

博士学位論文審査要旨

2013年1月6日

論文題目： 「予算管理システムの現代的課題ー予算スラックを中心にー」

学位申請者： 伊藤 正隆

審査委員：

主 査： 商学研究科 教授 中川 優

副 査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副 査： 商学研究科 教授 鈴木 良始

要 旨：

本論文は、予算管理システムの現代的課題として、予算スラックの問題に検討を加えている。日本企業では、近年における成果連動型報酬の導入を契機として予算業績と報酬とのリンクの強化がなされ、それに伴って形成される予算スラックが予算管理上、重要な問題となるとして、日本企業を対象とした予算スラックの管理実態について解明することを目的としている。

まず、日本企業における予算管理の特徴について、日本企業を対象とした予算管理システムについての実態調査に基づく研究をレビューし、特に予算による業績評価と報酬とのリンクが弱いという特徴は、欧米企業において予算管理の有効性を阻害する重要な要因の1つとされる予算スラックの形成に対するインセンティブを軽減しているため、日本企業における予算管理の有効性を支える大きな特徴であることを指摘している。

しかし、近年における経営環境の変化を契機として、日本企業において成果連動型報酬の導入が進み、予算による業績評価と報酬とのリンクが強くなっていることを示している。次に欧米における先行文献のレビューを行っており、その結果として、(1) 予算スラックに対して、否定的な評価と肯定的な評価が存在していること、(2) 予算スラックは個人目標や願望を満たすために、特に予算による業績評価と報酬とのリンクが強くなると形成されること等の特徴を明らかにしている。さらに、本論文において設定した研究課題を解明するために日本企業を対象としたインタビュー調査を行い、その調査結果に基づいて、日本企業における予算スラックの管理実態を明らかにしている。調査による発見事項から、日本企業において、(1) 予算スラックはある程度形成されていること。(2) 予算スラックは否定的に評価されている場合もあれば、そのプラスの側面を考慮して肯定的に評価されている場合もあること、そして(3) 上位管理者は、「予算スラックを形成させない」コントロール、あるいは「予算スラックを適切に活用させる」コントロールを行っている、ということを示している。

そして最後に、第3章における文献レビューから得られた知見を参考として加えながら、本論文において観察された事柄から検証すべき命題を提示している。

本論文は、以下の点に貢献を見いだすことができる。(1) 予算スラックが日本企業においても重要な課題であることを指摘することにより、日本において1980年代後半から研究が中断していた予算スラック研究に焦点を当て、研究の蓄積を図る必要性があることを明らかにしたこと、

(2) これまで蓄積が乏しかった日本企業を対象とした予算スラックの管理実態について明らかにすることにより、予算スラック研究の手がかりになるとともに、今後の研究の展開に対してもその方向性を示すこと、(3) 予算スラックのコントロールに関する新たな知見を与えたこと、という3点を指摘することができる。このように、本論文はこれまでの予算スラック研究の空白部

分を埋めるものとしての本論文の価値は、十分に高いと判断できる。したがって、本論文は博士（商学）（同志社大学）の学位を授与するのにふさわしいものであると認められる。

総合試験結果の要旨

2013年1月5日

論文題目： 「予算管理システムの現代的課題ー予算スラックを中心にー」

学位申請者： 伊藤 正隆

審査委員：

主 査： 商学研究科 教授 中川 優

副 査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副 査： 商学研究科 教授 鈴木 良始

要 旨：

われわれ審査委員は、2012年12月22日13時30分から約2時間にわたって、学位申請論文についての口頭試問および総合試問を実施した。

その結果、欧米における予算スラック研究の概要と予算スラックに関する研究課題の解明、日本企業における予算管理の特徴および予算スラックに関する日本企業の管理実態が、欧米とは異なる視点で行われていること等という本論文の内容について、用語、分析の視角、データの解釈および取り扱い等、本論文の基礎部分をなす専門研究分野に関する申請者の学力を確認した。

また、申請者は、本論文に示されたように欧米文献を丹念に渉猟し、それらの内容を的確に理解し解釈していることから、十分な語学力（英語）を有していることを確認した。よって総合試験の結果は合格であると認める。

