商経学叢　第67巻第２号　2020年12月

マネジャーの予算報告に関する文献研究

北　田　智　久

概要　本稿は，予算編成におけるマネジャーの予算報告に関して文献研究を行った。Evans et al.（2001）以降，予算報告におけるマネジャーのミスリポートの程度に影響する要因に関する研究が盛んに行われている。そこで本稿では，管理会計領域の主要な国際的学術誌を対象として，当該分野の実験研究に焦点を当てて，文献研究を行った。そのことによって，現在の研究知見を整理し，将来の研究課題を検討している。

Abstract　This paper conducted a literature review on managerial misreporting in budgeting. Since Evans et al. (2001), much research has been investigated factors that influence the degree of managerial misreporting in budgeting. In this paper, we reviewed literature on managerial accounting which employ experimental method. Then, we are organizing research findings, and considering future research issues.

キーワード　予算編成，参加型予算，予算スラック，正直さ，ミスリポート
原稿受理日　2020年９月28日

1　は　じ　め　に

参加型予算は，規模が大きく分権化した企業において，より下位のマネジャーから私的情報を引き出すのに有効な手段である（e.g., Libby and Lindsay 2010; Shields and Shields 1998）。しかし，利己性を仮定する伝統的な経済学の観点から，マネジャーは私的情報を最大限利己的にミスリポートし，予算スラックを享受することが予測される（Baiman and Lewis 1989）。これに対して，Evans et al.（2001）を嚆矢的研究として，人には正直さに対する選好があり，伝統的な経済学が想定するほど，マネジャーは意図的にミスリポートしないことが多くの実験研究によって明らかにされている。このことは，たとえ明示的なコントロール・システムがなくても，マネジャーが予算報告においてミスリポートしないのであれば，上司はコントロールにかけるコストを抑制できることを示唆している。したがって，マネジャーの予算報告におけるミスリポートの程度に与える要因を解明することは，学術的にもまた実務的にも重要な課題であり，事実多くの研究知見が蓄積されている。

そこで本稿は，マネジャーの予算報告におけるミスリポートの程度に与える要因に関して文献レビューを行う。とりわけ，管理会計領域の主要な国際的学術雑誌を対象として，当該分野の主要な研究手法である実験研究に焦点を当てて，文献レビューを行う。本稿の意義は，文献研究によって，現在の研究知見を整理し，将来の研究課題を示すことにある。

2　関連する先行研究と研究方法

本稿が対象とする現象は，参加型予算のように，より現場に近いマネジャーが必要な予算情報を上司に報告する状況である[(1)]。一般に，予算報告者であるマネジャーは必要な資源量やその金額について，報告相手である上司よりも多くの情報を持つ。たとえば，来期に必要なコスト情報をマネジャーが上司に報告する状況を考える。このとき，マネジャーは，実際に必要なコスト額よりも過大なコスト額を意図的に報告することによって，その差額をスラックとして享受できる。本稿ではこうしたマネジャーの予算報告行動を対象と

⑴　先行研究によっては，本社−マネジャー，上司−部下，オーナー−生産者など様々な表現がされているが，本稿では，予算報告する主体をマネジャー，予算報告を受ける主体を上司と表現を統一する。

する。

予算スラックを対象とした文献研究は，我が国において既にいくつか存在する。たとえば，志村（2010）は，予算スラックの形成を最小化または解消するコミュニケーションと組織のコミットメントの役割について考察した。伊藤（2013）は，予算スラックの許容レベルに着目し，予算スラックをコントロールする必要性について論じている。また，伊藤（2015）は，予算スラックの測定方法について文献レビューをし，予算スラックの適切な代理変数について検討している。

これらの先行研究と本稿の違いは，本稿の焦点が予算編成プロセスにおける予算情報に関するマネジャーの報告行動に着目している点にある。そうした報告行動を観察可能とする実験研究に焦点を合わせて，文献レビューしている点が先行研究との相違である。

本稿が対象とした学術誌は，AOS，BRIA，CAR，JAR，JMAR，MAR，RAS，TAR である⑵。マネジャーの予算報告におけるミスリポートについて，直接的に測定することは，実験研究以外では困難であると考えられる。なぜなら，通常，真の情報とミスリポートされた情報の差であるスラックの程度を測定することが困難であるからである。事実，マネジャーの予算報告におけるミスリポート研究の多くは実験を用いている（e.g., Herschung et al. 2018）。本稿の関心はこの差の程度に影響する要因にあるため，スラックの程度を直接的に測定できる実験研究をレビュー対象とする⑶。

