

サプライチェーンの持続可能性と管理会計

梶 原 武 久

〈論文要旨〉

近年、多くの産業において、サプライチェーンの持続可能性が脅威に晒されている。サプライチェーンの持続可能性の向上に取り組むことは、特定企業の業績や継続性にとっても、産業や社会の持続可能性にとっても喫緊の課題となっている。サプライチェーンの持続可能性の向上において、既存の管理会計領域で長年蓄積されてきた知見が、有意義な洞察をもたらす。本論文では、サプライチェーンの持続可能性と管理会計のインターフェイスとして、組織間コントロール、原価の透明性、E負債会計に焦点を当てながら、管理会計の役割を検討し、将来の研究課題を提示する。

〈キーワード〉

サプライチェーンの持続可能性、管理会計、組織間コントロール、原価の透明性、E負債会計

1 はじめに

サプライチェーンの持続可能性とは、特定の産業、製品、サービスなどのサプライチェーン全体において、環境・社会・経済などが将来にわたって適切に維持・保全され、発展できることをいう。近年、多くの産業において、サプライチェーンの持続可能性が脅威に晒されており、特定企業の業績や継続性にとっても、産業や社会全体にとっても、喫緊の課題となっている。サプライチェーンの持続可能性の向上において、管理会計領域で長年蓄積されてきた知見が、有意義な洞察をもたらす。本論文では、サプライチェーンの持続可能性と管理会計のインターフェイスとして、組織間コントロール、原価の透明性、E負債会計に焦点を当てながら、サプライチェーンの持続可能性における管理会計の役割を検討し、将来の研究課題を提示する。

2 組織間コントロールとサプライチェーンの持続可能性

2.1 サプライチェーンの持続可能性と取引リスク

サプライチェーン全体の持続可能性の向上は、自社の努力のみによっては実現することができない。自社のサプライチェーンに関わる数多くの供給業者が、持続可能性の向上に向けて努力しなければならない。ただし、取引コスト経済学が示唆するように、独立した法人格を有する他社との経済取引には、取引リスクが伴う (e.g. Anderson and Dekker 2014)。まず、取引企業間で利害が対立する場合、他社はしばしば機会主義的に行動することで、取引相手の利益を犠牲とすることがある。また、取引企業間で組織の境界を越えて緊密な連携が求められる場合、企業間の調整がうまく行かない場合もある。さらには、他社の活動について外部者が知ることが困難であるため、情報の非対称性に基づく取引リスクが生じる。

サプライチェーンの持続可能性の向上においても、取引リスクが不可避的に伴う。しかし、その際の取引リスクは、従来とは比較できないほど大きなものとなる。まず、持続可能性には、経済のみならず、環境や社会など多様な側面が含まれるため、対象となる取引リスクの範囲が拡大する。また、環境や社会に対する供給業者の取り組み状況を、外部の購入企業が把握することは著しく困難である。従来から供給業者の活動状況を評価するために、コスト、不良率、納期などの業績指標が用いられてきたが、環境や社会については業績指標が確立されておらず、供給業者のパフォーマンスを正確に測定することも困難である。近年では、企業活動の国際化に伴い、サプライチェーンは国境を越えてグローバルに広がっている。供給業者の中には、関係性が弱い供給業者や経済や社会制度が十分整備されていない発展途上国の零細な供給業者も含まれるため、持続可能性の向上に協力してくれるとは限らない。仮に、供給業者が協力する意思を有する場合であっても、経営資源、知識、技術などが不足することも少なくない。さらには、サプライチェーンの持続可能性の向上においては、購入企業と供給業者の高度な連携や緊密な調整が求められることも少なくない。

2.2 組織間コントロールと持続可能性

2000年代以降、管理会計領域におけるホットトピックスの一つは、組織間コントロールに関する研究であった。従来、取引コスト経済学によれば、企業は、取引コストが高い場合は垂直統合による内部化を選択し、逆に取引コストが低ければ、市場からの調達を選択するものとされてきた。しかし、近年では、戦略的提携、ジョイントベンチャー、日本の自動車産業でみられる系列関係など、市場と組織の両方の特徴を備えたハイブリッド型の組織形態 (hybrid organizations forms) の役割が高まっている (Anderson and Dekker 2014)。

