

組織間管理会計における知識の獲得と活用

井上慶太

概要

組織間管理会計の研究では、これまで、バイヤー・サプライヤーなどによる優れた管理会計が数多く議論されてきた。さらに近年では、中長期的な観点からこうした技法を実践することが重要であるとも考えられている。中長期的なマネジメントでは、取引企業との連携により得られる知識を用いて管理を実施、修正するための能力を高めていく必要がある。しかし、既存の議論では、組織間管理会計のための学習プロセスについて理解が不足している。本稿では、組織間管理会計における知識の獲得と活用を議論するための課題について明らかにする。

キーワード：組織間管理会計，バイヤー・サプライヤー関係，学習，プロセス

1. はじめに

今日の企業経営において、自社のみならず、取引企業との連携をつうじて資源をいかに取り込み、活用するかが重要である。管理会計学では、組織間連携を促進するための管理会計について議論する組織間管理会計の研究が発展している。既存の議論では、バイヤー・サプライヤーによる原価管理活動といった管理会計の実践が取りあげられてきた（坂口ほか，2015）。また、取引企業との連携では利害やタスクの調整においてしばしば問題が起こることから、連携上の問題に対処するための管理手法についても考えられてきた（Dekker, 2004）。これらの研究では、長年の取引経験や信頼を有する組織間関係が、優れた管理会計実践の基礎となることが論じられてきた。

さらに近年では、市場のグローバル化、製品・サービスに対する顧客ニーズの多様化、経営環境にかかわる不確実性の増大などにより、連携の在り方についてしばしば見直しを迫られている。これを受けて、企業の製品・サービスやその調達方針に基づく中長期的な視野から、経営環境の変化に適應できるように組織間管理会計を実施、修正することが重要であると考えられている（Anderson and Dekker, 2009）。また、取引企業との連携では当初想定されていなかった状況に直面することも多く、問題に対処することで得られた知識を将来の

管理会計実践へと活かすことが求められている。そのため、最近の研究では、取引企業との連携の経験による学習が組織間管理会計の実践やその成果にどのように影響するのかについて関心がむけられるようになっている（井上ほか、2020; Stouthuysen et al., 2019）。

しかし、既存の議論で想定された学習は、取引経験を積むにつれて取引相手や取引の特徴が次第にわかるようになり効果的な組織間管理会計の実践へとつながるといような比較的単調な内容であった（例えば、Cooper and Slagmulder, 2004）。これに対して、今日のように経営環境が著しく変化する状況では、元々有効だとされてきた知識が陳腐化する恐れがある。現在持つ知識のうち、何が使えるのか（あるいは、使えないのか）を見極め、将来の実践に活かすことが企業に求められている（Kale and Singh, 2007; Lumineau et al., 2011）。こうした内省的な学習の方法にも注意することで、組織間管理会計の実践がどのように実施、修正されていくのかについてより深く理解できるようになる。しかし、組織間管理会計の研究では、学習のプロセスに関する理解が不足している。

本稿では、学習による知識の獲得と活用のパリエーションに注目し、組織間管理会計について議論するための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節で、本稿の視点として、組織間管理会計の基本問題と学習の概念を整理する。そして第3節では、学習をつうじた組織間管理会計の実践について先行研究をレビューするとともに、将来の議論の方向性を示す。最後に第4節で全体を総括する。

2. 本稿の視点

2.1 組織間管理会計の基本問題

本稿で考える組織間管理会計は、単一の組織を超えて組織内外の価値連鎖全体で最適化することを目的として実践される管理会計技法である（Anderson and Dekker, 2009）。組織間管理会計の研究において主に考えられている論点は2つある（Dekker, 2004）。1つ目は、当事者間での利害調整にかかわる問題である。これは、取引相手による駆け引きを見据えた行動（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る。この問題への対処において、相手企業の意図や期待、さらには自社が求める能力を相手企業がどの程度持っているかを理解することが重要である。2つ目は、遂行されるタスクの調整に関する問題である。共通の目標を実現するために相互依存的なタスクをいかに調整するのかにかかわっている。この問題において、取引の目的、扱う業務の範囲、活動の内容を明確にすることが重要である。

これら2つの問題に対処するうえで、取引上の目標実現へと相手企業を方向づけるためにどのように管理会計を実践するのが論じられている（Dekker, 2004）。先行研究では、取引関係形成前での取引企業の選定、取引関係形成後の管理手法が議論されている。取引関係

形成後の管理手法として、3つのタイプが考えられている (Dekker, 2004)。1つ目は、目標の設定や目標面のモニタリング、報酬の支払いなどからなる管理手法である。2つ目は、計画の策定や規則の設定、行動面のモニタリング、報酬の支払いなどからなる管理手法である。3つ目は、会議体での計画やその遂行状況に関する対話など相互作用の場をつうじて信頼や規範を高めるための手法である。こうした組織間管理会計の内容は、時間の経過とともに変化していく。相手企業との連携において得られた知識は、その後、組織間管理会計を見直すうえでも活用されることが考えられる。このため、組織間管理会計の実践とそのプロセスに注意し議論していくことが重要である (井上, 2016, p. 39)。

