

【研究ノート】

事業計画の実行ステージにおける 「動機づけ問題」に関する考察

伊藤 克容

1. 問題の所在

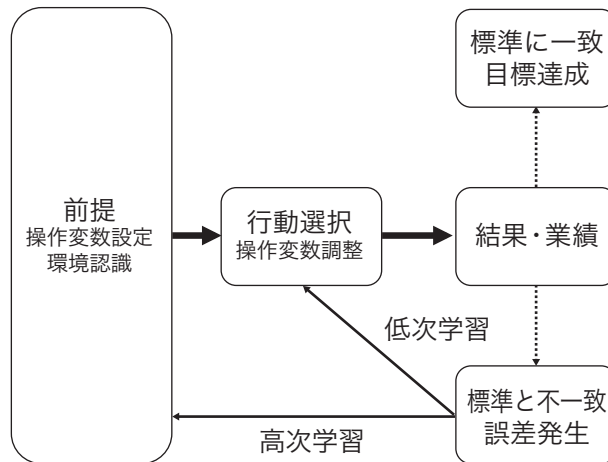
「両利きの経営」、スタートアップ育成、成熟企業での新規事業創出などの経営課題が注目を集めている。事前に予測もつかない、正解のない事業運営では、既存事業を効率的に運営するのはまったく別次元の不確実性をともなう。既存事業であっても、不確実性増大、競争激化にともなって、事業戦略の見直し、業務ルーティンの更新・バージョンアップなど高次学習が求められている。取り組んでみなければ、求めている通りの結果がでるかは分からない。事業計画の性格は、大きく変化しつつある。領域の拡大、不確実性の増大にともない、事業計画の「標準」としての規範性、信頼性が低下するのは必然である。

組織構成員により深いレベルの学習が求められるようになり、学習の次元が高度化した。学習次元の高度化が、従来のマネジメント・コントロール理論に拡張を迫り、事業計画の位置づけを変化させた要因である。

既定の枠組みや前提の範囲内で、試行の結果を観察して、目標達成のために行動を修正する場合を低次学習という。これに対して、高次学習とは、思考枠組み、前提を改訂したり、目標自体を変更したりするような学習形態である。低次学習と高次学習は厳密に区分されるものではない。組織は、マトリョーシカのような入れ子構造になっているため、何が低次で、何が高次かは、付与された権限、組織階層の位置によって変わる、程度問題であると考えられる。ある経営管理者にとっては、高次の学習であっても、より上位の階層の経営管理者にとっては、低次の学習に相当することが当然あり得る。

たとえば、Argyris (1999) では、高次学習をダブルループ学習、低次学習をシングルループ学習として説明している。事前にあたえられた前提の範囲内で、やむを得ず生じる誤差（エラー）や矛盾を修正する学習活動であるシングルループ学習に対して、ダブルループ学習は、当初の前提に対して疑問を投げかけ、すでに適切ではなくなったそれらをより適切なものへと置換えることをいう。

図表 1 低次学習と高次学習との相違



出所：Argyris (1999, p.68) をもとに作成。Argyris (1999) では、低次学習をシングルループ学習（学習ループが単一）、高次学習をダブルループ学習（学習ループが2重）とよんでいる。

マネジメント・コントロールに対する役割期待が高度化し、事業計画の意味合いが変化したことにもなって、重要な構成要素である、事業計画の実行ステージでの動機づけに関する理論についても見直す必要が生じる。本稿では、事前に正解のない高次学習がマネジメント・コントロールに求められるようになった結果、事業計画実行ステージにおける動機づけに関する理論がどのように更新されるべきかについて考察する。正解が分からない状況では、会計数値を用いた結果によるコントロールは機能しにくい。管理会計理論の生成時、科学的管理法で想定されていた、あらかじめ設定された課業に組織構成員を向かわせるような、単純な動機づけだけでは、現実の問題が処理できなくなっている。

2. 管理会計研究における「動機づけ」問題

管理会計理論では、「動機づけ」問題は、1920年代に米国で管理会計論が成立した当初より、きわめて重要な問題領域として位置づけられてきた¹。組織の構成員を巻き込み、それぞ

¹ 廣本 (1993) では、J. O. McKinsey が1919年に論文を刊行したのを契機として、「標準と記録」の思考（標準志向）を指導原理とする生成期管理会計の体系が形成されたと述べられている。

なお、廣本 (1993) では、生成期 (1919年-1929年)、成長期 (1930年-1945年)、確立期 (1946年-1966年)、展開期 (1966年以降) の4つに時代区分がなされている。管理会計の発展経緯には様々な見解がある。Johnson & Kaplan (1991) では、「今日利用されているすべての管理会計実務、すなわち、労務費、材料費、および製造間接費に対する原価勘定、現金、損益、および資本に対する予算、変動予算、販売予測、標準原価、差異分析、振替価格、そして事業部業績尺度は実質的に1925年までにみな開発されてしまった。これらの実務は、いよいよ複雑化し多様化した企業における経営管理者の情報およびコントロ

れの能力を適切に発揮してもらえなければ、期待する成果は達成できない。どんなに優秀な経営者も単独でできることには限界がある。複数の関与者がいることが組織の成立要件である。組織をマネジメントすることは、他者（自分以外の組織構成員）に的確に働きかけること、そのための仕組みを整備することと、意味する内容はほとんど同じになるであろう。他者に上手く働いてもらうのが、経営行動の重要な要素である以上、組織構成員に組織目標達成のための努力を促すことは避けて通れない課題である。管理会計から派生した、マネジメント・コントロール理論のなかでも、動機づけは中心的な問題である。組織構成員に対して適切な影響行動を及ぼすのが、マネジメント・コントロールに期待される役割である。

以下では、マネジメント・コントロールの重要な構成要素である事業計画（標準としての性格をもつ）に着目し、その達成に向けて、組織構成員をいかに動機づけるべきかという問題について考察する。長期間継続している研究の中間報告（仕掛品）としての本稿（研究ノート）の執筆動機は、マネジメント・コントロール理論の変容を動機づけ問題の観点から整理する端緒とすることにある。動機づけは、管理会計研究、とりわけ予算管理に関する研究で膨大な蓄積がおこなわれてきた経緯がある。

