HOKUGA 北海学園学術情報リポジトリ
学校法人北海学園
北海学園大学
北海商科大学

タイトル	On the Essential 企業予算の本質的役割とその管理機能の発現
著者	内田，昌利; Uchida, Masatoshi
引用	北海学園大学経営論集，9(2): 65-75
発行日	2011-09-25

Hokkai-Gakuen Organization of Knowledge Ubiquitous through Gaining Archives.

企業予算の本質的役割とその管理機能の発現

内　田　昌　利

目　次

1．はじめに
2．企業予算の本質的機能について
3．伝統的な予算管理機能観―溝口一雄の見解―
4．伝統的予算管理機能観から現代的機能観への架橋―津曲直躬の見解―
5．小括

1　はじめに

一般に，予算の管理機能として，組織における①計画設定の手段（計画機能），②計画に伴う部門間・活動間の調整および総合調整の手段（調整機能）③計画実施責任者にこれらの計画を伝達する手段（伝達機能），④各階層の管理責任者の動機づけの手段（動機づけ機能），⑤実績を比較評価するための基準（業績評価機能）としての複数の機能があげられる。このように予算の管理機能は一つではなく，大きく分けて計画調整と統制の２つの管理機能が一般に認められている。

それでは，ほんとうに予算はこの２つの機能をはたしているであろうか。実際には計画機能または統制機能のいずれか一方の機能に重点が置かれていることはないだろうか。２つの機能をはたすとすると，そこにどのような問題点があり，それを解決するためにどのような形式で運用されるであろうか。

かつて予算のタイトネスの有無をめぐって，中山隆祐教授と溝口一雄教授との間で論争がなされた。一方でタイトな消費量標準によるインプット管理を重視し，他方で棚卸評価の基準としても有効な二元的標準原価計算を企業（NEC）で実践してきた中山教授にとっては，アウトプットを期間的に管理する手段である予算は「予想される実際」を表すべきで，したがって予算にタイトネスは認められないと主張する。これは予算の計画機能を重視した主張といえる。これに対して，溝口教授は，トップの利益計画をうけて予算は利益統制する手段である以上，程度の差はあれ規範値としてタイトネスが認められるとの立場から中山教授を批判する。これは予算の統制機能を重視する立場からの批判といえる[1)]。

そこで本稿では，企業予算が企業全体および各部門の管理責任者の実行計画として一定の規範性をもち，業務の指針としての役割をはたすとの立場に立って，その計画機能と統制機能が企業実践においてどのように発現するかを解明するために，先ず，企業予算に期待される本質的な貢献機能をどのように考えたらよいのかという問に答えているいくつかの所説を取り上げて，企業予算の本質的役割とその管理機能を再考する材料とする。次いで別稿で，企業予算の計画機能と統制機能が経営実践としてどのように発現するかを，ストレッチ・バジェッティングがどのような発現の形をとるかという側面から考察してみたい。

2　企業予算の本質的機能について

予算管理は，管理会計の初期の段階での予算統制（budgetary control）からフィードバック・コントロール）機能に加えて，トップマネジメントの方針決定と戦略を表す利益計画を実現するための利益統制手段として責任単位別の実行計画を立て，それらを総合し，実現に向けて遂行していく，という統制機能を拡大する方向で展開してきた。そのなかにあって，事前統制（フィードフォワード・コントロール）機能がモチベーション効果の面から重視され，行動科学的研究が展開されてきたし，短期計画が陥りがちな近視眼的視点から脱却し，中長期的視点に立って戦略を効果的に落とし込み実現していく戦略的な予算管理が説かれるようにもなっている。このように，予算管理の統制機能はその実効性を高めるため，深化・拡大する方向で展開されてきている。

ここでは，トップマネジメントの方針・戦略決定を表した利益計画と，その既決の枠組みの下で作成される責任単位別実行計画の実現統制をはかる予算管理とを峻別し，予算はあくまでも利益統制機能を遂行するための仕組みとして理解する。すなわち，一般に予算の機能として計画・調整・統制の機能があげられるが，トップの利益計画と方針が既に決定されており，予算はそれを実現するための利益統制デバイスにほかならず，予算編成にみられる計画機能も予算執行や予算差異分析にみられる統制機能もこの利益統制機能をはたすために展開されるのである。企業予算がはたす管理機能は本質的には利益統制機能に包摂されるのである。

3　伝統的な予算管理機能観―溝口一雄の見解―

3－1　予算の計画機能の否定

溝口一雄教授は，企業予算の本質的機能を利益統制機能＝統制機能をはたすものと理解している。その予算管理論の特徴は，利益統制機能をはたすということから，予算統制論として展開されているところにある。その点で，その予算管理論は伝統的なコントロール観に立つものであり，今日期待されている戦略実施のためのマネジメント・コントロール論に拠って立ち，他方で多面的・多義的な役割を考慮した複合的研究領域としての予算管理論からは隔たっているが，その首尾一貫した予算管理論は，その後に展開された企業予算の管理機能に関する議論を比較考量し，整理するうえでベンチマークになりうると考えるので，ここで紹介しておこう。

