

予算統制システム理論の研究

—Budgetee 行動との接合を求めて—

- I はじめに
- II 予算研究の視点
- III 予算統制システムの概要
- IV 管理者の行動モデル
- V 予算統制システムと管理者行動モデルとの接合
- VI むすびにかえて

佐 藤 紘 光

I はじめに

予算統制は、現在、多くの企業で、管理制度の一環として実施されている。予算は、各管理者の行動指針とすべき組織目標を計数的に表現したものであり、同時に、管理者の業績評価の基礎となるものである。それゆえ、予算による管理は、非管理者や機械の作業を直接的に規制することを意図せず、管理者の動機的・心理的過程に影響を与え、組織目標を個人の行動目標に内的に変換させることを通じて機能する、いわば、間接的な管理用具たることを意図する。その意味で、予算はすぐれて人間的・行動的意味あいを有している。

ところが、近年、多くの調査が、予算統制を媒介にして組織内で色々な人間の問題が生じていることを明らかにし、その結果、この管理制度には重大な反機能が内在しているのではないかという疑問を提起させた。管理制度がひき起す人間の問題とは、究極的には組織と個人の葛藤という古くて新しいテーマに収斂することになるが、ここではそれをつぎのように理

解しておく。つまり、組織内における個人目標と組織目標との認知的不一致を背景にして、内発的欲求を充足すべく自由な行動領域で多様に行動することを本来的欲求とする人間に対し、管理の内実であるコントロールは組織目標に適合する行動をとらせるため自由行動領域を狭め、行動の多様度を低めることを意図する。この意味で、両者は重大な矛盾関係に陥る。予算はこの矛盾関係を顕在化させる場を提供する。というのは、予算は組織の意思と個人の行動欲求とを連結する場と認識されるからである。予算管理に内在すると思われる反機能的現象の多くはこの矛盾関係から生ずる。それゆえ、管理用具としての予算のコントロール機能と、予算で管理される人間の本来的欲求とをいかに調和させるかが、解決すべき実践課題となるのである。⁽¹⁾

本稿では、このような問題意識にたって、予算の人的・行動的側面に関してこれまでなされてきた種々の提案や考え方を包摂した予算統制理論を展開するためのフレームワークを探求する。そこで、以下では、予算に具体化される組織の要求と、本来的欲求充足に動機づけられた人間とを連結する場として、予算統制システムという抽象的・概念的体系を指し、⁽²⁾ それを中心に論理を展開していきたい。

Ⅱ 予算研究の視点

予算統制システム（以下、BCS と略称する）を、ここでは、企業の利益計画を具体化した予算を媒介にして、管理者の行動を組織目標に志向させ、そのことを通じて、より包括的な経営管理システムに貢献することを意図する管理の体系と観念する。予算自体は将来の行動のある断面を予測的に示す数字にすぎない。しかし、予算数字がいったん組織の管理用具として使用されるとき、予算は人間や集団に対して重大な行動的・心理的・社会的な影響力をもつことになる。じつは、この影響過程を通じて、組

織の意思が組織成員の行動に具体化される。この意味において、システム内のコントロールとは、「ある要素が意図的に他の要素の活動に影響を与える過程⁽³⁾」と理解されるのである。したがって、BCS は、予算を通じて人間や集団に意図的な影響を与える場であると認識できるし、予算のもつ意味内容を規定し、人間や集団に対する影響のしかたを規定するのは、組織の管理思考ないし、管理目的に他ならないから、BCS とは、管理思考や管理目的の具体的な展開の場であるとも認識できるのである。

周知のごとく、従来 BCS の発現様式を規定し、理論的根拠を提供してきたのは、科学的管理法を中心とする、いわゆる、伝統的組織論ないし管理論であった。ところが、近年、この伝統理論に対し、組織行動や人間行動を実証的・記述的に研究する近代組織論や行動科学研究の立場から、多くの批判が加えられ、理論の修正がなされつつある。たとえば、マーチ・サイモンは、伝統理論が主張する管理の実践は、人間行動の複雑なメカニズムを通じて、組織内に多くの意図せざる結果を生じさせることを明らかにしている⁽⁴⁾。この意図せざる結果は、概ね、組織にとって好ましからざる性格をもっている。また、アージリスは、行動科学の観点から、伝統的組織原理が組織成員の健全な人間的成長を阻害し、結果として、組織と個人の間⁽⁵⁾に深刻な葛藤が生ずる事例を多数紹介し、その理論的裏づけをなしている。

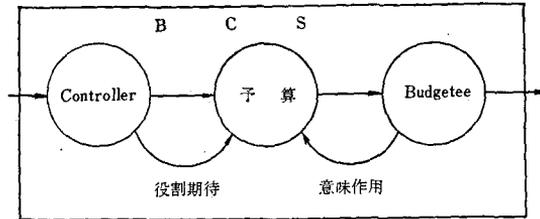
これらの諸結果や諸事例は、おそらく、伝統理論の基本的仮説が現実を反映していないという事実⁽⁶⁾に帰因すると思われる。伝統理論では、たとえば、機械と人間とを行動的に等価 (behavioral equivalent) とする機械的人間観が採用されていたし、人間の欲求充足行動は経済的誘因のみに支配されるとする経済人仮説がとられていた⁽⁶⁾。このように不当に単純化された人間モデルを予算に適用してみると、予算と人間の影響関係はきわめて単純直截に定義されうる。そこでは、個人に課された予算は、予算達成後に

得られる経済的誘因にしたがって機械的に実行に移されるものと想定できるのである。それゆえ、個人が経済的誘因以外の理由で予算の指示する行動を起さない、というような事態はこの理論体系の中では想定されえないし、たとえ想定されたとしても、これを論理整合的に説明する枠組みをもっていないのである。さらに不幸なことに、従来の BCS には、マグレガーの言う、X 理論的思想が⁽⁷⁾ 侵透していた。彼はつぎのように主張する。伝統理論は、人間は本来怠惰な動物であり、自ら進んで仕事を行なおうとしない動物であるとする人間観に立脚していた。この人間観は、目標実現を志向する行動を組織成員にとらせるためにきびしい管理と信賞必罰の管理方式を必要とする思想を生み出した、と。予算制度はこの思想の⁽⁸⁾ 具体的展開の顕著な例であったと解することができる。

