

1. 本論文の構成

本論文の構成は以下の通りである。

序章 問題設定

- 第1節 問題意識
- 第2節 従来の研究
- 第3節 本研究の方法と課題
- 第4節 研究対象企業の選定
- 第5節 本研究の構成

第1章 台湾の情報機器産業の発展概況

第一部 エイサーの事例

第2章 事業部制の導入と管理会計システムの設計

- 第1節 事業部制導入以前の状況
- 第2節 事業部制の導入
- 第3節 管理会計システムの設計
- 第4節 結語

第3章 競争力の低下と管理会計システムの変更

- 第1節 序
- 第2節 経営環境の変化とそれに伴って生じた問題
- 第3節 ファストフード・ビジネス・モデルの導入
- 第4節 徹底的分権化
- 第5節 管理会計システムの変更
- 第6節 結語

第2章 特定の資金提供者システムの原型の形成過程：終戦～1960年

- 第1節 株主安定化の展開
- 第2節 同系金融機関との関係の深化
- 第3節 経営者の地位確立への歩みと対資金提供者関係

第二部 大同社の事例

第4章 事業部制の導入と管理会計システムの設計

- 第1節 事業部制導入以前の状況と事業部制の導入
- 第2節 管理会計システムの設計

第5章 競争力の低下と管理会計システムの変更

- 第1節 経営成績の悪化
- 第2節 権限・責任構造の変革
- 第3節 管理会計システムの変更
- 第4節 結語

第三部 両社の比較分析

第6章 システムごとの比較分析

- 第1節 序
- 第2節 振替価格設定システム
- 第3節 業績測定および業績ボーナス・システム
- 第4節 予算管理システム
- 第5節 コントローラーの役割
- 補論（従来の文献のサーベイ）

第7章 情動的経営資源の蓄積と管理会計システム

- 第1節 はじめに
- 第2節 エイサーの事例：市場情報の蓄積
- 第3節 大同社の事例：技術・生産ノウハウの蓄積
- 第4節 要約と結論

第8章 要約と結論

- 第1節 エイサーの事例

2. 本論文の問題意識と目的

近年台湾は、「世界のパソコン工場」とも言われるほど、情報機器産業でパソコンを中心として大躍進をみせている。その生産品の95%以上は輸出されている。台湾企業にパソコンの生産をまったく委託しない世界中の大手パソコン・メーカーは、日本のパソコン・メーカーも含めて、ほとんどない。しかしながら、台湾情報機器企業にとって、これまでの道は決して平坦ではなかった。1990年代の激しい価格競争に太刀打ちできなかった多くの台湾情報機器企業は巨額の損失あるいは倒産に見舞われた。しかし、1992年以降、台湾の情報機器産業は再び成長に転じた。しかも、その成長は目覚ましいものである。1994年に多くの情報機器製品においては国際的に圧倒的な市場シェアを持っている。ポータブル・パソコンとデスクトップ型パソコンの出荷台数について、それぞれ世界1位と3位の座を手に入れた。上記のように、厳しい企業環境にも拘わらず、1992年以降驚異的な成長を遂げた台湾情報機器企業は、どのように環境の変化に対応し、国際競争力を強化してきたのであろうか。さらに、その業績向上の背景において、管理会計システムはどのような役割を果たしてきたのであろうか。

従来の研究を検討して気づくことは、台湾の情報機器企業についての研究が不十分であったことである。特に、台湾の情報機器企業について、環境変化への対応過程を解明し、しかも、管理会計システムの役割を対象とした研究は皆無であった。そのような研究の重要性は、今日世界において台湾の情報機器産業が占めている重要な地位を考えると、一層明白になる。以上のような問題意識を踏まえて、本論文の目的は、台湾の情報機器企業がどのように環境の変化に対応し、国際競争力を強化してきたか、その管理会計システムがいかなる役割を果たしてきたか、を解明することである。

企業における管理会計システムの実像をよりよく理解するには、少数の企業を対象とした詳細な個別事例研究が必要である。そこで、本論文では、自社ブランド生産販売とOEMそれぞれの優れている代表企業と思われるエイサーと大同社（エイサーのOEM比率は40%程度にすぎないのに対し、大同社のOEM比率は90%を超えている）を研究対象企業として選び、当該企業に関する文献や資料を収集しサーベイするとともに、インタビュー調査を行うという個別事例研究方法がとられている。さらに、時間軸を通じて、管理会計システムの観点から両社の環境変化への対応過程を明らかにするとともに、両社の比較分析をも試みている。

