

梅津 亮子

非営利組織における
予算コントロールと目的達成度の評価

2021/08/23

No. **240**

Ryoko Umezu

Budgetary Control and Evaluation
for Non-Profit Organizations

August 23, 2021

No. **240**

非営利組織における予算コントロールと目的達成度の評価

法政大学 梅津亮子

はじめに

I 理事会の討議資料

- (1) 事業活動の結果に関する理事会討議資料の表示形態
- (2) 事業活動のチェック体制と理事会討議資料

II 予算値と実際値の差異

III 組織目的および事業目標の達成度の評価

- (1) 目的達成度の評価
- (2) 事業計画の目標を達成するための働きかけ（動機付け）

IV 執行されなかった予算

- (1) 執行されなかった予算があった場合の対応
- (2) 目的達成度の評価との関係

おわりに

はじめに

本稿では、非営利組織における予算によるコントロールについて、とくに予算期間終了後の目的達成度の評価に焦点を合わせて質問調査結果をもとに考察する⁽¹⁾。組織のマネジメント・コントロールのすべての局面において、予算がマネジメント及びコントロールの手段として予算が有効に機能していることは、事業計画の策定、スムーズな計画の実行の鍵となる。計画→実行→統制（コントロール）および結果のフィードバックという経営管理プロセスに即していえば、コントロールもそれぞれに対応して事前コントロール、期中のコントロール、事後コントロールと一応の区分ができる。ここでは、予算による事後コントロールに焦点を合わせて、目的達成度の評価の視点を織り交ぜながら、事業計画の結果について理事会でどのような報告がなされているか、予算からみて組織目的・事業計画の目標の達成度をどのように捉えるか、執行されなかった予算はどう扱われるかについて論じていく。

I 理事会の討議資料

(1) 事業活動の結果に関する理事会討議資料の表示形態

まず、実行された事業活動について、理事会にどのような報告がなされているか、理事会に提出される資料（内部報告資料）の表示形態について考察しておきたい。ここでは、予算額と決算額の対比という一般的な決算報告の形態だけでなく、文章による記述情報、目的達成度に関するトップマネジメントの所感、物量情報、グラフ化された視覚情報などの非貨幣的情報も含め、事後コントロールとして広く当年度の評価と次年度へのフィードバックに有用と思われる表示形態を含めている。以下の表 1 において、「事業計画の結果について理事会で報告するとき、どのような表示形態を用いているか」という質問内容に対する回答を集計して示している。

表 1 事業活動（予算）の結果に関する理事会討議資料の表示形態

項目	件数	割合(%)
収入・支出について、理事会で承認を受けた予算書の形式に従って、予算額および決算額を対比表示する。	266	82.6
事業別・業務部門別に主要な活動の実施内容を文章で記述説明する。	209	64.9
事業別・業務部門別に予算の達成状況（収入予算の充足状況・支出予算の執行状況）を提示する。	167	52.0
前年度収入・支出に対する増減率を示す。	165	51.2
組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す。	78	24.2
利用者数、利用時間、作業時間、取扱件数などの主要な物量情報について、多年度推移をグラフ化する。	44	13.7
主要な収益・費用項目について、予算値・決算値の多年度推移をグラフ化する。	22	6.8
その他	8	2.5

(注) 集計可能な調査票 326 件、有効回答 322 件、欠損値 4 件、制限なしの複数回答。表中の割合は、有効回答 322 件に占める各項目件数の割合である。

(出所) 筆者作成。これ以降の表も、同じく筆者作成。

表 1 では、「収入・支出について、理事会で承認を受けた予算書の形式に従って、予算額および決算額を対比表示する」という表示形態が最も多くの回答を集め、266 件、全体の 82.6% の割合となった。貨幣的情報に関する選択肢項目であり、一般的な決算報告として採用されている表示形態である。予算書に記載の収入予定額と支出予定額について、実行された活動から生じた収入および支出の実際額（決算額）と対比表示することによって、組織全体の事

業活動の結果が把握される。

第2順位は、「事業別・業務部門別に主要な活動の実施内容を文章で記述説明する」という選択肢項目であり、選択件数は209件、全体の64.9%の割合である。また、第3順位「事業別・業務部門別に予算で計画された収入と支出の達成具合(収入と支出の状況)を提示する」は、選択件数は167件、全体の52.0%の割合となった。この第2順位と第3順位の表示形態は、どちらも事業別あるいは業務部門ごとのセグメント情報を示している。第2順位の「事業別・業務部門別に主要な活動の実施内容を文章で記述説明する」は、事業セグメントあるいは業務部門セグメント別に、予算期間に実施された具体的な活動内容、業務内容を文章記述して理事会に報告するものである。また、第3順位の「事業別・業務部門別に予算で計画された収入と支出の達成具合(収入と支出の状況)を提示する」は、事業セグメントあるいは業務部門セグメント別の活動の収支状況について報告され、実際の収入・支出の金額(決算額)だけでなく、事業セグメントごとに予算額に対する決算額の割合(収入予算に対する実際の収入額の割合、支出予算に対する実際の支出額の割合)も算出される。

第4順位は「前年度収入・支出に対する増減率を示す」という項目で、選択回答数が165件、全体の51.2%である。ここまでが、理事会に提出される資料の表示形態として過半数を超えた回答である。第5順位以下、残りの回答は一桁台から20%台の集計結果となった。第5順位「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感(主観的判断)を示す」は78件で24.2%、第6順位「利用者数、利用時間、作業時間、取扱件数などの主要な物量情報について、多年度推移をグラフ化する」は44件で13.7%、第7順位「主要な収益・費用項目について、予算値・決算値の多年度推移をグラフ化する」は22件で6.8%である。

なお、表1の設問は複数回答が可能であるので、複数選択される場合の特徴をみるため、表2に選択肢項目同士をクロス集計して選択の傾向に特徴があったもの(調整済み残差が絶対値で1.96以上のもの)を纏めている。

表2 事業活動（予算）の結果に関する理事会討議資料の
表示形態について、相互に関係があるもの

理事会討議資料の表示形態	調整済み残差		最左列の項目と関係のある項目
収入・支出について、理事会で承認を受けた予算書の形式に従って、予算額および決算額を対比表示する。			なし
事業別・業務部門別に主要な活動の実施内容を文章で記述説明する。	正	2.6	組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す。
事業別・業務部門別に予算の達成状況（収入予算の充足状況・支出予算の執行状況）を提示する。	正	4.6	前年度収入・支出に対する増減率を示す。
		2.5	組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す。
前年度収入・支出に対する増減率を示す。	正	4.6	事業別・業務部門別に予算の達成状況（収入予算の充足状況・支出予算の執行状況）を提示する。
		2.5	主要な収益・費用項目について、予算値・決算値の多年度推移をグラフ化する。
組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す。	正	2.6	事業別・業務部門別に主要な活動の実施内容を文章で記述説明する。
		2.5	事業別・業務部門別に予算の達成状況（収入予算の充足状況・支出予算の執行状況）を提示する。
利用者数、利用時間、作業時間、取扱件数などの主要な物量情報について、多年度推移をグラフ化する。	正	4.5	主要な収益・費用項目について、予算値・決算値の多年度推移をグラフ化する。
主要な収益・費用項目について、予算値・決算値の多年度推移をグラフ化する。	正	2.5	前年度収入・支出に対する増減率を示す。
		4.5	利用者数、利用時間、作業時間、取扱件数などの主要な物量情報について、多年度推移をグラフ化する。

