



PRI Discussion Paper Series (No.19A-07)

組織間管理会計についての論点の整理

財務省財務総合政策研究所客員研究員

大西 淳也

高崎経済大学経済学部専任講師

梅田 宙

2019年11月

本論文の内容は全て執筆者の個人的見解であり、財務省あるいは財務総合政策研究所の公式見解を示すものではありません。

財務省財務総合政策研究所総務研究部
〒100-8940 千代田区霞が関3-1-1
TEL 03-3581-4111 (内線 5489)

組織間管理会計についての論点の整理

大西 淳也 財務省財務総合政策研究所客員研究員

梅田 宙 高崎経済大学経済学部専任講師

要旨

管理会計は組織内の経営管理を中心テーマとするが、組織の枠を越えたわが国企業の管理会計実践の後を追うように、管理会計においても 1990 年代から組織間管理会計というテーマが研究されるようになってきた。本稿では、まず、組織間管理会計に関する議論がどのように展開されてきたかを概観する。そして、組織間管理会計と隣接する分野の議論を押さえた上で、行政のどのような分野で組織間管理会計を考えていくことができるのか、将来の検討に向けた予備的な考察として簡潔に述べる。

キーワード

管理会計、組織間管理会計、行政、組織間コスト・マネジメント、組織間マネジメント・コントロール、取引コスト、信頼、オーブンブック会計、情報共有、構造的コスト・マネジメント、遂行的コスト・マネジメント、設計、利用、メゾ管理会計

目次

1. はじめに
2. 組織間管理会計研究の生成
 - 2-1. 実務注日期
 - 2-2. 萌芽期
3. 組織間管理会計研究の諸展開
 - 3-1. 組織間管理会計研究の主な論点
 - 3-2. 組織間管理会計研究の構成次元と主要概念
 - 3-3. 戦略的コスト・マネジメントに関する研究
 - 3-4. 組織間マネジメント・コントロールに関する研究
 - 3-5. 組織間管理会計研究の論点と行政における検討との関係
4. 隣接分野における研究の進展
 - 4-1. 顧客への影響活動についての研究
 - 4-2. ポピュレーション・ヘルス・マネジメントについての研究
 - 4-3. メゾ管理会計についての研究
5. 行政における組織間管理会計の活用
 - 5-1. コスト・マネジメントにおける活用
 - 5-2. 公企業グループのグループ経営への活用
 - 5-3. 隣接分野の行政組織間の連携への活用
 - 5-4. 住民等との関係性を視野に入れた活用
6. おわりに

1. はじめに

管理会計は組織内の経営管理を中心テーマとするが、組織の枠を越えたわが国企業の管理会計実践の後を追うように、管理会計においても 1990 年代から組織間管理会計というテーマが研究されるようになってきた。本稿¹においては、まず、組織間管理会計に関する議論がどのように展開されてきたかを概観する。そして、組織間管理会計と隣接する分野の議論を押さえた上で、行政のどのような分野で組織間管理会計を考えていくことができるのか、将来の検討に向けた予備的な考察として簡潔に述べることにしたい。

2. 組織間管理会計研究の生成

組織間管理会計研究は 1990 年代前半に欧米において生成した。研究の流れについて坂口（2007）は、①1980 年代後半からの日本企業の競争優位を背景に、日本企業の継続的な組織間関係に着目した 1990 年代前半の実務注目期、②在外日本企業や欧米企業での継続的な組織間関係に焦点をあてた研究が行われる一方で、継続的な組織間関係を管理会計研究のテーマとしてどのように取り扱うかという研究が行われるようになった 1990 年代後半の過渡期、③継続的な組織間関係におけるコントロールの問題について、組織間マネジメント・コントロールのパターンを中心に検討するようになった 2000 年代の研究蓄積期の 3 つに分けて整理している。組織間管理会計研究の生成期について述べる本節では、坂口（2007）の指摘する前二者（①と②）を踏まえつつ整理を行う²。

2-1. 実務注目期

1980 年代後半から 1990 年代初頭当時の日本企業の競争優位を背景に、日本企業のマネジメントが 1990 年代前半に広く検討されてきた。その一つに、

¹ 本稿をまとめるにあたり、玉川大学での管理会計研究会においてご検討をいただいた。感謝を申し上げたい。

² 研究蓄積期（③）についてはその後の研究とのつながりがあるので、次節で整理する。

日本企業（特に自動車などの製造企業）のバイヤー・サプライヤー関係に代表される継続的な組織間関係があり、これは管理会計研究にも影響を与えることとなった。これにより、日本企業の継続的な組織間関係に注目し、その組織間関係の特徴やコスト・マネジメント面での優秀さを指摘する研究が1990年代前半に欧米の管理会計研究者によって発表されてきた（坂口, 2007）。例えば、バイヤーとサプライヤーとの協働を通じたコスト低減活動である組織間コスト・マネジメントに関する Cooper の一連のケースが該当する。コマツの原価企画活動等を研究した Cooper (1994)、主要自動車部品サプライヤー（ヨコハマと仮称）を対象とした Cooper=Yoshikawa (1994) などである。

ただし、これらの研究について坂口（2007）は、これまでの管理会計研究の知見とどのようなつながりを有しているのかについて十分に検討されていない点や、Cooper の一連のケースのように、教育用に開発されたものが基礎とされている点から、幾分ナイーブなものであったと位置付けることができると指摘している。

2-2. 萌芽期³

坂口（2007）が過渡期と称する1990年代後半の組織間管理会計研究の萌芽期においては2つの流れの研究が見られるようになった。従来と同様に実務を記述する流れと、管理会計研究のテーマとしてどう考えるかという流れである。

前者に関しては、この時期は在外日本企業や欧米企業において日本企業のマネジメントが積極的に導入された時期であることから、在外日本企業や欧米企業での継続的な組織間関係を対象とした研究なども欧米研究者によって発表されていた。例えば、Carr=Ng（1995）では、英国日産と英国のサプライヤー

³ 坂口（2007）は、1990年代後半の期間について、実務に注目が集まっていた1990年代前半と管理会計としての研究の蓄積が進んできた2000年代前半との間をつなぐという趣旨で過渡期と名付けていると思われる。しかし、管理会計研究は2000年代後半以降も様々に蓄積されてきていることから、本稿では1990年代後半を便宜的に（組織間管理会計研究の）萌芽期と称する。

が、信頼を基礎としつつ、ベンチマーキングや競争相手の分析等を講じながら原価企画を実施している事例が記述されている。そこでは、当初、オープンブック会計には抵抗があったものの、相互の利益となるようにしながら、着実にかつ著しい進捗を示していると指摘している。

一方、後者に関しては、継続的な組織間関係を管理会計研究のテーマとしてどのように取り扱うかを検討した研究もこの時期に登場した（坂口，2007）。例えば、Gietzmann（1996）は、日本企業や在欧日系企業の実践を題材に、取引コスト論の限定合理性と機会主義などを前提とした不完備契約理論に基づいて、継続的な組織間関係の問題についてホールドアップ問題や信頼、トーナメントなどの観点から取り上げることができることを指摘した。その上で、Gietzmann は、伝統的な自製・購入の意思決定について、従来典型的であった短期的な財務成果志向のコントロールとしてではなく、長期的な視点によって技術的知識の交換促進という戦略の志向に沿った会計によるコントロールの問題として検討することが必要であると主張した。坂口（2007）は、このGietzmann の研究がその後の組織間管理会計研究の蓄積に大きな影響を与えることとなったと指摘している。

3. 組織間管理会計研究の諸展開

2000年代に入り、組織間管理会計研究においては様々な展開が見られるようになった。そこで、本節では、現段階における組織間管理会計研究の全体像を鳥瞰するため、これまでの研究の流れについて様々な観点からの整理している論稿に従いつつ確認する⁴。

ここではまず、組織間管理会計研究について、主な論点を網羅的に整理している窪田（2005）を踏まえつつ概観する。その後、組織間管理会計研究について構成次元と主要概念を軸に展望している窪田ほか（2008）を踏まえつつ整理する。更に、窪田（2012）に従いつつ、構造的コスト・マネジメントと

⁴ 各論稿は整理の仕方により重なり合うところがあり、特定の議論だけで区切れているわけではない。

遂行的コスト・マネジメントといった概念が使われている戦略的コスト・マネジメント研究の進展について確認する。そして、坂口ほか（2015）などを踏まえ、設計と利用といった概念が使われている組織間マネジメント・コントロールの観点からの議論などについて確認する。最後に、組織間管理会計研究の論点と行政における検討との関係について述べる。

3-1. 組織間管理会計研究の主な論点

ここでは、窪田（2005）を踏まえ、組織間管理会計研究の論点を鳥瞰する。窪田（2005）は組織間管理会計研究の論点を5点に整理している。即ち、①取引コスト論、②信頼、③情報の共有、④時間経過ないし段階、⑤新たなパースペクティブである。

最初に、①取引コスト論である。取引コスト論は、取引の主体の総費用を市場（外部取引）と組織（内部取引）との間で比較し、総費用の少ない方を選択するという取引様態についての理論である。この取引コストでは、限定された合理性（限定合理性）と不確実性・複雑性、機会主義と少数性、情報の偏在、雰囲気など、統治構造の様々な規定要因を設定している。そして、取引コストを節約する統治構造は、市場、ハイブリッド（戦略的アライアンスを含む）、（組織）階層の3つに識別される。そして、窪田（2005）は、組織間管理会計研究では、組織間関係のマネジメント・コントロール構造の解明を、取引コスト論のこれらの点と結びつけて検討しているものが多いと指摘する。

また、取引コスト論では、取引に潜在する、他者による機会主義的行動から、自分の利害を保護する必要性が指摘されている。Dekker（2003）は、取引コスト論に基いて、特定の関係に供される特殊資産への投資、環境不確実性の程度、取引頻度などの取引の特徴や、機会主義や限定された合理性などの属人的特徴から、「流用（機会主義的利用）に対する懸念」（appropriation concerns）を重要な概念として導出し、事例に基づいてバリューチェーン分析を通じた組織間関係のメカニズムを記述している。更に、Dekker（2004）は、取引コスト論について3つの観点からの批判があることを指摘してい

