

社会福祉法人における会計の課題

Accounting Issues in Social Welfare Corporations

浅 尾 隆 司
Asao Ryuji

要 約

非営利組織における利益は事業活動の維持および継続のために投下されるべきものと認識されているが、社会福祉法人が社会貢献を達成するには、ある程度の利益を得ることで事業活動に要する財源を確保する必要がある。経常的な活動成果と同時に、経営上の問題点を数値的に表示するには、収支状況および内部留保状況を示す正確な財務情報が開示されなければならない。

そのためには、会計情報によって経営上の問題点を把握し、財産の管理と運用を委託されたことに対し、その成果の正当性を会計測定と会計実体を通じて説明することができなくてはならない。資源提供者から受入れた資源を効率的かつ有効的に運用しているのか、さらに、公益性の達成を標榜している非営利組織としての存在理由が認められる活動を実践しているのか、その評価が、財務諸表に表示される会計情報から問われることになる。

事業活動を経済的資源の投下と社会的評価の対応関係として捉え、国庫補助金等の取扱いについては費用と収益の対応関係を明確に会計情報として開示していくことが、結果的に、広く国民に事業の有効性を認知させることにつながるものと考えられる。

キーワード：国庫補助金 会計情報 会計的利益 会計責任 公共性 内部留保

1. はじめに

福祉は、個人の尊厳にもとづく自己責任を起点とし、個人に近い単位または機関から取組んでいくものであるが、実際に問題の生じた個人を受入れて対処するのは民間の非営利組織であり、このような非営利組織による事業活動が継続的かつ経済社会的に機能し、システムの持続性ととも、資源の再分配機能が市場経済システムのなかで実質的成果を出していくところに福祉を実践する意義があると考えられる。

この福祉理念を実現するため、わが国では社会福祉法人が設立され、その経営に貢献するものとして社会福祉法人会計は制度化された。社会福祉法人会計は、経営主体である社会福祉法人が福祉政策に貢献するとともに社会的要請に応えるべく、適正な会計情報を提供することをその機能とする。しかしながら、現行の社会福祉法人会計においては、会計情報の理解可能性と比較可能性は著しく困難といえる。

介護保険制度の導入後、社会福祉法人が提供す

る福祉サービスは、制度的には、行政処分による措置委託制度から利用者と法人間による契約制度へと変化し、その一方で、営利企業も介護事業に参入することが可能となったのであるが、介護事業においては、今後も社会福祉法人が経営する福祉施設をわが国の重要なインフラとして、次世代へと世代間継承がなされていかななくてはならない。

本稿は、社会福祉法人会計の特質を明らかにしたうえで、会計情報利用者に対して有用なかたちで会計情報が開示されるべく、そのあり方について検討した。現在、社会福祉法人が公表している財務情報は、一般的に、その内容を理解することが困難となっている。本来、会計情報は法人の事業内容を適時適切に開示するものでなければならないのであって、社会福祉法人の会計処理について、その処理過程のすべてを適正に評価しうる有用な会計情報として財務諸表や附属明細書を作成することは、学術的にも実務的にも必要不可欠なことであろう。

なお、本稿においては社会福祉法人における内部留保概念について詳細な検討を行ってはいない。この概念については、また別稿において整理し議論することとしたい。

2. 非営利組織における会計

(1) 営利企業との相違

非営利組織である社会福祉法人と営利企業との相違は、その事業目的に象徴される。企業の経営目的は利潤拡大にあり、事業活動の成果は利益という評価軸によって判断される。一方、社会福祉法人は民法にもとづき福祉政策の達成を目的として設立された特別法人である。公共性の高い福祉サービスを提供するとともに利用者の負担軽減を目指しており、その事業実績に対して評価がなされることになる。それゆえに、課税の免除、補助金等の交付という優遇措置がとられている。

図表 1 社会福祉法人と株式会社との相違

	社会福祉法人	株式会社
原資	寄附金	株式出資
配当	なし	あり
国等の補助金	あり	限定的
目的	社会福祉事業の達成	利益の獲得による利益の拡大
課税関係	社会福祉事業に対しては非課税	課税

(出典) 宮内 忍・宮内眞木子『社会福祉法人会計の基礎から決算〔介護保険事業編〕』文出版企画, 2009年, 1 頁, 一部修正。

営利企業である株式会社は、対外的に営利を目的とした事業活動を行うことで利益を得て、その利益を法人の構成員に分配するのであるが、具体的には、当該事業年度において稼得された利益の出資者への配当、役員への報酬、法人解散時における残余財産の分配等がこれに当たる。

一方、社会福祉法人の事業収入は原則として社会福祉事業にのみ充てられ、事業から生じる利益をその構成員に帰属させてはならないとされている。具体的には、社会福祉法人を設立する者は、その要件として、社会福祉事業を行うのに直接必要な資産を備えていることを求められるが(社会福祉法第25条)、基本的には、土地・建物等の不動産、事業運営に必要な資産等を有する必要がある。

り、特に設立時においては法人運営に必要な資金を現預金等で準備しておかなくてはならない。

なお、法人解散時の残余財産の処分は、定款の定めにより清算終了以外の財産は最終的には国庫に帰属することになり、国は法人設立の認可と引き換えに設立者が提供した財産を譲受することになるのである(同法第47条)。また、法人の適正な運営を担保するため、その運営が著しく適性を欠く場合、所管官庁による業務停止命令、役員の解職勧告および法人の解散命令等の強力な公的関与の手段が与えられている(同法第56条)。

(2) 利益の非分配

福祉事業は採算性が低いため、市場メカニズムに委ねると事業を起業し継続していくことが困難な領域であるとされている。そもそも、社会福祉法人は、採算性の低い地域および支援を必要としている生活困窮者を積極的に受入れるセーフティーネットとして、国の公的責任を果たす代替機関としての役割を担っていることから、利益という概念が当てはまらない事業組織として認識されているのである。

社会福祉法において、社会福祉法人が行うことができる事業は、公益性にもとづき不特定多数の国民を対象とする社会福祉事業とされ、その種類も同法に明記されていることから、社会福祉事業以外への投資等は認められていない。同法第26条では、社会福祉事業に支障がない限りにおいて収益事業を行うことができると規定されているが、収益事業から得た収入は社会福祉事業に再投入することとされている。さらに、収益事業は社会福祉事業に対して従たる地位にあり、社会福祉事業を超える規模の収益事業を行うことは認められていない。あくまで、社会福祉法人は社会福祉事業を行うことを目的として運営されている法人であって、収益事業そのものを行う法人ではないからである。

企業会計原則においては、一般原則として「資本・利益区分の原則」を規定し、資本金制度にもとづいて、出資者である株主の持分権を認め、事業結果として生じた利益を配当原資として適正に計算することを認めている。一方、社会福祉法人の場合、会計基準において「資本・利益区分の原則」に相当する規定は設けられておらず、剰余金