ただし、ハイブリッド型組織形態を採用すれば、多くの問題が自動的に解消されるわけではない。ハイブリッド型組織形態であっても、重要な活動の一部を他社に委ねることになる

ため、取引リスクが伴う。この点、管理会計領域の先行研究では、ハイブリッド型組織のもとで、取引リスクを緩和する上で、組織内部におけるマネジメント・コントロールと類似したコントロール活動が有効な手段となることが示されている (Anderson and Dekker 2014, 坂口 2022)。ハイブリッド型組織形態のもとで、他社から自社にとって望ましい行動を引き出すためのコントロール活動について、本論文では組織間コントロールと呼ぶ。

サプライチェーンの持続可能性に関する取引リスクのコントロールにおいても、組織間コントロールが有効な手段とみなされ、近年、研究が蓄積されつつある。梶原・國部 (2012) は、低炭素型サプライチェーンを実現するための組織間コントロールについて、日本の製造企業を対象として実施したサーベイ調査に基づき検討している。この研究では、低炭素型サプライチェーンを実現するために購入企業が採用するコントロール手段として、公式的要望、モニタリング、間接支援、直接連携という4つのコントロール手段に注目したうえで、全般的に取り組みの水準が低いこと、また公式的要望の実施度が最も高く、それ以外のモニタリング、直接連携、間接支援の実施程度が低いことなどが明らかにされている。

近年では、サプライチェーンの持続可能性の一環として、人権に関わる社会問題に対する関心が高まっている。アパレルメーカーなどでは、途上国の製造委託工場における不当労働の問題が顕在化し、不買運動に発展した。Distelhorst and Shin (2023) では、アパレルブランドのH&Mのフィールドスタディに基づき、サプライチェーンにおける人権問題の解決においても、組織間コントロールが有効であることを示している。この研究では、H&Mが委託先工場を対象として導入した職場対話プログラムと賃金マネジメントシステムという組織間コントロールによる介入が、世界各地にある製造委託工場の労働者に対する賃金を上昇させる効果を持つことを示している¹。

Castaldi et al (2023) は、購入企業がグローバル価値連鎖における社会的持続可能性を向上させるためのガバナンス戦略として、監査に基づくガバナンスと協働に基づくガバナンスを取り上げ、新興国の供給業者から得たサーベイデータに基づきその有効性を検証している。研究結果によれば、2つのガバナンス戦略の有効性は、供給業者が立地する現地国の制度的文脈に依存する。具体的には、監査に基づくガバナンスは、社会的持続可能性に対する法的圧力が強い国においてより高い効果を發揮するのに対して、協働に基づくガバナンスは、市民社会による圧力が強い国において高い有効性を發揮することが示されている。

1 この研究では、小売業者が当該プログラムに関わる費用を直接労働者に支払った場合と比較して、介入に伴う賃金上昇が著しく大きいことを示している。このほか、賃金上昇効果は、サプライヤー評価が相対的に低い工場によってもたらされていることや、労働組合の有無による効果の違いが認められないことなどの点が明らかにされている。

2.3 将来の研究課題

組織間コントロールとサプライチェーンの持続可能性の関係に関する研究はいまだ限定されており、多くの研究機会が残されている。第1に、組織間コントロールとサプライチェーンの持続可能性との関係について、理論的・実証的に解明する必要がある。先行研究では主に経済の側面について研究が蓄積されてきたが、今後、組織間コントロールが環境や社会に関わるパフォーマンスに及ぼす影響について明らかにする必要がある。また、経済、環境、社会に関わるパフォーマンスは、しばしばトレードオフ関係にある。たとえば、環境や社会に配慮することが、追加的なコストを発生させ経済性を悪化させることもあるであろう。こうしたトレードオフ関係に対処するために、企業はどのように組織間コントロールを実践するのであろうか。今後、実態把握を含め、サプライチェーンにおける多様な持続可能性を高めるための組織間コントロールのあり方について検討していく必要がある。

第2に、組織間コントロールに関する先行研究では、多くの場合コントロール対象となる取引企業が自明であることが前提とされている。しかし、サプライチェーンに関わる供給業者は、必ずしも自明ではない。東日本大震災の際には、自動車メーカーでは、自社が使用する部品の供給業者の被災状況を把握することに時間を要し、事業再開が遅れたことは記憶に新しい。したがって、サプライチェーンの持続可能性を向上させるための組織間コントロールの実施において、その前提としてのサプライチェーン全体の構造や可視性が影響を及ぼすものと考えられる。今後、サプライチェーン全体の構造や可視性と組織間コントロールの関係性について明らかにする必要がある。

