

# 社会福祉法人の経営実態に関する一考察

## A study on the management status of social welfare corporations

陳 峰榕

CHEN, Fengrong

本稿は、社会福祉法人の実態を経営指標により分析するものである。昨今、非営利法人に対して会計情報を開示する要請が高まり、社会福祉法人は2016年よりウェブサイト上にて会計情報を開示するようになった。これにより、社会福祉法人の経営実態が会計数値で確認できるようになった。会計情報が開示されるようになってから日が浅いこともあり、データを用いて社会福祉法人の経営実態を分析した研究は僅少であることから、本稿では社会福祉法人の財務データベースを用いた分析により、社会福祉法人の経営実態を明らかにする。具体的には、独立行政法人福祉医療機構による開示情報から東京都で第二種社会福祉事業のみを展開する299の社会福祉法人を選択し、入手した財務データを手作業で入力して財務データベースを構築した上で、安全性、収益性、効率性、費用合理性の評価を行う。分析の結果、社会福祉法人では事業規模が小さくなるほど収益性よりも安全性を重視する傾向が確認された。また、社会福祉法人では事業規模の相違によって費用の発生態様が異なることが確認された。

キーワード：社会福祉法人 (Social Welfare Corporation)、経営実態 (Management Status)、独立行政法人福祉医療機構 (Welfare And Medical Service Agency)、第二種社会福祉事業 (Second-class Social Welfare Service)、財務データベース (Financial Database)

### 1 はじめに

高齢化が進む日本において、社会福祉事業の主たる担い手として社会福祉法人は不可欠な存在である。これまで「社会福祉法人の在り方等に関する検討会」などによって、社会福祉法人の存続意義を含めた議論が行われてきた。その結果、社会福祉法人における内部留保の過多、補助金や税制優遇を受けていながら財務諸表の公表がされていないなどの指摘がなされたこともあり、2016年、社会福祉法人の財務諸表が開示されるようになった。しかし、これらのデータを活用し、社会福祉法人の経営実態を明らかにした研究は少ない。現在、社会福祉法人における持続可能な経営の検討が進んでおり、独立行政法人福祉医療機構が開示したデータ

ベースを活用して、社会福祉法人の経営実態を明らかにすることは重要である。

本稿の目的は、社会福祉法人の財務データを用いて分析することにより、社会福祉法人の経営実態を明らかにすることである。その手順は以下のとおりである。はじめに、独立行政法人福祉医療機構が開示しているデータベースから東京都で第二種社会福祉事業のみを展開する299の社会福祉法人を選択し、財務諸表を入手する。それを手作業にて入力し、財務データベースを構築する。入力された財務数値を用いて安全性指標である流動比率、固定長期適合率、自己資本比率、収益性指標である経常増減差額率、総資産経常増減差額率、効率性指標である総資産回転率、費用合理性を示す人件費比率、事業費比率、事務費比率を算出する。

表 1 第一種社会福祉事業の事業内容

事業形態	事業内容
老人福祉事業	養護老人ホームの経営, 特別養護老人ホームの経営, 軽費老人ホームの経営
児童福祉事業	乳児院の経営, 母子生活支援施設の経営, 児童養護施設の経営, 知的障害児施設の経営, 知的障害児通園施設の経営, 盲ろうあ児施設の経営, 肢体不自由児施設の経営, 重症心身障害児施設の経営, 情緒障害児短期治療施設の経営, 児童自立支援施設の経営
生活保護事業	救護施設の経営, 更生施設の経営, 生計困難者を無料・低額で入所させ生活扶助を行うことを目的とする施設の経営, 生計困難者に対する助葬事業
障害者福祉事業	障害者支援施設の経営, 身体障害者更生援護施設の経営, 知的障害者援護施設の経営
婦人保護事業	婦人保護施設の経営
経済保護事業	授産施設の経営, 生計困難者に対して無利子または低利で資金を融通する事業

出所：照屋・平田（2014）p.15 をもとに筆者作成。

続いて、第二種社会福祉事業を営む社会福祉法人全体の短期的安定性、長期的安定性、収益性、効率性、費用合理性などを明らかにする。続いて、サンプルをサービス活動収益（一般事業会社の売上高）の規模によって4つのセグメントに区分して四分位分析を行い、第二種社会福祉事業のみを展開する社会福祉法人のセグメント間における差異を分析する。

最後に、サービス活動収益と総資産、人件費、事業費、事務費の相関より、サービス活動収益と総資産の関係、サービス活動収益の増減と人件費、事業費、事務費といった活動諸経費の発生態様の観察を通じて、第二種社会福祉事業のみを展開する社会福祉法人の経営実態を明らかにする。

## 2 社会福祉法人の定義・歴史と事業

### (1) 社会福祉法人の定義・歴史

社会福祉法人は、1951年に施行された社会福祉法に基づき、社会福祉事業（社会福祉法第2条）を行うことを目的として設立された法人である。戦後の日本は、終戦による戦災孤児、失業者、身体障害者などの生活困難者への対応が急務であった。だが、行政の財源は不十分で