以上のような伝統的管理思考を反映してきた従来の BCS はいかなる問題をひき起しているであろうか。アージリスは予算が圧力をかける用具として使用されている事実に注目し、そのことが、およそつぎのような人間関係上の問題を⁽⁹⁾ 生じさせていることを発見した。(1) 予算圧力は管理者に対し敵対的態度を従業員に植えつけ、監督者を緊張状態においやる。この緊張感は不能率と攻撃的態度を生み出す。(2) 予算スタッフは工場側の誤りを発見することによってのみ成功感を得る。一方、工場側には失敗感が広がり、それが多くの人間関係上の問題をひき起す。(3) 業績評価に際し、予算が「針でつづく」ために用いられるため、監督者側はおのずと部門志向的になり、全体像をつかめなくなる。(4) 監督者が予算を自己顕示欲の表現手段に利用するので、監督者のそうした態度に僻易する従業員は、本来中立的な予算そのものを非難するようになる。以上は、予算の運用が組織成員の心理的諸要因に好ましからざる影響を誘発する事例のいくつかである。

予算がひき起すこのような人間問題を克服するためには、まず、予算理

論の中にそれらの人間要素を包摂する必要があると思われる。そこで、まず、予算の機能に対する認識を拡張しよう。第一図は BCS 内での予算の機能を図示したものである。この図では、BCS は、BCS の責任者である



第1図 予算の機能

コントローラーと、予算と、予算執行責任者つまり予算によって管理される者(以下 Budgetee と呼ぶ)の三つの要素からなるものと仮定している。一般に、「要素の機能とは、ほかから期待される役割、つまりほかはその要素に要求する行動、およびその要素の行動がほかに与えるところの意味作用の二つを規定する概念」とされ、「したがって、ある要素の機能を云々するには、その要素にある行動を期待する他者とその要素の行動によって影響を受ける他者の存在を同時に考えなければならない。」この機能概念を予算に適用してみよう。役割としての予算の機能は組織目標を実現するように Budgetee をコントロールすることである。この役割はコントローラーの期待するところのものであり、システム設計者が本来意図している機能である。一方、予算の意味作用は、予算の役割遂行によって影響をうける Budgetee が、その影響によって、予算の存在が自己にとっていかなる意味をもつかを認知することによって生ずる。この機能は、役割機能と異なり、Budgetee 一人一人の認知によってきまるものであるから、あらかじめシステム設計者が期待したものではない。

前述したように、予算は人間の心理的諸要因に働きかけることを通じて機能するものであるから、当初の役割期待が実現されるか否かは、Budg-

etee の予算に対する態度、つまり、意味作用の内容によってきまることになる。たとえば、アージリスのさきの例のごとく、予算を圧力をかける用具と認知する場合もあれば、誘因を与えるものと認知する場合もある。予算に対する認知の相違は Budgetee の行動を様々に方向づける。前述した予算の反機能とは、予算の役割期待が様々な意味作用を惹起させ、それが Budgetee の行動を組織の意図せざる、好ましからざる方向に導く事実⁽¹¹⁾に由来すると考えることができる。伝統的予算統制論の機能展開には、この意味作用という側面の認識に重大な欠落のあったことが留意されるべきであろう。

予算の意味作用を規定するのは、明らかに、Budgetee その人であるから、予算理論は彼の行動的・心理的メカニズムの説明を不可欠とする。そこで、この説明を、近代組織論と、心理学を中心とする行動科学の人間モデルに求めることにしよう。近代組織論の祖と言われるバーナードは、彼の理論の基礎的公準として、人間をつぎのように特性づけている。⁽¹¹⁾人間は様々の心理的要因によって活動・行動を惹起させる。また、人間は活動・行動を規制し評価するための個人目的を持ち、それにしたがって一定の選択を行なう。ここで心理的要因とは動機と言われるものであり、彼はそれらとして、欲求、衝動、欲望といったものを挙げている。組織内の人間行動は、この人間観に立てば、個人が自己の欲求充足のために特定の個人目的にしたがいながら、組織から得られる誘因にむかって、組織に努力を貢献する過程として説明される。また、個人が組織に参加し続けるか否かは、組織の与える誘因と、個人の貢献との均衡によって説明される。⁽¹²⁾近代組織論の人間行動に対するこのような説明は、欲求、動機、誘因といった心理的概念を用いる点において、明らかに、心理学のモチベーション理論を基礎にしている。ここで、動機とは、誘因とかドライブが作用する場⁽¹³⁾で起る諸現象に用いられる用語であり、モチベーション理論とは、個人の行

動が触発され、持続され、終結せられる過程を動機にかかわらしめて説明するものである。⁰⁴

予算が管理の対象とする人間は欲求充足を動因としながら自ら行動を開始し、結果として、満足を得ようとする存在である。バーナードは、管理職能の本質を、組織内の人間の個人目的や心理要因をコントロールすること、と認識している。予算管理もこの例外ではありえない。だとすれば、Budgetee に予算の指示する行動をとらせるという 予算管理の本質は単なる強制によるものではなく、予算に関連するなにかが彼の欲求に働きかけ、それが彼の行動を内的に誘発させる過程、つまり動機的過程に働きかけるものと認識されねばならない。⁰⁵ここで、欲求に働きかけるなにかとは誘因を意味する。それゆえ、予算は Budgetee を動機づける誘因として働くであろうという仮定を是認せねばならない。⁰⁶

しかしながら、予算にこのような誘因提供機能を認めるか、それともそれを否定し、強制の用具とみなすかは、予算研究者の判断に委ねられる。この判断の当否は実証研究で明らかにされるべきものであろう。筆者は前者にコミットする。それゆえ、以下に展開する予算理論はモチベーション理論の援用を必要とすることになる。そこでは、予算はいかなる誘因を与え、Budgetee はそれにどのように反応するかが問われねばならない。しかし、その前にまずこれらの誘因とそれに対する反応を意図的に操作する BCS の性格を明らかにしておこう。

