

# イノベーション創出のための予算管理

——官僚制組織の再生——

上 山 晋 平

## I. はじめに

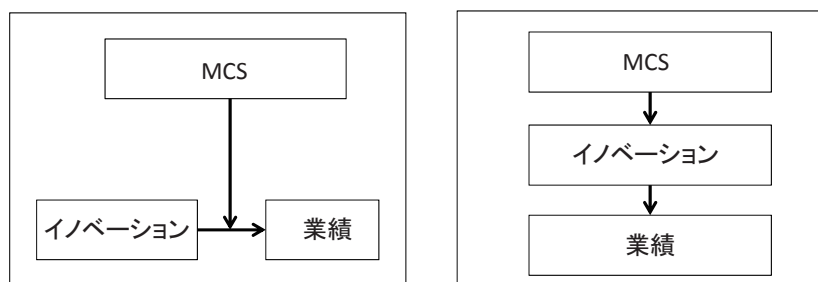
1995年以降、日本経済は低迷している。日本の実質GDPは1995年から2008年の間に16%しか増加せず（米国は40%増加）、平均株価も2009年末までに57%下落している（米国は170%増加）。この背景には、アジア新興国において安価な工業製品が生産されるようになり、日本がこれらの諸国と工業製品の生産で競争するようになったためとされる。そして、その打開策として、米国のように脱工業化をして情報技術産業や金融業に産業構造を転換するか、もしくは工業製品であってもコモディティ製品ではなく、差別化製品（イノベーションを必要とする製品）で勝負することが提案されている（野口、2010、36-39、239-240頁）。

Schumpeterはこのような事態が資本主義経済において起こりうることを早くから気付いていた。Schumpeter（1926, 1950）によれば、資本主義経済の発展は新結合の遂行、つまりイノベーションの創出によってもたらされる。イノベーションによる利潤はいずれ模倣によって消滅するため、イノベーションは創出し続けなければならない。生産とは利用しうる様々なモノや力の結合を意味するが、イノベーションとはこれらの新結合によって定義される。具体的には①新しい財貨、②新しい生産方法、③新しい販路の開拓、④原料あるいは半製品の新しい供給源の獲得、⑤新しい組織の実現が含まれる。

そしてイノベーションの創出にはその担い手となる企業者と彼らに資金を提供する銀行家が必要となる。ここで銀行家の役割は重要であり、いくら有能な企業者がいても必要な資金が提供されなければイノベーションは創出されない。さらにイノベーションの創出には困難が伴う。イノベーションは創造的破壊であり、慣行の循環の領域の外に出る、つまり今までのやり方を破壊することに主眼が置かれているためである。そして組織を慣行の循環の領域の外に出にくくしている要因の1つに組織の官僚制化がある（Schumpeter, 1926, pp. 88-139, 1950, pp. 81-86 and 205-210（塩野他訳, 1977, 161-248頁；中山他訳, 1962, 147-155, 377-386頁））。

Schumpeterは、初期の著書では企業者として新興企業を想定していたが、後の著書では大企業に変更している。その理由は、大企業であれば、イノベーションの創出に過去の蓄積や資産を活用できるからである（一橋大学イノベーション研究センター、2001, 101頁）。しかし、大企業と言っても資源に制約があるため、組織全体としてバランスの取れた資源配分を行う必要があり、これには予算管理こそが有効であると言える。しかし、その予算管理がイノベーションの創出を抑止していることも否めない。それは大企業には否定できない、官僚制組織の特性が存在するからだと考える。

本稿では、予算管理における官僚制組織の特性がイノベーション<sup>1)</sup>の創出を抑止しているこ



出所：Bisbe and Otley (2004), pp. 713 and 715. を加筆修正。

図1 MCSとイノベーション、業績の関係  
(左図：調整関係，右図：媒介関係)

とを明らかにし、イノベーションを創出するための予算管理のあり方について研究する。まず先行研究を検討する。次にWeberの官僚制論とその展開を取り上げ、官僚制組織の特性は何かを検討する。官僚制組織を前提として発達してきた予算管理論の通説を取り上げ、その問題について検討する。そしてこの問題を踏まえた予算管理論の展開と官僚制組織へのインプリケーションについて検討する。最後に結論を述べる。

## II. 先行研究の検討と課題

本章では予算管理システムがイノベーション創出に果たす役割について取り上げた先行研究を検討する。ただし、先行研究はマネジメント・コントロール・システム (Management Control Systems; MCS) とイノベーションの関係について取り上げ、MCSの1つとして予算管理システムに言及している。

### 1. 予算管理システムのイノベーション創出に果たす役割についての分類

イノベーションを創出しようとする経営環境の不確実性は高まる。従来の管理会計論では、MCSは戦略を実行するためのものと考え、不確実性の高い環境下では、会計情報は信頼できないため、予算管理システムを業績評価に用いるべきではないと主張していた (Govindarajan,

1988, pp. 831-840; Hirst, 1983, pp. 599-601)。したがって、予算管理システムは効果的なイノベーションの創出に貢献しない、もしくはそれを抑止するものと考えられていた。

しかし、Simonsは、予算管理システムが効果的なイノベーションの創出に役立つ可能性を見出した。Simons (1987) は不確実性の高い環境下では、むしろ予算管理システムを重視すべきと主張した。この背景には、MCSは戦略を形成し、実行するためのものとする考えがある。そして不確実性の高い環境下では、会計情報<sup>2)</sup>は「戦略を形成する」ための重要な資料であるため、むしろ厳格な予算目標の設定や実績のモニター、予測データを活用すべきと主張した<sup>3)</sup> (Simons, 1987, pp. 358-369)。Simonsは、このような戦略を形成するためのシステムを双方向型MCSと呼び、戦略を実行するために利用される診断型MCSと区別した (Simons, 1991, p. 49)。

