

社会福祉法人新会計基準の特性と今後の方向性

吉田 正人

目次

- I はじめに
- II 社会福祉法人の基本的性格と経営モデル
- III 社会福祉法人会計ルールの史的特性と現行基準の問題点
- IV 社会福祉法人における新会計基準概要
- V 社会福祉法人会計ルールの今後の方向性—むすびに代えて—

I はじめに

社会福祉法人の会計基準の変遷はこれまでの歴史的経緯でみていくと3つのターニングポイントといえるものが存在した。わが国の社会福祉制度そのものが戦前から戦後にかけて様変わりしたともいえるが、特に社会福祉法人の会計制度に関しては、戦後の①1953(昭和28)年、社会福祉事業法(現、社会福祉法)の時代、②1976(昭和51)年、措置制度の時代、および③2000(平成12)年、契約制度の時代がターニングポイントとして指摘できる。殊に②の措置制度の時代は、1976年1月に厚生省(現、厚生労働省)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」(以下、「経理規定準則」)が発出され、企業会計方式の理論や手法とは異なる独自の会計基準を形成した。その後、③の契約制度の時代に移行してからは、2000年2月に社援第310号「社会福祉法人会計基準の制定について」(以下、「現行基準」)が公表され、企業会計方式に準拠した会計基準に見直されることとなった。

しかし、社会福祉法人にはさまざまな事業形態があり、会計基準適用主体によって適用される会計基準が複数併存するようになった。たとえば、社会福祉法人が運営する社会福祉事業、公益事業、および収益事業のように事業区分が複数にわたることで現行基準が適用されたり、収益事業であれば企業会計原則等、企業会計の基準が適用されたりすることになる。また、運営施設によっても病院施設であれば、相応の適用会計基準があるし、特別養護老人ホームのように介護保険事業を営む場合には、厚生省が2000年3月に厚生省老人保健福祉局老人福祉計画課長老計第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」における「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」(以下、「指導指針」)を通知し、指定介護老人福祉施設等は現行基準と指導指針の選択適用が認められていた。このことによって、介護施設関係者が混乱の渦に巻き込まれ、「『平成福祉会計の乱』ともいべき事件の発端」(石山・小山・半田〔2002〕104頁)が生じたのである。その他にも介護老人保険施設を経営する社会福祉法人は、「介護老人保健施設会計・経理準則」(以下、「老健準則」)が適用会計基準として制定されている。このことから社

会福祉法人の会計処理一元化に適應するために現行基準が公表されたにもかかわらず、病院や保育園、授産施設、介護保険施設等、運営施設の内容に応じて適用会計基準が複数併存していることが問題となっていた（吉田〔2007b〕163-167頁）。

現行の社会福祉法人の会計ルールの問題点を解決するために、2009（平成21）年12月25日に厚生労働省雇用均等・児童家庭局、社会・援護局、障害保健福祉部、老健局「社会福祉法人の新会計基準（素案）について」が公表され、2010（平成22）年12月8日には概要資料である「社会福祉法人の新会計基準（案）について」および「社会福祉法人会計基準（案）」が公表された（以下、まとめて「新基準（案）」）。新基準（案）についての意見募集も行われ、早ければ2012（平成24）年度（予算）から新基準へと移行する計画とした。その後、2011（平成23）年7月27日に「社会福祉法人の新会計基準について」および「社会福祉法人会計基準」（以下、まとめて「新基準」）が正式に公表された。

本稿においては、環境変化による社会福祉法人経営モデルの歴史的推移と現行基準の特徴を明らかにし、社会福祉法人の新基準の概要資料である「社会福祉法人の新会計基準について」を中心に取り上げ、検討することで非営利組織である社会福祉法人の会計ルールの将来の方向性を展望する。

II 社会福祉法人の基本的性格と経営モデル

社会福祉法人に適用される会計基準について言及する前にその前提となる社会福祉法人の基本的性格およびその設立・経営の現状について本節で明らかにする（社会福祉法人経営研究会編〔2006〕33-46頁、永田・田中〔2008〕2-7頁）。

1 従来型社会福祉法人経営モデル

社会福祉法人とは、1951（昭和26）年に制定された社会福祉事業法により創設された法人であり、「……社会福祉事業を行うことを目的として、この法律の定めるところにより設立された法人をいう。」（社会福祉法第22条）と定義されている。社会福祉事業には、第1種社会福祉事業および第2種社会福祉事業に分類されており、社会福祉法第2条に列挙されている⁽¹⁾。