2.2 学習の概念

管理会計学では、管理会計の実践プロセスについて分析するうえで、経営学で議論されてきた学習の知見がしばしば援用されている (伊藤, 2019)。近年では、企業内のみならず、取引企業との連携を対象とした組織間マネジメントのための学習にも議論が進展している (Lumineau et al., 2011)。このような隣接分野の研究動向が、管理会計学においても注目されている (井上ほか, 2020; Stouthuysen et al., 2019)。そこで2.2では、学習の概念について確認する。経営学の議論では、学習の方法として経験的学習 (experiential learning) と意図的学習 (deliberate learning) という2つの種類があると考えられてきた (Kale and Singh, 2007; Lumineau et al., 2011; Niesten and Jolink, 2015; Zollo et al., 2002; Zollo and Sign, 2004)。

経験的学習は、相手企業との直接的な連携の経験をつうじて次第に進められる学習である (Kale and Singh, 2007; Lumineau et al., 2011)。経験的学習では、実際に相手企業との業務を遂行することによって、取引相手や取引の特徴について理解していく。取引相手については取引企業が持つ能力、取引上これらの企業がどのような行動をとるかという意図や期待を扱う。また、取引の特徴については取引を行う目的、共同で行う業務の範囲、活動の内容について把握する。

これに対して、意図的学習は、過去の経験により得られた知識を内省するための活動である (Kale and Singh, 2007; Lumineau et al., 2011)。意図的学習では、取引のプロセスについて理解していく。具体的には、誰を、どこに、どのタイミングで登用するかといった取引上の担当者の活用、どの活動に資金を投入するかなどの資源の配分、管理手法が機能する状況について学ぶことになる。これらは、実際に取引を進める中で試行的に施策を行っていき、それがどのような場合に有効なのか (あるいは、うまくいかないのか) を推論しながら得られる知識である。

このように経験的学習は行動することによって次第に進められるシンプルな学習であるのに対して、意図的学習は行為者が将来の実践へと活用できる知識やその適用範囲を見極める

ための学習である。先行研究では、意図的学習の方がより高い次元の学習であり、環境の変化にともなう行動の見直しを行ううえで欠かせないものであると考えられている (Kale and Singh, 2007; Lumineau et al., 2011)。また、第3節でもみるように、これらの学習を支援する仕組み (組織体制, プロセス, ツール) も重要である (Niesten and Jolink, 2015)。

2.3 レビューの方針

2.2の説明に基づき、本稿では、学習による知識の獲得と活用のバリエーションに注目した議論について考える。まず、経験的学習は、相手企業との連携を行うことで次第に進められる。組織間管理会計の先行研究でも、過去の取引経験で得た知識がより優れた組織間管理会計の実践に役立つことが示されてきた (例えば, Cooper and Slagmulder, 2004)。一方、取引の経験で得られた知識のうち、ある場面でどれが有益であるか (例えば、より大きな原価低減、品質向上、納期短縮などに役立つのか) を見極めるという意図的学習も、取引企業との連携において重要である。また、知識の適用範囲を明確にすることは、新たな知識の追求にもつながる。こうした取引企業との学習を経て、組織間管理会計の在り方も変わっていくことが考えられる。

このように、学習のバリエーションに着目することは、経営環境が目まぐるしく変化する中で組織間管理会計がどのように実施、修正されていくのかについて理解を深めるうえで有効だといえる。本稿では、これら2つの学習の方法、および3.1で詳述する知識の獲得・活用パターンに注意して、先行研究をレビューする¹⁾。

3. 学習プロセスからみた議論の考察

第3節では、組織間における学習プロセスからみた議論の課題を整理する²⁾。そのために、まず3.1で学習プロセスに関する議論について説明する。次に3.2で、これまでに行われた組織間管理会計の研究状況を検討する。最後に3.3で、今後取り組むべき課題を考える。

3.1 組織間マネジメントのための知識の獲得・活用

第2節で述べたように、効果的な連携へとつなげるために現在の組織間関係に従事した経験から得られた知識を活用することが重要である。ただし、経験的学習、意図的学習ともに、何を対象としてその知識を使うのかによって、必要とされるプロセスも異なると考えられる。この点について、経営学の議論では、知識獲得・活用の進め方の違いが考えられている (Niesten and Jolink, 2015; Zollo et al., 2002)。3.1では、Niesten and Jolink (2015) の議論を中心として知識の獲得・活用パターンについて考える。

Niesten and Jolink (2015) は、先行研究の広範囲なレビューに基づいて組織間マネジメ

表1 組織間マネジメントのための知識獲得・活用パターン

		学習によって得られる知識の活用範囲	
		広範囲な組織間関係	特定の組織間関係
学習の進め方	主導的	①主導・汎用型	②主導・個別型
	共同的	③共同・汎用型	④共同・個別型

出典：Niesten and Jolink (2015, p. 75, Table 1) に基づき筆者作成。

ントのための学習を2つの軸によって分類している。1つ目は、組織間マネジメントのための知識について自社での主導により共有、蓄積するのか、それとも他組織との共同的活動により共有、蓄積するのか、という区分である。2つ目は、多くの企業との取引関係の管理を対象とした学習なのか、あるいは特定の企業との取引関係の管理を対象とした学習なのか、という区分である。表1のように、Niesten and Jolink (2015) はこれら2つの軸を組み合わせた4つの学習パターンを踏まえ、それぞれのパターンを促進するための仕組み（組織体制、プロセス、ツール）を議論している。

