

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 26 年 6 月 17 日現在

機関番号：24402

研究種目：基盤研究(B)

研究期間：2011～2013

課題番号：23330147

研究課題名(和文) 非営利組織の存続価値と存続能力に関する会計学的研究

研究課題名(英文) Research on sustainable value and capability of Not-for-Profit Organizations on the basis of accounting

研究代表者

向山 敦夫 (MUKOYAMA, ATSUO)

大阪市立大学・大学院経営学研究科・教授

研究者番号：50200241

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 12,300,000円、(間接経費) 3,690,000円

研究成果の概要(和文)：この研究は、現代社会において重要性が増している非営利組織を対象として、その存続価値と存続能力について検討している。ここで存続価値とは社会が認める組織の価値を意味し、存続能力とは狭義には現金創出能力であろうが、その前提となる組織目標達成のための機能そのものを意味している。

この研究では、「存続価値」と「存続能力」あるいは「存続可能性」をキーワードにして、営利組織との対比の下で、さまざまな非営利組織を取り上げている。具体的には、非営利組織の会計構造と財務諸表の研究、地方公共団体、社会福祉法人の財務諸表の経営状態の分析、医療法人の改革と会計機能、医療法人の情報開示と格付けをその内容としている。

研究成果の概要(英文)：A purpose of this research is to examine the sustainable value and capability of Not-for-profit Organizations (NPO) that gradually increase the importance in the modern society. The sustainable value means the value of the organizations that society recognized and accepted. The sustainable capability means the function to accomplish the goals of the organizations.

This study examines (1) the accounting structure and financial statements of NPO, (2) financial statements and management conditions of local governments and social welfare corporations, (3) reform of the medical corporations and accounting function, (4) information disclosure and rating of medical corporations.

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：非営利組織 社会福祉法人 医療法人

1. 研究開始当初の背景

経済社会における営利企業の機能及び営利企業を支える多様な体制に対する信頼が揺らぐにつれ、非営利組織の機能及びそれを支える体制の整備の必要性が認識されている。すなわち、非営利組織への期待が高まっているのである。しかしながら、非営利組織への期待が高まるにつれて、政府部門における非効率に対する国民的関心が高まり、政府以外の多様な非営利組織の脆弱性が認識され始めるといふ皮肉な現象を招いている。

これまで非営利組織を対象とする研究が存在する一方で、営利企業を対象とする分野において非営利組織への関心が高まってきている。具体的には、営利企業の経営分析、株式会社の発行する社債や株式の格付け、経営分析や格付けの基礎になる企業開示と企業会計といった領域の研究の非営利組織への応用可能性への期待が高まってきている。

2. 研究の目的

本研究は、社会・経済において営利企業と並んで重要な存在である非営利組織を対象とする。その研究目的は、非営利組織の存続価値及び存続能力を知りたいと思うすべての利害関係者に対する有用な開示、格付け、及び開示・格付け情報を利用した経営分析の在り方を解明することにある。

本研究では、具体的な研究対象を、政府組織（中央政府、地方公共団体及びこれら団体が支配する組織）と政府以外の非営利組織（民営化した特別法人を含む多様な組織体）に二分し、それぞれから重要な課題を抱える組織を抽出し、それら非営利組織の開示、格付け及び経営分析の在り方を研究する。後者では、とくに社会福祉法人と医療法人に焦点を当てることとする。この研究では、営利企業を対象とする研究蓄積を参照しつつ、利益動機なき組織の存続価値と存続能力の研究に一石を投じる成果を生み出すことを目標としている。

3. 研究の方法

本研究では、地方公共団体の組織分析と事業分析（企業チーム）、公益企業の組織分析と事業分析（企業チーム）、非営利組織の会計構造と財務諸表の研究（会計チーム）、非営利組織による開示と格付けの研究（開示チーム）の4チームに区分して研究を進める。

本研究の目的を達成するために、第一ステップとして、これまでの研究業績のレビューや各種報告書の検討を通じて、政府組織がおこなう政府型事業である地方公共団体の政府サービス、企業型事業を代表する政府以外の非営利組織がおこなう病院（医療法人）、福祉・看護（社会福祉法人）、学校（学校法人）等が現在抱えている問題点を抽出する。