社会福祉法人は、旧民法34条に基づいて学校法人、宗教法人等と同様に公益法人から発展した特別法人であり、「公益性」と「非営利性」の性格を併せ持っている。公益性とは不特定多数の利益を意味し、社会福祉法人は社会福祉事業を行うという目的から公益性を備えているし、また、残余財産が社会福祉法人その他社会福祉事業を行うものに（最終的には国庫に）帰属しなければならず、法人設立時の寄附者に残余財産の持分は認められないことから非営利性も備えていることになる。

1951年に創設された社会福祉法人の従来の経営の仕組みから今日までの経営環境の変化までの軌跡に関しての特徴を整理しておきたい。従来型社会福祉法人経営モデルは、一法

(1) 第1種社会福祉事業とは、公共性の特に高い事業であって、当該事業の対象者の人格の尊厳に重大な関係を持つ事業であるとされている。第2種社会福祉事業は、第1種社会福祉事業ではない社会福祉事業であるが、第1種との相違は、その事業が行われることが社会福祉の増進に貢献するものであって、これにともなう弊害が比較的少ないものであることとされる（社会福祉法人経営研究会編〔2006〕35-36頁）。

人一施設モデルともしばしば呼ばれる。本モデルの特徴は以下のように示すことができる。

(1) 手厚い施設整備費補助

社会福祉施設を設置して事業経営を行う場合には、土地と建物が不可欠であるが、建物については施設整備費用の4分の3が公費で賄われるという高率の補助金がある。憲法89条の制約からこの補助は地方自治体のほかは原則として社会福祉法人にしか支給されないため、事業開始のためには社会福祉法人設立が必要となる。したがって、事業の用に供する土地・建物の4分の1の資金を用意できれば設立許可が受けられる。

(2) 一法人一施設

地方自治体においては、「一法人一施設」、すなわち、1つの施設を整備するたびに新たな法人を設立させる指導が行われてきた。行政が施設整備にあたって土地・建物の保有やその立地を重視してきたこと、措置費による施設運営が予算使い切り型の運営を原則としていることに原因があるといわれている。一法人一施設の指導および措置費と施設整備費補助でそれなりの運営が保証されていたこと等により零細規模の法人が多数を占めている⁽²⁾。1980（昭和55）年には社会福祉法人は9,471法人となり、制度創設後約30年で約1万法人にまで増加した。1990（平成2）年には13,356法人、2004（平成16）年には18,630法人と増加の一途をたどっている。

(3) 措置費による運営

施設の運営は大部分が措置費で賄われてきた。措置費は国・地方自治体からの行政事務の委託費用という性質であり、人件費、管理費等、必要経費で措置費に積算されたものは、施設入所者の処遇にのみ用いられるべきで積算費目以外への使用や剰余金の発生は認められない。また、措置費には施設経営の安定効果があったが、施設整備は補助金と自己資金（寄附）で賄うこととなっていた。措置費積算費目に施設整備費用が入らないため借金返済や再生産費用の捻出が課題であった。さらに措置費によると、全国一律の設備・人員等に関する基準に沿って施設運営を行うため、画一的なサービスを生み出すことになった。

公の制度である措置費によって賄う制度が措置制度と呼ばれる。これは憲法第25条に定める規定を実施するため、国の責任において福祉サービスを行うことを社会福祉各法で定めたものである。措置制度では行政（市町村、福祉事務所等）が障害者や家族からの申請に基づいてそれぞれの施設への入所を決定し、社会福祉施設に対して委任を行う⁽³⁾。

(2) 全国経営協会法人調査によると、2006（平成18）年3月末現在で経営協会法人6,773法人中、1つしか施設を運営していない社会福祉法人施設数は約3,800法人（6割弱）である（社会福祉法人経営研究会編〔2006〕42頁）。

(3) 措置制度に基づき行政が福祉サービス（措置）の適用が必要だと判断した者に対して、入所措置を行うための以下の社会福祉施設を「措置施設」という（永田・田中〔2008〕2頁）。

- ① 児童福祉施設
- ② 身体障害者更生援護施設
- ③ 知的障害者援護施設
- ④ 養護老人ホーム
- ⑤ 保護施設
- ⑥ 婦人保護施設

②、③の身体障害者施設、知的障害者施設および①の児童福祉施設の一部が、2003年から利用者自らが選択できる制度の導入として「支援費支給方式」に変更され、2006年からは障害者自立支援法が施行された。

(4) 同族的経営

措置費が十分でなかったために事業を継続するには家族・親族の奉仕的な労働に依存せざるを得なかった。また、施設整備の借入れの際に同族以外に保証人のなり手がいなかった。

2 1990年代以降の経営環境の変化

(1) 社会保障給付費の増加

1970年代に、社会福祉施設緊急整備5カ年計画や保育所緊急整備5カ年計画による施設整備等を背景に「福祉その他」の給付は高い伸びを示した。1990年代に入ると、急速な高齢化を背景に、ゴールドプラン等による基盤整備が急速に進んだことから、「福祉その他」は2006（平成18）年に14.9兆円となっている（図表1参照）。

