



戦略的管理会計についての研究 : 日本企業の分析

安酸, 建二

(Degree)

博士 (経営学)

(Date of Degree)

2000-03-31

(Date of Publication)

2008-03-04

(Resource Type)

doctoral thesis

(Report Number)

甲2058

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.11501/3172999>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/D1002058>

※ 当コンテンツは神戸大学の学術成果です。無断複製・不正使用等を禁じます。著作権法で認められている範囲内で、適切にご利用ください。



戦略的管理会計についての研究：日本企業の分析

安 酸 建 二

序 文

戦略的管理会計論 (strategic management accounting) あるいは戦略的コスト・マネジメント論 (strategic cost management) は、組織の様々な戦略問題と管理会計システムの関係性を扱うかなりの広がりを持つ研究領域へと現在発展しつつあるが、その多くが戦略的な志向を持った管理会計システムをいかに構築していくかという規範的かつ概念的な議論から成り立っており、そこで提唱されている考え方やシステム展開がどの程度現実に当てはまるのかはほとんど明らかになっていない。

そこで、本研究の基本的な目的は、日本企業を対象にこれらの議論がどの程度当てはまるのか、あるいは、存在するとすればどのような形態で存在するのかを、実態調査を通じて明らかにし、現実のデータから戦略と管理会計システムの関係についての理解をより一層深めることにある。これは、組織の戦略との関係で、管理会計システムが実際にどのように用いられているのかを、現実のデータを通じて明らかにしようとする試みである。

さて、このとき、「戦略」あるいは「戦略的」という言葉をどのように理解するかが、まず戦略的管理会計研究の出発点として重要な意味を持つことになる。戦略的管理会計研究を、戦略と管理会計システムの問題を扱う研究領域と広く理解すれば、現状では、戦略論の領域で培われてきたいくつかの戦略観あるいは戦略概念に基づいて、それに対する管理会計システムの設計や利用、あるいは管理会計システムに期待される役割や機能が研究されつつあり、戦略的な機能を持った管理会計システムについて様々な提言が行われている。

これまでの戦略的管理会計の諸研究で特に注目すべき点は、異なる戦略観あるいは戦略概念の下では、管理会計システムに期待される役割や機能も大きく異なることである。例えば、以下で述べるように、伝統的な戦略論に立脚すれば、管理会計システムは、戦略策定のための分析ツール、および戦略実行のコントロール・システムとして理解されるが、

創発戦略を強調するいわゆるプロセス型の戦略論を前提にすれば、管理会計システムは、組織階層間のインターアクションを促進することによって戦略問題に対する組織学習を刺激し、ときには新たな戦略を創発する可能性を持った装置としても理解される。

これが示唆するのは、どのような戦略観あるいは戦略概念に基づくかによって、管理会計システムに期待される役割や機能が異なり、当然研究すべき具体的なテーマも異なってくるということである。言い換えれば、研究者自身が戦略をどのように理解するかが、管理会計システムの戦略的機能のどの側面に光を当てるかに大きな影響を与えるといえる。そこで、この序文というやや自由な場を借りて、本研究での戦略観とそれに対する戦略的管理会計観を簡単に述べておく必要がある。

「戦略」という言葉は、実に様々な意味でこれまで用いられてきたが、本研究では、伝統的な戦略論に立脚して、事前の合理性、論理性、計画性を持った組織の将来の環境適応や競争のための指針や構想として戦略を理解する立場をとる。この意味で、結果的に実現された戦略 (realized strategy) ではなく、事前に意図された戦略 (intended strategy) に注目することになる。

本研究において、戦略をこのように理解するのは、筆者の個人的な見解に基づくだけでなく、今日の日本企業に見られる事業の再構築に伴う「選択と集中」というキーワードの背後に、上述した戦略観がまさに存在すると思われるためである。

もちろん、筆者は、創発戦略の存在やプロセス型の戦略論を否定するつもりはない。ただ、戦略に対するこうした見方を強調しすぎると、戦略が本来持っている意味や存在そのものが不問に付されることになるという野中教授の指摘をここでは紹介しておきたい¹。

さて、戦略を事前の合理性、論理性、計画性を持ったものと理解すると、この特徴を維持するためには、まず事前の分析が必要になる。特に、環境適応や競争問題を戦略が扱うならば、環境や競争関係についての分析が不可欠となる。初期の戦略論は、一部の戦略家

¹ 野中[1983, p.34]を参照されたい。

のひらめきや直感というアートの世界から、戦略策定をできるだけ論理的・科学的な理路整然としたプロセスに置き換えることを目的に発達したといわれるが、こうした戦略論が、環境分析と自社能力分析を強調し、環境の機会と自社能力の強みの擦りあわせから戦略を策定すべきと主張していることを見ても、事前の分析がいかに重要であるかがわかる。

さらに、事前に意図された戦略を実現するためには、組織に対して適切なコントロールが行われる必要があるが、組織のコントロールもまた戦略の実現に向けて事前に意図されたものでなければならない。

こうした点で、本研究では、戦略策定のための分析ツール、および戦略実行のためにコントロール・システムとして管理会計システムを理解し、この観点から管理会計システムの戦略的な側面を明らかにしていく。

さて、本論文の構成について簡単に触れておこう。すでに述べたように、戦略と管理会計システムの問題を研究していく場合、まず問題となるのが戦略をどのように理解するかということであるが、第 1 章では、伝統的な分析型の戦略論、特に戦略の策定と実行を一連の包括的なプロセスと捉える戦略的マネジメントの考え方を基本的な戦略モデルとして採用し、この戦略の策定と実行という観点から、管理会計システムに期待される戦略的機能ないし役割を明らかにしていく。

第 2 章から第 5 章までは、これまでの戦略的管理会計研究の成果を踏まえながら、第 1 章で考察した管理会計システムに期待される戦略的な機能や役割が、どの程度現実に存在するかを、1999 年 6 月に行った郵送質問票調査の分析を通じて明らかにしていく。

具体的には、第 2 章および第 3 章では、SBU レベルの戦略実行において、コントロール・システムとしての業績測定・評価システムの設計や利用に影響を与える変数を明らかにしていく。これに関連する先行研究では、いくつかの戦略概念が、業績測定・評価システムの設計や利用に影響を与える変数として指摘されているが、この一方で、どの変数もつ

とも影響を与える変数であるかはこれまでのところ特定されておらず、これは、業績測定・評価システムの設計や利用の背後にある目的あるいは論理が特定されていないことを意味する。そこで、この変数を特定することが基本的な研究課題となる。

第4章では、これまでの戦略的コスト・マネジメント論で展開されてきた議論を整理して、そこで想定されているコスト・マネジメントの展開が、現実に行われているかどうかを確認する。このときコスト・マネジメントの背後にあるコスト低減戦略の抽出を試みると同時に、コスト低減活動をコントロールするために、コスト低減を実現していく上での重要な要因に対して、測定可能な管理指標が目標として設定されているかどうかについてもあわせて分析していく。

第5章では、戦略策定において必要な情報の分析ツールあるいはフレームワークとして管理会計システムを理解し、戦略策定における会計情報の重要性と、情報の分析・収集に会計部門がどの程度関与しているのかについて明らかにしていく。

特に、これまでの戦略的管理会計論で強調されてきたのは、競合他社分析の一環として、競合他社の収益性やコスト、その背後にあるコスト構造などに関する外部情報を管理会計システムを通じて収集し、戦略策定プロセスに対して提供することであり、この役割を管理会計担当者が担うべきことであるが、この提言が現実にとどの程度当てはまっているかが、調査の焦点となる。

第6章では、本研究の結論を述べると同時に、この研究が持つ戦略的管理会計研究へのインプリケーションを述べる。

本論文を作成する上で、多くの方々のお世話になった。まず、今回行った質問票調査にご協力いただき、貴重なお時間を割いてご回答いただいた実務家の皆様に心からお礼申し上げます。

また、質問票の作成や本論文を執筆する上で、多くの方々からご指導、ご鞭撻をいただ

いた。とりわけ、筆者が以前所属していたゼミナールの指導教授である小林哲夫先生、現在所属しているゼミナールの指導教授である谷武幸先生、また、加登豊先生、國部克彦先生に心からお礼申し上げたい。

神戸大学管理会計研究会での研究発表やゼミナールでの研究発表を通じて、諸先生方や大学院生の方から本研究に対して多くの貴重なコメントをいただいた。この場を借りて、心より感謝申し上げたい。

もちろん、本論文のありうべき誤謬はすべて筆者の責任であることはいうまでもない。

安 酸 建 二

目 次

序文

第 1 章 戦略的マネジメントにおける管理会計システムの役割……………1

はじめに……………1

第 1 節 戦略的マネジメントにおける管理会計システムの役割……………2

1-1 依拠する戦略モデルとしての戦略的マネジメント…2

1-2 戦略的マネジメントにおける管理会計システムの役割…5

—Palmer の所説を中心にして—

第 2 節 戦略的管理会計論の類型……………9

—戦略的マネジメントの視点からの考察—

2-1 本研究のフレームワークとしての戦略的マネジメント…9

2-2 管理会計システムを通じた戦略的なポジションの分析…10

2-3 戦略実行とフィードバックのための測定システムの開発…12

第 3 節 本研究の課題……………14

3-1 基本的な研究課題…14

3-2 研究方法…15

3-3 個別的・具体的な研究テーマと本論文の構成…15

第 2 章 戦略実行におけるコントロール・システムの設計問題……………18

—既存研究のレビューと問題提起—

はじめに……………18

第 1 節 伝統的コントロールから戦略的コントロールへのシフト……………19

—コントロール概念の拡張—

1-1 伝統的コントロール・システム…19

1-2 伝統的コントロールの具体的なシステム展開…21

1-3 戦略的コントロール・システム…23

1-4 戦略的コントロールの具体的なシステム展開…25

第 2 節 戦略タイプに適合したコントロール・システムの設計……………26

2-1 戦略とコントロール・システムの適合性…26

2-2 コントロール・システムの設計に影響を与える戦略…29

2-3	環境適応パターンとしての戦略とコントロール・システムの適合性…30
	(1) 全社的な環境適応パターンとしての戦略…30
	(2) 全社的な環境適応パターンを戦略概念として用いた管理会計研究…33
	—Simons[1987a]の研究を中心として—
2-4	競争戦略とコントロール・システムの適合性…37
	(1) SBUで追求されるポジションとしての戦略…37
	(2) 競争戦略を戦略概念として用いた管理会計研究…38
	—Govindarajan[1988]の研究を中心として—
2-5	戦略ミッションとコントロール・システムの適合性…41
	(1) SBUに与えられるミッションとしての戦略…41
	(2) 戦略ミッションを戦略概念として用いた管理会計研究…42
	—Govindarajan & Gupta[1985]の研究を中心として—
2-6	製品ライフサイクルとコントロール・システムの適合性…48
2-7	戦略の有効な組合せとその下でのコントロール・システムの設計…51
	—Langfield-Smith[1997]の所説を中心にして—
2-8	Langfield-Smith[1997]の所説に対する批判的検討…54
第3節	研究課題…58
3-1	研究課題…58
3-2	調査対象となるコントロール・システムの設計問題…60
第3章	戦略実行における測定システムの設計論理…61
	—実証分析を通じた説明—
	はじめに…61
第1節	郵送質問票調査の概要…62
1-1	実態調査の目的…62
1-2	実態調査の方法と概要…62
1-3	分析の対象…63
第2節	事業単位に対する戦略ミッションの設定と目標設定…64
2-1	戦略ミッションの設定…64
2-2	事業単位に対する目標設定…65
第3節	差別的な目標設定を行っている企業23社の分析…69
3-1	分析対象の事業単位の特徴…69
3-2	戦略の抽出…72
3-3	戦略ミッションと測定システム・事業単位の競争戦略との相関分析…74
3-4	事業環境と測定システム・事業単位の競争戦略の相関分析…77

3-5	事業単位の競争戦略と測定システムの相関分析	78
3-6	差別的目標設定における測定システムの設計に影響を与える変数	80
第4節	共通目標の設定を行っている企業67社の分析	81
4-1	分析対象の事業単位の特徴	81
4-2	戦略の抽出	82
4-3	事業環境と測定システム・事業単位の競争戦略との相関分析	84
4-4	事業単位の競争戦略と測定システムの相関分析	85
4-5	共通目標設定における測定システムの設計に影響を与える変数	86
第5節	分析結果に対する考察と結論	87
5-1	分析結果の要約	87
5-2	測定結果の利用方法	89
5-3	業績評価の方法	90
5-4	今後の研究課題と本研究の限界	94

第4章 コスト・マネジメントにおける戦略思考と測定システム……………96

はじめに	……………96
第1節	戦略的コスト・マネジメント……………97
1-1	戦略的コスト・マネジメント……………97
1-2	価値連鎖の再編成……………100
1-3	コスト・ドライバーのコントロール……………102
第2節	戦略的な視点からの追加的考察……………104
第3節	コスト・マネジメントに関する実態調査と分析……………108
3-1	実態調査の概要……………108
3-2	コスト・ドライバーの重要性と管理指標の分析……………109
3-3	コスト低減戦略の分析……………113
3-4	組織の基本戦略とコスト低減戦略の分析……………115
第4節	結論と戦略的コスト・マネジメント研究への インプリケーション……………118
4-1	結論と若干の問題点……………118
4-2	コスト低減戦略と組織の基本戦略……………120
4-3	コスト低減戦略……………123
4-4	コスト・ドライバーの重要性と管理指標の設定……………124

第5章 戦略策定における管理会計情報の重要性と会計部門の関与……………125

はじめに……………125

第1節 戦略的ポジショニングのための会計……………126

第2節 実態調査の必要性と研究課題……………129

2-1 管理会計システムを通じた競合他社の分析……………129

2-2 戦略策定への会計部門の関与……………131

第3節 戦略策定における会計情報の重要性と
会計担当者の戦略策定への関与の実態……………132

3-1 戦略策定において重視される情報の実態……………132

3-2 戦略タイプと情報の重要性についての分析……………134

3-3 管理会計部門における情報収集・分析の実態……………137

第4節 分析結果とそれに対する考察……………140

4-1 戦略策定における外部情報……………140

4-2 戦略タイプと情報の重要性……………142

4-3 戦略策定への会計部門の関与……………143

4-4 結びにかえて……………144

第6章 本研究の結論と今後の課題……………145

はじめに……………145

第1節 要約と結論……………146

1-1 戦略的マネジメントにおける管理会計システム……………146

1-2 コントロール・システムとしての管理会計システム……………147

1-3 コスト・マネジメントにおける戦略思考と測定システム……………150

1-4 分析ツール・フレームワークとしての管理会計システム……………151

第2節 今後の戦略的管理会計研究へのインプリケーション……………152

付表……………154

付録A 郵送質問調査票……………161

付録B 調査協力企業一覧……………176

参考文献……………177

第 1 章 戦略的マネジメントにおける管理

会計システムの役割

はじめに

第 1 章の基本的な目的は、戦略的管理会計論あるいは戦略的コスト・マネジメント論でこれまで議論されてきた内容を、戦略論の文脈の上に位置付けることにある。このとき、伝統的な戦略論、特に、戦略の策定と実行を一連の包括的なサイクルと考える戦略的マネジメントの考え方に依拠しながら、管理会計システムの役割を検討する。

もちろん、戦略的管理会計そのものを研究していく上では、個別のテーマについて具体的な考察を行うことがより生産的であると思われるが、この問題を第 1 章で取り上げるのは、これまでの戦略的管理会計論での研究成果が戦略論の文脈に包括的に位置付けられてこなかっただけでなく、戦略的な観点から個別かつ具体的な研究を展開していく上で、まず戦略的な観点とは何かを明確にする戦略モデルの必要性を強く感じるためである。

このための戦略モデルを、伝統的な戦略論、特に、戦略的マネジメントの議論に求めるのは、これまでの戦略的管理会計研究の多くが、暗黙の内に採用してきた戦略モデルであると同時に、「戦略志向」をもった管理会計システムを模索する戦略的管理会計研究において、戦略的マネジメントの考え方は、戦略の策定と実行という、戦略的な管理会計システムが備えるべき「戦略志向」の具体的な内容を与えてくれる。そして、戦略的な管理会計システムを考察しようとする際、戦略の策定と実行という重要な視点を提供するためである。

以下では、戦略的な管理会計システムを考察する際の基本的な戦略モデルを、戦略的マ

マネジメントに関する議論に求め、そのモデルに沿った形で管理会計システムに期待される戦略的な役割あるいは機能を明確にし、第 2 章以降で個別的かつ具体的に扱う研究テーマを設定する。

続く第 1 節では、戦略的な管理会計システムを戦略的マネジメントの観点から理解しようとした Palmer[1992]の所説を手掛かりに、戦略的マネジメントを展開していく上での管理会計システムに期待される役割を検討する。第 2 節では、戦略的マネジメントの考え方を基本的な戦略モデルとして、これまでの戦略的管理会計論の研究内容を戦略的マネジメントの文脈の上に位置付ける。第 3 節では、第 2 節までの議論を受けて、本研究でこれから扱う戦略的管理会計研究としての個別のテーマを示す。

第 1 節 戦略的マネジメントにおける管理会計システムの役割

1-1 依拠する戦略モデルとしての戦略的マネジメント

戦略的マネジメントを展開する上で、管理会計システムに期待される役割を明らかにするために、まず、本研究が依拠する戦略モデルとしての戦略的マネジメントについて明らかにしておこう。

戦略に対する伝統的な研究は、戦略が策定されるプロセスの合理化を中心的なテーマとして設定し発展したといわれる。支配的なアプローチは、Ansoff[1965, 1988]や Hofer & Schendel[1978]にみられるような分析的かつ論理的なものであった。この領域における 1 つの到達点であると思われる Hofer & Schendel[1978]の研究では、規範的な観点から戦略策定プロセスで考慮すべき事項の一連のチェック・リストと、そのための分析ツールの開発に重点が置かれ、戦略策定に対して分析的で論理的なアプローチが採用されている。こうしたアプローチでは、環境分析と自社能力分析に基づいて戦略代替案の探索、評価、選択

という一連の規範的なプロセスが強調される。

こうした伝統的な戦略論は、一般に分析型の戦略論と呼ばれ[奥村, 1989]、一部の天才的な戦略家のひらめきや直感というアートの世界から、戦略策定をできるだけ論理的・科学的な理路整然としたプロセスに置き換えることを目的としているといわれている[野中, 1985, pp.78-79]。また、こうした戦略論の展開は、市場での機会を把握し、組織内の能力をそれに適合させるという「適合パラダイム」に基づいているともいわれており、変化する市場環境に対応して、戦略を立て、その戦略に従った組織内の適合的資源配分および管理システムのパターンの創出にこそ、伝統的な分析型の戦略論のエッセンスがあるともいわれている[奥村, 1989]。

野中[1985, pp.56-57]によれば、こうした考えに立って戦略展開をシステム化したのが SBU (strategic business unit : 戦略的事業単位) 管理や PPM (product portfolio management) であり、この下で、市場環境、戦略、組織、管理システムの一貫性、整合性、適合性が追求され、戦略実行のために業績評価や人事配置までもが SBU の特性に合わせ適合性を要求されてきたという¹。そして、これらの集大成が「戦略的マネジメント (野中の表現では戦略経営)」であると述べている。戦略的マネジメントでは、戦略策定から実行いたる一連の流れにおいて合理性、論理性、計画性が重視され、戦略に対する組織、管理システム、時には管理者のパーソナリティーの適合性や一貫性までもが包括的に問題にされる²。その流れの特徴は、まず環境要因の徹底的な分析と、それに合わせた自社の資

¹ SBU を戦略単位としたマネジメントについては、加護野[1981]、石井ほか[1985, pp.166-177; 1996, pp.102-108]などを参照されたい。特に、加護野[1981]では、GE 社および Dexter 社で 1970 年代の初めに導入された SBU 管理の事例が紹介され検討されている。また、日本企業における SBU 管理の実態については、浅田[1993]による調査を参照されたい。

² 野中[1985, p.57]を参照されたい。もっとも、戦略的マネジメントに対する定義は、これまでのところ必ずしも確立されているとは言えないが、二神[1984, pp.25-30]は、戦略的マネジメントの特徴の 1 つをその包括性に求めている。二神は、戦略的マネジメントの包括性について、「…長期計画システム、戦略計画システム PPBS (planning-programming-budgeting systems) などが計画活動だけをカバーするのに対し、戦略経営の場合には、それがマネジメントの全範囲をカバーしている、…つまり、戦略経営システムは計画活動だけでなく、インプリメンテーション、つまり、組織活動、動機付け、統制といった局面もふくみ、plan-do-see のサイクルでいうと、計画活動だけでなく、実行と統制のステップにもかかわる[p.24]」と、戦略計画との対比において戦略的マネジメントの特徴を指摘している。

源展開を論理的・分析的に行うことによって戦略を策定し、その後に戦略実行の用具としての組織や管理システムを戦略に合わせて論理的に設計するという関係を生み出すことにあるといわれている³。このように、戦略的マネジメントは、分析を通じた戦略策定と、組織や管理システムを通じた戦略実行というプロセスから構成され、さらに、組織の戦略は、戦略の策定と実行というプロセスを繰り返すことによって展開していくと理解される。

もともと、戦略論の世界では、大きく2つの戦略的なプロセスが組織内に存在していることが明らかにされている。1つは戦略的マネジメントの議論に代表されるように、戦略の策定と実行において事前の合理性、論理性、計画性を強調する伝統的な分析型の戦略論であり、もう1つは、戦略の策定過程や実行過程あるいは戦略の実行後における組織学習を通じた創発戦略(emergent strategy)を強調するプロセス型の戦略論である[例えば、奥村, 1989]。プロセス型の戦略論では、戦略を実行していく過程で、当初は意図していなかったような偶発事態に組織が対処するプロセスで生じる組織学習を通じて、創造的で革新的な創発戦略を発達させることが重要視される。

これら2つの戦略的なプロセスは組織内に並存するというのが現在の戦略論での支配的な見解であり⁴、さらに、これら2つの戦略的なプロセスの両方を視野に入れた戦略的管理会計研究の必要性が指摘されているが[小林(啓)ほか, 1994]、本研究では、伝統的な分析型の戦略論、特に、戦略的マネジメントに立脚して研究を進めていく。

この結果として、本研究の焦点は戦略論から見れば限定的なものとなるが、この一方で、こうした戦略的マネジメントの議論を戦略的管理会計研究に積極的に取り入れることによって、管理会計システムの役割を戦略的な視点から検討する場合、戦略の策定と実行という重要な切り口を得ることができる。さらに、合理的かつ論理的な戦略プロセスを前提にした管理会計システムの役割に焦点を絞ることにより、こうした戦略プロセスを暗黙の

³ 野中[1985, p.82]を参照されたい。

⁴ 例えば Fredrickson[1983]、Burgelman[1983a, 1983b]、Mintzberg[1987a]、奥村[1989]、河合[1996]などを参照されたい。

前提に行われてきたこれまでの戦略的管理会計研究の成果を利用できるとともに、こうした戦略プロセスを前提にする戦略的管理会計研究の蓄積に貢献できるものとする。

以下では、管理会計システムの役割を戦略的マネジメントの観点から検討していこう。

1-2 戦略的マネジメントにおける管理会計システムの役割

—Palmer の所説を中心に—

戦略的マネジメントにおける管理会計システムの役割を明らかにするために、ここではPalmer[1992]の所説を手掛かりに、考察を進めていこう。

まず、Palmer[1992]では、戦略的マネジメントは次のように理解されている。すなわち、戦略的マネジメントでは、戦略思考 (strategic thinking) が組織の生存に深く関係し、戦略計画 (strategic planning) は、予算、情報、報酬、組織などのシステムと統合されるべき存在であるとみなされる。さらに、戦略的マネジメントで行われる意思決定は、競争を展開すべき環境の選択と、選択された環境における競争のやり方に関するものであり、そうした意思決定は将来のマネジメントや計画、それゆえに事業の業績にかなりの影響を与えるものであるという⁵。

もともと、Palmer は、戦略的マネジメントのプロセスに関するこれまでの研究は、高度に規範的かつ合理的なパースペクティブに支配されてきたと述べ⁶、戦略が生み出されるプロセスに対する記述的・行動科学的な研究であるプロセス型の戦略論にも触れている。

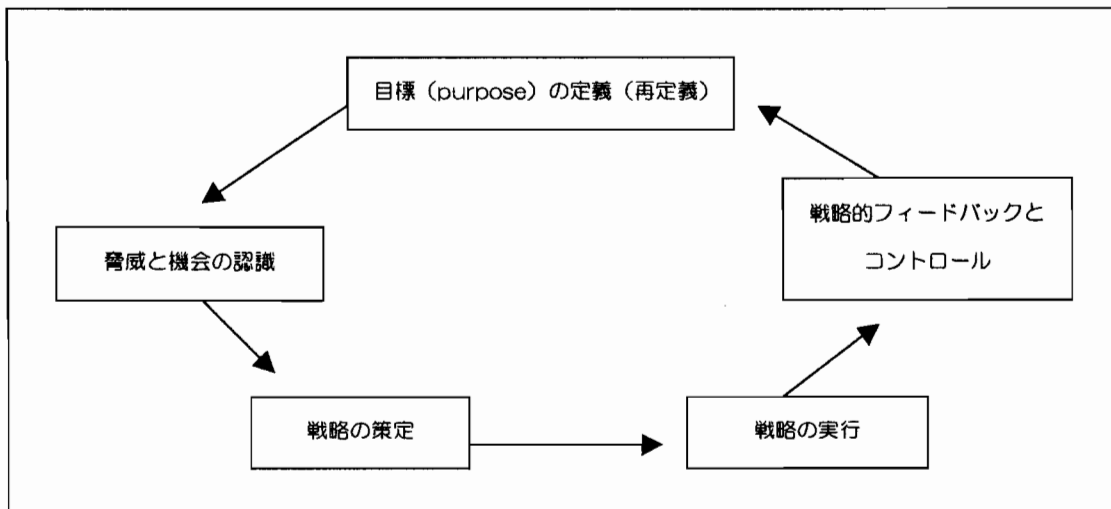
しかし、Palmer は、図 1-1 に示されるように、基本的には分析的な見方を戦略に対してとり、戦略的マネジメントを循環的なサイクルを持った活動と捉えている。Palmer は、戦略的マネジメントを、①ミッション・ステートメントに具体化されるような組織の目的 (purpose) あるいはミッションの定義 (または再定義) から始まり、②ミッションに照

⁵ Palmer, 1992, pp.181-182.

⁶ *Ibid.*, p.183.

らした機会と脅威の分析、③分析に基づいたトップによる戦略の策定、④政策 (policies)、組織構造、資源配分を通じた戦略の実行、⑤表明された目的に結果を一致させるためのモニタリングとコントロールという活動のサイクルとして理解しているが⁷、本研究においては、戦略的マネジメントを、分析の基づいた戦略策定、戦略策定を受けて戦略の実行、そして戦略の実行結果の戦略策定へのフィードバックという循環的なサイクルをもった活動と理解しよう。

図 1-1 戦略的マネジメントのサイクル



Palmer[1992, p.185]より。

さて、Palmer によれば、上述した戦略的マネジメントのプロセスと管理会計担当者あるいは管理会計システムの関係は、①戦略ミッションを識別し、②機会と脅威を識別し、③戦略目標の達成を促進し、組織的な努力をその目標に向けてコントロールするような戦略的な管理会計システムを運用することにあるという⁸。

まず、戦略目標の定義（あるいは再定義）の段階との関係では、組織が戦略や戦略計画

⁷ *Ibid.*, pp.183-184.

⁸ *Ibid.*, p.195.

に失望するのは、目標を明確にしないか非現実的な期待 (unreasonable expectation) を目標として設定するためであるとして、管理会計担当者の重要な役割の1つは、設定されたミッションや目標が、組織の財務的資源の観点から見て問題ないものであることを確認することによって、目標設定を非現実的な期待から守ることである。

機会と脅威の分析においては、管理会計担当者は分析ツールを使って「ポジション」や「環境」の審査 (audit) に関与すると同時に、自社の強みと弱みの分析も行うべきであるとしている。また、戦略的管理会計システムは、最も収益力のある製品あるいは製品ミックス、最も効率的な技術、顧客収益性を把握することを通じて戦略に影響を与えるとして⁹、このための手段としてABCの利用にも触れている¹⁰。

戦略の実行とコントロールに関しては、Palmer は、戦略的な管理会計システムは、戦略の成功あるいは失敗に関する測定値を報告することによって戦略に影響を与えると述べ、戦略的な管理会計システムからのフィードバックによって、戦略や組織目標、さらに意思決定や予測の方法が変更される可能性を指摘している¹¹。また、業績尺度は、組織メンバーの行動と戦略を結び付けると同時に、彼らの行動を動機付け、評価し、コントロールする強力な手段になるとも述べている¹²。この意味で、戦略の実行とコントロールに関する中心的な問題は、業績測定・評価システムの設計に移ることになる。

このように Palmer は管理会計システムを戦略的マネジメントのプロセスに沿って考察しているが、戦略的な管理会計システムを、戦略的マネジメントのプロセスに沿って理解しようとする動きは、むしろ当然の方向といえる。Ansoff[1988]は、「戦略を作成するのは、

⁹ *Ibid.*, p.188.

¹⁰ *Ibid.*, p.190. この一方で、不正確な原価計算システムから得られた情報は、外部の脅威に関する幻想を抱かせる危険性を持つことを Palmer[1992, p.197]は指摘している。Palmer はこれを具体的に説明していないが、ABCにも言及していることから、例えば、伝統的な原価計算では、ABCと比較して、大量生産品のコストが高く計算され、少量生産品のコストが低く計算される傾向があるが、これが自社製品のコスト競争力に対する理解を歪め、他社製品の価格を脅威であると過度に知覚させることにあると考えられる。

¹¹ *Ibid.*, p.188.

¹² *Ibid.*, p.193.

奇術のように難しいことではない。問題なのは戦略を機能させることだ」と述べ¹³、分析プロセスとしての戦略計画から組織的な行動プロセスとしての戦略的マネジメントへの転換を説いているが、たとえ優れた戦略が策定されたとしても、それが実行に移され実現されなければ意味がない。

この点で、戦略の策定と実行を一連の包括的なマネジメントのプロセス、すなわち戦略的マネジメントとして理解し、それを支援するサブ・システムとして管理会計システムの役割を検討するという研究のスタンスはきわめて重要な意味を持つ。

そこで、戦略的マネジメントの観点から、管理会計システムに期待される戦略的な役割を整理すれば、(1)戦略策定における分析ツールあるいは分析フレームワークとして、戦略的なポジションや環境を分析し、また、最も収益力のある製品あるいは製品ミックスや顧客収益性を把握することを通じて戦略的意思決定に影響を与え、(2)戦略実行におけるコントロール・システムとして、①戦略と組織メンバーの行動を結び付けるために、業績測定・評価システムを通じて彼らの行動を戦略の実現に向けて動機付け、評価し、コントロールし、②戦略を更新していく手段として、現在の戦略の成功あるいは失敗に関する測定値をフィードバックすることによって、次期の戦略策定や組織目標、さらに意思決定や予測の方法に影響を与えることであるといえよう。

¹³ Ansoff[1988, 邦訳 p.281]。

第2節 戦略的管理会計論の類型

—戦略的マネジメントの視点からの考察—

2-1 本研究のフレームワークとしての戦略的マネジメント

ところで、戦略的管理会計あるいは戦略的コスト・マネジメントといっても、そのコンセプトや言葉の内容、定義は様々であり、現時点で統一的な定義を行うことは困難である¹⁴。戦略的管理会計あるいは戦略的コスト・マネジメント研究は、いずれも萌芽的な段階にあり、多くの論者が独自の視点から様々な研究や提言を行っているのが現状である。

この点に関連して、例えば、小菅[1994b]は、戦略的管理会計に関する議論が概ね3つの方向に展開されていると指摘している。すなわち、①キャッシュ・フロー概念に基づき、長期的な戦略計画の局面を中心とした展開、②Simmonds[1981, 1986]の議論を継承する形での、「競合他社原価分析 (competitor accounting)」としての展開、③Porter[1985]が提唱した「価値連鎖」の概念に基づいて、「戦略的原価分析」から「戦略的コスト・マネジメント」への展開である。

また、小林[1998]は、これまでの戦略的管理会計論の諸研究を概観して、①管理会計システムを通じて組織外部の情報を広範に収集しながら戦略的判断を支援すること、②財務情報と非財務情報を弾力的に統合させてマネジメントを行うこと、③組織のサブユニットに対する測定・評価ではなく、組織横断的な対話を促進させる必要があること、④戦略の創発・実施のために組織階層間でのインターアクションを促進させる必要があることなどが、主要な論点として強調されてきたと述べている。

¹⁴ 戦略的管理会計と戦略的コスト・マネジメントの関係について、小林[1996, p.4]は、「戦略的コスト・マネジメントの方がより直接的にマネジメントに関与しており、…中略…コストを中心としているので、キャッシュ・フローや収益性などに関する情報をより広く考察する戦略的管理会計に比べると、会計情報の範囲は狭い。この点では、戦略的コスト・マネジメント論は戦略的管理会計論の一部といえる」と指摘している。

さらに、廣本[1994]は、組織的なイノベーションを促進するためのシステムとして、戦略的管理会計を構築すべきであると述べている。

このように、戦略的管理会計論は、現状では、かなり広がりを持つ研究領域へと発展しつつあるといえるが、本研究は、これら様々な議論を網羅的に扱おうとするものではない。むしろ、戦略的マネジメントの考え方に立って、それに関連する管理会計システムの戦略的機能あるいは役割を明らかにし、それに限定して具体的な研究を進めていくものである。

そこで、以下では、戦略的マネジメントの考え方に依拠し、戦略策定の局面における、分析ツールあるいは分析フレームワークとしての管理会計システムの役割と、戦略実行の局面における、コントロール・システムとしての管理会計システムの役割との関連から、これまでの戦略的管理会計研究で扱われてきた具体的なテーマを明らかにする。この作業を通じて、これまでの戦略的管理会計論で議論されてきた内容を、戦略的マネジメントの文脈に位置付けることを試みたい。

2-2 管理会計システムを通じた戦略的なポジションの分析

戦略策定の局面では、分析ツールあるいは分析フレームワークとして管理会計システムを理解することができるが、特に、これまでの戦略的管理会計論では、管理会計システムを通じて戦略的なポジションの分析し、それに関する情報提供によって戦略策定を支援することが強調されている。

また、測定システムを通じて、現在の戦略の成功や失敗に関する測定値をフィードバックすることによって、次期の戦略策定に対して貢献することも戦略策定に関連する議論といえるが、これは、次の測定システムの問題として扱おう。

分析ツールあるいは分析フレームワークとしての管理会計システム側面に注目すると、そのときの基本的な課題は、分析を通じて現実の競争状態や競合他社の競争力を会計のタームで表現し、戦略策定や戦略的意思決定を支援することにある。Simmonds[1981]や

Ward[1992]は、これをコンペティター・アカウンティング (competitor accounting) と呼び、このための能力や専門的知識を組織内で備えているのは管理会計担当者以外にいないということから、戦略的管理会計の必要性を説いている。

Simmonds[1981]によれば、伝統的管理会計の下では、大部分の利益は企業内部の効率性からもたらされると考えられているのに対して、戦略的管理会計の下では、利益は企業の戦略的なポジションからも生じると考えられているという。つまり、伝統的管理会計では、企業内部の原価に焦点を当て、効率的な生産と効果的な原価管理が利益に貢献すると考えられていたのに対し、戦略的管理会計では、利益は企業内部の効率性だけではなく、競争の結果からも生じると考えられている。

そこで管理会計システムを戦略的なポジションに関する問題に適用しようとするれば、管理会計システムを通じて市場における各社のポジションの現状と変化に関係するような要因を把握し分析する必要がある。このための具体的なアプローチとして、従来から議論されてきた製品別の原価と収益に注目すること以外にも、製品属性に注目したアプローチ [Bromwich, 1990]、価値連鎖に注目したアプローチ [Shank & Govindarajan, 1992, 1993]、顧客別あるいは顧客グループ別の収益性や、販売・流通チャネル別の収益性に注目したアプローチ [Howell & Soucy, 1990; Ward, 1992]などが提唱されている。

このような議論で強調されているのは、各社の戦略的なポジションの現状と変化に関係する外部要因をモニターし、自社の戦略的な意思決定を支援するような情報を提供することである。この意味で、戦略的管理会計は、「戦略的ポジショニングのための会計 (accounting for strategic positioning)」という側面を持つものとして理解されている [Roslender, 1995]。

2-3 戦略実行とフィードバックのための測定システムの開発

戦略実行の局面におけるコントロール・システムとして管理会計システムを位置付けた研究は、大きく 2 つに分類される。第 1 は、戦略あるいは戦略計画を所与として、その実行に焦点を当てたコントロール・システムを設計するだけでなく、戦略そのものの有効性に対しても、フィードバック情報を提供するような戦略的なコントロール・システムを、いかに設計し構築していくかを扱った理論的研究であり、第 2 は、戦略を何らかのタイプに分類し、それを実行する上で適切的なコントロール・システムを明らかにするというコンティンジェンシー理論の枠組みにおいて実施されてきた研究である。

こうした研究では、管理会計システムが持つ業績測定・評価システムとしての側面に主に焦点が当てられており、特に、システムによって誘発される行動や意思決定を戦略と一貫したものにするために、測定システムを通じて戦略の因果関係を明確に表現し、戦略上重要な活動の測定を通じて、人々の行動や意思決定をコントロールすることや、その測定結果から戦略の有効性を判断し、次期の戦略策定へつなげることなどが強調されている。

これらの研究については、第 2 章で詳しく取り上げるので、ここでは、最近の管理会計論の中で、測定システムとしての管理会計システムの側面を強調する Kaplan & Norton[1992, 1993, 1996a, 1996b]のバランسد・スコアカード (balanced scorecard) の議論を 1 つの例として取り上げ、戦略実行の局面において測定システムに期待されている役割について見ていこう。

バランسد・スコアカードをどのように理解するかについてはいくつかの見方が可能であろうが、ここでは、非財務的な尺度をも取り入れて戦略の因果関係を表現し、戦略の実行に向けたコントロールと、戦略の有効性に対するフィードバックを展開するための多面的な測定システムとして理解しよう。

まず、バランسد・スコアカードの上では、戦略とは、どのような行動がどのような成果に結びつくかという因果関係 (cause-and-effect) の連鎖に関する仮説の集合として認識

され、if-then statement の形で具体的に表現される。因果関係の連鎖としての戦略は、財務、内部ビジネス・プロセス、顧客、成長と学習というバランスド・スコアカードを構成する4つのパースペクティブの中を貫いており、それぞれのパースペクティブの下で、戦略は具体的な成果指標か、あるいはその成果を導くと考えられるパフォーマンス・ドライバーに、財務的尺度と非財務的尺度を織り交ぜて翻訳され組織メンバーに伝達される。もっとも、バランスド・スコアカードは単に戦略を翻訳し組織メンバーに与えるだけのものではなく、戦略目標を実現するためのメカニズムやロジックを明確にし、そのメカニズムがうまく機能しているかどうかに関するフィードバックを提供し、現行の戦略の有効性に関する判断と、その後の戦略の更新や修正を促進するといわれている。

このための具体的なメカニズムとして、ある業績尺度が目標に到達していないならば、次の戦略実行計画においてそのギャップを埋めるような対策が立てられるし、組織メンバーもそのための行動を要求される。つまり、計画された戦略の軌道上に組織を戻すための行動が喚起される。他方、パフォーマンス・ドライバーが達成されたとしても、成果指標がそれに連動して改善されないのであれば、戦略の背後にある論理や仮定の妥当性に対して注意が喚起され、戦略そのものの見直しを含めて戦略の有効性について再検討を迫る。

バランスド・スコアカードにおいて戦略が更新されていくのは、このフィードバック上であると考えられている。定期的にバランスド・スコアカードにあらわれる数値をチェックすることで、戦略が想定している目標達成のメカニズムが機能しているかどうか、メカニズムそのものが適切かどうかに関するフィードバック情報を得ることができる。このフィードバックを通じて、当初の戦略は、スコアカード上の数値によって裏付けられることで、戦略が依然として有効かどうか判断されるし、スコアカードの数値が目標に達しない場合は、戦略そのものの見直しを含めて戦略を修正していく必要性をバランスド・スコアカードは喚起するという。

このような機能を持つフィードバック・ループをビルト・インすることで、バランスド・

スコアカードは戦略を実行するだけでなく、戦略を発達させていくメカニズムもそのシステムに組み込まれているという。

こうしたバランスド・スコアカードの議論は、管理会計システム、特に測定システムを戦略的な見地から設計する際のコンセプトを提供しているものといえる。特に、戦略を様々な業績尺度を用いて明確に表現し、戦略実行に向けたコントロールを展開するだけでなく、戦略の有効性に対するフィードバック情報を提供することによって、次期の戦略策定を支援することも、測定システムとしての管理会計システムに期待される役割である。

第3節 本研究の課題

3-1 基本的な研究課題

これまで、戦略的マネジメントの観点から管理会計システムに期待される役割を考察し、さらに、その役割に関連する管理会計システムの機能として、戦略的なポジションの分析、測定システムを通じた戦略実行とフィードバックを取り上げてきた。

本研究では、戦略と管理会計システムの関係についてこうした理解に立って、個別のかつ具体的な研究テーマとして大きく3つの問題を取り扱う。まず、主に戦略実行局面の問題として、SBUレベルの戦略実行とフィードバックのための業績測定・評価システムと、コスト・マネジメントにおける測定システムの問題を取り上げる。続いて、主に戦略策定局面の問題として、管理会計システムを通じた競合他社に関する外部情報の収集と分析の問題を取り上げる。

これらを個別的研究テーマとして取り上げるのは、戦略的マネジメントの観点から見ると、これまでの戦略的管理会計研究において、戦略策定と管理会計システムの問題および戦略実行と管理会計システムの問題を扱った主要な研究テーマである一方で、これらの

研究の多くが管理会計システムをいかに構築し運用していくかという規範的かつ概念的な議論から成り立っており、そこで提唱されている考え方やシステム展開がどの程度現実に当てはまるのかはほとんど明らかになっていないためである。

そこで、本研究の基本的な目的は、日本企業を対象にこれらの議論がどの程度当てはまるのか、あるいは、存在するとすればどのような形態で存在するのかを、実態調査を通じて明らかにし、その結果から戦略と管理会計システムの関係についての理解を深めることにある。

3-2 研究方法

この目的のために、本研究では、個別の研究テーマごとに、それに関連して行われてきた既存研究をレビューし、そこで想定されている戦略と管理会計システムの関係、あるいは戦略と管理会計システムの設計や運用方法に関するモデルを明確にし、郵送質問票調査を通じて、この関係やモデルを検証するという研究方法を採用する。

3-3 個別的・具体的な研究テーマと本論文の構成

まず、第2章および第3章では、戦略の実行におけるコントロール・システムとして管理会計システムを理解し、特に、業績測定・評価システムに注目して、戦略実行における業績測定・評価システムの役割について検討し分析を進めていく。

これらの章での関心は、戦略に合わせたコントロール・システムの設計と運用にある。第2章では、既存文献のレビューを通じて、第3章における分析のための問題提起を行う。まず、コントロール概念を取り上げ、最近のコントロールに関する議論を概観する。特に、戦略計画を所与とした伝統的コントロールから、戦略の更新や修正に対してより積極的な関与を提唱する戦略的コントロールへと、コントロール概念が拡張されつつあり、戦略問題を扱うためのコントロール・システムについて議論する。

続いて、戦略とコントロール・システムの適合の問題を扱った諸研究のレビューを行う。このレビューを通じて、これまでの研究で使用されてきた戦略概念を整理するとともに、戦略に適合的なコントロール・システムを設計する際の論理を明らかにする。これらの研究では、「戦略に適合的なコントロール・システムを設計すべきである」あるいは「異なる戦略は異なるコントロール・システムを必要とする」と主張されており、コントロール・システムの設計に影響を与える変数として、いくつかの戦略概念が挙げられてきた。しかし、この一方で、コントロール・システムの設計にもっとも影響を与える戦略概念は特定されていない。これは、換言すれば、コントロール・システムの設計の目的やその背後にある論理が特定されていないことを意味する。そこで、第3章では、郵送質問票調査の分析を通じて、この解明が基本的なテーマとなる。

第4章では、戦略的コスト・マネジメント論に関連する既存文献のレビューを通じて、そこで想定されているコスト・マネジメントの展開を整理し、この展開を郵送質問票調査の分析を通じて確認していく。戦略的コスト・マネジメント論では、伝統的な管理会計で強調される規模の追求以外にも、多様なコスト低減機会に目を向けたコスト・マネジメントを展開する必要があると主張されているが、コスト低減に対する多様なアプローチが存在するかどうかを、郵送質問票調査の結果をもとに検証する。また、オペレーショナルなレベルにおいてコスト・マネジメントを展開するために、コストに影響を与える要因に対して、測定システムによる管理指標の設定を通じたコントロールが行われているかどうかについても検証する。

一転して、第5章では、戦略策定における分析ツールあるいはフレームワークとして管理会計システムを理解し、考察と分析を進めていく。これまでの戦略的管理会計論では、管理会計担当者が管理会計の知識と視点を利用して競合他社の分析を行い、その情報を戦略策定プロセスに提供する形で貢献すべきであるとされるが、この実態についてはほとんど明らかになっておらず、現実のデータをもとにした分析が必要になる。この章は、現実

のデータを、規範的な観点から行われてきた戦略的管理会計論に対して提供することによって、将来の研究の出発点を提供するものといえる。

最終章の第 6 章では、第 5 章までの考察と分析の結論を述べると同時に、今後の戦略的管理会計研究に対して、本研究が持つインプリケーションを簡単に述べる。

第2章 戦略実行におけるコントロール・

システムの設計問題

—既存研究のレビューと問題提起—

はじめに

戦略実行におけるコントロール・システムとして管理会計システムを理解すると、これに関連するこれまでの管理会計研究の重要なテーマの 1 つは、戦略に適合したコントロール・システムの設計問題である。これらの研究では、「戦略に適合的なコントロール・システムを設計すべきである」あるいは「異なる戦略は異なるコントロール・システムを必要とする」という考え方の下で、いくつかの戦略概念を用いて、ある戦略に適合的なコントロール・システムが探求されてきた。しかし、この一方で、コントロール・システムの設計にもっとも影響を与える戦略概念は特定されておらず、これは、コントロール・システムがどの戦略概念を意識して設計されているのかという、コントロール・システムの設計の背後にある目的あるいは論理が特定されていないことを意味する。

