

タイトル	財務的業績目標と文化的要因：予算管理論との関連 において
著者	内田，昌利
引用	北海学園大学経営論集，6(1)：49-67
発行日	2008-06-25

# 財務的業績目標と文化的要因

— 予算管理論との関連において —

内 田 昌 利

## 目 次

- I はじめに
- II 財務的業績目標はいかなるレベルにかなる方式で設定されるべきか
- III ハイストレッチ業績目標の設定方式の有効性は国民文化（国民性）の影響をいかに受けるか
- IV おわりに

## I はじめに

予算管理は、管理会計の初期の段階での調整とフィードバック・コントロール機能から発展して、トップ・マネジメントの方針決定と戦略を表す利益計画を実現するための利益統制手段として責任単位別の実行計画を立て、それらを総合し、実現に向けて遂行していく、という統制機能拡大の方向で展開してきた。そのなかにあって、フィードフォワード・コントロール機能が意思決定への影響とモチベーション効果の面から重視され、行動会計研究（BAR）が展開される一方、プロセス（価値連鎖）や組織内部の可視化を企図する活動基準予算（ABB）や、組織学習を促し変化への適応を重視した組織モデルに合致する脱予算（Beyond Budgeting）経営、近視眼的経営から脱却し、中長期的視点に立って戦略の効果的な落とし込みと実現を企図するバランスド・スコアカード（BSC）とリンクした戦略的な予算管理などが新たに説かれている。このように、予算管理の統制機能は

その実効性を高めるため、深化・拡大する方向で近年展開を見ている。

ここでは、トップ・マネジメントの方針・戦略決定を表した利益計画と、その既決の枠組みの下で作成される責任単位別実行計画の実現統制をはかる予算管理とを峻別し、予算はあくまでも利益統制機能を遂行するための仕組みとして理解する。すなわち、一般に予算の機能として計画・調整・統制の機能があげられるが、トップの利益計画と方針が既に決定されており、予算はそれを実現するための利益統制デバイスにほかならず、計画機能と言われるものも利益統制機能に包摂されるものである。

こうした理解は溝口一雄教授の見解（たとえば溝口1963, 1965, 1966, 1969）に見られる。溝口教授は、予算の基本的機能のうちに「計画の機能」を含むとする見解には与みしえないと考える。予算の編成は、トップ・マネジメント段階での経営意志決定たる利益計画と明確に区別されるべきものであり、すでに決定された利益計画を前提として行われるものであるから、コントロールのプロセスに属するといわなければならない（溝口1969, p.37, 38）。「予算による管理、バジエタリ・コントロールは現段階においては（傍点一内田）本質的にはプロフィット・コントロールであると解する。私はコスト・コントロールとプロフィット・コントロールとを相対的に異なった管理領域として対立せしめ、

標準原価と予算とをその具体的手段として説明するのをつねとしている」（溝口 1965, p. 59）。ここに溝口教授は、「現段階においては」という限定付きで解釈を示しているが、これは計画と統制という二分法的理解に立っていた当時の段階での予算の本質的機能にたいする理解を示したものである。

今日ではそうした二分法は、Anthony の三分法（計画／統制の次元と組織の管理階層の次元の2次元に基づく概念的枠組み、すなわち当初の戦略計画、マネジメント・コントロール、およびオペレーショナル・コントロール、後の戦略策定、マネジメント・コントロールおよびタスク・コントロールの概念区分）以降の新たな枠組みの登場に取って代わられており、その解釈では、トップの戦略を受けてその実現のための利益計画を含めその実行計画を下位組織単位ごとに表した予算の本質的機能は、マネジメント・コントロールへの貢献機能にあると言い換えることができよう。管理会計の機能は、基本的に戦略の実現とフィードバックを担うマネジメント・コントロールとの対応関係において理解されるのである。

次節では、そうした理解に立っただけで予算が本質的機能をはたすうえで重要な要素である財務的業績目標に焦点を絞ってその基本問題をあらためて考察してみようと思う。

一つには、業績目標レベルをいかなる難易度に設定するのが有効なのか、という目標のタイトネスの問題であり、二つには、目標設定の意思決定に部下の関与をどの程度許容すべきかに関連して業績目標をどのような方式で設定するのが有効なのか、という問題である。企業実践として一般にどのような現状にあるかにも言及する。

そうした基礎的考察に立って、第Ⅲ節では、熾烈な競争環境に直面したときに企業が求める「意欲的な高目標」（「ストレッチ・ターゲット」または「ハイスストレッチ・ターゲット」）

をとりあげ、それをどのような方式で設定するのが有効かを、国民文化（国民性）の違いに絡ませて考察する。

## II 財務的業績目標はいかなるレベルに いかなる方式で設定されるべきか

ここでは、財務的業績目標がどのような理解されるべきかを Merchant (1998) および Merchant & Van der Stede (2003) を手がかりにして考えてみたい。

Merchant は、目的に応じてコントロールを、①結果に焦点をあてたコントロール (results control)、②行為に焦点をあてたコントロール (action control)、③採用した人間のタイプ／共有する規範や価値に焦点をあてたコントロール (personnel/cultural control) に大きく3分類し、各コントロール形式のプラスとマイナスの両面について述べているが、管理会計の研究という本稿の趣旨から、①の結果コントロールの典型である「財務的結果に焦点をあてたコントロール」(financial result control) をとりあげる。とくにここでは、その実効性を左右する財務的業績目標 (financial performance targets) のあり方について次の3点から考察する。

- 1 企業の業績目標は設定されるべきか。
- 2 財務的業績目標はどの程度挑戦的であるべきか (=目標のタイトネス)。
- 3 財務的業績目標の設定にあたって部下の影響力をどの程度認めるべきか (=目標設定にたいする裁量度)。

### 1 企業の業績目標は設定されるべきか。

企業は通常、計画策定および予算編成過程の開始前にまたはその過程に、トップ・マネジメントの目標である全社的業績目標を財務的数値や比率で設定する。

その利点としては、第1に、全社目標はス

テークホルダーが何を望んでいるのか、企業の存続のために何が必要なのかをトップ・マネジメントに認識させる業績ベンチマークになりうる。第2に、企業の成功への努力目標となり、その成否を判断し実績のフィードバックの解釈の質を高めるうえで有用な基準となりうる。さらに第3に、ミドル・マネジメントが計画策定過程に関わる前に彼らに全社目標を伝達することは、トップが指示した企業業績目標と事業単位の管理者による予測との計画ギャップを縮減するうえで有用でもある。事業単位の管理者は、トップから指示された全社目標を指針にして事業単位の計画を作成する。そのばあい、もしその計画が全社の標準を下回る業績を見込むようであれば精査の対象となり、ギャップを埋める方法が計画見直しの焦点になる。

このように、全社目標はトップ・マネジメントのモチベーションとミドル・マネジメント以下における計画策定過程の行動にプラスの影響を及ぼしうる。

もちろん、全社目標を設定し伝達することで問題も起こりうる。誤った目標が管理者に設定されると、意思決定をミスリードしかねない。ときに、企業の成長を犠牲にして私的利益(たとえば高報酬)が追求されかねない。またたとえ適切に設定された目標でも、経済状況や競争条件、あるいは製品構成などが大きく変化すれば容易に陳腐なものになってしまう。インフレなどの変化要因に柔軟に調整を図り、企業のもっとも直近の競争相手との比較で業績目標を示すなどの工夫で、こうした目標陳腐化の可能性を最小にすることができる。

全社目標の伝達が業績報告の操作を惹き起こすという逆機能問題がミドルレベル以下とりわけロー・マネジメントで起こることも指摘されている。駆け引き行動(game playing)と呼ばれるものがそれで、その駆け引きコスト(game playing costs)を避け

