

# 予算管理無用論とBBモデル

小 菅 正 伸

## I はじめに

わが国において予算管理制度を採用していない大規模企業は皆無に近い [Kosuga, 1990 ; 小菅他, 2003]。このことは、企業予算制度がわが国に紹介された1930年代初頭から現代まで変わることなく続いている。ここで言う予算(budget)とは、「予算期間における企業の各業務分野の具体的な計画を貨幣的に表示し、これを総合編成したものをいい、予算期間における企業の利益目標を指示し、各業務分野の諸活動を調整し、企業全般にわたる総合管理の要具となるもの」である（『原価計算基準』の1(4)）。このようなものとしての予算には、一般に、計画設定、調整、統制という3つの機能を発揮することが期待されている。

しかしながら、近年、看過できない問題が実務の側から提起されてきた。それは「予算管理は無用である」という論調の台頭である。このような問題提起は管理会計の存在理由それ自体が疑問視されてきたことを意味する。果たして予算管理は無用なのであろうか。予算管理を核とする管理会計では現代の企業経営に貢献できないのであろうか。

たとえば、わが国でも京セラ名誉会長の稲盛和夫氏が「予算制度は合理的か」と題して次のように述べている [稲盛, 1998, pp.94-95]。

「通常、来年度の事業計画を立てる場合、『売上は前期売上の何%増しにしよ

う、それには当然、マンパワーも要るだろうから、人員はこれだけ増やそう。さらにこれだけの売上を上げるためには新たな支店をもうけよう。そのための営業経費も増えるだろうから……』というように必要な経費項目を全部挙げて予算をつくる。

私は今までこのような予算制度を実施してこなかった。なぜなら、人を増やそう、支店を増やそうという経費に関するものは、計画通りにどんどん進んでいくが、肝心の売上が計画通りに増えないことが多いからである。…(中略)…つまり、使う方の予算だけは厳守され、入ってくる方の売上は期待通りには増えない。それが予算制度の実態ではないだろうか。それゆえに、私は『予算制度は要らない。要るお金はその都度、稟議を出せ。その都度裁決をする』という方法で経営をしてきた。」

本稿では、ヨーロッパを中心にホープ(Jeremy Hope)とフレーザー(Robin Fraser)によって積極的に提唱されている予算管理無用論を検討する<sup>1)</sup>。彼らの所説を咀嚼し、予算管理の現代的意義と課題を明確にするとともに、そのあるべき方向性を検討したい。

## II 台頭する予算管理無用論—実務界からの問題提起—

### 1. *Beyond Budgeting*の提唱

1998年1月に、CAM-I, Europe は *Beyond Budgeting Round Table* (以下、BBRT)を立ち上げ、情報化時代における大企業の管理方法に関する研究を開始し、現在まで精力的な研究を展開している<sup>2)</sup>。そして、2001年10月には研究成果の一部を『白書』(White Paper)として公刊した [Hope and Fraser, 2001b]。BBRTの初期の作業は予算編成に替わる新しい操縦メカニズム(steering mechanisms)に焦点を当てていたが、『白書』では、これら新しいメカニズムを支援する「組織と行動の変革」に焦点を合わせている。

1) 彼らは、予算管理を「不必要悪」(Unnecessary Evil)、「コーポレート・アメリカの毒」(Bane of Corporate America)、「抑圧の要具」(Tool of Repression)などとしてとらえている [Hope and Fraser, 1999d]。彼らの主張の概要については、たとえば、小菅 [2002a] と正岡 [2003] を参照されたい。

この『白書』の公刊に続き、BBRTは、2001年12月に、それまでに実施してきた実態調査の成果を [Fraser and Waal, 2001]、そして2002年6月には『白書』の第2版を [Bunce, Fraser, and Hope, 2002]、それぞれ公表している。現在では、欧米各国に本拠を置く多数の企業・団体からの支援のもと、ホープとフレーザーをリーダーとして活動している<sup>3)</sup>。

もともとBBRTは、伝統的な予算管理に対する不満足や欲求不満が増大していることに応えるために設立された機関である。BBRTの主張は、「伝統的な予算制度は産業社会において有用な手法であったが、情報社会の現在ではその有用性は失われた。したがって、予算管理に替わる新しい企業経営のメカニズムが必要である。その新しいメカニズムこそが *Beyond Budgeting* (以下、BB) である。」というものである。彼らの主張によれば、BBとは、組織が予算を必要とせずに、当該組織の業績を管理し、その意思決定プロセスを分権化することが可能になる、そのような一連の指導的な原理である [Hope and Fraser, 2003b, p.212]。

BBRTの狙いは、文字通り、伝統的な予算に替わる実行可能な代替的方法を提供することであった。そのために、BBRTは年度予算編成プロセス

---

2) The CAM-I, Europeの *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT)は、非営利の国際的なリサーチ・コンソーシアムであり、多数の参加企業が共通して関心を持っている問題点について、実務的なソリューションを見つけ出すために、そのマネジメントと諸技法に関する調査研究を行っている。連絡先は以下の通りである。

Contact : Christine Jackson

37 St. Thomas Street, Lymington, Hampshire SO 41 9 NE, England

Tel : 44(0) 1590 679803

Fax : 44(0) 1590 610619

E-mail : Christine@cam-i.demon.co.uk

http : //www.bbrt.org

1998年1月のスタート以来、60の組織(ほとんどが大規模組織)がBBRTに参加してきている。当初は英国においてスタートしたけれども、現在では、ベルギー、フランス、ドイツ、オランダ、ノルウェー、南アフリカ、スウェーデン、スイス、英国、米国と多数の国からの会員で構成されている。そしてまた、北米とオーストラリアにBBRTの姉妹組織がある。北米での動向については、たとえば、Libby and Lindsay [2003a, 2003b] を参照されたい。

3) 2003年3月、ホープとフレーザーは、これまで公表してきた種々の研究成果を集大成する形で一冊の書物を公刊している [Hope and Fraser, 2003b]。

をやめた会社を探し出し、それらを調査し、そしてそのような会社からベスト・プラクティスを導き出したのである。このような BBRT による研究努力によって、望ましくない副作用を生じさせることがなく、予算管理が果たしてきた諸機能を効果的に代替できる、そのような論理的に一貫した諸プロセスが明確化されたのである。

## 2. 伝統的な予算の問題点

BBRT による予算の主要な批判点は、①予算編成プロセスはあまりに時間がかかり、②あまりに費用がかかるにもかかわらず、③その利用者に対して十分な価値を提供しそこなっており、④予算は官僚制を強化し、⑤変革に対する障害物であり、⑥分権化へのイニシアティブを阻害している、というものである [小菅, 2002a]。