以下、各章の概要を述べる。

3. 第1章 台湾の情報機器産業の発展概況

まず第1章では、本研究の基礎を固めるため、台湾情報機器産業全体の発展過程およびその過程における環境の変化をマクロ的な視点から概観している。

1980年頃に、台湾政府は技術集約を主とする情報産業の発展を重要視するようになり、「情報産業部門長期発展計画」を打ち出し、情報産業を国の戦略産業と指定し、それを育成し主要輸出産業に発展させることを目標として掲げた。さらに、ハイテク企業の誘致による技術の集積を目指し、1980年に「新竹科学工業園区」と呼ばれるハイテク工業団地を設置し、各種の強力な産業育成策を推進した。一方、企業のほうも、政府の育成策に応え、80年代から90年代にかけて、長足の発展を遂げてきた。台湾パソコン企業の開発能力では、世界先端の技術をリードし、世界に新しい標準を提供することはほとんど不可能である。その上、大多数の革新的な新技術はリスクや失敗率が高い。そこで、台湾のパソコン企業は、生産効率を高め、コストでの優位性を確立し、低価格を競争上の武器にしているのである。

しかし、台湾パソコン企業はこれまで安い人件費によってコスト優位を安易に享受してきたわけではなかった。1980年代後半から、台湾国内の人件費の高騰とNTドル（台湾通貨単位）高というコスト圧迫要因が生じたからである。その上、激しい価格競争は、ブランド・パワーや先端技術を持たない台湾パソコン企業の価格競争優位性をいっそう脅かすようになった。1988年にパッカード・ベル社とデル社は、パソコン最大市場であるアメリカ市場で、量販店や直売などの新たな販売方式により低価格のパソコンを販売し始めた。それに対応するため、各パソコン・メーカーは値下げをしなければならなかった。そのため、従来は高利益だったパソコン産業は、一変して、大きく伸び悩むようになった。さらに、1991年にコンパック社も30%の値下げキャンペーンを行った。そこで、大幅な値崩れに見舞われたパソコン・メーカーは、激しい価格競争の渦中に巻き込まれることを余儀なくされた。アメリカで始まった価格競争の波が世界に波及し、海外輸出比率の高い台湾パソコン企業も大苦戦に追い込まれた。パソコン市場の低価格の波にうまく対応できなかった多くの台湾企業は巨額の損失あるいは倒産に見舞われた。

こうした危機を乗り越え十分な競争力をもつために、台湾パソコン企業は強力な原価管理を精力的に行うに至った。コストを効率的にコントロールしたり、顧客ニーズの動向にあった新製品を迅速に提供したりするには、適切な管理会計システムが不可欠であると思われる。前述した諸問題に直面した台湾情報機器企業は、その問題を解決するために、管理会計システムをどのように変更したか。また、競争力の向上に対し、管理会計システムは具体的にどのような役割を果たしているのであろうか。次の章から、エイサーと大同社を研究対象企業として取り上げ、それぞれについて詳細な考察が行われている。

4. 第一部 エイサーの事例

（第2章 事業部制の導入と管理会計システムの設計、および第3章 競争力の低下と管理会計システムの変更）

第2章から第3章までの第一部は、エイサーの事例研究を行い、変革前と変革以降の状況を考察したものである。第2章では、1992年の変革が行われる以前の組織と管理会計システムに焦点を当て、第3章では、変革が行われた背景と、変革の内容、特に管理会計システムの変更の内容を解明している。エイサーは、どのような経営環境の変化に直面し、それに対応して管理会計システムをどのように変更したか、を要約してみると、以下ようになる。

1990年頃パソコン業界では、競争の激化、技術革新の速さによる製品ライフサイクルの短縮化、顧客ニーズの多様化というような環境の変化が生じつつあった。その中で、エイサーにとって、特に顧客ニーズの多様化が大きな経営問題をもたらした。技術革新による製品ライフサイクルの短縮化は、顧客ニーズの多様化をいっそう加速化するに至った。市場が常に変動し顧客ニーズが多様化しており、しかも生産拠点から主な市場である海外市場までの距離が遠いという状況の下で、顧客ニーズを的確にキャッチし、正しく予測することはなかなか困難である。その結果、顧客が欲しがらる機種が乏しい一方で、顧客のニーズを満たさない規格のパソコン製品が大量に在庫として残された。それと同時に、振替価格設定をめぐる原価管理努力の鈍化という内部問題が顕在化した。これらの問題によって、エイサーの原価競争力が低下し、在庫過剰問題がいっそう厳しくなった。

