

# 利益計画と

## 予算統制制度の実態分析

敷田 禮二

一 はしがき

二 一般的傾向分析

(A) 利益計画の一般分析

(B) 予算統制制度の一般分析

三 利益計画と予算統制制度の個別分析

(A) 鉄鋼部門

(B) 造船・電機部門

(C) 化学部門

四 むすび

一 はしがき

筆者は、これまでに利益計画および予算統制制度にかんして二つの試論をおこなってきた。第一のものは、「<sup>(1)</sup>予算統制制度

利益計画と予算統制制度の実態分析

の新しい展開」(『企業会計』誌・昭和三十二年三月号・四五〇ページ以下)であり、ここでは、主として朝鮮戦争後における日本の実態をみながら、主要な諸問題点の分析をなし、これらの制度の「新しい展開」に論及したわけである。第二のものは「予算統制制度生成史序論」(『立教経済学研究』・第十一卷・第二号・昭和三十二年十一月)である。これは、第一の試論を契機として、予算統制制度などの一般論を手がけようとし、さしあたり、国家予算制度のうえで先進国であったイギリスを不均等的に凌駕してさいしょにこの企業予算の制度を発展せしめたアメリカの実態(一九二〇年代の)を材料とした。ここでは、予算統制制度が独占資本主義の胎内でどのように生成し、かつ初期的利益計画といかに結合関係を保ちながら形成されつつあったかということ述べようとした。

そこで、本稿が右の二稿とどのように関連するかということをかたんに述べておかねばならない。第一の稿では、朝鮮戦争から昭和三十年頃までの実態を対象としたわけであるが、さいきんその後の実態を示す文献・調査結果などが発表されたので、本稿では引続きそれらの分析をなす義務があると考える。そして、こんどの実態をみると若干形態的な変化(本文参照)をみせつつあるようすなので、この義務感をより強めている。さらに、私が第二の稿において主張しようとした点を、本稿の実態分析のなかでテストしながら、その主張の不十分さを補いつつ、一層、論をすすめたいと考える。

まず、本稿が分析の材料としてもちいる文献の種類を紹介し

その利用上の限界性について多少ふれておく必要がある。主たる種類は、(一)『経営予算統制の実例』・中西寅雄監修・企業研究会編・昭和三十年四月・ダイヤモンド社刊、(二)『予算統制の理論と実例』・中西寅雄監修・企業研究会編・昭和三十三年九月・ダイヤモンド社刊、(三)『予算統制実務全書』・金子佐一郎監修・企業経営協会編・昭和三十三年十月・中央経済社刊、(四)『予算統制の実施情況に関する調査』・『経営実務』誌(昭和三十一年四月号)所収、(五)『予算統制制度』・和田木松太郎著・昭和二十九年四月・泉文堂刊などである。

つぎに、これらの内容などについて、第二節以下の分析を容易にするかぎりにおいて、それぞれ、かんたんに紹介しておく。第(一)のものは、前掲拙稿「予算統制制度の新らしい展開」において、すでに利用したものであるが、第(二)のものとともに、かなり重要な意義・内容をもっている。すなわち、朝鮮戦争後のデフレ不況期から投資ブームを経て今日の世界不況にいたるまでのあいだ、「企業研究会」の名称のもとに多数の独占的大会社の計数管理担当幹部が集り、研究・報告・討議する過程をもったうえで、各社の管理制度を、それぞれが、紹介したものである。その点、この研究会の活動は実践界における管理制度導入の一つのトレーガー的存在とみることもできる。本稿では、前者を「企業研究会(一)」、後者を「企業研究会(二)」とよぶことにする。

第(三)の文献も、戦後から今日までのあいだ、「企業経営協会」のもとに集結した「代表的大会社」の人たちの研究成果のなか

から生れたものである。ただし、この文献のなかには、各社の管理制度の個別的な紹介のほかに、一〇〇社についての統計的実態調査の結果がまとめられている点、資料的にかんがりの意味をもっている。以下これを「協会調査(一)」と略称しよう。第(四)のものは、おなじく「企業経営協会」が、年度をちがえておこなった実情調査の結果およびその解釈である。これは「協会調査(二)」とよぼう。

さいこの(五)は、和田木氏の著書ではあるが、従来のこの種の著書と異って、同氏が昭和二十七年八月におこなった調査結果を含めている。従って、前記「協会調査(一)および(二)」にたいし時間的に先行するものとして、資料的にも、意義をもっている。以下「和田木氏の調査」とよばせていただく。

ところで、これらの文献にあらわれた諸実態に、共通的にみられる利用上の限界性について主要な面だけをあげておこう。つまり、これらの実態は、かならずしも生のものとはかぎらないし、現段階の実態の全部とはいえない。「生のもの」という意味はつぎのようである。たとえ利益計画についていようと、独占相互の烈しい競争から生産の集積と集中のますます高まるなかにあつて個々の企業のおこなう具体的な計画ないし経営方針そのものということである。こうした計画をそっくり公開する企業が存在するはずはなく、従って活性化されたものには多分に一般的な手続の説明が含まれていることを考慮しなければならぬ。しかし、こうした説明をききながらもある程度各産業に固有な「生のもの」の方向に接近することは不可能ではな

い。これが第一の限界性である。それから、現実の資本家たちの頭脳のなかにあってかならずしも文書化したり制度化したりしなくても必ず経営上のプランがあるはずで、こうしたものが今日いう利益計画であるか否かは別としても、プランの存在であることには変わりはない。本稿では、叙述の關係上、この存在がかなり重要な意味をもってくるのであるが、いちいち資本家の頭のなかにまではいりこんでいる余裕はない。これが第二の限界性である。

さて、本文にさきだち、一体、利益計画とか予算統制制度とはいかなるものなのか、ここで一応述べる必要はある。前稿で、私はつぎのように書いた。すなわち△……かくて、世界資本主義は一九一七年以降「一般的危機」の段階に入るわけであるが、このように矛盾と危機の一層深まるなかにあって、いかに大資本といえども、自己の再生産過程を総合的・長期的に計画化しなければならず、この過程を維持するに必要な利益を絶対的に確保することを経営管理の中核的問題とせざるを得ない。従って、ここに独占を担い手とする予算統制制度生成の基本的条件をみる▽（前掲拙稿——後者——一四四ページ以下）とい

う抽象論からはじめて若干具体的な規定にまで及んだわけである。だが、さいきん、そこにおいてなお不十分な点を反省しつつある。つまり第一に景気変動および独占相互の競争という諸現象と利益計画などの関連的研究が系統的に導入されなかったことである。第二は、前者と結合した問題ではあるが、戦後日本の産業構造（たとえば企業系列化や中小資本による下請

## 利益計画と予算統制制度の実態分析

（従属）の変化の過程について把握するという側面を欠いていたことである。（ただし、この側面は本稿の主要課題から除外し、二・三のケースについて問題の所在を求める——第三節——にとどめ、次稿において扱う）それらは、今日の実態を分析していくなかで明らかとなった点である。従って、ここでさいしよから厳密な概念規定をふりかざす十分な用意はない。むしろ前稿における規定を一応念頭におきつつより明確な規定に到達すべく、個々の実態についての直接的な観察と認識から再出発し、さらにおおくの現象的実態を普遍化する過程（本稿第二・三節）を経たのちにふたたび概念を求め（本稿の「むすび」）こととしよう。以上は小論の意図ならびに方法と構成のかんたんな説明である。

（一）本稿では「利益計画」の下に「制度」という用語をつけなかったが、それは今日の慣習に従ったからにすぎない。だから利益計画というばあいには、一定の社会的発展過程における特定の資本範疇が一般に実践するものという意味での「制度」が含まれている。「予算統制」につけた制度もこれと同じ意味をもつ。

## 二 一般的傾向分析

### （A）利益計画の一般分析

まず、以後の分析をたどるうえで便利なように、つぎのような「第1表」を掲げておこう。これは、昭和二十六年六月以降の景気変動の過程に対して、われわれの利用する諸調査の実施年度や諸実態の公表年度さらに通産省・産業合理化審議会の諸

「勧告」の発表年度などを羅列したものに過ぎない。だから、  
いうまでもなく、これらの年度を景気変動と直接に対応させる  
考えをあらわすものでわない。筆者の考える対応関係は以下の  
本文のなかで明らかにしていきたい。

つぎに、あらかじめ以下の分析の視角を示しておくために、若  
干結論めいたことを述べておこう。諸実態を通覧してみると、  
まず朝鮮戦争後の不況期とりわけ昭和二十七・八年頃から体系  
的予算統制制度の研究・導入がはじまっている。それらの企業  
を、産業部門別にみると、装置産業としての  
鉄鋼・化学（化繊を含む）などがめだっ  
ている。そして、昭和三十一年の投資ブ  
ム前後の頃に、通産省が「勧告」したよう  
な形態でのいわゆる利益計画が展開しつづ  
ある。そして、同時に、予算統制制度も普  
及と内容の整備とをすすめていることはい  
うまでもない。だが、昭和三十二年以降の  
不況の深化する過程では、投資の後退気味  
と中小企業問題の一層の悪化とともに、事  
情は若干ちがってきている。