(注) 相互に関係のある組み合わせのパターンは5個であるが、予算の執行状況に関する理事会用の討議資料の表示形態の選択肢同士のクロス集計のため1つの組み合わせにつき2回表示されている。なお、各選択肢項目の番号は、表1と対応する。各組み合わせのカイ2乗値、自由度、有意確率を順に示す。

- ・「事業別・業務部門別に主要な活動の実施内容を文章で記述説明する」と「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」…6.525、1、0.011。
- ・「事業別・業務部門別に予算の達成状況（収入予算の充足状況・支出予算の執行状況）を提示する」と「前年度収入・支出に対する増減率を示す」…20.772、1、0.000。
- ・「事業別・業務部門別に予算の達成状況（収入予算の充足状況・支出予算の執行状況）を提示する」と「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」…6.176、1、0.013。
- ・「前年度収入・支出に対する増減率を示す」と「主要な収益・費用項目について、予算値・決算値の多年度推移をグラフ化する」…6.404、1、0.011。
- ・「利用者数、利用時間、作業時間、取扱件数などの主要な物量情報について、多年度推移をグラフ化する」と「主要な収益・費用項目について、予算値・決算値の多年度推移をグラフ化する」…20.228、1、0.000。

表2をみると、「収入・支出について、理事会で承認を受けた予算書の形式に従って、予算額および決算額を対比表示する」という表示形態を選択した法人では、同時に特定の選択肢を選ぶ傾向はみられなかった。事業別あるいは業務部門ごとのセグメント情報を示す「事

業別・業務部門別に主要な活動の実施内容を文章で記述説明する」および「事業別・業務部門別に予算の達成状況（収入予算の充足状況・支出予算の執行状況）を提示する」という選択肢項目は、両者とも「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」という選択肢との関連が見られ、理事会討議資料の表示形態として同時に選択される傾向が確認された。この「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」という表示形態は、後述する目的達成度の評価とも関係するところである。個別の事業計画の目標が達成されたかどうか、またその積み重ねとしての組織目的が達成され続けているかどうか、目的達成度について組織の長から主観的判断および評価が示されるという内容である。このような組織では、理事会レベルにおいても、組織全体の集約情報だけではなく、細分化された部門別あるいは業務部門別の活動実施内容とその結果および詳細な数値情報にも関心をもっているということであろう。

さらに、「利用者数、利用時間、作業時間、取扱件数などの主要な物量情報について、多年度推移をグラフ化する」および「主要な収益・費用項目について、予算値・決算値の多年度推移をグラフ化する」は、物量情報（非貨幣的情報）や視覚化された情報に関する項目であり、表1ではこれらに対する選択件数あるいは選択割合は低かったが、表2から、両者は相互に関連を持っており、同時に選択される傾向にあることがわかる。予算数値と決算数値を並べて表示していただいただけでは全体の構成や数値の傾向は見えてこない。特に差異の金額が大きい項目や、原因の不明な項目などは、グラフ化するなどして分析議論のための資料が必要となる。

（2） 事業活動のチェック体制と理事会討議資料

実行された事業活動について、事業計画（予算）の結果が理事会にどのような報告がされているか、理事会に提出される討議資料の表示形態について述べてきた。次に、これらの表示形態（貨幣情報および非貨幣的情報、文章記述情報、目的達成度、視覚的情報など）は、事業活動の実行段階のチェック体制、たとえば予算に沿って活動が実行されているかチェックする責任者、チェックの頻度などによって相違があるだろうか。両者をクロス集計して、表3に両者に関係のあった項目を抽出して纏めている（調整済み残差が絶対値で1.96以上のもの）。事業活動の実行段階のチェック体制は別稿にて論述しているが⁽²⁾、主に責任管理者とチェックの頻度によって、部門管理者が月次でチェックするもの、担当理事が月次でチェックするもの

の、理事会に年次で報告されるもの、理事長が外部専門家に比較検討を依頼するもの、という4つに区分している⁽³⁾。それぞれの具体的な内容は表3で確認されたい。

表3 「事業活動のチェック体制」と「事業活動（予算）結果に関する理事会討議資料の表示形態」との関係

事業活動のチェック体制（予算に沿って活動が実行されているかチェックする管理責任者および頻度）			調整済み残差	事業活動（予算の）結果に関する理事会討議資料の表示形態のうち、最左列と関係する項目
管理責任者	チェックの頻度	内容		
部門管理者	月次	各部門管理者が月次で予算と実際を比較して、部門活動を管理している。	正	2.1 事業別・業務部門別に主要な活動の実施内容を文章で記述説明する。
				4.1 組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す。
担当理事	月次	予算担当者が月次で各部門から実際値を収集・要約して担当理事に報告する。	正	2.1 収入・支出について、理事会で承認を受けた予算書の形式に従って、予算額および決算額を対比表示する。
				2.0 組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す。
				2.0 主要な収益・費用項目について、予算値・決算値の多年度推移をグラフ化する。
理事会	年次	予算担当者が年次で実際値を収集し、決算書類として予算決算値比較表を理事会に報告するだけである。	負	-2.0 事業別・業務部門別に予算の達成状況（収入予算の充足状況・支出予算の執行状況）を提示する。
				-2.8 組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す。
外部専門家	年次（随時）	理事長が外部専門家に予算値と決算値との比較検討を委嘱して、次年度の参考にするのみである。		なし

(注) 「事業活動のチェック体制（予算に沿って活動が実行されているかチェックする管理責任者および頻度）」と「事業活動（予算の）結果に関する理事会討議資料の表示形態」の各選択肢をそれぞれに対応させて関係があると認められたもの（調整済み残差が絶対値で1.96以上のもの）を示す。集計可能な調査票326件、クロス集計時の有効回答319件、欠損値7件、各組み合わせのカイ2乗値、自由度、有意確立を順に示す。

- ・「各部門管理者が月次で予算と実際を比較して、部門活動を管理している」と「事業別・業務部門別に主要な活動の実施内容を文章で記述説明する」…4.471、1、0.034。
- ・「各部門管理者が月次で予算と実際を比較して、部門活動を管理している」と「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」…16.591、1、0.000。
- ・「予算担当者が月次で各部門から実際値を収集・要約して担当理事に報告する」と「収入・支出について、理事会で承認を受けた予算書の形式に従って、予算額および決算額を対比表示する」…4.382、1、0.036。

- ・「予算担当者が月次で各部門から実際値を収集・要約して担当理事に報告する」と「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」…3.937、1、0.047。
- ・「予算担当者が月次で各部門から実際値を収集・要約して担当理事に報告する」と「主要な収益・費用項目について、予算値・決算値の多年度推移をグラフ化する」…3.929、1、0.047。
- ・「予算担当者が年次で実際値を収集し、決算書類として予算決算値比較表を理事会に報告するだけである」と「事業別・業務部門別に予算の達成状況（収入予算の充足状況・支出予算の執行状況）を提示する」…3.991、1、0.046。
- ・「予算担当者が年次で実際値を収集し、決算書類として予算決算値比較表を理事会に報告するだけである」と「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」…7.794、1、0.005。

大きな特徴が表れているのは、事業活動のチェックの頻度による相違である。予算に沿って活動が実行されているかどうかを月次でチェックしているか、あるいは年次でしかチェックしていないかによって、とくに理事会討議資料の表示形態のうち「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」との関係において特徴が見られた。月次で事業活動をチェックしている法人では、理事会討議資料の表示形態として、「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」という項目を選択する傾向がみられた。

