

予算制度の利用とその効果

— 実態調査の結果報告 —

Survey of Budgeting Practices in Japanese Firms

榎 谷 奎 太

Keita Masuya

1. はじめに

コントロール目的での予算制度の利用がもたらす効果に関する研究には、対照的な2つの潮流が観察される。一方の研究潮流は、コントロール目的での予算制度の利用が、上司や部下、同僚間の人間関係の悪化、報告数値のごまかし、環境変化への対応の阻害といった様々な逆機能的な効果をもたらすことを古くから示してきた (Argyris 1952; Hope and Fraser 2003; Hopwood 1972)。他方の研究潮流は、そうした利用が、マネジャーが知覚する役割曖昧性を低減し彼らの行動選択を支援することや、環境変化への対応を促進することなど、様々な順機能的な効果をもたらすことを示してきた (Cools et al. 2017; Frow et al. 2010; Marginson and Ogden 2005; 堀井 2015)。

このような対照的な研究潮流が観察されるなか、予算制度がもたらす効果に組織間でばらつきが生じていることも示されている (Libby and Lindsay 2010; Sponem and Lambert 2016; 小倉・丹生谷 2012)。そこでは、予算制度の効用を高く知覚する組織が存在する一方で、それをほとんど知覚していない組織や、様々な弊害を被る組織も存在することが共通して示されている。しかしながら、予算制度の利用がもたらす効果に多様性が存在するのはなぜか、組織間で効果に差が生じるのはなぜかという問いに対する解が明らかにされているとは言えない。近年社会的に注目を集めた有名企業における不適切な会計処理の問題に予算管理がかかわっていることを踏まえると、そうした問いに対する解を明らかにすることは、学術的にも実務的にも意義があるだろう。

そこで榎谷 (2019) は、「予算制度の利用効果に組織間で差が生じるのはなぜか」という問いに対する解の提示を目的として、理論的・実証的な分析を行っている。ここでは、コントロール目的での予算制度の使い方（以下、予算制度の利用スタイル）が効果を決定的に規定するという先行研究の立場を踏襲したうえで、(i) 予算制度の利用スタイルを分類し、(ii) 予算制度の利用スタイルの違いによりもたらされる効果に差が生じることを実証した¹。本稿は、(i) を踏まえ、経験的データを収集するために 2018 年 11 月に実施した実態調査の結果を報告するものである。本調査の一環として行ってきたインタビュー調査で得られた知見についても必要に応じて記載する。

2. 郵送質問票調査の概要

データは、東京証券取引所の一部上場企業を対象とし 2018 年 11 月に実施した郵送質問票調査により収集した。調査先の選定には、日経 NEEDS-FINANCIAL QUEST を利用した。投資法人は実業を持たないため、調査先から除外している。

質問票の回答者は、主要事業の事業部門長である。主要事業の特定には、各社のホームページや有価証券報告書、eol データベースを用いた。事業別に組織を編成していない場合には、主要事業にかかわるライン部門長（営業部門長、マーケティング部門長、製造部門長など）を対象とした²。いずれの責任者も特定できない場合には、経営企画部門もしくは経理部門の責任者を対象とし、主要事業における予算管理実践について回答するよう説明した。回答者の氏名の特定には、各社のホームページや有価証券報告書、日経 Who's Who、東洋経済新報社発行の役員四季報などを参考にした。なお、回答企業が持株会社である場合には、主要事業の事業会社を特定し、同様の手順で責任者を特定した³。回答者の氏名を特定できない場合には、役職名を宛名とした。

以上の手順により、質問票は、2,048 社（2018 年 10 月 10 日時点）を対象とし、2018 年 11 月 12 日に発送され、同年 11 月 30 日を回収期限とした。なお、回収率を向上するために、11 月 26 日時点で未回答の企業に依頼状を再度送付

した。加えて、回答者には、回答のインセンティブとして調査報告書送付の希望を尋ねている。回収期限後も含めた最終的な有効回答社数（率）は、398社（19.5%）であった。表1は、質問票の回収結果を示している。

回答者のプロフィールは次の通りである。在社期間の平均は25.7年、現職期間の平均は3.2年である。これらのプロフィールから、本調査の回答者が、企業および事業単位の実情を熟知している適任者であると判断される。

表1 質問票の回収結果

製造業					非製造業				
業種	発送数	有効回答数	率	業種	発送数	有効回答数	率		
食料品	79	29	36.7%	水産・農林	7	1	14.3%		
繊維	39	6	15.4%	鉱	6	1	16.7%		
パルプ・紙	12	3	25.0%	建設	100	31	31.0%		
化学	145	25	17.2%	電気・ガス	22	4	18.2%		
医薬品	39	8	20.5%	陸運	42	12	28.6%		
石油・石炭	10	5	50.0%	海運	8	2	25.0%		
ゴム	11	7	63.6%	空運	3	0	0%		
ガラス・土石	33	9	27.3%	倉庫・運輸関連	23	6	26.1%		
鉄鋼	32	7	21.9%	情報・通信	187	26	13.9%		
非鉄金属	24	6	25.0%	卸売	168	42	25.0%		
金属	41	12	29.3%	小売	195	20	10.3%		
機械	136	39	28.7%	銀行	82	11	13.4%		
電気機器	158	24	15.2%	証券, 商品先物取引	21	4	19.0%		
輸送用機器	61	11	18.0%	保険	9	3	33.3%		
精密機器	30	6	20.0%	その他金融	22	4	18.2%		
その他製品	52	10	19.2%	不動産	65	8	12.3%		
				サービス	185	16	8.6%		
				その他	1	0	0%		
合計	902	207	22.9%	合計	1146	191	16.7%		
(注) 1社が「その他」に分類されているのは、証券コードが消失しており業種不明（非公開）のためである。									

3. 調査結果

3.1 予算制度の有無

はじめに、予算制度の利用有無について設問した⁴。その結果、表2が示すように、ほとんどの事業部門で予算が編成されていることが確認された。以降の設問の対象は、予算制度を利用していると回答した391社である。

表2 予算編成の有無

有効回答	
あ	り 391社 (98.2%)

3.2 予算制度の利用目的

予算制度の利用目的について設問した。より具体的には、予算制度の利用目的・機能として教科書で分類されることの多い計画、調整、統制について、目的重視度を設問した。なお、調整機能については、垂直的調整と水平的調整に区分し、それぞれについて質問項目を設定している。測定に際しては、7点尺度（「1 全く重視していない」～「4 どちらとも言えない」～「7 極めて重視している」）で回答を求めた。

表3は、予算制度の利用目的に関する調査結果を示している。重視する目的間の平均値の差に統計的有意性が確認されたものの（有意水準1%）、平均値を見る限り、4つすべての利用目的が高く重視されている傾向にある⁵。こうした結果は、日本企業が重視していると言われることの多かった計画・調整のみならず、統制目的も重視していることを示す点で示唆に富む。堀井(2015)でも、日本企業は、事業運営上の目標や目標達成に向けての進捗度合を確認する手段として予算の有効性を最も高く知覚しており、国内の研究で着目されることの多い部門間調整やコミュニケーションの手段としての有効性をそれほど高く知覚しているわけではないことが確認されている。本調査でも、計画策定や統制目的の平均値が調整目的に関する2つの質問項目の平均値よりも高かったことから、そうした先行研究と統合的な結果が確認されたと言える。