そこで、第 2 章および第 3 章での研究課題は、コントロール・システムの設計にもっとも影響を与える戦略概念を特定し、コントロール・システムの設計の背後にある目的あるいは論理を解明することにある。この目的に対して、この第 2 章では、戦略とコントロール・システムの問題を扱った文献のレビューを行い、第 3 章における分析のための問題提起を行う。

まず、第 1 節において、コントロール概念を取り上げ、最近のコントロールに関する議論を概観する。特に、戦略計画を所与とした伝統的コントロールから、戦略の更新や修正

に対してより積極的な関与を提唱する戦略的コントロールへと、コントロール概念が拡張されつつあり、戦略問題を扱うためのコントロール・システムについて議論する。

第2節では、戦略とコントロール・システムの関係性を扱った先行研究のレビューを行う。特に、コントロール・システムの設計に影響を与えるとされる戦略概念を明確にし、その後、特定の戦略概念を採用して行われた代表的な管理会計研究を取り上げ、コントロール・システムを戦略に合わせて設計する際の論理を明らかにすると同時に、戦略とコントロール・システムに関する既存研究の問題点を指摘する。

第3節では、第3章での分析に対する問題設定を改めて行うとともに、調査対象となるコントロール・システムの設計問題の範囲について簡単に述べる。

ところで、コントロールを扱う際にまず問題となるのは、管理会計システムを通じてコントロールの対象となる組織レベルであるが、戦略的管理会計、戦略的コスト・マネジメントの中心的な課題が競争優位の確立にある以上、ここでは競争優位が議論される SBU レベルでのコントロールに限定して議論を進めていく¹。また、SBU レベルでの考察を行う以上、特に分権的な組織構造を持つ組織を念頭において議論を進めていく。

第1節 伝統的コントロールから戦略的コントロールへのシフト

—コントロール概念の拡張—

1-1 伝統的コントロール・システム

コントロールというタームが通常意味するのは、権力の行使を通じた他者の支配

¹ もっとも、最近の戦略論における資源ベースの見方 (resource based view) では、競争優位の本質的な源泉は組織が保有するコア・コンピタンスにあると主張されており、SBU を 1 つの単位として競争優位を論じることは必ずしも適切でないといわれる [例えば、Hamel & Prahalad, 1989]。これは、コア・コンピタンスが複数の SBU によって共有されていたりするためである。しかし、コントロールは組織単位や組織成員に対して行われるものであり、組織内に蓄積さ

(dominance) という意味と、活動の規制 (regulation) とモニタリングという意味であり、ビジネスの世界ではこれら両方の意味を融合したものとしてコントロールというタームは用いられてきたといわれているが[Otley & Berry, 1980]、コントロールそのものを定義することは容易ではない。コントロールを広く理解すれば、例えば、組織文化もコントロールのメカニズムとして機能している[Ouchi, 1979]。組織文化は、従業員の行動や意思決定をガイドする社会的なパターンとして理解されるためである。もちろん、本研究の関心は管理会計システムを通じた公式的なコントロールにあり、組織文化の問題にまで立ち入ることはないが、議論の出発点として、本研究で扱うコントロールの問題は、多様なコントロール手段の中の 1 つである管理会計システムを通じた公式的なコントロールであることを確認しておこう。

さて、公式的なコントロールに焦点を当てると、コントロールという言葉は、従来、戦略の実行を確実なものにするという意味で用いられており、その目的は、望ましい状態に人々の行動や物事を一致させること[Anthony, 1988]、あるいは、行われるべきことを他者が行ったかどうかを確かめることにあるといわれている[Merchant, 1982]。

また、コントロールを展開するためのコントロール・システムは、測定とフィードバックの機能を備えたものであると広く考えられており、コントロール・システムのもっとも重要な機能として、例えば、Merchant[1982]は、戦略の実行を確保するようなステップを導くことと、フィードバックによって戦略の実行計画の修正を促すこと挙げている。さらに、こうしたコントロールを現実のものとするコントロール・プロセスは、通常、測定とフィードバックに関するものであるとも Merchant[1982]は述べているが、より具体的にコントロール・プロセスは、目標設定、目標に対する実績値の測定、測定結果のフィードバックという循環的な一連のサイクルを持つものとして²、多くの論者に理解されている[例

れた技術やノウハウといったコンピタンスに対してなされるものではない。

²この点に関連して、Merchant[1982]は、①計画と標準の設定、②これらの標準に対する業績の測定、③実際の業績が標準と計画から逸脱(deviations)した場合の修正という3つのステップから、コントロール・プロセスは構成されると

例えば、Merchant, 1982; Daft & Macintosh, 1984; Anthony, 1988]。

ところで、こうしたコントロールについての議論では、戦略の存在が仮定されているが、戦略は、コントロールが行われる以前に、戦略策定のプロセスによって与えられる必要がある。例えば、Anthony[1988]は、適切な目標や戦略の開発は主に戦略的計画（strategic planning）での問題であると述べ、戦略的計画で策定された戦略を所与として、それを実行するためのメカニズムとしてコントロール・プロセスを位置付けている。

コントロールに関するこれら従来の議論から、コントロールは概念的に、組織の戦略や目標を所与として、それを達成するために行われる目標設定、設定された目標に対する実績値の測定、測定結果の比較とフィードバックという一連のサイクルを繰り返す活動をいえるであろう。

1-2 伝統的コントロールの具体的なシステム展開

ところで、このような伝統的コントロールは、管理会計システムを通じて具体的にいかに展開されているのか。こうしたコントロールでは、例えば、予算管理にみられる Plan-Do-See あるいは Plan-Do-Check-Action の一環として、会計数値を目標として用いた財務的なコントロールの側面が強調されてきた。例えば、Otley & Berry[1980]は、コントロールを、組織の環境適応と組織目的達成のために行われる活動のコースを維持することを確保するプロセスと定義した上で、会計の手続きは、業績についての標準と実際の業績の定量的な比較を行うための一連の言語と手続きを提供することで、組織内で行われる諸活動を、定量的な方法で統合することを可能にする数少ない装置の1つであると述べている。さらに、会計システムは、予定された業績と実際の業績との間の差異を示すシグナル

述べている。また、Anthony[1988]は、コントロール・プロセスには4つのステップがあると述べている。①望ましい業績の標準の明確化。②組織内で起こっていることに対する知覚と、コントロール・ユニットにこの情報を伝達する方法の準備。③コントロール・ユニットのよるこの情報と標準との比較。④もし実際に起こっていることが標準に一致しないのなら、適切な行動をとるようにコントロール・ユニットが指示を行う。指示は対象(entity)に対して情報として再び伝達される。これがフィードバックである。

(mis-match signal) を提供し、注意喚起機能を持ったコントロール・システムとして機能しているとも彼らは述べている。

しかしながら、財務的な目標を強調するこうした伝統的なコントロール・システムは、いくつかの点でかなりの批判にさらされている。こうした批判の内、戦略的な観点から行われたものを挙げれば、①ROI をはじめとした財務数値による管理によって、短期的な観点からのみ経営が行われる危険性がある。さらに、ROI をはじめとした財務指標の短期的な改善を求めるあまり、将来のビジネスの展開に必要な投資までも抑制する危険性がある。②競合他社に対する相対的な優位性を問題にしない。③収益性の維持や競争上の強みに最終的に結びつくような非財務的なファクターをカバーしない。④長期的な目的や目標に対して明示的な注意を向けない。⑤健康や安全、物理的環境などに関する社会的な目標を、通常、考慮しないといったことが挙げられており、次年度の予算の観点から主にセットされたコントロールの対象は、企業の経営努力を誤った方向に向ける可能性があるので不十分だと指摘されている[例えば、Hayes & Abernathy, 1980; Johnson & Kaplan, 1988; Goold & Quinn, 1990]。

こうした批判は、概念上はコントロールの目的が戦略の実行にあるといっても、具体的なシステム展開の上では、戦略の実行をはじめとした戦略的な問題がほとんど考慮されていなかっただけでなく、組織の戦略行動に深刻な影響を与えたことも示唆している。

さらに、伝統的コントロールの概念自体にも、第1章で取り上げた戦略的マネジメントの観点から見れば問題があることを指摘しておく必要がある。戦略的マネジメントにおけるコントロール・システムの役割の1つは、戦略を更新あるいは修正していくためのフィードバック情報を提供することにあるが、戦略を所与としてその実行にのみ焦点を当てた伝統的なコントロール概念には、戦略の更新や修正が考慮されていないのである。結果として、具体的なシステム展開の上でも、当然ながら戦略を更新あるいは修正していくことは考慮されていないといえよう。以下では、こうした批判を背景に持つ戦略的コントロール

の議論を取り上げる。

1-3 戦略的コントロール・システム

上述した伝統的コントロールに関する議論では、戦略を所与として、実際の結果と戦略の実行計画上の数値の間に差異がある場合は、計画に沿って組織的な行動が展開されるように、行動の修正を促すものとしてコントロール・システムが理解されている。

しかしながら、最近のコントロールに関する議論では、測定とフィードバックというコントロールの本質的部分は維持しつつも、戦略そのもの、あるいはそれをより具体的にした戦略計画の疑問視につながるような情報を提供することで、コントロール・システムにより積極的な役割を与えようとしている。このようなコントロールは、戦略的コントロール (strategic control) と呼ばれている。

戦略的コントロールでは、戦略は単に与えられるものではないと考えられている。コントロール・システムを通じて、戦略は、様々な指標に落とし込まれ測定されるが、この結果は、戦略の実行計画だけに対してではなく、戦略そのものの有効性を判断するためにも用いられる。また、戦略の前提条件も明確にされ、その有効性が継続的かつシステムティックにチェックされることで、戦略の修正や見直しを促すことが提唱されている。この特徴を、伝統的なフィードバックと区別するために、フィードフォワードとして説明する論者もいる [Schreyogg & Steinmann, 1987]。また、アナロジーとして自らがその状態に疑問を抱くサーモスタットであるともいわれている [Goold & Quinn, 1990]。

こうした戦略的コントロールと伝統的コントロールの違いの背景には、まず、戦略に対する認識の違いがある。伝統的コントロールでは、戦略は所与として扱われ、その有効性や問題点にまで疑問が投げかけられることはないが、戦略的コントロールでは、「戦略は不確実で複雑な未来を対象としているために、実行される途中で何回も修正されたり、時には棄却される必要がある」ものとして認識される [Lorange, 1988]。

戦略をこのように認識する根拠は、例えば、戦略策定プロセスの中に見出せる。Schreyogg & Steinmann[1987]によれば、未来を志向する戦略は、程度の差はあれ、不確実で複雑で予測不可能な状況を対象としているため、戦略策定のモデルがいかに発達しようとも、何らかの前提条件・仮定・予測・単純化に基づいて不確実性・複雑性を減少させ戦略策定は行われるという³。しかし、前提条件や予測が常に正しいとする根拠はどこにもないし、それらに基づいて策定された戦略の有効性は、前提条件や予測の正しさに大きく依存している。

また、戦略の失敗は、実行面での非効率性から生じるだけでなく、策定された戦略そのものの欠陥、不適切な戦略目標の設定、有効性を欠いた戦略計画にも起因することも、戦略の有効性を問題にする戦略的コントロールが提唱される根拠となっている [Lorange, 1988]。

戦略をこのように理解すると、コントロール・システムに要求されるのは、戦略が依然として有効かどうかに関するフィードバック情報を提供するという機能である。この意味では、コントロールは戦略や戦略計画の付属物ではなく、むしろ、戦略の有効性を継続的にチェックすることに、コントロール・システムの存在意義を新たに認める必要があるといわれている [Schreyogg & Steinmann, 1987]。

そこで、戦略的コントロールでは、戦略の進行状況のモニタリングと戦略を修正していくための手続きが決定的な重要性を持つことになり [Chakravarthy & Lorange, 1991, chap.4]、さらに、戦略的コントロールを実際のシステムで展開するためには、戦略のサクセフルな実行のためのメカニズムだけでなく、戦略そのものの有効性を維持したり確認するために、戦略策定時に利用された仮定の再検討や、戦略策定時に想定されていた因果関係や仮説と、実際の結果の比較を可能にするようなメカニズムも必要であるといわれている [Lorange, 1988]。

³ 戦略的意思決定プロセスにおいて、意思決定環境が認知的に単純化される問題については、Schwenk[1984]を参照さ

ここで取り上げてきた一連の戦略的コントロールの議論で強調されているのは、戦略とは不確実でしかも刻々と変化していく環境を対象にしたものであり、それゆえに、事前に十分な分析がなされたとしても、戦略が十分に機能するという保証はなく、むしろ、当初の戦略は不完全であることを前提に、事後的に戦略を適時修正していく必要があるという考え方であろう。そして、コントロール・システムに要求されることは、事前に意図された戦略を実行するだけでなく、事後的に当初の戦略の見直しや修正を促進するようなフィードバック情報の提供である。このような戦略的コントロールの考え方は、不確実性が高く予測が困難な状況において、その必要性がますます高まるといえよう。

1-4 戦略的コントロールの具体的なシステム展開

ところで、こうした戦略的コントロールは、具体的なシステムとしては次のような特徴を持つ必要があるといわれている。

まず第1に、戦略を確実に実行すると同時に、戦略そのものの有効性に関するフィードバック情報を提供するためには、戦略を実現する上で必要な行動や、通過する軌道を明確にすると同時に、その軌道上に短期目標がマイルストーンとして与えられる必要がある[Hrebiniak & Joyce, 1986]。このためには、戦略で想定されている因果関係を明確にするため、戦略を操作化された諸目標に落とし込み、測定システムを通じて想定されている因果関係の上に諸目標を配置し、それらを測定する必要性が指摘されている。さらに、戦略で想定されている因果関係を明確に表現するためには、非財務的な業績指標をも含んだ多面的な測定システムを構築する必要性も指摘されている[例えば、Goold & Quinn, 1990]。

こうした特徴を持つ測定システムを採用することで、戦略の実行に向けた組織のコントロールが有効に行われると同時に、戦略の実行状況のモニタリングと戦略の更新や修正へとつながるようなフィードバックが有効に行われる条件が整う。

りたい。

第2に、戦略策定時に用いられた前提条件や成立条件をモニターする必要性が指摘されている。これをコントロール・システムと呼べるかどうかは疑わしいが、戦略計画の前提条件を明確にすると同時に、それらを常にモニターすることで、戦略の成立基盤がチェックされる。これを通じて戦略の有効性が常に検証されると同時に、戦略そのものの疑問視につながるような情報提供が促進されることになる[Schreyogg & Steinmann, 1987; Lorange, 1988]。

こうした特徴を持つ戦略的コントロール・システムは、戦略実行のための有効な手段としての側面だけでなく、戦略の実行結果のフィードバックによって戦略を更新あるいは修正していく手段としての側面も持っており、戦略的マネジメントのサイクルを回す上では、重要な意味を持っているといえよう。

第2節 戦略タイプに適合したコントロール・システムの設計

2-1 戦略とコントロール・システムの適合性

前節では、戦略およびコントロール・システムを抽象的に理解した場合の、一般的な議論を扱ってきたが、本節では、戦略を理解する場合の抽象度を下げ、戦略とコントロール・システムの間を、戦略の実行というより具体的な文脈の上で扱った文献のレビューを行うことにしよう。特に、ここでの関心は、戦略とコントロール・システムの適合性にある。

戦略を理解する場合の抽象度を下げると、戦略は何らかのタイプに分類されることになるが、戦略タイプによって達成すべき戦略目標、戦略課題、選択された事業領域で上げるべきパフォーマンスは必然的に異なる。このとき、①戦略の効果的な実行のためには、戦略によって、異なるタスクの優先順位、鍵となる成功要因、必要なスキル、パースペクティブ、行動が要求されること、②コントロール・システムとは測定システムであり、活動の

測定を通じて人々の行動に影響を与えること、③それゆえに、システムによって誘発される行動や意思決定が戦略と一貫しているかどうか、システム設計における中心的課題となり [Shank & Govindarajan, 1993, pp.93-94]、戦略タイプとコントロール・システムの適合性が重要な問題として浮かび上がる。

こうした戦略とコントロール・システムの適合性を追求する研究は、これまで主にコンティンジェンシー理論に基づいて実施されてきた。例えば、戦略論の領域では、Miles & Snow[1978]が、攻撃型の戦略パターンを示す企業と防衛型の戦略パターンを示す企業では、採用するコントロール・システムに違いがあることを示している。また、Miller & Friesen[1982]は、製品イノベーションの観点から戦略を企業家型と保守型に分類し、この2つの戦略の間でコントロール・システムの利用に違いがあることを示している⁴。

こうした研究の流れの中で、管理会計の領域においても、戦略の実行という観点から、ある戦略タイプと管理会計システムの関係についての研究が 1980 年代に入って実施されるようになってきている⁵。こうした研究の例として、Miles & Snow[1978]の戦略概念を採用して、戦略タイプと管理会計システムの関係を扱った Simons[1987]の研究、Porter[1980, 1985]の戦略概念を用いて、競争戦略のタイプと管理システムの関係を扱った Govindarajan[1988]、Bruggeman & Van de Stede[1993]の研究、企業を構成する SBU のポートフォリオ上の位置付けと製品ライフサイクル上の位置付けから各 SBU に与えられる戦略ミッションと、各 SBU の管理者に対する業績測定・評価システムおよび報酬システムの関係性を扱った Gupta & Govindarajan[1984]、Govindarajan & Gupta[1985]の研究、さらに、製造戦略・品質戦略とオペレーショナル・コントロール・システムの関係性を扱った Abernethy & Lillis[1995]、Ittner & Larcker[1997]などの研究を挙げることで

⁴ Miller & Friesen[1982]は、プロダクト・イノベーションの程度から、企業を企業家型と保守型に分類し、2つのタイプの戦略の間では、環境が敵対的な程度、組織的な差別化の程度、環境の異質性と技術化の程度の点で異なることを発見した。

⁵ コンティンジェンシー理論に基づいた管会理計の諸研究をレビューした文献としては、例えば Fisher[1995]を参照されたい。この文献では、分析モデルに組み込まれる変数の数の変遷に注目して体系的なレビューが行われている。

きる。

このように、戦略とコントロール・システムの関係性を扱ったこれまでの研究は、様々な戦略概念に基づいて行われてきており、その結果から、コンティンジェンシー理論に基づいた研究の背後にある、異なる戦略は異なるコントロール・システムを必要とするという一般的な仮説は概ね支持されている。しかし、この一方で、様々な戦略概念を採用してきた結果、諸研究の成果を統合することは困難となっただけでなく、コントロール・システムの設計にもっとも影響を与える戦略概念すら特定されているわけではない。これは、言いかえれば、戦略実行のためのコントロール・システムといっても、様々な戦略概念の中で、どの戦略の実行を優先してコントロール・システムが設計されるのかが明らかにされていないことを意味する。

そこで、戦略とコントロール・システムの関係性を扱うこの第2章と第3章の基本的な課題は、SBUレベルの戦略実行において、コントロール・システムの設計にもっとも影響を与える戦略概念を特定することにある。これは、コントロール・システムの設計と利用の背後に存在する目的と論理を明らかにしようとする試みである。

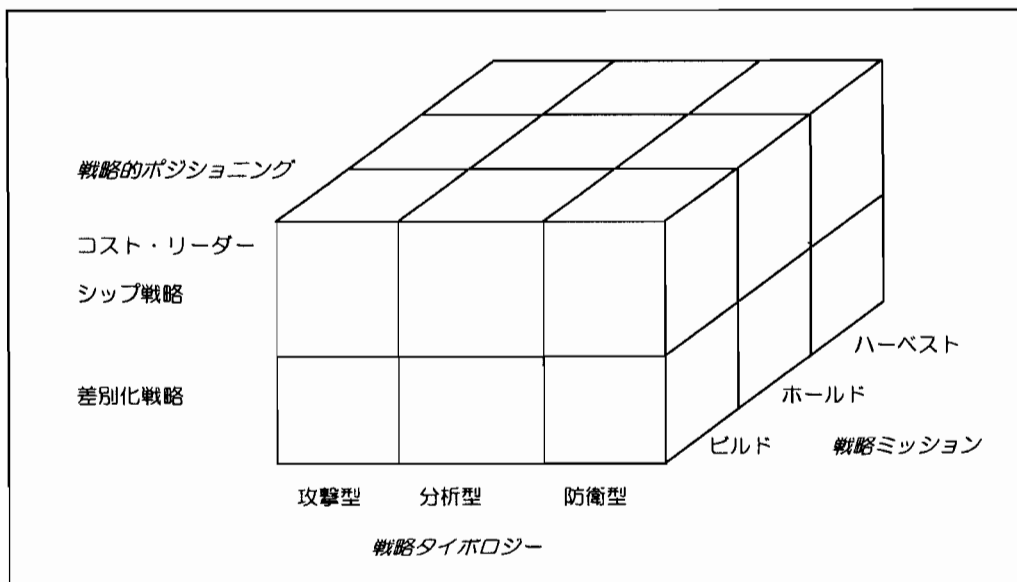
以下では、この問題を鮮明にするために、特定の戦略タイプとコントロール・システムの適合を扱ったいくつかの研究のレビューを行う。その際、SBUレベルのコントロール・システムと戦略の問題を扱った Langfield-Smith[1997]の所説を手掛かりにしながら、先行研究で用いられてきた戦略概念の明確化と、特定の戦略概念を用いて行われた管理会計の代表的な実証研究を取り上げる。特に、管理会計研究については、その概要と結果だけでなく、どのようなロジックで戦略とコントロール・システムが結びつけられているのか、あるいは、分析結果に対する解釈としてコントロール・システムはどのような機能を持つものと考えられているのか、という問題も念頭に置きながらレビューを行う。

2-2 コントロール・システムの設計に影響を与える戦略

戦略とコントロール・システムの関係を議論するにあたって、コントロール・システムの設計に影響を与える変数と考えられている戦略概念をある程度整理しておくことが議論の出発点として必要であろう。

この点について、Langfield-Smith[1997]の所説を手掛かりに考察を進めていこう。Langfield-Smith は、事業単位によって追求される戦略は、3つの戦略概念、すなわち、戦略タイポロジー、戦略的ポジショニング、戦略ミッションによって記述されると述べ、図2-2のように事業単位の戦略を理解すべきであるとしている。

図2-2 事業単位の戦略の3つの側面



Langfield-Smith[1997, p.212]より。

さらに、Langfield-Smith は、3つの戦略の有効な組み合わせと、その下での有効なコントロール・システムの設計についても考察しているが、この問題を議論する前に、3つの戦略概念をある程度整理すると同時に、それぞれの戦略概念を採用して行われた代表的な管理会計研究のレビューをしていこう。

2-3 環境適応パターンとしての戦略とコントロール・システムの適合性

(1) 全社的な環境適応パターンとしての戦略

Langfield-Smith[1997]が、戦略タイポロジーと呼んだ Miles & Snow[1978]の戦略概念は、全社的な環境適応パターンとして理解されるであろう⁶。まず、Miles & Snow の戦略に対する見方を理解する上で、以下の説明が参考になるであろう。

「経営者による戦略の選択は、組織の機構と過程を形作る。一見したところ、ある一貫した組織の戦略の策定は、組織の持つ資源配分の方向を、環境の中の機会に向けて劇的に転換する、洞察力のある経営者の意志決定、というような性格を持つ、まさに状況に応じて発揮される手腕のようである。しかし、…われわれの見方では、戦略はむしろ組織がとりうる将来の事業領域についての大小様々な意思決定の、あるパターンないしは流れである。そのうえこのような意思決定は、組織の機構と過程を通じて実行されて初めて、意味を持つてくるものである。言い換えれば、組織の戦略は、その行動からもっともよく推論されるものである[Miles & Snow, 1978, 邦訳 pp.8-9]」。

この引用からも分かるように、Miles & Snow[1978]は、戦略を意思決定や組織行動に時系列的に見られる一貫したパターンとして理解し、伝統的な戦略論で理解されているような、事前の合理性、論理性、計画性を持ったものとして、必ずしも捉えていないようである。

このような戦略の理解は、Miles & Snow[1978]が採用した研究方法にも関連する。彼ら

⁶ 環境適応パターンの一般的な分類としては、ここで取り上げる Miles & Snow[1978]による分類以外に、加護野ほか[1983]による H 型、V 型、B 型、S 型という分類が知られている。この研究では、日米企業の比較分析に基づいて、日米企業の環境適応パターンの分類を、戦略と組織編成という 2 つの包括的な次元を用いて行っている。特に戦略は、米国企業に典型的に見られるプロダクト志向の戦略と、日本企業に典型的に見られるオペレーション志向の戦略に分類される。プロダクト志向の戦略の特徴は、環境の機会やリスクの精緻な分析、機動的な資源展開、財務資源重視、特定のドメインの定義などが挙げられ、個別事業分野での競争優位の獲得の方法も、より演繹的・論理的に行われる。一方、オペレーション志向の戦略の特徴は、自由度の高い方向照射的なドメインの定義、オペレーションでの経験蓄積を機軸とした資源蓄積などが挙げられ、競争優位を帰納的でインクリメンタルに確立する。

は、出版業、電子機器、食品加工業、病院という4つの業種の広範なフィールド・リサーチから、組織の環境適応パターンの観察を通じて戦略の類型化を試みている。その結果、環境適応パターンとしてサクセフルな攻撃型 (prospector)・防衛型 (defender)・分析型 (analyser) と、アンサクセフルな受動型 (reactor) という4つに戦略が分類できることを明らかにしている。

攻撃型企业とは、新市場や新製品を積極的に開発し、事業ドメインの拡大を図ろうとする企業であり、組織の特徴としてはいわゆる有機的組織の特徴を有する。技術面では、市場機会にすばやく反応できるよう、汎用で柔軟な技術が選択される。これに対して、防衛型企业とは、事業ドメインを狭く設定し、その限定されたドメインに対して経営資源を集中的に投下するタイプの企業であり、組織の特徴としてはいわゆる機械的組織の特徴を有する。技術面では、コスト効率を追求するような専門的技術が選択される。分析型企业とは攻撃型と防衛型の特徴をあわせ持ち、安定した事業領域を維持しようとする一方で、他方では事業領域の拡大を探索する企業である。最後に、受動型企业とは、自らは明確な戦略を持たず、他社の行動に対して単に反応するだけの企業である。

Miles & Snow は、組織の環境への適応パターンという観点から戦略を扱っているが、組織の環境適応は、起業家的問題解決 (戦略ドメインと競争の方法の選択など)、技術的問題解決 (製品・サービスを提供するための技術の選択など)、管理的問題解決 (資源配分、組織設計、管理システムの設計など) というサイクルをなすものであると考えており、これを適応サイクルと呼んでいる。環境変化や環境からの挑戦に対する適応には、これら3つの問題解決活動の一貫性が要求され、これら3つの問題解決活動に一貫性がある環境適応パターンを示す組織、つまり攻撃型、防衛型、分析型企業の有効性が高いことを明らかにしている。

戦略タイプにおける起業家的問題解決、技術的問題解決、管理的問題解決のパターンの要約を表2-1に示そう。

表2-1 Miles & Snow[1978]の環境適応パターンの分類

	起業家的問題の解決	技術的問題の解決	管理的問題の解決
防衛型	<p><問題> 安定した製品と顧客の組合せを作り出すために、いかに市場の一部を「聖域化」するか。</p> <p><解決策> 狭く安定した事業領域での積極的な事業展開。</p>	<p><問題> いかに効率的に財またはサービスを生産し、流通させるか。</p> <p><解決策> ルーチン的でコスト効率指向の技術。</p>	<p><問題> 効率性を確保するために厳格な組織統制をいかに行うか。</p> <p><解決策> 公式化され職能的に専門化された組織構造。計画は集中的、コスト指向的であり、行動が行われる前に完結している。垂直的な階層経路を通じたコンフリクトの解決。過去の業績に基づいた計画と、コントロール。(機械的組織の特徴)</p>
攻撃型	<p><問題> 新しい製品と市場をどのように見出して、開発するか。</p> <p><解決策> 事業領域を広くとり、常に発展させていく。業界に変化を作り出す。製品と市場の開発によって成長する。</p>	<p><問題> 単一の技術過程に長期にわたって関わりすぎることをどのようにして避けるか。</p> <p><解決策> 柔軟で弾力的な技術。複数の技術を持つ。</p>	<p><問題> 数多くの多様な活動をどのようにして円滑に行い、調整していくか。</p> <p><解決策> 公式化と職能的専門化を低く抑えた組織構造。計画は重点的でなく多面的であり、また問題中心的であり、まず実行される。水平的な調整を通じたコンフリクトの解消。競合他社を意識した計画と、コントロール。(有機的組織の特徴)</p>
分析型	<p><問題> これまでの製品と顧客の基盤を保ちつつ、同時に新しい製品と市場をどのように開発するか。</p> <p><解決策> 安定し、かつ変動的である複合的な事業領域を持つ。製品・市場開発を通じて着実に成長する。</p>	<p><問題> 事業領域の安定部分での効率化と、変動部分での柔軟性をいかにバランスさせるか。</p> <p><解決策> 異質な複数の技術中核を持つ(安定技術と柔軟技術)。</p>	<p><問題> 安定的活動と変動的活動の両方を遂行するために、組織の機構と過程をどのようにして差別するか。</p> <p><解決策> 1つの組織の中に、機械的組織の特徴と有機的組織の特徴をうまく共存させる。</p>
受動型	<p>起業家的問題解決、技術的問題解決、管理的問題解決に対して一貫したパターンを示さない</p>		

Miles & Snow[1978, 邦訳 p.63, p.89, p.106]に基づいて作成。

コントロール・システムは管理的問題、特に管理システム⁷の問題に含まれ、それは起業家的問題と技術的問題に対して整合性を持つよう設計される必要がある。もっとも、管理システムは、起業家的問題と技術的問題の解決を受けて、その実行のために事後的に設計されるだけでなく、組織の将来の環境適応を促進したり制約したりする事前的な側面を持つものとしても捉えられている。例えば、ある企業の経営者は、新しく選択した事業分野を追求するために、その計画、調整、コントロールの過程を完全に変更したが(管理の事後的側面)、それと同時に、新しい製品や市場機会を探索するためにマーケティング部門に集中的に人材を投入した(管理の事前的側面)という例で、彼らは管理システムの事後

⁷ 管理システムは、計画、調整、コントロール、さらに、人材配置や、資源配分などの多様な要素を含んだかなり広い

的側面と事前的側面を説明している⁸。

このように、Miles & Snow[1978]は、戦略を、企業が全社的に環境に適応していく過程で見られる起業家的問題解決、技術的問題解決、管理的問題解決のパターンとして理解している。特に、管理システムは、起業家的問題解決と技術的問題解決を受けて行われるという事後的な側面を持つだけでなく、将来の変化を生み出すために事前的な側面を持つものとしても認識されている。

(2) 全社的な環境適応パターンを戦略概念として用いた管理会計研究

—Simons[1987a]の研究を中心として—

さて、全社的な環境適応パターンを戦略概念として採用した代表的な管理会計研究として、Simons[1987a]の研究を挙げるができる。Simons は、Miles & Snow[1978]の提示した戦略概念を用いて、防衛型企業と攻撃型企業間に存在するコントロール・システムの属性の違いを、アンケート調査とインタビュー調査をもとに分析しようとした⁹。調査の方法と結果の概要は、すでに星野[1992, pp.125-129]、浅田[1993, pp.100-102]等で詳しく紹介されているので、ここでは詳しく述べないが、防衛型企業と攻撃型企業間に重大な差異が発見されている。

特に興味深い発見は、①すべての攻撃型企業にとって、タイトな予算目標の設定、コントロールにおける予測データの使用は、業績と正の相関を持っていたこと、②報告の頻度の大きさは業績との関係において、防衛型企業よりも攻撃型企業の方が強かったこと、③アウトプットの効率性に関連した目標の設定、結果の注意深いモニタリングは攻撃型企業の業績と正の相関があったが、この結果は防衛型企業では反対であったことなどである。

意味で使用されている[Miles & Snow, 1978, 邦訳 pp.29-30]。

⁸ Miles & Snow[1978, 邦訳 p.30]。

⁹ アンケート調査は、カナダの南オンタリオ州とケベック州にある製造業 261 社を対象に行われ、防衛型企業と攻撃型企業を特定する関係から、最終的に 76 社に対する分析となっている。また、インタビュー調査は、その内の若干の企業に対して行われている。

Simons は、有効性の高い攻撃型企業は、タイトな予算目標、頻繁なレポート、コスト・コントロールよりも予測アウト・プットに重点を置くことで、財務的なコントロール・システムを防衛型企業よりもインテンシブに使用していると結論づけている。

これらの結果は Miles & Snow[1978]の議論と全て一致しているとはいえない。例えば、Miles & Snow の見解では、攻撃型企業のコントロール・システムは、製品や市場のイノベーションに重点がおかれ、典型的にその収益は最近導入した製品から多くを得ていると考えられている。この時、タイトな予算目標は、製品や市場のイノベーションに対してネガティブに作用すると考えられている。こうした見解は攻撃型企業はその財務的なコントロール・システムをインテンシブに使用する傾向があるという Simons の発見と矛盾する。他方、防衛型企業については、Miles & Snow の見解では、コントロール・システム（特に、コスト・コントロール）は、効率的なアウトプットの産出にポジティブに作用すると考えられているが、これも Simons のデータと食い違っている。Simons のデータでは、防衛型企業ではコスト・コントロールと業績はネガティブに相関していることが示されている。

Simons のこれらの発見は、より一般的な表現をすれば、防衛型企業（特に規模の大きな防衛型企業）よりも攻撃型企業において、公式的なコントロール・システムがよりインテンシブに利用されていることであるが、この理由については、Simons[1987a]の中ではあまり触れられず、むしろ、Dent[1990]によっていくつかの興味深い説明がコントロール・システムに与えられている。

この理由として、Dent[1990]は、まず第 1 に、Miller & Friesen[1982]の研究を参考にして、攻撃型企業、特に、製品と市場に関するイノベーションの権限が委譲されている場合においては、リスク・テイキングを制限したり、イノベーションの行き過ぎを抑制するための監視手段として公式的なコントロール・システムが利用されている可能性を指摘している。第 2 に、Simons[1987b]の研究を参考に、攻撃型の企業では、タスクや環境の高

い不確実性に直面するが、これに対処する上で、業績の頻繁なモニタリングが組織学習を促すために必要である可能性を指摘している。第3に、財務的なコントロールは、攻撃型企業の事業活動の広い範囲を捉えることのできる唯一の方法であるかもしれない。第4に、防衛型企業では、より安定的な組織活動が行われるので、厳格なコントロールは必要ないか、かえって非効率かもしれない。第5に、製造と流通の効率性は、物的なシステムへ直接投資、品質のモニタリング、在庫管理等を通じて達成される可能性があり、非財務的な尺度を使って効率性を維持するかもしれないと指摘している。

ここでは、コントロール・システムの機能として、Dentが行った第1の説明と第2の説明により詳細な検討加えよう。

第1の説明は、革新的な戦略行動がとられる場合の公式的なコントロール・システムの機能に関する。従来の研究では、革新的で創造的な戦略を企業がとる場合、公式的なコントロールがどの程度行われるべきかについて、対立的な2つの仮説が存在している。1つの仮説は、革新的な戦略が採用される場合は、公式的なコントロールは最小限にとどめられるべきというものであり、もう1つの仮説は、革新的な戦略を採用する企業では、イノベーションの行き過ぎを監視したり、リスク・テイキングを制限したりするために公式的なコントロール・システムを積極的に利用するというものである。Burns & Stalker[1961]やMiles & Snow[1978]の見解は、どちらかといえば前者の仮説に近いが、Simons[1987a]やMiller & Friesen[1982]が行った実証研究では、後者の仮説が部分的に支持されている。

いずれの仮説が支持されるかについては現時点では断定できない。Simons[1987a]の調査結果の中でも、Miles & Snow[1978]の見解と一致する部分が存在するためである。もっとも、これらの対立的な仮説は、公式的なコントロール・システムがイノベーションとの関係でどの程度利用されるべきかについてのものであって、イノベーションに対する公式的なコントロールの作用についてのものではない。公式的なコントロールは、革新性や創造性に対してネガティブに働く、あるいはそれらを抑制するという機能レベルにおいては、

2つの対立的な仮説のいずれに立とうとも合意が得られるものと思われる。実際、加護野[1985]が行った組織の創造性とそれに関する組織的条件についての調査¹⁰では、伝統的な組織論が重視してきた組織の統合、調整、コントロール、計画などの要素が、創造性の促進要因に含まれないだけでなく、組織的な創造性・革新性の阻害要因として作用していることが示唆されている。公式的なコントロールのために管理会計システムを利用することは、組織的な創造性・革新性に対してネガティブに作用する可能性を否定できないといえよう¹¹。

Dent[1990]による第2の説明は、Simons[1987b]の研究結果を参考に行われている。Simons[1987b]は、ケース研究としてJohnson & Johnson社のコントロール・システムを調査し、その結果、プログラムド・コントロール（programmed control）とインタラクティブ・コントロール（interactive control）と呼ばれる2つのタイプのコントロールがあることを発見した。

プログラムド・コントロールとは、予めプログラム化された手続に部下が従っているかどうか、トップが関心を向けるコントロールのタイプであり、このタイプのコントロールにトップが干渉するのは、業績が事前に定めた標準や目標に一致しない場合だけである。

一方、インタラクティブ・コントロールとは、トップが部下の意志決定をモニターしたり、あるいはこれに干渉したりするために用いるコントロールのタイプである。このタイプのコントロールをトップが用いるのは、Simons[1990]が戦略的不確実性（strategic uncertainties）と呼ぶ、競争優位性を根底から覆したり、飛躍的に高めたりする要因¹²を、

¹⁰ 調査は、東証上場の大企業と日経ベンチャー会社情報に収録されているベンチャー企業を対象にした質問調査票を用いて行われ、分析は、大企業231社、ベンチャー企業527社からの回答をもとに、組織の創造性2項目とそれに関係すると考えられる組織的条件12項目の相関分析を通じて行われている。

¹¹ もっとも、原価企画研究では、一見実現不可能とも思える目標を目標原価として設定し、その目標原価を使って厳格なコントロールを行うことで、組織の創造性・革新性を刺激し新たな原価低減の方法が生み出されるケースも少なからず報告されている[例えば、岩淵, 1992; 清水, 1992を参照]。しかし、こうしたコントロールが継続的に行われた場合でも、組織の創造性・革新性を継続的に刺激しつづけるかどうかについては明らかになっていない。また、こうしたコントロールの逆機能として、組織や組織成員を疲弊させる危険性も指摘されている[例えば、加登, 1993, pp.285-290を参照]。

¹² Simons[1990]によれば、戦略の成功にとって潜在的な機会あるいは脅威となる戦略的不確実性は、例えば、コスト・

トップが個人的にモニターする必要があると考えている場合である。インタラクティブ・コントロールによるトップの関与によって、組織のミドル以下では、トップが求める情報を提供するために、この要因に組織的な関心が集まり、情報共有や学習が促進され、時には新たな戦略がボトムアップで創発される。こうした組織階層間でのインタラクションの結果、トップは、組織が、戦略的な機会や脅威に対して反応することを確保できるようになるという。

Simons[1987b]の研究結果を参考にすれば、より高い不確実性に直面すると考えられる攻撃型企業においては、戦略問題に関する組織学習を促進させるために、財務的なコントロール・システムをインタラクティブ・コントロールとして利用しているためかもしれないと、Simons[1987a]の研究結果は解釈できよう。

2-4 競争戦略とコントロール・システムの適合性

(1) SBUで追求されるポジションとしての戦略

Porter[1980, 1985]は、競争的な市場における優位性をいかに獲得し持続させるかというポジションの問題を戦略として扱った。ポジションとしての戦略を強調する彼の戦略論の根底には、「他社とは異なる状態」、つまり市場において独自のポジションを築くことによって、他社との直接的な競争を回避することこそ戦略の究極の目的であるという認識があり¹³、この目的の下で他社とは異なる何かを意図的に行おうとする「選択」こそが、戦略の核心的部分であると考えられている[Porter, 1996]¹⁴。

Porterは、SBUレベルで戦略の問題を扱い、競争的な環境において優位性を持ったポジションを開発するための競争戦略には、基本的に差別化戦略とコスト・リーダーシップ戦

リーダーシップ戦略では製品のコスト・パフォーマンスに影響を与えるような製品技術の変化などであり、差別化戦略では競合他社のマーケティング戦術や新製品導入のタイミングであるという。

¹³ 例えば、Porter[1984]を参照されたい。

¹⁴ この点に関しては、Porter教授に対するインタビュー記事(『週刊ダイヤモンド』1997年2月1日号, pp.76-78に収録)も参照されたい。

略の2つがあると述べ、さらに、2つの戦略のどちらか一方を組織は選択すべきであると主張している。この主張は、Porterの戦略観を反映しているだけでなく、差別化の実行は必然的にコストを必要とするので、差別化戦略を追求していけば、ある時点からコスト・リーダーシップ戦略と両立しなくなるためでもある。したがって、いずれかの戦略タイプを選択しなければ競争上優位なポジションを獲得したり維持したりすることはできないとPorterは述べている。

(2) 競争戦略を戦略概念として用いた管理会計研究

—Govindarajan[1988]の研究を中心として—

Porter[1985]は、戦略に合わせて資源展開や組織設計を行う必要性にも若干触れ、特定の競争戦略を追求する上では、表2-2に示されるような関係が必要であると述べているが、管理会計の領域では、競争戦略と管理システムの関係に対して、より詳細な調査研究が行われている。

表2-2 基本戦略と管理システムおよび組織風土

基本戦略	必要な資源	必要な組織のあり方
コスト・リーダーシップ戦略	<ul style="list-style-type: none"> ● 長期投資と資金源探し ● 工程エンジニアリングと熟練 ● 労働力の綿密な監督 ● 製造を容易にするような製品設計 ● 低コストの流通システム 	<ul style="list-style-type: none"> ● 厳密なコスト統制 ● コントロール報告は頻度多く詳細に ● 組織と責任をはっきりさせる ● 厳密に定量的目標を実現した場合の報酬制度
差別化戦略	<ul style="list-style-type: none"> ● 強力なマーケティング能力 ● 製品エンジニアリング ● 創造的直感 ● 基礎的研究力 ● 高品質またはテクノロジー主導という評判 ● 業界内の歴史が古くまたは他の事業経験からの熟練の独自の組合せ ● 流通チャネルからの強い協力 	<ul style="list-style-type: none"> ● R & D、製品開発、マーケティングのうまい調整 ● 定量的測定よりも主観的測定による報酬 ● 高熟練工、科学者や創造的人間をひきつける快適さ
集中戦略	上記の政策を特定の戦略ターゲットに適合するように組合す	上記の政策を特定の戦略ターゲットに適合するように組合す

Porter[1980, 邦訳 p.63]より。

この問題に対する代表的な研究として、Govindarajan[1988]は、SBU の競争戦略と管理上のメカニズムの関係が、SBU の業績に与える影響を分析している。競争戦略は Porter[1980, 1985]にしたがって、差別化戦略か低コスト戦略かという分類が採用され、管理上のメカニズムは、①予算において利益目標の達成をどの程度評価するか (budget evaluative style)、②SBU レベルの管理者にどの程度の権限が委譲されているかという意味での分権化の程度 (decentralization)、③良いものであれ悪いものであれ出来事を自らの行動の結果と知覚する程度 (locus of control) の3つに焦点が当てられている。SBU の業績は、ROI、利益、キャッシュ・フロー、コスト・コントロール、新製品開発、市場シェア、人材開発などの10の側面から測定され、他のSBUと比較した場合の業績の良し悪しと、それぞれの側面の当該SBUにとっての重要性の程度によって加重平均された指標が用いられた。データ収集は質問票によって行われ、*Fortune* 500社のリストから24社が選ばれ、さらにその24社が管理する複数のSBUからデータが収集された。最終的に121の利用可能なケースが得られている。分析は仮説検定の形で行われ、まず競争戦略とそれぞれの管理上のメカニズムについて行われ、その後、競争戦略と3つの管理上のメカニズムについて Drazin & Van de Ven[1985]が提唱した方法で行われた。

Govindarajan は4つの仮説を提示し分析しているが、ここではコントロール・システムと特に関係がある予算についての仮説を取り上げよう。提示された仮説は、「差別化戦略を採用するSBUでは、業績評価において予算目標の達成を強調しないことが高いSBUの業績につながるが、低コスト戦略を採用するSBUでは、業績評価において予算目標の達成を強調することが高い業績につながる」というものである。

検証の結果、この仮説は支持されているが、ここでは結果よりも、むしろ仮説の背後にある前提条件とロジックに注目しよう。まず、この仮説の背後には、不確実性が大きくなれば、予算目標を公約とみなすことや、好ましくない予算差異を低業績と判断することは困難になるという認識がある[Govindarajan, 1988]。また、差別化戦略の採用は必然的に

高い不確実性を組織にもたらし、低コスト戦略の採用は低い不確実性を組織にもたらすという前提がある[Govindarajan, 1986]。

不確実な状況の下で予算を業績評価に利用することについては、大きく 3 つの問題点が指摘されている。第 1 に、業績評価の基準とみなすことのできる事前の予算目標を達成するためには、予算年度中に起こりそうな状況の変化を予測することが必要になるが、この変化を予測することは比較的安定した環境でのみ可能であり、不確実性が高い状況では不可能である。第 2 に、インプットとアウトプットの間関係をどれだけうまく管理したかを予算を使って評価することの有効性は、管理者の行動と結果の間関係についての知識、換言すれば原因-結果の間関係についての知識に依存している。しかしながら、この知識は安定した状況の下でのみ存在し、不確実な状況の下では存在しない。第 3 に、予算を強調することは、プロセスではなく結果を強調することを意味するが、管理者は自らの行動をコントロールできても、最終的な結果に影響を与える状況までもコントロールすることはできない。したがって、高い不確実性の下では、予算情報は必ずしも業績を十分に反映しない。

このように競争戦略と不確実性の間関係、不確実性と予算を業績評価に利用することの間関係から上述の仮説が導かれる。また、不確実性を媒介としなくても、さらにいくつかの議論が仮説の根拠となっている。第 1 に、差別化戦略を成功させるためのファクターの多くは定性的なもの、例えば、高品質の製品や高品質であるというイメージなどであり、予算で扱われる計数的な要素では十分に捉えきれない。第 2 に、広告、高品質、厳格な納期、製品開発などの差別化戦略に関係したファクターに対する支出は自由裁量的なもので、コスト削減の対象として通常真っ先に犠牲にされるものであるが、予算目標に管理者を強く縛り付けると、差別化戦略を実現する上で重要なファクターが危険にさらされる。第 3 に、低コスト戦略を採用する SBU は、一般的に差別化戦略の SBU よりもマージンが低く、また、利益は大きな利幅からではなく、生産量 (volume) から生み出される。こうした状況では、低コスト戦略を採用する SBU では、生産管理に重点が置かれるために、生産管理

