

予算不用論の背景と論点

文教大学大学院情報学研究科 教授 志村 正†

Tadashi Shimura†

あらまし 予算は目標利益を達成するための優れた管理ツールですが、近年、予算を廃止した企業に注目が当てられています。その背景は何か、また予算に代わるどんなツールを導入しているのかを説明し、疑問点や論点を指摘しています。

キーワード：予算不用、バランス・スコアカード（BSC）、活動基準予算（ABB）

1. 予算は優れた管理ツールである

予算を採用していない企業はないと言っても過言ではありません。企業予算は1920年代に米国で考案され、のちにわが国でも採用されるようになってきました。そして今や最初に述べたような状況になっています。予算は管理会計における中心的な手法であり、総合的な経営管理手法でもあります。

予算はあくまでも目標を達成するためのすぐれた道具です。わたしたちも、持っている資金あるいは予想できる収入を賢明に利用するために予算を立てたりします。企業の場合もこれと同じです。予算は、短期的な計画を財務数値に落とし込んだものですが、単に現場の要求を何の指針もなく積み上げたものではありません。予算編成のフレームワークとして会計モデルを用いています。ですから、そこで出来上がる予算は全体的に調和のとれた予測値となります。つまり、最終的には短期の利益目標を達成するために、部門間で調整された、全体最適な目標値となるのです。

こうした予算は、概ねこれまで企業経営において不可欠な管理ツールとして重要な役割を果たしてきたと言えます。

2. 予算への批判

最近、予算に対する風当たりが厳しくなっています。むしろ予算は無いほうがよいという企業が特に北欧を中心に登場してきているからです。コンサルタントはこうした動きを歓迎しているように思われます。しかし、学者たちはこの点については慎重な態度を示しています。

こうした批判の背景はどんなものなのでしょうか。次のような理由をあげることができるでしょう。

- 予算を編成するのに膨大な時間と労力（通常3～4ヶ月）をかけている割には効果が乏しい。
- 戦略と連動しておらず、環境の変化に迅速に柔軟に対応できない。
- 逆機能的行動を誘発する。
- 前年の予算実績に基づいて設定される（増分主義といえます）。

上にあげたような批判は以前から指摘されてきたものです。予算を舞台にした数々の行動科学的実験はそのことを物語っています。例えば、予算の達成を至上命令とすると、被験者は予算を圧力の道具（プレッシャー・デバイス）と見て、逆機能的な行動をとることが発見されています。また、予算決定の場への疑似参加や予算スラックの問題なども指摘されてきました。予算目標を達成しやすいように過小（売上の場合）あるいは過大（費用の場合）に宣言したり、予算目標を達成するために架空売上を計上したり、費用を無駄に消費するという行動をとってしまうということです。上位者が下位者を監視するツールとして予算が用いられるようになり、さらには予算達成が報酬と結びつけられるようになってから特にこの傾向は顕著になってきました。

また、不確実な状況に対処するために、例えば四半期ごとに予算を見直しローリング方式を活用する方法や予算修正などの方策も考えられてきています。増分主義への批判に対しては、ゼロベース予算（ZBB）が提案されてきました。ゼロベース予算はカーター元米国大統領が国家予算に導入したことで有名になりました。限られた資源を本当に必要なところ、最も効果の上がる場所に投入するという点では理論的にはすぐれているものの、実行に膨大な時間と労力を要するなどの理由で全面的に採用することには失敗してきた経緯があります。

このように指摘されてはきたものの、依然として予算が広く採用されてきたのは、それに代わりうる総合的管理ツールがなかったからなのでしょう。それとも予算にはこうした批判に勝るメリットがあるということなのでしょう。

2005年9月30日受付

〒253-8550 神奈川県茅ヶ崎市行谷1100

shimura@shonan.bunkyo.ac.jp

† Graduate School of Information and Communication,
Bunkyo University

1100 Namegaya, Chigasaki, Kanagawa 253-8550, Japan

3. 批判に対する疑問点

前節の批判にはいくつかの疑問があります。

1つは、予算自体が目的となっていないかという点です。前節で指摘しましたように、あくまでも予算はツール、手段でしかありません。したがって、それをうまく利用すれば有用な道具となりますが、下手に利用するとさまざまな弊害が生ずることになります。中には、予算を作ることが一種の儀式となっているかもしれません。

2つ目に、予算を廃止した企業には、予算を達成することが至上命令となっていたり、その達成が業績評価と連動しているケースが多いようです。これがゆえに、環境の変化に対して容易には当初の予算を修正できない状況を作り出しているように思われます。

