

変化から社会福祉法人における会計方式の現行の基準への変遷を考察した。

社会福祉法人は、契約制度の下で現在とは異なる経営環境にさらされるようになったため、会計方式においても変化が生じることは自然な流れと考えられる。そして、民間企業における競争原理とは異なり、社会福祉法人にとって特有の競争として寄附金の募集・徴集がある。寄附金をどれだけ獲得できるかという社会福祉法人に特有の競争には、より透明性のある情報開示は必要といえる。また、新しい会計基準では法人全体の財務諸表の作成というこれまで問題視されていたいくつか併存する社会福祉法人の会計方式ということに関しても会計方式の統一化が実現化した。

現行の基準では、計算書類と定められているものの、新しい会計基準では、財務諸表と名称を変更した。この変更は、企業会計の基準や公益法人会計基準を参考にしていることが明らかだと考えられる。また、現行の基準では事業活動収支計算書とされている。しかし、新しい会計基準では、事業活動計算書と名称が変更され、収支という言葉は削除された。

収入および支出は、資金収支計算書で、収益および費用は、事業活動計算書で計上し、後者の勘定科目には、損益計算書として収益や費用と勘定表記されている。しかし、新しい会計基準による資料の勘定科目比較表でみると、いくつか存在する福祉関連の会計基準の統一化により勘定科目数が増大し、さらなる会計基準の集約が必要となるといえる。

新しい会計基準は、公益法人会計基準を参考にしてい、金融商品の時価会計や減損会計、税効果会計等の会計手法を導入するとしている。公益法人の会計基準が企業会計の考え方を取り入れて改正していることから、新しい会計基準にも企業会計の会計方式が反映される。すなわち、新しい会計基準は、現行の会計基準に比べてより企業会計化が進んでいるということが分かる。

社会福祉法人も事業区分の一つとなっている収益事業を含めて法人全体の財務諸表を作成することになる。そのために、金融商品等の会計処理も規定している。しかし、社会福祉法人では、このような処理は必要性が低いのではないかと考えられている。中心となる社会福祉事業ではむしろ、事業の効率性だけではなく福祉サービスの充実が重要視されている。コストの管理が重要なことは明らかであり、その点で損益計算思考は導入すべきだと考える。

しかし、企業会計とは異なる独自の会計基準を適用して利害関係者にとって理解困難な財務諸表を作成してしまうことは回避すべきだと考えられる。ただし、利用者本位の福祉サービスに主眼を置くならば、社会福祉事業は貨幣的尺度というもので評価されるのではなく、それ以外のものを含めた総合的な評価が適切ではないかと考える。

新しい会計基準では、財務諸表の体系に含められなくなった財産目録は単に資産や負債の金額表示だけの情報ではなかったことから、これからも財産目録は作成される価値はあるといえる。また、社会福祉法人にとっては、情報の充実という観点から、企業における会社情報およびIR情報のような多面的な情報提供がさらに要求される可能性がある。

非営利法人は、より社会的な要求に対応し、広く情報開示を行うようになった。川村[2010]は、企業会計および非営利組織体の会計について、「非営利法人会計に対して盲従的に企業会計を導入する考え方は、誤った結論に帰着する危険性がある。企業会計も上位概念の会計からみれば、特殊形態の一つにすぎず、非営利法人会計も上位概念の会計の視点から検討すべきだと考えられるそのためには、企業会計と非営利法人会計に共通する統合的基礎概念の模索が課題となる」⁸⁰と指摘している。社会福祉法人にとっては疑いもなく企業会計的な会計手法を取り入れることに慎重になるべきだといえる。

また、企業会計的な会計手法から効率性を追求するならば、福祉事業にとって必要なサービスの質が低下してしまうことも懸念される。それに一法人一施設のような零細な社会福祉法人の会計に損益計算の会計方式を導入することを考え直す必要がある。しかし、今後、企業会計の基準そのものがいくつも改訂を重ねることで、社会福祉法人の会計方式もこれまでとは異なり頻繁に改訂を重ねていく可能性も否定できない。したがって、社会福祉法人の会計は、これからも企業会計等を参考に変化を遂げて行くと考えられる。

本節では、新しい会計基準の概要資料を中心に取り上げたが、2012年度より新しい会計基準が適用されたことによって、これからは新しい会計基準の規定を詳細に考察する必要があるといえる。社会福祉法人にとって望ましい経営体系とそれに対応する会計制度の構築の模索が今後の課題になると考えられる。

⁸⁰ 川村義則[2010]「公益法人会計基準にみる非営利法人会計の基礎概念」『非営利法人研究学会誌』第12巻

第2章 社会福祉法人における監査制度

第1節 社会福祉法人の監査制度の概要と特徴

日本における介護・福祉サービスはこの10年で介護保険により発達してきた。介護・福祉サービスを提供する社会福祉法人では、介護・福祉サービス運営に携わる有資格者の不足や施設での事故の続発、介護保険料水増し請求等不正の増加など深刻な問題を抱えている。

今後、少子高齢化の加速や介護・福祉サービスの多様化などに伴う介護福祉に対する需要の増加を見据えると、介護・福祉業を担う社会福祉法人は、いかにして質の高いサービスを維持できるような改革を行い、私たちにとって利用価値の高い仕組みを作り上げるかが重要となる。そのために社会福祉法人は、適切な営利性は当然のこととして公共性の観点からも、介護福祉業における監査の必要性を、社会福祉学の視点からではなく、経営学の視点から明らかにすることで、利害関係者のための介護福祉を作り上げるべきではないかと考える。

介護・福祉サービスを行う経営主体は、社会福祉法人、営利法人、地域公共団体、医療法人、一般社団法人、財団法人、特別非営利活動法人（NPO）、協同組合、その他がある。介護・福祉サービスを行う経営主体別と開設主体別の割合について、平成24年度『介護白書』の2010年のデータによると、経営主体別の割合では、社会福祉法人が介護予防支援事業所において経営主体となっている割合が48.6%と最も多く、次いで地方公共団体が30.4%を占めている。居宅介護支援事業所の経営主体別では、営利法人の割合が39.4%と最も多く占めているものの、社会福祉法人も29.8%となっている。開設主体別にみると、社会福祉法人は、介護老人福祉施設において開設主体が92.5%と多くなっている。しかし、介護老人保健施設と介護療養型保健施設の開設主体別では、医療法人がそれぞれ73.8%と80.7%と最も多くなっている。

また、養護老人ホームや特別養護老人ホーム等を中心とする第1種社会福祉事業は、原則として経営主体が社会福祉法人または地方公共団体に限られているため、社会福祉事業の担い手は、主に社会福祉法人と認識されている。そこで、本節では社会福祉法人について取り上げ、社会福祉法人の監査体制について検討していく。

事業者数が増加するにつれて、不祥事の増加という新たな問題が起こり始めている。図表2-2-1に見られるように、事業者数が増加するにしたがって、不祥事を起こし指定取り消し処分を受けた事業所数も増える傾向にあった。なお、最近では指定取り消し処分を受けた事業所数の増減は、横ばいの状態が続いている。

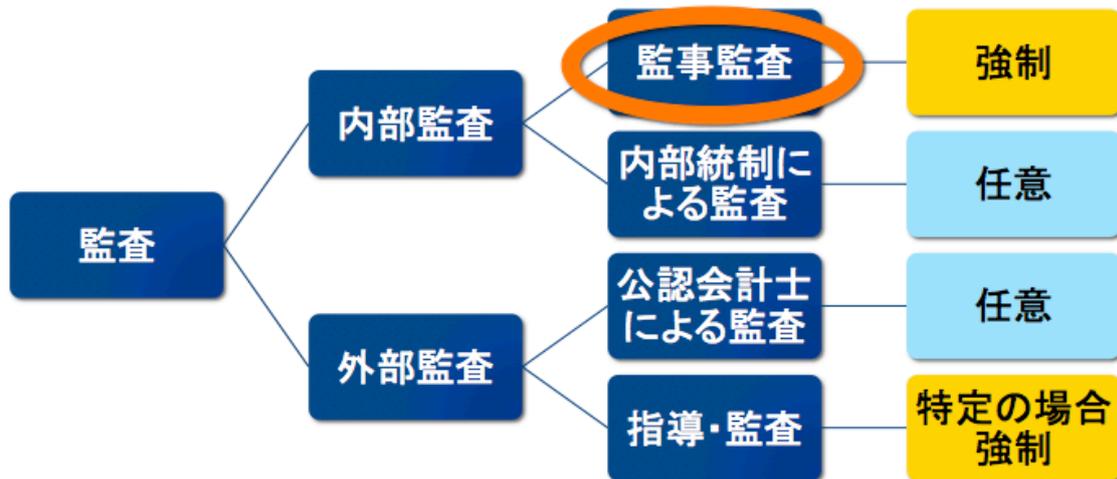
図表 2-2-1 指定取り消し処分のあった介護保険施設・事業所内訳（年次別）



出典：全国介護保険・高齢者保健福祉担当
課長会議資料について（2012年2月23日）

社会福祉法人の監査には、図表 2-2-2 から分かるように、内部監査としては、監事監査や内部統制による監査がある。外部監査としては、監査法人が主に行う外部監査や行政による指導・監査等がある。内部監査のうち、内部統制による監査は、社会福祉法人の理事が、法人の業務を行う上で組織や業務管理のために行う監査となっているため、理事自身の業務の内容までは対象になっていない。また、外部監査は、第三機関へ監査を委託するため、その委託の内容によっては監査としての機能を果たすが、監査を受けるのは任意のため、制度化されている監事監査の機能に代わるほどの機能は持っていない。そして、行政監査については、常設の監査機関となっている監事監査とは役割が異なり、一定の期間ごとに必ず監査が行われるというものではない。

図表 2-2-2 社会福祉法人の監査体制



そのなかでも監事監査の役割としては、適時に法人の運営を確認する常設機関として、常時社会福祉法人の財産の状況や法人の理事の業務執行等について監査を行っており、社会福祉法人の監査体制として重要な機能を担っている。

社会福祉法人の監査体制は、内部監査と外部監査に分類することができる。内部監査は、社会福祉法人においては、監事監査と呼ばれ、社会福祉法人の透明性の確保のための機関として位置づけられている。内部監査の問題点として、社会福祉法人の名目的・名譽的な監事となってしまう、監事としての役割をはたしていない点がある。外部監査は、大きく2つに分類することができる。(1) 公認会計士による外部監査⁸¹と(2) 指導監査の2つとする。

(2) 指導監査については、さらに実地指導と監査の2つに分けられる。実地指導と監

⁸¹ 「(1) 財産状況等の監査に関しては、法人運営の透明性の確保の観点から、公認会計士、税理士等による外部監査の活用を積極的に行うことが適当であること。特に、資産額が100億円以上若しくは負債額が50億円以上又は収支決算額が10億円以上の法人については、その事業規模等に鑑み、2年に1回程度の外部監査の活用を行うことが望ましいものであること。これらに該当しない法人についても、5年に1回程度の外部監査の活用を行うなど法人運営の透明性の確保のための取組を行うことが望ましいものであること」(社会福祉法人の認可についての別紙1第3法人の組織運営5法人の組織運営に関する情報開示等)。

査の違いとしては、実地指導が制度に対する管理の適正化とよりよい福祉サービスの実現を目的として実施されるものに対し、監査は指定基準違反や介護報酬の不正請求等に対して指導や改善を求めるものとして実施⁸²されるという目的の違いがある。外部監査の問題点として、(1) 公認会計士による外部監査を強制していない点と(2) 指導監査では定期的に行われるのは指導であって、監査ではないため、指導を行うのは会計の専門家ではないという点と、事前に実地指導の対策が行えてしまう点がある。

独立監査人となっている公認会計士または監査法人による財務諸表の監査は、企業などの営利法人や国、地方公共団体、非営利法人など、どのような組織にも実施される監査だが、ここでは、厚生労働省が考えている社会福祉法人の外部監査として、指導監査の頻度を緩和するための監査という位置づけとなっている。それ以外にも、任意で財務諸表の信頼性を保証してもらうための監査を実施することも実務では行われている。これは、公認会計士または監査法人による外部監査について、情報開示との関係で次のような意義があるためだと考えられる。

社会福祉法人において公認会計士または監査法人による外部監査が必要になる理由としては、社会福祉法人の公共性や公益性によって、法人の運営に当たって国からの支援がある反面、監査の面では強い公的な制約を受けるためと、一般企業と同様に社会福祉法人についても、財務諸表と監事の意見の閲覧するための資料を提供することが社会福祉法で規定されているためと考えられる。社会福祉法人は、国からの国庫補助金や税制の優遇を受けているという特性から、社会からの要求に応じて法人運営についての更なる適正化を重視ことが求められている。

そこで現在では、より一般の閲覧が常時可能になるように、2009年度分の財務諸表より社会福祉法人及び所轄庁においてインターネット掲載等を実施する情報公開制度の強制適用が実施されている。⁸³この情報公開制度の強制適用によって、従来、財務諸表の閲覧者は所轄庁と利者及びその家族程度に限られていたが、インターネット掲載されることで全国、全一般市民に提供されることになった。

利害関係者は、公表された財務諸表によって社会福祉法人の施設の経営状況および財務状態を読むため、その財務諸表の信頼性が重要となる。そのため、財務諸表の公表を行う社会福祉法人は、財務諸表へ信頼性を付与する必要がある。この信頼性を付与するという行為は、独立した立場にある公認会計士または監査法人による監査によって行われる。社会福祉法人は、職業的専門家であり会計および監査に精通した公正で中立的な独立の立場

⁸² 介護保険施設等実地指導マニュアル（厚生労働省）。

⁸³ 2013年5月31日雇児発0531第14号、社援発0531第11号、老発0531第6号厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知。

を持つ公認会計士または監査法人によって外部からの監査を受け、監査人から財務諸表の適正性を保証されることにより、公表する財務諸表の信頼性を高め、法人運営の透明性についても信頼を得ることができる。

そして、社会福祉法人において公認会計士または監査法人による外部監査が必要になるもう一つの理由は、経理の人材不足の問題と考えられている。多くの社会福祉法人は比較的規模が小さく、経理事務や会計基準に精通した人材の不足や、職員数が少ないことによる決算や経理の業務にかかる時間が限定的であることが多い。このように比較的小規模な社会福祉法人では、公認会計士または監査法人による外部監査が実施されず、財務諸表の誤謬や会計処理に不備が多いという実態がある。

このため、社会福祉法人は、適正な財務諸表が公表されるために、公認会計士または監査法人による外部監査を積極的に受ける必要がある。さらに、法人規模の大小にかかわらず、社会福祉法人では会計不正が多発している実態を受けて、社会福祉法に規定化することで公認会計士または監査法人による監査制度を導入することが求められているものの、実現していない。社会福祉法人における公益性の保護のためにも導入する必要があると考える。

ところで、自主監査とは、都道府県社会福祉協議会の事業として行われる公認会計士または監査法人の指導を伴う監査のこととされている。前述の公認会計士または監査法人による財務諸表に対する監査と同様、厚生労働省が考えている社会福祉法人の外部監査として、指導監査の頻度を緩和するための監査という位置づけとなっている。

監査対象は、会計管理体制および決算とされ、公認会計士や監査法人の調査や指導を行うこととされている。この文面からは、指摘型の監査や準拠性監査を行うように読めるが、実際に提出されている自主的な監査報告書において、会計基準への準拠性および会計管理体制や会計組織の整備および運用について適切か否かの判断を記載した場合は、指摘型の監査を超えて保証型監査を行っていると言解される⁸⁴。

その他の外部監査としては、前述の2つの監査以外の外部監査には、監査法人または公認会計士、その他の会計に関する専門家が行う会計管理体制の整備状況の点検等と、財産状況以外の事項⁸⁵の監査⁸⁶が含まれるとされている。

外部監査の範囲は、厚生労働省社会援護局総務局課が2004年3月2日付にて公表した「社会・援護局関係主管課長会議資料」によって、厚生労働省が示す外部監査の範囲が明らかとなっている。すなわち、厚生労働省が示す外部監査の範囲は下記の3つとなっている。

⁸⁴ プロセスとしての当該内部統制の整備状況および運用状況についての保証のこと。

⁸⁵ 法人の組織運営・事業などの事項を指す。

⁸⁶ すなわち業務監査のこと。

- ① 公認会計士法に基づき公認会計士又は監査法人が行う財務諸表又は計算書類の監査
- ② 公認会計士等、税理士その他の会計に関する専門家が行う会計管理体制の整備状況の点検等
- ③ 財産状況以外の事項（法人の組織運営、事業等）の監査

第2節 社会福祉法人の監査制度の発展

社会福祉法人の監査制度の発展として、監事監査の機能と課題、指導監査の機能と課題についてそれぞれ明らかにする。まず、社会福祉法第40条の規定により監事監査における監事は、次のような職務を行うこととされている。

- ① 理事の業務執行の状況を監査すること。
- ② 社会福祉法人の財産の状況を監査すること。
- ③ 理事の業務執行の状況又は社会福祉法人の財産の状況について監査した結果、不整の点があることを発見したとき、これを評議員会（評議員会のないときは、所轄庁）に報告すること。
- ④ 前号の報告をするために必要があるとき、理事に対して評議員会の招集を請求すること。
- ⑤ 理事の業務執行の状況又は社会福祉法人の財産の状況について、理事に意見を述べること。

監事は、特に理事の業務執行の状況の監査と社会福祉法人の財産の状況の監査という大きく2つの役割を担っている。そして、監事は、社会福祉法人の高い公共性に基づき、法人運営の透明性を確保する必要性が高いため、社会福祉法人の監査機関として大きな役割を持つことから、必ず設置しなければならないことと定められている。

また、監事の定数は、社会福祉法では1名以上必要とされているが、定款準則によると2名以上としている。そして、その要件は次のとおりとされている。「1名は社会福祉法第44条規定する財務諸表等を監査し得る者、1名は社会福祉事業について学識経験を有する者または地域の福祉関係者であること」としている。

さらに、財務諸表等を監査し得る者としては、次の者とされている。

- ① 弁護士
- ② 公認会計士
- ③ 税理士
- ④ 会社等の監査役及び経理責任者等

また、学識経験を有する者としては、次の者とされている。

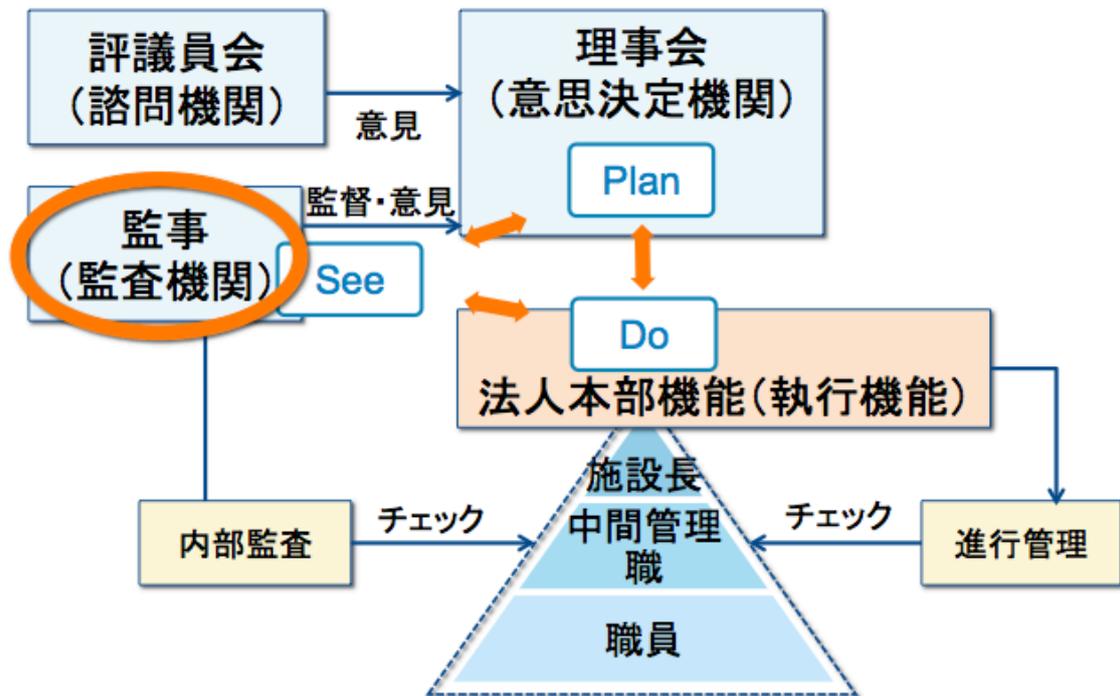
- ① 社会福祉に関する教育を行う者
- ② 社会福祉に関する研究を行う者
- ③ 社会福祉事業又は社会福祉関係の行政に従事した経験を有する者
- ④ 公認会計士、税理士、弁護士等社会福祉事業の経営を行う上で必要かつ有益な専門知識を有する者

さらに、地域の福祉関係者（監事の場合）には、次の者が適切とされている。

- ① 社会福祉協議会等社会福祉事業を行う団体の役職員
- ② 民生委員・児童委員
- ③ 社会福祉に関するボランティア団体、親の会等の民間社会福祉団体の代表者等
- ④ 医師、保健師、看護師等保健医療関係者

