

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して—

吉 田 正 人

緒 言

わが国における社会福祉の歴史は戦前から戦後にかけて大きく変革し、現代までいくつかの変遷を経ている。その社会福祉の歴史のなかで非営利組織体である社会福祉法人の会計制度に関しては大別して3つの段階でターニング・ポイントがあったといえよう。それは、次のように分類できる⁽¹⁾。

- ① 1953（昭和28）年 社会福祉事業法の時代
- ② 1976（昭和51）年 措置制度の時代
- ③ 2000（平成12）年 契約制度の時代

このような3つの段階における第1期として①は、1951（昭和26）年3月に社会福祉事業法が成立し、それによって、1953年3月に厚生省（現・厚生労働省）が通知した社乙発第32号「社会福祉法人の会計について」が発出されたものである。また、第2期である②は、1976年1月、厚生省通知社施第25号「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」であり、本規定は社会福祉法人の本格的な会計基準として体系化され、24年間という長きにわたり適用されてきた。第3期である③は、社会福祉基礎構造改革が検討され、介護保険法が施行されたりすることで、社会福祉法人の会計制度も一新されることになった。2000年2月、厚労省通知社援施第310号「社会福祉法人会計基準の制定について」がそれである。これらの会計基準は、いわゆる営利組織体に適用される企業会計の基準とは一線を画するものであるが、時代を重ねることによってその時々の方針も変わり、社会福祉の制度が移り変わると社会福祉法人の会計制度もそれに対応することになった。

各段階においては、特に②から③における社会福祉法人の置かれた状況が法律の大々的な改正等が節目になり、上記の会計基準についてもかなり取り上げられ、論究されている。しかし、①の社乙発第32号に関しては言及されることが少ない。そこで本稿では、まず戦前から戦後、1950年代までの社会福祉制度のたどった経緯を概観し、その時代によって考

(1) 松倉達夫「社会福祉法の時代の社会福祉法人の会計」『環境と経営』（静岡産業大学）第7巻第1号，2001年4月，34-35ページ。

松倉達夫「社会福祉法人の会計」杉山学・鈴木豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社，2002年，59-61ページ。

齋藤真哉「『社会福祉法人会計基準』の課題」『青山経営論集』（青山学院大学）第36巻第1号，2001年7月，42-44ページ。

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，10-11ページ。

案された第1期の社会福祉法人の会計制度に関して検討し、現在の会計制度の変遷に至った経緯を明らかにするとともに会計一元化の実現可能性についても論及したい。

1 社会福祉の制度化の歩み—戦前から1950年代まで—

日本で社会福祉法人の会計制度が始まったのは、前述のように社会福祉事業法の時代であることは既に認識されている⁽²⁾。本節では、戦前から戦後の社乙発第32号が通知されて社会福祉法人の会計の制度化に至った1950年代までの日本の社会福祉の発展過程を明らかにする⁽³⁾。

(1) 戦前の社会福祉

明治時代、わが国ではまだ「社会福祉」という用語は使われず、「社会事業」としていくつかの著作で用いられ、1920（大正9）年ごろから社会事業という言葉が一般的になってきた。社会福祉の歴史というとそれこそ古代から中世、近代の時代までに共同体内の相互扶助、為政者による救済活動、非為政者による慈善救済事業からやがて国家的な社会事業の取り組みへと至り、現代では福祉のボランティア活動が行われる等、多様で平等な立場へと変化している。それは為政者による施しという立場とは相反するものであるといえよう。図表1が日本の社会福祉の今日までの発展過程である。

古代より慈善事業や救済活動は進められていたが、全国的活動といえず、組織的なものでもなかった。明治維新から封建制度の崩壊により、それまで存在した救済制度が姿を消してしまった。生活困窮者は当然、相互扶助だけでは生きてゆくことはできなかった。当時、日本は欧米列強の植民地を免れるために国家の近代化を早急に実現させなければならず、社会福祉に国力を割く余裕はなかった。

しかし、1873（明治6）年に内務省が設置されてから公的な救済制度としては恤救規則が1874（明治7）年に制定された。この規則では、生活困窮者に対する救済は相互扶助が前提であるが、親族等、身寄りのいない者に対して、やむをえない事情のある場合には、わずかな米代が支給されるというものであった。国の恩恵による本規則は年齢の条件があっ

(2) 井出健二郎「社会福祉法人における経営分析（上）—社会福祉法人会計制度の考察—」『和光経済』（和光大学）第38巻第1号、2005年11月、55ページ。

(3) 本節は、以下の文献を基にしている。

守永誠治著『非営利組織体会計の研究』慶應通信、1989年、165-171ページ。

守永誠治著『社会福祉法人の会計』税務経理協会、1991年、3-10ページ。

須賀和彦著『現代社会と福祉』福村出版、1997年、52-60ページ。

宮脇源次「日本社会福祉の歴史」宮脇・森井利夫・瓜栗一美・豊福義彦共著『社会福祉入門（第5版）』ミネルヴァ書房、2001年、54-71ページ。

西尾祐吾「社会福祉の新しい理念—社会福祉基礎構造改革をめぐる—」西尾・塚口伍喜夫編著『社会福祉の動向と課題—社会福祉の新しい視座を求めて—』中央法規出版、2002年、12-27ページ。

一番ヶ瀬康子・伊藤隆二監修『現代の社会福祉（三訂版）』一橋出版、2003年、44-70ページ。

三浦文夫「社会保障・社会福祉の基礎知識—社会保障・社会福祉のしくみと考え方・将来像—」三浦編著『福祉サービスの基礎知識（改訂新版）』自由国民社、2008年、14-47ページ。

百瀬孝「社会福祉の歴史と発展」三浦文夫編著『社会福祉エッセンス（第2版）』自由国民社、2008年、40-54ページ。

図表1 戦前および戦後の社会福祉の歩み

1871 (明治4) 年	棄児養育米給与方, 窮民一時救助規則 (差異が時の対策) 公布
1872 (明治5) 年	営繕会議所, 東京養育院を設立
1874 (明治7) 年	恤救規則制定 岩永マキ, 浦上養育院を設立し孤児の養育にあたる
1883 (明治16) 年	池上雪枝, 自宅 (大阪) の神道祈祷所で感化事業を開始
1885 (明治18) 年	高瀬真卿, 東京に市立予備感化院を設立
1887 (明治20) 年	石井十次, 岡山孤児院を開設
1890 (明治23) 年	東京府養育院, 東京市に移管され東京市養育院と改称
1894 (明治27) 年	日清戦争始まる
1895 (明治28) 年	ミス・ソーントン, 聖ヒルダ養老院を開設
1896 (明治29) 年	石井亮一, 滝野川学園を開設
1897 (明治30) 年	片山潜, キングスレー館を開設
1899 (明治32) 年	留岡幸助, 家庭学校を設立
1900 (明治33) 年	野口幽香, 貧困家庭のための二葉幼稚園を開設
1902 (明治35) 年	岩田民次郎, 大阪養老院を創設
1903 (明治36) 年	全国慈善事業大会開催
1904 (明治37) 年	日露戦争始まる
1908 (明治41) 年	感化法改正, 第1回感化救済事業講習会開催 中央慈善協会設立
1914 (大正3) 年	第1次世界大戦始まる
1918 (大正7) 年	米騒動おこる
1920 (大正9) 年	内務省社会局の設置 慈善事業大会, 社会事業大会と改称
1921 (大正10) 年	中央慈善協会, 社会事業協会と改称
1923 (大正12) 年	関東大震災おこる
1929 (昭和4) 年	救護法制定
1931 (昭和6) 年	全国養老事業協会設立 全日本方面委員連盟結成 全日本施設社会事業連盟結成
1932 (昭和7) 年	救護法施行
1933 (昭和8) 年	児童虐待防止法制定
1936 (昭和11) 年	方面委員令制定
1937 (昭和12) 年	母子保護法制定
1938 (昭和13) 年	厚生省設置 (内務省社会局廃止) 社会事業法制定 国家総動員法制定
1940 (昭和15) 年	大政翼賛会発足
1941 (昭和16) 年	太平洋戦争始まる
1945 (昭和20) 年	終戦
1946 (昭和21) 年	日本国憲法発布

