

社会福祉法人会計の構造と課題

大学院経営学研究科 教授 照屋 行雄

経営学研究科博士後期課程 平田 沙織

1. はじめに

非営利目的事業体である社会福祉法人の会計は、21世紀に入ってから制度的にも実践的にも飛躍的な発展を遂げた。すなわち、社会福祉法人会計はここ十数年の間に、制度的に高度化するとともに、実践的に複雑化した。本稿は、このような高度化し複雑化した社会福祉法人会計の特徴とその構造を明らかにし、今後の制度的課題を考察することを目的としている。

平成27年度から社会福祉法人の現行の会計基準は、新しい会計基準に全面的に移行する。それに伴い、現行の会計基準とどういふ点で異なるのか、現行の会計基準がどのように改善されたかという分析が必要となってくる。加えて、新会計基準が制定されるまでの経緯についても改めて確認しておく必要がある。

社会福祉法人会計は、社会福祉法人が実施する固有の事業領域のすべてを網羅した会計処理の体系として設計されている。社会福祉法人の事業区分(会計単位)に対応した会計基準が適用され、新しい財務諸表の体系が提示された。本稿は、このような新会計基準の構造を明らかにすることに焦点をおいている。

本稿では、まず、社会福祉法人の組織目的と事業経営の特徴を明らかにする。次に、社会福祉法人に適用される会計基準の制定と構造を検討する。そして、社会福祉法人会計基準の新旧比較を行い、今後の制度的課題を展望する。

2. 社会福祉法人の特徴と経営

(1) 社会福祉法人の目的

今日、我が国では少子高齢化が急速に進展し、社会福祉サービスを提供する主な担い手である社会福祉法人にも事業のあり方が問われている。第二次大戦前の社会福祉制度の法整備が不十分だった時代において、博愛や救民の為の診療所や孤児院、養老院等の慈善事業等社会福祉サービスの主な担い手は、民間の篤志家や慈善事業家等の個人事業者であった。大正期に入るとこうした民間事業者によって運営されてきた社会福祉施設は、公共性が認められ法人格が与えられて公益法人となった。

その後、GHQ(連合国軍総司令部)の強い後押しもあり、昭和26年には社会福祉事業に関する基盤整備を図り、国および地方公共団体と民間が一体となり社会福祉事業に取り組むための「社会福祉事業法」(現在の社会福祉法)を制定し、さらに公共性の高い特別法人の制度も新たに設けることとした。この社会福祉事業法の制定により創設されたのが社会福祉法人制度である。

社会福祉法人とは、民法第33条に規定する公益法人のうち、特別の目的によって社会福祉法により創設された法人とされている。すなわち、社会福祉法(昭和26年法律第45号)により創設された、「社会福祉事業を行うことを目的として、社会福祉法の定めるところにより設立された法人」(社会福祉法第22条)である。民法に基づく公益法人から発展した特別な法人であり、

営利を目的とするものであってはならないだけでなく、極めて公共性の高い公益法人として適切な運営が強く求められている。したがって、継続的にその経営基盤の強化を図るとともに、社会福祉法が要求する福祉サービスの質の向上および事業経営の透明性の確保を図らなければならない。

少子高齢化や家族構成の変化などによりその後の社会福祉法人を取り巻く環境は急速に変化した。そのため福祉サービスに対する需要は多様化し高度化していった。福祉サービスの質や量の変化に伴い、平成12年には介護保険法が導入され、「社会福祉法」が施行された。この社会福祉法では、「福祉サービスの利用者の利

図表1 社会福祉法人の変遷

年代	事業主体	法	会計基準
明治期	民間の篤志家や慈善事業家等の個人事業者	—	—
大正～昭和初期	公益法人		
昭和26年	特別法人	社会福祉事業法	社会福祉法人の会計について
昭和28年			社会福祉施設を営む社会福祉法人の経理規定準則について
昭和51年			社会福祉法人会計基準
平成12年			(新)社会福祉法人会計基準
平成23年		社会福祉法	

益の保護及び地域における社会福祉の推進を図ること」が新たな目的として追加されている。我が国における社会福祉法人の変遷をまとめると、図表1のとおりである。

介護保険制度の導入に伴い、戦後長く社会福祉の基盤を支えてきた行政の「措置制度」¹から利用者サービス事業者の「(利用)契約制

度」への転換が進められた。これからは、利用者自らがサービスを選択し、サービスを提供する事業者は、常に利用者本位のサービスの質の向上に努めることがさらに求められる時代となりつつある。

こうした状況のなか、NPO等の民間の非営利組織や企業も福祉サービスの新たな担い手と

¹ 措置制度は、契約制度（介護保険法や障害者自立支援法などに基づく契約）とは違い、利用者本人の意思や意向が反映されにくい構造となっている。現在も存続しているものの、社会福祉基礎構造改革とともに大きく縮小され、ほとんどが契約制度に移行した。主として、児童、高齢者、障害者の3領域が対象であり、児童福祉法、身体障害者福祉法、老人福祉法が根拠法令となっている。

して活発に活動している。しかし、社会福祉法人やその運営する社会福祉施設および事業は、引き続き社会福祉の重要な担い手として安定的なサービス提供の中心的な役割が期待されている。

(2) 社会福祉法人の特徴

社会福祉法人の特徴について、内閣府が行った平成13年の第8回総合規制改革会議において、1) 社会福祉法人の公益性、2) 社会福祉法人の継続性および安定性、3) 福祉マンパワー養成への貢献という3つの特徴があるという見解を示している。²

1) 社会福祉法人の公益性については、社会福祉法人は、営利を目的とせず、各年度の剰余金などの利益はすべて地域の福祉増進に充てられるということとなっている。また、社会福祉法人の財産は出資持ち分が認められておらず、解散時において最終的に国庫に帰属するということが社会福祉法人の公益性であると述べられている。

2) 社会福祉法人の継続性および安定性について、社会福祉法人は、社会的な支援が必要な者に対して福祉サービスを提供することをその使命とし、事業への自由な参入や撤退が認められている企業と異なり、単年度の経営状況等安易な理由により事業から撤退することが許されていないこととなっている。また、これにより社会福祉法人が行う社会福祉事業は、継続性が安定的に確保されていることが社会福祉法人の継続性および安定性であると述べている。

3) 福祉マンパワー養成への貢献について、社会福祉法人は、各種実習生やボランティアを受け入れていることとなっている。さらに、今後は小中高生の社会奉仕体験活動等を受け入れることとしており、福祉マンパワー養成に貢献していることが福祉マンパワー養成への貢献であると述べている。

社会福祉法人は、営利性および対価性のある事業のみならず、自らの財源により非収益的な福祉活動も行っており、地域の多様な福祉ニーズにきめ細かく対応している。そのため、社会福祉法人は地域社会のために活動しているという公益性と事業を恒久的に続けていく継続性や安定性が重要な特徴となっている。

社会福祉法人の存立基盤について、社会福祉事業の実施に当たっては大きな規模の施設を要することから、社会福祉法人は財団的性格を有するものと規定し、あらかじめ事業実施に必要な基本財産を定め、結果として事業の継続性も担保することとした。また、それ以外にも事業実施に必要な資産および運転資金を準備しなければならないとした。このことは、法人設立時の高いハードルとなってしまったが、国は福祉事業の担い手となる社会福祉法人の経営者には社会福祉法人としての自覚をしっかりと持ってもらい、その上で補助金を交付することとした。

社会福祉事業とは、社会福祉法第2条に限定的に定められていることになっている。したがって、社会福祉事業のようなもので、限りなく社会福祉事業に近いものでも同法第2条第2項又は第3項に記載されない限り社会福祉事業とはならない。

社会福祉事業は、上記のような規制を受けているため、社会福祉法人が先進的に取り組んだ事業は当初公益事業として位置付けられ、その後、法改正を経て社会福祉事業とされるようになった。具体的に言うと、昭和51年「経理規定準則」が制定された当時は、現在の高齢者の在宅サービス関係は社会福祉事業ではなく公益事業とされていたが、その後、法改正を経て第二種社会福祉事業に位置付けられたという経緯となっている。

平成12年4月からスタートした介護保険事業は、介護保険法により規定されている事業だが、前述した社会福祉法との関係を見ると次のようになっている。高齢者に係る社会福祉事業は、

