

社会福祉法人における予算管理システムに関する考察

Consideration about Budget Management System in Social Welfare Corporation

浅尾 隆 司
Ryuji Asao

要 約

介護保険制度の導入後、社会福祉法人をとりまく社会的環境は大きく変化した。しかし、その内部管理および法人運営の実態は未成熟といわざるを得ず、外部の環境変化に適応しきれていないのが現状である。社会福祉法人が自らその社会的使命を認識し実践していくには、まず、社会福祉法人にけるマネジメントのあり方を議論していかなければならない。

企業の目的が利潤拡大にあるという認識は、もはや説得力を持たない。現代の企業は、生産性、収益性、革新性のみならず、環境問題への積極的な取組みといった社会性も評価の対象とされている。社会福祉法人も例外ではない。現在のところ、社会福祉法人が商法や税法に則って事業利益を報告する法的義務はない。しかし、一定の利潤を得なければ、その存続を継続することは不可能となった。このような状況の中、社会福祉法人は公益事業の達成と収益性の維持という二つの目標を両立させていかなければならない。

ここにおいて、社会福祉法人のトップ・マネジメント（理事会）には、会計システムと予算管理の遂行に注力し精通することが要請されるようになった。社会福祉法人は、介護サービスを提供する事業体であると同時に経営組織体でもある。経営組織体である以上、常に経営効率性を追求していかなければならない。

本稿は、社会福祉法人におけるマネジメントのあり方を議論する中で、マネジメントシステムとして有効な予算管理に焦点を当てている。予算管理を効率的に機能させることが社会福祉法人を取り巻く状況変化に迅速に対応し、経営改善の実現につながっていくと考えるからである。

キーワード：予算管理、損益分岐点分析、業績差異分析、会計責任

はじめに

人間と社会をつなぐ媒体として組織は存在する。しかし、20世紀産業社会において、営利企業組織は経済機能的な側面を最優先し、共同体としての側面を軽視してきた。結果的に、社会の調和は崩壊し、人間の自由や尊厳も阻害された。社会福祉法人においても、閉鎖的で営利を優先する法人は依然として多い。しかし、人間が本来有する自由と社会的な調和を目指すところに非営利組織体である社会福祉法人の存在意義がある。営利組織体であれ非営利組織体であれ共に共同体としての機能を保ち、互いに補完できる関係を構築していくことは可能であろう。ここに、組織管理の重要性がある。それは、実際に、具体的成果を生み出すものでなければならない。それには、組織が円滑

に機能し、その事業が価値あるものとして戦略を立てねばならない¹⁾。

しかし、筆者が関与している社会福祉法人においては、具体的な戦略を立てることが重要であることを認識していても、実際に計画し実行していくだけの能力や時間が経営責任者になのが実情である。社会福祉法人の経営者の多くが人件費の調整、施設・設備のメンテナンスおよび予算の作成に苦慮しているが、その原因は、有効なマネジメントシステムが無いからである。基本的に、マネジメントシステムは、継続し実践していくことが可能であり、かつ、効果的なものでなければな

1) 島田恒「非営利組織研究 その本質と管理」文真堂、2003年、9～25頁。

らない。

福祉事業の充実、今のわが国における緊急命題であり、福祉政策の一翼を担ってきた社会福祉法人が今後も福祉事業の中心に位置することには変わりはない。その社会福祉法人にとって有効なマネジメントシステムを創り出すことは、今後のわが国の福祉事業の発展と充実を図る意味で重要である。

