

経営環境の激変と製造企業の予算制度の動向

—わが国製造企業予算制度実態調査をもとにして—

坂 口 博

1. はじめに

ここ数年、わが国の経済はいわゆるバブルの崩壊による国内需要の低迷、および急激な円高と世界的な景気の停滞等の影響を受けて未曾有の困難な状況に直面している。バブル経済時代、企業は超低金利と過剰流動性を利用して投資を拡大し続けた。バブル崩壊の後遺症は産業活動の供給過剰と消費需要の減退として顕在化し、そのつけは過剰設備、過剰人員、過剰在庫、それに不良債権、株式の含み損の拡大となって今日企業経営を圧迫している。こうしたバブル崩壊後の国内景気低迷に追討ちをかけて企業業績の回復を遅らせているのが急激な円高による輸出不振である。これら企業の環境不適応的諸要因によって国内の諸産業はおしなべて供給能力過剰に伴う高コスト体質に陥ってしまった。

日経 NEEDS のデータによれば、わが国の製造業（上場企業 1,023 社）の 92 年度の損益分岐点比率は 90.9% で、需要の回復がなければさらに悪化するであろうと予想されている。こうした状況下、多くの企業はいわゆるリストラクチャリングの推進等経営体質の変革に努めてはいる。しかし現在のわが国に必要なのは「産業の構造変革」なのであって、それは一企業の合理化努力の枠を超えたところにあるともいわれる。それゆえ企業の合理化、リストラといっても就業構造の変化を伴うドラスティックな対応なしにはもはやコストダウンの余地は残されていないともいわれる。しかしまたこうした厳しい経営環境下でも革新的な経営を行って好業績を上げている企業があるのも事実である。いまわが国の企業には、バブル経済の反省の上に立って国際競争や成熟社会への対応という新たな経営環境に向けた、経済構造の再編を意図した企業構造の変革を伴う経営の発想転換が求められている。

よく財務の理論や技法は不況の産物と称せられ、好況のときには顧みられることが少ないが、景気低迷期になるとその重要性が見直されるといわれる。予算制度もその例に漏れない。バブル期には株価の上昇が証券市場の活性化を促して株式の時価発行増資やワラント債の発行等の直接金融による資金調達が増大した。また金融機関も低金利を武器に貸付け競争を繰り広げた結果、

企業は直接金融にもまた間接金融にも特段の支障を感じることなく資金調達が可能であった。そうした状況であれば企業は資金需要の緊急性とかその効率を深く考慮することなく競って投資競争を繰り広げることは目に見えていた。その象徴が土地と株式への投資であった。しかしその行き着いた先はバブルの崩壊であり、過剰投資と高資本コスト負担に呻吟する企業の姿であった。この困難な状況からいかにして脱却するかが今日の企業に課せられた最大の課題である。その意味で今日は財務復権の時代といえるであろう。しかしその道筋は従来延長線上にあるのではなく、ゼロ成長にも耐えうる企業体質の創成にある。

そうした企業の体質転換は一朝一夕になるものではなく、新しい発想に基づいた周到な経営計画の策定、またそれを実現するための適切かつ果敢な意思決定と予算制度の遂行が極めて重要になる。今日のように視界不透明な時代にこそ、予算制度の意義と役割が強調されるべきである。これからの企業経営には、新たな発想の下に新しい種子（シーズ）を育成するためのリストラクチャリング、いわゆる事業の再点検、再構築が必要であり、しかもそれを自社の業種転換を覚悟するほどにドラスティックに推進することが必要になっている。その視野は現代をわが国が大量消費の社会から質を尊ぶ成熟社会へ移行する過渡期・転換点と認識するところから開かれるであろう。

では、そうした時代に企業の予算制度はいかなる機能を期待されているのであろうか。これまで企業予算は企業における合理的経営の道標として一定の役割を与えられまたその機能を果たしてきたと認識されている。しかし企業が真に予算制度を必要としたその効果が期待されているのはまさに現代の環境不透明な時代においてなのであり、また企業がリストラクチャリングを進めざるをえないような困難な時代においてなのである。

さて、バブル経済が崩壊し、成長重視、生産重視の経済からストック重視、生活重視の経済への体質転換が議論されていたまさにそうした時代の1992年夏に、我々は「財団法人産業経理協会」に組織された「企業予算制度検討委員会」（代表安達和夫教授）において「わが国企業の予算制度の取組み」について実態調査を実施した⁽¹⁾。

本稿は、同調査資料の分析から、バブル経済の崩壊後にくる成熟化社会の到来という、企業にとっては厳しい経営環境下においてわが国製造企業の企業予算制度は今後どうあるべきかを探ることを課題としている。バブル経済の崩壊によって人々の消費抑制傾向が顕著になり、他方で産業界はそれを打破る革新的製品を市場に供給することができずに、わが国経済は成熟化社会の色彩を一気に高めた。それに追討ちを掛けたのが対外的環境変化としての円高基調の定着である。最近のこうした厳しい経営環境変化に適応すべく、基幹産業企業はいわゆるリストラクチャリングとかりエンジニアリングの掛け声のもと工場移転や撤退も含め諸々の方策を実施しているが、そうした戦略転換の萌芽が本調査から読み取れるか否かを分析してみようと思ったのが本稿の目

的である。けだし、企業が長期的に発展を遂げるためには環境適応的行動をとることが重要であり、そうした行動を可能にするのは、経営環境を長期的に展望した戦略的思考に基づいて経営計画が策定され、その具体策として予算が編成され実行されること、つまり経営計画と予算との一体化した経営活動の遂行にあると考えるからである。また経営環境が大幅に変化している場合には過去の経験の延長策では役に立たないことが多い。しかしこれまでのわが国企業の予算編成をみると、そこには経営環境変化を意識した予算編成思考がとられていたかどうか、また予算制度にどれだけの有効性が認識されて支持されてきたかは定かではない。今日わが国は成熟化社会への移行過程にあり、そうした環境変化に対応して産業構造の転換の必要に迫られている。したがって、企業にも今後の低成長時代に適応可能な企業体質の強化が不可欠であり、そのためには長期戦略的視点にたった企業予算制度を確立し、高付加価値経営を志向する戦略性を具備した予算制度の運用であることが必要であるとする。

以上のような問題意識をもって、我々は調査データのうち緊急に構造転換を迫られている製造企業を分析対象にとりあげた。そしてその産業形態の違い（加工組立型産業と素材型産業の違い）によって企業の予算制度のあり方に何らかの特性を見出せるか、また今後の企業予算制度はどのような姿であることが望ましいかといった点について検討することにした。製造企業の分類は多様になされるが、資源輸入国、加工貿易立国というわが国産業の特性を考慮するとき、為替相場が1ドル=100円台になった近年の円高環境にあっては、資源輸入にあたって円高のメリットをうけることの多い鉄鋼、化学等の「素材型産業に属する企業」（以後「素材型産業」と称する）と製品輸出に関して円高デメリットを被ることの多い電機や自動車に代表される「加工組立型産業」に属する企業（以後「加工型産業」と称する）とでは、その影響や経営戦略は当然異なったものになるであろう。だとすれば、そうした影響や戦略の違いは予算編成に反映されるであろうし、また企業行動の違いとして反映されるであろう。

以上のような考慮から、1992年夏に行った企業予算制度の調査を再集計して「製造企業の予算制度」について分析することにした。調査対象を製造企業だけに絞ったのは、既に述べたように今日の複雑な経営環境の変化の影響は、製造企業の方により敏感に反映されるであろうこと、それゆえそれ以外の企業よりも予算制度の利用に関する特徴が明確に把握できるのではないかと考えたことによる。もしもそうでなかった場合、すなわち日本企業の横並び意識とか護送船団的傾向ということがよく指摘されるが、製造企業でも予算制度の利用にその画一性の特徴が見られた場合には、そうした事実を認識しただけでも今後の企業経営や予算システムのあり方を探るうえで意義ある示唆を得たといえるのではないであろうか。また今回はバブル経済の崩壊直後の時期の調査データによったが、この調査を今後も継続的に行うことで予算に具現された戦略変化がより明確に示されるであろうと考える。

なおここで予算制度というとき、それは「短期の期間予算制度」を意図する。それは短期経営計画を具体化した期間的な実行計画であって、執行者への責任の割当てを伴う総合調整計画たる性格をもつ。したがって予算と経営計画との関連性については、長期的な経営構造の改善を目的とする戦略計画策定から、戦略計画の期間的割付けである大綱的な中期総合計画の作成、そして中期計画の一環（初年度分の具体化）として短期計画を策定するという一連の経営計画策定プロセスを想定していることはいうまでもない。

次に、アンケート調査の分析に移るが、先に述べたように全体的な分析は既に安達和夫教授によって発表されているので、ここではその分析もふまえながら、わが国の製造企業にしぼって企業予算制度がどのような活用のされ方をしているかを検討してみたい。

2. アンケート調査の主要項目

本調査の全体的な分析は既に安達和夫教授による詳細な報告が出されていることは前述したとおりだが、それと重複するがはじめに調査の概要を示すと、本調査は、わが国の金融・保険を除く主要企業 400 社に対して、1992 年 6 月（回収期限 7 月 17 日）に調査票（質問項目は約 75 項目）の郵送による方法で行ったものである。

回答を寄せた企業数は全体では 174 社（回収率 43.5%）であったが、今回分析の対象としたのはこのうちの製造業に属する企業 125 社で⁽²⁾、その産業形態別内訳は、加工型産業が 75 社（60%）、素材型産業が 50 社（40%）の割合であった（但し、以後の設問の数値は「無回答」を除いてあるので合計は 125 社より少なくなるものが多い）。

（1）企業規模

調査概要のイメージを固めるためには回答会社の企業規模を知るのが早道であろう。調査対象企業の規模別分類では、規模を何で測るかが問題になるが、ここでは通常企業規模を見るのによく使われる「年間総売上高」と「総従業員数」の 2 通りについて見てみた。

(a) 年間総売上高（表 1 参照）については「100 億円以上～1,000 億円未満」、「1,000 億円以上～5,000 億円未満」、「5,000 億円以上～1 兆円未満」、それに「1 兆円以上」の 4 段階に区分した。この区分を便宜上ここでは、それぞれ中堅企業、大企業、巨大企業、超巨大企業と呼んでおくと、回答会社の結果は、174 社全体では中堅企業（「100 億円以上～1,000 億円未満」）が 33 社（約 19%）、大企業（「1,000 億円以上～5,000 億円未満」）が 85 社（49%）、また巨大企業（「5,000 億円以上～1 兆円未満」）が 29 社（約 17%）、超巨大企業（「1 兆円以上」）が 27 社（15%）であった。つぎにこれを製造企業（125 社）についてみると表 1 のようになり、加工型産業では超

表1 製造企業125社の規模（製造形態別総売上高）

製造形態・規模	超巨大企業	巨大企業	大企業	中堅企業	合計
加工型産業	13社 10.4%	11社 8.8%	35社 28.0%	16社 2.8%	75社 60.0%
素材型産業	2社 1.6%	7社 5.6%	34社 27.2%	7社 5.6%	50社 40.0%
合計	15社 12.0%	18社 14.4%	69社 55.2%	23社 18.4%	125社 100%

表2 製造企業125社の規模（製造形態別総従業員数）

製造形態・規模	超巨大企業	巨大企業	大企業	中堅企業	合計
加工型産業	20社 16.0%	19社 15.2%	32社 25.6%	4社 3.2%	75社 60.0%
素材型産業	5社 4.0%	11社 8.8%	31社 24.8%	3社 2.4%	50社 40.0%
合計	25社 20.0%	30社 24.0%	63社 50.4%	7社 5.6%	125社 100%

巨大・巨大企業の合計が24社（19.2%）、大企業・中堅企業の合計が51社（30.8%）であるのに対して、素材型産業では超巨大・巨大企業は少なく（9社（7.2%））、中間の大企業が34社（約27%）になるというように規模にやや偏りが見られた。

(b) 次に企業規模を「総従業員数」（表2）でみると、これも人数が「100人以上」から「5万人以上」にまで幅広く渡っているのので、便宜上に次の4区分に分けた。すなわち、下から「1,000人未満」を中堅企業、「1,000人以上～5,000人未満」を大企業、そして「5,000人以上～1万人未満」を巨大企業、「1万人以上」を超巨大企業と区分することにした。回答会社（174社）全体では、中堅企業が12社（8%）、大企業が84社（48.3%）、巨大企業が39社（22.4%）、超巨大企業も同じ39社（22.4%）という区分になった。しかしこれを製造企業（125社）についてみると、加工型産業では、中堅企業が4社（3.2%）と少なく、大企業32社（25.6%）、巨大企業19社（約15%）、そして超巨大企業が20社（16%）と、大規模企業が比較的集中している。これに対して素材型産業では、中堅企業（3社（2.4%））と超巨大企業（5社（4.0%））は少なく、その80%以上が巨大企業（11社）と大企業（31社）に集中している。

以上の分析で、調査対象とした企業（および回答会社）は、売上高および従業員数のいずれからみても、総じてわが国産業界の中核を占める大規模企業であると認識してよいであろう。

