

社会福祉法人のアカウントビリティに関する覚書

関 口 了 祐

はじめに

本稿では、社会福祉法人の会計を考察する前段として、社会福祉法人の性格と役割の変化を概観し、その後、社会福祉法人のアカウントビリティに関係する研究を概説する。

1. 社会福祉法人の性格

社会福祉法人は、社会福祉法第22条において、「社会福祉事業を行うことを目的として、この法律の定めるところにより設立された法人」とされている。旧民法第34条の公益法人の特別法人として制度化された社会福祉法人の性格は、公益性と非営利性であり¹、これらは社会福祉法人制度が創設された1950年代から現在に至るまで変わっていない。

この法人の活動目的である社会福祉事業は、社会福祉法第2条において規定されており、その事業は第一種社会福祉事業と第二種社会福祉事業に分けられている。第一種社会福祉事業として規定される活動の主たるものは、生活保護法、児童福祉法、老人福祉法に規定される施設の経営である。一方で、第二種社会福祉事業には、主として支援事業が規定されており、施設経営事業も規定されているが、小規模あるいは支援事業に関するものに限られている。

また、社会福祉事業を行う以外に、「その経営する社会福祉事業に支障がない限り、公益を目的とする事業（以下「公益事業」）又はその収益を社会福祉事業若しくは公益事業の経営に充てることを目的とする事業（「以下収益事業」）を行うことができる」ことが、社会福祉法第26条第1項に規定されている。したがって、社会福祉法人は社会福祉事業、公益事業、（制約はあるものの）収益事業を実施することが可能な法人である²。

2. 社会福祉法人制度の変化

2.1 社会福祉法人制度創設期

第二次世界大戦の終戦により、戦争孤児、失業者などの生活困難者が激増し、これらの者への対応に必要な行政の資源は不十分であり、政府には民間資源の活用が求められた³。そこで、1951年に制定された社会福祉事業法において、社会福祉法人制度を創設し、それまで民間の篤志家によって運営されていた社会事業組織に社会福祉法人という特別な法人格を与え、行政に

¹ 社会福祉法人の在り方等に関する検討会（2014）、p. 4。

社会福祉法人は、①社会福祉事業を行うことを目的とし（公益性）、②法人設立時の寄付者の持分は認められず、残余財産は社会福祉法人その他社会福祉事業を行う者又は国庫に帰属し（非営利性）、③所轄庁による設立認可により設立される。

² 社会福祉事業、公益事業、収益事業の具体的な内容については、厚生省（2000）、「社会福祉法人審査基準」および厚生省（2000、2013改正）、「社会福祉法人の認可について（社会福祉法人審査要領）」を参照。

³ 社会福祉法人の在り方等に関する検討会（2014）、p. 4。

代って社会福祉事業を行うことができるようにした。

なぜ、わざわざ社会福祉法人という法人格を用意して社会福祉事業を行わせたかという点、憲法89条の公金支出の禁止に抵触しないためであった。憲法89条では、公金その他公の財産が、公の支配に属さない慈善、教育、博愛事業に対して支出されることを禁止している。そのため、行政が税金を使って社会福祉事業に取り組むためには、必要な施設などを公のものとしなければならなかった。しかし、前述のように、社会福祉事業法が制定された当初の行政の資源は不十分であったため、民間の社会事業組織を社会福祉法人にすることで公の支配に属する法人とし、行政からの助成を可能にしたのである。

こうした社会福祉法人を用いた社会福祉事業の実施形態において、本来的な経営主体は行政である。福祉サービスの対象となる者、提供する福祉サービスの内容については行政が決定しており、民間である社会福祉法人は、その実施を請け負っている。そして、その実施にかかった支出を国が社会福祉法人に支弁する⁴。こうした仕組みは措置制度⁵と呼ばれ、2000年に介護保険制度が実施されるまで日本の福祉事業を支えてきた⁶。

措置制度のもとでは、社会福祉法人の実施する事業は、実態的には行政が実施する事業であることで公益性が担保され、社会福祉法人の残余財産は社会福祉法人その他社会福祉事業を行う者又は国庫に帰属するということから、非営利組織として社会福祉法人は運営されている。そのため、民間事業者ではあるものの、行政サービスの受託者であり、公的性格の強い法人である⁷。

2.2 措置制度から契約制度へ

高度経済成長期を迎えると、社会福祉制度の充実が進み、福祉サービスの供給も拡大し、措置の委託先である社会福祉法人の数も同様に増加していった。福祉サービスの受け手は、かつてのような生活困難者ばかりではなくなり、福祉サービスはより普遍的な国民一般向けの福祉サービスへと変化していった⁸。