(2) 措置制度から契約制度へ

福祉サービスの給付は、それまでの行政がサービスの配分を行う措置制度から利用者が契約に基づきサービスを利用する契約制度に改められた。措置制度は低所得者を主たる対象とする仕組みであるのに対して、契約制度の仕組みは、すべての人にニーズが生じることを前提としてサービスを給付する仕組みである。

(3) 民間企業の参入

高齢者在宅介護サービスの分野を中心として、営利法人、生協、農協、NPO等の多様な主体の参入が行われるようになった。

(4) 規制改革の動き

総合規制改革会議は、介護保険制度が施行されて間もない2001（平成13）年に内閣府に設置され、医療や福祉については、社会福祉法人と民間企業が運営する特定施設やグループホームとの競争条件の均一化（イコール・フッティング）が議論された。

(5) 公的財政の悪化

国・地方の財政状況は極めて厳しい状況に陥っており、国・地方の歳出は見直しが迫られたことから、増加の一途をたどっている社会保障関係費も削減が行われた。

(6) 新たなニーズの発生

- ① 団塊世代の高齢期が到達する2015（平成27）年から10年後の2025（平成37）年には、高齢者人口は、3,500万人となる。
- ② 認知症高齢者は2015年に250万人に増加すると予測される。
- ③ 独居世帯が増加する。
- ④ 医療の必要性の低い患者については、施設から在宅サービスへと対応する。
- ⑤ 虐待、ひきこもり、自殺の増加、ホームレス等、多様な福祉ニーズが生じる。

図表1 社会保障給付費のうち福祉その他の推移

	1970(昭和45)年度	1980(昭和55)年度	1990(平成2)年度	2006(平成18)年度
福祉その他	約0.6兆円	約3.6兆円	約4.8兆円	約14.9兆円
対国民所得比	0.97	1.77	1.38	4.0

出所：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，46頁。

Ⅲ 社会福祉法人会計ルールの史的特性と現行基準の問題点

措置制度の時代の社会福祉法人の会計ルールは、経理規定準則であった。前節で明らかにしたように措置制度は国からの公的資金に負うことから、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必要になる。それが契約制度へと移行し、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、2000年に社援第310号である現行基準が適用されるようになった。措置制度の時代は会計ルールでいえばそのまま経理規定準則の下での経理処理が行われた時代にあてはまる。経理規定準則によると、「……社会福祉法人は公共性の高い経営組織であり、なかんずくこれに所属する社会福祉施設の経営の基盤は公的資金に負うところが大きいので、社会福祉法人はその財政状態及び経営成績を明確にして財務の公正を期し、国民の負託にこたえることが要請されている。」(厚生省〔1976〕前文)と示しており、社会福祉法人は、「……入所者が生活し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、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するもの」(厚生省〔1976〕前文)としていることから措置制度下で対応した規定になっていることが明らかである。

すでに検討したように90年代以降の推移により社会福祉法人の経営環境が変化したとともに現行基準によってより企業会計の理論と手法を模範とし、それまで導入されなかった損益計算が現行基準で取り入れられたのである。社会福祉法人としては、まず、本部会計と施設会計のように厳格な区分を撤廃し、会計間の資金移動の弾力化が望まれた。それに高齢社会の進展等に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。同時に、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(永田・田中〔2008〕13-15頁)。つまり、社会福祉法人にも民間並みに競争原理が働き、顧客獲得競争に参戦する時代に突入したということがいえる。現行基準がそれに対応した規定となっており、福祉サービス利用者(顧客)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い、どのように利用者に最適なサービスを提供するか、損益計算を導入しコスト管理の意識を徹底させる。現行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(吉田〔2007b〕参照)。これは社会福祉法人のみの傾向ということではなく、より広範の非営利組織体の環境制約の変化が見受けられる。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。それは社会一般からの寄附や収益事業の拡大へと依存するようになり、政府からの補助金であれば主務官庁の監督目的が強調されるものの、財源がさまざまな源泉となれば、寄附者に対して受託責任を果たすために報告がなされるし、潜在的な寄附者となれば情報は広く一般に開示されることになる。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(齋藤〔2011〕4-6頁)。

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基準で取り入れ、企業会計と同様の会計手法を視座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ということもあるといえよう。非営利組織である社会福祉法人の会計もそもそも企業会計とは

