

Title	非営利組織体の管理会計：その必要性と在り方(守永誠治教授退任記念号)
Sub Title	Management Accounting in Nonprofit Organizations(In Honour of Profesor Seiji Morinaga)
Author	船越, 洋之(Funakoshi, Hiroyuki)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.6 (1993. 2) ,p.170- 198
JaLC DOI	
Abstract	非営利組織体をとりにくく社会的環境は大きく変化し,ますますその役割が社会から期待されまた求められている。しかしその内部の管理・運営体制の実態は極めて不満足であり,また未成熟のままである。この状態が続けば社会からの期待とはうらはらに,非営利組織体はその社会的役割を十分に遂行できないと思われる。そこで経営管理とそれを支援するための管理会計が必要となる。そこで非営利組織体の管理会計の在り方を考察し,以下の結論を得た。(1)非営利組織体においても,企業の管理会計の内容をそのまま持つてくることは可能だがその場合,重点の置き所が異なる。それは非営利組織体の目的に規定されており,公益性からくる公益活動の達成度合と採算性からくる採算性の維持に重点が置かれる。(2)従って非営利組織体の管理会計は上記2つの目標をうまく調和させながら構築されなければならない。また公益活動の達成度合については,外部利害関係者のニーズ・要望を十分に考慮したものにならない。(3)最後に公益活動の達成という成果についての業績評価は非常に難しい。しかし1つの方法として,非貨幣的評価を取り入れることが考えられる。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930225-04056318

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

非営利組織体の管理会計

——その必要性和在り方——

船 越 洋 之

<要 約>

非営利組織体を取りまく社会的環境は大きく変化し、ますますその役割が社会から期待されまた求められている。しかしその内部の管理・運営体制の実態は極めてずさんであり、また未成熟のままである。この状態が続けば社会からの期待とはうらはらに、非営利組織体はその社会的役割を十分に遂行できないと思われる。そこで経営管理とそれを支援するための管理会計が必要となる。

そこで非営利組織体の管理会計の在り方を考察し、以下の結論を得た。

① 非営利組織体においても、企業の管理会計の内容をそのまま持ってくることは可能だがその場合、重点の置き所が異なる。それは非営利組織体の目的に規定されており、公益性からくる公益活動の達成度合と採算性からくる採算性の維持に重点が置かれる。

② 従って非営利組織体の管理会計は上記2つの目標をうまく調和させながら構築されなければならない。また公益活動の達成度合については、外部利害関係者のニーズ・要望を十分に考慮したものにななければならない。

③ 最後に公益活動の達成という成果についての業績評価は非常に難しい。しかし1つの方法として、非貨幣的評価を取り入れることが考えられる。

<キーワード>

私的部門の非営利組織体、管理会計、公益性、公益活動の達成度合、採算性の維持、戦略的計画設定、総括業務管理、個別業務管理、経営分析、内部監査、予算管理、物量管理、ボランティア、外部利害関係者、業績評価の困難性、非貨幣的評価

第1節 はじめに

最近、フィランソロピー (philanthropy)、メセナ (mécénat、仏語) や N G O (Non Governmental Organizations) による環境保全活動・国際援助活動等についての関心が高まっている。それらの議論の中でも、非営利組織体 (Nonprofit Organizations) の活動に特に関心が集まっている。

会計学においても企業の様々な活動を対象とする企業会計だけでなく、非営利組織体に対する関

心も古くからあり、いくつかの貴重な研究成果も著わされている¹⁾。また制度会計上も、「公益法人会計基準」や「学校法人会計基準」をはじめとする各種会計基準が制定されており、非営利組織体の外部利害関係者に対する財務報告については一応の解決が図られている²⁾。しかしこれらはいずれも財務会計における研究成果であり、内部利害関係者に対して会計情報を伝達する管理会計についてはまだ余り考察されてはいない。また実務上も管理会計を非営利組織体の経営管理を支援するものとして、真剣に取り入れている所は少ないと思われる。

以上の状況を考慮し本論文では主として最近の実際上の側面を中心に、非営利組織体においても企業と同様に管理会計が必要であることを論じ、加えていったいどのような点に留意して管理会計を構築すべきか、その在り方を考察することを目的とするものである。

第Ⅱ節 非営利組織体を取りまく社会的環境の変化

本節ではまず非営利組織体の定義をし、次になぜ最近になって非営利組織体が注目され重要視されるようになってきたのかを、実際の社会的環境の変化を考察することにより示してみたい。

(1) 非営利組織体の定義と範囲

非営利組織体の定義については様々なものがあるが³⁾、筆者は次のように定義する。すなわち非営利組織体とは、「公益性を有する活動を主目的とし、積極的営利性を有しないという非営利性ないし採算性を有する民間（私的部門）の組織体」である。ここに公益性とは、社会全体の利益又は不特定多数の人々の利益のいずれかを追求する性質であり、これを具体化した公益活動をフィランソロ

1) 細かく挙げればいろいろあるが、代表的なものとして次のものを挙げておく。

- ① 阪本寅蔵『非営利会計』（中央経済社、1972年）
- ② 栗山益太郎『非営利事業会計』（同文館、1975年）
- ③ 守永誠治『非営利組織体会計の研究』（慶應義塾大学商学会、1989年）
- ④ 守永誠治『社会福祉法人の会計』（税務経理協会、1991年）

2) 「公益法人会計基準」についての沿革・概要等については、番場嘉一郎・新井清光編著『公益法人会計』（中央経済社、1986年）に詳しい。なお一応の解決としたのは、非営利組織体に関する各種会計基準にはまだ多くの問題点が残されているためである。この点については、守永、前掲『非営利組織体会計の研究』78-90頁、守永誠治稿「公益法人会計基準の再検討」（『会計』113巻2号、1978年2月）43-55頁及び會田義雄稿「非営利組織体の財務諸表のあり方——公益法人会計基準の見直しに関連して——」（『企業会計』36巻3号、1984年3月）4-13頁を参照されたい。

3) 例えばAAA（American Accounting Association）は次のように定義しており、会計学上有力なものといえる。

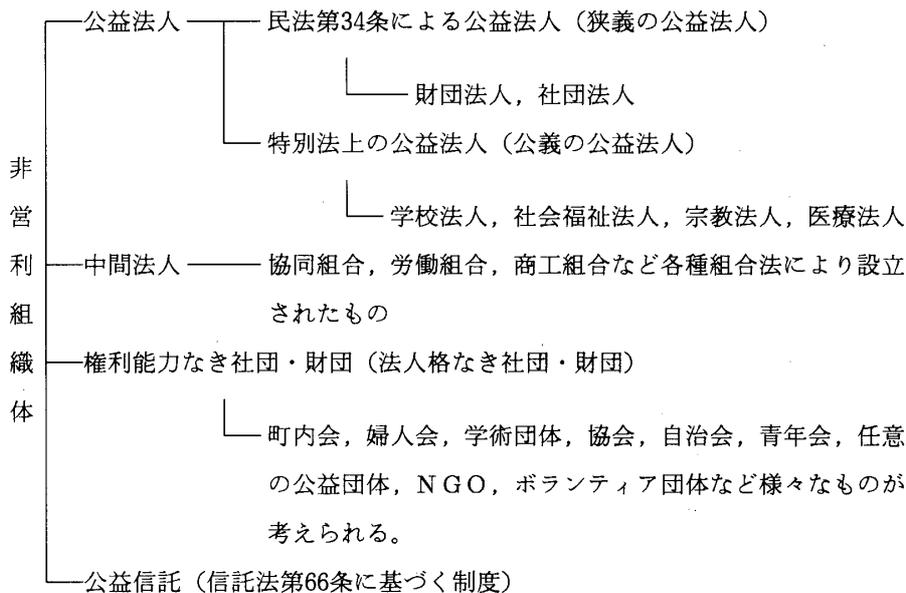
- (1) 意図的、意識的な利潤追求の動機がないもの
- (2) 個人として、または単独で所有される持分を表わす証券ないし持分権を有していないもの
- (3) 持分権は売却されまたは交換されないもの
- (4) 資本の拠出者または後援者に、定期的にもまたは要求に基づき、直接的にも比例的にも財務便益が提供されないもの

AAA, "Report of the Committee on Accounting Practice of Not-for-Profit Organizations," *the Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, 1971, p. 94.

ピーという⁴⁾。そしてこれは非営利組織体を考える上で最も重要な性質である。また積極的営利性とは企業が追求する営利性のことであり、利益を株主等に分配する持分権を含む。よって非営利組織体では剰余金を外部に分配する持分権を有しないことになる。更に採算性とは経費を償う収入のことであり、いかに支出・経費を収入の範囲内で賄うことができるかを示すものである。また逆に剰余金を貯え、次の公益活動のために用いたり、寄付等の収入の拡大をめざすことも採算性の維持にとっては重要なことになる。

一方で會田一雄助教授のように、政府等のパブリックセンター（公的部門）も非営利組織体の範疇に含める論者もいるが、本論文では民間（私的部門）に属する組織体に限定することにした⁵⁾。その理由は、公的部門の公益活動はマクロ的な極めて規模の大きなもので常に必要なものであり、私的部門がこれらを行なうことはまず不可能であるからである⁶⁾。よってここでの非営利組織体の具体的範囲は図表1のようになるであろう。

図表1



Ⓢこれが全てではないが主たるものはこれで十分である。

4) フィランソロピー概念は極めて範囲の広いものである。一般教育、社会福祉、育英、学術・研究、芸術・文化（メセナ）はもとより、環境保全、地域文化振興、国際交流、資格・技能の修得、生涯学習、ボーイスカウト・ガールスカウトへの参加、人権擁護、平和維持、難民救済、技術協力、医療支援など実に幅広くかつ多種多様なものが含まれる。守永教授は、美術・工芸や報道・出版も場合によっては立派な公益活動（フィランソロピー）になると指摘している。守永誠治『公益法人会計精説』〔増補改訂版〕（全国公益法人協会、1989年）16頁。またフィランソロピーのことをフィランソロピーとする論者もいるが、ここではフィランソロピーで統一しておく。

5) 會田一雄稿「非営利組織体における予算編成の役割」（『会計』136巻3号、1989年9月）15-17頁。

6) この点について詳しくは次を参照されたい。

拙稿「非営利組織体会計の研究対象について」（『慶應商学論集』（慶應義塾大学）6巻1号、1992年9月）27-28頁。

(2) 社会的環境の変化が非営利組織体に及ぼす影響

わが国の公益活動の源泉は古くは奈良時代にまで遡り⁷⁾、その頃から非営利組織体は存在していたと考えられる。従ってわが国の非営利組織体は現代の株式会社よりも古く、非営利組織体が発達している米国よりも古いことになる⁸⁾。歴史的には古い非営利組織体も学問的には最近になって注目されてきたといえる。それは現代において社会的環境が急激に変化したために、その存在が急に注目されるようになったと考えられるからである。以下では社会的環境の変化について整理し、それらが非営利組織体の必要性・重要性の要因になっていることを示してみたい。

① 経済一辺倒からゆとりの時代へ…わが国は敗戦後ひたすら経済復興に努力し、現在では経済大国に成長した。確かに人々の生活は経済的には豊かになったが、精神的豊かさはまだ不十分である。従って現代ではいかに精神的豊かさを得るかに重点が置かれ、経済一辺倒の時代からゆとりの時代へと変化したのである。その結果、ゆとりや精神的豊かさの追求による人々のニーズの多様化が生じた。例えばボランティア活動への参加、資格・技能の修得、文化・芸術・スポーツへの関心等が挙げられるが、これらのニーズに迅速かつ柔軟に対応できるのは各種ボランティア団体や学校法人等の非営利組織体に他ならない。

② 高齢化社会への突入…昔は平均寿命も短かったが、医学の進歩・医療技術の発達や経済的豊かさの実現などにより、平均寿命はついに世界で1・2位を争うようになった。経済大国の実現と共に、高齢化社会へ突入することになったのである。このことは同時にひとり暮らしの老人や寝たきり老人の救済、第二の人生のための生涯教育・生涯学習へのニーズへの対応等の諸問題を生じさせた。これらの解決には社会福祉法人や医療法人、学校法人の存在が欠かせないのである。

