

予算管理における資源配分変更のメカニズム —脱予算経営論を巡る3つのアプローチの比較—

足 立 洋

Resource reallocation mechanisms on budgetary management:
comparison of three approaches about Beyond Budgeting

Hiroshi ADACHI

1 はじめに

「予算は、伝統的にほとんどの組織において管理メカニズムの中心的支柱をなしてきた」(Otley 1999: 370)。したがって、「予算は、管理会計学において最も幅広く研究されてきたテーマの一つである」(Covalski et al. 2003: 3; Luft and Shields 2003)。

これに対し近年、北欧の実務家を中心として提唱された「脱予算経営論 (Beyond Budgeting)」において、予算管理の実践が組織の事業環境の変化に対応するプロセスを阻害する可能性が指摘されている。脱予算経営論者によれば、「変化の激しい時代に、予算管理プロセスは対応に四苦八苦してきた。……12カ月から18カ月も前に合意された固定計画と資源配分に固執することにより、革新は抑え込まれてきた」(Hope and Fraser 2003: 8)とされる。ところが、後述するように、脱予算経営論は、批判の対象となっている予算管理がかなり極端なケースを前提としており、この点が現実とかい離しているとして、数々の研究者から批判を受けている (例えば Libby and Lindsay 2010)。その一方では、近年では、予算制度を廃止するべきではないとの立場をとりつつも、脱予算経営論の思考を取り込みながら実務に合わせて予算管理のやり方を工夫することも推奨されている (例えば清水 2009)。

このように脱予算経営論の提唱を契機として、経験的研究に基づくそれへの問題提起、そして脱予算論の思考を取り入れた予算管理論の提唱が行われるようになってきた。これらの研究はすべて予算管理における資源配分のメカニズムを一つの考察対象としている点において共通している。このように同じテーマを扱う研究でありながら、なぜこのように提唱されるアプローチが多様になるのであろうか。

この状況を受け、本稿では、これら3つのアプローチのそれぞれについて文献をレビューし、各学説がどのような前提のもとにどのような資源配分メカニズムを論じてきたのかについて整理・比較する。この点について明らかにしておくことは、今後の予算管理研究、特に事業環境の

不確実性との関係における予算管理の位置づけについての研究を発展させるうえで重要であると考えられる。

本稿の構成は以下のとおりである。次節では、予算管理における資源配分のメカニズムを分析するための3つの視角を提示する。3～5節では、脱予算経営論（アプローチⅠ）、経験的研究に基づくそれへの問題提起（アプローチⅡ）、そして脱予算論の思考を取り入れた予算管理論（アプローチⅢ）の3つのアプローチのそれぞれについて学説をレビューし、そこで提示された資源配分のメカニズムを整理する。6節では、これらの見解を整理・比較したうえで、3つの議論の前提の共通点と相違点を明らかにする。これを受けて、7節では今後の研究展望について論じる。

2 本稿の分析視角

「予算は、定量的に—通常は貨幣的に—表現された計画であり、特定の期間—通常は1年間—に対して設定される」（Anthony and Welsch 1974: 322）。予算は多くの場合、その1年の予算期間において月単位ないし四半期単位での収益および費用などの項目について設定される。その中でも特に中心を占める業務予算（operating budget）¹は、責任センターごとに設定され、部門間の活動の調整や管理者の動機づけおよび業績評価に用いられる（Anthony 1989）。

一方で、この計画としての予算を執行するうえでは不確実性が存在する。そのため、中には事業環境が期首の計画設定時に想定されていた状態とは異なるものになることが少なくない。したがって、時には組織目標の達成に向けて資源の再配分が行われる必要が生じる。本節では、この資源再配分プロセスに大きく影響を及ぼすと考えられる要因を先行研究にしたがって3点取りあげる。

第一に、資源再配分の頻度の問題である。予算管理においては、この事業環境の不確実性に対応するため、期中に予算の見直しが行われる場合があるが、これは一つの資源の再配分プロセスとして理解することができる。予算の見直しを通じた組織内の資源の再配分は、不確実性に対応するために計画の設定頻度を向上させるプロセス（Chapman 1997）として理解することができる。

予算見直しにおけるこのメカニズムは、脱予算経営論が提唱される以前に発表された、Simons（1987）が行った Johnson & Johnson 社のケース・スタディにおいて示されている。このケース・スタディでは、事業環境の不確実性に対応するための予算管理の「相互作用的（interactive）」利用のメカニズムが示されている。同社では、この不確実性に対応するため、長期経営計画が毎年見直されると同時に、年度予算とそれに伴う行動計画も期中に3回見直されていた。これらのプロセスは、本社のトップ・マネジメントと事業子会社の管理者が参加する経営会議での議論＝「相互作用」を通じて実施されていた。

一方、第二に、管理者の参加の程度も、資源再配分プロセスに大きく影響すると考えられる。不確実性が一定レベルを超えて高くなると、計画の修正頻度を高めることだけで対応することには限界がある。不確実性が高まると、正確な計画を立てることが難しくなってくる。そのためには、そのプロセスにより組織の下位の構成員を参加させることによってより適切な対応を行うことが必要になる（Johnson 1992; Otley 1994）。この点を踏まえれば、予算見直しの頻度のみならず、その見直しプロセスへの参加度合いによっても、予算管理における資源再配分プロセスはその正

