

### 日本企業の予算管理(1)実態調査と問題点

SATO, Yasuo / 佐藤, 康男

---

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

32

(号 / Number)

1

(開始ページ / Start Page)

25

(終了ページ / End Page)

38

(発行年 / Year)

1995-04-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003423>

## 〔論文〕

## 日本企業の予算管理（I）

## — 実態調査と問題点 —

佐藤 康 男

## はじめに

戦後50年目にあたる記念すべき1995年の新年を迎え、今年こそ戦後最長の不況から脱出する期待がもたれている。しかし、産業界にはいくぶん薄日の兆しがみえるとはいえ、依然として上昇気流に乗るにはその追い風はあまりにも弱い。円高の基調も変わらないようにみえるし、経済界はじつとその推移を見守っているのが現状ではないだろうか。例年ならば、新年最初の株式市場はいわゆる“御祝儀相場”で活気づくものであるが、今年は連日の下落を示している。それは、まさに先行き不透明に対する模様眺めにほかならないのである。

日本のバブル経済の絶頂期は1989年末に東証1部の株価が39,000円近くの最高値をつけた頃であろうか。しかし、90年に入ると株価は下げ続け、その年の10月には20,000円台になり、バブル経済の出発点となった87年の水準に戻った。そして、91年になるとさらに株価は下げ続け、証券会社の損失補填問題、土地価格の下落なども発生し、いわゆるバブル崩壊となった。

87年当時も85年のプラザ合意を受けて円高が進んでおり、株価と土地が上昇し、いわゆるマネー・サプライの増大によってむしろ“円高好況”の観を呈していた。しかし、バブルの崩壊とともに、日本企業は、現在、これまで経験したことのない不況の長いトンネルのなかにいる。これまでも73年の第1次石油ショック、79年の第2次石油ショックを比較的短期間に乗り切ってきた日本企業にとっては、このような長期間の不況はこれまで経験したことのないものである。

しかし、最近の新聞報道によれば、95年3月期には全国上場の3月決算会社——銀行、証券、保険を除く——のうち、およそ10%が過去最高

益になると予想されている。本稿が出版される頃には、決算発表も終り株主総会の時期であると思うが…。それでは、日本企業は長い不況のトンネルを脱出しつつあるのだろうか。たしかに、93年のようにまったく光明が見えなかった当時と比較すれば、日本経済はいわゆる底を打ったという見方は大勢を占めている。しかし、昨年春頃から予想された景気回復のスピードは昨年末になってもあまりにも遅く、また春頃の水準に戻ったようにもみえる。

現在の不況は、バブルの崩壊と円高というダブルパンチにあえいでいるのが現状である。さて、日本企業はこのような不況期において利益をあげることに四苦八苦しているのが現状であるが、最近では上述のダブルパンチに加えて、価格破壊という現象が企業の採算に大きな影を投げかけている。つまり、売上量が伸びても売上高はそれに対応して増加しないので結果として利益に結びつかないという状況がメーカーなどに蔓延している。

このような不況対策として、企業はリストラ／リエンジニアリングを行っている。リストラという用語は、現在では不況対策のための人員削減や事業規模の縮小の意味にとられていることが多い。しかし、本来の意味はM&Aなどを含む積極的な事業の再構築であった。また、今日もっともトレンドなビジネス用語であるリエンジニアリング（業務の根本的革新）も、ヒト、モノ、カネの経営資源を最適配分するという手法として脚光をあびているが、これら二つの用語は学術用語ではないのでさまざまな意味に解釈されているようである<sup>(1)</sup>。

さて、企業がリストラやリエンジニアリングを実施する場合、それはどのような形で管理者や従業員に示されるのであろうか。これらの事業の再構築や革新は短期間になされる場合が多いので、

短期利益計画や年度予算によって明らかにされる。今日、日本の大企業は事業部制を採用している場合が多い。したがって、企業のリストラやリエンジニアリングの内容は事業部別予算編成で示されることになる。

これまで企業予算は管理会計の中心的なテーマとして扱われることはなかった。それは原価計算、原価企画、経営戦略、利益計画などと比較してダイナミックさに欠けるとみなされてきたからである。つまり、企業予算は一定の経営方針のもので作成されるものであるから、それによって企業活動を左右するものではないとみなされ、いわゆる従たる地位にあるとみなされてきた。

しかし、最近では事業部予算はまさに管理会計の中心的テーマになりつつある。それは企業の経営戦略がSBUの典型である事業部別に展開されるからであり、その基本的なデータ——製品別の原価、利益など——もまた事業部が握っており、事業部予算のベースとなつているからである。しかも、事業部の業績評価も年度予算を中心として確立しつつあるのが現状である。

このような予算管理は、企業のなかではどのように位置づけられているのであろうか。とくに、バブル崩壊後における企業予算はそれ以前とは異なった性格をもっているはずである。このような問題意識のもとに、著者は1994年に企業予算に関する実態調査を実施したが、本稿はその内容を紹介するとともに、これまでの研究と比較しながら問題点を明らかにしたい<sup>(1)</sup>。

- (1) リストラとリエンジニアリングが誕生した背景およびその意味内容についてはつぎの論文を参照されたい。

cf. 佐藤康男「リストラ／リエンジニアリングと管理会計——管理会計のカレント・トピックスとして——」, 経営志林(法政大学経営学会), 第31巻第3号(1994年)65-81頁

- (2) この実態調査は1994年2月に実施し、4月上旬までに回収された。その調査報告が今日に至ったのは、アンケート調査では内容が不十分なためにいくつかの企業に対して訪問インタビューを行ったからである。また、企業

予算に関する実態は今回の調査だけでなく、筆者が主宰する「産学協同管理会計研究会」の企業側メンバーからも貴重な情報および体験をいつも与えられている。その点からいえば、本稿はまさに産学協同の成果といえよう。