表 3 予算制度の利用目的

質 問 項 目	有効 回答	平均 値	標準 偏差
(1) 計画策定（目標・責任の明確化，実行計画の策定，経営資源の配分，予算執行権限の委譲など）	389	6.07	.89
(2) 統制（動機付け，組織活動の進捗管理，業績評価など）	389	5.84	.97
(3) 垂直的調整（組織単位と下位組織との単年度目標の整合性の確保，中長期的な戦略・計画と下位組織の行動との整合性の確保）	388	5.50	1.08
(4) 水平的調整（下位組織間の調和的活動の確保）	388	4.97	1.19

3.3 予算編成の特徴

予算編成の特徴について、事業戦略と予算との整合性、予算数値の細分化、実行計画の裏付け、リスク要因の抽出・対応策の策定、予算参加の観点から、7点尺度（「1 全くそうではない」～「4 どちらとも言えない」～「7 全くその通り」）で回答を求めた。

表 4 は、予算編成の特徴に関する調査結果を示している。まず、事業戦略と予算との整合性 (1)、予算数値の細分化 (2)、実行計画の裏付け (3, 4) の平均値は全体的に高かった。こうした結果は、全体的な傾向として、事業戦略と予算との有機的関係が確保されているとともに、必要なセグメントで予算数値が細分化され、実行計画の裏付けのある予算が編成されている傾向を示している。

次に、リスク要因の抽出・対応策の策定 (5) については、平均値が 4.68 と明確な特徴を見出すことはできなかったが、その平均値が、(1) から (4) の平均値よりも、統計的に有意に低いことが確認された（有意水準 1%）。予算計画の精度向上の 1 つの方向性として、予算の前提や見積額に幅を持たせたり、リスク要因による収益・費用の変動の程度を計画段階でシミュレートしたりすることが挙げられる。しかしながら、少なくとも調査時点において、そうした体制が広く構築されているとは言えない⁶。2010 年に調査を行った横田・妹尾 (2011) でも、「リスクマネジメントと予算管理との結びつきは強い」の平均値が 3.90（「1 全くそうではない」～「7 全くその通り」で設問）と 4 点を下回っていたが、本調査結果は、実践が大きく変化したとは言えないことを示している。

最後に、予算参加については、事業部門の予算編成において、部課長が予算原案の作成にどの程度関与できるかという側面(6)と、最終予算の決定にどの程度影響できるかという側面(7)のそれぞれについて設問した。その結果、(6)の平均値の高さが示すように、事業部門の予算編成に部課長が参画している傾向が観察される。もともと、(7)の平均値が(6)よりも統計的に有意に低いことから(有意水準1%)、部門予算の原案を踏まえ最終予算を決定する際には、トップマネジメントや事務局による調整が行われている実態が推察される⁷。

表4 予算編成の特徴

質問項目	有効回答	平均値	標準偏差
事業戦略と予算との整合性			
(1) 事業戦略(経営方針)と予算とは整合性が取れている	389	5.54	1.13
予算数値の細分化			
(2) 必要な区分(地域、顧客、製品・サービス別など)に予算数値を細分化している	389	5.37	1.28
実行計画の裏付け			
(3) 実行計画の裏付けのある予算を編成している	389	5.30	1.10
(4) 予算目標の実行計画は、詳細に策定している	389	5.22	1.11
リスク要因の抽出・対応策の策定			
(5) あらかじめ、リスク要因を抽出し、対応・回避策を策定している	389	4.68	1.21
予算参加			
(6) 部課長は、予算編成に十分に参画している	389	5.40	1.29
(7) 部課長は、最終予算の決定に大きな影響力を持つ	387	4.72	1.40

3.4 予算に基づくコントロールの特徴

3.4.1 診断的利用の質

予算達成を目的としたコントロール概念である診断的コントロール(Simons 1995)は、目標の設定・示達、実績のモニタリング、乖離の修正といった各ステップの実施と理解され、実証研究では、概念が各ステップの実施程度により

測定されることが多かった。対して、榎谷（2019）では、予算の実行段階におけるマネジメントの在り方が効果を決定的に規定するという前提のもと、「予算達成に向け診断的コントロールを同程度行いながら、その効果に組織間で差が生じるのはなぜか」という問いに対する解を提示するために、各ステップにおけるコントロールの具体的内容まで分析の射程を広げている。ここで、そうした内容の多様性を説明するために設定されたのが、コントロールの様態と呼ばれる概念である（表 5）。コントロールの様態は、強制と行動支援の 2 つによって説明され、強制は、目標達成に向け努力や行動を強いる特徴を、行動支援は、目標達成に向けマネジャーに行動関連の有益な情報を提供する特徴をもつ（Adler and Borys 1996）。強制と行動支援は、コントロールの質的側面を説明するための概念装置であり、強制的様態は質の低さを、行動支援的様態は質の高さを意味する。コントロールの質は効果の優劣を規定するため、強制的様態は様々な負の効果を、行動支援的様態は様々な正の効果をもたらすことが想定される。このように、榎谷（2019）の狙いは、目標の設定・示達、実績のモニタリング、乖離の修正に代表される各ステップの実施程度という表層的で量的な側面ではなく、各ステップにおけるコントロールの具体的内容という深層的で質的な側面にまで分析の射程を広げることで、効果に多様性が生じる理由を説明することにあつた。

そこで、診断的利用の質を測定するために、新たな尺度の開発に取り組んだ。より具体的には、まずは、関連する先行研究の尺度を洗い出し、予備的な尺度を作成した。次に、東証一部上場 5 社の事業部門長・企画部長を対象としたインタビュー調査を行い、予備的尺度を修正した。最後に、質問項目の意味が正しく、かつ分かりやすく回答者に伝わるよう財務・経理部門の責任者の経験がある実務家 1 名にパイロット調査を行い、修正したものを質問票における尺度とした。

表5 診断的利用におけるコントロールの多様性

様態 \ 次元	目標の示達	測定値の利用	予算差異への対処
強制	インセンティブ	形式的確認	達成圧力
行動支援	ものさし	実体的確認	問題解決

3.4.1.1 目標の示達

診断的利用の第1の次元は、予算目標の示達である。予算目標は多くの企業において必達目標として位置付けられている。コントロールの様態は、予算目標達成に向け、マネジャーをどのように誘導するかを説明する。

強制的様態では、マネジャーの努力や服従を強いるために「インセンティブ」の手段として予算目標が位置付けられる。予算目標は主要な業績評価基準として、各部門に対する資源配分の意思決定やマネジャーの金銭的報酬・キャリアの決定に用いられる。予算目標の達成度とそれらとのリンケージが強まるほど、マネジャーの行動や努力は目標達成に向けて強制される。もっとも、予算目標が主要な業績評価基準として位置付けられたとしても、それのみでは選択すべき具体的行動は明らかにならない。つまり、適当な行動選択を支援するとは言えないため、コントロールの強度は高いものの、質は低いと言える。先行研究では、インセンティブの手段として予算目標を強調するほど、上司と部下、同僚間の人間関係の悪化や、アイデア創造の阻害、リスク志向の抑制、報告数値のごまかしの問題が生じるリスクが高まることが示されてきた (Argyris 1952; Hope and Fraser 2003; Hopwood 1972; Libby and Lindsay 2010, 2019)。