そこで、エイサーはそうした問題を解決しようとして、変革に際し、顧客ニーズを含む市場環境にスピーディにしかも適切に対応することによって競争優位を獲得しようとする戦略を強化した。市場環境に迅速かつ適切に対応できれば、リード・タイムを短縮したり、製品陳腐化および在庫を減らせるだけでなく、競争力の向上や原価管理にもつながる。こうした戦略を実行するために、各事業部に大幅な意思決定権限が与えられた。市場に近く、具体的な状況を熟知している事業部長によって意思決定が行われる時に、初めて合理的な対応を迅速に行うことができるからである。さらに、戦略に相応するよう管理会計システムが見直された。

変革前、事業部には忌避宣言権が認められておらず、グループ・メンバーから製品を購入するという「義務」が課されていた。当時のエイサーでは、業務効率の低下や緩慢な在庫回転などのため、供給事業部の生産コストが高かった。激しい競争によってだんだん下がってきている市価より高いコストをもつ振替製品さえいくつかあった。販売先が保証されていることから、供給事業部には原価低減のインセンティブがほとんど与えられず、競争力のさらなる低下がもたらされ、他方、購入事業部も、市価より高い製品を購入することを強いられるため、外部の激しい競争に太刀打ちできなくなるに至った。さらに、購入事業部は市価より高い振替製品の使用を強いられることを口実とし、業績責任を回避した。それによって、経営成績による明確な業績評価はできなくなり、業績ボーナスの配分についても、顕著な差をつけることができなかった。

事業部に市場環境に対応させるには、忌避宣言権を事業部に与えることが必要となる。なぜなら、内部振替価格が外部市価よりも高い場合、もし購入事業部が内部からの購入しか許されないなら、市価より高い振替製品の使用を強いられるため、購入事業部は製品の価格面では市場競争にうまく対応できないからである。また、忌避宣言権の導入によって、供給事業部は常に外部の競争市価に太刀打ちできるよう原価低減を重視するという動機づけとプレッシャーを与えられるであろう。それ故、エイサーは変革に際して、各事業部に忌避宣言権を付与した。しかし、当時のエイサーの供給事業部の原価競争力が低下していたため、もし忌避宣言権が直ちに付与されたら、購入事業部は社内取引を忌避して外部市場から購入することが多くなり、供給事業部の原価競争力が一層低下するかもしれない。そこで、次の解決方法が採られた。すなわち、供給事業部に一定の猶予期間を与え、その期間内で生産性をあげ原価を外部の競争水準まで低減するように要求し、もし猶予期間を過ぎた後、依然として競争力が外部と太刀打ちできる水準までに向上しなければ、他のグループ・メンバーは外部から購入することが許されることになる。外部市場からの評価基準(市価)を原価低減努力の具体的な目標として導入する点は、注目に値するであろう。

また、購入事業部が、最終製品の外部販売価格から、自事業部の諸費用と獲得したい利益などを差し引き、振替製品のターゲット・コストを逆算し、その額に基づいて供給事業部と交渉を行う、という市場志向方式も重視されるようになった。忌避宣言権の付与にせよ、ターゲット・コストを逆算する市場志向方式の導入にせよ、いずれも、市場状況、特に外部競争市価に常に注意して価格競争力をもった製品をつくり出す、という目的が窺われる。

変革後、振替価格設定問題の解決に伴い、それまで実質的に実施されなかった業績測定およびボーナス・システムが明確に実施されるようになった。さらに、市場環境に適切に対応するよう事業部長を動機づけるために、事業部長の業績を評価しボーナスを決めるに当たって、計数的尺度だけでなく、市場環境への対応状況という非計数的な尺度も非常に重視されるようになった。それに、業績測定およびボーナス・システムについて、本社費システムに関する見直しと業績測定尺度へのROA(総資本利益率)とROE(自己資本利益率)の追加、という2つの変更が加えられた。