予算に対する批判は、BBRTに代表されるようなヨーロッパの実務界からだけではない。たとえば、ハーバード大学のジェンセン(Michael C. Jensen)は、予算に関して次のように論じている [Jensen, 2001, p.96]。

「企業の予算編成は馬鹿げたものであり、誰もがそのことを知っている。予算編成は、経営幹部に膨大な時間を費やさせ、退屈な会議と緊張した折衝を果てしなく繰り返させている。予算編成は、管理者が目標を低く設定したり、業績を過大に水増ししたりするという、嘘や騙し合いを重ねるような行動へと駆り立てる。そして、彼らが真実を告げれば罰を受けることになる。予算編成は、事業に関する意思決定を、手の込んだゲームを行っているにすぎないものへと墮してしまっている。そのようなものとしての予算編成は、仲間同士を対抗させ、不信の念と悪意を創り出す。そして、それはインセンティブを歪め、当該企業にとって最善のものとは正反対の方向へと向かわせるよう、人々を動機づけてしまう。」

ジェンセンは、このような問題を「予算を報酬制度と連動させることの問題」としてとらえ、目標達成と成果主義とを結びつけた報酬システムでは、

予算編成プロセスは本来の目的を見失い、意思決定を歪め、効率より数字の操作が蔓延する、と指摘している<sup>4)</sup>。

BBRTは、予算を伝統的業績管理モデルの中に位置づけている。彼らは、伝統的業績管理モデルを《ビジョン⇒戦略的計画⇒年度予算⇒予算によるコントロール⇒予算達成にもとづくインセンティブ》としてとらえ、工業化時代(industrial age)あるいは産業社会に適合したシステムであったと主張する。産業社会は工業生産を最重視する社会であるため、経営管理では操業度、規模、固定費の補償が強調され、多元的事業部制組織(M型組織)が適合する、という [Hope and Fraser, 1997, pp.20-21]。

しかしながら、BBRTの見解では、現代は情報化時代(information age)であり、産業社会から情報社会への転換途上にある、という。高度情報化社会では、知的資本(intellectual capital, IC)―リーダーシップを持つ有能な管理者、ナレッジ・ワーカー、効果的なシステム、優れた経営管理、ロイヤリティーのある顧客、強いブランドなど―が競争上の主要な制約条件であり、革新、サービス、品質、スピード、知識の共有が強調される [Hope and Fraser, 1997, p.20]。企業の市場価値はその相当程度が知的資本で占められ、将来キャッシュ・フローの源泉も知的資産の効果的な管理に大きく影響される。強いブランドと優れたプロセス(革新、スピード、品質と生産性など)、戦略案を創造する能力などは、将来キャッシュ・フローの重要な源泉であり、これらの効果的な管理は株主価値創造経営のために不可欠である [Hope and Fraser, 1999a, p.17]。

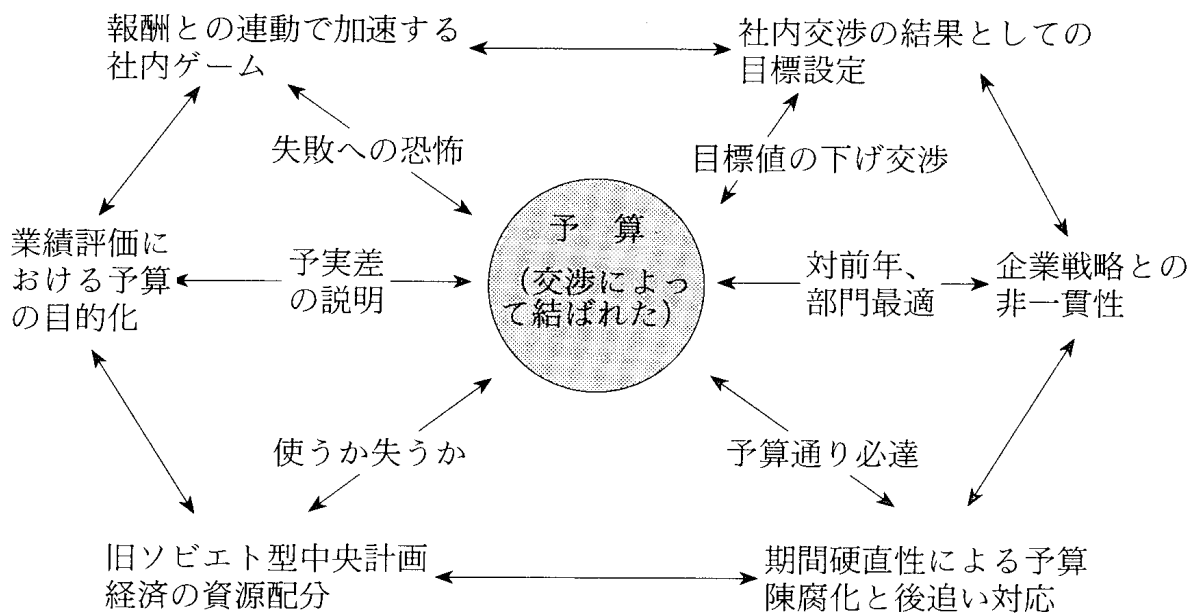
### 3. 環境変化に対する障害物としての予算を改善する試み

以上のような変化を前提とするとき、問題は、予算制度がそのような環境変化に対応できないだけでなく、企業がそのような変化に対応する際に重大な障害物となる危険性をもつことである [Hope and Fraser, 1997, p.20 ;

4) ジェンセンによるこのような指摘は、予算管理の逆機能(dysfunction)の一例である。予算管理の逆機能の詳細については、小菅 [平成9年, pp.20-24] を参照されたい。

Fraser und Hope, 2001, S.438]。情報化社会が求めるのは、価値観と文化、自由と自律、そしてエキサイティングな挑戦であるのに対して、予算管理は産業社会に適応するよう設計された経営管理システムだからである<sup>5)</sup>。次に掲げる図表1は、BBRTが指摘している伝統的予算制度の諸問題をまとめたものである。

図表1 伝統的予算制度の諸問題



[出典] 正岡 [2003, p.33]

情報化社会において求められる組織では、最前線の管理者は企業家であり、戦略家であるから、彼らにとって予算はコミットメントとなり、制約となる。予算は環境変化に対する即応性が乏しいため、すぐに時代遅れになる。また、ミドルとトップの管理者は予算をトップ・ダウン・コントロールのためのメカ

