

Title	予算管理における動機づけ要因に関する実証研究(和田木松太郎教授追悼号)
Sub Title	Empirical Studies on Motivation Factors in Budgeting(Memorial Issue of the Late Professor Matsutaro Wadagi)
Author	坂口, 博(Sakaguchi, Hiroshi)
Publisher	
Publication year	1987
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.30, No.5 (1987. 12) ,p.66- 87
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19871225-04054260">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19871225-04054260</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 予算管理における動機づけ要因に関する実証研究

坂 口 博

### 1. はじめに

現代企業において予算は経営管理活動を有効に遂行するための不可欠の手段(管理用具)である。予算は企業目標の実現のプロセスを計数によって体系的に表示した公式<sup>フォーマルな</sup>の実施計画(目標)であって、それに基づいて経営組織の各部門(=管理責任単位)の業務活動を統制するとともにその管理者の業績評価を行うときの業績基準となるものである。また各部門が高い業績を実現する(予算目標を効率的に達成する)ためには、部門管理者に対して目標の達成へ向けて働きかけること——動機づけ——が必要になる。

この動機づけ問題は、Mayo<sup>1)</sup>(1933年)が、ウェスタン・エレクトリック社における5年間にわたる実験に基づいて、従業員の参加意識が動機づけ効果を生み出して作業能率の改善と業績の向上に大きな影響を及ぼすことを指摘して以来、企業経営における重要な管理機能として認識されて、人間関係論や行動科学の分野における主要な研究対象となった。

このように、予算が経営管理活動の効率化にとって不可欠な用具であって、さらに組織構成員に対する動機づけが経營業績の向上(または予算目標の達成)にとって重要な意義をもつものであるならば、予算管理の効率化という観点からは、動機づけ効果を高める予算管理のあり方およびその要因は何か、また予算参加と動機づけは業績向上に貢献するか、といった問題の検討が必要になるであろう。なぜならば、予算管理にあって予算は一方で経営組織における重要な公式的かつ制度的な管理用具であるが、他方で予算管理は人を通して行われる管理でもある。したがって、正確な環境予測に基づいていかに予算を客観的に作成したとしてもそれだけで意図した成果が得られるわけではない。予算はそれ自体が本来的に動機づけ機能を持っているのではなく、(予算執行者である)管理<sup>2)</sup>

1) Mayo, Elton, *The Human Problem of an Industrial Civilization*, Macmillan, 1933. (E. メイヨー著、村本栄一訳、『新訳 産業文明における人間問題、ホーソン実験とその展開』、日本能率協会、昭和42年)

2) Shillinglaw, G., *Divisional Performance Review: An Extension of Budgetary Control*, in *Bonini et al., Management Controls*, McGraw-Hill, 1964, p. 154.

者に受容されて初めてその目的達成が可能になるのである。管理者の認識のしかた次第では予算が逆機能的に作用するという報告さえある。<sup>3)</sup>

予算管理上の諸問題については、我が国ではこれまで主として予算体系、予算管理規程、予算編成手続、予算管理システムの設計とか予算管理プロセスといった制度的、技法的問題が多く論じられてきたが、制度を運営し技法を使うのは人間であるから、予算管理の運用面についての研究も疎かにすることはできない。特に制度の運用については、その運用効果を経験的に検証することが重要になる。

以上のような問題意識のもとに本稿では、予算過程への参加と動機づけ機能問題に関する実証研究の成果を確認しながら、予算管理において動機づけ機能を促進させる要因について検討するとともに、予算過程への参加と動機づけおよび業績とはいかなる関係にあるかを仮説検定によって確認することを目的とする。

## 2. 予算と動機づけに関する初期の議論

企業の予算制度の体系的研究は Mckinsey の「予算統制論」(1922年)<sup>4)</sup> を嚆矢とするが、彼にあってはまたその後30年代初期にいたる予算管理論のなかでも、予算の管理者に与える心理的影響については十分認識されていた。<sup>5)</sup> しかし当時は、産業界に予算制度が導入され普及する段階であったので、予算管理論者の主要な関心は予算の制度的・手続的問題や会計的技法の研究に向けられていて、予算の人間的問題には強い関心が払われなかった。<sup>6)</sup>

1930年代後半になると、産業界での予算管理制度の普及と予算管理技法の発展と、他方での Mayo や Roethlisberger 等による人間関係論研究の発展によって、予算の人間的問題に対する関心が高まり、予算の動機づけ問題がとりあげられるようになった。例えば、Lewin (1936年) は、<sup>7)</sup>

3) Hirst, M. K., "Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach", *The Accounting Review*, Oct., 1981, p. 771.

逆機能作用とは、例えば、予算に対する心理的抵抗、予算の厳格な適用による行動の硬直化と機動的行動の欠如、予算報告書の歪曲や修正等の発生する場合をいう。

4) Mckinsey, J.O., *Budgetary Control*, Ronald, 1922.

5) 例えば、National Industrial Conference Board の1931年の調査でも、予算統制の重要な問題点として、「予算編成における協調と円滑化の確保」の問題が指摘されている。(NICB, *Budgetary Control in Manufacturing Industry*, NICB, 1931, pp. 62-63)

6) 1920年代から30年代にかけては標準原価計算 (Harrison, G. C., 1930)、損益分岐点分析 (Knoepfel, C. E., 1933)、弾力性予算 (Williams, J. H., 1934) 等の技法が確立された。

Harrison, G. C., *Standard Cost*, The Ronald Press Company, N. Y., 1930.

Knoepfel, C. E., *Profit Engineering: Applied Economics in Making Business Profitable*, McGraw-Hill, 1933.

Williams, J. H., *The Flexible Budget*, McGraw-Hill, 1934.

7) Lewin, K., *Psychology of Success and Failure*, *Occupations*, 1936, pp. 926-930.

目標の達成と動機づけに関する研究から、人は仕事に失敗し続けると、自己の(目標に対する)欲求水準を引下げるようになり、また目標の押しつけを拒むようになる傾向があることを発見した。また MacDonal<sup>8)</sup>d (1939年) は、予算の動機づけ機能について、人は誰でも本源的に“欲求”というものを持っているから、組織目標の達成には、予算(計画)に対する責任を受け入れるように条件を整えたりして、予算を道路地図のように活用するのが有効な方法であると説いた。そして Coch<sup>9)</sup>& French の研究(1948年)では、仕事(内容)や(仕事の)やり方の変更の決定に従業員を参加させると、そうでない場合に比べて(グループの)生産性が向上した(つまり動機づけ効果が高まった)ことが発見された。このことから、彼らは従業員が組織目標を自己目標として内在化させるときに業績向上の意欲が高まると主張した。さらに Schachter<sup>10)</sup>等(1951年)は実験結果から、参加は組織構成員の士気を高め、それが集団の凝集性(cohesiveness)を強めて生産性向上に結びつくという結論を導き出した。

これらの研究のなかには直接的には予算との関連を取扱っていない研究もあるが、組織への参加が動機づけ効果を生み、業績向上をもたらすという指摘は、予算過程への参加の重要性を再確認させた点で、その後の予算管理に大きなインパクトを与えた。

しかし、予算過程への参加と動機づけの問題に重要な一石を投じたのは Argyris の研究(1952<sup>11)</sup>年、1953年)であった。Argyris は、工場の現場監督者に対する面接調査から、これまで多くの議論で予算過程への従業員の参加の重要性が強調されてきたにもかかわらず、実際には予算の設定過程に(管理対象となる)監督者を真に(決定権限を与えて)参加させている例がほとんど見られないことを発見した。その原因は参加に対する認識の違いにあった。すなわち、コントローラーは、新予算について監督者に意見を求めて意見がなければ承認する旨の署名を求める、この一連の手続を参加と考えていることが判明した。Argyris はこのような参加は、ごまかしの参加(pseudo participation)の参加であって、予算過程への真の参加(true participation)とはいえないと批判する<sup>12)</sup>。

こうしたごまかしの参加が、そうでなくても対立した立場にある財務部門と工場監督者との間にさらに深い意識の溝を作ることになり、結果的に予算が圧力機構とみられて(以下のような)人間関係上の諸問題を発生させることになると推論した<sup>13)</sup>。すなわち、

8) MacDonal<sup>d</sup>, J. H., *Practical Budget Procedure*, Prentice-Hall, 1939.

