

論文

予算スラックの測定と定量化可能性

A study on the measurement and quantifiability of 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

Keywords：予算スラック、測定尺度、定量化、予算達成可能性、変換公式

1 はじめに

予算管理分野においては、予算スラックに関する研究が一つの大きな研究の流れを構成している。そこでは、予算編成にマネジャーを参加させることによって、マネジャーの予算目標へのコミットメントが高まる一方で、情報の非対称性により予算スラックが形成されることが考えられてきた。一般に、予算スラックとは、「予算として承認された原価が最低限必要な原価を超える額および最適な達成可能収益が予算収益を超える額とから成るもの」として定義される（小菅, 1997, p.185）。

予算スラックには、プラスの側面とマイナスの側面がありうるが、先行研究の多くは、予算スラックを資源配分を歪めるもの、資源の無駄、非効率的なものなどとみなし、マイナスの側面が強調されてきた。その場合、予算スラックはなくすることが最善とされ、いかに予算スラックを削減できるかに焦点が置かれる。反面、予算スラックのプラスの側面に注目する研究においては、予算スラックの存在がむしろマネジャーのモチベーションを高めることや、環境不確実性に対処するためのバッファとして機能する効果があることなどが報告されており、いかに予算スラックを適正水準に保つかが焦点となっている。

さらに、予算参加と予算スラックの関係についても、予算編成にマネジャーを参加させることが予算スラックの形成に結びつくのか否かが最大の関心事となっているが、数多くの関連研究にもかかわらず、両者の関

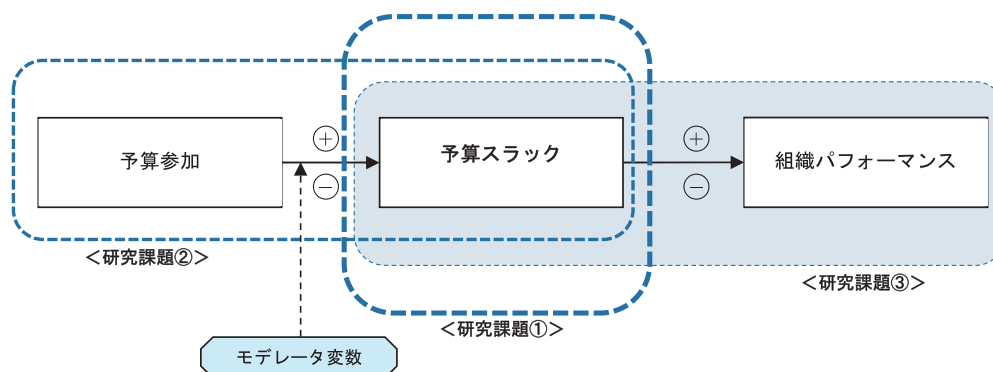
係については一致した結論が出ておらず、研究結果は分かれている（Dunk, 1993；Merchant, 1985；Nouri and Parker, 1996）。すなわち、予算参加が予算スラックを助長するという結果を報告した研究がある反面、予算参加が予算スラックを減らす効果があるという結果を報告した研究も見受けられる。この点については後述することにする。

いずれにしても、予算スラック関連研究においては予算スラックをどのように測定するかが重要なイシューとなっており、心理学分野におけるパーソナリティ測定尺度としてのビッグファイブのような、諸研究者のコンセンサスをベースにした共通の尺度の必要性が高まったといえる。本研究は、予算スラックの測定尺度に関する先行研究をレビューし、予算スラックの定量化可能性について検討することを研究の目的とする。

2 予算スラック研究のフレームワーク

予算参加と予算スラックの関係をまとめた先行研究においては、両者の関係は図表1のように表わされる。すなわち、予算参加が予算スラックに影響を及ぼし、予算スラックが組織パフォーマンスに影響を及ぼすという関係が成り立つのである。前述のように、予算参加から予算スラックへの影響はプラスの影響もマイナスの影響も考えられるが、それを決定する要因としてモデレータ変数の存在がある。

図表1 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

代表的なモデレータ変数としては、情報の非対称性（Dunk, 1993；Fisher et al., 2002）、組織コミットメント（Nouri, 1994；Nouri and Parker, 1996）、インセンティブ・スキーム（Chow et al., 1988；Chow et al., 1991；Walker and Johnson, 1999）、予算強調（Dunk, 1993；Merchant 1985；Van der Stede, 2000）などが挙げられる。これらモデレータ変数の影響によって、予算参加が予算スラックにプラスに作用することもあると、マイナスに作用することもあるということである。