1. 福祉制度改革

1.1 介護保険制度と新会計基準の導入

平成12年4月からの介護保険制度の導入は、福祉事業の概念を、公的責任の原則から受益者負担の原則へと大転換させた。介護保険とは、40歳以上の国民全員が強制加入する社会保険である。わが国の場合、急増する高齢者介護の財源を一般財源ではなく社会保険に求め、被保険者の介護状態(要介護度)に応じて必要な保険給付を行うものとした²⁾。介護保険の制度化により、国民は介護保険料を支払う義務を負う一方、介護サービスの内容を自ら選択する権利をもつようになった。行政側からの供給である措置制度から利用者本人が給付サービスを選択する契約制度へと転換したのである。このことは、従来社会福祉法人が寡占的に行ってきた介護市場に、医療法人や一般企業等が参入してくることを意味する。つまり、社会福祉法人が介護サービスの給付内容だけではなく事業遂行に伴う経済効率性をも市場において問われることを意味する。社会福祉法人といえども、一般企業と同等の経営能力が要求され、事業を継続させるために利用者の要求に適合したサービスを提供し、法人資源である余剰資金も効率よく運営せねばならない。ここに、社会福祉法人の経営管理の問題が存在する³⁾。

1.2 わが国における福祉制度の変遷

戦後のわが国における社会福祉制度は、米国のモデルを模範として出発した。しかし、民間社会福祉事業の伝統もなく、敗戦で疲弊した当時のわ

が国にあつて、民間組織で社会福祉事業を実践することは不可能なため、行政主導による補助金制度および措置委託制度が確立した。しかし、このことが反って社会福祉法人の経営能力を低下させる大きな要因ともなった。措置委託制度の時代から介護保険制度による新会計基準への移行は、事業主体である社会福祉法人が自らの経営責任を明確にし、その経営状態を明確に把握することを目的としている。つまり、社会福祉法人はこの新会計基準制度に基づいて収益性を客観的に認識し、法人経営の効率性を事業活動に反映させ、かつ、利用者への的確な会計情報を提供することを要請されるようになったのである。

1.3 米国との相違

米国では、伝統的に、非営利組織体に対する資金提供は各界からの寄付金が多く、その資金に拘束が課されるのが通常である。わが国の場合、純資産の拘束程度は、寄贈者よりも行政側にウェイトを置いている。新会計制度になったとはいえ、社会福祉法人が社会的市民による寄贈で自主的に運営されてきた米国と行政主導によって管理統制されてきたわが国との歴史的相違が、ここにも表れている。米国における非営利組織体の情報利用者は、多くの場合、外部の寄贈者であることから、寄贈者によって純資産は拘束を受ける⁴⁾。

2. 社会福祉法人における管理会計思考の必要性

2.1 会計責任

社会福祉法人を取り巻く社会的・経済的環境は大きく変化したが、依然、社会福祉法人の内部管理および運営体制の実態は貧弱である。このような状態では、社会福祉法人が、その社会的使命を果たしていくのは困難である。そこで、経営管理のための会計情報に基づく管理の考え方が必要になってくる。さらに、社会福祉法人の経営者は自ら掲げた理念および経営目標を明確にし、それを実現するために内部管理・運営体制を整備しながら積極的に公益活動を実践していくことを自覚する必要がある。しかしながら、実際は、社会福祉

2) 小室明子・長谷憲明「新しい社会福祉法人のあり方 介護保険を活かす経営(第2刷)」ブックマン社、2000年、10~77頁。

3) 福祉経営研究会編集「介護保険時代の福祉経営を考える」中央法規、2000年、37~75頁。

4) 武田安弘・橋本俊也「社会福祉法人会計基準における計算書類の特質」『愛知学院大学論叢「経営学研究」第10巻第1号』2000年、4~7頁。

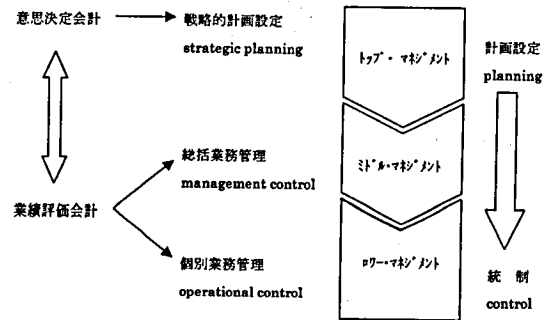
事業に対する熱意やビジョンを失い、法人を私物化し、不正請求や資金の流用等の違法行為を重ねるケースが後を絶たない。そもそも社会福祉法人は、社会全体に対してその社会性と公益性が期待され、その貢献性を証明する外部効果の内部化によって効率性および生産性を高めていかねばならない。それには、社会福祉法人が求められている成果に対して結果責任をもつことを、その構成員が自覚できるマネジメントシステムを作ることが重要である⁵⁾。

