



体系管理会計Ⅱ

予 算 管 理

大阪大学教授
経済学博士
木内 佳市 編

同 文 館

昭和49年9月10日 初版発行 略称—体系管理(Ⅱ)予算

体系管理会計Ⅱ 予 算 管 理

編 者 木 内 佳 市
発行者 中 島 朝 彦

発行所 同 文 館 出 版 株 式 会 社
東京都千代田区神田神保町1-41 ☎101
電話(東京)294-1801～6 振替東京42935

© K. KIUCHI 1974 印刷：中央精版印刷
Printed in Japan 製本：雄正社製本所
定価はケースに表示してあります

序 文

今日、企業をとりまく環境は急激に変化しつつある。新しい思想や技術の進歩に伴って、企業における経営の考え方や方法も変革の過程にある。この変革の過程に対処して、企業が長期にわたる成長・発展を遂げるためには、従来の経営管理方式を再検討して、新しい経営管理システムを確立する必要がある。このことは具体的にその内容として、外部環境の変化に適応するために、全社目標を設定して戦略的な経営計画・長期計画、基本的な短期計画・利益計画を策定し、総合的な予算を決定すること、次いで全社目標と個人目標との統合を実現すること、そして最後に責任体制と業績評価システムを確立することを意味する。

上述した三つの課題は、相互に密接不可分の関連をもっているが、とくに業績評価と予算管理を問題にする場合、少なくとも業績評価の基準を会計数値を主とする業績基準と物量原単位を主とする管理基準の結合であると理解すると、その設定および評価への適用において、従来とは異なった予算管理システムを必要とする。このことはまた業務目標と結合した業績評価システムが企業全体の経営管理システム、すなわち戦略計画、予算および個別活動の統制の中に位置づけられて展開されなければならないという事実からも容易に理解することができる。わが国の企業における予算管理の実践は、ある程度具体化し、かつ進んでいると思うが、業務目標との結合および責任体制ある組織に基づく管理会計制度のあり方にはなお研究の余地があるし、その結果、業績評価制度の不備が残されていることも事実である。

従来企業における予算統制が、はたして企業目標の具体的な展開としての業績評価制度を意識して行なわれてきたかという点、必ずしもそうとはいえない。それは従来の予算統制がしばしば決算利益の予測、経費支出の節減、資金収支

(2) 序 文

の予測等に重点をおいて、財務会計上の科目にしたがった形態別分類の予算を編成し、本来の管理責任単位別に機能別分類・固変分類・管理可能性分類による予算の編成を行なっていなかったという事実からも明らかである。予算を単なる総合的な実行計画としてではなく、各階層の管理者の業績基準を示す予算として理解し、それぞれの達成目標と責任範囲を明示するものとしなければならない。単なる会計的な業績を測定するための基準を示すものにとどめてはならないのである。

いずれにしても業績評価に役立つ予算管理の当面の課題は、執行部門の自主的管理を重視するとともに、業務活動について業務目標を達成するための業務計画を設定すること、そしてこの計画設定の過程において、個々の業務活動について、その費用予算と業務成果との因果関係を明確化することである。その結果業務計画と予算の関係は、執行部門における業務計画に基づいて、予算を編成するとともに、予算がこれらの執行部門にとっての達成目標または業績評価基準となるのである。

しかし一方において、予算管理システムが、その本質的機能を十分に遂行し、業績評価を指向するならば、その人間的側面すなわち、予算教育、予算参加、業績評価、報奨制度、予算スタッフの態度、モチベーションと目標による管理などの重要性を理解し、行動科学の成果をとり入れて、「目標による管理」の基本的な考え方を導入することが必要である。

本書は上述した意図に基づいて編成されたものである。しかし変化の激しい今日、その内容および資料にはあるいは不十分なものがあるかもしれない。これらについては、他日読者の叱正をえて補足したいと思っている。

最後に、本書の企画に参加していただいた諸先生および出版に際しての同文館丸山和夫氏の御協力に対して厚く感謝の意を表する。

昭和49年8月14日

編者 木内 佳市

目 次

第1章 総 説——予算管理の領域——	3
I 会計目的と会計報告	3
II 情報システムとしての会計	4
III 責任会計制度と経営管理システム	9
IV 予算管理システム	16
V 利益管理システムとしての予算統制制度	18
VI 予算制度の目的と過程	21
1 計画機能	21
2 調整機能	22
3 統制機能	23
第2章 利益計画と予算編成方針	29
I 企業予算モデルの性格	29
II 利益計画と予算編成の関係についての二つの見解	31
III 利益計画と予算編成との関係	33
IV 予算編成方針	37
V 利益計画と予算編成方針	40
第3章 予算の編成	43
第1節 部門予算の編成	43
I 販売予算の意義	43
II 販売分析, 市場分析, 経済分析	45
1 販売分析	45
2 市場分析	48
3 経済分析	49
III 売上高予算の編成	52

