

高不確実性下での予算目標の固定性と管理者の動機づけ

足 立 洋

Fixed budgetary target and motivating managers under high uncertainty

Hiroshi ADACHI

1 はじめに

伝統的に、「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)。通常、予算管理では経営企画部門から通達された短期利益計画＝予算編成方針に基づいて各部門で予算案が編成され、これと短期利益計画の垂直的調整、部門予算間の水平的調整を経て、最終的に総合予算が編成される(上総 1993)。

ここで、この確定された予算の達成に向けて管理者を動機づけるうえで、予算の達成度を何らかの形で業績評価において重視する企業は多い(Libby and Lindsay 2010)。ただ、前述のように、管理者の職務を取り巻く不確実性が高くなると、これが業績に大きな影響を及ぼすために、時に管理者のモラルを引き下げられる可能性があるとされている(Hirst 1981, 1983b)。ただし、それはあらゆる不確実性によって引き起こされるとは限らず、外部環境の不確実性の高さと会計的業績指標の妥当性認識の間には正の相関があるとする調査結果もある(Hartmann 2005)。

本稿では、ケース・スタディの方法を用いることによって、高不確実性下でのこのような管理者の動機づけがどのように行われているのかを考察する。本稿の構成は以下のとおりである。まず次節では、先行研究を概観したうえで、本稿の検討課題を設定する。3節では研究方法とケース・スタディを実施した企業の概要を説明する。次いで4節では、同社における予算管理と業績評価の実践について概説する。5節ではこのケースについて先行研究を振り返りながら理論的な考察を加える。最後に6節では本稿の結論と残された検討課題について述べる。

2 先行研究の整理と本稿の検討課題

伝統的には、組織が不確実性の高い事業環境に適応していくうえでは、経営計画や予算などの公式的な管理手法よりも、非公式の横断的な情報共有が重要となるとされていた(例えばBurns and Stalker 1961)。しかし、前述のように、予算をはじめとした不確実性の高い事業環境にあっても公式的な管理手法が重視されることもある(例えばKhandwalla 1972)。

とはいえ、高不確実性下では、前述のように、これが期末の予算業績に大きな影響を及ぼすために、時に管理者の逆機能的行動を引き起こす可能性がある(Hirst 1981, 1983b)。期首の想定に

なかった事象の発生を管理者が管理することは不可能であるうえ (Hirst 1983a), それによる業績への影響部分を完全に切り出すことはほぼ不可能である。したがって, この会計情報による業績評価の「不完全性 (incompleteness)」(Hopwood 1972) の存在によって, 当初予算目標による業績評価が管理者のモラルを引き下げかねないとされた。

このことは, 近年研究者・実務家の注目を浴びた (例えば Østergren and Stensaker 2011; Henttu-Aho and Järvinen 2013; Bourmistrov and Kaarbøe 2013; 清水 2006, 2009, 2013; 小菅 2003, 2004, 2005; 岸田 2012) 「脱予算経営論 (Beyond Budgeting)」(Hope and Fraser 2000, 2003; Bogsnes 2008) においても指摘されていた。Hope と Fraser は予算目標が年度を通して固定され, 業績評価に強くリンクされた「固定業績契約 (fixed performance contract)」を念頭に置きながら, 事業環境の不確実性による業績への影響がモラル低下を引き起こす可能性に着目し, 予算制度の廃止を唱えた¹。

とはいえ, Hirst (1981, 1983b) 以降の調査において, 必ずしも高不確実性下での業績評価において予算目標を利用することが不適切とは限らないことが明らかになってきた。例えば, Ross (1995) の調査によれば, 環境の不確実性が高い水準で認識されている場合には, 業績評価で予算を重視する企業より重視しない企業において上司と部下の間の緊張が強い傾向が示された。この点について Ross は, 評価者である上司が部下の業績への不確実性の影響を十分に考慮し, 評価のプロセスを工夫すれば, 予算重視の業績評価を行っていても緊張感のある程度払しょくすることが可能となるからではないかとの推察を行った。

実際, Libby and Lindsay (2010) がカナダとアメリカで実施した調査によれば, 脱予算経営論で批判された固定業績契約を利用しかつ予算業績を評価において重視すると回答した企業の8割以上は, 厳密に予算差異に基づいて評価を行うのではなく, 主観的調整ないし既定の数式に基づいた調整を加味したり, 管理可能費部分についてのみ評価を行ったりなどの工夫を行っている。こうした調整は, 国内の実態調査においても, 当初予算の修正を行わない企業のうち高い割合の企業でなされていることが明らかになっている (横田ほか 2013)。したがって, 脱予算経営論が批判対象としているのはあくまでも予算管理システムの特定の運用方法であって (伊藤 2006), 予算そのものの基本的な機能が必ずしも問題であるわけではないともいえる (福田 2010)。

また, Hirst (1981, 1983b) や脱予算経営論者によって提起された問題を回避するために, ローリング予算の採用や期中の予算見直しにより予算を極力実態に合わせ (Hansen et al. 2003; Ekholm and Wallin 2011) ながら, その予算目標と業績評価との直接的なリンクは設けないという策もある。具体的には, ストックオプションや繰延報酬 (Simons 1987), 全社的な戦略目標への貢献度 (Frow et al. 2010) による業績評価である。これらの企業では, 予算の期中での修正が垂直的・水平的な調整, すなわち4つのコントロール・レバー²のうち相互作用型コントロール・システム

