



組織間管理会計研究の回顧と展望（〈特集〉管理会計 研究の回顧と展望）

窪田，祐一
大浦，啓輔
西居，豪

(Citation)

国民経済雑誌, 198(1):113-131

(Issue Date)

2008-07

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00056243>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00056243>



組織間管理会計研究の回顧と展望

窪 田 祐 一
大 浦 啓 輔
西 居 豪

本論文の目的は、アウトソーシングやアライアンスなどといった組織間マネジメントのための管理会計に関する先行研究を文献レビューし、当該研究領域の方向性と今後の研究課題について検討することにある。そのために、これまでの組織間管理会計研究の萌芽と展開を振り返り、どのような研究成果が蓄積されてきたのかについて述べる。また、当該研究領域の主要概念を条件、プロセス、組織間コントロール構造、そして組織間成果という4つの構成次元により整理し、それらの経時の変容も含めて先行研究の知見の紹介と研究課題の提示を行う。これらの議論から、今後の組織間管理会計研究を展望したい。

キーワード 組織間管理会計、組織間マネジメントコントロール、
アウトソーシング、アライアンス

1 はじめに

現代企業は、組織内部だけでなく外部組織との関係性を保ちながら、価値創造活動を行っている。このため、企業は組織間マネジメントを行うことが必要となっている。一方、これまでの管理会計実務は、主に内部組織のマネジメントに焦点をあててきた。しかし、経営のスピード化やグローバル化が進むにつれ、外部組織も対象とする組織間マネジメントのための管理会計がよりいっそう求められるようになった。不確実な経営環境下で、新たなイノベーションを創造し、俊敏性を実現するには、組織外部の資源を獲得し有効に活用することが必要である。そのためには、外部資源を正しく評価し、また組織境界を越えるマネジメントプロセスに役立つ管理会計情報が不可欠となる。

組織間関係の形態は、外注・下請などのアウトソーシングをはじめ、合併事業、戦略的提携、技術供与、コンソーシアムなど多岐にわたる。また、多くの組織間マネジメントの実務では、管理会計の果たすべき機能や役割が変化するとともに重視されてきている。

たとえば、グローバル調達やグループ会社外からの調達の増加、受発注の業務プロセスの

効率化・スピード化、加えてサプライヤーの評価・選別などにより、サプライヤー関係には変化がみられる。そのなかで、適正なコストや成果の配分による Win-Win 関係の構築、さらには知的財産・ノウハウなどの扱いを含め業務プロセスに関わる情報開示などの問題が生じるようになった。原価企画や JIT (Just-In-Time) 生産などは従前のサプライヤー関係を前提に発展してきたが、サプライヤー関係の変化が管理会計実務の動向に与える影響は小さい。協調と競争の引張り合いの関係のもと、効率的・効果的な組織間マネジメントを実現するよう管理会計実務を、今一度、検討する必要がある。

他方、経営のスピード化や事業の選択・集中という観点から、アライアンスや合併事業などが、実務において重視されつつある。米国の経営トップの8割以上がアライアンスや合併事業を戦略的に重要であると認識している¹⁾ (Anderson and Sedatole, 2003)。しかし、それらの多くの事例が短期間で失敗している (Chua and Mahama, 2007; Doz and Hamel, 1998; Groot and Merchant, 2000; Kamminga and Van der Meer-Kooistra, 2007)。加えて、その失敗の大きな理由として組織間コントロールの問題が指摘されている (Dekker, 2004; Groot and Merchant, 2000)。つまり、契約に至るまでのパートナー企業の調査・選別に会計情報を活用するだけでなく、契約後の組織間コントロールによって組織間関係を成功に導くことが探求されなければならない。

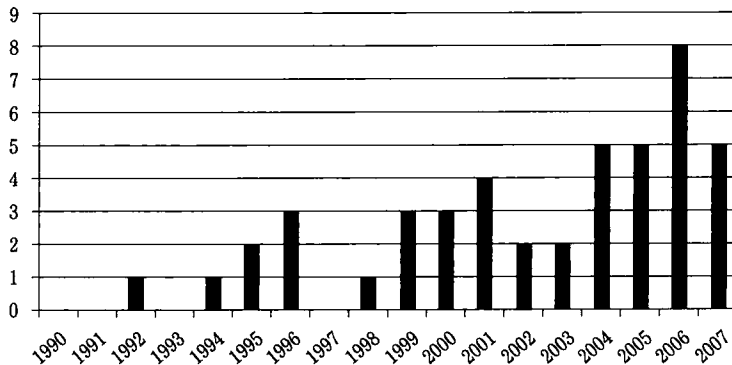
以上のように、今日の実務において組織間マネジメントのための管理会計は重要になりつつあるが、実務からの要請に応じられるよう管理会計研究の成果が蓄積されなければならない。近年、このような組織間管理会計の研究成果が報告されてきているが、欧米に比べ日本での研究成果の蓄積は少ないと言わざるをえない。そこで本論文では、組織間管理会計を「組織間マネジメントの支援のために会計情報を収集・作成し、組織境界を越えて活用することを目的とする管理会計の領域」と規定し、今後、わが国において当該研究領域に取り組むための礎となるよう欧米の研究動向を紹介し、研究課題について提示したい。以下では、現在までの組織間管理会計研究を文献レビューによって回顧し、現状を整理する。そして、組織間管理会計研究にみられる概念・理論を中心に今後の研究課題について述べ、組織間管理会計研究を展望する。

2 組織間管理会計研究の現状

2.1 組織間管理会計研究の萌芽

近年の組織間関係のマネジメント問題は、もはや市場か組織かという二者択一の問題ではなく、継続的關係をその分析範囲に包含し多様な展開をみせている。既に述べたように、実務においてもこれらの問題は、企業戦略上の重要な課題として注目を集めている。欧米の学術雑誌においても、伝統的に管理会計研究が単一の階層的組織に限定的に展開されてきたこ

図1 組織間管理会計領域の論文数の推移



とに対する内省から、組織間管理会計研究の必要性が示唆されてきた²⁾ (Hopwood, 1996; Otley, 1994; Scapens and Bromwich, 2001)。図1は、1990年から2007年の間に管理会計領域の主要な学術雑誌に掲載された論文数を示したものであるが、単一組織の枠を超えた管理会計の適用に関する組織間管理会計研究は90年代半ば以降、今日に至るまで着実に蓄積されてきたことがうかがえる。

先行研究の詳細なレビューは次節以降で述べるが、従前の管理会計研究とは異なった視点をもつこれらの研究論文はどのように生じてきたのだろうか。組織間管理会計論の展開を論じるうえで、まずその萌芽について触れておかねばならないであろう。1990年代前半、Carr and Ittner (1992) による TCO (Total Cost of Ownership) や Shank and Govindarajan (1993) による「戦略的コストマネジメント」などのバイヤー・サプライヤー間で実施されるコストマネジメントのための新たな技法や概念が、実務における先進的な事例を通じて紹介された。また、Cooper らによる一連の研究 (Cooper, 1995, 1996; Cooper and Slagmulder, 1999, 2004) はネットワーク全体の原価低減をするための組織的なアプローチとして組織間コストマネジメントを位置付け、日本的サプライヤー関係の安定性が効率的な協働や互恵的投資などを可能にしていると説き、日本企業における事例を広く世界に知らしめた。ただし、これらの研究は、組織間関係そのものを分析枠組みの中心に据えた研究として展開されたというよりは、ビジネススクール用のテキストや教育的なケースの意味合いをもち、特定のツールや技法といった管理会計の技術的な側面が強調される傾向にあった。