第3に、サプライチェーンを構成する供給業者は多様である。サプライチェーンの持続可能性の向上は、関係性が近い有力な供給業者とのみ行えばよいわけではなく、多様な供給業者を巻き込むことが求められる。Castaldi et al. (2023) が示唆するように、供給業者の特性や立地する国の制度など状況に合わせながら、組織間コントロールを使い分けなければならない。今後、多様な組織間コントロール手段と状況要因の適合関係について検討を行う必要がある。

3 サプライチェーンの持続可能性と原価の透明性

3.1 サプライチェーンの持続可能性に伴うコストと価格転嫁

サプライチェーンにおける持続可能性を向上させるためには、膨大なコストが伴う。たとえば、サプライチェーン全体で CO₂ 排出量を削減するためには、高品質の原材料や部品の使用や先進的な設備などへの投資が必要とされるであろう。また人権問題に対処するためには、供給業者は従業員に対して十分な賃金を支払い、法令遵守や労働環境の改善に努めなければならない。持続可能性を高める諸活動に伴うコストについて、有力な供給業者の中には

自ら負担することを厭わない企業があるかもしれない。一方で、経営基盤の弱い零細な供給業者の多くにとって、これらの追加的なコストを負担することは容易ではない。サプライチェーンの持続可能性を向上させるためには、多様な供給業者が存在することを前提に、持続可能性に関わる追加的コストが適切に負担されることが望まれる。

しかし、実際にはサプライチェーンの持続可能性に伴うコストが、最終消費者や顧客企業などその受益者によって適切に負担されていないようである。持続可能性に関する消費者の意識と行動にはギャップがあり、持続可能性が望ましいと考えていても、実際に購入したり高い価格を支払ったりするわけではないと言われる（ニッセイ基礎研究所 2025）。また、近年原材料費や人件費等が高騰しており、公正な取引や持続可能性の観点から、供給業者から最終消費者や顧客企業への価格転嫁が要請されている。ただし、帝国データバンクが実施している「価格転嫁に関する実態調査（2025年2月）」によれば、「多少なりとも価格転嫁できている」と回答した企業は77%であるが、コスト上昇分に対する価格転嫁率は40.6%にとどまっており、コスト上昇分をカバーするほどの価格転嫁が行われておらず、供給業者が負担を強いられていることが伺われる²。

最終消費者や顧客企業などが持続可能性に伴うコストを負担しないことは、次のように持続可能性に対する脅威となる。まず、サプライチェーンのリスクマネジメントの観点からは、自然災害等のリスクに備えて、一定の余剰資源やスラックを保有することが望まれる。しかし、最終消費者や顧客企業が持続可能性のためのコストを負担しなければ、過度に効率性が重視され、多様なリスクが顕在化すると直ちにサプライチェーンが寸断するといった事態を招くおそれがある。また、持続可能性のためのコストを最終消費者や顧客企業が適切に負担しなければ、交渉力の弱い零細な供給業者にしわ寄せが行く。その結果、零細供給業者が収益性を確保できず廃業に追い込まれたり、長期的には次世代への事業承継が困難となったりする。さらに、最終消費者や顧客企業が持続可能性のコストを負担しなければ、供給業者は強い不公正感を感じるであろう。不公正感を感じた供給業者は、自己防衛のために機会主義的行動や不正行為にはしるおそれがある。

3.2 原価の透明性と価格転嫁

こうした問題に対して、原価の透明性（cost transparency）を高める取り組みが有効な手段の一つとして注目されつつある（e.g., Mohan et al 2020, 梶原 2022）。製品やサービスの原

2 価格転嫁率とは、コスト上昇分に対する販売価格への転嫁度合いを示す。価格転嫁率が40.6%とは、コストが100円上昇した場合に40.6円しか販売価格に反映できず、残りの6割近くを供給業者が負担していることを示している。

価情報は秘匿性の高い情報として、消費者や取引企業などの外部者に開示すべきものではないとされてきた。製品やサービスの原価を開示することで、外部者に製品や商品の収益性が詳らかとなり、値下げ交渉を迫られたり、自社のコスト構造が判明することで、競争優位の源泉が失われたりするかもしれない。