あるため、政府は民間資源の活用を求めた。このため、社会福祉事業を担う責務と本来の経営主体を行政としつつも、事業の実施を民間に委ね、かつ、事業の公益性を担保する方策として、行政機関がサービス対象者と内容を決定し、それに従い事業を実施する仕組みとして措置制度が設けられた。この措置を受託するため、行政から特別な規制と助成を可能とすることを目的に社会福祉法が制定され、社会福祉法人という法人格が用意されたのである。

### (2) 社会福祉法人の事業

社会福祉法人は、社会福祉法第24条に規定された経営の原則に基づいて社会福祉事業を行う。社会福祉事業とは、社会福祉法に定められた第一種社会福祉事業及び第二種社会福祉事業をいう（法2条）。第一種社会福祉事業は養護老人ホームの経営、特別養護老人ホームの経営、軽費老人ホームの経営などの事業が該当する（表1参照）。事業内容からすると、対象者を住まわせることを前提としているものと思われる。これらの事業に従事する者が経営の適正を欠いた場合、利用者の人権擁護の観点から問題が大きい。そのため、確実に公正な運用を確

表2 第二種社会福祉事業の事業内容

事業形態	事業内容
老人福祉事業	老人居宅介護など事業，老人デイサービス事業，老人短期入所事業，小規模多機能型居宅介護事業，認知症対応型老人共同生活援助事業，老人デイサービスセンターの経営，老人短期入所施設の経営，老人福祉センターの経営，老人介護支援センターの経営
児童福祉事業	児童自立生活援助事業，放課後児童健全育成事業，子育て短期支援事業，助産施設の経営，保育所の経営，児童厚生施設の経営，児童家庭支援センターの経営，児童福祉増進に関する相談事業
生活保護事業	生計困難者に対してその住居で衣食その他日常の生活日用品又はこれに要する金銭を与える事業，生計困難者の生活関係相談事業
障害者福祉事業	障害福祉サービス事業，相談支援事業，移動支援事業，地域活動支援センターの経営，福祉ホームの経営
母子・寡婦福祉事業	母子家庭等日常生活支援事業，寡婦日常生活支援事業・母子福祉施設の経営
身体障害者福祉事業	身体障害者生活訓練等事業，手話通訳事業，介護犬訓練事業，聴導犬訓練事業，身体障害者福祉センターの経営，補装具製作施設の経営，盲導犬訓練施設の経営，視聴覚障害者情報提供施設の経営，身体障害者更生相談事業
知的障害者福祉事業	知的障害者更生相談事業
精神保健・精神障害者福祉事業	精神障害者社会復帰施設の経営
医療保護事業	生計困難者のために無料・低額な料金で診療を行う事業・生計困難者に対し無料・低額な費用で介護保険法に規定する介護老人保健施設を利用させる事業
経済保護事業	生計困難者のために無料・低額な料金で簡易住宅を貸し付け，又は宿泊所その他の施設を利用させる事業
隣保事業	隣保館等の施設を設け，無料・低額な料金でこれを利用させる事業，その近隣地域における住民の生活の改善及び向上を図るための各種の事業を行う事業
福祉サービス利用援助事業	精神上の理由により日常を営むのに支障がある者に対して，無料・低額な料金で福祉サービスの利用に関する相談・助言を行い，福祉サービスの提供を受けるために必要な手続，福祉サービスの利用に要する費用の支払いに関する便宜を共与すること等
連絡援助事業	社会福祉事業に関する連絡又は助成を行う事業

出所：照屋・平田（2014）p.16 をもとに筆者作成。

保する必要性が高い事業と位置付けられ、開設は原則として行政または社会福祉法人が行う。民間団体の参入は認められていない。

第二種社会福祉事業は、主に老人デイサービス、老人短期入所事業、自立支援事業など、日帰りや短期滞在を念頭に置いた事業が中心である(表2参照)。第二種社会福祉事業は自主性と創意工夫を助成するための事業で、公的規制の必要性が低い事業と位置付けられることから、開設主体に制限はなく、届出により事業を行うことができる。

社会福祉法人は、社会福祉事業の他に公益事業を行うことができる。しかし、社会福祉と全く関係のない事業は認められない。また、社会福祉法人は事業から得た収益を社会福祉事業、もしくは公益事業の経営に充てる場合のみ、収益事業を行うことができる。

### 3 先行研究のレビュー

黒木・向山(2014)では財務指標に関する質問項目により、社会福祉法人では収益性を重視するという答えが安全性や資金繰りを上回った。また、人件費比率や経費全般(事業費)を重視する法人が多いが、一般管理費(事務費)や減価償却費は相対的に重視されていない傾向にあり、経営者は人件費や経費の配分について考慮していることが指摘されている。さらに、会計情報の監査や開示、第三者評価を受審する社会福祉法人は少数であり、会計情報の目的は内部管理に置かれていることも確認された。

黒木(2014)は社会福祉法人における内部留保の実態を調査したものである。大阪府内に所在する530の社会福祉法人から入手した単年度の財務諸表を用いてデータベースを構築し、社会福祉法人における内部留保の実態を分析した。その結果、社会福祉法人の基本財産比率(現預金相当額/1ヵ月あたりのサービス活動収益、事業会社における手元流動性に相当)は約3ヵ月から5ヵ月、実在内部留保比率は約2ヵ月から3ヵ月、発生源内部留保比率は約7ヵ

