

論 文

予算スラックと日本的予算管理

李 建
松 木 智 子
福 田 直 樹

要約 本稿は、予算スラックを切り口に、日本的予算管理の特徴を説明するフレームワークを提示することを目的としている。比較ケース・スタディのために行われた、日本企業4社へのインタビュー調査からの知見に基づき、日本企業における予算管理では、事前統制と期中統制の段階において、インタラクションと情報共有を高めるさまざまな仕組みが機能しており、結果的に予算スラックを低水準に保っていること、また事後統制段階においても、予算業績と報酬との弱いリンクによってストレッチな予算目標の設定を可能にし、結果的に予算スラックを低水準に抑制していることなどを明らかにした。さらに、カルチャーや制度といった要因も日本企業の予算管理実務を説明する上で看過できない重要なファクターであることを併せて示している。

キーワード：予算スラック、日本的予算管理、目標設定、予算と報酬とのリンク、インタラクション、情報の非対称性

I はじめに

欧米を中心に予算管理の有用性が問われている昨今、揺るぎなく予算管理にその存在意義を認めているかに見える日本企業の実務は注目に値する。本来、欧米からの輸入品であったはずの予算管理が、本土では機能不全を起こし、遠く離れた国では有効に機能しているという事実は、それ自体非常に興味深いことである。ところが、そもそも日本企業において予算管理はうまく機能してい

るのだろうか。本稿では、一連のインタビュー調査の結果に基づいて、日本企業における予算管理の現状と特徴を探ることを目的としている。その際、予算スラック (budgetary slack) という概念を切り口に、予算スラックの形成行動の違いから日本的予算管理の特徴を浮き彫りにしていきたいと考えている。

一般に、予算スラックとは、「予算として承認された原価が最低限必要な原価を超える額および最適な達成可能収益が予算収益を超える額とから成るもの」として定義される (小菅, 1997, p.185)。もっと分かりやすい言葉で表現すると、予算目標の達成を容易にするために予算に織り込まれる「余裕部分」ということになる¹⁾。

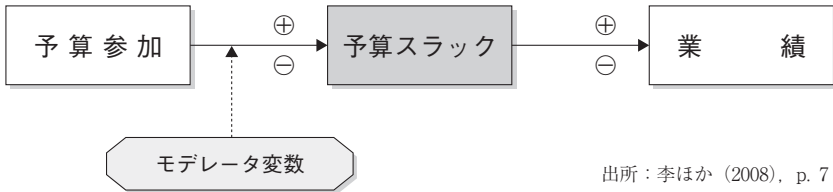
上埜 (1993) の日米比較によれば、「日本企業より米国企業の方が予算の中にスラックを広範囲に組み入れている」という結果が出ているが、果たしてそれはなぜだろうか。さらに、この違いに注目することによって、予算管理の日本の特徴が浮き彫りになり、日本的予算管理たるものの存在が確認できるのだろうか。本稿では、これらの疑問に答えを見出すことによって、日本的予算管理論を展開していくための基礎を提供したいと考えている。

II 予算スラック研究のレビュー

管理会計の文献において、予算スラックの概念は Argyris (1952) の研究に始めて登場し (Lukka, 1988, p. 281), その後, Schiff and Lewin (1968, 1970), Lowe and Shaw (1968), Onsi (1973), Otley (1978), Merchant (1985) などの研究へと受け継がれ、いまなお多くの研究者の注目を集めている。予算編成にマネジャーを参加させることにより、マネジャーの予算目標に対するコミット

1) Van der Stede (2000) は、「予算はどの程度達成しやすいか」、「予算目標を達成するために、高い生産性、慎重なコスト・マネジメント、効率向上などがどの程度求められるか」といった尺度によって予算スラックを操作化し、測定を行っている。

図表1 予算スラック研究のフレームワーク



メントとモチベーションを高めることができるが、その一方で、予算参加によって編成される予算には予算スラックが組み込まれる可能性が高まる。予算編成への参加によって予算スラックが作り出されるという、「予算参加→予算スラック」という関係が成り立つのである。

しかしながら、予算参加が予算スラックを高めるという関係のみが成り立つのかというと、予算参加によって逆に予算スラックが引き下げられるという研究結果も報告されている (例えば, Dunk, 1993)。すなわち、予算参加が予算スラックにポジティブに影響することあれば、ネガティブに影響することもあるという、一見矛盾した結果が出ており、両者の関係について必ずしもコンセンサスが得られているわけではない (Merchant, 1985; Nouri and Parker, 1996)。そこで、予算参加と予算スラックの関係は図表1のように表すことができよう (図表1の左半分)。

では、なぜ予算参加と予算スラックの関係に関する調査結果に矛盾が生じているのであろうか。この問題を巡って、その矛盾を説明するために、これまでに実に多くの研究が行われてきた。それらの研究においては、主として「予算参加→予算スラック」の関係に影響を与えるモデレータ変数 (moderating variables) を特定することに主眼が置かれていた。すなわち、両者の間にモデレータ変数が介在することで、予算スラックの度合いや方向 (プラスあるいはマイナス) が影響されると考えたのである。

