

梅津 亮子

非営利組織における
予算コントロールの機能

2021/10/08

No. **241**

Ryoko Umezu

Budgetary Control Conflict
in Non-Profit Organizations

October 8, 2021

No. **241**

非営利組織における予算コントロールの機能

法政大学 梅津亮子

はじめに

- I 予算を編成する際のボトルネック
- II 事業活動の実行段階における予算コントロールのマイナス面
- III 事業活動が効率的に実施されるような配慮や取り組み
- IV 予算コントロールに影響する多様な要因

おわりに

はじめに

予算は、事業計画を貨幣価値によって客観的な数値で表現したものである。活動を実行するために必要な資金的裏付けやその活動から得られる収入予測が示されるので、コントロールの基礎ないし手段として予算は大変有用である。とはいえ当然のことながら、予算には予算の役割と一般にいわれるプラス面もあれば、逆に機能しにくいマイナス面もある。本稿では、アンケート調査をもとにして、予算を活用していく過程で経営者層は実際にどのような苦労や困難に直面しているのか、予算を利用したコントロールにおけるマイナス面や困難に焦点を合わせて論じることとする⁽¹⁾。まず、予算編成の段階で考えられるボトルネックについて考察し、つぎに事業活動の実行段階における予算コントロールの逆機能、予算による弊害やマイナス面について明らかにするとともに、これらを克服する取り組みについて言及する。最後に、予算によるコントロールが機能する土台として、経営者層の資質や能力といったコントロールを行うヒトの側面やインフォーマルな組織の存在など、事業計画・予算の実行に影響を与える多様な要素について考察する。

I 予算を編成する際のボトルネック

事業計画を策定し、事業計画の活動について収入予算・支出予算として金銭的に集約するまでには様々な要素や多くの資源を必要とする。前年度の予算決算の対比、事業環境や需要を予測し、活動とそれに伴う事業収入、事業活動を支える支出額を確定させる必要があるし、それなりに人手も必要である。編成までには時間もかかる。組織全体として整合性をもって取りまとめるには事業部同士の横の調整も必要である。ここではまず、予算を編成するプロセスでネックになっていることは何かについて考察したい。「予算を編成することにおいてネックとなっていることはあるか」という質問を出した結果、回答を纏めると表1のようになる。

表1 予算を編成する際のボトルネック

内 容	件数	割合(%)
従業員が少なく多忙である。	78	30.7
予算と決算について多年度比較をしても、次年度の予算編成に反映することが難しい。	73	28.7
収入額が些細なことで変動してしまうので、年度末ぎりぎりにならないと、予算を確定できない。	51	20.1
経費の発生額の予測が困難である。	46	18.1
事業をめぐる環境の変化に関する情報が不足している。	45	17.7
組織全体の目的達成の観点から、各部門間の個別予算を調整することが困難である。	39	15.4
その他	35	13.8

(注) 集計可能な調査票 326 件、有効回答 254 件、欠損値 72 件、制限なしの複数回答。表中の割合は、有効回答 254 件に占める各項目件数の割合である。

(出所) 筆者作成。以下の表も同じく筆者作成。

表1で第1順位となったのは「従業員が少なく多忙である」という回答で78件、全体の30.7%であった。従業員が少なく多忙であるということなので、この78法人の職員数を確認すると、常勤職員の平均値は29.7人である。78法人の常勤職員数の最小値は1人、最大値は579人であり、標準偏差は76.57、中央値は9.5人であるので、その多くが平均値以下の人数に留まっていることがわかる。10人刻みでみると、1人から10人までは44法人、11人から20人までは13法人なので、「従業員が少なく多忙である」と回答した法人の70%以上が常勤職員20名以下ということになる⁽²⁾。参考までに20人超も示すと、21人から30人までが4法人、31人から40人までが4法人、41人から50人までが5法人である。また、51人以上が8法人である。

第 2 順位は「予算と決算について多年度比較をしても、次年度の予算編成に反映することが難しい」という内容であり 73 件、28.7%である。予算決算の対比は多くの法人で一般的に行われている。別稿で予算期間が終わった後に理事会に提出される討議資料の表示形態について記述したが、ここでは調査対象全体のうち 80%以上の法人が「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」という項目を選択回答していたことからわかる⁽³⁾。ただ、現実には予算決算の対比表を作成しただけで、検討結果のそのフィードバックが十分に活かされているという状況にはないようである。

続いて第 3 順位は「収入額が些細なことで変動してしまうので、年度末ぎりぎりにならないと、予算を確定できない」という回答で 51 件、20.1%であり、第 4 順位は「経費の発生額の予測が困難である」という回答で 46 件、18.1%である。第 3 順位は収入の予測にかかわる問題であり、第 4 順位は経費（支出）の予測にかかわる問題である。第 5 順位は「事業をめぐる環境の変化に関する情報が不足している」という回答で 45 件、17.7%、さらに第 6 順位は「組織全体の目的達成の観点から、各部門間の個別予算を調整することが困難である」という回答で 39 件、15.4%となった。なお、予算を編成することにおいてネックとなっていることはあるか、という本設問では、「その他」が 35 件と多く集計された。「その他」と回答し、その具体的内容を記述しているものについて、主たるものを下に列挙しておく。記述のとおり、収入の確保が難しい、支出を抑える必要がある、補助金頼みである、出資者（地方自治体など）の決定によって予算が減額される、などといった意見が多かった。

〔収入および支出に関する内容〕

- ・活動量（収入）の見込みが難しい。
- ・収入の確保が難しい。収入減への対応に苦慮している。
- ・業務量の減少により、予算を収支均衡させることが困難である。
- ・公益法人では収支相償である必要があるので予算の編成が困難である。どちらかというとな保守的な予算となっている。
- ・収入減によって支出を抑制しなければならない。
- ・人件費が多い。
- ・収入額および経費の支出科目が限定されている。
- ・事業に変化がなくても、収入額の予測が困難である。
- ・興行的な事業においては、事業収入の予測が難しい。

