

論 文

## 顧客関係と管理会計 —拡張的な顧客関係の捉え方をふまえて—

井上慶太

<論文要旨>

本稿の目的は、顧客関係を対象とする組織間管理会計研究の現状と課題を明らかにすることである。本稿では、まず、顧客関係の捉え方の多様性に注目し、提供者主導のアプローチ、双方向のアプローチ、顧客主導のアプローチ、という3つのタイプの研究が展開されていることを示した。つぎに、各研究群のレビューにより、特定段階から一連の業務プロセスにいたる様々な段階を対象に顧客との連携における管理会計の役割が議論されてきたのに対して、顧客参加が進むことで新たに生じる協働上の問題についてはまだ理解が不足していることが明らかになった。最後に、将来の研究方向性として、水平的関係と階層的関係のテンションとそのマネジメント、顧客関係管理の担当者やチームの役割とその方向づけ、顧客の積極的な参加を重視した業務・プロジェクト推進の効果と問題、という3つの検討課題を提示した。

<キーワード>

組織間管理会計, 顧客関係, 顧客参加, 協働, 文献レビュー

## Management Accounting Research on Customer Relationships: A Review from Extended Customer Relationship Views

Keita Inoue

**Abstract**

This paper aims to clarify the current status and challenges of inter-organizational management accounting research on customer relationships. First, the paper focuses on the diversity of customer relationship views and shows that three research types have been developed: provider-led approach, interactive approach, and customer-led approach. Next, a review of the studies reveals that while the roles of management accounting in collaboration with customers have been discussed for various stages from a specific stage to a series of business processes, there is still a lack of understanding of the new collaborative challenges arising from increased customer participation. Finally, three issues are proposed for future research: the tension between horizontal and hierarchical relationships and its management, the roles of customer relationship managers and teams and their coordination, and the effects and problems of promoting works and projects that emphasize active participation of customers.

**Keywords**

inter-organizational management accounting, customer relationships, customer participation, collaboration, literature review

---

2019 年 10 月 19 日 受付  
2020 年 4 月 5 日 受理  
成蹊大学経営学部助教

Submitted: October 19, 2019  
Accepted: April 5, 2020  
Assistant Professor, Faculty of Business Administration,  
Seikei University

## 1. はじめに

顧客ニーズが多様化するなかで、顧客の要望や意見を製品やサービスへ効果的に取りこんでいくことが重要である。そのため、製品やサービスの提供者（組織）とユーザー（顧客）による連携に注意したマネジメントのあり方が経営関連の各研究領域で議論されている（Grönroos, 2008; Grönroos and Voima, 2013; Prahalad and Ramaswamy, 2004; Vargo and Lusch, 2004）。顧客による組織活動への積極的な参加を想定した取引関係は、管理会計研究においても注目されている。近年の研究では、顧客を製品・サービス提供の重要な担い手として位置づけたうえで、顧客との連携をつうじた価値の創出（価値共創）を円滑に遂行できるように従業員を方向づけるための管理会計の役割が議論されている（青木, 2017）。

顧客関係の問題は、組織内のみならず組織間での連携の観点からも議論することが極めて重要である（伊藤, 2019）。組織間管理会計研究では、顧客価値を考慮したうえでサプライチェーン上の業績管理の設計や利用を進める必要があると考えられている（Anderson and Dekker, 2009a, b）。本稿で検討するように、こうした考えは、以下の研究にもみとることができる。具体的には、製造業や流通業などにおける業務遂行プロセス（Cäker, 2007; Coad and Cullen, 2006; Matsumura and Schloetzer, 2018; 大浦, 2015; 坂口ほか, 2009; Schloetzer, 2012）、製品やサービスの企画や開発のプロジェクト（Carlsson-Wall and Kraus, 2015; Carlsson-Wall et al., 2015; Håkansson and Lind, 2004）、先端技術の商品実用化の企画と推進（Wouters and Kirchberger, 2015）、金融業における事業計画の策定（吉川, 2012）といった多様なコンテキストを対象とした組織間管理会計の議論がある。また、公的サービスにおける顧客（地域住民）を巻きこんだプロジェクト運営（Nyamori et al., 2012; O’Leary, 2017）を対象とする管理会計の議論もみられる。さらには、組織間管理会計をつうじた顧客との連携のあり方が提供者側の組織における業務遂行にも影響を与えることも示されている（Thrane and Hald, 2006）。このように多くの組織で顧客との連携が重視されるなか、これまで顧客関係を対象とする組織内外のマネジメントで管理会計が果たす役割や問題について様々に議論されてきたことがわかる。

一方で、組織間管理会計は取引企業との連携の程度と密接に関連しているため（Agndal and Nilsson, 2010）、組織間協働をどのように捉えるのかに注意し議論する必要がある。しかし、顧客関係を対象とした既存研究では、多様な事例を取りあげて議論が展開されているものの、研究者によって顧客関係（顧客との連携）の捉え方は多様であり、共通の理解が得られてきたわけではない。このため、それぞれの研究で得られた発見事項について比較・検討し、今後の方向性を見出すことが難しくなっている。

そこで、本稿では、既存研究における顧客関係の捉え方を理論的に整理したうえで、これまで行われてきた議論の到達状況と課題を明らかにすることを目的とする。そのために、まず、第 2 節において、顧客関係とその管理について比較的早くから議論が行われてきたマーケティングやサービス・マネジメントなどの隣接領域を参考に、顧客関係の捉え方の多様性に注意しレビューの枠組みを設定する。第 3 節では、研究方法について述べる。その後、第 4 節では、第 3 節までで構築したレビューの枠組みを用いて、顧客関係を対象とする組織間管理会計の議論ではどのようなことが明らかにされてきたのかを検討する。第 5 節では、第 4 節までのレビューの結果をふまえて、拡張的な顧客関係の捉え方に注意しさらに議論を進めていくうえで取りくむべき課題を考察する。最後に、第 6 節で一連の議論を総括する。