を通じての予算目標の達成が強調される必要がある。

2-5 戦略ミッションとコントロール・システムの適合性

(1) SBU に与えられるミッションとしての戦略

戦略とコントロール・システムの関係を考察する際に用いられてきた第3の戦略概念は、企業を構成する SBU のポートフォリオ上の位置付けと製品ライフサイクル上の位置付けから各 SBU に与えられる戦略ミッションである。

戦略ミッションには、米国のコンサルティング会社等の提案にしたがって、ビルド (build)、ホールド (hold)、ハーベスト (harvest) という 3 つの分類が一般に用いられている。ビルドとは、短期的な利益やキャッシュ・フローを犠牲にしても、将来的に収益を生み出すために市場シェアの拡大や売上の拡大を追求するミッションであり、ホールドとは、当該 SBU の市場シェアや戦略的ポジションの防衛・維持を目的とするミッションであり、ハーベストとは、現在の市場シェアを犠牲にしても短期的な利益やキャッシュ・フローの最大化を追求するミッションである。どのような戦略ミッションが与えられるかは、当該 SBU の事業ポートフォリオ上での位置付け（先行投資を行う段階であるか投資の回収を行う段階であるか）と、SBU が直面する製品ライフサイクルのステージ（成長期にあるか成熟期にあるか）を主に考慮して決定される [Shank & Govindarajan, 1992; Govindarajan & Shank, 1993]。

戦略ミッションを SBU に対して与える際の論理は、全社的な成長戦略に基づいて、現在の大きな収益源となっている事業単位にはハーベスト・ミッションを与えこれまでの投資を回収する一方で、将来大きな収益源となりそうな事業単位に対してビルド・ミッションを与え、ハーベスト・ミッションを与えた事業単位から得られる経営資源を集中的に投下するというものがある。

また、そこで想定されている事業単位自体のビジネス展開は、製品ライフサイクルの成

長段階にあり、先行投資を必要とする事業単位にはビルド・ミッションが与えられ、激しい競争の中で利益を犠牲にしても市場シェアの確保と競争力の向上が追求される。そして、市場が成熟する段階ではハーベスト・ミッションが与えられ、これまでの投資と経営努力を通じて、大きな市場シェア、高い競争力、高い収益性を実現し、投資が回収されるという展開が期待されている。

(2) 戦略ミッションを戦略概念として用いた管理会計研究

—Govindarajan & Gupta[1985]の研究を中心として—

Gupta & Govindarajan[1984]によれば、SBU を効果的に管理している企業では、SBU 管理者のインセンティブ・ボーナスとリンクした業績評価基準が差別的に利用されているという。業績評価の基準には、戦略計画から導かれる売上高成長率、市場シェア、新製品開発などと、財務的なキャッシュ・フロー、コスト低減、ROI など多面的な業績評価尺度が利用されているが、SBU に与えられた戦略ミッションによって、それぞれの業績評価基準に対するウエイトが異なっているという。

Govindarajan & Gupta[1985]では、戦略ミッションとインセンティブ・システムの関係について詳細な調査が行われている。彼らは、戦略の実行においては、その実行を担当し責任を持つものに対する動機付けが極めて重要であることや[Gupta & Govindarajan, 1984]、ある基準と結びつけて個人的な報酬が決定される場合に、個人はその基準に照らして最適な行動をとるという認識に基づいて[Govindarajan & Gupta, 1985]、次の3つの仮説を提示している。それらの仮説の背後には、インセンティブ・システムを通じて SBU の管理者の意思決定や行動に影響を与え、各ミッションの達成に必要な行動を SBU の管理者に取らせようとする論理がある。

仮説 1：SBU の管理者に対してインセンティブ・ボーナスとリンクした業績評価が行われる場合、長期志向の業績評価基準（売上高成長率、市場シェア、新製品開発、R&D、人材育成など）に重点を置いた業績評価の実施は、ハーベスト・ミッションを与えられた SBU の業績に対してよりも、ビルド・ミッションを与えられた SBU の業績に対してポジティブな影響を与える。

仮説 2：SBU の管理者に対してインセンティブ・ボーナスとリンクした業績評価が行われる場合、短期志向の業績評価基準（原価管理、営業利益、利幅、キャッシュ・フロー、ROI など）に重点を置いた業績評価の実施は、ビルド・ミッションを与えられた SBU の業績に対してよりも、ハーベスト・ミッションを与えられた SBU の業績に対してポジティブな影響を与える。

この2つの仮説の背後には、まず、短期的な業績と長期的な業績の間にはある種のトレード・オフ関係が存在するという考えがある。例えば、ビルド・ミッションの下での市場シェアの追求には、製品価格の引き下げ、新製品開発のための研究開発投資、マーケティング関連の支出などが必要になる。これらの行動は市場でのリーダーシップを握るために行われるが、これは同時に短期的な利益を圧迫する要因ともなる。このように、市場シェアの拡大と短期的利益の間にはトレード・オフ関係が存在し、この2つの同時的な達成は困難であると説明される[Shank & Govindarajan, 1993, p.97]。そこで、SBU に与えられた戦略ミッションのタイプによって、短期業績と長期業績のどちらを優先して、SBU のビジネスを展開するかに関する管理者の判断に影響を与える必要がある。このとき、戦略ミッションに一致したトレード・オフを管理者が行うように、コントロール・システムには戦略ミッションとの整合性が要求されることになる[Shank & Govindarajan, 1993, p.96]。

仮説 3 : SBU の管理者に対するインセンティブ・ボーナスとリンクした業績評価が行われる場合、主観的な業績評価のアプローチの利用は、ハーベスト・ミッションを与えられた SBU の業績に対してよりも、ビルド・ミッションを与えられた SBU の業績に対してポジティブな影響を与える。

これは、ビルド・ミッションを与えられた SBU 管理者の職務には、新製品開発、R&D、人材育成などの定量的な評価が困難な項目が含まれること、そしてより大きな不確実性に直面していることなどによる。

仮説検証の結果は、1 番目と 3 番目の仮説は支持されたが、2 番目の仮説は支持されなかった。これは、短期的な業績評価の基準は、ビルド・ミッションを与えられた SBU の管理者に対しても重要であるためであると解釈されている。つまり、当該 SBU の管理者は、ハーベスト・ミッションを与えられた管理者に比べて、会計的な尺度をも含んだより多面的な目標を与えられているためであると解釈される [Govindarajan & Gupta, 1985, p.60]。

このような結果が得られたとはいえ、コントロール・システムの全体的な傾向として彼らが最終的に下した結論は、ビルド・ミッションを与えられた SBU に対する会計的な尺度を利用したコントロールは、ハーベスト・ミッションを与えられた SBU と比較して相対的に後退するというものである。

さらに、Govindarajan & Shank[1992]および Shank & Govindarajan[1993]では、戦略ミッションと戦略計画および予算管理の関係について考察の対象が拡張され、表 2-3 のように要約されている。

表2-3 戦略ミッションと戦略計画・予算管理・報酬システム

	戦略ミッション	ビルド	ホールド	ハーベスト
戦略計画	<ul style="list-style-type: none"> 戦略計画の重要性 資本支出に対する意思決定の公式性 資本支出に対する評価基準 ハードル・レート 投資決定分析 事業単位レベルでのプロジェクトに対する権限 	相対的に高い より非公式的な DCF 分析、 長期的な回収 非財務的データ（市場シェア、R&D、効率性等）を重視 相対的に低い 主観的・定性的 相対的に高い		相対的に低い より公式的な DCF 分析、短期的な回収 財務的データ（原価効率性）を重視 相対的に高い 客観的・定量的 相対的に低い
予算管理	<ul style="list-style-type: none"> 予算の役割 年度予算に対する事業単位の管理者の影響力 年度予算の見直し 業績評価の際の標準原価の役割 製造原価をコントロールするための変動予算などの概念の重要性 非公式的な報告や上司との接触の頻度 予算と実績に関する上位者からのフィードバック情報の頻度 定期的な予算評価における変動の上限値 予算達成の重要性 アウトプット・コントロールとビヘイビヤール・コントロールのどちらを重視するか 	短期的計画ツール 相対的に高い 相対的に容易 相対的に低い 相対的に高い 政策面では大きく、業務面では小さい 小さい 相対的に高い 相対的に低い ビヘイビヤール・コントロール重視		コントロール・ツール 相対的に低い 相対的に困難 相対的に高い 相対的に低い 政策面では小さく、業務面では大きい 大きい 相対的に低い 相対的に高い アウトプット・コントロール重視
報酬システム	<ul style="list-style-type: none"> 報酬に対するボーナスの比率 ボーナスの基準 ボーナスの決定方法 ボーナス支給の頻度 	相対的に高い（より大きなリスクにさらされているため） 非財務的基準（市場シェア、新製品開発、人材育成など） 相対的に主観的（ボーナスの基準が客観的に存在しないため） 小さい		相対的に低い 財務的基準（原価管理、営業利益、キャッシュフロー、ROIなど） 相対的に客観的 大きい

Govindarajan & Shank[1992, pp.17-19]および Shank & Govindarajan[1993, chap.6]に基づいて作成。

ここで示される戦略ミッションとコントロール・システムの関係は、相対的な観点から記述されている点に注意する必要がある。また、こうした関係が現実に妥当する実務のケースもいくつか紹介されているとはいえ、実証的にこれらすべての関係の有効性が確認され

ているわけではないし、彼らが最終的に下した結論に矛盾するような研究結果も報告されている。

例えば、Merchant[1985]が行ったサーベイ調査でも、彼らの結論はサポートされているとはいえない。この研究の焦点は、プロフィット・センターの管理者の自由裁量下にある支出（例えば、製造プロセスのエンジニアリング、広告とセールス・プロモーションのための支出など）についての意思決定にある。これに影響を与えるコントロール手段として、収益目標、費用、雇用人数、承認手続、ミーティングでの指示による5つが事前のインタビュー調査から識別され、コントロール手段の重要性に影響を与える要因として、プロフィット・センターの管理者とその上司との関係、プロフィット・センターの最近の業績、プロフィット・センターの戦略、企業トップのマネジメント・スタイル、（資本として会計処理されるか費用として会計処理されるかという意味での）支出のタイプの5つが挙げられている。

ここで注目するのは、プロフィット・センターの戦略とコントロール手段の関係であるが、戦略は、ハーベスト、維持/キャッシュ・フローの獲得、やや成長、急速な成長と4つの戦略ミッションに分類されている。分析の結果は、急速な成長という戦略ミッションを与えられたプロフィット・センターの管理者は、自由裁量的な支出に関する意思決定に対して、月次の収益目標、雇用すべき従業員数、そしてミーティングによるコントロールの影響を、他の戦略ミッションを与えられた管理者と比較してより強く受けているということが明らかにされている。

この結果は、先ほどの Govindarajan & Gupta[1985]が最終的に下した結論と一致していない。Merchant[1985]は、この結果に対するある管理者のコメントを引用する形で、これに解釈を加えている。

「私は、コントロール手段の利用がプロフィット・センターの戦略によって異なってくるということを予測していなかった。その答えは、成長段階にあるビジネスにとってコントロールを緩める必要があるということではなく、こうしたビジネスでは、目標を現実的な状態に保っておくためにより短い計画サイクルを必要としているだけだと思う。」

Govindarajan & Gupta[1985]と Merchat[1985]の研究結果を比較し統合することは、研究目的やリサーチ・デザインの違いから困難であるが、少なくとも、コントロール・システムの全体的な傾向として Govindarajan & Gupta[1985]が下した結論、すなわち、ビルド・ミッションを与えられた SBU に対する会計的な尺度を利用したコントロールは、ハーベスト・ミッションを与えられた SBU と比較して相対的に後退するという結論は、これまでのところサポートされていないといえよう。

もっとも、長期的な視野が要求されるビルド・ミッションを与えられた事業に対して、なぜ短期的な業績尺度を用いたコントロールが行われるのかについては、これまでのところ明確な説明は行われていない。第 1 節の戦略的コントロールの議論とも関連するが、Hrebiniak & Joyce[1986]は、戦略をうまく実行するには、短期目標を長期目標のロジカルな関係を構築する必要があるとした上で、長期目標を短期目標へと翻訳し、戦略的な成功の可能性を増大させるような短期的業績こそがコントロールの対象となるべきだと述べている。また、Goold & Quinn[1990]も、戦略を実行するために必要な短期目標（マイルストーン）を明確に設定すべきであると述べている。こうした立場から解釈すれば、上述の研究結果は、ビルドという長期的視点が必要とされる戦略ミッションにおいても、短期的な業績指標を通じて戦略の実行がコントロールされているといえるかもしれない。また、ビルドというミッションの性格上、当該事業単位は、製造工程、製品技術、顧客の嗜好、競争的なライバル企業の数、競争上の焦点の変化などのためにより不確実な環境に直面し

ており、このために、戦略計画のサイクルを短くし、計画を常に現実的なものに保っておく必要があるためかもしれない。

2-6 製品ライフサイクルとコントロール・システムの適合性

製品ライフサイクルを、これまで述べてきた戦略概念と並列して議論することには問題があるかもしれない。製品ライフサイクルは、戦略に関連した概念ではなく、組織が直面する環境に関連する概念であるためである。それでもここで製品ライフサイクルの概念を取り上げるのは、長期的な観点から戦略問題を扱う戦略的管理会計にとって、時間の経過とともに市場の特性が変化するという製品ライフサイクルの概念は極めて重要であると同時に¹⁵、製品ライフサイクルが戦略ミッションや競争戦略の選択に影響を与え、さらにコントロール・システムの設計にも影響を与えることが指摘されているためである[Ward, 1992; Ryan, 1995; Wilson, 1995]。

製品ライフサイクルの各ステージの特徴と、その状況下で要求される戦略との関係については、マーケティング論の領域ではかなり豊富な研究の蓄積がある。Kotler[1991, chap.13]は、これまでの研究成果を要約して、導入期から成長期にかけての戦略では、市場シェアを拡大するため製品の認知度を高めると同時に、製品特性の追加や品質改善が重要となるが、成熟期においてはそれ以前に構築したブランド力を活かした戦略が重要となるとしている。また、価格面では、市場の成熟とともに増大する競争企業の新規参入や売上高成長率が鈍化することに伴って生じる過剰設備のために価格競争が激化すると述べて

¹⁵ もっとも、製品ライフサイクルの議論はかなりの批判にさらされていることも事実である。McNamee[1988, p.47]によれば、これまでの批判は次のように要約されるという。①すべての製品に当てはまる普遍的なライフサイクルを描くことは不可能であること、②製品ライフサイクルは産業レベルでのみ存在するという見解や、製品レベル（例えば、デニムのジーンズ）ではこのモデルは妥当するが、ブランド・レベル（例えば、リーバイス）ではほとんど妥当しないといった見解があり、論者の見解は一致していないこと、③製品ライフサイクルのカーブは歴史的な結果として描かれるのであって、現時点のライフサイクルの段階を判断したり、将来の変化の予測には適用できないこと、④製品ライフサイクルは法則として存在しているのではなく現象として存在し、多くの企業がライフサイクルのシェイプそのものに影響を与えることが可能で、例えば、成熟段階にあるテキストブックのライフサイクルのカーブは、第2版、第3版、第4版と改定を重ねるたびに、下降傾向にあったカーブが上昇傾向に転じることなどが指摘されている。

いる。

戦略の変化は、SBU に対して与えられる戦略ミッションやコントロール・システムの設計に影響を与えることになる。SBU が直面する製品ライフサイクルが戦略ミッションの選択に影響を与えることにはすでに触れたが、戦略ミッションと製品ライフサイクルは密接な関係を持っている。通常、製品ライフサイクルの導入期から成熟期の上に位置付けられる SBU に対してビルド・ミッションが与えられ、成熟期において競争上優位なポジションと市場シェアを確保するために先行投資が行われる。これに対して、成熟期に位置付けられる SBU に対してはハーベスト・ミッションが与えられ、投資が回収されると同時に、獲得された資源がビルド・ミッションを与えられた事業単位に再投資されるということが想定されている [Govindarajan, 1986]。PPM 的な資源展開の論理を支える 1 つの重要な概念として製品ライフサイクルを理解することができる。

さて、製品ライフサイクルとコントロール・システムの関係について、Ward[1992]は、SBU が全ライフサイクルの長期にわたって利益を最大化するために、どのようなコントロール・システムが有効かという問題を念頭において、表 2-4 に要約するような製品ライフサイクルの変化に伴う成功要因の変化と、管理会計システム、特に、情報収集とコントロール・システムのリンケージの問題を検討している。

ここで特に強調されているのは、ライフサイクルの全期間を通じて利益の最大化を図ることである。そのため、導入期や成長期での支出は、成熟期における利益獲得のための投資とみなされ、市場の秩序が比較的安定するといわれる成熟期において最大の市場シェアを確保するためのものと考えられている。

表2-4 製品ライフサイクルの特徴とコントロールのための尺度

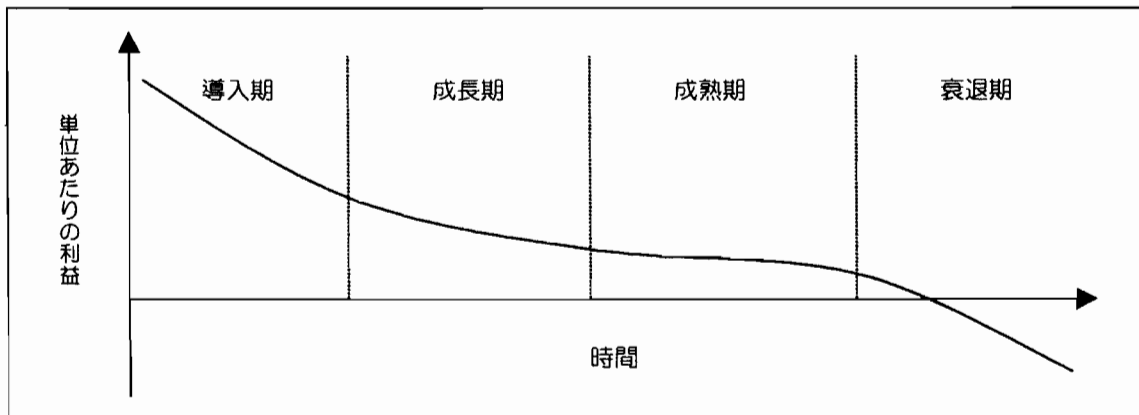
段階	導入期	成長期	成熟期
相対的なリスク	極めて大	大	中
相対的な不確実性	大	中	小
キャッシュ・フロー	ネガティブ	ニュートラル	ポジティブ
必要な情報	<ul style="list-style-type: none"> 情報の欠如に由来するリスク削減のための情報。例えば、当初の計画の前提にある仮定の妥当性の検証。 潜在的な市場規模や顧客の購買に関する情報。 	<ul style="list-style-type: none"> 市場成長率についての情報。 市場シェアについての情報。 他社のマーケティング戦略およびそれに対する支出についての情報。 	<ul style="list-style-type: none"> 価格競争が重要な意味を持つので、自社および他社のコスト、そしてそれに影響を与える自社および他社の CVP 関係などについての情報。 事業の収益性と効率性を抑制するような要因についての情報。 顧客別の収益性情報。
全ライフ・サイクルにおける利益最大化のための成功要因	<ul style="list-style-type: none"> 製品の開発からの市場導入までの期間。 他者に先駆けて、新製品を市場投入すること。 製品の反復を通じて、顧客ニーズを製品に反映させていくこと。 	<ul style="list-style-type: none"> 市場が成熟する以前に、市場シェアを獲得すること。 顧客の製品への知覚を高めたりするような、具体的なマーケティング戦略の利用。 	<ul style="list-style-type: none"> 事業の収益性と効率性に貢献するような資源配分。 成熟期全体を通じて利益を最大化する必要性から、市場シェアの維持。 収益性の高い顧客の維持と確保。
コントロールのための尺度	<ul style="list-style-type: none"> 物量的尺度（主に時間）による、プロジェクトの展開とマイルストーン管理。 ROI によるコントロールは短期的利益の追求を促す傾向があり、管理者が必要な投資を行わない可能性を生じさせるので適切ではない。 	<ul style="list-style-type: none"> 依然として ROI の利用は基本的に不適切。 DCF によるプロジェクトの頻繁な再評価を通じて、管理者に長期的な視点を持たせる。 市場シェアなどの非財務的尺度の利用、加えて当初の計画値との比較を通じたマイルストーン管理。 	<ul style="list-style-type: none"> 財務的なリターンを最大化するための ROI の利用。 長期的なリターンを確保するための市場シェアのモニタリング。 利幅 (profit margin) とキャッシュ・フロー。

Ward[1992, pp.33-36, pp.114-115, pp.231-280]に基づいて作成。

※衰退期についての要約は省略した。

Ryan[1995]は、図 2-2 のように一般的に観察される全ライフサイクルにわたる製品単位あたりの利益額の推移を図示しているが、Ryan によれば、最大の市場シェアを確保しつつづけることの意義は、単位あたりの利益が下がりつつけたとしても、市場から最大の利益を獲得しつつづけることにつながり、また、他社と比較した場合、これはライフサイクルの全期間にわたって、最大の累積アウトプット量が常に確保されることを意味し、経験効果によるコスト優位性の達成を期待できると同時に、最大の生産量を維持することにより、コスト優位につながるような規模の経済性の実現を期待できることにあるという。

図 2-2 製品ライフサイクルと単位あたりの利益額の推移



Ryan[1995, p.150]より。

市場シェアを確保する意義をこのように理解すると、Ward が強調する全ライフサイクルを通じて利益を最大化するという目的の下では、彼が提案するコントロール・システムの設計、すなわち、導入期から成長期にかけては市場シェアを拡大するために、これに関連する尺度をコントロールに利用し、成熟期においては利益を確保するために、これに関連する尺度をコントロールに利用するというのは、論理的には、かなり説得力があるといえよう。

2-7 戦略の有効な組合せとその下でのコントロール・システムの設計

—Langfield-Smith[1997]の所説を中心として—

ところで、Langfield-Smith[1997]は、コントロール・システムの設計に影響を与える変数として上述した 3 つの戦略概念を識別しただけでなく、さらに、3 つの戦略の有効な組み合わせとその下で有効なコントロール・システムの設計についても考察し、過去の研究成果を統合しようとしている。このとき、Langfield-Smith は、Miles & Snow[1978]の分類と Miller & Friesen[1982]の分類を近似させるとともに、特にこの中で有効な組合せは、①攻撃型における差別化戦略を通じた競争の展開とビルド・ミッションの追求、②防衛型におけるコスト・リーダーシップ戦略を通じた競争の展開とホールドおよびハーベスト・

スケールメリットの追求など組織内部の生産プロセスに注意を向けることが重要になるが、他方、差別化戦略では、ユニークな技術、デザイン、品質、流通システムなど組織外部に向けた多様なアプローチが存在するためにより不確実な環境に直面することになるという。Miles & Snow[1978]の分類については、攻撃型企業は新製品や新市場の機会を探求するために、比較的狭い範囲の市場ドメインの防衛を戦略展開の中心に置く防衛型企業よりも、より不確実な環境に直面することになるという。したがって、攻撃型－差別化戦略－ビルド・ミッションの組み合わせは、防衛型－コスト・リーダーシップ戦略－ハーベスト・ミッションという組み合わせよりも、相対的に高い不確実性に直面することになる。

戦略課題の面では、攻撃型－差別化戦略－ビルド・ミッションの間には、市場ドメインや市場シェアの拡大、イノベティブな製品の投入などの点で共通性があると考えられている。他方、防衛型－コスト・リーダーシップ戦略－ハーベスト・ミッションの間には、スケール・メリットの追求やオペレーションの効率化による低コストの実現という点で共通性があると考えられている。

組織設計については直面する環境の不確実性と密接な関係があるが、この面でも、攻撃型－差別化戦略－ビルド・ミッションの組み合わせと防衛型－コスト・リーダーシップ戦略－ハーベスト・ミッションの組み合わせでは、いわゆる有機的組織と機械的組織の特徴がそれぞれあてはまると考えられている。

コントロール・システムについては、攻撃型－差別化戦略－ビルド・ミッションの組み合わせでは、コスト・コントロール自体の重要性が低くなるためにタイトなコスト・コントロールは行われず、主観的な基準による業績測定と評価が行われ、非財務的な尺度の利用されるなどの共通点が見られると考えられている一方で、防衛型－コスト・リーダーシップ戦略－ハーベスト・ミッションの組み合わせでは、効率性が追求されるために、タイトなコスト・コントロールが行われ、客観的な基準による業績測定と評価が行われ、財務的な尺度が利用されるなどの共通点が見られると考えられている。

2-8 Langfield-Smith[1997]の所説に対する批判的検討

Langfield-Smith[1997]が検討した3つの戦略の有効な組み合わせは、その下での有効なコントロール・システムを設計するという目的に対しては、確かに説得力があるように思われるが、この一方で、いくつかの問題点を抱えている。

まず、第1に、先行研究において、戦略とコントロール・システムの関係に関する一致した結果が得られていない点を指摘しておく必要がある。例えば、環境適応パターンとしての戦略とコントロール・システムの関係を扱った Miles & Snow[1978]と Simons[1987a]の研究結果は部分的に一致しない箇所がある。また、戦略ミッションとコントロール・システムの関係を研究した Govindarajan & Gupta[1985]が最終的に下した結論、すなわち、ビルド・ミッションを与えられた SBU に対する会計的な尺度を利用したコントロールは、ハーベスト・ミッションを与えられた SBU と比較して相対的に後退するという結論も、Merchant[1985]の研究ではサポートされているとはいえない。

この点で、Langfield-Smith[1997]が検討した3つの戦略の有効な組み合わせは、先行研究の結果からではなく、先行研究の仮説から導かれているように思われる。

第2に、防衛型-コスト・リーダーシップ戦略-ハーベスト・ミッションの組み合わせと、攻撃型-差別化戦略-ビルド・ミッションの組み合わせのそれぞれについて、不確実性の程度、組織設計、コントロール・システムの設計の面で共通点があるとしても、常にこうした組み合わせが選択されるとする根拠はどこにもないのも事実である。

例えば、Shank & Govindarajan[1993, chap.6]は、コスト・リーダーシップ戦略とハーベスト・ミッション、差別化戦略とビルド・ミッションの組み合わせの有効性を認めつつも、コスト・リーダーシップ戦略とビルド・ミッション、差別化戦略とハーベスト・ミッションの組み合わせが存在することも認めている。さらに、前者の組み合わせの場合は同程度の不確実性を持つためにコントロール・システムの設計の面で問題を生じることが少ないが、後者の組み合わせは異なるレベルの不確実性を持つので、コントロール・システ

ムの設計には困難が伴うと述べている。また、後者の場合、ミッションか競争戦略のいずれか一方を優先して、コントロール・システムの設計を容易にすることが可能であるが、もし、ミッションと競争戦略の重要性が同程度ならコントロール・システムのデザインは格段に難しくなるという。

しかしながら、次のことは明らかであろう。すなわち、戦略は、環境適応あるいは競争優位の獲得のために選択されるものであって、コントロール・システムの設計のために選択されるものではないし、戦略ミッションは、全社的な成長戦略の観点から各 SBU に対して与えられるものであって、これもコントロール・システムの設計のために与えられるものではない。むしろ、コントロール・システムは戦略の実行やミッションの達成のためにデザインされ利用されるものである。ここで想起される問題は、コントロール・システムの設計に影響を与える変数として、決定的なものは何かということである。

第3に、Langfield-Smith[1997, pp.211-212]は、各戦略の有効な組み合わせを検討する際に、戦略を過度に単純化して理解している。例えば、Miles & Snow[1978]の分類を事業戦略に焦点を当てたものと考え、攻撃型と防衛型のタイポロジーは広範な視野を持ち、ポジショニングに関わる差別化戦略とコスト・リーダーシップ戦略は、攻撃型と防衛型の分類に対してかなり狭い視野を持つものと述べているが、Miles & Snow[1978]の分類とPorter[1980]の分類は、そもそも研究目的の点からして異なっている。すなわち、前者は組織の環境適応パターンの解明であり、後者は持続的な競争優位の開発である。さらに、対象とする組織レベルも、それぞれ全社レベルと SBU レベルである。

したがって、Miles & Snow[1978]の分類が意味を持つのは、組織間比較の場合であって、コントロール・システムの設計問題も、攻撃型企业と防衛型企业の間に存在する差異や傾向として捉えられる。それゆえに、Miles & Snow[1978]の戦略分類が全社的なレベルであるとすれば、それを直ちに SBU レベルのコントロール・システムの設計問題につなげて考えることはできない。

また、この分類をコントロール・システムの設計問題に利用することにも問題がある。例えば、防衛型企業のコントロール・システムの特徴の1つは、計画と実績に基づいた効率性を志向した公式的で厳格なコントロールにあるが、このことから直ちに防衛型の企業では厳格なコントロールを行うと主張することはできない。というのも、防衛型企業の定義は、起業家的問題解決として、比較的狭く安定した事業領域を選択し、そこでの競争優位の確保を目指し、技術的問題解決として、低コストや効率性を志向した技術や単一の中核技術を追求し、管理的問題解決として、機械的組織の特徴を持った組織設計とその下で厳格なコントロールを行うというものであって、このパターンこそ企業を防衛型と定義する際の基準となる。したがって、純粋な意味で防衛型と識別された企業が厳格なコントロールを行うのは当然であって（そうでない場合は受動型企業として識別される）、防衛型企業においてどのようなコントロール・システムが採用されているかを議論することには意味がない¹⁶。

一方で、Porter[1980]の分類は、SBU レベルでの競争戦略の選択の問題であって、コントロール・システムの設計問題も、異なる競争戦略を追求する SBU の間にある差異や傾向として捉えられる¹⁷。

また、戦略ミッションは、企業の全社的な成長戦略に基づいて各 SBU に対して与えられるものであって、この背後には PPM 的な発想が存在する。すなわち、成熟事業分野で獲得した経営資源（主に財務的資源）を、成長事業分野へ傾斜的に配分することによって全社的な成長を図るという論理が、各 SBU に対して与えられる戦略ミッションの背後にある。したがって、コントロール・システムの設計問題は、企業を構成する各 SBU 間の差異や傾向として捉えられる。

表 2-6 に、各戦略概念の対象とする組織レベル、戦略観および組織観、コントロール・

¹⁶ もっとも、以上のことは戦略下メインの選択と中核技術の選択が、コントロール・システムの設計に影響を与えることを否定するわけではない。

¹⁷ もっとも、攻撃型企業（防衛型企業）が各事業分野において一貫して差別化戦略（コスト・リーダーシップ戦略）

システムとの関係についての違いを示す。

表2-6 各戦略概念の相違

	対象とする組織レベルとの関係	戦略観・戦略概念・組織観	戦略とコントロール・システムについて想定されている関係
環境適応パターン	全社レベルで識別される	パターン(戦略的意思決定や戦略行動の一貫したパターン) 戦略と組織の相互作用	戦略→コントロール・システム コントロール・システム→戦略 コントロール・システムは戦略の事後変数とも事前変数とも考えられている。 戦略とコントロール・システムの動的な関係: 適応サイクル
競争戦略	SBU レベルで選択される	ポジション(市場における競争優位の確立) 組織は戦略を実行し実現するための機器:組織は戦略に従う	戦略→コントロール・システム 戦略とコントロール・システムの静的な関係
戦略ミッション	全社的な成長戦略の観点から、各SBU に与えられる	プラン(全社的な成長戦略を実現するために、各事業単位が担うべき役割と達成すべき諸目標) 組織は戦略を実行し実現するための機器:組織は戦略に従う	戦略→コントロール・システム 戦略とコントロール・システムの静的な関係

Langfield-Smith[1997]が取り上げた、事業単位のコントロール・システムに影響を与える戦略概念をこのように整理すれば、SBU レベルでのコントロール・システムの設計問題を扱う本研究において、重要な戦略概念となるのは、競争戦略と戦略ミッションであり、もう一つ付け加えるとすれば、戦略概念とはいえないが、SBU が直面する製品ライフサイクルのステージということになる。

を採用する可能性を否定できないが、常にそうであると主張するだけの証拠もまたない。

第3節 研究課題

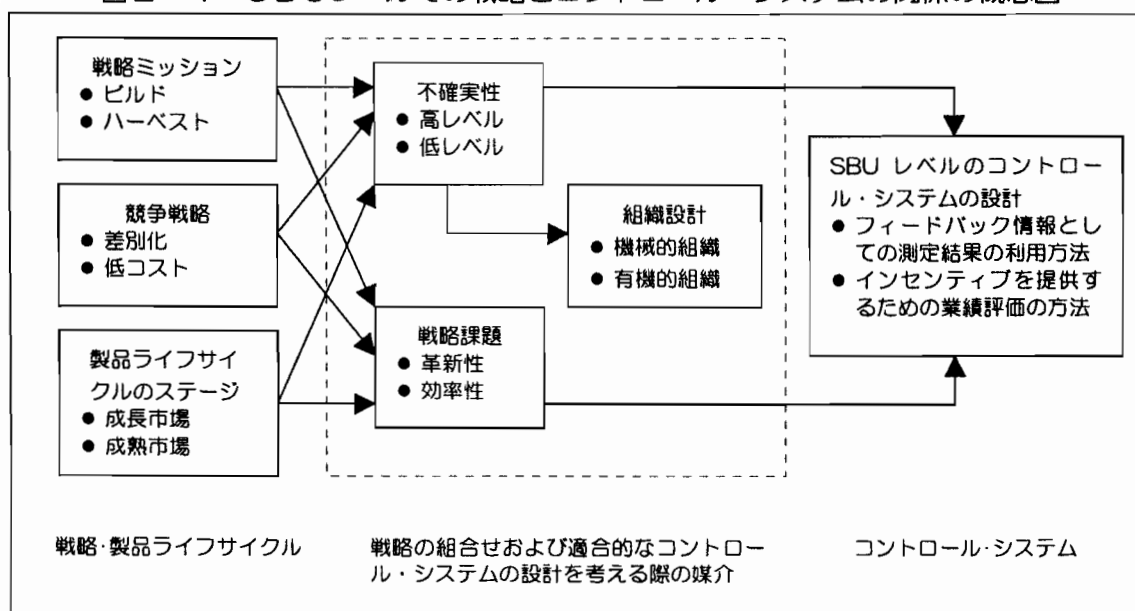
3-1 研究課題

第1章で述べたように、戦略的マネジメントにおいて期待される管理会計システムの役割は、コントロール・システムとして、①戦略と組織メンバーの行動を結び付けるために、業績測定・評価システムを通じて彼らの行動を戦略の実現に向けて動機づけ、評価し、コントロールし、②戦略を更新していく手段として、戦略の成功あるいは失敗に関する測定値をフィードバックすることによって、戦略や組織目標、さらに意思決定や予測の方法に影響を与えることである [Palmer, 1992]。

しかし、コントロール・システムに対するこうした理解は、戦略を抽象的に理解した場合のものであり、前節で検討したように、抽象度を下げて戦略を理解し、戦略を何らかのタイプに分類した場合、コントロール・システムの設計は戦略に対して適合的に行われる必要がある。これは、戦略タイプによって、重要な戦略課題あるいは成功要因、直面する不確実性の程度などが異なるためである。そして、SBUレベルでコントロール・システムの問題を扱う場合、その設計に影響を与える変数として、戦略ミッション、競争戦略、製品ライフサイクルのステージを挙げることができる。

これまでの議論から、戦略とコントロール・システムは、不確実性、組織設計、戦略課題を媒介変数として結び付けられ、この関係は図2-4のように概念的に示すことができる。

図2-4 SBUレベルでの戦略とコントロール・システムの関係の概念図



すでに取り上げた Langfield-Smith[1997]が行おうとしたのは、戦略とコントロール・システムを結びつける媒介としての不確実性、組織設計、戦略課題の共通性から、戦略の有効な組合せとコントロール・システムの設計を論理的に導こうとするものであった。しかし、これらの面で共通性が確保されない場合は、有効なコントロール・システムの設計は困難になるとしても、戦略の選択は、コントロール・システムの設計のために行われるわけでない。そこで、重要な研究課題となるのは、コントロール・システムの設計に影響を与える変数として重要なものは何かということである。換言すれば、与えられる戦略ミッションを実現するためにコントロール・システムは設計されているのか、選択された競争戦略を実現するためにコントロール・システムは設計されているのか、あるいは、全製品ライフサイクルの期間を通じて利益を最大化するためにコントロール・システムは設計されているのかという問題である。

続く第3章では、この問題に対して郵送質問票調査の分析を通じて接近していくが、その前に調査すべきコントロール・システムの設計問題を明らかにしておこう。

3-2 調査対象となるコントロール・システムの設計問題

最後に、第3章で分析の対象となるコントロール・システムの設計問題について述べておこう。第2節を通じて検討してきたように、戦略とコントロール・システムの問題を扱うといっても、そこでコントロール・システムとして取り上げられる具体的な管理会計のシステムは、予算、原価管理、業績測定・評価など様々であるが、以下では、業績測定・評価システムに焦点を当てて分析と考察を展開していく。

第1章でも述べたように、戦略的マネジメントの観点から戦略実行において管理会計システムに期待される役割は、①戦略実行に向けた組織のコントロールと、②フィードバック情報の提供を通じた戦略の修正や更新であるが、業績測定・評価システムは、このために必要な測定とフィードバックという機能を備えているためである。

このとき、特に、事業単位の戦略と管理者の報酬をいかに結び付けているかという業績評価の方法と、測定結果をフィードバック情報としてどのような目的に利用しているかという測定結果の利用方法に焦点を当てて、分析を行っていくことにしよう。

第3章 戦略実行における測定システムの設計論理

—実証分析を通じた説明—

はじめに

この第3章では、第2章で設定した問題に対して、1999年の6月に実施した郵送質問票調査の分析をもとにアプローチしていく。第2章での先行研究の考察から、SBUレベルでのコントロール・システムの設計に影響を与える戦略に関連した変数は、少なくともSBUに与えられる戦略ミッション、SBUの競争戦略、そして、SBUが直面する製品ライフサイクルのステージの3つを挙げることができるが、この一方で、コントロール・システムの設計に決定的な影響を与える変数は現在のところ特定されているわけではないことが明らかになった。これは、コントロール・システムがどの戦略概念を意識して設計されているのかという、コントロール・システムの設計の背後にある目的あるいは論理が特定されていないことを意味する。

そこで、この第3章での中心的な課題は、コントロール・システムとして業績測定・評価システムに注目して、これら3つの変数の内で業績測定・評価システムの設計や利用に決定的な影響を与える変数を特定し、業績測定・評価システムの設計や利用の背後にある戦略上の目的や論理を解明していくことにある。

この問題に対して接近するために、本研究では郵送質問票調査によるデータの収集を行った。第1節では、調査の概要を説明し、第2節から第4節にかけてデータの分析を行い、その結果を報告する。そして、第5節において、設定したコントロール・システムの問題に対する結論を述べるとともに、分析の過程で明らかになった内容について考察を行う。

第1節 郵送質問票調査の概要

1-1 実態調査の目的

この第3章では、SBUレベルでの業績測定・評価システムの設計問題を取り上げる。すでに述べたように、既存研究によると、SBUレベルでの業績測定・評価システムの設計や利用に影響を与える変数として、戦略ミッション、競争戦略、製品ライフサイクルのステージが挙げられているが、この一方で、これらの変数の内、どれに焦点を合わせて現実のシステムが構築されているのかは、これまでの研究では明らかにされてこなかった。そこで、業績測定・評価システムの設計を説明する変数を実証的な研究を通じて明らかにし、この関係の解釈によって、業績測定・評価システムの設計や利用の背後にある戦略上の目的や論理を解明していくことが調査の目的である。このために、次で述べるような調査を実施した。

1-2 実態調査の方法と概要

日本企業の管理会計システムおよび管理会計情報の戦略的な利用状況を探る目的で、1999年6月に「管理会計システム・管理会計情報の戦略的利用に関する調査」として郵送質問票調査を実施した（本論文末尾の付録Aを参照）。調査対象は、東証一部上場の、建設・鉱業を除く製造業762社であり、経理担当役員宛に質問票を郵送した。質問票は1999年6月7日付で発送され、同年6月30日を回収の期限とした。最終的に、126の質問票を回収した（回収率16.5%）。貴重なお時間を割いて、調査にご協力いただいた実務家の皆様に改めてお礼申し上げたい。

表3-1に回答企業の売上規模別の分布を示し、表3-2に業種別の分布と、その内、分権的な組織構造である事業部制・カンパニー制を採用している企業数の内訳を示す。なお、ご協力いただいた企業の一部のリストは付表Bに掲げてあるので参照されたい。

表3-1 回答企業の売上規模別の分布

企業規模	企業数	企業規模	企業数
375 億円未満	16	3750 億円以上 5000 億円未満	4
375 億円以上 625 億円未満	20	5000 億円以上 6250 億円未満	5
625 億円以上 1250 億円未満	23	6250 億円以上	16
1250 億円以上 2500 億円未満	29	合計	126
2500 億円以上 3750 億円未満	13		

※データは、LYCOS Japan (<http://www.lycos.co.jp/>) が提供する 1999 年 7 月 8 日現在の企業情報を用いた。

表3-2 回答企業の業種別分布

業種	発送数	回答数 ○は回答率	事業部制・カンパニー制の採用数 ○は回答数に占める比率
食料品	65	10 (15.4%)	4 (40.0%)
繊維	49	9 (18.4)	9 (100.0)
紙・パルプ	17	4 (23.5)	3 (75.0)
化学	102	20 (19.6)	17 (85.0)
医薬品	33	10 (30.3)	5 (50.0)
石油・石炭	9	1 (11.1)	0 (0.0)
ゴム製品	11	2 (18.2)	1 (50.0)
ガラス・土石製品	25	3 (12.0)	3 (100.0)
鉄鋼	36	2 (5.6)	1 (50.0)
非鉄金属	24	4 (16.7)	3 (75.0)
金属製品	30	5 (16.7)	5 (100.0)
その他製品	38	8 (21.1)	3 (37.5)
機械	105	13 (12.4)	9 (69.2)
電気機器	138	14 (10.1)	12 (85.7)
輸送用機器	61	17 (27.9)	11 (64.7)
精密機器	19	4 (21.1)	4 (100.0)
合計	762	126 (16.5)	90 (71.4)

1-3 分析の対象

この第3章では、分権的な組織構造を採用している組織を対象に、戦略とコントロール・システムの分析を進めていくために、分権的な組織構造の代表的な形態である事業部制組織とカンパニー制組織を採用しているケースを用いて分析を行う。この結果、回収した126の質問票の内、分権的な組織構造を採用している90のサンプルを用いて分析を進めていくことになる(表3-2参照)。

また、質問票の質問内容は、戦略と業績測定・評価システムに関する部分（第3章で分析）、コスト・マネジメントに関する部分（第4章で分析）、外部情報の収集と分析に関する部分（第5章で分析）の大きく3つに分類されるが、この章では、戦略と業績測定・評価システムに関わる一部分を利用して分析を進めていく。これに関連する主な質問項目は、①事業単位に対して差別的な戦略ミッションを与えているかどうか、②事業単位の特徴と直面している環境、③事業単位の戦略課題、④測定結果の利用方法、⑤業績評価の方法である。

第2節 事業単位に対する戦略ミッションの設定と目標設定

2-1 戦略ミッションの設定

戦略ミッションに関する議論では、各SBUに対して差別的な戦略ミッションを与えていることが議論の前提として存在しているが、今回の質問票による調査では、SBUという表現を用いず、事業単位という表現を用いて、まず差別的な戦略ミッションを各事業単位に与えているかどうかに関する質問を行った。この結果を、組織構造別に表3-3に示す。差別的目標設定とは、各事業単位に対して、利益重視の目標設定を行うか、売上や市場シェアを重視した目標設定を行うかという、ハーベスト・ミッションとビルド・ミッションを意識した目標設定を行っていることを指す。これに対して共通目標設定とは、各事業単位に対して一律の目標設定を行うことを指す。

差別的目標の設定を行っている企業と、共通目標の設定を行っている企業とでは、採用する組織構造の面では違いがあるとはいえなかった（ χ^2 値=0.000: $p=1.000$: 自由度 1）。また、差別的目標の設定を行っている企業と、共通目標の設定を行っている企業とでは、

組織規模¹、事業単位数²のいずれの点でも統計上有意な差を見出せなかった。組織規模が大きくなり事業単位数が増えると、個々の事業単位の事業内容や事業環境を正確に把握することが本社レベルで困難となり、このために目標の設定に違いが生じるのではないかと当初予測したが、これは確認されなかった。

表3-3 組織構造と目標設定

組織構造		目標設定		合計
		差別的目標設定	共通目標設定	
職能別組織	度数	9	27	36
	組織構造に占める割合	25.0%	75.0%	100.0%
	全体に占める割合	7.1%	21.4%	28.6%
事業部制組織および カンパニー制組織	度数	23 (1)	67 (6)	90 (7)
	組織構造に占める割合	25.6%	74.4%	100.0%
	全体に占める割合	18.3%	53.2%	71.4%
合計	度数	32	94	126
	組織構造に占める割合	25.4%	74.6%	100.0%
	全体に占める割合	25.4%	74.6%	100.0%

※ () 内はカンパニー制を採用している組織の内訳

2-2 事業単位に対する目標設定

表3-4と表3-5には、分権的な組織構造を採用している企業において、共通目標の設定に使用されている業績尺度、および差別的な目標設定に使用されている業績尺度についての回答結果の集計をそれぞれ示す。質問内容は、目標設定において使用されている財務的尺度と非財務的尺度について重要性の順に上位3つを尋ねた。特に、差別的な目標設定を各事業単位に対して行っている企業23社については、ビルド・ミッションを与えられている事業単位とハーベスト・ミッションを与えられている事業単位のそれぞれについて、目標設定に利用されている業績尺度を質問している。なお、ビルド・ミッションを与えら

¹ 組織規模は従業員数と売上高で測定した。差別的目標設定と共通目標設定をグループ化の変数とした Mann-Whitney の U 検定の結果は、従業員数の場合 $p=0.911$ であり、売上高の場合 $p=0.831$ であった。なお、従業員数と売上高のデータは、LYCOS Japan (<http://www.lycos.co.jp/>) が提供する 1999 年 7 月 8 日現在の企業情報を用いた。

² 事業単位数の平均は、差別的目標設定=6.7、共通目標設定=6.8 であり、 $t=-0.59$ 、 $p=0.953$ であった。

れている事業単位とハーベスト・ミッションを与えられている事業単位は、それぞれ「売上・市場シェア目標が重視される事業単位」、「利益目標が重視される事業単位」と操作化して質問した。

