

論 文

予算目標の困難度と予算業績の関連に対する ワークモチベーションの媒介効果

小村亜唯子*, 平井裕久**

<論文要旨>

本稿は、2020 年 9 月に予算目標をもつマネジャーを対象としたウェブアンケート調査を実施し、予算目標の困難度と予算業績の間を達成志向的ワークモチベーションが媒介しているかを検証した。階層的重回帰分析の結果、予算目標の困難度は達成志向的ワークモチベーションに対して統計的に有意な正の影響を与え、達成志向的ワークモチベーションは予算業績に対して統計的に有意な正の影響を与えていることが明らかになった。さらに、間接効果の検定によって、予算目標の困難度は予算業績に対して統計的に有意な負の直接効果を持っているのに対し、達成志向的ワークモチベーションを介して正の間接効果を持っていることが明らかとなった。

<キーワード>

予算目標の困難度, 予算業績, 達成志向的ワークモチベーション, 媒介分析

The Mediation Effect of Work Motivation on the Relationship between Budgetary Goal Difficulty and Budget Performance

Ayuko Komura*, Hirohisa Hirai**

Abstract

This paper investigates whether accomplishment work motivation mediates the relationship between budgetary goal difficulty and budget performance. Hierarchical multiple regression analysis revealed that the budgetary goal difficulty had a statistically significant positive effect on accomplishment work motivation and that accomplishment work motivation had a statistically significant positive effect on budget performance. Furthermore, the indirect effect test revealed that the budgetary goal difficulty has a statistically significant negative direct effect on budget performance, whereas it has a positive indirect effect through accomplishment work motivation.

Keywords

budgetary goal difficulty, budget performance, accomplishment work motivation, mediation analysis

2022 年 1 月 14 日 受付

2022 年 7 月 22 日 受理

* 神奈川大学工学部特別助教

** 神奈川大学工学部教授

Submitted: January 14, 2022

Accepted: July 22, 2022

* Assistant Professor, Faculty of Engineering, Kanagawa University

** Professor, Faculty of Engineering, Kanagawa University

1. はじめに

予算管理を行う際、予算目標の困難度をどの程度にすると最も予算業績が高まるか、長らく研究されてきた。初期の研究群は、Stedry (1960) を端緒とする実験室実験による目標の困難度と業績の関係を検証するものである。その後、フィールドを対象として予算目標の困難度と予算業績の関係が明らかにされている。フィールド調査では、予算目標の困難度の予算業績に対する統計的に有意な影響が確認されたケース (Kenis 1979) と確認されなかったケース (Hirst and Lowy 1990) が報告されており、一貫した結果が得られていない。

予算目標の困難度の予算業績に対する影響が有意であったり、有意では無かったりするという問題に対して、予算目標の困難度と予算業績の間の媒介変数を考察することが解決の糸口となる可能性がある。これまでの研究では、職務関連ストレス (Shields et al. 2000)、業績評価・インセンティブ (Bento and White 2006)、予算目標の受容・予算目標へのコミットメント (Chong and Johnson 2007)、同一タスクに対する複数目標間のコンフリクト (Cheng et al. 2007) が媒介変数として検討されてきた。

これに対し、本稿は、予算目標の困難度と予算業績の媒介変数として、ワークモチベーション (Work motivation, 以下 WM) に着目する。WM とは「目標に向けて行動を方向づけ、活性化し、そして維持する心理的プロセス」(Mitchell 1997, 60) であり、組織成員が目標に向けて行動している動的な状態を表す概念である (池田・森永 2017)。WM が予算目標の困難度と予算業績の関係を媒介していると考えられるのは、先行研究において予算目標の困難度と予算業績の関係を説明する主要な理論として、目標設定理論 (Locke and Latham 1990) が選択されてきたためである。池田・森永 (2017) によれば、目標設定理論に関わる研究群は、目標と業績の高さとの関係から WM の状態を間接的に推論している研究であると位置づけられている。すなわち、予算目標が困難であるほど、マネジャーの高い WM が引き出され、そして、WM が高まったマネジャーは、高い予算業績を組織にもたらすという関係が想定される。

しかし、これまでの研究において、予算目標の困難度、WM、予算業績の関係は明らかにされておらず、困難な予算目標が与えられたとき、あるいは困難な予算目標を設定したとき、マネジャーはその予算目標の達成に向けて、本当にモチベーションが高まっているのかが不明である。先行研究で検討された媒介変数である職務関連ストレス・予算目標の受容・予算目標へのコミットメントは、それぞれマネジャーの心理的な側面に着目しているが、WM を測定しているわけではない。また、業績評価とインセンティブは、リサーチサイトにおける業績評価システムがどのようなものが尋ねられている。同一タスクに対する複数目標間のコンフリクトは、ある目標を達成しようとするときに別の目標達成が難しくなるような状況が起きていないかを測定している。したがって、こちらも WM を測定しているわけではない。このように予算目標の困難度が WM に対してどのような影響を与えているのかが明らかにされていないために、そもそも高い予算目標を設定すべきなのか、低い予算目標を設定すべきなのかわからない。

そこで、本稿は、予算目標をもつマネジャーを対象としたアンケート調査に基づき、予算目標の困難度と予算業績の間を WM が媒介しているかを明らかにすることを目的とする。具体的には、マネジャーが、自身の予算目標の困難度をどの程度であると知覚しているか (予算目標の困難度)、目標を達成しようとする意欲 (WM)、予算目標の達成可能性 (予算業績) を

尋ね、その3者間の関係を検討する。

本稿の構成は次の通りである。2章では、先行研究をレビューし仮説設定を行う。3章において、研究方法の概要を示す。4章では、仮説検証の結果を示し、結果の考察を行う。最後に5章にて本稿の要約、貢献、限界を示したうえで、今後の研究課題を述べて本稿を結ぶ。

2. 先行研究レビューと仮説設定

2.1 予算目標の困難度と予算業績の関係

予算目標の困難度(Budgetary goal difficulty)あるいは目標の困難度(Goal difficulty)が、予算業績(Budget performance)あるいは職務実績(Task/job performance)に与える直接的・間接的な影響を明らかにした研究をレビューする¹⁾。表1に、各研究が対象としているフィールド、検証方法、説明変数、媒介変数、従属変数の概念と測定尺度、得られた結果の概略を示す。

まず、予算目標の困難度が予算業績に与える直接的な影響を、Kenis (1979) と Hirst and Lowy (1990) が明らかにしている。Kenis (1979) は、米国における工場の中層マネジャーを対象に

