

論文

予算管理における診断的コントロールの質 —多様な効果の発生原理の探求—

榎谷奎太

<論文要旨>

本研究の目的は、「予算達成に向けてコントロールを行うのは組織間で共通するにも拘らず、その効果に差が生じるのはなぜか」という問いにひとつの説明を与えることにある。本研究の特色は、予算達成に向けたコントロール（診断的コントロール）の質に着目し概念化したうえで、その影響プロセスを詳細に検討した点にある。実証的分析の結果、行動選択の支援を強調する質の高い診断的利用は、質の高い意思決定プロセスの確立を通じ優れた効果（利益目標志向的な組織統合、環境適応）をもたらすのに対し、努力や服従を強いる質の低い診断的利用は、意思決定プロセスで様々な問題行動を引き起こすことが示された。こうした結果は、診断的コントロールの行使自体ではなく、その行い方の優劣という質的側面に着目することで、効果の多様性を説明できることを示している。加えて、予算達成に向けた質の高い意思決定プロセスの確立が欠かせないことを示している。

<キーワード>

予算管理, 診断的コントロールの質, 意思決定プロセス, 媒介モデル, 郵送質問票調査

Quality of Diagnostic Control in Budgeting: Exploring the Mechanism That Causes Diversified Performance Outcomes

Keita Masuya

Abstract

The purpose of this study is to provide one explanation to the question, “Why is there a difference in the effectiveness of budgets across organizations despite they commonly use budgets for control.” This paper is unique in that it focuses on and conceptualizes the quality of control for achieving the budget, and then examines the process of its impact in detail. The results showed that high quality diagnostic use, which emphasizes support for behavioral choices, has a superior effect through the establishment of a high quality decision-making processes, whereas low quality diagnostic use, which forces effort and obedience, leads to various problematic behaviors. These results show that focusing on the qualitative aspects of the exercise of diagnostic control, rather than the exercise of diagnostic control itself, can explain the diversity of effects. In addition, it is shown that the establishment of a quality decision-making processes is essential to achieve superior effectiveness through budgetary control.

Keywords

Budgeting, Quality of Diagnostic Control, Decision-Making Processes, Mediation Model, Mail Survey

2020 年 6 月 2 日 受付
2020 年 11 月 27 日 受理
高千穂大学商学部 助教

Submitted: June 2, 2020
Accepted: November 27, 2020
Assistant professor, Faculty of Commerce, Takachiho University

1. はじめに

コントロール目的での予算制度の利用がもたらす効果に関する研究には、対照的な2つの潮流が観察される。一方の研究潮流は、コントロール目的での予算制度の利用が、上司や部下、同僚間の人間関係の悪化、報告数値のごまかし、環境変化への対応の阻害といった様々な逆機能的効果をもたらすことを古くから示してきた (Argyris, 1952; Hope and Fraser, 2003; Hopwood, 1972; Libby and Lindsay, 2019)。他方の研究潮流は、そうした利用が、マネジャーが知覚する役割曖昧性を低減し彼らの行動選択を支援することや、環境変化への対応を促進することなど、様々な順機能的効果をもたらすことを示してきた (Cools et al., 2017; Frow et al., 2010; 堀井, 2015; Marginson and Ogden, 2005)。

このような対照的な研究潮流が観察されるなか、予算制度がもたらす効果に組織間でばらつきが生じていることが示されている (Libby and Lindsay, 2010; 小倉・丹生谷, 2012; Sponem and Lambert, 2016)。そこでは、コントロールの手段としての予算制度の効用を高く知覚する組織が存在する一方で、それをほとんど知覚していない組織や、様々な弊害を被る組織も存在することが共通して示されている。しかしながら、予算制度の利用がもたらす効果に組織間で差が生じるのはなぜかという問いに対する解が明らかにされているとは言えなかった。

そうした研究背景のもと、梶谷 (2019) は、「コントロールシステムとして重点的に予算制度を利用しながら、その効果に組織間で差が生じるのはなぜか」という問いに対する解の提示に向け、次の2つの理論的・実証的分析に取り組んだ。

第1に、予算制度の利用スタイル概念の確立である。コントロール目的での予算制度の利用方法（以下、予算制度の利用スタイル）には多様性があり、先行研究はそれを、圧力装置や財務数値による管理、ゲームの精神、診断的コントロールとインターラクティブコントロールなどの多様な概念を用い説明している (Argyris, 1952; Hofstede, 1967; Hope and Fraser, 2003; Hopwood, 1972; Sponem and Lambert, 2016)。しかしながら、用いられている概念の曖昧性や多義性の問題が指摘されている点、これらの概念間の関連性の議論の欠如により知見が統合されているとは言えない点、特定の分類のみでは効果の多様性を十分に説明できない点で課題が残されていた。つまり、「どのような利用スタイルがどのような効果をもたらすのか」という問いにクリアに答えるには至っていなかった。予算制度の利用スタイルが効果を決定的に規定するならば (Libby and Lindsay, 2010; Sponem and Lambert, 2016)、利用スタイル概念を確立することは重要である。そこで梶谷 (2019) では、概念的明確性を有し、効果の多様性を説明できる利用スタイル概念を確立する目的で、文献調査とフィールド調査を行い、モニタリングの対象（計画達成度か戦略的不確実性か）とコントロールの様態（強制か行動支援か）の2軸を組み合わせることで、4つの利用スタイル概念を確立した。そのうえで、強制的様態の診断的利用、行動支援的様態の診断的利用、インターラクティブ利用の3つの利用スタイルが、研究系譜上特に重要であることを明らかにした。

第2に、予算制度の利用スタイルを独立変数、利益目標志向的な組織統合と環境適応能力の獲得を従属変数とした実証的分析である。分析の結果、モニタリングの対象とコントロールの様態の違いによって、もたらされる効果に違いが生じることが明らかになった。すなわち、利益目標志向的な組織統合の実現には、計画達成度をモニタリングの対象とし行動支援的様態で実現を図ること（行動支援的様態の診断的利用）が適している。対して、環境適応能力の獲得

には、戦略的不確実性をモニタリングの対象とし行動支援的様態でその感知・対応を図ること（インターラクティブ利用）が適している。このように、榎谷（2019）は予算制度の利用スタイルの観点から、予算管理における優れた効果の発生原理についてひとつの説明を与えた。

次に求められるのは、そうした優れた効果のみならず逆機能的な負の効果の発生原理も明らかにすることである。榎谷（2019）では、予算目標の達成を目的としてコントロールを行使しながら効果に多様性が生じる理由をコントロールの様態（強制か行動支援か）という概念を用い説明しようとしたが、実証的分析では期待した影響関係を確認できなかった。インターラクティブ利用については予測した関係を確認できているため、診断的利用に関する2つの利用スタイルの影響についてさらなる検討が求められる。なお、診断的コントロールとインターラクティブコントロールの相互関係がマネジメントコントロール研究で議論されてきているが（Henri, 2006 など）、予算管理研究の進展のためには、予算制度の利用スタイルの違いによる効果の違いを説明することの優先順位が高いと考えられる。

そこで本研究は、「予算達成に向けてコントロールを行うのは組織間で共通するにも拘らず、その効果に差が生じるのはなぜか」という問いにひとつの説明を与えることを目的とする。この目的の達成に向け、予算制度の利用スタイルが効果を規定するという想定・証拠を引き続き踏襲する。そのうえで、多様な効果の発生原理をより詳細に検討するために、予算達成に向けた診断的コントロールの質（様態）に着目し概念化したうえで、近接的なプロセスレベルの成果におよぼす影響を検討する。つまり、統合や適応といった組織成果がもたらされるプロセスを詳細に検討する。

この研究目的を達成する意義は、次の通りである。学術的には、予算管理がもたらす効果の多様性が古くから観察されるなか、先行研究で看過されてきた診断的コントロールの質の含意を明確にしたうえで、その影響メカニズムについて分析することで、多様な効果の発生原理について理論的にも経験的にも確からしい説明が可能になる。実務的にも、有名企業における不適切な会計処理の主要な原因として予算管理が挙げられるなか、どのようなコントロールが優れた効果をもたらすのか、逆に、どのようなコントロールが様々な弊害をもたらすのかを明らかにすることは、予算制度の運用環境改善に資するだろう。