一方、近年、サプライチェーンの持続可能性の向上という観点から、製品やサービスの原価を開示する取り組みが広がりつつある。アパレル商品や衣料雑貨などをオンラインで販売するエバーレーンは、「徹底した透明性 (radical transparency)」を経営戦略の中心に据え、ウェブサイト上で、商品、生産する工場、そこで働く従業員、従業員に対する様々な支援、環境負荷などに関する詳細な情報とともに、各商品の原価情報を開示している。また中堅ゼネコンの前田建設工業では、従来から建設業界で採用されてきた総額契約方式に代えて、発注者と請負者間で原価情報を共有する原価開示方式を採用している（梶原・北田 2025）³。

原価開示の効果について、経験的な証拠も蓄積されつつある。Mohan et al. (2020) では、実験を通じて、製品やサービスの原価を消費者に開示することが、購入意向を高める効果を有することを示している。この研究では、原価を開示することの効果について、原価情報がセンシティブな情報であり、それを敢えて開示することが企業に対する信頼や価格に対する妥当性に対する知覚を向上させると説明している。また梶原（2022）では、原価情報の開示が支払意思額に及ぼす影響について、ウェブによる実験を行い、原価情報を開示することで消費者の支払意思額が高まることを示している。

原価開示の効果は、BtoC 取引のみに限らず、BtoB 取引においても一定の効果をもつようである。帝国データバンクが 2023 年 2 月に実施した『価格転嫁の成功理由に関する企業アンケート』によれば、価格転嫁できた理由として最も多くの企業が挙げたのは、「原価を示した価格交渉」であり、「取引先への価格改定の通知」、「業界全体における理解の進展」、「日ごろから発注者へのコストに影響しそうな情報共有」が続いている。こうした回答結果は、BtoB 取引において、取引企業間で原価情報を共有することが、価格転嫁による適正な取引価格の実現において有効性を持つことを示唆している。

3.3 将来の研究課題

以上は、サプライチェーンの持続可能性の向上において、原価情報の開示が一定の役割を果たしうることを示しているが、いまだ明らかでないことが多く残されている。第 1 に、原

3 前田建設工業の原価開示方式では、事前の契約段階において、あらかじめリスクへのスラックを含まない建設価格（ターゲットプライス）と事後的（建設工事開始後）に顕在化するリスクの負担ルールを設定したうえで、建設工事開始後に発生した詳細な建築コストを発注者と請負者がリアルタイムで共有されている（梶原・北田 2025）。

価情報の開示と消費者の購入意向や支払意思額の関係性については、十分に明らかにされているとは言えない。たとえば、原価情報を開示するといつても、詳細な内訳を開示することも、製品原価の総額のみを示すこともできるだろう。また、第3者によって妥当性が担保された原価情報とそうでない原価情報で、消費者行動に及ぼす影響はどのように異なるのか。このように、開示される原価情報の詳細さや信頼性が、消費者行動に及ぼす影響について明らかにする必要がある。加えて、原価情報の開示の効果は一定ではなく、ブランドや製品のタイプなど様々な要因に依存するものと考えられる。今後、原価情報の開示と消費者行動の関係に影響を及ぼす多様なモダレーター要因を解明することで、原価開示が有効な状況を特定する必要がある。

第2に、上述した帝国データバンクの調査結果は、原価を示した価格交渉がBtoB取引においても効果的であることを示唆するものであるが、取引の当事者がどのような取引関係にあったのか、交渉においてどのような原価情報がどのように用いられたのかについては不明である。今後、BtoB取引における原価に基づく価格交渉の実態を詳細に明らかにしたうえで、開示された原価情報、交渉における原価情報の用いられ方、取引の特性や取引業者間における関係性などの要因と価格転嫁の関係について、理論的・実証的に解明する必要がある。

