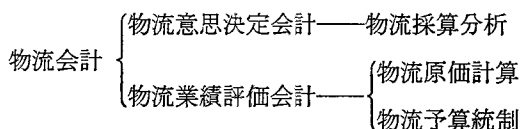


# 物流費予算の意義・種類とその体系化

西 沢 脩

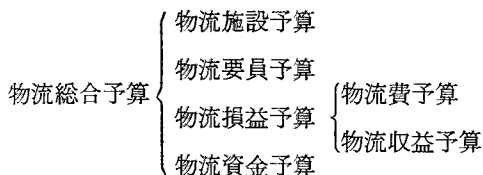
## 1. 物流費予算の意義と種類

企業会計の観点より、物流に関する意思決定や業績評価に必要な会計情報を提供する領域が物流会計（Physical Distribution Accounting）であり、次の体系を有している。



物流改善について意思決定を行うための会計情報を提供するものが、物流意思決定会計（decision accounting for PD）であり、このため物流採算分析（economic study for PD）が試みられる。これに対し、物流業績のよしあしを評価するための会計情報を提供するものが、物流業績評価会計（performance accounting for PD）であり、このために物流原価計算（PD costing）と物流予算統制（PD budgeting）が実施される。

物流予算統制において使用される物流予算には、およそ次のものがある。



物流総合予算のうち、物流施設の建設を対象にするのが物流施設予算であり、物流要員の確保を対象にするのが物流要員予算であり、物流資金を対象にする

のが物流資金予算である。物流損益予算には、物流部を独立採算制とした場合に、営業部より受入れる社内物流料金を対象とする物流収益予算も含まれるが、その中心は何といっても物流費予算である。このような物流費予算による原価統制が物流費予算統制 (PD cost budgeting) であり、次のように定義することができる。

「物流費予算統制とは、企業の物流部門方針に基づいて、物流管理者が物流部<sup>a</sup>員の意見を徴しつつ、科学的に物流費予算を編成し、その実施にあたって関連<sup>b</sup>支出を調整し、かつ支出を統制することである。<sup>c</sup>」<sup>d</sup><sup>e</sup>

上記の定義を a ないし e に分解し、論説してみれば以下のとおりである。

a. 物流費予算は、企業の物流部門方針に基づいて編成する。……物流費予算の編成にあたっては予め経営方針を設定しておき、これから誘導することが大切である。経営方針には、全般方針と部門方針があり、全部門に共通する企業方針である全般方針（一般に社是の形で表明される）から、各部門の最高方針となる部門方針が示される。物流部門方針はその一つであり、物流部門に関しては、憲法的存在となる。物流部門方針から物流費予算を誘導しなければ、物流費予算は単なる予測または見積りとなり、科学的規範とはなりえない。

b. 物流費予算は、物流管理者が物流部員の意見を徴しつつ編成する。……物流部員の意見を参酌せず予算または経理課が一方的に予算を査定し、これを社長名で強制したのでは予算はノルマとなり、予算統制が懲罰の手段となってしまう。これでは、責任の回避と転嫁にきゅうきゅうとし、物流費低減の意欲づけを与えることはできない。そのような意欲づけ管理 (motivation control) を重視するには、予算を努力目標として認識させることが有用である。そして予算統制を目標管理の手段とするには、予算編成の過程に物流部員の参加を求めるべきである。「参加の原理」を活用し、予算を執行する現場部門から予算原案を提出させ、不適切なときは自ら修正させるならば、予算の確定後はその実現に全力をあげることは疑いない。

c. 物流費予算は、科学的に編成する。……物流費予算統制は、物流費予算を編成することから開始される。将来支出する予定物流費は、勘や経験によって見積ることもできるが、科学的・統計的に計画しなければ、予算とはいえない。科学的・統計的に計画するとは、過去の実績を入手し、この中から異常値を排除して正常値を求め、それから幾つかの傾向を抽出する。ついで、将来の変動を加味して修正し、所定の機関にはかって正式に決定することが必要である。

d. 物流費予算の実施にあたっては、関連支出を調整する。……ここに調整とは、次の各支出の相互関係を調和させ、有機的統合体として機能させることをいう。

- ① 物流部門内の各支出の相互関係を調和させる。
- ② 物流費の月別の支出額を調和させる。
- ③ 物流費と製造原価および販売費の関係を調和させる。
- ④ 物流費と物流施設・物流要員・物流収益・物流資金との調和を保つ。