## 2. レビューの枠組み

### 2.1 組織間管理会計の観点からみた顧客関係の議論の重要性

本稿で考察する組織間管理会計は、単一組織の枠を超えて組織内外のバリューチェーン全体で最適化することを目的とした管理会計の実践である（伊藤，2019）。Otley (1994) や Hopwood (1996) によって組織間連携に着目したマネジメントの必要性が指摘されて以降、組織間管理会計の議論が発展してきた。

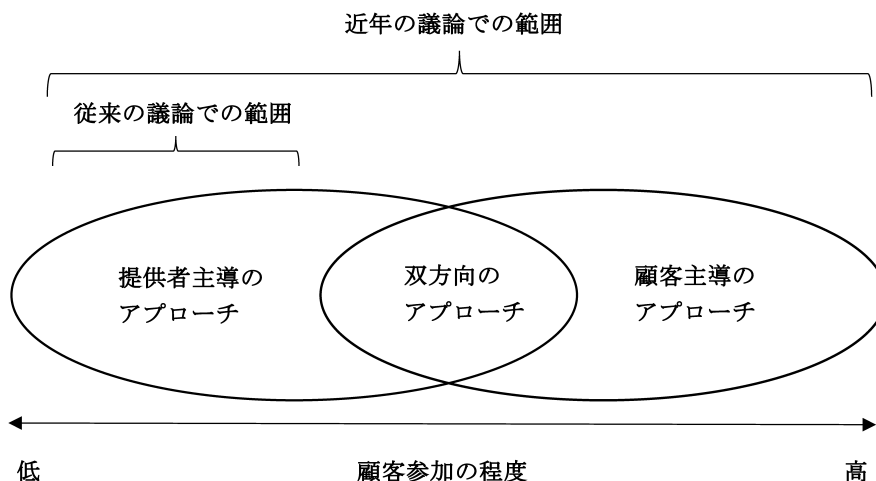
しかし、これまでの議論では、供給者との関係が注目されることが多かった。組織間管理会計研究の包括的なレビューをふまえ、Caglio and Ditillo (2008) は、従来の組織間管理会計研究の傾向として、供給者との関係に焦点が当てられており、顧客との関係に対する検討が不足していたことを指摘している (p. 890)。これに対して、近年では顧客との関係にまで対象を広げたマネジメントの重要性が高まりつつある。この点について、伊藤 (2019) は、近年の動向であるユーザー・イノベーションなどを背景として、今後顧客との関係にまで組織間管理会計の研究対象を拡大していく余地があると述べている (pp. 144–146)。実際に第4節でもみるように、製品・サービス提供の重要な担い手として顧客が積極的に関与するなかで、顧客との連携を円滑に進めるための管理会計の役割について明らかにすることがますます重要となっている。本稿では、近年発展しつつある当該領域の現状を整理しつつ、今後さらに理解を深めていくうえで取りくむべき課題を示すことを目指している。

### 2.2 組織間管理会計の基本的内容

組織間管理会計によって対処する基本的問題には、当事者間での利害調整にかかわる問題と、遂行されるタスクの調整にかかわる問題がある (Caglio and Ditillo, 2008)。前者は取引相手の駆け引き（機会主義的行動）によって自社が不利益を被るリスクにいかに対処すればよいのかという問題であり、後者は共通の目標実現のため相互依存的なタスクをいかに調整するのか（たとえば、取引当事者間での業務プロセスの改善）という問題である。

これら2つの問題に対処するための管理会計手法として、一般的には、取引関係形成前でのパートナーの選定に必要な意思決定情報の収集と利用、そして取引関係形成後での結果を対象とする手法（目標の設定、目標面でのモニタリング・報酬の支払いなど）、行動を対象とする手法（計画の策定や規則・手続きの設定、行動面でのモニタリング・報酬の支払いなど）、および管理会計手法を補完する社会的結びつきによる調整メカニズム（信頼、規範など）が考えられている (Dekker, 2004)。顧客関係を対象とした場合には、取引関係形成の前後でつぎのように考えることができる。まず、取引関係形成前では、組織を取りまくバリューチェーンをふまえた顧客の見極めや取引形態の選択が重要となる。ここでは、自社の戦略方針と、顧客についての財務・非財務情報のほか、これまでの取引経験、ネットワーク内での評判などを総合的にみた判断が行われる (Anderson and Dekker, 2009a, b)。取引関係形成後では、作成された計画にもとづいて、顧客との連携によって業務やプロジェクトが遂行され、その遂行状況についてモニタリングやフィードバック・修正が進められていく (Anderson and Dekker, 2009a, b)。

図1 顧客関係の3つの捉え方と各議論での範囲



出典：執筆者作成。

### 2.3 隣接領域にもとづく顧客関係の捉え方の多様性

2.2 で示した考え方をふまえ、顧客関係を対象とする組織間管理会計研究が徐々に蓄積されている。しかし、既存研究では顧客関係（顧客との連携）に対する捉え方は論者によって様々であった。このため、同じような組織間管理会計（たとえば、顧客との連携上の業績評価）について議論したものであっても、いかに顧客関係を考えるかによって異なる見解が示されてきた可能性がある。しかし、各研究者が顧客関係をいかに理解してきたのかについては理解が不足している。そこで、既存研究における顧客関係の捉え方の多様性を理論的に整理することが、現時点での議論の到達点と今後の課題を明らかにするうえでまず必要である。