を外部に分配する持分権を有しないため、資本取引も想定されておらず、結果的に利益が得られたとしても、配当という形で利益が一部の者に分配されることはない。このように、持分権の禁止、利益分配の禁止、さらに、解散時における財産の国庫帰属からも社会福祉法人の非営利性は明らかなのである。

(3) 事業の継続性

このように、非分配という制約により、事業活動によって得られた剰余金は分配されることなく、組織の継続と組織自体を存続させるために再投下される。利用者に安定した福祉サービスを提供するためには、事業採算性を維持し経営基盤を安定させなければならないが、利益獲得を目的とせず、かつ、制度的に利益分配が制約されることにより、不当な利益を得る動機は抑制され、剰余金が社会福祉事業へ転化されることにより事業継続性が担保されるのである。

営利企業である株式会社は、投資家等により、公正な金額が配当されたのかどうかを、事業活動の成果物である「利益」という評価軸によってモニタリングされ評価されることになる。証券市場に上場している企業は、株価の変動により証券市場からも事業活動を評価されるのである。一方、非営利組織である社会福祉法人の場合、営利企業に対するような「利益」を評価軸とすることが困難な特性をもつ。社会福祉法人は一定の要件にもとづき所管官庁に認可されることによって設立されるため、行政からのモニタリングが強制的に行われ、補助金等の交付を受ける場合はさらに厳正なモニタリングを受けることになる。したがって、どちらかといえば情報開示に消極的となる傾向があることは否めない。評価軸が明確でないため、営利企業に対すると同様の監視および評価機能が作用するには困難がともなう。

社会福祉法人は、社会福祉事業を行うことを目的としているがためにその純粋性、公共性および社会的信用性に評価軸が置かれている。事業への自由参入と自主撤退が認められている営利企業とは異なり、単年度の経営状況等から安易に事業撤退することは認められていない。設立認可に高いハードルが設けられ、運営にかんして所管官庁の厳しい監督下に置かれながら助成も受けるという

一体的な仕組みがつくられているのは、福祉事業活動の安定性と継続性を確保するというわが国固有の福祉政策的な要請からきたものであると考えられるのである。

3. 会計的利益とは何か

(1) 収益と費用

会計的利益とは、限定されたある一定期間における収益と費用を適切に対応させることにより測定されるものである。収益とは、市場経済取引において、ある経済主体からその経済主体以外の者に提供された財の経済的価値であり、費用とは、同経済主体がその財を生産し提供する過程で消費した経済的価値であるといえる。各期間の利益は、収益から費用を控除する方法で計算することとなるが、式で示すと次の通りである。

$$\text{期間収益} - \text{期間費用} = \text{期間損益（利益）}$$

企業会計原則は、収益と費用を会計の中心概念として捉え、収益と費用の差額から利益を測定する収益費用アプローチを採用している。収益と費用の差額として利益を測定するには、各取引における収益と費用の計上時点を特定する作業が必要となってくる。この場合、適正な利益を計算するには、損益計算書上に計上される収益と費用の内容、計上時期および金額を確定しなければならない。「収益は経済活動によって企業に流入した価値であり、費用はその過程で消費されて企業から流出した価値である¹⁾」ことから、収益とは、純利益を増加させ、原則的に資産の増加や負債の減少をとまって発生し、費用とは、純利益を減少させ、原則的に資産の減少や負債の増加をとまって発生するものであると定義されるように、企業会計の目的は適正な期間損益の計算にある。

(2) 会計的利益の意味

① 社会的評価としての利益

特別養護老人ホーム等が提供する介護福祉サービスの料金単価は、行政によって定められるものであり、市場経済取引によって確定されるもので

¹⁾ 桜井久勝『財務会計講義〔第12版〕』中央経済社、2011年、72頁。

はないことから、社会福祉法人における収益概念は、社会福祉事業を実施するために必要な財源に充てるためのものとして認識され、一方の費用概念は、行政から委託された福祉サービスを確実に実施するために支出されるものであり、より多くの収入を得るためのものではないとされている。このように、社会福祉法人における収益概念と費用概念は、営利企業におけるものとは明らかに異なる概念とされている。

収益と費用の対応が適正ななかで、企業利益として計算されるのは、「企業の製品に対して社会が評価した価値が、その製品の生産過程で消費された生産要素の取得時の価値を上回る超過部分である²」とするならば、企業がある製品を市場で販売し、そこから利益を得ることは、社会的評価を得ることができる製品を市場で提供したことを明確にしたものであることを意味する。

福祉事業の効率性が、そこで提供される介護サービスから得られる利用者のベネフィットと施設経営に費やされるコストとの対比で求められるのであれば、理論的に、営利企業が経済市場において提供した製品が社会的評価を得て利益を獲得することと根本的に異なるところはない。行政が利用料金を設定するにしても、利用者の視点に立ち、事業遂行における効率性を重要な指標として利用料金を合理的に設定するのであれば、営利企業における「利益」概念が社会福祉法人に当てはまらないとする考えは成り立たないであろう。

② 社会福祉法人における「利益」の意味

一般に、営利企業は利益の最大化を目的とする経済主体であるとされている。その行動原理は、営利を目的とした活動によってもたらされる利益の増大であり、獲得された利益は株主等の一部の利害関係者に分配される。一方、非営利組織は「社会全般の利益又は不特定多数の人々の利益を追求する³」公益性を目的として事業活動を行うことから、組織の特定構成員等に対して利益を分配することは認められていない。

社会福祉法人は、国の専管事業とされている社会福祉事業を国に代わって行うことを目的として設立された特別法人であり、利益獲得を目的とせず、広く公益性の達成を求める非営利組織としての性格を有する。そのため、貸借対照表の貸方に表示される純資産は、返済義務のない財源とし

て、基本金と国庫補助金等特別積立金、さらに、その他の積立金と次期繰越活動増減差額によって構成される。千葉は、社会福祉法人の設立時ににおいて寄附金として拠出された財源を基本金、交付を受けた補助金等を国庫補助金等特別積立金として表示し区分することについて、「社会福祉法人の場合、利益計算ではなく、拠出財源が赤字によって毀損されることなく維持され続け、組織としての永続的経営が保たれる条件にあるかどうかを計算するためという意味⁴」にあると論考している。

以上のことから、社会福祉法人の会計は、正確な利益計算を行うことよりも利用者の便益を保証するための永続的な経営が維持されているかどうかを財務諸表に表示することを第一義的なものとしていえると考えられる。しかしながら、社会福祉法人であっても、より多くの利益を稼得することで組織本来の目的が達成されるのなら、利益追求を目的としないわけでもない⁵。非営利組織である社会福祉法人の「利益」も、「法人が実践した事業の成果」である「会計的利益」である以上、営利企業における「会計的利益」と本質的に相違するものではない。社会福祉法人が積極的に社会貢献するには、まず財源確保が必要であり、その意味においても「利益」を獲得する経営力が求められるのである。

