

Title	予算統制の成立要件
Sub Title	A study of necessity elements fot budgetary control
Author	和田木, 松太郎
Publisher	慶應義塾経済学会
Publication year	1958
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.51, No.1 (1958. 1) ,p.23(23)- 41(41)
JaLC DOI	10.14991/001.19580101-0023
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19580101-0023">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19580101-0023</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

第 21 表 国民所得と財政支出（一般会計） (単位百万円)

年次	国民所得	財政支出			比率		
		国家	地方	合計	国家	地方	合計%
明治 10	509	48	—	48	9.4	—	9.4
15	748	73	39	112	9.7	5.3	15.0
20	934	79	33	112	8.4	4.6	13.0
25	1,275	76	49	125	6.0	3.8	9.8
30	1,933	223	89	312	11.5	4.6	16.1
35	2,524	287	162	451	11.4	6.4	17.8
40	3,336	602	209	811	18.0	6.3	24.3
大正 1	4,508	593	336	929	13.1	7.4	20.6
5	5,146	590	334	924	11.4	6.6	18.0
10	12,055	1,489	1,092	2,581	12.3	9.1	21.4
昭和 1	13,344	1,578	1,618	3,196	11.8	11.6	23.4
2	13,051	1,765	2,000	3,765	13.5	15.3	28.8
3	13,464	1,812	1,924	3,738	13.5	14.2	27.7
4	13,941	1,736	1,737	3,473	12.5	12.5	25.0
5	10,828	1,557	1,775	3,332	14.4	16.3	30.7
6	9,993	1,476	1,646	3,122	14.8	16.4	31.2
7	10,732	1,950	1,920	3,870	18.1	17.9	36.0
8	11,799	2,254	2,558	4,812	19.0	21.8	40.7
9	12,263	2,163	2,266	4,429	17.6	18.6	36.2
10	13,528	2,206	2,377	4,583	16.3	17.5	33.8
11	14,604	2,282	2,987	5,269	15.6	20.4	36.0
12	16,807	2,709	2,322	5,031	16.1	13.9	30.0
13	19,026	3,288	2,430	5,718	17.3	14.8	32.1
14	23,825	4,493	2,666	7,161	19.0	11.1	30.1
15	27,162	5,860	3,123	8,983	21.6	11.5	33.1
16	30,813	8,133	3,502	11,637	26.4	11.3	37.7
17	35,353	8,276	3,798	12,074	23.4	14.4	37.8
18	41,565	12,551	4,741	17,292	30.2	11.4	41.6
19	45,996	19,811	4,231	24,104	43.2	9.2	52.4

(三宅武雄氏の推計による)

インフレ傾向を生み出していたのである。  
 第二の理由である財政規模については第21表に示すような結果を得る。これで見ると国家財政の占める割合は満州事変前後から急増している。これは軍事支出と赤字公債の発行によるものであるが、日華事変以後の戦時経済に突入する以前の昭和年間においては、国家財政と地方財政の占める割合がほぼ対等となっている。そしてこれは昭和年間に入ってからの現象で、大正年間までは国家財政のウェイトが圧倒的に大きい。これは地方財政の膨脹を物語るものであるが、全体としての財政規模も景気の局面によって多少のジグザグはあるにしても、次第に増加の傾向に向っていた事実は争えない。しかもわが国の基礎産業は財政面からの補助金を受けて成長した点が少ないのであるから、この財政の伸びと重工業の発展とは密接な相関を有していたのである。

## 予算統制の成立要件

### (一) 会計制度

予算統制は、種々の効益を齎すものであるが、この予算統制を有効、適切に利用するためには会計制度の完備していることを必要とする。予算統制に適応するような会計制度確立のため先ず研究を要するのは、従来の会計制度をいかに予算統制に適応させるかということであり、次に予算統制のための特殊なものが必要かどうかという点である。

会計の主要問題の一つである勘定科目の整備は、予算統制の問題を考慮しなくても、既に必要不可欠であるが、企業が予算統制を実施するに当っては、既存勘定組織の不備な点を匡正し、適当な管理組織に適合する処の勘定科目を作成しなければならない。これにより次の事項を達成しようとするのである。

- (1) 予算編成に際して統一的に実施する
- (2) 予算と実績の比較を容易にする

予算統制の成立要件

和田木松太郎

このようにして整備された総勘定元帳の勘定科目に一致して予算科目を設定することは重要な要件である。これはもし会計組織において総勘定元帳の科目名と予算に用いる科目名とが相違するとき、予算見積りが困難な許りでなく、予算実績の比較を浸滞させ、且つ責任不明の科目を生じる恐れがある。

基本的には、未来計算である予算を通じて、いかに各部門の活動を反映させ、調整を行うかということ、及び編成した予算を各部門が実施する際、いかにこれを遵守しているか、又予算実績の比較が可能となっているかどうか等の点が考慮されねばならない。