9) Coch, L. and J. R. P. French, *Overcoming Resistance to Change*, *Human Relations*, Vol. 1, 1948, pp. 512-532.

10) Schachter, S., N. Ellertson, D. McBride and D. Gregory, "An Experimental Study of Cohesiveness and Productivity", *Human Relations*, 1951, Vol. 4, pp. 229-238.

11) Argyris, Chris, *The Impact of Budgets on People*, Controllershship Foundation, 1952.

———, "Human Problem with Budgets", *Harvard Business Review*, Jan.-Feb. 1953, pp. 97-110.

12) *ibid.*, 1953, p. 108.

13) *ibid.*, 1953, p. 108.

(a) 予算圧力は経営者側に対して従業員を団結させ、工場監督者を緊張状態におく。この緊張状態が監督者に非能率と攻撃心と敗北感をもたらす。

(b) 財務スタッフは工場の欠点を探し出すことで成功したという満足感を味わうが、工場監督者は逆に失敗の感情を抱くので人間関係問題が発生する。

(c) 経営者が予算を羅針盤の針のように使うと、工場監督者は自部門の問題だけにしか関心をもたなくなる。

(d) 監督者は自己のリーダーシップの型を示す手段として予算を使用する。それによって人々が傷つくような場合には、予算は、それ自体は中立的であっても非難の対象とされることも多い。

以上のような問題点を解消し、予算目標を効果的に達成するためには、予算設定に携わる財務担当者に対しては人間関係上の諸問題についての教育を行い、工場監督者に対しては予算に対する理解を深め、予算過程への真の参加を促すような教育を進めることが必要であると結論する。つまり監督者が予算目標を効果的に達成できるようにするためには、彼を予算設定会議に（真に）参加させて予算に対する理解と関心を高め、目標達成への意欲を喚起する（動機づける）ことが重要であるというのが Argyris の主張である。

Argyris の調査の特色は、予算が人間にいかなる影響をもつかを経験的に解明したこと、特に従来の見解が参加と動機づけのプラス面を強調してきたのに対して、参加も方法を誤ると敗北感と業績の低下というマイナスの結果を引き起こすことを明らかにした点に見出せる。

かかる Argyris の調査結果を契機にして、予算過程への参加と動機づけの関連性さらにはそれらと業績との関連性に関する議論が高まったが、その多くは会計的測定<sup>14)</sup>の範疇ではなく組織行動論や組織心理学の領域におけるものであった。例えば、Kahn & Katz (1953年)<sup>14)</sup>は、上司が部下の提案を受入れる可能性の程度と生産性向上との関連性を調査して、両者の間に正の相関があることを明らかにしたし、Stedry (1960年)<sup>15)</sup>は、学生を被験者として予算水準と欲求水準と原価業績の関連を調査して、予算は人々の欲求水準を通して業績に間接的に影響するにすぎないこと、また欲求水準の業績への影響は予算の呈示以前に欲求水準が設定されるかそれとも以後に設定されるかによって異なること、および予算水準との関係では前もって厳しい予算水準を呈示されたグループが最も業績が良いこと等の結果を得た。この実験から、人々の欲求水準は予算目標を反映する傾向があること、人々を動機づけるには事前に挑戦的な予算を呈示するのが有効であることが判明した。このことは、参加が動機づけ機能を果すという Argyris や人間関係論者の主張に疑問を提起する。つまり予め厳格な予算を呈示する方が高い業績を生むという結果は参加の必要性を否定することにな

14) Kahn, R. L. & Katz, D., *Leadership Practices in Relation to Productivity and Morale, in Group Dynamics*, ed. by D. Cartwright and Z. Zander, Harper & Row, 1953, pp. 612-628.

15) Stedry, A. C., *Budget Control and Cost Behavior*, Prentice-Hall, 1960.

る。彼の研究はその実践的意義や実験手法について批判もあるが、<sup>16)</sup> 動機づけ要因として予算水準と欲求水準が関係することを示唆した点で、また教室実験とはいえ実証的研究の先駆をなすものとして高く評価してよいであろう。

また Stedry と同時期には、<sup>17)</sup> McGregor (1960年)、<sup>18)</sup> Vroom (1960年)、<sup>19)</sup> Likert (1961年) 等によっても、人間関係論や組織心理学的観点から参加と動機づけ問題について研究が行われた。そして組織意思決定に組織構成員を参加させることが、組織の状況と問題の本質を理解させるとともに協働の意欲を掻きたてて、<sup>20)</sup> すなわち高い動機づけ効果をもち、組織目標の達成(業績向上)を促進するということが強調された。

こうした参加と動機づけ問題を予算管理の観点からとりあげたのは <sup>21)</sup> Becker & Green (1962年) と <sup>22)</sup> Hofstede (1967年) であった。

Becker & Green は、参加が必ずしも業績向上と結びつかないのは参加のあり方に問題があるとの認識にたつて、参加の内容つまり参加とはどういうことかということ、および組織の凝集性(団結力)と欲求水準とが業績に与える影響を検討した。彼は Stedry と同じく動機づけ要因としての欲求水準に着目しながら Stedry とは異なった立場から主張を展開する。すなわち、参加とはグループ構成員の各々が十分に議論しあって目標を設定し受容することであり、参加がグループの凝集性 <sup>23)</sup> (cohesiveness) を高めることができれば、予算に対する高い欲求水準を形成する動機づけ効果が生まれて高業績の達成が可能になる(図表1参照)。そこで、予算を統制手段として使うのであ

16) Stedry の実験については、例えば Becker and Green の批判がある。

Becker, S. and D. Green, Jr., "Budgeting and Employee Behavior", *The Journal of Business*, Oct., 1962, p. 398.

———, "Budgeting and Employee Behavior: A Rejoinder to A Reply", *The Journal of Business*, April, 1964, pp. 203-205.

17) McGregor, D., *The Human Side of Enterprise*, McGraw-Hill, 1960, (ダグラス・マクレガー著、高橋達男訳『新版 企業の人間の側面』産業能率大出版部、昭和45年)

18) Vroom, V. H., *Some Personality Determinants of the Effects of Participation*, Prentice-Hall, 1960.

———, *Work and Motivation*, Wiley, 1964.

19) Likert, R., *New Patterns of Management*, McGraw-Hill, 1961.

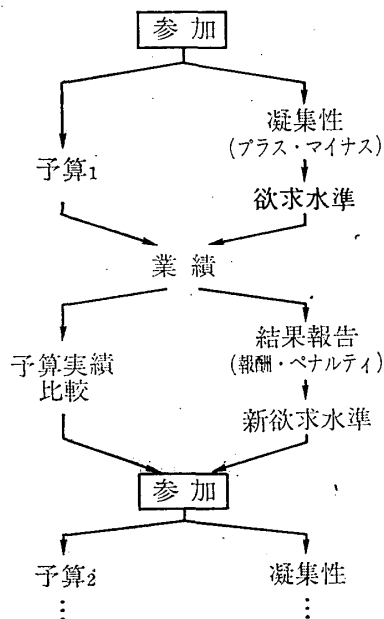
20) McGregor は、「参加を利用する重要な目的の一つは、部下の成長を促し責任をとる能力を伸ばそうとすることにある……参加は権限委譲の特殊なケースであって、この場合部下が自己の職責に関して、これまで以上の統制力と行動の自由を得るのである。」また、「参加によって、部下は自我の欲求を満足する本質的機會をつかみ、ひいては会社の目標を自ら進んで達成するように振舞えるのである。それは統合を達成する手段である」という。しかしまた「参加は万能薬でもなく、ごまかしの道具でもなければ、からくりとか脅迫でもない。賢明に、かつ良く理解して用いるならば、これから『統合と自己統制による経営』がごく自然に生まれる……」として、参加のあり方の重要性を指摘する。(McGregor, D., *op. cit.*, pp. 128-131, 邦訳, 149頁~152頁)

21) Becker, S. and D. Green, Jr., *op. cit.*, 1962, pp. 392-402.