4. 会計情報の開示

ここでは、非営利組織が行うべき会計情報の開示にかんする論点を整理したうえで、非営利組織である社会福祉法人の会計情報のあり方について検討を行うこととする。

² 高田光明「企業利益の概念——統・経営財務論序説——」『駒大経営研究』第26巻第4号、1995年7月、14頁。

³ 宮城好郎・佐藤清和「非営利組織体の運営成果の測定法」『岩手県立大学社会福祉学部紀要』第2巻第1号、1999年9月、13頁。

⁴ 千葉正展「新社会福祉法人会計基準の解説（11）貸借対照表（その3）」『介護保険情報』第13巻第8号、2012年11月、60頁。

⁵ 社会福祉法人では、経営者報酬が行政によって規制されることが一般的であり、経営者報酬を高めるという利益動機は薄い。ただ、「将来に備えた資金の貯め込み」、「借金返し経営」が行われると、利益動機が働く可能性がある。

藤井賢一郎「社会福祉事業と経営（上）」『月刊福祉』第95巻第12号、2007年11月、57頁。

(1) 会計情報開示の内容

社会福祉法は、第1条後段で「福祉サービスの利用者の利益の保護及び地域における社会福祉の推進を図る」ことを目的に、まず、福祉サービスの利用者の保護を定めている。この利用者保護を具体化させるため、会計情報にかんしては、同法第44条第4項で、社会福祉法人は、毎会計年度において作成される事業報告書、財産目録、貸借対照表および収支計算書を、利用者から請求があった場合には、これを閲覧に供することとしている。

さらに、同法第75条第1項は「社会福祉事業の経営者は、福祉サービスを利用しようとする者が、適切かつ円滑にこれを利用することができるように、その経営する社会福祉事業にかんし情報の提供を行うように努めなければならない」と規定することで、社会福祉法人の経営者に対し、積極的な情報開示によって利用者の利益を確保することを求めている。同法は、福祉サービスを利用する側に視点を置き、利用者がサービス内容を有利に選択することができるよう、法人経営者が情報提供に努めなければならないことを強調しているのである。

現在においても、わが国の社会福祉法人の多くは情報公開に消極的であるといわれている。これは、施設運営や福祉サービスの利用手続きが行政主導であったことに起因する。わが国の福祉施設の運営は措置制度というシステムのもと、社会福祉法人の経営者に経営理念が求められることがほとんどなく、経営者側から積極的に情報を提供する必要性が低かったこと、また社会福祉そのものに対する国民の関心も薄かったことによるものと考えられる。

営利企業が消費者のニーズを積極的に取り入れ、より低価額で可能なかぎりのサービスを提供し、複数の企業が同一市場で競合することにより、サービスの質的向上とコストの低減を達成するというシステムが、社会福祉事業の分野においては機能してこなかった。そのことが、結果的に各施設の個性や独創性を阻害し、経営内容の実態を密室化させていく要因になったのではないかと推測されるのである。

国は「社会福祉基礎構造改革」により、介護保険制度や支援費制度の導入を打ち出し、介護福祉

部門に多額の公費を投入し予算配分も増額させてきたが、未だに社会福祉法人の財務状況は適切な形で国民に開示されていない。この問題を早急に解決するためには、社会福祉法人の財務状況の正確かつ幅広い分析を踏まえ、今後の福祉政策につなげていくことが可能となるような会計制度を整備していかねばならない。

図表2 情報開示により期待される効果

利用者	① サービス提供事業者の比較検討による自己決定の実現 ② 利用者とサービス提供事業者との対等な関係の実現 ③ サービスの質の競争が促進され質の高いサービスの利用が可能 ④ 利用者の状況に適したサービスの選択の実現
事業者	① 事業運営の透明化による利用者からの信頼性の醸成 ② サービス向上のための目標の明確化 ③ 同業他事業者の情報収集による積極的経営戦略の展開 ④ 地域、住民を意識した運営への転回による存在意義の高まり

(出典) 千葉茂明「社会福祉法人が行うべき情報開示とは——介護サービス事業者として求められるもの(1)——」『月刊福祉』第84巻10号、2001年8月、51頁。

(2) 情報の非対称性の解消

社会福祉法人の会計情報も図表にある項目を前提として開示されるものでなくてはならないが、社会福祉法人にかぎらず、一般的に、情報にかんしては提供者と利用者との間に内容のギャップがあり、提供者側の内容は制限的になり、一方の利用者側の要求は無制限的なものになる傾向が強い。この「情報の非対称性⁶」については、両者が「必要としている情報」の間にはかなりのギャップが存在し、その問題点について議論されることが多い。

会計情報の利用者は、会計主体の事業活動にか

⁶ アカロフは、経済取引に情報の非対称性が存在する場合、専門的な知識を有する経済主体の恣意的な情報操作の結果、適正な市場経済取引自体が損なわれる可能性があることを検証した。取引される財もしくはサービスの品質や内容等にかんする情報が、経済主体間で異なる場合、その市場は完全競争市場としての機能を失い、「市場の失敗」が発生する可能性があることを指摘している。

Akerlof, George A., The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism, *Quarterly Journal of Economics* 84(3), 1970, pp.488-500.

んする実質的な会計的状態とその変化について最新の情報を知ろうとする。このことに対して情報の提供者側である社会福祉法人は、「会計情報の非対称性」を解消することが財務会計システムに求められていることを認識し、利用者の視点に立った正確で理解可能な情報の提供を試みるべきである。

利用者の求める水準に適合した会計情報を提供するには、まず利用者が客観的に他の事業者が提供する会計情報と比較検討することが可能であること、次にその情報が最新のものであることが要件となってくる。それには、情報開示項目に統一性があり、理解可能で比較可能な会計情報として、正確で信頼できるものでなくてはならない⁷。

特養のように介護サービスを提供する介護施設は、利用者にとって終の棲家になる可能性が高く、介護サービスの安定的な供給は、経営主体である社会福祉法人の財政的安定性が継続されることによって可能となる。福祉サービスの質について考察する場合、まず法人が目的とするサービス内容を明確に定義する必要がある。それには、正確な財務情報にもとづいた分析を行い、法人の事業目的を実現するための財政的基盤を構築しなければならない。サービスの質的内容は、長期にわたる安定的な財政的基盤があつてこそ高められていくからである。

(3) 会計情報開示の意味

千葉茂明は、社会福祉施設としての存在意義を高めていく必要性から、「最初の糸口としてサービス選択のための情報提供と経営の透明性のための情報公開を積極的に推し進めて行くこと⁸」を強調している。確かに、そのことが「情報の非対称性」を解消することにつながるであろうことは否定できないが、会計情報の公開にかんして重要な点は、そのあり方と方向性であろう。

大原は、介護施設においては、会計情報はサービスの側面と財務的側面によって形成されているとして、「財務諸表は、サービス提供の場における財産や、サービス提供活動の結果を貨幣的に写し出した媒体⁹」と位置づけ、そのサービスのあり方を裏づける財務情報の必要性を述べている。社会福祉法人が、本来の目的に照らして、資源提供者から受入れた資源を効率的かつ有効的に

