

マッキンゼー『予算統制』における予算の役割とその意味

—— 責任会計の視点から ——

北 村 浩 一

はじめに

1. 予算報告書の利用目的とその内容
 - 1.1 「予算による統制」過程の欠落
 - 1.2 予算編成のループによるシステムの成り立ち
 - 1.3 見積の正確性の維持・確保
 2. 責任会計と『予算統制』
 - 2.1 責任会計的思考の展開
 - 2.2 『予算統制』における責任
 - 2.3 業績評価目的と『予算統制』
 3. 予算に対して与えられる役割とその意味
 - 3.1 業績評価の基準としての予算
 - 3.2 各部門支出の制限としての予算
 - 3.3 『予算統制』における budgetary control 概念
- むすびにかえて

はじめに

マッキンゼーの『予算統制』(Mckinsey [1922])に関するこれまでの研究では、その重要な特徴の1つとして予算実績差異分析の不在が指摘されてきた（例えば廣本敏郎[1993], 104頁, 小林健吾[1987], 164頁, 186頁）¹⁾。一方で、筆者

の研究でも『予算統制』で描かれている企業予算（以下『予算統制』システム）の詳細な分析を通じてそのことを確認してきた（拙稿[1998a], および [2000]）。その結果として『予算統制』における予算の報告が、現代の企業予算（以下予算管理システム）で「予算による統制」と称される過程ではなく、むしろ「予算の編成」を繰り返すものとして捉えられることが明らかに

1) また、マッキンゼーの『管理会計』(Mckinsey[1924])に関しても同様に差異分析の不在が指摘されている（例えば廣本敏郎[1993], 104頁）。ただし小林健吾[1987], 190頁では活動標準（operating standards）の展開を根拠にして、差異分析が実際には見出されないが観念的には存在していると位置づけられている。これらの見解に関しては別の機会で論じる。

なった。したがって、予算管理システムと対比して検討するときに『予算統制』システムが「予算による統制」の過程を欠いて成立していることを重要な特徴として指摘したのである(拙稿[1998a], 93頁以下, 拙稿[2000], 39頁)。

しかしながら『予算統制』に関する先行の研究でもそして筆者のこれまでの研究でも、この予算による統制過程の欠落を重要な特徴と指摘してもその意味を問うところまでは必ずしも至っていないといえる。つまり、予算による統制の過程を備えていない『予算統制』における「予算」には、予算管理の場合とは異なる独自の役割が与えられているはずであり、それが一体何であるかがその理由とともに明らかにされなくてはならない。そのときにはじめて『予算統制』システムが予算による統制過程の欠落のうえに成立している意味が明らかになるであろう。

なおここでいう「予算による統制」の過程は、具体的には次の諸説に見るように責任会計(responsibility accounting)の展開そのものとして捉えることができるものである。

「責任会計に関しては、責任単位において実際の結果と予測される結果との間の比較が行われる。したがって予算統制は、前もって利益を決定する諸要素を明確化させるのための実用的な一手段を提供する。それは、予測される結果が達成されないときには機敏な修正行動を促進するものである」(Knott [1946], 437頁)。

「〔予算報告書を通じて〕予算に対して実際の費用を収集・報告することでその組織単位の業績が得られる。報告書は各週ごとに各管理者に与えられ、したがって彼はその業績について判断し〔報告書に〕反映されているあらゆる欠点を正すための適切な行動をとることができる」(Ailman[1950], 99頁)²⁾。

すなわち「予算による統制」の過程とは、予算システムで用いられる予算報告書(budget report)が実際活動の改善へ向けたフィードバックという目的に寄与するために予算実績差異の測定およびその原因別・責任別分析という「責任会計」の内容を備えていることを意味しているといえよう³⁾。それゆえに、本稿は『予算統制』で用いられている予算報告書の利用目的とその内容を「責任会計」の視点から位置づけることによって、予算による統制の過程を欠く『予算統制』では予算に対してどのような独自の役割が与えられているかを明らかにするものである。この検討を通じて『予算統制』システムが「予算による統制」の過程を欠いたうえに成立する意味が明確になり、その結果として『予算統制』における budgetary control の概念が、budgeting (予算の編成) と対立的に位置づけられる予算管理における budgetary control (予算による統制) とは異なる独自の内容をもって展開されていることが導き出されるであろう。

2) 本稿では引用における〔 〕に必要と判断した補足的な説明を挿入している。また、Ailman[1950]および Higgins[1952]からの引用頁数は Thomas, W. E. Jr.(ed), *Readings in Cost Accounting, Budgeting, and Control*, South-Western Publishing Co., 1955におけるものを利用している。

3) 例えば吉田弥雄[1964], 63頁, 佐藤精一[1965], 69-70頁, 前田貞芳[1976], 72頁, 小林健吾[1979], 94頁, 久富玄理[1992], 119-120頁, 小菅正伸[1997], 1195頁にあるように、このような捉え方は一般的に認められているといつてよいであろう。

1. 予算報告書の利用目的とその内容

まず本節では、予算報告書の利用目的とその内容の分析を通じて『予算統制』システムが「予算による統制」の過程を欠いて展開されていることを確認しておく⁴⁾。

1.1 「予算による統制」過程の欠落

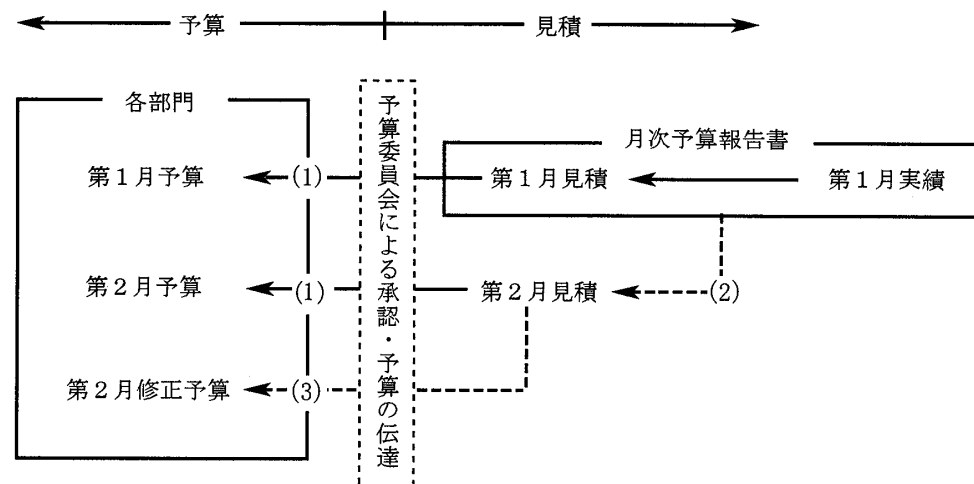
『予算統制』における予算の報告は、図1のように行われている（拙稿[1998a]，81－83頁）。第1に、予算期間の開始に先立って3ヶ月の予算期間を対象として各部門が作成・提出した見積（estimate）が、予算委員会（budget committee）の承認を経て、各部門へ予算（budget）として伝達される。その際に予算は月ごとの割当（appropriation）として配分されている（図1の(1)）。第2に、第1月終了後の5日以内に予算報告書（budget report）が作成され、その分析に基づいて予算委員会で第2月以降の予算に対

して必要と考えられる修正が施される（図1の(2)）。第3に、修正されたそれらの予算（修正予算）が各部門に伝達される（図1の(3)）⁵⁾。

このように『予算統制』における予算の報告は、予算期間前に作成された残りの期間の予算を修正する目的で行われていることが分かる。ただしこの報告は、マッキンゼーが経費予算（expense budget）に関して述べた次の要約に見られるように、予算の修正にその目的が限定されているものである（Mckinsey [1922]，294頁）。

諸予算の作成

1. 部門の管理の長（executive head）によって各期間に対する各部門の経費見積が作成される。
2. 承認・吟味のためにこの見積が予算委員会・取締役会へ提出される。



出所：拙稿[1998a]，83頁を一部修正

図1 『予算統制』における予算の報告

4) ここでの分析は、文字どおりこれまでの筆者による検討の結果を確認する形で進められる。詳細な分析に関しては、拙稿[1998c]および[2000]を参照されたい。

5) 同様に、第2月終了後には第3月予算の修正が検討されることになる。また、第1月終了後の修正においては第2月の予算のみならず、必要と判断される場合には第3月の予算もあわせて修正されることが考えられる。

3. 予算委員会・取締役会によって、承認された見積に応じた割当が作成される。

諸予算の統制

1. 実際経費と見積経費との間の比較を示す月次報告書が作成される。
2. 予算委員会・取締役会によってこの報告書が考慮されて、必要だと思われるもとの割当における修正が行われる。

すなわち『予算統制』における予算報告の目的は、予算の修正に限定されたものであって、ここでは予算実績差異分析を通じたフィードバックという「予算による統制」の過程が想定されていないのである。このように、『予算統制』システムは予算による統制の過程を欠いて展開されているといえよう（拙稿 [1998a], 89頁以下）。