対して行動支援的様態では、予算目標が「ものさし」として位置付けられる。予算がお題目にならないためには予算目標を示達する必要があるが、それだけでは、「目標を達成するために何をすればよいか」「何をすれば数値が改善するか」は具体化されない。行動支援的様態では、マネジャーの課題や役割の明確化によりその具体化が意図される。予算目標と行動との関連性が重視されれば、行動や努力が正しく方向付けられるとともに、期中において、計量的な観点からその良否をトップマネジメント・マネジャーともに判断することができる⁸。

先行研究は、そのような予算目標の影響について、心理的エンパワメントやゲームの精神などの概念・メタファーを用いて説明してきた（Hofstede 1967; Marginson and Ogden 2005; Sponem and Lambert 2016）。

測定に際しては、「予算目標の位置付けについて、次の項目はどの程度当てはまりますか」のリード文を設け、7点尺度（「1 全くそうではない」～「4 どちらとも言えない」～「7 全くその通り」）で回答を求めた。

表6は、予算目標の位置付けに関する調査結果を示している。全体的な傾向として、行動支援的様態（ものさし）に関するすべての質問項目の平均値が、強制的様態（インセンティブ）に関するすべての質問項目の平均値よりも統計的に有意に高いことが確認された（有意水準1%）。もっとも、強制的様態の得点分布には拡がりがあることから、組織ごとに多様な取り組みが存在する可能性が推察される。

表6 予算目標の位置付け

質問項目	有効回答	平均値	標準偏差
行動支援的様態（ものさし）			
(1) 部や課の問題（課題）・機会を識別するベンチマーク	391	5.46	1.11
(2) 部課長の責任や取り組むべき課題を明確化する手段	391	5.71	1.03
(3) 部課長の意思決定や行動を方向付ける指針	391	5.60	1.00
(4) 定期的な会議・報告の場における共通言語	391	5.55	1.06
強制的様態（インセンティブ）			
(5) 予算目標の未達は、部課長の成果が低いことを明確に示している	389	4.57	1.30
(6) 主に予算目標の達成程度に基づき、部課長を評価している	391	5.00	1.25
(7) 予算目標の未達は、部課長の評価に強い影響を与えている	391	4.84	1.31
(8) 部課長の金銭的報酬は、予算目標の達成程度に強く依存している	390	4.49	1.41
(9) 部課長の昇進は、予算目標の達成能力に強く依存している	390	4.40	1.27

3.4.1.2 測定値の利用

診断的利用の第 2 の次元は、測定値の利用である。予算管理情報は、マネジャーの行動や努力がもたらす成果を正確には写し出さない点で生来的に不完全である (Hopwood 1972)。また、それが可視化するのは行動そのものではなく、四則演算によって計算される数値の動きに過ぎない (井尻 1968)。コントロールの様態は、予算目標に対して測定・比較された実績値や他の業績予測値の利用により確認する対象が、財務業績のみに留まるのか、それとも実体業績にまで及ぶかを説明する。つまり、トップマネジメントが測定値を単に確認するだけなのか、それともその内容・背景にまで踏み込んだうえで測定値を確認・解釈するかによって、部門やマネジャーの行動の適切性は影響を受けることが想定される。

強制的様態は、単なる数値の確認を示す。予算差異が発生した場合でも、予算目標の進捗管理が計数ベースのみで行われるに過ぎず、測定値の背景にある実体が重視されない。測定値と実体とをほとんど結びつけずに部門やマネジャーの成果を判断する方法は、測定値の意味・内容について十分に理解・確認しているとは言えない点で、測定値の「形式的確認」と呼ぶことができる。トップマネジメントは、部門やマネジャーの成果を行動面ではなく財務面で判断するため、測定値は実体から離れて独り歩きする。結果として、収益の早期計上や費用の先送りといった実体的な改善を伴わない数値上の場当たりの改善が行われやすくなるなど (Hope and Fraser 2003; Merchant 1990; Otley 1999)、コントロールの質は低いと言える。

対して行動支援的様態では、特に例外時において、事業活動の実体に関する確認・学習が重視される (Burchell et al. 1980; Hall 2010)。不利の予算差異が発生している場合には、なぜ発生しているかについての確認がトップマネジメントにより行われる。また、著しい有利な差異が発生している場合には、いき過ぎた営業活動などが疑われたりする。このように、実体と有機的に関連付けながら測定値を確認する実践は、測定値の「実体的確認」と呼ぶことができ、単なる数値のみの確認よりも、マネジャーの適切な行動選択を支援するため、コントロールの質は高いと言える。

測定に際しては、「予算に対する実績値や予算以外の業績予測値をどのように利用していますか」のリード文を設け、7点尺度（「1 全くそうではない」～「4 どちらとも言えない」～「7 全くその通り」）で回答を求めた。なお、測定に際して注意しなければならないのは、診断的利用の他の2つのステップでは、強制的様態と行動支援的様態の併存が想定できるが、この測定値の利用のステップでは、その併存が想定できない点である。したがって、一方の様態について質問項目を設定し、測定値の利用に関する強制・行動支援の程度を測定する。本調査では、実体と関連付けて測定値を利用する行動支援的様態に焦点を合わせ、測定する。

表7は、測定値の利用方法に関する調査結果を示している。全体的な傾向として、(2)と(3)の平均値が5点台後半にあるなど、対予算の実績値や業績予測値の利用を通じ、実体業績まで確認されていると言える。こうした結果は、事業戦略実施の手段としての予算制度の利用や有効性を示した実態調査結果(Libby and Lindsay 2010; 小倉・丹生谷 2012)と整合的である。

表7 測定値の利用

質 問 項 目	有効 回答	平均 値	標準 偏差
行動支援的様態（実体的確認）			
(1) 不測の事態（機会や脅威）の有無の確認	389	4.90	1.23
(2) 事業戦略の進捗状況の確認	389	5.66	.90
(3) 予算目標の実行計画の進捗や効果の確認	389	5.74	.87

3.4.1.3 予算差異への対処

診断的利用の第3の次元は、観測された予算差異への対処である。コントロールの様態は、差異に対処する方法を説明する。

強制的様態では、観測された予算差異がマネジャーのミスとして認識される。そのため、重大な差異が観測された場合には、マネジャーの責任追及に主眼が置かれたり、非難・叱責されたりする。測定値の利用の次元で議論したように、トップマネジメントは部門やマネジャーの成果を行動面ではなく財務面で理解

するため、業績を左右する多くの要因が部門やマネジャーにとって管理不能である場合でも、財務的成果を達成するよう強調される (Hope and Fraser 2003)。そのような働きかけは「達成圧力」と呼ぶことができ、原因を十分に理解せず差異の是正に向けた対症療法的な行動を促すことから、コントロールの質は低いと言える。

