

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—

吉 田 正 人

目 次

序

- I 社会福祉法人会計制度における適用主体と適用基準
- II 社援第310号通知の背景
- III 「社会福祉法人会計基準」基本原則
- IV 考 察
- 結 語

序

非営利組織体の一つである社会福祉法人は戦後、制度化され、これまでに法律の改正も重ねたことで、社会福祉法人の会計制度に関してもいくつかの変遷を辿ってきた。今日では当該会計制度は厚生労働省により複雑多岐にわたる通知が発せられていることから、それら会計基準を網羅的・体系的に詳解し、検討することが肝要であるといえる。2000年に介護保険法が施行され、社会福祉基礎構造改革により措置制度から契約制度へと移行し、それに伴い社会福祉法人会計制度も大きな変改を遂げたといえる。それは企業会計方式に準拠した規定に見直されたことによる⁽¹⁾。

本稿においては、特に社会福祉法人会計制度の中心となる規定を俎上に載せて企業会計方式へと見直された内容の検討を試みたい。

I 社会福祉法人会計制度における適用主体と適用基準

わが国における社会福祉法人に適用される会計規定は多岐にわたって通知が発せられており、それぞれ項目別に分類すると以下のようになっている⁽²⁾。

-
- (1) 社会福祉法人が措置制度から契約制度へと移行したことで、いかなる変化が生じたか、その時代背景および会計責任の変容に関しては、吉田正人「社会福祉法人におけるアカウンタビリティ—企業会計化による課題と展望—」『信州短期大学紀要』第18巻，2007年2月，11-16ページを参照されたい。
 - (2) 詳しくは、日本介護支援協会監修，宮内忍・宮内眞木子編著『社会福祉法人会計規則集 平成17年改訂版』厚有出版，2005年を参照されたい。

(1) 社会福祉法人に共通に適用される会計基準

- ① 社援第310号 局長通知
「社会福祉法人会計基準の制定について」2000年2月
- ② 社援施第6号 課長通知
「社会福祉法人会計基準の制定について」2000年2月（最終改正2005年1月）
- ③ 社援施第7号 課長通知
「社会福祉法人における入札契約等の取扱いについて」2000年2月
- ④ 社援施第8号 課長通知
「社会福祉法人会計基準への移行に関する留意点について」2000年2月

(2) 介護保険施設等に適用される会計基準

- ① 老発第188号 局長通知
「特別養護老人ホームにおける繰越金等の取扱い等について」2000年3月（最終改正2003年7月）
- ② 老計第8号 課長通知
「指定介護老人福祉施設等に係る会計処理等の取扱いについて」2000年3月（最終改正2003年3月）
- ③ 医発第0819001号 局長通知
「病院会計準則の改正について」2004年8月
- ④ 老発第378号 局長通知
「介護老人保健施設会計・経理準則の制定について」2000年3月
- ⑤ 老健第122号・保発第57号 局長通知
「指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業の会計・経理準則の制定について」1995年6月（最終改正2001年3月）
- ⑥ 社援施第49号・老計第55号 課長通知
「『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」2000年12月（最終改正2003年3月）
- ⑦ 課長事務連絡
「『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』の運用に関する疑義回答について」2001年2月（最終改正2003年3月）
- ⑧ 老振発第18号 課長通知
「介護保険の給付対象事業における会計の区分について」2001年3月

(3) 措置費支弁対象施設に適用される会計基準

- ① 社施第25号 局長通知
「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規定準則の制定について」1976年1月（最終改正1997年12月）
- ② 社施第25号の2 課長通知
「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規定準則の制定について」1976年1月（最終改正2003年3月）
- ③ 雇児発第0312001号・社援発第0312001号・老発第0312001号 局長通知
「社会福祉法人が経営する社会福祉施設における運営費の運用及び指導について」

2004年3月(最終改正2005年1月)

- ④ 雇児福発第0312002号・社援基発第0312002号・障害発第0312002号・老計発第0312002号 課長通知
「社会福祉法人が経営する社会福祉施設における運営費の運用及び指導について」
2004年3月(最終改正2005年1月)
- ⑤ 社援施第9号 課長通知
「措置費(運営費)支弁対象施設における社会福祉法人会計基準の適用について」
2000年2月(最終改正2005年1月)

