

〈論 説〉

日本企業における予算管理実務 ——質問票調査の結果報告——

岸 田 隆 行

はじめに

予算管理はマネジメント・コントロール・システムの中核をなすものであり、企業において非常に重要な機能を果たしている。特に大企業においてはほとんどの企業で採用されており、その普及率の高さは数ある管理会計技法の中でも随一である。

近年、二つの研究が予算管理研究に対して大きな変化を及ぼしている。第1に beyond budgeting 論の提唱である。Hope and Fraser (2003) は予算管理が現在の経営環境に全く適合的ではなく、利用し続けることは企業にとって損失であり、予算管理をやめ、変化適応型プロセスを導入すべきであるとしている。しかしながら、多くの企業で予算管理を捨て去るような動きはない。Libby and Lindsay (2010, p67) は beyond budgeting 論が指摘する点について、質問票調査を行い、その結果、「Hope and Fraser の議論の基礎となっている仮定と批判の多く（すべてではない）は、平均的な企業への適用性の点から過度な一般化がなされている」と結論している。

第2に、Simons (1995) が提唱した診断型コントロール・システムと双方向型コントロール・システムの概念である。これらはマネジメント・コントロール・システムの運用方法を示した概念であるが、マネジメント・コントロール・

システムの一つである予算管理に適用することも可能である。また、この概念は統計的仮説検定に利用しやすいため、多くのマネジメント・コントロール・システムに関する実証研究で利用されるようになってきている⁽¹⁾。

そこで beyond budgeting 論の予算管理に対する批判の妥当性を検討し、実際に日本企業がどのような予算管理実務が行われているかを明らかにするため、Simons の診断型コントロール・システムと双方向型コントロール・システムの概念を援用して、2012年5月に質問票調査を行った。本稿では質問票調査の記述統計および探索的因子分析の結果を報告する。

1 調査方法および分析方法

(1) 調査方法

本調査は予算管理において、管理される側である事業部長等が予算管理についてどのように感じ、行動しているかを調査することを目的としている。そこで、東京証券取引所第1部に上場する企業1,623社に対して、2012年5月16日に質問票を送付した。データベースにより、事業部門長、販売部門長、製造部門長等のライン部門の長を特定し、該当する部門長が複数いる場合にはランダムに選択することで送付先を決定した。また、ライン部門の長が特定できない場合は、本社宛に送付し、適当な部門への回送をお願いした。締切は6月11日とした。

質問票は267社から回収された(回収率16.5%)。回答企業の業種分布は図表1の通りである。送付先企業と回答企業の業種分布の差についてカイ二乗検定を行ったところ、回答企業の業種分布は送付先企業の業種分布と一致することが確認された(カイ二乗値40.747、自由度32、 $p=.138$)。

回収した回答のうち、部署不明が1社、スタッフ部門からの回答が39社あり、本調査の調査対象から外れているため、本稿の分析対象から除外した。したがって、本稿の分析対象は227社とした。

図表1 業種分布

業種	送付数	回収数	回収率	業種	送付数	回収数	回収率
水産・農林業	5	0	0.0%	精密機器	26	7	26.9%
鉱業	7	0	0.0%	その他製品	43	7	16.3%
建設業	93	28	30.1%	電気・ガス業	17	4	23.5%
食料品	66	7	10.6%	陸運業	32	8	25.0%
繊維製品	38	7	18.4%	海運業	9	4	44.4%
パルプ・紙	11	1	9.1%	空運業	2	0	0.0%
化学	116	18	15.5%	倉庫・運輸関連	18	4	22.2%
医薬品	33	5	15.2%	情報・通信	101	13	12.9%
石油・石炭製品	11	1	9.1%	卸売業	138	23	16.7%
ゴム製品	11	1	9.1%	小売業	146	19	13.0%
ガラス・土石製品	29	6	20.7%	銀行業	81	7	8.6%
鉄鋼	34	5	14.7%	証券業	19	1	5.3%
非鉄金属	23	2	8.7%	保険業	6	0	0.0%
金属製品	36	4	11.1%	その他金融業	18	1	5.6%
機械	112	30	26.8%	不動産業	43	3	7.0%
電気機器	145	28	19.3%	サービス業	95	9	9.5%
輸送用機器	59	13	22.0%	業種不明	-	1	-
				合計	1,623	267	16.5%

(2) 分析方法

質問票は予算管理実施の有無についての質問以外、すべて7ポイント・リッカートスケールにより構成している。すべての質問項目について、1は「まったくそうではない」、4は「どちらともいえない」、7は「まったくそのとおりである」となっている。

本稿では質問票の各質問項目の記述統計について報告する。ただし、本調査に用いた質問票は因子分析を行い、統計的検定にかけることを前提として設計しているため、質問項目ごとにそれぞれ別個に記述統計を報告してもあまり意味はない。

そこで、本稿では探索的因子分析を行い、質問項目の分類を行った上で、質問項目を並べ替えた上で結果を報告する。探索的因子分析は、因子抽出方法として主因子法、因子の回転方法としてはプロマックス法を用いて行った。因子数の決定は、因子数について事前に強い想定がある場合にはその因子数を使い、それ以外のものについてはスクリープロットを参考にして因子数を決定した。また、欠損値の処理はリストワイズ除去によって行った。

図表2 予算管理の実施

	度数	割合
1. 実施している	226	99.6%
2. 実施していない	1	0.4%

抽出された因子ごとに因子名をつける。因子名をつける参考とする質問項目は因子負荷量0.4以上とする。因子の解釈に利用した質問項目の因子負荷量は網掛けをして表す。また、因子ごとに因子負荷量0.4以上の質問項目について、クロンバックの α を測定し、0.7以上を目安として利用する。

2 予算管理実施の有無

予算管理を実施しているか否かについての結果は図表2の通りである。予算管理を実施していないとの回答は1社のみであり、その他の会社はすべて実施していた⁽²⁾。質問票の送付先は東京証券取引所第1部に所属する企業であり、この結果は予想通りである⁽³⁾。

3 予算管理の診断的利用と双方向的利用

Simons(1995)は診断型コントロール・システムと双方向型コントロール・システムという概念を提唱した。本概念はマネジメント・コントロール・システムについての概念であるが、予算管理についてこれを援用して、統計的検定を行っている既存研究が多く見られる。