表3-4 共通目標設定において使用される尺度の重要性

財務的尺度	第1位	第2位	第3位
事業単位の売上高	9 (13.4%)	18 (26.9%)	12 (17.9%)
事業単位の管理可能利益	10 (14.9)	8 (11.9)	3 (4.5)
本社費配賦後利益	10 (14.9)	5 (7.5)	5 (7.5)
社内金利控除後利益	21 (31.3)	4 (6.0)	0
事業単位の使用資本利益率	2 (3.0)	6 (9.0)	3 (4.5)
売上高利益率	4 (6.0)	7 (10.4)	8 (11.9)
キャッシュ・フロー	2 (3.0)	2 (3.0)	11 (16.4)
原価差異	0	2 (3.0)	2 (3.0)
売上高成長率	1 (1.5)	2 (3.0)	1 (1.5)
製品の原価低減率	1 (1.5)	6 (9.0)	4 (6.0)
損益分岐点	1 (1.5)	2 (3.0)	4 (6.0)
利幅	1 (1.5)	0	1 (1.5)
経済的付加価値(EVA)	2 (3.0)	0	1 (1.5)
在庫費用	0	0	1 (1.5)
資産回転率	0	1 (1.5)	4 (6.0)
投資や支出の増減額あるいは増減率	0	0	0
その他	2 (3.0)	0	3 (4.5)
非財務的業績尺度	第1位	第2位	第3位
製品欠陥率(品質指標)	15 (22.4%)	3 (4.5%)	6 (9.0%)
苦情件数・苦情処理件数	0	1 (1.5)	1 (1.5)
従業員提案回数	1 (1.5)	0	2 (3.0)
新製品比率・新製品投入数・新製品売上高	10 (14.9)	15 (22.4)	3 (4.5)
市場占有率	17 (25.4)	6 (9.0)	10 (14.9)
技術開発・研究開発件数	1 (1.5)	4 (6.0)	4 (6.0)
工程改善・設備生産性の改善	4 (6.0)	9 (13.4)	7 (10.4)
新規顧客の開拓数	1 (1.5)	3 (4.5)	1 (1.5)
設備稼働率	3 (4.5)	7 (10.4)	5 (7.5)
受注残高	7 (10.4)	3 (4.5)	5 (7.5)
店頭での欠品率	0	0	1 (1.5)
販売機会の見積み損失額	0	0	0
不良在庫量	1 (1.5)	3 (4.5)	3 (4.5)
納期の達成率	1 (1.5)	3 (4.5)	3 (4.5)
その他	1 (1.5)	0	2 (3.0)

(有効回答数 67)

店頭での欠品率	0	0	0	0	0	0
販売機会の見積もり損失額	0	0	0	0	1 (4.8)	0
不良在庫量	1 (4.8)	0	2 (9.5)	0	1 (4.8)	1 (4.8)
納期の達成率	0	1 (4.8)	1 (4.8)	0	1 (4.8)	1 (4.8)
その他	0	0	0	0	0	0

(有効回答数 21)

事業単位に対する共通目標として利用される尺度は、財務的な面では、社内金利控除後の利益、本社費配賦後の利益、管理可能利益の3つの内、いずれかがもっとも重要であると考えている企業が、67社中41社（約61%）あり、非財務的な面では、市場占有率、製品欠陥率、新製品比率・新製品投入数・新製品売上高の3つの内、いずれかがもっとも重要であるとした企業が、67社中42社（約63%）ある。

また、差別的な目標設定に利用される尺度としては、利益重視の事業単位においては、財務的な面で、社内金利控除後の利益、本社費配賦後の利益、管理可能利益の3つの内、いずれかがもっとも重要であるとした企業が21社中13社（約62%）、非財務的な面では、市場占有率、製品欠陥率、新製品比率・新製品投入数・新製品売上高の3つの内、いずれかがもっとも重要であるとした企業が21社中12社（約57%）あり、これら尺度は、共通目標設定で使用される尺度とほぼ一致するといえよう。

一方、売上・市場シェア重視の事業単位においては、非財務的尺度として市場占有率（21社中14社、66.7%）がもっとも重視されている。財務的尺度については、売上高（21社中16社、76.2%）がもっとも重視されるが、利益重視の事業単位の場合とは対照的に、社内金利控除後の利益をもっとも重視する企業は1社しかない。また、本社費配賦後の利益、管理可能利益については、これらの尺度をもっとも重視する企業は1社もない。この結果から、差別的な目標設定を各事業単位に対して行っている企業では、事業単位に与えられる戦略ミッションは、設定される目標に対して影響を与えていると考えることができ、目標設定の面では、これまでの戦略ミッションの議論の内容がほぼ当てはまるといえよう。

第3節以降の分析では、こうした目標設定に対応する業績測定・評価システムの設計と利用の問題を扱っていくが、差別的な目標を設定している企業（23社）と、共通の目標を設定している企業（67社）を別々に分析していく。後者の共通目標を設定している企業については、目標設定の上で明示的な戦略ミッションが事業単位に与えられておらず、これは、コントロール・システムの設計に影響を与えると考えられる変数の1つが、存在しないことを意味するためである。つまり、これらの企業では、差別的な目標設定が行われる企業とは、まったく別の論理で事業単位のコントロールが行われている可能性があるため、両者を別々に分析していく。

第3節 差別的な目標設定を行っている企業23社の分析

3-1 分析対象の事業単位の特徴

差別的な戦略ミッションを事業単位に対して与える際の論理は、PPM的な発想に基づいて、現在の大きな収益源となっている事業単位にはハーベスト・ミッションを与え、これまでの投資を回収する一方で、将来大きな収益源となりそうな事業単位に対してビルド・ミッションを与え、ハーベスト・ミッションを与えた事業単位から得られる経営資源を集中的に投下するというものがある。

そこで想定されている事業単位自体のビジネス展開は、製品ライフサイクルの成長段階にあり、先行投資を必要とする事業単位にはビルド・ミッションが与えられ、激しい競争の中で利益を犠牲にしても市場シェアの確保と競争力の向上が追求される。そして、市場が成熟する段階では、これまでの経営努力によって、大きな市場シェア、高い競争力、高い収益性を実現し、これまでの投資が回収されるという展開が期待されている。

こうした議論を要約すれば、ビルド・ミッションを与えられる事業単位の一般的な特徴

は、成長市場を対象にし、成長市場に直面するために、競争は激しく、競争力は不安定で、収益性は低く、先行投資を必要としていると理解できよう。一方で、ハーベスト・ミッションを与えられる事業単位の特徴は、成熟市場を対象にし、競争は緩やかで、これまでの経営努力の成果として高い競争力と収益性を実現することによって先行投資の回収が行われると理解できる。

そこで、差別的な目標設定を行っている企業を対象に、利益目標が重視される事業単位と売上・市場シェア目標が重視される事業単位について、それぞれどのような特徴を有する事業単位であるかを質問した。質問は、それぞれの事業単位の製品ライフサイクルのステージ、競争環境、競争力、収益性、投資段階に関するものである。製品ライフサイクルのステージについては、成長市場を対象としているか成熟市場を対象としているか、競争環境については、競争が激しい環境にあるか緩やかな環境にあるか、競争力については、競争力は高いか低いか、収益性については、収益性が高いか低いか、投資段階については、先行投資を必要とするか投資の回収期にあるかについて質問した。そして、利益目標が重視される事業単位と売上・市場シェア目標が重視される事業単位のそれぞれについて、当てはまるものをすべて選択してもらった。それぞれの事業単位とその特徴のクロス集計の結果を表3-6から表3-10に示す。

表3-6 製品ライフサイクルのステージ

	利益目標が重視される事業単位	売上・市場シェア目標が重視される事業単位
成長市場を対象としている事業単位	3 (15.9)	14 (70.0)
成熟市場を対象としている事業単位	16 (84.1%)	6 (30.0%)
標本数	19 (100.0)	20 (100.0)

Fisherの直接確率検定 正確有意確率(両側検定) = 0.001

表3-7 競争環境

	利益目標が重視される事業単位	売上・市場シェア目標が重視される事業単位
比較的競争が激しい環境下にある事業単位	16 (100.0)	13 (68.4)
比較的競争が緩やかな環境下にある事業単位	0 (0.0%)	6 (31.6%)
標本数	16 (100.0)	19 (100.0)

Fisherの直接確率検定 正確有意確率(両側検定) = 0.022

表3-8 競争力

	利益目標が重視される事業単位	売上・市場シェア目標が重視される事業単位
比較的競争力の低い事業単位	4 (23.5%)	5 (41.7%)
比較的競争力の高い事業単位	13 (76.5)	7 (58.3)
標本数	17 (100.0)	12 (100.0)

Fisherの直接確率検定 正確有意確率(両側検定) = 0.422

表3-9 収益性

	利益目標が重視される事業単位	売上・市場シェア目標が重視される事業単位
社内では比較的収益性の低い事業単位	5 (31.2%)	9 (64.3%)
社内では比較的収益性の高い事業単位	11 (68.8)	5 (35.7)
標本数	16 (100.0)	14 (100.0)

Fisherの直接確率検定 正確有意確率(両側検定) = 0.141

表3-10 投資段階

	利益目標が重視される事業単位	売上・市場シェア目標が重視される事業単位
先行投資を必要としている事業単位	3 (21.4%)	12 (85.7%)
投資の回収期にある事業単位	11 (78.6)	2 (14.3)
標本数	14 (100.0)	14 (100.0)

Fisherの直接確率検定 正確有意確率(両側検定) = 0.002

表3-6 から表3-10 のクロス集計表に Fisher の直接確率検定を適用すると、ミッションの異なる事業単位は、製品ライフサイクルのステージ(表3-6、 $p=0.001$ 、両側検定)、競争の激しさ(表3-7、 $p=0.022$ 、両側検定)、投資段階(表3-10、 $p=0.002$ 、両側検定)

の面で異なる状況下に置かれているといえよう。一方、競争力および収益性の面ではミッションの異なる事業単位間で統計上有意な差があるとはいえなかったが、これは想定されるシナリオ通りには、ビジネスが展開しないためであろう。つまり、事前の意図された戦略は、結果的に実現した戦略とは必ずしも一致しないのである。しかし、この結果は、事前の意図として与えられる戦略ミッションは、事業単位の事業ポートフォリオ上での位置付けと製品ライフサイクルのステージから決定されるという先行研究の説明をある程度裏付けているともいえよう。

3-2 戦略の抽出

事業単位の競争戦略をどのように捉えるかという問題は、この分析において極めて重要な部分である。第2章でも述べたように、Porter[1980, 1985]は、基本的な競争戦略のタイプとして、差別化戦略とコスト・リーダーシップ戦略を挙げているが、両方の戦略を同時に採用し競争優位を追求することは原理的に不可能であると述べている。これは、差別化の実行は必然的にコストを必要とするので、差別化戦略を追求していけば、ある時点からコスト・リーダーシップ戦略と両立しなくなるためであり、したがって、いずれかの戦略タイプを選択しなければ競争優位を獲得したり維持したりすることはできないと述べている。

しかし、Porterのこのような戦略論には批判も多く、特に日本企業の戦略行動を観察した結果から、日本企業ではコスト低減を通じた価格競争力の強化と製品の差別化を同時に追求しているとの指摘も多くなされている。例えば、Cooper[1995]は、日本企業のコスト・マネジメントのケース研究から、日本企業では、価格、機能³、品質⁴という製品の重要な

³ ここでいう機能とは、製品の仕様 (specifications) の観点から定義される概念である[Cooper, 1995, p.15]。

⁴ ここでいう品質とは、いわゆる市場レベルの品質ではなく、設計レベルの品質として定義され、製品の仕様のパフォーマンスを左右する要素と考えられている[Cooper, 1995, p15]。

次元のいずれについても、企業間で熾烈な競争を展開していることを指摘している⁵。また、加登[1993, p.40]は、日本企業の原価企画活動の観察から、「日本の優良企業は、…コスト・リーダーシップ戦略を欧米企業とは異なる意味で用いているように思われる。すなわち、低価格戦略をとる場合にも差別化を意識するし、差別化戦略を採用するときにも、競争力の源泉としてコスト低減に徹底して取り組んでいるのである。つまり、どのような戦略をとる場合にも、コスト低減がその根底にある」と述べている。

本研究ではこの問題にこれ以上立ち入らないが、こうした批判を考慮して、事業単位の競争戦略を差別化戦略とコスト・リーダーシップ戦略に何らかの方法で分類するということは行わない。ここでは戦略課題を8つ挙げ、ビルド・ミッション、ハーベスト・ミッションを与えられているそれぞれの事業単位における、各戦略課題の重要性の回答結果に対して、主成分法による因子分析を適用するという方法で、事業単位の競争戦略を抽出することを試みる。

取り上げた戦略課題は、「投資や支出の抑制」、「コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化」、「ブランドの維持または強化」、「投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ」、「高い品質・信頼性を持った製品の提供」、「他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入」、「多種多様な製品の導入」、「納期短縮などの迅速な顧客対応」であり、「まったく重要でない」を1点、「中程度」を4点、「かなり重要である」を7点とする尺度で質問した。

主成分分析の結果、固有値1以上の因子が2つ抽出された（累積分散比率61.415%）。主成分分析の初期統計量を表3-11に示す。さらに、固有値1以上の第2因子までを対象にしたバリマックス回転による結果は、表3-12に示す通りである。

⁵ Cooper[1995]は、これをコンフロンテーション戦略 (confrontation strategy) と呼んでいる。

表3-11 主成分分析の初期統計量（差別的目標設定）

因子	固有値	分散比率	累積分散比率
第1因子	3.479	43.494	43.494
第2因子	1.434	17.921	61.415
第3因子	0.981	12.257	73.672
第4因子	0.677	8.457	82.129
第5因子	0.450	5.620	87.749
第6因子	0.414	5.179	92.927
第7因子	0.301	3.766	96.693
第8因子	0.265	3.307	100.000

表3-12 バリマックス回転後の因子負荷量（差別的目標設定）

	第1因子	第2因子	共通性
投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	0.854	0.003	0.730
他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	0.808	0.066	0.658
高い品質・信頼性を持った製品の提供	0.777	0.414	0.776
ブランドの維持または強化	0.649	0.412	0.591
多種多様な製品の導入	0.635	0.045	0.405
投資や支出の抑制	-0.299	0.788	0.710
納期短縮などの迅速な顧客対応	0.280	0.686	0.549
コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	0.297	0.638	0.495

因子負荷量 0.7 以上の項目の内容を対象に因子の解釈を行えば（表 3-12 網掛部分）、第 1 因子は、「投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ」、「他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入」、「高い品質・信頼性を持った製品の提供」の項目が高いプラスの因子負荷量を示しており、このことから第 1 因子は、製品差別化に関連する因子であると解釈できる。第 2 因子は、「投資や支出の抑制」の項目が高いプラスの因子負荷量を示しており、このことからコスト削減に関連する因子であると解釈できる。

3-3 戦略ミッションと測定システム・事業単位の競争戦略との相関分析

第 2 章での議論から、SBU に与えられる戦略ミッションがビルド・ミッションからハーベスト・ミッションに移行するにしたがって、コントロール・システムとしての業績測定・評価システムの設計や利用方法、採用する競争戦略の面で変化が生じる可能性が指摘されている。そこで、まず、戦略ミッションと、業績測定・評価システムおよび事業単位の競

争戦略の相関分析を行うことにしよう。

まず、戦略ミッションについては、売上・市場シェア重視の事業単位に 0、利益重視の事業単位に 1 を与えた。

業績測定・評価システムについては、測定結果の利用方法と業績評価の方法について焦点を当て、質問を行った。まず、測定結果をフィードバック情報として利用する方法について説明していこう。

第 2 章で、伝統的コントロールから戦略的コントロールへのシフトが提唱されていることはすでに述べたが、戦略を表現し実行するだけでなく、戦略を修正したり更新していくためには、こうした議論から大きく 4 つの測定結果のフィードバック情報としての利用方法が考えられるため、4 つの項目を設け質問した。第 1 は、「諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために」、業績測定・評価システムが利用されるというもので、これは伝統的コントロールの議論から導かれる。

第 2 から第 4 の利用方法に関する質問項目は、戦略的コントロールの議論から導かれる。第 2 は、「次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために」、業績測定・評価システムが利用される。第 3 は、「現在の計画そのものの現実的かどうかをチェックするために」、業績測定・評価システムが利用される。第 4 は、「非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために」、業績測定・評価システムが利用される [Kaplan & Norton, 1996a, 1996b]。

そして、フィードバック情報としての測定結果の利用方法に関するこれら 4 つ項目について、「全く利用していない」を 1 点、「時々利用している」を 4 点、「常に利用している」を 7 点とする尺度で質問した。

業績評価の方法については、戦略や戦略目標と事業単位の管理者の行動や意思決定を結びつける装置として、事業単位の管理者の業績評価に関わる 4 つの項目を設け測定した。

第 1 は、「諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度」、第 2 は、「諸目標の達成

度が給与やボーナスに反映される程度」、第3は、昇進や給与の決定における「財務的尺度と非財務的尺度のウエイト付け」、第4は、昇進や給与の決定において、主観的な評価が行われるか客観的な評価が行われるかを問うもので、「上司の判断と予め明確に設定された基準のいずれが重視されているか」の程度である。

これら4項目の質問にあたって、7点尺度を用いた。「諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度」については、「まったく重要ではない」を1点、「中程度」を4点、「非常に重要である」を7点とした。「諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度」については、「まったく反映されない」を1点、「中程度」を4点、「かなり反映される」を7点とした。「財務的尺度と非財務的尺度のウエイト付け」については、「非財務的目標の達成のみが重視される」を1点、「非財務的目標と財務的目標を同程度重視する」を4点、「財務的目標の達成のみが重視される」を7点とした。「上司の判断と予め明確に設定された基準のいずれが重視されているか」については、「明確な基準はなく、上司の判断だけによる」を1点、「基準と上司の判断の両方が同程度に利用されている」を4点、「上司の判断は介入せず、明確な基準だけによる」を7点とした。

事業単位の競争戦略については、先の因子分析から抽出した2つの因子を事業単位の競争戦略とみなして、各ケースの標準因子得点を回帰法により推定し、分析に利用する。表3-13に相関分析の結果を示そう。

この結果を見ると、SBUに与えられる戦略ミッションが移行するにしたがって、業績測定・評価システムおよび事業単位の競争戦略の面で変化が生じているとはいえない。この結果は、戦略ミッションと業績測定・評価システムの問題を扱った先行研究 [Govindarajan & Gupta, 1985; Govindarajan & Shank, 1992; Shank & Govindarajan, 1993]とは一致しないことを指摘しておく必要がある。

表3-13 戦略ミッションと測定システムおよび事業単位の競争戦略との相関分析

		戦略ミッション
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	-0.042 (44)
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	-0.061 (44)
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	-0.157 (44)
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	-0.083 (44)
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	0.129 (40)
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	0.090 (40)
	評価における財務的・非財務的尺度のウェイト	0.000 (40)
	評価における明確な基準	0.065 (40)
戦略	差別化	-0.299 (42)
	コスト削減	0.142 (42)

※セル上段は Pearson の相関係数、下段 () 内は標本数
 ※売上重視に 0、利益重視に 1 を与えた

3-4 事業環境と測定システム・事業単位の競争戦略の相関分析

戦略ミッションと業績測定・評価システムおよび事業単位の競争戦略の間には統計上有
 意な相関関係は観察されなかった。そこで、与えられる戦略ミッションの背後にあると考
 えられる製品ライフサイクルのステージ（成長市場か成熟市場か）および投資段階（先行
 投資を必要とする段階か投資の回収期にあるか）と、業績測定・評価システムおよび競争
 戦略との相関分析を再度行った。この結果を表3-14に示す。

表3-14 事業環境と測定システムおよび競争戦略との相関分析（差別的目標設定）

		製品ライフ サイクル	投資段階
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	0.089 (39)	-0.025 (28)
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	-0.163 (39)	-0.069 (28)
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	0.091 (39)	-0.069 (28)
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	0.047 (39)	-0.060 (28)

業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	-0.089 (35)	0.147 (26)
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	-0.094 (35)	0.032 (26)
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	0.050 (35)	0.006 (26)
	評価における明確な基準	-0.088 (35)	0.000 (26)
戦略	差別化	-0.326* (37)	-0.385 (26)
	コスト削減	0.538*** (37)	0.352 (26)

※セル上段は Pearson の相関係数、下段 () 内は標本数

※***0.1%水準で有意、*5%水準で有意

※製品ライフサイクル：成長市場=0；成熟市場=1、投資段階：先行投資=0；回収期=1をそれぞれ与えている

分析の結果、戦略面では、製品ライフサイクルのステージの移行とコスト削減戦略はプラスの相関が、差別化戦略はマイナスの相関が観察された。これは先行研究と一致するが、この一方で、業績測定・評価システムの面ではいずれの分析からも相関関係は見出されなかった。この結果は、事業単位の競争戦略は環境との関係で理解すべきであることを示唆しているといえよう。

3-5 事業単位の競争戦略と測定システムの相関分析

これまでの分析では、業績測定・評価システムと事業単位の戦略ミッションとの相関関係、業績測定・評価システムと製品ライフサイクルのステージおよび投資段階との相関関係は見出すことができなかった。そこで、業績測定・評価システムと事業単位の競争戦略との相関分析を行った。事業単位の競争戦略と測定結果の利用方法に関する相関分析の結果を表 3-15 に、事業単位の競争戦略と業績評価の方法に関する相関分析の結果を表 3-16 に示す。

表3-15 事業単位の競争戦略と測定結果の利用方法の相関分析（差別的目標設定）

	測定結果の利用方法			
	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…
差別化	0.462** (42)	0.538*** (42)	0.437** (42)	0.343* (42)
コスト削減	0.325* (42)	0.016 (42)	0.331* (42)	0.286 (42)

※セル上段は Pearson の相関係数、下段 () 内は標本数
 ※***0.1%水準で有意、**1%水準で有意、*5%水準で有意

表3-16 事業単位の競争戦略と業績評価の方法の相関分析（差別的目標設定）

	業績評価の方法			
	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	評価における財務的・非財務的尺度のウェイト	評価における明確な基準
差別化	0.363* (38)	0.311 (38)	0.428** (38)	0.026 (38)
コスト削減	-0.034 (38)	0.085 (38)	-0.057 (38)	-0.274 (38)

※セル上段は Pearson の相関係数、下段 () 内は標本数
 ※**1%水準で有意、*5%水準で有意

全体的な傾向として、測定結果の利用方法は競争戦略と強い関連があるが、業績評価の方法の面では、競争戦略との関連は弱いといえる。特に、差別化戦略が重視される程、業績測定・評価システムがインテンシブに利用され、第2章で議論した戦略的コントロールの特徴を有するフィードバック情報の使い方がされていることが示唆されている。

また、業績評価の方法については、差別化戦略を追求するほど評価における財務的尺度の重要性が高まり（相関係数 0.428、1%水準で有意）、諸目標の達成度が昇進の資料として重視される（相関係数 0.363、5%水準で有意）傾向があることが示唆されよう⁶。

⁶ また、有意ではないが、戦略面でコスト削減が重視されるほど、主観的な業績評価が行われる傾向があることが示唆されるが（相関係数 -0.274、 $p=0.096$ ）、これは Porter が示した戦略と管理システムの関係（第2章表 2-2）とは食い違う。これは、どのようにコストを削減したのかというプロセスが重要であるためかもしれない。会計数値を強調したコントロールの問題としてしばしば指摘されるのは、財務指標の短期的な改善を求めるあまり、将来のビジネスに必要な投資や支出までも抑制することが挙げられているが、こうした問題に対処するためにコスト削減の結果ではなくプロセスに注目する目的で主観的な評価が行われる可能性がある。

3-6 差別的目標設定における測定システムの設計に影響を与える変数

相関分析によるこれまでの予備的な分析から、業績測定・評価システムの設計に大きな影響を与えているのは、事業単位の競争戦略である可能性が示唆される。そこで、業績測定・評価システムに関連する項目を被説明変数、事業単位の競争戦略、戦略ミッション、事業単位の特徴として製品ライフサイクルのステージ（成長市場か成熟市場か）および投資段階（先行投資を必要とする段階か投資の回収期にあるか）を説明変数とする、ステップワイズ法による重回帰分析を実施した。なお、戦略ミッションおよび事業単位の特徴はダミー変数である。この結果を、表3-17に示す。

表3-17 測定システムに関する重回帰分析（差別的目標設定）

被説明変数		説明変数					自由度修正済みの決定係数
		差別化	コスト削減	ミッション	製品ライフサイクル	投資段階	
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	0.461 (2.678)*	0.323 (1.878)	—	—	—	0.259
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	0.538 (3.129)**	—	—	—	—	0.260
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	0.436 (2.498)*	0.329 (1.888)	—	—	—	0.238
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	0.343 (1.836)	0.285 (1.529)	—	—	—	0.130
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	0.477 (2.495)*	—	—	0.466 (1.681)	0.690 (2.430)*	0.223
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	0.311 (1.602)	—	—	—	—	0.059
	評価における財務的・非財務的尺度のウェイト	0.428 (2.317)*	—	—	—	—	0.149
	評価における明確な基準	—	—	—	—	—	—

※数字は規準化回帰係数(β 係数)

※ () 内はt値

※**1%水準で有意、*5%水準で有意

※変数追加の基準としてはF=2を適用した

※ミッション：売上重視=0；利益重視=1、製品ライフサイクル：成長市場=0；成熟市場=1、投資段階：先行投資=0；回収期=1をそれぞれ与えている

この結果を見ると、まず、全体的な傾向として、事業単位の競争戦略が業績測定・評価システムの設計に大きな影響を与えているといえる。事業単位の特徴については、投資段

階が、諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度を説明するにとどまった。また、戦略ミッションについては、いずれの分析においても関係を見出すことができなかった。

分析の結果を個別に見ていくと、フィードバック情報としての測定結果の利用方法については、差別化戦略が重視されるほど、①諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために、②次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために、③現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために、業績測定・評価システムがよりインテシブに利用されるようになる。

業績評価の方法については、差別化戦略が重視されるほど、①諸目標の達成度が昇進の資料として重視され、②評価における財務的尺度のウェイトが高まるという結果が出ている。これは、差別化戦略が重視されるほど、諸目標の達成度、特に財務的な目標の達成度を管理者の昇進と結びつける形でタイトなコントロールが行われることを意味する。

差別的な戦略ミッションを各事業単位に対して与えている企業においては、事業単位の管理者に対する業績測定の方法、事業単位レベルでの測定結果の利用方法は、事業単位の競争戦略によって主に規定されているといえよう。

第4節 共通目標の設定を行っている企業67社の分析

4-1 分析対象の事業単位の特徴

差別的な目標設定を行わず、共通の目標を事業単位に対して設定している企業については、戦略ミッション別に事業単位の特徴や戦略課題、そして業績測定・評価システムについて質問することができないため、その中心的な事業単位の特徴、戦略課題、業績測定・評価システムについて質問した。質問の内容は、差別的な目標設定の場合と同一である。

共通目標を設定している企業の中心的な事業単位の特徴についての回答結果は、表 3-18

に示す通りである。

表3-18 事業単位の特徴

製品ライフサイクル	
成長市場を対象	4
成熟市場を対象	55
競争環境	
競争は緩やか	5
競争は激しい	55
競争力	
低競争力	9
高競争力	39
収益性	
低収益	16
高収益	38
投資段階	
先行投資を必要	12
投資の回収期	23

4-2 戦略の抽出

差別的な目標設定の場合と同様、まず、8つの戦略課題について主成分法による因子分析を適用し、その背後にある競争戦略の抽出を試みた。主成分分析の結果、固有値1以上の因子が3つ抽出された(累積分散比率67.880%)。主成分分析の初期統計量を表3-19に示す。さらに、固有値1以上の第3因子までを対象にしたバリマックス回転による結果は、表3-20に示す通りである。

表3-19 主成分分析の初期統計量(共通目標設定)

因子	固有値	分散比率	累積分散比率
第1因子	2.926	36.573	36.573
第2因子	1.402	17.524	54.097
第3因子	1.103	13.782	67.880
第4因子	0.773	9.659	77.538
第5因子	0.563	7.033	84.571
第6因子	0.539	6.743	91.314
第7因子	0.454	5.680	96.994
第8因子	0.240	3.006	100.000

表3-20 バリマックス回転後の因子負荷量（共通目標設定）

	第1因子	第2因子	第3因子	共通性
他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	0.852	-0.120	0.013	0.741
投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	0.776	-0.117	0.383	0.762
高い品質・信頼性を持った製品の提供	0.703	0.202	0.088	0.543
納期短縮などの迅速な顧客対応	0.686	-0.062	-0.522	0.747
多種多様な製品の導入	0.650	-0.060	0.129	0.443
コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	0.145	0.852	-0.100	0.757
投資や支出の抑制	-0.225	0.732	0.188	0.622
ブランドの維持または強化	0.282	0.064	0.855	0.815

因子負荷量 0.7 以上の項目の内容を対象に因子の解釈を行えば（表 3-20 網掛部分）、第 1 因子は、「他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入」、「投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ」、「高い品質・信頼性を持った製品の提供」の項目が高いプラスの因子負荷量を示しており、このことから第 1 因子は、製品差別化に関連する因子であると解釈できる。第 2 因子は、「コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化」、「投資や支出の抑制」の項目が高いプラスの因子負荷量を示しており、このことからコスト削減に関連する因子であると解釈できる。第 1 因子および第 2 因子では、それぞれ第 3 節における差別的目標設定が行われている事業単位を対象にした因子分析の結果と重複する項目が見られた。第 3 因子は、「ブランドの維持または強化」の項目が高いプラスの因子負荷量を示しており、このことからブランドの強化に関連する因子であると解釈できる。この第 3 因子は、差別的な目標設定が行われている事業単位をもとにした分析では発見されなかったが、共通目標設定で分析の対象となっている 67 のケースは、そのほとんどが成熟市場に直面しており（表 3-18 参照）、このためにブランドの維持または強化が重要になるのであろう⁷。

以下では、ここで抽出した 3 つの因子を事業単位の競争戦略と考えると同時に、各ケースの標準因子得点を回帰法により推定し、分析に利用する。

⁷ 本論文第 2 章第 2 節 2-7 を参照されたい。

4-3 事業環境と測定システム・事業単位の競争戦略との相関分析

目標設定を通じて明確な目標を事業単位に対して設定しないとはいえ、事業単位が直面する製品ライフサイクルのステージや事業ポートフォリオ上での位置付けなどが、業績測定・評価システムの設計や事業単位の競争戦略に影響を与える可能性がある。そこで、事業単位の特徴と、業績測定・評価システムおよび事業単位の競争戦略の相関分析を行った。この結果を、表3-21に示す。

表3-21 事業環境と測定システムおよび戦略との相関分析（共通目標設定）

		製品ライフ サイクル	投資段階
測定結果の 利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を早く知るために…	0.182 (59)	-0.163 (35)
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	0.197 (59)	0.126 (35)
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	0.111 (59)	0.057 (35)
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	0.120 (58)	-0.181 (34)
業績評価の 方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	0.085 (60)	-0.029 (35)
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	0.195 (60)	-0.030 (35)
	評価における財務的・非財務的尺度のウェイト	0.005 (59)	0.020 (35)
	評価における明確な基準	0.118 (58)	-0.076 (35)
戦略	差別化	0.213 (59)	-0.243 (35)
	コスト削減	0.167 (59)	0.170 (35)
	ブランド強化	-0.116 (59)	-0.078 (35)

※セル上段は Pearson の相関係数、下段 () 内は標本数

※製品ライフサイクル：成長市場=0；成熟市場=1、投資段階：先行投資=0；回収期=1をそれぞれ与えている

分析の結果、差別的目標設定の場合とは異なり、業績測定・評価システムおよび事業単位の競争戦略のいずれの点でも、事業単位の特徴との相関関係は観察されなかった。

4-4 事業単位の競争戦略と測定システムの相関分析

先の分析では、業績測定・評価システムおよび戦略のいずれの点でも、事業単位の特徴との相関関係を見出すことができなかった。そこで、業績測定・評価システムと事業単位の競争戦略の相関分析を実施した。事業単位の競争戦略と測定結果の利用方法に関する相関分析の結果を表3-22に、事業単位の競争戦略と業績評価の方法に関する相関分析の結果を表3-23に示す。

表3-22 事業単位の競争戦略と測定結果の利用方法の相関分析（共通目標設定）

	測定結果の利用方法			
	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…
差別化	0.218 (65)	0.220 (65)	0.007 (65)	0.121 (64)
コスト削減	0.191 (65)	0.079 (65)	0.318** (65)	-0.027 (64)
ブランド強化	0.100 (65)	0.277* (65)	0.120 (65)	0.108 (64)

※セル上段は Pearson の相関係数、下段（）内は標本数

※**1%水準で有意、*5%水準で有意

表3-23 事業単位の競争戦略と業績評価の方法の相関分析（共通目標設定）

	業績評価の方法			
	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	評価における明確な基準
差別化	0.131 (65)	0.164 (65)	0.008 (64)	0.129 (63)
コスト削減	0.214 (65)	0.135 (65)	-0.032 (64)	-0.006 (63)
ブランド強化	-0.188 (65)	-0.064 (65)	-0.011 (64)	-0.078 (63)

※セル上段は Pearson の相関係数、下段（）内は標本数

差別的な目標設定の場合にも同様の分析を行ったが、その結果とは異なり、事業単位の競争戦略と業績評価の方法に関する分析では統計上有意な相関関係は何も見出すことができなかった。また、フィードバック情報としての測定結果の利用方法についても、「コス

ト削減」と「現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…」(相関係数 0.318、5%水準で有意)、「ブランド強化」と「次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…」(相関係数 0.277、1%水準で有意)の2つの相関関係を見出すにとどまった。

4-5 共通目標設定における測定システムの設計に影響を与える変数

相関分析によるこれまでの予備的な分析から、業績測定・評価システムの設計に影響を与えているのは、事業単位の競争戦略である可能性が示唆される。そこで、業績測定・評価システムに関連する項目を被説明変数、事業単位の競争戦略、事業単位の特徴として製品ライフサイクルのステージ（成長市場か成熟市場か）および投資段階（先行投資を必要とする段階か投資の回収期にあるか）を説明変数とする、ステップワイズ法による重回帰分析を実施した。なお、事業単位の特徴はダミー変数である。この結果を、表 3-24 に示す。

分析の結果、差別的目標設定の場合とは対照的に、統計上有意な関係を何ら見出すことができなかった。この結果の解釈は、差別的な目標設定の場合と比較して行う必要があると思われるが、この問題は、第5節で改めて議論しよう。

表3-24 測定システムに関する重回帰分析（共通目標設定）

被説明変数		説明変数					自由度修正済みの決定係数
		差別化	コスト削減	ブランド	製品ライフサイクル	投資段階	
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	—	—	—	—	—	—
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	—	—	0.277 (1.604)	—	—	0.047
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	—	0.318 (1.864)	—	—	—	0.072
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	—	—	—	—	—	—
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	—	—	—	—	—	—
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	—	—	—	—	—	—
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	—	—	—	—	—	—
	評価における明確な基準	—	—	—	—	—	—

※数字は規準化回帰係数(β 係数)

※ () 内はt値

※変数追加の基準としてはF=2を適用した

※製品ライフサイクル：成長市場=0；成熟市場=1、投資段階：先行投資=0；回収期=1をそれぞれ与えている

第5節 分析結果に対する考察と結論

5-1 分析結果の要約

これまで、SBU レベルのコントロール・システムの設計にもっとも影響を与える変数を特定する目的で分析を行ってきた。その結果、フィードバック情報を中心とした測定結果の利用方法については、事業単位の競争戦略が大きな影響を与えているといえよう。特に、事業単位に対して差別的な目標設定が行われている場合、事業単位の競争戦略が測定結果の利用方法に大きな影響を与えていた。これは、相関分析による予備的な分析からだけではなく（表 3-15）、重回帰分析においても明らかになっている（表 3-17）。一方で、共通目標の設定を通じて事業単位がコントロールされている場合は、相関分析による予備的

な分析からのみ（表 3-22）、上述の結論が支持されるという結果にとどまった。

また、業績評価の方法については、差別的な目標設定が行われている場合は、競争戦略との関係を認めることができるが（表 3-16 および表 3-17）、これに対して、共通目標が設定されている場合は、重回帰分析を通じても（表 3-24）、事業単位の特徴および競争戦略との予備的な相関分析を通じても（表 3-21 および表 3-23）、何ら関係を見出すことはできなかった。

こうした全体的な傾向に関連して、浅田[1993]による日米企業の予算管理システムに関する調査では、日本企業における予算差異情報の利用は、予算編成・計画や原価管理へのフィードバックを中心に全社的経営管理に生かそうとする傾向があり、一方、米国企業では、本部による事業部長の管理能力、予測能力を含めた業績評価の利用を中心にして、現業部門での原価管理に予算差異情報をフィードバックさせることが大きな目的であるという結果が報告されている[浅田, 1993, p.173]。

今回行った調査は予算を扱うものではなく、また、米国企業のデータ収集を行わなかったために、浅田[1993]の調査結果と単純に比較することはできないが、事前の目標に対する事後的なフィードバック情報としての測定結果の利用方法という意味では、浅田が指摘する日本企業の予算差異情報の利用方法と部分的に類似した結果が得られたといえよう。

また、今回の分析では、ミッションとの関係が見出せなかったが、これは事業単位が直面する製品ライフサイクルのステージと投資段階の方がより直接的にコントロール・システムの設計を説明するためかもしれない。また、ミッションには PPM 的な発想に基づいた組織内部の資源展開という内向きの論理が働いているが、戦略には環境適応、競争という外向きの論理が働いており、後者の方が重要な論理であるためかもしれない。

第2章での先行研究の考察から、SBU レベルでのコントロール・システムの設計に影響を与える戦略に関連した変数は、少なくとも SBU に与えられる戦略ミッション、SBU の競争戦略、そして、SBU が直面する製品ライフサイクルのステージの3つを挙げることが

できるが、今回の調査結果からは、フィードバック情報を中心とした測定結果の利用方法は、事業単位の競争戦略によって大きな影響を受けると結論付けることができよう。この一方で、事業単位の管理者に対する業績評価の方法については、共通目標設定において上記の3つの戦略に関連した変数と何ら関係を見出すことができなかつたことから、業績評価の方法は、事業単位の競争戦略や特徴との関係からではなく、事業単位に対する目標設定のあり方という点から考察する必要があると思われる。

以下では、測定結果の利用方法と業績評価の方法についてさらに考察を加えていくことにしよう。

5-2 測定結果の利用方法

測定結果の利用方法については、フィードバック情報をどのような目的に対して使用しているかに関心を置いて分析を進めてきた。今回の分析からいえることは、コントロール・システムに関する伝統的議論でいわれているような、戦略や事業計画を有効に実現するという目的だけではなく、次期の戦略や事業計画を立案したり修正する、あるいは、現在の戦略や事業計画の有効性を確認するといった、戦略的コントロールの特徴を持った測定結果の利用が行われ、特に、差別的な目標設定が行われる事業単位において差別化戦略が追求されるほど、こうしたコントロール・システムの利用が行われていることである（表3-17）。これは、製品やサービスのユニークさや他社に先駆けた製品の導入などを重視する差別化戦略を追求するほど、事業単位は高い不確実性に直面すると同時に、差別化の成功が他社の動向など様々な外部要因に左右されるために、戦略の実行結果のフィードバック情報を用いて、戦略を常に修正していく必要があるためであろう。

また、事業単位の競争戦略と業績測定・評価システムの利用に関する相関分析の結果からは（表3-15）、差別化戦略が重視されるほど、非財務的尺度の改善が財務的成果にどの程度つながっているかを確認する目的でも業績測定・評価システムが利用されていること

が示唆されるが、この点でも、高い不確実性に直面する差別化戦略が追求される状況では、戦略の背後にある因果関係や仮説を検証していくために、戦略の因果関係に関するフィードバック情報が必要になるのであろう。

この一方で、コスト削減については、測定結果の利用方法との関係を回帰分析を通じて確認することはできなかった（表 3-17 および表 3-24）。予備的な相関分析においてのみ、特に、差別的目標設定、共通目標設定のいずれの場合においても、「コスト削減」と「現在の計画が現実的かどうかをチェックするために」の間に、統計的に有意な相関関係が発見される程度であった（表 3-15 および表 3-22）。

これは、コスト削減が、例えば予算における投資額や支出額の決定を通じて計画化されると同時に、その上限が事前に制約されているためかもしれない。行動上の制約を利用することで、望ましくない事態の発生を不可能にするか、あるいは起こる可能性を減少させることができるといわれているが[Merchant, 1982]、事前の計画によって、投資や支出に関する行動は制約されることになる。このとき、当初の投資や支出の計画が変化する経営環境の中で現実性を保っているかどうかコスト削減における問題であるために、フィードバックがこの目的に利用されているのかもしれない。

もっとも、この結果は、コスト削減が追求される場合、業績測定・評価システムがそれほど利用されていないことを意味するものではないと思われる。コスト・マネジメントにおける測定システムの役割は第 4 章で扱われるが、そこでの結論を先取りしていえば、コストに影響を与える重要な要因に対して、管理指標の設定と測定が行われている。

5-3 業績評価の方法

業績評価の方法については、差別的な目標設定が行われている場合は、競争戦略との関係を認めることができるが、これに対して、共通目標が設定されている場合は、事業単位の特徴および競争戦略との予備的な相関分析を通じて、何ら関係を見出すことはできな

かった。

まず、差別的な目標が事業単位に対して与えられている状況に注目すると、差別化戦略が重視されるほど、①諸目標の達成度が昇進の資料として重視され、②評価における財務的尺度のウェイトが高まるという結果が出ている。これは、差別化戦略が重視されるほど、諸目標の達成度、特に財務的な目標の達成度を管理者の昇進と結びつける形でタイトなコントロールが行われることを意味する。

この結果に関連して、Govindarajan[1988]では、差別化戦略を成功させるためのファクターは定性的なものが多く（例えば、高品質や高品質であるというイメージ、厳格な納期など）、予算で扱われるような財務的な尺度を過度に強調すると、こうしたファクターに対する支出が抑制され、戦略の長期的な成功としては好ましくない結果につながる危険性が指摘されている。しかし、今回の調査結果は Govindarajan[1988]の指摘と一致しない。

確かに、差別化戦略において財務的な成果を強調することは、差別化戦略の成功にとって重要なファクターを危険にさらす可能性を否定できないが、今回の調査結果に対しては、差別化戦略といっても現実には多様な競争手段の選択肢があり、それぞれの事業単位の管理者が選択する競争行動まで規定しコントロールすることは不可能に近く、財務的な結果を強調するコントロール・システムが唯一採用可能なコントロールかもしれない可能性を第1に指摘できよう⁸。

もっとも、差別的な目標設定が行われる状況では、戦略ミッションは設定される諸目標に影響を与えていたが、差別化戦略を追求する事業単位に対して財務的な成果を強調するタイトなコントロールが行われる一方で、非財務的な目標の設定を通じて事業単位の戦略展開が緩やかにコントロールされている可能性は否定できない。この点では、事業単位の戦略展開に対するコントロールが放棄されているとはいえないであろう。

第2に、製品の差別化は、あくまで利益獲得の手段であると考えれば、財務的な結果を

⁸ Merchant[1982]は、こうしたコントロールを「結果によるコントロール (results control)」と呼んでいる。「結果に

強調するコントロール・システムの採用は、差別化の成功要因に対する支出が生み出すベネフィット、つまり費用対効果を管理者に意識させるためかもしれない。

第3に、コスト削減に比べてより革新的な差別化戦略を採用する場合、イノベーションの行き過ぎを抑制したり、リスク・テイキングを制限する必要があるためかもしれない。すでに述べたように、管理会計システムを使った公式的なコントロールは、革新性に対してネガティブに作用する可能性を否定できない。

ところで、共通目標の設定が行われている状況では、事業単位の競争戦略、製品ライフサイクルのステージ、投資段階のいずれとも関係を見出すことができなかった。この結果は、少なくとも今回の調査では、目標設定、すなわち差別的な戦略ミッションを与えているかどうかの原因を求めるほかない。以下では、目標設定という観点から、この問題に対して若干の考察を加えよう。

表3-25 目標設定と業績評価の方法

	共通目標設定		差別的目標設定				平均値の差 (t 値)	
			利益重視		売上・市場シェア重視		共通目標設定と利益重視の差	共通目標設定と売上・市場シェア重視の差
	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差		
諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	5.06 (66)	1.41	4.85 (20)	1.23	4.55 (20)	1.15	-0.601	-1.474
諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.55 (66)	1.72	4.50 (20)	1.15	4.30 (20)	1.13	-0.137	-0.745
評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	5.00 (65)	0.97	4.20 (20)	0.95	4.20 (20)	1.01	-3.244**	-3.203**
評価における明確な基準	3.61 (64)	1.16	3.50 (20)	1.19	3.35 (20)	1.18	-0.390	-0.927

※**1%水準で有意

※ () 内は標本数

表3-25は、共通目標が設定されている状況下での中心的な事業単位に対する業績評価の方法と、差別的な目標が設定されている状況下での、2つの異なる戦略ミッションを与えられた事業単位に対する業績評価の方法に関する平均値を示したものである。この表中

よるコントロール」が採用される状況は、因果関係を明確にできないが、望ましい結果は容易に特定できる状況である。

の「評価における財務的・非財務的尺度のウエイト」に注目すると、共通目標を設定している企業では、差別的な目標を設定している企業よりも、業績評価において財務的尺度をより重視したコントロールを行っているといえよう。

この点に関連して、企業買収を繰り返すヨーロッパのコングロマリット型の企業を対象にしたケース研究では、本社が、事業単位固有の問題への過度のコミットを避け、投下資本とその財務的リターンにのみ関心を向けるために、共通の財務的尺度を利用して事業単位をコントロールしている事例が報告されている[Roberts, 1990]。

共通目標の設定を通じて事業単位をコントロールしている企業では、業績評価において財務的尺度をより重視するという表 3-25 の結果は、事業単位の戦略問題ではなく財務的成果に、トップ・マネジメントの主な関心があるためかもしれない。