² 内閣府総合規制改革会議 第8回配布資料3-4。

老人福祉法に規定されており、社会福祉法上は老人福祉法を引用して規定されている。それは、一般的に事業拠点を中心にサービス内容としては総合的・複合的に規定されている傾向にあるためと考えられる。それに対して、介護保険法においては介護保険給付の算定との関係から個別サービス毎に規定している傾向にある。そのため、ある事業拠点において実施されている介護保険事業が社会福祉事業に該当する場合と、公益事業に該当する場合とに分かれてしまう状況が生じている。さらに、老人介護支援センターのように高齢者に対する社会福祉事業だが、介護保険事業ではないという状況も生じている。

社会福祉法人の定款記載事業について、従来、社会福祉法人の定款に記載する目的事業は、実施する事業の種類のみではなく、個々の施設名を含む個別事業となっていた。これは、各種社会福祉事業は施設毎の認可あるいは届出の方式を採用しているため、定款に実施可能な事業活動の種別さえ記載すれば同種の事業は何処でも、幾らでもできるということにはしないための措置と考えられていた。

また、上記通知発行に至る回答として、従来の施設毎に認可されている定款を一度に変えるものではなく、今後、新たに設置する場合の簡便的な措置として上記取扱いが示されたものとの回答もあり、定款記載内容についてはこれから解決されるべき内容を多く残しているものと考えられる。

(3) 社会福祉法人の経営

社会福祉法人は、社会福祉法第24条の経営の原則に基づき社会福祉事業を行っている。³

また、社会福祉事業に支障がない限り、社会福祉法第26条に基づき必要に応じて公益事業又は収益事業を行うことができる。このように、

社会福祉法人が実施できる事業には、次の3種の事業がある。

- ① 社会福祉事業
- ② 公益事業
- ③ 収益事業

社会福祉事業は、社会福祉法第60条において第一種社会福祉事業と第二種社会福祉事業に区分され、第一種社会福祉事業は、原則として、国及び地方公共団体並びに社会福祉法人しか行うことはできない事業となっている。第一種社会福祉事業の内容については、図表2に示すとおりとなっている。

³ 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。

図表2 第一種社会福祉事業の事業内容

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

(出所) 社会福祉法第2条第2項の規定に基づき筆者作成。

第二種社会福祉事業は、届出により実施が可能とされている（社会福祉法第69条第1項）。しかし、届出を受理するか否かを判断する権限は都道府県や指定都市にあり、その限りにおいて実質的な規制がかかっていると考えられる。

第二種社会福祉事業の内容については、図表3に示すとおりとなっている。

図表3 第二種社会福祉事業の事業内容

事業形態	事業内容
老人福祉事業	老人居宅介護等事業、老人デイサービス事業、老人短期入所事業、小規模多機能型居宅介護事業、認知症対応型老人共同生活援助事業、老人デイサービスセンターの経営、老人短期入所施設の経営、老人福祉センターの経営、老人介護支援センターの経営
児童福祉事業	児童自立生活援助事業、放課後児童健全育成事業、子育て短期支援事業、助産施設の経営、保育所の経営、児童厚生施設の経営、児童家庭支援センターの経営、児童福祉増進に関する相談事業
生活保護事業	生計困難者に対してその住居で衣食その他日常の生活必需品又はこれに要する金銭を与える事業、生計困難者の生活関係相談事業

障害者福祉事業	障害福祉サービス事業、相談支援事業、移動支援事業、地域活動支援センターの経営、福祉ホームの経営
母子・寡婦福祉事業	母子家庭等日常生活支援事業、寡婦日常生活支援事業・母子福祉施設の経営
身体障害者福祉事業	身体障害者生活訓練等事業、手話通訳事業、介助犬訓練事業、聴導犬訓練事業、身体障害者福祉センターの経営、補装具製作施設の経営、盲導犬訓練施設の経営、視聴覚障害者情報提供施設の経営、身体障害者更生相談事業
知的障害者福祉事業	知的障害者更生相談事業
精神保健・精神障害者福祉事業	精神障害者社会復帰施設の経営
医療保護事業	生計困難者のために無料・低額な料金で診療を行う事業・生計困難者に対し無料・低額な費用で介護保険法に規定する介護老人保健施設を利用させる事業
経済保護事業	生計困難者のために無料・低額な料金で簡易住宅を貸し付け、又は宿泊所その他の施設を利用させる事業
隣保事業	隣保館等の施設を設け、無料・低額な料金でこれを利用させる事業、その近隣地域における住民の生活の改善及び向上を図るための各種の事業を行う事業
福祉サービス 利用 援助事業	精神上の理由により日常生活を営むのに支障がある者に対して、無料・低額な料金で福祉サービスの利用に関する相談・助言を行い、福祉サービスの提供を受けるために必要な手続、福祉サービスの利用に要する費用の支払いに関する便宜を供与すること等
連絡援助事業	社会福祉事業に関する連絡又は助成を行う事業

(出所) 社会福祉法第2条第3項の規定に基づき筆者作成。

ただし、次に掲げるものは、上記の社会福祉事業と内容が同じ場合でも、社会福祉事業として取り扱わない。⁴

- ① 更生保護事業法に規定する更生保護事業
- ② 実施期間が6月（連絡助成事業にあつては3月）を超えない事業
- ③ 社団又は組合が行う事業であつて、社員又は組合員のためにするもの
- ④ 法第2条第2項各号の事業及び同条第3項

第1号から第9号までに掲げる事業であつて、常時保護を受ける者が入所させて保護を行うものにあつては5人、その他の者にあつては20人（政令で定める事業にあつては10人）に満たないもの

- ⑤ 社会福祉事業の助成を行うものであつて、助成金額が毎年度500万円に満たないもの、又は助成を受ける社会福祉事業の数が毎年度50に満たないもの

⁴ 社会福祉事業に含まれない事業については、社会福祉法第2条第4項にこれらの5事業が規定されている。これは限定列举と理解される。

また、他の法律によりその設置又は開始につき、行政庁の許可、認可又は行政庁への届出を要するものとされている施設又は事業については社会福祉法第69条を適用しない（社会福祉法第74条）。例えば、児童福祉法第35条第4号では国、都道府県、市町村以外の者は厚生労働省令の定めるところにより都道府県知事の認可を得て児童福祉施設を設置することができることとされており、同法第69条第1項による届出で済む事業は少ない状況となっている。

さらに、介護保険事業や障害者自立支援に係る事業については、報酬の代理受領の要件として事業者指定制度を課し、結果として届出制によらない担保をおこなっている。

これら第二種社会福祉事業の多くは、国および地方公共団体の事業として位置付けられてきた。国および地方公共団体は事業を委託するに当たり、実質的に社会福祉法人に限定して委託して実施することになった。

こうした管理委託と称されてきた従前の公法上の契約は、条例を根拠として締結されてきた。しかし、地方自治法の改正により平成18年9月までに廃止され、あらたに指定管理者制度に基づく行政処分による管理代行という法的性格になった。また、東京都設置の児童養護施設や障害者支援施設は指定管理者制度ではなく、順次社会福祉法人に委譲されているという状況がある。

社会福祉法人が実施する事業は、その運営シ

ステムを基礎とした行政指導が行われているため事業間における行政指導の違いがある。これは、会計制度の基礎的前提を構成していると考えられる。社会福祉法人の行う事業の形態とその運営費の使途範囲をめぐる規制の状況を整理すると、以下のようになる。

- ① 介護保険の被保険者の権利に基づく利用契約による事業（介護保険事業）
- ② 自立支援給付費の代理受領による利用契約における事業（指定障害者支援施設等）
- ③ 措置決定（行政処分）による事業の受託（措置費支弁対象施設）
- ④ 行政との契約方式による事業（保育所）
- ⑤ 行政との業務委託契約による事業の受託（業務委託契約施設）
- ⑥ 補助金による自主事業（第2種社会福祉事業の一部・各種公益事業等）
- ⑦ 医療保険制度による診療報酬を中心とした事業（医療施設）

次に、公益事業とは、公益を目的とする事業であって、社会福祉事業以外の事業を指す。なお、当該法人の行う社会福祉事業の円滑な遂行を妨げるおそれがあるものなどは、認められない。ただし、社会福祉法施行令第4条に規定する事業は公益事業として認められている。⁵

そして、収益事業とは、その収益を社会福祉事業又は公益事業の経営に充てることを目的とする事業を指す。事業の種類については、特別の制限はないが、法人の社会的信用を傷つける

