

## 〔論 説〕

# 措置制度の時代の福祉行政と経理規定準則の 特殊性についての検証

吉 田 正 人

## 目 次

### はじめに

#### I 先行研究と研究課題

#### II 社会福祉の制度化の歩み—措置制度ができるまで—

#### III 経理規定準則制定の経緯と特徴

#### IV 経理規定準則以降の社会福祉法人会計

#### V 考察

### おわりに

### はじめに

現在の社会福祉法人に適用される会計基準は、2011（平成23）年に厚生労働省より公表された「社会福祉法人会計基準」となっている。社会福祉法人に関する会計基準は今日までにいくつかのターニングポイントがあり、第1として、1953（昭和28）年の社会福祉事業法の時代、第2として、1976（昭和51）年の措置制度の時代、および第3として、2000（平成12）年の契約制度の時代の3つの時代区分に区切られていた（松倉 [2002] 59 - 60 頁）。さらには、他の非営利組織が会計基準を企業会計化する傾向にあることと軌を一にして、2011年には第4の時代区分ができていることが指摘しうる。

第1の時代は、1951（昭和26）年に社会福祉事業法（現・社会福祉法）が成立したことにより、厚生省（現・厚生労働省）による社乙発第32号「社会福祉法人の会計について」が、1953年に通知され、「社会福祉法人会計要領」（以下、「会計要領」）が成立した。同要領が社会福祉法人に関して初めての明文化された会計ルールであるといえる<sup>(1)</sup>。しかし、同要領は、企業会計活動と同根の発想法に基づくもの（松倉 [2002] 60 頁）であり、社会福祉法人の経営に適する近代的な会計システムを取り入れるべく、1976年の第2の時代に移行することとなった<sup>(2)</sup>。当時の社会福祉サービスは措置制度のシステムであり、非営利事業である社会福祉法人は企業会計とは異なる会計手法を形成することとなった。その後、第3の時代の2000年には、社会福祉基礎構造改革によって措置制度から契約制度へ転換したこと

(1) 1947（昭和22）年に児童福祉法が成立したのを受けて、児童福祉施設を経営する社会福祉法人の会計には、「児童福祉施設の財務事務の取扱いについて」（1949（昭和24）年厚生省通知）が定められた（守永 [2000] 5 - 6 頁）。厳密には本通知が社会福祉事業に係る最初の会計ルールであるが、特定の事業主体によらず、社会福祉法人全般に対する会計ルールとしては会計要領が初めてであるといえることができる。

(2) 第1の時代の会計要領から第2の時代への変遷に関しては、吉田 [2009] 171 - 194 頁を参照のこと。

により会計制度にも影響がおよぼされ、企業会計的思考の会計基準へと変更されるようになった。また、時代の推移によって社会福祉法人を含む非営利組織の会計基準統一化問題が浮上<sup>(3)</sup>し、第4の時代である2011年には、他の非営利組織の会計基準改訂の動向に競って、伍するかのように社会福祉法人も新たな会計基準を公表した。

このことから、社会福祉法人の会計の歴史は第1、第3、および第4の時代は企業会計方式を標榜する会計ルール、第2の時代は企業会計とは異なる独自の会計ルールの時代と大別することができる。そこで本稿においては、第2の時代当時の社会福祉制度の背景も併せて、社会福祉法人の独自の会計ルールに着目する。

## I 先行研究と研究課題

社会福祉法人の会計に関してターニングポイントの第2の区分にあたる措置制度の時代は、1976年1月に厚生省通知社施第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」（以下、「経理規定準則」）が発出された。社施第25号は、前文および別紙として経理規定準則と別表で構成されている。

戦後の混乱期を経て社会福祉事業法が制定され、それを受けて社会福祉法人にも会計要領が公表されたにもかかわらず、当時について守永〔2000〕は、「……個々の社会福祉法人にあってはそれを遵守することなく、大福帳会計や、地方公共団体の会計や、さらに企業会計等無批判に導入していた……」（守永〔2000〕229頁）と指摘している。経理規定準則に関する研究については、厚生省の委嘱により社会福祉法人会計の調査研究を行った鶴沢・土田・守永〔1975〕に基づいて同準則が作成された。そのメンバーの1人でもある守永〔2000〕の他、松倉〔1993〕、松倉〔1995〕、松倉〔2001〕が経理規定準則に関する研究を行っている。また、社施第25号では次のように会計要領の問題点について述べている（社施第25号前文）。

「社会福祉法人の会計要領については、昭和28年3月18日社乙第32号本職通知『社会福祉法人の会計要領について』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。

いうまでもなく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る。」

松倉〔1993〕では、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いい難いと会計要領について言及しており、さらに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関わらず、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、少なかったというのが実情で

