

論文題目 『経営戦略と管理会計システム  
—台湾情報機器企業の分析を中心として』

審査員 伊藤邦雄  
尾畑 裕  
佐藤郁哉  
沼上 幹  
廣本敏郎

1

本論文は、激烈な国際競争の中で業績低下に直面した台湾の情報機器企業が競争力を取り戻す過程において行った管理会計システムの見直しを素材にして、管理会計システムの役割を解明したものである。本論文の構成概要は、次の通りである。

序章 問題設定

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3章 競争力の低下と管理会計システムの変更

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5章 競争力の低下と管理会計システムの変更

第三部 両社の比較

第6章 システムごとの比較分析

第7章 情動的経営資源の蓄積と管理会計システム

第8章 要約と結論

2

本論文の序章および第1章では、台湾の情報機器企業が国際競争力を強化する上で管理会計がいかなる役割を果たしてきたかを研究するために、関連する従来の研究がサーベイされ、また、台湾の情報機器産業の発展概況が説明されている。本研究では、管理会計システムの詳細かつ具体的な記述が不可欠である。そこで、インタビューに基づく事例研究が、本論文の基礎となる。調査対象企業としては、エイサーと大同社が選定された。

本論文の第一部では、エイサーの事例研究が行われている。具体的には、振替価格システム、本社費配賦システム、業績評価尺度、予算管理システム、およびコントローラー制度について、いかなる変更が加えられたのか、その理由は何であるかについて詳細な記述が行われている。

本論文の第二部では、大同社の事例研究が行われている。具体的には、振替価格システム、業績評価尺度、予算管理システム、社内借入金制度、品質原価計算、コントローラー制度などが研究され、また、振替価格システムと業績評価尺度が変更されたことについて、その内容および理由が詳細に記述されている。

第6章と第7章ではエイサーと大同社の管理会計システムが比較され、その違いが説明されている。第6章では、振替価格システム、業績評価尺度、予算管理システム、およびコントローラー制度といったシステム毎に比較が行われている。たとえば振替価格システムについて、変更前は、両社とも交渉価格方式が採用され、また購入事業部に忌避宣言権は与えられていなかったが、変更後は、エイサーでは忌避宣言権が与えられ交渉価格方式は維持されたのに対し、大同社では交渉価格方式から原価方式に変更された。ただし、原価が市価を超えるときは市価で振り替えるという条件が付加された。同時に、購入事業部には忌避宣言権が与えられ、外部からの購入が認められた。このようなシステム変更の違いを、筆者は両社の戦略の違いに求めている。すなわち、エイサーでは、不確実な環境に対し迅速かつ適切に対応することにより競争優位を達成し迅速とする戦略が採られるため、組立業務をマーケットに近い購入事業部に移管した上で、製品市場の状況を迅速に当事者にフィードバックし双方が協力して適切な対応を図ることを期待して交渉価格方式が維持されたのに対し、大同社では、コスト競争力を改善し全社努力によってOEM契約を獲得するという戦略を実行すべく、パーツ・センター(供給事業部)をコスト・センターとして管理することにした上で、上述のシステムに変更されたというのである。第7章では、経営戦略の1つとして情動的経営資源の蓄積という観点から管理会計システムの違いを説明することが試みられている。すなわち、適応戦略を採用するエイサーでは市場情報の蓄積を促進するシステムが設計されているのに対して、統合戦略を採用する大同社では内部情報、生産技術情報の蓄積を促進するシステムが設計されているという。

本論文の最終章では、台湾の情報機器企業は、国際競争力強化のために適切と考え採用した戦略に合致するよう管理会計システムを変更してきた(戦略実行の役割期待)と結論している。また、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命題の成立を実証できたと主張する。更に、その知見を踏まえて、管理会計システムは、将来の戦略策定の役割、機能を果たし得ることを指摘している。

以上が、本論文の主な内容である。

3

本論文について、評価すべき主要な点は、次の通りである。

第1は、台湾の情報機器企業において、その国際競争力を取り戻す過程において、管理会計システムがいかに設計・変更されてきたのか、また、何故そのような設計・変更が行われたのかについて詳細な記述が行

われていることである。企業環境が大きく変化した伝統的な管理会計は陳腐化しているという問題意識から、そのような調査研究の必要性が痛感されている今日、貴重な貢献である。しかも、単に特定のシステムを対象とするのではなく、企業の管理会計システムの全体を捉えようとし、更に、企業間の比較も試みており、非常に意欲に溢れた研究となっている。