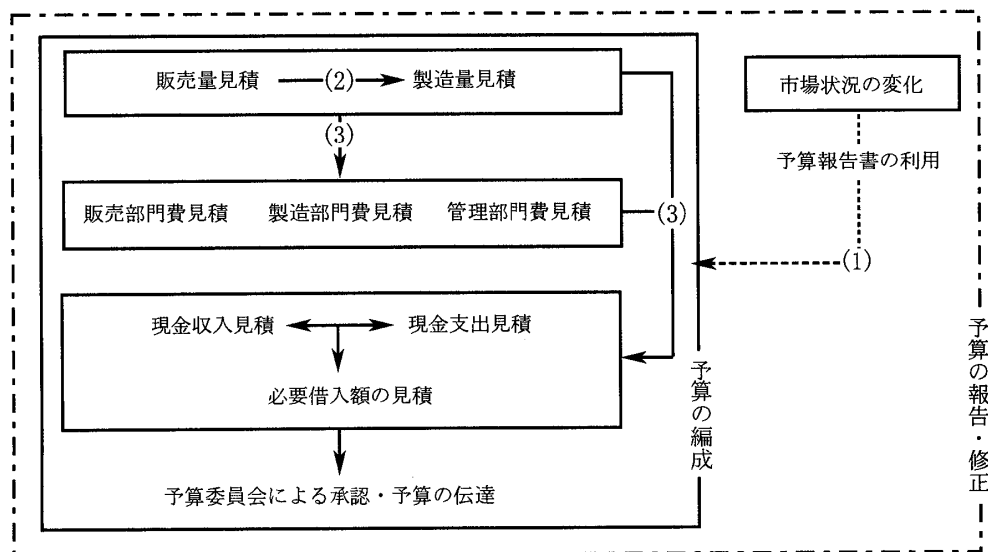
1.2 予算編成のループによるシステムの成り立ち

このように、『予算統制』における予算の報告は、残りの期間における予算の修正を目的と

する一方で、予算実績差異分析を通じたフィードバックという「予算による統制」をその目的として想定していない。したがってここで、『予算統制』システムがこのような予算による統制の過程を欠いたうえで、いかにしてシステムとして成り立っているかを検討する必要がある。

上述の予算委員会による予算の報告および修正は、具体的には図2のように展開されている（拙稿 [1998a], 86頁以下）。第1に、残りの予算期間における販売量の見積が修正される（図2の(1)）。第2に、販売量の修正に合わせて製造量の見積が修正される（図2の(2)）。そして第3に、販売量・製造量の修正にしたがって各部門費用の見積およびその他の諸見積が修正される（図2の(3)）。

ここでの予算委員会における予算の修正は、販売量の見積を出発点として製造量さらには各部門費用の諸見積を関連づける形で進められている。このような販売量の見積を基軸とした諸見積の関連づけは、各部門活動間の調整（coordination）を目的とする「予算の編成」過



出所：拙稿[1998a], 95頁を一部修正

図2 『予算統制』システム

程と同様の枠組みに沿ったものである⁶⁾。したがって、この予算委員会における予算の修正は予算の再編成の過程として捉えることができる。

そして上述のように、この予算の修正を目的として予算の報告が行われているが、それは具体的には予算期間開始前に作成された見積を期間中に月ごとに修正する形で進められているものである⁷⁾。仮に実際の市場状況が予算期間前に想定していたものから変化した場合には、期間前に作成した残りの期間の見積をそのまま放置することでそれが現実と乖離することになる。したがってこの予算の報告は、最も近い月の実績を分析することで市場状況の変化を迅速に把握して残りの予算期間における見積が現実と乖離しないようにすること—いいかえれば見積が現実を反映したものにする—を目的として行われているといえる (Mckinsey [1922], 33頁, 拙稿 [1998a], 81頁以下)。

このように見れば『予算統制』における予算の報告および修正は、図2に見るように市場状況の変化の把握を目的とした予算の再編成過程として捉えることができるのである。それゆえに『予算統制』システムの全体は、予算期間中における月ごとの予算の再編成が期間開始前の

予算の編成過程を補完する形で成り立っていることになるといえよう (拙稿 [1998a], 93頁以下)。

以上のことから『予算統制』システムは、見積をより現実を反映したものに維持することを目的としていること、そしてそのために予算期間前の予算の編成を1ヶ月間ごとに予算の報告・修正によって補完する形で繰り返す「予算編成」のループ・システムとして展開されているのである⁸⁾。このように見れば『予算統制』システムは「予算による統制」の過程を欠いたうえに「予算の編成」過程を繰り返すことで成り立っているといえよう。

1.3 見積の正確性の維持・確保

以上のように『予算統制』システムは、予算の編成過程を予算期間前と期間中とで繰り返す予算編成のループ・システムとして成立していることが確認できた。このことは具体的には、予算の報告に用いられている予算報告書が予算の再編成という限定された目的に寄与する内容を備えていることを意味しているといえよう。そこでここでは、利用の目的を予算の再編成に限定された予算報告書の具体的な内容を明確にしておく。

表1 月次製造経費報告書

項目	見 積 製 造 量	実 際 製 造 量	増減 (%)	見 積 製 造 経 費	実 際 製 造 経 費	増減 (%)	見積製造量に対する 見積製造経費の比率	実際製造量に対する 実際製造経費の比率	前四期間の製造量 に対する製造経費の比率
			(1)			(2)	(3)	(4)	(5)

注) ここでは原書における production に対してその内容から製造量と訳出している。

出所: Mckinsey[1922], 205頁および拙稿[1997], 52頁を一部修正

6) 各部門活動間の「調整」を目的とする予算の編成過程の詳細に関しては拙稿[1996], [1997], [1998b]および[1998c]を参照されたい。

7) 見積 (estimate) は予算委員会における承認を得たときに概念的に予算 (budget) となる。すなわち、予算期間前に各部門に伝達されている第2月以降の予算は、第1月終了時点では概念的には見積であって、委員会による検討・修正を経て改めて予算になるといえよう。このように本稿では、予算委員会における承認を境界として見積と予算とを区分して用いている (図1を参照)。

8) もっとも、期間中に行われる予算の修正は予算委員会が必要と判断した時にのみ行われるものであって、予算の編成過程をすべて毎月繰り返すというわけではない。したがって『予算統制』システムは、予算期間を1ヶ月間とする月次予算のシステムとはいえない点に注意が必要である。

『予算統制』システムで用いられている月次の予算報告書は、具体的には表1のようになっている（拙稿[1998a]、84頁以下）。そこでは第1に、見積値と実際値との比較が増減率で表示されている（表1の(1)・(2)）。そして第2に、それぞれの項目（ここでは製造経費率）が、見積、実際、過去1年という異なる時点ごとに時系列的に表示されている（表1の(3)～(5)）⁹⁾。

ここではまず第1に、月間の見積値と実際値との比較を示す増減率から、見積値が現実とどの程度乖離していたかを分析することができる。実際値が見積値と大きく乖離した場合には予算期間前に作成・承認された見積が現実を正確に反映していないことが判明し、それゆえに残りの期間の見積を修正する必要があると判断されることになるであろう。したがってこの比較は、予算期間前に作成された見積値がより現実を反映するという意味で正確であったか否かを、実際値の分析によって確認するためのものであるといえる（Mckinsey[1922]、33頁、拙稿[1998a]、82頁、87頁）。

そして第2に、それぞれの項目を異なる時点ごとに示す時系列的表示から、その実際値が現実にはどのように推移しているのかを読みとることができる。特定の項目を異なる時点間で比較することは、趨勢（trends）あるいは傾向（tendencies）の分析という比率分析（ratio analysis）の方法の1つであり、それは文字どおりその項目に関して現実の「傾向」がどうなっ

ているかを把握するためのものである（Mckinsey[1922]、357-358頁、400頁、拙稿[1996]、98-100頁）¹⁰⁾。

このようにこの予算報告書からは、第1に見積値が現実に対してどの程度乖離していたかを分析することで予算期間前に作成された見積の正確性を確認すること、そして第2に実際値に対する趨勢・傾向の分析を通じて現実の傾向を把握することで、残りの期間の見積をより現実を反映させるように維持・確保することをその内容としていることがわかる。したがって『予算統制』で用いられている予算報告書は、期間前に作成された見積に対して、それがより現実を反映しているという意味の「正確性」を確認してさらにそれを維持・確保するための内容を備えており、そのことによって、期間前の予算の編成過程を補完する予算の再編成という目的に役立ちうるといえるのである。

以上に見てきたように、本節ではまず、『予算統制』における予算の報告が予算の修正にその目的を限定して行われていることを確認した。次に、その予算の修正は期間前の予算の編成を期間中に補完するための予算の再編成として位置づけられ、それゆえに『予算統制』システムの全体が「予算編成」のループ・システムとして展開されることで「予算による統制」の過程を欠いたうえに成り立っていることを明らかにした。その結果、『予算統制』で用いられている予算報告書は予算期間前に作成された見積に

9) 表1の製造経費率に関しては「基準率（standard rate）が設定されれば、単純な手続きが製造経費見積の作成の際に行われる。見積製造経費を得るためには、各製品の基準率が製造〔量〕予算で必要とされているこの製品の量によって乗じられる」（Mckinsey[1922]、196頁）とあるように、それは、見積の作成・修正のために製造量に乘じるべきデータを収集する目的で主として利用されているものであって、そこから製造部門の能率の測定という目的は見出しがたいといえよう。この点に関しては拙稿[1998a]、88-91頁ですでに明らかにしている。

10) 拙稿[1998a]では比率分析の利用という観点から予算報告書の内容を詳細に検討している。

対して、現実を反映するという意味の「正確性」を維持・確保することに寄与するための内容を備えていることが明らかになったといえよう。

2. 責任会計と『予算統制』

前節における予算報告書の利用目的とその内容の分析からは『予算統制』システムが「予算による統制」の過程を欠いたうえに成立していることが確認されたといえる。そこではじめに述べたように、予算による統制過程の展開そのものといえる「責任会計」の視点からこの『予算統制』システムを位置づけることでその過程の欠落の意味が明らかになろう。そこで本節では、先行の研究を考察することを通じて責任会計の視点、具体的にはその成立要件という側面から『予算統制』を位置づけることにする。

2.1 責任会計的思考の展開

『予算統制』を責任会計の視点から位置づける代表的な見解として、以下のような小林健吾教授による議論が注目される（小林健吾[1987], 163-214頁）¹¹⁾。

「マッキンジーもまた、こうした原価責任が経営の組織での権限責任の範囲に応じて特定の管理者に確定されることが基本となることを最も早い時期に知っていた論者の1人であった。・・・[マッキンゼーは]部