る。即ち、(1)取引コスト論は機会主義の概念と取引コストの最小化に焦点をあてすぎるため、組織間管理会計の形態と目的の多様性への認識が欠如している、(2)取引コスト論はその静態的な性質ゆえに、組織間関係におけるメカニズムを無視する結果となっている、(3)組織間関係はしばしば、豊かで影響力をもつように社会的文脈に埋め込まれているのに、取引コスト論はダイナミズムに欠けるため、統治の社会的メカニズムをほとんど考慮できていない。このため、Dekker (2004) では、取引コスト論から導き出した「流用に対する懸念」に加え、組織間関係のコントロール・メカニズムを説明する組織理論 (organizational theory) から「コーディネーションの要求」(coordination requirement) という概念を導き出し、両者を併用することで、マネジメント・コントロール構造の解明を行った (後掲の図表 5 参照)。

次に、②信頼 である。Sako (1992, pp.37-40) によれば、信頼とは、ある取引主体が他方の取引主体に対して持つ、予測可能で相互に受容できる方法で行動・対応が行われると期待されている心理状況とされる。そこでは、信頼は、特定の書面・口頭の同意などによる「約束厳守の信頼」(contractual trust)、技術や経営能力などによる「能力に対する信頼」(competence trust)、そして相互にオープンなコミットメントを行い合うような「善意に基づく信頼」(goodwill trust) の 3 つの概念に分類される。そして、窪田 (2005) は、組織間管理会計研究ではこの Sako によって提示された信頼の概念が使われることが多いと指摘する。例えば、Van der Meer-Kooistra and Vosselman (2000) では、組織間関係の 3 つのコントロール・パターンとして、市場ベースと官僚制ベースに加え、Sako の議論に依拠しつつ、信頼ベースのコントロール・パターンを導き出した上で、それぞれのパターンごとの状況要因をまとめている (図表 1)。

図表 1 組織間マネジメント・コントロールのパターンと状況要因

状況要因	市場ベースのパターン	官僚制ベースのパターン	信頼ベースのパターン
取引の特徴	資産特殊性は低い；反復は多い；活動・アウトプットは測定可能；契約期間は短中期	契約で保護された資産特殊性は中程度ないし高い；反復は中程度ないし少ない；契約に基づく活動・アウトプットは測定可能；契約期間は中長期	資産特殊性は高い；反復は少ない；活動・アウトプットはうまく測定できず；契約期間は長期
取引環境の特徴	潜在的取引相手は多い；市場価格は市場情報の全てを含む；社会的意味と制度的要因とは関連せず	将来の状況は想定可能；市場リスクは中程度ないし高い；制度的要因が契約に影響	将来の状況は想定できず；市場リスクは高い；社会的意味と制度的要因は関係あり
取引相手の特徴	切替コストが低いいため同じ特徴を持つ取引相手が多いことから、特徴は重要ではない	能力に対する評判；リスク共有への姿勢が中程度；交渉力は非対称	能力に対する評判；ネットワークの経験；契約相手との経験；リスク共有への姿勢；交渉力が非対称ではない

(注) Van der Meer-Kooistra and Vosselman (2000, p.62, Table3) より筆者訳。

更に、③情報の共有である。窪田(2005)によれば、情報の共有は、組織間コスト・マネジメントにおいて扱われてきた。例えば、日本企業の原価企画やVE(Value Engineering)における情報共有のメカニズムを指摘したCooper and Slugmulder(1999, 訳 pp.32-33)や、ファミリーメンバー、主要サプライヤー、下請業者、一般的なサプライヤーといった関係性の文脈に基づき、バイヤー・サプライヤー間の情報共有メカニズムの解明に取り組んだCooper and Slugmulder(2004)がある。また、オープンブック会計等によるコスト情報の共有を通じたコントロール構造も検討されている(Dekker, 2003, 2004)。このオープンブック会計は、会計情報の開示を通じて組織間マネジメントを行う管理会計の新しい技法であるとされ、組織間関係の情報の共有に有用であるが、必要条件ではないとされている(窪田, 2005)。更に、情報の共有と信頼の構築を促すコントロール・メカニズムについての研究もみられる(Dekker, 2003, 2004)。情報と信頼の関係を論じたTomkins(2001)は、信頼の程度が情報ニーズの程度にどのように作用しているのかに着目した。彼は、信頼とコントロールのための情報ニーズとは、当初、信頼が増すほど必要とされる情報ニーズも増加するが、一定のポイントを過ぎると今度は逆

に、信頼が増すほどに必要となる情報ニーズは減少するという、逆 U 字型になる可能性を示唆した。

そして、④時間経過ないし段階である。組織間の信頼、情報の共有の程度、共有している情報の質、利害調整の仕方、会計担当者の役割など、組織間管理会計で使われているエレメントは、時間経過や段階によってダイナミックに変化する（窪田，2005）。このため、段階（stage）や局面（phase）を示す研究も存在する。例えば、Van der Meer-Kooistra and Vosselman（2000）では、接触（contact）、契約（contract）、履行（execution）の3局面を想定し、それぞれの局面でのコントロール・パターンごとにコントロール・メカニズムを明らかにしている（図表 2）。

図表 2 組織間関係のマネジメント・コントロール・パターン

パターン 局面	市場ベースのパターン	官僚制ベースのパターン	信頼ベースのパターン
接触 (Contact)	競争入札	潜在的なサプライヤーの事前選定；入札手続き；詳細な選定基準	友好関係に由来する、以前の契約関係ないし評判による信頼
契約 (Contract)	詳細なき契約；通常の活動ないしはアウトプットを基礎とした支払い	詳細かつ包括的な契約；活動実績ないしアウトプットによる支払い	国際契約；フレームワークによる契約；契約による信頼；支払いと活動、アウトプットとの緩やかな関係
履行 (Execution)	定期的、事後的な競争入札	監督；業績測定と評価；詳細かつ事後的な情報処理；直接的介入	個人的なコンサルテーションとコーディネーション；能力に対する信頼と善意に基く信頼；プロセス重視かつ文化重視のコントロールメカニズム

（注）Van der Meer-Kooistra and Vosselman（2000, p.60, Table1）より筆者訳。

また、Tomkins（2001）は、アライアンスの類型ごとに、「調査／選別」（exploratory／screening）、「コミットメントの構築」（building commitment）、「長期的コミットメントの確立」（long term commitment

established)、「その後」(later life) という 4 つの発展段階を設定した上で、信頼できる程度を示す情報を「情報タイプ I」と、事象を協働的に制御するのに必要とされる情報を「情報タイプ II」とを識別して、段階ごとに必要となる 2 つのタイプの情報について (図表 3) のように整理している。

図表 3 アライアンスの類型に対する発展段階ごとの情報ニーズ

	主な目的	調査/選別	コミットメントの構築	長期的コミットメントの確立	その後
下請	コスト低減と品質改善	情報 I ; 品質/価格/納品の評判、事業の存在感 情報 II ; 短期契約による内製外注	情報 I ; 納品の品質検査、コスト削減の契約上の目標、サプライヤーの研究開発への評価 情報 II ; 他のサプライヤーとの比較、承認図方式による内製外注分析、長期的成長性の評価	情報 I ; 明瞭なコストデータ 情報 II ; 効率化計画の共同策定、下請による設計、新製品の原価企画への参画	情報 I ; 検査なし納品、コストデータのオープンブック 情報 II ; 新市場分析
技術提携	低コスト・高スピードの技術アクセス	情報 I ; 先端技術の保持、技術協定の短期的試行 情報 II ; 内製化と技術購入との比較	情報 I ; 上市への購入技術の効果性証明、長期的な継続性の展望 情報 II ; 他のプロバイダーとの比較、長期の観点からのコストベネフィット分析	情報 I ; サプライヤーの技術発展とパイヤーのニーズとの適合性 情報 II ; 技術的優位性喪失の場合の戦略分析、スピード感ある原価企画への参画	情報 I ; 技術発展計画についての共通知識 情報 II ; 新市場分析
戦略的提携	新製品開発、サービスの提供準備	情報 I ; 類似技術等をもつ他企業の能力特定 情報 II ; 金融の可能性についてのライバル企業集団との幅広い評価	情報 I ; 当初の提携から得た技術知識、リスク分担への意欲性、提供情報に関する機密度合い 情報 II ; 協力と責任分担に関する要因分析、代替的な提携の考慮	情報 I ; 計画上明確なサプライチェーンの必要への即応性、問題発生時にすぐとれる契約上や法的な手段の不存在 情報 II ; 原価企画、共同投資の見積りと利益配分の分析	情報 I ; 協働からの満足いく財務成果、コスト/収入/技術に関するオープンブック 情報 II ; 新市場分析、今後のキャッシュカウ作り
調査目的のコンソーシアム	新技術の開発	情報 I ; 費用とリスク対応のための協働の必要性、特許記録 情報 II ; 共同調査からのリスクとコスト節約	情報 I ; 当初の協働から得られた技術的知識、提供情報に関する機密度合い 情報 II ; パイロットプロジェクトのコスト負担スキーム、代替的なコンソーシアムの考慮	情報 I ; プロジェクトの這樣的な搭合せ、問題発生時の契約上の/法的な手段の不存在、技術の限定的な開示 情報 II ; バリューチェーンへの貢献、投資評価と特定プロジェクトへの予算、利益配分スキーム	情報 I ; 共同展開する特許に関する調査、技術に関するオープンブック 情報 II ; 新調査分野の可能性
ジョイントベンチャー	新ビジネス	情報 I ; パートナー特性 (公開情報からの金融/技術/市場/ネットワーク上の位置付け、ビジネスで実践されている価値/倫理 情報 II ; ジョイントベンチャーの必要性分析	情報 I ; 特定のパートナーの特質と要望に関する詳細な情報の交換、開示・要求された適合性、提供情報に関する機密度合いなど 情報 II ; 新ビジネスの幅広い戦略分析、求められる相互依存性の理由、異なるジョイントベンチャーの分析	情報 I ; 計画に関する情報、観察された工程と実施された計画に関する情報、目標/利益/コスト/品質等の達成度合い、設置企業に対するジョイントベンチャーの情報開示 情報 II ; 他社に負けないための詳細な評価、詳細な投資評価、財務構造/資本政策	情報 I ; ジョイントベンチャーの財務成果、設置企業に対するジョイントベンチャーの情報開示 情報 II ; 新しい戦略的発展の可能性

(注 1) Tomkins (2001, pp.180-181, Table3) より筆者訳。

(注 2) 「事象 I」は信頼できる程度を示す情報を、「事象 II」は事象を協働的に制御するために必要とされる情報をいう。

更に、Dekker (2004) は、多様なコントロール・メカニズムを事前的なメカニズム (ex-ante mechanism) と事後的なメカニズム (ex-post mechanism) に分けて示している (図表 4)。ここでは、フォーマルなコントロール・メカニズムとして、結果によるコントロール (outcome control) と行動によるコントロール (behavior control) が、インフォーマルなコントロール・メカニズムとして、社会的コントロール (social control) が設定されている。そして、事例を通じて、これらのコントロール・メカニズムは、計画