表1 予算目標の困難度と予算業績の関係

研究	対象	方法	説明変数	媒介変数	従属変数	結果
Kenis (1979)	米国の16社における工場の中層マネジャー	質問票調査(有効回答数169)	予算目標の困難度 予算達成の難しさを尋ねる5項目	-	予算業績 どのくらいの頻度で予算目標を達成しているか(自己評価, 1項目)	予算目標の困難度→(-)→予算業績
Hirst and Lowy (1990)	ある不動産開発・管理会社におけるシニアマネジャー	質問票調査(有効回答数44)	予算目標の困難度 Kenis (1979)の尺度	-	予算業績 Kenis (1979)の尺度	予算目標の困難度→(n.s.)→予算業績
Webb et al. (2010)	Fortune 100に選ばれている、ある金融サービス企業のコールセンターで働く従業員	準フィールド実験	目標の困難度 次月の目標としてベースライン目標の105%, 110%, 125%, の3つから従業員が自ら選択	-	職務実績 リサーチサイトで使用されている職務実績の指標	目標の困難度→(+)->職務実績
Shields et al. (2000)	ある日本の自動車工場(標準原価計算制度を採用)で働く設計エンジニア	質問票調査(有効回答数358)	目標の困難度 標準を達成するために必要なリソースと利用可能なリソースの差	職務関連ストレス Kahn et al. (1964)の尺度	職務実績 Mahoney et al. (1965)の尺度	①目標の困難度→(n.s.)→職務実績 ②目標の困難度→(+)->職務関連ストレス→(-)->職務実績 予算目標の困難度→(+)->相対的業績評価→(+)->予算ベースの報酬→(+)->ボーナス→(+)->職務実績
Bento and White (2006)	米国の中部大西洋岸地域における予算責任を持つマネジャー	質問票調査(有効回答数64)	予算目標の困難度 Chow et al. (1999)の尺度	相対的業績評価 組織内外の類似のユニットの業績によって報酬が影響を受ける程度 予算ベースの報酬 報酬契約書に報酬と予算実績との関連が明確に明記されているか ボーナス 業績ベースのボーナスが給与総額に占める割合	職務実績 Mahoney et al. (1963)の尺度	目標全体の困難度→(+)->目標全体のコンフリクト→(-)->職務実績
Cheng et al. (2007)	国際的な大手通信企業のオーストラリアにあるコールセンターで働く従業員(非マネジャー)	質問票調査(有効回答数44)	目標全体の困難度 3つの目標(純売上高, 着信に対する応答時間, スケジュールの順守)のそれぞれについて、その難易度の認識	目標全体のコンフリクト 3つの目標のそれぞれについて、他の目標の間にどれくらいのコンフリクトが存在しているか	職務実績 純売上高, 通話品質, 応答時間の実績データによって測定	目標全体の困難度→(+)->目標全体のコンフリクト→(-)->職務実績
Chong and Johnson (2007)	オーストラリアの製薬業に所属するミドルマネジャー	質問票調査(有効回答数135)	予算目標の困難度 Kenis (1979)の尺度	予算目標の受容 Leifer and McGannon (1986)の尺度 予算目標へのコミットメント Tubbs (1993)の尺度	職務実績 Mahoney et al. (1963; 1965)の尺度	①予算目標の困難度→(+)->予算目標の受容 ②予算目標の困難度→(+)->予算目標へのコミットメント→(+)->職務実績

した質問票調査を行った。どの程度予算達成が難しいかを尋ねる5つの項目によって予算目標の困難度を測定し、予算目標の困難度が予算業績に対して統計的に有意な負の影響を与えていることを示した。Hirst and Lowy (1990) は、ある不動産開発・管理会社におけるシニアマネジャーを対象にした質問票調査を行い、予算目標の困難度が予算業績に与える影響は非有意という結果を得ている。次に、目標の困難度が職務実績に与える直接的な影響を Webb et al. (2010) と Presslee et al. (2013) が明らかにしている。どちらの研究においても、金融サービス企業のコールセンターの従業員を対象とした準フィールド実験が行われている。結果として、目標の困難度が職務実績に対して統計的に有意な正の影響を与えていたことが示された²。

これらの研究に対し、予算目標の困難度あるいは目標の困難度の職務実績に対する間接的な関係を明らかにした研究は、次の通りである。Shields et al. (2000) は、ある日本の自動車工場で働く設計エンジニアに対する質問票調査を実施し、目標の困難度が職務関連ストレスを介して職務実績に与える影響を検討している。分析の結果、目標の困難度が職務関連ストレスに対して統計的に有意な正の影響を、職務関連ストレスが職務実績に対して統計的に有意な負の影響を与えていることが明らかとなった。目標の困難度が職務実績に与える直接的な影響は統計的に有意とならなかった。Bento and White (2006) は、予算責任をもつマネジャーに対する質問票調査をもとに、予算目標の困難度が、相対的業績評価、予算ベースの報酬、ボーナスを介して、職務実績に対して統計的に有意な正の影響を及ぼしていることを明らかにした。Cheng et al. (2007) は、同一のタスクに対して財務目標と非財務目標が複数課されている場合の目標の困難度と実績の関係を検討するため、国際的な大手通信企業のオーストラリアにあるコールセンターで働く従業員を対象に、質問票調査データと従業員番号で紐づけられた実績データを収集した。分析の結果、目標全体の困難度と職務実績の関係を、目標全体のコンフリクトが完全媒介していることが明らかになった。

最後に、Chong and Johnson (2007) は、オーストラリアの製造業に所属するミドルマネジャーを対象にした質問票調査をもとに、予算目標の困難度が、予算目標の受容と予算目標へのコミットメントに対して統計的に有意な正の影響を与え、また、予算目標へのコミットメントが職務実績に統計的に有意な正の影響を与えていることを明らかにした。ここで、予算目標の受容とは、予算目標のレベルをどの程度まで受け入れるかという個人の意図である。予算目標へのコミットメントは、予算目標を必ず達成しようとする決意である。

先行研究レビューを通して明らかになった課題は次の3点である。第1に、予算業績を従属変数としている研究は Kenis (1979) と Hirst and Lowy (1990) のみで、それ以外の研究では職務実績が従属変数とされていることである。職務実績の尺度について、Mahoney et al. (1963, 1965) によって開発された、マネジャーが自分自身の9つのタスク（計画、調査、調整、評価、監督、人員配置、交渉、代表、全体的なパフォーマンス）について実績を評価する尺度によって、マネジャー職としての全体的な仕事のパフォーマンスを測ろうとしている研究が多い。

第2に、本稿の問題意識に近い研究である Chong and Johnson (2007) では、予算目標の受容と予算目標へのコミットメントをモチベーションであるとみなし、予算目標の困難度と職務実績の間を両概念が媒介している関係が示されている。しかし、予算目標の受容と予算目標へのコミットメントをモチベーションであると捉えているのかについては問題が残る。詳しくは次節以降で取り上げるが、WM とは、目標に対してどのように達成するかを明確化しているか（方向性）、精力的に努力しているか（強度）、多くの時間を費やしているか（持続性）、という組

織成員の状態を測定するものであり、どの程度の困難度の目標を自らの目標として受け入れるかという目標の受容や、目標を必ず達成しようとする決意である目標へのコミットメントとは異なる概念である。

加えて、Chong and Johnson (2007) が媒介関係を仮説化するために依拠している目標設定理論の提唱者である Locke and Latham (2002) は、目標の困難度がパフォーマンスを高めるという関係に対して、目標へのコミットメントがあるとその関係がより強まると理論化している。すなわち、困難な目標が示されたとき、その目標を必ず達成しようという強い決意がある（目標へのコミットメントが高い）場合には、高いパフォーマンスに繋がるが、目標へのコミットメントが低いあるいは無い場合に困難な目標が示されたとしても、パフォーマンスは高まらないという関係である。また、目標の受容度は目標へのコミットメントの先行要因である (Locke et al. 1981) が、目標の困難度は目標へのコミットメントの先行要因ではない (Kein et al. 1999) ことが明らかにされている。したがって、予算目標の受容と予算目標へのコミットメントは、予算目標の困難度と予算業績の間の関係を媒介する変数ではなく、調整する変数として位置づけるほうが適切であると考えられる。

第3に、Bento and White (2006) を除いて業種横断的な調査はなされておらず、ほとんどの研究が単一のリサーチサイトに対する調査 (Cheng et al. 2007; Hirst and Lowy 1990; Presslee et al. 2013; Shield et al. 2000; Webb et al. 2010)、もしくは製造業に対する調査 (Chong and Johnson 2007; Kenis 1979) であり、結果の一般化妥当性に課題が残っている。