そうした変化は、1995年に社会保障制度審議会が勧告した「社会保障体制の再構築」によっ

⁴ 福祉サービス利用者は、保育サービスであれば親の所得金額に応じた、老人ホームであれば家族の収入に応じた費用徴収基準が適用される（成瀬（1997）、p. 76）。

⁵ 措置という言葉は、社会福祉諸法において「福祉の措置」として使われる。その場合の措置の意味は、「給付行政の手続きとして行政側が申請者のサービス受給資格の認定を行ったり具体的なサービスの提供を決める行為を表現する意味で用いられている（成瀬（1997）、p. 74。）」。

そして、福祉施設の運営費を措置費と呼ぶことから、措置は福祉施設の運営という意味も持つ。また、福祉施設が法的規制を受けているからといって、それらの施設がすべて措置制度の対象となっているわけではない。公的措置を伴う施設（「公的措置を伴う」とは、「措置の実施機関（都道府県知事や市町村長）によって法にもとづく措置を受けたものを入所させる施設で、施設を設置することのできる者が限られており、施設基準の遵守義務、措置の受託義務などが課され、行政庁が報告の徴収や監督、改善命令などの権限をもっている（成瀬（1997）、pp. 74-75。）」状況である。）に、措置制度は適用される。（成瀬（1997）、pp. 73-75。）

⁶ したがって、社会福祉法人は「公的福祉の代替機関として政府の下請け的な機能を果たしてきた社会福祉分野を代表する民間非営利組織である（村田（2014）、p. 3）」。そのため、「民間社会福祉法人は民間らしい独立性や自主性を大幅に束縛され（成瀬（1997）、p. 77）」つつも、「「行使一体」の下で、経営基盤を安定化させつつナショナルミニマムの保障に寄与してきたといえよう（村田（2011）、p. 17）」。

⁷ 社会福祉法人の在り方等に関する検討会（2014）、p. 4。

⁸ 社会福祉法人の在り方等に関する検討会（2014）、p. 5。

て、「社会保障における公的責任を縮小し、相互扶助に特化、その上で社会福祉の市場化を推進する」形で方向付けられた⁹。そして、1998年から社会福祉基礎構造改革がはじまり、2000年には社会福祉法人会計新基準の通知、介護保険の施行、社会福祉事業法に変わる社会福祉法の可決成立といった改革が実施された。

介護保険の施行は、それまで措置制度のもとで行われていた介護サービスの提供の方法を、「利用者がサービスを選択して自らの意思に基づき利用する仕組み¹⁰」、つまり、契約制度へと変更させることになった。この変更によって「サービス選択の保障を図るため、多様な経営主体により¹¹」介護サービスが提供されることになり、サービスの種類や内容の多様化も進み、「利用者のニーズに応じたサービスの提供、事業展開、自主的なサービスの質の向上、経営の効率化・安定化といった、措置制度の下で行われていたような施設管理にはない、法人経営という視点¹²」が社会福祉法人に強く求められるようになった。

2.3 介護保険施行後

介護保険施行後は、介護事業に民間営利企業が参入するようになり、多様な事業主体が介護サービスを提供するようになったことで、社会福祉法人に対する公費助成や税制優遇など、他の事業主体とのイコールフットイングが問題になった。2005年に介護関係施設・事業において公費助成が廃止され、障害者関連施設・事業と保育関連施設・事業への公費助成についても見直されることになっている¹³。しかし、「措置施設・事業については、他の経営主体の参入がないこと等から¹⁴」公費助成が維持されている。

また、社会福祉法人には「公益性の高い法人として税制優遇措置が講じられ¹⁵」、そうした措置が講じられる中で生じる社会福祉法人の収支差（利益）である内部留保の在り方が問題視されている。社会福祉制度改革は¹⁶、この内部留保については、内部留保の実態を明らかにし、中長期的な社会福祉法人の事業運営を考慮して、福祉事業、公益事業への再投下が適当であるとしている。再投下する公益事業には、「社会福祉法人は、社会福祉事業の主たる担い手であるとともに、既存制度では対応できない地域ニーズにきめ細かく対応することを本旨とする法人であること¹⁷」から、地域公益事業が妥当だと考えられている。