本稿では、マーケティングやサービス・マネジメントなど隣接領域で展開されている顧客参加 (customer participation) をつうじた価値の創出の議論を参考に顧客関係の捉え方の多様性について考えてみたい。顧客参加の議論では、比較的早くから顧客関係やその管理について理論的な検討が行われてきた (Grönroos, 2008; Grönroos and Voima, 2013; Prahalad and Ramaswamy, 2004; Vargo and Lusch, 2004)。とくに近年のレビュー研究や理論研究では、それまでの研究で対象とされてきた様々な顧客関係の捉え方について分類が進められており (Bovaird, 2007; Dong and Sivakumar, 2017; Galvagno and Dalli, 2014; Mustak et al., 2013; Ranjan and Read, 2016)、顧客関係について体系的に理解するための手がかりになる。

具体的には、顧客が製品・サービス提供にどの程度かかわると考えるのかにより顧客関係には3つの捉え方があることが示されている (Bovaird, 2007; Dong and Sivakumar, 2017; Galvagno and Dalli, 2014; Mustak et al., 2013; Ranjan and Read, 2016)。第一に、提供者である組織（以下、提供者という）が主導して顧客参加が促されるという場合である。第一の捉え方では、提供者が主導して製品やサービスが提供されるという状況が想定されている。また、顧客の役割については、顧客自身の利用経験にもとづく情報を提供するなど、提供者にとって効率性の向上につながる資源の提供を行うことが考えられる。第二に、製品やサービスの開発や提供など特定

段階において、提供者と顧客による双方向でのやり取りをつうじて業務が進められるという場合である。第二の捉え方において、提供者は顧客との対話に積極的にかかわったり学習し合ったりすることで連携を深めていき、そのプロセスで価値が創出されていくと考えられる。第三に、業務やプロジェクトの計画から遂行にいたる幅広い段階で顧客が積極的に関与するという場合である。第三の捉え方において、顧客参加は、第一の捉え方のような資源の一方的な提供のみならず、業務の各段階で要望や意見を提供者へ活発に表明したり、業務遂行の状況をレビューしたりすることで、価値創出における主な担い手として役割を果たす。また、第二の捉え方に比べると、第三の捉え方では顧客がより広い範囲で関与する状況が想定されていることがわかる。以上を各議論での範囲との関連性で整理したのが、図1である。製品・サービス提供での顧客のはたらきかけ（顧客参加）が進むにつれ、研究者が注目する顧客関係も提供者主導のみならず、双方向、顧客主導にまで拡張されていることがわかる。

本稿では、顧客参加の程度に注意し、顧客関係を3つの捉え方にわけ、1つ目は提供者が主となりそれによって顧客が資源提供を行うことに着目するもので、これを提供者主導のアプローチという。2つ目は業務の特定段階における提供者と顧客の双方向でのやり取りに着目するもので、これを双方向のアプローチという。3つ目は顧客が主な担い手となり提供者の支援をうけつつ業務に広くかかわる点に着目するもので、これを顧客主導のアプローチという。

## 2.4 顧客関係の捉え方の多様性を考慮した場合に重要な調整問題

顧客関係の捉え方の多様性をふまえると、2.2で考えた基本的問題にくわえ、顧客との連携を促進するさいに組織内外で生じる調整問題にも注意する必要がある(Kraus et al., 2015; Wiesel and Modell, 2014)。第一に、顧客関係で得られた情報を組織内に取りこむことである(Kraus et al., 2015)。顧客価値の創出にむけて、販売部門などの担当者やチームを中心に顧客との対話を進めることでニーズを把握し、それを関連するほかの部門（会計や開発など）とタイムリーに共有することで組織内に浸透させていくことが期待される。第二に、組織内での目的に沿ったかたちで顧客との連携を構築することである(Kraus et al., 2015)。顧客関係においても、組織内での意向を顧客との調整において的確に示すことは重要である。そのために、販売部門などの顧客担当者を方向づけることや、彼らとの情報交換を円滑に進めるうえで管理会計の役割が期待される。第三に、顧客との連携をつうじた業務の推進である(Wiesel and Modell, 2014)。製品・サービス提供への顧客の積極的な参加につながるようにプロジェクトを計画・遂行するとともに遂行状況に応じて修正ができるように、管理会計をつうじた方向づけが重要である。

## 3. 研究方法

### 3.1 レビューの手順

本稿では、顧客関係について議論された組織間管理会計の既存研究について文献レビューを行う。レビューで取りあげる文献は、つぎのような手順により選定されたものである。まず、国内・海外の会計ジャーナルに掲載された組織間管理会計の論文のうち、顧客価値、顧客参加、顧客関係に相当する議論が行われているものを、個別に文献収集を行ったうえで選定した<sup>1</sup>。

つぎに、*Industrial Marketing Management* 誌に掲載された論文も必要に応じて収集した。具体的には、組織間連携による価値の創出について会計とマーケティングの視点から組まれた特集号 vol.46 の掲載論文などを追加した。そして、上記のプロセスで収集した文献で参照されている文献についても必要に応じて追加した。なお、いずれの段階においても、要旨と本文を確認したうえで、本稿の目的に合致したものであるかどうかを判断した。また、本稿では組織間管理会計の観点から議論するため、単一組織のみを対象としているものや、管理会計について具体的に考察されていないものは除外した。

### 3.2 レビューの視点

本稿では、組織間管理会計の既存研究についてつぎの視点により検討を行う。第一に、注目する顧客参加の程度である。2.3 でも検討したように、顧客関係の捉え方の多様性に注意し組織間管理会計の既存研究を整理する。第二に、管理会計の内容である。2.2 をふまえ、取引関係形成の前後で用いられる管理会計などの手法として考察されているものに着目する。第三に、管理会計の実施プロセスである。具体的にどのようなプロセスが考慮されているのかに注意する。第四に、管理会計による影響がどのように議論されているのかについても考察する。

