

氏 名	ほり い さと し 堀 井 悟 志
学位(専攻分野)	博 士 (経 済 学)
学 位 記 番 号	経 博 第 274 号
学位授与の日付	平 成 19 年 3 月 23 日
学位授与の要件	学 位 規 則 第 4 条 第 1 項 該 当
研 究 科 ・ 専 攻	経 済 学 研 究 科 組 織 経 営 分 析 専 攻
学 位 論 文 題 目	経営管理プロセスにおける会計情報の整合性

論文調査委員	(主 査) 教 授 上 總 康 行	助教授 澤 邊 紀 生	助教授 曳 野 孝
--------	----------------------	-------------	-----------

論 文 内 容 の 要 旨

現代企業では、多数の管理会計技法を利用して経営管理が行われているが、管理会計技法の登場に関しては、従来、管理会計情報の有用性に基づいて説明されてきた。本論文では、かかる有用性ではなく、管理会計技法・情報間の「整合性」という新たな概念が提示され、その「整合性」に基づいて管理会計技法の登場が論理的に説明されている。具体的には活動基準原価計算（ABC）、経済付加価値（EVA[®]）、バランスト・スコアカード（BSC）といった近年注目を浴びている管理会計技法が考察の対象である。本論文の要旨は、以下の通りである。

第1章では、本論文の問題意識が提示されている。管理会計技法の登場は、これまで管理会計情報の有用性により説明されてきた。有用性に基づく理解は、今日でも十分に説明力を持っているが、新たな分析視角を加えることにより、管理会計技法の登場をより論理的に説明できるとし、その新たな分析視角として管理会計技法・情報間の整合性を提示している。

第2章では、整合性の分析対象領域を明確にするために、R.N. アンソニーに依拠しながら管理会計の体系論が論じられている。そのうえで、戦略管理会計論の位置づけを切り口として、マネジメント・コントロール論が会計重視型マネジメント・コントロール論と戦略重視型マネジメント・コントロール論に類型化されている。管理会計の本質的な特徴は、期間損益計算及び業績管理の機能を有することであり、経営管理プロセスを会計プロセスの一貫した展開とみる会計重視型マネジメント・コントロール論にこれらの本質の特徴が反映されていると論じられていること、したがって整合性を検討する枠組みとしても会計重視型マネジメント・コントロール論がふさわしいと論じられている。

第3章では、整合性の概念規定を行い、そのうえで経営管理プロセスにおいて整合性が問題となりうる領域を明らかにしている。整合性とはそれぞれが各経営管理プロセスの情報要求に対して有用な情報を提供し、各経営管理プロセスの間が矛盾なく一貫性をもって連携している管理会計技法・情報のあり方であると規定する。会計重視型マネジメント・コントロール論のもとで整合性が問題となるのは、①戦略策定とプログラミング、②構造的個別計画と長期利益計画、③長期利益計画と短期利益計画、④業務的個別計画と短期利益計画、⑤短期利益計画と年度業績評価、⑥長期利益計画と年度業績評価の合計6つの領域である。

第4章では、前章までに概念規定された整合性に基づいて、ABCの登場が検討されている。ABCの登場以前には、価格決定やプロダクト・ミックス決定などの業務的個別計画では全部原価計算や直接原価計算が利用されていた。しかし、市場競争の激化に伴う主力製品ラインの収益性低下や多品種少量生産の進展に起因する生産支援活動の増加に伴う製造間接費の増加により、直接原価計算や全部原価計算では業務的個別計画と短期利益計画における整合性が保たれなくなった。その失われた整合性を回復するために登場したのがABCである。ABCは、全部原価計算の一種であるので、固定費を回収するために製造間接費をより正確に配賦計算することにより適切な製品原価計算を可能にした。その結果、ABCにより業務的個別計画と短期利益計画の整合性の確保が可能になると論じた。

第5章では、EVAの登場が考察された。1960年代以前には、構造的個別計画、長期利益計画ともに投資利益率（ROI）

によって評価され、整合性が保たれていた。1960年代に入ると、構造的個別計画の評価は割引現金流入法（DCF 法）によって行われるようになり、長期利益計画との整合性が崩れた。構造的個別計画では現在価値概念が、長期利益計画では利益情報が用いられていた。1990年代に入り、利益情報のもとでも現在価値概念を利用できる EVA が登場してきた。将来 EVA の現在価値総和に使用資本を加えることで評価を行う EVA 評価法を利用して、現在価値概念を用いたうえで、構造的個別計画と長期目標利益を利益情報で矛盾なく評価することが可能になった。EVA 評価法の登場により、構造的個別計画と長期利益計画の整合性は回復された。

第6章では、年度業績評価指標としての EVA が分析されている。外部評価として企業価値が注目を集めるようになり、それまで長期目標利益や年度業績評価の中心は ROI であったが、長期目標利益が企業価値に変わることで長期利益計画と年度業績評価の整合性は完全に崩れた。その不整合への対応として、スターン・スチュワート社による石油・ガス産業のための EVA 評価法（O & G 修正 EVA）が検討された。O & G 修正 EVA は長期利益計画と年度業績評価の整合性を確保できるので、長期利益計画と年度業績評価の整合性を確保するために O & G 修正 EVA への展開が行われたと論じた。

第7章では、ロランジェの経営管理プロセス論と比較することにより、BSC が検討された。BSC には、顧客の視点、学習・成長の視点の導入、複雑な因果関係を明示する戦略マップの作成という特徴がある。ロランジェの経営管理プロセス論では、生産者指向から顧客指向へ、ハード重視からソフト重視へと経営環境が変わっていくなかで、戦略実行に必要な個別計画を提供できず、経営管理プロセスは有機的に結びつけられず、整合性が崩壊した。この整合性を取り戻すために、登場したのが BSC である。顧客の視点を導入することで顧客指向に対応し、学習・成長の視点を導入することでソフト重視に対応し、さらに全体を1つにまとめあげるために戦略マップがある。このように BSC に関しても、先の ABC, EVA 同様、整合性によりその登場を特徴づけることができる。最後に第8章において、本論文のまとめを行うとともに、本論文の貢献と課題が提示されている。