第二ステップとして、第一ステップで認識された問題点や個別課題について分析をお

こなう。具体的には、地方公共団体の組織や事業を分析し、営利企業とは異なった視点からの多面的な評価の可能性について探求する。また、非営利組織に適用可能な会計システム、業績評価指標並びに情報開示について検討を加える。

最終段階である第三ステップでは、これまでのステップで蓄積された研究成果を取りまとめる。

本研究が取り組む具体的なテーマは、以下の通りである。

(1) 地方公共団体の組織分析と事業分析（政府チーム）

(2) 公益企業の組織分析と事業分析（企業チーム）

(3) 非営利組織の会計構造と財務諸表の研究（会計チーム）

(4) 非営利組織による開示と格付けの研究（開示チーム）

本研究は非営利組織の「存続価値」と「存続能力」あるいは「存続可能性」をキーワードに、非営利組織に関する総合的研究を目指している。非営利組織との対比の下で営利組織の存続価値と存続能力が検討される。

4. 研究成果

(1) 非営利組織の会計構造と財務諸表の研究では、統合報告とリスク情報開示に焦点を当て、非営利組織の存続価値と存続能力について研究を行った。2014年にペナン島で開催されたアジア会計学会（Asian Academic Accounting Association: AAAA）に出席し、アジア諸国における非営利組織に関する会計についての研究報告を聞き、質疑応答を行った。そこでは、非営利組織のアウトカムを評価するには主要業績評価指標（KPI）の役割が重要なこと、KPIによって財務業績との関連性を示すことが重要であることを理解することができた。また、存続価値と存続能力の評価にはリスク情報の開示が必須であることが確認できた。

(2) 昨今、企業会計をそのまま非営利法人会計に導入しようとする動きが出てきているが、これは正しい解決法ではないと考えられる。現行の企業会計は、慣習的な複式簿記をベースとしているが、そのままではキャッシュフロー計算書を作成できないし、株主のための利益を計算しているにすぎない。企業会計と非営利会計が統合されるには、双方に、資金会計論と会計主体論の成果を取り入れた新しい会計モデルとして統合されるべきであると考えられる。

この観点にもとづき、IASBの新概念フレームワークの「討議資料」に関連して、IASBにコメントレターを送った。これは2014年2月21日付けで#27-3367に登録されている。

(3) 非営利組織の存続能力および存続価値がどのように規定されるかについて、理論的な観点から検討を行った。まず、組織の存続能力について、資源依存理論を援用しながら、

従来は制度的な正統性を背景として資源を獲得してきた非営利組織に対して、近年のニューパブリックマネジメント(NPM)を指向した改革を通じて、非営利組織の正統性が十分に確保されていない状況を指摘した。

つぎに、このような場合における非営利組織の資源配分の分析枠組みとして、政府と非営利組織という状況を想定して、取引コスト経済学と資源依存理論における分析枠組みを対比的に提示した。さらに、このような分析の枠組みを検討する際の重要な要因として、政府および非営利組織における経済性指向に会計手法の導入が重要な影響を及ぼしうることを指摘した。

(4) 公益企業の組織分析と事業分析として、社会福祉法人の分析を行った。大阪府下には、2013年7月現在、1,154の社会福祉法人が存在する。その管轄は、都道府県としての大阪府、政令指定都市としての大阪市および堺市、中核市としての東大阪市、高槻市、豊中市であり、これらの府市に対して、2012年8月から2013年3月にかけて、社会福祉法人の財務諸表について公文書公開請求・申出をおこなった結果、842法人の財務諸表の原本を入手した。最終的には723法人の財務諸表を利用して、2011年に改正された新社会福祉法人会計基準に依拠したデータベースを手作業で作成した。