## 4. 顧客関係を対象とする組織間管理会計研究の現状

まず、既存研究全体でみると、組織間管理会計として議論されてきたのは、顧客との連携上実施される業績管理（業績評価、報酬の設計や利用）、情報共有、問題解決にかかわるものが多かった。そのほか、顧客関係への戦略的意思決定、顧客価値の評価についても議論されてきた。

つづいて、顧客関係の捉え方の多様性に注意し既存研究を整理した結果、提供者主導のアプローチ、双方向のアプローチ、顧客主導のアプローチ、という3つのタイプに該当する研究が展開されていることが明らかになった。各研究群に該当する既存研究の数でみると、提供者主導アプローチの研究が4件、双方向アプローチの研究が7件、顧客主導アプローチの研究が3件であった。以下では、それぞれの研究群で管理会計の内容、プロセス、影響について現時点でどのようなことが議論されてきたのかを詳しく考察する。

### 4.1 提供者主導のアプローチによる研究群

この研究群においては、提供者である組織の立場からみて、顧客との連携に対する管理会計（業績管理や戦略的意思決定）、およびそのプロセスが検討されてきた（Matsumura and Schloetzer, 2018; 坂口ほか, 2009; Schloetzer, 2012; Thrane and Hald, 2006）。たとえば、Matsumura and Schloetzer (2018) では、販売企業による顧客関係を対象とする管理会計として、事業の規模、範囲、複雑さについての構造的な意思決定と日々のオペレーションにかかわる遂行的なスキルについて考えている。同様に、Schloetzer (2012) や坂口ほか (2009) でも、販売企業による顧客関係を対象とする業績情報の収集やその活用が考えられている。

また、管理会計による影響についても、提供者である組織に対する成果が議論されている。

その1つが、財務・非財務的成果 (Matsumura and Schloetzer, 2018; Schloetzer, 2012) である。たとえば、Schloetzer (2012) は、顧客関係を対象とする情報共有やプロセス改善の実施度合いが、販売企業の財務・非財務的成果 (販売量の成長率、販売量の生産性、製品単位あたり売上総利益でみた顧客ごとの収益性)、および取引の契約更新の有無とどのように関連するのかを、大手石油精製元売りから収集したデータを用いて定量的に分析している。分析結果から Schloetzer は、顧客 (販売代理店企業) のマーケティング活動上のニーズと整合するように販売企業 (大手石油精製元売り) が顧客とのプロセス統合や情報共有の範囲を広げることが、取引の財務的成果や取引関係上の契約更新 (非財務的成果) において望ましい効果を与えることを明らかにしている。

販売企業の財務・非財務的成果のほかに、組織内の業務遂行上の影響についても議論されてきた (Thrane and Hald, 2006)。Thrane and Hald (2006) では、デンマークに拠点を置く補聴器メーカーの事例研究において、組織間管理会計が組織内の業務遂行にどのように影響していたのかを示している。具体的に、この事例では、顧客関係などを対象とした組織間管理会計が強化されたが、それと同時に、補聴器メーカー社内における部門間での分断化が進んだ。事例分析において Thrane と Hald は、組織間での統合が進められてきたことで、顧客のニーズへの迅速な対応を目指す販売部門と、サプライヤーとの安定的関係を志向する購買部門との目的の相違が顕著になり、組織内において部門間での不安定な関係につながったことを明らかにしている。

このように、提供者主導のアプローチによる研究群では、提供者である組織による管理会計の内容、プロセス、影響について検討されてきた。この研究群では、顧客との連携も考慮しているものの、基本的には、提供者である組織について主に議論されており、顧客によるはたらかきかけは限られた範囲内での考察にとどまっている。

## 4.2 双方向のアプローチによる研究群

この研究群では、提供者である組織と顧客による相互作用に焦点をあて、管理会計の手法や社会的結びつきによる調整メカニズムが議論されている。まず管理会計の手法については、顧客との連携プロセスにおける業績管理 (Cäker, 2007; Håkansson and Lind, 2004; 大浦, 2015)、財務・非財務情報による予算管理や戦略的意思決定 (Carlsson-Wall and Kraus, 2015; Carlsson-Wall et al., 2015) が検討されてきた。たとえば、Håkansson and Lind (2004) は、通信機器メーカー Ericsson と顧客企業 Telia Mobile による移动通信システムの開発プロジェクトの事例を対象として、顧客との連携プロセスにおける業績管理について議論している。プロジェクトにおいて、Ericsson の重要顧客担当者 (Key Account Manager: KAM) には組織内や組織間での連携を促す役割が期待されていた。まず組織内での連携について、KAM は顧客企業 Telia Mobile との対話で得られた要望をタイムリーに社内に取りこみ、開発部門などにはたらかける必要があった。また組織間での連携について、Ericsson (内の管轄部門) の意向に沿ったかたちで顧客企業 Telia Mobile との連携をつうじてプロジェクトを運営する推進役として KAM の役割が重要であった。こうした組織内外での2つの役割を促進するため、Ericsson において KAM に対する業績管理が行われた。まず、KAM はプロジェクトの採算、顧客満足度、市場シェア、計画通りのプロジェクトのリリースなどの目標にコミットしていた。また、KAM は、Ericsson において設定されたプロジェクトの成果のほかに、顧客企業 Telia Mobile との連携の推進にも責任を負い、対話をどの程度積極的に進めたのかといった観点からも評価されていた。こうした組

織内と組織間にまたがる目標を KAM がバランスよく遂行できるように、Ericsson 社内の階層的関係とともに顧客企業 Telia Mobile との水平的関係の状況にも注意し、KAM の業績評価や報酬が決定されていた。このように、Håkansson と Lind は、組織内や組織間での協働関係の進展に応じて管理会計が利用・修正されていたことを明らかにしている。