1947 (昭和22) 年	児童福祉法制定
1949 (昭和24) 年	緊急失業対策法制定 身体障害者福祉法制定
1950 (昭和25) 年	生活保護法制定 社会保障制度審議会「社会保障制度に関する勧告」 朝鮮動乱を契機に特需景気となる
1951 (昭和26) 年	社会福祉事業法制定
1959 (昭和34) 年	国民年金法制定
1960 (昭和35) 年	精神薄弱者福祉法制定 池田内閣, 国民所得倍增計画を発表
1963 (昭和38) 年	老人福祉法制定
1964 (昭和39) 年	母子福祉法制定
1973 (昭和48) 年	福祉元年 オイルショック
1981 (昭和56) 年	母子福祉法を母子及び寡婦福祉法と改称
1982 (昭和57) 年	老人保健法制定
1987 (昭和62) 年	社会福祉士及び介護福祉士法制定
1990 (平成2) 年	福祉関係八法の改正 (老人福祉法等の一部を改正する法律)
1993 (平成5) 年	障害者基本法制定
1995 (平成7) 年	精神保健及び精神障害者福祉に関する法律制定
1998 (平成10) 年	精神薄弱者福祉法を知的障害者福祉法と改称
2000 (平成12) 年	介護保険法施行 (1997年9月制定) 社会福祉の増進のための社会福祉事業法等の一部を改正する等の法律

出所：一番ヶ瀬康子・伊藤隆二監修『現代の社会福祉（三訂版）』一橋出版，2003年，54，61，68ページを加工している。

たり，支給額が微々たるものであったりしたことから，宣教師による医療活動等の慈善救済事業を行うことで当時の状況を補う形となった。

1920（大正9）年，内務省に社会局が設置され，慈善事業に代わり社会事業という用語が用いられるようになり，貧困の予防対策として貧困についてのリサーチが行われるようになった。

1923（大正12）年に関東大震災がおり，公的社会事業の施設が増加し，1929（昭和4）年には問題視されていた恤救規則に代わり救護法が制定された。しかし，その年には世界大恐慌が影響し，財政難のため同法はすぐには実施されず，1932年ようやく施行された。この救護法は恤救規則の10倍の人に適用され，受給額も多くなった。

1938（昭和13）年，内務省社会局は廃止され，厚生省が新設された。また，同年に社会事業施設に補助金を拠出する社会事業法が制定された。この前年には日中戦争が勃発し，人間は人的資源とみられ，戦力となる国民となるための体力増強，保健衛生が中心で障害者・老人を救済する事業は尊重されなくなった。このような戦時下の状況においては社会事業とは別に戦時厚生事業と呼び，社会的弱者救済の目的は影を潜めることになった。

(2) 戦後の社会福祉

1941（昭和16）年、太平洋戦争が始まり、1945（昭和20）年にその終結を迎えることで、戦後の社会福祉が発展することになる。敗戦国日本は連合国、特にアメリカ主力の下、GHQ 指令によって、生活保護制度新設、公的扶助の無差別平等の強化を求めて、これまでの軍国主義的福祉制度を清算させた。GHQ は日本国憲法草案を作成し、草案により「社会福祉」という言葉が用いられ、1946（昭和21）年に発布された日本国憲法のなかでも同様に使われるようになった。それは憲法25条における生存権の規定においてである。すなわちそれは、「すべて国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。国は、すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない。」となっている。この生存権を憲法に規定したことにより、社会福祉の発展がみられるようになった。

戦後、国民は劣悪な環境に置かれ、社会は混乱し、多くの者は衣・食・住に困窮していた。GHQ 指令で民主化が行われるなかで、最も急務とされたのがこのような生活に困窮する戦災者への対応であった。もはや戦前に制定された救護法では救済措置に限界があり、新たな法律を成立させ、社会福祉行政を進める必要があった。それが福祉三法と呼ばれる次の法律である。

① 生活保護法

戦後の混乱した社会の中で、戦災者や復員引揚者、失業者といった多くの生活困窮者救済のために、厚生省は「生活困窮者緊急生活援護要綱」を実施した。これにより、単なる失業者も無差別平等に救済対象となった。1946（昭和21）年には生活保護法が成立した。しかし、同法は支給される金額が少額である等の問題があり、1950（昭和25）年には現行の生活保護法が制定された。

② 児童福祉法

戦災孤児のうち、親戚に引き取られなかった児童は浮浪児となり、警官がトラックに追い込み、保護したりした。当時の児童施設は深刻な食糧事情が問題とされており、施設でも児童育成に対応できる余裕はなかった。このような浮浪児に対処すべく1947（昭和22）年、児童福祉法が制定された。

③ 身体障害者福祉法

1949（昭和24）年に成立した身体障害者福祉法に適用されたのは、戦争によって身体障害者になった者が大部分であった。18歳以上であり、身体障害者手帳を交付されている者が対象となる。

また、1951（昭和26）年には、社会福祉事業法が制定された。同法は社会福祉事業全般についての規定である。社会福祉事業を公明かつ適正に行い、事業の種類や組織、事業経営等を定めた法律である。戦前の社会事業法からの改正ではあっても戦後の新憲法に準拠して社会福祉の状況を踏まえており、社会福祉協議会、福祉事務所、社会福祉法人の制度が規定された。同法の第2条によると社会福祉事業は第1種社会福祉事業と第2種社会福祉事業に分類されている。第1種社会福祉事業は公共性が高い事業で、経営主体は国、地方公共団体または社会福祉法人を原則とし、その他の者が経営をする場合には、都道府県知事の許可を受ける必要がある。入所施設サービスを主とする事業である。第2種社会福祉事業は経営主体の制限はなく、届出でよい。主に在宅サービスの事業である。社会福祉

法人はこのような第1種および第2種社会福祉事業を行うことを目的に、社会福祉事業法の定めによって設立される法人である。国・地方公共団体は社会福祉事業を自ら実施するほか、社会福祉法人に事業を委託することができる。その場合には、国・地方公共団体が運営費を負担することになる。このような行政処分に基づく制度を措置制度という。この社会福祉事業法に定められたことが後に社会福祉基礎構造と呼ばれるようになる。

2 「社会福祉法人会計要領」の特徴

(1) 社乙発第32号と「社会福祉法人会計要領」の規定

前節で概観したように、社会福祉の歴史の変遷は戦前から戦後になって大きく変遷したことになる。特に戦時の国家統制はなくなり、戦力のための人的資源確保のような戦時厚生事業はなくなった。戦前の社会事業の施設は民法第34条規定の財団法人の形をとっていたが、財団法人には営利法人と区別をつかないものまであり、誤解を受けることがあった。1950（昭和25）年に社会保障制度審議会より民間社会事業の組織的發展を図り、その公共性をもたせるために特別法人制度を確立するように勧告があり、1951年、社会福祉事業法が施行されたのである。これにより民法法人たる財団法人・社団法人とは別に特別法人として社会福祉法人の制度が定められた⁽⁴⁾。1953（昭和28）年3月18日通知、社会福祉法人の会計制度の萌芽といえる社乙発第32号「社会福祉法人の会計について」（各都道府県知事あて厚生省社会・児童局長連盟通知）は、かかる時期に発出されたものであることから、1960年代以降の高度経済成長の時代に突入してからの社会福祉の發展過程を経ていない。前節の社会福祉の変遷の記述は図表1をみると、より詳細を記載しているが、60年代以降に福祉六法⁽⁵⁾や福祉関係八法の改正⁽⁶⁾、介護保険制度の導入、社会福祉事業法から社会福祉法への改正等、さらに重要なプロセスをたどっている。社乙発第32号は、それらを受ける前に通知された会計制度であることを踏まえなければならない。これにより公表された会計基準は「社会福祉法人会計要領」という。