なぜ、いまさら、動機づけ問題をあらためて検討しなければならないか。

これまでに散々、議論されてきた研究上の資産蓄積を活用、整理、追試していけばよいのではないのか。その答えは否であると著者は考える。マネジメント・コントロールに期待される役割が変化し、連続性の大きな断絶が起きている。マネジメント・コントロールが果たさなければならない機能がどのように変化しているかを、動機づけの観点からあきらかにするのが本稿の課題である²。

状況の変化を把握するために、これまでどのような議論が積み重ねられてきたかを整理する必要があるだろう。優れた研究成果が数多く利用可能であるが、今回は、小菅（1997）に

ール・ニーズを満たすべく発展したのであった。しかし革新の速度はその時点で止まってしまったように思われる」(p.12)と指摘し、制度会計および学術研究の影響を受けたことによって、管理会計理論が実務での有効性、適合性を喪失していったという見解が採られている。生成以降の時代認識は大きく異なるが、Johnson & Kaplan (1991)でも、管理会計理論が充実し、主要技法や概念が出揃ったのは1920年代とされている。この点は、廣本（1993）とも同様の認識である。管理会計理論の成立時点として、1920年代およびそれ前後として認定する論者は多数見られる。サイバネティック・コントロールの代表的な技法である、標準原価計算と予算管理に関する知識が整理されたためである。その一方で、溝口（1969）のように、「管理会計は近代社会の企業における本源的な要求に基づくものと解され、すでに近代的複式簿記の生成過程において管理会計の原初の形態が認められる」(p.3)とする見解も多数見られる。管理会計と財務会計の区別を意識せずとも、複式簿記や原価計算などから情報が得られれば、経営管理者は両方の目的に用いるのが当然という考えかたである。

² 高次学習によるマネジメント・コントロール理論の変容については、伊藤（2019）で検討している。事前に正解のない高次学習が求められることによって、マネジメント・コントロールは会計中心のありかたでは機能せず、多様なコントロール手段を活用することによって、理論が拡張していった事情が整理されている。伊藤（2019）で「動機づけ」については、十分に扱えていなかったことが、本稿の問題意識につながっている。

よる行動的予算管理研究の動向把握を活用したいと考える。小菅(1997)は、予算管理研究の代表的なトピックであった、動機づけに焦点を絞り、歴史的な展開を包括的に整理した、優れた研究書である³。動機づけ問題を扱った、行動的予算管理研究という対象が限定されているように感じられるかもしれないが、予算管理研究、強いては、管理会計研究のなかでも、当時のメインストリームを形成する研究課題であった。これまでの研究成果を概観し、事業計画の実行ステージにおける「動機づけ問題」について何が中心的な経営課題であったのか、どのような概念がもちいられてきたのかをあきらかにする。重要なのは、過去の議論を追跡することで、語られてこなかったことは何かを明確にできることである。

3. 高次学習を促すマネジメント・コントロール

既定のシナリオを効率的に遂行するのが、Anthony(1965)がはじめて概念化した際のマネジメント・コントロールに期待される役割であった⁴。様々な想定外のトラブルや不確実性はあるが、事前に正解が決まっている試験勉強に相当する。当初設定したとおりの成果が再現されることが期待される状況設定である。確実性、正確性、効率がすべての世界であって、

³ 生成期管理会計論の中心的な管理会計手法は、いずれもサイバネティック・コントロールとしての属性を持つ、標準原価計算と予算管理であった。

サイバネティクスとは、フィードバック情報を活用した状態制御のシステムの総称である。室内のエアコン(冷暖房機能をあわせもつ空調設備)で説明されるケースが多い。室内の温度が20度に設定されていたとする。室温が20度より高いと、その差をセンサーが感知して冷房のスイッチが入る。冷風によって室温が20度まで下がって設定温度に達するとそれをセンサーが感知して、エアコンは停止する。逆に室温が20度より相当程度低いと、その差をセンサーが感知して、今度は暖房のスイッチが入る。温風によって室温が20度まであがって設定温度に達するとそれをセンサーが感知して、エアコンは停止する。設定温度(標準)と実績(センサーによる実測値)とのずれがあるとそれを解消するような介入機構が起動して、設定値からのずれを打ち消そうとする、フィードバックが働く。標準原価計算では標準原価と実際原価の差から計算される標準原価差異が、予算管理の場合は予算と実績との差によって算出される予算実績差異が、エアコンの例でいう、温度のずれに相当する。

予算管理(企業予算)と事業計画の関係をどう理解すべきか。岡本ほか(2008)では、「企業予算とは、企業の最高経営者が、将来の一定期間において企業全体として実現を目指す事業計画に関し、その財務的側面を計数的に表明した正式の経営計画である」(p.115)と述べられている。この概念規定からもわかるように、事業計画と予算管理(企業予算)の関係を明確にするうえで、以下の3点が重要である。1つめとして、事業計画には、財務的側面(会計的に表現された部分)とそれ以外の部分(一般的な日常言語で表現された部分がある)が、企業予算に含まれるのは会計数値に変換された財務的側面のみである。2つめに予算管理は、企業全体を対象とし、各部門、各職能の相互関係を包括的、総合的に記述したものとして理解される。事業計画という用語を用いた場合には、このような企業全体を対象とする包括性、網羅性を必ずしも意味しない。3つめに、企業予算(予算管理)の場合は、正式な機関承認を前提としている。言い換えれば、企業内で正当に合意されたものであることを意味する。一般的には、事業計画という用語には、このような組織内での正当性の意味合いはかならずしも付与されていない。事業計画は、予算管理システムの重要な構成部分であると理解することができる。

⁴ Anthony(1965)におけるマネジメント・コントロール概念については、伊藤(2019)を参照されたい。伊藤(2019)では、高次学習を促すマネジメント・コントロール概念の代表的なものとして、戦略更新を図るインターラクティブ・コントロール(interactive control)、業務ルーティンを改善する、イネープリング・コントロール(enabling control)などが検討されている。