表3に示したように、月次で事業活動をチェックするパターンは、管理責任者の違いによって2つに区分されており、ひとつは管理責任者が部門管理者のパターン「各部門管理者が月次で予算と実際を比較して、部門活動を管理している」であり、もう一つは管理責任者が担当理事のパターン「予算担当者が月次で各部門から実際値を収集・要約して担当理事に報告する」である。月次のチェック体制については、このどちらも「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」という理事会討議資料の表示形態を選択する傾向がみられたが、とくに管理責任者が部門管理者（各部門管理者が月次で予算と実際を比較して、部門活動を管理している）であるときによりこの特徴が強く表れている（調整済み残差 4.1）。

他方、事業活動のチェック体制が年次で行われている（年次で理事会が報告を受ける）ケース「予算担当者が年次で実際値を収集し、決算書類として予算決算値比較表を理事会に報告するだけである」においても、「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」との間に特徴はあったが、月次でチェックしている場合とは異なり調整済み残差が負の値（調整済み残差 -2.8）であるので、組織目的や事業計画の目標の達成度について、予算期間終了後の理事会において理事長の所感は示され

ないことが多いことがわかる（両者が同時に選択されることが少ない）。以上のように、理事会討議資料として組織目的や事業計画の目標（事業目標）に関心が向けられるのは、事業活動の実行段階において継続的に月次で活動のチェックを行っているケースの方が、年次に比べて多い傾向にあった。また、月次で事業活動をチェックしている法人の方が、組織目的や事業目標の達成度の所感表明のほか、文章記述説明、予算決算対比表示、グラフによる視覚化情報など多様な表示形態を理事会の討議資料として選択することが多いこともわかった。

II 予算値と実際値の差異

本章では、事業別あるいは業務部門ごとのセグメント別の予算単位（事業単位）において、実際に予算値と実際値はどの程度食い違うことがあるのか、その頻度と割合について述べていく。表4は、予算値と実績値が大きく食い違うことはあるか、差異が生じる頻度について回答を求めた結果である。表4では、ほとんどない→しばしばある→頻繁にある→ほぼ毎回食い違う、の順に差が生じる頻度が高くなっていく。集計の結果、「ほとんどない」（ほとんど差異が生じることはない）という回答が最も多く、152件で全体の47.2%となった。次に、「しばしばある」が141件、43.8%である。この2項目で全体の90%を占めている。その他、少数ではあるが「頻繁にある」および「ほぼ毎回食い違う」がそれぞれ17件、5.3%と11件、3.4%回答された。

表4 予算値と実績値が大きく食い違う頻度

頻度	件数	割合(%)
ほとんどない。	152	47.2
しばしばある。	141	43.8
頻繁にある。	17	5.3
ほぼ毎回食い違う。	11	3.4
その他	1	0.3
合計	322	100.0

(注) 集計可能な調査票326件、有効回答322件、欠損値4件、単一回答。

つぎに、表5において、表4で回答された予算値と実績値の食い違いについて、予算に対しておおよそ何%程度の差と考えられているか、6段階（10%以下、10%から50%までは10%刻み、および50%超）で集計している。それによると、予算値に対する実際値のズレは10%

以下に収まっているとする回答が過半数を超えている（176件、回答全体の57.7%）。そして、10%超、20%、30%、40%とズレの幅が大きくなるにつれて選択回答件数は減少していく。回答の件数とその割合を確認すると、10%超から20%以下では83件の回答があり全体の27.2%である。20%超から30%以下では31件の回答で10.2%、30%超から40%以下では9件の回答で3.0%、40%超から50%以下は1件、0.3%であった。50%を超えると、回答件数がやや増加して、5件、1.6%となる。

表5 予算値と実績値の差の程度

範囲	件数	割合(%)
10%以下	176	57.7
10%超 20%以下	83	27.2
20%超 30%以下	31	10.2
30%超 40%以下	9	3.0
40%超 50%以下	1	0.3
50%超	5	1.6
合計	305	100.0

(注) 集計可能な調査票326件、有効回答305件、欠損値21件、単一回答。

以上のような結果となったが、予算値と実際値が食い違うことはほとんどない、あるいは頻繁に食い違うなどの頻度を表す表現の違いに対して、それぞれの回答者が何%の差を想定して回答しているのか、表6に表4と表5の関係を対応表にして示している。件数のほか、調整済み残差も示している。調整済み残差が絶対値にして1.96以上の箇所について、正の値であれば該当する列項目と行項目が同時に選択される傾向にあるところであり、負の値であれば同時に選択されることが少ないところである。

表6 予算値と実績値が大きく食い違う場合、その頻度と差の程度の関係

予算値と実績値の差の程度 予算値と実績値 が大きく食い違う頻度		予算値と実績値の差の程度						行合計
		10%以下	10%超 20%以下	20%超 30%以下	30%超 40%以下	40%超 50%以下	50%超	
ほとんどない	件数	123	13	3	0	0	0	139
	調整済み残差	10.0	-6.4	-4.3	-2.8	-0.9	-2.1	
しばしばある	件数	46	59	20	7	1	4	137
	調整済み残差	-7.7	5.6	2.3	2.0	1.1	1.6	
頻繁にある	件数	3	9	4	1	0	0	17
	調整済み残差	-3.4	2.4	1.9	0.7	-0.2	-0.5	

ほぼ毎回食い違う	件数	3	2	4	1	0	1	11
	調整済み残差	-2.1	-0.7	2.9	1.2	-0.2	2.0	
列合計		175	83	31	9	1	5	304 304

(注) カイ2乗値 115.291、自由度 15、有意確率 0.000。

表6から予算値と実際値が大きく食い違う頻度について「ほとんどない」と回答されるときは、そのほとんどが10%以下の差異を想定していることがわかる（123件、調整済み残差 10.0）。食い違うことがほとんどないと回答されるときに、10%以上の差が回答されることは極めて少なく（調整済み残差が負の値）、また、30%以上の差があると答えた回答者はいなかった。次に、予算値と実際値が大きく食い違うことが「しばしばある」というときは、10%超から20%以下、20%超から30%以下、30%超から40%以下という広い範囲の差が選択される傾向が見られた。この中でも最も回答が集まったのは10%超から20%以下の区分である（59件、調整済み残差 5.6）。差が生じることがしばしばあると回答されるとき、その差が10%以下と想定される傾向は小さかった（46件、調整済み残差 -7.7）。回答者が「しばしばある」と答えるときは、差異は10%超であると考えてよいといえる。さらに、40%超の差異が大きいものを選択しているのは、食い違う頻度が「しばしばある」と答えた法人に集まっている。40%超から50%以下の1件、および50%超は5件中4件が、差が生じることが「しばしばある」ときの回答である。

同様に「頻繁にある」と回答されたケースでも、回答件数自体が少数であるが、選択の傾向を見ると、「しばしばある」と同じく10%超から20%以下の差が選択されることが多くなっている（9件、調整済み残差 2.4）。なお、頻繁にあるという回答で、40%超の差を答えたものはゼロである。最後に、「ほぼ毎回食い違う」と回答されるときは、20%超30%以下の差が選択されることが多かった（4件、調整済み残差 2.9）。

Ⅲ 組織目的および事業目標の達成度の評価

事業計画（予算）の結果について評価する過程の中で、組織目的および事業計画の目標の達成度はいかにして評価されているのだろうか。目的を評価するとは、目的が達成されたかどうか、その目的達成度について判断するということであり、これは、製品やサービスなどの組織が生み出しているアウトプットと目的とを対比することによって行われる。アウトプットから得られた結果の有効性を判断することでもあり、アウトプットの良し悪し（製品や

