

論壇

組織間コストマネジメント研究の展開

窪田祐一

〈論壇要旨〉

本稿の目的は、日本企業を中心としたサプライチェーンの変化を踏まえ、約20年になる組織間コストマネジメント研究の知見を整理し、将来の研究課題を析出することである。組織間コストマネジメントは、はじめは日本企業のサプライヤーとバイヤーの関係にみられる原価企画の技法として理解された。しかし現在、多くの研究は、組織間コントロールと関連づけて議論している。先行研究は、組織間コストマネジメントを戦略的コストマネジメントとして位置づけ、コストドライバーに依拠して構造的あるいは遂行的なコストマネジメントに分類している。他方、最近の日本企業のサプライチェーンのグローバル化、複雑化、そしてサプライヤー管理の見直しという動きは、組織間コストマネジメントに変化ないし拡張をもたらしている。これらの動向から、本稿では、組織間コストマネジメントにおけるコストの範囲、時間軸、そして学習・能力などの研究課題を提示する。

〈キーワード〉

組織間コストマネジメント、戦略的コストマネジメント、組織間コントロール、サプライチェーン

Interorganizational Cost Management in Supply Chains : A Review and Agenda for Future Research

Yuichi Kubota

Abstract

This paper aims to provide a critical review of findings from interorganizational cost management (IOCM) studies in the past 15-20 years; together with major changes in Japanese supply chain relationships, and to suggest topics for future research. Initially, IOCM was recognized as an arm's-length cost management technique for target costing in Japanese buyer-supplier relationships. However, IOCM is now discussed as a topic under interorganizational control. Prior research has shown that IOCM is identified as strategic cost management and classified as structural and executional on the basis of cost drivers. In addition, it is expected to evolve because of globalization, complications, and radical revisions in supplier management in recent Japanese supply chains. Therefore, this paper clarified issues such as the scope of total costs, time base, and learning and alliance capabilities.

Key Words

Interorganizational Cost Management, Strategic Cost Management, Interorganizational Control, Supply Chains

1. はじめに

本稿の目的は、組織間コストマネジメント (IOCM, inter-organizational cost management) に関わる国内外の先行研究をレビューし、近年の日本企業を中心としたサプライチェーンの変化を踏まえて、将来の研究課題を析出することである。

IOCM 研究は、組織間境界における原価管理や利益管理などを検討の対象とする研究領域である。当初は、サプライヤー管理や価値連鎖分析についての研究が進められた。なかでも、原価企画活動における日本的サプライヤー関係に着目する研究が中心であった。また、IOCM を戦略的コストマネジメントの一側面と捉える研究が展開され、その成果が蓄積された。その後、管理会計研究では多様な組織間マネジメントを対象とするようになったが、特に組織間コントロールのメカニズムについて盛んに議論されている。この流れのなかで、IOCM は組織間管理会計と呼ばれる研究領域に包含されるに至っている (木村, 2011; 窪田・大浦・西居, 2010; 坂口・富田・柴, 2009 など)。

このように展開されてきた IOCM 研究ではあるが、Carr and Ittner (1992) の TCO (total cost of ownership) の議論を出発点とするならば、おおよそ 20 年が経過しようとしている。その後の Cooper を中心とする一連の研究では、日本企業のサプライヤー関係の実務が観察・記述されているが、それらも多くは公表から 10 年以上が経っている (Cooper, 1995, Cooper and Slagmulder, 1997, 1999; Cooper and Yoshikawa, 1994 など)。その間に、IOCM 研究として初期に観察された日本企業の実務は変化してきている。なかでも、日本企業はサプライチェーン・マネジメントに高い関心を示し、その取り組みを強化してきた。それはロジスティックスの再編だけにとどまらず、購買や製品開発の見直しにまで及んでいる。このような近年の実務の動向を踏まえると、バイヤーとサプライヤーとによる分業の重要性は変わらないものの、そこに存在するサプライチェーンを対象とした IOCM は確実に進化しているといえる。しかし、近年の IOCM 研究は、初期の段階に比べると実務に注目する研究が減ってきている。それゆえ、IOCM に関する研究課題を抽出するには、実務上の問題や動向を再認識する必要がある。

また、IOCM 研究では、実務を観察して単に記述するだけでは十分ではない。IOCM に関する理論の構築には、研究枠組みを持って分析することが必要である。そこで本稿では、日本企業のサプライチェーンを中心とした IOCM を観察するのに、Anderson and Dekker (2009a, b) の枠組みを援用する。この枠組みは、第3節にて述べるが、コストドライバーにより IOCM 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に区分するものである。外部資源の有効活用を目指す IOCM は、多くの現代企業にとって戦略を実施するうえで欠かせない取り組みである。それゆえ、この枠組みでは戦略的コストマネジメントが強く意識されている。

本稿では、次のように議論を進める。まず、次節では、IOCM 研究の動向について紹介する。そのために、IOCM 研究の経緯を振り返ることにしたい。また、組織間管理会計研究との関係について整理し、国内研究の動向を把握する。これらの考察を通じて、IOCM 研究の現状を明らかにする。第3節では、戦略的コストマネジメントの視点から、IOCM を再考する。第4節では、日本企業のサプライチェーンの変化に焦点を当てながら、取り組むべき研究課題について議論する。最後の第5節は、結論として析出された研究課題をまとめ、今後の研究展望について述べることにしたい。

2. 組織間コストマネジメント研究の動向

2.1. 組織間コストマネジメント研究の経緯

研究者によって IOCM の定義や説明はさまざまである。たとえば, Cooper and Slagmulder (1999) は, IOCM をサプライヤー・ネットワークに参加する企業の活動を調整し, そのネットワークのトータルコストの低減を図る組織的なアプローチであると定義している。また, Coad and Cullen (2006) は, コスト低減の達成と価値創造を目的としたバイヤーとサプライヤーの間の協働的なアクションなどであるとし, Agndal and Nilsson (2009) は, コスト低減に向けたバイヤーとサプライヤーの組織的な取り組みであると述べている。

これらの定義ないし説明からも分かるように, IOCM の先行研究は, 組織間境界におけるコストマネジメントを扱い, 主にサプライヤーとバイヤー (価値連鎖上のパートナー) の関係であるサプライチェーンを分析の対象としている。本稿では, IOCM を, 必ずしもバイヤーとサプライヤーの間のダイアド (2 者関係) に限定せず, 「サプライチェーンにおけるトータルコストの低減を図るために各パートナーと実施する組織的な取り組み」と捉えて議論を進める。

IOCM の初期段階の研究で注目された議論は, TCO (Carr and Ittner, 1992; Ellram, 1995; Ellram and Siferd, 1993, Kaplan and Cooper, 1998) と戦略的コストマネジメント (Hergert and Morris, 1989; Shank, 1989; Shank and Govindarajan, 1993) である。TCO は, もともとは調達マネジメントで古くから使われている用語であり, 調達におけるトータルコストを最適化しようとするものである。このトータルコストの発想は, 1960 年代のライフサイクル・コストの議論で取り上げられており, 決して新しいものではない。

しかし, 1990 年代に入り, JIT (just-in-time) や TQC (total quality control) の実施にはサプライヤーの役割が重要であるという認識が欧米企業に広まった。欧米企業は, 80 年代に日本企業から学んだリーン生産, カンバン方式, TQC などに取り組んでいたが, その取り組みを組織内からサプライチェーンに拡張しようとしたのである (Simchi-Levi et al, 2000)。この動向を受けて, Carr and Ittner (1992) は, サプライヤー管理では購入価格だけではなく広範なコスト (取引付随費用, 輸送費, 税金, 保管費用, 失敗コスト) の把握が必要であると指摘した。なぜなら, TCO が購入価格の数倍になることも珍しくないためである。加えて, この文献では実際のサプライヤー評価システム (SPRS, supplier performance rating systems) が紹介されている。

