

機関番号：34303

研究種目：基盤研究（C）一般

研究期間：2008～2010

課題番号：20530430

研究課題名（和文）日本的予算管理システムの特質に関する実証研究
—国際比較研究の観点から—

研究課題名（英文）Empirical study on the characteristics of Japanese budgeting systems

研究代表者

李 建 (LEE KEN)

京都学園大学・経営学部・教授

研究者番号：10298680

研究成果の概要（和文）：本研究では、日本的予算管理システムと欧米の予算管理システムとの比較の観点からフィールド調査を行い、その結果を踏まえ、日本企業の予算管理システムに見られるいくつかの特質を明らかにした。

研究成果の概要（英文）：Based on our field studies, we have found several characteristics of Japanese budgeting systems which are unique to Japanese companies.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	1,200,000	360,000	1,560,000
2009年度	1,200,000	360,000	1,560,000
2010年度	500,000	150,000	650,000
年度			
年度			
総計	2,900,000	870,000	3,770,000

研究分野：管理会計

科研費の分科・細目：3703

キーワード：予算管理、比較研究

1. 研究開始当初の背景

予算を巡る研究は、予算の行動的な側面に注目したいいわゆる行動的予算管理論を中心に展開されてきた。参加型予算がもたらすモチベーションや業績などへの影響に焦点をおいた数多くの研究が行われたが、結果については必ずしもコンセンサスが得られたわけではなく、未だに同様の研究は続けられている。一方、実務の方からは、従来の予算管理の限界を認識し、それを克服すべく、Activity Based Budgeting（ABB）やBeyond Budgeting（BB）が台頭し、欧米

企業を中心に実践されている。そして、ABBやBB等の実務に基づく理論化が進められている。その結果、予算管理研究の現状は、従来型の行動的予算管理論を中心とした研究と、ABBとBBをベースにした研究に大別できよう。

しかしながら、日本企業における予算管理実践は、上記のいずれの研究にも属しない特異性を有している。これまで相対的に注目度が低かった「日本的」予算管理は、日本文化の中で育まれたものであり、当初の欧米的な

予算管理からすればかなり変容したものとなっている。そこで、「日本的」予算管理の特質を明らかにし体系化・理論化していくことは、行動的予算管理論を中心とした従来型の研究とA B BやB Bをベースにした実務ベースの研究に加え、予算管理研究において新たな研究領域を切り拓くという意味を有している。

さらに、「日本的」予算管理を「日本的」管理会計を構成する一つのサブシステムとして位置づけることで、日本の管理会計に対する認識が高まり、国内外において関連研究の更なる進展が期待できる。

2. 研究の目的

管理会計の分野でレリバンス・ロスト (relevance lost) 議論が始まってからすでに四半世紀が経過しようとしている。その間、管理会計の研究と実務はレリバンス・ロスト論から大きな影響を受ける形で、レリバンス回復に向けたさまざまな努力が試みられた。こうしたレリバンス・ロストは、管理会計の中で中核的な役割を果たしてきた予算管理においても指摘されている (小菅[1992])。

ところが、近年、この予算管理を巡って興味深い動きが見受けられる。欧米の企業を中心に Activity Based Budgeting (A B B) や Beyond Budgeting (B B) を実践する企業が増えつつあるのである。とりわけB Bは、予算管理無用論ともいわれ、これまで予算管理システムが果たしてきた機能を概ね否定するものとなっている。このような見方によれば、企業を取り巻く環境の変化に対して従来型の予算管理は適応力を失ってしまい、岐路に立たされたといえる。

しかしながら、欧米を中心にA B BアプローチやB Bアプローチが勢いづいているのとは対照的に、日本企業では必ずしも予算の

有用性を疑問視する見方が大勢ではない。おそらくその背後には、日本的経営と緊密にリンクした「日本的」予算管理システムの存在があるのではなかろうか (李[2006])。いわゆる日本の管理会計として注目されている原価企画やミニプロフィットセンター、あるいは組織間管理会計のように、予算管理についても、日本企業では欧米のものとは異なる「日本的予算管理」が実践されている可能性が高い。