1 本稿で以下、「予算」という場合は、責任センターごとに設定される業務予算を指すものとする。

確性という点において影響を受ける可能性がある。

とはいえ、こうした資源再配分プロセスを円滑に進めるうえでは、管理者をどのようにして動機づけるかという問題もある。予算差異によって管理者の評価がなされることを前提とするならば、予算の見直しは、その予算差異分析の基礎を崩すことにつながる可能性もある (Anthony 1989: 93)。したがって、管理者の業績評価がいかなる方法によって行われるかという点も、予算見直しを通じた資源再配分プロセスが円滑に行われるかどうかに影響を及ぼす可能性がある。

以上のように、予算管理における資源再配分のメカニズムに対する影響要因として、少なくとも①資源配分の変更頻度、②資源配分の変更における管理者の参加の程度、③予算と業績評価のリンクのあり方、の3点を考えることができる。したがって次節以降では、アプローチⅠ～Ⅲの論者によって提唱されてきた資源配分メカニズムについて、この3つの視点から分析・整理を行うこととしたい。

3 アプローチⅠ：脱予算経営論

(1) 北欧の実務家らによる脱予算経営論の提唱

前述のように、予算は管理会計学において主要な研究領域の一つとされてきたが、「20世紀に展開されてきた予算管理研究は、……予算管理……の枠組みを維持しつつ、より良いものへと改良しようとする研究努力である」(小菅 2004: 67)。例えば近年では、予算プロセスの改善を図るアプローチとして、アメリカ CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing-International) を中心として提唱された考え方を挙げることができる。具体的には、予算が現業プロセスからかい離して設定されている実態の改善に向け、予算編成の中で現業レベルの階層での行動計画の作りこみとその予算数値との結びつきを強調するものである (Hansen et al. 2003)。

これに対し、20世紀終盤に入ると、実務家を中心として、予算制度の改善を模索する研究だけでなく、予算制度自体の存在を否定的にとらえた研究がなされるようになってきた (Hansen et al. 2003)。その代表的研究として、予算の廃止を主唱する研究がヨーロッパ CAM-I を中心として行われた。これは、事業環境の変化が速くかつその不確実性が高い場合に、予算と報酬をリンクさせることを問題視する考え方を礎としていた。Bunce et al. (1995) では、実務家と研究者で構成される CAM-I の AMS (advanced management systems) プログラムで打ち出された予算管理への批判的見解が展開されている。

Bunce らによれば、「最も伝統的な型の予算は、古い経営管理哲学の典型である。それが関係するのは、組織階層に基づいてトップダウン式に行われる財務業績の計画設定であり、現業における費用の統制を意図したものである」(ibid.: 255)。

この Bunce らの議論は、さらに Hope と Fraser (2000, 2003) によって具体的に展開されることとなる。彼らの批判する伝統的な予算管理においては、期首の予算編成時において向こう1年の目標値と資源配分が決定され、その目標値の達成度が管理者の報酬にリンクされる「固定業績契約 (fixed performance contract)」が採用されている。Hope と Fraser は、このような伝統的予算管理は、組織が戦略目標の達成に向けて事業環境の変化に柔軟に対応するうえで足枷となるものとして捉えていた。そのうえで彼らは、経営環境の変化に対する柔軟な対応行動を促すためには、予算制度を廃し、予算管理の代替的な経営管理として「脱予算経営」を実践すべきであるとの主張を行った。彼らによれば、「脱予算経営」は以下のように定義される。

脱予算経営は、相対的目標値と報酬、継続的な計画設定、需要管理に応じた資源配分、動的で部門横断的な調整、様々な段階の多くを支援する、予算の代替のプロセスである。(ibid:xix)。

ここで彼らが言う「相対的目標値」とは、予算目標のように期首に年次計画とあわせて設定される目標ではなく、事業部の事業の業界におけるシェアなどのように、前年度実績や競合他社実績との相対的比較を前提として設定されるものである。Hope と Fraser は、予算目標と報酬をリンクさせるのではなく、こうした目標値を事後に相対的に評価し、これを報酬にリンクさせる「相対的改善契約 (relative improvement contracts)」の実践を提唱した。彼らによれば、脱予算経営のもとでは、管理者はこの目標の達成に向け、ローリング予測などの方法により事業環境の状況を継続的にモニタリングし、必要に応じて計画を修正する。そして必要になった資源については、簡素な手続きによって請求することができる。

この脱予算経営論は、実務家 (Bogsnes 2008) だけでなく研究者の関心をも集めた。Østergren and Stensaker (2011) は、脱予算経営を実践するノルウェー企業のケース・スタディを行い、脱予算経営の導入により経営者と管理者の関係性に変化が見られたことを論じている。この事例では、部門目標の設定とその達成のための資源配分の決定が別のプロセスで行われることによって、資源配分の変更の柔軟化が企図された。この目的のもと、同ケースでは目標設定の集権化が進められ、部門目標が戦略目標に基づいて組織の上層部で策定されるようになった。一方、目標の達成方法に関する意思決定については、管理者へと大幅な権限委譲がなされた。その結果、「目標設定の集権化が増したという点では権限が組織の上層へと移された。このように資源配分を目標や期首の計画の設定から切り離したことで動的な資源配分が可能になったとされる。

脱予算経営の導入を通じて、前述のように管理者の目標達成に向けた行動の裁量が拡大されると、組織構成員の行動や考え方にも影響が及ぶ。Bourmistrov and Kaarbøe (2013) が行った2社のケース・スタディでは、裁量が拡大されたことで、「従業員は議論や討議や学習プロセスに以前にもまして関与するようになったため、エンパワメントの向上を実感した」(ibid.: 207)。そしてこれに伴い、従業員の心理状態は安定や既知の行動を繰り返すことに満足する「快適領域 (comfort zone)」(Kahn 1990; White 2009) から、前向きに新たに様々な行動を試みようとする「伸長領域 (stretch zone)」(White 2009) へと変化したとされる。