そもそも、事業活動の基本は、事業家が経営者として債権者や株主から資金を調達し、その資金を事業に投資・運用することで、投下された資本より多い利益を獲得することにある。したがって、経営者は、債権者や株主から資金の効率的運用を委任され、その運用成果を利害関係者に期間報告する責任を負う。これが、会計責任である。

2.2 管理会計思考

一方、社会福祉法人は、利潤を得るという経済性を根底に据えつつも公益性と社会性を実現するという事業目的性を有する。つまり、制約された市場の中で採算性を確保しつつ本来の事業活動の目的も達成せねばならない。これらの財政的・経済的な課題を解決していくには経営管理が効率的に行われなくてはならないが、それを実践するためには、管理会計の思考が必要となってくる。なお、管理会計思考に関わる一般的な内容については、米国会計学会がASOBAT (A STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORY) において「経済主体の実際の経済資料と計画上の経済資料を処理するにあたって、合理的な経済的目標を計画し、この目標を達成しようと目的に合った意思決定を行うに際し、経営管理者を助けるために、利用目的に適した技術および概念を適用することである」としている⁶⁾。つまり、まず必要な情報を作り出す情報システムとしての会計が存在し、次に、ある問題解決をするために意思決定をコントロールできるだけの会計の情報性が存在しなければならない。

この点、R. N. Anthony は、非営利組織も経営組織であるから、同じ経営組織である営利企業の管理会計体系が参考になること、また、管理会計が経営管理と密接に関連した体系であり、その体系は組織の営利性や非営利性に関係なく、人間組織そのものに適用できるものであることを提案している。その考えを図表で示すと以下ようになる。



図表1 一般的な管理会計の体系

出所：R. N. アンソニー著・高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』20-25頁を参考に作成

2.3 社会福祉法人と管理会計

企業の場合、戦略設定はトップ・マネジメントにおいて管理会計の方法に基づいた収益分析および原価分析が行われる。そこでは「経済性」が重視され、複数の案件から最も効率的に利潤追求できるものが選択される。

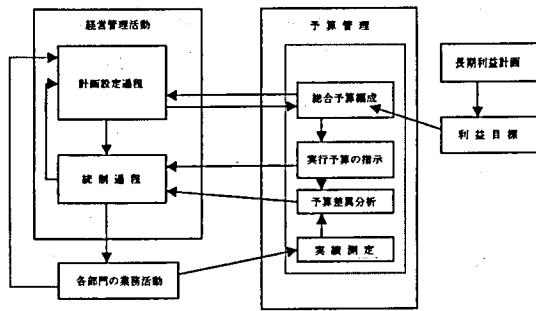
一方、社会福祉法人が中心とする概念は「公益性」であり、その事業活動においては、限られた資源の範囲内で最も採算性の高いものを選択しなければならない。例えば、設備投資に関しても、管理会計によって、それが公益性の評価を得ることができるか否かの検討を行いながら採算性を考慮した会計の評価を下していかなければならない。これが意思決定会計の意味するところである。

総括業務管理とは、一定期間における事業活動のための経営管理を意味する。これらはPLAN → DO → CHECK → SEEといった一連の管理プロセスによって定型化されている。業務全般の管理はトップ・マネジメント、部門別業務の管理はミドル・マネジメントが、各々担当する。これらの業務全般に関わる管理会計が業績評価会計であり、その中核となるのが予算管理である⁷⁾。なお、

5) 船越洋之「非営利組織体の管理会計—その必要性と在り方—」『三田商学研究35巻6号』1992年、170～198頁。

6) American Accounting Association (1973), *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, pp.39-40.