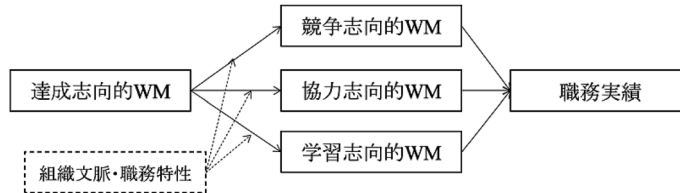
2.2 ワークモチベーションの測定に関する研究

本節では、WM の測定に関する組織心理学の研究である Barrick et al. (2002) と池田・森永 (2017) を取り上げる。池田・森永 (2017) によれば、特定の尺度によって WM を測定しようとする研究は2つに大別される。一つは、自己決定理論に基づいた内発的動機付け尺度の開発に関する研究である。もう一つは、WM を内発的な要因だけではなく、上司からの期待や給与などの外発的な要因によっても変化すると捉えた Barrick et al. (2002) の WM の尺度開発の研究である。

Barrick et al. (2002) は、「個人の行動を規制する基本的な目標を特定したうえで、それらの目標に関わる覚醒度、強度、持続性を測定すること」(p. 43) で WM を測定できるとしたうえで、それまで議論されてきた競争志向的 WM と協力的志向的 WM に、達成志向的 WM を加えた3つの下位概念によって多面的に WM を捉えることを提示した。競争志向的 WM とは、「職場での地位の階層構造における権力や支配を獲得することを目的とした行動」(p. 44) であり、協力的志向的 WM とは「職場での人間関係の中で受け入れられ、他者と仲良くなることを目的とした行動」(p. 44) である。

競争志向的 WM と協力的志向的 WM は社会的相互作用に関連しているのに対して、タスクは社会的相互作用がなくとも完結することが多いため、Barrick et al. (2002) は達成志向的 WM を新たに WM の下位概念として提示した。達成志向的 WM とは「タスクを達成しようとする個人の意図」(p. 44) であり、他者に依存しない個人のタスク志向性を捉えようとしている。言い換えれば、達成志向的 WM は、タスクに関連した目標を達成したいという強い欲求に基づく目標達成努力である。これは、人が生まれながらにして持っている、目標を達成することによって自己を表現したり、自己成長や自分に能力があると実感したいという欲求に起因していると

図1 WMの下位概念間の関係



述べられている。

池田・森永 (2017) は、Barrick et al. (2002) の尺度を基礎として、日本で働く幅広い業種・職種の従業員を対象とした多側面の WM の測定尺度を開発している。日本で働く従業員向けに競争志向的 WM、協力的な WM、達成志向的 WM を測定するための質問項目を検討し、さらに、WM の下位概念として、新たに学習志向的 WM を加え、4つの側面で WM を多面的に捉えようとしている点に特徴がある。ここで、学習志向的 WM とは、自立的に知識や能力を学習しようとする状態である。

Barrick et al. (2002) と池田・森永 (2017) において、WM の下位概念間の関係は、図1に示すように、達成志向的 WM と職務実績の間を、競争志向的 WM、協力的な WM、学習志向的 WM が媒介することが想定されている。

例えば、達成志向的 WM の高まった組織成員は、相互協力を促すような組織文脈や組織特性の場合には、協力的な WM が高まり、結果として高い職務実績に繋がるという関係である。すなわち、競争志向的 WM・協力的な WM・学習志向的 WM の起点となっているのは、目標を達成したいという意図に起因する目標達成努力である達成志向的 WM である。そのため、Barrick et al. (2002) と池田・森永 (2017) では、達成志向的 WM が、WM の中核概念として位置づけられている。本稿においても、予算目標が示されるとマネジャーには、組織文脈や職務特性に関わらず、当該予算目標を達成しようとする意欲が高まり、その達成に向けた行動をとると考えられ、以後、予算目標の困難度、達成志向的 WM、予算業績の関係に着目し論を進める。

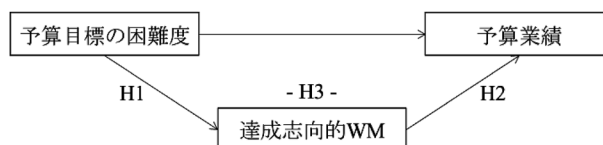
2.3 仮説設定

本稿における3つの仮説の関係と分析モデルを図2に示す。

目標設定理論 (Locke and Latham 1990, 2002) によれば、具体的で³ 困難な目標は、目標がない場合や目標があっても抽象的な目標である場合に比較して、従業員の高い業績に繋がるとされている。そのメカニズムは、①目標が指示の機能を果たすことで、従業員に対してどの活動に集中すればよいのかを示す、②目標には活力を与える機能があり、低い目標に比較して高い目標は、より多くの努力を引き出す、③目標は持続性に影響するために、難しい目標をもつ従業員は、長期間努力することになる、と説明されている (Locke and Latham 2002)。予算管理の文脈でいえば、組織が予算業績の期待値を予算目標として設定しなければ従業員は優れた結果を出せず、ある程度困難な予算目標は、従業員を増分主義ではなくより高いレベルで仕事をするように促すと考えられる (Merchant and Van der Stede 2017)。

困難な予算目標が示されていることにより、マネジャーに達成志向的 WM が喚起される可能性がある。したがって、困難な予算目標が割り当てられている、あるいは、自ら困難な予算

図2 予算目標の困難度と予算業績の関係



目標を設定しているマネジャーほど、その予算目標を達成しようとする意欲が高まり、行動していることが想定されることから、仮説1を設定する。

H1：予算目標の困難度は、達成志向的 WM に対して正の影響を与える。

タスク志向性が高まれば、組織成員の目標達成への努力のレベルを高め、結果として目標達成率が高くなると言われている (Parks and Guay 2009)。これは、①目標をどのように達成するかを明確化できていれば、目標達成のための具体的な行動を取ることが可能になり、目標達成率が高まる、②目標達成に向けて低いレベルの努力では目標達成は難しいかもしれないが、高いレベルの努力をしていれば、目標達成率が高まる、③目標達成に向けてそのための行動を継続して行うことができているならば、目標達成率が高まると考えられるからである。

実際、Van Iddekinge et al. (2018) の WM とパフォーマンスに関するメタ研究では、WM と職務実績の間に正の相関関係 (.33) があることが示されている。また、Barrick et al. (2002) の示した達成志向的 WM が、実際に職務実績を高めていることは、池田・森永 (2017)、Fouk et al. (2019)、Gao et al. (2020) などが実証している。

したがって、目標の達成志向が高いマネジャーは、自身の職務において予算目標達成に向けて仕事を配分し (方向性)、予算目標が達成できるような努力を続けること (強度・持続性) が考えられ、結果として高い予算業績を達成することが想定されることから、仮説2を設定する。

H2：達成志向的 WM は、予算業績に対して正の影響を与える。

予算目標の困難度と予算業績の関係は、目標設定理論に基づけば、H1 と H2 で示したように予算目標の困難度が達成志向的 WM を高め、達成志向的 WM が予算業績を高めるという関係に起因することが推察される。すなわち、予算目標の困難度と予算業績の関係は、達成志向的 WM に媒介されるという関係である。

