HOKUGA 北海学園学術情報リポジトリ
学校法人北海学園
北海学園大学
北海商科大学

タイトル	ストレッチ・バジェッティングの発現形態 : わが国企業における予算の統制機能をめぐって
著者	内田, 昌利; Uchida, Masatoshi
引用	AA11847493, 10(4): 79-92
発行日	2013-03-25

Hokkai-Gakuen Organization of Knowledge Ubiquitous through Gaining Archives.

ストレッチ・バジェッティングの発現形態

── わが国企業における予算の統制機能をめぐって ──

内　田　昌　利

1．はじめに

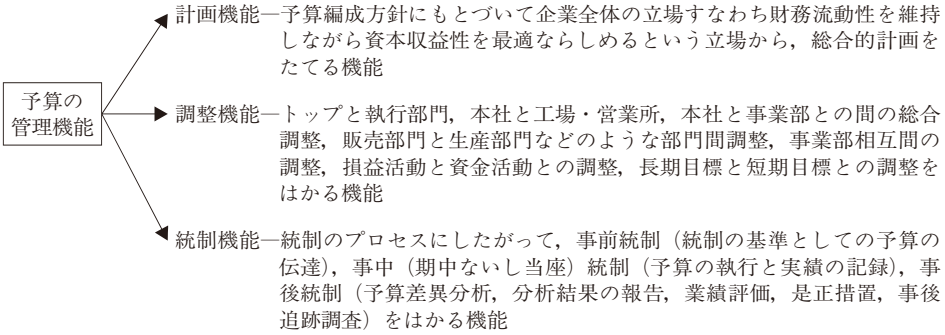
予算管理の手続過程は，大きく分けて①予算編成（budgetary planning）と②予算統制（budgetary control）の過程から成っている。このそれぞれの局面で利益統制制度として，予算はどのような機能をはたすものと考えられているだろうか。

一般に，予算の管理機能として，組織における①業務目標の設定と資源配分に関する計画設定の手段（計画機能），②計画に伴う部門間・活動間の調整および総合調整の手段（調整機能）③計画実施責任者にこれらの計画を伝達する手段（伝達機能），④各階層の管理責任者の動機づけの手段（動機づけ機能），⑤実績を比較評価するための基準（業績評価機能）としての複数の機能があげられる。このように予算の機能は１つではなく，大きく分けて計画（調整）機能と統制機能の２つの管理機能が一般に認められている（図1）[1]。

それでは，ほんとうに予算はこの２つの機能をはたしているだろうか。実際には計画機能または統制機能のいずれか一方の機能に重点が置かれていることはないだろうか。２つの機能をはたすとすると，そこにどのような問題点があり，それを解決するためにどのような形式で運用されているであろうか。

予算は本質的に実行計画として規範性をもつものである。そこで本稿では，企業予算が企業全体および各部門の管理責任者の実行計画として一定の規範性をもち，業務の指針としての役割をはたすとの立場に立って，そうした企業予算の本質的な役割である利益目標志向的な統合機能（津曲 1977，p.110）をオペレーショナルに展開する管理機能（計画機能と統制機能）が企業においてどのように発現するかを，ストレッチ・バジェッティング

図1



がどのような形態をとって発現するかという側面から，明らかにしてみよう。

2．ストレッチ予算目標に関する理論

規範性を有する予算目標水準は，どの程度困難で，挑戦的であるべきであろうか。

一般にビジネスの世界では，モチベーションにたいする業績目標の影響に関して，管理者が高い業績期待値を設定しなければ組織の中の人間は高い業績をうまないとみられている。むしろ，むちゃとも言えるような高い業績目標がイノベーションをうむのであって，目標の積み増し（incrementalism）ではそれを期待できないという認識が実務界では強い。そうしたタイトな目標をストレッチ・ターゲットという。

ストレッチ・ターゲットとは，過去の目標値を大幅に上回り，予算期間中に相当の努力増を通常要求する目標のことである。このストレッチ・ターゲットを利用する予算設定法（すなわち，組織が当期予算に比べずっと高い目標の達成に向けて努力するための予算設定の方法）がストレッチ・バジェッティングと呼ばれる。

ロックの目標設定理論（Locke, 1968; Locke & Latham, 1984）によれば，①仕事の場において人間は，目標に向かってその実現をモチベートされうる，②目標がいかなるタイプとレベルの業績を期待または要求するかを明らかにすることによって，業績を高めることができると述べ，その要件として，①目標の難易度が高い（高すぎない）目標水準＝ストレッチ・ターゲットであること，②目標が明瞭であること，すなわち目標が具体的であること（たとえば月間販売目標 100 単位といった）と，何のための作業かその意義が明瞭であることの 2 条件を明らかにしている（そのほかに③目標へのコミットメントと受容，④集団目標と個人目標との併用もあげられている）。

ロックの要件の①に関して，はたしてストレッチ目標またはハイストレッチ目標とは，どの程度困難で，挑戦的な水準のものであるのだろうか。

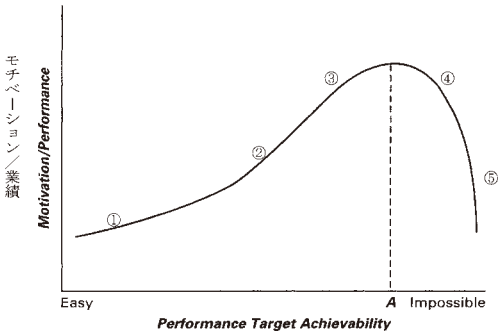
目標の難易度として次の 5 つのレベルが考えられる。

レベル①：非常に達成しやすいレベル
レベル②：ほどほど努力すれば達成可能なレベル
レベル③：かなり努力してはじめて達成可能なレベル
レベル④：非常に厳しくて実際にはほとんど達成できないレベル
レベル⑤：達成不可能なレベル