7) 津田博士『予算管理論』同文館出版、1999年、8～9頁。



図表2 予算と経営管理活動との関係

出所：津田博士『予算管理論—環境適応と業績統合—』
p.9. 同文館出版、1999年を一部修正

予算管理と経営管理活動の関係を図で示すとうえのようになる。

3. 予算編成

3.1 利益計画と予算編成

予算編成は次年度の事業活動の実施計画を作成する過程である。この予算編成過程において各事業区分で立てられた計画が、「責任中心点区分に変換される」わけである⁸⁾。

社会福祉法人の放漫経営による不正事件が後を絶たないのは、そもそも法人経営の管理運営に経営計画そのものが欠落している場合が多いからである。法人経営を立て直すには、外部環境変化に対応すべく自ら経営実態を分析しその把握に努め、法人の進路を検討していかねばならない。それには、法人の経営ビジョンを明確にしたうえで計画経営を実行していくことが必要である。社会福祉法人が社会的・公益的存在であることを踏まえ、地域と連携して利用者の満足度を高めていかねばならない。その前提条件として、職員には、各会議等への全員参加を通じてこれらの理念を周知徹底すべきである。そこから法人の経営上の問題点を明確にし、設備、人材および資金を基にトップ・マネジメントによる経営方針を構築せねばならない。

中長期計画を視野に入れて、経営・組織活動・介護サービスの内容、職員の賃金体系、施設の増設、地域との交流のあり方等を決定していく。この中長期経営計画を基に1年を期間単位として現状の変化を把握しながら経営計画を策定していか

ねばならない。中長期利益計画に基づいて当該事業年度における利益率が決定されると、そこから目標事業収益が算出される。目標事業収益が設定されると、損益分岐点を基に経費総額が明示される。つまり、この事業収益を達成するための作業が予算の領域なのである。

3.2 予算編成の手順

予算の具体的な編成手順としては、まず予算編成という形で、理事長と施設長が目標利益とそれを実施するための活動計画を明示する。次に、その計画に基づき、各部門が個別の部門予算を立案し編成することになる。これらの部門予算から計算される予想利益と当初の目標利益との差異を調整し、全体予算を編成し法人の事業活動を統制することになる。部門予算は、全体予算を具体化しブレイクダウンしたものであるため、各事業部門における現実的な行動目標となる。したがって、各部門の構成員がその予算内容とその活動結果に責任を持つことを認識していなければならない。

3.3 予算編成のための組織

予算編成のための組織は以下のように構成される。

(1) トップ・マネジメント（理事会）

予算編成の前提となる中・長期経営計画の内容をチェックし承認することで予算の大綱を決定する。さらに、そこから全体的にまとめられた最終予算を決定し、組織全体の方向性を明確にしなければならない。

(2) 予算担当部門

多くの場合、施設長や事務長が担当する。予算担当者は、トップ・マネジメントとの協議を通じて予算編成方針を作成する。また、各部門の責任者からの問合せの応答、予算原案の集計、編成された予算の実行可能性の評価・分析を担当する。

(3) 予算責任単位

予算原案の作成を求められる経営組織単位である。法人の管理レベルに応じて階層構造的に細分化され部門予算責任単位として位置づけられる。

(4) 予算委員会

予算編成や執行について審議・調整する諮問機関である。予算委員会は施設長、事務長、介護部長のほか各部門の予算管理責任者によって構成さ

8) 門田安弘『管理会計』税務経理協会、2001年、10～11頁。

れる。通常、部門間の調整、全体予算案の作成、予実差異分析がおこなわれるが、月次の分析、予算補正、予算編成手続き等の決定を行う。この予算委員会を有効に機能させることで、法人の構成員全員に、経営上の問題点を明確にし、全員参加の法人経営を可能にする。また、予算委員会での業績差異分析は、事後的な実際情報を予算と比較して差異を算出し、その差異が重大であるか否か判定し、重大であると判定されれば、その原因を探索することを指示するものでなければならない。