社会福祉法人の経営管理体制を図に表すと以下の図表 2-2-3 のようになる。監事はこの中で、理事会や法人本部機能へ監査意見を表明する監査機関として位置づけられている。

図表 2-2-3 社会福祉法人の経営管理体制



出典：第3回社会福祉法人の在り方等に関する検討会の社会福祉法人の組織の資料を基に作成

監事以外の役割について触れると、社会福祉法人の評議員会は、理事を選任する諮問機関としての役割があり、理事会審議事項のうち重要事項について意見する立場となっている。

る。理事会は、事業計画、財産の管理運用、年度予算、決算、新たな事業計画、人事など法人組織を取りまとめる意思決定機関となっている。法人本部機能は、意思決定機関である理事会の補佐や執行機能のとりまとめ、理事会や評議員会で決定した事項についての執行機能として位置づけられている。

そして、この監事監査の課題として、大きく3つ挙げることができる。第1は、監事の選任は理事会または評議員会によって行われるため、監事と理事会または評議員会との関係によっては厳格な監査を行いにくい場合があることである。第2は、監事が社会福祉事業や財務管理に関する専門的知識が少ないうえ、監事監査を行うためのマニュアルや実施規程が十分に整備されていないために、その職責を果たせていないことである。第3は、監査の回数が少なく、監査の所要時間が短いことが課題として挙げることができる。

これらの監事監査の課題をまとめると、不適切な人材の登用、専門知識の欠如、簡易な監査内容を指摘することができる。こうした状況では、社会福祉法人の透明性の確保のために、監事に期待される本来の役割や職務を果たすことは難しくなってくる。

社会福祉法人の監査には、図表2-2-4に見られるように、内部監査には監事監査の他に、内部統制による監査がある。外部監査としては、公認会計士による監査、行政による指導・監査などがある。

図表 2-2-4 社会福祉法人の監査体制

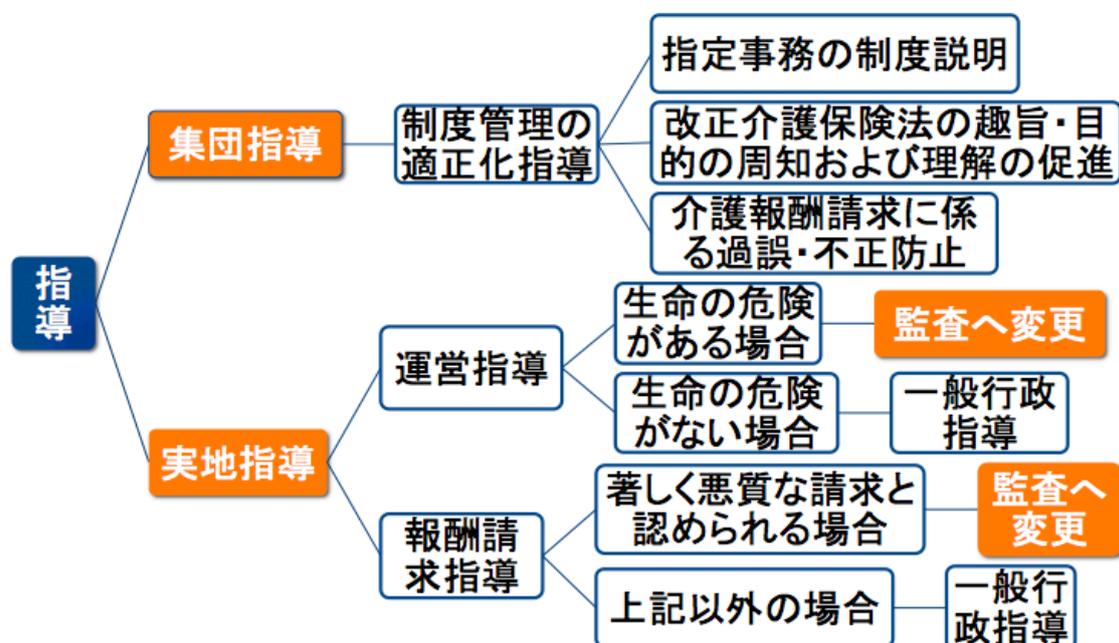


社会福祉法人の監査制度における「指導」と「監査」の違いは、「指導」が、社会福祉法人がきちんと制度の遵守等を行っているかという管理の確認とよりよい福祉サービスの実現を目的として指導が実施されるものとなっている。これに対して「監査」は、社会福祉

法人からの不正な介護報酬の請求や指定基準に違反した場合の改善を求めるものとして実施されるものとなっている。

まず、「指導」については、図表 2-2-5 から分かるように、指導には集団指導と実地指導がある。集団指導は、介護福祉事業者を所定の場所に集めて、講習会形式で介護福祉制度や管理の適正化が指導される。実地指導において運営指導上生命の危険があると判断された場合と、報酬請求指導上、著しく悪質な請求であると認められる場合には、指導より厳しい監査へ変更となる。

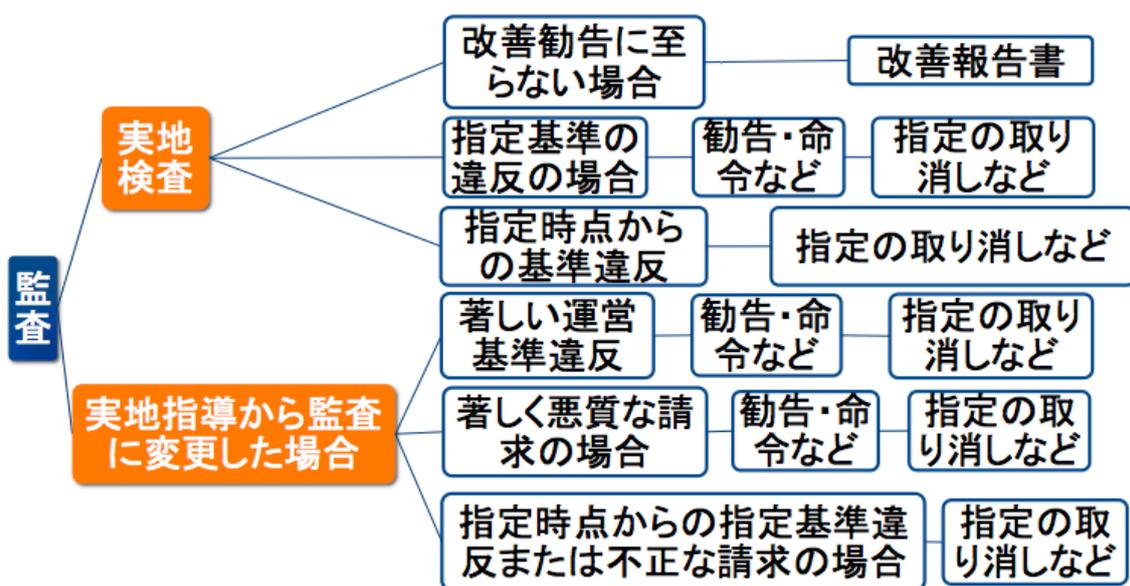
図表 2-2-5 指導の分類



出典：介護保険施設等指導指針、介護保険施設等監査指針

また、監査については、図表 2-2-6 を見ると、実地検査と実地指導から監査に変更した場合に分類される。実地検査の改善勧告に至らない場合以外勧告や命令を経て指定取り消し等の処分となる可能性がある。

図表 2-2-6 監査の分類



出典：介護保険施設等指導指針、介護保険施設等監査指針

この指導監査の課題、特に指導の課題として、大きく3つある。第1は、指導監査では定期的に行われるのは指導であって、監査ではないため、指導を行うのは会計の専門家ではないことである。第2は、事前に実地指導の対策が行えてしまうことである。第3は、指導の主な内容が施設利用者の生活に関する実態の確認や介護サービスの質に関するところのため、会計監査という視点に重点が置かれていないことがこの指導の課題として挙げることができる。

これらの指導監査の課題をまとめると、不適切な人材の登用、専門性の欠如、不十分な監査内容を指摘することができる。こうした状況では、社会福祉法人の透明性の確保のために、指導に期待される本来の役割や責任を果たすことは難しくなってくる。

第3節 社会福祉法人の監査制度の課題

監事監査の課題では、監事監査や指導監査を行う上で、①監査する者として不適切な人材の登用や監査を行う者の専門知識が欠如していること、②監査内容が簡易などの課題が明らかにされ、指導監査の課題では、同じく①不適切な人材の登用や専門性の欠如、②不十分な監査内容という課題が浮き彫りとなった。これらの監査の課題には共通点があり、監事監査と指導監査の課題をまとめると1) 専門性と2) 監査内容と3) 人材という大き

く3つの要素に分けることができる。本項では、それらについて提言する。

まず、1) 専門性について提言する。専門性については、専門知識が欠如しているという現状を踏まえて、監査マニュアルを作成し理解の促進に努めることや、専門知識があるかどうか資格や試験等で理解度を図ることで専門性について一定の水準を保つ事が出来るということを提言する。

次に、2) 監査内容について提言する。監査内容については、不十分で簡易な監査内容が問題になっているという現状を踏まえて、監査内容の拡充を図り、監査実施回数及び監査にかかる時間または人員を増やすことで監査内容を充実させる事が出来るのではないかと提言する。

最後に、3) 人材について提言する。人材については、不適切な人材の登用が問題になっているという現状を踏まえて、専門家を積極的に起用し、十分な知識を持たない者を監事に置かないことで形骸化した監査を変える事が出来るということを提言する。今後は、今回触れられなかった任意監査の部分についても引き続き検討していきたい。

監査の課題をまとめると専門性と監査内容と人材の大きく3つの要素に分けられた。それらについて提言する。まず、専門性について、監査マニュアルを作成し理解の促進に努めることや、専門知識があるかどうか資格や試験等で理解度を図ることで専門性について一定の水準を保つ事が出来ると考えた。次に、監査内容について、監査内容の拡充を図り、監査実施回数及び監査にかかる時間または人員を増やすことで監査内容を充実させる事が出来るのではないかと考えた。最後に、人材について、専門家を積極的に起用し、十分な知識を持たない者を監事に置かないことで形骸化した監査を変えるが出来ると考えた。今後は、社会福祉法人だけではなく、他の経営主体についても検討していくことが課題となっている。

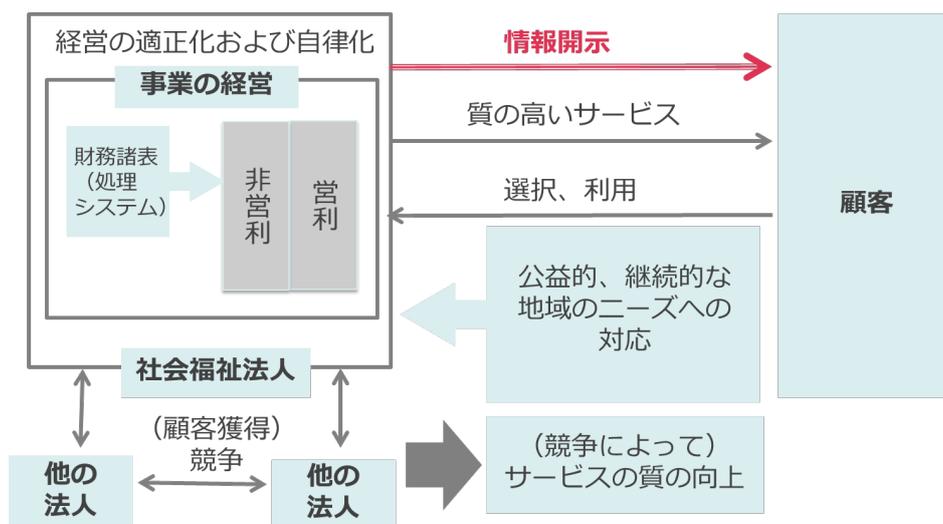
第3章 社会福祉法人における情報開示

第1節 情報開示制度の概要と特徴

社会福祉法人を利用する者が社会福祉法人の提供するサービスを安心して利用するためには、社会福祉事業の主な担い手となっている社会福祉法人が自立的で持続的な法人運営を行うとともに、その法人運営が健全で適正に行われていなければならない。社会福祉法人は、利用者を選択されるために質の高い福祉サービスを、効率的かつ継続的に提供することが求められている。

社会福祉法人は、福祉サービスの提供など営利性のある事業を行っているが、地域の多様な福祉の要求に応じて営利性のある事業だけではなく非収益的な福祉活動も行っている。そのため、社会福祉法人は地域社会の発展のために活動しているという公益性と、事業を継続的に遂行する安定性や持続性が事業特性となっている。このような社会福祉法人の役割を示せば、以下の図表2-3-1のとおりとなる。

図表 2-3-1 社会福祉法人の役割



今日では、社会福祉法人にも営利企業のような競争原理が働き、サービスの質が求められる。同時に、社会福祉法人には営利企業のような介護福祉業に参画してきた他の経営主体のように、顧客獲得競争に参加することが求められるようになってきた。

近年、社会福祉法人に対する財務情報の開示要求が増大してきているが、その背景には、福祉サービス利用者に対し、計算書類の開示義務化等適切な情報を提供し経営の透明性を確保させ、限られた収入からいかに効率的な経営を行うかという考えがある。さらに、社会福祉法人における財務情報開示には、法人経営において損益計算思考を導入し、社会福

社法人にコスト管理の意識を徹底させる働きが期待されている。社会福祉法人会計は、そのための会計処理の仕組みを構築している。

情報開示の要求は社会福祉法人に限ったことではなく、より広い範囲の非営利法人についても財務情報開示上の変化がみられる。例えば、政府からの補助金等の削減は、事業規模を削減しない限り他の財源を必要とすることになる。そうすると、一般からの寄附や収益事業の拡大へと依存するようになる。政府からの補助金等であれば主務官庁の監督機能が働く。しかし、財源がさまざまな源泉となれば、寄附者に対して受託責任を果たすために報告がなされ、さらなる寄附を募ろうと望むならば情報は広く社会に開示されることになる。それは、学校法人会計基準や公益法人会計基準、NPO 法人会計基準についても同様の流れがみられる。

社会福祉法人による福祉サービスは、介護保険制度を利用することで成り立っている。社会福祉法人の財務的基盤は、一般の非営利組織と同様に公的補助や課税免除により支えられている。このため社会福祉法人には、利害関係者の期待に応えるために、法令の遵守に加えて企業倫理や社会貢献等に配慮した行動が求められる。そして、その行動の具体的な目的および手段として、法令遵守、企業統治、企業の社会的責任、リスク・マネジメント等が重要と考えられている。社会福祉法人は、一般の営利企業より公共性や公益性が重要視されるため非常に高い、社会的責任を担っているといえる。

そして、社会福祉法人の経営における課題としては、以下のような点が指摘できる。第1に、社会福祉法人は利用者の要求よりも、行政からの指導と保護があるため行政を意識した福祉サービスになってしまっていることが課題となっている。第2に、経営の非効率性や閉鎖性、人材不足による経営改革のモチベーション不足や運営に関してコストを改善する意識不足などが課題となっている。これらの問題を解決するために、価値の多様化に対応し、法人の価値創造のためにより良い経営戦略の作成とより確実な法人の業績評価ができる報告書の作成開示が求められている。報告書の情報公開により社会福祉法人の説明責任が果たされ、利害関係者から法人の価値が適正に評価されることになる。そのことにより、法人の更なる経営の効率化や安定化、良質な福祉サービスの提供、そのサービスを管理する体制の充実、有能な人材の獲得や育成、更には利害関係者との適切な関係や地域・環境との共生などが可能となると考えられる。

このように社会福祉法人は、取り巻く環境の変化を受けて、より効率的な法人運営が求められている。そして、法人が行政からの公的な資金や一般からの寄附金などを受け入れていることから、国民や寄附者に対して法人の経営状況をより正確に反映した形で説明する責任がある。そのために社会福祉法人の行う事業に関する情報の充実が求められている。

社会福祉法第 24 条には、「社会福祉法人は、社会福祉事業の主たる担い手としてふさわしい事業を確実、効果的かつ適正に行うため、自主的にその経営基盤の強化を図るとともに、その提供する福祉サービスの質の向上及び事業経営の透明性の確保を図らなければならない」と定められている。そして、同法では、同法の前身となっている社会福祉事業法には定められていなかった内容として新たに、①事業経営の基盤強化を図ること、②提供サービスを向上させること、および③事業経営の透明性を確保することを規定した。

つまり、これまで施設の運営に力を入れていた社会福祉法人が、法の改正を境に利害関係者を考慮した経営にも力を入れるように求められた。2003 年以降から顕著となってきた社会福祉法人の経営側の問題による不祥事が起こっていることから、社会福祉法人の経営に関する諸問題についての議論は一層必要なことと考える。

また、営利企業における経営に関する議論の中では、1990 年代以降から起こった不祥事の影響により、企業統治への関心は高まり、経営学のみならず経済学や法学といった観点からも議論が活発に行われた。これは、企業の所有に関する問題について、欧米諸国の企業のみならず、欧米とは異なる企業文化を持つ日本においても、日本独自のコーポレート・ガバナンスを構築することが迫られているからと考える。

そして、一般企業の情報開示では、財務諸表を基盤とする伝統的な財務報告の機能の限界を補う必要から、統合思考を基軸として企業価値の多様化⁸⁷に対応した、統合報告⁸⁸と呼ばれる新しい情報開示の方法が注目されている。小西 [2012a] は、この統合報告の効果について、「財務情報と非財務情報を統合する思考によって、価値創造のためのより良いビジネスモデルの構築とその業績評価が可能となり、その結果、企業の経済的価値と社会的価値の統合を促すことができるようになる」と述べている。

多くの営利企業で導入しつつある非財務情報としての CSR 報告書や環境報告書といった個別報告書から発展して、新しいビジネス・レポートとして統合報告書を作成することが多くみられてきた。

営利企業では一般的となりつつある CSR 報告書だが、社会福祉法人ではあまり浸透していない。しかし、非営利企業となっている社会福祉法人においても、公益性や公共性を法人の活動の基盤としているとの観点から、そうした活動が担保されているか否かを示すガバナンスやコンプライアンスの問題が注目されてきている。そのため、近年 CSR 報告書を

⁸⁷ 企業価値の多様化と企業情報開示との関連性については、小西範幸 [2012a] 「統合報告の特徴とわが国への適用」、『企業会計』、第 64 巻、第 6 号、20-21 ページを参照のこと。

⁸⁸ 統合報告について、理論的側面から検討している最近の論功としては、賀智敏 [2011a] 「企業情報開示の新たな展開—財務情報と非財務情報の統合化の可能性と課題—」、『税経通信』、第 66 巻、第 14 号および小西 [2012] (同上) が参考になる。

作成する法人が増加してきている。

今後は、株式会社における統合報告への移行という動向を受けて、社会福祉法人においても企業価値の多様化に対応し、企業の価値創造のためのより良いビジネスモデルの構築とその業績評価ができる新しい情報開示の形が必要とされると考える。

第2節 情報開示制度の発展

2000年の社会福祉基礎構造改革では、社会福祉法人の財務情報を中心とした経営の透明性の確保に対する要請に応えるため、財務諸表の閲覧や社会福祉法人の経営原則（経営基盤の強化、事業の質の向上及び透明性の確保など）が法で定められた。

しかし、2013年の厚生労働省調査によると、財務諸表の公表⁸⁹を実施している社会福祉法人は、約40%⁹⁰に留まっている。依然として利害関係者にとっての実質的な意味を持つ経営の透明性の確保には至っていない。

それを受けて、2013年6月に閣議決定された「日本再興戦略-JAPAN is BACK-」では、「質の高い介護サービス等を安定的に供給するため、社会福祉法人の財務諸表の公表推進により透明性を高めるとともに、法人規模拡大の推進等の経営を高度化するための仕組みの構築」を実施するとした。

さらに、こうした議論を受けて、2014年「社会福祉法人の認可について」の一部改正では、「社会福祉法人が国民に対して経営状態を積極的に公表して透明性が確保されるように、全ての社会福祉法人は現況報告書並びに添付書類である貸借対照表及び収支計算書について、インターネットを活用し、公表しなければならないこと」とした⁹¹。

利用者が、社会福祉法人の実施する福祉サービスを適切に選択できるようにするためには、福祉サービスの提供者である社会福祉法人に関する情報が適切に公開され、誰でも閲覧できるようになっていることが必要と考えられる。そこで、2000年から現在までの社会福祉法人の透明性の確保に関する制度としては、まず、2000年に、社会福祉事業法などの法が改正された。

この基準の改正に当たって、社会福祉法人に対し、事業報告書及び財務諸表⁹²について、

⁸⁹ ホームページまたは広報誌のいずれかにおける公表を行っている社会福祉法人。

⁹⁰ 社会福祉法人19,810法人のうち、有効回答が得られた19,012法人についての集計結果。集計によれば、このうち7,962法人が、ホームページまたは広報誌のいずれかで、財務諸表を公表しているとのこと。

⁹¹ 「社会福祉法人の認可について」の一部改正について（2014年5月29日雇児発0529第13号、社援発0529第4号、老発0529第1号厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知）。