変わらない，そもそも会計は1つであるという考え方が前提にあると考えられる（吉田〔2007b〕172頁）。しかし，社会福祉法人の現行基準が2000年に通知された後，公益法人会計基準は2004（平成16）年に約20年ぶりに改正された。それは社会福祉法人の現行基準以上に企業会計的手法を取り入れている（岡村〔2011〕19-23頁，吉田〔2007a〕13頁，吉田〔2007b〕172-173頁）。

社会福祉法人の現行基準はその特徴の1つとして，計算書類を，①資金収支計算書，②事業活動収支計算書，③貸借対照表，および④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，勘定科目については大部分，共通科目がある。

ここで1つの取引によって計算書類のうち，資金収支計算書，事業活動収支計算書，および貸借対照表に記録されることを次の設例で示し，解説することにする。

【設例】

介護報酬として，施設介護報酬収入¥100,000を未収金勘定で処理した。

(借) 未 収 金	100,000	(貸)	介護報酬収入	100,000
支払資金	100,000		介護報酬収入	100,000

未収金は，貸借対照表に計上される。介護報酬収入は，資金収支計算書および事業活動収支計算書にそれぞれ計上させるために，1つの取引で2つの同じ勘定科目が出ることになる。須藤・斎藤・荒谷・田中・谷光（2006）は，「……借方の『支払資金』とは，財産に変動を及ぼさない科目であり，いわば企業会計における対照勘定のようなものであり，財務諸表上には計上されない科目である。このような仕訳は，複式簿記の複式記入面にのみに焦点を当てた仕訳であり，ある意味，会計基準の財務諸表の形式を『暗記』していなければ行えない仕訳である。すなわち，財産の増減記録法としての複式簿記という理論では説明しえない」（須藤・斎藤・荒谷・田中・谷光〔2006〕489頁）として現行基準の問題点を指摘している（その他にも企業会計の複式簿記の仕訳とは異なる社会福祉法人会計簿記の特殊性が存在するが，本稿では割愛する）。ここが，現行基準の最も難解といわれている点であり，資金収支計算書と事業活動収支計算書という2つの収支計算書の関係性の問題から，既述のとおり適用会計基準が複数併存すること，特に現行基準と指導指針のダブル・スタンダードは指導指針が通知された当初から批判が集中されていた（本田・渡部〔2000〕139-145頁，石山・小山・半田〔2002〕104-106頁，須藤・斎藤・荒谷・田中・谷光〔2006〕486-488頁）。すでに社会福祉法人の会計ルールにはこのような問題が山積しており，それを改善するために2011年に新基準が示されたことになる。

Ⅳ 社会福祉法人における新会計基準概要

本節においては、2011年に示された新基準の概要資料である「社会福祉法人の新会計基準について」の内容を中心に検討することを目的とする。

1 新基準を作成する背景と目的

(1) 会計ルール併存の解消による事務簡素化

社会福祉法人の会計処理については、2000（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、さまざまな会計ルールが併存しており、事務処理が煩雑、計算処理結果が異なる等の問題が指摘されていた。

(2) 社会経済状況の変化

民間非営利法人の健全な発展は社会の要請であり、社会福祉法人は、その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ること、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形で国民と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る。

(3) わかりやすい会計基準の作成

これらのことから、簡素で国民にわかりやすい新基準を作成し、会計処理基準の一元化を図るものである。

また、新基準の作成の際に日本公認会計士協会に依頼し、現行の関係基準のほかに、公益法人会計基準（2008（平成20）年4月）に採用されている会計手法を導入するとともに、企業会計原則等も参考に資することとした。

2 新基準の基本的な考え方

- ① 社会福祉法人が行うすべての事業（社会福祉事業、公益事業、収益事業）を適用対象とする。
- ② 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作りとする。
- ③ 新基準の作成に際しては、既存の社会福祉法人会計基準、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（2008年）、企業会計原則等を参考とする。

3 新基準の構成

(1) 基準と注解

会計ルールの基本的な考え方とその解説、財務諸表の様式例。

(2) 運用指針

会計基準の適用にあたっての留意事項、基準に盛り込まない様式例、勘定科目とその解説を示したもの。

(3) 移行時の取扱い

従来の会計ルールから新会計基準へ移行するにあたっての取扱いを示したもの。

4 新基準における主要な改正点

(1) 適用範囲の一元化

社会福祉法人が行う全事業（社会福祉事業、公益事業、収益事業）を適用範囲とする。図表2を参照されたい。

(2) 計算書類の簡素化

- ① 現行基準の「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、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」として新たに整理する⁽⁴⁾。

図表3に示してあるように新基準では財務諸表の構成要素に財産目録は含まれていない。また、現行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、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するものとし、図表4のようになった。