Simons (1987, 1990, 1991, 1995) の研究以降、予算管理システムが効果的なイノベーション創出に果たす役割を調査する研究が行われた。これらの先行研究を分類するのにBisbe and Otley (2004) の枠組みが役に立つ。MCSが効果的なイノベーション創出に果たす役割を調整関係 (moderating relationship) と媒介関係 (mediating relationship) に分類した (図1参照)。調整関係とは、MCSがイノベーショ

ンの業績に与える影響を調整する役割を示す。これに対して媒介関係とは、MCSがイノベーションの創出をもたらす役割を果たし、創出されたイノベーションが業績を向上させることを示す。そしてSimons（1987, 1990, 1991, 1995）の研究における双方向型MCSは媒介的ではなく、調整的な役割にあることを明らかにした（Bisbe and Otley, 2004, pp. 712-725）。

## 2. 予算管理システムの調整的な役割を示す先行研究

Davila（2000）は、MCSの情報が新製品開発に果たす役割について、MCSのうち設計情報や製品情報は製品の不確実性を減らし、プロジェクトの業績に貢献するが、時間情報はイノベーションを抑止し、業績を下げることを明らかにした。予算情報については有意な結果が得られなかった（Davila, 2000, pp. 400-404）。

またMouritsen et al.（2009）は、管理会計情報（予算差異や貢献利益、ABC）がイノベーションに果たす役割を明らかにした。売上予算差異（不利）は管理者にイノベーション活動の超過や収益性からの逸脱を警告し、イノベーションに向けた活動を自粛・調整させる。これに対して直接費予算差異は管理者にイノベーションに関わるコスト情報を伝達し、イノベーション戦略や資源戦略について検討させる（Mouritsen et al., 2009, pp. 741-743）。

以上の先行研究は、いずれも予算管理システムがイノベーションの業績に与える影響を調整する役割を示すものであり、直接的にイノベーションの創出をもたらすことを示すものではない。

## 3. 予算管理システムの媒介的な役割を示す先行研究と本稿の課題

予算管理システムが直接的（媒介的）にイノベーションの創出をもたらすことを示すと思われる先行研究にはAhrens and Chapman（2002, 2004）やJorgensen and Messner（2009）、

Hope and Fraser（2003）がある。これらの先行研究についてはV章で後述するが、予算管理システムの運用を改善することによって、変化適応型のプロセスを実現し、ひいてはイノベーションの創出しやすい環境をもたらすことを示している。ただし、これらの研究はいずれも予算管理システムの官僚的な運用方法を問題にしている。そこで本稿は、予算管理がイノベーションを創出しにくくしている要因には官僚制組織の特性があると考え、これらの先行研究を手掛かりに、イノベーションの創出しやすい環境をもたらす予算管理のあり方について検討する。

## Ⅲ. 官僚制論

Weberは官僚制についての1つの「ものの見方」を提供し、以後の官僚制論の展開はWeberに対する批判・修正という形で行われた（山倉, 1989, 29頁）。そこで、まずWeberの官僚制論を取り上げ、次にMertonの逆機能論およびBurns and Stalkerのコンティンジェンシー理論を取り上げて、官僚制組織の問題について検討する。

### 1. Weberの官僚制論

Weber（1956）によれば、支配<sup>4</sup>構造の基本類型には合法的支配と伝統的支配、カリスマの支配の3つがあり、合法的支配の最も純粋な型として官僚制的支配がある。官僚制には下記の特徴があるが、その根本観念は、形式的に正しい手続きで定められた制定規則によって、任意の法を創造し・変更しうることにある（Weber, 1956, pp. 548-553（世良訳, 1960, 26-39頁））。つまり、官僚制の本質は手続きで定められた規則による管理にある。

- (1) 個人は制定された規則に対して服従が行われ、この規則が、誰に対して、またいかなる範囲まで服従されるべきかを決定する。
- (2) 権限の制定は、即対象的な合目的性と従業員の仕事に対する専門的要求との線に沿った・分業化にもとづく。

- (3) 個人の行う業務は、没主観的な義務にもとづく職業労働であり、恣意や計算不能性を排除して、厳に形式主義的に、合理的規則にしたがって処置をする。
- (4) 服従義務は、下位の上位への服属と秩序ある手続きとを伴う階層制によって、段階づけられる。

Weberは、官僚制が正確性・恒久性・規律・厳格さ・確実さの点において、仕事の集約性や外延性、さらにあらゆる任務に対して形式的に適用できる点において、最も合理的な、能率的な組織形態であるとする。しかし、全社会的規模での「官僚制化」の進行に注目し、それが脱人間化、人間的自由への制約をもたらすとも指摘している(山倉, 1989, 32-33頁)。

## 2. Mertonの逆機能論

1940年代から1960年代初頭までWeberの官僚制論に対する批判、つまり官僚制の逆機能論が展開された(山倉, 1989, 33-34頁)。官僚制の逆機能論はMertonの機能分析に依存して推し進められたため、ここではMertonの見解に絞って検討する。

Merton(1949)によれば、規律は、理想的型式が強い心情で裏打ちされた場合にはじめてその効果を発揮できるが、これらの心情から自己の義務に対する献身、自己の権威と権限の限界についての鋭い感覚が生じ、決まりきった活動が規則正しく遂行されるようになる。官僚制にはこれらの心情を団員に教え込み、強化するための明確な手筈が整えられている。