Lukka(1988)は、予算バイアス(すなわち、予算スラック)の研究課題として、①予算バイアスの直接的な測定尺度の開発、②予算バイアスに関する説明モデルの開発、③予算バイアスの組織的影響に関する体系的分析、といった3点を挙げているが、これら3つの研究課題を予算スラック研究のフレームワークの中に示すと図表1のとおりとなる。図表1に見るように、「予算スラック」は研究課題②と研究課題③を結ぶ連結ピンとしての役割を果たすものであるため、予算スラック研究のさらなる進展のためには予算スラックをいかに正確に測定できるかが重要な意味を持つ（研究課題①）。

3 予算スラック研究の推移

予算スラック研究はこれまでどのような形で行われてきたのであろうか。その推移を把握すべく、欧米の会計専門雑誌7誌を対象に、「budget (ary)」(あるいはbudgeting)と「slack」の両方をタイトルに含む論文を調べ、その内容分析を行った。時系列的に集計した論文の推移は図表2のとおりである。

図表2から分かるように、「budget (ary)」(あるいはbudgeting)と「slack」の両方をタイトルに含む論文は、直近10年間には2本しか発表されていない。ジャーナル別では、AOSが8本で断トツといえる。予算管理研究において予算スラック研究が大きな研究の流れになっていることを踏まえると、計17本という論文数は決して多いとはいえない。これは、これまでの予算スラック研究が、予算スラックそのものを研究対象にする研究というより、参加型予算との関連の中で予算スラックを取り上げる研究が多かったためであると推察される。

次に、図表2に各論文が依拠した研究方法等を示してみると、図表3のとおりとなる。研究方法として実

図表2 予算スラックをタイトルに含む論文数

			1991年以前	1992-2001	2002-2011	2012-2021	TOTAL
1	TAR	The Accounting Review	2	1	1	0	4
2	JAR	Journal of Accounting Research	2	0	0	0	2
3	JAЕ	Journal of Accounting and Economics	0	0	0	0	0
4	CAR	Contemporary Accounting Research	1	0	0	0	1
5	JMAR	Journal of Management Accounting Research	0	0	1	0	1
6	AOS	Accounting, Organizations and Society	3	2	2	1	8
7	MAR	Management Accounting Research	0	0	0	1	1

図表3 予算スラック研究に用いられた研究方法

		1991年以前	1992-2001	2002-2011	2012-2021	TOTAL
1	TAR	Onsi (1973) 質問票	Dunk (1993) 質問票	Fisher et al. (2002) 実験法	0	4
		Chow et al. (1988) 実験法				
2	JAR	Young (1985) 実験法 Kirby et al. (1991) モデリング	0	0	0	2
3	JAE	0	0	0	0	0
4	CAR	Belkaoui (1985) 実験法	0	0	0	1
5	JMAR	0	0	Stevens (2002) 実験法	0	1
6	AOS	Merchant (1985) 質問票 Waller (1988) 実験法 Chow et al. (1991) 実験法	Nouri (1994) 質問票	Webb (2002) 実験法 Davila & Wouters (2005) ケース・スタディ	Church et al. (2019) 実験法	8
			Van der Stede (2000) 質問票			
7	MAR	0	0	0	Baerdemaeker & Bruggeman (2015) 質問票	1

験法を用いた論文が9本でもっとも多く、質問票調査が6本、その他が2本となっている。

予算スラックの共通の測定尺度を模索するという本研究の立場から、質問票を用いた実証研究にとくに注目すると、図表3の網掛けの3つの研究、すなわち、Onsi (1973)、Dunk (1993)、Van der Stede (2000)において独自に予算スラックの測定尺度が開発されていることが分かる。質問票を用いたその他の3つの研究においては、Merchant (1985)とNouri (1994)の研究がOnsi (1973)の尺度を用いており、Baerdemaeker and Bruggeman (2015)の研究がDunk (1993)の尺度を用いている。

4 代表的な予算スラックの測定尺度

前節において、質問票調査における予算スラックの測定尺度としてこれまで3つの尺度が開発されていることを述べたが、ここではその内容についてより具体的に検討することにする。

