

利益管理情報と原価管理

情報の関係を巡って* **

——1992年の実態調査を中心にして——

三 浦 和 夫
田 中 嘉 穂
井 上 信 一
安 藤 博 子
喜 田 恵 津 子

1. はじめに

わが国企業の技術革新の進展，企業間競争の激化，市場の多様化などを反映して，1970年代，1980年代そして現在まで，製造企業では生産システムの革新，企業内及び企業間ネットワーク・システムの構築により，わが国企業のグローバル化・情報化に対応してきた。

このようなわが国製造企業を取り巻く状況の中で，原価管理そのものに関す

*本稿は，平成4年度～平成5年度にわたって文部省科学研究費補助金（一般研究(B)代表者三浦和夫）の交付を受けた研究プロジェクトによる研究成果の一部である。本プロジェクトは，全体の企画，調査票の設計，面接調査，及び本稿の執筆は三浦，田中，井上が担当した。郵送調査は井上，安藤，喜田が，調査結果のコンピュータによる集計作業は安藤が，資料整理は喜田が，主として担当した。

**本稿の基礎になっている調査には，一人一人お名前を挙げられないが，多くの方々のご多大なご協力をいただいた。本稿をどうにか纏めることが出来たのも，本務にたいへんお忙しい中，本調査に回答を寄せて頂き，また面接調査にも快くご協力頂いた多数の企業の関係者の皆様のご協力，ご支援の賜物である。この場を借りて感謝と共にお礼を申し上げたい。もちろん本稿でのありうべき誤謬は筆者たちの責任であることは言うまでもありません。

調査研究は、これまでも比較的行われてきているが、広く利益管理との関連で原価管理を理解しようとする研究は余りみられず、今後に残された課題であった。その中で、製品ライフサイクルの縮減、多品種少中量生産・流通の普及、情報ネットワーク・システムのグローバル化の進展につれて、企業の長・中期計画、利益管理、あるいは予算管理との関連で原価管理を再検討しようという動きが最近みられ、企業戦略あるいは利益管理と結び付いた原価管理がますます重要になってきている。

本稿では、このような日本企業を取り巻く経営環境の急激な変化とこれまでの利益管理、原価管理に関する調査研究を意識しながら、企業のグローバル化、ネットワーク化の時代に対応しているわが国製造企業の長・中期経営計画と短期利益計画、予算管理と業績評価及び原価管理の問題について実証的に解明することを意図して調査を行った。

本稿は、第2節で調査企業の概要、第3節では長・中期経営計画と短期利益計画、第4節では予算管理の現状、そして第5節では原価構造と原価管理より構成されており、それにより利益管理情報と原価管理情報についてその実態と課題の一端を明らかにすることを意図している。

2. 調査方法及び回答企業の概要

この節では、本稿の基礎になっている郵送調査の方法と回答企業の経営規模などについて、その概要を簡単に述べておきたい。

本調査は、付録の「利益管理情報と原価管理情報に関する調査票」を、東京証券取引所(一部及び二部を含む)上場の製造企業 986 社に 1992 年 7 月に郵送し、その後未回答企業には 10 月と 11 月に 2 回それぞれ回答の督促を行った。

その結果、395 社から有効な回答(住所不明 1 社と回答拒否 6 社を除く)が得られたので、有効回答率は 40.3%である。

次に回答企業の概要を理解するため、有効回答企業 395 社の業種別の構成を図表 2-1 により考察する。

業種別に回答企業数が多いのは、化学工業が 17.47% (69 社)、電気機械 16.

図表2-1 回答企業の業種分類

業 種	企業数	構成比
食 料 品	30	7.59%
繊維・衣服	14	3.54
化 学 工 業	69	17.47
鉄 鋼 業	22	5.57
一 般 機 械	51	12.91
電 気 機 械	67	16.96
輸送用機械	42	10.63
精 密 機 械	14	3.54
そ の 他	86	21.77
合 計	395	100.00

*) n=395(1992)

96% (67 社)、一般機械 12.91% (51 社) 及びその他の製造業 21.77% (86 社) という業種であり、製造業全体のそれぞれ 10% 以上を構成している産業である。

次に、回答企業の概要を理解するため、回答企業の経営規模などを、図表 2-2 により検討する。

日本の製造企業の経営規模の全体像を、回答企業の平均値で俯瞰してみると、

図表2-2 回答企業の経営規模

事 項	平 均 値	標準偏差	回答企業数
資 本 金 (百万円)	23,684	44,387	377
年 間 売 上 高 (百万円)	242,459	524,318	376
従 業 員 数 (人)	4,356	8,959	375
全 工 場 数 (工場)	6.41	7.34	372
うち国内工場数 (工場)	5.26	5.04	372
海外工場数 (工場)	1.53	4.73	278
輸 出 比 率 (%)	12.08	14.66	359
海外生産比率 (%)	14.17	16.02	91

*) 回答企業数の欄の数字は、その項目に回答のあった企業数を示す。以下同様である。平均値、標準偏差は、回答企業について求めたものである。

以下のとおりになる。まず1社平均の企業規模についてみると、資本金は236億84百万円、年間売上高は2,424億59百万円、従業員数は4,356人というのが、東京証券取引所上場（一部、二部を含む）の経営規模に関する平均値である。

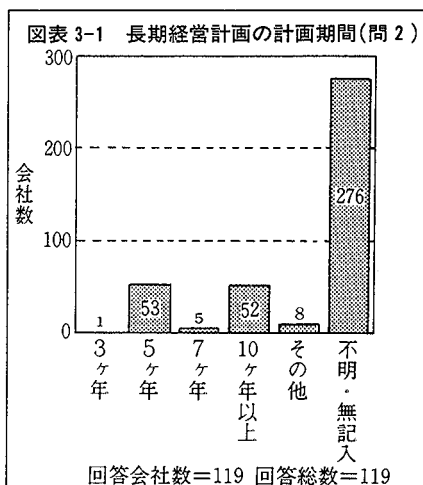
次に各企業が製品製造のために、どの程度の工場数を保持しているかをみてみよう。国内工場と海外工場を合わせた全体では、1社当たり6.14工場となる。その内訳は、国内工場が5.26社、海外工場は1.53社と、当然のことながら圧倒的に国内工場が多くなっているが、海外工場も1社平均で1～2社（工場）と、海外進出がかなり進んでいることもこの数字は示している。

また、日本で製品を製造し、それを海外に輸出する割合を示す輸出比率は、12.08%であるが、海外生産比率は14.17%と輸出比率をすでに越えており、わが国製造企業の海外現地生産が積極的に展開されており、輸出はそれを補完する機能を果たしている企業が多くなっていることが理解できる。

3. 長・中期経営計画と短期利益計画

多くの経営において短期計画のみならず長・中期的な計画が策定されていると思われるが、実際にそれがどの程度実施されているのかは、後掲の図表3-5でうかがうことができる。長期経営計画と中期経営計画のいずれも策定していないと明言する会社は、総数395社のうち18社（4.6%）に過ぎないから、残り95.4%（377社）が、何らかの長・中期計画を編成しているのが現状である。

この長・中期計画が現実にはどのような役割を果たしているかをうかがうためには、まずそれらがどのような形態で実施されているかを確かめてみる必要があろう。



3-1 長・中期経営計画の形態

(1) 計画期間

長期経営計画の計画期間は図表 3-1 で概略をうかがうことができる。それによると、少なくとも長期経営計画を編成していると思われる会社数は、会社総数のおよそ 30.1% (=119/395 社 * 100) であり、むしろ少数グループに属している。

採用の様相は、会社規模にも関連していると思われるから、規模別の様相をうかがって見ると、図表 3-2 a で 2 行ある「回答会社数」の下行のようである。長期計画を策定する会社数の割合は、会社規模が大きくなるといくらか増えているようであるから、しだいに長期計画の機会が多くなるようであるが、その違いはそれほど明確なものではない。

それでは、このような実施状況にある長期計画の計画期間の様相はどのようなであろうか。図表 3-1 によると、計画期間は、5 カ年が 53 社 (44.5% = 53/119 社 * 100)、10 カ年以上とするものが 52 社 (43.7% = 52/119 社 * 100) であり、両者を合わせて 88.2% (105 社) がこれらいずれかの期間に集中している。

どのような経営が 5 カ年または 10 カ年以上の計画期間を採用する傾向があ

図表 3-2a 長期経営計画の場合 (問 2)

(()内は%)

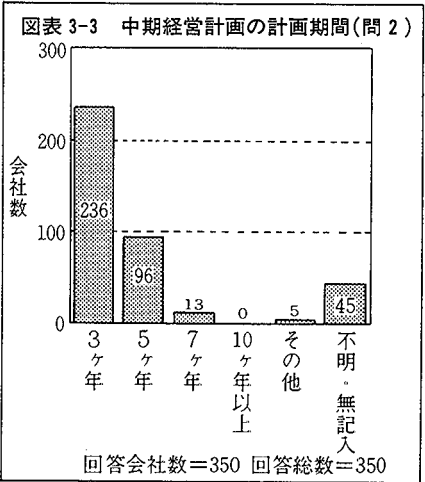
計 画 期 間	10 億円未満	10~50 億円未満	50~100 億円未満	100 億円以上	不明・ 無記入	合 計
3 カ 年	0	1(5.0)	0	0	0	1(0.8)
5 カ 年	2(50.0)	4(20.0)	15(65.2)	30(44.1)	2(50.0)	53(44.5)
7 カ 年	0	3(15.0)	1(4.3)	1(1.5)	0	5(4.2)
10 カ 年 以上	2(50.0)	10(50.0)	6(26.1)	32(47.1)	2(50.0)	52(43.7)
そ の 他	0	2(10.0)	1(4.3)	5(7.4)	0	8(6.7)
回 答 総 数	4(100.0)	20(100.0)	23(100.0)	68(100.0)	4(100.0)	119(100.0)
回 答 会 社 数	4(100.0)	20(100.0)	23(100.0)	68(100.0)	4(100.0)	119(100.0)
回 答 会 社 数 不明・無記入	4(21.1) 15(78.9)	20(19.4) 83(80.6)	23(32.8) 47(67.1)	68(36.8) 117(63.2)	4(22.2) 14(77.8)	119(30.1) 276(69.9)
会 社 総 数	19(100.0)	103(100.0)	70(100.0)	185(100.0)	18(100.0)	395(100.0)

図表3-2b 長期経営計画の場合（問2） (()内は%)

計画期間	組立生産	機械的進行生産	化学的進行生産	その他	不明・無記入	合計
3カ年	0	0	1(2.7)	0	0	1(0.8)
5カ年	25(61.0)	12(52.2)	10(27.0)	5(41.7)	1(16.7)	53(44.5)
7カ年	1(2.4)	0	1(2.7)	2(16.7)	1(16.7)	5(4.2)
10カ年以上	11(26.8)	11(47.8)	23(62.2)	3(25.0)	4(66.7)	52(43.7)
その他	4(9.8)	0	2(5.4)	2(16.7)	0	8(6.7)
回答総数	41(100.0)	23(100.0)	37(100.0)	12(100.0)	6(100.0)	119(100.0)
回答会社数	41(100.0)	23(100.0)	37(100.0)	12(100.0)	6(100.0)	119(100.0)
回答会社数 不明・無記入	41(25.2) 122(74.8)	23(24.7) 70(75.3)	37(46.3) 43(53.8)	12(34.3) 23(65.7)	6(25.0) 18(75.0)	119(30.1) 276(69.9)
会社総数	163(100.0)	93(100.0)	80(100.0)	35(100.0)	24(100.0)	395(100.0)

るかについては、図表3-2 bから若干の示唆がえられるであろう。これによると、組立生産→機械的進行生産→化学的進行生産となるにしたがって、5カ年計画は少なくなり、10カ年以上の計画の実施率の方が高くなっている。これら生産方式の違いは直接には生産の技術的特性の違いを示すのであるが、それらに一貫した相対的な違いとしては、少

なくとも1986年当時は、組立生産→機械的進行生産→化学的進行生産となるにしたがって、製品種類が少数に集約され、生産量や生産ロットが大きくなるため、比較的集約的、量産的に生産される（文字通りの量産方式が行われるのは比較的少数であるが）傾向があり、逆に、化学的進行生産→機械的進行生産→組立生産となるにしたがって、品種は多様化し、それとともに生産量や生産ロットも少量化し、生産は



全体として細切れに行われるという傾向があるようである。⁽¹⁾当時のそのような特徴が今日でも当てはまるものとする、長期計画の計画期間は、製品の生産が集約的、量産的に行われるほど10カ年以上とするケースが多くなり、生産が分散的、小分け的に行われるほど5カ年とするケースが多くなっているといえよう。

これらと同じ様相を中期経営計画についてもうかがうと、図表3-3のようである。全体的には回答会社のうち90%近く(88.6%=350/395社*100)が実施しているから、中期経営計画はすでに上場会社では一般化しているものといえよう。

この様相から推察すれば、経営規模の大小に係わらず大半の会社で行われていることが想定されるが、ちなみにうかがうと、図表3-4で2行ある「回答会社数」の下行のようである。中期計画を実施する会社の規模別割合はかなり不規則に凹凸しており、やはり規模との間に安定した関係はうかがえないようである。

図表3-4 中期経営計画の場合(問2)

(()内は%)

計画期間	10 億円未満	10~50 億円未満	50~100 億円未満	100 億円以上	不明・ 無記入	合 計
3カ年	10(66.7)	63(66.3)	42(75.0)	111(66.5)	10(58.8)	236(67.4)
5カ年	3(20.0)	24(25.3)	13(23.2)	50(29.9)	6(35.3)	96(27.4)
7カ年	2(13.3)	5(5.3)	1(1.8)	4(2.4)	1(5.9)	13(3.7)
10カ年以上	0	0	0	0	0	0
そ の 他	0	3(3.2)	0	2(1.2)	0	5(1.4)
回 答 総 数	15(100.0)	95(100.0)	56(100.0)	167(100.0)	17(100.0)	350(100.0)
回 答 会 社 数	15(100.0)	95(100.0)	56(100.0)	167(100.0)	17(100.0)	350(100.0)
回 答 会 社 数	15(78.9)	95(92.2)	56(80.0)	167(90.3)	17(94.4)	350(88.6)
不明・無記入	4(21.1)	8(7.8)	14(20.0)	18(9.7)	1(5.6)	45(11.4)
会 社 総 数	19(100.0)	103(100.0)	70(100.0)	185(100.0)	18(100.0)	395(100.0)

(1) 組立生産、機械的進行生産、化学的進行生産の相対的な違いについては、1986年当時のデータにもとづいて若干の分析を試みた。三浦和夫、田中嘉穂、井上信一「生産方式と原価管理の最近の動向—昭和61年調査の概要—」『研究年報』(香川大学経済学部)、第27号、1988年、13~18ページ。

ある。

このような中期計画がどのような計画期間で行われているかを同じく図表 3-3 でうかがうと、3 カ年を計画期間とするものが 236 社 ($67.4\% = 236/350 \text{社} * 100$)、5 カ年を期間とするものが 96 社 (27.4%) で、両者を合わせると実施会社数のうちで 94.9% の大半を占めている。この状況から、中期計画においても、通例は特定の期間を定めて行う計画が策定されており、そのような計画の期間はほぼ 3 カ年か 5 カ年のいずれかであるといえる。

長期計画と中期計画の以上のような実施状況を重ねあわせて、全体的にはつぎの様相がうかがえるであろう。まず、長期計画を編成している比較的少数の会社では、同時に中期計画も並行して実施していることが多いようで、機能的には両者は補完しあっているものと思われる。そのような会社グループよりも主流となるのは、中期計画のみを策定する会社グループであろう。より具体的な推定によると、亜流となる長期計画と中期計画を併用している会社では、それぞれ 10 カ年以上および 5 カ年を計画期間とするか 5 カ年および 3 カ年の計画期間とする方式が採用されるようで、それぞれのケースが 50 社程度 ($\text{約} 12.7\% = 50/395 \text{社} * 100$) であると思われる。相対的に品種集約的・量産型の経営では、長期計画、中期計画それぞれを 10 カ年、5 カ年とすることが多く、多品種小分け生産型の経営では、5 カ年、3 カ年とするケースが多くなるようである。さらに 5 カ年のみの中期計画を編成しているケースがこれらとほぼ同数程度であり、最も多いのは、3 カ年の中期計画のみを編成しているケースで、170 社強程度 ($\text{約} 43.0\% \text{強} = 170/395 \text{社} * 100$) あることがうかがえる。

(2) 計画の適用範囲

長・中期計画が対象としている事業経営の時間的な広がりがこのようであったとして、つぎにその空間的または事項的な広がりはどうであろうか。その点についてはきわめて概括的にしかうかがえないが、大要は図表 3-5 のようである。