運用しているのか、公益性の達成を標榜している非営利組織としての存在理由が認められるのか、財務諸表に表示される会計情報から問われることになるのである。

大原が指摘しているように、「多様なステイクホルダーへのアカウンタビリティの解除を考える¹⁰」ならば、制度会計によって要請された財務諸表だけではなく、財務諸表から導き出される具体的で有用な会計情報を開示していかなければならない。会計情報開示のあり方とその方向性は、法人の質の高いサービスの実現につながるからである。

5. 非営利組織会計の目的

(1) 会計の定義

米 国 会 計 学 会 (American Accounting Association) (以下、AAA とする) は、「基礎的会計理論 (A Statement of Basic Accounting Theory)」(以下、ASOBAT とする) において、会計を「情報利用者が事情を理解したうえで判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を認識し、測定し、伝達するプロセスである¹¹」

⁷ 会計情報作成者と会計情報利用者の関係においては、会計情報の質的特性である事実描写性と比較可能性をめぐり調整が必要である。

このような会計情報の質的特性については、米国の財務会計基準理事会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) による財務会計概念報告書第2号 (*Financial Accounting Concept Statement No.2*)『会計情報の質的特性 (Qualitative Characteristic of Accounting Information)』(1980年)において、事実描写性 (representational faithfulness) を「測定あるいは記述とそれが表現している現象との間の一致あるいは合致 (これは妥当性とも呼ばれる)」(p.xvi) と定義している。また会計において表現されるべき現象は、経済的資源と債務、および、これらの資源と債務を変化させる取引と事象である (para.63) と述べている。

同上報告書によれば、比較可能性 (comparability) とは、「利用者が、経済現象についての2つの集団の間の類似点と相違点を識別できるような情報の特性」(p.xv) であり、また、「目的適合性や信頼性と同一意味における情報の特性ではなく、2つまたはそれ以上の情報間の関係についての特性」(para.116) と説明している。

⁸ 千葉茂明、前掲稿、51頁。

⁹ 大原昌明「介護施設における会計情報ディスクロージャーをめぐる」『北星論集』(北星学園大学経済学部) 第44第2号、2005年3月、32-33頁。

¹⁰ 同上稿、33頁。

¹¹ American Accounting Association (AAA), *A Statement of Basic Accounting Theory*, (AAA), 1973, p.1 (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房、1975年、2頁)。

と定義しているが、会計情報作成者について特定していないことから、営利企業のみならず非営利組織にも適用される定義であると考えられる。さらに、会計というものを、会計主体が会計情報利用者に会計情報を提供するための過程であるとしているのは、ASOBAT が会計情報を提供する機能的な側面を重視しているからである。ここでいう認識とは、多数の経済事象のなかからそれが会計処理の対象であるかどうかを判定し、適切な項目に分類する行為を意味する。測定とは、認識された項目に対して貨幣単位で数値を割り当てる行為である。伝達とは、認識、測定した結果を利害関係者に開示する行為をいう。これらの行為の対象となるのが、取引あるいは経済事象といわれるものである。ここでいう取引とは、単なる契約や物のやりとりだけではなく、価値の増減変化をもたらす会計上の取引を意味する。

会計情報の作成者であれ利用者であれ、ともに経済主体である以上、その行動は様々な経済事象に影響されることになる。ASOBAT が、定義のなかに、認識・測定・伝達という会計の過程を列挙しているのは、経済主体のすべての経済活動を正確に記録し、そのまま会計情報利用者に報告することが会計の役割ではないことを認識しているからである。会計に求められ機能を、会計情報利用者が、会計情報作成者である経営者によって行われた事業内容について十分な情報を受け取ることにより、そのことを明確に理解して適切な判断や意思決定を行うということに貢献することにあるとしているのである。ここに示される定義は、「利用者に有用であるという要件が会計行為を行ううえでのすべての側面での判断基準¹²」であることを意味している。会計情報が十分提供されることにより、情報利用者がより適切な判断を行うことが可能になると考えられているのである。

(2) 意思決定に有用な会計情報

米国では、多様な非営利組織による事業活動が積極的に展開され、非営利組織会計にかんする研究も活発に行われてきたが、AAA では、ASOBAT で示された会計理論、意思決定有用性アプローチ (decision-usefulness approach) を非営利会計へ適用することを試みた¹³。ASOBAT では、会計情報を意思決定に有用な情報とするた

めの基準として、①目的適合性、②検証可能性、③不偏性、④量的表現可能性、の4項目を示している。①から④の特徴を要約すると以下のようになる¹⁴。

①の目的適合性の基準とは、情報は促進することが意図されている活動または生じることが期待されている結果と関連をもつか、あるいはそれらと有効に結びついていなければならないが、このような影響を与えるために、情報は役立ちうるような形式で、役立ちうるときに入手できなければならない。

②の検証可能性の基準は、(職業会計人等の)適格者であれば、相互に独立して仕事をしていても、同じ証拠、資料または記録の検討からは、本質的に類似した数値または結論が出てくるという情報の属性を示している。

③の不偏性の基準は、会計情報が多くの利用者に奉仕し、多くの用途のために利用されるため、偏向のない情報であることが望ましいとしている。

④の量的表現可能性の基準は、数量化は厳密に質的な記述よりも多くの情報を伝達するのみならず、数学的操作によってさらに多くの知識を得るという方法でより多くの情報を伝達するというものである。

ここに示された意思決定有用性アプローチは、「経済的意思決定を行ううえで有用な情報を提供すること¹⁵」を会計の基本目的とし、会計を一つの体系的な情報システムとして位置づけているのが特徴である。公共性を重視し、財務情報の中立性を示すことで、会計は経済社会的に期待される効率的な資源配分に貢献することとなり、最も直接的な受益者が問題点を討議する場合、もしくは、意思決定する場合の基礎となり得るものであるとしている。

¹² 吉田 寛『公会計の理論』東洋経済新報社、2003年、18頁。

¹³ AAA では、1966年から1974の間、R. J. フリーマンを委員長とする委員会が設けられ、同委員会は、ASOBAT で示された会計理論を非営利会計にも具体的に適用することを目的に設立されたもので、非営利組織会計にかんする一連の報告書を提出している。

池田享誉『非営利組織会計概念形成論——FASB 概念フレームワークを中心に——』森山書店、2007年、40頁。

¹⁴ Ibid., pp.8-13 (飯野利夫、前掲書、14-20頁)。

¹⁵ 藤井秀樹「非営利組織体のコントロールと会計の役割」『組織科学』第32巻第1号、1998年9月、16頁。

(3) 貢献性

福祉とは、資本主義制度を前提とした市場経済システムのなかで、生産段階における資源の配分を市場メカニズムに委ねながらも、消費段階における所得の再分配を社会保障政策により実現しようとするものである。民間部門でこの機能を担っているのが社会福祉法人のような非営利組織なのである。このような、再分配機能が継続的かつ経済社会的に作用していくには、システム的な持続可能性が前提となってくる。市場メカニズムによる経済社会的システムが効率的に機能すれば、長期的に国民経済が安定し、継続的に経済成長を達成していく可能性は高まるであろう。