本研究は、次のように構成される。第2節では、本研究で分析対象とする3つの概念について説明する。第3節では、概念間の影響関係について仮説を設定する。第4節では、分析に用いるデータの収集と変数の測定について議論する。第5節では、分析結果について議論する。最後に第6節で、本研究の貢献と限界、将来の研究課題について議論する。

2. 概念モデル

2.1 診断的利用の質

榎谷（2019）は、予算制度の利用スタイルや機能が効果を決定的に規定するという先行研究の想定や証拠を踏襲する。そのうえで、予算達成を目的としてコントロールを行いながら、高い動機付けや役割曖昧性の低減、環境適応の促進などの正の効果（Cools et al., 2017; Hofstede, 1967; 堀井, 2015; Marginson and Ogden, 2005）を享受する組織が存在する一方で、報告数値のご

まかしや創造性の抑制、環境適応の阻害といった負の効果 (Argyris, 1952; Hope and Fraser, 2003; Merchant, 1990) が顕在化する組織も存在する理由を説明するために、診断的利用の質に着目した。より具体的には、予算制度の診断的利用は予算達成を目的としたコントロールであるが (Simons, 1995), 先行研究が着目することの多かったその実施の有無や程度という量的側面ではなく質的側面が効果を規定する関係を想定した。

そのうえで、診断的利用の質の含意を明確にするために、Adler and Borys (1996) の強制と行動支援の概念装置を援用している。ここで、強制は努力や服従をマネジャーに強いる考え方に、行動支援はマネジャーの行動選択を支援する考え方に立脚する。官僚制の質的側面を説明するために確立されたこれら2つの概念装置は、それぞれが官僚制の質の低さと高さを説明し、従業員の否定的態度と肯定的態度につながるとされる。Adler and Borys (1996: 69) は、システムの特徴、システムを設計するプロセス、システムの実行の3つの次元で強制と行動支援の特徴が観察されると説明している。

そこで梶谷 (2019) は、システムの実行を説明する概念装置として強制と行動支援を診断的利用概念に適用することで診断的利用の質の高低を説明できると考え、理念形として、行動支援の様態の診断的利用と強制的様態の診断的利用に区分している。そのうえで前者が質の高い診断的利用を、後者が質の低い診断的利用に相当すると説明し、質の高低が効果の多様性を生む関係を推察している¹。すなわち、診断的利用の行動支援の様態が強調されるほど、マネジャーの高い動機付けや役割曖昧性の低減、創造性の発揮が促され、逆に強制的様態が強調されるほど、マネジャーによる逆機能的行動が顕在化するという関係である。

ここで留意すべき点は、Simons (1995) と Adler and Borys (1996) の概念を組み合わせること自体が完全に新規的とは言えない点にある。Bisbe et al. (2019) のレビュー論文は、コントロールに関する複雑な現象を説明するために、それらの概念を組み合わせる研究が行われてきていることを示している (Adler and Chen, 2011; Mundy, 2010 など)。ただし、これらをどのように関連付けられるかについては、明示的な検討が十分になされていなかった (Bisbe et al., 2019: 138)。とりわけ、Simons (1995) の概念がコントロールシステムの利用スタイルを説明するのに対し、Adler and Borys (1996) が行動支援の特徴として提示した修復可能性、内部・全体透明性、柔軟性といった概念はコントロールシステムの特徴を説明するものであるため (Ahrens and Chapman, 2004), Adler and Borys (1996) の強制と行動支援の特徴を利用スタイルの説明にどのように適用できるのかという点については踏み込んだ検討がなされていなかった。

そこで梶谷 (2019) では、予算制度の診断的利用における強制と行動支援の特徴の含意を明確化・具体化すべく、それらと診断的利用のステップとを組み合わせることで、各ステップにおける具体的な行動を特定している (表1)。各ステップにおける行動を簡単に説明すると次のようになる。まず目標の示達段階においては、多くの企業で必達目標として位置付けられる予算目標の達成に向け、マネジャーをどのように誘導するかが区分される。インセンティブは、業績評価基準として予算目標を位置付けることで努力や服従を強いるのに対し、ものさしは、マネジャーの課題や役割の明確化を通じ、「どのようにすれば予算達成できるのか、数値が改善するか」の具体化に資する。次に、測定値の利用段階では、予算目標と実績値・再予測値とを単に比較するだけなのか、必要時において、数値の背景にある実体活動まで確認するのによって区分される。最後に、予算差異への対処の段階では、責任追及や叱責といった達成圧力を図るか、本質的な課題を特定し新たな行動の具体化を図るかによって区分される。梶谷 (2019)

表1 診断的利用の次元と様態によるクロス分類

次元 様態	目標の示達	測定値の利用	予算差異への対処
強制	インセンティブ	形式的確認	達成圧力
行動支援	ものさし	実体的確認	問題解決

は、知見の体系的蓄積を目的として、表1で具体化されたコントロールの在り方と、先行研究で用いられてきた概念との接続を図った。

クロス分類（表1）には、大きく2つの意義があった。1つは、多様な利用スタイルを1つのフレームワークで識別可能になる点である。もう1つは、多様な効果の発生原理が理論的に説明可能になる点である。

2.2 組織成果

梶谷 (2019) は、予算制度の利用スタイルの違いによる効果の違いを組織レベルで明らかにするために、組織レベルの効果（組織成果）の特定にも取り組んだ。その背景には、予算達成度や組織業績などの経済的成果によって組織成果を測定する問題がある。より具体的には、予算制度の利用スタイルに関する先行研究は、マネジャーの認知や行動などの近接的な成果を分析対象とすることで発展してきた点、経済的成果は予算制度以外の多様な要因の影響を受ける点、経済的成果と予算制度の利用スタイルには双方向の因果関係が想定される点などで、経済的成果の援用には問題がある。そうした背景のもと、2つの組織成果を特定している。

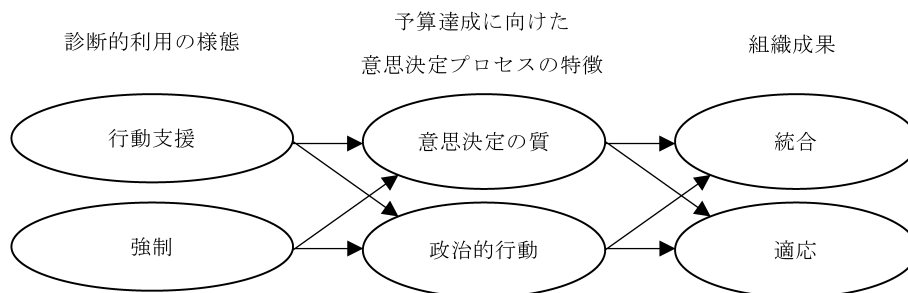
1つは、利益目標志向的な組織統合である。予算制度は、その手段的機能である計画・調整・コントロール機能の実現を通じ、分権化された組織を利益目標志向的に統合する手段として、約1世紀前から認識されてきた（小林, 2002; 津曲, 1977）。

もう1つは、外部環境に対する適応能力の獲得である。現代の経営環境において経営管理に求められるのは、外部環境と戦略・行動との有機的関係を確保することにある。予算制度が経営管理の主要な手段として位置付けられるならば、外部環境への適応に予算制度が貢献するかどうかは重要である。先行研究でも、外部環境への適応との関係は盛んに議論されている（Hope and Fraser, 2003; 堀井, 2015; Libby and Lindsay, 2010）。そこで、組織成果として適応を特定した。

2.3 予算達成に向けた意思決定プロセス

予算制度の利用スタイルと組織成果との関係を介在する概念として着目するのは、組織における予算達成に向けた意思決定プロセスである。意思決定プロセスの特徴に着目する理由は、上司による予算制度の利用が、組織で行われる意思決定プロセスを介し、統合・適応を規定する関係を多分に想定できるためである。より具体的には、意思決定プロセスは、問題認識、代替案の設計、代替案の選択といったステップで構成されるが（Simon, 1977）、コントロールシス

図1 概念モデル



テムとしての予算制度の利用は一方で、予算達成に向け、本質的な問題やその原因の特定、適当な施策の立案・選択などの合理的な意思決定プロセスの確立に貢献する。そのような意思決定プロセスが確立すると、しばしば対立する部門・マネジャー間の利害関係が調整され、決定された施策に対する合意が形成される可能性は高まる。それゆえ、その実行も円滑に進む可能性が高まる。換言すると、利益目標志向的に組織と個人のベクトルが統合されるだろう。加えて、合理的な意思決定プロセスにおいては外部環境の影響についての感知・解釈も併せて行われるため、変化に対する適応行動が選択される可能性が高まる (Kock and Gemünden, 2016)。

