

## 論文

日本企業の予算管理に関する一考察  
—予算スラックの観点から—

A study on budgeting in Japanese companies with an emphasis on budgetary slack

李 建  
追手門学院大学経営学部 教授  
Ken LEE  
Professor,  
Faculty of Management  
Otemon Gakuin University

## 1 はじめに

管理会計の機能を、情報システムと影響システムの2つの機能に求める考え方は管理会計の本質を理解する上で有効である。伊丹・青木(2016)によれば、「管理会計は、企業の中の多くの現場の行動を測定し、経営に役立てようとする仕組みである。そこでは否応なしに、測定される人々が測定結果という写像を気にする。だから、管理会計システムの設計の1つの基本問題は、測定される人たちが測定結果を自分に有利なように導こうとする動機を否応なしに持つてしまうことにどう対処するか、ということである」(伊丹・青木, 2016, p.88)。すなわち、管理会計の持つ2つの機能は必ずしも相互排他的ではないため、管理会計システムを情報システムとしてだけ機能させたくても、結果的には影響システムとしても機能してしまうという点が管理会計システムの設計・運用の難しいところである。

予算管理システムを例に挙げると、予算管理が意図する情報システムとしての機能は、正確な予測情報に基づく、計画・調整・統制の機能である。しかし、予算が業績評価に反映される場合には、予算管理は影響システムとしても機能し、上司と部下間の情報の非対称性ゆえに、部下には予算編成段階で自らの予算目標をなるべく容易に達成できるものに設定したいという誘因が生まれる。その結果、部下は自らの予算目標に余裕を持たせようと、予算にスラックを組み入れる可能性が高まる。参加型予算編成において、部下によって意図的に予算に組み込まれる余裕部分、それがすなわち予算スラックである。

本稿では、管理会計システムには情報システムとしての機能と影響システムとしての機能が共存すると主張する伊丹・青木(2016)の考え方をベースに、予算スラックの観点から日本企業の予算管理の特徴を検討するとともに、予算スラック研究の今後の課題を提示することにした。

## 2 組織スラックと予算スラック

予算スラックの概念は企業行動論における組織スラックの概念に由来するものである(小菅, 1985)。組織スラックは、組織における資源配分の不完全性を説明するために導入された概念であり、「企業が利用可能な総資源と連合体としての組織を維持するために必要なすべての資源との差」(Cyert and March, 1963)、あるいは「調整や変化を求める組織内外の圧力への適応や、環境変化に応じた自律的な戦略変更を可能にする顕在的、または潜在的な資源」(Bourgeois, 1981)などと定義されている。Cyert and March(1963)によって、組織における余剰資源としての組織スラックの存在とその効用が指摘されて以降、組織スラックと組織パフォーマンスとの関係を巡って数多くの研究が行われてきた。それらは概ね3つの見解に大別される(伊藤, 2006; 大月, 1990; 鈴木, 2015)。

まず、組織スラックは非効率なものであるという見解である。制約された合理性ゆえに、人間は最適基準ではなく満足基準に基づき意思決定を行うことになり、組織における資源配分は不完全にならざるを得ず、

その結果として組織スラックが生み出されることになる。そのため、組織スラックは非効率の表れであり、組織パフォーマンスに負の影響を与えるという考え方である（Jensen, 1986；March and Simon, 1958）。2つ目は、組織スラックは資源であって、組織パフォーマンスにプラスの影響を与えるという見解である（Cyert and March, 1963；Thompson, 1967）。余剰資源としての組織スラックは、脅威に対する防衛手段を提供すると同時に、積極的な戦略上のイニシアチブを促進するという考え方である。3つ目は、組織スラックの最適レベルが存在するという見解である（Bourgeois, 1981；Nohria and Gulati, 1996；Tan, 2003）。組織スラックはある程度の量までは組織パフォーマンスを高めるが、それを超過してしまうと組織パフォーマンスを低下させることとなり、全体としてみるとパフォーマンスと逆U字型の関係が存在する。そのため、最適なスラック量が確保されているときがもっともパフォーマンスは高いという考え方である。