本社費システムについては、従来、本社費予算を一括して、予定売上高と従業員数に比例して事業部に割り当てるという方法が採用されていた。本社は管理スタッフや管理サービスなどについて多大な権限を有していたため、各事業部は本社サービスに依存するところが大きかった。売上高や従業員数のより大きな事業部はより多くの本社サービスを利用するから、それらの事業部により多くの本社費を割り当てるという方法は、適切であったといえる。ところが、1992年の変革以降、こうした決め方が適切であるかどうか疑問視されるようになった。意思決定の権限を事業部長に大幅に委譲するにつれて、事業部が必要とする管理スタッフやサービスを事業部独自に賄った。このような背景の下で、売上高と従業員数のより大きな事業部が、必ずしもより多くの本社サービスを使うとは限らない。むしろそれらの事業部は、より高い自己充足性をもっており、本社サービスをあまり利用しないと考えられる。従って、従来適切だった本社費システムが適切でなくなった。そこで、本社のサービスを実際に利用する部分のみに対し本社費を支払うという本社費システムが用いられるようになった。また、事業部長に与えられた権限の中に、投資権限があった。事業部長にとって、投資額も管理可能になったので、業績測定において、投資効率についてもみる必要が生じた。そこで、業績測定尺度に新たにROAとROEが追加された。

事業部の経営自主性が高まり、市場環境への対応が強調されるにつれて、事業部長は自分の意思決定や経営管理に有用な情報や分析やアドバイスを適時に提供してくれるコントローラーを必要とするに至った。情報の迅速な提供がなければ、事業部長の意思決定は遅れ、変化への対応能力も低下するからである。そこで、コントローラーは、事業部長が求める情報などを正確に提供するために、従来のように財務諸表上の数値を計算分析するだけでは不十分であり、自部門から踏み出して数値と業務状況との結合に関する情報の獲得、および運営状況と問題点等に対する理解を迫られるようになった。より多くの事実を理解し、より多くの情報を獲得するようになればなるほど、経営管理者に提供するアドバイスもますます正確であり有用である。彼らの主な役割も、従来の予算の編成や財務諸表の作成のような伝統的なものから、コンサルタント的なものに移行してきている。

以上のように、エイサーでは、経営環境の変化に対応して管理会計システムが見直されたが、その見直しは戦略に合致するように行われた。

5. 第二部 大同社の事例

（第4章 事業部制の導入と管理会計システムの設計、および第5章 競争力の低下と管理会計システムの変更）

第二部は大同社の事例に関する内容である。変革前と変革以降の状況についてはそれぞれ第4章と第5章で説明している。大同社は、どのような経営環境の変化に直面し、それに対応して管理会計システムをどのように変更したか、を要約してみると、以下のようになる。

大同社の情報製品の売上高の90%以上は、外国大手のパソコン・メーカーに対するOEM供給によるものである。それ故、同社は顧客ニーズの多様化という外部環境の変化から、自社ブランド・パソコンの生産販売を主な業務としているパソコン・メーカーほど、大きな影響を受けなかった。しかし、1990年代パソコン業界で始まった激烈な価格競争に連動して、OEM顧客は価格の引き下げを要求してきた。さらに、OEM生産者としての台湾メーカーが多いので、OEMオーダーの獲得をめぐる競争も激しくなった。それと同時に、同社でも振替価格設定方式の欠陥による原価管理努力鈍化という内部問題が顕在化した。変更前、大同社は交渉価格方式を採用し、自社の事業部が生産しているものについては、外部からの購入を認めなかった。それによってエイサーと同じように、双方の事業部の間に振替価格をめぐる言い争いが生じる、供給事業部の原価低減インセンティブが鈍化するなどといった問題がもたらされた。このような状況の下で、高い振替価格で購入させられた購入事業部は、それを製品価格に転嫁して価格競争力を失い、外部の激しい競争に太刀打ちできなくなるか、製品価格に転嫁しないで、競争価格で販売することにより赤字を蒙るかという二者択一を迫られることになった。いずれにしても、購入事業部だけでなく、会社全体にとっても製品競争力が低下した。これらの経営環境の変化によって、大同社の競争力が低下し、経営成績が悪化した。