（2）組織形態

次に企業が採用している組織形態については、「事業部制組織（事業本部制を含む）」を採用し

表3 製造企業125社の組織形態

組織形態	事業部制組織	職能別組織	前2者の併用組織	マトリックス組織・その他	合計
加工型産業	39社 52.0%	11社 14.7%	21社 28.0%	4社 5.3%	75社 100%
素材型産業	18社 36.0%	8社 16.0%	23社 46.0%	1社 2.0%	50社 100%
合計	57社 45.6%	19社 15.2%	44社 35.2%	5社 4.0%	125社 100%

ているとの回答が全体（174社中）では142社（約82%）で、その採用比率の高さが目を引いた。これは「事業部制組織のみ」と「事業部制と職能別組織の両者の併用」との回答の合計であって、「職能別組織のみ」あるいは「その他の組織形態」と回答した「事業部制不採用」企業は32社（約18%）にすぎなかった。わが国の中核的な大企業の80%近くが何らかの形で事業部制組織を採用していることは、その採用割合はかなり高いといえるであろう。この点については、大規模組織ではspan of controlから分権管理の必要性が高くなるから当然であるといってしまうてよいであろうか。よく指摘されるわが国企業の事務部門をはじめ間接部門（いわゆるホワイトカラー）の生産性の低さの根源はこうしたこともその要因になっているのではないであろうか。この点は今後の検証課題であろう。

またこれを製造企業125社（表3）についてみると、事業部制採用会社（両組織の併用を含む）は101社（約81%）で、内訳は加工型産業が60社（48%）、素材型産業が41社（約33%）で全体での採用率とほぼ拮抗する結果になった。しかしこれを製造形態別にみると、加工型産業では「事業部制組織のみ」との回答が39社（約52%）であるのに対して素材型産業では18社（36%）に過ぎない。そして「事業部制と職能別の両組織の併用」との回答は逆に加工型産業が21社（28%）しかないのに素材型産業では「事業部制のみ」よりも多い23社（46%）もあるのは注目すべき点であろう。「組織は戦略に従う」ということばがあるが、これは前者には組立型の多品種生産業種が多く、後者には大量一貫生産型業種が多いことと深い関連があるであろう。

（3）業務形態

製造企業については、自社の業務形態が「個別受注生産」事業であるか「見込生産」事業であるかは重要な区分であるので、この点を調査した（表4）。「見込生産主体」の回答が最も多く（59社（約47%））、これと「両者の併用」（35社（28%））とを合計すると94社（75%）が見込生産企業であり、「個別受注生産主体」は31社（約25%）と少ないが「両者の併用」を合計すると66社（53%）になる。ここで特色が見出せるのは、加工型産業（75社中）では「個別受注

表4 製造企業125社の業務形態

業務形態	個別受注主体	見込生産・販売主体	前2者の併用形態	合計
加工型産業	23社 30.7%	29社 38.6%	23社 30.7%	75社 100%
素材型産業	8社 16.0%	30社 60.0%	12社 24.0%	50社 100%
合計	31社 24.8%	59社 47.2%	35社 28.0%	125社 100%

生産（両者併用を含む）」企業が46社（約60％）で、「見込生産（両者併用を含む）」企業が52社（約70％）とほぼ均衡しているが、素材型産業（50社中）では「見込生産（両者併用を含む）」企業は42社（84％）と多いのに対して、「個別受注生産」企業は20社（40％）と半数に過ぎない点である。特に素材型産業では大量バッチ生産形態が主流なので受注生産企業が多いであろうと予想していたが、「見込生産主体」の回答の方が多くて30社（60％）もあって「個別受注生産のみ」が8社（16％）しかない（加工型産業では23社（約31％）もある）のは予想外であった。

次に予算制度の調査項目についてその重要事項を分析していくことにしたい^③。

3. 企業予算の編成目的と予算編成への参加

（1）企業予算の性格

企業経営者の役割は予測された経営環境の下で企業の成長と発展にとって適切な戦略と計画を適時選択しながら、環境に積極的に働きかけて所定の経営目的（長期目標）を達成することにあるが、その場合に企業予算制度はいかなる役割を期待されているのであろうか。

一般的に企業予算は見積財務諸表の作成等の「企業会計制度の一技法」たる性格と短期財務計画の執行のための「経営管理制度・技法」としての性格をあわせもつと考えられているが、現実にはわが国では会計制度的側面が強いともいわれる。この点について実際にはどのような理解と活用のされ方をしているのであろうか。

調査の結果は、予算を会計制度上の技法としてのみとらえている企業はさすがに少なく、多くの企業が経営管理制度・技法としての側面を強く意識しているようである。ただ表5にみるように、加工型産業では専ら「経営管理制度・技法」としての理解・活用が強い（75社中50社）のに対し、素材型産業では「会計制度と経営管理制度の一体的作用」として理解する傾向が強い（49社中25社）ことが興味ある相違点である。

表5 期間予算に対する本質理解

	企業会計の制度・技法	経営管理の制度・技法	両者が一体的に作用する	合計
加工型産業	2社 2.7%	50社 66.7%	23社 30.7%	75社 100%
素材型産業	4社 8.2%	20社 40.8%	25社 51.0%	49社 100%
合計	6社 24.8%	70社 47.2%	48社 28.0%	124社 100%

このことは、予算制度の利用のしかたは企業の業種や製造企業における生産形態の違いと係わりがあるらしいことを暗示する。加えて、わが国企業の予算制度は少なくとも理解のうえでは経営管理目的に生かそうとする姿勢が強いことは評価できるが、近年の厳しい経営環境を前提に考えると、その実行策と効果についてより厳密に検討する必要があるであろう。今日、産業界で人事制度の見直しあるいは能力主義や米国式業績主義の導入が進められているが、企業予算が短期総合計画の具体化であるならば、業務活動に対する執行責任を明確にし、その業績を客観的に評価する管理技法（特にマネジメント・コントロールの用具）として企業予算を活用する方法を制度化することが重要になるであろう。

(2) 経営計画期間の長さ

今日の企業経営では戦略性が重要視される。このことは企業経営はグローバルかつ長期的な眺望をもって遂行されるべきであるということである。そこで強調されるのは経営計画と予算の一貫性なり連続性である。この点については、まず「期間経営計画作成の有無」を、計画期間が超長期（10年）、長期（5年）、中期（3年）、および短期（1年）について、さらにそれを「現在」と「将来の予定」についてその作成の有無を聞いた。

表6はその全体（174社、複数回答可、但し%は無回答会社を除いた値）の結果であるが、ここからは、わが国の企業は中・短期経営計画の作成には積極的だが、期間10年という超長期の

表6 わが国企業の経営計画作成の状況

	超長期経営計画 (期間6年以上)	長期経営計画 (期間5~4年)	中期経営計画 (期間3年)	短期大綱計画 (期間1年)
現在作成有	23% (36社)	55% (88社)	70% (119社)	78% (130社)
将来作成有	25% (31社)	66% (87社)	75% (105社)	76% (116社)
将来作成無	75% (94社)	34% (45社)	25% (35社)	24% (36社)

* () の%は無回答を除いた数値なので安達教授の数値とは異なる。またそのため各項目で分母が異なってくるので%の値は同一比率ではない。

* 「超長期経営計画」は当初「期間10年」を想定したが、10年未満の回答もあったので、「長期経営計画」より長いという意味で「期間6年以上」とした。

経営計画の作成には消極的（「作成する」23％）で、長期経営計画（「計画期間＝5年」との回答が91％）でさえ「作成する」との回答は55％で、それも「年次毎に作成する」という回答が60％弱もある。ここから、わが国企業は超・長期計画の作成に関しては総じて消極的な姿勢をもっていることが読み取れる。かかる傾向は、「将来は作成有り」との回答にも同様の傾向が見られ、わが国企業で戦略経営計画の作成の必要性が強調されているにもかかわらず、現実には作成されることはそれほど多くないという姿が浮び上がった。企業がその必要性を認識しながらも現実には「将来」でも作成する割合が60％強しかないという、その原因はどこにあるのであろうか。この点の解明も今後の検討課題である。

同様に製造企業125社（複数回答可）について産業別に集計しなおすと表7および表8のようになる。

表7,8で加工型産業と素材型産業における経営計画策定の有無を比較すると、まず加工型産業よりも素材型産業の方に期間6年以上10年未満という「超長期経営計画」の策定率が現在・将来共に高いということは産業別の一つの特色といえるのではないか。その分素材型産業での「長期経営計画」策定率が多少低くなっている。これはおそらく両産業の性格の差、つまり素材型産業には多くの産業（企業）に対する原材料の安定供給という点から顧客との間で長期的な取引関係を維持する必要があるということ、また前質問で「見込生産」の回答が多かったように、素材型産業には大規模な装置産業が多く、大量生産でしかも見込生産企業では、「計画の長期性と戦略性」がより重視されてくることによるものと予想される。これに対して加工型産業には「長期経営計画（期間5年）を作成」との回答が多いのは、これには多品種少量生産企業が多く、技術革新や製品のデザイン変更も短期のうちに行われるために、「計画の長期性と戦略性」を重視はしても、その期間は素材型産業と比べると短期にならざるを得ないのであろうと想像できる。これが次の段階で、加工型産業では中期経営計画の作成にくらべて短期経営計画の方の回答が多

表7 加工型産業の経営計画作成状況

	超長期経営計画 (期間6年以上)	長期経営計画 (期間5～4年)	中期経営計画 (期間3年)	短期大綱計画 (期間1年)
現在作成有	21% (14社)	56% (39社)	77% (57社)	86% (63社)
将来作成有	22% (12社)	66% (40社)	84% (53社)	85% (56社)
将来作成無	78% (43社)	34% (21社)	16% (10社)	15% (10社)

表8 素材型産業の経営計画作成状況

	超長期経営計画 (期間6年以上)	長期経営計画 (期間5～4年)	中期経営計画 (期間3年)	短期大綱計画 (期間1年)
現在作成有	28% (13社)	52% (25社)	71% (34社)	67% (33社)
将来作成有	27.5% (11社)	67% (29社)	70% (31社)	66% (31社)
将来作成無	72.5% (29社)	33% (14社)	30% (13社)	34% (16社)

く、素材型産業で短期経営計画よりも中期経営計画作成との回答の方がやや多くなっている理由であろう。すなわち両産業における経営姿勢の違いが経営計画期間の違いに現われたものであろう。それゆえ、この相違は両産業の性格の相違からくる経営計画策定上の特質とみてよいであろう。

(3) 予算と経営計画との関連性

経営計画の戦略性を重視するならば、予算は中長期経営計画の一環、つまり経営計画の初年度分の具体化として設定されることが望ましいが、かかる視点からわが国製造企業の実態を調査した。

設問は「中長期経営計画と予算編成との関連」および「短期大綱的経営計画と予算編成との関連」を「現在」と「将来」について聞いた。設問項目は、「中長期計画」と「短期計画」のそれぞれについて、(a)計画を予算編成の基礎として利用、(b)計画の一環として予算を編成、(c)予算は計画の一環であるがまた予算編成の基礎としても利用、(d)予算は計画とは別個に編成、の4項目である。これを、経営計画と予算の「一体性を重視する(b)(c)」グループと、「個別性を重視する(a)(d)」グループとに分けて集計した。

表9 期間予算と中長期経営計画との関連性

		予算編成の基礎 (a)	中長期経営計画 の一環 (b)	経営計画の一環 で予算編成基礎 (c)	中長期経営計画 とは別個に編成 (d)	合 計
加工型産業	現在	20.3% (25社)	9.8% (12社)	21.1% (26社)	8.9% (11社)	60.2% (74社)
	将来	20.4% (23社)	9.7% (11社)	26.5% (30社)	2.7% (3社)	59.3% (67社)
素材型産業	現在	10.6% (13社)	7.3% (9社)	11.4% (14社)	10.6% (13社)	39.8% (49社)
	将来	12.4% (14社)	7.1% (8社)	15.0% (17社)	6.2% (7社)	40.7% (46社)
合 計	現在	30.9% (38社)	17.1% (21社)	32.5% (40社)	19.5% (24社)	100% (123社)
	将来	32.7% (37社)	16.8% (19社)	41.6% (47社)	8.8% (10社)	100% (113社)

表10 期間予算と短期大綱経営計画との関連性

		予算編成の基礎 (a)	中長期経営計画 の一環 (b)	経営計画の一環 で予算編成基礎 (c)	中長期経営計画 とは別個に編成 (d)	合 計
加工型産業	現在	26.5% (27社)	16.7% (17社)	19.6% (20社)	1.0% (1社)	63.7% (65社)
	将来	21.7% (20社)	16.3% (15社)	23.9% (22社)	1.1% (1社)	63.0% (58社)
素材型産業	現在	15.7% (16社)	6.9% (7社)	9.8% (10社)	3.9% (4社)	36.3% (37社)
	将来	15.2% (14社)	8.7% (8社)	9.8% (9社)	3.3% (3社)	37.0% (34社)
合 計	現在	42.2% (43社)	23.5% (24社)	29.4% (30社)	4.9% (5社)	100% (102社)
	将来	37.0% (34社)	25.0% (23社)	33.7% (31社)	4.3% (4社)	100% (92社)