溝口教授は，予算の基本的機能のうちに「計画の機能」を含むとする見解には与みしえないと断定する。予算の編成は，トップ・マネジメント段階での経営意志決定たる利益計画と明確に区別されるべきものであり，すでに決定された利益計画を前提として行われるものであるから，コントロールのプロセスに属するといわなければならない（1969，p. 37，38）。「予算による管理，バジェタリー・コントロールは現段階においては（傍点―内田）本質的にはプロフィット・コントロールであると解する。私はコスト・コントロールとプロフィット・コントロールとを相対的に異なった管理領域として対立せしめ，標準原価と予算とをその具体的手段として説明するのをつねとしている」（1965，p.59）。）ここに溝口教授は，「現段階においては」と限定付き解釈を示しているが，これは計画と統制という２分法的理解に立っていた当時の「段階」においては予算の本質的機能は，計画機能ではなくむしろ統制機能にあると見ている

のである。否，むしろ予算には計画機能は認められないと考えている。長いが引用しておこう。

「企業予算の機能として，従来一般に「計画，調整，統制」の３つが指摘されているが，これは正しいだろうか。第１の「計画」の機能は，漠然と予算の設定を指していたように思う。私見によれば，予算の設定には２つの意味がある。その１つはまさに経営計画であり，他の１つは企業活動を統制するための具体的指標の設定である。これら２つの面がこれまで漫然と一体的に理解されていたのである。（中略）

ところが技術革新時代になり，経営活動のテンポが速くなるにつれて，経営方針決定への合理的接近が望まれ，これが「経営計画」の概念を装いとして表面化してきたわけである。したがって，従来予算という名のもとに行われていた経営方針決定過程は，経営計画の概念に吸収され，より広い視野のもとに取り扱われることが必要になったのである。

予算編成の過程で考えられていた「計画」は現代的な表現に従えば，「期間的利益計画」ということになる。それは企業の諸活動を限定された期間について，１つの目的のために，総合化することであって，いわば多様な企業活動の「組み合わせ」についての１つの方針を決定することを意味する。

こうした理解によれば，予算における計画機能は考えなおされるべきである。すなわち，今日ではそれは予算の機能ではなく，予算に先行する期間的利益計画と解されなければならない。最高管理者によって決定された期間的利益計画は当期の「予算編成方針」ということになる。一定の方針によって枠づけられて行われる部門別の予算編成は，部門活動間の「調整」と個々の活動の「統制」のためのものである。ここで重要なのは「統制」であるから，これを簡単に予算の統制機能と呼んでおく。いいかえれば，予算は決定された計画を実現させるために採られる具体的な手段すなわち実施のスケジュールとしての意義しかもたないのである。」（溝口 1978，pp.194-195.）

また，予算の利益統制機能を重視すると，コントロール基準としての予算および予算差異の意義が重視され，予算の弾力的運用や期中修正については厳しい目が向けられる。

溝口は，予算の弾力的運用の問題が企業において課題となっていることを認めながらも，基本的な姿勢は否定的である。

企業予算は短期の予測に基づいているものだから，実施過程に入って実際の数字が予算と離れてくることが当然考えられるので，予算制度の運用にあたってはこれを弾力的に修正してより一層現実的なものにすべきであるとの意見がしばしば聞かれ，事実，予算の弾力的修正という問題はわが国企業，ことに経理部，管理部においてはその対応に策に頭を痛めているところである（溝口 1983，pp.81-82）。

通常，経費予算（とくに製造・販売・一般管理関係の経費のうち政策的性質の薄い自由裁量費項目）は固定予算または割当予算として運営されているが，こうした固定予算ないし割当予算について，実績によってその修正を認めるという考え方と，既定の方針を貫くために修正を認めないという考え方があるが，溝口は，第１の考え方でいけば，修正要求が全社から起こって予算担当部門は対応に追いつかないだろうし，予算制度自体の意味がなくなってしまうとして，「結論としては，修正を認めないとすることが比較的好い結果をもたらす」（溝口 1983，p.83）ものと考える。

利益計画の既定方針を貫くために，基本的に予算の期中修正は認めないことを主張するのである。したがって，予算と実績との食い違いが生じても部門管理者が予算実績差異の検討会議の席上で責任をもって説明すればよい。修正を認めて，「予算実績比較表」に差