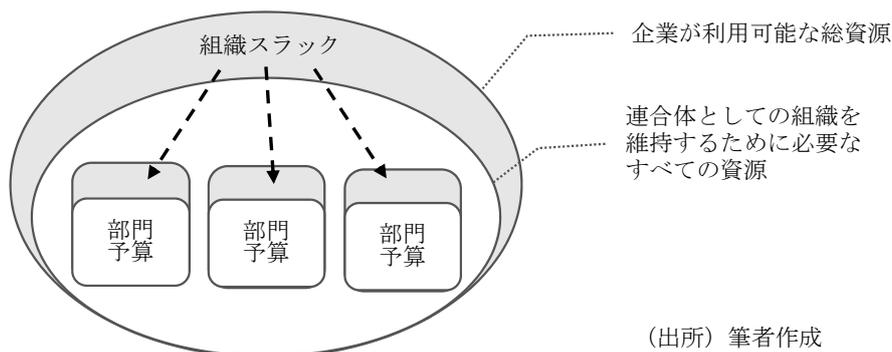
一方、管理会計の分野では、Argyris（1952）の研究から予算スラックに関する議論が始まった。予算スラックは、「組織目標と個人目標とを調和させるために管理者によって意図的に形成される組織スラック」、あるいは「連合体の構成員に分配される内部的支払としての組織スラック」である（小菅, 1985）。組織スラックと予算スラックの関係をこのように捉えると、予算スラックの議論は、組織におけるスラック（組織スラック）を各部門の経営管理者（部下）が自部門の予算の中に如何に取り込むかという問題として理解することが可能である（図表1）。ここでは、上司と部下間の情報の非対称性が議論の焦点となる。上司としては、現場情報を多く持つ部下からより正確な予測数値を提出してもらい、その正確な予測値に基づき全社的な計画（総合予算を含む）

を立て、部門間調整を行い、組織の統制を図ろうとするだろう。しかし、部下としては、自らが差し出した予測値によって自部門の予算目標が決まり、その予算目標の達成度によって後に業績を評価されるわけであるから、余裕のある予算目標を設定してもらおうとする誘因が生じる。予算に含まれるこの余裕部分が予算スラックである。

そのため、予算スラックを形成するというこの意味は、部下の立場からは、予算に余裕部分を組み入れより達成が容易な予算目標を設定することを意味するが、組織全体からすれば、組織の余剰資源としての組織スラックの一部を下位部門に奪い取られることを意味する。その際、各部門の経営管理者（部下）は、組織スラックの大小を見極め、自部門の予算に取り込むスラックの大きさを決定することになろう。仮に、組織スラックが比較的大きい（好況期）と判断すれば、部門予算にも多めのスラックを組み込みたいと考えるかもしれない。反面、組織全体に余裕がなく、組織スラックが比較的小さい（業績悪化期）と判断すれば、部門予算にも最小限のスラックを組み込むことで満足したり、あるいは逆に既得スラックを利益に転換させる行動をとることもあろう（Onsi, 1973）。

なお、予算に取り込まれた組織スラックを予算スラックとして理解すると、予算スラックが組織パフォーマンスに与える影響についても、組織スラックの議論の延長線上で、組織スラックと同様の3つの見解が成り立つと考えられる。実際、予算スラックを巡る1つ目の見解は、予算スラックは資源の利用に関して非効率性を生じさせるものであるため、組織パフォーマンスにマイナスの影響を与えるというものであった。そこでは、如何に予算スラックを削減していくかというスタンスがとられており、これまでの予算スラック研究の主流ともなっ

図表1 組織スラックと予算スラックの関係



いる (Schiff and Lewin, 1968 ; Lowe and Shaw, 1968 ; Onsi, 1973) 。 2つ目の見解は、予算スラックが予算期間中の環境変化に対処するためのバッファーとして、あるいは革新的行動を促す触媒として機能するというものである。予算スラックにポジティブな役割があることを認める見解といえる (Merchant and Manzoni, 1989 ; Dunk, 1995 ; Davila and Wouters, 2005) 。 3つ目の見解は、予算スラックが少なすぎても多すぎても組織の高パフォーマンスには結びつかず、予算スラックが最適レベルにあるときにパフォーマンスは最大となるという考え方である (Yang, Wang, and Cheng, 2009) 。 3つ目の考え方のもとでは、予算スラックとパフォーマンス間の関係は逆U字型になる。

これまでの予算スラック研究においては、予算スラックをネガティブに捉える1つ目の見解が暗黙的な前提となることが多く、予算スラックのポジティブな効果に注目する2つ目の見解は、近年ようやく注目されるようになってきた。そして、予算スラックと組織パフォーマンスの間に逆U字型の関係を仮定する3つ目の見解を踏まえた研究はこれまでほとんど行われてこなかったといっても過言ではない。