一九五五年の調査はつぎの資料を提供している(第一・二表参照)。

これによれば67社が勘定科目と予算科目が一致している。これらの企業においても、特殊調査として費用の目的別に予算科目を集計している場合が見られる。例えば次の如くである。但し、一部目的別に編成される。「殆んど一致している(但し一部に費用の目的

予算統制の成立要件

第二表 予算科目の細分状況

質問別 企業種別	(A)製造 予算	(B)経 費	(C)旅費 交通費	(D)交 通費	(E)	合 計
電力 力属機 車輸運 業品		1	4	1		6
電気 造船機 車輸運 業品		1	1		1	3
鋼船 自動車 輸運業 品		1	3	3	2	9
自動車 輸運業 品			4	1		5
鉄道 輸運業 品			1	3		4
海化学 工業品			12	6	2	20
化学 工業品			3	1		4
医薬 品				2		2
水産 食品			4		1	5
窯業・セメント・硝子 革業			1			1
繊維 工業			5	2		7
製紙・パ ルプ			3			3
銀行・保 険・信託 行		1		1		2
商事・倉 庫・興行		1	1			2
計		4	43	23	7	77

(注) (E)は交通費の内訳 例えば 都電切符・タクシー代  
外註加工用運賃  
接待用交通費等

次に、予算科目の細分化の状況を調べるとこれは  
予算流用と密接な関連を有している。例えば、予算  
科目を詳細に区分し、その流用を認めないとするば、  
各部門活動は相当拘束されることになるばかりでな  
く、各部門間の活動調整を主眼とする予算統制の運  
用のためにそのような細分化が必要なるものであるか  
どうか疑わしいのである。この表によれば(C)43社、  
(D)23社となっている。この両者で約85%を占め、(E)  
が9%となっているのは妥当である。  
予算科目を設定する際に唯勘定科目に追従させて  
いる例が少なくない。「会計の勘定科目、費用に従い  
全項目について行っている。」「全費目に区分されて  
いる。」というような企業においては、予算科目と勘定  
科目が完全に一致している訳であるが、予算科目と  
しては余りに精密になり過ぎるであろう。更に、「(E)  
都電切符、タクシー代」というのは明らかに細分化  
し過ぎていて、この点で考えられることは各部門活  
動の貨幣的表示と物量的表示についてである。予  
算は言うまでもなく貨幣的表示であるが、これは  
その活動に要する物量を基礎として計算されてい  
る。従って、交通費を例にとれば必要とする活動距  
離を維持し得ない少額の予算であれば、それは始め

第一表 予算科目と勘定科目の一致状況

質問別 企業種別	一致 している	違う場合の予算科目編成は				合 計
		予算 責任者別	費用 の目的別	費用 の形態別	そ の 他	
電力 力属機 車輸運 業品	5			1		6
電気 造船機 車輸運 業品	3				1	3
鋼船 自動車 輸運業 品	1	1		1		3
自動車 輸運業 品	7	1		1		9
鉄道 輸運業 品	3	1			1	4
海化学 工業品	4					4
化学 工業品	2			1		2
医薬 品	18	1			1	21
水産 食品	4					4
窯業・セメント・硝子 革業	2					2
繊維 工業	5					5
製紙・パ ルプ	1					1
銀行・保 険・信託 行	7		1			7
商事・倉 庫・興行	1	1				3
計	67	5	1	4	1	78

(注) 回答なし一社

これらの中いずれかを併用または混用している会社がある。

別編成を行っている。「一部工場においては一  
致していない。その場合、予算科目の編成は費  
用の目的別による。」  
これらの他に次の如き意見がある。  
「但し、一部の勘定科目については、数個の予  
算科目に区分している。」「但し各科目に詳細な  
明細を附す。」「部課別を併用する。」「但し資本  
的支出予算については工事別とする。」  
以上は総べて予算科目と勘定科目が一致して  
いる企業の意見である。この他に、予算科目と  
勘定科目が一致しない企業11社がそれぞれの方  
法を採用している。  
ここで重要なことは、予算科目が単にそこに  
示されている数値(予算)により、各部門活動  
を制約しようとするだけのものではないという  
ことである。予算統制の目的は、各部門活動を  
調整することである。従って、予算科目もまた  
この目標に沿うように設定しなければならな  
い。故に、予算科目を管理目的のみが強調され  
る責任者別、損益計算(企業全般としてのもの  
で部門別ではない)が主眼となる形態別等のみ  
にて考察するのは再検討しなければならない。