1) Onsi (1973) の尺度

Onsi (1973)の研究は、今回の文献調査においても最も古いものとなっており、したがって、そこで開発

された予算スラック測定尺度はもっとも初期の尺度として位置づけられる。

Onsi (1973)の尺度は、ニューヨーク州の北部・中西部に主な事業基盤を持つ大規模な7つの多国籍企業の132名のマネジャーを対象に行った質問票調査のために開発されたものである。ただし、予算スラックそのものを測定するのではなく、予算スラックに対するマネジャーの態度 (slack attitude) を測定することで予算スラックの形成を類推するという立場をとっている。すなわち、予算スラックに対するマネジャーの態度が予算スラックそのものの形成に結びつくと考えたのである。そこで用いられた予算スラック (に対するマネジャーの態度) の測定尺度は下記の4項目からなるものであった (5点リッカート・スケールを使用)。ここでは、原文に加えて日本語訳もつけることにする。

O①To protect himself, a manager submits a budget that can safely be attained.

O②The plant manager sets two levels of standards: one between himself and production (sales) manager, and another standard between himself and top management, to be safe.

O③In good business times, the plant manager accepts a reasonable level of slack in a departmental budget.

O④Slack in the budget is good to do things that cannot be officially approved.

- ・自分を守るために、マネジャーは無難に達成できる予算を提出する。
- ・工場長は、安全のために、2つの水準の標準を設定する。一つは自分と生産（販売）マネジャーとの間のモノ、もう一つの標準は自分とトップ・マネジメントとの間のモノ。
- ・好景気の時に、工場長は部門予算に含まれる妥当な水準のスラックを容認する。
- ・予算に含まれているスラックは、公式的に承認されないコトをするのに良い。

既述のように、Onsi (1973) の尺度はその後、Merchant (1985) やNouri (1994) においても使用されている。ただ、この尺度を、Onsi (1973) が「予算スラックに対するマネジャーの態度」(slack attitude) と名付けたのに対し、Merchant (1985) は「予算スラック形成性向」(propensity to create slack) と呼んでいる。Nouri (1994) の研究においても、「予算スラック形成性向」の名称のもと、Onsi (1973) の尺度が使用されているが、相違点としてはNouri (1994) においては7点リッカート・スケールが用いられたことである ($\alpha = 0.75$)。

Onsi (1973) の尺度は、上記7誌以外のジャーナルに掲載された実証研究においてもよく利用されている。例えば、Lal et al. (1996) では、「予算スラック形成性向」をOnsi (1973) の4項目尺度を用いて5点リッカート・スケールで測定しており ($\alpha = 0.74$)、Nouri and Parker (1996) は7点リッカート・スケールでそれを測定している。さらに、ナショナル・カルチャーにより予算スラック形成性向に差が見られるか否かを検証したLau and Eggleton (2004) や、Hughes and Kwon (1990)、Maiga and Jacobs (2008) においてもOnsi (1973) の尺度が使用されており、Onsi (1973) の尺度はもっとも広く受け入れられた予算スラック測定尺度の一つといえる。

2) Dunk (1993) の尺度

Onsi (1973) からちょうど20年後、Dunk (1993) は、オーストラリアに本拠を置く61社の118名のマネジャーを対象に質問票調査を行った。そこで用いられた予算スラックの測定尺度は下記の4項目からなるものであった(7点リッカート・スケールを使用、 $\alpha = 0.6833$)。ここでは、原文に加えて日本語訳もつけることにする。

D①Budgets set for my area of responsibility are safely attainable.

D②Budgets for my area of responsibility are not particularly demanding.

D③Budgetary targets have not caused me to be particularly concerned with improving efficiency in my area of responsibility.

D④Targets incorporated in the budget are difficult to reach. (reverse-scored)

- ・私の責任領域に対して設定される予算は、無難に達成できるものである。
- ・私の責任領域に対して設定される予算は、とくにきついわけではない。
- ・私の責任領域において、予算目標のために私が能率向上をとくに気にすることはなかった。
- ・予算に組み込まれた目標は達成するのが難しい。(逆)

ただし、当初は上記4項目に加え、下記の2項目も候補に挙がっていたが、因子分析の結果として因子負荷量の小さい下記2項目を除外している。

D⑤Standards set in the budget induce high productivity in my area of responsibility. (reverse-scored)

D⑥I have to carefully monitor costs in my area of responsibility because of budgetary constraints. (reverse-scored)

- ・予算で設定される標準は、私の責任領域において高い生産性を誘発する。(逆)
- ・予算制約のため、私は自分の責任領域内にあるコストを注意深くモニターしなければならない。(逆)