### (1) 日本企業の予算管理に関する実態調査

予算管理に関する歴史的研究や文献研究を除いた日本企業の実証研究はこれまでもいくつかある。たとえば、小林・辻(1972)、津曲・松本(1972)の二つの研究は先駆的なものである<sup>(1)</sup>。とくに、後者はわが国の企業予算に関する本格的な実証研究として、長い間管理会計研究者の手引書となつてきた。その後、最近では浅田(1988)、柴田・熊田(1988)、上埜(1993)などがある<sup>(2)</sup>。また、予算管理に対して行動科学的なアプローチを導入し、わが国の研究に新しい領域を切り開いた近藤(1980)の労作はこの分野では傑出している<sup>(3)</sup>。

70年末に実施された近藤の実証研究は、予算管理の内容だけでなく企業環境の多様性や不安定の程度を探ろうとしたり、決定権限の委譲の度合を問うなど、経営学の領域における議論を検証しようとする意図がみられるなど、きわめて野心的な試みである。さらに、当時のわが国の会計領域ではめずらしいリッカート・ポイント法を採用して仮説検証の型式をとっていることである。たしかに、このアンケート調査は京都というひとつの地方に存在する企業だけが対象であり、しかも回答企業数は51社にすぎないので、日本企業の予算管理や、経営管理の実態を示しているとはいえないが、管理会計の領域における斬新的な研究アプローチとして、わが国におけるその後のモデルとなったといえよう。

さらにわが国企業予算のもっとも新しい調査としては、産業経理協会のもとで行われた安達(1992)の研究がある<sup>(4)</sup>。この調査は期間予算制度の実態を明らかにするのが目的であるが、予算編成の目的、予算の基本的機構、予算編成方針、予算の修正と弾力性維持、差異分析、予算機能の六つの項目に対してなされている。これはバブルが崩壊しつつあった時期の調査であり、しかも筆者の調査の有効回答数とほぼ同じなので、本稿でも比較

のためにとりあげたいと思う。

ここでとりあげたいいくつかの実態調査と、筆者のそれを単純に比較することは注意しなければならない。予算管理は企業規模、業種および組織形態によってかなり内容が異なるからである。さらに、このようなアンケート調査の宿命であるが、回答者によってその内容の違いがあることに留意しなければならない。しかし、この問題はサンプル数が多ければ、いくぶん解消されるであろう。

筆者は今回の予算管理に関するアンケート調査に先立って、いくつかの企業を訪問調査し、問題点を明らかにしようとした<sup>(5)</sup>。そこでは総合電気メーカー（売上高 3兆2千億円——当時、以下同じ）、計測器メーカー（同 2,000億円）、通信情報機器メーカー（同 1,100億円）、精密機械メーカー（同 2,300億円）、電子部品メーカー（同 4,200億円）の5社の予算管理の実態が述べられると同時に、問題点も明らかにされている。

そこで取りあげられた内容は、予算対象期間、中（長）期計画と短期計画の関連、積上げ方式と割当て方式、予算体系、予算編成スケジュール、業績評価などであった。予算管理の基本的な手法については管理会計のテキストで述べられているが、この訪問調査によって現実の実務はきわめて人間的な側面を多くもっており、フォーマルな意志決定プロセスとは異なる日本の管理会計システムの一断面が明らかになった。

- (1) 小林靖雄・辻正重「わが国全製造業における組織構造および予算管理システムの類型的研究（1）、（2）、（3）」産業、経理、第32巻第3号、第4号、第5号、1972年。

津曲直躬・松本譲治「わが国の企業予算——実態調査と今後の課題」日本生産性本部、1972年。

- (2) 浅田孝幸「参加的予算編成と業績測定・評価に関する実証研究（一）、（二）」会計、第133巻第6号、第134巻第2号、1988年。

柴田典男・熊田靖久「わが国企業の予算管理制度（1）（2）——実態調査と今後の課題」企業会計、第40巻第4号、第6号、1988年。

上楚進「日本企業の予算管理——比較文

化論的アプローチ」森山書店、1993年。

- (3) 近藤恭正「予算管理論——条件適合理論による展開」中央経済社、1980年。  
 (4) 安達和夫「わが国企業における期間予算制度管見」産業経理、第52巻第3号、1992年。  
 (5) 佐藤康男「日本企業の予算管理——その現状と問題点——」経営志林、第30巻第1号、1993年。

## (2) アンケート調査の基本的内容

### 1. アンケート調査の方法

実証研究には訪問調査とアンケート調査の二つの代表的な方法がある。前者は詳細な質問事項に対して比較的正確な回答を得ることができるが、サンプル企業の選び方や対象企業数が限定されるなどの困難もある。また、後者はサンプル企業数は多く選ぶことができるが、回答者の姿が見えないので、その内容についても正確度に欠けるきらいがある。

これら二つの調査方法の長所を生かし、短所をうめるために、筆者はつぎのようなアプローチを採用した。まず、訪問調査によって企業が予算管理をどのように行い、どのような問題点をもっているかについて事前調査をして、それにもとづいてクwestionsネアー（質問事項）を作成した。そして、それについて回答を得た企業のいくつかを訪問調査、あるいは電話などによってその回答内容を確認した。

アンケート調査は1994年2月に実施したが、対象企業として東京証券取引所第1部上場企業300社を抽出した。上場企業——金融・証券・不動産・サービス業を除く——の業種比率を勘案して対象企業を抽出したが、回答企業は業種ごとに異なるので、結果としてはそれらを反映できなかった。なお、それぞれの業種のなかでも比較的売上高の大きい企業を対象として選んだが、回答企業の内容は表（1）のようになっている。

表（1）からわかるように、回答企業数は176社——他に企業名不明が1社——であり、アンケート対象企業300社に対する有効回答率は59%であった。これはこの種のアンケート調査では驚くほどの回答率であるが、その理由としては質問

表(1) 業種別回答企業数

業 種	企業数	業 種	企業数
水産・鮎業	3	非鉄金属	12
建設	10	機械	20
食品	13	電機	22
繊維	12	造船・自動車	18
紙・パルプ	3	精密機器	4
化学	14	印刷・事務機器	8
薬品	7	商社	6
石油・ゴム・窯業	3	陸運・海運	13
鉄鋼	8	合計	176

