

社会福祉法人会計学の前提

～社会福祉法人の位置付けとそのアカウンタビリティをめぐって～

大原 昌明

目次

はじめに

I. 社会福祉法人の位置付け

1. 経営目的からの考察
2. 経営主体とそのサービス区分からの考察
3. 社会福祉法人の特殊性

II. パブリック・サービス提供団体のアカウンタビリティ概念

1. アカウンタビリティについての CIPFA の視点
2. CIPFA が提唱するアカウンタビリティのフレームワーク

III. 社会福祉法人のアカウンタビリティ

1. 3つのアカウンタビリティ領域
2. ステイクホルダー
3. 報告内容

おわりに

はじめに

社会福祉法人の会計制度は、3つの大きな区切りでとらえられる。つまり、1953(昭和28)年3月から始まる社会福祉法人会計要領の時代、1976(昭和51)年1月から始まる経理規程準則の時代、そして2000(平成12)年4月から始まった社会福祉法人会計基準⁽¹⁾の時代である。社会福祉法人会計基準(以下、会計基準)は、行政処分(法に基づく行為)たる措置制度から契約に基づく利用制度への転換に伴い、社会福祉事業への多様な経営主体の参入の促進、市場原理を活用したサービスの質と効率性の向上、事業運営の透明性の確保という、社会福祉法

人を取り巻く大きな環境変化の中で、介護保険法の施行、社会福祉法の改正と軌を一にして社会福祉制度改革の一環として公表されたものである。

会計基準では、社会福祉法人の公益性が維持された中で、施設単位から法人単位へと会計単位が変更された。そして、その会計に損益計算思考に基づく処理(たとえば減価償却)や計算書(事業活動収支計算書)が導入された⁽²⁾。つまり、その計算システムにおいて企業的会計思考(あるいは企業会計的思考)が導入されたのである。こういった企業的会計思考は、ひとり社会福祉法人に限らず、国や地方公共団体の会計、あるいはその他の非営利法人でも導入されつつあるか、導入が検討されている。

会計基準の中に企業的会計思考が導入されたことによって惹起された、新たな検討課題は、成果概念、効率性の向上と測定尺度、サービスの質の向上と測定尺度、第三者機関の評価対象の確定である[大原]。

上述の課題の検討のために、まずもって、社会福祉法人の特殊性とそれに見合うアカウンタビリティを確認しておかなければならない。これらは、各課題を解決するための基礎あるいは前提になると思われるからである。ここでは、特殊性を明らかにするための一つの接近方法として、法人としての位置付けを考察する。そしてそれを受けて、社会福祉法人のアカウンタビリティを考察する。

本稿は、社会福祉法人の位置付けを考察し、次いでアカウンタビリティを考察することを通して、現下にある4つの課題につながる基礎、

いいかえれば、社会福祉法人会計学構築のための足場を固めようとするものである。

I. 社会福祉法人の位置付け

社会福祉法人とは、社会福祉事業を行うことを目的として社会福祉法の定めによって設立された法人(第22条)をいう。社会福祉法人は、法の定めにより設立が認められる法人、つまり認可法人である⁽⁹⁾。

社会福祉法によれば、社会福祉事業は第1種社会福祉事業および第2種社会福祉事業に区分される(第2条)。ここで第1種社会福祉事業は国、地方公共団体または社会福祉法人が経営することを原則とし(第60条)、第2種社会福祉事業は国または都道府県以外の者が行う社会福祉事業(第69条)である。社会福祉法では、第1種社会福祉事業として7種、第2種社会福祉事業として13種が列挙されている。これまでに、社会福祉法人が行う事業は、行政処分である措置制度のもと、措置委託費の支給によって運営が行われるという共通点があった。措置制度は、国や地方公共団体が、自らが行うべき事業を社会福祉法人に委託し、入所者の生活費や施設の事務費を措置委託費として社会福祉法人に支払う制度である。社会福祉法人に対する措置制度の導入は、社会福祉法人が、国や地方公共団体と並んで、より公共性の高い社会福祉事業を行うことを目的として設立された法人であるからであった。

ところで、社会福祉法人の法人としての位置付けは、社会福祉法ばかりではなく、次の2点からの考察が有用であると思われる。つまり、経営目的からの考察、そして経営主体とそのサービス区分からの考察である。

1. 経営目的からの考察

ここで経営目的とは、その組織が営利を目的として活動しているか否かを意味する用語として用いる。営利を目的として活動する法人は営利法人(profit organization)、営利を目的としな

い法人は非営利法人(not-for-profit organization)と総称される。

非営利法人の特徴を明確にしているのはFASB(Financial Accounting Standard Board)である。FASB(第117号付録D)によれば、非営利法人には、他の法人には見られない次のような特徴がある。

① 非営利法人は、寄付金に見合う金銭的見返りあるいは比例的な金銭的見返りを期待しない重要な資源提供者からの寄付金を受け取る。

② 非営利法人は、利益獲得以外の目的で活動する。

③ 企業経営のような所有権は存在しない。つまり、非営利法人は、その活動の多くが寄付金によって賄われ、利益ではなく地域社会の人々に対する貢献を目的として活動する法人であり、その活動に対する所有権者を持たない法人である。

非営利法人と営利法人との相違をもう少し検討すれば、非営利法人と営利法人の根本的相違の一つは、その存在理由が違うということである。つまり、極端な見方をすれば、営利法人の究極の目的は他の人々が求める製品やサービスの供給を通して、その所有者のために利益を実現することであるのに対して、非営利法人の究極の目的は、共同社会やその会員によって社会的に望まれる要求に見合う活動をすることである[Larkin and DiTommaso, pp.4-6]。

米国の非営利法人の範疇⁽¹⁰⁾と日本のそれは厳密には異なるであろうが、社会福祉法人は、その法人の利益(法人所有権者の私的利益の追求)ではなく、地域社会や広く国民の福祉の向上(これを公的利益追求ということもできる)を目的として存在する法人であることから、この意味で非営利法人の一つとして位置付けることができる。

ところで、日本においては、非営利法人それ自体、したがってその目的あるいは活動について、明確な形での定義は存在しない。ただ、

1998(平成10)年3月25日に公布された特定非営利活動促進法(いわゆる NPO 法)では、非営利活動を「不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とするもの」(第2条)と定義し、「営利を目的としないものであること」(第2条2項の1)との条文が見られるのみである。

非営利法人という形ではなく、営利法人と対立する法人形態として法的に規定されている法人形態が公益法人である。

民法上、法人は大きく公益法人(第34条)と営利法人(第35条)に区分される。よって公益法人は、狭義には民法第34条に基づいて設立された社団法人、財団法人を指す。

民法第34条では、公益法人について「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其ノ他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ営利ヲ目的トセサルモノハ主務官庁ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコトヲ得」と定めている。すなわち、公益法人の設立の要件は、

- ① 公益に関する事業を行うこと。
- ② 営利を目的としないこと
- ③ 主務官庁の許可を得ること

ということになる。

ここで公益とは、「社会全般の利益、あるいは、不特定多数の者の利益を意味するもの」[法務省民事局]と解される。そして公益を目的とする、いいかえれば私的利益を目的としないとは、法人関係者(役職員、会員、寄付者等)に法人の利益を分配したり、財産を還元しないということの意味する[公益法人協会]。つまり公益法人とは「積極的に不特定多数の者の利益の実現を目的とするもの」(1996(平成8)年9月20日閣議決定)である。

しかし広義には、民法以外の特別法によって設立される学校法人(私立学校法)、社会福祉法人(社会福祉法)、宗教法人(宗教法人法)、医療法人(医療法)、更生保護法人(更生保護事業法)そして特定非営利活動法人(特定非営利活動促進法)などもまた公益法人と見な