(2) 期中の資源配分の柔軟性を志向する脱予算経営論

以上のように、脱予算経営論においては、期中の資源配分をより機敏にすることによって、事業環境の変化に対応した経営戦略の実行を円滑化することが志向されている。その特徴を要約すれば、表1のようになる。

表 1 脱予算経営論における伝統的な予算と脱予算経営における期中の資源配分メカニズム

	伝統的予算制度	脱予算経営
資源配分の変更頻度	予算期間にわたり固定 (Hope and Fraser 2000, 2003)	必要に応じて変更 ・部門目標と資源配分の決定プロセスの切り分け (Hope and Fraser 2000, 2003; Østergren and Stensaker 2011)
資源配分の変更における管理者の参加の程度	トップ・マネジメントが中心となった決定 (Bunce et al.1995)	多くの部分を管理者に分権化 ・エンパワメント向上の実感 (Bourmistrov and Kaarbøe 2013)
予算と業績評価のリンク	固定された予算目標 (Hope and Fraser 2000, 2003)	各種 KPI の相対的評価 (Hope and Fraser 2000, 2003)

脱予算経営論で批判されている伝統的予算制度においては、前述のように、かなりトップダウンの硬直的なケースが想定されている (Bunce et al. 1995; Hope and Fraser 2000, 2003)。具体的には表 1 のように、トップ・マネジメントが主体となって予算が編成され、その予算に即した KPI (予算目標) が管理者の報酬に結びつけられている。また、一度期首に設定された予算は期中に変更されることがない。また、事業環境の変化に対応して期中に資源配分の変更が行われることはない。

一方で、脱予算経営論では、予算が廃される一方、各部門の資源配分が事前に厳密に決められることはない。目標値は資源配分とは別のプロセスで設定され、事後的に相対的な評価に利用される。その一方で、目標達成のための資源配分の決定については管理者に大幅に権限委譲される。期中には管理者がローリング予測などの方法によって事業環境の動きをチェックし、これを通じて、部門の目標の達成に向けた方策が部門内で検討され (Østergren and Stensaker 2011)、そこで必要と判断された資源が部門に配分される。これにより管理者はエンパワメントの向上を実感することがある (Bourmistrov and Kaarbøe 2013)。また、予算が廃されているので、業績評価は予算目標ではなく、各種の KPI の実績値を前年度実績や他企業と比較することによって相対的に行われ、これが報酬とリンクされている。

4 アプローチ II : 予算管理の実態に関する経験的研究による問題提起

(1) 予算管理実践の経験的研究に基づく脱予算経営論への問題提起

一方、前述の脱予算経営論に関しては、多くの批判が存在する。その多くは、予算管理実務の実態が脱予算経営論で言われているものとは異なるという指摘である。

「Beyond Budgeting 論で批判されているのは、予算管理システムの……運用方法である」(伊藤 2006: 93)。したがって、「予算の基本的な機能に内在する矛盾を指摘しこれを批判するものではない」(福田 2010: 110)。例えば、日本企業では相互作用型 (Simons 1995) の利用に重点を置いた予算管理が行われている (岸田 2011)。予算差異分析において経営者と管理者の間で徹底的な議論が行われれば、経営者は事前に予測していなかった環境変化を察知することが可能である (岸田 2012)。

また、小菅 (2003) は脱予算経営論においても言及されているローリング予測に着目し、「予測

の精度を向上する有効な手立てがあれば、彼ら（脱予算経営の提唱者；引用者）が指摘する問題は解消するはずである」（小菅 2003: 19）という指摘を行っている。実際、Ekholm and Wallin (2000) がフィンランドの企業 650 社に対して行った質問票調査²によれば、脱予算経営論において評価されていたローリング予測の有用性については、肯定意見が多く示された。

その一方で、フィンランド企業の 85.7% は予算制度を廃止する予定はない (ibid.)。しかも、伝統的予算管理は、環境の不確実性が高まったとしても、排除されるとは限らない。Ekholm と Wallin (2011) がスウェーデンの企業に対して行った質問票調査では、伝統的な「固定予算 (fixed budget)」と定期的に変更可能な「柔軟予算 (flexible budgeting)」³ は共存が可能であることを示唆する結果が得られた。調査によれば、環境の不確実性が高まると固定年次予算の有用性は低く見られるようになる傾向があったにもかかわらず、それと同時に柔軟予算の有用性が高く見られるようになる傾向はなかった。すなわち、環境の不確実性が高まっても、固定予算が柔軟予算に取って代わられることを示唆する結果は得られなかった。その一方で、双方のタイプの予算の有用性への認識に関しては、強い正の相関関係が見られた。このことから Ekholm と Wallin は、固定予算と柔軟予算とが外部環境の不確実性に対応するうえで相互補完的な機能を果たしているとの結論に至った⁴。