Dunk (1993) の尺度はその後、Dunk (1995) や Baerdemaeker and Bruggeman (2015) においても予算スラックを測定するための尺度として用いられている。Dunk (1995) では4項目尺度がそのまま使われているが、Baerdemaeker and Bruggeman (2015) においては、探索的因子分析の結果として、因子負荷量の小さいD①の項目を除外し、D②、D③、D④の3項目を予算スラックの測定尺度としている ($\alpha = 0.70$)。Baerdemaeker and Bruggeman (2015) ではまた、Dunk (1993) の3項目尺度と前述のOnsi (1973) の尺度、および後述するVan der Stede (2000) の尺度との相関分析も行われており、Dunk (1993) の尺度とOnsi (1973) の尺度の相関は $r = 0.23$ ($p < 0.01$)、Dunk (1993) の尺度とVan der Stede (2000) の尺度の相関は $r = 0.79$ ($p < 0.01$) で、いずれにおいても有意な相関が認められた。

3) Van der Stede (2000) の尺度

Van der Stede (2000) は、ベルギーに本社を置く37社の大規模な多角化企業を対象に質問票調査を行った。その調査で用いられた予算スラックの測定尺度は、既存研究の定義に基づき、下記の5項目で構成された ($\alpha = 0.68$)。ここでは、原文に加えて日本語訳もつけることにする。なお、V①～V④までは7点リッカート・スケール (1: 全く違う～7: 全くその通り) を用い、V⑤の項目は5つの選択肢から選ぶというものであった (5件法)。これら5項目に対するスコアを標準化したうえで、標準化済みのスコアを単純平均することによって予算スラックの測定を行っている。

V①I succeed to submit budgets that are easily attainable.

V②Budget targets induce high productivity in my business unit. (reverse coded)

V③Budget targets require costs to be managed carefully in my business unit. (reverse coded)

V④Budget targets have not caused me to be particularly concerned with improving efficiency in my business unit.

V⑤The fifth item is a fully-anchored question asking whether the budget is

(1) very easy to attain;

(2) attainable with reasonable effort;

(3) attainable with considerable effort;

(4) practically unattainable;

or (5) impossible to attain.

・私は容易に達成可能な予算を提出することができる。

・予算目標は、私のビジネス・ユニットにおいて高い生産性を誘発する。(逆)

・予算目標のため、私のビジネス・ユニットにおいて、コストを注意深く管理する必要がある。(逆)

・私のビジネス・ユニットにおいて、予算目標のために私が能率向上をとくに気にすることはなかった。

・次の5つの選択肢から選択: 「予算は、～」

(1) 達成が非常に容易

(2) ほどほどの努力で達成可能

(3) 相当の努力で達成可能

(4) 実質的に達成不可能

(5) 達成不可能

4) 3つの尺度間の関係

前述のとおり、Dunk (1993) は当初、予算スラックの測定尺度として6つの項目を検討していたが、因子負荷量の小さい2項目 (D⑤とD⑥) を除外し、残り4項目 (D①～D④) で予算スラックの尺度を構成している。一方、Van der Stede (2000) の5項目尺度には、表現は若干異なるものの、Dunk (1993) の4項目のうち3項目 (D①、D③、D④) が流用されており、しかもDunk (1993) が除外したD⑤とD⑥がそのまま含まれていて、結果的に、Dunk (1993) の当初の6項目のうち5項目がVan der Stede (2000) の尺度を構成しているといっても過言ではない。具体的には、V①=D①、V②=D⑤、V③=D⑥、V④=D③、V⑤=D④のような対応となっている。そういった意味では、Van der Stede (2000) の尺度はオリジナルなものではなく、Dunk (1993) の尺度と類似したものであるといえる。

これまでの3つの尺度の分析から、「予算は無難に達成できるものである」というDunk (1993) のD①の項目は、「マネジャーは無難に達成できる予算を提出する」というOnsi (1973) のO①の項目とほぼ一致していることが分かる。またこれは、「容易に達成可能な予算を提出することができる」とするVan der Stede (2000) のV①の項目ともほぼ同じといえる。結果的に、「予算が無難に (容易に) 達成できるものであるか否か」が予算スラックの測定において3つの尺度の共通項と