1 脱予算経営論を「『予算をやめる』ことではなく, ……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」(清水 2009: 22) として, 予算制度の廃止を唱えたものではないと解釈する論者もいる。

2 Simons (1995) はマネジメント・コントロール・システムを「相互作用型コントロール・システム」「診断型コントロール・システム (diagnostic control systems)」「信条システム (beliefs systems)」「境界システム (boundary systems)」の4つの「コントロール・レバー (levers of control)」から構成されるものとして規定した。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」を示す仕組みである。これらを土台として, 診断型コントロール・システムでは, 利益計画や予算など既定の計画・目標に沿って行動するよう管理者が動機づけられ, 期末には実績との差異を測定して問題点の修正が行われる。一方, 事業環境の不確実性に対応するためには絶えず状況の変化に関する情報の収集と共有を行い, 時には戦略の修正を行うことも必要となる。この仕組みが相互作用型コントロール・システムとされている。

(interactive control systems, Simons 1995)³を経て実施されており、業績評価の側面を担保するために予算と業績評価の直接的なリンクが設けられていなかった。

その一方で、そもそも業績目標は固定されるべきであるとする見解もある。もちろん、業績目標の達成の難易度が高い場合には、業績目標が期中に修正され (Hansen et al. 2003)、評価の方法もそれに合わせて調整するという方法をとることが考えられる (Milgrom and Roberts 1992)。ところが、このように「目標の柔軟性 (target flexibility)」を高めることは、管理者の業績向上に向けた努力へのモチベーションを低下させたり (Weitzman 1980)、管理者が目指すべき成果を曖昧にしたりするという負の効果も有している (Marginson and Ogden 2005)。したがってこのことは、企業業績に負の影響を及ぼす可能性があるともされている (Arnold and Artz 2015)。このことは実験室実験によっても確認されており、当初目標と別に予備的な計画が設定されていると、被評価者の当初目標達成に向けた意欲が低下するとされている (Shin and Milkman 2016)。

それでは、予算目標は固定したままで事業環境の変化に対応するにはどのような方法が考えられるであろうか。近年の研究では、フィンランド企業での実態調査によれば、6割の企業はローリング予測などを年度を通じて固定された予算制度と併用している (Ekholm and Wallin 2000)。すなわち、ローリング予測は、年度を通じて固定された予算と補完的に用いられることが多い (Sivabalan et al. 2009)。また、スカンジナビアの実態調査では、こうした固定予算はローリング予算や変動予算など環境変化の影響を頻繁に予算に反映させる「柔軟予算 (flexible budgeting)」と相互補完的に利用されているともされている (Ekholm and Wallin 2011)。

これはケース・スタディによっても示されている。Lorain (2010) の10社へのケース・スタディでは、予算制度を採用すると同時に、事業環境の変化に関する情報をいち早く共有するため、定期的にローリング予測が行われることがほとんどであった (Ekholm and Wallin 2000)。この場合、これを通じて会議の中で事業環境の変化に関する情報が経営者と管理者の間で共有される。この場合、期首に編成された予算目標は変更されなくとも、ローリング予測が定期的に経営会議の場に議論のたたき台として供される。すなわち、ここでの情報共有=相互作用型コントロール・システム (Simons 1995) を通じて行動計画が修正され、その結果として予算数値の内容がより実態に合ったものになる (Hansen et al. 2003)。そして、予算目標は期末の業績評価に用いられることとなる。

以上のように、Lorain (2010) のケースでは、期中には予算目標を固定しつつ予算制度とは異なる技法を用いて行動計画を修正することで、管理者が環境変化により迅速に適応するよう促されている。これにより、期中の目標変更によるモラル低下 (Arnold and Artz 2015; Shin and Milkman 2016) を回避できる可能性がある。その一方では、高不確実性下での業績評価の不完全性 (Hopwood 1972) によるモラル低下のリスク (Hirst 1981, 1983b) が完全に否定されたわけではなく、会計数値による業績評価と不確実性に関する研究結果にはあまり一貫性が示されていない (Hartmann 2000)。このことを考慮すれば、予算目標が固定された中で管理者のモラル低下を防ぐメカニズムについては、さらなる精査が必要である。したがって、以下本稿ではケース・スタディの手法を用いて、高不確実性下での固定的な予算目標と部下のモラル維持との関係について

3 Simons (1995)では、経営者と管理者の間の垂直的な情報共有を通じた環境変化への対応の仕組みを「相互作用型コントロール・システム」と呼んでいる。これに対して、Frow et al. (2010)はSimons (1995)から引用した概念として「相互作用型システム」を用いているが、その内容は管理者間の横断的な調整による環境変化への対応の仕組みを指すものであり、むしろSimons (2005)で言及された「相互作用型ネットワーク (interactive network)」に近似している。

て考察を進めることとしたい。

3 研究方法・調査企業概要

3.1 研究方法

前節で示した本稿の研究課題について考察を加えるため、筆者は鹿児島県に本社を置くIT企業の株式会社現場サポート（以下、現場サポートと略記）においてケース・スタディを行った。ケース・スタディの方法をとる理由は、一般に「どのように」(how)あるいは「なぜ」(why)という問題を扱っている場合（Yin 1994）や、ある現象が起こっている背景の文脈が重要である場合（Cooper and Morgan 2008）に適しているとされる。したがって、この研究方法は、予算目標に柔軟性を持たせる中で業績評価によるモラルの維持が「どのように」してなされるかというモラル維持の背景メカニズムを考察するという本研究の目的に適したものと考えられたため、本研究ではこれを採用することとした。

