

非営利組織の評価と管理会計の実践

大西 靖

1 はじめに

近年のNPM (new public management) に基づく公的組織の改革を背景に、従来は制度的な正統性¹⁾という観点から社会的価値が想定されてきた非営利組織²⁾を対象として、VFM (value for money) 概念の導入などによる価値の再検討が行われている。NPMの背景について、小林・柴 (2013, p.219) は「目的、目標値、業績指標を明確かつ定量的に定義する、さらにそれらに基づく業績測定とリンクした資源配分を行うためにいかに会計情報を活用するか」という点が日本において欠落していたことを指摘している。

このような問題意識を背景として、NPMの導入に際しては「効率性と有効性に焦点を当てた経営能力の向上」(小林・柴, 2013, p.222) という目標が設定される。さらに、NPMに基づく公共経営の構造は「会計主体としての政府の取引に、別の主体による公共サービスの提供が必然的に付加されるという観点に鑑みれば、政府の会計は、多様な経済主体が提供する公共サービスを必然的に包含」(小林・柴, 2013, p.223) することが想定されている。

したがって、NPMの思考に基づくこれらの改革は、非営利組織に対して管理会計手法の導入とともに、非営利組織の実践の変化をもたらすことを意味している。それでは、これらの改革によって、非営利組織の価値はどのように変化するのであろうか。

公共サービスに対する金銭的価値の直接的な測定を指向する会計手法については、経済的価値に加えて社会的便益または社会的コストといった外部性を含めて計算するフルコスト会計を挙げることが可能である³⁾。しかしながら、非営利組織の制度的正統性に対する再検討が行われ

1) 正統性とは「規範・価値・信念および定義からなる社会的に構築されたシステムの範囲内において、組織実体の活動が望ましく、妥当、あるいは適切であるという、一般化された認識および仮定」(Suchman, 1995, p.574) を意味している。そのため、正統性のある組織は、社会から何らかの価値を認められている状態にあるといえる。

2) 非営利組織について Anthony and Young (2003, p.48) は「非営利組織とは、組織の所有者のために利益を獲得する以外の目標を有する組織」として定義している。

3) 公的なプロジェクトを対象にフルコスト会計を適用した事例については Cavanagh et al. (2009) が挙げら

ている NPM 改革のもとで組織の存続を問題とする場合には、経営資源の入手可能性という観点からの評価が問題となる (Pfeffer and Salancik, 1978)。この問題に取り組む際には、さきほど小林・柴 (2013) が提示した、管理会計を含む計算技術の導入と、公共サービスの外部委託という組織間関係は、非営利組織の価値に対して影響を及ぼしうる重要な視点であると考えられる。

日本における従来の管理会計領域では、非営利組織を対象とした計算技術の開発および組織に対する実施状況に関わる研究が集中的に行われてきたが⁴⁾、その実践に関する解釈は今後の研究の余地が存在しうる。そこで本稿では、組織間関係と計算の実践という2つの側面が、NPM 改革を背景とした非営利組織の価値に対してどのような影響を与えるかという問題について、理論的な分析を行うことを目的とする。

第2節では、組織間関係という観点から非営利組織の評価に影響する要因を取引コスト経済学と資源依存理論の観点から分析するとともに、これらの説明の有効性を規定する要因のひとつとして経済性に関する議論を行う。第3節では、管理会計に関わる計算の実践と組織における経済的思考との関係を分析する。そして4節では結論を示す。

2 非営利組織に関する管理会計研究と組織間関係

本節では、NPM を背景とした政府組織における公共サービスの外部委託の増加について検討する。さらに、外部委託に関わる組織間関係の問題について(1)取引コスト経済学 (Williamson, 1981) と(2)資源依存理論 (Pfeffer and Salancik, 1978) の観点から検討を行う。

政府組織における NPM 改革を背景とした組織間取引については、Samuel et al. (2009) がアメリカの状況をもとに議論を行っている。Samuel et al. (2009) の内容は、政府および非営利組織を対象とした管理会計研究に関する雑誌の掲載本数や、管理 (administration) と政治 (politics) との関係など多くの側面から分析が試みられている。しかし、ここでは NPM による管理会計実践への影響を中心に検討を行う。

Samuel et al. (2009, p.1299) は、アメリカの政府組織における NPM の影響について、「あらゆる階層が再構成されて、公的組織と私的組織の差異を除去または減少させるとともに、公的サービス職員に対してより大きなコントロールを行使するようになった」ことを指摘している。また、非営利組織についても、1980年以降は営利組織との競合が増加しており、その結果として、救急医療などを除くほぼ全てのサービスで非営利から営利化に移行していることが指摘される。