内容をできるだけ明確なものにしたこと、筆者の著書「日本型管理会計システム（中央経済社、1993年）」を同封したことなどがあげられよう。しかし、実施時期の2月というのは企業にとって繁忙期だったかもしれない。

つぎに、回答企業の規模をみるために（払込）資本金の大きさ別に企業数を示すことにしよう。日本企業の特徴は、80年代後半のバブル期においてエクイティ・ファイナンスを実行した企業の資本金は増加しているの、必ずしも資本金額は企業規模を表わすものではないが、ひとつのメルマルにはなるであろう。

表(2) 資本金別企業数

資 本 金 額	企 業 数
200億円未満	63
200～500	64
500～1,000	37
1,000～2,000	9
2,000～3,000	3
合 計	176

最初に述べたように、本調査の対象となった企業は東証第1部に上場しており、わが国におよそ110万社あるといわれる株式会社の頂点に立つものである。上場基準のひとつとして株式総数があるので、当然にある一定基準の資本金を上回っているが、表(2)からわかるように500億円以下の企業が圧倒的に多い。一般的には資本金が500億円を超えれば、わが国を代表する巨大企業であるといってもよい。

企業規模を示すもうひとつのメルマルである従業員別企業数が、表(3)に揚げられている。もちろん、ここに示されている従業員数はその企業本体のもので、関連グループの従業員は含まれ

ていない。最近では、リストラやリエンジニアリングという名のもとで、企業は従業員の削減を盛んに行っているが、94年2月頃はそれが一段落したところも多いが、巨大企業はこの後にもなされている。

表(3) 従業員別企業数

従 業 員 数	企 業 数
1,000人未満	3
1,000～2,000	15
2,000～5,000	82
5,000～10,000	44
10,000～30,000	25
30,000人以上	7
合 計	176

さて、企業の規模を表わすもっとも一般的な指標である売上高別企業数を示したのが表(4)である。もちろん、商社や陸運・海運のように、一般のメーカーとは異なった経営構造をもつ企業は、売上高によって企業規模を表わすとはいえない<sup>(1)</sup>。しかしながら、売上高は企業規模を表わすメルマルとして、もっとも一般に認められているものである。

表(4) 売上高別企業数<sup>(1)</sup>

売 上 高	企 業 数
1,000億円未満	3
1,000～2,000	65
2,000～3,000	42
3,000～5,000	30
5,000～7,000	16
7,000～10,000	9
10,000～20,000	7
20,000億円以上	4
合 計	176

表(4)からわかるように、アンケート回答企業のうち売上高が1,000億円に満たないのは3社にすぎない。1,000億円から3,000億円までの企業が61%を占めているのは第1部上場の実状に沿っている。この売上規模の企業がもっとも多いのである。バブルの崩壊と価格破壊によって企業は売上高を減少させているが、わが国では売上高が5,000億円を超えれば巨大企業の仲間入りをしたといってもよい。

そして、売上高が1兆円以上の企業は超巨大企

業であり、メーカーでは30社余りにすぎない。もちろん、商社および商業は営業形態は異なるので例外である。しかし、売上高は企業規模を表わす代表的な指標であるが、経常利益の大きさも重要である。これは収益性を表すものとしてみなされるが、本当の意味での大企業とは、売上高規模と並んで、それに相応した経常利益の計上がなされている企業を指しているといえよう。

## 2. 事業組織の内容

予算管理は、その企業のもつ組織形態と密接な関連をもっている。予算とはある一定の目標を達成するために、金銭面から組織を統制することであるから、そのことは当然であろう。したがって、質問調査票の最初に対象企業の組織形態について質問した<sup>(3)</sup>。

一般に、経営管理論では職能別組織と事業部制組織という二つの代表的な区分がなされる。前者は前世紀末のアメリカで出現したものであり、いわゆる資本主義社会の最初の巨大企業である「統合的企業」を管理するための組織形態であった。生産・販売・研究開発・人事・経理などの職能ごとに部門化を行い、それを社長や役員が調整するというものである。

それに対して事業部制組織は、さらに企業が巨大化したために1920年代頃からデュポンやGMなどで採用されたものである。すなわち、職能別組織では経営トップに情報が集中するという弊害をとり除くために考案されたものであり、分権の組織形態の代表的なものである。

しかし、企業によっては職能別組織という形態であっても、組織の名称として事業部を使用している場合が多い。そこで、事業部についての簡単な定義を掲げたが、これは後続の質問と矛盾している。それは筆者も最初からわかっていたが、同じような質問内容の他の研究と比較することもひとつの理由である。

問2の結果はつぎのようになっている。

組織形態	企業数	比率
職能別組織	39社	22.2%
事業部制組織	137社	77.8%
計	176社	100.0%

この結果を他の調査と比較してみよう。たとえ

ば、浅田(1989)の調査によれば、日本企業の事業部制組織の比率は67.6%、職能別組織は32.4%となっている<sup>(4)</sup>。つぎに、日英比較をした吉川の調査と比較すると、日本企業が事業部制を採用していない比率——つまり、職能別組織の採用率——は29.1%となっており、イギリスの13.7%よりも高くなっている。これらの両結果から比較すると、イギリス、アメリカとも事業部制組織の採用率は日本より高くなっている。

しかし、これら二つの調査と筆者のそれには、いくぶん矛盾した質問事項が含まれている。問3の事業部制の形態に関するものがそうである。すでに述べたように、経営管理論では職能別組織と事業部制組織とは集権化、分権化という観点からみれば対称的なものである。とくに、後者は事業部別に生産・販売・研究開発・経理などの職能を独自にもつ組織形態であるから、前者とはかなり異なっている。それにもかかわらず、問3の(4)で事業部制のひとつのタイプとして職能別事業部制を挙げたのは論理的に矛盾があると思われるかもしれない。

問2で事業部制についての簡単な定義をしているので、事業部制組織を採用していないならば問5へ進んだはずである。そもそも職能別事業部制——浅田の英語名は Functional divisions —— という用語が一般に認められているかどうかもあやしいものである。