社乙発第32号前文には、社会福祉法人の会計は、なるべくこの要領に基づいて経理されるよう指導されたいと述べている⁽⁷⁾。次に「社会福祉法人会計要領」の規定の全文を掲載する⁽⁸⁾。

(4) 守永（1989年）、同上書、169-170ページ。

守永（1991年）、同上書、8ページ。

(5) 戦災者に対する救済が福祉三法であったのに対し、福祉六法はより救済対象者を拡大している。そのため、これまでの三法に加え、①1960年、精神薄弱者福祉法（1998年に知的障害者福祉法に改正）、②1963年、老人福祉法、③1964年、母子福祉法（1981年に母子及び寡婦福祉法に改正）の三法が制定された。

(6) 福祉関係八法の改正とは、それまでの社会福祉の在り方を見直したことによる。福祉関係三審議会合同企画分科会では、「今後の社会福祉の在り方について」という意見具申があり、社会福祉改革の機運が高まった。また、高齢者福祉を充実させ、福祉施設中心から在宅ケアへと移行し、自宅での自立支援が目標となった。そのため高齢者福祉に対して、「高齢者保険福祉推進10カ年戦略」（ゴールドプラン）が策定された。これらの制度改革のために、1990年に福祉関係の八法が改正されたのである。それらは福祉六法のうち、生活保護法以外の五法と社会福祉事業法に老人保健法、社会福祉・医療事業団法を加えたものである（一番ヶ瀬・伊藤、前掲書、68-69ページ）。

社会福祉法人会計要領

第一 記録及び計算

社会福祉法人（以下「法人」という。）はその収入支出、財政状態及び事業成績を明らかにしめるために、別表第1⁽⁹⁾に定める事項について正規の簿記の原則に従って整然と且つ明瞭に記録し、又その記録に基いて所要の計算を行うこと。

第二 勘定科目

法人は第一の記録計算を行うに当つては、概ね別表第2⁽¹⁰⁾に掲げる勘定科目を基準として、その法人の事業、業態、経営規模などの実情に適合するよう適当に定めたる勘定科目に従って記載すること。

第三 備付帳簿

1 第一の記録を行うため、法人は、総ての取引を収入及び支出若しくは借方及び貸方に仕訳する帳簿を備え、これに取引の発生順に、取引の年月日、勘定科目、内容、次号に規定する帳簿の丁数及び金額を記載すること。

前項の帳簿を代えて、伝票を組織的に整理集合し、これに日計表その他の諸表票を添付したものをを用いることを妨げないこと。

2 第一の計算を行うため、法人は、総ての取引を勘定科目の種類別に分類して整理計算する帳簿を備え、その各勘定毎に、取引の年月日、相手の勘定科目、前号に規定する帳簿の丁数及び金額を記載すること。

前項の帳簿に代えて、勘定科目の種類別に分類して整理計算するごとく設計せられた一覧表或は集計表を用いることを妨げないこと。

第四 資産の棚卸

法人は毎会計年度末に、固定資産及び棚卸資産などの資産の棚卸その他決算のために必要な事項の調査整理を行い、棚卸表を作成すること。

前項に規定する棚卸表には、財産の種類、品名、数量、単価及び金額を記載すること。

第五 減価償却

法人は固定資産について、正当な計算に基いて算出された減価償却費を損費に計上することは差し支えないこと。但し、固定資産のうち国又は地方公共団体の補助をうけた部分の金額に相当する減価償却費は、これを事務費又は事業費のうちに損費として計上することができないこと。

- (7) さらに前文には、「児童福祉施設を経営する社会福祉法人が、もしこの要領を採用しようとする場合においても、『児童福祉施設の財務事務の取扱について』（昭和24年2月23日児発第128号）通知に定める事項については、なお同通知が適用されるものであるから念のため申し添える。」旨の説明がある。すなわち、当時には既に児童福祉施設に関する会計の通知が存在していたことになる。その後、1954（昭和29）年5月10日児発第231号「私立児童福祉施設の財務事務の取扱について」によって改訂されている（現在は失効）。しかし、本基準は現金主義会計である（守永（1989年）、前掲書、171ページ、守永（1991年）、前掲書、10ページ）。現金主義会計を採用していることからしても当時の混乱した社会情勢およびそれによって影響される福祉施設における会計の重要性の認識度の低さが窺い知れる。
- (8) 社乙発第32号は、厚生労働省ホームページの以下のデータベースによる。
<http://www.hourei.mhlw.go.jp/hourei/html/tsuchi/search1.html>（最終アクセス、3月9日）
- (9) 別表第1とは、貸借対照表および収支計算書の各項目の記載事項を示している。それは収容施設等を経営する事業および授産施設・収益事業に区別されている。付表を参照されたい。
- (10) 別表第2とは、貸借対照表および収支計算書の各勘定科目を示している。付表を参照されたい。

第六 特別会計

社会福祉事業法（以下「法」という。）第二五条の規定に基き、収益事業を行う法人は、その収益事業に関する会計を、当該法人の行う社会福祉事業に関する一般の会計から区分し、特別の会計として処理すること。

二種以上の社会福祉事業を営み、又は二か所以上の施設を経営し、若しくは附帯事業を併せて営む法人は、その営む社会福祉事業若しくは附帯事業について、特別の会計を設けることは差し支えないこと。

前二項により特別会計を設ける場合には、一般の会計とは別に第三の帳簿を備え、且つ、これらの特別の会計と一般の会計の諸勘定とは有機的関連を保たせなければならないこと。

第七 収益事業の原価計算

収益事業として、生産又は加工の業務を営む法人は、これについて業務の態様、経営規模などの実情に適するような原価計算を行うこと。

第八 決算及び財務諸表

1 法人は、法第四二条第二項の規定に基き、毎会計年度末に決算を行い、当該会計年度終了後二か月以内に、第二に規定する勘定科目に従って収支計算書及び貸借対照表を作成し、財産目録並びに事業報告書と共に、これらを法人の事務所に備えておくこと。

2 二種以上の異なる事業を営む法人の収支計算書においては、各々の事業に共通する収入又は支出は、これを各事業別に区分して記載すること。但し、区分することが不可能又は困難な収入及び支出はこれを一括して計上することを妨げないこと。

前項の場合に、共通する収入又は支出について、第一の記録計算はこれを単一の勘定科目で行い、決算においてこれを適當の基準によって各事業別に分割配賦することを妨げないこと。

第九 特別会計の財政諸表

第六の特別の会計を設ける法人は、その特別の会計については、一般の会計とは別の収支計算書及び貸借対照表を作成すること。その場合、特別の会計と一般の会計の諸勘定とが有機的関連を保つことを明らかならしめるために、相互の関連を示す勘定の残高をそれぞれの会計に関する収支計算書及び貸借対照表に掲げること。