創造性は確実性、正確性、効率の改善に資する範囲のものが必要とされる。

環境の変化、競争の激化にともない、既定のシナリオにしたがって、同じクォリティのものを提供しているだけでは業績が維持できないという事態に多くの企業が直面するようになってしまった。いかに確実、正確、効率的にオペレーションを実施しても、市場動向、顧客の嗜好、競争相手の打ち手（施策）によっては、成果がでないことがある。マネジメント・コントロールには、既定のシナリオを着実に実行することに加えて、シナリオの更新（組織の戦略や業務のすすめかたをバージョンアップすること）が求められるようになった。既定のシナリオの実行という比較的、低次学習に分類されるマネジメント・コントロールだけではなく、試行錯誤によって、シナリオを組みなおし、組織パフォーマンスのレベルをあげることを促すという、より高次の学習をとまなうマネジメント・コントロールが求められるようになった。確実、正確、効率的なのはあたりまえで、さらにその前提となる事業の有効性を高めることも組織構成員に期待されるようになった。

図表 2 高次学習を促すマネジメント・コントロールの変化

	会計システム中心	コントロール・パッケージ (会計情報+多様なコントロール手段併用)
低次学習を前提 事前正解あり 実行のみ	Anthony (1965) 当時の状況 (MC=管理会計) 外発的動機づけ中心 標準受容に焦点	
高次学習を含む 事前正解なし 実行+探索		拡張の方向 (MC>管理会計) 内発的動機づけの包摂 探索活動の促進

出所：伊藤（2019），p.56をもとに著者作成。低次学習を想定したマネジメント・コントロールは Anthony（1965）の基本的な考えかたであり、この特徴はAnthony（1988）でも継承されている。

マネジメント・コントロールに高次学習が期待されるのにもなって、動機づけの意味内容は大きく変化した。注目すべきは、最適なマネジメント・コントロール(当初は、管理会計論、予算管理論)の設計および運用のための基礎となる理論モデルが変化していることである。

低次学習のマネジメント・コントロールでは、何よりも標準（業績測定標準）の「受容」

が重視された⁵。目標達成のために全力を尽くしてほしいのに、反発されてしまったのは元も子もない。実施しなければならない課業に対して、組織構成員は後ろ向きであり、チャンスがあればさぼろうとするような人間観が想定されていることが多い。動機づけはベクトルとして表現され、方向と大きさと持続時間の3つの側面があるといわれているが、既定のシナリオの実行が重視されている状況では、方向については所与であり、動機づけの量(=大きさ×持続時間。大きさと持続時間は未分離のケースが多い)だけが問題となった。

また、既定のシナリオを実行する低次学習のマネジメント・コントロール、会計数値を中心とした運用が想定されており、ほかのコントロール手段を利用することはほとんど考えられていなかった。動機づけの種類としては、内発的動機づけよりも、もっぱら外発的動機づけが想定されていると考えられる⁶。

事前に正解が定まっていない、高次学習を前提とすれば、頑張ればすぐ結果に結びつくような状況ではない。効果的な正解にたどり着くためには、努力、試行回数に加えて、ひらめき、思いつき、僥倖などの不確定な要素が大きく影響する。最大限に努力しても結果には結びつかないこともある。会計数値による業績測定は困難となることから、動機づけには、ほかのコントロール手段のバックアップが必要となる。同時に、試行錯誤の結果が正解に近づいているかどうかをナビゲーションするためには、結果を明示する会計情報が不可欠となる。学習の高次化によって、動機づけの内容が変化し、会計情報に期待される役割も遷移していることが分かる。

⁵ 管理会計分野で、多くの関心を集めた問題は、いかにすれば、業績測定の対象となる経営管理者(従業員)からの反発を受けることなく、目標達成のために努力させることができるという、標準の受容に関する議論であった。Simon, et al. (1954) の調査結果では、「一般に、経営管理者達は、そのデータが正確に記録されているということ、その標準のレベルが合理的に達成可能であるということ、および測定されている変数が経営管理者達にとって、管理可能であるということに満足している程度まで標準を受容してもよいという気になった。…(さらに、現場の従業員が標準の設定に参加している場合には)現場の従業員達は、記録の正確性、標準の達成可能性および変数の管理可能性をより進んで認めていた」という指摘がなされている。標準受容のための要件として、①実績記録の正確性、②標準の性質およびタイトネス(達成可能性)、③業績尺度の管理可能性、④標準設定プロセスへの参加の4つの要件が重視されていたことがわかる。①は、管理会計が組織内で機能する大前提である。③については、組織内の職位や権限と会計報告が関連づけられ「責任会計」として、理論化された。②～④の論点は、動機づけを重視した管理会計研究での中心的なトピックであった。

⁶ 動機づけをあたえる方法は、「外発的動機づけ」(外的動機づけ, extrinsic motivation) と「内発的動機づけ」(内的動機づけ, intrinsic motivation) の2つに大別される。外発的動機づけでは、行動をひき起す要因が、上司などの他者による評価、賞罰、強制などの外部からの刺激によってもたらされる。内発的動機づけでは、行動をひき起す要因が、組織構成員各自の内側からわき起こる感情や意欲によってもたらされる。Anthony (1965) では、報酬、動機づけに関する議論は明示的にはなされていない。系統だった調査を実施できている訳ではなく、内発的動機づけを完全に看過していた訳ではないが、伝統的なマネジメント・コントロールでは、外発的動機づけが中心的な関心事であったと考えられる。

4. 従来の研究成果のたな卸し：小菅（1997）『行動的予算管理論』の概要

(1) 全体構成

比較対象，参照点がなければ，変化は観測できない。事業計画における「動機づけ問題」において，低次学習を前提とするマネジメント・コントロールから，高次学習を求められるマネジメント・コントロールに移行した場合に，動機づけに関する理論がどのように更新されなければならないかをはっきりさせるためには，従来の議論を概観する必要があるだろう。会計情報は作成者から，企業に関心や利害関係のある他者に伝達される。会計情報の価値を高めるためには，情報の受信者がのぞましい行動を選択してくれるかという，動機づけ問題は，当然，重要となる。

小菅（1997）では，「現代の会計学の潮流として，行動的会計研究（behavioral accounting）が確立されつつあることは周知のとおりである。わが国でも多くの研究成果が諸権威によって公表されている。行動的会計研究は会計情報とその利用者の関係（会計が利用者の意思決定や行動に及ぼす影響，情報の作成者や利用者が会計に及ぼす影響，それらの相互作用など）を主たる対象として研究であり，財務会計，管理会計，監査，原価計算など多くの領域にわたって展開されてきたものである」（p.3）と述べ，行動的研究（＝動機づけ）が会計学の分野で重視され，多くの研究が蓄積されていることを指摘している。