なっているのである。

5 予算スラックの定量化の試み

欧米の会計専門雑誌7誌に登場した既述の3つの予算スラックの測定尺度は、いずれもリッカート・スケールを用いて予算スラックの度合いを相対的に測定しようとするものである。ただ、諸研究間の横の比較や時系列的な比較を可能にするためには、予算スラックの度合いを定量化できる尺度の開発が不可欠である。そもそも予算スラックは、マネジャーが意図的に形成するものであるという認識がベースとなっているので、予算スラックを形成したマネジャー本人でないと予算スラックの大きさが分からないはずであるため、予算スラックの測定はマネジャー本人の認知に基づかざるを得ないという制約がある。その制約を踏まえたうえで、いかにマネジャーの認知レベルのモノを定量化できるかが課題となる。

前節で考察した3つの尺度を用いて予算スラックの定量化を図ることは難しく、それがこれら3つの尺度の限界といえる。この点については、伊藤（2015）においても、上記の尺度がスラックの量を具体的な数値として測定するところまでには至っていないことを限界として指摘している。このような限界を克服し、予算スラックの定量化を図り、予算スラックを「見える化」することが予算スラック研究の今後の課題といえる。以下では、そのためのヒントとなる研究を2つ取り上げることにしたい。

一つ目の研究は、Nohria and Gulati (1996, 1997)の研究である。Nohria and Gulati (1996, 1997)は、組織スラックとイノベーションの関係を究明すべく、ヨーロッパと日本の多国籍企業の子会社マネジャーを対象に質問票調査を行った。そこでは、組織スラックの測定尺度として、次の2つの項目を設けている。なお、Nohria and Gulati (1996, 1997)の研究においては、予算スラックの代わりに組織スラック (organizational slack) という名称が使用されているが、研究内容から判断すると、彼らのいう組織スラックは実質的に予算スラックに該当するものである。

NG① Assume that due to some sudden development, 10% of the time of all people working in your department has to be spent on work totally unconnected with the tasks and responsibilities

of your department. How seriously will your output be affected over the next year?

NG② Assume that due to a similar development, your department's annual operating budget is reduced by 10%. How significantly will your work be affected over the next year?

- ・突然の展開により、あなたの部門で働く全構成員の時間の10%があなたの部門の業務や責任と全く無関係な仕事に費やされなければならないと仮定します。あなたの部門のアウトプットは来年にかけてどの程度深刻な影響を受けますか。
- ・類似の展開により、あなたの部門の年間運営予算が10%削減されると仮定します。あなたの部門の仕事は来年にかけてどの程度大きな影響を受けますか。

Nohria and Gulati (1997)の尺度の特徴は、まず、「1：アウトプットは影響されない、3：提示された資源減と同じくアウトプットも10%ほど低下する、5：アウトプットは20%以上低下する」といった5件法で2つの項目への回答を求め、各項目への回答にそれぞれ0～30までの値を対応させ、スラックの定量化を図ったことである。すなわち、10%の責任増 (NG①)、あるいは10%の予算減 (NG②) でアウトプットは影響されないと予測したサブユニットは、高水準のスラックを有するものと考えて30を対応させ、アウトプットが20%以上低下すると予測したサブユニットは、低水準のスラックを有するものと判断し0の値を対応させることで、0～30の値を持つ2つの項目の得点を合計し、0～60の値を持つ予算スラックの尺度を作り出したのである。

このNohria and Gulati (1997)の尺度は、その後、Yang et al. (2009)の予算スラック研究において使用されたが、Yang et al. (2009)では、0～60の値を割り当てる代わりに、7件法（1：アウトプットは影響されない、4：提示された資源減と同じくアウトプットも10%ほど低下する、7：アウトプットは20%以上低下する）で予算スラックの水準を測定するという変更が見られた。すなわち、1は予算スラックの水準がもっとも高い状態、7は予算スラックの水準がもっとも低い状態を各々示している。Yang et al. (2009)によって一部修正されたNohria and Gulati (1997)の尺度は、後にSu et al. (2018)の予算スラック研究においても

使用されている。

次に、予算スラックの定量化を考える上でヒントとなるもう一つの研究として、Merchant and Manzoni (1989) を挙げることができる。この研究は上記7誌に掲載されているものの、タイトルに「slack」を含まないため、図表2と図表3には含まれていない。Merchant and Manzoni (1989) は、予算目標の達成可能性 (budget-target achievability) を調査すべく、北米企業12社のプロフィットセンター・マネジャー、その上司、そしてコントローラーを対象にインタビュー調査を行った。そこで用いられた質問は次のとおりであり、マネジャーたちに予算達成可能性の主観的確率を直接的に尋ねているところに大きな特徴がある。

MM①At the time your profit budget for this year was approved, what did you feel the probability was that it would at least be achieved?

