



## 予算スラックに関する一考察

志 村 正

志 村 正  
文教大学情報学部教授  
宮城県出身  
慶應義塾大学大学院商学研究科博士課程単位取得  
退学

### キーワード

予算スラック, 予算参加, コミュニケーション,  
組織コミットメント, 情報共有

## I はじめに

予算参加 (budgetary participation) ないしは参加的予算 (participative budgeting) についてはこれまでさまざまな視点から研究がなされてきた。予算参加とは管理者が自らの予算目標を設定することに関与したりそれに影響を与えるプロセスと定義される。予算参加は業績にポジティブな影響を与えるか、それともネガティブな影響を与えるかについては矛盾する研究結果が提出されており、確定していない。

一方、予算参加は推奨されるものの、予算スラックの形成 (budgetary slack creation) がもたらされる。ホーングレン [Horngrén, 1982 p. 348] は今から35年も前に、予算スラックを予算コントロールの未解決問題の一つとして指摘したが、その事情は今でも変わっていない。その後この問題に対して数々の調査研究が行われてきたが、予算スラックを減らすのにどのよう

な要因 (変数) が寄与するのかについては統一した結論は出ていない。

こうした状況において、予算からの決別を訴える Beyond Budgeting が提唱された。予算をコントロールに利用しないとする Beyond Budgeting アプローチの支持者も、予算スラックを含む予算ゲーミング問題を、予算を批判する理由の一つとして挙げている。

本稿は、こうした事情に鑑み、この予算スラックに焦点を当て、予算スラックの形成をめぐる問題点を整理し、予算スラックの形成を最小化ないしは解消するコミュニケーションと組織コミットメントの役割について考察する。

## II 予算スラックに関する諸問題

### 1. 予算参加と予算スラック

冒頭で、予算参加とは予算目標の設定に影響を与えたり、それに関与したりする度合のことであると述べた。このことは、通常、部下の管理者に関して当てはまる。予算参加の効用については様々な観点から主張されてきている。その中には、予算の正確性を高める、情報共有によりバイアスのある予算を少なくする、部下の予算達成へのモチベーション<sup>(1)</sup>とコミットメントを高める、業績を向上させる、予算と予算編成に対する部下の態度と満足度を高めるといった点が挙げられる [Shields & Shields, 1998]。

予算参加には、克服しなければならない問題もある。情報の非対称性を前提とする予算スラックの問題もその一つである。上記のような予

算参加の意義は認められるものの、時として予算スラックが形成されることがある。予算スラックは予算の逆機能的行動 (dysfunctional behavior) の一種である<sup>(2)</sup>。

予算スラックとは何か。ある研究者は予算スラックを「ある領域での予算額が必要とされる金額を超えたもの」[Merchant, 1985]と定義している。また別の研究者は「その数値が予測(予算編成行為者の正直な予算見積)に関連して意図的に達成しやすくされたもの」[Lukka, 1988, p. 282]と定義する。あるいは、「予算化された業績と期待された業績との差」と定義している文献もある[Blocher et al., 1998, p.733]。予算スラックとは、上司の管理者が期待する職務要求を満たすのに必要な資源以上の資源を獲得することとも定義できるであろう。予算スラックはときに予算の水増し(padding the budgets)とよばれることもある。収益を意図的に過小に見積もったり、コスト(費用)を過大に見積もることである。

予算参加の状況下において、部下の管理者は予算プロセスに影響を与えて、スラック予算(容易に達成できる目標値)を獲得しようと試みる。この行為は組織目標ではなく個人目標を優先したことを示唆している。予算スラックが生じるのは上司の管理者と部下の管理者の間に情報の非対称性が認められる場合である。もともと、予算参加は上司が部下しか知らない業務に関する重要な情報(私的情報)を入手して情報の非対称性を縮小させる手段として用いられるものである。参加的予算は、トップダウン予算よりも時間をかけて設定されることになるが、それは、部下の業務活動を監視するモニタリング・コストよりも参加を通じて部下の私的情報を入手するほうがコストが低いと考えていることの表れでもある。

予算スラックは企業の資源の浪費、悪く言えば、企業資源の意図的搾取である。別の表現を使えば、組織全体にわたる資源のミス・アロケ

ーションである[Atkinson et al., 1995, p. 590]。その結果として、予算スラックは他の部署や予算の編成にもマイナスの影響を及ぼす。一例で示そう。図1を見ていただきたい。例えば、販売部門の売上高予算の編成において、過小見積もりが生じているとする。通常は、予算は売上高予算から編成されるから、その後の製造予算や製造費用予算、在庫予算はこの売上高予算を基礎に編成されることになる。売上高予算の編成時に①のように、予算スラックが形成されたとする。「承認された予算」が決定予算である。実際には、達成可能な最大値つまり管理者の真のアスピレーション・レベルはもっと高いため、予算スラックが生じている。

