

豫 算 統 制

中 野 英 男

- (一) は し が き
- (二) D. H. MACKENZIE 「予算統制論」
- (三) 予算の弾力性について

(一) は し が き

企業会計の発展が資本主義経済の発展と軌を一にしていることは、企業会計が企業経営の計数的表示である以上、当然の結果であるが、企業会計の進展を歴史的にたどり、その動向を省察してみると、会計学の発端は企業財産の価値を計算することを主目的とするところの財産計算本位の計算学より、損益計算を中心とし重視するところの財産評価論へと進展したのであるが、財産計算学も評価論も共に、企業財産の現状を計数的に正しく把握し、過去に於ける経営成果を評価する研究領域を出なかつたのであるが資本主義の高度の発展は産業の合理化を促進し、会計の職能をして、過去に於ける経営の歴史的記録の表現より一歩進んで、経営統制の用具として会計を活用する領域にまで進んだのである。

近代産業の激甚なる競争は、販売面に於ける市場争奪戦と共に、経営合理化による生産コストの引下、経営の計画統制による最大経済性の追求実現の手段として、標準原価、予算統制制度が、近代会計学の花形として脚光を浴びて研究せられ、所謂、管理会計として経理による経営の合理的管理の研究が行われるに至り、会計学が次第に企業の合理的統制という、今までより広大な領域にその效用を拡大してきたのである。

企業会計は以上のように、価値計算より進展して価値増進の法則であるところの管理会計へ及んだのであるが、これは資本主義の発展に伴う合理的経営の要求が、会計を手段とする経営管理の方法として、標準原価制度と予算統制制度を発生せしめたのである。

標準原価制度は前計算である標準原価と、後計算である実際原価とを比較し、その差異である原価差額を分析して、生産作業の能率を測定し、不能率の部分と原因とを明白にして、それを除くことを直接目的とするのであり、即ち標準原価は実際原価に対する標準的規範を示すものである。

標準原価制度と共に管理会計の内容を構成する主題目は予算統制制度であるが、予算統制は企業の経済活動全般に対する経済計画の予算を編成し、予算編成の三主要部門である販売計画、生産計画、財務計画等の諸計画を調節し綜合することによつて、経営の全体計画が成立するもので、この全体計画により企業の経営活動全般の調整をはかることが予算統制の主目的である。

本稿は米國ワシントン大学会計学教授 D. H. MACKENZIE の著「会計学原理」中の一節、「予算統制」を主要資料として米國に於ける予算統制制度の概況を窺い、就中、予算の弾力性に関する研究に重点を置き、管理会計制度としての予算統制の本質を考察したいと思う。

(一) D. H. MACKENZIE 「予算統制論」

マッケンジーは冒頭に於て、予算統制の性質を掲げ、経費面の嚴重な統制を行う家計予算や官庁予算と異なり、企業の予算統制は、企業の経済活動全体を計画し、調節と管理を行う手続であつて、販売、生産、財務の三部門の活動を計画し、調節するものであると説明しており、それらの三部門の経済活動計画は過去の経営事實に基いて作成されるもので当て推量でない。又調節 (Coordination) とは、企業的全組織が、共通目的に向つて活動することであり、経営活動の管理 (Control) とは、計画と実績とを比較対照し、その差異の理由を決定し、必要な調整を行うことである。而して彼は予算の基本的な型として靜態予算と變動予算とに分類して次のように述べている。

所謂、靜態予算は、一九三〇年代の不景氣時代以前に於て、非常に流行したのであるが、この靜態予算というものは、一年間というような或る特定期間の販売量について先ず予想が行われる予算手続であつて、次に、この販売量を生ずるために必要な諸経費が、必要在庫量、製造原価、工場設備費、必要資金と共に見積られるのである。次に、通常行われている予算見積を列挙すると、

- 一、販売 高
- 一、在 庫 量
- 一、仕入又は製造原価
- 一、販売 費用
- 一、一般管理費
- 一、其他の費用並に収入
- 一、現金の収入支出
- 一、工場設備の増設に要する諸経費となる。