そのような予算達成に向けた合理的な意思決定プロセスは、管理会計のテキストで説明されるようなものであるが、それに着目する意義は、経験的にはそのような合理的なプロセスが行われるとは限らない点にある。企業予算制度研究会 (2018: 26) の調査によれば、予算差異分析を報告のみにしか利用しない企業が約 37% も存在することが明らかになっており、そうした企業においては、予算達成に向けて本質的な問題を特定できていなかったり、効果的な施策を打てていなかったりする可能性が想定される。加えて、実務的な視点から、予算管理においてチェックが十分に機能せず、PDCA ではなく PDPA になるケースが少なくないことが指摘されている (芳野, 2012: 7)。本研究は、研究目的達成に資する経験的な証拠の提供を目指しているため、組織における合理的な意思決定プロセス、ないし PDCA サイクルの質が、予算制度のどのような使い方によって確立される (あるいはされない) かという視点は有益であろう。

本研究では、そうした合理的な意思決定プロセスのことを意思決定の質と呼び、「意思決定に関連する情報が収集され、代替案の選択に際し、その情報に基づき分析される程度」と定義する (Dean and Sharfman, 1996: 373)。予算管理の文脈では、予算編成や統制の場で、市場や競合の動向、予算目標の達成状況、未達の理由などについて十分な情報が収集され、問題・課題が正確に定義され、効果的な施策が策定されるほど、意思決定プロセスの質は高いと言える。

先行研究はまた、意思決定プロセスにおいてマネジャーの問題行動が顕在化し得ることも示してきた。具体的には、様々な動機で、スラックを含めた予算原案の作成や、報告する情報・数値の操作 (隠蔽、歪曲など)、他者への責任の押し付けといった問題行動が顕在化することを示してきた (Argyris, 1952; Libby and Lindsay, 2010; Lukka, 1988)。そのような問題行動が顕在化すれば、予算制度の目的に見合った効果が得られなかったり、外部環境変化の感知・対応が遅れたりするだろう。本研究では、そうした問題行動を政治的行動と呼び、「部門や個人の利己心を強化あるいは保護するための意図的な影響行為」と定義する (Dean and Sharfman, 1996:

374).

以上のように、本研究では、予算達成に向け診断的コントロールをどのように行うかにより、組織における予算達成に向けた意思決定プロセスが規定され、効果にばらつきが生じる関係を想定し、以降の分析を進めていく（図 1）。

3. 仮説

3.1 診断的利用の様態→意思決定プロセスの特徴

3.1.1 意思決定の質におよぼす影響

行動支援の様態で行われる診断的利用は、予算目標と行動との因果関係を明瞭化したり、必要な状況において組織内の情報還流を効果的に促したりする。より具体的には、課題や役割の明瞭化は、予算目標達成に適した手段の具体化を意味する。予算目標と行動との因果関係が明瞭になるほど、予算達成を容易にしたり不利な予算差異から自身を守ったりする動機が弱まるとともに、予算目標は上司と部下間の共通言語として、部下の行動を組織全体の利益目標へ方向付けるだろう（Sponem and Lambert, 2016）。また、上司は必要な状況において、実体的確認や問題解決を通じ、部下が直面する具体的な状況について理解し、利益目標達成に適した行動を共同で考えることができる。利益目標達成の観点から、生産と販売といった異なる利害を有する部門間の行動を調整することも可能になる。結果として、利益目標達成に資する行動が組織全体で選択される可能性は高まるだろう。このように、行動支援の様態において予算制度は、高度に構造化されたコミュニケーションチャネルとして（Bedford, 2015; Henri, 2006）、必要時において量的にも質的にも優れた情報還流を促進することで、正確な問題認識や効果的な施策の決定に資するだろう。したがって、意思決定の質が高まる関係が想定される。

対して、強制的様態で行われる診断的利用は、組織内の情報還流を量的にも質的にも歪める危険性を高める。より具体的には、インセンティブの手段として予算目標を位置付けるほど、予算達成を容易にするため、上司から良い評価を受けるためといった理由で、予算原案にスラックを含めたり、報告する情報・数値を操作したりする問題が深刻化することが指摘・確認されてきた（Hope and Fraser, 2003; Libby and Lindsay, 2019; Merchant, 1990）。測定値の形式的確認は、財務的な成果と実体業績との関連性を欠くため、本質的な問題の認識や効果的な対応策の立案を阻害するだろう。予算未達時の圧力の行使もまた、予算差異の原因の把握と対処というよりも場当たりの数値改善を促したり、上司あるいは部下にとって都合の悪い情報の還流を抑制したりすることで、正確な問題認識や効果的な施策の決定を阻害するだろう。Dalla Via et al.(2019) は実験室実験により、個人が結果責任を負う状況において、目標達成に向けた因果関係を明示することが、情報を探索する努力を高め、意思決定の質を高めるのに対し、結果責任を負いながらも、因果関係によって方向付けられない個人が、質の低い意思決定を行う傾向にあることを確認している。

以上の議論に基づき、診断的利用の様態の違いが意思決定の質におよぼす影響の対照性を想定し、次の仮説を設定する。

仮説1：診断的利用が行動支援の様態で行われるほど、意思決定の質は高まる。

仮説2：診断的利用が強制的様態で行われるほど、意思決定の質は低まる。

3.1.2 政治的行動におよぼす影響

政治的行動に関する先行研究は、個人の目的・関心が対立し、認知能力が限定された個人の集合体として組織を認識する (Cyert and March, 1963; Simon, 1997)。政治的行動を促す組織的要因として挙げられてきたのは、目標・役割の曖昧性や業績に対する強い圧力などである (Lau and Scully, 2015; Robbins, 2009)。目標・役割の曖昧性が高まるほど、個人的な目的を達成するためにその曖昧性を用い政治的行動を選択する動機は強まる。加えて、成果が業績評価や報酬に影響をおよぼすほど、それらを獲得するために政治的行動を選択する動機は強まる。すなわち、政治的行動が個人的な目的を達成するのに効果的であると知覚するほど、それは選択されやすくなる。

行動支援の様態で行われる診断的利用において、予算目標はマネジャーの課題や役割の明確化に資するため、政治的行動の原因である役割曖昧性は低減されるだろう (Marginson and Ogden, 2005; Sponem and Lambert, 2016)。また、財務的な成果と実体業績とを関連付けながらコントロールを図ることで、不適当な方法での目標達成が抑制され、行動の適当性・効果が担保されと考えられる。このように、診断的利用が行動支援の様態で行われるほど、何をすれば数値を改善できるかの具体化が図られ、行動と成果との関係が明瞭になる。マネジャーは、予算達成に向け正しい方向で行動・努力できるため、政治的行動が抑制される関係が想定される。

対して、強制的様態で行われる診断的利用は、インセンティブとしての予算目標の位置付けを強めたり、目標達成に向けた圧力を行使したりすることで、個人的な利得のために問題行動を選択する動機を強める (Libby and Lindsay, 2019; Merchant, 1990; Robbins, 2009)。Libby and Lindsay (2019) は、業績評価や報酬における予算達成の重要性が高まるほど、予算ゲーム (マネジャーによる予算目標の容易化) が行われる傾向にあることを確認している。加えて、実体行動・業績を無視した数値のみの確認や、予算達成に向けた圧力の行使は、誤った方法で目標を達成する契機をマネジャーに提供する (Hope and Fraser, 2003; Mitchell et al., 2018)。したがって、診断的利用が強制的様態で行われるほど、政治的行動が促進される関係が想定される。

以上の議論に基づき、診断的利用の様態の違いが政治的行動におよぼす影響の対照性を想定し、次の仮説を設定する。

仮説3：診断的利用が行動支援の様態で行われるほど、政治的行動は抑制される。

仮説4：診断的利用が強制的様態で行われるほど、政治的行動は促進される。

3.2 意思決定プロセスの特徴→統合・適応

意思決定プロセスの質が高いことは、問題認識、代替案の設計、選択といったステップで質の高い情報が収集され、それが合理的に活用されることを意味する。問題が正確に定義され、効果的な代替案が設計・選択される過程で、上司・部下間、部門間のコンフリクトは低減されるとともに、代替案が円滑に実行される可能性は高まる。予算管理の文脈では、精度の高い予算・施策の策定や計画に関する合意の獲得による高い動機付け、部門間の調整、つまり利益目