(3) 区分方法の変更—拠点区分の考え方の導入—

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（図表5参照）。

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。

(4) 「社会福祉法人の新会計基準について」では、「現行基準に基づいて作成が求められている各種の別表・附属明細表などを共通フォームに統一し、社会福祉法人に必要な内容に整理する。」（厚生労働省〔2011〕13頁）として、現行基準である会計基準、病院準則、就労支援会計基準等によって多岐にわたって求められる明細表等を統一するようにしている。新基準では以下のように示している。

① 全事業に係る附属明細書

- ・基本財産およびその他の固定資産の明細書
- ・引当金の明細書
- ・拠点区分資金収支明細書
- ・借入金明細書
- ・寄附金収益明細書
- ・補助金事業等収益明細書
- ・事業区分間及び拠点区分間繰入金明細書
- ・事業区分間及び拠点区分間貸付金（借入金）明細書
- ・基本金明細書
- ・国庫補助金等特別積立金明細書
- ・積立金・積立資産明細書
- ・サービス区分間繰入金明細書
- ・サービス区分間貸付金（借入金）残高明細書

② 就労支援事業に係る附属明細書

- ・就労支援事業別事業活動明細書
- ・就労支援事業製造原価明細書
- ・就労支援事業販管費明細書
- ・就労支援事業明細書 等

図表2 適用範囲

●現行基準		●新基準	
事業	原則	事業	適用範囲
社会福祉事業 障害福祉関係施設(授産施設、就労支援事業を除く) 保育所 その他児童福祉施設 保護施設 養護老人ホーム 軽費老人ホーム 特養等介護保険施設 就労支援事業 授産施設 重症心身障害児施設 訪問看護ステーション 介護老人保健施設 病院・診療所	すべての社会福祉法人に会計基準を適用する。	社会福祉関係施設 保育所 その他児童福祉施設 保護施設 養護老人ホーム 軽費老人ホーム 特養等介護保険施設 就労支援事業 授産施設 重症心身障害児施設 訪問看護ステーション 介護老人保健施設 病院・診療所	すべての社会福祉法人に新基準を適用する
公益事業	社会福祉法人会計基準に準じて行うことが可	公益事業	
収益事業	一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を適用	収益事業	

出所：厚生労働省雇用均等・児童家庭局，社会・援護局，障害保健福祉部，老健局〔2011〕「社会福祉法人の新会計基準について」6頁。

図表3 計算書類

●現行基準	●新基準
<p>【計算書類(4種類)】</p> <p>① 資金収支計算書</p> <p>② 事業活動収支計算書</p> <p>③ 貸借対照表</p> <p>④ 財産目録</p> <p>+</p> <p>⑤ その他の明細書等</p> <p>(注)適用する各会計ルールにより、多種多様の別表、明細表を作成する必要あり</p>	<p>【財務諸表】</p> <p>① 資金収支計算書</p> <p>② 事業活動計算書</p> <p>③ 貸借対照表</p> <p>+</p> <p>④ 附属明細書(※)</p> <p>⑤ 財産目録</p> <p>(※)附属明細書</p> <ul style="list-style-type: none"> ・当該会計年度における貸借対照表等の変動額や内容を補足する重要な事項を表示する書類のため、公益法人会計基準(平成20年4月)でも作成することが定められている。 ・財務諸表を補完する役割を持つ。

出所：厚生労働省雇用均等・児童家庭局，社会・援護局，障害保健福祉部，老健局〔2011〕「社会福祉法人の新会計基準について」7頁。

図表4 財務諸表の注記

●現行基準で規定する注記事項

- ① 重要な会計方針
- ② 重要な会計方針変更、その理由及び影響額
- ③ 基本財産の増減内容及び金額
- ④ 基本金又は国庫補助金等特別積立金の取崩し、その理由及び金額
- ⑤ 担保に供されている資産の種類・金額及び担保する債務の種類・金額
- ⑥ 重要な後発事象
- ⑦ その他必要な事項

●新基準で新たに加えた注記事項

- ☆① 継続事業の前提に関する注記
- ② 法人で採用する退職給付制度
- ③ 拠点区分・サービス区分等
- ④ 減価償却累計額を直接控除した場合は、取得金額、減価償却累計額、当期末残高
- ⑤ 徴収不能引当金を直接控除した場合は、債権金額、徴収不能引当金当期末残高、債権当期末残高
- ⑥ 満期保有債券の帳簿価額、評価損益等
- ☆⑦ 関連当事者との取引内容
- ☆⑧ 重要な偶発債務