とはいえ、これらの先進的な研究は、明示的ではないにしろ、組織間関係の重要性を指摘し、以後の研究の方向性を与えてくれるという意味で組織間管理会計の萌芽的な研究として位置づけられよう。窪田 (2005) が述べるように、組織間管理会計の必要性への示唆は、日本の管理会計研究、なかでも原価企画や JIT などの影響を受けて生じてきた側面があり、組織間コストマネジメント研究や原価企画活動のサプライヤー関係をあつかう研究も、組織間

管理会計の定義の仕方によっては、その領域に含まれる。たとえば、Carr and Ng (1995) は、加登 (1993) の原価企画研究に影響を受け、英国日産におけるケース研究を行っている。また、Dekker (2003) は英国小売業 (Sainsbury's) において実践されている価値連鎖分析および ABC (活動基準原価計算) を用いた物流コストの事例を記述している。他にも、パイヤー・サプライヤー間での会計情報の共有や特定の組織間におけるマネジメントシステムの利用の実態を明らかにし、その有用性を主張する研究は多い (Carr and Ng, 1995; Dekker, 2003; Gietzmann, 1996; Kajüter and Kulmala, 2005 など)。

2.2 組織間管理会計研究の展開

1990年代前半の組織間管理会計研究は、伝統的な管理会計研究における限界の克服という課題に対して、その答えが理論のなかから指摘されたというよりは、ケース研究を中心として実務に潜む実態把握を通じて少しずつ研究が蓄積され、組織間マネジメントの重要性が指摘されていることが理解できる。

そして、1990年代後半以降、組織間管理会計研究は上述したケース事例にもとづく知見に影響を受けながらさらなる展開をもたらしている。ここでは、その研究対象および研究方法論の観点から組織間管理会計研究の展開を概観する。まず、研究対象は、単なるパイヤー・サプライヤー関係だけでなく、戦略的提携やアウトソーシング、合併事業といった新たな組織の在り方などにも注目が集まっている (Chalos and O'Connor, 2004; Chua and Mahama, 2007; Dekker, 2004; Emsley and Kindon, 2007; Groot and Merchant, 2000; Kamminga and Van der Meer-Kooistra, 2007; Seal et al., 1999)。一般に、組織間関係の分析単位は、対 (ダイアド) やネットワークに大別されるが、本論文のレビュー対象の内、ダイアドを分析単位とした研究論文が31本、ネットワークを対象としたものが9本となっている。⁴⁾

またレビュー対象の論文においてどのような理論が援用されているかをまとめたものが表1である。先行研究では、取引コスト理論を援用した研究が多く、同様に経済学をベースと

表1 組織間管理会計研究における理論

理 論	本 数	割合(%)
取引コスト理論	9 本	23.08%
契 約 理 論	4 本	10.26%
アクターネットワーク理論	4 本	10.26%
コンティンジェンシー理論	2 本	5.13%
複数理論の応用	6 本	15.38%
そ の 他	5 本	12.82%
N/A	9 本	23.08%

した契約理論、社会学をベースとしたアクターネットワーク理論なども見受けられる。また組織論的なアプローチとしてコンティンジェンシー理論なども援用されている。さらには、上記の理論を含め、複数の理論をベースに論文を展開するといった方法も多く存在する。このような背景には、取引コスト理論の分析があまりに静的であるということ、組織間取引が必ずしも取引コストの最小化を目的とするわけではないことといった限界の指摘がある（たとえば Dekker, 2004）。そのため、目標一致（あるいは目標整合性）といった概念や、変動的な組織間関係の分析のために他の理論を援用するケースも増えてきている。ただ、複数の理論をベースに議論を展開する際、取引コスト理論を中心に議論されている場合が多いことには注意が必要である。

以下では、このような先行研究の研究方法論を踏まえ、組織間管理会計研究の主要概念および理論に応じて将来の研究課題についての展望を述べる。

3 組織間管理会計研究の展望

3.1 本論文におけるレビューのフレームワーク

組織間管理会計研究の蓄積が進むにつれ、組織の枠を超えて実践される管理会計実務の記述だけでなく、どのような要因のもとでどのような組織間コントロールが行われているかということが研究課題とされるようになった。一般に、組織間関係という現象を分析する際の先行研究では、条件要因（あるいは環境）、プロセス、構造、成果の4つの構成次元が用いられてきた（野中ほか, 1978）。そこで、本節では、この4つの構成次元にそって各概念を整理し、それぞれの今後の検討課題について言及する。

表2 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 MC 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

ただし、本枠組みの構成次元は当然ながら経時的な変化を伴うものでもある。既にいくつかの先行研究では、動的な現象として組織間管理会計を捉える試みもなされている。そのため、本節の最後では、組織間関係の経時的な変容に関する先行研究を検討したい。

3.2 条件要因およびプロセス要因

なぜ、あるいはどのように組織間の統治構造が規定されるのかという視点から、組織間統治構造に影響を及ぼすとされるのは条件要因およびプロセス要因の2つである。

まず、条件要因として先行研究で最も頻繁に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（取引頻度や取引先数）、資産特殊性などの取引コスト要因である。言うまでもなく、これらは取引コスト理論からの援用であり、取引コストの増大に影響をもつ要因であることが知られている。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ことが仮定される。そのため、これらの要因の多くは組織間取引の統治構造の条件要因として多くの先行研究ではケースを中心とした研究によって抽出されてきた（Anderson and Dekker, 2005; Dekker, 2004; Langfield-Smith and Smith, 2003; Van der Meer-Kooistra and Vosselman, 2000）。また、従前の管理会計研究における自製か購入かの意思決定問題とも関連して、Roodhooft and Warlop (1999) は実験室実験、Anderson et al. (2000) や Sartorius and Kirsten (2005) はケース研究を行っている。また、これらの取引コスト要因以外にも、たとえば、パートナー企業の特徴として経験や評判あるいは信頼といった概念（Langfield-Smith and Smith, 2003; Van der Meer-Kooistra and Vosselman, 2000）やパートナー企業の財務状況（Chalos and O'Connor, 2004）なども条件要因としてあげられる。

次に、第二の影響要因は、プロセス要因である。上述の取引コスト要因をはじめとした条件要因が静態的であるのに対して、組織プロセスは、行為の継続性や相互依存性などを伴う動態的な次元である（野中ほか, 1978）。既存の組織間管理会計研究において、このような視点を初めて導入したのは Dekker (2004) であり、相互依存性とタスク複雑性をあげている。これらは取引コスト要因ではないが、彼は組織間コントロール問題、すなわち組織間での目標一致を困難にする一要因として検討している。