さらに、こうした傾向は、近年の日本企業に見られる持株会社制度やカンパニー制への動きを反映している可能性がある。浅田[1999]は、カンパニー制の導入が、日本企業の経営に大きな影響を与える可能性を指摘している。すなわち、カンパニー制への動向の中で、本社は各事業の事前調整を行う主体から、事後評価・事後監査を中心とした組織へと、本社機能が縮小される一方で、事業本部あるいは事業部のインベストメント・センター化が進む可能性を浅田は指摘している。このとき、事業本部あるいは事業部は、これまでのプロフィット・センターから、投資責任と利益責任をあわせもつ、より自律した単位であることが要求されるという。この背景には、企業の存続を決定する最大の利害関係者が、株価決定に関わる市場参加者であることが、一種の仮定から今日では事実となり、経営者は短期的にも企業全体の資本効率を高める経営をせざるを得ない状況がある。このことは、経営資源の選択と集中という事業構造の変換の問題へとつながり、各事業本部やカンパニーの財務業績に対して、関心がより一層高まることになると浅田は述べている。

5-4 今後の研究課題と本研究の限界

分権的な組織構造を採用している企業において、差別的な目標設定を事業単位に対して行っている企業は約 25%しか存在しないことが、今回の調査から明らかになった（表 3-3）。この一方で、共通目標を設定する企業が約 75%ある。この結果からいえば、差別的な目標設定を通じて、明確な戦略ミッションを各事業単位に対して与えるという実務そのものは、事業単位をコントロールする支配的な方法ではなく、むしろ共通目標の設定によって事業単位をコントロールするという実務の方が支配的であるといえる。

差別的な目標設定の背後にある論理は、組織の長期的な成長戦略に基づいた全社的な資源の獲得と配分計画にあると考えられるが、この一方で、どのような論理で、事業単位に対して共通目標の設定が行われ、業績評価の方法が規定されるのかについての知識は、現時点では十分蓄積されているとはいいがたい⁹。共通目標の設定を通じて事業単位をコントロールしている企業では、業績評価において財務的尺度をより重視するという結果は、事業単位の戦略問題ではなく財務的成果に、本社の主な関心があるためかもしれないが、この理解では、本社はポートフォリオを組む投資家でしかない。コントロール・システムの設計は、戦略の実現を目的に行われるとするならば、今後の最大の研究課題は、共通目標を設定する際の全社的な成長戦略とその論理、あるいはその背後にある戦略思考を解明することにあると思われる。

最後にこの研究の限界について若干触れておく必要がある。今回の調査では、本社の経理担当役員に対して質問票を送付し回答を求めるという方法を採用したために、事業単位の管理者に対する業績評価の方法についてのデータは 1 次的なものであるが、事業単位における戦略課題や測定結果がどのように利用されているかについての情報は 2 次的なもの

⁹ もっとも、こうした共通目標を通じた事業単位のコントロールは古くから行われている。例えば、Johnson & Kaplan[1988]は、1920年代に登場した Du Pont や General Motors などの強大な分権的事業部制組織における、投資利益率 (ROI) を利用した事業単位のコントロールについて議論している。ROI 尺度を通じて、事業部長に資本の能率的使用に対する全責任を負わせる一方で、トップ・マネジメントは、各事業部に対する資源配分という戦略的意思決定に集中することができたといわれている。

である。戦略と業績測定・評価システムの関係について、さらに研究を進めていく上では、実際にシステムを利用している事業単位レベルでのデータ収集が不可欠である。

また、今回の調査では、コントロール・システムとして業績測定・評価システムのみを取り上げてきたが、現実には、承認やミーティングなどの様々なコントロール手段を駆使して事業単位の戦略がコントロールされている可能性が強い。実際に、トップ・マネジメントは、事業単位の戦略をコントロールするために単一のシステムのみに依存する必要はないし、複数のコントロール手段を採用して、コントロールを強化することもできる [Merchant, 1982]。この点で、業績測定・評価システムが事業単位の戦略のコントロールにいかん利用されているかをより鮮明にしようとするれば、他のコントロール手段との関係の中で、業績測定・評価システムが持つ役割や機能について研究していく必要がある。

さらに、コントロール・システムに影響を与える変数として全社的な環境適応パターンを挙げるができるが、今回は SBU レベルでの業績測定・評価システムの設計と利用に焦点を当てたために、この変数を除外して分析を進めてきた。しかし、異なる戦略ミッションがそれぞれ与えられる事業単位の業績測定・評価システムや戦略課題には、統計的な差は観察されなかったし（本論文末尾の付表を参照されたい）、戦略ミッションが移行するに従って業績測定・評価システムや戦略課題が変化することも観察されなかった。この結果は、業績測定・評価システムや戦略課題の面で、同一組織内での事業単位間の差異はきわめて小さいことを意味するとも考えられる。換言すれば、異なるミッションを与えられた事業単位とはいえ、同一組織の中では、類似した戦略を選択し、類似した業績測定・評価システムを利用している可能性が強く、むしろ、全社的なパターンとしての戦略が、業績測定・評価システムの設計に大きな影響を与えている可能性がある。SBU レベルの業績測定・評価システムの問題を扱うとしても、今後の研究においては、全社的なパターンとしての戦略概念を導入する必要がある。

第4章 コスト・マネジメントにおける 戦略思考と測定システム

はじめに

戦略的コスト・マネジメント論では、組織の内外に存在する様々なコスト低減機会に目を向けたコスト・マネジメントを展開する必要があるといわれている。これによってコスト優位を築くためのコスト・マネジメントに多様性が生じ、どのコスト低減機会に焦点を当てるかという点で、戦略的な思考が必要になる。この一方で、焦点を当てるコスト低減機会を現実のものとし、競争優位に結びつけるために、コスト・マネジメントをオペレーショナルなレベルに落とし込む必要性もある。

しかし、この主張は規範的な性格が強く、実際にどの程度多様なコスト低減機会がコスト・マネジメントにおいて考慮され、管理システムの中に組み込まれているかに関する実態は、必ずしもつかめていないのが現状である。そこで、この第4章の基本的な研究課題は、戦略的コスト・マネジメント論で議論されているようなコスト・マネジメントの展開を確認することにある。

特に、これまでの戦略的コスト・マネジメント論で想定されているコスト・マネジメントの展開を整理し、コスト・マネジメントの背後に存在するコスト低減戦略と、コスト低減戦略を実行するために、コストに影響を与える要因の測定を通じてコスト低減活動がコントロールされているかどうかに関心を向けて分析を行う。

この章の構成は、続く第1節において、戦略的コスト・マネジメントの代表的な文献を取り上げ、コスト優位性を実現する具体的なガイドラインとして提唱されている価値連鎖

の再編成とコスト・ドライバーのコントロールを取り上げる。第2節では、そこで想定されているコスト・マネジメントの展開を整理する。第3節では、戦略的管理会計システムに関する郵送質問調査の結果をもとに、日本企業のコスト・マネジメントの戦略的展開を分析する。第4節では、結論を述べると同時に、戦略的コスト・マネジメント研究へのインプリケーションを示す。

第1節 戦略的コスト・マネジメント

1-1 戦略的コスト・マネジメント

戦略的コスト・マネジメントを定義することは容易ではないが、例えば、Govindarajan & Shank[1992, p14]では、「①戦略の策定、②組織への戦略の伝達、③戦略実行のための戦術の開発と実施、④実施ステップの成果と戦略的な諸目標達成の成果をモニターするためのコントロール手段の開発とそれを利用したコントロール」という、循環的なマネジメント・サイクルのそれぞれの段階において、それらを支援するために原価情報を利用することが、戦略的コスト・マネジメントの核心的部分であると述べられており、さらに、Shank & Govindarajan[1993]では、戦略的コスト・マネジメントで利用される具体的な手法あるいは分析のフレームワークとして、価値連鎖分析、コスト・ドライバー分析、戦略的ポジショニング分析の3つが挙げられている。これら3つの分析手法は、コスト・マネジメントに対してだけでなく、戦略的意思決定やコントロール・システムの設計に対しても利用されている。戦略的コスト・マネジメント論はこのように広がりを持つ研究領域として発展しつつあるが、ここではコスト・マネジメントの実行という観点から議論を進めていきたい。

さて、コスト・マネジメントに議論を限定すると、戦略的コスト・マネジメントはしば

しばしば伝統的な管理会計の下でのコスト・マネジメントとの対比で説明される。例えば、Shank & Govindarajan[1992, p.20]は、伝統的な管理会計と戦略的コスト・マネジメントのフレームワークの相違を表4-1のように要約している。

表 4-1 伝統的な管理会計と戦略的コスト・マネジメントの相違点

	伝統的な管理会計	戦略的コスト・マネジメントのフレームワークでの価値連鎖分析
焦点	内部的	外部的
視点	付加価値	サプライヤーから最終顧客までを結びつけた活動の全体的な連鎖
コスト・ドライバー	単一のコスト・ドライバー(volume)	複数のコスト・ドライバー 構造上のコスト・ドライバー(規模・範囲・経験・技術・複雑性) 実行上のコスト・ドライバー(参加・マネジメント・TQM・工場のレイアウト)
原価低減の方針	一律の (across the board)原価低減	企業全体レベルで適用される 個々の価値活動に独自のコスト・ドライバーが設定される 個々の価値活動を制御するコスト・ドライバーの関数として原価を捉える サプライヤーとのリンケージの確立 節減のための支出
戦略的決定のための洞察	はっきりしない	競合他社よりもより良くコスト・ドライバーをコントロールするか価値連鎖を再構築することで、個々の活動レベルでコスト・ドライバーを認識し、低コストまたは差別化戦略での優位性を獲得する 各価値活動ごとに、「内製か外製か」、「前方または後方への統合」に関する戦略的な問題を検討する 「サプライヤーのパワー」と「購買者のパワー」を測定・評価しサプライヤーないし顧客とのリンケージを確立する

Shank & Govindarajan[1992, p.20]より。

このような戦略的コスト・マネジメント論の根底をなす考え方は、短期的にボトムラインを改善するためだけにコスト・マネジメントを展開するのではなく、競争優位性を長期に渡り維持したり、あるいは獲得するために、競争戦略の中にコスト・マネジメントを深く位置付ける必要があるということである。

Shields & Young[1992]も、この点を強調している論者であり、長期的かつ戦略的な視点を持たない伝統的なコスト低減プログラムが、脅威や低迷する業績に単に反応するため

に賃金カットやレイオフといった短期的な支出抑制の手段を用いてきた結果、長期的には企業のコスト構造に悪影響¹が及ぶことになったと指摘する一方、長期的な原価低減プログラムが戦略上、組織文化上最優先されるべきことを強調している。彼らが提唱する戦略的な原価低減プログラムと伝統的なそれとの違いは表 4-2 に要約されている。

表 4-2 戦略的なコスト低減プログラムと伝統的なコスト低減プログラムの相違点

	伝統的なコスト低減プログラム	戦略的なコスト低減プログラム
目標	特定の	競争優位
視野	狭い	広い
時間	短期的	長期的
頻度	断続的	継続的
誘引	事後的	事前的
対象	労働者	価値連鎖の全体

Shields & Young[1992, p.17]より。

戦略的な視点からは、競争戦略やコスト低減戦略は自社および競合他社の価値連鎖分析から導かれるべきであると彼らは述べている。さらに、戦略的なコスト低減は競争戦略の一部であり、技術戦略、人的資源戦略、組織デザイン、さらに高い原価意識を持った組織風土などと統合され、競争優位の基礎を築くものであり、それゆえに、コスト低減戦略は企業の競争戦略の中に深く位置付けられなくてはならないとも彼らは指摘している。

さて、競争優位の構築に向けた戦略的なコスト・マネジメントを展開していくための具体的なガイドラインとして、①価値連鎖の再編成（組織内外にまたがる価値連鎖の再編成を通じてコスト・マネジメントを展開すること）と、②コスト・ドライバーのコントロール（伝統的に重視されてきた規模というコスト・ドライバー以外にも多様なコスト・ドラ

¹ 例えば、1980年代からポピュラーなコスト低減プログラムとして利用され始めた方法は、レイオフや給料の支払いを抑えて、広範囲のコスト削減を図るというものであった。経済が好調の時にはこのプログラムは採用されないが、経済が不調の時にはコスト削減のために採用される。つまり、従業員数は経済状況に合わせて調整されるのである。経済が回復してくるにつれて従業員数を増やすのであるが、そういった状況で採用された従業員には問題がある。いつ解雇されるか分からない状況では、モラルや動機付けが十分になされず、ストレスも発生する。また従業員の再教育にコストと時間がかかる。また、創造的で優秀な従業員がより良い雇用機会を求めて、企業を去ることも考えられる。結局、以前のコストのピークよりもコストが増大してしまうという結果をもたらす。従業員数を減らすことでコスト削減を試み、決して仕事そのものを減らそうとはしないためである。Shields & Young[1992, pp.17-19]は、以

イバーを考慮しながらコスト・マネジメントを展開すること)の2つが挙げられている。以下では、そうした議論を取り上げていこう。

1-2 価値連鎖の再編成

Porter[1985]は周知のように価値連鎖という概念を提唱し、競争優位の戦略を論じる際のフレームワークとして利用している。彼が提唱した戦略論および価値連鎖分析は、管理会計研究にも重大なインパクトを与えており、中でも J.K.Shank および V.Govindarajan によって展開されている一連の戦略的コスト・マネジメントの研究において中心的な概念となっている。

Shank & Govindarajan[1993]は、価値連鎖を、原材料の受入から最終消費者である顧客にいたるプロセスにおいて、製品やサービスを提供するために行われる価値活動の連鎖全体であると定義しており、これは Porter[1985,邦訳 p.46]のいう価値システムに相当する概念として規定されている。このような概念規定は、彼らの理論展開と分析手法に反映されている。彼らは、原材料の供給業者から最終顧客にいたる一連の価値連鎖を分析することを通じて、コスト・マネジメントに対する様々な戦略的課題、すなわちどこで原価低減が可能となるか、あるいはどこで顧客に対する価値を高めることが可能となるかが明確にされると述べている。このような戦略的課題は、価値連鎖の再編成とコスト・ドライバーのコントロールを通じて達成される。

さて、コスト・ドライバーについては次で述べることにして、まず、価値連鎖の再編成について議論を進めていく。

価値連鎖の再編成においては、企業の内外において実行されている活動のリンケージのあり方が特に問題となる。例えば、ある運送用コンテナ製造メーカーは、ビール製造会社の隣に工場を作り、コンテナをコンベヤーによって顧客であるビール・メーカーの製造ラ

上のように伝統的なコスト低減プログラムの問題点を指摘している。

インに直接供給した。これによって、大きくて重い空のコンテナを運送する手間を省くことが可能となり、両者はかなりのコストを削減できた。また、あるチョコレート製造業者は、顧客である製菓業者に、チョコレートを固形化せず液体のままタンク車で供給するようにしたが、これによってチョコレート製造業者ではチョコレートを固形化し包装するためのコストが、下流の製菓業者では固形のチョコレートの包装を解き溶解するためのコストが、それぞれ削減された。

これとは対照的に、ある米国の自動車メーカーが原価低減を狙って JIT 方式を導入しようとした例では、自動車メーカーが部品のサプライヤーに JIT 方式の導入を要請したが、結局自動車メーカーでの原価低減額以上にサプライヤー側での原価が増加し、部品の納入価格の引き上げをサプライヤーが要求してきたために、これは失敗したという。その原因は、自動車メーカーの製造スケジュールがかなり変動的（製造の 1 週間前でさえ、スケジュールの 25%が変更される）であったために、サプライヤーの製造スケジュールは混乱し、部品をジャスト・イン・タイムで納入するためには、これまで以上の在庫をバッファとして保持しておく必要が生じたためである。これは、自動車メーカーが、自社の内部的な利益のみを考え、同一の価値連鎖上に位置するサプライヤーのコストに配慮しなかったためであると説明される。

また、組織内で行われる活動のリンケージも同様に重要である。戦略的なコスト・マネジメントの下では、トータルなコストの低減が志向され、そのための意図的な支出が許容される。例えば、上流段階での品質改善への支出が下流の製造段階で発生するコストを減少させるといったような関係を維持したり強化していくことが、コスト優位を確保する上で要求されることになる²。

² この点に関連して、伝統的な管理会計システムを通じて価値連鎖分析を行うことは困難であると指摘されている。例えば、責任会計の発達は組織をサブユニットに分解し、それらをコスト・センターやプロフィット・センターとして扱うことを可能にしたが、これによって組織のサブユニットの間に存在する相互依存性は実質的に無視される傾向が強まり、結果として、プロセスの全体最適の達成は困難になったし [Kilmann, 1983]、一連のプロセスを対象とする価値連鎖分析には貢献しないといわれている [Hergert & Morris, 1989]。また、この問題を扱ったケース研究としては、Kaplan[1990]を参照されたい。

このように、価値連鎖の再編成では、組織の内部および外部で展開される諸活動の関係をいかに構築していくかが重要な鍵となる。

1-3 コスト・ドライバーのコントロール

コスト・ドライバーとは、価値連鎖を構成する各価値活動のコスト・ビヘイビヤを構造的に規定する要因であり、Porter[1985]は、規模の経済性あるいは非経済性、習熟、キャパシティー利用のパターンなど10個のコスト・ドライバーを識別している³。

Shank & Govindarajan[1992, 1993]は、Porterのコスト・ドライバー概念を拡張させた構造上のコスト・ドライバー（structural cost driver）と遂行上のコスト・ドライバー（executional cost driver）という2つの包括的な概念を採用している（表4-1参照）。構造上のコスト・ドライバーには、規模、範囲、経験、技術、複雑性などが含まれ、文字通り活動のコスト・ビヘイビヤを構造的に規定する要因である。一方、遂行上のコスト・ドライバーとは、何らかの活動を実行する能力に影響するものと考えられており、現場の従業員の参加、品質管理、工場のレイアウト、製品設計、顧客やサプライヤーとの関係などが含まれ、いわばソフトなコスト・ドライバーである。

コスト・ドライバーのコントロールを通じて競争力を回復した具体的な事例として、Shank & Govindarajan[1993, 第10章]は、1980年代のフォード（Ford）の事例を挙げている。1980年代の初頭においては、累積生産量（経験効果）、製造やマーケティングの規模（規模の経済性）、そしてCIMやロボット化といった製造技術から生じていたGM（General Motors）のコスト優位性に対して、フォードは明らかに劣位にあった。しかし、コスト・ドライバーの分析から得られたことは、GMはすべてのコスト・ドライバーを支配していたわけではなく、顧客に様々な製品やオプションを提供することを通じて発生する、「複雑性」による不経済性からの損失を全く管理していなかったということであっ

³ これら以外のコスト・ドライバーとしては、価値連鎖内部の連結関係、垂直の連結関係、事業単位間の連結関係、

た⁴。このために、経験や規模から GM が得ていた経済性は、複雑性から生じる不経済性によってかなり相殺されていた。そこで、フォードは、様々なオプションを組み合わせてパッケージ化し、複雑性を減少させることによってコストを削減し、コスト上の劣位を回復した。また、GM は「品質」という遂行上のコスト・ドライバーにおいても劣位にあった。フォードはこれに対し、1985 年から導入した品質改善プログラムを通じて、製品のコストと市場での信頼性を大幅に改善した。

フォードは、「複雑性」と「品質」という 2 つのコスト・ドライバーを GM よりも効果的に管理することを通じて GM に対するコスト劣位を回復したが、これは GM が支配していた「経験」や「規模」というコスト・ドライバーの他にも、コスト・ポジションを決定する上で重要な要因が存在することを物語っている。

この例には、それぞれのコスト・ドライバーの重要性の程度や、それぞれのコスト・ドライバーがどれだけのインパクトをコストに与えるのかという数量化の問題が依然として残っているが⁵、多様なコスト・ドライバー間の複雑な相互関係からコスト上のポジションは決定されるという視点は、戦略的コスト・マネジメント論において強調される 1 つの重要な論点である。

さらに、Shank & Govindarajan[1992, 1993]は、構造上のコスト・ドライバーには規模や範囲の不経済性が存在しているために、それを増大させることは必ずしもコスト面での優位性に貢献するとは限らないが、遂行上のコスト・ドライバーの増大は望ましいと述べている。したがって、構造上のコスト・ドライバーのコントロールにおける課題は、それらの最適化にあるのに対し、遂行上のコスト・ドライバーに関しては、その蓄積を通じた増大にある。

タイミング、組織のポリシー選択、立地、制度要因を Porter[1985]は挙げている。

⁴ 1986 年の GM の製造ラインでは、ブランド、モデル、エンジン、ボディー、オプション装備などの組合せが、20 京（200,000 兆）以上あったといわれている。

⁵ もっとも、多様なコスト・ドライバーの相互関係によってコストが決定されるという視点そのものが、コスト・マネジメントに対して新たなアプローチを提供するともいわれている[Hergert & Morris, 1989]。

こうした遂行上のコスト・ドライバーの増大には、継続的な改善活動などを通じて、新たな製品技術、製造技術、製造プロセスなどのコア・コンピタンス[Hamel & Prahalad, 1994]を、他社に先行して組織的に学習・蓄積することがその鍵となるという指摘もある[Stata, 1989; Shields & Young, 1992]。

これに関連して、Shields & Young[1992]は、組織全体を巻き込んだ継続的かつ長期的な改善活動の重要性を強調しているが、改善活動の継続性を引き出す上で、特に組織文化あるいは組織風土面における原価意識的な土壌を形成する必要性を指摘している。この方法として、長期的な雇用関係、トップ・マネジメントによる原価低減の重要性のアピールや彼らのリーダーシップ、有能な従業員の雇用、参加やクロス・ファンクショナルなチーム活動を通じての従業員のエンパワメント、水平的なコミュニケーション、従業員の訓練、競合他社の原価・自らの業績・他のチームの業績に関する情報の頻繁なフィードバックなどを挙げている。

第2節 戦略的な視点からの追加的考察

以上が、これまでの戦略的なコスト・マネジメントに関する議論の概要である。重要な論点は、コスト・マネジメントを競争戦略の中に深く位置付けると同時に、価値連鎖の再編成と多様なコスト・ドライバーのコントロールを通じて、競争戦略の実現をコスト面でサポートしていく点にあるといえる。

もっとも、競争あるいは戦略という文脈の上では、コスト・マネジメントに対して若干の追加的な考察が必要な部分がある。

まず第1に、戦略的コスト・マネジメント論では、伝統的に重視されてきた「規模」というコスト・ドライバー以外にも、コストに影響を与える多様な要因が識別され、特に、様々なコスト・ドライバーの相互作用からコストが決定されるという点が強調されている

が、先ほどのフォードの事例からも分かるように、考えられるすべてのコスト・ドライバーをコントロールしようとするのではなく、競合他社が支配していないコスト・ドライバーのコントロールを通じてコスト競争力に影響を与えることが戦略的には重要となる。

このことから、競争を展開していく上でクリティカルなコスト・ドライバーに焦点を当てコスト・マネジメントを展開する必要があるといえるし、少数の重要なコスト・ドライバーを絞り込んで選択し、組織的に経営努力・経営資源を集中させるところに正に「戦略的な」要素があるといえよう。このような意味で、コスト・マネジメントが戦略的に行われているならば、現実には複数のコスト低減戦略が観察されるはずである。そこで、以下では、コスト低減戦略の存在を仮定して議論を進めて行くことにしよう。

また、戦略的コスト・マネジメント論では、価値連鎖関係や多様なコスト・ドライバーの相互関係からコストが決定されるという立場に立つが、コスト低減戦略、さらにはコスト・ドライバーの重要性は、組織の基本戦略にある程度規定されるかもしれない。例えば、コスト・リーダーシップ戦略を採用する企業では、低コストを実現するために「規模の経済性」を重要視し、そのために提供する製品の種類を限定し、標準的な機能や品質を備えた製品を生産し、専門的な生産設備を導入するようなコスト低減戦略を選択するかもしれない。一方、差別化戦略を採用し、ユニークで特徴ある製品を幅広く提供する企業にとっては、部品の共通化や汎用な生産設備を導入し、「範囲の経済性」を追求するようなコスト低減戦略を選択するかもしれない。だとすれば、採用される基本戦略のタイプによって、コスト低減戦略とそれに一貫したコスト・ドライバーへの戦略的な働きかけが観察される可能性がある。

管理会計システムとしては、重要なコスト低減機会を実現するためにそれをサポートしていく必要があるが、少なくともそのためには、管理会計システムを通じてコストに影響を与える要因に対して目標を設定し、その測定を通じて組織的な行動に影響を与えていく必要がある。

組織内の人々は測定される変数や行動には注目するが、測定されない変数や行動にはそれほど注意を向けるということはない。この現象を理解している人の中には、「測定されるものが管理されるものだ(What gets measured gets managed)」とか、「測定できなければ、管理もできない(If I can't measure it, I can't manage it)」という人もいる[Atkinson *et al.*, 1995, pp.29-30]。

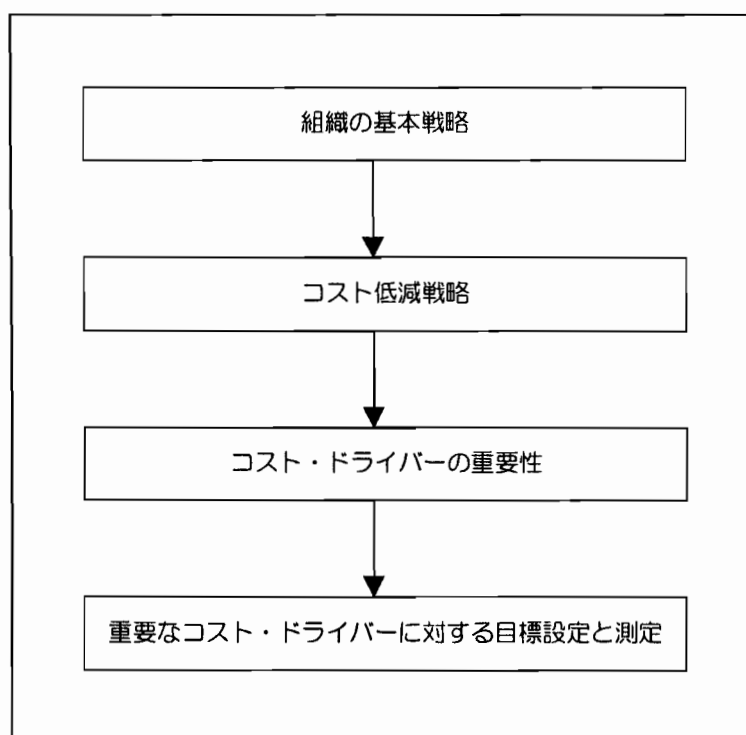
この点に関連して、Hiromoto[1988]では、日立の冷蔵庫・エアコン工場における部品点数を配賦基準とした製造間接費配賦の実務が紹介されている。部品点数を配賦基準とすることは、原価計算の観点からするとなんの根拠もなく、さらに報告される原価情報を歪める結果につながる可能性があるが、これを配賦の基準として採用することによって、製造間接費の配賦額を減少させたいと考える各部門では部品点数を減らす行動が促される。原価低減の因果関係から見れば、部品点数の削減によって「製造、あるいは保守・点検のしやすい製品となり、コスト・ダウンが可能」⁶になり、これに対する組織的な行動を促進する目的で管理会計システムが利用されている。この事例では、原価計算の論理ではなく、原価低減の論理から原価計算システムの利用が説明される。

このように特定の行動を組織的に促すことを目的に会計システムを利用する場合、その会計システムは影響システムとして利用されているというのが[廣本, 1986]、会計システムとして何を測定対象とするかは、組織的な行動に大きな影響を与えることになる。戦略的なコスト・マネジメントにおいても、原価低減の因果関係、換言すればコスト低減戦略に沿った形で重要なコスト・ドライバーを識別し、それに対する目標設定と測定を実施することが重要になろう。

さて、以上の議論をもとに、戦略的コスト・マネジメント論で想定されているコスト・マネジメントの展開を図示すれば、次の図4-1のようになるであろう。

⁶ 廣本[1986, p.66]。

図 4-1 想定されるコスト・マネジメントの展開



まず組織の基本戦略については、様々な戦略概念を思い浮かべることができるが、ここでは組織の競争力や競争の方法に関する概念に限定し、戦略ドメインや資源展開の問題は除外する。戦略的コスト・マネジメント論において使用される戦略概念が、対市場・対競合他社との関係で議論される競争戦略であるためである。

コスト低減戦略とは、コストに影響を与える様々な要因のどれに焦点を当ててコスト・マネジメントを展開するかに関する基本方針とここで改めて定義しておこう。コスト低減戦略が組織の基本戦略に組み込まれているならば、コスト低減戦略は基本戦略のタイプによって異なるであろうし、組織の基本戦略によって、コスト上昇要因やコスト低減機会も異なると考えられることから、コスト低減戦略は組織の基本戦略にある程度規定されると考えられる。もっとも、どのようなコスト低減戦略が存在するかを現時点で予測することは、先行研究の不足から困難であるが、これまで取り上げてきた文献からは、規模の拡大を追求するコスト低減戦略、人件費の削減を中心に置いたコスト低減戦略、継続的改善活

動を中心に置いたコスト低減戦略などが存在する可能性を指摘できる。

コスト・ドライバーの重要性は、何らかのコスト低減戦略の下での各コスト・ドライバーの相対的重要性を指す。なお、価値連鎖関係も 1 つのコスト・ドライバーと理解して、以後この言葉を用いる。

最後は、重要なコスト・ドライバーに対する目標設定と測定である。これはコスト低減戦略をオペレーショナルなレベルに落とし込み、重要なコスト・ドライバーをコントロールするための必要条件であると考えられる。

さて、この論文での関心の 1 つは、図 4-1 に示されるような組織の基本戦略から重要なコスト・ドライバーに対する目標設定と測定にいたる流れでコスト・マネジメントが展開されているかどうかを、日本企業を対象に郵送質問票調査を通じて確認することにある。このような展開が確認されれば、日本企業におけるコスト・マネジメントは戦略的に行われているといえるであろう。

第 3 節 コスト・マネジメントに関する実態調査と分析

3-1 実態調査の概要

以上のような問題意識に基づいて、日本企業のコスト・マネジメントの実態を探るために、どの程度多様なコスト・ドライバーが識別されているかに関する実態調査を行った。調査の概要は第 3 章第 1 節の通りである。質問票の質問項目は多岐にわたるが、この第 4 章ではコスト・マネジメントに関する一部分の結果を集計・分析し報告する。

調査内容は、コスト低減を一般的に考える場合の表 4-4 の 16 項目に対する重要性を「まったく重要でない」を 1 点、「中程度」を 4 点、「かなり重要である」を 7 点とする尺度で質問し、さらに、16 の項目のそれぞれに対し測定可能な管理指標を設定している

かどうかについても合わせて調査した。この内、質問項目の 1~4 は上述の構造上のコスト・ドライバーに対応する項目として設定し⁷、5~11 は遂行上のコスト・ドライバーに対応する。さらに、価値連鎖に関連する項目としては、12~14 を設けた。この他に、昨今問題となっている「本社機能のスリム化」と「従業員数あるいは人件費の削減」を、それぞれ質問 15、16 に追加した。

3-2 コスト・ドライバーの重要性と管理指標の分析

まず、各コスト・ドライバーの重要性と各コスト・ドライバーに対する管理指標の設定の問題から分析を始めよう。表 4-4 には、それぞれの項目に対する回答結果を示している。また、表 4-5 には、それぞれの項目に対して測定可能な管理指標を設定しているかどうかに対する回答の結果を要約している⁸。なお、一社あたり平均して 5.4 個の管理指標を設定している（標本数 114）。

表 4-4 各コスト・ドライバーの重要性

コスト・ドライバー	平均値	標準偏差	標本数
1. 量産効果（規模の経済の追求）	5.26	1.38	126
2. 製造設備・流通販売網などの共同利用	4.17	1.42	126
3. 新しい生産技術や製造工程の導入	5.70	.98	126
4. 製品数やオプション、部品点数などの削減、あるいは製品の標準化	5.34	1.36	126
5. 生産プロセスにおける継続的な改善活動	6.13	.98	126
6. 従業員の専門的能力・技能を高めるような教育・訓練	5.31	1.04	126
7. 従業員間の対話とコミュニケーション	4.85	1.00	126

⁷ 構造上のコスト・ドライバーとして経験効果（あるいは学習効果）がしばしば指摘されているが、今回の調査にこのコスト・ドライバーに関する質問を直接盛り込むことは見送った。経験効果とは、製品の累積アウトプット量が倍増すること、製品の単位当たりのコストが 20~30% の率で低下する現象を指すが、この現象がなぜ生じるのかという点については必ずしも明らかになっていない。嶋口・石井[1995, p.49]によれば、以下のような要因が作用しているという。①労働効率の向上、②仕事の専門化と方法の改善、③新たな生産工程の導入、④生産設備の能率向上、⑤資源構成の変更、⑥製品の標準化、⑦製品の設計変更などである。経験効果は、こうした要因の複合的な作用による現象と考えられるために、今回の調査では経験効果そのものを質問することを止め、その要因として指摘されているいくつかの要素を質問票に盛り込んだ。

⁸ 具体的にどのような管理指標を利用しているかという問題は大変興味深いですが、今回の調査では、回答者の負担の大きさを考えてこれを尋ねることは断念した。

8. 異なる職能間の協力関係の構築	4.78	.95	126
9. 工場や生産プロセスのレイアウトの変更	5.24	.92	123
10. 他社製品の原価と自社製品の原価に関する情報の従業員への提供	4.42	1.25	125
11. 原価低減に関する情報の従業員に対する継続的なフィードバック	5.21	1.20	126
12. サプライヤーや顧客との密接な関係構築	5.56	1.03	126
13. 非効率的な業務活動のアウトソーシング	5.02	1.26	126
14. 戦略的提携を通じた他社の優れた経営資源の利用	4.72	1.27	125
15. 本社機能のスリム化	5.58	1.12	126
16. 従業員数あるいは人件費の削減	5.86	.96	125

表 4-5 各コスト・ドライバーに対する目標設定

コスト・ドライバー	管理指標を設定している	管理指標を設定していない	標本数
量産効果（規模の経済の追求）	74 (60.2%)	49 (39.8%)	123
製造設備・流通販売網などの共同利用	14 (11.6)	107 (88.4)	121
新しい生産技術や製造工程の導入	54 (43.9)	69 (56.1)	123
製品数やオプション、部品点数などの削減、あるいは製品の標準化	56 (45.5)	67 (54.5)	123
生産プロセスにおける継続的な改善活動	86 (70.5)	36 (29.5)	122
従業員の専門的能力・技能を高めるような教育・訓練	35 (28.9)	86 (71.1)	121
従業員間の対話とコミュニケーション	9 (7.4)	112 (92.6)	121
異なる職能間の協力関係の構築	7 (5.8)	114 (94.2)	121
工場や生産プロセスのレイアウトの変更	35 (29.4)	84 (70.6)	119
他社製品の原価と自社製品の原価に関する情報の従業員への提供	27 (22.3)	94 (77.7)	121
原価低減に関する情報の従業員に対する継続的なフィードバック	53 (44.2)	67 (55.8)	120
サプライヤーや顧客との密接な関係構築	18 (15.1)	101 (84.9)	119
非効率的な業務活動のアウトソーシング	22 (18.3)	98 (81.7)	120
戦略的提携を通じた他社の優れた経営資源の利用	10 (8.4)	109 (91.6)	119
本社機能のスリム化	53 (44.2)	67 (55.8)	120
従業員数あるいは人件費の削減	92 (77.3)	27 (22.7)	119

さらに、各項目に対して管理指標を設定しているグループとそうではないグループについて、各項目の重要性の平均値を表 4-6 に示す。

表 4-6 各項目に対する目標設定と各項目の重要性

コスト・ドライバー	管理指標を設定している			管理指標を設定せず			平均値の差
	平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t 値
豊産効果(規模の経済の追求)	5.68	1.26	74	4.65	1.36	49	-4.262***
製造設備・流通販売網などの共同利用	5.57	1.02	14	3.98	1.37	107	-4.198***
新しい生産技術や製造工程の導入	6.19	0.78	54	5.33	0.98	69	-5.224***
製品数やオプション、部品点数などの削減、あるいは製品の標準化	6.13	0.92	56	4.69	1.32	67	-6.897***
生産プロセスにおける継続的な改善活動	6.36	0.75	86	5.69	1.21	36	-3.685***
従業員の専門的能力・技能を高めるような教育・訓練	5.94	0.97	35	5.10	0.97	86	-4.310***
従業員間の対話とコミュニケーション	5.56	0.88	9	4.83	0.99	112	-2.139*
異なる職能間の協力関係の構築	5.71	0.76	7	4.76	0.92	114	-2.664***
サプライヤーや顧客との密接な関係構築	6.39	0.61	18	5.49	1.03	101	-3.618***
工場や生産プロセスのレイアウトの変更	5.80	0.80	35	5.07	0.86	82	-4.285***
他社製品の原価と自社製品の原価に関する情報の従業員への提供	5.42	0.81	26	4.15	1.24	94	-4.965***
原価低減に関する情報の従業員に対する継続的なフィードバック	5.92	0.87	53	4.67	1.17	67	-6.481***
非効率的な業務活動のアウトソーシング	5.86	0.99	22	4.83	1.26	98	-3.613***
戦略的提携を通じた他社の優れた経営資源の利用	6.00	0.82	10	4.61	1.27	108	-3.395***
本社機能のスリム化	6.19	0.92	53	5.15	1.06	67	-5.639***
従業員数あるいは人件費の削減	6.03	0.88	92	5.35	1.09	26	-3.316***

***0.1%水準で有意、*5%水準で有意

2つのグループ間での平均値の差は、すべての項目について統計的に有意である。もっとも、表 4-6 からは重要性の知覚が管理指標の設定に影響を与えているという因果関係を裏付けることはできない。そこで、各項目に対して管理指標を設定しているケースには 1 を、設定していないケースには 0 を与え、これを被説明変数とし、各項目の重要性を説明変数とする回帰分析を行った。この結果を表 4-7 に示す。

表 4-7 管理指標の設定を被説明変数、その重要性を説明変数とする回帰分析

説明変数	β 係数	t 値	標本数
生産効果（規模の経済の追求）	0.361	4.262***	123
製造設備・流通販売網などの共同利用	0.359	4.198***	121
新しい生産技術や製造工程の導入	0.429	5.224***	123
製品数やオプション、部品点数などの削減、あるいは製品の標準化	0.531	6.897***	123
生産プロセスにおける継続的な改善活動	0.319	3.685***	122
従業員の専門的能力・技能を高めるような教育・訓練	0.367	4.310***	121
従業員間の対話とコミュニケーション	0.192	2.139*	121
異なる職能間の協力関係の構築	0.237	2.664**	121
サプライヤーや顧客との密接な関係構築	0.317	3.618***	119
工場や生産プロセスのレイアウトの変更	0.371	4.285***	117
他社製品の原価と自社製品の原価に関する情報の従業員への提供	0.416	4.965***	120
原価低減に関する情報の従業員に対する継続的なフィードバック	0.512	6.481***	120
非効率的な業務活動のアウトソーシング	0.316	3.613***	120
戦略的提携を通じた他社の優れた経営資源の利用	0.301	3.395***	118
本社機能のスリム化	0.461	5.639***	120
従業員数あるいは人件費の削減	0.294	3.316***	118

※***0.1%水準で有意、**1%水準で有意、*5%水準で有意
 ※欠損値については、リストごとに除外した。

この結果を見ると、回帰分析の規準化回帰係数（ β 係数）はいずれもプラスかつ統計的に有意であり、各項目の重要性に対する知覚が管理指標の設定の要因であることを示しているといえる。つまり、この結果は、コスト・ドライバーの重要性に対する認知が、具体的な管理指標の設定に影響を与えていることを物語っている。すでに述べたように、コスト・マネジメントを展開する上での重要な要因に対して、測定可能な管理指標を目標として設定することは、その要因に対する組織的な行動を促すために必要な条件の 1 つである。

コスト低減を実現していく上での重要な要因に対して、測定可能な管理指標が目標として設定されているということは、オペレーショナルなレベルにおいて、測定システムを通じたコスト低減活動のコントロールが行われていることを意味し、コスト低減に関する因果関係が意識されたコスト・マネジメントが日本企業において展開されているといえよう。

3-3 コスト低減戦略の分析

戦略的コスト・マネジメント論でいわれているように、規模以外の多様なコスト・ドライバーや価値連鎖関係が考慮されたコスト・マネジメントが展開されているとすると、各コスト・ドライバーの重要性の背後には、それを規定するコスト低減戦略とも呼ぶべきものが存在している可能性がある。また、1社あたり平均して5.4個の管理指標を設定していたことにはすでに触れたが、コストに影響を与える各項目の重要性の知覚が管理指標の設定に影響を与えているとすると、平均して5.4個のコスト・ドライバーを特に重視してコスト・マネジメントを展開していると考えられる。各コスト・ドライバーの重要性の背後には何らかのコスト低減戦略が観察される可能性がある。そこで、コスト・マネジメントにかかわると考えられる16の項目に対して主成分法による因子分析を適用し、日本企業における一般的なコスト低減戦略の抽出を試みる。この作業は、組織の基本戦略とコスト低減戦略の関係を分析するための基礎ともなる。

さて、主成分分析によって因子を抽出すると固有値が1を超える因子が4つ見出された（累積分散比率58.016%）。表4-7に主成分分析の初期統計量を示す。さらに固有値1以上の第4因子までを対象にしたバリマックス回転による結果は、表4-8に示す通りである。

表4-7 主成分分析の初期統計量

因子	固有値	分散比率 (%)	累積分散比率 (%)
第1因子	5.461	34.130	34.130
第2因子	1.414	8.836	42.966
第3因子	1.288	8.052	51.018
第4因子	1.120	6.998	58.016
第5因子	0.989	6.180	64.196
第6因子	0.846	5.286	69.483
第7因子	0.806	5.035	74.518
第8因子	0.704	4.400	78.918
第9因子	0.672	4.203	83.120
第10因子	0.578	3.612	86.732
第11因子	0.486	3.039	89.770
第12因子	0.449	2.804	92.574
第13因子	0.412	2.572	95.146
第14因子	0.325	2.032	97.179
第15因子	0.248	1.547	98.726
第16因子	0.204	1.274	100.000

表 4-8 バリマックス回転後の因子付加量

	第1因子	第2因子	第3因子	第4因子	共通性
従業員間のコミュニケーション	0.858	0.114	0.111	0.055	0.765
従業員の教育訓練	0.762	0.306	-0.044	0.232	0.730
職能間の協力関係	0.749	0.208	0.139	-0.029	0.624
サプライヤー・顧客との関係構築	0.528	0.274	0.199	0.135	0.411
製品原価情報の提供	0.493	0.217	0.479	-0.013	0.519
継続的改善	0.136	0.832	0.062	0.029	0.715
生産技術の導入	0.255	0.674	-0.063	0.218	0.570
原価低減情報のフィードバック	0.348	0.600	0.298	-0.099	0.580
製品の標準化	0.087	0.545	0.365	-0.114	0.451
生産プロセスのレイアウトの変更	0.353	0.542	0.157	0.036	0.445
アウトソーシング	0.286	0.047	0.775	0.084	0.691
製造設備・流通販売網の共同利用	-0.114	0.162	0.643	0.172	0.483
戦略的提携	0.448	0.029	0.524	-0.166	0.503
本社のスリム化	0.231	0.380	0.473	0.312	0.519
豊産効果（規模の経済性）	0.116	-0.080	0.051	0.843	0.733
従業員数・人件費の削減	0.098	0.434	0.331	0.496	0.543

続いて、これら4つの因子についての解釈を行っていきましょう。回転後の因子負荷量0.5以上を示した項目の内容を参考に解釈していけば（表4-8 網掛部分）、第1因子は、コスト・マネジメントを展開する上で職能間の協力関係や、サプライヤーや顧客との関係構築を重視し、同時に従業員間の対話やコミュニケーション、従業員に対する教育・訓練といった遂行上のコスト・ドライバーを重視する因子である。コスト・マネジメントにおいて、価値連鎖上の各コンポーネントの関係強化を重視する因子であるといえる。この因子の得点が高い企業では、価値連鎖関係の強化をコスト低減戦略の中心に置いていると考えられる。

第2因子は、生産プロセスに対する継続的な改善活動、新しい生産技術や製造工程の導入、生産プロセスのレイアウトの変更といった生産プロセスへの直接的な働きかけや、製品数やオプションの削減あるいは製品の標準化を重視している。合わせて原価低減に関する情報を従業員へフィードバックすることも重視している。コスト・マネジメントにおいて、生産プロセスの改善・更新を重視する因子であるといえよう。この因子の得点の高い

企業では、生産プロセスの改善・更新をコスト低減戦略の中心に置いていると考えられる。

第3因子は、非効率な業務のアウトソーシング、戦略的提携、製造設備・流通販売網の共同利用を重視している。この因子も第1の因子と同様に価値連鎖関係を重視した因子といえるが、組織内外の経営資源を弾力的に利用し、組織の肥大化を防ぐことをコスト・マネジメントにおいて重視している因子といえよう。この因子の得点の高い企業では、組織内外の経営資源の弾力的な利用をコスト低減戦略の中心に置いていると考えられる。

第4因子は、規模の経済性を追求することを重視する因子であり、伝統的な管理会計のパラダイムの下で重視されてきた因子といえよう。この因子の得点の高い企業では、規模の追求をコスト低減戦略の中心に置いていると考えられる。

これら4つの因子は、いずれもコスト・マネジメントの背後に存在するコスト低減戦略であると考えれば、「価値連鎖関係の強化」、「生産プロセスの改善・更新」、「外部資源の利用」、「規模の追求」という少なくとも4つのコスト低減戦略が日本企業において存在しているといえる。

伝統的な管理会計論では、規模の経済を通じたコスト低減が強調されるが、戦略的コスト・マネジメント論では、規模の追求以外にも、多様な原価低減のアプローチを採用することが強調されており、今回観察された4つのコスト低減戦略の存在は、伝統的な管理会計の発想に縛られないという意味で、日本企業のコスト・マネジメントにおいて柔軟な戦略思考が存在していることを示唆しているといえよう。

3-4 組織の基本戦略とコスト低減戦略の分析

16の質問項目に対して因子分析を適用することによって抽出した4つのコスト低減戦略と組織の基本戦略との関係を見るために、各ケースについて標準因子得点を回帰法により推定し、コスト低減戦略を被説明変数、組織の基本戦略を説明変数としたステップワイズ法による重回帰分析を実施することにしよう。

ここで用いる戦略概念は、イノベーターかフォロアーかという組織の革新性と、組織の基本戦略として、低コスト、高付加価値化、時間の問題に限定した。すでに述べたように、戦略ドメインや資源展開の問題をここで取り上げないのは、戦略的コスト・マネジメント論において使用される戦略概念が、通常、競争戦略であるためである。