⁵ 社会福祉法施行令第4条により認められる公益事業は、次のとおりである。

- ① 社会福祉法第2条第4項第4号に掲げる事業（いわゆる「事業規模要件」を満たさないために社会福祉事業に含まれない事業）
- ② 介護保険法第8条第1項に規定する居宅サービス事業、同条第14項に規定する地域密着型サービス事業、同条第21項に規定する居宅介護支援事業、同法第8条の2第1項に規定する介護予防サービス事業又は同条第18項に規定する介護予防支援事業
- ③ 介護保険法第8条第25項に規定する介護老人保健施設を経営する事業
- ④ 社会福祉士及び介護福祉士法第7条第2号若しくは第3号又は第39条第1号から第3号までに規定する厚生労働大臣の指定した養成施設を経営する事業
- ⑤ 精神保健福祉士法第7条第2号又は第3号に規定する厚生労働大臣の指定した養成施設を経営する事業
- ⑥ 児童福祉法第18条の6第1号に規定する指定保育士養成施設を経営する事業
- ⑦ 社会福祉事業と密接な関連を有する事業であって、当該事業を実施することによって社会福祉の増進に資するものとして市長が認めるもの。

恐れのあるもの又は投機的なものは適当ではないとしている。

ここでの収益事業は、社会福祉法上の収益事業であって、通常の事業会社が行う収益事業とは区別される。すなわち、社会福祉法が、実施可能な収益事業は、その収益を社会福祉事業または公益事業の経営に充当することを目的とする事業とされている。

3. 社会福祉法人会計の構造

(1) 会計基準の制定と発展

平成23年7月に厚生労働省は、新たな社会福祉法人会計基準に関する通知を発表した。平成12年度に現行の社会福祉法人会計基準が制定されて以来、10年以上を経てようやく社会福祉法人においての会計基準の一元化が実現した。

新たな会計基準は、社会福祉法人の社会福祉法人および公益事業、収益事業のすべての事業を適用範囲とした。そして、平成27年3月31日（平成26年度決算）までに新たな会計基準への移行を完了するものとしている。また、移行までの間は従来の会計処理によることも許可されている。

昭和26年に社会福祉法人制度が制定されたが、社会福祉法人には社会福祉法人固有の会計処理の制定は特に予定されていなかった。しかし、社会全体が戦後の復興のなか、「企業会計原則」が制定され国の産業復興のひとつとして会計制度が位置づけられたことから、社会福祉法人についても他の法人と同様に会計制度の確立が求められた。

そこで、昭和28年3月に、「社会福祉法人の会計について」（社乙第32号、厚生省社会局長・児童局長連盟通知）が発表された。この通知は、昭和26年に成立した社会福祉事業法により、厚生省から「社会福祉法人会計要領」が出されたため、社会福祉法人会計は収入支出や財政状態と共に事業成績を明らかにするものとして発表された。しかし、通知の内容は、「企業会計原

則」に準拠するという取扱いを定めただけのものであった。

その後、広い範囲で「措置制度」による事業運営がなされ、社会福祉法人制度は大きく発展を遂げた。しかし、不統一で不明瞭な会計処理により、会計に関する不正が発生したことをきっかけとして、措置費の受託責任を解明するため、昭和51年に「社会福祉施設を運営する社会福祉法人の経理規定準則の制定について」（社援第25号、社会局長・児童家庭局長連盟通知）が発表された。

これは社会福祉法人の受託責任を明らかにするための会計思考を取り入れた近代的な会計制度であり、資金収支計算と財産計算を複式簿記によって作成するものであった。ここで作成される財務諸表の主なものは、貸借対照表と資金収支計算書とされている。しかし、この経理規定準則では、措置費の支弁額を明瞭にするため、措置費を経理する「施設会計」と措置費以外の取引を経理する「本部会計」に厳格に区分することとされ、その内容は、計画的・規則的な原価配分のための減価償却制度もなく、措置費の借入金返済への充当が大幅に制限され、法人の経営努力による再生産が機能しにくい仕組みであった。

平成12年には、新しい社会福祉法が公布し施行されたことに伴い、社会福祉法第24条に規定する「経営の原則」に対応するために新しい社会福祉法人会計基準が制定され、順次社会福祉法人へと適用されることとなった。

経理規定準則と社会福祉法人会計基準との大きな違いは、経理規定準則が主に受託責任の開示に焦点を当てていた財務諸表体系を有していたことに対し、社会福祉法人会計基準はそれ以外に社会福祉法人の成果計算、つまり、経営成績の開示に焦点を当てた財務諸表体系となっていることである。これは、社会福祉法人の会計にとって、ひとつの大きな枠組みの変換ともいえる改正となった。

介護保険制度が施行されたことを機に、利用者助成制度である介護保険の報酬は資金の使途

制限を課す根拠がなくなったことや、社会福祉基礎構造改革で社会福祉法人の自主的な経営努力が求められるようになった。これを受けて、法人の自主的な経営の基礎を支えるのにふさわしい新たな財務諸表制度として、損益計算書が導入されることとなった。

また、社会福祉法人会計基準には、介護保険施設や介護保険事業の人員および設備、運営基準等を定める各省庁において、介護報酬の適正性を検証する必要性から、各介護保険事業について会計を区分する規定が盛り込まれた。そうした介護保険事業の会計区分の具体的な取扱いと会計処理方法を定めるものとして「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」が定められた。

これらの新たな会計方式は、細部についての調整が完了せずに施行されてしまったため、施行後に調整を図ることとして、経理規定準則と社会福祉法人会計基準の二つのルールが併存したまま始まってしまい、これらの両者いずれかで処理されればよいこととされ、その違いを解消するには至らなかった。

こうした状況は、法人にとって複雑な会計処理をせざるを得ないという負荷と、経営者にとって法人の総括的な経営状況を適正に観察することが困難な状況を生み出していた。

そこで、このような問題を解決すべく、平成20年4月に「社会福祉法人会計基準検討委員会」を設けて、平成23年3月までに計25回の検討がなされ、平成23年7月27日に、社会福祉法人の会計方式を統一する新たな会計基準を平成24年4月1日より適用とするとした「社会福祉法人会計基準の制定について」という通知が出された。

この通知に併せて厚生労働省は、新たに設けられる施設の区分やサービス区分といった区分設定の方法や費用等の按分の方法、固定資産の経理処理方法の解説を示した「社会福祉法人会計基準適用上の留意事項」（運用指針）を発表した。さらに、従来の会計方式から今回の新しい会計方式に変更する場合の留意事項等につい

ての解説を示した「社会福祉法人会計基準への移行時の取扱い」という指針も発表している。

これらの社会福祉法人会計基準の変遷をまとめると、以下の図表4のとおりである。

図表4 社会福祉法人会計基準の変遷

年代	法	会計基準	会計方式に関わる通達
昭和26年	社会福祉事業法	—	—
昭和28年		「社会福祉法人の会計について」(社乙第32号 厚生省社会局長・児童局長連盟通知)	—
昭和51年		「社会福祉施設を運営する社会福祉法人の経理規定準則の制定について」(社援第25号 社会局長・児童家庭局長連盟通知)	—
平成12年	社会福祉法	社会福祉法人会計基準	—
平成23年		(新)社会福祉法人会計基準	「社会福祉法人会計基準適用上の留意事項」(運用指針) 「社会福祉法人会計基準への移行時の取扱い」

(2) 会計構造

社会福祉法人の会計処理については、平成12年度以降、社会福祉法人会計基準や介護老人保健施設会計・経理準則等、各種の会計方式が併存しており、事務処理が煩雑化し、計算処理の結果が異なる等の問題が指摘されている。

さらに、現行の会計基準では、多岐にわたる社会福祉法人の実施する事業について、例えば、就労支援施設や授産施設を運営する場合には就労支援事業会計処理基準や授産施設会計基準(就労支援施設会計基準)が、介護老人保健施設を運営する場合は介護老人保健施設・経理準則が、病院を運営する場合は病院会計・経理準

則がそれぞれ適用されている。適用される会計基準は施設運営の種類により異なるので、法人全体としての経営成績や財政状態を把握するのが困難という問題点を抱えていた。

図表5は、社会福祉法人の複雑な会計制度の構造をまとめたものである。

図表5 社会福祉法人会計の制度的構造

社会福祉法人全体財務諸表							
事業 (会計単位)	社会福祉事業					公益 事業	収益 事業
会計呼称	一般会計		特別会計				
種別①	介護 施設	措置費支弁 対象施設	就労支援・授産 施設	老健 施設	病院	公益事業	
適用会計の 基準	指導指 針又は 法人会 計基準	法人会計 基準	就労支援事業会 計処理基準、授 産施設会計基準 (就労支援施設 会計基準)	介護 老人 保健 施 設・経 理準 則	病院 会 計・経 理準 則	法人会 計基準 に準ず る	企業会計 原則