とくに，本稿では Evans et al.（2001）以降かつ2018年度までに刊行された文献対象として，研究を行う。なぜなら，当該研究を中心として，これまでマネジャーのミスリポートに関する研究知見が蓄積されているからである。

詳細は後述するが，マネジャーのミスリポートに関する意思決定で重要な役割を果たすのは，個人の正直さといった社会的選好の存在である。このことが，伝統的な経済学理論から乖離した現象が観察される原因となる。また，そうした社会的選好は，個人にとって不変的なものではなく，状況依存的である（e.g., Bicchieri 2005）。したがって，マネジャーの予算報告行動を理解する上で，それに影響を与える状況や要因を理解することは有益である。

⑵　それぞれ，Accounting, Organizations and Society，Behavioral Research in Accounting，Contemporary Accounting Research，Journal of Accounting Research，Journal of Management Accounting Research，Management Accounting Research，Review of Accounting Studies，The Accounting Review を指す。

⑶　サーベイを用いた研究でも，スラックの測定が試みられているが，あくまでマネジャーの認知によらざるを得ない。

そこで，本稿では，マネジャーの予算報告行動に影響を与える状況や要因について，情報の非対称性，報酬構造，上司の予算決定権限，その他の意思決定関連情報という観点から，文献を整理する。

3　文献レビュー

Evans et al.（2001）は，マネジャーの予算報告行動に関する実験研究における嚆矢的研究であり，その実験設定は多くの研究に影響を与えている。Evans et al.（2001）では，実験参加者は自部門の生産コストを報告するマネジャーの役割を担う。ただし，マネジャーがコストを過大報告しても，そのことを上司に知られることや罰則はない。さらに，上司はマネジャーの予算報告を必ず受け入れる。なお，マネジャーの報酬は基本給に加え，実際コストと報告コストの差額であるスラックから成る。この契約を Evans らはトラスト契約と呼んだ。この契約における富と正直さの選好に関するトレード・オフについて，Evans らは伝統的な経済学理論の予測に反して，半数以上のマネジャーが，ミスリポートによって得られる富を犠牲にしてまで，完全にもしくは部分的に正直に報告することを示した⑷。

3.⑴　情報の非対称性

ミスリポートが生じる原因の一つは，上司とマネジャー間の情報の非対称性である。もし情報の非対称性がなければ，上司はマネジャーに予算報告を要求する必要はない。しかし，実際には，より現場に近いマネジャーの方が予算編成に必要な情報を多く保持している。このことに関連して，情報の非対称性の程度を緩和する情報システムや，事後的にミスリポートを検出するシステムの影響が研究されている。たとえば，Stevens（2002）はまず，予算スラックの形成は評判や倫理への関心と負の関係にあると示した。さらに，マネジャーの評判への関心は情報の非対称性の程度が高まるにつれて低下するが，マネジャーの倫理への関心は情報の非対称性の程度が増しても低下しないことを示した（Stevens 2002）。

他方，Hannan et al.（2006）はマネジャーの私的情報に関するシグナルを出す情報システムの存在が，ミスリポートを抑制すると示した。なぜなら，上司は情報システムを通じてマネジャーの私的情報を推測できるので，マネジャーは上司に正直に見られるように

⑷　なお，個人が不正直さから感じる不効用の程度は個人によって異なることが指摘されている（Baiman and Lewis 1989; Blay et al. 2018; Luft 1997; Mittendorf 2006）。

印象管理をするからである（Hannan et al. 2006）。ただし，情報システムの精度が低い場合よりも高い場合に，マネジャーはよりミスリポートすることも示された（Hannan et al. 2006）[5]。このことについて，Hannan らは，情報システムの精度は，マネジャーにとって正直に見られることの限界費用を大きくすると主張している。