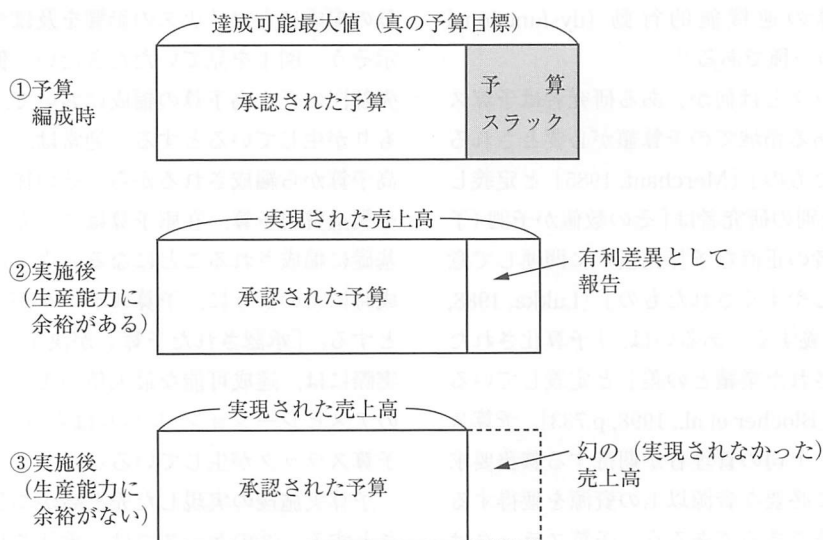
予算実施後の実現した売上高が②と③の大きさとする。②のケースでは、承認された予算額を超えて売上高が実現した場合である。しかし、これは超過した売上高を生産する能力があるか、当初予定した在庫に食い込んで販売できたときである。この場合には、超過した売上高は有利差異として報告されることになる。ただし、予定在庫を使用するため将来的には販売機会を逸する可能性はある。③のケースでは、予算を超えた販売が見込めるものの、超過する売上高を吸収する生産能力がない、在庫も準備していないときの状況である。この場合には、表面上は予算を達成したということになるが、未実現の売上高、実質的には逸失売上高が発生していることになる。

しかし、予算スラックには良い面もあることも指摘されている。例えば、予算プレッシャーや予算ストレス<sup>(3)</sup>を軽減する、将来の不測事態に対する備え(バッファまたはクッション)として機能する、(外部環境の)変化に対する組織の柔軟性を高める[Bourgeois, 1981, pp. 30-31]、イノベーションのために利用可能な資源を確保するなどがある<sup>(4)</sup>。

では、どうして予算スラックが形成されるのであろうか。この点を調査研究したものはそれ

図1 予算スラックのイメージ図

例：売上高予算の設定



ほど多くはない。たとえば、オンシ [Onsi, 1973] は予算強調 (budget emphasis)<sup>(5)</sup>と予算プレッシャーがスラック形成にポジティブに関連していることを明らかにしている。予算参加が監督スタイルとは独立してスラックを引き下げることも分かっている。例えば、ダンクは予算強調が高いときには、予算スラックは低いことを明らかにした [Dunk, 1993]。

予算スラックの形成に成功した部下は、十分な資源を獲得したと感じ予算達成への確信を強めることになる。しかし、予算スラックの形成ができなかった部下は、予算達成のための十分な資源を確保したとは知覚できず、達成できるかどうか不安を抱きつつ業務を遂行することになる。後者の場合、部下の管理者は予算プレッシャーを感じストレスを高めることになる。このストレスを適度と見るか過度と見るかはストレス耐性、ストレス・コーピングの仕方をどれだけ知っているか、自己効力感、組織コミットメントなどのパーソナリティによって影響される。

これらの予算資源への知覚は「予算充実性」

という要因で表されるかもしれない。これはノウリ＝パーカーが調査研究で用いた変数である。「予算充実性」(budget adequacy)とは、予算資源が予算要求を満たすのに十分であると個人が知覚する度合のことである。予算参加が予算充実性を導き、業績にプラスの影響を与えると仮定される。もちろん、既述のように、予算参加が予算スラックの形成をもたらすこともありうる。この変数を測定する質問項目は次の通りであった [Nouri & Parker, 1998, p. 481]。