サービス活動によってもたらされた結果が良かったか悪かったか)について、良かったとすれば、それは目的を達成したと判断されたことになるし、悪かったとすれば、達成できなかったということになる。なお、ここでいう目的は組織の設立目的であり、最終目的である。組織目的・最終目的は抽象的表現がとられることも多く、実際には直接対比させるのではなく、目的に対する個々の事業計画の目標を手段として選択実行することによって、事業計画の目標(事業目標)とアウトプットの対応を考えていく必要がある。組織目的・最終目的に対して、選択された個々の事業計画を実行し、その目標を達成することによって、最終目的の達成を図っていく。したがって、目的達成度の評価とは、個々の事業計画の目標とアウトプットとの対比を繰り返して、事業計画の目標を達成していくことに他ならない。

ここで、非営利組織において目的が達成されたかどうか、目的達成度を評価する過程には難しい課題が伴うと指摘しておかなければならない。それはアウトプットがサービスであるということもさることながら、目的達成度(有効性)を測定する尺度を容易に決定することができない点にある。営利組織で考えてみると、現代社会では多元的目標を掲げているケースもあるが、長期的にみても短期的にみても第一に利益目標が設定されるのが通常である。一方、非営利組織では、利益を事業計画の目標として最優先に置き、統一的な尺度として利用することが容易ではない。利益が必要なのは言うまでもないが、仮に置いたとしても、利益目標が達成されていることでもって目標・目的が達成されたとは言えないところがある。高い利益が出ているからといって、非営利組織のアウトプットの結果が良かった(有効である)とは言えないし、逆に利益が低かったからといって、非営利組織のアウトプットの結果が悪かった(有効ではない)とも言えないのである。また、目標として回数や時間をおいたとしてもそれは代替的手段に過ぎず、自ずと目的・目標は文章で記述された記述目標となる。

(1) 目的達成度の評価

このように難しい側面はあるが、非営利組織における目的達成度(有効性)の評価を避けることもできない。ここでは、目的達成度を考える一つの視点として、予算という切り口から見たときどのような判断がなされているか考察したい。表7は、「予算の何をもって、どのようにして判断すれば、組織目的および事業計画の目標が達成されたと考えるか」という設問の回答を纏めたものである。予算という経営管理上の視点を取り入れることによって、目的達成度の評価を考察する一助になるとものと考えている。

表7 予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価（予算による目的達成度の評価）

内 容	件数	割合 (%)
予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである。	241	77.0
非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる。	99	31.6
予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない。	35	11.2
年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない。	29	9.3
その他	8	2.6

(注) 集計可能な調査票 326 件、有効回答 313 件、欠損値 13 件、制限なしの複数回答。表中の割合は、有効回答 313 件に占める各項目件数の割合である。

表7では、まず、「予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」という選択肢に241件、77%の回答が集まった。予算値と実際値の対比させることによって事業計画が確実に実行されたことでもってその目標も達成されたと判断するという内容である。もちろん、計画が実行されたことが、すなわちアウトプットの結果の良し悪しを保証するものではないが、予算という視点を置くとすれば、このような判断になるのではないか、ということである。何よりも計画通りに事が進んだことを目的達成度の評価において優先する。予算と決算の対比および予算差異分析は、予算管理の手法として大変広く知られており、明確でわかりやすいという利点もある。

予算値と実際値の比較という場合、目的達成度を判断する前提となる差異の許容範囲が気になるところであるので、前出の表4「予算値と実績値が大きく食い違う頻度」および表5「予算値と実績値の差の程度」との関係をそれぞれ確認しておきたい。表8に差異が生じる頻度との関係（表4と表7の関係）を集約したが、「予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」を目的達成度の評価として考えている法人では、予算値と実際値の差異が生じる頻度が高いか低いかによって大きな違いはなかった。どの頻度区分についても各区分合計のおおよそ7割程度がこの選択肢を選択していることがわかる。

具体的には、差異が生じる頻度は「ほとんどない」を選択した回答者のうち、「予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当

然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」という目的達成度の評価を回答しているのは78.4%であり、同じく「しばしばある」という区分の中で当該目的達成度の評価を選択しているのは75.4%、「頻繁にある」も76.5%、「ほぼ毎回食い違う」も72.7%であった。

表8 「予算値と実績値の差異が生じる頻度」と
「予算による目的達成度の評価」の関係

予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価（目的達成度の評価） 予算と実績値が大きく食い違う頻度	予算値と実績値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのである。当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである。	非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる。	予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない。	年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえ、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない。	その他	行合計
ほとんどない。	116 (78.4)	41 (27.7)	13 (8.8)	14 (9.5)	4 (2.7)	148
しばしばある。	101 (75.4)	47 (35.1)	20 (14.9)	12 (9.0)	4 (3.0)	134
頻繁にある。	13 (76.5)	6 (35.3)	1 (5.9)	1 (5.9)	0 (0.0)	17
ほぼ毎回食い違う。	8 (72.7)	4 (36.4)	1 (9.1)	2 (18.2)	0 (0.0)	11
その他	1 (100.0)	0 (0.0)	0 (0.0)	0 (0.0)	0 (0.0)	1
列合計	239	98	35	29	8	311

(注) 「予算値と実績値が大きく食い違う頻度」と「予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価（目的達成度の評価）」のクロス集計。集計可能な調査票326件、クロス集計の有効回答311件、欠損値15件。また、()内は各行項目の合計を100としたときの割合(%)である。

次に、予算値と実績値の差異と目的達成度の評価との関係(表5と表7の関係)を表9に纏めている。差異の程度が10%以下、および10%超から20%以下、20%超から30%以下、30%超から40%以下であると回答された各差異区分の合計件数のうち、おおよそ75%から85%程度が「予算値と実績値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのである。当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」という目的達成度の評価を選択している。40%超50%以下はもともと1件しかないがその1件が、さらに50%超は5件中3件が当該目的達成度の評価方法を選択している。

「予算値と実績値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたので

あるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」という目的達成度の評価によれば、差異の許容範囲にもよるが、予算値と実際値の差が開くほど目的の達成から遠ざかっていくことになる。差異の程度が大きく生じる法人ほど、当該目的達成度の評価を選択しないものと予想していたが、差異幅が大きい法人でも小さい法人でも目立った変化はなかった。各法人で生じる差異額が、それぞれの許容範囲内に収まっているかは不明であるが、予算に対して高い割合の差異が生じている法人では、当該評価尺度では目的は達成されなかった（事業計画の目標は達成されなかった）と判断される可能性が高いということになる。

表9 「予算値と実績値の差の程度」と「予算による目的達成度の評価」の関係

予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価 (目的達成度の評価) 予算値と実績値の差の程度	予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである。	非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる。	予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない。	年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえ、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない。	その他	行合計
10%以下	128 (76.2)	53 (31.5)	18 (10.7)	17 (10.1)	6 (3.6)	168
10%超 20%以下	61 (74.4)	30 (36.6)	11 (13.4)	9 (11.0)	1 (1.2)	82
20%超 30%以下	25 (83.3)	9 (30.0)	2 (6.7)	3 (10.0)	1 (3.3)	30
30%超 40%以下	7 (87.5)	2 (25.0)	1 (12.5)	0 (0.0)	0 (0.0)	8
40%超 50%以下	1 (100.0)	0 (0.0)	0 (0.0)	0 (0.0)	0 (0.0)	1
50%超	3 (60.0)	0 (0.0)	2 (40.0)	0 (0.0)	0 (0.0)	5
列合計	305	94	34	29	8	294

(注) 「予算値と実績値の差の程度」と「予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価（目的達成度の評価）」のクロス集計。集計可能な調査票 326 件、クロス集計した場合の有効回答 294 件、欠損値 32 件。また、() 内は各行項目の合計を 100 としたときの割合 (%) である。