もう一つの研究初期の動向は, 戦略的コストマネジメントの議論である。Shank and Govindarajan (1993) は, 企業内外の価値連鎖の関係を考慮に入れる戦略的コスト分析の必要性を提示した。それは, サプライチェーンにおいて各パートナーがどのような付加価値を提供しているのかを把握しようとするものであった。具体的には, 価値連鎖, 戦略的ポジショニング, コストドライバーの 3 つを分析するものであるが, そのなかでも組織間境界における取り組みは IOCM として位置づけられる。

続いて登場した IOCM 研究は, 日本的サプライヤー関係を念頭におき, IOCM として原価企画にみられる活動や技法を観察するものである。なかでも, Cooper を中心とする一連の研究が該当する (Cooper, 1995, Cooper and Slagmulder, 1997, 1999, 2004; Cooper and Yoshikawa, 1994 など)。たとえば, Cooper and Yoshikawa (1994) は, 日本の自動車産業のサプライチェーンのケースを取り上げ, コストに対するプレッシャーが下位のサプライヤーに伝達されることを明らかにした。また, Cooper and Slagmulder (1999, 2004) では, 具体的な IOCM 手法として, 機能・

価格・品質トレードオフ、組織間コスト調査、コンカレント・コストマネジメントの3つを示した。まず、機能・価格・品質トレードオフは、各パートナーが利益を共有できるように部品レベルの目標原価を決めることである。次に、組織間コスト調査は、製品やコンポーネントの目標原価を達成できるように再設計を行うための調査であり、主要サプライヤーが対象となる。最後のコンカレント・コストマネジメントは、ファミリーメンバーと呼ばれるような一部の優れたサプライヤーを対象に、バイヤーからサプライヤーへの設計委託の可能性を検討するものである。

Cooper 以外の IOCM 研究でも、原価企画のサプライヤー関係は取り上げられている。Carr and Ng (1995) は、Kato (1993) などの日本の原価企画研究を受けて、英国日産を対象にケース研究を実施し、コスト情報の共有を促すオープンブックや信頼などを観察している。このように IOCM 研究では、サプライヤー関係を対象にコスト構造の開示に焦点を当てることが多い。コスト構造を開示することで情報共有が進み、それによりトータルコストの最適化に繋がると想定されるからである。そのため、情報共有は IOCM の鍵概念となっている (Coad and Cullen, 2006)。さらに、情報共有のための取り組みであるオープンブック会計 (OBA, open book accounting) が、IOCM における重要な役割を果たすと指摘されている (Kajüter and Kulmala, 2005)。なお、原価企画が他のコストマネジメントの手法と関連して説明されるように、IOCM も、OBA、ライフサイクル・コストイング、ABC (activity-based costing)、環境管理会計、品質コストマネジメント、BSC (balanced scorecards)、シェアードサービス、サプライチェーン・マネジメントなどとの関連で記述されることがある。

上記のように発展してきた IOCM 研究であるが、現在では、組織間管理会計と呼ばれる研究領域の一部に位置づけられている。たとえば、Caglio and Dittillo (2008) は、組織間コントロールに関する研究の広がりを示したが、中核に IOCM に相当する「原価・会計コントロール」を位置づけ、その周縁に「マネジメントコントロール・メカニズム」、「コントロール・アーキタイプ」を配置している¹。研究初期には、IOCM の技法やプロセスといった実務の記述が中心であったが、そのような研究は現段階では少なくなり、むしろ多くの管理会計研究者の関心は組織間コントロールに移っている。

2.2. 組織間管理会計研究の動向

IOCM を内包する組織間管理会計に関する研究では、取引コスト理論のような経済学から、構造化理論やアクターネットワーク理論のような社会学まで、さまざまな研究方法論・研究アプローチがとられている (木村, 2011; 窪田・大浦・西居, 2010, 小林, 2009)。

先行研究では、組織間関係に固有のコントロール問題を引き起こす関係的リスクやパフォーマンスリスクへの対応に焦点が当てられることが多い (Das and Teng, 1998, Dekker, 2004; 大浦, 2006, 坂口・河合, 2011; 小林, 2004)。関係的リスクは、パートナーとの関係性から生じるリスクである。特定のパートナーとの特殊な関係にロックインされてしまったり、パートナーが機会主義的な行動を引き起こしたりするといった問題である。たとえば、サプライヤーが特定のバイヤーとの関係性を維持・構築するために関係特殊な投資を行うと、バイヤーから条件の不利な要請を受けても、その投資を無駄にしないように要請に応じざるを得ない。このような例は、ホールドアップ問題として知られている。また、パフォーマンスリスクは、巧く組織間協働を実施したとしても、必ずしも期待された成果が得られないかもしれないリスクである。これらのリスクを軽減するために、たとえば、Dekker (2004) は資産特殊性などから「専

有化への懸念」とタスク不確実性や相互依存性から「(パートナー間の)調整要求」を取り上げて議論している。

組織間管理会計研究の成果の蓄積により、組織間マネジメントと関連する多様な概念も明らかにされている(木村, 2011; 窪田, 2005; 窪田・大浦・西居, 2010; 小林, 2004, 2009; 坂口・河合, 2011; Anderson and Dekker, 2009a, b; Caglio and Ditillo, 2008, Håkanson and Lind, 2007)。そのような概念や変数には、たとえば、条件要因、モニタリング、信頼などがある。

組織間マネジメントを実施するための条件要因には、資産特殊性、取引の頻度、複雑性、成果の測定可能性、技術などがある(Kamminga and Van der Meer-Kooistra, 2007, Kubota, 2010 など)。また、組織間コントロールとして、パートナーとの成果や活動状況などが財務・非財務のデータを用いてモニタリングされる(Dekker, 2004; Groot and Merchant, 2000; Kamminga and Van der Meer-Kooistra, 2007, Mahama, 2006, Tomkins, 2001 など)。このモニタリングは、市場ないし成果コントロールあるいは行動コントロールのメカニズムを形成する。具体的には、市場価格などによる競争入札や財務的目標と実績との比較などであったり、ルールや方針によりパートナーから望ましい行動やアクションを確保したりするといったコントロールである²。加えて、先行研究では、信頼概念も多く議論されている(大浦, 2006; Dekker, 2004; Langfield-Smith and Smith, 2003; Van der Meer-Kooistra and Vosselman, 2000 など)。信頼は、組織間の取引コストを減じることが明らかにされており、また社会的コントロールの一手段として注目を集めている³。

上述の IOCM 研究は、サプライチェーン実務での技法やツールといった点に焦点が当てられていたのに対して、組織間管理会計研究は Caglio and Ditillo (2008) が示すように組織間コントロールのメカニズムやアーキタイプへと議論が拡張されている。

ここで国内の IOCM 研究の動向を確認するために、国内の組織間関係の管理会計研究に注目してみよう。文献レビューは、直近の5年(2006年以降)を対象に実施した⁴。その結果、サプライヤー関係の研究が多く存在していた。たとえば、サプライヤーからの情報収集の促進(坂口, 2006)、利益・リスク分担(門田, 2006)、貸し借りの役割(木村, 2008)、調達部材タイプによる組織間協働・組織間関係の相違(坂口, 2009)、トヨタ生産システムの指導(木村, 2009)、そしてサプライヤーの疲弊問題(加藤・望月, 2010; 加藤, 2007)などであった。