門への原価の集計は、その部門の管理者の責任に応じて行われなければならないとするのである」（小林健吾[1987], 163頁）¹²⁾。

「[マッキンゼーの所説では] 経営管理組織での権限と責任の明確な確定に関連して、部門すなわち部門費勘定にはその管理者に責任ある原価のみを集計すべきという責任会計で基本になる思考を明確にしていることが注目しうる」（小林健吾[1987], 167頁）。

ここでは会計数値と管理責任との結びつきが指摘されていることを根拠にして小林教授が『予算統制』から責任会計的思考を見出していることが窺える。それゆえに、以下のように1920年代はじめの他の論者の所論を含めて、マッキンゼーの『予算統制』が責任会計的思考を展開するものとして位置づけられているといえよう。

「フレイザーの論述の中に、コーブランド、マッキンジーなどを通して展開されてきた予算管理論の責任会計論的な視点での1つの結実を見出すことができるのであり、これは後世に責任予算論として展開されるところの源流となるものであった」（小林健吾[1987], 214頁）¹³⁾。

-
- 11) 小林健吾[1987]では、1922年の『予算統制』よりもその前年の諸論文（Mckinsey[1921a]～[1921i]）を中心的な対象としてマッキンゼーの所説が分析されている。ただし『予算統制』はそれらを一部修正した上でまとめられたものであり、その内容に関する重大な変更は見られない。したがって、小林健吾[1987]におけるマッキンゼーの所説に対する見解は、『予算統制』に関するそれとして捉えても差し支えないといえよう。
- 12) Mckinsey に対してはマッキンジーやマッキンゼイなど様々な表記があるが、筆者は彼が創始者であるMckinsey & Company に対して採られている「マッキンゼー」を利用している。
- 13) このように小林健吾[1987]では、1920年代はじめの予算論における責任会計の展開としてフレイザーの見解が高く評価されている。また、伊藤克容[1995]ではマッキンゼー、フレイザー、スイート（Sweet[1922]）という当時の予算論者の諸見解を予算における責任会計論の生成を示すものとして位置づけている。この点については後述する（脚注(20)を参照）。

しかしながらその一方で、責任会計的思考を具体的に展開する予算実績差異分析に基づくフィードバック過程の存在に関しては次のような形で述べられている。

「マッキンジーは予算は基本的には、(1)すべての部門の計画のステートメント、(2)これらの見積りの企業全体の調和のとれたプログラムへの調整、(3)実績と見積りの比較を示す報告書の作成と、必要な修正を当初の計画に対して行うこと、が含まれるとするのであるが、この予算差異の分析によるコントロールには着目していなかったのである」(小林健吾[1987], 186頁)。

「以上の〔本稿 1.1 で引用したマッキンゼーによる経費予算に関する〕要約では、差異の管理者への報告と必要な措置には触れられていないが、前述の管理責任に応じた原価の集計の主張からして、この過程が含まれていないとは考え難いであろう」(小林健吾[1987], 164頁)。

すなわち以上の見解から、小林教授が会計数値と管理責任との結びつきが指摘されていることを根拠に『予算統制』から責任会計的思考を見出していること、そしてそれゆえに予算実績差異分析に基づくフィードバックという責任会計的思考を具体的に展開する過程が実際には見出されないが想定はされていると判断していることを窺い知ることができる。

したがってこのような小林教授の議論からは、会計数値と組織管理上の責任との結びつきを責

任会計の成立要件とする考え方を導き出すことができる。このような考え方は、以下のようにノット (R. B. Knott), エイルマン (H. B. Ailman), ヒギンス (J. A. Higgins) らの所説, そしてアメリカ会計学会 (American Accounting Association) による報告書といった責任会計概念に関する代表的な諸見解で強調されているものであり¹⁴⁾, 小林教授の見解もまた、これらと同様の考え方に基づいているといえよう。

「〔責任会計は〕会計諸手続と管理者あるいは監督者の責任単位 (the unit responsibility) とが直接的に結びつけられた方法である」(Knott[1946], 436頁)。

「責任会計は、会計コントロールシステムを部門管理者・監督者の組織および責任と結びつけることを意味している」(Ailman[1950], 99頁)。

「〔責任会計という〕会計・報告に対するこの新たなアプローチは、費用のコントロールに責任を有する会社の組織における個人に直接的にその費用の報告を結びつけることによって諸費用をコントロールするようにデザインされた会計システムの発展である」(Higgins[1952], 101頁)。

「責任会計の概念の発展は、統制のための会計を基礎とするデータの利用という意味から、非常に画期的なことがらである。経営活動を統制するためには、配賦を最少限に抑え、また勘定分類の組織が企業の組織構

14) このように、責任会計の中心的な構成要素として会計数値と管理責任との結びつきを強調する見解は他にも溝口一雄[1967], 7頁, 前田貞芳[1983], 108頁, 久富玄理[1992], 118頁等において見られる。

造一つまり企業全体の責任・権限の分担—と密接にかみあうように、きわめて明確で特殊性のある勘定分類を行うことが重要である」(A.A.A.[1958], 櫻井通晴訳書, 原文35頁, 邦訳154頁)¹⁵⁾。

したがって以上のことを総合すれば、小林教授による議論からは「会計数値と管理責任との結びつき」を責任会計の基本的な成立要件とする考え方が見出され、その結びつきの存在に基づいて『予算統制』を責任会計的思考を展開するものとして位置づけていることが明らかになったといえよう。

2.2 『予算統制』における責任

『予算統制』から責任会計的思考とその展開を見出す以上のような見解に対して、ここでは予算報告書の利用目的とその内容という点からそのことを検証する形で『予算統制』を責任会計の視点から改めて位置づけることにする。そのためには、まず『予算統制』における責任(responsibility)の意味する内容を明らかにすることが重要であろう。『予算統制』では、以下のように見積の作成側面と実行側面のそれぞれに関わらせて責任が論じられている。

「予算プログラム〔予算統制のための組織および手続き〕のまさにその開始においては、その導入が必要とする様々な見積作成の責任を決定することが必要となる。・・・多くの企業では、部門管理者が諸見積の作成に責任を有している。販売管理者は販売見

積に責任を有し、製造管理者は製造見積に責任を有するといった具合である。各部門の長たちは通常、その見積作成の責任をその部下たちに委譲している」(McKinsey [1922], pp.36-37)。

このように見積作成の側面に関しては、予算統制のための組織および手続きの導入・運営のために誰が見積を作成するかを定めることが責任として論じられている。すなわちここでの「責任」は見積の作成を担当することをその内容としているといえよう。その一方で見積の実行に関しては、その具体的な理由とともに次のように述べられている。

「見積の実行に責任を有する人がそれらの最初の作成に責任を有する人であればよりよい結果が得られるだろうと認識されつつある。この手続きは三つの理由で望ましいものである。

1. 彼らを見積の作成に最も適している。
というのは、彼は見積が取り扱う諸活動に最も密接に関わっているからである。カリフォルニアの販売員はボストンやニューヨークの中央事務所の販売管理者よりも彼の地域の販売可能性についてより知っているだろう。
2. 彼は諸見積の作成から価値のある訓練を受けるだろう。その業務に関係する人はその過去の活動を調査し、その将来の活動について考慮するようになっている。その見積が彼に〔他の者から〕渡されれば、彼はそうしないであろう。

15) 本稿での A.A.A.[1955], A.A.A.[1958]からの引用頁数は、櫻井通晴訳『A.A.A.原価・管理会計基準』（中央経済社、1975年）において原文が邦訳とともに掲載されているのでそれらを利用している。

3. 彼らはその実施に、より責任を感じるだろう。計画の作成において相談を受けてその編成を支援している人は、その達成に対して単に他人の編成した計画を実行するように指導される場合よりも責任を感じるはずである」(Mckinsey[1924], 117頁)¹⁶⁾。

このように見積の実行側面に関しては、見積の作成を行った者がそれを作成しない場合に比べてその実行をより強く意識することが責任として論じられている。つまり、ここでの「責任」は見積の作成によって同時に果たされるものとされており、それゆえに見積の実行側面に関する責任の意味する内容はその作成側面に関するそれと同義的に捉えることができるのである。したがって、『予算統制』における「責任」は見積の作成を担当することを意味するものであるといえよう¹⁷⁾。

以上のように『予算統制』における責任は、さきの引用のように、例えば各地域の販売担当者がその担当地域の見積を作成するという「見積の作成担当」を意味している点で注目されるものである。それは、次に見るように業績という実際の結果に対して責任を問うことを目的として展開される責任会計における見積の作成とは対照的なものである。

「期間計画のプロセスは、通常、基本方針および既に採用されている計画が実施されるならば遂行されなければならないような、責任領域と機能領域別に未来原価を見積っていつて、それを積み上げていくことからなる。・・・採用された期間計画の伝達は、通常、企業の諸活動を調整し統制しうるような方法でその構成が計られる。その方法には、これらの期間計画を責任領域に割当てることが含まれる〔傍点部は引用者による〕」(A.A.A.[1955], 櫻井通晴訳書, 原文24頁, 邦訳126頁)。

つまりこのことは『予算統制』における責任が、責任会計では求められる実際の結果に対する責任を前提としていないことを意味しているといえる。すなわち「業績の責任 (responsibility for performance) と見積の作成 (preparation of estimates) とは同じとなるべきである」(Mckinsey[1924], 117頁) とあるように、マッキンゼーは実際の活動の実行に最も近い者がその見積の作成を担当することを「責任」として捉えていると考えられるのである。このようにみれば『予算統制』では、業績という実際の結果に対して責任を問うための責任単位別の会計数値の測定は展開されていないと考えるのが妥当であろう¹⁸⁾。この点に関しては、『予算統制』で用