診断型コントロール・システムは計画的戦略を実行するためのコントロール・システムである。計画値と実績の差異を比較し、乖離があれば是正措置をとることによって戦略目標の達成を図る。マネジメント・コントロール・システムの伝統的な役割といえる。

双方向型コントロール・システムは組織成員間で戦略的不確実性についての情報を共有することによって、不確実性に対処するための創発的戦略を生み出

すためのシステムである。マネジメント・コントロール・システムは戦略的不確実性についての情報を提供し、また上司と部下との間の情報共有をそのプロセスの中で強制することによって、組織内における情報共有を促進する。

予算管理は診断的にも双方向的にも利用が可能であると考えられる。予算管理の診断的利用とは計画的戦略を予算として数値化し、その執行段階において予算実績差異分析を行うことにより、予算目標に実績値を近づけていくような利用方法である。それに対して、予算管理の双方向的利用とは、予算数値を媒介として戦略的不確実性についての情報を組織成員間で共有することで、環境変化を察知し、業務を改善することによって対応していくような利用の仕方である。日本企業の予算管理の利用方法としてはこれまでの質問票調査から、診断的利用よりも双方向的利用の傾向が強いことが一貫して示されている⁽⁴⁾。

本調査の質問票では Vandenbosch (1999) の尺度を使用して作成した。Vandenbosch の質問は診断型コントロール・システムと双方向型コントロール・システムについての質問ではないが、Henri (2006) ではこの質問により、マネジメント・コントロール・システムの診断的利用と双方向的利用を測定している。また、岸田 (2010,2011) の調査において、日本企業でもこの質問項目を利用することでうまく測定することができた。

質問項目 1 と 2 が天井効果を示している。因子分析では 1 と 2 の両方を外した場合、どちらか片方を外した場合で試行したが、質問項目 1 を外してしまうと想定と大きく外れた因子構造となってしまうため、質問項目 2 のみを外して因子分析を行った。

因子分析では診断的利用と双方向的利用の二つの因子に分かれることを強く想定しているため因子数を 2 として因子分析を行った。因子分析の結果および質問項目ごとの記述統計は図表 3 の通りである。因子 1 を「予算管理の双方向的利用」、因子 2 を「予算管理の診断的利用」とした。「予算管理の診断的利用」はクロンバックの α が低く、集合尺度として取り扱う際には注意が必要である。

質問項目 4 は「予算管理の双方向的利用」に高く負荷することを想定した質問項目であったが、両因子に同程度に負荷する結果となった。

図表3 予算管理の運用方法についての因子分析および記述統計

質問項目	因子		記述統計				
	1	2	度数	平均値	標準偏差	最小値	最大値
5 予算があることで、組織が共通の目標に向かうことが可能になっている。	.824	-.077	226	6.04	.937	2	7
8 予算があることによって、組織が重要な成功要因に目を向けることが可能になっている。	.739	-.091	226	5.62	1.078	2	7
1 予算数値が上司や部下、同僚と行う議論の基礎となる。	.649	.102	226	6.14	1.036	1	7
6 予算は組織内に共通の視点を提供している。	.640	.052	224	6.01	.921	3	7
7 予算管理のプロセスが継続的に行動計画を見直す基礎になっている。	.638	.020	225	5.79	1.067	2	7
9 予算は社内で議論を行う際の共通の言語となっている。	.465	.151	225	5.78	1.136	1	7
4 予算は組織を結びつけている。	.368	.335	226	5.69	1.247	1	7
11 予算管理のプロセスは予算目標までの進捗状況を跡付けるために使われている。	-.061	.851	224	5.36	1.375	1	7
3 予算管理のプロセスは上司が部下の結果を監視するために使われている。	-.053	.490	224	4.42	1.560	1	7
10 予算管理のプロセスは重要な業績尺度の結果を精査するために使われている。	.246	.486	225	5.86	1.055	1	7
2 予算管理のプロセスは目標と結果を比較するために使われている。	-	-	225	6.20	.898	2	7
クロンバックの α	.837	.633					

概ね、「予算管理の双方向的利用」に高く負荷する質問項目の平均値が高いといえる。すべての質問項目について平均値は5.5を超えている。それに対して、「予算管理の診断的利用」に高く負荷する質問項目は低めの平均値となっている。特に、予算管理が監視のために利用されていることを示す質問項目3は他の質問項目に対して際立って平均値が低くなっている。この結果からは、回答者の予算管理に対するポジティブな意識が高いことが見て取れる。「予算管理の双方向的利用」および「予算管理の診断的利用」に対して、因子負荷量0.4以上の質問項目の平均値をとり、集合尺度を作成した上でt検定を行った結果、「予算管理の双方向的利用」の方が有意に平均値が高かった ($t(225) = 11.654$, $p < .001$)。ただし、質問項目3は標準偏差が他の質問項目よりも高いため、予算管理プロセスを通じて監視されていると強く認知している回答者もそれなりにいることが示唆されている。

最も高い平均値となったのが天井効果のため因子分析から外した質問項目2である。平均値が6.2で標準偏差が0.898であり、ほとんどの回答者が6か7につけていることが分かる。目標と結果を比較することは予算管理の基本的なプロセスであるため、当然の結果といえるかもしれない。

その他に平均値が6を超えたのは質問項目1,5,6である。これらの質問の共通性は予算が組織を一つにまとめる機能を果たしているという認識であろう。

4 予算管理担当部門の役割

予算管理担当部門（経理部予算課など）が各部門に対してどのような役割を持っているかについて、管理される側である回答者の主観的な認知についての質問である。これは実際の制度設計がどうあれ、予算管理による統制を受ける側が予算管理担当部門がどのように振る舞っていると感じているかを示すものである。

質問項目は支援機能と監視機能という観点から質問を作成した。予算管理担当部門はその専門的な知識から、部門の予算管理を支援すると考えられる。その一方で、予算管理は統制を含むものであり、予算管理担当部門が予算達成を強調していれば、監視されていると感じることもあろう。