博士學位論文要旨

論文題目： 予算管理システムの現代的課題—予算スラックを中心に—
氏名： 伊藤 正隆

要 旨：

本論文は、日本における予算管理システムの現代的課題として、近年における成果連動型報酬の導入を契機として予算業績と報酬とのリンクの強化がなされ、それに伴って形成される予算スラックに焦点を当て、日本企業を対象とした予算スラックの管理実態について解明することを目的としている。

予算管理システムは、歴史的に 20 世紀初頭からほぼ全ての大規模組織において適用されているが、近年、欧米を中心に批判や改善の必要性が指摘されている。特に欧米企業において、予算業績が報酬に直結するシステムが出来上がっていることにより、予算スラックといった逆機能的行動が誘発され、結果として予算管理の有効性が阻害されている、と主張されている。一方、日本企業においては、制度や慣習の違いにより予算による業績評価と報酬とのリンクが弱く、予算スラックといった行動に対するインセンティブは軽減されていることから、予算管理は比較的有効に機能していると言われている。しかし、近年における日本企業の成果連動型報酬の導入を契機として、予算による業績評価と報酬とのリンクが強化され、欧米企業と同様に、予算スラックの形成が促進されると考えられる。そこで本論文では、日本企業における予算管理システムの現代的課題として予算スラックに焦点を当てている。

しかし、日本企業を対象とした予算スラック研究はほとんど存在せず、日本企業における予算スラックの管理実態はほとんど解明されていない。そこで、本論文では日本企業における予算スラックの管理実態について解明する必要があることを述べた上で、日本企業において、(1) 予算スラックはどの程度形成されているのか、(2) 予算スラックはどのように評価されているのか、(3) 予算スラックに対してどのように対応しているのか、という 3 つの取り組むべき研究課題を示している。以上が、本論文の着想に至った問題意識と取り組むべき研究課題である。

以下、各章における内容について示す。第 1 章では、予算管理システムの現代的課題として予算スラックに焦点を当てている本論文の前提として、予算管理システムの基本概念について、管理会計に関する一般的な文献に基づいて説明を行っている。まず予算管理システムの構成要素である予算および予算管理の意義について確認し、予算の体系と組織について言及している。そして、予算管理が持つ 3 つの機能（計画機能、調整機能、統制機能）と、予算管理プロセスにおける予算編成プロセスおよび予算統制プロセスに関する説明を行っている。

第 2 章では、これまで観察されている日本企業における予算管理の特徴について、日本企業を対象とした予算管理システムについての実態調査に基づく研究の結果を参考として論じた上で、日本企業における予算管理システムの現代的課題として予算スラックが重要であることを提起している。まず日本企業における予算管理においては、(1) 予算による業績評価と報酬とのリンクが弱いこと、(2) 予算編成への参加の程度が高いこと、(3) 組織内のインターアクションの程度が高いこと、そして (4) 予算目標の達成度が低いこと、という 4 つの特徴が存在していることを示している。特に予算による業績評価と報酬とのリンクが弱いという特徴は、欧米企業において予算管理の有効性を阻害する重要な要因の 1 つとされる予算スラックに対するインセンティブを軽減しているため、日本企業における予算管理の有効性を支える大きな特徴であることを指摘している。

しかし、近年における経営環境の変化を契機として、日本企業において成果連動型報酬の導入

が進み、予算による業績評価と報酬とのリンクが強くなっていることを示している。このため、欧米企業と同様に、日本企業においても予算スラックを形成しようとするインセンティブが強くなり、予算管理の有効性が阻害されることになるため、予算スラックが日本企業における予算管理システムの現代的課題の中でも重要な課題であると指摘している。

第3章では、第2章において重要性が提起された予算スラックの基礎概念に関して考察し、予算スラックの定義やその構成概念などを明確にし、その後、1960年代から研究が蓄積されている欧米の先行文献をレビューし、得られた知見の整理を行っている。まず本論文において用いる予算スラックの定義を「予算として承認される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」と定めている。そして、管理者が予算スラックを形成しようとする目的として(1) 資源獲得目的、(2) 業績評価目的、(3) 自己防衛目的、という3つの目的があることを示している。