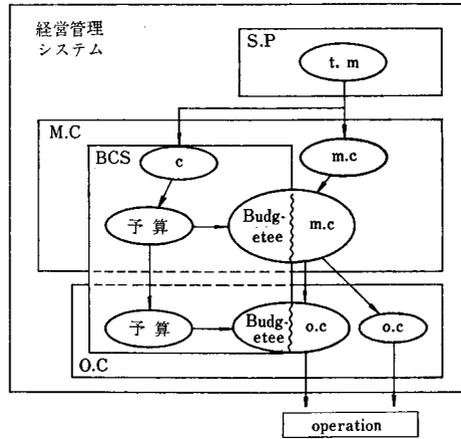
Ⅲ 予算統制システムの概要

「今期、当社の予算管理はうまくいったかどうか」という疑問に答える、成否の判定規準は何であろうか。会計的意味での予算差異はこの判定規準たりうるであろうか。筆者は、この規準は、BCS 自体の目的によって規定され、成否の判定そのものは、コントローラーが期待する目的達成

度と実際結果の比較に依存するものとする。そこで、本節では、BCSの目的と行動を明らかにする。そのため、まず、当システムの経営管理システム内での位置を明確にしておこう。

ここでは、経営管理システムはアンソニーの体系にしたがって、Strategic Planning, Management Control, Operational Control の各プロセスからなるものと理解する⁴⁷⁾。各プロセスの詳しい説明は原著にゆずり、BCS がそれらといかなる関係にあるかを検討しよう。BCS は、マネージャーが組織目的を達成するために資源を効果的かつ能率的に利用することを確保するプロセスと定義される Management Control に属することは一般に了解されている⁴⁸⁾。というのは、BCS のコントローラーはこの定義におけるマネージャーの一員であるし、予算の公式的機能はこのプロセスの目的から派生したものと考えられるからである。しかし、前述したように、BCS は Budgetee を要素に含んでいるため、BCS の及ぶ範囲は、いかなる職務担当者を Budgetee と認識するかによって、その広がりを変にすることになる。その判定は、明らかに、当該職務担当者が予算管理の対象となる期間業績に責任を負わされているかどうかによって求められるべきものであろう。それゆえ、管理責任のない作業員や、予算差異に責任をもっていない Operational Controller は Budgetee とは認識されない。BCS と他のプロセスとの関係を図示した第2図は、期間業績に責任をもっている Operational Controller と下位の Management Controller を Budgetee と仮定した場合を示している。

この図で注意すべき点は、Budgetee は予算に責任をもっていると同時に、直属の上司から実体的な管理を受け、一方、直属の部下に実体的な管理を行使しているという点である。予算が Budgetee に影響を与えるということは、彼の行使する実体的な管理手段や、非公式的領域における行動に影響を与えるということを意味する。たとえば、予算から圧力をかけら



第2図 BCS の位置

- S.P: Strategic planning
- M.C: Management control
- O.C: Operational control
- t.m: top management
- m.c: management controller
- o.c: operational controller
- c: Budget controller

れる場合、圧力をそのまま Operational Control に反映させ、従業員にきびしいノルマを課す Budgetee もいれば、圧力を内的に克服するべく、革新的な解決策を求めることに意欲を燃やす Budgetee もいる。あるいは、組織目標と背反するような非公式集団を形成して圧力から解放されようとする Budgetee もいる^④。また、図からわかるように、Budgetee は予算と、直属の上司から二重の管理をうけている。それゆえ、予算自体は上位と下位の目標間に計数的な整合性が保たれていても、上司が予算に否定的態度である場合には、部下に課される予算目標と、上司が彼に与える命令とは、時として、矛盾する。この場合、彼は予算を重視するか、上司のオーソリティを受入れるかの判断に迫られる。いずれにしても、BCSは、

実体的な管理制度に重なるような形で機能する管理体系であることが理解されよう。

つぎに、BCS の目的を検討しよう。この目的は BCS を包含する経営管理システムの目的によって規定されるから、まず、後者の目的から明らかにする必要がある。そこで、経営管理の目的が一体何であるかを、バーナードの組織原理に求めてみよう。彼は、周知のごとく、組織の成立要件を、共通目的、貢献意欲、伝達という三つの要素に求め、これらで構成される組織の存続条件を、有効性と能率性に求めている²⁰。有効性とは目的の達成能力であり、能率性とは組織参加者に満足を与え目的達成に必要な貢献を確保する能力である。組織が環境変化に対応し、動的均衡を維持するためには、組織は目的をたえず更新し、保全し、参加者の協働意欲を維持することを通じて、有効性と能率性を確保することが不可欠である。バーナードは、この仕事こそ管理職能が担当すべきものであるとしている。それゆえ、経営管理システムは、組織目標の達成と、組織参加者の貢献意欲を高めるための満足を与える、という二つの目的を同時的に有するものと観念される。

BCS はこの二つの目的を適切に反映しなければならない。少なくともどちらかの目的に障害になるものであってはならない。そこで、BCS がこの二つの目的にどのように関連しながら、いかなる行動をなすかを検討しよう。ここでは、BCS の行動を入出力の変換過程と考え、予算の作成から業績評価に至る一連の過程を追うことによって、入力と出力を明らかにしていきたい。① トップは上位の組織目標を定める。これは Strategic Planning のプロセスで行なわれる。② 上位の組織目標を実施に移すため、予算コントローラーは個々の行動計画を会計モデルの援助を受けて予算案に変換し、それを各管理責任者に提示する。この予算案は BCS への

