学籍番号：cd102004

介護事業におけるマネジメント・コントロール・システムの研究

—組織の非営利性がマネジメント・コントロール・システムに与える影響—

(要 旨)

大学院商学研究科

博士後期課程 会計・金融専攻

尻無濱 芳崇

1. 問題提起と本研究の目的（序章，補章）

本研究は、介護業界におけるマネジメント・コントロール・システム（以下、MCS）を、組織の非営利性と MCS の関係という観点から分析するものである。

わが国では 2000 年から介護保険制度が導入されたが、介護保険制度は「社会的入院」や「介護地獄」といった社会問題に対処することを目的としたものであった。介護保険制度の運営には多額の公費が投入されている。介護保険制度が開始されてから、介護保険給付は急速に増大し、財源不足が懸念されている。介護保険制度の持続可能性を高める方策の 1 つとして供給体制の効率化が求められている。サービスの供給主体である事業者が効率的・効果的な経営を行う上で、MCS の活用が有用だと考えられる。しかし、これまで介護事業を対象にした MCS 研究は内外でほとんど行われて来なかった。介護事業の特徴と MCS の関係を明らかにすることで、個々の介護事業者の効率性・効果性を高めるための示唆が得られるだろう。そのことを通じて、多額の公費が投入されている介護給付の抑制に貢献することができると考えられる。介護事業の MCS 研究を行う意義はここにある。

介護事業の MCS 研究を行う上で忘れてはならないのが、営利組織と非営利組織の違いである。わが国の介護市場には営利組織と非営利組織が存在し、互いに異なる事業展開を行っている。また、営利組織と非営利組織は目的が相違するために、適切な MCS が異なるということが先行研究で指摘されてきた。具体的には、営利組織と非営利組織で目的が異なるために、営利組織では利益が総合的な業績尺度として利用できるのに対し、非営利組織は利益をそのような尺度として利用できないとされてきた。そのため、非営利組織では組織の社会的使命の達成を測定するような尺度（使命達成測定尺度）が必要になると主張されてきた。

以上を踏まえると、営利組織と非営利組織で MCS がどのように異なるのかを明らかにし、それぞれに適切な MCS を示す必要があると考えられる。しかし、介護事業者の MCS に関する先行研究は、営利組織と非営利組織を比較した上で両者にどのような違いがあるかを十分に明らかにしていない。近接分野であり非営利組織で構成されているわが国の医療界を対象とした MCS の研究は近年活発に行われているが、営利組織と非営利組織の MCS の違いは主要な研究課題となっていない。そこで本研究では、これまで明らかにされてこなかった介護事業における営利組織と非営利組織の MCS の違いを明らかにすることを目指した。

2. 本研究の方法（1 章，2 章，3 章，4 章）

本研究は介護業界の MCS の実態を営利組織、非営利組織の違いという面から分析することを試みている。介護事業者の MCS に関する研究はこれまで殆ど蓄積がない。既存の MCS 研究で利用されている質問票を流用して量的な研究を行うだけでは、的はずれな調査となってしまう可能性がある。また、質問票調査では把握できない定性的な実態を捉えるには、インタビュー調査が必要だと考えた。そのため本研究ではまず介護施設経営法人の経営管

理者を対象にインタビュー調査を行い、介護事業者の MCS の実態を定性的に把握した。そののちにインタビュー結果を活かして質問票を作成し、介護事業者の MCS を量的な観点から明らかにすることを試みた。

本研究では、経営管理意識が高いと思われる介護事業者 25 組織（営利組織開設 13, 社会福祉法人開設 12）にインタビューの依頼を行い、10 組織からインタビューの許可を得た。内訳は営利組織 3 社、社会福祉法人 7 法人である。インタビューは 2012 年 2 月から 2012 年 9 月にかけて行った。早い時期にインタビューを行った組織に対しては非構造化インタビューを行った。インタビューを重ね、よく利用される業績管理システムが判明した段階で、半構造化インタビューに切り替えた。

インタビュー実施後、質問票の作成を行った。本研究では、非営利組織に関する既存研究やインタビュー結果から非営利性を定量化する尺度を開発し、インタビューで得られた知見から導かれる仮説の検証を行った。非営利性を定量化する尺度は筆者が知る限り存在せず、この尺度の開発は本研究の大きな貢献の 1 つだと考えている。

本研究では、千葉県に存在する特別養護老人ホーム及び介護付き有料老人ホームを経営する法人をサンプリングフレームとして郵送質問票調査を行った。千葉県を対象にしたのは、特別養護老人ホーム・介護付き有料老人ホームの施設数がそれほど多くなく、筆者の研究予算制約上適切だと判断したためである。この質問表調査は、筆者が考案した非営利性尺度の信頼性・妥当性の確認も兼ねている。

