

予算管理における手続の正統性と決定の正当性

上 山 晋 平

I. はじめに

正当性と正統性は異なる。正当性とは正しく道理に適っていることを、正統性とは正しい筋道を経ていることを意味する（日本国語大辞典第二版編集委員会・小学館国語辞典編集部、2001, 1232頁）。つまり、正当性は内容的な正しさを意味し、正統性は形式的な正しさを意味する。

伝統的予算管理は、手続すなわち形式的な正しさである正統性を重視する（岡本、1982, 99頁）。予算編成では目標と計画の水平的、垂直的および反復的な調整が行われる。その手続の過程を通じて決定予算には特別な根拠が与えられ、実行する立場にある者に受容され、コミットされる。しかし、その手続は多大な時間とコストを消費する割に価値をもたらさないと指摘されている。その手続は煩雑で多額のコストがかかる割に、競争環境に合わず、経営幹部や管理者のニーズに合致せず、予算数値の駆け引きに時間と労力が使われている（Hope and Fraser, 2003, pp. 4-15）。つまり、伝統的予算管理は、決定予算の内容的な正しさである正当性が問題視されているのである。

本稿では、Hope and Fraserの著書を*Beyond Budgeting*（『脱予算経営』）、その中で提唱されているマネジメント・モデルを*Beyond Budgeting*モデルと表記する。*Beyond Budgeting*は、伝統的予算管理の手続および手続を通じて合意される固定業績契約に問題があると指摘し、現代の

企業環境の変化に対応できる相対的改善契約への変更を主張している。*Beyond Budgeting*での指摘は、固定業績契約の内容的な正しさ、すなわち正当性を問題としている。そして固定業績契約を相対的改善契約に変更することによって、予算手続は不要になると主張する。しかし、*Beyond Budgeting*が提起する問題は、伝統的予算管理の手続の内在的な問題ではなく、その機能を十分に活かし切れていないことによる運用上の問題にすぎない。また、*Beyond Budgeting*モデルは手続を通して正統化される形式的な正しさについて説明を省略している。つまり、*Beyond Budgeting*モデルは正当性に偏重し、正統性を軽視していると考えられる。

本来、形式的正統性と実質的正当性はトレード・オフの関係にあり、論証すべき問題であるが、それについては今後の課題とし、本稿は伝統的予算管理における過剰な正統性の問題に絞って検討する。そして伝統的予算管理の場合には、手続の運用上の問題さえ改善すれば、正当性と正統性を兼ね備えることができると考える。

そこで本稿は、*Beyond Budgeting*の主張が伝統的予算管理の手続ではなく運用を問題にしていることを明らかにし、運用面の改善の方向性を示すことで、伝統的予算管理の意義を明らかにする。第1に*Beyond Budgeting*に関する先行研究を検討し、本稿の課題を明らかにする。第2に手続に関わる一般理論を手掛かりとして、伝統的予算管理における正統性について検討す

る。第3に *Beyond Budgeting* の主張が伝統的予算管理の手続ではなく運用を問題にしていることを明らかにし、運用面の改善の方向性を示す。最後に結論と今後の課題を述べる。

II. 先行研究の検討と課題

Beyond Budgeting の概要について取り扱う先行研究は多く存在する。ここでは、*Beyond Budgeting* モデルの貢献について研究している伊藤 (2006)、清水 (2009) および伊藤 (2012) を取り上げる。これらの研究から *Beyond Budgeting* モデルの貢献についての解釈を検討し、伝統的予算管理に対する問題をいかに捉えているかについて検討する。

1. *Beyond Budgeting* モデルの貢献についての解釈

Beyond Budgeting モデルを提示した Hope and Fraser (2003) は、伝統的予算管理について①手続が煩雑で多額のコストがかかる、②競争環境に合わず、経営幹部や管理者のニーズに合致していない、③予算数値の駆け引きに多大な時間と労力が使われていることを問題提起する (Hope and Fraser, 2003, p. 4)。もっとも①は③に起因することもあるが、予算の申請および承認の手続自体が煩雑であり、予算管理システムの運用に関わる人件費に多額のコストがかかると言えるだろう。

これに対して主要な先行研究では、*Beyond Budgeting* モデルの貢献として、相対的業績目標の設定によって管理者の逆機能的な行動を防ぐことやローリング方式の予算設定によって計画精度を向上させることに焦点を当てている。これについては「(引用者注：*Beyond Budgeting* モデルの) 最大の特徴として、業績評価からの分離とローリング方式による予算設定の2点を取り上げたい」(伊藤, 2006, 185頁)、「本稿では…相対的業績目標とローリング方式の予測について主として述べる」(清水, 2009, 38頁)と記述されており、相対的業

績目標の設定およびローリング方式の予算設定に絞って検討していることから分かる。また、伊藤 (2012) は「BB (引用者注：*Beyond Budgeting*) の主張には、予算編成に過剰な時間がかかること…も含まれるが、…本稿では (引用者注：相対的業績目標の設定) に絞っている」(伊藤, 2012, 122頁)としており、*Beyond Budgeting* が、伝統的予算管理の編成手続に過剰な時間を費やすことについて問題視していることに触れてはいるが、相対的業績目標の設定に絞って検討していることが分かる。しかし、相対的業績目標の設定およびローリング方式の予算設定によって *Beyond Budgeting* の提起する②および③の問題は解決されるものの、①の問題は解決されない。つまり、先行研究では、①の問題、すなわち煩雑で多額のコストがかかる手続の変更については解釈がなされておらず、十分に取り上げられていない。

2. 本稿の課題

先行研究を検討すると、*Beyond Budgeting* モデルは、相対的業績目標の設定およびローリング方式の予算設定によって、②伝統的予算管理における競争環境に合わず、経営幹部や管理者のニーズに合致していない、③予算数値の駆け引きに多大な時間と労力が使われているといった問題を解決すると解釈されている。しかし、伝統的予算管理について、①その編成手続が煩雑で過剰な時間を費やすことを問題として捉えてはいるものの、十分に取り上げられていないことが分かる。