### 3 予算管理システムの2つの側面

予算管理は、期が始まる前の「予算編成」と期が終わったあとの「業績評価」という2つの管理のステップからなる (伊丹・青木, 2016, p.219) 。 前者における予算の意義は、「計画と資源配分としての予算」といえる。予算編成に際し、本社と現場の間にさまざまなタイプの情報が流れるプロセスが確保されることで、予算編成プロセスは主として情報システムとして機能する。一方、後者における予算は、「目標管理と予実比較のための予算」であり、影響システムとしての機能が中心となる。期末に予実比較が行われることが現場に理解されることによって、適切な期中適応行動に向けた現場の努力に影響が及ぼされるからである。しかし、期末に予算と実績が比較されることを現場が知っているがゆえに、予算管理は意図せざる影響システムとしても機能してしまうことがある。予実比較で自分たちが不利にならないように、現場は事前の予算編成プロセスにおいて甘めの目標設定をしてもらえようとする行動をとり始めるかもしれないのである。これがまさに予算スラックの問題であり、予算管理の意図せざる影響といえる。

伊丹・青木 (2016) は、期初予算 (想定環境×計画さ

れた行動、という掛け算で導かれる業績値) を事後的な評価基準として用いるのは理論的に間違っているとし、「実現した環境のもとで最適な期中適応行動をとったとしたら、この程度の業績になったはずだ」という事後的に推定される業績値 (事後評価基準値) を期末の業績評価に用いるべきだと提言している。しかし、事後評価基準値の計算に必要な実現環境と最適な期中適応行動のいずれについても上司が的確に推測することは極めて難しい。そのため、上司は現場想像力を身につけ、事後評価基準値に近い値の見当をつける必要があるという。例えば、ある企業では、事業部長から現場のマネージャーまで、上から下までみんな集まって、各部署の予実差異の内容を検討する会議 (予算検討会議) を頻繁に (例えば月例で) 開いているが、その会議によって実現環境や最適な期中適応行動についての共通理解が生まれ、その共通理解が一種の相場観となって、各部署の事後評価基準値の近似値の見当をつけられるとしている (伊丹・青木, 2016, p.232) 。

日本企業を対象としたこれまでの調査からも、月次や四半期ごとに経営会議を開催し、予実差異を検討するという事例は少なからず確認されている (李・松木・福田, 2012 ; 伊藤, 2016) 。 それらの会議の場で、予算編成時の想定環境とは異なるはずの実現環境を確認し、そのもとで最適な期中適応行動が行われたか否かについて共通理解を深めていくものと推察される。こうした共通理解をベースとした相場観によって、伊丹・青木 (2016) の主張する事後評価基準値の近似値に辿り着くのであろう。想定環境を前提とした当初予算と実績が比較され業績評価が行われる場合、評価される側からすれば当初予算に予算スラックを組み入れ、予算目標の達成を容易にしたいという誘因が働きかねない。反面、実現環境を前提とした事後評価基準値の近似値と実績との比較によって業績評価が行われるとすれば、予算スラックが組み込まれる余地および誘因はかなりの程度低くなってしまおう。日本企業において予算スラックがあまり問題視されてこなかった背景には、このような事情が影響しているのかもしれない。その種の可能性も含め、次節では、日本企業における予算スラック軽減のメカニズムをさらに詳しく考察する。

### 4 日本企業における予算スラック軽減のメカニズム

日本企業の予算にはスラックが少ないといわれている。そこには、予算スラックを軽減するメカニズムが働いて

いるのではないかと考えられる。既述したように、予算スラックについては3つの見方があるが、仮に予算スラックと組織パフォーマンスの間に逆U字型の関係を仮定する3つ目の見解を前提とすると、予算スラックが少ないのが必ずしも最善ではないことになる。あるいは、日本企業の予算スラックは最適レベルに近い水準に維持されているため、実は高いパフォーマンスを上げており、その結果、予算スラックがとくに問題視されることがなかった可能性もある。ただ、この場合にも過大スラックに対してはそれを適正レベルに引き下げる努力は必要といえる。いずれにしても、これまでの日本企業において予算スラックの存在がとくに問題になることはなかったということは、日本企業において、予算スラックを適正レベルあるいはそれ以下に引き下げる何らかのメカニズムが働いていた可能性を示唆している。

Datar and Rajan (2017) は、実務の観察を踏まえ、予算スラックを軽減ないし回避する方策をいくつか提案している。彼らの見解を簡潔にまとめると次のとおりである。