本研究では、欧米型の予算管理との比較の観点から、日本の予算管理システムの特質を抽出し、日本の予算管理システムを日本の管理会計を構成する一つのサブシステムとして位置づけることを目的としている。

3. 研究の方法

まず、予算管理に関わる関連領域の文献研究を実施した。関連領域の文献を網羅的に収集し、文献研究を行うことによって、日本の予算管理システムの特質に関する理論的仮説を導いた。その後、日本企業について、複数の産業に属するいくつかの代表的な企業を対象として、フィールド調査を実施した。予算管理実務について詳細な記述を行うことが主な目的であった。とりわけ、予算目標の設定、予算スラック、予算業績評価、予算管理プロセスなどの点に注目しながら実務の記述を行った。

また、フィールド調査と同時並行的に、予算管理ベンチマーキング研究会を開催し、実務家を招いて各社における中期経営計画や予算管理システムについてプレゼンをして頂くなどして、実務家との交流を通じて各社の予算管理についての理解を深めた。

4. 研究成果

(1) 全般

Beyond Budgeting (BB) に関しては、各社とも否定的であり、予算は各社にとってなくてはならないものという認識がされていた。また、予算編成期間は、長いケースでは4カ月、短いケースでは2カ月であった。しかし、予算編成期間が4カ月と回答した企業でも、とくにこれが長すぎるとは考えておらず、予算編成にかかる時間や手間が深刻な問題ととらえている企業はなかった。

調査対象となった4社とも2年から5年の中期経営計画を策定しており、予算はこの中期計画の中の1年間の詳細な財務計画として位置づけられている。よって、予算は、これらの中長期経営計画との関係のなかで考える必要がある。

予算として重視されている指標については、どの企業も主として売上と利益をあげている。4社のうちの3社は、売上(収益)を予算の中で重視する指標としてあげており、また4社の全てが利益—経常利益、営業利益、事業部利益などを重視していると述べている。この回答は、李ほか(2008)でレビューした日本企業の特徴と整合的である。また、ROIなどの指標が日本企業では重視されない傾向があるという点でも先行研究と整合的であった。

予算の使用目的の区別は、実務家の観点からは困難であったが、その後、質問の意図をより詳しく説明することによって、2社の回答からは、コントロール機能よりも計画機能を重視する傾向がうかがえた。たとえば、D社のケースでは、重要度を5点法で表現するならば、予算の機能の重要性は、計画が5、評価・報酬が2、といった回答であった。また、同様にC社では、計画(50%)、活動の目安(40%)、評価・報酬(10%)という回答が得られた。これらの結果も先行研究からの結果と整合的であり、予算は評価・報酬と

いうコントロール目的よりも、計画目的に重点が置かれているという特徴がみられた。

(2) 業績評価と報酬とのリンク

業績評価と報酬との関係については、財務的業績評価が報酬に影響を与えるのは、4社とも、事業部長クラス以上(事業部長、管理職以上のライン長である“基幹職”、統括部長、子会社社長)であることが明らかになった。彼らの報酬には財務的業績つまり予算が何らかの比率でリンクしている。

また、予算が金銭的報酬に反映されているという場合の金銭的報酬については、調査した企業4社のうち2社は、給料とボーナスを分けており、残りの2社は年俸制によって給料とボーナスが一本化している。このうち、年俸制を採用する2社のうちの1社であるC社では、年俸制が適用されるのは事業部長以上であり、彼らの報酬は業績とリンクしている。またもう1社のD社でも、年俸制が適用されるのは管理職と事業部長クラス以上のマネジャーと各子会社の社長である。ただし、事業部長クラスと子会社社長よりも下位の管理職および一般職の報酬は業績結果とはリンクしていない。

