中小規模の介護サービス提供法人における制度会計の実施実態と経営成果との関係

― 財務優良法人の経営者が依拠する重要成功要因の探索的抽出 ―

井ノ上　剛

キーワード：介護サービス、制度会計、会計区分、セグメント会計、重要成功要因

１．はじめに

1-1. 研究の背景

高齢者人口がピークを迎える 2040 年に向けて、医療・介護・予防・住まい・生活支援を一体的に提供する地域包括ケアシステムの一層の深化が求められている。介護サービスを提供する法人（以下「介護サービス提供法人」といい、文脈上明らかな場合は単に「法人」という）は、要介護高齢者の在宅生活を支え、同システムの一翼を担う重要なサービスの提供主体である。しかし、その多くは単一ないし数か所の事業所を運営する中小規模であり、財務基盤が脆弱な法人も少なくない。また、介護人材の不足が深刻化するなか、事務部門に専門的な職員を配置することも困難である。こうした状況下で、各法人には、限られた経営資源のもとで事業を継続し、地域へのサービス供給を維持することが求められている。

1-2. 介護サービス提供法人における制度会計とセグメント会計

介護事業には、株式会社等の収益法人が多く参入しており、これらの法人は、会社法および税法上、決算書の作成義務を負う。本研究では、こうした法令上の作成義務に基づく会計を「制度会計」と呼ぶ。さらに介護サービス事業者には、運営基準によ

りサービス種別ごとの会計区分が義務づけられている（厚生省，1999a，1999b）。本研究では、これを「セグメント会計」と呼ぶ。また、自治体が実施する運営指導においても、セグメント会計の実施状況が確認され、適切に実施できていない場合には改善指導の対象となることが示されている[1]。このような意味において、セグメント会計は広義の制度会計に含まれる（図１）。

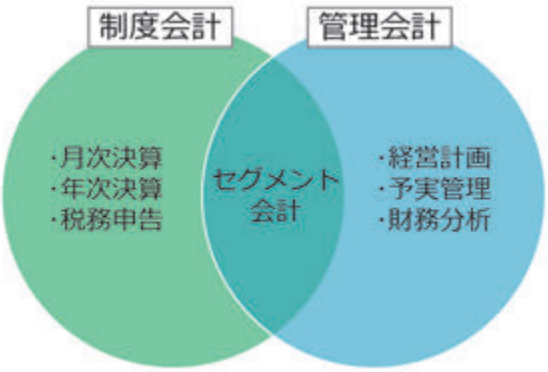

図１：セグメント会計の位置づけ

1-3. 本研究の契機

筆者は、介護事業を運営する法人に対して、会計業務等を含む事務系支援を行う法人（第３章にいうＡ社）の代表を務めており、制度会計のサービスを提供しているが、この業務に携わるなかで、一つの疑問に突き当たる。セグメント会計は運営基準により全ての事業者に義務づけられているにもかかわらず、支援の現場からはセグメント会計を軸とした経営の根拠が見えてこないのである。逆に支援先の法人からその意義を問われた場合、法令上の根拠を示すことはできても、セグメント会計を必要とする目的を答えることができない。この実務上の疑問こそが、本研究の出発点である。

1-4. セグメント会計の目的の不在とその実質的意義

運営基準におけるセグメント会計の位置づけは 1-2 で説明したが、その立法趣旨は、法令・通知のいずれにも明示されていない。吉田（2012）によると、セグメント会計の目的は、介護報酬の原資が公金であるため国民への説明責任を要する点に求められるが、これは研究者による解釈にとどまる。現に厚生労働省は、介護事業経営実

[1] ただし、厚生労働省が示す運営指導の標準的な確認項目には会計区分は含まれておらず、運営指導において会計区分の実施状況を確認するか否かは、各自治体の運営実務に委ねられている。

態調査や経営情報の報告制度において、会計区分に基づく報告を求めつつ、区分を行っていない場合には一体会計としての報告を認めている（厚生労働省，2023，2024a，2024b）。これは、介護人材不足に直面する法人の事務負担への配慮措置と解される。しかし、吉田が述べる公金への説明責任が目的であるならば、負担軽減のための実質的な措置は説明しがたい。

説明責任に代わる実質的意義をセグメント会計に見出すとすれば、それは経営持続の観点に求めるのが合理的である。介護サービスは社会的に不可欠な公的サービスであり、その担い手である法人には、一般事業を営む法人以上に、経営を継続し地域へのサービス供給を維持しつづける責任が課されている。それゆえ、提供するサービスごとの収益状況を経営者が正しく把握し、適切な経営判断を下すことに、セグメント会計の実質的意義は収斂する。それは、制度会計の実施を前提とした管理会計にほかならない。