これらの調整をはかるには、十分な内部報告制度を確立し、必要とする情報を迅速に伝達するとともに、適切なフィードバックを維持することが前提となる。

e. 物流費予算の実施にあたっては、物流支出を統制する。……ここに統制とは、予算と実績を比較し、予算・実績の差異を分析することであって、次の順序がとられる。

- ① 予算と実績を比較し差異を明らかにする。
- ② 予算・実績差異のうち、不利な差異を抽出する。
- ③ 不利な差異の内容を分析し、差異の生じた原因・場所・責任を明らかにする。
- ④ 差異分析の結果に基づいて、必要な是正対策を講ずる。

このような統制を事後統制という。事後統制によって冗費を明示しえても、

既に浪費してしまった冗費は節約することはできない。むしろ今後は事前統制を重視し、かかる冗費が生じないよう支出の時点で自己牽制すべきである。

## 2. 物流費予算の種類と分類

前述の物流費予算は、いろいろな観点から分類することができる。いま、その分類と種類を示してみれば、以下のとおりとなる。

### (1) 分散予算と一括予算

企業全体の物流費予算を統合し、単一の物流費予算科目で計上するのが一括予算であり、これを細分し関係予算の中に混入させるのが分散予算である。たとえば、一括予算においては、調達物流費予算と工場外物流費予算と販売物流費予算が単一の物流費予算に独立計上されるが、分散予算においては、調達物流費予算は資材費予算に、工場外物流費予算は製造原価予算に、また販売物流費予算は販売費予算に、それぞれ混入される。物流費の総合的管理を行うには、従来分散予算方式を一括予算方式に改組し、集中管理することが重要である。

### (2) 短期予算と長期予算

物流費予算は、対象とする期間を基にすると、短期予算と長期予算に大別することができる。一年以内の期間を対象とする予算が短期予算であり、具体的には、年次予算、半年予算、四半期予算、月次予算の形がとられる。これに対し、一年以上の期間を対象とする予算が長期予算であり、具体的には10ヵ年予算、5ヵ年予算、3ヵ年予算の形がとられる。従来は、事業年度予算を中心とし、これを四半期または月次に細分するのが通例であったが、各事業年度予算を首尾一貫させ安定させるには、長期予算を予め設定しておきこれから短期予算を誘導させる必要がある。長期予算といっても文字通りの10ヵ年予算を設定することは至難であるから、せめて3ヵ年予算でも設定しておくのがよからう。

### (3) 期間予算とプロジェクト予算

短期予算であれ長期予算であれ、一般に物流費予算という期間予算が意味

され、一定期間の物流費支出を見積ることが想定される。しかし、このほかにプロジェクト予算といって、特定の物流プロジェクトの全期間に要する物流費を独立して見積る方法もある。とくに、自動倉庫や配送センターの建設のような大型プロジェクトについては、当該プロジェクトに要する建設費や維持運営費の予算を設定しておくことが望ましい。このようなプロジェクト予算を設定しておき、これを予算期間に配分すると、期間予算の骨子が出来あがる。これに一般の経常費を加算することによって、有効適切な期間予算を編成する道が開かれる。

#### (4) 形態別予算と機能別予算と適用別予算

支出の形態別に物流費を分類するのが形態別予算であり、一般に次のような予算分類がとられる。

給料予算，賃金予算，賞与・手当予算，資材費予算，電力費予算，修繕費予算，減価償却費予算，租税公課予算，運賃予算，倉敷料予算，保険料予算，事務費予算，雑費予算

形態別分類は決算目的の分類であるから、決算会計と直結する利点はあっても、管理目的からは重大な限界を有している。従来、物流費管理が実効をあげえなかった理由の一つは、ここにある。物流費管理を成功させるためには、物流機能別に物流費を分類し、次のように機能別予算を編成することが不可欠である。

包装費予算：個装費予算，内装費予算，外装費予算等

輸送費予算：自動車輸送費，鉄道輸送費，船舶輸送費，航空輸送費等

保管費予算：工場保管費予算，支店保管費予算，倉庫保管費予算等

荷役費予算：包装荷役費予算，輸送荷役費予算，倉庫荷役費予算等

情報流通費予算：電算室費予算，通信費予算，管理費予算等

このように機能別に予算を組むことによって責任会計（responsibility accounting）が完成し、原価管理が有効に実施できるとともに、さらにこれを仲