(第1表)

26年 6月	29年 12月	30年 12月	31年 10月
急騰期 (朝鮮ブ ーム)	低落期 (戦後反動お よび不況)	回復期 (輸出ブ ーム)	暴騰期 (投資ブ ーム)
	26年7月	27年8月	28年2月
	26年7月	27年8月	28年2月
	29年12月	30年4月	30年9月
	29年12月	30年4月	30年9月
	30年12月	31年7月	31年10月
	30年12月	31年7月	31年10月
	31年10月	32年4月	33年9月
	31年10月	32年4月	33年9月
			日本生産性本部
			「中小企業のため原価計算」
			「企業研究会」刊行
			「協会調査」実施
			「通産省経営方針遂行のための利益計画」
			「協会調査」実施
			「通産省内部統制の実施に関する手続要領」
			「和木氏の調査」実施
			「通産省企業における内部統制の大綱」
			「企業研究会」刊行
			「協会調査」実施

すなわち、大雑把にいかにすれば、  
まず、これらの経営管理制度は、戦後の日  
本独占資本主義の再編成過程において経営  
実践上の問題となりはじめ、「低落期」末  
における独占間の超過利潤を目指しての競  
争を直接的契機として設備投資が上向線を  
画きだすなかで機能を開始した。つまり、  
化学を典型とする諸企業では、従来の設備  
の合理化や新たな生産部門を追加する経

營の多角化を通じて、競争場裡に優位を占めるわずかの期間に超過利潤を獲得するとともに固定資本価値を素早く回収しなければならぬ。そのために「特別償却制度」は独占にとって有力な武器となるばかりでなく、利潤の費用化による蓄積をもって再投資を可能ならしめる<sup>(3)</sup>。こうした一連の特微的課題についてのプランを、長期的・全般的な観点から、計数的に表現しようとするものが経営方針とか利益計画とよばれるもので、それは実質上の利潤計画である。従って、この計画は、社内留保率と配当率を考慮して「資本（＝投下設備）回転率（＝ $\frac{\text{売上計}}{\text{資本}}$ ）」と「売上利益率（＝ $\frac{\text{売上計}}{\text{売上計}}$ ）」にもとづく「目標利益率」を決定すること、同時に莫大な「資金」の調達・回収を主たる内容として、自己の拡大再生産を計る。このような投備投資を契機とする長期的な利益計画の貫徹意欲が、さらに、右の目標利益率を部門別に短期的に具体化する利益計画および予算統制制度の強化を無視し得なかつたことはいままでもない。だが、それでもなお、投資プランが管理制度の——結局は資本家的意識の——主要な課題であつたことは見逃せない。いいかえれば、両制度は長期的なプランを中心的契機とした結合関係として現象していたと考えられる。

しかし、昭和三十二年以後の景気後退とともに投資ブームは徐々に下向線をたどりつつあり、かかる投資もコスト・ダウンを狙つた既存設備の近代化・合理化の方向にある。ここでは、労務費を中心とする原価管理や不況へのクッションとする下請制

#### 利益計画と予算統制制度の実態分析

の管理や販路拡張のための割賦販売・特約店と小売店の支配網強化がクローズアップされてくる。これらの問題はすべて短期的な利益計画や予算統制制度を充実せしめる直接の契機となつてきている。もちろん、だからといって、長期的なものの意味がなくなるわけではない。むしろ、ますます必要であろう。だが、それはかつて投資ブームを契機とした計画そのものではなく、景気回復期への準備のための再生産維持計画である。そして、この制度は、強力な中軸の契機としての短期的・下部的な利益計画および予算統制制度と結びついていくことであらう。

以上はごく大筋だけを単純化して述べたものであるが、さきになすむことにしよう。さいしょに、内容のいかんを問わず個々の企業がみずから利益計画であると考えかつ実践してゐる事情の一般的な傾向をみよう。このばあい、われわれがもちいることのできる資料は、私の知るかぎり、「企業研究会」および「」を数えるに過ぎないのではないかと思う。

まず、(一)と(二)を比較して気づく点は、(一)では利益計画についてのまとまつた記述はほとんど見当たらないが、(二)ではたいいの企業が相当具体的に扱つてゐる。このことから、ただちに、(一)が発表された「回復期」に利益計画はなく、(二)の「暴落期」にこの計画の実践があつたこととは当らない。実践的要求と活字化は時間的にズレることはいままでもない。つまり、昭和二十六年の「企業における内部統制の大綱」と昭和二十八年の「内部統制の実施に関する手続要領」によつて、利益計画へのルールは敷かれてはいたが、(一)の段階では、資本家の頭腦の

なかにあつて「文書化されない」ものもかく、まだ設備投資を反映したものは登場するにいたらなかったようである。

だが、(a)は、その発表の二カ年前の昭和三十一年から「研究」されはじめており、それは通産省の「経営方針遂行のための利益計画」の公表された「暴騰期」においてであつた。ことさらに通産省の「勧告」のみを重視するわけではないが、後にも述べるように、(a)における個々の企業がこれを導入している形跡のあることは看過できない。そして、(a)のなかでは外注加工費予算の統制を重視する傾向が明瞭となり、それは、昭和三十一年以来「審議・研究」されさいきん発表された日本生産性本部の「中小企業のための原価計算」とともに注意しなければならぬ。補足的ながら、さいきんの新聞は、日本生産性本部が海外に視察チームを派遣した結果、コントローラー・システムおよび利益計画を生かすために企業内に「委員会」ないし「研究会」を組織したものが二十一件あると報じている。

(2) この表における景気変動の区分は便宜的に市川弘勝氏のつぎの論文から拝借させていただいた。市川弘勝「戦後鉄鋼価格の構造と価格変動」・『経済評論』・昭和三十三年十月号・八十八ページ。

(3) こうした一連の問題は、利益計画を構造的に理解するうえに不可欠のものである。さいきん、研究の焦点はそれぞれ減価償却・企業利潤・経営の多角化と異つてはいるが、この問題を扱つたつぎの三論文は注目に値する。神田忠雄「現代における減価償却の問題点」・『経済評論』・昭和三十

三年・十月号、野口祐「現段階の企業利潤の特徴」・『経済評論』・同号、宮川宗弘「企業の成長と経営の多角化」・『立教経済学研究』・第十一巻・第一号および第二号。

(4) 「日本経済新聞」・昭和三十三年十月二十六日号

#### (b) 予算統制制度の一般分析

前項(A)では利益計画と予算統制制度の結合関係の変化の一般傾向をみたのであるが、なお、後者の制度に限定しておこなつた実態調査の結果があるので以下これを分析しよう。ただし、「限定」したのは調査人であつて私ではない。だから、本項(B)においても、こうした実態を結合関係の視点から分析しようとするにかわりはない。

まず「第2表」をみていただきたい。これは和田木氏が昭和二十七年に調査してまとめられたものである。表中に「大中小」とあるのは、同氏が調査対象を「大会社・総資本・五〇億円以上、中会社・総資本・一〇億円以上、小会社・総資本・一〇億円以下」の基準で分類されたことをあらわす。この表は、どの年度にどれだけの会社が当制度を新規採用したのかという数字を示す。しかし、ひとしく予算統制制度といつても、その内容に相当の年次的変化があるはずで、この表について一様におおくのことはいえない。だが、昭和二〇年を境として前後にわけてみると、戦前において採用した会社数は九十三社で全体(三三五社)の約二十八%を占め、戦後の採用会社数は一七五社で全体の約五〇%である(合計一〇〇%にならないのは「不明」の会社が存在するため)。なお、昭和十一年から二〇年のあい

予算統制制度の採用時期

(第2表)

企業種別	明治	大正	昭和							不明	計				
			元10	11~20	21	22	23	24	25			26	27		
山 鉦				1						2			1		3
					1					1				1	2
石炭、石油		1	1				1			1			1	1	6
		2	1	2			1							1	7
		1													1
電気、ガス				1								3		1	4
													1	1	1
鉄 鉦				1			2	1		2		1	1	1	8
				1	1			1		1	1	1	1	1	6
諸 機 械			1		1										0
		3	2	6	2	1	1	4	1	4	1	2	1	3	5
															31
電機、電線		1	1	1	1	1	1	1	1				1		2
		1	1	1	1	1	1	1	1	2			1		8
													4		7
車 輛、自動 車、自転車		1		1		1			1				1		0
					1			2	6					1	5
						1							1	1	11
造 船		1		1						1		1		1	3
										1		1		1	4
										1		1		2	3
鉄 道、運 輸	3			1											1
		1	1	1	1	1		3	1	3	1	1	1	1	9
								2							14
海 運		1				1									0
								1					2		4
											1		1		3
倉 庫		1									2				0
		2		1		1				1		1			3
							1								6
化 学 工 業			1											1	3
		1	3	1			1	1	3	2	1	1	1	2	11
									1				1	1	8
塗料、染料、 油脂				1					1						2
				1						1					3
													1		4