対して行動支援的様態は、「問題解決」を示す。行動支援的様態では、予算差異はミスというよりも学習の契機として認識される。より具体的には、差異そのものは、それが生じた原因や業務上の問題を示さない。それらを特定するには、差異を掘り下げて分析・検討する必要がある (Emsley 2001)。行動支援的様態の診断的利用では、差異の発生原因や業務上の問題を突き詰めるとともに、新たな行動の形成が重視される。例えば、京セラのアメーバ経営では、表面的な数字の差異だけではなく、それを生じさせる真の原因を特定する重要性が認識されている (上総 2010)。予算目標達成が現実的に不可能と認識されれば、実行可能なことを具体化して業務に落とし込むことになる。差異の発生原因やそれに対処できる可能性によってとるべき行動は異なるため、真の発生原因を特定し新たな行動につなげる働きかけは、質が高いと言える。

測定に際しては、両様態について「重大な予算差異が期中に確認された場合に、どのように対処していますか」のリード文を設け、7点尺度（「1 全くそうではない」～「4 どちらとも言えない」～「7 全くその通り」）で回答を求めた。

表8は、発生した予算差異への対処に関する調査結果を示している。結果として、問題解決に関するすべての質問項目の平均値が、達成圧力に関するすべての質問項目の平均値よりも統計的に有意に高いことが確認された (有意水準1%)。問題解決が重視されているという結果は、浅田 (1993) の実態調査や、上述した京セラにおける実践 (上総 2010) と整合的である⁹。一方、達成圧力の平均値は低い傾向にあるものの、得点分布に拡がりがあることから、組織ごとに多様な取り組みが存在する可能性が推察される。

表 8 発生した予算差異への対処

質 問 項 目	有効 回答	平均 値	標準 偏差
行動支援の様態（問題解決）			
(1) 重大な予算差異が生じた原因・問題に関する掘り下げた検討	389	5.79	.99
(2) 業務活動の成功・失敗の検証とフィードバック	390	5.44	1.02
(3) 実行計画の見直しや追加のための支援・助言	390	5.60	.99
(4) 予算差異の発生原因や対応策についての部課長との話し合い	390	5.79	.92
強制的様態（達成圧力）			
(5) 部課長がコントロールできない要因によって予算差異が生じても、予算目標の達成を強く求めている	390	3.63	1.44
(6) 予算未達時の対応は、部課長の責任追及に主眼を置いている	390	3.08	1.32
(7) 予算未達時に、部課長を叱責している	390	2.86	1.36

3.4.2 インターラクティブ利用

インターラクティブ利用は、「戦略の妥当性を管理するために、戦略的不確実性に関する情報を還流し、柔軟な適応行動を促すスタイル」と定義される。測定に際しては、Bisbe et al. (2007) に基づき、5つの下位概念を想定し測定する。それらは、戦略的不確実性への集中、トップマネジメントの積極的利用、マネジャーの積極的利用、対面での挑戦と討論、自律性を阻害しない関与である。そこで、これら5つの下位概念を測定するために、それぞれについて1つずつ質問項目を設定し、7点尺度（「1 全くそうではない」～「4 どちらとも言えない」～「7 全くその通り」）で回答を求めた。

表9は、インターラクティブ利用に関する調査結果を示している。全体的な傾向として、平均値が5点を超えている(2)から(5)は、調査対象企業で広く実践されていると言える。他の実態調査(岸田 2013; 横田・妹尾 2011)でも、事業部門長や部課長の高い予算意識や、予算を用いたコミュニケーションが豊富に行われていることは確認されてきたため、そうした調査結果と整合的であるといえよう。もっとも、戦略的不確実性への集中(1)の平均値は、他の

4つの質問項目の平均値よりも統計的に有意に低かった（有意水準1%）。インタビュー調査では、予算数値を重要顧客や地域などマネジメント上必要な単位で細分化し実績値を集計したうえで、予算達成度や実績値の時系列的な変化（連続性）を追うことで、すでに起こりつつある外部環境変化、あるいは、将来起こり得る外部環境変化の類推を重視する事業部門長が複数存在することを確認している。しかしながら、そうした戦略的に重要な外部環境要因について予算制度を通じモニタリングする体制が、日本企業で広く整備されているとは言えない可能性がある。これは、リスク要因の抽出・対応策の策定に関する調査結果（表4）にも関連するだろう。

表9 インターラクティブ利用

質 問 項 目	有効 回答	平均 値	標準 偏差
(1) 事業戦略に重大な影響をおよぼす要因に関する情報を得るために、予算制度を利用している	390	4.74	1.38
(2) 私（組織長）は、日常的に強い関心を予算に示している	390	5.62	1.12
(3) 部長課長や一般社員は、日常的に強い関心を予算に示している	390	5.03	1.13
(4) 会議や報告の場では、競争環境、事業戦略、実行計画、新たな情報などについて、組織単位全体で議論している	390	5.50	1.09
(5) 会議や報告の場では、率直な対話や議論を促している	390	5.54	1.02

3.4.3 予算コントロールのタイトネス

梶谷（2019）は、コントロール目的での予算制度の使い方を意味する予算制度の利用スタイルを多様な効果の発生原理を説明する目的で区分している。予算コントロールの強度を意味するコントロールのタイトネスは、それが優れた効果をもたらすのか、それとも様々な逆機能的効果をもたらすのかは明らかでなかったため（Van der Stede 2001）、研究目的に照らし、区分の対象から除外していた。しかしながら、コントロールのタイトネスについての実態を明らかにしておくことも、日本企業における予算管理実践について理解を深める目的に照らせば有益と言えるだろう。

そこで調査では、予算目標の難易度、予算修正、再予測、詳細さ、予算差異の重視をタイトネスに関連する要因と想定したうえで質問項目を設定し、7点尺度（「1 全くそうではない」～「4 どちらとも言えない」～「7 全くその通り」）で回答を求めた。

表 10 は、予算コントロールのタイトネスに関する調査結果を示している。全体的に、明確な特徴は観察されない。例えば、予算目標の難易度や再予測、予算コントロールの詳細さの平均値は 4 点に近い。予算修正については、(4) と (5) の平均値が 4 点を下回っているように、それほど高く実施されていないようであり、これは他の実態調査結果（横田・妹尾 2011; 吉田ほか 2019）と整合的である。もっとも、得点分布に拡がりがあることから、組織ごとに多様な取り組みが存在する可能性が推察される。

近年学術的にも実務的にも重要性が認識されてきている再予測（業績予想や着地見込とも呼ばれる）についても、明確な特徴を見出すことは難しい。近年の実態調査では、多くの企業が年度末の業績を期中に再予測していることが明らかになっている（清水 2016）。そこで調査では、そうした実態を踏まえ、再予測実施の洗練度について明らかにすることを目的に、「厳格に実施しているかどうか」という観点から設問したところ、平均点は 4.36 と明確な特徴は確認されなかった。この結果は、調査時点では、高度な業績予測には至っていない可能性を示唆している。