ここで、達成志向的 WM が、予算目標の困難度と予算業績の間を完全媒介するのか、部分媒介するのかという問題があるが、本稿では、達成志向的 WM は、予算目標の困難度と予算業績の間の関係を部分媒介するものと予想する。これは、予算目標の困難度 (あるいは目標の困難度) の職務実績に対する間接的な関係を明らかにした研究 (Bento and White 2006; Cheng et al. 2007; Chong and Johnson 2007; Shields et al. 2000) において、達成志向的 WM とは異なる概念が予算目標の困難度 (あるいは目標の困難度) と職務実績の間を媒介していたことから、予算目標の困難度と予算業績の間には、達成志向的 WM だけではなく、他の要因による影響が介在している可能性があるためである。したがって、仮説3を設定する。

H3：達成志向的 WM は、予算目標の困難度と予算業績の関係を部分媒介する。

3. 研究方法

3.1 データ

大手調査会社に委託し、ウェブアンケート調査を実施した。先行研究をもとにした質問文を作成した後、調査会社に対して、ウェブアンケート調査画面の作成、モニタへの配信、回答の回収を委託している。

勤務先企業の売上高が1億円以上で、2020年1月以前より予算目標を与えられているミドルマネジャー（正社員で、職位が部長・課長・次長・係長・主任クラス）をウェブアンケート調査の対象者とした。モニタ候補のうち本調査対象者に該当するモニタを、事前調査で抽出したうえで、2020年9月17日～18日に配信し、515回答を収集した。回答を確認し、すべての質問に対して最高点を回答していた2名の回答を除いた513回答を分析に使用する^{4,5}。

回答者の職位は、部長クラスが156名（30.41%）、課長・次長クラスが233名（45.42%）、係長・主任クラスが124名（24.17%）で、現在の職位に就いてからの平均年数は8.42年（SD=7.80）である。また、回答者の平均年齢は50.36歳（SD=7.39）、性別は男性が496名（96.96%）である。

3.2 変数測定

3.2.1 予算目標の困難度

予算目標の困難度は、回答者の2020年9月時点における予算目標の困難度を尋ねる3つの質問によって測定している（Cronbach's $\alpha=0.76$ ）。測定尺度は、Arnold and Artz (2015) の3項目を基礎とし、「ビジネスユニットの目標」を「あなたの予算目標」という言葉に置き換えて、個人レベルの予算目標について尋ねている。質問はいずれも「1まったくそう思わない」から「5強くそう思う」の5段階のリッカート尺度で測定している。

予算目標の困難度（あるいは目標の困難度）の測定尺度は、Arnold and Artz (2015) 以外にも提示されているが、Arnold and Artz (2015) は、Kenis (1979) の測定尺度（5項目）を基礎としながら、予算目標の困難度を、目標達成をどの程度難しいと感じているか、目標達成にどれほどの広範な管理能力が求められるかという複数の側面によって、Kenis (1979) よりも少ない質問数（3項目）で捉えることができるため使用している。

なお、質問では、知覚された予算目標の困難度を測定している。Cheng et al. (2007) によれば、知覚された予算目標の困難度とは、目標が達成できるかについての個人の知覚を意味している。これは、同じ予算目標（額や率）を与えられた個人でも、知覚された目標の困難度は、目標の達成のための個人の能力や経営資源によって異なる可能性を考慮している。

3.2.2 達成志向的 WM

池田・森永 (2017) によって尺度開発された達成志向的 WM の9項目を用いて測定する（Cronbach's $\alpha=0.93$ ）。質問はいずれも、5段階のリッカート尺度（「1まったくそう思わない」から「5強くそう思う」）で測定している。

3.2.3 予算業績

「今期におけるあなたの予算目標の達成見込みをお答えください」と「今期のあなたに対する上司からの評価の見込みをお答えください」⁶の2項目で測定する (Cronbach's $\alpha=0.72$).

前者の質問は, Kenis (1979), Hirst and Lowy (1990) の予算達成頻度を尋ねる質問に倣っている. 回答者は「1 目標を大きく下回るだろう」「2—をやや下回るだろう」「3—を達成するだろう」「4—をやや上回るだろう」「5—を大きく上回るだろう」の5段階の選択肢から回答する. ここで, 予算目標の困難度が低い場合に, 予算目標の達成見込みは高くなるという関係が想定され, 予算目標を達成した(選択肢3)から, あるいは予算目標を上回って達成した(選択肢4・5)からといって, 企業が求める予算業績の水準とは限らない可能性がある. ただ, 予算目標が各マネジャーに割り当てられている場合, 上位マネジャーは企業業績に寄与するよう各マネジャーの予算目標を設定して割り当てていることが考えられる. また, 参加型予算のシステムの下で, 各マネジャーが自らの予算目標を設定している場合には, 上位マネジャーとの話し合い(調整)によって, ある程度企業業績に寄与するような予算目標水準が設定されていると考えられる. そのため, 予算目標の達成見込みを尋ねることで予算業績を測定する.

後者の質問は, 回答者本人の回答ではあるが, 予算管理における上司による評価によって予算業績を測定しようとしている. 回答者は「1 平均的な評価を大きく下回るだろう」「2—をやや下回るだろう」「3—を得るだろう」「4—をやや上回るだろう」「5—を大きく上回るだろう」の5段階の選択肢から回答する. 上司は, 回答者の予算業績を評価する際, 回答者と同じの職位にある他のマネジャーの予算業績と比較することが想定されることから, 前者の質問と併せて上司評価を尋ね, 2項目で予算業績を測定する.

3.2.4 確認的因子分析

先行研究に基づき, 予算目標の困難度, 達成志向的 WM, 予算業績の3つの因子を想定し, 確認的因子分析を行った結果を表2に示す. 表2には各質問に対する回答の平均値(Mean)と標準偏差(SD)も併せて載せている.

3因子を想定した確認的因子分析の結果, 適合度指標は, CFI=0.962, TLI=0.953, RMSEA=0.063 (90% CI [0.053, 0.072]), SRMR=0.047, AIC=15,677.506 であり, データに対する当てはまりは十分であると判断した. さらに, 1因子を想定した確認的因子分析の適合度は, CFI=0.826, TLI=0.794, RMSEA=0.131 (90% CI [0.123, 0.140]), SRMR=0.105, AIC=16,203.353 であり, 3因子構造の各適合度指標がよりよい値を示していることが確認された. したがって, 3つの因子についてその質問項目の単純平均を計算し, 各構成概念の測定尺度とする.

3.2.5 コントロール変数

コントロール変数として, ①回答者個人に関する変数と②回答者が属している企業に関する変数を設定する. 各変数の定義及び記述統計量を表3に示す. ①回答者個人に関する変数には, 性別, 年齢, 職種, 管理職の職位(部長ダミー, 課長・次長ダミー), 居住県(北海道ダミー, 東京ダミー, 愛知ダミー, 大阪ダミー, 福岡ダミー), 良識性を設定した. 良識性とは, 5因子モデルで測定される5つの性格の基本次元の一つで, 「責任感があって, 仕事や勉強に良心的, 精神的に取り組む, 勤勉な性格である. 逆の場合は, 物事への取り組みが中途半端で, 根気がなく, 気まぐれで, 浪費癖がある, 無責任で, いい加減な性格」(村上・村上 2017, 65)