結果は表9と10にみるように、中長期経営計画および短期経営計画の両方とも期間予算との関連については、将来には現在よりも「一体性を重視する方向にある(b+c)」、つまり中長期経営計画→短期経営計画→期間予算を関連づけて一貫性をもってとらえようとする姿勢が強くなる傾向にあることが集計結果から明確に読み取れる。特に「将来」については「中長期経営計画とは別個に編成」との回答の減少が著しい。そしてそうした傾向は素材型産業よりも加工型産業により明確に現われている。

また予算期間(表11)については、製造企業では予算の基本単位は「6か月」(「1年だが実質は6か月」と「6か月」を合算)との回答が合計で約70%近く(83社/123社中)もあり最も多い。これを産業別に見ると、素材型産業では基本単位を「1年」とする回答が多い(約19%)が、加工型産業では明確に「1年」とする回答はその半数以下(8%)に留まり、「実質6か月」と「6か月」の合計が40%にも達していることは特筆に値する。この点は、加工型産業に季節的製品の製造企業が多くあることと、特に消費財産業では盆暮の季節的慣習等の日本特有の慣習や気候風土が大きく影響していると予想して差支えないであろう。なお予算の最小期間については、両産業とも「1か月」(60%)、次いで「6か月」(33~35%程度)である。

サンプル数が少ないことからこれだけで明確な結論を示すことはできないが、これらの分析からは、短期経営計画は1年を単位にし、そして期間予算は季節変動や慣習上から半期毎の予算が主流であり、しかも表12にみるように最小単位は1か月単位に区切って編成されるのが一般的な予算編成のあり方であるといえる。さらにさかのぼれば、期間予算は中長期・短期経営計画と連続的にとらえる意識が強くなってきていることはすでに指摘したとおりである。かつては経営計画と予算とを切離して別個に策定するケースが多く見られたが、経営環境が激変するなかでより合理的な予算編成を目指そうとする傾向にあることは好ましい傾向といつてよいであろう。なお、こうした傾向は製造企業に限られることなく(詳細は(注1)安達論文参照)、わが国

表11 期間予算の基本期間単位

	1年	1年だが実質6月	6か月	3か月以下	合計
加工型産業	13.8% (17社)	33.3% (41社)	8.9% (11社)	4.8% (6社)	61.0% (75社)
素材型産業	13.0% (16社)	14.6% (18社)	10.6% (13社)	0.8% (1社)	39.0% (48社)
合計	26.8% (33社)	48.0% (59社)	19.5% (24社)	5.6% (7社)	100%(123社)

表12 期間予算の最小期間区分

	6か月	3か月	1か月	その他	合計
加工型産業	21.8% (27社)	0.8% (1社)	36.3% (45社)	1.6% (2社)	60.5% (75社)
素材型産業	12.9% (16社)	2.4% (3社)	21.8% (27社)	2.4% (3社)	39.5% (49社)
合計	34.7% (43社)	3.2% (4社)	58.1% (72社)	4.0% (5社)	100%(124社)

企業の一般的傾向が確認されたものとするのが妥当であろう。

(4) 予算編成方針の策定

前項で経営計画と予算との関連性を重視する傾向が強くなっていることが明らかになった。では企業において予算はどのようにして設定されるのであろうか。予算編成に伴う諸問題について調査するまえに、まず製造企業で「予算編成方針を策定しているか否か」を聞いた(表13)。これについては予想通り圧倒的多数の約86%が「策定する」と回答していた。これに「大綱的計画が実質的に役割を代行」(11%)の回答を加えると97%が「策定」と回答し、「策定せず」はわずか3%に過ぎない。これを全体と比べると、両者の合計では同値だが製造企業では「策定する」が若干多い(+6%)のに対して「役割を代行」の回答がその分減っている。これも製造企業において経営計画と予算編成の一貫性が重視されている証左とみることができるであろう。なおこの点での産業別特色は認められなかった。

次に「予算編成方針の策定手順」については、全体では「予算事務担当部門が原案作成・トップが承認」(57%)、「上位部門が方針原案提示・予算部門が調整・トップ承認」(18.4%)、「トップが基本方針提示・予算部門が具体的方針作成」(17.8%)の順だが、製造企業ではそれぞれ57%、18%、21%の順で2位と3位が入れ替わっているが、「策定手順」に大きな変化はなく、わが国の企業では基本的にはボトムアップ方式が主流であるといえてよいであろう(表14参照)。

表13 予算編成方針策定の有無

	策定する	大綱的計画が実質上役割を代行	策定せず	合計
加工型産業	63社 50.8%	9社 7.3%	2社 1.6%	74社 59.7%
素材型産業	43社 34.7%	5社 4.0%	2社 1.6%	50社 40.3%
合計	106社 85.5%	14社 11.3%	4社 3.2%	124社 100%

表14 予算編成方針の策定手順

	予算部門原案作成しトップが承認	トップ基本方針提示・予算部門具体方針	上位部門方針原案提示・予算部門調整	トップ具体方針提示し予算部門で調整他	合計
加工型産業	43社 58.1%	18社 24.3%	9社 12.2%	4社 5.4%	74社 100%
素材型産業	28社 56%	8社 16%	13社 26%	1社 2%	50社 100%
合計	71社 57.3%	26社 21.0%	22社 17.7%	5社 4.0%	124社 100%

この点は「予算編成方針策定に際してのトップの情報交換の積極性」の分析でも裏付けられる。すなわち、製造企業でトップが「上位部門と情報交換を積極的に行う」の回答は71%が多い（表15）が、「下位部門とも情報交換を積極的に行う」との回答も55%もある（表16）のは、わが国企業では上司が部下との対話や意見の吸上げを重視しているという情景が浮び上がる。ただ、素材型産業については「下位から上位へ」が「殆どないか全くない」とする回答が4分の1近くもあって、この点ではややトップ・ダウン的色彩が強くなっているという印象をうける。

なお、予算原案の作成にあたってトップから示達される「環境条件」の内容については、上位部門に対する場合と、下位部門への場合とでは順位は若干異なるがその重視される項目の内容は同一で、「一般経済情勢」、「所要諸資源の価格動向」、「業界動向」、「主要製品の販売予測」等の項目が主なものであって、産業別にみても顕著な特色はみられなかった（表17参照）。

次に、予算編成方針の示達に当たってトップは各部門に方針や目標をどの程度具体的に指示しているかについて調査した。すなわち、「予算編成方針の示達の詳細さ」については、対上位部門でも、対下位部門でも、また産業別分析でも異なった結果がでており、製造企業全体（表18の「合計」欄参照）では、上位部門に対しては「全社的収益目標」（85%）、「全社的事業の方針」（78%）、「上位部門の収益目標」、「上位部門の業務執行の基本的方針」、「基本的生産・販売等諸

表15 トップと上位部門との情報交換

	積極的に行う	消極的態度	殆どないか全くない	合計
加工型産業	53社 72.6%	16社 21.9%	4社 5.5%	73社 100%
素材型産業	34社 69.4%	5社 10.2%	10社 20.4%	49社 100%
合計	87社 71.3%	21社 17.2%	14社 11.5%	122社 100%

表16 トップと下位部門との情報交換

	積極的に行う	消極的態度	殆どないか全くない	合計
加工型産業	39社 57.4%	18社 26.5%	11社 16.1%	68社 100%
素材型産業	22社 50.0%	11社 25.0%	11社 25.0%	44社 100%
合計	61社 54.5%	29社 25.9%	22社 19.6%	112社 100%

表 17 予算原案作成に際してのトップの示達事項の重要性

対象部門	事項 一般経済情勢	所要諸資源の価格動向	業界動向	主要製品の販売予測	主要な中長期投資動向	基礎的諸資源の需給動向	競争企業の動向	その他	製造企業回答合計
対上位部門	91.8%	74.6%	61.5%	47.5%	41.8%	31.1%	24.6%	2.5%	122社
対下位部門	63.9%	70.4%	47.2%	67.6%	35.2%	41.7%	25.9%	3.7%	108社

* %は製造企業の回答合計に対する各事項の回答数の割合（複数回答可）

表 18 予算編成方針示達の詳細度

産業	事項		全社的事業の方針	上位部門の個別業務の具体的方針	上位部門の業務執行の基本的方針	上位部門の収益目標	基本的生産・販売等諸業務方針
	対象部門	全社的収益目標					
加工型	対上位部門	44.7%	39.8%	9.8%	26.8%	35.0%	24.4%
	対下位部門	14.2%	20.4%	8.0%	11.5%	15.0%	24.8%
素材型	対上位部門	40.7%	38.2%	13.0%	30.1%	31.7%	26.8%
	対下位部門	19.5%	21.2%	11.5%	15.9%	15.0%	23.0%
合計	対上位部門	85.4%	78.0%	22.8%	56.9%	66.7%	51.2%
	対下位部門	33.6%	41.6%	19.5%	27.4%	30.0%	47.8%
産業	事項		下位部門の収益目標	下位部門の業務執行の基本的方針	下位部門の個別業務の具体的方針	その他	回答会社数の合計
	対象部門	基本的諸資源調達・配分方針					
加工型	対上位部門	22.0%	2.4%	1.6%	0.8%	0.8%	61社
	対下位部門	13.3%	32.7%	32.7%	15.9%	0.9%	56社
素材型	対上位部門	23.6%	5.7%	0.8%	0.8%	0.8%	62社
	対下位部門	13.3%	28.3%	28.3%	17.7%	1.8%	57社
合計	対上位部門	45.5%	8.1%	2.4%	1.6%	1.6%	123社
	対下位部門	26.6%	61.0%	61.0%	33.6%	2.7%	113社

* %は製造企業の回答合計に対する各事項の回答数の割合（複数回答可）

業務方針」の順（回答数 50%以上のもの）であり、下位部門は「下位部門の業務執行の基本的方針」（61%）、「下位部門の収益目標」（61%）、「基本的生産・販売等諸業務方針」、「全社的事業の方針」、「全社的収益目標」、「下位部門の個別業務の具体的方針」、それに「上位部門の収益目標」の順（回答数 30%以上）で、下位部門の方が分散が大きくなっている。これを産業別に見た場合、上位部門については殆ど同一で、下位部門について、加工型産業では、5位「下位部門の個別業務の具体的方針」（16%）、6位「上位部門の収益目標」（15%）だが、素材型産業で、5位「全社的収益目標」（20%）、6位「下位部門の個別業務の具体的方針」（18%）と下位ランクで若干変動があるだけで、上位4項目は全く同じである。

(5) 予算編成の目的

既に指摘したように、予算が経営管理の用具として理解される面が強いのであるならば、予算はその執行者にとって明確な経営目的に裏付けられて経営内外の環境条件の綿密な科学的分析を経て提起された具体的な努力目標であって、単なる予測や希望的数値であってはならない。そこでまず具体的な管理目標として何が考えられているかを知るために、予算編成の諸目的のうちで重視する項目について聞いた（表 19）。その結果、重視する項目としては、製造企業全体では「所要収益性の実現」が 100%で圧倒的に高く、以下、「原価引下げ」（87%）、「部門成果評価」（70%）、「資源配分の有効的達成」（69%）、「財務安全性の確保」（64%）、「安定的な収支管理」、「所要の原価維持」（共に 60%）の順であり、産業別にみても、加工型産業、素材型産業ともに同順位で産業による特色は見出せない。ただ「収益性の実現」を最重要目的とする場合、「収益性指標」を何に求めるか、具体的には「資本利益率」をとるか「売上高利益率」をとるかで企業の経営姿勢に大きな違いがでる。従来、わが国企業は市場占有率重視の経営を行ってきたといわれてきた。バブル経済の崩壊以後、財界人の口からもシェア争いによる過当競争への反省から、今後は米国流に「投資利益率（ROI）」重視の経営へ転換すべきであるとの提唱がなされているが、次項に見るように、製造企業において予算原案を作成するうえでの基本目標として「資本利益率」が重視され始めたという兆候は見られない。また流動性目的については 5 位と 6 位に「財務安全性の確保」と「安定的な収支管理」があるだけで、収益性目的に比べて軽視されているよ

表 19 予算編成で重視する目的

	所要収益性の実現	所要の原価引下げ達成	財務安全性の確保	安定的な収支管理	所要の原価維持	資源配分の有効的達成
加工型産業	74 社 100 %	68 社 92 %	48 社 65 %	42 社 57 %	42 社 57 %	50 社 68 %
素材型産業	50 社 100 %	40 社 80 %	31 社 62 %	32 社 64 %	32 社 64 %	35 社 70 %
合 計	124 社 100 %	108 社 87 %	79 社 64 %	74 社 60 %	74 社 60 %	85 社 69 %
	個別業務活動の調和的達成	新規事業と業務の開発助成	個別業務の能率管理	部門成果評価	部門主管者の業績評価	合 計
加工型産業	16 社 22 %	34 社 46 %	20 社 27 %	52 社 70 %	11 社 15 %	74 社 100 %
素材型産業	18 社 36 %	23 社 46 %	12 社 24 %	35 社 70 %	8 社 16 %	50 社 100 %
合 計	34 社 27 %	57 社 46 %	32 社 26 %	87 社 70 %	19 社 15 %	124 社 100 %