るために、全社目標を設定してもロー・マネジメントには伝達しない企業も少なからずある。

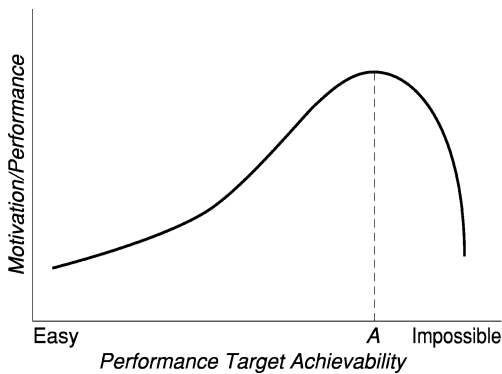
## 2 財務的業績目標はどの程度挑戦的であるべきか。

実行計画である予算の目標レベルはどの程度困難で、挑戦的であるべきなのだろうか<sup>2)</sup>。計画設定目的のためには、予算目標は予想業績(expected performance)に等しく、したがって50%の達成確率に設定すべきであろうが、動機づけを中心とする統制・評価目的に最適な目標はときにまったく異なりうる。ところが予算実務の調査(Umapathy, 1987, p.139)では、75%(回答企業393社中294社)の企業が、計画・調整目的と統制・評価目的の両目的に同じ予算を利用していることが判明している(なお他に、予算を計画・調整目的のためにのみ作成している企業は13%の50社、統制・評価目的のためにのみ作成している企業は5%の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少数だが7%の28社であった<sup>3)</sup>)。

モチベーションにたいする業績目標の影響に関しては心理学では目標設定理論(goal-setting theory)で扱われるが、一般に、産業界では管理者が高い業績期待値を設定しなければ組織の中において人は高業績をうまないとみられている。むしろ、むちゃ(unreasonable)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、漸進主義(incrementalism)ではそれを期待できないという認識が実務では強い。

心理学の研究結果から、目標の難易度とモチベーション(業績)との間には図1のような非線形の関係があることが分かっている(Merchant, 1998, p.388; Merchant & Van der Stede, 2003, p.340)。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、

図1 業績目標の達成可能性とモチベーション／業績との関係（Merchant, 1998, p.388）



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。難易度のある閾値レベルを超えると、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（なお、Locke and Latham, 1990 はそうした線形の関係を見だしている多くの実験研究を総括している）。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。難易度が高レベルになると、一般にやる気をそがれ、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。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1のA点がそれで、それは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。

しかし、こうした心理学的研究の成果は、組織の低い階層の人間にたいして目標を設定するさいの有用な指針とはなるが、企業のもっとも重要な財務的目標である年次利益予算にはあてはまりそうにない。

ほとんどの企業では、企業全体のレベルであれ利益センターのレベルであれ、年次予算目標は達成可能性の高い (highly achievable) レベルに設定されている。すなわち、予算は、通常、挑戦的であるよう設定されるが、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。しかし、だからといって、その達成には高い能力と絶えざる努力が求められるので、たとえ達成可能性が高いとしても、易しい目標と言えるものではない。Umapathy (1987) の調査でも、予算に示される財務的目標の難易度は、かなりの能力と努力があっはじめて達成可能性が高くなる「挑戦的レベル」が201社で全体の52%で半数以上を占め、「ほとんど不可能なレベル」が28社(7%)、「達成レベルをわずかに上回る」が72社(19%)、「ちょうどのレベル」64社(16%)、「比較的易しいレベル」が24社(6%)であった (Umapathy, 1987, p.139)<sup>4)</sup>。

組織の全体または事業単位レベルについては、マネジメント・コントロール・システムの他の要素と結合して、達成可能性の高い予算目標が、計画・調整目的にも、モチベーション・統制目的にも有効であると考えられ、次の5点が利点としてあげられる (Merchant, 1998, pp.388-391; Merchant & Van der Stede, 2003, pp.340-343)。達成可能性の高い予算目標 (highly achievable budget targets) は、

第1に、管理者の目標達成へのコミットメントを高める。

第2に、管理者の楽観的見通しによる損害から企業をまもる。

第3に、意欲的な管理者をうむ。

第4に、上司による組織介入コストを低減する。

第5に、駆け引きコストを低減する。

第1に、達成可能の高い予算目標は、管理者の目標達成へのコミットメントを高める。

ほとんどの管理者はかなり不確実な条件のなかで行動し、その業績は多数の予期せぬ状況の出現によって影響を受けるものである。その場合、比較的達成可能性の高い目標は、予期せぬ不利な状況の影響を受けずにすむように管理者を相当程度守ることになり、それだけにもし目標達成に失敗した場合には弁解の余地がほとんどなくなる。景気に関係なく、目標の達成にコミットする以外選択する道はない。管理者は、コミットメントを高めるようになるにつれ、失敗説明ための合理化に備えるよりも、もっと細心の注意をもって予算計画を作成し、管理により時間をかけるようになる。

たいていの企業では一般に1年というように予算業績期間がある程度長いいため、予算目標達成へのコミットメント欠如のコストは高くつく。高い挑戦レベルに目標が設定されて、もしマイナスなことが年度初期に起こったときには、コミットメントの喪失とモチベーションの低下が何ヶ月も続くであろう。そのようなとき、もし予算目標の達成可能性が高ければ、相当の不運にも管理者は耐えられるはずである。

予期せぬマイナスの状況の影響に対抗するために別の選択肢として考えられるのは、たとえば計画期間を短くして1年より短期の目標を定めることである。しかし、予算目標設定過程はコスト高になり、短期の利益尺度は収益と費用の期間配分の数を増やすことになり、結果として、その目標は全社目標とまったく整合しないものになりかねない。もう1

つの選択肢は、予期せぬ影響に直面したときに予算を柔軟に修正することである。しかし、この予算の弾力的修正アプローチにも困難がある。利益センターなどの組織単位はプラス/マイナスの予期せぬ事象の影響を数多く受けるが、それぞれの予期せぬ影響について誰かに分析させ、それにいかに反応すべきかを管理者に判断させるにはコストがかかりすぎるからである。

第2に、達成可能性の高い予算目標は、管理者の楽観的な収益見通しによる損害から企業をまもる働きをする。

通常、予算編成の第一歩は販売予測の作成で、その売上の予測レベルに生産(サービス)レベルを合わせる。そのときもし予算が楽観的な収益見通しによって作成されると、実際には起こりえない収益(活動)レベルを予想して管理者は資源取得を図ろうとする。だがそうした取得決定の一部は後々取消してきないことが多い。人や特殊な固定資産資源を取り消すことは難しく、大きなコストがかかる。だからふつうは、売上(したがって利益)は比較的保守的に予測して、資源の追加は確実に必要になったときに取得するのがより安全である。こうした保守的行動には、達成可能性の高い予算目標が必要である。

第3に、達成可能性の高い予算目標は、ほとんどの管理者を勝利者のような高揚した気分させる。

予算達成のいかんで、管理者の心のなかでは成功と失敗が線引きされる。予算を達成した管理者には、報酬(ボーナス・決定の自律性・高い昇進の可能性)が与えられ、自尊心・自負心が自ずと高められる。自尊心を満たされ勝者のごとき心理状態に管理者がいることが組織にとってプラスに働く。自分とその能力に自信がある管理者は熱心に働き、分別あるリスク・テイクを行いつつ将来に向かって要求水準を高めようとするものである<sup>5)</sup>。心理学実験の被験者や生産ラインの作

業者と違って、管理者が予算目標の達成に失敗したとき、まるまる1年間（分や時間の問題でなく）を失敗感とともに過ごすようなことになれば、そうした長期にわたる落胆や意欲喪失は組織にとって損害以外のなにものでもない。

第4に、達成可能性の高い予算目標は、上位管理者による組織介入コストを低減させる。

たいていの企業は例外管理の原理を採用している。予算からの不利差異がその必要を示すとき上位者は下位者の業務に介入（干渉）する。大方の（80-90%の）管理者が予算を達成しようとしているとき、トップ・マネジメントの関心は、業務上の問題がもっとも深刻でかつもっとも起こりうる比較的少数の事態に向けられる。

図2は、生起しうる利益について2つの確率分布を、すなわち努力し効果をあげている管理者（効果的管理者）のそれと、努力せず効果をあげていない管理者（非効果的管理者）のそれを示したものである。横軸は業績を示し、非効果的管理者の分布は効果的管理者のその左側にある。予算目標がA点に設定されるとき、効果的管理者の大多数（おそらく90%）はその目標を達成するであろうが、非効果的管理者はそのわずか20%程度しか目標を達成しないであろう。したがって、効果的管理者の問題にはほとんど時間が割かれず、トップ・マネジャーの介入努力はもっ