月から10ヵ月程度であることが明らかにされた。また、法人の規模が大きい介護保険事業及び老人福祉事業では内部留保比率が高いのに対し、児童福祉事業および保育事業の内部留保比率は低いことが示された。

ここで興味深いのは、内部留保比率が高い介護保険事業及び老人福祉事業は第一種社会福祉事業に属する事業であるのに対し、児童福祉事業及び保育事業は第二種社会福祉事業に属する。介護保険事業や老人福祉事業を行う事業者は相対的に総資産が大きく、児童福祉事業及び保育事業は総資産が小さい。すなわち、事業規模と内部留保には一定の関係が存在するものと思われる。黒木・向山(2014)では、社会福祉法人が追い求めるのは収益性であるというが、収益性を重視するからこそ内部留保が厚みを増やすことを勘案すると、収益性を重視しているのは、主に介護保険事業や老人福祉事業といった第一種社会福祉事業を営む社会福祉法人ではないかと考えられる。第二種社会福祉事業を営む社会福祉法人が収益性を重視していないわけではないだろうが、事業規模が小さいと収益力も小さいものになるので、収益性よりも安全性に重きを置くのだろう。同列に扱うことはできないが、一般事業会社において、大企業は収益性を重視し、中小企業は安全性を重視することに類似している。

固定費は事業規模に関係なく発生する。ただし、固定費の負担は事業規模が小さい法人ほど重くのしかかる。固定費が支払えなくなると事業活動を停止せざるを得ない。故に、事業規模の相違は費用の発生態様を変化させるはずである。

以上の研究を概観した結果、社会福祉法人では事業規模が小さくなるほど収益性よりも安全性を重視する傾向にあると思われる。また、社会福祉法人では、事業規模の相違によって費用の発生態様が異なることを検討する。

表3 社会福祉法人の経営指標の設定と計算式

	経営指標	計算式
短期安定性	流動比率	流動資産 / 流動負債
長期安定性	固定長期適合率	固定資産 / (純資産 + 固定負債)
	自己資本比率	純資産 / 総資産
収益性	経常増減差額率	経常増減差額 / サービス活動収益
	総資産経常増減差額率	経常増減差額 / 総資産
効率性	総資産回転率	サービス活動収益 / 総資産
費用合理性	人件費比率	人件費 / サービス活動収益
	事業費比率	事業費 / サービス活動収益
	事務費比率	事務費 / サービス活動収益

出所：東京都福祉保健局の財務分析指標をもとに筆者作成。

## 4 社会福祉法人の経営分析

### (1) 社会福祉法人の分析対象とデータベースの構築

実証分析に用いるサンプルは、独立行政法人福祉医療機構がウェブサイトにて提供している社会福祉法人現状報告書より入手した。黒木(2014)は単年度の財務データを取り扱い、財務データの補強を課題としていたことから、本稿では同報告書に示された3期分の財務データを用いる。ただし、社会福祉法人の財務諸表等開示システムは2016(平成28)年度から試行運用が開始され、2017(平成29)年度から本格稼働しているため、入手できる財務データは平成28年度から平成30年度の3期分のみとなる。対象となった社会福祉法人は461サンプルであったが、データ不足・項目不足である152サンプルを除外した。また、分析結果に歪みを与える可能性のある10サンプルを外れ値として除外した。外れ値は散布図による目視によって認識した。これらの結果、299のサンプルが分析対象となった。サンプルの主たる事業は保育事業や障害福祉事業であった。

### (2) 経営指標(収益性、安全性、効率性、費用合理性)の設定と結果

本節では、社会福祉法人の経営指標の設定や計算式を述べた上で、第二種社会福祉事業を営む社会福祉法人の経営指標の結果を説明する。表3は、東京都福祉保健局によって示されている経営指標と計算式のうち、本稿で使用するものを一覧にしたものである。安全性指標のうち、短期的安定性を表す経営指標には流動比率を、長期的安定性を表す経営指標には固定長期適合率と自己資本比率を用いる。収益性指標は経常増減差額率(一般事業会社の売上高経常利益率; ROSに相当)と総資産経常増減差額率(一般事業会社の総資産経常利益率; ROAに相当)を用いる。総資産回転率は効率性を表す経営指標である。人件費比率、事業費比率と事務費比率は費用合理性を表す経営指標である。

計算の結果、流動比率の平均値は385.07%、中央値は274.60%となった。流動比率の中央値が低いことから、この指標のばらつきが大きいことが推察できる。流動比率が高い数値を示すのは、仕入債務や運転資金の借入れがほとんどないことによるものだろう。

固定長期適合率の平均値は88.64%、中央値は91.61%である。平均値と中央値に開きがない。社会福祉法人において、資金調達と資本運用の関係は、法人規模とはあまり関係ないのかもしれない。自己資本比率の平均値は84.40%、中央値は87.17%である。自己資本比率が高く、負債の利用はわずかであるのは、業種の特性と思われる。