第一〇 書類の保存

1 法人は、第八及び第九に掲げる収支計算書及び貸借対照表を、財産目録並びに事業報告書と共に永久に保存すること。

2 法人は、次に掲げる帳簿書類を整備し、十年間これを保存すること。

(1) 第三、第四、第六及び第七の帳簿並びに取引に関して作成されたその他の種類。

(2) 取引に関して相手方から受け取り又は自己の作成した契約書、注文書、送り状、領収書、伝票その他の証憑書。但し、相手方に交付し自己の所持しないものを除く。

前項の期間は、帳簿についてはその閉鎖の日の属する会計年度の翌会計年度の期首から、又その書類についてはその作成又は受領の日の属する会計年度の期首から起算する。

第一一 特例

法人の事業の規模が大きく、この要領によっては正確な会計を行うことができない場合には、経済安定本部企業会計原則及び財務諸表準則に規定される要領に準拠して会計を行うことができること。

(2) 「社会福祉法人会計要領」の問題点

前項で示した「社会福祉法人会計要領」は、全部で11項の規定で構成されている。これらの規定のなかでいくつか注目すべき個所を取り上げてみると、まず、第1項の記録・計算においては、社会福祉法人の収支、財政状態および事業成績を明らかにするために正規の簿記の原則に従って記録・計算することを要求している。この規定は、営利組織体に適用される「企業会計原則」の一般原則にある正規の簿記の原則を参考にしていることは明らかである。第3項は主要簿、第4項は棚卸表の帳簿に関する規定である。第5項では、減価償却を認める規定がある。第8項では、財務諸表の種類が記述されている。第11項の特例は、「社会福祉法人会計要領」で正確な会計が行えない場合には、「企業会計原則」および「財務諸表準則」に準拠することが認められるとしている。

この特徴からいえることは、やはり「社会福祉法人会計要領」は、その制定された時代背景を考慮しなければならないということであるといえよう。社乙発第32号が通知されてから、23年後の1976（昭和51）年に社施第25号「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」（各都道府県知事・指定都市市長あて、厚生省社会局長・児童家庭局長連名）が通知されるまで、社会福祉法人は「社会福祉法人会計要領」を適用していることになる。なぜ、社施第25号が発出されたかという点、その前文⁽¹¹⁾に「昭和28年3月18日社乙第32号…（略）…において既にその大綱を示し、各社会福祉法人は、これによって会計処理を行う建前となっているが、実際の処理方法はいまなお不統一であり、一部には会計の内容が明瞭を欠く等その処理方法が必ずしも妥当でないものもみられ、このことが会計上の事故に連なる要因ともなっている。」と述べている。松倉達夫氏は社乙発第32号について、「戦後の混乱期のさなかに急造されたシステムであり、十二分に成熟したものとは言い難い」⁽¹²⁾と指摘し、次のように述べられる⁽¹²⁾。

「社会福祉法人の存在そのものが、ニーズは極めて多いにもかかわらず、社会に融け込んだものではなく、日常の処遇に追われ、近代化された組織と受け止められるような法人は、まだ極めて少なかったというのが実情であり、従って、そこでは、会計の近代化も有り得なかった。

よって、昭和24年7月に『企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題である』として公表された企業会計原則の力をさえも大いに借りる必要があり、後述の第25号通知が昭和51年1月に厚生省より発せられるまでの長期間、社会福祉法人の会計は、極めて前近代的な体系のままに不自由を余儀なくされていたのである。」

本稿の第1節で社会福祉の歴史の概要について触れたが、社乙発第32号が通知され、「社会福祉法人会計要領」が公表された当時は、戦後から近代的な社会福祉制度がようやく整備されるようになり、これから発展するという段階であった。慈善事業の段階から、社会福祉は国が制度化し、福祉事業を営む事業者に対し指導するようになり、措置制度が拡充する時代であったといえる。70年代にはその措置制度が整備され、社会福祉の法制度

(11) 社施第25号は、以下の文献による。

日本介護支援協会監修、宮内忍・宮内真木子編著『社会福祉法人会計規則集 平成17年改訂版』厚有出版、2005年。

(12) 松倉達夫「社会福祉法人経理規定準則の論理—施設会計を中心として—」『三田商学研究』（慶應義塾大学）第35巻第6号、1993年2月、126-127ページおよび127ページの脚注2。

も充実するようになって、それに呼応するように社会福祉法人の会計制度も整備される必要が生じたのである⁽¹³⁾。

混乱する社会状況のなか、「社会福祉法人会計要領」が公表されたのだが、その内容は当時の社会状況をよく反映していると思われる。同会計要領は企業会計活動と同根の発想に基づくものともいえるし⁽¹⁴⁾、社会福祉法人の会計制度がそれほど重視されていなかった結果ともいえよう⁽¹⁵⁾。なぜなら、「企業会計原則」が1949（昭和24）年7月に公表されたことに鑑み、営利組織体に適用される企業会計制度でさえ改善されたばかりであることから⁽¹⁶⁾、その4年後に公表された「社会福祉法人会計要領」は「企業会計原則」を模範とするしかなかったと思われる。そこには社会福祉法人が非営利組織体であるからといって独自の規定を模索しようとするところまでは考えが及ばなかったであろう。その結果、同会計要領は、減価償却を行うとしたり、「企業会計原則」に準拠することを認めたりしてはいるが、同会計要領が求める財務諸表の種類をみると、非営利組織の計算書類の体系——すなわち、①収支計算書、②貸借対照表、③財産目録、および④事業報告書——となっており、損益計算書が存在しないという矛盾が生じてしまっている。

以上のことから、「社会福祉法人会計要領」が急場しのぎで十分な議論もなく公表されてしまった会計基準であろうことは否めず、実務に浸透しないまま23年間も社会福祉法人の会計基準として放置されてしまっていたことは、当時、会計そのものの重要性の認識が足りなかったということがいえる。

3 「社会福祉法人会計要領」以降の会計基準

本節においては、「社会福祉法人会計要領」以降、社会福祉制度の発展過程によって変遷を来した社会福祉法人の会計制度について概括しておきたい。すなわち、第2期および第3期の時代の社会福祉法人会計制度を検討する。

第2期は、既に述べたように、社施第25号の時代である。措置制度は整備され、社会福祉施設に国が指導・監督をする。会計基準は社施第25号の別紙となっており、「社会福祉法人経理規定準則」（以下、「経理規定準則」と略称）という。

第3期は、社会福祉基礎構造改革の一環として、措置制度から契約制度に移行したことにより、それに対応した会計基準として、2000（平成12）年、社援第310号「社会福祉法人会計基準の制定について」（各都道府県知事・指定都市市長・中核都市市長あて、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，児童家庭局長連名）が

(13) 社会福祉法人の会計の時代区分について、詳しくは、松倉（2001年）、前掲稿、33-35ページを参照のこと。

(14) 松倉（2002年）、杉山・鈴木編著、前掲書、60ページ。

(15) 高田京子「社会福祉法人会計における損益計算の意義」『人間福祉研究』（田園調布学園大学）第8号、2006年3月、101ページ。

(16) 「社会福祉法人会計要領」によると「企業会計原則」と「財務諸表準則」に準拠することができるとしている。しかし、企業会計の制度も戦前からその近代化の布石があったものの戦時下の影響が会計にも及ぶことになり、時局を反映し、経理統制令が公布されることになったのである。会計規制近代化は戦後、実現し、「企業会計原則」等が公表されるようになった。このような近代化の経緯は社会福祉の制度も企業会計の制度も戦後、著しく進展したといえよう。会計規制の近代化に関しては、久保田秀樹「『会社経理統制令』（一九四〇年）の会計規制近代化上の意義」『会計』第174巻第5号、2008年11月、114-125ページに詳しい。