- ・事業費予測が困難な種類の給付が存在する。
- ・施設が老朽化しており、修繕費等が突然発生することが多い。

[補助金、出資者、指定管理料などに関する内容]

- ・収入を自治体補助金に頼ることが多い。
- ・県の予算編成の動向に係わる部分が多い。
- ・運営経費のすべてが自治体からの補助金のため、自治体の運営方針に影響される。
- ・指定管理料が一方的に減額され、事務費がほとんど計上できない。
- ・市が補助金の額を決定するので（しかも減額の方向で）、予算の編成にゆとりがなくなる。
- ・出資者（地方自治体）から、予定していた予算額を減額される。
- ・財源のほとんどが補助金のため、最終的な予算額の確定が年度末になる。
- ・国の受託事業等について、予算計上額の確定が難しい。
- ・出資自治体への財政依存度が高いため、地方自治体との調整が必要である。
- ・自治体の予算が確定しないと法人の予算を確定できない。
- ・地方自治体からの補助金額が決定しなければ、具体化が困難である。
- ・補助金について、事業主体における事業実施の有無や補助金額の確定時期が遅いため、事業計画、予算の段階では見込みで計上している。
- ・会費収入は毎年安定しているが、補助事業等の事務費が毎年後半にならないとわからない。

[予算編成の時間や手間に関する内容]

- ・予算編成調整に時間がかかる。
- ・予算編成の時期が早い。
- ・指定管理事業固有の予算と法人全体の予算を両方作成の上、それぞれ承認を得る必要があり、編成が煩雑である。
- ・事業内容が予算を編成する際に、詳細まで固まっていないため、積算根拠に反映できない。
- ・収益事業がなく収入のほとんどが補助金であるため、事業自体が固定化してしまう。

[従業員の能力・士気に関する内容]

- ・各部門担当者の計数意識が不足している。
- ・職員の資質が不十分である。
- ・概ね予算に沿って事業活動が行われるが、従業員の士気の向上にはならない。

その他回答の記述をみるにつけ（表1も含めて）、収入の確保、経費の削減、出資者による予算額の減額など、経営者層には相当な心理的負荷がかかっているものと思われる。毎

年の予算編成でボトルネックとして頭を悩ませている様々な要因や困難が積み重なると、予算そのものに対する印象も悪くしかねない。経営者層や予算担当者の疲弊を招くこともあるだろうし、予算による弊害やマイナス面がより強調されることにも繋がりがねない。これらのことが、結果として予算のコントロール機能を阻害する一因にもなっているのではないだろうか。

予算編成にかかるボトルネックは以上のようなものであるが、これらの法人について次年度の予算編成に要する期間や人数についても言及しておきたい。次年度の予算編成に要する時間、予算編成に関わる人数（予算の編成作業を支援するスタッフを含む）、経営トップ層が予算編成に費やす時間に関する回答について示しておく⁽⁴⁾。

まず、次年度の予算編成に要する作業期間は、平均して 2.4 ヶ月（標準偏差 1.7）であった。最小値が 0.03、最大値が 12 であるので、もっとも短い法人では約 1 日（0.03 ヶ月）のみ、もっとも長い法人では 1 年（12 ヶ月）かかるということである。予算編成が 1 日で終わるとする法人は、次年度予算をゼロから編成するというのではなく、毎年事業内容が変わらずに安定した収入・支出が予測されるため、前年度の数字をコピーし、日付だけを修正するなどの作業で済んでいるものと推察される。前年踏襲の予算である。1 年かかるという法人は、1 年を通して継続的に次年度予算に関する業務が発生しているか、あるいは常に予算を意識して経営活動を行っているということであろう。なお、予算編成に要する期間の最頻値は 2 ヶ月である。

予算編成に関わる人数（予算の編成作業を支援するスタッフを含む）は、平均して 6.6 人（標準偏差 9.1）ということであった。最小値は 1、最大値は 77 である。予算編成を 1 人で行うという法人は、先ほど述べた編成期間が 1 日（0.03 ヶ月）と回答した法人と同一である。なお、予算編成に関わる人数の最頻値 2 人である。さらに、経営トップ層が予算編成に費やす時間は、平均して 1.2 ヶ月（標準偏差 1.0）である。最小値が 0 であるので、予算担当理事を置いていないか、事務局長が予算編成の責任者となっているケースが考えられる。最大値は 7、最頻値は 1 である。

II 事業活動の実行段階における予算コントロールのマイナス面

予算案が承認されると、つぎに、事業計画の実行段階に移行する。実行段階では経営者層は、組織の構成メンバーの行動・活動を管理監督し、事業計画が確実に実行されるよう

にコントロールする。コントロールとは、ここでは組織として意図した方向に強く導いて、指示したとおりのことが起こるようにすることと捉えている⁽⁵⁾。予算は事業計画を貨幣的に表すことができるので、計画実行と結果に対する基礎資料としてコントロールの手段となり得るが、では、予算を通じたコントロールについて、経営者層が感じている苦労や困難は何であろうか。表 2 に「予算を利用したコントロール活動において困っていることはあるか」という質問項目の回答をまとめている。

表 2 予算を利用したコントロール活動において困っていること

内 容	件数	割合 (%)
経理または予算担当者以外は、予算を意識せず活動している。	136	61.8
予算は達成すべき目標値であるという意識が浸透していない。	97	44.1
タイムリーな報告、必要な報告があがってこない。	48	21.8
下層部への指示がうまく伝わらない。	35	15.9
予算を受け入れること、ないしコントロールされることに対する心理的な抵抗感が強い。	26	11.8
注意して対策をとるだけの能力のある者がいない。	23	10.5
注意すると、「細かい人間」として皆から煙たがられる。	20	9.1
その他	17	7.7