そこでは、長期計画にしても中期計画にしてもそれを策定する場合は、ほぼ経営全般を対象とする総括的な計画が主体となっているようである。長期計画

においては、これを編成する前述の119社のうち75.6% (90社) がそれを全般的計画として策定しており、中期計画においては、前述の350社のうち79.1% (277社) に当たる会社が全般的な計画を編成している。

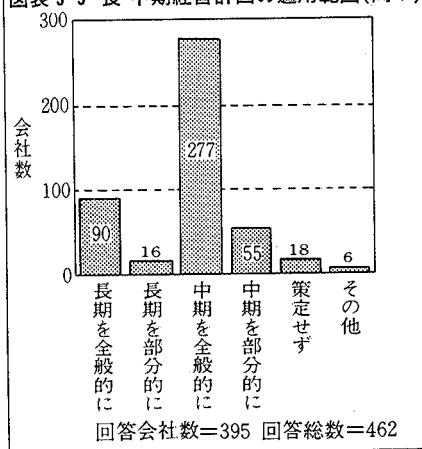
これらの合計367社(=90+277)は、会社総数から「長・中期計画を策定しない」会社と「その他」の会社を除いた会社371社(=395-(18+6))と大体一致しているから、長・中期計画を部分計画として編成している場合は、

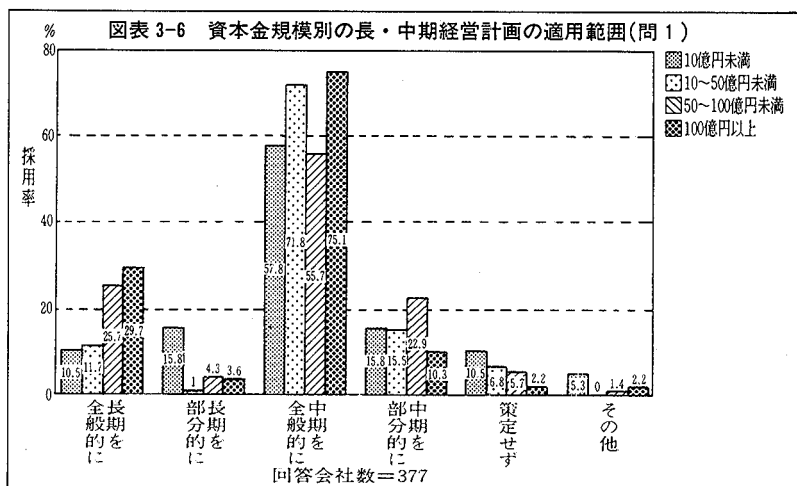
それだけを単独に編成しているというのではなく、全般的計画と並行しているケースが大方ようである。このような部分計画が編成されるのは、たとえば製品系列別の計画や生産計画・販売計画などのように、対象領域を限定した部分計画を編成してそれらを積み上げ全体計画を策定するという場合であるか、あるいは設備計画、要員計画などのように個別的な長期課題に対する重点的な新戦略が立案され、それらをやがて全体計画に統合するなどのようなケースであろうと想像される。いずれにしても、長・中期計画の中心は全社の総合計画であるとされ、部分計画は、それに統合されてその是非が問われているというのが現状ではなかろうか。

この様相を経営規模別の様相によってもう一度確認しているのが図表3-6である。長期計画も中期計画も行っていない会社数が資本金規模の拡大とともに減少しているのは、長・中期計画のいずれかを実施するケースが規模の拡大とともに緩やかに増加していたことの裏返しといえよう。

このような長・中期計画の様相から、現状においては、長・中期の計画でえられた戦略や見通しは、最終的には中期の期間総合計画として集約されることが通例であると推察される。

図表 3-5 長・中期経営計画の適用範囲(問1)



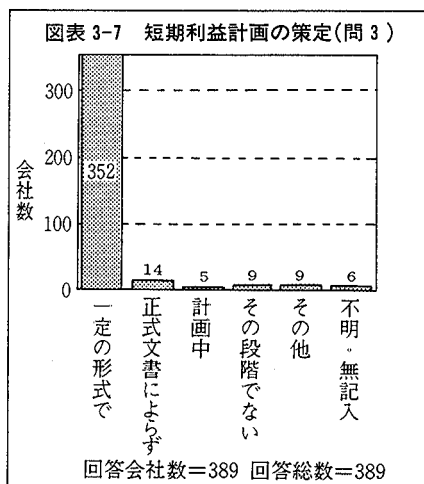


3-2 短期利益計画の形態

(1) 編成形態

短期利益計画の形態がうかがえる質問項目は少数であり、その一つに計画の形式に関するものがある。その概要は図表 3-7 のようである。短期利益計画を編成していないとする会社は 14 社（計画中の 5 社＋その段階でないとする会社の 9 社）～29 社（上記の 14 社＋その他の 9 社＋不明 6 社）程度であり、大半(92.7%=(352+14)/395 社 * 100) は何らかの決まったフォーム

で短期利益計画を編成している。短期利益計画は、それを作成する場合には、一定のフォームによる公式のものとすることが大半の 96.2% (=352/(352+14) * 100) であり、これによると公式の手順や組織を明確にしていないケースはわずかであると思われる。

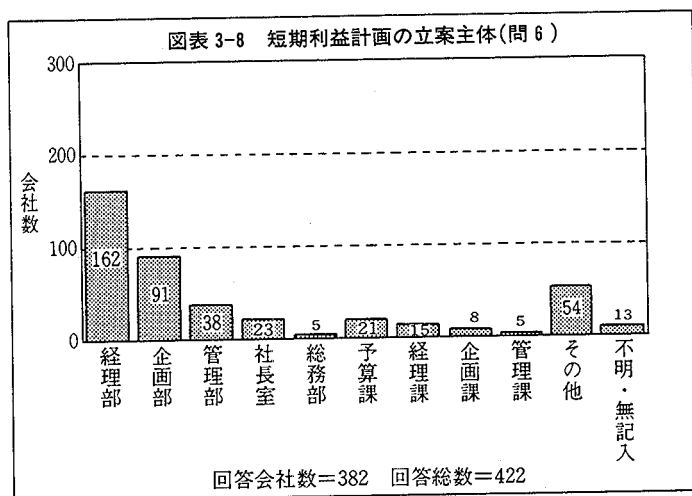


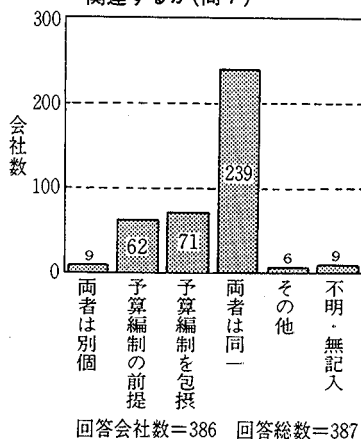
(2) 立案主体

短期利益計画の作成主体についてうかがうと、図表3-8のようである。これは直接に短期利益計画の形態に関するものではないが、作成主体が誰であるかによってある程度その内容が推察されるであろう。

この質問には全部で382社が回答しており、図表3-7で短期利益計画を編成していると見られる366社に照して若干不整合であったり、またいくらか複数回答も見られるが、大勢はうかがえるであろう。それによると、短期利益計画は、経理部、企画部、管理部、社長室、総務部などおそらく会社全体を管理スパンとしている「部」組織が担当しているケースが大勢（単純合計で319社）であろうと見ても、それほど事実の曲解とはならないであろう。これらの会社には、おそらく事業本部制、事業部制などを採用している比較的大規模の会社で、経理本部、企画本部などが組織されているケースも含まれるものと推定される。

これら経理部、企画部などの部組織は、経理課、企画課など中位の階層とも連係して業務を行っているであろうから、複数回答の多くはそのようなケースとなっているのではなかろうか。





質的には同じものであるとしている。短期利益計画は、部門別予算を編成する出発点でもあり到達点でもあるため、両者を異なる実体であるとして段階的に行うというより、両者はむしろ融合的に行われるというケースであろう。その数は239社で、 $60.5\% (= 239/395 \text{ 社} * 100)$ を占めておりもっとも典型的なケースとなっている。

選択肢③は、短期利益計画と予算編成はそれぞれ固有の役割と実体を備えるものとされ、短期利益計画は予算編成に先行して作成され、予算にとってかなり信頼される具体的方針として受け止められるケースであろう。そこでは、短期利益計画が編成されると、予算編成がそれを実現するための執行計画となるから、両者は編成手続的に密接に関連しているといえよう。そのような会社は62社であり、全体の $15.7\% (= 62/395 \text{ 社} * 100)$ に当たる。

選択肢②では、短期利益計画は、執行計画として具体化される予算を主要部分として包摂し、それを取込んだものと解されている。やや選択肢①に近いととれるが、恐らく、短期計画に入る前に大まかな経営重点方針のようなものが示されるとしても、来期の全般的方針については十分な確認がなされていないため、予算編成にあたって部門管理者との間で全般的方針を協議するというケースといえるのではなからうか。そのようなケースを①のパターンの変形と見るか、③のパターンの変形と見るかは微妙であるが、ひとまず①と③の中間的なものに位置づけられるとしておきたい。そのような会社は71社であり、全体の $18.0\% (= 71/395 \text{ 社} * 100)$ である。

選択肢①～③のいずれのケースであっても、短期利益計画と予算編成は手順的に密接に関連しており、それが短期計画のベースになっているが、濃密さの程度にはバラエティがある。予算編成が各部門の執行計画であるとほぼ共通に理解されているとすれば、そのような予算との関連のバリエーションであるといえよう。

ついでながら、この事情が経営規模とどのように係わっているかを外観しておきたい。なぜなら、事業規模が大きくなると、総じて事業内容も多様化するであろうから、具体的な部門別実行計画に入る前に、次期の全社的な戦術課題

の解消策やある程度のセグメント別計画を含む全体として首尾一貫した見通しのもとに、予算と取り組む必要性が高くなるのではないかと思われるからである。

それをうかがうのは図表 3-10 である。これによると、短期利益計画のあり方と規模との間にそれほど緊密な関係があるとは思われない。データから受ける印象では、資本金規模がおおよそ 50 億円未満であるか 50 億円以上であるかによっていくらか段差のようなものがうかがえる。50 億円未満の会社では、短期利益計画が予算と同一であるとするケースと両者は密接であるが異なる実体であるとするケース（利益計画が予算を包摂するケースおよび短期利益計画が予算の前提となるケース）とがだいたい均衡した状況にある。ところが、資本金 50 億円以上の会社になると、短期利益計画と予算編成が同一であるとする会社はやや多くなって 2/3 強となり、両者を区別するケースは 30% 以下に下がっている。

予想される事態とむしろ逆の傾向であり、短期利益計画のあり方の違いがどのような事情によるかは、単純でないようである。

以上の観察から、短期利益計画は、通常、全社を対象として公式に編成され

図表 3-10 短期利益計画と予算編成との関連（問 7） (() 内は %)

短期利益計画 (予算編成との関連)	10 未満億円	10～50 億円未満	50～100 億円未満	100 億円以上	不明・ 無記入	合 計
予算編成の前提	2(10.5)	24(24.0)	9(13.0)	24(13.3)	3(16.7)	62(16.1)
予算編成を包摂	7(36.8)	25(25.0)	12(17.4)	23(12.8)	4(22.2)	71(18.4)
両者は同一	10(52.6)	49(49.0)	46(66.7)	124(68.9)	10(55.6)	239(61.9)
両者は別個	0	3(3.0)	1(1.5)	4(2.2)	1(5.6)	9(2.3)
そ の 他	0	0	1(1.5)	5(2.8)	0	6(1.6)
回 答 総 数	19(100.0)	101(101.0)	69(100.0)	180(100.0)	18(100.0)	387(100.3)
回 答 会 社 数	19(100.0)	100(100.0)	69(100.0)	180(100.0)	18(100.0)	386(100.0)
回 答 会 社 数	19(100.0)	100(97.1)	69(98.6)	180(97.3)	18(100.0)	386(97.7)
不明・無記入	0	3(2.9)	1(1.4)	5(2.7)	0	9(2.3)
会 社 総 数	19(100.0)	103(100.0)	70(100.0)	185(100.0)	18(100.0)	395(100.0)

るとしても、予算編成との関連でそのあり方をうかがうと、そのあり方は様でないことが予想される。

それには、長・中期計画との関連も関係しているのではなからうか。

3-3 長・中期計画と短期利益計画との関連

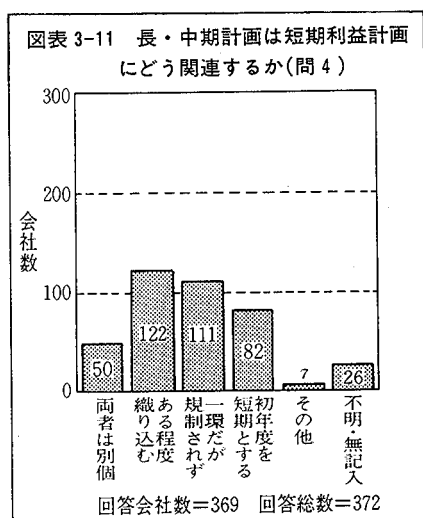
短期利益計画が長・中期計画とどのように関連するかをうかがう選択肢は、つぎのようであった。

- ① 中長期経営計画をある程度織り込んだ短期利益計画を作る。
- ② 中長期経営計画の中の初年度をそのまま短期利益計画とする。
- ③ 中長期経営計画の一環として短期計画を立案するが、必ずしも中長期計画に規制されない。
- ④ 短期利益計画は中長期計画と別個に立てる。
- ⑤ その他（具体的に： ）

ここでは、長期計画および中期計画との関連をまとめてうかがっているのであるが、前述のように実際には長期計画を編成している会社の多くは中期計画も策定しており、また、多くの会社が長・中期の見通しを中期計画に集約しているというのが実情のようであるから、事実上、中期計画との関連について回答されているものと見られるであろう。

図表 3-11 によると、短期利益計画と予算編成との関係がまちまちであったように、中期計画との関係もまたまちまちなようである。

まず、選択肢④では、短期利益計画は中期計画とは別個に編成されると見られている。短期計画に先行して中期



計画が策定されるであろうから、両者まったく無関係ということはないであら

うが、中期計画が必ずしも短期計画との正確な一貫性を期待して検討されるのではなく、かなり独自の展開が行われるため、短期利益計画は必ずしもそれとの一貫性が強くともめられるほどではなく、比較的緩やかに受け止められるというケースであろう。そのような会社は 50 社 ($12.7\% = 50/395 \text{ 社} * 100$) あり、無視できるほどではない。

選択肢①は、前のケースより中期計画の影響を受けている。このケースでは、中期計画においてたとえば中期の経営環境予測、経営目標や利用可能な資源枠、新規戦略などは検討されるが、来期の短期的事情や重点方針については十分に検討されていないため、短期利益計画では、中期計画の重点項目を大枠として受け止めるがそれなりに独自の展開が図られることとなるであろう。そのような会社は 122 社 ($30.9\% = 122/395 \text{ 社} * 100$) あり、グループとしてはかなりまとまっている。

選択肢③では、中期計画が年次別の総合計画をまとめたものとしてかなり具体的に検討されるため、その初年度分はほぼ次年度の計画に相当するが、短期利益計画ではそれを参照しながらさらに短期的事情を詳細に検討するというケースであろう。中期計画の初年度分が、短期利益計画のかなり確実な枠組みとしての役割を果たしているものと思われる。このようなケースは、111 社 ($28.1\% = 111/395 \text{ 社} * 100$) あり、これもかなりまとまっている。

選択肢②では、中期計画がやはり年次別の総合計画として編成され、その初年度分がそのまま短期利益計画とされている。このケースでは、中期計画と短期利益計画がほとんど融合して一体的に行われているのであろう。たとえば 3 年なら 3 年の中期計画で、各年度の計画編成時に、前年度編成済みの 2 年分に 3 年先の 1 年分を加えるローリング方式で計画が進められるとすると、そのうちの初年度分はその時点ですでに 3 度目の検討が加えられることになる。そのつど年次計画がより確実で詳細に詰められるであろうから、中期計画の策定が

- (2) ローリング方式による長・中期計画の実施状況は、1986 年の状況を示すつぎの調査(主たる対象は上場会社と思われる)から、かなり普及していることがうかがえる。Cf 伊藤博「わが国における予算管理の現状と課題—実態調査の結果を踏まえて—」『経営実務』第 416 号、1988 年 12 月、11 ページ。

完了した時点で、その初年度分はかなり詳細な短期事情を考慮したものとなりうるであろう。それが次年度の短期利益計画とされるのである。そのような会社は 82 社 ($20.8\% = 82/395 \text{ 社} * 100$) で、やはりそれなりにまとまったタイプとなっている。