ばら非効果的管理者に向けられる。

第5に、達成可能性の高い予算目標は、駆け引き行動のリスクを低減する。

予算目標の達成は、現在または将来の報奨（ボーナス・昇進・職の保障など）の期待と関連しているから、その達成に失敗する危険にある管理者には、数字を使って駆け引きをしようとの強いモチベーションが働く。ここで駆け引き行動とは、管理者がその業績指標をより有利に見せようとする行為であり、その行為が分かっても実際の業績にはなんらプラスには作用せず、むしろマイナスに作用するものである。具体的には、偽装的な会計実務（剰余金についての判断の変更や会計方法の変更）やコスト増につながる業務決定（年末に売上や利益を意図的に増やすための超過勤務や予防的な保守作業の延期等）として現れる。このような駆け引き行動が企てられるのは、当期の業績を改善するためであり、また目標が達成できそうにもないときには、当該組織単位の当期業績を削ってでも次期以降の業績を改善するためであったりする（Jensen, 2001a; 2001b）。

達成可能性の高い予算目標を設定することで組織が直面する第1のリスクは、管理者の要求水準が、したがってモチベーションおよび業績があるべき水準より低くなることである。管理者は業績の最大化を求められないため、そのこと自体潜在的に重大なリスクともいえる。これに対して、予算目標の超過達成の程度に応じてインセンティブを与えることで組織はこのリスクを防ぐことができる。図3は利益（投資）センターの責任者の典型的な報酬／結果関数を示したものである。この図によれば、管理者にはその予算目標を超過達成した程度に応じて予め決められた最大限まで報酬が与えられる。予算目標の超過達成に与えられる報酬が、予算目標をちょうど達成したときに与えられる報酬と比べて十分に高いならば、予算目標の達成が確実であっ

図2 効果的な管理者と非効果的な管理者の予想利益の確率分布 (Merchant, 1998, p.390)

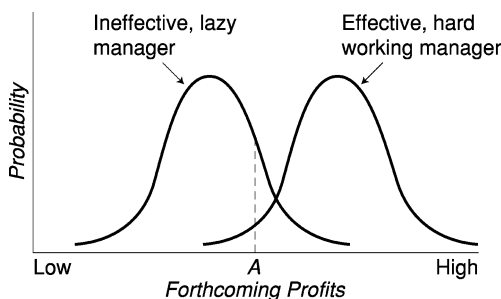
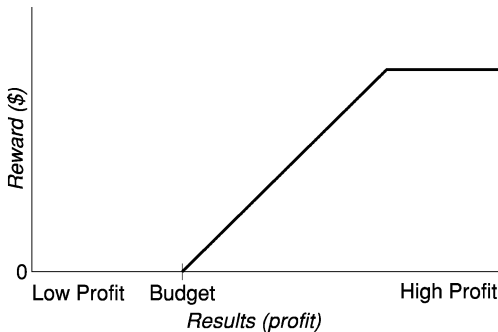


図3 利益センターの責任者の報酬と結果(利益)との関係 (Merchant, 1998, p.391)



でも引き続きスラック抑止へのインセンティブが管理者に働くはずである。

達成可能性の高い予算目標の利用が典型的な企業実践ではあるが、必ずしもすべての予算目標が達成可能性の高いレベルに設定されるべきであるということでもない。もし企業が倒産や重大な債務不履行の危険にさらされている場合には、トップ・マネジャーは管理者へのサインとしてあえて挑戦的な高い利益目標を設定して、危急時の短期的な業務遂行策を指示することがある。トップが事業単位の戦略の変更(すなわち優先順位を成長よりも短期利益におく)や変化の強制を管理者に知らせる方法として、管理者の裁量的投資を制限するためにあえて高い利益目標を設定することもある。また、組織に余剰資源の存在や管理者交代の根拠をつくりだそうとして、あえてトップが高い目標を設定することもある。

予算目標設定のもう1つの可能性は、予算の目的の違い(動機づけ、計画策定あるいは統制)に応じて楽観的ケース、現実的ケース、最悪ケース別に複数レベルの目標を設定することである。これは予算へのコンティンジェンシー・プランニング・アプローチである。しかし、実際には、複数の予算管理目的に応じて異なる複数の予算を利用している企業は少数である(すでに述べたように、

Umapathy, 1987では回答企業の7%であった(p.139))。

### 3 財務的目標の設定にあたって部下の影響力をどの程度認めるべきか。

目標が交渉されるとき、財務的結果によるコントロール(financial result control)システムを設計するときぶつかる第3の問題は、目標設定過程への参加と影響力を部下にどの程度認めるべきかという問題である<sup>9)</sup>。これは、計画や予算をトップダウン式(専制型)で設定すべきか、ボトムアップ式(参加型)で設定すべきか、それとも両者の折衷式(協議型)を採るべきかの問題と言い換えることができる。

すべての過程を単純にトップダウン式またはボトムアップ式で表せるような企業はほとんどなく、また、財務的目標を設定する権限に関しては企業の実務の間で違いが見られるのであるが、ほとんどの企業では部分的にボトムアップ式を目標設定過程に取り入れた折衷式(協議型)が採られているようである。Umapathy(1987)の調査でも、回答企業の72%が「下位管理者が目標を提出し、上位管理者の検討と最終承認を受ける」(p.137)方式を採用している。トップダウン式(専制型)でも、ボトムアップ式(参加型)でもなく、折衷式(協議型)が広く採用されていることが明らかである。

トップダウン式(専制型)ではなく折衷式(協議型)を採ることで、予算案作成段階での自らの業績目標の設定過程に下位管理者や従業員を参加させ、影響力をもたせるわけであるが、そのメリットとして何が期待できるであろうか。

メリットの第1は、「目標達成へのコミットメント」である。自分の業績目標の設定過程に積極的に関与するとき、従業員は目標が現在のレベルに設定された理由を理解し、その目標を受容して、その達成にコミットする



可能性が高いであろう (Mia, 1988; Brownell and McInnes, 1986.)。

第2のメリットは、「情報の共有」である。非対称的な情報の偏在を避けるうえで、そうした目標設定過程が、事業の将来的可能性や企業の選好と資源についての情報を共有する過程になる。当該事業あるいは作業にもっとも近接した管理者または従業員は、当該事業または作業の潜在可能性とリスクについて上位管理者に、他方で、トップ・マネジメントは企業全体のプライオリティと制約条件について下位管理者に情報を提供することで、情報の共有が促進される (Dunk, 1993; Shields and Young, 1993.)。

第3のメリットは、「認知面」にある。目標設定過程への関与を通して、期待が明確となり、目標達成への最良の方法について従業員に考えるきっかけを与えるという効果がある。考えることで学習し、それがプロセスの改善やイノベーションにつながっていくと考えられる<sup>7)</sup>。

もちろんどのようなときにもすべての従業員や管理者を、計画設定や予算編成過程とくに業績目標の設定過程に関与させられるべきだというわけではない。そこで、目標設定過程をトップダウン式で行うことで好結果がえられる対照的ケースにも触れておく必要がある。

第1のケースとして、トップ・マネジメントが現在の事業とその見通しについて十分な知識をもって、あるいは、部下が持つ知識を取り入れて、適切に挑戦的な業績目標を設定するときには、トップダウン式でも業績目標を有効に設定することができる。しかし実際には、トップダウン式で目標を有効に設定するに十分な知識をトップがもっているのはまれである。所定の活動または作業が定型的な場合や、過去の傾向からの予測によって技術的に目標を設定できる場合などのケースに限られる (Brownell and Dunk, 1991; Brownell and Merchant, 1990; Brownell and Hirst, 1986)。

こうしたケースでは、ボトムアップ過程の形を通して目標を交渉する必要がない。したがって、事業と条件にさしたる変化がない場合には、トップに業績目標設定に十分な知識と理解がありさえすれば、トップダウン式でも十分有効なはずである。ボトムアップ式で予算が作成されているときでさえ、トップにそうした十分な知識があれば、業績目標の最終決定に大きな影響力を及ぼすことができるはずである。たとえば、業績目標を高く設定できない理由をあれこれ部下が主張しても、トップに十分な知識があれば、それにほとんど耳を傾ける必要がないからである。