法人全体の経常増減差額率の平均値は5.57%、中央値は5.16%、総資産経常増減差額率の平均値2.95%、中央値は2.71%となっている。

法人全体の総資産回転率の平均値は0.59回、中央値は0.53回である。大手一般事業会社の総資産回転率が1回程度であることからすると、資産効率は高くない。社会福祉事業には多くの固定資産を必要とすることや、公益事業を営んでいるため売価の設定に対する自由度が小さいことが、資産効率に影響をしているのだろう。

本稿においては、費用合理性を表す経営指標として人件費比率、事業費比率、事務費比率を用いる。人件費比率の平均値は72.99%、中央値は74.43%、事業費比率の平均値は8.82%、中央値は8.71%、事務費比率の平均値は9.17%、中央値は8.08%である。社会福祉法人の人件費の割合は相当に高い。

### (3) 社会福祉法人の規模別の実態分析

本節では、社会福祉法人の規模別の実態を分析する。社会福祉法人の規模を測るとき、総資産や従業員、サービス活動収益、事業規模などが用いられると思われるが、本稿ではサービス活動収益を基準とする。算定した社会福祉法人の経営指標をサービス活動収益によって四分位し、それぞれのセグメント間での差異を確認する。

表4は299のサンプルをサービス活動収益規模によって四分位し、第1四分位から第4四分位の各経営指標の平均値(Ave.)と中央値(Med.)を算定した結果である。①から④は、

サービス活動収益が高い順に第1四分位から第4四分位を示している。

表4から確認できるのは以下の通りである。第1に、短期的安定性の視点では、社会福祉法人の事業規模が小さくなるほど流動比率が大きくなる傾向にある。小規模の法人は短期の支払能力が高く、安全性が高いと考えられる。第2に、長期的安定性の視点では、事業規模が異なっても固定長期適合率と自己資本比率があまり変化しておらず、法人の事業規模は長期的安定性に影響を与えていない。

第3に、収益性を表す経営指標の経常増減差額率と総資産経常増減差額率を見てみると、事業規模が大きくなるほど両者は高くなる傾向にある。しかし、数値の差はあまりない。社会福祉法人の収益性は法人の事業規模と関係ないといえる。第4に、効率性の視点からみると、各セグメントの総資産回転率はほぼ一定であり、資産効率は事業規模に関わらず同様である。

第5に、費用合理性を表す経営指標である人件費比率、事業費比率と事務費比率の数値を見てみると、各セグメントのそれぞれの比率とも、あまり変化していないように思われる。また、社会福祉法人では人件費が高く、事業費と事務費はサービス活動収益の約9%程度であることが確認された。

### (4) サービス活動収益と総資産、人件費、事業費、事務費の相関分析

本節では、サービス活動収益と総資産、人件費、事業費、事務費の相関性を分析する。第二種社会福祉事業を営む社会福祉法人のサービス活動収益と総資産の関係は総資産回転率を意味する。サービス活動収益と各費用の関係からは、費用の発生態様、つまりその費用が固定費であるのか変動費であるのかが分かる。サービス活動収益と総資産、人件費、事業費、事務費の相関分析を行った結果、それぞれの相関係数は0.83・0.99・0.91・0.82であった。これらの相関性を視覚的に捉えるために作成されたのが

表4 社会福祉法人全体の規模別の分析結果

		① 74 法人	② 75 法人	③ 75 法人	④ 75 法人
サービス活動収益	Ave.	714,108,906	324,773,644	207,378,993	134,374,131
	Med.	594,982,757	317,905,556	204,631,292	142,011,026
流動比率	Ave.	268.67%	431.76%	335.19%	503.12%
	Med.	205.17%	308.10%	288.12%	359.63%
固定長期適合率	Ave.	91.66%	89.12%	88.75%	85.08%
	Med.	92.32%	91.71%	91.93%	89.67%
自己資本比率	Ave.	82.41%	85.96%	84.23%	84.97%
	Med.	85.18%	87.49%	86.87%	89.39%
経常増減差額率	Ave.	6.34%	6.23%	5.03%	4.70%
	Med.	6.20%	5.33%	4.45%	4.97%
総資産経常増減差額率	Ave.	3.84%	3.29%	2.32%	2.34%
	Med.	3.60%	2.88%	2.35%	1.94%
総資産回転率	Ave.	0.65 回	0.58 回	0.59 回	0.56 回
	Med.	0.59 回	0.56 回	0.50 回	0.46 回
人件費比率	Ave.	73.47%	72.94%	73.80%	71.77%
	Med.	74.70%	74.38%	74.86%	73.76%
事業費比率	Ave.	9.31%	8.78%	8.56%	8.62%
	Med.	9.09%	8.71%	8.60%	8.65%
事務費比率	Ave.	8.46%	8.87%	9.30%	10.04%
	Med.	7.80%	7.96%	8.22%	8.64%