- ① 予算は主としてプランニングのために利用し、予算を業績評価のために利用する度合いは低く抑えること。結果的に、業績評価には複数指標を用いること。
- ② 予算編成時に、適切な外部のベンチマーク・データを活用すること。
- ③ ローリング予算を組むこと。

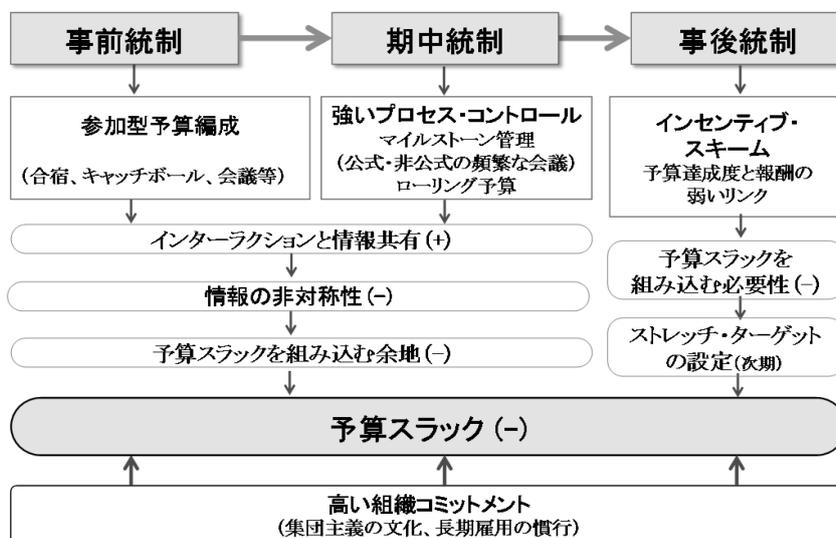
- ④ 予算編成時の予測値の正確さに対しインセンティブ・ボーナスで報いること。
- ⑤ 部下との定期的なインターアクションにより、上司は普段から部下が行っている業務を理解することに関与すること。
- ⑥ 自社のコアとなる価値観や規範を定義し、従業員のコミットメントを強化すること。

一方、李ほか (2012) では、フィールド調査の結果をもとに日本企業の予算管理システムの特徴を検討した上で、予算スラック軽減のメカニズムを図表2のようにまとめている。上述したDatar and Rajan (2017) の予算スラック軽減策は日本企業における予算スラック軽減のメカニズムをどの程度説明できるのであろうか。このリサーチ・クエスチョンに答えを出すことが本節の目的である。そこで、以下では、予算管理プロセスに沿って、日本的予算管理の特徴とDatar and Rajan (2017) の予算スラック軽減策との関係性を検討したい。

### 1) 事前統制

この段階での予算管理は予算編成に代表される。日本企業における予算管理の場合、予算編成にマネジャーが積極的に参加する、いわゆる参加型予算編成が実践されている。櫻井 (2009) によれば、日本企業の場合、予算編成担当者は部門管理者と何度も知恵を出し合うことによって、時には新たな戦略を創発することもあると

図表2 日本企業における予算スラック軽減のメカニズム



(出所) 李ほか (2012, p. 47) に加筆・修正

し、このプロセスのことを日本の企業では「キャッチボール」と呼んでいるという。さらに、トップダウンで予算が編成されることの多いアメリカでは、予算調整には日本企業ほどの時間は費やされていないとし、この「キャッチボール」にこそ日本企業の長所がもっともよく表現されているのではないかと主張している（櫻井, 2009, pp.218-219）。また、予算編成のために研修所で合宿を行う企業や、数日間のマネジメント・ミーティングによって予算を決定すると回答した企業もある（松木・福田・李, 2012）。

予算編成段階でのキャッチボール、合宿、集中的なミーティングなどは、いずれも上司と部下間の高いインターアクションを伴うものであるため、それらによってコミュニケーションと情報共有が促進されることは間違いない。上司が現場のことに詳しくなり、いわゆる現場想像力が高まると、情報の非対称性が軽減され、予算スラック形成の余地は小さくなるであろう（図表2）。上記 Datar and Rajan (2017) の提案⑤がこれに該当する。