5) 問題は、産業社会から高度情報化社会へと移行している中で、現実の企業予算制度がそのような環境変化に対応できないだけでなく、むしろ企業がそのような変化に対応しようとする際に重大な障害物となる危険性を孕んでいることである [Hope and Fraser, 1997, p.20; Fraser und Hope, 2001, S.438]。なぜなら、予算管理は、現在とは異なった時代に対応するように設計された古いタイプの経営管理のためのシステムだからである。高度情報化社会に適した新しい組織形態や、そこでの業績を測定し、管理するための新しい方法こそが、いま切に求められている。

ニズムとして、予算を拡張（ストレッチ）よりはむしろ最小化の儀式として見るようになる [Hope and Fraser, 1999a, pp.19-20]。

しかしながら、BBRT に指摘されるまでもなく、障害物としての予算管理を改善する多くの試みがすでに積極的になされてきた。たとえば、ZBB（ゼロベース予算）、ABB（活動基準予算管理）、予算編成プロセスのリエンジニアリング（より速く、より安価な予算編成）、BSC（バランスト・スコアカード）の検討と導入である [Fraser und Hope, 2001, S.439]<sup>6)</sup>。あるいは、TQM、BPR（ビジネス・プロセス・リエンジニアリング）、分権化、エンパワーメント、EVA<sup>TM</sup>（経済的付加価値）などもそのような努力の例である [Hope and Fraser, 2000, pp.32-34]<sup>7)</sup>。

しかし、これらの努力にもかかわらず、それは期待したほどの成果をあげていない [Hope and Fraser, 1997, p.21]。トップのコミットメントの欠如、貧弱なコミュニケーション、不十分な教育・訓練などが、深刻な問題として指摘されている [Hope and Fraser, 1998, p.22]。

現実には、多くの企業が予算の編成に時間を掛け、戦略に関しては余り時間を掛けていないことや予算管理の価値は期待されているものよりも少ないことが、問題として指摘されている [Hope and Fraser, 2001a, p.22]。BBRTは、それらの理由として以下のものを掲げている [Hope and Fraser, 2001a, p.22]。

- ① 予算編成過程のメカニズムが非効率的である。
- ② 予算が、企業の戦略と目標から分離した形で、それらとは必ずしも首尾一貫しない形で編成されている。

6) なお、ABBについては、たとえば小菅 [2002b] を、BSCについては、たとえば小菅 [平成15年b] を、それぞれ参照されたい。

7) 予算と報酬制度を連動させることの誤謬を指摘したジェンセンも、問題は予算ではなく、予算目標を報酬の基準にすることが問題であると主張し、次のように論じている。「目標達成能力ではなく、達成した成果に対する報酬として予算と賞与を関連づけることによって、人を欺くインセンティブを減らすことができる。企業価値を損うような行動へと走らせてしまうような予算編成のインセンティブを除去するためには、これしかないであろう。」 [Jensen, 2001, p.96]

- ③ 焦点は財務的なアウトプットにあり、その他の業績尺度を除外している。
- ④ 現在の業績に関する情報に容易にはアクセスできない。
- ⑤ 管理者は予算編成においてゲームをしている。
- ⑥ 従業員の目標と評価プロセスは、事業目的に結びつけられていない。

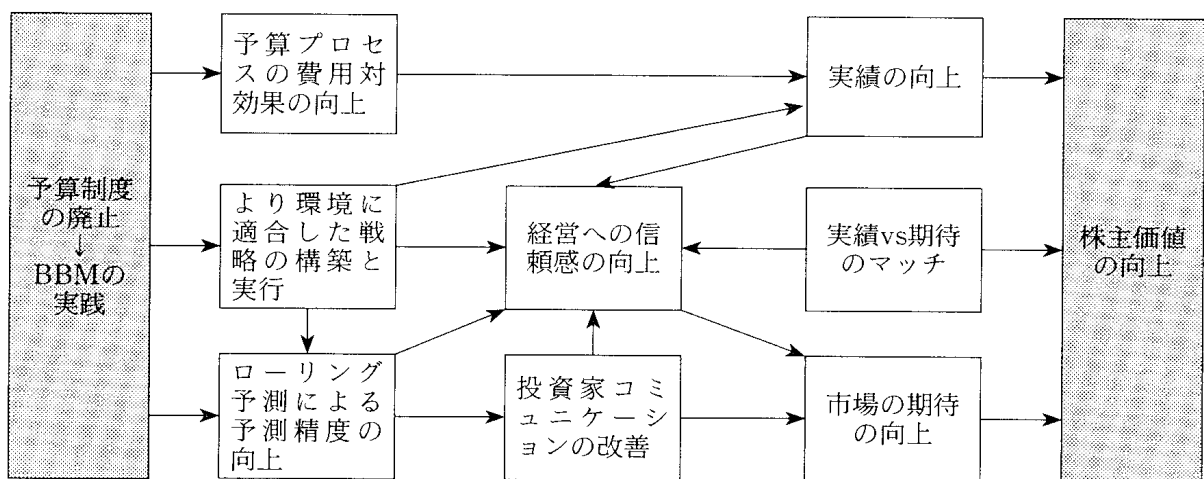
以上のような理由から、BBRTは、「予算管理をより良くする努力は問題の根本的な解決策でなく、障害物としての予算を放棄し、代替的でより効果的なマネジメント・プロセス—すなわち、*Beyond Budgeting* モデル（以下、BBM）—を展開することが必要である」と主張するのである<sup>8)</sup>。このような主張こそが、本稿でBBRTの見解を「予算管理無用論」と名付けた理由である。

### III BBMとBBの諸原理

#### 1. BBMの諸原理

BBRTによれば、BBMは、①トップ・ダウンの業績契約の連鎖から有能な人々を解放し、②利益があがるように顧客を満足させ、③競争相手に打ち

図表2 BBRTの狙い：予算制度の廃止とBBMの実施による株主価値の向上



[出典] 正岡 [2003, p.40]

8) BBプロセスと伝統的予算管理プロセスとの比較に関しては、小菅 [2002a, p.13] を参照されたい。



勝つよう経営管理者に当該組織の知識源泉を自由に利用できるようにさせる [Hope and Fraser, 2001b, p.4]。前頁の図表 2 は、BBRT の狙いを論理的にフローチャート化したものである。

BBMは、変化に対する障害物である予算を克服し、権限委譲的かつ適応的組織を創造するよう設計されたものであり、次の12の原理からなる [Fraser und Hope, 2001, S.439-440]。