(1) n = 299. 表中①から④までの値は、それぞれ第1四分位から第4四分位を示すものである。

(2) それぞれの経営指標に対して、平均値 (Ave.) と中央値 (Med.) で表示している。

出所：筆者作成。

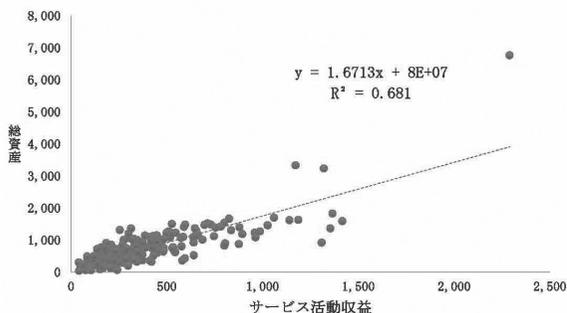


図1 サービス活動収益と総資産の相関

出所：筆者作成。

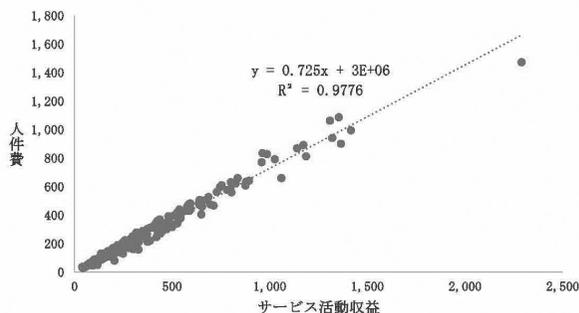


図2 サービス活動収益と人件費の相関

出所：筆者作成。

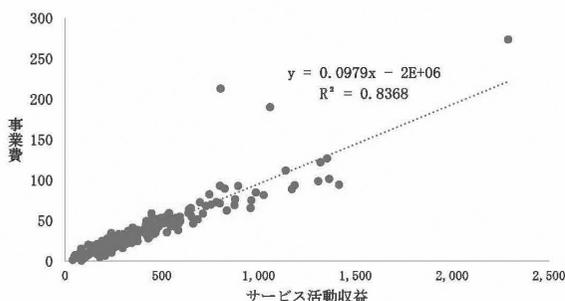


図3 サービス活動収益と事業費の相関

出所：筆者作成。

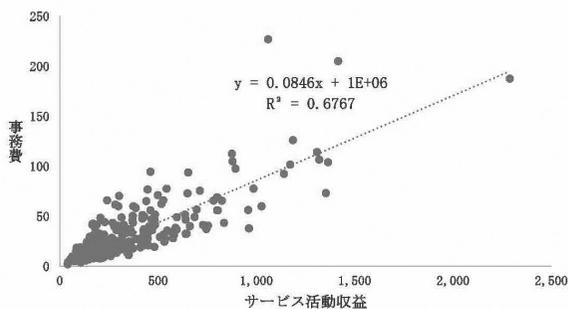


図4 サービス活動収益と事務費の相関

出所：筆者作成。

図1～図4である（以後、本稿で示す散布図の単位は、すべて百万円で表示する）。さらに図5は、図3に示されたサービス活動収益と事業費の相関を説明するため、サービス活動収益を5億円以下、事業費を5千万円以下に限定したものである。同様に、図6は図4のサービス活動収益と事務費の相関を説明するため、サービス活動収益を5億円以下、事務費を5千万円以下に限定したものである。

サービス活動収益と人件費の相関は0.99である。また、図2の散布図を確認できるように、人件費は変動費に該当すると思われる。相関係数だけ見れば、サービス活動収益と事業費、事務費もまた変動費と判断されるだろう。しかし、表示範囲を限定した結果、サービス活動収益と事務費の相関のばらつきが大きいことが確認できる。また、散布図から事業費は変動費で

あり、事務費は固定費であると思われる。

### (5) 社会福祉法人の事業規模の相違によって費用の発生態様の実態分析

本節では、各セグメントのサービス活動収益と人件費、事業費、事務費の相関性の比較の分析を通じ、第二種社会福祉事業を営む社会福祉法人の各セグメントにおけるサービス活動収益に対する活動諸経費の発生態様について検討する。表5は各セグメントのサービス活動収益と人件費、事業費、事務費の相関を示したものである。

法人全体のサンプルを、前節までの研究と同様、四分位に分け、それぞれのセグメントの結果や他のセグメントの値と比較して検討する。規模の大きい第1四分位ではサービス活動収益と各費用との間の相関が高い。中でも人件費と