しかし，Hannan et al.（2006）らの結果は，情報システムの存在が情報の非対称性を緩和すると考えると，あまり直感的ではない。それに対して Abdel-Rahim and Stevens（2018）は情報システムの正確性に着目し，この結果を説明している[6]。Abdel-Rahim らは，Hannan et al.（2006）が個人の不変的な正直さに対する選好を仮定した点に対して，正直さなどの社会規範は状況に応じて活性化されるものだとする近年の社会規範の理論と矛盾することを指摘した。このことに依拠し，Abdel-Rahim らは情報の非対称性の緩和が，マネジャーの正直さに対する選好をより活性化させると主張した。加えて，Hannan らが情報システムの正確性を比較的低い一定のレベルで操作化していることが情報の非対称性のもう１つの源泉となっていることを指摘し，Abdel-Rahim らは正確性のレベルを操作化した。その結果，情報システムの精度がマネジャーの報告の正直さを増加させること，そしてその影響は情報システムの正確性が低い場合に弱まることが示された（Abdel-Rahim and Stevens 2018）。つまり，情報システムによる情報の非対称性の緩和は，ミスリポートの抑制に有効であることが示唆される。

情報システムの存在はまた，上司に機会主義的行動を動機づけることもある。Brink et al.（2017）は，上司とマネジャーの両方，または上司だけが情報システムの正確性を知る状況と，予算決定権限が上司またはマネジャーにある状況を扱っている。上司だけが情報システムの正確性を知る状況では，上司は情報システムから得た情報をマネジャーに伝える。このとき，上司はその情報をマネジャーに偽って伝えることができる。この状況において，マネジャーのミスリポートを減らすために，上司は戦略的に情報をミスリポートした（Brink et al. 2017）。さらに，正確な情報システムは，上司でなくマネジャーが予算決定権限を持つ場合に，マネジャーによるミスリポートを減らし，上司の利得を増加させた（Brink et al. 2017）。一方，上司が予算決定権限を持つ場合は，そうではなかった（Brink et al. 2017）。

Webb（2002）はまた，予算と実績のズレが大きい場合に調査されるシステムや評判へ

⑸　情報システムの精度は，情報システムが推定する数値の範囲を指す。
⑹　情報システムの正確性は，情報システムが推定する数値の範囲の中に真の値が含まれる確率を指す。

の関心がマネジャーの報告行動に与える影響を検証した。そうした調査の存在や評判への関心は，Stevens（2002）と同様に，予算スラックの低下につながることを示された（Webb 2002）。

Cardinaels（2016）は情報の非対称性に対処するシステムとして，マネジャーのミスリポートを検出する情報システムとマネジャーの報告が企業利益に与える影響について検証した。具体的に，Cardinaels はマネジャーの報告内容が企業の損益を規定する場合と，マネジャーの報告内容によらずに，企業が利益または損失を獲得する場合を扱った。後者の場合と比べて前者の場合，マネジャーのミスリポートの程度は小さかった（Cardinaels 2016)。ただし，この結果は，ミスリポートを検出する情報システムを企業が利用しているかどうかに依存し，企業が情報システムを利用している場合，マネジャーの報告が企業の損益を決定するかどうかが正直さの程度に与える影響は少なくなった（Cardinaels 2016)。これは，企業の損益をマネジャーの報告が決定する場合に，情報システムは正直さを低下させるが，そうでない場合に正直さを増加させるからである（Cardinaels 2016)。

Zhang（2008）もまた，ミスリポートを検出するシステムに着目している。ただし，上司とマネジャーの間よりも，同僚のマネジャーとの間の方が，情報の非対称性は低いと考えられ，お互いにミスリポートを上司に通報できるピア・リポーティング・システムが存在する状況が想定されている（Zhang 2008)。Zhang はこの状況において，告発前のマネジャー間のコミュニケーションや上司の給与の選択が，マネジャーの報告行動に与える影響を検証した。その結果，上司の給与選択を不公平であると知覚するマネジャーは，告発される可能性があるにも関わらず，あまり正直に報告しなかった（Zhang 2008)。さらに，マネジャー間のコミュニケーションは，上司が公平でないと知覚されるときには報告の正直さを低下させるが，上司が公平であると知覚される場合にはそうではなかった（Zhang 2008)。