第3に、原価情報を開示することで、取引相手がその情報を機会的に利用し、自社に悪影響が及ぶおそれがある。そのため企業は、原価情報を開示することによって得られる利得と損失の両方を考慮しながら、原価情報を共有すべきかどうかを判断しなければならない (Baiman and Rajan 2002)。この点、取引企業間の交渉における原価情報の共有化に関する先行研究では、当事者間で詳細な原価情報を共有することでお互いの利得が向上する場合であっても、取引相手が開示した原価情報を機会主義的に利用することをおそれて、詳細な原価情報が共有されないことが示されている (Drake and Haka 2008, Van den Abbeele et al. 2009)。持続可能性への取り組みにおいては、公平性 (fairness)、利他性 (altruism)、互恵性 (reciprocity)、社会規範 (social norms) などの心理的、社会的要因が重要な役割を果たすものと考えられる。今後、取引企業間の原価共有の意思決定におけるこれらの要因の役割を明らかにすることが求められる。

4 サプライチェーンの持続可能性と E 負債会計

4.1 GHG プロトコル (Scope 3) の問題点

GHG プロトコルは、GHG 排出量 (Green House Gas: 温室効果ガス) を算定し、報告するための統一的な基準である。近年、多くの企業が、サプライチェーン全体における GHG 排出量に関する目標を掲げ、GHG プロトコル (Scope 3) とは、自社による GHG の直接排出

(Scope 1), 外部から購入したエネルギー由來の間接排出 (Scope 2) 以外の自社事業に関するすべての間接的な GHG の排出を対象とする基準である。以下では, GHG プロトコル (Scope 3) を Scope 3 と表記する。Scope 3 に基づき GHG 排出量を開示する取り組みを試みている。Scope 3 による GHG 排出量の算定手続きは, 次のようなものである。Scope 3 では, 15 のカテゴリーが設けられており, カテゴリーごとに多様な活動について活動量当たりの GHG 排出量である排出原単位が設定されている。各カテゴリーにおける GHG 排出量は, 排出原単位に活動量を掛け合わせることで算定される。ここで活動量とは, 個々のカテゴリーに分類される活動の規模に関する量である。カテゴリーごとに算出された GHG 排出量を合算すれば, 特定期間に排出した GHG 排出量を算出することができる。

以上のような Scope 3 について, Kaplan and Ramanna (2021) は, 次のような問題点を指摘している。第 1 に, Scope 3 に基づき川上から川下に至る GHG 排出量を正しく推定することは困難である。第 2 に, サプライチェーンが長く, 複雑である場合は, Scope 3 による GHG 排出量の測定に伴うエラーが大きいため, 多様なバイアスが介在したり, 慎意的な操作の余地が大きくなったりする。第 3 に, 同一企業の排出量が複数の事業者の GHG 排出量として重複計上されてしまう。第 4 に, 供給業者や顧客のデータが入手できないことを理由に, 多くの企業が Scope 3 に基づく GHG 排出量を報告していない。第 5 に, GHG 排出量の大きい産業に過度な責任を負わせる一方で, 川下の顧客企業や消費者による汚染度の高い原材料や部品の使用についてはあまり責任が問われることがない。Kaplan らは, これらの問題点を抱える Scope 3 は, GHG 排出量の恣意的な操作やグリーンウォッシュの温床となるとともに, 組織内部における意思決定に役に立たないと批判する。

4.2 E 負債会計

Kaplan and Ramanna (2021) では, Scope 3 に代わるサプライチェーンの GHG 排出量の測定手法として, E 負債会計 (E-Liability Accounting) を提唱している。E 負債会計は, 企業が実施してきた原価計算の手続きを GHG 排出量の算出に適用することで, 各企業が産出する製品やサービス 1 単位当たりの GHG 排出量を算定しようとする試みである⁴。以下では, Kaplan and Ramanna (2021) に基づきながら, E 負債会計の手続きについてみていく。原価計算の手続きでは, 原材料や部品の購入原価に, 自社で発生する加工費を加算することで, 製品やサービスの単位当たり原価が算定される。これと同じように, E 負債会計でも, 自社が排出する GHG 排出量に, 供給業者から調達する原材料や部品に含まれる GHG 排出

4 実際には, E 負債会計は GHG 排出量に関わらず, 広く環境負債 (environmental liabilities) に適用可能なものとして提案されている。

図1 E負債計算書

E負債の動き	CO2の重量（単位：トン）
E負債の期首残高	3,600
サプライヤーから取得したE負債を加える	39,800
(内訳) 電力	5,600
鋼板	10,600
ガラス	5,400
繊維およびプラスチック	1,200
その他の供給物・部品	4,800
設備機器	12,200
加工業から直接生成されたE負債を加える	2,400
顧客に譲渡されたE負債を差し引く	(32,600)
E負債の期末残高	13,400
当該期間中のE負債の増減	9,800