経営活動を合理的に進めるためにも、予算は、中期利益計画との関連においてその実行計画として策定されなければならない。この予算を管理手段として有効に機能させるには、各部門別に予算を体系化し、これを月次レベルで、各部門で運営実績と比較・検討する作業が不可欠である。そのことによって業績評価が継続的に行われ、法人全体の業務改善へとつながるからである。

このように、予算管理機能を有効に活用するには、期中において、当初作成した予算のとおり事業が進められているかどうか、常に活動実績と対比して把握・分析していかねばならない。しかし、予算そのものに無理があることが判明した場合、予算自体を実績にシフトさせていく柔軟性も必要である。

4. 損益管理

4.1 予算と損益管理

社会福祉法人における予算作成は法的に制度化されており、予算は最終的に理事会による審議・承認を経なければならない。なお、予算編成段階においては利益目標と公益性の達成目標が審議されるのであるが、これらの目標に基づいてトップ・マネジメントおよびミドル・マネジメントが互いの立場から全ての利害関係者の意向を考慮した予算の編成をすることとなる。予算は、その実行段階で実際にどの程度予算が達成されたのか、定期的に評価し、問題点があればその都度検討する作業が必要である。

最終的に、1年間の事業活動成果であるアウトプットの評価がなされるが、この結果を通じ、修正部分があれば改善を行い目標とする事業活動を実現していかなくてはならない。その達成指標がアウトカムである。この予算編成から実行段階を

経て業績評価に至るプロセスは、どの組織においても必要不可欠であり、予算管理の最も重要な機能は、業績評価に基づいた組織統制にある⁹⁾。

本節では、期間計画における利益計画を想定した予算編成について考察する。社会福祉法人の運営は、高齢者人口の増加、介護保険単価の切下げといったマクロ的な福祉経済環境を始め、ミクロ的な内部環境等の分析も行なうたうえで全体的な利益計画を設定しなければならない。この目標利益の設定には、損益分岐点分析が適しているが、損益分岐点は、次の基本的な公式により求められる。

$$\begin{aligned} & \text{[総費用 (y) = 固定費 (a)} \\ & \quad \text{+ 売上高 (x) × 変動費率 (b)]} \end{aligned}$$

4.2 損益分岐点

変動比率とは、事業収入に対する変動費の割合をいうが、本来、費用は事業収入の増減に比例する変動費と、事業収入の増減に関係なく一定額発生する固定費とに分解できる。変動費には給食材料費や保健衛生費等が該当する。一方、固定費には人件費、賃借料、減価償却費、保険料等が該当する。しかし、水道光熱費や通信費等は変動費と固定費の要素が混在しており、両者を厳密に区分するのは困難である。そこで、厳密な損益分岐点を求めるには、これらの準固定費や準変動費を固定費と変動費に分解する作業が必要となってくる¹⁰⁾。

費用分解を行う方法は複数あるが、本節では最小二乗法によって求めることにする。この方法は、費用を正確に変動費と固定費に分解することができるからである。なお、最小二乗法において損益分岐点を求める場合においても、収入単価や固定費・変動費が著しく変動していないことが前提条件となる¹¹⁾。また、数期間の事業収入や費用実績から費用分解を行うので、できるだけ多く(できれば数期間における月次試算表)のデータを準備することでより正確な費用分解が可能とな

9) 野村健太郎他「政府/非営利組織の経営・管理会計—政府/自治体/大学/病院」創成社、2002年、29～36頁。

10) 田中弘「経営分析の基本的技法(第4版)」中央経済社、2001年、108～109頁。

11) 田中弘(前掲書)138～143頁。

る。ここでは事業収入高と総費用をn年分集計したものと仮定して計算を行う。

[x = 事業収入高 b = 変動比率 y = 総費用
n = 年数 a = 固定費]

