

(続紙 1)

京都大学	博士（経済学）	氏名	足立 洋
論文題目	管理会計と目標利益達成の柔軟性 —予算管理における経営環境の変化への対応を支援するメカニズム—		
(論文の要旨)			
本論文は、経営環境の変化に対する組織的な適応力について、予算管理システムの柔軟性という観点から理解することを目指したものである。経営環境が予算編成時に想定されていた状態から変化したとしても、当初設定された目標利益の達成を可能とする予算管理システムの能力を「予算管理システムの柔軟性」として捉え、日本の製造業企業の事例調査に基づき、そのメカニズムの解明をはかるのが本論文の目的である。 第1章において、本論文の背景となる問題意識が述べられ、予算管理システムの柔軟性メカニズムの解明という目的が提示される。 第2章では、管理会計研究において、柔軟性メカニズムがどのように理解されてきたのか、先行研究の検討を通じた説明が行われている。管理会計先行研究では、予算管理システムの柔軟性のメカニズムについて予算管理システムの設計とその利用方法に着目した研究が行われてきている。そのなかで柔軟性のメカニズムとして、現場従業員のエンパワメントに基づく柔軟性メカニズム、垂直的コミュニケーションの緊密化に基づく柔軟性メカニズム、会計責任範囲を管理可能性範囲よりも大きく設定することで起業家的行動を促進する柔軟性メカニズムなどを典型的に整理している。その上で、本論文の具体的な課題として、管理可能性原則を重視した予算管理システムと生産現場におけるコミュニケーションの関係に焦点をあてた柔軟性メカニズムの解明を導出している。 第3章では、研究方法と調査概要が説明されている。予算管理システムの柔軟性メカニズムを生産現場に焦点を当てて理解をはかるため、理論的サンプリングに基づいて福井県の繊維メーカー・セーレン株式会社（以下、セーレンと略記）をケースサイトとして選択し、研究方法として半構造化インタビューを中心とするケーススタディが採用されたことが述べられたうえで、調査結果の概要が説明されている。 第4章から第6章では、ケーススタディによって得られた知見に基づいて、管理可能性原則を重視して設計された予算管理システムの柔軟性メカニズムの提示と考察が行われている。セーレンの工場は、利益中心点であり、予算目標は「必達目標」として位置づけられている。セーレンの工場の業績は、顧客からの受注状況の変動によって影響を受ける仕組みになっており、販売計画の頻繁な変更に生産計画も対応しつつ、工場において短納期・高品質を実現できていることがセーレンの競争優位の一つとなっていた。 セーレンにおける予算管理システムの柔軟性は、管理者個人の管理可能性を重視した予算管理が実践されながら、管理可能性のなかで経営資源の時間的な再配置を予算管理上で行ない需要変動に対応しつつ、垂直的なコミュニケーションを活性化することで、利益中心点における計画の策定・修正能力の向上をはかることで実現してい			

た。

管理可能性のなかでの経営資源の時間的な再配置の典型例は、生産計画の変更に合わせて工場長によって行われる月間における稼働日の予算管理上の振り替えである。固定費としての性格を持つ労務費は、年度単位では管理不能費であるが、年度内であれば稼働日を動かし労務費を割り振る権限が工場長には与えられている。予算管理上、管理可能性の範囲内で、労務費を月間で振り替えることによって、需要変動に対応しつつ、月次予算目標の達成をはかっているのがセーレンにおける予算管理の柔軟性メカニズムのひとつの特徴である。

垂直的なコミュニケーションの活性化による計画策定・修正能力の向上は、セーレンにおける生産管理システムの特徴によって規定されているメカニズムである。セーレンの工場における工程の構造上、生産計画の策定および修正が全工程一貫で行われる必要があり、日々の生産計画の修正を的確に実施するため、現場からの情報収集をトップダウン式に実行することで垂直的コミュニケーションを活性化している。

最終章である第7章で総括が行われ、本論文の貢献と残された課題が述べられている。

(論文審査の結果の要旨)

本論文の研究課題は、経営環境が予算編成時に想定されていた状態から変化したとしても、当初設定された目標利益の達成を可能とする予算管理システムの能力の理解を目指しているという意味で、管理会計研究のなかでは「予算管理システムの柔軟性」に関する研究として位置づけられる。

従来の研究では、柔軟性を向上させるうえでは、管理者個人の権限の範囲のみではコントロールできない要素に責任を付与することによって、他の管理者との水平的なコミュニケーションが促進され、結果として管理者単独個人の権限を超える範囲を巻き込んで業績に影響を及ぼすことが可能となり、柔軟性が高められやすいということが論じられてきた (Dent 1987 ; Simons 2005)。この点は、現場における予算管理についても同様に論じられてきている。エンパワメントによる現場の創意工夫に関する先行研究においても、現場管理者の会計責任の内実が責任者個人の意思決定のみによって影響できる範囲よりも広く設定されることで水平的コミュニケーションが促進されるというメカニズムが論じられてきた (谷 1996)。

予算管理システムの柔軟性に関する本論文の貢献は、まず第一に、管理可能性原則を重視した予算管理システムの柔軟性メカニズムの一端を明らかにした点である。具体的には、工場長の権限と会計責任の対応関係が基本的には管理可能性原則に則っているなかで、稼働日という管理対象について、月次単位で稼働日の再配置を行うことで、需要変動に柔軟に対応しながら目標利益の達成をはかるメカニズムが存在することを明らかにしている。これは従来の研究において管理可能性原則が、職能間の関係に着目したいわば空間的な関係性の理解を中心に理解されてきたのに対して、時間的な関係性に着目する意義を提示したものである。要約すると、権限と責任の一致を前提とした予算管理システムにおける柔軟性メカニズムを、時間的な関係性という観点から解明する道筋を示したことである。

本論文の第二の貢献点として、予算管理システムの柔軟性が、垂直的なコミュニケーションを通じた情報収集によって中央集権的に高められるメカニズムを示した点が挙げられる。従来の研究では、水平的なコミュニケーションによる柔軟性メカニズムに焦点が合わされてきていたのに対して、本論文では、生産管理システムの特徴を前提条件として、経営環境の変化に関する垂直的コミュニケーションが、予算策定・修正能力を向上させるメカニズムを示している。生産管理システムとの関係によって予算管理システムの柔軟性が垂直的コミュニケーションの活性化によって向上するメカニズムを示したことは、評価に値する。

一方、本論文にはいくつかの問題点や今後さらに検討すべき課題も残されている。これらは、以下の3点に要約される。第一に、幅広い先行研究に関する丹念な整理検討が行われていることは評価に値するが、本論文が実施したケーススタディと直接結びついた論点について集中して先行研究を深掘りすることで、本研究の価値はいっそう高まったと考えられる。第二に、事例としてとりあげられたセーレンにおける経営管理システムの特徴を、不確実性への対応という観点から理論的に一般

化することで、本研究の理論的な貢献がさらに高まることが期待できる。第三に、事例の紹介において論点の明確さを追求するあまり、歴史的文脈などの記述が淡泊に感じられるところがある。事例の紹介においてさらに分厚い記述を行うことで論点そのものの説得力も向上する可能性がある。

しかしながらこれらの問題点と課題は、将来に向けた研究の発展方向性を示唆したものであって、本論文の学術的価値を損なうものではない。よって、本論文は博士（経済学）の学位論文として認める。

なお、平成25年5月23日、論文内容とそれに関連した試問を行った結果、合格と認めた。