因子分析の結果および記述統計は図表4の通りである。因子1を「支援機能」とした。因子2は因子名をつけるのであれば、「監視機能」であるが、クロンバックの α は非常に低く、集合尺度として利用することはできない。「支援機能」は予算管理担当部門がうまく予算管理をできるよう各部門を支援してくれているとの認知であり、予算管理担当部門へのポジティブな評価であるといえる。それに対して、「監視機能」は予算管理担当部門から予算達成について監視されているとの認知であり、予算管理担当部門へのネガティブな評価であるといえる。

平均値の高い質問項目としては質問項目1,5,7である。これらの質問項目に共通するのは情報提供である。予算管理担当部門は主に予算管理に必要な情報

図表4 予算管理担当部門の役割についての因子分析および記述統計

質問項目	因子		記述統計				
	1	2	度数	平均値	標準偏差	最小値	最大値
2 現場では発見しにくい洞察を提供してくれる。	0.846	-0.092	222	4.40	1.426	1	7
3 部門が予算目標を達成できるよう支援してくれる。	0.791	-0.043	224	4.23	1.535	1	7
5 予算管理プロセスにおいて、信頼できる情報を提供してくれる。	0.701	0.082	224	5.04	1.322	1	7
1 予算管理担当部門が提供する情報は予算目標を達成するために必要である。	0.698	-0.036	225	5.54	1.379	1	7
7 部門予算の編成に必要な情報を提供してくれる。	0.623	0.132	224	4.99	1.349	1	7
6 予算の達成状況をモニターすることが主な業務である。	0.01	0.87	223	4.83	1.554	1	7
4 部門を監視するために予算を利用している。	0	0.433	225	4.56	1.620	1	7
クロンバックの α	0.852	0.581					

を部門に提供することで各部門を支援しており、また各部門もそれを必要としていることが示されている。洞察や具体的な支援（質問項目2,3）については平均値が低い。予算管理担当部門が部門の監視を行っている、ある程度は認知しているようであるが、それほど高い値ではなく、あからさまな監視とは感じていないと思われる。

5 予算参加

日本企業の予算編成においては参加型予算が広く採用されている。参加型予算の目的については組織成員の動機付けと情報共有の2つがある（Shields and Young (1993) ; Shields and Shields (1998) ; 大塚 (1998)）。予算編成に参加することにより、上から押しつけられた予算ではなく、自らも納得した予算となり、その達成に対する動機付けが高まると期待される。また、予算を編成するために必要な現場の情報は部門に所属する組織成員がもっており、トップ・マネジメントは組織成員を予算編成に参加させることにより、現場の情報を吸い上げようとしている。また、組織成員は予算編成に参加することによって、自部門

図表5 予算参加についての因子分析および記述統計

質問項目	因子		記述統計				
	1	2	度数	平均値	標準偏差	最小値	最大値
5 自分は予算編成プロセスにおいて、予算設定に大いに関わっている。	.930	-.114	224	5.79	1.254	1	7
3 予算管理プロセスにおいて、自分の貢献は大きい。	.669	.003	224	5.18	1.254	1	7
7 最終的な予算に対して、自分の意見は大いに反映される。	.588	.230	224	5.31	1.392	1	7
6 上司が参加する予算関連の会議に頻繁に出席する。	.536	.111	223	5.15	1.612	1	7
9 予算関連の会議では、最終的に上司の意見が押し通されることが多い。	.369	-.358	225	5.10	1.251	1	7
1 部門予算の編成において、部下から寄せられた意見は大いに反映する。	-.167	.886	225	5.26	1.182	1	7
8 部門予算の編成において、部下の貢献は大きい。	.120	.731	224	5.16	1.510	1	7
2 部下が参加する部門予算に関連する会議を頻繁に開く。	.135	.465	222	4.47	1.442	1	7
4 部門予算の編成に必要な現場の状況について、多くの部下から聴取する。	.308	.458	225	5.10	1.434	1	7
クロンバックの α	.789	.781					

がトップ・マネジメントから何を望まれているか、何をすべきかなどの情報を受け取ることができると考えられる。

予算執行段階における予算関連会議等においても、予算と実績との差異がどのような原因から発生しているのかを組織成員が話し合うことにより、予算数値の背景となる環境予測と実際の環境の変化についての情報が共有されるのではないかと考えられる。

本調査では回答者自らの予算参加と回答者の部下の予算参加について質問を行った。回答者自らの予算参加については Milani (1975) の尺度を利用した。部下の予算参加については Milani の尺度を参考に作成した。また、疑似参加を測定するため、予算管理関連会議において、結果として上司の意向が通る程度を聞く質問項目を作成した。

予算参加についての因子分析および記述統計は図表5の通りである。因子1を「自らの予算参加」、因子2を「部下の予算参加」とした。質問項目9は疑似参加を見るための質問項目であったが、どちらの因子にも入らなかった。

全体として、予算参加を示す質問項目について、5を超える平均値がほとんどであり、かなりの程度、組織成員の予算参加が実現されているといえる。唯一質問項目2のみが4.47と他の項目よりもかなり低い平均値となっている。これは質問が「会議を頻繁に開く」となっていることから、自分が開催した会議でなければならぬためではないかと考えられる。

また、質問項目9は疑似参加の程度を聞いた質問であるが、平均値5.1とそれなりに高い平均値となっている。

6 予算管理プロセスにおける情報共有

予算管理プロセスにおいて、情報共有がどの程度活発に行われているかをみるための質問である。回答者と上司との間で行われる情報共有、回答者と部下との間で行われる情報共有、他部門との間で行われる情報共有を想定して質問項目を設定した。回答者と上司との間で行われる情報共有についての質問はParker and Kyj (2006) の尺度を利用した。回答者と部下との間で行われる情報共有および他部門との情報共有については独自に作成した。

質問項目4と5が天井効果を示している。しかし、平均値+標準偏差は質問項目4で7.01、質問項目5で7.03とわずかに7を超えているだけであるため、除外せずに因子分析を行った。

因子分析の結果および記述統計は図表6の通りであった。因子1を「部下との情報共有」、因子2を「他部門との情報共有」、因子3を「上司への情報提供」とした。想定通りの因子構造となった。