そのようなモデレータ変数として、これまで、情報の非対称性 (Dunk, 1993; Fisher, Maines, Pfeffer, and Sprinkle, 2002), 組織コミットメント (Nouri, 1994; Nouri and Parker, 1996), インセンティブ・スキーム (Chow *et al.*, 1988; Chow *et al.*, 1991; Walker and Johnson, 1999), 交渉プロセス (Fisher *et al.*, 2000; Fisher, Frederickson, and Pfeffer, 2002), 予算強調 (Dunk, 1993; Merchant 1985b; Van der Stede, 2000), リスク選好 (Waller, 1988; Kim, 1992), 評判 (Stevens, 2002) など、実にさまざまな変数が取り上げられてきた。

これらの研究は必ずしも一貫した結果を導き出しているとはいえないが、例えば、組織コミットメント (organizational commitment) の高いマネジャーの場合、予算参加によって予算スラックの形成が抑制されること (Nouri, 1994; Nouri and Parker, 1996), 情報の非対称性 (information asymmetry) を減らすことで予算スラックを削減できること (Chow *et al.*, 1988; Dunk, 1993; Fisher, Frederickson, and Pfeffer, 2002) などを明らかにした一連の研究は、予算スラックの本質を解明する上で非常に興味深いものである。

ところが、欧米の文献に見られるこのような膨大な研究にも関わらず、日本国内では予算スラックを直接の研究対象として取り上げた研究がほとんど見受けられない (李ほか, 2008; 松木ほか, 2011)。そのため、日本企業における予算スラック形成行動の実態はほとんど解明されていないといっても過言ではない。そこで、本研究では、次の3つの基本的なリサーチ・クエスチョン (RQ) を設定した上で、比較ケース・スタディの結果に基づき、これらのリサーチ・クエスチョンへの答えを見出すことにしたい。

なお、RQ2とRQ3については、既述した通り、高い組織コミットメントと低い情報の非対称性が各々予算スラックを低減させるといった因果関係 (Nouri, 1994; Nouri and Parker, 1996; Chow *et al.*, 1988; Dunk, 1993; Fisher, Frederickson, and Pfeffer, 2002) を前提にしている。この因果関係を踏まえ、も

しも日本企業において予算スラックが小さいとすれば、それは組織コミットメントと情報の非対称性によるところが大きいと考え、組織コミットメントを高める要因と情報の非対称性を削減する要因を明らかにしようと考えたのである。

RQ1) 日本企業において、そもそも予算スラックは存在するのか。

RQ2) 日本企業において、組織コミットメントを高める要因は何か。

RQ3) 日本企業において、情報の非対称性を削減する要因は何か。

Ⅲ 比較ケース・スタディからの知見

1 調査概要

本調査は、仮説検証型ではなく、探索的調査として位置づけられる。調査方法としては、日本企業4社を対象とした半構造的インタビューという形がとられ、事前に送付したインタビュー・ガイドに沿って、比較ケース・スタディという観点からインタビューが行われた。インタビュー調査のサイトとして選定された4社は、業種的にはゴム製品製造業（A社）、福祉用具レンタル業（B社）、化学産業（C社）、陸運業（D社）となっているが、いずれもアクセスの容易さという理由で選ばれている。調査は、2009年2月から2011年11月までの間に計7回実施された²⁾。

ちなみに、インタビューを行った4社の従業員数を見ると、600人未満から7000人超までとその差が大きく、4社のうち3社は東京証券取引所／大阪証券取引所の一部上場企業であり、残り1社は東京マザーズの上場企業である。創業年数にも差があり、4社のうち2社は創業から100年以上が経過しており、もう1社も60年強が経過しているが、B社については創業約10年の若い企業と

2) 一連のインタビュー調査の詳細については、松木ほか（2011）を参照されたい。

いう違いがある。

2 発見事項

一連のインタビュー調査では、各社に対して予算スラックの有無を直接尋ね³⁾ているが、いずれの企業においても予算スラックの存在については概ね否定的な意見が述べられた。「予算目標がストレッチ・ターゲットとなっているため、とても予算スラックどころではない」というのが共通の回答であったことから、各社において予算スラックがまったく存在しないとはいえないまでも、かなり限られたものになっている可能性があるという印象を受けた。各社の予算編成過程を詳しく考察すると、この点がよりクリアになる。

まず、A社とD社においては、予算よりも先にストレッチな目標としての中期経営計画があり、それに対応して予算もストレッチな水準に引き上げられているという共通点があった。A社の場合、予算は中期経営計画に基づいて作成されるが、この中期経営計画は「すぐには達成できない」ようなストレッチな目標となっている。次年度の予算を編成する際に、ストレッチな目標としての中期経営計画に基づく単年度利益計画と、積み上げ型で作成される事業部の予算原案との間にはギャップが発生することが多いが、A社では、このギャップを埋めるために、数回にわたって予算会議において折衝が行われ、最後には「御前会議で、『もうやれ!』』とってトップダウンで決まるという。このことから、A社における内部目標としての予算は、積み上げ型で作成された予算から中期経営計画で決まったストレッチな目標水準へと引き上げられていることが分かる。

D社においても、予算は中期経営計画に対応してストレッチな水準に設定さ

3) インタビューでは、「予算スラック」という言葉の代わりに、「予算を達成しやすくするために、予算に若干余裕を持たせたりすることはありますか」と、婉曲な表現を用いている。