このデータベースから、社会福祉法人には総資産1億円以下の小規模法人が最も多く(110法人)、全体の15%を占めることがわかった。また、総資産10億円以下の社会福祉法人は449法人で、全体の62%である。社会福祉法人と一括りにしているが、その多くは小規模法人であることが理解できる。一方、総資産50億円以上を有するのは23法人であり、全体の3%である。つまり、大規模な社会福祉法人は非常に少なく、2010年度における特別養護老人ホーム1施設あたりの平均保有資産は約10億円であることを参考にすれば、その多くが1施設1法人で運営をおこなっていると解釈できるかもしれない。

(5) 財務諸表データベースの構築にあたって明らかとなった社会福祉法人の財務諸表の問題点として、貸借の数値の合計値が合わないこと、勘定科目の名称が大きく異なること、費用配分の区分方法が異なることを指摘した。社会福祉法人に会計リテラシーが十分に行き渡っていない現実が垣間見られるが、まず社会福祉法人の財務情報の利用者と財務情報開示の基本的な考え方について整理することが必要であろう。それに関連して、財務諸表が各地方公共団体に管轄されていることを考えれば、各地方公共団体が簡易に管理できる方法について今後検討しなければならない。

(6) 大阪府を中心に、政令指定都市である大阪市及び堺市、中核市である東大阪市、高槻市、吹田市の社会福祉法人全936法人を対象にして、調査票によるサーベイ調査を行っ

た。256法人からの回答を得た(回収率27.4%)。その結果、明らかになったのは、第1に、社会福祉法人にとって最も大きな経営課題は従業員に関する事項(「従業員の確保」・「従業員の育成」)である。ただし、経営分析指標として「平均年齢」や「平均勤続年数」は重視されていない。第2に、重視する財務指標は収益性であり、事業活動収支差額比率が重視されている。費用配分では、人件費や経費(事業費)が重視されている。第3に、会計情報開示や監査、第三者評価を受ける社会福祉法人は少数である。

(7) 医療機関の格付けについて、実際に格付けを取得している3つの医療法人(宗教法人在日本南プレスピテリアンミッション淀川キリスト教病院、財団法人脳神経疾患研究所附属南東北病院、財団法人竹田総合病院)にインタビューを行い、医療機関格付けの実態の一部を明らかにした。そこでは、間接金融とくにシンジケート・ローンを利用する場合における評価基準として格付けが利用されていることがわかった。与信目的では自行の基準による審査および格付けを行うが、複数の銀行が共同で出資するシンジケート・ローンの場合、一行の基準では評価に偏りが生じてしまう可能性があり、参加するすべての銀行にまたがる客観的な評価基準として、信用格付けが利用されていると考えられる。また、客観的な第三者評価という面からは、経営戦略上のツールとしての利用も指摘できる。さらに別稿では、上記3つの医療法人がホームページ上で公開している財務情報をもとにして、医療機関格付けの示す債務履行能力がいかなる評価に基づいたものであるかの分析を行った。

(8) ここで改めて、存続価値とは社会が認める当該組織の価値を意味し、存続能力とは社会が認めた実態である。非営利組織に対する社会の役割期待が高まれば、その組織は存続価値を有することになる。存続価値があったとしても、組織自身が存続能力を有さない場合には、存続できないことは言うまでもない。狭義には現金創出能力であろうが、その前提となる組織目標達成の機能そのものを意味する。

(9) ドイツでは、公立病院の民営化が進んでいる。急性期病院のシェアの大部分を占めている4大コンツェルンに焦点を当てて、ドイツ医療経営の現状について分析を行った。ドイツにおける医療改革は、わが国の医療改革でも揚げられている。民間的経営手法の導入、事業規模及び形態の見直し、経費削減及び抑制効果、収入増加及び確保対策という面では類似点が見られるが、資本市場における直接金融による補助金に依存しない経営への移行、医業収益の増加というドイツ特有の特徴が見られる。同時に、「医療の質」報告書の開示が義務づけられ、「医療の質」の監督機構による監督体制が整備されていることから明らかなように、「医療の質」