利益計画と予算統制制度の実態分析

利益計画と予算統制制度の実態分析

企業種別	明治	大正	昭和							不明	計		
			元10	11~20	21	22	23	24	25			26	27
医薬品				1	1			1			1	1	0
食品、醸造			1	2								1	1
窯業、セメント、ガラス		1		1		2	2				2	1	1
ゴム、皮革					1			1		1		1	0
綿紡績、化学繊維	1			2				1				1	4
織物、諸繊維			1				1			1		2	1
製紙、パルプ、印刷				1		1			1	1		1	0
銀行、信託、無尽	4	3	2	5	1		1			1	1	5	23
保 險				2		1							1
貿 易			1	1	1	1			1	1		1	4
百貨店		1			1	1	4					3	10
興業、観光				3	1			1					1
其 の 他	1		1							1			0
計	9	27	23	44	14	20	27	34	34	21	25	57	335
数%	3	9	7	13	4	6	9	10	10	5	7	17	100



予算統制制度の採用時期

(第3表)

業種別 質問別 企業種別	明治	大正	昭和二十年迄	昭和二十一年以降	時期不明	合計	回答社別数
	力属機 車輸運 業品子 革業 業			1	3	2	6
電金造 自動運 業				2	1	3	3
鋼船 輛道			2	7		9	9
鐵造車 鐵海				3	2	5	5
化学工 業品		1	1	3	1	4	4
医薬産 業			1	2		2	2
硝皮工 業			1	4		5	5
セム 業				1		1	1
織維 製			2	5		7	7
紙 業				3		3	3
銀行 商				2		2	2
保庫 倉				1	1	2	2
信託 業							
計		1	9	55	12	77	77
比率 (%)		1.3	11.7	71.4	15.6	100	

利益計画と予算統制制度の実態分析

だは四十四社という最高数を示しているが、これは昭和十六年の陸軍主計団記事発行部の「陸軍軍需品工場予算統制要綱」が影響したものとみられる。

つぎに、おなじことを「協会調査(一)」によってみておこう。それは「第3表」による。この表は、昭和三〇年現在の調査結果で回答社数七十七社を整理したものである。これによると、戦前に採用した会社数は九社で全体の十一・七%であるのたいし、戦後の会社数は五十五社で全体の七十一・四%にまで飛躍している。「和田木氏の調査」と比較するとかなりのひらきがある。その原因は、第一に、和田木氏のばあいには調査対象が三三五社という多数であり、かつそのうちに「小会社」を含んでいるということであろう。第二は、「協会調査(一)」が「和田木氏の調査」の三カ年後になされたということである。昭和二十七年・八年頃から

系統的に大企業に導入されはじめた（拙稿「予算統制制度の新しい展開」四四四ページ参照）ことを併せて考えると、この後者の原因はかなり大きく作用していると思われる。

ことはいずれにせよ、この両調査を通じてわかることは、過半数の会社が戦後においてこの制度を採用しているということである。なお、化学工業と繊維（ほとんど化繊）工業が戦後においてそれぞれ十四社および五社として目立っていることを記憶しておきたい。

戦前・戦後の比較は以上にとどめ、つぎに昭和三十二年度実施の「協会調査(三)」に目を移し、この制度をやや具体的にみていきたい。この調査は、「各業種における代表的な大企業」六〇〇社にたいし質問状を発送しこれに回答した一〇〇社について、つぎのような諸項目別におこなったものである。「I 予算の種類(たとえば販売予算・製造予算など)及び見積作成部署並びに管理責任者、II 変動予算、III 予算期間、IV 予算委員会、V 予算責任者の最小単位、VI 予算流用の認否、VII 予算超過の際の処理、VIII 経営主脳部に対する予算実績の報告の時期並びに方法、IX 予算と実績の差異分析、X 差異分析の結果の処理、XI 期中における予算修正の有無、XII その他の意見について」。そして、結果をこれらの項目別および業種別に集計し図表化している。こうした調査は、それなりにおおくの成果従ってまた意義をもたらししているのであるが、一面リジッドな方法のために、重要な欠陥をもきたしている。つまり、利益計画との関連が遮断されているゆえ、経営の長期的な最高

方針がどのように具体的に予算統制制度のうえに流れているのか(あるいは否か)ということが不分明だからである。

以下主要な問題を順次ひろって検討していこう。まず「予算の種類」について。ここでは、販売予算・一般管理費予算・製造予算・購買予算・研究費予算・資本的支出予算・資金予算・総括予算の各予算について、どれだけの会社が採用しているかということのみをみている。詳細はさけるとして、右の各予算すべてをもつという意味で体系的予算統制制度を採用している会社は一〇〇社中だいたい九〇%以上の数にのぼっている。このことを他の年度の調査と対比してみよう。

昭和二十七年の「和田木氏の調査」ではつぎのごとくである（「第4表」参照）。この表のうち「統制」という欄は右の「体系的予算統制制度」の採用を意味し、「採用」なる欄はそれ以外のなんらかの未熟な予算制度を採用していることをあらわす。この表にある「大会社」がもしも前記の「大企業」とほぼ一致する規模のものであると仮定するならば、昭和二十八年に「体系的予算統制制度」を採用していた「大会社」の数は二十八社であったが、昭和三十二年になると九〇社以上に上回ったということになる。さらに、昭和三〇年の調査によると、回答会社数七十七社のうち「十数社(約二〇%)は不完全な予算体系である」という。(7)従って、「体系的予算統制制度」の「大企業における採用数は、昭和二十七年以来急な上昇線をもつて増加していると、一応、考えられる。

つぎに、この体系的制度の業種別採用率を考察しよう。昭和

予算統制制度採否一覽

(第4表)

企 業 種 別	大 会 社			中 会 社			小 会 社			計		
	採 用	統 制	%	採 用	統 制	%	採 用	統 制	%	採 用	統 制	%
山 鉦	3	3	100	2	2	100	2	1	50	7	6	86
石 炭、石 油	6	5	83	7	3	43	1	1	100	14	9	64
電 氣、ガ ス	1	0	0	4	2	50	1	1	100	6	3	50
鉄 諸 機 械	1	1	100	8	7	87	6	5	83	15	13	87
電 機 電 線	2	2	100	5	3	60	31	18	58	36	21	58
車 輛、自動車、自転車				8	8	100	7	4	57	17	14	82
造 船	3	3	100	5	3	60	11	7	65	16	10	62
鉄 道、運 輸	1	0	0	4	1	25	3	1	33	10	5	50
海 運 庫 業				9	5	55	14	12	85	24	17	70
倉 庫				4	1	25	3	2	66	7	3	43
化 学 工 業	3	3	100	3	1	33	6	3	50	9	4	44
塗 料、染 料、油 脂	2	2	100	3	2	66	4	4	100	9	8	88
医 薬 品 造				1	1	100	6	2	33	7	3	43
食 品、醸 造	1	0	0	7	5	71	8	6	75	16	11	68
窯 業、セメント、ガラス				1	1	100	8	3	37	9	4	44
ゴ ム、皮 革				4	3	75	4	2	50	8	5	62
綿 紡 績、化学 織 維	9	5	55	2	2	100	1	0	0	12	7	58
織 物、諸 織 維	1	0	0	5	2	40	4	1	25	10	3	30
製 紙、パルプ、印 刷				3	2	66	4	1	25	7	3	43
銀 行、信 託、無 尽	23	1	4	1	0	0				24	1	4
保 險 易 店	4	2	50	2	1	50	8	5	62	14	8	57
貿 易 店 光 他	3	1	33	10	7	70	1	1	100	14	9	64
百 貨 業、觀 望 的				2	1	50	5	4	80	7	5	71
其 他				1	1	100	5	1	20	6	2	33
				3	0	0	6	1	16	9	1	11
計	63	28	44	115	75	65	157	91	58	335	194	58

利益計画と予算統制制度の実態分析

三十二年の「協会調査(三)」によれば「第5表」のごとくである。「商事・サービス業」はともかく、「化学工業」・「鉄鋼金属」・「鋳業」・「繊維工業」の合計だけで全体の約半数を占めている。<sup>(8)</sup>このことは、「第3表」および「第4表」の示す結果と大凡符合するものであり、筆者が前項(A)のさいしよの方で述べた問題

予 算 の 種 類

(第5表)