れる。

4) 日本における非営利組織を対象とした管理会計研究の全体像については、たとえば松尾 (2010) を参照されたい。

このように政府組織と非営利組織の状況について説明したあとに、Samuel et al. (2009) は公的サービスの外部委託の背景として、大きな政府から、政府の空洞化 (hollow state)⁵⁾ および第三者による政府 (third-party government)⁶⁾ への移行を指摘している。すなわち、「民営化、外部委託、または外部調達という旗印をもとにして、公的資金によるサービスの私的セクターまたは非営利セクターによる提供が増加している。20世紀半ば以降の、アメリカにおける全ての主要な政府サービスは、メディケアやメディケイド、各州をまたがる高速道路や下水処理施設を含めて、「官民パートナーシップ」に依存してきた」(Samuel et al., 2009, p.1301) のである。さらに、Samuel et al. (2009, p.1301) はMilward (1996) を援用して、公共サービスが「外部委託されるだけでなく、サービスの外部委託に関する意思決定自体も外部委託される」ことを主張している。

このような「複雑な官民の関係に対処するための大きな手段として、監査、会計、および業績測定への需要が大きく増加している」ことをSamuel et al. (2009, p.1302) は指摘している。しかも、このような「政府の空洞化についての現象は、自製と外注に関する一連の意思決定についての結果として理解することができる」(Samuel et al., 2009, p.1302) のである⁷⁾。

ここまで要約を行ったとおり、Samuel et al. (2009) ではNPOを背景とした政府組織による公共サービスの外部委託の拡大が、委託者としての政府と受託者としての非営利組織による組織間関係の問題として理解することが可能であることを明らかにした。このような組織間関係という状況における非営利組織の提供するサービスの価値を検討する場合には、取引コスト経済学に加えて、組織論における資源依存理論という観点からの解釈が可能であろう。

そこで次節では、まずWilliamson (1981) をもとに取引コスト経済学における組織間のガバナンスを検討することによって、非営利組織に対して発注された公共サービスの価値の問題を検討する。

(1) 取引コスト経済学における組織間関係

取引コスト経済学では、個別の財またはサービスの創出プロセスについて、どの範囲までを組織または市場取引に委ねるのかという問題が中心的な研究課題として設定される。

この問題について、Williamson (1981) では経済的効率性の観点から分析を試みる際に、取引主体の限定された合理性および機会主義的行動の可能性に基づく取引コストに注目する。取引コストの規定要因には、不確実性、取引頻度、資産特殊性といった取引特性が挙げられる。

5) 政府の空洞化については、Milward (1996) を参照されたい。

6) 第三者による政府は、たとえばSalamon (1995) を参照されたい。

7) 管理会計の観点による政府の調達を分析した研究として、西口・森光 (2011) は政府調達で原価企画に関わる手法および組織運営の方法を援用することを提案している。他方で、政府組織と営利企業との関係においては、田中・藤野 (2011) が調達に関する統一的な政策の欠如、予算の効率化に関する検証、および調達に関わる管理コストの抑制を主張している。

このなかで、Williamson (1981) は資産特殊性、すなわち資産への投資が取引に特定化される程度に特に注目しており、自製と外注の優位性について、資産特殊性の程度をもとに説明を行っている。ここで、Williamson (1981) が資産特殊性に注目する理由は、この資産特殊性によって、売り手と買い手が、当該取引に双務的に拘束されるからである。

その結果として、Williamson (1981) によるモデルでは、生産と運営に関わる自製および市場調達 (すなわち外注) コストの差額が、以下のように説明される。まず、生産コストに関しては、資産特殊性の程度が低い場合には市場調達の優位性が高くなるが、資産特殊性の程度が高くなるにつれて市場調達の優位性はゼロに近づく。次に、運営コストに関しては、資産特殊性の程度が低い場合には市場調達の優位であるが、資産特殊性の程度がある一定点を越えた場合には、かえって組織内取引の優位性が高くなる。

したがって、生産と運営に関わるコストの差額の合計は、結果的に資産特殊性が低い場合には市場調達が優位となる一方で、ある一定点を越えて資産特殊性が高くなる場合には組織内部からの調達が優位となる。また、これらの資産特殊性が中程度である場合には、双務的な性格を持つ市場調達が行われることになる。