それでは、なにゆえにこのような質問事項を作成したのであるだろうか。それは現在の企業組織形態の複雑さである。たとえば、現在、研究開発、製品開発、原価企画などで一般的であるマトリックス組織は職能別組織とは相反するものである。また、大企業が製品別事業部を採用している場合でも、製品別の販売部門はもっていないケースも多い。たとえば、自動車メーカーの大部分はそのケースが多いし、今回の調査でもトヨタ自動車はその点を指摘し、職能別組織であると回答している。食品メーカーなどもこのようなケースが多いと推察される。アンケートの回答者がどのように判断したかは、それぞれの企業の質問票をみれば明らかとなる。

このように、現在の企業組織は職能別組織と事業部制組織の二つの単純に区分することは困難に

なっている。前述したように、生産部門は製品別事業部の形態を採用している、販売部門はそれらの事業部とは独立している場合、これをどのように扱うかは苦慮するところである。したがって、本調査では問2と問3の質問内容は矛盾しているが、問3に職能別事業部制と混合形態という二つの項目を入れることによって回答者の誤解を避けようとしたのである。つまり、上記のようなトヨタのケースは事業部制組織と回答するように期待したのである。

しかし、それでも最初に述べたような矛盾は解決していない。もちろん、問3のような質問をしなければ、この問題は解決されるであろう。ただ、すでに掲げた他の調査と比較するためには問3は必要であった。幸いにもこの点を明示したのはトヨタ自動車1社だけであった。

問3の集計結果を示すと表(5)のようになる。なお、回答なしの企業が2社あったので、それらは除外している。

表(5) 事業部制の内容

事業部制の内容	企業数	比率
1 製品別・業種別	99社	73.3%
2 地域別	6	4.4
3 職能別	5	3.7
4 混合形態	24	17.8
5 その他	1	0.8
合計	135	100.0

無回答2社

製品別・業種別事業部制が多いことは最初から予測できたことである。浅田の調査でも製品別事業部制が75%、混合形態が14.3%となっている。また、この調査ではアメリカ企業が製品別事業部

制採用している比率は86%であり、圧倒的に多い。

これに関する吉川の調査を見ると日本企業が製品別事業部を採用している比率は71.3%、イギリス企業は33.3%となっており、日米と比較すると非常に少ないのが特徴である。それに対してイギリス企業では地域別事業部制が28.4%、職能別事業部制が34.5%と高いのが特徴である。この理由としては調査対象となったイギリス企業は日米企業に比較して売上高規模が小さいことと、6割以上が子会社であることがあげられよう。当然に親会社が外国にある場合、イギリス企業は地域別事業部か、あるいは規模が小さいために職能別にならざるを得ない。

さて、混合形態を採用している企業は24社あったが、製品別と職能別、製品別と地域別の組み合わせであった。前者はすでに述べたトヨタ自動車のようなケースであり、後者はビール会社のようなケースであろう。いずれにしても、事業部制を採用していても、従来のように製品別・顧客別・地域別の三つに区分することはむずかしくなっている。とくに、最近では製品別と顧客別とは区分することが困難なので、顧客別事業部制という名称は使用されなくなっている。

つぎに、問4の結果を示すことにしよう。まず、最初の質問は事業部制を採用した時期である。わが国で事業部制を最初に導入した企業としては松下電器が有名であるが、それが日本企業に普及したのは昭和30年代、40年代といわれているが、表(6)はそれを示している。また、50年代以降では輸出主導型の企業が規模を拡大したので、それにもなって事業部制を導入していったということもわかる。

表(6) 事業部制の導入時期

	昭和20年代まで	30年代	40年代	50年代	60年代以降	無回答	合計
企業数	6	31	23	25	18	34	137
比率	5.8%	30.1%	16.8%	24.3%	17.5%		100.0%

\*比率は無回答数を除いた数に対してである

表(6)から、この質問に対する無回答数が多いことに疑問を呈されかもしれない。それは事業部制を導入した時期について回答できる経理人が少なくなっていることを示している。たとえば、30年代といえは40年前のことである。その当時、

大学卒で入社したとしても現代では退職している年令である。社史などで調べればわかるであろうが、組織改革が激しい企業では、そのようなことは社史にも載っていないことが多い。

第2の質問は事業部数についてであるが、その

結果はつぎのようになっている。

5未満	23社
5～10	63
11～15	16
16以上	27
回答なし	8
計	<u>137</u>

一般には大規模企業ほど事業部数が多いと考えられるが、必ずしもそれがすべての企業に妥当するわけではない。また、上述したように組織改革は日常茶飯事であるが、それは朝令暮改というよりは組織活性化の手段としての側面をもっている。

さて、第3の質問は事業部の位置づけに関するものである。これらの意味内容を回答者が正確に理解したかどうかについてはいくぶん疑義が残るところであるが、その結果はつぎのようになっている。

1 収益センター	19社
2 プロフィット・センター	104
3 インベストメント・センター	0
4 2と3	5
5 1と3	1
6 1, 2, 3	3
7 無回答	5
計	<u>137</u>

周知のように、事業部の位置づけとしては3, 2, 1の順序で分権的、独立的な色彩が強くなる。しかし、この結果をみると1と3, あるいは1, 2, 3という回答もみられるので、必ずしも一般企業では使用されているとは限らないこれらの概念への理解は不十分だったかもしれない。

ちなみに吉川の調査によれば、日英企業ともインベストメントセンターを設定しているのは少ない。やはり、事業部は一般に利益センターとして位置づけられているのが現状である。

問5は事業部制を採用していない企業に対して、その理由を明らかにしようとするものである。すなわち、問2で職能別組織と回答した39社に対するものである。その結果はつぎのようになっている。

1 以前に採用していたが廃止した	1社
2 事業部制を採用するほど規模が大きい	13社

3 製品の性格上、事業部制は不適當である 15社

4 迅速な意志決定には事業部は不適當である 3社

5 その他 3社

計 35社

これからわかるように4社が無回答になっているが、2と3が多い。筆者は当初1の理由がかなり多いのではないかと推測したが、それをあげた企業は1社だけであった。規模と製品の性格をあげた企業が多いのは当然であろう。