れている。D社では、まず「将来こうありたい」と考える長期ビジョンを踏まえ、それを達成する為の具体的な行動計画としての3カ年計画（中期経営計画）が作成され、そこからより詳細な予算が編成されている。同社の長期ビジョンは「ものすごく高い」目標として設定され、その数値目標は到底「達成できないような数字」とであると認識されているという。実際、2000年に作成された同社の長期ビジョンで掲げられた連結営業収益をみると、2005年時にくらべて15年後の2020年では2倍近い数値に設定されている。一方、この長期ビジョンを達成するための具体的な行動計画としての3カ年計画は各事業統括責任者によってボトムアップで作成されている。興味深いことに、3カ年計画がボトムアップで作成されることによって、当初は「達成できないような数字」であった目標が次第に「達成すべき数字」へと変化していくという。そして、この中期経営計画に基づいて策定される予算に至っては、達成が容易なレベルに引き下げられるどころか、中期経営計画で示された利益計画よりも高い水準が望ましいとされ、結果的にストレッチな予算目標が設定されるという（松木ほか、2011）。

一方、営業が事業活動の中心となっているB社では、製造業であるA社や陸運業であるD社とは異なり、予算編成プロセスの初期において各拠点長から「自己申告」で作成される当初予算がすでにストレッチなレベルにあるという点特徴的であった。当初に部門が作成するストレッチ度の高い予算原案は、その後のプロセスにおいて、本社側との交渉によって現実的な水準に引き下げられている。ボトムアップで作成された当初の予算は、ストレッチの度合いが高すぎて外部に公表できるような現実的な数値ではないため、何らかの下方修正が加えられた後に外部に公表されるという。

以上の考察から、調査対象企業における予算目標は概ねストレッチ度の高い水準に設定されていることがうかがえる。「ストレッチな目標」とは、裏を返

せば「スラックの無い予算」を意味している。とりわけB社においては、ボトムアップで設定される予算目標が高すぎて、本社側から引き下げを要請されるといった、一般的な予算交渉のイメージとは逆の実務も観察された。概して、4社における予算目標はストレッチな目標となっており、予算スラックの入り込む余地は非常に限られているといえよう。では、これらの企業においてなぜ予算スラック形成へのインセンティブが弱いのであろうか。ここでは、RQ2とRQ3への答えを導き出すべく、「予算参加→予算スラック」をモデレートする代表的な変数とされている、組織コミットメント (Nouri, 1994; Nouri and Parker, 1996) と情報の非対称性 (Chow *et al.*, 1988; Dunk, 1993; Fisher, Frederickson, and Pfeffer, 2002) に注目することで、この問題にアプローチしていきたい。

Hofstede (1980) によれば、日本は「集団主義」の度合いが高いカルチャーに分類されている。そのため、上司と部下の関係は契約関係というドライな関係ではなく、どちらかといえば両者は協調関係にあり、そのような環境の下では、結果的に組織構成員の組織コミットメントは高い水準に保たれがちである (李, 2006; 李・曹, 2010)。また、日本企業に見られる長期雇用の制度もまた組織への忠誠心を高め、組織目標と個人目標の接近・融合 (goal congruence) を促し、「組織のためになることが自分のためにもなる」という意識を醸成している。しかも、長期雇用の環境では、短期的なプラスの業績が長期的に見ればマイナスになるということも考えられるため、自ずと長期志向が助長されるであろう。要するに、集団主義のカルチャーと長期雇用の制度が組織コミットメントを高め、組織目標と個人目標の接近・融合をもたらすことによって、予算スラックを軽減させているといえるのである。今回の一連のインタビュー調査においても、組織構成員の組織コミットメントの高さは十分に伝わってきており、組織コミットメントが予算スラックの軽減に結びつくという研究結果 (Nouri, 1994; Nouri and Parker, 1996) が裏付けられる形となった。

一方、情報の非対称性についても興味深い回答が得られた。情報の非対称性が予算スラックを高めるという関係（Chow *et al.*, 1988; Dunk, 1993; Fisher, Frederickson, and Pfeffer, 2002）が報告されているだけに、日本企業に見られる、情報の非対称性を軽減させるための下記のような公式的、非公式的なインターラクシオン（interaction）は注目に値する。

- 予算編成のために研修所で1泊2日の合宿が行われている。（A社）
- 4日間のマネジメント・ミーティングによって予算を決定するので、納得性は高い。（B社）
- 社長が一番社員のことを知っており、本社にいる時間よりも拠点を回っている時間の方が長い。社長が社員を飲み会に誘うことも多い。（B社）
- 社長と事業部長との対話が予算達成への原動力となっている。今の社長は「つまこみ」が厳しく、そのためスラックなどを織り込むことは困難になった。（C社）
- 会議はしょっちゅうやっている。（B社, C社, D社）
- 頻繁な会議で、トップに計画の進捗状況を報告するという説明責任がある。（D社）

上記から、多様なインターラクシオンを通じて垂直的にも水平的にも情報共有が図られ、情報の非対称性が軽減されている様子がうかがえる。とりわけ、トップと現場との距離が近いという印象が強かったが、これはトップダウン型のリモート・コントロールの傾向が強い米国型（Johnson, 1992）とは対照的である。

以上、予算スラックを切り口に、調査結果の分析ならびに若干の考察を図ったが、それらは概ね次の3点にまとめることができよう。次節では、これらを予算管理プロセスの中に位置づけ、日本的予算管理の特徴を説明するためのフ