そこで、1997年の変革に当たって、同社は経営環境の変化に伴って生じた競争力低下の問題を解決すべく対応しようとして、全社をあげて最終製品の原価競争力を向上することによって競争優位を獲得しようとする戦略を強化した。そこで、変革に際して、権限・責任構造が変革されると同時に、管理会計システムの見直しが行われた。

同社では、売上高の50%以上を社内供給する事業部は、パーツ・センターに分類されるのに対し、売上高の50%以上を外部市場へ販売する事業部は製品センターとなる。従来、パーツ・センターにせよ、製品センターにせよ、すべて利益センターとして運営し、同じ業績測定およびボーナス・システムが適用されていた。ところが、内部振替に伴う内部利益が多く存在するため、最終製品の原価競争力が低下したばかりでなく、本来生産コストの効率化に焦点を当てるべきパーツ・センターは、振替価格の設定に目を奪われ、原価管理努力を怠ってきた。そこで、最終製品の競争力を向上させようとして、パーツ・センターの主な目標が原価の低減にあることを強調し、これをコスト・センターとして位置づけることとした。同時に、パーツ・センターの関心を従来の利益増大から逸らせ原価低減に向けさせるために、パーツ・センターについて、従来の利益という業績尺度を廃止し、新たに在庫回転期間を尺度に追加した。

また、外部競争市価に常に注意して原価競争力をもった製品をつくり出すために、忌避宣言権が事業部に付与され、ターゲット・コストを逆算する市場志向方式も導入された。その上で、最終製品の原価競争力を向上させるために、振替価格の設定方式が従来の交渉価格方式から原価方式（実際全部原価）へ変更された。しかし、原価方式には1つ重大な欠陥が潜んでいる。すなわち、供給事業部の非効率がそのまま購入事業部に転嫁され、振替価格となるコストが市価を上回る恐れがあるという欠陥である。その場合、市価より高いコストで製品を振り替えられた購入事業部の原価競争力は損なわれるであろう。そこで、最終製品に外部競争に太刀打ちできるような原価競争力をもたせるために、振替価格の設定方法として、原則的には実際全部原価で、原価が市価を超える時には市価で振り替えるという独特の新方式（振替製品のコストと市価との低いほうの金額を振替価格にするという方式）が採られるようになった。新方式の導入には、以下の3つの効果が含まれていた。(1)振替価格が市価を上回ることはないため、大同社が望んでいる内製化戦略の実行が確保される。(2)コストを少なくとも市価までに低減しなければならないという動機づけをパーツ・センターに与える。(3)パーツ・センターが市価より低いコストで生産する時、そのコストで部品を調達できるので、製品センターは製品の原価競争力が向上できる。

パーツ・センターの責任・権限構造の変革にせよ、業績測定尺度の変更にせよ、交渉価格方式から新たな振替価格設定方式への変更にせよ、いずれも、その主な目的が組織成員を動機づけて、全社的な力で最終製品の原価競争力を向上するという戦略を有効に実行することにある、という点は注目に値する。

6. 第6章 システムごとの比較分析

第6章から第7章までの第・部ではエイサーと大同社の比較分析を行ったものである。まず第6章では、両社における管理会計システムを比較検討し、システムごとに両社の共通点や相違点を分析し、特に、その相違点をもたらした要因を探究している。このことによって、両社のシステムの選択・設計行動に影響を与えた主な説明要因を明らかにすることができる。

両社とも、経営環境の変化に対応して適切と思われる戦略をとり、さらに、その戦略に合致するよう管理会計システムを見直してきた。しかしながら、両社の環境への対応の仕方が非常に異なるため、その管理会計システムに少なからぬ相違が見られた。その相違点をまとめて見れば、以下ようになる。

両社の管理会計システムの相違点

	エイサー	大同社
振替価格設定方式	交渉価格方式	独特の方式 (コストと市価との低いほう)
業績ボーナスの決定	1)計数的尺度だけでなく、 非計数的尺度も重視する 2)政策性支出制度はない	1)計数的尺度によって決定する 2)政策性支出や製品開発などの配慮
予算管理システム	1)公式的予算会議はない 2)環境対応のために予算計画を 厳守しなくてもよいという予算意識の浸透 3)トップ・ダウンの予算目標設定方式	1)公式的予算会議が頻繁 (毎週部門管理者会議) 2)予算を厳守すべきという予算意識の浸透 3)折衷の予算目標設定方式
事業部コントローラーと 本社コントローラーとの関係	1)事業部コントローラーに対する 採用・配属権限をもっているのは 事業部長 2)定期的会合はない	1)事業部コントローラーに対する 採用・配属権限をもっているのは 本社コントローラー 2)定期的会合がある(コントローラー会議)