ここまで示したとおり、Williamson (1981) による取引コスト経済学の観点からは、特定の材・サービスの価値が、生産コストと運営コストの合計として表現されるとともに、資産特殊性、不確実性、および取引頻度によってこれらのコストが変化することが示される。ただし、取引コスト経済学の観点に基づく組織間のガバナンスの説明は、公共政策のようにガバナンスの目的が経済効率の向上だけではない場合には、十分に機能しない可能性があることをWilliamson (1981) は指摘している。

(2) 資源依存理論に基づく組織間関係

組織間関係について、取引コスト経済学では経済効率の観点から分析されたが、組織論の資源依存理論 (resource dependence theory) では、組織間関係がパワー関係という観点から解釈される。資源依存理論を主張した Pfeffer and Salancik (1978) は、組織の生存には外部からの資源の獲得が必要であり、資源の獲得のために組織は他者に対して組織のパワーを提供するという仮説を設定している。

また、資源依存理論 (Pfeffer and Salancik, 1978) において、組織は様々な利害の集合体であり、かつ組織を構成する様々な参加者の行動の相互拘束として解釈される。そのため、組織にとって重要な資源をコントロール可能な外部者ほど組織活動をコントロールできると仮定される。そこで、組織は(1)コントロールされている状況を回避するとともに、(2)組織の資源交換における安定性・確実性という2つの目的を追求しようとする。ただし、将来への適応のためには、変化のための能力と活動を修正するための裁量が必要であるし、確実性と安定性への要求は、協調行動についての組織間構造 (組織間の組織) の開発を必要とするなど、この2つの

方向性は矛盾することが指摘される。

この点について、Pfeffer and Salancik (1978, p.260) では、外部の社会的行為者による組織のコントロールの条件を、次のように提示している。

- ① 資源提供者による、ある資源の所有
- ② 組織の活動・生存にとっての当該資源の重要性
- ③ 資源提供者の代替不可能性
- ④ コントロールされる行動・活動の可視性
- ⑤ 重要な資源の配分・アクセス・利用に関する資源提供者の裁量
- ⑥ 組織が望ましい活動を行うことについての裁量と能力
- ⑦ 資源提供者にとっての重大な資源に対する、組織のコントロールの欠如
- ⑧ 資源提供者が自己の選好を組織に知らせる能力

このような問題設定をもとに、Pfeffer and Salancik (1978) は、組織における資源の依存関係に関するマネジメントをどのように行うかについて、3つの方法を提示している。第1は、重要な資源提供者の要求を遵守することである。第2は、吸収工作や対抗力の取得によって、コントロールの要求を回避することである。第3は、重要な資源についての代替調達先を確保することによって依存性を回避することである。

ここで重要な点は、これらのパワー関係のマネジメントにおいて、正統性のマネジメント⁸⁾が重要な役割を果たすことである。たとえば、Pfeffer and Salancik (1978) は、先ほど提示した要求の遵守について、ある要求の遵守が他の要求の非遵守を意味するような状況を提示したうえで、状況要因を調整するための裁量の必要性を主張する。この場合には、「組織や組織活動に関する情報のフローを制限したり、組織に対する要求の正統性を否定したり、組織の依存性を多様化したり、組織自身の正統性を増加するために情報操作したりする」(Pfeffer and Salancik, 1978, p.261) ことによって、組織に対する影響や制約を回避するよう試みるのが指摘される。

ここまで示したとおり、資源依存理論では組織と他者との関係について、組織の生存に必要な資源の獲得という観点から、資源提供者とのパワー関係が発生することを提示している。さらに、複数の資源提供者間の要求を調整するといったパワー関係のマネジメントを行う場合に、正統性にかかわるマネジメントが必要であることを指摘している。

このことから、非営利組織の状況に対して資源依存理論の観点からは、制度に基づく資源の獲得が困難な非営利組織では資源提供者から影響が強くなるため、資源提供者の性質によって活動の内容および様式が変化する可能性があるとともに、正統性に関わるマネジメントが重視

8) 正統性に関わるマネジメントについては、Suchman (1995) が詳細に議論している。

される可能性が増加すると考えられる。たとえばFroelich (1999) は、非営利組織の資金調達
の形態が非営利組織のマネジメントに及ぼす影響を分析している⁹⁾。