される[総理府]。したがって、社会福祉法人は広義の公益法人と位置付けられる。

もともと、公益法人協会によれば、法人の形態は、営利法人(協会はこれを「営利企業」と表現している)、公共企業(たとえば電気・ガス・鉄道会社)、公益法人、中間法人(たとえば労働組合・信用金庫・協同組合・共済組合)に分類することができる[公益法人協会]。これらは、営利か非営利か、積極的に公益を目的とするか否かによって、営利法人であり私的利益を目的とする法人を営利法人、営利法人であるが公益を目的とする法人を公共法人、非営利法人であり公益を目的とする法人を公益法人、非営利法人ではあるが、積極的に公益を求めものでもない法人を中間法人として分類することができる。このことから、公益法人は、公益を目的として設立された法人であっても、私的利益を追求しその結果を分配する法人と、全く非営利活動のみを行う法人に分類することができる。つまり公益法人と非営利法人は厳密には区別される。社会福祉法人は、非営利活動を主たる活動にする法人であるので、非営利法人にして公益法人と位置付けられる。

したがって、社会福祉法人は、積極的に不特定多数のものの利益の実現を目的とするもので、法人の私的利益の追求および分配をしない法人であり、社会福祉法に基づいて設立され運営される広義公益法人の一つであると考えられることができる。

2. 経営主体とそのサービス区分からの考察

社会福祉法人を位置付けるためのもう一つの視点は、その経営主体(事業主体)と提供するサービスによる区分である。

経営主体は、大きく、民間、公営、国営の3つに分類できる。いうまでもなく、民間法人(私営)は民間の会社・個人が事業主体になるものである。公営企業は地方公共団体が事業主体に、国営企業は国が事業主体になる。⁽⁶⁾

次に、経営主体が提供するサービスの対象

の違いによって、パブリック・サービスとプライベート・サービスに分類できる。ここで、パブリック・サービスとは、「サービスを提供するに際して消費された資源を獲得する上での資本・資金が政府ないしは地方財政に関連したもの」[松尾, p.34]と定義できる。この定義から、プライベート・サービスは、資本・資金の点で、原則的に、国や地方公共団体の拠出と無関係の組織におけるサービスと解釈される。それらは、その経営のコントロール主体の違いによって、パブリック・セクター (Public sector : 国や地方公共団体) とプライベート・セクター (Private sector : 民間部門) に分類できる。

パブリック・サービスを提供する部門のうち、パブリック・セクターは、国や地方公共団体がそのサービスを提供する主体であるのに対して、プライベート・セクターは、国や地方公共団体以外の主体がそのサービスを提供する。これは一般には、民間部門あるいは民間法人が受け持つ⁽⁹⁾。

さて、概括すれば、パブリック・サービスは、そのサービス提供の受益者を国民全体に置く。そしてそのサービスは、本質的には、国や地方公共団体が直接的に提供すべきものである。しかしそのサービスの提供の一部(あるいは大部分)をプライベート・セクターに委託することがある。そういった委託を受けた法人は、民間部門でありながら、私的利益を追求しない活動(事業)を展開することになる。こういった法人は、そのサービスの対価の一部を、購買者や利用者から得るとともに、その大部分を本来の事業主体であるべき国や地方公共団体から受け取ることになる。見方を変えれば、国や地方公共団体は、自らが行うべき事業をプライベート・セクターに委託し、国民全体に等しくサービスが提供できるように指導を行うと同時に、サービス提供にかかる支出の大部分をその法人に提供するのである。

つまり、パブリック・サービスは、その目標を私的利益の追求ではなく公益に置き、とくに、

国や地方公共団体の規制と助成を受けながら活動する法人のサービスであるということが出来る。そして社会福祉法人は、社会福祉というパブリック・サービスを提供するプライベート・セクターとして位置付けることができる。

3. 社会福祉法人の特殊性

法人を営利と非営利、営利と公益、パブリック・セクターとプライベート・セクターに分けてとらえた場合、社会福祉法人は非営利・公益・プライベート・セクターとして位置付けられる。もちろん、社会福祉法人のみがこのように位置付けられるわけではなく、広義公益法人のほとんどがこの区分に含まれる。それら共通の特徴を持って位置付けられる広義公益法人の中で、社会福祉法人の特殊性を考えれば、社会福祉あるいは社会福祉事業が社会保障制度の中に組み込まれていることに求められる⁽⁹⁾。

1949(昭和24)年、社会保障制度審議会が発足し、翌1950(昭和25)年10月16日に同審議会は「社会保障制度に関する勧告」を公表した。この「勧告」は、日本国憲法第25条に定める生存権の理念に基づき、国に生活保障の義務があるとして社会保障制度の構築を勧告したものである。ここで社会保障制度は、「疾病、負傷、分娩、廃疾、死亡、老齢、失業、多子その他困窮の原因に対し、保険的方法又は直接公の負担において経済保障の途を講じ、生活困窮に陥った者に対しては、国家扶助によって最低限度の生活を保障するとともに、公衆衛生及び社会福祉の向上を図り、もってすべての国民が文化的社会の成員たるに値する生活を営むことができるようにすることをいうのである。」と定義された。その後、いくつかの文書が公表され⁽⁹⁾、1995(平成7)年7月の「社会保障体制の再構築(勧告)～安心して暮らせる21世紀の社会をめざして～」においては、社会保障の新しい理念として「広く国民に健やかで安心できる生活を保障すること」[第1節]が標榜された。この理念は、2000(平成12)年9月14日、社会保障

制度審議会が森総理大臣(当時)あてに提出した「新しい世紀に向けた社会保障(意見)」の中でも引き継がれ^[p.2], 社会保障制度についての重点は、経済保障や最低限度の生活保障から、社会環境の変化に対応した一定の生活水準での生活保障へ変化した。しかし、生活保障制度の重点が変化しつつも、「生活保障の責任は国家にある」(「社会保障制度に関する勧告」)、「社会保障は、国や地方公共団体が責任をもつ生活保障制度」(「新しい世紀に向けた社会保障(意見)」)と、社会保障の責任の所在は終始一貫していることは重要である。⁽¹⁰⁾

さて、日本における社会保障の範囲は、広狭ふたつの範囲でとらえられる。旧総理府社会保障制度審議会事務局「社会保障制度のあらまし」によれば、狭義の社会保障は、社会保険、公的扶助(生活保護)、社会福祉、公衆衛生及び医療、老人保健であり、広義の社会保障は、それらに恩給と戦争犠牲者保護を含むものとされている。これらの中で社会福祉は、その「Ⅱ. 社会保障制度のあらまし」の社会福祉の項で、「児童、母子家庭、障害者、生活上の介護を必要とする老人など、社会生活をする上で様々なハンディキャップを持っている国民が、そのハンディキャップを克服して安心して社会生活を営んでいけるように公的な支援を行う制度」と説明されている。この社会保障上の社会福祉は、その対象者別に、児童福祉、障害者福祉、老人福祉の3つに分かれる。社会保障制度において、社会福祉はすでに社会保障制度審議会発足当初から対象とされ、「社会保障制度に関する勧告」では、「4編社会福祉」において、社会福祉(国家扶助の適用を受けている者、身体障害者、児童、その他援護育成を要する者が、自立してその能力を発揮できるよう、必要な生活指導、更正補導、その他の援護育成を行うこと)のために、国、都道府県および市町村は必要な施設を設け、さらに民間社会事業に対しても特別法人制度の確立等によって国や地方公共団体と一体的な活動の必要性

が唱われていたのである。つまり社会福祉法人は、社会保障「政策」の重要な存在として当初より認識されていたのである。⁽¹¹⁾このように、1950年の「勧告」から現在にいたるまで、社会保障における対象の一つが社会福祉であり、その担い手として社会福祉法人が位置付けられてきたわけである。⁽¹²⁾