22) Hofstede, G. H., *The Game of Budget Control*, Van Nostrand, 1967. (G. H. ホフステッド著、藤田忠監訳、『予算統制の行動科学』ダイヤモンド社、昭和51年)

23) 凝集性 (cohesiveness) は、組織の一体感とか、モラールと同一性格のものである。(Becker, S. and D. Green, Jr., *op. cit.*, 1964, p. 204.)

図表1 参加と業績のサイクル



れば、グループの凝集性を高めるように十分注意を払う必要があると説く。そして結論として予算水準の設定について次の点を勧告<sup>24)</sup>する。

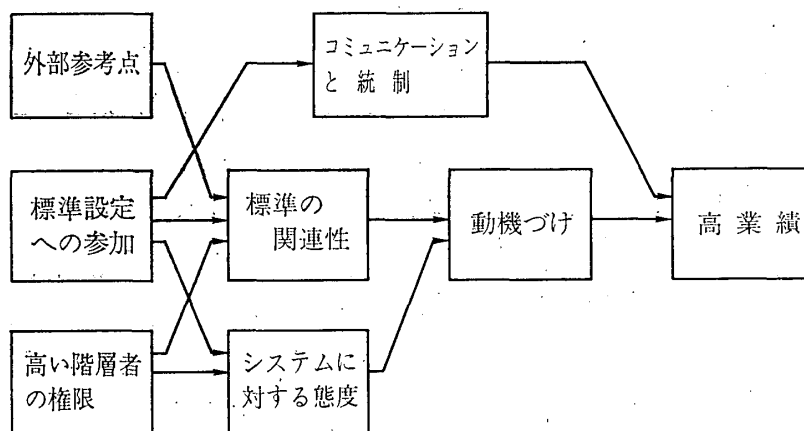
- (a) 予算目標かそれ以上の業績を達成した場合には、グループの凝集性が高まり欲求水準はさらに向上するであろうから、予算を上方修正すべきである。最大能率を達成できるのはこうした場合だけである。
- (b) 業績が目標をわずかに下回っただけの場合は予算を変更する必要はないが、グループの凝集性を強め、目標達成努力を喚起するために差異分析のフィードバックが必要である。
- (c) 業績が目標を著しく低下した場合は、予算を一時的に下方修正する必要がある。こうした措置をとらないと、グループ内に諦めの感情が広がって凝集性が崩れ、予想以上に欲求水準および生産性が下落してしまうことになる。下方修正を行えば、目標を達成する可能性に対する期待感から再び生産性が上昇する可能性が高い。

よび生産性が下落してしまうことになる。下方修正を行えば、目標を達成する可能性に対する期待感から再び生産性が上昇する可能性が高い。

彼らの主張は、組織の凝集性を強める参加は動機づけ効果をもち業績の向上をもたらすが、そうでない参加は組織に逆機能的に作用するというもので、参加による動機づけの媒介要因として凝集性概念を導入した点に特色を見出せる。

次に Hofstede の実証研究は、予算システムの有効性を測定するために製造会社 5 社の会計記録の分析とコントローラーと監督者に対する面接調査を行ったものであった。彼は調査にあたって図表 2 のような予算標準への参加と業績との関連性を示すモデルを設定した。

図表 2 標準設定への参加と業績との関連モデル



24) Becker, S. and D. Green, Jr., *op. cit.*, 1962, p. 402.

この研究で彼は、予算設定にかかわる諸要因が動機づけにいかなる影響を与えるかを分析しようとして、予算設定への参加の程度、予算標準の高さと動機づけの関係、コントローラー部門の職務、コミュニケーションの効果、その他多くの要因の影響を調査した。

その結果、予算標準の設定過程への監督者の参加と動機づけ問題に限って整理すると次の点が明らかになった。

- (1) 予算設定に対する参加の影響について<sup>25)</sup>
  - (a) 監督者の予算設定への参加は目標達成への高い動機づけへと導く。
  - (b) 予算設定への参加は動機づけに関係する関連性要因と態度要因に対してプラスの効果をもつ<sup>26)</sup>。
  - (c) 標準に対する外部参考点 (external reference points)<sup>27)</sup> は、それが正当かつ合理的であるとみなされる場合に予算の動機づけ効果をもつ。
  - (d) 予算が合理的でないという感情は、動機づけの関連性要因には影響しないが、態度要因に影響を与える。
  - (e) 予算設定に参加したことの無い人は多くの場合参加することを望まないが、一度でも参加を経験すると魅力を感じるようになる。
  - (f) 予算設定への参加は下方の第一線管理者にまで下げるのが効果的である場合が多い。
- (2) 予算標準と達成動機について<sup>28)</sup>
  - (a) 達成動機を高めるためには、予算標準は個人の欲求水準に内在化される必要がある。
  - (b) 予算標準は厳しくて達成し難い場合に動機づけのプラスの効果をもつが、ある一定限度以上に厳しくなると逆に動機づけを減退させる。
  - (c) 高い動機づけは過去の業績に対する改善への期待の反映である。
  - (d) 動機づけの関連性要因は予算が厳しすぎるよりも緩やかすぎる場合の方が低くなる。
  - (e) 動機づけの態度要因は予算が緩やかすぎるよりも厳しすぎる場合の方がマイナスの効果が大きくなる。
  - (f) 下部から上層へのコミュニケーションを活発にすることは、予算が厳しいと見られるのを避けるのに役立つ。
  - (g) 各部門で会議を密にすることは、予算標準の個人の欲求水準への内在化を促進する。

25) Hofstede, G. H., *op. cit.*, pp. 191-192 (邦訳 153頁) より関連する部分を整理した。

26) 関連性要因とは、監督者が職務に対する予算標準の適切性を知覚する程度をいい、態度要因とは、監督者の予算システムに対する態度をいう。動機づけを高めるためには、高い関連性と積極的な態度とを引き出す条件を見つければよい。

27) 外部参考点とは、例えば設備に関する技術データとか自社の他部門や他社の同一部門との業績の比較等の客観的な比較データとなるものをいう。これは、予算標準の設定にあたっては、自由裁量の制約要因となる。

28) *ibid.*, pp. 160-161 (邦訳 126頁~127頁)



以上が Hofstede の研究から得られた予算参加の動機づけ機能に関する主な発見であるが、Hofstede の研究のこの面での特色は、動機づけ要因には職務に対する予算標準の関連性と 予算システムに対する管理者の態度という 2 要因があることを示して、動機づけのためには関連性要因に対する働きかけがまず重要であり、態度要因は前者の補完要因であること、いいかえれば予算過程への参加はその内容（あり方）が重要になることを指摘した点、および 予算標準の 設定について適度な厳しさの標準設定と標準の内在化の努力を強調する点に見出せる。

以上、Argyris の問題提起以後の 予算参加と動機づけに関する 議論の特色を概観したが、その多くの議論が、予算への参加は人々を動機づけ業績を 向上させるはずであるという 観念（仮定）のもとに、参加のプラス面に目を向けて予算への動機づけ要因を実証的に確認しようとしてきたように思われる。そこでは、人々を予算過程に参加させさえすれば本当に業績向上に結びつくのか、参加にマイナス面は存在しないのか、どのような組織状況のときに参加は動機づけ効果をもたらすのか、といった問題が解明されないままになっていた。これらの問題に関心がもたれるようになったのは1970年代以後のことである。

### 3. 予算参加と動機づけに関する実証研究の発展

以上述べた予算過程への参加と動機づけ問題について、Caplan (1971年)<sup>29)</sup> は、「参加的予算管理」と名づけてその重要性を高く評価しながらも、論調としてはその限界の方に重点を置いている点 は、これまでの論者にはない特色である。彼は参加的予算管理の長所としては、やりがいのある仕事と責任感の提供、それに予算目標の個人への内在化の増大、の 2 点を指摘するだけで、その限界<sup>30)</sup> について多くを論じている点は注目に値する。すなわち、