額が出ないようにするよりも，むしろ修正を認めず，予算実績差異の原因と責任を明らかにするほうが予算統制の観点から PDCA サイクルを回すうえでよいと考えるのである。予算は企業全体の計画である「利益計画」の中枢をなしているから，その意味でも計画を崩さないことが大切である。「予算修正」という形で処理するとなると，予算が実績を追いかける結果になる。予算はモノサシであり，このモノサシで実績を測り，実績を予算に近づけるようにすることこそ重要なことである（溝口 1983，p.83.）と。ここに予算が本質的に利益統制の手段であり，統制機能をはたすものであるとの溝口の予算管理機能観が明確に示されている。

予算の修正問題との関係で，予算の流用と予備予算の適否が問題とされるが，この点でも溝口の考え方は一貫している。

企業実務では，予算の修正を認めない代わりに，予算の流用を一部の小科目（たとえば，通信費，図書費，事務用消耗品，雑費といった科目）間で認める場合が相当あるが，予算の修正を認めないという厳正な予算統制の態度を貫くならば，このような費目間の流用も認めるべきではない。予備費という予算費目の設定についても同様に否定的で，予算はすべて赤裸々な形で作り，実施していくべきであると主張する（溝口 1983，p.85）。

とはいえ，溝口がいっさいの予算の期中修正を認めてはならないと主張しているわけではない。特定の場合にはむしろ予算修正を行うべきであるという。特定の場合とは，トップマネジメントに重大な方針変更があったり，経営の基本構造に変化があった場合で，設備予算が全面的に組み替えられたり，生産計画や販売計画の変更を伴い，新製品計画にも影響するだろうから，そのときには根本的な予算修正がむしろ必要になると，予算の期中修正を勧める（溝口 1983，pp.83-84）。これは予算が前提とする条件が大きく変わったことによる全面的な予算の修正ないし大幅な補正予算の作成に関わる問題で，ここでの既定の利益計画と予算編成方針の枠組みを前提とした予算の修正とは問題の次元を異にするといえるが，モノサシとしての予算の妥当性ないし有効性には限界があることが示唆されている。

3－2　伝統的予算管理機能観の継承―谷武幸の見解―

こうした利益管理と予算管理（budgetary control）を区別する溝口の予算管理機能観は，最近では谷武幸教授（2009；2010）の見解に引き継がれているようにみえる。谷は，その後の意思決定論やマネジメントコントロール論，戦略コントロール論を取り入れつつも，基本的には，利益管理と予算管理とを「あえて区別して」（谷 2009，p.157），次のように定義する。

「利益管理とは，長期経営計画を指針として利益計画を予算編成方針のベースとして設定し，各部門に責任とその責任遂行に必要な資源を財務数字で割り当てて予算を編成するとともに，PDCA のサイクルを回すことにより，戦略実施を図る活動をいう」。なお，この PDCA のサイクルとは，アンソニーのいう「マネジメント・コントロール」と同義と考えられている（谷 2010，p.20）。

「予算管理（budgetary control）」は，予算編成以下のプロセスをいい，「予算編成方針を指針として，各部門に責任とその責任遂行に必要な資源を財務数字で割り当てて予算を編成するとともに，PDCA のサイクルを回すことにより，戦略実施を図る管理活動」（谷 2009，156-157）と定義する。この定義は，戦略と予算とのリンケージを意識して，戦略統制を図る仕組みであることを強調して「戦略実施を図る活動」としている点で今日的な定義ではあるが，予算管理機能観との関連でいえば，予算管理は利益管理に包摂され

て，利益統制の手段として理解されていることが分かるであろう。この点で，溝口と同じ理解に立っているといえよう。

したがって，こうした理解に立てば，予算の運用にあたって問題になる予算の修正，流用，予備費計上の適否については，おのずと溝口同様に否定的になる。すなわち，予算は部門業務の指針として，実績を管理するという役割があるのだから，実績に合わせて予算を修正することになりかねないような，したがって予算実績差異が表面化しなくなるようなそうした運用はすべきではない。より正確に言えば，予算が業務の指針として機能する限りは，予算の修正などはあってはならない（谷 2009，pp.166-167）ということになる。

これを見方を変えて言えば，業務の指針として使えなくなるほどに経営環境（外部環境／内部環境）が変動する場合には予算は修正すべきであり，いたずらに予算に固執したり，硬直的に運用することは妥当ではないというようにも理解できる。

要は，予算管理責任者や予算実施責任者が業務の指針である予算と突き合わせて実績についての説明責任を明確にし，その責任をはたす仕組みとして予算管理が機能しているかどうかが問われ，そうした機能をはたしている限りは予算の修正は行うべきではなく，したがってその機能をはたしえなくなった場合には修正する必要があるということである。