靜態予算の目的は企業的全組織の経済活動の調整計画を得ることであつて、この計画が立案される場合には、先ず販売高の見積が行われ、次に、販売費や一般管理費のような諸経費が見積られる。そして販売量に必要な在庫量が決定され、これらの在庫量を維持するために、製造又は仕入計画が作られ、更に現金収支の見積即ち現金予算が作成される。そして最後に、工場設備予算を立てられるのである。

販売高、諸経費及び純益の見積即ち營業予算なるものは、過去

○ ○ 商 店

損 益 計 算 書

(自1942年1月1日 至同年3月31日)

	(実 際)	(予 算)	(差 異)
総 賣 上 高	\$ 589,800	\$ 560,000	\$ + 29,800
戻り高及賣上値引	15,800	14,000	+ 1,800
純 賣 上 高	574,000	546,000	+ 28,000
期 首 棚 卸 高	41,000	40,000	+ 1,000
当 期 仕 入 高	426,000	410,000	+ 16,000
	467,000	450,000	+ 17,000
期 末 棚 卸 高	60,000	50,000	+ 10,000
賣 上 原 價	407,000	400,000	+ 7,000
総 賣 上 益	167,000	146,000	+ 21,000
販 賣 費			
給 料	50,000	45,000	+ 5,000
販 賣 員 旅 費	24,000	22,500	+ 1,500
手 数 料	5,800	5,000	+ 800
広 告 費	6,000	5,000	+ 1,000
消 耗 品 費	4,300	3,800	+ 500
減 價 償 却 費	3,100	3,000	+ 100
租 税 公 課	2,750	2,500	+ 250
保 險 料	425	400	+ 25
	96,375	87,200	+ 9,175
一 般 管 理 費			
給 料	18,300	18,000	+ 300
減 價 償 却 費	2,000	2,000	0
消 耗 品 費	1,550	1,500	+ 50
貸 倒 金	2,100	2,000	+ 100
租 税 公 課	930	900	+ 30
保 險 料	200	200	0
	25,080	24,600	+ 480
一般管理及販賣費	121,455	111,800	+ 9,655
営 業 利 益	\$ 45,545	\$ 34,200	\$ + 11,345

の経営事実に基づいたところの公正にして合理的な見積であることが必要である。若し販売見積高が実際に達成されない場合は、その原因が追求されるのであるが、相当な理由が発見されない時は、その販売高を実現するために、徹底的な努力が払われるのである。予算と実際とを緊密に照合し、その差異の原因を追求する

ことに依つて、販売係の仕事の上の欠陥を発見し、販売予算の現のために、彼等を督励することが出来る。若し見積予算が間違つていた場合は、その予算は修正されて新計画が立てられるのである。

次に予算と実際との差異額を示す損益計算書を例示すれば、

「予算」という標題の下の数字は、予め作成された見積額であり、「実際」という標題下の数字は、其の期間中の収入と費用を表わしており、「差異」の標題下の額は、見積額と実際額との差額を示している。

販売高予算は、当該期間中の販売見積高であつて、購買者数の実際的研究並に市場の情況に基いて作成されるのである。通常、予備的な販売見積が、販売部で作られ、その予備の見積が製造部で研究された後、販売高と製造量との関係を最も経済的ならしめるように、修正される。稀

には、販売予算が製造部で作成される場合もあるが、かかる場合は、或聯産物が非常に製造利益を齎らすとか、どんな製品を市場に送つても売捌かれる場合に限るのである。

次のように、毎月販売部の支配人に、実際売上と予算と、その差異を示すところの報告がなされる。

予算報告が行われた時、販売部支配人は実際と予算との差異の重要な部分について、その理由を明らかにしなければ

販 賣 予 算

(自1月1日 至3月31日 1942)

	(実 際)	(予 算)	(差 異)
1 月.....	\$ 190,000	\$ 185,000	\$ + 5,000
2 月.....	180,000	175,000	+ 5,000
3 月.....	220,000	200,000	+ 20,000
	<u>\$ 590,000</u>	<u>\$ 560,000</u>	<u>\$ + 30,000</u>