* %は製造企業の回答合計に対する各事項の回答数の割合（複数回答可）

うに見えるのは、バブル経済期の特異性といいきってしまってよいのであろうか。今後の厳しい経済環境を予想するとき、流動性目的は今後もっと配慮されて然るべきであろう。また両産業とも「部門主管者の業績評価」は最下位で、「部門業績」つまり部門の採算性は重視するが「個人業績」には反映させないという協調主義ないし集団主義的観念が明確に表れている。また「個別業務活動の調和的達成」や「個別業務の能率管理」が低い順位にあることでも、予算を業務能率の管理・改善に積極的に活用しようとする意識が薄いことを物語っている。

しかし、予算管理を効果的ならしめるには個人業績や個々の業務に対する業績評価システムを整備することは不可欠である。今日の低成長下での企業経営には能力主義や業績主義が強調される傾向にあるが、企業経営者が真に業績主義を貫くのであれば、今後は予算編成の目的および予算管理のあり方について大幅な意識変革を促す必要があるであろう。何よりも企業自らが予算制度を一方で経営管理の重要な技法と位置付けながら、それを業務活動の統制と管理という予算管理本来の目的に活用していないという自家撞着に気づくことが重要であろう。そのうえで従来の予算編成とその理由のあり方に根本的にメスを入れる必要があるであろう。

(6) 予算原案作成の基本目標

通常短期経営計画が策定されたらそれを具体的に遂行するために実行予算が編成されるが、その予算原案を作成するための基本目標としてはどのようなものが重視されるであろうか。

表 20 予算原案作成の上位部門での基本目標 (1位～5位合計)

	売上高	売上高利益率	本社費配賦後社内金利控除後利益	売上高成長率	管理可能利益	原価引下げ
加工型産業	69社 95%	38社 52%	33社 45%	28社 38%	28社 38%	27社 37%
素材型産業	47社 94%	23社 46%	24社 48%	24社 48%	19社 38%	9社 18%
合計	116社 94%	61社 50%	57社 46%	52社 42%	47社 38%	36社 29%
	本社費配賦後利益	市場占有度	資金収支	生産高	付加価値生産性	合計
加工型産業	18社 25%	17社 23%	11社 15%	15社 21%	10社 14%	73社 100%
素材型産業	14社 28%	12社 24%	14社 28%	6社 12%	7社 14%	50社 100%
合計	32社 26%	29社 24%	25社 20%	21社 17%	17社 14%	123社 100%

* %は製造業の回答会社合計に対する各事項の回答数の割合（複数回答可）

表 21 予算原案作成の上位部門での基本目標（1，2位合計）

	売上高	売上高利益率	本社費配賦後社内金利控除後利益	売上高成長率	管理可能利益	原価引下げ
加工型産業	57社 78%	14社 19%	25社 34%	5社 7%	17社 23%	2社 3%
素材型産業	42社 84%	2社 4%	23社 46%	2社 4%	9社 18%	1社 2%
合計	99社 80%	16社 13%	48社 39%	7社 6%	26社 21%	3社 2%
	本社費配賦後利益	市場占有度	資金収支	生産高	付加価値生産性	合計
加工型産業	15社 21%	2社 3%	— —	2社 3%	1社 1%	73社 100%
素材型産業	10社 20%	1社 2%	2社 4%	— —	— —	50社 100%
合計	25社 20%	3社 2%	2社 2%	21社 17%	1社 1%	123社 100%

目標の重要度は企業の業態や経済状況に左右されるから多様な指標が選択されると予想されるが、設問では基本目標として考えられるものを重要性の高いものから5項目順位をつけて回答してもらった。その結果は表 20 および 21 のようであった。

まず上位部門での目標について順位を無視して5位までの回答を単純集計した結果は、製造企業全体では表 20 にあるように、1位は「売上高」で圧倒的に高く全体の94%が5位までの間にあげている。2位以下は「売上高利益率」(50%)、「本社費配賦後社内金利控除後利益」(46%)となり、次いで「売上高成長率」が42%、「管理可能利益」38%と続く。そして企業業績にとって重要な目標指標である「資本利益率」をあげた企業は非常に少なく、123社中わずか13社(10.5%)で順位も14位に過ぎない(順位が低すぎて表 20 にはでてこない)。

しかしまた日本企業の経営はシェア重視にあるといわれているが、本調査からは「市場占有率の拡大」を直接の目標とすることではなく、「目標売上高」の確保をねらった結果が「市場占有率の獲得」に結び付くという経営パターンになるのであろうと読み取れる。その証拠に回答順位が1位と2位だけの集計(表 21)では、「売上高」(80%)、「本社費配賦後社内金利控除後利益」(39%)、「管理可能利益」(21%)、「本社費配賦後利益」(20%)、「売上高利益率」(13%)の順で、「売上高」という金額目標が圧倒的に高く、売上高利益率や売上高成長率等の比率目標は必ずしも上位目標とはなっておらず、まして資本利益率(ROI)は殆ど考慮のらち外にあるようである。低成長時代の企業経営にはこの点の意識変革、すなわち経営者の量的成長志向から質的成長

志向への意識転換が重要な要因になる。

(7) 予算編成方針審議への参加と予算委員会の構成

今日の複雑で厳しい経営環境にあっては経営トップの強い信念と的確な洞察力に基づく適切な戦略的判断と迅速な意思決定およびそれを実行に移す強力なリーダーシップが非常に重要になる。その意味で現代は戦略経営の時代である。そうであれば予算編成では戦略思考をどう実行可能なものとして具体化するかを考えねばならない。それには「予算編成方針の審議」にあたってトップの積極的な参加が不可欠になる。すなわち、今後の予算編成は従来の全員経営式の「ボトムアップ型編成」ではなく、経営者の戦略的意図の反映する「トップダウン型編成」への転換をはかる必要があると考える。また予算委員会もトップの強力な支持とリーダーシップのもとに運営されることが必要で、しかもそのメンバーにはそれぞれの予算責任を負う部門管理者を参加させる形態が望ましいと考える。こうした点からまず「予算編成方針の審議への経営トップの参加状況（複数回答可）」（表 22）を製造企業について聞いたところ、「社長」の参加は70%、「主要役員」の参加が63%で、後は「上位部門主管者（事業部制組織での事業部長、その他の組織形態での部長）」の参加が26%、「全役員」の参加は19%に過ぎない。ここから「予算編成方針決定会議」は社長、主要役員、上位部門主管者によって構成される場合が多いことが予想されるが、逆に見ると業務執行の最高責任者である社長が「予算編成方針の決定」に参画しない割合が30%もあるということは何を意味するのであろうか。これが社長は「予算編成方針決定」に係わる必要がない（当該会議はそれほど重要なものではない）とか、社長を抜いた方が自由な議論が出やすいというのであれば問題は深刻である。仮に正副会長と社長とで会議への参加について役割分担がされているとするならば、両者の合計が100%になるはずであるが結果は90%弱でそうはなっていない。

現今の厳しい経営環境下での予算編成方針の決定に最高経営者が参画しない場合があるというのは重大な問題である。「厳しい経営環境下にはトップの強力なリーダーシップが不可欠」とい

表 22 予算編成方針審議への参加者

	正副会長	社 長	主要役員	全 役 員	上位部門 主 管 者	そ の 他	合 計
加工型産業	12 社 16 %	52 社 71 %	49 社 67 %	14 社 19 %	20 社 27 %	5 社 7 %	73 社 100 %
素材型産業	12 社 24 %	34 社 68 %	28 社 56 %	9 社 18 %	12 社 24 %	9 社 18 %	50 社 100 %
合 計	24 社 20 %	86 社 70 %	77 社 63 %	23 社 19 %	32 社 26 %	14 社 11 %	123 社 100 %

* %は各産業合計に対する比率

う戦略経営の認識からいって、それで企業経営の自己責任が貫けるかどうかは疑問である。正副会長と社長のいずれかが当該会議をリードすべきではないであろうか。そこにメンバーの自由な議論が存在することは論を待たない。

企業が経営目標の達成を効率化するためにはトップの方針なり経営戦略の理念を周知徹底させる必要があり、またわが国の企業では役員は（××担当重役として）特定部門の担当責任者である場合が多いのであるから「正副会長」か「社長」の参画を欠くことは問題であろう。

さらにいえば、予算はその執行責任者に対する動機づけ機能を果たす必要があることを考慮するとき、予算会議は一部の役員（例えば常務会メンバー）だけでなくできるだけ「役員全員」を予算編成過程に参加させるような配慮が必要であろう。

そこで次に、予算過程に参加する場合の「審議項目」つまり部門責任者はどのような問題に参加するべきかを上位部門と下位部門について検討してみた（表 23, 24 参照）。その結果、上位部門で「積極的に参加の回答率 50%以上」の項目は「全社的目標・方針設定」（51%）, 「当部門の目標・方針設定」（90%）, 「当部門の予算原案作成」（85%）, 「当部門の予算原案修正」（72%）であり、本社費の予算原案作成については参加度は低い。また同じく「積極的参加項目」を下位

表 23 製造企業の上位部門の予算編成への参加の積極度（%）

参加度 予算編成段階	積極的	消極的	参加しない	合計
全社的目標・方針設定	51.2%	15.4%	33.4%	100% (123 社)
本社費予算原案作成	41.0%	20.5%	38.5%	100% (122 社)
本社費予算原案修正	34.4%	28.7%	36.9%	100% (122 社)
当部門目標・方針設定	90.2%	5.7%	4.1%	100% (123 社)
当部門予算原案作成	85.2%	6.6%	8.2%	100% (122 社)
当部門予算原案修正	72.1%	20.5%	7.4%	100% (122 社)

* %は各段階の合計に対する回答会社数の比率

表 24 製造企業の下位部門の予算編成への参加の積極度（%）

参加度 予算編成段階	積極的	消極的	参加しない	合計
上位部門目標・方針設定	24.0%	25.6%	50.4%	100% (121 社)
上位部門予算原案作成	29.2%	22.5%	48.3%	100% (120 社)
上位部門予算原案修正	19.3%	30.3%	50.4%	100% (119 社)
当部門目標・方針設定	82.8%	10.7%	6.6%	100% (122 社)
当部門予算原案作成	88.3%	8.3%	3.3%	100% (120 社)
当部門予算原案修正	79.0%	15.1%	5.9%	100% (119 社)

* %は各段階の合計に対する回答会社数の比率

部門についてみると「上位部門の方針や予算原案」にタッチすることは殆どなく、専ら「自部門の目標・方針設定」(83%)、「自部門の予算原案作成」(88%)、「自部門の予算原案修正」(79%)に係わるだけであることがわかった。

なお予算過程への参加については、全体の回答よりも製造企業の回答の方が一般に「積極的」に高い数値が出ているところから、他の産業と比べると製造企業では「参加度」が高いと見ることができる。

以上のごとく予算編成過程への参加については、上位部門では全社的予算編成過程への参加度が比較的高いが、下位部門では上位部門の予算編成過程への参加度は低く、自部門に関連する予算の場合には両部門とも参加度が高いことが示された。

ひるがえって企業予算の本質を考えるならば、企業において予算は経営活動の総合管理にとって最も重要な用具であって、予算の存在無しには合理的な経営活動を推進することや業務活動の執行責任を明らかにすることは不可能である。特に部門予算目標の効果的達成にとっての部門管理者の予算過程への参加と動機づけの意義については、Mayoのホーソン工場の実験(1933年)やArgyrisの研究(1952, 53年)以来人間関係論という経営学研究の一領域を形成するほどの重要性を持つまでになっていることを振り返ると、また企業経営における日本的慣行といわれる集団主義・家族主義指向が脳裏をよぎるとき、管理者の参加度の高さと動機づけ意識との関連および結果責任の重要性の自覚等についてさらに調査分析する必要性を痛感する。なお業績評価問題についても調査したが、後に述べるようにその活用については今後検討すべき余地は大きいといわざるをえない。

また、この「予算編成過程への参加」問題は「部門予算原案の作成方法」にも影響を与える。すなわち、予算編成の方法を「積上げ型(ボトムアップ型)」と「割当て型(トップダウン型)」と「両者の折衷型」の3つに大別した場合、わが国製造企業での予算作成の方法は、上位部門では予算過程への参加度が高いことから1位「折衷型」、2位「積上げ型」の作成方法を採用

ころが多く「割当て型」は殆どないが、下位部門については(上位部門の予算編成方針への)参加度が低いところから、1位は「割当て型」で2位が「折衷型」、そして「積上げ型」の予算編成方式はわずか10%にすぎないという特色がみられる(表25参照)。

表25 部門予算原案の作成方法

	上位部門	下位部門
積上げ型方式	28%	10%
割当て型方式	8%	51%
折衷型方式	64%	39%
合計	(124社) 100%	(118社) 100%

4. 企業予算編成上の障害

今日のように複雑な経営環境下では、企業は予算編成の過程で各種の困難な問題に直面するはずである。企業が適切な予算編成を行うことができるかどうかは、まさに予算編成に伴う諸々の障害をいかにして除去するかにかかっている。実際にそうした障害にはどのような事柄があり、またそれをどのようにして克服してきたか（あるいは依然として問題点のままであるか）は予算の信頼性を高めるうえで非常に重要な問題である。