以上、短期利益計画の特徴を中期計画との関係で包括的な特徴をうかがったのであるが、ここでもいっそうバラエティに富んだ様相さえうかがえる。おそらく、短期利益計画の両サイドにある中期計画や予算編成が、短期利益計画とどう関係しているかが多様であるというこれらの事情が、短期利益計画の一般的なあり方をイメージしにくくさせる背景になっているのであろう。しかし、長期の傾向としては、「長期計画を編成する場合には、…短期計画に関連づけようとしてきており、長期計画の普及とともに両者を関連づける経営は昭和 30 年代半ばの 65%前後から 50 年代の 75~80%へ⁽³⁾ほぼ確実に増加してきた」ようであり、今回は①、③、②のケースが $85.4\% (= (122+111+82)/369 \text{ 社} * 100)$ であることから、基本的には、長・中期計画と短期利益計画との関連はほぼ着実に緊密化の方向に向かっていることを見逃すべきでない。

上記の現状と経営規模との係わりについても簡単に見ておきたい。図表 3-12 によると、両者に明快な関連はほとんどうかがえない。短期利益計画と中期計画はほぼ独立しているというケース（「長・中期とは別個」）は、資本金 10 億円未満の会社が多い（33.3%）が、それと対照的に両者が一体的に融合して策定されるというケース（「長・中期の初年度を短期利益計画とする」）は、10 億円以上の会社に多くなっている（20%強）。これら両極のケースの中間的な形態では、規模による一定の関係はあまりうかがえない。

3-4 長・中期計画、短期利益計画と予算編成の相互関連

長（中）期計画のローリングを制度化されていますか。

制度化している	103 (66.0)
制度化していない	53 (34.0)
回答会社数	156 (100.0)
(不明・無記入	4)
(会社総数	160)

(3) 田中嘉穂「わが国における短期利益計画の実態—昭和 30 年代～50 年代の動向—」『現代会計の展開』香川大学会計学研究室，昭和 58 年，228 ページ。

図表3-12 長・中期経営計画と短期利益計画との関連（問4）

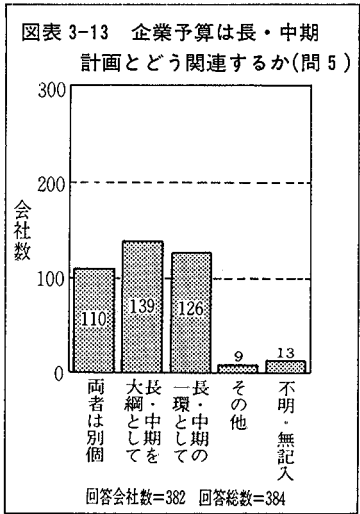
(()内は%)

短期利益計画 (長・中期計画との関連)	10 億円未満	10～50 億円未満	50～100 億円未満	100 億円以上	不明・ 無記入	合 計
長・中期とは別個	6(33.3)	16(16.7)	9(13.6)	19(10.9)	0	50(13.6)
長・中期がある程度織込む	7(38.9)	23(24.0)	21(31.8)	65(37.4)	6(40.0)	122(33.1)
長・中期の一端だが参照されず	4(22.2)	36(37.5)	19(28.8)	49(28.2)	3(20.0)	111(30.1)
初年度を短期利益計画とする	1(5.6)	21(21.9)	17(25.8)	37(21.3)	6(40.0)	82(22.2)
そ の 他	0	0	0	7(4.0)	0	7(1.9)
回 答 総 数	18(100.0)	96(100.0)	66(100.0)	177(101.7)	15(100.0)	372(100.8)
回 答 会 社 数	18(100.0)	96(100.0)	66(100.0)	174(100.0)	15(100.0)	369(100.0)
回 答 会 社 数	18(94.7)	96(93.2)	66(94.3)	174(94.1)	15(83.3)	369(93.4)
不明・無記入	1(5.3)	7(6.8)	4(5.7)	11(5.9)	3(16.7)	26(6.6)
会 社 総 数	19(100.0)	103(100.0)	70(100.0)	185(100.0)	18(100.0)	395(100.0)

短期利益計画は、中期計画や予算編成との関係に濃淡があつて、独自のステップが明白であつたりなかつたりする
ケースがあるとわかつたのであるが、
それら相互間の多様性に、いくつかの
パターンはうかがえないであろうか。

(1) 長・中期計画と予算編成との
関連

それをうかがう一面として、これまでの分析に加えて長・中期計画（実質的には中期計画）と企業予算との関係を概観すると、図表 3-13 のようである。ここでは、短期利益計画の両サイドにある中期計画と予算編成との関係を直にうかがっているのであるが、それによってどのような事態が示唆されるであろうか。



これに関する選択肢を掲げるとつぎのようである。

- ① 予算は中長期経営計画の一環（初年度分）として編成される。
- ② 予算は中長期経営計画を大綱として編成する。
- ③ 予算は中長期経営計画とは切り離して別個に編成する。
- ④ その他（具体的に： ）

まず、選択肢③においては、中期計画は予算編成とは直接の関係がなく、両者はむしろ固有のプロセスとして独自に展開されるものであり、関係があるとしても短期利益計画を介して間接の関係になるというケースであろうと予想される。このようなケースの会社は110社（ $27.8\% = 110/395 \text{ 社} * 100$ ）あって、それなりにかなりまとまったグループとなっている。

選択肢②では、中期計画と予算編成はより接近していて、たとえば中期計画における重点事項や次年度の年次計画が予算編成の方針や大枠として受け取られるなど、中期計画で検討したことが直接に予算編成に生かされるというケースであろう。そのようなケースは139社(35.2%＝139/395社＊100)あり、このグループもかなりまとまっている。

最後に、選択肢①のグループは、文字通りには、中期計画の一環として編成される年次の総合計画のうちの初年度分がそのまま予算とされるケースであるが、字義通りそのように進められるのかどうかはともかく、中期計画と予算編成とが一体的で濃密なプロセスの中で編成されるケースであるとしておきたい。会社数としては126社 ($31.9\% = 126/395 \text{ 社} * 100$) あって、これも一つのパターンを形成している。

上記全体の印象によれば、中期計画と予算編成とは、短期利益計画が介在する可能性があるため両者が間接的になるとされるケースが多くなっているが、それにしては総じて親密な関係におかれているといえるようである。

(2) 相互関連に見られる基本パターン

このような背景事情を念頭におきながら、あらためて短期利益計画のあり方をうかがうと、いかなる多様性の中にあるといえるであろうか。

ただ、ここで短期利益計画といっても、それは必ずしも一定の形態や内容を

備えたものが独自の計画ステップで策定されることを前提とするのではなく、ある種の計画機能を指すものと柔軟に理解しておきたい。つまり短期利益計画は、「これから予算編成をする各部門管理者に直接提示するため、来期に適用される何らかの全社方針に当たるものを検討したり要点をまとめたりすること」であるとやや抽象的、包括的に解しておきたいのである。その態様はケースによって多様であって、短期目標を達成する概算的な総合計画を編成し、それにもとづいた実質的な短期方針を示す場合もあれば、短期についてはそれほどの具体的検討なしに、もっと概略的、重点的、経験的に方針が提起されるため、実質的には「短期」利益計画と呼べるような内容が乏しい場合もあり、ケースは多様となるであろう。しかも、短期利益計画には、独自の計画ステップがある場合もあり、他のステップと融和的に行われる場合もありうる。

より正確な実態はクロス集計によって確認すべきであるが、ここではこれまでの考察から推察される基本パターンをいくつか推定してみるにとどめたい。

① 短期利益計画が、中期計画や予算編成と一体となって編成されるタイプ

たとえば中期計画が、前期の計画に新たな1カ年を漸進的に追加しながら毎年3カ年ないし5カ年についてローリング方式で編成されるという場合には、それを構成する各年度の年次計画は年々見直されるであろうから、各年次計画は執行時期が近づくにつれてしだいに行動計画らしい具体性を備えてくることとなるであろう。このような計画手順が採られるケースでは、中期計画は、単に経営体質の変革を目指す中期課題の解消策の提起やそれらの中期利益計画への統合など本来の中期計画機能だけを果たすのではなく、短期利益計画や予算編成など短期計画機能もかなり取込んで、計画ステップとしては上位の管理者を中心として中・短期計画が融合的に作成されるところに特徴があるようである。

② 短期利益計画は、①のように中期計画の中で一体的に編成されるが、予算はその初年度分をガイドラインとして独自のステップで設定されるタイプ

短期利益計画は、①のタイプのようにやはりローリング方式で編成される中期計画の中でやはり一体的に編成されるのであるが、その初年度分は、ただちに執行計画としうるほどには具体化されていない。そこで、各部門の執行計画としての予算は、その初年度分の内容とそれにもとづく年度経営重点方針を基本指針として、あらためて各部門の立場からの計画として具体化されるというケースであろう。

- ③ 中期計画では次期の行動計画はあまり具体的には検討されず、短期利益計画は、部門管理者との協議によって予算編成プロセスとも一体化して作成されるタイプ

このケースの中期計画は、中期課題の解消策やそれを統合した中期利益計画が策定されるときも、総じて3ないし5年毎にそのような中期見通しをえることに重点がおかれるため、それを構成する年次計画には必ずしも実際行動的な具象性が備わっていないというケースであろう。

そこでは、中期計画の作成に携わった上位管理者は、その計画概要やそこからえた重点方針を部門管理者に提示し、必要なら、来期の一般的な短期方針が協議されることとなるであろう。中期計画でえた中期見通しは、短期計画に対する何らかのグランドデザインとして尊重されることとなるであろうが、それをベースにして次期の外部環境予測、短期課題やその解消策の検討、総合的な概算予算の編成など、短期の全社方針的な内容が話し合われるであろう。

短期計画を具体化する過程では、全体を統括する上位管理者と各部門管理者とは当初の協議だけでなく、何度か公式、非公式の交渉が重ねられることとなるであろうから、短期利益計画独自のステップは必ずしも明快でなく、むしろ予算編成プロセスと一体化しているものと受け取られるであろう。

- ④ 短期利益計画が、中期計画や予算編成のいずれのステップとも区別される独自のステップとして編成されるタイプ

このケースの中期計画でも、③と同様に、それを構成する年次計画には必ずしも来期の環境予測やセグメント別明細を配慮する具体性はないであろう。

そこで、短期の全社方針をあらためて検討するために、来期の外部環境の予測、多くの部門にまたがる短期課題の解消策の立案、短期の概算的な総合計画の編成などを討議する固有の短期利益計画らしい計画プロセスが展開されるのである。

しかし、それはまだ総括的な概算予算的な性格のものであるため、そのような概算とそれに係わる重点を方針として、さらに各部門の立場からの行動計画が具体化されなければならない。このタイプでは、予算編成の前に各部門管理者にとって根拠の明らかな方針が示されるため、全社見通しと整合的で一貫した予算となりやすいといえるのではなかろうか。

各種タイプの中では、短期利益計画にもっとも明白な実体が備わり、中期計画→短期利益計画→予算編成の3つのステップと手順が区分されやすい。

多くの場合、長・中期的な見通しや全社的な見通しは、最終的には実行計画である部門予算に大なり小なり反映され、見通しの実現化が図られることとなるであろうが、そこにいたるまでの具体化のプロセスは、現状において必ずしも一様ではなく、かなりバラエティがあるようである。長・中期の見通しの実現化を強調する場合には①またはそれに近いタイプとなりやすく、また全社的な総括の見通しとの一貫性や統一性が強調される場合には、④またはそれに近

(4) 年度予算が、長・中期計画の実現手段として認識されている程度は、1986年の伊藤博、前掲調査からもうかがえる。

貴社では、年度予算を戦略計画・長(中)期計画の実現手段と位置づけておられますか。

位置づけている	72 (88.9)
位置づけていない	9 (11.1)
回答会社数	81 (100.0)
(不明・無記入	79)
(会社総数	160)

いタイプが採られ、それらの中間形態として②および③が位置づけされるといえるのではなからうか。

4 予算管理の現状

4-1 予算編成方針の特徴——編成主体と目標レベル

これまでの検討から、上位管理者は、来期の部門別予算の編成にあたり、少なくとも長・中期計画で承認した経営目標、計画概要、重点方針などを部門管理者に提供し、次期の予算編成に共通の背景、取り組みの方向や課題を提示しようとしていることがうかがえた。また、より積極的には、このような長・中期の見通しのみでなく、来期の外部環境予測や特に各部門に共通する業務課題を検討し、一定の方針や施策が立案、提示されていることもうかがえた。われわれは、その趣旨は、部門別計画に長・中期計画の実現化を促すこと、および全社の部分計画に一貫性を確保することにあると考えてきた。

それでは、実際に、部門管理者が利用する予算編成のガイドラインとなるような方針（実質的にはわれわれのいう「短期利益計画」とほぼ一体的なものであろう）は、どのような特徴を備えているであろうか。

(1) 方針の編成主体

それをうかがうために、図表 4-1 ではそのような方針作成のリーダーシップの現状が質問されている。「予算編成の作成方針は、次のいずれに最も近いですか」との質問に対するつぎのような選択肢から、方針の作成と承認が主として誰のイニシアチブによっているかが問われている。

- ① トップの方針にもとづいて、予算担当部門が作成する。
- ② 予算担当部門が独自に原案を作成し、トップの承認を得る。
- ③ 各部門の了解を得たうえで、予算担当部門が作成する。
- ④ その他（具体的に： ）

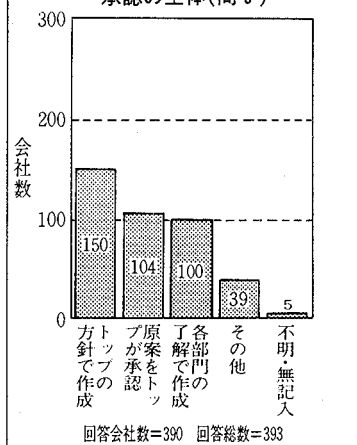
この質問には 390 社 (98.7% = 390/395 社 * 100) が回答しているから、ほとんどの会社で予算編成にあたってはあらかじめ調整指針がガイドラインのようなものが示されているといえよう。

選択肢①のケースは、ラインの上位管理者が来期の予算に関してグランドデザインかガイドラインのような内容を積極的に指示し、予算管理スタッフがその意を汲んで方針をまとめるというケースであろう。そのようなケースは150社($38.0\% = 150/395$ 社 $\times 100$)あり、1つの典型的なパターンとなっている。おそらく、長・中期計画や短期利益計画のような全社の計画が、上位管理者のリードとスタッフ部門との協力関係でかなり確信の持てるところまで検討されているケースに適用されやすいパターンであろう。

しかし、一口に予算編成方針といってもその態様にはやはりバリエーションがうかがえる。選択肢②では、どちらかといえばスタッフの予算担当部門の方にイニシアチブがあり、スタッフ部門で取りまとめられた方針案が上位管理者によって後追的に検討、承認されるというケースのようである。そこでは、スタッフ部門の判断による方針案が素案とされるから、必ずしもトップの積極的なリードや意向が込められたり、それが前提となる必要はない。そのようなケースは104社($26.3\% = 104/395$ 社 $\times 100$)であり、これもかなり見られるケースといえよう。

また選択肢③では、予算編成方針は、必ずしも上位の全体管理者できっちり決められた短期方針が示されるというのではなく、何らかの全般的方針が示されるとしても、短期の環境予測、来期の共通的な業務改善課題やその方策はあらためて部門管理者との協議で検討され、それが次期予算の方針とされるケースであろう。ここでは、予算の方針が、上位者からの指示に近いものとして受け止められるのではなく、かなり部門管理者の意向を反映しながら参加的、共通的に協議されるところに特徴があるといえよう。そのような会社は100社

図表 4-1 予算編成方針の作成と承認の主体(問 8)



(25.3% = 100/395 社 * 100) で、これもかなり見られるケースである。

予算編成方針の作成と承認の主体いかなの問題は、次期の全体方針をいかに革新的でありかつ整合的なものとするか、またそれをいかに関係者間で納得的なものとして共有するかの方法上の問題であると思われる。上述の選択肢①から③となるにしたがって、予算編成方針は、総じて上位管理者の総括的な意向を反映したものとなりやすいであろう。この点に関しては、予算編成方針の内容は、全体としてバラエティに富んだものとなっているようであるが、どちらかといえば微妙にトップ主導の方に偏っているようである。

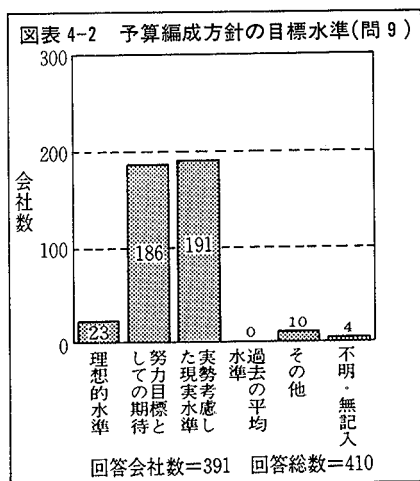
(2) 方針の目標レベル

予算編成方針の特徴を示唆するこの状況をサポートしていると思われる別の手がかりとして、図表 4-2 を参照することができる。ここでは、方針内容の一部となるとと思われる全社の目標値はどのような水準に設定されているかが問われている。目標のレベルとしては、