そこで本稿では伝統的予算管理の編成手続の問題に絞って検討したい。次に手続に関わる一般理論を手掛かりとして、伝統的予算管理における正統性について検討する。そして *Beyond Budgeting* の主張が伝統的予算管理の手続ではなく運用を問題にしていることを明らかにし、運用面の改善の方向性を示す。

Ⅲ. 伝統的予算管理の手続

本節では、手続に関わる一般理論を手掛かりとして、伝統的予算管理における正統性について検討する。

1. 伝統的予算管理の概要

企業に適用される予算管理とは、一般的に予算計画設定、予算作成、予算統制およびそれらに関連する諸手続を指す。

企業予算は、将来の一定の期間におけるすべての業務を対象とする計画である。それは、トップが企業全体および下位部門に対して事前に設定した方針、計画、目的および目標を公式的に表現したものである。それゆえに部門予算から構成される全体の総合予算とともに、組織上の下位部門と整合した下位予算が用いられる。予算は、純利益目標を実現するために達成しなければならない売上予算上の収益目標および費用予算上の費用制約とともに、在庫水準、投資、現金必要高、購入計画および労働必要量に関連する計画を示す。

予算統制とは、予算に規定される目標に合致するように日常業務を調整、評価、統制するための一定期間の予算の利用および報告を意味する。平均的な企業にとって予算は作成するだけでも価値のあることだが、予算の最大の価値は、計画設定の側面および調整・統制目的のための予算の利用にある（Welsch, 1957, pp. 3-4）。

2. 伝統的予算管理の手続

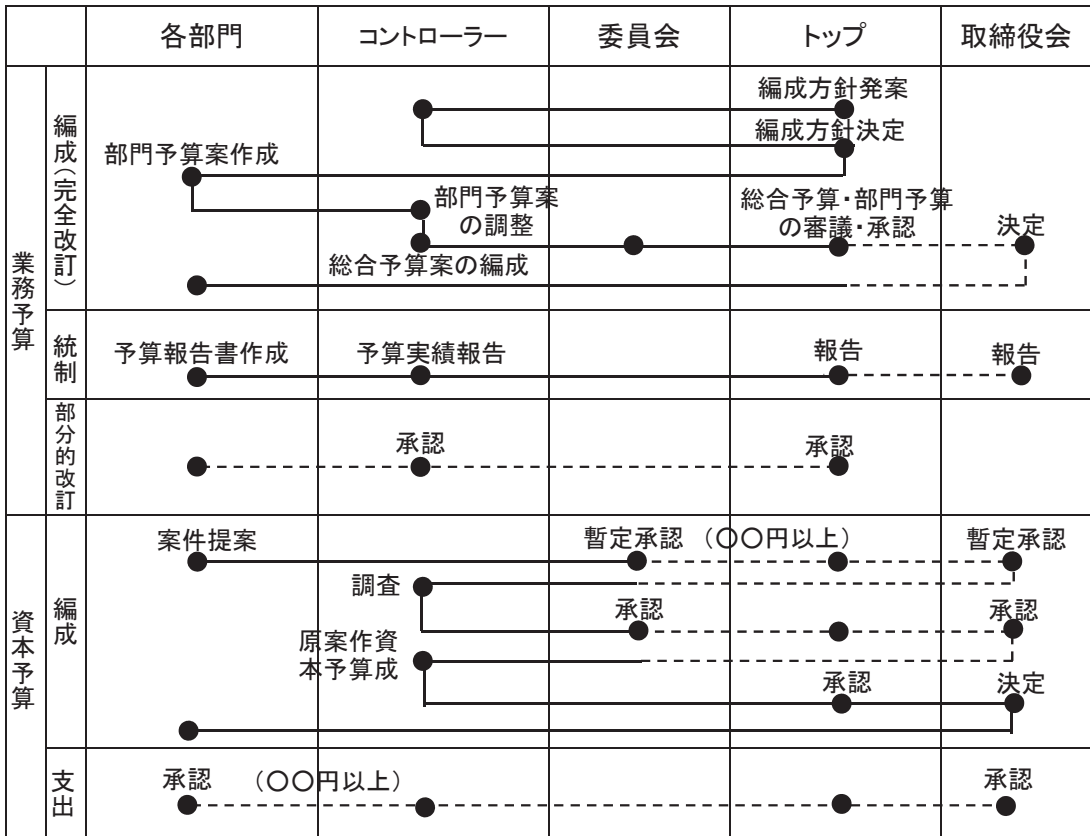
次に、伝統的予算管理における業務予算と資本予算の手続について検討する。ここでは予算手続の概要をよくまとめている書物として有名な Heiser (1959) の研究を取り上げる（青木, 1977, 93 頁）。なお、Heiser (1959) をもとに、業務予算と資本予算の手続の図を作成したが、図 1 である。

(1) 業務予算の手続

① 編成の手続

業務予算とは、業務と行動の総合計画を財務的に表現した全体計画である。その編成の手続は、すべての階層の管理者が関わる協働作業となる。トップが目標を示し、管理者が示された目標の実行可能性を検証し、すべての要素の調整が確保されるようにその詳細を練り上げる。調整の結果として目標が変更されることもある。このように編成の手続は、目標と計画の水平的な調整だけでなく、垂直的および反復的な調整が行われる。具体的に、業務予算の編成手続は次の 6 段階で示される（Heiser, 1959, pp. 3 and 57-84）。