3. 社会福祉法人のアカウンタビリティ

会計には、受託責任の解除という役割がある。株式会社のような営利企業では、株主が財産を委託し、その財産を受託した経営者が財産の管理、運用の責任を解除するために会計報告が

⁹ 芝田（2014）、p. 85。

¹⁰ 社会福祉法人の在り方等に関する検討会（2014）、p. 5。

¹¹ 社会福祉法人の在り方等に関する検討会（2014）、p. 5。

¹² 社会福祉法人の在り方等に関する検討会（2014）、p. 6。

¹³ 社会保障審議会福祉部会（2015）、pp. 29-30。

¹⁴ 社会保障審議会福祉部会（2015）、p. 30。

¹⁵ 社会保障審議会福祉部会（2015）、p. 19。

¹⁶ 社会福祉法人制度改革は、公益性・非営利性の徹底、国民に対する説明責任、地域社会への貢献を基本的な視点としながら行われている。（社会保障審議会福祉部会（2015）、pp. 4-5。）

¹⁷ 社会保障審議会福祉部会（2015）、p. 21。

なされる。民間非営利組織である社会福祉法人は、営利企業とは異なる形態で資金調達を行い活動している。そこで、社会福祉法人の会計を考察するにあたり、社会福祉法人のアカウントビリティについての先行研究のいくつかを概説することにする。

3.1 非営利組織体のアカウントビリティ

非営利組織体のアカウントビリティについて、兵頭（2010）では、アカウントビリティのプロセスを「課責（charge）—アカウントビリティ（accountability）—免責（discharge）¹⁸」によって構成されるものとしている。そして、他者からの資源が存在していることをアカウントビリティの根拠として¹⁹、組織体外部者から組織体内部者への権限の委託・受託関係に基づいたアカウントビリティを取り上げ²⁰、非営利組織体の報告を検討している。

まず、非営利組織体における委託者について検討を行っている。FASB（1980）が区分する4つのステークホルダー（①資源提供者、②サービス利用者、③統制および監督機関、④管理者）のうち、「持分権といった法的な根拠には基づいていないが、非営利組織体がミッションを達成するという期待を付与して資源の委託をおこなっている²¹」ことから、非営利組織体における委託者を、資源提供者としている²²。そして、その具体的な資源提供者として、寄付者が挙げられている^{23, 24}。

寄付者と非営利組織体との委託・受託関係に基づくアカウントビリティにおいては、「寄付者などはミッションに共感して資源を委託していることから、そのアカウントビリティの履行となる情報開示内容は、ミッションの達成度を中心とする情報でなければなら²⁵」ず、「非財務情報の開示が必要である²⁶」。しかしながら、財務情報が不必要なわけではなく、決算書で計算される利益によってミッションの達成度について評価が行われるわけではないが²⁷、「非営利組織体がミッションを達成しようとするれば、そこには資源の活用や管理が必要不可欠²⁸」となり、

¹⁸ 兵頭（2010）、p. 19。

¹⁹ 兵頭（2010）、p. 20。

²⁰ 兵頭（2010）、p. 20。

²¹ 兵頭（2010）、p. 20。

²² 兵頭（2010）、pp. 20-21。

²³ 兵頭（2010）、p. 21。

なお、②サービス利用者は「非営利組織体からサービスを受けるのみであり、なんらかの権限を非営利組織体へ委託しているわけではない（兵頭（2010）、p. 22。）」ため、非営利組織体と委託・受託関係にあるわけではなく、③統制および監督機関は「非営利組織体の活動に対する保証、あるいはその情報開示の補償を行う機関である（兵頭（2010）、p. 22。）」ため、非営利組織体と委託・受託関係にあるとは言えない。そして、④管理者は「敢えて言えば、委託者ではなく受託者に相当する（兵頭（2010）、p. 22。）」。

また、①資源提供者には得意先等も含まれるが、彼らには「対価を支払っていることから、組織体と委託・受託関係にない（兵頭（2010）、p. 21。）」。

²⁴ 「持分権を所有した資源提供者も存在するが、彼らへのアカウントビリティの履行は、営利組織体を中心としたアカウントビリティの履行と同様であると考えられる。このため、非営利組織体特有のアカウントビリティの構成者として取り上げるべきでない（兵頭（2010）、p. 22。）」。

²⁵ 兵頭（2010）、p. 24。

²⁶ 兵頭（2010）、p. 24。

²⁷ 兵頭（2010）、p. 24。

²⁸ 兵頭（2010）、p. 24。

「活動の結果を生み出すための手段を示す²⁹⁾」ものとして、財務情報は重要であるとする。兵頭（2010）では、このような構造をもつ非営利組織のアカウンタビリティを、「ミッション・アカウンタビリティ」と呼んでいる。