第6章で利用された方法としては、まず、システムの設計と運営に影響する要因について論じた従来の文献をレビューした上で、そこから可能な説明要因を取り上げる。次に、それらの要因によってエイサーと大同社におけるシステムの相違が説明され得るかどうかを分析検討し、両社のシステムの相違についての可能な説明を試みる。

システムごとに取り上げられた可能な説明要因は、次の通りである。振替価格設定システムについては、意思決定環境の不確実性、企業文化、戦略、事業部権限の大きさであり、業績測定および業績ボーナス・システムについては、環境の不確実性と戦略であり、予算管理システムについては、環境、規模、多角化の程度、組織構造、戦略であり、コントローラーの役割については、環境の不確実性、事業部長の自主性の程度、戦略である。

そして、分析検討の結果、両社のシステムの相違の全体を最もよく説明できた唯一の要因は戦略であった。エイサーが採用している戦略の下では、市場環境への適応が非常に重視されているため、その戦略を「適応戦略」と呼ぶ。一方、大同社が採っている戦略では、全社をあげて原価競争力の向上が非常に重視されているため、その戦略を「統合戦略」と呼ぶことができよう。

7. 第7章 情報的経営資源の蓄積と管理会計システム

第6章における分析検討の結果、両社の管理会計システムの相違が戦略の分類でほぼ説明され得ることが明らかになった。なぜ戦略をもって説明できたのであろうか。管理会計システムは情報システムであることを考えると、戦略でシステムの相違を説明できたのは、2つの戦略が必要とする情報のタイプが違いため、異なった管理会計システムが採用されたからと思われる。つまり、戦略によって、蓄積したい情報的経営資源

の内容が変わってくるであろうし、その蓄積のプロセスも異なるであろう。そこで、情報システムとしての管理会計システムは、そうした情報の収集・蓄積と何らかの関連があると考えられる。従って、第7章では、経営戦略の構成要素の1つとして情報的経営資源の蓄積という観点から、エイサーと大同の両社の戦略と管理会計システムとの関係を明らかにしている。

エイサーは市場状況に注意していちちはやく対応できるように、外部の市場情報をより重視し、市場情報を蓄積重点としている。市場に近く、具体的な状況を知悉している事業部長によって意思決定が行われる時に、初めて合理的な決定を迅速に行うことができる。それ故、エイサーは、市場情報をきめ細かく積極的に蓄積し適切な行動をとる、という動機づけを事業部長に与えるために、事業部長に大幅な意思決定権限を委譲した。事業部に関する経営管理の全てを任せられた背景の下で、市場の情報等に基づいて速いスピードで適切な意思決定ができる事業部長が育てられるに至った。このような人材の育成という資産の蓄積も見逃してはならない。他方、大同社では、本社が責任をもって社内に分散した力を適切に集中し、全社としての生産効率を追求することが強調されるため、内部技術・生産情報が必要である。情報蓄積の重点は技術・生産ノウハウにある。技術・生産ノウハウについての情報を蓄積するには、時には一事業部の経営資源や能力を超えた投資と改善が必要である。従って、社内に分散した力を適切に集中させるために、本社は依然として多大な権限をもっている。(両社の蓄積重点が違うと指摘したが、その相違はあくまでも相対的な意味においてである。)

(1)交渉により振替価格が設定されれば、当事者双方はお互いに自分の事業部が望んでいる価格が設定されるよう相手を説得するには、その根拠となる十分な情報が必要なので、お互いに当時の市場状況などに関する情報を積極的に収集するであろう。また、事業部が各自に市場情報を蓄積し行動をとるよりも、各事業部が独立を保ちながら、グループとして協力していくほうが、グループ全体の競争力が高まる。かくして、エイサーでは、市場情報の蓄積を促したり、当事者の事業部にはよいコミュニケーションの場を与えて情報の交流・共有を促進するために、交渉価格方式が利用されるのである。