- ・ステップ 1 : コントローラーの支援を受けて、トップが予算編成方針を決定する。予算編成方針には予算期間の希望売上高、純利益、財務状態および資本支出などが含まれる。このステップでは販売、販売促進、購買および生産方法について代替案が検討される。
- ・ステップ 2 : 各部門長が予算編成方針に沿って前提や計画を作成する。このステップではすべての部門が調整に関わる。そして、各部門予算案が計画や前提にもとづいて作成される。
- ・ステップ 3 : 部門予算案が作成されると、必要に応じて計画の修正、調整が行われる。予算編成方針の修正が必要な場合には、トップの承認を必要とする。
- ・ステップ 4 : 部門予算案の集計・調整後の総合予算案がトップに提示され、審議される。トップは、予算貸借対照表、予算損益計算書、予算資金運用表および予算キャッシュフロー計算書の形式で予算編成の最終結果について検討する。
- ・ステップ 5 : トップが総合予算案を承認する。さらに会社によっては取締役会の承認を必要とする場合がある。
- ・ステップ 6 : 各部門は決定予算を受け取る。



出所：筆者作成

図1 伝統的予算管理における予算手続

② 統制の手続

予算統制では、予算に対する業務の統制が行われる。具体的に、業務予算の統制手続は次の3段階で示される (Heiser, 1959, pp. 111-130)。

- ・ステップ1 : 実績を報告する。予算が達成された程度を明らかにし、目標達成のための経営措置の基準として役立てる。
- ・ステップ2 : 実績を分析・解釈する。実績報告は予算担当者による説明および意見を含む。その代わりに、十分な説明を求めて詳細な話し合いが行われることもある。
- ・ステップ3 : 行動を指示し、是正措置を行う。本質的に、次の3つの行動が得られる。

第1に業務担当者に予算の重要性を気付かせる。第2に個々の業績を改善する。第3に予算を改訂する。予算の改訂は最終手段であり、その問題は改訂を認可する時期および条件にある。

③ 改訂の手続

・部分的改訂の場合

予算期間中であっても計画が変更される場合には、変更は承認され、予算も調整されるべきである。変更には大きく2つの種類がある。1つは予算の総額に影響を及ぼすものであり、もう1つは総額には影響を及ぼさず、予算内の収益や費用、支出の付け替えから成るものである。

前者は財務状態に影響を及ぼすため、変更を提案する部門以外の経営幹部が意思決定に関わる必要がある。これに対して後者は部門内の変更に留まるが、組織の分権化の程度に応じて、部門長に承認の権限を認める場合と、トップの承認を必要とする場合に分かれる（Heiser, 1959, pp. 344-346）。

・完全改訂の場合

部分的な変更が総合予算全体に著しい影響を及ぼすときは、計画全体を見直すべきである。これは編成手続の繰り返しとなり、計画のすべての側面を練り直すことになる（Heiser, 1959, p. 348）。

(2) 資本予算の手続

① 編成の手続

資本予算とは、将来の数年に渡って回収することを意図した予算であり、一般的には固定資産の取得と拡張に関連する。資本予算に関するアイデアは、作業員から監督者、研究者、部門管理者、トップに至るまであらゆる階層から提案される。そのためアイデアが提案されるとすぐに責任者に伝達されるように、手続の経路を整えておく必要がある。

資本予算の承認手続は、金額に応じて異なる。多くの企業では、支出の金額に応じて様々な承認階層を設定している。たとえば、1,000ドル未満の支出については事業部長や工場長によって、1,000ドル以上10,000ドル以下の支出については社長によって、10,000ドル超の支出については取締役会によって承認される。取締役会の承認を必要とする大規模な支出については、年次予算の提出前に調査され、提案書が作成される。一方で小規模な支出については低階層の管理者によって個別に承認されるが、年次予算に含められ取締役会によって包括的に承認される。その場合には、取締役会は個別の案件ではなく、全体の支出に関心がある。

具体的に、資本予算の編成手続は次の3段階で示される（Heiser, 1959, pp. 303-314）。

- ・ステップ1：アイデアを暫定的に承認する。プロジェクトの承認には大規模な調査を必要とするため、その前に選考委員会による予備審査が実施される。なお、選考委員会のシステムは、予算を承認する管理者の階層に関わらず共通して利用される。小規模の支出の場合には、業務管理委員会が利用され、大規模な支出の場合には、業務管理委員会がトップや取締役から構成される他の委員会によって補完される。
- ・ステップ2：必要な情報を収集する。一旦予備審査が承認されると、プロジェクトのあらゆる面が徹底的に調査される。コストや結果予測、資金需要、適法性、税務、人事、市況のすべてが調査されなければならない。
- ・ステップ3：最終的な意思決定と承認を行う。データを活用して問題が可能な限り回答されると、プロジェクトについての最終的な意思決定が行われる。プロジェクトは企業の投資要件を満たさなければ、否決される。一方で最低要件を満たしてもすぐには承認されず、最終的な比較評価のための候補に含められる。最終的な選考は、そのプロジェクトの規模に応じた委員会によって行われる。
- ・ステップ4：最も収益性の高いあるいは価値のあるプロジェクトの採用を決定し、それらを利用可能な資金と結び付けると、最終的に資本予算が作成される。