これ以外の流れには、サプライチェーンを考察対象とする環境管理会計や情報システムなどの研究がある⁵。具体的には、サプライチェーンに対して、環境管理会計やマテリアルフローコスト会計(井岡, 2011, 東田, 2008, 山根・浅田, 2009, 金藤, 2006)、情報化投資(溝口, 2008)、業績測定尺度・目標管理(矢澤ほか, 2009)、ABC・スループット会計・BSCの適用(浜田, 2006)、サプライチェーン・コストニング(皆川, 2007)などを検討するものである。これらの研究の多くは新たな技法等について観察・検討している点で興味深いが、組織間コントロールについてはあまり議論しておらず、未だ研究の余地がある。

以上の先行研究を踏まえると、IOCM 研究は、組織間管理会計研究のなかでも、トータルコストの低減の取り組みを対象にする研究領域と位置づけられる。組織間管理会計研究の動向からは、IOCM 研究ではコストマネジメント手法を対象に組織間コントロールを議論することが中心的テーマとなる。また、製品開発を中心とする IOCM だけでなく、サプライチェーン全体を対象とするような IOCM に目を向ける必要がある。製品開発あるいはロジスティクスといった部分的サプライチェーンでは、トータルコストを捉えられないからである。さらに、サプライチェーンの構造を決定するプロセスに加え、その決定後の財務・非財務情報の共有の方法などは、最近の実務の動向を踏まえる必要があるといえる。

3. 戦略的コストマネジメントの視点からの再考

続いて、IOCM 研究を戦略的コストマネジメントの視点から再考する。上述のように IOCM は戦略的コストマネジメントと密接な関係にある。現代企業は、経営戦略の実施にあたり、組織内だけでなく組織間のコストマネジメントを必要とすることが多い。それゆえ、IOCM を戦略的コストマネジメントとして有効に機能させることが求められる。

IOCM 研究は、コストマネジメント研究の一部である。梶原・吉田・山田（2010）は文献レビューからコストマネジメント研究の枠組みを提示しているが、そこではコストドライバーの概念によりコスト決定・発生のメカニズムを解明することが重要であると述べている。そのため、分析対象となるコストの範囲を広げ、多様なコストドライバーを発見し、さまざまな状況要因を探ることが必要であると指摘する。また、コストドライバーの変動による態様を明らかにすることも重要であるという。これらの指摘は IOCM 研究にも当てはまる。

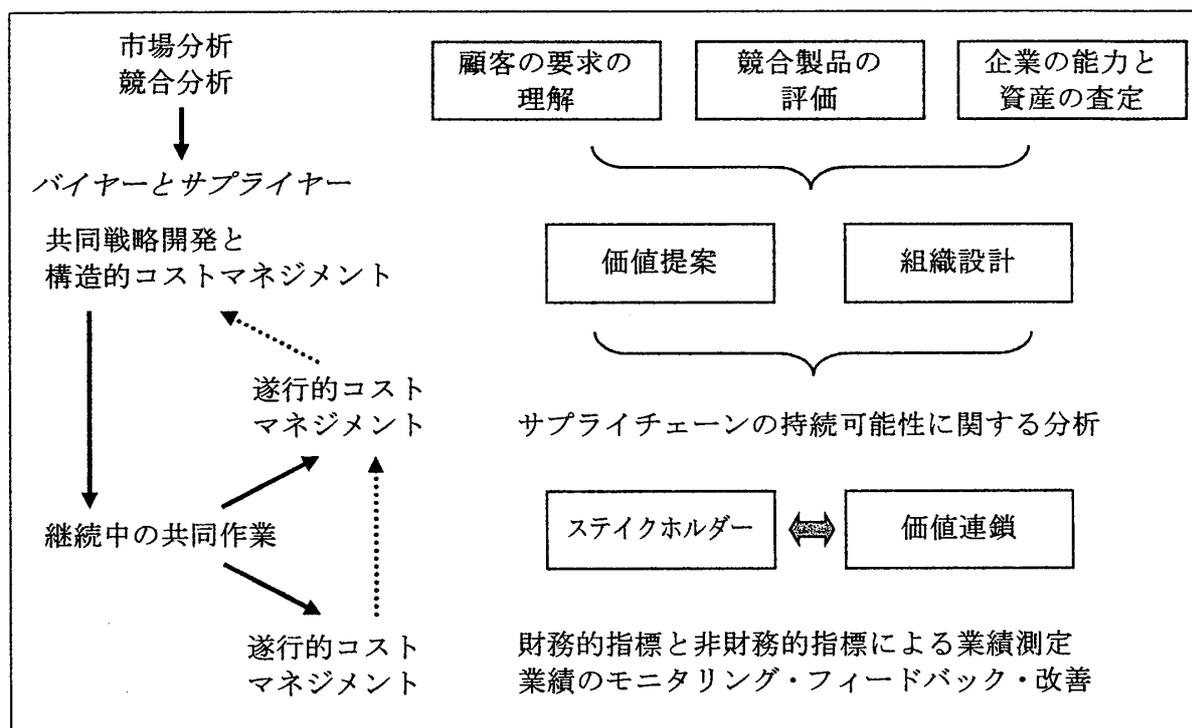
そこで本稿は、IOCM 研究の1つの基礎をなしている Shank and Govindarajan（1993）に依拠してコストドライバーの概念を捉える。彼らが示したのは、構造的コストドライバーと遂行的コストドライバーの2つである。構造的コストドライバーは、企業の戦略選択に関連しており、規模、事業範囲（垂直統合の程度）、経験、技術、複雑度（製品サービスの品揃え）などの構造に関するものである。他方、遂行的コストドライバーは、戦略の遂行上の効率や効果に関連するものであり、TQC、稼働率、現場作業者の参加意識、工場レイアウトに対する作業能率などが具体例である。

この2つのコストドライバーの分類に同じく依拠する研究には、Anderson and Dekker（2009a, b）の研究がある。彼女たちは、戦略的コストマネジメントを会社の資源とコスト構造を戦略や戦術に合わせる取り組みであるという。そして、コストドライバーに準じ、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つに分類した。構造的コストマネジメントでは、会社の戦略に一致したサプライチェーン・コスト構造になるように組織設計、製品設計、そしてプロセス設計などが行われる。他方、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、サプライヤーの評価基準などの業績指標や分析ツールが用いられる。また、先行研究の幅広いレビューから、将来の研究の方向性として、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が重要であることを示している。

図表1は、Anderson and Dekker（2009a, b）の枠組みの概略図である。構造的コストマネジメントは、「組織設計」と「価値提案」を対象としている（Anderson and Dekker, 2009a）。「組織設計」は組織の境界の設計を意味しており、ここでは部品調達決定、サプライヤーの選択、サプライヤー関係の設計が検討される。「価値提案」は、サプライチェーンによる製品・サービスの提供とそれらを生み出すプロセスである。

「組織設計」として、部品調達では、関係的リスクやパフォーマンスリスクに加え、サプライチェーンを競争優位の源泉として捉えることが必要であるという。模倣困難な協働的なパートナーシップには価値があり、組織間学習の機会を生むからである。サプライヤーの選択では、バイヤーのニーズにあった資源と能力をもつサプライヤーを選ぶ。その際、選択の基準が問題になる。たとえば、一社発注にすれば、パートナーとの調整コストは減って学習が促されるが、複数発注であればサプライチェーンのリスクを減じることができる。そして、サプライヤー関