業 種 別	(A)販 売予算	(B)一 般管理費予 算	(C)製 造予算	(D)購 買予算	(E)研 究費予算	(F)資 本的支出予 算	(G)資 金予算	田 総括予算	そ の 他					回 答会 社数		
									交 際費予算	五 九年計画	労 務費予算	営 業外収支	子 算		原 価外子算	厚 生費子算
鋳 鋼 電 力	8	9	9	6	5	9	9	8	-	-	-	-	-	-	9	
ガ ス ・ 電 力	1	1	1	1	1	2	2	2	-	-	-	-	-	-	2	
鋳 鋼 船 造	12	13	12	11	5	12	12	12	-	-	-	-	-	-	13	
電 機 ・ 電 線	5	5	5	4	5	5	5	5	-	-	-	-	-	-	5	
車 輜 ・ 自 動 車	6	5	6	5	3	6	6	6	1	-	-	1	-	2	6	
陸 運 ・ 海 運	2	2	2	2	2	2	2	2	-	-	-	-	-	-	2	
化 学 工 業	6	6	5	4	-	6	6	6	1	-	-	-	-	1	6	
医 薬 品	18	19	19	17	15	18	18	18	-	1	-	-	-	1	19	
食 品 工 業	3	3	3	3	2	3	3	3	-	-	-	-	-	-	3	
製 糖 業	2	2	2	1	1	2	1	2	-	-	-	-	-	-	2	
窯 業 ・ セメント	1	1	1	1	-	1	1	2	-	-	-	-	-	-	2	
ゴ ム 工 業	5	4	5	5	2	5	5	4	-	-	-	1	-	1	5	
織 維 工 業	2	2	2	2	1	2	2	2	-	-	-	1	-	1	2	
紙 パ ル プ	7	8	8	7	5	8	7	7	-	-	-	-	-	-	8	
商 事 ・ サービス 業	5	3	5	4	2	5	5	3	-	-	-	-	1	1	5	
保 險 業	8	8	3	5	1	4	7	8	-	-	-	-	-	-	8	
石 油 精 製	1	-	-	-	-	1	1	1	-	-	-	-	-	-	1	
合 計	-	1	1	1	-	2	2	2	-	-	-	-	-	-	2	
合 計	92	92	89	79	50	93	94	93	1	1	1	1	2	1	7	100

利益計画と予算統制制度の実態分析

意識からとくに注目すべき点であると考えられる。たとえば、化学工業部門の某社は、当制度の効果として「採算性のある品種の重点的受注生産による利益の増大」ということを述べている。

つぎに「変動予算」について。書物などによると、この予算は、操業度の変化に応じて差異分析を有効ならしめる手段となると一般にいわれている。にもかかわらず調査の結果は不採用が過半数ということになっている。すなわち、昭和三十二年においては一〇〇社中七十二社（七十二％）、昭和三〇年には七十七社中四十九社（六十三％）が不採用である。これはいかなる理由によるのであろうか？各社の不採用とする理由が記されていないので、筆者としては、さしあたり、解釈のしようがない。ただし、調査の当事者は、「大規模の企業になるほど多大の労力と

時間を必要とし………」と述べ、手続の煩雑性をあげている。果してそれだけの理由によるのであろうか。きわめて有効かつ必要とあれば、ある程度の労費は惜まないはずであり余裕もあると思われる。あるいは、また、変動予算を除いた制度によって、なお、相当の効果をあげているからとも考えられる。種々推測の域をでないであろう。今後の問題としたい。

さて「予算期間」についてはどうか。ここでは問題を三つに区分してまとめている。第一は「一般予算期間」で第二は「実行予算期間」。前者は後者にたいし相対的に長期的かつ大綱的な予算で、後者は比較的短期的なものを指すという。第三は、「資本的支出予算」の期間で、これは第二のものとも一般予算期間と併せ用いているものをいう。「第一」の期間の長さ

1カ年以上	0
1カ年	12社
6カ月	73社
3カ月	12社
1カ月	2社
その他	1社

は上記の内訳をもっている。これを見ると、一般には一カ年ないし六カ月が最適といわれているが、六カ月が七十三社で圧倒的数である。それはゴム産業に典型例をみる価格の不安定性の關係もあろう。そこで調査人は、「実際のには長期予算の編成が、吾国の現状ではいかにむづかしいものであるかを示しているものといえるであろう。しかし、この結果によって、ぜひんぜん長期予算というものを編成しておらないものと判断して

利益計画と予算統制制度の実態分析

しまふことは早計である。予算といえないまでも、長期的な予想を作成している会社が多少は存在しているのではないかと思われるのである。(傍点筆者)と解釈している。が、「予算といえない」ような「長期的な予想」、これがその長期的経営方針であり利益計画なのである。そして、こういう計画をもつ企業は、実は「多少」ではなくて数おおく存在しているのである。そのことは第三節の個別分析において述べるが。

「第二」の「実行予算期間」を採用しているものは、一〇〇社中三十九社であって、その長さはつぎのごとくである。一カ月が最高の二十五社で、昭和三〇年に比べると、その年のおなじく最高の十七社より八社増加している。さらに、三カ月の十社

	(32年)	(30年)
1カ年	2社	1社
6カ月	10社	7社
3カ月	0	10社
1カ月	25社	17社
その他	2社	0
計	39社	35社

は昭和三十二年において零と変っている。従って、「第二」の期間は一応短期化しているといえよう。さいこの「資本的支出予算」の期間であるが、それはつぎの表が示している。まず、採用社数は昭和三十二年の三十八社(回答社数七十七社の約半数)から昭和三十二年の四十九社(回答社数一〇〇社の約半数)へと増加し、内容

利益計画と予算統制制度の実態分析

的には、短期的なもの（六ヵ月ないし三ヵ月）が減少し長期的なもの（一ヵ年または一ヵ年以上）が増加している。

	(32年)	(30年)
1カ年以上	7社	5社
1カ年	28社	12社
6ヵ月	10社	15社
3ヵ月	2社	3社
1ヵ月	2社	2社
その他	0	1社
計	49社	38社

て長期化すると同時に短期化する両側面をもっている。長期化の限度において利益計画の期間と結節すると考えられる。たとえば、前記「一般予算期間」においては「一ヵ年」ないしそれ以上のものが十二社しかなかったのに、「資本的支出予算」の期間では「一ヵ年」ないしそれ以上のものは三〇社もある。一般予算が資本的支出予算を併用していることを考えれば、「一般予算期間」からはみだしたこの部分は実質的に利益計画の期間と交渉・結合するものと考えられる。いわば、設備投資を中心とする利益計画と予算統制制度との整合を暗黙のうち語っているといえるのではあるまいか。

右の両制度の結合を経営組織の面で表わすのが、つぎの「予算委員会」ないし予算会議である。つまり予算の編成・実行・差

このことは、昭和三十一年の「投資ブーム」を制度的に反映した長期化の傾向とみなされる。以上、総じていうならば、かつて指摘したように、予算期間は現実的な必要に応じ

異分析についての審議・承認・検討の機関としての委員会は一〇〇社中七十三社において設置されているが、それは当然のことであろう。ただ、そのうち四十四社ではその構成員のうち一部課長のほかに役員を加えている（四社では役員だけで構成）ことは、トップ・マネジメントの発言力の程度および利益計画とこの制度の職制的融合の度合を表現していると思われる。

つぎの「予算責任者の最小単位」ということは、職制上いかなる地位のものが一番おおく予算責任者となるか、またもつとも低い地位の責任者はだれかということの調査である。これは多角経営の効果実現に関連して重要である。結果はつぎのようにあらわれている（回答数一一一社となっているのは本社と工場の両方から回答が重複してきているからとのこと）。これに

(回答数)	(予算責任)
11社	工場長
20社	部長
64社	課長
14社	係長
2社	個人
111社	計

よると、課長が過半数の六十四社（次長の三社を含む）で工場長・部長と合すると九十五社となる。そこで、この課長以上の責任部門を各社の経営組織図について検討してみると、だいたいはあるが多角化された生産部門に照応する。これは利益計画において狙った多角経営の成果の実現手段として予算責任者が決定されているためといえよう。なお、職長・個人（二社）が責任者となっているのは例外

視するとして、係長十四社の存在をどうみるか。おそらく、係長を予算責任者とするこの意識をあまり認めず、むしろ、職長などとおなじく原価責任者たらしめている企業のおおいことを示しているのであらう。従って、またここに予算意識昂揚と原価意識昂揚の対象区分の実態がでていともいえる。

「予算流用の認否」とは、調査人の趣旨によると、予算の実行中に特定の部門予算（または費目）に超過をきたし、他の部門予算（または費目）に余裕が生じたばあい相互に融通したりすることを認めるか否かということである。さらに、これを認めると、一般に予算意識の昂揚を阻害する危険があり、反面絶対的な否定は不可能であるともいう。実は、この問題は、予算数字一般の規範性の程度を表わす事柄であり、従って前述の予算責任者および後述の予算差異責任の追求と直結した関連的問題である。