他にも、多くの先行研究で取り上げられるものに、コミュニケーションあるいは情報共有（Chalos and O'Connor, 2004; Donada and Nogatchewsky, 2006; Kajüter and Kulmala, 2005; Seal et al., 2004）やパワー関係（Anderson and Dekker, 2005; Chua and Mahama, 2007; Donada and Nogatchewsky, 2006; Mahama, 2006）がある。また、進化理論を用いた Coad and Cullen (2006) では、学習や能力といった側面も考察の対象に含めている。

このように先行研究では、組織間統治構造を規定する多様な要因があげられている。本稿では、それらを条件要因およびプロセス要因の2つに区分して整理した。しかし、多くの要因がケース研究によって抽出されていることには一定の注意が必要である。ケース研究から得られた知見が一般性を欠如しているわけではないが、各々の概念定義や操作定義を明確にしたうえで検証する作業が今後は必要であろう。

3.3 組織間マネジメントコントロール構造の解明

多くの先行研究では、組織間マネジメントコントロールに着目して議論を行ってきている。⁵⁾ここでは、組織間コントロールの特性に関係する議論について紹介したい。

まず、組織間コントロールのメカニズムは、多くの先行研究において統治構造の問題として位置づけられている (Dekker, 2004; Langfiels-Smith and Smith, 2003; Van der Meer-Kooistra and Vosselman, 2000)。また、組織間コントロールには多様性が見受けられるが、単純化すれば、大きくは三種類に区分されることが多い。⁶⁾第一のコントロールは、市場ないしアウトカム (アウトプット) によるコントロールである。この場合、市場競争をベースにした競争入札や、主に財務的なアウトプット目標の設定とモニタリングがある。第二は、階層 (官僚制) によるコントロールないし行動・アクションのコントロールである。階層などにより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。最後に、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コントロールのメカニズムである。このメカニズムでは、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となっている。

このような組織間コントロールメカニズムは、組織間関係の変化を段階に区切って議論されることもある。たとえば、Van der Meer-Kooistra and Vosselman (2000) は、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。Dekker (2004) は、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議論した。また、ダイアドだけでなく、ネットワークにおいても組織間コントロールに関連して調整パターンや統治メカニズムが類型化されている (Håkansson and Lind, 2004, Mouritsen and Thrane, 2006)。たとえば、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、クランによる調整と3タイプに類型化している。

組織間管理会計研究では、このように組織間コントロール構造の特性に関する研究の蓄積が進んできている。なかでも、コントロールメカニズムの類型が究明されてきた。この組織間コントロールに関する今後の研究課題には、少なくとも次の3点がある。第一に、具体的なマネジメントコントロール・システムや技法を通じて、どのように組織間協働が機能するのかを議論しなければならない (Mahama, 2006)。そこでは、管理会計担当者が組織間コントロールのために果たす役割について議論することも重要であろう (小林, 2004)。第二に、公式的コントロール (アウトカムや行動のコントロール) に対する研究蓄積に比べ、非公式的コントロール (クラン、信頼、社会・文化によるコントロール) のメカニズムは未だ十分に明らかとはなっていない。⁷⁾最後に、統治構造だけでなく、組織間コントロールの特性とし

てフォーカスやタイトネスなどの問題にも取り組む必要がある。⁸⁾近年、いくつかの研究で取り上げられているものの (Groot and Merchant, 2000; Kamminga and Van der Meer-Kooistra, 2007), 相対的にその研究蓄積は少ないため、この点も今後の研究成果の蓄積が望まれる。

3.4 組織間マネジメントが成果に与える影響の解明

組織間管理会計研究では、条件要因やプロセス要因が組織間統治構造に与える影響が検討されている。これらの影響が解明されるにつれ、組織間マネジメントコントロールが成果に与える影響について検証する研究が現れはじめている (Ittner et al., 1999; Mahama, 2006)。たとえば、Mahama (2006) は、マネジメントコントロール・システム (業績評価システムと社会化プロセス) が組織間協調および成果にもたらす影響について実証し、業績評価システムと成果は直接的な正の関係、社会化プロセスと成果は協力的行動 (情報共有と権限行使の抑制) を通じた間接的な正の関係にあることを明らかにした。

ただし、組織間管理会計研究における成果に関する研究はそれほど進展しているとはいえない。その理由は、成果の定義・操作化とその測定に必要なデータ収集の困難性によるものと考えられる。一般的に、成果の捉え方は非常に多様ではあるが、組織間管理会計研究においては特に複雑であるといえる。先行研究では、バイヤーの財務的・非財務的成果 (Ittner et al., 1999)、バイヤー側から認知された、品質、コスト節約、時間通りの配送、高い質の意思決定へのサプライヤー関係の貢献度 (Mahama, 2006) によって成果が測定されている。これらの研究では、ダイアドな関係を対象とし、成果はバイヤーの視点から捉えられている。しかしながら、ダイアドな関係の場合、一方の視点だけからの測定で十分なのかには疑問が生じる。さらに、両者の成果を考慮するにしても、問題がないわけではない。両者の成果が均衡するとは限らないからである。たとえばアライアンスにおいて、一方の企業が目的を達成しても、もう一方は失敗するかもしれない。たとえ両者が成功したとしても、その成功度合いは同一ではない場合が多いであろう。これらのことを加味して成果を定義・操作化するのはかなり困難である。また、ネットワークの場合にはネットワークに競合関係にある組織が含まれている場合もある。この場合、成果の測定はダイアドな関係ほど単純にはいかないだろう。加えて、Mahama (2006) は組織間関係自体の成果を測定しているのに対して、Ittner et al. (1999) は組織間関係に参加している組織自体の成果を測定している。組織間関係と組織のどちらの成果を測定するのも論点の1つになるであろう。

組織間管理会計研究における成果を取り扱った研究は望ましい組織間マネジメントコントロールを明確にするうえで非常に重要な研究領域であると考えられる。しかしながら、上述したように、現状では成果の定義・測定の種々の方法に関して詳細な検討がなされていない状況にある。それゆえ、今後の研究課題としては、種々の視点による組織間管理会計の成果