まず、「部下との情報共有」および「上司への情報提供」に高く負荷する質問項目はすべて平均値5.7以上となっており、予算管理プロセスにおいて垂直的情報共有が充分になされていることが示されている。垂直的情報共有とは上司と部下との間で行われる情報共有であり、双方向型コントロール・システムは垂直的情報共有を促進することによって環境適応を行うことを目的としている。予算管理は垂直的情報共有を促進しており、双方向型コントロール・シス

図表6 予算管理プロセスにおける情報共有についての因子分析および記述統計

質問項目	因子			記述統計				
	1	2	3	度数	平均値	標準偏差	最小値	最大値
4 自部門が企業全体の中で果たすべき役割について、部下に伝えている。	.788	.036	-.042	226	6.12	.897	2	7
5 自部門の戦略について、予算数値と絡めて部下に伝えている。	.691	.047	.043	226	6.00	1.022	2	7
2 自部門の予算目標の妥当性について、部下に伝えている。	.687	.086	-.042	226	5.71	1.043	2	7
6 予算と実績を比較する中で、部下から市場環境の変化についての状況を聞いている。	.678	-.076	.086	226	5.78	1.092	2	7
1 部下から現場における問題点を聞いている。	.602	-.004	.005	226	5.72	1.027	1	7
10 部下が肌身で感じている現場の状況を聞いている。	.576	-.013	.192	226	5.72	.888	2	7
12 他部門の市場環境について、聞くことができる。	-.081	.945	.014	226	5.30	1.250	1	7
7 他部門の予算達成状況とその原因を把握できる。	-.042	.704	.078	226	5.08	1.421	1	7
11 自部門の状況を他部門の長に伝えている。	.008	.639	.209	225	5.00	1.390	1	7
3 他部門が行っている業務改善の方法を聞くことができる。	.266	.624	-.225	225	5.12	1.418	1	7
8 自部門のおかれている市場環境について、上司に積極的に伝えている。	.077	-.063	.896	226	5.82	.951	2	7
9 自部門が直面している機会や問題点について、上司に積極的に伝えている。	.012	.095	.835	226	5.89	.932	2	7
クロンバックの α	.850	.839	.904					

テムとしての機能を果たしているといえる。

それに対して、「他部門との情報共有」に高く負荷する質問項目の平均点は多少低くなっている。これは部門間、同僚間での情報共有を示す水平的情報共有の一種である。また、標準偏差も垂直的情報共有にくらべて高くなっており、企業間での差異が大きいものと見られる。

7 予算管理の問題点

近年、beyond budgeting 論が台頭し、予算管理の問題点が指摘されていることは既述の通りである。しかし、既存の質問票調査では beyond budgeting 論が指摘するほどには、企業は予算管理の問題点を認識していないことが明らかとなっている⁽⁵⁾。本調査では、管理を受ける側が予算管理に対して、どのような問題点を強く感じているかについての質問を行った。

因子分析の結果および記述統計は図表7の通りである。1因子構造であり、この因子を「予算管理の問題点」とした。

質問項目7以外の質問項目で平均が4を下回っており、予算管理に対して、beyond budgeting 論が主張するほどには企業が問題点を認知していないことが示されており、これは既存研究が示すとおりである。予測精度の低さ(質問項目8)および予算編成に時間がかかりすぎる(質問項目7)ことについては他の質問項目に比べて若干高めであるが、それでも平均値は4前後である。ただし、質問項目7については他の質問項目よりも標準偏差が非常に高く、ばらつきが大きい。この点について問題を感じている企業も少なからずあると考えられる。

図表7 予算管理の問題点についての因子分析および記述統計

質問項目	因子	記述統計				
	1	度数	平均値	標準偏差	最小値	最大値
4 プラスの効果よりも、マイナスの効果が多い。	.824	226	2.38	1.253	1	6
5 予算管理のプロセスが業務を阻害していると感じる。	.815	226	2.50	1.262	1	7
3 予算管理のプロセスは変化する事業環境への適応を阻害している。	.804	225	2.97	1.359	1	7
6 予算管理プロセスは硬直的であり、柔軟な対応ができない。	.699	226	3.26	1.486	1	7
1 かかる費用や時間に比べて、その効果は薄いと感じる。	.684	226	3.28	1.548	1	7
2 予算目標の達成が戦略目標の達成に結びついていない。	.635	226	3.09	1.653	1	7
8 将来環境の予測精度が低く、予算目標は実際の市場環境と乖離することが多い。	.456	225	3.96	1.490	1	7
7 予算編成に時間がかかりすぎている。	.379	226	4.15	1.722	1	7
クロンバックの α	.864					

質問項目4は予算管理が全体としてプラスの影響が大きいか、マイナスの影響が大きいかを聞いた質問であるが、平均値が2.38と非常に低く、また、最高値も6である。多くの回答者がマイナスの効果よりもプラスの効果が大いことと認知していることが示されているといえる。

8 予算管理に対する動機づけ

回答者が予算管理プロセスに対して積極的に参加する理由を尋ねる質問項目である。真部(2007,2008,2010)は製造間接費測定システムの設計特性および運用特性が動機づけの質に影響を与えることを検証している。本調査では予算管理の運用方法を調査対象としているが、予算管理の運用方法が予算管理プロセスにおける動機づけに影響を与えている可能性も考えられる。また、動機づけの質が部門管理の方法や成果に影響を与える可能性も考えられる。

真部は15の質問項目で「内発的動機づけ(狭義)」「同一化的・統合的動機づけ」「取り入的動機づけ」の3つの因子を抽出している。「内発的動機づけ(狭義)」が高いとき、行動主体は行動の遂行それ自体に興味があり、その程度が高いとき行動は自律的になり、熱心にタスクに従事する。一方で「取り入的動機づけ」の程度が高いときは、その行動は他律的となる。「同一化的・統合的動機づけ」は同一化的動機づけと統合的動機づけが1つの因子となったものであり、「内発的動機づけ(狭義)」と「取り入的動機づけ」の中間的な性質を持つ。

本調査では真部の15の質問項目から、3つの因子に対する因子寄与率が高いものをそれぞれ3項目ずつ選び、9つの質問項目とした。

因子分析の結果および記述統計は図表8の通りである。3因子構造となったが、想定通りの結果とはならなかった。因子1は「内発的動機づけ(狭義)」の3項目と「同一化的・統合的動機づけ」の1項目が高く負荷しているため、「内発的動機づけ」とした。因子2は「取り入的動機づけ」の質問項目が高く負荷しているため、「取り入的動機づけ」とした。因子3は「同一化的・統合