イノベーターかフォロアーかという組織の革新性については、それぞれ「常に新製品・新市場開発のリスクを積極的に負うイノベーターである」、「新製品開発・新市場開発のリスクを回避し、フォロアーの利点を追求する」と操作化して質問した。また、低コスト、高付加価値化、時間という組織の基本戦略については、「コスト低減を徹底的に追求し、価格競争力を高めることで競争に勝利する」、「高付加価値・高品質製品を志向して価格競争を回避し、非価格のマーケティング戦略を追求する」、「受注から納入、あるいはサービス提供までの時間を短縮することで、競争力を高める」と操作化して質問した。これらは、「まったくそうではない」を1点、「どちらともいえない」を4点、「まったくそのとおり」を7点とするスケールで測定された。表4-9に重回帰分析の結果を示す。

表4-9 コスト低減戦略を被説明変数、組織の基本戦略を説明変数とする重回帰分析

被説明変数	説明変数					自由度修正済みの決定係数
	イノベーター	フォロアー	低コスト	高付加価値化	時間	
価値連鎖関係の強化	—	—	—	—	—	—
生産プロセスの改善・更新	—	—	—	0.217 (2.458)*	0.255 (2.884)**	0.104
外部資源の利用	0.190 (2.070)*	—	—	—	—	0.028
規模の追求	—	—	0.308 (3.455)***	—	—	0.087

※数字は規準化回帰係数(β 係数)

※ () 内は t 値

※***0.1%水準で有意、**1%水準で有意、*5%水準で有意

※変数追加の基準としては $F=2$ を適用した。ただし、 β 係数が有意でなくなる場合、その段階で変数の追加を打ち切った。

まず、価値連鎖関係の強化と説明変数の間に有意な関係は存在していない。この結果から、特定の戦略と、価値連鎖関係の強化を中心に据えたコスト低減戦略との関係はないと

いえると同時に、これは戦略以外の他の要因がこれに関係している可能性を示唆している。

次に、生産プロセスの改善・更新であるが、このコスト低減戦略は、競争力を高付加価値製品の提供と時間短縮に求めるほど重要になってくるといえる。生産プロセスの改善・更新というコスト低減戦略の重要性を説明する場合、時間短縮と高付加価値製品の提供の両方がともに重要な要因であるといえよう。この結果の解釈は慎重に行う必要があるが、常に製品の高付加価値化や製品の提供に要する時間の短縮を図っていく上で、生産プロセスの改善や更新に対する経営資源の投入が必要なる一方で、これがコスト上昇要因となり、コスト・マネジメントの焦点が生産プロセスに置かれているためかもしれない。

続いて、外部資源の利用であるが、このコスト低減戦略は、企業が新製品・新市場開発のリスクを積極的に負うイノベーターである程重要になってくるといえるであろう。この関係の背後には、新製品・新市場開発に伴う先行投資額の増大があるものと思われる。このために、すべてを自社開発するのではなく、他の企業が保有する有力な経営資源を利用することでコスト低減を図っているのかもしれない。

最後に、規模の追求を中心としたコスト低減戦略であるが、これは企業が低コスト戦略を重視するほど重要になってくるといえるであろう。この結果は、伊藤ほか[1998]によるわが国の製造業を対象にした調査結果とも部分的に一致している。この調査では、コスト・リーダーシップ戦略と生産プロセスにおけるスケール・メリットの追求との間に、有意な相関があることが観察されている。

さて、この分析で得られた結果に対して論理的な説明を加えることは、今後の重要な研究課題であるが、組織の基本戦略が、コスト低減戦略をある程度規定するという戦略的コスト・マネジメント論で想定されている関係が、この分析から概ね確認されたといえよう。

第4節 結論と戦略的コスト・マネジメント研究への インプリケーション

4-1 結論と若干の問題点

第3節では大きく3つの分析を行ってきた。まず第1に、コスト・ドライバーの重要性和管理指標の設定に関する分析を行い、第2に、各コスト・ドライバーの重要性に影響を与えるコスト低減戦略を抽出し、第3に、コスト低減戦略と組織の基本戦略との関係を分析した。

分析の結果、第2節の図4-1で示したようなコスト・マネジメントの展開が、日本企業において概ね確認されたといえよう。すなわち、組織の基本戦略がコスト低減戦略の選択に影響を与え、コスト・ドライバーの重要性が、重要なコスト・ドライバーに対する測定可能な管理指標の設定に影響を与えていた。

特に、コスト低減を実現していく上での重要な要因に対して、測定可能な管理指標が目標として設定されているということは、オペレーショナルなレベルにおいて、測定システムを通じたコスト低減活動のコントロールが行われていることを意味しているといえよう。

また、伝統的な管理会計論では、規模の経済性によるコスト低減が強調されるが、戦略的コスト・マネジメント論では、規模の追求以外にも、多様な原価低減のアプローチを採用することが強調されており、今回観察された4つのコスト低減戦略の存在は、伝統的な管理会計の発想に縛られないという意味で、コスト・マネジメントにおいて柔軟な戦略思考が存在していることを示唆しているといえる。

これらの結果から、当初の研究課題に対する結論として、日本企業においては、戦略的コスト・マネジメント論で議論されているようなコスト・マネジメントが展開されているといえよう。

もっとも、第2節で検討してきたようなコスト・マネジメントにおける関係がすべて確認されたわけではない。図4-1で示したコスト低減戦略とコスト・ドライバーの関係については、先行研究の不足からどのようなタイプのコスト低減戦略が存在するかを事前に想定できなかったために、各コスト・ドライバーの重要性に対する回答結果から因子分析を通じて因子を抽出し、その意味を推論するという形でコスト低減戦略を事後的に導いた。こうした方法を採用した結果、コスト低減戦略は各コスト・ドライバーの重要性に関する回答結果を反映することになり、因子分析を通じて得られたコスト低減戦略と、コスト・ドライバーの重要性の関係を直接検証することはそれほど意味のあることではなくなる。このため、今回の調査と分析からは、コスト低減戦略とコスト・ドライバーの重要性の関係を検証することは不可能である。

また、第2節では、組織の基本戦略とコスト・ドライバーの重要性の間に何らかの関係がある可能性を指摘したが、この関係を直接考察しないのには理由がある。まず第1に、16個の質問項目のそれぞれに対して、組織の基本戦略がどの程度影響を与えているかを回帰分析を通じて分析することは技術的には可能であっても、その解釈はアド・ホックなものにならざるを得ない。というのも、競争戦略と各コスト・ドライバーの重要性の関係を事前に想定できるだけの、あるいは分析結果を論理的に解釈し説明できるだけの先行研究が不足している。例えば、低コスト戦略の下での規模の追求は容易に想定できるが、一方で、戦略的コスト・マネジメント論の重要なインプリケーションは、規模以外にも多様なコスト・ドライバーに目を向ければ、コスト優位を築くためのアプローチは1つではないということにある。したがって、低コスト戦略の下で規模以外のコスト・ドライバーが重要視されていても何ら不思議はないが、分析結果の解釈は困難なものとなる。差別化戦略の場合は、解釈がさらに困難である。差別化戦略においてもコスト低減は重要な課題であることには変わりはないが、戦略上の重点はむしろ製品の特徴、製品ライン、顧客サービスなどに置かれることになり、コスト低減との関係でコスト・ドライバーを解釈するこ

とはおそらくいっそう困難であろう。

第2に、コスト低減に影響を与えると予測される16個の項目の中には、その影響を会計システムを通じて容易に測定できるもの（例えば、規模の経済性、従業員数・人件費の削減）から、容易には測定できないもの（例えば、従業員間のコミュニケーション、原価低減に関する情報のフィードバック）まで含まれている。後者は、何らかの活動の遂行能力に関係する遂行上のコスト・ドライバーであるが、コミュニケーションやフィードバック情報がコストを引き下げるのではなく、コミュニケーションやフィードバック情報などの支援を受けて遂行される活動を通じてコスト低減が行われると考える方が自然である。この点で、コミュニケーションやフィードバック情報などの遂行上のコスト・ドライバーの考察は、競争戦略との関係からではなく、遂行される何らかの活動との関係で行う方が論理的であると考えられる。

上述した結論には、こうした問題点もあるが、今回行った分析は、今後の戦略的コスト・マネジメント研究に対する重要なインプリケーションももっており、以下では、それについて述べていこう。

4-2 コスト低減戦略と組織の基本戦略

回帰分析の結果からは、価値連鎖関係の強化というコスト低減戦略の重要性は組織の基本戦略からは説明できなかったが、残りのコスト低減戦略は基本戦略からある程度説明することができた。しかし、ある基本戦略の下で、あるコスト低減戦略がなぜ重視されるのかについての論理的な解釈あるいは説明を与えることができなかった。特に、コスト低減戦略は、競争を展開していく上で、重要なコスト上昇要因やコスト低減機会に対して、経営努力・経営資源を集中させるための基本方針であるため、コスト低減戦略と基本戦略の関係を解明していくには、戦略タイプによってどのようなコスト上昇要因やコスト低減機会が一般的に存在するかを詳細に調査する必要があるだろう。

さらに、回帰分析の結果（表 4-9）については回帰式の決定係数の低さに注目する必要がある。決定係数は、コスト低減戦略が重視される程度の相違を、組織の基本戦略を説明変数とする回帰式で説明できる程度を示す尺度である。特に外部資源の利用を被説明変数とする回帰式の決定係数が低くなっているが、これは組織の基本戦略以外にも何らかの要因が、外部資源の利用というコスト低減戦略に影響を与えていることを示唆している。以下では最近の文献から、今後の研究にとって意味のあると思われる手がかりを示そう。

鈴木[1999]は、最近の日本の製造業で顕在化しているコスト低減の1つの動向は、外部資源の利用を目的とした合併、買収、提携などの企業間結合によるコスト低減にあるとしている。鈴木[1999, pp.3-4]は、こうした企業間関係を構築する主要な目的はコスト低減と市場対応⁹にあると述べているが、一口にコスト低減といってもその対象となるコストの種類は、生産、販売、管理、物流、研究開発と様々であり、さらに、低減の対象となるコストの種類は、その企業が製品ライフサイクルのどの段階に位置するかによっても異なると指摘している。鈴木は、この主張を裏付けるためのデータを新聞記事の検索から取り出し¹⁰、企業間関係の構築によるコスト低減の内容を産業別に集計し、その結果から（表 4-10）、先端的な産業分野と既存の産業分野、成長分野と非成長分野とでは、コスト低減努力の向けられる対象が異なるという結論を導いている¹¹。

この研究が示唆するのは、企業が直面する製品ライフサイクルのステージと、コスト低減の対象によってコスト低減戦略がある程度影響を受ける可能性である。コスト低減戦略の重要性を今後考察していくにあたっては、組織の基本戦略に加えて、こうした変数を追加していく必要がある。

⁹ 「市場対応」の内容は、例えば、市場支配力の拡大、過当競争の排除や市場での生き残りが挙げられる。詳しくは、鈴木[1999, pp.10-11]を参照されたい。

¹⁰ 1996年1月から1997年12月上旬までの日本経済新聞の記事。半導体・ハイテク産業においては13の事例が、自動車産業においては12の事例が、化学においては8の事例が、金属、繊維、精糖、製紙、セメントにおいては6の事例が新聞記事から抽出されている。

¹¹ 鈴木[1999, p.12]。

表 4-10 企業間関係の構築によるコスト低減の内容

成長性	競争力		新規投資の 圧縮	研究開発費 の低減	生産コスト の低減	販売費、管 理費、物流 コストの低 減	設備統合、 圧縮、整理
成長分野 ↑ ↓ 非成長分野	強 ↑ ↓ 弱	半導体・ハイ テク産業	6	3	3		
		自動車	2	5	7		
		化学	1	2	3	3	2
		金属、繊維、 精糖、製紙、 セメント			2	4	1

※鈴木[1999, p.3, p.12]に基づいて作成。

※数字は新聞記事の内容に基づいて分類された企業間結合の事例数。2種類上のコスト低減を目的とするケースもあり、それも数字に含めている。

※「新規投資」とは新規投資リスクの圧縮や分散、「生産コスト」とは製品供給、部品供給、共同生産、部品・仕様の共通化や統合、スケールメリットの追求による生産効率化といった一般的な生産コスト低減、「設備の統合・圧縮・整理」とは過剰設備の共同廃棄や生産集約を示す。

さらに、説明変数の追加に加えて今後の研究に必要なのは、分析の対象となる組織レベルの変更である。今回の調査では、質問票を本社の経理担当役員に対して送付するという方法を採用したため、コスト・ドライバーの重要性に関する質問では、一般的にコスト低減を考える場合の各コスト・ドライバーの重要性を尋ねることになったし、組織の基本戦略は競争の展開に関する全社的な傾向を質問するにとどまった。(これが競争戦略ではなく基本戦略と呼んだ理由である。)しかしながら、戦略的コスト・マネジメント論で使用されている戦略概念は競争戦略であり、通常、競争戦略は SBU レベルで識別される。したがって、競争戦略とコスト・マネジメントの関係をより詳細に扱おうとすれば、事業単位レベルでの分析が必要となる。さらに、競争戦略とコスト・マネジメントの関係だけでなく、製品ライフサイクルのステージおよびコスト低減の対象との関係を分析に組み込む場合でも、事業単位レベルの分析が必要になる。複数の事業単位から構成されている企業は、事業単位ごとに異なる製品ライフサイクルのステージに直面していると考えの方が自然であるし、具体的なコスト低減の対象も個々の事業単位によって大きく異なると考えられるためである。

4-3 コスト低減戦略

コスト低減戦略そのものについては、先行研究の不足から事前にどのようなタイプのコスト低減戦略が観察されるかを想定することができなかつたために、コスト・ドライバーの重要性に対する回答に因子分析を適用することによって抽出するという方法を用いた。この結果から、日本の製造業においては、「価値連鎖関係の強化」、「生産プロセスの改善・更新」、「外部資源の利用」、「規模の追求」という少なくとも4つのコスト低減戦略が存在することが明らかになった。伝統的な管理会計論では、規模の経済を通じたコスト低減が強調されるが、今回の調査結果からは、戦略的コスト・マネジメント論で強調されるように、規模の追求以外にも、コスト低減に対する多様なアプローチを日本企業が採用しており、伝統的な管理会計の発想に縛られないという意味で、コスト・マネジメントに対して柔軟な戦略思考が存在することを示唆しているといえよう。

ところで、分析から得られたコスト低減戦略は今後の戦略的コスト・マネジメント研究における1つの重要な出発点になると思われる。というのも、コントロール・システムの設計や運用の違いを、組織の戦略や戦略ミッションの違いによって説明するという研究はこれまでいくつか行われてきているが¹²、同様の枠組みでコスト・マネジメントの展開を説明できる可能性があるためである。また、こうした研究では、戦略の実行あるいは戦略ミッションの達成を目的として、その手段としてコントロール・システムの設計を位置付けているが、コスト低減戦略を実現するためにコスト・マネジメントが展開され、それに関するコントロール・システムの設計や運用、ツールの利用が行われるという目的-手段の関係に注目するならば、コスト・マネジメントに関する一般的な仮説を提示できる可能性も存在する。

いずれにせよ、戦略論の分野では、戦略の体系的な分類が試みられ、一般的な戦略タイプが開発されてきたが、管理会計の分野におけるコスト低減戦略の分類はこれまで開発さ

¹² 本論文の第2章を参照されたい。

れておらず、今回見出された 4 つのコスト低減戦略は今後の研究の足がかりになるものと思われる。

4-4 コスト・ドライバーの重要性と管理指標の設定

第 3 節での分析から、コスト・ドライバーの重要性が測定可能な管理指標の設定に影響を与えているという関係を検証できた。すでに第 2 節で指摘したように、重要なコスト・ドライバーに対する管理指標の設定と測定は、組織的な経営努力・経営資源をそのコスト・ドライバーに集中させるための必要条件であるといえるが、これだけでは不十分であろう。

特に、管理指標のモニタリングやフィードバック情報の提供、業績測定・評価システムなどとの結びつきなどが、コスト・マネジメントの展開に影響を与える可能性がある。例えば、Atkinson *et al.*[1994, chap.1]は、今日の原価管理には現場の従業員による問題解決や品質改善などの継続的改善が必要不可欠であるとした上で、これを支援するには伝統的な標準原価を用いたコントロールから、改善活動を支援する非財務的・物量的情報を含めた情報提供 (informing) へと管理会計システム・管理会計情報の役割をシフトさせるべきであると述べているが、設定された管理指標がどのように使用されているかについても今後研究を進めていく必要があるといえよう。

第5章 戦略策定における管理会計情報の 重要性と会計部門の関与

はじめに

第1章で述べたように、伝統的な戦略論に依拠して戦略的な管理会計システムの役割を検討すると、管理会計システムに期待される重要な役割の1つは、戦略策定における分析ツールあるいはフレームワークとして機能することである。この機能に関連して、これまでの戦略的管理会計論では、特に、戦略策定や戦略的意思決定を支援するために、市場や競合他社の動向を管理会計システムを通じて分析し、戦略策定に対するインプット情報を提供することが強調されてきた。これは、伝統的な管理会計に対する批判、すなわち、組織内部にしか焦点を当てず、すでに行われた活動の結果を報告するのみで、長期的な戦略的問題に関心を向けてこなかったという、伝統的な管理会計システムの問題点に対する1つの解決策として、戦略的管理会計論で提唱されている管理会計の機能である。

しかしながら、この分野の研究の蓄積は、戦略的管理会計論の中でももっとも遅れているといっても、言い過ぎではないであろう。戦略的管理会計論で提唱されているアプローチを実際に適用し、戦略問題にうまく対処した事例はいくつか報告され、その有効性は少なくともケースの中では確認されてはいるが、そこで提唱されているアプローチがどの程度一般に採用されているかについての実態は、必ずしもつかめていないのが現状である。そこで、この第5章では、戦略策定に必要な情報の収集・分析に、どの程度管理会計システムが適用されているかについての実態と、これに会計担当者あるいは会計部門がどの程度関わっているかについての実態を調査する。ここでの関心は、特に、これまでの戦略的

管理会計論で議論されているような実務がどの程度存在するのか、そして、存在するとすればどのような形で存在するのかということにある。この点で、これから行っていく分析は、これまでの規範的な戦略的管理会計論に対して現実のデータを提供することによって、将来の研究の出発点を提供するものといえる。

そこで、第1節では、これまでの戦略的管理会計論において、戦略策定における分析ツールあるいはフレームワークとしての管理会計の役割を強調する議論を取り上げ、その論点として戦略的ポジションの分析が強調されていることを示す。第2節では、管理会計システムを通じた競合他社の分析と戦略策定への会計部門の関与の実態を調査する必要性を指摘し、第3章において、質問票調査の分析を通じてこの実態を把握する。そして、第4章において、分析結果に対する考察を加える。

第1節 戦略的ポジショニングのための会計

すでに述べたように、伝統的な管理会計の短期志向性や内部志向性へ向けられた批判に対する1つの回答は、管理会計システムを通じて現実の競争状態や競合他社の競争力を会計のタームで表現することによって、戦略策定や戦略的意思決定を支援することである。Simmonds[1981]は、これをコンペティター・アカウンティング (competitor accounting) と呼び、このための能力や専門的知識を組織内で備えているのは管理会計担当者以外にいないということから、戦略的管理会計の必要性を説いている。

Simmonds よれば、伝統的な管理会計の下では、大部分の利益は企業内部の効率性からもたらされると考えられているのに対して、戦略的管理会計の下では、利益は企業の戦略的なポジションからも生じると考えられているという。つまり、伝統的な管理会計では、企業内部の原価に焦点を当て、効率的な生産と効果的な原価管理が利益に貢献すると考え

られているのに対し、戦略的管理会計では、利益は企業内部の効率性だけではなく、競争の結果からも生じると考えられている。

そこで、管理会計システムを戦略的なポジションに関する問題に適用しようとするれば、管理会計システムを通じて、市場における各社のポジションの現状と変化に関するような要因を把握し分析する必要がある。こうした要因には、競合他社のコスト、それを規定するコスト構造、利用可能な財務的資源、市場シェアなどが含まれる。そして、これらが企業の潜在的な収益力を長期的には決定するため、こうした点で優位に立つことが競争における主要な戦略課題であり、それゆえに、自社の戦略代替案を評価する際には、その戦略を通じて各社の市場シェアやコスト構造といった戦略的なポジションがどのように変化するか、その中心的な検討事項でなければならないと、Simmonds は述べている¹。この点から、戦略的管理会計を「事業戦略の展開とそのモニターに利用するために、ある事業およびその競合他社に関するデータ —特に実際の原価と価格、操業度 (volume)、市場シェア、キャッシュ・フロー、および資源を必要とする程度に関する相対的な水準とその傾向— を作成し、分析すること」と Simmonds は定義している。

また、Bromwich[1990]は、経済学的な理論を基礎にして競争優位の持続条件を検討しており、製品特性の様々な組合せと、その価格によって製品の市場シェアが決定されること、そして、他社の提供する製品特性とその価格の変化によっても、自社の市場シェアが影響を受けることを明らかにしている。その結果から、競争優位の問題を検討する場合には製品特性とそのコストは切り離して分析すべきではないと主張するとともに、自社および競合他社の製品特性とそのコストをモニターすることが、競争優位を持続する上で管理会計

¹ Simmonds[1981, 1986]は分析の具体例も示しているが、Simmonds[1981]では、販売量の拡大を意図した製品プロモーションに対する投資案を評価している。その分析過程では、投資が自社および競合他社の市場シェアの大きさに与える影響、累積生産量の増大が学習効果を通じて各社のコスト・ポジションに与える影響、市場シェアとコスト構造の下で長期的に獲得される利益の観点から、分析が行われている。Simmonds[1981]の分析例については安酸[1999]、また Simmonds[1986]の分析例については小菅[1994a]、小林(啓)ほか[1994, pp.125-129]でそれぞれ検討されているので、これらの文献もあわせて参照されたい。

システムに要求される機能であると Bromwich は指摘している²。さらに、Bromwich & Bhimani[1994]は、意志決定における会計システムに与えられた欧米での重要性を所与とすれば、戦略的に優れた製品を提供するコストが企業の原価計算制度に十分に組み込まれ、それによって報告される必要があると述べ、これが戦略的管理会計と呼ばれるものの1つの目的であると指摘している³。このような立場から、戦略的管理会計は、「企業の製品市場や競合他社のコストおよびコスト構造に関する財務情報を分析し提供すること、さらに長期間にわたって市場における競合他社の戦略と自社の戦略をモニターすること [Bromwich, 1990]」と定義される。

Ward[1992]も競合他社に関する情報収集・分析を強調する論者の一人であり、会計的な手法と分析視角を用いて競合他社を分析しようとしている。Ward によれば、分析においては、自社の SBU とその競争相手の識別、競合他社のマーケティング戦略や投資案の把握、そして、競合他社のコストやそれを規定するコスト構造、あるいは財務状態などを把握する必要があるという。もっとも、競争優位性は相対的な問題であるため、競合他社の分析には絶対的なコストや価格の水準ではなく、相対的な観点からこれらを分析することが重要である。こうした情報を基礎にして、競合他社を分析する際の最も重要な点は、個々の競争相手が採用する可能性のある代替的な競争戦略案を検討することであり、その戦略的なポジションが長期的に持続可能かどうかを判断することであるとされる。そして、競争相手に対して自社がとりうる代替的な戦略案を評価し、生み出すことがこの分析の基本的な目的であるとしている。

このような議論で強調されているのは、各社の戦略的なポジションの現状と変化に関係する外部要因をモニターし、戦略策定を支援するための情報を提供することである。この意味で、戦略的管理会計は、「戦略的ポジショニングのための会計 (accounting for strategic positioning)」という側面を持つものとして一般的に理解されている [Roslender, 1995]。

² Bromwich の所説については、小林[1993, 第5章]、小菅[1996]、安酸[1996, 第1章]もあわせて参照されたい。

第2節 実態調査の必要性和と研究課題

2-1 管理会計システムを通じた競合他社の分析

以上の考察から明らかなように、これまでの戦略的管理会計論で議論されてきた管理会計システムに期待される役割の1つは、戦略的ポジションの分析におけるツールあるいはフレームワークとして機能することである。特にこの時の重要な論点は、競合他社の分析に管理会計を適用することによって、各社の競争力をあらわすようなコスト構造や収益性などのデータを提供し、戦略策定を支援することにあると考えられている。

このための具体的なアプローチとしては、従来から議論されてきた製品別の原価と収益に注目すること以外にも、製品属性に注目したアプローチ[Bromwich, 1990]、価値連鎖に注目したアプローチ[Shank & Govindarajan, 1992, 1993]、顧客別あるいは顧客グループ別の収益性や、流通・販売チャネル別の収益性に注目したアプローチ⁴[Howell & Soucy, 1990; Ward, 1992]などが提唱されている。

これらのアプローチは文献上で提唱されているだけでなく、現実の分析にも適用されている。例えば、Rickwood *et al.*[1990]は、Bromwich[1990]が提唱するアプローチを用いた戦略分析の有効性を、ケース研究を通じて明らかにしている。このケースでは、競合他社の戦略転換に対処するために、自社および競合他社の製品属性とコストを分析した上で、自社がとるべき戦略代替案を、長期的に獲得できる利益の観点から評価するという重要な役割を管理会計担当者が果たしたことが報告されている。また、価値連鎖分析やコスト・ドライバー分析の適用についても、いくつかのケースが蓄積されている⁵。しかし、管理会計システムが競合他社の分析にどの程度一般的に利用されているのかに関する実態は十分

³ Bromwich & Bhimani[1994, 邦訳 p.121].

⁴ Howell & Soucy[1990]が示した具体的な顧客収益性分析の例については、小林（啓）ほか[1994, pp.111-115]で詳しく紹介され検討されている。

⁵ 例えば、Shank[1996]を参照されたい。

に把握されていない。また、管理会計システムから生み出される情報が、戦略策定において一般にどの程度の重要性を持っているのかについても明らかにされているわけではない。

そこで、戦略策定に利用される情報の実態調査が必要になると同時に、実態調査を通じて、管理会計システムによる競合他社分析の実態を明らかにする必要がある。

もっとも、組織が採用する戦略のタイプによって、戦略策定に必要な情報の相対的な重要性が異なる可能性がある。例えば、低コスト戦略では、スケールメリットの追及など組織内部の生産プロセスに注意を向けることが重要となり、組織内部の情報がより重視されるかもしれない。他方、差別化戦略では、ユニークな技術、デザイン、品質、流通システムなど組織外部に向けた多様なアプローチが存在するために、組織外部の情報がより必要になるかもしれない。

また、自社の戦略的なポジションと、その持続力を判断するために情報収集と分析を行うのであれば、組織が採用する戦略のタイプによって、自社の競争優位性にとって潜在的な機会や脅威となる要因が異なるため⁶、それに伴って収集・分析されるべき情報も異なると考えられる。例えば、低コスト戦略の下では、自社製品の価格競争力を判断するために、自社製品のコストと収益性に関する情報が重要なだけでなく、競合他社の製品原価、収益性、あるいはその背後にあるコスト構造に関する情報が重要になると考えられる。一方、高付加価値製品に基づいた差別化戦略の下では、自社製品の優位性を覆す可能性のある競合他社の研究開発や技術開発の動向が重要な情報になると考えられる。そこで、組織の戦略との関わりで、情報の重要性を分析していくことも必要である。

⁶ Simons[1990]は、競争優位性を根底から覆したり、飛躍的に高めたりする要因を戦略的不確実性(strategic uncertainties)と呼んでいる。戦略の成功にとって潜在的な機会あるいは脅威となる戦略的不確実性は、例えば、コスト・リーダーシップ戦略では製品のコスト・パフォーマンスに影響を与えるような製品技術の変化などであり、差別化

2-2 戦略策定への会計部門の関与

さて、もう 1 つの重要な論点は、管理会計担当者あるいは管理会計を担当する部門の戦略策定への関わりである。例えば、Simmonds[1981]は、戦略策定や戦略的意思決定を支援するために、管理会計システムを利用しようとするれば、このための能力や専門的知識を組織内で備えているのは管理会計担当者以外にいないということから、戦略的管理会計の必要性を説いている。また、Bromwich & Bhimani[1994, 邦訳 pp.142-143]は、会計担当者が戦略に有効な情報を所有する他の部門を協力すべきであると主張する一方で、会計担当者が有効な情報を提供できないなら、他の部門がそれを提供するだろうと述べている。さらに、彼らは、会計担当者が戦略策定に対して情報を提供するように求められていないということは、戦略から得られる財務的な成果が意思決定に際して十分に調査されていないことを意味しているとも述べている。

これらの論者が提言しているのは、管理会計担当者が戦略策定に積極的に関わるべきことであり、管理会計担当者が管理会計の知識と分析視角を利用して、戦略策定に必要な情報の収集と分析を手がけることにあるといえよう。

この点に関連して、櫻井ほか[1997]による経理担当者の役割に関する日米の比較研究は、興味深い結果を示している。この研究では、経理・財務組織が命令と統制という警察官的役割を担うのか、ビジネスの展開を支援する競争的チームとしての役割を担うのか、または法や規制への準拠を優先的に考える調整的役割を担うのかを、ケース研究とアンケート調査をもとに分析しているが、自らのポジションがビジネスの支援者に近いと回答した会計担当者の割合は、日米とも約半数であることが報告されている⁷。しかし、仮に会計担当者がビジネスの支援者として位置付けられるとしても、どのように支援しているかについての実態は調査されていない。そこで、本研究では、戦略策定という場面に限定して、経理・財務を担当する部門が、どのような情報を収集し分析しているかを明らかにしていく。

⁷ 戦略では競合他社のマーケティング戦術や新製品導入のタイミングであるという。

第3節 戦略策定における会計情報の重要性和と

会計担当者の戦略策定への関与の実態

3-1 戦略策定において重視される情報の実態

以上のような問題意識に基づいて、戦略策定における各種の情報やデータの収集・分析の実態を探るために、表5-1の12項目の情報やデータについて、事業計画や戦略策定における重要性和を質問した。質問は、情報収集を行っていない場合が0点、「まったく重要ではない」を1点、「どちらともいえない」を4点、「非常に重要である」を7点とするスケールで行った。調査時期、調査対象企業、回答率などについては、第3章ですでに触れたので、ここでは省略する。

表5-1は、事業計画や戦略策定における12の情報やデータの重要性和をそれぞれ尋ねた結果を要約したものであり、表5-2は、それぞれの項目に関して情報の収集・分析を実施しているかどうかを要約したものである。

表5-1 事業計画・戦略策定における情報の重要性和

	平均	標準偏差	標本数
1. 選択した市場の潜在的な規模に関する調査データ	5.67	1.30	123
2. 主要な競合他社の事業計画・戦略・目標など	4.99	1.71	123
3. 競合他社の過去の戦略パターンや行動パターン	4.26	1.93	123
4. 貴社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報	6.09	0.99	123
5. 競合他社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報	3.66	2.36	123
6. 貴社の顧客・顧客グループ別の収益性情報	4.61	1.93	122
7. 競合他社の顧客・顧客グループ別の収益性情報	3.21	2.30	122
8. 貴社の流通・販売チャネル別の収益性情報	4.87	1.87	122

⁷ 櫻井ほか[1997, p.78]を参照されたい。

9. 競合他社の流通・販売チャネル別の収益性情報	3.07	2.38	122
10. 競合他社製品の機能性・品質・信頼性などのデータ	5.28	1.57	120
11. 競合他社製品のコストやその背後にある CVP 関係などのコスト構造に関する情報	3.73	2.25	121
12. 競合他社の研究開発・技術開発の動向	5.14	1.80	121

※情報収集を行っていない場合が0点、「まったく重要ではない」を1点、「どちらともいえない」を4点、「非常に重要である」を7点とするスケールで尋ねている。

表5-2 情報の収集・分析しているかどうかに関する集計

	情報の収集・分析を実行	情報の収集・分析を実行せず	標本数
1. 選択した市場の潜在的な規模に関する調査データ	121社 (98.4%)	2社 (1.6%)	123
2. 主要な競合他社の事業計画・戦略・目標など	116 (94.3)	7 (5.7)	123
3. 競合他社の過去の戦略パターンや行動パターン	109 (88.6)	14 (11.4)	123
4. 貴社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報	123 (100.0)	0 (0.0)	123
5. 競合他社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報	93 (75.6)	30 (24.4)	123
6. 貴社の顧客・顧客グループ別の収益性情報	110 (90.2)	12 (9.8)	122
7. 競合他社の顧客・顧客グループ別の収益性情報	86 (70.5)	36 (29.5)	122
8. 貴社の流通・販売チャネル別の収益性情報	111 (91.0)	11 (9.0)	122
9. 競合他社の流通・販売チャネル別の収益性情報	81 (66.4)	41 (33.6)	122
10. 競合他社製品の機能性・品質・信頼性などのデータ	114 (95.0)	6 (5.0)	120
11. 競合他社製品のコストやその背後にある CVP 関係などのコスト構造に関する情報	94 (77.7)	27 (22.3)	121
12. 競合他社の研究開発・技術開発の動向	112 (92.6)	9 (7.4)	121

表5-1の各項目の平均値を単純に比較してみると、事業計画や戦略策定においてもっとも重要な情報は、自社製品のコストと収益性であることが分かる。また、組織外部の情報としては、市場の潜在的な規模に関するデータ、競合他社製品の機能性・品質・信頼性などのデータ、競合他社の研究開発・技術開発の動向が重要であることが分かる。これに対して、同じ組織外部の情報であっても、競合他社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報、その背後にある CVP 関係などのコスト構造に関する情報、顧客・顧客グループ別の収益性情報、流通・販売チャネル別の収益性情報の重要性は著しく低い。

また、表5-2は、情報収集を行っているかどうかに関する集計である。これを見ると、当然ではあるが自社製品の原価と収益性情報はすべての企業で収集され、顧客別あるいは販売・流通チャネル別の収益性情報を収集している企業も約90%存在する。一方で、競合他社に対して、これらの情報収集を行っている企業は、製品の原価と収益性情報については75.6%、顧客・顧客グループ別の収益性情報については70.5%、流通・販売チャネル別の収益性情報については66.4%しかないことが分かる。これらの会計情報に対して、競合他社の定性的な情報である事業計画・戦略・目標については94.3%、過去の戦略や行動パターンについては88.6%、研究開発・技術開発の動向については92.6%の企業で情報の収集と分析が行われている。

これらの結果から判断して、事業計画や戦略策定における外部情報は、競合他社の原価や収益性に関する会計情報よりも、競合他社の戦略、戦略パターン、研究開発・技術開発の動向などの定性的な情報の方がより重要であるといえるであろう。

3-2 戦略タイプと情報の重要性についての分析

前節では、戦略タイプによって情報の重要性が異なる可能性を指摘したが、戦略と情報の関係を分析するために、まず、事業計画あるいは戦略策定における各情報の重要性について、主成分法による因子分析を試みた。主成分分析の結果、固有値1を超える因子が3つ抽出された（累積分散比率63.262%）。表5-3は、主成分分析の初期統計量を示しており、さらに、表5-4は、固有値1以上の第3因子までを対象にしたバリマックス回転による結果を示している。

表5-3 主成分分析の初期統計量

因子	固有値	分散比率	累積分散比率
第1因子	4.964	41.368	41.368
第2因子	1.467	12.225	53.593
第3因子	1.160	9.669	63.262

第4因子	0.952	7.932	71.194
第5因子	0.733	6.111	77.304
第6因子	0.691	5.759	83.063
第7因子	0.545	4.538	87.601
第8因子	0.457	3.805	91.406
第9因子	0.324	2.703	94.109
第10因子	0.298	2.483	96.592
第11因子	0.229	1.906	98.498
第12因子	0.180	1.502	100.000

表5-4 バリマックス回転後の因子負荷量

	第1因子	第2因子	第3因子	共通性
競合他社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報	0.838	0.061	0.080	0.713
競合他社製品のコストやその背後にあるCVP関係などのコスト構造に関する情報	0.809	0.160	0.128	0.696
競合他社の顧客・顧客グループ別の収益性情報	0.799	0.071	0.358	0.772
競合他社の流通・販売チャンネル別の収益性情報	0.751	0.111	0.392	0.730
選択した市場の潜在的な規模に関する調査データ	0.001	0.742	0.234	0.605
主要な競合他社の事業計画・戦略・目標など	0.471	0.674	0.099	0.685
競合他社の研究開発・技術開発の動向	0.395	0.621	0.162	0.568
競合他社の過去の戦略パターンや行動パターン	0.561	0.564	-0.022	0.634
競合他社製品の機能性・品質・信頼性などのデータ	0.424	0.561	-0.062	0.498
貴社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報	-0.124	0.497	0.028	0.263
貴社の流通・販売チャンネル別の収益性情報	0.123	0.195	0.840	0.758
貴社の顧客・顧客グループ別の収益性情報	0.258	0.042	0.775	0.669

バリマックス回転後の因子負荷量0.6以上を示した項目（表5-4網掛部分）の内容を参考に因子の解釈を行うことにしよう。第1因子は、「競合他社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報」、「競合他社製品のコストやその背後にあるCVP関係などのコスト構造に関する情報」、「競合他社の顧客・顧客グループ別の収益性情報」、「競合他社の流通・販売チャンネル別の収益性情報」の項目が高いプラスの因子負荷量を示している。このことから、競合他社の原価情報および収益性情報の収集・分析に関連した因子であると解釈できる。第2因子は、「選択した市場の潜在的な規模に関する調査データ」、「主要な競合他社の事業計画・戦略・目標など」、「競合他社の研究開発・技術開発の動向」の項目が高いプラスの因

子負荷量を示している。このことから、市場および競合他社の動向に関する情報収集・分析に関連した因子であると解釈できる。第3因子は、「貴社の流通・販売チャネル別の収益性情報」、「貴社の顧客・顧客グループ別の収益性情報」の項目が高いプラスの因子負荷量を示している。このことから、自社の収益性情報の収集・分析に関連した因子であると解釈できる。

因子分析から得られた3つの因子について、各ケースの標準因子得点を回帰法により推定し、それらを被説明変数、組織の基本戦略を説明変数としてステップワイズ法による重回帰分析を行った結果が表5-5である。ここで用いた戦略概念は、競争戦略として、低コスト、高付加価値化、時間に限定した。第4章と同様、戦略ドメインや資源展開の問題を取り上げなかったのは、戦略的管理会計論において使用される戦略概念が対市場・対競合他社との関係で議論される競争戦略にほとんどの場合限定されているためである。

具体的な質問の内容は、それぞれ「コスト低減を徹底的に追及し、価格競争力を高めることで競争に勝利する」、「高付加価値・高品質製品を志向して価格競争を回避し、非価格のマーケティング戦略を追求する」、「受注から納入、あるいはサービス提供までの時間を短縮することで、競争力を高める」であり、「まったくそうではない」を1点、「どちらともいえない」を4点、「まったくそのとおり」を7点とするスケールで質問した。

表5-5 追求する戦略と情報の重回帰分析

被説明変数	説明変数			自由度修正済みの決定係数
	低コスト	高付加価値化	時間	
競合他社の原価・収益性情報	-0.136	-0.153	—	0.037
市場・競合他社の動向	—	0.236 (2.663)**	0.227 (2.552)*	0.117
自社の収益性情報	—	—	—	—

※数字は規準化回帰係数(β 係数)

※()内はt値

※***0.1%水準で有意、**1%水準で有意、*5%水準で有意

※変数追加の基準としてはF=2を適用した。ただし、 β 係数が有意でなくなる場合、その段階で変数の追加を打ち切った。

表5-5を見ると、競争を展開していく上で、製品の高付加価値化や製品・サービス提供までの時間短縮を通じた差別化戦略が重視されるほど、組織外部の市場および競合他社の動向に関する情報の重要性がいっそう高まるという関係が存在するといえる。

一方、競合他社の原価・収益性情報ならびに自社の収益性情報と、組織の基本戦略との間には、統計上有意な関係を見出すことができなかった。

3-3 管理会計部門における情報収集・分析の実態

ここでは、管理会計部門の情報収集・分析への関与を考察しよう。表5-6は、戦略策定に必要と考えられる情報やデータが、組織内のどの部門で収集され分析されているかを質問した結果を集計したものである。

表5-6 各職能部門と情報収集・収集のクロス集計

	選択した市場の潜在的な規模に関する調査データ (N=120)		主要な競合他社の事業計画・戦略・目標など (N=114)		競合他社の過去の戦略パターンや行動パターン (N=107)	
	度数	%	度数	%	度数	%
販売・マーケティング	100	83.3	63	55.3	67	62.6
研究開発	14	11.7	6	5.3	8	7.5
製造	0	0	0	0	0	0
経理・財務	1	0.8	4	3.5	4	3.7
人事・労務	0	0	0	0	1	0.9
社長室・企画	27	22.5	62	54.4	51	47.7
資材・購買	0	0	0	0	0	0

	自社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報 (N=121)		競合他社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報 (N=91)		自社の顧客・顧客グループ別の収益性情報 (N=108)	
	度数	%	度数	%	度数	%
販売・マーケティング	12	9.9	34	37.4	76	70.4
研究開発	6	5.0	10	11.0	0	0
製造	44	36.4	21	23.1	0	0
経理・財務	68	56.2	15	16.5	27	25.0
人事・労務	0	0	0	0	0	0
社長室・企画	21	17.4	29	31.9	16	14.8
資材・購買	2	1.7	1	1.1	0	0

	競合他社の顧客・顧客グループ別の収益性情報 (N=84)		自社の流通・販売チャンネル別の収益性情報 (N=109)		競合他社の流通・販売チャンネル別の収益性情報 (N=79)	
	度数	%	度数	%	度数	%
販売・マーケティング	61	72.6	85	78.0	64	81.0
研究開発	2	2.4	1	0.9	0	0
製造	1	1.2	0	0	0	0
経理・財務	10	11.9	24	22.0	4	5.1
人事・労務	0	0	0	0	0	0
社長室・企画	19	22.6	11	10.1	12	15.2
資材・購買	0	0	1	0.9	1	1.3

	競合他社製品の機能性・品質・信頼性などのデータ (N=112)		競合他社製品のコストやその背後にある CVP 関係などのコスト構造に関する情報 (N=92)		競合他社の研究開発・技術開発の動向 (N=110)	
	度数	%	度数	%	度数	%
販売・マーケティング	46	41.1	29	31.5	23	20.9
研究開発	60	53.6	26	28.3	91	82.7
製造	23	20.5	24	26.1	6	5.5
経理・財務	0	0	14	15.2	0	0
人事・労務	0	0	0	0	0	0
社長室・企画	10	8.9	19	20.7	12	10.9
資材・購買	2	1.8	1	1.1	1	0.9

※2 つ以上の部門がデータ収集・分析に関与している場合、それも含めている。したがって、全体の度数は標本数を超えるし、割合の合計も 100% を超える。

この結果を見ると、全体的な傾向として、経理・財務部門の情報収集・分析への関与は、「自社の製品・製品ライン別の原価と収益性」を除き、少ないといえよう。

個別に見ていくと、「選択した市場の潜在的な規模に関する調査データ」、「主要な競合他社の事業計画・戦略・目標など」、「競合他社の過去の戦略パターンや行動パターン」については、販売・マーケティング部門と社長・企画室が多く関与している。「競合他社製品の機能性・品質・信頼性などのデータ」、「競合他社の研究開発・技術開発の動向」については、研究開発部門と販売・マーケティング部門が多く関与している。会計情報については、「自社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報」については経理・財務部門と製造部門が多く関与しているが、他方、競合他社に関する同様の情報については、販売・マーケティング部門と社長・企画室が多く関与している。自社および競合他社の「顧客・顧客グループ別の収益性情報」、「流通・販売チャンネル別の収益性情報」については、経理・財務部門の関与も認められるが、販売・マーケティング部門が関与する方が圧倒的に多い。

ところで、櫻井ほか[1997]による経理担当者の役割に関する日米の比較研究では、会計担当者のポジションがビジネスの支援者に近いと回答した割合は、日米とも約半数あることが報告されていることにはすでに触れたが、この一方で、日米間にはいくつかの相違点も見られるという。例えば、日本の経理組織の関心は、利益改善よりも原価管理の方が強いものに対して、米国ではその逆に利益改善への関心が高い。また、日本の経理では、米国に比べて企業戦略よりも予算管理に重点がおかれているが、これは、多くの日本企業では、経理部とは独立に企画部門を設けており、経理部よりも企画部門で戦略計画や長期計画が策定されることになっていることと整合しているという⁸。

本研究は、櫻井ほか[1997]による経理・財務組織研究のフレームワークを踏襲するものではないが、櫻井らによる指摘は、本研究の調査結果の解釈にも参考になる。本研究で調査した12項目の内、経理・財務部門がもっとも多く情報収集に関与していたのは、会計情報については「自社の製品・製品ライン別の原価と収益性」だけであり、顧客別収益性情報、流通・販売チャネル別の収益性情報の収集にも関与するものの、これらは多くの場合、販売・マーケティング部門あるいは企画・社長室において収集されている。このことから、会計担当者のポジションがビジネスの支援者に近いといっても、少なくとも事業計画や戦略策定の場面に限定すれば、その内容は、自社製品の原価と収益性情報の提供が主であると考えられる。

一方、会計情報以外の情報については、多くの場合、販売・マーケティング部門あるいは企画・社長室において収集されており、しかもこれらの情報の重要性は比較的高い。会計情報以外の重要な情報については、会計部門以外で収集され分析されているのが現状であるといえよう。

こうした結果から、競合他社情報の収集と分析については、多くの場合、会計以外の他

⁸ この他にも、経理担当者の利用するモデルに関して、日本では現場のビジネスを支援するためのモデルが利用されるのに対して、米国では業務予算や資本予算のようなモデルを利用する傾向があること、経理組織の障害として、日本では監督官庁（の規制）が、米国では、市場の競争相手が挙げられていること、日本の経理担当者は米国と比較して、会

の部門に委ねられていると考えられる。会計情報に限定したとしても、日本企業における会計部門の戦略策定への関与は組織の内部情報の提供が主であり、戦略的管理会計論での提言とはかなりのギャップがあるといえよう。

第4節 分析結果とそれに対する考察

4-1 戦略策定における外部情報

伝統的な戦略論では、戦略は自社の強み・弱みと外部環境の機会・脅威の分析から策定されるべきことが強調されるが、競合他社の分析は、戦略策定における外部環境の機会と脅威を把握する場合の1つの鍵になる。この時、管理会計システムを通じた競合他社の分析を強調する戦略的管理会計論では、相対的なコスト水準、コストを規定するコスト構造、収益性といった戦略的なポジションを分析し、それをもとに戦略策定を支援すべきであると提唱されている。

しかしながら、今回の調査から明らかになったことは、事業計画や戦略策定における外部情報については、競合他社の原価や収益性に関する会計情報よりも、競合他社の戦略、戦略パターン、研究開発・技術開発の動向などの定性的な情報の方がより重視される傾向があるということである。