ところが、これらの心情は規律を確保する目的から見て技術的に必要以上に強烈なことがよくある。さらに心情の重点の置き所が組織の目的から転じて、規則上要求されている行動の特殊な細部へ移ることがある。もともと規則を守ることは1つの手段と考えられていたが、それが1つの自己目的に変わるのである(「目標の転換」)。規律とは状況の如何に問わず、規則に服することだと安易に解釈され、特定の目標達

成のために定められた方策だとは見られなくなり、規律が団員において直接的な価値となってくる。このように元目標が転換し、力の入れ所が変わる結果、融通の利かない杓子定規となり、迅速な適応能力が欠けることになる。この傾向が一層高まると、規則遵守の関心が第一となって、そのために組織の目標達成が阻害されるようになるのである(Merton, 1949, pp. 153-155 (森他訳, 1961, 181-183頁))。

官僚制規則の顕在的機能は、組織の統一性を確保し、かつ組織目標を能率的に達成することにあるが、Mertonはこの規則の遵守が予期しない結果としての逆機能をもたらすことを指摘する(山倉, 1989, 35頁)。

## 3. Burns and Stalkerのコンティンジェンシー理論

1960年代以後の官僚制論は、逆機能論を展開するのではなく、官僚制そのものを分析対象とし、官僚制の構造とダイナミックスを取り扱っている(山倉, 1989, 43頁)。

その代表的なものにBurns and Stalkerのコンティンジェンシー理論がある。Burns and Stalker(1961)は、現実には機械的システムと有機的システムという2つの管理システムがあることに気付いた。管理システムは技術や市場といった外部環境に依存し、比較的安定した環境下では機械的システムが、変化の激しい環境下では有機的システムが求められる(Burns and Stalker, 1961, p. 5)。それらの特徴を示すと表1の通りである。

このように、Burns and Stalkerは、官僚制(機械的管理システムに対応)とは異なる他のタイプを提示し、管理システムとしての官僚制を相対化した(山倉, 1989, 47頁)。そして官僚制的構造である機械的管理システムがイノベーションの創出には適さないことを明らかにした(加護野, 1999, 11頁)。官僚制組織は、トップのことを下に徹底させて、規則で縛った集団行動を統制するには長けている

表1 機械的・有機的管理システムの特徴

機械的管理システム	有機的管理システム
職能的専門化	経験と知識の専門化
タスクの抽象性	タスクの具体性・全体性
上司による調整（コンフリクトの解決）	相互作用による調整（コンフリクトの解決）
職務・権限の明確化	限定された職務からの脱皮
統制・権限・伝達のピラミッド型	統制・権限・伝達のネットワーク型
上位への情報集中	情報の組織内分散
垂直的相互作用	水平的相互作用
上司の命令と指示	情報と助言
組織への忠誠と上司への服従	組織の課業と技術に対するコミットメント
組織に特定な知識の強調	組織外の専門家集団に通用する知識

出所：Burns and Stalker（1961），pp. 120-122，山倉（1989），47頁。

が、下の自由な発想が生まれづらく、横の自由な協力も生まれづらいのである（田尾，2010，133頁）。

以上の官僚制論とその展開を踏まえて、官僚制の本質は手続きで定められた規則による管理にあるが、それが同調過剰となって組織に逆機能をもたらすこと、官僚制組織の特性が経営環境の変化に適応できず、イノベーションの創出を抑止する面があることが分かった。

#### IV. 官僚制組織を前提とした予算管理論の通説

管理会計の成立した背景には、19世紀後半から20世紀初頭にかけて、米国で近代的大企業、その運営形態としての官僚制組織が出現したことにあつた（廣本，1993，47-62頁）。伝統的な予算管理システムも、官僚制組織を前提として設計・運営がなされてきた。しかし、現代では伝統的な予算管理システムに対する批判の相当部分は、予算管理システムと結合した官僚制組織に起因するものとなる（伊藤，2006，190-198頁）。

本稿は、官僚制組織の特性の中でも「手続きで定められた規則による管理」に注目する。ここでは官僚制組織を前提とした予算管理論の通説を取り上げて、(1)業務標準と(2)手続標準の問題について検討する<sup>5)</sup>。

#### 1. 業務標準

科学的予算編成はMcKinseyの所説の頃から強調されていたが、とくに予算管理は1920年代の標準原価計算の発展にともない原価標準と結合するようになった（廣本，1993，100-102頁）。予算管理研究の権威であるWelschも、予算管理論を業務標準と結び付けて展開している。ここでは、予算のうち特に業務標準に関わる直接材料費予算、直接労務費予算および研究開発費予算の編成について検討する。

まず、製造予算のうち直接材料費予算は、材料必要量に原材料単位原価を掛け合わせて設定されるが、どちらの要素も科学的に見積もられる。第1の要素である材料必要量は、製造される各製品の単位当たり必要な各種原材料の単位数（原単位）が把握できれば、製造予算に要求されている完成品の単位数から容易に計算される。ここで原単位は、製品の開発の間において、工学的研究あるいは材料の消費記録・材料出庫票から明らかにされる。また第2の要素である原材料単位原価も、一般的経済情勢、産業界の見通し、農産物収穫報告、原材料需要、および現在の市場状況の諸要因にもとづいた価格の綿密な研究を含めて、原材料費の予想される趨勢を真剣に考慮して見積もられる。もしここで標準原価が使用されているならば、標準原価は予