ケース・スタディの方法は①半構造化インタビューによる聞き取り調査（計8時間）、②参与観察（月次経営会議、長期計画策定会議、事業計画説明会、経営計画書勉強会、読書会、計23.5時間）、③①の調査票に対しての、管理者からの事前の概要コメントの検討、および④内部資料等（経営計画書、鹿児島県経営品質賞申請書類など）の検討、の4つの方法によった。①～③のインタビューや参与観察にあたってはデータの客観性を担保するべく、経営者のほか各部門の管理者をはじめとして、極力多様な立場のインタビューに調査を行うよう努めた。しかし、①～③の調査方法から得られるデータの客観性にはどうしても限界がある以上、それを極力担保する必要が生じるため、内部資料（④）の検討を行った。

現場サポートでは、後述するように、経営者や管理者によって事業環境の不確実性がかなり高度なものとして認識されている。一方では、予実差異は管理者・従業員の人事評価に一定の割合でリンクされている。このことから筆者は、同社の事例が、高不確実性への予算管理上の対応と管理者・従業員のモラル維持を両立させるためのメカニズムを考察するうえで適するものと判断し、調査を実施した。

3.2 調査企業概要

現場サポートは、「建設業向けパッケージソフトウェアやクラウドサービスの企画・開発・販売・サポート、及び付随するコンサルティング・業務受託」（同社ホームページ：<http://www.genbasupport.com/corporate/>、2016年6月3日参照）を行っている。資本金は1,500万円、売上高は2億2,250万円、従業員数は32名（2015年6月末）である。

同社の事業は①公共建設ソリューションを核としながら、②建設ビジネスソリューション事業、③コミュニケーション&マネジメント事業を展開している。①は建設業者が国土交通省や地方自治体などが主体の公共工事を請け負った場合にその工事の進行管理や提出資料作成に専用に必要なソフトウェアやクラウドサービスを扱う事業である。具体的には現場サポートでは、グループウェアの制作会社にライセンス料を支払い、そのグループウェアを基礎として機能するソフトウェアやクラウドサービスを企画・開発・販売している。このライセンス料が現場サポートの売上原価の中心部分を占めている。加えて、現場サポートでは販売したソフトウェアやクラウドサービスに関するコンサルティングやアフターサービスに特に注力しており、これが同社の強みとな

っている。主要顧客となる建築業者や地方自治体においては、ソフトウェアやクラウドサービスの専門性の高さから、それらの業務への活用方法や操作方法などで苦勞することが多い。そこで同社では、これらの商品をただ「売り込む」のではなく、提案営業や販売後のアフターサポートなどの業務に注力することによって差別化を図っている。同社ではこうした商品について主に九州地方と関東地方での営業を行っている。営業は自社で直接行っている場合もあるが、一部の地域・顧客については「ビジネスパートナー」と呼ばれる販売会社に販売業務を委託する場合もある。

なお、②は、①で蓄積したノウハウを活用して業務システムを開発し、公共事業以外を担う建設業者だけでなく民間工事の業者にも幅広く提案・販売する事業である。また、③は、情報管理システムの提供と合わせてそれに関連したコンサルティングサービスを提供するものである。ただし現時点では、①の事業が売上高の大半を占めている。

同社では図1のような職能部門別組織がとられている。営業本部には九州地方の顧客を主に担当する本社営業グループ、西日本のそれ以外の顧客を主に担当する西日本営業グループ、そして販売した商品のアフターサービスを主に担当するサポートグループが含まれている。また、ソリューション開発本部には、新商品の研究開発を行うシステム開発・運用グループと、経営戦略・事業計画の策定や予算管理関連の事務業務など、経営企画業務を担う業務企画グループが含まれる。なお、市場開発本部では関東方面の営業と市場開拓が担われており、総務部は決算業務等を担当している。

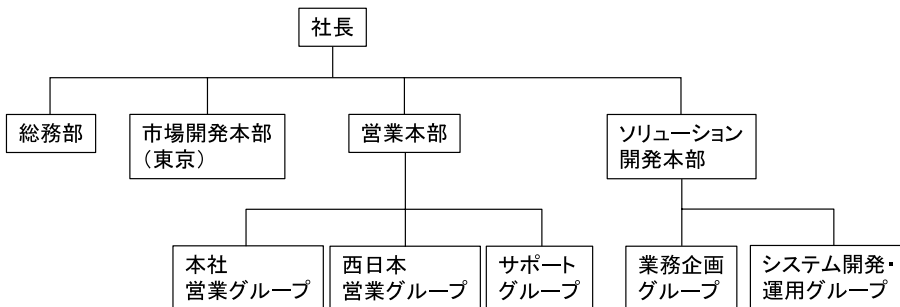


図1 現場サポートの組織図

(出所) 聞き取り調査で提示された資料を、筆者が再現。

4 現場サポートの予算管理

4.1 予算管理と業績評価

現場サポートでは、毎期首「Dream Plan」と呼ばれる5か年計画が策定されており、これを土台として単年度の経営計画や予算が策定される。単年度経営計画と予算は、このDream Planを基礎として策定される。具体的にはまず、業務企画グループにおいて、事業計画案および予算案が策定される。その第一段階としては、現在現場サポートの事業の核となっている前述の①の事業について次年度の予測が行われる。そして、Dream Planにおいて目標とされている売上高および粗利益に届かない部分については、「チャレンジングな目標」として各本部およびグループに割り当てられる。そのうえで、社長と各本部長との面談、および本部長と各グループ長との面談による