1つ目の主導・汎用型パターンにおいては、より多くの企業との取引関係を対象として、その管理に活用できるような知識を自社内部で獲得、共有、蓄積することが重視される (Niesten and Jolink, 2015, p. 75)。そのために、幅広い組織間関係にかかわる組織体制、プロセス、ツールが重要である。具体的に、組織体制については、他組織との連携に幅広く関与する担当者やチームの配置があげられる。プロセスについては、連携に従事する担当者が得た経験を自社内で幅広く共有するための会議体などの運営があげられる。ツールについては、取引企業の選定や取引実施後の評価において、より多くの担当者が利用できるような手順、マニュアル、実施状況に関する情報を蓄積したデータベースの整備があげられる。これらは、組織間マネジメントで得られた知識の体系化や共有を進めるうえで役立つものである (Niesten and Jolink, 2015, p. 76)。

2つ目の主導・個別型パターンでは、特定の企業との取引関係を対象とした知識の獲得、共有、蓄積が重視される (Niesten and Jolink, 2015, p. 76)。組織間関係においては、企画、開発、生産、調達など様々な分野の担当者が特定の企業との連携にしばしば従事する。このときに、相手企業に関して職能横断的に調整するように自社の組織体制を整備することで、取引企業に関してそれぞれの担当者が持つ知識を高めることができる (Niesten and Jolink, 2015, p. 76)。そのためには、当該企業に関する知識について自社内の担当者同士が情報を交換し合うプロセスを確保するために会議体や勉強会などを設けることも重要である (Niesten and Jolink, 2015, p. 76)。加えて、取引関係に関するデータベースやマニュアルの整備は、その企業がどのような状況でどのような判断や行動をとったのかについて理解を深めることにつながるものであり、これらも自社内での知識の共有や蓄積において有効である

(Niesten and Jolink, 2015, p. 76)。

3つ目の共同・汎用型パターンでは、自社内部にとどまらず、相手企業との共同的活動へと軸足を移して、より広範囲に活用できる知識を獲得、共有、蓄積することが重視される (Niesten and Jolink, 2015, p. 76)。そのために、自社との取引にかかわる企業と共同で判断したり、活動を進めたりしていくためのプロジェクトチーム、また、各企業が抱える問題の共有と解決を図る勉強会などの場を整理することが重要である (Niesten and Jolink, 2015, p. 76)。また、共同的活動が継続的に行われるように担当者を中心とした調整のプロセスを確保することや、相手企業との手順やマニュアルを作成することで、知識の共有、蓄積を進めることも重要である (Niesten and Jolink, 2015, p. 76)。

4つ目の共同・個別型パターンでは、特定の企業との共同的活動を中心として、その企業との取引関係に関する知識を獲得、共有、蓄積することが重視される。そこで、当該取引の実施状況について継続的に情報交換を進めるためのコミュニケーションのチャンネル、対話のためのプロセス、文書や情報システムなどが整備される (Niesten and Jolink, 2015, p. 76)。こうした相互作用を繰り返して行うことで、直面している状況に応じて修正を図り、より効果的な連携を進めることが可能になる (Zollo et al., 2002, p. 701)。

3.2 知識の獲得・活用と組織間管理会計

3.1の説明を踏まえ、バイヤー・サプライヤー間での知識獲得・活用のための各パターンと組織間管理会計について先行研究による議論の状況を検討する。

3.2.1 主導・汎用型パターンと組織間管理会計

主導・汎用型パターンに関して、既存の議論では、バイヤーが主導となり、サプライヤーとの関係を円滑に進めるうえでの管理手法（ツール）について論じられてきた (Carr and Ng, 1995; Dekker and Van den Abbeele, 2010)。例えば、Carr and Ng (1995) は、原価企画で英国の Nissan がサプライヤーに対して指示・助言や改善のための支援活動を進めるさい、サプライヤーとのミーティングの実施やコストテーブルなどの原価管理手法（ツール）の整備を幅広く進めていくうえで、統合的原価管理チームが中心的役割を担っていたことを明らかにしている。

また、Dekker and Van den Abbeele (2010) では、サプライヤーの選定と取引実施段階で利用される管理手法の関連性を、IT 製品におけるバイヤー・サプライヤー関係に関する質問票サーベイによって検討している。その結果から、取引相手を探索・選定するための情報収集の経験があるほど、その後取引を実施する段階でも相手企業の技術などに応じたモニタリングやフィードバックの効率的な実施に結びついていることが明らかにされている。

これらの研究に基づくと、自社が主導となって進めるサプライヤーに関する情報や知識は、

バイヤーが有する多くのサプライヤー関係において実施する組織間管理会計にも役立つものであると考えられる。一方、獲得した知識のすべてが一様に重要であるというわけではなく、どの場面で使用するかに関してバイヤーの見極めが重要であると考えられる。しかし、サプライヤーとの連携上の経験により進められる経験的学習については既存の議論でも豊富な記述がみられるのに対して、得られた知識がどのように選別され、サプライヤーとの原価管理の修正に活用されたのかといった意図的学習に関する考察が不足している。