では、表 7 「予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価（目的達成度の評価）」に戻って予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価の続きを考察したい。既に示したように第 1 順位の回答は、「予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば

事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」であった。続く第2順位の回答は、「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」という選択肢で99件、31.6%であった。いわゆる利益尺度による目的達成度の評価である。非営利組織では設立の趣旨からして利益尺度が第1に優先される目標として設定されない、あるいは利益尺度によって目的達成度を判断することが容易ではないことを述べたが、現実には利益尺度による目的達成度の評価が行われることも考えられる。この判断によると、事業計画を実行する優先的目標は利益を獲得することとなるが、予算という視点でもって目的達成度を評価するとすれば、利益目標を有効に利用することになるのではないかという主張である。

第3順位は「予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない」という目的評価で、35件、11.2%の回答が集計されている。利用者の満足度を知るためのアンケート調査では頻繁に見られる光景である。表7の選択肢項目を作成した時点では、本選択肢が回答の大きな割合を占めるのではないかと考えていたが、予想に反して10%程度の選択割合となった。

ここで、満足度によって目的達成度を評価することが妥当かどうかについて若干言及しておきたい。サービスの利用者は、それぞれ個人的な欲求と必要性によってサービスを利用している。この各人の欲求水準を基準にして、利用者個人の主観的な判断が示されるのが満足度である。利用者個人の主観的判断である満足度はアンケート調査などによって一応の情報収集ができたとしても、そもそもの組織目的・事業計画の目標と満足度との間に直接的な因果関係がないため、目的・目標のもとで満足度を測定評価する難しさが生じる。組織目的は組織を設立した目的・最終目的であり、目標とは個々の事業計画の目標である。もし直接的な因果関係があれば、たとえば教育サービスであれば、満足度が高く表示されればされるほど（利用者がサービスの結果に満足していると表明すればするほど）、サービス提供（アウトプット）の結果について、教育の最終目的、個別教育目標が常に達成され、教育成果が向上していくことになる。ところが、満足度という個人の主観的判断は、その元となる各人の意欲も含めた欲求水準の高低とともに、学習内容の水準、難易度、求められる学習時間などのレベルなどによっても微妙に変化する。利用者が満足していると認識しているからといって、教育目標、教育の最終目的が必ず達成できているかということ、そうでないこともあるし、満足度として集計された、例えばアンケート数値が芳しくないとしても教育目標に掲げた成果が達成されていることもある。

目的・目標の評価（目的達成度の評価）は、あくまでも目的を達成するために生産されたアウトプットとの対応関係で判断されるものである。すなわち目的を達成するための手段として選択された事業計画について、その目標とアウトプットの結果を突き合わせて、目的・目標の達成度を判断する。満足度との繋がりを考えるとすれば、目的が達成されたときに、その期間にサービスを受けた利用者は満足しているはずであると思料することはできる。必要であれば実際にアンケートを取って、利用者の意見や感想を聴取すればよい。目的達成度の評価のもとでの利用者満足度は、この対応を見る以外に方法がないという場合において、その限界を受け入れた上でのひとつの指針となる評価方法とでも言えようか。

表7で第4順位の回答は、「年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない」という内容で、29件、9.3%であった。支出予算の執行が予算期間を通して平準化されていることを重要視する方法である。年度末に多額の支出があれば、年度途中で計画通りに事業計画が実行されなかったことを意味すると見做して、これを理由に事業計画の目標も達成できなかったとみる。これについても一つの指標にはなるが、アウトプットであるサービスの結果がどうであったかについての視点は入ってこない。

なお、Iの表1で示した「事業活動（予算）の結果に関する理事会討議資料（内部報告資料）の表示形態」の中に、「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」という組織目的、事業計画の目標の達成に関する項目があった（78件、24.2%）。この78の法人が、本章の表7の目的達成度の評価についてどの選択肢項目を回答しているか、両者をクロス集計した際の件数を示しておく⁽⁴⁾。表1で「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」を理事会討議資料の表示形態として選択した法人について、表7の予算からみた目的達成度の評価の中で「予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」を同時選択しているのは75件中63件であり、「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」を選択したのは75件中28件である。続いて「予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない」を選択したのは75件中5件、最後に「年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない」

は 75 件中 9 件であった。

また、表 7 は、制限なしで複数選択が可能な設問であった。予算という視点から見た目的達成度の評価として該当するものをすべて選んでもらったわけであるが、集計結果をみると単一回答が多く、複数を回答した法人は少なかった。選択肢は 4 つ用意していたので 2 つ選ぶとすれば組み合わせは 6 通りあるが、そのうち 4 通りの組み合わせすべてについて調整済み残差の符号はマイナスであった⁽⁵⁾。2 つの選択肢が同時選択されることは大変に少ないといえる。また、3 つ選択していたのは 7 法人のみであった。表 10 に、予算による目的達成度の評価（予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価）についてクロス集計した件数を纏めておく。

表 10 予算による目的達成度の評価の組み合わせ

予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価（目的達成度の評価）	予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである。	非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる。	予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない。	年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない。	その他	行合計
予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価（目的達成度の評価）						
予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである。		66	10	13	3	241
非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる。	66		3	8	0	99
予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない。	10	3		2	1	35
年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない。	13	8	2		0	29
その他	3	0	1	0		8
列合計	241	99	35	29	8	313

(注) 集計可能な調査票 326 件、有効回答 313 件、欠損値 13 件、制限なしの複数回答。

(2) 事業計画の目標を達成するための働きかけ（動機付け）

予算から見た目的達成度の評価について示してきた。この目的達成度の評価を受けて、目標を達成するために、事業計画を実行する側である従業員に対して何らかの働きかけが行われているか、また目的達成度を評価する視点がどこにあるかによってその働きかけに変化が生じるかについて考察したい。表 11 に、「従業員の行動を目標へ向けて方向づけるために、どのような働きかけ（動機づけ）をしているか」という設問の集計結果を示している。

表 11 事業計画の目標を達成するための働きかけ（動機づけ）

内 容	件数	割合 (%)
従業員教育（研修会・新人教育）	203	67.0
職務規定の整備	132	43.6
昇進・昇給制度の透明化	78	25.7
勤続年数によって表彰する。	74	24.4
報奨金制度の採用	22	7.3
熟練度・技術レベル・知識レベルによって表彰する、もしくは資格を付与する。	20	6.6
その他	27	8.9

(注) 集計可能な調査票 326 件、有効回答 303 件、欠損値 23 件、制限なしの複数回答。表中の割合は、有効回答 303 件に占める各項目件数の割合である。

もっとも多く行われているのが「従業員教育（研修会・新人教育）」であり 203 件、全体の 67.0% の回答を集めた。次に多かったのが「職務規定の整備」という働きかけで 132 件、43.6% である。この 2 項目は、事前の教育および全社的な規定の整備であるが、第 3 位以下は、昇進、昇給、表彰、報奨など、従業員個人の努力の結果に対して直接報いる動機付け項目である。「昇進・昇給制度の透明化」が 78 件で 25.7%、「勤続年数によって表彰する」が 74 件、24.4%、「報奨金制度の採用」が 22 件、7.3%、「熟練度・技術レベル・知識レベルによって表彰する、もしくは資格を付与する」が 20 件、6.6% であった。