表 10 予算コントロールのタイトネス

質 問 項 目	有効 回答	平均 値	標準 偏差
予算目標の難易度			
(1) 予算目標は、容易には達成できない挑戦的な水準である	389	4.20	1.44
(2) 予算目標の達成には、相当な努力やスキルを必要とする	389	4.82	1.26
(3) 予算目標は通常、達成される (R)	389	4.02	1.24
予算修正			
(4) 状況変化に応じて、予算目標を定期的に修正している	388	3.83	1.95
(5) 状況変化に応じて、予算目標を不定期的に修正している	389	3.17	1.77
(6) 期中における予算目標のいかなる修正も許容していない (R)	388	2.64	1.87
(7) 予算目標の妥当性やその修正の必要性を期中で検討している	385	4.74	1.55
再予測			
(8) 予算以外の業績予測を厳格に実施している	388	4.36	1.32
予算コントロールの詳細さ			
(9) 費用(経費)予算の総額だけでなく、費目毎の予算額についても超過しないことを部課長に求めている	388	4.33	1.59
(10) トータル(ボトムライン)の業績を重視し、その達成方法は部課長に委ねている (R)	386	4.49	1.26
予算差異の重視			
(11) 月次の予算目標と実績との差異(以下;期中の予算差異)を極めて重視している	387	4.77	1.34
(12) 期中の予算差異を埋めるためにとった行動についての報告を部課長に求めている	387	5.06	1.20
(注) (R) は逆転尺度を意味しており、逆転前の数字を表記している。			

3.5 予算に基づく業績評価の特徴

事業部門長が部課長の予算業績をどのように評価しているかについて、先行研究(Libby and Lindsay 2010; 横田ほか 2012; 吉田ほか 2015)を参考に、5者択一の質問項目を設定した。

表 11 は、予算に基づく業績評価に関する調査結果を示している。全体的な傾向として、Hope and Fraser (2003) が固定業績契約と称する業績評価 (2) の比率は低く、他の評価方法 (3~5) との比率の差に統計的有意性が確認された (有意水準 1%)¹⁰。この結果は、予算を業績評価に用いる場合には、評価段階において何らかの調整が行われている傾向を示している。ただし、その調整方法については、(3)・(4)・(5) の比率の差に統計的有意性が確認されなかったことから、多様性が存在すると言える¹¹。

表 11 予算に基づく業績評価

質 問 項 目	回答数	回答率 (%)
(1) 部課長の業績評価に予算を利用していない	23	6.4
(2) 実績を事前に設定した予算目標とのみ比較し評価している。調整はしない	41	11.4
(3) 部課長がコントロール可能な予算差異に基づき評価している	92	25.6
(4) 事前に決められたルールに従い、状況変化に応じて、予算目標を調整して評価している	95	26.4
(5) 状況変化や部課長の説明に基づき、予算目標の達成をフレキシブル (主観的) に評価している	109	30.3
(注) 回答率は、予算を利用していないと回答した 7 社と、欠損が見られた 31 社を除いた 360 社を分母とし計算している。また、小数点第 2 位を切り上げている。		

3.6 効果

3.6.1 予算制度の利用目的に対する効果

予算制度の利用目的に対する効果について、3.2 で尋ねた予算制度の利用目的に対応させる形で設問した。測定に際しては、7 点尺度 (「1 全く効果的でない」～「4 どちらとも言えない」～「7 極めて効果的である」) で回答を求めた。なお、回答は、目的重視度の得点が 4 点以上である場合のみ求めている。

表 12 は、予算制度の利用目的に対する効果の調査結果を示している。ここでは、表 3 で尋ねた予算制度の利用目的との相関関係も分析しているが、全体的な傾向として、重視する目的に見合った高い効果が得られていると言える。

表 12 予算制度の利用目的に対する効果

	有効回答	平均値	標準偏差	目的重視度との相関
(1) 計画策定	383	5.92	.86	.680
(2) 統制	381	5.70	.97	.665
(3) 垂直的調整	368	5.44	1.01	.724
(4) 水平的調整	348	5.05	1.05	.709
(注) Pearson の積率相関係数。相関係数はすべて 1%水準で統計的に有意。				

3.6.2 予算達成に向けた意思決定プロセス

調査では、予算制度の利用スタイルの違いによってもたらされる効果（利益目標志向的な組織統合、外部環境に対する適応能力の獲得）に組織間で差が生じるメカニズムを説明するために、より近接的な行動・プロセスレベルの効果として、予算達成に向けた意思決定プロセスの特徴についても設問した。それを説明する概念として、意思決定の質と政治的行動を援用している。

意思決定の質は、「意思決定に関連する情報が収集され、代替案の選択に際し、その情報に基づき分析される程度」と定義される（Dean and Sharfman 1996, p.373）。予算編成・統制において、問題・課題の正確な認識や、効果的な施策の生成・選択といった質の高い意思決定プロセスが確立されることは重要であろう。測定に際しては、「予算編成や発生した予算差異の是正に関わる意思決定について、次の項目はどの程度あてはまりますか」のリード文のもと、7点尺度（「1 全くそうではない」～「4 どちらとも言えない」～「7 全くその通り」）で回答を求めた。

対して政治的行動は、「部門や個人の利己心を強化あるいは保護するための意図的な影響行為」と定義される（Dean and Sharfman 1996, p.374）。政治的行動は、組織の目標ではなく個人の関心に基づくこと、交渉やパワーなどの戦術を使うことをその特徴とする（Dean and Sharfman 1993）。政治的行動を測定するのは、予算管理の影の側面、すなわち古くから着目されてきた逆機能的行動に光をあてるためである。より具体的には、予算編成や予算統制のプロセスにおいて、短期的な予算目標の達成に向け、報告する情報・データを隠蔽・

歪曲すること、将来必要な支出を先送りすること、予算達成を容易にするためにスラックを含めること、影響力・発言力の大きな部門が多くの資源を獲得しようとするなど確認されてきた (Argyris 1952; Hopwood 1972; Libby and Lindsay 2010, 2019; Lukka 1988)。調査では、そのような問題行動を政治的行動として認識し測定する。測定に際しては、「部課長は、貴組織単位全体のためでなく自部門・自身の利益や関心を追求するために、予算編成や発生した予算差異の是正に関わる意思決定過程で、次の問題行動をどの程度とっていますか」のリード文のもと、7点尺度（「1 全く行っていない」～「4 どちらとも言えない」～「7 極めて行っている」）で回答を求めた。

表 13 は、意思決定プロセスの特徴に関する調査結果を示している。まず、意思決定の質の調査結果 (Panel A) を見ると、(1) の平均値は 5.31 と相対的に高く、他の質問項目との平均値の差に統計的有意性が確認されている (有意水準 1%)。もっとも、その他の多くの質問項目の平均値が 4 点台にあることから、調査対象企業全般において、予算達成に向けた質の高い意思決定プロセスが確立されているとは言えない可能性が推察される。企業予算制度研究会 (2018) の調査によれば、予算差異分析を報告のみにしか利用しない企業が約 37% も存在することが明らかになっており、そうした企業においては、予算達成に向けて本質的な問題を特定できていなかったり、効果的な策を打てていなかったりしている可能性も想定される。芳野 (2012) もまた、予算管理においてチェックが十分に機能せず、PDCA ではなく PDPD になるケースが少なくないことを指摘している。このように、質の高い意思決定プロセスの確立の度合いについては、組織間でばらつきがあると言える。