調査結果をみると、認めるものが五十一社で認めないものが四十九社あり、まず両者相半ばしている事実を知る。つまり、編成当初の予算に一応の規範性をもつものとしからざるものは約半数つつであるというわけである。これを昭和二十七年の「和田木氏の調査」と比較してみると、回答数二九一社のうち認めるもの一五七社で認めないもの一三四社とあって、昭和三十三年のほうが「認めない」比率を高めている。もちろん、この両調査を直接的に比較することはかならずしも正しくはないが、二九一社のうちに「小会社」の含まれていることを勘考すると、この比率（従って規範性）はより高くなってきたの

### 利益計画と予算統制制度の実態分析

ではないかと思われる。

しかし、ここでの問題点は、そうした規範性一般ではなく、予算体系におけるどのステップの予算について「流用」が認められているのか否か、いかえればどの予算に規範性があるのかという点である。そこで、五十一社は流用を「認める」とはいいながら、実際にはいくつかの限度をもっているということを検討しなければならぬ。第一に「費目間の流用を認める」が三十八社あり、第二に「責任者を異にする場合の流用を認める」ものが二社で、第三に「その他」は十一社となっている。つまり、費目間の流用は認めるが責任者間についてはまったく認めないにちかいというわけである。それでは、ここにい「責任者」とはいったいだれなのか。実は、前述の分析によると、「工場長・部長・課長」を指すのであり、しかも、彼らは「多角化された生産部門」の責任者なのである。従って、長期の利益計画の達成いかんは、一にこれら部門責任者の肩にかかっているわけであり、ここで彼らが責任をもつべき予算の流用を認めたのでは利益計画を根底から破壊してまうにひとしいわけである。事実そのような流用を資本家は認めるはずがない。

つぎの「予算超過の際の処理」の調査についてはここで問題となる点がないので省略する。そのつぎの「経営首脳部に対する予算実績の報告の時期並びに方法」では、「一般予算期間」としての「六ヵ月」（既述）中に六回（つまり毎月一回）報告するものが圧倒的におおく八十二社となっている。当然であらう。「予算と実績の差異分析」をおこなっている会社は一〇〇

差異分析による結果の処理状況

(第6表)

業種別	首脳部への報告の有無			予算責任者の責任追求の有無				予算責任者へ褒賞授与の有無			
	報告する	報告しない	小計	追求する	追求しない	回答なし	小計	褒賞を与える	褒賞を与えない	回答なし	小計
鉱業	9	-	9	7	2	-	9	1	8	-	9
ガス・電力	2	-	2	-	2	-	2	-	2	-	2
鉄鋼金属	13	-	13	7	5	1	13	-	11	2	13
造船造船機	5	-	5	2	3	-	5	-	5	-	5
電機・電線	6	-	6	1	3	2	6	-	4	2	6
車輛・自動車	1	1	2	1	1	-	2	-	2	-	2
陸運・海運	6	-	6	2	2	2	6	1	2	3	6
化学工業	18	1	19	8	9	2	19	1	15	3	19
医薬品	3	-	3	1	1	1	3	-	2	1	3
食品工業	2	-	2	2	-	-	2	1	1	-	2
製(精)糖業	2	-	2	-	2	-	2	-	2	-	2
窯業・セメント	5	-	5	-	4	1	5	-	4	1	5
ゴム工業	2	-	2	1	1	-	2	-	1	1	2
繊維工業	7	1	8	4	3	1	8	1	4	3	8
紙・パルプ	5	-	5	1	4	-	5	-	5	-	5
商事・サービス業	8	-	8	2	4	2	8	-	5	3	8
保険業	1	-	1	1	-	-	1	1	-	-	1
石油精製	2	-	2	-	2	-	2	-	2	-	2
合計	97	3	100	40	48	12	100	6	75	19	100

利益計画と予算統制制度の実態分析



社中九十八社あり、これまた当然ながら今日ではこの程度にまですんだ制度となつていくことを記憶しておこう。

「差異分析の結果の処理」は、発生差異についてその責任を追求するか否か、さらに褒賞を与えるかどうかということである。調査結果は「第6表」のようにでている。まず、「追求する」とはつきりいつているものが一〇〇社中四〇社もあることは注目してよい。昭和三〇年においては、七十七社中「追求する」が三〇社で「追求しない」は四十五社で「不明」二社となつており、昭和三十二年と比較すると、「追求する」の比率は四〇%で変化ないが絶対数は三〇社から四〇社に増大し、「追求しない」ものの比率は六〇%から四十八%に下り絶対数は四十五社から四十八社へと若干上昇している。調査対象に一〇〇社と七十七社の相違があるのでかならずしも正確なことはいえないが、だいたい追求する方向にあると考えられる。

ところで、問題は「追求しない」ものがそれぞれ四十五社および四十八社存在するということについてである。前記のごとく、追求をうけるとすればそれは部課長クラスの部門責任者であるが、彼らを「追求しない」のは、前に分析した傾向からみて、片手落ちのように、まず、みられる。追求という文字の解釈にはいろいろあるだろうが、(一)責任を追求しない場合は、(二)説明を求めぬ程度、(三)注意を与える程度、(四)著しいときは警告する、を含む<sup>(16)</sup>、(五)ということをきくと、これは実質的な追求の一種ではなかろうか。従つて「追求する」ばあいの方法は反面もつときびしいものであろうという解釈もなりたつ。さらに、

### 利益計画と予算統制制度の実態分析

「第6表」をみると、差異分析の結果を「首脳部」にたいして報告するものは九十七社(100%)に達している。概して、部門責任者を確定し、予算数字の規範性は高められ、毎月の分析結果が首脳部に報告されるという諸条件において、おそらく責任を感じない(予算意識を覚えぬ)部課長は存在しないであろう。いや、むしろ現実においては積極的に責任を担わしめられている。たとえば、川崎重工では「予算の基本的理念の中に責任体制の確立が強く要求されており、しかもそれはいわゆる事業部的形態すなわち製品別独立計算組織が望ましいのであるが、この意味において各工場長が所掌工場の生産計画の遂行ならびにこれに伴う採算上の責任を負うべきことは明らかである(「企業研究会(三)一一二ページ)」という。このように考えると、「追求しない」四十八社という数字は、実質の意味においては、かなり変化すると思われる。「期中における予算修正の有無」および「その他の意見について」の調査は省略する。

さて以上の分析によつて、被調査会社は、一般に、なにをもつて「体系的予算統制制度」と考へるのか、利益計画をうけてたつばあいの予算期間は具体的にどうなつてゐるのか、また予算委員会・部門責任者・予算の規範性・責任追求の諸実態は利益計画を渗透せしめるためにいかに機構化されてゐるか、いろいろとみてきたわけである。だが、そうしたなかでもっとも重要な骨子は、この制度が昭和二十七年以降徐々にその内容を整備するとともに昭和三十一年の「神武景気」を契機として利益計画との関連を深めつつ展開していることである。そし

て、かかる展開を主導した産業部門は化学・鉱山・鉄鋼・繊維の装置産業であり多角経営形態であったことである。しかし、以上の分析は、調査の方法的に不十分さにより、私にとってなお不満足なものである。従って、次節では、個々の実態分析をおこない、そのなかで諸現象の普遍化をつづけていくことにしよう。

(5) 日本経済新聞社刊『会社年鑑』(一九五二年版) 所載の私企業全部(九四七社)のうち質問に回答した三三五社を指すという。

(6) このことに関連してつぎのような見解もある。すなわち『予算統制を経営管理の手段として使用することは、大正の終りから昭和の初めにかけて、学者によつて紹介されてきたのであるが、産業界が実践的に関心をもつようになつたのは、第二次大戦中に、「軍需品工場予算統制要綱」が陸軍当局によつて制定されてからである。しかし予算統制が本格的にわが国企業において、実施されるようになったのは戦後のことである。そして現在においては、いわゆる大企業といわれる企業はすでに予算統制を実施していないところはないといつても過言ではないと思われる。』(「協会調査(二)」四四二ページ)ということである。古川栄一氏も、すでに、だいたいおなじような見解を発表しておられる(古川栄一著『予算統制論』昭和二十三年版六十四〜六十九ページ、昭和二十七年版八十一〜八十五ページ)。従つて、今日いう体系的予算統制制度の機構および特徴につ

いて問題とするかぎり、戦後をおもなる対象とすればよいであろう。だが、戦前においても今日からみれば不完全な収支予算的な制度もかなり存在したことは一般に認められている(長谷川安兵衛著『我企業予算制度の実証的研究』昭和十一年参照)。とすれば、かかる戦前の形態について、われわれのばあいどのような解釈をするか。それは相当に重要な問題で、私は今後これを、日本資本主義発達史のなかで、しかも経営計算制度発展史研究の一環として把握したいと考えている。