調整を経て、最終的には経営会議を経て単年度経営計画と総合予算が確定する。

決定した単年度経営計画と総合予算は、年度末（6月下旬）に開催される事業計画説明会において、従業員および主要取引先企業の関係者に向けて説明される。加えて、毎年度の経営計画書は手帳の形にして従業員に配布される。

設定された予算の達成状況は、グループごとの実績が毎週、社内のイントラネットを通じて公開される。したがって、全社員が全グループの実績を週次で閲覧することができる。加えて、毎月初旬に開催される経営会議では、社長と経営幹部（各本部長）が出席し、グループごとの予算と推定実績の差異についてのフィードバックが行われ、それを踏まえたうえでの当月の活動方針が議論される。さらに、予算達成に向けた全社員の動機づけを目的として、毎月一度、全社朝礼において全社員がその月の自グループの実績値を経営計画書の手帳に書き込んでいる。

一方、現場サポートでは、每期単年度経営計画に沿った戦略マップが作成され、そこから抽出された実施項目（同社では「戦術」と呼ばれている）にあわせて、グループごとに後述の予算KPIをはじめとして、各種のグループ評価の指標が設定される。これが各グループ長の人事評価にリンクされる。また、一般従業員の目標は、目標管理制度のもと、グループごとの評価指標から落とし込まれる。すなわち、戦略マップで設定されたグループごとの目標と戦術をベースとしながら、各従業員が自らの目標案と施策案を作成し、上司との調整のちにこれらが最終的に固められる。

目標管理制度における目標は、予算目標・プロセス目標・個人目標の3種類に大別される。各グループの予算目標は個人ベースに細分されることなく、そのままそのグループの各構成員の予算目標となる。プロセス目標はその予算目標を達成するための戦術に関する目標であり、戦略マップで展開された各グループの戦術を土台として設定される。また、個人目標は必ずしも業務とは直接関係がある必要のないものであり、毎日日記をつける、あるいは何らかの資格を取得する、といった目標が設定される。予算目標・プロセス目標・個人目標の評価上のウェイトは、グループにより若干の違いはあるが、概ねグループ長および本部長の場合で4:5:1、一般社員の場合で2:7:1である。

なお、予算目標は部門によって異なる。市場開発本部や営業本部の各グループは、粗利益がKPIになっている。現場サポートでは、前述のように提案営業やアフターサービスの徹底により商品の高付加価値化を図っている。そこで同社では、値下げによる大量販売を防ぎこの差別化戦略を徹底する目的から、営業・サポート部門における粗利益の管理を徹底している。一方、ソリューション開発本部は、一部顧客からのシステムの受託開発を担っている一方で、営業・サポート部門における販売活動を支援する立場でもある。このことから、同本部では、各グループの粗利益だけでなく全社の粗利益がKPIとされている。したがって、同本部の本部長の人事評価では、予算目標の部分はこの両方の粗利益が評価対象として含まれる。なお、人件費や通信費・旅費を含めた販売費及び一般管理費については、本社の予算として編成され、社長が責任センターとなっている。

現場サポートでは目標のフィードバックは月次単位で実施されている。したがって、各本部においては毎月上司面談が行われ、前月の目標達成度の確認と次月の活動方針に関する話し合いが行われる。そのうえで、半期ごとに上司面談の中で目標達成度に関する評価が調整・決定され、それらは個々人のボーナス査定に利用される。

4.2 事業環境の不確実性と中国地方への進出

前述のように計画を立て、目標を設定しても、事業環境に不確実性が存在する限り、時としてそれらの管理基準としての有用性は損なわれることがある。公共事業向けITサービス事業を営む現場サポートでは、国や地方自治体における公共事業予算縮減の影響により顧客の公共工事の数が減少しており、時には当初の計画で想定されていなくとも同社の売上高に影響が及ぶときもある。こうした事業環境の不確実性について、現場サポートの経営者・管理者は非常に強く認識していた。社長は聞き取り調査の中で、「環境の変化はあるわけですけど、日々共有されている情報で……毎日考えているというか、貯めて考えているという感じではないですね」と説明していた。より具体的には、ソリューション開発本部長は以下のように説明していた（傍点およびカッコ内は引用者）。

内部でどんどん安定的に新しいインフラビジネスみたいなのをどんどん組み立てていかないと、今この（公共建設ソリューション事業の）売上はほとんど国交省の公共事業に近いので、予算縮減とか、外的要因でけっこう簡単に削られます。……何があるかわからないところなんで、……（いざというときには）ちょっと違うところに行かなければならないということは、常々考えております。

同社では、本部長の説明のように、日常的に事業環境の不確実性の高さを認識しながら情報収集に努めることがなされている。例えば、市場の大元となる国交省関連の勉強会に参加したり、直接粗利益に結びつかなくとも他社から顧客に販売されたソフトウェアの運営委託業務を引き受けたりすることで、極力顧客との接点を密に保つことが重要視されている。