## 2) 期中統制

日本企業においては、予算編成時のみならず予算執行中にもタイトなプロセス・コントロールが行われ、頻繁な会議やミーティングを通じて高いインターアクションが図られる。例えば、週次報告、月次会議、四半期ごとの支店長会議、半年ごとのマネジメント・ミーティングなど、公式・非公式の会議やミーティングが頻繁に行われ、絶えず予算の進捗管理が行われる。日本企業の場合、トップが現場に足を運んだり、社員を飲み会に誘うこともよくあるといわれ、公式的なインターアクションのみならず非公式的なインターアクションも重要な役割を果たしていると考えられる。これは、Datar and Rajan (2017) の提案⑤に該当するものであるが、前節でも述べたように、上司・部下間のインターアクションの強化は実現環境や最適な期中適応行動についての共通理解を生み、それが一種の相場観となって各部署の事後評価基準値の近似値の見当に結びつくのであろう。このように、予算執行中の高いインターアクションによって、コミュニケーションと情報共有が進めば、情報の非対称性は自ずと軽減されることになり、その結果、予算スラックは低レベルに抑えられる（図表2）。

日本企業の予算管理システムの特徴の1つとして、ローリング予算の採用が挙げられる。伊藤 (2008) は、日本企業に見られる「情報志向の予算管理システム」は

欧米企業に比較的多く見られる「コントロール志向の予算管理システム」とは対比をなすものであるとし、前者の運用上の特徴として、業績測定と報酬システムとの切斷、およびローリング予算の採用の2点を挙げている。また、横田・妹尾・高田・金田 (2013) の調査結果によれば、当初予算を期中に修正する企業の割合は8割を超えており、そのうち少なからぬ企業がローリング予算を実施しているという結果が出ている。ローリング予算を組むことが予算スラックの削減策の一つであるとする Datar and Rajan (2017) の提案③、あるいはそれに近いことが日本企業ではすでにならかなり実践されていることが分かる。ローリング方式の採用により、環境変化を反映した予算数値のアップデートが図られると、予算編成が年初一度だけ行われるときに比べ、予算スラック形成の余地は減少することになる。

日本企業の場合、中期経営計画を重視する傾向が強く、中期経営計画の目標はかなりストレッチなレベルに設定されることが多い。中期経営計画と予算の関係は、中期経営計画を達成するための初年度目標が予算という位置づけとなる。したがって、ストレッチな中期経営計画を達成するための下位目標としての予算もまたストレッチなレベルに設定されることになり、予算スラックが組み込まれる余地はさらに狭まってしまう。フィールド調査からは、中期経営計画を毎年ローリング方式により見直していくという実務も確認されている（李ほか, 2012）。

## 3) 事後統制

日本企業では、予算業績と報酬とのリンクが弱い傾向にあることが多くの研究において指摘されている（浅田, 1989；伊藤, 2008；上埜, 1993；溝口・小林・谷・浅田, 1988；横田, 1998；吉田・福島・妹尾, 2009）。李ほか (2012) の調査からも、前年度からの伸び率（7割）と予算達成度（3割）を併用して業績評価を行う（A社）、予算達成度は見るがその後の報酬決定は主観的評価による（D社）、予算業績がまったく報酬には反映されない（B社）などの実務が確認され、報酬全体に占める予算業績の影響度は概して低いことが明らかとなった。予算業績の影響度が低い分、前年度からの伸び率、主観的評価、目標管理の指標などが業績評価や報酬決定において大きなウェイトを占めているのではないかと推察される。予算は主としてプランニングのために利用し、予算を業績評価のために利用する度合いは低く抑え、結果的に、業績評価には複数指標を用いることが予算ス

ラックの削減につながると主張する、Datar and Rajan (2017) の提案①がこれに該当する。予算業績が金銭的報酬と直接結びついていない場合、予算スラック形成の誘因が低下し、ストレッチな予算目標が設定できると考えられる(図表2)。

#### 4) 予算管理プロセス全般

集団主義の文化と長期雇用の慣行に裏付けられた高い組織コミットメントは日本企業の特徴の一つである(李ほか, 2012)。組織コミットメントの高い人は、個人目標よりも組織目標を達成することを優先する傾向があり、予算スラックの形成にも消極的であるといわれる(Nouri, 1994; Nouri and Parker, 1996)。そのため、日本企業においては、事前・期中・事後を問わず、予算管理プロセス全体を通して、集団主義の文化と長期雇用の慣行に裏付けられた高い組織コミットメントは、予算スラックを低いレベルに抑えるのに貢献していると考えられる。コアとなる価値観や規範を定義し、従業員のコミットメントを強化することが予算スラック削減に結びつくとしたDatar and Rajan (2017) の提案⑥がこれに該当する。