(7) 「協会調査(一)」四十九ページ。

(8) ただし、「協会」にたいし私が直接ききたしたところによると、質問状発送総数六〇〇(すべて「協会」のメンバー)通は各業種につき同数宛だされたとはかぎらず、従来から「協会」のメンバーとしてこれらの業種の企業が相対的におおく参加していたようである。だから、「約半数」というのはかならずしも絶対的な傾向をあらわすとはかぎらない。しかし、すくなくともこれらの業種がメンバーのうちにおおく存在し積極的な研究と回答をなしていること自体、それだけ当制度にたいする熱意をあらわすわけだ。「約半数」という判断には決定的な誤りはないと思う。

たとえば「第4表」の結果も同様に化学などの業種がおおいことを示しているから。

(9) 「協会調査(一)」六十六ページ。

(10) 「協会調査(二)」四五五ページ。

(11) かかる結果は、昭和二十七年の「和田木氏の調査」(八四ページ)とほぼ同様である。

(12) 「協会調査」(四五八ページ)。

(13) 前掲拙稿「予算統制制度の新しい展開」四五〇ページ。

(14) 「和田木氏の調査」一八四ページ。

(15)(16) 「協会調査」(三十九ページ)。

### 三 利益計画および予算統制制度の個別分析

本節において分析の対象とする実態は、主として「企業研究会(一)および(二)」から得たものである。(一)は独占的大会社たる二十五社の(二)は十七社の実態を示している。ここで、それらすべてについて分析する必要は認めない。なぜならば、前節の冒頭に示した分析視角からすると、鉄鋼・化学などの産業部門が主要な対象となるからである。かつ、おのおのの産業部門についても、そこにおける利益計画の導入の動機と方法および外注加工費予算の問題に焦点をしばることは当然である。

#### (A) 鉄鋼部門

鉄鋼の価格は、その統制徹底(昭和二十五年七月)以後とくにさいきん外国に比べて不安定であるといわれる。すなわち、鉄鋼独占資本たる「一貫三社」の独占価格(「建値」)が「市中価格」につれて変動しがちであるということである。さらに、「第2表」によると、鉄鋼十五社中一〇社(中小資本をも含む

が)までが昭和二十三年より二十六年のあいだになんらかの予算制度を新規に採用している。かくて、右の価格不安定性は、ゴム産業にみられたように、この制度の導入を消極的たらしめていると一見思われるかも知れない。だが、現実はそのでない。昭和二十五年以後「一貫作業」体制の強化を契機として、なんらかの予算制度は長期の利益計画を中軸とする制度に転化しつつあった。

まず日本鋼管(「企業研究会」(十三ページ以下)をみよう。

さいしよに、「目標利益」は「長期にわたる企業全般のバランスと合理性を保つ」利益計画にもとづくべしとし、この「長期」は「最低三、五年を基準」とするのがぞましいという。では、かかる「目標利益」決定のための具体的方法における問題点をみていこう。「(1)売上高の想定」について。そのうち、「数量の面」では、「(1)内部的には過去の製品種類別売上実績」を把握し、そのさい製品種類をさらに「需要事業区分」(鉄鋼製品を購入する事業であるガス・運輸・電力・自動車など)において捉え、「(2)外部的には政府の経済政策と相突って関連実需産業の動向」を掌握するという。後者の側面は国家の財政投融资政策が独占体の利益計画の主要な材料となる点をあらわす。さらに「価格の面」では、「設備合理化・数量の伸長等によるコストの低下、減価償却金の増加、人件費の上昇等に伴う原価高および過去の価格決定の主要素の趨勢等を勘案し、また国際価格および競争力を判定した上で、想定する必要がある」と述べ

ている。このように、独占間の競争がいかに設備の合理化従って利益計画を要求するかを、またかかる計画は特別償却制度を利用して、「利潤を費用化」した部分を含む独占価格を基礎とするものであるかを、きわめて端的に物語っている。つぎに、「(向)売上利益率の想定」について。まず「経営資本利益率」を高めるために「売上利益率」(売上利益にたいする売上高)を上昇せしめる必要があるが、そのさい三、四年にわたって製、品別・工場別に計算するとともに企業全体の利益率が向う的に安定するように計画する必要があるという。しかも、この「計画」は、「歩留りの向上」と「原単位の切下げ」によって売上原価を切下げ(従って営業利益を増大し)、「売上利益率」を高めんとするものである。なお以上の基本的な手続のなかに通産省の「経営方針遂行のための利益計画」の考え方が導入されているようである。

では、富士製鉄ではどうだろうか。この企業は旧日鉄の分割によって昭和二十五年四月に設立されたが、このときまでの予算にかんする制度は「資金収入支出を内容」とする「見込み予算」にすぎなかった。<sup>(19)</sup>ところで、昭和二十五年七月一日の鉄鋼部門にたいするあらゆる統制の徹廃とともに、同日八幡製鉄が「建値」を発表し、富士・日鋼もこれにならって、「一貫三社」の建値販売制がスタートしたわけであるが、まさに、そのとき以来、かつての「見込み予算」をすてて、「内部統制の一環として、予算統制制度を推進することに決定、実施して今日にいたった」(「企業研究会」)二二八ページ)わけである。

このことはなにを意味するのか。まず、同社の予算係長の斉藤弥三郎氏の意見をきこう。すなわち、「製鉄業における鉄鋼一貫工場は、製鉄業以外に、輸送業、電力事業、耐火煉瓦製造業、化学肥料、化学薬品製造業等の多角経営をしている……。したがって、これらの幾多の工程が、均衡をもって合理的に経営されるところに、鉄鋼一貫工場の経済性」があるとして、鉄鋼部門における競争のもたらす生産の集積・集中下での「経済性」を述べておられる。そして、経営の多角化による予算統制上の「調整」機能の必要をとかれるわけである。そのさい当然考えられるはずの利益計画について具体的な計算方式の説明こそしてはおられないが、さいきはさらに「高級多品種生産を目的として」つぎのような内容の「合理化計画を樹立し、その建設に努力している」という。すなわち①ホットストリップ工場新設、②合成肥料製造設備新設、③珪素鋼板製造設備新設、④高炉新設、⑤広幅厚板工場新設、⑥広幅磨薄板設備新設、⑦電気メッキ設備新設<sup>(23)</sup>からなる諸新設であって、いかにますます多角化をともなう設備投資をなし、そのことから膨大な固定資本価値の早期回収計画と国家からの資金調達計画としての実質的利益計画の重視されているかが看取される。

#### (B) 造船・電機部門

この部門における利益計画と予算統制制度の変化は、戦後における景気変動の過程とりわけ「産業構造の変化」(「はしがき」参照)を典型的に反映し、わが国におけるこれらの制度の

展開の縮図をすら示していると思われる。

主要製品としての「新造船・修繕船」のほかに「鉄構工事・船用機械・産業機械・電気機器」の多角生産をなす川崎重工をみよう。さいしよに、朝鮮戦争後の不況から「輸出ブーム」に移る直前の頃にかかれたと思われる「企業研究会(一)」(一九〇ページ以下)のなかの実態を手掛りとし、つぎに、その後に表示されたものと比較しながら分析をすすめよう。まず、当社では、敗戦から昭和二十四年頃までは「部門経費の予算による統制」をなし、財政投融资の活発化した昭和二十七年初頭より内部統制機構(「第1表」参照)を中心の本格的な「綜合予算統制の制度が発足した」という。そしてかかる総合性の重視は資金予算の作成において痛感されたともいう。こうした点を契機として、当時としてはかなりすすんだ予算統制制度の具体的説明をおこない、この制度の効果をかなり認めておられる。つまり、これは「当社の利益計画」をうけてたつと同時に「営業方針の検討樹立にも確実な拠りどころを与えることとなっている」という。従って、当時すでになんらかの「活字化されない」利益計画の存在したことは事実であるが、その具体的説明はまったくなされていない。そのことをもってただちに予算統制制度に重点のあった形態を想定することは早計であるかも知れないが、少くとも右のような事情が、当事者の叙述の上でどのように変化したかをみることは意味がある。すなわち、輸出・投資ブームを経て昭和三十一年以降の世界不況の段階で執筆されたと思われる「企業研究会(二)」(一九九ページ以下)のなかの実態