策定、予算編成、財務的インセンティブ、コスト削減のためのオープンブック会計、利益配分のような管理会計に関連する実務から構成されていると指摘している。

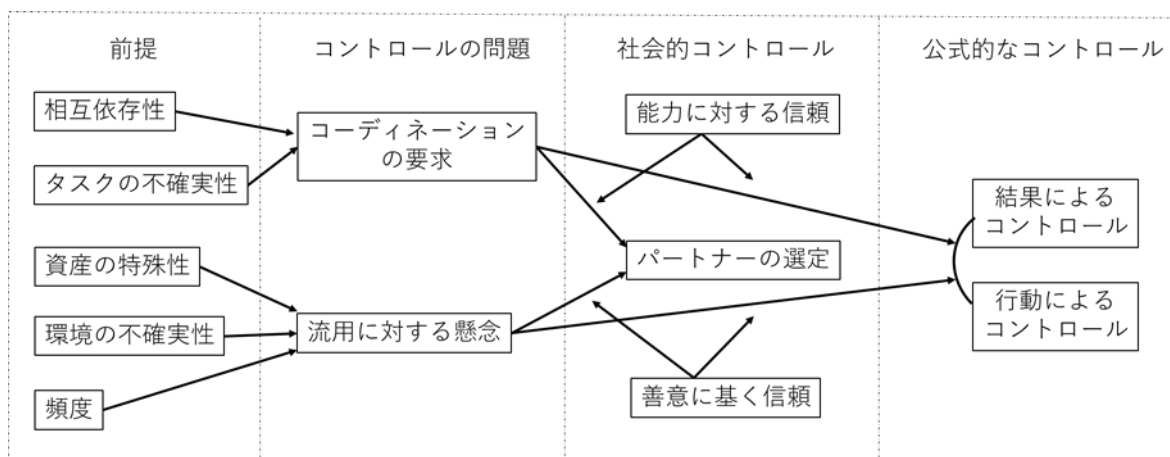
図表 4 組織間管理会計におけるコントロール・メカニズム

結果によるコントロール	行動によるコントロール	社会的コントロール
事前的なメカニズム 目標設定 インセンティブシステム/ 報酬構造	構造的取り決め事項 ・計画策定 ・手続き ・ルールと規則	パートナー選定 信頼（善意/能力） ・相互作用 ・評判 ・社会的ネットワーク
事後的なメカニズム 業績モニタリングと報酬支払	行動モニタリングと報酬支払	信頼の構築 ・リスクテキング ・共同の意思決定と問題解決 ・パートナーの成長

（注）Dekker（2004, p.32, Table1）より筆者訳。

最後に、⑤新たなパースペクティブである。これは関係性のコンテクスト上での多様な組織間コントロールの関係を捉えようとするパースペクティブである（窪田, 2005）。例えば、Dekker（2004）は組織間コントロールの多様な関係を（図表 5）のように示した。そこでは、能力に対する信頼（*Capability trust*）や善意にもとづく信頼（*Goodwill trust*）といったインフォーマルな社会的コントロールが、フォーマルなコントロールの必要性を弱めると主張しており、多様なコントロールが働くことを示している。

図表 5 組織間コントロールのフレームワーク



(注) Dekker (2004, p.36, Figure1) より筆者訳。

また、Håkansson and Lind (2004) は、ネットワーク上の調整における会計の役割について、ケース研究を通じて明らかにした。そこでは、階層と市場という一対の関係性の中で会計を考えるのではなく、ビジネス関係や協調といった中で、会計も変化が求められていることを指摘した。

更に、構造化理論のパーспекティブを用いた組織間管理会計の研究である Seal et al. (2004) は、構造の二重性 (duality of structure) によって会計と組織間取引の関係を分析した。そこでは、構造化アプローチには「構造」(structure) と「相互行為」(interaction) の中間に「様相」(modality) があるとし、これまでの先行研究の多くが制度 (構造の分析) に焦点をあてていたのに対して、構造化理論によってアクションの領域と制度の間の相互作用 (interplay) を経時的に示した (窪田, 2005)。

3-2. 組織間管理会計研究の構成次元と主要概念

前小節では、窪田 (2005) に従い、取引コスト論をはじめとする主要な論点について概観した。そこでは、取引コスト論をベースにしつつ、様々な論点を積み上げつつ整理していると思われるものの、論点がバラバラと示されてい

る感もある⁵。このため、本小節では、構成次元と主要概念を軸に組織間管理会計研究を展望している窪田ほか（2008）を踏まえ、一定の枠組みに基づいて組織間管理会計を概観する（図表6）。そこでは、組織間関係という現象を分析する際の先行研究として野中ほか（1978）を引用しつつ、条件要因（あるいは環境）、プロセス、構造、成果の4つの構成次元を用いつつ整理している⁶。

図表6 組織間管理会計研究の構成次元と主要概念

条件要因	プロセス	構造	成果
不確実性（技術・環境） 複雑性 予測可能性 資産特殊性 埋没原価 評判・経験・信頼 類似性	目標整合性 交渉力（パワー） モニタリング 学習 コミュニケーション 情報共有・情報の充足性 相互依存性 リスク	組織間マネジメントコントロール構造 （公式的/非公式的、市場/官僚制/信頼）	財務的成果 非財務的成果

（注）窪田ほか（2008, p.117, 表2）より。

まず、条件要因として先行研究で取り上げられるものは、市場や技術などの不確実性、取引の複雑性（取引頻度や取引件数）、資産特殊性などの取引コスト要因である（窪田ほか, 2008）。そこでは、取引コスト要因が増大することによって、組織間取引は市場メカニズムによる取引から内部化あるいは組織化され、権限による集権的なメカニズムへ導かれると仮定されている。組織間取引の統治構造に係るこれらの条件要因については、ケースを中心とした研究によって抽出されてきた（Dekker, 2004）。また、パートナー企業の特徴とし

⁵ 様々に進展しつつある研究を一時点で区切って整理していることから、バラバラ感はやむをえないと考える。

⁶ 野中ほか（1978, pp.13-19）では、組織現象の主要構成概念として、環境、コンテキスト、組織構造、個人属性、組織過程、組織有効性（成果）をあげている。窪田ほか（2008）は組織間関係という文脈からこれを4つの構成次元として整理していると思われる。ここでは窪田ほか（2008）に従う。

て経験や評判あるいは信頼といった概念なども条件要因としてあげられてきた (Van der Meer-Kooistra and Vosselman, 2000)。

次に、プロセスである。上記の条件要因が静的であるのに対して、プロセスは行為の継続性や相互依存性を伴う動的なものである (野中ほか, 1978, pp.67-111)。組織間管理会計研究においては、Dekker (2004) が初めて導入したとされ、そこでは相互依存性とタスクの不確実性があげられている。ほかにも、コミュニケーションあるいは情報共有 (Seal et al., 2004) やパワー関係などをとりあげる研究も存在する (窪田ほか, 2008)。

そして、構造である。これは組織間コントロールの統治構造の問題として位置付けられる (Dekker, 2004 など)。組織間コントロールは大きく 3 種類に区分される (窪田ほか, 2008)。第 1 のコントロールは、市場ないアウトカム (アウトプット) によるものである。市場競争をベースにした競争入札や、財務的なアウトプット目標の設定とモニタリングなどがある。第 2 は、階層 (官僚制) によるコントロールである。公式的な権限関係を与え、規則・基準・方針などを設定し、組織間関係のアクターから望ましい行動・アクションを確保するよう不確実性を低減させる取り組みが行われる。第 3 に、社会的・文化的なコントロールであり、クランやコミュニティによる統治といったメカニズムである。そこでは価値観の共有、文化、社会化、評判、信頼といったものがベースになっている。例えば、Van der Meer-Kooistra and Vosselman (2000) は、前述のとおり、市場ベース、官僚制ベース、信頼ベースの 3 つのコントロール・パターンを識別し、接触、契約、履行といった組織間関係の形成段階も検討している。また、Dekker (2004) も、前述のとおり、アウトカム、行動、社会の 3 タイプのコントロールを事前メカニズムと事後メカニズムに区分している。また、Håkansson and Lind (2004) は、戦略的提携を対象に階層による調整、市場による調整、(信条や共通価値等に基づく) クランによる調整と 3 タイプに類型化している。

最後に、成果である⁷。そこでは、組織間マネジメント・コントロールが成果に与える影響を検証している。例えば、Mahama（2006）は、業績評価システムと社会化プロセス⁸からなるマネジメント・コントロール・システムと、協調的行動および戦略的サプライチェーン上の成果との関係について実証した。そこでは、業績評価システムと情報共有等の協調的行動との間には直接的な関係が、業績評価システムと協調的行動に含まれる権限行使の抑制との間には間接的な関係がある。また、業績評価システムと成果との間には積極的な関係が、社会化プロセスと成果との間には間接的な関係があることを明らかにしている。

3-3. 戦略的コスト・マネジメントに関する研究

組織間コスト・マネジメントに関する研究は、1990年代前半における上記2-1.の実務注目期の研究と交錯する。その後の展開も、上記3-1.及び3-2.に一部重なっている。組織間コスト・マネジメント研究は、現在では組織間管理会計の研究領域の一部に位置付けられている（窪田, 2012）。本小節では窪田（2012）を踏まえ⁹、組織間コスト・マネジメントが経営戦略の実施と深く関連することから、これを戦略的コスト・マネジメントと位置付け、戦略的コスト・マネジメントの基本的な構図として整理することとしたい。

Shank and Govindarajan（1993, pp.20-22）は、コスト・ドライバーの概念として構造的コスト・ドライバーと遂行的コスト・ドライバーの2つを示している。前者はコストを決定する経済的な構造に関連して戦略的に選択されるものであり、規模、事業範囲（垂直統合の程度）、経験、技術、複雑度（製

⁷ このほか、窪田ほか（2008）は、組織間関係の経時的な変容に言及する。組織間関係は静的なものではなく、時間の経過に伴って動的に変化する。ここではアクターネットワーク理論（ANT）に基づく研究も想定されるが、ANTは複雑な状況をそのまま記述するに過ぎないという課題があると指摘する。