次に、政治的行動の調査結果 (Panel B) を見ると、平均値はすべて 4 点を下回っており、平均値が 2 点台の質問項目も多いことから、政治的行動が顕在化しているとは言えない傾向が示唆される¹²。こうした傾向は、他の実態調査結果 (岸田 2013; 横田・妹尾 2011; 吉田ほか 2019) と整合的である。

表 13 予算達成に向けた意思決定プロセスの特徴

質 問 項 目	有効 回答	平均 値	標準 偏差
Panel A: 意思決定の質			
(1) 取り組むべき問題（課題）を正確に認識・定義できている	390	5.31	1.01
(2) 問題やその原因に関連する情報を十分に収集できている	390	4.94	1.00
(3) 問題の根本的原因を特定できている	390	4.89	1.04
(4) 問題解決時に、十分な数の代替案（選択肢）を用意できている	390	4.33	1.07
(5) 実行するのにふさわしい代替案を選択できている	390	4.47	1.11
(6) 明白な仮説や根拠に基づき、代替案を選択できている	389	4.51	1.11
(7) 将来のビジョンや様々な問題を考慮し、代替案を選択できている	388	4.62	1.13
Panel B: 政治的行動			
(1) パワーや影響力を行使している	390	3.74	1.48
(2) 政治的な駆け引きをしている	390	2.86	1.31
(3) 当事者でありながら、評論家のような態度をとることに終始している	390	2.48	1.27
(4) 情報を歪めて報告したり、都合の悪い情報を隠したりしている	390	2.03	1.09
(5) 重要な意思決定を先送りしている	390	2.47	1.30

3.6.3 満足度

最後は、予算制度に対する満足度である。調査では、予算制度に対する総合的な満足度（Chapman and Kihn 2009; Hansen and Van der Stede 2004）と、業績管理機能に関する満足度（小林 1989）について質問項目を設定した。測定に際しては、7点尺度（「1 全くそうではない」～「4 どちらとも言えない」～「7 全くその通り」）で回答を求めた。

表 14 は、予算制度に対する満足度の調査結果を示している。全体的な傾向として、(2) の平均値が示すように、組織をマネジメントする手法としての予算制度の有用性が高く認識されていると言える。この結果は、カナダ・米国企業を調査対象として7割以上の企業が予算制度を必要不可欠な手法と認識して

いることを確認した Libby and Lindsay (2010) の調査結果と整合的である。しかしながら、予算制度の効果・効用に関連する費用対効果 (1) や業績管理機能の満足度 (3) について明確な特徴を見出せなかった。また、すべての質問項目間の平均値の差について、統計的有意性が確認された (有意水準 1%)。総合すると、全体的な傾向として、組織をマネジメントする手法としての予算制度の有用性が高く認識されながらも、費用対効果や業績管理機能への満足度の知覚には、ばらつきが存在すると言える¹³。質問票の自由記述欄やインタビュー調査からは、予算編成に要する時間 (工数) や資源の負荷を問題視する声が目立った。それ以外にも、外部環境や業態による将来予測の困難さや、部課長の計画策定能力のばらつきの問題、予算比評価による弊害、予算管理のみならず施策管理の重要性などが満足度に影響していることが推察される。

表 14 予算制度に対する満足度

質 問 項 目	有効 回答	平均 値	標準 偏差
(1) 予算制度の利用から得られる効用は、コストや副作用を上回る	387	4.88	1.13
(2) 予算制度は、組織単位を管理するのにふさわしい手段である	388	5.38	1.04
(3) 予算制度の業績管理機能に満足している	388	4.56	1.21

4. おわりに

本稿は、予算制度の利用効果に組織間で差が生じる理由の解明に向けて行った実態調査の結果報告という位置付けであった。本調査結果は、次のようにまとめられる。

第 1 に、予算制度の利用目的について、質問項目として設定した計画策定、統制、垂直的調整、水平的調整のすべての目的が高く重視されていた。一部の先行研究は、日本企業では、統制目的よりも計画・調整目的が重視されていると説明しているが、調査結果は、目的重視度に顕著な差があると言うのは難し

いことを示している。また、各目的の重視度と目的に対する効果に高い正の相関関係が確認されたということは、調査対象企業が平均的には、目的重視度に見合った効果を得られていることを示している。

第2に、予算編成の特徴について、事業戦略と予算との整合性、予算数値の細分化、実行計画の裏付けのある予算の平均値は高かった。こうした結果は、事業戦略に基づき予算が編成されるとともに、必要なセグメントで予算数値が細分化され、実行計画が詳細に策定されていることを示している。しかしながら、リスク要因の事前の抽出と対応策の策定が十分に行われているとは言えないことも明らかになった。予算管理とリスクマネジメントの統合は、外部環境の変化に効果的に対応する手段として期待されるため、学術的にも実務的にも今後の課題として残されていると言える。

第3に、診断的利用については、強制というよりも行動支援的な様態で行われる傾向が確認された。この結果は、コントロールシステムとして予算制度を利用するかどうか、あるいはどの程度利用するか（Hansen and Van der Stede 2004; Libby and Lindsay 2010）という量的側面では、現実の予算管理実践を十分に説明できない可能性や、コントロールの質的側面に注目する重要性を示している。加えて、先行研究で問題視されてきた「圧力装置」や「恐怖による管理」、「財務数値による管理」といったメタファーで表現されるコントロールが、実務で広く行われているとは言えない可能性も示している¹⁴。

第4に、インタラクティブ利用の各下位概念の平均値は全体的に高い傾向にあるが、戦略的不確実性に関する情報を収集する手段として予算制度が積極的に利用されているとは言えない。もっとも、インタビュー調査で確認されたように、一部の組織では、重要顧客や地域の変化を迅速に把握し対応するために、予算差異や実績値の連続性から、すでに起こりつつある変化や、将来起こり得る変化を類推する実践が重視されていた。

第5に、予算コントロールのタイトネス（強度）に関連する予算目標の難易度や予算修正、再予測、詳細さといった実践について、明確な特徴は確認されなかった。学術的にも実務的にも重要性が近年認識されてきている再予測については、その普及実態を踏まえ、利用の有無や程度というよりも利用の洗練度

を考慮に入れた設問をした結果、調査時点では高度な再予測に至っていない可能性が示唆された。

第6に、予算達成に向けた意思決定プロセスの特徴について、全体的な傾向として、問題・課題の正確な認識・定義は実現されている傾向にあるが、その後の代替案の生成・選択が効果的に実現されているとは言えない可能性が示唆された。ただし、マネジャーの利己的行動を意味する政治的行動の平均値は全体的に低かったことから、他の実態調査と同様に、予算管理に関するマネジャーの問題行動が顕在化しているとは言えない可能性も示唆された。