入力である。上位の組織目標を調整のとれた行動計画に具体化することは、一般に、予算の計画・調整機能と呼ばれている。しかし、ここでは、これは会計モデル自体の機能と認識し、この機能は BCS の出力とは考えない。③ 予算コントローラーの提示した予算案を基礎にして、各関係管理者は意思決定に参加し、バーゲニングの過程を経て予算を設定する²¹⁾。この時点で予算は組織目標となる。予算設定への参加は組織目標の形成と参加者の心理要因に影響を与えるので、参加の様子は BCS への入力と考える。④ 予算コントローラーは Budgetee を動機づける誘因計画の一環として、業績評価規準を提示する。これも BCS への入力と考える。⑤ Budgetee は予算に対する反応の仕方をきめる。つまり、予算達成に必要な努力を行使するかどうかを判断する。これは予算達成へのモチベーションを意味し、BCS に対する反応を意味するから、予算達成へのモチベーションを BCS の出力と認識する。⑥ このモチベーションに応じ、Budgetee は執行可能な管理手段をとる。⑦ それに応じ、Budgetee とその部下からなる集団の実績が生ずる。このうち予算業績は BCS への入力となる。⑧ 実績と予算との比較に基づいて、Budgetee の業績評価が行なわれ、その結果が Budgetee に報告され、同時にその結果と彼の上司の評価が加味されて誘因・報酬 (Penalty を含む) の支払が行なわれる。業績評価に基づく誘因の支払いは Budgetee の満足に影響を与えるので、これは BCS の出力と考える。⑨ Budgetee は実際の支払いと自己の期待とを比較して、満足ないし不満を感じる。この感情は組織への参加(ないし、組織参加の態度・貢献意欲)または、組織からの離脱の決定に影響を与える。

以上の過程から、BCS の行動とは、予算案、予算設定への参加、業績評価規準および実際業績の各入力を、予算達成へのモチベーションと、満足ないし不満を規定する誘因の支払いという二つの出力に変換する過程であると理解する²²⁾。もちろん、どれを入出力として選択するかは BCS の認

識と範囲によってきまるものであるから、これらは限定的列挙ではない。さて、これら二つの出力がさきの経営管理目的を規定する変数であることは明らかであろう。というのは、前者のモチベーションの喚起は組織目標の達成を志向することを通じて有効性を高め、後者は参加者の誘因支払に影響を与えることを通じて能率性を高めることに貢献するからである。それゆえ、BCSの目的とは、この二つの出力が一定レベルを達成することに求められよう。ところで、モチベーションと満足という二つの出力の間にはいかなる相関があるであろうか。具体的に言えば、このことはモチベーションを高める方策が同時に満足の増大をもたらすかどうかという問題であり、この両者の関係は、BCSの運用にあたって極めて重要な事柄である。実は、この問題は、生産性と満足との関係におきかえて多く研究がなされている。²³しかし、現在なお明確な結論は得られていない。次節では、両者を連結させる管理者の行動モデルを検討しよう。

Ⅳ 管理者の行動モデル

Budgetee が予算のインパクトにいかなる反応をなすかを説明するためには、彼自身が管理者であるから、まず、管理者行動の一般モデルが検討されねばならない。さらに、そのモデルは人間行動一般を説明する理論を基礎としなければならない。それゆえ本節では、まず、人間行動一般を説明するモチベーション理論から概説することにしたい。

ブルームはモチベーションを規定する変数として、誘意性と期待という概念を用いている。²⁴この関係はつぎのように定式化される。

$$F_i = f_i \left[\sum_{j=1}^n (E_{ij} V_j) \right] \quad (i=n+1 \cdots m) \quad i \cap j = \phi$$

ここで、 F_i は行動 i を遂行する力、つまり、行動 i に対するモチベーションを表わす。 E_{ij} は行動 i によって結果 j が生ずると思う期待つまり確率の大きさ ($0 \leq E_{ij} \leq 1$) を表わし、 V_j は結果 j の誘意性、つまり、結果

j に対する選好ないし効用を表わす。 f_i は関数である。この式は、特定の行動に対するモチベーションの強さは、その行動がもたらす諸結果の誘意性と、結果が生ずる確率に比例することを意味している。注意すべき点は、 V_j は好ましいもの、つまり、正のものだけでなく、負の選好をも含むという点である。その場合には、それはモチベーションを低下させる。一方、特定の結果が好ましいか否かの判断は、その結果が個人の基本的欲求を充足させるのに役立つものか、それとも、欲求不満に導びくものかに依存する。

マズローは基本的欲求として、生理的、安全、加入、自尊・他尊、自己実現という各欲求を挙げている。彼はこれらの欲求は階層性をなしていると主張し、生理的欲求を最も低次元の欲求とし、以下順次階層を登り、自己実現欲求を最高次の欲求としている。また、彼は充足された欲求は誘意性を失い、動機づけの要因とはならないと主張し、高次の欲求は低次の欲求がある程度充足されないと動機づけ要因とはならないと主張する。この主張は厳密に解すべきではないが、このようなことは、概ね、経験的事実に適合するものと思われる。X理論に立脚した伝統的管理論に対するスキのマグレガーの批判はマズロー理論を基礎にしている。生理的（ないし安全）欲求が概ね充足されているような、経済的に繁栄し進歩した社会においては、それらの欲求を充足させたり、脅かすことを通じて、人間の努力を引き出そうとする、いわゆる、飴と鞭の管理は人々の反撥をかうことはあっても、決して自発的な動機づけを行なうことはない。自発的な動機を生み出すものは、現代社会においてもなお充足されていない高次の欲求充足を志向する要因に求められねばならない。彼はこのような思想から、人々を動機づける管理実践として、職務拡大や目標管理の重要性を説くのである。

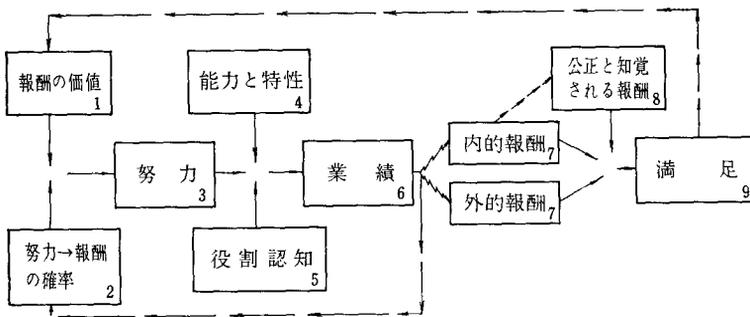
マズローが欲求と動機の側面に注目したのに対し、ハーズバーグは職務

に対する満足27の側面から動機的過程に接近している。彼は仕事の上で good feeling を与える要因と bad feeling を与える要因を調査し、両要因に質的な相違のあることを発見した。すなわち、人間は前者の要因には積極的に動機づけられ、それが充足されたときは大きな満足感を得るが、たとえそれが充足されないからといって不満は感じない。一方、人間は後者の要因からは逃避する傾向があり、負に動機づけられ、それが充足されていないときは大きな不満を感じる反面、それが充足されたからといって満足は感じない。彼は前者を動機づけ要因と名づけ、かかる要因として、仕事自体、達成、承認、責任、昇進等を挙げ、後者を衛生要因と名づけ、上司との関係、会社の政策と経営、監督、給与、作業条件といったものを挙げている。およそ、動機づけ要因はマズローの言う高次の欲求充足能力をもち、衛生要因は低次の欲求充足を志向すると解すれば二つの理論の関連性が明らかになる28。