図表1 サプライチェーンにおける戦略的コストマネジメント



出所：Anderson and Dekker, 2009a, p.203, 一部省略

係の設計では、契約、モニタリング、インセンティブなどの適切な仕組みが構築され、公式・非公式の組織間コントロールが検討される。

「価値提案」では、製品の共同設計が想定されるが、そこには原価企画にみられた一連の活動がある。具体的には、デザイン・イン、(目標原価を連鎖させる)原価企画連鎖、そしてコスト情報の共有などである。また、在庫・物流管理などプロセスの共同設計も価値提案に繋がる。最終市場での需要の変動がサプライチェーンの上流に遡るほど増大するというブルウィップ効果は、サプライチェーンの統合により低減させることができる。最近では、JITに加え、バイヤーの在庫管理をサプライヤーが請け負うVMI (vendor-managed inventory) も実施されている⁶。他にも、パートナーとの共同立地、サプライチェーン・マネジメントのための情報化投資⁷、回収・修理・リサイクル・再利用のリバース・ロジスティクスなどが価値提案に当てはまる。

他方、遂行的コストマネジメントは、図表1の下部に配置されているように構造的コストマネジメントを受けて実施され、「業績測定」(財務・非財務指標の測定とモニタリング・フィードバック・改善)を行い、サプライチェーンの「持続可能性」を分析するものである (Anderson and Dekker, 2009b)。

「業績測定」では、たとえば、調達と製造の間でサプライヤーの評価指標の優先順位が異なるといった問題がある。調達の立場であれば、購買価格が安定していて安いことが望ましいが、製造からすれば、まずもって配送に対する信頼性や品質上の欠陥がないことをサプライヤーに求めることになる。このようなコンフリクトを調整し、また財務・非財務指標を活用しながら、サプライヤーの業績を評価する必要がある⁸。

「持続可能性」を確保するには、バイヤーはサプライヤーの財務的な健全性や法令遵守の姿勢などを把握する必要がある。また、パートナーは自らの貢献に見合う公平な取り分を意識す

るため、業績評価のプロセスではコストデータなどによる対話を行う必要が生じる。インセンティブや利益配分に問題があるならば、それらを解決するように仕組みを変更することもありうる。図表1に示されているように、遂行的コストマネジメントの実施は、構造的コストマネジメントを見直す機会にも繋がるというのである。

以上の研究枠組みは、最近の戦略性を帯びる IOCM 実務を捉える上で有用であろう。この枠組みは、単にサプライチェーンにおける手法やツールの変化を捉えるだけでなく、そこで生じているコスト発生・決定のメカニズムを検討するコストドライバーの概念が反映されている。

4. 日本企業のサプライチェーンの変化と研究課題

4.1. 日本企業のサプライチェーンの変化

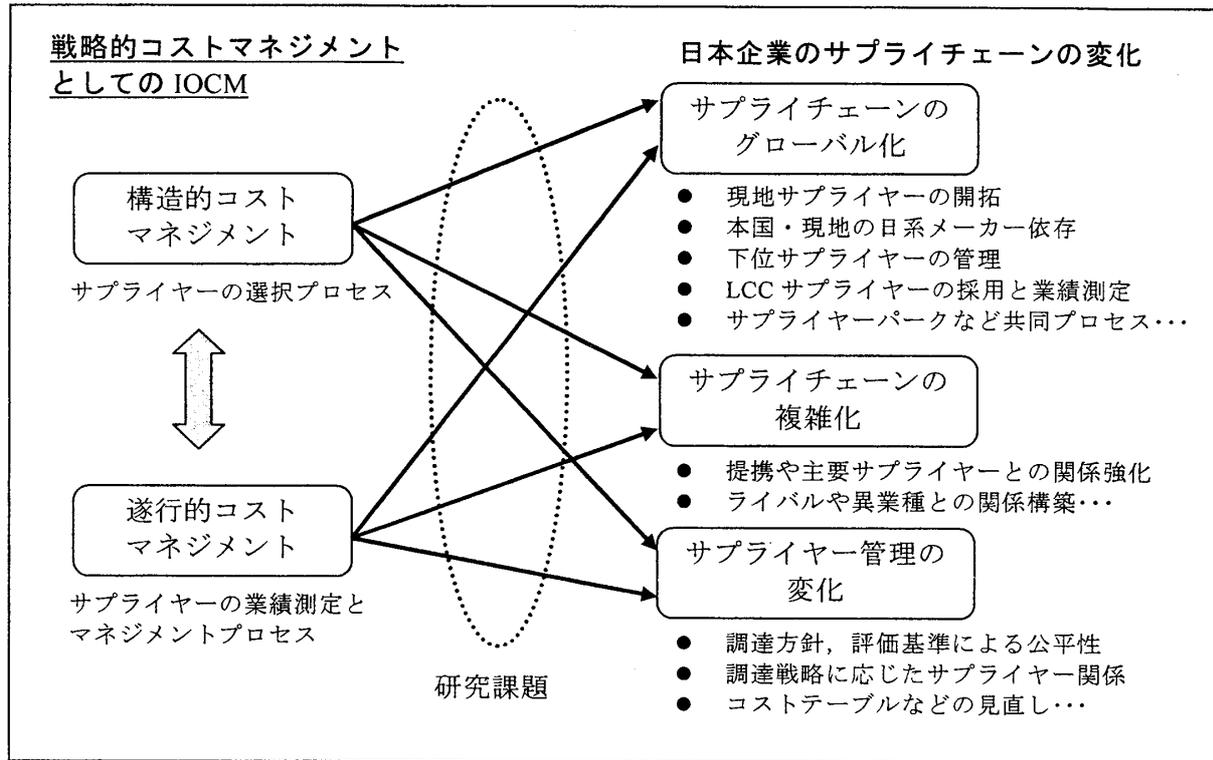
前節で紹介した Anderson and Dekker (2009a, b) の枠組みを援用しながら、日本企業のサプライチェーンの最近の変化を取り上げ、IOCM に関する将来の研究課題を探ることにしたい。具体的には、グローバル化によるサプライチェーンの再編、サプライチェーンの複雑化、サプライヤー管理の変化の3つであり、そこに存在する研究課題を提示する(図表2)。

日本企業のサプライチェーンの変化として、第1にグローバル化への対応がある。近年、日本企業は、新興国への進出が進み、現地での調達や新規サプライヤーの開拓が課題となっている。ここには上述の「組織設計」の問題がある。たとえば、日本の自動車メーカーの中国での現地調達率は向上しているが、実際は現地進出している日系サプライヤーからの調達が多い(アイアールシー, 2011)。日本国内での取引経験や信頼関係により、安定した現地調達が期待できる一方、それは大幅な原価低減に必ずしも繋がらない。自動車のような部品点数が多い裾野の広い業界では、部品を一次サプライヤーから現地調達していても、その子部品は二次以下のサプライヤーが日本(あるいは第三国)で製造している場合もある。このような問題は特殊加工を必要とする末端部品などで見受けられるが、輸送等によりトータルコストが高くなるのであれば、その部品を使わないで済むように代替設計を行うべきである。また、「業績測定」の問題として、海外の新規サプライヤーとの分業では、モニタリングの機会や言葉の壁などがあり、関係的リスクが強まるといった点が指摘される(Nicholson et al, 2006)。

LCC (low cost country) 調達によって安い部材を購入すれば、品質上のトラブルを招き、結果としてTCOが高くなるということもありうる。梶原(2008)は海外調達の広がりやサプライヤー関係の変化が、品質問題を発生させ、失敗コストを増加させていると指摘している。また、購買と製造ではサプライヤーに求める業績が異なる点は、LCC 調達でも同じである。特に、設計者は、日系サプライヤーの高い品質と手厚いサービスや営業になれているため、LCC サプライヤーの採用に懐疑的である(アクセンチュア調達戦略グループ, 2007)。