換言すれば、こうした経済成長を達成することに貢献することが、財務会計システムの役割であると考えられるのである。市場経済システムを前提として、また、経済的資源の効率的な再配分を意図したうえで社会保障政策の効用性を勘案する場合、このような役割を財務会計システムに求めることは当然であろう。会計情報を提供する財務会計システムの役割は、法人の事業成果と財政状態を財務情報として適時適切に開示することにより、経済的資源である資金がより効率的に使用されたことを明らかにすることにある。市場メカニズムが機能し、また、その機能を効果的に発揮するためには、会計情報が適時適切に開示されることが必要となるのである¹⁶。

6. 会計責任と業績評価

(1) 会計責任

米国の GASB (Governmental Accounting Standards Board) は、会計責任について、「自己が行った行動の正当性について説明する責任¹⁷」であると定義している。会計報告を行う会計主体が事業の委託者に対して負う受託責任を解除 (discharge) するための説明責任であり報告責任である。

会計責任には、会計報告を行う経済主体と会計報告を受ける経済主体の存在が前提としてある。経営者は、会計情報を提供する経済主体として、事業活動の成果を報告する責任を負うことになる。財産の管理と運用において、自らの正当性を、会計報告を通して認知してもらわなければならない。他方、会計情報の提供を受ける経済主体

である委託者は、経営者の財産管理とその運用能力に注目し、その判断要素として会計報告を求め、その報告から経営者の事業成果を評価することになる。

事業活動とは、ある経済主体が他の経済主体との間において、ある目的をもって財を交換する行為のことをいう。それを会計的に処理する方法として、複式簿記 (double entry bookkeeping) が利用される。複式簿記では、経済主体の資産、負債および純資産に影響を与える事業活動や経済事象を取引 (transaction) として認識する。一つの取引における財産の増減という二面性に着目し、借方と貸方に分解して仕訳を行う。そのため、複式簿記では会計主体が提供すべき会計情報に必要とされる勘定科目を設けている。勘定科目は、経済主体が行う取引を集計し、会計情報利用者が事業内容とその結果を推定することを可能とする機能をもつ。勘定科目が集計されることにより、事業活動の結果としての財務諸表が作成される。そこに表示される会計情報を委託者に報告し、その内容が委託者に承認されることで、会計責任は解除されることになる。

複式簿記は、「特定された経済主体の取引を測定の対象¹⁸」としているため、会計情報作成者の会計責任を判断するための会計情報を提供することが可能となる。事業活動について、証拠にもとづいた資料による会計測定と会計実体を通し、その行動内容が説明されることになる。会計の本質的な役割が会計責任の遂行にあるのは、そのことが情報利用者の意思決定に有用な会計情報を提供することにつながると考えられているからである。

(2) 業績評価

事業活動の成果に対する評価については、営利企業の場合、利益という明確な評価軸によって客

¹⁶ 星野は、この点については、「財務会計システムの第2次目標」として表現している。

星野一郎『財務会計ルール論と政策——経済社会との交錯——』中央経済社、2011年、22頁。

¹⁷ Governmental Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, *GASB Concepts Statement Statements No.1 of the Governmental Accounting Standards Board Objectives of Financial Reporting*, GASB, 1987, para.56.

¹⁸ 吉田 寛、前掲書、41頁。

観的に知ることができるが、非営利組織の場合、組織本来の目的が公益性にもとづいて財やサービスを提供することにあるため、事業経営の効率性や利益獲得のためのインセンティブということに対して消極になる傾向がある。実際、社会福祉法人が提供する福祉サービス等にかんしては、経営パフォーマンスが直接利益に結びついていない側面がある。

しかし、事業活動に対する適切な評価が行われなければ、資源の有効かつ効率的な活用の実現にはつながらない。非営利組織にとって評価されることは重要であって、組織としての評価軸が確立することにより、現状の問題点を分析し把握することが可能となる。そこから阻害要因を発見し改善策を検討することで、継続的に調整と修正を繰り返し、事業活動が展開していくことになる。

非営利組織が、利益という概念を否定する理由は見出せない。1-2-2で検討したように、利益を社会的評価として位置づけるならば、非営利組織の経営パフォーマンスを測定する場合において、むしろ、利益を検討することは必要である。非営利組織にとって、利益を維持しながら同時に公益活動を継続していくことは困難な課題ではあるが、利益を確保するためには、その事業活動がそもそも社会的ニーズに適合したものでなければならず、そのためにも、まず、適切な業績評価が行われるべきなのである。

事業経営は、基本的に、事業活動の実践過程において発生する様々な課題と問題点を解決していかなければならない行為であるといえる。一般的には、法規や経験則にもとづき定型的問題点を解決していくことは可能であろう。しかし、場合によっては、問題の構造が特殊で、アドホック的な意思決定を求められることもある。このような場合、求められる重要な視座というものは、事業活動の実践によって蓄積された論理的な体系、もしくは、倫理的規範から導出されるものであろう。この視座を有することにおいて、具体的に利用者の視点にもとづいた第三者による事業評価を受け、その評価結果を公開することで問題点を利害関係者と共有していくという、非営利組織としての評価軸が不可欠なものとなってくるのである。

非営利組織が、事業活動を通じて得た利益を地域に還元し、さらに、必要とされる新たな質の高

いサービスを提供していくには、組織内部において会計情報を共有化し、業務連携を推進していかねばならない。そのうえで、業績内容を公表し、客観的な第三者評価を受けることで法人の自己管理能力は高められ、会計が法人の経営状況を分かりやすく説明する有用なツールとして機能することになる。会計は、問題点を明確化しその解決に向けて機能すべきものである。詳細にチェックされた評価結果を、ネット等を通じて公開することも考えられる。情報開示のあり方が、提供されるサービス内容の質的向上につながっていくからである。

(3) 受託責任

非営利組織は、事業目的が公益性にあるため、営利企業と異なり、事業収入以外に補助金等の交付を受けることが多いのが特徴である。ここでは、補助金等の会計上の取扱いから非営利組織の受託責任について考察することとする。

補助金等の受入額および支出額そのものは財務諸表上に表示されるが、その受託責任を明確に表示するには、財務諸表上では表示されない補助金等の名称および交付者、また、それを何に用いたのかという情報が必要である。非営利組織である社会福祉法人の業績を評価する場合、組織が掲げる事業目的と実際の事業成果を照合することにより、その活動の有効性を評価することができる。このような評価を適正に行うには、財務諸表上に表示される金額だけではなく、それを補足する情報のあり方が重要となってくる。

補助金等の取扱いにかんしては、注記ならびに付属明細書に、補助金等の交付内容、収入額および支出額が詳細に表示されることにより、財務諸表との有機的関連性ととともに、補助金等の受入から支出までの一連の流れを客観的に理解できるよう表示することが肝要である。補助金等の取扱いにおいて法人の受託責任を明確にするということは、発生主義会計を基軸とした処理を行ない、当該補助金等の交付目的とそこから調達した物的資産を関連づけて理解することを可能とする会計情報を提供することにあると考えられる。