心理学の研究成果から，目標の難易度とモチベーション（業績）との間には図 2 のような非線形の関係があることが分かっている。目標達成があまりに易しいと感じられたばあい，最小限の努力・忍耐力・創造力で達成できてしまうため，要求水準（したがってモチベーション／業績）は低いままで上昇しない（レベル①）。ある難易度のレベルを超えると，自分の能力の限界と感じられる点に到達するまで目標難易度とともにモチベーションも上昇していく（レベル②および③）。しかし，その点を過ぎると両者の関係は弱まりレベルダウンしていく（レベル④）。難易度が高レベルになると，一般に目標の達成にコミットする気を失い，次第に努力しなくなっていく（レベル⑤）。業績目標がこの中間レベルの難易度に設定されるとき，モチベーションはもっとも高い。図の A 点がそれで，挑戦的だが達成可能な（challenging but achievable）レベルと呼ばれる。

それでは，その最適モチベーションの点，すなわち目標難易度－業績関係の変化点（屈折点）はどこにあるのだろうか。難し過ぎると感じられ，目標達成へのコミットメントが

図２　業績目標の難易度



（Merchant 1998, p.388）

失われる点はどこなのであろうか。その点は個人の成熟度・経験・自信に依存して変化するが，一般には，目標がかなり挑戦的であるとき，すなわち目標達成可能性が50％よりかなり小さいと感じられるときに，平均して最も高い業績が得られるようである（たとえば，Dunbar 1971; Otley 1987）。Dunbar（1971）では，達成可能性が25％から40％の間に最適点があるといわれている。

A. C. Stedry（1960）によれば，「良き計画が良き統制をもたらすとはかぎらない」。「良き計画データと良き統制データが同じとはかぎらない」（p.4）。計画は現実的，客観的であるべきだが，統制は，客観性は二義的で，なによりもモチベーショナルであるべきである。

「予算プロセスは同質的メカニズムではなく，むしろさまざまな利用目的と手続を有する諸過程の集合」（Stedry 1960, p.4）であり，予算の統制機能の成否は，既に設定されている組織目標に貢献する実行計画の実現を下位管理層において誘引するかどうかにかかっていると考えられる（Stedry 1967, p.415）。かれが計画予算と統制予算とに機能的に分けて二重予算を提唱するわけである。

統制予算に関して，バッジェッター（予算管理責任者）とバジェッティー（予算実施責任者）との階層関係の下で予算目標が部下のモチベーションにどのような影響を与えるかの問題を解くために，かれは予算と実績との間に媒介変数として要求水準という心理学概念を置く。人はある課題に取り組むとき，この程度までやりたいというように，一定の程度を目指すものである。このような主観的目標を「要求水準」と呼ぶ。

一般に，実績が要求水準を上回ると，次の要求水準は上昇し，達成できないと，下降する。また一般に，要求水準は，過去の経験・実績に依存する。単純化していえば，前回の実績（p_t-1）に依存して現在の要求水準を設定し（a_t），この要求水準がモチベーションと努力を生んで実績という成果を生む（p_t）。

このことから，①バジェッターは予算目標をバジェッティーが要求水準を設定する前に示したほうが有効か，それとも設定後のほうが有効か，さらに②予算目標のレベル（厳格度・タイトネス）はどの程度に設定すべきか，の問題に切り込む。

実験室実験では，A～Dの４グループに被験者（学生）100名を分け，さらに α，β，γ の３つのサブグループに細分して，単純で反復的な問題解決タスクの遂行が何度か繰り返えされた（表１）。

この実験の結果からも明らかなように，予算目標の提示が要求水準の引き上げに影響し，その結果，実績のアップがもたらされる。

要求水準を媒介変数において予算目標と実績との関係を一般化したのが図３である。このとき，達成差（p_t-a_t）がプラスであれば，成功感とともに要求水準がアップする。反対に，達成差がマイナスになれば，失敗感とともに要求水準はダウンする傾向がある。予算（統制予算）の役割は，こうした状況に合わせていかに要求水準を引き上げるかであって，直接，実績に働きかけるものではない[2)]。

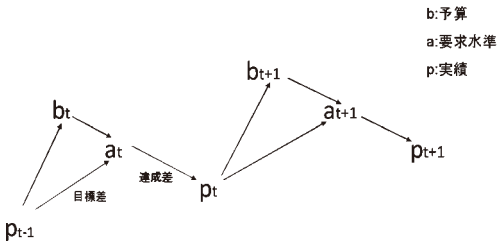
要するに，明瞭で難易度の高い予算目標が業績に対して有効であることが支持されてきている[3)]。

表1

要求水準 ＼ 予算水準	α グループ	β グループ	γ グループ	平均
	予算のみ	要求水準設定後，予算を提示	予算を提示後，要求水準設定	
A：明示しない	4.56	5.41	5.60	5.18
B：明示（低水準）	4.09	4.70	4.56	4.45
C：明示（中水準）	4.35	5.45	5.50	5.10
D：明示（高水準）	5.13	4.04	5.85	5.01
平均	4.53	4.90	5.39	4.94

結果：平均して業績は $\gamma > \beta > \alpha$ の順。γ の業績はD＞A＞C＞B
なお，Stedry（1960）の結論はかなり人為的な条件のもとでのものであったので　あらためてStedry and Kay（1964）でそれを検証する実験を行っている。