(1) **委譲のフレームワーク (devolutionary framework : 効果的な組織と行動に関する主要リーダーシップの原理**

- ①自身によるガバナンス…プロセス、原理・原則、価値観を明瞭にすることによって、権限委譲のための枠組みを確立する。ミッション・ステートメント、計画、ルールや手続きによって中央集権的なコントロールを強いてはならない。
- ②エンパワーメント (権限委譲された管理者) …管理者に対して行動する自由と力を与える。彼らをコントロールし、束縛してはならない。
- ③成果に対するアカウントビリティ (業績責任) …管理者を競争の成果に対して責任あるようにする。予算や職能別の目標を達成することに対してではない。
- ④ネットワーク組織…相互依存的で、顧客志向的なユニットのネットワーク、あるいはプロセス中心に組織する。職能や部門という階層構造中心ではない。
- ⑤市場に準じた調整…プロセス設計を通して、市場に準じた手段で全社的に相互作用を調整する。中央集権的な計画設定、予算管理、コントロールによってではない。
- ⑥支援的なリーダーシップ…管理者に、挑戦するよう要求し、彼らをコーチする。彼らに命令し、コントロールしてはならない。

(2) **適応的な経営管理プロセス : 効果的な業績管理に関する主要な業績マネジメントの原理**

- ⑦相対的な目標の設定…競争相手に打ち勝つ。予算にではない。

- ⑧**適応的な戦略プロセス**…戦略プロセスを継続的で包括的なプロセスにする。トップ・ダウンの年1回の事象にではない。
- ⑨**予測システム**…戦略を管理するために予測システムを利用する。目標から逸脱しないように、短期的な是正を行ってはならない。
- ⑩**需要に即応した資源の利用（資源マネジメント）**…必要な時に公正なコストで資源を利用できるようにする。本部の指示や年度予算によって配分してはならない。
- ⑪**測定とコントロール**…事業をマルチ・レベルでコントロールするために、迅速でオープンな情報を提供し、若干の主要指標を用いる。大量かつ詳細な報告書ではない。
- ⑫**動機づけと相対的報酬**…全社レベルとユニット・レベルの、競争上の相対的な業績にもとづいて報酬を提供する。交渉によって設定された事前目標を達成したことに対してではない。

ホープとフレーザーは、このような12の原理をBB原則(Beyond Budgeting Principles)と呼んでいる [Hope and Fraser, 2001a, pp.22-23]。上記の①～⑥は効果的な組織と行動に関するものであり、⑦～⑫は効果的な業績管理に関するものである。

## 2. BBM による持続的な成功の達成

情報化時代において成功を勝ち取るためには、①有能な人材の確保、②成長と改善のために必要な、想像力に富む戦略の創造、③迅速な意思決定、④顧客へ応答性と弾力性、⑤脅威と機会に関する常時継続的な予測、そして、⑥徹底した品質と顧客満足の改善、の6つが不可欠である [Hope and Fraser, 1999b, p.24]。これらを実現するために、当該組織は次の項目を実施することが要請される [Hope and Fraser, 1998, p.22 ; Fraser und Hope, 2001, S.440-441]。

- ① 管理階層の可能な限りの除去
- ② 意思決定の権限と責任の委譲

- ③ 新しい事業コンセプトの創造
- ④ 競争優位性の活性化
- ⑤ 最適な顧客の確保と維持
- ⑥ 顧客への応答性の向上とコストの削減による、顧客満足の上昇
- ⑦ 所有主の立場に立って思考し行動する管理者
- ⑧ 株主に対する継続的な価値提供
- ⑨ 増大する不確実性に対して迅速に対応し、リスクを享受するような風土の形成
- ⑩ 目標の固守
- ⑪ 達成業績に対する説明責任の確立
- ⑫ 利益の向上

このような要請に応えるには、ネットワーク型モデル（N型組織）の構築が必要である。効果的な組織と行動が効果的な業績管理と結びつくとき、成功へと導かれるからである [Hope and Fraser, 2001a, p.23]<sup>9)</sup>。成果に対するアカウントビリティを委譲することと、より適応的な業績管理プロセスをもって、計画と予算を取り替えることにより、上級経営幹部は以下のことを実現することができる [Fraser und Hope, 2001, S.442]。

- ① 変化に対してより応答的な組織、増大する不確実性により良く対処できる組織
- ② 有能な管理者と潜在的な戦略上のパートナーにとって、より魅力的な組織
- ③ 改善と成長を目的としたブレークスルー戦略を生み出すような、より良い風土
- ④ より低いコストの組織
- ⑤ 最も適した顧客を見出し、保持する組織
- ⑥ 株主価値の持続的増大を指向した価値創造的な組織

9) 情報化時代における成功の概念と成功要因については、Fraser und Hope [2001, S. 440-441] と小菅 [2002a, p.18] を参照されたい。