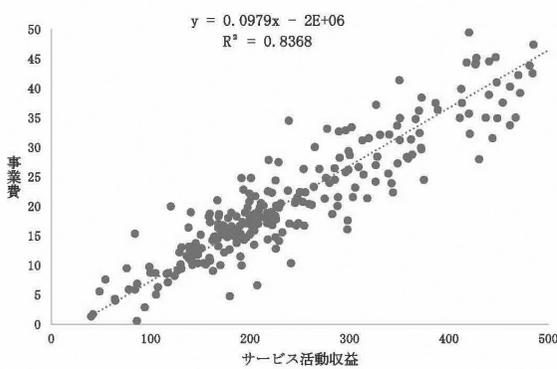


図5 サービス活動収益（5億円以下）と事業費（5千万円以下）の相関

出所：筆者作成。

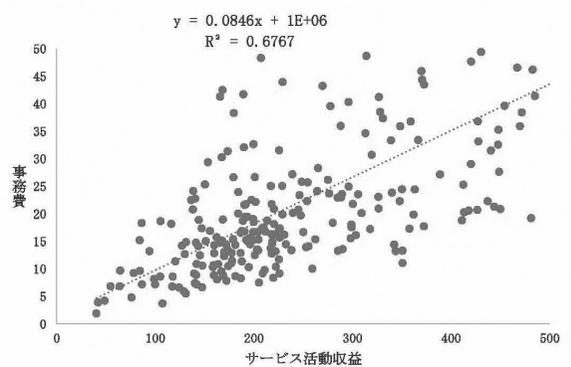


図6 サービス活動収益（5億円以下）と事務費（5千万円以下）の相関

出所：筆者作成。

表5 事業規模別のサービス活動収益と人件費，事業費，事務費の相関

		サービス活動 収益と人件費	サービス活動 収益と事業費	サービス活動 収益と事務費
法人全体	第1四分位 (74 法人)	0.98	0.82	0.73
	第2四分位 (75 法人)	0.83	0.77	0.22
	第3四分位 (75 法人)	0.70	0.36	0.10
	第4四分位 (75 法人)	0.93	0.77	0.41

注：表の中の数値は相関係数の結果を示している。

出所：筆者作成。

の相関の高さは、これまで見てきた通りである。また、法人全体におけるサービス活動収益と人件費の相関はどのセグメントでも高い相関が確認できる。人件費はサービス活動収益の増減と連動しているため、変動費であると考えられる。特に、本稿のサンプルである社会福祉法人の主たる事業形態は保育事業（約86%）であるため、人の手が必要であることは容易に想定できる。中規模の事業所では、限られた人材でサービスを提供しているのではないかと想定される。人手不足の問題が潜んでいるのかもしれない。

サービス活動収益と事業費の相関も興味深い。サンプル全体では、第3四分位に属するサンプルの相関が相対的に低い。また、図8に示されたとおり、事業費が変動費と考えられるのは、規模の大きな法人のみである。

サービス活動収益と事務費については、相関係数の結果や図9の散布図を検討したうえ、事務費は法人の事業規模と関係なく、サービス活動収益の増減との連動が弱いと思われるため、固定費に近いと考えられる。なお、固定費の額は事業規模によって左右される。すなわち、規模の小さな事業所の固定費と、規模の大きな事