(3) 詳しくは以下の論考を参照されたい。

藤井〔2010〕23 - 35頁。

古庄〔2014〕35 - 45頁。

あり、したがって、そこでは会計の近代化もあり得なかった(松倉[1993]126-127頁)という当時の社会福祉制度を取り巻く環境も顧慮した指摘をしている。これらの指摘から会計要領は多くの問題を孕んでおり、それに代わる経理規定準則が長い時間を経てようやく制定されたことになる。

また、松倉[2001]は、経理規定準則からさらに新しい社会福祉法人会計基準に取って代わられたことに対して零細な法人が多く存在している現状を十二分に理解していない者によって立案された新基準ではないかとし、同準則を改廃する必然性が見受けられないことを主張している。松倉[2002]では、実際に社会福祉法人にアンケート調査を行い、新会計基準の見直しと経理規定準則の存続が必定であるとあくまで同準則支持派である。

経理規定準則の研究から共通しているのは、福祉サービスの提供がそれまでの慈善事業的なものから措置制度へと移行され、同制度の充実化という背景があるからこそ経理規定準則が機能しようという点である<sup>(4)</sup>。また、同準則では企業会計では当然でもある複式簿記、発生主義会計を取り入れ、近代的会計を進めることとしている(社施第25号前文、守永[2000]および松倉[1995]に詳しいが、後の章でも検討する)。しかし、近代化された会計とはいいながらも前述のように経理規定準則の特殊性は社会福祉法人が非営利であるがゆえに存在する。その1つが本部会計と施設会計に分割した複会計制度の採用である(守永[2000]29-30頁、松倉[1993]131-132頁)。このことは社会福祉法人が消費経済体の特質を有していることが前提となっている。その結果、企業会計とは異なる考え方を採用することになり、次の転換期を迎えて今日、経理規定準則は廃止に至る。本稿では、同準則の特殊性の是非を検討することにし、併せて現在の社会福祉制度と当該会計ルールの変容までを鳥瞰し、この公共的領域において現在、最も要望されていることが何か、管見を述べることにする。

## Ⅱ 社会福祉の制度化の歩み—措置制度ができるまで—

明治時代には共同体内の相互扶助から事前救済事業が次第に増加傾向となり、生活困窮者に対しても救済制度が制定されるようになってきた。1938(昭和13)年には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が、すでに日中戦争が始まっており、国民は戦力とみなされ、障害者や老人を救済する事業は尊重されなくなった(吉田[2009]172-174頁)。

戦後、敗戦した日本は劣悪な環境の下で生活困窮者が溢れかえり、もはや軍人優遇の福祉制度を維持させられるわけもなく、GHQの指令により新たな社会福祉の展開が図られるようになった。福祉行政を進めるためにも新しい法律である、①生活保護法、②児童福祉法、および③身体障害者福祉法のいわゆる福祉三法と呼ばれる法律が定められた。生活保護法は、1946(昭和21)年に成立し、1950(昭和25)年に現行の制度に改められた。児童福祉法は、1947(昭和22)年、身体障害者福祉法は、1949(昭和24)年に制定された。三法はどれも戦後の混乱した社会において生活が困難になった戦災者に対して保護・救済するものであった。

(4) 社会福祉法人の会計の時代区分について、松倉[2001]34-35頁において措置制度との関連で説明がなされている。

その後、社会事業法に代わり、1951（昭和51）年に社会福祉事業法が制定され、社会福祉事業全般に対する規定が定められた。同法により社会福祉法人および第1種社会福祉事業と第2種社会福祉事業の規定が定められるようになった。これにより特に第1種福祉事業は原則として国・地方公共団体および社会福祉法人が経営を行う。

1960年代に入り、国民皆保険・皆年金の体制が整い始めると社会福祉の充実の進展もみられ、これまでの福祉三法に加えて、①精神薄弱者福祉法、②老人福祉法、および③母子福祉法が制定され、福祉六法の体制が完成した。精神薄弱者福祉法は、1960（昭和35）年に制定され（1998（平成10）年に知的障害者福祉法に改正）、老人福祉法は、1963（昭和38）年、母子福祉法は、1964（昭和39）年に制定された（母子福祉法は、1981（昭和56）年に、母子及び寡婦福祉法に改正）。

1970年代になると、国民年金も厚生年金も欧米諸国と肩を並べる水準になったとして1973（昭和48）年は「福祉元年」の年と呼ばれるようになった。しかし、同年、オイルショックが起り、日本経済は低成長へと移行することになった。景気回復のために福祉行政においても予算の増額を行うなどした。社会福祉事業法の下、社会福祉法人が創設され、提供される福祉サービスは措置制度により次のような内容となっていた（厚生労働統計協会[2012] 62頁）。

- (1) 高齢者や障害者等に対する福祉サービスの提供は、国の責任で国の機関により実施する。
- (2) 福祉事務所または市町村が、国の機関として事務を実施する。この事務については、通達で細かく決められ、全国一律に実施される。
- (3) 措置事務に必要な経費は、国が8割負担、地方公共団体が2割負担となる。
- (4) 入所させる施設は、本来は地方公共団体の施設が望ましいが、社会福祉法人が設置運営している施設には、行政が高齢者等の入所措置を委託することができる。