レームワーク作りを試みる。

1) 日本企業では、予算目標はストレッチ・ターゲットとなっており、予算スラックが組み込まれる余地は小さい。

2) 日本企業では、集団主義のカルチャーと長期雇用の制度により、高い組織コミットメントが助長され、それが予算スラックを軽減させている。

3) 日本企業では、多様なインターアクションにより情報の非対称性が軽減され、それが予算スラックの軽減につながっている。

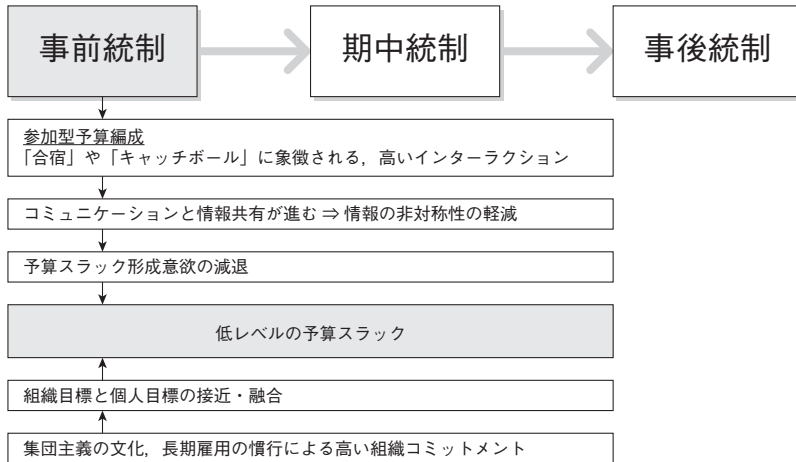
IV 予算スラックと日本の予算管理

予算統制 (budgetary control) を、時間の流れに沿って、事前統制、期中統制、事後統制の3つに大別する見方がある (上埜, 1993, p.23)。本節では、この区分に基づきながら、これまでの分析結果をベースに、日本の予算管理の特徴をまとめていきたい。

1 事前統制

調査対象となった4社へのインタビューから、いずれの企業においても、予算編成にマネジャーが積極的に参加する、いわゆる参加型予算が実践されていることが確認された。櫻井 (2009) によれば、日本企業の場合、「予算編成担当者は部門管理者と何度も知恵を出し合うことによって、時には新たな戦略を創発する」こともあり、このプロセスのことを日本の企業では「キャッチボール」と呼んでいるという。さらに、「トップダウンで予算が編成されることの多いアメリカでは、予算調整には日本企業ほどの時間が費やされてはいない」とし、この「キャッチボール」にこそ日本企業の長所がもっともよく表現されているのではないかと主張している (櫻井, 2009, pp.218-219)。

図表2 事前統制と予算スラック



また、小林（1990）においても、予算管理システムに関する実態調査結果に基づいた日米比較から、予算編成に際し、日本企業では事業部長による目標表明が多い一方において、本部による干渉が強いという結果を踏まえ、日本企業では上下間のインターアクションが多く、垂直的な情報の流れによって意思決定環境の複雑性や不確実性に対処することが重視されているのではないかという解釈が行われている（小林，1990，p.182）。

今回の調査からも、「キャッチボール」の実務に加え、「予算編成のために研修所で1泊2日の合宿が行われている（A社）」という回答や、「4日間のマネジメント・ミーティングによって予算を決定するので、納得性は高い（B社）」といった回答が得られた。いずれも高いインターアクションをもたらすものであるため、それらによってコミュニケーションと情報共有が促進され、情報の非対称性が軽減されれば、予算スラックは低いレベルに抑えられるであろう（図表2）。

一方、事前統制のみならず、後述する期中統制や事後統制にも当てはまることであるが、今回の調査から、日本企業の特徴とみなされる集団主義の文化と長期雇用の制度による高い組織コミットメントは、組織目標と個人目標の接近・融合をもたらし、予算スラックを低いレベルに抑えるのに貢献しているという印象をわれわれは受けている（図表2のボトムアップの矢印）。厳密な研究方法論によって裏付けされているわけではないが、日本企業における予算スラック形成行動を説明する際に、カルチャーや制度といった要因は看過することのできない重要なファクターといわざるを得ない。

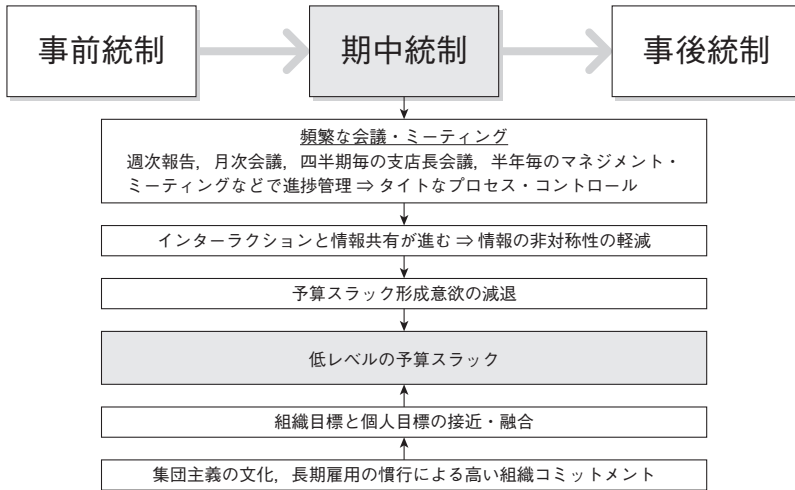
2 期中統制

調査対象となった4社において、高いインターアクションは、予算編成（事前統制）段階のみならず、予算執行中にも見受けられた。週次報告、月次会議、四半期ごとの支店長会議、半年ごとのマネジメント・ミーティングなど、公式・非公式の会議やミーティングが頻繁に行われ、絶えず予算の進捗管理が行われている様子がうかがえた。とりわけ、「社長が社員を飲み会に誘うことも多い」とか、「トップが現場に足を運ぶこともよくある」といった回答から、公式的な会議のみならず非公式的なコミュニケーションも重要なコントロール機構として機能している可能性が示唆された。