算目的のためにも利用される。ただし、標準原価があまりに「厳格」ならば、標準からの材料数量差異や短期的には材料価格差異が予算に組み込まれる。直接労務費予算についても同様に設定される (Welsch, 1957, pp. 102-126)。

これに対して、研究開発費予算は製造予算とは異なり、一定額の資金が割り当てられる。ただし、その活動は具体的に計画され、それに伴う原価を慎重に見積もることが要求される (Welsch, 1957, p. 151)。さらに、後の研究では研究開発プロジェクトの承認はそれに伴う原価ではなく、その収益性と結び付けて判断すべきとする見解も見られるようになった (Shillinglaw, 1977, pp. 744-746)。

そして運用では、編成された予算を実施することが期待される (Welsch, 1957, p. 287)。

しかし、このように予算を業務標準と結び付けて設定し、統制することによって、活動が構造化され、イノベーションの創出が抑止されることが指摘されている (Burns and Waterhouse, 1975, pp. 181-198)。予算管理が業務標準と結び付けられると、従業員は業務標準という制約の中で自らの最適化を図るため、従業員は業務標準を越えて継続的な改善を行おうとはしない。したがって、現場からイノベーションの創出は期待されない。

なお、日本企業では米国企業ほどに標準原価計算(業務標準)が普及せず、原価企画のような、制約を厳格化することによって従業員に継続的な改善を促す管理会計システムが採用されたため、従業員にプロセス・イノベーションおよび製品イノベーションに対する徹底したコミットメントが強化された (Hiromoto, 1988, pp. 22-26)。したがって、日本企業では米国企業ほどには業務標準によるイノベーション抑止の問題は生じていなかったように思われる。

## 2. 手続標準

予算編成および支出の手続は、適用対象を基準にした業務予算と資本予算(設備予算も含ま

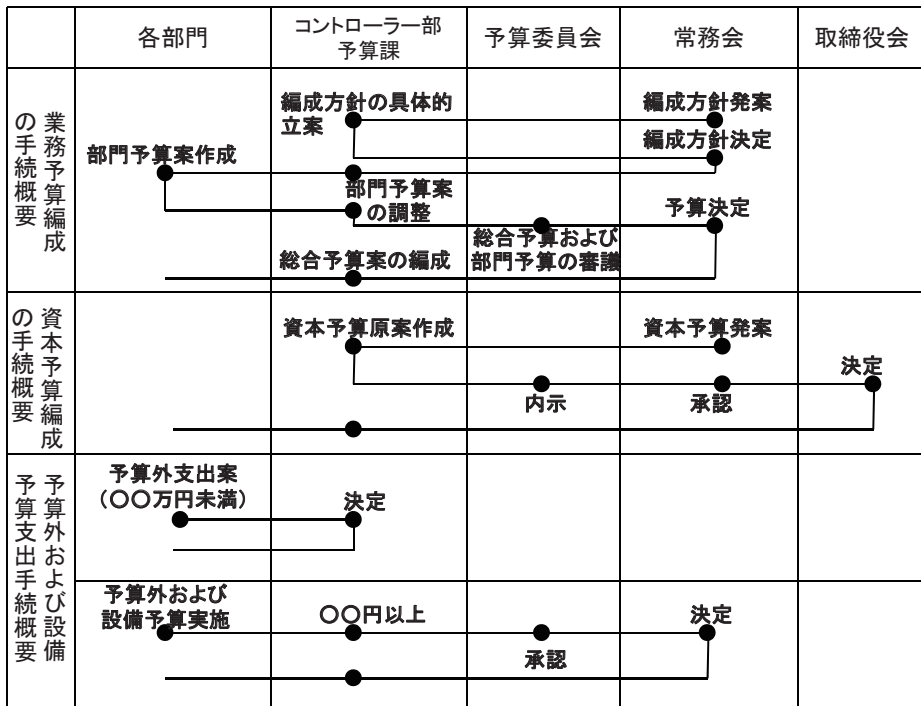
れる)の区分<sup>6)</sup>に従い行われる。その概要を示すと図2の通りである。

この予算編成および支出の手続は単なる事務的なものではない。手続きによって、部門予算は調整、統制され、トップの意向を反映した、組織全体としてバランスの取れた経営結果が得られる (青木, 1954, 48-49頁)。この手続きにおいて下位が上位の承認を必要とするのは、手続きが事前に全体最適のシナリオを設計し、そのシナリオを上から下へと細かく分解していくプロセスとなっているためである。そして必然的に階層上位は下位より何をすべきかを知っていることになる (高橋, 2001, 62頁)。

しかし、予算編成および支出の手続きはその過程が長く、決定に至るまで多くの日時を必要とすることが問題となっている。とくに関係者が不在の場合には、それだけ進行は停滞することになる。たとえば、予算手続きが煩雑で、非常にコストがかかることや (Hope and Fraser, 2003, pp. 4-6)、厳格・官僚的で、時間を消費するため、即応性に欠け、すぐに時代遅れになることが指摘されている (小菅, 2004, 70頁)。このように大企業では官僚的な予算編成および支出の手続きが採用されるために、管理者は必要ときに必要な資源を入手できず、イノベーションの創出に出遅れてしまう。

## V. 予算管理論の展開と官僚制組織へのインプリケーション

伝統的な予算管理論において問題視されていた点が、1990年代以降の競争環境の急激な変化によって顕在化した (Hope and Fraser, 2003, p. 4)。ここでは、それらの問題が現在に至るまでにいかに展開されてきたのかを、その展開を象徴すると考える文献を取り上げて検討する。まず支援型コントロールを取り上げて、業務標準の問題を検討する。次に Beyond Budgeting モデルを取り上げて、手続標準の問題を検討する。最後に、官僚制組織における資源配分を考えるにあたり、予算スラックの役割