から権威なきものとなって予うのである。このように各部門においては、予算という貨幣的表示よりも、寧ろ物量の面よりする活動の指導が容易になし得るであろう。

予算科目の細分化を論じるには、予算流用との関係を検討すべきである。細分化が徹底して行われる場合には、或る程度の流用を認めることは当然である。これに対して、余り細分化されていない場合には流用を認めないことになる。予算流用とは、或る部門の予算科目に示されている数値を他の予算科目に示されるべき活動に用いることである。従って、或る部門の予算総額としては変化しない。これに対して、固定予算を余りに厳格に遵守させることは、企業の機に應じた活動の障害になるといふ意見がある。この種の批判は正しいであろうか。修正予算を編成する程ではないが、実現しつつある良好な差異を是認して未来活動を調整しようというような場合には、必ずしも既に編成した予算数値に制約されないでも良いのである。これが予算の弾力性である。ここで注意すべきことは、これらの判断は総べて予算委員会においてなされるということである。各部門において、任意に予算流用の大綱を定めたり、予算の弾力性と称して予算外の活動をなしたりすべきではない。予算統制により予期した経営成果を期待するためには、各部門が示された予算、換言すれば予定された活動を誠実に実施することにより、全般として企業の活動が順調に運営されるからである。

現代の企業においては、各部門に権限の委譲が行われ、責任と権

第三表 予算実績の集計と一般会計との関係

業種別	質問別	の般し合 の数字と場 集計の基礎を 予集計をい	基礎としない場合		合 計
			予集計の速 予集計の速	予集計の遅 予集計の遅	
電力	5		1		6
鋼船	2	1			3
自動車	1		1		2
鉄道	8	1			9
化学	2	2			4
医薬	4				4
食品	2	4			20
硝子	3	1			4
皮革	5	2			2
工業	1				5
繊維	7				1
紙パル	1	1		1	7
銀行	1				3
信託	1				2
倉庫	2				2
計	60	12	4		76

(注) 回答なし一社

(1955年調査)

(注3)

「経理部の専横となる」「企業本来の営業活動が軽視され、経理部の統制を受ける。」等の意見を見ることになるのである。

これは予算科目の細分化と予算流用の問題を検討することにより解決するであろう。本来、経理部、管理部等の予算事務担当係は、単に横から勧告すべき立場にあり、決して他の部門の上位にあるものではない。予算統制制度としての運営主体はどこまでも各部門の予算責任者である。そして前記企業のように、予算流用又は予算事項に關して、予算事務担当係である経理部長が単独で認否するのは誤りであり、予算委員会において審議すべきである。緊急を要する事項については社長決裁とすべきであるが、この場合においても予算委員会に到達すべきである。

経営活動が一定期間行われると予算と実績を比較検討し、必要に応じては予算修正をなし、常に各部門を調整しながら予期した経営成果を獲得しようとする。この際、予算と対照する実績は一般会計により示される数値を基礎として用うべきである。その理由は、一般会計において一定期間内の経営活動による価値移転を総べて反映している筈だからである。予算実績の集計と一般会計との関係を調査したのが上表である(第三表参照)。

限を以て業務を執行するのであるから、各部門活動の自主性は尊重されなければならない。前述のように予算統制における主眼は各部門活動を徒らに拘束しようとするものではない。経営全般の立場からの予定活動を指導し、部門間の調整を意味するのである。一九五五年の調査の際、予算の流用を認める場合に条件を附しているものが数社あるが、その主な意見は次の如くである。

「費目の性質により個々に定める。」

「接待費だけは他の経費との転用は許さない。其の他は総額の範囲内で転用を許している。」

「長期計画に基き編成される広告費、運賃等販売高に対する比率により定められた予算費目のみ。」

「三種の経費群に分割し、それぞれ異なる扱をしていく。」

(1) 自由科目——相互流用可能

(2) 制限科目——科目外流用はできない

(3) 本社実施科目——本社統制

以上の他に次のような方法が実施されている。

「軽微なものについては経理部長、重要度を加うるに従って社長迄の決裁を要す。」

この方法は相当多くの企業において採用されているようである。このことで直ちに経理部又は経理部長が主体となって統制を行うものであると解する訳にはいかないが、然しながら、経理部が相当強い発言権を有するものがあるのではないかと思われる。このため、

この表によると一般会計を基礎として実績把握をなすものが60社(約80%)となっている。但し、このうちには次の如き回答も含まれている。

「原則として一般会計の数字をもとにする。但し、生産、販売数量等は一応別に集計する。」

「実績集計は一般会計の数字を基礎とする。但し、予算統制過程においては、実績によらず予算消化決定額による。」

以上のように、一般会計の数字を基礎として実績を把握することは合理的であり、且つ実際に広く行われている。然しながら、一般会計に基づいて数字を集計した場合には、各勘定科目別に把握されるのみで部門別については把握できないのである。言うまでもなく、予算統制においては必要とする実績は各部門別のものである。従って、一般会計より実績を把握する際に、容易に部門別になし得るよう留意すべきである。

一般会計を基礎としないで実績を集計する企業が16社(約21%)あるが、このうち4社は予算集計が一般会計より遅いためとの理由である。予算集計が一般会計より遅いというこの設問に対しては、回答を予期しなかったので報告のあったことは意外であった。これらの企業においては予算手続を再検討すべきである。