3.2.2 主導・個別型パターンと組織間管理会計

バイヤーを主導とした学習は、特定のサプライヤーとの連携を深めるうえでも重要であると考えられてきた (Dekker, 2003; Stouthuysen et al., 2019)。この点について、Stouthuysen et al. (2019) では、バイヤーが新たに構築した特定のサプライヤーとの関係において、学習をつうじてサプライヤーに対する業績管理がいかに修正されていくのかについて議論している。ケーススタディに基づいて、Stouthuysen et al. (2019) は、取引を開始した段階 (前期) と実施して時間が経過した段階 (後期) で異なる学習の進め方がみられ、それぞれ業績指標の修正に役立てられていたことを明らかにしている。まず、取引の前期においては、サプライヤーとの調整役となるバイヤーのマネジャーが、サプライヤーのほかに、第三者 (コンサルティング会社、法律事務所、業界団体) による助言を得て必要な知識を獲得していき、その都度、特定のサプライヤーに対する業績管理において適用されていたことを明らかにしている。これは、他組織との連携上の経験をつうじて進められる経験的学習の重要性を表していると考えられる (Niesten and Jolink, 2015; Zollo et al., 2002)。これに対して、取引の後期では、サプライヤーとの調整役である (下位層や上位層の) マネジャーがバイヤー内部で相互に対話することにより、自社にとって今後必要な知識を見極められるようになった。このような組織内での相互作用をつうじて得られた知識を用いて、特定のサプライヤーに対する業績指標が修正されていったことが示されている。これは、意図的な学習をつうじた知識の獲得、共有、蓄積を表していると考えられ (Niesten and Jolink, 2015; Zollo et al., 2002)、そのプロセスでサプライヤーとの調整を担うマネジャーの役割と、彼らによる相互作用が重要であったことがわかる。

また、Dekker (2003) では、バイヤーが主導となって、サプライヤーに関する情報の収集がどのように実施されているのかについて議論されている。Dekker (2003) で取りあげられた英国の大手小売企業 Sainsbury's の事例では、Sainsbury's がかける物流戦略に基づき、担当チームを中心としてサプライヤーとの原価管理が実施されていた。具体的には、サプライヤーから収集した物流情報を基に、各サプライヤーのコストとサプライチェーン全体の平均コストを比較するベンチマーク分析、サプライチェーンの改革を実施することでコストがどのように変化するかについてシミュレーションを行う what-if 分析、四半期ごとの

コストの推移を把握するトレンド分析が行われており、その情報を担当者同士がミーティングなどによって共有し、次の改善策を明らかにすることで特定のサプライヤーとの取引の管理に役立てられていた。このように、バイヤーの担当チームが管理手法（ツール）を用いて個々のサプライヤーとの意図的学習を進めており（Niesten and Jolink, 2015; Zollo et al., 2002）、それぞれのサプライヤーの状況に応じて物流コスト低減のための改善策が継続的に行われていたのである。

これらの研究は、自社が有するサプライヤーとの取引において個別的に適用可能な管理会計のための知識を獲得、共有、蓄積できるように、組織体制、プロセス、ツールが整備されていたことを示している。しかし、こうした研究は、中心企業（バイヤー）からみた学習プロセスの解釈に基づいて議論しており、取引相手（サプライヤー）からみた議論が十分行われていない点で限界がみられる。

3.2.3 共同・汎用型パターンと組織間管理会計

特定の取引企業との連携のみならず、より多くの取引企業との相互作用を念頭においた学習も重要である（中畠・木村，2014）。この点に関して、中畠・木村（2014）による議論が1つの手がかりになる。中畠・木村（2014）では、マテリアルフローコスト会計（MFCA）の導入にさいして、バイヤー・サプライヤー間での原価管理に必要な学習がどのように行われているのかをケーススタディにより議論している。MFCA情報の共有とマテリアルロス削減を目的としたバイヤー・サプライヤー間での取り組み（MFCA-SC検討会）に関する分析を行った結果、2つの点で連携が進展したことが明らかにされている。1つ目は、バイヤー・サプライヤー間でのより緊密なコミュニケーションの実施である。これについて、中畠・木村（2014）では、類似の目的を持つ企業がMFCA-SC検討会に参加し議論し合うことで、工場管理などに関して互いの理解が進んだこと、また工場見学と並行して技術的事項を中心に検討したためバイヤーが価格だけでなく技術的背景を理解しながら取引できるようになったことが主な成果としてあげられている。こうしたバイヤー・サプライヤー間でのコミュニケーションの向上は、Dekker（2003）などのほかの研究群で取りあげた議論とも整合的である。これに加えて当該事例で特徴的なのは、2つ目のサプライヤー間での連携が高まったことである。中畠・木村（2014）では、各企業の工場の見学や海外の生産拠点での交流が進められることで、サプライヤー間での製造設備や生産状況などの理解も進み、自社とのプロダクトミックスを最適化するという観点からの連携について新たなアイデアが生み出されたことが明らかにされている。こうしたサプライヤー同士のコミュニケーションの進展は、バイヤー・サプライヤー間の連携を強化するというMFCA-SC検討会の当初の狙いではなかったものの、実際に検討会を運営していく中で生まれた副次的な効果として考えられている（中畠・木村，2014, p.64）。