3つ目に、これらの会社では、環境の変化が激しく不安定な状況にある点です。つまり、予算が有効に働くコンテキストが検討されていないと思われます。その中には、環境の安定性のほかに、戦略、企業文化、.....などの要因が考えられるでしょう。その際には、わが国の場合、IR（投資家向け広報）活動の一環として決算短信で四半期の業績予測を公表するという特有の習慣がある、予算を個人の業績評価に結びつけている企業が少ない、などの事情が考慮されると思います。

以上の点をさらに綿密に検討することによって、予算が不用かどうかを決定しても遅くはないと思います。わが国の企業で予算を廃止したという話は今までのところ聞いていませんが、北欧の事情はわが国の状況とは異なると思います。その意味では、わが国の予算実践がどのようになっているのか調査される必要もあるでしょう。

4. どんなオプションがあるか？

取りうるオプションは次の3点になります。

- (1) 現行のままの予算管理を実践する。
- (2) 現行の予算管理を改善する。
- (3) 現行の予算管理を廃止する。

予算管理を改善する案の候補として、活動基準予算 (Activity-Based Budgeting: ABB) があります。資源 (間接費) を段取り、修繕、材料注文などの細分された活動 (および業務プロセス) 別に集計し、各活動コストをそれぞれのドライバーで製品・サービスに割り当てる原価計算の技法が ABC (Activity-Based Costing: 活動基準原価計算) ですが、ABBはこの資源 - 活動 - 製品・サービスの因果関係を基礎として、これに資源キャパシティ管理を関わらせて予算を編成する方法です¹⁾。そうするなら、増分主義的な予算設定を排除できるというのです。また、戦略と予測販売量とがリンクしているので、戦略を反映した予算を設定できると期待されているようです。

現行の予算を廃止する案は Beyond Budgeting (超予算とか脱予算と訳されています) と呼ばれています。予算に

代わるものとして、バランスト・スコアカード (Balanced Scorecard: BSC) に多くを期待しているようです²⁾。BSCは、企業戦略を実行するための手法として、米国で1990年代に開発され多くの企業で導入されてきた手法です。わが国でも、2000年代に入ってBSCを導入する企業、自治体、病院等が増えてきました。

しかし、BSCの導入はより一層予算によって補強されなければならないと考えられます。BSCを導入すれば、前節で指摘した予算批判を解消できると考えるのは早計と考えます。その場合、BSCと予算とのリンクをどうするのかという課題も考察される必要があるでしょう。

5. おわりに

毎回実施される予算編成がマンネリ化、儀式化している企業、戦略や中長期経営計画とは切り離して予算を組んでいる企業、増分主義で予算額を確定している企業.....などがあるとすれば、予算の本来の役割期待に十分に代えていないと考えられます。予算不用が喧伝される今日においてこそ、各企業は自社の予算制度をいま一度見直す良い機会となっていると捉えることができるでしょう。

予算不用論が出てきた背景と疑問から、今日の予算に関してどのような問題があるのかを簡単に指摘してきましたが、そこから次のような論点をピックアップして研究中です。

- 戦略をどのように予算に落とし込んだらよいのか。その際に、BSCはどのような役割を果たせるのか、または果たせないのか。
- 競争が激化し不確実な状況では、予算は廃止されるべきなのか、あるいは見直して改善されるべきなのか。予算の機能や役割が十分に発揮されるコンティンジェント (状況適応的) な要因があるのか。
- 企業価値を向上させる予算のあり方というものがあるのか。
- 予算に対して、企業の各部署 (経理部、現場、経営陣) はどのように感じているのか。もし不満を持っているならどんな理由があるのか。
- ABBはどのように現行予算を改善できるのか、そしてそれは有効なのか。

【文 献】

- 1) 志村 正: ABC/ABBにおけるキャパシティ管理問題の論点, 経理研究 (中央大学経理研究所), 第48号 (2005) 225-237.
- 2) J. Hope and R. Fraser: *Beyond Budgeting*, Harvard Business School Press, 2003; 清水孝監訳「脱予算経営」生産性出版, 2005.



志村 正 1951年生。1980年3月慶應義塾大学大学院博士課程商学研究科単位取得退学。同年4月創価大学経営学部専任講師に着任。1983年4月に同助教授。1989年4月文教大学情報学部助教授に着任。1996年に同教授。2005年4月より大学院情報学研究科情報学専攻教授を兼ねる。原価計算と管理会計を専門とする。文教大学大学院情報学研究科では、「会計情報システム」を担当。