ばならない。そして、それらの差異に関する資料を得るために、追加的な報告書が求められることもある。例えば、販売員別、販売区域別、製品別、そして時には顧客階層別の売上高差異を示す報告書が作成される場合もある。販売部支配人は、これらの報告書を研究することによつて、彼の努力を集中しなければならぬ箇所を知ることが出来るのである。彼の努力にも拘らず予算額が得られない時に、その予算は修正される。

予算統制の主な目的の一つは、経費に対して管理をすることである。但し、この事は、企業が経費の管理を無茶に行うことではなく、財貨や用役を真に利用し、浪費しないことである。

予算を成功させるためには、経営者は経費や生産原価の特性を知らねばならない。即ち、経費が売上高によつて如何に変化し、又生産費が生産量により如何に変動するかを知らねばならない。この知識は、売上高や生産高の変化により、経費や生産費が変化する場合に、合理的な見積をするのに必要である。

経費予算は販売費、広告費、事務費、人件費のように、経費の分類別に作成される。

経費予算をつくるのに、又種々の方法が行われており、或企業では比率法を採用したり、又、他の企業では経費を固定費と変動費に分類している。

経費管理のために比率法を用いる一般の方法は、通常、不完全なものである。各経費や製造費用は、売上高や、製造原価に対し、或る一定比率をもつてると仮定され、或る販売費用が、売上高の五％であると、販売経費予算上の此費用の合計を計算する

ために、この比率が、販売見積高に適用されるが、こゝに注意を要するのは、経費の中には売上高の変化に拘らず、殆んど変化しない固定的な費用もあり、又比例的な費用もあれば、逓減費用、逓増費用も存することである。

一層完全な方法は、販売費のような経費を固定費と変動費に分類することで、変動費は更に細分することが出来る。一例を挙げて説明すれば、八十万弗の売上に対して、五万弗の固定販売費と、売上の六%に当る四万八千弗の比例販売費並に、二万弗の逓減費（五〇%逓減率）を要する場合に、売上が二十万弗増加して百万弗になる時、固定費の五万弗は殆んどそのまゝで変わらず、比例費は六万弗に増加し、売上の二、五%であつた二万弗の逓減費が、売上増加二十万弗の一、二五%（二、五%の半分）即ち二千五百弗だけ増加して、二万二千五百弗となるのである。

非常に稀な場合には、各費用別に、それが売上高の変化と共に、如何に変動するかを研究することもあるが、この手続は手数の要する割に価値の少ないものである。

販売予算が作成された後に、この販売量に必要な在庫量が見積られ、これらの在庫量を維持するための製造計画が作られる。次に、製造予算を作るために、原料費、直接賃金、製造間接費が見積られ、定期に次のような報告書が作成される。