小菅（1997）の位置づけについては，以下のように記している。「…本書（＝小菅（1997）をさす）は，主として英米の文献にもとづき，1940年代末から1990年代初頭までの予算管理に関する研究について，「予算管理と管理者行動の関係」を中心に検討したものであり，4部構成で12章からなるものである」（p.5）。

全体の構成は，以下の通りである⁷。

⁷ 小菅（1997）の初版の刊行は1992年（小菅1992）であり，1997年に出版されたものは，増補第2版である。小菅（1992）との変更箇所については，以下の通りである。「…本書の第1章から第12章については，不備な点や不十分な点があるのを承知しつつも，増補に際して加筆訂正を加えることをせず，初版と同じ内容をそのまま収録している。したがって，増補としては，補論1と補論2の2つの章を設けただけである」（p.2）。

第1部	予算管理の基本問題
第1章	予算管理の本質
第2章	予算管理と管理者行動
第3章	行動的予算管理研究の基礎概念
第2部	行動的予算管理研究の系譜
第4章	行動的予算管理研究の胎動 (1950年代)
第5章	行動的予算管理研究の生成 (1960年代)
第6章	行動的予算管理研究の発展 (1970年代)
第7章	行動的予算管理研究の展開 (1980年代)
第3部	予算スラック問題
第8章	参加型予算管理と予算スラック
第9章	予算スラックと管理者行動
第10章	予算スラック研究の動向
第4部	予算管理研究の現代的課題
第11章	予算管理研究の「有用性喪失」
第12章	予算管理研究の新展開
補論1	会計と文化：国際的比較のための視点
補論2	比較文化論的アプローチによる予算管理研究：行動的研究の新展開

第1部「予算管理の基本問題」第1章から第3章は、本書の総論部分にあたる。予算管理に関する基礎概念が解説されている。動機づけには、個人、集団、組織全体の3つのレベルがあることが指摘されている。

第2部「行動的予算管理研究の系譜」第4章から第7章では、40数年に及ぶ行動的研究の系譜を明確にするため、その発展段階を、1950年代までの胎動期、1960年代の生成期、1970年代の発展期、1980年代の展開期の4段階に区分している。代表的な研究論文400編近くを年代別に整理するとともに、それぞれの主要テーマについて検討を加えている。

第3部「予算スラック問題」第8章から第10章は、多くの行動的研究のなかから特に予算スラックを取り上げ詳細に検討している。第4部「予算管理研究の現代的課題」第11章と第12章では、「有用性喪失」という観点から、行動的予算管理研究の成果および限界について評価をくだしている。

動機づけ理論とマネジメント・コントロールとの関係で特に重要となるのは、第2部である。小菅(1997)では、中心的な文献が系統づけて丁寧に検討されているので、大変参考になる。

行動的予算管理研究では、主要な個別問題ごとに相互に連携なく研究が蓄積されてきたという経緯がある。時系列に追跡するのか、個別問題ごとに整理するのか、一長一短で悩ましい。小菅(1997)にも、時系列の第2部と個別問題を整理した第3部が併存しており、苦心して複

雑な全体像の把握に努めた工夫がうかがえる⁸。

(2) 行動的予算管理論の展開

● 行動的予算管理研究の胎動（1950年代）

モチベーション理論の影響を受けて、1960年代に実証研究が盛んに行なわれるようになる。1950年代は、本格的な動機づけ研究の起源として位置づけられている。それ以前、古くは1920年代から、予算管理が期待した機能を発揮するには、「人間的要素」が重視されていたことに言及がなされている。

1950年代の行動的予算管理研究は、科学的管理法に対するアンチテーゼとして主張された、いわゆる「人間関係論」⁹の影響を色濃く受けている。人間関係論では、公式の制度や管理手法だけではなく、人間関係などのインフォーマルな要素が、組織構成員の行動に影響を及ぼすという考えかたである。

最初に、Glover & Roethlisberger (1949) について、詳細な検討が加えられている。行動的予算管理研究の基礎、その後の発展の契機、萌芽として、評価されている。コントロール対象となる組織構成員によって、標準が業績測定尺度として適切、妥当であると「受容」されることの重要性がすでに認識されていたことが分かる。受容を促進するために、標準設定プロセスにコントロール対象となる組織構成員を参加させることが有効であるとの指摘も見られる。

続いて、「行動的観点に着目して実施された最初の調査結果の報告書」（小菅1997, p.58）である、Argyris (1952) がとりあげられている。ケーススタディを通じて、予算管理が組織構成員に目標達成のための行動を強制する「圧力装置」¹⁰として作用することで、組織内の人間

⁸ 代表的な個別問題である、予算スラックについて詳細に検討した、第3部の最後では、「個別問題についても、本書（小菅（1997）を指す）では、予算スラックだけしか検討できず、動機づけ、フィードバック、コミュニケーション、業績評価、報酬、目標整合性、意思決定（個人、集団、組織）、個人の情報処理過程など、多くの重要な項目についても十分な検討を加えることができなかった」（p.270）と述べられている。

⁹ 組織構成員の行動（パフォーマンス）が、人間関係によって影響を受けることによって、大きな理論の拡張もたらされた。1920年代に始まるホーソン実験に参画したE. Mayo, F. J. Roethlisbergerなどが代表的な論者としてあげられる。組織には、公式的な側面と非公式的な側面の両面があること、組織の成果は非公式組織によっても左右されることを主張した。非公式組織、人間関係、各個人の感情（積極的肯定、受容、反発）などのインフォーマルな側面は、科学的管理法では、明示的な考察対象に含まれていなかった。人間関係論では、組織構成員への動機づけを考える場合に、人間関係などの周囲の状況要因を重視する傾向がある。

¹⁰ 予算などの達成目標、業績測定標準が圧力装置として作用し、社内の会計報告で虚偽、社内粉飾などをひきおこす問題は、2021年現在でも未解決である。通常の意味での「粉飾」は、一般には企業が外部の利害関係者に故意に虚偽の会計情報を伝達することをいう。これに加えて、企業内部で、経理担当者や事業部門の責任者が、上位の経営管理者階層に対して虚偽の報告をおこなう、「社内粉飾」のケースも依然として観察される。