(1) 周知のようにわが国の9大総合商社は、かつてのように売上高によってランキングづけされることはなくなったが、企業トップはやはり売上(取扱)高に執着心をもっているといわれる。トップ商社は売上高が20兆円にもなるのでメーカーとは比較できないし、海運・陸運の営業収入もメーカーの売上高とは性格が異なっており、単純に比較することはできない。

(2) アンケートに記入してある売上高は直前決算期のものである。たとえば、3月決算であれば、93年3月期の実績である。なかには94年3月期の見込高を記入していた企業もあったが、それは93年3月期の数字を用いた。もちろん、ここでは連結売上高ではなく単体のものである。本稿が発表される頃には、95年3月期の決算も発表されていると思うが、売上高は横ばいか、いくぶん減少しているであろう。

(3) 本稿に関連する部分の質問事項については最後に掲げられている。なお、これら以外の質問事項については、次稿で取りあげる予定である。

なお、質問事項の作成については、一部分つぎのアンケート調査を参照にした。

・浅田孝幸「予算管理システムの日米比較について」企業会計(1989年4月/5月)

・吉川武男「日米両国における予算管理システムの実態調査」横浜経営研究, 第XII巻第1号(1991年)

(4) ちなみに、この調査ではアメリカ企業が事

業部制組織を採用している比率は、88.9%とかなり高くなっている。これは調査対象となった企業が売上高でみた場合、アメリカ企業の規模が大きいからかもしれない。

### (3) 日本企業の総合予算

#### 1. 予算体系と編成方法

さて、日本企業の予算の具体的内容に入ることしよう。問6は総合予算をもっているかどうかを質問したものであるが、結果はつぎのようになっている。

1 もっている	172社
2 セクション別予算しかない	3社
3 予算制度はもっていない	1社
(計)	176社

普通、企業の経営人も同じと思うが、我々管理会計研究者からすれば予算制度というのはマスター予算を編成して、それにもとづいて管理することである。したがって、マスター予算をもっていない企業の存在などは最初から考えられなかったが、現実には4社あった。そのうちの1社は予算制度そのものをもっていないというものであった。ファミコンで有名な超一流企業で、独特の経営手法で知られている企業である。

この企業が予算制度をもっていないのは、社内でカリスマ性をもつ圧倒的に強いオーナー社長のもとで急成長を続けているからであろう。したがって、予算などによって従業員の行動を締めつけることは、逆にゲームソフトのような創造性を要求される社風には合わないからであろう。また、すべての重要な意志決定は社長のワンマン体制のもとで行われるのであるから、むしろ予算などはないほうが好都合なのだろう。

また、マスター予算はもっていないが、セクション別予算はもっているという企業が3社あった。これらの企業はすべて事業部制を採用しているので、セクション別予算とは事業部予算を指していると思われる。工作機械・食品・繊維メーカーの3社であり、いずれもかなり名前の知られた企業である。要するに、マスター予算とは事業部予算の集合体であるから、事業部別に予算管理を行えば問題はないという考えなのであろう<sup>(1)</sup>。

問7は総合予算の内容についてのものであるが、その結果は表(7)にまとめられている。なお、質問の内容については本稿の末に掲げられている〈付録〉を参照にされたい。

表(7) 総合予算の内容

	1	2	3	4	5	6	計
企業数	0	78	18	66	7	3	172
比率	—	45.3%	10.5	38.4	4.1	1.7	100.0

\* 5と6は質問票には示されていない。

5 ; 見積損益計算書と見積資金表を作成

6 ; 無回答

ここで対象となる企業数は前問でマスター予算をもっていると回答した172社である。ここでもっとも多いのは見積損益計算書のみを作成している企業であり、78社で全体の45.3%を占めている。これに見積資金表を作成している7社を加えるとおよそ半分に達する。すなわち、現在の日本企業の予算管理は損益計算書を中心としてなされていることがわかる。もちろん、事業部別損益計算書が作成されていることになる。

それに対して、貸借対照表のみを作成している企業は皆無である。また、見積貸借対照表と見積損益計算書の両方を作成している企業は、18社で10.5%となっている。しかし、これら両方に加えて見積資金表も作成している企業数は66社と38.4%にも及んでいる。したがって、3と4の合計は企業数にして84社で、やはりおよそ全体の半分近くに達している。

現在、予算管理のために見積貸借対照表、見積損益計算および見積資金表の三つを作成していれば、制度としてはもっとも進んでいるとみなしてもよい。また、見積資金表の作成は企業によっては困難な場合があるので、これ以外の二つを作成していれば、ほぼ完全な予算管理システムをもっているといってもよい。

これらの結果からわかるように、企業は見積損益計算書を作成するよりは貸借対照表のほうがむずかしい。それはいうまでもなく社内資本金などの問題が発生するからである。これは後にも取りあげられるが、最近、日本企業はROEを経営指標として注視しているので、今後はこのような資本効率を事業部の業績評価に加える会社が増大すると思われるので、事業部別貸借対照表の導入は

増加することはあっても減少することはないであろう。

吉川の調査と比較すると、日英企業では見積(予算)貸借対照表と見積損益計画書の作成の点でかなり差異がある。英国企業では $P_L$ と $B_S$ を作成している企業がそれぞれ97.4%, 85.5%であるのに対して、日本企業では $P_L$ が89.0%,  $B_S$ が42.8%となっている。とくに、英国企業における $B_S$ の作成比率がかなり高いのが特徴である。すでに述べたように、対象となった英国企業は売上高規模でみた場合、かなり低く、日本でいうならば完全に中小企業にランクされるものが多い。それゆえに、このような結果はどのように判断すればよいのか。第1の理由は、英国の対象企業は子会社が多く、親会社から統一されたフォームで、しかも定期的に要請されているからであろう。予算管理にたずさわる担当者の数を考慮すると、日本企業の予算制度とは本質的に異なっており、いわゆる事業部別 $B_S$ ,  $P_L$ のような存在はなく、全(子)社1本で作成されているのであろう。