標志向的な統合が実現される関係を想定できる。

適応との関係についても、質の高い意思決定プロセスの効用が想定される。すなわち、日常的な意思決定が、信頼性が高く十分な情報に基づき行われることで、外部環境の変化に関する感知と対応が可能になる (Kock and Gemünden, 2016)。

対して政治的行動は、重要な情報の歪曲・隠蔽や連合の形成を通じて、統合や適応を阻害するだろう。より具体的には、政治的行動は、組織内部での敵意を創造し、時間を無駄にし、情報還流を抑制することが知られている (Eisenhardt and Bourgeois, 1988; Kreutzer et al., 2015)。予算管理の文脈においても、予算の策定やその実行段階において政治的行動が顕在化する場合には、実行性に乏しい計画が立てられる、資源配分に歪みが生じる、合意形成が不十分なため施策が実行されないといったように、予算制度の利用目的に見合った効果が得られるとは言えないだろうし、外部環境に関する感知と反応に遅れが生じる危険性は高まるだろう。Libby and Lindsay (2010: 65) は、予算ゲームがビジネスユニットの業績に長期的に負の影響をおよぼすことを確認している。

以上の議論に基づき、意思決定プロセスに関する2つの特徴が統合と適応におよぼす影響について、次の仮説を設定する。

仮説5：意思決定の質が高まるほど、統合・適応は高まる。

仮説6：政治的行動が行われるほど、統合・適応は低まる。

4. 研究方法

4.1 郵送質問票調査

分析に用いるデータは、東京証券取引所一部上場の2,048社（2018年10月10日時点）を対象として実施した郵送質問票調査（2018年11月実施）により収集した²。質問票の回答者は、主要事業の事業部門長である。事業別に組織を編成していない場合には、主要事業にかかわるライン部門長（営業部門長、マーケティング部門長、製造部門長など）を対象とした。いずれの責任者も特定できない場合には、経営企画部門もしくは経理部門の責任者を対象とし、主要事業における予算管理実践について回答するよう説明した。なお、該当企業が持株会社である場合には、主要事業の事業会社を特定し、責任者を特定した。回収期限後も含めた最終的な有効回答社数（率）は、398社（19.5%）であった。

分析サンプルは、次の手続きで決定する。まず、分析に用いるデータの質を担保するために、すべての質問項目について、ほとんど同じ得点で回答しているサンプルを除外する。次に、回答者の職位や所属部門について検討する。本研究では、予算制度を利用し組織を管理する主体として事業部長を想定する。そのうえで、事業部門の実情を熟知し、予算制度を主体的に利用する責任者に限定すべく、部長職以上の回答を分析サンプルとする。加えて、回答者の所属部門がIRや広報のサンプルを除外する。最後に、欠損がランダムに生じているかどうかを調べるために、LittleのMCAR検定を行った。その結果、欠損がランダムに生じていることを確認したため (Little's MCAR test > .10)、欠損箇所を測定尺度の平均値で補完することにした。以上

の手続きにより、338社（有効回答率16.5%）を分析サンプルとする。

4.2 測定尺度

本項では、鍵概念の測定について議論する。本研究では、統制変数であるインターラクティブ利用を形成法で測定し、それ以外は反映法で測定する。以降で具体的な測定方法を説明していく。表2は、反映法で測定する概念の測定尺度を示している。

まず、診断的利用に関する2つの利用スタイルの測定にあたっては、2段階の手続きを経ることとした。第1段階では、診断的利用に関する2つの利用スタイルの各下位概念（表1）について質問項目を設定した。より具体的には、予算目標の位置付けについては、「予算目標の位置付けについて、次の項目はどの程度当てはまりますか」のリード文を、測定値の利用については、「予算に対する実績値や予算以外の業績予測値をどのように利用していますか」のリード文を、予算差異への対処については、「重大な予算差異が期中に確認された場合に、どのように対処していますか」のリード文を設け、7点尺度（「1 全くそうではない」～「7 全くその通り」）で回答を求めた³。そのうえで、下位概念の因子構造の妥当性を確認すべく、最尤推定法による確認的因子分析を行った。その結果、適合度指標は良好であった（ $\chi^2=291.118$, $df=142$, $p=.000$, $CFI=.958$, $RMSEA=.056$, $TLI=.949$ ）。第2段階では、各下位概念（因子）について主成分分析を実行し、その主成分得点を利用することで、理念形である診断的利用に関する2つの利用スタイルを測定した（表3）。表3が示すように、2つの利用スタイルに対する下位概念の因子負荷量は最低でも.649であるため、許容できる水準を満たしている。

次に、意思決定の質（*Decision Quality*）の測定に際しては、先行研究（Kock and Gemünden, 2016 など）を参考に、意思決定プロセスにおける各ステージ（問題認識、代替案の設計、選択）の質について、「予算編成や発生した予算差異の是正に関わる意思決定について、次の項目はどの程度当てはまりますか」のリード文のもと質問項目を設けた。政治的行動（*Political Behavior*）の測定に際しては、先行研究（Dean and Sharfman, 1996 など）を参考に、「部課長は、貴組織単位全体のためでなく自部門・自身の利益や関心を追求するために、予算編成や発生した予算差異の是正に関わる意思決定過程で、次の問題行動をどの程度とっていますか」のリード文のもと、7点尺度で回答を求めた。なお、床効果が確認された1項目は、変数の測定に用いない。

続いて、利益目標志向的な組織統合（*Integration*）は、予算制度の利用目的に対する効果により測定する。それは、予算制度が生成し普及した背景には、その手段的機能である計画・調整・統制機能の実現を通じ、利益目標を基軸として分権化された組織を統合することが期待されたためである（小林, 2002; 津曲, 1977）。そこでまず、予算制度の利用目的を計画策定、統制、垂直的調整、水平的調整の4つに区分し、各目的の重視度と各目的に対する効果をそれぞれ7点尺度で尋ねた。なお、目的に対する効果の質問については、目的重視度の得点が4点以上の場合のみ回答を求めている。変数は、目的重視度と効果の加重平均で計算する。

適応について、梶谷（2019）は経営学領域の先行研究に基づき、販売施策の変更や生産量の増減といったより短期的な変化に対する業務遂行能力を示す業務的適応と、事業戦略の変更や新規性の高い製品・サービスの開発といった中長期的な視野での変化に対する適応能力を示す戦略的適応に測定概念を区分している。そのうえで、診断的利用との影響関係が観察されたのは、事前の想定通り業務的適応のみであった。そこで、適応の測定概念を業務的適応（OA）に限定する。測定に際しては、「競合他社と比較して、過去3年間次の取り組みをどの程度行う