③ 高度情報化時代・国際化時代の到来…また現代は機械文明の時代であり、半導体の出現により高度情報化時代を迎えるようになった。つまりコンピュータや通信技術の発達により大量の情報処理が可能になったり、ネットワークの飛躍的拡大でいつでもどこからでも情報を仕入れたり提供することができるようになった。また高度情報化は輸送技術の発達と共に国際化時代を実現させた。それにより日本国内のみならず、全世界を視野にいれた様々な活動が可能になったのである。この社会的環境の変化はリサイクル運動等の環境保全の草の根運動の展開や、各種の国際交流・援助活動に大きな影響を与えた。このような活動を行なうには、個々の組織体の規模は小さくても活動範囲

7) わが国における公益活動の源泉については次を参照されたい。守永、前掲『公益法人会計精説』3-8頁及び守永、前掲『非営利組織体会計の研究』51-53頁。

8) Peter F. Druckerはその著書『非営利組織の経営』の日本語版への序文の冒頭で、日本の非営利組織体が米国よりも古くから存在していたことを指摘し次のように述べている。

「いまも機能している最古の非営利機関は、日本にある。奈良の古寺がそれである。創立の当初から、それらの寺は、非政府の存在であり、自治の存在だった。もちろん『企業』でもなかった。」P. F. ドラッカー著、上田惇生・田代正美訳『非営利組織の経営——原理と実践——』（ダイヤモンド社、1991年）i頁、Peter F. Drucker, *Managing the Nonprofit Organization*, Harper Collins Publishers, 1990. なお、訳は全て同訳書によっている。

を国際的に拡大していく必要がでてくる。そこで高度情報化によるネットワークや様々な情報が有用となるのである。そしてこれらの活動を柔軟かつ積極的に行なうためには、NGOの活動が欠かせない⁹⁾のである。

④ 企業フィランソロピー時代の到来…最後に非営利組織体のみならず、企業もまた公益活動(企業フィランソロピー)を行なわなければならない時代がやってきたことが挙げられる。これは企業の社会貢献活動¹⁰⁾とも呼ばれ、筆者の考えでは企業の本業以外の領域で自発的に行なう性格のもので、社会問題の解決や人々の生活向上のために行なう利他的な奉仕活動・公益活動のことである。企業も社会の一構成員である以上社会的責任を有している。この社会的責任の中でも社会貢献活動は最も高度なものである。企業が社会的に存在し続けるためには単に利潤を追求するだけの利益至上主義だけではもはやだめで、利益還元や奉仕の一環としての社会貢献活動を行なわなければならないのである。実際米国ではもちろんのこと、わが国でも企業の社会貢献活動は様々な形で行なわれているし、また定着しつつある。同時にこのことは社会の他の構成員からも歓迎されているし、様々な要望も¹¹⁾でてくる。企業の社会貢献活動に対する市民の期待と実際の活動事例とでは多少のギャップがあるものの、図表2のような調査結果が代表的である。これを見ても分かる通り、企業の資金援助(寄付)や人的援助(ボランティア活動)、物的援助(施設の開放)、企業財団の設立等が期待であり成果になっている。特に企業財団の活用は今後も増えると思われる。財団法人にしておけば、企業業績に左右されることなく安定した公益活動が可能となるし、実際に古くから実践している業界もあるから¹²⁾である。このように企業の社会貢献活動からも非営利組織体の重要性が導かれる¹³⁾

9) 1992年6月にブラジルで開催された国際環境開発会議(地球サミット)における環境保護団体の活動や湾岸戦争後のクウェートにおけるNGOの国際援助活動は記憶に新しい。

10) 企業の社会貢献活動の実例及び参考文献については、以下の文献を参照されたい。

① (社)経済団体連合会編『社会貢献白書——企業と社会のパートナーシップ——』(1992年)(日本工業新聞社、1992年)

② (社)企業メセナ協議会編『メセナ白書'92』(社)企業メセナ協議会、1992年)

③ (社)企業メセナ協議会編『メセナ白書'91』(社)企業メセナ協議会、1991年)

④ 宮本惇夫『企業市民——社会にやさしい企業たち』(日本能率協会、1991年)

⑤ 島谷泰彦『「企業風土」大転換の時代』(オーエス出版、1991年)

⑥ 日本経済新聞社編『季刊 日経就職情報臨時増刊 就職する人のための素顔の1700社』(日本経済新聞社、1991年11月)

⑦ 拙稿「保険会社の社会貢献活動に関する会計的考察」(『保険研究』(慶應義塾保険学会)第44集、1992年6月)233-275頁。

11) 企業の社会的責任と社会貢献活動の関係については、同上拙稿を参照されたい。

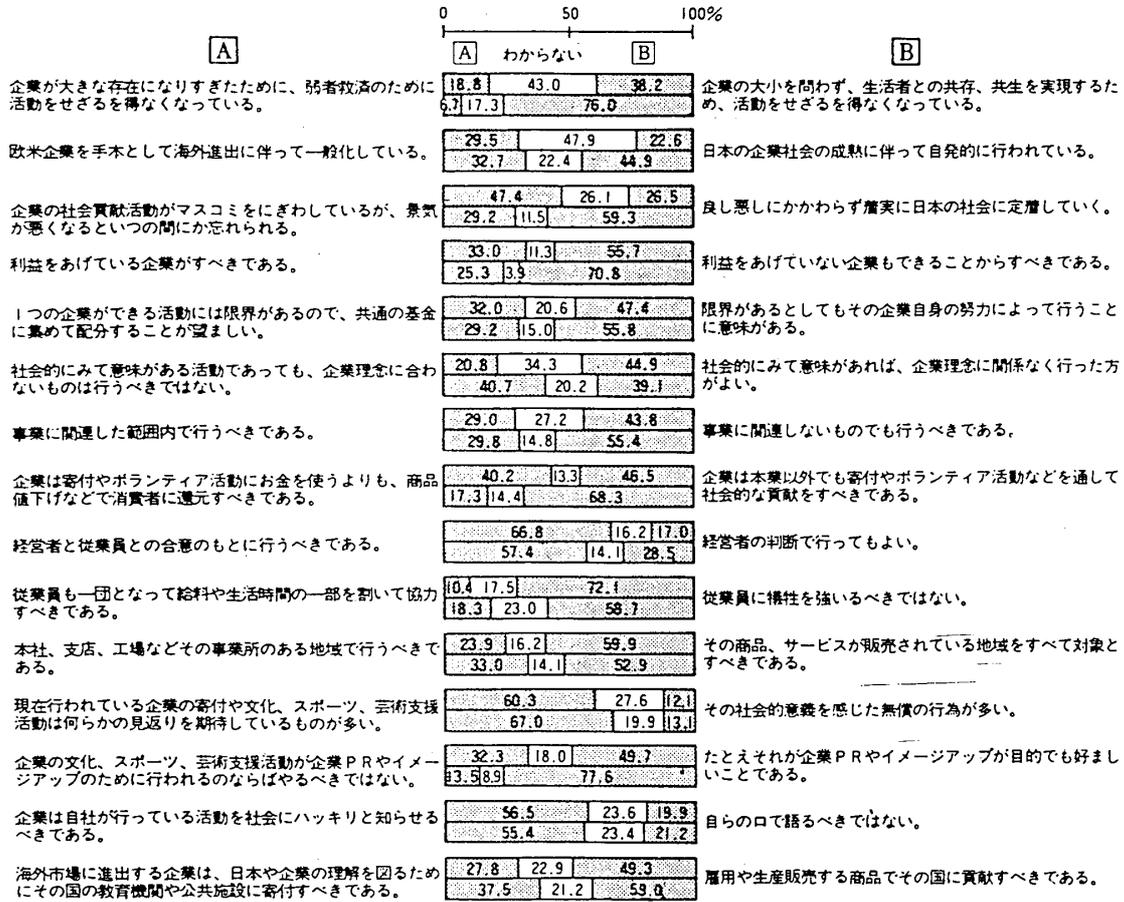
12) 企業の社会貢献活動をどのように定着させよい方向へもっていくべきかについては、日本経済新聞が積極的に特集、社説、記事を組んでいる。その代表例が「メセナ 企業と文化」(現在は「文化を支える」)という連載ものであり、1990年6月から毎週土曜日のWeekend Nikkeiの中で始まった。その他については、日本経済新聞の各縮刷版が有用である。また同様の趣旨の定期刊行物として、『月刊フィランソロピー』と『企業市民』(1993年より『企業市民ジャーナル』に改名)を挙げておく。

13) 企業財団の設立のメリットについては、電通総研編『企業の社会貢献』(日本経済新聞社、1991年)205頁、岡村恒夫・穴戸寿雄他稿「パネルディスカッション 国際化時代の財団活動」(『財成財団』12号、1989年1月)7頁を参照されたい。

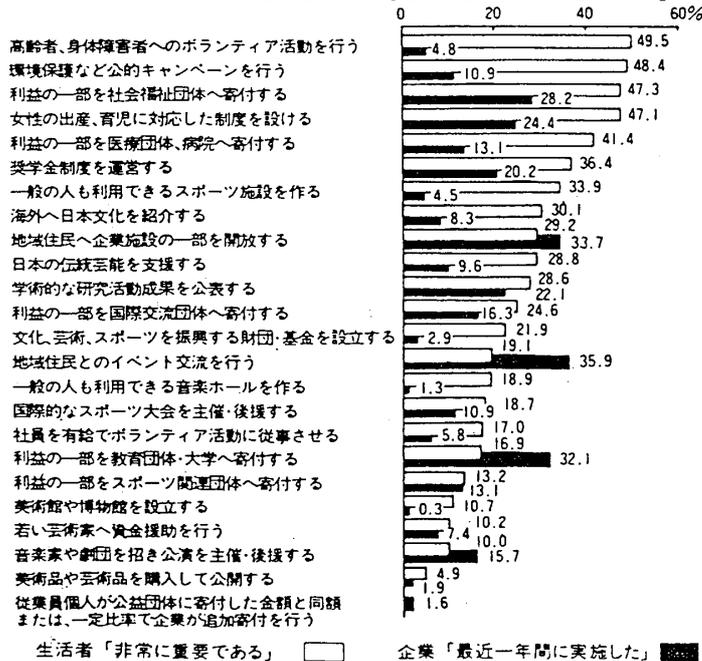
14) 例えば保険業界の財団法人の活用の実態については、前掲拙稿「保険会社の社会貢献活動に関する会計的考察」を参照されたい。

図表 2

企業の社会貢献活動について(上段は生活者、下段は企業)



企業の社会貢献活動「重要と思うもの」と「最近1年間に実施したもの」



企業が生活者と対等の立場に立って企業市民として共存、共生していく、新しい時代の幕開けを迎えている。企業市民としての活動を、企業サイド及び一般の生活者はどのように考え、期待し、これにこたえているかを把握するための調査を実施した。

生活者調査は91年10月首都圏、大阪30キロメートル圏、新潟市の三地区で18歳から69歳の男女を対象に留置法で実施した。対象者は首都圏、大阪圏はそれぞれ660人、新潟市は300人を2段階抽出で設定。有効回収数はそれぞれ440人、448人、208人で合計1,096人回収率は67.7%。

同時に、上場/店頭公開企業及び有力未上場企業の広報部長（もしくは準ずる人）にアンケート調査を留置法で実施、無作為抽出サンプル数800に対し312票の回収を得た。

出所：『『企業市民』の実像に迫る 社会貢献活動調査報告から』
〈ニュービーイング広告特集②〉（『日本経済新聞』1992年1月24日付朝刊）

のである。

(3) 非営利組織体の社会的役割の重要性

非営利組織体の社会的役割は総じて、政府や企業の手の届かないスキマを埋めることと、社会の変化に素早く反応しきめ細かな対応をすることにある。現代社会は上述の社会的環境の変化によって非営利組織体の社会的役割を十分必要としており、それ故にこれらの活動が重要視されるようになり、かつそれ自体がもはや無視できない存在になったといえよう。従ってこれからの非営利組織体の公益活動はもっと積極的あるいは広範囲にわたって行なわれることが期待されているといつてよい。このように今後の非営利組織体の活動・社会的役割はますます重要かつ必要なものになるであろう。