３.⑵　報酬構造

情報の非対称性の程度だけでなく，報酬構造もマネジャーの報告行動に影響を与える要因である。Evans et al.（2001）はトラスト契約だけでなく，ミスリポートによる報酬がトラスト契約より高い契約においても，ミスリポートの程度はほとんど変わらないことを示した。また，報告コストが閾値を超える場合には基本給のみしか支払われない契約においては，先の２つの契約よりもミスリポートの程度は有意に増大することも示した。これは上司との総余剰の配分を公平にするという動機が働いたためだと考えられる（Evans et

al. 2001)。

Hobson et al.（2011）はスラック誘発型と真実誘発型の報酬構造におけるマネジャーの報告行動を比較し，前者の報酬構造の下で，マネジャーはよりスラックを形成することを示した。さらに，そうしたマネジャーは，大きなスラックを非倫理的であると判断する傾向にあった（Hobson et al. 2011）[7]。一方，後者の報酬構造の下でのマネジャーはそうではなかった（Hobson et al. 2011)。他方，Cardinaels and Yin（2015）は上司による報酬契約の選択が持つ効果に着目し，上司による報酬契約の選択は，その契約内容以上の効果を持つことを示した。具体的には，上司が固定給ではなく，ミスリポートを抑制する契約を選択する場合に，マネジャーのミスリポートは増加した（Cardinaels and Yin 2015)。これは，そうした契約の選択自体が，上司に対する不信感や組織規範の形成といった効果を持つからである（Cardinaels and Yin 2015)。

Church et al.（2018）はマネジャーの報酬を構成する報告指標やスラック享受の観点から既存研究を拡張した。具体的に，Church らは予算報告の指標が財務ないし非財務，そしてスラックを直接的ないし間接的に享受するという状況を検討した。Church らは，スラック享受が間接的な場合と比べて直接的な場合に，財務指標による予算報告は，非財務指標を用いるときよりもマネジャーの正直さの程度を低下させることを示した。さらに，財務指標と比べて非財務指標による予算報告の場合には，間接的なスラック享受は，マネジャーのミスリポートを増大させた（Church et al. 2018)。なぜなら，非財務指標による予算報告や間接的なスラック享受は，マネジャーのミスリポートの正当化可能性を高める要因となるからである。

また他のマネジャーや従業員との報酬構造の相互依存性についても，マネジャーの報告行動に影響することが指摘されている（e.g., Boster et al. 2018; Church et al. 2012)。たとえば，Church et al.（2012）は，ミスリポートの利得が他の従業員と共有されない場合と比べて，共有される場合に，マネジャーはよりミスリポートすることを示した。なぜなら，ミスリポートが他人に資する場合には，マネジャーはそのことをより非倫理的でない行為であると捉えることができるからである（Church et al. 2012)。このことは，たとえば，スラック形成が自部門全体に便益をもたらす場合に，マネジャーはよりミスリポートをすることを示唆している。

---

(7)　また，Hobson et al.（2011）は，実験前の性格調査から伝統的な価値観と共感を高く評価した参加者は，予算スラックが非倫理的であると判断しやすいことも発見した。

また，Boster et al.（2018）は，個々人のプロフィット・シェアリング・プラン（PSP）[8]が存在する場合に，マネジャーの報告における正直さが減少することを示した。なぜなら，PSP のような金銭的なインセンティブに対して，マネジャーはネガティブに知覚し，そのことが自らの機会主義的行動の正当化につながるからである（Boster et al. 2018）。一方，他のマネジャーとプールされた PSP が利用されると，ミスリポートの程度は低下した（Boster et al. 2018）。なぜなら，報酬の相互依存性は他者の存在を意識させ，社会規範への遵守の意識を強め，その結果ミスリポートを低下させるからである（Boster et al. 2018）。

3.⑶　上司の予算決定権限

予算決定権限の所在も，マネジャーの報告行動に大きな影響を与える要因の一つである。Evans et al.（2001）のトラスト契約では，マネジャーの予算報告内容は，そのまま承認されていた。しかし，実際の予算編成では一般に，予算の決定権限は上司が持つ。この点に着目して，Rankin et al.（2008）は，予算決定権限の所在や報告内容の観点から先行研究の拡張した。予算決定者がマネジャーの場合，マネジャーはミスリポートによる効用と正直さなどの非金銭的な利得による効用のトレード・オフに直面する。他方，上司が予算決定者の場合，マネジャーは上司の反応を考慮し，予算報告が拒否されないように行動する。さらに，利益報告の場合，マネジャーは予算報告を上司との利益配分に関する意思決定であるとフレーム付け，正直さだけでなく，公平性などの非金銭的な動機も持つ。他方，コスト報告の場合，マネジャーは予算報告を上司に情報を伝達する意思決定であるとフレーム付け，マネジャーの意思決定には正直さが関連する。これらの操作化によって，Rankin らは公平性といったその他の非金銭的な動機による影響から，正直さによる影響を独立させている。