つぎに社会的結びつきによる調整メカニズムについては、ミーティングや日常的な対話といった、顧客との相互作用による社会化プロセスをつうじて蓄積された信頼や規範などが管理会計の役割を補完することが示されてきた (Coad and Cullen, 2006)。Coad and Cullen (2006) は、学生服メーカー School Trends と顧客の小中学校による連携の事例研究をつうじて信頼にもとづく調整メカニズムの役割を議論している。この事例で、School Trends は、バリューチェーン分析などを用いてバリューチェーン全体の効率化を図るためのプロジェクトを推進していた。立ちあげの段階では自社内でのプロジェクトとして位置づけられていたけれども、次第に顧客側の状況についても把握する必要があることに気づいた。そこで進められたのが、顧客である小中学校との相互学習によるプロジェクトの推進である。このとき、すでに School Trends 社の顧客担当者をつうじて構築された信頼にもとづく小中学校との顧客ネットワークを活用することで、緊密な情報交換をスムーズに進めることができた。こうして組織間レベルでプロジェクトが進められることで、また新たな気づきが得られた。たとえば、School Trends 社内の業務効率化のみならず、顧客である小中学校にとっての商品のニーズにも注意したうえで在庫水準を設定していく必要があることがわかった。こうした問題の解決は顧客にとってもメリットがあることであり、小中学校側も School Trends との対話に積極的にかかわるようになった。事例分析をふまえて Coad と Cullen は、信頼関係にもとづき顧客との連携が進んだだけでなく、相互学習のプロセスをつうじてさらなる信頼の強化にもつながったこと、これによって組織間管理会計（本事例では、バリューチェーン上の原価を中心とする業績管理）をより円滑に進めやすくなったことを明らかにしている。

つづいて管理会計のプロセスや影響について、双方向アプローチの既存研究では、組織間連携の状況に応じた管理会計の発展、組織内との関連性が検討されてきた。具体的には、顧客との相互作用が自社や顧客の行動に与える影響 (Carlsson-Wall et al., 2015; 吉川, 2012)、顧客との水平的関係と自社における階層的関係との相互関連性 (Cäker, 2007; Håkansson and Lind, 2004; 大浦, 2015) である。また、組織内や組織間の連携状況が変化するプロセスで、顧客と接する担当者やチームが重要な役割を果たすことから、彼らに対する方向づけのプロセスも検討されてきた (Cäker, 2007; Håkansson and Lind, 2004; 大浦, 2015)。ここで、先述の Håkansson and Lind (2004) で取りあげられた事例をあらためて考えてみよう。この事例において、Ericsson の KAM (重要顧客担当者) は、組織間での連携 (顧客である Telia Mobile と緊密にやり取りをすることで顧客のニーズを反映した製品やサービスの開発を推進すること) と組織内での連携 (Ericsson 内の他部門と連携してプロジェクトの採算や納期などのストレッチな組織目標を達成すること) をバランスよく推進することが重要であった。そこで、組織内外での連携状況に応じて目標の範囲や内容が調整されることで、KAM による柔軟な行動が促進されたのである。

このように双方向のアプローチによる研究群では、提供者である組織と顧客との相互作用のプロセスに注意して、そこで利用される管理会計のほか、信頼などの社会的結びつきによる調整メカニズムの補完的役割が議論されてきた。また、管理会計のプロセスをみるうえで、顧客と接触する担当者やチームが重要な役割を果たすと考えられてきた。さらに、管理会計の影響



については、こうした担当者を起点とする顧客との連携によって組織間や組織内でどのような変化がみられたのかが明らかにされてきた。ただし、多くの議論では、製品や技術の開発など、特定段階での相互作用の考察にとどまっている。また、それぞれの事例レベルでは興味深い発見事項が示されているものの、これまでの議論と比較して、組織間管理会計の実施上どのような特徴があるのかが十分説明されていないというところに大きな課題がある。

### 4.3 顧客主導のアプローチによる研究群

この研究群に該当する研究は、近年徐々に蓄積されている (Nyamori et al., 2012; O'Leary, 2017; Wouters and Kirchberger, 2015)。こうした研究では、提供者による価値評価などに対して、顧客が業務遂行の様々な段階で影響を与えることが示されてきた (Wouters and Kirchberger, 2015)。Wouters and Kirchberger (2015) では、電気自動車むけの技術などを手がけるスタートアップ企業 3 社についての事例研究から、顧客による要望や意見の表明がスタートアップ企業による企画から推進の段階での顧客関係管理上の意思決定や評価に影響していることを示している。先端技術を商品実用化へと進めるプロジェクトの企画段階では、(潜在的な)ユーザーによる要望や意見が活発に表明されており、いずれの事例においても、スタートアップ企業による計画内容の見直しで重要な情報として考えられていた。さらに推進段階では、顧客の利用経験にもとづくフィードバックをスタートアップ企業が積極的に取りこみつつ、価値提案や顧客価値評価が見直されていった。このように、顧客によるスタートアップ企業への主体的なはたらきかけが、価値創出の活動に対して幅広く影響する重要な要素になっていたことが明らかにされている。