関係が悪化し、敵対的態度、不信感、緊張感によって、予算管理が機能しなくなる可能性が指摘された。Argyris (1952) でも、良好な人間関係を維持するためには、標準設定にコントロール対象となる組織構成員を参画させることが有用であると指摘されている。納得感を形成するには、形式だけの疑似参加 (pseudo-participation) では効果が期待できないことも議論されている。小菅 (1997) では、Argyris (1952) の研究以降、「1950年代の予算管理研究は「予算参加賛美論」の台頭として特徴づけられる。予算は部下に圧力をかける手段として利用されるべきではなく、参加型の予算編成によって予算に関連する逆機能的行動が抑制できるというアージリスの主張は、多くの実務家を中心とした1950年代における「予算参加賛美論」の一般的論調を形成した」(pp.62-63) と全体の動向を表現している。動機づけのためには、標準の受容が大前提であり、そのためには標準の設定プロセスにコントロール対象となる組織構成員を参加させ納得感を高めることが提唱された。ここで重要なのは、この文脈での組織構成員は、あたえられた課題を着実に遂行することだけが期待されており、高次学習を実行して創造的な役割を果たすことは期待されていなかった。動機づけでは、受動的な役割を率先してひきうけ、既定の業務ルーティンにしたがって職務に精励することが強調されている。

● 行動的予算管理研究の生成 (1960年代)

1950年代の行動的研究が「胎動」という位置づけになったのは、「行動的予算管理研究は、本来、行動科学¹¹を基礎とする研究であるから、①人間行動を中心的な研究対象として明確に取り上げていること、②科学的な方法が強調されていること、③学際的なアプローチ方法が盛んであること、④数量的な取り扱いへの強い傾斜が見られること、⑤実用的ないし政策科学への傾斜が見られること、といった行動科学特有の性質を持っているはずであるが、1950年代までの研究は、②と④の点において未だ十分ではないと判断したからである」(小菅1997, p.66) との説明がなされている。これを言い換えれば、研究のコンテンツ (研究課題)

¹¹ 「行動科学」という用語は、1940年代末以降、心理学者J. G. Millerを中心とした研究者グループによって、もちいられた。人間行動を対象に、厳密な科学的方法論に依拠して、測定、分析し、予測可能性を高めることを目的としていた。人類学、心理学、社会学を中心に、1950年代の米国では、政治学、経済学、法学、言語学などに波及したという。アメリカ会計学会 (AAA) でも、1971年に『会計カリキュラムの行動科学的内容に関する委員会報告書』(Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum)、1974年には、『行動科学と会計の関係に関する委員会報告書』(Report of the Committee on the Relationship of Behavioral Science and Accounting) が公開されるなど、管理会計研究に大きな影響を及ぼした。実務に有益な発見事項も多かったが、現実離れた設定での実験室実験、多種多様な概念やモデルが混在していたことで、次第に、実務と研究とが乖離し、「有用性喪失」につながったと考えられる。完全無欠な研究方法論は存在しないが、あとからふりかえって考えれば、ブームによって資源配分が偏りすぎたことと研究成果の外部妥当性 (研究知見を一般化し得る程度) の低さが「有用性喪失」問題をひきおこしたと考えられる。

ではなく、研究遂行のプロセス（方法論）が問題視されていることになる。本格的な行動的予算管理研究の成立のメルクマールとなったのが、具体的な研究対象（コンテンツ）ではなく、研究方法論（プロセス）であったことは、大変興味深い。基本的なメッセージは、1950年代の人間関係論をベースとした、萌芽期の行動的予算管理研究と大差はない。反発をまねかないように注意を払い、コントロールの対象となる組織構成員に標準を受容させることが、引き続き、重要な課題であった。

小菅（1997）では特に、Stedry（1960; 1962）による理論モデルの提示とそれを検証するための実験室実験の成果、Becker & Green（1962）による予算編成プロセスへの参加によってもたらされる効果の理論モデルの提示とその検証などが、代表的な研究成果として詳述されている。様々な概念が導入され、多種多様で、数多くの研究が積み重ねられたが、最大のポイントは予算管理に対する反発、敵対的態度をいかに緩和するか、言い換えれば、標準受容の促進であった。

このほかに、より精緻な説明モデルを採用し、予算管理に関連する様々なインプット変数とアウトプット変数との関係性を分析したHofsted（1967）、経営管理者のパーソナリティやリーダーシップスタイルの違いによって、感知される予算圧力にどのような違いが生じるかを検証したDeCoster & Fertakis（1968）、フィードバックの頻度、時期、形式が組織構成員にどのような影響を及ぼすかを検証したCook（1967）などが詳細に解説されている。1960年代には、単純な動機づけ理論ではなく、組織内の様々な要素、コントロール対象となる組織構成員の感情を測定する尺度、認知に影響をあたえる尺度などが、変数として検証すべきモデルに組み込まれた。複雑で現実的な精緻なモデルが開発された一方で、伝統的な管理会計研究から大きく乖離したこと、全体を説明できる体系が未整備であったことが問題点として指摘されている。

● 行動的予算管理研究の発展（1970年代）

1970年代には、AAAの報告書（American Accounting Association, 1971; 1974）が公開され、従来の理論体系との差異を明示して、行動的研究を包括的に整理したCaplan（1971）が刊行された。同時に、具体的な研究テーマとして、予算圧力、コミュニケーション（差異情報とフィードバック）、目標の困難度、業績評価のための予算の利用、リーダーシップスタイル、予算参加、パーソナリティ、動機づけ、目標整合性、予算スラック、予算ゲーム、組織構造との関連などが注目された。個別のトピックごとに研究が蓄積されていったことを受けて、小菅（1997）でも、論点ごとに主要な研究を詳細に整理している。行動的予算管理研究における、動機づけ問題で何が議論されていたか、何が語られていなかったかを確認するのが、本稿の主たる目的である。個別の論点での議論は、興味深いですが、本稿では、ひいた視点で眺

めるのにとどめ、深入りしないことにする。

1970年代には、予算関連の独立変数に加えて、組織内外の諸状況を含めた外部の要因を変数に取り込んだ研究が、注目されるようになった。組織内部の相互作用の状況に加えて、組織と環境の持つ属性に注目する方向に研究の関心が広がっていった¹²。動機づけに関しては、期待理論に依拠した実証研究が蓄積されていた。

● 行動的予算管理研究の展開 (1980年代)