(3) 取引コスト経済学と資源依存理論による非営利組織間関係の分析視角

取引コスト経済学と資源依存理論は、それぞれ組織と組織外部者との間の関係性を分析の対
象にするとともに、組織と組織外部者が相互に拘束しあうという点についても共通する。しか
しながら、組織の関係性の解釈枠組みについては、両者は明示的に対立している。

たとえば、Williamson (1981) は資源依存理論について、「パワーは定義が不十分なため、実
際に何かを説明するために使用する場合、資源依存分析がトートロジーであるという反論は容
易に理解されるだろう」(Williamson, 1981, p.572) と批判する。そして、経済的効率性の観点
から組織間のガバナンス構造を分析可能な取引コスト経済学の優位性を主張する。

他方で、Pfeffer and Salancik (1978, p.259) は経済学全般が目的とする効率性について、「有
効性や効率性の問題が持ち込まれるために、パワーの問題が見過ごされることはあまりにも多
い。有効性と組織パフォーマンスは、誰の利害に奉仕されているかを問うことによつてのみ、
評価することが可能である」と指摘する。すなわち、資源依存理論では、異なる観点の利害関
係を持つ複数の組織外部者に対するマネジメントを重視するために、個別の目標に対する有効
性および効率性よりも、パワーの問題がまず分析されるべきであることを主張している。

このように、それぞれの理論は組織間関係の分析を行う際に代替的な分析視角を提供すると
考えられる。そこで問題となるのは、現在の非営利組織に関わる組織間関係の分析においては、
あるいはいずれの理論がより関連性を持つのかという点である。

この点については、Williamson (1981) は「自然淘汰は非営利企業よりも営利企業でより機
能するので、取引コストによる論証は、おそらく営利企業の研究により有用だろう」(Williamson,
1981, p.573)、および「非営利企業のように取引コストの節約が、他の意義ある目的を犠牲に
してしまうような場合、取引コスト分析に関わるガバナンスの含意は不完全にしか実現しない
だろう」(Williamson, 1981, p.574) と述べており、非営利組織に対しては取引コスト経済学に
よる分析に一定の限界があることを認めている。

この点について、小林・柴 (2012) がNPMの特徴として有効性と効率性を提示しているよ
うに、現在の非営利組織をめぐる議論では、有効性および効率性が中心的な関心のひとつであ
ることも事実であろう。とはいえ、水田・齊藤 (2011) および藤谷 (2011) が議論するとおり
効率性あるいは経済性と、他の政策目的との関係は十分に究明されていない。

それでは、非営利組織がもたらす価値に関する説明を行うための要因としての有効性や効率
性といった経済的な概念が非営利組織における行動の編成原理となっている程度は、どのよう

9) 馬場他 (2010) は、Floelich (1999) を援用して、日本のNPO法人の資金調達に関する定量的な分析を行
っている。

に分析することが可能であろうか。この点について、次節では管理会計の計算という側面に注目して¹⁰⁾、非営利組織への管理会計の導入に伴って、組織における経済的思考がどのように変化するかという問題を検討する。

3 非営利組織に対する会計的思考の導入

管理会計の領域では、非営利組織に対して導入することを目的とした管理会計手法が積極的に開発されている。また、NPMのもとでは非営利組織に対する管理会計手法の導入が推進されている。ただし、組織に対する会計手法の導入は、単に組織における計算方法を変更するのではなく、組織の価値や規範および実践を変化させる可能性がある。

営利組織を対象とした研究を含めて管理会計の領域では、管理会計手法の導入に関するプロセスおよび成果を明らかにするために、多様な方法論および解釈枠組みが採用されている。この中で、非営利組織の領域では、会計手法の導入に伴って、個別の専門領域を持つ職業人あるいは職業団体に対する経済的・会計的思考の変化がどのように行われるのかという点が注目されている。

このような会計に関連する手法の普及に関する代表的な研究のひとつとして、Power (1992) を挙げることができる。Power (1992) では、監査の手法および監査の思考が他の専門領域において急速に普及することを説明する際に、公的組織における VFM 監査を対象として議論を展開している。そこでは、監査の導入に伴う組織の変化が、監査の形式と具体的な組織活動との分離 (decoupling)、あるいは監査的思考が組織の思考様式に浸透した植民地化 (colonization) という観点から分析される。

また、非営利組織を対象とした管理会計手法の導入については、Kurunmäki (2009) が注目される。Kurunmäki (2009) は、①社会的・制度的なコンテキストにおける会計、②NPM改革の会計的側面、および、③特定の専門職と会計専門職についての社会学的研究という3つの観点から非営利組織の管理会計に関する先行研究を分析したうえで、管理会計手法の非営利組織への導入に伴う、特定の専門職と会計専門職との競合とハイブリッド化 (hybridization) について議論している。