ところで、日本企業の慣行の中には、予算スラック軽減に結びつくものが他にも存在する。たとえば、配置転換と内部昇進の慣行が代表的である。前者の場合、複数の部門を渡り歩くことで、マネジャーたちは互いに他の部門の仕事についても一定程度の知識を持つことになり、そのことが予算編成時、あるいはその後の予算検討会議や予算差異分析などの場面で「周囲の目」として機能し、他のマネジャーによる予算スラックの形成意欲を牽制する働きをする可能性がある。同様に、内部から昇進した上司の場合、部下の仕事にも精通している場合が多く、このような「上司の目」が部下の予算スラック形成行動を抑制することも考えられる。

#### 5 予算スラック研究の課題

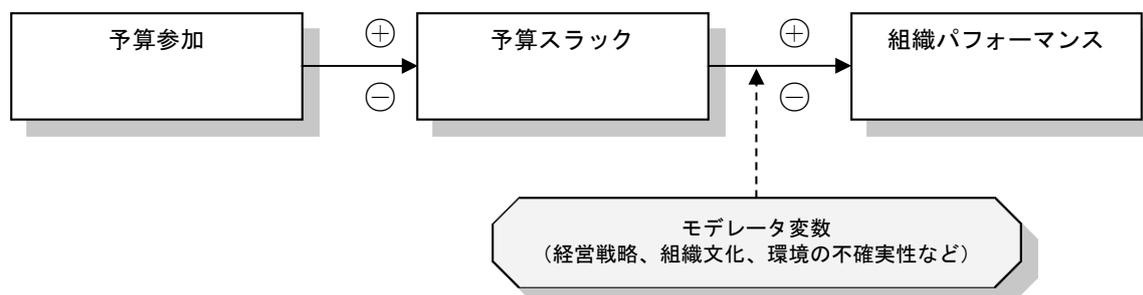
予算編成にマネジャーを参加させることにより、マネジャーの予算目標に対するコミットメントとモチベーションを高めることができる反面、予算参加によって編成される予算には予算スラックが組み込まれる可能性が高まる。管理会計の研究者たちは、これまで、予算スラックの形成行動を説明すべく多くの関連研究を行ってきた。調査方法や調査対象の相違などのため、一貫した結果が得られるまでには至っていないが、予算ス

ラックの形成に何らかの影響を及ぼす要因はある程度特定できたのではないかと考えられる(李・松木・福田, 2008, 2010; Dunk and Nouri, 1998)。ただ、これまでの研究の大部分が、予算スラックを非効率的なものに見なす、予算スラックに関する1つ目の見解を暗黙的に仮定しており、予算スラックのポジティブな側面に注目した2つ目の見解を支持する研究は数少ない。さらに、予算スラックの最適レベルの存在を想定する3つ目の見解を取り入れた研究はさらに限られている(Yang et al., 2009)。

そこで、そもそも予算スラックは組織パフォーマンスにネガティブな影響を及ぼすのか、それともポジティブな影響を及ぼすのか。あるいは、予算スラックが組織パフォーマンスに及ぼす影響は一様ではなく、モデレータ変数によって左右されるのか。もしそうだとすれば、予算スラックが組織パフォーマンスに及ぼす影響をモデレートするモデレータ変数としてはどのような要因が考えられるのか。予算スラックに関する3つ目の見解、すなわち、予算スラックと組織パフォーマンス間の逆U字型の関係は存在するのか。もしそうだとすれば、最適な予算スラックのレベルをどのように決定すればよいのか。このように、予算スラック問題を巡って、今後検討していかねばならない課題は数多く残されている。予算スラックに関する2つ目の見解は、予算スラックが環境変化に対するバッファーとして、あるいは革新的行動を促す資源として機能するというものであった。そのため、予算スラックが組織パフォーマンスに及ぼす影響は、経営戦略や組織文化(革新志向か否か)、あるいは環境の不確実性(環境変化に対するバッファーの必要性が高いか否か)などによって影響されることが考えられる(図表3)。今後、これらのモデレータ変数を考慮しつつ、予算スラックがどのように組織パフォーマンスに影響を及ぼすのかを検証していく必要がある。

一方、中川・伊藤(2012)は、予算スラックに関する1つ目の見解に基づき、予算スラックの許容レベルの究明の必要性を述べている。彼らは、理想的には予算スラックをゼロにすることが望まれるが、予算スラックを除去するためにはモニタリングなどのコストがかかるとした上で、予算スラックの除去にかかるコストと予算スラックが存在することによって発生する非効率性のコスト間のトレードオフ関係に注目し、2つのコストを合わせたトータル・コスト曲線(U字型)を導き、トータル・コストが最小となるような予算スラックの許容レ