欧米の企業では、結果に対して厳しい評価を下す、いわゆる「リザルト・コントロール（results control）」が主流となっており、その評価を報酬にまで結びつけるのが一般的であるが、日本企業の場合は事情がやや異なっており、結果に至る過程を厳しくコントロールする、いわゆる「プロセス・コントロール

4) 小林（1990）は、日米両国における実態調査の結果を踏まえ、アメリカ企業の場合、事業部の自律性が高く、本部が事業部の意思決定に直接的に介入する傾向は少なく、事業部長の意思決定は、事業部業績と事業部長の報酬との強い結び付きを通じて結果によってコントロールされる傾向が高いと述べている（小林，1990，p.182）。

図表 3 期中統制と予算スラック



(process control)」により重きが置かれているようである。もともと、頻繁な会議・ミーティングにより、高いインターアクションと情報共有が進めば、情報の非対称性が自ずと軽減されることになり、その結果、予算スラックを低レベルに抑えることが可能となるであろう（図表 3）。

なお、期中統制の段階においても、集団主義の文化や長期雇用の制度などの要因によって組織コミットメントが高まり、それが予算スラックの引き下げへのインセンティブとして機能しているという側面については何ら変わりはない。

3 事後統制

予算執行後の段階で重要な課題は、予算目標の達成度合いを報酬に結びつけるか否かである。これまで日本企業を対象に行われたいくつかのアンケート調査の結果からは、日本企業では予算業績と報酬とのリンクが弱い傾向にあることが指摘されている（柴田・熊田, 1988a,b; 溝口ほか, 1988; 上埜, 1993; 吉田ほか,

2009)。これらの先行研究を踏まえて、李ほか（2008）ならびに李・松木・福田（2010）では、予算の達成度と金銭的報酬とのリンクが弱い傾向にある日本企業において、予算目標は比較的難易度の高い水準に設定されるのではないかという仮説を提示している。というのは、予算業績が金銭的報酬と直接結びついていない場合、予算スラック形成のインセンティブが低下し、その結果、ストレッチな予算目標が設定できると考えられるからである。

前述のとおり、欧米の企業では、マネジャーは予算目標を達成できたか否かで評価され、その業績評価の結果が直接的に報酬に反映される仕組みが一般的である。これに対し、日本企業においては、期中のプロセス・コントロールが厳しく行われている分、リザルト・コントロールの度合いは相対的に低いという特徴がある。

今回の調査では、業績評価や報酬決定と関連し、概して予算業績が金銭的報酬に反映されるのは比較的高い階層のマネジャーに限定されていること、しかも報酬全体に占める予算業績の影響度は低いことなどが確認された。また、B社のように、予算業績がまったく報酬に反映されない実務も観察されたが、このような事例はわれわれが予算管理に対して抱いていたこれまでのイメージを覆すものであった。いくつかの興味深い回答を示すと以下のとおりである。

- 業績評価には、前年度からの伸び率（7割）と予算達成度（3割）を併用している（A社）。
- 予算業績ではなく、前年度からの伸び率がボーナスに反映されている（B社）。
- 予算達成度を見るが、その後の報酬決定は主観的に評価している（D社）。

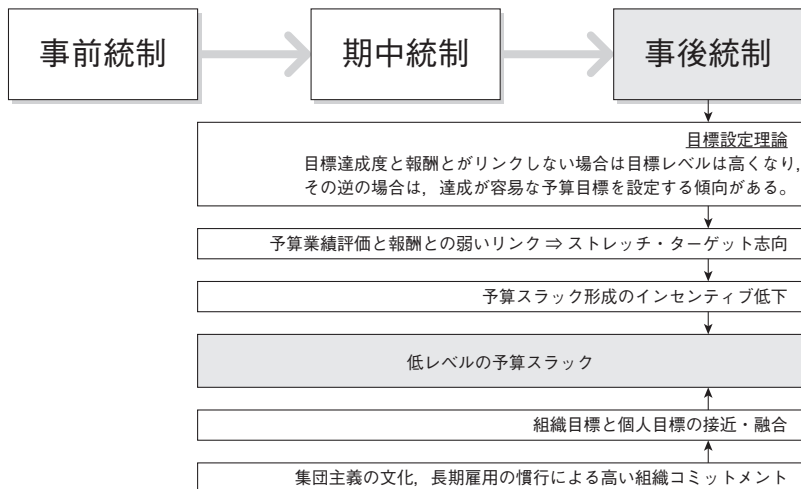
予算業績と報酬とのリンクが弱いという上記の調査結果は、予算目標のレベルならびに予算スラックとも深く関わっている。Stedry（1967）は、予算業績