- (a) 参加はあらゆる予算状況に必ずしも有効に作用するとは限らない。参加過程にはいくつもの心理的変数が入りこむ結果、業績を増大させもするが減少させもする。
- (b) その逆機能の例としては「組織スラック」の形成がある。管理者は組織スラックを予算に組み込む方策として参加を利用する傾向がある。すなわち管理者は収益を過少に見積り、原価を過大に見積るようにして、予算スラックを創り出すことに動機づけられる。この場合に、スラックが目標に弾力性を与えて個人目標と組織目標の統合に役立つのであれば望ましいが、過度のスラックは組織行動に悪影響を及ぼす。
- (c) 参加的予算管理がうまくいくためには、欲求水準と実績との相互作用の結果が重要になる

29) Caplan, E. H., *Management Accounting and Behavioral Science*, Addison-Wesley, 1971.  
(E. H. キャプラン著, 山口年一監訳, 『管理会計と行動科学』白桃書房, 昭和51年, 第7章)

30) *Ibid.*, pp. 85-88. (邦訳, 104頁~108頁)

が、予算目標が厳しすぎて繰返し失敗する場合も、逆に目標の達成が容易すぎる場合も、欲求水準と業績に逆機能的影響を及ぼすことになる。

(d) 予算参加が擬似的なものであればモラルや動機づけに深刻な影響を及ぼす。

以上のごとき限界があるにかかわらず、Caplan は参加的予算管理を伝統的・権威主義的管理を改善するものとして高く評価する。

Caplan の主張以後、1970年代になって、予算参加の動機づけ機能をめぐっては多様な視点から議論が展開された。そこで次にこの時期の実証研究が何を問題にしたかを見ていこう。

### (1) Hopwood の実証研究

まずはじめに、管理者の予算に対する態度 (=評価スタイル) が従業員の動機づけや業績にいかなる影響を与えるかに関する実証的分析を行って、その後の予算管理的研究に新たな視野を開いた<sup>31)</sup> Hopwood (1972年) の実証研究から検討する。

Hopwood は、会計情報は企業にとって重要な情報源であるにかかわらず、しばしばそれが歪曲されて作成されたり、企業の長期的行動からすると逆機能的決定 (不利益な決定) が行われたりするのは、管理者や従業員が業績を良く見せようとしてデータ操作を行うからであると考えた。そして (データ操作のような) 逆機能的行動が出てくるのは、そもそも業績の評価に会計データを使用することそれ自体に問題があるのか、あるいは会計データの適用のしかたの巧拙に問題があるのかを知るために、予算目標の業績評価への適用についての実証分析を行った。<sup>32)</sup>

Hopwood は、上司の会計情報に対する信頼のよせ方の相違によって、業績評価のスタイルを(i) 予算拘泥型 (Budget Constrained Style), (ii) 利益意識型 (Profit Conscious Style), (iii) 非会計型 (Non-accounting Style) の3タイプに類型化して、各評価スタイルをとった場合の管理者の反応と業績への影響とを調査した。予算拘泥型スタイルは、会計データにこだわって管理者の能力を予算目標を達成したかどうかだけの短期的な尺度で評価する方式であり、利益意識型スタイルは、組

31) Hopwood, A. G., "An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation", *Empirical Research in Accounting: Selected Studies, Journal of Accounting Research*, Supplement to Vol. 10, 1972, pp. 156-182.

32) この実証分析を行うにいたった背景には、会計データは管理業績の重要な部分を明らかにするが、業績評価を目的に会計情報システムを設計するためには解決しなければならない重要な問題が残されているとの Hopwood の認識がある。この点について Hopwood は次の4点を指摘する。すなわち、1) 総合的な業績測定尺度や標準が開発されていないので、会計報告に管理業績の全ての範囲が含まれるわけではない。2) 経済的業績についてさえ、経済的な原価関数が正確にはわからないし、会計システムはその複雑な関係を近似的に示そうとするにすぎない。この点は、諸活動間に相互依存関係が強い場合には特に問題になる。3) 会計データは主として結果に関係をもつが、経営管理者の活動は、最終結果に至るプロセスに関係する。もしも管理者の能力が優れているにもかかわらず、プロセスに能率を低下させる要因がある場合には、会計データは当該管理者の業績を適切に反映しないことになる。公正な評価をするためには、管理可能な要因を分離すべきである。4) 会計報告で強調されるのは短期の業績指標だが、管理業績の評価は長期的考慮に関係することが多い。最終的には情報提供のコストがデータの正確性と適切性の重要な制約要件となる。(Hopwood, A. G., *Ibid.*, pp. 157-158)

織の長期的目的に照らして管理者の活動が有効であったかという点から業績を評価する方式である。このスタイルは予算拘泥型よりも多様な会計情報を使うが予算差異を厳しく追求することはせず、(コストセンターが)長期的に原価の最小化を目標としているかという点を重視する。また非会計型スタイルは会計データにそれほど重きをおかない評価方式である。このスタイルが利益意識型と異なるのは長期的な原価最小化を目標にしていない点である。

Hopwood はかかる業績評価スタイルの分類に基づいて分析のための仮説を設定した。<sup>33)</sup>

仮説：コストセンターの管理者が予算拘泥型スタイルで業績評価されると知覚する場合は、利益意識型スタイルや非会計型スタイルで評価されると知覚する場合に比べて次のような傾向がある。

- (a) 仕事の遂行に際してより強い威圧感を感じる。
- (b) 上司との関係がうまくいかないと訴えることがよくある。
- (c) 同僚との関係もうまくいかないと訴えることがよくある。
- (d) 会計データの歪曲や逆機能的決定が行われやすい。

上記の仮説検証のための実験は、高度な会計システムをもって毎月予算と実績の比較が行われているある企業の製造事業部のコストセンター長20人を対象にして行われた。その結果、おおむね仮説を支持するような結果が得られた。すなわち、コストセンター長は予算で評価されることを強く意識するために、月次予算差異のように短期間には統制不可能な差異が発生すると、ジレンマに陥ってそれから逃れることに多大な時間と労力を費やしたという事実から、予算拘泥型スタイルをとった場合には仕事に対して強い威圧感を感じることが判明した(仮説(a))。また上司が利益意識型評価スタイルをとった部署では、コストセンター長は原価や予算への関心は強いが、仕事に対する威圧感はそれほど強くは感じていないようであった。

次に予算拘泥型ではコストセンター長は(他の評価スタイルの部門の者よりも)過小評価されていると感じることが判った。彼らは他に比べて厳しい評価が行われていると感じていた。こうした感情が上司との軋轢を生むことは十分推測できる(仮説(b))。また上司と部下との関係は利益意識型の時に最も好ましい状態になることも判った。

さらに同僚との関係については、予算拘泥型の場合は、コストセンター長は自部門の活動の不良差異を避けることに熱心になり、他部門に責任を転嫁したり、逆に責任逃れの行動をとったりして協調心を忘れてしまう。このことが同僚間の信頼関係を壊すことになる(仮説(c))。

仮説(d)についても、予算拘泥型部門には、自部門の業績をよくみせるために、原価の他部門への転嫁、修繕費支出の延期、生産計画の変更といった操作がみられた。こうしたことは予算差異が好ましくない時に発生した。

33) *Ibid.*, p. 163.