② 支出の手続

資本予算の支出については、予算内であってもプロジェクトごとに承認の手続を必要とする¹⁾（Heiser, 1959, p. 314）。

3. 手続理論

伝統的予算管理における手続の役割について検討する前に、ここでは手続の一般的な意味・内容について検討し、手続に着目することの意義を明らかにする。

手続を通しての正統化の理解を提唱する者として、Luhmannが有名である。Luhmannは、

拘束力があるものとして下された決定について、手続を通して正統化されることが重要であると主張する(濱, 2007, 99頁)。これについては、世界はすべての人間にとってあまりに複雑で把握不可能なため、あらゆる個人が意味志向し生を営むのは、彼または彼女が他者の選択遂行を受容するという事情に依拠しうる場合であると説明されている(Luhmann, 1975, p. 23 (今井訳, 1990, 14頁))。つまり、手続の正統性が満たされていれば、個人が他人の選択した行動を受容しうるために、ある一定の目標に向かって社会生活を営むことができると理解する。また Habermas and Luhmann (1971) は、決定についてすべて討議にかけて正当化すべきか、手続を通して正統化すべきか論争する。その中で Luhmann は討議の前提に合意するにも、討議の決定に合意するにも手続が必要であり、しかも何の手続もなく討議を行うと無限に多くの時間を要するため、手続抜きに決定は成立しないと主張する(Habermas and Luhmann, 1971, pp. 316-341 (佐藤他訳, 1987, 402-426頁))。したがって、討議にかけて正当性を追求するにもその手続が必要であり、決定には手続を通しての正統化が必要となることが分かる。

また Luhmann (1975) は、手続の最も重要な役割は、自明の合意が欠如しているような状況において決定を正統化することにあると主張する。正統化とは正統性を与える過程と考えるが、拘束力をもつ決定を人々が受容することと理解される。手続の構造は開かれた可能性をもつものとして開始されながら、拘束力ある決定を導くものとなっている。その構造は批判と代替案を生み出し、しばらくの間の未決定状態を可能にする。また手続にとって特徴的なことは、結果が不確実であること、およびそこでことが成し遂げられることにある。手続において当事者の選択的決定は、代替案を削除し、複雑性を縮減し、不確実性を吸収し、あるいはすべての可能性という無規定な複雑性を規定可能で把握

可能な問題性へと転換させる。そこでは当事者は自らの行為態度の選択によって、他者の選択遂行に関する情報に反応し、単に選択された可能性に反応するだけでなく、否定された可能性にも反応する。このように手続によって、当事者の部分的決定が事実となり、他の当事者に対する決定が定立され、共通の状況が構造化されていくのである。それゆえに手続は異なった観点からの協働的な正当性追求という機能および対立の表出と解決の機能を引き受けることができ、決定を正統化する役割を果たすのである(Luhmann, 1975, pp. vii-viii and 27-53 (今井訳, 1990, iv, 18-45頁))。

以上が手続の一般的な意味・内容についてであるが、それは予算の手続にも適用できる。

4. 予算手続の役割

予算手続にも決定予算を正統化する役割がある。予算編成の手続によって、部門予算はトップの意向を反映し、組織全体としてバランスの取れたものに調整され、各部門はそれぞれ予算に示された計画に責任を持つようになる。また統制の手続によって、直接管理を通して、あるいは予算と実績との差異分析によって各部門活動の成績と責任が明らかにされ、所期の計画実現に必要な処理と対策が講じられ、総合的な事業経営計画の推進が図られることになる(青木, 1954, 48-49頁)。このように予算編成の手続には企業全体の異質な動機を調整し、管理者に決定予算を受容させる役割がある。そして管理者が予算を受容していることを前提に、統制の手続では予算に沿って業績がコントロールされる。

とくに近年では、管理者による予算目標の受容を促すための重要な手段として、管理者を予算手続に参加させることから、参加による「手続的公平性」の向上に注目する研究が蓄積されつつある(李他, 2008, 5頁)。これはつまり参加による手続の正統性の向上が業績を改善するものとして認識されるようになったためと考え

られる。以下、予算手続を通しての正統性に注目する研究として、Lindquist (1995)、Libby (1999) および Wentzel (2002) について検討する。

(1) Lindquist (1995)

Lindquist (1995) によれば、従来は予算手続への参加が業績を改善すると考えられていたが、そもそも参加は手続に公正性を取り入れるために採用されている側面があるため、公正な手続を伴わないと従業員満足や業績改善に繋がらないと指摘している。

Lindquist (1995) は、公正な手続を形成する先行要因として、①分配的正義 (distributive justice)、②手続的正義 (procedural justice) および③指示認識 (referent cognitions) の3つを挙げる。ここで①分配的正義とは能力や努力が予算の達成可能性と等しいと認められることである。②手続的正義とはプロセス・コントロールの権限があると認められることであり、発言権から設定権を有する状態までを示す。すなわち、発言権とは予算設定に際して部下が自らの見解を上司に伝達する機会を与えられることであり、手続的正義の弱い程度を示す。設定権とは部下が予算を選択する権利を与えられることであり、手続的正義の強い程度を示す。ただし、予算の設定権が部下に与えられる場合においても、最終的な承認権限はトップにある。また③指示認識とは予算に対する管理者の認識を示す (Lindquist, 1995, pp. 125-130)。分配的正義は予算の適切性を表すために正当性に対応し、手続的正義は組織の合意を得ることを目的とするために正統性に対応すると考える。つまり、Luhmann における一般的な意味での手続の正統性は手続的正義に該当すると考える。

Lindquist (1995) は、これら3つの先行要因が次の関係を以って公正な手続を形成することを実証する。発言権のある者は、達成不可能な予算しか与えられないときでさえ発言権のない者よりも満足感を得る。これに対して設定権については、達成可能な予算を与えられるとき

にのみ効果的となる。設定権のある者は、発言権しかない者よりも指示について正しく認識する。それゆえに設定権のある者は、達成不可能な予算しか与えられないと、強い不満感を抱く (Lindquist, 1995, pp. 134-141)。

以上より、分配的正義 (正当性) と手続的正義 (正統性) がともに与えられる状況において従業員の満足感が最も得られ、その中でも正当性がとくに重要なことが分かる。しかし、正当性が与えられない状況においても、正統性が与えられると満足感が得られる場合と、逆に不満感しか得られない場合があることが分かる。