このように、中寫・木村（2014）で得られた発見事項は、より広範囲にわたる組織間関係へと活用可能な管理会計の知識がいかに獲得、共有、蓄積されていくのかを理解するうえで示唆にとんでいいる。一方、バイヤーとサプライヤー、さらにはサプライヤー同士の共同の活動によって得られた知識をさらなる管理会計の修正へと活用していく可能性については中寫・木村（2014）でも指摘されているものの（中寫・木村，2014，pp.65-66），具体的にどのように活用されているのか、またどのような状況でその知識の活用がうまく進むのか（あるいは、うまく進まないのか）については議論の余地が残されている。残念ながら、先行研究全体でみても共同・汎用型パターンについて現状では研究が不足している。意図的学習をつうじて得られた知識がその後の組織間管理会計の実施、修正へとつながるプロセスについて今後さらに議論することが必要である。

3.2.4 共同・個別型パターンと組織間管理会計

共同・個別型パターンについても、これまで様々な議論が行われてきた（Fayard et al., 2012; Free, 2007; Mouritsen et al., 2001）。まず Mouritsen et al. (2001) では、サプライヤーとの取引を始めるにあたり導入された組織間管理会計がどのように発展していくのかについて検討している。ケーススタディをつうじて Mouritsen et al. (2001) は、原価企画の一環として実施されている OBA (open book accounting) や機能分析 (functional analysis)、これらの原価管理の手法（ツール）から得られた情報・知識に基づくバイヤー・サプライヤー間での対話によって、自社やサプライヤーにとっての中核技術の再確認が進んだこと、そして新たな中核技術に沿った管理会計の修正にもつながったことを明らかにしている。この結果は、特定のサプライヤーとの連携をより効果的に進めるための知識を獲得、活用していくうえで、バイヤー・サプライヤー間で行われる原価管理のツール（OBA や機能分析）を活用した対話が重要であったことを示していると考えられる（Niesten and Jolink, 2015; Zollo et al., 2002）。

また Fayard et al. (2012) では、共同・個別型パターンに沿った組織間管理会計がどのような状況で進展するのかについて議論している。Fayard et al. (2012) が注目したのは、バイヤーが特定のサプライヤーと行う原価管理のための能力である。この能力は、(1) 信頼、オープンなコミュニケーション、公正の精神に基づくコミュニケーションを活性化する風土、(2) 企業間での対話の頻度や深さにかかわるコミュニケーションのネットワーク、(3) 新たな知識の探索という3つの要素からなるものとして考えられている。こうした能力が原価管理上どのような効果を持つのかについて、米国の管理会計士協会 (Institute of Management Accountants) 会員企業を対象とする質問票サーベイによって分析している。その結果、これら3つの要素がより高度であるほど、組織内や組織間での情報システムを活用したバイヤー・サプライヤー間での大きな原価低減へとつながりやすいということが示さ

れている。このように、バイヤー・サプライヤー間での相互学習で得られた知識を活用できる能力が重要であることがわかる。

さらに、サプライヤーとの連携は、組織間管理会計の内容だけではなく、その利用方法とも密接に関連している。Free (2007) では、バイヤーが特定のサプライヤーに対して実施するサプライチェーン会計（サプライヤーを対象とした業績評価、OBA、コントロール）について、連携上の目的に応じてその利用方法に大きな違いがみられたことを2つの事例を対比することで明らかにしている。1つ目の事例において、バイヤーがサプライヤーによる機会主義的な行動のリスクを回避するために事前に定められた計画、目標、手順に沿ってサプライチェーン会計がかなり厳格に利用されていた。これに対して、2つ目の事例では、サプライヤーに対する業績評価やそれを用いたフィードバックに関して、市場での需要の変動などに応じて双方が対話を進め、在庫や価格などにおいて柔軟な調整を図ることや、こうした共同的活動に必要な信頼を構築していくためサプライチェーン会計が柔軟に利用されていた。ここで重要なのは、学習の進め方の違いである。1つ目の事例ではバイヤーの指示に沿ってサプライヤーが目標と実績の乖離を解消するといった比較的低い次元での学習が志向されていたのに対して、2つ目の事例では、バイヤー・サプライヤー間での相互作用をつうじて有効な解決策を見極め問題解決に役立てるというより高い次元での学習が志向されており、サプライチェーン会計もその志向に沿って利用されていた (Free, 2007, pp.923-927)。Free (2007) では明記されていないものの、1つ目の事例は経験的学習、2つ目の事例は意図的学習と密接に関連していると考えられる (Niesten and Jolink, 2015; Zollo et al., 2002)。こうした点を踏まえると、どのような学習に重点がおかれているのかということに注意して、組織間管理会計の内容のみならずその利用プロセスに関して議論していくことが重要だといえる。

これらの研究では、特定の企業との相互作用を促すプロセス、管理のための手法（ツール）や、その利用方法の重要性が示されてきた。ただし、バイヤー・サプライヤー間での相互作用に注目しているものの、実際に分析の対象となっているのはバイヤーの視点からみたインタビューや質問票サーベイのデータである。サプライヤーの視点からみた認識との違いを踏まえ、それが組織間管理会計の内容やその利用方法とどのように関連しているのかについて今後議論する余地がある。