(注) 集計可能な調査票 326 件、有効回答 220 件、欠損値 106 件、制限なしの複数回答。表中の割合は、有効回答 220 件に占める各項目件数の割合である。

表 2 の第 1 順位の回答は「経理または予算担当者以外は、予算を意識せず活動している」という内容で 136 件、全体の 61.8%の法人が選択した。事業活動が進められていく中で経営者層は、活動の焦点がぼやけていないか、エネルギーを向ける活動が適切であるか等を判断し、必要があれば組織の構成メンバーやシステムに働きかけ、行動パターンを微調整・修正する必要がある。実行された活動の実績値を測定し、予算値と比較対比したとしても、予算が意識されていないとすると、現実には予算を利用したコントロールは言うほど容易ではないようである。この点は、第 2 順位回答とも関連している。第 2 順位は「予算は達成すべき目標値であるという意識が浸透していない」という回答で 97 件、選択割合は 44.1%である。

第 3 順位は、「タイムリーな報告、必要な報告があがってこない」という回答で 48 件、21.8%、さらに第 4 順位の回答は「下層部への指示がうまく伝わらない」で 35 件、15.9%である。第 3 順位、第 4 順位はどちらも伝達の仕組みがうまく機能していないと

いう内容である。第 3 順位の「タイムリーな報告、必要な報告があがってこない」は組織の下層から中層の管理者に、中層から上層の経営者層に必要な報告が伝わってこない、そのために適時的な指示出しができない、対応が遅れるということであり、第 4 順位の「下層部への指示がうまく伝わらない」はその逆で、上位の経営者層ないし管理者の意思決定や方針、指示が中層や下層の下位の構成メンバーに対して浸透していない、経営者層や管理者が指示したはずのことが実行されずに意図した結果が得られないということである。

戦略や事業計画および予算を作成しただけで活動が実行され、目的・目標が達成されるわけではないことは言うまでもない。経営者層の意思決定や方針を組織のあらゆる階層の従業員に伝達し、何をやるべきかを指示しなければ予算に沿った事業活動の円滑な実行は困難である。また、必要なときに必要な報告が適切な階層の管理者に伝わる仕組みが整っていないと、活動のコントロールや管理監督は形式的なものになってしまう。組織の縦方向の適切な伝達の仕組みが求められるところであるが、この問題ではどちらか片方だけに不都合が生じるというよりは、上層から下層への伝達、そして下層から上層への伝達の両方に問題が生じていることが多いようである。「タイムリーな報告、必要な報告があがってこない」と「下層部への指示がうまく伝わらない」という項目の関係を確認すると、「タイムリーな報告、必要な報告があがってこない」という法人では、「下層部への指示がうまく伝わらない」という回答も同時に選択する傾向にあり、また「下層部への指示がうまく伝わらない」という法人では、「タイムリーな報告、必要な報告があがってこない」という回答も選択する傾向にあった⁽⁶⁾。

続いて、第 5 順位は「予算を受け入れること、ないしコントロールされることに対する心理的な抵抗感が強い」で 26 件、11.8%である。この従業員の心理的抵抗が強いと感じている法人では、トップダウン方式の予算編成方式を採っているケースが多いことを付言しておく。一般にボトムアップ方式や参加型の予算編成方式を採用した方が、従業員の予算意識や予算の受容の程度が向上すると考えられており、この点も影響しているのかもしれない。「予算を受け入れること、ないしコントロールされることに対する心理的な抵抗感が強い」と回答した 26 法人のうち予算編成方法について回答があった 25 法人の予算編成方式を示すと、トップダウン方式の予算編成を行っているとは回答したのが 15 法人（全体の 60%）、トップダウンとボトムアップの折衷方式の予算編成を行っているとした

のが 8 法人 (32%)、ボトムアップの予算編成方式が 1 件、外部専門家に相談した上でトップダウン方式の予算編成を行うという回答が 1 法人であった⁽⁷⁾。

さらに、第 6 順位は「注意して対策をとるだけの能力のある者がいない」という人材育成の課題があげられ、23 件、10.5%であった。第 7 順位は、「注意すると、「細かい人間」として皆から煙たがられる」という回答で 20 件、9.1%である。これは第 1 順位の「経理または予算担当者以外は、予算を意識せず活動している」とも関係していると考えられるが、組織風土として予算意識が醸成していない状況か、あるいは予算が形骸化しており軽視されている状況とも考えられる。最後に、「その他」17 件について記述説明があったもののうち、主たるものを列挙しておく。

- ・近年、外部要因による変動が大きい。
- ・管理作業が大変である。
- ・予算担当部署の人員が不足している。
- ・支出の予算は気に掛けるが、収入の予算については意識が希薄である。
- ・主に県の補助金による事業のため、予算を意識することはない。
- ・地方自治体からの派遣職員が事業活動しているので、余り困っていない。
- ・収入減になれば当然予算が削減されるので、そのあたりの柔軟性に欠ける。
- ・収入の確定が難しく、年度末でなければ予算額の確定ができない。
- ・支出予算を設けることで、結果として最大限の費用節減を妨げることに繋がる場合がある。
- ・経費削減のため、予算が余ってもよしとしている。
- ・費用は短期的には、概ね固定費であり、コントロールが困難である。
- ・前例踏襲意識の払拭が課題である。
- ・自発性に欠ける。
- ・収益事業が少なくなっており、公益事業の予算が厳しい。

つぎに、事業計画の実行段階において生じる予算による弊害やマイナス面について纏めておく。表 3 は、「実際の活動を実行するにあたって、予算による弊害、ないし予算のマイナス面を感じる（意識すること）はあるか」という質問に対する回答を集計したものである。なお、ここでは弊害やマイナス面などのデメリット(逆機能)に焦点を合わせているが、予算によるコントロールはデメリットだけではなくもちろんメリットもある。両者は表裏一体のようなものであり、メリットは見方を変えればデメリットにもなるし、弊害やマイナス面は状況が変わればメリットや強みに変わる。