- ① 企業の基本方針としての理想的水準
- ② 努力目標としての期待水準
- ③ 実勢を反映した現実的水準
- ④ 過去の平均水準
- ⑤ その他（具体的に： ）

の各選択肢があり、全社目標が目指す到達レベルの違いが示されている。

これによると、選択肢④のように過去の実績の単純な平均レベルを目標とするケースは皆無である。相対的にレベルの違いはあっても、これまでの現状を変更することによってより高いレベルを目指すことが加味されていることがわかる。



しかし、そのレベルは、通常は、選択肢①のように物理的な稼働条件の限界

を直接、間接に視野に入れた理想の水準を目指すものではない。理想水準を目指すのは少数の限られたケース(23社, $5.8\% = 23/395 \text{社} * 100$)のようである。

多くはより現実的な目標を目指しており、たとえば選択肢②に相当するほぼ半数に相当する186社($47.1\% = 186/395 \text{社} * 100$)は、現状を着実に打破するような努力目標を志向しているようである。また、選択肢③のほぼそれと同じ数の191社($48.3\% = 191/395 \text{社} * 100$)は、よく似ているけれども、より実勢や趨勢を加味して漸進的に現状を改善することを目指しているようである。これらいずれにしても、そのつどタイトに理想状態を追究、維持することより、より確実と思われるレベルへのステップ・アップを目指すという点において共通しているようである。

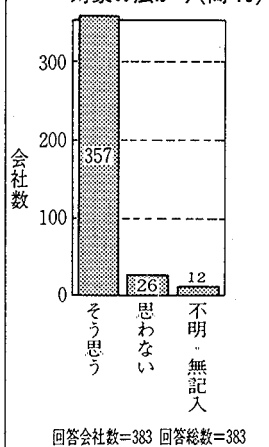
総じて、予算編成方針は、達成経験の繰り返しや単純な現状維持を目指しているのではないことが明らかであるが、目標レベルとしては、ややトップ主導的、現状変更的と思われる努力水準か、やや内部調整的と思われる現実水準かという点では、ほぼ相半ばしているが、理想の水準を考慮すればややトップ主導的とも見られるのが現状のようである。

4-2 予算管理の骨子

(1) 管理対象となる原価

予算管理において、製造直接費は管理対象としてどのように扱われているであろうか。「予算管理の意義は、従来の営業費や製造間接費の管理とともに、製造直接費の管理にも役割が拡大されてきていますか」との間に賛否をうかがったところ、図表4-3のようであった。設問の仕方が唐突である嫌いがあるかもしれないが、そう思うと回答した会社は357社($90.4\% = 357/395 \text{社} * 100$)で、直接費を管理対象とするのはほぼ当然のこととして受け止められている。

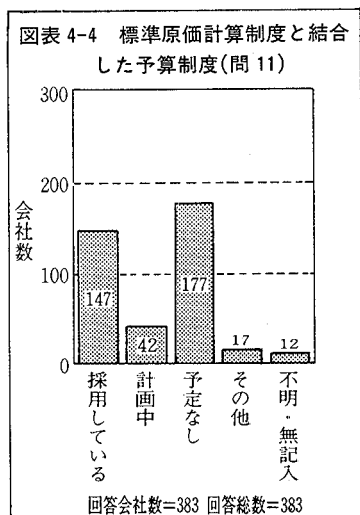
図表 4-3 直接費への管理
対象の広がり(問10)



予算管理がその役割の一部として全社の利益管理を目指しているというので

あれば、製造直接費が管理対象に含まれるのはいうまでもなく当然ともいえるが、特に予算管理が標準原価管理と並行して実施されている場合には、予算管理において直接費を管理することの意義はどのように理解されているのであろうか。

それを推察するために、予算管理が標準原価計算制度と関連して行われているかどうかをうかがうと、図表 4-4 のようである。「予算制度と標準原価計算制度を結合したバジェット・システム」を採用しているかどうかとの問に対し、採用しているとする会社は 147 社 ($37.2\% = 147/395 \text{ 社} * 100$) の 1/3 強であった。



標準原価計算制度との緊密な関連を意識して予算管理が展開されると思われるケースはそれほど多くはないようであるが、そのようなケースでは、製造直接費の管理は、原則として製品ロットの完成のつど日常的に管理することができる標準原価管理に委ねて、予算管理の実質的管理機能は製造間接費の管理にあると考えているものとする、製造直接費を予算管理の対象としないケースがもっと多いはずであるが、事実はそのように受け止められていないようである。

予算管理においては、単に経過的または事後統制的な管理機能ばかりでなく、事前の業務改善策などの立案や次期目標を達成する総合計画の策定などの計画機能の重要性が意識されているためか、標準原価管理との並行的実施いかんによらず、予算管理の管理対象として直接費か間接費かでその軽重に明らかな差があるとは見ていないようである。予算管理では、いずれも管理対象であるとされている。

(2) 業績評価の尺度

1) 全社業績の尺度

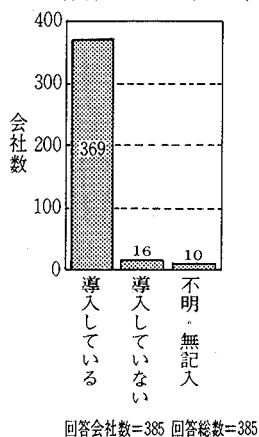
予算管理で全社業績が評価されるという場合、当初予算との関連で実績の是非が評定されるであろう。図表4-5に見られるように、通常は $(93.4\% = 369/395 \text{ 社} * 100)$ 予算管理が行われているから、どのような尺度が用いられるかはともかく、予算編成方針、予算編成、実績評価の各管理循環で一貫して何らかの尺度が利用されているであろう。

それでは、各社でいかなる尺度が用いられるであろうか。まず全社業績の尺度について見ると、図表4-6のように、そのために特定の尺度を定めている会社は223社 $(56.5\% = 223/395 \text{ 社} * 100)$ あり、過半数を占めている。他方では、評価尺度を特定していない会社も $42.3\% (= 157/371 \text{ 社} * 100)$ あり、全社業績の場合でさえ評価尺度が必ずしも恒常的に定まっているというわけではない。

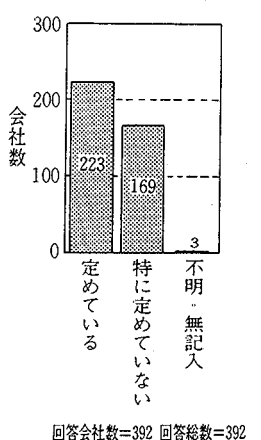
評価尺度が定まっていなくても、業績が評価されないというのではなく、全社業績が総括的なものであるだけに、おそらく「業績」の評価される側面は多様であって、非会計的なものも含めて諸尺度が場面々々の必要に応じて選択的あるいは重点的に使い分けされているというのではなかろうか。

全社業績について安定して用いられる会計的な諸尺度としては、ほぼ図表4-7のような様子である。資本全体の投資効率（資本成長率）の指標となる総資本利益率は80社 $(35.9\% = 80/223 \text{ 社} * 100)$ であり、尺度を定めている会社の約1/3強で比較的良好に用いられている。

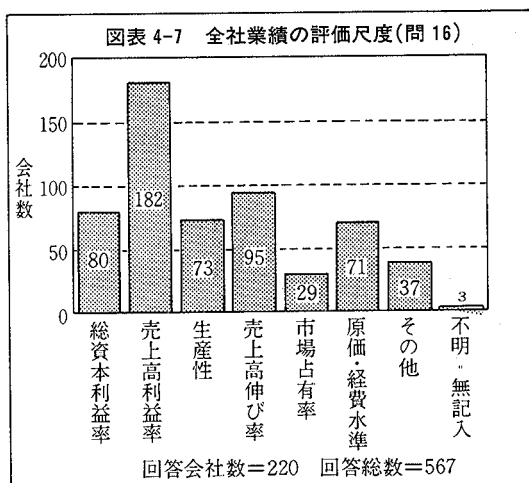
図表 4-5
予算管理の採否(問 12)



図表 4-6
全社業績の評価尺度(問 16)



いっそうよく用いられるのは、営業活動の投入・産出効率である売上高利益率や生産性の指標である。特に売上高利益率は182社 ($81.6\% = 182/223 \text{社} * 100$)であり、かなり一般化している。生産性の指標は73社 ($32.7\% = 73/223 \text{社} * 100$)で、総資本利益率と同じく、むしろ他の指標と併用的に用いられるようである。



売上高確保の相対的動向としては売上高伸び率と市場占有率があるが、これも比較的良好に用いられている。なかでも売上高伸び率は95社 ($42.6\% = 95/223 \text{社} * 100$)で、尺度を定めている会社の半数近くまで用いられている。市場占有率の尺度は、所属する業界のシェアが測定可能であって、しかも主要な地位を占めているケースに限られるためか、29社 ($13.0\% = 29/223 \text{社} * 100$)と比較的少数である。

全社業績として原価・経費水準を勘案するケースも71社 ($32.8\% = 71/223 \text{社} * 100$)で、比較的良好に用いられている。

その他によく知られているものとして資本回転率などがあるが、ここでは収益性に係わる指標に限っている。

以上を総じていうと、全社業績の尺度は、戦略的な視点の変化、全社業績の多面性と重点の変化などを考慮して必ずしも決まりきったものが利用されるとは限らないようである。それでも、ほぼ定着した会計的指標としては、上述のような区分では平均2.6種 (=回答総数 567/220 社) の尺度が用いられている。多くの会社が売上高利益率を含む2～3種の尺度を用いて業績評価しているよ

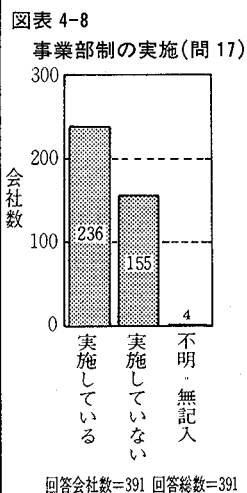
うである。

実際には、たとえ売上高利益率といっても多様な指標がありうるから、上記の印象以上にバラエティがあると思われるが、総じて事業規模の成長率と投入・産出効率をうかがう尺度が比較的バランスよく併用されているという印象である。

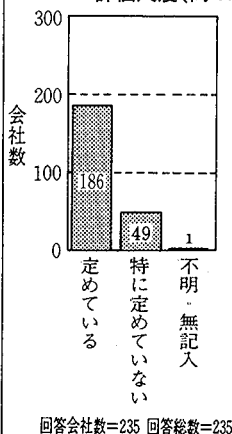
2) 事業部業績の尺度

このような全社業績に対して各事業部レベルでの業績尺度はどのようであろうか。事業部業績といえば、当然、事業部制組織が前提となっているから、職能別組織の会社と区別しておく必要がある。図表4-8によると、事業部制を施行している会社は236社(59.7% = 236/395社 * 100)で2/3をやや下回っている。

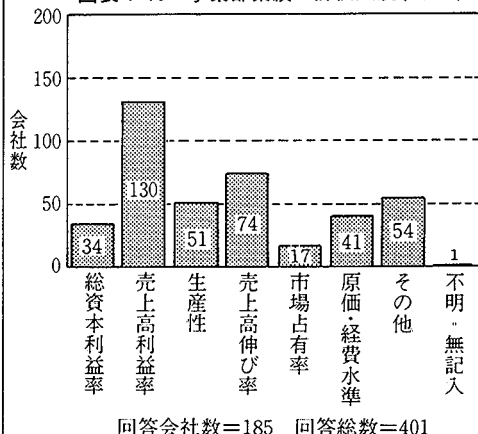
このような会社が、各事業部の業績を評価するために特定の業績尺度を定めているかどうかをうかが



図表 4-9 事業部業績の評価尺度(問 17)



図表 4-10 事業部業績の評価尺度(問 17)



うと、図表 4-9 のようである。事業部制のケースの 8 割弱に当たる 186 社 ($78.8\% = 186/236$ 社) が特定の尺度を定めており、全社業績の場合より評価尺度が安定的に採用されているようである。

どのような尺度が利用されるのかは、図表 4-10 のようである。各事業部の投資効率である総資本利益率は 34 社 ($18.3\% = 34/186$ 社) であり、比較的少数のようである。各事業部には、特に事業規模を左右する権限・責任が十分配分されていないなど、業績尺度としては必ずしも適さないためであろうか、全体管理の場合より利用が少ない。

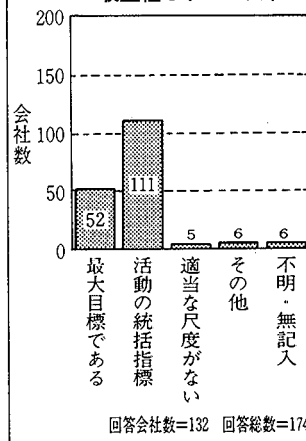
各事業部の投入・産出効率である売上高利益率と生産性については、それぞれ 130 社 ($69.9\% = 130/186$ 社 $\times 100$) と 51 社 ($27.4\% = 51/186$ 社 $\times 100$) であり比較的よく用いられている。なかでも売上高利益率はほぼ 70% で採用されており、生産性は他の指標との併用が多いようである。

市場の相対的動向である売上高伸び率と市場占有率は、それぞれ 74 社 ($39.8\% = 74/186$ 社 $\times 100$)、17 社 ($9.1\% = 17/186$ 社 $\times 100$) である。ここでも売上高伸び率はかなり用いられているが、市場占有率はいつそう特殊なケースに限られるようである。

原価の消費効率である原価・経費水準は 41 社 ($22.0\% = 41/186$ 社 $\times 100$) であり、やはり他との併用が多いようである。

総じて、全社業績と事業部業績とは、それほど特徴的な違いがうかがえるわけではないが、事業部制の場合には、業績測定 of 焦点がより安定的に定められているようである。しかも、適用される尺度は平均でおよそ 2.3 種 (= 回答総数 421/185 社) で、各種尺度を 2 種前後併用しているケースが多いと思われ、いくらか焦点が絞られるようでもあるが、「その他」が多くなっている

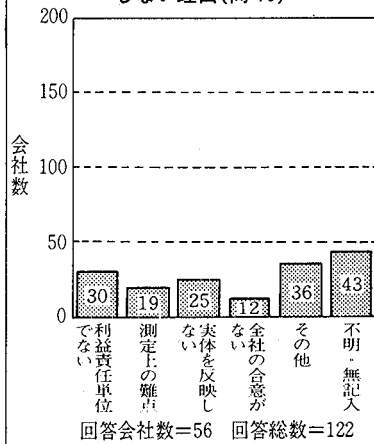
図表 4-11 事業部の業績尺度を収益性とする理由(問 18)



点を勘案すると、総じて各事業部の事業分野の特性に応じて多様な尺度が工夫されているといった面がうかがえるようである。

この点の事情を図表 4-11 および 4-12 によって補足すると、つぎのようになれる。ここでは特に総括的な収益性尺度としてもっとも代表的と思われる総資本利益率と売上高利益率が、事業部業績の評価のために利用されたり利用されなかったりする理由が尋ねられている。それらが事業部の評価尺度とされるのは、「利益

図表 4-12 事業部の業績尺度を収益性とし
ない理由(問 19)



(率) は、種々の経営活動を最終的に反映する」($84.1\% = 111/132 \text{ 社} * 100$)と「利益(率)の増大は、企業の最終目標である」($39.4\% = 52/132 \text{ 社} * 100$)が主な説明理由となっており、経営諸側面を総括表示する能力と経営が志向する方向性の表示能力について期待するところがあつてのことのようである。逆にそれらを利用せず別の尺度を用いるのは、「事業部別利益測定には、技術的な問題がある」($33.9\% = 19/56 \text{ 社} * 100$)という技術的な難点が問題であるというより、「各事業部が完全な利益責任単位になっていない」($53.6\% = 30/56 \text{ 社} * 100$)、「利益(率)は、実体的な経営活動の結果を必ずしも反映していない」($44.6\% = 25/56 \text{ 社} * 100$)、「全社的な合意がえられていない」($21.4\% = 12/56 \text{ 社} * 100$)など必ずしも実体を的確に表示しないという事情が背景になっているようである。

いずれにしても、各事業部における総資本利益率と売上高利益率の採否は、まず事業部「業績」の内容との関連でその適否が判断され、その上で実際上の測定可能性が考慮された結果のようである。事業部業績でこれら収益性尺度の採用が全社業績より 10 数%低いのは、主として各事業部の特殊性を判断したこ