静態予算が販売高予想に重点を置くに対し、変動予算は経費関係を重要視する予算手続である。

変動予算の支持者は、正確な販売高予想というものが、予算の成功に必要なことを信じている。又彼等は、予算統制の主な

製 造 予 算 報 告

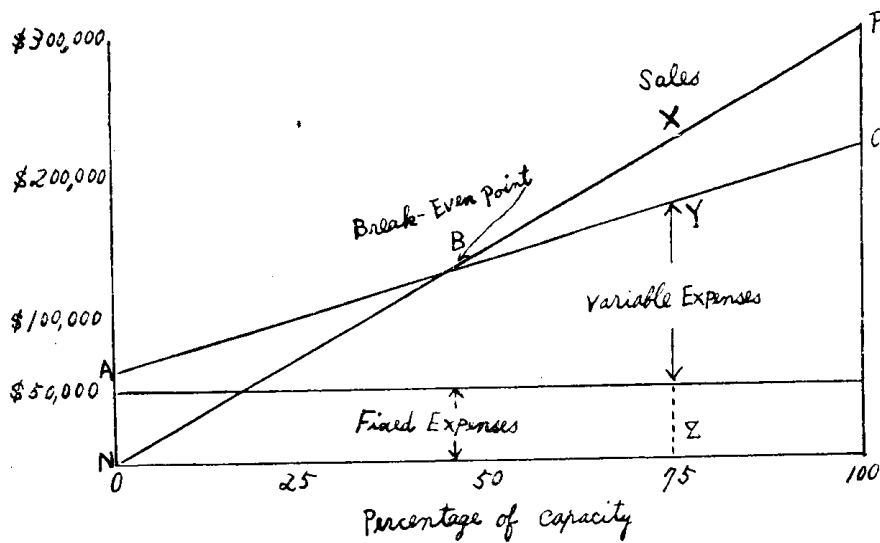
1942年1月

	(実 際)	(予 算)	(差 異)
原 料……………	\$ 80,000	\$ 78,000	\$ + 2,000
直 接 賃 金……………	90,000	92,000	— 2,000
製 造 間 接 費……………			
間 接 賃 金……………	11,000	10,200	+ 800
修 繕 費……………	6,800	5,900	+ 900
動 力 費……………	3,900	3,600	+ 300
保険料、諸 税……………	1,300	1,200	+ 100
減 價 償 却 費……………	1,500	1,500	0
雑 費……………	1,500	1,600	— 100
	<u>\$ 196,000</u>	<u>\$ 194,000</u>	<u>\$ + 2,000</u>

利益が売上に対する経費の関係、生産に対する費用の関係を知り、これらの経費や生産費を出来る限り、弾力性があるようにすることによつて、得ることが出来ると信じている。

多くの販売費は、売上高によつて変動するが、その変動も比例的に増減するものもあれば、逓減費、逓増費もある。又或る生産

	Percentage of Capacity		
	50	75	100
Sales - - - - -	\$ 150,000	\$ 225,000	\$ 300,000
Fixed Expenses - - - -	50,000	50,000	50,000
Variable Expenses - - - -	90,000	135,000	180,000
Total Expense - - - -	\$ 140,000	\$ 185,000	\$ 230,000
Operating Profit - - - -	\$ 10,000	\$ 40,000	\$ 70,000



費は、製造量の変化と共に変動し、他の生産費は比較的に固定して変動しないものもある。

或会社は、営業に要した経費を費用別に、細かく研究して、種々の取引量に対する経費の変動を図表にあらわしたこともある。

が、大部分の会社は、経費を固定費と変動費の二大群に分類し、変動費を更に細別している。

販売と生産との時間的ズレが僅かな場合は、損益分岐表 (break-even chart) を作成することが出来る。

上表について説明すれば、

基底線は生産量を示し、縦の垂直線は金額を表わしている。AB C線上の一点から基底線に下した垂線の間隔が総経費をあらわすように、変動費が固定費の上に置かれている。基底線からNP線までの距離は売上額を示している。例えば生産量七五に於て、XZ線は売上額を表わし、YZ線は総経費を、XY線は利益を示している。

実際、固定費というものは、前図表にあらわれているように、一定不変のものでなく、又、変動費も売上高と比例して増減するとは限らないが、個々の企業が、経費の特性を正確に決定することが出来るから、経営上、良い思いつきを与えることがある。

企業が変動予算で経営されている時、得意先から受取った注文は、取引量を決定するために、注意深く作表され研究される。次に、その取引量に対する経費や生産費を計算する工夫がなされる。

若し、売上高が減少する時は、経費や生産費を減少する工夫がなされるけれども、これは無限になすことは出来ない。一九三〇年より一九三一年に至る間、多くの会社は、その販売高の減少に対して、経費や生産費を調整して減少せしめることが出来たが、一九三二年には、その調整が不可能となつた。

静態予算と変動予算の相違は、外観上ほど大したものではなく、

その差異は、主として強調点の箇所にかゝつてゐる。即ち靜態予算の下では、販売予想高に重点が置かれるに反し、變動予算の下では、売上に対する経費の關係、生産高に対する生産コストの關係が重視されるのである。