### 3. BBのための技法とそのメカニズム

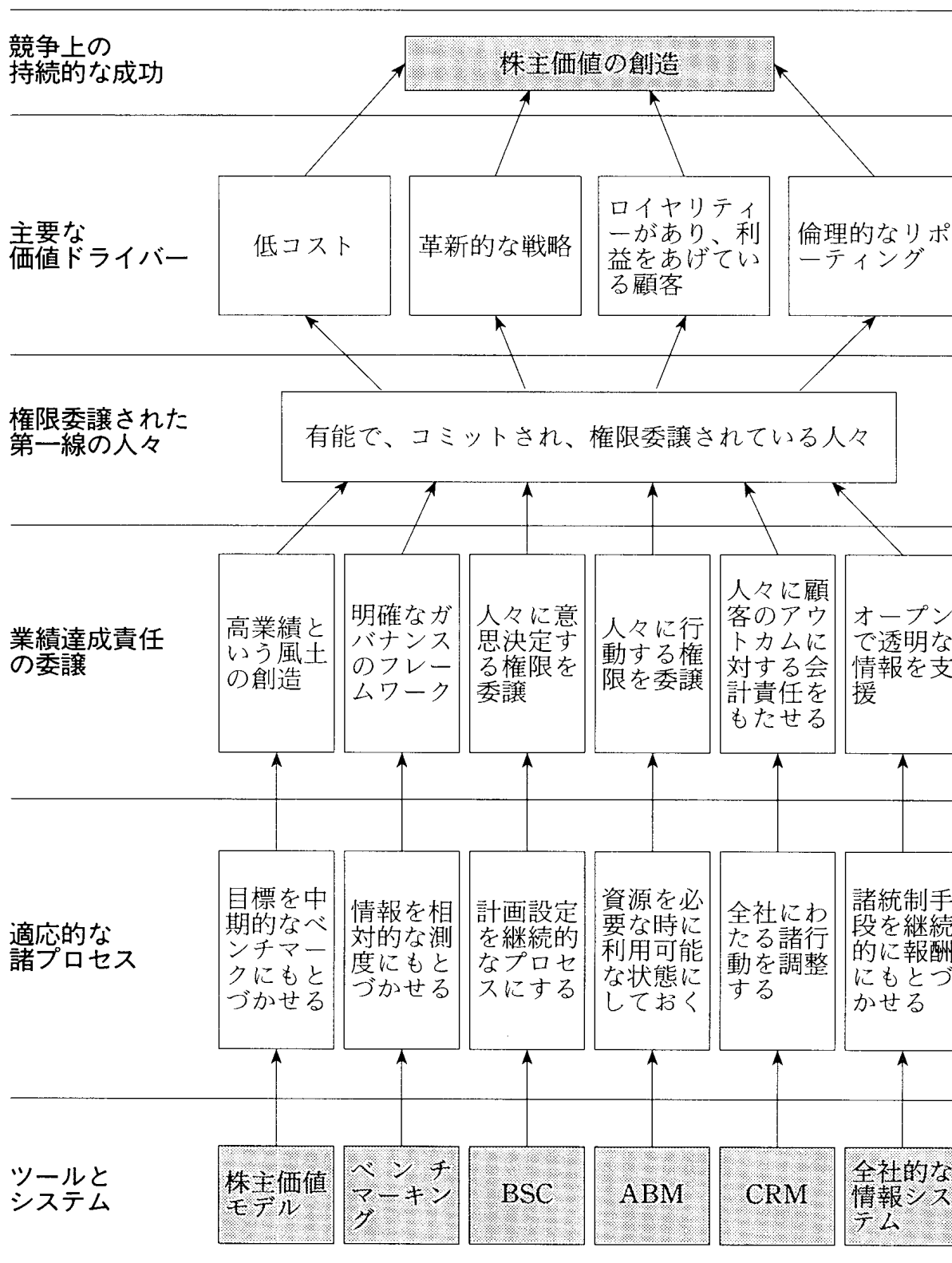
BBRTの見解では、予算に替わる新しいメカニズムでも、伝統的な予算管理に対して期待されていた役割—すなわち、①予測と資源配分、②測定とコントロール、③コスト・マネジメント—を効果的に遂行し得る、という。具体的な技法として、全社的な経営情報システム（たとえば、ERP）、ローリング方式の予測、BSC、EVA<sup>TM</sup>／VBM(価値創造経営)、ABM（活動基準管理）、ベンチマーキングが検討されている [Fraser und Hope, 2001, S. 441； Hope and Fraser, 2001b, pp.21-25]。

高度情報化社会では、顧客との関係、知的資産、マス・カスタマイゼーション、範囲の経済、価値創造が重要となるから [Hope and Fraser, 2001a, p.23]、予算を中心とするマネジメント・コントロールではなく、BB原則に準拠して上記の諸手法を用いるような、価値創造のための戦略的マネジメント・システムが求められる。BBRTの主張の主眼はこの点に求められる。

次頁の図表3は、BBMを実現するための全体的なフレームワークを示している。

すでに述べたように、BBは1組の指導原理でしかない。それは1つのモデルでもなければ1組のツールでもない。これらは、①株主価値モデル、②ベンチマーキング・モデル、③BSC、④ABM、⑤CRMモデル(customer relationship management models)、および、⑥全社的な経営情報システム、という形態ですすでに存在している [Bunce, Fraser, and Hope, 2002, p.14]。問題は、適応的で権限委譲的な組織というフレームワークの枠内でこれら種々のツールを用いることである。たとえば、BSCは、戦略が「継続的」で「組織構成員全員の日々の仕事」にし、真に組織を「戦略指向的」なものへと転換することができる。また、CRMは、第一線の人々がソリューションを提供し顧客の諸問題を最初に解決する能力をもっていることを含意している。これらのツールの価値を引き出して活用し、適合的で権限委譲的な組織を構築・運営するための首尾一貫的したフレームワーク内でそれらを統合することこそが、伝統的な予算管理プロセスを放棄することへとつながるの

図表3 BBM 実現のための全体的なフレームワーク



[出典] Bunce, Fraser, and Hope [2002, p.15]

である。

では、BBを実現するためには、具体的にどのような手立てが必要とされるのであろうか。次節では、この問題について、BBRTが提示している2つのケースをもとに検討する<sup>10)</sup>。

## IV BB実現への具体的なプロセス

### 1. 適応的な業績管理プロセスへの移行—BB実現への第1段階—

予算制度の放棄・BB実現への第1段階は、適応的な業績管理プロセスの導入である。ホープとフレーザーは、この点に関して、デンマークの石油化学会社である Borealis A/S (以下、B社) のケースを紹介・検討し、次のようなステップでの実施を提唱している [Fraser und Hope, 2001, S.440 ; Bunce, Fraser, and Hope, 2002, pp.7-10 ; Hope and Fraser, 2003a, p.110] [正岡, 2003, pp.35-37]。

- (1) 組織の内部的な事情を反映した交渉の結果として予算という目標を設定するのではなく、KPI(key performance indicators, 主要業績指標)を目標として用い、それらを高い水準に設定する。すなわち、内部ベンチマークと外部ベンチマークを行い、3～5年の中期的な希求目標(aspiration goals)にもとづいて目標を設定する。これらの目標は戦略の枠組みを形づくる。当該目標は、毎年ローリング・レビュー方式で見直す。
- (2) 予算を報酬制度と連動させると社内で予算ゲームが展開される可能性があるから、そのような報酬連動型の予算制度は廃止する。前述の

10) 次節で検討する会社以外にも、ホープとフレーザーは何社かの欧州企業の実務を検討している。たとえば、スイスの金融サービス会社であるUBS社 [Hope and Fraser, 2003a, p.110]、英国の飲料会社であるBulmers社 [Fraser und Hope, 2001, S.440] と英国のUK Charity Slight Savers International [Hope and Fraser, 2003a, pp.110-111]、スウェーデンの自動車会社であるVolvo社 [Hope and Fraser, 1999a, p.18 ; Hope and Fraser, 2003a, p.112] と同国の卸売業のAhlSell社 [Fraser und Hope, 2001, S.440 ; Hope and Fraser, 2003a, pp.114-115]、フランスの包装業のCarnau Metalbox社 [Fraser und Hope, 2001, S.440] などである。