表3 事業活動を実行する際の予算による弊害およびマイナス面

内 容	件数	割合(%)
柔軟な対応ができないことがある。	148	57.4
行動が抑制・制約される（予算の範囲内に、視野・発想が固定される）。	140	54.3
緊急時などの危機的状況に陥ったとき、予算を超えた行動がとれない。	52	20.2
自発性を育てることになかなか繋がらない。	46	17.8
標準を設定したり、活動を測定・記録・報告したりといったコントロール活動自体にコストがかかる。	31	12.0
事務作業が増えるだけである。	25	9.7
その他	9	3.5

(注) 集計可能な調査票 326 件、有効回答 258 件、欠損値 68 件、制限なしの複数回答。表中の割合は、有効回答 258 件に占める各項目件数の割合である。

表 3 で予算の弊害やマイナス面として選択割合が 50%を超えた回答は 2 項目であった。一つは第 1 順位の回答の「柔軟な対応ができないことがある」という回答で 148 件、57.4%であり、もうひとつは第 2 順位の「行動が抑制・制約される（予算の範囲内に、視野・発想が固定される）」という回答で 140 件、54.3%である。柔軟な対応ができない、行動が抑制・制限されているということは、裏を返せば事業計画および事業計画を資金的に裏付けた予算通りに厳格に活動が実行されているということでもある。事業活動が計画通りに進み、それが予算の範囲内で行われること自体には何ら問題は無い。別項で予算のメリットを質問調査しているのでその集計結果⁽⁸⁾と照合してみると、表 3 で「柔軟な対応ができないことがある」「行動が抑制・制約される（予算の範囲内に、視野・発想が固定される）」を予算の弊害やマイナス面として回答した法人のうち、実際に多くの法人が予算のメリットとして「支出を予算の範囲内に抑える」統制機能を挙げている⁽⁹⁾。

とはいえ、予算の範囲内にすべて収める、何が何でも計画通りに決められた手順で実行するという思考が行き過ぎると、型どおりの杓子定規な意思決定や行動しかできない、融通が利かない、一切の例外を許容できなくなるなど組織の中に息苦しさが生じかねない。活動の管理監督、統制活動を通じて計画をブラッシュアップしていくこともできなくなる可能性がある。予算を最初から無視することは論外であって、予算の範囲内に収める予算統制が期待されているものの、計画はあくまでも計画なので、変化する状況を見て計画通りに行かない場合の対応も求められているということである。

第 3 順位は「緊急時などの危機的状況に陥ったとき、予算を超えた行動がとれない」という回答で 52 件、20.2%である。これは、第 1 順位および第 2 順位の回答と状況は似ているが、予算を編成した前提条件が劇的に、あるいは急激に変わってしまった状況下での行動である。予算は、前年度に次年度の利用者ニーズ、社会・経済的情勢、競争相手の状況、法律や規則規定の改正等の環境変化を予測して、ヒト・モノ・カネという必要な資源、自社で利用可能な資源、従業員の資質なども考慮して設計される。緊急時の意思決定は、従業員の資質や能力というよりは、経営全般に責任のあるトップマネジメントの統率力や決断に依るところが大きい。

第 4 順位は「自発性を育てることになかなか繋がらない」という回答で 46 件、17.8%である。この「自発性を育てることになかなか繋がらない」という選択肢を予算の弊害やマイナス面として回答した法人は、一方で予算のメリットとして「従業員の意識向上とリーダーとなるべき人材の育成」を挙げる傾向にある（カイ 2 乗値 9.349、自由度 1、有意確率 0.002、両方選択しているケースの調整済み残差は 3.1、件数は 17 件）⁽¹⁰⁾。自発性を育てることに苦労はしているが、従業員の意識向上とリーダーの育成に予算が役立つこともまた期待しているということである。さらに、第 5 順位の回答は「標準を設定したり、活動を測定・記録・報告したりといったコントロール活動自体にコストがかかる」で 31 件、12.0%、第 6 順位は「事務作業が増えるだけである」という回答で 25 件、9.7%である。最後に、「その他」と回答した 9 件のうち、主要な記述内容を示しておく。

- ・無駄が生じる恐れがある（支出予算の執行を優先する恐れ）。
- ・予算の概念が職員全体に浸透しておらず、予算超過案件を執行するケースが発生している。
- ・当初から収入が確定し、支出もそれに合わせたものであれば予算も有効なものとなり、予算主義も生かされる。しかし、決算重視の場合には予算は形骸化しているのではないか。
- ・収入増加、事業量の増加に伴う支出の増加や必要な支出については柔軟に対応しており、特に問題はない。
- ・パッとひらめいたアイデアを実行しづらい。
- ・公益法人制度改革等の影響により、予算の作成が複雑となりすぎ、相当な手間と時間がかかってしまう。

Ⅲ 事業活動が効率的に実施されるような配慮や取り組み

事業活動を実行する際に生じる予算の弊害やマイナス面を取り上げてきたが、これらは、事業活動を管理監督し、予算によるコントロールを進めるうえで、経営者層が実際に頭を悩ませている問題である。予算に即して事業計画を実行するために、これらの困難を克服する取り組みはなされているであろうか。「事業活動が効率的に実施されるような配慮や取り組みはなされているか」について尋ねた結果、「配慮や取り組みがある」という回答が 286 件、89.1%、「配慮や取り組みがない」が 35 件、10.9%と、圧倒的に配慮や取り組みがあるという回答が多かった（集計可能な調査票 326 件、有効回答 321 件、欠損値 5 件、単一回答）。表 4 に「事業活動が効率的に実施されるような配慮や取り組み」について集計結果を纏めている。