(4) 目 次

IV 販売費予算の編成	54
V 製造予算の意義	59
VI 製品在庫政策	60
VII 生産計画	64
1 生産計画の意義および その設定	64
2 販売予算・製品在庫予算・ 製造予算の調整	66
VIII 製造費予算の編成	69
1 製造費予算の意義	69
2 材料費予算の編成	71
3 労務費予算の編成	73
4 製造間接費予算の編成	76
IX 一般管理費予算の編成	78
X 資金予算の編成	79
1 資金予算の意義	79
2 現金予算	80
3 信用予算	89
4 運転資本予算	91
第2節 総合予算の編成	95
I 総合予算の必要性和その内容	95
II 見積損益計算書	97
III 見積貸借対照表	98
IV 見積資金運用表	99
第3節 資本予算の編成	100
I 資本予算の意義	100
II 投資計画の決定手続と決定基準	102
III 投資の種類	105
IV 投資の経済計算	107
V 資金計画表	116
VI 資本コスト	118
VII リニアール・プログラミングの応用—資金計画との関係—	122
第4章 予算の実施と運用	127
I 予算実施過程における統制の重要性	127

II 予算の統制時点	129
III 統制の対象	132
IV 統制の方法	133
V 統制の様式	135
VI 予算の運用	140
第5章 予算実績の差異分析	143
第1節 差異分析の手法	143
I 差異の算定	143
II 差異分析の基本式	144
III 慣習的な差異分析の方法	148
第2節 予算差異分析と統制機能	152
I 差異分析と統制機能	152
II 予算差異分析と原価差異分析	155
第3節 予算差異分析の諸方法と計算例	159
I 差異分析の代替的な諸方法	160
II 予算差異分析の計算例	165
1 売上高差異の分析	165
2 売上総利益差異の分析	168
3 材料費差異の分析	170
4 直接労務費差異の分析	172
第6章 予算報告書	178
第1節 経営管理報告書と予算報告書	178
I 統制報告書としての予算報告書	178
II コミュニケーションの用具としての予算報告書	179
III 経営管理報告書と予算報告書の作成原則	181
第2節 予算報告書の作成と実例	183
I 経営管理階層別の予算報告書の作成	183
II 予算報告書の実例	186

(6) 目 次

1 管理日報	188	2 作業分析月報	188
3 作業成果分析表	191	4 全社作業成果分析表	191
5 全社原価差異比較集計表	191		
第7章 予算管理規程	196		
Ⅰ 予算管理規程と関連諸規程	196		
Ⅱ 予算管理規程・総則	199		
1 目的、意義	199	2 予算期間	199
3 予算体系	199		
Ⅲ 予算管理規程・予算管理組織	201		
Ⅳ 予算管理規程・予算編成	203		
Ⅴ 予算管理規程・予算統制	206		
1 予算の通達・実施	206	2 予算の修正、予算外支出 の稟議	206
3 予算実績報告書	207	4 予算・実績差異分析	208
第8章 予算管理の特殊な手法	211		
第1節 変動予算	211		
Ⅰ 固定予算の性格	211		
Ⅱ 変動予算の運用	213		
Ⅲ 変動予算の編成	214		
1 前提としての操業度の測 定尺度	216	2 公式法による変動予算の 編成	217
3 実査法による変動予算の 編成	220		
Ⅳ 変動予算による差異分析	221		
1 三分法	222	2 三分法の比較	225
3 二分法	230		
第2節 直接原価計算	232		
Ⅰ 全部原価計算による予算差異分析	232		