⁹² 財産目録、貸借対照表、収支計算書。

福祉サービス利用者などの希望者から請求があった場合に閲覧することができる権利を義務づけた。同じく2000年に社会福祉法人審査基準が制定した。この制定では、法人の事業や経営状況、財務情報などについては、社会福祉法人における広報や法人のホームページなどインターネットなどを利用し法人が自主的に情報を公表することが適当との旨が通知された。

そして、2002年に厚生労働省令等が改正された。この改正では、「グループホームについて、自ら提供するサービスの質の評価を行うとともに、外部の者による評価を受けて公表をすること」を義務付けた⁹³。続いて、2006年には介護保険法等が改正された。この改正では、「介護サービス事業者に、介護サービス情報を定期的に都道府県知事に報告し、都道府県知事はその情報を公表すること」を義務付けた⁹⁴。さらに、指定小規模多機能型居宅介護等については、「自ら提供するサービスの質の評価を行うとともに、外部の者による評価を受けて公表をすること」を義務付けた⁹⁵。

2007年には社会福祉法人審査基準が改正された。この改正でも、2000年に社会福祉法人審査基準が制定時と同様に、「法人の業務及び財務等に関する情報については、法人の広報やインターネットを活用することなどにより自主的に公表することが適当」とのことが推奨された。そして、「法人の役員及び評議員の氏名、役職等の情報についても同様の方法で公表することが望ましい」という旨を追加した。

そして、2012年に厚生労働省令等が改正された。この改正では、社会的養護関係施設⁹⁶は、「自ら業務の質の評価を行うとともに、外部の者による評価を受けて、結果を公表すること」を義務付けた⁹⁷。つまり、2000年以降、請求があった場合のみ事業報告書及び財務諸表を公表し、サービスについての外部評価を受けることを一部義務化し、公表する際のツールとしてインターネットを活用することが望ましいということとなる。つまり、開示方法の選択は任意ということになる。ここまでの近年の経営の透明性確保に関わる制度の整備となっている。

⁹³ 介護サービス外部評価制度と呼ばれている。

⁹⁴ 介護サービス情報公表制度と呼ばれている。

⁹⁵ 介護サービス外部評価制度と呼ばれている。

⁹⁶ 児童養護施設、乳児院など。

⁹⁷ 福祉サービス第三者評価制度。

第3節 情報開示制度の課題

2013年6月に行われた日本再興戦略に関する閣議では、社会福祉法人の透明性の確保に関する主な指摘として、医療・介護サービスの高度化を目的とし、「質の高い介護サービス等を安定的に供給するため、社会福祉法人の財務諸表の公表推進により透明性を高めるとともに、法人規模拡大の推進等の経営を高度化するための仕組みの構築や、地域医療介護連携のための医療情報連携ネットワークの普及・展開、介護・医療関連情報の見える化を実施する」ことを決定した。

そして、同日行われた規制改革実施計画閣議では、全ての社会福祉法人について、2013年度分以降の財務諸表の公表を行うことが決定した。この規制改革実施計画閣議の目的は、「法人の経営情報の公表がより効果的に行われるための具体的な方策について検討し、その結論を得ること」となっている。また、2012年度の財務諸表についても公表を行うよう社会福祉法人に周知させ指導し、それによる社会福祉法人の取組みの状況について調査し、規制改革会議に報告するという措置もとられた。

さらに、「所轄庁に対しても、所管する社会福祉法人の平成24年度の財務諸表について、所轄庁等のホームページ等で公表を行うよう協力を要請し、それによる所轄庁の取組の状況について調査し、規制改革会議に報告する」よう通達がなされた。

そして、2014年「社会福祉法人の認可について」の一部改正では、前述したとおり、「社会福祉法人が国民に対して経営状態を積極的に公表し、透明性が確保されるように、全ての社会福祉法人は、現況報告書並びに添付書類である貸借対照表及び収支計算書について、インターネットを活用し、公表しなければならないこと」としていた。つまり現在は、全ての社会福祉法人は事業報告書及び財務諸表を公表し、公表する際のツールとしてインターネットの活用のさらなる推進が求められている。

社会福祉法人における経営の透明性の確保については、いまだ課題が残されている。2014年7月4日の社会福祉法人の在り方等に関する検討会では、法人運営の透明性の確保について以下の図表2-3-2のような課題が指摘された。

図表 2-3-2 社会福祉法人の在り方等に関する検討会で出された内容

1 検 討 会 の 現 状 認 識	(社会福祉基礎構造改革)	○2000年の社会福祉基礎構造改革によって、社会福祉法人には、福祉サービスの利用を希望する者その他の利害関係者に対し、事業報告書、財産目録、貸借対照表及び収支計算書を閲覧に供するよう義務付けられている。	
	(公益法人制度改革)	○その後、2006年の公益法人制度改革によって、公益社団法人・公益財団法人は、一般市民に対し、事業報告書や財務諸表だけでなく、定款、役員名簿、役員報酬規程の閲覧が義務付けられている。 ○また、一般社団法人・一般財団法人、公益社団法人・公益財団法人は、貸借対照表の公告(官報、日刊紙、電子公告による公表)が義務付けられており、大規模法人(負債額200億円以上)では、損益計算書の公告も義務付けられている。	
	(財務諸表の公表状況)	○2013年5月に厚生労働省が社会福祉法人に2012年度の財務諸表の公表を要請しているが、2013年7月末時点で、ホームページまたは広報誌のいずれかで公表した法人は全体の52.4%、所轄庁における公表は9.7%にとどまっている。 ○内訳を見ると、事業別では保育所の公表率が低く、所轄庁別では、一般市が所管する法人の公表率が低い傾向にあり、比較的規模の小さい法人において取組が進んでいない実情が窺える。	
	(社会福祉法人の情報公開の基本的な考え方)	○社会福祉法人は公的性格の非営利法人であり、補助金や税制優遇を受けている。地域住民等の信頼を確保し、活動に対する理解を深めるため、透明性の確保は重要であり、法人に関する情報は個人情報に属するものを除き、すべて公表していく必要がある。	
2 検 討 会 の 意 見	ア社会福祉法人の財務諸表等の公表	(財務諸表等の公表の義務化)	○法人運営の透明性を確保するため、法人の運営状況や財務状況(以下「財務諸表等」という。)については、2014年度以降(2013年度決算分以降)、全ての社会福祉法人において、ホームページで公表すべきである。また、所轄庁においても所管する法人の財務諸表等を全て公表すべきである。社会福祉法人の財務諸表等の公表については、法律上の義務とすることを検討すべきである。
		(財務諸表等の様式の統一化)	○国民に分かりやすく情報提供する観点から、法人によって公表項目に差が出ないように、財務諸表等の公表様式について、統一的に定めるべきである。
		(剰余金の使途・目的の明確化)	○剰余金を具体的な使途もなく積み立てることは、事業の利益を社会福祉事業や地域に還元する非営利法人としての使命が果たされている状態とは言えない。剰余金については、目的を持った積立金として整理することや、積み立ての目標や積立額について、法人が利用者や地域住民など広く国民一般に説明責任を果たす仕組みを検討すべきである。
		(定款・役員報酬規程等の公表)	○社会福祉法人は、公益法人の特別法人であるという位置付けであることに鑑み、公益社団法人・公益財団法人において「閲覧」書類とされている定款や役員名簿、役員報酬規程等について、社会福祉法人には「公表」を義務付けることを検討すべきである。
イ地域における活動についての公表	(地域における公益的な活動についての公表)	○社会福祉法人の情報公開については、地域住民の理解を得ていくため、財務諸表等だけでなく、法人の理念や事業、地域における公益的な活動等の非財務情報についても財務情報と併せて、利用者や地域住民にわかりやすく公表することを推進すべきである。	
ウ都道府県、国単位での情報集約	(都道府県や国で集約するシステムの構築)	○各法人や所轄庁で公表するだけでなく、都道府県や国で法人の財務諸表等を集約し、経営状況を分析するシステムの構築を検討すべきである。	
	(補助金の額の情報公開)	○都道府県や国で財務諸表等を集約するシステムを構築し、社会福祉法人に対する補助金の額を公表することを検討すべきである。	

エ経営診断の仕組みの導入	(経営診断の仕組みの導入)	○経営支援については、既に取組が実施されてきているが、法人経営の透明性の確保のため、情報公開と併せ、客観的な指標を用いた法人の経営状況の診断を行い、地域住民等への説明責任や社会福祉法人の経営支援に資する仕組みを導入するべきである。
--------------	---------------	---

出典：厚生労働省「社会福祉法人制度の在り方について」（報告書）一部修正、<http://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/0000050216.html>（2015年1月10日参照）

社会福祉法人の在り方等に関する検討会では、法人運営の透明性の確保について、まず検討会の現状認識し、①社会福祉法人の財務諸表等の公表、②地域における活動についての公表、③都道府県、国単位での情報集約、④経営診断の仕組みの導入の4点について意見が交わされた。

社会福祉法人の財務諸表等の公表では、「財務諸表等の公表の義務化、財務諸表等の様式の統一化、剰余金の使途・目的の明確化、定款・役員報酬規程等の公表」について、公表方法の明確化や利用者に関心の高い内容の拡充を図ることへ重点的に意見が出されたとみられる。

地域における活動についての公表では、「地域住民の理解を得ていくため、財務諸表等だけでなく、法人の理念や事業、地域における公益的な活動等の非財務情報についても財務情報と併せて、利用者や地域住民にわかりやすく公表することを推進する」と営利法人での導入が進められている統合報告の考え方が反映されていた。

都道府県、国単位での情報集約に関しては、「都道府県や国で法人の財務諸表等を集約し、経営状況を分析するシステムの構築を検討するべき」との意見や「社会福祉法人に対する補助金の額を公表することを検討するべき」だと現在反映されていない情報についての開示を求める意見が出された

経営診断の仕組みの導入では、「客観的な指標を用いた法人の経営状況の診断を行い、地域住民等への説明責任や社会福祉法人の経営支援に資する仕組みを導入するべき」としながらも具体的な経営状況の診断内容についての言及は控えている。

①社会福祉法人の財務諸表等の公表については、この閣議で、すべての社会福祉法人が2013年度分以降の財務諸表の公開が義務付けられ、各法人は、自法人の会計システムを用いて書類を作成し、エクセルおよびPDF形式で所轄庁に提出し、所轄庁はそれをインターネットで公表することとした。この決定については、社会環境の変化に対応し、利害関係者の要望に応じる働きとして高い評価を受けている。今後、この検討会での①社会福祉法人の財務諸表等の公表、②地域における活動についての公表、③都道府県、国単位での情報集約、④経営診断の仕組みの導入の4つの内容を踏まえて、社会福祉法人の積極的な情報開示およびその開示内容の拡充が行われ、法人の経営の透明性の向上に貢献することを期待する。

第Ⅲ部 非財務情報の開示とその効果

第1章 株式会社における非財務情報の開示要請

第1節 財務情報の限界

企業の情報開示の内容は財務情報と非財務情報の2つに大別できる。具体的には、財務諸表などの会計を用いて作成された財務情報とそれ以外の非財務情報に分類できる。現在、日本の企業は、これらの情報を利用して有価証券報告書や決算短信を中心に、アニュアルレポートや環境報告書、CSR報告書などの報告書、企業の経営理念や経営戦略等さまざまな情報を開示している。財務情報には、財務諸表、会計法上の計算書書類、アニュアルレポート、中期経営計画などが該当する。一方、非財務情報としては、財団法人企業活力研究所が平成24年3月に公表した「企業における非財務情報の開示のあり方に関する調査研究報告書」によると、以下のようなものがある。

- ・財務報告（有価証券報告書やアニュアルレポート）のなかの財務諸表以外の情報
- ・ESG情報（CSR報告書および内部統制報告書で開示されている環境、社会、コーポレート・ガバナンスに関連する情報）
- ・知的財産報告書などその他の報告書で開示している非財務情報
- ・経営理念
- ・経営ビジョンや中期経営計画といった経営の方針に関する情報

さらに、上記に加えて、リスク情報や経営戦略、長期計画といった将来の構想も非財務情報として含まれる。

情報開示の範囲について照屋・大田[2002]では、図表3-1-1のように説明している。⁹⁸ 開示される情報を、内部目的・外部目的意思決定情報として位置付け、さらにファイナンシャル・リポーティング（財務報告）情報と非財務的情報の2つに分類している。ファイナンシャル・リポーティング（財務報告）情報には、一般目的外部開示会計情報と非会計的財務報告情報があり、財務情報以外の情報を全て非財務情報とすることができる。そして、一般目的外部開示会計情報には、強制開示会計情報と任意開示会計情報という2種類の開示方法に沿った分類がある。強制開示会計情報には、基本財務情報と補足情報に分類することができる。非財務情報の主たる情報は、大きく環境(Environment)、社会(Social)、およびガバナンス(Governance)から構成されており、これらの頭文字をとってESG情報とも呼ばれている。

⁹⁸ 照屋・大田[2002]は、非財務情報とは「貸借対照表や損益計算書を中心とした財務諸表によって開示される会計情報以外の情報」と述べている(234ページ)。

図表 3-1-1 開示情報の範囲

内部目的・外部目的意思決定情報							
ファイナンシャル・リポーティング（財務報告）情報					任意開示会計情報	非会計的財務報告情報	非財務的情報
一般目的外部開示会計情報							
強制開示会計情報							
基本財務諸表情報		補足情報					
本体情報	注記情報	付属情報	利用可能情報				

出典：照屋行雄・大田博樹[2002]「企業環境の変化とアカウンタビリティ」、『国際経営論集』，第23号，234ページより引用作成。

日本における非財務情報の開示状況は、環境省が行った「2012年度 環境にやさしい企業行動調査 調査結果」⁹⁹によると、500社を超える会社がCSR報告書または環境報告書等の非財務情報に関する報告書を作成し開示している。具体的には、2012年度の作成数は514社となっていて、上場会社はそのうち266社と約半数ほどとなっている。すなわち、CSR報告書を作成・開示していない企業も多い。

一方で、企業の開示する情報の拡充を図るという要求に応じて、この財務情報と非財務情報を統合して提供するという企業が増えてきた。それは、統合報告と呼ばれ新しい報告形態として注目されてきている。

その背景には、財務情報と非財務情報がさまざまな形で企業が開示することにより開示された情報の内容が複雑化し、投資家が投資に必要な情報を読み取ることが難しくなったことが挙げられる。そこで、各種の情報内容と多様な報告形式の報告書をひとつに統合し、より組織の経営実態を正しく反映した報告を目指す必要性が求められている。

企業における財務情報と非財務情報を載せた統合報告書作成の状況については、一般社団法人日本IR協議会から、2013年4月に「第20回IR活動の実態調査」の結果が公表されている。この実態調査の結果、IR実施企業のうち統合報告書を作成している企業は全体の5.0%（43社）であった。実態調査の詳細は、2012年12月末現在の全株式上場会社3,551社に対し、1月31日に調査票を郵送し、3月8日までに902社からの回答を得た（回収率

⁹⁹ 環境省『2012年度 環境にやさしい企業行動調査 調査結果』の「6. 環境に関する情報開示について」（<http://www.env.go.jp/policy/j-hiroba/kigyo/h24/index.html>、アクセス日2014年7月8日）。

25.4%) というものとなっている。回答企業の内訳は、日本 IR 協議会会員企業が 372 社、非会員企業が 530 社であった。

また、世界的な規模で見ると、CSR 報告書作成のガイドラインを策定する国際組織 GRI¹⁰⁰の調査では、2013 年 3 月時点では、2011 年版報告書を発行している 2015 社のうち 350 社が統合報告書を発行している。

個別の報告書の統合の背景には、企業が様々な報告書を開示しているにも関わらず、企業の価値を正しく認識してもらえていないため、企業の実態がより正確に分かる報告書を作成・開示したいという企業の問題意識がある。さらには、従業員にもわかりやすい報告書を作成することによって、経費削減のために報告書に情報を統合することを意図している。

いずれにせよ複雑化した報告書をひとつにまとめることは、報告書作成側にも情報利用者側にも利点があり、財務情報と非財務情報の整合性が取りにくい形で報告されることは少なくなると考えられる。

そして、利用者にとって重要な情報が統合報告書の中に記載されていくと、企業の中長期的な戦略に基づいた情報の記載された報告書となっていくものと考えられる。ひとつに統合された報告書が、利用者から好評価を得ることができれば、統合報告書の作成に未着手な他の企業にも統合報告書が導入される可能性がある。

非財務情報における開示の動向について、環境・社会・ガバナンス等の非財務情報に関する適切な公表や非財務情報の制度化を求める動きがヨーロッパを中心に強まっている。2011 年には、欧州委員会が CSR に関する新しい活動として、全ての業態を対象に環境や社会についての情報の透明性に関する法的な規制を発表した。サステナビリティ報告のガイドラインを示している GRI では、2013 年にガイドラインを改定するなど、非財務情報の開示は活発化している。

企業が持続して成長を行っていくためには、企業活動の過程における社会や環境への配慮、リスクへの対応に基づいた ESG 情報の開示だけではなく、積極的に ESG 情報の開示を行うことにより、企業価値の向上を図り、他企業に対する競争力の強化や新たな事業機会の創出といった、中長期的な視点に基づいた企業の価値の向上に繋がるように財務情報などの経営実態に基づいた非財務情報の開示が重要となる。

企業は長期的な事業の成長を見据えて CSR の取り組みを行っているが、企業経営が短期的な成果をあげる事が重要視された場合には、CSR 活動が難しくなる。企業は、企業と投資家は企業の中長期的な利益に CSR が貢献するものと認識し、相互間の十分なコミュニケー

¹⁰⁰ グリーン報告イニシアチブの略称。

ションを通して、CSR を考慮した事業戦略に理解を示してもらい、投資家へ中長期的な視点に基づいた投資を促すことが必要となる。そして、企業と投資家のコミュニケーションにおいて企業による情報開示が最も重要となる。

さらに、近年の地球規模での環境に関する課題や社会における課題の深刻化により企業が求められる情報にも変化が起きている。地球規模での環境に関する課題として、石油や石炭などの化石燃料の燃焼や森林の伐採などによる大気中の二酸化炭素濃度の上昇や急激な人口増加や都市化の進展などに伴う河川流量の不安定化、湧水の枯渇による淡水消費量の増加、それにより引き起こされる生態系への悪影響など地球規模での環境の悪化が進行しており、地球の持続可能性が危ぶまれている。そこで、地球温暖化の課題に対応するために二酸化炭素濃度を下げるとの低炭素社会への移行や生態系保護のために生物多様性への要請が強く求められている。そのような状況において、環境共生社会への変換が行われ、有限的な資源やエネルギーを守るために循環型社会を構築していくことが必要とされている。

社会の抱える問題点については、主に先進国で起きている少子高齢化、発展途上国の医療問題や貧困問題、衛生に関する問題などがある。少子高齢化に対する制度の確立や社会貢献が求められる風潮など企業に対しても社会における課題に対して何らかの負担や貢献が求められるようになってきている。特に度重なる震災や大規模な自然災害による物流システムや社会の仕組みへの損害など国際的にもリスクを伴う問題が発生し、それが財務面への負荷となり中長期的な企業価値の創造へも大きな影響を与えることが明らかとなった。

企業は、自身の会社の経営戦略が、こうした社会環境の変化に適応し、中長期的な企業価値の創造へ繋がっているか再検討する必要がある。そして、今後、環境や社会、ガバナンスといった日々変化する ESG に関する非財務情報を適切に経営戦略に組み込んでいくことや社会環境の変化に伴うリスクへの対応策が企業の持続的な成長のうえで重要となる。

投資家が、企業の価値および企業の成長性を判断する上でも企業が開示する非財務情報を重要視している。アメリカやヨーロッパを中心として、企業の財務情報と ESG 情報などの非財務情報を統合した投資家向けの総合的な報告のフレームワークの構築が行われている。

近年、日本においても非財務情報が企業価値創造のプロセスに関する説明に占める割合は増加している。日本においては、財務情報はもちろん非財務情報についても、さまざまな方法で企業から多くの情報が開示されている。しかし、関連性の薄い膨大な量の情報は、投資家の視点からみると投資の判断を行う情報としては有効性が不十分と考えられている。

企業が、投資家から企業の価値や成長可能性について正しく評価を受けるためには、企

業価値および企業の成長性の根拠となる情報に対して投資家から信用を得ることも重要となる。そのため企業は、情報を提供する企業側が積極的に財務情報と中長期的な企業価値の創造に繋がる非財務情報とを関連付けてまとめ、体系的に整理して、明瞭かつ簡潔に開示するといった工夫が必要となる。

投資家は、非財務情報がどのように企業の中長期的な価値創造に関係しているのかを重視している。そこで、企業の事業特性や経営戦略、従業員や取引先との関係など企業価値の創造に特に深く関連性がある非財務情報については、企業の中長期的な価値創造プロセスとの関連性を報告書内で明示することが大切だと考えられる。