との反映であって、きわめて自然な帰結のように思われる。

(3) 達成レベルについて——特

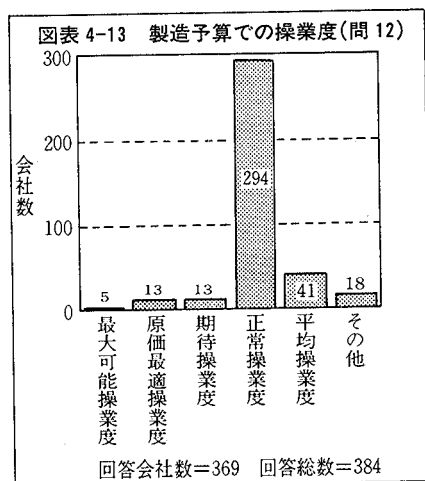
に操業レベル

前節の各種尺度で測定される予算は、いかなるレベルで達成することが期待されているであろうか。それは、前述のように、全社の予算編成方針で期待される目標レベルと密接に関連していると思われるが、仮にそうだとすれば、予算の達成レベルも、過去の実績や現状維持の単純な繰り返しではなく、何らかの現状変更的なレベルがもとめられることとなるであろう。

実際にどのレベルがもとめられているかは、製造予算の操業度レベルのみを調査しており、その状況は図表 4-13 のようである。

一般に、製品原価への作用因の中で操業度ほど制御しにくく影響力の大きな要因も少ないであろう。それは、固定費の利用効率に対して決定的ともいえるほどの影響があり、一定の固定費に対していかに高い操業を維持できるか、あるいは一定の操業に対していかに低い固定費に抑えられるかが重要な管理視点となるであろう。製造予算の操業レベルに対する選択肢はつぎのようである。

- ① 正 常 操 業 度：現実的な実現可能な操業度
- ② 原 価 最 適 操 業 度：最適操業度（製品 1 単位あたり原価が最小になる操業度）
- ③ 最 大 可 能 操 業 度：経営能力の理論的な最大利用可能な操業度
- ④ 期 待 操 業 度：最有利操業度（利益額が最大になる操業度）
- ⑤ 平 均 操 業 度：過去の一定期間の操業度の実績をとり、それを平均したもの



⑥ その他（具体的に：）

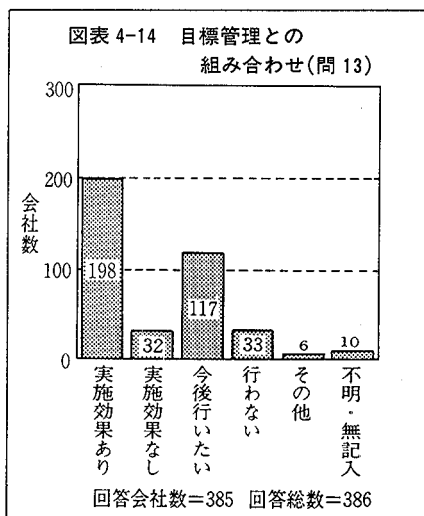
図表 4-13 によると、最大可能操業度、原価最適操業度、期待操業度（最有利操業度）のように、何らかの技術的ないし経済的な最有利を表すと見られる操業度を目指すことはきわめて少数である。それら最有利な状態の達成あるいはその測定自体が危惧されているのではなかろうか。通常は、正常操業度が用いられ、約 3/4 に相当する 294 社 ($74.4\% = 294/395 \text{ 社} * 100$) がそれを採用している。正常的であると判断される営業日数、交替制、操業休止などを考慮に入れた実際的ではあるが好ましい操業条件の達成を当面の目標としているのである。

操業レベルは、このようにそれほど高いレベルではないが、それでも、過去の実績操業の維持と思われる単なる平均操業度 ($10.4\% = 41/395 \text{ 社} * 100$) とは区別されていることが多いようである。操業向上への努力がソフトな形で追究されているようである。

(4) 予算統制と目標管理

予算管理の実効性を高めるために、目標管理制度との関連を勘案しながら実施されているかどうかを考察すると、その状況は図表 4-14 のようである。

これにより目標管理制度を行っている会社は全体の $58.2\% (= (198+32)/395 \text{ 社} * 100)$ に相当する 230 社であり、目標管理制度そのものはかなり定着しているようである。他方、図表 4-5 で見たように、予算管理を実施する会社は 9 割以上あるから、目標管理を



実施する会社の大半が予算管理を並行して実施していることとなり、おそらく予算管理と目標管理の関連を配慮しながら併用されているものと思われる。

調査結果によると、「予算の統制機能を高めるためには、予算統制と目標管理（目標による管理：MBO）とを組み合わせることについて」その効果をうかがうと「現在行っており、効果が認められる」とする会社が198社（86.1%＝198/（198+32）社＊100）あり、目標管理を実施する会社の大半がいわば両者の相乗効果があることを認めている。

財務データを主要な管理手段とする予算管理は、部分管理を全体の収益性との関連を意識しながら財務的、計量的にブレイクダウンできるというメリットを発揮するとしても、そのみで管理の実質的な部分が完結するとは思われない。具体的な諸活動の管理と財務的な目標数値とが噛み合って行われるよう両者の連携が期待されるであろう。つまり、目標管理制度においては、組織目的としての到達目標およびそれを達成する諸活動の実施をいっそう確実なものとするために、それら組織目的と個人レベルでの達成動機との擦り合わせが行われて、その工夫しだいで、予算管理の要である予算の執行過程の管理をサポートするものとして行うことができるであろう。

(5) 予算差異分析と業績評価

事後に部門業績を評価するにあたり予算差異情報はどのように利用されるであろうか。これには「予算差異分析の結果と部門（分権単位別）業績評価との結びつきについて、今後どのように考えていますか」との質問が関連している。事後の業績評価には、通常、実績の良否を評価、判定することのみならず、実績を分析して問題の所在を確認することが含まれているであろうが、ここでは主として前者の方にウェイトをおき、上記の問に対する選択肢はつぎのようである。

- ① 予算と業績評価をより一層結びつけ、さらに業績評価と人事考課をより一層結びつけたい。
- ② 予算と業績評価をより一層結びつけたいが、人事考課には結びつけない。
- ③ 予算と業績評価を結びつけたいが、難しいので、当分切り離して行う。
- ④ 予算と業績評価とは切り離すべきものだと思う。
- ⑤ その他（具体的に：_____）

これは、予算差異分析を今後どのよう
に扱うつもりかについて意見を聞き
各社の現状を問うものではないが、予
算差異分析が業績評価でいかに重視さ
れているかの現状について雰囲気を伝
えるであろう。

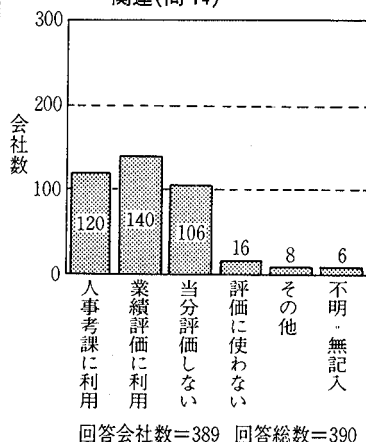
その集計結果は図表 4-15 のよう
である。予算差異分析を、業績評価や人
事考課などに活用して業績主義による
労務管理の強化を図るべきでないとし
る否定的なケースは 16 社 ($4.1\% = 16 /$
 $395 \text{ 社} * 100$) で、むしろ例外的である。

一般には、予算差異分析は、労務管

理の手段として活用されるべきとされているが、その活用の仕方には直接的な
ものから当分見合わせるものまでバリエーションがある。予算差異分析は、部
門業績の良否を評定することにはいうまでもなく、昇進・降格、配置転換、昇
給・賞与の査定、賞罰などの人事考課にも活用したいとする積極的な選択肢①
のケースは 120 社 ($30.4\% = 120 / 395 \text{ 社} * 100$)、業績評定には活用するが具体
的な個人の人格評価を伴う人事考課への適用には躊躇するという選択肢②の
ケースは 140 社 ($35.4\% = 140 / 395 \text{ 社} * 100$)、将来的には業績評定のために使
いたい当面はそのような利用を留保したいとする選択肢③のケースは 106 社
($26.8\% = 106 / 395 \text{ 社} * 100$) である。

いずれの対応も会社数としてはかなりまとまっており、予算差異情報は、毎
期の業績の到達点を確認するとともに、そこに潜在している問題の所在や核心
を追究する手掛かりとするなど事実確認には活用されとしても、業績の査定
ということになると、各社で対応が分かれるようである。この慎重な構えを、
目標管理との結びつきを比較的前向きに受け止めている前節の状況と合わせて
考えると、部門業績、個人業績、人事考課などの評定は、活動や業績の多面的

図表 4-15 予算差異分析と業績評価の
関連(問 14)



で深い理解を必要とする管理行為であって、単に予算管理制度の充実のみでそれが果たせるものでないとされるのであろう。事後の総合的な業績評価においては、予算差異情報は具体的な活動面の管理と連係する必要があると受け止められるのであろう。

4-3 予算管理の役割と課題

以上のような予算管理の現状にうかがえるところから、予算管理には特にどのような役割を果たすことが期待され、そのためにどのような点が配慮されるべきであろうか。

(1) 期待される役割

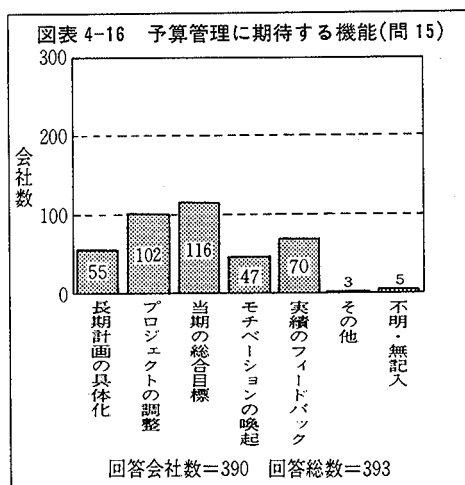
これまでの実態にもうかがえるように、予算管理に期待される機能は、おそらく一面的なものではなく複合的と思われるが、「予算に対して今後どのような機能を特に期待しているか、強いて一つだけ」選んでもらうことにすると、図表4-16のようである。

その概要をうかがうと、つぎのようである。まず「長期経営計画を具体化する手段としての機能」が13.9%

(=55/395 社 * 100), 「種々の経営活動またはプロジェクトを予想利益の観点から総合調整する手段としての機能」が25.8% (=102/395 社 * 100), 「当該期間の目標設定の手段としての機能」が29.4%

(=116/395 社 * 100)であり、年度当初に事前の合理化がなされる計画機能が将来も重視されるようである。また、特に執行経過の管理に意味のある「全社各階層のモチベーション喚起の手段としての機能」は11.9% (=47/395 社 * 100)であり、

来期に対するモチベーション効果、経験の累積や反省の引継ぎとして意味のあ



る「予算実績差異分析によるフィードバック・コントロール手段としての機能」は17.7% ($=70/395 \text{ 社} * 100$) である。

これも、直接に現状を尋ねるものではなく、将来への重点的な期待をうかがうものであるが、将来への期待は現状の裏返しであるともいえる。図表 4-16 で期待される機能は、総じて未来志向的な計画機能の整備を重視しているように思われるが、それは、将来の不確実さへの対応と総体的な見通しをもつことの必要性和難しさが意識されるからであろう。また、同時に各機能への期待が比較的分散していることも見逃せない。つまり、予算管理の機能として継続、発展する事業を循環的に管理し続けていくことの重要性を意識し、予算管理に複合化した機能が期待されるのではなかろうか。モチベーションの喚起は予算執行を重視しているからであり、実績のフィードバックは次期へ執行経験を引継ぐことを重視するからであろう。計画のみで事態が解消するわけではない。

これらへの期待が、とりもなおさず今日的な課題意識の源になっているといえるであろう。

(2) 現状における予算管理の課題

予算管理は、ほぼ中間管理階層における管理体制の一つとして、財務数値の活用により、経営の構造面や活動面の全体を管理する方式であるといえよう。そのような管理体制の基本的立場は、現場の作業やそれを直接管理する現場管理からの詳細な諸要請を掌握し、それらを全体利益管理の立場からの重点的な諸要請に照らして、管轄下の諸活動にある方向性を与え、それを実現することにあるといえるであろう。

そのような立場から、現状の予算管理にとっての主要課題は、次期の諸活動に方向性と全体性を与えるための「計画性」と、それを確実に実現し続けるための「循環的管理の継続性」を確保することにあるとされているように思われる。

これまでのそれほど明細とはいえない諸項目の調査からは、少なくともつぎのような諸点が現状において課題視されているといえるであろう。

① 長・中期計画および短期利益計画との一貫性

各部門の予算に方向性や統一性を与えるためには、あらかじめ予算編成と取り組む前にできるだけ根拠の明快な全社方針をもつことが好ましいと広く理解されているようである。

そのような次期の全社方針をいかに具体化するかについては、「3. 長・中期経営計画と短期利益計画」の現状で考察したように、各社によってかなり多様性がうかがえる。何らかの方針が必要とされるという点では大方の合意が見られても、まさに短期的視点を越えた長期における見通しや各部門の視点を越えた全体における見通しの具体化をめぐって、各社各様のあり方が模索されているのが現状であろう。

② 予算編成方針の正確な理解とその共有

予算編成方針の作成プロセスとも関連している事柄であるが、その方針が予算管理関係者の間でいかに的確に受け止められ、共通の認識として定着されるかが現状において課題視されているように思われる。

特に上位管理者と中位管理者との間で、管理上の立場の違いを理解しながらいかにしてバランスの取れた均衡点を見つけ出していくかが、両者の立場から模索されているようである。全体性そのものの模索とは違った次元で、現実の人的な協力関係、力関係の配分が苦慮されているように思われる。

③ 現状改変を目指す方針と措置の具体化

予算管理では、執行前に各部門の行動をできるだけ具体的に計画し、執行過程においてその執行経過を監視、調整し、執行後に総括的な評価がなされるから、執行前に各部門や全体の立場を勘案して方針や内容を具体化しておく必要がある。その具体化こそが予算の内容であるといえよう。

次期の行動の中身は、現状肯定的なものではなく、現状を改変して現実的にそれを打破することにあるという点ではほぼ完全な了解がえられている。しかも、それは直接費、間接費を含めた全般的な改変と

して成し遂げられるべきものとされている。

しかし、業績向上のために特に重視すべき業績尺度や目指すべき到達レベルとなると、必ずしも統一的に理解されているわけではない。経営全体が年度々々で当面する諸課題、各事業部・部門が当面する諸課題などに応じて事態が流動的となるのであろう。

④ 業績査定の的確性

予算管理では、上記のような計画性のみならず、管理の循環性、継続性が配慮されるが、その一環として執行後の業績査定は微妙で慎重さを要する課題を含んでいるように思われる。

事業経営は組織と分業を介して行われており、組織目標の達成と各組織単位や各成員が有する知識、価値観、動機などグループや個人の資質をいかに吸引し融和させることができるかが常に問われている。予算管理における執行後の業績評価は、予算差異情報の活用によって行われることとなるが、特にそれによる業績査定のあり方は対応が分かれている。査定のあり方にはいろいろなレベルがあり、部門業績の評価、個人業績の評価、個人の人事考課などについて組織成員の公平で幅のある査定の模索が繰り返されているようである。

5. 原価構造と原価管理

この節では、製造原価などの原価情報の時系列的な変化と、原価情報の原価管理への有用性を中心に、わが国製造企業の原価管理の諸問題をも合わせて考察してみたい。

5-1 生産方式の変化

生産方式を、工業の技術的特性に応じて分類すると、一般機械、電気機械、輸送用機械及び精密機械に多くみられるアSEMBル中心の組立生産、鉄鋼業、金属製品などを中心にした機械的進行生産、及び化学工業や石油精製などを中心にした化学的進行生産に分類される。

製造企業における組立生産企業の構成比は、図表 5-1 にあるとおり、1986 年

と1992年は共にほぼ44%程度であり、その構成比にほとんど変化がなく、組立生産型の企業もほぼ成熟状態に達しているようである。最近6年間の変化としては、機械的進行生産は若干減少気味であり、逆に化学的進行生産型の企業は幾分増加傾向にあるといえる。しかし概略的にみれば、日本の製造企業の産業構造には、この6年間ほとんど変化がみられないといえる。

図表5-1 生産方式——工業の技術的特性による分類

生産方式	1981	1986	1992
組立生産	248(41.8%)	226(44.0%)	160(43.6%)
機械的進行生産	109(18.4)	136(26.5)	92(25.1)
化学的進行生産	161(27.1)	105(20.5)	80(21.8)
その他	75(12.6)	46(9.0)	35(9.5)