(4) 保育所に適用される会計基準

- ① 児発第299号 局長通知
「保育所運営費の経理等について」2000年3月(最終改正2005年3月)
- ② 児保第12号 課長通知
「『保育所運営費の経理等について』の取扱いについて」2000年3月(最終改正2005年3月)
- ③ 児保第13号 課長通知
「保育所における社会福祉法人会計基準の適用について」2000年3月(2004年3月)
- ④ 児保第21号 課長通知
「『保育所運営費の経理等について』の運用等について」2000年6月(最終改正2005年3月)
- ⑤ 発児第59号の5 局長通知
「児童福祉法による保育所運営費国庫負担金について」1976年4月(最終改正2002年5月)

(5) 授産施設に適用される会計基準

- ① 社援発第555号 局長通知
「授産施設会計基準の制定について」2001年3月
- ② 社援保発第23号・障障発第12号・障精発第18号 課長通知
「授産施設会計基準に係る取扱いについて」2001年3月

(6) 支援費施設等に適用される会計基準

障発第0326002号 部長通知

「身体障害者更生施設等における繰越金等の取扱い等について」2003年3月

社会福祉法人の会計制度を取り上げると、以上のすべてが該当する。さらに社会福祉法等の規定も含まれるが、詳細な規定は上記の会計基準に委ねられている。

また、かかる会計基準で明らかであるように福祉事業を営む主体によって、適用される会計基準も異なってくる。次頁に会計基準の適用主体とそれに対する適用基準を表示する。

表で示されるように授産施設、介護保険老人施設等の特定の施設は適用基準として当てはまる会計基準が存在する。それ以外については、(1)の社会福祉法人に共通に適用される会計基準における①社援第310号局長通知「社会福祉法人会計基準の制定について」が原則として適用されることになる。社援第310号は前文および別紙として会計基準で構成されている(以下、「前文」および「社会福祉法人会計基準」)。この「社会福祉法人会計基準」が福祉会計制度における共通ルールであると同時に中心となる基準であることから、本基

表 社会福祉法人会計制度の適用主体と適用基準

適用主体	施設・事業別	適用基準等
(1)介護保険事業を行う社会福祉法人	特別養護老人ホーム 指定訪問介護 指定通所介護 指定短期入所生活介護	「社会福祉法人会計基準」または「指導指針」 ^{注1}
(2)介護保険老人施設を経営する社会福祉法人	介護保険老人施設	「介護保険老人施設会計・経理準則」 ^{注2} または「病院会計準則」 ^{注3}
(3)介護老人保健施設を経営する医療法人	同上	「介護保険老人施設会計・経理準則」または「病院会計準則」
(4)無料低額診療施設を経営する社会福祉法人		「病院会計準則」
(5)療養型病床群を経営する医療法人		「病院会計準則」
(6)措置施設のみを経営する社会福祉法人	養護老人ホーム 身体障害者療護施設 知的障害者更生施設 児童養護施設	「社会福祉法人会計基準」
(7)保育所のみを経営する社会福祉法人		「社会福祉法人会計基準」
(8)(7)以外の法人		「社会福祉法人会計基準」または「経理規定準則」 ^{注4}
(9)在宅介護支援センター老人福祉センター等のみを経営する社会福祉法人		「社会福祉法人会計基準」
(10)身体障害者デイサービス，同ホームヘルプサービス，同ショートステイのみを経営する社会福祉法人		「社会福祉法人会計基準」
(11)重症心身障害児施設肢体不自由児施設，助産施設		「病院会計準則」
(12)授産施設		「授産施設会計基準」 ^{注5}
(13)訪問看護事業	訪問看護ステーション	「指定老人訪問看護事業及び指定訪問看護事業経理準則」 ^{注6}