1. 自分の予算では自分に期待されたことを遂行するには不十分だ。
2. 自分に期待されたことを、自分の予算で達成可能である。
3. 自分の予算を用いて自分に期待されたことを遂行できるとかなり確信している。

以上から、「予算参加が職務業績に負の影響を与える」とする調査結果は、一部、予算参加によって予算スラックが形成できず、余分な資源 (spare resources) を確保できなかったために過度なストレスを抱え、業績にマイナスの影響を与えたという説明が可能である。

予算参加は両刃の剣といえるだろう。さまざまな利点もあるし、反対に欠点もある。どのようにしてその欠点が表出しないように抑えられるかが成功のカギを握っている。

予算スラックの形成に影響を与える要因（変数）として、これまでもさまざまなものを取り上げられてきた。例えば、シールズは、上司と部下との信頼関係、情報の非対称性の程度、業績評価と報酬システムの3つを挙げている [Shields, 2005, p. 548]。これらに加えて、前述した組織コミットメントの程度や厳格な予算コントロール・スタイルも予算スラックの形成に影響を与える。いずれの調査研究にしても、その中の数個の要因（変数）を取り上げて仮説検証されており、あらゆる要因を仮説モデルに取り込むことは事実上不可能である。

## 2. 予算スラックへの対処

この予算スラックに対してどのように対処したらよいのだろうか。多くの場合、予算スラックを完全になくすことは不可能である [Merchant & Stede, 2003, p. 184]。理論的には、上司がある領域で遂行できる完全な情報を持っていない場合、結果の測定が正確性の規準を満たせない場合、業績ターゲットを設定することに部下が参加するのを認める場合にスラックの形成が可能である [Dunk, 1993]。したがって、ターゲットがトップダウンで設定されるか、タイトで正確な標準を設定し正しい業績尺度を開発できる場合に、予算スラックを抑止できるか、少なくとも探知することは可能である [Merchant & Stede, 2003, p. 184]。

その一つとして、情報の非対称性をなくすために、上司の管理者が部下の業務と環境に精通することである。ヒルトンらは予算をネガティブな管理ツールとして用いることを避け、もし必要なら、予算を超過して使用できるような何らかの管理的裁量を認める、部下の管理者が正確な見積をするようなインセンティブを与えて

正確な見積には報いる、という解決策を提案している [Hilton et al, 2006, pp.401-402]。

冒頭で紹介したホーングレンの最近の書 [Hornngren et al., 2006] では、予算スラックを減らす解決策として次の5点を挙げている<sup>(6)</sup>。1つは、外部のベンチマークを活用することである。業績尺度について外部のベンチマークを用いれば、部下が容易に達成する予算レベルを設定できないように抑止することができる。2つ目に、上司が普段から部下が行っている業務を理解することに関与していくことである。部下に意思決定とアクションを指図するような仕方ではなく、部下にサポートを与えたり、部下が行う仮説を動機づけるような仕方で激励したり、業務に関する相互の学習を促進するような仕方で上司が関与するという意味である<sup>(7)</sup>。部下と普段から相互に交流していれば、上司の管理者は部下の業務にも精通するようになり、部下が予算スラックを形成する可能性を減らすことができる。これは、相互の信頼性にもつながる。この点は、後述するコミュニケーションと関連する。

3つ目に、トップ・マネジメントが従業員間に自社のコアとなる価値や規範といったものへのコミットメントを強化することである。これらの価値や規範は、何が受け入れられる行動で何が受け入れられない行動かを記述している。会社の綱領や理念、クレドールなどで訓練された従業員は、容易に予算スラックを形成しないような行動を促される。予算スラックを形成しないような文化を育てていくことが予算スラックの解消につながる。これは、後述する組織コミットメントと関連する。

4つ目に、予算の設定に用いられる次期の予測の正確性に基づいて管理者に報酬を与える業績評価尺度を用いることである。例えば、予算化された利益予測が高ければ高いほど、その正確性が高ければ高いほど、管理者のボーナスが高くなるような報酬システムを設計することで

ある。これは正確な見積もりに報いるとするヒルトンらの解決策と同じものである。5つ目に、ストレッチ・ターゲットを設定することである。ストレッチ・ターゲットは野心的ではあるが、達成可能なレベルの期待業績であり、そのねらいは少しの不快（緊張）を与えて余分な努力を払わせ、もっと高い業績を達成するよう従業員を動機づけることである<sup>(8)</sup>。