の向上にも重点が置かれている。

(10)ドイツの医療改革の議論を基礎として、わが国の公立病院の医療改革における民間的経営手法の導入として、とくに、公立病院改革における公立病院の経営組織の見直し、効率化および費用削減、経営指標の目標数値が設定されることになった。2011年の総務省の調査は全国863の公立病院が対象となっており、病床数は158万3千床で、総病床数の12.7%を占めるに至っている。また、職員数は他の地方公営企業に比べて、極めて多い。このような公立病院が医療改革によって、どのように変化しているのかが注目され、非営利組織における会計の役割期待が増大している。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文](計18件)

向山敦夫(黒木淳との共同)、社会福祉法人の経営分析指標と情報開示の実態、経営研究、査読無、第65巻第1号、2014、pp.29-55

森美智代、公立病院改革における現状と課題 - 民間的経営手法導入による会計の役割を通して -、経理研究、査読無、2014、pp.184-198

田村香月子・柴健次、医療機関の情報と格付けによる評価、関西大学商学論集、査読無、第58巻第4号、2014、pp.107-117
大西靖、非営利組織の評価と管理会計の実践、現代社会と会計、査読無、第8号、2014、pp.1-8

Cheng, M, and W. Green and P. Conradie and N. Konishi and A. Romi, The International Integrated Reporting Framework: Key Issues and Future Research Opportunities, *Journal of International Financial Management & Accounting*, 査読有、Vol.25、2014、pp.90-119

小西範幸、統合思考にみる財務報告のあり方、経営分析研究、査読無、第30号、2014、pp.4-5

向山敦夫(黒木淳との共同)、社会福祉法人の経営実態の分析 - アンケート調査を中心として -、産業経理、査読無、第73巻第1号、2013、pp.41-51

向山敦夫(黒木淳との共同)、社会福祉法人の財務状況の分析 - 大阪府財務諸表データベースを用いて -、会計、査読無、第184巻第5号、2013、pp.86-100

柴健次・田村香月子、医療機関の資金調達と信用格付け、現代社会と会計、査読無、第7号、2013、pp.31-45

森美智代、非営利組織への民間的経営導入における会計の役割 - 公立病院の医療改革を中心として -、会計、査読無、第

184巻第3号、2013、pp.15-28

佐藤倫正、非営利法人の会計主体論、公益・一般法人、査読無、第858号、2013、p.1-1

小西範幸、財務諸表の表示プロジェクトの意義 - 概念フレームワークにおける表示の方向性 -、産業経理、査読無、第73巻第2号、2013年、pp.60-74

向山敦夫、CSRの戦略的理解と社会環境情報開示 - 経済的価値と社会的価値のバランス -、会計、査読無、第182巻第3号、2012、pp.31-45

柴健次(小林麻理との共同)、公共経営の変容と会計の機能、会計検査研究、査読有、第47号、2012、pp.217-228

柴健次、東日本大震災後のディスクロージャー研究の在り方について、年報経営ディスクロージャー研究、査読有、第11号、2012、pp.1-8

森美智代、ドイツ医療機関の現状 - 会計的見地からの考察 -、産業経理、査読無、第71巻第4号、2012、pp.31-40

森美智代、ドイツ医療機関の現状と経営分析、会計、査読無、第182巻第2号、2012、pp.124-138

小西範幸、非営利組織の財務諸表の体系と機能 - 財務諸表の類型化の試み -、年報日本経営分析学会、査読有、第28巻、2012、pp.1-12

[学会発表](計21件)