しかし業務の指針として機能しているかどうかの判断は必ずしも容易ではない。その判断が容易ではないからこそ，その後，暗黙のうちに仮定されていた予算の指針としての妥当性や有効性を課題とする研究の深化が近隣諸科学の成果を取り入れて進められ，これまで，その行動的側面やスラック予算現象が問題視されたり，予算シュミレーション，ローリング予算／継続予算，コンティンジェンシープランニングや複数予算，ゼロベース予算（ZBB），活動基準予算（ABB）などにみられるような Better Budgeting（予算改善）論やバランスト・スコアカード（BSC）論が展開され，論議が深められてきたのである。

さらに今日では，予算無用論ともいえる Beyond Budgeting Model（脱予算経営 BBM）論が関心を集め，戦略コントロール論が注目されている。BBM や BSC，戦略コントロール論の提唱の背景には，急激な変化に対して迅速かつ柔軟に戦略的に経営する観点から，伝統的予算が陥りがちな硬直的運用とそれによる予算拘束型経営からの完全な脱却への志向があり，シングルループ学習や診断型コントロールを超えて，ダブルループ学習や双方向的コントロールを組み込むことへの強い志向がみられる。

予算の本質的機能が利益統制にあるといっても，指針としての機能を含めそのメカニズムの機能の発現は多面的で多義的であるから，こうした予算論の展開が尽きないともいえよう。

ここで企業予算の本質的機能についてさらにきめの細かい考察を行っている津曲直躬教授（1977）の見解を紹介しておきたい。それは，企業予算の貢献機能への固有の可能性と，したがって限界とを自己のうちに内包していることを認識することによって，それを媒介して企業予算の本質的機能と管理機能の展開が，理論的にも実践的にもさまざまな形をとって発現しうることを論証しようとしているからである。

4　伝統的予算管理機能観から現代的機能観への架橋―津曲直躬の見解―

4－1　測定システムとしての企業会計の基本的な技術的特徴―その分析視角―

津曲（1977）はまず自身の分析視角を明らかにすることからはじめる。計数的手段としての企業会計を，相互の結合された固有な

ルールからなる一種の目的志向的な測定システムとして把握することを通じて，企業会計の技術的特徴がまず確認される。

企業会計は，みずからを有機的なシステムたらしめる固有な目的との照応において，対象を数値変換する操作可能な機能体系として観念される。すなわち，貨幣的利益の確定というみずからに内在化された目的のもとで，企業の経済活動を対象とする，勘定網による二元的・貨幣的数値変換（＝貨幣的測定）と資本利益計算への期間統合をはかる，そうした操作可能な機能体系が，企業会計に貫徹する技術的・手段的特徴なのである（p.80）。

この固有の特徴には企業会計に対する役割期待（利益調整目的，課税所得確定目的，経営管理目的，情報提供目的など）が捨象されている。現実には企業会計はこの役割期待を異にすることによって財務会計と管理会計に区別され，それぞれが異なる現実的機能をはたす。

管理会計はその技術的・手段的特徴を媒介にして，経営管理活動への貢献という役割期待に現実性と操作可能性を与えるのである。すなわち，管理会計においては，対象の二元的・貨幣的数値変換は将来事象にも拡張され，また，対象の資本利益計算への期間統合は，見積資本利益計算へのそれとして展開される。

こうして，管理会計が遂行する貢献的機能は，企業会計の固有の手段的特徴を媒介として，各管理責任者の個別具体的な経営管理活動を，組織の共通目標である利益目標の達成を志向する計数的にも操作可能な利益管理活動に変換し，統合する形を原理的にとり，そのことを通じて，逆に，計画設定・統制の管理過程それ自体のあり方を規定するのである（p.81）。

4－2　企業予算の原基形態と基本機能の析出

津曲は，その分析視角から，1940 年代初頭までの NAA 公報における各種の予算統制論や NICA（全国産業会議）報告書（1931），さらには第 2 次大戦後に行われたソードとウェルシュによる企業予算に関する実態調査（1958）などを事実認識のための間接素材として利用して，企業予算のプロトタイプ（原基形態）とその基本的機能を析出しようとする（p.92）。

その意義は，企業予算の原基形態とその基本的機能の確認作業を経て得られた認識をもって「その後の企業予算論の展開を整序する概念装置」（p.113）として使うことにある。

津曲によれば，企業の諸活動の水平的・垂直的調整は経営管理活動にとって基本的な課題である。とりわけ，それは職能の分化と管理の階層化とが進展する大企業において，トップマネジメントの総合管理機能の基軸となる。最高の調整者として，トップマネジメントは常に企業全体の目標との照応において，相互に関連する諸活動の調整ないし統合に成功しなければならない。したがって，1920 年代に制度的定着をはたした企業予算は，それがトップマネジメントの総合管理用具となるためにも，かかる調整活動への貢献を，みずからの基本的な機能として内在化しなければならない。