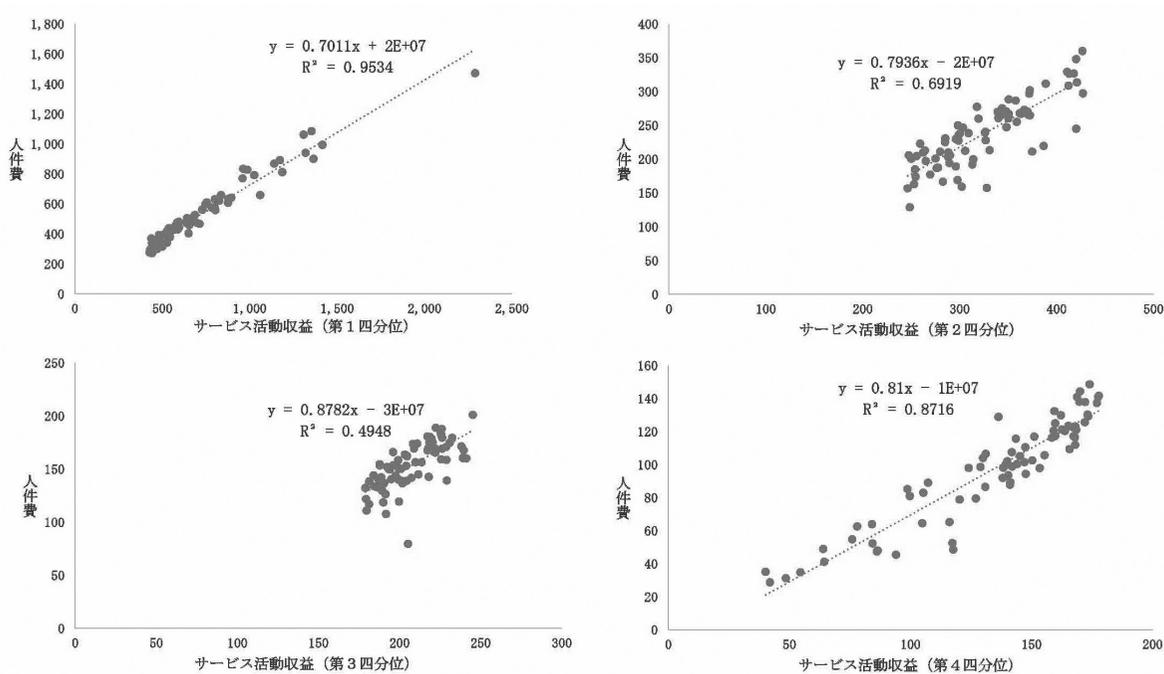


図7 法人全体の各セグメントのサービス活動収益と人件費の相関

出所：筆者作成。

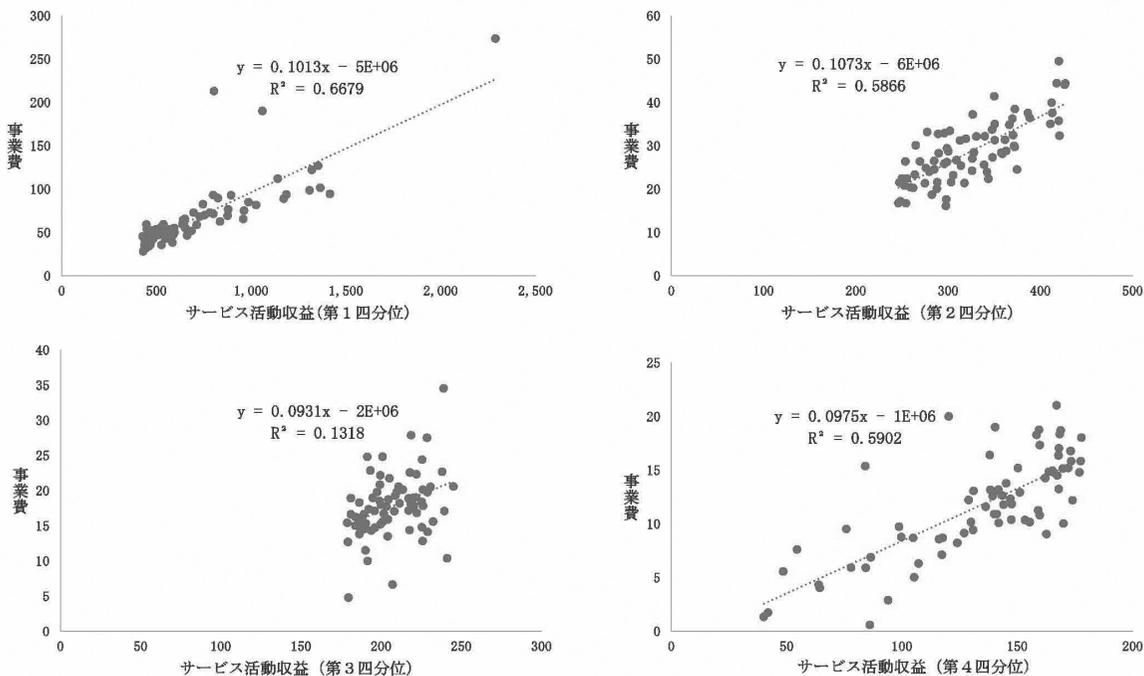


図8 法人全体の各セグメントのサービス活動収益と事業費の相関

出所：筆者作成。

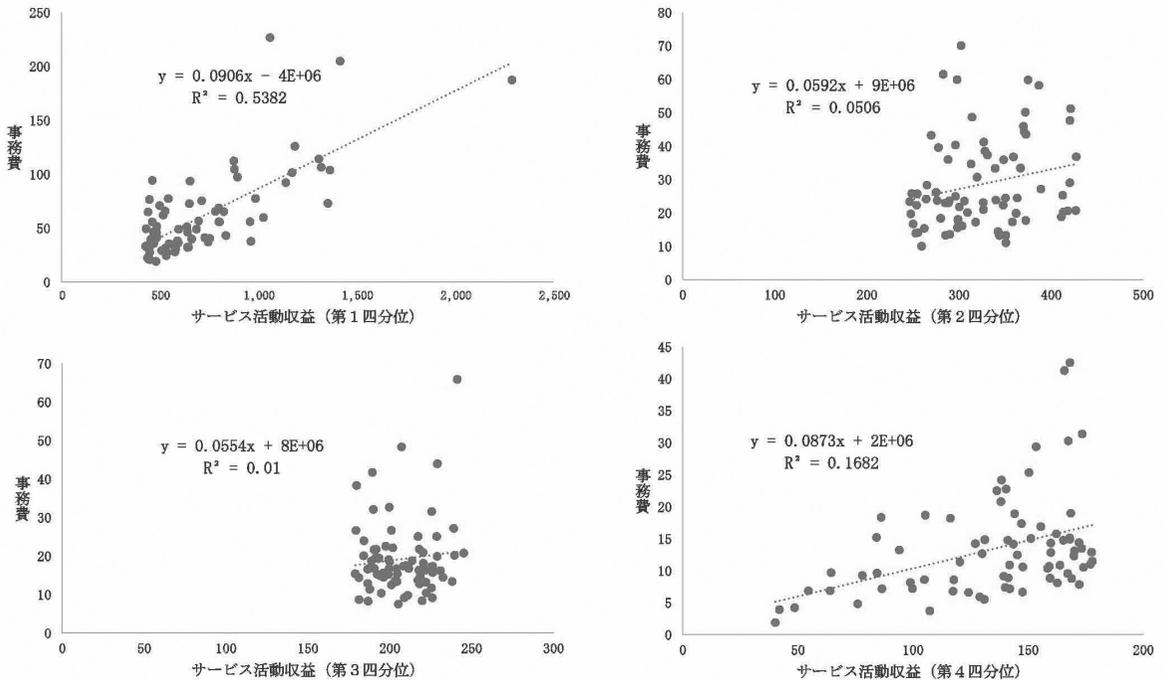


図9 法人全体の各セグメントのサービス活動収益と事務費の相関

出所：筆者作成。

業所の固定費が近似した額ではない。したがって、法人全体で見た場合の費用の発生態様は、固定費ではなく準固定費と表現するのが正しいだろう。

## 5 考察と結論

本稿の目的は社会福祉法人の経営実態を明らかにすることである。独立行政法人福祉医療機構のホームページから入手した東京都で第二種社会福祉事業のみを営む299の社会福祉法人の経営について分析した。