表 4 事業活動が効率的に実施されるような配慮や取り組み

内 容	件数	割合(%)
作業手順の見直し	155	54.6
研修会等の実施	128	45.1
専門家または現場ベテランによる指導	120	42.3
作業標準の設定、作業マニュアルの整備	92	32.4
新設備・新システムの導入	81	28.5
契約社員・パート等による人件費の削減	77	27.1
準備作業（段取り）の標準化	56	19.7
その他	14	4.9

(注) 事業活動が効率的に実施されるような配慮や取り組みがあるという回答 286 件、有効回答 284 件、欠損値 2 件、制限なしの複数回答。表中の割合は、有効回答 284 件に占める各項目件数の割合である。

第 1 順位は「作業手順の見直し」という内容で 155 件、54.6%である。表 4 には作業の標準化に関する選択肢として、「作業標準の設定、作業マニュアルの整備」および「準備作業（段取り）の標準化」という 2 項目を用意していたが、第 1 順位の「作業手順の見直し」は、これらの標準化と関連があった。事業活動が効率的に実施されるような配慮や取り組みとして「作業手順の見直し」を実施する法人では、「作業標準の設定、作業マニュアルの整備」を同時に選択する傾向にあり、また「準備作業（段取り）の標準化」も同時選択する傾向にあった⁽¹¹⁾。作業手順の見直しは作業や段取りの標準化とセットで行われる傾向にあることがわかる。活動は作業と作業の連鎖によって構成される。活動を個々

の作業に分解してその手順、時間、人数、必要な材料や器具について標準を設定することによって、最適な活動の流れを発見することができる。また、実際の活動を測定し標準と比較することで、現状の問題点を明らかにし、改善に繋げることができる。なお、「作業手順の見直し」という取り組みを実施する法人では、表 3「事業活動を実行する際の予算による弊害およびマイナス面」において、「自発性を育てることになかなか繋がらない」という弊害およびマイナス面とを回答する法人が多かった⁽¹²⁾。

第 2 順位は、「研修会等の実施」という取り組みで 128 件、45.1%である。同時選択の傾向を確認すると、第 2 順位の回答も表 4 の選択肢のうち「作業標準の設定、作業マニュアルの整備」という標準化の内容を同時選択する傾向にあった⁽¹³⁾。また、この「研修会等の実施」という取り組みを実施する法人では、表 2 の「予算を利用したコントロール活動において困っていること」において、「タイムリーな報告、必要な報告があがってこない」という点に困っていると回答する法人が多かった⁽¹⁴⁾。研修会等では、組織の下層から中層の管理者に、中層から上層の経営者層ないし管理者に必要な報告が適時的に伝達されるための研修・訓練内容が組み込まれているものと思われる。

第 3 順位の回答は「専門家または現場ベテランによる指導」という取り組みで 120 件、42.3%である。この「専門家または現場ベテランによる指導」と同時選択される傾向のある他の選択肢は表 4 中にはなかった。表 3 で示した「事業活動を実行する際の予算による弊害およびマイナス面」との関係では、「行動が抑制・制約される（予算の範囲内に、視野・発想が固定される）」という弊害およびマイナス面を挙げていた法人がこの取り組みを実施していることが多かった⁽¹⁵⁾。専門家やベテランが業務プロセスに入っていくと直接指導・助言することによって、いつものやり方とは異なる視点や新たな着眼点を見いだす試みである。

続いて第 4 順位は「作業標準の設定、作業マニュアルの整備」という回答で 92 件、32.4%であるが、既に示したように、この「作業標準の設定、作業マニュアルの整備」は「作業手順の見直し」とセットで取り込まれる傾向にある。第 5 順位は「新設備・新システムの導入」で 81 件、28.5%である。この取り組みを選択した法人では、表 2 で示した予算を利用したコントロール活動で困っている点として「下層部への指示がうまく伝わらない」という項目を挙げていた法人が多かった⁽¹⁶⁾。新設備や新システムを導入することによって、組織の上層から中層・下層への指示命令系統を明確にし、正確に伝わる構造を整えているものと考えられる。

第 6 順位の回答は「契約社員・パート等による人件費の削減」という回答で 77 件、27.1%である。表 4 の中で同時選択の傾向をみると、「契約社員・パート等による人件費の削減」を実施する法人では、表中の第 1 順位の回答「作業手順の見直し」を実施しない（同時に選択しない）傾向にあった⁽¹⁷⁾。現状の従業員構成を前提にして作業手順を見直して仕事を進めやすくするか、契約社員・パートに切り替えて経費削減に努めるか、どちらか一方の取り組みが選択されるようである。また、「契約社員・パート等による人件費の削減」という取り組みを実施する法人では、表 2 の予算を利用したコントロール活動との関係では、「注意すると、「細かい人間」として皆から煙たがられる」という点で困っていると回答する法人が多く、また表 3 の予算による弊害およびマイナス面との関係では「自発性を育てることになかなか繋がらない」と回答する法人が多かった⁽¹⁸⁾。さらに、第 7 順位は「準備作業（段取り）の標準化」であり 56 件、19.7%である。第 1 順位の「作業手順の見直し」のところで記述したように、「準備作業（段取り）の標準化」は、「作業手順の見直し」という取り組みと同時に実施されることが多い。「その他」は 14 件、4.9%であった。その他回答について、主な記述内容を以下に記しておく。

- ・研修会等へ参加する。
- ・講習会への参加、資格取得を公務として実施する。
- ・所属部課ごとにミーティングを実施する。
- ・全体会議を定例的（月 1 回）に開催し、進捗状況等の報告、問題点の洗い出しを行い、解消している。
- ・組織運営において委員会制度を採用しており、毎月委員会の開催と理事会において報告をする体制を確立している。
- ・人員を削減する。
- ・事業の実施計画において、コスト削減に努めている。
- ・取り組んではいるが、コスト面、人手不足もあり、実施には時間が必要である。
- ・共同購入等を行う（筆者注：何を共同購入するかは明示されていなかった）。
- ・インターネットを活用する。
- ・事業の PR 活動およびニーズを調査する。
- ・事業分担を見直す。
- ・事業の発注先（地方公共団体）と法人との間で業務が円滑に進むよう協議する。
- ・目標管理を実施する。