16) 同様の記述は『予算統制』にもあるが (Mckinsey[1922], 37-38頁), この『管理会計』からの引用は内容は同じであるがより主張の意味が明確なので、ここではこちらを利用している。

17) ここで、なぜマッキンゼーが見積の作成と実行とに区分して責任を論じているのかという疑問が生じるであろう。後述するように、彼は体系的な予算統制をどのようにして企業において導入・運営するかという課題に対する方法を具体的に示すために『予算統制』を著した。そのために、マッキンゼーは予算のための組織と手続きを明確に定めることを重視しており、それゆえに見積の作成と修正 (実行) という予算手続きの区分に沿う形で、それぞれの側面に関して個別に責任を論じているのであろう。

18) 一方で「こうした原価に対する責任の観点は、事後的なコントロールに限らず、マッキンゼーでは原価の見積にも適用して説明される〔傍点部は引用者による〕」とあるように (小林健吾[1987], 163-164頁), 小林教授は『予算統制』では実際の結果に関して問われる責任が想定されているという理解が前提にあって、それゆえに責任会計的思考が存在すると認めるに至っているようである。

表2 月次販売量予算報告書（192×年×月）

販売単位	今 実	月 績	今 見	月 績	増 減 (%)	前 実	月 績	増 減 (%)	今年の現在 までの実績	今年の現在 までの見積	増 減 (%)	前年の現在 までの実績	増 減 (%)
東地区													
西地区													
A支店													
B支店													
・													
・													
・					(1)			(2)			(3)		(4)

注) この見積値・実績値は販売量で示されている。

出所：Mckinsey[1922], 402頁, 拙稿[1998a], 88頁で用いたものを一部修正

いられている販売予算報告書（表2）の内容から実際に確認することができる。

ここでは前節で見た製造経費に関する予算報告書と同様に、期間前に作成された見積に関して、第1に現実を反映するという意味の正確性を確認し（表2の(1)）、第2に趨勢の分析によって現実の傾向を把握することを通じてその正確性を維持・確保するための内容を見出すことができる（表2の(2)～(4)）。つまりこの報告書は、予算期間前に作成された見積の正確性を維持・確保するための予算の再編成という目的に寄与するために、見積の作成を誰が担当しているかを示す見積の作成担当者別の会計数値の区分を示すものであり、それゆえに実際の結果に対する責任を問うことを目的とする責任単位別の会計数値の測定という意味をこの予算報告書から見出すことはできないのである。

また次のように、マッキンゼーが予算統制という方法を体系的に企業に導入することにその主眼を置いて『予算統制』を著していることを考えあわせれば、このことがより明確に理解されることになるだろう。

「予算統制は長い間インフォーマルな方法で行われてきたが、フォーマルにそして包括

的な手続きとして紹介されるようになったのはここ最近になってからであるということが説明されきた。実際には現在、予算統制をフォーマルに採用している諸企業はおおよそ少数である。・・・〔その理由は〕その必要性を十分に認識していないかあるいはそれを導入し実施する方法を理解していないからである」(Mckinsey[1922], 12頁)。

すなわち企業が予算統制を導入し運営するための具体的な方法を提示するためにマッキンゼーは、それぞれの見積の作成を誰が担当するのか、そしてその担当者がいつまでに誰に対してその見積を作成・提出するかを明確に定めた予算プログラム（budget program）という予算のための組織と手続きを作り上げているのである。それは、彼が作成した予算手続きのマニュアルの重要性に関して述べた次の引用からも明らかである。

「様々な部門の諸予算は包括的で複雑なものである。それは様々な職能管理者間の協調（corporation）、そして職能部門諸活動間の非常に明確な調整を必要とする。予算プログラムの成功はこの協調と調整にかかって

いる。もし手続きの一部でも失敗すれば残りも混乱するのである」(Mckinsey[1922], 374頁)¹⁹⁾。

したがって以上のことを総合して考えれば、一見すると責任単位別の会計数値の測定と採られがちな『予算統制』で用いられている予算報告書の内容は、そのシステムの根幹である見積の作成という手続きを円滑に実行するために、それぞれの見積が誰によって作成・修正されるかという担当者を明確にしているにすぎないことが分かる。このように『予算統制』では、見積作成のための担当者別の会計数値の測定は見出されるが、それは責任会計の場合のように、実際の結果に対して責任を問うことを前提にした会計数値と管理責任との結びつきとは捉えられないといえる²⁰⁾。

以上のように見れば、予算報告書の利用目的とその内容に関する分析の結果、責任会計の要件である「会計数値と管理責任との結びつき」が見出されないために、『予算統制』は責任会計的思考を展開するものとしては位置づけられないといえるのである。そしてまた、実際の結果に対して責任を問うという責任会計では求められる目的が『予算統制』では想定されていないことがその理由として明らかになったといえよう。

2.3 業績評価目的と『予算統制』

上述のように、小林教授の見解では責任会計の成立要件である会計数値と管理責任との結びつきが見出されるために『予算統制』が責任会計的思考を展開するものとして位置づけられていた。しかしながら、予算報告書が実際の結果、すなわち実績に対して責任を問うという目的で利用されていないために『予算統制』からはその結びつきが見出されないこと、そしてそれゆえに『予算統制』は責任会計的思考を展開するものではないことが明らかになったといえる。このようにみれば、予算の報告が実績に対して責任を問うことを目的とするか否かが『予算統制』を責任会計と区分する判断の基準、いいかえれば責任会計の成立要件になるといえよう。そこでここでは、この実績に対して責任を問うという予算報告書の利用目的、そしてそのために求められる内容という観点から改めて責任会計の成立要件を見直すことで、『予算統制』からは責任会計的思考とその展開が見出せないことをより明確にしよう。

実績に対して責任を問うという目的を実行するためには、実際の結果を測定したうえでそれを何らかの基準を用いて評価することが必要になるといえる。すなわちそれは、予算報告書の利用目的とその内容が業績評価 (performance evaluation/ appraisal) を前提としていることを意味するといえよう。このことは次のような責任会計の概念に関する一般的な理解から導き出

19) このマニュアルの内容を中心にした詳細な分析は拙稿[1997]を参照されたい。

20) このように、責任の内容を担当者別の会計数値の測定として論じる見解は、1920年代当時のマッキンゼー以外の論者による所説からも窺える。例えば、フレイザーが「販売を地域ごとに区分しているならば、それぞれの地域の予算を作成するという希望を持つことができる。しかし、もし地域ごとの責任が存在しないのであれば、地域基準で予算を作成するための手段を持たないことになる。組織は、責任あればこそ予算ありなのである [傍点部は引用者による]」(Frazer[1922], 102頁)と述べているように、そこでの責任の意味する内容は予算の作成を担当することを指していることに注目すべきである。このように見れば、1920年代はじめの予算論者の諸説を責任会計論の生成と位置づけることは難しいといえよう。

されるものである。

「責任会計とは、会計システムを管理上の責任に結びつけて、職制上の責任者の業績を明確に測定し、管理上の効果をあげうるような会計制度のことであるといえる。そして責任会計をもつことの主目的は、経営者の業績評価に必要な資料を準備し、必要があれば、是正措置を講ずるのに必要とされるフィードバック情報を経営者に提供することにある」（櫻井通晴[1978]，40頁）。

すなわち責任会計は、業績の測定・評価による実際活動の是正措置へ向けたフィードバックを目的としていることが分かる。つまりそれは、責任会計が業績評価を目的として展開されていることを意味しているのであり²¹⁾、それゆえに責任会計の成立要件である会計数値と管理責任との結びつきもまた、次のように業績評価を目的とするがゆえに成立するものであるといえる。

「責任会計とは、予算統制や原価管理を遂行する場合に要請される会計制度であって、その要点は会計数値と管理組織上の責任者との結びつきにある。いい換えれば、それは職制上の責任者の業績を明瞭に測定する会計制度である」（通産省産業合理化審議会[1960]）。

したがってここに「業績評価」という目的に寄与する会計数値と管理責任との結びつきを責任会計の基本的な成立の要件として捉え直すことができるのである。そこで、次のような諸見解から、業績評価目的に寄与する責任会計で用いられる予算報告書が備えるべき内容を具体的に明確にしておく²²⁾。

「会計的業績評価は具体的につぎのプロセスにおいて行われる。会計的基準数値の設定、実績数値の算定、基準数値と実績数値との差異把握、差異の区分、差異の原因分析、差異原因に関する責任の明確化、基準数値の改訂」（長松秀志[1987]，57頁）。

「〔業績評価とは〕特定期間について、所与の目標と達成された実績とを比較し、一定の評価基準に従って目標に対する達成貢献度を測定・評価する制度化された管理手法である」（津曲直躬[1982]，235頁）。

以上の諸見解から業績評価目的に寄与する責任会計に求められることは、まず第1に実績を評価するための「基準」として予算を位置づけること²³⁾、第2にその予算を基準にして実績を測定すること、いいかえれば差異の算出を通じて予算に対する実績の達成度を測定すること、そして第3にこれらの結果を実際活動の改善措置へ向けてフィードバックさせるために差異の

-
- 21) 責任会計が業績評価を目的あるいは前提としているという同様の見解は青木茂男[1963]，323頁，佐藤精一[1965]，72頁，山口年一[1966]，24-25頁，Miller[1982]，34頁，久富玄理[1992]，119頁等において見られるように、一般的なものであるといえよう。
- 22) 溝口一雄[1967]，29頁では責任会計の構成要素として、(1) 分権管理組織の確立、(2) 業績評価基準の明確化、(3) および報告制度の整備が挙げられている。
- 23) 業績評価のために、予算に対して基準という役割および機能が必要であるという同様の見解はKnott[1946]，437頁，青木茂男[1963]，327頁，吉田弥雄[1964]，65頁，69頁，山口年一[1966]，25頁，27頁，吉田弥雄[1970]，40頁，前田貞芳[1976]，60頁，小林健吾[1979]，86-87頁，前田貞芳[1982]，236頁等において見られる。