實際、變動予算の下でも、販売高見積は必要であり、又靜態予算に於ても、売上に対する経費の見積、生産高に対するコストの見積が必要である。経費の管理は、靜態予算に於て重要であつて、靜態予算を組んだ企業は、売上高の多少により、経費が如何に増減し、又生産高の異なることによつて、その生産コストが如何に影響されるかを研究する必要がある。さもないと、その販売高見積が間違つていたことがわかつて、適当な変更をすることが出来ないわけである。

一九二九年迄は靜態予算手續を採用していた企業が、一九二九年以後は、販売高を正確に予想することが困難になつたため、變動予算に変更した場合もある。

又仕入や生産が長期間に互るため、早く販売高の予想をしなければならぬ企業は、變動予算を採用することは出来ない。例えば、通信販売会社は、その取扱う商品のカタログを準備しなければならぬ。カタログが作られる前に、売価を定めるため、仕入量が決定され、販売期より、ずっと以前に仕入注文が出されるのであるが、すべて、これらのことは、販売高の予想を必要とするわけである。この販売予想をうまくするためには、過去の販売実績に関する詳細な記録が保存されていなければならぬ。即ち過去に於て販売された商品の型や、大きさや、色合別に、細かく図

表にあらわした資料と、景気状況によつて、将来の販売量が見積られなければならない。又型や色合の流行は通常循環するものであるから、正確に予想することが出来る。販売高予想が立てられると、カタログ作製の費用に至るまで、あらゆる経費が決定され、最後に、純利益が見積られる。通常、多くの会社によつて作られる、かような見積は、驚くべき程正確である。

度々作成される今一つの重要な予算は、現金予算であつて、その目的は会計期間の一定時、又は期末に於ける企業の現金状態を示すことにある。この予算は通常、月々累加的に作成され、この予算によつて一年のいかなる時期に、短期資金を借入れる必要が起り、又その借金を返済することが出来るかを、企業は知ることが出来る、かくて現金予算は企業の財務係にとつて、非常に役立つものとなるわけである。

この予算は、予算期間の開始時に於ける現金に、その期間中の現金収入の見積額を加算し、それから現金支出の見積額を差引いたものを以て、期末に於ける現金残高とする。

現金収入の原因となるものには、現金売上、掛集金、利子収入、貸倒回収金等がある。

現金支出には、掛支払、賃金、地代、利子、税金、保険料等がある。

予算統制から得られる利益は多く、経営組織の各部門の調整が行われ、営業に関する種々の實際資料が得られる。

予算は当て推量でなく、過去の経営事実に基づいて作られるもので、適当に運用された予算統制制度の下では、経営組織は調和的

に発展する。各部門の支配人は、その責任部門の生産費とか経費を細く吟味して、浪費を除き仕事を改善する方法を探索するが、単に自分の部門の事だけを考えないで、企業 of 全部門に互つて考えるのである。この経営管理の精神は、経営の各部門にひろく行きわたり、その効果は隔々まで及ぶものである。

然し、これらの利益は機械的に得られるものではなく、予算が成功するためには、販売責任者の努力と販売術が必要であり、この販売術は過去の経験によつてのみ得られるものである。

予算手続が適当に組まれた場合に、これに反対するものは少いが、予算統制制度を初めて採用せんとする提案には反対が多い。予算は制限であるという反対論があるが、実際はそうではなく、融通性をもつたものである。又かような制度の下では、使用人達は過重な労力を強いられるという反対意見が往々起される。然し事實は一般にその反対であつて、予算統制制度の下では、使用人達は、かような過重労力を強制されるものではない。予算の進行により浪費と、節約し得る個所が明らかにされ、それに依つて経費や生産費を減せしめ、売上高や利潤を増加せしめることが出来る。又この事は、更に多くの労働者の雇傭を惹起せしめ、使用人の所得を増加せしめるものである。予算統制から得られた知識によつて、売上高の季節的変動のような問題を常に検討することが出来、売上高の安定が常に得られ、その結果、労働者の雇傭状態も安定化するのである。