3.2 公共経営における民間非営利組織のアカウンタビリティ

鷹野（2014）³⁰⁾は、「投資家（出資者）が存在していない非営利組織では、基本的には資源提供者が第一義的な利害関係者³¹⁾」となり、「非営利組織が資源提供者から提供された資源の運用顛末についての説明責任が非営利会計の根源である³²⁾」、とする。

しかしながら、現在の日本では、「資源提供者がおらず、独自の財源をもって完結できるような限りなく営利企業に近い非営利組織が多数存在³³⁾」しており、医療・介護という領域では「非営利のホールディングカンパニーというような新しい法人形態の提案がなされ³⁴⁾」、「非営利法人が営利子会社を持つケースも多々ある³⁵⁾」ように、「非営利法人の‘営利化’」が進展している。

そこで、鷹野（2014）は、非営利法人が「非営利」たる所以として、①資本取引が存在しないこと、②純資産の増殖分を資本拠出者に還元（配当）しないこと。③残余財産が公的機関に帰属することという3要件のすべてを満たすことを求めている^{36,37)}。

そして、民間非営利組織を本来型非営利組織、事業型非営利組織、共益型非営利組織の3つに類型化している。本来型非営利組織は「ミッションを遂行するために、その財務的基盤を民間からの寄付や政府などからの補助金に依存する非営利法人³⁸⁾」、事業型非営利法人は「政府からの補助金や民間からの寄付金に全く依存しなくても独立の法人維持ができるだけの事業収入がある非営利組織³⁹⁾」、そして、共益型非営利組織は「特定のメンバーのみの間での相互扶助すなわち共益を目的として存立する非営利組織⁴⁰⁾」として定義される。

²⁹⁾ 兵頭（2010）、p. 24。

³⁰⁾ 鷹野（2014）では、「アカウンタビリティー」と表記されているが、本稿では、表記を統一するため、「アカウンタビリティ」に書き換えている。

³¹⁾ 鷹野（2014）、p. 192。

³²⁾ 鷹野（2014）、p. 192。

³³⁾ 鷹野（2014）、p. 192。

³⁴⁾ 鷹野（2014）、p. 192。

³⁵⁾ 鷹野（2014）、p. 192。

³⁶⁾ 鷹野（2014）、p. 194。

鷹野（2014）は、本文に挙げた3つの要件を、Salamon（1992）の非営利組織の定義（非営利組織は、①フォーマルな組織、②非政府性、③利益の不分配、④自己統治性、⑤自発性、⑥公益性の6つをすべて満たす組織）と、FASB（Financial Accounting Standard Board：財務会計基準審議会）のNPO（Non Profit Organization）向け会計基準で踏襲する非営利組織の定義（非配当制約（所有主権益に起因する配当のないこと））に、純資産（正味財産）会計という視点を取り込むことで導出している。（pp. 193-194）

³⁷⁾ 3つの要件の充足の程度と法人税課税の状況から、公益法人（公益財団法人・公益社団法人）と特別法上の法人たる社会福祉法人、学校法人、宗教法人、NPO法人を非営利組織としており、協同組合および医療法人は含まれていない。

³⁸⁾ 鷹野（2014）、p. 198。

³⁹⁾ 鷹野（2014）、p. 198。

⁴⁰⁾ 鷹野（2014）、p. 198。

本来型非営利組織では、寄付者や補助金を支給する政府が非営利組織に対する資源提供者となり、非営利組織は彼らに対するアカウントビリティを負うことになる。しかし、事業型非営利組織では、資源提供者がいないため、誰に対して、どのようなアカウントビリティを負うのか明確ではない。そこで、3つに類型化された非営利組織のアカウントビリティを共通して説明できる新しい概念として、「オポチュニティーゲイン」が提示される⁴¹。

オポチュニティーゲインは、「非営利組織が、もしも営利事業体であったとしたら納税していたはずの税金が払われずに機会的な利得となった部分⁴²」である。オポチュニティーゲインは、「納められずに済んだという観点から、行政当局からの補助金と考えることができ⁴³」、「補助金の源泉は、国民からの税金であることを考えると、納税者全員に対するアカウントビリティである」とすることができる⁴⁴。