これらのことから、社会福祉法人は、社会保障制度の歯車の中に組み込まれた存在であって、本来的にパブリック・セクターが責任を持つパブリック・サービスを直接的に担う、プライベート・セクター(民間法人)としての特殊性を持つと考えられる。⁽¹³⁾

Ⅱ. パブリック・サービス提供団体のアカウントビリティ概念

前章において、社会福祉法人を非営利法人、公益法人、パブリック・サービスを提供するプライベート・セクターと位置付けた。そしてさらに、他の公益法人との違いは、社会福祉法人が社会保障制度の中に組み込まれている点にあることを述べた。

ところで、日本において、パブリック・セクターが提供するパブリック・サービスのアカウントビリティは、公会計理論の進展とともに意識的に取り扱われつつある。たとえば、日本会計研究学会のスタディ・グループは、それを「狭義には、納税者である住人が、住民の生活に寄与するミッションのために徴収された税金等がそのミッションに適合するように、使用されたか否かを判断できるように、説明する義務を指す」[日本会計研究学会]と述べている。しかし、社会福祉法人のようなパブリック・サービスを提供するプライベート・セクターについてのアカウントビリティ概念は、いまだ十分に議論されていないように思われる。

本章ではパブリック・サービスを提供するプライベート・セクターとしての社会福祉法人のアカウントビリティを考察する手掛かりとして、CIPFA(The Chartered Institute of Public

Finance and Accountancy)が1998年に公表した『アカウンタビリティ』(Accountability: A Framework for Public Services)[CIPFA, 1998]によってそのフレームワークを検討したい。

1. アカウンタビリティについてのCIPFAの視点

CIPFAは、1998年に、パブリック・サービス提供団体(public service bodies⁽¹⁴⁾)のために構築されたアカウンタビリティのフレームワークを公表した。

英国のパブリック・サービスは、国や地方公共団体によって資金の提供がなされ、管理運営されている。代表的なパブリック・サービスの提供機関は、NHS(National Health Service)、高等教育機関(Further Education Body)、住宅供給団体(Housing Association)などである⁽¹⁵⁾。

CIPFAによるアカウンタビリティのフレームワークは、英国と日本におけるパブリック・サービスの法的、制度的、社会的基盤や位置付けが異なっていることなど、考察する上で多くの制約があり、そのすべてを直接的に、日本独自の制度である社会福祉法人のアカウンタビリティ概念として導入することには無理があるかもしれない。

とはいえ、CIPFAによるアカウンタビリティのフレームワークは、社会福祉法人のアカウンタビリティを考察する上で、営利法人(企業会計)におけるアカウンタビリティや国や地方公共団体(公会計)のアカウンタビリティのフレームワークとともに、重要な役割演じるものと思われる。なぜなら、英国のパブリック・サービス提供団体と同様、日本の社会福祉法人もまた公的資金の提供を受けているのであり、その公的資金の使用、管理や運用は、措置から契約への制度変更が行われたとはいえ、国や地方公共団体の規制の枠内からはみ出ることはないといった点で類似性があるからである。

さて、CIPFAは、「アカウンタビリティ」の冒頭で示した「まとめ(Executive Summary)」にお

いて、アカウンタビリティのディメンジョンを次の4つに限定してとらえることを提案する。つまり、

- ・誰がアカウンタビリティを負うのか
- ・何についてアカウンタビリティを負うのか
- ・誰に対してアカウンタビリティを負うのか
- ・どのように、つまりどんなメカニズムでアカウンタビリティが遂行されるのか

という4点である。アカウンタビリティに関するこれらのディメンジョンは、パブリック・サービス提供団体固有のディメンジョンというわけではない。むしろいかなる組織のアカウンタビリティを考察する場合にも明確にしなければならない、アカウンタビリティ固有の意識領域である。CIPFAは、アカウンタビリティのこれらのディメンジョンを意識しながら、アカウンタビリティを次のように解釈した。

「パブリック・サービス提供団体やその個人(任命されたか選ばれたメンバー、あるいは役員)と、当該団体が(暗黙か明確かいずれかを問わず)報告義務を負うステイクホルダーとの関係。その報告内容は、

- ・彼らの経営上の目的と優先事項
- ・公的資金の妥当で効率的な利用
- ・その経営プロセス
- ・提供されるサービスの質

それによって、パブリック・サービス提供団体やその個人が決定し行動する責任があるプロセスと適切な外部検査を受けるプロセス」

[Executive Summary]

この解釈のキーワードは「関係」と「プロセス」であるように思われる。ここでの関係は、報告主体とステイクホルダーとの関係であり、プロセスは経営内容とその投影手段としての報告書作成までを含むものであり、そのプロセスに対して監査を受けることを意味する。

CIPFAは、こういったアカウンタビリティのプロセスのための鍵は、「組織の活動に正統的利害(legitimate interest)を持つ異なるステイクホルダーに、情報が、直接的そして間接的に、どのように提供されるか」[Executive Summary]で

あると主張する。ここでは、正統的利害を有するステイクホルダーに直接的・間接的に情報を提供する方法や内容の確定がアカウントビリティを考える上で重要であると述べているのである。そして、とくに、そのプロセスを遂行するために、アカウントビリティを5要素(公開性、財務報告と業績報告、外部検査、正当な手続き、救済措置)に分け、それぞれに関係する次のような13の原則を列挙した。

- ① 公開性: 情報へのアクセス・ステイクホルダーとのコミュニケーション・任命
- ② 財務報告と業績報告: アニュアル・レポート・経営計画
- ③ 外部検査: 監査・規定
- ④ 正当な手続き(due process): 準拠性(compliance)・ガバナンス規程(codes of governance)・行動基準・利害の対立
- ⑤ 救済措置(redress): 申し立てメカニズム・独立した検査

先に触れたように、この CIPFA のアカウントビリティに対する考え方は、パブリック・サービス提供団体に関するものであり、英国の制度下での定義を示している。したがって、CIPFA の定義および示された原則の中には、日本の社会福祉法人に当てはまらない原則(任命に関する定義と原則)がある。しかしそれを考慮しても、それ以外の原則は、すべて社会福祉法人のアカウントビリティを考える上で参考になるものと思われる。

2. CIPFAが提唱するアカウントビリティのフレームワーク

さて、CIPFA は上記の諸原則をそれぞれ次のように説明している。

① 公開性

情報へのアクセス[para.4.1]

パブリック・サービス提供団体は、秘密の保持が必要な場合を除いて、方針決定や活動を含む、その活動についてのできるだけ多くの情報を提供すること

に明白な方針を持つべきである。

ステイクホルダーとのコミュニケーション
[para.4.6]

パブリック・サービス提供団体は、実務上、効果的に運営されることを明確にするために、その団体の役割、目的と業績、そして妥当な手続きについてステイクホルダーとの明白なコミュニケーション・チャンネルを持つべきである。

任命[para.4.9]

パブリック・サービス提供団体の理事会メンバーの任命プロセスは、オープンで透明であるべきである。そして、他の有用な関心事項とともに、すべての理事会メンバーの氏名は公表されるようにすべきである。

② 財務報告と業績報告

アニュアル・レポート[para.4.15]

パブリック・サービス提供団体は、目的、残高および明解な計算書およびその団体の活動や達成度および財政状態や業績を示す、その年次決算書やアニュアル・レポートを公表し、広範に入手できるようにすべきである。

経営計画[para.4.29]

パブリック・サービス提供団体は、そのねらいや目的、次年度以降の活動計画や財務的計画を公表し、一般に入手できるようにすべきである。

③ 外部検査(external review)

監査[para.4.33]