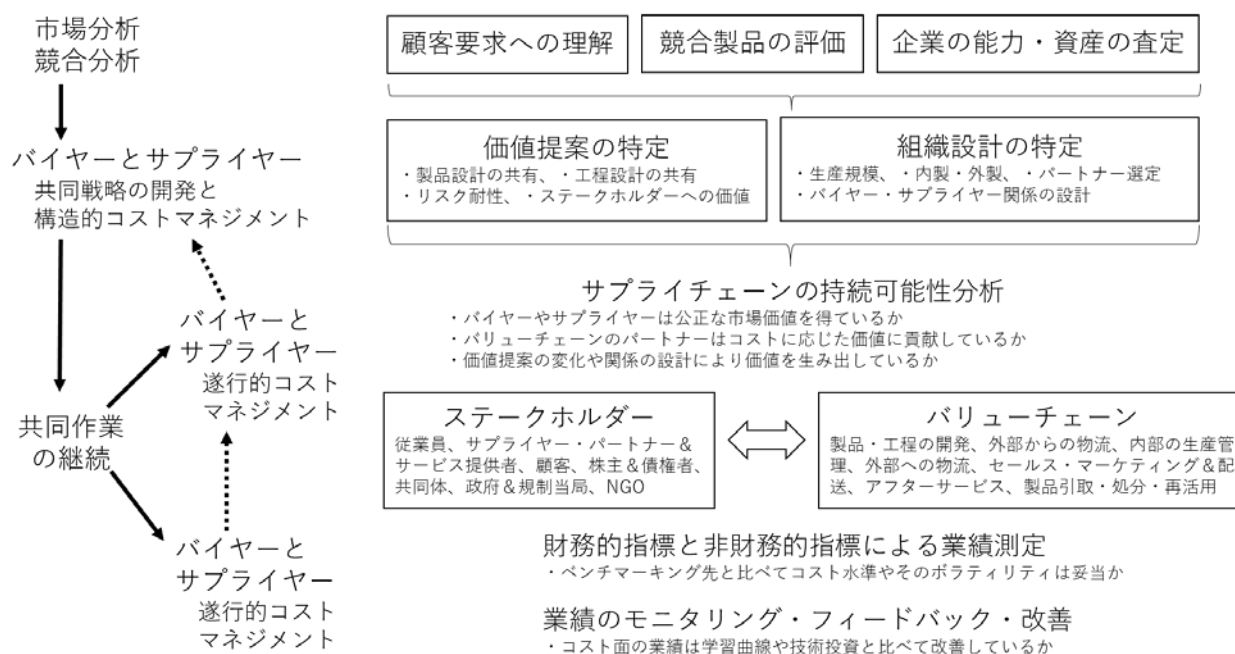
⁸ 例えば、組織構成員間で共通の価値観や態度、技術、知識などを獲得することをいう。

⁹ 窪田（2012）は、組織間コスト・マネジメント研究を戦略的コスト・マネジメントの視点から再考している。

品サービスの品揃え) などに関するものである。後者は、高い遂行能力に依存するコストの決定要因であり、改善意欲の高い現場、TQM、稼働率、効率的な工場レイアウト、効果的な製品構成、サプライヤーや顧客との連携強化などである。

Anderson and Dekker (2009a, 2009b) は、戦略的コスト・マネジメントを構造的コスト・マネジメントと遂行的コスト・マネジメントの2つに分類している(図表7)。前者の構造的コスト・マネジメントでは、企業戦略に合致したサプライチェーンのコスト構造となるように、組織設計、製品設計、プロセス設計が行われる。後者の遂行的コスト・マネジメントでは、サプライチェーンの業績や持続可能性を評価するために、コスト・ドライバー分析やサプライヤーの評価カードといった業績測定や分析ツールが用いられる。そして、先行研究のレビューから遂行的コスト・マネジメントよりも構造的コスト・マネジメントに発展の余地があると指摘している。

図表7 サプライチェーンにおける戦略的コスト・マネジメント



(注) Anderson and Dekker (2009a, p.203, Figure1; 2009b, p.291,

Figure1) より筆者訳。

遂行的コスト・マネジメントについて、伊藤克容（2017, p.210）は、Dekker（2004）を踏まえつつ、図表 8 のようにわかりやすく整理している。そして、結果によるコントロール、行動によるコントロール、社会的（信頼による）コントロールの 3 者については、これらをパッケージとして運用することが必要である旨指摘している（伊藤克容, 2017, pp.210-212）。

図表 8 遂行的コスト・マネジメントの整理

	公式コントロール		非公式コントロール
	結果によるコントロール	行動によるコントロール	信頼によるコントロール (社会的コントロール)
事前メカニズム (Ex-ante mechanism)	目標設定 報酬制度	計画策定 規定順守・手順遂行の徹底 業者選考・発注に関する社内規則	日常的なやり取り 評判・信頼 ネットワーク
事後メカニズム (Ex-post mechanism)	サプライヤーパフォーマンス測定 報酬算定	規定順守状況の組織的確認 と評価 報酬算定	リスク共有 共同意思決定 長期的信頼関係の醸成

（注）伊藤克容（2017, p.210, 図表 16-2）より。

3-4. 組織間マネジメント・コントロールに関する研究

坂口ほか（2015）は、アウトソーシング等が普及するに伴い、経営学の各領域において組織間におけるコントロールの問題が幅広く検討されている。こうした動向等を受け、組織間での会計情報を含む多様な情報の共有やコントロール・システムの構築と利用について検討する、組織間マネジメント・コントロールに関する管理会計研究が、欧米を中心として蓄積されてきていると指摘し、その例として、Anderson and Dekker（2009a）と Caglico and Ditillo（2008）をあげている¹⁰。

¹⁰ 組織間マネジメント・コントロールと組織間コスト・マネジメントとの関係について、坂口ほか（2015）は、その内容や引用文献からすると、両者を重疊的に考えており、両者の違いは研究の視点の違いのように思われる。これに対して、伊藤（2019, pp.152-153）は、組織間マネジメント・コントロール

Anderson and Dekker (2009a) では、前述のように、組織間マネジメント・コントロール¹¹に関する研究は、次の 2 つの流れに沿って進展していると指摘する。1 つは、構造的コスト・マネジメントに関する研究であり、もう 1 つは、遂行的コスト・マネジメントに関する研究である。

また、Caglico and Ditillo (2008) は、組織間マネジメント・コントロールについてのこれまでの研究を振り返り、典型的なコントロール・タイプやマネジメント・コントロールのメカニズムなどの観点から整理した。その上で、今後の課題として、フランチャイズなどの流通網のガバナンスや、同等な立場での提携における会計とマネジメント・コントロールの役割などについての研究が求められると指摘している。

そして、これらの議論を受けて、坂口ほか (2015) は、組織間マネジメント・コントロールに関する研究は 2 つの流れに沿って進展していると指摘する。1 つには、組織間マネジメント・コントロールの設計に関する研究であり、そこでは、新たな取引相手の選択やその段階での情報収集、及び、取引相手の機会主義的な行動を制御し相互の協力を促進する組織間の契約などが主な検討対象とされている。もう 1 つは、組織間マネジメント・コントロールの利用に関する研究であり、そこでは、取引相手との情報共有とこれを基礎とした協力的なコスト・マネジメントの実施などが主な検討対象とされている

¹²。

設計と利用という概念について、井上 (2016) は、これをバイヤー・サプライヤー関係で考えると、マネジメント・コントロール¹³の設計段階では、優秀なサプライヤーの探索・選定、契約の取り決め、目標設定、業務手順・計画の策定における支援という事前コントロールを行う。次に、マネジメント・

について、組織間コスト・マネジメントのうち遂行的コスト・マネジメントの一部に含まれると位置付けている。本稿では、単なるコスト・マネジメントを超えて行政への活用を考察したいと考えることから、前者の理解に従う。

¹¹ Anderson and Dekker (2009a) では、戦略的コスト・マネジメントとしている。

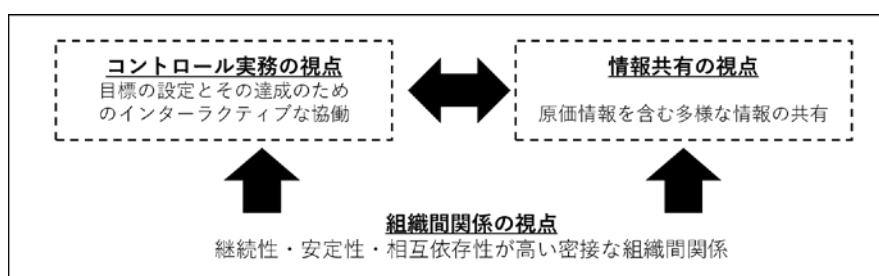
¹² 設計と利用に関し、坂口・河合 (2011) では設計と運用と表記している。

¹³ 井上 (2016) はコントロール・システムの用語を用いている。

コントロールの利用段階では、取引実施後の組織間協働を支援する助言・指導、問題解決という事後コントロールを行うことと指摘している。

坂口ほか（2015）は、これまでの研究から日本企業には以下の特徴があると指摘する（図表9）。即ち、①継続性、安定性、相互依存性が強い密接な組織間関係を基盤とし、②組織と組織を越えた目標設定とその達成のためのインタラクティブな行動を実施し、③原価情報を含めた多様な情報の共有をバイヤー・サプライヤー間で実現していることである¹⁴。

図表9 日本企業の組織間マネジメント・コントロールの特徴



（注）坂口ほか（2015, p.8, 図1）より。

日本企業の研究に関して、坂口ほか（2009）は、日本企業では、契約締結後の協働活動だけではなく、取引相手の探索・交渉プロセスや締結する契約の内容・詳細さなどの契約締結前の側面についても今後検討する必要があると指摘している。これを受けて、坂口・河合（2011）は、日本においては利用¹⁵に対する関心が高く、設計についての検討は不足していると指摘している。この点については、3-3.の「戦略的コスト・マネジメントに関する研究」で述べた通り、欧米において、先行研究のレビューから遂行的コスト・マネジメントよりも構造的コスト・マネジメントに発展の余地があると指摘されていることを踏まえると、わが国の研究や実務の方向には考慮すべき点があるように思