出所：経済同友会編（1954），176頁を加筆修正。

図2 予算編成および支出の手続概要

についても検討したい。

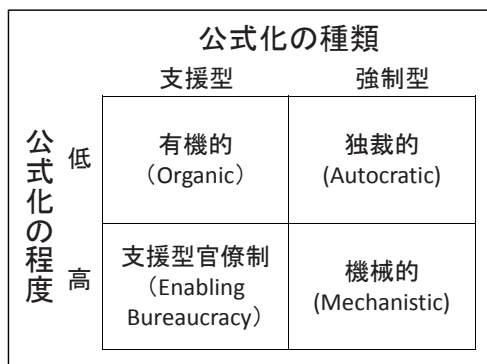
### 1. 支援型コントロール

以前までは、組織は1つには公式化（標準化）の程度によって機械的組織（官僚制組織）と有機的組織（非官僚制組織）に分類されると考えられていたが（Burns and Stalker, 1961, pp. 5-6）、Adler and Borys（1996）は、公式化をトップ・ダウンで強制的に行う強制型と従業員が自発的に行う支援型に区別し、組織を4つに分類した（図3参照）。ここでとくに重要なのが支援型公式化の概念であり、従来の強制型公式化とは異なり、従業員の組織学習を促し、現場のベスト・プラクティスを定着、普及させる役割がある（Adler and Borys, 1996, p. 69）。

Ahrens and Chapman（2002, 2004）は、この支援型公式化の研究に影響を受けて、支援

型コントロールについて階層的なレストラン・チェーンを対象に事例研究を行った。店舗の予算編成では、材料費予算は調理仕様書にもとづく標準原価によって厳格に設定されるが、労務費予算は売上高比率にもとづいてのみ設定された（Ahrens and Chapman, 2004, p. 285）。伝統的な予算管理論では効率性を追求し、業務標準を用いることが強調されていたが、この事例では柔軟性が必要なところには業務標準を用いるべきでないと主張する。さらに重要なことに、店舗では、その利益目標が達成され、かつ正当な理由があれば、予算を遵守しなくても許容されることがある。また場合によっては、その新たな実務が公式化され、勉強会を通じて普及させることもある（Ahrens and Chapman, 2002, p. 161, 2004, pp. 292-293）。

さらにJorgensen and Messner（2009）は、こ



出所：Adler and Borys (1996), p. 78.

図3 組織の種類

の支援型コントロールの新製品開発における役割を明らかにした。研究開発部門はいくつかの開発プロセスから成るが、新製品開発プロジェクトの予算が各開発プロセスを通過する際には審査が行われ、プロセス・マニュアルに規定された貢献利益率や開発費の回収率などの基準を満たさなければならなかった。しかし、管理者には業務に合っていないと思われる基準からの逸脱が認められた (Jorgensen and Messner, 2009, pp. 107-109)。イノベーションとは創造的破壊、すなわち今までのやり方を破壊し、新たなものを創造することにあるため、新製品を開発するためには既存の基準からの逸脱が必要なときもある。たとえばソニー社はアップル社やサムスン社に勝つために、ソニー版「破壊と創造」を行っている。ソニー社は、新製品開発において、既存の基準が障害となって身動きが取れない状況に陥っていた。このため、コア・バリューに原点回帰し、基準を見直している (片山, 2010, 156 頁)。

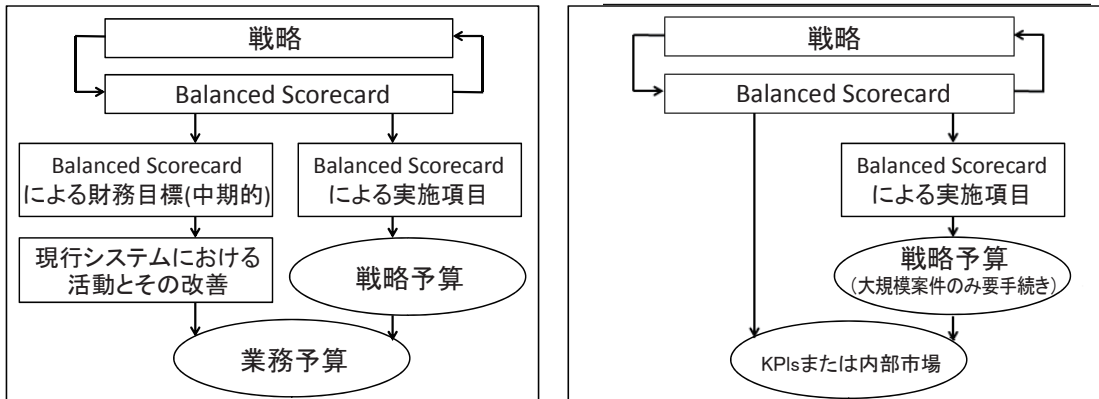
ここで支援型コントロールにおける予算管理と業務標準、イノベーションの関係に注目すると、従来のように業務標準が確定されていれば、予算は業務標準にもとづいて決定され、予算の遵守が期待される。しかし、イノベーションを創出する、すなわち今までのやり方を破壊し、