つぎに、「事業活動が効率的に実施されるような配慮や取り組みがない」と回答した 35 件についてその理由の集計結果を表 5 に示しておく。

表 5 事業活動が効率的に実施されるような配慮や取り組みがない理由

内 容	件数	割合(%)
人手が足りない。	20	58.8
コストがかかるので何もしていない。	7	20.6
何をしてよいか分からない。	7	20.6
出資者の意向が明確ではなく、運営の自由がない。	6	17.6
資金調達ができない。	4	11.8
その他	6	17.6

(注) 事業活動が効率的に実施されるような配慮や取り組みがないという回答 35 件、有効回答 34 件、欠損値 1 件、制限なしの複数回答。表中の割合は、有効回答 34 件に占める各項目件数の割合である。

集計結果を簡単に示すと、「人手が足りない」という理由が 20 件、全体の 58.8%、「コストがかかるので何もしていない」という理由が 7 件で 20.6%、「何をしてよいか分からない」が同じく 7 件、20.6%、「出資者の意向が明確ではなく、運営の自由がない」が 6 件で 17.6%、「資金調達ができない」が 4 件で 11.8%、「その他」が 6 件で 17.6%であった。その他回答の記述内容は以下のとおりである。

- ・事業活動が毎年同じである。
- ・利益はほとんど市へ返還されるため、効率的に行う必要性を感じない。
- ・地方自治体（出資者）の方針により、代表者が 2～3 年で交替となるため、継続的な取り組みが困難である。
- ・予算超過するが、許容範囲であるため必要ない。
- ・常に効率的であるため必要ない。

IV 予算コントロールに影響する多様な要因

予算はコントロールの基礎および手段として有用である。客観的な数値情報であるがゆえに利用しやすい側面もある。ただし予算にはマイナス面もあるので、それらを克服する取り組みを重ねることによって、マイナスをプラス方向に転じる努力が求められる。これ

らのマネジメントを行うのはヒトである。事業計画が滞りなく実行されるかどうかは、マイナス面を克服する取り組みの指示だけでなく、事業活動全般にわたって各種方針の決定や変更、活動の変更や修正、その他の事項についていかにして組織の構成メンバーに伝達し、彼らの行動を意図した方向に向けるかというコントロールを行うヒトの側面、経営者層の資質や能力に大きく左右される。

伝達の仕方にも色々あり、書面で伝えるのか口頭で伝えるのか、どの地位の者が指示命令するのか、伝達場所はどこか、さらに指示命令する者の口調や態度などが微妙に受け手の意識に影響し、伝達事項が各人に受容され、仕事が円滑に進められるかに反映される。経営者層は、伝達の仕方によって従業員にどのような印象を与えるか、どのような反応や思考が予測されるか、コントロールの受け手の心理的反応を計算しながら、意思決定や行動を行う必要がある。ここでは、予算によるコントロールが機能する土台として、事業活動の実行に影響を与える多様な要素を考えてみたい。表 6 は、「事業計画（予算）の実行段階において、予算以外の側面（明確な制度ないしシステムによらないもの）によって従業員が影響を受け、実際の活動の遂行、活動に取り組む姿勢、活動の良し悪し、モチベーション等に影響が及ぼされることがあると考えられるか」という質問について、その回答結果を集計したものである。

表 6 事業活動（予算）の実行に影響を与える多様な要因

内 容	件数	割合(%)
従業員間の引き継ぎ、申し送り、打ち合わせ等	111	42.2
理事・部門管理者、直属の上司等の口調、態度、表情、目つき等	108	41.1
従業員同士のインフォーマルな組織・グループでの人間関係	108	41.1
会議	87	33.1
指示を行う者の地位（指示を行う者が従業員からみてどの管理階層にあるか）	75	28.5
理事長（会長）の口調、態度、表情、目つき等	53	20.2
書面で伝えるか、口頭で伝えるか等、指示を行う方法	51	19.4
指示や注意をどこで行うか、という場所の問題	39	14.8
その他	11	4.2

(注) 集計可能な調査票 326 件、有効回答 263 件、欠損値 63 件、制限なしの複数回答。表中の割合は、有効回答 263 件に占める各項目件数の割合である。

第 1 順位は「従業員間の引き継ぎ、申し送り、打ち合わせ等」という回答で 111 件、全体の 42.2%であり、顔を突き合わせて従業員同士の密接なコミュニケーションを図る

ものである。利用者へのサービス提供や仕事をする中で感じたことなど、業務日誌に記入するほどではないが何となく気になる点、何かいつもと違うという違和感、気に掛けておいて欲しい点などを相手に伝えることができる。文書に残したくないが、口頭でなら伝えておきたいこともある。表 6 は制限なしの複数選択の設問であるので、「従業員間の引き継ぎ、申し送り、打ち合わせ等」と他の選択肢との関係を見ると、表 6 中の「従業員同士のインフォーマルな組織・グループでの人間関係」という選択肢と同時選択される傾向にあった⁽¹⁹⁾。組織が定めた明確な制度や職制とは異なるインフォーマルな組織やグループにおいて従業員間の接触・繋がりがあることによって、お互いの意思疎通が容易になり、より伝達の機能が向上すると考えられる。