第7に、予算制度に対する満足度について、組織をマネジメントする手段としての予算制度の有用性が高く認識されながらも、費用対効果や業績管理機能への満足度の知覚については、組織間でばらつきが確認された。

以上が、質問票調査の結果報告である。最後に、将来の研究課題をいくつか提示したい。

第1に、予算制度の利用がもたらす効果に組織間で差が生じる理由の解明である。冒頭で述べたように、本調査はそうした理由の解明を目的に行われており、特に、予算に基づくコントロールのスタイルを先行研究よりも詳細に区分することで目的達成を目指している。今後は、特定のスタイルのコントロールがどのような効果をもたらすのかについて、実証的に検討していくことが求められる。

第2に、予算管理による逆機能的行動が組織レベルで常態化する原理の解明である。マネジャーの逆機能的行動がどのような状況で顕在化するのかという問いは、予算管理研究で古くから解明が進められた重要課題であり（Hopwood 1972）、そうした問いに対する解についてコンセンサスが得られているとは言えない。それにも拘らず、近年はあまり研究が行われていない（Masuya and Yoshida 2020）。もっとも、近年の有名企業における不適切な会計処理の問題に予算管理が深くかかわっていることを考慮に入れると、当該課題に再度光をあてることは学術的にも実務的にも意義があるだろう。特に、将来の研究の新たな方向性として、そうした不適切な会計処理が、一時的ではなく継続的に、かつ、特定の個人ではなく組織的に行われていたことを踏まえると、逆機能的行

動の規定要因のみならずそれが常態化する原理について、個人レベルのみならず組織レベルで説明することが求められよう。

第 3 に、予算管理における先進事例の発見・記述である。本調査結果から、厳格な業績再予測やリスクマネジメントとの統合など外部環境適応に関する先進的な実践が、日本企業に広く普及しているとは言えない可能性が示唆される。これらの実践は、学術的にも実務的にも重要性が高いため、その記述自体に意義が認められるだろう。

謝辞

質問票調査とインタビュー調査にご協力いただいた企業の方々に感謝申し上げます。なお本調査は、JSPS 科研費 20K13648 の助成を受けて行われた研究成果の一部です。

注

- 1 留意すべき点として、榎谷 (2019) では、コントロール目的での予算制度のすべての使い方を説明するためではなく、効果を決定的に規定する使い方を説明するために、予算制度の利用スタイルを分類する概念的フレームワークを構築している。また、分析対象をコントロール目的での予算制度の利用に限定したことから、より詳細なりサーチクエストンとして、「コントロールシステムとして予算制度を重点的に利用しながら、その効果に組織間で差が生じるのはなぜか」を設定し、この問いに対する解の提示に取り組んでいる。
- 2 宛名特定作業では、事業部門長、営業部門長、マーケティング部門長、製造部門長の順で回答者を特定した。このように優先順位を明確にした理由は、回答者の所属によって、回答時に想定する予算に違いが生じ得るためである。換言すると、回答者が想定する予算を可能な限り同じものにするために、優先順位を明確にした。営業部門長やマーケティング部門長の優先順位を製造部門長より高くした理由は、製造部門では品質や納期などの重要性が予算よりも高い場合が想定されるためである。つまり、営業部門やマーケティング部門における予算制度がもたらす影響の程度の相対的な高さを想定した。
- 3 純粋持株会社の傘下に中間持株会社がある場合には、孫会社の事業部門長を回答者としている。また、持株会社傘下の事業会社も東証一部に上場している場合には、持株会社を発送先リストから除外し、事業会社の事業部門長のみ質問票を

- 送付している。このような手順を経ているため、調査対象企業のすべてが、東証一部に上場しているわけではない。
- 4 予算制度は、質問票で次のように定義している。「総合的観点から、将来の一定期間（1年以内）における「予算」を編成し、これを手段として日々の各部門の諸活動を指導・調整し、かつ統制する、計数による総合的な経営管理手法であり、利益管理の具体的手段を意味します。」
 - 5 3項目以上の平均値の差の検定は、ボンフェローニ法による多重比較を実施している。以降の分析も同様である。
 - 6 欧米企業を対象としたフィールド調査では、外部環境に高い不確実性を知覚する企業において、複数のシナリオやコンティンジェンシプランが作成されていることが確認されている（Lorain 2010）。
 - 7 2項目の平均値の差の検定は、t検定を実施している。以降の分析も同様である。
 - 8 Simons（1995）が指摘するように、行動指針として予算目標を受容してもらうために、トップマネジメントは、目標値の合理性や必要性についてマネジャーに説明しなければならない。そのような働きかけ、特に納得感のある話し合いによって目標が受容され、目標達成に向けた行動・努力が選択される。逆に言えば、そのような働きかけが不十分であれば目標は受容されず、適当な行動が選択されないリスクが顕在化する。
 - 9 浅田（1993）は日米企業における予算差異情報の利用方法について実態調査を行っており、日本企業では、問題点や改善点の早期認識が最も重視されていることを確認している。
 - 10 比率の差の検定は、カイ自乗検定を実施している。
 - 11 留意すべき点として、この質問項目の欠損値は31（7.8%）と多かった。その主要な理由は、択一式での回答を求めたが、実態としては、複数の評価方法が併用される可能性もあるためだと考えられる。
 - 12 もっとも、社会的望ましさのバイアスのために、回答が低い得点に集中した可能性を否定できない。
 - 13 こうしたばらつきは、日本企業を対象とした他の実態調査でも同様に確認されており（小倉・丹生谷 2012；企業予算制度研究会 2018）、冒頭でも述べたように、本調査を含む本研究の最終的な目的は、ばらつきが生じる理由を解明することにある。
 - 14 もっとも、近年の有名企業における不適切な会計処理の問題には、こうしたコントロールが深くかかわっている。

参考文献

- Adler, P. S., & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41, 61–89.
- Argyris, C. (1952). *The Impact of Budgets on People*. New York, NY: The Controllershship Foundation.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M., & Chenhall, R. H. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7/8), 789–820.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980). The roles

- of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5–27.
- Chapman, C. S., & Kihn, L. A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 151–169.
- Cools, M., Stouthuysen, K., & Van den Abbeele, A. G. H. L. (2017). Management control for stimulating different types of creativity: The role of budgets. *Journal of Management Accounting Research*, 29(3), 1–21.
- Dean, J. W., & Sharfman, M. P. (1993). The relationship between procedural rationality and political behavior in strategic decision making. *Decision Sciences*, 24(6), 1069–1083.
- Dean, J. W., & Sharfman, M. P. (1996). Does decision process matter? A study of strategic decision-making effectiveness. *Academy of Management Journal*, 39(2), 368–392.
- Emsley, D. (2001). Redesigning variance analysis for problem solving. *Management Accounting Research*, 12, 21–40.
- Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444–461.
- Hall, M. (2010). Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 301–315.
- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15, 415–439.
- Hofstede, G. (1967). *The Game of Budget Control*. Assen, Netherlands: Van Gorcum (藤田忠監訳 (1976) 『予算統制の行動科学』ダイヤモンド社) .
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston, MA: Harvard Business School (清水孝訳 (2005) 『脱予算経営』生産性出版) .
- Hopwood, A. (1972). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research*, 10, 156–182.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75.
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2019). The effects of superior trust and budget-based controls on budgetary gaming and budget value. *Journal of Management Accounting Research*, 31(3), 153–184.
- Lorain, M. A. (2010). Should rolling forecasts replace budgeting in uncertain environments? In Epstein M., Manzoni, J. F., & Davila, A. (eds.) *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices (Studies in Managerial and Financial Accounting)* volume 20, 177–208. Emerald Group Publishing Limited.
- Lukka, K. (1988). Budgetary biasing in organizations: Theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 281–301.
- Marginson, D., & Ogden, S. (2005). Coping with ambiguity through the budget: The

- positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 435–456.
- Masuya, K., & Yoshida, E. (2020). Multidimensional performance evaluation styles: Budget rigidity and discretionary adjustments. *Pacific Accounting Review*, Article in Press.
- Merchant, K. A. (1990). The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society*, 15(4), 297–313.
- Otley, D. T. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston, MA: Harvard Business School.
- Sponem, S., & Lambert, C. (2016). Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach. *Management Accounting Research*, 30, 47–61.
- Van der Stede, W. A. (2001). Measuring “tight budgetary control.” *Management Accounting Research*, 12(1), 119–137.
- 浅田孝幸 (1993)『現代企業の戦略志向と予算管理システム：日米経営システム比較』同文館。
- 井尻雄士 (1968)「会計的測定と会計情報」『会計』93(2): 16–25。
- 小倉昇・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」『会計』182(6): 821–835。
- 上總康行 (2010)「京セラのアメーバ経営の仕組み：機会損失の創出と全員参加経営の視点から」『セミナー年報』131–146。
- 企業予算制度研究会 (2018)『日本企業の予算管理の実態』中央経済社。
- 岸田隆行 (2013)「日本企業における予算管理実務：質問票調査の結果報告」『駒大経営研究』44(1・2): 21–45。
- 小林哲夫 (1989)「わが国の予算管理制度の有効性」『会計』135(1): 85–99。
- 清水孝 (2016)「わが国企業における予算管理実務改善に関する調査」『早稲田商学』446: 103–130。
- 堀井悟志 (2015)『戦略経営における予算管理』中央経済社。
- 榎谷奎太 (2019)「予算制度の利用スタイルとその効果」日本管理会計学会 2019 年度年次全国大会自由論題報告論文。
- 横田絵理・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：質問票調査の結果報告」『三田商学研究』53(6): 55–79。
- 横田絵理・高田朝子・妹尾剛好・金子晋也 (2012)「日本企業におけるマネジメント・コントロール・システムとマネジャーの行動に関する実態調査」『三田商学研究』55(4): 93–117。
- 吉田栄介・岩澤佳太・徐智銘・榎谷奎太 (2019)「日本企業における管理会計の実態調査 (第3回) 業績・予算管理編：東証・名証1部上場企業」『企業会計』71(11): 1565–1571。
- 吉田栄介・徐智銘・榎谷奎太 (2015)「わが国大企業における業績管理の実態：予算の厳格さ、客観・主観的業績評価、財務・非財務指標の観点から」『産業経理』75(2): 68–78。
- 芳野剛史 (2012)『不況を勝ち抜く予算管理ガイドブック』中央経済社。

付録 調査協力企業一覧

[あ]	[さ]	トーカロ (株)
(株) I H I	(株) サイネックス	東急建設 (株)
愛三工業 (株)	サガミレストランツ (株)	東京海上日動火災保険 (株)
愛知製鋼 (株)	(株) サトー	東京センチュリー (株)
(株) アイネス	サムティ (株)	東京特殊電線 (株)
アグレ都市デザイン (株)	(株) 三栄建築設計	東京日産自動車販売 (株)
東海運 (株)	(株) サンゲツ	東邦亜鉛 (株)
(株) アトラエ	サンフロンティア不動産 (株)	東洋エンジニアリング (株)
アネスト岩田 (株)	(株) シーアールイー	東洋紡 (株)
アルコニックス (株)	(株) シーエーシー	トラスコ中山 (株)
アルフレッサ (株)	(株) ジェイ エス ピー	T O W A (株)
飯野海運 (株)	(株) システムインテグレート	
池上通信機 (株)	(株) 新川	[な]
イソライト工業 (株)	新日本空調 (株)	長瀬産業 (株)
(株) 井筒屋	住友化学 (株)	ナブテスコ (株)
(株) イトーキ	住友電設 (株)	ニチアス (株)
稲畑産業 (株)	セイコーウオッチ (株)	ニチバン (株)
(株) 今仙電機製作所	西濃運輸 (株)	(株) ニッカトー
(株) 伊予銀行	星和電機 (株)	日揮 (株)
岩崎通信機 (株)	積水化成成品工業 (株)	日本カーボン (株)
(株) エーアンドエーマテリアル	ソーダニッカ (株)	日本ケミファ (株)
E I Z O (株)		日本新薬 (株)
A G C (株)	[た]	日本オラクル (株)
エスフーズ (株)	(株) 大気社	日本工営 (株)
(株) エスライニングフ	(株) ダイセキ環境ソリューション	日本電産 (株)
NTN (株)	大東建託 (株)	(株) 日本ハウスホールディングス
エンシュウ (株)	(株) タカキュー	
オイレス工業 (株)	(株) 高島屋	[は]
大阪製鐵 (株)	(株) 丹青社	(株) パイオラックス
(株) 大光	(株) チノー	バイテックグローバルエレクトロニクス (株)
オカダアイオン (株)	中国工業 (株)	バナソニック (株) オートモティブ&
	中部ガス不動産 (株)	イングストリアルシステム社
[か]	蝶理 (株)	(株) 阪急阪神百貨店
(株) カナモト	(株) テー・オー・ダブリュー	(株) ピエトロ
兼松 (株)	帝人 (株)	日立造船 (株)
協和医科器械 (株)	(株) ディーバ	ファーマライズホールディングス (株)
(株) クレハ	(株) デジタルガレージ	藤久 (株)
コニカミノルタ (株)	テルモ (株)	藤倉ゴム工業 (株)
(株) 小松製作所	(株) テレビ朝日	北越コーポレーション (株)
五洋建設 (株)	デンカ (株)	
コンドーテック (株)	デンヨー (株)	

[ま]

前澤化成工業（株）
（株）マクニカ
三菱重工業（株）
明星工業（株）
メタウォーター（株）
森永乳業（株）

[や]

（株）ヤオコー
（株）安川電機
ヤマトスチール（株）
ユニチカ（株）
養命酒製造（株）
（株）ヨシムラ・フード・
ホールディングス

[ら]

ライト工業（株）
ラサ商事（株）
（株）LIXIL
理研計器（株）
（株）リブセンス
（株）ルネサスイーストン
ロイヤルホールディングス（株）

[わ]

ワイエイシイメカトロニクス（株）

※調査協力企業として
企業名を記載しても
よいとご回答いただ
いた企業のリストで
す（50音順）。