新たなものを創造するのであれば、業務標準は変更されることもあるため確定されず、予算も確定されず、予算の遵守は必ずしも期待されない。このように支援型コントロールでは、従業員が既存の業務標準に縛られることなく、業務標準を越えてイノベーションを創出することが期待される。その一方で公式化が支援型として実施されるため、組織の効率性が維持される。さらに Ahrens and Chapman (2004, 2006) によれば、管理者は予算手続きを通じて組織全体のコンテキストを理解し、活動も調整されるため、その権限は明確に制限され、権力の非対称性にもとづく階層性も維持される (Ahrens and Chapman, 2004, p. 280, 2006, pp. 10-11)。つまり、官僚制組織の特性である「手続きで定められた規則による管理」が維持されることになる。

## 2. Beyond Budgeting モデルからの知見

*Beyond Budgeting* (『脱予算経営』) は、環境変化の激しい現代には伝統的な予算管理の有用性は失われたとして、代替的な Beyond Budgeting モデルを提唱している。しかし、これは予算管理の有用性を完全に否定するものではなく、その運用に問題があるとする (伊藤, 2006, 190 頁)。予算管理に複数の機能を要求することに





出所：[左図] 清水（2004），162 頁を加筆修正，[右図] 筆者作成。

図4 戦略志向型モデル（左図）と Beyond Budgeting モデル（右図）

は限界があるが、資源配分としての機能には依然期待するものである（小菅，2004，77 頁；清水，2009，281 頁）。

Beyond Budgeting モデルは、まず Kaplan and Norton（2001）の影響を受け、戦略志向型の予算編成モデルを採用する。従来の業務予算と資本予算の区分ではなく、戦略と予算の関係を重視した業務予算と戦略予算の区分<sup>7)</sup>に従い予算編成を行う（図4左図参照）。さらに固定的な業績契約を相対的な改善契約に取り換えることによって、変化適応型のプロセスを実現する。予算管理は上位と下位（管理者）の目標、報酬、計画、資源についての調整、合意、ならびに合意にもとづく業績の測定とコントロールと定義される。伝統的な予算管理は向こう1年を対象にした合意にあったため、企業は年次サイクルの罫に陥り、環境変化に柔軟に対応できなかった。これに対して Beyond Budgeting モデルは、管理者に権限を委譲し、社外などのベンチマークに対して管理者が継続的に業績を改善するように最善を尽くすという合意に変更したため、変化適応型のプロセスを実現した（Hope and Fraser, 2003, pp. 3-32）。

Kaplan and Norton（2001）の戦略志向型の資源配分法はバランス・スコアカード（Balanced

Scorecard; BSC）を活用することによって実施項目を戦略的視点から選別しやすくするが、Beyond Budgeting モデルは、この戦略志向型の資源配分法をさらに変化適応型プロセスに変更することによって、機動的な資源配分を可能にする（図4右図参照）。

まず管理者が業務資源について利用できる範囲を定めた「業務予算」は使用しない。その代わりに管理者に主要業績尺度（Key Performance Indicators; KPIs）にもとづいた財務比率（たとえば費用収益率）を提示し、その範囲内で自由に資源を利用させる。または、管理者に内部市場という仕組みを提供する。この仕組みは、本社と業務部門がいわゆるサービス提供者と顧客の関係となり、管理者は必要ときに本社のサービスを受けられる。いずれの方法も（年に1度ではなく）動的な資源調整を可能にする（Hope and Fraser, 2003, pp. 82-83）。

また戦略予算<sup>8)</sup>については、管理者にある程度の裁量権を認めるが、大規模な案件には申請または承認手続きを求める。ただし、これらの手続きも年次サイクルにならないように、必要に応じて承認する（Hope and Fraser, 2003, p. 83）。

以上のように、Beyond Budgeting モデルは、官僚的な予算編成および支出の手続きを戦略志向型かつ変化適応型に変更することによって、管理者が必要なときに必要な資源を利用できる仕組みとした。

### 3. 予算スラック

他にも、官僚制組織であってもイノベーションを創出しやすくする資源配分の方法として、予算スラックの活用がある。管理者は予算編成において業務標準を設定する機会を与えられると、生産能力を実際よりも低く設定する傾向にあり、その差が予算スラックと呼ばれる (Young, 1985, p. 831)。予算スラックは予算編成で生じる組織スラックとしても定義される。たしかに予算スラックには消極的な見解もあり、偏った資源配分となることもあるが、組織スラックの概念を最初に定義した Cyert and March (1967) は、その積極的な役割に注目し、組織スラックの蓄積が組織内の葛藤を改善し、また企業環境における変化の相当部分を吸収する役割があると指摘している (Cyert and March, 1967, pp. 36-43)。

さらに重要なことに、予算スラックにはイノベーション創出に貢献する役割があり、「一般的に、予算に余裕がない場合には、支出は基本的に保守的な規則によって抑制されることが多いが、スラックがあると、欠乏時には承認されなかった下位ユニットの強い支持のあるイノベーションに資金が与えられる」(Cyert and March, 1963, p. 279)、「組織スラックの戦略機能の一つは、創造的でイノベティブな実験のための資源を与えることにある」(Bourgeois, 1981, p. 29) と主張されている。Van der Stede (2000) はこれを実証し、管理者は予算スラックを与えられない状況では、短期志向になり、イノベーション創出に向けた活動に資金を投じないが、予算スラックを与えられる状況では、イノベーション創出に向けた活動に資金を投じることが明らかにされた (Van der

Stede, 2000, pp. 617-619)。官僚制組織は規模が大きく、組織スラックも多いため、予算スラックを上手く活用すれば、規模の小さな組織よりも、イノベーションの創出に優位になると考える (鈴木, 2002, 181 頁)。