### 3. 予算スラックの測定

ところで、予算スラックがあるかどうかをどのようにして調査で知ることができるのであろうか。オンシは5つの会社でインタビューを受けた管理者の80%がスラックの形成に関わったことを認めているという [Onsi, 1973, p. 537]。だが、これは結果的に知り得たことである。

予算スラックがあるかどうかはどのようにして測定するのであろうか。ヴァンデアステードは、彼が行った153のビジネス・ユニットを対象とした調査研究で予算スラックを次の5項目によって測定した [Van der Stede, 2000, p.615]<sup>(9)</sup>。

- ・私は容易に達成できる予算を具申するのに成功した。
- ・予算ターゲットは自分のビジネス・ユニットに高い生産性をもたらした。(逆転項目)
- ・予算ターゲットは自分のビジネス・ユニットにコストを慎重に管理することを求める。(逆転項目)
- ・予算ターゲットは自分のビジネス・ユニットにとくに効率を高めることに関心を払うようにはしなかった。[得点は1 (明らかに誤り) から7 (明らかに正しい)]
- ・5番目の項目は、予算が(1)達成がきわめて容易、(2)合理的な努力で達成可能、(3)相当の努力で達成可能、(4)実際には達成不能、(5)達成は不可能、であるかどうかを尋ねる係留となる質問。

もし、ビジネス・ユニット長が予算をより達成しやすくなるように将来についての彼らの最

善の予測を下回る予算ターゲットを意図的に設定するとすれば、予算にはスラックが含まれることになる [Lukka, 1988]。言い換えると、もしビジネス・ユニット長が容易に達成可能な予算ターゲットを交渉できたなら、予算にはスラックがあるということである。逆に言えば、設定された予算が達成される確率が低いなら [Merchant & Manzoni, 1989]、あるいは、達成するのに真剣な努力と高い効率が求められるなら [Simons, 1988, p. 268]、予算にはほとんどスラックが含まれていないと考えられる。ヴァンデアステードは、こうした考察を通して、上記の質問事項を開発したという [Van der Stede, 2000, p. 615]。

しかし、現実問題として、果たして管理者が自分がスラックを形成しているということを正直に認めるかどうかは疑問である。スラックが本当にあったかどうかは事後的にしか把握されないのではないか。確かに、実験室実験などでは意図的に設計して予算スラックを組み込んだ予算設定者とそうしなかった設定者とを想定して調査できるかもしれない。しかし、現実世界ではコントロール・グループをつくるのは困難といえよう。

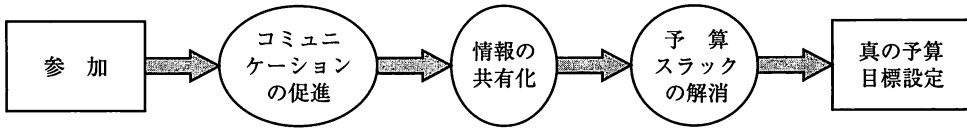
### III 組織スラックとコミュニケーション

予算参加がコミュニケーションを促進させ、予算スラックを最小化するという調査結果については前述した。この結果に対してどのような説明が可能であろうか。図2のようなプロセスが想定できるのではないかとと思われる。

図2は、予算参加がコミュニケーションを活発化させ、部下の私的情報の開示を促し、次いで、上司と部下との情報の共有化が図られ、予算スラックが最小化または解消されるというプロセスを描いている。

予算参加によるコミュニケーションの重要性は言を俟たないであろう。とはいえ、予算参加は必然的に効果的なコミュニケーションを伴う

図2 予算スラック解消のプロセス



わけではない。擬似参加 (pseudo-participation) もあり得るからである。

このコミュニケーションには、上司と部下とのコミュニケーション (縦のコミュニケーション) と同僚間のコミュニケーション (横のコミュニケーション) がある。予算の心理学的研究では、主に、縦のコミュニケーションが問題となる。予算参加による上司と部下との情報共有は縦の情報共有 (vertical information sharing) と呼ばれ、それには予算ディスカッションや情報のコミュニケーションを伴う。縦のコミュニケーションには、部下から上司への上方へのコミュニケーション (upward communication) と上司から部下へ下方へのコミュニケーション (downward communication) がある [Parker & Kyj, 2006, p. 27]。

上述したように、予算参加は予算ターゲットの設定をめぐる上司と部下との間のコミュニケーションの機会を増やす。他方、予算参加は部下の持つ私的情報を隠蔽し予算スラックを形成する機会をも提供する可能性がある。この点でコミュニケーションを図る意味が問われる。各企業は、組織的に討議する場を定期的に設けることによって、コミュニケーションの機会を増やして情報を共有している。予算編成の場もその一つである。