先にわが国の企業の予算期間は「6カ月」か「1年だが実質半年」というのが多かったのは、適宜修正を加えつつ短期的な環境適応行動を採ることで予算の信頼性を維持するための現実的な方法ともいえるのである。しかし、この方法は障害に真正面から立ち向かって克服する方法ではなく、障害や困難性を回避するという側面の強いいわば対症療法的手法である。本来は障害を克服するのが最善の策である。障害が除去できればこれに越したことはない。それができないのであれば少なくともどんな障害が存在するかを読み取ってそれらの障害のうち重要性の高いものについてはその克服策を検討する必要があるであろう。企業予算は短期大綱的経営計画を細分化し具体化した実施案であるが、将来を展望した不確実性を伴うものであることには変わりがない。そこで「予算編成上でどんな障害があるか」について設問した結果が表26である。

製造企業全体（108社）については障害となる点の上位より、「環境変化予測の困難性」（66%）、「現状是認的傾向の醸成」（34%）、「予算編成の意義の認識欠如」（31%）、「単年度計画志向の過大視」（26%）が主なもので、これを産業別に整理すれば、加工型産業では項目は製造企業全体と相違はなく「環境変化予測の困難性」が66%で圧倒的に大きく、また素材型産業では1位は「環境変化予測の困難性」（66%）で変化ないが、以下は2位が「現状是認的傾向の醸成」、 「予算編成の意義の認識欠如」、 「予算編成の要費・手数」で同率（20%）で、5位が「予算割当

表26 予算編成上での重要な障害

	環境変化 予測の困 難性	単年度計 画志向の 過大視	予算編成 の意義の 認識欠如	予算編成 方針が不 明確	予算の規範 性に対する 認識不足	現状是認 的傾向の 醸成	予算編成 の要費・ 手数	予算割当 のセクショ ナリズム	合 計
加工型産業	42社 66%	20社 31%	20社 31%	16社 25%	13社 20%	24社 38%	10社 16%	13社 20%	64社 100%
素材型産業	29社 66%	8社 18%	13社 30%	6社 14%	7社 16%	13社 30%	13社 30%	9社 20%	44社 100%
合 計	71社 66%	28社 26%	33社 31%	22社 20%	20社 18.5%	37社 34%	23社 21%	22社 20%	108社 100%

* %は合計に対する回答会社数の比率（複数回答可）

でのセクショナリズム」となる点が特色といえる。つまり「環境変化に対してどれだけ適切な予測情報に基づいて適切な対応ができるか」がわが国企業の最大の課題である。特に素材型産業では加工型産業に比べると「予算編成に費用と手数がかかり」、「予算割当てでセクショナリズムが存在する」という組織の硬直性を暗示する要因、いわゆる官僚的体質の弊害の兆候がでていることが予見される。

わが国企業はその組織をバブル経済期に肥大化し硬直化させてきていて、現代のこの厳しい経営環境を乗切ることが難しくなっている。企業に限らず、およそ組織が発展するためには、環境の変化が予測しにくいほどセクショナリズムを排して柔軟な対応をすることが必要になるが、バブル経済の崩壊で企業にとって今日の経営環境は一層予測し難いものになっている。こうした環境の激変という点からみて、素材型産業は自らが硬直性の兆候を自覚しているのであるから、経営トップはまず環境に柔軟に対応しうる環境適応的な経営構造に変革するにはいかなる努力をすべきかを検討する必要があるであろう。そして企業予算もそうした観点から事業を再構築する（リストラする）意図をもって編成される必要があるであろう。すなわち、戦略的経営計画をバックに持った企業予算の編成とその執行こそが素材型産業の生存と発展にとっての重要な課題となるのである。

5. 予算の修正・見直し問題

(1) 予算修正のための点検時期

わが国企業の環境適応策の特徴は既に述べたように、予算を「基本は1年だが実質的には6カ月」で組み、しかも定期的に点検してその都度微調整を行うという逐次的修正手法にある。そうであるならば、予算の点検時期と弾力性保持の方法が問題になる。そこでこの点について調査したのが表27である。

表27に見るように「予算を定期的に点検する」との回答合計は76.5%（124社中95社）で、

表27 予算の点検時期

点検時期	定期的に点検する			差異発生の見られる時点で	原則的に点検はしない	合計
	月次に	4半期毎に	半期毎に			
加工型産業	29社 39%	14社 19%	16社 22%	13社 17%	2社 3%	74社 100%
素材型産業	17社 34%	9社 18%	10社 20%	9社 18%	5社 10%	50社 100%
合計	46社 37%	23社 18.5%	26社 21%	22社 18%	7社 5.5%	124社 100%

その内訳は加工型産業で 80%、素材型産業で 72%と前者の方がその比率が若干高い。これは加工型産業に「月次に点検する」との回答の比率が高いことと同一の理由によると考えられる。すなわち、加工型産業製品の需要は一般に気候、流行、消費動向等の影響を受けて変動することが多く、素材型製品にくらべて長期的な動向を把握しにくいであろうと予想されるが、反面サンプル数の少なさから見るとこの程度の相違はたいした差ではないともいえる。また逆に「点検なし」の割合は全体では 6%弱だが、加工型産業に比べて素材型産業に若干多い（3%対 10%）のも同一の理由からであろう。

次に「予算の修正の有無」について、「原則として修正しない」とする回答が過半数（54%）を占めるのには意外性を感じた。前問とあわせると、製造企業では「予算について定期的に点検はするがその期中修正は行わない」というパターンが描けるが、では「修正」を行わないのに何故「定期点検」をするのであろうか。これはわが国企業の予算編成の特殊的慣行と関係がある。つまりわが国企業の予算期間が原則 1 年だが実質 6 カ月であるというところから、予算編成のあり方について「定期的点検の結果を織込んで後半期に（予算修正ではなく）新たに予算の再編成を行う」（同回答 66%（123 社中の 81 社））という予算慣行にならざるを得ないために、予算修正についても「原則的に修正をしない」との回答が多いものと判断して差支えないであろう。なお、この点についての産業別特性は見られず、両産業とも同様な傾向を示している。ちなみに「後半期に再編成をしない」との回答は 34%（42 社/123 社）である。

（2） 予算修正の範囲

予算を修正する場合の範囲（表 28）については、「総合予算だけを修正する」とする企業は製造業全体では 38%だが、産業別では素材型産業に 51%と高く、加工型産業ではその半数の 31%と低い。また「総合予算と部門予算の両方を修正する」との回答が 62%もあるが、業種別には加工型産業で 69%と素材型産業の 49%よりも高くなっている。これは製品市場の性格が予算の性格や予算編成のあり方に影響を与えている好例とみてよいであろう。

市況変動の大きな製品をもつ企業が予算修正をする場合には部門予算の細部に至るまで修正し調整する必要があるが、市況安定的製品企業の場合には本質部分の修正をするだけでも足りる。基本的に予算は市場の性格に制約を受けるのである。

表 28 当初予算の修正範囲

	総合予算だけを修正	総合予算と部門予算を修正	合計
加工型産業	21 社 31 %	47 社 69 %	68 社 100 %
素材型産業	20 社 51 %	19 社 49 %	39 社 100 %
合計	41 社 38 %	66 社 62 %	107 社 100 %

* 数字はいずれも「残り全期間を修正」と「一部期間を修正」の合計である。

以上から、わが国企業の状況対応策は「予算の期中修正による」よりも「予算の短期化」によって対処していることが明らかになった。そうであれば期中の状況変化への応急的対処のために予算にある程度の弾力性を持たせておく必要があるが、そのための措置としてはどのような方法がとられているであろうか。この点については「予算の適時点検と修正」および「臨時予算外支出の容認」の2項目の回答が同じ50%程度で、次いで「予備費の設定」と「予算の流用の容認」がやはり同程度で40%強となっている。この傾向は製造・営業・研究開発の予算というように部門別の調査によってもほぼ同様の回答が得られた。つまり「予算の期中修正」以外の施策が「予算の短期化」との併用策であるから、たとえ臨時的であっても「予算外支出の容認」が「予備費の設定」よりも上位にあるというのは、予算の本質や役割の重要性を想起するとき問題であるといわざるをえない。すなわち、予算は経営活動の指針となる用具であるべきであり、「予算外支出」や「予算の流用」が頻繁に行われるのであれば、予算に対する認識不足か軽視かのいずれかであり、企業予算が経営活動の指針として機能しえなくなってしまうことは重大である。事実わが国の企業の場合には予算は経営活動の一応の目安とか方向づけ程度にしか考えていないと思われる節がある。これは予算の経営の用具としての役割を尊重していないということであるから、その役割を十分に機能させることは不可能であり、予算編成の意気込みも鈍ろうというものである。また状況変化への対応のためには「予備費の設定」を積極的に検討すべきであろう。また教科書的には「変動予算」の作成の提案も考えられるが、わが国企業の場合には「変動予算」を編成するケースはほとんどない。その理由は上記の解釈から自明であろう。

以上、わが国企業の場合「予算の弾力性保持策」として「予備費の設定」よりも「予算外の支出」や「予算の流用」といったことが幅を利かせているという調査結果から、我々は「予算の役割」に対するわが国企業の認識に甘さを指摘せざるをえない。そしてそうした認識の甘さなり軽視の意識が次項で分析する「予算修正上の障害」に端を発し、「予算による業績評価」の取り扱いに影響を及ぼしているのであれば事は重大である。なぜならばそれは予算管理そのものの軽視につながるからである。予算を達成すべき目標として理解し尊重しなければ予算管理は成り立たない。期中に「予算外支出」や「予算の流用」による目標の変更が可能であれば、厳格な予算目標を設定しようとする意欲もまた管理者の予算達成への意欲も削がれることになるであろう。現今の厳しい低成長環境下にこそ企業予算による厳格な経営活動の管理が要請されるのであって、企業予算はそのための主要な用具としての位置を与えられるべきであろう。

(3) 予算修正の障害

次に予算を修正する場合の“障害”についてどのような事項が重要であると指摘されているかを見ると(表29)、圧倒的に高いのが「環境変化の予測の困難性」で製造企業の70%弱が1位に

あげている（この点は4.の「企業予算編成上の障害」と同じである）。2位以下は「実施済み事項の補正の困難性」、「変更による不信感の醸成」、「修正に伴う要費・手数」といった項目が同水準で並んでいる。

ここで問題とすべきは「環境変化の予測の困難性」ということについてであろう。けだし、企業活動は競争環境の下で遂行されているのであり、その状況なり

環境変化を予測しえない状況が常態なのである。そして環境変化が予測し難いが故に「合理的経営」、つまり経営計画の策定や予算による経営活動の科学的な管理が必要とされるのであり、また「グローバル化」で代表される現代のように環境変化が広範でかつ激しいからこそここに長期的視点に根ざした戦略経営を重視すべしという企業経営の現代的特質が強調されるのである。とすれば「環境変化が予測困難である」といって済ますわけにはいかないはずである。何とかして「環境変化を予測する手法」を開発しなければならないのである。「予測が困難だ」というのは一種の逃げではないであろうか。経営計画なり予算の信頼性は予測の精確性に依存するところが大きいのである。近代科学の発展により諸々の統計的予測技術がいろいろ開発されているし、経済情勢や政治情勢、その他諸々の予測情報を提供する国や民間の各種予測専門調査機関も発展している。こうした外部機関の活用も一つの方法であろう。経営計画や予算を目標として信頼出来るものにするためには、予測情報なりデータの信頼性を高めるように努力することが必要であり、そのためには「環境は予測困難なものである」として突き放すのではなく、「予測困難」を常態として自己（企業）が環境変化にどう対応すべきかについて衆知を結集することが重要であろう。

企業活動の場が地球的規模に拡大すればするほど、そこでの環境は不透明で予測困難なものになるであろう。特に国家間の軋轢や国際情勢が経済活動に敏感に反映する現代の経営環境下では、企業が新たな地域に海外進出をはかる場合には大きなリスク負担を覚悟せざるをえないのが現実である。企業の戦略経営なり危機管理の重要性が叫ばれる所以である。このような時期に経営計画策定者や経営管理者が計画と実施結果との乖離の責任を「予測の困難性」を理由に回避したり、またそのような意向をもつとするならばこれは大きな問題である。一層の経営効率化の推進が必要な国際化時代にあって、「環境予測の困難性」を最大の障害ではないようにすることは是非とも乗り越えなければならない課題である。この点は次項でとりあげる予算差異分析と管理者に対する業績評価問題にも関連してくる。次にこの問題の分析に移ろう。

表 29 予算修正上での重要な障害

環境変化の予測の困難性	67%
実施済み事項の補正の困難性	35%
変更による不信感の醸成	27%
修正に伴う要費・手数	27%
修正時期決断の困難性	14%
予算修正方針が不明確	13%
関係者の説得の困難性	13%

* 回答合計 86 社に対する回答比率

6. 予算差異分析と業績評価

(1) 予算差異分析の実施

予算管理の最後の段階は予算差異分析、つまり予算と実績とを比較してその差異原因を追及することである。そしてさらにそれを経営管理者の管理責任範囲と結びつけることによって、活動の問題点を抽出し次期の計画策定に生かすとともに管理者の業績評価に役立てることである。

表 30 予算・実績の差異分析実施の有無

		差異分析を実施	実施せず	合計
上位部門で	加工型産業	100%	—	100% (75 社)
	素材型産業	100%	—	100% (50 社)
	合計	100%	—	100% (125 社)
下位部門で	加工型産業	97% (71 社)	3% (2 社)	100% (73 社)
	素材型産業	94% (46 社)	6% (3 社)	100% (49 社)
	合計	96% (117 社)	4% (5 社)	100% (122 社)