トップダウン式で目標設定が有効な第2のケースとしては、業績を比較評価するための確かな情報をトップがもっている場合である。たとえば、安定した環境で同質的な組織 (たとえば同じコンセプトの小売アウトレット店) を多数管理しているような場合などである。

トップダウン式での目標設定が有効な第3のケースとしては、ローワー・マネジメントが予算管理に疎い場合である。トップダウン式による目標設定が小規模企業に共通して見られるのはこの理由からである。小規模企業の現場管理者は技術的熟練度は高くても、管理と財務の教育と経験の面で不足しているのがふつうである。

むしろトップダウン式で目標設定をすべきケースとして、第4に、ローワー・マネジメントの考えが逆機能的に働く傾向がある場合である。そうした場合に対しては、トップ・マネジメントは、正確さが実際に証明された習熟曲線モデルがあれば、それを使って標準を設定し直すべきであるし、また、新しいテクノロジーが物事のやり方に構造的変革をもたらし、劇的に事業の見通しを変えるならば、過去の業績標準が陳腐なものになってしまう

ため、トップは標準の設定し直しが必要になる。

トップダウン式目標設定過程を利用すべき最後の第5のケースとしては、ローワー・マネジメントが予算の中にコントロール不能なバイアスを持ち込む傾向のある場合である。バイアスによって組織の業績目標は最適レベルと比較して高めに設定されたり、低めに設定されたりする。たいていの管理者は保守的バイアスをもっていて、目標設定過程への関与の機会を、目標を低めに設定する機会として利用する。目標が低めに設定されれば、目標達成の確率は高まり、管理者の報酬の可能性が増し、より小さな努力で目標の達成が可能になる。しかし、なかには楽観的バイアスをもつ管理者がいる。とくに売上拡大志向の強い起業家タイプの管理者はそうである。こうした管理者の中には、達成感を求めてチャレンジを欲したり、自分の利益を無視して企業の業績改善にコミットする者もいる。追加資源を求めて競争する攻撃的タイプの者もいる。

こうしたバイアスをトップがコントロールできる場合もある。本当のことを隠したり改竄したりしないと評判の高い人を管理者のポジションに選抜したり、本当のことを何よりも重視し評価するインセンティブ・システム(truth-inducing incentive system)を実施することでバイアスをコントロールしようとするわけである。本当のことを重視し評価するシステムが、高い業績目標の設定とその達成を促進し、かくして、目標設定の保守主義という共通傾向を克服するのである<sup>8)</sup>。

トップダウン式目標設定にはこうした利点があるが、トップダウン式過程を用いる場合には、ボトムアップ式過程が有するメリットの多くを断念しかねないことを十分考慮して利用しなければならない(Clinton and Hunton, 2001)。トップダウン式過程には部下の目標達成へのコミットメントが失われるリスクがある。手際よく熱心に働く管理者で

あれば高い確率で達成できるはずの目標をトップ・マネジャーが設定できたとしても、もし現場管理者が達成可能性の認知を共有していなければ、そのやる気をそいでしまう(Libby, 1999)。その結果、モチベーションが失われれば達成可能性が低下することになる。

以上において、業績目標設定過程において部下にどの程度のオートノミーを認めるべきかをめぐって、ボトムアップ式(参加型)とトップダウン式(専制型)のそれぞれが有効なケースを取り上げて考察した。そこから、トップの最終的意思決定権限で制約しつつ、部下による業績目標の設定過程への参加を許容する折衷式(協議型)が今日なぜ実務で広く採用されているかが理解できるであろう。

本節では Merchant (1998; 2003) にしたがって、業績目標のレベルと設定方式に関して一般的考察を行い、目標レベルについては「達成可能性の高い目標」が、そして設定方式についてはボトムアップ式とトップダウン式とをミックスした「折衷式(協議型)」が広く一般に用いられている現状を考察した。

しかし、現実には、経済活動のグローバルな厳しい競争環境の下で、絶えず業績を上げていくため多くの企業ではハイストレッチな(意欲的で高い)業績目標が採用されている。そこで次節では、この傾向に注目して、ハイストレッチな業績目標の設定方式と国民文化(国民性)との適合関係について Chow 他(2001) にしたがって考察してみよう。

### III ハイストレッチ業績目標の設定方式の有効性は国民文化(国民性)の影響をいかに受けるか

一般に目標設定への参加ないしコミットメントが要求水準(したがってモチベーション)を高め、業績を高めると考えられるが、無制限に参加を認めボトムアップ式を採った

場合、部下はあえて自分にとって厳しいハイストレッチな高業績目標を設定しないであろう。したがって、絶えざる業績改善のためには、予算過程の影響の問題として、部下にどの程度の参加をしたがってコントロール（自律性）を許容すべきかに関して、一般的には協議（相談）型が—そしてケースによっては専制型（トップダウン式）が—採用されるのが今日の共通した実務であることが明らかになった。

実務を理解するために、前節での基礎的考察を受けてさらにここで検討すべき課題は、文化（国民文化）的要因がどのように影響を及ぼすかについてである。ミドル以下の管理階層における予算編成と意思決定過程への参加がプラスに作用するといった単純なものではなく、文化（国民文化）の違いによってはプラスにもマイナスにも作用しうることが指摘されている（Brownell 1982; Hofstede 1991; Daley, et al. 1985）が、しかし実際にその検証を試みた研究は少ない。その数少ない一つがChow, Lindquist, and Wu (2001)の研究で、それはアメリカ（米国）と中国（台湾）の国民文化（国民性）の違いが業績目標設定方式の有効性にどのような影響を及ぼしうるか、したがって、文化や国民性の違いによって有効な目標設定方式がいかに異なるかを実証しようとしていて、ここでの考察に大変参考になる。

Chow 他（2001）の研究のねらいは、ハイストレッチ業績目標の有効性について、文化の4つの次元のうちのとくに「権力格差」（power distance）と「個人主義／集団主義」（individualism/collectivism）の2つの次元にみる国民文化の相違と参加との関係から仮説をたてて検証することにある<sup>9)</sup>。

ここで権力格差とは、社会や組織における不平等を表す操作的概念で、「それぞれの国の制度や組織において、権力の弱い成員が、権力が不平等に分布している状態を予測し、

受け入れている程度」（Hofstede1991, p.262, 邦訳 p.267）と定義される。要約すると、権力格差の小さい国では、部下は上司に一方的に依存するのではなく、上司から相談されることを好んでいる。権力格差の大きい国では、部下は上司にかなり依存し、部下の反応は、多くはそのような依存関係（専制的あるいは温情主義的スタイルの上司に仕えること）を好む。一部にそのような依存関係を拒否する反応（反依存）があり、両極端のパターンも見られるが、一般に、権力格差の大きい文化の成員は、個人間の不平等は最小化されるべきだと信じる権力格差の小さい文化の成員と比べて、個人間の不平等とその制度化を受け入れやすく、部下は上司の決定や命令を受容する傾向がある。部下は上司が自分より賢いことを期待し、意思決定に部下を関与させる上司をむしろ不毛なリーダーシップのしるしと見る。それに対して、権力格差の小さい文化の成員は、自分を上司と等しい権利をもつと見て、自分に影響のある決定については相談（協議）がなされることを期待する。

表1で見ると、アメリカ人と中国（台湾）人の権力格差の得点は40と58であった（なお日本人はその中間の54である）。アメ

表1 Hofstedeによる国別の文化的次元の各指標値

	個人主義 (IND)	権力格差 (PD)	不確実性回避 (UA)	男らしさ (MASC)
オーストラリア	90	36	51	61
ブラジル	38	69	76	49
カナダ	80	39	48	52
フランス	71	68	86	43
ドイツ	67	35	65	66
イタリア	76	50	75	70
メキシコ	30	81	82	69
オランダ	80	38	53	14
イギリス	89	35	35	66
アメリカ	91	40	46	62
台湾	17	58	69	45
韓国	18	60	85	39
日本	46	54	92	95

(Doupnik, T. S. and G. T. Tsakumis (2004), p.9 表1を加筆修正)