3.2.5 小括

ここまでの考察を基に、それぞれの知識獲得・活用パターンに関して先行研究で議論されてきた内容を整理すると、表2のようになる。

主導・汎用型パターンにかかわる議論では、サプライヤーとの原価管理における財務・非財務情報の収集と分析の手法（ツール）やそれを利用するチームの役割 (Carr and Ng,

表 2 知識獲得・活用のパターンと組織間管理会計に関する議論の状況

知識獲得・活用のパターン	議論されてきた組織間管理会計	主な先行研究
主導・汎用型	バイヤーにとって、多くのサプライヤー関係に活用できるような、取引企業の選定、取引実施段階での助言や指導のための財務・非財務情報の収集と蓄積。	Carr and Ng, 1995; Dekker and Van den Abbeele, 2010
主導・個別型	バイヤーによる、特定サプライヤーに関する財務・非財務情報を共有、蓄積するための会議体・勉強会の運営。	Dekker, 2003; Stouthuysen et al., 2019
共同・汎用型	バイヤーによる、複数のサプライヤーとの間での（サプライヤー間の関係も含む）情報共有、問題解決、相互学習を進めるための会議体の運営。	中畠・木村, 2014
共同・個別型	バイヤーが特定のサプライヤーとの間で行う財務・非財務情報の交換（OBA など）やそれをういた対話の実施。	Fayard et al., 2012; Free, 2007; Mouritsen et al., 2001

出典：筆者作成。

1995), こうして得られた情報に基づく多くのサプライヤーへのモニタリングやフィードバック (Dekker and Van den Abbeele, 2010) などについて議論されてきた。一方, 連携上の経験に基づく学習 (経験的学習) については豊富な記述がみられるのに対し, 得られた知識をどのように選別していったのか (意図的学習) や, それが原価管理の修正にどのように役立てられたのかについては将来さらに議論していくことが必要である。

主導・個別型パターンにかかわる議論では, 特定のサプライヤーとの連携から得られた知識をバイヤー内で共有, 蓄積するための会議体の運営が重要であることが示されていた (Stouthuysen et al., 2019)。また, 担当チームを中心とした原価管理の手法 (ツール) の利用によって, 特定のサプライヤーとの取引に関する知識の共有, 蓄積を効果的に進められるということも示されてきた (Dekker, 2003)。しかし, 先行研究はバイヤーからみた学習の解釈に基づいており, 取引相手 (サプライヤー) の視点による議論が求められている。

共同・汎用型パターンに関して, 既存の議論では, バイヤーが複数のサプライヤーとの間で行う情報共有, 問題解決, 相互学習を進めるための会議体・勉強会の運営が, 各企業が直面する状況に応じて組織間管理会計を実践するうえで重要な役割を果たしていることが明らかにされていた (中畠・木村, 2014)。とくに, こうした対話の場に参加することでバイヤーのみならずサプライヤー同士での情報や知識の交換が促進されるという発見事項は, ほかの研究群では理解が不足していた重要な点だといえる。組織間管理会計分野の先行研究全体でみても共同・汎用型パターンに関する研究が不足しており, その後の組織間管理会計の実践へとどのようにして結びついていったのかという点について, 今後さらに議論を進めるこ

とが肝要である。

共同・個別型パターンについては、特定のサプライヤーとの対話を促進するためのOBAなどの手法（ツール）をつうじて組織間管理会計の修正が進んできたこと（Mouritsen et al., 2001）、またその背後にあるコミュニケーションのための組織風土やネットワークなどが重要であることも明らかにされてきた（Fayard et al., 2012）。さらには、管理手法の内容自体だけではなく、その利用方法も、学習の目的に応じて異なることが示されてきた（Free, 2007）。一方、これらの議論ではバイヤー視点での考察が中心となっていた。今後は、バイヤー、サプライヤーからみた認識の違いを踏まえ、それが組織間管理会計の内容やその利用方法とどのように関連しているのかについて議論することも重要である。

3.3 今後の議論のために

3.2のレビューを受けて、3.3では、今後どのように議論を進めることが有効であるかを論じる。まず、3.3.1では、既存の議論で明確にされてこなかった組織間における学習の方法、基本問題、管理会計の関連性について理論的に想定される状況を考える。この整理を基に、3.3.2では、将来の議論の方向性について示す。

3.3.1 組織間における学習、基本問題、管理会計

第2節の説明を踏まえると、組織間における学習の対象・方法、基本問題、管理会計の関連性について表3のように示すことができる。組織間の学習において取引相手、取引の特徴、および取引のプロセスがその対象となる（Kale and Singh, 2007; Lumineau et al., 2011）。

取引相手に関して、取引企業のスキルや能力、彼らが持つ取引上の意図や期待を対象として理解していくことになる。これらは、組織間における利害調整の問題とかがわっている（Dekker, 2004）。取引経験をつうじて相手企業がとる行動が把握できるようになることで、目標の内容に双方の期待を具体的に反映するといった対応が可能になる。次に、取引の特徴では、共通の目的、取引の範囲、活動の内容を対象として理解をしていく。これらは、組織間におけるタスクの調整問題と関連している（Dekker, 2004）。取引相手の場合と同様、取引経験を経て何を対象として活動するかといった理解が進むことで業務計画において現状に適した活動範囲を明記するなどの対応ができる。このように、取引相手、取引の特徴のいずれも、取引の初期段階から次第に経験的学習を進めて得た知識を用いることによって、目標面や行動面の管理手法を実施しやすくなる。