(出所) Kaplan and Ramanna, 2021, p. 20 図表に基づき筆者作成

量を加算することによって、製品やサービスの単位当たり GHG 排出量を算定することを目指す。また原価計算の手続きにおいては、製品やサービスの原価は販売されるまでは自社の棚卸資産として計上され、販売された時点で購入者にその原価が移転される。E 負債会計においても、購入者が購入した時点で、製品やサービスに集計された GHG 排出量が、供給業者から購入者に移転される。すべての企業が E 負債会計を実施することで、サプライチェーン全体を通じて、GHG 排出量を追跡することが可能となる。

E 負債会計の具体的な算定手順は、2つの手続きから構成される。第1の手続きでは、企業が各期間に排出または除去した量に基づき正味の E 負債を算出した上で、それ以前に取得した E 負債と合算する。第2の手続きでは、E 負債総額の一部またはすべてを、当該期間に企業が産出した成果物に集計する。こうした E 負債会計による GHG 排出量の算定手続きでは、原価計算担当者と環境担当者の協働が求められる。

E 負債会計においては、以上の2つの手続きを経たうえで、E 負債計算書が作成される(図1参照)。財務報告制度のもとで、企業は保有していた期首棚卸資産、原材料の購入額、製造した製品、売上原価、期末棚卸資産について報告する。これと同様に、E 負債のストックとフローを報告するために、E 負債計算書には、期首の正味 E 負債残高、取得した E 負債、期間中に生成された正味 E 負債、処分または売却された E 負債、および期末の正味 E 負債残高が記載される。

Kaplan and Ramanna (2021) は、E 負債会計のメリットとして、次のような点を指摘している。第 1 に、E 負債会計を適用することで、Scope 3 に不可避的に伴う重複計算を排除し、正確な GHG 排出量を算出することができるようになる。その結果、GHG 排出量に関わる不正や数値操作の動機が生じにくくとされる。第 2 に、意思決定者（経営者、マネジャー、消費者など）が、E 負債情報に基づき、原材料・部品や供給業者の選択、製品の設計、製品選択、価格決定などを行うことを通じて、サプライチェーン全体の GHG 排出量を実質的に削減することが可能となる。第 3 に、主要な ESG 開示基準が、重要な財務リスクを引き起こす場合に限って、環境負荷について開示するように求めるのに対して、E 負債会計のもとでは、財務上の重要性に関わらず、GHG 排出量が報告されるようになる。第 4 に、期末の E 負債残高に対して、財務報告上の資産や負債と同様に監査を適用することが可能になる。さらには、E 負債会計には、財務報告と原価計算に関する既存のインフラを活用できるというメリットがある。

4.3 将来の研究課題

E 負債会計が生み出されたばかりの萌芽的なアイデアであり、日本における本格的な実践例はないと考えられる。そこで様々な日本企業において E 負債会計を試行的に実践することで、現象自体を作り出す必要がある。この点、Kaplan (1998) が提唱したイノベーション・アクションリサーチが有効な研究方法となる⁵。イノベーション・アクションリサーチの実施においては、研究者が既に存在する E 負債会計に関する実践を第 3 者的に観察するのではなく、萌芽的なアイデアを理論化し、それを他組織への適用や導入を図りながら、実践可能な手法を確立するという一連のプロセスに積極的に関与する。

また、E 負債会計の実践や普及には、多くの障害や困難性が伴うものと予測される。まず、正確な製品原価の測定に様々な技術的な困難性が伴うように、E 負債会計に基づき製品やサービス単位当たりの GHG 排出量を正確に算出する手続きには、多くの技術的な障害が伴うものと考えられる。また、E 負債会計の目的は、単に GHG 排出量を算定することではなく、その情報が GHG 排出量を削減するための実質的な活動に利用されることである。このためには、E 負債会計を単に技法とみなすのではなく、人的や組織的な要因の影響を見極めながら、その導入や制度化を図る必要がある。加えて、サプライチェーンの GHG 排出量を削減するためには、サプライチェーンに関わるすべての企業が E 負債会計を実施する必