1-5. 問題の所在

この実質的意義は、経営者が実際にセグメント会計を経営判断に用いてはじめて実現する。しかし筆者が実務を通じて得てきた実感はこれと異なる。セグメント会計の数値に依拠して業績を健全に保っている経営者は僅少であり、財務的に優良な法人の経営者の多くは、それ以外の非財務データ等に依拠して経営を行っているように思われる。この予測を検討する概念として、組織目標の達成や戦略の実行の成功を決定づけるきわめて重要な要因を指す、重要成功要因（Critical Success Factors）の概念がある（森口，2013）[2]。財務優良法人の経営者が依拠する重要成功要因が、セグメント会計の外に存在するのであれば、目的が明確でないままセグメント会計の実施が法人の事務負担となっている現状は、介護人材の不足と生産性向上の要請が強まる時代の方向と相容れないことになる。とすれば、経営持続を支える重要成功要因を特定したうえで、セグメント会計義務のあり方を改めて問う意義は大きい。ただし、セグメント会計それ自体が重要成功要因の一つである可能性も、また否定はできない。本研究は、この問題意識のもとに構想したものである。

[2] Critical Success Factors は論者により「主要成功要因」とも訳されるが、本研究では「重要成功要因」の語を用いる。

２．先行研究の検討

2-1. 介護・福祉分野における会計制度の研究

会計制度とその実践における論点について、大原（2005）は、介護施設の会計情報が本来、基準への適合を確認するために作成が求められるものであり、外部への開示を積極的に意図したものではないことを指摘している。しかし吉田（2012）は、社会福祉法人会計基準の変遷の整理から、公的資金等を受け入れる法人には国民への説明責任が求められるとの制度趣旨を確認する一方、零細な法人が企業会計的手法を盲従的に取り入れることへの慎重論を示している。照屋・平田（2014）も同様に、社会福祉事業では「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」と述べ、効率性の追求がサービスの質の低下を招く懸念に触れている。このように会計制度の設計と運用への警鐘を論じる研究はあるが、本研究が主題とする、個々の法人が制度会計をどの程度実施しているかという実態や、経営成果との関係を扱った先行研究は見当たらなかった。

2-2. 福祉・医療組織における管理会計と経営成果の研究

渡辺（2011）は、病院原価計算では目的が明確でないため「原価計算自体が目的化」し、採算が判明しても「経営判断につながらない」という課題を指摘した。尻無濱（2016）は、社会福祉法人の原価計算システムの充実度は組織規模などに左右される一方、その充実度と財務業績との間に明確な関係はみられないことを報告した。さらに尻無濱ら（2018）は、社会福祉法人を対象とした定量的研究において「経営管理の経験が豊富で教育も長く受けた経営管理者であっても、正確な原価分類や徹底的な差異分析を利用して組織業績を改善できるとは限らない」と述べ、会計の仕組みを精緻にすること自体が業績の改善を保証するものではないことを示した。また秋山（2017）は、居宅サービス介護事業に焦点を当てた管理会計研究は「ほぼ皆無であるといっていい」と指摘している。これらの研究の対象は社会福祉法人や病院が中心であり、株式会社等が多数を占める中小規模の介護サービス提供法人は検討の外に置かれていることを考慮に入れる必要はあるが、この分野では、管理会計と経営成果との間に明確な関係を見出せないとする報告が目立つ。

2-3. 中小企業における管理会計実践の研究

飛田（2011）の中小企業調査によれば、経営に会計情報を利用していない法人は全体の 19.77%であるが、従業員数 10 人以下の法人では 47.06%に達する。さらに飛田（2017）は、少人数企業では経営理念によるコントロールが有用である一方、管理会

計を用いたコントロールには一定の組織規模が必要であるとした。ただし対象は製造業を中心とする中小企業一般であり、セグメント会計が義務づけられる介護事業固有の事情は扱われていない。

これらの先行研究の検討から、中小規模の介護サービス提供法人を対象に、制度会計の実施実態を実データで記述し、経営成果との関係を検証し、経営者が依拠する重要成功要因を可視化する研究は見当たらなかった。本研究は、この空白を埋めるものである。