注1 「『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」

注2 「介護老人保健施設会計・経理準則の制定について」

注3 「病院会計準則の改正について」

注4 「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規定準則の制定について」

注5 「授産施設会計基準の制定について」

注6 「指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業の会計・経理準則の制定について」

出所：齋藤力夫監修・中川健蔵著『社会福祉法人の会計と税務の要点 基礎と事例』税務経理協会，2004年，12ページを加筆・修正。

準がどのような主旨にあり、いかなる規定が定められているかによってその他の会計基準も影響されることになる。「社会福祉法人会計基準」は、企業会計方式を採用し、それまで営利企業とは一線を画してきた社会福祉法人の会計制度が抜本的に見直された。したがって、次節では「社会福祉法人会計基準」がどの程度企業会計方式を準用したかについて検討する。

Ⅱ 社援第310号通知の背景

1. 「社会福祉法人会計基準」の制定

「社会福祉法人会計基準」は、厚生省大臣官房障害保健福祉部長，社会・援護局長，老人保健福祉局長および児童家庭局長によって通知が発せられている。社会福祉事業の実施を目的に設立される社会福祉法人会計については、1976年の「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規定準則の制定について」（以下、「経理規定準則」）により行われてきた（前文）。「経理規定準則」では営利法人と一線を引いた社会福祉法人の会計は企業会計とは異なるとする考え方によって独自の会計基準を模索した。しかし、「社会福祉法人会計基準」ではその考え方を否定し、企業会計的思考が内在することになったのである。

「社会福祉法人会計基準」が制定されるに至った当時の社会福祉の状況も「前文」において次のように述べられている。将来にわたって増大・多様化が見込まれる国民の多様な福祉需要に適切に対応するため、介護保険制度の導入等、個別施策の見直しに加え、社会福祉事業，社会福祉法人，措置制度等，社会福祉の共通基盤制度全体の改革に取り組み，利用者の立場に立った社会福祉制度の構築に努めている。中でも社会福祉法人については，引き続き社会福祉事業の中心的な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，従来にも増して自主的に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および事業経営の透明性の確保を図ることが強く期待されている。これまで，社会福祉法人経営の基礎ともいえる社会福祉法人会計については，主として措置費等公的資金の収支を明瞭にし，その受託責任を明らかにすることを基本的な目的としていた。しかしながら，社会福祉法人が自らに期待される役割を積極的に果たせるようにするためには，従来の施設単位であった会計単位を法人単位に一本化し，法人全体での把握ができるようにするとともに，社会福祉法人としての公益性を維持し，入所者等の処遇に支障を与えないことなく，自主的な運営が行えるようにする必要がある（前文）。

社会福祉基礎構造改革により，措置制度から契約制度へ移行したことで，社会福祉法人は受託責任を明確にすることだけでなく，福祉サービス利用者にとってよりよいサービスの提供をするために自主的に経営するサービス利用者重視へと変わっている。したがって，社会福祉法人のおかれている状況に鑑みて会計制度においてもそれに適合する「社会福祉法人会計基準」が制定されたのである。

2. 「社会福祉法人会計基準」の基本的な考え方および骨格

2-1. 基本的な考え方

「社会福祉法人会計基準」の基本的な考え方は以下のようになっている（前文1）。

- (1) 社会福祉法人単位での経営を目指し，法人全体の経営状況が把握できる法人制度共通の会計基準とする。

- (2) 本基準は、簡潔明瞭なものとし、損益計算の考え方を採り入れることにより効率性が反映されるものとした。
- (3) 本基準は、社会福祉法人としての高い公益性を踏まえた内容とした。
- (4) 本基準は、取引を適切に記録し、経営状況を適切に表示するための基本的な事項について定めたものであり、各法人における経理処理については、本基準を基にそれぞれの法人で自主的に定めることとした。