パブリック・サービス提供団体は、公的資金の利用を管理する法規やその他の当局に従って、それが適切に管理され支出報告され、そして経済的に、効率的に、効果的に利用されていることを明らかにするために、外部監査や検査(review)を受け入れるべきである。

規定[para.4.49]

パブリック・サービス提供団体の活動

は、規定化されるべきであり、適切な公的機関による外部検査(external review)や調査(inspection)を受け入れるべきである。

④ 正当な手続き

準拠性[para.4.52]

パブリック・サービス提供団体は、すべての適用可能な法令や規則、および、実務上よりよく役立つその他の報告書への準拠を確実にするために、効果的な調整を行わなければならない。

ガバナンス規程[para.4.59]

パブリック・サービス提供団体は、コーポレート・ガバナンスのもっとも高い基準に応じなければならない。それは、当該団体によって正式に採用されるコーポレート・ガバナンスの規程に反映されるべきであり、主要なステイクホルダーに公表されるべきである。

行動基準[para.4.62]

パブリック・サービス提供団体は、団体の個々の理事会メンバーやすべての従業員が同意することが要求される個人行動の基準を定義している公式的規程に従わなければならない。

利害の対立[para.4.71]

パブリック・サービス提供団体は、理事会メンバーの直接的、間接的金銭上の利害関係の明細を含む利害記録を公にすべきである。

⑤ 救済措置

申し立てメカニズム[para.4.74]

パブリック・サービス提供団体は、顧客や利用者からの申し立てを受け、そしてそれに応えるための適切なメカニズムを持たなければならない。それは、広範に、すべてのステイクホルダーに公表されなければならない。

独立した検査[para.4.77]

パブリック・サービス提供団体の申し

立ての取り扱いは、オンブズマンあるいは審査員(adjudicator)の形式のいずれかという、高い水準の独立した検査(review)を受けなければならない。

CIPFA は、これらのアカウントビリティに関する5要素13原則を列挙しながら、「さまざまな公的サービス提供団体は、いくつかの異なる方法でこういった基本的な原則に対応する。そして、どのようにアカウントビリティの諸原則が実行されるかという実際の『組み合わせ』は、組織が活動する法的、経営管理的フレームワークによって決定されるだろう。」[para.5.2]と総括している。いわば、これらのアカウントビリティ原則の適用に当たっては、組織ごとに重点を絞って適用してもよいという方針が示されていると考えることができるわけである。また続けて「アカウントビリティが遂行されたか、あるいはどの範囲で遂行されたか、そしてその点に関して、公的サービス提供団体の業績が『良い』のか『悪い』のかという客観的テストはない。この点で重要なことは一般大衆の感じ方である。」[para.5.4]と述べている点も重要な指摘である。アカウントビリティを遂行することが、全く任意のものであると考えるてしまう恐れがある。営利法人の場合、アカウントビリティの考え方を軽視し、事実を歪曲し、あるいは虚偽の報告をすることによって、経営者の退陣あるいは企業そのものが市場からの退場を余儀なくされる事例は枚挙に暇がない。これは、いわばアカウントビリティの背後に予定されていた制裁が行われたと見ることもできる。いいかえれば、アカウントビリティは単なる説明責任ではなく、その説明責任の不履行によって制裁が予定されているといえるのである⁽¹⁶⁾。

Ⅲ. 社会福祉法人のアカウントビリティ

社会福祉法人のアカウントビリティにかかわらず、いかなる組織の場合にも、アカウントビリティの基本的課題は同じものであるように思われる。それは、先に見たように、誰がアカウント

ビリティを負うのか、何についてアカウントビリティを負うのか、誰に対してアカウントビリティを負うのか、どんなメカニズムでアカウントビリティが遂行されるのかという4つのディメンジョンを確定することである。

また、いかなる組織の場合にも、基本的なアカウントビリティは、スチュワードシップとしてのアカウントビリティである。スチュワードシップとしてのアカウントビリティは、受託財産を勘定あるいは計算書として表現し、その勘定あるいは計算書が監査されることを受け入れるという、ふたつの責任からなる[Bird, p.2, あるいは Lello, p.3]。つまり受託財産にかかわるアカウントビリティがこれである。スチュワードシップとしてのアカウントビリティを拡張したアカウントビリティは、たとえば、法的義務とは分離され、かつそれより広く、社会において演じられる管理上の責任から生じるアカウントビリティ、つまり「コーポレート・レポート(The Corporate Report)」で提唱されたパブリック・アカウントビリティ(public accountability)である[ASSC, para.1-3]⁽¹⁹⁾。

ここでは、社会福祉法人のアカウントビリティを、CIPFA のフレームワークを敷衍して、社会福祉法人の特殊性を考慮しながら検討したい。

1. 3つのアカウントビリティ領域

措置から利用への転換は、サービスの利用者⁽¹⁹⁾と社会福祉法人との契約という新たな行為を導入することになった。措置制度の下においてもサービスの利用者はサービスの提供にかかる費用を負担していた。しかしそれは、社会福祉法人に対して直接的に支払われるものではなく、措置権者である地方公共団体に対して納付し、社会福祉法人は措置権者からサービスの対価として措置委託費を受け取っていた。利用制度の下では、利用者と社会福祉法人が直接的な契約を結ぶ。このことは、サービスの提供にかかる利用料を、利用者がサービスの対価として直接的に社会福祉法人に支払うという関係を作り出した。この点に関する限り、措置

委託費という、いわば公的資金の利用は大幅に少なくなったといえる。しかし社会福祉法人は、依然として補助金や負担金等の公的資金による助成を施設設備の充実等のため利用する。たとえば、社会福祉事業に関する各法では、社会福祉法人の施設整備費に対して、その2分の1は国、4分の1は地方公共団体(都道府県)が補助または負担するという条文を持つ。つまり、施設整備費の4分の3が公的資金で賄われるのである[全国社会福祉協議会, p.32]⁽¹⁹⁾。社会福祉法人のアカウントビリティを考察する上でも、この点は十分に参酌すべき必要がある。

CIPFA[1998]は、パブリック・サービス提供団体に対するアカウントビリティの一つとして公的資金に対するアカウントビリティを採り上げている[para.2.17]。CIPFA は、公的資金を得て活動する団体は、委託された資産や財産のスチュワードシップと、それらの資産や資源を利用して行われるサービスの提供による財務的業績に義務を持つものと区別してとらえ、これらを公的資金に対するアカウントビリティ(accountability for public money)と称している。前者は、営利企業の経営者の資本提供者に対するスチュワードシップとしてのアカウントビリティに対応する。CIPFA はスチュワードシップを、受託財産の管理保全に関するアカウントビリティと、受託財産の用途およびその結果に関するアカウントビリティとして、二つに区分してとらえている点の特徴である。

ところで、CIPFA はまた、パブリック・サービス提供団体については、公的資金に対するアカウントビリティだけでは不十分であるとして、業績に対する非財務的側面に関するアカウントビリティを付け加えている。ここで、業績に対する非財務的側面のアカウントビリティは、公的資金の用途に対するアカウントビリティと対をなす。つまり、公的資金の用途に対するアカウントビリティは財務的側面に限定したものであり、一方、業績に対するアカウントビリティは、

非財務的側面を指すものとしてとらえている [para.2.21]。ここでは、その事例として、サービスの質を掲げている。

こういった考え方は、社会福祉法人にも応用できるものと思われる。つまり、社会福祉法人のアカウントビリティは、公的資金の管理保全に関するアカウントビリティと、公的資金や利用料収入などの使途とその結果に関するアカウントビリティ、さらに、それに加えて、サービスの質などのような非財務的側面に関するアカウントビリティを内容にするととらえることができる。措置制度の下においては、措置委託費を含めて、第一のアカウントビリティ、つまり、国や措置権者である地方公共団体からの公的資金の管理保全に関するアカウントビリティが重視されてきた。旧厚生省が公表した「社会福祉法人会計基準の制定について」の中でも、これまでの会計報告について、「社会福祉法人経営の基礎ともいえる社会福祉法人会計については、主として措置費等公的資金の収支を明瞭にし、その受託責任を明らかにすることを基本的な目的としていた。」[厚生省、2000a]と指摘されていたのである。