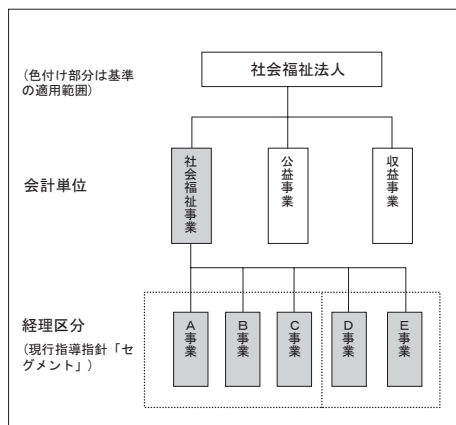


注) ☆印の項目は拠点区分では記載不要

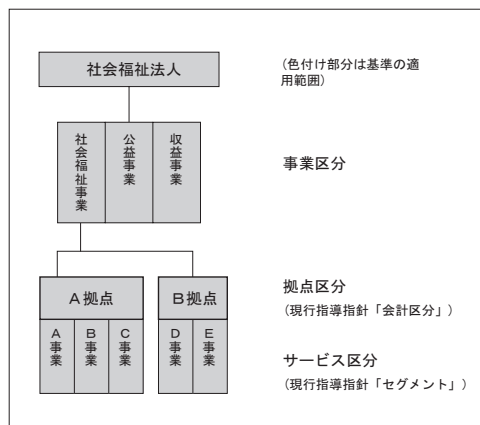
出所：厚生労働省雇用均等・児童家庭局，社会・援護局，障害保健福祉部，老健局〔2011〕「社会福祉法人の新会計基準について」14頁。

図表5 区分方法の変更

●現行基準



●新基準



出所：厚生労働省雇用均等・児童家庭局，社会・援護局，障害保健福祉部，老健局〔2011〕「社会福祉法人の新会計基準について」9頁。

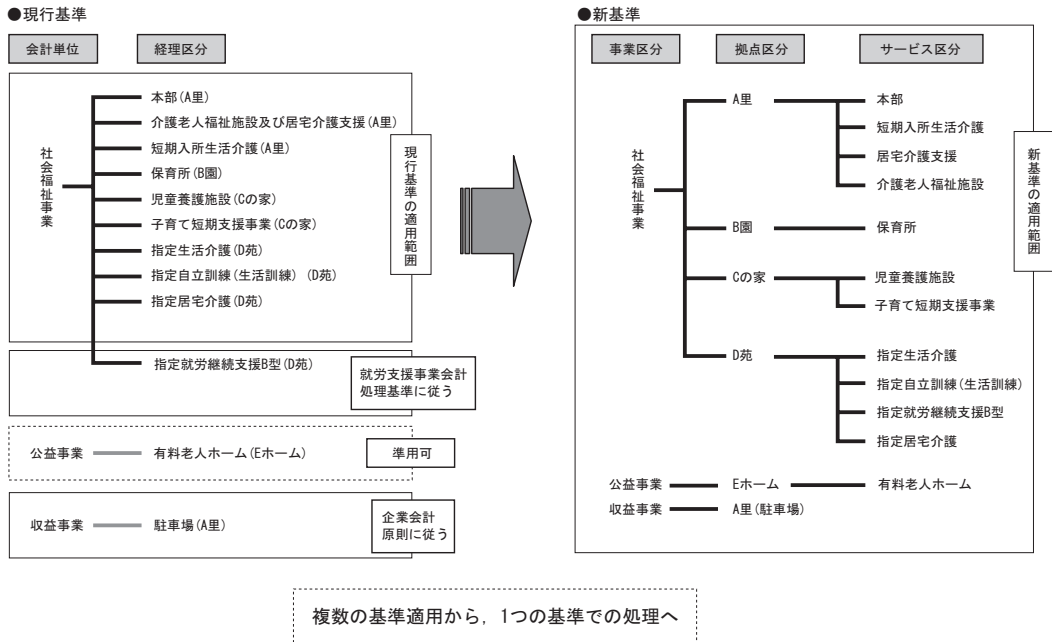
② 拠点区分

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，1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

- i 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）。
- ii サービス区分別に作成する拠点区分資金収支明細書，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1つを省略できる（具体例は図表6を参照のこと）。

図表6 区分方法の変更の事例



拠点	各拠点で運営している事業
A 里	介護保険法上の「介護老人福祉施設」であり、「短期入所生活介護」、「居宅介護支援」も実施。「居宅介護支援」は公益事業に該当するが、3つの事業は一体的に実施され、かつ「居宅介護支援」の占める割合はわずかであるため、3つの事業すべてをA里の社会福祉事業に区分する。 また、法人全体を管理する「本部」機能もA里にある。 さらに、敷地の一部を有料月極駐車場として活用しているため、これを収益事業に区分する。
B 園	「保育所」(「地域子育て支援拠点事業」若しくは「一時預かり事業」を実施している場合は、保育所と同一のサービス区分とすることができる。)
C の家	「児童養護施設」。「子育て短期支援事業」も実施。
D 苑	障害者自立支援法に基づく「指定生活介護」、「指定自立訓練 (生活訓練)」及び「指定就労継続支援B型」の事業を一体的に行う多機能型事業所。 また、同一建物で「指定居宅介護」も行っている。
E ホーム	「有料老人ホーム」。公益事業に該当するため、事業区分を分ける。