一般会計の数字を基礎としないで実績を把握するためには、予算事務担当者何等かの方法により、経営活動に伴う価値移転を総べて集計しなければならない。これを完全に行うとすれば、原始記録

を二重に作成することになり到底実施できるものではない。従って、いわゆる管理のための会計手続は、一般会計と同一の原始記録を用いながらも、その集計方法を異にするのである。この場合、一般会計のように「簿記手続」を強制すべきではなく、特殊な調査方法も採用できるのである。いわゆる「管理会計」と「財務会計」の相違がここにも見出される。予算統制は企業全般の活動を対象とするのであるから、いかなる方法、手続を採用するにしても、企業全般の実績を集計できるものでなければならぬ。

内部報告書がどのように整備されているかにより、予算統制制度の運用の良否が決められることが多い。即ち、予算の編成、審議、実績報告の各過程を通じて、予算に関する事務が兎角「効果に比して形式や手続が煩雑である」(この回答はいつの調査でも予算統制制度の短所として一位を占めている)という批判を受けるのは、内部報告書に関する問題が多いのである。内部報告書に関しては、報告の度数、形式、作成に要する期間等が考えられるのであり、これについての資料は次の如くである(第四表参照)。

内部報告書提出の時期は毎月行方を通常とし、事情の変化に応じて随時提出させるべきである。随時行方場合には、関係部門より直接提出する場合と予算課より請求して提出させる場合がある。いずれの場合においても、関係部門のみならず全部部門より報告書が提出されることが望ましいのである。調査資料によれば、毎月実績報告を行う企業が一九五二年において230社(74%)、一九五五年が61社

第四表 予算実績を経営首脳部へ報告する時期方法等に関する状況

企業種類別	報告する場合																			
	報告の回数(6ヵ月中)					報告の形式					報告書の作成期間									
	一回	二回	三回	六回以上	その他	(A)百分率	(B)図表	(C)予算実績対照表	AとB併用	AとC併用	BとC併用	その他	小計	五日内	六日~一〇日	十一日~十五日	十六日~二十日	二十日以上	小計	
鉱産業	1													1	1					6
鉄造車	1	2												1	2					3
海化学工業	1													1	3	1	2	1		10
水産業	1													1	3	1	1			4
窯業・セメント	1													1	3	1	1			5
繊維業	1													1	1					1
製紙業	1	1												1	3	1	1			7
銀行・信託																				2
商社																				2
計	4	5	16	1	6	1	78		44	13	6	14	77	17	25	12	13	11	2	80

(注) 報告の種類により例えば金線予算と収支予算とは作成期間が異なるため、同一会社にて2以上の回答も含まれる。  
報告の回数その他は例えば1~2回、2~3回の如し。  
報告の形式その他の中にはA、B、C、全部を混用するものも含む。(1955年調査) (注4)

(79%)となっている。調査対象の相違も存すると思われるが、約5%の増加を示している。他の報告度数に比し、毎月行方企業が非常に多数であることは、月次予算と対照する関係によるものである。これは次の「報告の形式」にも見られ、このため「予算実績対照表」を作成するものが非常に多く過半数を占めているのである。報告の形式として其の他に含まれているのは次の企業である。

「差異理由の概略併記」  
報告書作成に要する期間は六日~一〇日の企業が25社(31%)であり、次のような回答もある。

「報告書作成に関する期間とは、月末締切後、月次決

算諸表、標準原価差異分析、予算実績対照表を作成して報告する迄の期間」(この企業は廿一日〜一ヵ月となっている。)

「当社は毎週一回実績の報告を行っているが、二事業年度の実績報告には約一ヵ月を要す。」(この企業は五日以内となっている。)

「工場の月切日数が翌月拾四日頃、本社における月次決算の出来上りが拾八日頃、予算実績対照表は廿日頃」(この企業は拾六日〜廿日となっている。)

この他に、「六日〜拾日速報式、拾六日〜廿日集計」、「報告種類により期間を異にする」、「六日〜拾日一部速報程度、廿一日〜一ヵ月全集計」等がある。

報告書作成に要する期間が長い時は、後述する差異分析を困難とする許りでなく、予算統制制度の効果を著しく削減するのである。従って、この期間は出来得る限り短縮させるべきである。このため、予算事務担当係は内部報告書の書式、記載事項、提出時期等について規定を作成し、予算委員会の承認を得て、各部門に徹底すべきである。

予算統制の実施に際しては標準原価計算制度の採用が望ましい。予算統制において原価計算を必要とするのは、これを経営統制の手段として用いるからである。標準原価計算が行えない場合でも、一般の原価計算は必ず実施しなければならない。S. R. Cave氏はこの関係について次の如く述べている。