次に取り上げる Libby (1999) および Wentzel (2002) は、予算が十分に配分されない状況を想定しており、そのような状況では手続を通しての正統性がとくに重要なことを示す (Libby, 1999, pp. 125-126, Wentzel, 2002, pp. 248-249)。

(2) Libby (1999)

Libby (1999) は、現代の企業は効率化を迫られているため、資源に制約がない状況、すなわち資源が十分に配分される状況を想定するのは非現実的であると指摘する (Libby, 1999, p. 125)。そこで予算が十分に配分されない状況においても、管理者に発言権 (voice) や説明 (explanation) を与えれば、業績は改善するのか調査する。

ここで発言権とは「部下が自らの見解を上司に伝達することによって、意思決定プロセスに関わる能力」(Libby, 1999, p. 126) とし、前述の Lindquist (1995) と同様の定義が用いられる。また説明とは「意思決定プロセスの結果が部下の選択と異なるときに、上司が部下に理由を説明すること」(Libby, 1999, p. 126) とする。発言権および説明はいずれも組織の合意を得ることを目的とするために正統性に対応すると考える。

Libby (1999) は、管理者に予算を十分に配分できないときには、予算手続において管理者に発言させるだけでなく、予算配分の論理的根

拠を説明する必要があるとする。そして参加と説明の手続を経てはじめて業績を改善できることを実証する (Libby, 1999)。

以上より、予算が十分に配分されない状況では、参加と説明の手続を通しての正統性が業績改善に役立つことが分かる。

(3) Wentzel (2002)

Wentzel (2002) は、効率化を迫られている企業を対象として、参加を前提とした公正な手続 (分配的正義と手続的正義) が業績を改善する理由を調査している。

ここで分配的正義の測定尺度には「①あなたの責任センターは公正な予算を配分されたか、②責任センターに配分された予算はニーズを適切に反映するか、③責任センターの予算は想定するものであったか、④責任センターの予算は公正か、⑤責任センターに課された制約について議論する際に、上司は関心や思いやりを示すか」(Wentzel, 2002, p. 267) といった質問項目が用いられる。また手続的正義の測定尺度には「①予算手続はすべての責任センターに一貫して適用されているか、②予算手続はあらゆる時に一貫して適用されているか、③責任センターに対する意思決定は正確な情報と確かな見解にもとづくか、④現在の予算手続には責任センターの予算設定にあなたが関わる仕組みはあるか、⑤現在の予算手続はあなたの倫理観や道徳観に合致するか、⑥予算決定者は特定の責任センターをひいきしないように努めているか、⑦現在の予算手続はすべての責任センターの関心を適切に表すか、⑧予算決定者は責任センターに予算が配分された方法を十分に説明するか」(Wentzel, 2002, p. 267) といった質問項目が用いられる。前述したように、分配的正義は正当性に対応し、手続的正義は正統性に対応する。

Wentzel (2002) は、分配的正義と手続的正義の向上によって、管理者の予算目標達成がコミットされて業績が改善することを実証する (Wentzel, 2002)。なお、手続的正義が管理者

による予算目標達成へのコミットを高める理由について、「手続的正義にもとづいて予算が合意される場合には、管理者は合意内容が自己の利益に合致し、予算を遵守することによって組織の一員と認められると考えるため、予算目標達成にコミットする」(Wentzel, 2002, p. 252) と説明されている。

以上より、予算が十分に配分されない状況では、分配的正義 (正当性) と手続的正義 (正統性) の向上が公正な手続を形成し、それによって管理者の予算目標達成がコミットされて業績が改善することが分かる。

(4) 伝統的予算管理における手続の正統性と内容の正当性

ここでは伝統的予算管理における手続の正統性と内容の正当性の概念について検討する。

伝統的予算管理では、編成手続の過程を通して決定される予算の適切性が正当性に対応し、その過程を通して管理者の合意を得ることが正統性に対応する。すなわち編成手続の過程を通して正当な予算が決定されるとともに、決定予算は正統化される。そして統制手続の過程を通して、業績が決定予算に沿ってコントロールされることになる。

前述の Lindquist (1995) と Wentzel (2002) は伝統的予算管理における手続の正統性と内容の正当性、Libby (1999) は手続の正統性がとくに重要なことを示している。つまり伝統的予算管理には、本来ならば手続の正統性と内容の正統性が内包されており、ともに担保されることが重要となる。正当性が担保されることによって、予算はコミットすべき数値目標として規範性が得られる。そして正統性が担保されることによって、予算はコミットすべき数値目標として動機付けられるのである。

しかし、次に検討する *Beyond Budgeting* によれば、この伝統的予算管理における手続の行き過ぎた正統性の担保から、環境変化の激しい現代においては決定予算に迅速化が求められる中、その正当性に問題が生じていると指摘して

いるのである。

IV. Beyond Budgeting モデルと伝統的予算管理の改善の方向

Hope and Fraser (2003) は、伝統的予算管理に対する問題を指摘し、その代替案として Beyond Budgeting モデルを提示している。

本節では、まず *Beyond Budgeting* の提起する問題について検討する。次に Beyond Budgeting モデルについて検討し、その手続上の問題を指摘する。そして最後に *Beyond Budgeting* の提起する運用上の問題にもとづいて、伝統的予算管理の手続の改善の方向性を示すことで、伝統的予算管理の意義を明らかにする。

1. *Beyond Budgeting* の提起する伝統的予算管理に対する問題

Hope and Fraser (2003) によれば、伝統的予算管理では、予算編成の手続を通して、向こう1年の目標値、報酬、計画、資源について調整を行い、経営幹部と管理者の間で合意し、固定業績契約を結ぶ。固定業績契約の狙いは、管理者が合意した内容を達成するようにコミットさせることにあり、その合意内容に沿って業績をコントロールすることにある。しかし、その手続は煩雑で多額のコストがかかる上、そこで合意される固定業績契約は12ヵ月間固定され、管理者の行動を縛るため、企業が環境変化に対応するのを阻むと指摘されている (Hope and Fraser, 2003, pp. 4, 10 and 213)。