調査対象となった法人は全部で 280 法人であり、そのうち営利組織が 76 組織 (27.1%)、非営利組織が 204 組織 (72.9%) である。調査は郵送質問票及び web アンケートにて行なった。すべての法人に質問票を郵送すると共に、質問票郵送後 2 週間を経過しても返答がない法人に対しては、メールを通じて web アンケートへの協力を要請した。

質問票調査の回答組織数は 88 (回収率=31.4%) であった。分析に必要な回答が揃っている 79 組織 (回収率=28.2%) のデータを用いて分析を行った。

3. 本研究の構成と概要 (序章)

本研究では、まず介護業界における MCS 研究の意義を主張した後、インタビューを通じて介護業界の営利組織・非営利組織（社会福祉法人）における業績管理の定性的実態を把握した。次に、質問票調査のために組織の非営利性を測定する尺度の考案を行った。それから、質問票調査を通じてデータを収集し、組織の非営利性と業績管理尺度の利用、重視度の関係を中心に仮説の検証を行った。本研究の構成は、以下のとおりである。

序章 介護業界における MCS 研究の意義

1. はじめに
2. 介護保険制度の財政的問題と MCS 研究の必要性
3. 営利組織と非営利組織のそれぞれに適切な MCS についての研究の必要性

4. 本章のまとめと本研究の構成

第1章 介護施設経営組織の業績管理システム

1. はじめに
2. 介護事業の業績管理システムに関する既存研究
3. 非営利組織と非営利性
4. 非営利組織の業績管理に関する既存研究
5. 介護施設の業績管理システムの実態
6. 考察
7. 本章のまとめ

第2章 非営利性の定量化に関する考察

1. はじめに
2. 定量化を行う非営利性の側面
3. 尺度の種類を選択
4. 社会的使命の重視度の定量化
5. 本章のまとめ

第3章 非営利性と業績管理尺度の利用についての量的調査

1. はじめに
2. 調査仮説
3. 調査方法
4. 分析の結果
5. 考察
6. 本章のまとめ

第4章 非営利性・MCS・財務—社会貢献関連性認識についての量的調査

1. はじめに
2. 調査仮説
3. 調査方法
4. 分析の結果
5. 考察
6. 本章のまとめ

第5章 結論と今後の課題

1. 要約と結論

2. 今後の課題

補論 介護保険制度の概要と営利組織・非営利組織の参入行動の違い

1. はじめに
2. 介護保険制度：社会問題の解決を目指して
3. 介護保険サービスと参入主体の動向
4. 補論のまとめ

序章では介護業界の MCS を研究する意義と、それを営利組織と非営利組織の違いという側面から分析する必要性を主張した。第 1 章では、介護施設を運営する営利組織・非営利組織（社会福祉法人）で採用されている業績管理尺度を、インタビュー調査によって明らかにした。第 2 章では、組織の非営利性を定量化するための尺度の提案を行った。第 3 章では、第 2 章で考案した非営利性尺度を用いて、組織の非営利性が使命達成測定尺度と財務尺度の利用の有無に与える影響を質問票調査で収集したデータを用いて定量的に分析した。第 4 章では、組織の非営利性が使命達成測定尺度の**重視度**に与える影響を分析すると共に、インタビューから得られた知見に基づく仮説と、その他の補足的仮説の検証を行なった。第 5 章では本研究の結論を述べ、今後の課題を提示した。補論では、介護保険制度の概要と営利組織・非営利組織の参入行動の違いを示した。

4. 本研究の結論（1 章，2 章，3 章，4 章，5 章）

本研究によって以下のことが明らかになった。すなわち、(1) 介護業界では組織の非営利性と使命達成測定尺度の利用の有無、重視度に関係があるという証拠は得られなかった、(2) 介護業界では収益額・稼働率と社会貢献が関連付けられて利用されており、それを行なう組織の非営利性は高い、(3) 介護業界では非営利性が高い組織では収益額の利用確率が低下し、会計的コントロールの重視度も低下する。