利用制度では、第二のアカウントビリティ、つまり、公的資金の使途のみならず、利用料収入の使途とその結果に関するアカウントビリティはますます重視される。会計基準における事業活動収支計算書は、その善し悪しは別にして、この第二のアカウントビリティを具体化したものであるととらえることができる。第三のアカウントビリティである非財務的側面に関するアカウントビリティは、まさに今回の社会福祉事業全般に関する改革の重点にかかわるものである。具体的には、サービスの質や事業の透明性など、財務的側面からだけでは判断できない、あるいは、表現できない事項についてのアカウントビリティである。

このようなアカウントビリティは、それをステイクホルダーに報告し、その評価を受けることによって解除される。それは通常、アニュアル・リ

ポートを中心とする報告書によって行うことになる。

2. ステイクホルダー

社会福祉法人の経営に関する検討会が公表した「基本方針」で、社会福祉法人会計制度改正の4つの方針のひとつとして理解しやすい会計が掲げられた。理解しやすい会計とは「情報公開等に対応できる簡潔、明瞭な財務諸表等とする」[社会福祉法人の経営に関する検討会、1(4)]ことが意図されているが、表示方法や報告方法を簡潔明瞭なものにするためには、その情報の受け手をあらかじめ想定する必要がある。理解しやすい会計のための前提は、社会福祉法人(より具体的にはその経営者)と「関係」がある集団を決定することであり、これを確定することが理解しやすい会計を具体化するために必要であると思われる。

ところで、会計基準では、その注解1に次のような文言が見られる。

(注1)重要性の原則の適用について

社会福祉法人の会計は、定められた会計処理の原則に従って正確な計算を行うべきものであるが、会計が目的とするところは、社会福祉法人の財務内容を明らかにし社会福祉法人の状況に関して、施設の利用者、その家族、債権者及びその他取引業者等のステイクホルダーの判断を誤らせないようにすることにある・・・(以下省略)

この注解1は会計報告の対象について述べているものではないが、唯一、ステイクホルダー(stakeholder)という用語を用いてそれを明示している部分である。

会計基準が「利害関係者」ではなくステイクホルダーという用語を用いていることは興味深い。

ステイクホルダーをどのようにとらえるかについては多くの見解がある。ステイクホルダーに

関するいく人かの論者の議論をまとめたクラークソンは、ステイクホルダーにいう「stake」とは「意識的にあるいは無意識的に、人間的、物的あるいは財政的なリスクにさらされているある種の価値物、ある種の資本」[Clarkson, p.2]であるという。そして企業におけるステイクホルダーは、「企業の活動の結果として何らかの利得があるかあるいは損失を被ることに関与する人々や利害関係者(interests)」[p.2]であると定義する。さらにクラークソンの説を引用すれば、ステイクホルダーは意識的ステイクホルダーと無意識的ステイクホルダーに分類でき、企業においては、前者は株主や投資家、従業員、顧客、供給先など、利害関係を持つことを選択した者たちであり、価値物に対してある種の利得や増加を期待しながら、ある種のリスクを負う者である。一方、政府、共同社会、環境を含む後者は、予期せずリスクにさらされた者たちで、企業活動の結果として、損害を受けるか、あるいは利益を得る者たちである。彼らは、自ら受け入れたものではなく、他の者の活動に関する結果として関与(stake)することになる[pp.2-3]。

ここで明らかなことは、ステイクホルダーは、好むと好まざるとにかかわらず、絶えず何らかのリスクを負うということである。まさに「関与すること(Stakes)は、常にリスクが伴う」[p.3]のである。

このことから、ステイクホルダーはリスクを負いながらもある組織⁽²⁰⁾に関与する者たちであるということができる。

しかし、意識的にあるいは無意識的に組織に関与するというだけでは、経営者にアカウントビリティの履行を促すことはできない。そこには、双方向的で、ステイクホルダー間においても対等な関係が認められなければならないと考えるからである。したがって、アカウントビリティを意識しながらステイクホルダーを考えるとときには、組織とステイクホルダーとの「関係」(relationship)を考えなければならないと思われる。⁽²¹⁾

先に見た注解1では、社会福祉法人のステイクホルダーとして、施設の利用者、その家族、債権者およびその他取引業者等が示されている。これらのステイクホルダーは、社会福祉法人に対して何らかのリスクを負っていると考えられている。しかし、ここには公的資金の提供者である国や地方公共団体も、さらには、従業員⁽²²⁾も明示されていない。

ごく一般的に考えれば、まず社会福祉法人に公的資金を提供する国や地方公共団体が重要なステイクホルダーと考えられる。従来、社会福祉法人は国や地方公共団体に対して会計情報を提供してきた。たとえ社会福祉法人を取り巻く制度が変わっても、国や地方公共団体は重要なステイクホルダーとして位置付けられる。少なくとも社会福祉事業に対して認可制が取られる限り、そのように考えることが一般的であろう。ここには、法による関係と資金の授受による関係が認められる。

組織とステイクホルダーとの関係は法的・資金的関係にとどまらない。社会福祉法の規定に基づいて社会福祉法人が認可法人として存在し、国や地方公共団体からの資金を受けて活動するからとはいえ、そういった関係だけが強調されて国や地方公共団体を特別なステイクホルダーとしてとらえるべきではない。グレイ等が主張したように、法に基づく責任は最低限度の責任であるに過ぎないのである[Gray, Owen and Adams, pp.38-39]。

このことから、社会福祉法人の重要なステイクホルダーとして、公的資金の提供者と同レベルの「関係」を持つステイクホルダーこそ従業員に他ならない。社会福祉法人にはさまざまな専門職従事者がいる。彼らを含め、すべての従業員は、自らの労働力(知的作業にも労務作業にも)を社会福祉法人に提供している。従業員は、労働力を提供するといった意味で直接的に社会福祉法人とかわかり、そのかわりによってリスクを負う存在である。

社会福祉法人の経営者もまた、ある意味で

社会福祉法人のステイクホルダーの一人として考えることができる。社会福祉法人の社会福祉事業が公益を追求するものであるので、その存在は極めて社会性が高い。社会福祉法人が法人である以上、その法人と経営者が同一視されることはない。社会福祉法人が法人として認可された以上、あくまでも経営者はそのような社会性の高い組織の運営者の一人として、専門経営者として位置付けられるべきものである。この意味で、経営者もまたステイクホルダーの一人として考えられるのである。

3. 報告内容

社会福祉法人のステイクホルダーは、社会福祉法人経営に法的・資金的関係を有するステイクホルダーとして国や地方公共団体、債権者やその他の取引業者、社会福祉法人の担い手として関係を有する経営者、従業員、社会福祉法人のサービスを利用するという意味において関係を有する施設利用者とその家族とに分類することができる。こういった分類は相対的なものであり必ずしも重要なことではない。むしろ、ステイクホルダー集団は、社会福祉法人と何らかの「関係」(その関係は絶えずリスクを伴う)があるのであり、その関係が認められる限りにおいて、社会福祉法人の経営者は、各集団に対してその関係に見合った情報を提供する必要があるのである。