リカ合衆国憲法に見られるように、アメリカ文化は個人間の平等を強調しており、他方、中国文化はハイアラーキーを重視し、上位の人間には下位の者より幅広い特権と権威が与えられるものとみる。

個人主義と集団主義は相互に対極の関係にあり、個人主義を特徴とする社会では、個人の利害が集団の利害よりも優先され、その意味で、個人と個人の結びつきはゆるやかである。それに対して、集団主義を特徴とする社会では、集団の利害が個人の利害よりも優先され、人は、生まれた時から、成員同士の結びつきの強い(凝集性の高い)内集団に統合されて、内集団に忠誠を誓うかぎりその集団から保護される<sup>10)</sup>。

個人主義文化では、個人は集団・組織から

情動的に独立し、組織への関与は打算的な傾向がみられ、また個人のイニシアティブを許容するマネジメント実務が選好される。他方、集団主義では、集団・組織に情動的に依存し、組織への倫理的関与が傾向としてみられ、組織に個人を結びつける忠誠心と責務の感覚の上に立った実務を好む傾向がある。

表1では、アメリカ人と中国人の個人主義のスコアは91と17である(日本は中間の46)。欧米のマネジメントの理論と実務は利己的動機と個人主義の前提のうえに成り立ち、他方、対照的に、中国(台湾)文化では、個人の利益より集団の利益を優先させるマネジメントが強調される<sup>11)</sup>。

さて、権力格差と個人主義/集団主義との相関関係については、図4から権力格差の大

図4 権力格差の次元と個人主義/集団主義の次元における50カ国と3つの地域の位置 (Hofstede, 1991, p.54, 邦訳 p.55)

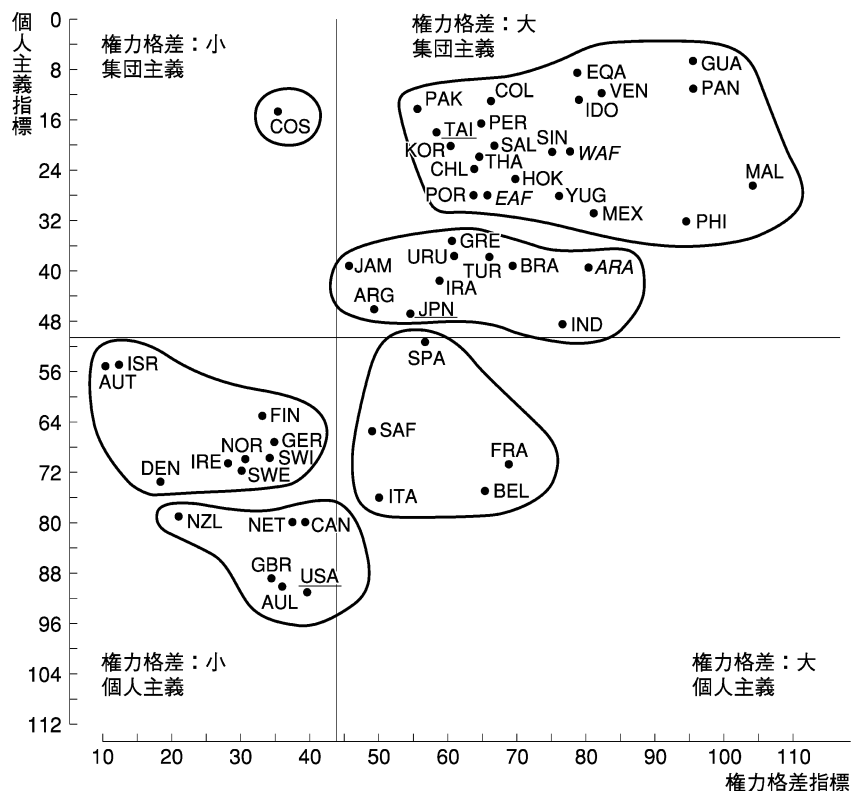


表2 国と地域の略式表記 (Hofstede, 1991, p.55, 邦訳 p.56)

略式表記	国または地域	略式表記	国または地域
ARA	アラビア語圏の国々 (エジプト, イラク, クウェート, レバ ノン, リビア, サウジアラビア, アラブ 首長国連邦)	ITA	イタリア
ARG	アルゼンチン	JAM	ジャマイカ
AUL	オーストラリア	JPN	日本
AUT	オーストリア	KOR	韓国
BEL	ベルギー	MAL	マレーシア
BRA	ブラジル	MEX	メキシコ
CAN	カナダ	NET	オランダ
CHL	チリ	NOR	ノルウェー
COL	コロンビア	NZL	ニュージーランド
COS	コスタリカ	PAK	パキスタン
DEN	デンマーク	PAN	パナマ
EAF	東アフリカ諸国 (エチオピア, ケニア, タンザニア, ザンビア)	PER	ペルー
EQA	エクアドル	PHI	フィリピン
FIN	フィンランド	POR	ポルトガル
FRA	フランス	SAF	南アフリカ共和国
GBR	イギリス	SAL	エルサルバドル
GER	旧西ドイツ	SIN	シンガポール
GRE	ギリシア	SPA	スペイン
GUA	グアテマラ	SWE	スウェーデン
HOK	香港	SWI	スイス
IDO	インドネシア	TAI	台湾
IND	インド	THA	タイ
IRA	イラン	TUR	トルコ
IRE	アイルランド共和国	URU	ウルグアイ
ISR	イスラエル	USA	アメリカ
		VEN	ベネズエラ
		WAF	西アフリカ諸国 (ガーナ, ナイジェリア, シエラレオーネ)
		YUG	旧ユーゴスラビア

きいほど集団主義的であり、権力格差の小さい国ほど個人主義的であることがわかる。権力格差と集団主義との相関が図4の左下と右上を結ぶ対角線あたりに分布している国々の位置に見られる (Hofstede, 1991, p.54, 邦訳 p.55)。

さて、参加型予算と従業員の満足および業績との関係について考えるとき、参加は、権力委譲 (自律性) がどの程度許容されるかで、一方の極の一方的意思決定から他方の極の権力の完全共有に至るまでの連続性の中で3つのスタイルが識別できる。

一方の極の低レベルの参加には、①意思決定への部下の参加をほとんどあるいはまったく認めない「専制的 (非参加型) 意思決定スタイル」、中間点に、②部下との問題の共有

を許容する「協議 (相談) スタイル」、そして対極に、③部下から提案された解決策を上司が受け入れる「集団意思決定スタイル」がある。

Chow 他 (2001) は、参加とハイストレッチ業績標準と業績との3者の有効な関係について比較文化論的実験を行うにあたって、集団意思決定スタイルの下で自己決定される業績標準は決してハイストレッチなものにはならないという理由で、③の集団意思決定スタイルははずす。そのうえで、専制型 (非参加型) または協議型 (中程度の参加型) とハイストレッチ業績標準と業績との関係に国民文化の相違がどのように影響を及ぼすかを仮説をたてて検証しようとする。

まず、ハイストレッチ業績標準に対する反

応はアメリカ人と中国人(台湾人)とでは異なることが予想される。中国人は、個人主義的で権力格差の小さいアメリカ人と較べて集団利益への関心が強く、上司の命令を進んで受容する意思が大であるので、ハイストレッチ業績標準への満足度は高いと予想される。そこで、

仮説1：文化は標準設定過程にたいする満足度に相当程度影響を与えるであろう。その場合、アメリカ人被験者は中国人被験者と較べて満足度はかなり低いであろう。

次に、協議(相談)を通じて標準が設定される場合、アメリカ人と中国人とのハイストレッチ業績標準にたいする満足度の相違は、そうした協議が許容されない場合と較べて、より小さいと予想される。アメリカ人は、その低権力格差と高個人主義のゆえに、ハイストレッチ業績標準設定への協議に好意的に反応すると予想される。他方、ハイストレッチ業績標準にたいする中国人の満足度は、その高権力格差と高集団主義のゆえに、協議が認められる場合には低下するはずである。すなわち、ハイストレッチ業績標準にたいするアメリカ人の満足度は中国人と比べると低い、この差異は標準設定に参加する機会によって縮小されるであろう。かくして、次のような仮説がたてられるであろう。