原因別・責任別分析を行うことであるといえよう²⁴⁾。したがって責任会計を展開する予算報告書には、予算を基準として実績の達成度を測定して実際活動の改善へ向けたフィードバックのためにその原因・責任を明確にするという「業績評価」目的に寄与する予算実績差異分析のための内容が求められることになる。すなわちこの業績評価を目的とする責任会計を実行するために、各個人および各単位の責任に応じて会計数値を測定することが予算報告書の内容として求められることになるといえるのである。つまりそれは、次のような管理可能性原則 (controllability principle) という責任会計の基盤的な概念によって具体化されているものである。

「責任会計の適用には通常、管理可能性原則が用いられる。これは、それぞれの被評価者に与えられた権限と責任に照らして、評価対象を管理可能な部分と管理不能な部分に分類し、管理可能な部分についてだけ、その責任を追及しようとする考え方であり、通説化している」(石塚博司[1997], 780頁)。

「責任会計において、管理者の責任は、委譲された権限を行使した結果として生じた業績にある。この場合、この業績はかれの影響力が及ぶ範囲に限定される必要がある。

つまり、この業績は管理可能な業績でなければならない。というのは、管理者は、これに基づいて評価されることになるので、かれの管理不能な要因の影響を排除しておく必要があるからである」(久富玄理[1992], 126頁)。

すなわち、予算を評価の基準として位置づけたうえで実績の達成度を測るという業績評価のために、個人の管理責任に応じて会計数値を測定・報告するという管理可能性原則が予算報告書に求められるのである²⁵⁾。したがって業績評価を目的とすることによってはじめて、管理責任に応じた会計数値の測定すなわち「管理責任と会計数値との結びつき」が形成されるといえる。つまり予算報告書は、業績評価という目的に規定されることで、管理可能性原則に裏付けられた管理責任と会計数値との結びつきという責任会計としての内容を備えることになるといえるのである²⁶⁾。

以上のように見れば『予算統制』システムが責任会計的な思考を展開するものとして認められない理由は明らかになったといえよう。すなわち、それは『予算統制』で用いられている予算報告書が業績評価という目的に利用されていないからである。前節で見たように『予算統制』における予算の報告は、予算期間前に作成され

24) 業績評価のために、予算に対する実績の達成度の測定および差異の原因別・責任別分析を通じた実際活動の改善へのフィードバックが必要であるという見解は吉田弥雄[1964], 76頁, 溝口一雄[1967], 56-57頁, 吉田弥雄[1970], 42-43頁, 吉田弥雄[1971], 29-31頁, 津曲直躬・松本譲治[1972], 1頁, 5頁, 久富玄理[1992], 126頁, 128頁等の諸説から見出される。

25) 業績評価目的に対して管理可能性原則が必要であるという見解として前田貞芳[1976], 58頁, 青木茂男[1963], 323-324頁, 頼 誠[1997], 253-254頁等を挙げることができる。

26) ここで会計数値と管理責任との結びつきを強調している上述のエイルマンやヒギンスの見解に関して注意が必要である。例えばヒギンスが管理可能性原則を予算報告書の内容として具体的・明確な形で示しているように (Higgins[1952], 125-138頁, 上總康行[1989], 456-457頁), それらが業績評価を前提に責任会計論を展開していることを見落としてはならないのである (Aiman[1950], 99頁, Higgins[1952], 102頁)。これらの点に関しては上總康行[1989], 448-449頁および467-468頁における議論を参照されたい。

た見積に対して現実を反映するという意味の正確性を維持・確保することを目的として行われていた。それゆえにそこで用いられる予算報告書は、誰が見積を作成したかという見積の作成担当者別の会計数値の区分という内容を備えるものであった。したがってそれは、責任会計で用いられる予算報告書が業績評価を目的として利用されるために、管理責任と会計数値との結びつきに基づく予算実績差異分析という内容を求められていることとは対照的に捉えられるのである。

このように見たときに、『予算統制』では業績評価という責任会計を成立させる目的を欠いているために、予算実績差異分析を基盤とする責任会計的思考の展開がその予算システムからは見出されえないといえるのである。したがって、見積の作成担当者別の会計数値の区分を、責任会計における会計数値と管理責任との結びつきと同義的なものと認識したうえで、それを『予算統制』における責任会計的思考の展開の根拠と判断する小林教授の見解も、責任会計が業績評価を目的とすることではじめて成立するという視点を欠いていることによるものといえるであろう。

以上に見てきたように、本節では『予算統制』における予算報告書が責任会計の基本的な成立要件である業績評価という目的に寄与するものとして利用されていないために『予算統制』を責任会計的思考を展開するものとして位置づけることはできないという結論的な見解が導き出されるのである。

3. 予算に対して与えられる役割とその意味

以上のように、業績評価目的という基本的な成立の要件を欠いていることを理由として『予

算統制』が責任会計的思考を展開するものではないという結論が導き出されたといえよう。

そこで本節では、業績評価目的に寄与する責任会計の内容を備えた予算報告書の利用—すなわち「予算による統制」の過程—を欠いたうえに成立する『予算統制』では、予算に対してどのような役割が与えられているかをその理由とともに明確にする。この分析によって『予算統制』システムが「予算による統制」の過程を欠いたうえに成立しているその意味が明らかになるであろう。

3.1 業績評価の基準としての予算

上述のように、『予算統制』では業績評価という目的を欠いたうえでその予算システムが成立している。それゆえに「予算による統制」の過程、すなわち責任会計の具体化である管理責任と会計数値との結びつきに基づく予算実績差異分析が『予算統制』で用いられている予算報告書では展開されていないのである。

そしてこのことは、次の記述に見られるような「予算による統制」の過程を有する場合の予算に対して与えられる役割が『予算統制』におけるそれと相違していることを意味することになる。

「統制は、(a) 一定の行為を行うに先だって、あらかじめ統制の基準として目標、標準または目的を設定することと、(b) 実績を測定するためのある種の比較基準（標準）を使用することを前提としている」(A.A.A. [1958], 櫻井通晴訳, 原文35頁, 邦訳154頁)。

すなわち「予算による統制」の過程を有する

場合の予算に対しては、実績の達成度を測定するための評価の「基準」という統制 (control) に寄与する役割が与えられることになる²⁷⁾。このように見れば業績評価という目的を欠く『予算統制』における予算に対しては、統制のための「基準」とは異なる独自の役割が与えられていることになるだろう。

3.2 各部門支出の制限としての予算

ここで『予算統制』における予算に対して与えられる役割とは何であるかを示す必要があるが、それは具体的には「各部門支出の制限」という役割であるといえる。これは筆者がこれまでの研究で考察してきた『予算統制』の形成過程に関する分析を確認することで導き出されよう。

『予算統制』が刊行された当時の企業は、1921年に始まった第1次世界大戦後の恐慌に伴う倒産問題に直面しておりその回避を急務としていた (Mckinsey [1922], 14-15頁)。またその恐慌は同時に、企業合同運動を経て規模を拡大させることを通じて当時の企業が採用していた職能部門別の組織形態における管理問題を顕在化させる契機になった。すなわちそれ以前には可能であった経営者個人による管理が限界を示すことになり、職能別に部門を設定してそれらの各部門の管理者に経営者の権限を委譲する必要が生じ、それに伴って新たな管理のための

方法が求められることになったのである (Mckinsey [1922], 10-12頁)²⁸⁾。このような存続を主眼とする職能部門別組織の企業を全体的に管理するための新たな方法として、マッキンゼーは各部門の諸見積を企業全体の資金収支の均衡へと集約するための「予算の編成」を基軸とするシステムを提示するのである。 (Mckinsey [1922], 324-325頁, 330-334頁, 拙稿 [1996], 94-95頁)。

具体的には、第1に販売量の見積を出発点として各部門の諸見積を関連づけるという各部門活動間の「調整」によって倒産の原因である需要の急激な減少に伴う過剰な在庫の発生を回避し、第2にそれらの諸見積を現金収支の見積²⁹⁾へと集約することで短期資金収支の均衡を図ることを通じて、マッキンゼーは倒産の危機に直面する職能部門別組織の企業のための全体的な管理方法を展開しているのである³⁰⁾。

このようにマッキンゼーは、当時の第1次世界大戦後恐慌に伴う倒産問題とそれを契機として顕在化した職能部門別組織の管理問題とに対処するために必要とされる新たな方法として、販売量の見積を出発点として諸見積を関連づけてそれらを現金収支の見積へと集約することによって、短期資金管理という目的に寄与する「予算の編成」を基軸とした予算システムを形成しているのである (Mckinsey [1922], 374頁以下, 拙稿 [1996], 81頁, 拙稿 [1997], 47頁

27) 予算に対する評価の基準という役割に関しては青木茂男[1963], 260頁, 佐藤精一[1965], 69-70頁, 溝口一雄[1975], 5頁, 津曲直躬[1977], 128-129頁, 小林健吾[1979], 94頁, 久富玄理[1992], 119-120頁, 丸田起大[2001], 40頁等を参照されたい。

28) 『予算統制』の形成要因に関する分析は拙稿[1996], 91-94頁, 拙稿[1997], 57-61頁, 拙稿[1998b], 51頁および拙稿[1998c], 1頁を参照。