実験の結果，マネジャーが予算決定者の場合，利益と比べてコストを報告する場合に，マネジャーはより正直に報告したが，予算決定者が上司の場合には，そうした傾向は見られなかった（Rankin et al. 2008）。Rankin らの結果に対して，Douthit and Stevens（2015）は上司の予算決定権限がミスリポートに与える効果の頑健性を示した。Douthit らは，上司の給与をマネジャーに知らせないことによって，分配の公平性が顕現的となるとき，正直さが予算スラックの程度に強い影響を与えることを示した。さらに，上司にマネジャーの給与を設定する権限を与えることによって，互恵性が顕現的となるとき，正直さが予算

⑻　プロフィット・シェアリング・プランとは，企業利益の一部を従業員に分配する制度である。

スラックの程度に強い影響を与え続けた（Douthit and Stevens 2015)。これらの結果は，予算報告に対する正直さの効果は，上司に予算決定権限を与えることに対して，頑健であることを示唆している。

また，Hannan et al.（2010）は，上司の予算決定権限に関連して，組織構造に目を向けた。Hannan らは上司のスパン・オブ・コントロールが大きい場合，上司はマネジャーの予算報告を却下しやすいことを示した。なぜなら，予算の採択による限界的な利得が低下するため，上司はスラックを含む予算を却下することによって，社会規範を守ろうとするからである（Hannan et al. 2010)。さらに，スパン・オブ・コントロールが大きい場合に，上司が予算報告を却下しやすいとマネジャーが考えるのであれば，予算が拒否されないように，マネジャーは予算スラックを少なくした（Hannan et al. 2010)。この結果は，スパン・オブ・コントロールの増大の潜在的な便益を示唆している。

Schatzberg and Stevens（2008）は，Evans et al.（2001）に基づく研究とは異なり，予算スラックの形成を比較的，公な機会主義，低い努力を私的な機会主義とし，予算決定権限の所在や上司とマネジャーのペアの固定化が与える影響を検証した⑼。彼らは，上司が予算を拒否できることは，予算スラックを削減するだけでなく，マネジャーの互恵性を生み出すことを示した。ここでの互恵性は，マネジャーのより高い努力と引き換えに，上司はより多くの予算スラックを許容することを意味する。この互恵性は，上司とマネジャーのペアが固定化されている場合に特に顕著であり，より多くの予算スラックを許容する上司は，マネジャーからより高い努力を得られた（Schatzberg and Stevens 2008)。つまり，Schatzberg らは予算スラックが公な機会主義である場合には，それを抑制することは，努力といった私的な機会主義が存在する場合には，必ずしも最適ではないと示している。

先述したように，Brink et al.（2017）は，上司に私的情報として正確なシグナルを送る情報システムは，予算決定者が上司ではなくマネジャーの場合に，予算スラックを減らし，上司の利益を増加させることを示した。

3.⑷　その他の意思決定関連情報

この項では，情報の非対称性や報酬構造，予算権限以外の要因を取り上げる。たとえば，

⑼　ほとんどの研究では，予算スラックは基本的に上司には観察不可能な状況を扱っている。Schatzberg and Stevens（2008）は，マネジャーによる努力を観察不可能，予算スラックについてはある程度観察可能な状況を扱っている。

上司からのコミュニケーションも，予算報告行動に影響することが示されている。Mayhew and Murphy（2014）は，上司からミスリポートするように指示を受けるとき，マネジャーはミスリポートしやすくなると示した。なぜなら，マネジャーは責任の所在を上司に置き換えることによって，自らの行動を正当化できるからである（Mayhew and Murphy 2014)。また，一度上司からミスリポートの指示を受けると，マネジャーは改めてその指示を受けなくても，引き続きミスリポートする傾向にあった（Mayhew and Murphy 2014)。また，Newman（2014）は，報酬に影響しない非公式なコスト目標に注目し，上司がコスト目標をマネジャーに伝えないときや困難な目標を伝えるときと比べて，適度または容易な目標を伝えるとき，ミスリポートの程度は減少することを示した。なぜなら，困難な目標を設定されたマネジャーは目標の達成可能性が低いと考え，そうした目標を無視する傾向にあるからである。一方，適度または容易な目標を設定されたマネジャーはコスト目標をより意識した（Newman 2014)。