仮説2：文化と参加は相互に作用し合うであろう。協議スタイルによって業績標準が設定される場合の満足度は、専制スタイルで設定される場合と較べて、アメリカ人被験者ではより高く、中国人被験者ではより低くなるであろう。

最後に、権力格差と個人主義/集団主義の2つの次元でのアメリカ人と中国人の相違は、ハイストレッチ業績標準必達への執着心(adherence)に違いを生むであろう。ハイストレッチ業績標準は、企業のために長期で密度の高い作業努力を通して自己犠牲を払うことを従業員個人に対して要求する。中国人

は集団主義が強く権力格差が大であるから、会社のために一所懸命に働くようにとの上司の命令をすすんで支持することが予想される。逆に、アメリカ人は、ハイストレッチ業績標準が協議して設定されるときには、それへの執着心を高めるはずである。すなわち、アメリカ人は中国人と較べて、ハイストレッチ業績標準の必達にそれほど執着しないであろうが、その差は標準設定過程への参加の機会によって縮小されるであろう。かくして、次のような仮説がたてられる。

仮説3：文化は、ハイストレッチ業績標準の必達に対する執着心に相当程度の影響を及ぼすはずである。一般に、アメリカ人被験者の必達への執着心は中国人被験者と比べてかなり低いであろう。

仮説4：文化と参加との間に相当程度の相互作用があるはずである。そのさい、協議スタイルによって業績標準を設定した場合、専制スタイルでの場合と比較して、アメリカ人被験者はハイストレッチ業績標準の必達への執着心をより高め、反対に、中国人被験者はそれを低下させるであろう。

以上を要約すれば、高い業績目標を達成しようとするれば、権力格差の認識が弱く、個人主義の強いアメリカ人には協議スタイルを用いて意思決定へのコミットメントを促し、それに対して、権力格差を受容する傾向が強く集団主義の強い中国人には、専制スタイルで指示するほうが有効であろう、というものである。

Chow 他(2001)は、こうした仮説検証のために実験室実験を行ったが、実験が両国ともわずか1大学のしかも限られた数の学生を対象に、アウトプットが肉体的努力の関数であるような単純かつ反復的なタスクについて行われたものであることから、その結果の妥当性には限界が指摘される。Chow 他(2001)もその点は自ら認めているところであり、その点でいまだ試論の域を出るもので

はない。しかし、マネジメント・コントロールの有効な仕組みを設計するにあたって、国民性の違いを一つの重要な要因としてどのように考慮すべきかは、彼らが仮説設定の根拠にした先行研究からも十分示唆されている。

#### IV おわりに

財務的業績目標は財務的結果に焦点をあてたコントロールシステム (financial result control system) を構成する重要部分である。従業員のモチベーションと業績評価の信頼性にたいして業績目標が及ぼす影響は大きい。

財務的業績目標は、モデルに基づく目標、歴史的な目標、交渉による目標、内部から導出した目標か外部から導出された目標か、固定的目標か弾力的目標かといったようにさまざまに分類できるが、一般には、いかなる目標を用いるべきかについてはごく単純に限られた処方箋しか与えられていない。活動が定型的なものであれば、エンジニアド・スタンダード (engineered standards) が用いられるべきであるが、しかし、ほとんどの目標に関わる決定はその時その場の状況に依存するものである。

第II節では、財務的業績目標問題に関連して、どの程度の挑戦レベルが最適か、部下に目標設定への影響度をどの程度認めるべきかの主要な2点について考察した。明らかになったことは、こうした意思決定を行うにあたっては多くの代替案とトレードオフを考慮しなければならないということであった。

脱予算経営論の展開などに見る、企業の計画・予算システムにたいする批判の多くは、業績目標の交渉に伴う欠陥に集中的している。目標の交渉にいくつかの大きな欠点があるのは事実である。交渉過程にはコストがかかる。そこで企業では年度単位でこの過程を行うのが一般的であるが、前もって設定された目標は、時間が経過するほど、さらにとくに事業

の動きが速いほど、陳腐化しやすい。交渉過程はまた、予算スラックを作り出すためにプライベート情報を共有したとらないといった、政治的行動 (politicking) や駆け引き行動 (gameplaying) を増幅しうる。とはいえ、目標の交渉には利点もあり、長年にわたって業績目標の交渉を認めることで好結果を生み出している企業も多くある。その意味で、目標の交渉を許容すべきではないというのは単純すぎて適切ではない。

実際には、トップまたは上位管理者の最終決定権限の制約の下で交渉過程でボトムアップ式 (参加型) を取り入れる「折衷式」(協議型) が企業実践として広く採用されていることは第II節で見たとおりである。

それでは、折衷式 (協議型) の有効性にどの程度普遍性があるだろうか。第III節では国民文化 (national culture 国民性) というファクターを媒介項に置いて、それが目標設定方式の有効性にどう影響するかを、Hofstede (1991) やChow 他 (2001) の研究にしたがって考察した。

いまだ仮説の域を出ていないともいえるが、ハイストレッチな業績目標を設定するにあたっては、アメリカ人には折衷式 (協議型) が有効であるのに対して、中国人にはむしろトップダウン式 (専制型) が有効であることが示唆された。国民性の影響は、有効なマネジメント・コントロール・システムを設計・運用するうえで看過してはならない重要な要素だということである。

#### 〈注〉

1) Anthony (1965) は、戦略計画設定 (strategic planning) とマネジメント・コントロールが実際には一つの連続体ではあるが、両者の違いを説明するための便宜上概念的に区別した (pp. 30-31, 邦訳 p.37)。

戦略計画設定は、「組織の目的、これらの目的の変更、これらの目的達成のために用いられる諸

資源、およびこれらの資源の取得・使用・処分に際して準拠すべき方針を決定するプロセス」(p.24, 邦訳 p.29)と定義され、さらに戦略計画設定ということは、組織の性格もしくは方向を決定しまたは変更する「長期的な計画および方針の設定に関するプロセス」(p.24, 邦訳 p.29)と述べられている。この戦略計画設定の定義には、①目的の選択と、②この目的を達成する方法の計画が含まれ (p.26, 邦訳 p.30)、プログラミング=長期計画は戦略計画設定の一部と考えられていた。

しかし、Anthony (1988) では一転してプログラミング過程はマネジメント・コントロールの一部とみなされる。「アンソニー (1965) では、プログラミング過程が戦略計画設定の一部と考えられるべきか、それともマネジメント・コントロールの一部とみられるべきか愚考したが、今やプログラミングはマネジメント・コントロールの一部分であると確信している」(p.81)。その理由は、「戦略計画設定は、組織の目的とその目的を達成するための主要な戦略を決定する過程であり、それに対して、プログラミングの過程は、これらの目的や戦略を基本的に所与ものとして受容して、戦略を実施することがそこでの狙いだ」(p.81)からである。

その後、戦略計画設定 (strategic planning) は戦略策定 (strategy formulation) と区別され、後者は新たな戦略を決定する (strategic decision) 過程をいい、前者はそうした戦略をいかに実施するかを決定する過程をいうもので、具体的には戦略計画 (strategic plan) として表される (Anthony and Govindarajan, 2007, pp.330-331)。

戦略計画を作成する大きなメリットは、それが有効な業務予算の策定を促進することである (p.332)。戦略計画設定の重要なメリットは、主要な戦略オプションを支持してそれに最適な資源配分を決定することを促進することであり、予算編成過程で賢明な資源配分を行いうるようオプションの範囲をいかに狭めるかが戦略計画設定の過程であると解されている。

このように戦略計画設定と予算編成とを密接不可分の関係にあるものと捉えていることから明らかに、マネジメント・コントロール (= 戦略の実施を課題として管理者が他の成員に影響力を行使する過程 (p.6)) の局面は、明示されていないが、戦略計画設定 ⇒ 予算編成 ⇒ 業務執行と測定 ⇒ 報告と分析 (評価) のクローズド・ループを成すものと理解されていると思われる。