この委託に伴い、入所者の世話に必要な経費は、措置委託費として、行政から当該法人に支払われる。

このことから戦後の日本の社会福祉は措置制度の下、社会福祉法人に委託することで福祉サービスを提供し、国の指導・監督によって福祉行政が推進されていたことになる。いかえるならば、これは国が措置委託費を与えることで国の統制下におくということになる。経理規定準則は日本経済が低成長時代に入り、高齢化社会の問題が台頭し始めた時期に設定された会計ルールであり、国による福祉充実化の推進というこの時代背景を念頭においておく必要がある。

### Ⅲ 経理規定準則制定の経緯と特徴

#### 1 研究報告「社会福祉法人会計のあり方」

本節では、'70年代に入って、厚生省の委嘱により社会福祉法人会計のあり方をめぐって調査研究を行った鶴沢・土田・守永[1975]を基調にして展開することにする。調査結果によると、会計要領の時代には、社会福祉法人は各々、会計処理方法について自由に委ねられており、統一した理論と方法が存在していないことから次のような弊害があったと指摘している。

- (1) 若干の社会福祉法人では会計処理がずさんであり、会計の内容が明瞭でないのみならず、このことが会計上の事故に連なる要因となっている。
- (2) 同法人の会計処理についてその基礎となる原理を理解していないために、しばしば適当でない会計処理を行っている法人がある。たとえば営利企業と同一の期間損益計算を行うものや官庁会計に準じた現金主義に基づく年度決算を行うものである。

社会福祉法人は生産経済体ではない。同法人の会計の本質は、消費経済体の会計であることを示している。消費経済体は生産経済体のように生産活動を目的としているわけではない。そのため損益計算を必要とせず、金銭の収支報告をするだけでこと足りることになる<sup>(5)</sup>。社会福祉法人の会計組織立案については次の6点を挙げている。すなわち、①複式簿記を用いて資金収支の会計を行うこと、②複会計制度を採用すること、③半発生主義を採用すること、④固定設備に減価償却計算を行わないこと、⑤予算実行の経過を明瞭にする会計処理にすること、および⑥現金残高と帳簿記録とを一致させるよう勘定体系を整備すること、である。

この研究報告に基づき経理規定準則は制定されたことになるが、同準則が近代的な会計システムを採用したと謳われていても上記の内容において必ずしも企業会計と同様であるとはいえず、公共性の高い社会福祉法人に適用される会計ならではのといえる。このような特殊性については準則作成の前段階の研究報告からすでに整っていたことが窺い知れる。

## 2 経理規定準則の基本的な考え方

前述の研究報告を経て、1976年、社施第25号が発出されたことにより社会福祉法人の会計は経理規定準則に基づくようになった。そこで本節では、社施第25号前文に基づき経理規定準則の特徴を概観する(社施第25号第1)。

### (1) 社会福祉法人会計の特質

社会福祉法人は、営利法人たる企業とは基本的にその目的を異にしているため企業に適用される会計基準を同法人の会計にそのまま適用することはできない。すなわち、企業会計は営利追求という目的に即して経営成績と財政状態を把握し、企業の収益性と損益を算定することに重点がおかれているのに対し、社会福祉法人は施設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である。

社会福祉法人会計は企業会計における損益概念が成立しないという特質に鑑み、経理規定準則は消費経済体に通用する会計原則を基本とし、同法人の資金収支計算と財務報告が正確、明瞭に実施できる会計制度を設定することとした。

---

(5) 消費経済体の会計が生産経済体に対して異なる点は次のとおりである(土田[1975]197-198頁)。

- ① 消費経済体の財務会計では費用と収益との対応計算を行うことができない。すなわち、損益計算が成立しない。
- ② したがって、定期的に行う財務報告は資産の調達とその消費に関する会計数値の報告となる。
- ③ 社会が消費経済体に投入する資源は、日常逐次消費されるものと、固定資産として長期間消費されるものとに分類される。複会計制度が消費経済体の会計処理には有効である。
- ④ 消費経済体に投入される各種資源は会計上、資金としてとらえ、それを追跡経理することが必要となる。すなわち、資源の投入目的にたがって別個の資金を形成する。

## (2) 会計組織等の標準化

社会福祉法人が経営する施設は多岐にわたっている。同法人の会計事務を標準化するためには、会計上の明瞭性を損わぬ範囲内で処理方法を単純化し、理解しやすいものとする必要がある。同法人の会計の体系化にあたってはこの点を重視し、実務における合理性と実行可能性の見地から会計組織等の標準化を図ることとした。