を金銭的報酬に結びつけるか否かによって、設定される予算水準に違いが生じること、また、高い業績へと動機づけるために難易度の高い予算を設定すると不利差異が生じるが、高い業績をあげたマネジャーほど不利差異が大きくなるので、これを責めるべきではないことなどを主張している。そのため、予算達成度を金銭的報酬に反映させることは、Stedry（1967）の警告に反して不利差異を責めることにつながる。また、予算の達成度が個人の報酬に直接的に結びつけられている場合には、予算を達成しやすくするために目標値をできるだけ低くしようとする動機が働くことも容易に推測できる。

一方、Merchant and Manzoni（1989）は、実際の企業において予算水準は必ずしもストレッチ・ターゲットとはなっておらず、比較的達成可能性の高い水準の予算が設定されていることを明らかにしているが、その理由の一つとして、金銭的報酬によってマネジャーを引き留めることの重要性が挙げられた。このことから、予算達成度の報酬への反映が、結果として目標水準を引き下げるように作用している可能性が示唆される。同様に、Hofstede（1967）のケース・スタディの中でも、出来高制の下では標準が緩くなる傾向があり、業績が給与とリンクしていない場合には高い目標になる傾向があることが指摘されている。

既述したように、今回の調査からは、いずれの企業においても予算目標はストレッチな目標となっていることが確認されたが、目標設定理論の観点からは、予算業績と報酬との弱いリンクがストレッチ・ターゲットの設定を可能にしていると解釈できるのである。極端な例ではあるが、ボーナスを決定するための業績評価を、対予算ではなく対前年比で行っている先ほどのB社のケースが一つの好例となっている。B社では、各拠点長から「自己申告」によってボトムアップで作成される予算は、ストレッチの度合いが高すぎて、本社側との交渉によって現実的な水準に引き下げられているといわれているが、マネジャーが

図表4 事後統制と予算スラック



そのような高い予算目標を設定できるのは、予算業績が報酬とリンクしていないからであろう。もしも両者の間に何らかのリンクが存在する場合には、自ずとストレッチ度合いは低下していくはずである。

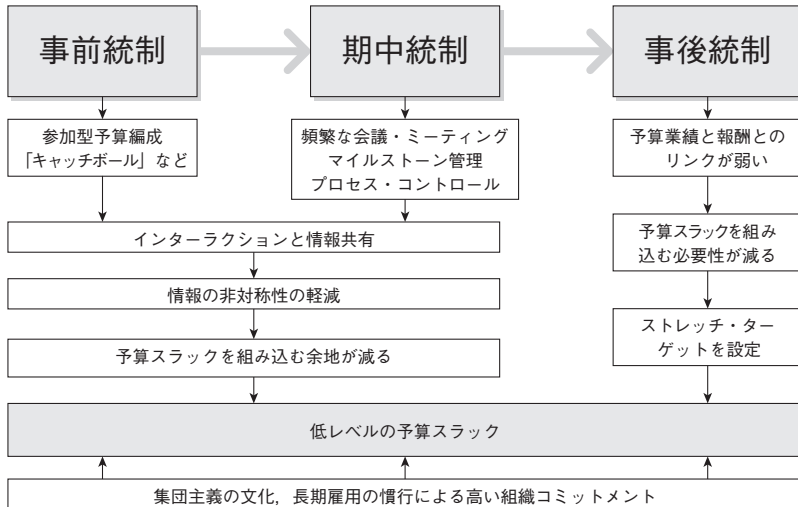
以上の考察から、予算業績と報酬との弱いリンクがストレッチ・ターゲットを助長し、結果的に予算スラックを低水準に抑制するという因果関係が導かれる（図表4）。

なお、事後統制の局面においても、カルチャー（集団主義）や制度（長期雇用）の影響と、それによって高められた組織コミットメントが予算スラックを抑えているという側面を看過することはできない。

4 予算管理プロセスと日本的予算管理

これまで、予算統制を事前統制、期中統制、事後統制に区分した上で、各ステージにおける予算スラック軽減行動の仕組みを考察してきた。ここでは、3

図表5 日本の予算管理のフレームワーク



つのステージを一堂にまとめることで、日本的予算管理の特徴を説明する全体フレームワークとしたい。

図表5に見るように、日本企業の予算管理においては、事前統制の段階で高いインターアクションを伴う仕組み（例えば、キャッチボール、合宿など）によって、また期中統制の段階では頻繁な会議やミーティングによるマイルストーン管理によって情報共有とインターアクションを図り、情報の非対称性を軽減させている。その結果、予算スラックが組み込まれる余地が狭まり、予算スラックは低水準に保たれるのである。さらに、事後統制の段階では、業績評価と関連し、予算業績と報酬とのリンクを弱める仕組みを採用することで、マネジャーにストレッチ・ターゲットを設定させるインセンティブを与え、結果的に予算スラックの軽減を可能にしている。

もっとも、Hofstede (1980) や上埜 (1993) の研究からも示唆されるように、一国の予算管理実践を理解するには、カルチャー要因のみならず、当該国の慣