さらに、それらの関わりの深い情報と ESG 情報を経営戦略へ組み込み企業の中長期的な価値創造との関係性を明確にする。ESG 情報だけを報告書で開示したのでは、価値創造との関わりが不明瞭なため、企業が社会環境の保護やガバナンスの強化に取り組み、新たな事業機会の創出や他企業に対する競争力の強化、自社ブランドの評価の向上など価値創造に結びついているということを明瞭かつ簡潔に表すことが大切となる。もちろん、経営者が自分の会社における ESG 情報の価値を深く理解し、経営戦略の中に明確に組み込むという前提が必要である。

最終的に、非財務情報と財務情報とを統合しそれぞれの関連付けを行う。非財務情報と財務情報を統合した統合報告書では、非財務情報の中から企業の中長期的な価値創造に繋がるような情報を選定し財務情報と関連づけるように統合する。統合報告書の開示では、読み手に明瞭かつ簡潔に情報を示すことが重要となる。さらに、中長期的な企業の経営戦略の内容や要素、戦略の課題や障壁、伴うリスクなどを明示することも求められる。

企業の価値創造、投資家による企業価値判断に ESG の要素が加わるということは、統合的に思考を行うため、報告形態としては、その情報を必要とする投資家に対して的確に提供できる統合報告書として公表することが望ましい。その内容としては、事業活動に伴う財務情報と非財務情報の両方を事業における価値の連鎖の流れの中で把握する。そして、そこに広がるリスクと機会を的確に捉えて、将来に向けての経営戦略と資源配分を行い、実績を上げつつ将来を見通していることを伝えていくことが求められている。

第2節 非財務情報の開示実態

非財務情報は、企業の価値創造に対して外部からの理解を深めるための重要な情報となっている。そして、その情報を財務情報と関連付けて明瞭かつ簡潔に開示する手段の一つが統合報告書である。日本では、国際統合報告審議会（IIRC）が中心となっておこなったパイロットプログラムを経て、統合報告書に取り組む企業が増加している¹⁰¹。そこで、日本の統合報告書の現状について、特に統合報告書の非財務情報について言及している企業を3社挙げる。

その企業3社¹⁰²として、オムロン株式会社、資生堂株式会社、ワコールホールディングス株式会社（以下、株式会社を省略する）を挙げる。3社の統合報告書の内容についての検討は、紙幅の都合上別の機会で行う。ここでは統合報告書作成に当たって、各社が考える1）課題意識、2）検討事項、3）対応施策の3点についてのみ検討する¹⁰³。

1）課題意識については、既に多くの企業がCSR報告書等を公表し、また投資家側からCSRの課題に関わる質問が寄せられる等投資家側からの情報利用が進みつつある。この変化に対応している3社の課題に対する意識について明らかにする。

2）検討事項については、実務上の検討事項として外部や内部の環境について、毎回の点検が重要と考えられている。実際に、検討段階ではどのような点を重視していたのかについて3社の考えをまとめる。

3）対応施策については、統合報告書作成にあたって、従来の伝統的ないくつかの報告書から形成された年次報告書の廃止や、投資家の要求の変化に対して企業の行う固有の事業戦略を国内外の投資家にどのように伝えるかを、各社独自性を持って検討している。実

¹⁰¹ ESG コミュニケーション・フォーラムの『「国内レポート情報」企業リスト』によれば、統合報告書発行社数は、2012年・61社、2013年・95社、2014年・134社となっている。

¹⁰² 〈参考資料〉オムロン：AnnualReport2006AnnualReport2010AnnualReport2011、IntegratedReport2012、資生堂：ANNUALREPORT2006、ANNUALREPORT2010、ANNUALREPORT2011、ANNUALREPORT2012、ワコールホールディングス：ANNUALREPORT2006、AnnualReport2010、AnnualReport2011、IntegratedReport2012。※各社統合報告書の初年度は、オムロン2012、資生堂2011、ワコールホールディングス2011となっている。

¹⁰³ 〈参考資料〉ESG コミュニケーション・フォーラム統合報告ケーススタディ、IIRCTHEPILOTPROGRAMME2012YEARBOOK・IIRCWORKINGDRAFTOFPROTOTYPEFRAMEWORK、IIRC主催統合報告東京フォーラム（2012年11月1日）基調講演、パネルディスカッション、経済産業省2012年3月2011年度総合調査研究持続的な企業価値創造に資する非財務情報開示のあり方に関する調査、財団法人企業活力研究所2012年3月企業における非財務情報の開示のあり方に関する調査研究報告書。

際にどのような対策を取っているのかについて3社の考えをまとめる。

(1) 企業事例1：オムロン株式会社における統合報告書と非財務情報

1) 課題意識

オムロン株式会社の社憲「企業は利潤追求のためのみにあるのではない、社会に役に立ってこそ存在価値があり、存続していく」の精神に基づき事業運営を行っている。このことがオムロン株式会社における企業価値となっており、利害関係者にこの企業価値を適正に理解してもらうことが重要な課題となっている。さらに、経済状況の悪化の影響で財務情報ばかりが重視されているが、中長期的な企業価値を正しく捉えてもらうために財務情報と非財務情報とをバランス良く受け取ってもらう必要があるとの課題の認識があった。

2) 検討事項

オムロン株式会社の企業価値と企業の継続性や将来性を正しく捉えてもらうために、財務情報と非財務情報の開示情報の統合をどのように行っていくべきかという検討事項が挙げられた。企業理念やコーポレート・ガバナンス、内部統制の仕組み、リスク対応など単なる説明に留まらないようにするためには、具体的な事例をどのように盛り込むべきかとの指摘もあった。また、情報開示の媒体として紙媒体とインターネットの役割分担や棲み分けをどのように考えるかが課題となっている。

3) 対応施策

これらの検討事項に対して、オムロン株式会社の企業価値と企業の継続性や将来性を求めるならば、オムロン株式会社の企業理念の「企業は社会の公器」という理念について企業活動を行っていることを、統合報告書を通じて理解を深めることが重要となる。具体的な事例として記載するならば、東日本大震災時にオムロン株式会社の行った取り組み（BCPを発動し、サプライチェーン・マネジメントを実践して部品メーカーとしての供給責任を全うした）などの具体例を紹介する。また、持続可能な循環型社会への貢献として、事業活動に伴う環境への負荷量の増加を取り扱うよりも、地球環境に貢献する商品やサービスの環境への貢献量を増加させる活動など記載しビジネスチャンスを一括してアピールする。統合報告書で開示しきれない詳細な情報については、Webサイトで代用する。

(2) 企業事例2：資生堂株式会社における統合報告書と非財務情報

1) 課題意識

株式流動化の動きに伴って海外の新規機関投資家（長期投資）の開拓の必要性が高まっている。国際的なファンドの増加や資生堂株式会社に関する知識が少ない投資家の増加により企業の基本情報への要求が増加している。長期投資志向の投資家は、ESG 情報への要求も強い傾向がある。さらに、一般の投資家にも ESG 情報を加味して企業評価を行うところが出てきているため、資生堂株式会社の企業価値の理解促進のためにも ESG 情報の充実が求められている。

2) 検討事項

資生堂株式会社は、統合報告書のあり方について単なる 2 冊を 1 冊にする合本化ではなく、ESG 情報に対する投資家の要求に対応した実務的な統合報告書を目指すことにした。財務情報と非財務情報の統合化を進めるにあたって、「CSR 活動は事業活動そのもの」と位置づけている資生堂の CSR の考え方と事業の実態を重視することとした。さらに、投資家の要求に基づき報告書に掲載する非財務情報を独自に分析し、記載内容や数値情報、詳細情報などを整理し表現などの開示方法も工夫する。

3) 対応施策

潜在的な投資家の要求へは、既存の投資家の関心が高い部分の基本情報の拡充を行い対応する。ESG 情報の開示が進んでいる先進国のアニュアルレポートの分析により、重要事項を選定する。さらに、ESG に関する調査アンケートでよく聞かれる質問内容だけでなく、ESG 情報を重視する投資家やその会議で出された関心事項を取り入れ内容の充実を図る。利害関係者別に資生堂株式会社が行っている CSR 活動を分類し、その事業活動の紹介の一環として、ESG 情報の基本事項と関心事項両方を非財務情報として記載する。その際、開示情報の優先度の設定も重要となる。

(3) 企業事例 3 : ワコールホールディングス株式会社における統合報告書と非財務情報

1) 課題意識

ワコールホールディングス株式会社は、「女性共感企業」を宣言し、女性と協力して会社の発展を実現してきたが、ESG 情報を重視した投資を行う海外投資家の増加に伴い、会社の長期的企業価値や持続可能性を、財務情報のみで構築しない新しい表現方法の必要性が高まってきた。

2) 検討事項

ワコールホールディングス株式会社の企業価値を理解してもらうために、財務情報と非財務情報をどのように統合的に表現していくべきかが検討事項として挙げられた。また、アニュアルレポートや CSR 報告書など従来開示していた個別の報告書をどのように活かしていくべきか、開示媒体として紙媒体とインターネットの棲み分けやそれらの役割分担をどのように捉えるが具体的な検討事項となっている。

3) 対応施策

その対策として、ワコールホールディングス株式会社の行う事業の過程に非財務情報を関連付けて表現することが挙げられた。また、統合報告書を、経営戦略と事業活動とを関連づけて表現するための統合的な分析ツールと位置付けて活用し、報告書の内容の拡充を行う。また、統合報告書で開示しきれない詳細な情報は、Web サイトで代用する。

今回の分析では、2013 年～2014 年版の報告書を調査分析するにとどまっているが、今回の分析で得られた基準や事例などを活かし、本格的に統合報告書の導入が行われ始める今後の統合報告書について、引き続きその内容の検証が必要といえる。

統合報告書は、今後、企業が市場全体の潮流を見定めながら情報を統合することを優先するのではなく、報告書の受け手にとって実用的な資料や情報となっていることを優先し、更なる統合化を検討する必要がある。統合報告導入の狙いとして、企業の経営戦略と企業の中長期的な収益力を適正に表現することが企業報告の改革として求められている。さらに、自発的な企業の経営戦略の課題の他に、投資家が期待する長期的な課題として地球環境や社会の課題を改善するという課題のため、ESG 情報が重視されてきたことによって統合報告および統合報告書の作成が行われている。

統合報告書を導入することによって、企業は事業戦略や企業価値の創造について利害関係者へ明瞭かつ簡潔に伝えることが可能となり、企業の良さや強みを明瞭かつ簡潔に説明することができる。今回、事例の課題意識から情報開示に積極的な企業は、利害関係者からの要請に応えるために開示を行うというよりも、財務情報だけでは不十分で伝えきれなかった企業の事業活動や経営戦略を説明するために投資家に伝えたいという動機で情報開示を行っていることが明らかとなった。

決まった形の枠組みにこだわるのではなく、企業の意図や方針が結果として報告書を形作り、企業価値を投資家に伝える内容へと繋がっている。今回の 3 社の事例では、共通する事項として、①事業の特徴や経営の強みについての説明方法の検討、②企業価値の創造につながる表現や伝達方法の工夫という 2 つの検討事項がみられた。

投資家に対し、財務情報と非財務情報を開示し情報の関連性を明示しながら内容を充実させていくことは重要となっている。企業における ESG 情報とは、企業の持続的成長の可能性を測るための指標となっている。そこで、ESG 情報に関する開示は、社会環境への貢献について利害関係者に対して明瞭かつ簡潔に示していく必要がある。非財務情報については、事例のように始めに取り組むべき課題の明確化を行い、課題に対する対策の立案、そして立案した内容の実行という段階を経て企業と利害関係者双方にとって価値のある報告書になっていくと考えられる。

第3節 非財務情報開示の有用性

企業は、日本で株式を公開する場合、有価証券報告書や内部統制報告書を開示する方法で定められている。また、決算短信など証券取引所の要請により適時開示が義務づけられているものもある。さらに、任意開示としてCSR報告書や環境報告書、アニュアルレポート、知的財産報告書、中期経営計画などさまざまな情報開示を行い、企業に関する情報は多様な形で公表されている。

経済の国際化によって、社会環境の目まぐるしい変化や利害関係者の多様化などに影響を受け企業の経営環境が複雑化し、リスクなどの不確実性が増大している。そのような中、企業が持続的に成長するには財務情報だけでなく、非財務情報の重要性も認識されるようになった。

2011年にIIRCが公表した資料によると、S&P500の資本市場で計測される株価の時価総額に占める物的・財務的な資産の割合が低下し、1975年の8割超から2009年には2割へと減少した。これは、投資家が非財務情報も重視し、非財務情報の有用性が高まっていることを示している。

投資家の関心は、企業の実績と株価と考えられている。企業の成長力と企業価値はこの株価へと反映されることから、企業価値の向上のため、企業の経営戦略とその活動に関する情報が重要となる。そのため、財務情報はもちろん、経営理念やCSR活動などの非財務的な要素が経営戦略にどのように関わり、長期的な企業の価値創造に貢献するのか企業は積極的に明示しなくてはならない。

非財務情報の有用性を判断するためには、非財務情報を求める読者像を把握することが必要となる。例えば、現在、日本の企業の多くは環境報告書やCSR報告書でサービスや製品を製造する過程で排出するCO2の排出量を公表している。これは、地球温暖化に危機感を持つ読者にとって、有用性の高い非財務情報ということになる。

しかし、CO2の排出量だけでは一般の投資家は投資の意思決定ができないため、その情報が企業の経営戦略や実績に対してどのような意味を持ち、貢献しているのかが重要となる。つまり、これまでのCO2排出量の増減が企業の実績に与えた影響や効果はもちろん、今後の自分の会社の削減目標やCO2規制の動向、将来CO2の削減が企業の価値創造に与える影響についての情報が必要となる。

例えば、エネルギーを大量に消費する産業では、2020年以降のCO2排出量の削減目標が導入されると、財務的に大きな影響を受ける可能性があるが、逆に自分の会社の強みを活かした太陽光発電や新エネルギーに切り替えた新規事業への転換も可能となる。このことから、CO2の排出量削減に関する非財務情報は、企業の経営に影響を与える重要な情報ということになる。非財務情報は、報告書の利用者にとって、企業の事業特性に応じ中長期的な企業価値の変化を判断するのに必要な情報といえる。

近年、国際的に非財務情報開示の動きは活発になっている。IASB は、国際的な会計基準の主体となっていて、2010 年にマネジメント・コメンタリー¹⁰⁴という財務報告書類のなかに記載される情報に関する実務声明書を公表した。この声明書の中では、質的特性および構成要素、マネジメント・コメンタリーの原則を提示している¹⁰⁵。このマネジメント・コメンタリーには、非財務的要素と財務諸表に開示された情報とリスクの管理に関する戦略とその戦略の有効性の影響に関する情報が含まれており、開示された報告書に対する利用者の理解促進に役立っている。

地域別に概観してみると、アメリカでは、1970 年代以降環境汚染が社会問題となり、環境に関するさまざまな取り組みや法令改正が行われている。こうした経緯から、企業の財政状態へこれらの法律が深刻な影響を与えるのではないかとの危機感が広がった。これを受けて証券取引委員会は、企業に不確実性とそれに伴うリスクに対応し適切な情報開示を行わせるために、サステナビリティに関する情報に関する開示規定を設けた。その後、証券取引委員会¹⁰⁶は、登録している企業が作成するアニュアルレポートの非財務部門の記載内容を規則 S-K で規定した。この規定の中でサステナビリティに関する情報に関しては、事業説明¹⁰⁷や法的手続き¹⁰⁸、経営者による財務・経営成績の分析¹⁰⁹、リスク要因¹¹⁰と関連事業

¹⁰⁴ マネジメント・コメンタリーとは「MD&A」や「取締役報告」などと呼ばれるもので、財務報告書の一部であるが、その多くは非財務情報である。

¹⁰⁵ 経済産業省、2012、74 ページ。

¹⁰⁶ SEC (Securities and Exchange Commission) と略される。

¹⁰⁷ S-K Item101.

¹⁰⁸ 同上、Item103.

¹⁰⁹ 同上、Item303.

¹¹⁰ 同上、Item503.

の影響などの情報開示が求められている¹¹¹。また、EU では、2003 年に行われた会計法現代化指令¹¹²を契機として、非財務情報の情報開示に関わる法律が次々と設定されている¹¹³。この会計法現代化指令が誕生した背景としては、EU が加盟各国の財務情報制度を統一するために IFRS の導入など報告書の比較可能性の確保に取り組む動きがあり、その動きを後押しするように誕生した。この会計法現代化指令は、財務報告書に非財務情報を記載することを求めている。会計法現代化指令での非財務情報とは、非財務情報の主要業績管理指標¹¹⁴に関する情報や事業リスクおよびその不確実性に関する情報、環境および従業員に関する情報などとなっている。

そして、今後の非財務情報の制度的な発展につなげることを目的に、会計法現代化指令によるサステナビリティに関する情報の開示要請は、より具体的で包括的な開示指標づくりのために、環境、社会、企業と投資家を中心とする利害関係者の情報開示に対する要求を明らかにする ESG¹¹⁵情報の開示も検討されている。具体的には、環境、社会、ガバナンスの実績に関する KPI について実現可能性や利害関係者間で一定の合意を得ることについて検討が行われている。そして、日本においても非財務情報を開示する動きとして、さまざまな取り組みや法令改正が行われている。日本においてこの非財務情報は、企業会計基準委員会の有価証券報告書の作成要領の中で有価証券報告書の対処すべき課題や事業等のリスクの項目として扱われていて、金融庁の企業内容等の開示に関するガイドラインの中でも非財務情報が扱われている。また、日本公認会計士協会は、サステナビリティに関する情報や地球温暖化による環境変化への対応に関する情報の開示について、主にそれらの規制に関するリスクやそれに関連する投資、開示された情報に関する評価リスクや不確実性などに触れながら、非財務情報に積極的に対応することを提言している。

世界的に既存の財務報告書において開示される財務情報やアニュアルレポートなどにおいて開示される非財務情報は、投資家の意思決定に重大かつ有用な情報として開示されており、その開示される情報の多くが情報のリスクやその管理、ガバナンスに焦点を合わせて開示されている。それらの情報を補足するように、財務報告書以外のさまざまな情報を前述した ESG 情報としてまとめ、独立した報告書として開示する動きも活発化している。

¹¹¹ 日本公認会計士協会[2010]6-7 ページ。

¹¹² この指令は一定期間内に国内法化する義務を負う一方で、最低限の条件のみを設定しているため、加盟国にはある程度の独自性が許容されている。

¹¹³ 経済産業省[2012]62 ページ。

¹¹⁴ KPI (Key Performance Indicator) と略される。

¹¹⁵ 環境 (Environment) ・社会 (Social) ・ガバナンス (Governance) のことで、これらの分野に対する企業の取り組みの目的は、社内外の各種の利害関係者とのコミュニケーションを促進するためとされる。

たとえば、2000年に公表された非財務情報開示向けのGRIガイドラインは、世界で最も広く利用され、非財務情報開示の活発化に貢献している。GRIガイドラインは、2002年に第2版、2006年に第3版(G3)、2011年にこのG3をアップデートしたG3.1が公表され、2013年にはその第4版(G4)が発行された。現行のG4はより広範な利害関係者向けに開示する項目を網羅し、より多様なビジネスモデルを反映し、原則主義に対応可能なガイドラインになっている。

一方で、日本では、2000年初頭から環境対応のガイドラインが政府主導で多く公表されている¹¹⁶。そのなかでも、環境省の「環境会計ガイドライン」および「環境報告書ガイドライン」や経済産業省の「環境レポーティングガイドライン」などは、本格的な環境活動の情報開示を進め、環境に関する情報の開示要請への対応を先導した。

とくに、環境省の「環境会計ガイドライン」は、従来から行われている企業の環境に関わる活動についての記述やその物量的な情報の記載の他に、企業の環境に関わる活動についてのコストおよび利益に関する貨幣的な数値による情報の測定も試みた。もちろん、企業の環境に関わる活動について計算が困難な範囲はある。しかし、この環境省の「環境会計ガイドライン」は、企業の環境に関わる活動の評価について、一定のレベルで情報の比較可能性やその情報の理解可能性を利害関係者へ提供したのものとして高い評価を受けている。現在、これらのガイドラインに沿って作成された内容は、独立した報告書の形態で提供されている。これらの独立した報告書の潮流としては、初期の環境中心の報告書から、サステナビリティ報告書、CSR報告書による開示などへと変化している。

現在、財務情報および非財務情報に関する情報開示の方法は多様化している。企業の情報に関心をもつ利害関係者も多様化している中で、企業もこの多様な利害関係者の情報開示に関する要求を受けとめ、企業の情報開示の内容に反映していくことが求められている。そして、多様な利害関係者を意識したこのような企業の情報開示の変化の中に非財務情報開示の要求がある。その結果、環境報告書やサステナビリティ報告書のような独立した報告書で開示される形態やMD&A、マネジメント・コメントリーなどのリスクに関連する情報のように既存の財務報告情報に追加される開示形態もあり、現在さまざまな方法で情報が開示されることとなった。どのような方法を選択するにしても、利害関係者による情報開示の要求はますます増加し、企業もそれに積極的に対応していく必要がある。

¹¹⁶ 日本公認会計士協会は「投資家向け情報としての環境情報開示の可能性」[2006]、「投資家向け制度開示書類における気候変動情報の開示に関する提言」[2009]、「投資家向け制度開示におけるサステナビリティ情報の位置づけ」[2010]、「投資家向け報告におけるサステナビリティ課題の識別と重要性評価」[2010]など、非財務情報の開示に関する積極的な提言を行っている。