次に欧米における先行文献のレビューを行っており、その結果として、(1) 予算スラックに対して、否定的な評価と肯定的な評価が併存していること、(2) 予算スラックは個人目標や願望を満たすために、特に予算による業績評価と報酬とのリンクが強くなると形成されること、(3) 予算編成プロセスへの参加を通じて、管理者は予算スラックを形成する機会を得ていること、(4) 上司は部下が形成する予算スラックに気付いていない訳ではなく、許容している、あるいはなんらかの対抗措置を講じていること、という4つの知見が得られている。

第4章では、第2章と第3章の内容を踏まえて、本論文において設定した研究課題を解明するために日本企業を対象としたインタビュー調査を行い、その調査結果に基づいて、日本企業における予算スラックの管理実態を明らかにしている。本論文では、村田製作所および横河電機を対象企業として半構造化インタビューという形式による事例研究の方法を採用している。本調査は、日本企業における予算スラックという現象の管理実態を明らかにするための試行的調査であり、将来に本格的な研究を展開するに当たっての予備的な知識を獲得することを主な目的とするものである。このため、このインタビュー調査は探索的調査として位置付けられる。

両社に対する調査による発見事項から、日本企業において、(1) 予算スラックはある程度形成されている(研究課題1)、(2) 予算スラックは否定的に評価されている場合もあれば、そのプラスの側面を考慮して肯定的に評価されている場合もある(研究課題2)、そして(3) 上位管理者は、「予算スラックを形成させない」コントロール、あるいは「予算スラックを適切に活用させる」コントロールを行っている(研究課題3)、ということを示している。

また両社において異なる予算スラックのコントロール・メカニズムが観察され、その比較、検討を行った。村田製作所においては、「予算スラックを形成させない」ためのコントロール・メカニズムが構築されており、横河電機においては、「予算スラックを適切に活用させる」ためのコントロール・メカニズムが構築されていた。これら2つのコントロール・メカニズムは、その内容は異なるものの、両者ともに予算スラックによる資源利用の非効率を防止していた。これら2つのコントロール・メカニズムの共通点としては、インターラクティブな経営環境を構築し、情報の非対称性を引き下げることによって、予算スラックによる弊害を防ぐことであった。またこれら2つのコントロール・メカニズムの相違を生み出す要因として、予算による業績評価と報酬とのリンクの強弱、および企業を取り巻く経営環境の違いを挙げた。

そして最後に、第3章における文献レビューから得られた知見を参考として加えながら、本調査において観察された事柄から導出された命題を提示している。

結章では、本論文の結びとして、本論文の全体を要約し、本論文がもたらす貢献を論じた後、日本における予算スラック研究の将来の方向性と残された課題について論じている。本論文の目的に取り組むことによりもたらされた貢献として、(1) 予算スラックが日本企業においても重要な課題であることを指摘することにより、今まで未解明であった予算スラック研究に焦点を当て、研究の蓄積を図る必要があることを明らかにしたこと、(2) これまで蓄積が乏しかった日本企

業を対象とした予算スラックの管理実態について明らかにすることにより、予算スラック研究の手がかりになるとともに、今後の研究の展開に対してもその方向性を示すこと、(3) 予算スラックのコントロールに関する新たな知見を与えたこと、という3つを挙げている。

企業活動のグローバル化が進んでいる昨今では、企業が予算スラックに対するコントロールを誤ることにより、市場における競争上不利な立場になることから、予算スラックをいかにしてコントロールしていくか、ということが企業にとって重要となる。しかし、これまで予算スラックに対するコントロール手法あるいはコントロール・メカニズムを対象とした予算スラック研究はほとんど研究の蓄積がなされていない。このため、日本における予算スラック研究の将来の方向性として、予算スラックに対するコントロール手法あるいはコントロール・メカニズムに関する研究を積み重ねていくべきである。

最後に、本論文に残された課題としては、インタビュー調査における対象と時間的制約による情報の網羅性および信頼性に関する課題、事例研究を選択したことによる本調査において観察された内容の一般化可能性に関する課題、そして、本調査において観察された経営環境、報酬システム、そしてコントロール・メカニズムという3つの変数間における関係などに対する検証の未実施などが挙げられる。