出所：厚生労働省雇用均等・児童家庭局，社会・援護局，障害保健福祉部，老健局〔2011〕「社会福祉法人の新会計基準について」15～16頁。

(4) 内部取引の相殺消去

新基準の社会福祉法人会計基準注5において、内部取引の相殺消去が説明されている。事業区分間、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。

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。

(5) その他の主な変更点

① 基本金・国庫補助金等特別積立金の取扱い

i 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

現行基準では、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にも計上できるように変更する。

ii 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。

iii 国庫補助金等特別積立金に「施設・設備整備資金借入金の償還補助金」を追加

現行基準では、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・設備整備補助に相当するため、追加するものとする。

② 引当金の範囲

現行基準では、i 徴収不能引当金、ii 賞与引当金、iii 退職給与引当金、およびiv 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、新基準では、i 徴収不能引当金、ii 賞与引当金、iii 退職給付引当金の3種類とする。

③ 公益法人会計基準（2008年）に採用されている会計手法の導入

資産・負債に係る流動・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（2008年）を参考に以下の会計手法を導入する。

i 1年基準（ワン・イヤー・ルール）

ii 金融商品の時価会計

iii リース会計

iv 退職給付会計

v 減損会計

vi 税効果会計

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。

④ 退職共済制度の取扱いの明確化

i 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。

- ii 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。
- iii 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。

⑤ 共同募金配分金等の取扱い

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。

5 移行期間

事務体制等が整い、実施が可能な法人においては、2012（平成24）年度（予算）から移行する。新基準（案）では2013（平成25）年度（予算）にはすべての法人において移行するとしていたが、新基準では2015（平成27）年度（予算）までと準備期間にゆとりができた。

移行期間を定めた理由は、新基準を理解し、移行手続きの準備を行うために、相当の期間が必要となることと一定の法人が先行的に移行することで、その他の法人にそのノウハウが伝わりやすい環境となることが挙げられる。

V 社会福祉法人会計ルールの今後の方向性—むすびに代えて—

本稿では、2011年7月に社会福祉法人会計ルールの新基準が示されたことにより、新基準の内容を中心にその特徴を検討した。また、その前提として従来型の社会福祉法人の経営モデルと今日に及ぶ経営環境の変化から社会福祉法人会計ルールの現行基準への変遷も考察した。

すでにパブリックコメントの手続きも終え、新基準（案）から新基準が成立し、このままでいけば2012年4月から新基準は適用される。社会福祉法人は契約制度の下で従来とは異なる経営環境にさらされるようになったのであるから、会計ルールにおいても変化が生じることはごく自然の現象であると思われる。ここで民間企業における競争原理とはまた別に、社会福祉法人にとっての競争といえることとして寄附金の徴募がある。寄附金をどれだけ獲得できるかという競争のためには、より透明性のある情報開示は必要であるといえよう。また、新基準では法人全体の財務諸表の作成という、これまで問題視されていた複数併存する社会福祉法人の会計ルールに関しても統一化が実現化した。現行基準では「計算書類」と定められていたものの、新基準は「財務諸表」とし、企業会計の基準、公益法人会計基準（2008年）を参考に行っていることを物語っている。現行基準では「事業活動収支計算書」であったが、新基準では「事業活動計算書」となり「収支」は削除された。収入・支出は、資金収支計算書で、収益・費用は、事業活動計算書で計上し、後者の勘定科目は損益計算書らしく「～収益」、「～費用」と勘定表記される。しかし、新基準による資料の勘定科目比較表でみると、複数存在する福祉関連会計基準の統一により勘定科目数が増大し、より一層の集約が必要であるといえる。

新基準が公益法人会計基準（2008年）を参考に、金融商品の時価会計、減損会計、税効

果会計等の会計手法を導入するとしているが、その公益法人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のであるから新基準にも企業会計的手法が反映されることになり、「会計は1つである」という視座からは新基準は現行基準に比して一層の企業会計化が進んでいることになる。