「予算統制の理論の基礎には、各部門管理者に対して、その管理者

が必要とする原価に関する明細書が与えられることが必要となっている。換言すれば、それにより彼等は積極的に原価低下に従事することが出来る。」

また W. B. Lawrence 氏は次の如く説明する。

「予算は企業の管理用具である。管理は予算数字と実績を比較して、何所で、どうして、何故、予定したことが遂行出来なかったか、そして何を訂正するかを決める援けをすることによりなされる。予算統制の方式はある場合には財務、ある場合には経営、販売管理、製造、費用統制、原価会計を利用する。」

両氏の言にて推察できるように、予算統制の運用に原価計算を除くことはできない。「予算統制とは予算数字により企業全部門の総べての活動を直接に統制する方法」という誤りがなされることである。この考え方によれば、予算数字が直接各経営活動を指導することになり、例えば製造部門における諸原価の実績を極力予算数字と一致せしめることに迄努力するということになる。これは明らかに予算統制の限界を超えるものである。予算統制においては、経営全般の立場より各部門活動をいかに調整するかということが問題なのであり、各部門における活動の統制は、原価管理によりなされるべきである。

予算統制を円滑に実施する第一歩として事前原価計算が要求される。これは事前原価計算である標準原価計算或いは予定原価計算の援けを得ることにより、予算数字を合理的なものとするためである。

第五表 標準原価計算或いは予定原価計算による原価管理制度の採用時期

企業別	採用している場合					採用せず	準備中	研究中	小計	合計
	明治	大正	昭和二〇年迄	昭和二十一年以降	時期不明					
業力属機	1			1		2			4	6
輸運業			1	5	1	7			3	3
品子革業			1	3		3			2	2
硝工業			1	9	1	11			9	20
食品			1	1		2			2	4
硝工業		2	1	2		5			1	5
皮工業				1		1				1
紙パルプ				4		4			3	7
信託行				3		3				3
銀行				1		1			2	2
倉庫									1	1
計	3	4	33	4	44	11	13	9	33	77
比率(%)	3.9	5.2	42.9	5.2	57.2	14.2	16.9	11.7	42.8	100

(1955年調査) (注8)

る。勿論、このような事前原価計算の数値が直ちに未来の経営活動における各部門を調整するための予算数字となるものではない。即ち、管理のためになされる事前原価計算においては、各部門の目標となるような高エネルギーを示すため比較的良好な数値となる。従って、この数値をその儘利用して総原価とし、或いは資金計画を作成することは危険である。故にこれを予算数字とするためには或る程度の許容額を附加しなければならない。予算数値と原価数値はこの許容額を介して密接に関連するのである。

標準原価——製造活動管理の努力により達成し得るように計画された予定原価——は製造活動に先立って、科学的に計算され、且つこれにより製造活動を刺激しようとするのである。故に、標準原価は次のような任務を有している。

- (1) 到達目標としての任務
  - (2) 測定尺度としての任務
- 標準原価が測定尺度としての働きをなすのは、これを実際原価と比較することにより、

予算統制の成立要件

偏差を求め能率の良否を検査することができるからである。我が国の実態は第五表が示している。

この表によれば、既に原価計算制度を採用している企業44社(57%)に対し、未だ採用しない企業が33社(43%)の多きに達している。然しながら、採用しない企業のうち22社(29%)が目下準備中或いは研究中であることは注意しなければならない。又、既に採用している企業44社のうち75%を占める33社が昭和二十一年以降にこの制度を採用したのである。以上の数値は、我が国における原価計算制度が漸く実施の段階に移り、これに準じて予算統制の運営も円滑になると考えられる。既述のように、我が国の予算制度が甚だしく発展したような観を呈しながらも、質的には必ずしも満足すべきでないのはこのような点であり、現在準備中或いは研究中の企業が実施する段階に達した時、予算制度の一般における質的向上が見られるであろう。

原価計算に関する主な意見は次の如くである。

「以上各項目は、当社の直接原価計算制度に基いて記入しましたので、多少実状にピタリ当てはまらない点があります。即ち、当社では変動費は直接原価計算の標準原価で行い、その実績は原価管理の実績として統制せられ、固定費は一般予算統制として統制せられています。」

既に指摘したように、この企業においては予算統制と原価管理を混同しているのではないかと思う。この両者を再検討すべきである。

p. 47.

(注7) Cost Accounting by W. B. Lawrence New York, 1946, p. 246.