KPI の中期的な目標達成に向けてチームと企業全体とが達成した進捗度にもとづいて、業績を評価し、報酬を与える。

- (3) 予算は、それを1年間固定化させることで期間硬直的になり、予算数値それ自体の陳腐化を招くとともに、常に後追いつ的な対応に追われるから、そのような予算制度を廃止する。その代わりに、2～5年の中期的な展望の毎年のレビューと5～8四半期の短期的な展望の毎四半期のレビューを行う。この両レビューは、ローリング式での中期目標の遂行を目的としている。四半期ローリング予測やBSC、ABCがこのような業績のレビューのためには有用である。行動計画の設定(action planning)は、戦略目標の達成と顧客ニーズの満足に焦点を合わせたものであり、より迅速な応答を目指したものでなければならない。
- (4) 資源配分のメカニズムとしての予算は、旧ソビエト型の中央集権的な計画設定の最後の砦であるから、このような予算制度を廃止し、第一線の管理者が資源を必要とする時に直ぐに利用できるようにする。これは冒頭で紹介した京セラの稲盛氏の考え方と同じである。KPIにもとづいてガイドラインを設定し、組織内部で市場メカニズムを機能させることによって、オペレーショナルな資源の管理を可能にさせようとするのである。
- (5) 総合予算を編成する際には、部門予算と事業単位の予算を本部で調整することにより、各計画案を相互調整し、関連づける。しかし、BBMの考えでは、本社主導でのこのような総合調整を止め、顧客（当然のこととして、後工程はすべて顧客として考える）の要求に応えるよう、プロセスそれ自体を管理することによって、予算編成による調整と同様の調整作用を遂行できる、というのである<sup>11)</sup>。
- (6) 業績の測定・統制における「予算の目的化」を止め、外部ベンチマー

---

11) 管理会計におけるプロセス志向の意義に関しては、たとえば、小菅 [平成15年a] を参照されたい。

クとの比較、ローリング予測を活用する。

正岡 [2002] が要約しているように、このB社のケースでは、①四半期ローリング予測（四半期毎に5四半期—すなわち、1年と1四半期—先までをローリング方式で財務予測を行う）による予測精度の向上と予測の前提の明確化、②BSCの導入（5ヵ年の中期計画を策定した上で、BSC上のKPIへと展開し、目標設定と業績管理を実施する）による目標設定と毎月のレビュー、ならびにBSCにおける目標達成度と賞与との連動、③費用管理のための趨勢分析、コスト目標、ABCの活用（競争相手と比較したコスト、製品・顧客などのセグメント別収益性分析、ならびにそれらの情報の共有化）、④金額の重要性に応じた柔軟な投資管理、が注目すべき点である。これらの実施により、伝統的予算管理制度の呪縛から解放され、伝統的組織から適応的プロセスへの転換が図られるのである。かかる適応的プロセスでは、コストの節約、組織内での予算ゲームの減少、迅速な応答、より良く戦略へと一体化すること、財務担当者からより多くの価値を引き出すこと、といった効果が期待できるであろう [Bunce, Fraser, and Hope, 2002, pp.10-11]。

## 2. ラディカルな分権化の推進—BB実現への第2段階—

BBを実現するためには適応的プロセスだけでは不十分である。ホープとフレーザーは、スウェーデンの銀行である Svenska Handelsbankenn 社（以下、S社）のケースをもとに、BB実現への第2段階として、よりラディカルな分権化を提唱している [Hope and Fraser, 1999a, p.17; 2000, p.33; 2001a, p.25; Grevelius, 2001, S.443-446; Fraser und Hope, 2001, S.440; Bunce, Fraser, and Hope, 2002, pp.11-14; Hope and Fraser, 2003 a, pp.113-114]。彼らの見解にしたがえば、BB実現のためには「適応的でエンパワーされた組織」への転換が不可欠である。

S社の場合、次の6つの問題点を踏まえ、BB実現への第2段階を実施した。

- ① 株主は最良の業績を求める存在である。



- ② 有能な人材は次第に減少する傾向にある。
- ③ 製品と戦略のライフ・サイクルはともに短縮化する傾向にある。
- ④ グローバルな競争は価格を低下させ、品質を向上させ続けている。
- ⑤ 顧客のロイヤリティーは移ろい易い。
- ⑥ 投資家や規制当局はリポーティングに関してより高い水準の基準を求める傾向がある。

S社の場合、これらの要因を競争優位獲得のための主要成功要因として認知し、以下のような行動を展開したのである。

- ① 世界レベルでのベンチマークをもとに、高い水準の業績目標を設定し、高業績という風土を創造する。
- ② ガバナンスに関する明瞭な枠組みを構築し、「コーチとサポート」、「挑戦」、「責任」、「明瞭な価値観」、「報酬分配の公平性」を普及する。
- ③ 意思決定の権限を委譲する。
- ④ 行動する自由と力を付与する。
- ⑤ 顧客の満足等に代表されるアウトカムに焦点を合わせる。
- ⑥ オープンで迅速な情報システムを支援する。

これらは、まさに前節で展開されたBB原則そのものである。このことから、BBRTの立論が、現実の企業実務の中から妥当であると認められたところのものを要約するという形で進められていることが分かる。

以上のように、ホープとフレーザーは、「適応的な業績管理プロセス」(第1段階)から「適応的でエンパワーされた組織」(第2段階)へと転換することの必要性を強く主張する。彼らの主張によれば、第2段階の組織では、コスト構造における恒久的な低減、より有能な人材の確保、より革新的な組織、ロイヤリティーの強い顧客の確保、より倫理的なリポーティング、マネジメント・システムとマネジメントのための諸ツールがもっている全潜在能力を引き出させること等の特徴が見られる、というのである [Bunce, Fraser, and Hope, 2002, p.11]。

B社の場合の変革からS社のような変革へという形で、すなわち2段階で

の転換を経ることにより、BBの実現が図られる。このような転換は、伝統的な予算を特徴づける「固定的な業績契約」からBBにおける「相対的な業績契約」への転換でもある。両者を対比したものが次の図表4である [Hope and Fraser, 1999a, p.18 ; 2000, p.34 ; Fraser und Hope, 2001, S. 438 ; Hope and Fraser, 2003a, pp.111]。

図表4 伝統的予算とBBMの比較

伝統的予算（固定的な業績契約）	BBM（相対的な業績契約）
● 固定的な目標としての標準は、増分的な改善を導くだけでしかない。	● 相対的な目標としての標準は、業績達成の意味を競争相手の業績に打ち勝つことへと押し進める。
● 固定的なインセンティブは失敗に対する怖れを組織に蔓延させる。	● 相対的な業績にもとづく報酬は、リスクを負うことの度胸を人々に付与する。
● 厳格な計画は、人々に盲従することへと焦点を合わせるようにさせる。	● 継続的な計画設定は、人々に価値創造へと焦点を合わせるようにさせる。
● 現在のような資源配分では、貯蔵（買いだめや死蔵に近い蓄積）を促進させてしまう。	● 資源に関するオンディマンドな配分がコスト最小化へと導く。
● 中央集権的な意思決定は、市場からのフィードバックを無視する。	● 相互に連携したローカル単位による意思決定は、市場からのフィードバックを完全に活用する。