2) なお、わが国においてかつて中山隆祐教授と溝口一雄教授との間で予算のタイトネスの有無に関して論争が行われたことがある。一方でタイトな消費量標準によるインプット管理を重視し、他方で棚卸評価の基準としても有効な二元的標準原価計算を積極的に実践してきた中山教授にとっては、アウトプットを期間的に管理する手段である予算は「予想される実際」を表すべきで、したがって予算にタイトネスは認められないと主張した。これに対して、溝口教授は、トップの利益計画をうけて予算は利益統制する手段である以上、程度の差はあれ規範値としてタイトネスが認められるとの立場から中山教授を批判した。ここでは、予算のタイトネスをめぐる中山・溝口両教授間の論争に立ち入ることはしないが、その要旨と意義については板垣 (1978) を参照されたい。

3) 中山・溝口両教授による論争にも関連するが、利用目的の違いにしたがって計画予算と統制予算を併用する「二重予算」を採用する企業が少数とはいえ存在するので、これについて触れておく。

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。この目的のためには、「予想される実際の」(expected actual) 要求水準が要件となる。

しかし同じ予算はコントロールの基準としても利用される。この目的のためには、「達成目標」(ターゲット) の要素を構成する予算が、組織のモチベーションの面で利点がある。

予算の利用目的の二重性 (duality) が組織にコンフリクトを生みうるが、その解決には選択肢として次の4方法が考えられる (Coates, et al., 1989, pp.30-31)。

- 1 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するが、達成目標/モチベーション要素を提供するために目標管理 (MBO) などの別のコントロール手段を利用する。
- 2 コントロール目的のためにターゲットを基に予算編成するが、他方で、計画差異予算をターゲットから差し引いて「予想した実際」(expected actual) に変換する。
- 3 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。
- 4 計画予算と統制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、トップマネジメント報告のためには計画予算を利用する。

おそらく2, 3, 4の方法は1と比べるとよりリスクが高いと考えられる。ターゲット・レベルの利益が達成あるいは達成されようとしていることを知る前に、ターゲット・レベルで資源と支出がコミットされる危険が常にあるからである。そのうえに、次のような可能性も予想される。

- (a) 目標達成が実際には期待されていないことを予算執行責任者がやがて知ると、かれの努力、モチベーション、要求水準は低下する。
- (b) 2種類の帳簿がつけられていることが知れるところとなれば、マネジメント、予算、会計情報にたいする信頼や評判が落ちる。

コントロール予算は、参加の利点と個人のモチベーションを実現する可能性をもっとももつものであるが、予想される利点と欠点のトレードオフ関係が慎重に考慮されるべきである。

- 4) 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1981, p.26）でも、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）、「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）に対して、「努力目標ある期待水準」が72.5%（187社）であった。

- 5) この点で、Locke and Latham（1990）は要求水準に影響を及ぼす諸要因についてこれまでの研究を総括しているので参照されたい。

- 6) 予算編成過程への参加については、Brownell（1982）やShields and Shields（1998）で詳しく検討されている。

- 7) Merchant and Van der Stede（2003）はそうしたボトムアップ式を取り入れたことで顕著な成果をあげた例としてGMとトヨタとのジョイントベンチャーでカリフォルニア州フリーモントに拠点を置くNew United Motor Manufacturing Inc.（NUMMI）をあげている。

このJV設立の前は、ある経営者はフリーモント工場を「世界最悪の工場」と呼んだ。生産性、品質、欠勤率、労働組合の好戦性の点でGM最悪の工場にランクされていたのである。それまではGMの生産管理システムは専門のインダストリアル・エンジニアが作業標準を設定していたが、JVではこれを改め、作業員に自分の標準を設定することを認めた。作業員の85%がGMの従業員リストから再雇用されたにもかかわらず、最初の2年内で、NUMMIの生産性はGMの工場の中で第1位になり、欠勤率は20-25%から3-

4%に低下し、彼らの仕事への満足度は著しく高まった。

作業標準の設定にボトムアップ式を取り入れたことがフリーモント工場の改善をすべて説明するものではない（新しい生産システム、工場閉鎖への恐れ、従業員選抜、チーム制といったすべてが寄与している）であろうが、自分自身の作業標準を設定する権限を従業員に与えたことが改善のかなりの部分を説明することは明白である。なぜなら、その変更が従業員にとっては、自分たちがチームの重要な一員であり、会社が単に管理の場ではないとの強いサインと受けとられたからである。だから従業員は手際の良い集中した仕事振りでそれに応えたのである。

- 8) なお、truth-inducing (incentive) systems については、Kirby, et al., 1991; Chow, Hirst, and Shields, 1994; Waller, 1988を参照

- 9) Chow 他（2001）は、Hofstede（1980; 1991）の国民文化の操作的概念を基礎においている。Hofstedeは、国民文化を「ある集団または社会の成員を他の成員から区別する人間心理(mind)の集合的プログラミング」(Hofstede, 1980, 25; 邦訳 p.12)と定義し、仕事に関連した国民文化について、①権力格差(power distance)、②個人主義/集団主義(individualism/collectivism)、③男らしさ/女らしさ(masculinity/femininity)、④不確実性の回避(uncertainty avoidance)の4つの次元（後に儒教ダイナミズム(Confucian dynamism)が第5の次元として追加される）について調査分析し、これら4つの次元を組み合わせると国民文化の違いがそれぞれ国の組織をつくり上げるさいの様式にどのように影響を与えるかを明らかにしようとしている。なお、各次元について、

PD: PDが高い社会の特徴は、不平等およびその階層的制度化（「ふさわしい」場所に人々を配置する）の受容である。逆に、PDの低い社会の特徴は、人間間の不平等を最小にすべきであるとの規範価値である。またその限りで、階層は社会や組織内に存在するが、それは管理上の便宜のためにのみ存在するものである。

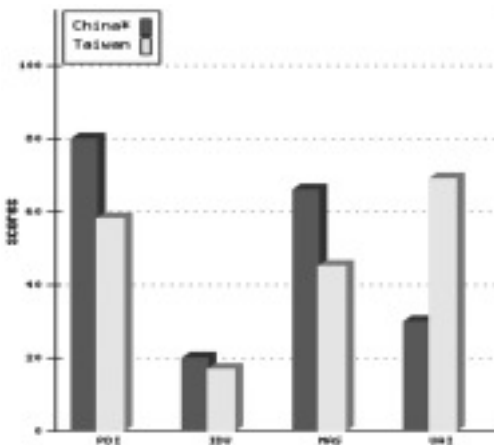
IND: 所属する集団よりむしろ自分自身に焦点をあてる人は特徴としてIND指数が高い。逆に、個人が全体として内集団関係からのみ見られるとき、IND指数が低いのが特徴である。社会の基本単位として見られるのは個人ではなくて集団である。

UA: Hofstedeによれば、UA次元の高い社会は、成文または不成文の行動ルール、組織構造の公

式化、手続きの標準化に依拠して不確実性または曖昧さ低減することを選択する。対照的に、UA次元の低い社会は、自分と違う行動や意見により弾力的で寛容である。

MASC: MASC次元が高い点の社会は、競争と物質的成功の実現を特徴とする社会である。逆に、それが低い社会は、女性的とみられ、高い生活の質を支援し実現することを特徴とする社会である。

ところで、Chow 他 (2001) は、台湾のデータを中国のそれと同じとみなしている。それは根拠とした Hofstede (1980; 1991) に台湾のデータしかなかったためであるが、Hofstede の調査研究を基礎にした Intercultural Business Communication Tool では中国と台湾は次のように比較されている (下図参照)。台湾と同様に中国の権力格差の指数は高く、個人主義の指数が低いことが示されている。したがって、ここでのアメリカと台湾との比較考察がほぼそのままあてはまると言ってもよいであろう。



<http://www.kwintessential.co.uk/intercultural-business-communication/tool.php?culture1=48&culture2=52h>

10) 集団主義についてはいろいろな定義が可能である。一般に、個人の利益より集団の利益を優先したり、集団で行動することを好む傾向が強い文化を集団主義文化と理解する。日本文化はこうした集団主義文化であるため、日本の経営も集団主義的傾向を強くもっていることが「常識」になっている。

それに対して山岸俊男教授は、実験によって、集団行動から離脱する傾向=個人主義的な行動が

アメリカ人より日本人のほうが高いことを明らかにしている。

実験では、3人一組の合計得点で3人平等に報酬が与えられる作業が20回繰り返される。努力して成果をあげた人も、ただ作業した人も報酬は同じ金額である。そこで「馬鹿ばかりしてやられてない」と思う人には、グループから離れて一人で報酬(ただし、1点あたりの報酬金額が半分になる)をもらうオプションが用意されている。