一方、給料とボーナスを区別して支給している2社では、業績結果はボーナスのみに反映されている。A社では、財務的業績の結果は、管理職以上のライン長のボーナスに反映される。それ以下の階層にとっての業績とは“プロセス”や“仕事内容”を意味しているので、彼らの場合は予算と報酬はリンクしていないことになる。一方、B社ではすべての社員(支店長、拠点長、営業職)のボーナスは「ほとんどが財務業績に基づいて決定され」ており、その意味で4社中最も幅広い階層にわたって財務業績が報酬に直接的にリンクしている。

評価項目の内訳を見てみると、評価は多面的に行われており、また財務的業績が報酬に反映される割合は必ずしも大きくない。

調査結果から、業績評価については、B社のケースを除いて、組織の上位の階層においてのみ業績と報酬はリンクしていることが明らかになった。ただし、その関係は間接的なものであり、業績評価の項目は、財務的業績だけではなく非財務業績や定性的項目など多面的な業績評価項目によって行われている（D社）。そして、他の2社では、財務的業績が影響するのは、報酬全体の1割から1.5割程であることが明らかになった。

ここで興味深いのは、業績評価の方法として、予算達成度は必ずしも重視されていなかった点である。A社では評価項目のうち、予算達成度は3割で前年比成長比率が7割となっており、業績評価において予算達成度が占める割合は前年比成長比率よりもかなり小さい。インタビューによるとこの会社では以前はこの比率は逆であり、予算達成度が7割で前年比成長比率が3割であったが、予算達成度では予算の難易度が個人ごとにばらつきがあるため適切な評価を行えないとして、近年この比率を逆転させたと説明している。

また、B社でも、財務的業績は前年度からの伸び率で評価しており、予算達成度で評価しているのではない。このように、予算には予算ゲームが伴うと考えられており、そのため、予算達成度は個人の努力と成果を適切に評価することができないと認識されている。そのかわりに前年度成長比率という分かりやすい業績指標が重視されている。

以上のように、各社とも予算に伴う問題点を認識しており、予算ゲームを回避するような工夫がなされていることが明らかになった。しかし、必ずしも予算には“目標”としての価値がないと考えられているわけでは

ない。以下では、“目標”としての予算の役割を明らかにする。

（3）目標としての予算

予算に対する印象としては、Beyond Budgeting（BB）の著者らの主張とは異なり、各社とも概ね予算を肯定的にとらえている。予算は「なくてはならないもの」（A社）であり、予算は「逆機能よりも順機能が勝っている」（D）。予算は目標や目安として重要である、と考えられており、コントロールとしての役割を果たしていると考えられる。

予算の目標レベルについては、先行研究によれば、計画目的のためにはより精度の高い予算が適切とされるが、コントロール目的の予算としてはストレッチな予算が適切とされる。日本企業では特に前者からの要請が急務であり、日本の上場企業は証券取引所からの要請により、制度上のディスクロージャーとしてより精度の高い予算を開示する義務がある。企業ではこの2つの対立する要請に対して、どのような予算のレベルを採用しているのだろうか。

実際に各企業で設定している予算目標のレベルについて質問した結果、ほぼ4社とも、決算短信などの外部開示用の予算と内部の目標のための予算を明確に区別していることが明らかになった。外部開示用には、より現実的かつより正確な予算を設定し、一方、内部目標用としての予算は、それよりも高いレベルに設定されていることが明らかになった。

また、各社において、予算は“目標”として認識されているが、しかし、必ずしも“必達”と認識されているわけではない。予算の規範性については、C社とD社の2社では、ともに予算は「重要な目標だが必達というほどではない」と回答している。C社では、予

算を達成できなければ“給料はダイレクトに減る”としながらも、予算は「必達というほどではない」と考えており、さらにインタビューでは、「業績評価だけでは決まらないので」「予算はあまり重要ではないのではないですか？」というコメントもあった。このようなコメントは、財務的業績評価が事業部長クラスの年俸の約1割から1.5割程度であるという事実を考えると十分理解できるものである。

また、D社のケースでは、予算の達成は全社的視点で考えられており、各事業の予算は必ずしも必達であるとは考えられていない。このD社の場合は、事業同士が助け合って会社全体で予算を達成すべしという協働の精神が働いているように見えた。