以上の調査結果から次のように推論することができる。

今日、会計データは企業組織の公式的かつ重要な情報源であるが、それが管理者の業績評価に用いられる場合には不完全かつ偏向して使われることが多い。こうしたデータの不適切な利用が構成員に一体化意識と目的達成意欲を減退させて防衛的行動をとらせるようになる。

また管理スタイルとして予算拘泥型スタイルをとる場合には、構成員は予算達成に対する強い威圧感を感じ、それがコンフリクトの源泉となるだけでなく、協働の欠如とか情報の歪曲等の逆機能的行動を誘引することがある。これに対して、利益意識型スタイルをとる場合には、この場合でも予算目標の達成は要求されるが、業績評価は予算に対する実績だけでなくその他の多くの経営管理上の実績を総合して行われる。また予算差異の発生には検討と説明の機会が与えられ、業績評価よりも問題解決のために活用される。予算が真に活動の有効な目標となるのはこうした扱いの場合である。

Hopwood の研究は予算参加や動機づけ問題を直接取扱ってはいないが、業績評価スタイルは日常の管理活動にあっては上司の部下に対するリーダーシップ・スタイルとして発現するから、部下への動機づけの重要な一要因である。利益意識型スタイルでは予算拘泥型の場合よりも民主的な管理が行われ、参加度が高く強い動機づけが与えられることは容易に推察することができる。つまり利益意識型のリーダーシップ・スタイルをとることによって、参加型予算管理は有効に機能しうるといえるのである。

## (2) Searfoss の実証研究

Searfoss の調査<sup>34)</sup> (1976年) は、予算と動機づけに関する次の3点の解明を意図したものである。

- (a) 予算過程に自覚的に参加することと予算目標達成への動機づけとの間には有意な関係が見られるか。
- (b) 報酬 (=昇進と昇給) が予算業績に依存する程度と予算目標達成への動機づけとの間には有意な関係が見られるか。
- (c) 予算目標達成の困難さと達成への動機づけとの間には有意な関係が見られるか。

上記問題の解明のために彼は次のような仮説をたてた。

仮説1：予算執行管理者の知覚する予算過程への参加の程度と予算達成の動機づけとの間には正の相関がある。

仮説2：予算執行管理者が、報酬 (昇進と昇給) が予算業績に依存すると知覚する程度と予算達成

34) Searfoss, D. G., "Some Behavioral Aspects of Budgeting for Control: An Empirical Study", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, No. 4, 1976, pp. 375-385.

本調査の詳細については、拙稿「予算の動機づけ機能に関する実証研究——D. G. Searfoss の調査の検討——」, 城西大学経済経営紀要, 第6巻第2号 (1984年6月), 57頁~67頁参照。

の動機づけとの間には正の相関がある。

仮説3：予算執行管理者が予算の達成可能性を知覚する程度と予算達成の動機づけとの間には正の相関がある。

以上の仮説を検証するために75名の予算執行管理者とその直属の職長267名に対する質問調査が行われた。回収されたデータの中から因子分析によって因子負荷量の大きな項目(0.45以上のもの)だけが選り出されて、それらをデータとして仮説検定が行われた。

仮説1の参加に関する変数は、予算過程への参加がどの程度認められているかを予算執行管理者が知覚しているかどうかを判定するための項目であり、仮説2の報酬の予算業績への依存性に関する変数は、予算執行管理者が自身の報酬(昇進と昇給)が予算目標の達成度に依存すると感ずる強さを判定するためのものである。また仮説3の予算の達成可能性に関する変数は、予算執行管理者の予算目標達成の期待に関するものである。これらは各仮説の独立変数である。

次に従属変数である動機づけの測定については、Searfossは、動機づけは人間の意識次元の問題であり直接に測定することは不可能であるとして、代理指標(surrogates)を使って間接的に測定しようとした。すなわち、管理者の動機づけの強さは、管理者の仕事に対する熱意や努力に反映されると考えて、“管理者が監督業務に費やす努力の大きさ”をもって代理指標とした。そしてこの点を調査するために、予算の執行過程で上司が職長にとると思われる行為に関する質問を職長に行った。

その結果、予算執行管理者の努力の判定に役立つと思われる質問の回答から、職長は上司の行為について2種類の性格の異なる行為への努力を知覚しているという興味深い結果が得られた。その1つは、予算目標の達成へ向けて職長を援助する行為に関する努力であり、他は、職長の業績判定と人事考課の手段として予算を活用する行為に関する努力である。前者を目標指向的努力、後者を業績評価的努力と名づける。<sup>35)</sup>これらはリーダーシップのタイプとしては、Hopwoodの利益意識型スタイルと予算拘泥型スタイルにほぼ対応すると考えてよいであろう。この2者が従属変数である。

各仮説の独立変数(参加、報酬、達成可能性)と従属変数(目標指向的努力、業績評価的努力)について相関分析を行った結果が図表3<sup>36)</sup>である。次にこれらの結果から仮説の妥当性を検討することにした。

(a) 仮説1の検討——予算執行管理者の予算過程への参加の程度と目標指向的努力の間には極めて高い正の相関が存在する。このことは、予算過程に深い係りをもつほど目標達成の意欲と責任感が高まる(=動機づけられる)ことを示唆する。また参加と業績評価的努力との間にも(有意水準はか

35) *Ibid.*, p. 382.

36) *Ibid.*, p. 383.

図表3 仮説の検定結果 (n=75)

仮説	主要変数		相関係数	有意水準 (片側検定)
	独立変数	従属変数		
1	知覚した参加の程度	目標指向的努力	0.3443	p 0.001
		業績評価的努力	0.1824	p 0.06
2	知覚した報酬依存性	(昇給) (昇進) 目標指向的努力	0.0005 0.0396	p 0.50 p 0.37
		(昇給) (昇進) 業績評価的努力	0.2991 0.1948	p 0.005 p 0.05
3	知覚した達成可能性	目標指向的努力	0.1516	p 0.10
		業績評価的努力	-0.0093	p 0.47

なり劣るが) 正の相関が認められる。参加は予算目標の受容と内在化を促進するから業績評価に対しても好ましい方向に動機づけられると推測される。総合的に判断して、予算過程への参加は予算目標達成への動機づけに強い影響力をもつといえる。したがって仮説1は肯定できる。

(b) 仮説2の検討——まず報酬依存性は業績評価的努力と高い正の相関をもつが、目標指向的努力との間には有意な関係が認められない。これは、自己の報酬(昇給および昇進)が予算業績に依存すると考える管理者は、目標指向的には動機づけられず、もっぱら業績評価的のみ動機づけられるため、予算拘泥的評価スタイルをとる傾向があることを示唆する。したがって仮説2は部分的に採択されるにすぎない。

(c) 仮説3の検討——予算の達成可能性と目標指向的努力の間にはゆるやかな正の相関が認められるが、業績評価的努力の間には有意な関係は見出せない。予算執行管理者は、予算を達成可能であると認識したときには、目標達成の方向に部下を指導し援助することに努力を傾けるが、達成不可能であると感じたときには目標指向的意欲が減退すると考えられる。また予算が達成可能であればことさら業績評価的態度をとることはないし、達成不可能なのにそうした態度をとれば部下の反発を招くことになる。結局、仮説3は目標指向的動機づけに対しては妥当するが業績評価的動機づけに対しては妥当しないという部分的採択になる。

以上が Searfoss の結論であるが、これを総合して整理すると、参加と動機づけについて次のようにまとめることができる。

(a) 動機づけは管理者の傾注する努力によって測定され、目標指向的努力と業績評価的努力とに識別できること。

(b) 予算過程への参加は強い動機づけ要因となること。それは特に目標指向的努力に強く作用するが、それが有効に機能するためには、予算目標を管理者の努力をひき出す程度の(厳しきの)達成可能水準に設定することが必要であり、その場合に管理者が報酬(昇給と昇進)を強く意識する

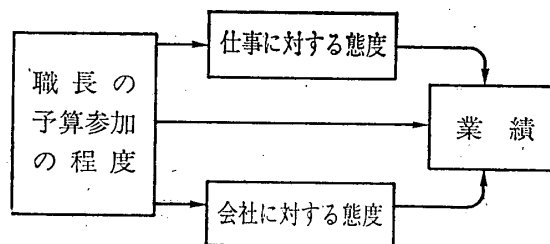
と、予算は業績評価の手段となって予算拘泥的管理になる可能性があること。

(c) 報酬は目標指向的努力には殆んど作用しないこと。<sup>37)</sup>

(3) Milani の実証研究

Milani (1975年)<sup>38)</sup> は、参加の連続性 (participation continuum) に着目して、参加の程度と業績との関係を検証しようとした。参加の概念は本来 (完全参加の状態から全く認めない状態までの) 連続性のなかの位置づけ (程度) の問題のはずなのに、これまでの議論では、“参加”か“非参加”かの背反的事象として取扱われてきた。このことが参加と業績の問題について肯定否定の両見解が混在する原因になってきたとして、彼は、予算参加の程度 (degree of budget participation) が職長の仕事や会社 (組織) に対する態度にどう影響し、それが業績にどうはね返るか、つまり職長の態度を媒介として参加と業績との関係を解明しようとした。そのために図表4のモデルをもとに仮説を設定した。