表2 反映法で測定する概念の測定尺度

測定概念・質問項目	平均値	標準偏差	因子負荷量
ものさし (Cronbach's α = .836, Composite Reliability = .842, AVE = .573)			
部や課の問題 (課題)・機会を識別するベンチマーク	5.435	1.107	1.000
部課長の責任や取り組むべき課題を明確化する手段	5.722	1.050	1.139
部課長の意思決定や行動を方向付ける指針	5.595	1.015	1.141
定期的な会議・報告の場における共通言語	5.541	1.065	.928
実体的確認 (Cronbach's α = .727, Composite Reliability = .739, AVE = .486)			
不測の事態 (機会や脅威)の有無の確認	4.870	1.247	1.000
事業戦略の進捗状況の確認	5.672	.903	1.180
予算目標の実行計画の進捗や効果の確認	5.725	.860	1.155
問題解決 (Cronbach's α = .870, Composite Reliability = .872, AVE = .631)			
重大な予算差異が生じた原因・問題に関する掘り下げた検討	5.780	1.013	1.000
業務活動の成功・失敗の検証とフィードバック	5.459	1.016	.979
実行計画の見直しや追加のための支援・助言	5.601	.994	.868
予算差異の発生原因や対応策についての部課長との話し合い	5.802	.927	.847
インセンティブ (Cronbach's α = .906, Composite Reliability = .910, AVE = .672)			
予算目標の未達は、部課長の成果が低いことを明確に示している	4.574	1.294	1.000
主に予算目標の達成程度に基づき、部課長を評価している	5.006	1.235	1.225
予算目標の未達は、部課長の評価に強い影響を与えている	4.837	1.310	1.408
部課長の金銭的報酬は、予算目標の達成程度に強く依存している	4.496	1.439	1.359
部課長の昇進は、予算目標の達成能力に強く依存している	4.401	1.286	1.191
達成圧力 (Cronbach's α = .760, Composite Reliability = .771, AVE = .534)			
部課長がコントロールできない要因によって予算差異が生じても、	3.595	1.451	1.000
予算目標の達成を強く求めている			
予算未達時の対応は、部課長の責任追及に主眼を置いている	3.036	1.309	1.357
予算未達時に、部課長を叱責している	2.811	1.347	1.039
現職期間 (Job Year)	3.166	3.143	—
意思決定権限 (Authority) (Cronbach's α = .739, Composite Reliability = .828, AVE = .490)			
戦略 (新製品・サービスの開発, 新市場への参入, 事業戦略)	5.455	1.009	.781
投資 (多額の投資の決定)	4.264	1.445	.527
マーケティング (商品構成, 価格, 販売政策の決定など)	5.417	1.221	.798
業務プロセス (注文に応じるためのインプットやプロセスの決定, 取引先・サプライヤーとの契約など)	5.311	1.266	.750
人的資源管理 (従業員の雇用, 配置, 解雇, 賃金・昇進の決定)	4.743	1.290	.601
予算目標の難易度 (Difficulty) (Cronbach's α = .755, Composite Reliability = .891, AVE = .782)			
予算目標は、容易には達成できない挑戦的な水準である	4.222	1.456	.797
予算目標の達成には、相当な努力やスキルを必要とする	4.858	1.258	.964
予算参加 (Participation) (Cronbach's α = .820, Composite Reliability = .917, AVE = .845)			
部課長は、予算編成に十分に参画している	5.402	1.297	.941
部課長は、最終予算の決定に大きな影響力を持つ	4.683	1.430	.897
予算修正 (Revision) (Cronbach's α = .624, Composite Reliability = .842, AVE = .717)			
状況変化に応じて、予算目標を定期的に修正している	3.929	1.929	.766
予算目標の妥当性やその修正の必要性を期中で検討している	4.722	1.557	.920
意思決定の質 (Decision Quality) (Cronbach's α = .913, Composite Reliability = .931, AVE = .659)			
取り組むべき問題 (課題)を正確に認識・定義できている	5.296	1.020	.755
問題やその原因に関連する情報を十分に収集できている	4.926	1.003	.789
問題の根本的原因を特定できている	4.885	1.031	.734
問題解決時に、十分な数の代替案 (選択肢)を用意できている	4.320	1.089	.841
実行するのにふさわしい代替案を選択できている	4.473	1.117	.871
明白な仮説や根拠に基づき、代替案を選択できている	4.505	1.119	.871
将来のビジョンや様々な問題を考慮し、代替案を選択できている	4.617	1.147	.810
政治的行動 (Political Behavior) (Cronbach's α = .704, Composite Reliability = .819, AVE = .518)			
パワーや影響力を行使している	3.740	1.473	.487
政治的な駆け引きをしている	2.831	1.316	.679
当事者でありながら、評論家のような態度をとることに終始している	2.459	1.256	.853
重要な意思決定を先送りしている	2.488	1.310	.802
情報を歪めて報告したり、都合の悪い情報を隠したりしている	2.044	1.109	—
統合 (Integration)			
計画策定, 統制, 垂直的調整, 水平的調整の4つの利用目的の重視度と目的に対する効果の加重平均により測定	5.564	.819	—

表2 続き

測定概念・質問項目	平均値	標準偏差	因子負荷量
業務的適応 (<i>OA</i>)			
製品・サービスの改良・部分的変更	4.897	.973	—
取引先・サプライヤーに問題がある場合の必要な代替手段 (取引先の変更, 内製の決定など)の選択	4.716	1.126	—
製造・サービス業務(生産量・供給量, 製造方法など)の改善	4.785	1.037	—
出荷・物流業務(納期スケジュール, 梱包, 輸送, 製品の在庫量など)の改善	4.520	1.133	—
販売・マーケティング活動(価格政策, 販売政策, 流通チャネルなど)の改善	4.648	1.084	—
顧客のクレーム(製品・サービスの不良, 配送の遅れなど)への対応	4.819	1.071	—
各潜在変数を測定する最初の質問項目の因子負荷量を 1 に固定している。すべての因子負荷量は、統計的に有意である ($p < .01$)。統合と業務的適応の測定に用いた尺度の得点がゼロ点となるケースがあるため、信頼性・妥当性の計算をしていない。			

表3 診断的利用に関する2つの利用スタイルの測定

測定概念	因子負荷量	共通性
行動支援の様態の診断的利用 (<i>EDU</i>) (Cronbach's $\alpha = .827$, Composite Reliability = .897, AVE = .742)		
ものさし	.849	.720
実体的確認	.850	.722
問題解決	.886	.785
強制的様態の診断的利用 (<i>CDU</i>) (Cronbach's $\alpha = .568$, Composite Reliability = .822, AVE = .667)		
インセンティブ	.956	.914
達成圧力	.649	.421

表4 インターラクティブ利用の測定モデル

	平均値	標準偏差	アウターウェイト	アウターローディング
IU1 事業戦略に重大な影響をおよぼす要因に関する情報を得るために、予算制度を利用している	4.710	1.405	.235 [.090, .385]	.564 [.428, .686]
IU2 私(組織長)は、日常的に強い関心を予算に示している	5.615	1.141	.013 [-.195, .220]	.609 [.459, .741]
IU3 部課長や一般社員は、日常的に強い関心を予算に示している	5.030	1.146	.398 [.183, .595]	.758 [.634, .864]
IU4 会議や報告の場では、競争環境, 事業戦略, 実行計画, 新たな情報などについて、組織単位全体で議論している	5.512	1.078	.345 [.141, .523]	.813 [.716, .894]
IU5 会議や報告の場では、率直な対話や議論を促している	5.547	1.006	.329 [.139, .511]	.782 [.687, .864]
リサンプリングの回数を 5,000 回としたブートストラップ法で推定している。				

ことができましたか」のリード文を設け、7点尺度(「1 全くできなかった」～「7 極めて良くてきた」)で回答を求めた。なお、各業務領域での適応が回答者の業務範囲外である場合や、事業戦略としてそうした適応を不要としている場合を考慮に入れ、それらに該当する場合にはゼロと回答するように求めた。変数は、各質問項目の単純平均で計算する。

続いて統制変数として、インターラクティブ利用(*IU*)、回答者の現職期間(*Job Year*)、意思決定権限(*Authority*)、予算目標水準(*Difficulty*)、予算参加(*Participation*)、予算修正(*Revision*)を投入する。現職期間以外の統制変数は、7点尺度で回答を求めた。

最後に、測定尺度の評価を行う。反映法で測定する尺度について、表3の通り、信頼性(Cronbach's α , Composite Reliability)と妥当性(AVE)は、概ね許容できる水準に至っている。形成法で測定する尺度については、アウターウェイトとアウターローディングの2つの指標を用いた評価が提案されている(Hair et al., 2017: 150)⁴。まず、アウターウェイトが有意であるIU1, IU3, IU4, IU5(表4)は、インターラクティブ利用の説明に十分に寄与している。次に、アウ

表 5 相関係数

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	1										
2	.203***	1									
3	.719***	.267***	1								
4	.007	-.056	-.022	1							
5	.396***	.072	.383***	.080	1						
6	.152***	.169***	.147***	-.052	.052	1					
7	.328***	.045	.423***	-.038	.341***	.120**	1				
8	.201***	-.127**	.159***	-.022	.073	.093*	.233***	1			
9	.537***	.157***	.575***	.003	.374***	.098*	.410***	.155***	1		
10	-.264***	.182***	-.211***	.048	-.056	.009	-.148***	-.118**	-.318***	1	
11	.716***	.234***	.628***	.024	.315***	.080	.330***	.123**	.509***	-.181***	1
12	.408***	.078	.428***	.048	.280***	.000	.252***	.089	.541***	-.228***	.384***

1: EDU, 2: CDU, 3: IU, 4: Job Year, 5: Authority, 6: Difficulty, 7: Participation, 8: Revision, 9: Decision Quality, 10: Political Behavior, 11: Integration, 12: OA. Pearson の相関係数, *** $p<.01$, ** $p<.05$, * $p<.1$ (両側). 相関分析に際しては, 形成法で測定する IU は質問項目の単純合計で, それ以外の変数は単純平均で測定している.