- ・今年度の利益予算が承認された時点で、その予算が少なくとも達成されるであろう確率はいくらだと感じましたか。

予算スラックにはネガティブなイメージがあるため、「予算の中に予算スラックがどのくらい含まれていますか」というストレートな質問に対しては、マネジャーからの正直な回答は期待し難い。これまでの予算スラック研究が「予算スラックの形成性向」や「予算のタイトネス」によって間接的に予算スラックの度合いを測定しようとしたのもそのためである。一方、「予算が少なくとも達成されるであろう確率はいくらだと感じましたか」という上記の質問は、心理的ハー

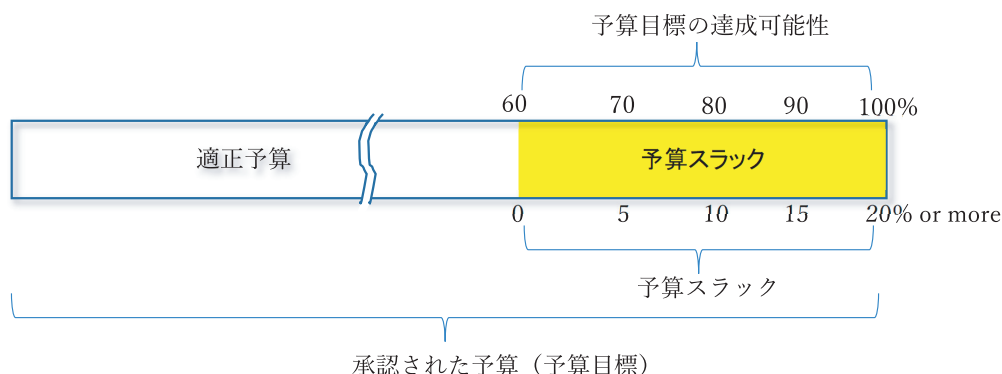
ドルを下げ抵抗感を和らげることで、マネジャーからかなりの程度正直な回答を引き出すことができると推察される。Merchant and Manzoni (1989) の調査結果がこのことを裏付けている。

既述したとおり、予算スラックの測定項目のうち、「予算は無難に達成できるものである」(D①)、「マネジャーは無難に達成できる予算を提出する」(O①)、「容易に達成可能な予算を提出することができる」(V①)などは、予算が無難に(容易に)達成できるものであるか否かが、予算スラックの測定において共通項となっていることを示唆するものである。これら予算スラック尺度の共通項としての「予算が無難に(容易に)達成できるものであるか否か」というのは、Merchant and Manzoni (1989) が調査しようとした「予算目標の達成可能性」に他ならない。すなわち、Merchant and Manzoni (1989) の「予算目標の達成可能性」の調査は別の見方をすれば「予算スラック」の調査そのものであるといえる。

Merchant and Manzoni (1989) の研究結果からは、プロフィットセンター・マネジャーの場合、予算目標の達成可能性(に関する主観的確率)が23%~100%の間に分布しており、90%以上と答えたマネジャーが半数を超えていることが分かる。予算目標の達成可能性が90%以上ということはその予算には少なからぬ予算スラックが含まれていることを物語っている。予算目標の達成可能性の程度は予算スラックの程度のパロメーターともいえるので、予算目標の達成可能性が定量化できたということは予算スラックも定量化できるということを意味している。すなわち、予算目標の達成可能性を予算スラックに変換することで、予算スラックの定量化が可能というわけである。

その際、予算目標の達成可能性100%のときの予算

図表4 「予算目標の達成可能性」から「予算スラック」への変換



図表5 予算スラック測定尺度の比較

	Onsi (1973)	Dunk (1993)	Van der Stede (2000)	Nohria & Gulati (1997)	Merchant & Manzoni (1989)
測定対象	予算スラックに 対する態度 (予算スラック形成性向)	設定される予算の タイトネス	設定される予算の タイトネス	10%の責任増、 10%の予算減の影響	予算目標の達成可能性 (主観的確率)
質問 項目数	4項目	4項目	5項目	2項目	1項目
スケール	5点リッカート・ スケール	7点リッカート・ スケール	7点リッカート・ スケールと5件法	5件法と0～30の 割り当て (2項目で0～60)	達成可能性の確率を %で測定