Lorain (2010) も、伝統的予算制度の機能が他の機構によって補完されるメカニズムを論じた。彼女はスペイン企業に対する質問票調査とインタビュー調査の両方の方法による考察を行ったが、その中で彼女が下した結論は、アプローチ I で想定されていたこととは裏腹に、ローリング予測と予算制度は相互に補完しあう関係にあるというものであった。すなわち、「ローリング予測は動的な戦略的計画設定の手段であり、資金管理や日々の意思決定プロセスに非常に有用であるが、それは評価や動機づけという目的において予算に取って代わるものではない」（Lorain 2010: 177）。彼女の行った調査によれば、多くの企業において管理者の最終的な到達点としての予算は設定されていた。一方、その予算の前提とされた計画は事業環境の変化の中で陳腐化していくことが多い。このため、予算の達成に向けて事業環境の変化に対応して行動計画を修正するための補完的な手段として、ローリング予測などの技法が用いられていたのである。

その一方で、予算目標と報酬のリンクを切り離すことによっても、資源配分変更が柔軟にできるように促すことは可能である。Frow et al. (2010) はケース・スタディの方法によりこのことを考察した。彼女らは、前述の Simons (1995) の 4 つのコントロール・レバーの枠組み⁵ に依拠してケース・スタディを行った。そのケースでは、予算差異分析に基づいた是正措置の実施もなさ

2 脱予算経営論で批判されたような伝統的予算のモデルが、この質問票調査において明確に提示されたかどうかは定かではない。

3 Ekholm and Wallin (2011) では、伝統的な予算を「年に一度設定され、通常は次年度全体での基準点、すなわち業績評価基準としての機能を提供するもの」と定義して「固定予算 (fixed budget)」という語で表現し、一方で「より短い間隔で変更することが可能な予算」を「柔軟予算 (flexible budgeting)」と呼んだ (ibid.: 147)。

4 ただし Ekholm and Wallin (2011) では、両者がどのように相互補完的に使い分けられているのかまでは明らかにされていない。

5 Simons (1995) は、戦略を実行するために管理者が情報をベースとして組織行動の型を維持または変更するために活用する公式的な手順や手続きを「マネジメント・コントロール・システム (management control system; MCS)」として定義し、それは「相互作用型 (interactive) コントロールシステム」「診断型 (diagnostic) コントロールシステム」「信条 (belief) システム」「境界 (boundary) システム」の 4 つから構成されるものとした。このうち信条システムは経営理念や社是のような組織の基盤となる価値、目的、方向性を管理者に対して提示する仕組み、境界システムは組織の参加者に許容される行動の領域を示す仕組みであり、これら両者は組織構成員の行動の方向性を規定しながらも新しい機会の探索を促す仕組みとして機能するとされる (Marginson 2002)。これらは、既定の計画・目標に沿った行動を促す診断型コントロールシステムや、戦略的不確実性への対応を促す相互作用型コントロールシステムの基盤となるものとして位置付けられている。

れていた（診断型コントロール）ものの、管理者が当事者間で交渉して事業環境の変化に応じた資源配分の見直しを行う権限を付与されていた（相互作用型コントロール⁶）。もちろん、この事例でも管理者の予算目標の達成は重視されている。しかしそれでも、状況からして必要な場合には、十分な論議を重ねたうえではあるが管理者は予算目標を変更することも認められている。それを支援していたのは人事評価制度であった。そこでは、予算目標の達成度は報酬と直接リンクさせられておらず、その代わりに「重点項目（vital few）」と呼ばれる全社的な戦略目標達成への貢献度がリンクされていた。この制度は管理者に予算目標達成の重要性を説きながらも、状況に適合した方法で全社的な戦略目標の達成に寄与すべく動機づける（信条システム）と同時に、予算目標の変更が容易に発動されてはならないことも強調していた（境界システム）。

一方で、そもそも脱予算経営論で批判されたような伝統的な予算制度がどの程度利用されているのかという問題も考察されている。Libby and Lindsay（2010）はアメリカとカナダでの質問票調査を通じて予算管理実務の実態を分析した。それによると、予算が年度を通じて固定されたままであるという企業は両国において半数程度にとどまっていた。残りの半数程度の企業は、何らかの形で期中に予算の見直しを行っていた。しかもそれは、アメリカでは、事業環境の不確実性により正確な予算を設定することが難しいと考える企業には限られなかった。

その一方、このことは脱予算経営論で批判的となった固定業績契約の採用を否定するものではなかった。カナダでは5割、アメリカでは7割の企業は、固定業績契約を採用していた。とはいえ、それらの企業の中で、厳密な意味で予算差異によって評価を行っている企業は2割に満たなかった。残りの大半の企業では、予算差異以外の主観的な評価項目を評価に加味したり、管理者にとって管理不能な要素を考慮した評価を行ったりといった調整が行われていた。

(2) 予算管理実務における資源配分の工夫

以上のように、脱予算経営論ではきわめて硬直的な予算管理のケースが念頭に置かれていることが、数々の研究者から問題視されてきた。彼らは予算管理実務の実態を質問票調査やケース・スタディといった経験的研究の方法によって考察し、脱予算経営論で描かれたような硬直的な予算管理がむしろ例外ケースであることを示した。彼らが調査した予算管理実務での資源配分は、以下の表2のようなメカニズムのもとで行われていた。

表2 経験的研究で確認された予算管理実務における期中の資源配分の工夫のメカニズム

資源配分の変更頻度	随時あるいは定期的に修正（Libby and Lindsay 2010; Frow et al. 2010） ・ 固定予算と柔軟予算の併用（Ekholm and Wallin 2011） ・ 予算とローリング予測の併用（Lorain 2010）
資源配分の変更における管理者の参加の程度	多くの部分を管理者に分権化（Frow et al. 2010）
予算と業績評価のリンク	固定予算目標（Lorain 2010） 固定予算目標の達成度に他の要素を加味（Libby and Lindsay 2010） 全社戦略目標への貢献度（Frow et al. 2010）