非営利組織の経営者は、債権者、寄贈者および行政から資金の効率的運用を委託され、その成果を期間報告する責任を負う。財産や資金の管理と

運用を委託され、その責務を果たしたことを、会計情報報告を通じて説明する責任がある。事業活動において、どのような選択肢が可能であったのか、適切に資源配分は行われたのか、その正当性を会計測定と会計実体を通じて説明することができなければ、受託責任を果たしたとはいえない。

7. 公共性にもとづく会計

(1) 公共性

広井は、社会を経済的機能から「公－公共－私」に3区分したうえで、それぞれの経済的機能に着目し、「公」の行動原理は「再分配」にあり、「公共」は「互酬性」、「私」は交換にあるとする¹⁹。黒川は、この広井の説を引用し、会計の対象について、「空間（場）限定の公準により、なんらかの組織体とされてきた²⁰」ことから、その「場」である空間は経済社会を機能的に分類したものであり、組織体はそれぞれの経済社会に属するものであるとする。ここから、黒川は、「公」であれば「政府の会計」であり、「私」社会であれば通常の「企業会計」であり、「公共」社会については「互酬性」に着目すれば、「非営利組織体の会計」が該当しそうであると論考している²¹。

福祉サービスにおける公共性については、地域社会における福祉サービス制度、社会資源、多様な人と物をつなぐ総合的なネットワークによる実践として捉えられ、その実現に多様な経済主体の参加を求めなければならない。その特性は、まさに「互酬性」にある。福祉という社会全体が負うべき事業を、民間の非営利組織を中心とする福祉システムにより構築されたネットワークをもとに、相互に情報を交換し、補完していかなければならないのである。

非営利組織の会計に公共性が求められる意味は、以上の文脈から理解することができるのではないだろうか。多様な経済主体を福祉サービスの供給主体としてネットワーク化するのであれば、会計は、実際にその事業が価値あるものとして具体的成果を生み出すことができるよう貢献できるものでなければならない。活動の合理性および効率性を認識することにおいて、会計は求められる機能を果たさなければならないからである。

(2) 補助金の会計処理

社会福祉法人は、公共性の高い事業組織として法的に位置づけられ、国民から徴収された税金を財源とする補助金が配分されるため、所管の厚生局（複数県にまたがる場合）や地方自治体に財務諸表を提出する義務を負う。高田は、「補助金は行政による事業委託の財源としても位置づけることができる²²」とし、補助金の配分については、事前に国や地方自治体による予算計画が議会承認による事前統制を受けることになり、決算報告により事後実績を示すことが重要であるとして、補助金にかかわるかたちで公共的な会計責任について論じている。このことは、補助金の会計処理が公正でなければならないことを意味するものと考えられる。

会計の基本的機能は、法人の事業活動の実態をできるだけ有用な会計情報として会計情報利用者に提供し、法人の適切な意思決定に役立てることにある。事業活動の継続性を担保する利益を生み出す経常的な活動成果と同時に、経営上の問題点を数値的に提示するには、収支状況を示すフローおよび内部留保状況を示すストックにかんする正確な財務情報が開示されていなくてはならない。そのことにより、国や地方自治体が社会福祉法人の経営状況を客観的にかつ適正に検討することが可能となり、必要とされる補助金の配分、適切な報酬水準の設定につながっていくからである。

(3) 国民への開示

一般的に、自由市場経済においては、消費者個人は、営利企業が提供するサービスに対して公共性を求めるものではなく、自己の消費選択による一時的なベネフィットを優先するため、多くの場合、企業の財務状況には無関心である。しかし、福祉サービスの利用者は、短期間のみならず長期間にわたるベネフィットを求める。だからこそ、

¹⁹ 広井良典『コミュニティを問い直す』筑摩書房、2009年、94-98頁。

²⁰ 黒川行治「公共会計学の展望」大塚宗春、黒川行治責任編集『体系 現代会計学〔第9巻〕政府と非営利組織の会計』中央経済社、2012年、443頁。

²¹ ただし、黒川は、「広井が念頭に置く概念とは必ずしも一致しそうにないが」と断りをいれている。同上書、443頁。

²² 高田京子「非営利組織体における会計目的」『田園調布学園大学紀要』第3号、2008年、144頁。

福祉サービスの質が重要視され、その質を確保するための財務的な安定性が求められるのである。つまり、福祉サービスを受ける利用者である国民こそ、社会福祉法人の財政状況に関心をもって然るべきなのである。

そもそも、税金は、国民の義務として強制的に徴収されるものであって、ある目的にもとづき用途を指定して支払われるものではない。税金の用途については、議会による審議・議決プロセスを経て、予算というかたちで配分される。補助金は、その税金を源泉として、議会手続きを経て配分決定されたものである。したがって、その用途において効果が認められなければ国民の同意が得られず、社会的安定性を損なう可能性があり、その効果も短期間ではなく長期間に及ぶものでなくてはならない。

国民から税金を徴収し、その資金をより効率的に利用できる経済主体に委託するには、会計情報利用者としての国民の視点を勘案する必要がある。そのことは、会計情報作成者である非営利組織の利益にも合致するであろう。適切な会計基準が設定され適用されるということは、会計基準とその成果物である会計情報が社会的認知を得ることにもつながるからである²³。

非営利組織も様々な経済主体との関係にもとづいて組織が成立している。組織運営における資金の用途について、組織が掲げる目的に適合した事業運営が効率的になされているのか、さらに、どのような社会的貢献が達成されたのかを明確に開示する責任がある。資源提供者である国民が、いかなる時にどのようなかたちで会計情報に関心を向けるのかを考慮すべきである。国民経済にとって重要な福祉事業を担っている組織であるからこそ、受託責任および業務実績について、適正な情報を自ら国民に向けて開示しなければならないのである。

資本主義社会において、経済市場は、事業活動を行う組織にとって、様々な資源を提供するとともにその活動を評価する場でもある。このことが、市場で事業を展開する個人や営利企業に対し、効果的な経営パフォーマンスを達成するインセンティブを与える。この市場メカニズムが作用する経済社会において、非営利組織は重要な役割を担うことになる。「市場の失敗」もしくは「政

府の失敗」に対し、政府や営利企業がサービス提供することを困難とする分野で、問題解決型組織として積極的に事業活動を展開し、そこで得た資源を社会に再分配していくことを組織の命題としているからである。

非営利組織が提供する価値と利用者が求めている価値の内容を一致させることは、理論的に、営利企業が経済市場において提供した製品が社会的評価を得て利益を獲得することと根本的に異なるところはない。非営利性および社会性を活動目的とするからこそ、非営利組織に対し、その事業活動内容を適正に評価する情報が必要となってくる。経済主体としての非営利組織の会計情報は、そのことに貢献するものでなければならない。