加えて、サプライチェーンの「持続可能性」のためには、LCC サプライヤーであっても法令遵守などを求めることが必要となる。言い換えれば、LCC サプライヤーとの取引のメリットを享受するには、海外からの輸送コスト、品質コストに加えて、企業の社会的責任に関わる調整コストなどを、「組織設計」する際に検討しなければならない。たとえば、ルノー・日産は、サプライヤーCSR ガイドラインを作成し、安全・品質、人権と労働、環境、コンプライアンス、ステイクホルダーへの情報開示を求めている⁹。サプライヤーは、事業活動においてコンプライアンス違反が発生した場合、事態を即時報告し、調査結果・改善計画を報告することが義務

図表2 日本企業のサプライチェーンの変化と組織間コストマネジメント



づけられている。日産は、サプライヤーが提出する改善計画が適切と判断するまで、新規見積を停止する可能性があることを基本契約に織り込んでいる。

日系サプライヤーが現地にバイヤーと共同進出する際には、サプライヤーパークの形成といった動きもみられる (Sako, 2003)。たとえば、トヨタは中国に系列・協力企業を誘致して車両生産工場の隣にサプライヤーパークを形成している (アイアールシー, 2010)。工場を集積させることで、JIT 体制を確保し、物流コストを大幅に削減できるなど、そこには上述の「価値提案」がみられる。サプライヤーがバイヤーの工場敷地内・構内で組み立てるケースもある。サプライヤーにとっては、開発の初期段階で生じる設計変更に対応しやすくなるのに加え、バイヤーから正確な需要予測データが手に入るメリットがある。しかし一方で、バイヤーの工場敷地内・構内へのサプライヤーの進出は、ホールドアップ問題に繋がる可能性もある。加えて、建物・機械・治具などの専有設備を、誰が所有し、誰が利用するのかという点で品質責任などが曖昧になることが指摘されている¹⁰。

第2の変化として、サプライチェーンに参加する複数のパートナーの関係が複雑化していることが観察される。言うなれば、日本企業のサプライチェーンは、アウトソーシングとアライアンスが複雑に組み合わさっている状況にある。経営のスピード化への対処として、日本企業は外部資源を積極的に活用するようになってきている。特に、新技術・新製品の開発では、競争が激しいことに加え、技術が高度化してきているため、特許権・意匠権・ノウハウといった知的資産や人材などの経営資源を外部に求め、自社は強みのある分野に経営資源を集中させるようになっている。また、バイヤーとサプライヤーとの共同開発提携や合弁事業も増えている。

このような取り組みでは、開発コストに加えて管理コストがかかる (安田, 2006)。開発方針の調整や契約条件の合意には、相当の時間と労力を要する。また、開発成果を独占できないこ

とにより技術上の優位性の喪失やパートナーの機会主義的行動による損失を回避することにも注意する必要がある。このような関係性では、共同特許なども含め、共同開発の成果をどのように配分するのかといったインセンティブの設計問題が存在している。複雑化は、研究枠組みでは製品の共同設計の側面で「価値提案」があるとともに、その前提にサプライヤー関係の設計という「組織設計」の問題がある。

サプライチェーン上では、開発提携に加えて、販売、生産委託、共同購買に関わる提携なども実施されている。また、異業種やライバル企業との提携や合弁事業もある。最近では、自社の子会社、グループ会社、そして系列が競合他社と取引するサプライチェーンが形成されることが珍しくない。たとえば、デンソーやアイシンなどは、トヨタ以外の競合他社（韓国の自動車メーカーなど）に部品を納入している。また、トヨタだけでなく富士重工などもサプライヤーが競合他社・他系列に納入することを後押ししており¹¹、サプライヤーが量産効果を高めることでコストを低減できるように促している。また、競合他社との取引がサプライヤーの採算の向上に貢献することは「持続可能性」の観点からは望ましいが、一方で競争優位性のある技術などが競合他社に伝わることを保護する必要がある。

第3の変化はサプライヤーに対する管理である。コスト低減を目的にバイヤーは集中購買を実施し、それに伴いサプライヤーの集約化が進んできた。この点は、SPRSに反映される。先進的な企業では、調達の基本方針をサプライヤーに示すとともに、その評価基準（技術、品質、サービス、納期、コスト、環境など）を開示している。また、サプライヤーの提案から取引の契約締結に至る手順を定めて公開する企業もある。これらは、サプライヤーの選択や関係性の設計といった「組織設計」の問題である。

各評価基準はウェイト付けされるが、その配点は企業の調達の考え方を反映している（アクセンチュア調達戦略グループ, 2004）。サプライヤー業績の評価は、サプライヤーの選定だけでなく、改善提案やサプライヤーの育成などにも利用される（八木, 2008）。この点では、サプライヤーの評価は「業績測定」としても理解される。業績評価は、バイヤーが一次サプライヤーを、また一次サプライヤーが二次サプライヤーを評価するという形で連鎖している。そのため、一次サプライヤーが二次・三次のサプライヤーを育成・指導する。ただし、海外ではこの連鎖が成立しないことがある。そのため、現地調達では、一次が日系でも二次以下が現地サプライヤーであることで品質問題等を抱え込むことがある。また、サプライヤーの業績を適切に実施するには、バイヤーがサプライヤーの技術やコストを評価できる能力を持つ必要があり、そのためにはコストテーブルの整備が欠かせない。

さらに、リバースオークションのように、汎用品などでは購買価格を重視するような調達システムも構築されている。リバースオークションは、バイヤーが事前に複数のサプライヤーを選んだうえで、調達したい部材を示し、インターネット上で競争入札への参加を募る。バイヤーは各サプライヤーの見積価格をみながら比較購買を行うことができる。サプライヤーは競合他社の値段設定をチェックしてより安い見積価格で応札しようとするため、バイヤーはサプライヤーとの折衝を減らしながら、最適価格を引き出す手法として注目されている。

4.2. 研究課題の抽出

以上の3つの日本企業のサプライチェーンの変化について確認したが、これらはIOCM研究に新たな課題を与えている。先行研究のレビューを踏まえると、研究課題として少なくとも次の5つを指摘できる。

組織間コストマネジメント研究の展開

まず、組織間コストの対象範囲を広げる研究が求められる。グローバル化が進むなかで、新規サプライヤーを開拓し、サプライチェーンを再編していくには、在庫コスト、物流コスト、品質コストなどを組織間コストとして捉えることが重要となっている。つまり、組織間コストの対象範囲を広げてコストドライバーやコストビヘイビアを検討することが必要である。加えて、それぞれの組織間コストやそのコストドライバーを個々に取り上げるだけでなく、TCOの発想により全体最適の検討も求められる。

次に、IOCMに時間軸の発想を取り入れることが第2の研究課題である。それは時間軸上のコストの再配列の検討であり、ライフサイクル・コストマネジメントや環境管理会計などで指摘される場所である(小倉, 2011)。たとえば、メーカーが使用コストや環境コストを配慮した製品を開発することは、価値連鎖の下流のパートナーとの間でコストを再配列していることになる。製品開発の段階での価値連鎖の下流で生じるコストの把握は、上流だけでなく下流も含めた時間軸の設定を意味する。また、コストを時間軸上でどのように再配列するかは、設計や調達の方針に影響を与え、サプライヤーの評価基準にも反映されることになる。

また、ここでいう時間軸の発想には、タイムラグの検討も含まれている。品質原価計算の研究では、短期的な予防・評価コストの削減がタイムラグをもって失敗コストを増加させることが議論されている(梶原, 2008)。このようなタイムラグは、IOCMが対象とする組織間コストにおいても生じうる。たとえば、LCC調達を想定すると、技術力を持たない新規LCCサプライヤーが総じて安い価格を見積る。このような場合に、バイヤーは短期的にコストが低減できるため、従前の日系サプライヤーからLCCサプライヤーに切り替えることがある。しかし、長期的には技術力がないためにトラブルが生まれ、LCCサプライヤーとの間の調整コストを増加させる可能性がある。それゆえ、調達において価格のみを重視して短期的な意思決定を繰り返せば、長期的には強固なサプライヤー関係にみられるような関係性に埋め込まれた競争優位を構築することが難しくなると推測される。