第Ⅲ節 非営利組織体内部の管理・運営体制の実例

非営利組織体の活動や社会的役割が重要になり、社会的に存在意義が認められるようになったことはそれだけ社会からの期待が高まっていることを意味する。これは同時に社会からの視線が厳しくなることでもあるので、非営利組織体の運営者はそれだけ自分で掲げたビジョン・目標を明確にし、それを実現するために内部の管理・運営体制を整備しつつ、積極的に公益活動を行なう責任が生じることを自覚しなければならない。しかし実際には公益活動に対する情熱やビジョンを失い、私利私欲のために非営利組織体を私物化し、放漫経営や脱税・資金の流用などの違法行為をするケースが多く、非営利組織体内部の管理・運営体制をとりまく現状はかなりずさんで未熟であると思われる。ここから非営利組織体にも経営管理及びそれを支援する管理会計の必要性が生じてくるのであるが、本節ではまず非営利組織体内部の管理・運営体制についての実例を見ていきたい。

(1) 日本IBMの「てんやく広場」への援助打ち切り問題

企業の社会貢献活動に対する報道は連日なされているが、読売新聞によれば¹⁵⁾、日本IBMがパソコン提供やソフトウェア開発の他、運営費(ホストの維持費、通信費等)を全額負担してきた全国点字翻訳ネットワークシステム「IBMてんやく広場」から撤退するため、同システムの今後の運営に暗雲が立ち込めているという。このシステムは全国の点訳情報をホストコンピュータに登録することで、全国の点字図書館や社会福祉法人が加盟すれば瞬時にして情報を相互利用できるという高度情報化時代における産物である。このシステムの援助はまさに企業による非営利組織体への物的・資金的援助の典型である。しかしこの事例における問題点は企業側ではなく、むしろ情報利用者である非営利組織体側の管理・運営意識の欠如の方にあると思われる。

日本IBMによれば全面支援は3年間だけで、このシステムの立ち上がりを支援するのが目的だったという。日本IBMは「社会貢献活動のお手本¹⁶⁾」と呼ばれるほどの企業フィランソपीに熱心な代表的企業であること、しかも同社の社会貢献担当の武田哲夫氏が企業業績に左右されることなく社会貢献活動を続けることを明言していることを併せて考えても、日本IBMが業績の落ち込みという理由だけでこのシステムへの援助を打ち切ったとは考えにくい。これらから推測して、3年たてば非営利組織体側がいずれ年間の運営費(約5千万円)を賄わなければならないことは分かっていたと思われる、非営利組織体側が企業の援助に頼っていたことが窺える。もしも非営利組織体側の管理・運営意識がきちんとしていれば、年間の運営費をどのように賄うのかについての具体的な方法を考えていたはずである。それを考えていなかったことはいかに管理・運営意識が欠如していたかを示しているといえよう。このように様々な援助・支援に頼ってばかりいるのではなく、今後はいかにして非営利組織体が経営管理に目覚め、実行し、内部の管理・運営体制を整えていくかが重要な課題になるであろう。

15) 「『てんやく広場』ピンチ IBMが撤退方針」(『読売新聞』1992年6月27日付朝刊)

16) 島谷、前掲書、234頁。なお同書234-249頁には日本IBMの社会貢献活動について詳細に書かれている。その中で同社は社会への貢献を7つの経営理念の1つに入れており、まさに企業フィランソपीの典型例といえよう。なお、同社前社長(現会長)椎名武雄氏の社会貢献活動に対する基本姿勢に関しては、椎名武雄・久野桂稿「的を絞った社会貢献活動を推進」(トップが語る国際文化交流・第3回) <インタビュー> (『経団連月報』36巻10号、1988年10月) 39-42頁を参照されたい。

17) 武田氏は次のように述べている。「経常利益の1%をメドに利益を社会に還元する。その姿勢に変化はないし、経営理念に謳う社会貢献活動が後退することはありません。むしろ当社の場合、これまで業績が好調だっただけに、1990年度に使った社会貢献の費用は約13億円で、経常利益の0.8%ぐらい。まだ1%のワクに達していないのが現状です」島谷、前掲書、239頁。

18) 同社の手がける社会貢献活動には大きく分けて障害者福祉、医療研究、教育があり、その実例としてIBMてんやく広場が掲載されている。同上書、242頁。このことからこのシステムへの援助は重要であったものと考えられ、先の武田氏の発言や同社の社会貢献活動に対する意気込みから判断しても、日本IBM側に落ち度はなかったと考えることができる。また、同社の1992年上半期の業績も増収増益が確定的になったようで、ここからも不況による企業の社会貢献活動削減による切り捨ての可能性は少ないといえる。(「リストラの成果でる」<回転いす> (『日本経済新聞』1992年7月20日付朝刊))

図表3 事業運営等が不適切な公益法人の状況（抽出923法人のうち）

（単位：法人）

事例区分	所管別 区分	国 所 管			都道府県所管			合 計		
		社団	財団	計	社団	財団	計	社団	財団	計
事業 運 営	①収益を伴う目的事業の収支が均衡しておらず多額の内部留保を行っているもの	3	2	5	1	6	7	4	8	12
	②収益事業の利益を公益事業に全く使用していないもの、その支出割合が低い等のもの	0	2	2	1	4	5	1	6	7
	③営利企業と同様の形態で事業を実施しているもの又は公益法人の事業として行い妥当性が乏しくなった事業を主として実施しているもの	0	0	0	12	6	18	12	6	18
	④特定の団体等の構成員の親ぼく、福利厚生事業等を主に実施しており、公益事業をほとんど実施していないもの	6	2	8	6	15	21	12	17	29
	⑤定款又は寄附行為で定めた目的事業を実施せず、目的外事業のみを実施しているもの	1	0	1	0	3	3	1	3	4
	⑥許可区域を越えて事業活動を行っているもの				1	2	3	1	2	3
内部 け ん 制	①理事の半数以上を同一の親族又は特定の利害関係者が占めているもの	0	15	15	5	32	37	5	47	52
	②総会、理事会、評議員会を開催せず役員を選任、事業計画、予算決算等の重要事項を特定の理事のみ等で決定しているもの	1	1	2	2	6	8	3	7	10
	③監事を設置していないもの	2	2	4	3	4	7	5	6	11
財 務	①具体的返済計画がないにもかかわらず多額の長期借入を行っているもの	2	0	2	2	2	4	4	2	6
	②基本財産又は資産の大部分を株式等価格変動の著しいもので運用しているもの	1	1	2	0	2	2	1	3	4
	③法人の事業運営に関連する事業を行う営利企業を実質的に経営しているもの	1	1	2	0	2	2	1	3	4
	④特定の企業等に対して債務保証等を行い、法人の財産から代位弁済を行っているもの	0	2	2	0	0	0	0	2	2
	⑤支出経費の多くが管理費で占められているもの	1	1	2	5	1	6	6	2	8
	⑥設立時の基本財産額が少なく公益事業をほとんど実施していないもの	0	0	0	0	3	3	0	3	3
	⑦財務運営又は会計処理が不適切なもの	0	0	0	2	2	4	2	2	4
	⑧収益事業の開始届出を行っていないもの	2	8	10	3	10	13	5	18	23
合 計		20	37	57	43	100	143	63	137	200
実 法 人 数		18	32	50	38	83	121	56	115	171

(注) 1 総務庁の調査結果による。

2 複数の事例に該当する法人は重複計上しており、延べ法人数である。

出所：総務庁行政監察局編『公益法人の現状と課題』13頁。

(2) 総務庁の行政監察結果

次に総務庁が1992年6月に公表した「公益法人などの指導監督に関する行政監察結果」(以下、公益法人監察結果とする)¹⁹⁾について見ていきたい。図表3は全体の結果であるが、これを見る限り様々な問題点が指摘されており、公益法人の場合は内部の管理・運営体制がかなりずさんであることが窺える。

図表3の中でまず問題となるのが内部牽制の不備であろう。社団法人には企業の株主総会に相当する社員総会があるが、財団法人にはそのような機関がなく、企業の取締役会に相当する理事会が事実上の最高意思決定機関である。またこの場合も内部牽制機能を評議員会や監事に委ねることも十分可能であり、制度上は内部牽制に関する組織体制を整えることは可能と考えられる。しかし公益法人監察結果では図表3の通り、実際は事実上、「理事会の決定に対してそれを牽制(チェック)²⁰⁾する機関が存在しない」こと、更に理事会の機能まで失われている場合があることが指摘されている。従って公益法人の場合理事の職務権限が大きくなり、日常の業務活動のみならず役員の選任、事業計画、予算承認等の重要事項の決定までもが特定の理事の意のままに扱われることになる。その結果公益活動に対するビジョンは失われ、内部牽制は整備されず、特定理事による公私混同や独断専行の放漫経営・非能率な運営が起りやすくなるのである。

次に図表3のその他の事例を見ると、まず企業と同様に営利活動を中心に行なったり多額の内部留保をするなど、公益活動とはかけ離れた不適正な事業運営を行なうケースが指摘されている。そして財務に関しては無計画な長期借入れやリスクの大きな財テク投資、役員報酬等の人件費・事務所の賃借料等の管理費の増大、不適切な会計処理などその健全性・安全性に問題のあるケースが指摘されている。これらの事例は内部の管理・運営体制が整備されており、内部牽制機能が正しく働いていれば避けられるものである。しかしそれとは反対の実例が挙げられているということは内部牽制機能をはじめとする内部の管理・運営体制は整備されていないことを示している。それは同時に特定理事による公益法人の私物化、放漫経営がなされていることを示していると考えられる。

またこのような調査は過去2回(1971年と1985年)行なわれており、特に1985年に公表された「公益法人に関する行政監察結果」²¹⁾を見ると、上記の公益法人監察結果で指摘されている事例が同じように指摘されている。このことは現在の公益法人の内部の管理・運営体制が10年以上前と比べ、ほとんど進歩の跡を残していないことを示すといえる。

以上のことから考えると、わが国の非営利組織体内部の管理・運営体制はずさんで未熟なもので

19) 総務庁行政監察局編『公益法人の現状と課題——総務庁の行政監察結果からみて——』(大蔵省印刷局, 1992年)

20) 入山映『社会現象としての財団』(日本放送出版協会, 1992年) 18頁。

21) 総務庁行政監察局編『公益法人の現状と問題点——総務庁の行政監察結果からみて——』(大蔵省印刷局, 1985年)

あり、運営者の管理意識も低いと推測されよう。特に内部牽制の不備は特定理事の独断専行を許し、事業運営の適正化や財務の健全性・安全性に影響を与えることになり、公益活動を行なう上で好ましくない。

それではこれらの実例を基に、次節において本論文の課題の1つである管理会計の必要性について考察したい。

第Ⅳ節 非営利組織体における管理会計の必要性

(1) 経営管理の必要性

企業において管理会計が経営管理の必要性から生じてきたことから分かるように、非営利組織体についてもまず経営管理そのものが必要であることを示す必要がある。

前節において非営利組織体内部の管理・運営体制は未熟であり、かなり重大な問題点が存在することを指摘した。それではなぜそのような問題点を放置したまま、今日まで非営利組織体は存在できたのであろうか。1つは社会が積極的に非営利組織体の活動を必要とする環境になかったという時代的背景があろう。そしてもう1つは非営利組織体に対する国民のイメージが悪すぎて、なかなかその活動が理解されたり受け入れられたりするということが困難であったことが挙げられる。笹川平和財団常務理事である入山映氏は財団法人のイメージとして次の2点を指摘している。²²⁾

① 財団法人は設立時に定められた一定の(狭い)目的をただ地道にこつこつと行なっている団体であり、およそオリジナリティやバイタリティのようなものからは遠い存在であると考えられがちであること。

② 財団法人は「役所の外郭団体」つまりたいして重要ではない役所の機能の一部を担う役人の天下り機関であるという見られ方をされる場合が多いということ。

実務家の経験からでてくるこのようなイメージでは、確かに非営利組織体は社会的に不要であると思われても仕方がない。以上のことから、今までの非営利組織体は社会的に重要な役割を余り与えられず、内部的に未熟であっても構わなかったのである。