当然ながら、参加的予算は部下から上司への一方的な情報開示と情報共有ではない。上司から部下への情報の流れをも伴う。つまり、情報の交換が存在する。下方へのコミュニケーションは部下の役割曖昧さを縮小する効果も期待できる。予算編成中の上司とのディスカッションによって、部下は自分のゴールと仕事のやり方

に関する情報を入手し、自身の目標を達成するための道筋が明確になり、それゆえ役割曖昧さが少なくなる [Chenhall & Brownell, 1988]<sup>10)</sup>。サイモンズは、予算編成システムが上司と部下とのディスカッションを促し、情報共有をもたらすためのインタラクティブな基盤であると述べている [Simons, 1995]。パーカーらも、予算編成で上司とインタラクティブな対話をもつ部下は戦略面の不確実性<sup>11)</sup>についての重大な情報を明らかにするという [Parker & Kyj, 2006, p. 30]。しかし、下方へのコミュニケーションは本稿の議論の範囲を超えている。

予算参加によってコミュニケーションが促進され、予算スラックの幅が狭まるのであろうか。予算参加によって部下が持つ私的情報 (private information) または現場情報 (local information) を上司に開示するのであろうか。それを支持する研究もあるし支持しない研究もある。例えば、マーチャントは支持するという結果を示してきた [Merchant, 1981]。参加的予算であっても、私的情報を隠して予算スラックを形成するということは考えられないのであろうか。

コミュニケーション心理学では、上司と部下との間のコミュニケーション上の問題点として次のことが指摘されている [植村他, 2000, p. 143]。まず、上司の立場における問題点としては、上司が部下に必要な情報を与えず、組織目標や組織の課題への理解を妨げている、上司の関心度の低い情報については部下に伝えなかったり、また上司の主観で情報をゆがめて伝える、といった点が指摘される。一方、部下の立場における問題点としては、自己保身のために都合のよい情報のみを伝え、不利な情報を伝えなか

ったり、歪曲して伝えたりするため、上司に正確な情報が伝わらない、といった点である。このことは、必ずしもコミュニケーションが成功裏に行われるとは限らないことを示唆している。

繰り返しになるが、そもそも、予算スラックが発生するのは、部下が上司の知らない情報を持っていてそれを隠すことから生じる。上記の問題点にもあるように、部下は上司との予算交渉において有利な立場に立ちたい、自分に不利な情報は報告すまいと思う。つまり、上司と部下との間に情報の非対称性が認められるからである。心理学で用いられる「ジョハリの窓」<sup>1)2)3)</sup>に倣ってその状況を描くと、図3のようになろう。「ジョハリの窓」は自分自身に関する情報が自分自身と他者にどれだけ知られているかを4つの窓(領域)に分類したものである。(ここでは、自分自身に関する情報を自分(部下)が持つ情報に置き換えている。)

横軸に上司が知っている情報かどうか、縦軸に部下が知っている情報かどうかをとると、4象限の図を描くことができる。部下の持つすべての情報を包み隠さずに上司とともに共有するならば、隠蔽領域は存在しない。そうでないときに隠蔽領域が存在し、情報の非対称性が生じ、その結果として予算のスラックが起きる可能性がある。

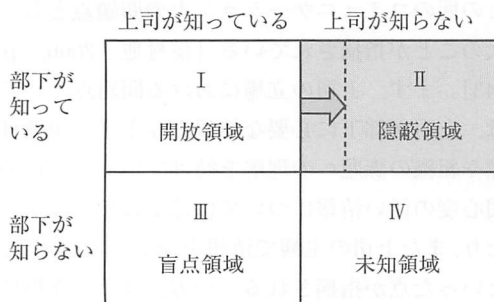
よく人間関係がうまく行かない(信頼関係の

欠如)理由として、コミュニケーションの阻害があげられる。上司と部下との関係にもこれが当てはまる。上司の方からコミュニケーションを図る(下方へのコミュニケーション)ことによって、部下の持つ情報開示を促すことができる。

図3において、象限Ⅱの隠蔽領域で「予算スラック」が発生する。予算参加の効用(役割)はこのⅡの領域の一部を開放領域にすることで(矢印で示した部分)。なぜなら、予算参加は上司が部下とのコミュニケーションを通じて部下の持っているプライベートな情報を引き出す(入手する)機会を提供するからである。この隠蔽領域には、意図的に情報を隠している場合と、隠そうとする意図はないが開示する機会を失っている場合が含まれる。これに対応して、予算スラックを意図的に行う場合と意図的に隠してはいないが、部下自身がその情報を過小評価し開示していない場合もあるかもしれない。予算スラックは表面上は現れてこない。部下だけがその存在を知っている。その大きさも知っているのは部下だけである。コミュニケーションによって予算スラックが縮小されることは期待できる。また、上司が予算スラックの存在に気づきながらも、それを許している場合も認められる [Van der Stede, 2000]。