３．本研究の目的と方法

3-1. 本研究が明らかにすることおよび研究対象

本研究は、中小規模の介護サービス提供法人を対象として、次の三点を明らかにすることを目的とし、三つの段階（Stage 1〜Stage 3）に分けて順に遂行する。

第一に、制度会計の実施実態を明らかにする（Stage 1）。月次決算の実施頻度およびセグメント会計の実施状況を、保有データに基づき記述的に把握する。

第二に、これらの会計実務の実施が、法人の財務成果と実質的に意味のある相関を持つか否かを統計的に検証する（Stage 2）。以上の対象は、A 社（1-3 参照）が会計業務を受託する法人である。ただし、売上高 300 万円未満であり、開業初年度等で通年の営業に至っていないと判断される法人は、研究対象から除外した（５法人）。その結果、分析対象は 276 法人である。これらの法人には、障害福祉サービスを兼業する法人も含まれる。

第三に、財務成果の高い法人において、経営者がどのような重要成功要因に依拠して経営を行う傾向があるかを明らかにする（Stage 3）。あわせて、セグメント会計それ自体がその一つとなり得ているかも検討する。対象は、前述の対象法人のうち、近時の決算において営業黒字を計上し、かつ同法人を担当する A 社職員の推薦を受けた 20 法人の経営者である。

3-2. 方法

制度会計の実施実態の把握（Stage 1）では、分析対象 276 法人について、制度会計（セグメント会計を含む）の実施実態を記述的に把握した。把握する変数は、月次決算の実施頻度、セグメント会計の実施状況、直近決算売上高、同営業利益、同営業利益率、従業員数とし、月次決算の実施頻度、セグメント会計の実施状況については、表１のとおりレベル分けした。

表１：月次決算およびセグメント会計に関するレベル分け

	月次決算の実施頻度	セグメント会計の実施状況
LV4	概ね毎月	部門会計
LV3	概ね 2〜3 ヶ月毎	準部門会計
LV2	概ね 4〜6 ヶ月毎	区分表
LV1	概ね年１回	区分表（必要時）[3]
LV0	―	不要（単一事業）

把握にあたっては、各変数の度数分布および記述統計量を算出し、企業規模による差異を確認するため、従業員数に基づく規模区分別の集計を併せて行った。

制度会計の実施と財務成果の関係分析（Stage 2）では、制度会計の実施が財務成果と有意に結びついているか否かを検証した。第１章で論じたとおり、セグメント会計を含む制度会計は、その立法趣旨が明示されないまま事業者に課されており、経営成果との結びつきは自明ではない。そこで本研究は、これらの制度会計の実施状況が、財務成果と実質的に意味のある相関を持たない、との仮説のもとにこれを検証した。独立変数は、月次決算の実施頻度、およびセグメント会計の実施状況とした。従属変数は売上高・営業利益・営業利益率の３指標とし、統制変数として従業員数を用いた。

分析手法には、スピアマンの順位相関係数（ρ）を用いた。独立変数が順序尺度であること、および財務指標の分布が正規分布に従う保証がないことが、その理由である。検定にあたっては、帰無仮説を「制度会計の実施状況と財務成果との間に相関はない（$\rho = 0$）」、対立仮説を「両者の間に相関がある（$\rho \neq 0$）」と設定し、有意水準５％の両側検定により帰無仮説の棄却可否を判定した。ただし、帰無仮説が棄却されないことは相関の不在を積極的に証明するものではない。この論理的制約を踏まえ、検定結果に加えて相関係数の大きさ（効果量）と 95%信頼区間を併せて示し、相関が存在するとしてもその強さが実務的に意味を持ちうる水準か否かを含めて解釈した。また、規模の影響を統制するため、従業員数を統制変数とする偏相関を併せて検討した。

財務優良法人の経営者が依拠する重要成功要因の探索的抽出（Stage 3）では、財務成果の高い法人の経営者が、経営判断においてどのような重要成功要因に依拠して

[3] 月次決算の段階では実施せず、運営指導等の制度的要請に応じて実施する法人を含む。

いるかを、半構造化インタビューにより探索的に抽出した。同手法は、想定外の要因を含めた探索と、対象者間の比較可能性の確保とを両立しうる点で、本研究の目的に適する。インタビューガイドには、経営判断において日常的に重視する数値、月次で確認する指標、セグメント会計の数値を経営判断に用いているか、等の項目を含めた。インタビューは、対象者一名につき一律 20 分と定めて実施した。

得られた語りの分析には、質的データ分析手法 SCAT（大谷，2008）を用いた。SCAT は、テキストに対し、〈1〉着目すべき語句、〈2〉それを言い換える語句、〈3〉それを説明する概念、〈4〉テーマ・構成概念という４段階のコーディングを行い、構成概念を紡いでストーリーライン・理論記述へ繋ぐ手法であり、比較的小規模な質的データの分析に適するとされる。分析に先立ち、インタビュー記録は、対象者の用いた語彙を保持したまま散文形式に整形した。なお、SCAT の分析シートに通常設けられる「疑問・課題」欄は、対象者との継続的な関係性への配慮から作成していない。