以上の説明から、動機と欲求と満足の関係はつぎのように理解される。特定の行動に対するモチベーションの大きさは行動の諸結果の誘意性に比例する。その結果が衛生要因に関連するものであるときは、充足しようとする欲求が低次であるため、たとえそれが充足されても満足感は得られない。逆の場合には不満が発生する。また、その結果が動機づけ要因にかかわる場合には、充足しようとする欲求が高次であるから、それが充足されれば満足感が得られる一方、充足されない場合でも不満は発生しない。しかしながら、以上の説明では、特定の結果に対し満足であるか否かの相違が結果の誘意性にどのように結びつくかがなお不明である。そこでつぎのような仮定を導入しよう。特定結果に対する誘意性は、その判断を行なう時点の心理状態によって変化する。たとえば、ある衛生要因に不満を感じている個人が、特定の行動の結果がその不満を解消すると考えれば、その結果の誘意性を正と認知するであろう。当然その結果、当該行動に対す

るモチベーションは増大する。逆に、個人がその衛生要因に不満でない場合には、彼はその行動の結果に対してもはや誘意性を認めないであろうし、その結果、当該行動に対するモチベーションは増大しない。一方、特定行動の結果が動機づけ要因にかかわる場合には、個人がその時点でその要因に満足していようがまいが、当該結果に正の誘意性を認知し、モチベーションを増大させるであろう。満足ないし不満という心理状態がモチベーションに結びつくか否かに、このような非対象的な仮定を行なうのは、高次の欲求は、低次の欲求と異なり、現在たとえそれが充足されていたとしてもなお一層それを充足するべく、人間を動機づける力を失なわないと考えるからである。それゆえ、²⁹ 前述したように、給与は衛生要因とされているが、金銭が地位や権力の象徴と理解される場合には、それは十分動機づけ要因として機能し、現在それに満足しているか否かに関係なく、誘意性を失なわないものと仮定することができよう。

以上の行動仮説を基礎にして、つぎにポータ・ローラが提示した管理者の行動モデルを概説しよう。彼らは、職務態度と業績を関係づけるため、³⁰ 努力、業績、満足といった変数を第3図のように体系化している。図はきわめて明瞭であるから各変数の定義を中心に簡単に述べよう。(1) 報酬の



第3図 ポータ・ローラの管理者行動モデル

価値、この変数は管理者の行動から生ずると期待する結果に対する報酬(ないし誘意性)の価値を意味する。報酬の内容については(7)で説明する。彼らのモデルでは正の価値をもつものだけが扱われているが、以下では、負の価値をも含めて考える。報酬が価値をもつのは、それが欲求充足に有用であると考えられるからであることは前述のとおりである。(2) 努力が報酬に結びつく主観確率、この変数は管理者の払う努力に対し特定の報酬が得られると期待する確率を表わす。なお、この変数は努力が業績に結びつく可能性と、業績が報酬に結びつく可能性から構成される。さて、(1)と(2)から構成されるものは、さきのブルームの式から明らかなように、管理者の課業に対するモチベーションに他ならない。これはつぎの努力を規定する。(3) 努力、この変数は管理者が費するエネルギーの量を意味する。(4) 能力と特性、この変数は仕事を遂行するための人格的特性、知性、技巧等を意味する。(5) 役割認知、この変数は努力をより成功に導く行動に方向づけを行なうことを意味する。役割認知が組織の期待に反している場合には、いかなる努力も組織的には評価されないであろう。(6) 業績、この変数は役割行動がどの程度成功的に達成されたかを示す。以下では、組織の評価の対象となる業績だけでなく、非公式的、個人的評価の対象となる業績をも含めて考える。(7) 報酬、この変数は好ましい結果を意味し、他者から与えられる外的報酬(たとえば、給料、昇進)と、内的に発見する内的報酬(たとえば、仕事の達成感、仲間との友好関係)からなる。負の報酬を含めれば、この変数は **penalty** をも意味することになる。(8) 公正と知覚される報酬、この変数は管理者が所与の業績結果に対し当然受取るべきと感ずる報酬のレベルまたは量を意味する。(9) 満足、これは派生的変数であり、(7)が(8)を超える度合によって定義される。さて、このモデルには、(6)から(2)へと、(9)から(1)へ戻る二つのフィードバック・ループがある。これらはともにモチベーションの大きさに重要な影響を与える。前

者は、特定の業績に対し組織が与える報酬を個人が報酬と認知しない場合や、報酬と業績が結びついていないと考える場合には、(2)の確率は増大しないことを意味している。後者は、満足ないし不満が特定行為の結果の誘意性に影響を与える過程を示している。動機づけ要因に関連する報酬と衛生要因に関連する報酬とは満足・不満という心理要因を通過することによって、結果の誘意性ないし報酬の価値に異質の反応を示すことは前述したごとくである。

このモデルは、一定期間の管理者行動を、モチベーションの形成から、業績、報酬の受けとりを経て、満足ないし不満に至る過程として把握するものである。期間終了時における心理状態は次期のモチベーションの形成に影響を与えるものと考えられる。このような把握は、予算管理が対象とする管理者行動の説明にうまく適用されるものと思う。そこで、次節では、BCS がこの管理者行動モデルとどのように接合し、両者の間にいかなる影響過程があるかを検討してみよう。