本来型非営利組織では、資源提供者から「現金を中心とした現物の資産⁴⁵」を「受託することにより発生した受託責任を解除するために、資源提供者に対する財務報告が行われる⁴⁶」。ここでの受託責任は、「出資者からの資本の提供をうけた営利企業における受託責任と同等のもの」と考えることができる⁴⁷。そして、事業型非営利組織には、「資源としての現物資産の授受はない⁴⁸」が、オポチュニティーゲイン概念を導入することにより、「機会的な資源フローは存在すると考える⁴⁹」ことができる。それにより、「本来型非営利組織における受託責任解除のための財務報告との整合性がでてくることとなり、納税の減免措置がある非営利組織全般にも同様なアカウントビリティを⁵⁰」認めることができる。

社会福祉法人は、鷹野（2014）のいう3つに類型化された非営利組織のそれぞれの特徴を合わせ持つ非営利組織であるといえる。そうした社会福祉法人において、財務的な側面から会計報告を考察するにあたっては、3つの形態の非営利組織を統一的に説明できるアカウントビリティの概念は有用であると思われる。

3.3 措置制度から契約制度への転換とアカウントビリティ概念の拡張

措置制度下では、「行政がサービス主体を特定し、サービス内容を決定していたので⁵¹」、サービス事業者として特定された社会福祉法人は、行政から措置事業を受託しており、行政に対する受託責任を解除するためのアカウントビリティをおこなうため、「利用者に対するアカウントビリティは、ほとんど存在しなかった⁵²」。

その後、介護保険制度が実施されるようになると、介護サービスの利用者がサービス提供事

⁴¹ 鷹野（2014）、p. 198。

⁴² 鷹野（2014）、p. 198。

⁴³ 鷹野（2014）、p. 199。

⁴⁴ 鷹野（2014）、p. 199。

⁴⁵ 鷹野（2014）、p. 199。

⁴⁶ 鷹野（2014）、p. 199。

⁴⁷ 鷹野（2014）、p. 199。

⁴⁸ 鷹野（2014）、p. 199。

⁴⁹ 鷹野（2014）、pp. 199–200。

⁵⁰ 鷹野（2014）、p. 200。

⁵¹ 吉田（2012）、p. 16。

⁵² 吉田（2012）、p. 16。

業者を選べるようになる。そこで、介護サービス提供事業者である社会福祉法人は、介護サービス利用者と「契約を締結する場合に有用な情報を彼らに対して提供することが重視されることとなる⁵³⁾」。その際、サービス利用者に提供される情報は、資源の委託・受託、あるいは行政措置の委託・受託にもとづく受託責任解除のための情報ではない。もし、その情報がなんらかのアカウントビリティのために必要な情報であるならば、「利用者に対してニーズに応答的に対処し、諸課題に取り組むため、応答責任を包含するアカウントビリティへの変革が⁵⁴⁾」必要になってきている。

堀田（2012）では、様々な研究領域において「それぞれに特有なアカウントビリティ概念を歴史的に保持して⁵⁵⁾」おり、また、それぞれの研究領域において「固有な解決すべき今日的課題の性質に従ってアカウントビリティ概念が変化している⁵⁶⁾」とする。

そして、「政治・行政の世界では、アカウントビリティは倫理的な責任感の範囲にまで拡大して理解⁵⁷⁾」し、非営利事業においては「多くの利害関係者の圧力と要求に従って、説明して免責される義務から説明する責任（感）へと変化し、その問われるべき内容も拡大し、進化している事実を認めなければならない⁵⁸⁾」と、民間非営利組織である社会福祉法人のアカウントビリティを定義するには、会計学における免責のためのアカウントビリティとは異なる、拡大されたアカウントビリティ概念を用意する必要を指摘している。

堀田（2012）は、拡大されたアカウントビリティ概念では、非営利組織に対して、①財務的アカウントビリティ、②プロセスアカウントビリティ、③プログラムアカウントビリティ、④プライオリティアカウントビリティの4つの種類のアカウントビリティが求められるとしている⁵⁹⁾。

そして、組織活動に関わる利害関係者全般に対してアカウントビリティがあるとする⁶⁰⁾。さらに、拡大されたアカウントビリティには、義務としての強制的なアカウントビリティだけではなく、経営者の戦略的な必要性に応じて、多様なステークホルダーの情報要求に応じた情報開示を任意で行う裁量的アカウントビリティが含まれている⁶¹⁾。非営利組織のアカウントビリティには、「事業展開の独自性と自律性に基礎を置く⁶²⁾」ことが期待されている。