図表3 予算スラック研究のフレームワーク



(出所) 李ほか (2008, p. 7) に加筆・修正

ベルを導いている (中川・伊藤, 2012)。予算スラックと組織パフォーマンス間の逆U字型の関係を仮定する予算スラックに関する3つ目の見解と、予算スラックとトータル・コスト間のU字型の関係を仮定する中川・伊藤 (2012) のモデルからは、概念的には、いずれも予算スラックの最適レベルないし許容レベルが導き出される。ただ、パフォーマンスに注目した前者と、コストに注目した後から導かれる予算スラックの最適レベルあるいは許容レベルは必ずしも一致するものではない。両者のギャップがどの程度かを示し、そこから新たな知見を導くためには、まずは予算スラックの測定問題が解決されなければならないであろう。

## 6 むすび

これまで組織スラックと予算スラックは異なる学問分野において主に取り上げられてきた。組織スラックは組織論や経営管理論の領域において、さまざまな企業行動や企業現象を説明するために用いられ、予算スラックは管理会計の分野で、予算管理に伴う逆機能的な行動を説明するために用いられてきたのである。もっとも、予算スラックは各部門に取り込まれた組織スラックであると考えられることから、組織スラックについてこれまで示された代表的な3つの見解は、予算スラックに対してもそのまま当てはめることができ、そこから予算スラック研究の新たな課題が浮かび上がった。

一方、日本企業の予算管理システムには予算スラックを軽減するメカニズムが働いていると考えられ、予算スラックの逆機能が問題視されることは少なかった。本稿では、Datar and Rajan (2017) が提示した予算スラックを軽減するためのいくつかの方策に依拠し、日本企業における予算スラック軽減のメカニズムを考察した。ただ、組織スラックおよびその延長線上の予算スラックに

関する3つ目の見解が妥当性を持つとすれば、予算スラックはとにかく除去すべきだというこれまでの暗黙的な了解は必ずしも説得的ではない。むしろ、予算スラックをいかに適正レベルに維持するかが重要となろう。日本企業の予算管理において、もしも予算スラックがほとんど形成されない傾向にあるということが現状だとすれば、逆に予算スラックをいかに適正レベルまで作り込んでいくかという新たな課題が生まれることになる。このような課題の認識と解決のためには、予算スラックの測定を巡る議論をさらに進めていかなければならない (Van der Stede, 2000, 2001; 伊藤, 2015)。予算スラックの適正レベルを決定するには、何らかの形で予算スラックの量を測定し、数値化する必要があるからである。また、経営戦略や組織文化、環境の不確実性などのモデレータ変数の影響を考慮に入れた実証研究の蓄積を通じ、予算スラックが組織パフォーマンスに及ぼす影響の性格とそのような影響が発現する条件等を明らかにする必要もあろう。予算スラック研究の領域にはまだまだ解明すべき多くの研究課題が残されている。

(付記) 本論文は、科学研究費補助金 (基盤研究C: 課題番号16K04020) による研究成果の一部である。

## 参考文献

- 浅田孝幸 (1989) 「予算管理システムの日米企業比較について (2・完)」『企業会計』41(5): 113-121.
- 伊丹敬之・青木康晴 (2016) 『現場が動き出す会計』日本経済新聞出版社.
- 伊藤克容 (2008) 「経営システムの多様性と予算管理論」『会計』173(2): 207-220.
- 伊藤正隆 (2016) 「予算スラックに対する上位者のコントロール: 日本企業を対象とした事例研究」『原価計