概念を整理する必要がある。

3.5 組織間関係の経時的な変容

取引コスト理論を援用した組織間管理会計研究が蓄積されていく一方で、それらの研究が取引構造の静的な分析に焦点をおき、動的な側面に関心を寄せてこなかったと批判されている (Dekker, 2004)。組織間関係は一度限りの取引というよりも本質的に一定期間継続するものであり、その関係は時間の経過に伴って動的に変化する。変化するのは、戦略、技術、組織、信頼、情報タイプ、利害調整方法、管理会計担当者・管理会計システムの役割といったように多様である。それゆえ、これらの経時的変容を捉えた長期的なフィールドスタディが行われてきている (Chua and Mahama, 2007; Cuganesan and Lee, 2006; Dekker, 2003, 2004; Groot and Merchant, 2000; Håkansson and Lind, 2004; Langfield-Smith and Smith, 2003; Mouritsen and Thrane, 2006; Mouritsen et al., 2001; Seal et al., 2004; Seal et al., 1999; Thrane and Hald, 2006; Tomkins, 2001; Van der Meer-Kooistra and Vosselmann, 2000)。これらの経時的な変容を捉えた研究はかなりの数が蓄積されつつあるが、そのなかでも近年採用されることの多いパースペクティブがアクターネットワーク理論 (Actor Network Theory; 以下 ANT と略す) である (Chua and Mahama, 2007; Cuganesan and Lee, 2006; Mouritsen and Thrane, 2006; Mouritsen et al., 2001; Thrane and Hald, 2006)。そこで以下では、ANT を適用した組織間管理会計研究について検討する。⁹⁾

ANT の大きな特徴の 1 つは、人間だけではなく自然物や人工物もアクターとして認識され、人間と非人間からなる異種混交のアクターからネットワークが構成されるという立場をとることにある。技術や自然物などの非人間もアクターとされるのは、それらが人間のアクターと同様に重要な役割を担うと考えるからである。それゆえ、組織間管理会計研究に ANT が適用されると、組織間関係がたとえダイアドであっても、非人間である会計もアクターとして捉えられることで、その関係はネットワークとされる。それらの研究上の関心は、組織 (A) と組織 (B) が関係しているかどうかにあるのではなく、それらがどのように関係しているのかにあり、そのために、両者を媒介するアクターとして会計 (C) が追加され、これら 3 つのアクターからネットワークが構成される¹⁰⁾ (Mouritsen and Thrane, 2006)。

ANT の方法論的特徴は、アクターの役割を事前に規定せずに、アクターの相互作用のプロセスを記述することにある。こうした分析視角により、組織間マネジメントコントロールの役割や動的な変容をより豊かに描写することができる。たとえば、Chua and Mahama (2007) は、組織間マネジメントコントロール・システムが秩序や命令のみならず曖昧さや論争をも同時に生み出すことをフィールドスタディより明らかにしている。また、組織間マネジメントのための会計やコントロールシステムが、組織間関係のみならず組織内にも影響

を与えるということも明らかにされている (Mouritsen et al., 2001; Thrane and Hald, 2006)。

ANTの適用にはこうした利点がある一方で、課題も存在している。それは、ANT自体に対する批判とも関係しているものである。ANTは複雑な状況をそのまま記述するにすぎないので、組織間管理会計における因果性を強調したりはしない。こうした分析視角は、取引コスト理論のような経済学的フレームワークでは明らかにできなかった点に焦点を当て組織間管理会計の実態をより深く分析できるという点において強みではあるが、同時に弱みでもある。すなわち、「ANTの枠組みでは、プロジェクトのいかなる帰結もそれは所詮偶発的であるという結論しか引き出せない」(綾部, 2005, p.15)ので、ANTによる組織間管理会計研究は具体的に組織間管理会計に関する実践的な処方箋を提案することはできない。こうしたANTの特徴やANT独自の概念規定は、ANT以外のパースペクティブによる研究成果とANTによる研究成果とを分断する可能性がある。それゆえ、今後の研究課題としては、複数のパースペクティブを統合的に取り扱える研究フレームワークの開発が必要である。¹¹⁾

ANTは多くの学問領域に大きなインパクトを与えているが、未だその是非をめぐっては多くの議論が存在している(綾部, 2005)。それゆえ、今後、組織間管理会計研究においてANTの適用がより積極的になるかどうかは現段階では断定できないが、ANTのアクターの実践を追うという研究方法は、組織間管理会計の実践を丹念に記述することの重要性を示唆しているものと思われる。

4 む す び

本論文では、組織間管理会計の欧米の先行研究を中心に、その展開と方向性について論じ、日本の管理会計研究者に向けて今後の研究課題を抽出してきた。組織間管理会計の先行研究では、新しいシステムや技法というより組織間コントロール(組織間関係の統治構造)の多様性を中心に条件要因やプロセス要因などが議論されていた。また、組織間管理会計研究の特徴として、取引コスト理論をはじめとしてアクターネットワーク理論に至るまで多様な理論が援用され、研究成果が蓄積されてきていることがあげられる。したがって、これまでの先行研究の成果を活用するためには、本論文で紹介したような各理論に対する深い理解が欠かせないであろう。

組織間管理会計に残された研究課題は、第3節に示したように非常に多い。しかも、アウトソーシングならびにアライアンスなど組織間関係は変化してきている。そこで求められる組織間マネジメントのために管理会計が果たす役割を検討するには、まずもって日本企業の組織間マネジメント実務の実態を正しく捉えることが肝要である。今後、日本でも組織間管理会計の研究成果が蓄積されることを期待したい。

付表 先行研究の一覧 (その1)

著者 (発行年) 収録誌	単位	理論・方法	研究目的	研究対象	主要な概念
Carr and Ng. (1995) MAR	D	N/A (C)	英国日産における総合的コスト管理の実態解明	英国日産とのサプライヤー関係	原価企画, コスト低減活動, オープンブック, 信頼
Cooper. (1996) MAR	D	N/A (C)	バイヤー・サプライヤー間の日本のコストマネジメント実務の記述	日本企業 (19社) のサプライヤー関係	競争直面戦略, サバイバルトリプレット, サバイバルゾーン, 目標原価計算, VE, 組織間コスト管理, 原価改善, フィードバック, フィードバック
Gietzmann. (1996) AOS	D	CTT (M)	組織間ガバナンスにおける会計システムの役割についての考察と経験的証拠の提供	欧州における日本企業のサプライヤー関係	契約の不完備性, 承認図, 貸与図, トーナメント方式, 関係の長期継続性, コストデータの開示, 信頼, 特殊投資
Gietzmann and Larsen. (1998) MAR	D	CTT (M)	バイヤー・サプライヤー間のインセンティブと協調行動の関係の分析	N/A	契約の不完備性, 協調関係, ホールドアップ問題, 投資のインセンティブ, 承認図, 貸与図
Roodhooft and Warlop. (1999) AOS	D	TCE (E)	サンクコストと資産特殊性が自製と購入の意思決定におよぼす影響の分析	N/A (バイヤー・サプライヤー関係を想定)	自製と購入の意思決定, サンクコスト, 資産特殊性
Ittner et al. (1999) JAPP	D	TCE (S)	バイヤーのサプライヤーに対する評価と選別の実務およびその関係性が成果にもたらす影響の解明	日欧米のサプライヤー関係	サプライヤーとの関係性 (アームズレンダース, パートナリシップ, 中間組織), 成果 (ROA, 品質, サイクルタイム, 関係の継続性), モニタリング, 選別
Seal et al. (1999) MAR	D	N/A (C)	英国の SCM における管理会計の役割の解明	英国製造企業 (自動車部品) における SCM の戦略的パートナリシップ	オープンブック, 対人関係, 経路依存性, コミュニケーションチャネル
Anderson et al. (2000) AOS	N	TCE (C, S)	バイヤーの外注意思決定におよぼす影響要因の解明	米国自動車企業 (1社) とそのサプライヤー関係における金型の外注	自製と外注の意思決定, 部品特性, 機会主義的行動, サプライヤーの階層関係, 開発の不確実性, 製品リードタイム, サプライヤー数
Van der Meer-Kooistra and Vosselman. (2000) AOS	D	TCE (C)	組織間取引における MC パターンおよびそのコンテンション・要因の識別	オランダの石油化学工業 (2社) におけるアウトソーシング	IOMC パターン (市場・信頼・階層), 取引特性 (資産特殊性, 契約など), 取引環境の不確実性など, 取引相手の特徴 (交渉力の対象性, 評判, リスクなど)
Groot and Merchant. (2000) AOS	D	CTGT (C)	国際 JV の MCS の解明 (統治構造, 財務的アカウンタビリティシステム, 意思決定とコンフリクト解消のプロセスなどの観察)	JV (3つのケース, 自動車メーカーの NedCar, 人工甘味料メーカーの Holland Sweetener, デジタル事業の Omega (仮称))	コントロールパフォーマンス, コントラクトネス, JV 目的, 既存事業部門との適合性, 信頼, 国際 JV の業績
Mouritsen et al. (2001) MAR	N	ANT (C)	オープンブック会計と機能分析という組織間 MC の導入の影響の解明	製品開発機能をアウトソーシングした NewTech (仮称) と製造プロセスをアウトソーシングした LeanTech (仮称) でのサプライヤー関係	技術, 戦略, 組織, オープンブック会計, 機能分析