これにはいくつかの解釈が可能である。第1に、情報の精度や情報の入手という点で、技術的な問題があることが挙げられる。今回の調査では、外部情報の収集と分析に関する問題点を尋ねているが、その問題点として、情報入手の困難さと情報の客観性・正確性の欠如を指摘する回答が多かった(表5-6)。これは会計情報に限定した質問ではないが、会計情報についても概ね当てはまると思われる。

計数値よりも企業目的への貢献を優先事項と考える傾向があることが指摘されている[櫻井ほか, 1997, pp.78-79]。

表 5-6 外部情報の収集と分析に関する問題点

	回答数
外部情報であるために情報の入手そのものが困難	73 (59.3%)
情報入手に際して見積りや推定が必要になることによる情報の客観性・正確性の欠如	38 (30.9)
情報の収集と分析にかかる時間とコスト	12 (9.8)
合計	123

特に、顧客別の収益性や、チャネル別の収益性については、販売関連の諸費用の会計処理に多様性が見られるために、競合他社の情報を見積もることにはかなりの困難が予想される。田中ほか[1997, pp.86-88]では、販売、販売促進、広告宣伝、顧客関連の費用、41項目がリストアップされ、それらがどの勘定科目で損益計算書に表示されているかが、我国の製造業を対象に調査されているが、販売関連の諸費用がどの勘定科目に含められるかについての会計処理にはかなりの多様性が見られる。集約された財務諸表から、競合他社の顧客別・チャネル別の収益性を見積もることは相当困難であると考えられる。

第 2 に、競合他社の収益性やコスト構造は、過去の戦略的な意思決定の結果であって、未来を志向する戦略策定にとってはそれほど重要な情報ではないかもしれない。確かに、競合他社の原価情報や収益性情報は、外部環境の機会と脅威を示す 1 つの尺度となるであろう。例えば、競合他社の高コスト構造や高収益構造は自社にとっては魅力的な機会となる。しかし、将来の競争関係を予測する上では、先ほど述べた定性的な情報の方がより重要な意味を持つかもしれない。また、Porter の戦略論で強調されるように、戦略の最終的な目的が、「他社とは異なる状態」を作り出すこと、つまり、市場においてユニークなポジションを築くことによって、他社との直接的な競争を回避することにあるとすれば、競合他社が将来的に目指すポジションを判断し、直接的な競争を回避する上で、先に述べた定性的な情報の方が重要な意味を持つ可能性がある。

第 3 に、Porter[1980, 1984]は、競合他社分析に必要な情報として、競合他社の将来的な目標、環境や自社についての仮定、戦略、能力の 4 つを挙げているが、定性的なものも含まれる多様な情報が、管理会計システムを通じた分析になじまないために軽視されたり

無視されたりするとすれば、最終的な戦略策定や戦略的意思決定がミスリードされる危険性がある。

また、会計情報に代表されるハードなデータは、ソフトなデータから分離されて分析される傾向があるので、ハード・データの解釈に失敗する危険性も指摘されているし[Goshal & Westney, 1991]、そもそも、経済的かつ定量的な要素を扱うハード・データでは、戦略策定に必要な経済的かつ定量的な要素以外の重要なファクターを捉えることができないともいわれている[Minzberg, 1994, pp.257-266]。定性的な情報を重視する傾向は、こうした潜在的な危険性を回避するためかもしれない。

もっとも、今回の調査した会計情報は、原価と収益性の問題に限定されているため、外部情報として定性的な情報が戦略策定において重視される傾向があるといっても、この結論は原価ならびに収益性との比較においてのものである。この意味で、この結論は限定的である。例えば、戦略を具体化する設備投資、製品開発投資と市場投入などを支える競合他社の資金調達能力や財務内容などは、定性的な情報の分析を裏付ける上で重要な情報となっているかもしれない。この点では、今後、より体系的な調査研究が必要である。

しかし、こうした限界があるとはいえ、今回の調査結果は、会計情報に大きく依存するのではなく、むしろ、市場動向や競合他社の動向などより広範な経営環境を考慮する形で、戦略策定が行われていることを明らかにしているといえよう。

4-2 戦略タイプと情報の重要性

戦略と情報の関係では、表 5-5 の重回帰分析の結果から、製品の高付加価値化や製品・サービス提供までの時間短縮を通じた差別化戦略が重視されるほど、組織外部の市場および競合他社の動向に関する情報の重要性がいっそう高まるという関係が見出された。

差別化戦略では、製品やサービス提供の速度が他社より遅ければ、あるいは、他社がより付加価値の高い製品を市場投入すれば、自社の優位性が損なわれ当初の戦略意図を実現

できなくなるために、市場と競合他社の動向に関連した情報が重要になるのであろう。

また、戦略策定における全体的な傾向として、市場や競合他社の動向などの定性的な情報が、原価や収益性に関する情報よりも重要であることは先に述べたが、定性的な外部情報が重視されるのは、特に、時間短縮や高付加価値化といった差別化戦略が重視される状況であることが示唆されよう。

この一方で、低コスト戦略を追求すると、自社のコスト競争力を判断するために、競合他社の原価構造や収益性に関する情報が重要になるのではないかと当初予測したが、これは統計的には確認されなかったし、他の基本戦略との間にも統計上有意な関係を発見できなかった。これは、生産プロセスをはじめとした組織内部に焦点が当てられ、外部情報はそれほど重要ではないためかもしれない。

自社の収益性情報の重要性和組織の基本戦略との間においても統計上有意な関係を発見できなかったが、これは、いずれの戦略を追求しようとも必要になる利益計画、予算編成、価格政策に、これらの情報が利用されているためであろう。

4-3 戦略策定への会計部門の関与

会計部門の戦略策定への関与を、それに必要な情報の収集と分析という観点から見ると、戦略的管理会計論での提言とは異なり、会計部門の関与はそれほど多くないといえよう。特に、競合他社の原価や収益性といった会計的な側面の分析を行っているのは、主に、販売・マーケティング部門と社長・企画室であった。これは、すでに取り上げた Bromwich & Bhimani[1994, 邦訳 pp.142-143]流に解釈すれば、会計担当者が戦略策定に対して有用な情報を提供できないために、他の部門がそれを提供しているためであろう。

しかし、別の見方をすれば、これは組織内に会計機能が分散化している結果かもしれない。岡野[1995]によれば、会計機能の分散化とは、会計に関する機能を会計部門が一手に

引き受けるのではなく、組織内の様々な部門に会計の機能が分散されていること指すが⁹、日本企業において一般に戦略策定機能を持つといわれる販売・マーケティング部門と社長・企画室では、戦略策定において会計部門からの情報提供を受けることなく、独自に情報を収集・分析し利用しているとも理解できる。これによって、必要な情報をタイムリーに入手したり、加工されていないデータが利用可能になるかもしれない。

いずれの見方が正しいかについては、現時点で結論を下すことはできないが、欧米の戦略的管理会計論で強調されるように、戦略的な管理会計システムの運営主体が、必ずしも会計部門や会計担当者ではないと、現時点ではいえるであろう。

4-4 結びにかえて

これまでの戦略的管理会計論では、管理会計システムを通じて戦略策定に対してどのような情報を提供し、管理会計担当者はこれにいかに関与すべきかという観点から研究が行われてきたが、これまでの考察から明らかなように、日本企業においては、戦略的管理会計論での議論とかなりのギャップが存在するといえるであろう。以上明らかになった諸点を出発点として、戦略策定に対する管理会計システムおよび管理会計担当者の役割について、さらに研究を進めていく必要がある。

⁹ 岡野[1995, 第6章]は、トヨタの原価企画活動の観察から、経理部主導の会計数値による原価企画の管理・コントロールは日本では比較的行われていないが、主として設計部門や購買部門を主体とする活動の中に埋め込まれた「機能としての会計」は厳として存在すると述べ、これを会計機能の分散化という概念で説明している。

第6章 本研究の結論と今後の課題

はじめに

戦略的管理会計論あるいは戦略的コスト・マネジメント論は、かなりの広がりを持つ研究領域へと現在発展しつつあるが、その多くが戦略的な志向を持った管理会計システムをいかに構築していくかという規範的かつ概念的な議論から成り立っており、そこで提唱されている考え方やシステム展開が、どの程度現実に当てはまるのかはほとんど明らかになっていない。そこで、本研究の基本的な目的は、日本企業を対象にこれらの議論がどの程度当てはまるのか、あるいは、存在するとすればどのような形態で存在するのかを、実態調査を通じて明らかにし、その結果に対する解釈を通じて戦略と管理会計システムの関係についての理解を深めることにあった。これは、組織の戦略との関係で管理会計システムが実際にどのように用いられているのかを、現実のデータを通じて明らかにしようとする試みである。

この目的の下で、本研究では、伝統的な分析型の戦略論、特に戦略的マネジメントの視点から、管理会計システムに期待される役割を検討し、戦略の策定や実行、コスト・マネジメントにおいて、管理会計システムがいかに用いられているかを明らかにしようとしてきた。

このとき、戦略的マネジメントにこだわったのは、これまでの戦略的管理会計研究の多くが、暗黙の内に採用してきた戦略モデルであり、この戦略モデルを前提に行われる戦略的管理会計研究の蓄積に貢献できると同時に、「戦略志向」を持った管理会計システムを模索する戦略的管理会計研究において、まさに「戦略志向」の内容こそがまず重要になると考えたためである。戦略的マネジメントの考え方は、戦略策定、実行、実行結果の戦略

策定へのフィードバックという一連のサイクルの上で、戦略的な管理会計システムが備えるべき戦略志向性の具体的な内容を与えてくれる。そして、同時に、戦略策定、実行、実行結果の戦略策定へのフィードバックという具体的な文脈の上で管理会計システムを検討することを可能にするのである。

以下では、本論文を締めくくるに当たって、第1節において、戦略の策定と実行という観点から管理会計システムの問題を扱った本研究の要約と結論を述べ、第2節において、本研究が持つ戦略的管理会計研究へのインプリケーションについて述べる。

第1節 要約と結論

1-1 戦略的マネジメントにおける管理会計システム

第1章では、戦略的マネジメントを、分析に基づいた戦略策定、戦略策定を受けて戦略の実行、そして戦略の実行結果の戦略策定へのフィードバックという循環的なサイクルをもった活動と理解し、この観点から管理会計システムに期待される役割を検討した。その結果、管理会計システムに期待される役割として、(1)戦略策定における分析ツールあるいは分析フレームワークとして、戦略的ポジションや環境を分析し、また、最も収益力のある製品あるいは製品ミックスや顧客収益性を把握することを通じて戦略的意思決定に影響を与え、(2)戦略実行におけるコントロール・システムとして、①戦略と組織メンバーの行動を結び付けるために、業績測定・評価システムを通じて彼らの行動を戦略の実現に向けて動機づけ、評価し、コントロールし、②戦略を更新あるいは修正していく手段として、戦略の成功または失敗に関する測定値をフィードバックすることによって、戦略や組織目標、さらに意思決定や予測の方法に影響を与えることを挙げた。

1-2 コントロール・システムとしての管理会計システム

コントロール・システムとして管理会計システムを理解した場合、特に、業績測定・評価システムに注目した。これは、1 つには、戦略実行上重要なファクターに対する測定と評価を通じて、戦略と組織行動や意思決定を結びつけるという機能を測定システムが持っているためであり、もう 1 つには、測定結果のフィードバック機能を測定システムが持っているためである。

第2章では、SBUレベルの戦略実行を念頭において、このような2つの機能を持つ業績測定・評価システムの設計や利用に影響を与える変数として、先行研究の考察を通じて、事業単位の競争戦略、戦略ミッション、製品ライフサイクルのステージの3つを挙げる一方で、業績測定・評価システムの設計や利用にもっとも影響を与える変数は、これまでの研究では特定されていないこと指摘した。これは、業績測定・評価システムの設計や利用の背後にある目的あるいは論理が特定されていないことを意味する。そこで、業績測定・評価システムの設計に影響を与える変数を明らかにすることを研究課題として掲げた。

この問題に対する第3章での分析の結果、まず、フィードバック情報を中心とした測定結果の利用方法については、重回帰分析を通じて事業単位の競争戦略が影響を与えていることが明らかになった。

また、測定結果の利用方法の内容については、コントロール・システムに関する伝統的議論でいわれているような、戦略や事業計画を有効に実現するという目的だけではなく、戦略策定へのフィードバックとして、次期の戦略や事業計画を立案したり修正する、あるいは、現在の事業計画や戦略の有効性を確認するといった、戦略的コントロールの特徴を持った測定結果の利用が行われていることも観察された。

特に、事業単位の競争戦略との関係でいえば、差別的な目標設定が行われる事業単位において差別化戦略が追求されるほど、戦略的コントロールの特徴を持った測定結果の利用が行われていた。

この結果に対して、製品やサービスのユニークさや他社に先駆けた製品の導入などを重視する差別化戦略を追求するほど、事業単位は高い不確実性に直面すると同時に、差別化の成功が他社の動向など様々な外部要因に左右されるために、戦略を常に修正していく必要があるためかもしれないという解釈を加えた。

この一方で、同じ事業単位の競争戦略でも、コスト削減については、測定結果の利用方法との関係を重回帰分析を通じて確認することはできなかった。予備的な相関分析においてのみ、「コスト削減」と、「現在の計画が現実的かどうかをチェックするために」というフィードバックの目的との間に、統計的に有意な相関関係が発見されるにとどまった。

この相関分析の結果に対して、変化する経営環境の中で、当初のコスト削減計画が現実性を保っているかどうかコスト削減における問題かもしれないという解釈を加えた。

これらの解釈は推論の域を出ないが、業績測定・評価システムの設計に影響を与える変数を明らかにするという当初の研究課題に対しては、フィードバック情報を中心とした測定結果の利用方法は、事業単位の競争戦略に影響されていることが明らかになった。

また、業績評価の方法については、差別的な目標設定が事業単位に対して行われている場合は、事業単位の競争戦略および投資段階との関係を認めることができるが、共通目標が設定されている場合は、何ら関係を見出すことはできなかった。また、戦略ミッションは、業績評価の方法に影響を与える主要な要因ではなく、むしろ、戦略ミッションの違いは事業単位に対する目標設定に明確にあらわれていた。

差別的目標設定が行われている状況に注目すると、差別化戦略が重視されるほど、諸目標の達成度、特に財務的な目標の達成度を管理者の昇進と結びつける形でタイトなコントロールが行われることが明らかになった。

この結果に関連して、先行研究では、差別化戦略において財務的な成果を強調するコントロールを行うと、差別化戦略の成功にとって重要なファクターに対する投資や支出が抑制され、戦略が失敗する危険性が指摘されている[Govindarajan, 1988]。

この可能性を否定することはできないが、今回の調査結果に対しては、第1に、差別化戦略といっても現実には多様な競争手段の選択肢があり、それぞれの事業単位の管理者が選択する競争行動まで規定しコントロールすることは不可能に近いために、財務的な結果を強調するコントロール・システムが唯一採用可能なコントロールかもしれないという解釈を加えた。もっとも、差別的な目標設定が行われる状況では、戦略ミッションは設定される諸目標に影響を与えていたが、差別化戦略を追求する事業単位に対して財務的な成果を強調するタイトなコントロールが行われる一方で、非財務的な目標の設定を通じて事業単位の戦略展開が緩やかにコントロールされている可能性は否定できない。この点では、事業単位の戦略展開に対するコントロールが完全に放棄されているとはいえないであろう。

第2に、このような財務的な結果を強調するコントロール・システムの採用は、差別化の成功要因に対する支出が生み出すベネフィット、つまり費用対効果を管理者に意識させるためかもしれないという解釈を加えた。

第3に、コスト削減に比べてより革新的な差別化戦略を採用する場合、イノベーションの行き過ぎを抑制したり、リスク・テイキングを制限する必要があるためかもしれないという解釈を加えた。

これらの解釈も推論の域を出ず、今後更なる研究が必要であるが、当初の研究課題に対しては、差別的な戦略ミッションが各事業単位に与えられている企業においては、事業単位の競争戦略が、業績評価の方法に影響を与えており、特に差別化戦略が重視される状況で、財務的なコントロールが強められるという結果が得られた。これに対して、事業単位に明確な戦略ミッションが与えられず共通目標が設定される状況では、今回調査した事業単位の競争戦略、製品ライフサイクルのステージ、投資段階のいずれからも業績評価の方法を説明することができなかった。

差別的な目標設定を事業単位に対して行うことによって戦略ミッションを明確に与えている企業と、共通目標を設定し明確なミッションを事業単位に与えていない企業の間

在する業績評価の方法の違いは、差別的な戦略ミッションを与えているかどうかを求めるのが適切であると思われる。しかも、差別的な目標設定を通じて戦略ミッションを明確に設定するという実務は全体の25%程度であり、残りの75%は共通目標の設定と財務的な結果を業績評価においてより重視することによって事業単位をコントロールしようとしていた。

この75%を占める共通目標を設定する企業の業績評価の方法の論理あるいはその背後にある戦略思考を解明していくことは、今後の大きな研究課題として残されている。

1-3 コスト・マネジメントにおける戦略思考と測定システム

第4章では、これまでの戦略的コスト・マネジメント論で想定されているコスト・マネジメントの展開を整理し、その背後にあるコスト低減戦略の抽出を試みると同時に、コスト低減を実現していく上での重要な要因に対して、測定可能な管理指標が目標として設定されているかどうかについてもあわせて分析した。

コスト低減戦略については、伝統的な管理会計論では、規模の経済を通じたコスト低減が強調されるが、今回の調査結果からは、「価値連鎖関係の強化」、「生産プロセスの改善・更新」、「外部資源の利用」、「規模の追求」という少なくとも4つコスト低減戦略が、日本企業の中に存在することが明らかになった。これは、戦略的コスト・マネジメント論で強調されるように、規模の追求以外にも、コスト低減に対する多様なアプローチが存在することを意味する。伝統的な管理会計の発想に縛られないという意味で、日本企業のコスト・マネジメントにおいて柔軟な戦略思考が存在していることが、この結果から明らかになった。

また、コスト・マネジメントを展開する上での重要な要因に対して、測定可能な管理指標を目標として設定し測定することは、その要因に対する組織的な行動を促すために必要な条件の1つであると考えられるが、分析を通じて、コスト・ドライバーの重要性に対する認知が、測定可能な管理指標の設定に影響を与えていることが明らかにされた。これは、

オペレーショナルなレベルにおいて、測定システムを通じたコスト低減活動のコントロールが行われていることを意味し、コスト・マネジメントを展開する上で、戦略的に測定システムが用いられている実態が明らかになった。

1-4 分析ツール・フレームワークとしての管理会計システム

第5章では、戦略策定において必要な情報の分析ツールあるいはフレームワークとして管理会計システムを理解し、戦略的管理会計論で議論されているような内容が実務にどの程度存在するのか、そして、存在するとすればどのような形で存在するのかという問題意識に基づいて、調査結果の分析と考察を行った。この章は、現実のデータを、規範的な観点から行われてきた戦略的管理会計論に対して提供することによって、将来の研究の出発点を提供するものといえる。

これまでの戦略的管理会計論で強調されてきたのは、競合他社分析の一環として、競合他社の収益性やコスト、その背後にあるコスト構造などに関する外部情報を管理会計システムを通じて収集・分析し、戦略策定に対して情報提供を行うことであり、この役割を管理会計担当者が担うべきことである。

実態調査を行った結果からは、事業計画や戦略策定における外部情報は、競合他社の原価や収益性に関する会計情報よりも、競合他社の戦略、戦略パターン、研究開発・技術開発の動向などの定性的な情報の方がより重要であることが判明した。これは、市場動向や競合他社の動向などより広範な経営環境を考慮する形で、戦略の策定が行われていることを意味していると考えられる。

戦略策定への会計部門の情報提供という形での関与は、戦略的管理会計論での提言とは異なり、会計部門の関与はそれほど多くは観察されなかった。特に、競合他社の原価や収益性といった会計的な側面の分析を行っているのは、主に、販売・マーケティング部門と社長・企画室であった。これは、会計担当者が戦略策定に対して有用な情報を提供できな

いために、他の部門がそれを提供しているためであると欧米の議論を前提にすれば解釈されるが、これに対して、むしろ、会計機能の分散化が日本企業では進んでいるためかもしれないという見方を提示した。

これまでの戦略的管理会計論では、管理会計システムを通じて戦略策定に対してどのような情報を提供し、管理会計担当者はこれにいかに関与すべきかという観点から研究が行われてきたが、日本企業においては、戦略的管理会計論での議論とかなりのギャップが存在することが判明した。これを出発点として、戦略策定に対する管理会計システムおよび管理会計担当者の役割について、さらに研究を進めていく必要がある。

第2節 今後の戦略的管理会計研究へのインプリケーション

最後に、本研究が持つ今後の戦略的管理会計研究へのインプリケーションについて若干述べておきたい。

質問票調査の分析結果からいえば、まず、コントロール・システムの目的が主に競争戦略の展開に置かれており、特に、測定結果のフィードバックがどのような目的に利用されているかという点では、戦略を所与として、その有効な実行に向けた利用だけでなく、現在の戦略に対する有効性の判断や次期の戦略策定に対しても積極的に用いられていた。

この点で、コントロール・システムとしての管理会計システムの意義を、伝統的コントロールの議論にしたがって、戦略の実行に限定して狭く解すべきではないし、戦略策定という点でも、管理会計システムの機能を競合他社の会計的側面の分析に狭く限定して考えるべきではないと思われる。むしろ、戦略の実行結果の戦略策定へのフィードバックという管理会計システムが持つ機能に注目して、戦略的マネジメントを展開していく上での管

理会計システムの積極的な役割を明らかにしていく必要があるといえよう。

また、これまでの戦略的管理会計論では、戦略策定における管理会計システムによる競合他社の会計的側面の分析が強調され、管理会計担当者の戦略策定への積極的な関与が提唱されているが、少なくとも日本企業の戦略策定においては、競合他社の会計的側面に関する情報は、文献で主張されるほど重要ではなかったと思われるし、会計担当者の情報提供という形での関与もそれほど観察されなかった。

この点では、戦略策定における競合他社の会計的側面に関する情報の重要性を強調するこれまでの戦略的管理会計論を再検討する余地があるし、こうした情報を提供する管理会計システムをいかに構築すべきかという視点からだけではなく、戦略策定においてどのような会計情報が必要とされ、どのように利用されているかという視点からも研究を行う必要があるように思われる。

付 表

〈差別的目標設定が行われている企業 23 社の集計〉

差別的目標設定が行われている企業 23 社において、利益重視の事業単位と売上・市場シェア重視の事業単位について、業績測定・評価システムの特徴、事業単位の戦略課題をそれぞれ尋ねた。表-1 に、この結果を示す。表-2 から表-6 には、差別的目標設定が行われている企業の、戦略ミッション別の事業単位に対する回答を、事業単位の特徴ごとに集計しなおした結果を示す。

表-1 戦略ミッション別の測定システムと事業単位の戦略課題の特徴

		利益重視			売上・市場シェア重視			平均値の差
		平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t 値
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	5.55	1.14	22	5.64	1.09	22	-0.270
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	5.45	1.06	22	5.59	1.22	22	-0.396
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	4.86	1.08	22	5.18	0.96	22	-1.033
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	4.59	0.96	22	4.73	0.70	22	-0.538
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	4.85	1.23	20	4.55	1.15	20	0.800
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.50	1.15	20	4.30	1.13	20	0.556
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	4.20	0.95	20	4.20	1.01	20	0.000
	評価における明確な基準	3.50	1.19	20	3.35	1.18	20	0.400
事業単位の戦略課題	投資や支出の抑制	4.86	1.06	21	4.41	1.30	22	1.236
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	5.82	1.33	22	5.36	1.22	22	1.182
	ブランドの維持または強化	5.14	1.36	22	5.27	1.08	22	-0.369
	投入される製品・サービスのユニークさ・新しさ	5.14	1.24	21	5.64	1.09	22	-1.388
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.00	0.87	22	6.23	0.81	22	-0.894
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	5.43	1.12	21	6.00	0.87	22	-1.859
	多種多様な製品の導入	4.29	1.01	21	4.82	1.05	22	-1.693
	納期短縮などの迅速な顧客対応	5.41	1.05	22	5.59	1.14	22	-0.549

表一2 事業単位の製品ライフサイクル別の測定システムと事業単位の戦略の特徴

		成熟市場を対象			成長市場を対象			平均値の差
		平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t値
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	5.73	1.12	22	5.53	1.12	17	0.546
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	5.45	.96	22	5.82	1.33	17	-1.004
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	5.14	1.08	22	4.94	1.09	17	0.557
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	4.73	0.98	20	4.65	0.70	15	0.284
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	4.65	1.31	20	4.87	1.13	15	-0.514
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.25	1.12	20	4.47	1.25	15	-0.540
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	4.30	1.13	20	4.20	0.86	15	0.286
	評価における明確な基準	3.25	1.33	20	3.47	1.13	15	-0.508
事業単位の戦略課題	投資や支出の抑制	5.18	1.10	22	4.06	1.18	16	3.007**
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	5.91	1.31	22	5.18	1.33	17	1.721
	ブランドの維持または強化	5.32	1.36	22	5.18	1.13	17	0.347
	投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	5.24	1.18	21	5.88	1.11	17	-1.718
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.18	0.91	22	6.18	0.81	17	0.019
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	5.52	0.98	21	6.18	0.81	17	-2.202*
	多種多様な製品の導入	4.48	0.93	21	4.88	1.22	17	-1.167
	納期短縮などの迅速な顧客対応	5.86	0.89	22	5.18	1.29	17	1.883

両側検定 **1%水準で有意 *5%水準で有意

表一3 事業単位の競争環境別の測定システムと事業単位の戦略の特徴

		競争緩やか			競争激しい			平均値の差
		平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t値
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	5.50	1.05	6	5.76	0.99	29	-0.578
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	5.50	0.84	6	5.79	1.11	29	-0.607
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	5.50	1.05	6	5.10	1.08	29	0.822
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	4.83	0.98	6	4.72	0.88	29	0.271
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	4.20	1.10	5	5.00	1.18	27	-1.409
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.20	1.30	5	4.63	1.08	27	-0.794
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	4.00	1.58	5	4.37	0.74	27	-0.513
	評価における明確な基準	2.20	1.10	5	3.74	1.02	27	-3.065**
事業単位の戦略課題	投資や支出の抑制	4.50	2.07	6	4.71	1.08	28	-0.246
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	5.33	1.51	6	5.66	1.34	29	-0.524
	ブランドの維持または強化	5.33	1.21	6	5.31	1.23	29	0.042
	投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	5.67	1.03	6	5.39	1.23	28	0.508
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.33	0.82	6	6.21	0.73	29	0.381
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	5.83	0.98	6	6.00	0.77	28	-0.459
	多種多様な製品の導入	4.67	1.21	6	4.68	1.06	29	-0.024
	納期短縮などの迅速な顧客対応	5.67	1.51	6	5.45	1.06	29	0.429

両側検定 **1%水準で有意

表一 4 事業単位の競争力別の測定システムと事業単位の戦略の特徴

		低競争力			高競争力			平均値の差
		平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t 値
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	5.44	1.13	9	6.00	1.03	20	-1.308
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	5.56	1.13	9	5.75	1.02	20	-0.460
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	5.00	1.41	9	5.15	1.04	20	-0.321
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	4.89	1.27	8	4.80	0.77	20	0.234
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	4.88	1.25	8	5.16	1.17	19	-0.564
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.75	1.28	8	4.68	1.11	19	0.135
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	4.13	1.25	9	4.53	0.90	19	-0.941
	評価における明確な基準	2.75	1.16	9	3.89	1.10	19	-2.428*
事業単位の戦略課題	投資や支出の抑制	5.11	1.62	9	4.63	1.12	19	0.918
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	5.78	1.48	9	5.60	1.39	20	0.312
	ブランドの維持または強化	5.11	1.17	9	5.50	1.36	20	-0.743
	投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	5.22	1.30	9	5.63	1.21	19	-0.816
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.33	0.50	9	6.35	0.81	20	-0.057
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	6.11	0.60	9	5.74	1.19	19	1.103
	多種多様な製品の導入	4.11	1.27	9	4.95	1.08	19	-1.812
	納期短縮などの迅速な顧客対応	5.33	1.58	9	5.70	0.92	20	-0.648

両側検定 *5%水準で有意

表一 5 事業単位の収益性別の測定システムと事業単位の戦略の特徴

		低収益			高収益			平均値の差
		平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t 値
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	5.64	1.15	14	5.50	1.03	16	0.358
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	5.50	1.22	14	5.69	1.01	16	-0.459
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	5.00	1.11	14	5.00	0.97	16	0.000
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	4.71	0.91	14	4.94	0.85	16	-0.691
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	4.85	1.34	13	4.94	1.12	16	-0.199
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.38	1.33	13	4.50	1.21	16	-0.245
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	4.31	0.95	13	4.06	1.06	16	0.648
	評価における明確な基準	3.38	1.39	13	3.38	1.26	16	0.020
事業単位の戦略課題	投資や支出の抑制	4.50	0.94	14	4.53	1.41	15	-0.074
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	6.07	0.83	14	5.50	1.37	16	1.360
	ブランドの維持または強化	5.29	1.33	14	5.25	1.13	16	0.080
	投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	5.43	1.22	14	5.50	1.26	16	-0.157
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.00	0.78	14	6.31	0.60	16	-1.233
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	5.86	0.86	14	5.63	1.26	16	0.580
	多種多様な製品の導入	4.36	1.08	14	4.75	1.24	16	-0.919
	納期短縮などの迅速な顧客対応	5.50	1.09	14	5.56	1.21	16	-0.148

両側検定

表-6 事業単位の投資段階別の測定システムと事業単位の戦略の特徴

		先行投資を必要			投資の回収期			平均値の差
		平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t 値
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	5.67	0.98	15	5.62	1.12	13	0.129
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	6.07	1.16	15	5.92	0.95	13	0.354
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	5.13	0.99	15	5.00	1.00	13	0.354
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	4.87	0.64	15	4.77	1.01	13	0.309
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	4.71	1.20	14	5.08	1.38	12	-0.729
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.43	1.16	14	4.50	1.17	12	-0.166
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	4.07	1.07	14	4.08	1.08	12	-0.028
	評価における明確な基準	3.50	1.22	14	3.50	1.09	12	0.000
事業単位の戦略課題	投資や支出の抑制	4.07	1.38	14	5.08	0.86	13	-2.243*
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	5.33	1.45	15	6.08	1.44	13	-1.358
	ブランドの維持または強化	5.60	1.06	15	5.15	1.46	13	0.934
	投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	5.93	1.16	15	5.50	1.24	12	0.933
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.40	0.63	15	6.08	0.86	13	1.141
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	6.20	0.86	15	5.75	1.06	12	1.221
	多種多様な製品の導入	4.87	1.13	15	4.08	0.90	12	1.959
	納期短縮などの迅速な顧客対応	5.47	1.19	15	5.62	0.87	13	-0.373

両側検定 *5%水準で有意

〈共通目標設定が行われている企業 67 社の集計〉

共通目標を事業単位に対して設定している企業 67 社に対しては、戦略ミッション別に事業単位の特徴や測定システムを尋ねることができないため、その企業の中心的な事業単位について、その特徴、測定システム、戦略課題について尋ねた。表-7 から表-11 は、事業単位の特徴別に、測定システムおよび戦略課題について尋ねた結果を集計したものである。

表-7 事業単位の製品ライフサイクル別の測定システムと事業単位の戦略の特徴

	成熟市場を対象			成長市場を対象			平均値の差	
	平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t 値	
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	6.25	1.06	55	7.00	0.00	4	-5.226***
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	6.13	1.14	55	7.00	0.00	4	-5.680***
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	5.22	1.81	55	6.00	1.15	4	-0.846
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	3.96	1.65	55	4.75	2.06	4	-0.908
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	5.02	1.42	56	5.50	1.73	4	-0.648
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.39	1.72	56	5.75	1.89	4	-1.513
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	4.98	1.03	55	5.00	0.00	4	-0.131
	評価における明確な基準	3.50	1.06	54	4.00	1.41	4	-0.892
事業単位の戦略	投資や支出の抑制	5.04	1.33	55	5.25	0.96	4	-0.314
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	6.50	0.63	56	7.00	0.00	4	-5.916***
	ブランドの維持または強化	5.50	1.39	56	5.00	2.45	4	0.404
	投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	5.15	1.38	55	5.75	1.50	4	-0.842
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.43	0.74	56	7.00	0.00	4	-5.818***
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	5.70	1.29	56	6.75	0.50	4	-1.611
	多種多様な製品の導入	4.31	1.27	55	5.00	2.45	4	-0.559
納期短縮などの迅速な顧客対応	5.73	1.20	56	6.25	1.50	4	-0.823	

両側検定 ***0.1%水準で有意

表—8 事業単位の競争環境別の測定システムと事業単位の戦略の特徴

		競争は緩やか			競争は激しい			平均値の差
		平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t 値
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	6.40	1.34	5	6.24	1.05	55	0.326
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	6.80	0.45	5	6.02	1.16	55	1.484
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	4.80	2.05	5	5.20	1.74	55	-0.487
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	3.80	1.48	5	3.85	1.59	54	-0.070
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	4.60	1.52	5	5.04	1.41	56	-0.657
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.60	1.67	5	4.45	1.74	56	0.190
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	4.40	0.89	5	5.04	0.98	55	-1.397
	評価における明確な基準	3.40	0.89	5	3.57	1.11	54	-0.340
事業単位の戦略課題	投資や支出の抑制	5.80	1.10	5	4.89	1.26	55	1.561
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	6.00	1.22	5	6.52	0.57	56	-1.740
	ブランドの維持または強化	5.40	1.82	5	5.32	1.48	56	0.112 ^o
	投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	5.20	0.84	5	5.09	1.42	55	0.169
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.60	0.55	5	6.39	0.76	56	0.597
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	5.60	0.89	5	5.71	1.29	56	-0.193
	多種多様な製品の導入	4.40	1.14	5	4.25	1.32	55	0.238
	納期短縮などの迅速な顧客対応	5.60	1.14	5	5.71	1.25	56	-0.198

両側検定

表—9 事業単位の競争力別の測定システムと事業単位の戦略の特徴

		低競争力			高競争力			平均値の差
		平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t 値
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	6.22	1.09	9	6.44	0.88	39	-0.626
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	5.56	1.74	9	6.28	1.02	39	-1.205
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	5.89	1.17	9	5.36	1.75	39	0.859
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	4.00	1.93	8	4.18	1.71	39	-0.264
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	5.33	0.71	9	4.97	1.44	38	0.723
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.56	1.33	9	4.53	1.77	38	0.046
	評価における財務的・非財務的尺度のウエイト	5.22	0.83	9	4.87	1.04	38	0.945
	評価における明確な基準	3.44	1.01	9	3.55	1.18	38	-0.254
事業単位の戦略課題	投資や支出の抑制	5.56	1.67	9	5.00	1.12	39	1.216
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	6.67	0.50	9	6.51	0.68	39	0.635
	ブランドの維持または強化	5.22	1.64	9	5.31	1.54	39	-0.148
	投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	4.44	2.13	9	5.26	1.25	39	-1.102
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.33	1.00	9	6.54	0.55	39	-0.848
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	5.00	2.00	9	5.85	1.09	39	-1.228
	多種多様な製品の導入	3.78	1.86	9	4.33	1.15	39	-1.152
	納期短縮などの迅速な顧客対応	5.00	1.80	9	5.90	1.12	39	-1.919

両側検定 *5%水準で有意

表一10 事業単位の収益性別の測定システムと事業単位の戦略の特徴

		低収益			高収益			平均値の差
		平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t 値
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	6.00	1.51	16	6.34	0.88	38	-0.850
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	6.50	1.21	16	6.03	1.10	38	1.401
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	5.44	1.59	16	5.18	1.80	38	0.488
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	3.94	1.81	16	4.03	1.69	37	-0.173
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	5.25	1.00	16	4.77	1.51	39	1.168
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.06	1.77	16	4.44	1.62	39	-0.756
	評価における財務的・非財務的尺度のウェイト	5.00	0.97	16	4.89	1.01	38	0.355
	評価における明確な基準	3.44	1.03	16	3.59	1.07	37	-0.497
事業単位の戦略課題	投資や支出の抑制	5.56	1.15	16	4.58	1.15	38	2.861**
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	6.69	.60	16	6.33	0.66	39	1.847
	ブランドの維持または強化	5.31	1.66	16	5.49	1.41	39	-0.396
	投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	4.88	1.41	16	5.34	1.19	38	-1.246
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.38	0.89	16	6.44	0.68	39	-0.276
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	5.56	1.21	16	5.85	1.11	39	-0.837
	多種多様な製品の導入	3.81	1.42	16	4.61	1.15	38	-2.151*
	納期短縮などの迅速な顧客対応	5.81	1.22	16	5.77	0.99	39	0.138

両側検定 **5%水準で有意 *1%水準で有意

表一11 事業単位の投資段階別の測定システムと事業単位の戦略の特徴

		先行投資を必要			投資の回収期			平均値の差
		平均値	標準偏差	標本数	平均値	標準偏差	標本数	t 値
測定結果の利用方法	諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	6.58	0.79	12	6.22	1.20	23	0.947
	次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	6.08	1.56	12	6.39	0.94	23	-0.729
	現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	5.42	1.62	12	5.61	1.67	23	-0.326
	非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	4.82	1.83	11	4.17	1.61	23	1.043
業績評価の方法	諸目標の達成度が昇進の資料として重視される程度	5.17	1.27	12	5.09	1.41	23	0.164
	諸目標の達成度がボーナスや給与に反映される程度	4.42	2.11	12	4.30	1.64	23	0.175
	評価における財務的・非財務的尺度のウェイト	4.92	0.79	12	4.96	1.02	23	-0.118
	評価における明確な基準	3.67	1.44	12	3.48	1.08	23	0.437
事業単位の戦略課題	投資や支出の抑制	4.25	1.42	12	4.74	0.86	23	-1.269
	コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	6.42	0.67	12	6.48	0.73	23	-0.243
	ブランドの維持または強化	5.67	1.61	12	5.43	1.53	23	0.417
	投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	5.67	1.23	12	5.04	1.36	23	1.324
	高い品質・信頼性を持った製品の提供	6.58	0.51	12	6.61	0.58	23	-0.127
	他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	6.42	0.79	12	5.74	1.18	23	1.788
	多種多様な製品の導入	5.08	1.68	12	4.30	1.06	23	1.682
	納期短縮などの迅速な顧客対応	6.08	1.08	12	6.00	1.13	23	0.210

両側検定 *5%水準で有意

〈付表A〉 管理会計システム・管理会計情報の戦略的利用に関する調査

神戸大学管理会計研究会

貴社名	
記入者 御芳名	Tel: Fax: e-mail :
所属部課	役職

〔ご回答にあたって〕

1. この調査の目的は、経営戦略・事業計画の策定や実行において、管理会計システム・管理会計情報がどの程度戦略的に利用されているかを日本企業を対象に明らかにしようとするものです。特に、①コスト・マネジメント、②事業計画や戦略の実行におけるマネジメント・システムのデザイン、③事業計画や戦略策定に必要な情報の管理会計システムを通じた分析と提供、以上3点に関する日本企業の実態を明らかにすることを目的としてこの調査は行われます。
2. この質問票は経理担当部門に対して発送しておりますが、ご回答に際してより適切と考えられる部署等がございましたら、回付していただければ幸いです。
3. 質問によっては、回答者の判断を要するものがあるかもしれません。理想ではなく、貴社の実情に対する判断でご回答ください。
4. 統計的な処理を行いますので、貴社の回答を有効に利用できるよう、できるだけ多くの質問にお答えください。

〔ご返送にあたって〕

1. お手数ではございますが、ご記入いただきました質問票は、同封の返信用封筒により、平成11年6月30日ごろまでにご返信願います。
2. 概略的なもので結構ですので、貴社の組織図を添えてご返送下されば幸いです。

※ご不明な点がございましたら、流通科学大学商学部、安酸建二（やすかたけんじ）までご照会ください（Tel：078-000-0000；e-mail：Kenji_Yasukata@00000000）。なお、本人が不在の場合は、流通科学大学研究棟Ⅲ事務室（Tel：078-000-0000）までご伝言ください。当方よりご連絡申し上げます。

問1. 貴社の組織構造についてお伺いします。

(1) 貴社において現在採用されている組織構造として該当する数字に○印をお付けください。

1	職能別組織
2	事業部制組織(海外事業部や貿易事業部等だけの場合は除きます)
3	カンパニー制(社内分社制)組織

(2) 事業部制・カンパニー制を採用の場合だけお答えください。職能別組織を採用の場合は、問2へお進みください。貴社における利益責任単位としての事業部あるいはカンパニーの数はいくつですか。

_____ 事業部あるいはカンパニー

問2. 貴社の経営戦略や組織の特色についてお伺いします。以下の文章は、貴社の経営戦略や組織の特色としてどの程度妥当するでしょうか。以下の項目をそれぞれ評価し、該当する数字に○印をお付けください。

まったくそうではない			どちらともいえない			まったくそのとおり
1	2	3	4	5	6	7

1. 既存の事業領域へ重点的に経営資源を集中し、競争力の強化を目指す。	1	2	3	4	5	6	7
2. 常に新製品・新市場開発のリスクを積極的に負うイノベーターである。	1	2	3	4	5	6	7
3. 成熟事業分野で獲得した利益を、積極的に成長分野に傾斜配分している。	1	2	3	4	5	6	7
4. コスト低減を徹底的に追求し、価格競争力を高めることで競争に勝利する。	1	2	3	4	5	6	7
5. 各事業の経営責任・利益責任を明確にする。	1	2	3	4	5	6	7
6. 新製品開発・新市場開発のリスクを回避し、フォロアーの利点を追求する。	1	2	3	4	5	6	7
7. 小さな事業機会に対しても積極的に進出する。	1	2	3	4	5	6	7
8. 必要ならば事業の買収・売却を積極的に行う。	1	2	3	4	5	6	7
9. 機会があれば戦略的提携を通じて、他社の優れた経営資源・能力と自社のそれを相互に利用し合う。	1	2	3	4	5	6	7
10. 市場特性に応じて事業運営をスピーディーに展開する。	1	2	3	4	5	6	7

11. 事業計画や企業戦略の策定にあたっては、経営トップが戦略を立て、実施のため下位レベルにおろされていく。	1	2	3	4	5	6	7
12. 受注から納入、あるいはサービス提供までの時間を短縮することで、競争力を高める。	1	2	3	4	5	6	7
13. 事業計画や企業戦略の策定にあたっては、部長以下の提案が重視され、戦略に反映される。	1	2	3	4	5	6	7
14. 高付加価値・高品質製品を志向して価格競争を回避し、非価格のマーケティング戦略を追求する。	1	2	3	4	5	6	7
15. 非効率な業務活動はアウトソーシングし、より付加価値の高い業務活動に経営資源を集中する。	1	2	3	4	5	6	7
16. 意思決定の迅速化のために、意思決定権限の委譲を進めている。	1	2	3	4	5	6	7
17. 組織階層を減らし、組織のフラット化を進めている。	1	2	3	4	5	6	7
18. 経営戦略の策定にあたっては、精緻な分析手法と体系的な調査データを重視する。	1	2	3	4	5	6	7

問3. 貴社のコスト低減についてお伺いします。

- (1) コスト低減を一般的に考える場合、以下の項目の重要性をそれぞれ評価し、該当する数字に○印をお付けください。
- (2) それぞれの項目について、測定可能な管理指標を目標として設定しているかどうかについてもお答えください。

まったく重要ではない			中程度			非常に重要である
1	2	3	4	5	6	7

	(1) それぞれの項目の重要性を評価してください。	(2) 測定可能な管理指標を設定していますか。
1. 量産効果(規模の経済の追求)	1 2 3 4 5 6 7	1. はい 2. いいえ
2. 製造設備・流通販売網などの共同利用	1 2 3 4 5 6 7	1. はい 2. いいえ
3. 新しい生産技術や製造工程の導入	1 2 3 4 5 6 7	1. はい 2. いいえ
4. 製品数やオプション、部品点数などの削減、あるいは製品の標準化	1 2 3 4 5 6 7	1. はい 2. いいえ
5. 生産プロセスにおける継続的な改善活動	1 2 3 4 5 6 7	1. はい 2. いいえ

6. 従業員の専門的能力・技能を高めるような教育・訓練	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ
7. 従業員間の対話とコミュニケーション	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ
8. 異なる職能間の協力関係の構築	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ
9. サプライヤーや顧客との密接な関係構築	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ
10. 工場や生産プロセスのレイアウトの変更	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ
11. 従業員数あるいは人件費の削減	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ
12. 他社製品の原価と自社製品の原価に関する情報の従業員への提供	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ
13. 原価低減に関する情報の従業員に対する継続的なフィードバック	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ
14. 本社機能のスリム化	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ
15. 非効率的な業務活動のアウトソーシング	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ
16. 戦略的提携を通じた他社の優れた経営資源の利用	1	2	3	4	5	6	7	1. はい 2. いいえ

問4. 事業単位に対する目標設定についてお伺いします。事業単位に対して目標が設定される場合、利益の獲得が重点目標として設定される事業単位と、売上高や市場シェアの拡大が重点目標として設定される事業単位がありますか。

1. はい（事業単位毎に重点目標は異なる）→問10（P.7）へお進みください。
2. いいえ（すべての事業単位に対して共通の目標が等しく設定される）→次の問5～9に答えた後、問15（P.12）へお進みください。

問5. 共通の目標が各事業単位に対して等しく設定される場合に利用されている尺度についてお伺いします。どのような尺度を通じて目標が設定されていますか。表-1より該当するものを選択して、財務的尺度と非財務的尺度のそれぞれについて、重要性の順に上位3つを番号でお答えください。また、表中に該当する項目がない場合は、具体的にご記入ください。

	財務的尺度	非財務的尺度
第1位		
第2位		
第3位		

表-1

財務的業績尺度		非財務的業績尺度	
1. 事業単位の売上高		18. 製品欠陥率(品質指標)	
2. 事業単位の管理可能利益		19. 苦情件数・苦情処理件数	
3. 本社費配賦後利益		20. 従業員提案回数	
4. 社内金利控除後利益		21. 新製品比率・新製品投入数・新製品売上高	
5. 事業単位の使用資本利益率		22. 市場占有率	
6. 売上高利益率		23. 技術開発・研究開発件数	
7. キャッシュ・フロー		24. 工程改善・設備生産性の改善	
8. 原価差異		25. 新規顧客の開拓数	
9. 売上高成長率		26. 設備稼働率	
10. 製品の原価低減率		27. 受注残高	
11. 損益分岐点		28. 店頭での欠品率	
12. 利幅		29. 販売機会の見積もり損失額	
13. 経済的付加価値(EVA)		30. 不良在庫量	
14. 在庫費用		31. 納期の達成率	
15. 資産回転率		32. その他(表中に具体的にご記入ください)	
16. 投資や支出の増減額あるいは増減率			
17. その他(表中に具体的にご記入ください)			