(注8) 経営実務 一九五六年四月 9頁。

(注9) 前掲書 48頁。

### (I) 管理組織

予算統制の実施に際して管理組織の必要なことは論を俟たないが、いかなる方法により管理組織を確立し運用すべきであろうか。

J. O. McKinsey氏は次のような項目を基本原則として挙げてい

- (1) 集中的統制も必要であるが、同時に適当な権限の授託をなすこと。
  - (2) 責任と権限とは必ず一致させること。
  - (3) 業務はそれぞれ専門家を生むようにこれを分掌すること。
  - (4) 幹部職員の直接指揮する従属職員の員数を限定すること。
  - (5) 各種業務間の効果ある連絡を計るために適当な方法を講ずること。
  - (6) 執行的統制と決定的統制との区別を認めること。
  - (7) 人的因素を認めること。
- 予算制度実施の前提要件としては、予算の編成並びに運用についていわゆる管理組織とは別にそれに対する権威と責任とを確保する  
予算統制の成立要件

る。

「予算の作成が、期間的な制約から、品種、寸法、部門の分割等について、標準原価が必要とする程度に細分出来ず、その他予算と標準原価との結び付きには幾多の問題点があり、実績との差異分析において予算差異と標準原価差異と異った二つの差異が生ずる。管理面においても二面統制の感があり、その統一に困難を感じている。」

この企業においては、予算差異と標準原価差異を問題としているようであるが、両者は自ら異なった性格を有しているのである。予算差異は、経営全般として各部門の調整に欠くべからざる資料を提供するものであり、標準原価差異はその部門の能率測定に寄与するものである。故に、これら両者は前述のように密接な関連を有するものではあるがこれを統一(一元化)すべきではない。予算統制と標準原価は非常に類似しているのであるが、このような点を充分注意すべきである。

(注1) 経営実務 拙稿「予算統制制度の実情分析」一九五六年四月30頁。

(注2) 前掲書 58頁。

(注3) 前掲書 36頁。

(注4) 前掲書 37頁。

(注5) 前掲書 62頁。

(注6) Budgetary Control by S. R. Cave London, 1955,

ために特別の組織を必要とする。即ち、予算委員会と予算課(予算係の場合もあり、予算に関する事務を担当する)がこれである。これらの組織は本来管理組織のうちに含まれるべきものではあるが、その性質上特にこれについて述べることにする。

先ず予算委員会について述べよう。予算統制の実施的效果を挙げらるるには、その企業の規模、業種の如何に拘らず予算委員会を設けなければならぬ。予算委員会の設置は各部門の調整を計り、その協調を可能とするからである。予算委員会の委員は、予算の編成及び実行を監督し、部門予算の総合をしようとするのであるから、各部門の主任者を適当とする。予算委員会の議長は、副社長又は専務取締役が当るべきである。

この点について J. B. Hebert氏は次のように述べている。

「多くの会社において此の事は経理主任者であるコントローラーの職務としている。この理由は次のように述べられるであろう。

- (1) 彼は企業の全部門を見渡している。
- (2) 彼は純粹のスタッフであるから部門に対する責任と関係がない。故に、彼は中立、公正で偏見のない態度を支持することができる。
- (3) 予算は非常に過去の経験に立脚しているところが多い。コントローラーの主な職務の一つは、資料を集め、実績を評価し、これを将来に役立つ事に在る。
- (4) コントローラーは、その研究及び経験から考えて、会社での

第六表 予算委員会の委員一覧

事業所長	工場長	担当局長	主任	課長	部長	取締役	常務取締役	業種別
1			1		2		2	山油
1				1	2			炭・石
		1				1		電気
	1			4	6	1		鉄
	3			7	10			諸機
	1	1		3	3			電機
1				1	3	1		車輛・自動車・自転車
				1	1			造船
		1		5	10			鉄道・運
				3	2	1		海倉
								工業
	3			3	6		1	化学
				1	1			塗料・染料・油脂
				4	1		1	医薬
	1			2	5	1		食品・醸造
1				2	2		2	窯業・セメント・ガラス
					1		1	ゴム・皮革
	1			2	2		2	綿紡績・化学織
				3	2		2	織物・諸織
					2		2	製紙・パルプ・印刷
				3	3		1	銀行・信託・無
				4	4			銀保
						1	1	貨業
1								銀行・信託・無
				1				貨業
7	12	3	1	39	67	14	26	計

(1952年調査)

最善の分析者である。

(5) コントローラーは、各部門の成果や財政状態を評価するのに適している。

(6) 有効な予算統制は、同じ基礎により作成された予算額と実績を要求する。予算事務と一般経理事務が同じ場所で行なわれる時は、両者の調整と相互関係が一層明瞭となる。

以上の諸点よりしても、コントローラーが議長となることが望ましい。

予算委員会の委員として誰が選任されているかを調査したのが前の第六表である。これは質問に回答した会社の報告をその儘集計したものであるから、報告の中には、取締役兼部長を取締役としたもの、或いは部長としたものの二つが混同されている惧れがある。