他方、大同社は、振替製品のコストと市価との低いほうの金額を振替価格にするという独特の振替価格設定方式をとっている。こうした方式の導入によって、内製化戦略の実行が確保される(振替価格が市価を上回ることはないから)とともに、コストを少なくとも市価までに低減しなければならないという動機づけが供給側に与えられる。内製化が確保されれば、規模の経済性が追求できるばかりでなく、より多くの生産業務の経験を積み、より多くの生産ノウハウを蓄積できる。また、原価低減の動機づけをうけ、供給側は生産能率の向上に関するノウハウを積極的に蓄積することが期待できよう。

(2)業績ボーナスの決定について、エイサーは、計数的尺度だけでなく、非計数的尺度をも重視している。特に市場環境への対応が重視されている。市場状況にどう対応すべきかを決める前に、いうまでもなく、当時の市場情報を充分かつ迅速に蓄積しなければならない。そこで、事業部長や事業部成員は市場情報を積極的に収集して対応行動をとるよう動機づけられる。

これに対し、大同社では業績ボーナスが計数的尺度によって決められる。しかし、政策性支出や新製品件数や製品開発の進捗度や新規投資額には、特別の配慮がなされている。政策性支出とは、全社的な政策上の考慮により、発生せざるを得ないような費用の増加あるいは収益の減少のことをいう。例えば、政府の発注する研究開発業務を受けても儲からない(時には赤字が出る)が、その業務の技術水準が高いので、技術を蓄積するという会社の政策のためにその業務を受けなければならない。この種の政策性支出は、事業部(長)にとって管理不能なものであるから、ボーナスを決める際に特に配慮する必要がある。また、将来の技術能力に備えるための投資や研究開発を重視するよう事業部長を動機づけるために、この部分についても配慮される。要するに、事業部に技術・生産ノウハウの蓄積に喜んで協力してもらうために、業績ボーナスの決定に際して、政策性支出と研究開発の状況などについて格別の配慮がなされていると解釈できる。他方、エイサーでは、こういう政策性支出制度はない。

(3)予算管理システムについて、エイサーでは、各事業部の自主性が高く、各自の市場環境に対応していくためには、各自の市場情報が重要であるので、事業部長を集めて公式的な予算会議を開く必要はない。むしろ予算の執行状況にあまり干渉せず、事業部長に任せるほうが環境の変化に迅速に対応できる。このような状況下では、事業部長は適切な対応策をとり目標を達成するために、市場情報の収集に対し積極的となる。加えて、予算計画を必ず守らせるのではなく、より重視すべきは、環境変化に対応して最終的に望ましい目標を達成することであるという意識が組織中に浸透している。こうした予算意識の浸透には、市場環境の変化および変化への対応行動に絶えず関心をもつという動機づけを組織成員に与えようとする目的が窺われる。

他方、大同社の場合、予算会議としての「各部門管理者会議」が毎週開かれる。そのメンバーはトップ・マネジメント、本社コントローラー、各事業部長である。会議の席上、事業部長は、予算の執行状況、達成の可否およびその理由、そして対応策などを報告する。報告できるには、技術・生産に関する情報を随時に収集し注意することが必要であろう。また、そうした予算会議によって、トップ・マネジメントと本社コントローラーは常に予算の執行状況や異常の発生などをモニターできる。そこで、全社的観点から全社的な力で適切な対応策を適時にとることも可能となる。加えて、予算が厳守されるべきという意識を組織成員に強く浸透させている。従って、たとえ外部市場に少しの変化が生じたとしても、依然として自分のあるべき生産のあり方を追求し、内部生産に対するコントロールを重視するのである。

なお、トップ・ダウンの予算目標設定方式対折衷の予算目標設定方式は、別の違う観点から説明されると思われる。すなわち、両社とも、予算目標設定方式が戦略と権限委譲の考え方を補完するために利用されるのである。エイサーでは、徹底した分権化によって引き起こされるかもしれない目標整合性喪失の問題を回避し、各事業部を全社的目標の下で統合するために、トップ・ダウン方式が利用される。他方、大同社の場合、事業部が厳しい統制をうけ、予算を厳守しなければならないという背景の下で、事業部のモラルを向上させようとして、トップ・ダウン方式でなく、折衷方式がとられる。