図表 8 予算管理に対する動機づけについての因子分析および記述統計

質問項目	因子			記述統計				
	1	2	3	度数	平均値	標準偏差	最小値	最大値
7 部門が行っている事業についての知識を深めたいから。	.954	-.007	-.222	225	4.53	1.398	1	7
5 部門の改善に必要な能力を身につけたいから。	.681	.148	.039	224	4.71	1.399	1	7
9 部門の問題点を改善していくことが楽しいから。	.665	.004	.047	224	4.61	1.475	1	7
8 部門で発生する問題の解決に必要なだから。	.490	-.158	.360	225	5.29	1.222	1	7
3 部門業績を伸ばすことで、上司から評価されたいから。	.014	.808	.094	224	3.98	1.648	1	7
4 予算目標の達成が今後の待遇に関係しているから。	.063	.790	.107	224	4.09	1.641	1	7
2 組織の慣行だから。	-.026	.387	-.184	224	3.90	1.810	1	7
6 部門業績を改善するために必要だから。	.037	-.131	.865	225	5.77	1.059	1	7
1 部門を管理する上で重要だから。	-.128	.190	.510	225	6.01	1.098	1	7
クロンバックの α	.807	.820	.560					

的動機づけ」についての2つの質問項目が負荷しているが、クロンバックの α が低く、内的整合性が非常に低いため、因子名はつけない。

平均値が高いのが質問項目1と6である。これは予算管理の重要性および必要性を認識しているからこそ、積極的に取り組んでいるとの回答である。本調査での回答者が部門管理者であることを考えれば、当然の結果であるといえる。特に質問項目1は天井効果を示してしまっている。

一方で、「取り入的動機づけ」に高く負荷する2つの質問項目はともに平均値4前後であり、他の質問項目と比べて低い。これは「取り入的動機づけ」として想定した質問項目2でも同様である。予算管理に後ろ向きに取り組むという姿勢はあまりないといえよう。ただし、「取り入的動機づけ」に高く負荷する質問項目は、他の質問項目に比べて標準偏差が大きく、ばらつきが大きい。仕方なく予算管理に取り組んでいる回答者も一定程度存在することを意味している。

「内発的動機づけ」を構成する質問項目の平均値は4後半から5前半である。ある程度予算管理という活動自体に興味を持って予算管理に望んでいる回答者

が多かったといえる。むしろ、管理という活動に興味があり、楽しさのある程度認識しているからこそ、管理者という立場になったとも考えられる。

9 自部門に対する理解

参加型予算の目的の一つに情報共有があることは上述の通りである。情報共有が進むことによって、部門についての理解が進むことが考えられる。トップ・マネジメントは予算編成プロセスにおいて、各部門の市場状況や戦略的不確実性について理解するであろうし、そういった情報を得ることが参加型予算の目的である。また、参加している部門管理者は予算編成プロセスにおいて、自らが何を期待されているのか、何をなすべきなのかといったことについて、自覚するものと考えられる。部門の組織成員についても、自部門の予算編成に関わる中で、自部門の会社内での位置づけや、自部門の目標について、自然と伝達されることになる。

こういった部門に対する理解がさらに部門の市場状況や現場の状況に関する情報共有につながるものが既存の実証研究で明らかとなっている。

回答者本人の理解を問う質問は Rizzo et. al. (1970) の職務の曖昧性 (role ambiguity) を参考にして作成した。また、部下およびトップ・マネジメントの理解の程度を問う質問については筆者が作成した。

因子分析の結果と記述統計は図表9の通りである。因子構造はほぼ想定通りとなった。因子1を「部下の理解」、因子2を「トップ・マネジメントの理解」、因子3を「自らの理解」とした。質問項目6は「自らの理解」への負荷が高くなることを想定していたが、すべての因子に同等に負荷する結果となった。

すべての質問項目が平均値5を超えており、どの階層の者も部門についての理解が高いことを示している。

もっとも平均値が高いのが「自らの理解」に高く負荷する質問項目である。最小値も3であり、ほとんどの回答者は自らが負っている責任および権限について十分に理解していることが伺える。「部下の理解」および「トップ・マネ

図表9 自部門の理解についての因子分析および記述統計

質問項目	因子			記述統計				
	1	2	3	度数	平均値	標準偏差	最小値	最大値
7 部下は自部門がトップ・マネジメントから何を期待されているかを理解している。	.802	.072	.008	225	5.49	1.009	1	7
5 部下は部門目標を達成するために、自分がすべきことを理解している。	.744	-.059	.112	225	5.48	.959	2	7
3 部下は自分の与えられた権限と責任の範囲を理解している。	.704	.055	.010	224	5.50	.989	2	7
8 部下は部門の目標を理解している。	.594	-.027	.190	225	5.89	.851	1	7
6 トップ・マネジメントが自分および自部門に対して何を期待しているか分かっている。	.317	.268	.305	225	6.01	.879	1	7
2 トップ・マネジメントは貴部門がおかれている市場の状況を理解している。	-.014	.944	-.046	224	5.60	1.212	1	7
1 トップ・マネジメントは貴部門の事業の性質を理解している。	-.070	.916	.058	225	5.80	1.144	1	7
11 トップ・マネジメントは貴部門の事業の不確実性を理解している。	.232	.543	-.006	225	5.33	1.264	1	7
9 自らの職務の目標は明確である。	-.021	-.021	.952	225	6.12	.775	3	7
4 自分のなすべきことは明確である。	.120	-.019	.634	225	6.01	.858	3	7
10 自分の職務に関して、どの程度の権限が与えられているか分かっている。	.180	.062	.611	223	6.00	.857	3	7
クロンバックの α	.853	.857	.834					

「マネジメントの理解」は平均値 5.5 前後に集中している。「トップ・マネジメントの理解」に高く負荷する質問項目は標準偏差が他の質問項目よりも高い。多角化し、性質の異なる多くの部門を抱えるような場合には、トップ・マネジメントが個別の部門について十分に理解できていないような状況が生じるのかもしれない。