図表4 モデルの主要変数の関係



(a) 業績に関する仮説——職長の業績と予算設定過程への参加の程度との間には有意な正の相関がある。

(b) 仕事に対する態度の仮説——職長の仕事に対する態度と予算設定過程への参加の程度との間には有意な正の相関がある。

(c) 会社に対する態度の仮説——職長の会社に対する態度と予算設定過程への参加の程度との間には有意な正の相関がある。

以上の仮説を検証するために、工場現場の監督者に対する質問票調査が行われ、以下のようにしてデータの収集が行われた。

(i) 参加の程度について——これは次の参加因子に対する職長の認識のしかたを5段階評価法によって計測して位置づけを決定する。

37) 昇進とか昇給のようにある行動に対して外部から与えられる報酬を外発的報酬 (extrinsic reward) という。これに対して遊び、知的探究、安心感、自己成長感というような、ある行動の結果として得られる内面的満足を内発的報酬 (intrinsic reward) という。ここでは報酬を前者のみに限っている。後者を考えれば、これは目標指向的努力に大きな影響を与える。

38) Milani, Ken W., "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study", *The Accounting Review*, April 1975, pp. 274-284.

- (a) 職長は予算設定のどの段階で関与したか
- (b) 予算を修正する時に上司が職長に示す理由の種類
- (c) 職長が予算会議での議論をリードした割合
- (d) 最終予算に対する職長の影響力の感じ方
- (e) 予算に対する職長の貢献の重要性
- (f) 上司が予算会議での議論をリードした割合

(ii) 業績について——これは職長（および彼の監督する作業集団）の仕事に対する有効性で測定するが、具体的には予算の達成度（%）と時間節約の割合の2つの測定値について、部門全体の値と職長の値とを比較して判定する。

(iii) 仕事に対する態度について——これは職長の資質、感受性、現在の仕事に対する意見等に関する質問の回答から、全質問事項の（5点評価法による）平均値で測定した。

(iv) 会社に対する態度について——これも職長の資質、感受性、現在の雇主に対する意見等に関する質問の回答から、同じく全質問事項の平均値で測定した。

データには6カ月間の業績データと82名の職長の質問票が利用され、仮説検定は上記仮説の対立仮説を帰無仮説として行われた。その結果次の点が判明した。

(a) 参加と業績の関係については、参加と時間節約との間では（帰無仮説が全て棄却されたので）<sup>39)</sup> 有意な関係が示されたが、参加と予算達成度との間では（期間の $\frac{1}{3}$ が棄却されただけなので）<sup>40)</sup> 部分的に確認されたにすぎない。それ故、総合的に判断して参加と業績とはせいぜい弱い正の相関があるにすぎないという結論になる。

(b) 参加と職長の態度との関係については、職長の仕事に対する態度も会社に対する態度も両方とも参加と強い正の相関があることが支持された。

(c) 態度と業績との関係については、態度は参加と業績の媒介変数なので、態度だけでは業績と有意な関係は示さない。

以上の分析結果を総合すると、職長の予算設定への参加は、仕事や会社への態度の面では好ましい状況を生むが、それが業績の向上に結びつくとは限らないという結論を得る。

Milaniの研究は、人口30万人の都市で最大の企業を対象としており、しかもサンプル数が小さい（82名）ことから、もともと従業員の会社や職務に対する意識が高いことも考えられるので、この結論を短兵急に一般化したり断定することはできないが、業績向上には参加が重要な意味をもつと説くArgyrisやHofstede、その他多くの人間関係論者の主張に再検討を提起するものとして高く評価してよいであろう。但し彼が参加を連続的過程の位置づけ（程度）の問題にとらえながら、

39) *Ibid.*, p. 281.

40) *Ibid.*, p. 281.



参加の程度の差が職長の態度や業績にどのように反映されるかについての分析には成功していない。この問題は今後検討すべき重要な問題提起であろう。

最後に、Hofstede と Milani の予算参加に関する調査方法を心理学の期待理論に適用して、予算過程への参加と動機づけと業績の相互関連性に一つの解答を提示した Brownell & McInnes の実証研究について検討する。

#### 4. Brownell & McInnes の実証研究

Brownell & McInnes (1986年)<sup>41)</sup> は、従来の参加的予算管理論では動機づけの経営業績への影響が検証されずに誇張されてきたとして、参加と動機づけと業績の相互関係を実証的に検討しようとした。その際に研究方法として、期待理論モデル (expectancy theory model) に Hofstede および Milani の調査方法によって集取したデータを適用するという方法をとった。そこでまず期待理論についてみておこう。

##### (1) 期待理論モデル

期待理論モデルは Tolman (1932年)<sup>42)</sup>、Rotter (1954年, 1966年)<sup>43)</sup>、Vroom (1964年)<sup>44)</sup> 等の「認知的動機づけ理論」心理学の流れをくみ、Georgopoulos, Mahoney & Jones (1957年)<sup>45)</sup> によって定式化されたものであるが、これを予算の動機づけ問題の検討に使用したのは Ronen & Livingstone (1975年)<sup>46)</sup> であった。このモデルの前提には次にあげる心理学的認識が存在する。<sup>47)</sup> (a) 個々人の行動はそれが価値ある結果を生むであろうという認知機能に依存する。(b) 個々人はその結果がある確率で発生することを期待して行動を決定する。(c) 行動を生む力 (=動機づけ) は期待される結果の関数である。

そこでまずはじめに Ronen & Livingstone に沿って期待理論モデルとはいかなるものかを整理しておく。

上述の心理学的認識に基づくと、動機 ( $M$ ) は次式のように定式化することができる。

41) Brownell, Peter and Morris McInnes, "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance", *The Accounting Review*, Vol. LXI, No. 4, Oct., 1986, pp. 587-600.

42) Tolman, E. C., *Purposive Behavior in Animal and Men*, Appleton Century, 1932.

43) Rotter, J. B., *Social Learning and Clinical Psychology*, Prentice-Hall, 1954.

———, "Generalized Expectancies for Internal versus External Control of Reinforcement", *Psychological Monographs: General and Applied*, 609, 1966, pp. 1-28.

44) Vroom, V. H., *Work and Motivation*, Wiley, 1964.

45) Georgopoulos, B. S., G. M. Mahoney and N. W. Jones, "A Path Goal Approach to Productivity", *Journal of Applied Psychology*, Dec., 1957, pp 345-353.

46) Ronen, J. and J. L. Livingstone, "An Expectancy Theory Approach to the Motivational Impacts of Budgets", *The Accounting Review*, Vol. L, No. 4, 1975, pp. 671-685.

$$M = IV_b + P_1 (IV_a + \sum_{i=1}^n P_{2i} EV_i) \quad (4-1)$$

上式において、

$M$  = 仕事に対する動機

$IV_a$  = 目標の達成 (仕事の成功) をめざす内発的誘意性 (intrinsic valence)<sup>48)</sup>

$IV_b$  = 目標指向行動をめざす内発的誘意性

$EV_i$  = 仕事・目標の達成に応じて  $i$  番目の外発的報酬を受けることに結びつく外発的誘意性 (extrinsic valence)

$P_1$  = 目標指向行動が仕事・目標 (特定の業績水準) を達成するであろう期待<sup>49)</sup>

$P_{2i}$  = 仕事・目標の達成が  $i$  番目の外発的報酬をもたらすであろう期待

Brownell & McInnes は、上記のモデルを援用して参加と動機づけと業績との3者の相互関連性の解明を行った。

本モデルによれば、予算過程への参加による管理者の動機づけへの影響を知るためには、モデルの内発的誘意性 ( $IV_a$ ,  $IV_b$ ) と外発的誘意性 ( $EV_i$ ) の2つの誘意性変数、および2つの期待変数 ( $P_1$ ,  $P_{2i}$ ) の各々が参加とどのような関係にあるかを分析すればよいということになる。