スラックをいくらとするのか、逆に予算スラック0%のときの予算目標の達成可能性をいくらとするのかを先に決定する必要がある、これら2つが決まれば変換率 (conversion rate)、あるいは変換公式 (conversion formula) は自ずと決まってくることになる。この点を確認するために、2つほど仮設例を設けることにしたい。

まず一つ目は、予算目標の達成可能性100%のとき予算スラックは20%以上とし、予算スラック0%は予算目標の達成可能性60%の地点に当たると仮定する場合である。このとき、変換公式は「(予算目標の達成可能性の%-60%)÷2=予算スラックの大きさ」となり、仮に予算目標の達成可能性が70%であれば予算スラックの大きさは5%となる(図表4)。換言すれば、上記の変換公式が成り立つ状況では、予算目標に適正予算の5%に当たる額のスラックが含まれているとき、マネジャーはその予算目標の達成可能性を70%と認識することになる。

もう一つの例は、予算目標の達成可能性100%のときの予算スラックを30%以上とし、予算スラック0%は予算目標の達成可能性70%に該当すると仮定する場合である。このとき、変換公式は「(予算目標の達成可能性の%-70%)÷1=予算スラックの大きさ」となる。この変換公式のもとでは、仮に予算目標の達成可能性が90%であれば、予算スラックは20%となる。すなわち、予算目標に適正予算の20%に当たる額のスラックが含まれているときに、マネジャーは予算目標の達成可能性を90%と認識するのである。

このように、予算目標の達成可能性と予算スラックの間にどのような対応を想定するかによって、変換公式は柔軟に変えられるため、状況要因を適切に反映したもっとも現実的な変換公式を試行錯誤により模索していくことが可能である。いずれにしても、この変換

方式によって予算スラックは0～20(あるいは30)の範囲内で定量化が行われることになるので、異なる研究間で予算スラックの絶対値を比較分析できる基盤ができあがることになる。

6 むすび

予算スラックの測定尺度として開発されたこれまでの尺度をまとめると、図表5のとおりである。図表5には、欧米の会計専門雑誌7誌に掲載されている論文ではあるが、タイトルに「slack」を含まないMerchant and Manzoni (1989)の研究と、上記7誌以外のジャーナルに掲載された論文であるNohria and Gulati (1997)の研究を含めている。

予算スラックを客観的に測定することは難しく、Onsi (1973)は、予算スラックに対するマネジャーの態度(予算スラック形成性向)を測定することで間接的に予算スラックの度合いを測定しようとした。予算スラック形成性向が高いほど実際に予算スラックが形成される可能性も高いと考えたからである。その後、Dunk (1993)が予算のタイトネスを中心に予算スラックの測定尺度を開発しており、Dunk (1993)の尺度に含まれている項目のほとんどが後にVan der Stede (2000)の尺度に流用されている。ただ、これらはいずれも予算スラックの相対的な大きさ(1～5、あるいは1～7の間)を測定するに過ぎず、予算スラックを定量化するまでには至っていない。

図表1に示したように、予算参加が予算スラックに及ぼす影響(研究課題②)や、予算スラックが組織パフォーマンスに及ぼす影響(研究課題③)について研究する際には、マネジャーの認知レベルにとどまる予算スラックをいかに正確に測定できるか(研究課題①)が大きな意味を持つ。文献レビューの結果として、本稿では、Merchant and Manzoni (1989)の尺度が予

算スラックの定量化のベースを提供する可能性が高いことを示したが、「予算目標の達成可能性」から「予算スラック」への変換公式の設定においては他にも検討すべき課題が残されている。マネジャーのパーソナリティの影響もその一つといえる。Belkaoui (1985) や Waller (1988)、Young (1985) などの研究においては、リスク中立的なマネジャーに比べ、リスク回避的なマネジャーほど予算スラックを形成しやすいとされている。それ故、リスク中立的なマネジャーとリスク回避的なマネジャーとでは、変換公式が異なることが容易に推察される。

例えば、予算スラックが相対的に少ない予算目標に対して、前者のマネジャーは予算目標の達成可能性を90%と答え、後者のマネジャーは70%と答えるかもしれないのである。予算スラックはそれを形成するマネジャーの認知に基づいて測定されるものであるため、そのマネジャーがどのようなパーソナリティの持ち主かというのは重要な意味を持つであろう。それ故、心理学分野の研究成果をも取り込みながら学際的な研究として予算スラック研究を展開していく必要性が認められる。