ところで CIPFA は、パブリック・サービス提供団体のアニュアル・リポートには次のような事項を記載すべきとしている[para.4.16]。

① 公的資金関係報告

- ・団体のねらいと目的、将来の業績を判断するための業績測定値、実績の報告書
- ・経営者(chairman)やその他の理事会メンバーの任命方法とメンバーと経営者(Top management)の総報酬(年金やその他の報酬含む)のディスクロージャー、その任命の条件についての報告書
- ・団体の財務的業績やその状態について

の客観的で、均衡のとれた、わかりやすい解説と、将来獲得できる資源についての、方針、責任、義務に見合う将来の能力に関する報告書⁽²³⁾

② 当該年度の業務財務報告(Operating and Financial Review:OFR)[para.4.20]

業務財務報告は、下記の事項について、当該年度のいい面と悪い面を公平に扱い、そして組織の成果や財政状態の基礎になっている中心的特徴を分析して説明し、客観的な検討を含むべきである。

- ・組織の財政
- ・すべての主要な取引
- ・将来に役立つ現下の問題
- ・組織に影響を及ぼすと思われる出来事や傾向
- ・将来の資金や収支計画

③ 組織の内部コントロール・システムについての報告[para.4.21]

- ・組織の内部コントロール・システムの理事会の責任(responsibility)
- ・理事会が効果的な内部コントロールを達成するために確立した主な手続きの簡単な説明
- ・そういったシステムが重大な誤りや損失に対してのみ妥当性を有するものであり、完全な保証を提供するものではないという警告
- ・内部コントロールの効果性に関する報告書

④ 理事会が効果的な内部コントロールを提供するために確立した重要な手続きの記述[para.4.22]

- ・適切なコントロール環境を保証するためにとられた段階
- ・主要な経営リスクを認識するために使われたプロセス
- ・設置された主要な情報システム

⑤ その他[para.4.23]

- ・年金資金のコントロール方法

- ・組織の資金管理方針(treasury management policies)
- ・理事会の環境上の方針と報告
- ・組織の雇用方針
- ・理事会機能の説明
- ・理事会メンバー一覧, 理事委員会一覧, その資格と開催回数
- ・組織が設定した業績の財務的, 非財務的指標に対する実際の業績[para.4.24]
- ・組織で採用されたあらゆる質の基準 [para.4.25]

これらのうち、①のみ公的資金に関するアカウントビリティにかかわるものとして明示されているが[para.4.16]、①から⑤までのうち、どこからどこまでがスチュワードシップにかかわるものか、あるいはどれが公的資金の利用とその結果に関するアカウントビリティにかかわるか、またどれが第3のアカウントビリティに関するものかは明らかではない。しかし、アカウントビリティの解除のためにアニュアル・リポートを作成・公表するという目的観からして、アニュアル・リポートに含まれる事項のすべてがアカウントビリティにかかわる事項であることは間違いない。

また、社会福祉法人のアカウントビリティも、「一般大衆の感じ方」によっては、たとえそれがパブリック・サービスであるとはいえ、市場からの退場もあり得る状況にあることを認識する必要がある。この点については営利企業のそれと全く同じ意味内容を持つものと解すべきである。したがって、アカウントビリティを履行しない、あるいは単に、アカウントビリティを履行すればいいと考えるだけでは、何らかの社会的制裁を受けるということ⁽²⁴⁾を認識する必要があるのである。

提供される会計情報は、総合的情報(たとえば財務諸表)とセグメント別(たとえば施設別計算書)、ステイクホルダー別情報(たとえば施設に関する一般向け広報誌)にわけることができる。さらに、それぞれには、もっぱら貨幣的・数量的内容から構成される貨幣的・数量的側面

と、それ以外の情報から成る質的側面がある。これらは、法人外部によって利用される場合もあれば、経営管理のために利用される場合もある。

理解しやすい会計を考えるためには、まず誰にとって理解しやすいのかを考える必要がある。貨幣的・数量的情報や質的情報の多さは、ステイクホルダーにとって必要なことではあるが、理解しやすい会計にとって十分な条件ではない。

たとえば、国や地方公共団体に対する情報と施設利用者に対する情報が同じ情報でいいのだろうか。あるいは、国や地方公共団体に対する情報と従業員に対する情報は同じものでいいのだろうか。翻って、国や地方公共団体が社会福祉法人に求めている情報内容と、施設利用者、あるいは従業員が社会福祉法人に求めている情報内容は同じものと考えていいのだろうか。当然のことながら、それは異なっていると考えべきである。何故ならば、まさにそれぞれのステイクホルダーの社会福祉法人に対するかかわり方とリスクが異なっているからである。

さらに、ステイクホルダー相互の会計情報の理解の程度にも差があることを理解しなければならぬ。会計に対する専門的な知識を持ち合わせているステイクホルダー集団もいれば、会計に対して全く専門的知識を持たない集団があることも事実である。サービスの質を客観的に表現することは必要なことであるが、それが理解しにくいものであれば、ステイクホルダーにとってそれを意思決定の手段とすることはできない。ある社会福祉法人の施設を利用しようとする者が、その施設のサービスの質を判断材料にしようとしても、それが余りに専門的な内容であったり他施設と比較できないものであれば施設選択の判断材料にはならないのである。

おわりに

以上見てきたように、本稿においては、社会福祉法人を特徴付けるために2つの側面から

考察し、それを受けて、社会福祉法人の法人としての特殊性を社会保障制度との関連に求めて考察した。そして、社会福祉法人に適用できるアカウントビリティ概念を、CIPFA が提唱した概念を援用して考察した。

本稿で紹介したアカウントビリティ概念は、数多く存在するアカウントビリティ概念の一端にすぎない。しかもそれは英国のパブリック・サービス提供団体に適用されるアカウントビリティ概念である。これは英国のパブリック・サービスのコンテキストの中で考えられたものであり、これを直接的に社会福祉法人に適用することには多くの限界があることも事実である。したがって、市場原理の導入による適正な競争という、疑似営利法人化が提唱される中で、非営利法人にして公益法人であり、パブリック・サービスを提供するプライベート・セクターという特徴を持つ日本の社会福祉法人に適用できるアカウントビリティ概念は、その特殊性を反映する形でフレームワークが構築されなければならない。

とはいえ、CIPFA が提唱した3つのアカウントビリティは、社会福祉法人において十分採り入れる余地があるように思われる。すなわち、社会福祉法人は、公的資金に関するアカウントビリティ(スチュワードシップ)、公的資金や利用料収入の使途と結果に関するアカウントビリティ(財務的アカウントビリティ)、さらに非財務的アカウントビリティの3種類のアカウントビリティを履行する必要があると考えることに妥当性を見出しうる。

いうまでもなく、アカウントビリティを考えることは、そのアカウントビリティを解除するための適切な技術や方法を導き出すことにつながる。現下の社会福祉法人会計学の課題は、成果概念、効率性の向上と測定尺度、サービスの質の向上と測定尺度、第三者機関の評価対象の確定にある。これらは、上述のアカウントビリティ概念に基づいて考えることで、一定の方向性を持った技術や方法の集合体としてとらえる