まず「差異分析の実施」(表 30)については、上位部門については回答のあった全製造企業(つまり 100%)が差異分析を実施していた。しかし下位部門での差異分析については回答企業 122 社中の 5 社(4%)が実施せずと回答している。予算と実績の差異分析は経営活動の妥当性を判定するうえで非常に重要な活動である。予算差異分析の結果は当該活動に責任をもつ管理者に知らされ、彼がそれを検討し自己反省することで動機づけられるのである。こうした活動結果の総括をしないということは現代の複雑な経営環境下では非常に危険なことである。環境予測が困難であればあるほど慎重な経営の舵取りが必要になるから活動結果の原因分析が重要になるはずである。下位部門であっても差異分析を疎かにしていいはずはない。是非実施すべきであろう。

なお、「実施している」との回答は回答企業全体では「上位部門」についてが 99%、「下位部門」が 91% (前掲「安達論文」参照)で、いずれも製造企業のほうが若干高い数値になっているが、産業別には下位部門で加工型産業に「実施」の回答が若干多い程度で特にとりあげるべき特徴は見出せなかった。

(2) 予算差異分析結果の利用

「予算と実績の差異分析の結果をどのように利用しているか(複数回答可)」(表 31)について特徴的なことは、上位部門、下位部門とも大体同じ傾向を示していることと、その結果を業績評価に利用する割合が低いこと、下位部門で部門主管者の業績評価の基準として利用する割合が特

表 31 予算・実績差異分析結果の利用

		差異の報告 だけ	改善措置を とる	予算編成の 資料に活用	部門の業績 評価に利用	部門主管者 の評価利用	合 計
上 位 部 門 で	加工型産業	21 社 28 %	52 社 70 %	24 社 32 %	25 社 34 %	9 社 12 %	74 社 100 %
	素材型産業	21 社 42 %	32 社 64 %	14 社 28 %	15 社 30 %	9 社 18 %	50 社 100 %
	合 計	42 社 34 %	84 社 68 %	38 社 31 %	40 社 32 %	18 社 15 %	124 社 100 %
下 位 部 門 で	加工型産業	18 社 25 %	54 社 76 %	23 社 32 %	22 社 31 %	7 社 10 %	71 社 100 %
	素材型産業	17 社 35 %	33 社 69 %	16 社 33 %	11 社 23 %	8 社 17 %	48 社 100 %
	合 計	35 社 29 %	87 社 73 %	39 社 33 %	33 社 28 %	15 社 13 %	119 社 100 %

に低い（わずか 12%しかない）ことは意外であった。

前述したように、予算差異分析の目的としては、一般に差異の原因を発見し、それに基づいて管理者による業務の改善措置を実施するとともに当該管理者の業績評価や動機づけを行うことにあるといわれている。この視点に立つならば、回答数のうち 3 分の 1 近い企業が「差異の報告だけ」と回答していることは理解し難い。「報告を求める」のは何かの利用目的を予定するから報告を求めるのであろう。そうでなければ分析業務の担当者は必要のない無駄な業務をしていることになり、真に活用目的がなくただ報告するだけであるならば、（人材活用を含めて）経営資源の無駄遣いであり、経営の一層の効率化を志向しなければ自己の生残すら難しいこの厳しい経営環境下にあっては問題だといわざるをえない。

しかしおそらく実態はそうではないであろう。なぜならば、「報告だけ」以外の項目にもそれと同程度にまたはそれ以上の回答数が得られているからである。回答は複数回答可であり、特に回答企業の 70%以上が「改善措置に利用」しており、また 30%程度の企業が「次期の予算編成」や「部門業績評価」のための資料として活用していると回答しているのである。要は程度の問題で、定期的かつ積極的に活用するか、問題が生じたときに臨機応変に活用するかの違いか、あるいは設問に対する回答者の控えめな気持の現れによるものであって、実態は「報告だけ」ということはありえないであろうと推測される。それにしても、わが国製造企業の予算実績差異分析の利用で「差異の報告だけ」との回答が上位部門、下位部門の共に 3 分の 1 もあるのは、その利用に関しては決して熱心であるとはいえず、むしろその姿勢は後向きであるといわざるをえない。

その象徴的な事実は「業績評価問題」に見られる。すなわち、「部門業績評価」については上位部門、下位部門とも 30%前後の企業が実施していると回答している。この数値は決して高く

はないが、それでも「部門主管者（個人）の業績評価」を実施している企業はそれぞれ15%と13%と非常にわずかである。それでも製造企業の場合は全産業の場合よりもいずれも若干高い数値を示している⁽⁴⁾。

誰でもが納得しうる適切な業績評価システムを整備することは企業の能力主義経営の前提である。わが国はこれまでいわゆる日本の経営の非能率な面に目をつぶって、集団業績の効率性だけを「日本的経営の特徴」として強調してきた。しかしそれは個々人の目標達成努力を軽視するものであった。そして気が付いてみたら、やれ国際化時代だ、やれ不況下のリストラ策だとして、個々人の努力を評価する客観的な業績測定システムの適否に関する議論が十分になされることなく、「開放化時代は能力主義」の風潮が醸成されて今日日本企業に相次いで唐突に能力主義人事制度が導入されつつある。その証左は次の「業績評価の対象」は「部門業績だけ」であるか、「部門主管者の業績」についても実施しているかの調査結果（表32参照）である。

それによれば、わが国製造企業の業績評価の実態はその殆どが「部門業績の評価」に主眼がおかれていて「部門主管者の業績評価」までを実施している企業は3分の1強にすぎない。しかも「部門主管者の業績評価のみを実施」と回答した企業は、上位部門についてはわずかに3%弱、下位部門についても4%弱である。そして上位部門、下位部門のどちらについても「部門の業績評価だけを実施」との回答が60%近い値を示している。このことはわが国企業の場合には「個人的業績」までを業績評価の対象にしようという意図は最初から持っていないところが多いことを示している。バブル経済の崩壊以後、経営効率化の一環として「能率主義制度」の導入が必要であるとする企業経営者の意見が多く聞かれるが、このような業績評価の実態ではたして有効な「能力主義的人事制度」を抵抗なく導入できるのかどうか疑問である。「能力主義」の本格的な導

表 32 製造企業での部門業績評価の対象

		部門の業績評価だけ	部門主管者の業績評価	部門と部門主管者の評価	合計
上位部門で	加工型産業	39社 57%	3社 4%	27社 39%	69社 100%
	素材型産業	31社 65%	— —	17社 35%	48社 100%
	合計	70社 60%	3社 3%	44社 38%	117社 100%
下位部門で	加工型産業	38社 58%	3社 4%	25社 38%	66社 100%
	素材型産業	28社 62%	1社 2%	16社 36%	45社 100%
	合計	66社 60%	4社 4%	41社 40%	111社 100%

表 33 製造企業での部門業績評価の意思決定への役立ち

		役立ちは大きい	それほど大きくはない	殆どないか全くない	合計
上位部門で	加工型産業	30社 44%	33社 49%	5社 7%	68社 100%
	素材型産業	23社 49%	21社 45%	3社 6%	47社 100%
	合計	53社 46%	54社 47%	8社 7%	115社 100%
下位部門で	加工型産業	26社 41%	31社 48%	7社 11%	64社 100%
	素材型産業	17社 39%	21社 48%	6社 13%	44社 100%
	合計	43社 40%	52社 48%	13社 12%	108社 100%

入をはかろうとするのであれば、その前提として個々人の業績を適正に評価する制度を整備しておく必要があるであろう。しかもその「有効性」についての調査では、「部門業績評価の意思決定への役立ち」について「大きい」とする回答（上位部門46%、下位部門40%）が「それほど大きくはない」以下の回答（上位部門54%、下位部門60%）を下回っていることは大きな問題である（表33参照）。なぜなら、それは企業経営者が部門業績の測定結果の意思決定への役立ちにそれほど大きな期待を抱いていないこと、およびその結果を次期の計画策定なり予算編成に活用することに消極的であることを示唆するからである。

しかし「予算差異分析報告の有効性」については「隔月報告」を除けば上位部門・下位部門の別なく、また加工型・素材型の産業の別なく、「月次報告」、「四半期報告」、「半期報告」、「年次報告」とも「有効である」とする回答が「有効でない」とする回答を上回る結果となっている。またこのうちで「有効である」とする回答が最も多いのは「半期報告」、最も少ないのは「四半期報告」で、わが国の製造企業は「年次報告」より「四半期報告」を重視していることが読み取れる（表34参照）。

表 34 製造企業での予算実績差異分析の有効性

		「有効である」の%			
		月次	四半期	半期	年次
上位部門で	加工型産業	82%	60%	94%	85%
	素材型産業	78%	73%	98%	88%
	合計	81%	65%	95%	86%
下位部門で	加工型産業	89%	58%	89%	80%
	素材型産業	88%	67%	98%	87%
	合計	89%	62%	92%	83%

* 回答の各期で回答数が異なるので産業別の全回答数に対する比率で示した⁽⁵⁾。

「有効でない」の割合(%) = 100 - 「有効である(%)」

以上の分析から、わが国企業は

予算差異報告について「半期報告」を重視して「年次の経営計画設定資料として利用」とか「経営意思決定への役立ち」についてはそれほど大きな期待をしておらず、かといって「部門管理者の業績評価」にもそれほど積極的に活用している様子もなく、それでいて「有効である」とする回答が高いという矛盾する結果が導かれる。前にわが国企業は「事態変化に対して短期的に対応する」傾向があることを指摘したが、それは「環境予測の困難性」の障害が根拠になっていたが、もし「予算実績差異分析」が有効であると判断できるのであれば、その結果を年次計画策定に有効に生かせる筈であるから、「短期的対応」で済ませる必要はないことになる。環境変化に対する短期的対応がわが国の企業経営の特質であるとするならば、「予算差異報告」が有効であるとする回答の有効性の対象は何であろうか、いかにすればそれは企業経営のどのような目的にとって有効であったのであろうか。この点の究明がなされないかぎり、わが国企業は一般に予算差異報告の活用に関しては判断が甘いといわざるをえない（さもなければ回答者自身の判断の甘さのいずれかであろう）。あるいは、それ以前に予算差異分析のやり方や報告のしかた自体に問題があるのかもしれない。一般的に言えば「差異分析」はその結果が次期の改善のために活用されてはじめて有効であると判断できるのであって、有効に活用しようとする意図なしに有効性を口にすることはできないのではないか。したがってここでの80%以上の企業が「有効である」とする極端に高い回答には疑問を呈さざるをえない。この点は次の「差異分析の利用上の問題点」とも関係してくる。

(3) 予算実績差異分析の利用上の問題点

調査結果（表35）では、製造業全体では問題点として重要性の高い回答の順に上位から「改善措置の実施の困難性」（59%）、「差異責任追及の困難性」（43%）、「差異原因解明の困難性」（40%）、「予算数値の信頼性の稀薄さ」（33%）の順になった。産業別ではこのほかに加工型産業で「分析のタイミングのずれ」が5位にきて、そして素材型産業では「改善措置実施の困難性」

表35 予算実績差異分析の利用上の問題点

	改善措置 実施の困 難性	差異原因 解明の困 難性	差異責任 追及の困 難性	予算数値 の信頼性 の稀薄さ	差異責任 追及の有 効性	分析のタ イミング のずれ	定性的評 価との融 合	差異分析 技法の未 成熟	合 計
加工型産業	32社 60%	23社 43%	21社 40%	19社 36%	8社 15%	18社 34%	13社 25%	10社 19%	53社 100%
素材型産業	21社 57%	13社 35%	18社 49%	11社 30%	13社 35%	2社 5%	10社 27%	7社 19%	37社 100%
合 計	53社 59%	36社 40%	39社 43%	30社 33%	21社 23%	20社 22%	23社 26%	17社 19%	90社 100%

* %は合計に対する回答数の比率（複数回答可）

と「差異責任追及の困難性」の回答が極端に高く、それに次いで「差異原因解明の困難性」と「差異責任追及の有効性」の2つが3位にきている。この結果から判断するかぎりでは「差異分析の報告」について決してそれが有効であると考えているとは認め難い。

また産業別に見て大きく異なる特徴は「差異責任追及の有効性」と「分析のタイミングのずれ」である。前者の項目は素材型産業では3位（同産業企業の35%が回答）にあるのに対して加工型産業では7位（同産業企業の15%が回答）に過ぎない。それと反対に後者の項目では加工型産業の5位（同産業企業の34%が回答）に対して素材型産業では最も低い回答（同産業企業の5%が回答）でわずか2社に過ぎない。ここから素材型産業企業は一般に「予算差異分析」に基づく責任追及には消極的な姿勢であること、および加工型産業では「予算差異分析」を実施するタイミング（時期）に困難性を見出していることがわかる。

（4） 予算差異分析の利用効果の向上策

差異分析の利用について以上のような問題点なり困難性が認められるのであれば、それらを克服して利用効果を高める方策はないのであろうか。この点の調査については、表36にみられる問題点の裏返しというか問題点の解消策を実行すればよいことは分かっているが、実際にどのように実行するかという方法論になるとそこに大きな困難性が横たわっているようで、具体的な方法についての意見は聞かれなかった。しかし調査結果からはおおむね以下のようなことが理解できた。