V 予算統制システムと管理者行動モデルとの接合

管理者は組織人として時間的・空間的に多様な行動をなす。そして、その各行動の背後にはそれぞれの行動に特有のモチベーション構造が存在している。このことは、さきのブルームの定式における F_i の i が多様であることを意味している。前節の管理者行動モデルは課業そのものに対するモチベーションを指していた。しかし、本節では、予算達成へのモチベーションという F_i を導入し、それに BCS がいかなる影響を与え、それが他の F にどのように関連するかを概説したい。

BCS 内における予算と Budgetee との結合点を役割認知という変数に求めてみよう。⁸¹⁾ Budgetee は彼の職位に固有の管理機能を遂行するとい

う役割認知をもっている。これは課業そのものに対する役割であり、課業に対するモチベーションと関連している。一方、BCSはBudgeteeにこの役割とは別に、「予算目標を達成すべし」という追加的役割を要求する。予算のこの役割期待を彼がいかに認知するかが問題である。前述したように、この変数は、努力を組織的評価の高い業績に方向づける働きをもっていた。明らかに、予算達成は組織的評価の対象となるものであるから、彼は当然予算達成という役割を認知するものと思われるのであるが、往々にして、彼は他の役割との競合的選択を迫られる。というのは、彼が努力を行使する能力には時間的・空間的制約が課されているため、複数の役割を同時的に達成することは時として困難になり、役割遂行に順序づけをしたり、あるいはウェイトづけをする必要に迫られる。このようなことは、われわれの日常生活においてよく経験することである。さらに、組織は多元目標を有し、予算に具体化される目標の他に、予算とは次元の異なる目標をも同時的に追求している。それゆえ、予算目標と他次元の目標の間には、それを実行する際、背反関係に陥るような矛盾が生ずる場合がある。たとえば、Budgeteeに、生産量・原価といった予算目標の達成と、品質標準の達成という異質の役割が同時に課される場合、彼がその同時的達成を困難と考えるときには、どちらかの役割に否定的にならざるをえない。各役割遂行はそれぞれの役割業績に結びついており、組織はそれらに応じ、ペナルティーないし報酬を支払う。それゆえ、彼がいずれの役割を重視するかは、彼の好みと、いかなる報酬を期待するかによってきまることになる。複数の役割を同時的に認知させるためには、多次元目標間の合理的調整が必要となる。これは今後の予算研究の重大な課題である。一步譲って、目標間の矛盾を是認したうえで、なお、複数の役割を同時的に認知させるためには、各業績に応じた報酬の合理的調整が必要になる。

いずれにしても、予算に対する役割は、他の役割と適合して始めて受入

られるものであり、この認知がなされてはじめて予算に対するモチベーションが生れてくるものと観念する。このような認知をなさしめるのは、単に、責任と権限を基礎にした強制の力だけではない。Budgetee に積極的認知をなさしめるには、予算設定に彼を参加させる方法が提案されている。⁸²

参加が与える心理的効果については多くの研究がなされている。ホフステードは、参加が自主性、加入、達成という基本的欲求充足に役立つものであり、そのことを通じて、参加は人々を動機づける力をもっていると主張する。⁸³一方、ベッカー・グリーンは、参加は万能薬ではないという観点から、それは集団の凝集性を高めるが、参加が生産性を高めるモチベーションに結びつくためには、目標自体に対する正の態度がもたねばならないと主張する。⁸⁴参加は自己の行動指針となる予算そのものの決定に Budgetee を加わらせることであるから、彼は参加によってより円滑に予算を自己の目標に変換する基礎を得るであろう。本来、予算管理とは予算に具体化された組織目標を個人の行動目標に内的に変換させることを意図するものであったから、BCS のこの入力は大変重要な働きをなす。しかし、予算設定はバーゲニングの場であり、そこでは時として、組織の意思（つまり、上位の管理者の意思）と、Budgetee を含む集団や下位の管理者の意思との衝突が生ずる。BCS への入力であり、組織の意思を反映した予算案が Budgetee にとって達成困難と思われるときには、彼はそれに反撥するであろう。しかし、彼の交渉能力が弱少であれば、彼の意味は予算に反映されず、予算目標は彼にとって受入れがたいものとなる。このような事態は、⁸⁵参加がたとえ「見せかけ」でない場合にも生ずる可能性がある。このような事態においては、ベッカー・グリーン⁸⁵の指摘するように目標に対し負の態度が生じ、予算に対する役割認知は高まらず、彼は予算を非難するか、あるいは、予算達成とは無関係な報酬に期待し、予算達成

と背反する行動にモチベーションを高めるかも知れない。この意味で、予算案と参加を中心とするバーゲニングの過程のあり方は予算管理の重要なきめ手になるものと思われる。

ベッカー・グリーンによれば、凝集性を高め、目標に対し正の態度をもたらすような成功的参加であれば、予算目標は参加者の行動目標として受け入れられる。つまり、Budgetee の希求水準と予算目標との一致が達成されると主張する。ここで、希求水準とは Budgetee の内的な目標水準であり、それが達成されたとき成功感をもたらし、逆に、達成できないとき失敗感をもたらすような水準を意味する。さらに、その目標水準の達成には、最大限の努力が払われるものと想定される⁹⁸。希求水準の形成については、ステッドリーは、レヴィン等の理論をつぎのように定式化している⁹⁹。

$$V(x) = P(x) \cdot S(x) + [1 - P(x)]F(x)$$

ここで、 x は目標の困難度を表わす変数であり、 $V(x)$ はある目標水準が有している加重された誘意性、ないし、効用期待値である。 $S(x)$ および $F(x)$ は、それぞれ、当該目標水準の達成ないし不達成による成功ないし失敗の誘意性（効用）を表わす。 $P(x)$ は目標達成の確率である。この式で、希求水準は $V(x)$ を最大にする x に求められる。さて、 $S(x)$ ないし $F(x)$ を規定する、物事の達成に対する成功感、ないし、不達成に対する失敗感という主観的感情は、いずれも、達成に対する欲求（ないし自尊に対する欲求）から生ずるものと思われる。それゆえ、予算に対する希求水準は、いかなる目標水準において自己の達成欲求が充足されるかを問うことによって形成されるものと考えることができる。