Brown et al.（2017）は，予算設定者がマネジャーまたは上司である状況が予算報告に与える影響を検証している。マネジャーが予算設定者の場合はトラスト契約と同様である。他方，上司が予算設定者の場合は，一旦マネジャーが予算報告をし，それを上司は確認して予算を設定する。その後，その予算をマネジャーに通達し，マネジャーが予算の採否を決定するという流れである。分析結果から，マネジャーと比べて上司が予算を設定するときに，マネジャーはより多くのスラックを形成した（Brown et al. 2017)。

同僚に関する情報もまた，マネジャーの報告行動に影響する。たとえば，Matuszewski（2010）は，自らの報酬には影響しない他者の情報に着目した。Matuszewski は，自らの給与の増加によって自らと他者の給与が公平になる場合と比べて，他者の給与の減少によって自らと他者の給与が公平になる場合，正直さの程度が減少傾向にあると示した。この結果は，給与の水平的公平性の重要性を示しており，正直さの選好を活用しようとする企業は不平等さを給与に持ち込まないようにすべきであると示唆している。また，Brown et al.（2014）は，報酬には影響しないランキング情報がマネジャーの予算報告の正直さに与える影響を分析した。ランダムなランキング情報と比べて，企業利益に基づくランキング情報は，マネジャーの正直さを増大させ，そして自らの報酬に基づくランキング情報は正直を減少させた（Brown et al. 2014)。さらに，これら両方のランキング情報を受け取るマネジャーは，自らの報酬のランキング情報のみの場合と比べて正直さを増加させた（Brown et al. 2014)。

Church et al.（2012）は，他の従業員の選好情報に着目した。具体的に，Church らは

他の従業員の選好が不明なときや利己的な選好を持つときと比べて，正直さに対して選好を持つとき，マネジャーはより正直に報告を行うことを示した。なぜなら，この場合，マネジャーはミスリポートという行為を正当化しにくいからである（Church et al. 2012）。さらに，Cannon and Thornock（2018）は同僚との意思決定環境の類似性に着目した。Cannon らは，同僚のマネジャーと意思決定環境が類似するマネジャーは，そうでないマネジャーよりも，より高い予算を報告することを発見した。なぜなら，意思決定環境の類似性は，他者の行動と自らの行動が一致すると想定させるからである。

4 考　　　察

文献レビューの結果，まず，情報の非対称性の程度を緩和する情報システムは，マネジャーのミスリポートの抑制に有効であることがわかった。とくに，先行研究では，マネジャーの私的情報に関するシグナルを出す情報システムや（Abdel-Rahim and Stevens 2018; Brink et al. 2017; Hannan et al. 2006），報告内容を監査するシステムに（Cardinaels 2016; Stevens 2002; Zhang 2008），着目している。さらに，ミスリポートを誘発する報酬契約においても，マネジャーは伝統的な経済学が予測するほどにはミスリポートしないことが示されている（e.g., Evans et al. 2001; Hobson et al. 2011）。ただし，上司の報酬契約の選択内容や（Cardinaels and Yin 2015），同僚との報酬の相互依存性といった報酬体系の構造は（Boster et al. 2018; Church et al. 2012），ミスリポートの程度に影響を与える。

また，予算決定権限の所在について，上司が予算権限を持つ状況はマネジャーのミスリポートを減少させることが明らかとなった（Douthit and Stevens 2015; Rankin et al. 2008）。さらに，上司とマネジャーの関係は分配の公平性や互恵生といった正直さ以外の社会的選好の影響もより顕現的にする（Douthit and Stevens 2015; Schatzberg and Stevens 2008）。たとえば，上司が予算決定権限を持つ場合には，互恵性のような要因により，マネジャーの望ましい努力を引き出される可能性も指摘された。また，マネジャー自身の報酬には影響しないような同僚に関する情報も，マネジャーの報告行動に影響を与える（Brown et al. 2014; Cannon and Thornock 2018; Church et al. 2012; Matuszewski 2010）。さらに，上司からの指示や非公式な目標の伝達といった上司からのコミュニケーションも報告行動に影響する要因であることが示された（Mayhew and Murphy 2014; Newman 2014）。