分析の結果に基づき、経営者が依拠する重要成功要因を抽出・類型化した。抽出された重要成功要因に基づく経営管理モデルの構築は本研究の範囲とせず、今後の課題とした。

４．結果

4-1. Stage 1：制度会計の実施実態（記述統計）

4-1-1. 分析対象法人の財務的特徴[4]

表２：分析対象法人の財務的特徴（全体・規模区分別）

変数名	全体 中央値 （標準偏差）	5 人以下 中央値 （標準偏差）	5 人超 10 人以下 中央値 （標準偏差）	10 人超 中央値 （標準偏差）
売上高（千円）	33,541 (43,987)	18,499 (11,404)	36,103 (22,075)	80,945 (57,389)
営業利益（千円）	499 (8,749)	-65 (4,338)	936 (8,665)	2,900 (12,501)
営業利益率	1.8% (47.6%)	-0.2% (45.9%)	2.9% (59.0%)	3.1% (22.2%)
従業員数[5]	6.30 (5.98)	3.70 (1.02)	6.80 (1.35)	12.8 (7.44)
n	276	105	105	66

分布範囲：売上高 3,000 千円～350,000 千円、営業利益-40,000 千円～60,000 千円、営業利益率-450%～60%、従業員数１人～60 人

規模区分別にみると、営業利益率の中央値は規模が大きいほど高い傾向がみられ、とりわけ５人以下の層では約半数が営業赤字圏にある。一方、いずれの規模区分においても営業利益率の標準偏差は大きく、同一規模帯の内部に黒字と赤字の法人が混在している。結果から、規模による業績の差はみられたが、同一の規模区分内でも業績には大きな差があることが確認された。

[4] 最小値および最大値は特定の一法人の実数値に該当するため、倫理的配慮から実数の記載は行わず、表外に参考値として概数による分布範囲を記載する。
[5] 従業員数は常勤換算値である。

4-1-2. 月次決算の実施頻度

表３：月次決算の実施頻度（全体・規模区分別）

出現値	全体 度数（%）	5 人以下 度数（%）	5 人超 10 人以下 度数（%）	10 人超 度数（%）
概ね年１回	14（5.07）	6（5.71）	5（4.76）	3（4.55）
概ね４～６ヶ月ごと	49（17.75）	18（17.14）	19（18.10）	12（18.18）
概ね２～３ヶ月ごと	81（29.35）	32（30.48）	27（25.71）	22（33.33）
概ね毎月	132（47.83）	49（46.67）	54（51.43）	29（43.94）
合計	276（100）	105（100）	105（100）	66（100）

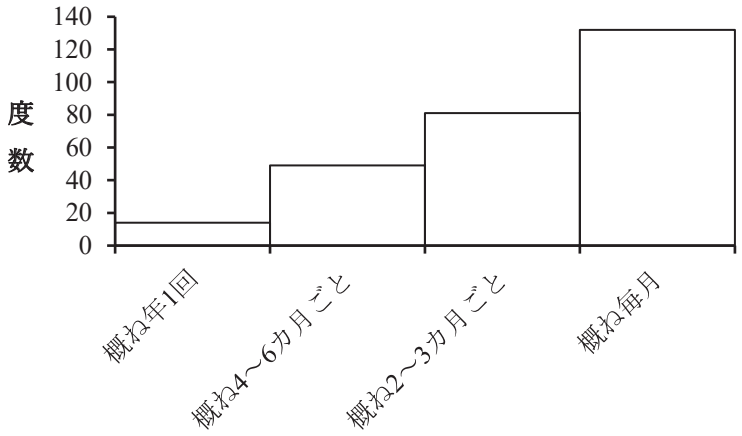

図２：月次決算の実施頻度（全体）

全体では、月次決算を概ね毎月実施している法人は半数に満たず、概ね年１回にとどまる法人も存在する。また、実施頻度に規模による顕著な差はみられない。

4-1-3. セグメント会計の実施状況

表４：セグメント会計の実施状況[6]

出現値	度数	確率（%）	累積確率（%）
区分表（必要時）	210	92.92	92.92
区分表	1	0.44	93.36
準部門会計	10	4.42	97.79
部門会計	5	2.21	100.00
合計	226	100	