結果、以下のことが確認された。第1に、社会福祉法人では、事業規模が小さくなるほど収益性よりも安全性を重視する傾向にあることが確認された。規制下に置かれた社会福祉事業において、収益性の追求には限界がある。また、社会福祉法人では事業規模が小さいほど、収益力も小さいため、社会福祉法人が重視するのは

安全性であると考えられる。社会福祉法人は公益性が高く、非営利法人であるため、主な目的は利益を追求することよりも、安定的に事業を運営することである。事業を継続的に運営するためには、短期の支払能力や資金繰りの把握することが不可欠である。

第2に、社会福祉法人では、事業規模の相違によって費用の発生態様が異なる。人件費については、大規模と小規模の法人の人件費は変動費であり、中規模の法人の人件費は固定費に近いことが確認された。事業規模が大きいくほど、サービスの提供に関わる人件費も多くなると考えられる。また、事業規模が小さい法人では、費用の支出を考慮する際には、正社員を採用するよりも、パートや派遣スタッフを採用することが多いと考えられる。これが、大規模と小規模の法人による人件費が変動費になると思われる理由である。事業費については、大規模の法

人の事業費は変動費であり、それ以外の法人の事業費は固定費であることが確認された。社会福祉法人の事業規模が大きいと、事業に関わる費用も多くなる。特に、本稿が対象とした第二種社会福祉事業の中でも割合の多い保育事業では、法人の事業規模が大きくなるほど、給食費、保育材料費、水道光熱費などの費用の発生も大きくなると考えられる。一方で、中規模と小規模の社会福祉法人については事業費に規模のメリットが機能しないのであろう。事業規模に関係なく発生する固定費と考えられる。事務費については、事業規模に関係なく発生する固定費といえる。事業規模の相違によって費用の発生態様が異なることにより、変動費と固定費を区別して把握することで、費用合理性の向上につながると考えられる。

## 6 今後の課題

社会福祉法人に関する財務データの開示は始まったばかりである。過去3期分のデータがあるとはいえ、時系列で分析するにはあと2期分程度の資料は必要であろう。分析対象期間を延ばした追試を行って、本稿の結果との比較検討を行う必要がある。

また、本稿は東京都に所在する第二種社会福祉事業を行う社会福祉法人の分析に留まっている。社会福祉法人は様々な規制下にあるため、地域性が存在するとは考えにくいだが、それを確かめるために分析対象となる法人の所在地を拡大し、同様の検証を行う必要がある。特に人口が多い都市部の結果と地方の結果の異同についての検討は興味深いところである。

そして、最も重要なことは、多くの社会福祉法人に足を運び、ヒアリングや観察を通じて経営実態を肌で感じることである。本稿はあくま

でも公表データに基づいて分析である。この結果を携えてヒアリング等を行うことで、本稿の結果がより頑健なものになると思われる。

## 【参考文献】

- 厚生労働省（2014）「社会福祉法人制度の在り方について」
- 厚生労働省（2016）「社会福祉法人制度改革について」
- 厚生労働省（2016）社援基発0331第2号「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運営上の留意事項について」
- 黒木 淳（2012）「社会福祉法人の情報開示制度の有効性：6法人へのインタビュー調査から」『社会関連会計研究』第24号，pp.25-39.
- 黒木 淳（2013a）「非営利組織会計の現状と課題：会計の基本目的を中心に」『経営研究』第63巻第4号，pp.149-171.
- 黒木 淳（2013b）「非営利組織会計の実証研究の展開—先行研究サーベイを中心に—」『経営研究』第64巻第2号，pp.67-93.
- 黒木 淳・向山敦夫（2014）「社会福祉法人の経営分析指標と情報開示の実態：大阪府社会福祉法人へのサーベイ調査から」『経営研究』第65巻第1号，pp.29-56.
- 黒木 淳（2014）「社会福祉法人における内部留保の実態分析—法人の規模と事業領域の観点から—」『経営研究』第65巻第3号，pp.165-178.
- 社会福祉法人経営研究会編（2006）『社会福祉法人経営の現状と課題』全国社会福祉協議会
- 照屋行雄・平田沙織（2014）「社会福祉法人会計の構造と課題」『国際経理論集』第47巻，pp.11-33.
- 内閣府（2014）「規制改革実施計画」

## 【インターネット資料】

- 財務総合政策研究所ホームページ <https://www.mof.go.jp/pri/reference/index.htm>（2019年11月07日最終閲覧）
- 社会福祉法人の財務諸表等電子開示システムホームページ <https://www.wam.go.jp/wamnet/zaihyoukaiji/pub/PUB020000E00.do>（2019年11月07日最終閲覧）