29) 拙稿[1997], 53-54頁および拙稿[1998a], 85-86頁では見積現金収支表の内容を詳細に分析している。

30) 予算編成過程の全体および詳細に関しては拙稿[1997], 56頁以下および拙稿[1998a], 48頁以下を参照されたい。また『予算統制』が短期財務管理を志向していることに関しては、見積財務諸表における信用分析の展開として拙稿[1998a], 83-84頁で明らかにしている。

以下、拙稿 [1998b], 49-51頁)³¹⁾。

そして、このように組織全体の資金収支の均衡を図る予算システムを形成する際に、マッキンゼーがアメリカ連邦政府予算制度³²⁾を参考にしたことを通じて、『予算統制』における予算には「各部門支出の制限」という役割が与えられることになる (Mckinsey [1922], 4 頁, 拙稿 [1996], 87頁以下, 拙稿 [1998b], 52頁, 拙稿 [1998c], 2 頁以下。)

連邦政府予算制度では、予算委員会で決定された予算に対して、実際の支出がそれを超えることは委員会の許可なくしては許されていない。したがって各部門へ伝達された予算には、実際の支出が制限としての予算を超えることができないという意味で各部門支出の制限という役割が与えられていることになる。一方で『予算統制』システムにおいても、伝達された予算を超える支出は予算委員会の許可なくしては許されないことになっており (Mckinsey [1922], 7-8 頁), したがって各部門へ伝達された予算には、その支出が予算を超えられないという連邦政府予算制度と同様の「各部門支出の制限」という役割が与えられることになるのである (拙稿 [1996], 96頁)。

そしてまた同時に、その形成が連邦政府予算制度を参考に行っていることで『予算統制』システムは予算の編成のみで成立することになる。上述のように『予算統制』では、連邦政府予算制度と同様に、各部門に支出の制限として伝達された予算を超えないように実際の支出が実行されることで予算システムの目的である組織全体の資金収支の均衡が可能になる (拙稿 [1998

a], 94-96頁)。すなわち、伝達された予算が予算どおりの実際の支出に結びつけられることでその目的である組織全体の資金収支の均衡が達成可能になるのでそこで予算システムが完了することになり、それゆえに「予算による統制」という実績に対して予算の達成責任を問うための過程が必要とされないのである。このことは彼が参照した当時のアメリカ連邦政府予算制度において体系的な予算の報告手続きが用意されていないこととも符合するといえよう (拙稿 [1996], 90頁, 96頁)。

このようにマッキンゼーが、組織全体の資金収支の均衡という目的に寄与する企業における予算統制という方法を具体的な形として提示する際に連邦政府予算制度を参考にしたことを通じて、各部門へ支出の制限として予算を伝達して実際の支出を予算どおりに実行することで完了し、統制の基準として予算を利用するという「予算による統制」の過程を必要としない『予算統制』システムが形成されることになったといえるのである。

以上のことを総合して考えれば、マッキンゼーが存続を主眼とする職能部門別組織の企業の管理のために組織全体の資金収支の均衡を目的とする予算統制という方法を形成する際に、同様の目的を有する連邦政府予算制度から予算の編成のみで成立する枠組みを採り入れたと位置づけることができる。そしてそれゆえに『予算統制』システムは、予算を各部門支出の制限として伝達して実際の支出を予算に沿って実行することで完了する「予算の編成」過程のみによって構成されることになり、その結果として予算

31) また、企業の抱える倒産問題に対する資金管理の重要性に関しては拙稿[1998a], 93頁を参照。

32) 拙稿[1996], 88-90頁では1921年の「予算および会計法 (Budget and Accounting Act)」によって体系化された1920年代はじめのアメリカ連邦政府予算制度の全体を詳細に論じている。

に対しては各部門支出の「制限」という役割が与えられるものの、「予算による統制」の過程を備える場合の予算に対して見出されるような統制のための「基準」という役割が求められていないと考えられるのである。

3.3 『予算統制』における budgetary control 概念

以上に見てきたように『予算統制』では、予算に対して各部門支出の制限という役割を与えてそれを予算どおりの実際の支出と結びつけることを通じて、組織全体の資金収支の均衡という目的の達成が可能になると考えられていたために、その予算システムは予算を編成する過程のみで成り立っていることが明らかになった。このように『予算統制』では、予算の編成という計画設定 (planning) の過程のみでその目的が達成されるために、「予算による統制」すなわち業績評価を目的とする責任会計という統制 (control) の過程を必要とせずにシステムが成立しているのである。

このように見れば、『予算統制』と称される budgetary control が、「予算による統制」という予算管理における budgetary control と同じ言葉であっても、その内容に関して異にしていることは明らかである。すなわち『予算統制』と予算管理における budgetary control は、ともに「予算統制」と称されてはいても、それぞれが概念的に異なっていると考えべきであるといえよう。しかしながら、これらは次にあるようにこれまで同義的に捉えられてきたといえる。

「予算管理における統制機能は予算管理がもともと予算統制として発達してきたように、この機能に重点がおかれた。予算統制は管理責任単位別に予算編成されたものを、各責任者に予算として示達することにより動機づけを行い、業務実施活動が終われば、その実績を予算と対比する形で測定し、さらに予算差異分析として、原因分析、責任所在分析を行い、さらには、それにもとづく是正措置として、実施活動の軌道修正ないしは予算の修正を行う形でその機能が果たされる」(末政芳信[1991], 132頁)。

このように予算管理において「予算統制」と称される budgetary control とは通常、業績評価を目的とした責任会計という「予算による統制」の過程として捉えられている。その一方で、マッキンゼーの『予算統制』に代表される企業予算の初期的業績で用いられている budgetary control に対しても同じ「予算統制」という訳語が与えられているために、このように企業予算がその初期から「予算による統制」という統制機能に寄与するものとして捉えられていると考えられる³³⁾。しかしながらこれまで見てきたように、『予算統制』システムが各部門支出の制限としての予算を実際の支出と結びつけることで完了していることを考えれば、『予算統制』における budgetary control は予算の編成という計画設定のみで構成されていることになり、そこからいわゆる統制のための過程を見出すことはできないといえよう。このことはマッキンゼーによる次の記述からも確認できよう。

33) 生成初期の予算統制を統制機能中心的なものとして捉えてそれを予算管理における予算統制と同義的に取り扱う見解は Welsch[1957], 4 頁 (諸井勝之助訳, 22頁), 溝口一雄[1969], 34頁, 小林健吾[1987], 184-187頁, 伊藤 博[1982c], 843頁等においても見られる。

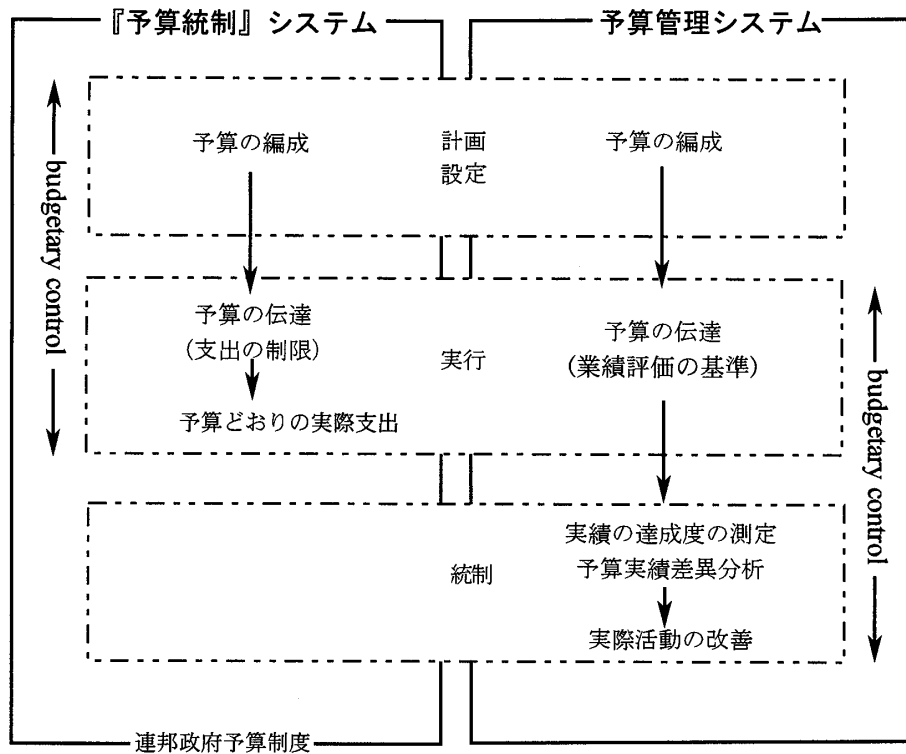


図3 2つの budgetary control 概念

「十分に組織だったプログラムが作られる目的に対して、いくつかの部門諸活動を企業全体として調整させていくことを取り扱う計画設定 (planning)。そのような計画設定がおそらく budgetary control と呼ばれるものであろう」(Mckinsey[1922], 3 頁)。

このように見れば『予算統制』における budgetary control が「予算による統制」とは異なる独自の意味を持っていることが明確になったといえる。すなわち、図3に見るように『予算統制』における budgetary control は「予算の編成」という計画設定をその主たる内容として

いるものであってそれは、実際の部門活動を律するために、編成された予算を統制の基準として利用することで業績評価目的の責任会計を展開するという予算管理における「予算 (による) 統制」とはその意味する内容が根本的に異なっているのである³⁴⁾。

そこで、マッキンゼーによる budgetary control の意味する内容をここで、より明確にしておく必要がある。『予算統制』では、上述のように予算どおりに実際の支出を実行することでその目的が達成されると考えられているために、予算に対していかにして「各部門支出の制限」という役割を与えるかに予算システムの焦点が絞