2-2. 骨格

「社会福祉法人会計基準」の骨格は以下のようになっている(前文2)。

- (1) 社会福祉法人全体での資産、負債等の状況を把握できるようにするため、会計単位は施設ごととせず、社会福祉法人で一本の会計単位とすることとする。ただし、公益事業および収益事業については、別途特別会計として会計単位を分けることとする。
- (2) 施設ごとの経営状況を判読できるよう、会計単位の内部に施設ごとの経理区分を設けることとする。
- (3) 適切なコスト管理、経営努力の結果が反映されるよう、損益計算の考え方を導入することとする。
- (4) 建物等の資産価値を適切に評価、表示するため、減価償却制度を導入することとする。
- (5) 計算書の体系は、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とする。
 - ① 資金収支計算書は、支払資金の収入、支出の内容を明らかにするために作成し、経常活動による収支、施設整備等による収支および財務活動による収支に区分し、決算額を予算額と対比して記載する。
 - ② 事業活動収支計算書は、社会福祉法人の事業活動の成果を把握するために作成し、事業活動収支の部、事業活動外収支の部、特別収支の部および繰越活動収支差額の部に区分して記載する。

また、支出には適正に計算された減価償却額を計上する。
 - ③ 貸借対照表は、社会福祉法人の会計年度末における財産状態を明らかにするために作成し、資産の部、負債の部および純資産の部に区分する。
 - ④ 財産目録は、会計年度末におけるすべての資産および負債について、その名称、数量および価額等を詳細に記録するために作成する。
- (6) 資金収支計算書、事業活動収支計算書には、経理区分ごとの内訳表を添付する。

「社会福祉法人会計基準」の基本的な考え方および骨格によって社会福祉法人の自主的な経営努力の徹底が明らかになったといえよう。特に損益計算の考え方を採用し、経営コスト削減といった効率性に連繋している。

Ⅲ 「社会福祉法人会計基準」基本原則

「社会福祉法人会計基準」は次のように構成される。

第1章 総則

第2章 資金収支計算および資金収支計算書等

第3章 事業活動収支計算および事業活動収支計算書等

第4章 貸借対照表

第1節 貸借対照表作成の目的

第2節 資産および負債

第3節 純資産

第4節 貸借対照表の記載方法等

第5章 計算書類の注記

第6章 財産目録

また、「社会福祉法人会計基準」は、計算書類のそれぞれの様式および別表としてそれらの勘定科目の説明が付され、さらに会計基準注解も含まれる。

前述のように「社会福祉法人会計基準」は企業会計方式を採用している。この企業会計において参考とするものは企業会計審議会の公表した「企業会計原則」（1949年7月、最終改正1982年4月）ということになる。本節においては、「社会福祉法人会計基準」に関して特に重要と思われる規定を取り上げ、必要に応じて「企業会計原則」の各規定と比較し、「社会福祉法人会計基準」が企業会計にどの程度影響されたかを検討してみたい。その際、上記第1章から第6章のうち特に総則を中心に「社会福祉法人会計基準」の基本原則を摘出し、検証する。

「社会福祉法人会計基準」の総則では、まず以下のように規定されている(第1条)。

「社会福祉事業法（昭和26年法律第45号。以下「法」という。）第22条に規定する社会福祉法人（以下「社会福祉法人」という。）は、特段の定めのあるものをのぞき、この会計基準の定めるところに従い会計処理を行い、法第42条第2項に規定する書類（以下「計算書類」という。）を作成しなければならない。この会計基準に定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる会計の基準に従うものとする。」

社会福祉法人は、本基準に基づいて、会計処理のために必要な事項について経理規定を作成することになる（「社会福祉法人会計基準」第1条第2項）。次に公益事業会計および収益事業会計について以下のように規定されている(第2条)。

「法第25条第1項に規定する公益事業（以下「公益事業」という。）に関する会計及び同項に規定する収益事業（以下「収益事業」という。）に関する会計は、それぞれ特別会計として独立した会計単位としなければならない。」

また、公益事業に関する会計の会計処理および計算書類の作成は、「社会福祉法人会計基準」に準じて行うことができ、収益事業に関する会計は、本基準を適用せず、一般に公正妥当と認められる企業会計の原則に従って行わなければならない（「社会福祉法人会計基準」第2条第2項、第3項）。一般に公正妥当と認められる企業会計の原則とは、すなわち、GAAP（Generally Accepted Accounting Principles）であるが、わが国でいうと、前出の「企業会計原則」やその他企業会計審議会で個別に公表されている会計基準および企業会計基準委員会において公表されている企業会計基準が含まれるといえよう。