1980年代には、行動的予算管理研究は研究蓄積が進み、教科書が出版されるようになった。1980年代後半は、小菅(1997)によれば、「行動的研究の『通常科学化』への動き」が顕著にみられた時期だとされる。各論の充実、個別テーマごとの研究蓄積が見られるのは、1970年代と同様である。小菅(1997)でも、第7章第2節「環境・組織と予算管理」、第3節「予算参加が管理者の行動に及ぼす影響」、第4節「業績評価の際の予算の利用」、第5節「予算ゲーム」、第6節「パーソナリティ、ストレス、その他の個人レベルの変数と予算管理」と個別の論点ごとに代表的な文献を取り上げ、発展動向の整理を試みている。

個別の論点は数多くの研究が蓄積されているが、全体として強調されているのは、行動的予算管理研究の通常科学化である。小菅(1997)では、「このような『通常科学化』の動きの中で、行動的予算管理研究も1970年代における発展を受けて、1980年代にはさらに大きな発展を遂げる」(pp.135-136)と述べられている。

行動的予算管理研究が、「通常科学化」したとは何を意味するのか。

Kuhn(1962)によれば、科学は、通常科学(normal science)と異常科学(extraordinary science)に区分される。通常科学とは、模範や規範が明確に定められている一連の研究群であり、社会的に認知されていることを前提とする。通常科学のなかでは、概念や方法論、理論が共有されている。支配的なものの見方、思考の枠組みが、パラダイム(paradigm)である。

¹² 小菅(1997)では、1970年代以降の行動的予算管理論の動向を追跡するのに、時間軸(年代)に加えて、論点別の視点を追加している。具体的には、第2節「予算達成の困難度」、第3節「予算の利用(会計情報の利用状況の影響)」、第4節「予算参加」、第5節「予算管理と管理者のパーソナリティ」、第6節「予算管理と動機づけ」、第7節「新しい研究方法への展開(条件適合理論の影響を受けた予算管理研究)」のように、1970年代以降は、各論が充実する傾向がみられるため、このように整理するほかなかったであろう。様々な論者が各論点について独自のモデルを提示したことから、各論点で断片的な知識が集積されていった。相互の関係づけ、全体を包括する理論との関連づけが通説としての地位を獲得できるレベルまでは実現しなかったために、行動科学研究としての、完成された理論体系は提示されないままであった。結果的に、行動科学に関するトピックは取り入れられたが、既存の教科書を大幅に書き換えるには至らなかった。このような、断片的証拠を積み重ねる研究スタイルは、いわゆる「ピースミール社会学」(細部に関わる理論の検証および証拠の積み重ねによって、全体の改善がもたらされるという考えかた)に影響を受けている。実務の要請にもとづいて成立した実学、実践規範としての管理会計理論と学術研究として推進された管理会計研究の相互浸透は困難であり、齟齬が生じるのは不可避だったのかもしれない。

通常科学としての地位を確立したことで、モデルが精緻化し、学術研究として高度化するのに比例して、マニアックになる傾向は否定できない。通常科学の手続きに習熟した専門家集団にしか通じず、実務や一般的な常識から乖離していくというデメリットが回避できない。

1980年代の成果としては、「通常科学化」し、標準的な研究方法論が確立し、行動科学に立脚した管理会計研究の認知度が高まったことがあげられる。これに加えて、個人レベルでの研究の精緻化とともに組織レベルでの研究が活発化したこと、エージェンシー理論が導入されるようになったことが指摘されている。

(3) 行動的予算管理理論研究の成果と限界

時系列に主要研究を丹念に整理し、全体動向を考察した結果、小菅（1997）では、「1980年代に展開された多くの研究は（組織レベルの研究も個人レベルの研究もともに）依然として『暫定的な結論』しか提供しておらず、研究の発展途上にあると考えられる。…第2部では、行動的予算管理研究の系譜を、1950年代までの胎動期、1960年代の生成期、1970年代の発展期、1980年代～1990年代初頭の展開期、というように4つの発展段階に区分し、それぞれについてその特徴を明らかにしようと努めた。これらの検討を通して断言できることは、本書（小菅（1997）を指す）の第1部で主張した「統合的研究」が十分に展開されてきたとはいえないという点である」（p.178）という評価がなされている¹³。

客観的で検証可能性の高い方法論を採用し、個別的な問題領域に特化したことで、通常科学としての地位を確立したことは、大きな成果であったかもしれない。これと引き換えに、全体としての理論体系の確立がむずかしくなり、既存の実践に依拠した管理会計理論との統一感、整合性も中途半端になってしまった¹⁴。

モデル構築や検証の方法論は多様化し、精緻化した一方で、動機づけ問題との関連でいえば、根本的な問題は、一貫して「標準の受容」であり、低次学習を前提とした、行動ベクトルの量の問題が中心であった。高次学習に向けての行動を促すという発想は見られず、動機づけの方向についての議論は主たる関心事ではなかったことが分かる。

¹³ 第11章でも、以下のように、行動科学研究の現状に対する否定的な評価が述べられている。「…行動的予算管理研究は、その研究量の急激な増大にも関わらず、それが結果としての知識の体系的な蓄積に繋がらず、予算管理をめぐる管理者行動の理解に必ずしも貢献するには至っていない。…行動的研究の最大の課題は、それが基礎理論を欠き、公式モデルを構築できていないことである。ここにいう公式モデルとは、実証可能な諸変数間の関係について、一連の原理、原則、公準、仮説などを構築しようという体系だった試みのことをいう。…すでに見たように記述的な研究を中心とする行動科学研究は多様なものとなっており、研究間の連携もほとんど見られない。これらの研究成果を合理的に統合することは、今のところ非常に困難である」（p.258）。

¹⁴ 小菅（1997）の第4部では、予算管理研究の「有用性喪失」が考察されている。

5. 行動的予算管理研究の基礎となる動機づけ理論

管理会計理論は、ツール（管理会計手法）と経営課題、現場が先に存在していて、問題を解く方法、理論構築のアプローチは隣接諸科学の概念や理論を取り込んでくることが多い。コントロール対象にどのようにして適切な行動選択を促すかについては、モチベーション理論（動機づけ理論）（Motivational Theory）が基礎となっている。