付表 先行研究の一覧 (その2)

著者 (発行年) 収録	単位	理論・方法	研究目的	研究対象	主要な概念
Speklé. (2001) AOS	D	TCE	取引コスト要因によるコントロール構造の類型化	N/A	予測可能性、資産特殊性、事後的な情報のインパクト、市場のコントロール、機械的コントロール、探索的コントロール、境界によるコントロール、官僚性、混成型、結果志向、行動志向
Tomkins. (2001) AOS	D, N	N/A	組織間関係における相互依存性、情報収集の必要性と信頼との関係の概念的考察	N/A (下請け、技術ライセンシング、戦略的提携、リサーチコンソーシアム、JVを想定)	相互依存性、信頼、情報のタイプ、情報の必要性、組織間関係の種類、組織間関係構築の経時的プロセス
Bairman and Rajan. (2002) AOS	D	CTT (M)	バイヤー・サプライヤー間のインセンティブ問題と関係性の分析	バイヤー・サプライヤー関係を想定	不完備契約、投資インセンティブ、タスク特性、関係性 (信頼)
Bairman and Rajan. (2002) JAR	D	CTT (M)	バイヤー・サプライヤー間の情報交換がもたらすインセンティブ効果と機会主義的分析	バイヤー・サプライヤー関係を想定	組織間の関係性、情報交換、機会主義、投資インセンティブ
Langfield-Smith and Smith. (2003) MAR	D	TCE (C)	組織間 MC のパターンおよび信頼の役割の解明	オーストラリアの電機産業における IT オペレーションの外注先との関係	組織間 MC パターン (市場・信頼・階層)、取引特性 (資産特殊性、契約など)、取引環境 (市場不確実性など)、取引相手の特徴 (交渉力の対象性、評判、リスクなど) 信頼 (約束遵守、能力、善意)
Dekker. (2003) MAR	N	TCE, CTGT (C)	SCM で利用される管理技法および ABC の適用に関する経験的証拠の提供	英国流通業 (Sainsbury) における SCM	価値連鎖分析、ABC、ベンチマーク分析、戦略的 what if 分析、コストモニタリング
Håkansson and Lind. (2004) AOS	N	INA (C)	事業ユニット間のネットワークにおいて重層的に用いられる調整メカニズムの実態解明	スウェーデンのエリクソン社とテリア社における事業ユニット間関係	調整メカニズム (市場・ネットワーク・階層)、事業ユニット
Cooper and Slagmulder. (2004) AOS	D	N/A (C)	組織間コストマネジメント技法と組織間の関係性のケース分析	日本企業のバイヤー・サプライヤー関係	組織間コストマネジメント技法 (コンカレンストコストマネジメント、組織間コスト調査、FPQ トレンドオフ)、関係のコンテクスト
Dekker. (2004) AOS	D	TCE, CTGT (C)	組織間の公式的コントロールを引き起こす問題と信頼の関係についての分析フレームワークの提示およびその妥当性の検証	オランダの鉄道設置産業におけるバイヤー・サプライヤー関係	成果コントロール、行動コントロール、信頼 (能力、善意)、調整の必要性、専有性の問題、タスク不確実性、相互依存性、資産特殊性、環境不確実性、頻繁さ、選別
Seal et al. (2004) AOS	D	ST (C)	会計システムや品質管理活動などの抽象的システムによって脱埋め込み化され、再帰される組織間関係の実態解明	英国のコンピュータ製造業のデイクストロン社におけるサプライチェーン	脱埋め込み契約、関係の密接さ、会計システム、品質検査、月次レポート、コミュニケーション、サプライヤー・マネジメント・プログラムなど
Chalos and O'Connor. (2004) AOS	D	TCE (S)	所有持分、パートナーの知識、関係特異的投資が IV のコントロールメカニズムの利用に与える影響の解明	米国企業と中国企業による JV	前提条件 (所有持分比率、パートナー知識、関係特異的投資)、コントロールメカニズム (海外駐在員配置、社会化プラクティス、意思決定責任、親とのコミュニケーション、マネジャーへの業績インセンティブ)

付表 先行研究の一覧 (その3)