いうまでもなく，企業予算の採用によって，はじめてトップマネジメントによる調整活動の遂行が可能になったわけではない。むしろ両者の関係は逆であるが，企業予算それ自体が，そこでの調整活動にこたえる適切な手段たりえたことで，トップマネジメントによる調整活動が，他の手段では達成しえない固有な展開を可能にしたのである。すなわち，水平的・垂直的調整を基軸とする集権的な総合管理活動は，企業予算を媒介とするかぎり，企業会計の形式を踏襲する手段的特徴によって，その現実のあり方が規定されていくのである（pp.112-113）。

企業予算のいわゆる計画機能や統制機能は，基本的には，こうした調整ないし統合機能と

の結びつきにおいて，所与の役割を遂行することになる。予算の編成と統制の手続きは，企業予算に期待される調整ないし統合機能を，現実の経営管理活動において具体化するための手続きともいうことができる[2)]。

すなわち，総合予算の編成過程は，企業全体の目標との照応において，相互に関連する各部門の業務計画を調整し，そのことを通じて，当該目標のもとに将来の行動コースを選択する計画設定過程を統合するものである。同様に，予算統制における予算差異分析も，企業全体の目標との照応において，ラインの階層別管理責任者の業績を分析・評価し，そのことを通じて，彼らのその後の執行活動を当該目標の達成に向けて統一的に方向づける。

こうして「予算統制に期待される調整機能は，諸活動の関係づけを当面の課題とするにしても，基本的には，管理・被管理の垂直的関係を前提とした目標志向的な統合機能」（p.110）をはたすものとして理解されるのである。

企業予算の歴史的生成発展の過程のなかで，産業合理化運動をひとつの背景としながら，1920 年代から 30 年代にかけて，持ち株会社としての親会社または本社機構における総合管理用具として企業予算が制度的に定着したことから明らかなように，予算統制の実践的課題は，とりわけて当時のビッグビジネスにおいて，会計の形式で表現された予算計画の作成という新機軸を通じて，見積収支ないし見積損益を統一的な基準とする全社的な調整活動（水平的・垂直的調整活動）＝統合への貢献にあったのである（p.113）。

要するに，企業予算は経営管理活動にたいして固有な貢献機能をはたすが，その固有性とは，相互に密接に関連する企業予算の 2 つの性格に依拠する。第 1 は，企業予算が，企業のすべての諸活動の相互補完関係を利益目標のもとに統合することであり（＝利益目標を志向する水平的・垂直的調整機能），第 2 は，企業予算が，利益目標の大きさを具体的・操作的に規定する企業会計の技術的特徴を，自己完結的なみずからの体系に貫徹していることである（＝手段的特徴）。

企業予算は，それらの性格を反映する定型化された諸手続きを通じて，最高調整者としてのトップマネジメントにたいして，他の計数的技法では遂行しえない計画・統制機能を提供するのである。企業予算の貢献機能は，そのような認識との緊張関係において解明されなければならない（p.125）。

別の言い方をすれば，企業予算がその計数的操作機能を遂行しうるのは，利益目標・公式管理機構・会計制度の 3 つの立脚基盤が，現実にも，企業においてオペレーショナリティーをもっていることを不可欠の前提条件とするのである。それら 3 つが企業組織に組み込まれているからこそ，特有の計数管理実践として企業予算が成り立ち，業種や規模を問わず広く利用されているのである。だが，そのことが逆に予算管理の限界になりうることも指摘しておかなければならない（p.131）。とりわけ，その手段的特徴は，予算がどのような形でしか計画設定過程や統制過程に貢献しえないかの基因にもなる。「手段は，それに期待される役割によって機能のあり方が規定されるとともに，それが遂行する機能は，また，手段それ自体の特徴によって，逆にその発現の態様を規定される」（p.193）のである。

企業予算に貫徹する企業会計の技術的・手段的特徴は，計画活動であれ統制活動であれ，それら諸活動の結果を，みずからの枠組みの中で，予算数値または実績数値として一意的に会計測定することにあるのだから，そこでの測定の射程は，各管理責任者が遂行するそれら諸活動の個別具体的な内部過程にまでは及びえない。すなわち，企業予算は，各部門または企業全体における業務計画の設定活動についても，配分された予算目標の達成をは

かる指揮・監督活動についても，さらには，不利差異の解消をはかる修正活動についても，つまり PDCA サイクルそれ自体について，各管理責任者がそこで直面する代替案の探求・選択の過程それ自体を逐一測定しているわけではない。そうであれば，企業予算は，測定射程の外にある各種代替案の探求・選択過程それ自体にたいして，みずからの枠組みのなかから，直截に適合的な情報を提供しえないであろう。同様に，それら諸活動を遂行する各管理責任者の複雑な動機過程を，みずからの枠組みのなかに投影することが容易にできないであろう（p.191）。