第2章 株式会社における統合報告の導入

第1節 統合報告の意義

営利企業の財務報告はこれまで財務諸表情報の開示を中心に行われてきた。しかし、財務諸表の情報だけでは投資意思決定に十分な情報を提供できないため、営利企業の財務報告は大きな転換期にあると認識される。

現在、営利企業の情報開示の内容は大きく2つからなる。すなわち、当該企業の財務情報と非財務情報の2つとなる。財務情報には、財務諸表、計算書書類¹¹⁷、アニュアルレポート、中期経営計画などが該当する。一方、非財務情報には、リスク情報、コーポレート・ガバナンス報告書、CSR報告書、環境報告書、サステナビリティ報告書などが該当する。

今日、会計システムは株式会社の仕組みを支えるものとしての基盤となっている。そして、企業の経営者は所有者に対して、委託された資源の運用およびその成果について「報告」することで利害関係者への説明責任を果たす。さらに、企業の財務情報は資源配分の基礎になるため、投資家が手持ちの資金を投資する投資先を選択するための意思決定の材料として活用される。まさに企業の財務情報は、企業が経営活動を持続するために、また投資家が投資活動を行うために共通する最も基礎的なものとなっている。

しかし、経営の国際化が急速に進むなかで、企業の経営活動のみならず投資家の投資活動もグローバル化の波が押し寄せている。このような現状において、各国の会計基準の違いは、財務情報の利用可能性、有用性、比較可能性などの質的特性を働きにくくし、利害関係者への説明責任の遂行を妨げる。これらの問題を解決するために、現在国際会計基準審議会 (IASB: International Accounting Standards Board) による国際財務報告基準 (IFRS: International Financial Reporting Standards) を中心に、財務情報および開示の国際的な統一化が加速している。そして、現在財務諸表の国際的な比較可能性の向上のため、日本、アメリカを中心に会計基準のコンバージェンスの作業が進められている。この活発に再編成されている会計基準の国際的な統合は、IASBによって進められたものである。一方で、EUはじめ多くの国は、IFRSを質の高いグローバル・スタンダードとして支持し、IFRSの会計基準をそのまま採用している。

現在の企業に開示が求められる情報は、既存の財務情報に加え、リスク管理や戦略の情報から、環境や社会関連の情報にまで多様化している。このような非財務情報においては、経営者による財務・経営成績の分析¹¹⁸の開示が義務付けられ、また環境や社会情報の開示を進めるためにGRIガイドライン内容の充実化などが図られている。企業の情報開示は、

¹¹⁷ 会社法上の計算書類を指す。

¹¹⁸ MD&A (Management's Discussion & Analysis of Financial Condition) と呼ばれている。

企業、その他の報告組織、投資家や市民社会によって、より詳細な財務報告や、ガバナンスに関する追加的な報告、独立した報告書によるサステナビリティに関する報告などの形で導かれ、政策的にも後押しされ進行しており、目紛しく変化する社会の要求に積極的に対応していく仕組みが構築されつつある。こうした企業の開示情報の変化、特に非財務情報の増加の変化は、企業を取り巻く各種の利害関係者との関係も明確にしている。

しかしながら、このような企業の情報開示に関する利害関係者からの要求の増加によって、企業は多くの情報開示を行うことへの負担が強いられることになる。さらに、氾濫する企業の情報の中で、情報を受け取る利害関係者にとっても、利害関係者自身に必要な情報を確認する作業を困難にさせている。

その理由として、現在の多様な企業の情報開示の形態は、企業のさまざまな活動の相互関連性を示していないため、単なる情報量の増加と読み手に捉えられているからだと考えられる。その結果、せっかく情報を開示しても利害関係者に受け止めきれずにいる。具体的には、投資家が非財務情報の重要性を認識しているにも関わらず、入手可能となっている情報が投資意思決定に不十分と感じられている点が指摘されている¹¹⁹。

企業の開示する情報の拡充をはかるという要求に応じて、この財務情報と非財務情報を統合して提供するという営利企業が増えてきた。それは、「統合報告」と呼ばれ新しい報告形態として注目されてきている。その背景には、営利企業の財務情報と非財務情報がさまざまな形で提供されることにより開示情報の内容が複雑化し、投資家が投資に必要な情報を読み取ることが難しくなったことが挙げられる¹²⁰。そこで、各種の情報内容と多様な報告形式の報告書を一気に統合し、より明瞭かつ簡潔な報告を目指す必要性がでてきた。

統合報告の概念は、利害関係者からの情報開示への要求に応え続けることへの懸念から検討されるようになった。報告書を作成するにあたって単純に開示する情報の量を増やすことは、企業が情報開示について十分な対応をしたことにはならずそれを利用する利害関係者にとっても決して有用とは言えない。そこで、利害関係者の理解を促す仕組みをつくるために開示する情報間の関連性を明らかにし、バラバラになっている情報をまとめることから始めるべきだと考えられる。

そして、この統合報告は、組織が事業を行う社会や環境、経済上の事象を反映しつつ、組織の概要と外部環境、ガバナンス、ビジネスモデル、リスクと機械、戦略と資源配分、実績、見通しなどに関する重要な情報をまとめるものとなっている。統合報告の導入によ

¹¹⁹ IIRC: International Integrated Reporting Council [2011] Discussion Paper, Towards Integrated Reporting, Communicating Value in the 21st Century, pp.8-9.

¹²⁰ 財務報告の複雑性と情報の適合性の低下を指摘し、報告書の簡素化を求める国際的な議論の高まりについては、FRC [2009]、ICAS [2009]などを参照した。

り、組織がどのように企業の価値を創造し維持するか、組織が利害関係者に対する説明責任をどのように果たしているかなどについて明瞭かつ簡潔に表すことができる¹²¹。従来の個別的な情報展開では、利害関係者の要求に応えるために過剰に詳細になった情報が氾濫し、利害関係者の理解や投資の意思決定の妨げとなっていて重大な情報を曖昧にしているのではないかということが指摘されている。そのため、統合報告では、従来のような個別の報告形態ではなく、開示される情報の量より質を重視し、利害関係者の理解や投資の意思決定において重要な情報を選定した上で、各情報間の相互の要因の繋がりを明らかにすることに焦点を当てている。統合報告で想定される相互の要因とは、戦略とリスク、財務と非財務の業績、ガバナンスと業績、組織とその企業の価値を構築している他の組織の業績と定義している。統合報告では、これらの相互関係を報告書上で明らかにすることが求められている。

各情報間の相互関係を明らかにすることは、長期的視点からの企業の価値創造を促し、最終的に持続可能な発展に繋がる。事業環境の変化と金融環境の変化に適時・適切に対応していくことは、企業の価値を最大化するために必要不可欠となっている。ここでの企業の価値とは、企業が生み出すキャッシュ・フローの総額（割引現在価値）を指す。さらに、現代の企業の情報開示には、より精緻で広義の企業価値の測定やその向上に関わる取り組みが期待され企業の社会的責任なども反映した報告書が求められている¹²²。

個別の報告書の統合には、営利企業がいろいろな報告書を出しているにもかかわらず、正しく企業の価値を認識してもらえないため、全体像のわかる報告書を作成しようという考え方が背景にある。さらには、従業員にもわかりやすい報告書を作成することによって、経費削減のために報告書に情報を統合する意図も考えられる。いずれにせよ複雑化した報告書の一つにまとめることは、報告書作成側にも情報利用者側にも利点があり、財務情報と非財務情報の整合性が取りにくい形で報告されることは少なくなると考えられる。

また、重要な情報が統合報告書の中に記載されることにより、中長期的な戦略に基づいた報告書となっていくものと考えられる。そして、この一つに統合された報告書が、利用者から好評価を得ることができれば、統合報告書の作成に未着手な他の営利企業にも統合報告書の導入が拡大することが期待される。

統合報告は、このように財務情報と非財務情報への社会的な要求が高まり、各々が独自の発展を続けている最中に、国際統合報告審議会（IIRC）から提案されたものとなっている。この報告では、その対象をすべての利害関係者としながらも、初期段階では投資家に

¹²¹ IIRC: International Integrated Reporting Council [2011] Discussion Paper, Towards Integrated Reporting, Communicating Value in the 21st Century, p.4.

¹²² 経済産業省[2012]、3 ページ。

絞っている。これに関しては、ディスカッション・ペーパーに対するコメントにも多数の意見が寄せられており¹²³、今後の方向性は流動的だと考えられる。ただし、本来企業の情報発信に関する最低限の根拠を企業の所有者への説明責任とすれば、統合報告書で扱われる情報には、少なくとも投資家の信頼を担保するものが含まれなければならない。

日本公認会計士協会は、2011年9月12日に国際統合報告委員会（IIRC¹²⁴）が公表した公開草案に付された協議文書の内容を精査し、IIRC 国際統合報告フレームワークとして公表した。IIRC が国際統合報告フレームワークを開発する目的は、フレームワークの冒頭に記載されている。それは、以下のとおりとなっている。

IIRC の長期的構想は、統合報告が企業報告の主流となり、それによって統合報告が公的・民間セクター組織の中核に組み込まれることである。統合思考と統合報告の循環によって、効率的かつ生産的な資源配分がもたらされ、それによって金融安定化と持続可能性に向けた力となるだろう。

また、これに続く文章として統合報告の狙いについて以下の4点を挙げている。

1. 財務資本提供者が利用可能な情報の質を改善する。
2. 組織の価値創造の重要な要因についての複数の報告形態を基礎としつつ、より纏まりがある、効率的なアプローチを高める。
3. 多様な資本についての説明責任とステュワードシップを高める。
4. 長期的な価値創造につながる統合思考、意思決定および行動を支援する。

さらに、フレームワークは、統合報告の目的と想定利用者に関して、以下のように記述している。

¹²³ International Integrated Reporting Committee [2012] Summary of Responses to the September 2012, p. 4.

¹²⁴ 国際統合報告審議会（IIRC: International Integrated Reporting Council）は、企業が、投資家を中心とする（Combined Report）に対し、財務、MC、ガバナンスと報酬及び持続可能性に関する情報を統合的に報告するための国際的に合意されたフレームワークを構築することを目的に2010年7月に設立された国際的なネットワークである。2011年9月に統合報告に関するディスカッション・ペーパーを発行し、2012年以降、国際的な統合報告の枠組みの開発を目指し、2012年1月の時点では、世界20ヶ国、60社が参加するパイロット・プログラムを実施している。

統合報告書の主たる目的は、財務資本の提供者に対して、組織がどのように長期的に価値を創造するかを説明することにある。

つまり、IIRC の最終的な目的は、フレームワークの冒頭で記述されているとおり金融安定化と持続可能性の同時実現と考えられる。これは、IIRC の設立時から共有されてきている基本的な理念に基づくものとなっている。近年、投資家の短期志向化は、経済の不安定要素となり、短期志向な経済活動は経済社会の持続可能性を危機的なものとしている。投資家と企業の両方が、長期的志向に基づき行動することが必要であり、そのためには、両者の交流手段となっている企業報告が変わる必要がある。IIRC は、その前段階として統合報告の枠組みの開発を目指して、2011 年～2013 年にパイロット・プログラムを実施した。現在、企業においては持続的な企業の価値創造が長期的な目標となっている。利害関係者と適切にコミュニケーションを取るためには、企業が事業を行う社会や環境、経済上の事象を反映しつつ、組織の概要と外部環境、ガバナンス、ビジネスモデル、リスクと機械、戦略と資源配分、実績、見通しなどを明瞭かつ簡潔に伝え、利害関係者の理解を得ながら、利害関係者のフィードバックを経営方針に活かすことが必要となる¹²⁵。そのためには、情報の非対称性を解消する手段としての従来の単純に情報開示をするという量重視の概念から統合報告のように開示される質を重視する概念へと思考の転換が必要となる。

第 2 節 統合報告書導入の必要性

統合報告書導入にあたり国際統合報告評議会（IIRC）は、国際統合報告フレームワークを開発している。この国際統合報告フレームワークの主たる目的は、「明瞭、簡潔かつ結合された比較可能な形で、組織の長期的見通しを評価するために、投資家およびその他の利害関係者が必要とする広範な情報を組織が伝達できるようにすること」となっている¹²⁶。国際統合報告評議会は、さまざまな形で開示されている情報が利害関係者に混乱を与えると考え、統合報告において最も重要な情報だけを簡潔にまとめることで、主たる報告書から不要な情報を排除しようとしている。この考え方は、後述する 7 つの基本原則の重要性という項目に現れている。

国際統合報告評議会の開発した国際統合報告フレームワークでは、既存の報告書を単純

¹²⁵ 経済産業省 [2012] 「2011 年度総合調査研究持続的な企業価値創造に資する非財務情報開示の在り方に関する調査（報告書）」、3 ページ。

¹²⁶ IIRC: International Integrated Reporting Council [2013b] The International <IR>: Framework, pp. 8-15.

に合体した報告書（Combined Report）ではなく、統合報告の結果として発行される報告書であることが強調されている¹²⁷。この統合報告の内容を決定するにあたっては、主たる8つの内容要素を基礎として7つの基本原則を適用し、各要素の相互結びつきを明らかにすることで、それぞれの役割が理解される。この7つの基本原則の役割は、統合報告書の作成および開示方法の基礎を与え、報告書の内容および情報の開示方法に関する情報を提供することとなっている。そして、8つの内容要素は、統合報告書の作成の際に適用される。統合報告書には以下の7つの基本原則と8つの主要要素を含み作成される必要がある。

基本原則と内容要素

7つの基本原則

- A. 戦略的焦点と将来志向
- B. 情報の結合性
- C. ステークホルダーとの関係性
- D. 重要性
- E. 簡潔性
- F. 信頼性と完全性
- G. 一貫性と比較可能性

8つの内容要素

- A. 組織概要と外部環境
- B. ガバナンス
- C. ビジネスモデル
- D. リスクと機会
- E. 戦略と資源配分
- F. 実績
- G. 見通し
- H. 作成と開示の基礎

また、イギリスの財務報告審議会（FRC：Financial Reporting Council）は、2010年に財務諸表の開示をより体系的に整理しその内容を実務的なものとするを旨とし、財務諸表の不必要な情報を整理する事業の一環として、ディスカッション・ペーパーを発行

¹²⁷ KPMG [2010] Carrots and Sticks: Promoting Transparency and Sustainability.

している。ここでは、開示される情報の散乱が重要な情報を不明瞭にし、経営に関わる者が直面する問題に対する理解を妨げられ、アニュアルレポートの有用性が阻害されるという問題意識がある¹²⁸。そこで、利害関係者の理解を妨げるような重要でない情報と、重要な情報とを分別し、企業と利害関係者の合意のもと、これらの情報を顕在化したうえで、報告書全体を見直し、重要でない情報を取り除くことを目指している¹²⁹。

しかしながら、この分別作業はとても困難であると推測される。財務情報とサステナビリティや CSR における情報とで求められるものが異なるため、重要性に関する考え方が違うと考えられる¹³⁰。財務情報における重要性は、売上高や利益など金額ベースに重要性基準が設定されることが多いが。しかし、サステナビリティや CSR における重要性は、必ずしも金額ベースではなく、その判断する材料を社会的、環境的および経済的影響にまで広げている。そのため、どの辺りで折り合いをつけ、どの辺りをそれぞれの情報固有のものとして認めるかなど、今後本格的に議論を進める必要がある。

そして、企業の情報開示における比較可能性も重要である。ここでの比較可能性とは、企業間での比較と期間の比較の可能な状態と 2 つの比較可能性を指す。利害関係者は、この比較可能性が担保されることで企業が発信する情報を信頼し理解して投資活動などの行動を起こす。しかしながら、財務情報に関しては、IFRS などの国際基準があるため比較可能な情報が得られるが、非財務情報に関しては、この比較可能性を担保する環境が整っていない。企業の情報開示における比較可能性について、この非財務情報における比較可能性の問題の解消が統合報告の進展にとって重要である。そこで、この比較可能性を担保する有力な方法として、一定のレベルでの調整と合意が不可欠となるが、企業が目標管理のために用いる KPI の利用が提案されている¹³¹。

統合報告書は、全く新しいものを作成するのではなく、既に企業の持っている情報すなわち既存の報告書に手を加えることで作成される場合が多い。これは、統合報告書を作成できることが最も合理的な方法と考えられている。そして、既存の報告書を利用した統合報告書の作成について、いくつかの方法がある。例えば、財務情報と非財務情報を統合するひとつの方法とされている有価証券報告書が中心となった統合報告書が提案されている¹³²。なぜなら、有価証券報告書には財務情報の他に、リスクやガバナンスなど投資意思決

¹²⁸ Financial Reporting Council (FRC) [2010] Cutting clutter: FRC discussion paper, p. 2.

¹²⁹ 同上、p. 5.

¹³⁰ 三代まり子 [2012] 「国際統合報告審議会 (IIRC) による取り組み」、『企業会計』、第 64 巻、第 6 号、中央経済社、42-43 ページ。

¹³¹ 小西範幸 [2012a] 「統合報告の特徴とわが国への適用」、『企業会計』、第 64 巻、第 6 号、2 ページ、三代 [2012] (同上)、42 ページ。

¹³² 同上、25 ページ。

定に重要とされる非財務情報が記載されている。有価証券報告書に、主要業績指標（KPI）や主要リスク指標（KRI）など企業の固有の業績数値を加えることで、財務的影響を評価することができる。加えて、価値創造プロセスを明らかにするために ESG 情報を報告書に反映させることができれば、統合報告書としてのより一層の貢献が期待できる。

他の統合報告書作成方法としては、アニュアルレポートの活用も考えられている。有価証券報告書は、法に定められた報告書のため形式的な説明が多い。しかし、アニュアルレポートは、法律で縛られていないため投資家の要望に応じて企業が自由に開示内容を創意工夫して年々進歩しており、さまざまな情報を分かりやすく解説している。アニュアルレポートは、短期的な視点から見た業績変化ではなく、長期的な視点から見た構造変化に焦点があてられており、企業が発行する各種報告の概要および要点を含んでいる。そして、投資家向けという報告書が想定する利用者の位置づけが明確なため、統合報告書としての完成度が高いと評価されている¹³³。

また、非財務情報の報告書をベースとして財務情報と統合する方法も提案されている。従来の有価証券報告書は、統合報告のためのディスカッション・ペーパーで求めている多様な利害関係者を想定したものではないためその役割は期待できない。そのため、最終的に多様な利害関係者を想定するために、CSR やサステナビリティ報告書のような非財務情報の報告を中心とした報告書も有力な媒体として提案されている。総合報告の媒体として利用するには、それらの報告書に記載されているような非財務情報に固有の情報特性を活かしながら、重要な要素を結合した統合報告の作成が必要となる¹³⁴。

統合報告は、多くの情報開示や報告書を明瞭かつ簡潔に開示し、重要なものに限定するという目標を掲げている。このことを考えると、統合報告書の作成にあたっては、どの提案や開示形態においても、財務情報はもちろん非財務情報に関しては、一定のレベルで開示した内容を統一し、比較可能性を保持し、可能であれば開示した情報についてどの程度まで保証できるのかという問題が解消される必要がある。

¹³³ 窪田真之[2012]「投資家からみた統合報告書の利用価値」『企業会計』Vol. 64No. 6、中央経済社、7 ページ。

¹³⁴ 小西範幸[2012a]「統合報告の特徴とわが国への適用」、『企業会計』、第 64 巻、第 6 号、25 ページ。

第3節 統合報告書の効果

近年、統合思考¹³⁵を基軸として企業価値の多様化¹³⁶に対応した、統合報告¹³⁷と呼ばれる新しい情報開示の方法が注目されている。これは、財務諸表を基盤とする伝統的な財務報告の機能の限界を補う必要性がでてきたためだと考えられる。小西 [2012a] は、この統合報告の効果について、財務情報と非財務情報を統合する思考によって、価値創造のためのより良い事業戦略の構築とその業績評価が可能となり、その結果、企業の経済的価値と社会的価値の統合を促すことができるようになる¹³⁸と述べている。

本節では、既存の財務情報に加え、非財務情報が要求される背景や2つの全く異なる情報を統合しようとする統合報告の動きとその内容、さらに初期段階で報告相手としている投資家の視点について考察する。そして、最終的にはこうした統合報告の目指すものが、企業と多様な利害関係者との結びつきを通してより効果的に表れることに触れたい。

近年の企業の開示情報は、企業変化と財務情報の説明力の低下や投資家の要求の多様化、長期視点の情報の必要性といったさまざまな要求によって、伝統的な財務報告以外の情報開示や非財務情報開示の制度化という形で増加している。このような情報量の増加は、投資家による分析および理解の材料を提供している。しかし、一方で企業の全体像の理解を阻害してしまう要因としても指摘されている。

この問題に対して、IIRC（国際統合報告委員会）の討議文書では、価値創造という観点で重要な情報のみを簡潔に報告する統合報告書を中核として、既存のさまざまな報告を結合させ、再構築することによって解決することを提案した。そうして、すでに存在していた伝統的な財務報告と多くの企業で導入し始めていた非財務情報としてのCSR報告書や環境報告書といった個別報告書から発展させ、統合報告書を作成する企業が増えている。