著者 (発行年) 収録誌	単位	理論・方法	研究目的	研究対象	主要な概念
Kajüter and Luimala. (2005) MAR	D	CTGT (C)	オープンブッキング会計の成功および失敗要因の解明	ドイツの自動車産業 (1社) およびフィンランドの製造業 (3社)	市場不確実性, 経済トレンド, 関係の階層性, 関係の成熟度, 部品タイプ, 会計ツール, 信頼, 企業規模, 協調関係, 関係の継続性
Sartorius and Kirsten. (2005) MAR	D	TCE (C)	自製と購入の意思決定および組織間の関係におよぼす影響要因の解明	南アフリカの砂糖産業におけるアウトソーシング	関係的契約, 自製と購入の意思決定, 取引の頻繁さ, 資産特殊性, 代替可能性, 期間, 事前コントロール, 事後的重要性, 情報共有, 契約の実行可能性
Wouters et al. (2005) AOS	D	N/A (S)	TCO 導入に関する促進要因の解明	オランダの製造業 (446人の購買マネージャー) および技術サービス産業 (481人のメンテナンスタ担当)	TCO 導入, トップのサポート, コミットメント, 市場要因, TCO 情報の充足性, VA の経験, TCO イニシアティブ, TCO ベースの報酬
Anderson and Dekter. (2005) MS	D	TCE, CTT (S)	取引契約の構造に影響をおよぼす取引特性の解明	IT 製品と IT サービスにおける 858の取引契約	書面契約の詳細度, 契約にかかるコスト, 契約問題, 不確実性, 規模, 資産特殊性, タスク複雑性, 競争環境, パワー関係
Coletti et al. (2005) TAR	D	AT (E)	MCS の有無が信頼の程度や協調関係におよぼす影響の分析	N/A (組織内チームおよび JV, 戦略的提携などの組織間関係を想定)	MCS (PMS), 協調関係, 信頼
Mahama. (2006) MAR	D	N/A (S)	MCS (PMS と社会化のプロセス) が組織間協調, およびその成果にもたらす影響の解明	オーストラリアの鉱物産業におけるサブプライヤー関係	PMS, 社会化のプロセス, 組織間協調, 情報共有, パワーの行使
Cuganesan and Lee. (2006) MAR	N	ANT (C)	IT システム導入および内部組織が組織間ネットワークにおよぼす影響の解明	オーストラリアにおける購買ネットワーク MroNet (仮称)	IT システム, 会計的コントロール技法, 会計情報の流れ
Donada and Nogatchewsky. (2006) MAR	D	TCE, RET (C)	非対称的パワー関係における組織間 MC パターンの実証解明	農業, 医療, 航空産業におけるバイヤー・サブプライヤー関係 (3社)	組織間 MC パターン (市場的パターン, 社会的パターン, 官僚的パターン), 情報の非対称性, パワー関係, 信頼, 関係の規範, 取引リスク
Nicholson et al. (2006) MAR	D	TCE (C)	取引コストが高いと予想される会計・財務のオフショア・アウトソーシングが多い企業の企業によって実践されている理由の解明	インドにある会計・財務のオフショア・アウトソーシング・ベンダーとそのクライアント	オフショア・アウトソーシングの接触・契約・コントロール段階での取引コストを減少させるメカニズム
Mouritsen and Thrane. (2006) AOS	N	ANT (C)	アクターとしての会計技法や MC 技法が組織間関係にどのような影響を与えるのかについての解明	通信, コンサルティング, IT の異なる3つの産業におけるネットワーク組織	自己統制的メカニズム (振替価格, ネットワークの中核組織に対する手数料, セグメント企業の選別, 調整的メカニズム (パートナー・メンション, 見本市・展示市, 自己調整的メカニズムの構築プロセス))
Coad and Cullen. (2006) MAR	D	ET (C)	制度化, 能力, 学習, 変化といった進化的理論の概念装置によって組織間コストマネジメントの記述, 説明	英国の SootTrend 社とそのサブライヤー関係	組織間コストマネジメントの進化, 制度化, 能力, 学習, 変化

付表 先行研究の一覧 (その 4)

著者 (発行年) 収録	単位	理論・方法	研究目的	研究対象	主要な概念
Thrane and Hald. (2006) <i>MAR</i>	N	CPT (C)	合理的視点, シンボリックな視点, Actant としての会計の視点という3つの視点から捉えられる境界がどのように創出するのかについての説明	監査補助装置製造業者のサプライヤー関係	歴史的・状況要因 (取引の特徴, 活動間の相互依存性, 活動の類似性, MBA という経歴), MCS (原価計算, 振替価格, 非財務指標による PMS, オープンブック)
Kamminga and Van der Meer-Kooistra. (2007) <i>AOS</i>	D	TCE, CTGT (C)	JV コントロロールモデルの提示と (取引特性, 関係性特性, およびコントロロール特性による) 組織間コントロロールパターンへの説明	JV (2つのケース: 火力発電事業の Delestro, ガス販売事業 Gas Sales (仮称))	取引特性 (測定可能性・活動ナレッジ・アウトプット, 不確実性, 資産特殊性), 関係性特性 (パートナー相違, 情報非対称性, 交渉力, 信頼), コントロロール特性 (フォークス, メカニズム, タイムトネス, JV タイプ, 契約タイプ), 制度的特性
Dekker. (2007) <i>AOS</i>	D	TCE, CTGT (S)	組織間の統治形態およびサプライヤーの選別活動に及ぼす影響の説明 (Dekker (2004) によるフレームワークの検証)	オランダ企業 (中小企業) 817社	統治形態, 選別の努力, 経験年数, 調整の必要性, 専有性の問題, タスク不確実性, 相互依存性, 資産特殊性, 環境不確実性, 頻繁さ
Chua and Mahama. (2007) <i>CAR</i>	N	ANT (C)	企業間提携における前提条件とネットワーク要因が業績評価に与える影響の分析	オーストラリアの電話キャリアである OzCom の戦略的提携	会計的コントロロール, PMS, 規制, 情報の非対称性, パワー関係, 会計担当者の関与, ネットワーク効果
Cuganesan. (2007) <i>JOAC</i>	D	N/A (C)	会計的コントロロールあるいは契約的コントロロールと信頼との関係の動的な分析	オーストラリアの金属産業 (IronBiz 社) のバイヤー・サプライヤー関係	会計的コントロロール, 契約, 信頼 (約束遵守, 能力, 善意)
Emsley and Kidon. (2007) <i>CAR</i>	D	N/A (C)	信頼とコントロロールの関係と, それらが行動不確実性の管理に与える影響の説明	航空業界の国際 JV	組織間コントロロール, 信頼, JV 契約, 統治構造

a : *JAR* (Journal of Accounting Research), *TAR* (The Accounting Review), *AOS* (Accounting Organizations and Society), *MAR* (Management Accounting Research), *CAR* (Contemporary Accounting Research), *JAPP* (Journal of Accounting and Public Policy), *MS* (Management Science), *JOAC* (Journal of Organizational and Accounting Change)

b : Dはダイアド, Nはネットワークを表す。

c : ANT (アクター・ネットワーク理論), AT (帰属理論), CTGT (コンティンジェンシー理論), CTT (契約理論), CPT (権威性理論; 取引コスト, 資源ベース, 人類学・社会学, ANTによる), ET (進化理論), INA (インダストリアルネットワーク・アプローチ), ST (構造化理論), TCE (取引コスト理論), RET (関係的交換理論)

d : Mはモデル分析, Sはサーベイ, Cはケース, Eは実験室実験を示す。
略語 (主要な概念) : MC (Management Control), MCS (Management Control System), PMS (Performance Measurement System), SCM (Supply Chain Management), JV (Joint Venture), TCO (Total Cost of Ownership)