旧会計基準では、社会福祉法人会計基準と呼ばれていても、実際は社会福祉事業のみの適用範囲を基本としており、公益事業については旧会計基準が適用されることとし、収益事業については企業会計原則を適用するとしていた。さらに、措置施設のみを運営する法人については、当分の間、経理規定準則によって処理することを認めていた。

社会福祉法人の会計処理については、社会福祉法第44条において会計年度および作成すべき書類と作成期日、監事の意見書と作成された書類の備置や利害関係者への閲覧について定められている。そのうち、平成24年に改正された新しい会計基準と密接に関係しているのは、作成すべき書類の部分となっている。社会福祉法第44条において、会計に係る書類として財産目録、

貸借対照表、収支計算書が規定されている。⁶

この現行の会計基準に対して新しい会計基準では、会計に係る書類として資金収支計算書、事業活動計算書および貸借対照表から構成される財務諸表の他に、附属明細書および財産目録の作成が求められている。

また、社会福祉法で定めた書類と名称の用語が一致しないものがあるが、それらについては、法人審査基準通知において、同法で定める収支計算書については資金収支計算書および事業活動収支計算書とするとの規定が定められている。さらに、社会福祉法第59条においては、社会福祉法人現況報告書を毎会計年度終了後3ヶ月以内に提出しなければならないと記載されている。

社会福祉法第59条第1項において、所轄庁に委任しているものについては、社会福祉法施行

⁶ 社会福祉法第44条には、社会福祉法人の会計年度（4月1日より翌年3月31日まで）、計算書類等監事監査および計算書類の開示義務が定められている。

規則第9条に規定されている。⁷

上記の社会福祉法施行規則第9条第3項において、所轄庁に現況報告書として提出すべき書類に添付する書類は、前会計年度末の貸借対照表と前会計年度の収支計算書であると規定しており、この取り扱いも前述した社会福祉法第44条に準じたものと解釈することができる。

(3) 財務諸表の体系

社会福祉法人は、「財務諸表（資金収支計算書、事業活動計算書及び貸借対照表をいう。）及び附属明細書並びに財産目録を作成しなければならない」（新社会福祉法人会計基準第1章2）とされている。本項では、財務諸表の体系について述べる。新しい財務諸表体系は従来の資金収支計算のみではなく、損益計算の考え方を導入し、「貸借対照表」および「事業活動計算書」並びに「資金収支計算書」の3つの計算書を作成することとした。

これら3つの計算書は、企業会計に類似した財政状態の表示を目指し貸借対照表を作成するとともに、経営成績的確な把握を目的として事業活動計算書を作成する。さらに、公益法人性を確保するために、従来からの予算統制方法として使用されてきた資金収支計算書を作成し、広範な要請に対応しようとしたものとなっている。

貸借対照表は、「当該会計年度末現在におけるすべての資産、負債及び純資産の状態を明りょうに表示」（新社会福祉会計基準第4章1）すべく作成するものとなっている。

資金収支計算書、事業活動計算書および貸借対照表は、その記載内容等はそれぞれ異なるものの、法人内の同一の事業活動およびその結果に基づいて作成されるものであり、図表6に示

すような関係性を有する。

事業活動計算書は、当該会計年度（4月1日から翌年3月31日まで）における純資産のすべての増減内容を明瞭に表示（新社会福祉法人会計基準第3章1）すべく作成するものであり、法人の会計年度における業績を計数的に表すものとなっている。

資金収支計算書は、「当該会計年度（4月1日から翌年3月31日）での1年間」におけるすべての支払資金の増加および減少の状況を明りょうに表示」（新社会福祉会計基準第2章1）すべく作成するものとなっている。ここで支払資金とは「流動資産及び流動負債とし、その残高は流動資産と流動負債の差額」（新社会福祉会計基準第2章2）とされる。

支払資金とは、具体的には「経常的な支払準備のために保有する現金及び預貯金、短期間のうちに回収されて現金又は預貯金になる未収金、立替金、有価証券等及び短期間のうちに事業活動支出として処理される前払金、仮払金等の流動資産並びに短期間のうちに現金又は預貯金によって決済される未払金、預り金、短期運営資金借入金等及び短期間のうちに事業活動収入として処理される前受金等の流動負債」（注解注6）をいう。

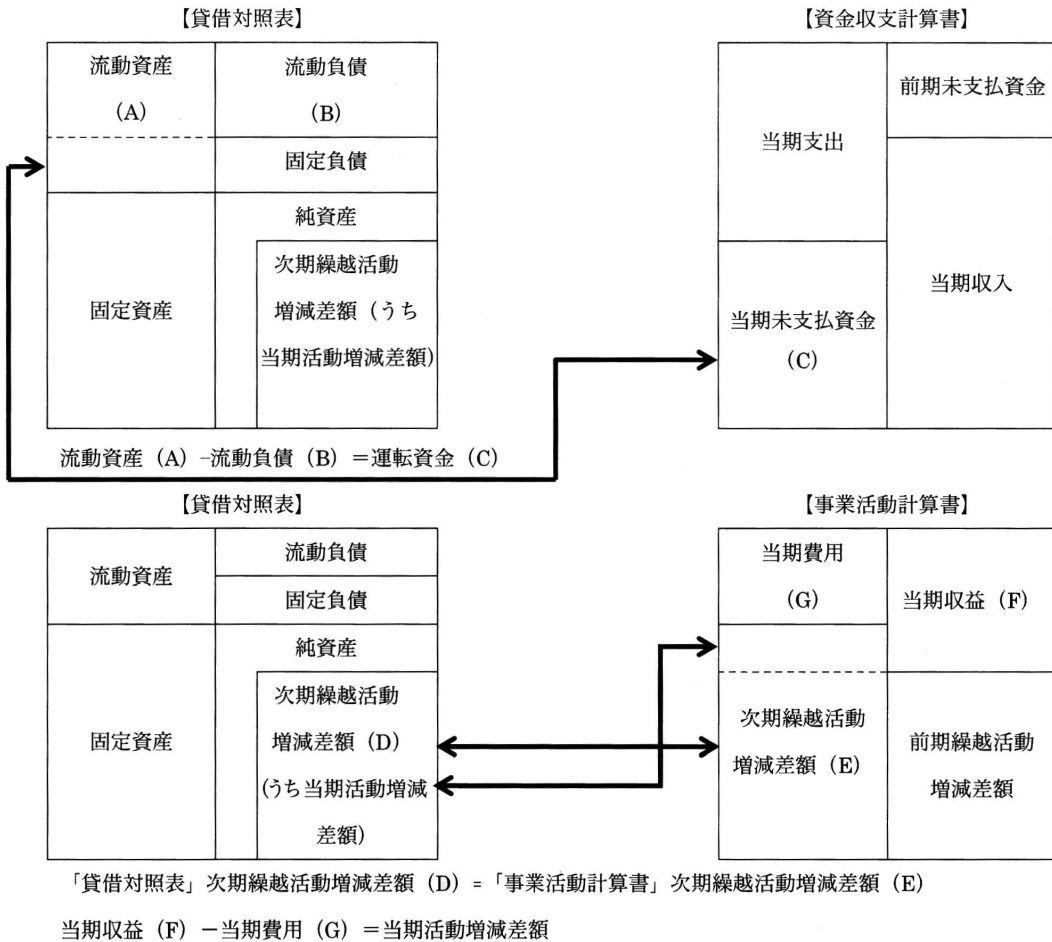
社会福祉法人は、前年度に事業計画予算が作成され、当該予算に基づいて事業運営が行われる。ここでの予算は、すべての収入および支出をもって作成されるため、資金収支計算書においては予算と対比させる方式で当期の収支実績を記載する。

また、会計年度途中に当初想定されなかった事象の発生が予測され、当初予算と実績に差が見込まれる場合には、その差が「法人の運営に支障がなく、軽微な範囲にとどまる場合」（運用指針2（2））を除き、補正予算を編成する

⁷ 社会福祉法施行規則第9条では、社会福祉法人「現況報告書」に記載して所轄庁に届け出なければならない事項として、次の3つを規定している。

- ① 当該会計年度の初日における役員の氏名及び職業並びに代表権を有する者の住所及び年齢
- ② 前会計年度における事業の概要
- ③ 前会計年度末における主要な財産の所有状況