一九五五年に予算委員会又は予算会議に出席すべき委員を調べたのが次の第七表である。

これによれば社長、副社長、専務取締役が会議に出席する企業が29社であり、常務取締役を加えると45社となる。従って、過半数の企業の議長は常務取締役以上の者が議長となっている事を示している。又、係長で会議に出席する者は僅か4社となっている。これで明らかのように、会議の委員は役員並びに関係部課長、工場長、所長等を以って占められる事が多い。この点は妥当であり、余りに構成人員を多数にすべきではない。審議事項により、係長以下を出席させる必要のある時は、委員としてではなく参加させるべきである。

予算統制の成立要件

る。そして、委員は必ず審議権を持つべきであり、発言できるようにしなければならない。

予算委員会又は予算会議を常設しているか否かの調査資料が次の第八表である(三八頁参照)。

この表によると、常設しているものの中、毎編成時に行う企業が53社あるのに対して、毎実績検討時に行う企業が僅か25社となっているのは妥当でない。毎修正時に常設する企業21社を加えたとしても46社である。予算に関する会議は毎月実施されることが望まれる。これにより、月次予算と月次成果計算を対照して検討できるからである。これは特に予算修正とは関係なく、修正の如何に拘らず開催すべきである。

予算委員会又は予算会議を常設しない企業が12社あるが、之等の企業は速かに常設できるように準備すべきである。又、この種の会議を有しない企業では円滑な予算統制は実施できない。このような観点よりこの資料を見ると、我が国の現状は必ずしも充分なものとは言えない。

予算統制のための組織として予算委員会の他に予算課がある。予算課はコントローラー部内に設置することが望ましい。予算課においては次の如き事務を取り扱う。

予算編成の準備

- (1) 常務会の発議に基づく予算編成方針の具体的立案
- (2) 各様式、書式の立案





第九表 予算管理担当者

管理担当 職責別 予算の別	予算管理担当者																		
	工場企 画課長	工場 企画課長	営業部 企画係長	調査部 (室)長	財務部 長	管理部 (管理課)長	統制部 (企画課)長	企画部 (予算課)長	総務部 長	技術部 長	生産(製造) 部長	営業部 部長	管理部 部長	総務部 部長	企画室 長	重役 室			
販売予算	1	1						1											
売上高予算	1	1						4											
販売費予算	1	1	1					3											
広告宣伝費予算																			
売掛金回収予算									1										
一般管理費予算	1	1	2	2				5	1	1	3	1	1						
営業外収支予算			1																
製造予算	1	1		1				2		1	2	1							
材料費予算	1	1		1				3		1	3	1							
労務費予算	1	1		1	1			3		1	4	1							
経費予算	1	1	1	2				4		1	3	1							
購買予算		1		1						1	3	1							
設備計画予算	1																		
建設予算								1											
研究費予算	1	1		2				4	1	1	2								
修繕計画予算	1							1											
資本的支出予算		1	1	1				5			1	2	1						
設備予算																			
家具什器予算										1									
資金予算		2	1	1				3	1	1	1	1	1						
長期資金予算		1		1				2			1	1	1						
短期資金予算		1	1	1				3			1	1	1						
総括予算		1	1	1				2			1	2	1						
損益予算			1	1				3	1	1	2								
貸借対照表予算			1	1				2			1	1							
投資予算																			
計	13	18	7	17	1	4	2	3	1	4	54	6	16	37	4	17	1	8	3

(注) 総務部の中には総務部経理課を含む

(1955年調査)

(注4)

予算統制の成立要件

三九 (三九)

第八表

質問別 企業種別	常設の場合 (その開催時は)				小計	否
	編成時	修正時	実績検討時	その他		
鉄鋼	3	1	2		6	3
造船	2	2	2		6	
自動車	2	2	1		5	
鉄道	6	1	1		8	2
輸送	3	1	2		6	
化学工業	1	1	1		3	2
海運	1		1		2	1
医薬	14		5	1	20	4
食品	2	1	1	2	6	
窯業・セメント	2				2	
繊維	5	3	2		10	
紙・パルプ	1				1	
銀行・保険・信託	5	4	2		11	
商事・倉庫・興行	3	2	3		8	
計	1	1	1		3	
計	53	21	25	3	102	12

(1955年調査) (注3)

- (1) 予算委員会の開催
  - (2) 予算案の提出並びに説明
  - (3) 決定した編成方針の通達
  - (4) 部門予算案の調査
  - (5) 総合予算案の作成
- 予算委員会の開催  
 予算案の提出並びに説明  
 決定した予算の通達

い事である。即ち、端的に言えば予算統制の諸前提が確立されないままに予算統制の業務が開始された為、各部門は勿論、当課すらもその目標を見失っている感がある。予算統制の業務が一体どこからどこまで許されるのかということに就いても課内で統一されていない。例をとると、一つの工場の予算統制は一次的には工場の経理課長が総べて行い得るし、又工場長はその上に立って監督できるのであるが、それが当社ではできないことになっている。つまり製造原価予算の中、労務費予算は本社人事部、経費予算は本社庶務課、資