今日、非営利組織に期待される社会的責任は、①非営利組織特有の寄付行為者とミッション制約に対する受託責任、②非営利組織が供給するサービスの質量の測定・評価に弱い利用者・受益者の信頼に応える責任、③非営利組織が準公共財・関係財の性質をもつサービスを供給することに対する社会公共的責任、④非営利組織が組織自体の持続性を確保することの組織維持責任、であり、「今日のアカウントビリティは多様な利害関係者がそれぞれなりの経営への統

⁵³⁾ 境（2004）、p. 236。

⁵⁴⁾ 吉田（2012）、p. 17。

⁵⁵⁾ 堀田（2012）、p. 7。

⁵⁶⁾ 堀田（2012）、p. 7。

⁵⁷⁾ 堀田（2012）、p. 7。

⁵⁸⁾ 堀田（2012）、p. 7。

⁵⁹⁾ 堀田（2012）、pp. 9-10。

⁶⁰⁾ 堀田（2012）、pp. 10-11。

⁶¹⁾ 堀田（2012）、pp. 10-11。

⁶²⁾ 堀田（2012）、p. 11。

治力を確保できるように経営の透明性と公正性を証明する責任である」とする。

3.4 社会福祉法人の社会的アカウンタビリティ

村田（2014）は、「福祉サービスの市場化に伴う供給体制再編の流れのなかで⁶³」、社会福祉法人には、財務的目標と社会的目標という2つの経営目標の達成が求められているとし、それぞれの目標の達成度合いを説明する責任があるとしている⁶⁴。

社会福祉法人における2つの経営目標とは、1つは「安定財源の確保に向けて損益の概念を導入し利潤最大化を目指すという財務的目標⁶⁵」であり、もう1つは「社会福祉事業の枠組みを超えた本来の公益性の追求という社会的目標⁶⁶」である。そして、財務的目標の達成と成果について説明責任を果たすことを、財務的アカウンタビリティを果たすという。このアカウンタビリティは、2000年に「企業会計に準じた「社会福祉法人会計基準」の導入や財務諸表の提出が義務づけられ⁶⁷」たことで果たされるようになった⁶⁸。

村田（2014）が注目するもう1つの経営目標である社会的目標、つまり公益性の追求は、「民間非営利組織が財務諸表には記されない組織の非貨幣的活動を通して、だれにどのように社会的目標を遂行し、説明責任を果たしていくかという社会的アカウンタビリティに表される⁶⁹」という。

村田（2014）は、Gray（2003）、山上（1991）にもとづき、社会的責任を「成立した有形無形の契約（法律的契約および非法律的契約）の下で「社会的責任がある活動を説明する責任」を意味する⁷⁰」ものと定義している。社会福祉法人の負うべき社会的責任は、社会福祉事業の運営を通じた公益性の追求である。現在、社会福祉サービスは、「政府主導の民間非営利組織である社会福祉法人⁷¹」以外にも、「民主導の非営利組織である NPO 法人や福祉 NPO⁷²」や営利法人によっても提供されている。しかしながら、社会福祉法人は「不特定多数の利益を実現するための公益性を前提とした⁷³」福祉事業を行うため、「限定的な市民も想定して」サービスを提供できる NPO 法人に比べて、その福祉活動の公益性は高い⁷⁴。そして、公益性の高い事業を行うがゆえに、税制優遇、施設整備の補助など、政府によるさまざまな優遇がなされている。ところが、社会福祉法人の内部留保が多額であることから、税制優遇の正当性が問題視され、イコール・フッティング論が台頭するなど、社会福祉法人の公益性について疑問がなげかけられている⁷⁵。

⁶³ 村田（2014）、p. 3。

⁶⁴ 村田（2014）、pp. 3-4。

⁶⁵ 村田（2014）、p. 3。

⁶⁶ 村田（2014）、p. 3。

⁶⁷ 村田（2014）、p. 4。

⁶⁸ 村田（2014）、p. 4。

⁶⁹ 村田（2014）、p. 4。

⁷⁰ 村田（2014）、p. 5。

⁷¹ 村田（2014）、p. 6。

⁷² 村田（2014）、p. 6。

⁷³ 村田（2014）、p. 6。

⁷⁴ 村田（2014）、p. 6。

⁷⁵ 村田（2014）、p. 6。

そこで、村田（2014）では、社会福祉の「事業ドメイン」という視点から、社会福祉法人の果たすべき公益性を再定義している。それにあたり、社会福祉法人が担うべき活動を3つの活動領域に分け、第1の領域を、社会福祉「政策の対象として可視化され介護保険事業など社会福祉の保険化が進展している領域⁷⁶」とする。この領域で福祉サービスを受けるのは普通の市民であり、万が一の場合に、「一般市民の生活や権利義務を支援するものとしての社会福祉⁷⁷」である。この領域の社会福祉は、一部で市場化が進んでいる分野もあり、「営利企業、民間非営利組織など多様な供給主体によって⁷⁸」、サービスが供給されている。