図3



それでは，実際に，理論でいうモチベーショナルな予算目標（タイトなレベル）を正確に設定できるだろうか。むずかしいというのがその答えである。

Hofstede（1968）によれば，実際にベストな予算目標を設定するのはむずかしい。適切な予算水準に影響する心理的，組織的，個人的，社会学的変数があるためである（pp. 160-161　邦訳127頁）。たとえば，

①職務との一体感と同様に，パーソナリティや文化の相違も，一定水準の予算に対する人びとの反応を決定する重要な決定因子である。

②階層レベル，勤続年数，年齢などの状況に関するデータは，人びとが標準水準に対していかに反応するかに影響を及ぼす。

③標準がいかに内在化されるかは各工場によって大いに異なっている。すなわち，各工場によってそれぞれの「インフォーマルな予算水準」が異なり，また標準が個人の要求水準に内在化される度合いも異なっているからである。

理論的には，タイトな予算がベストな実績をモチベートすると説かれるが，実際にそれを設定するとなると簡単ではない。

3．ストレッチ予算目標に関する理論と実務の乖離

ストレッチ予算目標に関する理論と企業における実務とが異なることをMerchant and Manzoni（1989）はフィールドスタディで明らかにしている。

むしろ企業実務では，予算はほとんど達成可能である。調査した12社の54のプロフィットセンターにおいて，予算目標達成の事前の主観的確率を答えた45人のマネジャーのうち，半数以上の24人のマネジャー（53%）が予算達成の主観確率を90%以上と答え，また，39人（87%）のマネジャーが主観確率を75%以上と回答している。このように，実際の企業では比較的達成が容易な予算目標が設定されていることが明らかにされている。

もちろん，このように予算が達成可能だからといって，イージーな予算だというのではない。予算達成に懸命に努力し，毎日が戦い，というのが実情である（Merchant and Manzoni, 1989, pp.506-507）。

Umapathyの調査（1987）では，予算に示される財務的目標の難易度は，表2にみる

表 2

「比較的易しいレベル」	24 社	（6%）
「ちょうどのレベル」	64 社	（16%）
「達成レベルをわずかに上回る」	72 社	（19%）
「挑戦的レベル」	201 社	（52%で半数以上）
（かなりの能力と努力があって達成可能性が高くなるレベル）		
「ほとんど不可能なレベル」	28 社	（7%）

（Umapathy 1987, p.139）

表 3

東証 1 部上場企業の回答企業 258 社中，		
「企業のあるべき理想的水準」	1.6%	（4 社）
「努力目標ある期待水準」	72.5%	（187 社）
「実勢を反映した期待水準」	24.0%	（62 社）
「過去の平均水準」	0.4%	（1 社）
「その他・無回答」	1.5%	（4 社）

（日本生産性本部 1982）

ような割合になっているが（p.139），ほとんどの企業では，企業全体のレベルであれ，プロフィットセンターのレベルであれ，達成可能性の高い（highly achievable budget targets）レベルに設定されている。すなわち，予算は，通常，「挑戦的レベル」であっても，コンスタントに高い努力レベルで活動するマネジメントチームであれば，80-90%の可能性で達成できるレベルに設定されているのである。

全社目標値のレベルについて，わが国の調査（日本生産性本部 1982）でも，回答企業 258 社中，期待水準が 96.5%（「努力目標ある期待水準」72.5%，「実勢を反映した期待水準」24.0%）を占めており，ほとんどの企業は達成可能性の高いレベルを採用している（表 3）。

そうした達成可能性の高い予算水準を採るということは，予算の管理機能として統制機能より計画機能が重視されているからであろう，ということがここで推論される。

Umapathy（1987）の調査では，回答企業 393 社中の 294 社（75%）が，「同じ予算を計画・調整目的と統制・評価目的の両方に利用している」と答え，大半の企業が両目的のために利用していることを示している。「予算を計画・調整目的のためにのみ利用している」企業は 13%（50 社）。「統制・評価目的のためにのみ作成している」企業は 5 %（21 社）。「両目的のためにいわゆる二重予算を作成している」企業は 7 %（28 社）にすぎない。

この調査結果から直接，計画目的にウエイトが置かれているという結論は導き出せないが，その主観的な達成可能性が，50%より小さいということはなく，80-90%の確率で達成可能なレベルに設定されていることから推測して，計画目的への利用割合のほうが高いとみることができるであろう。

4． 1 つの予算で 2 つの利用目的を実現できるか

予算は，経営者が次期の予測と準備を行い，資源を入手し，活動を調整し，機会をとらえ，落とし穴を回避することを可能にするなどの計画目的のために利用される。この計画目的のためには，予算のレベルは「予想される実際の」（expected actual）水準が要件となる。

他方で，予算はコントロールの基準としても利用される。コントロール目的のためには，ストレッチ・ターゲットとしての予算が組織のモチベーション面で効果がある。

にもかかわらず，大半の企業は，計画・調整と統制・モチベーションの両目的を一つの予算で果たそうとしている。そのため予算の利用目的の二重性が組織に矛盾を生みかねない。

両利用目的を果たしながらこの矛盾を解決するにはどのような方策があるであろうか。一つは直截簡明に二重予算をつくることである。もう一つは，どちらか一方の利用目的を

優先させる形で前面に出し，他方を背置することである。あるいは利用目的を形の上で主と従に分けることであり，これによって実質的に両利用目的の実現を図ろうとするものである。アプローチとして少なくとも次の 5 つの代替案が考えられる。

〈二重予算をつくる〉

第 1 案：二重予算：

公式的に計画予算とコントロール予算を別個に作成する。すなわち，業務活動のコントロールのためにはコントロール予算を使い，マネジメントへの報告のためには計画予算を利用する。