つまり、伝統的予算管理では手続の正統性が偏重され、そこで合意される固定業績契約の正当性には問題があるとされる。

2. *Beyond Budgeting* モデルの概要

Hope and Fraser (2003) は、伝統的予算管理における予算編成の手続および手続を通じて合意される固定業績契約に問題があると指摘し、現代の企業環境の変化に対応できる相対的改善契約への変更を主張する²⁾。相対的改善契

約とは、社内外のベンチマークに対して管理者が継続的に業績改善を目指すとする合意であり (Hope and Fraser, 2003, p. 215)、短期的目標値、計画設定、調整および資源配分についての権限を管理者に委譲する。それゆえに管理者は短期的目標値、計画設定、調整および資源配分について本社に対する申請および承認の手続が不要となる。

まず、戦略目標がトップ・ダウンによって、社内外のベンチマーク（競合他社や社内部門）の KPIs (Key Performance Indicators) にもとづいて設定される。典型的な KPIs には資本利益率や費用収益率が用いられる。なお、業績は事後的に戦略目標の達成度にもとづいて評価される。

次に、短期的目標値設定、計画設定、調整および資源配分については管理者に権限が委譲され、上記の KPIs にもとづいて行われる。短期的目標値については業績評価や報酬算定と切り離されているため、ストレッチな値³⁾が設定される。また中期計画については毎年、短期計画については四半期ごとにローリング予測を用いて見直される。社内調整については、部門間でサービス水準の合意 (Service-Level Agreements) が結ばれ、顧客のニーズに応じて企業横断的に行われる。資源配分についても、部門管理者の裁量によって随時行われる (Hope and Fraser, 2003, pp. 69-92)。

以上のように、*Beyond Budgeting* モデルでは、戦略目標こそトップ・ダウンによって設定されるが、短期的目標値設定や計画設定、調整、資源配分の権限は部門管理者に委譲される。それゆえに管理者は本社に対する申請および承認の手続が不要となり、それらを環境変化に応じて継続的に見直すことができるようになる。そして正当性が担保されるのである。

しかし、とくに資源配分においては、部門管理者は裁量によって必要なときに必要な資源を要求するが、資源が管理者に十分に配分されないときに決定を正統化する手続を持たない。し

たがって、Beyond Budgeting モデルでは手続の正統化が省略されてしまっているのである。

3. Beyond Budgeting モデルの手続上の問題

以上より、Beyond Budgeting モデルではその正当性が担保されるが、手続の正統性は保証できないと言えるだろう。ここでは Beyond Budgeting モデルの資源配分の方法について検討し、その手続上の問題を明らかにする。

(1) 資源配分の概要

Beyond Budgeting モデルにおける資源配分の方法は、業務資源と戦略資源によって異なる。

① 業務資源

業務活動を支援するのに必要とされる業務資源については、管理者の利用できる範囲を定めた「業務予算」を設けない。その代わりに管理者には KPIs が提示され、KPIs の範囲内であれば資源を自由に利用できる (Hope and Fraser, 2003, pp. 82-83)。

② 戦略資源

戦略プロジェクトに必要とされる戦略資源については、管理者の利用できる範囲を定めた「戦略予算」を設ける。小規模な案件については管理者に裁量権を認めるが、大規模な案件については本社に対する申請または承認の手続を必要とする。ただし、環境変化に対応できるように、本社に対する申請・承認の手続は年次サイクルにもとづくものではなく、資源が必要なときに随時行われる (Hope and Fraser, 2003, p. 83)。

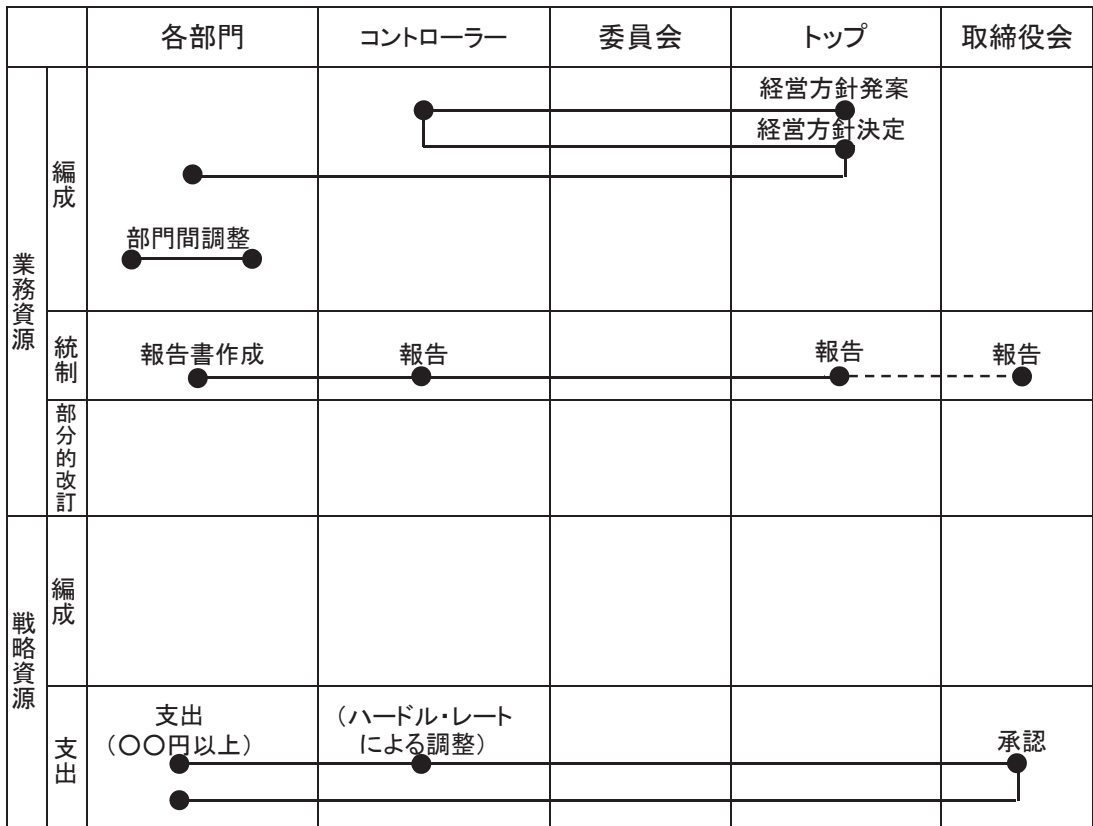
以上より、Beyond Budgeting モデルをもとに、業務資源と戦略資源の手続の図を作成したのが、図2である。Beyond Budgeting モデルの資源配分の方法では、管理者に大幅な権限が委譲される。それゆえに本社に対する申請および承認の手続について一部を除いて不要となる。すなわち、業務資源の編成手続については、部門間の調整は本社主導ではなく部門主体で行われるため、本社に対する申請および承認の手続は不要となる。部門は KPIs の範囲内であれば業務資源を自由に利用できるために、予算外