## IV. 結 論

伝統的な予算管理システムは官僚制組織を前提として設計・運営がなされてきた。予算管理の資源配分としての機能は依然期待されている。しかし、官僚制組織の特性である「手続きで定められた規則による管理」にもとづくために、経営環境の変化の激しい現代には適応できず、イノベーションの創出を抑制している。

伝統的な予算編成および支出の手続きは、事前に年次サイクルにもとづいた全体最適のシナリオを設計するプロセスであり、煩雑で、非常に時間のかかるものであった。予算は業務標準にもとづいて厳格に設定されるものであり、従業員はその手続きで定められた予算を遵守しなければならなかった。そして管理者の行動は予算に縛られ、官僚的な予算手続きを経ないと必要な資源を得られず、現場からイノベーションの創出は期待されなかった。

1990年代以降の競争環境の急激な変化によって、この問題が顕在化し、予算管理論は新たな展開を見せた。支援型コントロールは、支援型公式化の概念を予算管理に応用し、管理者が業務標準の制約を越えてイノベーションを創出できるようにした。また Beyond Budgeting モデルは、官僚的な予算編成および支出の手続きを戦略志向型かつ変化適応型に変更し、管理者が必要なときに必要な資源を利用できるようにした。さらに官僚制組織であってもイノベーションを創出しやすくする資源配分の方法として、予算スラックの活用がある。大企業は規模が大きく、組織スラックも多いため、予算スラックを活用したイノベーションの創出も期待される。

## 注

- 1) Schumpeter (1926, 1950) は非連続的なイノベーションのみを対象としているが、イノベーションには小さな改善、革新を積み重ねていくものもある (一橋大学イノベーション研究センター, 2001, 3頁). 本稿ではそうした連続的、漸進的イノベーションも対象としている.
- 2) Simons (1987) は会計数値以外には言及せず、指摘される (Dent, 1990, p. 13). Simons (1995) では、非会計数値の双方向型 MCS としての役割についても言及している (Simons, 1995, pp. 110-113).
- 3) この理由について、Simons (1990) は、ボトム・アップの予算編成プロセスを財務的行使としてではなく、変化する市場に対する戦略の協議に使用するためと主張した. トップは、組織の目的を達成する上で重要と考える戦略上の不確実性を自らモニターするために、たとえば予算管理システムをトップと管理者が戦略や戦術について協議するために使用する. トップは、予算管理システムを通じて管理者に何が重要であり、何をモニターすべきか、どこで新しい考えが提案され、検証されるのかについてシグナルを送る. このシグナルが管理者の組織学習を促し、イノベーション創出に向けた活動の方向付けを行う. これを MCS の双方向型利用と呼ぶ (Simons, 1990, pp. 135-138).
- 4) Weber (1956) によれば、支配には、広義に①利害状況による支配 (最も純粋な型は市場による独占的支配) と②権威 (命令権力と服従義務) による支配があるが、ここでは後者を指す. 支配とは、一人または数人の「支配者」の表示された意思 (「命令」) が、他の (一人または数人の「被支配者」) の行動に影響を及ぼそうとし、また事実、この行動が、社会的にみて著しい程度に、あたかも被支配者がこの命令の内容を、それが命令であるということ自体の故に、自分たちの行動の格率としたかのごとくに、行われる (「服従」) というほどに、影響を及ぼしているという事態である (Weber, 1956, pp. 541-545 (世良訳, 1960, 3-16頁)).
- 5) 伝統的管理会計の創始者である McKinsey も、予算管理 (業務標準) とともに、手続標準の重要性を強調し、官僚制組織の運営をサポートする管理会計の役割を構想していた (廣本, 2005, 21頁; McKinsey, 1924, pp. 20-40).
- 6) 業務予算は、企業の長期計画の枠組みのもとで、所与の各種キャパシティー条件を前提にして遂行される購買・製造・販売など経常的な業務活動を対象にする. これに対して資本予算は、その経済的効果が長期にわたって発現する多額

かつ臨時的な各種の資本支出活動を対象にする (岡本, 1982, 101-102頁).

- 7) 業務予算は部門や機能、費目の能率を管理することによって、戦略予算はプログラムを管理することによって戦略を実行する (Kaplan and Norton, 2001, p. 282). なお戦略予算に対する業務予算は、資本予算に対する業務予算と同じ意味ではない. 前者は戦略との関係性を基準とした区分であり、後者は適用対象を基準とした区分である.
- 8) 戦略予算とは明示されていないが、戦略目標を達成するための実施事項に資金が割り当てられるものと記述されるため (Hope and Fraser, 2003, p. 80), 実質的に戦略予算を意味するものと解釈できる.