行や制度をも考慮に入れる必要がある。そこで、本研究では、Hofstede によって定義された集団主義のカルチャーを日本企業の特徴と捉えるとともに、終身雇用で代表される長期雇用の制度をフレームワークの中を含め、集団主義のカルチャーと長期雇用の制度が高い組織コミットメントを助長すること、それによって予算スラック形成行動が自ずと抑制されることなどを主張している。

要するに、そもそもカルチャー的にも長期雇用の制度からも予算スラックを最小化する基盤が整っているところに、事前統制のみならず、予算管理プロセス全般にわたってさらに予算スラックを引き下げる仕組みが働いているという側面が日本的予算管理の大きな特徴といえよう。

V む す び

近年まで予算スラックは組織業績に対してネガティブな影響を及ぼすものとみなされてきたきらいがある（例えば、Schiff and Lewin (1968) など）。しかし、予算スラックが必ずしも組織業績に対してネガティブな影響を及ぼすとも限らない (Onsi, 1973; Merchant and Manzoni, 1989; Lukka, 1988; Todd and Ramanathan, 1994; Van der Stede, 2000; Davila and Wouters, 2005)。たとえば、Davila and Wouters (2005) は、予算スラックを許容することで、マネジャーに予算目標以外の複数の目標（とくに非財務的目標）の達成を促すポジティブな効果があることを検証している。同様に、Merchant and Manzoni (1989) は、予算スラックを許容することで、業務の柔軟性や創造性が高まり、マネジャーのモチベーション向上も期待できるとしている（図表1の右半分）。

このように、これまで予算管理の逆機能的機能の一つとして取りざたされてきたきらいのある予算スラックは、実はより積極的なポジティブ機能を果たしている可能性がある。そうだとすれば、悪玉（逆機能的な予算スラック）と善玉（順機能的な予算スラック）をどのように見分けるのか、そして、前者をど

のように削減し、後者をどのように政策的に作り込んでいくのかというのが組織の存続と成長のためには必要不可欠であろう。

予算スラックについてはまだまだ未知の部分が多く、カルチャーや制度とも深い関わりを持つトピックであるため、予算スラックに関する研究を進める際には、カルチャーや制度的なコンテキストをも織り込みながら、未知の部分に光を当てる必要がある。BB (beyond budgeting) による現行の予算管理に対する批判においては、暗黙的に欧米的なカルチャーや制度が背後にあると考えられ、そのような批判が必ずしもアジア文化圏の国においても当てはまるとは一概にいえない。もっとも、ナショナル・カルチャーやコーポレート・カルチャーを研究のフレームワークに組み込んだ管理会計研究から導かれる結論は、ややもすると一般論に留まる可能性が高いといえるが、だからといって、管理会計研究において、カルチャーの影響度をまったく考慮せず性急に結論を導き出すのもまたリスクといわざるを得ない。本稿からも示唆されるように、組織の現象を説明する際には、カルチャーや制度は重要な説明要因になりうるからである。関連研究において、意味のある結論を導き出すために、どの程度までカルチャーや制度といった要因に依拠すべきかという方針を決定することは今後の研究の成功のために重要な意味を持つであろう。

なお、本研究の貢献は、予算スラックを切り口に、日本的予算管理を説明するフレームワークを導いたことである。先行研究において、日本企業では業績評価や報酬といった事後統制的な予算コントロールがあまり活用されていないということが明らかになっていたが、本研究ではそれをさらに発展させて、むしろ事前統制的・期中統制的な予算コントロールが日本企業においてうまく機能していることを明らかにした。一方、探索的なケース・スタディであるという特徴から、調査対象企業の選択においては、アクセスの容易性が優先されており、必ずしも理論的サンプリングとはなっていない点、4社のケースから得

られた知見をもとに、日本企業全体への一般化を図った点などは、本研究の限界といわざるを得ない。今後、研究方法論の精緻化とさらなる研究の蓄積が進めば、これらの限界はいずれ克服できるものと期待している。

参考文献

- 浅田孝幸 (1989a) 「予算管理システムの日米企業比較について (1)」『企業会計』41 (4) : 603-610.
- 浅田孝幸 (1989b) 「予算管理システムの日米企業比較について 2 (完)」『企業会計』41 (5) : 761-769.
- 浅田孝幸 (1997) 「日本企業の予算管理システムの進展と国際化の影響 : 1995年調査を中心にして」『会計』151 (2) : 266-280.
- 安達和夫 (1992) 「わが国企業における期間予算制度管見」『産業経理』52 (3) : 131-142.
- 上埜進 (1993) 『日米企業の予算管理 : 比較文化論的アプローチ』森山書店.
- 小菅正伸 (1997) 『行動的予算管理論 (増補第2版)』中央経済社.
- 小林哲夫 (1990) 「事業部制組織における予算編成プロセス」『企業会計』42 (2) : 180-186.
- 櫻井通晴 (2009) 『管理会計 [第四版]』同文館出版.
- 柴田典男・熊田靖久 (1988a) 「わが国企業の予算管理制度 : 実態調査と今後の課題」『企業会計』40 (4) : 545-553.
- 柴田典男・熊田靖久 (1988b) 「わが国企業の予算管理制度 : 実態調査と今後の課題 (その2)」『企業会計』40 (6) : 832-839.
- 長屋信義・建部宏明・吉村聡・山浦裕幸・小田康治 (2004) 「予算実績差異分析の実際と予算制度の問題点」『産業経理』63 (4) : 128-116.
- パーカー, R.ほか (1992) 『行動科学の基礎理論 : 人間的要因と会計』(上埜進ほか訳, 同文館出版, 原書1989年).
- 朴景淑・浅田孝幸 (2003) 「企業規模と予算管理システムとの関連性に関する研究 : 2001年の日本企業におけるアンケート調査結果に基づいて」『管理会計学』12 (1) : 15-29.
- 松木智子・福田直樹・李建 (2011) 『日本企業における予算のコントロール機能 : 4社のヒアリングからの比較ケース・スタディ』帝塚山大学ディスカッション・ペーパー, J-008.
- 溝口一雄・小林哲夫・谷武幸・浅田孝幸 (1988) 「業績管理と予算管理システムに関