支出の手続も不要となる。また戦略資源の手続については、資源が必要なときに随時行われるために、伝統的予算管理の手続のように編成と支出の手続が区別されることもない。本社に対する申請および承認の手続は大規模な案件についてのみ必要となり、さらに承認と決定の手続は取締役会において一括して行われる。このように Beyond Budgeting モデルでは、伝統的予算管理の手続を簡略化および迅速化することによって、管理者は必要なときに必要な資源を利用することができる。それゆえに環境変化に柔軟に対応することができる。

(2) 資源配分の手続上の問題

Beyond Budgeting モデルでは、管理者が必要なときに必要な資源を利用できるとしているが、それは管理者に資源が十分に行き渡ることを想定しているにすぎない。実際の企業には資源に制約があり、資源に対する需要が供給を上回るときには問題が生じる。これについては、Beyond Budgeting モデルでは「需要が供給を上回るときにどの尺度が代替案に優劣をつけるのか、誰が最終的な判断を下すかが明らかではない」(Frow et al., 2010, pp. 458-459) という問題が指摘されている⁴⁾。

前述したように、予算が十分に配分されない状況にこそ、手続を通しての正統化が必要となる。伝統的予算管理における年次予算編成の手続では、部門予算案がすべての部門から同時に提出されるため、垂直的、水平的および反復的に調整することができる。その過程において当事者は互いに代替案を出し合い、協力・対立しながら決定予算を受容していく。しかし、Beyond Budgeting モデルの手続では、管理者は必要なときに必要な資源を要求するために、決定を正統化するプロセスを持たない。そのため資源が管理者に十分に配分されないときに、その決定を正統化し、管理者に受容させることは難しい。したがって、資源配分における決定では、手続を通しての正統化が当事者間の受容に重要な役割を果たすと言える。



出所：筆者作成

図2 Beyond Budgeting モデルにおける資源手続

4. 伝統的予算管理の手続の改善の方向

筆者は、正統性が十分に担保できていない Beyond Budgeting モデルよりも、伝統的予算管理における手続を改善する方が得策だと考える。伝統的予算管理の場合には、手続の運用上の問題さえ改善すれば、正当性と正統性を兼ね備えることができるためである。そこで *Beyond Budgeting* の提起する問題にもとづいて、伝統的予算管理の手続の改善の方向性を示す。

(1) *Beyond Budgeting* の提起する問題

前述した *Beyond Budgeting* が提起する伝統的予算管理に対する問題は、すべて予算管理の手続の運用上の問題にすぎない。予算編成の手続

は多大な時間とコストを消費するが、本来ならば管理者に予算を受容させる重要なプロセスである。それが儀式となり、何の役に立つのかわからないままに行われていることが問題なのである (Hope and Fraser, 2003, p. 4)。また伝統的予算管理論では、予算を決定した後に、環境変化が生じることも想定している。そのため環境変化に配慮して、四半期のはじめに予算の修正を検討することが提案されている (Welsh, 1957)。それにもかかわらず、会計年度内に予算を修正する企業が全体の 20% にすぎないことや⁵⁾、1枚の変更書類に複数の署名をもらうよりも何もしない方が楽だと考えることが問題なのである (Hope and Fraser, 2003, pp. 8 and

23).

このように、伝統的予算管理は手続の正統性の担保が行き過ぎ、内容の正当性が担保されないことに問題がある。

(2) 手続の改善の方向

手続の改善の方向として、まず予算手続のうち無駄なプロセスを排除し、手続を簡略化および迅速化する必要があると考える。その上で、四半期や期中に予算を修正できるように手続の運用を変更することを提案する。そうすれば簡略化および迅速化した手続によって予算の修正も容易になり、修正の手続が躊躇されるようなこともないと考えられる。

手続が煩雑な理由としては、「管理者は予算を作成し、部門長に提出する。そして部門長はその予算を経営幹部に提出する。経営幹部は予算が高額だと指摘し、予算を戻す。…そして誰もが良いと感じるまで、予算は行ったり来たりを繰り返す」(Banham, 1999, p. 50)と指摘されている。つまり煩雑な手続の問題は、その行き過ぎた正統性の担保にある。そこで正統性を担保すべき予算の申請項目および担当者の数を減らし、手続を簡略化および迅速化することを提案する。とくに、日本企業の場合には、予算手続が稟議制度と結び付き、承認に関わる担当者も多いため、見直しが期待される。