2014年、現場サポートは、こうした顧客との情報ネットワーク強化策により事業環境の想定外の変化に対応できた経験をした。同社にとって最も重要な市場である九州地方の公共工事が予算縮減の影響を受け、同社の売上高・粗利益の予算も未達になる見通しとなった。当時は期首に設定された単年度経営計画と予算では、このような九州地方の市場縮小はそれほどまでには予測されていなかった。

ところがちょうどその頃、ある顧客から、現場サポートに新しい情報が入ってきた。中国地方の国土交通省関係の公共工事において、市場が開放されるという情報であった。従来、中国地方のこうした工事では、建設業者が利用するソフトはある1つのソフトに限定されていた。ところが、制度が変更され、建設業者がこのソフトを一般から調達することが可能になったという情報が入ってきた。

そこで現場サポートでは、この情報が入った数日後、そのときに出張の時間が取る余裕があったソリューション開発本部長が中国地方へ出向いた。そして、中国地方市場のキーパーソンに面談を申し込み、競合他社の動きも含めた市場の状況についての情報収集を行った。そのうえで、迅速に市場参入の動きをとるべきであると判断した本部長は、すぐにその状況を電話で社長に伝えた。そして、社長はこの電話で即座に中国地方進出の意思決定を行った。

社長の意思決定後は、管理者を中心として、九州地方の担当者が何名か中国地方の顧客獲得へと急ぎょ振り向けられた。そして、初期段階では担当者は現場サポートで企画・設計しているパッケージソフトの販売店の担当者と同行して顧客の獲得活動を行った。その後は、販売店のネットワークを活用して中国地方の顧客増加活動が進められ、情報が入ってから8か月後には、中国地方において現場サポートのソフトウェアのシェアはおよそ60%に達した。この結果、2015年度の

同社全体としての売上高・粗利益は、2014年度に比べると大きく躍進した。九州地方の業績は前述の市場の縮小の影響を受けているが、中国地方での市場開拓の効果が功を奏し、全体としては売上高・粗利益は増加したのである。

4.3 事業環境の不確実性と業績評価上の対応

現場サポートでは、前述のように事業環境の不確実性が強く認識されているため、管理者・従業員のモチベーションの低下を防ぐため、予算上・人事評価上の工夫を行っている。以下ではこの点について概略を述べる。

予算については、環境変化に対応して実施された経営計画の変更により、業績に大きな影響が出ると思われる場合には、月次経営会議での議論を経て変更することが可能というルールになっている。ただし、「予算の修正は、あくまでモチベーション維持のための手段であり目的ではない」うえ、予算を修正すると評価の際の手続きや説明が複雑になる（ソリューション開発本部長）。したがって、月次経営会議での議論の中で現実的に当初予算の達成がほぼ不可能と想定する判断に至った場合にのみ、予算修正の意思決定が下される。

そのため、例えば、4.3で論じた中国地方への進出の際には、事業方針は大きく変更されたものの、ここで予算目標は変更されなかった。その理由は、中国地方における市場開拓の可能性について情報が入手された時点で、当初九州地方で確保できると想定されていた売上高および粗利益が、中国地方において確保できるという見通しが立ったためであった。すなわち、当初九州地方分として設定されていた粗利益目標の一部が、事業方針の変更前後で一旦区切られ、新しい市場である中国地方での粗利益目標に付け替えられることが行われたのである。また、この事業方針変更に伴う販管費の大幅な増減は見込まれなかったため、販管費予算についても修正はなされなかった。

その一方で、予算の修正が行われない場合でも、管理者及び従業員のモチベーションの維持を企図して、人事評価の基準が事後的に修正されることはある。現場サポートでは毎月、目標管理のための面談が社長と本部長、および本部長と各本部所属の従業員との間で行われているが、その中で当初予算で設定された予算目標値の達成度と人事評価との間のリンクを見直すことが行われるのである。例えば、当初は予算粗利益の達成率100%でAという評価がなされる予定であったが、事業環境の不確実性により100%の達成が見込めそうにない場合には、達成率90%でAという評価がなされるように修正される、という具合である。

このように現場サポートでは、期首に設定された目標の達成度が人事評価に大きな影響を及ぼすウェイトを有している一方で、事後での評価基準の変更による調整は頻繁に行われていた。にもかかわらず、「毎年Q&Aアンケートを取ると、賞与の決定プロセスとか、そういうところについては、ほぼほぼ全員納得なんです」（社長）とのことであった。次項では、このことがどのような工夫のもとに成立していたかについて概説する。

4.4 日常的な情報共有と共通認識の深化

4.4.1 事業環境の変化に関する情報共有

組織成員の評価への納得を確保することに貢献していた第一の要素は、日常的な情報の共有を通じた、事業環境の変化に対する共通認識の醸成であった。社長と各グループ長は、Dream Planや単年度経営計画の策定、月次経営会議などの場において情報共有をはかっている。また、毎週