〈どちらかを主目的にして優先させる形をとる〉

第 2 案：計画予算（&タイトネス⇨コントロール予算）：

主に計画目的のために予想される実際に基づいて予算（年次総合予算）を作成するが，それを確保するためにターゲットをベースにしたコントロール予算（月次または 4 半期予算）を作る（こうした二様の予算は実質的な意味で二重予算の発現形態の一つとみることもできよう）。

第 3 案：計画予算（&他のコントロール・ツール）：

主として計画目的のために予算を予想される実際に基づいて作成し，達成目標／モチベーション目的のためには目標管理（MBO）などの別のコントロール・システムによって補完する（予算は計画目的のために作られるが，そのコントロール機能は他のコントロール・システムが代替し補完することで，実質的に二重予算の主旨が実現されることになる）。

第 4 案：コントロール予算（&アローワンス⇨計画予算）：

コントロール目的のためにターゲットをベースにして予算編成するが，他方で，計画差異予算をターゲットに加えて「予想した実際」（expected actual）に変換する。

第 5 案：コントロール予算（&支出抑制）：

ターゲット／コントロールに基づいて予算編成するが，他方で，必ずしもすべてのターゲットが実現されないことを予想して，未達の利益目標の実現に向かって資源と支出の水準をきびしく抑制する。

二重予算（第 1 案）は，Umapathy（1987）の調査ではごく少数だが 7 %（28/393 社）の企業でつくられているが，わが国の企業であからさまに二重予算を作成しているところを寡聞にして知らない。それには次のような二重予算作成のデメリットが関わっているようである。

(a) 資源と支出がターゲット・レベルに抑制されるため，活動レベルが抑えられる結果，ターゲット・レベルの利益が達成されることはない。

(b) 統制予算上の目標の達成が実際には期待されていないことを知るや，予算執行責任者の努力，モチベーション，要求水準は低下してしまう。

(c) ある種の二重帳簿がつけられていることが知れるや，マネジメント，予算，会計情報への信頼が失われ，評判がいっきに下がる。

二重予算をつくることのメリットと，コストと手間を含むデメリットとを勘案すると，代替案の中では，第 2 案：計画予算（&アローワンス⇨コントロール予算）と第 3 案（計画予算（&他のコントロール・ツール）が他と比較してリスクが小さく，相対的にみて現実的な代案だと考えられる。

大半の企業が，計画目的と統制目的の両目的に同じ予算を利用していると答えている意味は，実はこうした二重予算の発現形態を指しているのではないだろうか。

どういう意味かというと，予算作成の目的

は主に計画目的におかれ，計画予算としての年次予算の実現を確保するために，①コントロール目的のためのストレッチ・ターゲットは月次ないし4半期の実行予算に組み込む形で，実質的に二重予算を実現する（第2案）[4]，②MBOなどの他のコントロール・システムと連動させてコントロール機能を代替させ補完させることによって実質的に二重予算の主旨を実現する（第3案）のである。

わが国の多くの主要企業では，時間レベルと階層レベルでコントロール・システムを分離することで，すなわちこの第2案なり第3案，あるいは両案の組合せ併用によって，計画機能と共に統制予算の主旨であるコントロール機能を遂行しているようにみえる。

たとえば，第2案のケースとしては，トヨタカローラ大阪の4半期予算の事例があげられよう。1999年4月から拠点独立採算制を本格導入するさいに，21の拠点別に予算管理を4半期毎に行うようにしたのだが，そのさい各拠点は，4半期予算を編成するにあたって，本部が設定した売上高や営業利益，経常利益の各段階で，新車販売やサービスなどの項目ごとにガイドラインを基に，最終目的である経常利益を生み出すよう拠点長ほか営業スタッフ，サービス・アドバイザーらが協議して各項目の数値を修正して独自に目標としての損益計算書を作成することにした。

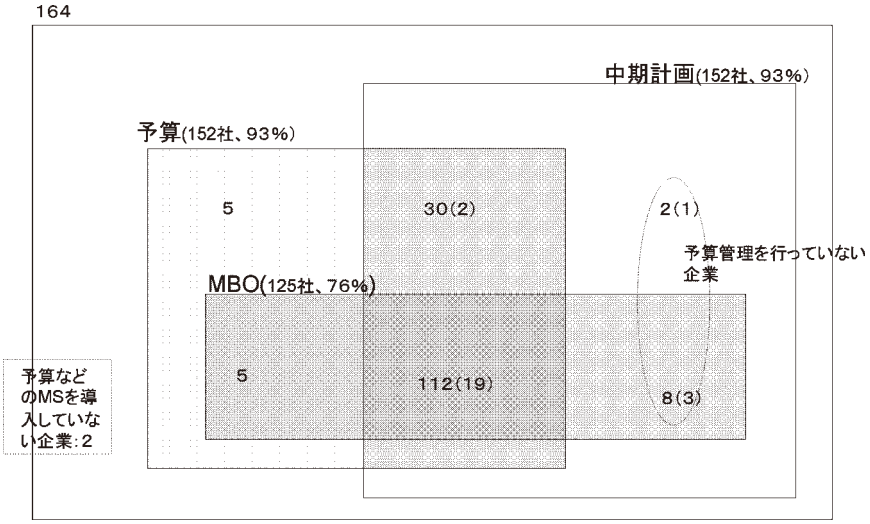
これは，従来，販売目標を達成したかどうかの「販売ノルマの管理」になりがちであったのを改め，利益重視の考え方を浸透させるために4半期予算を使って確実な予算達成プロセスを確立することによって，厳しい環境下でも利益を生み出せる企業体質を構築することを目指したものといわれている（加登・李2011，pp.188-189）が，このケースでは，各独立採算拠点は，本部の計画予算とは別にそれを確実に達成するための仕組みとして上方向に修正したコントロール目標としての損益予算を独自に作成するのである。