- する実態調査』『企業会計』40 (6): 823-831.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2009) 「日本企業における管理会計〈3〉: 製造業の実態調査」『企業会計』61 (11): 1730-1742.
- 李建 (2006) 「予算動機と日本の予算管理」『京都学園大学経営学部論集』16 (2): 59-78.
- 李建・曹美庚 (2010) 「ナショナル・カルチャーと予算管理」『京都学園大学経営学部論集』19 (2): 55-73.
- 李建・松木智子・福田直樹 (2008) 「予算管理研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』198 (1): 1-28.
- 李建・松木智子・福田直樹 (2010) 「予算管理」(加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著『管理会計研究のフロンティア』第5章, 109-152頁に収録).
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People*. New York: Controllershship Foundation (内田昌利訳 (1979, 1980) 「アージリス, C. (1952) 『人間にたいする予算の影響』.(上・中・下)」『経済論集』(北海学園大学経済学部紀要) 第26巻第4号, 第27巻第2・3号).
- Chow, C., J. Cooper, and K. Haddad. 1991. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: A multiperiod experiment. *Accounting, Organizations and Society* 16 (1): 47-60.
- Chow, C., J. Cooper, and W. Waller. 1988. Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review* 63 (1): 111-122.
- Chow, C., Y. Kato, and K. Merchant. 1996. The Use of organizational controls and their effects on data manipulation and management myopia: A Japan vs. U.S. comparison. *Accounting, Organizations and Society* 21: 2-3.
- Davila, T., and M. Wouters. 2005. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 30 (7/8): 587-608.
- Dunk, A.S. 1993. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review* 68 (2): 400-410.
- Fisher, J., J. Frederickson, and S. Pfeffer. 2000. Budgeting: An experimental investigation of the effects of negotiation. *The Accounting Review* 75 (1): 93-114.
- Fisher, J., J. Frederickson, and S. Pfeffer. 2002. The effect of information asymmetry

- on negotiated budgets: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 27 (1/2): 27-43.
- Fisher, J., L. Maines, S. Pfeffer, and G. Sprinkle. 2002. Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. *The Accounting Review* 77 (4): 847-865.
- Hofstede, G. 1967. *The Game of Budget Control*, Assen: Van Gor cum (藤田忠監訳『予算統制の行動科学』ダイヤモンド社, 1976年).
- Hofstede, G. 1980. *Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values*, Beverly Hills : Sage Publishing.
- Johnson, H. T. 1992. *Relevance Regained: from Top-down Control to Bottom-up Empowerment*, The Free Press.
- Kim, D.C. 1992. Risk preferences in participative budgeting. *The Accounting Review* 67 (2): 303-318.
- Lowe, E. A., and R. W. Shaw. 1968. An analysis of managerial biasing : Evidence from a company's budgeting process. *The Journal of Management Studies* (October): 304-315.
- Lukka, K. 1988. Budgetary biasing in organizations : Theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society* 13 (3): 281-301.
- Merchant, K. 1985. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 10 (2): 201-210.
- Merchant, K. and J. Manzoni. 1989. The achievability of budget targets in profit centers: A field study. *The Accounting Review* 64 (3): 539-558.
- Merchant, K. and W. Van der Stede. 2007. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives (2nd Edition)*, Prentice Hall.
- Nouri, H. 1994. Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note. *Accounting, Organizations and Society* 19 (3): 289-295.
- Nouri, H., and R. Parker. 1996. The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting* 8: 74-90.
- Onsi, M. 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* 48 (3): 535-548.

- Otley, D. 1978. Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research* 16 (1): 122-149.
- Schiff, M., and A. Y. Lewin. 1968. Where traditional budgeting fails. *Financial Executive* (May): 50-62.
- Schiff, M., and A. Y. Lewin. 1970. The impact of people on budgets. *The Accounting Review* (April): 259-268.
- Stedry, A. 1967. *Budget Control and Cost Behavior*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Stevens, D. 2002. The effects of reputation and ethics on budgetary slack. *Journal of Management Accounting Research* 14: 153-171.
- Todd, R., and K. Ramanathan. 1994. Perceived social needs, outcomes measurement, and budgetary responsiveness in a not-for-profit setting: Some empirical evidence. *The Accounting Review* 69 (1): 122-137.
- Van der Stede, W. 2000. The relationship between two consequences of budgetary controls: Budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society* 25 (6): 609-622.
- Walker, K., and E. Johnson. 1999. The effects of a budget-based incentive compensation scheme on the budgeting behavior of managers and subordinates. *Journal of Management Accounting Research* 11: 1-28.
- Waller, W. 1988. Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences. *Accounting, Organizations and Society* 13 (1): 87-98.