Budgetee の希求水準はバーゲニング過程においてその形成が刺激される。ベッカー・グリーンの言う意味で参加が成功的でない場合、予算目標と希求水準とは一致しない。ステッドリーは予算と希求水準と実績との関係を定式化し、最も高い実績をもたらす関係を見出すことを意図した⁹⁹。

しかし本稿では、予算達成に向け動機づけることを BCS の一つの目的と認識したのであるから、Budgetee の希求水準を 予算目標に一致させるためにいかなる行動が BCS に期待されるかを問わねばならない。その行動は BCS への今一つの入力である業績評価規準の提示に求められよう。この規準に具体化されている諸誘因は Budgetee の希求水準を 予算目標に一致させるよう刺激するであろう。

予算目標の達成は Budgetee の種々の基本的欲求を充足する誘因を与える。もちろん、それは希求水準と同様に、達成の欲求を充足する³⁹⁾。その他に、給料の増加、職位の確保ないし昇進、上司・同僚・部下からの評価と承認といった外的報酬と、圧力からの解放、仕事に対する自信、成長、良好な人間関係といった内的報酬が予算達成を通じて間接的に得られる。これらのうち、外的報酬の重要なものが業績評価規準を通じて明らかにされる。一方、Budgetee は、BCS が働きかけるこれらの誘因と、自らが期待する種々の誘因（負の誘因も含む）を考慮しながら、希求水準の変更ないし再形成を行なう。

この過程で、彼は予算達成に関連する諸誘因が、自己のいかなる欲求をどの程度充足し、その欲求に現在自己がどの程度満足ないし不満を感じているかを検討し、さきのモデルの(9)から(1)へのループを経て、報酬の価値を決める。同時に、彼は努力と報酬との結びつきに関する可能性を判定し、予算に対するモチベーションの大きさを規定する。予算達成に結びついている報酬の価値が十分高ければ、予算達成のための行動の誘意性と、予算目標の効用期待値は高まり、希求水準は予算目標にシフトし、かつ、目標達成のための十分大きなモチベーションを生ずるのであろう。

予算モチベーションは、予算達成のための管理的努力に結びつき、種々の業績を結果する。この業績の中には、課業そのものに対する業績や、予算に関連する業績や、あるいは、Budgetee の人格的特性、とりわけ、リ

ーダーシップの態様に結びついた人間関係上の諸結果、といったものが含まれよう。それぞれの業績は外的・内的報酬に結びつくが、予算に関連する業績は BCS に入力され、業績評価の対象となる。それは当初の予算と比較され、評価規準に則した評価がなされ、誘因支払に反映さる。Budgetee はそれを反映した誘因を報酬として受とり、それらと内的報酬のそれぞれを彼の期待と比較して、満足か不満かの心理状態に到達する。

以上が管理者モデルと BCS の関係についての概略である。BCS は Management Control の一環として、その入力要素を適切に操作しながら意図した出力を産出する。最後に、出力を阻害させたり、あるいは、反機能的現象を生じさせる機構に焦点をあててみよう。まず第一は、BCS の提供する誘因が Budgetee の低次の欲求充足にしか役立たないような場合である。とりわけ、彼がすでに低次の欲求を充足している場合には、彼は BCS を衛生要因としか認知せず、予算が不達成に陥ったときに生ずると思われる不満感が彼のモチベーション構造に大きく負に働き、予算モチベーションを低めることになる。それゆえ、予算達成の過程に、高次の欲求充足を志向する創造的・挑戦的作業が組みこまれる必要がある。第二は、予算達成の過程で負の誘因が生ずる場合である。それらは予算モチベーションを低め、不満の原因となる。たとえば、予算圧力は集団内の良好な人間関係を破壊し、加入の欲求を脅す場合があるし、過労は生理的欲求を不満に陥れる場合がある⁽⁴⁰⁾。第三は、前述した、Budgetee の職位に固有の役割認知と予算に対する役割認知が矛盾する場合である。後者が否定される場合、彼にとって BCS とは不満の発生源以外のなにもものでもない。第四は、予算目標がバーゲニングの過程から得られるものであるから、それ自体が必ずしも客観的公平さを持っていないという事実から生ずる問題である。Budgetee が不公平・不平等と感ずるような予算が、行動目標とされ、業績評価の基礎となる場合には、彼は当然に否定的態度になり、不満

の発生要因と見なすようになる。第五は、予算業績と他の業績との調整の問題である。これは予算目標の達成度と他の目標の達成度をどのように業績評価に反映し、報酬を払うかという問題に関連する。業績評価に適切さを欠く場合には、これまた、BCS が非難の対象となる。

最後に、BCS 自体の構造に内在する問題を指摘しておかねばならない。たとえ BCS が Budgetee を十分に動機づけることに成功したとしても、そのことは必ずしも彼を満足に導くことにはならないという点である。強いモチベーションは大きな満足に導くという、両者を結びつける理論的な説明づけは現在なされていないし、むしろ逆に、モチベーションが高まり、希求水準が高まれば高まるほど、目標達成は困難になり、誘因の受取りが困難になることにより、満足状態への到達はむづかしくなるという推論が成立するのである。両者の同時的達成ないし一元化の可能性の問題は、実は、バーナードの組織原理の二元性を問題にすることに帰着するであろう。

Ⅶ むすびにかえて

以上の論述は、今後新しい予算理論を展開し、問題解決への糸口を模索する手がかりとして、これまでなされてきた諸提案や考え方を体系的に整理統合した予算統制理論の基礎的フレームワークを構築することを意図した。このフレームワークから得られる理論が現実をよく説明し、理論から得られる処方箋が優れた政策たり得るためには、まずなによりもフレームワーク自体の一層の精緻化が必要であろう。その妥当性を実証によって裏づけ、その有効性を高めていくことは、今後の筆者の課題である。最後に、筆者が当大学生産研究所における前田幸雄助教授を中心とする予算研究プロジェクトに参加する機会を得、本稿の作成にあたって、多くの有意義な

示唆をいただいたことを申し添えておきたい。

(注)