ことができるようになると思われるのである。

〔注〕

- (1) 松倉[2000]によれば、「社会福祉法人の会計について」(社乙第32号)で示された会計要領は「企業会計活動と同根の発想法」に基づくもの、「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」(社施第25号)で示された経理規程準則は独自性を持つ「世界に誇る社会福祉法人の会計システム」であるとその特徴を述べている[pp.13~14]。また松倉[2001]は、介護保険制度の導入による社会福祉全般の見直しの影響以外、経理規程準則を改廃する必要性が存在しないと、会計基準の導入について批判的である[p.42]。
- (2) 社会福祉法人会計の損益計算は企業会計にいう損益計算とは性質が違うものとして説明される。たとえば、旧厚生省の菊池氏は、「社会福祉法人の会計基準における損益計算は、企業会計に用いられているように、どれだけ費用を投じて、どれだけ利益をあげたかという利益追求のために作成するのではなく、公的な資金を主とする社会福祉法人が、どのように効果的に事業運営のための支出をしたかを表す役目をもっている」[菊池, p.64]と説明している。しかし事業運営のための効果的な支出をどのように表現するかに関しては大いに検討の余地がある。
- (3) 旧厚生省の通知「社会福祉法人の認可について」[厚生省, 2000c]では、国からの受託事務を行う都道府県、指定都市および中核市が行う審査の基準として、社会福祉法人の行う事業、法人の資産、組織運営に関するガイドラインが示されている。
なお、1999年3月31日現在の社会福祉法人数は、厚生大臣(当時)所管139、都道府県知事所管16,217、計16,356法人である[厚生省, 2000b, p.411]。
- (4) 従来から、軽費老人ホーム(老人福祉法に規定する老人福祉施設。無料または低額な料金で入所可能)のような入所者との契約に基づく施設も

存在していた。

- (5) 若林[1997]によれば、日本の民法で定めている公益法人に該当するような法体系は連邦政府にはなく、各州の州法で非営利法人の設立に関する規定を置いているという[p.20]。そして米国におけるプライベート・セクターの非営利法人として24種類を示している[pp.21～22]。そこには、日本の公益法人以外にも労働組合や政党、人格のない社団などが含まれている。

- (6) 日本において、公営企業は水道、交通、ガス、病院などの事業のうち地方公共団体が経営する企業、国営企業は郵便、国有林野、印刷、造幣の各事業をいう。

この他に第三セクターあるいは半官半民と呼ばれる形態もある。第三セクターは国や地方公共団体と民間が共同で出資して設立された事業主体である。第三セクターは経営主体に関する第3の形態であることを意味し、半官半民はその出資構造に着目した場合の呼称であると解される。

- (7) 日本には公共法人という概念も存在する。法人税法第2条第1項第5号において、その別表第一に掲げる法人(各種金融公庫、事業団、公団等のいわゆる特殊法人)である。これらもまた、パブリック・サービスを提供していると考えられるが、ここではこれを除外して考える。

- (8) 社会保障は社会サービス(social service)という概念にすりあわせることができる。social service という概念は本来的に英国で生まれた概念であり、英国では、所得保障、教育、住宅、国民保険サービス、社会福祉サービスなど、国民生活に密接に関連する諸サービスの体系を社会サービスと呼ぶ[一圓, pp.7～8]。日本でも、旧厚生省が『厚生白書(昭和61年版)』で、国民生活に密着しまたは国民生活の基盤をなすサービスで、代表的なサービスとして、保健サービス、医療サービス、社会福祉サービスとして社会サービスという用語を利用している。これらのサービスについては公的部門が供給主体となりまたは何らかの制度的な関与を行うとされている[p.36]。『厚生白書

(昭和62年版)』では、そのサービスは、何らかのハンディキャップを有する者が対象で、プライバシーにかかわるサービスであり、対象者の特性に応じたきめ細かなサービスが必要であり、高度な専門的知識・技能に裏打ちされたサービスが求められると特質を解説している[pp.28～29]。

社会サービスと社会保障の相違については「社会保障は制度の目的に着目した用語であるのに対して、社会サービスは経済的性質に重きを置いている」[大野, p.4]との見解がある。このように考えた場合、社会保障は社会サービスに含まれる。しかし社会保障や社会サービスの使い分けは今なお混沌としているようである。

- (9) 各年度の報告書のほか、1956(昭和31)年11月8日「医療保障制度に関する勧告について」、1958(昭和33)年6月14日「国民年金制度に関する基本方策について」、1962(昭和37)年8月の「社会保障制度の総合調整に関する基本方策についての答申および社会保障制度の推進に関する勧告」などがある。

- (10) なおこの審議会は中央省庁等再編に伴い2001(平成13)年1月6日に廃止されたが、その機能は経済財政諮問会議および社会保障審議会に引き継がれた。

- (11) 社会福祉法人の法的根拠が示された社会福祉事業法(現社会福祉法)は、「社会保障制度に関する勧告」が出された翌年、1951(昭和26)年3月26日に公布された。

三浦[1983]は、社会福祉法人制度導入の実態として、第二次世界大戦後の混乱の中で民間社会福祉事業の自立性が遅れたこと、他方で社会福祉について国の責任が強調されたことによって、戦後の社会福祉政策として、民間社会福祉事業の経営・運営主体として社会福祉法人を成立させ、公の責任で保護・救済を行うという措置行為を社会福祉法人に委託し、社会福祉法人に対して措置委託費を与える(つまり公の統制下に置く)というシステムを作りだしたとの見解を示している。

- (12) ちなみに、2001(平成13)年度当初予算ベースで社会保障関係費は17兆5千5百億円余が計上されている。その中で、社会保険費は77.4%、次いで社会福祉費9.7%、生活保護費7.5%、保健衛生対策費3.0%、失業対策費2.4%となっている。社会福祉費と生活保護費を加算した割合は17.2%であり[財務省]、金額の上からも社会保険と社会福祉が柱になっていることがわかる。
- (13) 医療法人もまたこのような特殊性を持ってとらえることができるかもしれない。これに関する検討は他日を期したい。
- (14) パブリック・サービス提供団体は、公益法人と訳すことができる。しかし、CIPFA が対象とするパブリック・サービス提供団体は、日本の公益法人よりも範囲が広い。したがってこれを公益法人と称した場合、日本の公益法人と同質的であると考えてしまうおそれがあるため、英国の場合について議論する場合にはパブリック・サービス提供団体と表現することにする。
- (15) 別の討議資料[CIPFA, 1995]において、これら以外に、パブリック・サービス提供団体として、国(Central Government)や地方公共団体(Local Government)それ自体、国庫維持学校(Grant-Maintained School)なども対象にしている。
- (16) この点について、CIPFA もまた、英国全国住宅供給連盟(National Federation of Housing Association: NFHA)の報告書を引用する形で、アカウントビリティとレスポンシビリティという言葉の違いを説明している。それによれば、アカウントビリティは情報提供に義務がある場合に使われ、レスポンシビリティは報告を行うという意味で使い分けられる[para.2.7]。
- (17) 「コーポレート・リポート」におけるパブリック・アカウントビリティ概念は、公会計におけるパブリック・アカウントビリティ概念とは全く異なることに注意が必要である。しかし、「コーポレート・リポート」はまた、そこでは議論の対象にしていないが、「コーポレート・リポート」で提唱された諸計算書が非営利組織においても検討されるべきことを視野に入れている[para.1-6]ことも着目しなければならない。
- (18) なお、介護保険法の施行によって措置から利用への転換ははかられたが、介護サービスを実施し、しかも移行措置下の会計基準が適用される法人(施設)は、指定介護老人施設(特別養護老人ホーム、ホームヘルプサービス、ショートステイ、グループホーム)とその法人ということになる。また、2003年4月に、身体障害者福祉法、知的障害者福祉法、児童福祉法の改正が予定されており、改正後はこれらの法の下で運営される施設(法人)も対象になる。
- (19) その基準や内容などは、各都道府県知事・各指定都市市長あて厚生事務次官通知「社会福祉施設等施設整備費及び社会福祉施設等設備整備費の国庫負担(補助)について」(社第409号、平成3年11月25日)[厚生省、1991]で示されている。もともと、土地の取得や造成、既存施設の買収、職員宿舍等は補助の対象外であるため、総事業費に占める、借入金を含めた自己負担額は4分の1を超えることが普通である。なお、補助金と自己負担の関係については川淵[2000, 2001]、また実態については豊田[2000]が紹介している。
- (20) クラークソンは、「企業はリスクの集合体(nexus of risks)」[p.3]と定義したが、あらゆる組織が多くのリスクの集合体であると考えられることができる。
- (21) グレイ等によれば、いかなる組織にも、社会によってその立場が明確にされるアカウントィ(Accountee)とアカウントー(Accountor)がいる。この場合、アカウントィはプリンシパル、アカウントーはエイジェントと考えられ、両者には相互の関係作用(これを「契約(contract)と考える」)が存在するととらえている[Gray, Owen and Adams, p. 38]。
- (22) なお、公的サービス提供団体のステイクホルダーとしては、理事会を選ぶか任命する団体または個人と業績を上げることに責任(responsibility)を持つ団体や個人、資源の提供者、サービスの利用