また別の例として，アメーバ経営で有名な京セラでは，年度レベルのマスタープランに対応した月次レベルの予定をアメーバ単位で策定するが，そこではアメーバ利益と時間当たりアメーバ利益についてアメーバ・リーダーを中心にして自らの月次予定の目標を設定する。そのさいに求められるのが理想主義に基づいた高い目標である。簡単に実現できるような目標ではだめで，努力に努力を重ねた上でどうにか達成できるかどうかといった高い水準の目標が求められる。「目一杯高い目標を組んでそれにしがみついていくというスタンス」に立って高い目標がたてられ，さらにそれを達成するために綿密に練られた具体的なアクション・プランが個人レベルまでブレークダウンされたうえで月次予定に盛り込まれる。こうした事前管理が重視されるとともに，この予定の必達を目指して月次さらには毎日次でアメーバ管理が行われる（アメーバ経営学術研究会2010，pp.82-85，99-102）。

第3案の予算と目標管理との併用については，すでに津曲・松本（1972）の実態調査でその傾向が指摘されている（1971年10月1日に東証第1部上場会社727社，および主要な外資系会社50社に質問紙を郵送し，同月末に回収。回収率はそれぞれ37.7%と29.1%）。

組織統制と自己統制の両面をもって目標管理は1965年頃の不況時にわが国の企業に導入されたもので，この調査で目標管理の実施率は49.2%と全体の半数弱であるが，未実施企業46.9%中の大半（全体の42.0%）が今後実施したいと考えており，全体として目標管理への高い期待感がうかがわれる。その目標管理と予算統制との組合せについて，「予算の統制機能を高めるために，予算統制と目標管理（目標による管理）とを組み合わせることについて，どのように考えていますか」との設問にたいして，41.4%の企業が

図 4　回答企業のマネジメント・コントロール・システムの導入状態



（　）内の数字は，それぞれの内の BSC 導入企業（全 25 社）の数

（林（2006），p.117）

「現在行っており効果が認められる」と回答している。予算管理と目標管理との有機的な関連づけや効果的な運用を図っている傾向がすでに見いだされている（pp.141-142）。

翻って今日ではどうであろうか。この傾向がいっそう明確に，2004 年のアンケート調査を基にした林の研究（林 2005；2006）で示されている。

中期経営計画，予算管理，目標管理の 3 つのマネジメント・システムのリンケージについて，予算管理にたいして中期経営計画，目標管理が補完的に機能しているという回答比率が高いと同時に，中期経営計画，目標管理にたいしても予算管理を補完的に機能させているという回答比率が高くなっており，マネジメント・システムとしての予算管理は中期経営計画，目標管理と相互補完性が高く，予算管理を軸に 3 つのマネジメント・システムが統合的に運用されていると推測できる結果がでている。

中期経営計画が組織全体の中長期の方向性を明らかにし，予算管理は中期経営計画に沿った資源配分を行うとともに，配分された資源に応じた売上高，生産高，コスト削減，利益額などの部門の目標を決め，目標管理は予算管理によって決められた部門目標を達成するために，従業員個人の業務推進を動機づけ支援するという階層的な展開において，3 つのマネジメント・システムが相互補完性をもって運用されていると推測できるのである。

図 4 では，回答企業 164 社中の 117 社が予算管理と MBO とを併用している。その高い相互補完性は表 4 および図 5 にみるとおりであり，組織階層でみると，予算管理は全社から課までのレベルで行われ，目標管理はそれを受けて主に個人レベルで実施されるという関係（表 5）を見いだすことができる。

このような 2 通りの発現形態をとって，マネジメントコントロール機能が遂行されており，その中で予算のコントロール機能も遂行され，実質的に二重予算の主旨が実現されているという実態が少なからず浮かび上がってくるのである。

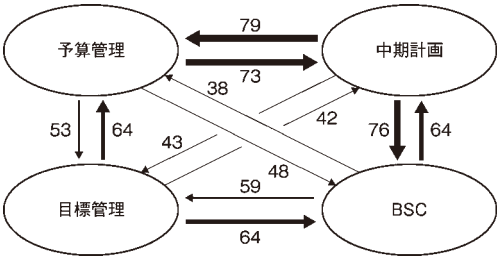
表４　４つのマネジメント・システムの導入状態と補完関係

A 内　補完されている数	A/B
B　導入している回答数	

補完される マネジメント・システム	補完するマネジメント・システム								補完無し	
	中計		予算		MBO		BSC			
１．中期経営計画（中計）			112	78.9%	51.0	42.9%	19	76.0%	16.0	10.5%
			142		119.0		25		152.0	
２．予算管理	103	72.5%			62	53.4%	10.0	47.6%	18.0	11.8%
	142				116		21.0		152.0	
３．目標管理制度（MBO）	50	42.0%	74	63.8%			14	63.6%	24.0	19.2%
	119		116				22		125.0	
４．バランス・スコアカード（BSC）	16	64.0%	8.0	38.1%	13	59.1%			1.0	4.0%
	25		21.0		22				25.0	

（林（2006）p.118）

図５　日本企業における予算管理・中期計画・目標管理・BSC の相互補完関係



（小倉（2006）p.20　図２を一部修正）

表５　管理システムの導入対象

	予算管理	BSC	目標管理
全　　社	57.2%(87)	36.0%（9）	23.2%(29)
事業単位	65.1%(99)	84.0%(21)	24.0%(30)
部	65.1%(99)	28.0%（7）	25.6%(32)
課･チーム	45.4%(69)	12.0%（3）	24.0%(30)
個　　人	7.2%(11)	8.0%（2）	79.2%(99)*