図表6 財務諸表間の関係性



(運用指針2(2))となっている。ただし、編成した予算と実績に著しい差異があった場合はその理由を記載しなければならない」(新社会福祉法人会計基準第2章5(6))とも定められている。

資金収支計算書の構成は、1) 事業活動による収支、2) 施設設備等による収支、および3) その他の活動による収支の3つの区分に分けることができる。1)の「事業活動による収支」区分の収入には、事業運営に伴って毎期獲得することが想定される経常的な事業活動による収入(受取利息配当金収入を含む)を記載する。具体例として介護保険事業収入、老人福祉事業収入、医療事業収入などが挙げられる。また、

事業活動による支出には、事業運営に伴って毎期発生することが想定される経常的な事業活動による支出(支払利息支出を含む)を記載する。具体例として、人件費支出、事業費支出(賃借料支出、医療品費支出等)、事務費支出(福利厚生費支出、事務消耗品費支出、租税公課支出等)が挙げられる。

また、2)の「施設整備等による収支」区分の収入には、固定資産の売却に係る収入や施設整備等補助金収入、施設整備等寄附金収入および設備資金借入金収入等を記載する。また、施設整備等による支出には、固定資産の取得に係る支出および整備資金借入金元金償還支出やファイナンス・リース債務の返済支出等を記載する。

そして、3)の「その他の活動による収支」区分の収入には、長期運用資金の借入れや積立資産の取崩し、受取利息配当金収入を除いた投資有価証券の売却等資金の運用に係る収入ならびに事業活動による収支および施設設備等による収入に属さない収入を記載する。また、その他の活動による支出には、長期運用資金の返済や積立資産の積立て、投資有価証券の購入に係る支出(支払利息支出を除く)ならびに事業活動による収支および施設設備等による支出に属さない支出を記載する。

それぞれの区分において、これらの収入と支出の差額を「事業活動資金収支差額」、「施設設備等資金収支差額」および「その他の活動資金収支差額」として記載する。その上で、それらを合計して当期資金収支差額合計を記載し、これに前期末支払資金残高を加算して当期末支払資金残高として記載する。

資金収支計算書は、支払賃金の動きをまとめたものであるため、事業活動計算書よりも適用する会計基準の影響を受けにくく、その点で会計処理方法の選択・適用による金額的な影響を減らすことができるだろう。また、三区分の資金収支がどのような状況にあるかを分析することにより、その法人の活動状況や資金変動等を全体的に把握することが可能となる。今回の基準作成により、法人全体の資金収支計算書が作成されることとなった。

4. 新しい社会福祉法人会計基準の課題

(1) 新会計基準の体系と論点

社会福祉法人の会計規範は、措置制度の時代では経理規定準則であった。前節で明らかにし

たように以前のような措置制度の時代において、社会福祉法人は国からの公的資金に頼っていたことから、公的資金の収支を明瞭にし、その受託責任を明示することが求められていた。その後、措置制度は契約制度へと移行し、社会福祉の基礎構造が見直され、介護保険法が施行されるなどした。そして、2000年には、現行の会計基準が適用されるようになった。

措置制度の時代は、会計方式でいうとそのまま経理規定準則の下で会計処理が行われていたが、1976年に公表された厚生省の経理規定準則は、その前文で経営基盤である公的資金に係る会計責任を遂行しなければならないと明記している。⁸

このようにこの時代の会計基準は、措置制度を前提にした規定になっている。また、1990年代以降の少子高齢化の進展により社会福祉法人の経営環境は変化し、現行の会計基準によって企業会計の理論と手法を本格導入した。そして、それまで導入されなかった損益計算書が現行の基準で取り入れられるようになった。社会福祉法人会計の適用では、本部会計と施設会計のような厳格な区分を撤廃し、会計単位(区分)間の資金移動の弾力化が求められた。また、高齢化社会の進展にともなう費用増大から事業運営の効率化を図る必要があった。

さらに、永田・田中[2008](13-15頁)は、開かれた社会福祉法人の適正な運営を図るうえで、情報開示が必須となったと述べている。つまり、社会福祉法人にも民間企業のような競争原理が働き、サービスの質が求められ、民間企業や営利目的の会社のような他の経営主体と同様に顧客獲得競争に参加することが求められる時代となった。

現行の会計基準はそうした要請に応えた規定

⁸ 厚生省(当時)の経理規定準則の前文では、概ね次の3点を明らかにして社会福祉法人の会計責任(アカウントビリティ)を強調している。

- ① 社会福祉法人は公共性が高く、その経営基盤は公的資金に負うところが大きい。
- ② 社会副法人はその財政状態および経営成績を明確にして財務の公正を期することが要請されている。
- ③ 社会副法人の会計は主として措置費等の公的資金の収支を明瞭にし、その受託責任を明らかにしなければならない。

となっており、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ことが求められた。さらに、どのように利用者に最適なサービスを提供するかという観点から事業活動の業績を明らかにする損益計算書を導入し、社会福祉法人にコスト管理の意識を徹底させた。吉田[2007b]は、現行の会計基準はそのためにも企業会計の手法を相当に取り入れていると述べている。これは、社会福祉法人のみの傾向ということではなく、そこではより広い範囲の非営利組織体の環境的制約の変化がみられる。

たとえば、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。そうなると、一般人等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に拡大されるようになると、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。齋藤[2011]は、それは何度となく改正を重ねてきた公益法人会計基準がそのように変化してきたし、学校法人会計基準、NPO法人会計基準についても同様であると述べている。

上記のように社会福祉事業の経営環境の変化から、会計面からも経理規定準則では規定していなかった損益計算思考や減価償却制度を現行の社会福祉法人会計基準で取入れ、企業会計と同様の会計方式を視野に入れることによって社会福祉法人の事業経営者の意識を変えたかったということもあるといえよう。また、吉田[2007b]は、非営利組織である社会福祉法人の会計も基本的には一般事業会社の会計と変わらないという考え方が前提にあると考えられると述べている。

しかし、社会福祉法人の現行の会計基準が平成12年に公表された後、公益法人会計基準は平成16年に約20年ぶりに改正された。岡村[2011]

や吉田[2007a]、吉田[2007b]らは、社会福祉法人の現行の基準以上に企業会計の手法を取り入れているとの考えを示している。

社会福祉法人の現行の会計基準は、計算書類の体系を、資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表および財産目録で構成している。資金収支計算書は、支払資金の収支を明らかにし、経常活動、施設整備等、財務活動で収支を区分して決算額と予算額を対比記載する。支払資金とは、流動資産が流動負債を超える額をいう。事業活動収支計算書は、企業会計における損益計算書に該当し、事業活動の成果を把握するために作成する。資金収支計算書と事業活動収支計算書は、どちらも収支計算書であることから、表示項目（勘定科目）については大部分が共通項目（科目）から成っている。

社会福祉法人の会計処理については、平成12年度以降、社会福祉法人会計基準のほか、指導指針や老健準則等、さまざまな会計規制が併存しており、事務処理が煩雑で、計算処理結果が異なる等の問題が指摘されていた。

社会福祉法人は、取り巻く社会経済状況の変化を受け、一層効率的な法人経営が求められている。また、公的資金・寄附金等を受け入れていることから、経営実態をより正確に反映した開示形式で国民や寄附者に説明する責任があるため、事業の効率性に関する情報の充実や事業活動状況の透明化が求められている。

これらのことから、社会福祉法人会計基準は、簡素で国民にわかりやすい新しい会計基準を目指し、会計処理基準の一元化を図るものとなっている。また、新しい会計基準の設定に当たっては日本公認会計士協会に依頼し、現行の会計基準のほかに、平成20年4月施行の公益法人会計基準に採用されている会計手法を導入するとともに、企業会計原則や企業会計基準等も参考にすることとした。