しかし現在においては状況が異なり、非営利組織体に対する必要性及び社会的役割の重要性が高まってきている。従って今までの状態のままでは、非営利組織体はとても社会的役割を全うすることはできないのである。それではどう対応すればよいのであろうか。入山氏は「生き生きとした」財団が必要であると主張し、その要件として次の3点を指摘している。²³⁾

① 自らが果たす社会的な機能をはっきりと認識した上で、その実現に向かったの行動様式を自

22) 入山, 前掲書, 20-21頁。

23) 同上書, 21頁。

らの意志で決定すること。

② 財団であることのメリットを十分に生かして機能すること。

③ 社会の変化に対応し得る能力を自らのうちに持つ、つまりいつもフレッシュで柔軟な仕事のできる財団であること。

このうち②は非営利組織体の独自性・自立性を強調している。前節の行政監察結果では公益法人の実態を的確に把握し、不適切な場合は政府が強く指導すべき旨の勧告がなされていた。しかしそれではかえって非営利組織体のメリットである独自性・自立性を妨げ、その社会的役割を遂行できなくなると考えられる²⁴⁾。欧米では非営利組織体は政府、企業に次ぐ3番目の社会的機能を果たす重要な存在とされており、第3セクターと呼ばれている²⁵⁾。行政が介入することなく、非営利組織体の独自性・自立性を維持・発展させていくことがまずもって社会的役割の遂行には重要なことである。

次に社会における非営利組織体の位置付けをまず知り、それに応じたビジョン・行動目標を持つことが大切になる。これは①に相当する。Peter F. Druckerもこの点を重視しており、これを考慮しない非営利組織体は失敗すると指摘している²⁶⁾。つまり社会がいったい自分に何を期待しているのかを知り、それを達成するためのビジョン・行動目標を持つことで非営利組織体は初めてその社会的役割を遂行できるのである。

最後に③であるが、そこにある能力を自らのうちに持つことこそが非営利組織体における経営管理に他ならない。非営利組織体がその社会的役割を遂行し続けかつその活動を維持・発展させていくためには、単にビジョン・行動目標を掲げるだけでは不十分である。非営利組織体といえども様々な資源が集まる経営体であり、それをとりまく環境はいつ変化するか誰にも分からない。そこでその変化にいつでも対応しながらビジョン・行動目標を達成し、一定の成果をもたらすために内部の管理・運営体制を整備しておく必要がでてくる。具体的には事前に計画を立て、必要な資源(人、物、カネ)を用意し、それを適切に管理しつつ実際の活動時に正しく配分しなければならない。しかもその後も様々な面でその活動が適切なものであったかどうか評価し、次の活動に活かさなければならない。このような一連の過程を経営管理ということができ、これらは当然経営管理者

24) 第Ⅲ節で紹介した公益法人監察結果に対して日本経済新聞の社説は、まず法律を整備する必要性を強調している。「公益法人を活性化する道」〈社説〉(『日本経済新聞』1992年7月4日付朝刊)確かに法律の整備も大切なことであるが、筆者はそれよりもまず非営利組織体自身がきちんとビジョンを持ち、それを実現するために経営管理などのあらゆる努力をすることの方が先決であると思っている。従って、非営利組織体に対する政府や行政の介入は余り好ましいことではないといえる。

25) ここでの第3セクターとは、地域開発や鉄道運営などが国でよく用いられているいわゆる半官半民の企業体のことではない。政府部門の活動を第1セクター、企業活動を第2セクター、そして非営利組織体の活動を第3セクターとする場合の用語である。これについては、林雄二郎・山岡義典『日本の財団——その系譜と展望』〈中公新書〉(中央公論社、1984年)1-13頁を参照されたい。

26) P. F. ドラッカー、前掲訳書、第1部使命が第一——リーダーの役割を参照されたい。

によって把握されていなければならない。

このように自らの社会的役割を遂行するために公益活動を行ない目標を達成するには、経営管理とそれを支える内部の管理・運営体制が必要なのである。この考え方は欧米では当然のことであるし、わが国の実務家の間でも徐々に意識され始めている。²⁷⁾しかし現実には問題点の多い経営が数多く行なわれているのが実状で、入山氏はこれを「構造的な問題点」と指摘している。²⁸⁾非営利組織体にとって今後は、やはり経営管理に関する問題が重要なテーマになると思われる。

(2) 管理会計の必要性

管理会計は従来、企業の経営管理上機能してきたが、これからは非営利組織体にまでその技術を適用していくことで、非営利組織体が直面している財政的・経済的問題に対する1つの解決手段として期待されるだろうと、青木茂男教授は早くから非営利組織体の管理会計の必要性を指摘している。²⁹⁾

ここに管理会計とは、「経営管理者が、その経営管理のために利用できるように会計情報を伝達する」³⁰⁾ものであり、あくまでも「会計情報が経営管理者によって利用され、経営管理の効率化に役立つことを基本的なねらいと」³¹⁾する経営管理のための手段である。そもそも会計は実際の経営活動を会計数値に変換・写像するものであり、経営活動そのものではない。従って管理会計は経営管理と密接不可分の関係にあるが、経営管理そのものではない。以上のことは企業でも非営利組織体でも同じことなので、非営利組織体に経営管理が必要である以上それを実践するためには管理会計が必要不可欠のものとなるのである。

このように非営利組織体の経営管理遂行のためには、管理会計の適用が必要かつ有用になる。ただ注意しなければならないことは、管理会計に限らず会計を担当する業務(会計課、経理課)は非営利組織体においても「本来業務のプロ集団(公益活動を行なう人々のこと…筆者注)に対するサポートグループとして機能する」³²⁾ということである。あくまでも経営管理は経営管理者が中心となつて行なう業務であり、会計担当者はその業務をサポートする立場であることに注意すべきである。

それでは次節において、もう1つの課題である非営利組織体における管理会計の在り方について考察することにした。

27) 例えば、トヨタ財団のプログラム・オフィサーである渡辺元氏の指摘を挙げておく。渡辺元稿「問い直しの必要な日本の民間非営利活動——ヨーロッパのNPOに学ぶ——」〈市民活動を考える①〉(『公益法人』20巻9号、1991年9月)22-26頁。

28) 入山、前掲書、86-88頁。

29) 青木茂男『管理会計研究』(中央経済社、1980年)91頁。

30) 吉田弥雄『現代管理会計論』〔改訂版〕(同文館、1973年)23頁。

31) 同上書。

32) 入山、前掲書、42頁。

第V節 非営利組織体における管理会計の在り方

非営利組織体の管理会計を考える場合、企業管理会計を1つの拠り所として互いの異同について考えることが有用であると思われる。そこで以下では、図表4に示したR. N. Anthonyの管理会計の一般的な体系を参考にすることにしたい。この体系を参考にする理由として、

①非営利組織体も経営体である以上、同じく経営体である企業管理会計の体系は大いに参考になると思われること②経営管理と密接に関係した体系になっていること③R. N. Anthonyがこの体系(フレームワーク)は組織の性格における営利、非営利に関係なく、人間組織に適用できるものとして提案していると主張していること³³⁾の3点を列挙しておく。

以上のような方針で非営利組織体の管理会計の在り方を考えていくわけであるが、その前に非営利組織体を取りまく利害関係者と管理会計の目的について触れることにする。なお今回は総論的な考察を中心としているので、個々の具体的内容に関する詳細な検討については別の機会に譲ることにしたい。

(1) 非営利組織体を取りまく利害関係者

非営利組織体の社会的役割が重要になり、その存在意義が認められるようになることは同時に利害関係者が拡大することを意味する。そこでまず利害関係者にはどのようなものがあるのかを述べ、次に非営利組織体にとってどの利害関係者に重点を置くべきかについて考察することにする。

企業の場合と同様に、非営利組織体においても外部利害関係者と内部利害関係者が存在する。ま

図表4 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、青木茂男『現代管理会計論』〔新版〕(国元書房、1984年)24頁、山口操『原価会計情報システム論』第4章・第8章及び吉田弥雄『現代管理会計論』41-46頁を参考にして作成した。

33) 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』(ダイヤモンド社、1968年)28頁。Robert N. Anthony, *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Harvard University, 1965. なお訳は全て同訳書によっている。

ず外部利害関係者には資金提供者、財貨提供者、労働提供者という公益活動に必要な諸資源を提供してくれる人々がいる。彼らがいなければ公益活動を実施することは不可能であろう。次に公益活動を求める人々がいる。彼らこそが公益活動の恩恵を必要とする人々であり、それにより救われる人々である。またもっと広く捉えれば種々の環境（自然環境等）も公益活動受益者となるであろう。そして最後に公益活動に注目している地域社会の人々がいる。彼らの公益活動に対する理解がなければ、公益活動を続けていくことはできないであろう。以上のような外部利害関係者がいて、初めて非営利組織体は公益活動を行なうことが可能になるのである。

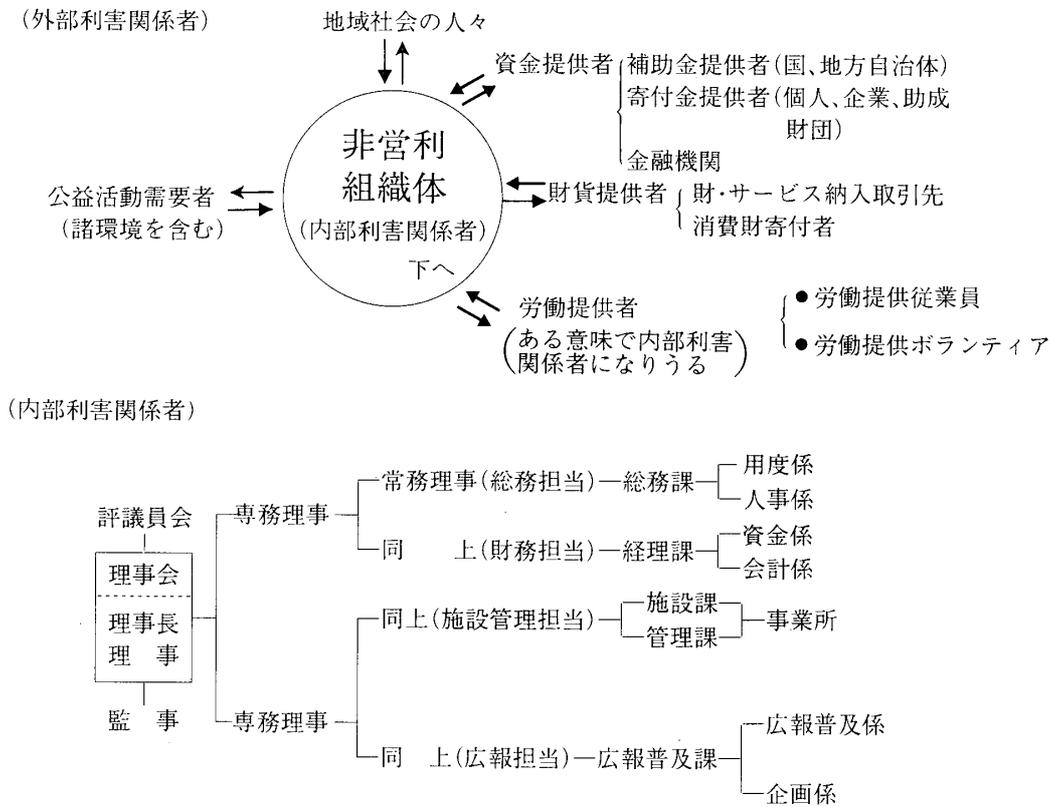
次に内部利害関係者を見てみたい。この場合も企業と同様に経営管理階層としてこれを捉えることができよう。まず総合的観点から経営管理を行なうトップ・マネジメント階層がある。ここには企業の取締役会に相当する理事長を中心とする理事会がくる。ここでは非営利組織体全体に係わる事項に関する全般的な経営管理が行なわれる。また非営利組織体の活動や理事の行動をチェックし、望ましい方向に持っていく監事がいる。次に様々な部門活動を総括的に管理するミドル・マネジメント階層がある。ここでは各部門の活動を円滑に行なっていくための経営管理がなされる。この場合、部門の管理活動は全般的な管理活動と有機的に関係している必要があるため、理事会のメンバーである専務理事や常務理事が各部門の長となることが多い。そしてより下の階層とトップ・マネジメントの双方を考慮した経営管理を行なう役割も担っている。最後に実際の公益活動を行なう現場を管理するロー・マネジメント階層がある。各部門の課長・係長や現場を統括する監督者がこれに相当するが、ここでは実際に公益活動を行なっている人々に対する直接的指導や監督が重要となる。特にボランティアが多いので、彼らに対する指導・監督・評価に注意しなければならない。またロー・マネジメントにボランティアがなる場合も十分に考えられるので、従業員のみならずボランティアもある意味では内部利害関係者になりうるといえよう。