注

- 1) アライアンスや合併事業では、各企業は会計数値を用いて事業や業務などを評価・計画したうえで適切に投資の負担を行わなければならない。また、運営上では、経営委員会などを組織し、共有の規則・規定のもと、収益、コスト、資産価値などの会計数値を用いて業績評価や意思決定が行われている (Dekker, 2004; Foster and Young, 1997; Groot and Merchant, 2000)。
- 2) わが国においてもこれらの研究に対しての注目は高まっており、組織間管理会計の意義や展望については、加登ほか (2003) や小林 (2004) を参照いただきたい。またこれら研究に対する注目の背景や個別の論点については、坂口 (2002, 2004)、窪田 (2005)、大浦 (2006) などによって整理がなされている。
- 3) レビューの対象期間は、1990年から2007年までとし、*TAR (The Accounting Review)*、*JAR (Journal of Accounting Research)*、*AOS (Accounting Organizations and Society)*、*CAR (Contemporary Accounting Research)*、*MAR (Management Accounting Research)*、そして関連領域として *MS (Management Science)* と *JAPP (Journal of Accounting and Public Policy)* の計7つの学術雑誌に掲載された論文を対象としている。また対象となる論文一覧は文末の付表をご覧いただきたい。
- 4) Tomkins (2001) は、ダイアド、ネットワークの双方にとって重要な概念的な研究論文であると考えられるため、ここではその両方にカウントしている。アクターネットワーク理論に関する論文については、ネットワークにカウントしている。その理由については、第3節を参照されたい。
- 5) 組織間管理会計研究に限定される話ではなく、管理会計研究では多様なコントロールタイプが究明されてきている。組織間管理会計研究以外については、Chenhall (2003) に詳細なマネジメントコントロールの類型が示されている。また、Speklé (2001) は、組織内・組織間のコントロールを取引コスト論により類型化した。彼は、計画可能性、資産特殊性、そして事後的情報にもとづき、市場コントロール、アームレングス・コントロール、機械的コントロール、探索的コントロール、そして境界コントロールの5つを提示している。
- 6) これらのメカニズムはすべての組織間関係にある専有性の問題と相互依存的なタスクを調整するのに役立つものであると指摘されている (Dekker, 2004)。
- 7) 具体的には、非公式的コントロールとして信頼に注目が集まっているが、組織間コントロールが信頼を形成するのか、それとも組織間コントロールと信頼は代替関係にあるのかについて検討する必要がある (Van der Meer-Kooistra and Vosselman, 2006)。
- 8) フォーカスはコントロールする際に注力する対象範囲であり、タイトネスはコントロールの強弱の程度である。
- 9) ANT を適用していない経時的な変容を取り扱った先行研究のレビューとしては窪田 (2005) が詳しい。また、その他のパースペクティブとしては、構造化理論 (Seal et al., 2004) やインダストリアルネットワーク・アプローチ (Tomkins, 2001; Håkansson and Lind, 2004) などがある。
- 10) こうした異種混交のネットワークとしての捉え方は、社会と技術という二分法を避けることを意味している。このことは組織間管理会計研究にとっては、会計コントロールを技術 (テクニカル・コントロール) としてではなく、社会的なコントロールも含んだコントロール (ソシオ・テクニカル・コントロール) として把握しようということに他ならない (Chua and Mahama, 2007)。
- 11) Thrane and Hald (2006) は、組織の境界設定に関して、経済合理的な視点、シンボリックな視

点, アクタントとしての会計の視点という3つの視点を複雑性理論によって統合的に取り扱い, サプライチェーンにおける統合と分断というダイナミクスを描き出している。

参 考 文 献

- Anderson, S. W., D. Glenn and K. L. Sedatole (2000) "Sourcing Parts of Complex Products: Evidence on Transactions Costs, High-Powerd Incentives and Ex-post Opportunism" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 8, pp. 723-749.
- Anderson, S. W. and H. C. Dekker (2005) "Management Control for Market Transactions: The Relation between Transaction Costs, Incomplete Contract Design and Subsequent Performance" *Management Science*, Vol. 51, No. 12, pp. 1734-1752.
- Anderson, S. W. and K. L., Sedatole (2003) "Management Accounting for the Extended Enterprise: Performance Management for Strategic Alliances and Networked Partners" *Management Accounting in the Digital Economy*, ed. A. Bhimini, pp. 36-73, Oxford University Press, Oxford.
- Baiman, S. and M. V. Rajan (2002) "Incentive Issues in Inter-firm Relationships" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No. 3, pp. 213-238.
- Baiman, S. and M. V. Rajan (2002) "The Role of Information and Opportunism in the Choice of Buyer-Supplier Relationships" *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, No. 2, pp. 247-278.
- Carr, C. and J. Ng (1995) "Total Cost Control: Nissan and its U. K. Supplier Partnerships" *Management Accounting Research*, Vol. 6, No. 4, pp. 347-365.
- Carr, L. P. and C. D. Ittner (1992) "Measuring the Cost of Ownership", *Journal of Cost Management*, Vol. 6, No. 3, pp. 42-51.
- Chalos, P. and N. G. O'Connor (2004) "Determinants of the Use of Various Control Mechanisms in US-Chinese Joint Ventures", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 7, pp. 591-608.
- Chenhall, R. H. (2003) "Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 2-3, pp. 127-168.
- Chua, W. F. and H. Mahama (2007) "The Effect of Network Ties on Accounting Controls in a Supply Alliance: Field Study Evidence" *Contemporary Accounting Research*, Vol. 24, No. 1, pp. 47-92.
- Coad A. F. and J. Cullen (2006) "Inter-organisational Cost Management: Towards an Evolutionary Perspective" *Management Accounting Research*, Vol. 17, No. 4, pp. 342-369.
- Coletti, A. L., K. L. Sedatole, and K. L. Towry (2005) "The Effect of Control System on Teams and Alliances: Trust and Cooperation in Collaborative Environments" *The Accounting Review*, Vol. 80, No. 2., pp. 477-500.
- Cooper, R. (1995), *When Lean Enterprise Collide: Competing Through Confrontation*, Harvard School Press.
- Cooper, R. (1996), "Costing Techniques to Support Corporate Strategy: Evidence from Japan" *Management Accounting Research*, Vol. 7, No. 2, pp. 219-246.
- Cooper, R. and R. Slagmulder (1999), *Supply Chain Development for the Lean Enterprise-Interorganizational Cost Management*, Productivity, Inc. (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*, Vol. 29, No. 1, pp. 1-26.
- Cuganesan, S. (2007) "Accounting Contracts and Trust in Supply Relationships" *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 3, No. 2, pp. 104-125.
- Cuganesan, S. and R. Lee (2006) "Intra-organisational Influences in Procurement Networks Controls: The Impacts of Information Technology" *Management Accounting Research*, Vol. 17, No. 2, pp. 141-170.
- Dekker, H. C. (2003) "Value Chain Analysis in Interfirm Relationships: A Field Study" *Management Accounting Research*, Vol. 14, No. 1, pp. 1-23.
- Dekker, H. C. (2004) "Control of Inter-organizational Relationships: Evidence on Appropriation Concerns and Coordination Requirements" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 1, pp. 27-49.
- Dekker, H. C. (2007) "Partner Selection and Governance Design in Interfirm Relationships" *Accounting, Organizations and Society*, available at online.
- Dikolli, S. S., W. R. Kinney and K. L. Sedatole (2007) "Measuring Customer Relationship Value: The Role of Switching Cost" *Contemporary Accounting Research*, Vol. 24, No. 1, pp. 93-132.
- Donada, C. and G. Nogatchewsky (2006) "Vassal or Lord Buyers: How to Exert Management Control in Asymmetric Interfirm Transactional Relationships?" *Management Accounting Research*, Vol. 17, No. 3, pp. 259-287.
- Doz, Y. L. and G. Hamel (1998), *Alliance Advantage in the Art of Creating Value through Partnering*, Harvard Business School Press, Boston. (志太勤一・柳浩一監訳・和田正春訳 (2001)『競争優位のアライアンス戦略』ダイヤモンド社)
- Emsley, D. and F. Kidon (2007) "The Relationship between Trust and Control in International Joint Ventures: Evidence from the Airline Industry, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 24, No. 3, pp. 829-858.
- Firth, M. (1996) "The Diffusion of Managerial Accounting Procedures in the People's Republic of China and the Influence of Foreign Partnered Joint Ventures" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 7/8, pp. 629-654.
- Foster, G., and Young, S. M. (1997) "Frontiers of Management Accounting Research" *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 63-77.
- Gietzmann, M. B. (1996) "Incomplete Contracts and the Make or Buy Decision: Governance Design and Attainable Flexibility", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 9, pp. 611-626.
- Gietzmann, M. B. and J. G. Larsen (1998) "Motivating Subcontractors to Perform Development and Design Tasks" *Management Accounting Research*, Vol. 9, No. 3, pp. 285-309.
- Groot, T. L. C. M., and Merchant, K. A. (2000) "Control of International Joint-Ventures" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, pp. 579-607.
- Håkansson, H. and J. Lind (2004) "Accounting and Network Coordination", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 1, pp. 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*, Vol. 21, No. 6, pp. 589-590.