これに対して、取引のプロセスでは、取引の中で必要となる担当者の活用、資源の配分、管理手法の機能にかかわる学習を行う。これらは、獲得した知識が有効である状況を推論し、将来の実践に役立てるといった内省的な取り組みとして行われている。意図的学習ではある程度の知識の蓄積が必要となることから、取引の中期や後期の段階での利害やタスクの調整に

表3 組織間における学習の対象・方法、基本問題、管理会計

学習の対象	学習の方法	組織間の基本問題	関連性が高い組織間管理会計の実践
取引相手（能力、意図、期待）	主に経験的学習	利害の調整	目標面の管理手法の実施
取引の特徴（目的、取引の範囲、活動の内容）	主に経験的学習	タスクの調整	行動面の管理手法の実施
取引のプロセス（担当者の活用、資源の配分、管理手法の機能）	主に意図的学習	利害の調整、タスクの調整	目標面・行動面の管理手法の修正、会議体などの相互作用の場の運営

出典：筆者作成。

において重要である（Dekker, 2004）。意図的学習で得た知識は、目標面や行動面の管理手法をより円滑に修正するうえで有効である。そのためには、会議体などの相互作用の場をつうじて相手企業との信頼や規範を高めることも重要である（Dekker, 2004）。

組織間関係では、取引を進める中で当初の想定とは異なる状況に直面することも少なくない。今日のように経営環境が著しく変化する中では、2つの学習方法により管理手法がどのように実施、修正されていくのかについて理解を深める必要がある。そこで、3.3.2では、今後の議論の方向性を考える。

3.3.2 議論の方向性

3.3.1までの考察を踏まえれば、今後の研究において取り組むべき課題として主に3つの点があげられる。

1つ目として、組織間における経験的学習とともに、意図的学習についての理解を深める必要がある。先行研究では、学習に関する重要性は指摘されてきたものの、多くの議論は取引相手や取引の特徴に関する経験的学習を想定したものであった。次のステップとして、取引のプロセスに関する知識の獲得・活用に関する議論を進める必要がある。例えば、取引の中期や後期の段階を対象としたケーススタディによって、意図的学習が進行することで組織間管理会計の修正へとどのように結びついていくのかを明らかにできるだろう。

2つ目として、自社と取引企業双方の視点からみた検討が必要である。これについて、どのような点に注意して連携に従事するのは自社のみならず取引相手の調達や販売の方針などによって異なる可能性があることに注意が必要である。こうした方針の違いが、学習をつうじた組織間管理会計の実践の在り方にも影響すると考えられる。しかし、先行研究では、バイヤー・サプライヤー間での相互作用を検討している場合であっても、バイヤーからみた

インタビューやサーベイのデータに基づいて議論されることが多かった。相手企業（サプライヤー）からみた解釈も踏まえた議論が求められている。

3つ目として、学習が組織間管理会計の実践にもたらす影響を多面的に捉える必要がある。本稿では、経験的学習と意図的学習という2つの学習の方法に注目してきた。しかし実際には、すでに得られた知識を見極めるために学習を進めた場合であっても、そのすべてが予定している通りに進むとは限らない。取引のプロセスに関する理解が進むことで、当初想定されていなかったような新たな知識の獲得へとつながる可能性も考えられる。これについて、中寫・木村（2014）で観察されたサプライヤー同士のコミュニケーションの進展は新たな知識発見の一端を示しているように思われる。しかし、思わぬ形で得られた知識がその後の組織間管理会計実践でどのように活用されていくのかなど、現状では理解が進んでいない点も多い。このような学習プロセスにおける副次的な効果が、組織間管理会計の実施、修正において持つ意味を解明していくことが重要である。

4. おわりに

本稿の目的は、組織間管理会計における知識の獲得と活用について議論するための課題を明らかにすることであった。そのために、まず第2節で、本稿の視点として、組織間管理会計の基本問題と学習の概念について整理した。そして第3節では、組織間における知識の獲得・活用について類型化したうえで、それぞれのパターンにおける組織間管理会計について先行研究を手がかりとして検討するとともに、今後の議論の方向性を考えてきた。

本稿での基本的主張は、次の通りである。組織間における学習には、相手企業との直接的な連携をすることで次第に進められる経験的学習と、これまでに得られた知識のうち将来にむけて活用できるものを見極めるための意図的学習という2つの方法がある。とくに、意図的学習はより高次元の学習であり、行動の見直しにおいて欠かせない。意図的学習により獲得した知識がいかに見極められ、その後の組織間管理会計の実践で活用されていくのかに注意し議論する必要がある。