問8は総合予算の内訳項目についての質問である。もちろん、問7の質問と関連しているわけで、そこで作成される財務諸表の構成要素になるものである。ここでは複数の回答可であるが、結果はつぎのようになっている。

1 販売予算	172社
2 製造予算	151社
3 営業外予算	165社
4 資金予算	155社
5 設備予算	158社
6 投融資予算	120社
7 その他	28社

これからわかるように、あまり特徴的な結果は得ることはできなかった。しかし、前問で見積資金表を作成する企業はあまり多くなかったのに、資金予算を作成しているのはかなり多い。見積資金表はかなり専門的な知識が必要であり、詳細に積み上げてゆくにはかなりの時間を要する。それに対して、資金予算はかなりおおまかに作成できるし、それ以外の予算とのバランスを考慮すると欠くことができない性格のものである。

問9は予算対象期間についてのものであるが、これは最近かなり様相が異なってきているようで

ある。その最大の理由は、企業環境の変化の厳しさで早さである。

質問の内容はやはり〈付録〉を参照されたい。まず、長期計画をもっているかどうかという質問に対してはつぎのような結果を得た。

長期計画をもっている

5年	12社
5年以上	18社

ここでの長期計画は単なる抽象的なものではなく、具体的な金額で示されている場合にのみ記入を要請したが、総合予算をもっている172社のうち長期計画をもっているのは、30社(17.4%)ということになる。しかし、これはつぎの中期計画との関連で考慮しなければならない。

つぎに、中期計画についても同じような質問をしたが、ここでも「長期計画」という名称を使用している中期計画がない場合には中期にして下さい」という注を入れた。結果は次のようになっている。

中期計画をもっている

5年	32社
4年	3社
3年	105社
2年	3社
計	143社

3年の中期計画をもっている企業が多いことは、当初から予想されたことである。これは中期計画の期間としてはもっとも妥当なものであり、これ以上の長期の展望を予測することは一般にはむずかしいのではないだろうか。

ここでは5年の中期計画をもっていると回答した企業が32社あり、かなり多い。しかし、これらの企業が5年以上の長期計画をもっているとは限らない。つまり、長期計画という名称を使用していなくても、短期計画のほかに5年の計画をもっている企業である。したがって、これは長期計画に含めてもよいと思われる。

ここで示したように、短期計画だけで運営している企業は少なく、ここでも82.7%の会社が中期計画をもっている。ただ、どの程度具体的で、詳細なものをもっているかは不明であるが、今日の企業環境を考えればかなり企業間格差はあるだろう。

さて、最後に短期計画についてであるが、もちろん、これはすべての企業がもっている。しかし、その期間はかなりまちまちであるし、それらの合計は総合予算をもっている172社には一致しない。1年以内の計画は一般的に短期計画とみなされるが、企業は1年、半年および四半期というように、1年以内の計画をいくつか重複してもっている。したがって、それらを合計しても一致しないのである。企業の短期計画の実態はつぎのようになっている。

1	1 か月	18社 (8.0%)
2	四半期	9 社 (4.0%)
3	半年	100社 (44.4%)
4	1 年	98社 (43.6%)
	計	<u>225社</u> (100.0%)

これからみてもわかるように、半年と1年という予算期間がほぼ半分ずつ占めている。もちろん、これは事前に予想できたことであるが、1年間という予算期間だけでは環境の変化についてゆけないということであろう。輸出主導型の日本企業からすれば、為替変動ひとつとっても予測は困難であるし、製品のライフサイクルも短くなっているので売上高の予測もむずかしくなっている。

欧米の企業は四半期ごとの決算を発表するので、予算期間も四半期ごとになっている。しかし、日本企業では四半期、1か月の予算期間は少ない。これはやはりあまりにも煩瑣ということなのだろう。

浅田の調査をみてみよう。これは短期計画についてのみであるが、米国企業は1年が88%と圧倒的に多く、半年と3か月は少ない。それに対して、日本企業は筆者の調査結果と同じように1年と半年が37%、53%と多く、3か月は少なくなっている。一般に、米国企業はすでに述べたように四半期予算が多いといわれているが、1年予算を四半期ずつローリングしてゆくのが通常である。したがって、浅田の調査では質問項目に「全般的短期計画の設定期間」となっているのです、このような結果になったと思われる<sup>(2)</sup>。

以上、予算期間の内容をみてきたが、日本企業は外部環境の変化に対応して半年、1年単位で予算編成をしていることがわかる。しかし、1か月、3か月単位の企業は少ない。ただ、日本企業の予

算管理システムはわれわれ外部者が予想する以上に高度に発展していることがわかる。

予算の編成方法には、固定型とローリング方式の二つがある。この区分はつぎのような二つの考え方にもとづいている。第一は中期計画あるいは長期計画と短期計画の関連である。たとえば、3年の中期経営計画にもとづいて1年間の短期利益計画を作成したとしよう。当然に、3年間の中期計画は時間の経過によって実際との乖離が生じることになる。その場合、中期計画を修正して毎年の年度計画に一致するようにするのがローリング方式である。逆に、中期計画は修正しないで年度計画だけを現実合ったものに修正してゆくの固定方式である。

さて、最近用いられているもうひとつの解釈は、短期利益計画の範囲内での修正である。すでに述べたように、日本企業は短期計画であっても、1年予算と半年予算というように複数もっている。そして、年度予算も現状に合わせて修正しつつ、半年予算もそれに沿って変更させるのがローリング方式である。

製造や販売予算などは市場の動向をみきわめながら計画の変更を行わなければ、多大の在庫や品切れ損失を発生させることになるので、このような調整は企業にとって不可欠である。

さて、問10は固定型とローリング方式をどのような比率で採用しているかを質問したものであるが、その結果は以外にも予想したとはかなり異なっている。

1	固定型	61社 (35.5%)
2	ローリング方式	<u>111社</u> (64.5%)
	計	<u>172社</u> (100.0%)