わが国では、福祉事業の安定性と継続性を確保するという政策的な要請から、多額の公費が福祉部門に投入され、行政が主導するかたちで非営利組織に対する会計規制が実施されてきた。にもかかわらず、未だ福祉施設の財務状況が適切な形で国民に開示されていないのである。資源の適正利用と適正配分の観点からも、この問題を早急に解決し今後の福祉政策につなげていかねばならない。

社会福祉法人は、国民経済にとって重要な福祉事業を担っており、その事業成果と財政状態を財務情報として適時適切に国民に向けて開示する義務がある。収支状況と内部留保にかんする正確な財務情報が開示されることにより、国や地方自治体が法人の経営状況を客観的かつ適正に把握することが可能となり、必要とされる補助金の配分、適切な報酬水準の設定に役立つこととなる。つまり、効率的な資源配分に貢献するとともに、そのことが市場メカニズム機能を高めていくことになるのである。

国民から税金を徴収し、その資金をより効率的に利用できる経済主体に委託するには、会計情報利用者としての国民の視点を勘案しなければならない。適切な会計基準が設定され適用されるということは、会計基準とその成果物である会計情報が社会的に認知されるということを意味する。会計の役割は、歴史的な発展段階や経済主体の意思において異なるとしても、経済社会的な観点から

²³ 星野一郎、前掲書、21頁。

は、基本的には、有限な経済資源である財の管理、運用および分配をめぐる経済主体の経済活動を合理的かつ効率的に行い、かつ、その財の最適利用と最適分配に資することにある。このことにおいて、非営利組織と営利企業に相違はないものといえるであろう。

8. 会計情報の開示と内部留保の議論

(1) 内部留保論の経緯

松山は、社会福祉法人の現状について、「多くの社会福祉法人は、これまでに蓄えた資産の維持に走り、新たな福祉ニーズに応えるために事業を拡大することに消極的である。経営の近代化も期待どおりに進んでいない²⁴」ことを指摘する。この点について松山は、社会福祉法人全体の経営状況を把握できる財務データが作成されていないことを「国民が社会福祉法人に何をどこまで期待できるのか、公費投入を増やすべきか否かを判断できない²⁵」理由として論じている。

この論評自体に問題がないわけではないが、この論評内容について検討することは本稿の主旨ではない。むしろ、社会福祉法人の現状についてこのような議論が出る背景について考察する必要がある。

2011（平成23）年11月に行われた行政刷新会議においては、内部留保の問題にかんし、職員の処遇改善については一時的な交付金よりも介護報酬のなかで対応し、あわせて、事業者の内部留保がある場合にはその活用を行うべきといった指摘もなされた²⁶。この議論を踏まえ、2011（平成23）年12月、厚生労働省は、特養の一施設当たりの内部留保を純資産の「次期繰越活動収支差額」と「その他の積立金」の合計額として、特養一施設当たりでおよそ3億782万円であることを介護給付分科会で報告した²⁷。

財務省は、この厚生労働省の調査を受け、2012（平成24）年度の予算執行調査において、特養の留保金について、図表3にあるように、その改善点と方向性を指摘している。

財務省の調査結果において、特養は、収支状況が改善しつつも、内部留保も積み上がっているなかで、大規模施設ほど多額の内部留保を保有し、また利用者負担軽減事業の実施率が低く、多額の有価証券を保有している施設があったこと、さら

図表3 財務省予算執行調査結果の概要（一部抜粋）

概 要	特別養護老人ホームについては、収支状況が改善するとともに、内部留保も積み上がっている状況（厚労省調査：1施設あたり平均3億円の内部留保）。本調査では、内部留保と施設規模（定員）との関係等、多角的な調査分析を実施。
調査結果	内部留保については、保有状況に大きなバラツキが見られ、大規模施設の方が入居者一人当たりで比較しても多額の内部留保を保有している状況。また、内部留保が多額の施設ほど、利用者負担軽減事業の実施率が低い。さらに、内部留保額上位の施設には、多額の有価証券を保有している施設があったほか、会計処理が不適切であると見られる施設も散見された。
今後の改善点・検討の方向性	施設の規模や施設入居者の要介護度差による収支差・内部留保額の違い、およびその要因の分析を行うべき。社会福祉法人の財務諸表等については、HPでの公表を義務付けるなど、透明性・公正性を高めるべき。

（出典）財務省「平成24年度予算執行調査の調査結果の概要」（2012年7月3日）、一部修正。

には、会計処理が不適切な施設も散見されることを指摘している。

この調査結果から、今後の改善点と検討の方向性として、特養の施設規模や施設入居者の要介護度差による事業活動収支差と内部留保額の相違について、その要因分析を行い、社会福祉法人の財務諸表等についてウェブサイトによる公表等を義務づけることにより、透明性と公正性を高めるべきとしている。

この財務省の指摘をもとに、2011（平成23）年5月、厚生労働省は社会福祉法人に対して通知を发出し²⁸、情報開示に積極的に取組むことによって法人の運営状況について一定の透明性を確保するよう求めた。千葉は、このような内部留保の議論については、社会福祉法人が「適切に社会に説明責任を果たしてこなかったことが一因ではないかと思われる。もちろん、そうしたことは財務諸表の開示だけで解決するものではないが、財務諸表はその説明責任のツールの一翼を担っているこ

²⁴ 松山幸弘「黒字ため込む社会福祉法人——復興事業への拠出議論を——」『日本経済新聞』2011年7月7日、23頁。

²⁵ 同上稿、23頁。

²⁶ 行政刷新会議「提言型政策仕分け」2011年11月22日。

²⁷ 厚生労働省「介護給付分科会」2011年12月5日。

²⁸ 厚生労働省社会・援護局長ほか連名通知「社会福祉法人の運営に関する情報開示について」（社援発第0531第13号）2013年5月31日。

とも事実である²⁹」と論じているように、財務諸表に表示された会計情報が有用なたちで伝えられていなかったことは事実であろう。

(2) 内部留保の問題点

社会福祉法人は、非営利性と公共性という性格から、その事業経営については、公の支配による強い公的規制を受ける一方、国庫補助金等の交付や非課税による優遇措置を受けている。今後の多様で拡大傾向にある福祉需要に対応するには、社会福祉法人は、積極的に経営資源を有効活用し、社会に還元していかなければならない。しかしながら、財務省の調査結果にもあったように、大規模な施設ほど多額の内部留保を保有し、利用者負担軽減事業の実施率が低く、さらに、多額の有価証券を保有しているという点については、公益事業として存在する社会福祉法人の本質から逸脱しているといわざるを得ない。また、いまだに会計処理が不適切な社会福祉法人が存在するということは、会計情報開示に対する認識が明らかに不十分であることを示している。