また、顧客参加の影響は公的サービスの一連の業務遂行プロセスでも重要な意味をもつことが示されてきた (Nyamori et al., 2012; O'Leary, 2017)。たとえば、Nyamori et al. (2012) では、ニュージーランドのある市で行われた行政改革 (民営化) の事例をつうじて、地域住民 (公的サービスの顧客) を巻きこんだ戦略的業績管理の推進について検討している。この事例では、地方自治への住民参加の拡充に注意し戦略的業績管理のプロセスが遂行された。具体的には、まず、地域住民と相談して計画案を提出し、そこから年次計画が作成された。また、市はレポートを作成・報告しており、地域住民の要望に取りくむために何をしたのかがわかるような仕組みになっていた。そして、地域住民が主体的に協議にかかわり市のビジョン (City Vision) が設定された。このビジョンでは、地域住民も参加して City Vision をもとに戦略計画が作成された。この戦略計画をもとに、市の各部門が事業計画を作成・実行していった。事業計画の遂行状況は、マネジャーの評価ともリンクしていた。そして、City Vision をもとに年次レビューが行われていた。一方で、業績管理のプロセスでは問題にも直面していた。たとえば、日々の業務をこなしていくことに忙殺される市の担当者にとって、地域住民から表明された要望への対応との両立は難しいものであった。このため、市の担当者は日々の業務で手いっぱい戦略を振り返れなくなっていた。また、地域住民に要望を表明させるだけでなく、要望をふまえた意思決定に地域住民を参加させるべきであるものの、実際のところ、年間計画が提出されるとなかなか変更されていなかった。このため、市の改革は必ずしも地域住民の関心を高めていなかった。この事例から示唆されるように、プロジェクトへの顧客参加の促進は効率的な業務遂行とのバランスをふまえて対処する必要がある。

このように、顧客主導のアプローチによる研究群では、業務遂行の一連のプロセスにおい

て、顧客参加が重要な役割を果たしており、彼らの行動が組織間管理会計に多方面で影響していることが明らかにされてきた。4.2 で検討した双方向のアプローチによる研究群と比べると、当該研究群では顧客参加がより広範囲に進んでおり、提供者もこうした顧客の役割を積極的に活用していく状況が示されてきたといえる。一方で、Nyamori et al. (2012) でも示唆されたように、顧客参加の促進は望ましい効果をもたらす可能性もある反面、業務の効率性とのバランスといった新たな問題を引き起こす恐れもある。ただし、既存研究では顧客参加を促進することで起こる問題やその克服については十分説明されておらずさらなる議論が必要である。

## 5. 拡張的な顧客関係の捉え方をふまえた議論の展望

本稿では、マーケティングやサービス・マネジメントなど隣接領域の議論を参考にして、顧客関係の捉え方を提供者主導のアプローチ、双方向のアプローチ、顧客主導のアプローチ、という3つのアプローチにわけ、各アプローチに該当する研究でどのようなことが議論されてきたのかについて検討してきた。第4節までのレビューを振り返るとともに、今後拡張的な顧客関係の捉え方に注意し議論を進めていくうえで取りくむ必要がある課題を考えよう。

### 5.1 3つの研究群の比較

2.3 で検討した隣接領域の知見や第4節のレビューをふまえ、3つの研究群で議論されてきた状況について比較すると表1のようになる。まず、提供者主導のアプローチによる研究群では、提供者が主導して製品やサービスが提供されるという状況が注目されている。一方で、顧客の役割は自らの利用経験にもとづく情報などの資源を提供するという限られた範囲のものに

表1 3つの研究群で対象とされた状況の比較

	提供者主導のアプローチによる研究群	双方向のアプローチによる研究群	顧客主導のアプローチによる研究群
提供者の役割	製品やサービスの効率的な提供	顧客との対話や相互学習の推進	一連の業務プロセスでの顧客との連携の推進
顧客の役割	利用経験にもとづく情報などの資源の提供	提供者との対話や相互学習をつうじた価値創出への積極的貢献	業務の計画から遂行における担い手
管理会計の目的	提供者にとって有益な顧客動向の把握（大手石油精製元売りの例：顧客ごとの収益性に着目した業績評価）	特定段階での相互作用の促進（通信機器メーカーEricssonの開発プロジェクトの例：KAMを中心とする顧客との対話の程度に着目した業績評価）	一連の業務遂行での連携の促進（ニュージーランドの自治体の例：公的サービスの顧客（住民）と共同で策定された計画の遂行状況に着目した業績評価）

出典：執筆者作成。

とどまる。この場合、管理会計は、提供者にとって有益な顧客動向を把握するために用いられる。その一例として、4.1で検討したSchloetzer (2012)は、大手石油精製元売りにおいて顧客ごとの収益性に着目し業績評価が行われていたことを示している。

それに対して、双方向のアプローチによる研究群では、提供者である組織と顧客による相互作用のプロセスについて注意が払われている。この研究群で注目されているのは、提供者には顧客との対話や相互学習の推進を、また顧客には提供者との連携をつうじて価値の創出に積極的に貢献することが求められる、という状況である。この場合、顧客との接点となる担当者やチームを起点とする対話や相互学習を促進するうえで管理会計が用いられる。たとえば、4.2で検討したHåkansson and Lind (2004)は、通信機器メーカーEricssonの開発プロジェクトにおいてKAM（重要顧客担当者）を中心とする顧客との対話の程度に着目し業績評価が行われていたことを示している。さらに、組織内外での変化に着目した議論が多く、提供者主導のアプローチによる研究群に比べてより広い側面から管理会計の影響を捉えているといえる。ただし、多くの議論では、製品や技術の開発など、特定段階での相互作用の考察にとどまっている。また、各事例レベルでは興味深い発見事項が示されているものの、従来の議論と比較して、組織間管理会計の実施上どのような特徴があるのかについては十分説明がされていない。