## 参考文献

- 伊藤克容 (2006) 「日本企業のマネジメント・システムと Beyond Budgeting モデル」『成蹊大学経済学部論集』第 37 巻第 1 号, 185-204 頁.
- 伊藤克容 (2007) 「日本企業の予算管理システムの特徴と稟議制度の影響」『成蹊大学経済学部論集』第 38 巻 1 号, 17-39 頁.
- 岡本清 (1982) 『管理会計の基礎知識』中央経済社.
- 加護野忠男 (1999) 『経営組織の環境適応 (6 版)』白桃書房.
- 片山修 (2010) 『ストリンガー革命—ソニーの何を変えたのか—』祥伝社.
- 経済同友会編 (1954) 『経営基礎講座 内部統制』ダイヤモンド社.
- 小菅正伸 (2004) 「疑問視される予算管理の有用性」『会計』第 165 巻 1 号, 65-80 頁.
- 清水孝 (2004) 『戦略マネジメント・システム』東洋経済新報社.
- 清水孝 (2009) 「脱予算経営における経営改革の方法」『早稲田商学』第 418・419 巻, 33-57 頁.
- 鈴木秀一 (2002) 『入門 経営組織』新世社.
- 田尾雅夫編著 (2010) 『よくわかる組織論』ミネルヴァ書房.
- 高橋俊介 (2001) 『組織改革』東洋経済新報社.
- 野口悠紀雄 (2010) 『世界経済が回復するなか、なぜ日本だけが取り残されるのか』ダイヤモンド社.
- 一橋大学イノベーション研究センター編 (2001) 『イノベーション・マネジメント入門』日本経済新聞出版社.
- 廣本敏郎 (1993) 『米国管理会計論発達史』森山書店.
- 廣本敏郎 (2005) 「自律的組織と管理会計—市場志向のマネジメントの観点から—」『企業会

- 計』第57巻12号, 18-26頁.
- 山倉健嗣 (1989) 「官僚制論の系譜」土屋守章・二村敏子他編『現代経営学の系譜—変転する理論の科学性と実践性』有斐閣, 29-57頁.
- Adler, P. S. and B. Borys (1996), "Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive," *Administrative Science Quarterly*, Vol. 41, pp. 61-89.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman (2002), "The Structuration of Legitimate Performance Measures and Management: Day-to-day Contests of Accountability in a U.K. Restaurant Chain," *Management Accounting Research*, Vol. 13, pp. 151-171.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman (2004), "Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain," *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, pp. 271-301.
- Ahrens, T. and C. S. Chapman (2006), "New Measures in Performance Management," in A. Bhimani (ed.), *Contemporary Issues in Management Accounting*, Oxford University Press, pp. 1-19.
- Bisbe J. and D. Otley (2004), "The Effects of Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 8, pp. 709-737.
- Bruns, Jr., William J. and John H. Waterhouse (1975), "Budgetary Control and Organization Structure," *Journal of Accounting Research*, Vol. 13, No. 2, pp. 177-203.
- Burns, T. and G. M. Stalker (1961), *The Management of Innovation*, Oxford University Press.
- Cyert R. M. and J. G. March (1963), *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall Inc.
- Davila T. (2000), "An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems' Design in New Product Development," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 4/5, pp. 383-409.
- Govindarajan, V. (1988), "A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy," *Academy of Management Journal*, Vol. 31, pp. 828-853.
- Hiramoto, T. (1988), "Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting," *Harvard Business Reviews*, Vol. 66, No. 4, pp. 22-26.
- Hirst, M. (1983), "Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty, and Dysfunctional Behavior: Some Extensions," *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp. 596-605.
- Hope, J. and R. Fraser (2003), *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press. (清水孝監訳 (2005) 『脱予算経営』生産性出版.)
- Jorgensen, B. and M. Messner (2009), "Management Control in New Product Development: The Dynamics of Managing Flexibility and Efficiency," *Journal of Management Research*, Vol. 21, pp. 99-124.
- Kaplan, R. and D. Norton (2001), *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press. (櫻井通晴監訳 (2001) 『キャプランとノートの戦略バランスト・スコアカード』東洋経済社.)
- McKinsey, J. C. (1924), *Managerial Accounting*, The University of Chicago Press.
- Merton, R. K. (1949), *Social Theory and Social Structure: Toward the Codification of Theory and Research*, Free Press. (森東吾・森好夫・金沢実・中島竜太郎訳 (1961) 『社会理論と社会構造』みすず書房)
- Schumpeter, J. A. (1926), *Theorie der Wirtschaftlichen Entwicklung Eine Untersuchung uber Unternehmerrgewinn, Kapital, Kredit, Zins und den Konjunkturzyklus*, 2<sup>nd</sup> ed. Duncker and Humblot. (塩野谷祐一・中山伊知郎・東畑精一訳 (1977) 『経済発展の理論—企業者利潤・資本・信用・利子および景気回転に関する一研究— (上・下)』岩波書店.)
- Schumpeter, J. A. (1950), *Capitalism, Socialism, and Democracy*, 3<sup>rd</sup> ed., Allen and Unwin. (中山伊知郎・東畑精一訳 (1962) 『資本主義・社会主義・民主主義 (上・中・下)』東洋経済新報社.)
- Shillinglaw, G. (1977), *Managerial Cost Accounting*, 4<sup>th</sup> ed., Irwin, Inc.
- Simons, R. (1987), "Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, pp. 375-385.
- Simons, R. (1990), "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, pp. 127-143.
- Simons, R. (1991), "Strategic Orientation and

- Top Management Attention to Control Systems,” *Strategic Management Journal*, Vol. 12, pp. 49-62.
- Simons, R. (1995), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press.
- Van der Stede, W. A. (2000), “The Relationship between Two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-term Orientation,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 6, pp. 609-622.
- Weber, M. (1956), *Wirtschaft und Gesellschaft, Grundriss der verstehenden Soziologie, Zweiter Halbband*, J. C. B. Mohr (Paul Siebeck) Tubingen. (世良晃志郎訳 (1960) 『支配の社会学 (I・II)』創文社.)
- Welsch, G. E. (1957), *Budgeting: Profit-Planning and Control*, Prentice-Hall, Inc.
- Young, S. R. (1985), “Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack,” *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, No. 2, pp. 829-842.

#### 付 記

本研究は、合崎記念研究助成金による研究成果の一部である。

[かみやま しんぺい 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所博士課程後期]