介として適用別予算を編成することも可能となる。ここに適用別とは、物流機能の適用方法別に分類することを意味し、次の予算がその典型となる。

製品別物流費予算：A製品費予算，B製品費予算等

地域別物流費予算：甲地域費予算，乙地域費予算等

その他の予算：顧客別予算，経路別予算等

かくして始めて適用別損益予算を編成することが可能となり，適用別の利益管理体制を確立することができる。

#### (5) 変動費予算と固定費予算

物流費予算の精度を高めるには，物流費を変動費と固定費に分解し，各別に予算を編成することが大切である。変動物流費というのは物流量（個数，重量，容積等で測定）が増減すると，それに比例して増減する物流費のことで，社外支払料金や資材代や現場作業員の人件費等がこれにあたる。固定物流費というのは物流量が増減しても，それに関係なく一定額しか発生しない物流費のことで，減価償却費や租税公課や保険料等がこれにあたる。

変動物流費は物流量に応じて総額は増減するが，物流量一単位あたりの物流費（変動物流費率という）は一定であるから，変動物流費率を予め決定しておけば，それに物流量を乗じ，次式により変動物流費予算を立てることができる。

$$\text{変動物流費予算} = \text{物流量} \times \text{変動物流費率}$$

他方，固定物流費は総額が一定であり，その金額を次式により見積り，固定物流費予算を設定する。

$$\text{固定物流費予算} = \text{前期実績} \times \text{当期変動率}$$

このように変動物流費予算と固定物流費予算では，その編成方法や管理手続が相違するから，明確に区分すべきである。

#### (6) 管理可能費予算と管理不能費予算

物流費予算を部門管理者の業績評価に役立てるには，管理可能費と管理不能費を識別することも大切である。管理可能物流費というのは，現場の物流管理

者が支出する権限を有しており、従って支出した結果について責任を負わなければならない物流費である。これに対し、管理不能物流費というのは、現場の物流管理者が支出する権限を有しておらず、従って支出した結果について責任を負えない物流費である。

たとえば、倉庫部長については、自家倉庫の減価償却費や保険料や租税公課等は管理不能費となるが、自家倉庫の給料賃金や荷役費や資材費等は管理可能費となる。管理不能物流費に対し物流管理者の責任を追究してはならないが、管理可能物流費に対しては物流管理者の責任を強く求めねばならない。一見、管理可能費と思われる物流費も、実は物流管理者には管理できない場合もある。従って、管理可能費の予算・実績差異分析にあたっては、当該物流管理者が真に管理しうるものを抽出し、これを責任追究の対象にすべきである。

#### (7) 金額予算と物流量予算

一般に物流費予算といえば、金額予算が意味され、次式のように物流量予算と単価予算の積として示される。

$$\text{物流金額予算} = \text{物流量予算} \times \text{物流単価予算}$$

物流費の金額が予算超過した場合でも、それが物流量の予算超過によるのか、それとも物流単価の予算超過によるのかでは、管理責任に大きな相違が生ずる。物流量の増加が、生産量の増加による時は生産部の責任であり、販売量の増加による時は営業部の責任であり、物流管理の失敗による時は物流部の責任となる。他面、物流単価の値上げが、市価の上昇による時は企業内の誰も責任を負わなくてもよいが、管理のまずさにある時は物流部が全面的に責任を負担すべきである。何れの場合でも、予算差異は次式で分析する。

$$\text{物流量差異} = \text{物流単価予算} \times (\text{物流量予算} - \text{物流量実績})$$

$$\text{物流単価差異} = \text{物流量実績} \times (\text{物流単価予算} - \text{物流単価実績})$$

#### (8) 計画予算と実行予算と統制予算

物流量予算は、管理目的からは計画予算と実行予算と統制予算に再分類する

ことができる。事業年度の開始に先立ち、当該事業年度中の総物流費を予定し、資金予算や販売予算や製造予算と調整するための予算が計画予算である。計画予算を月数で割って月次予算を算出しても、実行可能な目標値とはなりえない。それを基本に、月末毎に翌月1ヵ月間に実際に発生すると思われる物流費を予測するのが、実行予算である。

実行予算を編成するにあたっては、まず翌月の物流量を予測し、それに物流単価を乗じて月次予算を立てる。しかし、いくら正確に予測しても物流量が予算通りに発生することはないから、変動予算方式を導入し、実際の物流量に見合う予算を編成し、これと実績を対比すべきである。これが統制予算で、ここでは事後予算・実績差異分析が、重要な課題となる。

#### (9) 予算原案と確定予算と修正予算

物流費予算は、その流れを基にすると、予算原案と確定予算と修正予算に区分することもできる。物流費の支出に関する原案が物流費予算原案であり、物流部門の意欲づけを重視するには、実際に物流費を支出または消費する部門に原案を作成させ、これを提出させることが不可欠である。そうしないで、予算課が一方的に予算を見積り、これを社長名で強制したのでは、それを実現するようなやる気を起こさせることは不可能である。しかし物流部門にすべてを任せては、トップの方針を打ち出せないので、予めトップは予算編成方針を示達し、その範囲内で詳細な予算原案を物流部門に査定させるのがよい。