一部の研究を除いて（Schatzberg and Stevens 2008），努力との関係性については積極的に議論されていない。予算管理のプロセスでは，予算報告をした後には，実際にその予算目標のもとで努力をし，その後に予算と実績が比較される。しかし，上記の研究の多くは予算報告後の努力には焦点を当てていない。たとえば，報酬構造はマネジャーの努力の程度にも影響するものの，両者の関係についてあまり議論がされていない。両者を高めるような報酬システムにはどのようなものがあるのかを明らかにすることは将来の研究課題と言えよう。

5　お　わ　り　に

本稿は，予算編成におけるマネジャーの予算報告行動に関して文献研究を行った。Evans et al.（2001）は個人には正直さに対する選好があり，伝統的な経済学が想定するほど，マネジャーは意図的にミスリポートしないことを明らかにした。この研究を皮切りに，予算報告におけるマネジャーのミスリポートの程度を抑制する要因に関する研究が盛んに行われている。そこで本稿では，管理会計領域の主要な国際的学術誌を対象として，実験研究に焦点を当てて，文献研究を行なった。

文献研究の結果，マネジャーと上司の間の情報の非対称性の程度や，マネジャーの報酬構造，予算決定権限といった要因が広くこの領域に研究において扱われていることがわかった。とりわけ，マネジャーのミスリポートの程度は，個人の生来的な正直さに対する選好のレベルに依存するというよりむしろ，さまざまな管理会計の制度的要因や同僚の行動から影響を受けることが明らかとなった。このことは，管理会計の仕組みによって，マネジャーのミスリポートの程度を抑制できることを示唆している。

予算報告行動に影響を与える個人及び状況要因は，マネジャーの努力行動にも影響を与えると予想される。しかしながら，両者の関係について，積極的に議論を展開している研究はほとんど見当たらない。マネジメント・コントロール・システムを設計する上では，両者の関係を考慮した上で，最適なシステムを設計することが肝要である。したがって，マネジャーの予算報告行動と努力の関係について解き明かすことが将来の研究課題であると考えられよう。

謝　　　　辞

本研究は，JSPS 科研費19H01548，20H01599の助成を受けたものである。

参考文献リスト

伊藤正隆［2013］「予算管理研究に関する展開―予算スラック概念を中心に―」『原価計算研究』第37巻，第２号，１-10。

伊藤正隆［2015］「予算スラックの測定に対する取り組みと課題」『流通科学大学論集―流通・経営編―』第27巻，第２号，195-271。

志村正［2010］「予算スラックに関する一考察」『経理研究』第53号，142-152。

Abdel-Rahim, H. Y., and D. E. Stevens［2018］Information System Precision and Honesty in Managerial Reporting: A Re-examination of Information Asymmetry Effects. *Accounting, Organizations and Society* 64: 31-43.

Baiman, S., and B. L. Lewis［1989］An Experiment Testing the Behavioral Equivalence of Strategically Equivalent Employment Contracts. *Journal of Accounting Research* 27(1): 1-20.

Bicchieri, C.［2005］*The Grammar of Society.* Cambridge: Cambridge University Press.

Blay, A., J. Douthit, and B. Fulmer［2018］Why Don't People Lie？ Negative Affect Intensity and Preferences for Honesty in Budgetary Reporting. *Management Accounting Research.*

Boster, C., M. Majerczyk, and Y. Tian［2018］The Effect of Individual and Pooled Profit Sharing Plans on Honesty in Managerial Reporting. *Contemporary Accounting Research* 35(2): 696-715.

Brink, A. G., J. C. Coats, and F. W. Rankin［2017］Deceptive Superiors and Budgetary Reporting: An Experimental Investigation. *Journal of Management Accounting Research* 29(3): 79-91.

Brown, J. L., J. G. Fisher, S. A. Peffer, and G. B. Sprinkle［2017］The Effect of Budget Framing and Budget-Setting Process on Managerial Reporting. *Journal of Management Accounting Research* 29(1): 31-44.

Brown, J. L., J. G. Fisher, M. Sooy, and G. B. Sprinkle［2014］The Effect of Rankings on Honesty in Budget Reporting. *Accounting, Organizations and Society* 39(4): 237-246.