大西靖、非営利組織の存続能力と会計手法の導入、日本経営分析学会第31回年次大会(2014年5月17~18日)、流通科学大学

森美智代、医療改革と医療産業の展開 - 日独比較分析をとおして -、日本経営分析学会第31回年次大会(2014年5月17~18日)、流通科学大学

大西靖、非営利組織の存続と社会的評価、2013年度日本社会関連会計学会西日本部会(2013年6月15日)、香川大学

向山敦夫(黒木淳との共同)、社会福祉法人の経営実態の分析、日本経営分析学会第30回年次大会(2013年7月13~14日)、立教大学

宮本順二郎・宗岡徹、地方自治体の存続可能性に関する事例分析、日本経営分析学会第30回年次大会(2013年7月13~14日)、立教大学

柴健次・田村香月子、医療機関の資金調達と信用格付け、日本経営分析学会第30回年次大会(2013年7月13~14日)、立教大学

森美智代、地域における行政、医療及び福祉の現状と課題、非営利法人研究学会第17回全国大会(2013年9月21~22日)、近畿大学

小西範幸、統合思考にみる財務報告のあり方、日本経営分析学会第29回秋季大会

(2013年10月26日) 大阪市立大学
向山敦夫・柴健次、瀬戸内市及び高松市
所在非営利組織の訪問調査、日本経営分
析学会第29回年次大会(2012年5月11
~12日)、大阪学院大学

向山敦夫、CSRの戦略的位置づけと経営
分析、日本経営分析学会第29回年次大会
(2012年5月11~12日)、大阪学院大学
森美智代、病院経営分析の課題 - ドイ
ツ・コンツェルン医療機関の経営分析を
中心として -、日本経営分析学会第29回
年次大会(2012年5月11~12日)、大阪
学院大学

森美智代、地域における行政、医療及び
福祉の現状と課題、非営利法人研究学会
第16回全国大会(2012年8月25~26日)、
北星学園大学

向山敦夫、非営利組織の評価とKPI、日
本経営分析学会第28回年次大会(2011
年6月18~19日)、明治大学

宗岡徹、公会計のマクロ的分析の試み、
日本経営分析学会第28回年次大会(2011
年6月18~19日)、明治大学

佐藤倫正、共益資本主義の会計モデル、
日本経営分析学会第28回年次大会(2011
年6月18~19日)、明治大学

柴健次、非営利組織会計・政府会計・公
会計の峻別と開示 - 「公」と「私」の会
計研究序説 -、日本経営分析学会第28回
年次大会(2011年6月18~19日)、明治
大学

小西範幸、非営利組織の財務諸表の体系
と機能、日本経営分析学会第28回年次大
会(2011年6月18~19日)、明治大学

柴健次(松尾貴巳との共同)、予算情報の
質を高めるための実効性のある業績評価
について、国際公会計学会第14回全国大
会(2011年9月4日)、名城大学

柴健次(藤井秀樹との共同)、非営利法人
におけるアカウンタビリティ指向の業績
評価とガバナンスの包括的フレームワー
ク、非営利法人研究学会第15回全国大会
(2011年9月15日)、熊本県立大学

向山敦夫、SRのPerformance測定と会計
機能、日本社会関連会計学会第24回全国
大会(2011年10月2日)、日本大学

- 21 田村香月子、What ' s Going on? The Next
Step of Regulation on Credit Rating
Agencies, KU Leuven International
Symposium 2011 (2011年11月3日)、
Catholic University Leuven

〔図書〕(計0件)

〔産業財産権〕

出願状況(計0件)

取得状況(計0件)

〔その他〕

なし

6. 研究組織

(1) 研究代表者

向山 敦夫 (MUKOYAMA, Atsuo)
大阪市立大学・大学院経営学研究科・教授
研究者番号: 50200241

(2) 研究分担者

宮本 順二郎 (MIYAMOTO, Junjiro)
帝塚山大学・経営学部・教授
研究者番号: 90121053

佐藤 倫正 (SATO, Michimasa)
愛知学院大学・商学部・教授
研究者番号: 60114948

柴 健次 (SHIBA, Kenji)
関西大学・会計専門職大学院・教授
研究者番号: 40154231

森 美智代 (MORI, Michiyo)
熊本県立大学・総合管理学部・教授
研究者番号: 50220025

宗岡 徹 (MUNEOKA, Tohru)
関西大学・会計専門職大学院・教授
研究者番号: 10411505

小西 範幸 (KONISHI, Noriyuki)
青山学院大学・大学院会計プロフェッション
研究科・教授
研究者番号: 80205434

田村 香月子 (TAMURA, Kazuko)
関西大学・商学部・准教授
研究者番号: 40411491

大西 靖 (OHNISHI, Yasushi)
関西大学・会計専門職大学院・准教授
研究者番号: 80412120