日本人は集団主義的でアメリカ人は個人主義的だという常識からすれば、日本人よりアメリカ人のほうが、グループから離脱して一人で報酬を受け取る一匹狼の行動をとりやすいと考えられる。ところが、実験の結果、アメリカ人が20回のうち平均1回程度に対して、日本人の場合は平均8回程度離脱していることが明らかにされた。

この実験結果をどう理解したらよいのだろうか、山岸は、集団主義文化を個々の日本人の心の中にはなく、日本社会の構造の中に見いだす。「日本社会で人びとが集団のために自己犠牲的な行動をとるのは、人びとが個人の利益より集団の利益を優先する心の性質をもっているからというよりは、人びとが集団の利益に反して行動するのを妨げる社会の仕組み、特に相互監視と相互規制の仕組みが存在しているからだ、と考えるとうまく説明できる。実験前後はもちろん実験中も直接に対面しない集団を実験室に作って、相互監視・制裁が不可能な状況を設定すると、日本人のほうがアメリカ人よりも非協力的になったり一匹狼的になるという。日本人の集団への協力が、互いの行動の監視と制裁により成り立っているというのである(山岸1990, 1998, 1999)。

11) この点については Bond, et al., 1982; Hofstede, 1991; Leung and Bond, 1984; Redding and Wong, 1986 を参照。

## 〈主要参考文献〉

- 板垣 忠 (1978) 「予算原価と標準原価のタイトネス論争の帰趨」『産業経理』38(7).
- 中山隆祐 (1952a) 「予算と標準原価の相違点」『産業経理』12(5).
- (1952b) 「予算と標準原価の関連」『産業経理』12(12).
- (1953) 「予算統制における統制の限界」『事務と経営』5(41).
- (1960) 「予算についての基本的な誤解」『産業経理』

- 理』20(2).
- (1965a)「二元的標準原価と予算との関係」『企業会計』17(9).
- (1965b)「予算と標準原価のアウトプット面の関係(1)——溝口教授の批判に答える——」『企業会計』17(10).
- (1965c)「二段式標準原価の利点——溝口教授の批判に答える——」『企業会計』17(11).
- (1967)「標準原価のタイプ分類」『会計』91(3).
- (1969)「原価標準の差別タイトネス」『会計』95(6).
- (1975~76)「予算と標準原価の関係論回顧——1~10」『産業経理』35(8)(9)(10)(11)(12), 36(1)(3)(4)(8)(11).
- 日本生産性本部・経営アカデミー(1972)『我が国主要企業における予算制度の現状と課題』(研究報告書)
- (1976)『予算統制の現状と課題』(研究報告書)
- (1982)『企業予算の実証研究』(研究報告書)
- (1987)『企業予算の実証研究』(研究報告書)
- 溝口一雄(1953)「予算原価と標準原価」『産業経理』13(1).
- (1960a)「予算統制と原価管理との関係」『企業会計』12(3).
- (1960b)「予算と標準原価をめぐる問題」『産業経理』20(9).
- (1963)「予算統制と標準原価管理との関連についてのシェーマ」『国民経済雑誌』108(2).
- (1965)「二元的標準原価論の吟味——予算原価と標準原価の関係を手かかりに」『企業会計』17(9).
- (1966)「実践的予算統制——1~4——」『企業会計』18(1)(2)(3)(4).
- (1969)「予算の管理機能」『企業会計』21(5).
- 編著(1971)『経営統制』ダイヤモンド社.
- 編著(1972)『管理会計講義』青林書院新社.
- (1980)『入門利益計画——新しい予算統制とともに——』中央経済社.
- 編著(1991)『管理会計の基礎』中央経済社.
- 山岸俊男(1990)『社会的ジレンマのしくみ』サイエンス社.
- (1998)『信頼の構造』東京大学出版会.
- (1999)『安心社会から信頼社会へ』中公新書.
- Anthony, R. N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard University Press (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社 1970).
- (1988), *The Management Control Function*. Harvard Business School Press.
- and V. Govindarajan (2007), *Management Control Systems*. 12th ed. McGraw-Hill/Irwin.
- Bond, M., K. Leung, K. Wan (1982), How does cultural collectivism operate?. *Journal of Cross-Cultural Psychology* 13(2), pp.186-200.
- Brownell, P. (1982), Participation in the budgeting process: when it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature* 1, pp.124-150.
- and M. McInnes (1986), Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review* 61(4), pp.587-600.
- and M. K. Hirst (1986), Reliance on accounting information, budgetary participation, and task uncertainty: tests of a three-way interaction. *Journal of Accounting Research* 24(2), pp.241-249.
- and K. A. Merchant (1990), The budgetary and performance influences of product standardization and manufacturing process automation. *Journal of Accounting Research* 28(2), pp.388-397.
- and A. S. Dunk (1991), Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 16(8), pp.693-703.
- Chow, C. W., T. M. Lindquist, and Anne Wu (2001), National culture and the implementation of high-stretch performance standards: an exploratory study. *Behavioral Research in Accounting* 13, pp.85-109.
- Clinton, B. D. and J. E. Hunton (2001), Linking participative budgeting congruence to organization performance. *Behavioral Research in Accounting* 13, pp.127-141.
- Coates, J., C. Rickwood, and R. Stacey (1989), *Control and Audit in Management Accounting*. Heinemann.
- Deley, L., J. Jiambalvo, G. Sundem, and Y. Kondo (1985), Attitudes toward financial control systems in the United States and Japan. *Journal of International Business Studies* 16(3), pp.91-109.
- Dunbar, R. L. M. (1971), Budgeting for control. *Administrative Science Quarterly*. 16(1), pp.88-96.
- 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), pp.400-410.

- Hofstede, G. (1980), *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, and Organizations across Nations*. Sage Publications (萬成博・安藤文四郎監訳『経営文化の国際比較——多国籍企業の中の国民性——』産業能率大学出版部 1984).
- (1991), *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, McGraw-Hill (岩井紀子・岩井八郎訳『多文化世界』有斐閣 1995).
- Jensen, M. C. (2001a), Why pay people to lie?. *The Wall Street Journal* (January 8), p.A32.
- (2001b), Corporate budgeting is broken: let's fix it. *Harvard Business Review* (November), pp. 94-101. (森百合子訳「予算に連動した報酬制度の誤謬」、『DIAMONDハーバード・ビジネス・レビュー』27(4)2002.4).
- Leung, K. and M. Bond (1984), The impact of cultural collectivism and reward allocation. *Journal of Personality and Social Psychology* 47(4), pp.793-804.
- Libby, T. (1999), The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. *Accounting, Organizations and Society* 24(2), pp.125-137.
- Locke, E. A. and G. P. Latham (1984), *Goal Setting: A Motivational Technique That Works!* Prentice-Hall (松井資夫・角山剛訳『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)
- and— (1990), *A Theory of Goal Setting and Task Performance*. Prentice Hall.
- Merchant, K. A. (1981), The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review* 56(4), pp.813-829.
- (1984), Influences on departmental budgeting: a empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society* 9(3/4).
- (1989), *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*. Harvard Business School Press.
- (1990), How challenging should profit budget targets be?. *Management Accounting* 72(5), pp. 46-48.
- (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.
- and W. A. Van der Stede (2003), *Management Control Systems*. Prentice Hall.
- Mia, L. (1988), Managerial attitude, motivation, and the effectiveness of budget participation. *Accounting, Organizations and Society* 13(5), pp.465-475.
- Otley, D. T (1987), *Accounting Control and Organizational Behavior*. Heinemann.
- Redding, G. and G. Wong (1986), The psychology of Chinese organization. In *The Psychology of Chinese People*, edited by M. Bond. Oxford University Press.
- Shawn, T. (1994), Why to go for stretch targets. *Fortune* 130(10).
- Shields, M. D. and S. M. Young (1993), Antecedents and consequences of participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information. *Journal of Management Accounting Research* 5, pp.265-280.
- Umaphy, S. (1987), *Current Budgeting Practices in U. S. Industry: The State of the Art*. Quorum.