売上高は正確に見積ることが出来ないから、予算を組むことは何の役にも立たないという議論が成立するかも知れない。然し、

売上高を正確に見積ることが出来ない事業こそ、予算を組むことが一層必要なのである。仮令不正確な予測でも、しないよりは、ましであり、計画と融通性こそ予算の重要な局面であつて、販売量が不確実であればあるほど、事業の計画と融通性に対する必要が益々起つてくるのである。売上見積を正確になし得ない時に、静態予算でさえ、好結果を生むことがある。販売量が決定すると、管理費が売上高に応じて算定することが出来る。

予算統制制度を採用していなかつたために、避けようとするれば避け得られた不景気を、不幸にも経験した一会社を例にとると、一九三三年は此会社にとつて最も困難な不景気時代であつて、其時迄は大した損害もなく、其年の初めには多額の現金を所有し、負債も非常に少なかつた。この会社の役員達は、一九三三年の上半期は利益が少いということを知つていたが、売上の低下が如何に重大なものであるかを知つておらなかつた。其年の八月迄に小切手は過振りとなり、多額の現金はなくなつていた。諸経費と生産費は何等の管理もなされておらず、役員達は多額の給料を引出しており、従業員等は給与の引下をしていなかった。その会社を救済するためには、根本的な整理が必要であり、若し今迄にもつと早く相当な手を打つておれば、その整理もずつと過酷なものではなくてすんだに違いない。

この会社の立直りは、運転資金の不足のため非常に緩慢であつた。若し事業の整理が、もつと早く行われていたならば、株主、役員、従業員等は皆助かつたであらう。経営者は売上が低下したことは知つていたが、そのために利益と資金が如何に重大な影響

をうけたかを悟つていなかった。この会社を殆んど破綻せしめ、一九三三年以後、会社を非常に劣等な地位に陥入れた此災厄も、予算統制制度さえ採用していたならば、防止することが出来たであらうと思われる。

予算統制の危険の主なもの、経営管理に対する熱心の余り、人間要素を無視するということで、これが起らないように注意しなければならない。

若し、この弊害さえなければ、予算統制制度は経営組織を發展せしめ、士氣を高揚する上に大なる助けとなるものである。当て推量でなく、過去の経営事実を根拠とする予算統制は、従業員の士氣高揚に有害なものでなく、寧ろその反対の效果をもつものである。

之に反し、人間的要素は、目先の利益を追求する場合に無視されることがある。即ち株主の利得を増すために、賃金は削減され、従業員は解雇されることもある。若し、この政策が極端に行われるならば、その影響たるや、従業員の士氣を沮喪せしめ、結局、企業の成功は望むことが出来ない。

予算統制制度を採用している大部分の企業は、優秀な指導力をもっており、経営の協力組織を發展せしめる手段として、予算を利用してあるのであつて、その結果、すべての従業員に利益を与えている。

公共事業、鉄道、倉庫、銀行、ホテル、大学、病院、料理店等殆んど各種の企業が予算統制を実施しており、アメリカ電信電話会社並に其の子会社は、この方面に於ける先駆者であつたが、最

初、会社が収入予想を立てた時、合理的に正確な予想は不可能だと考えられた。電話の据付、移転や長距離電話の収入等は、非常に変動の甚だしいもので、それ等の収入を予想することは、まことに困難であるが、アメリカ電信電話会社の作成した見積予算は、その大部分の子会社が是非必要な予算であると考えた程、正確性をもつたものであつた。

予算の必要か否かは、企業の大きさ如何によるものではなく、小企業と雖も、計画、調整、管理の必要なことは大企業と同様である。予算なくして、この調整と管理をなすことが出来る経営者もあることはあるが、しかし、予算というものは、永久的な管理手段を与えるものである。

季節的変動及びその他の要因が、小企業にとり予算を組むことを困難ならしめているが、それだからこそ予算が一層必要になるのである。取引量の変動という事実は、予算手続を困難にしてはいるが、予算を組まないことに対する言訳とはならない。