予算の達成を促すためには、組織成員がその予算を自らの目標として受容し、内部化することによって、予算達成に向けたモチベーションを高めることが重要である。また、予算が受容されているということは、組織の人々がその予算に納得しているからだと考えられる。そこで、各社における内部目標としての予算がどのように納得性を確保しているのかについて調査した。4社のうち3社では、予算の納得性は高いと考えられていた。その理由として、予算がボトムアップで作成されるためという説明が共通して聞かれた。

以上のことから、予算の納得性を高め予算目標の受容を促すために、各社では、各事業部門が自ら予算を作成するボトムアップによる予算策定と、さらに時間をかけた話し合いを重視していることが明らかになった。

(4) 予算達成を促すインセンティブ

どのケースでも事業部長クラス以上は業績評価の結果が報酬にリンクするとはいえ、その影響は間接的なレベルにとどまっている。

る。それでは、予算の達成を促すために金銭的報酬以外にどのようなインセンティブが働いているのだろうか。

D社では、予算達成のインセンティブとして、説明責任によるプレッシャーをあげている。同社の場合、業績評価が報酬に直接に反映するのは役員クラス以上であるが、同社では、各階層の上から下までの人々には何らかの形で説明責任が課されている。そして、必ずいずれかの会議の場での説明責任を求められることが、かなりのプレッシャーになるという。とくに役員クラスでは、毎月「事業会議」と呼ばれる会議があり、この会議では、各事業部門がそれぞれ決めた行動計画について、毎月の会議でその進捗状況を報告することになっている。もしも計画が思ったように進まない場合などには、トップと他の役員が見守る中で、その理由や対策を説明しなければならない。このことが大きなプレッシャーとなることは容易に想像できる。

C社では、予算達成へのインセンティブとして現社長のカリスマ的影響力を上げている。現社長になってから「風土が変わった」と、インタビューに回答したマネジャーは感じている。とくに社長と事業部長クラスとの会議を通じた対話が予算達成への原動力となっていると示唆している。今の社長は「つつこみが厳しく」、スラックなどを織り込むことは困難になったという。また、B社でも、トップのカリスマ性が強いコントロールの源泉になっているということである。このトップは「社内のだれよりもよく社員のことを知っており」、しばしば拠点を回っているという。社員とも飲みにケーションの機会が多い。

以上のことから、これらの会社では、このようにカリスマ的なトップによるモニタリング、定期的な説明責任を果たす場の存在と

いうものが予算達成の動機づけになっていると考えられる。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計6件)

- ① 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『管理会計研究のフロンティア』第5章に所収)、査読無、pp.109-152.
- ② 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』、査読無、第19巻第2号、pp.55-73.
- ③ 福田直樹・松木智子・李建 (2009) 「業績評価スタイルとマネジャーの認知、行動、成果との関係:RAPM研究の現状と課題」『原価計算研究』、査読有、第33巻第2号、pp.24-35.
- ④ 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』、査読無、198(1)、pp.1-28.

[学会発表] (計2件)

- ① 福田直樹・松木智子・李建、「予算管理と業績評価—RAPM研究を中心に—」、日本原価計算研究学会、2008年9月(於:大阪学院大学)
- ② 松木智子・福田直樹・李建、「予算管理研究の回顧と展望」、日本管理会計学会、2008年8月(於:甲南大学)

6. 研究組織

(1) 研究代表者

李 建 (LEE KEN)

京都学園大学・経営学部・教授

研究者番号: 10298680

(2) 研究分担者

梶原 武久 (KAJIWARA TAKEHISA)

神戸大学・経営学研究科・准教授

研究者番号: 30292080

松木 智子 (MATSUGI SATOKO)

帝塚山大学・経営情報学部・准教授

研究者番号: 10347180

福田 直樹 (FUKUDA NAOKI)

兵庫県立大学・経営研究科・准教授

研究者番号: 90388405