ホフステード [Hofstede, 1968] は、上方へのコミュニケーションによってプレッシャーが軽減されると論じた。そして、上司に直属する部下のチームと上司との間のミーティングの場となっている部門会議が、予算モチベーションと満足感にポジティブな影響を与えたことを明らかにした。情報の共有化は部下が十分な予算サポートを受け取ることを確実にする [Nouri & Parker, 1998]。したがって、部下にとって上司がソーシャルサポート源となるには、普段からの頻繁で密なコミュニケーションと情報の共有化によって部下の隠蔽領域を縮小化していくことが重要である。そのことは、取りも直さず上

図3 「ジョハリの窓」の適用



I:自由に話し合える領域  
II, III:自由に話し合えない領域

司への信頼感を高めることに他ならない。

コミュニケーションには、予算編成の段階に留まらず、業務遂行後に報告される実績に対するフィードバックを十分に行うことも含まれる。フィードバックの必要性はいくら強調しても強調しすぎることはない。

#### IV 予算スラックと組織コミットメント

予算参加が果たして予算プロセスでの情報交換ないしは情報共有を促進するのであろうか。情報共有を促進するかどうかは、部下が私的情報を公表する動機づけがあるかどうかによって異なる。ここにこそ、組織コミットメントが関係してくる [Parker & Kyj, 2006, p. 27]。

組織コミットメントの強い人は、組織のため、組織の成功を願うために、組織の足を引っ張るような行為を避けようとする。したがって、自分の持っている私的情報を明かすことであろう。つまり、強いコミットメントがあれば予算スラックを形成しまいとする。予算参加によって、部下が私的情報をコミュニケーションするかどうかは、この組織コミットメントの程度に依存するといえる。

マイヤー＝アレンは、組織コミットメント (organizational commitment) を「従業員が組織とつながっている心的状態」 [Meyer & Allen, 1997] と定義し、これを情緒的コミットメント、規範的コミットメント、継続的コミットメントの3つに分類し、それぞれの測定尺度を開発している [Meyer & Allen, 1991]。組織、チーム、または監督者に対して情緒的コミットメントが強い従業員は、その対象の価値を共有し、与えられた目標を自発的に制御してとらえるため、達成すべき理想として体験しやすい。規範的コミットメントが強い従業員は、目標の受容を義務と考えやすい。仕方なしに対象組織にコミットする継続的コミットメントの持ち主は、目標を外部から制御されたものと知覚する [Latham, 2007, p. 179]。つまり、「従業員が目標

を追及する理由は、そうしたいから、そうすべきだと考えるから、義務だから、またはその三つの組み合わせである」 [Latham, 2007, p. 179]。

マイヤー＝アレンは上記のように組織コミットメントを多次元の概念と解しているが、通常の組織コミットメントについて言及するときには、一般に情緒的コミットメントの意味で用いられることが多い。

もし部下が予算スラックを形成しようとしているなら、それは組織コミットメントの希薄さを表している。逆に言い換えるなら、個人目標よりも組織目標を達成することを優先する行為は、高い組織コミットメントの表れである。

ノウリ＝パーカーは、強い組織コミットメントを、組織目標を受け入れ組織のために努力を行使する意欲と定義している。彼らが用いた「組織コミットメント」を測定する質問項目は以下の通りである [Nouri & Parker, 1998, p. 481]。

1. 組織の成功を支援するために通常期待される以上の多くの努力を喜んで振り向けたと思う。
2. 働くのにはすばらしい組織として友に自社を喧伝する。
3. 当社で働き続けるためほぼどんな仕事の割り当てでも受け入れる。
4. 自分の価値と組織の価値はきわめて類似していると感じる。
5. 当社の一員であることを他の人に誇りを持って話す。
6. 当社では最善を尽くして職務業績を達成するよう駆り立てられる。
7. 入社する時に検討した他社よりも当社で働くのを選んで良かった。
8. 実際に当社の運命を心配している。

パーカーらは、初めて組織コミットメントと情報共有と職務業績との関係を調査研究した。応用心理学、組織行動学、経営管理学では、これまで、組織コミットメントが高いモチベーションをもたらし、次いで高い業績を達成すると