(2) 旧会計基準と新会計基準の相違

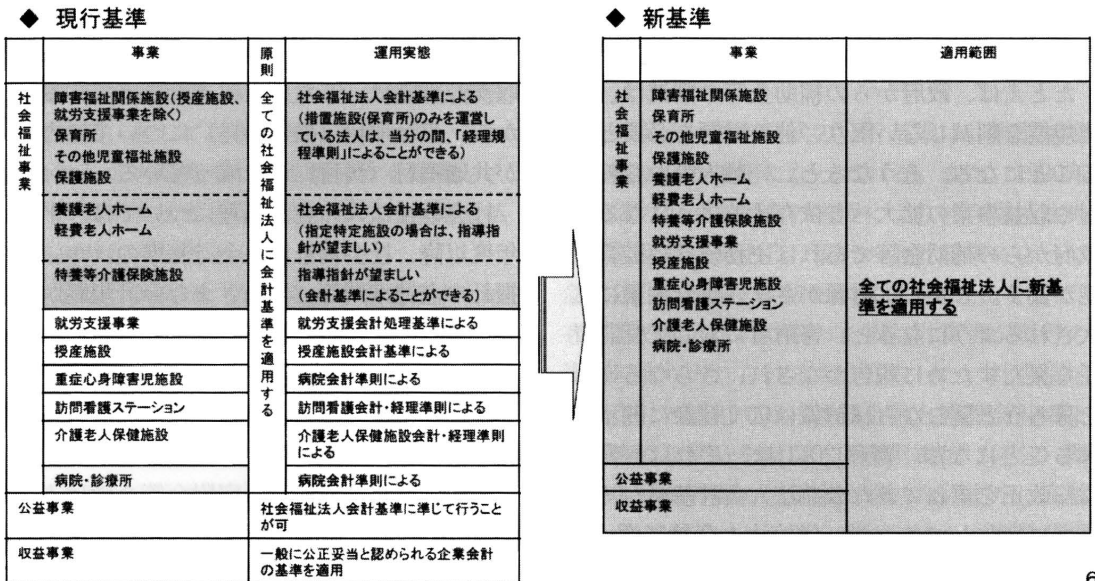
新しい会計基準の基本的な考え方として、大

大きく3つに分けることができる。第一には、社会福祉法人が行う社会福祉事業、公益事業および収益事業のすべての事業を適用対象とすることである。第二には、法人全体の財務状況を明らかにし、経営分析が可能なものとするとともに、外部への情報公開も勘案した体系とすることである。そして第三には、新しい会計基準の作成に際しては、既存の社会福祉法人会計基準や指導指針、就労支援会計基準、およびその他会計

に係る関係通知、公益法人会計基準、企業会計原則等を参考とすることである。

まず、第一の社会福祉法人が行う社会福祉事業および公益事業および収益事業のすべての事業を適用対象とすることについて述べる。これは、適用範囲の一元化と呼ばれ、社会福祉法人が行う社会福祉事業、公益事業および収益事業の全事業を適用範囲としている。適用範囲の一元化を図示すれば、図表7のとおりである。

図表7 適用範囲の一元化



(出所) 厚生労働省 [2013] 「社会福祉法人の新会計基準について」より引用。

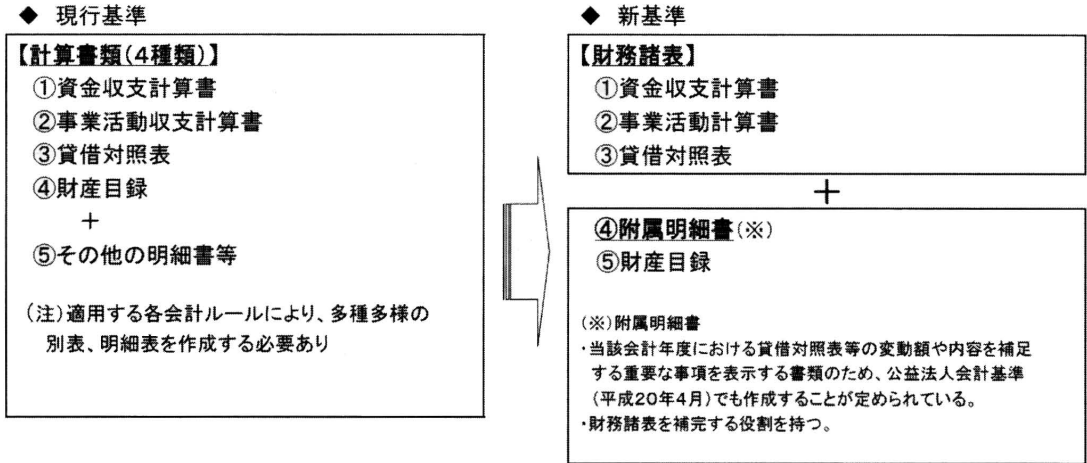
新会計基準の財務諸表開示の特徴は、財務書類の簡素化を挙げることができる。計算書類の簡素化とは、次のようなことを意味する。

- ① 現行の基準の「計算書類」を「財務諸表」に名称変更する。
- ② 資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表および財産目録は従来どおり作成される。

- ③ 事業活動計算書、貸借対照表を補足する書類として、現行の多岐にわたる別表、明細表を統一して、必要最小限の「附属明細書」として財務諸表の一つに加える。

財務書類の簡素化を図示すれば、図表8のとおりである。

図表8 計算書類の簡素化

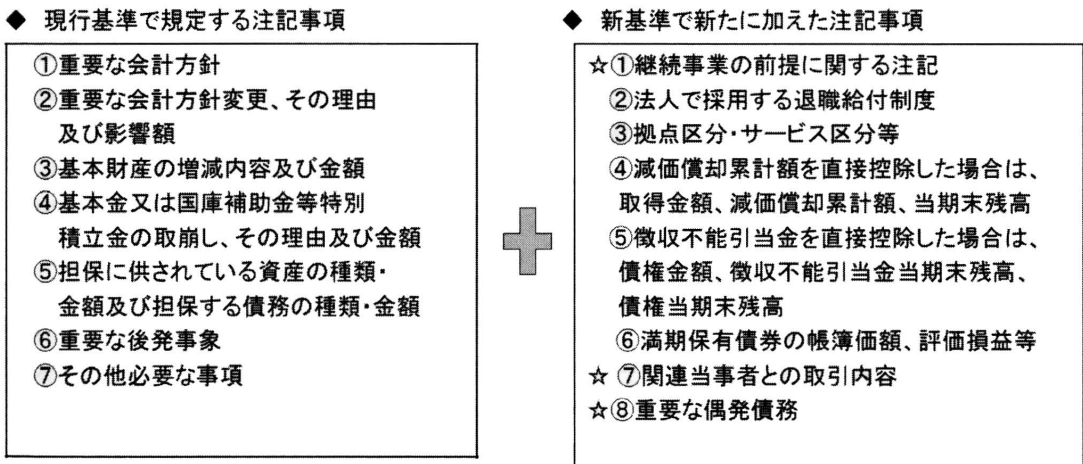


(出所) 厚生労働省[2013]「社会福祉法人の新会計基準について」より引用。

ただし、新しい会計基準では財務諸表の体系に財産目録は含まれていない。財産目録は、附属明細書とともに財務諸表外の書類として作成されることになった。また、現行の会計基準では計算書類の注記事項として記載していた7項

目に加え、経営内容をより正確に説明する趣旨から、さらに8項目を追加し、全部で15項目に拡充した。なお、法人全体のほか、拠点区分でも財務諸表の注記を行うものとする。注記事項の変更を図示すれば、図表9のとおりである。

図表9 財務諸表注記の変更



(出所) 厚生労働省[2013]「社会福祉法人の新会計基準について」より引用。

拠点区分の考え方の導入として、区分方法の変更が行われた。法人全体、事業区分別、拠点区分別に資金収支計算書、事業活動計算書および貸借対照表を作成する。法人全体の計算書類は以下の3つに分類される。

① 事業区分

法人全体を社会福祉事業、公益事業、収益事業に区分する。

② 拠点区分

事業区分を拠点（一体として運営される施設、事業所および事務所）別に区分する（ただし、特養に通所介護、短期入所生活介護が併設されている場合には、ひとつの拠点区分とする等、現行の指導指針における「会計区分」に準じた扱いとする）。

③ サービス区分

その拠点で実施する事業別（たとえば、特養、通所介護、短期入所生活介護等）に区分する（現行の指導指針における「会計区分」に準じた扱いとする）。

また、サービス区分別に作成する拠点区分においては、資金収支明細書、拠点区分事業活動明細書については、その拠点で実施する事業の必要に応じていずれかひとつを省略できるとしている。

(3) 財務諸表等の作成

新しい社会福祉法人会計基準においては、内部取引の相殺消去が説明されている。事業区分間や拠点区分間において生ずる内部取引について異なる事業区分間の取引を事業区分間取引とし、同一事業区分内の拠点区分間の取引を拠点区分間取引という。同一拠点区分内のサービス区分間の取引をサービス区分間取引とし、以下のように相殺消去する（会計基準第1章7 内部取引及び注解（注5））。