¹⁴ 坂口ほか（2015）は、昨今の日本企業で実施されつつある取引関係の見直しを受け、今後の研究の方向性について述べている。

¹⁵ 坂口・河合（2011）では運用という。

われる¹⁶。

そして、坂口（2019, pp.136-138）は、これまでの議論を踏まえ、組織間マネジメント・コントロールの研究動向について図表 10 のようにまとめている。坂口（2019, pp.136-138）によれば、欧米では、まず、前述した Cooper の一連のケースのように、日本企業のコスト・マネジメントへの注目を背景に、組織間協働やオープンブック会計に関する研究が進展した（図中 A）。これと並行して、組織間での管理システムをマネジメント・コントロールの問題と位置付けるための取り組みが行われた（図中 B）¹⁷。その後、2000 年以降、組織間協働やそれを支援する詳細な情報の共有といった利用段階や、取引相手との契約締結や取引相手の選択などの設計に関する経験的研究が蓄積されてきた（図中 C）¹⁸。更に、最近では、多様な要因への考慮などの試みが行われるようになってきている（図中 D）¹⁹。

これに対して、わが国では、原価企画を支える仕組みとしての日本的サプライヤー関係が注目され、1990 年代以降、わが国の議論に依拠した独自の研究が行われた（図中 E）²⁰。その後、2000 年以降には、欧米の研究動向が様々な視点から整理され、紹介されてきた（図中 F）²¹。そして、最近では、本小節で紹介したように、欧米の研究を参考にした設計や利用に関する経験的研究もなされるようになってきた（図中 G）と指摘している。

なお、ここで、1990 年代から 2000 年代における日本企業のコスト・マネジメントへの注目と検討（図中 A と E）について、日本と欧米の研究を比較する

¹⁶ 設計と利用、構造的コスト・マネジメントと遂行的コスト・マネジメントの関係については後述する。

¹⁷ Van der Meer-Kooistra and Vosselman（2000）などが該当する。

¹⁸ Anderson and Dekker（2009a）と Caglico and Ditillo（2008）などが該当する。

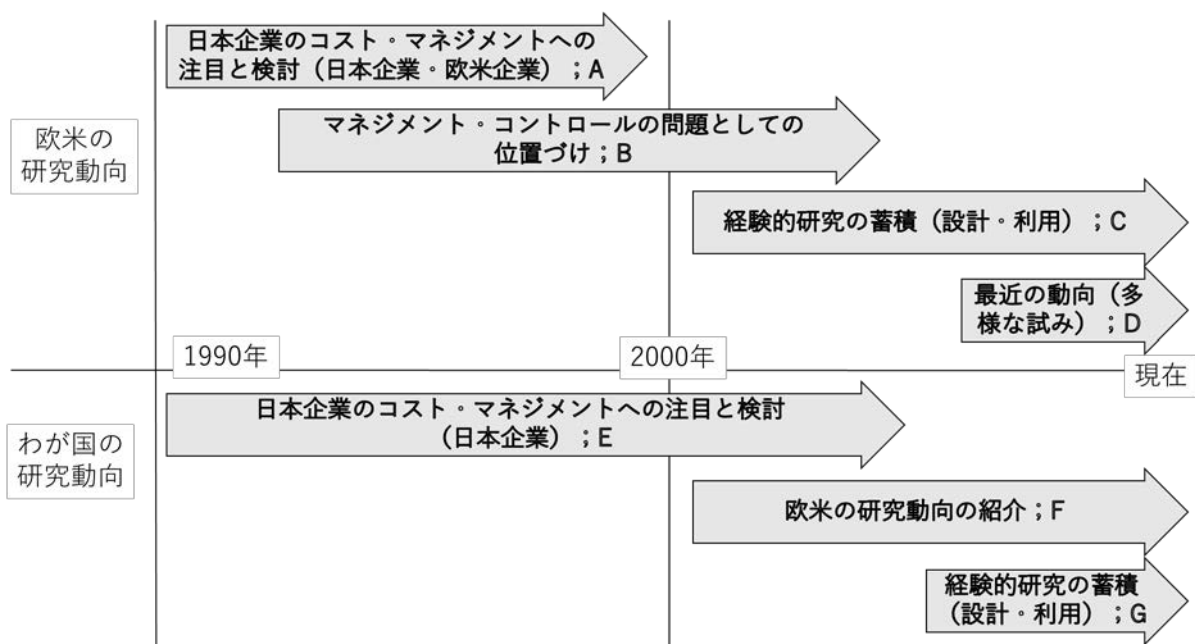
¹⁹ Anderson et al.（2015）は、3 社のインタビュー・データの分析を通じて、ロバート・サイモンズなどの既存のマネジメント・コントロール概念との適合性を検討している。

²⁰ 原価企画に関する研究の一部として、組織間のコスト・マネジメントが着目された（坂口, 2019, p.128）。

²¹ 本稿でみたように、窪田（2005）、窪田ほか（2008）、窪田（2012）などは、欧米の研究についての整理の枠組みはそれぞれに異なっている。

と、日本の研究は、コスト・マネジメントを支える仕組みである日本的サプライヤー関係に注目していた。これに対して、欧米の研究は、継続的な組織間関係を対象とした研究（図中 A）を経て、かなり早い段階から²²日本企業の組織間マネジメント・コントロールの問題として展開してきた（図中 B）という違いが指摘できよう。

図表 10 組織間マネジメント・コントロールの研究動向



(注) 坂口 (2019, p.137, 図表 7.3) より筆者修正。

なお、以上の議論では、設計と利用、事前コントロールと事後コントロールについて論者により理解に違いがみられた。そこで、ここで整理しておく。

設計と利用に関して、坂口 (2015) では、設計については、新たな取引相手の選択やその段階での情報収集、及び、取引相手の機会主義的な行動を制御し相互の協力を促進する組織間の契約などが対象となり、利用については、取引相手との情報共有とこれを基礎とした協力的なコスト・マネジメントの実施な

²² Gietzmann (1996) が該当する。

どが対象となるとする。Anderson and Dekker (2009a, 2009b) のいう構造的コスト・マネジメントと遂行的コスト・マネジメントとの関係で示せば、坂口 (2015) の設計は、契約前の段階・契約段階を中心としており、製品設計やプロセス設計などの契約後の段階を含む構造的コスト・マネジメントよりも、より前の段階のプロセスを対象としており、その分だけ、利用の対象範囲が遂行的コスト・マネジメントよりも広がっていると思われる。

これに対して、井上 (2016) では、設計は、優秀なサプライヤーの探索・選定、契約の取り決め、目標設定、業務手順・計画の策定における支援という事前コントロールを行い、利用は、取引実施後の組織間協働を支援する助言・指導、問題解決という事後コントロールを行うとする。ここでは、取引実施の前後により、設計＝事前コントロール、利用＝事後コントロールと整理していると思われる。

更に、伊藤克容 (2017, p.210) は、事前コントロールと事後コントロール²³ について、遂行的コスト・マネジメントの枠内で整理している。ここでは目標設定や計画策定などを事前コントロールと、サプライヤーパフォーマンス測定や業績算定などを事後コントロールと整理している。

3-5. 組織間管理会計研究の論点と行政における検討との関係

以上、2000年以降、この20年近くにあたる組織間管理会計研究の議論を鳥瞰してきた。これまで見てきたように、そこには取引コスト論を中心として様々な論点があり、議論に厚みがあることから、整理の仕方により様々に描けるように思われる。しかも、オープンイノベーションなどの企業間連携の動きも激しいこともあり、議論が定まりにくい側面もあるのかもしれない²⁴。

いずれにせよ、本稿の目的は、行政において組織間管理会計を考える際の論点をいくばくか整理することにある。この目的を踏まえれば、企業の組織間管

²³ 伊藤克容 (2017) では事前メカニズムと事後メカニズムという。

²⁴ これまでの研究では坂口 (2019) が一番よく整理されているように思われるが、本稿では取引コスト論を中心とした様々な議論の積み上げを確認する必要もあることから、現行の構成をとった。

理会計における論点については現状までのある程度の整理に留め、次の第4節では、行政における組織間管理会計の隣接分野について押さえた上で、第5節において、行政で組織間管理会計が適用可能な分野を抽出し、それまでの議論を踏まえつつ論点を整理することとしたい。

4. 隣接分野における研究の進展

第4節では隣接分野における研究について概観しておきたい。これは、第5節で行政において組織間管理会計が適用可能な分野を抽出するが、そこでの分野は幅広い範囲にわたると想定される。従って、これに先立ち、隣接分野をみおくことにより、適用可能な分野を考える際のイメージを膨らませておくことが望ましいと思われるからである。

本節では、まず、最近の議論の進展が著しい顧客への影響活動についての研究を概観する。次に、地域包括ケアシステムの基礎付けともなりうるポピュレーション・ヘルス・マネジメントについて整理する。最後に、産業クラスターなどのマネジメントの観点からのメゾ管理会計などについての議論をみる。

4-1. 顧客への影響活動についての研究

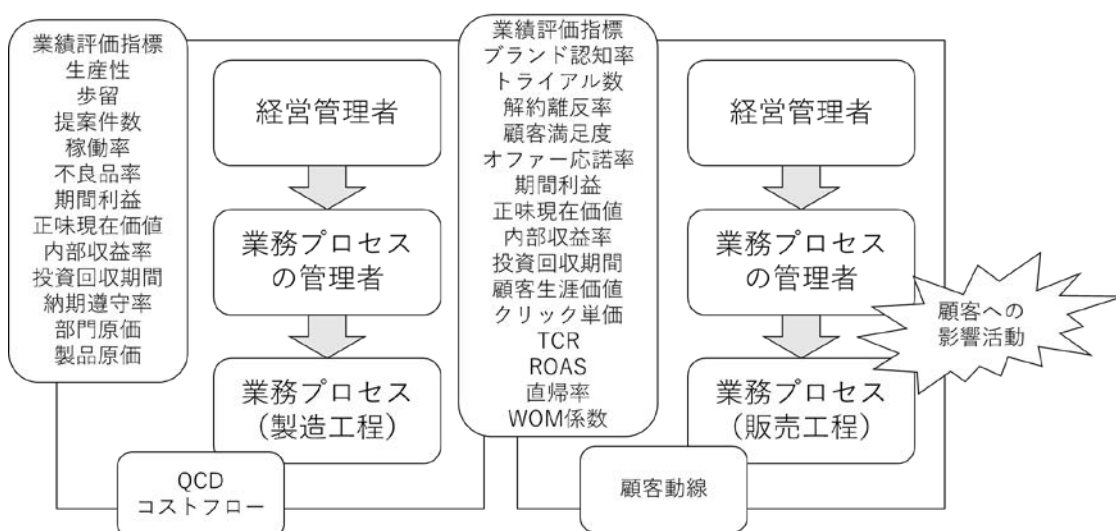
組織間管理会計に隣接する分野として、まず、顧客動向の追跡把握や動線設計といった顧客への影響活動について、伊藤克容（2019, pp.163-183）を踏まえつつ概観する。