通知された。社援第310号の別紙として会計基準が制定され、「社会福祉法人会計基準」として公表された。60年代から続く高度経済成長も70年代後半には安定成長へと転換し、国の財政逼迫から公的資金投入も難しい時代に突入し、福祉活動の形態も在宅サービスを推進するようになってきた。社会福祉を取り巻く社会状況の変化の推移によって、各期に「経理規定準則」と「社会福祉法人会計基準」が制定されたのである。

「経理規定準則」が公表された背景として次のようなことがいえる。社会福祉法人が公共性の高い組織であり、施設の経営基盤は公的資金に負うところが大きいため、社会福祉法人はその財政状態および経営成績を明確にして財務を公正にし、国民の負託に応えなければならない。それゆえ、健全な社会福祉施設運営の確保のために社会福祉各法による措置費支弁対象施設等を経営する社会福祉法人の会計処理の標準として「経理規定準則」を定めたのである（社施第25号前文）。また、社会福祉法人は、営利組織体とはその目的が異なっているため企業会計の基準をそのまま適用することはできない。つまり、営利企業の会計は営利追求という目的で経営成績と財政状態を把握し、収益性と損益を算定することに重点が置かれているが、社会福祉法人は施設入所者が種々の福祉サービスを得るために財貨が消費される場であり、会計は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目的とする（社施第25号前文第1・1）。「社会福祉法人会計要領」と考え方が異なり、「経理規定準則」では「企業会計原則」に準拠することはない。また、減価償却の手続も行われなくなる。社会福祉法人は消費経済体であり、企業会計とは異なる独自の会計処理を規定する。

「社会福祉法人会計基準」が公表されるまでにいくつもの議論が重ねられた⁽¹⁷⁾。少子・高齢社会が到来し、介護保険制度が導入され、従来の行政から株式会社等、民間の福祉経営への参入といった多様化によって福祉サービスを利用する側が福祉施設を選択する時代である。つまり、福祉需要は増大・多様化が見込まれ、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取り組みが喫緊の課題となった。それには、利用者の立場に立ち、社会福祉法人は、确实、効果的かつ適正に社会福祉事業を行う必要がある、福祉サービスの質の向上および事業経営の透明性確保を図らなければならない（社援第310号前文）⁽¹⁸⁾。そのため、社会福祉法人は公益性を維持したうえで、損益計算を

(17) 大原昌明「社会福祉法人会計学構築のための覚え書」『北星論集』（北星学園大学）第40号、2001年9月、58-63ページによると、以下のような検討会が会計基準制定をめぐって議論された。

- ① 厚生省「施設整備業務等の再点検のための調査委員会報告書」1997（平成9）年3月
- ② 社会福祉事業等の在り方に関する検討会「社会福祉の基礎構造改革について（主要な論点）」1997（平成9）年11月
- ③ 中央社会福祉審議会社会福祉構造改革分科会「社会福祉基礎構造改革について（中間まとめ）」1998（平成10）年6月
- ④ 中央社会福祉審議会社会福祉構造改革分科会「社会福祉基礎構造改革を進めるに当たって（追加意見）」1998（平成10）年12月
- ⑤ 福祉サービスの質に関する検討会「福祉サービスの質の向上に関する基本方針」1999（平成11）年3月
- ⑥ 社会福祉法人の経営に関する検討会「社会福祉法人会計の在り方（基本方針）について」1999（平成11）年4月

(18) 社援第310号は、以下の文献による。

日本介護支援協会監修、宮内忍・宮内真木子編著『社会福祉法人会計規則集 平成19年版』文出版企画、2007年。

採用し、効率性が反映するよう経営努力をすることが必要となった。なお、損益計算書に該当する計算書類は、事業活動収支計算書という。措置制度と異なり、利用者が直接、社会福祉事業者と契約することから、利用制度ないしは契約制度と呼ばれる。社会福祉基礎構造改革とは、福祉サービス利用者が自立し、措置制度で国が決めるのとは異なり、自分で選択し、契約することで、どこの施設に入所するか、在宅サービスを選択するかという本人の自己決定ができるようにする改革である。

「社会福祉法人会計要領」、 「経理規定準則」 および 「社会福祉法人会計基準」 を比較すると図表2のようになる。

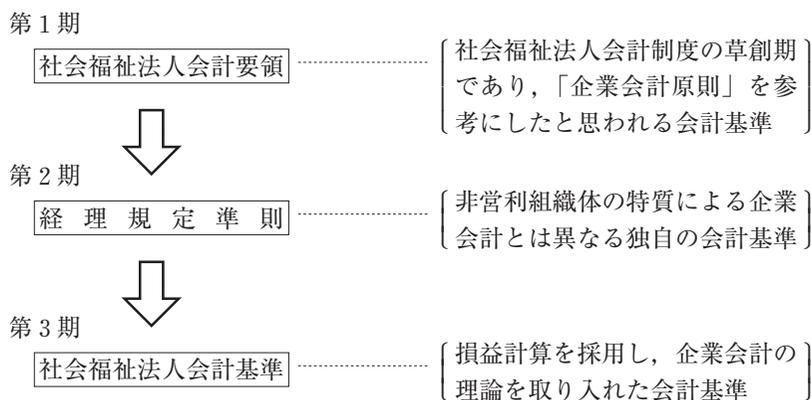
図表2 社会福祉法人に適用される会計基準の比較

	社会福祉法人会計要領	経理規定準則	社会福祉法人会計基準
位置づけ	旧厚生省局長通知	旧厚生省局長通知	旧厚生省局長通知
適用対象	児童福祉施設以外の社会福祉法人	措置費施設等を経営する社会福祉法人	原則としてすべての社会福祉法人
主な目的	収入支出、財政状態および事業成績を明らかにする。	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。	法人全体の財産と経営状況の適切な把握。特にコスト管理と経営努力の把握。
概要	計算書作成のルールと簡単な会計処理の基準	計算書作成のルールおよび日常の経理処理のルール	計算書作成のルールと基本的な会計処理の基準
計算書類の定義	① 収支計算書 ② 貸借対照表 ③ 財産目録 ④ 事業報告書	① 収支計算書 ② 貸借対照表 ③ 財産目録	① 資金収支計算書 ② 事業活動収支計算書 ③ 貸借対照表 ④ 財産目録
会計単位 (計算書の作成単位)	複数の社会福祉事業・施設を営む場合には、特別会計を設けてもよい。	法人本部および施設ごとに会計単位を分別。	原則として法人全体をもって一つの会計単位。ただし、定款に記載された事業ごとに経理区分を設定。
減価償却の有無	あり。	なし。	あり。
その他	企業会計原則に準拠することができる。	各法人はこの準則に則した経理規定を作成。	各法人は自主的に経理規定を作成。

出所：本田親彦・渡部博共著『[解説] 社会福祉法人会計基準』全国社会福祉協議会，2000年，10ページを参考に加筆・修正。

また、「経理規定準則」および「社会福祉法人会計基準」は、図表2の計算書類以外に、付屬明細書も作成することとしている。

社会福祉法人会計制度の歴史の変遷をみると、畢竟、以下のようになる。



このことから、社会福祉法人の会計制度は、第1期の企業会計と同様の理論と手法の考え方から始まり、第2期で社会福祉法人独自の会計システムを考案し、第3期でまた、企業会計方式へと戻ったことになる⁽¹⁹⁾。しかし、企業会計方式を採用したとしても、第1期と第3期のその採用した根拠はまったく違う。「社会福祉法人会計要領」は急場しのぎでつくられた会計基準という感が強く、社会福祉法人の制度そのものができたばかりで実務に浸透するほど現場も余裕はなかったと思われる。また、本稿で検討したように、この会計基準自体が問題を多分に含んでいた。では、「経理規定準則」は完全に「企業会計原則」に影響されていないかという点、そういうことでもない。社施第25号は、同時に社施第25号の2も発出されており、留意事項等が記載されている。その第1として、会計処理上の一般原則がある。それは、「企業会計原則」の一般原則における真实性の原則と明瞭性の原則を組み合わせたような規定があり、ほかに正規の簿記の原則、単一性の原則、継続性の原則を参考にしている。「社会福祉法人会計要領」では正規の簿記の原則だけであつたので一般原則の影響は拡大したといえよう。さらに、一般原則の影響に関しては、「社会福祉法人会計基準」にも継続している。その第3条には、「企業会計原則」の一般原則における真实性の原則、正規の簿記の原則、明瞭性の原則、継続性の原則が規定されており、それ以外にも収入・支出の認識基準等の規定も認められる⁽²⁰⁾。