### 利益計画と予算統制制度の実態分析

をみよう。

ここでは「予算統制」という題名のもとに紹介されている実態のほとんどは利益計画のものにはかならない。まさに(一)と(二)では対照的である。それは、一般的にいって、ブームの過程における新投資を契機とした長期的利益計画への重点移動の表現であると考えられなくはない。しかし、当社のばあい、はやくも不況を反映した要素がこの長期計画および予算統制制度のなかに折込まれつつあることが特徴である。すなわち、同社の調査室次長中江範親氏は「好況時においては、不況時に備えて資本蓄積その他の対策が考慮されねばならないし、また、不況時にあつては好況時に備えて躍進の準備態勢が整えられねばならないので」、「長期(三カ年〜五カ年)経営計画」(当社でいう利益計画)が必要であり、「今後いよいよ激化を予想される世界市場において強力な外国造船所と競争」していくためには、計画上の「利益目標」を可能にして最大のものとし資本蓄積をなす必要があるという。つまり、ここでは競争にともなう新投資のための計画性だけが利益計画の契機ではなく、さらに景気変動のなかでいかに蓄積を高めていく必要があるか、そのために「利益目標」を設定する「長期経営計画」がどのように要求されるかというわけである。では、かかる計画はいかなる方法によつてたてられるのか。そのすべてを分析する余裕がないので、樹立方針上主要な問題となつていて一点だけを示しておこう。つまり、莫大な設備をかかえていながら「常に操業不足に悩まされ」ており、なによりも「固定設備のフル稼働を目

標としなければならぬ」という。そして、「ここに受注態勢の問題、原価低減の問題が生じてくる」のである。いわば、計画の一番重要な材料となるのは造船部門の遊休設備でありその克服手段の一つとしてのコスト・コントロールである（ほかに海運部門との提携や他の重工業部門進出がある）ことがわかる。では、さらに、コスト・ダウンを可能ならしめる具体的計画としてなにが考えられているか。第一は、設備の近代化・合理化による能率の向上であり、第二に、総原価中七〇%を占める材料費のうち大半（五〇%〜六〇%）がおおくの「系列工場」の製品によって占められているのでこれらの工場の「育成・指導」ということであり、第三に、外注工事の増加対策であり、「景気変動にたいするクッション」たる「臨時工・社外工」の使用であるという。かくて、計画遂行上の一さいの負担は労働者および中小企業者の肩にかかってくることはいうまでもない。また、補足的ながら、多角製品別の各生産部門の「目標利益」を実現するために、工場長はそれぞれ予算差異について責任を「追求」されることは前に述べておいた。

つぎに三菱電気の例をみよう。ここでも「企業研究会(一)および(二)の両者における相違が問題となる。当社は、本社を中心として十二の製作所・工場と一〇の営業所など一つの研究所とをもち、各工場は独立採算制をとるといふ。『企業研究会(一)』(一五〇ページ以下)によると、この当時は、各生産部門を中心とする予算統制制度は軌道にのっているが、本社中心の制度は「細部にわたっては未だ成文化されていない」として、各工場部門の実施する制度を説明している。また、財務課長渡辺

泰助氏は、本社の総合予算としての「損益予算」について、損益計画は取締役会の重要関心事であるとしてなんらくわしい説明をしておられない。すなわち、ここにおいても「活性化されない」利益計画の存在をみる事ができるのであるが、その特徴については知る由もない。

そこで、昭和三十二年以後の不況を反映した実態(「企業研究会(一)九十五ページ以下)をみると、そこには利益計画の特徴と外注加工費予算重視の傾向がみられる。まず、「長期経営計画」の目的として、総資産(資本)利益率(  $\frac{\text{総資産} \times \text{長期経営}}{\text{総資産} \times \text{長期経営}}$  )の上昇をはかることであり、この利益率は「長期(三ヵ年〜五ヵ年)計画書」に示されるとして通産省の「勧告」にならっている。また、そのさい売上利益率の高い品種の選定と「市場占有度」の重視を狙っている。つまり、各品種の生産部門における売上原価の低減と市場占有による売上高の増大によって売上利益率を高めていこうというプランである。そこで問題は、このプランの具体的な遂行方向である。電機部門では「膨大な協力下請工場を有するものが通例であり、これが指導育成と予算統制上の影響もまた看過しえないものがある」といふ。売上原価の構成上元方が下請工場に依存する度合はきわめて高く、外注加工費予算の編成と実行は原価切下げの一つの重要な問題領域となってくる。当社では、この加工費は「外注完成品において要した標準作業時間、一時間当り契約単価を乗じて計算される」ところが「適正な外

「注管理」と称する「工作技術ならびに品質管理の指導」や「経営指導」によってこの「標準作業時間」の短縮されることは他のおおくの産業部門において現実的であらわれていることである。さらに、同種下請工場ごととその「設備能力・品質・経常経費支出状況・損益状況」について「実態調査」をなし、それぞれ「格付」をなしたうえで「契約単価」を決定するという。かくて、かかる単価は不況の深化とともにつねに切下げられることは事実である。このような「短縮」と「切下げ」の結果、とうぜん外注加工費予算は、元方と子方のあいだの「共存共栄の思想」の名目のもとで圧縮編成・実行されるわけである。なお、売上高の増大プランの一つとして、さいきん、松下電器では「いままでも販売代理店（系列問屋）を地域別、製品別の専門販売会社（全国で約八十五社）に切替えているが、さらにこれを強化……する計画」<sup>(23)</sup>があり、東芝でも「全国販売関係の事務所を大幅に新設する」計画をたてているようであり、おそらく当社でもこうしたプランによって売上高の上昇をはかることであろう。以上のことから、この種の産業部門では、鉄鋼部門において典型例をみたような設備投資プランを契機とする利益計画の段階ではなく、もはやそうした長期的計画の機構のもとでの売上原価切下げ（下請制支配の強化および設備の合理化投資）と売上高の増大（販売網の強化）を中心課題とするものとして展開しつつあることが明らかとなった。

### (C) 化学部門

## 利益計画と予算統制制度の実態分析

この部門では、化繊とりわけ東洋レーヨンが実状をよくあらわしているようである。当社のさいきんの資料がないのでブーム突入後まもなく公開された「企業研究会(一)」(五十二ページ以下)によって検討する。この会社は「昭和二十八年四月より総合予算制度を実施」し、とくにナイロン部門への新規投資とそれにとりまう巨額の設備予算と資金予算の問題が直接的な導入契機となっている。さらに、「当社予算制度の今後解決すべきもっとも重要な課題は、利益計画を基盤とする企業の総合的計画的運営にあるので、今後予算の編成に当っては、とくに最有利生産品種の選定」などを考えるという。このように多角化競争の初期においてはやくも実質的な利益計画を実施し、以後の制度の強化をすではかっていたわけで、本稿の趣旨をきわめて直截に証明する実態であるといわねばならない。なお、旭化成・大日本紡・富士紡・呉羽化学・三菱化成・住友化学などの例もあるが、右の東洋レーヨンを代表例としてこれらは省略する。また、山之内製薬の実態では、市場競争から新製品による経営の多角化がつねに要求され、かかる競争こそが利益計画を導入するものであるというをはっきりとつぎのように述べている。「……市場競争における予測が、利益計画を支配する基本的要素となる。また、やや長期的な観点からは、新製品の市場参加が利益計画に重要な影響を与える」(「企業研究会(二)」一四五ページ)と。従って同社の予算編成方針のうちで重要視するのは、「商標による市場独占」が可能となるまでおこなう販売促進の方針であり、新製品・操業度方針であ

り、設備と資金調達の方針であるわけである。

(17) 註書(2)に掲げた市川氏の論文参照。

(18) この「三カ年」という数字はどこからでてきたのか。

それは、けつしてたんなる形式的慣習からではなく、鉄鋼独占間の競争から(もちろんこれだけの作用からではあるまいが)具体的に形成されているようである。その間の事情を神田忠雄氏は、「こんにち独占競争の中で、特別剰余価値を確保しうるあいだに設備に投下した全資本を回収できるように償却率を決定する」(前掲神田氏論文六十三ページ)と述べ、さらにその点を八幡製鉄の経理部長・上司克氏からきくために「談話」を引用しておられる。

「つまりプランができてから稼働まで三年かかる……更に一年は訓練期間です……本式に稼働して、あとせいぜい三年くらいは新鋭設備ですが……ほかの会社が同様の設備をすれば、もう……ありきたりの機械で、十年たつと……旧式機械となる……十年で元をとっちゃわなきやいかん、償却しちゃわなきやいかん」(『企業会計』誌・昭和三十一年十一月号)と。

(19) このかんの事情について、同社の予算係長・斉藤弥三郎氏はつぎのように述べておられる。すなわち「当社は、昭和二十五年四月一日に旧日本製鉄株式会社との分割によって設立されたものであって経理部機構、事務処理の方法は、大体旧日鉄の方法を踏襲されたが、予算制度のみは別個の構想をもって、当社発足と同時に推進されたものである。