その他が 27 件あるが、このうち 3 件は特に何もしていないという回答であった⁽⁶⁾。この 3 件は回答記述の通りにその他に集計しているが、従業員に対する働きかけが何も行われていない場合は、通常は無回答として提出されるので、その多くは欠損値の中に含まれている。またその他 27 件のうち、7 件は記述内容からして選択肢項目のいずれかに分類できるのではないかと思われるものであった。具体的には昇進・昇給に関する人事評価制度がある（手当、賞与の支払いを含む）が 5 件、および表彰・褒章制度がある、という内容が 2 件あった。

したがって実質的なその他件数は 17 件ほどであるが、その内訳は、ミーティング・定例会議・中長期経営計画会議（従業員参加）等を実施している 6 件、目標管理制度がある 5 件、経営者層が会議・朝礼などで訓示する 2 件、検討したいが財源不足 1 件、業務標準化 1 件、他の組織と兼務しているため専従従業員なし 1 件、母体企業で優遇する 1 件、である。

次に、予算という視点からみた目的達成度の評価方法の違いによって、従業員への働きかけに違いが生じるか確認したところ（表 7 と表 11 の関係）、表 12 に示したように、「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」という目的達成度の評価についてのみ選択の傾向に特徴が出ていた。目的達成度の評価に利益尺度を用いる視点であるが、この場合についてのみ、事業計画の目標を達成するために「昇進・昇給制度の透明化」「勤続年数によって表彰する」「報奨金制度の採用」「熟練度・技術レベル・知識レベルによって表彰する、もしくは資格を付与する」という働きかけ（動機づけ）項目を同時選択する傾向が見られた。これらは、昇進、昇給、表彰、報奨など、従業員個人の努力に対する働きかけ（動機づけ）項目である。非営利組織において利益尺度を強調する良し悪しに議論はあろうが、利益という視点を置くことによって、積極的に従業員の行動を目標に向けて方向づけようとする、経営者層のモチベーションも上げているのかもしれない。

表 12 「予算による目的達成度の評価」と
「目標を達成するための働きかけ（動機づけ）」の関係

予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価（目的達成度の評価）	調整済み残差	「事業計画の目標を達成するための働きかけ（動機づけ）」のうち関係のある項目
予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである。		なし
非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる。	正	2.7 昇進・昇給制度の透明化
		2.0 勤続年数によって表彰する。
		2.2 報奨金制度の採用
		2.7 熟練度・技術レベル・知識レベルによって表彰する、もしくは資格を付与する。
予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない。		なし
年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない。		なし

（注） 「予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価（目的達成度の評価）」と「事業計画の目標を達成するための働きかけ（動機づけ）」の各選択肢をそれぞれに対応させて関係がある

と認められたもの（調整済み残差が絶対値で 1.96 以上のもの）を示す。集計可能な調査票 326 件、クロス集計時の有効回答 294 件、欠損値 32 件、関係のある各組み合わせのカイ 2 乗値、自由度、有意確率を順に示す。

- ・「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」と「昇進・昇給制度の透明化」…7.328、1、0.007。
- ・「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」と「勤続年数によって表彰する」…3.942、1、0.047。
- ・「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」と「報奨金制度の採用」…4.996、1、0.025。
- ・「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」と「熟練度・技術レベル・知識レベルによって表彰する、もしくは資格を付与する」…7.080、1、0.008。

IV 執行されなかった予算

予算期間終了後、予算と決算の対比、予算差異分析、目的達成度の評価など様々な報告・分析および評価が行われるが、そもそも予算が執行されなかった場合はどうなるのであろうか。執行されなかった（支出されなかった）予算があった場合、次年度に向けてどのようなフィードバック情報が送られていくのか、その対応について述べていく。

(1) 執行されなかった予算があった場合の対応

表 13 は、執行されなかった予算があった場合に次年度以降の予算編成に影響するかどうか、その対応として選択回答されたものを集計した結果である。表からわかるように、未執行の予算に対する対応として過半数を超える回答はなかった。もっとも多く選ばれたのは「連続して数年間（2～3 年）執行されない場合は、事業計画全体を見直す」という対応で、138 件、全体の 44.8%である。執行されなかった予算の割合にもよるであろうが、次年度予算にすぐに反映させるということではなく、数年はそのまま据え置いてひとまず様子を見るということである。2 番目に多かった回答は、「該当部門の責任者が面談を受け、特に問題がなければ事業は継続される」という対応で、89 件、28.9%である。部門責任者の面談をして未執行となった原因が探られる。問題がなかった場合というのは、執行されなかった原因が明らかでない場合、あるいは調査で判明した場合などでその是正対応が可能な軽微なケースを含んでいる。なお、これらの第 1 順位と第 2 順位の対応を両方とも選択した法人は 33 件あった。

表 13 執行されなかった予算があった場合の対応

内 容	件数	割合(%)
連続して数年間（2～3年）執行されない場合は、事業計画全体を見直す。	138	44.8
該当部門の責任者が面談を受け、特に問題がなければ事業は継続される。	89	28.9
未執行の予算がある場合、次年度予算からカットする。	51	16.6
未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理に使い切ろうとするので、特に問題としない。	50	16.2
理事長（会長）の判断に任せる。	44	14.3
理由書の提出を求められる。	9	2.9
建物および周辺等の美化に使用する。	7	2.3
その他	30	9.7

(注) 集計可能な調査票 326 件、有効回答 308 件、欠損値 18 件、制限なしの複数回答。表中の割合は、有効回答 308 件に占める各項目件数の割合である。

第 3 順位は「未執行の予算がある場合、次年度予算からカットする」という対応であり、逆に第 4 順位には「未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理に使い切ろうとするので、特に問題としない」という相反する対応が並んでいる。それぞれ 51 件（16.6%）、50 件（16.2%）とほぼ同数の回答件数となった。両者は全く反対の対応であるが、同時選択している法人も 3 件あった。残りは、「理事長（会長）の判断に任せる」が 44 件で 14.3%、「理由書の提出を求められる」が 9 件で 2.9%、「建物および周辺等の美化に使用する」が 7 件で 2.3%である。

その他が 30 件と多くなっているが、どのような記述があったか示しておく。その他の中で多かったのは「執行されなかった理由を明らかにして、次年度予算でカットするか、そのまま据え置くかの判断をする」という内容で、12 件あった。次年度カットすることもあるし、カットしないこともあるということである。次に「未執行の予算があっても次年度の予算編成に影響しない」という内容が 6 件あった。これは、単年度予算のため未執行があっても次年度に影響しない、またゼロベースで予算編成するため影響しない、ということであった。さらに、「前年度実績に基づいて次年度予算を編成する、未執行の予算があれば次年度見直す（カットする）」という内容が 4 件、そのほか「事業経費として使う」1 件、「施設及び設備の修繕に使用する」1 件である。なお、執行されなかった予算はない、という記述も 4 件あった。その他欄に記述があったものは調査票通りに集計しているが、執行されない予算はないという法人の多くは、無回答（該当なし）として提出されていることを付言しておく。

さて、先に I の (2) において、事業活動の実行段階のチェック体制からみた理事会討議資

料の表示形態に言及したが、ここで再度、事業活動のチェック体制（予算に沿って活動が実行されているかチェックする管理責任者、および月次・年次の頻度）によって、事業活動の結果の評価の際に、未執行の予算に対する次年度予算へのフィードバック対応に変化があるか、明らかにしておきたい。表 14 に、両者をクロス集計して特徴がみられた項目（調整済み残差が絶対値で 1.96 以上のもの）を示している。