## (3) 複式簿記法の徹底

社会福祉法人の経営の基盤は公的資金によるところから、資金運用の顛末を明瞭にして報告しなければならない。同法人の財産状態および収支の状況を明確にするためには正確性の検証が容易な複式簿記の方法によって会計記録を作成することが望ましい。

## (4) 資金の経理責任の明確化

従来、法人所属施設において一部に資産の管理と資金の経理責任の所在が必ずしも明確でないものがみられたことに鑑み、会計組織上の責任者の位置付けと事務手続過程における役割を明定する。

## 3 経理規定準則の特殊性

経理規定準則は、社会福祉法人の財政状態および経営成績を適正に把握することを目的としており、会計処理を行うにあたり、正規の簿記の原則に従って、整然かつ明瞭に記録し、計算することを求めている（経理規定準則第1条、第3条）。この規定によれば、企業会計を参考にした近代的な会計ルールを採用したとすることができるが、この規定の第1条と第3条にはともに「経営成績」と明示しているにもかかわらず、損益概念を採用せず、非営利組織の会計としての独自の会計ルールが見受けられる。本節では、特に特殊と思われる箇所を抽出し、検討する。

### (1) 会計単位—本部会計と施設会計—

経理規定準則においては、社会福祉法人の会計単位を本部会計と施設会計とし、本部会計は、法人本部の経理を行う会計、施設会計は、所属施設ごとの経理を行う会計とする。また、これらの会計には一般会計と特別会計に区分される（経理規定準則第8条、第9条）。守永〔2000〕は次のように述べている（守永〔2000〕108頁）。

「社会福祉法人が社会から受け入れられる資源は、法人の設立時点で受け入れる固定的な設備と、法人が日常の福祉を行うために受け入れる措置費収入やその他の収入からなるものである。

前者は、固定的設備として土地・建物などの長期間にわたって消費されるもので、いわゆる固定資産であり、基本財産となるものがほとんどであろう。一方、後者は、経常的な資源からなる消費会計である。したがって、性格を異にする両者を分離して会計することが望ましいのである。」

前述の研究報告において社会福祉法人は消費経済体であるとし、社施第25号前文でもその研究結果が踏襲されている。その結果、上記の引用のように会計を分割する複会計制度<sup>(6)</sup>の考え方を採用している（守永〔2000〕108頁）。よって、次のようにまとめられる（守永〔2000〕29、108頁、松倉〔1993〕131頁）。

(6) 英国からきた複会計制度の仕組みが経理規定準則に影響された点については、高田〔2000〕137 - 139頁に詳しい。

- ① 本部会計……法人の基本会計となるもの
- ② 施設会計……施設の経常会計となるもの
- ③ 特別会計……本部会計・施設会計の一般会計以外に設けられたもの（付帯事業会計、収益事業会計、新築会計等）

社会福祉法人本部の会計は、土地・建物等、事業を行うために必要な固定資産がある。法人本部ではこのような固定資産が基本財産となる。法人設立の際には補助金や寄付によって基本財産となるもの以外に、法人設立後に寄付金や長期借入金等で取得した固定資産の場合には、本部会計にも施設会計にも計上されることがある。施設会計は、施設ごとの会計単位で措置費や補助金の収入と事務費や事業費の支出のように経常会計で処理する。設立後の固定資産が施設会計にも計上されるのは施設ごとに自動車等を必要とする場合に経常会計による処理が妥当となるからである。

ここで図表1により本部会計貸借対照表と施設会計貸借対照表を参照してほしい。特に本部会計貸借対照表は、純財産の部は基金として、基本財産基金と運用財産基金が固定資産を取得したときに計上され、有形固定資産は減価償却計算もなされることはない。施設会計貸借対照表は、経常会計であることから経常的に運用する流動資産に対し、固定資産の比率は小さい。

(2) 計算構造—資金収支計算中心の構造—

経理規定準則では、計算書類として収支計算書、貸借対照表および財産目録を定義している。先に述べたように社会福祉法人は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、すなわち消費経済体であることを示し、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のであるから、収支計算書が計算書類の中でも重要な位置を占めることになる。金銭の収支報告によってその用途を明らかにすることが要求されているのだから企業会計のような損益概念は必要としない。損益計算が成立しないと

図表1 経理規定準則における貸借対照表

本部会計貸借対照表			
借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
流動資産		流動負債	
現 金		経常資金借入金	
預 金		未 払 金	
有 価 証 券		施設会計借入金	
施設会計貸付金		固定負債	
未 収		設備資金借入金	
その他の流動資産		引 当 金	
固定資産		退職給与引当金	
建 物		負 債 合 計	
固定資産物品		基 金	
土 地		基本財産基金	
建設仮勘定		運用財産基金	
投資有価証券		積 立 金	
その他の固定資産		建設積立金	
		固定負債積立金	
		その他の積立金	
		繰 越 金	
		前期繰越金	
		当期繰越金	
		純 財 産 合 計	
資 産 合 計		負 債 ・ 純 財 産 合 計	