「社会福祉法人会計基準」は透明性のある経営を行い、福祉サービス利用者はもちろん、広く情報提供をし、効率経営を標榜するのであるから、今日的な営利組織体の経営形態の傾向にあるといえる。しかし、実際問題としては、財政逼迫によって変容した社会福祉の環境に影響する問題が台頭したことによる。社援第310号前文の記述については、「増大する

(19) 齋藤，前掲稿，44ページ。

(20) 大原，前掲稿，67-69ページ。

吉田正人「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，2007年9月，170-172ページ。

社会福祉ニーズに応じて、公的資金が益々多額に準備されるとは表現もされていないし、残念乍ら、中央政府、地方政府の財政の窮乏化を、民間の各社会福祉法人等に期待して益々の努力を要請しているように受け止められる⁽²¹⁾という批判もなされる。また、「社会福祉法人会計基準」に対する問題点はほかにも指摘されている。すなわち、同基準によって作成される財務諸表の読解困難性や複式簿記による計算構造が営利企業の複式簿記システムと異なっている問題、さらには、同基準はすべての社会福祉法人が適用することとしていながら、ダブルスタンダードを認めている⁽²²⁾。損益計算概念に関しても減価償却を導入しても事業収入が成果の測定尺度として意味をもたないことから、効率性の向上に連繋しない⁽²³⁾。また、減価償却そのものが非営利組織体で行われる意味性も検討が必要であるし、営利組織体が貨幣による尺度を要求するのに対し、必ずしも貨幣だけでなく、質の高いサービス提供を目的とする非営利組織体としては物量による尺度も要することから、財産目録の軽視化も問題である⁽²⁴⁾。さらに、契約制度になり競争原理が働くことによって、サービスの質向上を狙うが、実際には福祉の場合はサービスの質と剰余（利益）の上昇という相乗作用は見込まれず、むしろサービスの質を向上させれば剰余が減少したり、相反作用を生じさせやすい構造的な問題もある⁽²⁵⁾。

4 会計一元化に対する課題—結びにかえて—

前節において点描した「社会福祉法人会計基準」の問題点は、社会福祉法人の会計に企業会計方式を導入し、企業会計に調和させることで一元化に向かうか、もしくは企業会計とは異なる社会福祉法人の独自の会計制度にするかによって生起する問題であるといえよう。これまでの検討結果から社会福祉法人の会計は前者に向かっている。したがって、前述の問題点は、営利組織体であろうと非営利組織体であろうと会計は1つであるという考え方のほうからもたらされる指摘が多かった。アメリカでは、既に会計の一元化は進み、いくつかの非営利組織に係る会計基準が公表されている⁽²⁶⁾。このような傾向は国際的な趨勢であるといつてよい⁽²⁷⁾。わが国でも2004（平成16）年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」が約20年ぶりに改訂された⁽²⁸⁾。これなどは会計一元化の顕著な例であろう。しかしながら、わが国において積極的に一元化に向けた活動を行うことは困難を極めるとされる。社会福祉法人を所管する官庁は厚生労働

(21) 松倉（2001年）、前掲稿、41ページ。

(22) 須藤芳正、斎藤観之助、荒谷真由美、田中伸代、谷光透「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』（川崎医療福祉大学）第15巻第2号、2006年、486-489ページ。

(23) 高田、前掲稿、104-106ページ。

(24) 齋藤、前掲稿、46、53-54ページ。

(25) 梅澤嘉一郎「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、2003年3月、125-126ページ。

(26) 同上稿、117-120、128（脚注2）、129（脚注8）ページ。

(27) 井出健二郎「国際会計基準の動向と今後の課題—非営利組織に適用可能な国際会計基準研究の開拓と国際会計教育の展開—to言及して—」『和光経済』第37巻第1号、2004年1月、53-54ページ。

(28) 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、18-23ページを参照されたい。

省であり、その縦割り行政の問題がある⁽²⁹⁾。それゆえ、すべての非営利組織体の会計基準を収斂させることは、わが国では難しいであろう。社会福祉法人の会計だけに絞っても当該事業形態によってさまざまな会計基準の通知⁽³⁰⁾が出されているのである。

また、一法人一施設の小規模経営が多い社会福祉法人としては、市場での競争のある状況で、損益計算のある「社会福祉法人会計基準」を適用することは、福祉サービスの質低下も考えられる。さらに、「…負担能力がなくても緊急に保護しなければならないセーフティネットを担保すべく事業内容により、会計方式も多様化されるべきであり、企業会計への調和でなく、社会福祉法人会計独自の説明や解釈が構築された独自の会計基準を確立していく…」⁽³¹⁾ ことが必要であるという見解は会計一元化が問題であることを示している。しかし、営利組織体の会計基準にコンバージェンスやアドプシオンの急速な進展があり、非営利組織体の会計も同様の傾向にあることから、独自の会計基準確立が現実的かどうかは今後検討が必要であろう。ここで1つの定見として、松倉氏は以下のように述べられる⁽³²⁾。

「…一法人一施設と表現される小規模な施設が数多く存在する我が国の社会福祉法人の会計基準は、『大規模施設用会計基準』と『小規模施設用会計基準—(従来の経理規定準則が最適)—』の2本建てによる事が最も望ましいのではなからうか。」

「経理規定準則」が最適かどうかは考察が必要であるが、大規模・小規模による適用基準の棲み分け論は好ましいのではないか。これは、企業会計における「会社法」と「中小企業の会計に関する指針」の関係性を想起させる。営利組織体においても中小企業が存在する。つまり、中小企業においても国際会計基準のアドプシオンの問題に晒される可能性がないわけではない。それゆえ、同指針は貴重となってくるのである⁽³³⁾。

企業会計では、大会社会計基準と中小会社の会計基準で区別されたのであるから、社会福祉法人の会計基準についても企業会計に調和させるのであれば、同様に大規模、小規模施設で適用基準を区別することも考えられないことではない。むしろ、同指針が公表された経緯や考え方、会計処理方法は異なる。しかし、わが国の企業会計の基準が大会社向けであり、中小会社にとって、実務上、過重負担になっていることが同指針公表の1つの要因⁽³⁴⁾となっている。したがって、過重負担を根拠にした会計基準の区別は社会福祉法人においても共通しているといえよう。

さらにもう1つ、これからの社会福祉法人に要求されるのは、財務諸表と財務諸表外情報との相互関係におけるディスクロージャーの拡充であると思われる。社会福祉法人の成

(29) 守永 (1989年), 前掲書, 10-11ページ。

須藤, 斎藤, 荒谷, 田中, 谷光, 前掲稿, 485-486ページ。

(30) 吉田, 前掲稿, 164-165ページを参照されたい。

(31) 梅澤, 前掲稿, 128ページ。

(32) 松倉 (2001年), 前掲稿, 44ページ。

(33) 安藤英義氏はIFRSのアドプションに対し、会社法上、懸念があるとし、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は、1つではなく、企業規模で異なりうるという解釈を頼りにする以外にないとされる。そのため、「中小企業の会計に関する指針」が重要性を増している (安藤英義「国際会計基準と会社法『会計の原則』規定」『産業経理』第68巻第4号, 2009年1月, 3ページ)。