ターウエイトが非有意である場合でも, アウターローディングが.50 を上回る場合には, 当該測定尺度の利用が許容され, IU2 はその基準を上回る. 以上の結果から, 表 4 の 5 つの測定尺度は, インターラクティブ利用の説明に十分寄与していると言える.

5. 分析結果と考察

仮説の検証に用いる分析手法は, PLS-SEM (Partial Least Squares-Structural Equation Modeling) である. 以降では, 仮説として予測した概念間の影響関係について, パス係数と重相関係数の大きさによって評価し, 仮説を検証する. また, パス係数の安定性を評価するために, ブートストラップ法による 5,000 回のリサンプリングを行う. 表 5 は変数間の相関係数を, 表 6 は構造方程式の推定結果を, 図 2 は鍵概念間のパス図を示している.

5.1 診断的利用の様態→意思決定プロセスの特徴

まず, 意思決定の質におよぼす影響について, 行動支援の様態の診断的利用が意思決定の質におよぼす正の影響が確認されたため, 仮説 1 は支持された. 対して, 強制的様態の診断的利用が意思決定の質におよぼす影響については, 統計的有意性を確認することができなかったため, 仮説 2 が支持されたとは言えない.

次に, 政治的行動におよぼす影響について, 行動支援の様態の診断的利用が政治的行動におよぼす負の影響が確認されたため, 仮説 3 は支持された. 強制的様態の診断的利用について, 政治的行動におよぼす正の影響が確認されたため, 仮説 4 も支持された.

以上の分析結果が示すように, 診断的利用に関する 2 つの利用スタイルが意思決定プロセスにおよぼす影響については, 概ね対照性が確認されたと言える. すなわち, 診断的利用の様態が行動支援的であるほど, 意思決定の質が高まったり政治的行動が抑制されたりする効用が得られる傾向にあるが, 様態が強制的であるほど, 意思決定の質が高まるとは言えないばかりか, 政治的行動が顕在化する傾向にある. このように分析結果は, 診断的利用を行うかどうか, どの程度行うかではなく, どのように行うかという質的側面が重要であることを明確に示している. 挽 (2010: 233–234) も「コントロールプロセスにおいて事後的に差異を計算し分析

表6 構造方程式の推定結果

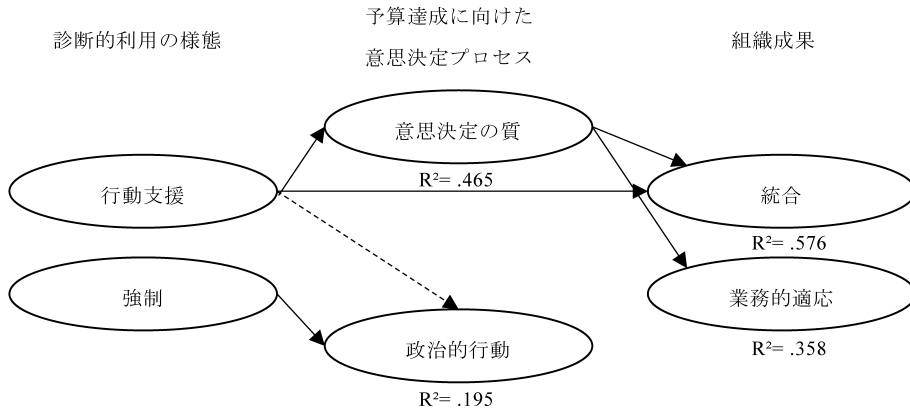
独立変数→従属変数	β	Mean.Boot	t-value	Std.Error	β [95%CI]	R ²
EDU→Decision Quality	.177	.177	3.00***	.069	[.041, .311]	.465 [.375, .552]
CDU→Decision Quality	.053	.052	1.17	.061	[-.068, .172]	
IU→Decision Quality	.375	.376	6.24***	.071	[.236, .514]	
Job Year→Decision Quality	.017	.017	.419	.046	[-.074, .107]	
Authority→Decision Quality	.096	.097	2.00**	.051	[-.001, .200]	
Difficulty→Decision Quality	-.008	-.004	-.193	.048	[-.097, .092]	
Participation→Decision Quality	.145	.144	3.02***	.053	[.042, .245]	
Revision→Decision Quality	.030	.034	.693	.048	[-.059, .127]	
EDU→Political Behavior	-.236	-.225	-3.26***	.075	[-.364, -.072]	.195 [.126, .273]
CDU→Political Behavior	.205	.199	3.74***	.078	[.003, .327]	
IU→Political Behavior	-.211	-.220	-2.86***	.072	[-.363, -.079]	
Job Year→Political Behavior	.041	.038	.810	.062	[-.084, .157]	
Authority→Political Behavior	.100	.095	1.71*	.065	[-.035, .222]	
Difficulty→Political Behavior	.014	.022	.261	.065	[-.097, .146]	
Participation→Political Behavior	-.091	-.086	-1.54	.063	[-.214, .033]	
Revision→Political Behavior	.018	.002	.333	.060	[-.114, .125]	
EDU→Integration	.536	.533	9.97***	.060	[.413, .647]	.576 [.507, .639]
CDU→Integration	.087	.084	2.13**	.048	[-.015, .172]	
IU→Integration	.158	.160	2.78***	.064	[.033, .282]	
Job Year→Integration	.032	.033	.861	.032	[-.030, .095]	
Authority→Integration	-.019	-.019	-.447	.044	[-.103, .067]	
Difficulty→Integration	-.045	-.042	-1.19	.037	[-.117, .032]	
Participation→Integration	.052	.049	1.20	.045	[-.039, .136]	
Revision→Integration	-.016	-.014	-.406	.038	[-.089, .062]	
Decision Quality→Integration	.109	.110	2.17**	.009	[.009, .213]	.358 [.268, .449]
Political Behavior→Integration	.031	.031	.764	-.054	[-.054, .118]	
EDU→OA	.093	.091	1.40	.081	[-.065, .253]	
CDU→OA	-.018	-.017	-.353	.050	[-.114, .080]	
IU→OA	.123	.120	1.75*	.082	[-.040, .278]	
Job Year→OA	.042	.048	.927	.061	[-.070, .167]	
Authority→OA	.062	.067	1.17	.060	[-.054, .184]	
Difficulty→OA	-.060	-.061	-1.29	.047	[-.152, .034]	
Participation→OA	-.015	-.015	-.277	.060	[-.134, .104]	
Revision→OA	-.005	-.004	-.010	.048	[-.100, .090]	
Decision Quality→OA	.392	.393	6.33***	.256	[.256, .523]	
Political Behavior→OA	-.049	-.052	-.973	-.163	[-.163, .059]	

n=338, β : オリジナルのパス係数, Mean.Boot : パス係数のブートストラップされた平均値, t-value : t 値, Std.Error : ブートストラップされた標準誤差, β [95%CI] : パス係数の 95%信頼区間, R² : ブートストラップされた決定係数 (括弧内は決定係数の 95%信頼区間). 両側検定, *** $p < .01$, ** $p < .05$, * $p < .1$.

するだけ、あるいは業績評価を行うだけでは経営管理に少しも役立たない」と指摘している。分析結果と2.3項で取り上げた先行研究（企業予算制度研究会，2018；芳野，2012）を踏まえると、計数レベルの管理に終始しても、PDCA サイクルは回りにくく、具体的な行動レベルでPDCA サイクルが回るよう働きかける必要があると言える。加えて、単なる計数管理に終始し予算達成を強調するようなコントロールが行われる場合には、PDCA サイクルが効果的に回らないばかりか、様々な問題行動が顕在化することが経験的に示されたと言えよう。

仮説には設定していないものの、昨今社会的にも注目を集めた「チャレンジ目標」とも呼ばれる達成するのが容易ではない水準の業績目標の影響について理解を深めるために、予算目標の難易度が政治的行動におよぼす影響についても解釈したい。分析の結果、予算目標水準が高まるほど、問題行動が顕在化するという関係は、データ上では確認されなかった。Libby and Lindsay (2019: 170–171) でも、予算目標の難易度が予算ゲームにおよぼす正の影響を実証的に確認することができておらず、本研究の分析結果は彼女らの分析結果とも整合的である。政治的行動に対する強制的様態の診断的利用の正の影響が確認されたことを考慮に入れると、予算達成プロセスで顕在化し得る様々な問題行動のより本質的な原因は、予算目標の難易度や目標達成に向けたコントロールの行使自体ではなく、コントロールの行い方にあると言える。