① 事業区分間取引

資金収支内訳表および事業活動内訳表において相殺消去し、事業区分間における内部貸借取引の残高は、貸借対照表内訳表において相殺消

去するものとする。

② 拠点区分間取引

事業区分資金収支内訳表および事業区分事業活動内訳表において相殺消去し、拠点区分間における内部貸借取引の残高は、事業区分貸借対照表内訳表において相殺消去するものとする。

③ サービス区分間取引

拠点区分資金収支明細書および拠点区分事業活動明細書において相殺消去する。

会計単位の考え方として、社会福祉法人の活動は、一定の目的に対して活動財源としての資金が提供されるという非営利法人特有の性格を表している。したがって、必然的に資金の財源別に会計責任を設定する仕組みが採用されてきている。

その方法としては、次の3つが採用されている。

① 会計単位を分割して貸借対照表と収支計算書を資金財源別に作成する方法

② 会計部門を設定して収支計算書を資金源泉別に作成する方法

③ そのような会計処理システムとは離れて、収支計算書（又は事業活動計算書）の主要部分を分割表記する方法

①の会計単位を設定する方法は、貸借対照表も作成することから、資金の一時的な融通の関係も明らかにできる方法であり、資金の貸借関係も含めて用途制限又は規制を必要とするような資金管理に適合する方法となっている。

②の会計部門を設定する方法は、資金の目的以外の使用を防止さえできれば良いという規制の程度である場合に適合する方法となっている。もちろん上記①の方法によってもこのレベルの規制目的を達成できるが、①の方法に比べて事務経費が軽減できる長所がある。

③の分割表記方法は、通常セグメント情報と呼ばれており、情報の作成基礎は帳簿記録に置くものとなっているが、それ以外の方法により調整することもできるとされている。

社会福祉法人会計基準においては、①の方法により社会福祉事業会計単位を設定し、②の方

図表10 財務諸表等の作成

	資金収支計算書	事業活動計算書	貸借対照表	財務諸表の注記	備考
法人全体	第1号の1様式	第2号の1様式	第3号の1様式	全項目	
↑ 集計					
法人全体 (事業区分別)	○◎第1号の2様式	○◎第2号の2様式	○◎第3号の2様式		左記様式では事業区分間の内部取引消去を行う
↑ 集計					
事業区分 (拠点区分別)	◎第1号の3様式	◎第2号の3様式	◎第3号の3様式		左記様式では拠点区分間の内部取引消去を行う
↑ 集計					
拠点区分 (一つの拠点を表示)	第1号の4様式	第2号の4様式	第3号の4様式	一部項目は記載不要	
サービス区分別 (拠点区分の会計をサービス別に区分表示)	☆基準別紙3	☆基準別紙4			基準別紙3ではサービス区分間の内部取引消去を行う

(注1) 法人の事務負担軽減のため、以下の場合は財務諸表及び基準別紙の作成を省略できるものとする。

1. ○印の様式は、事業区分が社会福祉事業のみの法人の場合省略できる。
2. ◎印の様式は、拠点が1つの法人の場合省略できる。
3. ☆印の様式は、附属明細書として作成するが、その拠点で実施する事業の必要に応じていずれか1つを省略できる。

(注2) 第1号から第3号の1から4様式は、社会福祉法施行規則第9条第3項に定める書類とし、毎年度所轄庁へ提出をする。

(出所) 厚生労働省 [2013] 「社会福祉法人の新会計基準について」より引用。

法により経理区分を設定することが要求されている。財務諸表等の作成について社会福祉法人会計基準では、図表10に示すような改正が行われた。

その他の主な変更点として、5つ指摘することができる。第1点は、基本金・国庫補助金等特別積立金の取扱いとして、1号基本金および国庫補助金等特別積立金における「固定資産限定」を変更した。

現行の会計基準では、10万円未満の初期調度物品等を1号基本金および国庫補助金等特別積立金から除外している一方、指導指針では含めており、取扱いが異なっていた。そのため、実態に即した計算・表示とするため、基本金および国庫補助金等特別積立金の設定時において固定資産以外も計上できるように変更した。

4号基本金の廃止基本金を法人の設立および施設整備等、法人が事業活動を維持するための基盤として収受した寄附金に限定し、事業活動

の結果として収支差額を振り替える現行の基準の4号基本金は、他の基本金と性格が異なるため、基本金として取り扱わない。また、補助金等の特別積立金に「施設・設備整備資金借入金の償還補助金」を追加した。

現行の会計基準では、国庫補助金等特別積立金には施設・設備整備資金借入金の償還補助金が含まれていなかった（一方で、指導指針には含まれていた）。しかし、これは実質的に施設や設備整備補助に相当するため、追加するものとする。

第2点は、引当金の範囲について、現行の会計基準では、徴収不能引当金、賞与引当金、退職給与引当金、およびその他の引当金が認められていた。その他の引当金は、実質的には積立金の性格が強い点、開示内容の透明化を図る点から、新しい会計基準では、徴収不能引当金、賞与引当金、退職給付引当金の3種類とすることとなった。引当金の範囲についての変更を示

図表11 引当金の範囲の変更

◆ 現行基準

<p>【引当金の種類】</p> <p>①徴収不能引当金 ②賞与引当金 ③退職給与引当金 ④その他の引当金</p>

◆ 新会計基準

<p>【引当金の種類】</p> <p>①徴収不能引当金 ②賞与引当金 ③退職給付引当金</p>
--



(出所) 厚生労働省 [2013] 「社会福祉法人の新会計基準について」より作成。

せば、図表11のとおりである。

第3点は、公益法人会計基準に採用されている会計手法の導入であり、資産や負債に係る流動および固定の区分、資産の価値の変動等をより正確に財務諸表に反映し、財務情報の透明性を向上させるため、公益法人会計基準を参考に以下の会計手法を導入した。すなわち、資産や負債区分の1年基準（ワン・イヤー・ルール）、金融商品の時価会計、リース会計、退職給付会計、減損会計、税効果会計の新しい会計基準を導入した。なお、簡便な取扱方法を可能とすることにより、事務負担の軽減を図ることとしている。

第4点は、退職共済制度の取扱いの明確化として、福祉医療機構の実施する退職共済制度に

ついては従前と同様、掛金を費用処理することとなった。都道府県等の実施する退職共済制度は、約定の金額を退職給付引当金に計上する方法のほか、簡便な処理方法を明示する。採用している退職給付制度は、財務諸表利用者の理解に役立つよう、財務諸表の注記に明示する。

なお、退職共済制度についての取扱は図表12に示すとおりである。

第5点は、共同募金配分金等の取扱いであり、共同募金会から社会福祉法人への配分金（一般配分金、特別配分金）は、民間団体からの助成金と同様の処理を行う。受配者指定寄附金は、従前と同様、寄附金として処理する。共同募金配分金等の取扱いは図表13に示すとおりである。

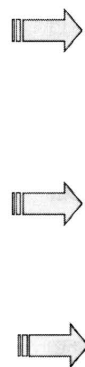
図表12 退職共済制度の取扱い

◆ 現行会計での処理方法

<p>①福祉医療機構の退職共済制度 掛金を費用処理。</p>
<p>②都道府県等の実施する制度 退職給与引当金の計上額は、退職共済預け金（掛金額）と同額とする方法と、要支給額を計上する方法がある。</p>
<p>③採用している退職手当制度 従来、注記なし。</p>

◆ 新会計基準での取扱い

<p>①福祉医療機構の退職共済制度 掛金を費用処理（変更なし）。</p>
<p>②都道府県等の実施する制度 ア 約定の金額を退職給付引当金に計上する。 イ 期末退職金要支給額を退職給付引当金とし、同額を退職給付引当資産とする。 ウ 法人の負担する掛け金額を退職給付引当資産とし、同額を退職給付引当金とする方法。</p>
<p>③採用している退職給付制度 財務諸表の注記に明示。</p>



(出所) 厚生労働省 [2013] 「社会福祉法人の新会計基準について」より作成。

図表13 共同募金配分金等の取扱い

◆ 現行基準

【共同募金配分金等の取扱い】
①一般配分金:寄附金として処理
②特別配分金:明記なし
③受配者指定寄附金:寄附金として処理



◆ 新会計基準

【共同募金配分金等の取扱い】
①一般配分金:民間団体からの助成金と同様の処理
②特別配分金:民間団体からの助成金と同様の処理
③受配者指定寄附金:寄附金として処理

(出所) 厚生労働省 [2013] 「社会福祉法人の新会計基準について」より作成。

5. おわりに

本稿では、平成23年7月に社会福祉法人の新しい会計基準が示されたことにより、新会計基準の内容を中心にその特徴を検討した。また、新しい会計基準の前提として現行の社会福祉法人の経営組織とその活動内容、そして少子高齢化等による社会福祉法人を取り巻く経営環境の変化から社会福祉法人に係る会計基準の変遷を考察した。