予算スラックのこれまでの研究においていくつかの予算スラックの測定尺度が開発されてきたが、予算スラックの定量化という観点からすると、いまだコンセンサスが得られる共通の尺度は現れていない。予算スラックを数値化して見える化できれば、予算スラック研究の一層の進展が図られ、関連研究も次のステップにレベルアップできるのではないかと思慮される。本研究において予算スラックの定量化の可能性について考察したが、本研究を踏み台として関連研究がさらに蓄積され、いずれ予算スラックの共通の測定尺度が確立されることを期待する次第である。

(付記)

本論文は、科学研究費補助金（基盤研究C：課題番号20K02026）による研究成果の一部である。

参考文献

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.
小菅正伸 (1997) 『行動的予算管理論（増補第2版）』中央経済社.

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.

李建 (2017) 「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」『追手門学院大学ベンチャービジネス・レビュー』第9号，31-39.

李建 (2019) 「予算スラックの最適レベルに関する考察」『追手門学院大学ベンチャービジネス・レビュー』第11号，29-36.

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.

Baerdemaeker, J. D., and W. Bruggeman. 2015. The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective organisational commitment. *Management Accounting Research* 29 : 1-12.

Belkaoui, A. 1985. Slack budgeting, information distortion and self-esteem. *Contemporary Accounting Research* 2(1) : 111-123.

Chow, C., J. Cooper, and K. Haddad. 1991. The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: A multiperiod experiment. *Accounting, Organizations and Society* 16(1) : 47-60.

Chow, C., J. Cooper, and W. Waller. 1988. Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review* 63(1) : 111-122.

Church, B. K., X. Kuang, and Y. Liu. 2019. The effects of measurement basis and slack benefits on honesty in budget reporting. *Accounting, Organizations and Society* 72 : 74-84.

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. 1993. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review* 68(2) : 400-410.
- 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.
- Fisher, J., L. Maines, S. Pfeffer, and G. Sprinkle. 2002. Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. *The Accounting Review* 77(4) : 847-865.
- Hughes, M. A., and S. Y. Kwon. 1990. An integrative framework for theory construction and testing. *Accounting, Organizations and Society* 15(3) : 179-191.
- Kirby, A. J., S. Reichelstein, P. K. Sen, and T. Y. Paik. 1991. Participation, slack, and budget-based performance evaluation. *Journal of Accounting Research* 29(1) : 109-128.
- Lal, M., A. S. Dunk, and G. D. Smith. 1996. The propensity of managers to create budgetary slack: A cross-national re-examination using random sampling. *The International Journal of Accounting* 31(4) : 483-496.
- Lau, C. M., and I. R. Eggleton. 2004. Cultural differences in managers' propensity to create slack. *Advances in International Accounting* 17 : 137-174.
- 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.
- Lukka, K. 1988. Budgetary biasing in organizations: Theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society* 13(3) : 281-301.
- Maiga, A. S., and F. A. Jacobs. 2008. The moderating effect of manager's ethical judgement on the relationship between budget participation and budget slack. *Advances in Accounting* 23 : 113-145.
- Merchant, K. 1985. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 10(2) : 201-210.
- 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.
- Nohria, N., and R. Gulati. 1997. What is the optimum amount of organizational slack? ; A study of the relationship between slack and innovation in multinational firms. *European Management Journal* 15(6) : 603-611.
- 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.
- Otley, D. 1978. Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research* 16(1) : 122-149.
- Schiff, M., and A. Y. Lewin. 1968. Where traditional budgeting fails. *Financial Executive* (May) : 50-62.
- Stevens, D. E. 2002. The effects of reputation and ethics on budgetary slack. *Journal of Management Accounting Research* 14 : 153-171.
- Su, M. F., K. C. Cheng, S. H. Chung, and D. F. Chen. 2018. Innovation capability configuration and its influence on the relationship between perceived innovation requirement and organizational performance; Evidence from IT manufacturing companies. *Journal of Manufacturing Technology Management* 29(8) : 1316-1331.

- 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.
- Young, S. M. 1985. Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack. *Journal of Accounting Research* 23(2) : 829-842.
- Walker, K., and E. Johnson. 1999. The effects of a budget-based incentive compensation scheme on the budgeting behavior of managers and subordinates. *Journal of Management Accounting Research* 11 : 1-28.
- Waller, W. S. 1988. Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences. *Accounting, Organizations and Society* 13(1) : 87-98.
- Webb, R. A. 2002. The impact of reputation and variance investigations on the creation of budget slack. *Accounting, Organizations and Society* 27 : 361-378.