一般に、企業環境の変化が激しくなれば、当然に将来の予測は困難になるので、予算編成でもローリング方式が採用されるようになるというのが常識的な見方であろう。それにもかかわらず、日本企業では固定型予算を採用している企業がかなり存在するのである。これはどのように解釈したらよいのであろうか。

上述したように、ローリング方法という意味は二つあるが、今日では短期計画の範囲内で使用されていることが多い。したがって、筆者はつぎのように解釈する。たとえば、1年の年度予算と半

年予算で運営しているとき、半年が過ぎて当初の年度予算に狂いが生じたとしても、後半の半年予算でそれを修正するという方法がとられ、年間を通しての1年予算をあらためて作成し直すのは意味がないということなのであろう。

問11はローリング方式を採用している企業に対して、予算の見直し期間についてたずねたものである。上述したように、ローリング方式という用語は、今日では短期計画のなかで使用されているので、予算の見通しの頻度を明らかにしようとしたものである。その結果はつぎのようになっている。

1	1か月	9社
2	四半期	27社
3	半年	67社
4	1年	22社
	計	125社

ここでも1か月ごとに見直しを行っている企業は少ないが、注目すべきことは、四半期ごとに見直しを行っている企業がかなりあるということである。これは半年あるいは1年の本予算を編成して四半期ごとにローリングしていることを示している。

半年ごとのローリングを行っていることは問9の結果から予測できたが、1年というのもかなりある。これは1年以上の中期計画との関連を示しているといえる。

問12はそれぞれの企業の予算編成の特徴をあげて貰ったのだが、予測通り折衷型が圧倒的に多かった。

1	ボトム・アップ型	43社
2	トップ・ダウン型	17社
3	折衷型（1と2の中間）	115社
	計	175社

一般に、貴社の予算編成の方法がボトム・アップかトップ・ダウンかといわれたら、折衷型と回答する日本企業が多いのは当然であろう。しかしながら、外資系の企業に同じような質問をしたならば、トップ・ダウンと答える企業が多いと思われる。それは後述するように業績評価に差異があるからだろう。いずれにしても、日本企業と欧米の企業では、予算編成のリーダーシップでは明確な差異がでるようである。

問13では、予算編成に関する企業の個別事項に関する質問である。たとえば、最初に年度予算の編成を行う予算委員会を総括するセクション名について質問した。

経理部（82社）と回答した企業がもっとも多く、ついで企画室（55社）、管理部（13社）、経営計画室（7社）、財務部（7社）などがそれに続いた。ここでは社長室という名称は見当たらないが、伝統的な経理部に代わって企画室がリーダーシップを握っていることがうかがわれる。

つぎに、短期予算の編成に要する日数を調べようとした。これは短期の予算期間、予算の見直し期間とも関連しているが、日本企業が予算管理をどの程度重視しているかを明らかにしようとするものである。この結果は表（8）のようになっている。

表(8) 短期予算の編成日数

日数	1か月以内	2か月以内	3か月以内	4か月以内	5か月以内	6か月以内
企業数	25	64	57	13	6	4

回答した企業数は169社であり、3社が無回答となっている。表（8）からわかるように、2か月以内の企業が64社で37.9%、3か月以内の企業が57社で33.7%となっており、これで70%近くを占めている。問9の結果からわかるように、日本企業の短期予算は半年と1年が圧倒的に多い。そのために2か月から3か月を要していることになる。もちろん、予算編成はルーチンの要素が強くなっており、コンピュータの利用が高度になされ

ているために、このような期間で可能となるのであろう。

つぎに、予算担当員の人数を質問したが、その結果はつぎのようになっている。

1	3人以内	23社
2	5人以内	39社
3	7人以内	31社
4	10人以内	30社
5	15人以内	8社

6	20人以内	7社
7	30人以内	6社
8	30人以上	5社
	計	<u>149社</u>

これはかなり無回答の企業であった。それは、たとえば、経理部に所属する人間で予算専門担当員がいない場合があるからだろう。予算編成時期にはそれに従事するが、それ以外の時期には別の仕事を担当するというものである。規模が小さく、しかも経理部の人数が少ない企業では管理会計と財務会計の区分はあまり明確でない。

最後に、経理部と財務部の人数について質問したが、これは企業全体の規模——売上高、従業員数、間接人員数——と比較する必要がある。もちろん、経理部と財務部が存在することを前提としている。これについての詳細は別稿にゆずることにして、その結果だけを示すことにしよう。

#### 経理部

1	5人以内	5社
2	10人以内	11社
3	15人以内	31社
4	20人以内	33社
5	30人以内	27社
6	40人以内	18社
7	41人以上	39社
	計	<u>164社</u>

#### 財務部

1	5人以内	11人
2	10人以内	49人
3	15人以内	25人
4	20人以内	18社
5	30人以内	19社
6	40人以内	5社
7	41人以上	8社
	計	<u>135社</u>

もちろん、企業によって経理部、財務部の仕事の内容が異なる場合があるだろう。もっとも一般的な例では、経理部のなかに財務部が含まれていることが多いことである。また、経理部といってもIS部門を含んでいることもあるので単純に比較をできないことも事実である。これらについては、いくぶん異なった観点から別稿で検討することにする。

(1) 吉川の調査によれば、予算を実施していない企業と、ごく一部の予算だけを実施している企業数は、イギリスの場合76社中2社あり、日本では173社中13社となっている。今回の調査が吉川のそれと異なるのは、売上高規模でみると吉川の調査にはかなり小さい企業が含んでいるということである。筆者の調査対象の企業で売上高が1,000億以下なのはわずか3社なのに対して、吉川の調査では1,000億円未満の企業がおよそ半分を占めている。予算管理制度の発展度は企業規模と密接に関連していることは、コストベネフィットから考えても明白である。

(2) 吉川の調査では予算期間については、短期、中期、長期のいずれも混って質問項目に含まれている。したがって、当然に複数回答にならざるを得ないが、日本企業は筆者の調査と同じく半年と1年が多い。