次に経理区分についての規定をみてみよう(第4条)。

「社会福祉法人の事業活動の内容を明らかにするため、法人本部及び定款に記載した社会福祉事業ごとの区分（以下「経理区分」という。）を設け、その経理区分ごとに収支計算を行わなければならない。」

経理区分は計算書の内訳を示すときに、本部、〇〇園、△△所、××センターのように施設ごとに収支計算を行うことにし、それらの合計金額とともに一覧表示する。

会計単位および経理区分は前節において「前文」に明らかにしたように「社会福祉法人会計基準」の骨格の一つとして定められている。

「社会福祉法人会計基準」における会計の原則は以下のように規定されている(第3条)。「社会福祉法人は、次に掲げる原則によって会計処理を行い、計算書類を作成しなければならない。

- 一 財政及び活動の状況について真実な内容を表示すること。
- 二 すべての取引について、複式簿記の原則によって、正確な会計帳簿を作成すること。

(注1)

- 三 財政及び活動の状況を性格に判断することができるように必要な会計事実を明瞭に表示すること。

- 四 採用する会計処理の原則及び手続並びに計算書類の表示方法については、毎会計年度継続して適用し、みだりにこれを変更しないこと。」

これら4つの原則に従って計算書類を作成することが要求されていることになる。これら原則が「企業会計原則」からどれだけ影響されているかは、以下の「企業会計原則」の一般原則を比較するとわかる。

- ① 真実性の原則
- ② 正規の簿記の原則
- ③ 資本取引・損益取引区分の原則
- ④ 明瞭性の原則
- ⑤ 継続性の原則
- ⑥ 保守主義の原則
- ⑦ 単一性の原則

これら7つの一般原則のうち、①真実性の原則は次のような規定となっている(「企業会計原則」一般原則、一)。

「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。」

- ②正規の簿記の原則は次のように規定される(「企業会計原則」一般原則、二)。

「企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」

- ④明瞭性の原則は次のように規定される(「企業会計原則」一般原則、四)。

「企業会計は、財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。」

- ⑤継続性の原則は次のように規定される(「企業会計原則」一般原則、五)。

「企業会計は、その処理の原則及び手続を每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。」

「社会福祉法人会計基準」では会計の原則については「企業会計原則」の一般原則のうち上記の真実性の原則、正規の簿記の原則、明瞭性の原則および継続性の原則を採用したことが明らかである。

「社会福祉法人会計基準」第3条における一の「真実の内容」は、「企業会計原則」の真実性と同様であるといえることから、真実な計算書類の作成を要求する総括的・抽象的な原則であるといえよう。「社会福祉法人会計基準」第3条における二は、「企業会計原則」の正規の簿記の原則と比較すると若干意味合いが異なる箇所がある。前者が、「すべての取引につき、複式簿記の原則によって…」と表現しているところを後者は、「…すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って…」という文言を使っている。「企業会計原則」の正規の簿記の原則はこの箇所がよく議論の対象⁽³⁾になっているが、「社会福祉法人会計基準」のように「複式簿記の原則」という表現を用いたほうが、正確な帳簿記録が何によって得られるかがより明確にされると考える。

「社会福祉法人会計基準」第3条における二に注1と付されているのは、会計基準注解の1を意味する。これが重要性の原則の適用に関しての内容である。会計が目的とするところは、社会福祉法人の財務内容を明らかにし、社会福祉法人の状況に関して、施設の利用者、その家族、債権者およびその他取引業者等の利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、正確な計算は行わなければならないものの重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで簡便法によることも複式簿記の原則に従った処理として認めており、以下のような適用例を掲げている（「社会福祉法人会計基準」注1）。

- (1) 介護用品、その他の消耗品等の貯蔵品のうち、重要性の乏しいもの、あるいは短期間に消費するものについては、その購入時に支出として処理する方法を採用することができる。
 - (2) 保険料、賃借料、受取利息配当金、借入金利息等にかかる前払金、未払金、未収金、前受金等のうち重要性の乏しいもの、または毎会計年度経常的に発生しその発生額が小額なものについては、前払金、未払金、未収金、前受金等を計上しないことができる。
 - (3) 引当金のうち、重要性の乏しいものについては、これを計上しないことができる。
- 企業会計原則注解1においても同じく重要性の原則の文言が付されている。また、「社