このような問題設定に関連して、Kurunmäki (2004) ではフィンランドの医療に関する市場化改革を対象として、医療専門職と管理会計の計算実践の遭遇を分析している。そこでは、医療改革者がパワーの減少を望んでいたにもかかわらず、フィンランドの医療の状況における医療専門家の支配と自立性が継続した一方で、医療専門家が、以前は管理会計担当者のものと考えられていた計算スキルの多くを取得することによって、医療と会計の専門スキルを持つとい

10) 会計の計算としての側面と市場の関係については、國部 (2013) を参照されたい。

うハイブリッド化が起きたことが記述されている。その結果として、経済的思考が医療の実践において重要な役割を持つことが観察されたと Kurunmäki (2004) は主張している。

また、イギリスとフィンランドの医療分野を比較して管理会計の導入に関する事例研究を行った Kurunmäki et al. (2003) では、イギリスの病院では会計担当者が「歴史家」として発生した事象の記述することを通じて、病院の専門的な中心としての医療の正統化が図られていたことを指摘している。その一方で、フィンランドでは、会計担当者の制度的あるいは教育における差異を背景として、医者や看護師などの医療の専門職業人が会計的なスキルを修得して、会計に関わる業務を自発的に遂行していたと説明している。このような差について、Kurunmäki et al. (2003) は、前者を会計による正統化 (legitimation)、後者を医療専門職の会計化 (accountingization) として説明している。

ただし、これらの研究については今後の検討の余地が大きく残されていると考えられる。たとえば、Power (1992) では、監査の導入が分離と植民地化のいずれを引き起こすかという点については最終的な結論を提示していない。また、Kurunmäki et al. (2003) でも、管理会計手法の導入による正統化と会計化の事例は、イギリスとフィンランドという2つの国の事例にとどまっている¹¹⁾。

4 結論

日本におけるNPMの進展は、以前は強固な資源配分に関わる正統性を保持していた非営利組織に対して、効率性を中心とした改革を促進した。非営利組織を対象とした管理会計手法は、非営利組織におけるNPM指向の実践を行うための重要な手段として注目され、多くの研究が行われてきた。

しかしながら、これらの管理会計の導入によって変化した非営利組織の活動に関する評価は、どのような要因によって駆動されるのかという点については、検討すべき余地が残されていた。そこで、本稿では、NPMを背景とする非営利組織の評価について、組織間関係と計算の実践という2つの側面に注目して、理論的な検討を行った。

まず、政府組織における外部委託の拡大に伴う組織間取引の増加という状況を提示するとともに、取引コスト経済学および資源依存理論による分析の可能性を提示した。その結果として、非営利組織が提供するサービスの価値は、非営利組織に対する資金提供者としての政府組織との組織間関係によって影響を受ける可能性があることが示された。

このような関係を取引コスト経済学で説明する場合には、資産特殊性や取引の頻度、および不確実性によって影響を受けることになる。すなわち、これらの取引コストに関する影響要因

11) ここで提示した植民地化、ハイブリッド化、会計化といった用語間の関係についての議論は本稿の範囲を超えるが、今後の重要な検討課題である。

によって、非営利組織が提供する価値が影響を受けると考えられる。また、資源依存理論の観点から組織間関係を分析する場合には、当該非営利組織にとっての調達資源の希少性およびその資源の希少性に関わる問題を解決するための戦略、すなわち遵守、正統化、代替ルートの開拓などが、非営利組織が提供する価値を規定する可能性があると考えられる。

また、計算の実践という観点からは、正統化とハイブリッド化という2つの方向性が示された。ただし、これらの方向性のどちらに組織の状況が向かうかという問題については、現在の研究においても最終的な結論が出ていないことも明らかにされた。

これらの方向性は、非営利組織の存続価値を規定する上での重要な要因として想定される。ただし、本稿では非営利組織が提供する価値に影響する要因については、理論的にさらに深い分析を行う余地があるとともに、非営利組織を取り巻く環境および非営利組織の実践について定量的あるいは定性的な方法論に基づく経験的な研究を行う余地が存在しており、これらは今後の課題である。

[参考文献]