図2 パス図



ブートストラップされた信頼区間にゼロを含まないパスのみ矢印を引いている。実線の矢印は正の影響を、破線の矢印は負の影響を示している。統制変数のパスについては、矢印を引いていない。

5.2 意思決定プロセスの特徴→統合・適応

最後に、意思決定プロセスの特徴が統合と適応におよぼす影響について考察する。

まず、意思決定の質については、統合と適応におよぼす正の影響が確認された。したがって、仮説5は支持された。この結果は、予算達成に向け質の高い意思決定プロセスが確立されるほど、利益目標志向的な組織統合や短期的（業務的）な環境適応能力の獲得が実現されることを意味する。行動支援の様態の診断的利用が業務的適応におよぼす直接効果に統計的有意性を確認できなかったことを考慮に入れると、質の高い診断的利用が環境適応を促すのは、それが意思決定の質を向上させる場合であることが推察される。

次に、政治的行動が統合と適応におよぼす顕著な影響は確認されなかったため、仮説6は支持されなかったと言える。この結果に関し、先行研究では、予算管理の副作用としての逆機能的行動が成果に対して害なのか不明確であることが指摘されており (Van der Stede, 2000: 614), 例えば Merchant and Manzoni (1989) のフィールド調査では、上司がスラックを含めた予算目標の設定を容認し、それを複数期間に渡って継続的に達成させることで、計画・動機付け機能や外部環境への適応が図られていることが確認されている。このように、政治的行動により優れた効果もたらされる可能性があるため、期待した関係を確認できなかった可能性がある。もっとも、政治的行動は、部門間の連帯を阻害したり外部環境の変化についての感知・対応を遅らせたりすることが先行研究で示されている (Eisenhardt and Bourgeois, 1988; Kreutzer et al., 2015)。本研究の相関分析（表5）でも、強くはないものの統計的に有意な負の相関関係が確認されている。こうしたことを踏まえると、診断的コントロールが強制的様態で行われるほど、政治的行動が顕在化し、組織統合や環境適応が阻害される危険性は高まると言えるだろう。

6. おわりに

本研究の目的は、「予算達成に向けてコントロールを行うのは組織間で共通するにも拘らず、その効果に差が生じるのはなぜか」という問いにひとつの説明を与えることにあった。この目的のために、予算制度の診断的利用の質（様態）の違いが、問題認識、代替案の設計、代替案の選択といった意思決定プロセスを合理的に進めるか、それとも問題行動を顕在化させるかという違いを生み、結果として利益目標志向的な組織統合と環境適応の実現度に差が生じる関係を想定し実証的分析を行った。その結果、コントロールの様態が行動支援的であるほど、意思決定の質の向上を通じ組織統合と環境適応がもたらされるとともに、政治的行動が抑制される傾向にあるが、様態が強制的であるほど、意思決定の質が高まるとは言えないばかりか、政治的行動が顕在化する傾向にあることが確認された。このように、診断的利用の様態の違いによって、効果に対照性が生じることが確認された。

本研究の貢献は、次の3点にある。第1に、診断的利用の質という視点の提示である。先行研究は、目標設定、測定・比較、予算差異への対処で構成される診断的利用を行うかどうか、あるいはどの程度行うかという量的側面に着目することが多かったが、本研究の理論的・実証的分析は、その行い方の優劣という質的側面が決定的に重要であることを示している。こうした発見は、相対的に新規的な概念であるインターラクティブコントロールと比べ、否定的に評価されることが少なくない診断的コントロールを再評価する点や、予算制度が担う機能をきめ細かく分類する必要性（伊藤、1998: 1641）に応えている点で意義がある。

第2に、コントロールの観点から、予算制度の利用がもたらす効果に多様性が生じる原理の説明に成功した。本研究は、「予算達成に向けたコントロールが、マネジャーの行動選択を支援するか、それとも数値の強調により努力を強いるかのどちらの様態を帯びるかにより、予算達成に向けた質の高い意思決定プロセスの確立か、問題行動の顕在化といった違いを生み、結果として、組織統合や環境適応の実現度に差が生じる」ことを明らかにした。先行研究は、予算制度の利用効果に組織間でばらつきが存在することを記述してきたが、本研究は、その理由や原理の説明・予測まで実現している。学術的にも実務的にも重要な問いに対し、ひとつの説明を与えたことには意義があるだろう。

第3に、本研究は、実践改善の指針に富む。より具体的には、診断的利用の質という観点は、予算達成に向けたコントロールの在り方を診断し改善するうえで示唆に富む。例えば、業績評価や予算差異分析を行うのみでは経営管理に少しも役立たないことが指摘され、予算差異分析を報告のみにしか利用しない組織が一定数存在することも示されている（挽、2010; 企業予算制度研究会、2018）。本研究の分析は、そうした構造の整備のみでは優れた効果は得られないため、構造によって発揮される機能にまで留意する必要性を示す点で、実践改善の指針を提供するだろう。加えて、予算達成に向けた意思決定プロセスの特徴という観点も組織成果を規定するため重要である。筆者のこれまでのフィールド調査では、発生した予算差異の本質的な原因ではなく直面する状況に対応してしまう問題や、月次などの頻度で行われる報告の場において、前月の予算達成度や業績を報告するに留まり当月に行う行動を報告してこない問題、年度末に受注が集中する業態の企業において期中管理の重要性が認識されない問題などを確認している。本研究は、予算制度が健全に機能するための要因や原理を明らかにしている点で実践の改善に資すると考えられる。

もっとも、本研究にはいくつかの限界も残されている。第1に、本研究は、予算制度の利用効果に組織間で差が生じる理由について、ひとつの説明を与えたに過ぎない。特に本研究では、コントロールシステムとしての予算制度の利用に着目したが、その土台とも言える計画の精度や予算との比較に用いる情報が実績値なのか予測値なのか、中期経営計画や業績予測との統合的管理といった様々な要因が効果に関連していることが想定される。また、マネジメントコントロール研究では、診断的利用とインタラクティブ利用の相互作用が議論されている。将来は、分析の射程を広げ、効果の多様性を説明することが求められる。

第2に、本研究では、マネジャーが上司の予算制度の利用スタイルをどのように認識しているかまで分析できていない。利用スタイルの認識が、コントロールを行使する側とされる側とで異なる可能性も想定されるため (Imoisili, 1989; Tessier and Otley, 2012)、本研究の目的を達成するうえでは分析の射程を広げる必要がある。それでもなお、特定のスタイルでマネジャーに影響を与えれば、特定の効果が生じるといった多数のマネジャーに適用される共通パターンの想定は可能であるため、本研究で得られた知見の妥当性は損なわれたいと考えている。

第3に、測定概念の妥当性の問題である。本研究では、研究目的達成に向け、予算制度の利用スタイル概念の測定や影響関係の分析のために測定尺度を独自に開発した。そこでは、予算管理やマネジメントコントロール、隣接領域の知見について詳細な文献調査を行うとともに、パイロット調査を行い、理論的にも実践的にも妥当性の高い尺度開発を重視した。しかしながら、測定尺度についてはさらなる洗練の余地が残されている。

最後に、予算管理研究で残された重要課題として、予算管理による逆機能的行動が組織レベルで常態化する原理を解明する重要性を指摘したい。マネジャーの逆機能的行動がどのような状況で顕在化するかという問いは、予算管理研究で古くから解明が進められた重要課題であり、そうした問いに対する解についてコンセンサスが得られているとは言えない。それにも拘らず、近年はあまり研究が行われていない (Masuya and Yoshida, in press)。もっとも、近年の有名企業における不適切な会計処理の問題に予算管理が深くかかわっていることを考慮に入れると、当該課題に再度光をあてることは学術的にも実務的にも意義があるだろう。本研究では、ワンショットの調査によりひとつの説明を与えた。将来の研究の新たな方向性として、有名企業における不適切な会計処理が、一時的ではなく継続的に、かつ特定の個人ではなく組織的に行われていたことを踏まえると、逆機能的行動が発生する原理のみならずそれが常態化する原理について、個人レベルのみならず組織レベルまで分析の射程を広げ説明することが求められるよう。

謝辞

本稿の作成にあたり、2名のレフェリーの先生方から丁寧かつ有益なご指摘を頂いた。記して感謝申し上げる。なお、本稿はJSPS 科研費 20K13648 の助成を受けて行われた研究成果の一部である。