問6. 目標値と実績値の比較についてお伺いします。

- (1) 問5の諸目標の達成度のチェックは、通常どの程度の期間をおいて実施されていますか。該当する数字に○印をお付けください。

財務的目標		非財務的目標	
1. 毎週	2. 隔週	1. 毎週	2. 隔週
3. 1ヶ月	4. 3ヶ月	3. 1ヶ月	4. 3ヶ月
5. 6ヶ月	6. 1年	5. 6ヶ月	6. 1年
7. その他(ご説明ください)		7. その他(ご説明ください)	

- (2) 事業単位に対して設定される問5の諸目標の達成度は、主要な競合他社の数値とも比較されますか。該当する番号に○印をお付けください。

1.	すべての指標について比較している
2.	一部の指標について比較している
3.	比較していない

- (3) 問5の諸目標の達成度のチェックは、以下の項目のそれぞれに対してどの程度利用されていますか。該当する数字に○印をお付けください。

	全く利用していない		時々利用している			常に利用している	
1. 当初の目標を達成する上で、現行の問題点と改善点を素早く知るために…	1	2	3	4	5	6	7
2. 次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	1	2	3	4	5	6	7
3. 現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	1	2	3	4	5	6	7
4. 非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	1	2	3	4	5	6	7

問7. 事業部長などの事業単位の管理者の業績評価についてお伺いします。

- (1) 問5の諸目標の達成度は、事業部長などの事業単位の管理者の昇進や配置換えの際の評価資料としての程度重視されていますか。該当する数字に○印をお付けください。

まったく重要ではない			中程度			非常に重要である
1	2	3	4	5	6	7

- (2) 問5の諸目標の達成度は、事業部長などの事業単位の管理者のボーナスや給与にどの程度反映されていますか。該当する数字に○印をお付けください。

まったく反映されない			中程度			かなり反映される
1	2	3	4	5	6	7

- (3) 事業部長などの事業単位の管理者の昇進や配置換え、あるいはボーナスや給与の決定などにおいて、財務的目標と非財務的目標の達成度に対するウエイトの置き方としてもっとも妥当するものを選んで、該当する数字に○印をお付けください。

非財務的目標の達成のみが重視される			非財務的目標と財務的目標を同程度重視する。			財務的目標の達成のみが重視される
1	2	3	4	5	6	7

- (4) 事業部長などの事業単位の管理者の昇進や配置換え、あるいはボーナスや給与の決定などにおいて、上司の判断と予め明確に設定された基準のいずれが重視されていますか。該当する数字に○印をお付けください。

明確な基準はなく、上司の判断だけによる			基準と上司の判断の両方が同程度に利用されている			上司の判断は介入せず、明確な基準だけによる
1	2	3	4	5	6	7

問 8. 貴社の中心的事業単位の経営環境と戦略課題についてお伺いします。中心的な事業単位を念頭においてお答えください。

- (1) 貴社の中心的事業単位を念頭において、当該事業単位が直面している環境として該当する番号すべてに○印をお付けください。

1	成長市場を対象としている事業単位
2	成熟市場を対象としている事業単位
3	比較的競争が激しい環境下にある事業単位
4	比較的競争が緩やかな環境下にある事業単位
5	比較的競争力の高い事業単位
6	比較的競争力の低い事業単位
7	社内では比較的収益性の高い事業単位
8	社内では比較的収益性の低い事業単位
9	投資の回収期にある事業単位
10	将来のための先行投資を必要としている事業単位
11	その他 (具体的にご説明ください) _____

- (2) 当該事業単位が対象としている市場の予想成長率、その事業単位の市場占有率についてお答えください。

本年度の予想市場成長率	%
市場占有率	%

- (3) 貴社の中心的事業単位における戦略課題についてお伺いします。以下の項目の重要性について評価し、該当する数字に○印をお付けください。

まったく重要ではない			中程度			非常に重要である
1	2	3	4	5	6	7

1.投資や支出の抑制	1	2	3	4	5	6	7
2.コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	1	2	3	4	5	6	7
3.ブランドの維持または強化	1	2	3	4	5	6	7
4.投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	1	2	3	4	5	6	7
5.高い品質・信頼性を持った製品の提供	1	2	3	4	5	6	7
6.他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	1	2	3	4	5	6	7
7.多種多様な製品の導入	1	2	3	4	5	6	7
8.納期短縮などの迅速な顧客対応	1	2	3	4	5	6	7

問9. 貴社の中心的事業単位における問5の諸目標の達成状況について、どのような感想をお持ちでしょうか。該当する数字に○印をお付けください。問10～14を飛ばして、問15(P.12)へお進みください。

まったく満足していない			中程度			かなり満足している
1	2	3	4	5	6	7

問15(P.12)へお進みください。

問10. 利益目標がより重視される事業単位と、売上・市場シェア目標がより重視される事業単位に対して、それぞれどのような尺度を通じて目標が設定されているかをお伺いします。

- (1) 利益目標重視と売上・市場シェア目標重視の事業単位に対して、それぞれ与えられる財務的目標と非財務的目標について、表-2より該当するものを選択して、重要な順に上位3つを番号でお答えください。また、表中に該当する項目がない場合は、具体的にご記入ください。

利益目標が重視される事業単位			売上・市場シェア目標が重視される事業単位		
	財務的目標	非財務的目標		財務的目標	非財務的目標
第1位			第1位		
第2位			第2位		
第3位			第3位		

表-2

財務的業績尺度		非財務的業績尺度	
1. 事業単位の売上高	18. 製品欠陥率(品質指標)	19. 苦情件数・苦情処理件数	20. 従業員提案回数
2. 事業単位の管理可能利益	21. 新製品比率・新製品投入数・新製品売上高	22. 市場占有率	
3. 本社費配賦後利益			
4. 社内金利控除後利益			
5. 事業単位の使用資本利益率			

6. 売上高利益率	23. 技術開発・研究開発件数
7. キャッシュ・フロー	24. 工程改善・設備生産性の改善
8. 原価差異	25. 新規顧客の開拓数
9. 売上高成長率	26. 設備稼働率
10. 製品の原価低減率	27. 受注残高
11. 損益分岐点	28. 店頭での欠品率
12. 利幅	29. 販売機会の見積もり損失額
13. 経済的付加価値(EVA)	30. 不良在庫量
14. 在庫費用	31. 納期の達成率
15. 資産回転率	32. その他(表中に具体的にご記入ください)
16. 投資や支出の増減額あるいは増減率	
17. その他(表中に具体的にご記入ください)	

(2) 上記(1)の諸目標の達成状況について、どのような感想をお持ちでしょうか。利益目標重視と売上・市場シェア目標重視の事業単位についてそれぞれ評価し、該当する数字に○印をお付けください。

	まったく満足 していない		中程度			かなり満足 している	
利益目標が重視される事業単位	1	2	3	4	5	6	7
売上・市場シェア目標が重視される事業単位	1	2	3	4	5	6	7

問 11. 目標値と実績値の比較についてお伺いします。利益目標が重視される事業単位と売上・市場シェア目標が重視される事業単位について、それぞれ以下の質問にお答えください。

(1) 問 10 の諸目標の達成度のチェックは、通常どの程度の期間をおいて実施されていますか。利益目標重視と売上・市場シェア目標重視の事業単位のそれぞれについて該当する数字に○印をお付けください。

	財務的目標				非財務的目標				
利益目標が重視される事業単位	1. 毎週	2. 隔週	3. 1ヶ月	4. 3ヶ月	1. 毎週	2. 隔週	3. 1ヶ月	4. 3ヶ月	
	5. 6ヶ月	6. 1年	7. その他(ご説明ください)		5. 6ヶ月	6. 1年	7. その他(ご説明ください)		
	-----				-----				
	売上・市場シェア目標が重視される事業単位	1. 毎週	2. 隔週	3. 1ヶ月	4. 3ヶ月	1. 毎週	2. 隔週	3. 1ヶ月	4. 3ヶ月
		5. 6ヶ月	6. 1年	7. その他(ご説明ください)		5. 6ヶ月	6. 1年	7. その他(ご説明ください)	
-----				-----					

(2) 事業単位に対して設定される問 10 の諸目標の達成度は、主要な競合他社の数値とも比較されますか。該当する番号に○印をお付けください。

1.	すべての指標について比較している
2.	一部の指標について比較している
3.	比較していない

- (3) 問 10 の諸目標の達成度のチェックは、以下の項目のそれぞれに対してどの程度利用されていますか。利益目標重視と売上・市場シェア重視の事業単位についてそれぞれ評価し、該当する数字に○印をお付けください。

全く利用していない			時々利用している			常に利用している
1	2	3	4	5	6	7

	利益目標が重視される事業単位							売上・市場シェア目標が重視される事業単位						
1. 諸目標を達成する上で現行の問題点と改善点を素早く知るために…	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
2. 次期の事業計画や戦略を立案したり、修正するために…	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
3. 現在の計画そのものが現実的かどうかをチェックするために…	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
4. 非財務的尺度の改善がどの程度財務的な成果につながっているかを確認するために…	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7

- 問 12. 事業部長などの事業単位の管理者の業績評価についてお伺いします。利益目標が重視される事業単位と売上・市場シェア目標が重視される事業単位について、それぞれ以下の質問にお答えください。

- (1) 問 10 の諸目標の達成度は、事業部長などの事業単位の管理者の昇進や配置換えの際の評価資料としてどの程度重視されていますか。該当する数字に○印をお付けください。

	まったく重要ではない			中程度			かなり重要である	
利益目標が重視される事業単位	1	2	3	4	5	6	7	
売上・市場シェア目標が重視される事業単位	1	2	3	4	5	6	7	

- (2) 問 10 の諸目標の達成度は、事業部長などの事業単位の管理者のボーナスや給与にどの程度反映されていますか。該当する数字に○印をお付けください。

	まったく反映されない			中程度			かなり反映される	
利益目標が重視される事業単位	1	2	3	4	5	6	7	

売上・市場シェア目標が重視される事業単位	1	2	3	4	5	6	7
----------------------	---	---	---	---	---	---	---

(3) 事業部長などの事業単位の管理者の昇進や配置換え、あるいはボーナスや給与の決定などにおいて、財務的目標と非財務的目標の達成度に対するウエイトの置き方としてもっとも妥当するものを選んで、該当する数字に○印をお付けください。

	非財務的目標の達成のみが重視される			非財務的目標と財務的目標を同程度重視する			財務的目標の達成のみが重視される		
利益目標が重視される事業単位	1	2	3	4	5	6	7		
売上・市場シェア目標が重視される事業単位	1	2	3	4	5	6	7		

(4) 事業部長などの事業単位の管理者の昇進や配置換え、あるいはボーナスや給与の決定などにおいて、上司の判断と予め明確に設定された基準のいずれが重視されていますか。該当する数字に○印をお付けください。

	明確な基準はなく、上司の判断だけによる			基準と上司の判断の両方が同程度に利用されている			上司の判断は介入せず、明確な基準だけによる		
利益目標が重視される事業単位	1	2	3	4	5	6	7		
売上・市場シェア目標が重視される事業単位	1	2	3	4	5	6	7		

問 13. 利益目標が重視される事業単位、および売上・市場シェア目標が重視される事業単位が、それぞれ直面している経営環境についてお伺いします。

(1) それぞれの事業単位が直面している環境として該当する番号すべてに○印をお付けください。

利益目標が重視される事業単位		売上・市場シェア目標が重視される事業単位	
1	成長市場を対象としている事業単位	1	成長市場を対象としている事業単位
2	成熟市場を対象としている事業単位	2	成熟市場を対象としている事業単位
3	比較的競争が激しい環境下にある事業単位	3	比較的競争が激しい環境下にある事業単位
4	比較的競争が緩やかな環境下にある事業単位	4	比較的競争が緩やかな環境下にある事業単位
5	比較的競争力の高い事業単位	5	比較的競争力の高い事業単位
6	比較的競争力の低い事業単位	6	比較的競争力の低い事業単位
7	社内では比較的収益性の高い事業単位	7	社内では比較的収益性の高い事業単位
8	社内では比較的収益性の低い事業単位	8	社内では比較的収益性の低い事業単位

9	投資の回収期にある事業単位	9	投資の回収期にある事業単位
10	将来のための <u>先行投資</u> を必要としている事業単位	10	将来のための <u>先行投資</u> を必要としている事業単位
11	その他（具体的にご説明ください）	11	その他（具体的にご説明ください）

(2) それぞれの事業単位が対象としている市場の予想成長率、それらの事業単位の市場占有率についてお答えください。

	利益目標が重視される事業単位	売上・市場シェア目標が重視される事業単位
本年度の予想市場成長率	%	%
市場占有率	%	%

問 14. 利益目標が重視される事業単位、および売上・市場シェア目標が重視される事業単位のそれぞれにおける戦略課題についてお伺いします。以下の項目の重要性について評価し、該当する数字に○印をお付けください。

まったく重要ではない			中程度			非常に重要である
1	2	3	4	5	6	7

	利益目標が重視される事業単位							売上・市場シェア目標が重視される事業単位						
1. 投資や支出の抑制	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
2. コスト低減を通じた価格競争力の維持または強化	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
3. ブランドの維持または強化	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
4. 投入される製品・サービスのユニークさ・斬新さ	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
5. 高い品質・信頼性を持った製品の提供	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
6. 他社に先駆けた新製品・サービスの市場投入	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
7. 多種多様な製品の導入	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7
8. 納期短縮などの迅速な顧客対応	1	2	3	4	5	6	7	1	2	3	4	5	6	7

問 15. 事業計画・戦略と業績測定・評価システムの関係について、貴社での問題点やユニークな取り組みなどございましたら、お聞かせください。

--

問 16. 事業計画や戦略の策定における情報についてお伺いします。

(1) 事業計画や戦略の策定にあたって、以下の情報やデータの重要性についてそれぞれ評価し、該当する数字に○印をお付けください。なお、情報収集・分析をされていない場合は0を選択してください。

情報の収集は行っていない	まったく重要ではない			どちらともいえない			非常に重要である
0	1	2	3	4	5	6	7

(2) それぞれのデータは組織内のどの部門で収集・分析されていますか。表-3 より選んで番号でお答えください。

表-3	
1. 販売・マーケティング	5. 人事・労務
2. 研究開発	6. 社長室・企画
3. 製造	7. 資材・購買
4. 経理・財務	

	(1) それぞれの項目の重要性について評価してください。	(2) どの部署で収集・分析されていますか。
1. 選択した市場の潜在的な規模に関する調査データ	0 1 2 3 4 5 6 7	
2. 主要な競合他社の事業計画・戦略・目標など	0 1 2 3 4 5 6 7	
3. 競合他社の過去の戦略パターンや行動パターン	0 1 2 3 4 5 6 7	
4. 貴社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報	0 1 2 3 4 5 6 7	
5. 競合他社の製品・製品ライン別の原価と収益性情報	0 1 2 3 4 5 6 7	
6. 貴社の顧客・顧客グループ別の収益性情報	0 1 2 3 4 5 6 7	
7. 競合他社の顧客・顧客グループ別の収益性情報	0 1 2 3 4 5 6 7	

8. 貴社の流通・販売チャネル別の収益性情報	0	1	2	3	4	5	6	7	
9. 競合他社の流通・販売チャネル別の収益性情報	0	1	2	3	4	5	6	7	
10. 競合他社製品の機能性・品質・信頼性などのデータ	0	1	2	3	4	5	6	7	
11. 競合他社製品のコストやその背後にあるCVP関係などのコスト構造に関する情報	0	1	2	3	4	5	6	7	
12. 競合他社の研究開発・技術開発の動向	0	1	2	3	4	5	6	7	

問 17. 競合他社の競争力や事業計画、あるいはコスト構造などに関する外部情報の収集と分析にあたっての問題点は何ですか。もっとも妥当と思われるものを1つ選んで、該当する番号に○印をお付けください。

1	外部情報であるために情報の入手そのものが困難
2	情報の入手に際して見積りや推定が必要になることによる情報の客観性・正確性の欠如
3	情報の収集と分析にかかる時間とコスト
4	その他 具体的にご説明ください。

問 18. 新規事業および新製品開発についてお伺いします。事業本部や事業部などの事業単位レベルで新規事業の開拓、革新的な新製品の開発を促進するために、以下のような制度を採用していますか。該当するものすべてに○印をお付けください。

新規事業開発		新製品開発	
1	新規事業開発に必要な資金の自社負担	1	新製品開発に必要な資金の自社負担
2	社内金利の軽減あるいは免除	2	社内金利の軽減あるいは免除
3	本社費・共通費の軽減あるいは免除	3	本社費・共通費の軽減あるいは免除

問 19. 新規事業の開拓や革新的な新製品の開発を促進する上で、貴社の管理会計システム面での工夫や問題点などございましたら、お聞かせください。

問 20. 本調査に関する報告書に、調査協力企業として貴社名を掲載してよろしいでしょうか。なお、貴社のご回答を匿名にしても個別に公開するものではありません。

1. はい
2. いいえ

問 21. 必要な場合、2時間程度の面接調査にご協力いただけますでしょうか。

1. はい
2. いいえ

ご協力ありがとうございました。記入漏れ、記入間違いがないかどうかを再度ご確認の上、貴社の組織図を添えてご返送ください。

〈付録B〉 調査協力企業一覧

〈食料品〉 宝酒造 (株) プリマハム株式会社 味の素 (株) 伊藤ハム株式会社	〈石油・石炭〉 富士興産株式会社	〈電気機械〉 スター精密株式会社 (株) 高岳製作所 三洋電機 (株) 横河電機 (株) 三菱電機 (株) 東芝 クラリオン (株) 株式会社山武
〈繊維〉 大和紡績 (株) (株) デサント 東洋紡績株式会社 小松精練株式会社	〈ガラス・土石〉 東芝セラミックス株式会社 日本板硝子株式会社	〈輸送用機器〉 (株) 東海理化電機製作所 株式会社デンソー (株) ミツバ 鬼怒川ゴム工業 (株) ヤマハ発動機 (株) 日産ディーゼル工業 (株) 豊田合成株式会社 株式会社豊田自動織機製作所 三菱自動車工業株式会社
〈紙・パルプ〉 日本製紙株式会社	〈非鉄金属〉 第一電工 (株) 日鉱金属 (株)	〈精密機器〉 セイコー (株)
〈化学〉 花王株式会社 旭化成工業株式会社 昭和電工株式会社 戸田工業株式会社 エステー化学 (株) 高砂香料工業株式会社 ダイソー (株) 東洋インキ製造 (株) バンドー化学 (株) J S R (株) 東ソー株式会社	〈金属〉 株式会社サクラダ 三和シャッター工業株式会社 日本発条株式会社 日本建鐵 (株)	〈その他〉 パラマウントベッド株式会社 株式会社タカラ (株) アシックス (株) アデランス
〈医薬品〉 キッセイ薬品工業 (株) 塩野義製薬株式会社 富士レビオ株式会社	〈機械〉 株式会社新潟鐵工所 帝人製機 (株) 蛇の目ミシン工業 (株) 日立建機株式会社 株式会社リケン (株) タクマ (株) 椿本チェイン 東芝タンガロイ (株) 日立機電工業 (株)	

※郵送質問票調査への回答企業の内、企業名を記載してもよいとした企業 63 社のリストである。なお、企業名は、質問票の回答欄に記入されている通りのものである。

参考文献

- 浅田孝幸 『現代企業の戦略志向と予算管理システムー日米経営システム比較』 同文館, 1993年.
- 浅田孝幸 「日本企業のSBUの事業戦略と業績管理」 『会計』 第145巻第3号, 16-33頁, 1994年.
- 浅田孝幸 「業績測定の多元化・国際化の課題」 『企業会計』 第51巻第4号, 18-23頁, 1999年.
- 石井淳蔵・奥村昭博・加護野忠男・野中郁次郎 『経営戦略論』 有斐閣, 1985年.
- 石井淳蔵・奥村昭博・加護野忠男・野中郁次郎 『経営戦略論 [新版]』 有斐閣, 1996年.
- 伊藤嘉博・岩淵吉秀・小林啓孝・清水信匡・園田智昭・長谷川恵一 「競争戦略と管理会計に関する実態分析(一) (二) (三・完)」 『会計』 第154巻第6号, 55-70頁, 1998年; 第155巻第1号, 95-105頁, 1999; 第155巻第2号, 84-94頁, 1999年.
- 岩淵吉秀 「原価企画の機能ー情報共有化と知識創造の観点から」 『企業会計』 第44巻第8号, 1992年.
- 岡野 浩 『日本の管理会計の展開ー「原価企画」への歴史的視座』 中央経済社, 1995年.
- 岡本 清 「管理会計の現状と課題ー管理会計におけるパラダイムの転換ー」 『会計』 第149巻第4号, 1996年.
- 奥村昭博 『経営戦略』 日本経済新聞社, 1989年.
- 加護野忠男 「SBU管理」 『国民経済雑誌』 第143巻第2号, 22-46頁, 1981年.
- 加護野忠男 「創造的組織の条件」 『組織科学』 第19巻第1号, 11-19頁, 1985年.
- 加護野忠男 「戦略の歴史に学ぶその定義と本質」 『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネス』 第22巻第2号, 58-63頁, 1997a年.
- 加護野忠男 「経営戦略の意味」 『国民経済雑誌』 第175巻第4号, 15-28頁, 1997b年.
- 加護野忠男・野中郁次郎・榊原清則・奥村昭博 『日米企業の経営比較ー戦略的環境適応の理論』 日本経済新聞社, 1983年.
- 加登 豊 『原価企画ー戦略的コストマネジメント』 日本経済新聞社, 1993年.
- 河合忠彦 『戦略的組織革新』 有斐閣, 1996年.
- 小菅正伸 「戦略管理会計の構想ーシモンズの所説を中心としてー」 『産業と経済』 第8巻第3・4号, 21-40頁, 1994a年.
- 小菅正伸 「戦略管理会計論の課題」 『企業会計』 第46巻第6号, 71-76頁, 1994b年.
- 小菅正伸 「戦略管理会計の理論的基礎」 『商学論究』 第43巻第2・3・4号(合併号), 329-352頁, 1996年, 1990年.
- 小林啓孝・伊藤嘉博・園田智昭・長谷川恵一 「戦略的管理会計」 (管理会計フロンティア研究会 編 『管理会計のフロンティア』 中央経済社 1994年所収, 第4章, 99-144頁).
- 小林哲夫 『現代原価計算論ー戦略的コスト・マネジメントへのアプローチ』 中央経済社, 1993年.
- 小林哲夫 「環境変化のもとでの管理会計研究の課題」 『会計』 第146巻第4号, 1-13頁, 1994年.
- 小林哲夫 「管理会計情報による可視化」 『産業経理』 第56巻第3号, 22-30頁, 1996a年.
- 小林哲夫 「戦略的コスト・マネジメント論の展開」 『企業会計』 第48巻第6号, 4-10頁, 1996b年.
- 小林哲夫 「アカウントビリティの概念と戦略的管理会計」 『国民経済雑誌』 第177巻第3号, 1-15頁, 1998年.

- 櫻井通晴 「管理会計が経営戦略に果たす役割」 『会計人コース』, 1999年1月号, 4-10頁, 1999年.
- 櫻井通晴編著 『わが国の経理・財務組織』 税務経理協会, 1997年.
- 鈴木浩三 「戦略的な企業間結合によるコスト低減—業界全体の戦略的アライアンス—」(門田安弘・浜田和樹・李 健 泳編 『日本のコスト・マネジメント—日本企業のコスト構造をいかに変えるか—』 同文館, 1999年所収, 第1章, 2-14頁.)
- 嶋口充輝・石井淳蔵 『現代マーケティング [新版]』 有斐閣, 1995年.
- 新宅純二郎 『日本企業の競争戦略—成熟産業の技術転換と企業行動』 有斐閣, 1994年.
- 田中隆雄 『フィールド・スタディ現代の管理会計システム』 中央経済社, 1991年.
- 田中隆雄 「戦略的意思決定と会計情報」 『原価計算研究』 第19巻第1号, 9-20頁, 1995年.
- 谷 武幸 『事業部業績の測定の管理』 税務経理協会, 1987年.
- 谷 武幸 「戦略・組織構造・管理会計システム」 『国民経済雑誌』 第159巻第5号, 31-43頁, 1989年.
- 谷 武幸 「企業戦略と業績管理会計」 『会計』 第139巻第5号, 1-12頁, 1990a年.
- 谷 武幸 「業績管理会計システムと経営戦略」 『国民経済雑誌』 第162巻第5号, 67-83頁, 1990b年.
- 谷 武幸 「インターアクティブ・コントロールの実証研究」 『国民経済雑誌』 第165巻第6号, 28-40頁, 1992年.
- 野中郁次郎 「進化論的戦略の構想」 『ビジネス・レビュー』 第31巻第1号, 33-49頁, 1983年.
- 野中郁次郎 『企業進化論—情報創造のマネジメント—』 日本経済新聞社, 1985年.
- 廣本敏郎 「わが国製造企業の管理会計—1つの覚書—」 『ビジネスレビュー』 第33巻第4号, 64-77頁, 1986年.
- 廣本敏郎 「管理会計研究の新動向」 『一橋論叢』 第110巻第5号, 46-67頁, 1993年.
- 廣本敏郎 「戦略的管理会計の構築」 『JICPAジャーナル』 第6巻第7号, 44-49頁, 1994年.
- 二神恭一 『戦略経営と経営政策』 中央経済社, 1984年.
- 星野優太 「わが国企業の業績評価システム—実態調査と分析」 『文経論叢』 (弘前大学) 第30巻第1号, 31-63頁, 1994a年.
- 星野優太 「わが国製造企業の業績測定システムの分析—実態調査に基づいて」 『弘前大学経済研究』 第17号, 26-39頁, 1994b年.
- 星野優太 「日本企業の業績評価のインセンティブと多元性」 『企業会計』 第51巻第4号, 24-31頁, 1999年.
- 宮本匡章 「管理会計における戦略的計画」 『企業会計』 第47巻第10号, 1995年.
- 安酸建二 「戦略的な管理会計システムの構築に関する研究—競争優位の持続性についての考察—」 神戸大学大学院経営学研究科 第2論文, 1996年.
- 安酸建二 「競合他社の分析と管理会計」 (浅田孝幸編 『戦略的プランニング・コントロールの研究』 中央経済社, 1999年所収, 第2章, 23-33頁.)
- Aaker, D.A., *Strategic Market Management*, John Wiley & Sons, Inc, 1984. (D.A.アーカー/野中郁次郎・北洞忠宏・嶋口充輝・石井淳蔵訳 『戦略市場経営』 ダイアモンド社, 1986年.)
- Abernethy, M.A. and Lillis, A.M., "The Impact of Manufacturing Flexibility of Management Control System Design", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.4, 1995.
- Abernethy, M.A. and Browell, P., "The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.24, No.3, pp189-204, 1999.

- Ansoff, H.I., *Corporate Strategy*, McGraw-Hill, 1965. (H.I.アンゾフ/ 広田寿亮訳『企業戦略論』産業能率短期大学出版部, 1969年.)
- Ansoff, H.I., *The New Corporate Strategy*, Wiley, 1988. (H.I.アンゾフ/ 中村元一・黒田哲彦訳『最新・戦略経営－戦略作成・実行の展開とプロセス－』産能大学出版部, 1990年.)
- Anthony, R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston: Harvard University Press, 1965.
- Anthony, R.N., “*The Management Control Function*”, Boston: Harvard University Press, 1988.
- Archer, S and Otley, D., “Strategy, structure, planning and control systems and performance evaluation – Rumenco Ltd ”, *Management Accounting Research*, Vol.2, No.,1991.
- Argyris, C., “Organizational Learning and Management Information Systems”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.2, No.2, pp.113-123, 1977.
- Atkinson,A.A., Banker,R.D., Kaplan, R.S. and Young, S.M., *Management Accounting Second Edition*, Prentice Hall, 1995.
- Barnett, W.P. and Burgelman, R.A., “Evolutionary Perspectives on Strategy” , *Strategic Management Journal*, Vol.17, Special Issue, Summer 1996.
- Barney, J., *Gaining and Sustaining Competitive Advantage*, Addison-WesleyPublishing Company, 1996.
- Bhimani, A. and Bromwich, M., “Management Accounting: Evolution in Progress” , in Drucy, C. (ed), *Management Accounting Handbook*, Oxford: Butterworth-Heinemann, 1992.
- Boeker, W., “ Strategic Change: The Effects of Founding and History” , *Academy of Management Journal*, Vol.32, No.3, pp.489-515, 1989.
- Bromwich, M., “Managerial Accounting Definition and Scope – From A Managerial View” , *Management Accounting* (CIMA), Vol.66, No.8, September 1988.
- Bromwich, M., “The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets ” , *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, pp.27-46, 1990.
- Bromwich, M., “ Strategic Management Accounting ” , in Drucy, C. (ed), *Management Accounting Handbook*, pp.128-153, Oxford: Butterworth-Heinemann, 1992.
- Bromwich, M. and Bhimani, A., “*Management Accounting: Pathways to Progress*” , CIMA, 1994. (プロムウィッチM・ビマーニA / 櫻井通晴・青木章通・山田義照・松島桂樹・伊藤和憲訳 『現代の管理会計－革新と漸新－』同文館, 1997年.)
- Bruggeman, W. and Van de Stede, W., “ Fitting Management Control Systems to Competitive Advantage ” ,*British Journal of Management*, Vol.4, pp.205-218, 1993.
- Burgelman, R.A., “A Model of the Interaction of Strategic Behavior, Corporate Context, and the Concept of Strategy” , *Academy of Management Review*, Vol.8, No.1, pp.61-70, 1983a.
- Burgelman, R.A., “Corporate Entrepreneurship and Strategic Management: Insights From A Process Study” , *Management Science*, Vol.29. No.12, pp.1349-1364, 1983b.
- Carr,C. and Tomkins, C., “Context, Culture and the Role of the Finance Function in Strategic Decisions. A Comparative Analysis of Britain, Germany, the U.S.A. and Japan” , *Management Accounting Research*, Vol.9, No.2, pp.213-239, 1998.

- Chakravarthy,B.S. and Lorange,P., *Managing the Strategy Process: A Framework for a Multibusiness Firm*, Prentice Hall 1991.
- Cooper,R., *When Lean Enterprise Collide : Competing through Confrontation*, Boston: Harvard Business School Press, 1995.
- Daft,R.L. and Macintosh,N.B., “The Nature and Use of Formal Control Systems for Management Control and Strategy Implementation” , *Journal of Management*, Vol.10, No.1, pp.43-66, 1984.
- DeMeyer, A., *Creating Product Value: Putting Manufacturing on the Strategic Agenda*, Pitman Publishing, 1992.
- Dent, F. J., “Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research” , *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, pp.3-25, 1990.
- Dermer, J., “ The strategic Agenda: Accounting for Issues and Support” , *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, pp.67-76, 1990.
- Dixon,R. and Simth,D.R., “Strategic Management Accounting” , *OMEGA International Journal of Management*, Vol.21, No.6, pp.605-618, 1993.
- Drazin, R. and Van de Van, A. H., “Alternative Forms of Fit in Contingency Theory” , *Administrative Science Quarterly*, Vol.30, pp.514-539, 1985.
- Eccles,R.G., “The Performance Measurement Manifesto” , *Harvard Business Review*, Vol.69, No.3, pp.131-137, January-February 1991.
- Fisher, J., “Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity” , *Journal of Accounting Literature*, Vol.14, pp.24-53, 1995.
- Flamholtz,E.G., Das,T.K. and Tsui,A., “Toward an Integrative Framework of Organizational Control” , *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.1, 1985.
- Fredrickson, J. W., “ Strategic Process Research: Questions and Recommendations” , *Academy of Management Review*, Vol.8, No.4, pp.565-575, 1983.
- Ghoshal, S. and Westney, D.E., “Organizing Competitor Analysis Systems” , *Strategic Management Journal*, Vol.12, No.1, pp.17-31, 1991.
- Goold, M. and Quinn, J. B., “The Paradox of Strategic Control” , *Strategic Management Journal*, Vol.11, No.1, pp.43-57, 1990.
- Gordon, L.A., Larcker, D.F. and Tuggle, F.D. “Strategic Decision Process and the Design of Accounting Information Systems: Conceptual Linkage” , *Accounting, Organizations and Society*, Vol.3, No.3/4, pp.203-213, 1978
- Govindarajan,V., “Decentralization, Strategy, and Effectiveness of Strategic Business Units in Multibusiness Organizations” , *Academy of Management Review*, Vol.11, No.4, pp.844-856, 1986.
- Govindarajan,V., “A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy” , *Academy of Management Journal*, Vol.31, No.4, pp.828-853, 1988.
- Govindarajan,V. and Gupta, A.K., “Linking Control Systems to Business Unit Strategy : Impact on Performance” , *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.1, pp.51-65, 1985.
- Govindarajan,V. and Shank, J.K., “ Strategic Cost Management : Tailoring Controls to Strategies” , *Journal of Cost Management* , Vol.6, No.3, pp.14-25, Fall 1992.

- Grundy, T., "Cost is a strategic Issue" *Long Range Planning*, Vol.29, No.1, pp.58-68, 1996.
- Guilding, C. and Moorhouse, M., "The case for brand value budgeting", in Colin Drury (ed), *Management Accounting Handbook*, Oxford: Butterworth-Heinemann, pp.173-195, 1992.
- Gupta, A.K. and Govindarajan, V., "Build, Hold, Harvest : Converting Strategic Intentions into Reality", *Journal of Business Strategy*, Vol.4, No.3, pp.34-47, 1984.
- Hamel, G. and Prahalad, C.K., *Competing for the Future*, Boston: Harvard Business School Press, 1994. (G. ハメル・C. K. プラハラード/一條和生訳 「コア・コンピタンス経営」日本経済新聞社, 1995年.)
- Hayes, R.H. and Abernathy, W.J., "Managing Our Way to Economic Decline", *Harvard Business Review*, Vol.58, No.4, pp.67-77, July-August 1980.
- Hergert, M. and Morris, D., "Accounting Data for Value Chain Analysis", *Strategic Management Journal*, Vol.10, No.2, pp.175-188, 1989.
- Hiramoto, T., "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting", *Harvard Business Review*, Vol.66, No.4, pp.22-26, July-August 1988.
- Hiramoto, T., "Restoring the Relevance of Management Accounting", *Journal of Management Accounting Research*, Vol.3, pp.1-15, Fall 1991.
- Hoffecker, J. and Goldenberg, C., "Using Balanced Scorecard to Develop Companywide Performance Measures", *Journal of Cost Management*, Vol.8, No.3, Fall 1994.
- Hofer, C. W. and Schendel, D., *Strategy Formulation: Analytical Concepts*, West Publishing Co., 1978. (C.W.ホファー・D.シュンデル/奥村昭博・榊原清則・野中郁次郎 訳 『戦略策定—その理論と手法—』千倉書房, 1980年.)
- Howell, R.A. and Soucy, S.R., "Customer Profitability: As Critical as Product Profitability", *Management Accounting (USA)*, Vol.72, No.4, pp.43-47, October 1990.
- Hrebiniak, L.G. and Joyce, W.F., "The Strategic Importance of Managing Myopia", *Sloan Management Review*, Vol.28, No.1, pp.5-14, Fall 1986.
- Ittner, C.D. and Larcker, D.F., "Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.3/4, pp.293-314, 1997.
- Johnson, H.T. and Kaplan, R.S., *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston: Harvard Business School Press 1988. (H.T.ジョンソン・R.S.キャプラン/鳥居宏史訳 『レレバンス・ロスト—管理会計の盛衰—』白桃書房, 1992年.)
- Kaplan, R.S., "Limitations of Cost Accounting in Advanced Manufacturing Environment", in Kaplan, R.S. (ed) *Measures for Manufacturing Excellence*, chapter 1 pp.15-38, Boston: Harvard Business School Press 1990.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*, Vol.70, No.1, pp.71-79, January-February 1992.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., "Putting the Balanced Scorecard to Work", *Harvard Business Review*, Vol.71, No.5, pp.134-142, September-October 1993.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*, Vol.74, No.1, pp.75-85, January-February 1996a.
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston: Harvard

- Business School Press, 1996b. (R.S.キャプラン・D.P.ノートン著/吉川武男訳『バランスド・スコアカードー新しい経営指標による企業変革ー』生産性出版, 1997年.)
- Kilmann, R.H., "The Cost of Organization Structure: Dispelling The Myths of Independent Divisions and Organization-Wide Decision Making", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, No.4, pp.341-357, 1983.
- Kotler, P., *Marketing Management: Analysis, planning, and Control* [7th Edition], Prentice Hall, 1991. (P・コトラー著/村田昭治監修/小坂 恕・足田 聡・三村優美子訳『マーケティング・マネジメント(第7版)』プレジデント社, 1996年.)
- Langfield-Smith, K., "Management Control Systems and Strategy: A Critical Review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.2, pp.207-232, 1997.
- Load, B. R., "Strategic Management Accounting: The Emperor's New Clothes?", *Management Accounting Research*, Vol.7, No.3, 1996.
- Lorange, P., "Monitoring Strategic Progress and *ad hoc* Strategy Modification", in Lorange, P. (ed), *Strategic Planning and Control*, chapter 8, pp.142-168, Oxford: Blackwell Publishers, 1993.
- Lorange, P. and Murphy, D., "Considerations in Implementing Strategic Control", *Journal of Business Strategy*, Vol.4, No.4, pp.27-35, 1984.
- McNamee, P., *Management Accounting: Strategic Planning and Marketing*, Heinemann Professional Publishing, 1988.
- Merchant, K.A., "The Control Function of Management", *Sloan Management Review*, Vol.23, No.4, pp.43-55, Summer 1982.
- Merchant, K.A., "Organizational Controls and Discretionary Program Decision Making: A Field Study", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.1, pp.67-85, 1985.
- Merchant, K.A. and Shields, M.D., "When and Why to Measure Costs Less Accurately to Improve Decision Making", *Accounting Horizons*, Vol.7, No.2, pp.65-85, 1993.
- Mia, L. and Clarke, B., "Market Competition, Management Accounting Systems and Business Unit Performance", *Management Accounting Research*, Vol.10, No.2, pp.137-158, 1999.
- Miles, R.E. and Snow, C.C., *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill, Inc, 1978. (R.E.マイルズ・C.C.スノー/土屋守章・内野崇・中野工訳『戦略型経営』ダイヤモンド社, 1983年.)
- Miller, D. and Friesen, P.H., "Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms: Two Models of Strategic Momentum", *Strategic Management Journal*, Vol.2, No.1, pp.1-25, 1982.
- Mintzberg, H., "Crafting Strategy", *Harvard Business Review*, July-August 1987a.
- Mintzberg, H., "The Strategy Concept 1: Five Ps for Strategy", *California Management Review*, Vol.30, No.1, pp.11-24, Fall 1987b.
- Mintzberg, H., *The Rise and Fall of Strategic Planning*, Prentice Hall, 1994. (Hミンツバーグ / 中村元一・黒田 哲彦・崔 大龍・小高照男訳『戦略計画ー創造的破壊の時代ー』産能大学出版部, 1997年.)
- Mintzberg, H. and Quinn, J.B. (eds), *The Strategy Process Concepts, Contexts, Cases. Third Edition*, Prentice Hall, 1996.
- Mintzberg, H., Quinn, J.B. and Voyer, J. (eds), *The Strategy Process; collegiate Edition*, Prentice Hall, 1995.
- Otley, D.T., "Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework", *Management*

- Accounting Research*, Vol.5, No.3/4, pp.289-299, 1994.
- Otley, D.T. and Berry, A.J., "Control, Organization and Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, No.2, pp.231-244, 1980.
- Otley, D.T. and Berry, A.J., "Case Study Research in Management Accounting and Control", *Management Accounting Research*, Vol.5, No.1, pp.45-65, 1994.
- Ouchi, W., "Conceptual Framework for the Design of Organization Control and Mechanisms", *Management Science*, Vol.22, pp.833-848, September 1979.
- Palmer, R.J., "Strategic Goals and Objectives and the Design of Strategic Management Accounting Systems", in Epstein, M.J.(ed), *Advanced in Management Accounting*, Vol.1, pp.179-204, JAI Press Inc., 1992.
- Pascale, R.T., "Perspectives on Strategy: The Real Story Behind Honda's Success", *California Management Review*, Vol.26, No.3, pp.47-72, 1984.
- Porter, M.E., *Competitive Strategy*, The Free Press, 1980. (M.E.ポーター/土岐 坤・中辻萬治・服部照夫 訳, 『競争の戦略』 ダイヤモンド社, 1982年.)
- Porter, M.E., "Analyzing Competitors: Predicting Competitor Behavior and Formulating Offensive and Defensive Strategy", in Thompson, A.A.Jr., Strickland, A. J. III. and Fulmer, W.E.(eds), *Readings in Strategic Management*, Texas: Business Publications, Inc., 1984.
- Porter, M.E., *Competitive Advantage*, The Free Press, 1985. (M.E.ポーター/土岐 坤・中辻萬治・小野寺武夫訳, 『競争優位の戦略—いかに高業績を持続させるか—』 ダイヤモンド社, 1985年.)
- Porter, M.E., "What Is Strategy?", *Harvard Business Review*, Vol.74, No.6, pp.61-78, November-December 1996. (M.E.ポーター/中辻萬治訳「戦略の本質—独自性のある価値を生むポジションの創造—」『ダイヤモンド・ハーバード・ビジネス』 第22巻第2号, 1997年.)
- Quinn, J.B. and Voyer, J., "Logical Incrementalism: Managing Strategy Formation", in Mintzberg, H. and Quinn, J.B. (eds), *The Strategy Process Concepts, Contexts, Cases. Third Edition*, chapter 5, pp.95-101, Prentice Hall, 1996.
- Rickwood, C.P., Coates, J.B. and Stacey, R.J., "Stapylton : Strategic Management Accounting to Gain Competitive Advantage", *Management Accounting Research*, Vol.1, No.1, pp.37-50, 1990.
- Roberts, J., "Strategy and Accounting in a U.K. Conglomerate", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, pp.107-126, 1990.
- Roslender, R., "Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting", *British Journal of Management*, Vol.6, No.1, pp.45-57, 1995.
- Ryan, B., *Strategic Accounting for Management*, The Dryden Press, 1995.
- Schendel, D. "Strategy Futures: What's Left To Worry About?", in Shrivastava, P., Huff, A. and Dutton, J.(eds), *Advanced in Strategic Management*, Volume Editor: Thorell, H.B. *Integral Strategy: Integration as Focus*, Vol.11(Part B), 1995.
- Schreyogg, G. and Steinmann, H., "Strategic Control: A New Perspective", *Academy of Management Review*, Vol.12, No.1, pp.91-103, 1987.
- Schwenk, C. R., " Cognitive Simplification Processes in Strategic Decision-making ", *Strategic Management Journal*, Vol.5, No.2, 1984.

- Schwenk, C. R., *The Essence of Strategic Decision Making*, D.C. Heath and Company, 1988. (C.R.シェンク/山倉健嗣 訳『戦略決定の本質』 文真堂, 1998年.)
- Shank, J. K., *Cases in Cost Management: A Strategic Emphasis*, South-Western College Publishing, 1996.
- Shank, J. K. and Govindarajan, V., "Making Strategy Explicit in Cost Analysis: A Case Study", *Sloan Management Review*, Vol.29, No.3, pp.19-29, 1988.
- Shank, J.K. and Govindarajan, V., "Strategic Cost Analysis of Technological Investments", *Sloan Management Review*, Vol.34, No.1, pp.39-52, 1992a.
- Shank, J.K. and Govindarajan, V., "Strategic Cost Management and the Value Chain", *Journal of Cost Management*, Vol.5, No.4, pp.5-21, Winter 1992b.
- Shank, J. K. and Govindarajan, V., *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, 1993. (J.K.シャンク・V.ゴビンダラジャン/種本廣之 訳『戦略的コストマネジメント-競争優位を生む経営会計システム-』 日本経済新聞社, 1995年.)
- Shields, M.D. and Young, M.S., "Managing Product Life Cycle Cost: An Organizational Model", *Journal of Cost Management*, Vol.5, No.3, pp.39-52, Fall 1991.
- Shields, M. D. and Young, M. S., "Effective Long - Term Cost Reduction: A Strategic Perspective", *Journal of Cost Management*, Vol.5, No.1, pp.16-30, Spring 1992.
- Simmonds, K., "Strategic Management Accounting", *Management Accounting (CIMA)*, Vol.59, No.4, pp.26-29, April 1981.
- Simmonds, K., "The Accounting Assessment of Competitive Position", *European Journal of Marketing*, Vol.20, No.1, pp.16-31, 1986.
- Simons, R., "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.4, pp.357-374, 1987a.
- Simons, R., "Planning, Control, and Uncertainty: A Process View", in Burns W, J, Jr. and Kaplan, R.S. (eds), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Boston: Harvard Business School Press, 1987b.
- Simons, R., "Implementing Strategy: Configurations in Management Control Systems", Paper presented at the 1988 annual meeting of the *Strategic Management Society* held in Boston, 14-17 October 1988.
- Simons, R., "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No.1/2, pp.127-143, 1990.
- Simons, R., *Levers of Control; How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston: Harvard Business School Press, 1995. (R・サイモンズ/中村元一・黒田哲彦・浦島史恵 訳『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』 産能大学出版部, 1998年.)
- Stalk, G.Jr. and Hout, T.M., *Competing against Time*, The Free Press, 1990. (ジヨージ・ストーク Jr.=トーマス・M・ハウト/中辻萬治・川口恵一 訳『タイムベース競争戦略-競争優位の新たな源泉…時間-』ダイヤモンド社, 1993年.)
- Stata, R., "Organizational Learning - The Key to Management Innovation", *Sloan Management Review*, Vol.30, No.3, pp.63-74, Spring 1989.
- Taylor, B. and Graham, C., "Information for Strategic Management", *Management Accounting (CIMA)*, Vol.70, No.1, January 1992.

Ward, K., *Strategic Management Accounting*, Oxford: Butterworth-Heinemann, 1992.

Wilson, R.M.S., "Strategic Management Accounting", in Arhton, D., Hopper, T. and Scapens, R.W.(eds), *Issues in Management Accounting 2nd edition*, chapter.5, pp.82-105, Prentice Hall, 1995.