火曜日・水曜日・木曜日は、社長とグループ長が集まっての朝礼が10～30分間程度開催され、そこで日々の事業環境の変化に関する情報共有がなされている。朝礼は直接顔を合わせて行われる場合もあるが、参加者が出張している場合などには社内のイントラネットのチャットシステムを併用して開催されることもある。さらに、チャットシステムでは全員が一堂に帰す必要がないので、経営会議のメンバーの中で決定を要する事項があれば随時ミーティングが行われる場合もある。

情報共有の場は、社長と管理者の間に設けられているだけではなかった。月次の予実比較については全社的に共有がなされていた。全従業員に配布されている経営計画書には、白紙の損益計算書のページがあった。月に一度の全社朝礼では、各従業員は自グループの業績をこのページに手書きで書き込むことになっていた。

加えて、社内のイントラネットには、社内掲示板が設けられており、社長も含め全従業員が自らの担当する業務に関する情報を日々書き込んでコミュニケーションを行っている。また、各グループの週次の業績速報もイントラネットで開示されている。これらの情報は、現場サポートの従業員であれば、イントラネットに接続さえしていれば誰でも見ることができる。

ここで特筆すべきは、この社内掲示板に提供する情報の内容は、あまり厳密には限定されていないことである。ソリューション開発本部長によれば、

情報の種類、意図的に集めてる情報って実は、すごく少ないです。逆に意図的に集める（情報）って……こういう方向に進んでいきたいからというのが決まってるから……とりにいって……それだけではちょっと（当社としては不十分と考えています）。（カッコ内は引用者）

その内容は、競合他社の動向や顧客訪問時の反応などにとどまらない。例えば、「社内掲示板で、アスクルで何か必要なものはありますかと訊いたら、乾電池を買ってとか……という通知が、社内全員に出ている」（ソリューション開発本部長、カッコ内は引用者）こともあるとされる。

したがって、現場サポートでは各組織成員が情報共有にかかる時間は非常に多い。ソリューション開発部長によれば、「あらゆる情報が全部あがってくるから、一人一人の情報コストはすごく高いと思います」（ソリューション開発本部長）と認識されている。しかし、「意思決定を行った際に全従業員がそちらへ流れられるのは、それだけ情報コストをかけているからです。冗談などを間に入れながらも」（ソリューション開発部長）。その成果について社長は以下のように述べている。

（月次）経営会議は2時間半やるんですけど、2時間半の中でよくあれだけ決まるなと思います。それはその前からずっと情報共有をしていて、共通認識があって、その中で事前に資料のやり取りなどもある（からだと思っています）」（カッコ内は引用者）。

このように社長によれば、イントラネットを活用した情報共有の仕組みにより、迅速な意思決定が可能になっている。

4.4.2 事業戦略と事業環境に関する共通認識の深化と相互理解

現場サポートでは、4.4.1の取組みに加え、事業戦略やその遂行状況、その結果としての業績評

価の調整についての理解の深化に結びつく取組みも行われている。その一つが、每期86回開催される経営計画書の勉強会であった。この経営計画書には、当年度の経営計画に加え、従業員の遵守すべき行動指針が集約されている。勉強会は1回につき30分間で開催され、社長は86回全ての会に参加する。従業員は管理職も含め、20回以上の参加が義務付けられている。20回以上参加した従業員には、1万円のボーナスが支給されることになっている。勉強会は社長が司会を担当し、双方向のコミュニケーションを通して進められる。行動指針は、高付加価値商品・サービスの提供による粗利益の確保のように、事業戦略の浸透を企図したものもあれば、運転マナーのように企業倫理の浸透を旨としたものもある。筆者がオブザーバーとして参加した回は社用車の運転マナーがテーマであり、担当業務のために急ぐことよりも交通マナーという社会責任を順守すべきということが議論された。勉強会では、何名かの社員が社長から指名されて計画書の文言を読みあげ、その各項目について社長が社員に適宜質問を投げかけて感想を答えさせるという形で進められた。指名された従業員は、自らの業務中の自動車の運転における体験談や、それを踏まえたうえでの行動指針に対する感想などを社長や他の参加者に向けて答えていた。この質疑応答は時折談笑も交えられながら進められていた。

さらに、事業活動に関する考え方についての相互理解を深めるため、月に一度、木曜日の昼休みの時間に「GS木鶏クラブ」と呼ばれる読書会が開催されている。現場サポートでは各業界の第一線で活躍している人物の体験談を集約した雑誌を購読している。GS木鶏クラブでは、社長をはじめ全従業員がこの雑誌の中で課題とされている記事を読み、感想文を書いてくる。そのうえで、いくつかの小グループに分かれて個々人が書いてきた感想文を読みあい、お互いに感想を言い合う。そしてこのグループワークでの議論の結果がGS木鶏クラブにおいて発表される。発表後、社長は時に自社の経営理念・行動指針や戦略などに触れながらコメントを行っていた。読書会終了後は、社長も従業員の感想文を読み、各従業員の考え方について理解をはかる。