注

- ¹ Tessier and Otley (2012: 174) は、コントロールの役割と質は区分すべきであり、強制と行動支援が役割を説明するとしている。しかしながら、Adler and Borys (1996) 自身が官僚制の質的側面を説明するためにそうした概念装置を特定していることから、コントロールの質的側面を説明するために援用するのは重大な問題にならないと考えている。
- ² 郵送質問票調査の概要や集計結果、測定尺度については、梶谷 (2020) も参照されたい。
- ³ 留意すべき点として、強制的様態の診断的利用を構成する1つの下位概念である形式的確認を測定から除外している。これは、行動支援的様態の診断的利用における実体的確認の逆転尺度が、形式的確認を意味するためである。診断的利用に関する2つの利用スタイルは反映法で測定されるが、反映法による測定では、すべての測定尺度が同じ潜在変数を反映し交換可能であるため、それらはすべて同じ先行要因と結果を持ち、同じ法則定立ネットワークを共有する (Bisbe et al., 2007: 800)。強制的様態の診断的利用の測定から形式的確認を除いたとしても、他の下位概念 (インセンティブ、達成圧力) と同じ結果を共有することが想定されるため、それを測定尺度から除外することは重大な問題にならないと考えた。
- ⁴ アウターウェイトは、従属変数を構成概念とし、それを形成するすべての測定尺度を独立変数とする重回帰分析の回帰係数に相当する。アウターローディングは、従属変数を構成概念とし、各測定尺度を独立変数とした単回帰分析の標準化回帰係数に相当する。

参考文献

- Adler, P. S., and B. Borys. 1996. Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive. *Administrative Science Quarterly* 41: 61–89.
- Adler, P. S., and C. X. Chen. 2011. Combining Creativity and Control: Understanding Individual Motivation in Large-Scale Collaborative Creativity. *Accounting, Organizations and Society* 36(2): 63–85.
- Ahrens, T., and C. S. Chapman. 2004. Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research* 21(2): 271–301.
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People*. New York, NY: The Controllershship Foundation.
- Bedford, D. S. 2015. Management Control Systems across Different Modes of Innovation: Implications for Firm Performance. *Management Accounting Research* 28: 12–30.
- Bisbe, J., J. M. Batista-Foguet, and R. H. Chenhall. 2007. Defining Management Accounting Constructs: A Methodological Note on the Risks of Conceptual Misspecification. *Accounting, Organizations and Society* 32(7・8): 789–820.
- Bisbe, J., A. M. Kruis, and P. Madini. 2019. Coercive, Enabling, Diagnostic, and Interactive Control: Untangling the Threads of their Connections. *Journal of Accounting Literature* 43: 124–144.
- Cools, M., K. Stouthuysen, and A. G. H. L. Van den Abbeele. 2017. Management Control for Stimulating Different Types of Creativity: The Role of Budgets. *Journal of Management Accounting Research*

29(3): 1–21.

- Cyert, R., and J. March. 1963. *A Behavioral Theory of the Firm*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Dalla Via, N., P. Perego, and M. van Rinsum. 2019. How Accountability Type Influences Information Search Processes and Decision Quality. *Accounting, Organizations and Society* 75: 79–91.
- Dean, J. W., and M. P. Sharfman. 1996. Does Decision Process Matter? A Study of Strategic Decision-Making Effectiveness. *Academy of Management Journal* 39(2): 368–392.
- Eisenhardt, K. M., and L. J. Bourgeois. 1988. Politics of Strategic Decision Making in High-Velocity Environments: Toward a Midrange Theory. *Academy of Management Journal* 31(4): 737–770.
- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. 2010. “Continuous” Budgeting: Reconciling Budget Flexibility with Budgetary Control. *Accounting, Organizations and Society* 35(4): 444–461.
- Hair, J. F. Jr., G. T. M. Hult., C. Ringle, and M. Sarstedt. 2017. *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. 2nd edition. SAGE Publications.
- Henri, J. F. 2006. Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31(6): 529–558.
- 挽文子. 2010. 「事業部の業績管理」(谷武幸, 小林啓孝, 小倉昇編著『業績管理会計』中央経済社, 227–254 頁に所収).
- Hofstede, G. 1967. *The Game of Budget Control*. Assen, Netherlands: Van Gorcum.
- Hope, J., and R. Fraser. 2003. *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston, MA: Harvard Business School.
- Hopwood, A. 1972. An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research* 10: 156–182.
- 堀井悟志. 2015. 『戦略経営における予算管理』中央経済社.
- Imoisili, O. A. 1989. The Role of Budget Data in the Evaluation of Managerial Performance. *Accounting, Organizations and Society* 14(4): 325–335.
- 伊藤博. 1998. 「企業予算の機能：新しい予算研究を志向して」『企業会計』50(11): 1636–1642.
- 企業予算制度研究会. 2018. 『日本企業の予算管理の実態』中央経済社.
- 小林健吾. 2002. 『体系予算管理 改訂版』東京経済情報出版.
- Kock, A., and H. G. Gemünden. 2016. Antecedents to Decision-Making Quality and Agility in Innovation Portfolio Management. *Journal of Product Innovation Management* 33(6): 670–686.
- Kreutzer, M., J. Walter, and L. B. Cardinal. 2015. Organizational Control as Antidote to Politics in the Pursuit of Strategic Initiatives. *Strategic Management Journal* 36: 1317–1337.
- Lau, C. M., and G. Scully. 2015. The Roles of Organizational Politics and Fairness in the Relationship between Performance Management Systems and Trust. *Behavioral Research in Accounting* 27(1): 25–53.
- Libby, T., and R. M. Lindsay. 2010. Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice. *Management Accounting Research* 21(1): 56–75.
- Libby, T., and R. M. Lindsay. 2019. The Effects of Superior Trust and Budget-Based Controls on Budgetary Gaming and Budget Value. *Journal of Management Accounting Research* 31(3): 153–184.
- Lukka, K. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organizations and Society* 13(3): 281–301.

- Marginson, D., and S. Ogden. 2005. Coping with Ambiguity through the Budget: The Positive Effects of Budgetary Targets on Managers' Budgeting Behaviours. *Accounting, Organizations and Society* 30(5): 435–456.
- 梶谷奎太. 2019. 「予算制度の利用スタイルとその効果」日本管理会計学会 2019 年度年次全国大会自由論題報告論文.
- 梶谷奎太. 2020. 「予算制度の利用とその効果：実態調査の結果報告」『高千穂論叢』55(1・2・3): 93–121.
- Masuya, K., and E. Yoshida. in press. Multidimensional Performance Evaluation Styles: Budget Rigidity and Discretionary Adjustments. *Pacific Accounting Review*.
- Merchant, K. A. 1990. The Effects of Financial Controls on Data Manipulation and Management Myopia. *Accounting, Organizations and Society* 15(4): 297–313.
- Merchant, K. A., and J. F. Manzoni. 1989. The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: A Field Study. *The Accounting Review* 64(3): 539–558.
- Mitchell, M. S., M. D. Baer., M. L. Ambrose., R. Folger, and N. F. Palmer. 2018. Cheating under Pressure: A Self-Protection Model of Workplace Cheating Behavior. *Journal of Applied Psychology* 103(1): 54–73.
- Mundy, J. 2010. Creating Dynamic Tensions through a Balanced Use of Management Control Systems. *Accounting, Organizations and Society* 35(5): 499–523.
- 小倉昇, 丹生谷晋. 2012. 「予算制度に対する日本企業の期待変化と問題意識」『會計』182(6): 821–835.
- Robbins, S. P. 2009. *Essentials of Organizational Behavior*. 8th edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Simon, H. A. 1997. *Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organization*. 4th edition. New York: Free Press.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School.
- Sponem, S., and C. Lambert. 2016. Exploring Differences in Budget Characteristics, Roles and Satisfaction: A Configurational Approach. *Management Accounting Research* 30: 47–61.
- Tessier, S., and D. T. Otley. 2012. A Conceptual Development of Simons' Levers of Control Framework. *Management Accounting Research* 23(3): 171–185.
- 津曲直躬. 1977. 『管理会計論：企業予算と直接原価計算』国元書房.
- Van der Stede, W. A. 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.
- 芳野剛史. 2012. 『不況を勝ち抜く予算管理ガイドブック』中央経済社.