(34) 武田隆二「中小会社会計指針の基礎的フレームワーク」武田編著『中小会社の会計指針』中央経済社, 2006年, 15-17ページ。

果は事業収入等の貨幣の尺度だけでなく、サービスの質のように貨幣の尺度以外の尺度による成果が必要である。すなわち、財務諸表外の情報も多く提供されるべきである。「財務報告」という場合には、その枠組みが財務諸表とそれ以外の情報に拡大傾向にある。既に財務諸表外情報をどこまで財務報告の構成要素とすべきかという段階で議論されている⁽³⁵⁾。このことは企業会計の国際的な趨勢であるし、福祉サービス利用者にとって有用な情報になるといえよう。

本稿では、第1期の「社会福祉法人会計要領」を中心に検討してきた。その結果、第1期では企業会計と同様の理論であり、第2期の企業会計と異なる独自の会計基準を経て、第3期では再び企業会計と同様の理論を取り入れ、さらに、非営利組織体全体においても会計一元化の方向に向かっていることが明らかとなった。しかし、わが国では縦割り行政の問題や社会福祉法人だけでみても、多様な会計基準が存在していることから、今後も一元化については検討を要する。また、第1期以降の2つの会計基準についても詳細な考察をしなければ、上記の棲み分け論等の検討結果を完全に結論付けることはできない。これからは第2期および第3期の社会福祉制度の発展過程を概観し、その時代に公表された「経理規定準則」および「社会福祉法人会計基準」というこの対立した両基準を論究しなければならないといえよう。それによるわが国の非営利組織体の企業会計化の可能性を今後の課題として指摘して、本稿の結びとしたい。

(35) 以下の論稿を参照のこと。

古庄 修「財務報告の範囲とその境界に関する問題提起」『経済系』（関東学院大学）第231集，2007年4月，9-23ページ。

古庄 修「企業報告モデルの特徴と財務諸表外情報の位置—財務諸表との相互補完関係の形成をめぐる論点—」『経済集志』（日本大学）第78巻第3号，2008年10月，69-76ページ。

付 表 「社会福祉法人会計要領」別表

別表第1

その一 収容施設等を経営する事業

区分	記載事項	備考
(1) 現金の出納に関する事項	取引の年月日、事由、出納先及び金額並びに日々の残高	
(2) 預金の預入及び引出に関する事項	預金の口座別に、取引の年月日、事由、支払先及び金額	基本財産、運用財産の区分を明かにする。
(3) 債権、債務に関する事項	未収金、仮払金、貸付金、未払金、仮受金、預り金、借入金、退職給与積立金など、それぞれに適切な名称を付して区分し、それぞれその取引の年月日、事由、相手方及び金額	
(4) 有価証券に関する事項	取引の年月日、事由、相手方、銘柄、数量、単価及び金額	
(5) 固定資産に関する事項	建物、備品、土地、借地権などそれぞれに適切な名称を付して区分し、それぞれその取引の年月日、事由、相手方、数量及び金額、建設仮勘定、設立費、試験研究費などもこれに準じて記載する。	基本財産運用財産の区分を明らかにする。減価償却を行う場合には償却額も記載する。
(6) 棚卸資産に関する事項	品目別に適切な名称を付して区分し、それぞれその受払取引、事由、相手方、数量及び金額	継続的に受払を記録し難い法人にあっては、定期的に現品について棚卸を行うことをもつてこれに代えることができる。
(7) (1)から(6)までに掲げるもの以外の資産又は負債に関する事項	取引の年月日、事由、相手方、数量及び金額	
(8) 資本に関する事項	設立基金、設備費補助金、積立金、前期繰越剰余金、前期繰越欠損金、当期剰余金、当期欠損金など、それぞれに適切な名称を付して区分し、それぞれその取引の年月日、事由、相手方及び金額	
(9) 収入に関する事項	事務費に充てるべき収入、事業費に充てるべき収入及びその他の収入の三種に分類し、更にこの分類のうちにおいて、財産収入、共同募金収入、寄附金収入、収益事業繰入金、雑収入、公費委託金、補	事務費、事業費及びその他の経費の区分を明確にする必要のない場合は、三種に分類しなくともよい。

	助金などにそのそれぞれ適当な名称を付して区分し、それぞれその取引の年月日、事由、相手方及び金額	
(10) 支出に関する事項	<p>事務費支出、事業費支出及びその他の支出の三種に分類し、更にこの分類のうちにおいて、役員手当、職員給与、職員厚生費、消耗品費、旅費交通費、通信費、運搬費、光熱水費、修理費、火災保険料、地代、家賃、会議費、減価償却費、食糧費、衣料費、保健衛生費、医療費、福利費、教育費、職業補導費、雑費などにそれぞれ適当な名称を付して区分し、それぞれその取引の年月日、支払先、事由及び金額。</p> <p>但し小額の支出で右の規定により難しいものについてはそれぞれその日々の合計額のみを記載することができる。</p>	事務費支出、事業費支出及びその他の経費の支出を明確に区分する必要のない場合は、三種に分類しなくてもよい。

その二 授産施設を経営する事業及び収益事業

区分	記載事項	備考
(1) 現金の出納に関する事項	取引の年月日、事由、出納先及び金額並びに日々の残高	
(2) 預金の預入及び引出に関する事項	預金の口座別に、取引の年月日、事由、支払先及び金額	基本財産、運用財産の別を明かにする。
(3) 手形上の債券債務に関する事項	受取手形、支払手形別に取引の年月日、事由、相手方及び金額	
(4) 売掛金及び買掛金に関する事項	取引先（売上先又は仕入先）別に取引の年月日、品名その他給付の内容数量、金額	
(5) (2)から(4)までに掲げるもの以外の債券債務に関する事項	未収金、仮払金、貸付金、未払金、仮受金、預り金、借入金、退職給与積立金などそれぞれに適当な名称を付して区分し、それぞれその取引の年月日、事由、相手方及び金額	
(6) 有価証券に関する事項	取引の年月日、事由、相手方、銘柄、数量、単価及び金額	収益事業として有価証券の売買営業を行う場合の如く商品としての有価証券を除く。

(7) 固定資産に関する事項	建物、構築物、機械装置、車両運搬具、工具器具、備品、土地特許権、営業権、借地権などそれぞれに適当な名称を付して区分しそれぞれその取引の年月日、事由、相手方、数量及び金額。建設仮勘定、設立費、試験研究費などもこれに準じて記載する。	減価償却を行う場合には、償却額を記載する。
(8) 棚卸資産に関する事項	商品、製品、半製品、仕掛品、原材料などそれぞれに適当な名称を付して区分し、それぞれその受払取引の年月日、事由、相手方、数量及び金額	業態、経営規模などの関係から継続的に受払を記録し難い法人にあっては、定期的に現品について棚卸を行うことをもってこれに代えることができる。
(9) (1)から(8)までに掲げるもの以外の資産又は負債に関する事項	取引の年月日、事由、相手方、数量及び金額	
(10) 資本に関する事項	設立資金、設備費補助金、積立金、前期繰越剰余金、前期繰越欠損金、当期剰余金、当期欠損金などそれぞれに適当な名称を付して区分し、それぞれその取引の年月日、事由、相手方及び金額	
(11) (10)に掲げるもの以外の収入	事務費に充てるべき収入、事業費に充てるべき収入及びその他の収入の三種に分類し、更にこの分類のうちにおいて、財産収入、共同募金収入、寄附金収入、収益事業繰入金、雑収入、事務費負担金、補助金などにそれぞれ適当な名称を付して区分し、それぞれその取引の年月日、事由、相手方及び金額	
(12) 売上に関する事項	取引の年月日、売上先、品名その他給付の内容、数量、単価及び金額並びに日々の売上総額、但し、小売その他これに類する事業を行う場合で、現金売上の記載について右の規定により難いものについては、日々の現金売上総額並びに売上先を、又売上先を記載し難いときはこれに代えて取引回数を記載し、品名その他給付の内容、数量、単価、金額のうちその記載し難いものを省略することができる。	