II 直接原価計算による予算差異分析	241
(付) 限界利益差異分析法	250
第9章 予算管理手法の展開	255
第1節 長期経営計画と予算管理	255
I 長期経営計画の必要性と機能	255
1 長期経営計画とは何か..... 255	2 長期経営計画の必要性..... 258
3 長期経営計画の目的と機能..... 260	4 長期経営計画の問題点と限界..... 263
II 長期経営計画と予算管理	264
1 両者の関連..... 264	2 基本的相違点..... 265
3 長期経営計画の類型と企業状況..... 267	4 ま と め..... 268
第2節 責任会計と予算管理	269
I 責任会計の生成の基礎	269
II 責任会計の発展	271
III 責任会計制度の要件	273
1 経営管理組織と責任会計... 274	2 業績基準の設定と責任会計..... 276
IV 会計処理・報告制度と責任会計.....	278
1 情報システムとしての責任会計..... 278	2 責任会計における勘定分類..... 279
3 責任会計における原価分類..... 280	4 責任会計における報告制度..... 281
V 責任会計と予算管理	282
1 予算によるコントロールと責任会計..... 282	2 責任会計とモチベーション..... 285
第3節 原価管理と予算管理	286
I 原価管理の役割	286
1 原価管理の概念..... 286	2 コントロールの意味..... 287

(8) 目 次

3 原価管理の意義	288	4 原価管理の発展	289
5 原価管理のための原価情報の役割	292		
II 原価管理と予算管理の関係	293		
1 予算のコスト・コントロール機能	293	2 原価管理と予算によるコントロールとの相違	295
III 予算と標準原価との統合	297		
1 差異予算の設定	297	2 予算差異分析と標準原価差異分析	298
第10章 予算管理制度の展開	305		
第1節 業績管理と予算管理	305		
I 目標管理と業績評価	305		
II 業績基準と管理基準	306		
III 業績基準の設定と評価への適用	308		
IV 業績評価の方法と問題点	311		
第2節 行動科学と予算管理	316		
I 行動科学の意義	316		
II 古典的組織理論(管理論)における行動仮定	317		
III 行動科学的組織理論(意思決定論)における行動仮定	319		
IV 行動科学的組織理論と管理会計制度	324		
第3節 シミュレーションと予算管理	326		
I シミュレーションの意義	326		
II 予算シミュレーション・モデル	328		
III 行動科学と予算シミュレーション	331		
IV マテシッチ・モデルの特徴	332		
索引	337		

予 算 管 理

第1章 総 説

——予算管理の領域——

I 会計目的と会計報告

会計は、本来企業の目的に奉仕するために存在するものである。したがってその目的が変遷するにつれて、その客体である会計に期待される役立ちも変遷するはずである。会計理論の形成において、まず会計の目的と客体とを確定し、それに演繹法を適用することによって、量的・行動的関連性を通しての会計組織の適否と会計諸規則および諸手続の首尾一貫性を評定することが必要であるが、このことは、結局会計組織を結果の側から考察して、その組織が有するものと期待される役割を追求する職能論的アプローチが、会計組織を目的のための手段として、それを設定した原因の側からその存在の合理性を追求する目的論的アプローチによって規制されることを意味するものである。

ところで、ここに目的論的アプローチをとる場合、(1)会計報告の客体と(2)会計諸情報の内容という二つの重要な問題が生ずるが、いったい会計報告の客体すなわち会計的情報を伝達する相手方は誰であるのか。彼らはどのような会計的情報を必要としているのか。これらの問題に対する解答の試みは案外に行なわれていない。

いうまでもないが目的論的アプローチの場合、最大の課題は会計目的の適合性にある。そのためには、まず会計報告の客体を確定して、その必要とする会計的情報の内容を明らかにし、その提供を可能にする企業会計制度の発展を志向する原則の確立をはかる必要がある。

会計の目的は会計行為の対象となる経済活動の目的と合致しているのであって、このことは会計がそれ自体目的ではなくて、企業に対する判断と行動の決定に役立つ情報を提供する手段であることを意味するものである。したがって会計を企業の目的に関する手段として理解するかぎり、報告の客体と情報の内

容とに相違があっても、会計報告すなわち情報の提供という基本的な職能においては、財務会計と管理会計を統一的に理解することができる。

ところで会計報告の客体と会計的情報の内容は、目的論的アプローチをもってしても、まだ完全に納得させるだけの所論が与えられていない。結局は今後情報システムの一つとしていかに具体化されるかにその解答の鍵が委ねられている。単なる取引記録に限定されない会計情報の測定・伝達を可能にする一方、多目的な複合報告書の作成を容易にする意味の情報システムとして把握することが要請されている。

II 情報システムとしての会計

アメリカ会計学会の「基礎的会計理論に関する委員会報告書」¹⁾によると、技術の革新と人間行動に関する認識の進歩につれて、会計の目的、方法は変化しつつづけるであろうが、将来の会計に影響を与えるような変化がすでに生じている主要な領域として次の四つが指摘されている。