この第1の領域から、貧困や社会的排除などにより押し出された人たちで形成される「周辺部分」が第3の領域である⁷⁹。そして、第1の領域と第3の領域との境界の部分が第2の領域となる。第2の領域では、「低所得者や困難事例など採算性や効率性の理由から⁸⁰」周辺領域に排除されそうになる人々に向けて、社会福祉法人や福祉NPOなどの民間非営利組織が、第1の領域で提供していた「一般的なサービスへの補完的な支援を⁸¹」行う⁸²。

第3の領域では、「周辺部分に排除された人々を再び市民社会の定位置に押し戻すための支援が求められる⁸³」。村田（2014）は、この第3の領域について、社会福祉法人にとって、「積極的な事業展開が期待される⁸⁴」領域であるとし、営利企業などの活動領域とは差別化された「戦略的領域」となり得る可能性があるとしている。そして、村田（2011）では、この領域での活動が、「社会福祉法人が果たすべき“新たな公共性”であり、（中略）社会福祉法人に課せられた新しい社会的使命といえるのではないだろうか⁸⁵」としている。

かつての「措置委託制度下の施設運営管理⁸⁶」という役割を担っていた社会福祉法人は、措置権者である政府を委託者、社会福祉法人を措置の受託者とする委託受託関係にあった⁸⁷。それゆえに、プリンシパル・エージェント関係のアカウンタビリティがそこでは想定されていたと思われる。しかし、第3の領域にいかに関「経営資源を有機的に投資するか⁸⁸」を経営課題とするようになった社会福祉法人においては、①職員、②利用者、③地域、④政府という複数のステークホルダーへのアカウンタビリティを要件とする社会的アカウンタビリティを推進することが必要になっている⁸⁹。

村田（2014）では、マルチステークホルダー理論⁹⁰を基礎にして、職員、利用者、地域、政府といったステークホルダーへの社会的アカウンタビリティの具体的な検討を行っている。そ

⁷⁶ 村田（2011）、p. 23。

⁷⁷ 村田（2011）、p. 23。

⁷⁸ 村田（2011）、p. 23。

⁷⁹ 村田（2011）、p. 23。

⁸⁰ 村田（2011）、p. 23。

⁸¹ 村田（2011）、p. 23。

⁸² 村田（2011）、p. 23。

⁸³ 村田（2011）、pp. 23-24。

⁸⁴ 村田（2014）、p. 7。

⁸⁵ 村田（2011）、p. 24。

⁸⁶ 村田（2014）、p. 8。

⁸⁷ 村田（2014）、p. 8。

⁸⁸ 村田（2014）、p. 8。

⁸⁹ 村田（2014）、p. 8。

これらのステークホルダーには、堀田（2012）で主張された非営利組織に求められるアカウンタビリティ（財務的アカウンタビリティ、プロセスアカウンタビリティ、プログラムアカウンタビリティ、プライオリティアカウンタビリティ）が果たされる。それらが果たされた上で、職員に対しては労働環境の整備、適切な労使関係の構築、利用者に対しては利用者の真のニーズを知るための「場」の提供、政府に対しては政府の制度政策を改善するための要望の提出などが、社会福祉法人の果たす社会的アカウンタビリティとしてあげられている⁹¹。

おわりに

社会福祉法人のアカウンタビリティは、措置事業を委託する政府に対する受託責任の解除、そして資源提供者に対する受託責任の解除から、社会福祉法人の運営、存続に係わるすべての利害関係者に対して、公益性の高い事業を行う組織として社会的に必要なであることを説明し、納得してもらうためのものへと変化している。こうしたアカウンタビリティを果たすために必要な情報は、非財務的なものになるであろう。しかし、だからといって、財務情報が不必要であるというわけではない。社会福祉法人の特殊性を反映した、より適切な財務情報の作成のためには、財務的アカウンタビリティ以外のアカウンタビリティも考慮しながら、社会福祉法人が報告あるいは開示する財務情報について考察することが必要である。