Cannon, J. N., and T. A. Thornock［2018］How Do Managers React to a Peer's Situation？ The influence of Environmental Similarity on Budgetary Reporting. *Management Accounting Research.*

Cardinaels, E.［2016］Earnings Benchmarks, Information Systems, and their Impact on the Degree of Honesty in Managerial Reporting. *Accounting, Organizations and Society* 52: 50-62.

Cardinaels, E., and H. Yin［2015］Think Twice Before Going for Incentives: Social Norms and the Principal's Decision on Compensation Contracts. *Journal of Accounting Research* 53(5): 985-1015.

Church, B. K., R. L. Hannan, and X. Kuang［2012］Shared Interest and Honesty in Budget Reporting. *Accounting, Organizations and Society* 37(3): 155-167.

Church, B. K., X. Kuang, and Y. Liu［2018］The Effects of Measurement Basis and Slack Benefits on Honesty in Budget Reporting. *Accounting, Organizations and Society.*

Douthit, J. D., and D. E. Stevens［2015］The Robustness of Honesty Effects on Budget Pro-

posals when the Superior has Rejection Authority. *The Accounting Review* 90(2): 467-493.
Evans, J. H., R. L. Hannan, R. Krishnan, and D. V. Moser [2001] Honesty in Managerial Reporting. *The Accounting Review* 76(4): 537-559.
Hannan, R., F. Rankin, K. Towry, S. Salterio, and A. Webb [2006] The Effect of Information Systems on Honesty in Managerial Reporting: A Behavioral Perspective. *Contemporary Accounting Research* 23(4): 885-932.
Hannan, R. L., F. W. Rankin, and K. L. Towry [2010] Flattening the Organization: the Effect of Organizational Reporting Structure on Budgeting Effectiveness. *Review of Accounting Studies* 15(3): 503-536.
Herschung, F., M. D. Mahlendorf, and J. Weber [2018] Mapping Quantitative Management Accounting Research 2002-2012. *Journal of Management Accounting Research* 30(1): 73-141.
Hobson, J. L., M. J. Mellon, and D. E. Stevens [2011] Determinants of Moral Judgments Regarding Budgetary Slack: An Experimental Examination of Pay Scheme and Personal Values. *Behavioral Research in Accounting* 23(1): 87-107.
Libby, T., and R. M. Lindsay [2010] Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered ?　A Survey of North-American Budgeting Practice. *Management Accounting Research* 21(1): 56-75.
Luft, J. L. [1997] Fairness, Ethics and the Effect of Management Accounting on Transaction Costs. *Journal of Management Accounting Research* 9: 199-216.
Matuszewski, L. J [2010] Honesty in Managerial Reporting: Is It Affected by Perceptions of Horizontal Equity ? *Journal of Management Accounting Research* 22(1): 233-250.
Mayhew, B. W., and P. R. Murphy [2014] The Impact of Authority on Reporting Behavior, Rationalization and Affect. *Contemporary Accounting Research* 31(2): 420-443.
Mittendorf, B [2006] Capital Budgeting when Managers Value both Honesty and Perquisites. *Journal of Management Accounting Research* 18: 77-95.
Newman, A. H [2014] An Investigation of How the Informal Communication of Firm Preferences Influences Managerial Honesty. *Accounting, Organizations and Society* 39(3): 195-207.
Rankin, F. W., S. T. Schwartz, and R. A. Young [2008] The Effect of Honesty and Superior Authority on Budget Proposals. *The Accounting Review.*
Schatzberg, J. W., and D. E. Stevens [2008] Public and Private Forms of Opportunism within the Organization: A Joint Examination of Budget and Effort Behavior. *Journal of Management Accounting Research* 20(1): 59-81.
Shields, J. F., and M. D. Shields [1998] Antecedents of Participative Budgeting. *Accounting, Organizations and Society* 23(1): 49-76.
Stevens, D. E [2002] The Effects of Reputation and Ethics on Budgetary Slack. *Journal of Management Accounting Research* 14(1): 153-171.
Webb, A. R [2002] The Impact of Reputation and Variance Investigations on the Creation of Budget Slack. *Accounting, Organizations and Society* 27(4-5): 361-378.
Zhang, Y [2008] The Effects of Perceived Fairness and Communication on Honesty and Collusion in a Multi-Agent Setting. *The Accounting Review* 83(4): 1125-1146.