以上をまとめれば、図表5のように示すことができるであろう。

ではいったいどの利害関係者を重視すべきなのであろうか。企業の場合は最近は多少変化しているが、利潤追求とその分配が一応の最大目標であるので、資金提供者である株主・債権者を重視する傾向が強いといえる。これに対して非営利組織体の場合は、ビジョン・行動目標として掲げた公益活動の追求が最大目標である。従って何よりもまず、その公益活動の対象である公益活動受益者の満足・ニーズを重視すべきであろう。また同時に公益活動を継続的に行なっていくためには、資金提供者をはじめとする資源提供者や地域社会の人々も重視する必要がでてくる。

このように考えると、非営利組織体は公益活動の性質上公益活動受益者を第一に重視しつつも、その他の外部利害関係者にも気を配る必要があるといえよう。そしてこのことは非営利組織体の経営管理や管理会計にも影響を及ぼすと考えられる。

図表5 非営利組織体と利害関係者



出所：守永誠治『公益法人会計精鋭』24頁及び長澤栄一郎『社団法人財団法人の運営実務』236頁を参考に作成した。

(2) 非営利組織体の管理会計の目的

ここでは非営利組織体の管理会計の目的を企業のそれと対比しつつ示すことにする。

まず企業の目的としては山口操教授の示す次の3つが考えられる。³⁴⁾

- ① 経済的目的として、企業の運営に参加する資本提供者・経営者・従業員等の協働の成果（経営成果）を内容とする社会経済的範疇における利潤を追求する経済性に係わる目的
- ② 人間の共同生活の場として、従業員の人間的諸欲求を充足する人間性に係わる目的
- ③ 社会的利害の錯綜の場として、外部利害関係集団の多様な欲求を充足する社会性に係わる目的

企業はこれら3つの目的を適切妥当に調和させていく必要があるが、その中心は経済性であろう。企業の管理会計はどのように効率的に管理すれば利潤を増やすことに役立つか、という経済性を中心に機能しているものと考えられ、これを中心に様々な内容が構成されている。

34) 山口操『原価会計情報システム論』（慶應義塾大学商学会，1989年）114-123頁。

これに対し非営利組織体の目的は次のように考えられる。まず外部利害関係者が満足するように公益活動をうまく行なうという公益性に係わる目的がある。なお公益性は上記の社会性から派生したものと考えられる。次に非営利組織体の活動資源は限られているため、それらを効率的に使用する必要がある。つまり限られた収入の範囲内で経費を抑えるという、経費を償う収入としての採算性に係わる目的がある。そして公益性以外の社会性と人間性に係わる目的がある。非営利組織体は以上4つの目的を適切妥当に調和させていく必要があるが、その中心は公益性であると考えられる。

それでは非営利組織体の管理会計は何のために機能しているのであろうか。1つには非営利組織体が掲げている公益活動をうまく行なえるように、内部から管理会計がサポートすることが考えられる。また限られた諸資源をいかに効率的に管理して、つまり採算性を維持して公益活動に役立てられるかということのためにも管理会計は機能すると考えられる。

このように非営利組織体の管理会計は経済性中心の企業とは異なり、公益活動の達成度合と採算性の維持という2つをどう両立させるかという目的のために機能すると考えられる。つまり採算性を維持しつつ、いかに公益活動を達成できるかということのために管理会計が必要となるのである。それでは次から図表4の体系を基に、非営利組織体の管理会計の在り方を考えてみたい。

(3) 戦略的計画設定に係わる管理会計の内容

企業の場合、戦略的計画設定は企業全体の構造や目的・基本方針の設定・変更に係わる経営管理職能であり、トップ・マネジメントが直接に関与する。これに係わる管理会計技法としては、キャッシュフロー分析や差額収益原価分析等がよく用いられる。例えばある企業が生産規模の拡大のために、新たに設備投資をすべきか否かの意思決定に迫られているとしよう。そのときの代替案として複数の投資案が考えられている場合、管理会計上はよくキャッシュフロー分析を用いる。そこで中心となる考え方は経済性である。この場合全ての代替案のネットのキャッシュフローが最も多い案が選択されるわけだが、それはその方が企業全体の効率性が向上し、利潤獲得に有利に作用するからである。また、企業は食料品・衣料品や薬などの人々が生きるためあるいは生活していくために必要なものから、家電・自動車などの人々の物的欲求を満たすものまで実に多種多様なものを生産し販売する。ここで企業が基本方針としていったい何を生産するのか、またどのような新しい分野に事業を拡大していくのかをそのようなものの中から選択しなければならない場合がでてくる。このような意思決定の場合にも企業は経済性を中心に考えるであろう。つまり、最も効率的に利潤を獲得できるものを選択するのである。このように、企業の戦略的計画設定に関する議論では常に経済性がより向上するもの、つまり利潤追求にプラスになるものを選択することになるのである。

これに対し非営利組織体の場合、戦略的計画設定の定義及び管理会計の技法は基本的に企業の場合と同じである。しかしそこで中心となる考え方が経済性ではなく公益性である点が異なる。従って代替案の評価に対する考え方も異なってくる。非営利組織体は長期的なビジョンを掲げるが、それを達成するためにどのような公益活動を行なうべきかという基本方針を決定しなければならない。その場合公益活動といっても多種多様なものがあり、どれを採用するかは各組織体で異なる。例えば医療活動を見ても高度高機能医療、療養型医療、老人医療、救急医療、難病専門病棟、ホスピス病棟、在宅ケア、訪問看護等実に様々である。ここでどれを採用するか判断する場合、企業のように利潤という単一の尺度・基準だけでは判断できない。まず外部利害関係者がその非営利組織体に何を期待し、何を欲しているかを知ることが必要である。そのためには「調査、調査そして調査³⁵⁾」をしなければならない。例えばアンケート調査が代表的である。もしも調査をせずに公益活動を行なったならば、それは社会に受け入れられない独善的行為にすぎず、公益性を満たしたことはないであろう。次にこの調査により選択された複数の公益活動のうちどの部分を採用するかについて考える。その場合、各公益活動について限られた資源を有効に使用しつつ、いかに採算性を維持できるかを評価することになる。そして最も採算性の高いものから選択すればよい。このように企業の場合と異なり、公益性を評価しつつ採算性を見ていくことが必要になる。管理会計上、各公益活動の採算性の評価と調査時の外部利害関係者の要望等の評価が問題となる。前者については、その公益活動をすることでいったいどの程度の経費等が発生するのかを管理会計上のデータとして、貨幣的・財務的に評価することができる。しかし後者については、これから行なおうとする活動が果たして公益性を有するものかという公益活動に関する質の評価（公益性の評価）になるので、管理会計上貨幣的に評価することが難しいという問題点を有している。

また設備投資の問題についても基本的には企業の場合と同じだが、それでも異なる部分が出てくる。病院を例にとるならば、図表6にあるように病院倒産が最近急増している。その原因にはいくつか考えられるが、最近の傾向として高額医療機器の設置やアメニティー（快適さ）をよくするため

図表6 病院倒産の年次推移

(単位：1000万円)

年	1978	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92
件数	12	18	42	34	51	54	68	55	46	36	21	24	22	28	25
負債額	209	431	1,826	2,145	1,576	4,576	2,809	2,999	2,171	1,593	2,100	1,311	1,062	3,432	2,468

(帝国データバンクによる)
(1992年は1～6月)

出所：諸橋芳夫稿「破綻の危機に直面する病院経営」32頁。

35) P. F. ドラッカー、前掲訳書、126頁。

の設備投資等、過剰な設備投資をして経営が破綻することが多いという³⁶⁾。これは借金をしてまで設備投資をしたものの、患者が思っていたほど集まらず投資額を収入で回収できなかったことを意味する。このケースでは外部利害関係者のニーズをよく調査・評価しなかったために、公益活動の選択を誤ったと考えられる。このように設備投資の意思決定についても、管理会計上まず公益活動に関する質の評価（公益性の評価）を行ないつつ、採算性の維持に関する貨幣的・財務的評価をする必要がある。

以上のように戦略的計画設定に係わる管理会計では、企業の場合とほぼ同じ手法を採りつつも単に採算性の維持に関する評価だけではなく、むしろ外部利害関係者の意向・要望という公益活動に関する質の評価（公益性の評価）も考慮に入れる必要があるという特徴を見出すことができよう。

(4) 総括業務管理に係わる管理会計の内容

総括業務管理は企業、非営利組織体双方における「日常的な業務執行諸活動を一定期間についてなんらかの範囲にわたり全体として統括、管理する職能³⁷⁾」であり、いわば一定期間の経済活動あるいは公益活動達成のための経営管理といえよう。これらは反復的・継続的になされるので、計画→調整→実行→統制という一連の経営管理プロセスとして定型化されている。更に総括業務管理はその範囲の違いにより、全般業務管理と部門業務管理に分けられる。前者はトップ・マネジメントが、後者はミドル・マネジメントがそれぞれ担当する。これらに係わる管理会計は業績評価会計であり、予算管理がその中心となる。

予算管理の内容については企業でも非営利組織体でもほとんど変わらない。しかし予算の重要性・考え方や予算管理の目的については多少異なる。まず企業において、予算は絶対に必要不可欠のものではない。故に予算を採用しなくても構わない。また予算を採用してもその内容は暫定的であり、諸条件の変化によりいつでも変更される必要がある。企業予算はその意味でかなり弾力的である。

一方非営利組織体において、予算はあらゆる活動の基礎となる必要不可欠なものであり、企業の場合よりも重要視されている。もし予算がなければ特定人物による恣意的な行動を容認することになり、公益活動の趣旨をないがしろにすることになる。また予算があることで具体的な目標ができ活動しやすいし、企業と異なり限られた資源の中での有効な資源の配分・割当が可能となり、採算性の維持にも有用となる。このようなことから予算については制度化されており、しかも理事会における議決・承認が必要である等、法律的にも厳しい規定が適用されている。従って一度決定した

36) 諸橋芳夫稿「破綻の危機に直面する病院経営」(『エコノミスト』1992年10月20日号, 70巻44号, 通巻3034号) 32頁。なお病院倒産の実態については次の文献が参考になる。保阪正康『病院経営の内幕』(上・下) <朝日文庫> (朝日新聞社, 1991年)

37) 山口, 前掲書, 143頁。

予算は拘束力が強く変更しにくいなど³⁸⁾、かなり固定的・硬直的であるといえる³⁹⁾。故に予算編成は慎重に行なわれる必要がある。

次に予算管理の目的についてであるが、企業の場合はいかに効率的に利益をあげることができるかが目的となる。一方非営利組織体の場合はまず第一に、予算を採算性の維持のために用いる、つまり予算上いかに収入の枠内で経費の支出を賄うことができるかが目的となる。しかしこればかりを重視していると、肝心の公益活動を有効に行なえなくなるおそれが生じる。そこで第二に、外部利害関係者の意向・満足度・評価等を含む公益活動達成目標を予算管理の目的として、同時に取り入れる必要があると考える。なぜなら非営利組織体は最終的には、公益活動をいかに満足した状態で達成できるかを目標としているわけだから、総括業務管理ないし予算管理もその目標達成のために利用されなければならないと考えるからである。それではこの点に注意して、予算管理について見てみることにする。