施設会計貸借対照表

借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
流動資産		流動負債	
現金		未払金	
預金		仮受金	
有価証券		本部会計借入金	
本部会計貸付金		その他の流動負債	
未収金		引当金	
その他の流動資産		人件費引当金	
固定資産		修繕引当金	
固定資産物品		備品等購入引当金	
投資有価証券		負債合計	
その他の固定資産		運用財産基金	
		運用財産基金	
		繰越金	
		前期繰越金	
		当期繰越金	
		純財産合計	
資産合計		負債・純財産合計	

出所：社施第25号別表、様式第16号および第17号に基づき筆者作成。

いうことは固定資産のような基本財産があっても減価償却は行われないことになる。

収支計算書に関しての理解は企業会計に慣れ親しんだ側からすると多少、奇異に感じられると思われるが、非営利組織の会計においては計算書類の体系に含められることがめずらしいことではない。計算書類ではあっても財務諸表とは表現されていないため、計算書類はすべて一般への外部報告のための書類ではなく、国への報告義務としての書類であったと思われる。収支計算書は法人内部で予算との比較で利用される性質が強い。経理規定準則では、法人の予算は事業計画の大綱の確立と、事業の円滑な運営を図る目的をもって収支の合理的規制を行うとする（経理規定準則第11条）。措置費等公的資金を受け入れ、予算編成から実行に移し、その結果、実績の収支と比較する。したがって、収支計算書だけでなく、収支予算表も社施第25号に多数、例示している書類様式のうちの1つに含まれている。

図表2によって収支計算書の様式を示すことにする。収入については、施設会計収支計算書のほうに措置費収入があり、また、支出についても施設会計にのみ事業費支出がある。

### (3) 切返し仕訳—取引二仕訳—

経理規定準則は複式簿記の考え方を取り入れているが、資金の収支計算を行うことから通常とは異なる仕訳を行うことがある。ここで設例を用いて解説する<sup>(7)</sup>。

#### 【設例】

備品を購入し代金100万円を小切手を振出して支払った。

#### 第1法

(借) 固定資産物品 1,000,000 (貸) 当座預金 1,000,000  
 (借) 固定資産物品費 1,000,000 (貸) 運用財産基金 1,000,000

#### 第2法

(借) 固定資産物品費 1,000,000 (貸) 当座預金 1,000,000  
 (借) 固定資産物品 1,000,000 (貸) 運用財産基金 1,000,000

(7) 切返し仕訳については、守永[2000]111-112頁、松倉[1993]138頁および松倉[2002]68頁に基づく。



図表2 経理規定準則における収支計算書

本部会計収支計算書

借		方	貸		方		
科	目	金	額	科	目	金	額
事務費支出				補助金収入			
役員報酬				地方公共団体			
職員俸給				補助金収入			
職員諸手当				公益事業補助金収入			
賃借金				寄付金収入			
退職給与及び				寄付金収入			
引当金繰入				繰入金収入			
一般物品費				特別会計繰入金収入			
固定資産物品費				施設会計繰入金収入			
印刷製本費				雑収入			
光熱水費				雑収入			
元利償還金				引当金戻入			
設備資金借入金償還金				退職給与引当金戻入			
利子				設備資金借入金収入			
繰入金支出				設備資金借入金収入			
施設会計繰入金支出				積立金戻入			
雑支出				建設積立金戻入			
雑支出							
固定資産取得費							
固定資産取得費							
積立金繰入							
建設積立金繰入							
その他の積立金繰入							
小計							
当期繰越金							
合計				合計			

施設会計収支計算書

借		方	貸		方		
科	目	金	額	科	目	金	額
事務費支出				措置費収入			
職員俸給				事務費収入			
職員諸手当				事業費収入			
賃借金				補助金収入			
法定福利費				補助金収入			
一般物品費				都道府県補助金収入			
固定資産物品費				市町村補助金収入			
印刷製本費				利用者負担金収入			
光熱水費				利用者負担金収入			
事業費支出				寄付金収入			
給食費				寄付金収入			
保健衛生費				繰入金収入			
被服費				本部会計繰入金収入			
修繕費				雑収入			
医療費				雑収入			
教育費				引当金戻入			
繰入金支出				人件費引当金戻入			
本部会計繰入金支出				修繕引当金戻入			
引当金繰入				備品等購入			
人件費引当金繰入				引当金戻入			
修繕引当金繰入							
備品等購入							
引当金繰入							
小計							
当期繰越金							
合計				合計			

出所：社施第25号別表, 様式第19号および第20号に基づき筆者作成。

経理規定準則では減価償却の概念はない。したがって、固定資産の取得は収支計算も必要であることから支出の項目を計上するため借方に固定資産物品費を、純財産の増加として貸方に運用財産基金を計上する<sup>(8)</sup>。このような通常の複式簿記ではみられない仕訳を切返し仕訳（もしくは一取引二仕訳）という。