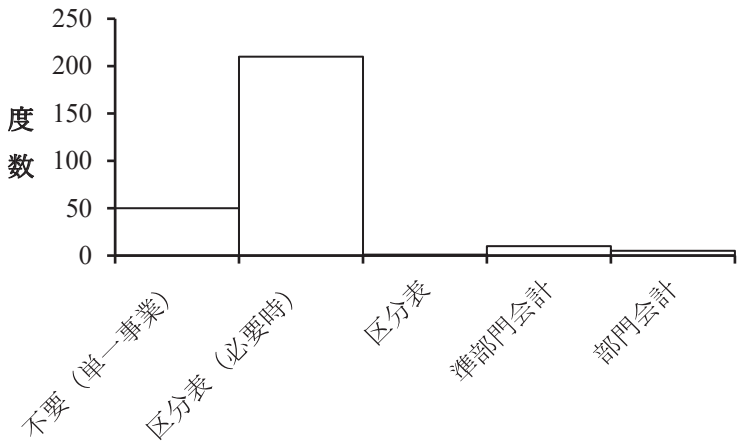

図３：セグメント会計の実施状況

セグメント会計の区分を要する 226 法人の大半は、最低水準である「区分表（必要時）」にとどまり、この傾向は規模別にみても同様である[7]。この結果から、複数のサービス種別を営む中小規模の法人において、運営基準上義務づけられたセグメント会計が、その大半で実質的に実施されていないことが明らかになった。

4-2. Stage 2：制度会計の実施と財務成果の関係

Stage 2 では、3-2 で述べた方法により、制度会計の実施が財務成果と結びついているか否かを相関分析により検証した。ただし、独立変数としたのは月次決算の実施

[6] 単一事業のためセグメント会計の区分を要しない 50 法人を除く。
[7] 最低水準にとどまる割合は、５人以下で 97.5%、５人超 10 人以下で 96.5%、10 人超で 82.0%である。なお、最低水準への集中が著しく情報量に乏しいため、規模区分別の度数分布表の掲載は省略した。

頻度のみである。4-1-3 に示したとおり、セグメント会計の実施状況は大半の法人が最低水準に集中しており、相関分析の前提となるデータのばらつきを欠くため、これを独立変数とした検証は行い得なかった。

表５：月次決算の実施頻度と財務成果の判定結果（n＝276）

従属変数	ρ	p 値	95% CI
営業利益率（主分析）	.114	.060	−.005〜.229
営業利益	.096	.111	−.022〜.212
売上高	.074	.219	−.044〜.191
営業利益率（偏相関）[8]	.119*	.049	.001〜.234
営業利益率（毎月実施ダミー）[9]	.091	.133	−.028〜.207

*p＜.05

なお、従業員数を統制した偏相関と、月次決算頻度を順序尺度として扱うことに対する頑健性を確認するための毎月実施ダミー変数を利用して、相関分析を行った。分析の結果、月次決算の実施頻度と営業利益率との順位相関（ρ＝.114、p＝.060）をはじめ、営業利益、売上高、および毎月実施ダミーのいずれについても、有意水準５％で有意な相関は認められなかった。一方、従業員数を統制した偏相関のみ ρ＝.119（p＝.049）と統計的に有意であった。ただし、相関係数.119 は決定係数に換算すれば約 1.4％であり、これは、法人間にみられる営業利益率の順位の差のうち、月次決算の実施頻度によって説明できる部分が約 1.4％にすぎず、残る大部分は他の要因によることを意味する。

以上のとおり、順位相関係数はいずれも.074 から.119 の範囲にとどまり、５分析中４分析で有意な相関は認められず、有意となった１分析においても相関は弱いものであった。

Stage 2 では、月次決算の実施頻度と財務成果との間に、統計的に明確な関係を見出すことができなかった。そこで以下では、財務優良法人の経営者を対象に、SCAT を用いて重要成功要因の探索的抽出を行った結果を示す。

[8] 従業員数を統制変数とした。
[9] 毎月実施の有無を示す二値変数（1＝概ね毎月実施、0＝それ以外）とした。

4-3. Stage 3：財務優良法人の経営者が依拠する重要成功要因の探索的抽出

Stage 3 では、財務優良 20 法人の経営者の語りから、経営判断において実際に依拠している重要成功要因を探索的に抽出した。本研究における重要成功要因は、財務数値のような定量的なものに限らず、理念の浸透や紹介元との信頼関係のような定性的なものも含む。