まず予算編成段階では、大綱的目標として採算目標だけでなく公益活動達成目標が示される。ここには外部利害関係者の意向も反映されていなければならない。そしてこの目標を基に、トップ・マネジメントとミドル・マネジメントが各々の立場から、採算性と公益活動達成目標及び外部利害関係者のニーズを反映させた予算を編成する。次に実行段階では、一定期間ごとの公益活動に対する評価・統制が必要となる。ここでも採算面のみならず、最新の外部利害関係者のニーズをできるだけ反映できるよう弾力的に対応すべきである。例えば少し採算枠をはみ出しても公益活動に対するニーズを満たすなどである。最後に事後の予算統制たるアウトプットの業績評価が行なわれるが、ここでは1年間の公益活動の成果（アウトプット）を測定・集計し、目標として掲げた採算目標と公益活動達成目標をどれだけ達成できたのかを評価するのである。そして悪かった部分、いたらなかった部分を改善し、次の公益活動に役立てるのである。この業績評価による統制機能が予算管理上、最も大切な部分である。しかし利益という単一尺度で業績評価をする企業と異なり、公益活動の成果たるアウトプットの業績評価、つまり公益活動達成度合の評価が実に難しいのである。これについては(6)で考察する。

最後に非営利組織体に特有な予算の種類としては、プログラム別予算、基金別予算、特別会計別予算などが考えられる⁴⁰⁾。また収入面の予算では、収益事業に関する予算や新たな資金源獲得⁴¹⁾のために利用する予算書がある。後者はいかに台所が苦しいかを不足財源として示し訴えるための道具⁴²⁾であり、これにより資金協力をお願いするのである。

38) 長澤栄一郎『社団法人財団法人の運営実務』〔四訂版〕(同文館, 1989年) 149頁及び221-227頁。

39) 同上書, 148-149頁。

40) 會田一雄, 前掲稿, 22-24頁。

41) P. F. ドラッカー, 前掲訳書, 71頁。

42) Anthony = Young はこれを立法予算 (legislative budget) と呼んでいる。R. N. Anthony & D. A.

以上のように総括業務管理に係わる管理会計では、企業の場合と同様に予算管理が重要である。しかしここでの特徴は採算性の維持と公益活動の達成度合の2つの目標をバランスよく考慮することと、外部利害関係者のニーズを常に反映させることである。しかし公益活動の成果たるアウトプットの業績評価の困難性が問題点として存在する。

(5) 個別業務管理に係わる管理会計の内容

個別業務管理は企業の経済活動、あるいは非営利組織体の公益活動を実際に行なっている各部門の個々の業務活動（現場活動）を統制・管理する職能である。ここではローワー・マネジメントが担当する。そしてこれに係わる管理会計はやはり業績評価会計であり、主として種々の統制機能が中心となる。

さて企業においては、個々の作業についての標準原価による原価統制がここでの中心となる。しかし非営利組織体においては、公益活動を標準化することは難しい。従ってローワー・マネジメントはミドル・マネジメントにより設定された計画（予算）に基づいて、日々の現場作業計画を立て実際の活動の統制をすることになる。その中心は物量管理であり、予算の範囲内でいかに効果的に公益活動を行なうかがポイントになる。更に注意すべきことは、この段階は実際の現場の管理であり、現場で働く人々の声や公益活動受益者・地域社会の人々からのニーズ・要望が最も直接的に入ってくる部分である。従って望ましい公益活動をするためにも、単に採算性の維持の観点からの物量管理だけではなく、彼らのニーズ・要望を考慮した統制を行なう必要がある。例えば予算を多少オーバーしても彼らのニーズ（例えば患者のベットを新しくしてほしい等）を優先することが可能かどうか検討したり、次の予算編成に彼らのニーズが活かされるように取り計らうなどである。

また非営利組織体は企業と異なり労働集約的である。従って物量管理の中でも人的管理が特に重要となる。例えばボランティアや社団法人の構成員⁴³⁾の評価・管理等である。ボランティアは非営利組織体にとって貴重な資源であり、Peter F. Druckerも彼らはもはやボランティアではなく無給のスタッフ⁴⁴⁾であるとその役割の重要性を説いている。このボランティアが現場の公益活動を実際に行なうわけだし、またローワー・マネジメントになる場合もある。従って公益活動を満足あるものにするためには、ボランティアをはじめとする人的資源の評価・管理⁴⁵⁾が欠かせない条件となる。

W. Young, *Management Control in Nonprofit Organizations*, 4thed., Richard D. Irwin, Inc., 1988, p. 460.

43) 社団法人は同じ志を有する人々の集まりであり、公益活動を効果的に行なうには彼らの能力が不可欠である。従って構成員が交代したり新規加入者が生じたときなどは、その人の能力の評価が一定水準以上でないと公益活動に支障をきたすことになる。そこで構成員の評価・管理が必要になるのである。

44) P. F. ドラッカー、前掲訳書、203-212頁。

45) わが国ではボランティアはまだ定着したものとはいえないが、確実に浸透している。しかし最近では、ボランティアに実費などを支給する有償ボランティアの動きや自己中心、本末転倒、お節介、遊び半分などの嫌われボランティアが多すぎるといった問題もでてきている。またボランティア自体は無給

以上のように個別業務管理に係わる管理会計では、主として物量管理による統制が中心となるが、現場の声や外部利害関係者のニーズ・要望をどれだけ考慮し、今後の公益活動や現場の管理に役立てられるかが重要になると思われる。またボランティアをはじめとする人的資源の評価・管理も重要であろう。

(6) 評価の困難性について

(3)~(5)にかけて、非営利組織体の公益活動に対する評価は難しいということを指摘した。企業にとって一定期間の業績評価は大変重要なことであるが、非営利組織体にとっても同様である。むしろ企業よりも「成果や結果は、はるかに重要であり、しかもその測定とコントロールはずっと難しい⁴⁶⁾」といえるであろう。つまり業績評価は確かに重要であるが、実際にはそれを行なうのは困難を伴うのである。非営利組織体にとって公益活動の成果はその組織体の存在意義・社会的役割そのものの評価であり、日常の業務活動にも係わってくる。しかし実際の業績評価が極めて困難に近いのは、公益活動の成果を共通の尺度で測定することができない上に貨幣的に表現することが難しいからである。企業会計においては利益が業績評価の共通の尺度であり、少なくともそれだけを中心に評価をしておけば済んでしまう。これはインプットもアウトプットも貨幣的に評価することが可能であり、かつその比率にも客観的な意味があるからである。しかし非営利組織体の場合は事情が異なる。インプットの方は貨幣的に評価が可能であるが、アウトプットすなわち公益活動の成果に対する評価の方は質が重要視されるため、簡単には貨幣的尺度に直せないし、数量化さえ困難な場合も多いのである。またインプットとアウトプットの関係がはっきりとしないこともある。

このように非営利組織体の場合は公益活動の成果（達成度合）に関する業績評価が難しく、それは同時に外部利害関係者のニーズ・意向を満たすために公益活動の達成度合を目標に掲げ、それらを管理会計上考慮する際の最大の問題にもなっている。この難題に答えるために多くの先達が研究を試みてきたが、今だに解決はされていない⁴⁷⁾。そこでわが国で実際に行なわれている業績評価の一例

でも、彼らが公益活動に用いる諸資源は当然人件費として費用がかかっている。従ってボランティアに対する評価・管理も今後、重要な問題になると思われる。

藤原房子稿「こんなタイプは嫌われる」＜ボランティア文化の時代＞（『日本経済新聞』1992年5月28日付夕刊）及び、藤原房子稿「変わる意識、無償は絶対か」＜ボランティア文化の時代＞（『日本経済新聞』1992年6月25日付夕刊）

またボランティアが情報社会に果たす役割について論じたものに、金子郁容『ボランティア——もうひとつの情報社会』＜岩波新書＞（岩波書店、1992年）がある。

46) P. F. ドラッカー、前掲訳書、133頁。

47) 例えば次を挙げておく。

① J. E. Sorensen & H. D. Grove, "Cost-Outcome and Cost-Effectiveness Analysis : Emerging Nonprofit Performance Evaluation Techniques," *the Accounting Review*, July 1977, pp. 658-675.

② 杉山学稿「非営利組織体の業績評価」（『青山経営論集』（青山学院大学）19巻4号、1985年3月）48-60頁。

③ 杉山学稿「医療と会計——会計情報の拡大を求めて——」（『会計』131巻1号、1987年1月）28-41頁。

として、病院の質を評価するためにわが国で初めて1987年に厚生省と日本医師会により作成された『病院機能評価表』（以下『評価表』とする）を図表7に示したので、それについて考察をしてみた。

『評価表』では、「個々の病院が自己の機能の現状を評価し、自主的に医療サービスの質的向上が行われることを目指しており、院長による自己評価形式をとっている⁴⁸⁾」という。また『評価表』は全ての病院を対象にしていると同時に、病院全体に係わる重要な機能の非数量的評価が中心となっている。従って病院全体の現状についての概要を把握するには有用である。しかしこのままの形では管理会計上の分析・評価手段にはなりにくいし、実際に病院経営に携わっている人たちからの批判も多く⁴⁹⁾、早くも『評価表』の改良・改善についての意見もでてきている⁵⁰⁾。以下では『評価表』をどのように改良すれば、管理会計上の分析・評価手段となり得るかについて考察する。

まず項目は公益活動を示すものが多い方が望ましい。次に『評価表』は全ての病院に一律に適用させているが、病院にもそれぞれ特性や専門領域があり、評価すべき項目もそれに応じて異なるはずである。従って個々の病院がアレンジを試み、独自に評価すべき項目を取り入れたりして改良すべきである。また『評価表』は一種類であり、院長というトップ・マネジメント用にできている。しかし項目の中には現場の人の方がよく判ると考えられるものや専門的なものも含まれている。そこでトップ、ミドル、ロー別『評価表』や各部門別の『評価表』等を作成すべきである。つまり用途に応じていろいろな種類の『評価表』を用意するのである。それと同時により詳細に評価するために、評価すべき項目もより細分化したものにすべきである。特に公益活動を示す項目の場合はそうすべきである。更に『評価表』は選択肢形式になっているが、何らかの基準を設けて数量化できるようにすべきである。例えば公益活動の成果をその公益活動受益者にアンケートの形で評価してもらうことは有用だが、その場合も後で何らかの形で数量化する必要がでてくる。これが公益活動の業績評価になるわけだが、図表8にその一例を示しておく。

図表8では高度な診療サービスの提供という公益活動達成のために、5つの具体的な公益活動（行動）を示している。そして目標値をたてて、公益活動の結果をyes-no方式や患者に対するアンケートや具体的な数値として示し、それらを比率・割合等の数量の形に変換し成果とする。最後に

④ 會田一雄稿「非営利組織体における予算管理」(『経済学研究』(独協大学)46号,1987年1月)109-130頁。

48) 丸山夕香里・橋本廸生・郡司篤晃他稿「病院機能評価基準の開発に関する方法論的研究」(『病院管理』29巻2号,通巻112号,1992年4月)5頁。

49) 例えば、岩淵勉・天本宏・伊藤克明他稿「『病院機能評価』をめぐる問題点と今後の展望」〈座談会〉(『病院』47巻6号,1988年6月)481-488頁を参照されたい。

50) 例えば、丸山他,前掲稿5-17頁を参照されたい。また最近、病院医療の質的向上と患者からの信頼感を高めるために、医療の質の評価を第三者機関が客観的に行なう方法を日本医師会や厚生省が検討し始めている。その内容としては治療方法の効果・危険性、費用問題、待ち時間の長さのようなものから食事の内容、病室の居住性、患者へのサービス度、地域医療に対する貢献度まで多岐にわたるといふ。「医療の質きめ細かく評価 第三者機関使う」(『日本経済新聞』1992年11月11日付朝刊)