- (1) G.H. Hofstede, *The Game of Budget Control*, Tavistock Publications Limited, 1968, pp.14を参照されたい。
- (2) 予算統制と動機的過程との接合という問題については、津曲直躬稿「予算統制と行動科学」会計 101巻第3号から多くの有意義な示唆を受けた。
- (3) G.H. Hofstede, op. cit., pp.11
- (4) J.G. March, H.A. Simon, *Organizations*, John Willey & Sons, Inc., 1958, pp.34~47
- (5) C. Argyris, *Personality and Organization*. Harper & Row, Publishers, 1957, 伊吹山太郎他訳「組織とパーソナリティ」日本能率協会, C. Argyris, *Integrating the Individual and the Organization*, John Wiley & Sons, Inc. 1964 三隅二不二他訳「新しい管理社会の探求」産業能率短期大学出版部
- (6) たとえば吉原英樹「モチベーションの行動科学と新しい管理システム」今井賢一他編「企業行動と経営組織」日本経済新聞社 pp.126~132を参照されたい。
- (7) D. McGregor, *The Human Side of Enterprise*, McGraw-Hill, 1960
- (8) 石塚博司稿「企業予算の新展開」早稲田商学207号を参照されたい。
- (9) C. Argyris, "Human Problems with Budgets" *Harvard Business Review*, 1953 I. pp.115~116. 予算圧力がひき起す人間問題については, D.T. Decoster, J.P. Fertakis, "Budget-Induced Pressure and its Relationship to Supervisory Behavior," in W.J. Bruns, Jr. *et al.*, *Accounting and its Behavioral Implications*, McGraw-Hill, 1969, を参照されたい。
- (10) 松田正一, 「システム理論序説」, オーム社1971, pp.50
- (11) C.I. Barnard, *The Functions of the Executive*, Harvard University Press, 1938, pp.13, 山本安次郎他訳「経営者の役割」, ダイヤモンド社
- (12) C.I. Barnard, *ibid.*, pp.139~160, H.A. Simon, *Administrative Behavior*, The Free Press, 1957, pp.110~122, 松田武彦他訳「経営行動」ダイヤモンド社
- (13) G.H. Fofstede, op. cit., pp.46.
- (14) L.W. Porter, E.E. Lawler, III, *Managerial Attitude and Performance*, Richard D. Irwin Inc., 1968, pp.7 を参照されたい。

- (15) 動機的過程の定義については、津曲直躬稿前掲論文を参照されたい。
- (16) G.H. Hofstede, op. cit., pp.37 を参照されたい。
- (17) R.N. Anthony, *Planning and Control Systems*, Harvard University 1965, 高橋吉之助訳「経営管理システムの基礎」ダイヤモンド社
- (18) たとえば、宮本匡章稿「経営管理システムに対する会計的アプローチ」企業会計, Vol. 22, No 13, 1970.
- (19) 圧力と行動の関係については、C.P. Bonini, *Simulation of Information and Decision Systems in the Firm*, Prentice-Hall, Inc., 1963, を参照されたい。
- (20) C.I. Barnard, op. cit., pp.82~95.
- (21) バーゲンングについては、R.M. Cyert, J.G. March, *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall, Inc., 1963, pp.27~32, 松田武彦他訳「企業の行動理論」ダイヤモンド社を参照されたい。人間行動が予算設定に与える影響については、M. Schiff, A.Y. Lewin, "The Impact of People on Budgets", *The Accounting Review*, April 1970, を参照されたい。
- (22) C.H. Fofstede, op cit., pp.124~127, を参照されたい。彼は入力として、標準の高低に関する決定、参加の態様の決定、会計手法および予算スタッフの個人的影響、ライン管理者の行動態様、その他の外的入力を挙げ、出力として、Budgettee のモチベーションと、職務に対する満足を挙げている。
- (23) たとえば、D. Katz, R.L. Kahn, *The Social Psychology of Organization*, John Wiley & Sons, Inc., 1966, pp.373~377, J.G. March, H. A. Simon, op. cit., pp. 50.
- (24) V.H. Vroom, *Work and Motivation*, John Wiley & Sons, 1964, pp.18, なお本節の動機づけ理論のより詳しい説明は、松井資夫稿「産業心理学におけるモチベーション」組織科学 Vol. 5, No. 3 を参照されたい。
- (25) A.H. Maslow, *Motivation and Personality, second edition*, Harper & Row, Publishers, 1954, pp.35~47.
- (26) D. McGregor, op. cit.,
- (27) F. Herzberg, B. Mausner, B.B. Snyderman, *The Motivation to Work, second edition*, John Wiley & Sons, Inc., 1959, pp.113~119. F. Herzberg, *Work and the Nature of Man*, World Pub. Company, 1966, 北野利信訳「仕事と人間性」東洋経済新報社 pp.83~106.
- (28) P. Hersey, K. Blanchard, *Management of Organizational Behavior*, Prentice-Hall, Inc., 1969, pp.40.

- 29) L.W. Porter, E.E. Lawler, III, op. cit., pp.39~40.
- 30) L.W. Porter, E.E. Lawler, III, ibid., pp.165.
- 31) 役割概念については, B.J. Biddle, Roles, "Goals and Value Structure in Organizations", chapter 10, in Cooper *et al.*, *New Perspective in Organization Research*, John Wiley & Sons, 1964 を参照されたい。
- 32) たとえば, E.H. Caplan, *Management Accounting and Behavioral Science*, Addison-Wesley Pub. Company, 1971, pp.85~88.
- 33) G.H. Hofstede, op. cit., pp.175.
- 34) S. Becker, D. Green, Jr., "Budgeting and Employee Behavior" *The Journal of Business*, Vol. 35, No. 4, Oct., 1962.
- 35) 見せかけの参加については, さきの, C. Argyris, "Human Problems with Budgets" を参照されたい。
- 36) S. Becker, D. Green, Jr., op. cit., pp. 398.
- 37) A.C. Stedry, *Budget Control and Cost Behavior*, Prentice-Hall, Inc., 1960, pp.20.
- 38) A.C. Stedry, Ibid., pp.26~28.
- 39) ホフステードは, 予算モチベーションのうち, 達成欲求にかかわるものをレリバンスとし, 他の欲求にかかわるもので, 予算達成が与える誘因を態度に関連させている。
- 40) G.H. Hofstede, op. cit., pp.74~75, を参照されたい。