- Ittner, C. D., D. F. Larcker, V. Nagar, and M. V. Rajan (1999) "Supplier Selection, Monitoring Practices, and Firm Performance", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 18, No. 3, pp. 253-281.
- Kajüter, P. and H. I. Kulmala (2005) "Open-book Accounting in Networks: Potential Achievements and Reasons for Failures" *Management Accounting Research*, Vol. 16, No. 2, pp. 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*, Vol. 32, No. 1-2, pp. 131-154.
- Langfield-Smith, K., and D. Smith (2003) "Management Control Systems and Trust in Outsourcing Relationships" *Management Accounting Research*, Vol. 14, pp. 281-307.
- Mahama, H. (2006) "Management Control Systems, Cooperation and Performance in Strategic Supply Relationships: A Survey in the Mines" *Management Accounting Research*, Vol. 17, No. 3, pp. 315-339.
- Mouritsen, J., A. Hansen, and C. O. Hansen (2001) "Inter-organizational Controls and Organizational Competencies: Episodes around Target Cost Management/Functional Analysis and Open Book Accounting" *Management Accounting Research*, Vol. 12, No. 2, pp. 221-244.
- Mouritsen, J. and S. Thrane (2006) "Accounting, Network Complementarities and the Development of Inter-organisational Relations" *Accounting Organizations and Society*, Vol. 31, No. 3, pp. 241-275.
- Nicholson, B., J. Jones and S. Espenlaub (2006) "Transaction Costs and Control of Outsourced Accounting: Case Evidence from India" *Management Accounting Research*, Vol. 17, No. 3, pp. 238-258.
- Otley, D. (1994) "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework" *Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 3/4, pp. 289-299.
- Otley, D., J. Broadbent and A. Berry (1995) "Research in Management Control: An Overview of its Development" *British Journal of Management*, Vol. 6, Special Issue, pp. 31-44.
- Roodhooft, F. and L. Warlop (1999) "On the Role of Sunk Costs and Asset Specificity in Outsourcing Decisions: A Research Note" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 4, pp. 363-369.
- Sartorius, K. and J. Kirsten (2005) "The Boundary of the Firm: Why Do Sugar Producers Outsource Sugarcane Production?" *Management Accounting Research*, Vol. 16, No. 1, pp. 81-99.
- Scapens, R. W. and M. Bromwich (2001) "Management Accounting Research: The First Decade" *Management Accounting Research*, Vol. 12, No. 2, pp. 245-254.
- Seal, W., T. Berry and J. Cullen (2004) "Disembedding the Supply Chain: Institutionalized Reflexivity and Inter-firm Accounting" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 1, pp. 73-92.
- Seal, W., J. Cullen, A. Dunlop, T. Berry and M. Ahmed (1999) "Enacting a European Supply Chain: A Case Study of the Role of Management Accounting" *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 3, pp. 303-322.
- Shank, J. K. and V. Govindarajan (1993) *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, Free Press. (種本広之訳 (1995)『戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社)
- Speklé, R. F. (2001) "Explaining Management Control Structure Variety: A Transaction Cost Economics Perspective" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, No. 4-5, pp. 419-441.
- 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*, Vol. 17, No. 3, pp. 288-

314.

- Tomkins, C. (2001) "Interdependencies, Trust and Information in Relationships, Alliances and Networks" *Accounting Organization and Society*, Vol. 26, No. 2, pp. 161-191.
- Van der Meer-Kooistra, J. and G. J. Vosselman (2000) "Management Control of Interfirm Transactional Relationships: The Case of Industrial Renovation and Maintenance" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 1, pp. 51-77.
- Van der Meer-Kooistra, J. and G. J. Vosselman (2006) "Research on Management Control of Interfirm Transactional Relationships: Whence and Whither" *Management Accounting Research*, Vol. 17, No. 3, pp. 227-237.
- Van de ven, A. H. (1976) "On the Nature, Formation, and Maintenance of Relations among Organizations" *Academy of Management Review*, Vol. 1, pp. 24-36.
- Wouters, M., J. C. Anderson and F. Wynstra (2005) "The Adoption of Total Cost of Ownership for Sourcing Decisions: A Structural Equations Analysis" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, No. 2, pp. 167-191.
- 綾部広則 (2006) 「技術の社会的構成とは何か」『赤門マネジメント・レビュー』第5巻第1号, 1-18頁。
- 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』第30巻第2号, 63-71頁。
- 加登豊 (1993) 『原価企画——戦略的コストマネジメント——』日本経済新聞社。
- 加登豊・清水信匡・坂口順也・河合隆治 (2003) 「組織間管理会計の研究課題とその意義——組織間関係における財務情報・非財務情報の併用——」『原価計算研究』第27巻第2号, 40-49頁。
- 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』第25巻第2号, 10-18頁。
- 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』第50巻第2・3・4号, pp. 165-186。
- 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・アカウンティング——」『企業会計』第56巻第1号, 4-11頁。
- 坂口順也 (2002) 「管理会計領域における組織間関係への注目と研究の進展」『六甲台論集』第49巻第2号, 13-27頁。
- 坂口順也 (2004) 「日本企業におけるバイヤーサプライヤー間の協働」『原価計算研究』第28巻第2号, 47-56頁。
- 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。