表2 確認的因子分析の結果、記述統計量

	確認的因子分析			記述統計	
	F1	F2	F3	Mean	SD
予算目標の困難度					
1 あなたの予算目標を達成するためには、非常に幅広いスキル・リソースが必要と考えられますか	0.77			3.45	1.02
2 あなたの予算目標達成の困難度は非常に高いものですか	0.72			3.57	0.98
3 あなたの予算目標レベルは、最大限の努力をして初めて達成できるものですか	0.67			3.42	1.07
達成志向的ワークモチベーション					
1 あなたは、自分の職務を完了させるまで粘り強く取り組んでいますか		0.84		3.79	0.90
2 あなたは、自分の職務を全うするまで、決して諦めることはなく取り組んでいますか		0.83		3.66	0.92
3 あなたは、職務を全うするために、ひたむきな気持ちで取り組んでいますか		0.82		3.70	0.92
4 あなたは、自分の職務を全うするまで、決して気を抜かず仕事に取り組み続けていますか		0.81		3.60	0.98
5 あなたは、自分に与えられた職務を完了することに大きな意義を感じて、職務に従事していますか	0.79			3.70	0.95
6 あなたは、自分の職務を果たすことが、同僚や職場、組織にどのように貢献するかを理解していますか	0.76			3.80	0.90
7 あなたは、仕事を達成するために業務の優先順位を自分なりに掲げていますか	0.75			3.90	0.89
8 あなたは、少しでも多くの職務を果たしたいという願望を持って挑戦していますか	0.72			3.64	0.94
9 あなたは、自分の職務をこれまでよりもさらに効率的に行う方法を考えていますか	0.72			3.78	0.90
予算業績					
1 今期におけるあなたの予算目標の達成見込みをお答えください			0.82	2.47	0.87
2 今期のあなたに対する上司からの評価の見込みをお答えください			0.68	2.83	0.83
因子間相関 F2 0.42					
F3 -0.27 0.21					

表3 コントロール変数の定義と記述統計量

変数名	変数の定義	Mean	SD	Min	Max	N
①回答者個人に関するコントロール変数						
性別	男性=1, 女性=0	0.97	0.18	0	1	513
年齢	回答者の年齢(実数)	50.36	7.39	30	69	513
職種	営業・販売職=1, それ以外=0	0.36	0.48	0	1	513
部長ダミー	職位が部長クラス=1, それ以外=0	0.30	0.46	0	1	513
課長・次長ダミー	職位が課長・次長クラス=1, それ以外=0	0.45	0.50	0	1	513
北海道ダミー	北海道在住=1, それ以外=0	0.05	0.21	0	1	513
東京ダミー	東京都在住=1, それ以外=0	0.18	0.38	0	1	513
愛知ダミー	愛知県在住=1, それ以外=0	0.08	0.27	0	1	513
大阪ダミー	大阪府在住=1, それ以外=0	0.07	0.25	0	1	513
福岡ダミー	福岡県在住=1, それ以外=0	0.04	0.20	0	1	513
良識性	村上・村上(1997)の12項目	7.61	3.46	0	12	513
②回答者が属している企業に関するコントロール変数						
従業員数	個別企業の直近決算期における従業員数が50人未満=1, 50人以上=2, 100人以上=3, 500人以上=4, 1,000人以上=5, 2,000人以上=6, 3,000人以上=7, 4,000人以上=8, 5,000人以上=9	4.86	2.72	1	9	512
創業年数	創業してからの年数が9年未満=1, 10年以上=2, 20年以上=3, 30年以上=4, 40年以上=5, 50年以上=6, 60年以上=7, 70年以上=8, 80年以上=9, 90年以上=10	6.45	2.72	1	10	510
業種	製造業=1, 非製造業=0	0.33	0.47	0	1	513
東証一部ダミー	上場市場が東証一部=1, それ以外=0	0.35	0.48	0	1	513
東証二部ダミー	上場市場が東証二部=1, それ以外=0	0.03	0.16	0	1	513
JASDAQダミー	上場市場がJASDAQ=1, それ以外=0	0.02	0.15	0	1	513
その他上場市場ダミー	上場市場がその他の上場市場(海外市場など)=1, それ以外=0	0.02	0.15	0	1	513
業績連動型給与	「業績と連動して、賞与や昇給などが決定されるような報酬体系ですか」, 「賞与や昇給は、予算目標の達成度合いを中心に決定されていますか」の2項目 (Cronbach's $\alpha=0.77$)	3.43	1.00	1	5	513

である。性格特性としての良識性の高低が、予算目標の困難度、達成志向的 WM、予算業績の関係に影響することが考えられるためコントロール変数として設定している。

②回答者が属している企業に関する変数には、従業員数、創業年数、業種、上場・非上場（東証一部ダミー、東証二部ダミー、JASDAQダミー、その他上場市場ダミー）、業績連動型給与を

表 4 相関係数

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1 予算業績	-										
2 達成志向的ワークモチベーション	0.19 ***	-									
3 予算目標の困難度	-0.18 ***	0.35 ***	-								
4 性別	0.03	-0.03	-0.04	-							
5 年齢	0.01	0.11 **	0.03	0.11 **	-						
6 職種	-0.13 ***	-0.11 **	0.02	0.00	0.00	-					
7 部長ダミー	0.01	0.15 ***	0.11 **	-0.02	0.25 ***	-0.06	-				
8 課長・次長ダミー	0.05	-0.05	-0.08	0.04	0.01	0.02	-0.60 ***	-			
9 北海道ダミー	0.09 *	-0.03	-0.13 ***	-0.06	0.05	0.05	-0.08	0.09 *	-		
10 東京ダミー	-0.01	0.05	0.06	0.03	-0.04	0.03	0.08	-0.05	-0.10 *	-	
11 愛知ダミー	-0.02	-0.04	0.00	0.01	-0.02	0.02	0.01	-0.02	-0.06	-0.14 ***	-
12 大阪ダミー	0.05	-0.03	-0.05	0.05	-0.02	-0.04	0.02	-0.01	-0.06	-0.13 ***	-0.08
13 福岡ダミー	-0.04	-0.03	0.04	-0.07	-0.02	0.14 ***	0.01	-0.04	-0.05	-0.10 *	-0.06
14 良識性	0.20 ***	0.53 ***	0.14 ***	0.01	0.07	-0.12 **	0.09 *	0.02	-0.05	0.11 **	-0.03 *
15 従業員数	0.03	0.04	0.04	0.01	-0.03	-0.08	-0.05	0.00	-0.07	0.05	0.01
16 創業年数	-0.01	-0.06	-0.05	0.03	0.10 *	0.06	-0.12 **	0.10 *	-0.01	-0.09 *	0.00
17 業種	0.04	0.05	0.01	0.05	-0.04	-0.11 *	-0.03	0.02	-0.05	-0.08	0.04
18 東証一部ダミー	0.08	0.02	0.04	0.04	-0.04	-0.04	-0.06	-0.01	-0.10 *	0.08	0.08
19 東証二部ダミー	-0.02	-0.02	-0.02	-0.04	-0.13 ***	-0.02	-0.05	-0.02	-0.04	-0.08	-0.05
20 JASDAQダミー	-0.07	0.00	-0.03	0.03	-0.02	-0.06	0.08	-0.08	-0.03	0.00	0.01
21 その他上場市場ダミー	0.01	0.01	0.05	-0.12 **	0.03	0.08	0.05	0.00	0.03	0.00	0.16 ***
22 業績連動型給与	-0.07	0.30 ***	0.22 ***	-0.02	0.04	0.02	0.13 ***	-0.08	-0.05	0.09 *	0.00

	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
12 大阪ダミー	-										
13 福岡ダミー	-0.06	-									
14 良識性	0.04	-0.05	-								
15 従業員数	-0.02	-0.04	0.02	-							
16 創業年数	-0.03	0.03	-0.10 *	0.34 ***	-						
17 業種	-0.02	-0.08	0.00	0.10 *	0.26 ***	-					
18 東証一部ダミー	-0.05	-0.03	0.06	0.68 ***	0.33 ***	0.19 ***	-				
19 東証二部ダミー	-0.04	-0.03	-0.02	-0.01	0.02	0.02	-0.06	-			
20 JASDAQダミー	-0.04	0.03	0.02	-0.06	0.01	0.04	-0.08	-0.02	-		
21 その他上場市場ダミー	-0.04	-0.03	0.00	0.00	0.00	0.07	-0.08	-0.02	-0.02	-	
22 業績連動型給与	-0.11 *	0.07	0.15 ***	0.08	0.08	0.01	0.07	0.03	0.05	0.02	-