34) 管理過程 (マネジメント・サイクル) と管理会計との関係については、計画設定 (planning)、組織化 (organization)、統制 (control) に区分する見解 (例えば上總康行[1993], 56頁以下)、あるいは計画設定と統制に区分する見解 (例えば津曲直躬[1977], 126頁, 津田博士[1994], 9 頁) が一般的であるといえよう。しかしながら図3および表3のように、本稿では予算の編成に相当する過程を計画設定、予算による統制に相当するそれを統制、その間の予算の伝達および各部門による実際の活動を実行 (do) として予算システムに沿う形で管理過程を区分している。

られることになる。そのために、マッキンゼーは販売量見積を中心に各部門の諸見積を相互に関連づけて組織全体の現金収支の見積に集約するという「予算の編成」のみで構成される枠組みを budgetary control と称してその具体的方法を提示している。そして、その枠組みを同様の目的を有する連邦政府予算制度を参照することで形成・完成されたのが『予算統制』システムといえよう。それゆえに『予算統制』における budgetary control は、統制の基準という役割の予算を利用する「予算による統制」と対比していえば、それは予算が編成されるまでの手続きを通じていかにして予算に対して各部門支出の制限という役割を与えていくかという意味の「予算の統制」といえるのである。

このようにみれば、予算管理における budgetary control に対する訳語と同じ「予算統制」を『予算統制』における budgetary control に対しても同じく用いたために、上述のように2つの異なる意味をもつ budgetary control の概念を同義的に1つの「統制」の概念として捉えるという混乱が生じているといえる。したがって、ここで『予算統制』における budgetary control に対しては予算管理におけるそれと概念的に区分しうる訳語を充て直す必要をここに感じるのである。そこでこのような区分のためには政府予算に対して用いられる「予算制度」という概念が有効であろう。

「〔予算制度とは〕財政収支の予定計画を策定し、かつこれを実施するための〔政府予算における〕一般的制度をいう」（伊藤 博 [1982b], 843頁）。

つまり『予算統制』における budgetary control に対しては、その内容からそれを「予算制度」と称するべきであるといえよう³⁵⁾。それは上述のように、組織全体の資金収支の均衡を目的としているために予算の編成という計画設定と予算どおりの実際支出という実行の過程によって予算の手続きが完了する点でまさに政府の「予算制度」と概念的に同一視できるからである。したがって『予算統制』における budgetary control は「予算の統制」という意味を持つ「予算制度」と称されるべきであり、それによって予算管理における「予算による統制」という意味を持つ「予算統制」と区分されうるのである。このように『予算統制』における budgetary control を予算管理における「予算による統制」と概念的に区分することで「予算統制」という同じ言葉で称されてきた2つの budgetary control 概念に対する混乱を避けることができるであろう。

以上のように見れば、『予算統制』システムが「予算による統制」の過程を欠いて成立する意味は表3のように捉えることができる。すなわち『予算統制』では、予算に対して各部門支出の制限という役割を与えるための予算の編成という計画設定のみでシステムが成立しており、それゆえに『予算統制』における budgetary control は「予算制度」という政府予算的な概念として捉えられる。そして、予算に業績評価のための「基準」という役割が与えられたときに、いいかえれば基準として予算を利用することで業績評価目的の責任会計という「予算による統制」の過程を予算システムが備えるに至ったときに、企業予算において budgetary control

35) 拙稿[1996], 101頁においても同様の指摘をしている。

表3 budgetary control 概念の展開

『予算統制』システム		管理過程	予算管理システム	
予算の編成	予算制度 budgetary control	計画設定	予算の編成 budgeting	
支出の制限としての予算の伝達 ↓ 予算どおりの実際支出		実 行	予算統制 budgetary control	評価の基準としての予算の伝達 ↓
				統 制

が計画設定としての budgeting（予算の編成）と対立的に位置づけられるようになり、そこではじめて budgetary control が概念的に「予算統制」として成立するといえるのである³⁶⁾。このように評価の基準という役割を予算に与える業績評価目的の責任会計の生成を通じて budgetary control が概念的に「予算（による）統制」として成立したときに、企業予算システムは計画設定と統制の過程とをその両輪とする予算管理として確立することになるといえよう。

以上に見てきたように、本節では『予算統制』システムが「予算による統制」の過程を欠いて成立している意味を予算に対して与えられる役割という側面から検討してきた。『予算統制』では、予算に対して各部門支出の制限という役割が与えられてそれが予算どおりの実際の支出と結びつけられることを通じて、その目的である組織全体の資金収支の均衡が達成されることとなり、それゆえに予算システムが予算の編成という計画設定のみで成立するので、編成された予算を業績評価の基準として利用する「予算による統制」という「統制」のための過程を必要としないことが明らかになった。したがって

『予算統制』における budgetary control は、「予算による統制」に対して与えられるそれと同じ言葉であっても、その意味する内容は予算の編成を通じていかにして各部門支出の制限という役割を予算に与えていくかという「予算の統制」と捉えられることになる。すなわち『予算統制』における budgetary control の概念は「予算による統制」という意味の「予算統制」ではなく、むしろ政府予算的な意味の「予算制度」として位置づけることができるのである。

以上を総合して考えれば、『予算統制』において「予算による統制」の過程が欠落していることは、『予算統制』における budgetary control が、予算に対して各部門支出の制限という役割を与える「予算の統制」すなわち「予算制度」概念として展開されていることを意味するのである。このことは予算管理における budgetary control が、予算に対して各部門の業績評価の基準という役割を与える「予算による統制」すなわち「予算統制」概念として展開されていることとは対照的であり、このように『予算統制』における budgetary control の概念は予算管理と対比すると独自の意味を持って展開されている

36) 予算管理が対立的に位置づけられる計画設定と統制の過程から成り立っているという考え方は一般的であるといえるが、ここでは小菅正伸 [1997], 1195頁および伊藤 博 [1992a], 840頁をその例として挙げておく。

といえるのである。

むすびにかえて

以上のように、本稿では『予算統制』における予算報告書の利用目的とその内容を責任会計の視点から位置づけることを通じて、『予算統制』における予算の役割と budgetary control の概念とが予算管理におけるそれと対比して独自の意味を持って展開されていることが明らかになったといえる。そしてこのような分析の結果として、業績評価の「基準」という役割の予算を利用して各部門の実際の活動を律する予算管理での「統制」の過程が『予算統制』では予算どおりの実際の支出という「実行」の過程によって代替されているためにその予算システムが予算の編成という計画設定の過程のみで成立していることが導き出される（図3および表3を参照）。したがって「予算の編成」という計画設定（planing）の過程と対立的に位置づけられる「予算による統制」という統制（control）の過程は少なくとも『予算統制』からは見出されないことになるのである。

このように見た場合、管理会計の基軸の一つとして位置づけられる生成初期の予算統制からはいわゆる統制機能を見出すことができないことになり、その視点から管理会計の生成および歴史的展開を論じる次のような見解に関して再検討する必要が生じるといえよう。

「1920年代の科学的管理の運動を契機として管理会計はその存立の基礎を獲得したが、それ以来管理会計は、会計の統制機能を中心として考えられてきたのである。」（溝口一雄[1967]，22頁）。

「〔標準原価計算と予算統制からなる近代的な意味での〕管理会計は、目標値を設定し、その達成度合を会計的に測定し、責任者の業績を明らかにすることを主目的とする業績評価会計（業績管理会計）あるいは統制会計を根幹としていた」（加登 豊[1997]，250頁）。

すなわち、生成初期の予算統制を業績評価目的の責任会計という統制機能を展開する標準原価計算と一括して管理会計の生成の指標として位置づけることは³⁷⁾、マッキンゼー『予算統制』に関する分析を見た限りでは成立しない可能性が見出されるのである³⁸⁾。このことは予算統制が、次のように標準原価（standard cost）に対して統制機能を与えることで形成された標準原価計算とはその形成過程において異にしていることを示唆しているといえよう。

「標準原価計算の第一義的な目的は、原価管理にある。ここで原価管理とは、経営管理者に標準原価を指示し、原価の実際発生額を計算記録し、これをあらかじめ設定して

-
- 37) 同様に管理会計が統制機能を基盤として生成していると位置づける見解として伏見多美雄[1997]，335頁，343頁および足立 浩[1999]，1頁等を挙げることができる。
- 38) ここで計画機能を重視する予算をプログラム予算（program budget），統制機能を重視する予算を責任予算（responsibility budget）としてそれぞれを個別に展開するアンソニー・ウェルシュの見解が注目される（Anthony and Welsch[1977]，492頁，504頁）。これらの具体的な内容に関しては久富玄理[1992]，121頁を参照されたい。また、責任会計的な予算を「統制予算」とする青柳文司 [1971]，173頁の見解も注目される。

おいた標準原価と比較してその差異原因を分析し、これに関する資料を経営管理者に報告して原価能率増進のための措置を講じ、必要に応じて将来の標準設定にむけてフィードバックすることをいう」(頼 誠[1997], 738頁)。

つまり、標準原価計算は業績評価のための「基準」という役割を標準原価に与えてそれを利用することで実際の活動を律するという統制機能を基盤にして生成しているといえる。その一方で本稿でみてきたように、マッキンゼー『予算統制』における予算には業績評価のための「基準」という役割が与えられていないことを鑑みると、予算統制という技法がこの統制機能そのものを欠いたうえに形成している可能性が見出されることになる。

このように見れば予算統制は、本源的に統制機能を与えられる標準原価計算とはその技法の成り立ちにおいて根本的に異にしていたことになり、それゆえに予算統制を標準原価計算と同じ統制機能に立脚するものとして位置づけて管理会計の歴史的な展開を論じること(例えば辻厚生[1988])に関して再検討が必要だといえるのである³⁹⁾。

ただし、このような課題に対して検討を進めるためには本稿における分析のみでは十分とはいえない。例えば予算統制の生成初期における他の予算論者の諸見解や実際の企業における予算統制の実践を詳細に再検討すること、さらには標準原価計算の形成過程と予算統制のそれとの異同の具体的な分析など数多くの課題を挙げることができよう。したがって本稿は、これらの分析を今後の課題とすることでむすびとした。

参考文献

- A.A.A.[1955], "Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes", *The Accounting Review*, Vol. 33 No. 2, April, 1956 (櫻井通晴訳『A.A.A.原価・管理会計基準』中央経済社, 1975年)。
- A.A.A.[1958], "Report of the Committee on Management Accounting", *The Accounting Review*, Vol. 34 No. 2, April, 1959 (櫻井通晴訳『A.A.A.原価・管理会計基準』中央経済社, 1975年)。
- Ailman, H. B. [1950], "Basic Organizational Planning to Tie in with Responsibility Accounting", *N.A.C.A. Bulletin*, May., in Thomas, W. E. Jr.(ed), *Readings in Cost Accounting, Budgeting, and Control*, South-Western Publishing Co., 1955.
- Anthony, R. N. and Welsch, G. A. [1977], *Fundamentals of Management Accounting, revised edition*, Irwin.
- Frazer, G. E. [1922], "Budgetary Control", *Bulletin of the Taylor Society*, Vol. 7 No. 3, June.