かくして提出された予算原案を予算編成方針と照合したうえ、関連各部門予算と調整する。最後に予算委員会の議を経て、社長が決定すると、ここに予算は確定し、予算原案は確定予算となる。確定物流費予算は予算課を経て物流部門に下達され、これが物流費支出の予算枠となる。

このようにして予算が確定した後も、予算編成時に想定した環境に本質的な変化が生じた時（たとえば、石油危機による資材の欠乏時等）は、予算の組み替えが行われる。これを予算修正といい、その予算を修正予算と称する。予算



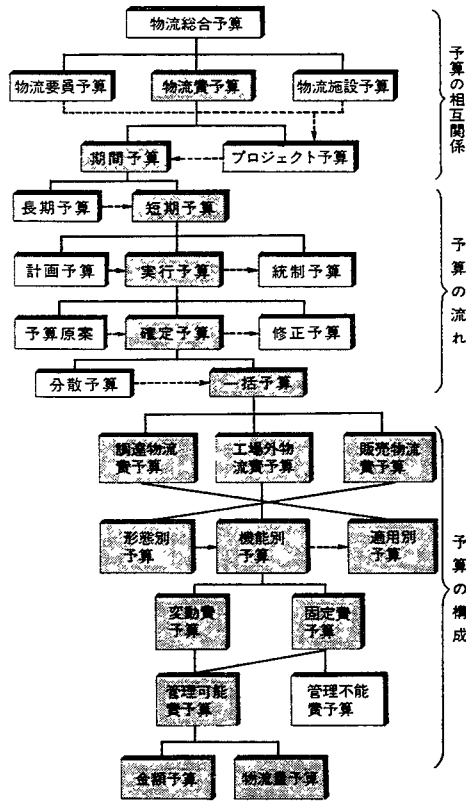
修正は予算編成と同じ事務量が必要とされるので、本質的に環境が急変した場合のみに限定し、若干の変動に対しては、予備費予算の計上や予算外支出または予算超過の特認ないしは変動予算の活用等により自動調整する余地を残しておくべきである。

### 3. 物流費予算の体系化

物流費予算は、前述したように各種の観点からこれを分類、区分することができるので、特定の企業においては、これらの部分予算をいかに組み合わせる一つの有機的な総合予算を作りあげるかが、最も重要な課題となる。これが物流費予算の体系化である。実際にどのような予算体系を作りあげるかは、企業の政策や環境や条件によって相違するが、いまその一例を示してみれば第1図のとおりである。

ここでは、まず物流総合予算を物流施設予算と物流要員予算と物流費予算等に大別している。そのうち物流費予算については、予め主なプロジェクト毎にプロジェクト予算を設定しておき、これを核として期間予算を編成する。期間予算としては、長期予算を設定し、これから短期予算を誘導する。短期予算の中心は、事業年度予算であり、これをさらに四半期予算および月次予算に細分する。事業年度の開始に先立って設定する事業年度予算は計画予算とし、実際の支出は前月末毎に立てる月次の実行予算に譲る。さらに物流費の統制を厳格に行うには、変動予算を導入し、実際物流量に見合う予算を編成し、これを統制予算として差異分析を実施する。

何れの場合でも、予算原案は物流部門から提出させ、これを調整・補正したのち、予算委員会の議を経て社長が決定すると、確定予算となる。予算確定後も、予算環境が本質的な変化を生じたときは、予算を修正し修正予算を示達する。予算の内容としては、分散予算を一括予算へと総合化し、資材費予算から調達物流費予算を、製造原価予算から工場外物流費予算を、また販売費予算か



第1図 物流費予算の予算体系

ら販売物流費予算をそれぞれ集めて一括計上することが望まれる。

物流費予算としては、従来は形態別予算が設定されるにすぎなかったが、管理の実をあげるには機能別予算を編成することが不可欠であり、できれば適用別予算まで組めれば理想的である。とくに機能別予算においては、変動費予算と固定費予算を識別すべきである。変動費と固定費では、予算の編成法や管理の実施法が異なるからである。さらに部門管理者の業績評価に資するには、管理可能費予算と管理不能費予算に再分類する。管理可能費予算を基に責任追及

を行うには、これを金額予算と物流量予算に区分し、差異の原因が単価にあったのか物流量にあったのかを識別することが前提となる。管理不能費予算については、いやしくもこれを責任追及の具とすることがあってはならない。

物流費管理の水準を高めるためにも、物流費予算統制を再検討し、予算体系の近代化をはかることが肝要である。