- Anthony, R. N. and Young, D. W. (2003) *Management Control in Nonprofit Organizations 7th edition*, McGraw-Hill. (浅田孝幸、松本有二監訳 (2009)『医療・NPOの経営管理ガイドブック』中央経済社)
- Cavanagh, J. E., Frame, B. and Lennox, J. (2006), The Sustainability Assessment Model(SAM): Measuring Sustainable Development Performance, *Australasian Journal of Environmental Management*, Vol. 13, pp.142-145.
- Froelich, K. A. (1999) Diversification of Revenue Strategies: Evolving Resource Dependence in Nonprofit Organizations, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol.28, No.3, pp.246-268.
- Kurunmäki, L., Lapsley, I. and Melia, K. (2003) Accountingization v. Legitimation: a Comparative Study of the Use of Accounting Information in Intensive Care, *Management Accounting Research*, Vol. 14, pp.112-139.
- Kurunmäki, L. (2004) A Hybrid Profession — The Acquisition of Management Accounting Expertise by Medical Professionals, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, pp.327-347.
- Kurunmäki, L., (2009) Management Accounting, Economic Reasoning and the New Public Management Reforms, in Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and Shields, M. D. (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, pp.1371-1383.
- Laughlin, R. C. (1991) Environmental Disturbances and Organizational Transitions and Transformations: Some Alternative Models, *Organization Studies*, Vol. 12, No.2, pp.209-232.
- Meyer, J. W. and Rowan, B. (1977) Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, *American Journal of Sociology*, Vol.83, No.2, pp.340-363.
- Milward, H. B. (1996) Symposium on the Hollow State: Capacity, Control, and Performance in Interorganizational Settings, *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol. 6, No.2, pp.193-195.
- Pfeffer, J. and Salancik, G. R. (1978) *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*, Harper & Row.
- Power, M. (1997) *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press. (國部克彦・堀口真司訳 (2003)『監査社会』東洋経済新報社)

- Salamon, L. M. (1995) *Partners in Public Service*, John Hopkins University Press. (江上哲監訳『NPOと公共サービス—政府と民間のパートナーシップ—』ミネルヴァ書房)
- Samuel, S., Covalski, M. A. and Dirsmith, M. W. (2009) Accounting in and for US Governments and Non-Profit Organizations: A Review of Research and a Call to Further Inquiry, in Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and Shields, M. D. (eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, pp.1299-1322.
- Suchman, M. C. (1995) "Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches," *Academy of Management Review*, Vol. 20, pp.571-610.
- Williamson, O. E. (1981) The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach, *American Journal of Sociology*, Vol.87, No.3, pp.548-577. (松原圭吾訳 (2002) 「組織の経済学：取引コスト・アプローチ (上)」『立教経済学研究』第55巻第3号、127-139頁) (松原圭吾訳 (2002) 「組織の経済学：取引コスト・アプローチ (下)」『立教経済学研究』第55巻第4号、145-159頁)
- 小林麻里、柴健次 (2013) 「公共経営の変容と会計の機能」『会計検査院研究』第47巻217-228頁。
- 國部克彦 (2013) 「経済活動と計算実践」『日本情報経営学会誌』第33号第4巻、4-18頁。
- 田中秀明、藤野雅史 (2011) 「財務・会計責任とCFOモデル：公共調達に向けて」『ファイナンシャル・レビュー (財務省財務総合政策研究所)』第104号、105-157頁。
- 西口敏宏、森光高大 (2011) 「政府調達における原価企画と部門横断的組織の適用可能性」『ファイナンシャル・レビュー (財務省財務総合政策研究所)』第104号、77-104頁。
- 馬場英朗、石田祐、奥山尚子 (2010) 「非営利組織の収入戦略と財政持続性—事業化か、多様化か?—」『ノンプロフィットレビュー』第10巻第2号、101-110頁。
- 藤谷武史 (2011) 「政府調達における財政法的規律の意義—「経済性の原則」の再定位—」『ファイナンシャル・レビュー (財務省財務総合政策研究所)』第104号、57-76頁。
- 松尾貴巳 (2010) 「非営利組織の業績管理」谷武幸、小林啓孝、小倉昇編著『体系現代会計学 [第10巻] 業績管理会計』中央経済社、351-377頁。
- 水田健輔、齊藤徹史 (2011) 「公共調達におけるトレードオフ—競争性・透明性・政策配慮の相対的価値—」『ファイナンシャル・レビュー (財務省財務総合政策研究所)』第104号、158-187頁。

付記：本研究は科学研究費助成事業の基盤研究 (B) (課題番号23330417) による研究成果の一部である。