すなわち、本調査結果を産業別に分析すると、製造業合計では「改善措置実施の円滑化」（59%）、「予算数値の信頼性の向上」（43%）、「差異原因解明の円滑化」（40%）の3項目が順に回答が高く、次いで第二グループに「差異原因追及の効率化」と「定性的評価技法との融合」が続く。しかし産業別に分析すると、加工型産業では「分析のタイミングのずれ」が4位、「差異分析技法の高度化」が5位にあるのに対して、素材型産業では「差異原因追及の効率化」と「定性的評

表 36 予算実績差異分析の利用効果を高める方策

	改善措置 実施の円 滑化	差異原因 解明の円 滑化	予算数値 の信頼性 の向上	差異原因 追及の効 率化	定性的評 価技法と の融合	差異分析 技法の高 度化	分析のタ イミング を早める	実績デー タ収集の 効率化	合 計
加工型産業	32社 60%	23社 43%	21社 40%	19社 36%	8社 15%	18社 34%	13社 25%	10社 19%	53社 100%
素材型産業	21社 57%	13社 35%	18社 49%	11社 30%	13社 35%	2社 5%	10社 27%	7社 19%	37社 100%
合 計	53社 59%	36社 40%	39社 43%	30社 33%	21社 23%	20社 22%	23社 26%	17社 19%	90社 100%

* %は合計に対する回答数の比率（複数回答可）

表 37 期間予算の満足度

	十分満足	一応満足	やや不満	かなり不満	合計
加工型産業	4社 5%	49社 65%	20社 27%	2社 3%	75社 100%
素材型産業	1社 2%	35社 71%	13社 27%	—	49社 100%
合計	5社 4%	84社 68%	33社 27%	2社 1%	124社 100%

「価値法との融合」が2位と4位にある。そして加工型産業で4位、5位にあるこれら項目は素材型産業ではほとんど重要視されておらず、また素材型産業で2位と4位の上記項目も加工型産業での順位ではほとんど最下位に近い。このように予算差異分析の利用効果の向上策については産業の特性によってその方法なり重点のおき方が大きく異なるようである。

バブル崩壊後の不況と産業の構造変化という激変する今日の企業環境にあって、今後とも企業の経営計画策定なり予算編成のあり方は大きく変わっていくことであろう。そこでは従来の認識の延長上で物事を判断して予算編成するのではなく、新しい発想に基づいた予算編成であることが要求されるのである。したがって予算実績差異分析の利用効果を高める方策にしても、経営計画の策定なり予算編成のあり方を反省し再検討するところから始める必要があるであろう。そして予算を活動の単なる目安としてでなく真に信頼性をもった目標値として機能し受容するようになったとき、予算に対する支持とその利用効果が高まっていくであろう。予算差異分析の利用効果を高めるためには、そのための解消策について検討することも重要であるが、それ以上に予算によって管理される構成員がその予算目標をどれだけ納得して受容して自発的に達成意欲を抱くかに心を砕くべきであろう。本分析の結果からは、予算差異分析の活用必要性について、少なくともその問題点は十分すぎるほど理解してはいるが、その具体的な解決策を見出せずに呻吟する予算編成担当者の姿が思い浮かぶのであるが、つぎの設問の「予算に対する満足度」については驚いたことに回答企業の70%以上が満足（十分満足と一応満足の合計）と回答している（表37参照）。先ほどの「有効である」の分析と同様に一連の回答では問題点や困難性をかなり指摘しているながら、本設問で「満足」と回答している点は、なぜ満足と考えるのか理解できないところがある。それゆえ今後この点をもっと具体的に調査する必要があると考える。なお、この点については産業別にみてもほぼ同様な傾向が観察された。

（5） 今後重視する予算制度の機能

この質問は、バブル経済の崩壊に伴う国内経済の収縮と国際競争の激化という企業経営にとって厳しい環境変化のなかでは、予算編成に当たっての考え方も当然変わってくるであろうが、その

表 38 予算制度で今後重視する機能

	大綱的経営計画の効率化	個別経営計画の実効化	構造改善	全社的目標・方針の形成助成	部門間の業務活動の調整と統合	部門の業務執行活動の事前牽制	業務改善	部門の業務執行活動の誘導	合計
加工型産業	50社 71%	37社 53%	36社 51%	56社 80%	30社 43%	17社 24%	23社 33%	22社 31%	70社 100%
素材型産業	25社 52%	29社 60%	27社 56%	38社 79%	20社 42%	11社 23%	22社 46%	14社 29%	48社 100%
合計	75社 64%	66社 56%	63社 53%	94社 80%	50社 42%	28社 24%	45社 38%	36社 30.5%	118社 100%

場合に重要視される予算機能は何かについて聞いたものである（表 38）。この点については製造企業全体では 1 位より「全社的目標・方針の形成助成」（80%）、「大綱的経営計画の効率化」（64%）、「個別経営計画の実効化」（56%）、「構造改善」（53%）、「諸部門間の業務活動の調整と統合」（42%）、「業務改善」（38%）の順位になっている。ここでも産業別に見ると、加工型産業は製造企業全体の傾向と同じだが、素材型産業では異なっていて、2 位が「個別経営計画の実効化」（60%）、3 位が「構造改善」（56%）、そして 4 位「大綱的経営計画の効率化」（52%）、5 位「業務改善」（46%）の順で、その重点のおきどころが若干異なっており、素材型産業では予算のフィードバック機能、つまり「構造改善」や「業務改善」機能を重視しているように読み取れる。とはいえ、これらの項目はいずれも中長期計画を前提にしてその実効が可能になるものであるから、今後の予算編成では経営計画と予算との一貫性がより重視されることになるだろう。

ところで、我々が今後のわが国企業の厳しい経営環境を予想して予算管理機能をより実効性高いものにすべきと主張するとき、予算の活動責任者に対する業績評価機能を無視するわけにはいかない。

近年、大手製造企業でも効率的経営の決め手はリストラ、それも間接部門の人員削減であるとして希望退職制度の導入や人事評価制度の改定が実施されたりして、能力主義的人事制度の導入が進んでいることが報道されている。しかしその点についての質問、すなわち「部門責任者の業績審査」機能を強化することについては、順位は何と加工型産業でも素材型産業でも、いわんや製造企業全体でも最下位（9 位、21%）で極めて消極的である。これでわが国企業で真に能力主義的人事制度は定着するのであろうかと疑問になる。あるいは本制度もいわゆる「日本的」と評される能力主義人事制度になるのであろうか。いかなる制度であれ、能力主義的要素を導入するのであれば、それをどのようにして評価するかが問題にならざるをえず、予算管理における業績評価段階にスポットをあてる必要があるであろう。この点で「部門責任者の業績審査」の問題についてその重要性を強く認識することが肝要であろう。

(6) 予算制度の有効性を高める方法

現代の複雑な経営環境下において企業が経営活動を効率的に推進するためには予算管理システムを有効に機能させることが欠かせないが、そのためにはどのような問題を克服すべきであろうか。この点は前設問の予算機能の重要性についての認識とも関係して、重要視する予算機能が変わればそのための制度整備の方向や実施方法も異なるはずで、そうでなければ“制度をつくって魂入れず”ということになってしまう。

そこで今後の企業予算制度の実施に当たってその有効性を高める上で重視する課題について聞いた(表39)。その結果「極めて重視する事項」としては、製造企業全体では、1位は「基本目標・方針の明確化」(117社中88社、75%)で、2位以下4位までは比較的接近していて、「管理会計制度の充実」(58%)、「経営情報システムの改善」(54%)、「トップの理解の深化」(52%)という順になった。そして5位以下は「組織構造の改善」、「予測技法の精緻化・導入」、「計画技法の精緻化・導入」の項目が続く。

表39 予算制度の有効性を高めるための方法

	予算に対する 教育の充実	基本目標方針 の明確化	予算への参加 の拡大	予算へのトップ の理解を深める	諸予測技法の 精緻化と導入
加工型産業	15社 21.4%	55社 79%	21社 30%	35社 50%	20社 29%
素材型産業	13社 28%	33社 70%	8社 17%	26社 55%	18社 38%
合計	28社 24%	88社 75%	29社 25%	61社 52%	38社 32.5%
	諸計画技法の 精緻化と導入	組織構造の改善	経営情報シス テムの改善	管理会計制度 の充実	合計
加工型産業	24社 34%	30社 43%	40社 57%	44社 63%	70社 100%
素材型産業	14社 30%	15社 32%	23社 49%	24社 51%	47社 100%
合計	38社 32.5%	45社 38.5%	63社 54%	68社 58%	117社 100%

これらは予算制度を効率化するために克服すべき問題点であり、いずれも重要な指摘であるが、ここで特に問題であると思う点は、1位に「基本目標・方針の明確化」の問題が、そして上位の方に「トップの理解の深化」という問題が提起されてくることである。現代のように不透明不確実な経営環境下で企業が将来にわたって発展を遂げるためには、企業経営に携わるトップが企業の将来を見据えた「基本目標なり基本方針」を明確に打出すことは最重要課題といってよい

であろう。いやむしろ現代企業経営者の役割これにありといっても過言ではないのではなかろうか。しかし、現実にはこのことが企業予算制度の有効性を高めるための最重要課題であると予算担当者から指摘され、しかもその割合が極めて高いということは何を意味するのであろうか。現代の経営書では戦略的経営とか経営戦略思考の重要性が強調されているが、実際にはその重要性を企業経営者がどれだけ認識しまた活用しようとしているのであろうか。

「制度」の改善とか充実はその欠陥が発見されさえすれば比較的容易に改善が可能であるが、しかし「人間の思考様式や認識」については過去の経験や判断に左右されることが多いために、よほどの衝撃的経験（ショック）がないかぎり一朝一夕には大きな変革が行われにくいことは日常よく経験することである。しかし企業経営者はそうした革新的役割を担うべく期待された専門家（Professional Managers）であるはずであり、またそう認識すべきであろう。そうであるならば「基本目標・方針の明確化」や「トップの理解の深化」という問題が今後改善すべき問題点の上位にくるということは、「わが国企業の意思決定機構」や「経営者の予算の役割に対する認識」に問題ありとの黙示であると読むことができるのではないであろうか。

確かに現代は企業活動がグローバル化していて、政治的・経済的・国際的な諸問題が複雑に錯綜して不確実性の高い経営環境になっているのは事実である。だが一方で世は情報化社会といわれるほどに多くの情報が乱れ飛んでおり、政府の経済政策や各種官庁の統計や指針の公表、あるいはマスメディアや各種情報機関の発達で、かつてないほど多くの予測情報があふれているのも事実である。問題はむしろそうした情報の受け取り方であろう。何を重要なものとして選択し何を不必要なものとして捨てるかは、企業がいかなる問題を緊急に解決すべき重要課題と考えるかに依存する。これを決定するのはトップの重要な職務である。

今後の課題として、「基本目標・方針の明確化」を指摘されることは、企業のトップがこれまでそうしたことに責任を持ってこなかったということであるから、今後この点を大いに反省し実効あるものにする必要があるであろう。

また次の「トップの理解の深化」項目もこれと密接な関連をもつ問題であり、トップが経営環境の変化を的確に見通して「基本目標や方針」を設定していれば、予算担当者が予算内容についてことさら「トップの理解の深化」に煩わされる必要はなくなるはずである。考えてみれば予算担当者が予算内容についてトップの理解を求めるために努力しなければならないということはおかしな話である。トップが方針を明確に指示しその理解について予算担当者との共通認識があれば必要のないことだからである。したがって、このことはわが国の企業経営者は一般に企業の予算編成の意義と重要性に対する認識が浅く、トップが明確な方針や目標を打出さないから作成された予算内容についても関心が薄く、したがって部下が理解させるのに苦心するという図式になる。それゆえ、現代のように不透明な環境下では、企業経営者は予算編成過程にもっと積極的に

関与すべきであるという結論に至る。

なおこの両者を産業形態別に見てみると、「基本目標・方針の明確化」については加工型産業の方が回答比率が9%高く、逆に「トップの理解の深化」については素材型産業の方が比率としては若干高い値を示すという興味深い結果がでていいる。つまり加工型産業では「基本目標や指針」の示し方には問題が残るが「トップの理解は深い」といえ、逆に素材型産業では「基本目標や指針」の示し方は比較的明確だが「トップの理解には問題がある」という読み取り方ができる。要は両方とも「問題ではない」というのが最も良いのだがそのようには感じられず、多くの場合に、部下は上司の理解に問題があると認識しているという点を上司（トップ）は自覚しておく必要があるであろう。そして「不満のなかに改善の芽が育つ」のであるから、こうしたことは組織の発展にとって健全な兆候であると認識して謙虚に耳を傾けてその改善策を検討する必要があるであろう。

「制度や構造の改善・充実」問題の指摘についても同様なことがいえる。企業によってそれぞれ各項目の重要性は異なるので、費用対効果を念頭に置いてどのようにしたらそれら問題点の解消が可能であるかについて重要性の順位付けをして、継続的に検討する機会を怠らないようにすることが必要であろう。