（　）内は回答企業数，パーセントは導入企業に対する回答企業の割合。

（小倉昇(2006)，p.21　表２）

５．予算のコントロール機能希薄化説について

予算の計画機能と統制機能とが実質的に実現されるマネジメントコントロールの形態が主要企業で少なからず見いだされるという上述の見方に対しては別の見方もある。つまり，日本企業の特徴としては，予算のコントロール機能を重視しない傾向が強い（計画・調整機能重視）という見方である。企業予算の実態調査の日米比較などから，こうした理解が比較的多くみられる。

たとえば，李・松木・福田（2010）は，日本企業では，第１に，上司が部下の個人業績評価のさいに，予算業績をあまり重視しない傾向がみられ（「業績評価目的」で予算システムを使用すると回答した企業は12.5%（安達 1992)），第２に，予算差異分析を，マネジャー個人に対するコントロールの目的で使用する割合が低い（「コントロール目的」で使う割合は20.5%にとどまり，それに対して，「改善措置目的」での使用が52.2%（長屋ほか 2004)）というのがその理由である（pp.138-141）[5]。

こうした見方（予算のコントロール機能希薄化説）が有力ではあるが，これをもって予算のコントロール機能を重視しない傾向の証拠とみてよいであろうか。

予算を個人業績評価目的に使用する割合が低い傾向や予算差異分析をマネジャー個人に対するコントロール目的で使用する割合が低い傾向は，予算の事後統制機能を重視しない傾向を示してはいるが，むしろ近年では予算

の影響機能が注目され[6]，事前統制機能に力点が移行していることを考えあわせると，けっして予算のコントロール機能が重視されていないとは言えない。予算の統制機能として，予算差異分析のフィードバック情報は改善措置目的のためには使われても，個人の業績評価目的には使われず，むしろ事前の影響機能や動機づけ機能が重視されているのであり，目標管理とのリンクはまさにその１つの重要な現われとみることができる。

もちろん，小倉・丹生谷（2012）の最近の調査結果が示しているように，企業経営の中での予算制度や年次経営計画の役割に対する期待がこの 20 年間に変化してきており，一面で，企業のグローバル化と加速するビジネス環境の変化に対応して予算や年次経営計画を見直し修正し，併せて期中に業績予想の修正を行う傾向が強まっていて，予算制度に関しては，予測・計画機能が以前より強く重視されるようになっていることを否定するものではない。

またそのことが予算や年次経営計画の規範性が低くなってきていることを意味し，予算制度を含む年次経営計画が下位部門に対する十分な管理（コントロール―内田）機能を果たしていないという不満（満足の低下）を呼び起こし，環境変化への不十分な対応とが相まって「マネジメント機能の不全」が問題視されてきている状況も認識している。しかし，だからといってそのことが予算のコントロール機能の希薄化あるいは形骸化を証明しているとは理解しないのである。

ここで検討のためにストレッチ・ターゲットがどのようにしてどのようなレベルに設定されているか，実際のケースにあたってみよう。

前田（2009）によれば，トヨタでは，1960 年代より本社や経理部門が損益計算者の経常利益を重視するが，その論理でストレートに生産領域に介入することはしないという「棲み分け」（河田 2004，p.164）が定着しており，本社や経理部門が製造現場を直接管理することなく，業務に従事している現場の人間こそがそれに関する技術的要素を最も熟知しているとの理解のもとで改善のための自律的な管理が現場で展開されており，それがトヨタ生産方式を支える経営風土にもなっている。

こうした経営風土のもとで作業標準の設定も製造部門の当事者が自ら行う。標準作業時間は生産技術者などのスタッフ部門による時間研究や動作研究によって科学的に設定されるのが通常だが，製造現場の当事者に自ら標準を設定させるのである。

そのさい，標準工数の設定にあたって現状の実績加工時間の平均を基礎にして標準加工時間を設定するなど，製造現場において現状の実績を基礎として標準が設定される。今日の標準はあくまでも明日の改善のための基礎に過ぎないという考えから現状を映し出す実績を標準とするもので，したがって標準通りに作業するのは当然で，絶えざる改善こそが真の狙いである。「創意工夫提案制度」が改善に関する知識の共有と不断の改善活動の推進のために併用されている。

このとき監督者は，作業者の作業能率を高めるための手段として「標準作業票」を使って，実際の作業を見て作業者が示されている標準通りに作業を行い，それが捗らなかったら監督者は原因を追究してその対策を探る。逆にスムーズに進んでいれば標準を改定する必要があると判断し，さらに作業者一人ひとりの能率を高めるよう促す。このように製造現場では，現状の実績値の平均を標準として実際原価の発生をその範囲内に抑え込む（原価維持＝コストコントロール）だけでなく，その標準自体を引き下げるための不断の改善努力（原価改善）が積み重ねられ，その目的実現のためにストレッチ・ターゲットによるコントロールが展開されているのである。

次に，トヨタの営業現場におけるストレッ

チ・ターゲットについてもみてみよう。営業部門における目標販売台数が利益計画上の目標販売台数に対してどのように設定されるであろうか。

門田（1984）によれば，トヨタでは目標売上高と目標原価の差である必達目標としての利益計画上の目標利益は（予想販売価格－目標原価）×利益計画上の目標販売台数で示されるが，その場合，利益計画上の目標販売台数と営業部門の目標販売台数とは異なる。利益計画上の目標販売台数を必達するために営業部門の目標販売台数はそれに目標利益達成のためのバッファーがプラス α されるのである（表６）。目標原価についていうと，営業部門の目標販売台数が達成できなくても目標利益が達成されるように，営業目標販売台数の××割減の割り引いた数量に基づいて目標原価がタイトに設定されるのである。