#### IV 経理規定準則以降の社会福祉法人会計

福祉六法体制確立後、福祉に関する法律はさらに充実し、1990（平成2）年には福祉関係八法の改正が行われたり、保育および高齢者に対しての質的・量的サービスの充実も必要とされた。介護保険法が、1997（平成9）年に公布され、2000（平成12）年に介護保険制度が施行された。このような動きから社会福祉制度の見直しをする機運が高まり、社会福祉基礎構造改革が断行された。2000年に社会福祉事業法が改正され、社会福祉法となり、行政処分に基づく措置制度から契約制度に改められ、利用者が選択し契約することによってサービスを利用する仕組みへと変化した。利用者が自ら選ぶことができるために、社会福祉法では社会福祉法人に対し情報提供の充実を要求している。この基礎構造改革の一環で、2000年、社援第310号「社会福祉法人会計基準の制定について」が通知され、第3の時代が到来したことになる。社援第310号において「社会福祉法人会計基準」（以下、「会計基準（2000）」）が規定され、経理規定準則とは異なる契約制度に適応した会計基準であることが特徴といえる。

措置制度では社会福祉法人は公的統制下にあるとあってよく、適用される経理規定準則は予算、出納、契約、債権債務の管理等、事細かに規定され、各計算書の様式も詳らかに指示している。このことは、公的財源による経営が大部分の事業を占めている社会福祉法人にとっては受託責任を果たすために経理規定準則どおりに計算書類を作成することが求められる、事業規模が異なっているにもかかわらず法人すべて画一的な規程となっていることが課題とされていた（本田・渡部[2000]8頁）。経理規定準則から会計基準（2000）へと移行したことによる大きな変更点は、損益計算の概念が採用されたことと会計単位を一本化したことである。前者は、社会福祉法人の損益計算書として「事業活動収支計算書」を計算書類に含めることにし、これによって減価償却の計算も行われるようになった。後者は、それまでの本部会計と施設会計を1つの会計単位にまとめることにし、課題であった法人全体の経営状況の理解の困難が改善された。

契約制度で利用者が自ら福祉サービスを選ぶとなると、開かれた施設、情報開示による透明性が重要であることから、経理規定準則が公への報告義務を重視しているのに対し、会計基準（2000）で規定している計算書類はその点、損益計算書の代わりとなる事業活動収支計算書を含めることで事業の効率性を高めるとともに財務諸表としての外部報告の性質を帯びている。しかし、当時としては社会福祉法人全体に適用される会計基準として期待されていたものの、実際は事業主体によって個別の会計基準が存在したり、経理規定準則と会計基準（2000）の併存が続いていたりということが問題として指摘されており、統

(8) 第1法、第2法どちらでもよいが、松倉[1993]138頁と松倉[2002]68頁によると、第1法の借方が固定資産物品費、貸方が運用財産基金とする切返し仕訳は、支出があるのに基金が増加することになり理解に苦しむと指摘している。

一的な会計基準の必要性が高まっていた。

2011年、厚労省雇児発0727第1号・社援発第1号・老発第1号「社会福祉法人会計基準の制定について」が通知され、これまで複数併存していた会計基準の一元化が実現した。これが第4の時代であり、改訂版「社会福祉法人会計基準」(以下、「会計基準(2011)」)が現在、社会福祉法人に適用されている。本基準は会計基準(2000)よりもさらに企業会計の理論と手法を踏襲した内容になっている。

## V 考察

社会福祉法人の会計に関してターニングポイントを4つに区切ることによってその差異は、図表3で比較することができる。経理規定準則から会計基準(2000)となって、事業活動収支計算書が作成されるようになり、会計基準(2011)になってからは会計基準の一元化が現実となった。図表3の計算書類の定義に示されるように、企業会計における財務諸表に近い構成となっている。しかし、企業会計に近似してきたとはいえ、社会福祉法人では今も資金収支計算書の作成が要求されている。資金収支計算書に関しては企業会計と同様にするために代わりにキャッシュ・フロー計算書にすることが検討されてもよい。社会福祉法人を含む非営利法人は、それぞれに収支計算書を作成し、結果として非営利会計に関する一般的理解を困難なものにさせたとして、非営利会計の混迷の原点が収支計算書にあることが指摘されている(長谷川[2013]26頁)。