顧客主導のアプローチによる研究群では、顧客参加がさらに進んでおり、顧客が業務やプロジェクトの計画から遂行にいたる一連のプロセスに広く関与するという状況が注目されている。この場合、提供者は顧客の要望や意見を各段階で適切に反映できるように業務プロセスを推進していくことが重要である。そこで、一連の業務遂行における顧客との連携を促すために管理会計が用いられる。具体例として、4.3で検討したNyamori et al. (2012)は、ニュージーランドの自治体において、公的サービスの顧客（住民）と共同で策定された計画の遂行状況に着目し業績評価が行われていたことを示している。くわえて、顧客参加が進むことで期待される効果のみならず、新たに起こる問題についても議論されている。こうした問題やその対応は、限られた範囲での顧客参加の想定にとどまるほかの研究群では説明することが難しい。この点で、顧客参加が広範囲に進んだ状況で管理会計の役割について理解を深めるには顧客主導のアプローチが適しているといえる。

以上のように顧客関係の捉え方の違いに着目することで、各研究アプローチで議論されてきた管理会計の目的も異なることがわかる。一方で、組織間関係の状況（顧客と連携する目的や連携上の担当部署など）には様々なものがあり、それが管理会計のあり方に影響している可能性もある。そのため、3つの分類で必ずしも網羅的な考察ができたわけではない。しかし、本稿でもみてきたように、民間部門から公共部門まで様々な業態において顧客による組織活動への積極的参加とその管理が経営上ますます重視されていることを鑑みると、顧客参加の程度に応じた議論を進めることで組織間管理会計の新たな知見の獲得につながることを期待できる。そこで以下では、拡張的な顧客関係の捉え方に注意し今後取りくむべきことを考察する。

## 5.2 拡張的な顧客関係の捉え方をふまえた研究の必要性

2.4では、顧客関係の捉え方の多様性を考慮した場合に、組織内外での調整問題として3つ考えることが重要だと述べた。具体的には、第一に、顧客関係で得られた情報を組織内に取りこむこと (Kraus et al., 2015)、第二に、組織内での目的に沿ったかたちで顧客との連携を構築すること (Kraus et al., 2015)、第三に、顧客との連携をつうじた業務の推進であった (Wiesel and

Modell, 2014).

第4節までのレビューをふまえると、第一の点や第二の点については、すでに既存研究（とくに、双方向のアプローチによる研究）でも考察されてきた。しかし、こうした研究では管理会計の実施プロセスやそれが組織間や組織内の業務遂行に与える影響（変化）についてそれぞれの事例レベルでは検討されているものの、これまでの議論との比較など、組織間管理会計の実施上どのような特徴があるのかについて理論的な分析が十分進んでいない。また、第三の点については、顧客の積極的な参加に注意すると、とくに顧客主導のアプローチに注意した調査・研究をさらに進めることが望ましい。ただし、Nyamori et al. (2012) といった近年の研究でも示唆されているように、顧客参加を促すことで新たに生じる協働上の問題もある。このため、顧客との連携上の効果と問題の両方に十分注意し検討していく必要がある。

### 5.3 今後の検討課題

5.2 までの議論をふまえると、今後さらに検討が必要な課題として3つあげることができる。第一に、水平的関係と階層的關係のテンションとそのマネジメントである。顧客との水平的関係と組織内での階層的關係にともに対処が求められる状況で管理会計がどのように利用されるのかを考えることである。また、こうした緊張関係が管理会計の利用や修正のプロセスにどのように影響するのかを考えていくことも重要である。第二に、顧客関係管理の担当者やチームの役割とその方向づけに注意し議論することである。組織間と組織内の連携をバランスよく推進できるように担当者やチームに対する方向づけがどのように実施されているのかを詳細に考えていくことが重要である。第一の点と第二の点ともに、双方向のアプローチによる研究などですでに議論されているものの、各研究レベルでの発見事項にとどまっている。今後は、これまで議論されてきた組織間管理会計との比較により、管理会計の実施プロセスについてどのような特徴があるのかについて理論的に掘り下げた分析が必要である。第三に、顧客の積極的な参加を重視した業務・プロジェクト推進の効果と問題について議論を進めることである。とくに、顧客参加を促進することで新たに生じる協働上の問題についてはいまだ不明なことが多い。こうした問題に注意し、顧客との連携による業務遂行の一連のプロセスについて詳細に検討する必要がある。

## 6. おわりに

本稿では、顧客関係を対象とする組織間管理会計研究について現状と課題を明らかにすることを目的としてきた。そのために、まず、顧客参加にかんする隣接領域の議論を参考に顧客関係の捉え方の多様性に注意し組織間管理会計研究を整理した。これによって、提供者主導のアプローチ、双方向のアプローチ、顧客主導のアプローチ、という3つのタイプの研究が展開されていることが明らかになった。このように、個々の論者の捉え方によって議論されてきた顧客関係における組織間管理会計の研究について比較・検討できるように体系的な整理を行ったことが、1つ目の貢献である。

つづいて、3つの研究群を対象として、管理会計の内容、プロセス、影響について現時点で

の議論の状況を考察した。その結果、製品やサービスの企画や開発といった特定段階から一連の業務プロセスにいたるまで、様々な段階を対象として顧客との連携における管理会計の役割について議論されてきたことが明らかになった。一方で、顧客参加が広い範囲に進むことで新たに生じる問題があることもわかった。こうした問題は、プロジェクト開始時点では想定されていなかったものである。しかし、既存研究では、顧客参加を促進することによる問題点やその克服などについては議論が不足している。こうした既存研究の到達点と限界を明らかにしたことが、2つ目の貢献である。

さらに、本稿では、将来の研究の方向性も示した。具体的には、レビューの結果にもとづいて、水平的関係と階層的関係のテンションとそのマネジメント、顧客関係管理の担当者やチームの役割とその方向づけ、顧客の積極的な参加を重視した業務・プロジェクト推進の効果と問題、という3つの検討課題に取りくむ必要があると述べた。これが3つ目の貢献である。