「製品単位当たりの目標原価は，当該製品の目標販売台数を決め，その台数を前提にして目標総利益の達成可能性が十分かどうかによってチェックされ決定される。

ここで目標原価を設定するときの目標販売台数は中期利益計画や営業部門での目標販売台数より少し割り引いた数量にしてある。営業上の目標は，〝景気のよい数字〟になりやすいし，またそうしておく。それは本音の数量よりも少し多い目の数量である。しかし，それはいわば本音であって，その本音をオモテに出してしまうと営業上の努力目標達成にとってマイナスになるので，それはあくまでも隠しておかねばならない。すなわち，目標原価の設定にあたって用いられる販売台数は，営業目標台数の××割減の数字であり，営業の販売予定量が狂った場合でも，目標利益の達成が実現されるように，その割り引いた数量に基づいて目標原価はよりタイトに設定されることになるのである」（門田 1983，p. 356）。

目標原価について NEC の例をみてみよう。

表６

利益計画上の目標利益＝目標売上高－目標原価
目標売上高（予想価格×目標販売台数）
目標原価＝１台当たり目標原価×目標販売台数
営業部門の目標販売台数＝利益計画上の目標販売台数＋α

小池（1989）によれば，NEC では目標原価は過去において理想と思われた原価の何倍も厳しい理想水準に設定される。

「今日のコスト競争はきわめて激甚なものとなり，コスト競争の規模は国境を越えて全世界的なグローバルなものとなった。企業の生存・維持・発展のためには全力を挙げて品質・コスト・納期の優位性が必要となってきたわけで，達成しうるほどの標準原価（＝達成可能標準）をもって自己満足すべき時代はすぎ去った。」（p.33）

「標準原価のタイトネスは忘れ去られた理想標準を重視すべき時代となった。……いきおい理想標準は，コスト・コントロールのためというような生やさしい標準では事足りず，企業の存亡をかけた目標原価に近づく。その標準は，過去において理想と思われた原価の何倍も厳しい理想標準である。」（p.34）「今や原価管理は達成不可能と思われる位の厳しいタイトネスをもつ理想標準をクリアーしていかなければならない。」（p.34）

製造や営業の現場では，上述したような厳しいタイトネスをもつストレッチ・ターゲット（標準工数，標準原価，目標販売数量，目標原価）が用いられ，年次予算を含む年次経営計画実現との連動を直接・間接に意識して統制機能が遂行されているのである。

6. む　す　び

予算の管理機能は一般に計画機能と統制機能に大別されるが，タイトネスが異なる複数の目的ないし機能を１つの予算ではたしてい

るのであろうか。それともそのために二重予算を作成しているのであろうか。本稿は，こうした疑問から出発して，とくに予算の統制機能がどのような発現様式をとるかを検討することによって，わが国企業の予算管理の本質的な特徴を析出しようと試みたものである。

企業予算システムの国際比較調査の多くからは，わが国企業の予算管理の重点が計画調整機能にあって，コントロール機能は重視されていない傾向があると指摘されている。しかし，一見そのようにみえるが，そう解釈してよいであろうか。そのように解釈することが，予算管理実践の実態に接近し，それを説明しうる理解になるであろうか。

結論としては，むしろ，時間のディメンションの面で，年次予算によって計画機能を，月次ないし 4 半期予算によって統制機能をはたし，また組織階層のディメンションの面で，予算管理を目標管理などの他のコントロールシステムと連動させて，両者の相互補完関係のもとで目標管理の組織統制の側面を利用して製造・営業部門の現場で実質的に予算の統制機能を実現しているという発現形態が実態として浮かび上がってきた。

企業予算は企業のすべての活動の相互補完関係を利益目標のもとに統合するもので，その統合を会計の自己完結的な技術的体系という手段を通して行うものであるため，そうした技術的特徴が，経営環境や管理組織や他のコントロールシステムの変化の動向に関連して，計画・調整機能と統制機能といった企業予算の管理機能に可能性を与えたり，時に限界を画すものである。本稿では，二重予算の視点からわが国の企業において予算の統制機能がどのように発現しているかを検討した。わが国の企業の事例から，予算の管理機能の発現様式は平板ではなく，時間の次元と組織階層の次元の組み合わせのもとで複雑な形態をとりながらしっかりと二重予算の主旨を，したがって統制機能を実現しているとの理解が得られた。そのように解釈することがわが国企業における予算管理についてのリアリティをもった本質的な理解ではないかと考えている。

（本稿は日本会計研究学会北海道部会第 80 回大会での報告に加筆修正したものである）

注

1）こうした基本的な機能分類に加えて最近では「バジェッティの行動への影響」機能や予算の手続過程に含意される「シンボリック」な機能（儀礼としての予算，習慣・慣例としての予算）がとりあげられたり（Samuelson 1986），「目標のコミュニケーション」や「戦略形成」の機能も強調される（Hansen and Van der Stede 2004）。

2）統制予算の役割が要求水準の引き上げにあることから，個人別にカスタムメイドされた予算統制システムが構想される。それは 4 段階振動循環予算管理システムと称されて，下位管理者の心理状態（士気の高い状態，落胆状態）に合わせて上位管理者の予算行動タイトな予算目標またはルーズな予算目標が適用される。

3）Stedry の統制予算論の詳細については，内田（1997）第 10 章を参照されたい。

4）この点について小菅（2010）は，「予算の多機能性という性質のため，それぞれの機能間にコンフリクトがあり，それが結果として予算目標達成の困難性の問題として表面化する。実務上この種の問題を解決するために，計画・調整目的のためには年次予算を，統制目的のためには月次予算を，というように 2 本立ての予算を設定することが多い」（p.186）と述べている。