それに対して英国企業は、1年という予算期間がもっとも多いが、ついで1か月となっている。しかし、3か月というのはあまり多くない。これらの調査をみる限り、欧米の企業は四半期ごとの予算を編成して管理するという先入観は改めなければならないかもしれない。(未完；本稿は1993年度法政大学特別研究助成金によるものである)

#### 〈付 録〉

##### 予算担当課長殿

##### アンケート調査のお願い

平成6年の新しい年を迎えたとはいえ、日本経済は先行きの見えない不況の波に洗われております。新聞・テレビなどでは盛んに企業の人員削減などのリストラが報道されており、外部にいるわれわれからみても企業におられる方々の苦渋に満ちた決定を推察することができます。

さて、このようなときにアンケート調査をお願いするのはまことに心苦しいのですが、今回の調査のテーマとなっている管理会計は「不況の申し子」といわれるように、このような時期においてこそ新しい考え方、手法が生まれてくると思えます。アンケートの内容は予算管理に関するもので

すが、日本企業の管理会計システムの実態を明らかにすることが目的です。

この調査はあくまでも研究のためのものであり、御社の社名と内容をリンクして公表することはありませんし、その回答内容を外部に漏らすこともありません。御多忙の折まことに申し訳ありませんが、2月下旬頃までに同封の封筒にて御返送いただければ幸いです。

同封の「日本型管理会計システム」は私の所属する法政大学大学院の夜間ビジネス・スクールでの授業内容の一部をまとめたものであります。大学の研究費予算が少ないためにアンケートに御協力いただいても謝礼をさしあげることが出来ませんので、大変申し訳ありませんが、本書でその代わりにとさせていただきたいと思っております。よろしく御協力のほどお願い致します。

平成6年2月1日

法政大学経営学部教授  
佐藤康男研究室

質問調査票（本稿に関連する部分）

問1 貴社の資本金・売上高・従業員数に関する最近の数字はどのようになっていますか。

- 1 資本金 億円
- 2 従業員数 人
- 3 総売上高 億円

問2 貴社の組織形態は、つぎのうちどれに該当しますか。該当する数字のひとつに○をつけて下さい。

- 1 職能別組織（問5へ）
- 2 事業部制組織

\*事業部制組織とは生産・販売の両方の職能を独立してもっており、利益責任を負っている組織単位です。したがって、このような内容であれば×××部や×××本部であっても事業部になります。

問3 貴社の事業部制はつぎのうちどれに該当しますか。ひとつ○印をつけて下さい。なお、4に該当する場合は（ ）のなかに番号をいれて下さい。

- 1 製品別・業種別事業部制
- 2 地域別事業部制

3 職能別事業部制（製造事業部・販売事業部など）

4 混合形態「（ ）と（ ）との」

5 その他（具体的に記入して下さい）

問4 貴社の事業部制のつぎの事柄について記入して下さい。

- 1 事業部制を採用したのは、昭和（ ）年である
- 2 現在、事業部の数は（ ）である
- 4 貴社の事業部に対する位置づけはつぎのうちどれに該当しますか  
(1) 収益センター  
(2) プロフィット（利益）センター  
(3) インベストメント（投資）センター  
(4) その他（ ）

問5 事業部制を採用していない理由は、つぎのうちどれですか。該当する番号に○をつけて下さい。

- 1 以前に採用していたが廃止した
- 2 事業部制を採用するほど規模が大きくない
- 3 製品の性格上、事業部制は不適當である
- 4 迅速な意志決定には事業部制は不適當である
- 5 その他

問6 貴社は総合予算（全社マスター予算）をもっていますか。

- 1 もっている
- 2 セクション別（部分的）予算しかない
- 3 予算制度はもっていない

問7 貴社の総合予算の内容は、つぎのうちどのようなものからなっていますか。

- 1 見積貸借対照表のみを作成
- 2 見積損益計算書のみを作成
- 3 見積貸借対照表と見積損益計算書の両方を作成
- 4 3のほかに見積資金表（C / F）を作成

問8 総合予算の内訳として、つぎのうちどのような項目の予算編成をしますか

- （複数の回答可）
- 1 販売予算

- 2 製造予算
- 3 営業外予算（金利支払・受取配当・その他）
- 4 資金予算
- 5 設備予算
- 6 投融資予算
- 7 その他（具体的に記入して下さい）

の日数はどのくらいですか。ほぼ（ ）  
か月と（ ）日

- 3 貴社の予算担当課の人数はどのくらいですか。  
男性（ ）人 女性（ ）人  
合計（ ）人
- 4 貴社の経理部と財務部の人数はどのくらいですか。  
経理部（ ）人 財務部（ ）人  
（以下は次稿で掲載する）

問9 予算対象期間はどのようになっていますか。それぞれの該当項目に○印をつけて、（ ）のなかに数字を記入して下さい。ただし、長期計画という名称を使用しているも中期計画がない場合には中期にして下さい。また、長期計画は具体的な金額で示されている場合にのみ記入して下さい。

- 1 長期計画 ある（ ）年 なし
- 2 中期計画 ある（ ）年 なし
- 3 短期計画 1か月 四半期  
半年 1年

問10 貴社の予算は企業環境が変化したとき、どのように対応しますか。

- 1 固定型（短期・中期とも一度決定したら、その期間が完了するまで修正しない）
- 2 ローリング方式（予算のベースとなっている与件が変化したら見直す）

問11 （ローリング方式を採用している場合）予算の見直しはどのような期間ごとに行いますか。

- 1 1か月
- 2 四半期
- 3 半年
- 4 1年

問12 貴社の予算編成方法は、つぎのうちどれに該当しますか。

- 1 ボトム・アップ型の傾向が強い
- 2 トップ・ダウン型の傾向が強い
- 3 折衷型（1と2の間）

問13 予算編成に関するつぎの事項について記入して下さい。

- 1 年度予算の編成で予算委員会の統括をするセクションはどこですか。
- 2 短期予算編成に着手して完了するまで