予算は単に作成するばかりでなく、管理されねばならない。この管理は通常、予算委員会が之を行い、大会社に於ては、更にその下に多くの分科委員会がある。予算委員会は、決定された予算の実施に対し責任を負うている委員より構成されており、この委員会の会長は、社長か又は総支配人でなければならぬ。その理由は、予算の成功は、全委員の協力と研究と抜目のない計画に依るものだからである。社長又は総支配人は、予算の重要性が会社の凡ての人々に充分理解されるよう注意せねばならない。

予算手続が一度決定され、予算計画が作られた場合には、その

予算は徹底的に利用されねばならない。若し静態予算が用いられている場合には、その予算を実施するために、断乎たる努力が必要であり、この努力がなされない時は、予算は単なる計画となつてしまふわけである。又予算と実際の数字を注意深く比較して、その主な食違を説明しなければならぬ。予算数字がいかに重要であるかを、各部門の支配人が知つてゐるならば、彼等は予算を大いに尊重し、好結果を得んために努力するはずである。販売予算を超過して好成績を挙げた販売員並に販売部の支配人に対しては、屢々賞与が与えられ、又経費を予算額以内に抑えた支配人に対しても同様に、特別手当が支給されるのである。其他、成績を統計グラフで表わしたり、種々の精神的奨励方法も亦用いられる。

弾力性予算手続が行われる場合に、実施上主要な問題となるものは、如何に経費を販売量に合わせ、又生産費を製造量に調節するかという事である。

次に、販売高の予想が行われる時に、起る問題は予算の期間である。予算期間の決定には、次の三要素が考慮される。即ち

1. 取引の季節的変動
2. 製造期間の長さ
3. 取引の変動の程度

季節的変動は、左庫品の手配をして置かねばならない通信販売事業等の会社に於ては、予算期間の決定に重要な要素となるもので、或通信販売会社は予算期間を六ヶ月とし、更にそれを月割予算に分割している。これ等の会社は予め各季節に先だつて、注文

をして置かねばならないので、季節というものが合理的な予算期間となるのである。

若し、一定間の見積りが実際と一致しない時は、屢々其期間の見積りを修正する必要があるが、この事は、予算と実際との相異の原因を知らしめ、出来るだけ短期間にその喰違いを調節する機会を与えるものである。

一般的に言つて、営業の繁閑が甚だしい程、予算期間は短くなるもので、予算期間を長くすればとる程、不正確性は増大する。例えば、アイスクリーム製造業者は、予め数日間以上に亘つて計画を立てることが出来ないで、季節々々の見積りを立て、更にそれ等を極めて短期間に分割するのである。そして全ての予算が同じ期間であることは必要でなく、製造予算が一ヶ年期間で組まれ、販売予算が二期予算に分けられることも、あり得るわけである。

建設予算の如きは、通常、長期間に亘つて組まれるもので、或大建設会社は十五ヶ年の建設予算を五ヶ年予算に分け、更に一年予算に細分している。

予算統制研究の先駆者の一人であるマツキンゼーは、数年前に、予算の成功に必要な三要素として次のものを列挙している。

- 一、各予算係が自己の責任の範囲を正確に知り得るように、責任の限界が明白にされていること。
- 二、収支の責任を負う各予算係の間に、計算分類がされていること。
- 三、予算計画が経営組織の末端まで徹底していること。

予算係の責任は次の二つの理由で、明白に限定されていなければならない。第一の理由は、予算係が他の人々と責任を分担する場合よりも、各予算係が別々に夫々の責任をもっている方が、よりよき仕事をしよとする刺激が与えられる。第二の理由としては、責任の明白な限定は、経営統制に対する根拠を与えるものである。

又予算統制を有効ならしめるためには、予算に対して責任を負う各人の成績を表わすように、計算が分類されていることが必要である。即ち各予算係が管理している諸経費が、分離されるように、一般経費が区分されていなければならない。大会社に於ては、経費に対して責任を負っている人々の数に応じて、経費分類が細分されている。