企業予算の貢献機能の可能性と限界について約言するならば，企業予算は，業務管理過程における個別具体性を捨象するがゆえに，みずからにとって基本的な統合機能 ── 利益目標を制御基準とする計数的操作機能 ── を遂行する手段となりえた。少なくとも，利益目標に集約される会計数値による事前的・事後的測定 ── 計画設定活動や統制活動の結果の一意的な会計測定 ── を通じて，利益計画・利益統制に有効な手続体系として形式的整合性を確保したのである。トップマネジメントの総合管理用具として導入・定着した伝統的企業予算は，固有な手段的特徴を媒介にして，そこでの総合管理に一定の統一的な方向を与えるとともに，目的手段体系としてのオペレーショナリティーを保証することになる。

このことの意味は，企業予算の手段的特徴が，その効用と限界とをともに規定する基本的な要因となっているということである。それは，他の諸技法では遂行しえない統合機能を予算管理に保証すると同時に，その統合機能それ自体に一定の限界を与えることになるのである（pp.191-192）[3]。

しかし，伝統的な企業予算論は，そのような限界をことさら取り上げることをしなかった。その効用がアプリオリに前提とされ，限界が意識されることがなかった。あるいは議論の範囲外の問題とされたのである。

企業予算は，その統合機能をより一層有効に遂行するためには，みずからに基因して生じた限界を克服しなければならない。「そのことは，現代企業予算論にとって，解決を要する重要な課題」（p.192）となる。

4－3　企業予算管理機能の現代的理解への模索―現代企業予算論の課題―

企業予算の現実的機能が，固有な手段的特徴によってそのあり方を規定されるということは，見方をかえれば，みずからの手段的特徴に基因して，逆に，当該機能が一定の限界を露呈するということを意味している。なぜなら，企業予算が「どのようなかたちで」貢献的機能を遂行するかという認識は，「どのようなかたちでしか」貢献的機能を遂行しえないかという認識と表裏の関係にあるからである（p.194）。

企業予算論の主要な関心は，企業予算の貢献対象が「なに」かを把握し，そこで提起される実践的要求との対応において企業予算の機能領域の拡張をはかる議論を展開することにあった。そのさい，①企業予算にかえて新しい技法を構想するか，②そうでなければ，企業予算に固有な手段的特徴がしばしば議論の展開に歯止めをかける桎梏に転化することを認識し，それを解決する試みを展開してきた（p.194）。

①は今日の Beyond Budgeting 論（予算無用論）であり，②はこれまでさまざまに展開されてきた Better Budgeting 論（予算改善論）であるということができよう。②についていえば，そこで新たに展開される企業予算論が実践的に有効でありうるかどうかは，企業予算の基本的な役割とその手段的特徴との相互規定関係の認識を基軸にして，それが新しい実践的要求のもとで露呈した限界を，あくまでも企業予算の立場から克服しえたか否

かによって挙証されると考えられる（p.195）。

津曲（1977）は②に関連して，企業予算が利益目標志向的な統合機能を遂行するにあたって，みずからの手段的特徴に基因して露呈する限界 ── 企業予算の現行の枠組みのなかでは容易に解決しえない課題 ── を 2 点指摘し，現代企業予算論が解決をはかるべき課題としている。

第 1 は，企業予算が，各管理責任者による計画設定活動や統制活動にたいして，予算編成方針，実行予算，予算差異分析のもとでの代替案の探究・選択に直截に有効な適合的情報を提供しえないという点である。

第 2 は，企業予算が，企業全体の利益目標との結びつきにおいて，予算編成方針，実行予算，予算差異分析を有機的に配分・指示するとしても，それにこたえる計画設定活動や統制活動の動機づけについて，十分な保証機構をもっていないという点である（p.195）。

第 1 の問題は，意思決定にたいする情報提供という新しい役割期待と密接に関連しており，第 2 の問題は，計数管理と動機づけ管理との結合という新しい役割期待と密接に関連している。これらの課題を，新たに提起された役割期待のもとで，企業予算がほかならぬその手段的特徴に基因して露呈した限界として捉え直すことによって，その限界をあくまでも企業予算の基本的な機能との照応において解決をはかり，そのことを通じて，伝統的企業予算論から現代企業予算論への架橋を企図するのである（pp.195-196）。

架橋のための課題として，「企業予算の情報提供能力」と「予算管理と動機づけ管理」の 2 点が取り上げられているが（pp.196-226），その議論は一つの可能性を展望するにとどまっており，オペレーショナルな実践的処方を提示するまでに至っていない（p.196）と，津曲みずから断わっているように，かならずしも解は見いだされていない。

5　小　　括

利益計画とそれに結びついた資金計画とが一定の経営方針にしたがって決定されるとき，次に課題となるのは，強制的な実行過程を通じてそれを経営のなかへ浸透させ，実現することである。この利益統制の遂行過程において，予算管理制度が採用される。