10 業務改善

不断に変化する環境に対処するためには業務の改善を行っていく必要がある。岸田(2010)では、垂直的情報共有が業務の改善に対して正の影響を与えることを検証した⁽⁶⁾。本調査では業務改善に対する意識、業務改善提案の活

図表 10 業務改善についての因子分析および記述統計

質問項目	因子			記述統計				
	1	2	3	度数	平均値	標準偏差	最小値	最大値
8 部下は現状にあわない業務のやり方を改善する提案を活発に行っている。	.894	-.006	.020	225	4.50	1.169	1	7
7 部下は予算目標が達成できそうにないとき、その原因を自ら考えて、改善のための提案を行っている。	.730	.016	.079	225	4.69	1.192	1	7
4 他部門で行われた業務の効率化を参考にして、自部門の業務を見直すことがよくある。	.495	.100	-.142	223	4.61	1.254	1	7
9 部下からの新たな提案は積極的に実行に移している。	.348	.502	-.043	226	5.24	.969	2	7
5 業務を進めていく中でこれまでのやり方を見直すことがよくある。	.081	.597	.079	225	5.31	1.000	2	7
10 現状にあわない業務マニュアルを改訂することは当然である。	-.011	.576	.133	226	6.27	.825	2	7
3 たとえ、現状にあわないと感じていても、これまでのやり方を踏襲することがよくある。	.028	-.238	-.177	226	4.16	1.384	1	7
1 部下は現場の状況に見合った改善提案を行っている。	.184	-.082	.872	226	4.90	1.105	1	7
2 環境変化に合わせて、業務の改善をしていくことが部門の共通認識になっている。	.102	.326	.478	226	5.23	1.154	1	7
6 部下はいままでやってきた業務のやり方に疑問を持つことはない。	.179	-.183	-.402	226	3.31	1.275	1	7
クロンバクの α	.743	.706	.635					

発さやその実行などについて尋ねる質問をした。

因子分析の結果と記述統計は図表 10 の通りである。質問項目 10 は天井効果が出てしまっている。そのため、質問項目 10 を外して因子分析を行ってみたが、因子負荷量が 1 を超える質問項目が出てしまった。斜交回転であるため不適解とはいえませんが、それぞれの因子をうまく解釈できる因子構造にならなかったため、質問項目 10 も含めた上で因子分析を行った結果、図表 10 の通りの 3 因子構造となった。

因子 1 は改善提案に関する 2 つの質問項目と他部門を参考にした業務の見直しが負荷しており、「業務改善提案の活発さ」とした。因子 2 は提案を実際に実行するような質問項目が高く負荷しているため、「業務改善の実行」とした。

因子3はクロンバックの α が低く、また解釈が難しいため、因子名をつけない。

「業務改善提案の活発さ」に高く負荷する質問項目の平均値は概ね4.5程度となっている。ある程度の改善提案は行われているが、回答者にとって十分に満足すべき水準には至っていないと考えられる。

「業務改善の実行」に高く負荷する質問項目は他の質問項目に比べて、高い平均値になっている。企業では環境変化に対応するために不断に業務改善が行われていることを示唆している。特に質問項目10は天井効果が出てしまうほど高い平均値となっている。一度決めたマニュアルをなにごんでも遵守していくような状況はほとんどあり得ないようである。

質問項目3と6は業務改善への躊躇を示す質問項目である。これは他の質問項目に比べると平均値が低い。特に質問項目6は3.31ともっとも低く、部門の組織成員が業務のやり方に疑問を持たずにいることはあまりないようである。ただ、質問項目3については平均値が4を超えており、現状にあわなくとも、これまでのやり方を踏襲していくことは多少あるといえるようである。改善のためのコストとその効果が見合わないのであれば、一つの合理的な方法であるといえる。

おわりに

本調査の結果でまず特筆すべきは予算管理を受ける側である部門管理者であっても予算管理の問題点をあまり認知していないという結果となったという点である。予算管理によってマネジメント・コントロールを行い、現場の状況についてもすれば疎くなるトップ・マネジメントだけが予算管理について有用であるとしてただでなく、より現場に近い部門管理者も予算が有用であるとの認知が優勢である。

このような意識が醸成されている要因としては予算管理が診断的に利用されるよりは、双方向的に利用される程度が高いことが挙げられよう。beyond budgeting 論の予算管理に対する批判は診断的な利用の程度が極端に高い場合

に対しては適切であるが、実際の企業はそこまで硬直的な予算管理を行っていない。また、日本企業の予算管理実務は一貫して双方向的な利用がなされていることが既存の実態調査で明らかとなっており、本稿の調査でもそのような傾向を示している。

双方向的な利用は Simons (1995) が示唆するように、垂直的情報共有を促進している。本稿の調査でも回答者は予算管理プロセスにおいて、高い水準で垂直的情報共有を認知していた。予算管理プロセスを通じて、部門管理に必要な情報が入ってくるため、部門管理者が予算管理の問題点をあまり認知しない結果となっていると考えられる。

双方向型コントロール・システムのデメリットはコストが高いことである (Simons (1995), p.115)。本稿の調査でも予算管理の問題点として平均値がもっとも高いのが、「予算編成に時間がかかりすぎている」という質問項目であった。この質問は標準偏差が大きく、企業によっては予算管理に対して、大きな負担を感じていることも考えられる。

本稿は探索的因子分析および質問項目ごとの記述統計のみについて報告した。本質問表調査は各因子間の関係について、統計的検証を行うことで明らかにしていくことを意図している。今後、本調査の結果を用いて、統計的検証を行っていくことが必要である。

謝辞・付記

アンケート調査に協力いただいた方々に、この場を借りて厚く御礼申し上げます。

なお、本稿は科学研究費補助金若手研究 (B) (課題番号: 23730442) による研究成果の一部である。

注

- (1) Abernethy and Brownell (1999), Besbe and Otley (2004), Henri (2006), Widener (2007)、岸田 (2010,2011)、横田・妹尾 (2011) など。