図表7 病院機能評価表

<p>I. 基本的事項</p>	<p>10. 健康教育活動を行っていますか</p>
<p>1. 病院の基本方針が文書で作成されており、それが明示されていますか</p>	<p>a. 積極的に行っている b. 協力している c. 特に協力していない</p>
<p>a. はい b. いいえ</p>	<p>11. 地域で行われている検診活動に協力していますか</p>
<p>2. その基本方針は病院の職員が知っていますか</p>	<p>a. 積極的に協力している b. 協力している c. 特に協力していない</p>
<p>a. 全職員が知っている b. 大半の職員が知っている c. あまり知られていない</p>	<p>12. 救急医療活動を行っていますか</p>
<p>3. 病院のこれからの課題として具体的な活動目標（例えば、リハビリテーション、患者サービス、地域サービス、学術活動等）がありますか</p>	<p>a. 積極的に行っている b. 行っている c. 特に行っていない</p>
<p>a. 明文化したものがある b. あるが明文化していない c. 特にない</p>	<p>13. 在宅ケア（住診、訪問看護など）の支援システムをもっていますか</p>
<p>4. その活動目標は定期的または必要に応じて見直されていますか</p>	<p>a. 積極的に支援している b. 支援している c. 特に支援していない</p>
<p>a. はい b. いいえ</p>	<p>14. 院内の研修会、研究会等に地域の医師が参加できるようにしていますか</p>
<p>5. 病院機能の充実強化についての管理者（病院長）の意向が開設者に十分伝わるようになっていきますか</p>	<p>a. 積極的にオープンしている b. オープンしている c. 特にオープンしていない</p>
<p>a. 十分に伝わる b. ある程度伝わる c. あまり伝わらない</p>	<p>15. 地域の医師からの高額医療機器協同利用の受け入れシステムができていますか</p>
<p>6. 病院の基本方針や経営方針を具体的にするための毎年の予算及び事業計画書が作成されていますか</p>	<p>a. 積極的に受け入れている b. 受け入れている c. 特に受け入れていない</p>
<p>a. はい b. いいえ</p>	<p>III. 患者の満足と安心</p>
<p>7. 病院の組織が明確になっていますか</p>	<p>1. 各部門の責任者名を患者にわかるように院内の適当な場所に明示していますか</p>
<p>a. 組織図がある b. 組織図はない</p>	<p>a. 各部門について明示している b. 診療部門のみ明示している c. 明示していない</p>
<p>8. 部門間の連絡調整会議を月1回以上開催していますか</p>	<p>2. 患者に対する診療体制は主治医制等によって責任が明確になっていますか</p>
<p>a. 全部門間で開催している b. 一部の部門間で開催している c. 特に開催していない</p>	<p>a. 患者に対する主治医を定めている b. グループ責任となっている c. あまり明確になっていない</p>
<p>9. 各種の委員会に関連部門の代表が参加していますか</p>	<p>3. 職員は名札を付けていますか</p>
<p>a. はい b. いいえ</p>	<p>a. 全職員が付けている b. 一部の職員が付けていない c. 付けていない</p>
<p>10. 健全な労使関係が確立されていますか</p>	<p>4. 患者の意見や要望を聞くための窓口等を設けていますか</p>
<p>a. うまく行っている b. 普通である c. 問題がある</p>	<p>a. 窓口を設けている b. 投書箱を設置している c. 特に設けていない</p>
<p>II. 地域ニーズの反映</p>	<p>5. 職員へ患者に対する接遇教育を行っていますか</p>
<p>1. 病院の地域における役割や機能分担は明らかとなっていますか</p>	<p>a. 定期的に行っている b. 採用時等機会をとらえて行っている c. 特に行っていない</p>
<p>a. 明らかとなっている b. 不明確なところもある c. 明らかとなっていない</p>	<p>6. 外来での待ち時間及び入院の待機日数の調査をしていますか</p>
<p>2. 病院の地域における役割や機能分担について職員が知っていますか</p>	<p>a. 各部門について定期的に調査している b. 必要に応じて調査している c. 特に調査していない</p>
<p>a. 全職員が知っている b. 大半の職員が知っている c. あまり知られていない</p>	<p>7. 決められた診療開始時間を厳守していますか</p>
<p>3. 地域の他の医療施設や関連施設との会合に出席していますか</p>	<p>a. 守られている b. 時に守られていないときがある c. 守られないときが多い</p>
<p>a. 積極的に出席している b. 出席している c. あまり出席していない</p>	<p>8. 再来患者について予約システムをとっていますか</p>
<p>4. その会合での意見や要望を病院職員に報告・伝達していますか</p>	<p>a. 全診療科で行っている b. 一部の診療科で行っている c. 行っていない</p>
<p>a. はい b. いいえ</p>	<p>9. 通院中の患者についての休日や夜間の応急診療体制は充実していますか</p>
<p>5. 地域の保健医療情報を把握していますか</p>	<p>a. 十分対応できている b. 対応できている c. あまり対応できていない</p>
<p>a. 情報管理を行っている b. 把握している c. 特に把握していない</p>	<p>10. 手術のために入院させる患者についての手術日は、主にどの時点で決定していますか</p>
<p>6. 入院・外来別に各診療科の患者数の地域的な分布を把握していますか</p>	<p>a. 原則として入院前に決めている b. 入院時に決めている c. 入院後に決めている</p>
<p>a. 診療科別に把握している b. 病院全体として把握している c. 特に把握していない</p>	<p>11. 投薬する時の服薬指導は十分に行われていますか</p>
<p>7. 他施設からの紹介患者の割合が何%ぐらいかを把握していますか</p>	<p>a. 医師が指導している b. 薬剤師等が指導している c. 特にしていない</p>
<p>a. %ぐらい b. 調べればわかるようになっていく c. わからない</p>	<p>12. 患者情報についての守秘義務は守られていますか</p>
<p>8. 他施設への患者紹介の割合が何%ぐらいかを把握していますか</p>	
<p>a. %ぐらい b. 調べればわかるようになっていく c. わからない</p>	
<p>9. 他施設からの紹介患者の受け入れや、他施設への患者紹介の手順は整っていますか</p>	
<p>a. 窓口・担当者を定めている b. 一応の手順がある c. あまり整っていない</p>	

- a. 規約があり守られている b. 規約はないが守られている
c. 十分に徹底していない
13. 医療社会事業従事者(医療ソーシャルワーカー:MSW)を配置していますか
a. 専任者を配置している b. 兼任者だけが配置している
c. 配置していない
14. 患者のリハビリテーションや社会復帰を配慮して、必要な関連施設・機関と連携を保っていますか
a. はい b. いいえ
15. 来院患者のための案内窓口が明確になっていますか
a. はい b. いいえ
16. 院内の各種の案内表示は患者が迷わないように分かりやすくなっていますか
a. 迷うことは稀である b. 時々迷っている
c. 迷うことが多い
17. 家族控え室や面会室の設備など患者に対する施設的な配慮がなされていますか
a. 十分配慮している b. 配慮している
c. 特に配慮していない
18. 霊安室の整備をはじめ、ご遺体に対する配慮は十分ですか
a. 十分配慮している b. 配慮している
c. 特に配慮していない
19. 入院患者の療養環境の静粛ということに配慮して、院内放送を行っていますか
a. 放送をなるべく行わずにすむよう工夫している
b. 音量を抑えている c. 特に配慮していない
20. 院内で喫煙区域を明らかにしていますか
a. はい b. いいえ
21. 外来トイレを頻回に清掃していますか
a. 日に3回以上清掃している b. 日に1~2回清掃している
c. 毎日は清掃していない
22. 患者のよりよい療養のために、病院内外の環境整備を行っていますか
a. 積極的に行っている b. 行っている
c. 特に配慮していない
23. 給食は(栄養指導, 時間, 温度, メニューなど総合して)患者本位となるよう努力していますか
a. 患者本位となっている b. 配慮している
c. 特に配慮していない
24. 患者への感染防止のための委員会を設け、院内感染対策等を検討していますか
a. 定期的に検討している b. 不定期だが検討している
c. 特に検討していない
25. 患者への防災・安全対策に関する委員会が設置され、その責任体制が明確となっていますか
a. はい b. いいえ
- IV. 診療の学術性
1. 病院として組織的に診療評価を行っていますか
a. 全診療科横断的に行っている b. 診療科ごとに行う体制になっている c. 特に行っていない
2. 診療評価の結果が活用されていますか
a. 診療に十分反映している b. 診療の参考になっている
c. あまり活用されていない
3. 定期的な症例検討会を行っていますか
a. 月に1回以上行っている b. 年に数回行っている
c. 特に行っていない
4. 病態不明な症例について、剖検等による病理学的検討を行っていますか
a. 積極的に行っている b. 必要に応じて行っている
c. 特に行っていない
5. ルーチンの臨床検査の項目について、学術的見地から、改訂の必要性についての検討を、年1回以上行っていますか
a. はい b. いいえ
6. 臨床検査の精度管理を行っていますか
a. 日本医師会等による精度管理活動にも参加して、その向上を図っている b. 院内の精度管理のみ行っている
c. 特に行っていない
7. 診療報酬点数の減点査定内容について、医師が中心となって検討していますか
a. はい b. いいえ
8. 診療録の退院時要約の様式が統一されていますか
a. はい b. いいえ
9. 患者の退院後、診療録が迅速に完成されていますか
a. はい b. いいえ
10. 1患者1診療録制になっていますか
a. はい b. いいえ
11. 診療録の中央管理を行っていますか
a. 行っている b. 部分的に行っている c. 行っていない
12. 診療録管理の担当者がいますか
a. はい b. いいえ
13. 必要な際には診療録の情報内容が迅速に入手できますか
a. 迅速に入手できる b. 迅速でない時もあるが確実に入手できる c. 入手できないことがある
14. 救急患者への対応に各部門の協力体制が整っていますか
a. 整っている b. 協力が得にくい部門がある
c. あまり整っていない
15. 職員の教育・研修のための院内での活動を行っていますか
a. 定期的に行っている b. 必要に応じて行っている
c. 特に行っていない
16. 学会や研修へ職員が参加できる条件が整っていますか
a. 参加基準を設け、積極的に参加させている b. 申し出に応じて参加させている c. あまり参加させていない
17. 図書(室)や教育研修機器が整備されて、職員に利用されやすくなっていますか
a. 十分利用されている b. 十分とはいえないが利用されている c. あまり利用されていない
18. 看護サービスの質の評価を行っていますか
a. 積極的に行っている b. 行っている
c. 特に行っていない
19. 看護マニュアル・看護指針を整えて、定期的に見直していますか
a. 定期的に見直している b. 必要に応じて見直している
c. 看護指針等は特に整えていない
20. 専門外来を行っていますか
a. 積極的に行っている b. 行っている
c. 特に行っていない
21. 病院の方針を達成するために、適切な専門職能の人的資源が確保されていますか
a. 十分確保されている b. 確保されている
c. 不足している
22. 薬剤情報等に関する委員会を設け、新薬情報、副作用情報等に関する検討をしていますか
a. 定期的に検討している b. 必要に応じて検討している
c. 特に検討していない
23. 抗生剤や血液製剤の使用の合理性について検討していますか
a. 積極的に検討している b. 検討している
c. 特に検討していない
24. 複数科からの処方に関するチェックを行っていますか
a. はい b. いいえ
25. 患者または家族に、診療に関して十分に説明をして同意を得ていますか
a. 説明を十分に行い同意を得ている b. 十分な説明をするよう配慮している c. 特に配慮していない
- V. 病院運営管理の合理性
1. 病院長による院内巡視を行っていますか
a. 定期的に行っている b. 必要に応じて行っている