*p < .05, **p < .01, ***p < .001

設定した。業績連動型給与は、Bonner and Sprinkle (2002) を踏まえ、予算目標の困難度、達成志向的 WM、予算業績の関係を検討するうえで、社内のインセンティブシステムがどの程度業績連動であるか、その影響をコントロールするために、コントロール変数として投入している。

コントロール変数も含めた各変数の相関係数を表 4 に示す。予算目標の困難度と予算業績の間に負の相関 ($r = -.18, p < 0.001$)、予算目標の困難度と達成志向的 WM ($r = .35, p < 0.001$)、達成志向的 WM と予算業績 ($r = .19, p < 0.001$) の間に正の相関が確認された。

3.3 仮説検証方法

予算業績を従属変数、達成志向的 WM を媒介変数、予算目標の困難度を独立変数として、達成志向的 WM が予算目標の困難度と予算業績の間を媒介しているのかについては、次の 3 つの条件が満たされたときに、媒介効果を持っていると結論することができる (Baron and Kenny 1986)。3 つの条件とは、①独立変数が従属変数に対して統計的に有意な影響を与えている、②

独立変数が媒介変数に対して統計的に有意な影響を与えている、③独立変数・媒介変数・従属変数の3者間の関係において媒介変数が間接効果を有している、である。

①と②については、Model 1~3の重回帰分析により検証する。Model 1は、従属変数を達成志向的 WM とし、説明変数として予算目標の困難度とコントロール変数を投入したものである。Model 2は、従属変数を予算業績として、説明変数に予算目標の困難度とコントロール変数を投入したものである。Model 3は、従属変数を予算業績とし、説明変数に達成志向的 WM、予算目標の困難度、コントロール変数を投入したものである。

①と②の条件が満たされたことを確認したうえで、③については、予算業績を従属変数、達成志向的 WM を媒介変数、予算目標の困難度を独立変数として、ブートストラップ法（リサンプリング回数2,000回）による間接効果の検定により検証する。なお、間接効果の検定に当たり、達成志向的 WM と予算業績のそれぞれに対して、コントロール変数を投入している。

4. 分析結果と考察

重回帰分析の結果を表5に示す。表5のModel 1の結果から、予算目標の困難度は、達成志向的 WM に対して統計的に有意な正の影響 ($\beta=.25, p < .001$) を与えていることが明らかになった。すなわち、困難な予算目標が割り当てられている、もしくは、困難な予算目標を設定しているマネジャーほど、目標を達成しようとする意欲が高いことが示されており、H1は支持される。なお、Kenis (1979)では、予算目標の困難度がマネジャーの内発的モチベーション（予算を達成したことによる個人的満足・自尊心など）を高めていることが示されていたのに対し、本結果は、予算目標の困難度が達成志向的 WM を高めることを新たに示したものと位置づけることができる。

表5のModel 2の結果は、予算目標の困難度が予算業績に対して統計的に有意な負の影響 ($\beta = -.20, p < 0.001$) を与えていることを示している。そして、Model 3の結果から、達成志向的 WM は、予算業績に対して統計的に有意な正の影響 ($\beta=.25, p < 0.001$) を与えていることが明らかとなった。予算目標の達成に向けた行動を取ろうと意欲が高まったマネジャーは、高い予算業績を出すことが見込まれるという結果であり、H2は支持される。

重回帰分析により、予算目標の困難度が予算業績に与える影響 (Model 2)、予算目標の困難度が達成志向的 WM に与える影響 (Model 1)、達成志向的 WM が予算業績に与える影響 (Model 3) が、それぞれ統計的に有意であることが確認されたため、次に、媒介分析によりH3を検証する。具体的には、予算業績を従属変数、達成志向的 WM を媒介変数、予算目標の困難度を独立変数として、ブートストラップ法による間接効果の検定を行った。予算業績に対する直接効果、間接効果、総合効果の値を図3に示す。

図3から、予算目標の困難度の予算業績に対する直接的な効果は、統計的に有意な負の影響 ($\beta = -.20, 95\% \text{ CI } [-.28, -.10]$) が確認されているのに対し、予算目標の困難度が達成志向的 WM を媒介して予算業績に与える間接的な効果は、統計的に有意な正の影響 ($\beta=.06, 95\% \text{ CI } [.03, .10]$) であった。すなわち、予算目標の困難度と予算業績の関係は、有意に達成志向的 WM によって部分媒介されており、H3は支持される。

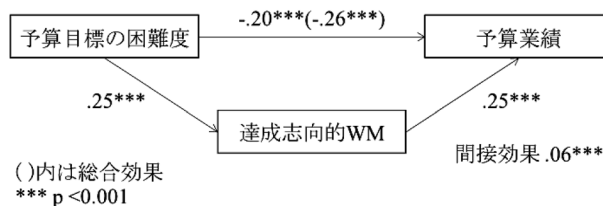
達成志向的 WM が予算目標の困難度と予算業績の間を正に有意に媒介しているという結果

表 5 重回帰分析の結果

	Model 1 達成志向的ワークモチベーション			Model 2 予算業績			Model 3 予算業績		
	β	t value	p value	β	t value	p value	β	t value	p value
①回答者個人のコントロール変数									
性別	-0.03	-0.68	0.50	0.03	0.67	0.50	0.04	0.83	0.41
年齢	0.05	1.18	0.24	-0.04	-0.95	0.34	-0.06	-1.22	0.22
職種	-0.05	-1.32	0.19	-0.11	-2.45	0.02	-0.10	-2.22	0.03
部長ダミー	0.05	0.99	0.32	0.09	1.52	0.13	0.08	1.34	0.18
課長・次長ダミー	0.01	0.10	0.92	0.07	1.22	0.22	0.07	1.23	0.22
北海道ダミー	0.03	0.74	0.46	0.08	1.91	0.06	0.08	1.79	0.07
東京ダミー	-0.04	-0.95	0.34	-0.02	-0.45	0.65	-0.01	-0.26	0.79
愛知ダミー	-0.02	-0.47	0.64	-0.03	-0.63	0.53	-0.02	-0.55	0.59
大阪ダミー	-0.03	-0.72	0.47	0.02	0.49	0.62	0.03	0.66	0.51
福岡ダミー	-0.02	-0.55	0.58	0.01	0.23	0.82	0.02	0.35	0.72
良識性	0.46	12.58	0.00	0.22	4.93	0.00	0.10	2.04	0.04
②会社に関するコントロール変数									
従業員数	0.07	1.36	0.18	-0.05	-0.90	0.37	-0.07	-1.21	0.23
創業年数	-0.03	-0.69	0.49	0.01	0.10	0.92	0.01	0.25	0.81
業種	0.06	1.50	0.14	-0.02	-0.50	0.62	-0.04	-0.83	0.41
東証一部ダミー	-0.07	-1.43	0.15	0.13	2.18	0.03	0.15	2.53	0.01
東証二部ダミー	-0.01	-0.36	0.72	-0.01	-0.28	0.78	-0.01	-0.21	0.84
JASDAQダミー	-0.03	-0.74	0.46	-0.07	-1.66	0.10	-0.07	-1.54	0.12
その他上場市場ダミー	-0.01	-0.31	0.76	0.04	0.86	0.39	0.04	0.95	0.34
業績連動型給与	0.17	4.56	0.00	-0.06	-1.32	0.19	-0.10	-2.27	0.02
説明変数									
予算目標の困難度	0.25	6.75	0.00	-0.20	-4.40	0.00	-0.26	-5.68	0.00
達成志向的ワークモチベーション							0.25	4.72	0.00
	R^2		0.41			0.13			0.17
	Adjusted R^2		0.38			0.09			0.13
	ΔR^2								0.04
	n		509			509			509