予算が成功するためには、予算計画が経営組織の末端まで浸透していることが必要であるが、このためには、可成りの教育的な仕事を要することは言うまでもない。

最後に、予算係長の積極的な援助が、予算の成功に必須の要件である。

以上は、マツケンヂーの予算統制論の要であるが、ウィリアムズ、マツキンゼー等と同様、彼の予算統制論の中心課題は、予算の弾力性の問題である。以下、予算の弾力性について少し述べてみたいと思う。

(三) 予算の弾力性について

予算の弾力性とは、販売高の増減に対して之に適應することが

出来る予算の便宜性のことをいう。これを具体的に説明すると、予算の対象となる費用は、(1)固定費、(2)比例費、(3)混合費の三種に区分することが出来る。

固定費は、地代又は機械の減価償却費のように、販売高の増減により少しも影響されない費用であるから、直接には弾力性の問題は起らない。然し予算の弾力性の限界は、この固定費を基礎として決定されるのである。次に比例費は販売高に比例して変化する費用であつて、例えば直接賃銀、直接原料のように、製造高に比例して変化するものであるから、この種の費用の弾力性の問題は、変動率を決定して、これを製造高に乗ずれば計算されるのであるが、このような比例費は實際上極めて少いのである。

次に混合費は、販売高又は製造高に応じて増減する費用であるが、比例的に変化しない点で比例費と異なる。予算の対象となる大部分の費用は、この混合費に属している。

以上三種の費用の中で、問題になるのは、混合費であつて、之は更に固定費と比例費とに分析することを要する。その分析方法は、予想販売高の最小限と最大限とを定め、之に要する最小費用と最大費用とを算定し、その最大販売高と最小販売高との差額をもつて、算定された最大費用と最小費用との差額を除くのである。このようにして得られた商は、販売高の増大に比例して増加する比例費の販売高に対する割合即ち比率である。故に、この比率を予想された販売高に乗ずる時は、当該予想販売高に於ける比例費合計が算出されるから、次に之を全体費用から差引き、ここに混合費に於ける固定費の高を算出することが出来る。

次に例示すれば、

	(最小限)	(最大限)
販 賣 高	¥ 100,000	¥ 200,000
販 賣 員 給 料	2,400	4,200
<hr/>		
	¥ 4,200 - ¥ 2,400 = ¥ 1,800 (最大費用と最小費用との差)	
	¥ 1,800 ÷ (¥ 200,000 - ¥ 100,000) = ¥ 18@ ¥ 1,000 (比例率)	
	(最小限)	(最大限)
費 用 合 計	¥ 2,400	¥ 4,200
比 例 費	1,800	3,600
<hr/>		
固 定 費	¥ 600	¥ 600

右に算定された比例率十八円は、販売予想の最大限二十万円と最小限十万円とを前提として算出されたものであつて、若しこの予想販売高の最大と最小との限界が変化する場合には、之に伴つてその比例率は異つてくるわけで、従つて固定費の高も又変化する。

予算の弾力性の内容を知るためには、上述のように予算項目を詳細に分析し、特にその中の混合項目を固定性のものと比例性のものとに分析することを要する。そしてこの混合項目の分析方法は所謂損益分岐点を発見するためにも役立つのである。

前章マッケンデール「予算統制論」中の損益分岐表に於ける変動費AC線は単なる比例費であつて損益分岐点Bは、固定費プラス比例費と売上高との交錯点である。即ちマッケンデール氏による損益分岐表は、固定費と比例費との関係に於て、損益分岐点を求めており、費用項目の大部分である混合費の分析による損益分岐点算定の考察を欠いているように思われる。

又彼の損益分岐表に於ける損益分岐点は、予算統制に関するウイリアムズ其他の著者に於けると同様、予算の弾力性の下限界を説明したに止まり、販売高の増加は利益増大を益々可能にするかのように見られる。即ち固定費は常に一定にのみ止まり、従つて弾力性の上限界が考えられていない。

以上のように、マッケンデール氏損益分岐表には混合費の分析による分岐点の考察並に弾力性の上限界に関する研究を欠いているのであるが、こゝでは此等を指摘するに止め、今後の研究を待つて発表したいと思う。