時間軸の議論では、分析対象の問題を検討する必要もある。個々の取引を対象とするのか、それとも一定期間を設定したうえでの関係性(ダイアドあるいはネットワーク)を対象にするのかという問題である。具体的には、パートナー企業との貸し借り¹²の議論がある。パートナー企業に借りを返す(貸しを返してもらう)には、当然ながら一定のタイムラグが存在している。そこでは、一般的に単独の取引では成立しないために、次の取引が期待されるような関係性が前提となっている。加えて、サプライチェーンのトータルコストは時間とともに推移するため、それに応じてネットワークのパートナー間でコストを再配列するIOCMの実施が求められる。たとえば、サプライチェーン内のパートナーが全体最適を目指して行動するようにインセンティブを一致させる「組織設計」や利益・コスト・リスクの分担を行う前提となる「業績測定」について検討する必要がある。

第3に、物理的・文化的距離と組織間コントロールの関係である。海外サプライヤーが物理的に(地理・時間・移動費用などにおいて)離れていると、国内サプライヤーに比べてモニタリングの機会が少なくなることがある。また、商習慣や文化の違いもあり、海外サプライヤーの情報開示や下位サプライヤーの管理に対する姿勢は国内サプライヤーと必ずしも同じではない。それゆえ、「隠れた行動」と「隠れた情報」の発見と是正(Narayanan and Raman, 2004)が、海外現地のサプライヤーには必要となる。隠れた行動は、パートナーがサプライチェーン全体の利益に繋がらない行動をとることであり、他のパートナーの目が届かないことに起因する。また、隠れた情報は、情報の非対称性があるなかで、パートナーが開示しない情報である。た

例えば、サプライヤーは、バイヤーにコストや生産に関するデータを開示すれば値引要求に繋がる可能性があるため、バイヤーの開示要求に簡単には応じようとはしない。このような「隠れた行動」と「隠れた情報」は関係的リスクにも繋がる議論であり、物理的・文化的距離が組織間コントロールに与える影響を検討する糸口になる。

第4に提携能力や学習といった視点による IOCM 研究に可能性がある。先行研究では、組織間マネジメントのリスクに対するコントロールが中心的テーマとなっているが、現代のサプライチェーンを理解するには資源ベース・アプローチや学習アプローチに依拠することが有用であるように思われる。IOCM の実践は、ある意味、パートナーのノウハウを内部化する機会として位置づけることが可能である。グローバルに異業種やライバル企業を含む複雑なサプライチェーンが形成されるなかで、パートナーから学ぶことは組織間協働に価値をもたらす (Doz and Hamel, 1998 など)。また、組織間の関係性のもとで創造されたコスト低減などのアイデアは、必ずしも個々の企業レベルのコントロール下にはなく、その関係性において保有され蓄積されることになる (今野, 2007)。これらの視点は、企業が戦略を実現するうえで重要であるにも関わらず、先行研究の知見は数少ない状況にある。

最後に、IOCM に関する領域において、戦略実施のための組織間コントロールと管理会計のツール等との関係を再検討することである。TCO の議論にみられた SPRS の具体的内容 (評価基準等) の変化を捉え直すとともに、コストテーブルの刷新や EDI などの情報システムへの投資などの現状を調べることが求められる¹³。これらはコストマネジメントに関連する組織間コントロールに影響を与えると考えられる。加えて、組織間コストを見直すことは、各企業の活動を見直すことである。コストの再配列のためには、活動の再配列を必要とする (窪田, 2001)。活動の見直しには、TCO の議論にみられるように ABC が一定の役割を果たす可能性がある。

また、BSC がアウトソーシングやアライアンスのために活用されるケースも報告されている (Kaplan et al, 2010; Handfield and Nichols, 1999)。Kaplan et al. (2010) は、アライアンスの失敗理由として、契約で定められた義務を果たすことが目的となり、業務遂行上の評価指標を重視しすぎることをあげている。アライアンスを成功させるには、戦略目標を重視し、パートナーとの相互コミットメントを確立することが重要であり、それゆえに BSC が有用であると主張する。このような BSC の適用可能性を検討することは、新たな試みとして価値がある¹⁴。

以上の課題は、それぞれが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双方に関連する内容を含んでいる。それゆえ、図表 2 では、IOCM の分類とサプライチェーンの変化の間に研究課題を位置づけた。これらの研究課題の解明は、組織間コントロールの議論に有用な知見を提供することになる。

5. おわりに

本稿では、IOCM 研究の展開を整理し、将来に向けての研究課題をいくつか提示した。IOCM 研究の経緯からは、戦略的コストマネジメントの視点を持って組織間コントロールを検討することが、今後の研究の主流になるであろう。日本企業のサプライチェーンには、グローバル化、複雑化、そしてサプライヤー管理の変化が見受けられたが、これらのサプライチェーンの変化に応じて IOCM の具体的な技法、ツール、そしてプロセスの進化を観察する必要があった。その観察に加え、IOCM や組織間管理会計の先行研究で検討されてきた TCO、情報共有、組織間

組織間コストマネジメント研究の展開

リスク、条件要因、モニタリング、信頼などを同時に議論することで、組織間コントロールの理解を促すことができる。

戦略的コストマネジメントの視点では、日本企業のサプライチェーンの変化に構造的あるいは遂行的コストマネジメントという2分類の両方に課題がみられた。構造的コストマネジメントでは、パートナーの選定などによる組織設計や価値提案が検討され、また遂行的コストマネジメントでは継続中の共同作業をベースに業績評価とマネジメントプロセスが扱われていた。研究成果を蓄積するという観点からは、あまり研究が進んでいない構造的コストマネジメントの実態の解明がまずは求められる。

本稿で抽出した研究課題は、(1)組織間コストの範囲、(2)時間軸におけるコストや活動の再配列、(3)物理的・文化的距離、(4)提携能力や学習、そして(5)ABCやBSCなどの他のツール等の利用の5つであった。これらの研究課題は、構造的あるいは遂行的コストマネジメントとして検討すべき内容を確認することができる。近年の厳しい国際競争において、日本企業が今後もサプライチェーンの競争力を維持するにはIOCMを有効に機能させる必要がある。上述のIOCMの研究課題を解明することは、現状のIOCMの実務を見直すのに役立つであろう。

また、IOCMは、これまでの先行研究の展開から、原価企画にみられるサプライヤー関係のための技法・ツールといった狭い解釈がなされてきた。しかし、今後の研究においては、トータルコストの低減を図るために各パートナーと実施する組織的な取り組みと幅広く捉え、サプライチェーン全体に渡るIOCMの実態を探求すべきである。

最後に、本稿は日本企業のサプライチェーンを対象にIOCMの研究課題を抽出してきた。しかし、戦略的コストマネジメントとしてIOCMを位置づけるならば、その考察の対象は企業自らが参加している現行のサプライチェーンに限定されない。たとえば、補完的な製品やサービスを提供する企業を含め、ビジネスモデル全体を対象とするようにIOCMを拡張することも可能である¹⁵。このような可能性も含めて、今後、さらにIOCMに関する研究が進展することを期待したい。

謝辞

本稿は日本管理会計学会2011年度全国大会(関西大学)の統一論題報告における報告内容に加筆したものである。座長の青山学院大学小倉昇教授、コメンテーターの名城大学河田信教授をはじめ多くの先生方から有益なコメントを頂きました。ここに記して感謝いたします。なお、本研究を行うにあたって、文部科学省科学研究費補助金基盤研究(C)(研究課題番号23530588)を受けている。