$$\sum xy = a \sum x + b \sum x^2 \dots\dots (1)$$

$$\sum xy = a \sum x + b \sum x^2 \dots\dots (2)$$

$$a = \frac{\sum y - b \sum x}{n}$$

$$\sum xy = \frac{(\sum y - b \sum x) \sum x}{n} + b \sum x^2$$

$$n \sum xy = (\sum y - b \sum x) \sum x + b n \sum x^2$$

$$b \{ (\sum x)^2 - n \sum x^2 \} = \sum x \cdot \sum y - n \sum xy$$

$$b = \frac{\sum x \sum y - n \sum xy}{(\sum x)^2 - n \sum x^2}$$

目標利益（目標収支差額）gを設定した場合、求める損益分岐点sは、

$$s = \frac{a + (\text{事業活動外支出} - \text{事業活動外収入}) + g}{1 - b}$$

4.3 設例

損益分岐点分析を行うことで利益計画を設定するのは容易となる。目標の事業収入を決定すると予想限界利益が計算でき、固定費を控除すると予想収益が計算できるからである。社会福祉法人の場合、利用者数には一定の制約が設けられているため、極端な収入増加は望めない。したがって、収益を上げるには経費削減が最も効果的である。その際、経費のどの部分を節減し、それによってどの程度収益を確保できるのか損益分岐点分析によって把握することは可能である。また、設備投資や職員の増員を計画する場合も、その費用対効果を損益分岐点分析によって測定することができる。

実際、以下の設例に前頁の公式を当てはめて固定費と変動費率を求め、その数値に基づいて中期（3年）損益分岐点予定表を作成してみる。なお、設例にある数値は、筆者が担当する複数の社会福祉法人の経営資料から抽出し修正を加えたものである。

図表3 設例（特別養護老人ホームの収入高と費用）
（単位：百万円）

	事業収入高 (x)	総費用 (y)	(xy)	(x ²)
2000年	225	201	45,225	50,625
2001年	243	207	50,301	59,049
2002年	250	208	52,000	62,500
2003年	251	209	52,549	63,001
2004年	250	209	2,250	62,500
2005年	249	208	51,792	62,001
計 (n)	1,468 (Σx)	1,242 (Σy)	304,027 (Σxy)	359,676 (Σx ²)

まず、(1)式に設例の数値を代入する。

$$1,242 = 6 \times a + b \times 1,468 \dots\dots (3)$$

$$304,027 = a \times 1,468 + b \times 359,676 \dots\dots (4)$$

$$(3) \times 1,468$$

$$1,823,256 = 8,808 \times a + 2,155,024 \dots\dots (5)$$

$$(4) \times 6$$

$$1,824,162 = 8,808 \times a + 2,158,056 \dots\dots (6)$$

$$(6) \text{式} - (5) \text{式}$$

$$906 = b \times 3,032$$

$$b \approx 0.299 \text{ (変動費率)} \quad ((3) \text{式に代入})$$

$$1,242 = 6a + 439$$

$$a = 134 \text{ (固定費)}$$

y = a + bx は、設例の場合、y = 134 + 0.299x となる。固定費は134となり、

変動費率は29.9%ということになる。

仮に次のような中期目標を立てて中期の損益分岐点予定表を作成する。

1. 当面人員削減はしないが、ベースアップおよび人員増員はしない。
2. 介護保険の単価切下げおよび競争相手の出現等による事業収入の減少を特養以外の事業収入で補い、2008年にはその減少を止める。
3. 変動比率に関しては、毎年0.5%削減を目標にする。
4. 人件費以外の固定費（賃借料、保険料等）を毎年100万円削減していく。
5. 2008年度に2005年度の収益水準に戻す。

この設例は、設備投資や職員の増員等に関する項目を含んでいない単純なものである。しかし、法人が損益分岐点を事前に把握することで収益を認識した予算編成をすることが十分可能であることを明確に示している。この点について津曲教授

図表4 損益分岐点予定表
(単位：百万円)