第2に、管理会計システムと経営戦略の間の密接な関連を実証した点である。筆者は、それぞれの経営問題を解決すべく管理会計のサブ・システムが変更されてきたことについての詳細な研究を踏まえた上で、エイサーと大同社が同様の経営問題に直面しながら異なったシステム変更を行っていることに注目し、その違いが、自社ブランド製品の製造・販売に力を注ぐエイサーが、市場動向に迅速かつ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適応戦略を採っているのに対し、OEM生産を中心とする大同社では、全社をあげて製品の原価競争力を向上させることによって競争優位を獲得する統合戦略が採られていることに起因していることを明らかにした。

第3に、管理会計システムが企業内の情報の流れや、情報蓄積のあり方に影響を及ぼすことを指摘した点である。適応戦略を採るエイサーが絶えず市場情報に関心を示しているのと比較して、統合戦略を採用する大同社では、組織内部の調整、生産ノウハウの蓄積に努めていることを観察した筆者は、そのような情報蓄積の重点と管理会計システムとの関係に着目し、両社のシステムの違いをその蓄積重点の違いによって説明しようとしたことは、本論文のメリットの1つである。従来の管理会計研究では、特に経営原価計算論として展開されるようになって以来、企業経営に有用な情報をいかに測定・伝達するかということが課題とされてきた。筆者は、管理会計システムの機能として、それ自体が情報を生産し提供するというだけでなく、組織構成員自身の情報収集行動に影響を及ぼすという側面を明らかにし、更に、そのような組織内の情報蓄積に対する影響を通じて経営戦略の策定に影響を及ぼすことを指摘したが、それらの指摘は、管理会計研究に新しい視点を提供するものであるといえる。

他方、本論文の主な問題点としては、次の諸点を指摘できよう。

第1は、方法上の問題である。特に、本研究はインタビューによる事例研究を基礎としているが、筆者は、エイサーでは4人のコントローラーに計30時間、大同社では2人のコントローラーに計20時間のインタビューを行ったにも拘わらず、インタビュー相手の職位、インタビューの日時、場所が明示されていない点が指摘されねばならない。これらの基礎情報は調査結果の解釈にも関わるであろうから、筆者はこれをより明示的に記すべきであった。また、システム設計者たるコントローラーだけでなく、当該システムの下で業務を行う経営管理者などにもインタビューしていたなら、また違った発見があったかもしれない。

第2は、システム変更の理由を解釈する上で、やや強引さが見られる点である。筆者は、調査したシステム変更のすべてを経営戦略に関連づけて説明しようとするが、そのため、時に強引な解釈が行われている。たとえば、エイサーにおける本社費の配賦方法の変更は単に責任会計システムの整備であったと解釈することでも可能であろう。システムや制度の設計・変更は、さまざまな理由、目的で行われる。結論を急ぐあまり、せつかく苦労して収集した貴重なデータが十分に活用されていないように思われる。この点は、次の問題点をも引き起こしている。

第3は、管理会計システムと戦略の関係に関する議論が単純化され過ぎている点である。筆者は、エイサーのシステムは全体として適応戦略に合致し市場情報の蓄積を促進するのにに対し、大同社のシステムは全体として統合戦略に合致し内部情報、生産技術情報の蓄積を促進するというが、それはあまりに単純な議論であろう。たとえばエイサーの振替価格システムの変更において、システム変更前に、変更後も内製が行われるよう、猶予期間を与えて目標原価に基づく原価管理が行われたことが捨象されている。同様に、情報蓄積と管理会計システムの関連についても議論の単純さを指摘できよう。筆者は「管理会計システムを導入していれば、2つの情報がいずれもある程度蓄積される」(182頁)と述べているが、この点についてはより深い分析も可能だったのではなかろうか。また、上述の本社費の配賦方法の変更に関して、それは徹底した分権化戦略に合致した変更であったと主張するのであれば、それは、戦略実行の結果としての実態の変化に基づくシステム変更であり、本論文で指摘されている戦略実行のためのシステム変更とは異なる。

これらの問題点は、筆者も自覚しており、今後の研究に期待したい点である。

本論文は、台湾の情報機器企業の管理会計実務に関する貴重な研究成果であり、学界に大きな貢献をなしたものと認められる。上述した問題点も本論文の価値を損なうものではない。よって、審査員一同は、所定の試験結果をあわせ考慮して、本論文の筆者が一橋大学学位規則第4条第1項の規定により一橋大学博士(商学)の学位を受けるに値するものと判断する。