先ず旧日鉄当時の予算制度の概略を説明しよう。旧日本製鉄株式会社は、昭和九年に日本製鉄株式会社法によって八幡製鉄所を母体として設立されたもので、半官半民の企業体であった。したがって毎会計年度はじめに、事業計画なるものを政府に提出していたが、この事業計画は見込としての予算であつて、主として製造費、起業費であり、収益費用すなわち資金収支内容を、今日考えられる内部統制の用具としての、予算の意味とは異つた見込み予算に過ぎなかつた」(『企業研究会(一)』二二八ページ)といふことである。

(20) 「企業研究会(一)」二二六ページ。

(21) 斉藤氏の「意見」は「企業研究会(一)」において昭和三〇年の春に発表されたものであり、この文献にかんするかぎり、当時利益計画について具体的にその計算方法の実態を述べたものは皆無にちかい。

(22) 「協会調査(二)」四一四ページ、四一五ページ

(23) 「日本経済新聞」・昭和三十三年十月二十四日号。

#### 四 む す び

以上のことから明らかとなつた主要な点を要約的にいえばつぎのようである。戦後日本独占資本主義の再編成過程において、ぞくぞくと輸入されたアメリカの諸管理技術のうちプロファイティングとかプロフィット・コントロールあるいはパジェットター・コントロールというものが研究され、昭和二十



七・八年頃から実践的に消化する方向を示しはじめた。そのかたわら、通産省の合理化審議会の「大綱」および「要領」によって制度化へのルールも敷かれつつあった。

しかしながら、この過程では、なお利益計画という用語を予算統制制度に対照させながら制度的に実践しているという声は一般にあまりきかなかつた。むしろこの計画は、長期の設備予算や資金予算の機構によって実質的に用いられたり、目標利益の設定やその配当・蓄積プランは「活字化されない」「制度化されない」かたちで実施されつつあったものと理解される。そして、これらの形成過程を経たのちに、利益計画と予算統制制度の両者に対応関係において理解し本格的に制度化を決定つけたのは昭和二十九年・三〇年のブームであった。ここでは独占間のはげしい競争から経営結合とか多角経営という名のもとに新しい生産部門を追加し超過利潤を獲得しようとしてつぎつぎと膨大な設備投資がおこなわれたのである。そのために国家予算からの莫大な資金を動員し、競争上優位にたつ短期間のうちにその固定資本価値を回収しようとして特別償却制度が利用された。従って、こうした一連の投資は超過利潤を目指してつぎつぎとおこなわれねばならず、資本家にとってそのための全般的・長期的プランは決定的に重要な関心事となり、彼の頭の中での目算から実質的利潤計画としての長期利益計画が制度化されたわけである。

しかし、かかる長期計画利益の確保を実現する具体的手段として予算統制制度は前よりもいっそうその意義を強めてきた

### 利益計画と予算統制制度の実態分析

わけである。つまり、計画利益は主として半カ年の会計期間について割当てられる（第二節(四)項参照）とともに、その実現の責任者として各生産部門の長が選ばれ、この制度の主たる担い手とされるわけである。従って、この段階では、利益計画は、自己を中軸としつつもその具体化手段としての予算統制制度と きわめて密接な結合関係を形成したわけである。

だが、世界不況とともに右の設備投資も昭和三十二年をピークとして若干下向線を描きだしている。では、以上のような形成動機をもつ利益計画は意味を薄めるのか。けっしてそうではない。前にも引用した実践界の声のように、「好況時においては、不況時に備えて資本蓄積その他の対策が考慮されねばならないし、また、不況時にあっては好況時に備えて躍進の準備態勢が整えられねばならないので、いきおい経営計画としての期間は、可能なかぎり長いほうが望ましい」というわけである。さらに、設備投資がピークを過ぎたとはいえ、わが国産業界全体の額としては昭和三十二年下期より本年上期にかけて十二・五%減少したにすぎず、<sup>(35)</sup>いまなお莫大な投資がなされている。また、新製品のためではなく能率向上のための設備近代化・合理化がさいきんの一つの特徴でもあり、投資の側面から要求される利益計画もけっして無用なものとなるわけでない。いったん取得した有利な手段は、それが有利であるかぎりかんとんに手放したりはしない。そして、実は、不況の段階でこの利益計画と予算統制制度をいっそう有利につかう側面がでてきているのである。

すなわち、新規設備投資の減少などにもなる売上利益率の低下傾向を抑制しようとする方向が利益計画のなかに折込まれてくる。それは、能率向上のための設備近代化計画であり、売上高増大のための多額の資金を要する販売促進計画であり、さらに売上原価節減のための下請管理の計画である。こうした計画を具体的に実行する手段としての設備予算・販売（および販売費）・予算・外注加工費予算の編成・実行がとりわけ重要な機能を果たすようになる。

このようにみてきて、ただちにわかることは、不況期において予算統制制度が生れ、好況期に利益計画が必要となったということではなくて、この両制度はさいしよから相互の結合関係において生成し、景気の変動に応じて、ますますその関係を拡大・強化してきたことである。だから、本質を理解するうえで重要なのは、この結合関係のいかなる側面が、いかなる理由から、いつ、どのように変化してきたのかということの具体的認識にはかならない。利益計画といわれるものであれ、予算統制制度と称されるものであれ、それらに共通した性格は、資本主義の一般的危機の段階での、とりわけ独占間の競争が生み出す経営結合や多角経営を契機とする資本制的な拡大再生産プランであること、かつ、かかるプランの具体的認識は両制度の景気変動ともなる結合関係の姿態変換のなかにこそ発見されること、これら二つのことが、いともかんたんな事柄であることだが、以上の分析と抽象化の過程において得られた当面の結論である。

このことをアメリカの例についてみるならば、こうである。もちろん、時代的かつ国家的な相違により程度の差こそあれ、その一般的な性格においては異なるものでない。この国では、一般的危機に突入してまもない第一次世界大戦後の過剰生産恐慌とその後の相対的安定期の約十年間の過程において生成したとみられる。つまり、とくに相対的安定期における飛躍的な経営結合ととりわけ垂直的結合の展開は膨大な設備投資（異種製品生産部門の追加）となつてあらわれ、まず利益計画の思考が損益分岐図表の思考として形成され、これが予算統制思考と結合して今日への萌芽形態をなす。その後、一九四〇年代において「近代的」なものへと形態を変化したのである。なお、この国における一九三〇年代以降についての具体的研究およびわが国における戦前の実態分析ならびに両国の比較研究は筆者の今後の課題ではあるが、ここにおいても、「永遠の繁栄」とか「神武景気」などといわれた時期にこれらの制度が展開したという主張に変りはないといえよう。両制度のうちから予算統制制度だけをきりはなし、それは過剰生産恐慌のなかで生れたと一般にいわれがちであるが、そうした一面的な態度によつては、予算統制制度はもより両制度の結合関係における資本制的本質にはとうてい接近できないであろう。附随的ではあるが、アメリカの生成期においてすでに、コンツェルンの遠大な利益計画が傘下の企業を統制していたことが目立っている。化学独占デュポンの制度はその適例であろう。また相対的安定期におけるこの制度の主要な担い手は化学・自動車・電機などの新興産業であり、資本

主義の産業部門にあらわれた不均等な発展は、この制度のうえにも直載に反映していた。こうした点からみても、後れた産業や不況期とこの制度をむすびつけて考えることはおおきな誤りであることがわかる。

(24) つまり、利益計画の導入期においては、用語のうえで予算統制制度との区別をはっきりとさせずに、実質的な利用がなされていた。また、そうした利用方法でたりとすれば、企業にとっては、それでよいわけで、今日なおそういう実態がおおく見受けられる。たとえば、古河電工の荒井政憲氏は、「経常予算」のほかに「長期予算として資金予算を編成している。そしてこの資金予算が利益計画に関連をもつのであり、当社ではむしろ長期資金予算をもって利益計画に代行している」(企業経営協会『C・A・R』二〇四号・三ページ)と述べておられる。

(25) 「日本経済新聞」・昭和三十三年十月二十三日号。

(26) この傾向は野口祐氏の前掲論文(七十五ページ)七十六ページ)において分析されている。

(27) しかし、両制度の結合関係が実践上の主要な問題となつた段階では、さすがに、この関係を論じるものができてくる。たとえば小林靖雄「経営計画と予算編成」・『会計』誌・昭和三十年九月号および占部都美「利益計画と予算統制」・『会計』誌・昭和三十一年十二月号などである。ともに、両制度の合理的な結合を具体的に理解しようとしたもので教えられる点がおおいけれども、生成史的観点から理

解するものではない。ついでながら、本稿ではこれらの制度とダイレクト・コストイングとの関連について述べる余裕はなかったが、とりわけ予算統制制度との関係が重要な分析対象となる。しかし、私の研究プランとしては、アメリカにおけるダイレクト・コストイングの生成史研究のなかで、まず、とりあげようと考えている。

—一九五八・十一・六—