

経営の「羅針盤」としての 会計の重要性

高橋 宏和 (たかはし ひろかず)

高橋宏和会計事務所
公認会計士・税理士



今回より、公認会計士・税理士の高橋宏和氏を執筆者に迎え、「税務・財務・会計相談Q & A」として、新たにスタートいたします。

～はじめに～

私の担当回では、会社経営に際して財務会計はいうに及ばず、管理会計がいかに重要な役割を有するものか皆様にお伝えしていきたいと思っております。第1回目の本稿においては、予算編成と予算統制の重要性のポイントについて5つの質問を通して理解を深めていただきたいと思います。

〔質問1〕

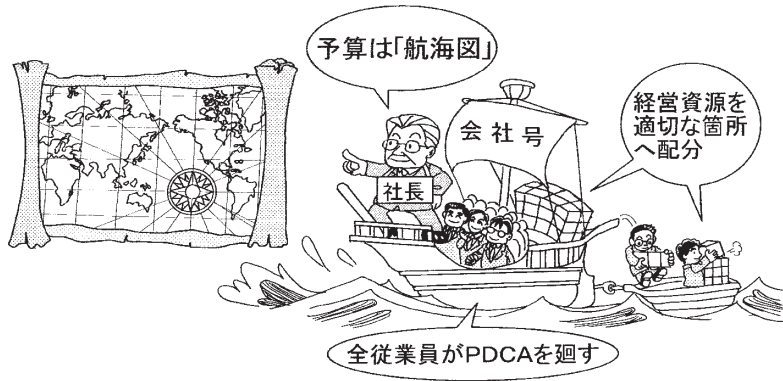
会社にとって予算はどのようなもので会社経営において予算編成がなぜ必要となるのでしょうか。

〔回答〕

会社の大きな目的の1つは利益を追求することです。目的の達成に向けて全社員が一丸となって取り組むために、会社は何をどれだけ製造販売するかといった事業計画を立てます。しかし、バラ色の事業計画を立てたところで、達成可能な業績目標が設定されていなければ、それは「絵に描いた餅」に過ぎません。会社は経済活動を行う企業体ですから、その業績目標も金額で設定されることとなります。事業計画を達成するために設定された財務計画が予算です。

予算はいわば、会社経営にとっての「航海図」のようなもので、具体的にその役割は大きく分けて2つ挙げることができます。その第1は従業員の動機づけと経営資源の再配分の役割です。予算編成をすることで、全従業員の行動を経営者の意図した方向へ向けさせ、経営資源を適切な箇所へ配分させる効果があります。

第2は会社の業務を最適化しようとする従業員の行動変化をタイムリーに誘発する効果です。予算実績の比較により現場の評価が行われることで、従業員は言われるまでもなく期中の段階から予算の達成状況を意識するようになります。仮に予算未達の見込みが高まれば、期中のうちに現状の業務の改善を試みるはずで、即ちそれは従業員自らが言われるまでもなくPDCA（計画・実行・評価・改善）サイクルを廻すようになるというこ



とです。このような役割を果たすために予算編成が必要となるのです。

〔質問2〕

効果的な予算編成のための留意点を教えてください。

〔回答〕

予算編成のための留意点は2つあります。第1には現場の意見を取り入れた予算案を現場に自ら立てさせるということです。社長が一方的に編成した予算の達成を現場に強いるのでは、業績確保のための単なる「尻たたき」で終わってしまいます。現場に行動計画を立てさせることで自ら計画を立て、達成に向けて努力するという自立感と有言実行の責任感が生まれるのです。

第2には現場が提案した予算案に対して、経営陣が必要と考えている目標利益を達成し得るか

いった視点で調整を加えることです。現場は自己の評価を良くするために達成すべき予算を低めに設定する可能性がありますから、全社最適のための予算を編成するには、会社経営に責任を持つ立場である経営陣の視点での調整が必要であることは言うまでもありません。また、最初に現場から経営陣へ予算案を上げさせ、調整編成された予算を現場へ下すことで、経営陣は現場の状況や思考を理解できるとともに、現場も経営陣が予算案をチェックすることが予期されていれば、安易に前期踏襲の予算案を提出するようなことも無く自己の部門が達成可能な最適行動計画に基づいて、予算案を作成するようになるなど、予算編成が情報伝達機能・コミュニケーションツールとしてのいわゆる「羅針盤」の機能も発揮することになります。