6 Frow et al.（2010）は前述のように Simons（1995）の枠組みを用いた考察を行っているとしている。ただし、Simons（1995）の相互作用型コントロールシステム概念では経営者と管理者の間の垂直的な相互作用が想定されているのに対し、Frow et al.（2010）で観察された相互作用は管理者間での水平的なものを中心としている。

ここで注目すべきは、予算管理実務においては少なからず随時ないし定期的に予算の見直しを通じて資源配分の変更が行われていたことである (Libby and Lindsay 2010; Frow et al. 2010)。これは予算制度の廃止を提唱したアプローチ I で志向されていたことである。具体的には、柔軟予算やローリング予測 (Lorain 2010) などの各種技法が固定予算と併用されることもある。ただし、これらの仕組みがどのように併用されていたのかについては明らかにされていない。また、期中の部門間での資源配分が管理者間での調整にゆだねられているケースが報告されている (Frow et al. 2010)。このように資源配分変更プロセスへの管理者の積極的参加を志向する点も、アプローチ I に共通している。

さらに、資源配分変更の柔軟性を担保する目的で、報酬を固定予算目標と直接リンクさせず、全社戦略目標への寄与度の評価と結びつけるケースも報告されている (Frow et al. 2010)。その一方で、アプローチ I で批判されていた固定的な予算目標と報酬のリンクについては、少なからず実践されていた (Libby and Lindsay 2010)。ただし、予算目標の達成度のみによって報酬が決定されるケースは少数派であり、管理者の管理不能要素の影響を排除したり、主観的評価項目を加味した総合的な評価を行ったりするケースが多数みられた。

5 アプローチⅢ：脱予算的思考の予算管理

(1) 予算管理実務の実態を考慮した脱予算経営論

その一方で、アプローチ I で論じられるように予算制度を廃止するのではなく、予算制度は維持したままでその運用形態を脱予算経営論の思考を取り入れた形へと改善されることの必要性を説く論者もいる。「予算は経営者が組織を管理するうえで中核的な手段である」(Henttu-Aho and Järvinen 2013) ことから、その予算制度を廃止することによって企業内部で混乱が生ずる可能性がある。清水 (2006: 18) はこの点を考慮し、「伝統的な予算が持つ弊害をできる限り除去し、その上で組織の中にこれまでとは異なる形の『脱予算的予算』という名の財務計画として予算は存続すべきである」と論じている。そのうえで、清水 (2009: 22) は、この見地に立ちながら脱予算経営を以下のように再定義した。

脱予算経営は、「予算をやめる」ことではなく、「常に競争の中で成功を定義し、ストレッチな目標を自ら設定して、目標達成のために必要なアクション・プランを策定する思考様式を作り上げることであり、そのために権限の委譲された組織やダイナミックな資源配分を行うなどの支援機能を必要とする行動様式を総称したもの」ということなのである (傍点は引用者)。

清水 (2009) はこのように脱予算経営を「行動様式」として再定義し、脱予算経営論者の一人である Hope の BBRT 北米カンファレンスにおける報告資料 (2009 年) を引用しながら、脱予算経営を構成する 4 つの要素として、①ストレッチな目標を管理者に自発的に出させる仕組み、②継続的に計画を設定する仕組み、③その時々最適に資源配分を行う仕組み、④管理者に権限とあわせて意思決定のための情報の提供がなされる仕組み、を挙げている。清水 (2009) では、これらの要件を満たした日本企業の管理会計実践の事例として、京セラ、星野リゾート、NEC の 3 社のケースが挙げられている。

また、前述のアプローチⅡで示されたように、予算制度を採用しながらも事業環境の変化に機敏に対応できるメカニズムが現に存在している実態に鑑みれば、この機敏な対応を促すために予

算制度が排除されることには何ら必然性はない。したがって、清水（2013）では、予算制度を採用しているか否かにかかわらず、こうした柔軟性を備えた経営を「予測型経営」と呼んでいる。

Henttu-Aho and Järvinen（2013: 765）も、予算制度を完全に廃止していないものの脱予算経営を志向して予算制度を大幅に改変したフィンランド企業の事例を考察している。彼らはこうした事例を「脱予算アプローチ（Beyond Budgeting Approach）」と呼んでいる。このアプローチをとる事例においては、部門目標が戦略からトップダウン式にブレイクダウンされるなどの形で設定され、それが行動計画の設定と別のプロセスの中で設定される。その目標の達成に向けた行動計画の策定・修正はローリング予測を通じて行われ、目標の達成度は業績評価とリンクしている。ただし、これらの実践では予算は完全に廃止されたわけではなく、工場レベルの費用予算は残されていた。なお、彼らは、目標設定と行動計画設定を別のプロセスで行う脱予算アプローチに対して、予算編成プロセスの中で部門目標が行動計画と同時に設定されるケースについては脱予算アプローチとは呼ばず、概念的に区分していた。

(2) 資源配分の柔軟性を志向する脱予算アプローチの予算管理

以上のように、脱予算経営論の発想を尊重しながらも、予算制度を廃止するのではなく改善することによって、期中の資源配分を機敏にすることは可能であるとされ、そのメカニズムについての考察が行われてきた。このメカニズムは表3のように整理される。