39) ここで辻厚生教授の見解に触れておく必要がある。辻教授は、作業能率を測定するための「標準概念」が工場全体の能率を測定するための「標準原価概念」さらには企業経営全体の能率を測定するための「予算統制概念」へと拡張しクエイタンス(H. W. Quaintance)およびマッキンゼーの業績によって標準原価概念と予算統制概念とが統合することで「予算統制制度」が確立するとしている。そしてこの予算統制制度の確立を「管理会計の成立」として位置づけている。すなわち、辻教授は標準原価に対する能率概念が予算統制にまで拡張されることを管理会計の成立の指標にしているといえよう。

しかしながら、本稿で見てきたようにマッキンゼーの『予算統制』からはこの能率の測定のために求められる予算に対しての「基準」という役割が見出せないことが明らかになった。したがって、予算統制を能率概念の拡張として捉えたうえで管理会計の成立および発展を位置づけることについて再検討が必要だといえるのである。この点の具体的な分析に関しては今後の機会に譲りたい。

- Higgins, J. A. [1952], "Responsibility Accounting", *Arthur Andersen Chronicle*, April., in Thomas, W. E. Jr.(ed), *Readings in Cost Accounting, Budgeting, and Control*, South-Western Publishing Co., 1955.
- Knott, R. B.[1946], "Responsibility Accounting", *The Controller*, Vol. 14 No. 8.
- Mckinsey, J. O.[1921a], "Budgetary Control and Administration", *Administration*, Vol. 1 No. 1, January.
- Mckinsey, J. O.[1921b], "The Sales Budget for Business", *Administration*, Vol. 1 No. 2, February.
- Mckinsey, J. O.[1921c], "The Production Budget", *Administration*, Vol. 1 No. 3, March.
- Mckinsey, J. O.[1921d], "The Purchases Budget", *Administration*, Vol. 1 No. 4, April.
- Mckinsey, J. O.[1921e], "Budgetary Control of Plant and Equipment", *Administration*, Vol. 1 No. 5, May.
- Mckinsey, J. O.[1921f], "The Expense Budgets", *Administration*, Vol. 1 No. 6, June.
- Mckinsey, J. O.[1921g], "The Financial Budget", *Administration*, Vol. 2 No. 1, July.
- Mckinsey, J. O.[1921h], "Estimated Balance Sheet and Estimated Statement of Profit and Loss", *Administration*, Vol. 2 No. 2, August.
- Mckinsey, J. O.[1921i], "Organization and Procedure for Budgetary Control", *Administration*, Vol. 2 No. 6, December.
- Mckinsey, J. O.[1922], *Budgetary Control*, The Ronald Press Company.
- Mckinsey, J. O.[1924], *Managerial Accounting*, University of Chicago Press.
- Miller, E. L. [1982], *Responsibility Accounting and Performance Evaluations*, Van Nostrand Reinhold Company.
- Sweet, H. N. [1922], "Budgets - Their Construction and Use", *N.A.C.A. Yearbook*.
- Welsch, G. A. [1957], *Budgeting: Profit Planning and Control*, Prentice-Hall (諸井勝之助訳『企業予算』企業生産性本部, 1961年).
- 青木茂男[1963]『新版管理会計論』国元書房。
- 青木茂男[1978]「責任会計の動向」『企業会計』第30巻第1号。
- 青柳文司[1971]『会計—情報—管理』中央経済社。
- 足立 浩[1999]「管理会計の歴史的発展と論理的展開—計画会計と統制会計の関係をめぐって」『日本福祉大学経済論集』第19号。
- 石塚博司[1997]「責任会計」『会計学辞典』(神戸大学会計研究室編, 同文館)。
- 伊藤克容[1995]「責任会計論の生成」『一橋論叢』第114巻第5号。
- 伊藤 博[1982a]「予算管理」『会計学辞典』(黒澤 清ほか編, 東洋経済新報社)。
- 伊藤 博[1982b]「予算制度」『会計学辞典』(黒澤 清ほか編, 東洋経済新報社)。
- 伊藤 博[1982c]「予算統制」『会計学辞典』(黒澤 清ほか編, 東洋経済新報社)。
- 上總康行[1979]「アメリカ合衆国における責任会計論の生成(1)」『名城商学』第28巻第2・3・4号。
- 上總康行[1989]『アメリカ管理会計史(下)』同文館。
- 上總康行[1993]『管理会計論』新世社。
- 加登 豊[1997]「管理会計」『会計学辞典』(神戸大学会計学研究室編, 同文館)。
- 北村浩一[1996]「マッキンゼー『予算統制』の形成と意味—2つの調整概念—」『経済論究』(九州大学大学院経済学会) 第96号。
- 北村浩一[1997]「マッキンゼー『予算統制』における調整概念とその意味—見積から予算へ—」『経済論究』第97号。
- 北村浩一[1998a]「マッキンゼー『予算統制』における予算実行過程の意味—予算報告書における比率分析—」『経済論究』第101号。

- 北村浩一[1998b]「マッキンゼー『予算統制』における2つの「調整」概念」『会計理論学会年報』第12号。
- 北村浩一[1998c]「マッキンゼー『予算統制』と米国連邦政府予算制度—『予算統制』の形成における連邦政府予算制度の影響—」『九州経済学会年報』第36集。
- 北村浩一[2000]「マッキンゼー『予算統制』システム—現代予算管理への展開—」『経済学論集』（鹿児島大学経済学会）第52号。
- 小菅正伸[1997]「予算管理」『会計学辞典』（神戸大学会計学研究室編，同文館）。
- 小林健吾[1979]「利益計画・予算統制と業績評価」『業績評価会計』（溝口一雄編『体系近代会計学』第4巻，中央経済社）。
- 小林健吾[1987]『予算管理発達史—歴史から現在へ—』創成社。
- 櫻井通晴[1978]「責任会計の概念とその適用」『会計学研究』（専修大学会計学研究所）第4号。
- 佐藤精一[1965]「統制機能と責任会計」『実務会計』（野田経済研究所）第1巻第7号。
- 末政芳信[1991]「予算管理」『管理会計（新版）』（久保田音次郎編，有斐閣）。
- 通産省産業合理化審議会[1960]『事業部による利益管理』。
- 辻 厚生[1988]『管理会計発達史論（改訂増補版）』有斐閣。
- 津田博士[1994]『予算管理論—環境適応と業績統合』同文館。
- 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。
- 津曲直躬[1982]「業績評価」『会計学辞典』（黒澤 清ほか編，東洋経済新報社）。
- 津曲直躬・松本譲治[1972]『わが国の企業予算』日本生産性本部。
- 長松秀志[1987]「業績評価制度の基本問題」『駒澤大学経営学部研究紀要』第17号。
- 廣本敏郎[1993]『米国管理会計論発達史』森山書店。
- 久富玄理[1992]『業績管理会計の基礎研究』日本評論社。
- 伏見多美雄[1997]「計画会計」『会計学辞典』（神戸大学会計学研究室編，同文館）。
- 前田貞芳[1976]「業績管理のための会計方法の検討」『武蔵大学論集』第24巻第2号。
- 前田貞芳[1982]「業績評価基準」『会計学辞典』（黒澤 清ほか編，東洋経済新報社）。
- 前田貞芳[1983]『業績管理会計論序説（増補版）』白桃書房。
- 丸田起大[2001]「予算管理のフィードフォワード構造」『佐賀大学経済論集』第33巻第3・4号。
- 溝口一雄[1967]「責任会計」『責任会計』（黒澤 清編『新しい会計学』第4巻，日本経営出版会）。
- 溝口一雄[1969]「予算の管理機能」『企業会計』第21巻第5号。
- 溝口一雄[1975]「企業予算制度のあり方」『企業会計』第27巻第4号。
- 山口年一[1966]「責任会計と管理責任単位」『産業経理』第26巻第5号。
- 吉田弥雄[1964]「予算統制におけるコントロール機能」『会計』第86巻第1号。
- 吉田弥雄[1970]「企業予算の業績評価機能」『会計』第98巻第4号。
- 吉田弥雄[1971]『予算管理』同文館。
- 頼 誠[1997]「管理可能性原則」『会計学辞典』（神戸大学会計学研究室編，同文館）。

* 本稿は，第5回日本管理会計学会九州部会（2001年8月25日，九州大学）での報告「マッキンゼー『予算統制』における報告システムの意味—責任会計の視点から—」に基づいて作成されたものである。

ここに有意義なコメントを頂いた先生方に感謝の意を申し上げます（2001年10月脱稿）。