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> c. 特に行っていない 2. コンピュータなどの情報機器の導入を推進していますか <ul style="list-style-type: none"> a. 積極的に行っている b. 行っている c. 特に行っていない 3. 在院日数、病床利用率等の病床利用の効率性について統計分析を行っていますか <ul style="list-style-type: none"> a. 定期的に行っている b. 必要に応じて行っている c. 特に行っていない 4. 病床管理を円滑に調整する体制が整っていますか <ul style="list-style-type: none"> a. 中央管理している b. 病棟間で相互調整している c. 病棟単位に管理している 5. 手術室利用のために基準がありますか <ul style="list-style-type: none"> a. 基準があり、守られている b. 基準はあるが時々守られない c. 特に基準はない 6. 広報活動を行っていますか <ul style="list-style-type: none"> a. 積極的に行っている b. 行っている c. 特に行っていない 7. 過去の自分たちの活動を評価する資料として、何らかのまとめ(例えば、年報、年次報告など)を行っていますか <ul style="list-style-type: none"> a. はい b. いいえ 8. 人事考課(勤務評定)を行っていますか <ul style="list-style-type: none"> a. 定期的に行っている b. 必要に応じて行っている c. 特に行っていない 10. 職員が退職した時に、その理由を明確に把握していますか <ul style="list-style-type: none"> a. 原則として把握している b. 必要に応じて把握している c. 特に把握していない 11. 職員の採用時に病院長または事務長が面接を行っていますか <ul style="list-style-type: none"> a. 原則として行っている b. 場合によって行っている c. 特に行っていない 12. 法定福利以外に職員の福利厚生活動を行っていますか <ul style="list-style-type: none"> a. 積極的に行っている b. 行っている c. 特に行っていない 13. 収益や費用に関する統計的分析を定期的に行っていますか <ul style="list-style-type: none"> a. 毎月分析している b. 年に1回以上分析している c. 特に分析していない 14. 予算計画を立てるに際して各部門の意見を聴取していますか <ul style="list-style-type: none"> a. 全部門から聴取している b. 全部門からではないが聴取している c. 特に聴取していない | <ul style="list-style-type: none"> 15. 各部門の管理者に収支の状況を知らせていますか <ul style="list-style-type: none"> a. 全部門へ知らせている b. 全部門へではないが知らせている c. 特に知らせていない 16. 内部監査等によって財務や会計に複数の人が目を通していますか <ul style="list-style-type: none"> a. 外部監査に依っている b. 内部監査のみ c. 特に監査は行っていない 17. 損益計算書、貸借対照表が整備されていますか <ul style="list-style-type: none"> a. はい b. いいえ 18. 賠償責任保険に加入していますか <ul style="list-style-type: none"> a. 医師賠償及び病院賠償両方に加入している b. 片方のみ加入している c. 加入していない 19. 法定制度以外の退職時一時金給付及び年金給付制度が確立していますか <ul style="list-style-type: none"> a. 両方ある b. いずれか一方ある c. 両方ともない 20. 薬剤、医用材料などの在庫管理が適正に行われていますか <ul style="list-style-type: none"> a. 定期的に棚卸を行っている b. 必要に応じて棚卸を行っている c. 特に棚卸は行っていない 21. 薬剤の新規採用に際して検討を行う委員会がありますか <ul style="list-style-type: none"> a. はい b. いいえ 22. 業務の委託はサービスの向上を配慮して行っていますか <ul style="list-style-type: none"> a. 患者サービスを優先して考えている b. 配慮している c. 特に配慮していない 23. 病院の施設・設備の保守管理の責任体制は明確ですか <ul style="list-style-type: none"> a. 院内に保守管理のための部署がある、または専門の技術担当者がいる b. 専門の技術担当者はいないが、保守管理の委託契約などの担当責任者が明確になっている c. あまり明確になっていない 24. 医療機器の保守管理、安全点検の体制が確立していますか <ul style="list-style-type: none"> a. はい b. いいえ 25. 医療機器の稼働状況について検討していますか <ul style="list-style-type: none"> a. 定期的に検討している b. 必要に応じて検討している c. 特に検討していない |
|--|--|

出所：『病院』47巻6号，1988年6月，484—486頁。

成果を目標値で除して達成度合(有効性)を計算し、業績評価を行なっている。その他の評価方法としては、例えば完治した患者1人あたりの治療コストなどのアウトプット1単位あたりのコストなどが考えられる。

以上のように『評価表』を管理会計上用いることは十分に可能である。またここで述べた公益活動に対する業績評価は非貨幣的・非財務的なものがほとんどである。非営利組織体の公益活動は多岐にわたり、貨幣的評価になじまないものも多いことを考えれば、非貨幣的な評価は有用であると思われる。今後は貨幣的評価にとらわれず、広く非貨幣的評価まで会計情報を拡大する必要があると考えられる。業績評価の問題は今後も管理会計上の重要なテーマとなり得るであろう。

(7) その他の管理会計の内容

ここではR. N. Anthonyの体系にはないが、管理会計として有用なものと思われるものについて見ていきたい。

図表8 行動、目標、測定そしてウエイトー目標5：
高度な診療サービスの提供：目標のウエイト=5

行 動	評 価 の 状 況			結 果	成 果	有 効 性
	目 標	結果の測定	ウエイト			
完璧な医療診断のために、一連の検査や診断の流れを確立すること	1971年9月	X=ノーであれば 0.4 イエス " 0.6 成績=X	4	イエス	0.60	1.00
患者に予約を取らせること	65%以上について予約がなされること	1972年の1月から6月の間にとられた予約の割合 $\times \frac{12}{13}$	2	61%	0.56	0.93
他の病院へ任せられた患者のフォローアップを容易にするメカニズムの確立	1972年の3月までにメカニズムを確立する	X=ノーであれば 0.4 イエス " 0.6 成績=X	3	イエス	0.60	1.00
他の病院へ任せられた患者がその病院へ相談に行くこと	他の病院へ任せられた患者が、その病院へ相談に行き、かつ、その結果の通知が本部へ送られて来る事が、50%となること	外部へ委託された約束が履行され、その結果がセンターへ知らされてくる割合 $\times \frac{6}{5}$	3	161の約束を行った。そのうち60について結果を通知された。即ち37.3%	0.45	0.75
本部において予約するに際して困難を感じないようにさせること	「あなたは本部において予約するに際して、何らかの困難がありましたか」という質問に対して、サンプリングしてピックアップした患者の85%が困難はなかったと答えること	サンプリングした患者のうち困難はなかったと答えたものの割合 $\times \frac{12}{17}$	2	97%	0.68	1.14

出所：R. N. アンソニー、D. W. ヤング著・太田昭和監査法人公企業会計部訳『公企業のための経営管理入門』（中教出版、1989年）324頁。（筆者が一部修正した）

まず経営分析が挙げられる。これは財務諸表や各種報告書等の会計記録を基に、各組織体の経営状態を様々な視点から分析するもので、業績評価の一形態といえる。

さて企業においては利潤追求が目的の中心であるので、投下資本の収益性を評価する収益性分析が中心となる。そしてこれを裏から支えるものとして、支払能力を評価する（財務）流動性ないし安定性分析が重要視される。一方非営利組織体においては公益活動を円滑に行なえる経営状態が望ましいと考える。そこで、限られた収入の範囲内で経費をいかに抑えることができるかという採算性分析が中心となる。そしてこれと表裏一体の関係にある安定性（流動性）分析が重要である。更に消費数量、労働時間、従業員数等の非財務資料を利用した分析方法も有用である。

以上の特徴に注目しながら、採算性分析を中心にいくつかの例を挙げてみたい。⁵¹⁾まず収入面では全収入に対する寄付金の割合（寄付金比率）等の収入構成率が重要である。より安定した収入源の構成率が高いほど望ましい。しかしどの収入源が安定的かどうかは組織体によって異なる。次に支出面においては全支出における事業費と管理費の構成率と管理費に占める人件費の割合（人件費比率）が重要である。前者では管理費が高いとどうしても公益活動に直接要する経費たる事業費が低くなる。そこで事業費比率が高い方が望ましいことになる。後者では非営利組織体が労働集約的であることに注目している。従って人件費を抑えることが望ましいので、人件費比率は低い方がよい。最後に従業員1人あたり生徒数、公益活動（例えば手術）1単位あたり事業費、従業員1人あたり管理費等の非財務資料に基づく比率は公益活動の成果に対する業績評価になるので重要である。

以上のように経営分析では企業と異なり、収益性ではなく採算性が中心となる。また公益活動の性質から、非財務資料を用いた分析も必要となる。ただ安定性（流動性）分析は企業と同じである。

次に内部監査の導入が挙げられる。内部監査は経営管理に役立つために、独立の立場にある内部の監査担当者が会計・財務やその他の業務に関する組織・制度の妥当性とこれらに係わる活動の準拠性と有効性を評価する活動である。⁵²⁾その内容については企業でも非営利組織体でもほとんど同じである。しかし以下の実状から企業よりは非営利組織体の方が内部監査の重要性・必要性は高いといえる。

① 第Ⅲ節で指摘したように、わが国における非営利組織体内部の管理・運営体制は整備されているとはいえないこと。

② 公益活動は金銭的満足とは余り関係ないし、地味で気苦勞の多い活動であることの方が多いので、公益活動に対する情熱が薄らいだりして続けることが難しい。そうなるとうちでも着服、不当な報酬、脱税等の不正・違法行為を起こしやすくなるし、実際にもこのようなケースが多いこと。⁵³⁾

ここでは内部監査の具体例は示さないが、管理・運営体制を取り入れた後のチェック・システムとして内部監査は経営管理の改善・向上に役立つ情報を提供するといえる。

51) 非営利組織体の経営分析を扱った文献としては次があり、本論文でも参考にしている。山口善久『学校法人の財務分析』（学校法人経理研究会、発売元 霞出版社、1991年）

52) 吉田、前掲書、358頁を参考にした。

53) 例えば、公益法人の1991事務年度（1991年7月～1992年6月）における税金の申告漏れは調査対象の77%、総額は過去最悪の162億9千万円に上っている。また公益法人の理事・職員等の所得税の源泉徴収漏れも、調査対象の74.5%から見つかっている。わが国では公益法人は脱税の温床であると思われるも仕方ないであろう。「寺・学校など公益法人 申告漏れ最悪の162億円」（『日本経済新聞』1992年10月27日付朝刊）

第Ⅵ節 おわりに——管理会計の在り方

非営利組織体を取りまく社会的環境は大きく変化し、ますますその役割が社会から期待されまた求められている。しかし歴史的に古くから存在しているとはいえ、わが国の非営利組織体内部の管理・運営体制は不十分であり未成熟のままである。この状態が続けば社会からの期待とはうらはらに、非営利組織体はその社会的役割を十分に遂行することはできないと思われる。そこでどうしても必要となるのが経営管理であり、それを支援するための管理会計である。

そこで非営利組織体における管理会計の在り方を企業の場合と比較してみた。まず非営利組織体においても、企業の管理会計の内容をそのままもってきても構わないと思われる。ただしその場合、重点の置き所が異なってくる。それは非営利組織体の目的に規定されている。すなわち企業は経済性が中心となるが、非営利組織体は公益性からくる公益活動の達成度合と採算性からくる採算性の維持に重点を置く。そしてこの2つの目標をうまく調和させながら、非営利組織体の管理会計は構築されなければならないと考えられる。特に公益活動の達成度合は非営利組織体独特のものであり、外部利害関係者のニーズ・要望を十分に考慮したものにななければならない。

次に注意すべき点は、公益活動の達成という成果をいったいどのように評価すべきかという業績評価の問題である。企業のように利益という単一の共通尺度が存在しないために、非営利組織体の業績評価は非常に難しい状況にあるが、無視するわけにもいかない。そこで考えられることは貨幣的評価に余り固執しない方がよいということである。無理に貨幣的評価にこだわり分かりにくい業績評価をするよりも、むしろアンケート調査の結果や物量などを基礎とするある程度分かりやすい非貨幣的評価の方がうまくいく可能性が高いと思われる。このことは会計が扱う会計情報の拡大を意味する。

以上の点に留意しつつ、非営利組織体の管理会計を構築していく必要があるといえよう。非営利組織体は様々な種類があり、各々がそれぞれかなりの特徴を有しているため、全てにあてはまる管理会計を考えるのは非常に難しい。今後は非営利組織体を一部分に限定して管理会計を考察していくつもりである。

〔付 記〕

筆者には4人の恩師がいる。その中の1人が守永誠治教授である。筆者に非営利組織体会計の研究の重要性を指摘し、この道へ導いて下さったのは守永先生に他ならない。この場を借りて、今までの御指導・御鞭撻に対して心から深謝したいと思います。また今後もどうかよろしくお願い致します。最後に本論文作成にあたり、現在の指導教授である山口操教授にも大変お世話になりました。山口先生にも心から感謝の意を表したいと思います。

[大学院商学研究科後期博士課程]