## (2) モデルの分析と仮説設定

### (a) 誘意性変数 ( $IV_a$ , $IV_b$ , $EV_i$ ) と参加

管理者の予算過程への参加は自己の主張を予算に反映させるとともに予算内容を理解する機会を提供するから管理者の内発的誘意性を高める効果があると考えてよい。すなわち参加は総体的には内発的誘意性に好ましい影響を与える。このうち  $IV_a$  は目標達成に対する内発的誘意性であるから、管理者の参加のもとで設定された目標が達成されれば、彼は大きな満足感を味わうであろうから、参加と  $IV_a$  との間には有意な関係があると考えられる。

また参加と  $IV_b$  との関係については、もしも管理者が目標の達成に成功した場合にはさらに仕事への欲求水準 (と意欲) を高めるであろうから、参加は目標指向行動 ( $IV_b$ ) に対してプラスに作用するが、逆に目標達成に失敗した場合には余分なストレスを生ずるとともに次期の欲求水準を低目に設定するであろうから、マイナスに作用すると考えられる。したがって参加と  $IV_b$  の関係は状況によって異なるのでどちらともいえないと予想される。

さらに参加と外発的誘意性 ( $EV_i$ ) との関係については特別有意な関係は存在しないであろうと

47) Rockness, H. O., "Expectancy Theory in a Budgetary Setting: An Experimental Examination", *The Accounting Review*, Vol. LII, No. 4, Oct., 1977, p. 893.

48) ここで「誘意性 (valence)」とは、行動の目標となる刺激ないし効用のことをいう。

49) ここで「期待 (expectancy)」とは、首尾よく結果が達成されて (外発的) 報酬をうけとる可能性 (確率) に対する信念をいう。

予想される。

したがって、参加と誘意性については次のように仮説をたてることができる。<sup>50)</sup>

仮説1：参加と  $IV_a$  との間には正の相関が存在するが、参加と  $IV_b$  との関係は不明、また参加と  $EV_i$  との間には相関関係は存在しない。

(b) 期待変数 ( $P_1, P_{2i}$ ) と参加

管理者の予算過程への参加は予算交渉や情報交換を容易にするので、目標達成のプロセスを明らかにし目標実現への確信を抱かせるから、 $P_1$  に対してはプラスに作用すると考えられる。また  $P_{2i}$  については、参加は管理者に業績評価の基準なり方法についての知識を提供するし、また失敗した場合でもいいわけする余地を減らす等の好ましい効果を生むと予想される。それ故、参加と期待の関係については次のように仮説をたてることができる。<sup>51)</sup>

仮説2：参加は期待 ( $P_1$ ) と正の相関がある。

仮説3：参加は期待 ( $P_{2i}$ ) ととも正の相関がある。

(c) 動機づけ ( $M$ ) と参加

以上の各変数に対する諸仮説を総合すると、参加は各変数に対してプラスに作用する場合が多い(すなわち  $IV_b$  には不明、 $EV_i$  には中立的だが、その他の変数にはプラスに作用する)ので、参加と動機づけ ( $M$ ) については次のように仮説をたてることができる。<sup>52)</sup>

仮説4：参加は動機づけ ( $M$ ) と正の相関がある。

(d) 動機づけと業績

動機づけと業績との関係についてはこれまでの人間関係論や予算論の多くの議論で両者の間には有意な関係があることが主張されてきた。そこでここでもこの通説を仮説とする。<sup>53)</sup>

仮説5：動機づけと業績との間には強い正の相関がある。

(e) 参加と業績

参加と業績が有意な関係にあるかについては肯定論と否定論が混在している。<sup>54)</sup> しかしこれまでの諸仮説を総合的に判断すると、参加と業績との間には有意な関係があると予想するのが妥当であろう。そこで仮説は次のようになる。

50) Brownell, P. and M. McInnes, *op. cit.*, p. 589.

51) *Ibid.*, p. 590.

52) *Ibid.*, p. 590.

53) *Ibid.*, p. 590.

54) 肯定論については本稿で紹介してきているので、ここでは否定的見解の文献をあげておく。

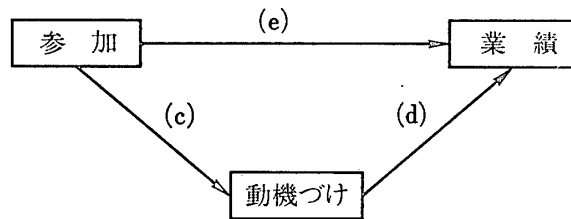
Stedry, A. C. and E. Key, "The Effects of Goal Difficulty on Performance: A Field Experiment", *Behavioral Science*, Nov., 1966, pp. 459-470.

Ivancevich, J., "Effects of Goal Setting on Performance and Job Satisfaction", *Journal of Applied Psychology*, Oct., 1976, pp. 605-612.

Steers, R. M., "Factors Affecting Job Attitudes in a Goal-Setting Environment", *Academy of Management Journal*, March 1976, pp. 6-16.

Milani, K., *op. cit.*

図表5 参加・動機づけ・業績の関係



仮説6：参加は動機づけを媒介として業績に間接的に影響を与える。

以上の諸仮説の関係を図示すると図表5のようになる。

Brownell & McInnes は、以上の諸仮説を検証するために3企業224名の中間管理者に質問票による調査を行い、108名分の有効データを得た。予算過程の参加に関するデータはMilaniの予算参加の程度の調査に使われた質問項目を、また動機づけのデータについては内発的誘意性に関する8項目と外発的誘意性に関する9項目の質問項目を、それぞれ5段階評価法によって選択してもらった。<sup>57)</sup>

彼らの行った調査に基づく仮説の検証結果は図表6から図表8までに示してある。これらの相関関係の分析からは非常に興味深い結果が得られた。すなわち、

仮説1では参加と $IV_a$ とは正の相関、 $IV_b$ とは不明を予想したが、結果は両方とも負の相関(Hofstede, Milani 両方法とも)になり、仮説は否定された(図表6)。この原因としてはまず、 $IV_a$ 、

図表6 参加と $IV_a$ 、 $IV_b$ 、 $P_1$ 、動機づけ、及び動機づけと業績の相関関係<sup>58)</sup>

仮説	関係の組合せ	参加の測定値	
		Hofstedeの方法	Milaniの方法
仮説1	参加と $IV_a$	-0.158*	-0.093
〃	参加と $IV_b$	-0.171*	-0.102
仮説2	参加と $P_1$	0.212**	0.180*
仮説4	参加と動機づけ	0.113	0.139
仮説5	動機づけと業績	0.248**	0.248**

\*  $p < 0.10$ , \*\*  $p < 0.05$

55) Milaniの質問項目については本稿3-(3)に示してある。

56) 【内発的誘意性項目】 1. 個人の成長と発展, 2. 自己へのより高い標準の設定, 3. 他人に対する援助, 4. 仕事の円滑な推進, 5. 安心感, 6. 他人へのより高い標準の設定, 7. 仕事の達成感, 8. 仕事への倦怠感がないこと,

【外発的誘意性項目】 1. 昇給, 2. 高賃金, 3. 上司の高い評価, 4. 同僚からの高い評価, 5. より多くの賛辞をうけること, 6. 自由裁量の増大, 7. 友人を得る機会の増大, 8. 特別の報酬, 9. 昇進,

57) データは各質問項目について2度回答してもらって得た。1回目は“一生懸命努力した場合”の結果を、2回目は“予算目標を達成するのに必要な努力をした場合”の結果を、9段階評価法で記入したものである。そして内発的誘意性項目に対する1回目の回答の点数の平均値を目標指向行動( $IV_b$ )の値にし、2回目の点数の平均値を目標達成行動( $IV_a$ )の値にした。また外発的誘意性( $EV_i$ )は2回目の点数の平均で測定した。期待の $P_{2i}$ については、目標達成が9項目の結果(報酬)をもたらす頻度を7段階評価法で評価した点数の平均で、 $P_1$ は別の3項目の質問事項の平均点数で測定した。

58) Brownell, P. and M. McInnes, *op. cit.*, p. 594.