- 者、従業員、広範な共同社会が列挙されている [para.4.7].
- (23) 計算書に関しては、監査人の証明書とともに理事会の責任(responsibility)の報告書が添付されるべきであり[para.4.17], これらの計算書は会計基準審議会(ASB)のすべての有用な決定やあらゆる有用な会計実務勧告書(SORPs)を適用した専門的基準に従って作成されるべきであると提案されている[para.4.18].
- (24) たとえば、1996(平成8)年に発覚した一連の社会福祉法人の施設整備補助金不正受給事件は、経営者(理事者)の著しいアカウンタビリティへの意識の欠如によってもたらされたと考えられることもできようし、公的資金に対するアカウンタビリティを意識しながら、それが表面的な履行だったことから発生したとも考えられる。措置制度から契約制度に変わる事業を行う法人は、今後ますますこの点を意識すべきであろう。
- (25) 「全国経営協会員法人基礎調査報告書」によれば、調査対象3,052法人の72.2%が平均年5回程度広報誌を発行している。その広報誌の主な内容は、施設の行事66.5%, 運営方針・内容・状況(財務状況等)25.2%, 入所者(利用者)の状況22.3%, 施設のPR・状況・活動等21.4%の順になっている。しかし、広報誌への決算情報の掲載は、46.5%にとどまっている。
- [参考文献]
- ASSC (1975) The Corporate Report (A Discussion Paper), London.
- Bird, P (1974) Accountability: Standards in Financial Reporting, London, Haymarket Publishing.
- CIPFA (1995) Setting Accounting Standards for the Public Services: The Time for Change (A Discussion Paper), London.
- (1998) Accountability: A Framework for Public Services, London.
- Clarkson, Max B.E.(1998) The Corporation and Its Stakeholders: Classic and Contemporary Readings, Edited by Clarkson, Max B. E., Toronto, University of Toronto Press.
- FASB (1994) Statement of Financial Accounting Standards No.117 Financial Statements of Not-for-Profit Organizations, in Original Pronouncements 1994/95 Edition, Burr Ridge, Irwin, pp.1610-1658.なお全文は黒川・鷹野・船越・森本(2001)『FASB NPO 会計基準』中央経済社において訳出されている。
- Gray.R.,Owen.D.and Adams.C.(1996) Accounting and Accountability: Change and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting, London, Prentice Hall.
- Larkin R.F.and DiTommaso M.(2000) Wiley Not-for-Profit GAAP 2000, New York, John Wiley & Sons.
- Lello, J.(1993) Accountability in Practice, London, Cassell.
- 一圓光彌(1982)『イギリス社会保障論』光生館。
- 大野吉輝(1991)『社会サービスの経済学』勁草書房。
- 大原昌明(2001)「社会福祉法人会計学構築のための覚え書(研究ノート)」『北星論集』第40号(2001年9月), pp.57~76。
- 川渕孝一(2000)「介護保険サバイバル経営第12回」『GPnet』第47巻9号(2000年12月), pp.52~56。
- (2001)「介護保険サバイバル経営第13回」『GPnet』第47巻10号(2001年1月), pp.54~64。
- 菊池芳久(2000)「社会福祉法人会計基準の創設—経営努力が報われる会計へ—」『月刊福祉』第83巻第9号(2000年7月), pp.62~67。
- 公益法人協会(1992)『公益法人用語辞典』
- 内閣総理大臣官房管理室編集協力(1999)『公益法人の設立・運営・監督の手引(5訂版)』公益法人協会。
- 厚生省(1987)『厚生白書(昭和61年版)』厚生統計協会
- (1988)『厚生白書(昭和62年版)』厚生統計協会
- (1991)「社会福祉施設等施設整備費及び社

- 会福祉施設等設備整備費の国庫負担(補助)について」(社第409号), 1991(平成3)年11月。旧厚生省のホームページにある「法令等データベースシステム(通知検索)」(<http://www.hourei.mhlw.go.jp/~hourei/html/tsuchi/search1.html>)による。
- (2000a)「社会福祉会計基準の制定について」(社援第310号), 2000(平成12)年2月。旧厚生省のホームページにある「法令等データベースシステム(通知検索)」(<http://www.hourei.mhlw.go.jp/~hourei/html/tsuchi/search1.html>)による。
- (2000b)『厚生白書(平成12年版)』ぎょうせい。
- (2000c)「社会福祉法人の認可について」『非営利法人』第670号(2000年12月)所収, pp.20~32。
- 財務省財務総合政策研究所編(2001)『財政金融統計月報(平成13年度予算特集)』589号(2001年5月)。
- 社会福祉法人の経営に関する検討会(1999)「社会福祉法人会計の在り方(基本方針)について」, 1999年(平成11)年4月。 http://www1.mhlw.go.jp/shingi/s9904/s0421-1_16.html
- 『新・社会福祉学習双書』編集委員会編(2000)『社会福祉施設運営論』改訂3版, 全国社会福祉協議会。
- 全国社会福祉施設経営者協議会(2000)「全国経営協会法人基礎調査報告書」2000年3月。
- 総理府社会保障制度審議会事務局(1998)「社会保障制度のあらまし」1998(平成10)年11月。
<http://www8.cao.go.jp/hoshou/whitepaper/summary/>
- 総理府(2000)「平成12年度公益法人に関する年次報告」2000(平成12)年11月。 <http://www.soumu.go.jp/daijinkanbou/kanri/h12koueki/index.html>
- 豊田八郎(2000)「社会福祉の『営利化』と社会福祉法人の課題」『総合社会福祉研究』第17号(2000年10月), pp.22~33。
- 日本会計研究学会スタディ・グループ(2000)「非営利組織体の会計—平成12年度中間報告—」2000年9月。
- 法務省民事局(1999)「法人制度研究会報告書」1999(平成11)年9月。 <http://www.moj.go.jp/PRESS/990903/990903-2.html>
- 松尾貴巳(2000)「公的サービスの評価システム—公的サービスにおけるABCの適用と有効性の評価について—」『公会計研究』第1巻第2号(2000年3月), pp.26~35。
- 松倉達夫(2000)「再論・会計の視点からの考察:社会福祉サービスの在り方(第5回)」『非営利法人』第664号(2000年6月), pp.13~22。
- (2001)「社会福祉法の時代の社会福祉法人の会計」『環境と経営』第7巻第1号(2001年4月), pp.33~44。
- 三浦文夫(1983)「社会福祉改革の戦略的課題—複合的福祉供給システムについて—」社会保障研究所編(1992)『リーディングス日本の社会保障4 社会福祉』有斐閣所収, pp.117~137。
- 若林茂信(1997)『アメリカの非営利法人会計基準—日本の非営利法人会計への教訓—』高文堂。
- 「『公益法人の設立許可及び指導監督基準』及び『公益法人に対する検査等の委託等に関する基準について』」(1996(平成8)年9月20日閣議決定, 1997(平成9)年12月16日改正)前掲『公益法人の設立・運営・監督の手引(5訂版)』所収。