7. 小括——企業予算制度の今後のあり方——

わが国産業界は1970年代の石油危機に伴う不況を減量経営によって乗り切ったが、今日開放経済下の世界同時不況と国内経済のバブル崩壊のなかで再び深刻な産業活動の減退に陥っている。産業活動の停滞は国内外の経営環境の変化によるところが大きいだが、またこの間に企業が旺盛な消費需要にとらわれて経済の成熟化という社会変化をとらえきれずに新機軸を打出す努力をしてこなかったことも確かなのである。シュムペターの名を出すまでもなく企業活動の原点は革新、「新機軸の開発にあり」というのは周知の事実であり、我々が行った別の調査でも、今日企業自らが自社製品の多くは成熟製品であることを自覚しているという結果がある⁽⁶⁾。

わが国の経済社会は高度大衆消費時代から成熟化時代へ、つまり量的成長から質的成長（豊かさ）、いわば選択的消費を求める時代へと移りつつあり、企業活動も規模の経済の追求から範囲の経済（多角化、差別化）の追求へとその目標転換を迫られているのである。それは当然経済構造なり産業構造の転換を余儀なくする。こうした時代の転換期には従来の惰性にとらわれない大胆な発想（新機軸）が重要になる。

今日わが国の企業はそうした発想の転換に成功しているであろうか。リストラだ、リエンジニアリングだと掛け声はいろいろ聞かれるが、こと予算制度に関するかぎり本調査の分析からはそ

うした変化は未だ読み取れない。もちろん制度の変化については継続的に何回か調査を行わなければ断定的なことをいうことはできないが、バブル経済の崩壊という大きな経済変化があった直後の調査で、「過去の延長線上で」という予算編成思考が強いという結果になったことは、「環境変化」に対する認識の甘さや「予算編成に対する慣れ」ということが影響していると思われるが、これでは今後の環境激変時代の予算編成態度としては満足のものにはならないであろう。そこで以上の分析をふまえて今後の予算制度のあり方について若干の問題を提起してみたい。

1) 企業環境変化を見据えた予算編成であること。今日の企業環境は変化が多様で非常に読み難いことは事実である。「予算編成上の障害」とか「予算修正上の障害」の1位に「環境変化予測の困難性」が回答されているが、問題は従来「予測の精度」を高めるためにどれだけの努力をしてきたかである。バブル期には恐らく過去の予算編成の問題点の分析が十分に生かされずに、毎年同様な方式（前年度の延長線上）で予算編成が繰り返されてきたのではないであろうか。それが予算に対する「現状是認的傾向の醸成」とか「トップの理解不足とか認識の欠如」を障害として回答せざるをえない状況を作り出してきたのではないであろうか。

考えてみれば、現代は情報化時代で、多様な情報提供手段が用意されており、むしろ適切な情報は何かを選択するのに苦労する時代である。「環境変化予測の困難性」が「情報収集の困難性」であるとするならば、それは予算担当者の努力不足なり怠慢というほかはないであろう。また環境は本来変化し不確実性を伴うものであることを自覚するならば、不確実性を考慮した予算編成のあり方（例えば変動予算の採用）が検討されてしかるべきであろう。この点についてはわが国企業は一般に半期ごとに予算の見直しをすることで対応しているようであるが、それでは環境変化に対する短期的対応は可能であるかもしれないが、長期的変化を見逃す恐れがあるのではないであろうか。企業の成長発展は経営環境の長期的趨勢変化を読むことが重要であり、そのためには環境情報の収集に努力すること、および戦略目標と経営計画と予算との一体性、つまり予算を戦略的経営計画の実行策として位置付けて編成する姿勢が必要であろう。特に近年の特徴は「環境要件」がグローバル化し、例えば地球環境への配慮や社会貢献問題等企業イメージの高揚が戦略目標として欠かせなくなってきたことである。その点で、現代の予算編成は、経営の構造変革を伴う戦略経営計画→執行計画→予算へと続くプロセスとして経営計画との一貫性・整合性が確保されることが重要になる。

2) 予算編成にはトップ（経営者）の理解と強力なバックアップが必要である。

予算が経営計画の具体化でありそれに基づいて経営活動が執行されるものであるならば、当然予算に対するトップの支持があるはずである。しかし「障害」として「予算編成の意義に対する認識の欠如」が指摘されるのはいかなる理由によるのであろうか。それは予算の役立ちと有効性

に関する認識の問題であろうと思われる。すなわち予算が経営管理の用具として、つまり業務活動執行の指針としてだけでなく業務執行者の業績評価をするうえで有効であると認識されれば、その認識も異なったものになるであろう。現在のところ予算差異分析の結果を「部門の業績評価」に利用するとの回答は30%内外で、「部門主管者の業績評価」にまで活用しようとするのはまたその2分の1ほどである。これは予算数値を業績目標とすることに対して信頼感が薄いことにその理由があると思われる。その点は「部門業績評価の意思決定への役立ち」（表33）に対する質問で「役立ちは大きい」とする回答が50%以下であることに読み取れる。そうした信頼性の欠如は環境情報の収集に対する信頼感とか予算編成過程での進め方に対する疑問に発するものであろう。環境変化が不透明で読みきれないときには予算の弾力的運用も必要であるが、それによって当初予算の編成がいい加減なものになってはならない。結局のところ、その行き着く先は予算編成者に対する信頼性に帰着することを予算担当者は肝に銘ずることが肝要であろう。このことはトップからの信頼感だけでなく予算執行管理者についてもいえることであって、結局のところ、予算の有効性は予算編成者に対する信頼感に左右されることになるから、彼は「いかにしたら予算数値の信頼性が高まるか」を常に念頭において予算編成に取組まなければならないのである。

3) 今日の企業経営は多様な目標の同時達成を意図してきたが、バブル崩壊は（元来稀少なものと認識されていた）経営資源を再び稀少なものとした。企業が営利事業体であるかぎり利潤獲得を第一義的目標とするのは当然であるが、現代の企業行動はそれだけでは不十分である。現代の企業行動にはさまざまな利害関係者からの要求や規制が存在するのが常態であり、低成長経済時代にはそれらの要求はますます厳しいものになってくる。それゆえ、経営者は予算をそれらの要求を自己目標として組み込むための手段として活用する姿勢をもつことが必要であろう。

現代はバブル期の反省というだけでなく環境資源の保護をも含んで地球的規模で稀少資源の有効活用を心がけなければならない時代である。その点で今後の企業経営は、多様な利害関係者を考慮しながら顧客指向・高品質経営に戦略的重点目標を設定して、そこに経営資源を集中投入することで質的成長を追求することが必要となろう。この場合、予算編成の目標としては収益性目標だけでなく成長性、安全性目標をはじめその他の環境要件を制約目標として経営目標に組み込むことが重要になる。その点で従来わが国製造企業の場合には「売上高」目標が強調され過ぎていたようである。「売上高」目標は量的成長の象徴であり、質的成長を達成するためには制約目標を厳しく設定したうえで「資本利益率（ROI）」重視の経営を目指す必要があるであろう。

4) 企業予算は本来業務執行計画の具体化であり、個別業務管理ないし部門管理の手段であるから、予算を業務執行の指針として活用し、それに基づいて業績評価を行う姿勢を徹底することが重要である。本調査のように業績評価への利用が低いまま近年いわれている能力主義あるいは

業績主義的人事評価制度を導入することには問題がある。能力主義評価制度はそこに明確な評価基準があってはじめて可能になるのであり、今後の予算編成にあたってはそのことを念頭に置いて編成する必要があるであろう。それは被評価者の予算目標に対する受容を含むものでなければならない。また予算・実績差異分析の結果は被評価者にきちんと示され、納得の行く評価が行われる制度でなければならない。予算編成と業績評価の連係はこれまで日本の企業が怠ってきた問題であって、おそらくその過程ではいろいろな障害にぶつかるであろうが、予算（したがって予算担当者）の権威を高めるためにもこの点は今後取組まなければならない大きな課題である。予算数値の妥当性に対するチェックが働くようにすることこそが予算制度を権威のあるものにする早道であろう。

5) 最後に本調査から読み取れるわが国製造企業の予算制度の特徴を指摘しておこう。

a) 予算編成の手順はボトムアップ方式が主流であるが、経営環境変化の激しい国際化時代にはトップの主導による迅速な意思決定が必要になるから、予算編成はトップダウン式に変化していかなざるをえないであろう。その場合重要になるのは関係する当事者との情報交換であり、上下間のコミュニケーションがこれまで以上に重要なものになるであろう。

b) 残念ながら産業別には加工型産業と素材型産業とで細部ではその特徴に多少の違いはあるものの、総体的にはそれほど大きな相違は見出せなかった。その原因はどこにあるのか。サンプル数の少なさにも原因はあるであろう。しかしわが国企業の行動様式の高質性や横並び意識、あるいは各種の規制や行政指導にその原因の一端を求めることもあながち的外れとはいえないであろう。もちろんこのほかにも幾つかの原因を指摘することは可能であるが、いずれにしてもこの点は今後本調査を継続していくことで両産業の特性が明らかになっていくであろうと考える。

c) よく産業構造の転換とか高付加価値型産業への転換ということがいわれるが、わが国の場合それがそれほど容易でないのは何故なのか。我々はその回答をこれまで検討してきたなかに見出せると考えている。わが国企業の横並び意識からくる企業行動の高質性、その裏返しである予算編成における戦略性の欠如、半期予算による逐次的対応にそれを見出すことは的外れであろうか。大量生産・大量消費は量的成長時代の経済行動であった。低成長時代には質的成長（高付加価値経営）を志向する必要がある。低成長環境下では経営資源の獲得も困難になるから、それゆえ獲得した経営資源を有効に活用して長期的に高生産性を実現する方策と努力が重要になる。そのためには経営資源の重点配分を可能にする予算編成のあり方に改革する必要があるであろう。ゼロベース予算はその有力な手法の一つであると考えられる。

いずれにしてもわが国の企業の製造環境は今日大きく変化したことを事実として受け止めて、戦略思考を組み込んだ予算制度、別な言い方をすれば環境変化に柔軟に対応可能な予算制度をいかにして創設するかが、今後の企業の成長力を評価する鍵となるであろう。

《注》

(1) 本検討委員会のメンバーは、安達和夫（東洋大学）教授，田中隆雄（東京経済大学）教授，中尾則彦^(株)東芝監査役（当時），それに筆者，および「産業経理協会」事務局の鮫島文雄，田代恭之の各氏である。調査結果の全体的な分析は安達和夫教授によって「わが国企業における期間予算制度管見」（『産業経理』vol 52, No.3, 1992, pp.131～142）として詳細な分析が公表されている（以下，本稿で「全体」とあるのは同稿資料による）。

(2) なお業種の内訳は，製造業 127 社（約 73%）（但し，このうちの 2 社はどちらの製造形態に入れるのも適当ではなく，自ら販売も手掛ける企業であったために除いたので，対象となったのは 125 社である）。

その他の業種は，商業 15 社（約 9%），建設・不動産 11 社（約 6%），サービス・通信 7 社（4%），海運・運輸・倉庫 6 社（約 3.5%），電気・ガス 5 社（約 3%），鉱業 3 社（約 2%）であった。

(3) 調査項目の主なものは次のとおりである。

- a) 期間予算制度の基礎的事項（権限・責任の範囲，期間予算への理解，経営計画と期間予算との関連性）
- b) 予算の編成（予算編成の目的，予算編成方針の内容，方針提示の詳細度と提示方法，予算編成への参加度，予算原案作成で重視する基本目標，部門予算原案の作成方法，予算編成方針と部門予算原案の調整，予算編成上の障害）
- c) 予算の執行・点検・修正等（予算の実施時期・点検時期・修正時期・修正範囲，予算の弾力性保持策，予算編成上の障害）
- d) 予算実績差異分析（差異分析の実施状況，差異分析時の事後修正，差異分析の活用，部門業績評価・評価者・報酬への反映，差異分析利用上の障害と向上策）
- e) 予算制度の現状と改善策（予算制度の満足度，今後重視する予算機能，予算制度の有効性向上策）

(4) 「部門主管者の業績評価の実施」に関する全産業の調査の集計は，上位部門では 12.6%，下位部門ではわずかに 9%である（前掲「安達論文」参照）。

(5) 各項目の回答企業数は次のとおりである。

上位部門・加工型産業；月次 68 社，四半期 55 社，半期 65 社，年次 61 社

素材型産業；月次 45 社，四半期 40 社，半期 43 社，年次 40 社

合 計；月次 113 社，四半期 95 社，半期 108 社，年次 101 社

下位部門：加工型産業；月次 66 社，四半期 55 社，半期 63 社，年次 60 社

素材型産業；月次 42 社，四半期 39 社，半期 41 社，年次 38 社

合 計；月次 108 社，四半期 94 社，半期 104 社，年次 98 社

(6) IMA 日本支部「販売／流通活動と管理合計」（IMA 日本支部研究報告 No.3）IMA 日本支部，1993 年 8 月。調査結果はつぎのとおり。

回答企業数は少ない（31 社）が，自社製品が「量産品で成熟製品」（30%），「受注品で成熟製品」（35%），「多種少量品で成熟製品」（30%）で，「新製品主導」との回答はわずか 13%に過ぎない。

本稿の資料整理にあたっては 1992 年度城西大学学長所管特別研究費の助成を受けた。

また調査データに関するコンピュータ・プログラムの作成とその処理については本学経済学部加藤武信教授ゼミナールの学生，吉田健君の助力を得たことに深く感謝したい。