*) n=593 (1981), n=513 (1986), n=367 (1992)。なお、1981年、1986年の数値は、三浦和夫・田中嘉穂・井上信一「生産方式と原価管理の最近の動向——昭和61年の調査の概要——」『研究年報』(香川大学経済学部)第27号、1988年による。以下同様である。

次に、製品市場の特性をもとに生産方式を分類すると、顧客からの注文に基づいて製品を製造する注文生産と、市場での販売予定量を製造企業の責任において前もって予測し(生産計画を立て)、それにもとづいて生産を行う市場見込生産に分けられる。

全体的な傾向としては、図表5-2にあるとおり、1986年の調査までは、受注(注文)生産が増加の傾向にあり、逆に市場(見込)生産の割合は減少傾向にあった。しかし、1992年の調査では、少なくとも受注生産が増加する傾向は終わったように思われる。

これまででは、わが国企業は出来るだけ自社のオリジナリティを出すために、標準品(あるいは標準部品)よりはむしろ注文品(各社独自の製品、あるいは純正部品)を生産するという考え方で個性化を競う生産を行ってきたが、バブル経済の崩壊を契機にして、商品の独自性、個性化の行きすぎを反省し、製品間で部品など共通化できるものは出来るだけ共通部品あるいは標準部品を使用することにより互換性を高め、製品のコスト低減を計るという方向に向かう兆

図表5-2 生産方式——製品市場の特性による分類

生産方式	1981	1986	1990	1992
1) 市場(見込)生産	(52.2%)	(50.9%)	139 (33.3%)	131 (35.7%)
2) 受注(注文)生産	(42.9)	(46.8)	112 (26.9)	109 (29.7)
3) 1)+2)の組合せ	(2.4)	(5.0)	167 (40.0)	128 (34.9) ⁽⁵⁾
4) その他			2 (0.5)	0 (0)

*) n=602 (1981), n=513 (1986), n=417 (1990), n=367 (1992)。

なお、1990年の数字は、田中嘉穂「わが国の生産活動と原価管理の課題——1990年の現状——」『研究年報』(香川大学経済学部)第31巻、1991年による。

しがみられるようである。

業種別に具体的な数字を見てみると、注文生産の比率は、輸送用機械(61%)、一般機械(42%)、電気機械(41%)、及び鉄鋼業(46%)に注文生産の割合が高く、逆に化学工業(78.3%)、食料品(69.0%)などの産業に市場見込生産が多くみられ、両者の併用は鉄鋼業、精密機械(いずれも50.0%)、繊維・衣服(42.9%)や電気機械(40.9%)などに多くなっている。

また規模別には、市場見込生産は、規模3(資本金:50億円以上—100億円

- (5) なお、3) 1)+2)の併用が、1990年と1992年の調査で多くなっているのは、この二つの調査では「3)両者(1)と2)」を併用している」を独立した項目として作ったことが大きく影響しているためと思われる。なお、それまでの2度(1981年と1986年)の調査では、企業は代表的なケース(設問では「主要工場の主要製品について」○印をするように依頼していたの)について、できるだけ何れかに近いものに敢えて分類している場合が多かったと思われる。しかし今回は「併用の場合」という独立した項目を作ったため(勿論今回もこれまでと同様に、「主要工場の主要製品について」○印を付すよう依頼はしていたが)、大企業のように製品により同じ工場でも製品が多様な場合には、3)になる場合が多かったと思われる。そのことは、規模別の分析によると、規模4では、市場見込生産が42.9%、受注生産が18.7%そして両者の併用は39.0%と、規模4では市場見込生産だけか、あるいは市場見込生産と受注生産の併用という生産形態が主流であることから理解できる。また田中(1990)の結果をも合わせて考えると、製品市場へ対応する生産方式にも、バブルを境にして変化が起こってきているように思われる。例えば電子部品メーカーなどは、顧客である組立メーカーに対して、これ以上の多品種少量生産化は出来ないことを言及していたことを考慮すると、受注生産の増加にも影響が出てきているようである。しかし、このことについては、今後の面接調査などによるフォローアップ調査をも加えて、より詳細な検討によりその正確な傾向を掴みたい。

未満、以下規模3と略称する。以下同様）以上で多く、特に規模4（資本金：100億円以上）では42.9%と、規模の大きいところで多くを占めている。逆に受注生産は、規模1（資本金：10億円未満）で36.8%、規模2（資本金：10億円以上—50億円未満）で44.1%と、規模の小さいところで多くなっている。両者を併用している企業は、市場見込生産と同様の傾向にあり、とりわけ規模4で39.0%と多くなっているのが特徴である。

5-2 原価構造の変化

ここでは、製造原価の現状、将来の動向、棚卸資産や研究開発費の変化などにつき、時系列的にその変化を把握してみたい。

(1) 製造原価の構成（現在）

ここでは、製造原価の構成比を、時系列的な変化をも念頭におきながら、直接材料費、直接労務費、外注加工費、減価償却費及び製造間接費などの原価費目の構成が製造原価全体のなかでどのように変化してきているか、その特徴を図表5-3により検討する。

まず直接材料費は、何れの時点でも製造原価全体の50%を越える数字を占めているため、企業にとってのウエイトは、いずれの時点でも最も重要な原価費目（第1位）であることは一貫している。しかしその数字は、1981年の59.3%から1992年の54.5%へと、10年以上の期間にわたって着実に減少傾向にある点は注目に値する。

直接労務費の場合は、図表からもわかるように13%前後の数字で、一進一退を続けており、必ずしも減少傾向にあるわけではない。

外注加工費は、日本企業の「系列」システムの特徴をよく示している費目であるが、1981年の8.3%から1992年の10.5%へと着実に増加傾向にあり、とりわけ組立生産でのその数字の高さ（1992年で14.4%）は際立っている。

個々の製造企業の設備投資の結果を会計情報的に示す減価償却費の比率は、1981年の3.47%以来一貫して増加傾向にあり、1992年には5.56%まで増加している。この期間に、それだけFMS、MCマシン、CAD/CAM、ロボットの導入などハイテク化が積極的に推進されてきた結果である。

図表5-3 製造原価の構成（現在）

製造原価の構成	1981	1986	1992
直接材料費	59.34%	57.19%	54.52%
直接労務費	13.30	12.28	14.09
外注加工費	8.30	8.48	10.53
減価償却費	3.47	4.11	5.56
その他	15.59	17.94	15.30
製造間接費	27.36	30.53	31.39

*) n=610 (1981), n=491 (1986), n=350 (1992)。

なお、ここで製造間接費＝製造原価－（直接材料費＋直接労務費）として計算した。

現在の製造環境では、FA化による製造間接費の増加がよく指摘されているが、日本企業の実際はどうか、製造間接費の割合の変化を検討する。なおここで、製造間接費＝製造原価－（直接材料費＋直接労務費）として計算した。それによると、製造間接費は、1981年に27.36%、1986年に30.53%そして1992年には31.39%と、この10余年の間に4%以上増加しており、製造間接費が着実に増加傾向にあることは疑い得ない事実である。そしてその内訳を詳細に検討してみると、増加の大部分は、減価償却費と外注加工費が占めている。これは諸外国、特に欧米では、製造間接費の増加が機械、ロボット（情報技術を含めて）などFA化のための生産技術の高度化による減価償却費の増加のみから説明される傾向にある。しかし、少なくとも日本企業の場合には、そのような指摘だけでは不十分であり、日本企業の場合には、ハイテク化と共に日本的な企業間システムといわれる「系列」システム、そしてその結果としての外注加工費の増加という側面がみられることも見落としてはならないであろう。

(2) 製造原価の構成（将来）

ここでは、製造原価の費目別の構成要素がそれぞれ、今後どのように変化して行くとわが国製造企業の経営者は考えているかを質問し、それを要素別増減率という形でその動向を検討している。なお、ここで今後（5年先）の製造原価の増減を説明する「製造原価要素の増減率（以下単に増減率という。）」とは、

「(それぞれの費目の構成が増加すると回答した企業数) / (それぞれの費目の構成が減少すると回答した企業数)」で割ったものである。(なお「変化なし」と回答した企業は除外した)。従って、数字が1より大きければ大きいほど増加すると考えている企業の比率が高く、逆に1より小さければ小さいほど(0に近いほど)減少すると予測(理解)している企業が多いことを示している。その結果は、図表5-4に示したとおりである。

それにより特徴を考察すると、まず直接材料費は、1981年、1986年及び1992年のいずれの時点でも増減率は0.6から0.8の間にあり、一貫して減少すると予測している企業が相対的に多く、事実前述のように直接材料費の構成比はこれまでは一貫して減少してきている。

次に、直接労務費については、1980年代後半は、FMS化、CAD/CAM化、ロボット化などにより工場の自動化が急速に進展し、直接作業への賃金の支払すなわち直接労務費の割合は、減少傾向にあると経営者たちは見ていたようである(増減率は0.65)が、1992年には「将来減少するであろう」という数字(0.89)も若干増えており、直接労務費の減少傾向は一段落したという見方も多くなってきている。

外注加工費の増減率は、1981年に2.01、1986年は1.20そして1992年は1.36と、いずれの時点でも増加すると予想している企業の割合が若干多く、実際にもこれまでその比率は増加してきている。

図表5-4 製造原価の要素別増減率(将来)

製造原価の増減	1981	1986	1992
直接材料費	0.69	0.62	0.79
直接労務費	1.09	0.65	0.89
外注加工費	2.01	1.20	1.36
減価償却費	3.26	2.54	6.75
その他	1.76	1.21	1.69

*) 製造原価要素の増減率=増加企業数/減少企業数。(変化なしの企業は除外した。)なお、1981年の数字は、1986年に調査した過去5年以内の結果を、1981年の数字とした。

減価償却費については、その増減率は1981年には3.26、1986年には2.54そして1992年には6.75と一貫して着実に増加傾向にあると大部分の企業は予測してきており、とりわけ1992年の調査では、増加すると予測している企業が圧倒的に多く、実際にも着実に増加してきている。1980年代に労働力不足やそれによる人件費の高騰を乗り切るためFMS、ロボットなど工場の自動化のための設備投資が集中的に行われた結果、そのつけが減価償却費という形で現在そして今後にも現れてくることをこの数字は示している。

(3) 棚卸資産と研究開発費の構成

この項では、棚卸資産（原材料在庫、仕掛品在庫、製品在庫及びその合計としての棚卸資産）の売上高に対する在 high の比率の推移、及び研究開発費の売上高に対する比率の変化を図表5-5により検討する。

まず原材料在庫、仕掛品在庫、製品在庫を合わせた棚卸資産全体としての在 high (在庫) は、1986年の15.61%から1992年の17.86%へと、売上

高に対する棚卸資産の在 high の比率が2.25%増加している。その増加の内訳は、大部分が仕掛品在庫の増加であり、それが1.89%を占めており、原材料在庫が0.39%を占め、逆に製品在庫は0.03%減とほとんど変化がみられない。このことは、日本企業内部での在庫削減努力はほぼ限界にまできており、逆に寧ろマクロの経済動向など企業を取り巻く外部要因により企業は仕掛在庫の増加を余儀なくされているのが今日の実態のようである。⁽⁶⁾

次に、研究開発費の売上高に対する比率は、1986年には2.81%であったのが、

図表5-5 棚卸資産在 high と研究開発費

棚 卸 資 産	1986	1992
原 材 料 在 庫	2.71%	3.10%
仕 掛 品 在 庫	5.67	7.56
製 品 在 庫	7.23	7.20
棚卸資産合計	15.61	17.86
研 究 開 発 費	2.81%	3.56%

*) n=465(1986), n=345(1992)。1986年、1992年の何れの項目も、年間売上高に対する構成比を示している。

(6) なお参考までに、生産方式別の棚卸資産の推移を示すと、次のとおりである。

1992 年には 3.56%⁽⁷⁾へと、研究開発費は着実に増加傾向にある。1992 年の内訳を詳細にみると、化学的進行生産での比率が最も高く 5.35%，組立生産では 3.66%そして機械的進行生産では 1.86%に過ぎない。

5-3 製造原価の管理可能性

製造原価が決定（企画）される段階を表すコスト決定曲線と製造原価が実際に発生する段階を示すコスト発生曲線は必ずしも一致しない。また両者は大量生産・大量販売の時代と多品種少量生産・販売の時代では異なっている。大量生産・大量販売の時代には、コスト決定曲線とコスト発生曲線は比較的オーバーラップしている割合が高かったが、現在のように多品種少中量生産の状況下では、源流段階での原価の作り込みがとりわけ重要になり、コスト決定曲線は計画段階で大部分が決定され、その後統制段階（川下）すなわち製造段階での製造原価の管理可能性の余地は益々小さくなっている。⁽⁸⁾

製造原価（コスト）の管理可能性という観点からは、コストがどこで決まるか、あるいはコストをどの段階で作り込むことが可能か（すなわち原価の管理

棚卸資産有高の推移（生産方式別）

棚卸資産	組 立		機 械 的		化 学 的		製 造 業	
	1986	1992	1986	1992	1986	1992	1986	1992
原材料在庫	2.25%	3.21%	3.33%	2.66%	3.33%	3.84%	2.71%	3.10%
仕掛品在庫	7.91	10.04	5.08	6.27	3.00	3.81	5.67	7.56
製品在庫	5.75	8.47	11.00	5.70	6.42	7.26	7.23	7.20
棚卸資産合計	15.92	21.72	19.41	14.63	12.75	14.91	15.83	17.86

*）表中の「組立」は組立生産，機械的は機械的進行生産，化学的は化学的進行生産，そして製造業は製造業全体のことである。組合生産（n=306（1986），n=152（1992）），機械的進行生産（n=173（1986），n=88（1992）），及び化学的進行生産（n=173（1986），n=79（1992））であり，製造業全体は（n=513（1986），n=334（1992））である。

なお生産方式別の分類には，上記の他に「その他」があるため，各方式別の在庫を全部加えても「合計」とは必ずしも一致していない。

（7） 参考までに 1981 年の研究開発費の売上高に対する割合を示すと，製造業全体での平均値は 2.16%であった。

（8） 例えば，加登豊『原価企画—戦略的コストマネジメント』日本経済新聞社，1993 年，の 24 ページの図 1-1 を参照のこと。

可能性)という観点からは、コスト決定曲線が非常に重要になってきている。そこでまず、新製品開発の場合のコストの管理可能性を現状と今後の展望について検討する。ついで、既存製品のマイナーチェンジの場合についても同様に検討する。

(1) 新製品開発の場合(現在)

企業における製品製造のプロセスは市場における消費者ニーズを基に、「使用者の要求事項の把握から製品企画書を作成するまでの段階」(製品企画の段階)に始まり、「製品企画書にもとづいて達成すべき機能、日程、原価の条件下で具体的な製品基本設計図を作成するまでの段階」(基本設計の段階)、そして「基本設計図に基づいて具体的な達成すべき機能、日程、原価の条件下で製作図など製造の仕様書を作成するまでの段階」(詳細設計の段階)、「製造仕様書にもとづいて製造準備(工程設計、内外作決定、型治工具製作、資材調達等)が完了するまでの段階」(製造準備の段階)、そして「実際に製造を開始してから製品が完成するまでの段階」(製造段階)の5段階に区分される。

そのうち、製品企画段階から製造準備の段階までは製品計画(会計的には原価計画)の段階であり、製造段階は生産統制(会計的には原価統制)の段階といえる。

そして、大量生産・大量販売が中心であった時代には、統制すなわちコントロールの段階(会計的にはコスト・コントロール)が、原価管理のメインフェイズであり、標準原価計算によるコスト・コントロールがその主要な役割を果たしていたことは周知の事実である。しかし、これまでにすでに少し触れたように、多様な消費者ニーズを反映した多品種少中量生産・販売が進展するにつれて、製品ライフサイクルは短縮化の傾向にある。そのためコスト決定が製品計画のより早い段階で決定されるようになり、徐々に製品企画、設計という計画段階にコストの決定が移行するにつれて、原価管理の方法も計画段階をより重視する方向にシフトしてきているのが最近の傾向である。

このように製造環境及び原価管理を取り巻く経営環境の変化を意識して、新製品開発における原価の管理可能性を、図表5-6をもとに具体的に確かめてみ

ることが本項の課題である。

図表5-6 製造原価の管理可能性（新製品開発の場合—現在）

段 階	製品企画	基本設計	詳細設計	製造準備	製造段階
1986年	24.22%	21.23%	17.70%	15.71%	21.11%
1992年	26.78	20.37	19.17	13.70	19.74

*) n=465 (1986), n=279 (1992)。尚表中の構成比は、製造原価全体を100%として各段階ごとの構成比(%)を記入してもらい、合計を回答企業数で割って平均値をだした。