(3) 「企業会計原則」にある正規の簿記の原則は、「…正規の簿記の原則に従って…」となっていることから、正規の簿記の原則そのものの定義が説明されていないことが問題視される。中村忠教授はかかる問題を「企業会計原則」の設定に際する歴史的な視点から述べられる。次にその大意を示すことにする（中村忠著『新稿現代会計学（九訂版）』白桃書房、2005年、195-199ページ）。

日本の正規の簿記の原則はドイツの「正規の簿記の諸原則」という表現からもともと借りてきたものであり、日本の同原則とは似て非なる包括的な原則となっている。ドイツの場合には、正規の簿記の諸原則に従わなければならないという規定は、会計帳簿だけでなく、財務諸表にも要求される。その正規の簿記の諸原則とは、「信頼すべき商人が長年にわたって行ってきた記帳における不文律」と解される。これはアメリカ流のGAAPと同義であるといえる。ドイツでは正規の簿記の諸原則とは包括的な概念であり、商法典や株式法の会計規定についてはその一部をなすものと解される。

わが国では「企業会計原則」設定当初は、正規の簿記とは複式簿記を意味するとしたが、「正規の簿記の原則及び減価償却方法に従って処理された場合に生じた簿外資産は、貸借対照表の記載外におくことができる」という貸借対照表原則の文言からもそれだけではないことが窺われた（「及び減価償却方法」という文言はその後削除）。

そこで「企業会計原則」注解1における重要性の原則を正規の簿記の原則の中を含めることによってこの原則はある会計的判断を下すことも含んでいるという解釈を取ることになる。

会福祉法人会計基準」では上記のように利害関係者として「施設の利用者，その家族，債権者およびその他取引業者等」として利害関係者を明確化している。

「社会福祉法人会計基準」では，総額表示に関して次のように規定されている（第5条）。

「**計算書類に記載する金額は，原則として総額をもって表示しなければならない。**」

総額表示に関しても企業会計原則の第二損益計算書原則および第三貸借対照表原則において総額主義の原則が各々存在し，本基準における影響は明らかであるといえる。

計算書類のうち，事業活動収支計算書は，毎会計年度，事業活動の成果を明らかにしなければならないために作成される計算書であり，企業会計における損益計算書に該当する。収益・費用の項目は設定せず，純資産の増加原因である収入および減少原因である支出として設定している（「社会福祉法人会計基準」第15条第1項）。その収入・支出の認識基準は以下のように規定されている（第15条第3項）。

「**第1項の純資産を増加させる収入及び純資産を減少させる支出は，その発生した会計年度に正しく計上しなければならない。ただし，対価が確定する以前の未実現収入は，原則として，当該会計年度の収入に計上してはならない。**」

また，注解5では以下のような規定がある。

「**資産の売却及び役務の提供にかかる事業活動収支計算の収入は，その対価が確定した会計年度に収入を計上する。したがって，対価が確定する前における市価の上昇等による価値の増加があっても，これを収入に計上することはできない。ただし，長期契約に基づく収入については，これを合理的に見積り，契約期間における各会計年度の収入として計上することができる。**

なお，事業の性格上，対価が確定した後においても回収が確実に予測できない収入については，現金又は預貯金の入金時に計上することができる。」

このように本規定も発生主義，実現主義によって収入・支出を認識することを説明しており，企業会計原則と同様であるといつてよい。

Ⅳ 考 察

社会福祉法人は介護保険制度導入に伴い，競争原理が働き，顧客獲得のために経営努力を行う必要に迫られるようになった。そのことが，社援第310号の通知の発出へと連動することになる。その内容を検討することにより，損益計算の導入，減価償却の採用のように企業会計と同様の理論および手法を取り入れていることが明らかとなった。社会福祉法人のような公益法人が企業会計と変わらないという前提の下で「社会福祉法人会計基準」が設定されたのは，そもそも会計は一つであるという考え方があるからである。