表3 脱予算的思考の予算管理における期中の資源配分のメカニズム

資源配分の変更頻度	随時あるいは定期的に変更 ・業績予測による行動計画の修正（清水 2009; Henttu-Aho and Järvinen 2013）
資源配分の変更における管理者の参加の程度	多くの部分を管理者に分権化（清水 2009）
予算と業績評価のリンク	計画設定と別プロセスで業績目標を設定（Henttu-Aho and Järvinen 2013）

脱予算経営においては、資源配分の変更権限が大幅に管理者に委譲される。このため、ここで迅速な意思決定がなされるためには、そのための意思決定情報が管理者に提供される必要がある（Hope and Fraser 2003; 清水 2009）。ただし、アプローチⅠと大きく異なるのは、これらの仕組みは予算制度を放棄しなくとも可能であるとしている点である。アプローチⅢでは、予算管理の過程の中で、随時あるいは定期的に資源配分の変更を行うために、期中に必要な応じて業績予測が行われ、これに基づいた行動計画の修正が継続的に行われる（清水 2009）。

また、管理者の業績評価については、Henttu-Aho and Järvinen（2013）における「脱予算アプローチ」のケースのように、計画設定や資源配分と別のプロセスにおいて戦略目標が設定され、この目標が報酬にリンクされている場合もある。そこでは、戦略目標の達成に向けた行動計画の修正と資源配分の変更がローリング予測を通じて行われ、これによって資源配分変更の柔軟性が担保されていた。

6 3つのアプローチにおける資源配分の原理の比較

以上本稿では、予算管理における資源配分メカニズムについて論じられた3つのアプローチからの研究を検討してきた。その検討結果を比較すると、表4のとおりである。

表4 各アプローチにおける期中の資源配分メカニズムの特徴

	アプローチⅠが想定する伝統的予算制度	アプローチⅠ	アプローチⅡ	アプローチⅢ
資源配分の変更頻度	予算期間にわたり固定 (Hope and Fraser 2000, 2003)	必要に応じて変更 ・部門目標と資源配分の決定プロセスの切り分け (Hope and Fraser 2000, 2003; Østergren and Stensaker 2011)	随時あるいは定期的に修正 (Libby and Lindsay 2010; Frow et al. 2010) ・固定予算と柔軟予算の併用 (Ekholm and Wallin 2011) ・予算とローリング予測の併用 (Lorain 2010)	随時あるいは定期的に変更 ・業績予測による行動計画の修正 (清水 2009; Henttu-Aho and Järvinen 2013)
資源配分の変更における管理者の参加の程度	トップ・マネジメントが中心となった決定 (Bunce et al. 1995)	多くの部分を管理者に分権化 ・エンパワメント向上の実感 (Bourmistrov and Kaarbøe 2013)	多くの部分を管理者に分権化 (Frow et al. 2010)	多くの部分を管理者に分権化 (清水 2009)
予算と業績評価のリンク	固定された予算目標 (Hope and Fraser 2000, 2003)	各種KPIの相対的評価 (Hope and Fraser 2000, 2003)	固定予算目標 (Lorain 2010) 固定予算目標の達成度に他の要素を加味 (Libby and Lindsay 2010) 全社戦略目標への貢献度 (Frow et al. 2010)	計画設定と別プロセスで業績目標を設定 (Henttu-Aho and Järvinen 2013)

結論から述べれば、3つのアプローチにおいては、そこで予算制度や他の経営管理の仕組みを採用するか否かという点は若干異なるものの、資源配分のメカニズムは非常に近似したものとなっている。脱予算経営論では、資源配分をめぐる意思決定が集権化されている点、その配分が予算期間を通じて固定されている点、それを前提として固定された予算目標による業績評価が行われる点において、予算制度が批判されていた。しかし、アプローチⅡの経験的研究で示されているように、これらの問題は予算管理のやり方を工夫することによって解決されている場合が少なくない。したがって、アプローチⅢのように、脱予算経営の思考だけを取り入れた予算管理が可能となる。

具体的にみてみよう。第一に、資源配分変更の頻度については、何らかの方法を通じて期中に必要なに応じて、または定期的に行動計画の修正を通じた資源配分の変更が実施されることが志向されている。ただしその方法は、予算によってあらかじめ資源配分を固定しておくことを避ける方法だけでなく(アプローチⅠ)、固定予算と柔軟予算ないしローリング予測を併用する方法(アプローチⅡ)、あるいは定期的な業績予測を行う方法(アプローチⅢ)など、多様である。なお、資源配分変更プロセスにおいて、固定予算と他の管理会計技法がどのように使い分けられるのかという点はあまり明らかにはされていない。また、資源配分の変更権限が管理者に分権化されていたとしても、頻繁な資源配分変更に伴う部門間の調整がどのようにして進められるのかについても、まだ明らかになっていない部分が多い。

第二に、資源配分変更プロセスへの管理者の参加の度合いに関しては、どのアプローチにおいても資源配分変更に関する意思決定権限の委譲を積極的に行い、配分に関する意思決定を迅速化することが提唱されている。

一方、第三に、予算と業績評価とのリンクのあり方は一見すると多様なように思われる。特にアプローチⅡの場合、予算制度を前提にした柔軟な資源配分変更メカニズムである点は共通だが、報告されたケースの中には、固定予算目標を基礎とした評価がなされるものと、評価を部門目標ではなく全社目標とリンクさせるものが存在する。