### 3. BBMの問題点

以上、本稿ではホープとフレーザーを中心とするBBRTの見解を検討してきた。彼らの問題指摘は鋭く、かつ、管理会計や予算管理の研究者にとっては深刻である。しかしながら、彼らの問題提起それ自体にも少なからず疑問な点が見られる。

たとえば、BBRTの主張では、高度情報化社会・サービス化社会においては、顧客との関係、知的資本、マス・カスタマイゼーション、範囲の経済、価値創造が重要となるが、予算でこれらに関して効果的に対応できない、という [Hope and Fraser, 2001a, p.23]。

しかし、このことは、予算管理が「見積貨幣資本利益」という概念にもとづく会計的な計算構造をもつこと故の、いわゆる計算手続き上の限界でしかない。貨幣資本として認識・測定されないものは、もともと予算管理の範囲には入ってこなかったからである。彼らの主張を推し進めると、実は会計無用論へと発展する可能性があるけれども、逆にいえば、彼らの主張は、会計それ自身がインタangibleズを的確に認識・測定・伝達できるようになれば予算の計算手続き上の問題点は解消する、ということの意味している。

また、予算管理は見積計算であるため、予算を立案するためには、市場環境や為替動向等、さまざまな前提条件が必要となる。しかし、通常そのような前提条件は著しく変化するから、予算が示す目標値が実状と乖離してしまい、予算による統制機能を果たすことが困難なケースが増えている。BBRTはこの点を問題視している。

しかしながら、現実には、わが国の多くの企業が半年単位で予算の見直しを行っており、ニコンのように四半期単位で予算を作成する企業もある。この他に、修正予算制度を設けるなどして、予算が経営管理の基準としての機能を果たせるよう、さまざまな工夫がなされている。事実、BBRTもローリング方式のレビューと四半期ローリング財務予測を提唱しているのである。予測の精度を向上する有効な手立てがあれば、彼らが指摘する問題は解消するはずである。

この点に関連して、次に問題と思われる点は「利益計画と予算管理の混同」という問題である。予算管理にはそれに対して方向性を与えるものが必要である。これが利益計画である。しかし、BBRTの議論では予算管理と利益計画との区別が十分ではない。利益計画は予算管理に先行するプロセスであり、これを担当する管理者は企業のトップ・マネジメントである。したがって、利益計画は、トップ・マネジメントが責任をもって決定すべき企業方針の一部である。BBRTは予算を否定するが、中期的な展望の下でのBSCと、BSCに取り込まれるKPIを重視し、それらについての四半期ローリング予測の必要性は否定していない。むしろ、そのような予測の重要性

を強張している。

さらに、BBRT の議論では「予算編成方針の策定と予算編成との区別」が見られない。トップ・マネジメントは、中長期的な方針の具体化、企業の環境に関する情報、企業内の各種の情報等、多くの条件の上に立って短期利益計画の設定を行う。その利益計画は総合計画であり、同時に年度の予算編成方針を意味する。このような利益計画が予算編成方針として示され、部門予算の編成が順次なされていくのである。

BBRT が問題視する予算の期間硬直性は、「予算案についてトップ・マネジメントから修正要求があると、事務手続的に多くの負担を予算関係の部門にもたらす恐れがある」あるいは「予算担当部門（予算課）がトップ・マネジメントの総合予算案修正の要求に弾力的に応ずることが困難である」という問題認識と、実はまったく同根の議論であろう。しかし、これは、予算編成を同時に利益計画の過程と考えるために起こるトラブルでしかない。利益計画を予算編成に先立って行うこととすれば、その過程で経費の枠を弾力的に動かしたとしても、個々の部門の事務負担には関係がないからである。

第5の問題点として、BBRT が「予算の概念を過度に金額を重視する数字中心のものとして理解している」ことを挙げることができる。しかし、活動や行為にとって経営資源が必要であり、活動や行為の結果として成果が生まれるものであるから、重要な概念は活動や行為であって予算という数字ではない。したがって、予算を統合的な計数計画ではなく、統合的事業計画として短期経営計画に位置づけることが重要であり、活動や行為に対する予算としての経営資源の投入と業績評価基準としての成果との関係が明確に位置づけられる必要がある。予算を撤廃するのではなく、むしろ逆に、今こそ、真のゼロベースでの行動計画と、それを実行するための経営資源投入予算、そして短期プロセス評価基準、中期的アウトプット評価基準を明確化させ、重点活動、重要行動計画に高い目標を設定して、その実現を図るために集中的に経営資源を投入していくべきではないだろうか。

最後に問題として掲げたい点は、「予算は予算制度だけで成り立っている

わけではない」という事実に関して、BBRTは何も論じていない、ということである。現実の企業実務においては、予算制度は決算制度と表裏一体の関係にある。たとえば、予算を作成するのは決算発表の今年度予測のため、という企業も多い。BBMと決算制度との関係を今後さらにいっそう明確にする必要があるだろう。

## V むすび

管理会計のあらゆる技法は、常に経営管理の構造とスタイルに適合したものでなければならない。ABCやBSCも決してその例外ではない。したがって、産業社会において適合していたとされる伝統的予算管理が、情報化社会へと移行した現在において、その有用性が喪失したのではないかとBBRTによって疑問視されたのは当然であろう。

しかしながら、本稿で検討したBBRTによる問題提起は、予算管理に関する一種の「ゆらぎ」としてとらえる必要がある。ここでいう「ゆらぎ」とは、ものごとの基盤をぐらつかせ危うくする要因による攪乱現象であり、伝統的な予算管理の考え方や枠組みでは収まらず、処理できない現象である。

「ゆらぎ」はシステムを攪乱し、解体へと導くから、システムにとって「ゆらぎ」は悪だという見地からすれば、「現在のシステム構造は、たとえ部分的に欠陥があったとしても、原則的には良いものであるから、部分的に手直しをすれば問題を解決でき、結果として『ゆらぎ』は消え去る」と考える。ZBBやABBの提案はこのような立場からの努力として理解できる。

しかし、他方において、現在のシステム構造に基本的な欠陥があると仮定すれば、「ゆらぎ」が生じるのは当然である。したがって、このような「ゆらぎ」を直視し、その中にこそ新たなシステム構造生成の契機があると考え、「ゆらぎの解消」だけではなく、むしろ「ゆらぎの増幅」を支援することが、研究を進める上で大切である、と考えることも可能である。BBRTの立場の核心は、まさにこの点にあると思われる。