第 2 順位は同率で 2 項目あった。ひとつは「理事・部門管理者、直属の上司等の口調、態度、表情、目つき等」であり、もう一つは「従業員同士のインフォーマルな組織・グループでの人間関係」という回答で、どちらも 108 件、41.1%である。第 2 順位 1 項目目の「理事・部門管理者、直属の上司等の口調、態度、表情、目つき等」は、情報の発信者、ここでは担当理事、部門の責任者、直属の上司などの情報の発信者が醸し出す空気感の問題である。威圧的な態度なのか、柔和な対話姿勢なのか、厳しい口調なのか、穏やかなのか等によって受け手の印象や緊張感も大きく変わる。この「理事・部門管理者、直属の上司等の口調、態度、表情、目つき等」と関係ある選択肢項目は、表 6 中の「理事長（会長）の口調、態度、表情、目つき等」であった（両者が同時選択される傾向にある）⁽²⁰⁾。第 2 順位 2 項目目の「従業員同士のインフォーマルな組織・グループでの人間関係」については、先に第 1 順位の「従業員間の引き継ぎ、申し送り、打ち合わせ等」との関連を示している。

続いて第 4 順位の回答は「会議」で 87 件、33.1%であった。第 1 順位の打ち合わせや申し送りは現場担当者間で行われる情報伝達であるが、ここでは参加者の対象が広がり、直属の上司や隣接業務の担当者なども交えて行われるミーティングといった内容である。「会議」と関連のある他の選択肢項目はなかった。

第 5 順位は「指示を行う者の地位（指示を行う者が従業員からみてどの管理階層にあるか）」という内容で 75 件、28.5%である。職場の先輩や直属の上司から日常的な業務上の指示や注意を受けるのか、あるいは課長、部長、担当理事、もっといえば理事長（会長）に呼び出されて直々に指示や注意を受けるのかでは、受け手に与える印象や重み、緊張感は全く異なる。この「指示を行う者の地位（指示を行う者が従業員からみてどの管理階層にある

か)」は、他の選択肢との関連がもっとも強かった。表 6 の選択肢うち、「書面で伝えるか、口頭で伝えるか等、指示を行う方法」および「指示や注意をどこで行うか、という場所の問題」という項目と同時選択される傾向にあった⁽²¹⁾。「書面で伝えるか、口頭で伝えるか等、指示を行う方法」は、指示や注意を文書化して渡すか、口頭で伝えるかの違いである。また、「指示や注意をどこで行うか、という場所の問題」は、その場で指示をするか、ミーティングや会議の場で行うか、あるいはどこかに呼び出して指示や注意を行うか、呼び出すとしても課長や部長の許に呼び出すか、事務室、理事室や理事長室に呼び出して行うか、などによってやはり受け手の反応に違いが生じる。

第 6 順位は「理事長（会長）の口調、態度、表情、目つき等」という回答で 53 件、20.2%であり、これは第 2 順位の「理事・部門管理者、直属の上司等の口調、態度、表情、目つき等」と関連があることは既に述べた。第 7 順位は「書面で伝えるか、口頭で伝えるか等、指示を行う方法」で 51 件、19.4%であり、さらに、第 8 順位は「指示や注意をどこで行うか、という場所の問題」で 39 件、14.8%である。第 7 順位の「書面で伝えるか、口頭で伝えるか等、指示を行う方法」と第 8 順位の「指示や注意をどこで行うか、という場所の問題」は、どちらも第 5 順位の「指示を行う者の地位（指示を行う者が従業員からみてどの管理階層にあるか）」と関連があることを既に述べている。最後に、「その他」は 11 件、4.2%であった。その他回答の説明欄では、影響を受けることはない、特にないという記述が数件あり、回答できませんという記述も 1 件があった。また、具体的な内容の記載がないものも多かった。記述があったもののうち主要な内容を下に示しておく。

- ・役員がどれだけ丁寧に語りかけるかが重要である。危機感の共有も重要である。
- ・対人、個人の資質、性格に起因するものもあり、一様には答えられないが、人によっては全てが影響を及ぼすことになる。また、組織の大小によってもその影響は変わると思う。
- ・従業員の自己成長に繋がる処遇をする。
- ・漠然とした思い込みが関係する（筆者注：何に対する思い込みかは説明がなかった）。
- ・職場の風土や担当者間の人間関係が影響することはあると考える。

おわりに

予算によるコントロール活動において、経営者層がどのような苦労や困難に直面してい

るのか、そのマイナス面や弊害を中心に論じてきた。コントロールに困難はつきものであるが、組織の構成メンバーの意思決定や行動を意図した方向に強く導いて、計画策定時に予定していた結果、期待された結果を得るには、経営者層によるコントロールの強弱の加減およびコントロールの方向性が適切であることが不可欠である。予算はコントロールの手段として、その妥当性の判断基準を提供する。予算を利用するに当たって、プラス面もマイナス面もある。プラス面はプラス面としてその役割に期待し、マイナス面や弊害はそれらを克服する取り組みを積み重ねることで影響を小さくし、全体として予算によるコントロールがバランスよく機能する仕組みを整えていくことが肝要である。

本文中の表 2 で、予算を利用したコントロール活動において経営者層が困っていることを示した。最終的には、そこで示した内容を解決していかなければならない。とくに、タイムリーな報告、必要な報告が上にあがってこない、下層部への指示がうまく伝わらないなどといった上層部と中層・下層部との指示報告のやり取り、伝達の仕組みが整わなければ、どのような取り組みをしても形だけのものになってしまうだろう。いずれ組織が硬直化して行き詰まってしまう。これらの問題を解決するために、マネジメントを行うヒトの側面、経営者層の資質や能力といった人間的側面を強化していくことが重要である。

-
- (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) 参考までに、集計可能な調査票 326 法人の資産規模割合は、500 万円未満が 0.9%、500 万以上 1,000 万円未満が 1.3%、1,000 万円以上 1 億円未満が 11.1%、1 億円以上 5 億円未満が 28.2%、5 億円以上が 58.2%である。
 - (3) 拙著「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. 240、2021 年、p. 2を参照。なお、表 1 で「予算と決算について多年度比較をしても、次年度の予算編成に反映することが難しい」と回答した 73 法人に限定して集計すると、「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」と回答していた法人は 57 法人（78.1%）である。
 - (4) 集計可能な調査票 326 件。予算編成に要する作業期間は有効回答 320 件、欠損値 6 件で