表 14 「事業活動のチェック体制」と「執行されなかった予算があった場合の対応」の関係

事業活動のチェック体制（予算に沿って活動が実行されているかチェックする管理責任者および頻度）			調整済み残差		関連する「執行されなかった予算があった場合の対応」
管理責任者	チェックの頻度	内容			
部門管理者	月次	各部門管理者が月次で予算と実際を比較して、部門活動を管理している。	正	2.5	該当部門の責任者が面談を受け、特に問題がなければ事業は継続される。
担当理事	月次	予算担当者が月次で各部門から実際値を収集・要約して担当理事に報告する。	正	2.2	連続して数年間（2～3年）執行されない場合は、事業計画全体を見直す。
理事会	年次	予算担当者が年次で実際値を収集し、決算書類として予算決算値比較表を理事会に報告するだけである。	正	2.5	理事長（会長）の判断に任せる。
外部専門家	年次（随時）	理事長が外部専門家に予算値と決算値との比較検討を委嘱して、次年度の参考にするのみである。			なし

（注） 「事業活動のチェック体制（予算に沿って活動が実行されているかチェックする管理責任者および頻度）」と「執行されなかった予算があった場合の対応」の各選択肢をそれぞれに対応させて関係があると認められたもの（調整済み残差が絶対値で 1.96 以上のもの）を示す。各組み合わせのカイ 2 乗値、自由度、有意確立を順に示す。

- ・「各部門管理者が月次で予算と実際を比較して、部門活動を管理している」と「該当部門の責任者が面談を受け、特に問題がなければ事業は継続される」…6.268、1、0.012。
- ・「予算担当者が月次で各部門から実際値を収集・要約して担当理事に報告する」と「連続して数年間（2～3年）執行されない場合は、事業計画全体を見直す」…4.833、1、0.028。
- ・「予算担当者が年次で実際値を収集し、決算書類として予算決算値比較表を理事会に報告するだけである」と「理事長（会長）の判断に任せる」…6.201、1、0.013。

まず、部門管理者が月次のタイミングで予算の執行状況をチェックしている（各部門管理者が月次で予算と実際を比較して、部門活動を管理している）というチェック体制では、予算期間終了時に未執行の予算があった場合、「該当部門の責任者が面談を受け、特に問題がなければ事業は継続される」という選択をする傾向が強くなっている。表 13 でいうと、未執行

予算への対応としては2番目に選択割合が多かった回答である。次に、管理責任者が担当理事で、月次で執行状態をチェックしている（予算担当者が月次で各部門から実際値を収集・要約して担当理事に報告する）というチェック体制を採っている法人では、執行されなかった予算があった場合、それが「連続して数年間（2～3年）執行されない場合は、事業計画全体を見直す」という回答を選択することが多くなっている。この回答は、表13ではもっとも選択割合が高かった回答である。予算執行中に月次でチェックしているケースでは、未執行予算の次年度対応として2～3年様子を見る、あるいは部門管理者と面談して執行中に何があったかを聴取するなど改善が可能かを検討する、など事業を続ける方向で進められていくようである。

一方で、チェックの頻度が年次で、責任管理者が理事会になる（予算担当者が年次で実際値を収集し、決算書類として予算決算値比較表を理事会に報告するだけである）と、予算期間終了後の未執行予算への対応も「理事長（会長）の判断に任せる」という回答を選択する傾向にあることがわかった。このケースであると、もともと事業活動の実行中には予算値と実績値の細目チェックは行われないので、予算期間終了後に、年次決算報告（予算決算比較）と未執行の予算報告が同時に行われるということになる。

（2） 目的達成度の評価との関係

次に、目的の達成度をどのように評価するか、その方針・評価尺度の違いによって未執行の予算があった場合の対応に変化が生じるかについて考えてみたい。目的達成度の評価と執行されなかった予算への対応との間に特徴的な傾向が見られるか、クロス集計したものを表15に纏めている。表15の行項目は、予算による組織目的・事業計画の目標の達成度の評価（目的達成度の評価）の視点であり、列項目は、執行されなかった予算があった場合の対応を示す。表15について、特徴的な箇所を取り上げていく。まず、執行されなかった予算について「連続して数年間（2～3年）執行されない場合は、事業計画全体を見直す」という対応が選ばれるときの目的達成度の評価の視点がどこにあるかを確認すると、行項目では「年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえ、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない」という目的達成度の評価の選択割合（各行項目の合計に対する割合）が他の選択割合と比べて63.0%と高くなっている。「年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえ、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない」という視点

を目的達成度の評価に用いるケースでは、年度末まで未執行の予算があったとしても、慌てて年内に支出するという行動は選択され難いであろう。そのため未執行があったとしても数年間据え置いて様子を見るという対応が選択される傾向にあると考えられる。

表 15 「予算による目的達成度の評価」と
「執行されなかった予算があった場合の対応」との関係

執行されなかった 予算があった場合 の対応	連続して 数年間(2 ~3年)執 行されない 場合は、 事業計画 全体を見 直す。	該当部門 の責任者 が面談を 受け、特 に問題が なければ 事業は継 続される。	未執行の 予算があ る場合、 次年度予 算からカ ットする。	未執行の 予算を次 年度カッ トすると、 年度内に 無理に使 い切ろう とするの で、特に 問題とし ない。	理事長 (会長) の判断 に任せ る。	理由書 の提出 を求め られる。	建物お よび周 辺等の 美化に 使用す る。	その他	行合計
予算による 組織目的・事 業計画の目標 達成度の評価(目 的達成度の評価)									
予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである。	111 (48.5)	63 (27.5)	39 (17.0)	35 (15.3)	34 (14.8)	6 (2.6)	5 (2.2)	18 (7.9)	229
非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる。	40 (42.6)	30 (31.9)	21 (22.3)	22 (23.4)	16 (17.0)	0 (0.0)	2 (2.1)	7 (7.4)	94
予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない。	13 (38.2)	10 (29.4)	5 (14.7)	9 (26.5)	2 (5.9)	1 (2.9)	1 (2.9)	4 (11.8)	34
年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない。	17 (63.0)	8 (29.6)	3 (11.1)	6 (22.2)	2 (7.4)	2 (7.4)	1 (3.7)	1 (3.7)	27
その他	3 (37.5)	3 (37.5)	1 (12.5)	0 (0.0)	0 (0.0)	1 (12.5)	1 (12.5)	2 (25.0)	8
列合計	133	87	51	50	43	9	7	27	299 299

(注) 集計可能な調査票 326 件、クロス集計時の有効回答 299 件、欠損値 27 件。() 内は各行項目の合計に対する割合 (%) である。

なお、未執行の予算への対応では、「未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理

に使い切ろうとするので、特に問題としない」という年度末の使い切りを抑制する選択肢もある。行項目の目的達成度の評価「年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない」と列項目の執行されなかった予算の対応「未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理に使い切ろうとするので、特に問題としない」の交点では6件選択されているが、このうち5件が列項目の「連続して数年間（2～3年）執行されない場合は、事業計画全体を見直す」を同時選択している。

次に、執行されなかった予算をカットする、あるいはカットしないという対照的な対応について、具体的には列項目の「未執行の予算がある場合、次年度予算からカットする」および「未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理に使い切ろうとするので、特に問題としない」という対応がとられるときの目的達成度の評価に対する考え方を見ていきたい。まず、目的達成度の評価（行項目）が「予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」であるとき、当該行項目の合計229件に対する割合を見ると、「未執行の予算がある場合、次年度予算からカットする」という選択のほうが39件、17.0%とやや多くなっている。