BBRTの見解では、産業社会から情報社会へと移行するにつれて、予算

は責任と進取の気性という文化を支援するような経営管理のメカニズムと取り替えられなければならない。彼らが提唱するBBMという試みは、将来そのことを実現するための第一歩として理解するべきであろう。筆者がかつて主張したように、管理会計は予算管理を中心とする伝統的な意味での「マネジメント・コントロール」ではなく、BBMのような戦略的なマネジメントへと、その枠組み自体を変換する必要がある [小菅, 2001]。

(筆者は関西学院大学商学部教授)

#### 【参考文献】

- [ 1 ] Babbini, C., "Reality Check : Is Traditional Budgeting Under Siege?" *CMA Management*, Vol.79, No.9 (November 1999).
- [ 2 ] Bunce, P., R. Fraser, and J. Hope, *Beyond Budgeting White Paper* (Hampshire, UK : Beyond Budgeting Round Table, CAM-I, June 2002).
- [ 3 ] Fraser, R. und J. Hope, "Beyond Budgeting," *Controlling*, 13. Jahrgang, Heft 8/9 (August/September, 2001).
- [ 4 ] Fraser, R. and A. de Wall, *Report on an Exploratory "Beyond Budgeting" Survey* (CAM-I, Beyond Budgeting Round Table, December 2001).
- [ 5 ] Grevelius, S., "Thirty Successful Years Without Budget : Experiences from a Financial Company," *Controlling*, 13. Jahrgang, Heft 8/9 (August/September, 2001).
- [ 6 ] Hope, J. and R. Fraser, "Beyond Budgeting... : Breaking Through the Barrier to 'The Third Wave'," *Management Accounting (UK)*, Vol.75, No.11 (December 1997).
- [ 7 ] Hope, J. and R. Fraser, "Measuring Performance in the New Organisational Model," *Management Accounting (UK)*, Vol.76, No.6 (June 1998).
- [ 8 ] Hope, J. and R. Fraser, "Beyond Budgeting : Building a New Management Model for the Information Age," *Management Accounting (UK)*, Vol.77, No.1 (January 1999a).
- [ 9 ] Hope, J. and R. Fraser, "Budgets : The Hidden Barrier to Success in the Information Age," *Accounting and Business*, Vol.2, No.3 (March 1999b).
- [ 10 ] Hope, J. and R. Fraser, "Budgets : How to Manage Without Them," *Accounting and Business*, Vol.2, No.4 (April 1999c).
- [ 11 ] Hope, J. and R. Fraser, "Tool of Repression and a Barrier to Change," *Financial Times* (Tuesday, 18 May 1999d).
- [ 12 ] Hope, J. and R. Fraser, "Beyond Budgeting," *Strategic Finance*, Vol.82, No.4 (October 2000).

- [13] Hope, J. and R. Fraser, "Figures of Hate," *Financial Management* (February 2001a),.
- [14] Hope, J. and R. Fraser, *Beyond Budgeting : Questions and Answers* (Dorset, UK : CAM-I Inc.-Europe, October 2001b).
- [15] Hope, J. and R. Fraser, "Who Needs Budgets?" *Harvard Business Review*, Vol. 81, No.2 (February 2003a). スコフィールド素子訳「脱『予算管理』のマネジメント」『DIAMOND ハーバード・ビジネス・レビュー』第28巻第6号(2003年6月)。
- [16] Hope, J. and R. Fraser, *Beyond Budgeting : How Managers Can Break Free From the Annual Performance Trap* (Boston, Massachusetts : Harvard Business School Press, 2003b).
- [17] Hornyak, S., "Budgeting Made Easy," *Management Accounting* (USA), Vol.80, No.4 (October 1998).
- [18] Jensen, M. C., "Corporate Budgeting Is Broken—Let's Fix It," *Harvard Business Review* (November 2001). 森百合子訳「予算に連動した報酬制度の誤謬」『DIAMONDハーバード・ビジネス・レビュー』第27巻第4号(2002年4月)。
- [19] Kosuga, M., "Budgeting Practices in Japanese Industry : A Research Review," *Kwansei Gakuin University Annual Studies*, Vol.39 (December 1990).
- [20] Libby, T. and R. M. Lindsay, "Budgeting — An Unnecessary Evil : Part One," *CMA Management*, Vol.77, No.1 (March 2003a).
- [21] Libby, T. and R. M. Lindsay, "Budgeting — An Unnecessary Evil : Part Two," *CMA Management*, Vol. 77, No. 2 (April 2003b).
- [22] Littlewood, F., "Look Beyond the Budget," *The Times* (January 11, 2000).
- [23] Moriarty, G. B., "How Planning System Redesigns Can Succeed," *Financial Executive*, Vol.17, No.9 (December 2001).
- [24] Newmann, B. R., "Streamline Budgeting in the New Millennium," *Strategic Finance*, Vol.83, No.6 (December 2001).
- [25] Pfeffer, J., "Six Dangerous Myths About Pay," *Harvard Business Review* (May-June 1998).
- [26] アーサーアンダーセン・ビジネスコンサルティング著『[改訂版] 業績評価マネジメント』(生産性出版、2001年)。
- [27] 稲盛和夫著『稲盛和夫の実学—経営と会計—』(日本経済新聞社、1998年)。
- [28] 小菅正伸著『行動的予算管理論 (増補第2版)』(中央経済社、平成9年)。
- [29] 小菅正伸稿「活動基準原価計算の可能性—新しい管理会計の体系をめぐって—」『原価計算研究』(日本原価計算研究会)第25巻第1号(2001年3月)。
- [30] 小菅正伸稿「台頭する予算管理無用論」『JICPAジャーナル』(日本公認会計士協会)第14巻第9号(2002年a9月)。
- [31] 小菅正伸稿「活動基準予算管理と資源消費会計」『商学論究』(関西学院大学)第50巻第1・2号合併号(2002年b12月)。
- [32] 小菅正伸稿「管理会計におけるプロセス志向の意義」、門田安弘編著『組織構造と管

理会計』（税務経理協会、平成15年a）第13章。

- [33] 小菅正伸稿「バランスト・スコアカード」、門田安弘編著『管理会計学テキスト(第3版)』（税務経理協会、平成15年b）第10章。
- [34] 小菅正伸・朝倉洋子・大原愛子稿「資料：エレクトロニクス産業における日本企業の国際管理会計実務—シャープ株式会社—」『商学論究』（関西学院大学）第50巻第3号（2003年2月）。
- [35] 正岡幸伸稿「次世代マネジメントモデルとしての『予算レス経営』」『知的資産創造』第11巻第2号（2003年2月）。
- [36] 溝口一雄著『入門利益計画—新しい予算統制とともに—』（中央経済社、昭和55年）。