(4)大同社では、事業部コントローラーの採用・訓練は本社コントローラーの権限であり、彼らをどの事業部に派遣するかあるいはジョブ・ローテーションするかを決めるのも本社コントローラーである。また、本社コントローラーが主催するコントローラー会議が定期的に行われる。こうした会議を通じて、本社コントローラーは各事業部の状況や問題をモニターし、全社的目標に反することが行われていないかをチェックすることもできる。そこには、生産・技術志向に基づき集権管理を行い、内部情報を本社に蓄積する狙いがあったと思われる。

これに対し、エイサーは事業部内の情報を本社に集めるという戦略を持っていないので、コントローラーを定期的集める会合の必要性はない。さらに、もし定期的なコントローラー会議をもてば、コントローラーは外部情報よりも内部情報の蓄積に関心を持つようになるであろう。むしろ、市場情報の収集が重要なので、事業部内の情報を集める動機づけを与えてしまわないように、定期的なコントローラー会議は行われたいと考えられる。また、コントローラー会議を重視しないので、コントローラーの採用や配属は本社が行う必要はない。それ故、エイサーでは、事業部コントローラーに対する採用・配属権限をもつのは本社コントローラーではない。本社のコントローラー部門に所属し定期的に報告する場合に比べれば、直接的に事業部に属し事業部の経営管理者への報告に専念するほうが、事業部コントローラーは事業部長が市場環境に対応するために必要な情報の収集により積極的となろう。

8. 本論文の結論

本論文の結論として、以下の3点が述べられている。

(1)本研究によって、経営環境の変化 → 経営戦略 → 管理会計システムの変更 という関係がエイサーと大同社の事例によって明らかとなった。両社とも、経営環境の変化に対応して適切と思われる戦略をとり、さらに、その戦略に合致するよう管理会計システムを見直してきた。管理会計システムは戦略実行の役割を果たしているといえる。

(2)エイサーと大同社は、同様の環境変化に直面したが、それに対応して見直された管理会計システムは、大きく異なっていた。それは、両社の戦略が異なっていたからである。つまり、戦略が両社の管理会計システムの選択・設計行動に影響を与える主な要因であるといえる。

(3)経営戦略の1つとして情動的経営資源の蓄積という考え方を導入すれば、管理会計システムが情動的経営資源の蓄積を促進する、ということが両社の事例によって明らかになった。さらに、蓄積したい情動的経営資源の重点内容が異なると、設計される管理会計システムのあり方が異なることが明らかとなった。両社の管理会計システムの相違は、少なくとも本論文で叙述した部分に関しては、情動的経営資源の蓄積重点の相違によって説明され得るのである。

経営戦略に応じて、蓄積したい情動的経営資源の重点内容が異なり、さらに、設計される管理会計システムも違ってくる。管理会計システムが重点となる情動的経営資源の蓄積を促進する。情動的経営資源を収集・蓄積する目的は、それを利用してより適切な意思決定や行動を行うことである。この観点から、収集・蓄積された情動的経営資源は、組織学習を促進し、将来の具体的な戦略を生み出すベースになると考えられる。かくして、管理会計システムは新たな戦略策定促進の役割を果たすという可能性が見出せる。

しかし、そこでは、1つ注意しなければならない点がある。情報システムとしての管理会計システムが情報を測定・収集し、情動的経営資源の蓄積を促進するだけでなく、情報の流れ(情報を獲得するチャネル)にも影響を与える。すなわち、システムの設計によって、情報の流れが影響される。従って、主に内部情報の収集を重視するシステムは、内部情報の流れを強調し、外部市場情報の流れにあまり関心をもたないので、将来の適応戦略の採用を妨害するであろう。つまり、現在採用している管理会計システムは、将来に策定する戦略に影響を与えると思われる。将来の戦略をうまく実行させるには、その戦略に必要な将来のための情動的経営資源を今期で蓄積しなければならないかもしれない。そのために、管理会計システムは、今現在とっている戦略と必ずしもフィットしていないということがあり得る。そうした状況は、管理会計システムは戦略に適合すべく設計されるという主張と矛盾するように思える。実際にはそのような状況が存在しているのか、もし存在しているとするれば、今現在の戦略と将来とりたい戦略との間にはさむ管理会計システムが具体的にどのようなあり方を呈しているのか、そのことがどのような影響を及ぼすのか、また、どちらの戦略にどう対応すべきか、について、実態調査も含めて、さらなる研究を行う必要があると思われる。