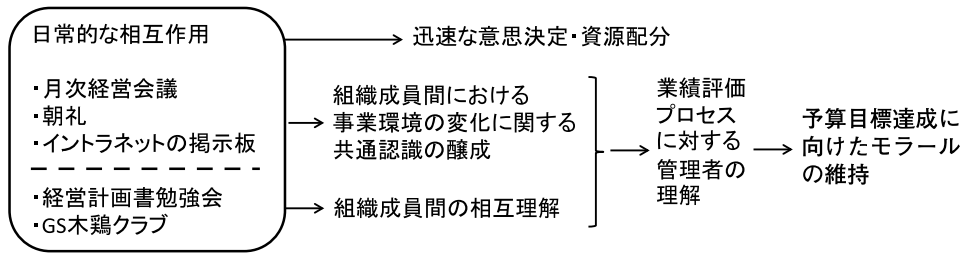
このように、現場サポートでは、戦略・経営計画や行動指針を組織成員に浸透させる目的で双方向型のコミュニケーションを重視した経営計画書勉強会、読書会などが開催されている。社長は、前述のように事業方針を急きよ変更した際の従業員の活動について、以下のように述懐していた。

普段からの方針の展開とか、考え方を共にするようなことをきちんとやってきて、有難いことに会社のことを皆自分のことのように思ってくれる人たちがいたから（事業方針の転換とその実行が）できたのであって、そうでなければこれは無理ですよと言われてもおかしくないような感じだったんじゃないかと思います（カッコ内は引用者）。

このように、現場サポートでは、事業環境の変化に関する各種情報の共有、行動指針や個々人の業務への取組みへの考え方の共有などに注力がなされてきた。同社ではこれらを通じて、組織成員が現場サポートの事業方針、そしてその事業環境への適応のための対処策に理解を示すことが可能になっている。

5 考察—日常的なコミュニケーションが有する3つのメカニズム—

4節で論じたように、現場サポートでは事業環境の不確実性が強く認識されているが、前述の中国地方進出のケースでは予算は変更されなかった。それでも同社では、人事評価の仕組みについ



(出所) 筆者作成。

図2 現場サポートにおける日常的な情報共有の仕組み

ては従業員の不満がほとんど見受けられなかった。しかも、新規市場開拓において管理者は積極的な役割を果たし、結果として粗利益予算目標は達成された。ここで管理者の予算目標達成意欲が維持された背景には何があったのであろうか。

このメカニズムを図示すると、図2のようになる。そのメカニズムの根幹にあったのは、日常的なコミュニケーションを通じた情報共有の徹底であったと考えられる。先行研究においても、予算管理プロセスの中で組織内部の情報共有や調整の頻度を高めることによって、事業環境の変化に迅速に対応するメカニズムは論じられてきた（例えばLorain 2010）。それは、主に組織内部の垂直的な経営者と管理者の間の情報共有および調整を指す「相互作用」という概念（Simons 1995）によって説明がなされてきた。

現場サポートにおいても、月次経営会議・朝礼・イントラネットなどの場において、経営者および管理者の間で相互作用が日常的に発生していた。その結果、図2に示すように、第一に、新規に市場を開拓する際には迅速な意思決定と人的資源配分の変更が可能になった。管理者と経営者の間では、日常的な相互作用の中で市場環境の状況に関する共通認識ができていたことから、市場開拓の機会に関する情報を得た際に即座に事業方針の変更を行うことが可能となったのである。

その一方で、第二に、予算目標が固定されていてもモラルの低下（例えばHirst 1981, 1983b; Hope and Fraser 2003）が生じなかったのはなぜであろうか。現場サポートでも、先行研究に示されたように、評価にあたっては予算業績に何らかの調整が行われたり、予算業績以外のプロセス評価指標を設けたりといった工夫がなされていた（Libby and Lindsay 2010）。が、ここで重要なのは、これらの仕組みが機能した基礎として、日常的な相互作用プロセスがあったことである。すなわち、各管理者は日常的な相互作用を通じて、環境変化が人事評価にどのように影響を及ぼしているのかについて理解を深めることが可能になっていた（図2）。同社では、朝礼やイントラネットの掲示板などを通じて、各管理者のもとへは、現場サポートの市場環境がどのように変化しているのか、あるいはそれに対してどのような対処策が検討されているのか、について毎日最新の情報が入ってくる。これにより、事後的な人事評価の結果に対する信頼性の維持に貢献していた。

それだけではない。同社の相互作用プロセスは、第三に、図2に示すように、組織成員間のコミュニケーションを通じた相互理解を促す機能を果たしていた。具体的には、GS木鶏クラブ・イントラネット・経営計画書勉強会などの機会においては、事業環境の動きに関する情報が共有されるだけでなく、組織成員個々人の業務への取組みに関して有している思想、プライベートな話題、経営計画や行動指針への理解の仕方についてのコミュニケーションがなされ、相互理解がは

かられていた。そして現場サポートでは、この相互理解によって、社長の述懐にあった「会社のことを自分のことのように思ってくれる」状態が生み出された。これが結果として部下の人事評価のプロセスに関する納得・理解に貢献していると考えられる。

Lorain (2010) で用いられた相互作用の概念 (Simons 1995) では、行動計画を修正するプロセスにおいて予算を環境変化に合わせて修正するプロセスが注目されており、組織成員のモラルに与える影響について具体的に論及されることはあまりなかった。一方現場サポートでは、相互作用プロセスの中で交わされる組織成員間のコミュニケーションを通じて、相互理解が深められていたことが明らかになった。その結果、迅速な意思決定のみならず事後的な評価プロセスへの納得度が高められ、モラルの維持がはかられていたと考えられる。