統合報告では、その対象を、最終的にはすべての利害関係者としながらも、初期段階では投資家に絞られている。そのために、統合報告が目指す、不要な情報を取り除き重要な情報だけを選定する際にも、財務情報は当然のこととして非財務情報において、一定の部

¹³⁵ 統合的思考 (Integrated Thinking) とは、ガバナンス責任者 (取締役又は同等者) 全体の考え、及び極めて複雑な価値創造プロセスを監視し、管理し、伝達する経営能力の適用のこと。

¹³⁶ 企業価値の多様化と企業情報開示との関連性については、小西範幸 [2012a] 「統合報告の特徴とわが国への適用」、『企業会計』、第64巻、第6号、20-21ページを参照のこと。

¹³⁷ 統合報告について、理論的側面から検討している最近の論功としては、古賀智敏 [2011a] 「企業情報開示の新たな展開—財務情報と非財務情報の統合化の可能性と課題—」、『税経通信』、第66巻、第14号および小西 [2012a] (同上) が参考になる。

¹³⁸ このような企業価値観を前提とすると、企業が利害関係者に開示すべき情報は、経済的価値のある情報と社会的価値のある情報の両方である。

分は投資家を意識した情報が対象となる。このために、統合報告が実施されることで得られる利害関係者に向けたさまざまな利益も、その多くは投資家の視点に立つものとなっている。

投資家視点として挙げられている主な利益は次のとおりとなっている¹³⁹。まず、従来の報告がすでに行われた過去の企業活動の評価を中心にしている反面、統合報告は、企業戦略や将来価値創造という将来に関する情報に重点をおいている。将来に関する情報に重点を置くことによって、投資家は組織の持つ将来キャッシュ・フローを生成する能力を正しく評価できる。

次に、統合報告では、経営者の視点から、リスクと機会が開示されているため、投資家は投資している運用資産全体でも、リスクと機会の長期的な影響を評価できるようになる。一方で、最も懸念される比較可能性については、統合報告が、各分野固有の報告形態を改善し、さまざまな報告から入ってくる情報を集約するための基盤を提供するために、とくに非財務情報の情報に一定段階の評価点に関する合意がなされなければならない。

何よりも、統合報告の最大の利点は統合された情報を提供することにある。統合報告は、組織の戦略やガバナンスおよび財務面での実績と、社会環境との関連性を明確にすることで、投資家が長期的な組織の価値創造に重要な影響を与える要因に関して考慮でき一層効率的な評価が可能となる。しかしながら、こうした長所の一方で、課題も残されている。

統合報告では財務情報と非財務情報の要因が結びついた形での情報を目指すとしているが、この相互結びつきをどのように行うのか、さらに投資プロセスにおける両方を組み込んだ分析ツールの開発が急がれている¹⁴⁰。それに、前述の重要性や比較可能性のような根本的な問題が解消されない限り、こうした利点は生まれにくい。

本節では、伝統的な報告とそれを超えるより広範な企業活動を開示する方法として統合報告が提案された流れを考察した。現代の社会は従来の財務情報のみならず、リスク管理や環境、社会的な要素を含む非財務情報が要求され、さまざまな形で報告がなされている。すると今度は、利害関係者のさまざまな要求に応じて開示された報告書が、利害関係者に氾濫する情報のなかで自身に適切な情報を探すことを妨げる原因となってしまう。これらの問題を解消する方法として提案されるのが統合報告となる。

IIRC が統合報告を通して意図するとおり、最終的にすべての利害関係者にとって重要な情報を選定し、相互関連性を示したうえで簡潔かつ明瞭に開示するためには、単なる情報

¹³⁹ IIRC: International Integrated Reporting Council [2013] The International <IR>: Framework.

¹⁴⁰ 同上、p. 2.

の開示ではなく、各種利害関係者との対話が不可欠となっている。絶えずさまざまな利害関係者と対話をすることで、どのような情報が利害関係者にとって重要なのか、どの情報間の相互関連性が求められるのか、どのように伝えれば理解されるのか、またそこから出された意見を経営に生かすという循環が生まれ、将来の持続可能な発展につながる。

そこで開示されるべきさまざまな情報は利害関係者の要求や期待に応える形で企業活動を反映したものであるため、何よりも企業と利害関係者とのより緊密な関係が鍵となる。まさに企業と各種利害関係者との結びつきを強化することにほかない。

利害関係者との結びつきは、初期段階では局地的な環境・社会的問題に関わる批判への対応に追われていたが、より広い範囲での企業の社会的責任を求める社会の要求性に CSR 報告などの形で本格的に社会と向き合い始めた。現在は国際的な持続可能性の課題に対して、企業、政府、NGO などがともに立ち向かおうとする企業提携への取り組みの時代に入っている¹⁴¹。

統合報告は、この企業提携の時代に、企業と利害関係者を真の結びつきに向かわせる積極的なきっかけとなりうる。統合報告が進める企業の価値創造が、利害関係者との結びつきと合致して生み出す相乗効果は、企業を持続可能な発展に導く一つの道を教えるものになると期待したい。

¹⁴¹ 野口豊嗣[2011]「ステークホルダー・エンゲージメントとしてのパートナーシップの可能性」『社会関連会計研究』（日本社会関連会計学会）第 22 号、49 ページ。

第3章 社会福祉法人における情報開示の要求

第1節 社会福祉法人における不祥事

近年、社会福祉法人の不祥事についての報道を新聞やテレビなどで多く目にするようになった。不祥事の事例については、資料やデータが乏しく、実際にこれらのデータがまとめられて公表されているという事実は現在のところ確認できない。そのため、利用者などの一般市民は、不祥事の発生状況や実態を把握することがより困難な状況になっていると考えられる。

2014年3月に出版した全国社会福祉法人会計研究会がまとめた「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」は、2004年度から2013年度の前半の9年半に渡るデータを収集しまとめている。この調査方法では、新聞や雑誌等で報道された情報として民間の報道機関の新聞情報データベースからデータを集計している。さらに、調査したデータを集計し、さまざまな視点からタイプ別に分析して解説している。

その抽出対象および抽出条件については、1) 民間の新聞情報データベースを利用し、2) 全国紙、地方紙、介護・医療・福祉の専門紙・雑誌の記事を対象とし、3) 対象期間は2004年度4月から2013年度9月までの9年6ヶ月とし、4) 会計数値に影響がある不祥事を中心に抽出し、5) 概ね1百万円以上の事例、および1百万円未満で質的に重要な事例を抽出している。

そして、これらの抽出対象および抽出条件で分析対象として抽出された不祥事は、2004年度4月から2013年度9月までの9年6ヶ月の期間で180件であった。法人数で数えると177法人であったが、実際に起きた不祥事の件数と異なるのは、同一の法人がこの期間中に2回、異なる不祥事を起こした法人が3法人あったためとなっている。

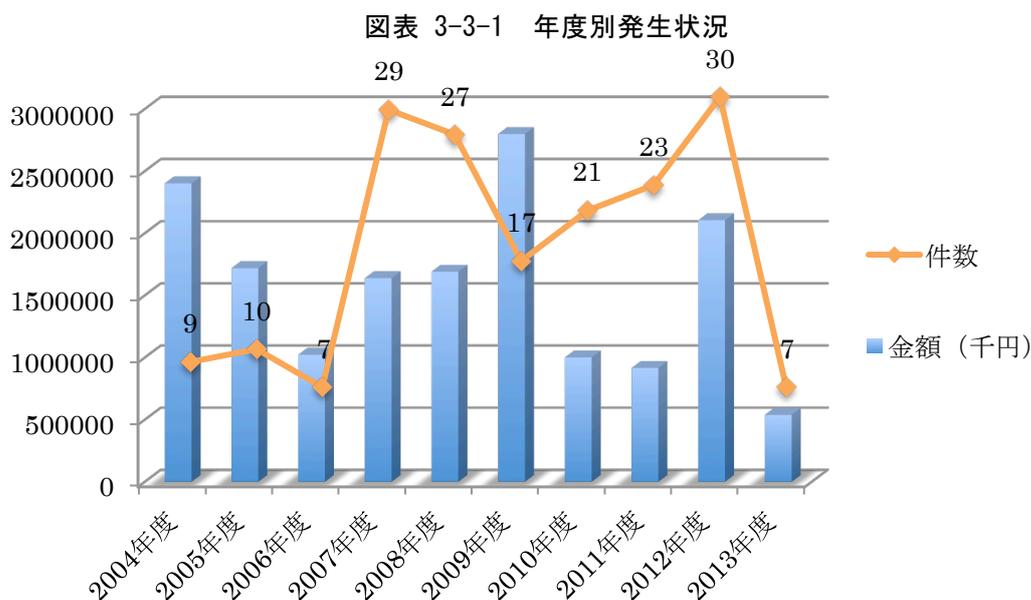
これらの不祥事は、1) 年度別発生状況、2) 施設別発生状況、3) 内容別発生状況、4) 内容別発生状況¹⁴²（詳細）、5) 内容別発生状況の推移、6) 不正主体別発生状況、7) 行政処分、告訴等社会的制裁の状況の7つの種類に区分することができる。

まず、1) 年度別発生状況¹⁴³では、不正の行われた金額と不正が行われた件数別に発生状況を集計している。この図表3-3-1から、およそ毎年10億円～20億円の間で不正に関わる金額が推移していることが分かる。また、不正が行われた件数は、2004年度～2006年度の間では10件前後であったが、2007年度以降は、不正が行われた件数が急増し17件から

¹⁴² 収益関係、購買関係、出納・資金管理・運用関係。

¹⁴³ 発生年度は、不正が行われていた年度または、不正が行われていた年が不明確な場合は発覚した年度とし、不正が複数年にわたる場合は最終年度としている。そのため、表の年度別発生状況といっても厳密なものではない。特に、最初の2004年度については、それ以前の期間も含んだ不正が含まれている。

最大で30件の不正が発覚している。しかし、2013年度は7件と発生件数が大幅に減少していることが分かる。調査によると、2009年度以前の内訳について、1件で10億円以上の大規模な事例が3件、5億円以上10億円未満も3件発生していた。これら大規模な事例の多くは、多額の借入金を外部へ流用したりする資金流用の事例であると分析されている。また、2010年度以降は、10億円を超える多額な不正のあった事例は発生せず、5億円を超える大きな不正事例は1件しか発生していない。



出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」より作成

2) 施設別発生状況では、施設の種類の別発生状況を集計している。この図表3-3-2から、介護・老人施設は他の施設より2倍近く不正発生件数が多いことが分かる。これは、介護・老人施設の元々の施設数が多いため、不正の発生件数多いと考えられる。また、介護・老人施設の不正金額や1件当りの金額が突出して多くなっている原因として、施設の規模や施設の持つ資産、事業活動に伴って得られる報酬の額が大きいためと考えられる。

図表 3-3-2 施設別発生状況

施設種類	件数	金額 (千円)	1件当り金額 (千円)
介護・老人	82 (5)	11,040,168	145,265
障害	33 (3)	1,343,586	41,987
保育所	38 (1)	2,056,500	54,118

児童養護	9 (2)	78,128	8,680
病院	2	286,000	286,000
社協・事業団等	16	1,020,463	63,778
合計	180	15,824,845	92,004
社協、事業団等の合計	27	1,098,730	42,258

出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」

(注 1) 法人によっては、複数の種類の施設を運営しているが、不正の発生した施設の種類をもって集計している。

(注 2) 介護、老人、障害、保育所、児童養護の件数の () は、内数で、社協事業団等のほか、公的機関が出捐する社会福祉法人が経営する施設に不正があった件数を含んでいることを示している。したがって、社協・事業団等による不正事例のここでの総件数は、上記の 16 件に 11 件を加えた 27 件となる。

(注 3) 1 件当り金額については、報道記事に金額が明示されていない 8 件の事例を除き、金額の分かる事例の 1 件当り金額を算出している。

また、大きな特徴として、この図表 3-3-2 から、保育所の不正金額が大きいことが指摘できる。特に 1 億円を超えるような多額な不正のあった 5 件の事例を見ると、数年～10 年程度の長期間にわたって不正が発覚していないことや複数の保育所を運営している法人という特徴が見られるため、これらの特徴が多額の不正の原因と考えられている。

不正の内容は、補助金の不正請求、運営費の不正支出、架空水増し発注、計上、人件費の不正計上が主要な内容となっている。また、保育所において不正を行った主体については、園長が 24%¹⁴⁴と多く、会計責任者・事務長・会計担当者による不正は 16%¹⁴⁵と減少している。これは、園長が自ら会計責任者や会計業務を兼任しているケースが多いという実態を反映していると考えられる。両者を合わせた割合は 40%で、不正事例全体の 34%よりも増加していることから、保育所は管理体制が脆弱で不正が発生しやすい統制環境にあると推測できる。

また、この図表 3-3-2 から社協や事業団等の不正も多いことが分かった。社会福祉協議会、社会福祉事業団、共同募金会および、公的機関等が出捐する社会福祉法人 27 件抽出された。これについては、全国の社会福祉法人数 (2 万弱の法人) のうちこれらの法人の合計数が 12～13%となっているのに対し、この不正事例のデータでは全体数 180 件のうち 15%の比率を占めている。不正を行う主体は会計責任者、事務長、経理担当者が 12 件 (44%) で、預金着服、資金流用・利用者の預り金着服、不適切投資損失などの資金関係の不正が 16 件 (60%) と突出して増加している。

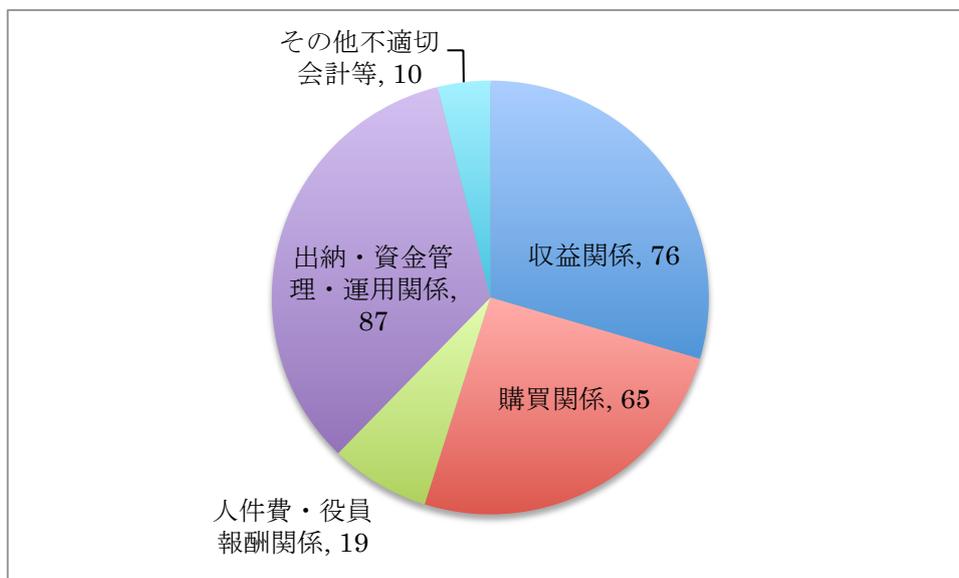
3) 内容別発生状況では、内容を大きく 5 つのカテゴリに分類し集計している。それぞれの件数を見ると、社会福祉法人の行うあらゆる業務や取引について不正が行われている

¹⁴⁴ 不正事例全体では施設長、園長による不正は 10%となっている。

¹⁴⁵ 不正事例全体では会計責任者・事務長・会計担当者による不正は 24%となっている。

こと、特に収益関係¹⁴⁶の不正が多いところなどは、一般企業とさほど変わらないように考えられる。近年の傾向として、不正が複合的に行われるケースが増加している。例えば、補助金の不正受給や運営費の架空計上、人件費の水増し計上など複数の手段を同時に使って法人の資金を増やしかつ横領するケースがある。以下の図表 3-3-3 でも、各カテゴリに分類された件数の合計は 257 件で、不正事例数 180 件の 1.43 倍となっている。したがって、何か一つ不正があれば、その法人には他にも不正がある可能性が高いといえる。

図表 3-3-3 内容別発生状況



出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」より作成

(注 1) 複数の内容にわたり複合的に不正行為を行っているケースも多く、その場合はそれぞれの内容に複数カウントされている。このため、この合計は不正事例件数の合計 (180 件) と一致しない。

(注 2) 「収益関係」、「購買関係」、「出納、資金管理、運用関係」の内容詳細については、次の「(4) 内容別発生状況 (詳細)」で解説している。

(注 3) 「人件費、役員報酬関係」の内容は、①給与、賞与の架空計上や水増し計上の横領、②役員報酬について勤務実態のない支給、異常高額支給や役員報酬規程が未制定のまままで支給、役員報酬規程の限度額を無視した支給③給与報酬にかかる社会保険料、年金掛け金、源泉徴収税などの預かり金の横領等となっている。

(注 4) 「その他不適切会計等」の内容は、①補助金受給年度に対象資産を購入しなかったケース②県議会議員名義の多額の香典の支出や政治献金、③委託料に含むことができない経費の請求 (悪質なもの)、④児童一時預かり事業の収入を簿化の上そこから給与を支出関係書類の廃棄、⑤就労支援事業収入を使用目的を定めずに繰り越ししていた、⑥会計業務担当者を置かず、理事長の他の関係法人の職員に担当させていた。⑦退所者の預金通帳を数年にわたり返却していなかった。⑧運営を受託している施設の資産を自法人の施設で使用していた、⑨借入返済を理事たちの寄附金で賄う計画が寄附不実行で施設が支出。⑩職員賞与の不払、などとなっている。

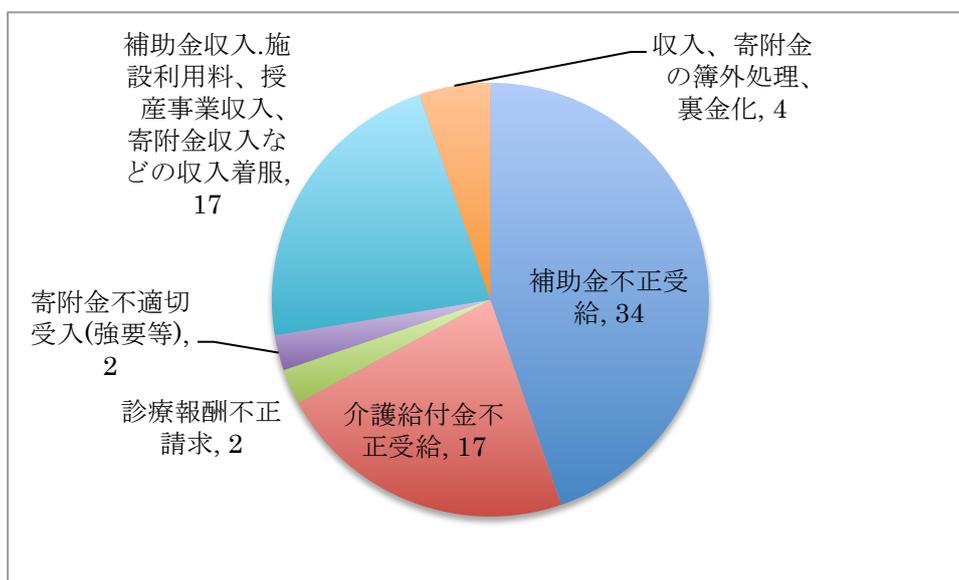
4) 内容別発生状況 (詳細) では、前述した「(3) 内容別発生状況」で件数の多い①収

¹⁴⁶ 補助金収入、介護給付金・利用者負担金、診療報酬など。

益関係、②購買関係、③出納・資金管理・運用関係の3つの内容の詳細について扱う。収益関係、購買関係、出納・資金管理・運用関係の各内容の詳細については以下のとおりとなっている。

①収益関係については、下の図表3-3-4より補助金不正受給・介護給付金不正受給・診療報酬不正請求の合計53件が突出して増加している。不正の内容からも、組織ぐるみ(28件)か、理事長・理事が主体(19件)で行われることが多く、理事長の姿勢や組織風土を正していくのがいかに大切かを改めて認識すべきといえる。

図表 3-3-4 収益関係



出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」より作成

(注1) 補助金不正受給・介護給付金不正受給・診療報酬不正請求(合計53件)がどのようにして行われたか、その手段は以下のようにになっている。なお、報道記事内容から手段が判明するもののみ集計している。

不正受給・請求の手段	件数
園児入所者水増し	3
入所定員超過隠蔽・他施不正振替	8
私的契約者(定員超過あり)収入簿外処理	4
サービス架空・水増し請求等	9
職員配置数改ざん・勤務時間数不足隠蔽又は水増し等	23