しかし、これらの多様なリンクのあり方には共通点がある。それは、相対的目標であれ予算目標であれ全社目標であれ、それらの目標は一つの行動計画あるいは、一つの資源配分のあり方によって規定されているわけではないという点である。目標は期首に設定されたものであっても、その目標を達成するやり方については、管理者への分権化を前提として資源配分の変更頻度を高めることで柔軟に変更される。予算目標が利用される場合には、予算目標を固定したままで行動計画を修正することが企図され (Lorain 2010)、予算目標ではなく相対的評価や全社目標への貢献度が業績評価とリンクされる場合には、資源配分を目標値と切り離すことによって行動計画の柔軟な修正を促すことが志向されていた (Hope and Fraser 2000, 2003; Frow et al. 2010; Henttu-Aho and Järvinen 2013)。

アプローチⅠで批判を受けた伝統的予算の理念型については、資源配分が予算期間を通じて固定されていることを前提としたうえで、予算目標と報酬のリンクが問題視されていた。これに対し、アプローチⅠ～Ⅲで検討された業績評価とのリンクのあり方はいずれも、目標とその達成に必要な資源配分の対応関係を一對一と捉えず、あらかじめ設定された目標の達成に向けた資源配分の修正が柔軟に行われる方法であるといえる。現在のところ、業績評価指標を何に設定するかによってこの機敏性に影響が生じる可能性については明らかではない。とはいえ、Ⅰ～Ⅲの各アプローチは、ある目標を達成するための資源配分のあり方を状況によって工夫することを促す点で、アプローチⅠで批判された伝統的予算管理の理念型に比べれば、相対的に環境変化に対して柔軟性の高い仕組みを志向するものといえよう。

7 結論と残された研究課題

以上、本稿では事業環境の高不確実性を前提として、予算管理下での資源配分メカニズムに関する3つのアプローチを比較し、その同質性を指摘した。3つのアプローチは、手段として予算制度を利用するのかどうかという点では異なっているものの、資源の再配分の頻度を高め、同時に再配分プロセスにおける管理者の参加を進めることによる機敏な対応を志向する点では共通していた。また、3つのアプローチはいずれも、目標値と資源配分の組みあわせを一對一と捉えず、目標は固定のままでその達成のための資源配分を柔軟に変更するメカニズムが説明されている点において共通していた。

そのうえで、これらの考察に基づいて今後の研究課題を示すならば、以下の点が挙げられる。

(1) 複数の管理会計技法間との関係と予算制度の構造

アプローチⅡでは、予算管理実践の中で資源配分を機敏にするためのメカニズムとして、固定予算が柔軟予算あるいはローリング予測と併用されるケースが論及されていた。この場合の、固

定予算の位置づけについてはあまり明らかにされていない。具体的には、柔軟予算が併用される場合 (Ekholm and Wallin 2011) には、固定予算と柔軟予算をどのように使い分けることで柔軟な資源配分の変更が可能になるのかという点について、さらなる研究が望まれる。

(2) 資源配分の変更に伴う調整プロセス

本稿の分析によれば、3つのアプローチのいずれにおいても、資源配分の変更にかかわって管理者への意思決定権限の委譲が行われることが志向されている。ここで、資源配分の変更が管理者によって自律的に行われるとしても、組織が準備できる資源は有限である。しかしながら、この資源の有限性の問題に対してどのようなメカニズムのもとで対応がなされるのかについては、ほとんど明らかにされていない。資源配分に柔軟性を持たせる機構の原理の一つであるこのメカニズムの解明が期待される。

(3) 業績目標の基礎となる計算構造

前述のように、3つのアプローチにおいては、予算管理における資源配分の変更の柔軟性を高めるために1つの業績目標に対して資源配分のあり方を状況に応じて多様に組みあわせ直すという考え方が報告されてきた。ところが、その業績目標の基礎となる計算構造によって資源配分の柔軟度が影響を受ける可能性についてはほとんど考察がなされてこなかった。例えば、清水 (2009) において脱予算経営と類似した管理会計実践として紹介された京セラのアメーバ経営では、労務費控除前の利益を部門の総作業時間で除した「時間当り採算」指標を部門の業績目標とすることで、各部門の機会損失を会計的に可視化し、部門間の人員の貸借を通じた機会損失回避を促すメカニズムが考察されている (上總 2010, 2014)。このように独自の計算構造によって独自の資源配分変更のあり方が生み出される可能性を考慮する限り、業績目標の基礎となる計算構造による資源再配分の柔軟性への影響の違いを考察することも今後研究が期待される課題であると考えられる。

(4) 資源配分メカニズムにおける日本的文脈の影響の可能性

本稿でレビューした学説では、予算目標と報酬との直接的なリンクを設けないことで資源配分の柔軟性を担保するメカニズムが論じられていた。この点に関連して、管理者の報酬と財務業績とのリンクが間接的であることは日本企業に見られる特徴の一つとされてきた (横田 1998)。このことを考慮すれば、日本では比較的柔軟な資源の再配分が行われやすいようにも思われる。しかし一方では、日本企業では終身雇用制が採用されている場合が多く (Abegglen 1958)、人的資源を短期的に追加・削減することが難しい。このような日本企業に多く見られる状況は、何らかの形で予算管理下の資源配分メカニズムに影響を及ぼすのであろうか。この点を明らかにすることは、目下のところ決してそう多くはなされていない、日本企業における管理会計実践の理論化という研究 (上總・澤邊 2006) の発展に寄与するものと考えられる。