〔質問3〕

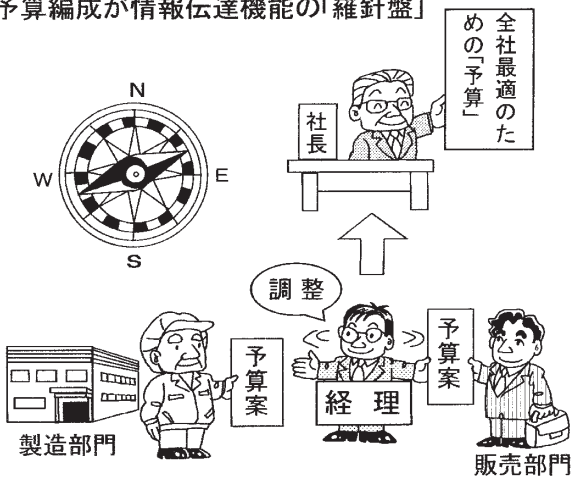
予算編成後に予算をどのように目標利益管理に活用すればよいのでしょうか。

〔回答〕

予算は作成しただけではその機能を果たしません。予算をもとにして業績の評価が行われることでその効果を発揮します。即ち、予算と実績の比較及び原因の分析が重要なのであり、このプロセスは予算統制と定義されます。この時、単に予算達成・未達を批評するのではなく内容を要素別に吟味して、評価することが必要です。

例えば売上高の予算実績差異の分析をするとした場合、卸売業であれば売上高を販売数量と販売

予算編成が情報伝達機能の「羅針盤」



単価という要素に分解した上で、それぞれの変数について予算に比べて良否を判断し原因を分析します。「販売数量は予算未達だったものの、販売単価の高い製品群の売上が伸びたため、売上高総額は増加した。これは販売部門が年初に計画した販売単価の高い製品群の販促に力を入れるとの行動計画が実現したものであり、評価に値する」といった具合です。

また、製造業の場合には実績売上高の多寡がそのまま販売部門の業績評価指標として利用できない点にも注意が必要です。売上高を構成要素別に分解すると、少なくとも「売上高＝製造原価＋販売費＋利益」となります。その上で、「製造原価」については材料費・労務費・製造経費といった原価項目に分解し、さらに各原価項目の単価データと数量データ等の要因別に分解し、予算実績差異分析を行うこととなります。この結果は、製造現場の作業能率や機械稼働率に加え、購買部門や生産管理部門の業績評価に繋がることとなります。一方で、販売部門の業績測定においては実際の「売上高」から予算編成当初に予定されていた予定標準製造原価を差し引いた「実際販売数量における標準利益」及び「実際販売費」と予算の「利益」及び「販売費」の差異分析の結果で評価するのが良いでしょう。何故なら、実際の利益と販売費用を用いて販売部門の業績評価をしようとした場合、差引利益の額には製造部門の成果が混在することになるため、純粋な販売部門の成果が評価できなくなってしまうからです。仮に、販売部門の評価を売上高の多寡のみで行おうとした場合、販売部門は売上高を伸ばすために値引きをして大量に製品を売ろうと考えるかもしれません。この結果、利益率が下がり全社利益に対してマイナスの影響が出るだけでなく、製造現場に過度の負担がかかり、納期の遅れや残業代の増加に繋がることも考えられます。

このように、予算統制の段階では会社のビジネスモデルに応じて、自社の全社利益が最大となるよう各部門の進むべき方向性を決める業績測定指標を十分に吟味検討することが必要になるものと言えます。誤った指標を羅針盤として用いたなら

ば、会社という船は回り道を余儀なくされる結果となってしまいます。

〔質問4〕

予算と実績の比較や原因分析をしてみても、各部門は予算通りにできなかった言い訳に終始するばかりで、一向に改善に結びつきません。各現場の改善活動に資する予算統制を行うにはどんな点に留意する必要がありますか。

〔回答〕

予算実績差異分析の結果について、現場ができなかった理由の説明に終始する場合には、予算編成を行った時点と予算実績比較をしている時点の間の外部環境の変化について確認することが必要です。予算編成は、主に期の始まる前に行われるため、編成された予算は期中の経営環境について一定の条件設定のもとに組み立てられています。この想定環境と実際の経営環境の間にはタイムラグによる差異があり、その原因には原材料価格の高騰等、製造現場の一担当者にとっては管理不能なものもあるでしょう。こうした場合、管理不能な外部環境の変化に起因する業績の不調について「何とかして予算を達成しろ」と言ってみても、それは現場にとっては根性論や業績達成への圧力としか映らず、行動改善を促すことには繋がりません。それどころか、業績必達の圧力は時として不正や粉飾決算等のように組織全体を最悪の行動に走らせることにもなりかねません。