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、その会計制度においても変化が生じることは自然な流れであると考えられる。そして、一般事業会社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(募金活動)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が必要とされるのである。また、新しい会計基準では、法人全体の財務諸表の作成について、これまで問題となっていた複数の会計制度に関しても会計システムの統一化が実現した。

現行の会計基準では計算書類となっていた体系が、新しい会計基準では財務諸表の体系に名称を変更した。この変更は、企業会計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であると考えられる。また、現行の会計基準で

は事業活動収支計算書となっているが、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が勘定科目として表記されている。

しかし、新しい会計基準による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であるといえる。

新しい会計基準は、公益法人会計基準を参考にしている、金融商品の時価会計や減損会計、税効果会計等の会計基準を導入している。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基準が反映される。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事業会社一般の企業会計の導入が進んでいるということがわかる。

社会福祉法人も、事業区分のひとつであ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、社会福祉法人においては、その事業の中心となる社会福祉事業では、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考えられる。もちろんコストの管理は重要であり、その点で損益計

算思考は導入すべきだと考える。同時に、企業会計とは異なる独自の会計基準を適用していたずらに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である。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測定のみで真実な報告を行うことができない領域もあり、法人全体の総合的評価にはそれ以外の評価尺度も導入する必要がある。

新しい会計基準では、財務諸表の体系から除外された財産目録は単に資産・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があるといえる。また、より情報を充実させるという観点からは、企業における会社情報およびIR情報のような非財務情報を含む多面的な情報提供が、社会福祉法人にとってはさらに要求されることが展望される。

今日、非営利組織体（NPO）は、社会的ニーズに対応して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やみくも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と指摘している。そして、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であるとする。そのためには、企業会計と非営利法人会計（さらには公会計）に共通する統合的基礎概念の模索が課題となると述べている。⁸ 社会福祉法人にとっても、その事業目的や活動実態を反映したより適切な固有の会計制度の検討がなされるべきである。

また、会計基準の適用が事業の効率性を効果としてもたらすならば、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。しかし、今後、企業会計の基準そのものが社会の情報要求に応じて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

必要な改訂を重ねていく可能性がある。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。

本稿では、新しい会計基準に示された会計構造の分析と、福祉法人会計の課題を中心に考察を加えた。これまでの考察を踏まえて、さらに社会福祉法人にとって望ましい事業経営のあり方とそれに対応する会計制度の開発を模索することとしたい。

参考文献

- 飯田昭雄[2011]「社会福祉法人新会計基準の概要と実務上の留意点」『税理』第54巻第5号。
- 伊藤亜記[2012]「実地指導監査対応適正運営・整備のポイントーねこの手かします」日総研出版。
- 石倉康次・全国老人保健施設協会[2000]「介護老人保健施設職員ハンドブック〈2000年度〉」厚生科学研究所。
- 石山眞男・小山邦彦・半田貢[2002]『変革期の社会福祉法人の経営』エヌビー通信社。
- 梅澤嘉一郎[2003]「社会福祉法人会計の企業会計への調和の動向と利用者サービスへの影響」『川村学園女子大学研究紀要』第14巻第2号。
- 大原昌明[2001]「社会福祉法人会計学構築のための覚え書」『北星論集』第40号。
- 大原昌明[2002]「社会福祉法人会計学の前提—社会福祉法人の位置付けとそのアカウントビリティをめぐる—」『北星論集』第41号。
- 岡村勝義[2011]「公益法人会計基準の現状と課題」『會計』第179巻第4号。
- 介護保険施設等指導監査指針ハンドブック編集委員会[2000]「介護保険施設等指導監査指針ハンドブック」中央法規出版。
- 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」『非営利法人研究会誌』第12巻。
- 厚生省[1976]社施第25号「社会福祉施設を運営する社会福祉法人の経理規定準則の制定について」。
- 厚生省[2000]社援第310号「社会福祉法人会計基準の制定について」。
- 厚生省[2000]老計第8号「指定介護老人福祉施設等

⁸ 川村義則[2010]、1～10頁。

- に係る会計処理等の取扱いについて」。
- 厚生省[2000]社援施第49号・老計第55号『『社会福祉法人会計基準』及び『指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針』等の当面の運用について』。
- 厚生労働省[2009]「社会福祉法人の新会計基準(素案)について」。
- 厚生労働省[2010]「社会福祉法人の新会計基準(案)について」。
- 厚生労働省[2010]「社会福祉法人新会計基準(素案)からの主な変更点」。
- 厚生労働省[2010]「社会福祉法人会計基準」(案)。
- 厚生労働省[2010]運用指針I「社会福祉法人会計基準適用上の留意事項について」(案)。
- 厚生労働省[2010]運用指針II「社会福祉法人会計基準への移行時の取扱いについて」(案)。
- 厚生労働省[2011]「社会福祉法人の新会計基準について」。
- 厚生労働省[2011]「社会福祉法人会計基準」。
- 厚生労働省[2011]「社会福祉法人会計基準適用上の留意事項について(運用指針)」。
- 厚生労働省[2011]「社会福祉法人会計基準への移行時の取扱いについて」。
- 厚生労働省[2013]「社会福祉法人の新会計基準について」。
- 小室豊允[2007]「高齢者施設用語事典」中央法規出版。齋藤真哉[2001]『『社会福祉法人会計基準』の課題』『青山経営論集』第36巻第1号。
- 齋藤真哉[2011]「非営利組織体会計の現状と課題」『会計』第179巻第4号。
- 実藤秀志[2005]『社会福祉法人ハンドブック(4訂版)』税務経理協会。
- 塩原修蔵・岩波一泰[2005]『社会福祉法人の会計・税務・監査』税務研究会。
- 社会福祉法人会計簿記テキスト作成委員会編[2006]『社会福祉法人会計簿記ワークブック—入門編・初級編—』福祉総合評価機構。
- 社会福祉法人経営研究会編[2006]『社会福祉法人経営の現状と課題』全国社会福祉協議会。
- 杉山学・鈴木豊編著[2002]『非営利組織体の会計』中央経済社。
- 杉山学[2007]「公益法人制度改革の動向」『青山経営論集』第42巻第1号。
- 杉山学[2010]「公益法人の認定基準」『青山経営論集』第45巻第1号。
- 須藤芳正・斎藤観之助・荒谷真由美・田中伸代・谷光透[2006]「社会福祉法人会計システムに関する一考察—その理論と実践—」『川崎医療福祉学会誌』第15巻第2号。
- 全国老人保健施設協会(公益社団法人)[2012]「平成24年版 介護白書 ～地域ケアの中で“キラリと輝く介護老人保健施設”であるために」TAC出版。
- 高田京子[2000]「社会福祉法人会計の特徴と有用性」『人間福祉研究』第3号。
- 照屋行雄[2001]『企業会計の構造』税務経理協会。
- 永田智彦・田中正明[2008]『社会福祉法人の会計と税務(改訂第4版)』TKC出版。
- 日本介護支援協会監修・宮内忍・宮内真木子編著[2009]『社会福祉法人会計規則集平成21年版』文出版。
- 日野修造[2009]「非営利組織体会計における財務報告様式の検討—財務的生存力情報と受託責任情報の開示を中心として—」『会計』第176巻第5号。
- 藤井秀樹[2010]「非営利法人における会計基準統一化の可能性」『非営利法人研究学会誌』第12巻。
- 本田親彦・渡部博[2000]『[解説]社会福祉法人会計基準』全国社会福祉協議会。
- 松倉達夫[1995]「社会福祉法人会計の再検討と改善点」『環境と経営』第2号。守永誠治[2001]『社会福祉法人の会計(増補改訂版)』税務経理協会。
- 守永誠治[2010]「FASB—117に関する一考察」『青山経営論集』第45巻第3号。
- 吉田正人[2007a]「社会福祉法人におけるアカウントビリティー企業会計化による課題と展望」『信州短期大学紀要』第18巻。
- 吉田正人[2007b]「社会福祉法人会計制度における企業会計方式導入に関する一考察—社援第310号『社会福祉法人会計基準の制定について』詳論—」『千葉商大論叢』第45巻第2号。
- 吉田正人[2009]「わが国における福社会計の史的展開—社会福祉法人会計制度の草創期を中心に—」『千葉商大論叢』第47巻第1号。