謝 辞

本稿は、科学研究費補助金 (若手研究(B), 課題番号 25780302) による研究成果の一部である。

引用文献

- Abegglen, J. C. 1958. *The Japanese factory: aspects of its social organization*. Free Press. (占部都美訳. 1958. 『日本の経営』ダイヤモンド社;山岡洋一訳. 2004. 『日本の経営 (新訳版)』日本経済新聞社)
- Anthony, R. N. 1989. *The management control function*. The Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- and G. A. Welsch. 1974. *Fundamentals of management accounting*. Richard D. Irwin, Inc.
- Bogsnes, B. 2008. *Implementing beyond budgeting: unlocking the performance potential*. Wiley, New Jersey. (清水孝訳. 2010. 『脱予算経営への挑戦』生産性出版)
- Bourmistrov, A. and K. Kaarbøe. 2013. From comfort to stretch zones: a field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas. *Management Accounting Research* 24(3): 196-211.
- Bunce, P., R. Fraser and L. Woodcock. 1995. Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management accounting research* 6(3): 253-265.
- Chapman, C. S. 1997. Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society* 22(2): 189-205.
- Covaleski, M., J. H. Evans III, J. Luft and M. D. Shields. 2003. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. *Journal of Management Accounting Research*. 15: 3-49.
- Ekholm, B. and J. Wallin. 2000. Is the annual budget really dead? *European Accounting Review* 9(4): 519-539.
- and —— . 2011. The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of business finance & accounting* 38(2): 145-164.
- Frow, N., D. Marginson and S. Ogden. 2010. ‘Continuous’ budgeting: reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society* 35(4): 444-461.
- Hansen, S. C., D. T. Otley and W. A. Van der Stede. 2003. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research* 15(1): 95-116.
- Henttu-Aho, T. and J. Järvinena. 2013. A field study of the emerging practice of Beyond Budgeting in industrial companies: an institutional perspective. *European Accounting Review* 22(4): 765-785.
- Hope, J. and R. Fraser. 2000. Beyond budgeting. *Strategic finance* 82(4): 30-35.
- and —— . 2003. *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston, MA: Harvard Business School Press. (清水孝監訳. 2003. 『脱予算経営』生産性出版)
- Johnson, H. T. 1992 *Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment*, The Free Press. (辻厚生・河田信訳. 1994. 『米国製造業の復活—— [トップダウン・コントロール] から [ボトムアップ・エンパワメント] へ——』中央経済社)
- Kahn, W., 1990. Psychological conditions of personal engagement and disengagement at work. *Academy of Management Journal* 33: 692-724.
- Libby, T. and R. M. Lindsay. 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? a survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research* 21(1): 56-75.
- Lorain, M. A. 2010. Should rolling forecasts replace budgets in uncertain environments? Epstein, M., J. F.

- Manzoni and A. Davila (ed.) *Studies in managerial and financial accounting*. Emerald Publishing Group: 177-208.
- Luft, J. and M. D. Shields. 2003. Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society* 28 (2-3): 169-249.
- Østergren, K. and I. Stensaker. 2011. Management control without budgets: a field study of 'Beyond Budgeting' in practice. *European Accounting Review* 20(1): 149-181.
- Otley, D. T. 1994. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research* 5(3/4): 289-299.
- . 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research* 10(4): 363-382.
- Simons, R. 1987. Planning, control, and uncertainty. Bruns, W. and Kaplan, R. (eds.) *Accounting and management: field study perspectives*. Harvard Business School Press: 339-362.
- . 1995. *Levers of control*. Boston, MA: Harvard Business School Press. (中村元一・黒田哲彦・浦島史恵訳, 1998. 『ハーバード流「21世紀経営」4つのコントロール・レバー』産能大学出版部)
- White, A. 2009. *From Comfort Zone to Performance Management*. White & MacLean Publishing, Baisy-Thy, Belgium.
- 伊藤克容. 2006. 「予算管理論研究における戦略志向性の問題」『産業経理』65(4): 87-95.
- 上總康行. 2010. 「機会損失の創出と管理会計—京セラとキヤノン電子の事例研究から」『企業会計』62(3): 324-333.
- . 2014. 「日本の経営と機会損失の管理：アメーバ経営とトヨタ生産方式の同質性」『企業会計』66(2): 198-210.
- 上總康行・澤邊紀生. 2006. 「次世代管理会計のフレームワーク」上總康行・澤邊紀生編著『次世代管理会計の構想』, 中央経済社: 1-40.
- 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』42(3/4): 115-138.
- . 2012. 「Beyond Budgeting 論の妥当性」『駒大経営研究』43(3/4): 123-145.
- 小菅正伸. 2003. 「予算管理無用論とBBモデル」『商学論究』51(1): 1-24.
- . 2004. 「疑問視される予算管理の有用性」『会計』165(1): 65-80.
- . 2005. 「Beyond Budgeting の意義」『産業経理』64(4): 15-22.
- 清水孝. 2006. 「戦略マネジメント・システムにおける脱予算経営の在り方」『JICPA ジャーナル』612: 162-168.
- . 2009. 「脱予算経営の概念とわが国企業の取組み」『企業会計』61(11): 18-26.
- . 2013. 「予測型経営の理論と実務」『早稲田商学』434: 511-539.
- 福田哲也. 2010. 「予算管理の再検討に向けて—『脱予算経営』の意味するもの—」『経済系』242: 101-111.
- 横田絵理. 1998. 『フラット化組織の管理と心理—変化の時代のマネジメント・コントロール』慶應義塾大学出版会.