予算編成時点の想定環境と実際の経営環境の間のズレが大きいものだった場合、根性論の会社経営から脱却して予算統制を「組織を導く羅針盤」として機能させるためには、当初予算の後に実績と比較する評価基準としての修正予算を適宜編成することも有効です。即ち、現場にとって管理不能な要因についての条件は所与とした上で、求められる最適な行動をとった場合に得られる業績指標としての修正予算を編成することにより、現実の環境下での現場の新たな行動目標となります。この修正予算と実績と比較することで、現場にとって要求される最適行動と実際の行動との差異

を浮き彫りにすることが可能となって、改善を要する事項についての情報が経営陣と現場で誤解なく共有できるのです。

【質問5】

毎月部門長会議を開催して予算実績差異の原因分析を行っていますが、販売部門は原価率が高いことを理由に販売単価の面で他社に売り負けていると言いき、製造部門は販売数量が少ないため、機械の稼働率が上がり原価率が高止まりしていると言います。部門間が責任を押し付けあうことのないよう予算統制を機能させるにはどうしたらよいでしょうか。

【回答】

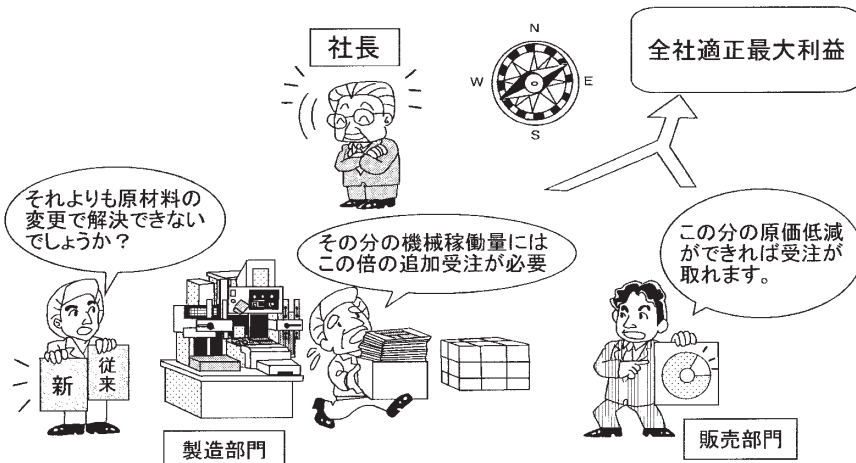
予算編成の重要な役割の1つは従業員に良く考えさせるということです。従業員1人1人が自らの仕事の意味とそれを取り巻く環境について常に良く考えて行動している会社は、環境の変化に敏感に対応できる強い会社です。

予算を編成するという事は、他面で従業員に3つのことを考えさせます。第1には自社の置かれている環境と、環境を変化させるメカニズムについて事前に良く考えること、第2にはどのような目標を達成しようかと考えるということ、そして第3にはその環境下で目標を達成するためにどのような行動をとろうかと考えるということです。

ここで重要なことは他部門の業績に関すること

であっても、自部門で管理可能な変数が存在することもあるということです。質問のようなケースであれば、販売部門はあと何%原価低減ができれば受注が取れるのか具体的に試算した上で、その原価率を達成するのに足りない機械稼働量を確保するためにどれほどの追加受注が必要なのか、製造部門に確認すべきでしょう。反対に製造部門からは、原価低減のために原材料の変更等、製品仕様の変更を提案できないか聞くことができるかもしれません。

現場にとって予算を編成するという目的の共有化は、同時に自社の置かれている環境について、共に考える機会を各部門に与えてくれているはずです。この時点で、部門間に責任の押し付け合いが発生してしまうのは、無意識のうちに他部門の責任と考えられる事柄について自らが考えることを放棄していることが多いのです。この場合には、より上位の管理者若しくはトップリーダーである社長の出番です。それぞれの部門について全社最適の観点から、より深く考えるべき点や部門横断的に考える視点を助言すること等で事業活動上の関連の深い部門間の横の繋がりを、徐々に促進していくことができるようになります。即ち、予算が持つ羅針盤としての機能を十分に発揮させることで、異なる部門間の横断的な機能を強化し、全社の「適正最大利益」の達成という正しい航路に会社を船出させることができるのです。



全社最適の観点から部門の横の繋がりを促進