脚注

1. 原価・会計コントロールの研究は、OBA、TCO、価値連鎖分析、そしてIOCMの技法を扱い、原価・会計情報の交換がパートナーをコントロールする手段となることを明らかにするものである。マネジメントコントロールに関する研究は、業績のモニタリングや報酬システムなど特定のメカニズムに焦点を当て、市場ベース、階層・官僚ベースなどの分類を行う。最後のコントロールのアーキタイプ(型)に関する研究は、マネジメントコントロール以外のコントロール(価格、契約、評判、個人的相談など)を含める研究である。
2. モニタリングだけでなく、組織階層などにより公式的な権限責任を与えるために、階層(官

- 僚制)によるコントロールと呼ばれることもある。
3. 組織間マネジメントに対する非公式的なコントロールとして、社会的・文化的コントロールが存在する。それらは、クランやコミュニティにより統治されるが、価値観、文化、評判、信頼などがベースとなっている(窪田・大浦・西居, 2010)。
 4. 大学紀要はレビューの対象から除外し、『管理会計学』、『原価計算研究』、『会計』、『企業会計』を中心としたが、一部、学術書も含めた。
 5. その他にも、組織間マネジメント全般や関連技法について論じている論文がある。たとえば、水平分業ネットワーク(山口, 2011)、相互作用(小林, 2009)、組織間提携(坂口・富田・柴, 2009)、合併事業(窪田, 2008)、提携効果(鈴木・小倉, 2007)、中小企業連携(山北, 2007)である。
 6. VMIは、在庫量や補充スケジュールをバイヤーとサプライヤーの間で事前に決め、また販売動向などの情報共有を行うことで、不必要な在庫や在庫切れを減らすものである。
 7. EDI (electronic data interchange), ICラベルなどのRFID (radio-frequency identification)などが最近では活用されている。
 8. サプライヤー・スコアカードなどによる業績評価は、フィードバック情報を用いた指導や助言により、サプライヤーとの信頼構築にも役立つといわれている。
 9. 日産ホームページの会社情報に掲載のサプライヤーCSRガイドラインに基づいている(<http://www.nissan-global.com/JP/COMPANY/CSR/LIBRARY/SUPPLIERS/>)。
 10. 共同立地は、海外現地に限らず、バイヤーにとって物理的にモニタリングしやすいため、外注などによる技術流出を防止できる点でもメリットがある。
 11. 日経産業新聞 2010年2月22日の記事で紹介されている。逆に、競合他社のサプライヤーの活用の記事もある(日経産業新聞 2010年10月14日のダイハツの例)。
 12. 協力値下, VE提案, あるいは技術的共同成果の第三者利用など多岐にわたる。貸し借りは、次の取引に対する暗黙の契約と位置づけられる(木村, 2008)。
 13. 溝口(2009)は、グローバルなサプライチェーン・マネジメント・システムに関する情報化投資を論じている。そこでは、大規模で統合的にシステム化するというよりは、現地スタッフの使いやすいローカルなシステムを利用していると指摘されている。
 14. BSC研究にみられる業績測定の見解はSPRSにおける評価基準の設定や測定に役立つと思われる。BSC研究では、評価バイアス、インセンティブ設計(報酬とのリンク)、因果関係、導入問題などに知見や課題がある。詳しくは、西居(2011)などを参照されたい。
 15. Yoffie and Kwak (2006)が述べる補完企業のことであり、そのパートナーリングも戦略の成否を左右する。補完企業は、同じ顧客を共有するものの資本関係や取引関係がないような企業である。たとえば、デジタルカメラであれば、フォトプリンター、フラッシュメモリー、量販店の店頭プリント機などが補完製品やサービスとなる。

参考文献

- Agndal, H. and U. Nilsson. 2009. Interorganizational cost management in the exchange process, *Management Accounting Research* 20(2):85-101.
- Anderson, S. W. and H. C. Dekker. 2009a. Strategic cost management in supply chains, part 1: Structural cost management, *Accounting Horizons* 23(2):201-220.

- Anderson, S. W. and H. C. Dekker. 2009b. Strategic cost management in supply chains, part 2: Executional cost management, *Accounting Horizons* 23(3):289-305.
- Caglio, 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):865-898.
- Carr, L. P. and C. D. Ittner. 1992. Measuring the cost of ownership, *Journal of Cost Management* (Fall):42-51.
- Carr, C. and J. Ng. 1995. Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnerships, *Management Accounting Research* 6(4):347-365.
- Coad A. F. and J. Cullen. 2006. Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective, *Management Accounting Research* 17(4):342-369.
- Cooper, R. 1995. *When Lean Enterprises Collide: Competing through Confrontation*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Cooper, R. and R. Slagmulder. 1997. *Target Costing and Value Engineering*. Portland, OR: Productivity Press.
- Cooper, R. and R. Slagmulder. 1999. *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*, Portland, OR: 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. Slagmulder. 2004. Interorganizational cost management and relational context, *Accounting, Organizations and Society* 29(1):1-26.
- Cooper, R. and T. Yoshikawa. 1994. Inter-organizational cost management systems: The case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain, *International Journal of Production Economics* 37:51-62.
- Das, T.K. and B. S. Teng. 1998. Between trust and control: Developing confidence in partner cooperation in alliances, *Academy of Management Review* 23(3):491-512.
- Dekker, H. C. 2004. Control of inter-organizational relationships: Evidence on appropriation concerns and coordination requirements, *Accounting, Organizations and Society* 29(1):27-49.
- Doz, Y. L. and G. Hamel. 1998. *Alliance Advantage in the Art of Creating Value through Partnering*, Boston: Harvard Business School Press.
- Ellram, L. M. 1995. Activity-based costing and total cost of ownership: A critical linkage, *Journal of Cost Management* (Winter):22-30.
- Ellram, L.M. and S. P. Siferd. 1993. Purchasing: The cornerstone of the total cost of ownership concept, *Journal of Business Logistics* 14(1):163-184.
- Groot, T. L. C. M. and K. A. Merchant. 2000. Control of international joint ventures, *Accounting, Organizations and Society* 25(6):579-607.
- Handfield, R. B. and E. L. Nichols. 1999. *Introduction to Supply Chain Management*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall. 新日本製鐵株式会社 EI 事業部訳。1999. 『サプライチェーンマネジメント概論』ピアソン・エデュケーション。
- Håkansson, H. and J. Lind. 2007. Accounting in an interorganizational setting, *Handbooks of Management Accounting Research* 2: 885-902.
- Hergert, M. and D. Morris. 1989. Accounting data for value chain analysis, *Strategic Management*