	2005年	2006年	2007年	2008年
事業収入	249	245	240	240
変動費	74	72	69	68
変動費率	29.90%	29.40%	28.90%	28.40%
限界利益	175	173	171	172
固定費	134	133	132	131
給与	125	125	125	125
その他	9	8	7	6
収支差額	41	40	39	41

は、「計画設定・統制の諸過程からなる経営管理活動を、……利益管理活動に変換する。そのことを通じて、企業予算は、……各管理責任者の主体的な計画設定・統制の個別具体的な諸活動を、ほかならぬ利益目標との照応において調整し、かつ、当該目標にむけて統合するのである（文中の点線は筆者）」と述べている。利益目標志向における統合機能は、利益目標設定→予算編成→実行→実績測定→予実差分析というプロセスを通じて実体化していく¹²⁾。

実務的には、各業務の必要性が常時検討されることでその再構築が可能となり、人件費や減価償却費といった固定費を変動費化するためにアウトソーシングやリース契約を導入することも検討されるであろう。そのことが、結果的に、社会福祉法人本来の事業活動に自身を特化させ、その公益性を実現することにもつながっていくと考えられる。

損益分岐点分析において重要なのは、どのように分岐点を下げるのかということである。つまり、分岐点を下げる内容そのものが問われるのである。社会福祉法人の場合、一定の制約があるため、経営努力に比例して収入が増加していく訳ではない。しかしながら、限界利益を高め変動比率を下げることは可能である。その点、最も検討されなければならないのが固定費の削減である。社会福祉法人における最大の固定費は人件費であるが、その変更に関しては組織全体のバランスを考慮しなければならない。したがって、最初の段階では、人件費以外の固定費の節減を行うのが妥当である。これらの点を踏まえ、実際に、中期目標

を設定する場合、損益分岐点分析に基づいて利益計画を立てることが、予算作成においては重要である。

おわりに

社会福祉法人の中にあつて、介護老人福祉施設である特別養護老人ホームは、様々な介護事業を行っており、その事業対価を介護保険収入から得ている。この介護保険単価が、平成18年4月より再度引き下げられることが国会で議決された。

現在、特別養護老人ホームの経営上の最大課題は、増大する人件費コストをいかに抑えていくかということである。介護サービスの質的低下を招かない形で人件費を削減せねばならない。そもそも人件費率が高い最大の要因は、常勤比率が高すぎることにある。しかし、筆者が担当する複数の特別養護老人ホームをみる限り、非常勤比率を上げても、経常収支が増加していないのが現状である。むしろ、他の経費削減と総務・経営部門等の外部委託を導入して経費バランスをとっている法人の方が高い経常利益を確保している。

補助金のカット、介護保険単価の切下げという現状にあつて、いかに適切な人件費を設定して要員を確保し、効果的にマネジメントを実践していくかが法人存続の重要な課題となっている。このような現状にあつて、予算管理は、社会福祉法人の経営効率を高める上で有効なものであると認識される。

検討

本稿では詳しく論じなかったが、予算を効果的に経営管理に反映させていくには正確で迅速な月次決算を行うことは不可欠である。

月次決算とは、制度的には、社会福祉法および定款に則り法人独自の方法で毎月行う決算のことをいう。その目的は、毎月の資産・負債の現況と損益状況を確認していくことにある。予算管理の視点からみると、毎月の収支差額を予算対比することで迅速な予実差分析を可能にし、並行して、毎月レベルで前月・対前年比較が行えるため、当該事業年度の特徴や環境変化を早い時期に認識できる。つまり、月次決算は、経営活動の認知機能と制御機能を併せもつものである。そのため、予算項目との整合性や正確性が求められる。月次決

12) 津田直「管理会計」国元書房、1977年、128～129頁。

算の要件としては、迅速性、正確性、予算との比較可能性があげられる。

予算管理の目的は、年度中に発生した収入・支出に対し、常に予実差を確認・分析して予算統制を行うことにある。予算が管理統制を目的としている以上、月次決算は、原則的に年度決算の会計処理と同一の方法で行う必要がある。このように、予算管理を考える場合、月次決算のあり方も同時に検討されねばならない。