対象法人および経営者の匿名性を確保するため、各法人をインタビュー番号 01 から 20 の符号により識別する。まず SCAT による分析の過程を例示し（4-3-1）、次いで 20 法人の分析結果を横断して重要成功要因を集計・類型化する（4-3-2）。

4-3-1. SCAT による分析過程の例示

表６：SCAT によるコーディングの例示（インタビュー番号 01・テクスト番号 1）[10]

テクスト	職員それぞれが、自分の希望する件数、自分の希望する収入が得られるように、仕事を割り当てしている。
〈1〉注目すべき語句	「自分の希望する件数」「自分の希望する収入」「仕事を割り当て」
〈2〉語句の言いかえ	希望業務量、希望所得、職員の意向を起点とする業務配分
〈3〉テクスト外の概念	介護人材の不足と売り手市場、職員定着（リテンション）策としての働き方の個別対応、ボトムアップ型の経営、職員の生活・収入への配慮を伴う経営姿勢
〈4〉テーマ・構成概念	職員の希望所得・希望業務量を起点とする業務設計、職員の生活への配慮を基調とする経営姿勢
ストーリーライン	この法人の経営は、職員の希望所得・希望業務量を起点とする業務設計から出発しており、その根底には職員の生活への配慮を基調とする経営姿勢が、（以下続く）
理論記述	職員の希望する業務量・収入を起点に業務を設計する経営においては、（以下続く）

[10] SCAT の分析シートは本来横形式であるが、紙幅の都合により縦形式で例示した。なお、20 法人分の分析シートは、字数の制約から本稿には掲載せず、別冊資料として本稿と併せて提出した（希望者に提供可能）。

4-3-2. 重要成功要因の集計・類型化

20 法人の SCAT 分析シートの〈4〉欄に記載された構成概念 235 件（一つの記載に複数の概念が含まれる場合は、分割して数えた）のうち、重要成功要因の定義に該当しない 19 件（創業の経緯、未解決の課題認識、組織構造上の事実など）を除いた 216 件を対象に、意味の近接性に基づいて 33 の小分類にまとめ、さらに６つの大分類に束ねた。集計にあたっては、同じ小分類の概念を、同一法人が複数回述べた場合も１回と数え、参考として延べ構成概念数を併記した。結果を別表に示す。

小分類別の言及法人数は、最多が「職員の状態の観察と対話」および「紹介元との関係の維持と紹介による利用者獲得」で８法人、次いで「経営理念の形成・一貫性と浸透」、「独自の指標・ツール・先行指標への依拠」および「権限移譲・分業と協働の経営体制」で７法人であった。なお、財務・事業数値の観察（大分類Ⅴ）については、これを重視する法人、重視しない法人、独自の指標により把握する法人など、多様な語りが得られた。

５．考察

5-1. 制度会計の実施実態と財務成果の乖離

4-1 に示したとおり、運営基準上義務づけられたセグメント会計は大半の法人で実質的に実施されておらず、月次決算を概ね毎月実施する法人も半数に満たなかった。また 4-2 では、月次決算の実施頻度と財務成果との間に統計的に明確な関係を見出すことができなかった。帰無仮説が棄却されなかったことは相関が存在しないことの証明ではないが、276 法人という標本規模のもとでこの程度の相関（最大でも ρ ＝.119）しか観察されなかった事実は、月次決算の実施頻度が財務成果の差を説明する主要な要因として機能しているとは言い難いことを示唆する。

他方、4-1-1 に示したとおり、対象法人の業績には相当の差が現に存在する。にもかかわらず、その差は制度会計の形式的な実施の度合いでは説明されない。この乖離は、財務成果を分かつ要因が、制度会計の実施自体ではなく、その数値をいかに経営判断に用いるか、すなわち管理会計的実践のうちにある可能性を示唆する。

この結果は、原価計算システムの充実度と財務業績との間に明確な関係を見出せないとした尻無濱（2016）の知見と整合し、社会福祉法人を対象に得られてきた報告が、株式会社等を中心とする中小規模の介護サービス提供法人においても同型に確認されたことを意味する。また、少人数の企業では経営理念によるコントロールが有用

であり、管理会計によるコントロールには一定の組織規模を要するとした飛田（2017）に照らせば、従業員数の中央値が 6.30 人である本研究の対象法人において、管理会計に依らない経営管理は、規模に応じた合理的な選択でありうる。