顧客に対する影響活動が重要となった背景には、デジタルマーケティングの進展によって、マーケティング関連事業の進め方が大きく変わってきたなど、デジタル化によってマネジメント・コントロールの立脚する情報技術環境が大きく変貌したことがあげられる（伊藤克容, 2019, p.163）。従来のマーケティングでは、見込み顧客から商談成立にいたるいくつかの段階において次段階への遷移率を KPI とする販売プロセスの管理が行われていた。なぜなら、工場の生産プロセスと異なり、マーケティング分野の因果関係の把握が困難であったためである。それゆえ、営業費関連の予算管理やセグメント別収益性分析を

併用する以上の効果的なコントロール手段は利用可能ではなかった（伊藤克容，2019，pp.166-172）。

しかし、最近では、サイト閲覧といった顧客の購買行動データが自動的に収集可能となったことで、マーケティング・オートメーション²⁵を活用し、顧客の購買プロセスの観察・把握が可能となった。これにより、自然科学的な法則に則っている工場の生産プロセスに比べて顧客の心理状態に大きく左右されるとされる販売プロセスにおいても、図表 11 のように、個別顧客の動向が追跡可能となったことから、生産プロセスのような計数管理が実現できる可能性が出現した（伊藤克容，2019，p.180）。

図表 11 マーケティング分野におけるマネジメント・コントロールの展開



（注）伊藤克容（2019，p.180，図表 8-6）より。

顧客への影響行動に関連して、伊藤克容（2019，pp.180-181）は、近年、従来のような製品を基本に据えた価値提供プロセスではなく、全ての価値提供プロセスをサービスとして捉え、購買体験を演出するようなサービス・ドミナン

²⁵ 日常的なマーケティング活動で行う膨大な作業を簡素化・自動化し、マーケティング施策がどのように成果につながったのかを測定し、可視化する仕組みのこと（伊藤克容，2019，p.175）。

ト・ロジック (Vargo and Lusch, 2004) への転換が有用と主張されている (藤川, 2010) と指摘する。この考え方は、サービス提供者と顧客との相互作用や交換を通じて価値が共同で創出される価値共創を前提としている (青木, 2017, p.29)。顧客にいかに関与を促し、価値共創プロセスに参加してもらうのか、その仕組みづくりが重要となると指摘する (伊藤克容, 2019, p.181)。

4-2. ポピュレーション・ヘルス・マネジメントについての研究

本小節では、ポピュレーション・ヘルス・マネジメント (Population Health Management) に関するいくつかの事例²⁶について、少し古くなるが、財務総合政策研究所の研究会における森山美知子広島大学教授の発表から引用する (樫谷・財務総研, 2018, pp.142-144)。ポピュレーション・ヘルス・マネジメントとは、集団に属する人々を、身体・心理社会的ニーズ評価から、資源の投入度等に応じてリスク分類 (階層化) し、そのリスク特性に応じたプログラム/サービスを提供するものである。ここでは、ハイリスク者を階層的に抽出し、治療状況やリスクの大きさを加味しつつ、ケースマネジメント、重症化予防、情報提供、受診勧奨等を実施することが重要なポイントとなる。ここで紹介する事例は、いずれも、このポピュレーション・ヘルス・マネジメントの考え方を導入して、地域包括ケアシステムを構築し、地域住民を含む社会的な合意の形成を通じて、医療費の適正化を図ることにつなげようとする取り組みである。

広島県大崎上島町は瀬戸内海に位置する離島であり、人口は約 8,000 人、高齢化率は 50%、多くが一人暮らしをしている。同町の一人あたり医療費は県内 1 位、入院外+調剤で見れば全国で 3 位となる。高血圧、透析患者が多いという特徴を有する。大崎上島町では、3 年前²⁷よりポピュレーション・

²⁶ 詳細は加澤・森山ほか (2018~2019) の連載が詳しい。ここではより端的にまとまっている森山先生の発表からの引用という形をとる。

²⁷ 2015 年 10 月の発表であるので、その 3 年前の 2012 年ごろのことと思われる。

ヘルス・マネジメントが展開されている。そこでは、レセプト（診療報酬明細書）のデータ分析から、住民を4つのリスク階層に分類し、そのリスクに応じたプログラムを実施している。この4分類とは、第一に、在宅での看取りである。これは、できるかぎり在宅での看取りを増やすという考え方のもと、寄り添いパートナーの養成や終末医療にかかる事前の指示書の準備などを内容とする。第二に、医療的見守りであり、これは入退院を繰り返す人や心不全者を特定し、遠隔モニタリングを用いて支援するというものである。第三に、疾病管理であり、これは、かかりつけ医からの紹介あるいは健診データから対象者を特定して、自己管理を推進していくとともに、本土と島の医師が連携しやすいように地域連携パスを活用しようというものである。第四に、保健指導等の健康増進である。そして、地元医師会や訪問看護・介護、民生委員、自治会などをあわせて推進会議をつくり、この会議を通じて、これらの取り組みを推進してきている。

次に、人口が約23万人の広島県呉市の事例である。この事例は、大崎上島町のケースを人口の多い呉市で実施しようというものである。具体的には、大崎上島町の地域包括ケアシステムと同様のものに、フレイル²⁸対策や在宅療養支援を行う観点からかかりつけ薬局を導入するなど、あらたな取り組みを追加している。

最後に、県庁所在地A市の事例である。これは、ポピュレーション・ヘルス・マネジメントを行う際のもととなるデータ分析の事例である。通常、国民健康保険であれ、後期高齢者医療制度であれ、2割の患者が7~8割の医療費を使用する構図にある。A市でも、後期高齢者医療制度の場合、1割の患者が5割の医療費を、2割の患者が7割の医療費を、5割の患者が9割の医療費を

²⁸ 日本老年医学会の定義によると、後期高齢者（75歳以上）が、健常な状態から要介護状態に移行する段階における、身体的、精神・心理的、社会的な問題を含む概念を表すFrailtyの日本語訳。しかるべき介入により再び健常な状態に戻るという可逆性の概念が包含されている。これまで「虚弱」という和訳が充てられていたが、2014年5月に、今後「フレイル」を使用することが公表された。

使用している。そして、その対策として、高額医療費消費者へのケースマネジメントの展開や、在宅看取りの推進、特定の病状の対策や是正、さらには高額な医療への費用対効果評価の導入などが考えられるとしている。

4-3. メゾ管理会計についての研究

本小節では、組織間管理会計に関連する議論として、メゾレベル（中間レベル）の管理会計（以下、メゾ管理会計という）に関する議論を検討する。そして、メゾ管理会計という言葉は用いていないが、別の行政分野で似たような活用がなされた事例があることから、その事例についても言及する。

高橋（2010）は、「業績の測定、コストマネジメント、戦略の遂行支援、といった管理会計に求められる機能を考えた場合、資本関係にある企業グループを対象としたグループ経営や、バイヤーとサプライヤーの関係を扱う組織間管理会計とは異なるスキームが必要となるであろう。それは1企業を対象としたミクロの管理会計でもなく、また国民経済計算のようなマクロ会計という規模でもない。ここに、メゾ管理会計理論の構築の可能性がある」と指摘している²⁹。そして、高橋（2010）は産業クラスターのマネジメントの観点から、産業クラスター計画についてのバランス・スコアカードの作成を提案している。

また、高橋（2012）では、組織全体で作成される戦略マップやBSCは下部組織にまでそれがカスケード³⁰されることになる」と指摘する³¹。そして、Jones（2011, p.118, Figure 7.8）が描いている主要機能戦略マップと支援機

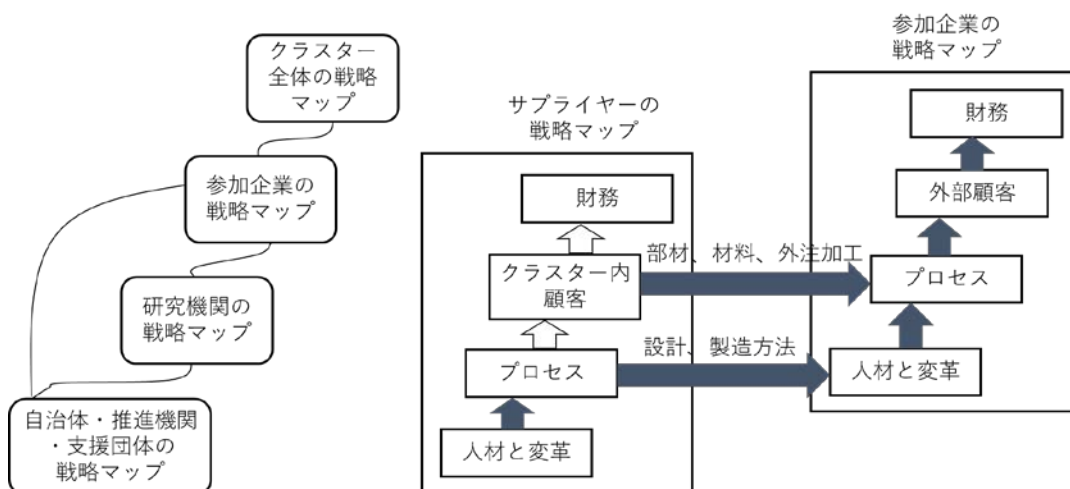
²⁹ 本稿では組織間管理会計を幅広く捉えているのに対し、高橋（2010）はこれをバイヤー・サプライヤー関係に限定して捉えていると思われる。

³⁰ トップの戦略を現場の言葉に落とし込むことを、戦略の目標と方策が組織階層を順に落ちていく様子からカスケード（cascade）という。このカスケードの仕方は必ずしも意見の一致を見ていない（伊藤和憲, 2007）。

³¹ 伊藤和憲（2007）では、3パターンのカスケードが指摘されている。即ち、①事業部や部門の戦略マップとBSCはそのまま、尺度と戦略的实施項目を下部組織にカスケードするもの、②事業部だけでなく、部や課等でもBSCを作成し、ボトムの人には尺度と戦略的实施項目をカスケードするもの、③ボトムの個人までBSCを作成するものである。