- (1) 意思決定のプロセスに関する知識
- (2) 人間行動に関する知識
- (3) 電子計算機の技術およびシステム設計
- (4) 測定技術と情報理論

これらはいずれも相互に関連して、不可分の関係をもっているが、とくに最も大きな影響を与えているのは情報理論である。

会計は情報システムの一つである。したがってそれは情報の一般理論を経済問題に適用したものである。会計は計量的に表現された情報を意思決定のために提供する総合的な情報システムの主要部分であるとともに、情報の効果的な伝達に関連するものである。

上のように会計を情報システムとして定義すると、たとえば、まず情報の一般理論の研究とその適用が必要であること、あるいは総合的な情報システムに会計システムを組入れるためのシステム工学の知識が必要であること、さらには意思決定者の情報要求を分析する行動科学の成果に依拠する必要があること

などがその課題となる。

ここに情報システムというのは、経営者にも、企業実体の場合におけるように、収益性だけに限定されない組織体（エンティティ）の目標を達成するに際して、他の者にも役立つように設定され、広い意味で経済的考慮が、あらゆる組織体にとって、目標を達成するための計画行為および管理作業において重要性をもっているものである。このように、情報システムの概念は、企業および企業以外のあらゆる組織体にとって、共通のシステムとして考えられているが、会計は企業実体と会計期間の公準に基づいて経営活動の情報を測定し、これを伝達するシステムであるから、その点において計画と調整のプロセスを特徴とする生産および操業に関する情報システムとか環境条件の制約をうける配給活動に関する情報システムとは異なる。

会計システムを内部の時間フレームと経営過程との関連性からみる場合、それは責任会計システムと収益会計システムの二つに区別され、さらに後者は財務会計、業績管理会計および意思決定会計に分かれている。

かくて今後の研究課題は、一般情報システムとの関連ならびに差異を明らかにすることにあるということができる。なお前記の報告書によると、このような会計情報システムの具備すべき基準として次の四つが指摘されている。

(1) 目的適合性の基準

会計情報の利用目的への適合性をいう。内部報告においては重要視されているが、外部報告の場合は検証可能性の基準に比重がおかれる。

(2) 検証可能性（明証性）の基準

証拠の存在を示す挙証能力をもった情報をいい、判断力のある人によって同一の結果に落ち着くか、またはある限度内での差異を容認する性質のものである。この基準は原始記録に近づけない人、およびその監査能力に欠ける人たちに信頼性を与えるが、内部目的に適用される場合は計画よりも統制に比重がおかれる。

(3) 公正（不偏性）の基準

会計情報の偏向は、内部報告の場合に有効であることもありうるが、その際

には資料の限界を明示すべきである。外部報告の場合はある利用者の集団に役だつ偏向情報が他の集団の立場を傷つけることもあるので、その偏向はさげなければならない。この公正の基準は目的適合性の基準との関係において矛盾を生ずるおそれもあるが、各利用者の行動あるいは行動の目的そのものを不偏であるとする前提によって解決することができる。

(4) 計量化の基準

会計情報には、計測できない質的情報も重要であるが、情報の有用性をますために、貨幣単位もしくは物量単位によって計測可能な情報でなければならない。計測にあたっては測定の対象として選択される要素、適用される尺度および測定の方法に考慮を払う必要があるが、特にその方法において統計技術を積極的に活用しなければならない。たとえばベクトル形式、多重尺度などを用い、単一の決定値ばかりでなく、多元評価、区間推定値などを利用することも考えられる。

また情報の伝達を律する指針として、次の五つが指摘されている。

(1) 期待される用途に対する妥当性

この指針は利用者の要求を予想して報告書が作成されること、および種々の目的で作成される報告書にはその適用の範囲を明示することを要請する。もっとも、この場合、特殊目的で作成される報告書は、株主および債権者に対して作成される報告書に影響を与えてはならない。

(2) 重要な関係の明示

この指針は利用者が資料の背後にある活動を理解し評価することができるように、企業の財政状態や営業成績の意義ある関係を示す報告書の作成を要請する。たとえば減価償却引当金を設備勘定からの控除項目として報告するのがその例である。なお要約と集計の方法についても、報告の目的に基づいて資料の有意義な関係を失わないことが必要である。

(3) 環境情報の付記

この指針は報告書作成時の環境、採用した方法、作成者が予定する情報の利用目的などの報告書作成の前提を明らかにすることを要請する。特に特殊目的