5 イノベーション・アクションリサーチでは、アクションリサーチを実施しながら、萌芽的なアイデアについて、実践の観察や記述、教育や実務への情報発信、論文や書籍の執筆、新しい組織への導入のサイクルを繰り返すことで、革新的な理論や手法を確立することが目指される (Kaplan 1998, p. 98)。

要がある。そのためサプライチェーンへのE負債会計の普及やGHG排出量情報の共有を促すための組織間関係、契約、インセンティブ制度などのあり方について検討する必要がある。以上より、E負債会計を実践可能な革新として社会実装するために、将来の研究においては、E負債会計に伴う多様な阻害要因や促進要因を解明することが求められる。

5 むすびにかえて

サプライチェーンの持続可能性が喫緊の課題となる中で、管理会計が重要な役割を果たすことができる。歴史的に見れば、管理会計研究は、企業が抱える実務上の課題を認識し、その解決を会計的に支援することを目指して発展してきた。サプライチェーンの持続可能性の向上は、実務において実際に喫緊の課題となっており、かつ、管理会計が一定の役割を果たすことができる領域である。今後、本論文で提示した将来の研究課題に基づき研究が蓄積されることにより、サプライチェーンの持続可能性を向上させるとともに、管理会計研究の深化が図られるものと期待される。

参考文献

- 梶原武久. 2022. 「原価透明化戦略に関する一考察」『国民経済雑誌』226 (5) : 11-24.
- 梶原武久・國部克彦. 2012. 「低炭素型サプライチェーンマネジメントの規定要因：バイヤー・サプライヤー関係を中心にして」『国民経済雑誌』206 (4) : 95-113.
- 梶原武久・北田智久. 2025. 「サプライチェーンの持続可能性とオープンブック会計—前田建設工業株式会社の原価開示方式の事例研究—」日本原価計算研究学会第34回全国大会自由論題報告フルペーパー.
- 坂口順也. 2022. 『組織間マネジメント・コントロール論：取引関係の構築・維持と管理会計』中央経済社.
- 帝国データバンク. 2023. 「価格転嫁の成功理由に関する企業アンケート」2023年2月9日発表.
- 帝国データバンク. 2025「価格転嫁に関する実態調査（2025年2月）」2025年3月17日発表.
- ニッセイ基礎研究所. 2025. 「サステナビリティに関する意識と消費行動2024（2）」基礎研レポート 2025年3月21日.
- Anderson, S. W., and H. C. Dekker. 2014. The role of management controls in transforming firm boundaries and sustaining hybrid organizational forms. *Foundations and Trends® in Accounting* 8 (2) : 75-141.
- Baiman, S., and M. V. Rajan. 2002. Incentive issues in inter-firm relationships. *Accounting, Organizations and Society* 27 (3) : 213-238.
- Castaldi, S., M. M. Wilhelm, S. Beugelsdijk, and Taco van der Vaart. 2023. Extending social sustainability to suppliers : The role of GVC governance strategies and supplier country institutions. *Journal of Business Ethics* 183 : 123-146.
- Distelhorst, G., and J. Shin. 2023. Assessing the social impact of corporations : Evidence from management control interventions in the supply chain to increase worker wages. *Journal of Accounting Research* 61 (3) : 855-890.

- Drake, A. R., and S. F. Haka. 2008. Does ABC information exacerbate hold-up problems in buyer-supplier negotiations? *The Accounting Review* 83 (1) : 29–60.
- Kaplan, R. S. 1998. Innovation action research : Creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research* 10 : 89–118.
- Kaplan, R. S., and K. Ramanna. 2021. Accounting for climate change. *Harvard Business Review*. November-December : (邦訳「気候変動の会計学」DIAMOND ハーバード・ビジネス・レビュー 2022年4月号)
- Mohan, B., R. W. Buell, and L. K. John. 2020. Lifting the veil : The benefits of cost transparency. *Marketing Science* 29 (6) : 1105–1121.
- Van den Abbeele, A., F. Roodhooft, and L. Warlop. 2009. The effect of cost information on buyer-supplier negotiations in different power settings. *Accounting, Organizations and Society* 34 (2) : 245–266.

付記：本論文は、日本学術振興会科学研究費補助金（基盤研究（B）（一般）課題番号 19H01548 及び 23K25564）による成果の一部である。

（筆者・神戸大学教授）