(13) (14)に掲げるものの以外の支出に関する事項	事務費支出，事業費支出及びその他の支出の三種に分類し，更にこの分類のうちにおいて，役員手当，職員給与，職員厚生費，消耗品費，旅費交通費，通信費，水道光熱費，修理費，火災保険料，地代，家賃，会議費，公租公課，減価償却費，外注加工費，運搬費，棚卸減耗費，動力費，広告宣伝費，貸倒損失，作業員工賃，福利費，支払金利，接待交際費，関係団体経費，雑費などにそれぞれ適当な名称を付して区分し，それぞれその取引の年月日，支払先，事由及び金額，但し，小額の支出で右の規定により難いものにあつては，それぞれその日々の合計額のみを記載することができる。	
(14) 原材料又は商品の仕入に関する事項	原材料又は商品の種類別に区分してそれぞれその取引の年月日，仕入先，品名その他の銘柄の内容，数量単価及び金額並びに日々の仕入総額	

別表第2

その一 収容施設等を経営する事業

区分		勘定科目	備考
1 貸借対照表に記載する勘定科目			
資産	基本財産	土地	
		建物	
		備品	
		預金	
		その他	適当なる名称を附して科目を設けること。
	運用財産	現金	
		預金	預金の口座別に科目を設けること。
		未収金	重要なものについては種類別に科目を設けること。
		仮払金	
		貸付金	貸付金の種類別に科目を設けること。
		有価証券	
		建物	
		備品	備品台帳等の補助簿がない場合には，種類別用途別等により適宜に区分して科目を設けること。

		土地	
		借地権	
		関係団体出資金	出資先の団体別に科目を設けること。
		建設仮勘定	
		(特別会計勘定)	特別会計を設けた場合一般会計よりの出資の総額を記載すること。
		未経過勘定 (借方)	決算に際し設けられる科目であるが特に元帳の口座を設けず貸借対照表に掲げるのみで足りること。
		(消耗品残高)	
		(前払費用)	
		(未収収益)	
		(その他)	
負債		未払金	
		仮受金	必要のあるときは、夫々その性質によって適当の名称を附して区分して科目を設けること。
		預り金	
		短期借入金	
		長期借入金	
		退職給与積立金	
		減価引当金	
		未経過勘定 (貸方)	
		(前受収益)	
		(未払費用)	
資本 (設備及び 運営資金の 財源)		基金	法人設立時、拡張時等の寄附行為の額を記載した現物によるときはその評価額によること、但し、日常少額の寄附金は経常費に充てるべきものとして収入科目寄附金収入とすること。
		積立金	種類別に科目を設けること。
		(設備費補助金)	
		(一般会計勘定)	特別会計を設ける場合、一般会計よりの出資の総額を記載すること。
		前期繰越剰余金	
		当期剰余金	
		前期繰越欠損金	

		当期欠損金	
		当期欠損金	
2 収支計算書に記載する勘定科目			
収入		事務費補助金	
		利用者事務費負担金	
		事業費補助金	
		利用者事業費負担金	
		財産収入	
		共同募金収入	
		寄附金収入	
		収益事業繰入金	
		その他の収入	重要なものは適宜の名称で区分して科目を設けること。
		(前期繰越剰余金)	
		(当期欠損金)	
支出			
	事務費	役員手当	
		職員給与	
		職員厚生費	
		消耗品費	消耗品の品目又は用途別に区分して科目を設けること。
		旅費交通費	
		通信費	
		水道光熱費	
		修理費	
		火災保険料	
		地代家賃	
		会議費	
		減価償却費	
雑費			
その他	適当に科目を設けて記録すること。		

		事業費のうち、光熱費等事務費と共通する費目で日常区分して記載することが出来ないものについては年度進行中は共通費勘定で記録し決算において適當の比率で事務費及び事業費勘定に配賦すること。
事業費	主食費	
(食糧費)	副食費	
	間食費	
	寝具, 衣料費	
(衣料費)		
(厚生費)	保健衛生費	
	医療費	
	福利費	
(教育費)	教育費	学校教育に要する支出を記録し、必要あるときは、学校費、教材費等区分して科目を設けること。
(職業補導費)	職業補導費	必要あるときは原材料費、機械器具費、諸用設備費等を区分して科目を設けること。
(その他)	消耗品費	消耗品の種類用途別に区分して科目を設けること。
	運搬費	
	水道, 光熱費	必要あるときは暖房費、炊事燃料費、電力費、水道料等を区分して科目を設けること。
	雑費	
	(前期繰越欠損金)	
	(当期剰余金)	

[抄 録]

わが国の社会福祉法人に適用される会計基準には、①1953年の社会福祉事業法の時代、②1976年の措置制度の時代、および③2000年の契約制度の時代に分類できる。各々の会計基準は、①が「社会福祉法人会計要領」、②が「経理規定準則」、③が「社会福祉法人会計基準」である。福祉に係る会計基準は、②および③を主体に研究されることが多いが、①の「社会福祉法人会計要領」が組上に載ることは少ない。それゆえ、本稿は同会計要領を主体に現在の社会福祉法人の会計基準までの歴史的特性を検討し、会計の一元化に関しても論及している。

「社会福祉法人会計要領」では、特に減価償却を認めていること、「企業会計原則」を適用することも認めていることが特徴である。その後、公表された「経理規定準則」では減価償却を行わない等、企業会計とは異なる独自の会計基準を設定し、現行制度の「社会福祉法人会計基準」では、また減価償却制度を採用し、損益計算を導入している。

このことから、社会福祉法人に適用される会計基準は企業会計方式を採用する傾向にあることが判明した。しかし、一法人一施設という小規模経営が多い社会福祉法人において損益計算を行うことは社会福祉事業者の過重負担を強いることになる。さらに企業情報という場合には、財務諸表だけでなく、財務諸表外情報も必要になってくることから、社会福祉法人にとっても財務諸表外情報（サービスの質等、貨幣尺度外の情報）が貴重な情報になってくる。企業会計と比較してこれからの社会福祉法人会計の展望を図示すると以下のようなになる。

	企 業 会 計	社会福祉法人会計
① 事業体の規模	「会社法」と「中小企業の会計に関する指針」	「社会福祉法人会計基準」と「経理規定準則」
② 外延的な財務情報の拡充	財務諸表外情報としてディスクロージャーの拡充	福祉サービスの質等、財務諸表の貨幣尺度以外の情報

①の事業体の規模は大会社と中小企業で適用基準を区別するように、社会福祉法人においてもその規模により適用基準を区別することが考えられる。非営利組織体の会計の企業会計に向けた収斂においても規模の観点からダブルスタンダードを容認することが可能となる。②は、事業収入のように成果計算をすること以外の情報、すなわち、貨幣による評価とは異なる福祉サービスの質のような情報が有用な情報になると思われる。

しかし、これらの考察は「経理規定準則」と現行制度の「社会福祉法人会計基準」を吟味してみないことには不十分であるといえよう。今後は、当時の社会福祉制度の歴史的背景のなかで両基準が公表された意味性を明らかにするとともに、会計の一元化の可能性も課題となるであろう。