仮定されてきた。しかし、そうではなく、組織コミットメントが情報共有を通して業績に有意な間接的影響を与えたと報告している [Parker & Kyj, 2006, p. 41]。

強い(情緒的)組織コミットメントはどのようにして涵養されるのか。予算参加が組織コミットメントを高めるとする研究結果もある。だが、この点に関しては稿を改めて考察したい。

## V 結びに代えて

予算参加が業績にどのような影響を与えるかに関する研究はこれまで数多く行われてきた。両者の関係について正の相関を示した研究もあるし、逆に負の相関を示した研究もあり、結果はまちまちであった。これらの矛盾した結果を説明するために、予算参加と業績との間をリンケージする仲介変数 (intervening variables) や調整変数 (moderator variables) の存在を志向する研究がその後に登場してきた。それらの変数についてもさまざまな仮説が立てられ、実験や調査によって検証されてきた。

予算ターゲットを(予算スラックなしに)自ら設定してそれを自らの目標として内在化し、予算達成へのモチベーションを高めることが予算参加の本来の機能である。予算スラックの形成は本来の機能ではなく逆機能的行動にほかならない。予算参加が必ずしも好業績に結び付くとは限らないとする調査結果は予算スラックの形成が関係しているのかもしれない。

そこで、本稿では、予算参加から生ずる逆機能的行動としての予算スラックの問題に焦点を当て、予算スラックをめぐる論点を整理し、予算スラックの解消に向けて、コミュニケーションと組織コミットメントが果たす役割を考察してきた。

他方においては、予算参加は予算スラックを最小化するという調査結果もある。これに対する説明変数として、この「コミュニケーション」と「組織コミットメント」という2つの要因(変

数)を取り上げた。そこでは、予算参加によって、特に部下から上司へという上方へのコミュニケーションが頻発し、もし組織コミットメントが強ければ、部下の持つ私的情報を上司に開示する確率が高くなり、予算スラックを含まない予算ターゲット(正確な予算)を設定できる、というプロセスが想定された。

しかし、本稿で考察したことは、あくまでも一つの説明としての可能性を示したに過ぎない。予算スラックの形成には他にもさまざまな視点からの説明も可能であろう。今後のさらなる研究に委ねたい。

- 注(1) 目標設定への参加が動機づけ効果を持つかどうかは、その目標への「挑戦」が優位か「脅威」が優位かによって決定される。
- (2) 予算スラックを含む予算の逆機能的行動については [志村, 2008] を参照されたい。
- (3) これらは、予算関連緊張 (budget-related tension) として議論され、調査されてきた。概して、長期的目標を達成するよりも予算のような短期的目標を達成するほうが達成へのプレッシャーは強い。
- (4) ヴァンデアステードは、将来が不確実で差別化戦略をとるビジネス・ユニットで予算スラックを許容する傾向があることを指摘している [Van der Stede, 2000]。
- (5) 予算強調とは、予算を業績評価において重視することであり、報酬が予算の達成に依存して決まることである。
- (6) 以下の5つの点は [Hornigren et al., 2006, p.200] を筆者なりに解釈し、要約したものである。
- (7) [志村, 2009] では、予算参加と職務業績との間の関係に影響を与える要因・変数として、ソーシャル・サポートの重要性を示唆するモデルを提示した。このソーシャル・サポートは本文のサポートよりも広い概念で、上司だけでなく、同僚や家族からのサポートを含む。
- (8) ストレッチ・ターゲットを支持する理論としてロック [Locke, 2000] の「目標設定理論」がある。その理論によると、目標は困難で高いほど努力し挑戦し続け、低い目標より野心的な目標を掲げる方がモチベーションが高まる。ケニスも、「タイトではあるが、達成可能な水準が予

- 算目標困難性の最適なレベルである」ことを示唆している [Kenis, 1979, p.718]。
- (9) これらの5項目のクロンバックの $\alpha$ 係数値は0.68であった。比較的わずかな項目であったが、この値は測定項目として受け入れられるものである。
- (10) 役割曖昧さ (role ambiguity) はストレス要因の一つであり、業績にマイナスの影響を与える。[志村, 2009]を参照されたい。
- (11) ここで、戦略面の不確実性とは「自社の現在の戦略に対して脅威を与えたり、それを弱体化させる恐れがある不確実性および不測事象」と定義される [Simons, 1995, p.94]。
- (12) 「ジョハリの窓」は、発案者のジョセフ・H・ラフト (Joseph H. Luft) とハリリー・インガム (Harry Ingham) の2人の名前を合成して命名したもので、対人関係における気づきのグラフモデルのことである。コミュニケーション心理学の基本タームになっている。
- (13) 心理学では、自己開示と自己呈示という言葉がある。自己開示は、「特定の他者に対して、自己に関する本当の情報を言語的に伝達する行為」であり、自己呈示は「他者に対して特定の印象を与えるために、自己に関する情報を調整して伝達する行為」と定義される (深田, 1999, 115, 118ページ)。

[参考文献]

Atkinson, Anthony A., Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan and S. Mark Young (1995), *Management Accounting*, Prentice-Hall, Inc.