それは，年次利益計画に示されたトップマネジメントの決定を実施に移すための手段であり（Anthony 1970，p.496），その実行計画としての性格をもつものなのである。予算編成の過程が，主要な方針決定を行うためのメカニズムではなく，既に決定されたことを実行に移すための手段であるということは，それが単なる実施計画ではなく，利益計画ならびに年次予算編成方針に指示された目標利益を達成するためにつくられた実施計画であり，責任予算である，ということを意味する。目標利益を頂点とする利益計画の重要性を反映しないような予算は，実践的には意味がなく，無価値でさえある（Keller and Ferrara 1966，p.394）。そのような意味で，企業予算は「組織を唯ひとつの進路にのせて，そのような状態に組織を維持するための最良の手段」（Matz and Curry 1972（西山訳『原価会計』p.238））と考えられる。

今日，大きな変化に敏感かつ迅速に柔軟に経営する戦略経営の観点から提唱され実践されつつある，ABB 論，BSC 論や BBM 論，さらには戦略コントロール論には，共通して，伝統的予算が陥りがちな硬直的運用と予算拘束型経営からの脱却志向がみられ，また，シングルループ学習や診断型コントロールからダブルループ学習や双方向型コントロールを組み込んだ多元的マネジメントシステムへの強い志向がみられる。それらが伝統的な企業予算論とマネジメントコントロール論とから成る伝統的な枠組みを超えようとするもの（すなわち beyond budgeting 論）であるの

か，それともあくまでも枠の中での改善論にとどまるもの（すなわち better budgeting 論）であるのかは，経営管理活動を財務的に一元化し統合するというその本質的な役割と利益統制機能を担う企業予算が，その固有の手段的特徴に基因する効用と限界を認識しつつも，その手段的特徴を媒介にして，こうした要請に理論的にも実践的にもどのような解法でその解決策を提供しうるか，にかかっているといえよう。

津曲は，管理会計の固有の機能を，「各管理者による個別具体的な経営管理活動の進行過程を，目標利益の達成を志向する統合的な利益管理活動に変換すること，同時に，そのことを通じて当該目標利益に集約される予測会計数値相互間の整合的な関係を，逆に，経営管理活動それ自体にも貫徹しようとすること」（津曲 1979，pp.28-29）であると述べているが，この表現を借りて，筆者はかつて管理会計を，「企業の経済活動を数値変換する企業会計の固有の測定機能により，それらの会計数値を見積利資本益計算に統合して，企業全体の目標利益との照応においてこれらの会計数値を総合的に調整し，そのことを通じて，逆に，全管理階層における経営管理活動のあり方を「資本管理」（＝資本の運動過程全般の統括管理）活動へ変換し統合していく」という本質的役割をはたすものであると定義した（内田・鈴木 1985，p.82）。

これに関連して企業予算論の今後の展開方向についていえば，その手段的特徴を媒介にしなければ資本管理への変換・統合の役割がはたせないのであれば，常に企業会計に固有の可能性と限界を内包しつつ，今後も予算改善論がさまざまな形をとって発現することになるであろう。だが，もし資本管理への変換・統合の役割が，企業会計の手段的特徴を媒介とせずにはたせるのであれば，貢献を期待される管理機能に応えてその方向は脱予算の管理方式に向かうことになろう。その可能性も一概に否定することはできないが，現実にはどうであろうか。

この点を明らかにするためには，1970 年代から今日に至るまでの企業予算論を含めた管理会計の領域で提起された各種の分析視座やさまざまな処方案を相互に関連づけて整理する学説整理の作業が必要である。

その一方で，現代の企業実践の傾向のなかにそうした解法と解のヒントを見いだそうと試みることも欠かせない。そこで次稿では，企業予算の本質的役割と主要な管理機能である計画機能と統制機能とが経営実践としてどのように発現するかを，利益統制手段として規範性を有するストレッチ・バジェッティングがどのような形をとって発現するかという側面から，明らかにしてみよう。

〈注〉

1）両者の論争の詳細に立ち入ることはしないが，論争の概要と意義については板垣（1978），片岡（2008）を参照されたい。予算は本質的に実行計画として規範性をもつものである。ただ規範値といっても，プログラム化可能な活動のコントロールには基本的に技術的な標準（engineered standards）が有効であるのに対して，不確実性を伴ったり，交渉過程を伴うようなプログラム化できない活動の統制には，不確実性の低減やバイアスやスッラクを解消または緩和するために，いかなるレベルに目標値を設定するのがよいのか，いかなる方式によって設定するのがよいか，どのように運用するのがよいのかといった行動的問題を十分考慮する必要がある。状況変化に対して予算の弾力的修正や複数予算の作成はすでに実践されているところであるが，交渉過程を伴う予算（negotiated budget）の場合には複雑な行動的側面の検討が不可欠である。