本論文は、以上のように管理会計技法の登場に対する新たな分析視角として「整合性」を提示し、その「整合性」に基づいて具体的に ABC, EVA, BSC といった近年注目されている管理会計技法の登場の論理を明らかにしている。

論文審査の結果の要旨

本論文は、これまで管理会計情報の有用性概念により説明されてきた管理会計技法の登場に対して、管理会計技法・情報間の「整合性」という新たな概念を提示し、さらにその「整合性」に基づいて近年注目されている ABC, EVA[®], BSC といった管理会計技法の登場について具体的に論証した極めて水準の高い論文である。とりわけ、本論文の成果として高く評価できるのは、次の点である。

第1に、多数のマネジメント・コントロール論を検討し類型化したうえで、管理会計には会計重視型マネジメント・コントロールが重要であると指摘したことである。つまり、従来、管理会計はマネジメント・コントロールのための主要な会計方法であるとされてきたが、近年、競争優位性を獲得するための戦略策定が重要視されるにともない、戦略を視野に入れたさまざまなマネジメント・コントロール論や戦略管理会計論が提唱されてきた。本論文では、錯綜しているマネジメント・コントロール論の諸議論を整理・検討したうえで、管理会計も会計である限り、期間損益計算及び業績管理を第一義的機能として認識すべきであることから、それを強く意識するためには管理会計の体系としては、経営管理プロセスを会計プロセスの一貫した展開とみる会計重視型マネジメント・コントロールが有用であると主張した。

第2に、管理会計技法の登場に関して新たな論理、管理会計技法・情報間の「整合性」の概念を提示したことである。これまで管理会計技法の登場は、管理会計情報の有用性により説明されていた。すなわち、経営者の新しい情報ニーズを満たすために有用な管理会計情報を提供する新しい管理会計技法が登場すると理解されてきた。有用性概念は、環境変化に促されて新しい管理会計技法が登場すると考えている。それに対して、整合性概念は、管理会計技法内部の整合性を問題とする。通常、管理会計情報は戦略的計画設定がらマネジメント・コントロールを経てオペレーショナル・コントロールへと経営管理プロセスの前から後ろへと伝達されるが、新しい情報ニーズを満たすために管理会計技法が変更された場合には、管理会計技法間の整合性が崩壊する場合がある。この整合性を回復するために、新しい管理会計技法が登場するというのが本論文で検討されている主たる命題である。整合性概念は、本論文で扱っている管理会計技法の登場に関してだけでなく、それ以

外の管理会計研究に対しても展開可能な概念であり、整合性概念を新しい分析視角として提示した点は本論文の最大の貢献として高く評価できる。

第3に、整合性の概念に基づいて具体的にABC、EVA、BSCといった近年注目されている管理会計技法の登場を説明することにより、その整合性概念の妥当性を検証したことである。つまり、1980年代半ば以降に話題になったABC、EVA、BSCといった管理会計技法の登場に対して、従来のように管理会計情報の有用性によるのではなく、管理会計技法・情報間の整合性概念を用いて、新たな管理会計技法の登場の論理を検証した。これにより、有用性からのみ説明されていた管理会計技法の理解に新たな特徴を付け加えるとともに、整合性の概念を利用した新たな管理会計技法の研究に展望を開いたという貢献があった。同時に、多数の管理会計技法が使われている現状において、整合性の概念を提示することで、ともすれば忘れられがちな管理会計技法間の「関係性」に焦点を当てることになった。これらの点も、本論文における大きな貢献として高く評価できる。

以上、本論文は管理会計技法の「整合性」に関して緻密な分析を行った高い水準の研究ではあるが、以下のようないくつかの課題や問題も残されている。第1に、分析対象がごく最近の管理会計技法に限定されていることである。本論文では、近年話題を集めているということで、ABC、EVA、BSCに注目しているが、その他にも古くから現在に至るまで数多くの管理会計技法が登場してきている。それらは本論文では分析の対象とはされていない。特に、管理会計の中心である企業予算と標準原価計算が対象とされていないことを問題としてあげることができる。概念の妥当性、そして分析の説明力をあげるためには、数多くの管理会計技法に対して追加分析を行う必要がある。

第2に、管理会計実務との関係で整合性を検証する研究課題を挙げることができる。本論文は文献に基づく研究であり、内的な論理妥当性によって議論が展開されている。このため、企業における現実の管理会計実践の中で生じている整合性の問題を明らかにしたうえで、本論文で提示された整合性の外的妥当性を改めて検証する必要がある。また、整合性が回復された前後では、個別の管理会計技法に対して、さらには管理会計全体に対して有用性にいかなる変化が起こっているかに関しても分析説明する必要がある。

最後に、研究領域が管理会計に限定されていることである。研究対象として、企業を取り上げる以上、経営学の諸領域、とりわけコーポレート・ガバナンス論などの隣接分野との関係においても研究が展開される必要があろう。

しかしながら、これらの問題や課題は、今後の研究の進展を待つ部分も多く、著者が行った管理会計研究に対する「整合性」という新たな分析視角の提示と、その「整合性」に基づいた管理会計技法の具体的な検討といった水準の高いオリジナルな分析の成果を何ら損なうものではない。

よって、本論文は博士（経済学）の学位論文として価値あるものと認められる。なお、平成19年1月5日論文内容とそれに関連した公開審査会を行った結果、合格と認めた。