2004年10月に公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議において，「公益法人会計基準」が改訂された。民法法人としての公益法人に適用される同基準は，企業会計方式が導入されている⁽⁴⁾。この中で要求されている財務諸表は，貸借対照表，正味財産増減計算書，キャッシュ・フロー計算書，および財産目録で構成される。それに対し，「社会福祉法人会計基準」で要求されている計算書類は，既に述べたように，資金収支計算書，

(4) 吉田正人，前掲稿，13ページ。

事業活動収支計算書、貸借対照表、および財産目録である。この資金収支計算書は「公益法人会計基準」では収支計算書に該当していたが、改訂によって除外された。本稿では計算書類の様式⁽⁵⁾は示していないが、この収支計算書は予算と決算を対比する形式であった。しかし、予算というのは法人内部の経営管理に役立てる要素が強い。これまでは予算準拠主義の下、「公益法人会計基準」においても収支計算書が重視されていたが、改訂により内部管理の要素の強い収支計算書を除外することによって内部報告会計的側面を払拭し、財務諸表として外部報告会計的側面を表出させることで企業会計方式を導入したことがより鮮明になったといえよう⁽⁶⁾。それに比して「社会福祉法人会計基準」は資金収支計算書を現在も計算書類に含めているが、本基準の検討結果によって企業会計方式を取り入れていることが判明している。このことから、より外部報告に限定し、企業会計と変わらぬ財務諸表として計算書類を体系化するならば、「社会福祉法人会計基準」も「公益法人会計基準」と同様の財務諸表にすべきであると思われる。

社援第310号の「前文」および「社会福祉法人会計基準」の基本原則を検討した結果、企業会計の理論および手法を取り入れたことが明らかとなり、会計は一つであるという視座からすれば企業会計方式一元化への趨勢になっている。その場合には、「公益法人会計基準」も含めて共通する計算書類として財産目録があるが、これをそのまま計算書類・財務諸表の一つに含めることが妥当であるかは疑問である。付属明細書としての意味性があるとしても、外部報告に限定した財務諸表とし、企業会計と同様にするならば、民法改正も視野に入れて財産目録は付属明細書とし、計算書類・財務諸表に含めるべきであると考えられる。

結 語

本稿においては、社会福祉法人会計制度に関して特に社援第310号を中心に論を進めた。社会福祉法人の会計制度の変改は、2000年の介護保険法施行が端境期であったといえる。しかし、「社会福祉法人会計基準」は企業会計方式を導入したとはいえ、完全に同じであるというわけではない。また、本基準は計算書類の作成基準を規定するものであるが、本稿ではそこまでの考察に至っていない。たとえば、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するが、その異同点についての検討や貸借対照表においては純資産の部の基本金が老計第8号「指定介護老人福祉施設等に係る会計処理等の取扱いについて」では相違する等、社援第310号だけに拘泥せず、他の会計基準の比較検討まで論及することが今後の課題になるといえよう。

(5) 吉田正人、同上稿、14-16ページの計算書類の様式を参照のこと。

(6) 加古宜士「新公益法人会計基準の特徴と課題」『企業会計』第57巻第2号、2005年2月、19ページ。
出塚清治「財務諸表の体系と予算準拠主義」『企業会計』第57巻第2号、2005年2月、36ページ。

—Abstract—

A Study on introducing a Business Accounting Method in Social Welfare Organizations Accounting Systems

: Shaen No.310: on the Enactment of Social Welfare Organizations Accounting Standard

This paper studies that “Social Welfare Organizations Accounting Standard” is similar to business accounting by introducing a business accounting method. This standard adopts calculations of profit and loss and needs efficiency of management. The objectives of this standard are :

- (a) to make social welfare organizations a accounting unit
- (b) to set accounting divisions
- (c) to introducing calculations of profit and loss
- (d) to adopt depreciation
- (e) to form cash flow statement, profit and loss statement, balance sheet and inventory as financial statements.

As a result, this paper shows that this standard is influenced by “business accounting principles.” But the contents of financial statements are not the same statements as business accounting. It is necessary to investigate accounting standard preparing financial statements compared with to other standards.