このように予算手続を簡略化および迅速化した上で、必要に応じて予算を修正できるように運用を変更すれば、そこで決定される予算は企業環境の変化に対応したものとなり、その正当性は担保される。したがって、予算管理は手続の正統性と内容の正当性が担保されることになる。

V. 結論と今後の課題

本稿は、正統性と正当性を識別し、前者を形式的な正しさ、後者を内容的な正しさとして使い分けることから出発し、伝統的予算管理への批判として登場した *Beyond Budgeting* の論拠となっている正当性の欠如に対して、手続に関わ

る一般理論を手掛かりとして、伝統的予算管理における正統性の重要性を指摘した。そして *Beyond Budgeting* の主張が伝統的予算管理の手続ではなく運用を問題にしていることを明らかにし、運用面の改善の方向性を示すことで、伝統的予算管理の意義を明らかにした。

伝統的予算管理の手続は、多大な時間とコストを消費するが、決定予算を正統化し、管理者に受容させる重要なプロセスである。しかし、その手続が行き過ぎた正統性の担保から煩雑となり、必要に応じて修正がなされていないために、決定予算の正当性に問題があるとされた。そこで、本稿では予算手続を簡略化および迅速化した上で、必要に応じて予算を修正できるように運用を変更することを提案する。そうすれば予算管理は正当性と正統性を兼ね備えることができるようになり、現代の企業環境の変化に対応できるものになるだろう。

最後に、本稿では改善の方向性を示したに過ぎないが、今後より具体的な改善案を提示する。

注

- 1) 青木(1986)によれば、設備予算の支出にあたって手続が要求されるのは、次の3つの理由があると指摘している。第1には支出金額が多額であり、第2には着手後は中止が困難であり、第3には会社の将来に与える影響が大きいためである(青木, 1986, 10頁)。
- 2) *Beyond Budgeting* モデルは、変化適応型プロセスの実現および徹底的な分権化の2段階から成る。しかし、「伝統的予算管理の問題を直接的に克服するような方策については、変化適応型プロセスの原則に示されている」(伊藤, 2012, 123頁)ことから、本稿では変化適応型プロセスの実現に焦点を当てて研究する。
- 3) ストレッチな値とは、手を伸ばせば届く値という意味である。思うように進めば達成可能であり、しかも伸縮自在な可変的な値を示す。短期的目標値は、最終的には戦略目標を達成するために設定されるため、必然的にストレッチな値とならざるを得ない。
- 4) たしかに戦略資源については、「資金に制約があり、プロジェクトが制限される場合には、ハードル・レートが調整され、利益率の最も高いプ

プロジェクトに優先的に資金を配分する」(Hope and Fraser, 2003, p. 56)と主張されている。しかし、すべてのプロジェクトについて収益を正確に見積もることができるとは限らず、収益と直接的に結びつかないプロジェクトも多く存在するはずである。

- 5) 1999年のHackett社による調査に依る。対象企業は1,400社で、そのうち6割が小売や流通のようなサービス産業、残りが製造業から成る。企業規模は売上高年1,500万ドルから1,500億ドルに及ぶ。

参考文献

青木茂男 (1954) 「予算統制における予算編成の手続」『税経通信』第9巻第1号, 48-57頁。
 青木茂男 (1986) 『予算管理ハンドブック』中央経済社。
 伊藤克容 (2006) 「日本のマネジメント・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。
 伊藤正隆 (2012) 「Beyond Budgetingに関する一考察—『固定業績契約』による問題点を中心として—」『企業会計』第64巻第3号, 122-128頁。
 岡本清 (1982) 『管理会計の基礎知識』中央経済社。
 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。
 高橋賢 (2009) 「連結原価の配賦方法の合理性に関する一考察—正義という観点から—」『横浜経営研究』第29巻第4号, 27-40頁。
 日本国語大辞典第二版編集委員会・小学館国語辞典編集部 (2001) 『日本国語大辞典 (第二版)』第8巻, 小学館。
 濱真一郎 (2007) 「正義観念の多様性 (2): 手続的正義と実質的正義の適切な関係」深田三徳・濱真一郎編著『よくわかる法哲学・法思想』ミネルヴァ書房。
 李建・松木智子・福田直樹 (2008) 「予算管理研究の回顧と展望」『国民経済雑誌』第198巻第1号, 1-28頁。
 Banham R. (1999), "The Revolution in Planning," *CFO*, Vol. 15, No. 8, pp. 46-56.

Frow N., D. Marginson and S. Ogden (2010), "Continuous Budgeting: Reconciling Budget Flexibility with Budgetary Control," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 4, pp. 444-461.
 Habermas J. and N. Luhmann (1971), *Theorie der Gesellschaft oder Sozialtechnologie*. SuhrkampVerlag. (佐藤嘉一・山口節郎・藤沢賢一郎訳 (1987) 『批判理論と社会システム論』木鐸社.)
 Heiser H. C. (1959), *Budgeting: Principles and Practice*, Ronald Press.
 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.)
 Libby T. (1999), "The Influence of Voice and Explanation on Performance in a Participative Budgeting Setting," *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 2, pp. 125-137.
 Lindquist T. M. (1995), "Fairness as an Antecedent to Participative Budgeting: Examining the Effects of Distributive Justice, Procedural Justice and Referent Cognitions on Satisfaction and Performance," *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 122-147.
 Luhmann N. (1975), *Legitimation durch Verfahren*. Luchterband. (今井弘道訳 (1990) 『手続を通しての正統化』風行社.)
 Welsch, G. E. (1957), *Budgeting: Profit-Planning and Control*, Prentice-Hall, Inc.
 Wentzel K. (2002), "The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers' Performance in a Budget Setting," *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 14, pp. 247-271.

[かみやま しんぺい 横浜国立大学大学院国際社会科学科博士課程後期]