Blocher, Edward J., Kung H.Chen, and Thomas W. Lin (1999), *Cost Management: A Strategic Emphasis*, McGraw-Hill Company.

Chenhall, R.H. and P.Brownell (1988), "The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variable," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, No.3, pp.225-233.

Dunk, Alan S., (1993), "The Effects of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack," *The Accounting Review*, April, pp.400-410.

Hilton, R.W., M.W. Maher, and F.H.Selto (2006), *Cost Management: Strategies for Business Decisions*, 3rd edition, McGraw-Hill Irwin.

Hofstede, G.H. (1967), *The Game of Budget Control*, Tavistock Publications. (藤田忠監訳『予算統制

の行動科学』ダイヤモンド社, 1976年)

Horngren, C.T., (1982), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 5th Edition, Prentice-Hall, Inc.

Horngren, C.T., S.M. Dater, and G.Foster (2006), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 20th Edition, Pearson Education Ltd.

深田博己 (1999)『コミュニケーション心理学』北大路書房。

Kenis, Izzettin (1979), "Effects of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance," *The Accounting Review*, Oct., pp. 707-721.

Latham, Gary, (2007), *Work Motivation; History, Theory, Research, and Practice*, Sage Publications, Inc. (金井壽宏監訳, 依田卓巳訳『ワーク・モチベーション』NTT出版, 2009年)

Locke, E.A. (2000), "Toward a Theory of Task Motivation and Incentives," *Organizational Behavior and Human Performance*, 3, pp.157-189.

Lukka, K. (1988), "Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, No.3, pp.281-301.

Merchant, Kenneth.A. (1988), "Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10, No.2, pp. 201-210.

Merchant, Kenneth. A.and W.A. Van der Stede (2003), *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Pearson Education Ltd.

Merchant, Kenneth.A.and J.F. Manzoni (1989), "The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: a Field Study," *The Accounting Review*, Vol. 64, No.3, July, pp. 539-558.

Meyer, J.P.and N.J.Allen (1991), "A Three Component Conceptualization of Organizational Commitment," *Human Resource Management Review*, 1, pp. 61-89.

Meyer, J.P. and N.J. Allen (1997), *Commitment in the Workplace: Theory, Research, and Application*, Sage Publications.

Nouri, H. and R.J. Parker (1998), "The Relationship Between Budget Participation and Job Performance: The Roles of Budget Adequacy and Organizational Commitment," *Accounting, Organizations and Society*, Vol.23, No.5/6, pp.

- 467-483.
- Onsi, M. (1973), "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack, "*The Accounting Review*, July, pp.535-548.
- Parker, Robert J.and Larissa Kyj (2006), "Vertical Information Sharing in The Budgeting Process," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No.1, pp. 27-45.
- Shields, Michael D., (2005), Operating Budgets and Budgeting-Benefits and Costs, in Roman L.Weil and Michael W.Maher (eds), *Handbook of Cost Management*, 2nd ed., Chap.19, pp. 539-572.
- Shields, J.F.and Michael D.Shields (1998), "Antecedents of Participative Budgetary," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 1, pp. 49-76.
- 志村正 (2008) 「予算の逆機能的行動について」『経理研究』(中央大学経理研究所), 第52号, 261~271ページ。
- 志村正 (2009) 「予算参加とストレス変数との関係性分析の考察」『経理研究』(中央大学経理研究所), 第53号, 354~366ページ。
- Simons, Robert (1988), "Analysis of the Organizational Characteristics Related to Tight Budget Goals," *Contemporary Accounting Research*, 5, pp. 267-283.
- Simons, Robert (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press. (中村元一, 黒田哲彦, 浦島文恵訳『「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)
- 植村勝彦・松本青也・藤井正志 (2000) 『コミュニケーション学入門』ナカニシヤ出版。
- Van der Stede, W.M. (2000), "The Relationship Between Two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-term Orientation," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, pp. 609-622.