5）李ほか（2010，p.140）では，さらにこれまでの日本企業の特徴として，予算業績を報酬に反映する程度が低い傾向（予算業績が「ボーナスや給料には全く反映されない」という回答が 46％と回答企業の半数近い傾向（溝口（1988））。予算と報酬のリンクが弱く，また公式のルールによって報酬が決まる程度が低い傾向（浅田 1989a，1989 b；上埜 1993 による日米比較研究））。業績評価が長期的志向で行われる傾向（それに対して，米国企業では個人が短期的な業績によって評価される傾向）。また，予算に関する調整やコミュニケーションが公式の場ではなくむしろインフォーマルな場で行われる傾向（上埜 1993）が指摘さ

れている。

この点で，伊藤（2008）は，日本企業の予算管理実務を稟議制度と関連づけて，欧米の「コントロール志向の予算管理システム」に対置されるような日本企業の「情報志向の予算管理システム」がなぜ形成されたか，興味深い理解を示している。日本企業に予算管理システムが導入された際に，情報共有を志向する既存の稟議制度との整合性および補完性を保持するために，影響システムとしての性格をなるべく薄め，情報の正確性を確保し，情報共有を志向した方向にカスタマイズされた結果，業績測定と報酬システムとの切断とローリング予算方式の採用とを特徴として有する「情報志向の予算管理システム」が形成されたとの解釈が示されている。

6）影響機能とは，「バジェッティーの行動に影響をあたえる」機能のことである（Samuelson, 1986, p.36）。

参考文献

アメーバ経営学術研究会編（2010）『アメーバ経営学』KCCS マネジメントコンサルティング。

安達和夫（1992）「わが国企業における期間予算制度管見」『産業経理』52(3)，pp.131-142。

浅田孝幸（1989）「予算管理システムの日米企業比較について」(1)『企業会計』41(4)，pp.603-610，同（2完）『企業会計』41(5)，pp.761-769。

Dunbar, R. L. M. (1971), Budgeting for control, *Administrative Science Quarterly*. 16(1), pp. 88-96.

Hansen, S. C. and W. A. Van der Stede (2004), Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis, *Management Accounting Research* 15, pp.415-439.

林　攝子（2004）「戦略コミュニケーションツールとしてのバランススコアカード」『企業会計』56(4)，pp.610-615。

――（2005）「マネジメント・システム間の統合化と戦略共有効果について」『会計プログレス』6, pp.86-102。

――（2006）「マネジメント・システムの統合による戦略共有と戦略実行への効果について」，『會計』169(6)，pp.109-123。

伊藤克容（2008）「経営システムの多様性と予算管理論」『會計』173(2)，pp.43-56。

加登　豊・李　　健（2001）『ケースブック　コストマネジメント』新世社，pp.160-161。

河田　信（2004）『トヨタシステムと管理会計』中央経済社。

小池　明（1989）『日本電気の利益管理方式』中央経済社。

――（1989）「否常識の管理理念」『オフィス・オートメーション』10(3)。

小菅正伸（2010）「利益管理」，谷・小林・小倉責任編集『業績管理会計』中央経済社　pp.167-195 所収。

Locke, E. A. (1968), Toward a theory of task motivation and incentives, *Organizational Behavior and Human Performance*. 3, pp.157-189.

Locke, E. A. & G. P. Latham (1984), *Goal Setting-A Motivational Technique That Works!*-. Englewood Cliffs.（松井・角山訳『目標が人を動かす―効果的な意欲づけの技法―』ダイヤモンド社，1984）。

―― & ―― (1990), *A Theory of Goal Setting and Task Performance*. Englewood Cliffs.

前田　陽（2009）「トヨタ自動車における自律的組織と生産システム」『メルコ管理会計研究』第2号，pp.39-52。

Merchant, K. A. (1998), *Modern Management Control Systems*. Prentice Hall.

―― and J. F. Manzoni (1989), The achievability of budget targets in profit centers: a field study. *The Accounting Review* 64(3): pp.539-558.

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)，pp.823-831。

門田安弘（1983）「原価企画における適応方式」，門田編著（大野耐一監修）『トヨタ生産方式の新展開』日本能率協会 1983，pp.353-357 所収。

長屋信義・建部宏明・吉村　聡・山浦裕幸・小田康治（2004），「わが国企業予算制度の実態（平成14年度）（4）予算実績差異分析の実際と予算制度の問題点」『産業経理』63(4)，pp.116-128。

日本生産性本部・経営アカデミー（1982）『企業予算の実証研究』（研究報告書）。

小倉　昇（2006）「戦略コミュニケーションのための管理会計システムの設計について」『會計』170(4)，pp.13-26。

――・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)，pp. 81-95。

Otley, D. T. (1987), *Accounting Control and Organizational Behavior*. Heinemann.

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』中央経済社，pp. 109-152 所収。

Samuelson, L. A. (1986), Discrepancies between the roles of budgeting, *Accounting, Organizations and Society*. 11(1), pp.35-45.

Stedry, A. C. (1960), *Budget Control and Cost Behavior*. Prentice Hall.

――(1967), Budgetary control: a behavioral approach. In M. Alexis and C. Z.. Wilson (eds.), *Organizational Decision Making*. Prentice Hall. pp.403-416.

――and Kay, E. (1966), The effects of goal difficulty on performance: a field experiment, *Behavioral Science*, pp.459-470.

津曲直躬（1977）『管理会計論』国元書房。

――・松本譲治（1972）『わが国の企業予算―実態調査と今後の課題―』日本生産性本部。

上埜　進（1993）『日米企業の予算管理』森山書店。

内田昌利（1997）『行動管理会計論―アメリカ管理会計論における「人間要素」の析出とその学説系譜―』森山書店。