5-2. 財務優良法人の経営者が依拠する重要成功要因

4-3-2 に示した６つの大分類を概観すると、財務優良法人の経営者が依拠する重要成功要因の多くは、職員の状態の観察と対話、紹介元との信頼関係の維持、経営理念の浸透、権限移譲による経営体制といった、財務数値の外にある定性的な要因であった。財務・事業数値の観察（大分類Ⅴ）においても、制度会計が生み出す完成された数値よりも、独自の指標や先行指標に依拠する語りや、収支の把握を感覚や限られた数値にとどめる語りが目立ち、財務数値を「目的」ではなく「経営の帰結」とみなす認識も複数の法人で語られた。

ここに現れるのは、職員の状態の観察と紹介元との信頼関係の維持を通じて、職員の定着や利用者の獲得といった財務成果に先行する条件を整え、財務数値はその帰結の確認に充てるという経営の像である。これは、5-1 で述べた、管理会計に依らない経営管理が規模に応じた合理的な選択でありうるとの解釈と符合し、少人数の組織における経営理念によるコントロールの有用性（飛田，2017）を、介護サービス提供法人の文脈で裏づけるものといえる。なお、大分類Ⅴの言及が 20 法人の全てに及んだのは、インタビューガイドが財務数値の確認方法を尋ねたことの反映であり、数値への依拠の広がりを示すものではない。

1-5 で留保した、セグメント会計それ自体が重要成功要因たり得ている可能性については、セグメント水準の観察・管理・活用を語った法人が４法人あり、その可能性は一部の法人において現に確認された。しかし、セグメント業績を管理に用いないことを意識的に選択した法人も３法人あり、財務優良法人の大半は、セグメント会計の外にある要因に依拠して経営を行っていた。

5-3. 本研究の限界と残された課題

本研究の限界として、次の諸点が挙げられる。第一に、分析対象は A 社が会計業務を受託する法人に限られるため、結果の一般化には制約がある。対象法人は、会計業務を外部に委託するという共通の性格を持つ点にも留意を要する。

第二に、財務優良法人の選定は、営業黒字の計上に加えて A 社職員の推薦によっており、選定に主観の混入する余地がある。また、対象者と筆者との間に業務上の継続的な関係があることが、語りの内容に影響を与えた可能性も否定できない。

第三に、セグメント会計の実施状況は最低水準への集中によりばらつきを欠き、財務成果との関係の統計的検証は行い得なかった。

第四に、本研究は重要成功要因の探索的抽出にとどまり、その測定可能性の検討や、抽出された要因に基づく経営管理モデルの構築には踏み込んでいない。これらの検討と、その先にあるセグメント会計義務のあり方の考察は、今後の課題である。

6．おわりに

本研究は、中小規模の介護サービス提供法人を対象として、制度会計の実施実態を記述し、その実施と財務成果との関係を検証したうえで、財務優良法人の経営者が依拠する重要成功要因を探索的に抽出した。分析の結果、運営基準上義務づけられたセグメント会計は大半の法人で実質的に実施されておらず、月次決算の実施頻度と財務成果との間に統計的に明確な関係は見出せなかった。一方、財務優良法人の経営者は、職員の状態の観察と対話や紹介元との信頼関係をはじめとする、財務数値の外にある要因に多く依拠して経営を行っていた。これらの知見が、限られた経営資源のもとで介護サービスの提供を続ける法人の経営者にとって、自らの経営を顧みる一つの手がかりとなることを期待したい。

謝辞

本稿を執筆するにあたり、兵庫県立大学大学院社会科学研究科の木下隆志教授に丁寧なご指導を賜りましたことに、心より感謝申し上げます。また、ご多忙の中インタビューにご協力いただいた 20 法人の経営者の皆様に、厚く御礼申し上げます。匿名性への配慮からお名前を記すことができないことが心苦しい限りです。最後に、医療・介護マネジメントコースにおいてご教授いただきました教員の皆様、そして苦楽を共にした木下ゼミの５名の皆様をはじめとする同期 18 名の皆様に、重ねて感謝申し上げます。

参考文献

[1] 秋山盛(2017)「居宅サービス介護事業におけるサービス・リエンジニアリング デイサービスが目指すべき方向性の探究」『原価計算研究』第 41 巻第 1 号、pp. 51。