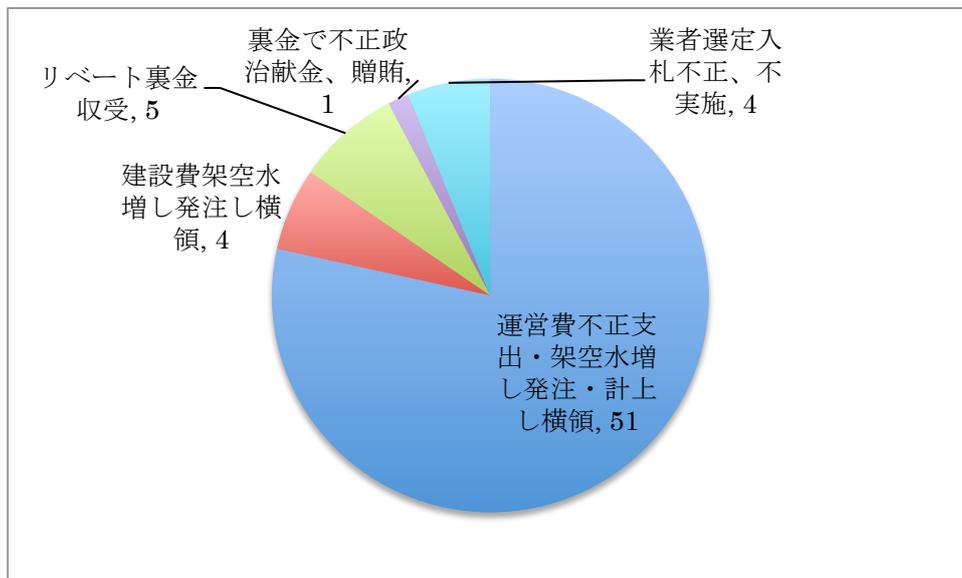
出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」

(注2)「補助金収入、施設利用料。授産事業収入。寄附金収入などの収入着服」については簿外(会計上の計上処理をしない)のまま着服されることが増加している。簿外であると発見が困難になったり損害額が確定しにくくなる。

(注3)「収入、寄附金の簿外処理、裏金化」は、裏金としてプールされたうえ、そこからさまざまな支出に充てられるケースとなっている。その多くは、関係書類が破棄あるいは散逸していることから、直ちに個人による着服があるとは断定しにくい。

②購買関係購買関係では、下の図表3-3-5より運営費に関する不正が突出して増加している。意外に少ないのが建設費（固定資産）の架空、水増し発注による横領事例だが、これは不正が発生していないのではなく、発覚していないだけという可能性がある。その理由は、建設費の性質として価格の妥当性が判断しにくく、水増しがあるのかどうかがわかりにくいため、正の有無の見極めと判断が難しく、結果として発見しにくい状況になっているためだと考えられる。

図表 3-3-5 購買関係購買関係

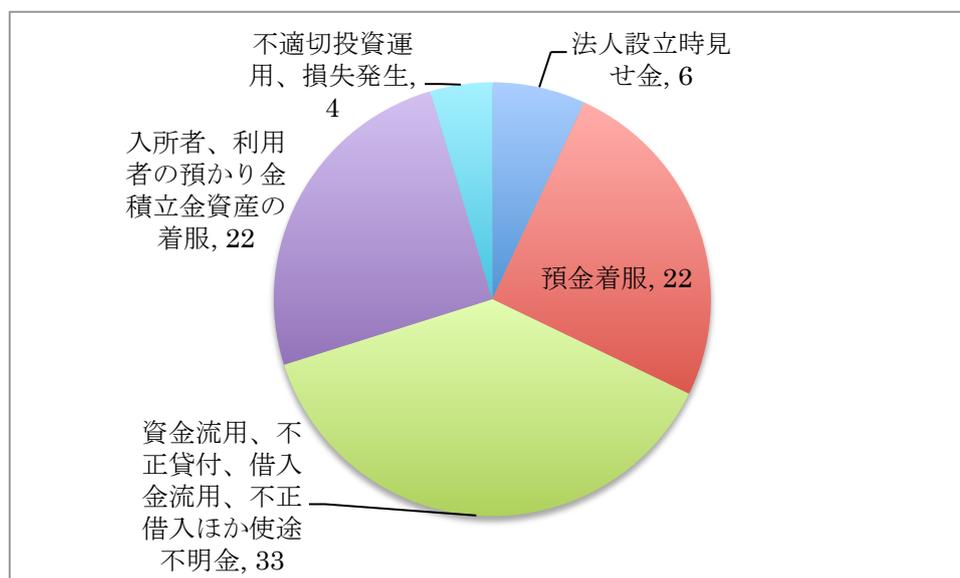


出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」より作成

(注) リベート裏金收受は、当然ながら簿外で行われるために発見することは難しく、リベートの收受がある場合は取引価格が比較的高額なことがある。そのため当初から適正価格で発注を行うことが大切といえる。

③出納・資金管理・運用関係では、下の図表3-3-6より法人の預金や借り入れで得た資金に直接手をつけ着服したり、法人外部に貸付したり移動させることで流出させてしまうケースが一般的となっている。件数としては87件と、不正事例180件の中で最も増加している。それだけ手軽な不正手段といえるが、同時に発覚しやすいともいえる。

図表 3-3-6 出納・資金管理・運用関係



出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」より作成

(注1) 上表の資金関係についての多くの不正は、経理処理がされないまま出金されるのが特徴となっている（出金取引等が簿外）。

(注2) 法人設立時見せ金は、法人設立申請時に、寄附金と見せかけて借入金で賄う、いわゆる見せ金のこととなっている。これは、設立資金を充足し審査基準をクリアしているかのように虚偽の申請を行う時点で不法行為になる。さらには、上記の事例が全て該当するが、その借入金を返済するために法人の施設運営資金を不正に使用することにつながってしまう。

(注3) 預金着服は、22件のうち16件が会計責任者・事務長・経理担当者によるものとなっている。1億円を超えるものは5件のみとなっている。1～2千万円か5千万円程度のものが中心となっている。

(注4) 資金流用・不正貸付・借入金流用・不正借入ほか使途不明金¹⁴⁷は、収益・費用の計上操作を伴わずにまとまった資金を一括して法人外部に移動させることが多く、また、借入金を対象とする場合もあるため多額になる傾向がある。33件中、3億円以上が10件、うち10億円以上が2件、20億円以上が1件となっている。また33件中理事長、理事によるものが23件と多く、うち10件が役員関連当事者または役員関係会社に資金が移動している。

(注5) 「入所者、利用者の預り金等の着服」は、22件のうち17件が指導員・介護の相談・介護福祉士など、通常業務では経理や資金に関係しない者によるものとなっている。施設ごとの内訳は以下のとおりとなっている。

施設種類	件数	金額（千円）
介護・老人	7 (1)	408,000
障害	11 (2)	212,011
児童養護	4 (2)	14,702
計	22 (5)	634,713
社協・事業団等（内数）	5	42,637

※件数のカッコ内は、内数で、社協・事業団等の公的機関が出捐する社会福祉法人の経営する施設に不正

¹⁴⁷ 資金流用・不正貸付・借入金流用・不正借入ほか使途不明金の用語の意味として、資金流用預金などの資金を会計処理しないまま法人外部に移し替えること、不正貸付社会福祉法人が本来できない外部への貸付を行うこと、借入金流用=金融機関などから借入し法人の借入金に計上した資金を外部に移し替えること、不正借入法人名義で借り入れするも簿外のまま着服したり外部に移し替えること、使途不明金=支出として計上されているが使途が不明であるか又は預金残高が足りないが原因が不明であることを意味している。

があった件数を含んでいることを示している。

(注 6) 不適切投資運用については、元本保証のない金融商品への投資による損失や評価損(含み損)の発生となっている。なお、4件中理事会の承認が必要な3件については、3件とも理事会の承認は取られていなかった。

5) 内容別発生状況の推移では、調査対象の9年6か月間について、前半の5年間と後半の4年6か月間とで主要な不正内容の発生件数がどのように推移したかを下の図表3-3-7で比較した。不正を実行する主体として最も件数が多い理事長、理事の関与件数も併せて記載している。全体の件数は増加傾向にある。全体件数の伸び(110%)よりも高い伸びを示しているのは「補助金・介護給付金の不正受給・診療報酬不正受給」と「運営費不正支出・架空水増し発注・計上し横領」となっている。

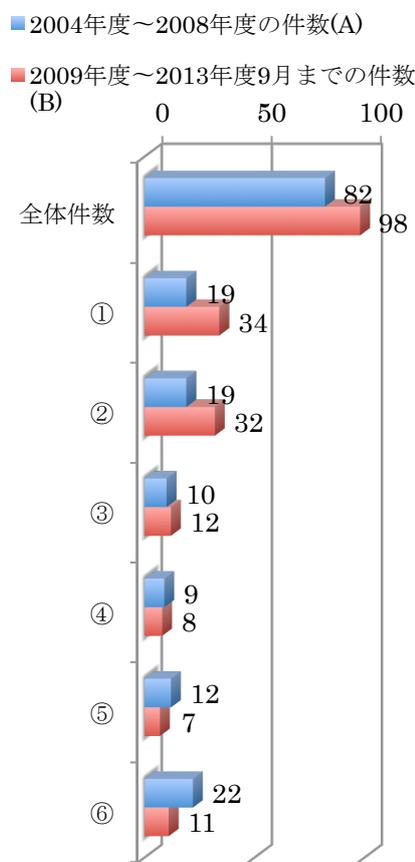
注目すべきは、どちらも件数の増加率以上に、理事長・理事の関与件数が大幅に増加していることである。一方で、「人件費・役員報酬関係」「資金流用・不正貸付・借入金流用・不正借入ほか使途不明金」は、件数が大きく減少している。これは、役員報酬の不正支給が減少していること(2009年度以降は1件のみ)、多額の迂回融資事件などの発生で借入金の流用や不正借入につながらないように、融資にあたり資金調達目的や必要性について金融機関が注意を払うようになったのではないかと考えられる。そして、この2つの不正内容についての理事長、理事の関与件数は大きく減少している。

以上から総合して、2008年度以前は理事長、理事が、役員報酬(勤務実態のないあるいは規程にない報酬)を多額に受け取ったり、法人名義の借入金を流用したりするような、手軽な手段が不正の主な内容であった。しかし、2009年度以降は、それらが徐々に行いにくくなり、手間がかかるが補助金・介護給付金の不給付金の不正受給や診療報酬の不正請求で収入を増やし、一方で運営費の不正支出・架空水増し計上で資金を抜き取るような手段に移っていったことがわかる。このことは、不正が複合的に行われるようになった傾向を示しているといえる。

また、特に多額になりがちな「資金流用、不正貸付、借入金流用、不正借入ほか使途不明金」の件数および金額が減少したことで、全体の1件当たり金額も減少している。なお、「預金着服」「補助金収入・施設利用料・授産事業収入・寄附金収入など収入着服」は、日常的に現金や預金を直接扱い収入の処理をする役割の者でないと不正を実行しにくい実態があるため、理事長・理事の関与割合は低くなっている。件数の推移にも著増減は認められない。

図表 3-3-7 内容別発生状況の推移

内容	2004年度～	2009年度～	比率 (B/A)
	2008年度の 件数 (A)	2013年度9月 までの件数 (B)	
年数	5年間	4.5年間	90%
全体件数 (参考:期間補正) (うち理事長、理事主体)	82 (39)	98 (109) (34)	110% (133%)
①補助金・介護給付金不正受給・診療報酬不正請求 (うち理事長、理事主体)	19 (5)	34 (14)	179%
②運営費不正支出・架空水増し発注・計上し横領 (うち理事長、理事主体)	19 (9)	32 (15)	168%
③預金着服 (うち理事長、理事主体)	10 (4)	12 (3)	120%
④補助金収入・施設利用料・授産事業収入寄附金収入など収入着服 (うち理事長、理事主体)	9 (2)	8 (1)	89%
⑤人件費・役員報酬関係 (うち理事長、理事主体)	12 (9)	7 (2)	58%
⑥資金流用・不正貸付・借入金流用・不正借入ほか使途不明金 (うち理事長、理事主体)	22 (5,534,262) (15)	11 (3,715,820) (8)	50% (67%)
全体金額 (千円) (参考:期間補正)	8,468,883	7,355,962 (8,173,291)	87% (97%)
1件当り金額 (千円)	105,861	79,956	76%



出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」より作成

(注 1) 参考として記載した期間補正については、2009年度以降の4.5年分を分母、5年を分子とした比率を件数および金額に乗じて算出している。

(注 2) 理事長、理事主体の不正件数は、内数だが、複数の内容にわたり不正が複合的に行われている場合が多いため、上表の主要な内容ごとの件数の合計が全体の件数を超えている結果となっている。

(注 3) 1件当り金額については、報道記事に金額が明示されていない計8件の事例を除き、金額の分かる事例の1件当り金額を算出している。

6) 不正主体別発生状況では、誰が不正を行ったかを役職別に集計した。②の理事長、理事による割合が41%、金額では実に75%を占めている。金額が大きい理由は、理事長・理事が主体となることが多い資金流用・不正貸付・借入金流用・不正借入のほか使途不明金の不正が多額になりがちなことによるものと考えられる。

③の施設長・園長が主体になることが多い場合は、補助金不正受給と運営費不正支出・

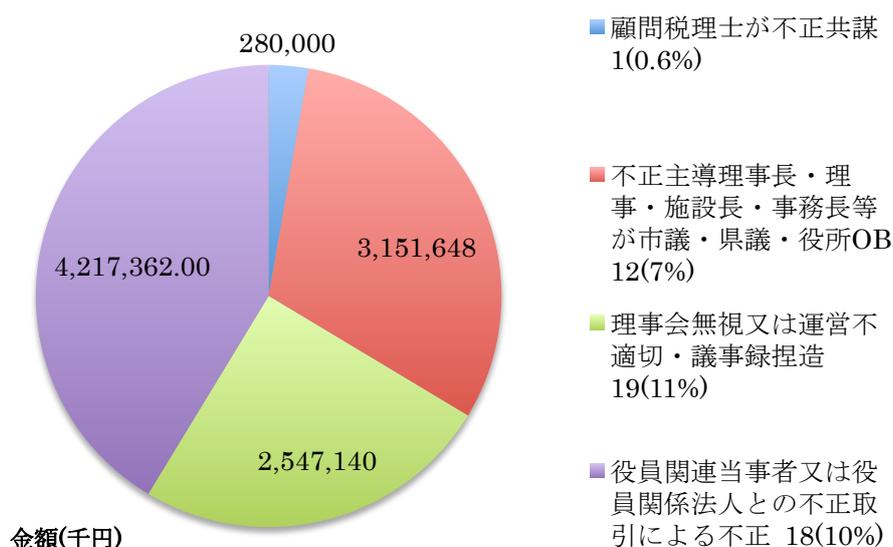
架空水増し発注・計上し横領であり、④の会計責任者・事務長・経理担当者が主体となることが多い場合は、預金着服、補助金収入・施設利用料・授産事業収入・寄附金収入など収入着服、運営費不正支出・架空水増し発注・計上し横領となっている。また、⑤のその他の職員が主体となるのは、入所者・利用者預り金の着服となっている。

図表 3-3-8 不正主体別発生状況

内容	件数 (構成比)	金額 (千円)	1件当たり金額 (千円)
①組織ぐるみ	38 (21%)	1,017,810	32,382
②理事長・理事による不正	73 (41%)	11,875,216	164,993
③施設長・園長による不正	18 (10%)	755,075	41,948
④会計責任者・事務長・経理担当者による不正	43 (24%)	2,662,051	61,908
⑤その他の職員による不正	16 (9%)	81,563	5,097
⑥保護者会会長 (後見人) による不適切行為	1 (0.6%)	150,000	150,000
上記のうち、①～④いずれか同士の共謀もしくは同時発生 (控除)	(9) (5%)	(716,870)	
合計	180 (100%)	15,824,845	92,004

出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」

図表 3-3-9 上記の主体に関する特徴等



出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」より作成

(注 1) ①組織ぐるみには、報道記事内容から関与者が多岐にわたり主導者が不明確となっているか、主導者以外にも多数の内部者が関与して実行されている不正である場合に区分している。

(注 2) ⑤その他の職員による不正と⑥保護者会会長（後見人）による不適切行為については、共謀者のあるケースは抽出されなかった。

7) 行政処分、告訴等社会的制裁の状況については、不正事件を起こした法人に対して、所轄庁の行政処分としてほとんどのケースで改善指導・業務改善命令等が出される。また、不正に受給した補助金等の返還命令が出されている。さらに、新規入所者の受入停止処分や補助金支給停止処分、介護報酬減額処分などの罰則が課されることも多く見られる。

また、不正が非常に悪質な場合や改善の見込みがない場合には、事業者指定の取消しや、施設運営の委託契約の解除処分が出され事業の継続ができなくなる。業務停止命令についても、半年や1年にわたる重い停止処分であったり、あるいは数か月の短期間の停止処分であっても入所者がいる事業などでは事業の継続はできなくなる。さらに、不正を起こした主体となっている関係者や法人に対しては、損害額の弁済請求は当然のこととして、法人による刑事告訴や所轄庁による告発がされ、捜査・起訴・有罪判決の社会的制裁が行われる。

事例をみると、数年前までは損害額の弁済の有無に関わらず刑事告訴がされるケースは少なかったが、近年ではたとえ損害額の弁済があってもきちんと刑事告訴・告発がされる傾向となっている。下の図表3-3-10は、法人存続や経営に重大な影響をもたらす処分事例と、関係者の社会的制裁となる告訴等がされた件数を示している。

図表 3-3-10 行政処分、告訴等社会的制裁の状況

内容	件数	金額（千円）
事業者指定取消・委託契約解除処分・業務停止命令	7	410,622
役員（理事長・理事）解職勧告	3	330,480
解散命令	1	170,000
民事再生・破産・解散	4	835,400
関与者刑事告訴告発・起訴・損害賠償請求訴訟	44	6,373,146

出典：全国社会福祉法人会計研究会編著「社会福祉法人の不正防止・内部統制・監査」

(注 1) 多くの報道記事で告訴・告発や訴訟を検討・予定していると書かれているが、続報を含め実際に告訴・告発や訴訟をした事実として記載されている場合のみ集計している報道で続報がない場合は後日実際に告訴等が行われていても情報として抽出できない。したがって、実際は上表の件数よりも多い件数が告訴等の対象となっているといえる。

(注 2) 実際には告訴、訴訟や損害賠償請求訴訟がされていても、報道されていない場合もある。その場合は上表には含まれていない。

以上、不正事例をデータとして集計し分析した結果を解説した。このように不正の実態

の全体像を知ることは、効果的な管理体制の整備対策を立てるための第一歩となる。次節では、不祥事が実際に起こった際にどのように調査し報告しているかについて述べていく。

第2節 不祥事に対する制度的対応の展開

最近では、社会福祉法人においても不正その他の法令違反、犯罪行為等の不祥事が起こった際に、原因究明等の目的で調査委員会を設置することが増えてきた。調査委員会の多くは所轄庁からの指導で設置している。

しかしながら、これら調査委員会の概要や調査結果について、法人のホームページ等で開示しているケースは少ない。法人のホームページ等で開示しているケースでは、外部の委員のみから構成され、各委員の企業からの独立性がきちんと担保された社外（外部）調査委員会が設置されたケースは少ない。多くが法人内部の役員や職員も含まれた内部調査委員会に準ずるもので、調査結果たる事実の解明度や客観性についても、独立性が担保された外部調査委員会の調査結果に比べると信頼性が劣ったものと見られざるを得ないことになる。

上場企業等では、不祥事発生の際には利害関係者への説明責任を果たすため、外部調査委員会を設置しその調査結果を公表することが証券取引所による審査上も求められている。これは上場企業が株主、投資家、消費者、取引先、従業員、債権者、地域住民などといったすべての利害関係者のために、独立性の高いより信頼性のある説明を行う責任がある。

このことは、社会福祉法人においても同様に求められる。社会福祉法人が担う社会の役割は上場企業以上のものがある。したがって、社会福祉法人が不祥事を起こした場合は、利用者およびその家族、取引先、職員、債権者、地域社会等の利害関係者、および所轄庁に対し、独立性の担保された外部調査委員会による信頼性の高い調査結果を得て、それを公表することによってその説明責任を果たさなければならない。この節では、不正等の不祥事が発生したときにどのような調査委員会を設けるのか、調査する目的・内容およびその方法、結果の公表・開示等について明らかにする。

法人内に設置する調査委員会として、内部調査委員会がある。内部調査委員会とは、構成委員として、法人内部の理事や監事、事務局長や職員から調査員を選任して設置するものとなっている。中には、弁護士、公認会計士などの外部の専門家を委員に加えることがあるが、法人内部の者が委員に入っている以上、外部の専門家が加わっていてもそれは内部調査委員会と同様に扱われる。不正の金額が少ない場合や、不正行為が特定の個人のみによるもので役員等上位者の関与や組織ぐるみとまで認められない不祥事の場合は、費用の点からも内部調査委員会で済ます場合があると考えられる。しかしながら、内部者によ

る調査では外部調査に比べて調査の客観性は劣り、調査結果の客観的信頼性は不十分といわざるを得ない。

内部調査委員会の設置目的を整理すると、①不正・不祥事の実事関係究明と原因調査②再発防止策の検討の2つになる。内部調査委員会の場合は委員の構成によっては再発防止策まで意見をまとめることが難しく、多くは①の事実関係の究明と原因調査の結果のみの報告となり、再発防止策については報告を受けた理事長および理事会が対策を検討することになることが多いと考えられる。