図表からもわかるように、1986年及び1992年の両時点とも、全般的には製造原価の約8割が製品の計画段階で決定されていると企業の経営者は考えている。しかも製品企画、詳細設計という原価計画のうちでもより源流段階(川上)での原価の作り込みが、この6年間に益々重要な課題になってきているようである。

次により詳細に業種別にこの事実を検討してみると、製品企画の段階が原価の作り込みの上でより重要な業種は、輸送用機械、電気機械など組立生産型の企業が中心になっている(なお、そのほかには、食料品では製品企画段階を重視している)。また同時に規模別にもその特徴を検討してみたが、特に目立った相違はみられなかった。

(2) 新製品開発の場合(将来)

それでは製造原価の作り込みにおいて、将来(5年位先)には、原価計画と原価統制のどの段階が原価の管理においてますます重要になってくるのであろうか。図表5-7によると、製品計画/原価計画という川上でのコストの作り込み段階、とりわけ製品企画、基本設計、詳細設計という計画段階がより重要視されており、どのような製品を企画し、「どのようにその原価を作り込むか」が、原価管理の中心課題になりつつあることが如実に示されている。すなわち、新製品の開発におけるコストの作り込みにおいて、将来製品原価の管理可能性は、ますます源流(川上)を志向する傾向にあることを、1992年と1997年の二つの時点での原価管理の可能性についての図表の数字の変化は示している。とりわけ製品企画、基本設計という段階で製品原価の作り込みをすることが、如何に

重要になってきているかということを、調査結果は如実に物語っている。

図表5-7 製品原価の管理可能性（新製品開発の場合－将来）

段 階	製品企画	基本設計	詳細設計	製造準備	製造段階
1992年	3.73	3.67	2.94	2.40	1.98
1997年	3.92	3.84	3.08	2.20	1.76

*) n=513 (1992), n=281 (1997)。尚表中の数字は、各段階の重要なものから順に順位を付けてもらい、1位→5点、2位→4点、……、5位→1点とし、回答企業の合計点を出し、回答企業数で割って平均点をだした。なお、1992年の数字は、三浦・田中・井上、前掲稿の数字である。

次にこのような全体的な傾向を、より詳細に生産方式別にみると、今後の変化は組立生産において特徴的に表れている。例えば組立生産では、製品企画の重要性が4.26であるのに対して、機械的進行生産や化学的進行生産では3.54点位と際だった差異がみられる。また同様に基本設計のスコアは、組立生産では4.01であるのに対して、機械的進行生産や化学的進行生産では3.63点位とスコアに開きがみられる。このことは生産方式の相違により原価管理の方式がかなり異なるためであり、原価管理の方法にもその特徴が影響を与えていることを示している。

(3) 既存製品のマイナー・チェンジの場合（現在）

既存製品のモデル・チェンジをする場合、どのような段階で原価が作り込まれるのか。われわれは、既存製品のモデル・チェンジであるから、使用者ニーズのバラエティに応じて、製品の部分的な手直し（詳細設計）や使用している部品の変更などが製造準備段階で行われるであろうから、コストの決定もその段階できまる場合が多いであろうことを予測していた。しかし結果は、図表5-8にあるように、寧ろそれよりも上流である製品企画の段階が極めて重要であるという調査結果であった。これは、われわれの予想とは逆に、これまでの消費者のニーズのうち、未開拓な市場にターゲットを絞った製品を企画し、未開拓な市場に旨く対応したバラエティに富んだ製品を企画するかなどという面で、製品企画が優れて重要なのであろうと解釈している。しかし、現時点ではこれ

図表5-8 製品原価の管理可能性（既存製品のモデル・チェンジの場合—現在）

段	階	製品企画	基本設計	詳細設計	製造準備	製造段階
既存製品（1992年）		33.01%	19.83%	18.77%	12.51%	15.52%
新製品（1992年）		26.78	20.37	19.17	13.70	19.74

＊）n=104（既存製品），n=279（新製品）。なお表中の構成比は，製品原価全体を100％として各段階ごとの構成比（％）を記入してもらい，合計を回答企業数で割って平均をだした。なお，新製品の場合との対比のため，図表5-6の新製品の数字を合わせて掲載した。

以上詳細な説明をする資料を持ち合わせていないので，今後面接調査などにより具体的なフォローアップ調査を待ちたい。

5-4 原価管理

この節では，現在の日本企業においてコストマネジメントの問題として，どのような事項が原価管理の課題になっているか，及びその原価管理の課題を解決するために，どのような原価管理の方法が現在の日本企業で重要になっているかを検討する。

（1）原価管理の課題

原価管理の課題については，図表 5-9 のような調査結果が得られた。全体的な傾向としては，原材料の購買管理が何れの時点でも第1位を占めており，組立生産や食料品を中心に原価管理の課題として最も重要である。

その理由は，原材料の購買管理は，いずれの時点でもほぼ2点台を確保しており，原価管理の課題として常に最も重要な課題（第1位）である。それは，わが国製造企業では，製造原価の構成する直接材料費は外注加工費と合わせると，いずれの時期にも製造原価の65%以上を占めていることから，材料，部品のコストをどのように管理するかということが企業にとって最も重要な課題であることに余り変化はみられない。

第2位の課題としては，歩留りの向上が上げられており，鉄鋼業，化学や繊維・衣服などの産業を中心に，原材料などの効率的な利用に関係した課題であり，この10年以上の期間にわたってコンスタントに重要であることに変わりがない。

図表5-9 原価管理の課題（現状）

項 目	1981年	1986年	1992年
原材料の購買管理	1.96 (1)	2.28 (1)	2.05 (1)
歩留りの向上	1.81 (2)	1.48 (3)	1.64 (2)
設計の合理化	1.11 (7)	1.08 (6)	1.42 (3)
適切な操業度の維持	1.43 (3)	1.14 (5)	1.25 (4)
作業時間の短縮	1.39 (5)	1.00 (8)	1.17 (5)
機械設備の更新	1.27 (6)	1.31 (4)	1.09 (6)
品質管理(TQC)	1.42 (4)	1.72 (2)	1.08 (7)
工場経費の節減	1.11 (7)	1.02 (7)	.95 (8)
製品品種の合理化	.39 (13)	.37 (14)	.94 (9)
工程組合せの合理化	.78 (9)	.66 (12)	.83 (10)
作業の標準化	.55 (12)	.44 (13)	.79 (11)
原材料の転換	.74 (11)	.68 (10)	.80 (12)
在庫管理	.77 (10)	.71 (9)	.54 (13)
外注管理	—	.67 (11)	—
研究開発管理	—	.36 (15)	.34 (14)
その他	.26 (14)	.09 (16)	.08 (15)

*) n=605 (1981), n=465 (1986), n=369 (1992)。

なお、表中の得点は、原価管理の課題として重要なものから順に順位を付けてもらい、1位→5点、2位→4点、……、5位→1点とし、回答企業の総点数を出し、回答企業数で割って平均点をだした。（詳細は付録の調査票をも参考のこと。）

なおこれまでの調査票の設計が年度により若干異なるため、一部対応しない項目（表中では「—」であらわしている）がある。また今回（1992年）の調査票では、外注管理は原材料の購買管理に含まれている。

また設計の合理化は、川上段階での原価の作り込みの中心課題として、電気機械、輸送用機械など組立生産型企業を中心にますますその重要性を増しており、1992年には全体で第3位と、計画段階での原価を管理すること、すなわち源流での原価管理の中心的な課題として、とりわけ重要であることを如実に物語っている。

適切な操業度の維持（第4位）や作業時間の短縮（5位）も常に1点台を確保しており、上記3つに続く重要な課題である。

機械設備の更新（6位）や品質管理（7位）は、前回の調査に比べると、その重要性のスコアは低下しているが、1点台を確保しており、重要性が高いこ

とが理解出来る。

なお製品品種の合理化は、得点そのものはそれほど高くないが、1982年には0.39(13位)、1986年は0.37(14位)であったのが、バブルが弾けて後の1992年には0.94(9位)と、かなりの企業がこれまで多品種小ロット生産を目指していたのを、ある程度製品の標準化或いは部品の互換性を考えて生産を行うことにより原価低減を図って行こうという傾向がみられる。

(2) 原価管理の方法

それでは上記の原価管理の課題についての調査結果を踏まえて、それらの課題を解決するために、わが国製造企業ではどのような原価管理の方法が重要視されているのか、図表5-10により検討してみたい。

わが国製造企業の原価管理の方法については、その特徴を次の4点に纏められる。

- 1) 予算編成・統制をつうじての原価の管理は、何れの場合も抜きん出て1位を占め、1980年代から1990年代にかけて、原価管理の方法としても、最も重要な方法であることに変わりない。このことはこれまでも既に指摘したことではあるが、予算管理が企業全体の経営業績を計画しまた統制することのできる方法として、大変優れた経営管理システムであり、原価のマネジメントも利益のマネジメントの一環として、予算編成・統制システムにより、総合的・一元的に管理可能なためである。そのため、何れの企業(産業)においても重視されており、産業による相違はみられない。
- 2) 次に1986年の調査とは、原価管理の方法としての重要性の順位が2位と3位で入れ替わっており、今回は全社的品質管理(TQC)が2位に、そして原価企画・原価見積が3位になっており、またスコアもほぼ逆になっていることである。両者とも、何れの方法も4点台であり、原価の作り込みのためには製品の作り込みのために全社的品質管理や源流での原価企画・原価見積による製品原価の作り込みが重要であるためである。

産業別には、TQCは繊維・衣服工業で8.27点、精密機械で5.87点と、その得点の高さが目立っている。原価企画・原価見積は、輸送用機械で7.11点、

図表5-10 原価管理の方法

原 価 管 理 の 方 法	1986年	1992年
1) 予算編成・統制	7.33 (1)	7.40 (1)
2) 全社の品質管理(TQC)	4.59 (3)	4.82 (2)
3) 原価企画・原価見積	4.82 (2)	4.32 (3)
4) 目標管理(MBO)	3.19 (8)	4.12 (4)
5) 実際原価計算	3.92 (4)	4.02 (5)
6) 標準原価計算	3.61 (6)	3.99 (6)
7) 生産管理的な物量標準	3.74 (5)	2.80 (7)
8) 価値工学・価値分析	3.35 (7)	2.77 (8)
9) IE	2.01 (9)	1.81 (9)
10) シミュレーション・モデル	.37 (10)	.30 (10)
11) 回帰分析	.13 (12)	.21 (11)
12) PERT・CPM	.14 (11)	.11 (12)
13) 数理計画法	.11 (13)	.09 (13)
14) そ の 他	.09 (14)	.24 (14)

*) n=465 (1986), n=369 (1992)。表中の数字は、重要性のポイントを示し、また括弧の中の数字は重要性の順位を示している。なおポイントの計算は、各企業で採用しているすべての方法に順位をつけてもらい、1位→14点、2位→13点、……、14位→1点に換算し、各項目毎に得点を合計し、回答企業数で割り、10/14倍にして、1社あたりの平均点をだした。

電気機械で5.80点と、組立生産を中心に重要な原価管理手法であることは、これまでも繰り返して指摘されていることであるが、今回も同様の結果が得られている。

- 3) 前回の調査と比べて著しくスコアが伸びているのは、目標管理(management by objectives: MBO)であり、1点近くスコアが高くなっている。これは企業全体が、予算管理やTQCと共に、企業のトップから現場の従業員までに目標を与え、全社的に積極的に取り組んでいるようである。MBOを導入している割合の高い業種は、鉄鋼業(5.55)、精密機械(5.46)や食料品(5.38)などであり、それらの企業ではMBOを積極的に導入してきているようである。
- 4) 伝統的な会計情報による原価管理は、実際原価計算と標準原価計算の何れも

が今回は、4点前後になっており、前回に比べて若干そのスコアが高くなっており、その固有の意義があることをよく示している。実際原価計算は、一般機械や食料品で5点台になっており、また標準原価計算は精密機械と食料品で5点台（なお化学工業では4.58点）となっている。以上が現在のわが国製造企業における原価管理の主要な方法である。

それ以外には次のような特徴がみられる。生産管理的な物量標準、VE・VAやIEなどの伝統的な生産現場で用いられていた方法も、一部原価企画やTQCなどに取り込まれ、また生産現場での原価管理の可能性が低下することにより、そのスコアは減少傾向にはあるが、生産管理的な物量標準は鉄鋼業で5.16点、VE・VAは電気機械で4.60点そしてIEは輸送用機械で2.87点と、なお基礎的かつ重要な方法であることに変わりないことをあげることが出来る。

6. おわりに

当初の問題提起のように、経営内外のさまざまな製造環境の変化が指摘され、なお変化し続けていると思われる今日、コストの管理はいかなる視野の下に行われているといえるであろうか。

管理方式のいかんによらず、管理の対象は究極には作業そのものであるといえ、各社における作業の多様性というまでもない。すでに概観したように、物的な生産方式の違い、顧客ニーズの受容度の違い、生産体質を反映する原価構成の違い、棚卸資産など保有資源の違いなどにおいて、作業の多様性やその刻々の変容がうかがわれた。FA化や自動生産化の進行はなお続くようであるし、企業間の共存関係は深まっていくようであり、部品の共通化などを介して品種構成の微妙な調整が検討されているようである。

このような傾向とともに管理も、製造間接費の管理や製造原価の源流での管理が重視される傾向のようである。このような状況下で、長・中期経営計画、短期利益計画、予算管理は互いに有機的な連係を保ちながら、いかに固有の行動を提起し実行していくのであろうか。各社ごとに固有性と統一性のある自己

変革をもとめて、なお模索が続けられているというのが現状であるように思われる。

コストの管理といっても、短絡的に、現場の直接的な作業管理によって十分果たされんとする論者は今日ほとんどいないであろう。生産管理や原価管理はいうまでもなく、予算管理、短期利益計画、長・中期経営計画などと、コスト面の管理は管理職能のほとんどいかなる場面でも考慮されているであろうし、しかも、それぞれ管理の場面は異なっても、当該コストの発生について一貫した管理の継続が要請され、諸管理職能は相互に有機的な連係を保って展開されることが必要となるであろう。

付録——利益管理情報と原価管理情報に関する調査票

◎ 本調査は統計的な集計以外一切公表し
ませんので、具体的にご回答ください

利益管理情報と原価管理情報に関する調査票

香川大学経済学部

貴 社 名	
回 答 責 任 者 ご 芳 名	役 職
所 属 部 課 名	電 話 番 号
主 要 製 品 名	業 種 番 号

【調査票記入上のお願い】

- 1 調査票にご回答いただいた内容については、統計的な集計以外は一切公表しませんので具体的に記入ください。
- 2 本調査は、東証上場全製造企業990社を対象にしております。
- 3 本調査の目的は、わが国製造企業における「利益管理情報と原価管理情報の関連」を実証的に明らかにすることにあります。そのための調査項目は、一般的概要、中長期経営計画、予算管理、業績評価、原価計算・原価管理、および原価企画よりなっております。
- 4 事業部（工場）、製品種類などで事情が異なる場合には、貴社において最も代表的と思われるケースについてご回答下さい。
- 5 ご回答は、平成4年現在の最新の数値（資本金、売上高など）と実態をご記入下さい。
- 6 上記の業種分類欄には、下記の中から該当するものを選んで、番号でご記入下さい。

12 食料品製造	14 繊維工業	15 衣服・その他の繊維
16 木材・木製品製造	18 パルプ・紙・紙製品製造	19 出版・印刷・同関連
20 化学工業	21 石油製品・石炭製品製造	22 プラスチック製品製造
23 ゴム製品製造	24 なめし革・同製品・毛皮製造	25 窯業・土石製品製造
26 鉄鋼業	27 非鉄金属製造	28 金属製品製造
29 一般機械器具製造	30 電気機械器具製造	31 輸送用機械器具製造
32 精密機械器具製造	34 その他製造業	99 上記分類に入らない業種
- 7 調査票に記入が困難な事項については、回答欄を空白にせず「不明」などにご記入下さい。
- 8 出来ましたら研究のため、ご回答いただいた調査票とともに、貴社の組織図を一部お送り下さい。
- 9 本調査に関してご不明の点がございましたら、下記のいずれかまでご照会下さい。

〒760 高松市幸町2-1

香川大学経済学部 (電話: 0878-61-4141, FAX: 0878-35-2076)

井上 信 一 (内線 540)
喜田 恵津子 (内線 496)
安藤 博 子 (内線 618)

(短期利益計画と予算編成の関連)

問7 短期利益計画と予算との関連は、どのようになっていますか。

- 1) 短期利益計画と企業予算の編成を同一と解している。
- 2) 企業予算は利益計画を構成する主要部分である。
- 3) 予算編成にあたって短期利益計画の作成を前提としている。
- 4) 利益計画と企業予算は別個のものである。
- 5) その他(具体的に:)

【予算管理】

(予算編成方針の作成プロセス)