- (2) スタッフ部門からの回答にも予算管理を行っていないとの回答が1社あった。したがって、スタッフ部門も含めると「実施している」が264社で99.2%、「実施していない」が2社で0.8%となる(ただし、会社名および部署名不明の1社を除く)。
- (3) 上場企業での予算管理の採用率は非常に高いが、非上場の企業ではそれほど高くないとの指摘がある。京都大学経済学部 澤邊ゼミナール(2008)では非上場企業の実施率は43.1%と報告している。
- (4) 浅田(1989a,1989b)、朴・浅田(2003)、岸田(2011)、横田・妹尾(2011)など。
- (5) Libby and Lindsay(2010)はカナダとアメリカの上級マネージャーに質問票調査を行い、予算管理システムを100点満点で評価してもらったところ、中央値が70であったと報告している。横田・妹尾(2011)の調査は予算管理の問題点についての8項目の質問でもっとも平均値の大きいもので4.20(7ポイント・リッカートスケールで7に近いほど問題点を強く感じている)である。岸田(2010)の調査でも「予算管理の不適合性」尺度の平均値は2.75(7ポイント・リッカートスケール)であり、やはり非常に低い。
- (6) 岸田(2010)では本稿で質問項目2,5,10についてのみ質問し、1因子構造となったためこの因子を「学習」と名付けた。

参考文献

- Abernethy, M. A. and Brownell, P.(1999) 'The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: an Exploratory Study', *Accounting, Organization and Society*, 24(3), pp.189-204.
- Bisbe, J. and Otle, D.(2004) 'The effect of the Interactive Use of Management Control Systems on Product innovation', *Accounting, Organization and Society*, 29(8), pp.709-737.
- Hope, J. and Fraser, R.(2003) *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Boston, Massachusetts: Harvard Business Press. (清水孝監訳(2005)『脱予算経営』生産性出版)
- Henri, J.(2006) 'Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective', *Accounting, Organization and Society*, 31(6), pp.529-558.
- Libby, T. and R. M. Lindsay(2010) 'Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice', *Management Accounting Research*, Vol.21, pp.56-75.
- Milani K.,(1975) 'The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes; A Field Study', *The Accounting Review*, 50(2), pp.274-284.
- Parker, R. J. and Kyj, L.(2006) , Vertical Information Sharing in the Budgeting Process',

- Accounting, Organizations and Society*, 31(1), pp.27-45.
- Rizzo J. R., House R. J. and Lirtzman S. I.,(1970) 'Role Conflict and Ambiguity in Complex Organization', *Administrative Science Quarterly*, 15, pp.150-163.
- Shields, J. F. and Shields M. D.(1998) 'Antecedents of Participative Budgeting', *Accounting, Organization and Society*, 23(1), pp.49-76.
- Shields, M. D., Young, S. M.(1993) 'Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effects of Asymmetrical Information', *Journal of Management Accounting Research*, 5: pp.265-280.
- Simons, R.(1995) *Levers of Control*, Boston, MA: Harvard University Press. (中村元一・浦島史恵・黒田哲彦訳 (1998)『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版)
- Vandenbosch B.,(1999) 'An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness', *Accounting Organizations and Society*, 24 (1999), pp.77-92.
- Widener, S. K.(2007), An Empirical Analysis of the Lever of Control Framework, *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), pp.757-788.
- 浅田孝幸 (1989a)「予算管理システムの日米企業比較について (1)」『企業会計』第41巻第4号、pp.603-610。
- 浅田孝幸 (1989b)「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』第41巻第5号、pp.761-769。
- 上埜進 (1993)『日米企業の予算管理：比較文化論的アプローチ』森山書店。
- 大塚裕史 (1998)『参加型予算管理研究』同文館。
- 岸田隆行 (2010)「予算管理の運用方法とその効果に関する実証分析—垂直的情報共有を媒介として—」『原価計算研究』Vol34/No.2、pp.24-34。
- 岸田隆行 (2011)「予算管理の運用方法が業績に与える影響に関する実証研究」『駒大経営研究』第42巻第3・4号、pp.115-138。
- 京都大学経済学部 澤邊ゼミナール (2008)「日本企業のマネジメント・コントロール・システム実態調査—東証一部上場企業と関西非上場企業の比較—」『メルコ管理会計研究』第1号、pp.81-93。
- 朴景淑・浅田孝幸 (2003)「企業規模と予算管理システムとの関連性に関する研究—2001年の日本企業におけるアンケート調査結果に基づいて—」『管理会計学』第12巻第1号、pp.15-29。
- 真部典久 (2007)「製造間接費測定システムの設計特性と運用方法が内発的・外発的に動機づけられた製造間接費情報の活用に与える影響 (1) —日本企業の製造部門管理者を調査対象実証的研究—」『富大経済論集』第53巻第2号、pp.205-245。
- 真部典久 (2008)「製造間接費測定システムの設計特性と運用方法が内発的・外発

的に動機づけられた製造間接費情報の活用に与える影響(2)－日本企業の製造部門管理者を調査対象実証的研究－『富大経済論集』第54巻第2号、pp.365-394。

真部典久(2010)「製造間接費測定システムの設計特性と運用方法が内発的・外発的に動機づけられた製造間接費情報の活用に与える影響(3)－日本企業の製造部門管理者を調査対象実証的研究－」『富大経済論集』第55巻第3号、pp.169-194。

横田絵里・妹尾剛好(2011)「日本企業におけるマネジメント・コントロール・システムの実態－実門票調査の結果報告－」『三田商学研究』第53巻第6号、pp.55-79。

付録 質問票

以下は実際に送付した質問票の質問項目である。なお、2以降の質問はすべて7ポイント・リッカートスケールで回答するようになっており、1が「まったくそうではない」、4が「どちらともいえない」、7が「まったくその通りである」である。

1. 貴社では予算管理を行っていますか? 「はい」か「いいえ」に○をつけてください。

はい	いいえ
以下の質問にご回答ください。	質問は以上で終わりです。同封の返信用封筒にいれ、切手を貼らずにご投函ください。

2. 貴社における予算の捉え方、使われ方として、以下の記述がどの程度適合するか、適当な数字に○を付けてください。

- 1 予算数値が上司や部下、同僚と行う議論の基礎となる。
- 2 予算管理のプロセスは目標と結果を比較するために使われている。
- 3 予算管理のプロセスは上司が部下の結果を監視するために使われている。
- 4 予算は組織を結びつけている。
- 5 予算があることで、組織が共通の目標に向かうことが可能になっている。
- 6 予算は組織内に共通の視点を提供している。
- 7 予算管理のプロセスが継続的に行動計画を見直す基礎になっている。
- 8 予算があることによって、組織が重要な成功要因に目を向けることが可能になっている。
- 9 予算は社内で議論を行う際の共通の言語となっている。
- 10 予算管理のプロセスは重要な業績尺度の結果を精査するために使われてい