あり、予算編成に関わる人数は有効回答 318 件、欠損値 8 件である。また、経営トップ層が予算編成に費やす時間は有効回答 296 件、欠損値 30 件である。

- (5) コントロール概念については、拙著「マネジメント・コントロール—目的と戦略そして予算編成方針—」全国公益法人協会『公益・一般法人』第 794 巻、2011 年、p. 44 を参照されたい。
- (6) 「タイムリーな報告、必要な報告があがってこない」と「下層部への指示がうまく伝わらない」とのクロス集計では、カイ 2 乗値 8.066、自由度 1、有意確率 0.005、調整済み残差は 2.8、両方を選択した件数は 14 件である。
- (7) 拙稿「非営利組織における予算の機能と編成プロセス」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. 216、2019 年、p. 10 を参照。
- (8) 同上、p. 3 の表 1「予算ないし予算編成プロセスに期待すること」を参照。
- (9) 「柔軟な対応ができないことがある」と回答した 148 法人のうち、予算のメリットとして「支出を予算の範囲内に抑える統制機能」を挙げているのは 115 法人（77.7%）である。また、「行動が抑制・制約される（予算の範囲内に、視野・発想が固定される）」と回答した 140 法人のうち、予算のメリットとして「支出を予算の範囲内に抑える統制機能」を挙げているのは 117 法人（83.6%）である。
- (10) 前掲論文、2019 年、p. 3 を参照。「自発性を育てることになかなか繋がらない」と「従業員の意識向上とリーダーとなるべき人材の育成」とのクロス集計では、カイ 2 乗値 9.349、自由度 1、有意確率 0.002、調整済み残差は 3.1、両方を選択した件数は 17 件である。
- (11) 「作業手順の見直し」と「作業標準の設定、作業マニュアルの整備」のクロス集計では、カイ 2 乗値 5.101、自由度 1、有意確率 0.025、調整済み残差 2.2、両方を選択した件数は 59 件である。「作業手順の見直し」と「準備作業（段取り）の標準化」のクロス集計では、カイ 2 乗値 16.199、自由度 1、有意確率 0.000、調整済み残差 4.0、両方を選択した件数は 44 件である。
- (12) 「作業手順の見直し」と「自発性を育てることになかなか繋がらない」のクロス集計では、カイ 2 乗値 5.695、自由度 1、有意確率 0.017、調整済み残差 2.4、両方を選択した件数は 31 件である。
- (13) 「作業手順の見直し」と「作業標準の設定、作業マニュアルの整備」のクロス集計では、カイ 2 乗値 5.905、自由度 1、有意確率 0.015、調整済み残差 2.4、両方を選択した

件数は 51 件である。

- (14) 「研修会等の実施」と「タイムリーな報告、必要な報告があがってこない」のクロス集計では、カイ 2 乗値 10.382、自由度 1、有意確率 0.001、調整済み残差 3.2、両方を選択した件数は 32 件である。
- (15) 「専門家または現場ベテランによる指導」と「行動が抑制・制約される（予算の範囲内に、視野・発想が固定される）」のクロス集計では、カイ 2 乗値 4.051、自由度 1、有意確率 0.044、調整済み残差 2.0、両方を選択した件数は 63 件である。
- (16) 「新設備・新システムの導入」と「下層部への指示がうまく伝わらない」のクロス集計では、カイ 2 乗値 4.091、自由度 1、有意確率 0.043、調整済み残差 2.0、両方を選択した件数は 16 件である。
- (17) 「契約社員・パート等による人件費の削減」と「作業手順の見直し」のクロス集計では、カイ 2 乗値 7.223、自由度 1、有意確率 0.007、調整済み残差 -2.7、両方を選択した件数は 32 件である。
- (18) 「契約社員・パート等による人件費の削減」と「注意すると、「細かい人間」として皆から煙たがられる」のクロス集計では、カイ 2 乗値 8.899、自由度 1、有意確率 0.003、調整済み残差 3.0、両方を選択した件数は 10 件である。また、「契約社員・パート等による人件費の削減」と「自発性を育てることになかなか繋がらない」のクロス集計では、カイ 2 乗値 4.091、自由度 1、有意確率 0.043、調整済み残差 2.0、両方を選択した件数は 16 件である。
- (19) 「従業員間の引き継ぎ、申し送り、打ち合わせ等」と「従業員同士のインフォーマルな組織・グループでの人間関係」のクロス集計では、カイ 2 乗値 9.933、自由度 1、有意確率 0.002、調整済み残差 3.2、両方を選択した件数は 58 件である。
- (20) 「理事・部門管理者、直属の上司等の口調、態度、表情、目つき等」と「理事長（会長）の口調、態度、表情、目つき等」のクロス集計では、カイ 2 乗値 39.646、自由度 1、有意確率 0.000、調整済み残差 6.3、両方を選択した件数は 42 件である。
- (21) 「指示を行う者の地位（指示を行う者が従業員からみてどの管理階層にあるか）」と「書面で伝えるか、口頭で伝えるか等、指示を行う方法」のクロス集計では、カイ 2 乗値 15.661、自由度 1、有意確率 0.000、調整済み残差 4.0、両方を選択した件数は 26 件、「指示を行う者の地位（指示を行う者が従業員からみてどの管理階層にあるか）」と「指示や注意をどこで行うか、という場所の問題」のクロス集計では、カイ 2 乗値 20.838、

自由度 1、有意確率 0.000、調整済み残差 4.6、両方を選択した件数は 23 件である。



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