また、予算は単年度の事業計画に基づいて作成されるため、長期的な事業戦略から切り離される傾向にある。この点に関し、長期的な事業戦略と予算管理をどのようにリンクさせていくべきか、さらに検討をする必要がある。

今後の展望

本稿は、社会福祉法人における予算管理に関する基本的な問題を論じた。しかし、予算の作成手続きや作成方法、損益分岐点分析における固定費、変動費および限界費用については、さらに議論を深めていく必要がある。

また、予算は、短期利益計画に基づいて決定されることも多く、事業戦略との直接的関係が希薄になる傾向にあり、長期的観点から乖離していく脆弱性を内在している。

本稿では、BSCについて論じなかったが、BSCが戦略をマネジメントするシステムとして位置付けられるならば、予算とBSCの関係を整理することは非常に有益であると考えられる。その前にBSCの問題点を検討し、どういった形で社会福祉法人に導入していくべきか、その方法論を検討しなければならない。

社会福祉法人におけるミッションマネジメントを軸に、予算とBSCの統合の可能性を検討していくことが今後の課題である¹³⁾。

13) キャプランとノートンは、BSCを、企業の計画設定と予算編成のプロセスに統合することが、戦略志向の組織体を作り出すのに決定的な重要性をもっていると述べている。Kaplan and Norton. (2001): Kaplan, Robert S. and Norton, David P., 2001, *The Strategy - Focused Organization*, Harvard Business School Publishing. (櫻井通晴訳『キャプランとノートンの戦略バランス・スコアカード』東洋経済新報社, 2003年, 351~378頁)

参考文献

- Barnard (1938): Barnard, C. I., *The Functions of Executive*, Harvard University Press.
(山本安次郎他訳『経営者の役割』ダイヤモンド社, 1968年)
- Drucker (1954): Drucker, P. F., *The Practices of Management*, Harper & Row.
(野田一夫監修現代経営研究会訳『現代の経営』ダイヤモンド社, 1960年)
- Drucker (1974): Drucker, P. F., *Management*, Harper & Row.
(野田一夫・村上恒夫訳『マネジメント』ダイヤモンド社, 1974年)
- Drucker (1990): Drucker, P. F., *Managing the Nonprofit Organization*, Harper Collins.
(上田惇生・田代正美訳『非営利組織の経営』ダイヤモンド社, 1991年)
- Drucker (1999): Drucker, P. F., *The Drucker Foundation Self-Assessment Tool, revised edition*, The Peter Drucker Foundation for Nonprofit Management and Jossey-Bass Publishers.
(田中弥生監訳『非営利組織の成果重視マネジメント』ダイヤモンド社, 2000年)
- Fayol (1916): Fayol, H., *Administration industrielle et generale*,
(山本安次郎訳『産業ならびに一般の管理』ダイヤモンド社, 1963年)
- Kotler (1982) *Marketing for Nonprofit Organizations*, 2nd ed., Prentice Hall.
(井関利明監訳『非営利機関の戦略的マーケティング』第一法規, 1991年)
- Kotler (1989): Kotler, P. and E. L. Roberto, *Social Marketing*, The Free Press.
(井関利明訳『ソーシャルマーケティング』ダイヤモンド社, 1995年)
- Porter (1980): Porter, M. E., *Competitive Strategy*, New York: The Free Press.
(土岐他訳『競争の戦略』ダイヤモンド社 2004年)
- Porter (1985): Porter, M. E., *Competitive Advantage*, New York: The Free Press.
(土岐他訳『競争優位の戦略』ダイヤモンド社, 1997年)

島田恒『非営利組織のマネジメント』東洋経済新報社, 1999年。

西村明『会計の統制機能と管理会計』同文館出版, 2000年。

野中郁次郎・竹内弘高『知識創造企業』東洋経済新報社, 2002年。

三隅二不二『リーダーシップ行動の科学』有斐閣, 1978年。

(2005年11月30日受付)
(2006年1月13日受理)