2）企業予算は目標志向的な統合機能をはたすところにその本質的な役割があり，その計画機能や統制機能は，その本質的な機能を現実の経営管理活動において具体化する手続きといえるものであるとの理解から，溝口の「計画機能は認められない」とする予算統制観には津曲は立たない。予算の期中修正についてはとくに言及していないが，変動予算をむしろ取り上げ，伝統的な予算差異分

析の限界を強調していることから，固定予算ないし割当て予算の厳格な運用にはむしろ消極的なようにみえる。

3）企業予算の本質的な役割である利益目標志向的な「統合」機能は，それがはたすことを期待される貢献機能をどのような視点から理解するかで，論者によって表現が異なる。

辻厚生教授（1971；1977；1981）によれば，「課業に内在する標準・比較概念を期間損益全域に転移・昇華させ，計画利益に規定される計画収益・費用に置換え，課業の痕跡を完全に否定しえたところに予算統制の生成は保証された」（辻 1981，p.3）のであり，したがって，予算統制は，課業管理の統制機能の「擬制的適用」という特徴を，会計の手段的特徴とともに併せもつものである。したがって，それらの特徴が企業予算の効用と限界を規定する基因になりうるものと理解されているようである。そのような意味で，ロワーレベルの個別具体的な作業にたいする「個別的・対象的・物量的」管理方式を昇華・止揚して，トップおよびミドルレベルの経営管理活動には，会計の手段的特徴を媒介して，予算が「総合的・期間的・財務的」な管理方式として発現したものと捉えられているのである。

それに対して，浅羽二郎教授（1991）によれば，それは「統括」機能とよばれ，会計職能の内生的展開として把握される。すなわち，管理会計を経営管理組織から基礎づける考え方に対する批判として，会計の二側面うち，規範的・形式的側面の展開（その展開は機能的展開により基本的に促迫される）の結果，会計職能の内生的発展の一定段階において生じたものと捉えられる。その意味で，予算統制は，直接的な（つまり経営学的な）組織統制機能として現れるのではなく，むしろ，貨幣収支，その発展としての収益・費用面を通して統制機能を発揮するものである。そうした組織統制という効果は，管理会計が経営組織のなかで用いられることの結果生じる結果であって，直接管理会計の結果ではないと理解されている。

〈参考文献〉

Anthony, R. N. (1970), *Management Accounting*, 4th ed. Richard D. Irwin.

浅羽二郎（1991）『管理会計論の基調』文眞堂

板垣　忠（1978）「予算原価と標準原価のタイトネス論争の帰趨」『産業経理』38(7)，66-71.

片岡洋一（2008）「学会での論点の再認識(2)――二元的標準原価と予算との関係（中山・溝口論争）――」『わが国における原価計算の導入と発展――文献史的研究――』（日本会計研究学会 2008），77-94 所収.

Keller, I. W. and W. L. Ferrara (1966), *Management Accounting for Profit Control*, 2nd ed. McGraw-Hill.

Matz, A. and O. J. Curry (1972), *Cost Accounting*, 5th ed. South-Western Publishing（西山忠三訳『原価会計』白桃書房　p.238）

溝口一雄（1965）「二元的標準原価論の吟味――予算原価と標準原価の関係を手がかりに」『企業会計』17(9).

―(1969)「予算の管理機能」『企業会計』21(5).

―編著（1971）『経営統制』ダイヤモンド社.

―編（1972）『管理会計講義』青林書院新社.

―(1978)『近代原価計算――原価管理――』国元書房.

―(1983)『管理会計』（日経文庫）日本経済新聞社.

中山隆祐（1963）『実践計算標準原価――二段式システムの新展開――』中央経済社.

―(1967)『利益管理会計』白桃書房.

National Industrial Conference Board(1931), *Budgetary Control in Manufacturing Industry.*

Sord, B. H. and G. A. Welsch(1958), *Business Budgeting: A Survey of Management Planning and Control Practices*. Controllership Foundation.

谷　武幸（2009）『エッセンシャル管理会計』中央経済社.

―(2010)「業績管理会計の意義」谷武幸・小林啓孝・小倉昇編『業績管理会計』中央経済社，pp. 3-30 所収.

辻　厚生（1971）『管理会計発達史論』有斐閣

―(1977)『管理会計論研究』同文館

―(1981)「管理会計論の分析視角―歴史的・論理的方法の検証―」『企業会計』33(3)，pp.356-364.

津曲直躬（1977）『管理会計論――企業予算と直接原価計算――』国元書房.

―(1979) Ⅰ「総論」横浜市立大学会計学研究室編『管理会計論』同文館　所収

―・松本譲治編著（1972）『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

内田昌利・鈴木一道（1985）『管理会計論』森山書店.