(1) 介護業界では組織の非営利性と使命達成測定尺度の利用の有無、重視度に関係があるという証拠は得られなかった

まず (1) についてであるが、非営利組織の MC に関する先行研究では、非営利組織は利益の獲得を必ずしも最大の目的とするわけではないため、利益のような総合的な業績測定尺度が存在しないことが指摘されている。また、非営利組織では利益に代わる、組織の社会的使命の達成状況を測定するような業績測定尺度が必要になることが指摘されている。そこで、非営利組織では社会的使命に関する業績測定尺度（使命達成測定尺度）を利用している組織が多く、業績測定尺度の中でも使命達成測定尺度が重視される場合が多いという予想のもと研究を行った。

先行研究によると、介護業界の非営利組織には、社会全体にとってその実施が必要不可

欠なものであるかどうかに加え、市場では安定的・継続的に供給することが難しい事業を行うことが期待されている。そのような事業として、①支払い能力が低いものを排除しない（低所得者対策を実施する）、②労力・コストのかかる対象者を排除しない、③制度外のニーズに対応する、という3つが挙げられている。そこで、介護業界における社会的使命の達成度を測定する具体的な業績測定尺度として、低所得者対策に関する指標、労力・コストの掛かる対象者の受け入れに関する指標（看取り実施数、困難事例受入数）、制度外ニーズへの対応に関する指標（地域貢献活動数）などを想定し、これらの尺度が利用されているかどうかで使命達成測定尺度が利用されているかどうかを判断した。

インタビューでは営利組織と社会福祉法人を調査対象にし、両者を比較した。社会福祉法人は非営利組織の中でも特に非営利性と公益性が高いとされる法人である。調査の結果、予想とは異なり、営利組織と非営利組織で利用している業績管理尺度の種類に大きな違いは見られなかった。どちらも中心的な業績管理尺度は収益額、稼働率、費用額であり、使命達成測定尺度は1企業を除き利用されていなかった。筆者は使命達成測定尺度が社会福祉法人で利用されていない理由として、次の3つの可能性を挙げた。

- (1) 社会的使命の達成を直接測定するのが困難である
- (2) 介護業界の非営利組織の非営利性が低い
- (3) 非営利性の強さと業績管理システムの間に関係がない

組織の非営利性を定量化することで、(2)、(3)の検証が可能である。組織の非営利性を直接測定しようとした研究は筆者が知る限り存在しない。そこで本研究では組織の非営利性の定量化を試みた。非営利組織の経済学の議論、類似の構成概念の測定に利用されている項目、筆者が行ったインタビュー調査で得た情報、および営利組織と非営利組織のイコールフットイング論を参考に、組織の非営利性を測定する尺度を考案した。組織の非営利性は、次の3つの観点から測定されるものとした。

- ①低所得者対策の重視度
- ②労力・コストのかかる対象者受入の重視度
- ③制度外ニーズへの対応の重視度

考案した非営利性尺度を用いて、介護事業を営む組織の非営利性の強さと使命達成測定尺度の利用の有無、重視度との関係を、質問票調査を通じて明らかにした。質問票調査でも、使命達成測定尺度の利用状況は営利組織・非営利組織にかかわらず低調だった。仮説検証のために、まず営利組織と非営利組織の非営利性の強さを比較したが、非営利組織には非営利性が高い組織が多く、平均値で見ても営利組織より非営利組織のほうが非営利性が高いことが示唆された。次に、組織の非営利性の強さと使命達成測定尺度の**利用の有無**

の関係をロジスティック回帰分析で検証したところ、非営利性の強さと使命達成測定尺度の利用の間に関係がないという帰無仮説を棄却することができなかった。さらに、組織の非営利性の強さと使命達成測定尺度の**重視度**をパス解析で検証したが、統計的に有意な関係は見られなかった。以上のことから、本研究では、組織の非営利性の強さと使命達成測定尺度の利用やその重視度の間に関係があるという証拠は得られなかった。

このように、本研究では非営利組織における MC に関する先行研究とは異なる結果が得られた。これまで非営利性を定量化した上で MCS との関係を分析した研究は筆者の知る限り存在せず、この分析結果は重要だと考えられる。

(2) 介護業界では収益額・稼働率と社会貢献が関連付けられて利用されており、そのような組織の非営利性は高い

インタビュー対象の組織のうち、複数の社会福祉法人で収益額・稼働率と社会貢献（地域の待機者の解消）が結びつけられて利用されていた。社会福祉法人の経営管理者は、収益額・稼働率の改善が社会貢献に結びつくことを従業員に伝えることで、従業員を収益額・稼働率の改善へと動機づけようとしていた。インタビュー対象者によると、社会福祉法人の従業員には収益額・稼働率の改善を重視しない者が多いという。そのため、収益額・稼働率を目標として設定しても従業員は動機づけられない可能性がある。その一方で、従業員は社会貢献という目標を受け入れることには抵抗がないため、収益額・稼働率と社会貢献を結びつけることで収益額・稼働率改善への動機づけを行なうという工夫が行われているのかもしれない。