能戦略マップからなる戦略カスケードマップを発展させて、産業クラスターのマネジメントに活用可能な戦略カスケードマップを提案している（図表 12）。

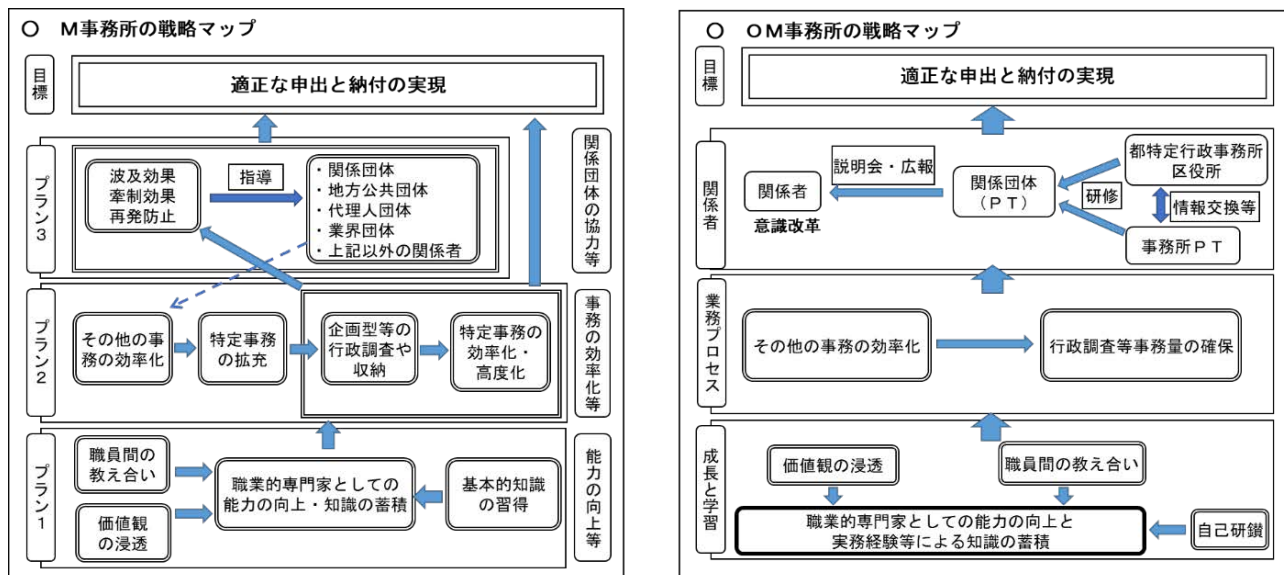
図表 12 産業クラスターにおける戦略カスケードマップ



（注）高橋（2012, pp.7-8, 図 3・4）より。

また、竹本・大西（2018, pp.206-208）では、メゾ管理会計という用語は用いていないものの、部外の関係者間の協力を容易にする観点から戦略マップを用いた事例を紹介している。そこでは、組織目標を実現するために、国の行政機関と地方公共団体や関係団体等の外部との連携を容易にする観点から、戦略マップを活用した M 事務所の事例やその翌年に実施された OM 事務所の事例が掲げられている（図表 13）。事務所内のプロセス再構築なども視野に収めているが、外部との協力関係を中心にみれば、これらなどもほぼ同様の事例と考えることができよう。

図表 13 M 事務所および OM 事務所における戦略マップ



(注) 竹本・大西 (2018, pp.207-208, 図表Ⅱ-5-2, 図表Ⅱ-5-3: 北井好則氏作成) より。

5. 行政における組織間管理会計の活用

第4節までの議論を踏まえ、行政における組織間管理会計の活用について検討する。以下でみるように、行政においては、組織間管理会計が適用可能な分野が幅広く抽出できる。これは、行政の多面的な側面における数多くの機能を反映したものといえよう。

本節では、まず、調達等のコスト・マネジメントにおける活用について述べる。そこでは、競争性を補完するものとして位置付けられるのではないかと考えられる。次に、公企業では資本関係のある関連会社等からなる公企業グループ会社を形成している場合があるが、そこでのグループ経営への活用について検討する。更に、行政においては国税当局と地方税当局など、隣接分野の行政組織間の連携が課題となるので、それへの活用について述べる。そして、最後

に、地域住民や納税者等との関係性³²を視野に入れた活用などについて述べる。

なお、以下では、活用のイメージを捉えやすくする観点から、活用に際して考えられる個別の手法についても、必要に応じて言及しておくこととする³³。

5-1. コスト・マネジメントにおける活用

第3節で確認したように、組織間管理会計研究の中心の1つに、コスト・マネジメントがある。これを行政で考えれば、政府のコスト・マネジメント、即ち、WTO協定に基づく政府調達などの行政の調達活動への活用が考えられることとなる。

行政の調達活動は法令によって定められており、一般競争入札を原則とする。現在でも、総合評価落札方式など、様々な工夫もなされているところである。そこに、組織間コスト・マネジメントの議論を活用する場合、どのようなものとなるか。

課題の1つは、戦略的コスト・マネジメントのうちの構造的コスト・マネジメントや、組織間マネジメント・コントロールのうちの設計といった議論のうち、制度的に手当てすべきものが何かを特定していくことであると考え³⁴。法令という比較的「固い」制度に多くのルールが根拠づけられており、ルールとして対応するためにはそれこそ「固い」議論が必要となろう。

加えて、契約締結後の動的なプロセスをどのようにコントロールするかという課題もあると考える。そこでは、戦略的コスト・マネジメントのうちの遂行的コスト・マネジメントや、組織間マネジメント・コントロールの利用といっ

³² 厳密には組織間管理会計の概念には含まれないかもしれないが、その行政における重要性を踏まえ、組織間管理会計の外郭の延長線上にあると位置づけ、ここで言及している。内容的には4-1や4-2も関連する。

³³ 個別の手法に焦点をあてた組織間管理会計研究に関（2015）がある。

³⁴ 組織間マネジメント・コントロールを指定管理者について検討した大浦・松尾（2019）のような研究の蓄積が求められよう。ただし、制度改正等のためには実証分析である必要は必ずしもない。

た議論をどのように実施していくのかという課題もあろう。制度的ではない、事実上の取り組みの多い分野であるだけに、制度とどのようにつなげるのかという議論も必要となろう。

検討の方向としては、組織間管理会計研究の議論と調達先企業の内部管理・原価管理の状況³⁵の両者の進展を押しえつつ、項目を特定していくことになると思われる。これは、行政側に、調達先企業の内部管理・原価管理の状況を把握し評価することのできる能力の構築が求められることとなろう。

しかしながら、その際には留意すべき点もある。3-4. で述べたように、坂口・河合（2011）では、日本においては利用に関する関心が高く、設計についての検討は不足していると指摘している。その一方、3-3. 述べたように、Anderson and Dekker（2009a, 2009b）では、利用に重なり合う遂行的コスト・マネジメントよりも、設計に重なり合う構造的コスト・マネジメントに発展の余地があると指摘している。このため、組織間管理会計に関するわが国の研究には、研究としても、そしてまた、制度的手当てとしても、より重要となる設計に関する検討が不足する傾向にあることに留意すべきであろう。

5-2. 公企業グループのグループ経営への活用

広く行政を見渡した場合、独立行政法人や地方公営企業などの公企業においては、資本関係のある関連会社も見受けられる。例えば、独立行政法人 UR 都市再生機構が 100% 出資する子会社として、株式会社 UR コミュニティがある。また、地方公営企業の東京都水道局においても、東京都水道局が 51% 出資する関連会社として東京水道サービス株式会社がある。

公企業の関連会社は様々な業務上の必要から設置されてきたものであるが、このような関連会社も含む企業グループ全体の経営管理をどのように考えていくかは課題であると考ええる。

グループ経営を考えた場合、比較的イメージしやすいのは戦略マップの活用

³⁵ 様々なコスト情報のみならず、コスト低減の方策等を含めて考えていく必要はあろう。

であろう。第4節のメゾ管理会計の議論のように、それぞれの戦略マップを持ち寄り、企業グループ全体の戦略マップにつなげることは可能であると思われる。そこでの課題は、現場の職員が腹落ちするような質の高い戦略マップを、それぞれの企業ごとにいかに作り込むのにかにある。なぜなら、グループ全体の戦略マップはその上に構築されるものであることから、基礎となる個々の戦略マップが質の高いものでないと用をなさないものとなりかねないからである。このような戦略マップのほかにも、これまで述べてきたような情報の共有や様々なコントロール手段の併用などもイメージできよう。

また、上記の5-1.とも関連するが、関連会社との契約関係の規律付けに組織間管理会計の議論を役立てることも考えられる。ここでは、組織間管理会計研究の議論の進展を踏まえつつ、関連会社の内部管理・原価管理の状況を把握し評価することができ、かつ、それらをコントロールしていく能力の構築が求められよう。ここでは、オーブンブック会計や情報の共有、様々なコントロール手段の併用などもイメージできると思われる³⁶。

5-3. 隣接分野の行政組織間の連携への活用

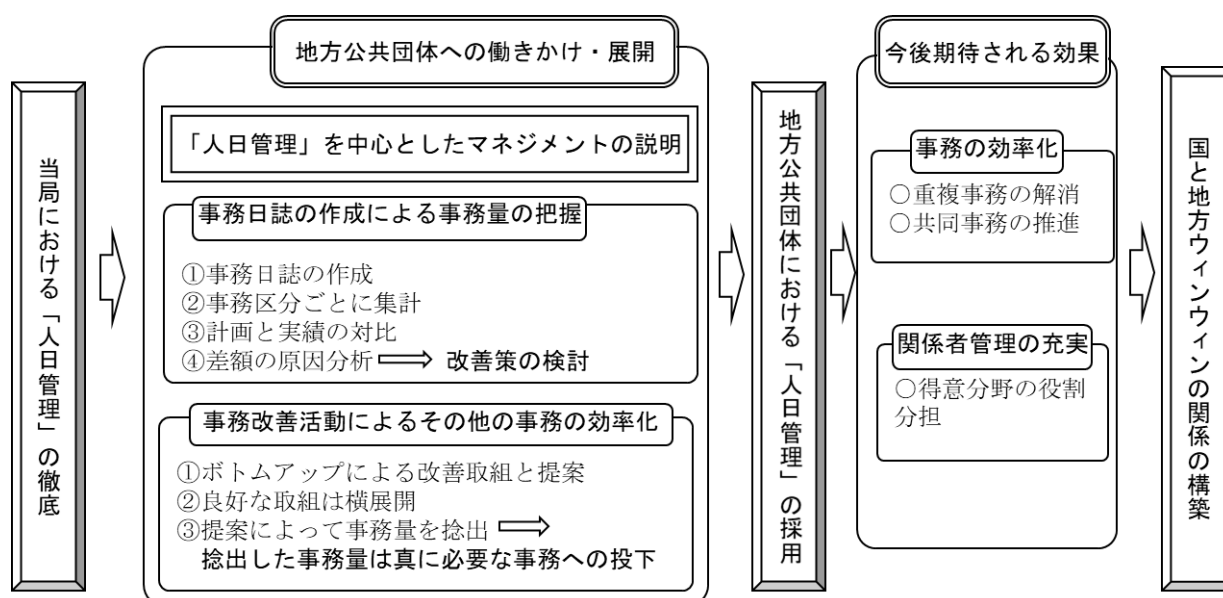
行政においては、例えば、国税当局と地方税当局のように、隣接分野の行政組織であり、組織間の連携が求められている場合もある。これまでも連携に努めてきているとは思われるが、ここに組織間管理会計の議論を活用することも考えられよう。