このように、本稿では、これまで論者ごとに捉え方が異なっていた顧客関係管理の議論について比較・検討できるように整理し、こうした独自のレビュー枠組みにもとづいて組織間管理会計研究の到達点と今後の具体的な方向性を示すことができた。一方で、本稿で着目してきた顧客参加をどのように尺度化していくかなど、残された課題もある。今後の研究による克服が必要である。

## 謝辞

本稿の執筆にあたり、日本管理会計学会 2019 年度年次全国大会で司会の伊藤嘉博先生（早稲田大学）をはじめ、参加者の先生方から多数の有益なコメントを頂戴しました。また、編集委員会の先生方には大変お世話になったほか、査読者の先生方より論文の改善のために丁寧かつ建設的なコメントを頂戴しました。皆様に心より感謝を申し上げます。なお、本稿は、JSPS 科学研究費補助金（若手研究：課題番号 19K13861）による研究成果の一部です。

## 注

- <sup>1</sup> 本稿では、組織間管理会計研究が発展する契機となった Otley (1994) 以降、2019 年 8 月までに刊行された文献のうち、レビューの目的と合致するものを選定した。

## 参考文献

- Agndal, H. and U. Nilsson. 2010. Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research* 21(3): 147–166.
- 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.
- 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): 19–33.
- Bovaird, T. 2007. Beyond engagement and participation: User and community coproduction of public services. *Public Administration Review* 67(5): 846–860.
- 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.
- Cäker, M. 2007. Customer focus: An accountability dilemma. *European Accounting Review* 16(1): 143–171.
- Carlsson-Wall, M. and K. Kraus. 2015. Opening the black box of the role of accounting practices in the fuzzy front-end of product innovation. *Industrial Marketing Management* 45: 184–194.
- Carlsson-Wall, M., K. Kraus, and J. Lind. 2015. Strategic management accounting in close inter-organisational relationships. *Accounting and Business Research* 45(1): 27–54.
- Coad, A. F. and J. Cullen. 2006. Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. *Management Accounting Research* 17(4): 342–369.
- Dekker, H. C. 2004. Control of inter-organizational relationships: Evidence on appropriation concerns and coordination requirements. *Accounting, Organizations and Society* 29(1): 27–49.
- Dong, B. and K. Sivakumar. 2017. Customer participation in services: Domain, scope, and boundaries. *Journal of the Academy of Marketing Science* 45(6): 944–965.
- Galvagno, M. and D. Dalli. 2014. Theory of value co-creation: A systematic literature review. *Managing Service Quality* 24(6): 643–683.
- Grönroos, C. 2008. Service logic revisited: Who creates value? and who co-creates? *European Business Review* 20(4): 298–314.
- Grönroos, C. and P. Voima. 2013. Critical service logic: Making sense of value creation and co-creation. *Journal of the Academy of Marketing Science* 41(2): 133–150.
- Håkansson, H. and J. Lind. 2004. Accounting and network coordination. *Accounting, Organizations and Society* 29(1): 51–72.
- Hopwood, A. G. 1996. Looking across rather than up and down: On the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organizations and Society* 21(6): 589–590.
- 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.
- Kraus, K., H. Håkansson, and J. Lind. 2015. The marketing-accounting interface: Problems and opportunities. *Industrial Marketing Management* 46: 3–10.
- Matsumura, E. M. and J. D. Schloetzer. 2018. The structural and executional components of customer concentration: Implications for supplier performance. *Journal of Management Accounting Research* 30(1): 185–202.
- Mustak, M., E. Jaakkola, and A. Halinen. 2013. Customer participation and value creation: A systematic review and research implications. *Managing Service Quality* 23(4): 341–359.

- Nyamori, R. O., S. R. Lawrence, and H. Perera. 2012. Revitalising local democracy: A social capital analysis in the context of a New Zealand local authority. *Critical Perspectives on Accounting* 23 (7 · 8): 572–594.
- O’Leary, S. 2017. Grassroots accountability promises in rights-based approaches to development: The role of transformative monitoring and evaluation in NGOs. *Accounting, Organizations and Society* 63: 21–41.
- Otley, D. 1994. Management control in contemporary organizations: Towards a wider framework. *Management Accounting Research* 5 (3 · 4): 289–299.
- 大浦啓輔. 2015. 「組織間協働における境界連結者のアカウンタビリティ」日本会計研究学会第74回大会研究報告要旨集：41.
- Prahalad, C. K. and V. Ramaswamy. 2004. *The Future of Competition: Co-creating Unique Value with Customers*. Boston, MA: Harvard Business School Press. 有賀裕子訳. 2013. 『コ・イノベーション経営：価値共創の未来に向けて』東洋経済新報社.
- Ranjan, K. R. and S. Read. 2016. Value co-creation: Concept and measurement. *Journal of the Academy of Marketing Science* 44(3): 290–315.
- 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(1): 3–11.
- Schloetzer, J. D. 2012. Process integration and information sharing in supply chains. *The Accounting Review* 87(3): 1005–1032.
- Thrane, S. and K. S. Hald. 2006. The emergence of boundaries and accounting in supply fields: The dynamics of integration and fragmentation. *Management Accounting Research* 17(3): 288–314.
- Vargo, S. L. and R. F. Lusch. 2004. Evolving to a new dominant logic for marketing. *Journal of Marketing* 68(1): 1–17.
- Wiesel, F. and S. Modell. 2014. From new public management to new public governance? Hybridization and implications for public sector consumerism. *Financial Accountability and Management* 30(2): 175–205.
- Wouters, M. and M. A. Kirchberger. 2015. Customer value propositions as interorganizational management accounting to support customer collaboration. *Industrial Marketing Management* 46: 54–67.
- 吉川晃史. 2012. 「企業再生計画の策定における現実的な将来願望への誘導：地域金融機関と顧客の相互作用を通じて」『原価計算研究』36(2): 82–92.