インタビュー結果を受け、質問票調査で経営管理者が財務的成功と社会貢献を結びつけて考える程度（財務－社会貢献関連性認識）が強いと、会計的コントロールの重視度が高くなるかどうかを検証した。その結果、財務－社会貢献関連性認識が強い組織ほど会計的コントロールを重視する傾向があることが示された。また、財務－社会貢献関連性認識と組織の非営利性の間には中程度の相関関係が見られた。

以上の結果から、介護業界では収益額・稼働率と社会貢献を関連付けることで従業員の動機付けが行われており、そのような組織の非営利性は高い傾向にあるといえるだろう。

(3) 介護業界では非営利性が高い組織では収益額の利用確率が低下し、会計的コントロールの重視度も低下する

非営利組織の MC に関する先行研究からは、非営利組織では営利組織と比較して財務的業績測定尺度の重要性が低下すると考えられる。しかし、インタビューでは営利組織も非営利組織（社会福祉法人）も、主要な業績測定尺度として収益額、稼働率、費用額といった財務尺度、もしくは財務尺度に変換することが容易な非財務尺度を利用していた。その一方で、社会福祉法人の経営管理者のなかには、従業員が財務的な業績を重視しないことを指摘するものもいた。

質問票調査では、非営利性の強さが財務的業績測定尺度の利用の有無や重視度に影響を与えるかどうかを調査した。ロジスティック回帰分析の結果、先行研究の指摘通り、非営利性が高い組織では財務尺度の利用確率が低下する傾向が見られた。ただし、非営利性と統計的に有意な関係が見られたのは、収益額の利用確率のみであった。続いて、非営利性の強さと会計的コントロールの重視度に関してパス解析を用いて分析を行ったところ、非営利性の高い組織ほど会計的コントロールを重視していない可能性が示唆された。

定量的な分析結果やインタビュー結果から、非営利性が高い組織は会計的コントロールの重視度が低いといえるだろう。その理由は、非営利性が高い組織には財務業績を重視しない従業員が多いために、会計的コントロールが機能しないためだと考えられる。

本研究の限界と今後の課題

本研究では以上のことを明らかにしたが、インタビュー・質問票調査共にサンプルサイズが小さいという問題がある。インタビューでは営利組織の数が3社と少ない。また、インタビューでは非営利組織としては社会福祉法人だけを対象にしたため、その他の非営利の法人格を持つ組織の実態を定性的に把握することはできていない。質問票調査もサンプルサイズが小さく、非営利性と使命達成測定尺度の利用の間に関連が見られなかったのはサンプルサイズが小さかったことが原因である可能性も考えられる。また、千葉県の介護施設経営法人を母集団としているため、本研究の結果は他の都道府県に直ちに一般化できるものではない。さらに、質問票調査の回答には無回答バイアスが存在する可能性が示されている。このような問題点・限界が存在するため、今後は研究対象の数や範囲を広げて研究を行うことが必要だろう。

本研究では介護業界における組織の非営利性とMCSの関係の現状を明らかにすることができたが、非営利性の高い（低い）組織に対してどのようなMCSが適切かについては明らかにすることができなかった。あるMCSが特定の状況において適切かどうかは、そのMCSが生み出す何らかの結果と照らしあわせた上で判断されるものである。本研究ではMCSが影響を与えると思われる結果、例えば組織業績を取り上げてはならず、MCSと組織業績の関係を見ていない。したがって、介護業界において組織の非営利性の高さが異なるとどのようなMCSが採用される傾向にあるかということについては言えても、どのようなMCSが適切かは言えないのである。今後は、組織の非営利性とMCSの関係だけでなく、組織の非営利性とMCSの組み合わせが組織業績に与える影響を明らかにすることを目標にして、定性的・定量的に研究を進めていくことが必要になるだろう。

ここで問題になるのは、組織業績をどう定義し、測定可能な尺度にするかである。組織業績については様々な考え方が存在し、営利組織を対象にした研究と非営利組織を対象にした研究では組織業績の捉え方が異なることが先行研究で指摘されている。介護業界には営利組織と非営利組織が混在しているため、どのような組織業績の定義を用いるかという問題が生じる。営利組織のMCS研究で頻繁に利用される財務業績が、非営利組織を含む研

究でも適切だとは限らない。組織業績をいかに定義し、定性的・定量的な研究を進めていくかが今後の課題である。