実施内容の概要については、内部調査委員会を設置する場合、以下の①から⑧の内容を実施する。このうち内部調査委員会自体が実施する内容は②③④となる。

- ① 内部調査委員の選任（理事会で決定）
- ② 内部調査委員会による調査方法、範囲の決定
- ③ 内部調査委員会による調査の実施
- ④ 内部調査委員会による調査内容の文書化、報告書の作成、理事長への提出
- ⑤ 調査結果の理事会への報告、承認
- ⑥ 理事会の指示と決定による再発防止策の策定
- ⑦ 理事会による経営責任の明確化と関係者処分内容の決定
- ⑧ 調査結果および再発防止策並びに関係者の処分内容の公表・開示

内部調査委員会を設置し調査を実施する際に、特に留意すべき事項として5つ挙げる。

①委員の選出について

少しでも調査の客観性を持たせるためには、不正が発生した部署の担当役員や職員は委員となるべきではない。不正発生部署とは関係のない部署の役員・職員が委員となる必要がある。また、委員となる役員・職員は、不正を起こした当事者と特別の関係のない者でなくてはならない。

②外部の専門家の参加について

犯罪行為、法令違反のある場合は法の専門家となっている弁護士を、また、不正請求や横領等の会計上の不正がある場合は会計監査の専門家となっている公認会計士を委員に加えることが調査の精度を向上させることになる。

③内部調査委員の選任について

不正・不祥事が起こったということは理事長の日常業務の執行に問題があったということなので、内部調査委員の選定と承認は理事長が専決するのではなく理事会の決定事項とすべきだと考えられるこの際、評議員会が設置されている法人では評議員会の意見を聴くことも大切となる。

④調査結果、再発防止策、関係者の処分内容について

調査結果、再発防止策、関係者の処分内容は理事会の承認・決定事項とすることが望ましい。これも上記③と同様の理由で、業務執行に問題のあった理事長の専決事項とはなりえない。いずれも法人運営上の重要事項として、理事会では、予め評議員会に内容を諮問した上で、承認・決定すべきこととなる。

⑤調査結果の公表・開示について

調査結果については、所轄庁へは提出されていても、公表されているケースは少ないといわざるを得ない。調査結果についてはホームページ等で公表・開示することが望ましい。調査結果を公表し、社会福祉法人として襟を正す姿勢を見せることが、不祥事によって失墜した社会的信頼を回復するための第一歩となる。

内部調査委員会の調査結果として公表されるのは、内部調査委員名と役職名、選任の経緯、不祥事の実態関係究明と原因調査の調査結果報告となっている。また、調査結果報告のほかに、信頼回復のためにあわせて公表が必要となる内容として、理事会で承認を得た再発防止策、経営責任の明確化と関係者の処分内容、被害の回復方法と目処・所轄庁への報告状況などがある。なお、公表の際は、公的機関による捜査・調査に支障を与える可能性や、関係者のプライバシーに関わる場合等には、一部を非公表とすることもある。

法人外に設置する調査委員会として、外部調査委員会¹⁴⁸がある。どのような場合に外部調査委員会が設置されるかという点、不正の実態関係究明・原因調査と再発防止策の提言のために外部の第三者のみから構成された外部調査委員会を臨時に設置する場合がある。これは苦情解決制度における第三者委員会などの恒常的に制度化されたものではなく、あくまで不祥事を起こした法人がその不祥事に対応するため一時的・自主的に設置するものとなっている。

外部調査委員会の特徴は、法人から独立した外部の者のみから構成されることとなっている。法人の役員や事務長・職員等の法人内部の者は第三者にならないので参加できない。不正の金額が多額な場合や、理事長や施設長などの重要な権限を持つ者が主導した場合や組織ぐるみの不正・不祥事の場合は、内部者による調査では技術的に調査が難しく、客観的な調査が困難となる。そのため、独立性のある外部の専門家で構成された外部調査委員会を設置して客観的で精度の高い調査を行うことにより、調査結果の信頼性を確保する必要がある。

外部調査委員会の設置目的を整理すると、①不正や不祥事に関する実態関係究明、発生原因および内部統制上の問題点の調査②再発防止策の検討③別途内部調査委員会を設置さ

¹⁴⁸ 第三者調査委員会とも呼ばれる。

れている場合は、内部調査委員会への指導および助言、内部調査委員会の報告書の検証、および独自調査の実施の3つとなる。

上記の①の目的から分かるように、外部調査委員会では、事実関係究明・発生原因の調査のみでなく、さらに踏み込んで内部統制上の問題点を洗い出しきちんと指摘することが求められる。外部調査委員会の委員は、法人の組織風土にとらわれない客観的な視点から、専門的知見に基づき内部統制上の問題点を指摘することができる。さらにこれにより抜本的な再発防止策を検討することが可能になる。これらの理由から、内部調査委員会では到達できない外部調査委員会による調査結果の有用性があるといえる。

また、③は、内部調査委員会と外部調査委員会の両方を設置した場合の目的となっている。これは、経営者の責任としていったん内部調査委員会を設置して調査を執り行い、この調査結果を外部調査委員会に検証してもらうやり方となっている。ただし経営者（理事長や理事）がしている場合や組織ぐるみの不祥事の場合は、内部調査委員会では事実究明の可能性に疑義があるため外部調査委員会のみを設置することになる。

なお、上記①②③のほか、上場企業においては経営責任に関する提言も同時に行っている外部調査委員会の報告書も見られるが、そもそも外部調査委員会は関係者の経営責任を含む法的責任追及を直接の目的とする委員会ではない。これは、外部調査委員会が、利用者・地域社会・債権者など全ての利害関係者のために事実関係と原因究明を行い再発防止策について提言することを目的としていることから、特定の利害関係者の立場を前提とした不正事件関与者の法的責任を追及する場合とは立場が違うためだと考えられる。したがって、関係者の法的責任追及を目的とする委員会は別組織で設置するほうが適切といえる。

外部調査委員会を設置する場合、以下の①から⑧の内容を実施する。このうち、外部調査委員会自体が実施する事項は②③④⑤のみとなっている。

- ① 外部調査委員の選任と委嘱（理事会で決定）
- ② 外部調査委員会による調査方法・範囲の決定
- ③ 外部調査委員会による調査の実施
- ④ 外部調査委員会による調査内容の文書化、報告書の作成
- ⑤ 外部調査委員会の調査結果報告書の理事会への提出
- ⑥ 外部調査委員会の調査結果報告書を受けた理事会の指示と決定による再発防止策の策定
- ⑦ 理事会による経営責任の明確化と関係者処分内容の決定
- ⑧ 調査結果および再発防止策並びに関係者の処分内容の公表・開示

外部調査委員会を設置し調査を実施する際に、特に留意すべき事項として6つ挙げる。

① 委員に委嘱について

外部の第三者のみを委員とする趣旨は法人から独立性した立場の委員が利害関係者のために調査することで調査結果の客観性を確保するためとなっているから、法人および理事・理事長などの役員や職員と特別な関係にない者でなくてはならない。この委員の独立性が疑われるような場合は、調査結果報告の信頼性を大きく損なうことになる。

② 外部調査委員会の委員の構成について

上場企業等が外部調査委員会を設ける場合は、調査の精度を向上させるため、委員は3名以上で、弁護士、公認会計士、大学教授などの学識経験者などの専門的知識と調査能力を有する者が選任されている。これは事実関係の究明や原因調査にあたり、関連する法令の素養がある弁護士のほか、会計・監査の専門家として内部統制・コンプライアンス・ガバナンス等の企業組織に精通している公認会計士は委員として適格性を持った専門家となっているためと考えられている。また、調査対象となる不正や不祥事の内容によっては、その他の専門家を委員に加えたり、補助者として使用することが調査の精度を向上させる。

③ 外部調査委員会の委員の選任および委嘱内容・権限について

不祥事が起こったということは理事長の日常業務の執行に問題があったとみなされるため、外部調査委員会の委員の選定と承認、および外部調査委員会への委嘱内容・権限は理事長が専決するのではなく理事会の決定事項とすべきとなっている。この際、評議員会が設置されている法人では、評議員会の意見を聴くことも重要となる。

④ 法人側の調査協力について

法人側は、外部調査委員会の調査に関して、外部調査委員会が要求する全ての資料の閲覧や役員・職員等との面談・聴取の機会を提供しなければならない。また、外部調査委員会の求めがあれば法人側に外部調査委員会との窓口となる担当者を設けたり窓口事務局を設置し協力することも必要となる。

⑤ 調査結果、再発防止策、関係者の処分内容について

調査結果、再発防止策、関係者の処分内容は理事会の承認、決定事項とすることが望ましい。これも上記③と同様の理由で、業務執行に問題のあった理事長の専決事項とはなりえない。いずれも法人運営上の重要事項として、理事会において、あらかじめ評議員会に内容を諮問した上で、承認・決定すべきこととなる。

⑥ 調査結果の公表・開示について

内部調査の場合と同様、外部調査委員会の調査結果については、所轄庁へは提出されていても、公表されているケースは少ないといわざるを得ない。調査結果を公表し、社福祉法人として真つ当な姿勢を見せることが、不祥事によって失墜した社会的信頼を回復する

ために重要となる。そのため、調査結果についてはホームページ等で公表・開示することが望ましい。公表される項目として、外部調査委員会を設置するに至った経緯、外部調査委員会の報告書を受領した旨、外部調査委員名と役職名や選任の経緯、外部調査委員会の調査結果報告書全文などとなる。

そのほかに、信頼回復のためにあわせて公表が必要となる内容としては、理事会で承認を得た再発防止策、経営責任の明確化と関係者の処分内容、被害の回復方法と目処、所轄庁への報告状況などがある。なお、公表の際は、公的機関による捜査・調査に支障を与える可能性や、関係者のプライバシーに関わる場合等には、一部を非公表とする。

不祥事を起こした場合、その不祥事についての調査とその情報の開示が重要となる。次節では、社会福祉法人における経営の透明性の確保のためには、どのようなことが求められるのかを明らかにする。

第3節 社会福祉法人における経営の透明性の確保

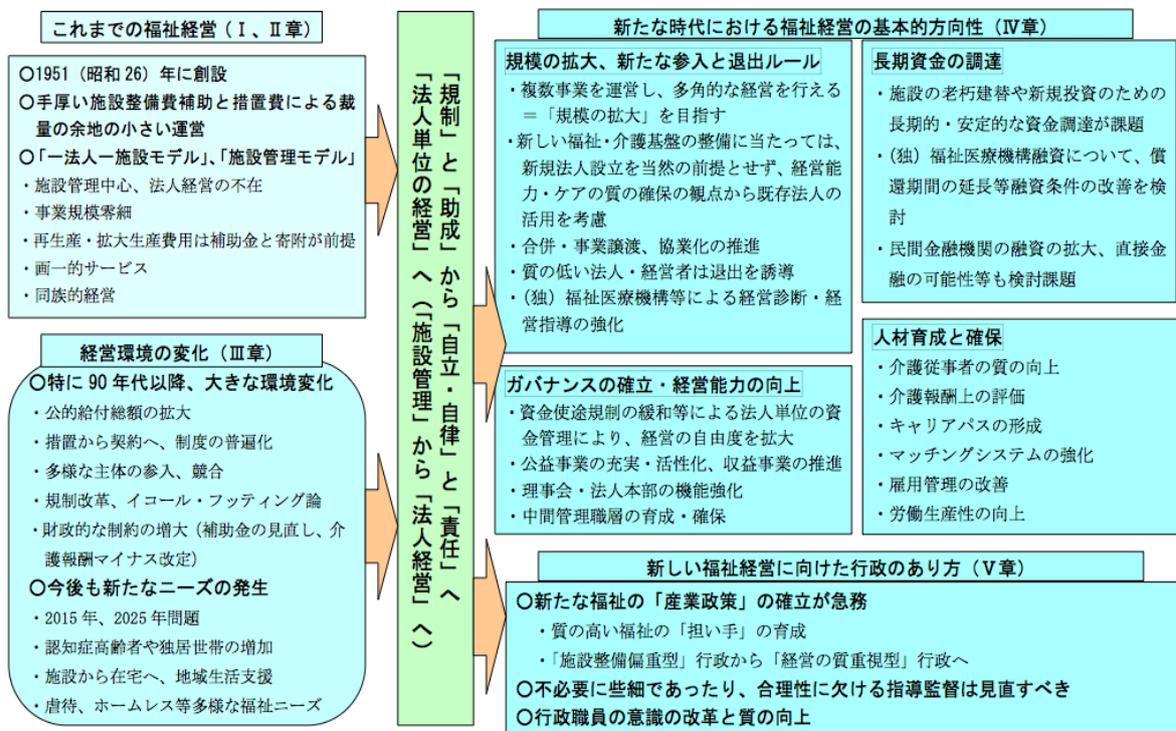
不祥事を起こした場合、その不祥事についての調査とその情報の開示が重要になると前述したように、社会福祉法人における経営の透明性の確保には情報の開示が重要となる。そこで、本節では、介護・福祉サービスにおける情報の開示の現状と課題を取り上げ社会福祉法人における経営の透明性の確保について検討する。

日本における介護・福祉サービス¹⁴⁹は、介護保険により発達してきた。しかし、介護保険料水増し請求や施設における事故の頻発、従業員による横領、介護・福祉サービスに従事する有資格者の不足など不正が増加し不祥事が問題となっている。今後、介護・福祉サービスを提供する企業は、少子高齢化の進行や介護・福祉サービスに対する要求の多様化など介護・福祉サービスに対する需要の増加に伴い、いかにして質の高い介護・福祉サービスを維持し、利用者にとって価値の高い福祉サービスを提供するかが課題となっている。

このような課題や不祥事に対して、介護経営ではガバナンスの徹底が必要とされている。介護・福祉事業の主たる担い手となっている社会福祉法人では、2006年の社会福祉法人研究会「社会福祉法人経営の現状」(図表3-3-11)を受けて、社会福祉法人における取り組むべき課題として「社会福祉法人行動指針」(図表3-3-12)を掲げた。

¹⁴⁹ 介護・福祉サービスの呼称は様々だが、ここでは、岩間大和子[2005]の「介護・福祉サービス」に統一する。

図表 3-3-11 社会福祉法人経営の現状



出典：社会福祉法人経営研究会編「社会福祉法人経営の現状」全国社会福祉協議会、2006 年

図表 3-3-12 アクションプラン 2015 と重要課題の関連



全て社会福祉法人経営にとって重要な取組みとしている。そのなかでも、①介護・福祉事業におけるサービスの質の向上、②公益的取り組みの推進、③トータルな人材マネジメントの実現、④組織統治（ガバナンス）の確立の4項目が重点課題として抽出されている。このことから、社会福祉法人においてガバナンスが重要視されていることがわかる。

現在、ガバナンスを徹底するための方策として、介護・福祉サービスの評価（監査）と情報の開示という2つの制度が構築され始めている。

2004年7月「介護保険制度の見直しに関する意見」において、「利用者によるサービスの選択を実効あるものとする観点から、全ての介護・福祉サービス事業者を対象として、当該事業者が現に行っている事柄（事実）を第三者が客観的に調査・確認し、その結果の全てを定期的の開示する仕組みの導入とそのための開示情報の標準化を進める必要がある。」と指摘された。

それまでの介護・福祉サービスの質の評価に関する手法としては、①行政による指導監査、②第三者評価、③その他の第三者的活動があった。しかし、①の行政による指導監査は、開示を目的としておらず、利用者が指導監査の情報を活用することは難しかった。②の第三者評価は、評価方法が多岐にわたり開示するか否かも事業者の任意であり、かつ開示された情報も統一された基準に基づく情報ではなかったため、情報を比較検討することは難しかった。③のその他の第三者的活動は、オンブズマンや介護相談員など個々の利用者へ働きかけるものだったので、情報の開示や比較といった目的ではなかった。そこで、利用者の事業者選択に資する情報を提供する環境を整えるため、介護・福祉サービス情報の開示制度は確立された。

同報告書は、介護・福祉サービス情報の開示の趣旨・目的を、「利用者と介護・福祉サービス事業者との間の情報の格差を縮め、多様な介護・福祉サービス事業者の比較検討を可能とするために、全ての事業所の介護・福祉サービス提供に係る標準化された情報を公表する仕組みである」とし、介護・福祉サービスの情報の基盤と位置付けている。

この報告書は、これまでの第三者評価の問題点として、「①事業者の自主性、任意性が前提となっており、利用者が事業者を選択するに資する情報を得るという観点からは一定の限界があること、②評価の尺度は、基本的に評価主体が定めているため、利用者が求めている評価内容と合致するとは限らず限界があること」を指摘している。第三者評価にかんするこのような指摘を受けて、岩間大和子[2005]¹⁵⁰は、情報開示の標準化¹⁵¹の具体的な内容を次の

¹⁵⁰ 岩間大和子「介護・福祉サービスの質保障のための政策の展開と課題-監査、第三者評価

ように提示している。

まず、情報開示の標準化の基本的な考え方として、1) 情報開示の徹底 2) 客観性の確保の2つを示している。これは、1) 全事業所において標準化された情報の開示が必要であり、2) 開示される情報は、事業所が実際に行っている事実に基づいて、第三者が客観的事実に基づき確認できる事項とすることを表している。また、調査結果は全てを開示しなければならない。しかしながら、情報開示の標準化の扱いについては、介護・福祉サービス事業所の格付けや介護・福祉サービスの画一化を目的とするものではないとしている。

次に、実施の基本的な方法として、全ての介護・福祉サービス事業所が、サービス種別に標準化された基本情報と調査情報の2つの構成からなる事業所情報開示項目に自ら記入する。また、基本情報項目としては、法人名、事業所・施設名、所在地、営業時間、職員数、居室面積等を記入し、調査情報項目として、①大項目、中項目、小項目および小項目を判定するための判定基準で構成する。その判定基準は、客観的判定材料（数量、頻度、マニュアル、記録の有無等）による。②大項目は（1）サービスの内容・水準の確保、（2）サービスの質を確保するための組織・運営に2分する。介護老人福祉施設に関して示された具体的な調査情報項目（案）は、以下の図表3-3-13のとおりとなっている。

および情報開示を中心に-」国立国会図書館調査および立法考査局『レファレンス 651』2005年、p. 22-24。

¹⁵¹ 「情報開示の標準化」という名称は、厚生労働省によって2005年以降「介護サービス情報の公表」と変更されている。

図表 3-3-13 介護老人福祉施設の調査情報項目

大項目	中項目	小項目
サービスの内容・水準の確保	利用者本位のサービスの提供	①サービス情報の提供・案内、②入退居時の対応、③職員間の連携、④終末期のケアの実施、⑤痴呆性（認知症）* 高齢者支援、⑥個人情報の開示と説明
	具体的介護行為（技術）評価	⑦サービスの実施、⑧心身機能の維持、改善への支援、⑨自立支援の具体的取り組み、⑩生活の継続性への支援、⑪介護の中身・技術の評価、⑫介護サービス以外のサービスの活用
	人間の尊厳・人権「尊重」の確保	⑬人間の尊厳・人権「尊重」の確保
	消費者保護（利用者保護）	⑭権利侵害を防ぐための地域連携、⑮契約変更時の説明、⑯苦情対応
	個別対応の重視	⑰施設サービス計画の立案、⑱施設サービス計画の運営、⑲施設サービス計画の評価・見直し
	介護サービス水準の標準化	⑳介護の質の維持・確保
	利用者満足度に関する評価の実施	㉑評価実施の有無、㉒結果の開示・評価
サービスの質を確保するための組織・運営	運営体制（理念、経営方針、組織ガバナンス）	㉓理念・ビジョンの作成と周知、㉔理念・ビジョンの遂行、㉕経営・運営幹部の率先と統率、㉖柔軟な組織構成と業務分担、㉗守るべき法・倫理等の徹底、㉘改善課題の周知と実現に向けた取り組み、㉙事業計画、年度計画の作成と実績評価、㉚情報管理
	職員の専門性の確保（教育・研修等）	㉛理念やビジョンに適合した人材構成、㉜職員満足の要因把握と支援、㉝職員の計画的な能力開発、教育研修、㉞安全管理、安全の確保、㉟人権侵害の防止
	地域との連携	㊱地域との交流・連携、㊲広報活動、㊳医療機関や他機関との連携
	利用者ニーズ、苦情等の把握と対応	㊴利用者ニーズ、苦情等の把握と対応
	サービスの質を確保するための再投資	㊵サービスの質を確保するための再投資

出典：岩間大和子「介護・福祉サービスの質保障のための政策の展開と課題-監査、第三者評価および情報開示を中心に-」国立国会図書館調査および立法考査局『レファレンス 651』2005年、表6

さらに、情報の開示にあたっては、調査内容の均質性や公平性の確保に注意すべきとしている。最後に、情報開示は、調査結果の全てが開示されることに意味があるとし、インターネットによる開示の他、事業所内への掲示、利用者への配布等多様な方法で行うこととしている。

しかしながら、この介護・福祉サービスの情報の開示における問題点としては、提供される情報は事業者が記入したことを確認しただけのものとなっていることや格付けを前提としていないため介護・福祉サービスの質を客観的に評価出来ていないことなどが挙げら