[2] 大谷尚(2008)「4 ステップコーディングによる質的データ分析手法 SCAT の提案―

着手しやすく小規模データにも適用可能な理論化の手続き―」『名古屋大学大学院教育発達科学研究科紀要（教育科学）』第 54 巻第 2 号、pp. 27-44。
[3] 大原昌明(2005)「介護施設における会計情報ディスクロージャーをめぐって」『北星学園大学経済学部北星論集』第 44 巻第 2 号、pp. 21-39。
[4] 厚生省(1999a)「平成 11 年厚生省令第 37 号　指定居宅サービス等の事業の人員、設備及び運営に関する基準」。
[5] 厚生省(1999b)「平成 11 年 9 月 17 日　老企第 25 号」。
[6] 厚生労働省(2001)「平成 13 年 3 月 28 日　老振発第 18 号」。
[7] 厚生労働省(2023)「令和 5 年度介護事業経営実態調査」。
[8] 厚生労働省(2024a)「令和 6 年 8 月 2 日　老認発 0802 第 1 号、老高発 0802 第 1 号、老老発 0802 第 2 号」。
[9] 厚生労働省(2024b)「令和 6 年 12 月 27 日　介護サービス事業者経営情報の報告等に関する Q&A」。
[10] 尻無濱芳崇(2016)「社会福祉法人における原価計算システムの機能性の決定要因―クラスター分析を用いた探索的研究」『会計検査研究』第 53 号、pp. 29-47。
[11] 尻無濱芳崇・市原勇一・澤邉紀生(2018)「原価計算システムと財務業績の関係に経営管理者の能力が与える影響―社会福祉法人を対象とした定量的研究―」『メルコ管理会計研究』第 10 巻第 1 号、pp. 75-94。
[12] 照屋行雄・平田沙織(2014)「社会福祉法人会計の構造と課題」『国際経営論集』第 47 号、pp. 11-33。
[13] 飛田努(2011)「熊本県内中小企業の経営管理・管理会計実践に関する実態調査」『産業経営研究』第 30 号、pp. 29-42。
[14] 飛田努(2017)「中小・ベンチャー企業における簿記・会計による管理の有用性」『中小企業会計研究』第 3 号、pp. 37-49。
[15] 森口毅彦(2013)「マネジメント・コントロール・システムと KPI の機能」『富大経済論集』第 58 巻第 2・3 号、pp. 359-401。
[16] 吉田正人(2012)「社会福祉法人新会計基準の特性と今後の方向性」『千葉商大論叢』第 49 巻第 2 号、pp. 159-175。
[17] 渡辺明良(2011)「病院原価計算手法の今日的課題」『日本医療マネジメント学会雑誌』第 12 巻第 3 号、pp. 186-189。

別表

大分類	小分類	言及 法人数	延べ構成 概念数
Ⅰ 職員・人材	職員の状態の観察と対話	8	12
	処遇と労働環境の整備	5	9
	採用・雇用形態の設計	4	6
	職員の定着と人材の充足	4	5
	人材を経営の基盤とみなす認識と福祉人材の特性理解	3	6
	職員起点の業務・事業設計	3	5
	職員の育成と職業的規律の浸透	2	8
	小計（実法人数）	29（13）	51
Ⅱ 経営理念・経営者の姿勢	経営理念の形成・一貫性と浸透	7	10
	事業観・福祉観	3	6
	感謝の保持・過度な効率化の自制	2	5
	経営の自己点検・自己評価	2	2
	小計（実法人数）	14（10）	23
Ⅲ 利用者獲得と外部との信頼関係	紹介元との関係の維持と紹介による利用者獲得	8	16
	営業活動によらない利用者獲得	4	6
	断らない受入れ・採算を超えた対応による信頼の獲得	3	6
	同業・地域とのネットワーク	2	5
	経営者の人柄・対外的イメージによる信頼の獲得	2	3
	職員起点の利用者獲得	2	2
	小計（実法人数）	21（12）	38
Ⅳ サービスと事業の設計	ニッチ特化・専門性と困難事例への対応	5	15
	利用者理解・ケアの質・関係の継続	4	13
	規模の自制・地域限定の方針	4	4
	成長の好循環・相乗効果の構造	3	5
	小計（実法人数）	16（12）	37

Ⅴ 財務・事業数値の観察	独自の指標・ツール・先行指標への依拠	7	14
	感覚的および限定的な数値にもとづく収支把握	6	6
	全社水準の俯瞰に留める財務観察	5	5
	セグメント水準の観察・管理・活用	4	7
	財務・売上高を目的でなく帰結とみなす認識	4	5
	月次決算と予実・費用の管理	4	4
	セグメント業績を管理に用いない意識的な判断	3	3
	小計（実法人数）	33（20）	44
Ⅵ 組織体制・経営の仕組み	権限移譲・分業と協働の経営体制	7	11
	報酬・運営基準等の制度の理解と活用	3	3
	法令遵守と現場の実行可能性の均衡	2	4
	経営者自身の現場実践	2	3
	間接業務の外部委託	2	2
	小計（実法人数）	16（13）	23
合計		129（20）	216