【参考文献】

- 梅澤嘉一郎（2003）、「社会福祉法人会計の企業会計への調和の動向と利用者サービスへの影響」、『川村学園女子大学研究紀要』、第14巻第2号。
- 大原昌明（2002）、「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～」、『北星論集』、第41号。
- 境宏恵（2004）、「社会福祉法人の会計と会計情報の利用者」、『地域経済政策研究』、第4・5号。
- 芝田英昭（2014）、「社会福祉法人制度の意義や役割の変遷と今求められる機能」、『立教大学コミュニティ福祉研究所紀要』、第2号。
- 社会福祉法人制度の在り方等に関する検討会（2014）、「社会福祉法人制度の在り方について」、厚生労働省社会保障審議会福祉部会報告書。
- 社会保障審議会福祉部会（2015）、「社会福祉法人制度改革について」、厚生労働省社会保障審議会福祉部会報告書。
- 鷹野宏行（2014）、「公共経営における民間非営利組織のアカウンタビリティ」、日本会計研究学会課題研究委員

⁹⁰ 村田（2014）は、Pestoff, V.A.（1998）*Beyond The Market and State*, Ashgate, Publishing Limited.（藤田暁男、川口清史、石塚秀雄ほか訳（2000）、『福祉社会と市民民主主義—協同組合と社会的起業の役割』、日本経済評論社。）や、Clarkson, M.B.E.（1995）*A Stakeholder Framework For Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance*, *Academy of Management Review*, 20（1）に依拠して、マルチステークホルダー理論について、次のように説明している。

マルチステークホルダー理論は、「企業に参加する正当な利害関係を持つすべての個人あるいは集団は便益を得るためにまさに参加する」という前提に基づき、組織の第一次ステークホルダーの利益を守り増進させることを目的とする組織理論である。また、「経営者は財務的・社会的目標を通して利益や社会的価値を創出し、それらを組織の第一次ステークホルダー（組織に内在、外在する所有権、権利、利益を有する集団。例えば、被雇用者、顧客、債権者、地域、行政機関など）すべてに配慮して適正に分配することが求められ」、「多面的なステークホルダーの貢献・利益・参加の権利を認める内部民主主義を促進し、ステークホルダー間の牽制による抑制と均衡として機能することが期待されている」。（村田（2014）、p.9。）

⁹¹ 村田（2014）、p.10。

- 会最終報告「公共経営の変容と会計学の機能」。
- 照屋行雄、平田沙織（2014）、「社会福祉法人会計の構造と課題」、『国際経営論集』、第47号。
- 成瀬龍夫（1997）、「社会福祉措置制度の意義と課題」、『彦根論叢』、第309号。
- 兵頭和花子（2010）、「非営利組織体のアカウンタビリティの構造」、『非営利法人』、第779号。
- 堀田和宏（2012）、「アカウンタビリティの概念」、『経済論叢』、第186巻第1号。
- 村田文世（2011）、「福祉市場化における社会福祉法人経営―「事業ドメイン」からみる新たな公共性―」、『社会福祉学』、第52巻第1号。
- 村田文世（2014）、「市場化における社会福祉法人の社会的アカウンタビリティーマルチ・ステークホルダー理論に依拠した組織ガバナンス―」、『社会福祉学』、第54巻第4号。
- 山上達人（1991）、「社会関連会計とアカウンタビリティーR. グレイらの「企業の社会報告」について―」、『岡山大学経済学会雑誌』、第22巻第3・4号。
- 吉田忠彦（2004）、「行政改革と公民グレーゾーン組織」、『商経学叢』、第50巻第3号。
- 吉田初恵（2012）、「わが国の高齢者介護におけるアカウンタビリティー非営利組織のアカウンタビリティを中心として―」、『総合福祉科学研究』、第3号。
- 吉田正人（2007）、「社会福祉法人におけるアカウンタビリティー企業会計化における課題と展望―」、『信州短期大学紀要』、第18巻。
- Financial Accounting Standards Board (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, FASB (平松一夫、広瀬義州訳 (2002)、『FASB 財務会計の諸概念 (増補版)』、中央経済社。)
- Gray, R., Owen. D. & Adams, C. (1996), *Accounting & Accountability –Changes and Challenges in corporate social and environmental reporting–*, London, Prentice Hall. (山上達人監訳 (2003)、『会計とアカウンタビリティー企業社会環境報告の変化と挑戦―』、白桃書房。)