ここで重要なのは、モチベーション理論にも複数の理論が併存していることである。

入山（2019）では、モチベーション理論の代表的な学説として、①ニーズ理論（needs theory, 1940年代～）、②職務特性理論（job characteristic theory, 1970年代～）、③期待理論（expectancy-value theory, 1960年代）、④ゴール設定理論（goal setting theory, 1960年代～）、⑤社会的認知理論（social cognitive theory, 1960-70年代～）、⑥プロソーシャルモチベーション（prosocial motivation, 2000年代～）の、6つがとりあげられている（pp.345-356）。

ニーズ理論では、各個人の欲求（ニーズ）、価値観、個性によって、行動へのコミットメントが喚起されるという関係性を想定している。ニーズ理論は、内発的動機づけと外発的動機づけの両方の要素を含んでいる。

職務特性理論は、内発的動機づけが重視されている。組織構成員が担当する職務のなかには、内発的動機づけを高めるものとそうでないものがあるというのが前提である。内発的動機を高める職務特性としては、多様性、アイデンティティ、有用性、自律性、フィードバックなどがあげられる。職務特性理論では、あたえられた仕事内容次第で、行動へのコミットメントが大きく左右されることに注目している。

ニーズ理論と職務特性理論は、組織構成員の動機づけの部分的な要素を扱っているに過ぎない。これに対して、期待理論、ゴール設定理論、社会的認知理論の3つは、認知心理学に立脚し、モチベーションに影響をあたえる要因の相互作用を把握し、全体像を解明するのに有用であることから、現在のモチベーション理論の主流を占めている。

期待理論では、動機づけの効果は、組織構成員が事前に認知する「期待」、「誘意性」、「手段性」の3つに影響されると考える。ここで、期待とは、組織構成員が選択した行動が成果につながる程度である。誘意性は、成果からどの程度の見返りが得られるかを表している。誘意性×期待（成果の達成確率）によって、行動へのコミットメントが影響される。達成した成果とそれに対する見返りの大きさとの関係を表すのが手段性という概念である。努力すればどれだけの成果がでるのか（期待）、成果に対してどれだけの報酬が得られるか（手段性）、得られた報酬はどの程度ありがたいか（誘意性）という3つの要素に関する、組織構成員の認識がモチベーションに大きな影響をあたえる。

簡単に表現すれば、「モチベーション＝期待×誘意性×手段性」となる。期待理論は、管理会計の中心課題である、「業績測定の仕事」と報酬算定、動機との関係性を説明するの

に適している。外発的動機づけに焦点を集中し、内発的動機づけについては、視野に入っていない。

ゴール設定理論は、期待理論をベースとしながらも、目標設定をモチベーションの要素として追加した点が特徴である。ゴール設定理論では、不明確であいまいな目標よりも、具体的で測定可能な目標を設定するほうが、動機づけには効果的であるという考えかたに立脚している。同時に、成果に対して明確なフィードバック情報が提供されることによって、モチベーションを高めることができると想定されている。ゴール設定理論では、目標設定によってもたらされる、内発的動機づけを重視している。

社会認知理論では、モチベーションは自己効力感 (self-efficacy)¹⁵によって左右されると想定している。自己効力感とは、自らが適切な行動をとれるという、自分の可能性に対する認識である。一般に、自己効力感が強いほど、モチベーションが高まる傾向にある。自己効力感に影響を及ぼす要因としては、過去の自分の行動成果の認知 (フィードバック情報)、代理経験 (他者の行動や結果の観察)、社会的説得 (ポジティブな心理的エネルギーの供給)、生理的状態などがあげられている。社会認知理論における動機づけの中心は、内発的動機づけである。

プロソーシャルモチベーションとは、他者に貢献することによって得られるモチベーションをいう。プロソーシャルモチベーションと内発的動機の補完効果に注目が集まっている。プロソーシャルモチベーションと内発的動機の両方が同時に高いほど、行動の持続性が高く、パフォーマンスや生産性も高いという研究結果が報告されている。また、プロソーシャルモチベーションと内発的動機の補完効果が、個人の創造性 (クリエイティビティ) を高める可能性についても示唆されている。

正解のない問題に挑戦する、高次学習を促すマネジメント・コントロールには、莫大なモチベーションを確保し、供給し続けなければならない。正解が事前に定まっていないということは、不確実性が高く、会計数値による業績測定が機能しない状況である (高次学習では、努力と結果の対応関係が、低次学習にくらべて弱くなる)。内発的動機づけを担保しなければならないため、プロソーシャルモチベーションの理論およびそこから得られる知見は、高次学習を促進するマネジメント・コントロールにとって有用である。

行動的予算管理研究の文脈では、コントロール対象となる組織構成員には、あたえられた枠組みのなかでの判断、努力が求められており、高次学習は想定されていなかった。行動的予算管理研究の系譜に連なる諸研究の多くが依拠していたのは、期待理論、目標設定理論であった。人間関係論で行動的な側面が注目された当初より、標準の受容が解決すべき最大の

¹⁵ 社会認知理論の中核概念である「自己効力感」についての詳細は、上田 (1999) を参照のこと。

問題であり、会計的業績測定に連動した報酬に代表されるような外発的動機づけが強調されていた。これらは、低次学習であれば成立したが、高次学習が要求される状況では、まったく異なる動機づけへのアプローチが必要となる。

6. 結びにかえて：高次学習を促すマネジメント・コントロール

環境の変化にともない、前提から再検討し、事業を再構築する高次学習が求められる。予算実績差異分析の簡単な計算例題で考えてみよう。

問題 A工業(株)では、工作機械を量産している。工作機械1台あたりの変動費は、30万円、月間固定費は、4,000万円である。工作機械1台の予想販売価格は、40万円である。以下の問に答えなさい。

- ① 損益分岐点の販売数量を求めなさい。
- ② 月間営業利益500万円を達成する販売数量を求めなさい。
- ③ A工業(株)における当月の予算と実績は以下の通りであった。予算実績差異分析を実施せよ。差異については、有利差異、不利差異を明示すること。

【計算資料】

予算損益計算書	(単位：万円)
販売台数	450台
売上高	18,000
変動費	13,500
貢献利益	4,500
固定費	4,000
営業利益	500

実際損益計算書	(単位：万円)
販売台数	480台
売上高	16,320
変動費	14,880
貢献利益	1,440
固定費	4,100
営業利益	▲2,660

解答欄

総差異	万円	有利差異・不利差異
売上高価格差異	万円	有利差異・不利差異
売上高数量差異	万円	有利差異・不利差異
変動費予算差異	万円	有利差異・不利差異
変動費数量差異	万円	有利差異・不利差異
固定費予算差異	万円	有利差異・不利差異