また、今後の議論の方向性も明らかになった。具体的には、すでに得られた知識の中から有用なものを見極める意図的学習やそのプロセスに関する議論をさらに進めること、バイヤーのみならずサプライヤーの視点からみた学習の進め方やその影響についても検討を進めること、さらには、学習プロセスで当初想定されていなかった新たな知識の発見が、その後の組織間管理会計の実施、修正において持つ理論的な意味をさらに議論できる余地があること、を指摘した。以上のように、本稿では、学習プロセスに着目した議論の展望を示すことができた。

一方、本稿で残された課題もある。まず、バイヤー・サプライヤー間のパワーの関係につ

いてである。本稿では、組織間管理会計の先行研究でもしばしば想定されてきたような、バイヤーがサプライヤーに対してパワーを発揮するという状況を考察の対象としてきた。しかし実際には、サプライヤーがバイヤーと同等、あるいはそれ以上のパワーを持つということも考えられる。そうした場合、連携上の学習の進め方は、本稿の議論とは異なるかもしれない。また、本稿で主に考えてきたバイヤー・サプライヤー関係とは異なる組織間関係の形態、例えば合弁事業を考えると、学習プロセスについて本稿で考察してきた内容とは違った状況がみられるかもしれない。今後、学習プロセスに着目した議論を進めるうえでは、こうした組織間関係の様々な状況にも注意が必要である。

組織間管理会計研究において、学習プロセスからみた議論はその有望さにもかかわらず現状では十分進んでいない。本稿で示した課題について、今後の研究で克服していくことが求められている。

付記：本稿は、JSPS 科学研究費補助金（若手研究：課題番号 19K13861）、および東京経済大学 2021 年度個人研究助成費（研究課題番号 21-02）による研究成果の一部である。

注

- 1) 第3節では、会計学のジャーナルである原価計算研究, *Accounting, Organizations and Society*, *Management Accounting Research*, *Contemporary Accounting Research* に掲載された関連論文のほか、隣接分野のジャーナルである *Organization Science* に掲載された会計研究者の論文も扱っている。
- 2) 第3節では、とくにことわりがない限り、組織間の連携についてバイヤー・サプライヤー関係を想定し議論する。

参考文献

- 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：コントロール・プロセスに着目して」『原価計算研究』40 (2): 31-43.
- 井上慶太・飯塚隼光・伊藤克容. 2020. 「組織間協働における学習タイプとコントロールの関連性：文献研究に基づいて」『原価計算研究』44 (2): 14-25.
- 坂口順也・河合隆治・上總康行. 2015. 「日本の組織間マネジメント・コントロール研究の課題」『メルコ管理会計研究』7 (2): 3-13.
- 中寫道靖・木村麻子. 2014. 「サプライチェーンへの MFCA 活用の課題：バイヤー企業とサプライヤー企業とのヒアリング調査を通じて」『原価計算研究』38 (1): 59-69.
- Anderson, S. W., and H. C. Dekker. 2009. Strategic cost management in supply chains, part1: Structural cost management. *Accounting Horizons* 23 (2): 201-220.
- Carr, C., and J. Ng. 1995. Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnerships. *Manage-*

- ment Accounting Research* 6 (4): 347-365.
- Cooper, R., and R. Slagmulder. 2004. Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society* 29 (1): 1-26.
- Dekker, H. C. 2003. Value chain analysis in interfirm relationships: A field study. *Management Accounting Research* 14 (1): 1-23.
- Dekker, H. C. 2004. Control of inter-organizational relationships: Evidence on appropriation concerns and coordination requirements. *Accounting, Organizations and Society* 29 (1): 27-49.
- Dekker, H. C., and A. Van den Abbeele. 2010. Organizational learning and interfirm control: The effects of partner search and prior exchange experiences. *Organization Science* 21 (6): 1233-1250.
- Fayard, D., L. S. Lee, R. A. Leitch, and W. J. Kettinger. 2012. Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society* 37 (3): 168-187.
- Free, C. 2007. Supply-chain accounting practices in the UK retail sector: Enabling or coercing collaboration? *Contemporary Accounting Research* 24 (3): 897-933.
- Kale, P., and H. Singh. 2007. Building firm capabilities through learning: The role of the alliance learning process in alliance capability and firm-level alliance success. *Strategic Management Journal* 28 (10): 981-1000.
- Lumineau, F., M. Fréchet, and D. Puthod. 2011. An organizational learning perspective on the contracting process. *Strategic Organization* 9 (1): 8-32.
- Mouritsen, J., A. Hansen, and C. Ø. Hansen. 2001. Interorganizational controls and organizational competencies: Episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research* 12 (2): 221-244.
- Nielsen, E., and A. Jolink. 2015. The impact of alliance management capabilities on alliance attributes and performance: A literature review. *International Journal of Management Reviews* 17 (1): 69-100.
- Stouthuysen, K., A. Van den Abbeele, J. van der Meer-Kooistra, and F. Roodhooft. 2019. Management control design in long-term buyer-supplier relationships: Unpacking the learning process. *Management Accounting Research* 45: 1-11.
- Zollo, M., J. J. Reuer, and H. Singh. 2002. Interorganizational routines and performance in strategic alliances. *Organization Science* 13 (6): 701-713.
- Zollo, M., and H. Singh. 2004. Deliberate learning in corporate acquisitions: Post-acquisition strategies and integration capability in US bank mergers. *Strategic Management Journal* 25 (13): 1233-1256.