$IV_6$  の各変数の値として内発的誘意性要因とした8項目に与えられた点数の平均をとったことが考えられる。すなわち各要因の誘意性の強さおよびそれらと参加との相関関係を吟味する必要がある。例えば一部の項目が参加と強い負の関係にあり、しかもそれらが相互に重要な関連をもつ場合には、参加と  $IV_6$  および  $IV_6$  との関係は図表6のように負の関係として示されるであろう。それゆえ、内発的誘意性要因についてのより詳細な検討が必要になる。

また参加と外発的誘意性 ( $EV_i$ ) との関係 (図表7) については、仮説のとおり特色ある関係は見出せない。しかし、有意水準の高い (\*\*, \*印のある) 項目が参加とかなり強い負の相関関係にあるという点は興味深い。

次に仮説2については、Hofstede と Milani の両方法でも測定値は有意でしかも強い正の相関が認められる (図表6)。よって参加と目標指向行動が目標達成に導く期待との間には正の相関があると仮説は承認される。

また仮説3の参加と目標達成の外発的報酬への期待 ( $P_{2i}$ ) との関係 (図表7) については、9項目の半数以上に強い正の相関がみられるとともにそれらの多くは統計的に有意な水準にある。また負の値は非常に小さいことから、仮説は概ね支持されると判断してよいであろう。

図表7 参加と、 $P_{2i}$  及び  $EV_i$  の相関関係<sup>59)</sup>

結果 (報酬)		$P_{2i}$ (仮説3)		$EV_i$	
		Hofstede	Milani	Hofstede	Milani
1	昇給高	0.168*	0.232**	-0.063	0.143
2	高賃金	0.242**	0.196**	-0.161*	0.076
3	上司の高い評価	0.067	-0.052	0.017	0.060
4	同僚からの高い評価	-0.073	-0.049	-0.107	-0.141
5	多くの賛辞	0.194**	-0.097	-0.024	-0.201**
6	自由裁量の増大	0.196**	0.104	-0.045	-0.010
7	友人を得る機会の増大	0.120	0.201**	-0.192**	-0.049
8	特別の報酬	0.077	0.070	0.013	-0.024
9	昇進	0.258**	0.192**	-0.050	0.128

\*  $p < 0.10$ , \*\*  $p < 0.05$

しかし仮説4 (図表6) については問題がある。参加と動機づけの関係は、Hofstede, Milani の両方法とも正の相関を示しているが、両者とも有意水準が低い ( $p < 0.10$ の棄却域に納まらない) ので、仮説が支持されたとは断定できない。その理由は参加による期待の高まり (仮説2) が内発的誘意性の減退 (仮説1) によって相殺されてしまうところにあると思われる。

次に仮説5の動機づけと業績との関係については、人間関係論等の通説を支持する結果が出ていく。つまり動機づけは業績と有意な強い正の相関があることが認められる。

59) Ibid., p. 595.

図表8 仮説6(参加・動機づけ・業績の相関関係)の分析<sup>60)</sup>

測定方法	組合せ関係	影響の相関係数		
		直接	間接	総合
Hofstedeの方法	(c) 参加・動機づけ	0.113	—	0.113
	(d) 動機づけ・業績	0.221*	0.027	0.248
	(e) 参加・業績	0.239*	0.025	0.264
Milaniの方法	(c) 参加・動機づけ	0.139	—	0.139
	(d) 動機づけ・業績	0.201*	0.047	0.248
	(e) 参加・業績	0.341**	0.028	0.369

\*  $p < 0.05$ , \*\*  $p < 0.01$

最後は仮説6の検定である。図表8は(c)参加と動機づけおよび(d)動機づけと業績の相関関係から(e)参加と業績の相関への動機づけの間接的影響を示したものである。その結果は、参加が動機づけを通じて業績に及ぼす間接的影響は非常に小さく、仮説6は支持しえないことを示している。これは(c)参加と動機づけが有意でないことと関係があると推測される。

以上、Brownell & McInnesの研究では、予算過程への参加が動機づけ機能を果して業績の向上を達成するという事実を確認することはできなかった。一方参加と業績、並びに動機づけと業績との間には強い正の相関があることが確認された。よって、問題は参加と動機づけの間、特に(動機づけ要因である)内発的誘意性(IV)との関係が負になる点にあるということが明らかになった。このことは重要である。すなわち、参加によって動機づけを高めるためには、参加させるという事実よりもそれによってどの動機づけ要因をどのように刺激するかが焦点になるからである。そのためには動機づけ要因である内発的誘意性変数に何が含まれ、それらが参加とどのような関係になるかについてのより詳細な分析が必要になる。

## 5. おわりに

本稿では、予算過程への参加と動機づけ問題に関する実証研究の議論展開をたどるなかで、業績向上のために動機づけ機能を果す要因は何かという点と、参加は業績向上のための動機づけ要因となるかという点を検討した。

予算管理に関する実証研究は我が国ではあまり実施されていない。長谷川安兵衛教授が1934年に<sup>61)</sup>行った実態調査を嚆矢として、戦後の経済復興期における和田木松太郎教授の2度にわたる実態調

60) *Ibid.*, p. 597. なお Brownell 等の表とは配列を変更している。

61) 長谷川安兵衛著『我企業予算制度の実証研究』同文館、昭和11年。本調査は、アメリカの全国産業会議(NICB)が1930年に行った実態調査に基づいて行われたものである。

査 (1952年、1956年)<sup>62)</sup>をはじめ経済情勢の変革期には実態調査が実施されてきた。それらの調査は、<sup>63)</sup>時代を反映するとともに調査範囲も拡充されて、それぞれが意義深いものであるが、それらの多くが会社レベルの予算管理システムにおける手続や制度の実施状況の一般的調査に終わっていて、現場の実行予算の運用効果とか管理者への影響や組織特性との関係といった点まで掘り下げた実証研究が少ない点<sup>64)</sup>が、欧米の研究に比べて極だつ点である。我が国では、小島教授や中教授による優れた実証研究もあるが総じてその数は少ない。我が国では生産現場の実証研究には企業の協力が得られにくいという障害はあるが、今後はこうした種類の仮説検定による中範囲理論の積重ねが重要なものになっていくであろう。<sup>65)</sup>

(本研究は城西大学学長所管研究奨励金の助成による成果である。)(1987.8 稿)

[城西大学]

- 
- 62) 和田木松太郎著『予算統制制度』泉文堂、昭和29年。  
 ————稿「予算統制制度の実情分析」経営実務、1956年4月号、1頁～68頁。
- 63) その後に行われた実態調査に関する文献には次のものがある。  
 西沢 脩稿「わが国における予算統制の実態」産業経理、第24巻第6号、昭和39年。  
 ————著『近代管理会計』実務会計社、昭和41年。  
 小林靖雄、辻 正重稿「わが国全製造業における組織構造および予算管理システムの類型的研究」産業経理、第32巻第3号～第5号、昭和47年。  
 津曲直躬、松本謙治編著『我が国の企業予算』日本生産性本部、昭和47年。  
 企業経営協会編「昭和49年度 予算統制・利益計画に関する実態調査」経営実務、1974年11月号。  
 NAA 東京支部編「わが国企業の業績評価制度の研究報告」経営実務、1985年8・9月合併号。
- 64) 小島廣光稿「予算管理における動機づけの実証研究」経済科学、第22巻第1号、昭和50年。  
 ————「環境・予算管理意思決定構造および業績間の関係についての実証研究」調査と資料(名古屋大学経済学部経済構造分析資料センター)第60号、昭和51年。  
 ————著『企業環境と管理システム』中央経済社、昭和57年。
- 65) 中 善宏稿「予算管理におけるスラック形成傾向の検討」商学討究、第37巻第1・2・3号、昭和62年。