*p < .05, **p < .01, ***p < .001

図 3 間接効果の検定結果



は、予算管理における目標設定と予算業績との関係が、目標設定理論によって説明できることを示している。さらに、本稿は、媒介変数を達成志向的WMとし、従属変数を予算業績として測定し、その媒介効果を示したという点で、Chong and Johnson (2007) の分析モデル（予算目標の困難度 → 予算目標の受容・予算目標へのコミットメント → 職務実績）の問題点を解決している。

予算目標の困難度の予算業績に対する負の直接効果と正の間接効果の両方が観察されたという結果は、Shields et al. (2000) も指摘しているように、予算業績を向上させるための予算目標の

基準の設定すべきレベルを、直接効果は低めるほど良く、間接効果は高めるほど良い、という反対の方針を示している。効果量を比較すると、負の直接効果が正の間接効果を上回っているため、予算目標の困難度は低めに設定するほうが良いのかもしれない。ただし、正の間接効果が有意となっていることから、予算目標の困難度を低めに設定することで達成志向的 WM が下がってしまうことを考慮する必要がある。

予算目標の困難度が予算業績に対して、直接的には負の影響を与えていたという結果は、Kenis (1979) と同様である。このような結果となったことについて、予算目標の困難度は、予算スラックとしても捉えられており (Dunk 1993; Indjejikian and Matějka 2006)、マネジャーは達成しやすい予算目標を設定することで、予算目標の達成を容易にしようとしている可能性がある。例えば、Brownell and McInnes (1986) は、期待理論に基づいて、予算参加 (独立変数)、モチベーション (媒介変数)、職務実績 (従属変数) の3者間の関係を実証した際、予算参加とモチベーションの関係、予算参加と職務実績の直接的な関係がどちらも統計的に有意な結果とならなかった背景に、予算スラックが形成されていた可能性を指摘している。

5. おわりに

本稿は、予算目標をもつマネジャーを対象としたアンケート調査に基づき、予算目標の困難度が、達成志向的 WM を高め、予算業績の向上に繋がっていることを明らかにした。予算目標の困難度と予算業績の関係は、目標設定理論に基づいて説明あるいは仮説化されることが多いものの、実際に WM を測定し、媒介変数として分析モデルに組み込み、実証されていなかったという先行研究の問題点を解決したという貢献がある。さらに、予算目標の困難度が予算業績に与える正の間接効果と負の直接効果が示されたという結果は、困難な予算目標をもつと、それを達成しようとモチベーションが高まるものの、一方で、達成できなかった場合のインセンティブや上司からの評価を気にして、達成しやすい予算目標を設定したくなる、というマネジャーの複雑な心理が反映されているとも考えられる。

東証 33 業種のうち、製造業 16 業種と非製造業 14 業種 (鉱業・海運業・空運業の有効回答なし) に属する 513 名のマネジャーに対するウェブアンケートという研究方法を採用したことで、分析結果の一般化妥当性を高めている。また、達成志向的 WM を分析モデルに組み込んだことで、組織心理学の研究にも貢献があらう。池田・森永 (2017, 185) は、「ワークモチベーションを適切に測定することで、これがどのようなプロセスで客観的な業績 (売上げや目標達成度) に結実するかを明らかにすることができる」と述べており、本稿は、この指摘に対する調査結果を提供したのものとして位置づけることができる。

本稿の限界と今後の研究課題は、3点である。第1に、予算参加 (Brownell and McInnes 1986) やインセンティブシステム (Bonner and Sprinkle 2002) など、予算管理に関わる他の変数の影響を十分に明らかにできていない。これらの変数を測定し、分析モデルに追加することで、予算目標の困難度が直接的には予算業績に対して負の影響を持つが、達成志向的 WM を介すると正の影響を与えていたという結果に対する解釈が可能となるかもしれない。

第2に、予算目標の困難度の従属変数について、予算業績を回答者本人の自己評価によって測定しているという問題がある。今後、客観的指標による予算業績 (予算達成率や予算達成頻

度など)を測定し、予算目標の困難度、達成志向的 WM との関係性を明らかにする必要がある。また、Mahoney et al. (1963, 1965) の指標を用いて職務実績を測定し、予算業績・職務実績のそれぞれに予算目標の困難度、達成志向的 WM がどのように影響するか、比較・考察することも今後の研究課題となる。

第3に、多側面 WM のうち、達成志向的 WM のみを取り扱っている点である。Barrick et al. (2002) と池田・森永 (2017) において、達成志向的 WM を中核として、他の3つの WM が、パフォーマンスとの間を媒介していることが示されている。なお、成果主義的な組織では、競争志向的 WM が高まり、逆に協利志向的 WM が湧かない可能性や、短期志向的な組織では、学習志向的 WM が高まらない可能性がある。そこで、競争志向的 WM、協利志向的 WM、学習志向的 WM を分析に組み込む際には、それぞれのマネジャーが置かれている組織文脈を測定し、分析モデルに投入することは有用であろう。

謝辞

本稿の執筆に際して、日本管理会計学会 2021 年度第 1 回関西・中部部会参加者の先生方から有益なコメントをいただきました。また、2名の匿名の査読者の先生方からは、本稿を改善するうえで多数の有益なご指摘を頂戴いたしました。ここに記して感謝の意を表したいと存じます。なお、本稿は JSPS 科研費 (研究課題番号 20K13652, 22K01820) による研究成果の一部です。ウェブアンケート調査の実施に際し、神奈川大学工学部経営工学科管理会計研究室の伊藤大真氏の協力を得ています。

注

- 1 本稿の記載において、予算目標の困難度と目標の困難度の区分を次のように行う。予算管理における目標の達成困難度を測定している場合には予算目標の困難度とする。これに対し、予算管理以外のマネジメントコントロールシステムにおける目標の達成困難度を測定している場合には目標の困難度とする。
- 2 予算目標の困難度が予算業績に対して負の有意な影響を与える (Kenis 1979)、非有意な関係である (Hirst and Lowy 1990)、目標の困難度が職務実績に対して正の有意な影響を与える (Presslee et al. 2013; Webb et al. 2010) と結果が混在している背景には、研究対象としているリサーチサイトやサンプルサイズ、変数の構成概念、研究方法に違いがあることが考えられる。例えば Kenis (1979) と Hirst and Lowy (1990) は、予算業績をどのくらいの頻度で予算目標を達成しているかによって測定しており、Webb et al. (2010) と Presslee et al. (2013) の職務実績は、リサーチサイトにおいて顧客から延滞しているクレジットカードの残高を回収することが主要な職務である従業員に対し、電子送金による即時の支払いを確約させた顧客数を、別の方法での支払いを確約させた顧客数で除した指標によって測定している。このような違いが結果に影響しているかについては、メタ分析による解析が必要である。