特養の施設整備等については、従来は国庫補助金等によって充当することができたが、現在、施設整備等にかかる補助金等の交付は廃止されている。介護保険制度導入後、施設整備および設備整備等に要する費用は介護収入から充てなくてはならなくなった。特養の施設ならびに設備機能を維持していくには定期的な補修および点検を必要とするが、介護収入から得られた繰越金は、これらの支出に備えるための内部留保資金としてストックすることが認められている。したがって、将来的に施設の建設、増設および修繕等を予定している場合、事業継続のため、介護収入から建設費等の資金を事前に内部留保しておかなければならないのである。社会福祉法人は、内部留保は事業継続のために繰越金として認められているものであることを説明すべきである。

9. おわりに

福祉事業は、本来、国庫補助金等を必要とするものであり、社会福祉法人は国庫補助金等に依存するかたちで事業活動がおこなわれてきたことから、企業会計と比較すると情報開示に消極的な側面があることは否めない。税金や介護保険等によ

り資源提供をおこなう国民からすれば、資源が効率的かつ有効的に活用されるより経済合理性の高い組織のもとで事業がおこなわれることを期待するものである。

非営利組織が事業活動を継続し組織を維持していくためには、利益は重要であるが、組織継続の重要性は、むしろ、その組織が提供するサービスを社会が評価し、必要としているかどうかという点にあり、その評価が利益に帰結するものと考えられるのである。現在、社会福祉法人に強く求められるのは、利用者のニーズを的確に把握し、積極的に必要とされるサービスの実践に取り組むことにあると考えられる。多様性が求められる種々の社会福祉サービスが実践されることにより、その質的向上を事業活動のなかに定着させていくことにより非営利組織としての社会的貢献性は高まっていくと考えられる。

国庫補助金等の交付を受けている社会福祉法人は、国庫補助金等の交付者である国や地方公共団体に受託責任義務を負うとともに、社会福祉法人の事業活動を支援する国民一般に対し、客観的で理解可能な会計情報を自ら公表することでその受託責任を果たす必要がある。

国庫補助金等の金額とその交付内容を注記や附属明細書に詳細に開示していくことで、会計情報利用者は国庫補助金等の交付目的と当該国庫補助金等からどのような物的資源を調達したのかを事業活動の成果と関連づけて理解することが可能となる。このような積極的な会計情報開示は、その行為そのものが、組織のガバナンス達成とともに、事業活動の効率性、有効性および経済性にもつながっていくものと考えられる。

本来、福祉事業というものは、国庫補助金等を必要とするものであり、国に相当の財政基盤がなければ国庫補助金等の交付は不可能となる。市場経済システムのなかで経済成長達成に貢献するという役割を担うことにおいて、非営利組織の存在理由を明らかにすることが国庫補助金等の会計処理においては重要である。

内部留保にかんしては、国庫補助金等が交付さ

²⁹ 千葉正展「新 社会福祉法人会計基準の解説 (20) 社会福祉法人の情報開示と内部留保議論等の経緯 (1)」『介護保険情報』社会保険研究所、第14巻第11号、2014年2月、63頁。

れてきたことにより、その金額を留保することができたのも事実である。問題は、その有効活用等について、社会福祉法人が理解可能な会計情報を財務諸表に表示することなく、十分な説明責任を果たしてこなかったことにある。今後は、情報開示に積極的に取り組み、法人の運営状況について一定の透明性と公正性を確保し、適切に社会に対して説明責任を果たしていかなければならない。会計が経営に貢献するということは、経営判断に有用な会計情報として、事業計画や経営管理に資することを意味する。内部留保にかんする社会福祉法人の状況を鑑みると、社会福祉法人の会計情報開示はより強化されなければならないものと考えられるのである。

〈引用文献〉

- 池田享誉『非営利組織会計概念形成論——FASB 概念フレームワークを中心に——』森山書店、2007年、40頁。
- 大原昌明「介護施設における会計情報デスクロージャーをめぐって」『北星論集』（北星学園大学経済学部）第44第2号、2005年3月、32-33頁。
- 行政刷新会議「提言型政策仕分け」2011年11月22日。
- 黒川行治「公共会計学の展望」大塚宗春、黒川行治責任編集『体系 現代会計学〔第9巻〕政府と非営利組織の会計』中央経済社、2012年、443頁。
- 厚生労働省「介護給付分科会」2011年12月5日。
- 厚生労働省社会・援護局長ほか連名通知「社会福祉法人の運営に関する情報開示について」（社援発第0531第13号）2013年5月31日。
- 財務省「平成24年度予算執行調査の調査結果の概要」2012年7月3日。
- 桜井久勝『財務会計講義〔第12版〕』中央経済社、2011年、72頁。
- 高田京子「非営利組織体における会計目的」『田園調布学園大学紀要』第3号、2008年、144頁。
- 高田光明「企業利益の概念——続・経営財務論序説——」『駒大経営研究』第26巻第4号、1995年7月、14頁。
- 千葉茂明「社会福祉法人が行うべき情報開示とは——介護サービス事業者として求められるもの（1）——」『月刊福祉』第84巻10号、2001年8月、51頁。
- 千葉正展「新社会福祉法人会計基準の解説（11）貸借対照表（その3）」『介護保険情報』第13巻第8号、2012年11月、60頁。
- 千葉正展「新社会福祉法人会計基準の解説（20）社会福祉法人の情報開示と内部留保議論等の経緯（1）」『介護保険情報』社会保険研究所、第14巻第11号、2014年2月、63頁。
- 広井良典『コミュニティを問い直す』筑摩書房、2009年、94-98頁。
- 藤井賢一郎「社会福祉事業と経営（上）」『月刊福祉』第95巻第12号、2007年11月、57頁。
- 藤井秀樹「非営利組織体のコントロールと会計の役割」『組織科学』第32巻第1号、1998年9月、16頁。
- 星野一郎『財務会計ルール論の論理と政策——経済社会との交錯——』中央経済社、2011年、22頁。
- 松山幸弘「黒字ため込む社会福祉法人——復興事業への拠出議論を——」『日本経済新聞』2011年7月7日、23頁。
- 宮内 忍・宮内眞木子『社会福祉法人会計の基礎から決算〔介護保険事業編〕』文出版企画、2009年、1頁。
- 宮城好郎・佐藤清和「非営利組織体の運営成果の測定法」『岩手県立大学社会福祉学部紀要』第2巻第1号、1999年9月、13頁。
- 吉田 寛『公会計の理論』東洋経済新報社、2003年、18頁。
- Akerlof, George A., The Market for “Lemons”: Quality Uncertainty and the Market Mechanism, *Quarterly Journal of Economics* 84 (3), 1970, pp.488-500.
- American Accounting Association (AAA), *A Statement of Basic Accounting Theory*, (AAA), 1973, p.1（飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房、1975年、2頁）。
- Financial Accounting Concept Statement No.2, Qualitative Characteristic of Accounting Information*, FASB, May 1980.
- Governmental Accounting Standards Board of

the Financial Accounting Foundation, *GASB Concepts Statement Statements No.1 of the Governmental Accounting Standards Board Objectives of Financial Reporting*, GASB, 1987, para.56.