(2) 実績状況の報告書受領  
 差異分析の実施  
 (1) 報告書に基づく差異分析の実施  
 (2) 場合により修正予算案の作成  
 (3) 臨時予算委員会の開催手続  
 予算課の編成は企業の規模により一定しないが、少なくとも以上の事務運営に支障を来さない程度の人員は確保されるべきである。  
 管理組織は以上のように予算統制の実施に際して、必ず確立されなければならないのであるが、一九五五年の調査で得た一つの意見を紹介しよう。  
 「当社で一番大きな問題は、本社各部長と各事業場所並にその要をなす予算統制課との間の責任権限が空白なる為、予算統制課の機能が十分に發揮されない

三八 (三八)

金予算は本社資金課という風に。従って予算統制課は工場の予算統制に口を出そうとすれば総べて本社各部に先ず意見を求めて然る後に工場に連絡しなければならぬ。つまり、これを組織論から言えは、当社は完全な機能別組織である為、工場長に何等の権限がなく、総べて工場の各予算は本社の各部が握っている始末であり、従って予算統制課が宙に浮いている状況である。先ず之を打破してライン・アンド・スタッフ組織への切換えを計らなければ絶対に予算統制（一元的な）は出来ない。」

このように総べての数值を本社各部において統轄する事は、各職能部門を無視する事になり円滑な予算統制の実施が困難となる。これは前述のように、管理組織に基礎を求め、各部門の活動を反映できるようにすべきである。

予算管理の担当者についての資料が第九表である。

予算担当係としてのコントローラー部（管理部、企画室、又は経理部で行っている所が多い）は、予算の編成、審議、実施の事務局として企業全般に渉り事務を取り扱うのである。予算管理担当者とは、このような事務局的なものではなく、各部門においてその管理を担当しているものをいうのであるが、この調査では予算管理担当者の意味が二様に解せられたようである。ここでは、重役室、企画室等（総務部、経理部等の一部の事も）のように予算の計画、監督等をなすもの、或いは事務局的なものは除外して考察する。（一九三二年の調査においては、予算監督者として前者を調査してい

「各部の予算意識の統一に尙難点が残されている。即ち

A 極度に予算超過を恐れる↓予算分捕主義

B 必要経費は何としても必要、↓予算無視

の両面が常に予算統制自体を無力化しようとしている。」

予算統制を効果的に実施する為には、各種の研究が総合的に関連しなければならぬ。即ち、経営成果計算としての簿記、原価計算、内部監査、経営統計等の援けを求めなくては、その円滑な運用は困難となるのである。そしてこのように各職能が分化する事は、一方に於て何等かの総合的組織化が行われなければそれは単なる細分化に過ぎない事になる。従って、当然経営組織における総合化が考慮されるのである。即ち、仮に組織に於てそれぞれ経理課、原価計算課、監査課、統計課、予算課等に分担されているとすれば、当然これらの総合化が考えられなければならない。

ここで注意しなければならない事は、予算統制と各関連分野との個別的な考察がなされると同時に、これを経営組織として如何に制

る。

このような場合には、各部門が予算の見積りをなすと同時にその管理をなす事になり、その管理担当者は各部門の長とする事が望ましい。調査において、具体的に職名を記入したものの他に次のような回答があった。

「部長を統制責任者に、課長を統制補助者に」

「各部長又は所長」

「予算資料提出各部の部課長」

「予算統制を如何に行うかという事については、企業全般にとつて共通的方法もあり得るし、業種に依り又企業そのものの特質に依り異なるものがあるであろう。これらの事を無視しては予算統制制度の充実発展は考えられないことである。従って、或る企業の予算制度を定めるには、それらの関連をよく熟知した上で選択し、それぞれにウェイトをつけなければならない。この事は総ゆる制度に於て言われる事であろうが、企業自体の経営方針を指向し、それぞれの予算責任者は、それとの関連に於て業務を執行する事になる。予算統制制度にとつては特に重要な事であると考えられる。」

管理担当者を各職能部門毎に定め、予算の見積り、実施を行う能力を有し、予算統制制度に理解ある者を選定する事が重要であろう。この事により、次の如き意見は予防できる。

「予算に計上した額は既得権と考えて本来の趣旨に反し勝ちな傾向となる。」

度化し、内部統制組織として確立するかという事である。これにより、予算統制が初めて円滑に実施できる事となるのである。換言すれば、予算統制の円滑な実施には、このような内部統制組織を不可欠の要件とするのである。従って、予算統制は内部統制との関連を無視しては考察できない事になるのである。

予算統制の成立要件としては予算期間、経営統計等の問題が存在するのであるが本稿においては省略する。

(注1) Business Budgeting and Control by J. B. Heckert

J. D. Wilson 1955, New York, p. 27.

(注2) 経営実務 一九五六年四月 28頁。

(注3) 前掲書 29頁。

(注4) 前掲書 23頁。

(注5) 前掲書 50頁。