措置制度の仕組みは、「……戦前の日本における社会福祉が、軍人優遇の官民一体となっ

図表3 社会福祉法人会計ルール比較

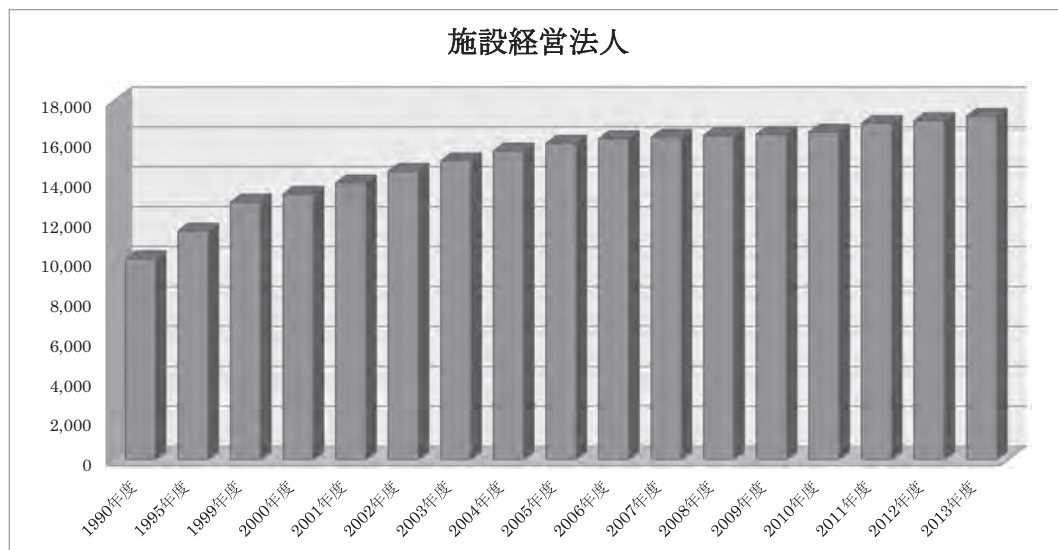
	会計要領	経理規定準則	社会福祉法人会計基準(2000)	社会福祉法人会計基準(2011)
位置づけ	厚生省通知	厚生省局長通知	厚生省局長通知	厚生労働省局長通知
適用対象	児童福祉施設以外の社会福祉法人	措置費施設等を経営する社会福祉法人	原則としてすべての社会福祉法人	社会福祉法人が行うすべての事業
主な目的	収入支出、財政状態および事業成績を明らかにする。	措置費等の公的資金の収支を明瞭にし、その受託責任を明らかにする。	法人全体の財産と経営状況の適切な把握。特にコスト管理と経営努力の把握。	わかりやすい基準、法人全体の財務状況を明らかにし、外部への情報公開を勘案。
概要	計算書作成の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	財務諸表作成のルールと会計処理の基準
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	① 資金収支計算書 ② 事業活動収支計算書 ③ 貸借対照表
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1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。	事業区分(会計単位)ごとに表示されるが、すべて新会計基準が適用。
減価償却の有無	あり。	なし。	あり。	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。	公益法人会計基準(2008年)、企業会計原則等を参考。

出所：吉田[2013]154頁。

た組織体制であったことの反省に立脚して、国が、自らの機関で責任を持って社会福祉行政を実施することを狙いとしたものであった。」(厚生労働統計協会[2012] 63頁)という時局を反映していることをまず理解しておく必要があるといえよう。その時代においては行政が1つの施設を整備するたびに1つの法人を設立させる指導を行い、措置費により法人を運営させ、予算を使い切る。このような一法人一施設の従来型社会福祉法人経営がそれなりに行政からの補助で成り立っていたため零細規模の同法人が多数を占める結果となった(吉田[2012] 161頁)。この経緯において、藤井[2012]によると、「社会福祉法人制度の創設理由には諸説あるが、戦後日本の歴史的な経緯のなかから、『たまたま』生まれた特殊な法人といっても言い過ぎではない。そして、設立当初から今日まで、『強い公的規制のもと、助成を受けられる特別な法人』……」(藤井[2012] 26頁)と述べており、政府の下請けに安住し、自立的・能動的な意思決定を行う意欲を失っているのではないかと問題点を突いている(藤井[2012] 26-27頁)。いかに社会福祉法人の会計ルールを近代化させても独立性を持った社会福祉法人としての経営者の自覚と民間並みの経営感覚が不問となってしまう画に描いた餅になりかねない。したがって、同法人の経営者教育が第一義的な問題であると思われる。

近年、社会福祉法人の内部留保の問題が指摘されているが、財務相の調査結果では、内部留保が大きいほど生活困窮者等に対する利用者負担軽減事業に消極的な施設があることや多額の有価証券を保有している施設があることが判明した(松山[2012] 1頁)<sup>(9)</sup>。図表4は近年の社会福祉法人の施設経営数のみをグラフにしたものであるが、増加の一途をたどっている。それだけ需要が増えていることが理由であるが、内部留保・非課税優遇のた

図表4 施設経営法人数の推移



出所：社会福祉行政業務報告 (<http://www.mhlw.go.jp/toukei/list/38-1.html>) に基づき筆者作成。

(9) 松山[2012]によると、約1,200の社会福祉法人のうち、その財務諸表から借方と貸方が一致しない貸借対照表を監督官庁である県・市に提出している法人が存在することが調査によって判明した(松山[2012] 1頁)。