例えば、共通の戦略マップを作り、そこから、ABMに相当する事務量把握を伴う事務量マネジメントに遡るといふ方向も考えられよう。この点に関し、竹本・大西（2018, pp.199-208）では、国の行政組織と地方公共団体当局等との連携について、図表14のとおり提案しているところである³⁷。

³⁶ 本文の例示に加えて、URコミュニティのような職員の事務量が中心となる関連会社の場合、戦略マップ等の活用とともに、竹本・大西（2018）で述べているような、ABMに相当する事務量把握を伴う事務量マネジメントの活用が有益であろう。

³⁷ 図表13は実施済み、図表14は提案の段階という違いがある。

図表 14 事務量をベースとした地方公共団体との連携



(注) 竹本・大西 (2018, p.200, 図表 II-5-1) より。

隣接分野の行政組織間の連携における研究と実務との関係については留意すべき点もあると思われる。3-4. で述べたように、Caglico and Ditillo (2008) は、組織間マネジメント・コントロールについてのこれまでの研究を振り返り、同等な立場での連携における会計とマネジメント・コントロールの役割などについての研究が今後求められると指摘する。このような現状からすると、この分野の連携においては、実務での取り扱いが先行する可能性も十分にありと考える。

5-4. 住民等との関係性を視野に入れた活用

地域住民といった住民等と行政との関係性を考えた場合、4-1. で言及した顧客への影響活動や、4-2. で言及したポピュレーション・ヘルス・マネジメントなどの議論が応用できるように思われる。具体的には、顧客行動の分析

(4-1) や住民等の構成の分析 (4-2) に戦略マップを接続させてはどうかと考える。住民等との関係性をどのように考え、それを踏まえて、効率的・効果的に行政を展開することは、マイナンバー制度の本格化等もあり、今後の進展が大いに求められる分野でもあろう。

なお、この住民等との関係性に関連して、昨今、行政においても、その対象となる住民や納税者の手間等が重要視され、ワンストップサービス化などの要請も強まりつつある。このような行政の対象者の手間等をどう考えるかについては、組織間管理会計という分野からははみ出しているとは思われるが、対象者の事務量をも考慮に入れた管理会計が考えられよう。その場合には、竹本・大西 (2018) で指摘する事務量マネジメントを拡充する方向で考えることができるように思われる³⁸。

6. おわりに

本稿においては、組織間管理会計の研究がどのように展開されてきたかを概観し、組織間管理会計と隣接する分野の議論を押さえた上で、行政のどのような分野で組織間管理会計を考えていくことができるのか、簡潔に述べてきた。本稿で言及したように、行政においても組織間管理会計の議論を活用できる可能性は非常に高いと考える。今後とも、組織間管理会計としてどのような議論が行われ、どのような手法が編み出され実践されていくのか、行政においても将来の本格的な活用に向けて関心を持ち続けるべきであると考えている。

以上

³⁸ 納税者等の手間の見える化ということとなろう。

引用文献

- 青木章通（2017）「サービス組織におけるマネジメント・コントロールの新展開」『管理会計学』25(2), pp.19-33。
- 伊藤和憲（2007）「戦略目標と戦略的实施項目のカスケード」『専修商学論集』84, pp.79-84。
- 伊藤克容（2017）「第16章 組織間管理会計」櫻井通晴・伊藤和憲編著『ケース管理会計』中央経済社, pp.203-217。
- 伊藤克容（2019）『組織を創るマネジメント・コントロール』中央経済社。
- 井上慶太（2016）「組織間マネジメント・コントロール研究の現状と展望ーコントロール・プロセスに着目して」『原価計算研究』40(2), pp.31-43。
- 大浦啓輔・松尾貴巳（2019）「第10章 組織間マネジメント・コントロールの非営利組織への適用可能性」, 所収『知の活用・探索と管理会計に関する研究』日本会計研究学会特別委員会最終報告, pp.188-208, 2019年9月。
- 加澤佳奈・森山美知子ほか（2018～2019）「地域・職域の健康課題の見える化と効果的な保険事業(1)～(7)（連載）」『保健師ジャーナル』74(9)～75(3)。
- 榎谷隆夫・財務省財務総合政策研究所（2016）『公共部門のマネジメント』同文館出版。
- 窪田祐一（2005）「組織間管理会計研究の意義と課題」『大阪府立大学経済研究』50(2/3/4), pp.165-186。
- 窪田祐一（2012）「組織間コストマネジメント研究の展開」『日本管理会計学会誌』20(2), pp.123-140。
- 窪田祐一・大浦啓輔・西居豪（2008）「組織間管理会計研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』198(1), pp.113-131。
- 坂口順也（2007）「組織間管理会計研究の進展と構成要因への注目」『立命館経営学』46(4), pp.117-130。
- 坂口順也（2019）「第7章 組織間マネジメントコントロールの研究動向と将来の方向性」, 所収『知の活用・探索と管理会計に関する研究』日本会計研究学会特別委員会最終報告, pp.124-145, 2019年9月。

- 坂口順也・河合隆治（2011）「組織間管理会計のサーベイ研究の現状と方向性」
『Melco Journal of Management Accounting Research』 4(2), pp.29-41。
- 坂口順也・河合隆治・ヘンリ・デッカー（2009）「組織間提携と管理会計：オランダでの研究蓄積を基礎として」『企業会計』 61(10), pp.125-132。
- 坂口順也・河合隆治・上總康行（2015）「日本的組織間マネジメント・コントロール研究の課題」『Melco Journal of Management Accounting Research』 7(2), pp.3-13。
- 関洋平（2015）「手法ベースの組織間管理会計研究の検討」『商学研究科紀要』 81, pp.145-167。
- 高橋賢（2010）「産業クラスターの管理と会計－メゾ管理会計の構想」『横浜経営研究』 31(1), pp.73-87。
- 高橋賢（2012）「産業クラスターと戦略カスケードマップ」『横浜国際社会科学研究』 17(2), pp.1-11。
- 竹本隆亮・大西淳也（2018）『実践・行政マネジメント』同文舘出版。
- 藤川佳則（2010）「サービス・マネジメントのフロンティア：サービス・ドミナント・ロジックの台頭」『一橋ビジネスレビュー』 58(1), pp.144-155。
- 野中郁次郎・加護野忠男・小松陽一・奥村昭博・坂下昭宣（1978）『組織現象の理論と測定』千倉書房。
- Anderson, S. W., M. C. Christ, H. C. Dekker, and K. L. Sedatole（2015） Do extant management control frameworks fit the alliance setting? A descriptive analysis, *Industrial Marketing Management*, 46, pp.36-53.
- Anderson, S. W. and Dekker, H. C.（2009a） Strategic cost management in the supply chains, part 1: Structural cost management, *Accounting Horizons*, 23(2), pp.201-220.
- Anderson, S. W. and Dekker, H. C.（2009b） Strategic cost management in the supply chains, part 2: Executional cost management, *Accounting Horizons*, 23(3), pp.289-305.
- Caglico, A. and A. Ditillo（2008） A Review and Discussion of Management

- Control in Inter-Firm Relationships: Achievements and Future Directions, *Accounting, Organizations and Society*, 33(7/8), pp.865-898.
- Carr, C. and J. Ng (1995) Total Cost Control: Nissan and It's U.K. Supplier Partnerships, *Management Accounting Research*, 6(4), pp.347-365.
- Cooper, R. (1994) *Komatsu Ltd.(A): Target Costing System*, Boston, Harvard Business School Case Series 9-194-037.
- Cooper, R. and R, Slugmulder (1999) *Supply chain development for the lean enterprise: interorganizational cost management*, Productivity Press. 清水孝・長谷川恵一監訳 (2000)『企業連携のコスト戦略』ダイヤモンド社。
- Cooper, R. and R, Slugmulder (2004) Interorganizational cost management and relational context, *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp.1-26.
- Cooper, R. and T. Yoshikawa (1994) *Yokohama Co, Ltd.(A): The Yokohama Production System*, Boston, Harvard Business School Case Series 9-195-070.
- Dekker, H. C. (2003) Value chain analysis in interfirm relationships: field study, *Management Accounting Research*, 14(1), pp.1-23.
- Dekker, H. C. (2004) Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements, *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp.27-49.
- Gietzmann, M. B. (1996) Incomplete Contracts and the Make or Buy Decision: Governance Design and Attainable Flexibility, *Accounting Organizations and Society*, 21(6), pp.611-626.
- Håkansson, H. and Lind, J. (2004) Accounting and network coordination, *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp.579-607.
- Jones, P. (2011) *Strategy Mapping for Learning Organizations: Building Agility into Your Balanced Scorecard*, Farnham: Gower.
- Mahama, H. (2006) Management Control Systems, Cooperation and

- Performance in Strategic Supply Relationships: A Survey in the Mines, *Management Accounting Research*, 12(2), pp.221-244.
- Sako, M. (1992) *Princes, Quality and trust: inter-firm relationships in Britain and Japan*, Cambridge University Press.
- Shank, J. K. and Govindarajan, V. (1993) *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, New York, Free Press.
- Seal, W., Berry, A. and Cullen, J. (2004) Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp.79-92.
- Tomkins, C. (2001) Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks, *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp.161-191.
- Van der Meer-Kooistra, J. and Vosselman, E. J. (2000) Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance, *Accounting, Organizations and Society*, 25, pp.51-77.
- Vargo, S. and Lusch, R. F. (2004) Evolving to a new dominant logic for marketing, *Journal of Marketing*, 68(1), pp.1-17.