問8 予算編成の作成方針は、次のいずれに最も近いですか。該当するものを一つ選んで○を付けて下さい。

- 1) トップの方針にもとづいて、予算担当部門が作成する。
- 2) 予算担当部門が独自に原案を作成し、トップの承認を得る。
- 3) 各部門の了解を得たうえで、予算担当部門が作成する。
- 4) その他(具体的に:)

(予算編成方針の目標水準)

問9 予算編成方針の作成にあたって、全社的な目標値は次のいずれの水準に設定しますか。

- 1) 企業の基本方針としての理想的水準
- 2) 努力目標としての期待水準
- 3) 実勢を反映した現実的水準
- 4) 過去の平均水準
- 5) その他(具体的に:)

(予算管理の意義)

問10 予算管理の意義は、従来の営業費や製造間接費の管理とともに、製造直接費の管理にも役割が拡大されてきていますか。該当するものに○をつけて下さい。なお、「1) 思う」に○をされた場合には、その理由として重要性の高い順に番号(1, 2, ...)を()に付けて下さい。

1) 思う - 理由とその重要性

- () 保守、研究開発、ソフト開発など間接作業が増加し、その結果間接労務費が増加したため。
- () 研究開発、企画、設計などの川上管理や販売促進・物流の川下管理には、予算管理が有効であるため。
- () 経営全体の立場からは、利益管理の一環としての予算による原価管理が重要であるため。
- () その他(具体的に:)

2) 思わない

(A'システム)の採用

問11 予算制度と標準原価計算制度を結合したバジェット・システムを採用していますか。

- 1) 採用している。
- 2) 計画中である。
- 3) 採用の予定はない。
- 4) その他(具体的に:)

(予算管理のための操業度)

問12 予算管理(製造予算)で採用している操業度は次のいずれでしょうか。

- 1) 正常操業度 : (現実的な実現可能な操業度)
- 2) 原価最遠操業度 : (最遠操業度-製品1単位あたり原価が最小になる操業度)
- 3) 最大可能操業度 : (経営能力の理論的な最大利用可能な操業度)
- 4) 期待操業度 : (最有利操業度-利益額が最大になる操業度)
- 5) 平均操業度 : (過去の一定期間の操業度の実績をとり、それを平均したもの)
- 6) その他(具体的に:)
- 7) 予算管理を導入していない。

(予算の統制機能)

問13 予算の統制機能を高めるためには、予算統制と目標管理(目標による管理: MBO)とを組み合わせることについて、どのようにお考えですか。

- 1) 現在行っており、効果が認められる。
- 2) 現在行っているが、効果が認められない。
- 3) 今後行っていきたいと考えている。
- 4) 行っていくつもりはない。
- 5) その他(具体的に:)

(予算差異分析と業績評価)

問14 予算差異分析の結果と部門(分権単位別)業績評価との結びつきについて、今後どのように考えていますか。

- 1) 予算と業績評価をより一層結びつけ、更に業績評価と人事考課をより一層結びつけたい。
- 2) 予算と業績評価をより一層結びつけたいが、人事考課には結びつけない。
- 3) 予算と業績評価を結びつけたいが、難しいので、当分切り離して行なう。
- 4) 予算と業績評価とは切り離すべきものだと思う。
- 5) その他(具体的に:)

(予算の今後の役割)

問15 予算に対して今後どのような機能を特に期待しているか、強いて一つだけ選んで下さい。

- 1) 当該期間の目標設定の手段としての機能
- 2) 長期経営計画を具体化する手段としての機能
- 3) 全社各階層のモチベーション喚起の手段としての機能
- 4) 種々の経営活動またはプロジェクトを予想利益の観点から総合調整する手段としての機能。
- 5) 予算実績差異分析によるフィードバック・コントロール手段としての機能。
- 6) その他(具体的に:)

【業績評価】

(全社的業績評価の基準)

問16 貴社全体の業績を評価する基準を設けていますか。該当する項目に○を付して下さい。

- 1) 特に定めていない。
- 2) 定めている。- 具体的な基準は次のどれですか(複数の場合は複数に○をしてください)
 - a) 総資本利益率
 - b) 売上高利益率
 - c) 売上高伸び率
 - d) 市場占有率
 - e) 生産性
 - f) 原価・経費水準
 - g) その他(具体的に:)

(事業部の業績評価基準)

問17 事業部制を採用している場合、各事業部の業績評価をする基準に次のどれを使っていますか。該当するものに○をして下さい。

- 1) 特に定めていない。
- 2) 定めている。- 具体的な基準は次のどれですか(複数の場合は複数に○をしてください)
 - a) 総資本利益率
 - b) 売上高利益率
 - c) 売上高伸び率
 - d) 市場占有率
 - e) 生産性
 - f) 原価・経費水準
 - g) その他(具体的に:)
- 3) 事業部制を採用していない。

(利益率を業績評価に使用する理由)

問18 問17で(a)総資本利益率あるいは(b)売上高利益率)に○をされた場合、その理由は何ですか。

- 1) 利益(率)の増大は、企業の最大目標である。
- 2) 利益(率)は、種々の経営活動を最終的に反映する。
- 3) 利益(率)に代わる適当な基準がない。
- 4) その他(具体的に:)

(利益率以外の指標による業績評価)

問19 利益率(問17のa)総資本利益率あるいは(b)売上高利益率)以外の指標を、事業部の評価基準として用いている場合あるいは評価基準を特に定めていない場合、その理由は何ですか。

- 1) 各事業部が完全な利益責任単位(プロフィット・センター)になっていない。
- 2) 全社的な合意が得られていない。
- 3) 事業部別利益測定には、技術的な問題がある。
- 4) 利益(率)は、実体的な経営活動の結果を必ずしも反映していない。
- 5) その他(具体的に:)

【原価計算・原価管理】

(生産方式)

問20 主要工場の代表的な製品の生産方式は、次のどれに該当しますか。該当するものの番号に○を付して下さい。

a 工業の技術的特性:

- (1) 組立生産(例 自動車工業)
- (2) 機械的進行生産(例 金属圧延工業)
- (3) 化学的進行生産(例 石油精製工業)
- (4) その他(具体的に:)

b 製品市場の特性

- (1) 市場(見込)生産方式
- (2) 受注(注文)方式
- (3) 両者(1)+(2)の併用
- (4) その他()

(製造原価の構成比)

問21 全製品の製造原価の要素別の構成比(製造原価全体=100とした)をご記入下さい。なお、これから将来の傾向(5年先)について、該当するものに○を付して下さい。

原価費目名	構成比	将来の傾向	原価費目名	構成比	将来の傾向
直接材料費	%	増・減・同	減価償却費	%	増・減・同
直接労務費	%	増・減・同	その他経費	%	増・減・同
外注加工費	%	増・減・同			

(棚卸資産と研究開発費)

問22 棚卸資産有高と研究開発費の売上高に対する比率をご記入下さい。

原材料期末有高	%	仕掛品期末有高	%
製品期末有高	%	研究開発費比率	%

(原価計算システム)

問23 貴社で採用している原価計算システムを下記より選び、いくつでも○を付して下さい。

- 1) 実際原価・給付計算
- 2) 正常原価計算
- 3) 標準原価計算
- 4) 見積原価計算
- 5) ダイレクト・コスト法
- 6) 活動基準原価計算(ABC)
- 7) 製品系列直録システム
- 8) その他()

(標準原価計算)

問24 標準原価計算を採用されている場合、そのおもな目的はつぎのどれでしょうか。重要なものから順に番号(1 2...)を付して下さい。

- () 原価管理
- () 予算編成
- () 価格決定
- () 財務諸表作成の迅速化・簡略化
- () その他(具体的に:)

(標準原価計算における差異分析)

問25 標準原価計算における差異分析の重要性は、最近10年間にどのように変化しましたか。

- 1) 重要性に変化はない。
- 2) 重要性が減少した。
- 3) 重要性が増加した。
- 4) その他(具体的に:)

(標準原価計算による直接費管理)

問26 最近10年間、製造直接費管理のための標準原価計算の役割は、どのように変化しましたか。

1) 直接費管理のための標準原価計算の意義

- a) 役割に変化ない。
- b) 役割が低下した。
- c) 役割が増加した。
- d) その他(具体的に:)

2) 1)で(b)役割が低下した)に○をされた場合、その主要な理由は次のいずれでしょうか。以下のなかから重要なものに順位(1, 2, ...)をつけて下さい。

- () 工場の自動化(FMS化やCIM化)のため、直接作業者が減少したため。
- () 多品種少量生産化、製品ライフサイクルの短縮化のため。
- () 製造原価の管理が、統制(コントロール: 川下)から計画(プランニング: 川上)に移行したため。
- () その他(具体的に:)

(標準原価計算のための操業度)

問27 標準原価の基礎として、次のいずれの操業度を採用されていますか。【標準原価計算の採用の a) 有 b) 無】

- 1) 正常操業度
- 2) 原価最適操業度
- 3) 最大可能操業度
- 4) 期待操業度
- 5) 平均操業度
- 6) その他(具体的に:)

(製造間接費の配賦基準)

問28 製造間接費の配賦をつぎのいずれの基準でなされていますか。該当するものに○をして下さい。

- 1) 全製造間接費を、直接作業時間や機械時間のような操業度に関連した配賦基準で配賦する。
- 2) 全製造間接費を、直接作業時間や機械時間のような操業度関連のほか、他の基準を使って製品に出来るだけ配賦する。
- 3) 一部の製造間接費は、製品系列別に賦課し、他は配賦する。
- 4) その他(具体的に:)

(直接原価計算の意義)

問29 FMSやCIMなどの導入により、直接原価計算の役割期待が減少したと思いますか。それぞれの場合について、その理由として適当と思うものを選び、重要な順に番号(1, 2, ...)をつけて下さい。

1) 思う - その理由と重要度

- () 直接原価は、ほとんどが直接材料費だけになる傾向があるため。
- () 製品の多様化と技術の高度化の結果増加している支援費用(設計費、取組費、品質検査費、開発費など)を期間費用とし、製造原価から除外するのは妥当でないため。
- () 導入、成長期の長いハイテク製品が多くなり、現在では適切な原価計算の方法ではなくなっているため。
- () その他(具体的に:)

2) 思わない - その理由と重要度

- () 経営意志決定には、全部原価計算よりも直接原価計算が有用であるため。
- () 直接材料費が、現在でも60%以上を占めているので、直接原価計算が充分適用可能なため。
- () 究極のCIMが実現し、在庫ゼロになれば、当期の固定費をすべて期間費用にしても問題はない。
- () その他(具体的に:)

3) 直接原価計算を採用していない。

(原価の管理可能性—新製品を開発する場合)

問30 製品リードタイムの短縮にもよって、製品原価は、研究開発や設計段階という原価計画の段階で作り込まれる（決まる）割合が高くなっているといわれています。新製品の原価の作り込みという観点から考えた場合、下記の製品ライフサイクル段階別で、それぞれどの段階で、どのくらい（％）が作り込まれているとお考えですか。主製時系列で結核ですので、製造原価全体を100％として現状についてお答え下さい。また、将来（5年位先）には、5つの段階の割合がどのようになるかと考えますか。重要性の高い順に1位から5位の数字を「将来」の欄にご記入下さい。

	製品企画段階	基本設計段階	詳細設計段階	製造準備段階	製造段階
現在 (1992年)	%	%	%	%	%
将来 (1997年)	位	位	位	位	位

(原価の管理可能性—既存製品のモデル・チェンジの場合)

問31 また、既存製品のモデル・チェンジの場合、原価の作り込みという観点から考えた場合、製品ライフサイクルのどの段階でどのくらい原価が作り込まれるとお考えでしょうか。主観的判断で結構ですので、製造原価全体を100%として現状についてお答え下さい。

	製品企画段階	基本設計段階	詳細設計段階	製造準備段階	製造段階
現在 (1992年)	%	%	%	%	%

(原価管理の課題)

問32 製造原価引下げのため、最も重要視している施策(課題)を、次の項目から5つ選んで重要性の高い順に番号(1, 2, ..., 5)をつけて下さい。

- | | | |
|--------------------------------------|------------------------------------|-----------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 機械設備の更新（増設） | <input type="checkbox"/> 原材料の転換 | <input type="checkbox"/> 原材料購買（外注を含む）管理 |
| <input type="checkbox"/> 設計の合理化 | <input type="checkbox"/> 工程組合せの合理化 | <input type="checkbox"/> 適切な操業度の維持 |
| <input type="checkbox"/> 歩留りの向上 | <input type="checkbox"/> 品質管理（TQC） | <input type="checkbox"/> 製品品種の標準化 |
| <input type="checkbox"/> 在庫管理 | <input type="checkbox"/> 作業の標準化 | <input type="checkbox"/> 作業時間の短縮 |
| <input type="checkbox"/> 工場経費の節減 | <input type="checkbox"/> 研究開発管理 | <input type="checkbox"/> その他（具体的に） |

(原価管理の手法)

問33 貴社では製品の原価引下げのため、どのような方法を採用されていますか。採用されているものを選び、原価低減のため重要性の高い順にいくつでも番号(1, 2, 3, …, n)を付けてください。

- | | | |
|----------------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> 実際原価計算 | <input type="checkbox"/> 標準原価計算 | <input type="checkbox"/> 生産管理的な物量標準の設定 |
| <input type="checkbox"/> 予算編成・統制 | <input type="checkbox"/> インダストリアル・エンジニアリング (IE) | <input type="checkbox"/> 価値工学・価値分析 (VE・VA) |
| <input type="checkbox"/> 全社的な品質管理 (TQC) | <input type="checkbox"/> シミュレーション・モデル | <input type="checkbox"/> 回帰分析 |
| <input type="checkbox"/> 目標による管理 (MBO) | <input type="checkbox"/> 原価企画・原価見積 | <input type="checkbox"/> 数理計画法 |
| <input type="checkbox"/> ネットワーク分析 (PERT・CPM) | <input type="checkbox"/> その他 (具体的に | |

【原価企画】

(中長期経営計画と目標原価のリンク)

問34 中長期経営計画と新製品（系列あるいはシリーズ）の目標原価（原価企画の）とリンクさせていますか。

- 1) はい 2) いいえ
- 3) 原価企画を採用していない。(→以下の質問は関係ありません) 4) その他(具体的に:

(定義：原価企画とは、「商品企画、研究開発、設計段階において、製品の品質と目標原価を設定し、それを達成出来るよう、VE・VAなどの生産技術的な方法を用いて原価低減（作り込み）をする一連の活動」をいう。）

(目標原価設定の作用因)

問35 目標原価設定の作用因を、つぎのものの中から1つ選んで下さい。

- 1) 戦略的要因として
- 2) 中長期計画策定のため
- 3) 競合他社のコストを考慮して
- 4) 既存製品・類似製品に対する一定の原価低減率をかけて
- 5) 技術革新を考慮して
- 6) その他(具体的に:)

(目標原価設定の範囲)

問36 目標原価設定は、つぎのうちのいずれでしょうか。

- 1) 商品グループ別に設定
- 2) 商品別に設定
- 3) 個々のモデル別に設定
- 4) その他(具体的に:)

(目標原価の設定方式)

問37 目標原価の設定方式は、つぎのいずれですか。

- 1) 許容原価(予定売価×(1-目標利益))と成行原価を擦り合わせて設定する。
- 2) 許容原価(予定売価に目標利益率を適用)と成行原価を擦り合わせて設定する。
- 3) 予定売価から目標利益を控除したもの。
- 4) 予定売価に目標利益率を適用したもの。
- 5) 積上原価に原価低減率を加味したもの。
- 6) 類似品の実績を参考にする。
- 7) その他(具体的に:)

(目標利益の基準)

問38 目標利益の設定基準は、つぎのいずれによっていますか。

- 1) 純利益
- 2) 貢献利益
- 3) その他(具体的に:)

(目標原価の展開)

問39 目標原価は、機能別、部品別および部門別のいずれのレベルまで展開されていますか。

- 1) 機能別に展開していますか (a) はい (b) いいえ
- 2) 部品別に展開していますか (a) はい (b) いいえ
- 3) 部門別に展開していますか (a) はい (b) いいえ

(目標原価の達成度)

問40 目標原価の達成度は、どの程度ですか。それぞれのレベル(開発(計画)段階、試作段階、及び量産開始)で、該当する比率を示す番号を下記より選び、()のなかに番号でご記入下さい。

- 1) 開発段階()
- 2) 試作段階()
- 3) 量産開始段階()

[a) 50%位達成 b) 60%位 c) 70%位 d) 80%位 e) 90%位 f) ほぼ100%位]

本調査に関してご意見・ご希望などがございましたら、下記に自由にお書き下さい。

.....

.....

.....

.....

.....

(ご協力いただき、誠に有り難うございました。記入滞りなどのないようご確認をお願いします。)