利益尺度を目的達成度の評価に取り入れる視点「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」（行項目）になると、列項目「未執行の予算がある場合、次年度予算からカットする」および「未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理に使い切ろうとするので、特に問題としない」の選択割合がほぼ等しくなる（それぞれ21件で22.3%、22件で23.4%）。利益尺度を目的達成度の評価の際に優先するときは、未執行の予算を次年度カットする法人とカットしない法人とに対応が割れるようである。なお、利益尺度を選択している法人で、未執行の予算への対応としてカットする、カットしないという選択肢を両方とも選択している法人は2法人のみであり、どちらか一方を選択しているケースがほとんどである。

行項目「予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない」という目的達成度の評価の視点になると、選択割合が逆転して、未執行予算をカットしないという選択肢である列項目「未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理に使い切ろうとするので、特に問題としない」の方が、もう一方の「未執行の予算がある場合、次年度予算からカットする」に比べて9件、26.5%とそ

の割合が高くなっている。「未執行の予算がある場合、次年度予算からカットする」の選択割合は5件、14.7%に下がっている。さらに、目的達成度の評価の4番目の項目である「年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない」(行項目)についても同じく、未執行予算があってもカットしないという選択肢「未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理に使い切ろうとするので、特に問題としない」の方が割合がもう一方よりも6件、22.2%と高くなっている。

執行されなかった予算をカットする、あるいはカットしないという対応では、このように集計されたが、目的達成度の評価から見たこの対応選択の特徴について若干詳述しておく。目的達成度の評価として「予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」という視点を持つときは、目的達成度を向上させるために、予算値に実際値を近づけようとする誘因が働いている。未執行があればその分だけ差異の幅は開いていくので、「未執行の予算がある場合、次年度予算からカットする」という行動を選択した方が目的達成度の評価のためには有利である。そのため件数としてはわずかであるが、「未執行の予算がある場合、次年度予算からカットする」の割合の方がやや高くなっていると考えられる。

「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」という視点では、利益を最大化する誘因が働くと考えられる。

「未執行の予算がある場合、次年度予算からカット」すれば、他の利益率の高い事業に予算を回せるので、利益が増加する可能性が高まる。その一方で該当部門では予算削減に対する反発も生まれる。また、「未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理に使い切ろうとするので、特に問題としない」とすれば、新たな利益を獲得する機会を逸することになるが、インパクトの強い対応によって該当部門のモチベーションが低下することを防ぐことはできる。どちらが目的達成度の評価により貢献するのか、結果としてほぼ同数になったので、どちらも対応としてあり得るし、優劣はつけ難いということになる。

「予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない」という目的達成度の評価の視点は、いわゆる利用者の満足度によるものであるが、この視点であれば未執行の予算があるかないかは、目的達成度の評価とは関係ないことになる。どちらの対応をとっても評価には無関係なのであるが、集計では「未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理に使い切ろうとするので、特に問

題としない」という対応の方が10%以上多く選択されている。コストカットすることによって、サービス提供者（従業員）の満足度やモチベーションが低下し、サービスの質が低下する可能性はある。評価に関係ないのであれば、波風立てずに未執行でもそのままとして、受け手（利用者）の満足度が低下することを避けることが選択されたものと解される。

最後に、「年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない」という目的達成度の評価の視点では、年間を通して一定の割合で予算が使われるように、経費支出を平準化させる誘因が働いていく。そのため、年度末に無理な支出圧力をかけないように、「未執行の予算を次年度カットすると、年度内に無理に使い切ろうとするので、特に問題としない」という対応が好まれるのであろう。

おわりに

予算期間終了後のコントロールおよび目的達成度の評価について、アンケート調査結果をもとに考察してきた。本文中でも述べたように、目的達成度の評価は、本来的には、明示されている目的に対して、その目的・目標を達成するために生産され提供されたアウトプットの結果を対比する必要がある。アウトプットの結果が良かったか悪かったかを、組織目的あるいは事業計画の目標と照らし合わせることによって評価が可能となる。本稿ではこの目的-アウトプットの対比関係（アウトプットが良かったか悪かったか）を測る尺度として予算を位置づけることができるかどうかを試みてみた。予算というフィルターを通してみた場合の目的達成度の評価としてあらかじめ用意した選択肢項目は、簡略化すると、予算値と実際値の対比、利益尺度、利用者の満足度、予算の平準化という内容であった。集計の結果は、予算値と実際値の比較をもとに判断できるのではないかとする回答が多く、従来から広く行われている予算管理の分析手法の範囲内で目的達成度の評価も捉えていることが窺えた。目的達成度の指針や評価尺度がまったくないところで計画→実行→統制→フィードバックという経営管理活動を遂行していくことは容易ではない。かといって予算が何に対しても万能というわけでもない。予算という金銭から見たひとつの指標としての評価尺度の限界と有用性、また事業計画の目標とアウトプットの評価を積み上げていくことによって、最終的な組織目的の達成度の評価という全体評価に繋げていくことができるのかという点について、今後も検討を続けたい。

-
- (1) アンケート調査の概要については、拙著「非営利組織におけるマネジメント・コントロールの研究—予算行動の実態に関する調査票について—」全国公益法人協会『公益・一般法人』No. 799、2011年、pp. 58-68を参照されたい。
- (2) 拙著「非営利組織における予算統制の態様」法政大学イノベーション・マネジメント研究センター、ワーキングペーパーシリーズ No. 233、2020年を参照されたい。
- (3) 集計可能な調査票 326 件、有効回答 321 件、欠損値 5 件、制限なしの複数回答。この設問の回答件数は、「各部門管理者が月次で予算と実際を比較して、部門活動を管理している」162 件、「予算担当者が月次で各部門から実際値を収集・要約して担当理事に報告する」126 件、「予算担当者が年次で実際値を収集し、決算書類として予算決算値比較表を理事会に報告するだけである」95 件、「理事長が外部専門家に予算値と決算値との比較検討を委嘱して、次年度の参考にするのみである」2 件である。
- (4) 表 1 では「組織目的および事業計画の目標が達成されたかについて、まず理事長が口頭で所感（主観的判断）を示す」という回答の選択件数は 78 件であるが、表 7 の各選択肢項目とクロス集計した際の有効回答は 75 件である。
- (5) 関係のあった 4 通りの組み合わせについて、各組み合わせのカイ 2 乗値、自由度、有意確立、調整済み残差を順に示す。
- ・「予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」と「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」…9.229、1、0.002、-3.0。
 - ・「予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」と「予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない」…52.175、1、0.000、-7.2。
 - ・「予算値と実際値を比較して、その差異が許容範囲にあれば事業が適切に実施できたのであるので、当然、組織目的および事業計画の目標が達成されているはずである」と「年度末に経費支出が集中している場合は、正当な理由がなければ、効率的な運営とはいえず、また、組織目的および事業計画の目標も達成されているとは言えない」…18.674、1、0.000、

-4.3。

- ・「非営利組織といえども利益がなければ、組織維持が図れないのであるから、予算の達成は組織目的の達成といえる」と「予算は単に収益性を測定しているにすぎない。組織目的の達成は利用者アンケートの結果から判断する以外には手がない」…9.761、1、0.002、-3.1。

(6) このうち1件は、自治体の外郭団体であり組織規模も小さいので、特別には行っていない。また、組織の独自案としては実施されにくいという回答であった。



本ワーキングペーパーの掲載内容については、著編者が責任を負うものとします。

法政大学イノベーション・マネジメント研究センター
The Research Institute for Innovation Management, HOSEI UNIVERSITY

〒102-8160 東京都千代田区富士見 2-17-1
TEL: 03(3264)9420 FAX: 03(3264)4690
URL: <http://riim.ws.hosei.ac.jp>
E-mail: cbir@adm.hosei.ac.jp

(非売品)
禁無断転載