- 3 目標設定理論では、「ベストをつくせ」というような曖昧な目標が示された場合には、パフォーマンスが高まらないことが示されている。本稿は、予算管理における予算目標を取り扱っており、この予算目標は具体的な目標であると捉えることが可能であると考えている。これは、予算目標のような財務業績指標は、非財務業績指標に比較して客観的で明確性が高いという指摘(Hopwood 1972)に拠っている。
- 4 ウェブアンケートシステム上、すべての質問に対して必須回答を要求している。ただし、勤務先企業の従業員数、創業してからの年数については、「わからない」という選択肢を設けており、この回答であった場合には、その値を欠損値として処理している。
- 5 非回答バイアスの検証のため、ウェブアンケートの回答時期によって、早期の回答群と末期の回答群(3分の1に該当する171の回答を使用)に区分し、分析に用いる質問項目の回答の差の検定(t検定)を行った。分析の結果、いずれの質問項目にも統計的に有意な差は観察されなかったため、ウェブアンケート調査による重大な非回答バイアスは生じていないと判断する。
- 6 ウェブアンケートでは、「予算管理制度についてお伺いします」というリード文を表示したうえで、「今期のあなたに対する上司からの評価の見込みをお答えください」と尋ねている。これによって、人事考課などの他の状況における上司による評価ではなく、予算管理における上司による評価を回答者に想起してもらい、予算業績を測定しようとしている。

参考文献

- Arnold, M. C. and M. Artz. 2015. Target Difficulty, Target Flexibility, and Firm Performance: Evidence from Business Units' Targets. *Accounting, Organizations and Society* 40: 61-77.
- Baron, R. M. and D. A. Kenny. 1986. The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations. *Journal of Personality and Social Psychology* 51(6): 1173-1182.
- Barrick, M. R., G. L. Stewart and M. Piotrowski. 2002. Personality and Job Performance: Test of the Mediating Effects of Motivation among Sales Representatives. *Journal of Applied Psychology* 87(1): 43-51.
- Bento, A. and L. F. White. 2006. Budgeting, Performance Evaluation, and Compensation: A Performance Management Model. in edited by Epstein, M. J. and J. Y. Lee. 2006. *Advances in Management Accounting Vol. 15*, Bingley, United Kingdom: Emerald Group Publishing: 51-79.
- Bonner, S. E. and G. B. Sprinkle. 2002. The Effects of Monetary Incentives on Effort and Task Performance: Theories, Evidence, and a Framework for Research. *Accounting, Organizations and Society* 27(4-5): 303-345.
- Brownell, P. and M. McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review* 61(4): 587-600.
- Cheng, M. M., P. F. Lockett and H. Mahama. 2007. Effect of Perceived Conflict among Multiple Performance Goals and Goal Difficulty on Task Performance. *Accounting and Finance* 47(2): 221-242.
- Chong, V. K. and D. M. Johnson. 2007. Testing a Model of the Antecedents and Consequences of

- Budgetary Participation on Job Performance. *Accounting and Business Research* 37(1): 3–19.
- Chow, C. W., M. D. Shields and A. Wu. 1999. The Importance of National Culture in the Design of and Preference for Management Controls for Multi-National Operations. *Accounting, Organizations and Society* 24(5–6): 441–461.
- 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.
- Fouk, T. A., K. Lanaj and S. Krishnan. 2019. The Virtuous Cycle of Daily Motivation: Effects of Daily Strivings on Work Behaviors, Need Satisfaction, and Next-Day Strivings. *Journal of Applied Psychology* 104(6): 755–775.
- Gao, R. (C. R.), W. H. Murphy and R. E. Anderson. 2020. Transformational Leadership Effects on Salespeople’s Attitudes, Striving, and Performance. *Journal of Business Research* 110: 237–245.
- Hirst, M. K. and S. M. Lowy. 1990. The Linear Additive and Interactive Effects of Budgetary Goal Difficulty and Feedback on Performance. *Accounting, Organizations and Society* 15(5): 425–436.
- Hopwood, A. G. 1972. An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research* 10: 156–182.
- 池田浩, 森永雄太. 2017. 「我が国における多側面ワークモチベーション尺度の開発」『産業・組織心理学研究』 30(2): 171–186.
- Indejikian, R. J. and M. Matějka. 2006. Organizational Slack in Decentralized Firms: The Role of Business Unit Controllers. *The Accounting Review* 81(4): 849–872.
- Kahn, R., D. Wolfe, R. Quinn, J. Snoek and R. Rosenthal. 1964. *Organizational Stress: Studies in Role Conflict and Ambiguity*. NY: John Wiley.
- Kenis, I. 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review* 54(4): 707–721.
- Klein, H. J., M. J. Wesson, J. R. Hollenbeck and B. J. Alge. 1999. Goal Commitment and the Goal-Setting Process: Conceptual Clarification and Empirical Synthesis. *Journal of Applied Psychology* 84(6): 885–896.
- Leifer, R. and K. McGannon. 1986. *Goal Acceptance and Goal Commitment: Their Differential Impact on Goal Setting Theory*. NY: School of Management, Rensselaer Polytechnic Institute.
- Locke, E. A. and G. P. Latham. 1990. *A Theory of Goal Setting and Task Performance*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Locke, E. A. and G. P. Latham. 2002. Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation: A 35-year Odyssey. *American Psychologist* 57(9): 705–717.
- Locke, E. A. K. N. Shaw, L. M. Saari and G. P. Latham. 1981. Goal Setting and Task Performance: 1969–1980. *Psychological Bulletin* 90(1): 125–152.
- Mahoney, T., T. Jerdee and S. Carroll. 1963. *Development of Managerial Performance: A Research Approach*. Cincinnati, OH: South-Western Publishing Company.
- Mahoney, T., T. Jerdee and S. Carroll. 1965. The Job(s) of Management. *A Journal of Economy and Society* 4(2): 97–110.
- Merchant, K. and W. Van der Stede. 2017. *Management Control Systems 4th Edition Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Harlow, England: Pearson.

- Mitchell, T. R. 1997. Matching Motivational Strategies with Organizational Contexts. *Research in Organizational Behavior* 19: 57–149.
- 村上宣寛, 村上千恵子. 1997. 「主要5因子性格検査の尺度構成」『性格心理学研究』6(1): 29–39.
- 村上宣寛, 村上千恵子. 2017. 『主要5因子性格検査ハンドブック 三訂版：性格測定の基本から主要5因子の世界へ』筑摩書房.
- Parks, L. and R. P. Guay. 2009. Personality, Values, and Motivation. *Personality and Individual Differences* 47: 675–684.
- Presslee, A., T. W. Vance and R. A. Webb. 2013. The Effects of Reward Type on Employee Goal Setting, Goal Commitment and Performance. *The Accounting Review* 88(5): 1805–1831.
- Shields, M. D., F. J. Deng and Y. Kato. 2000. The Design and Effects of Control Systems: Tests of Direct- and Indirect-Effects Models. *Accounting, Organizations and Society* 25(2): 185–202.
- Stedry, A. 1960. *Budget Control and Cost Behavior*. Englewood Cliffs NJ: Prentice-Hall.
- Tubbs, M. E. 1993. Commitment as a Moderator of the Goal-Performance Relation: A Case for Clearer Construct Definition. *Journal of Applied Psychology* 78(1): 86–97.
- Van Iddekinge, H. Aguinis, J. D. Mackey and P. S. DeOrtentiis. 2018. A Meta-Analysis of the Interactive, Additive, and Relative Effects of Cognitive Ability and Motivation on Performance. *Journal of Management* 44(1): 249–279.
- Webb, A., S. A. Jeffrey and A. Schulz. 2010. Factors Affecting Goal Difficulty and Performance When Employees Select Their Own Performance Goals: Evidence from the Field. *Journal of Management Accounting Research* 22(1): 209–232.