- 算研究』40(2)：101-111.
- 伊藤正隆 (2015) 「予算スラックの測定に対する取り組みと課題」『流通科学大学論集－流通・経営編－』27(2)：195-217.
- 伊藤龍史 (2006) 「組織スラックとパフォーマンスに関するメタアナリシス」『商学研究科紀要』63：23-43.
- 上埜進 (1993) 『日米企業の予算管理：比較文化的アプローチ』森山書店.
- 大月博司 (1990) 「組織スラックの効用」『北海学園大学経営論集』37(4)：75-88.
- 小菅正伸 (1985) 「予算スラックと管理者行動」『会計』127(5)：131-147.
- 櫻井通晴 (2009) 『管理会計〔第四版〕』同文館出版.
- 鈴木修 (2015) 「組織スラックと組織成果との関係に関する実証研究」『日本経営学会誌』35：41-53.
- 中川優・伊藤正隆 (2012) 「参加型予算と予算スラック」『産業経理』72(2)：25-36.
- 松木智子・福田直樹・李建 (2012) 「目標としての予算に関する実態調査：日本企業4社の比較ケース・スタディ」『帝塚山経済・経営論集』22：37-56.
- 溝口一雄・小林哲夫・谷武幸・浅田孝幸 (1988) 「業績管理と予算管理システムに関する実態調査」『企業会計』40(6)：823-831.
- 横田絵理 (1998) 『フラット化組織の管理と心理：変化の時代のマネジメント・コントロール』慶応義塾大学出版会.
- 横田絵理・妹尾剛好・高田朝子・金田晋也 (2013) 「日本企業における予算管理の実態調査」『企業会計』65(2)：78-83.
- 吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好 (2009) 「日本企業における管理会計〈3〉：製造業の実態調査」『企業会計』61(11)：1730-1742.
- 李建・松木智子・福田直樹 (2008) 「予算管理研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』198(1)：1-28.
- 李建・松木智子・福田直樹 (2010) 「予算管理」(加登豊・松尾貴巳・梶原武久編著『管理会計研究のフロンティア』第5章, 109-152頁に収録) .
- 李建・松木智子・福田直樹 (2012) 「予算スラックと日本的予算管理」『京都学園大学経営学部論集』21(2)：31-53.
- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People*. New York: Controliership Foundation. (内田昌利訳 (1979, 1980) 「アージリス, C. (1952) 『人間にたいする予算の影響』(上・中・下)」『経済論集』(北海学園大学経済学部紀要) 第26巻第4号, 第27巻第2・3号)
- Bourgeois, L. J. 1981. On the measurement of organizational slack. *Academy of Management Review* 6(1)：29-39.
- Cyert, R. M., and J. G. March. 1963. *A Behavioral Theory of the Firm*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall. (松田武彦・井上恒夫訳『企業の行動理論』ダイヤモンド社, 1967年)
- Datar, S. M., and M. V. Rajan. 2017. *Hornegren's Cost Accounting: A Managerial Emphasis 16<sup>th</sup> ed.* Pearson Education.
- Davila, T., and M. Wouters. 2005. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 30(7/8)：587-608.
- Dunk, A. S. 1995. The joint effects of budgetary slack and task uncertainty on subunit performance. *Accounting and Finance* 35(2)：61-75.
- Dunk, A. S., and H. Nouri. 1998. Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis. *Journal of Accounting Literature* 17：72-96.
- Jensen, M.C. 1986. Agency costs of free cash flow, corporate finance, and takeovers. *American Economic Review* 76：323-329.
- Lowe, E. A., and R. W. Shaw. 1968. An analysis of managerial biasing: Evidence from a company's budgeting process. *The Journal of Management Studies* (October)：304-315.
- March, J., and H. Simon. 1958. *Organizations*. New York: Wiley. (土屋守章訳『オーガニゼーションズ』ダイヤモンド社, 1977年)
- Merchant, K. and J. Manzoni. 1989. The achievability of budget targets in profit centers: A field study. *The Accounting Review* 64(3)：539-558.
- Nohria, N., and R. Gulati. 1996. Is slack good or bad for innovation? *Academy of Management Journal* 39: 1245-1264.
- Nouri, H. 1994. Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note. *Accounting, Organizations and Society* 19(3)：289-295.

- Nouri, H., and R. Parker. 1996. The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting* 8 : 74-90.
- Onsi, M. 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* 48 (3) : 535-548.
- Schiff, M., and A. Y. Lewin. 1968. Where traditional budgeting fails. *Financial Executive* (May) : 50-62.
- Tan, J. 2003. Curvilinear relationship between organizational slack and firm performance: Evidence from Chinese state enterprises. *European Management Journal* 21 : 740-749.
- Thompson, J. D. 1967. *Organizations in Action*. New York: McGraw Hill. (高宮晋監訳、鎌田伸一・新田義則・二宮豊志訳『オーガニゼーション・イン・アクション：管理理論の社会科学的基礎』同文館出版、1987年)
- Van der Stede, W. 2000. The relationship between two consequences of budgetary controls: Budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society* 25(6) : 609-622.
- Van der Stede, W. 2001. Measuring 'tight budgetary control'. *Management Accounting Research* 12 : 119-137.
- Yang, M. L., A. M. Wang and K. C. Cheng. 2009. The impact of quality of IS information and budget slack on innovation performance. *Technovation*, 29 : 527-536.