解答

- ① $40X - 30X - 4,000 = 0$ $X = 400$ 台
- ② $40X - 30X - 4,000 = 500$ $X = 450$ 台
- ③ 予算実績差異分析の結果は以下の通りである。

総 差 異	3,160万円	不利差異
売 上 高 価 格 差 異	2,880万円	不利差異
売 上 高 数 量 差 異	1,200万円	有利差異
変 動 費 予 算 差 異	480万円	不利差異
変 動 費 数 量 差 異	900万円	不利差異
固 定 費 予 算 差 異	100万円	不利差異

多額の不利差異が発生している状況である。重要なのは、多額の差異の発生をどう解釈するかである。事業計画を現場の経営管理者の行動を修正するためにもちいるか、事業の基礎となる前提が成立していないシグナルと考え、前提から見直す機会とするかで意味が大きく違ってくる¹⁶ (図表3参照)。

図表 3 事業計画の性格と動機づけ形態

	伝統的事業計画 (低次学習を想定)	探索のための事業計画 (高次学習の促進)
主たる機能	モデルの実行(制御) 既知の再現	仮説検証
「両利き経営」との関係	深化	探索
差異の解釈	回避すべきもの	考察材料
経営者の認知能力	節約(例外管理)	大量投入
動機づけ	会計数値に関連づけた報酬制度 (外発的動機づけ)	会計以外のコントロール手段から 提供される、内発的動機づけ

出所：著者作成。

低次学習の範疇に属する、伝統的な事業計画は、既定の事業戦略実行のためのツールとして位置づけられていたため、コントロール対象である組織構成員に働きかけて、差異を解消しようとする。これに対して、高次学習を発動させようとする状況では、多額の差異の発生は事業に関する仮定を見直す契機、考察材料となる。高次学習を促進する事業計画では、会計的業績測定は規範性をもたないために、コントロール対象である組織構成員のパフォーマンス評価にはつかえない。探索活動を動機づけるには、会計数値によるコントロール以外の

¹⁶ シナリオ実現のためのツールとしても、仮説検証のツールとしても、会計情報は有用である。会計情報は、多様な経済的資源を包摂した測定装置として機能する。事業計画と実績がずれた場合に、どちらをどちらに一致させようとするかは異なっても、測定結果が重要であることには変わりがない。岡本ほか(2008)では、会計情報の特質が以下のように述べられている。「企業会計がほかの情報システムと本質的に異なるのは、企業活動全体に貨幣という光をあてて、その影を掴まえる点にあり、その影とは、その企業に投下された資本の循環過程そのものにほかならない。したがって、企業会計の本質は、企業資本の運動全体を把握する経済的情報システムであるといえよう」(p.3)。

方法でモチベーションが供給される必要がある。事業計画のありかたが修正されれば、それにもなって動機づけの構造も大きく見直されることになる。

(成蹊大学経営学部教授)

参考文献

- 伊藤克容 (2019) 『組織を創るマネジメント・コントロール』中央経済社。
- 入山章栄 (2019) 『世界標準の経営理論』ダイヤモンド社。
- 上田泰 (1999) 「自己効力感の概念についての序論的整理」『成蹊大学経済学部論集』30 (1), 115-138.
- 岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 (2008) 『管理会計 (第2版)』中央経済社。
- 小菅正伸 (1992) 『行動的予算管理論』中央経済社。
- (1997) 『行動的予算管理論 (増補第2版)』中央経済社。
- 廣本敏郎 (1993) 『米国管理会計論発達史』, 森山書店。
- 溝口一雄 (1969) 「管理会計の発展」神戸大学会計学研究室編『管理会計ハンドブック』第1章, 中央経済社。
- American Accounting Association. (1971). Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum. *The Accounting Review*, supplement.
- (1974). Report of the Committee on the Relationship of Behavioral Science and Accounting. *The Accounting Review*, supplement.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Harvard University Press. (高橋吉之助訳 (1968) 『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社.)
- (1988). *Management control function*, Harvard Business School Press.
- Argyris, C. (1952). *The impact of budget on people*. The Controllershship Foundation.
- (1999). *On Organizational Learning, 2nd Edition*. Wiley-Blackwell.
- Becker, S. W. & Green, D. O. (1962). Budgeting and employee behavior. *The Journal of Business*. 35(4): 392-402.
- Caplan, E. H. (1971). *Management accounting and behavioral science*. Addison-Welsey Publishing Company, Inc.. (山口年一監訳, 安国一, 笠井賢治共訳『管理会計と行動科学』白桃書房, 1976年。)
- Cook, D. M. (1967). The effect of frequency of feedback on attitude and performance. *Empirical Research in Accounting: Selected Studies, Supplement to Journal of Accounting Research*, 213-224.
- DeCoster, D. T. & Fertakis, J. P. (1968), Budget-induced pressure and its relationship to supervisory

- behavior. *Journal of Accounting Research*, 6(2): 237-246.
- Glover, J. D. & Roethlisberger, F. J. (1949). Human reactions to standards and controls. In T. F. Bradshaw and C. C. Hull, eds., *Controllershship in modern management*. Richard D. Irwin, Inc., 183-204. (江村稔訳『コントローラーと近代経営』東京大学出版会, 1952年。)
- Hofsted, G. H. (1967). *The game of budget control*. Assen. (藤田忠監訳, 土居弘元, 上田恭嗣, 飯尾昌平, 宮部直訳『予算統制の行動科学』ダイヤモンド社, 1976年。)
- Johnson, T. H. & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press, Revised edition. (鳥居宏史訳『レレバンス・ロスト: 管理会計の盛衰』白桃書房, 1992年。)
- Kuhn, T. S. (1962). *The Structure of scientific revolutions*. University of Chicago Press. (中山茂訳『科学革命の構造』みすず書房, 1971年。)
- Simon, H. A., Guetzkow, H., Kozmetsky, G. and Tyndall, G. (1954). *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department*. Controllershship Foundation, Inc..
- Stedry, A. C. (1960). *Budget control and cost behavior*. Prentice-Hall, Inc..
- (1962). Aspiration levels, attitudes, and performance in a goal-oriented situation. *Industrial Management Review*, 3(2): 6-76.