6 結論と残された課題

本稿では、事業環境の不確実性への対応策として期中に予算目標が固定されているケースを前提として、業績評価上どのようにして管理者の納得性が維持されるのかについて考察を加えてきた。同社のこの事例から明らかになったのは、この納得性を維持するうえで重要な役割を果たしていたのは、日常的な相互作用プロセスであるということであった。それは、通常論じられてきたような、単に事業環境の変化に関する情報を共有し、対処策を検討するためのプロセス (Lorain 2010) ではなかった。この相互作用プロセスは、組織成員の事業環境に対する理解を促進することで、事後的な評価方法の変更に対する納得度を高めていたと考えられる。加えて、このプロセスでは、双方向的なコミュニケーションを通じて、組織成員間の相互理解が深められ、結果として管理者の事後的な人事評価への納得→目標達成に向けたモラルの維持に一部貢献したものと考えられる。

一方、本稿には検討しきれなかった課題もある。第一の課題は、人事評価プロセスへの納得度に関するデータのさらなる収集である。本稿のケース・スタディにおいては、この納得度の高さを、経営者へのインタビュー調査に依拠して論じた。一方、この議論にさらなる説得力を持たせるためには、組織成員への実態調査による検証が必要と思われる。

第二の課題は、予算目標と人事評価に関するデータのさらなる収集である。現場サポートの事例では、前述のように、個々人の人事評価に部門の予算目標の達成度が反映されていた。しかし、このようにグループ評価を行った場合、グループに所属する従業員間の能力の差などから、人事評価のあり方に不満を持つ従業員が現れることがある (Ezzamel and Willmott 1998)。同社ではなぜこの問題について対処が可能になっているのであろうか。本稿ではこの点に触れなかったので、今後の検討課題としたい。

また、第三の課題として、本稿で論じた「相互理解」に関するさらなる概念化とデータ収集の必要性が挙げられる。双方向的なコミュニケーションを通じて相互理解が深められるとしても、人事評価をする側とされる側の間で何を理解しあうのであろうか。また、それはどのような概念で説明が可能であろうか。そして、それがどのようにして人事評価プロセスへの納得度に結び付くのであろうか。

そして第四の課題として、本稿の成果が現場サポート1社へのシングル・ケーススタディに依拠している点が挙げられる。本稿で得られた知見を検証するために、さらなるケース・スタディの蓄積や質問票調査等が必要と考えられる。

引用文献

- Arnold, M. C. and M. Artz. 2015. Target difficulty, target flexibility, and firm performance: evidence from business units' targets. *Accounting, Organizations and Society* 40: 61-77.
- 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.
- Burns, T. and Stalker G. M. 1961. *The management of innovation*. London: Tavistock Institute.
- Cooper, D. J. and W. Morgan. 2008. Case study research in accounting. *Accounting Horizons* 22(2): 159-178.
- Ekhholm, 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.
- Ezzamel, M. and H. Willmott. 1998. Accounting for teamwork: A critical study of group-based systems of organizational control. *Administrative Science Quarterly* 43(2): 358-396.
- 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: 95-116.
- Hartmann, F. 2000. The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, organizations and society*. 25(4/5): 451-482.
- . 2005. The effects of tolerance for ambiguity and uncertainty on the appropriateness of accounting performance measures. *Abacus* 41(3): 241-264.
- Henttu-Aho, T. and J. Järvinen. 2013. A field study of the emerging practice of Beyond Budgeting in industrial companies: an institutional perspective. *European Accounting Review* 22(4): 765-785.
- Hirst, M. K. 1981. Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach. *The accounting review* 56(4): 771-784.
- . 1983a. The controllability of financial outcomes. *Abacus* 19(1): 29-38.
- . 1983b. Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behavior: some extensions. *Journal of accounting research* 21: 596-605.
- Hope, J. and R. Fraser. 2000. Beyond budgeting. *Strategic finance* 82(4): 30-35.
- . 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)
- Hopwood, A. G. 1972. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of accounting research* 10: 156-182.
- Khandwalla, P. N. 1972. The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of accounting research* 10(2): 275-285.
- 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.
- Marginson, D. and S. Ogden. 2005. Coping with ambiguity through the budget: the positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting, organizations and society* 30(5): 435-356.
- Milgrom, P. and J. Roberts. 1992. *Economics, organization and management*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall International.
- 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. 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research* 10(4): 363-382.
- Ross, A. 1995. Job related tension, budget emphasis and uncertainty: a research note. *Management accounting research* 6(1): 1-11.
- Shin, J. and K. L. Milkman. 2016. How backup plans can harm goal pursuit: the unexpected downside of being prepared for failure. *Organizational behavior and human decision processes* 135: 1-9.
- 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. *Lever of control*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- . 2005. *Lever of organization design: how managers use accountability systems for greater performance and commitment*. Harvard Business Review Press.
- Sivabalan, P., P. Booth, T. Malmi, and D. A. Brown. An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting and finance* 49(4): 849-871.
- Weitzman, M. L. 1980. The "ratchet principle" and performance incentives. *Bell Journal of Economics* 11(1): 302-308.
- Yin, R. K. 1994. *Case study research: design and methods*, 2nd ed., Sage.
- 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. 1993. 『管理会計論』新世社.
- 岸田隆行. 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・妹尾剛好・高田朝子・金子晋也. 2013. 「日本企業における予算管理の実態調査——予算編成に関する分析」『企業会計』65 (2) : 78 - 83.