- る。
- 11 予算管理のプロセスは予算目標までの進捗状況を跡付けるために使われている。
3. 予算管理担当部門（経理部予算課など）の予算管理プロセスにおける役割について、以下の記述がどの程度適合しているか、適当な数字に○を付けてください。
- 1 予算管理担当部門が提供する情報は予算目標を達成するために必要である。
 - 2 現場では発見しにくい洞察を提供してくれる。
 - 3 部門が予算目標を達成できるよう支援してくれる。
 - 4 部門を監視するために予算を利用している。
 - 5 予算管理プロセスにおいて、信頼できる情報を提供してくれる。
 - 6 予算の達成状況をモニターすることが主な業務である。
 - 7 部門予算の編成に必要な情報を提供してくれる。
4. 貴社の予算管理プロセスにおけるご自身や部下の参加の程度について、以下の記述がどの程度適合しているか、適当な数字に○を付けてください。
- 1 部門予算の編成において、部下から寄せられた意見は大いに反映する。
 - 2 部下が参加する部門予算に関連する会議を頻繁に開く。
 - 3 予算管理プロセスにおいて、自分の貢献は大きい。
 - 4 部門予算の編成に必要な現場の状況について、多くの部下から聴取する。
 - 5 自分は予算編成プロセスにおいて、予算設定に大いに関わっている。
 - 6 上司が参加する予算関連の会議に頻繁に出席する。
 - 7 最終的な予算に対して、自分の意見は大いに反映される。
 - 8 部門予算の編成において、部下の貢献は大きい。
 - 9 予算関連の会議では、最終的に上司の意見が押し通されることが多い。
5. 予算管理プロセスにおける情報の伝達について、以下の記述がどの程度適合するか、適当な数字に○を付けてください。
- 1 部下から現場における問題点を聞いている。
 - 2 自部門の予算目標の妥当性について、部下に伝えている。
 - 3 他部門が行っている業務改善の方法を聞くことができる。
 - 4 自部門が企業全体の中で果たすべき役割について、部下に伝えている。
 - 5 自部門の戦略について、予算数値と絡めて部下に伝えている。
 - 6 予算と実績を比較する中で、部下から市場環境の変化についての状況を聞いている。
 - 7 他部門の予算達成状況とその原因を把握できる。
 - 8 自部門のおかれている市場環境について、上司に積極的に伝えている。

- 9 自部門が直面している機会や問題点について、上司に積極的に伝えている。
- 10 部下が肌身で感じている現場の状況を聞いている。
- 11 自部門の状況を他部門の長に伝えている。
- 12 他部門の市場環境について、聞くことができる。

6. あなたが感じる予算管理プロセスの問題点として、以下の記述がどの程度適合しているか、適当な数字に○を付けてください。

- 1 かかる費用や時間に比べて、その効果は薄いと感じる。
- 2 予算目標の達成が戦略目標の達成に結びついていない。
- 3 予算管理のプロセスは変化する事業環境への適応を阻害している。
- 4 プラスの効果よりも、マイナスの効果の方が多い。
- 5 予算管理のプロセスが業務を阻害していると感じる。
- 6 予算管理プロセスは硬直的であり、柔軟な対応ができない。
- 7 予算編成に時間がかかりすぎている。
- 8 将来環境の予測精度が低く、予算目標は実際の市場環境と乖離することが多い。

7. あなたが予算管理プロセスに積極的に関与する理由として、以下の記述がどの程度適合しているか、適当な数字に○を付けてください。

- 1 部門を管理する上で重要だから。
- 2 組織の慣行だから。
- 3 部門業績を伸ばすことで、上司から評価されたいから。
- 4 予算目標の達成が今後の待遇に関係しているから。
- 5 部門の改善に必要な能力を身につけたいから。
- 6 部門業績を改善するために必要だから。
- 7 部門が行っている事業についての知識を深めたいから。
- 8 部門で発生する問題の解決に必要なだから。
- 9 部門の問題点を改善していくことが楽しいから。

8. 貴部門の事業およびご自身の職務について、以下の記述がどの程度適合するか、適当な数字に○を付けてください。

- 1 トップ・マネジメントは貴部門の事業の性質を理解している。
- 2 トップ・マネジメントは貴部門がおかれている市場の状況を理解している。
- 3 部下は自分の与えられた権限と責任の範囲を理解している。
- 4 自分のなすべきことは明確である。
- 5 部下は部門目標を達成するために、自分がすべきことを理解している。
- 6 トップ・マネジメントが自分および自部門に対して何を期待しているか分

かっている。

- 7 部下は自部門がトップ・マネジメントから何を期待されているかを理解している。
- 8 部下は部門の目標を理解している。
- 9 自らの職務の目標は明確である。
- 10 自分の職務に関して、どの程度の権限が与えられているか分かっている。
- 11 トップ・マネジメントは貴部門の事業の不確実性を理解している。

9. 貴部門における業務改善のあり方、考え方について、以下の記述がどの程度適合するか、適当な数字に○を付けてください。

- 1 部下は現場の状況に見合った改善提案を行っている。
- 2 環境変化に合わせて、業務の改善をしていくことが部門の共通認識になっている。
- 3 たとえ、現状にあわないと感じていても、これまでのやり方を踏襲することがよくある。
- 4 他部門で行われた業務の効率化を参考にして、自部門の業務を見直すことがよくある。
- 5 業務を進めていく中でこれまでのやり方を見直すことがよくある。
- 6 部下はいままでやってきた業務のやり方に疑問を持つことはない。
- 7 部下は予算目標が達成できそうにないとき、その原因を自ら考えて、改善のための提案を行っている。
- 8 部下は現状にあわない業務のやり方を改善する提案を活発に行っている。
- 9 部下からの新たな提案は積極的に実行に移している。
- 10 現状にあわない業務マニュアルを改訂することは当然である。