- Journal* 10(2):175-188.
- Kajüter, P. and H. I. Kulmala. 2005. Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures, *Management Accounting Research* 16(2):179-204.
- Kamminga, P. E. and J. Van der Meer-Kooistra. 2007. Management control patterns in joint venture relationships: A model and an exploratory study, *Accounting, Organizations and Society* 32(1-2):131-154.
- Kaplan, R. S. and R. Cooper. 1998. *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston, MA: Harvard Business School Press. 櫻井通晴監訳. 1998. 『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社.
- Kaplan, R. S., D. P. Norton, and B. Rugelsjoen. 2010. Managing alliances with the balanced scorecard, *Harvard Business Review* 88(1-2):114-120.
- Kato, Y. 1993. Target costing support systems: Lessons from leading Japanese companies, *Management Accounting Research* 4(1):33-47.
- Kubota, Y. 2010. Factors influencing control mechanisms in joint ventures: Evidence from Japanese manufacturing industries, *Japanese Management and International Studies* 7:163-181.
- Langfield-Smith, K. and D. Smith. 2003. Management control systems and trust in outsourcing relationships, *Management Accounting Research* 14(3):281-307.
- Mahama, H. 2006. Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships: A survey in the mines, *Management Accounting Research* 17(3):315-339.
- Narayanan, V.G. and A. Raman. 2004. Aligning incentives in supply chains, *Harvard Business Review* 82(11):94-102+149. 西尚久訳. 2005. 「利害のミスマッチが不良在庫を招く」『Diamondハーバード・ビジネス・レビュー』30(6):84-95.
- Nicholson, B., J. Jones, and S. Espenlaub. 2006. Transaction costs and control of outsourced accounting: Case evidence from India. *Management Accounting Research* 17(3):238-258.
- Sako, M. 2003. Governing supplier parks: Implications for firm boundaries and clusters, *Auto Industry Symposium: The 2003 RIETI-HOSEI-MIT IMVP Meeting*, <http://www.rieti.go.jp>.
- Shank, J. K. 1989. Strategic cost management: New wine, or just new bottles? *Management Accounting Research* 1:47-65.
- Shank, J.K. and V. Govindarajan. 1993. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, New York, NY, Free Press.
- Simchi-Levi, D., P. Kaminsky, and E. Simchi-Levi. 2000. *Designing and Managing the Supply Chain: Concepts, Strategies, and Case Studies*, New York, McGraw-Hill. 久保幹雄監訳. 2002. 『サプライ・チェーンの設計と管理』朝倉書店.
- Tomkins, C. 2001. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks, *Accounting, Organizations and Society* 26(2):161-191.
- Van der Meer-Kooistra, J. and E. G. J. Vosselman. 2000. Management control of interfirm transactional relationships: The case of industrial renovation and maintenance, *Accounting, Organizations and Society* 25(1):51-77.
- Yoffie, D. B and M. Kwak. 2006. With friends like these: The art of managing complementors, *Harvard Business Review* 84(9):88-98+157. 松本直子訳. 2007. 「ハード・パワー」と「ソフト・パワー」を駆使する補完企業との戦略的パートナーリング」『Diamondハーバード・ビジネス・レビュー』

32(6):52-66.

- アイアールシー. 2010. 『日本自動車部品産業の実態』 2010 年度版, 株式会社アイアールシー.
- アイアールシー. 2011. 『中国自動車産業の実態』 2011 年度版, 株式会社アイアールシー.
- アクセンチュア調達戦略グループ. 2007. 『強い調達』 東洋経済新報社.
- 井岡大度. 2011. 「マテリアルフローコスト会計における相互配賦法の適用」原価計算研究. 35(1):120-129.
- 大浦啓輔. 2006. 「組織間におけるコントロール・システムと「信頼」」原価計算研究. 30(2):63-71.
- 小倉昇. 2011. 「IFRS 環境下でのライフサイクル・コストマネジメントの未来」会計・監査ジャーナル. 23(1):95-101.
- 梶原武久. 2008. 『品質コストの管理会計』 中央経済社.
- 梶原武久・吉田栄介・山田伊知郎. 2010. 「コストマネジメント—研究フレームワークに関する試論」(加登豊・松尾貴巳・梶原武久編『管理会計研究のフロンティア』中央経済社.)
- 加藤典生. 2007. 「原価企画におけるホールドアップ問題—サプライヤーの疲弊を防ぐメカニズムの援用可能性の検討」産業経理. 67(3):136-145.
- 加藤典生・望月信幸. 2010. 「原価企画に求められる役割期待の多様化—意思決定支援機能が及ぼす業績評価とサプライヤーの疲弊問題への影響」企業会計. 62(12):1777-1784.
- 金藤正直. 2006. 「サプライチェーン環境会計情報システムの構築方法」会計. 169(6):928-939.
- 木村彰吾. 2008. 「企業間管理会計設計における「貸し借り」の役割」原価計算研究. 32(1):33-41.
- 木村彰吾. 2009. 「トヨタ生産方式のコスト・マネジメントへのインプリケーション」原価計算研究. 33(1):10-17.
- 木村彰吾. 2011. 「組織間管理会計」(浅田孝幸・伊藤嘉博編『戦略管理会計』中央経済社.)
- 窪田祐一. 2001. 「原価企画における組織間インターラクティブ・コントロール・システム」原価計算研究. 25(2):10-18.
- 窪田祐一. 2005. 「組織間管理会計研究の意義と課題」経済研究. 50(2・3・4):165-186.
- 窪田祐一. 2008. 「組織間マネジメントと管理会計の役割—合弁事業の組織間コントロール」企業会計. 60(10):89-94.
- 窪田祐一・大浦啓輔・西居豪. 2010. 「組織間管理会計」(加登豊・松尾貴巳・梶原武久編『管理会計研究のフロンティア』中央経済社.)
- 小林哲夫. 2004. 「組織間マネジメントのための管理会計—信頼の構築とオープンブック・アカウントティング」企業会計. 56(1):4-11.
- 小林哲夫. 2009. 「組織内及び組織間の相互作用に関する管理会計研究」産業経理. 68(4):4-12.
- 今野喜文. 2007. 「イノベーション創出と提携能力の構築—戦略的提携と知識ベース・アプローチとの関わりから—」三田商学研究. 50(3):365-383.
- 坂口順也. 2006. 「管理会計への組織間関係に関する知見の適用」会計. 170(1):37-50.
- 坂口順也. 2009. 「組織間協働と部品・資材の特性」原価計算研究. 33(1):41-53.
- 坂口順也・富田知嗣・柴健次. 2009. 「顧客企業関係のマネジメントと管理会計—日本製造企業の実態分析」メルコ管理会計研究. (2):3-11.
- 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—影響要因と統治システム」メルコ管理会計研究. (4Ⅱ):29-41.
- 鈴木浩三・小倉昇. 2007. 「M&A と提携が財務業績に及ぼす影響—コスト低減の視点を交えた企業間関係の効果測定」管理会計学. 15(2):77-91.

- 西居豪. 2011. 「バランスト・スコアカード研究の系譜と展望」 専修大学会計学研究所報. (25): 1-116.
- 浜田和樹. 2006. 「企業間システムの戦略と管理会計」 (門田安弘・浜田和樹編『企業価値重視のグループ経営』 税務経理協会.)
- 東田明. 2008. 「マテリアルフローコスト会計のサプライチェーンへの拡張」 企業会計. 60(1):122-129.
- 溝口周二. 2009. 「グローバル SCM システムに関する情報化投資の考察」 企業会計. 61(12):1756-1762.
- 皆川芳輝. 2007. 「サプライチェーン・コストイング」 会計. 171(2):230-242.
- 門田安弘. 2006. 『企業間協力のための利益配分価格』 税務経理協会.
- 八木君敏. 2008. 『購買進化論』 文芸社.
- 矢澤秀雄・島津誠・竹本達広・秋川卓也. 2009. 『サプライチェーン・マネジメントと目標管理—企業調査からの考察』 税務経理協会.
- 安田洋史. 2006. 『競争環境における戦略的提携—その理論と実践』 NTT 出版.
- 山北晴雄. 2007. 「企業間連携と管理会計情報の役割」 産業経理. 67(1):28-36.
- 山口直也. 2011. 「要素技術特化型水平分業ネットワークにおけるビジネス・プロセス・マネジメント—「磨き屋シンジケート」の事例分析をもとに」 原価計算研究. 35(1):96-106.
- 山根里香・浅田孝幸. 2009. 「環境配慮型 SCM を促進する戦略的マネジメント・コントロールシステムの機能—質問紙調査の結果から」 企業会計. 61(8):112-125.