このことから、社会福祉法人の会計の歴史はこれまで第3期までターニングポイントとして指摘されていたが、次のように新たに第4期を示すことができるといえよう。

第1期 1953年 社会福祉事業法の時代

第2期 1976年 措置制度の時代

第3期 2000年 契約制度の時代

第4期 2011年 会計制度一元化の時代

なお、社会福祉法人も事業区分の1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ために上記のような金融商品等の会計処理も規定するのであろうが、おそらく社会福祉法人ではこのような処理は必要性が低いのではないと思われる。中心となる社会福祉事業ではむしろ、事業の効率性だけではなく福祉サービスの充実に主眼が置かれていくと考える。むろんコスト管理は重要であり、その点で損益計算思考は導入すべきであるし、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を主体に考慮するならば、社会福祉事業は貨幣的尺度という1つの徴憑で評価されるのではなく、それ以外のものを含めた総合的・外延的な評価が適切ではないかと思料する。新基準では、財務諸表の体系に含められなくなっ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はあるといえる。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情報のような多面的な情報提供が社会福祉法人にとっては一層、要求されるのではなかろうか。

非営利組織体は一段と社会的ニーズに対応し、広く情報開示をするようになった。本稿で社会福祉法人のみを取り上げてみても同様の傾向にあることが明らかとなった。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盲従的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。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。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。」(川村〔2010〕9頁)と指摘している。社会福祉法人にとってはまさに盲従的に企業会計的手法を取り入れることに慎重になるべきであるといえよう。また、企業会計的手法から効率性を追求するならば、福祉事業にとって必要なサービスの質が低下することも懸念される。それに一法人一施設のような零細な社会福祉法人の会計に損益計算を導入することの是非も問う必要がある。しかし、今後、企業会計の基準そのものがいくつも改訂を重ねることで、社会福祉法人の会計ルールもこれまでとは異なり頻繁に改訂を重ねる可能性も否定できない。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。本稿では新基準の概要資料を中心に上げたが、2012年度より新基準が適用されることによって、これからは新基準の規定を詳細に考察する必要があるといえよう。社会福祉法人にとって望ましい経営モデルと対応する会計制度の構築の模索が今後の課題になるとと思われる。

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。
- 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』エヌピー通信社。
- 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。
- 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」『非営利法人研究学会誌』第12巻。
- 厚生省〔1976〕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」。
- 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」。
- 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」『會計』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・荒谷眞由美・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。

- 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。
- 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・宮内眞木子編著〔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〔2007 a〕「社会福祉法人におけるアカウントビリティ—企業会計化による課題と展望—」『信州短期大学紀要』第18巻。
- 吉田正人〔2007 b〕「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して—」『千葉商大論叢』第47巻第1号。

〔抄 録〕

社会福祉法人は、措置制度の時代、1976年1月に厚生省（現、厚生労働省）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」が発出され、企業会計方式の理論や手法とは異なる独自の会計基準を形成した。その後、契約制度の時代に移行してからは、2000年2月に社援第310号「社会福祉法人会計基準の制定について」（以下、「現行基準」）が公表され、企業会計方式に準拠した会計基準に見直されることとなった。しかし、社会福祉法人にはさまざまな事業形態があり、会計基準適用主体によって適用される会計基準が複数存在するようになった。たとえば、社会福祉法人が運営する社会福祉事業、公益事業、および収益事業のように事業区分が複数にわたることで現行基準が適用されたり、収益事業であれば企業会計原則等、企業会計の基準が適用されたりすることになる。

現行の社会福祉法人の会計ルールの問題点を解決するために、2011（平成23）年7月27日に厚生労働省雇用均等・児童家庭局、社会・援護局、障害保健福祉部、老健局通知「社会福祉法人の新会計基準について」および「社会福祉法人会計基準」（以下、まとめて「新基準」）が正式に公表された。このことから、社会福祉法人の会計の歴史はこれまで第3期までターニングポイントとして指摘されていたが、次のように新たに第4期を示すことができるといえよう。

- 第1期 1953年 社会福祉事業法の時代
- 第2期 1976年 措置制度の時代
- 第3期 2000年 契約制度の時代
- 第4期 2011年 会計制度一元化の時代

本稿においては、環境変化による社会福祉法人経営モデルの歴史的変遷と現行基準の特徴を明らかにし、社会福祉法人の新基準の概要資料である「社会福祉法人の新会計基準について」を中心に取り上げ、検討することで非営利組織である社会福祉法人の会計ルールの将来の方向性を展望した。

社会福祉法人は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を主体に考慮するならば、社会福祉事業は貨幣的尺度という1つの徴憑で評価されるのではなく、それ以外のものを含めた総合的・外延的な評価が適切ではないかと思料する。零細な一法人一施設モデルが多い社会福祉法人では盲従的に企業会計的手法を取り入れることに慎重になるべきであると考え。また、企業会計的手法から事業の効率性を追求するならば、福祉事業にとって必要なサービスの質が低下することも懸念される。社会福祉法人にとって望ましい経営モデルと対応する会計制度の構築の模索が今後の課題になるといえよう。