めの利用もそれだけ増えていると推測できる。国からの補助による資源が福祉ニーズに反映されず、内部留保となっている（松山 [2012] 3頁）ことこそ経営者教育が喫緊の課題であることを如実に示しているといえよう。

## おわりに

本稿では、経理規定準則を中心にその独自の会計処理について検証し、現在の会計基準（2011）に変遷するまでの経緯を検討したが、会計ルールのみで説明できるものではなく、当時の社会福祉制度に鑑みたうえでの変遷であることを指摘しておかなければならない。経理規定準則は措置制度の時代だからこそその役目を十分にはたすことができた。公的財源をもって事業運営をしていた社会福祉法人からすれば、まさに「下請け」。同準則が、法人の日常の経理実務をも詳細に規定したことによって、自主的・自律的・自発的な経営活動を行うには程遠い環境であったと考える。

しかしながら、現在は競争の時代であり、経営不振に陥った社会福祉法人も私的整理手続に入る時代である<sup>(10)</sup>。法人は福祉サービスを向上させ、法人間のサービスの違いを理解できるように利用者に情報提供しなければならない。にもかかわらず、内部留保を多く保有する法人経営者は福祉サービス利用者に対するサービス提供の初心を忘れてしまったのではないかという疑問が残る。これもまた、措置制度の時代から補助金や税金非課税等、社会福祉法人経営で優遇されていたことが今日、本末転倒を招いてしまった結果であるといえる。また、一概に競争が適切であるとはいえない問題もある。福祉サービスは資源があればあるほど、本来、サービスの質を向上させることができるはずだが、競争原理が働くと福祉サービスの質は向上しても経営成績は落ちるという作用が働く。それに関連して次のような主張がある（佐伯 [2013]）。

「今日の日本経済はいわば成熟経済であり、これから先、長期的にみてさして成長が見込まれるわけではないし、また無理に成長する必要もない。医療分野や教育分野など、成長戦略に名指しされている分野は、本来は『成長産業』などとは無縁の『公共的領域』なのである。

その一事からもわかるように、今日、真に必要なのは公共的領域の充実であって、高齢社会化、自然災害、地方の疲弊などに対処する公共的なインフラストラクチャーの整備こそが急務であろう。

「こういう社会は過度なまでの競争社会ではなく、むしろ共生社会でなければならない。」

経理規定準則が措置制度の下で社会福祉法人に求められた会計ルールであるとするれば、会計基準（2011）は公共性の高い同法人に競争を求める時代の産物としての会計ルールであるといえよう。しかし、福祉サービスの差別化を図るうえで競争は必要であるが、上記の主張のように福祉のような公共的な領域に過度な競争が生じることは慎重にしなければならない。社会福祉法人の会計ルールは社会福祉の制度と相関関係にあることからセットで考察することが必要であるが、今日の非営利組織の会計および社会福祉の傾向からいって経理規定準則のような独自性の強いルールが今後、成立することは考えにくいであ

(10) 2014年に宇治病院は社会福祉法人としては初めての私的整理手続に入ることが明らかとなった（日本経済新聞、2014年8月8日）。

ろう<sup>(11)</sup>。

## 参考文献

- 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。
- 鶴沢昌和・土田三千雄・守永誠治 [1975]「社会福祉法人会計のあり方」土田三千雄『会計理論—その方法と構造—』国元書房, 239 - 245 頁。
- 北場勉 [2012]「社会福祉法人制度の沿革と今どきの『公共』」『月刊福祉』第 95 巻第 12 号, 22 - 25 頁。
- 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 [1976] 社施第 25 号の 2「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] 雇児発 0727 第 1 号・社援発第 1 号・老発第 1 号「社会福祉法人会計基準の制定について」。
- 厚生労働統計協会 [2012]『国民の福祉と介護の動向・厚生指標 増刊』第 59 巻第 10 号。
- 齋藤力夫監修・中川健蔵著 [2012]『社会福祉法人の会計と税務の要点—基礎と事例—(四訂版)』税務経理協会。
- 佐伯啓思「日の蔭りの中で」『産経新聞』2013 年 12 月 16 日。
- 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—新たな時代における福祉経営の確立に向けての基礎作業—』全国社会福祉協議会。
- 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, 127 - 144 頁。
- 土田三千雄 [1975]『会計理論—その方法と構造—』国元書房。
- 日本介護支援協会監修・宮内忍・宮内眞木子編著 [2005]『社会福祉法人会計規則集 平成 17 年改訂版』厚有出版。
- 日本公認会計士協会非営利法人委員会 [2013] 研究報告第 25 号『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』。
- 長谷川哲嘉 [2012]「非営利会計の混迷」『早稲田商学』第 432 号, 111 - 174 頁。
- 長谷川哲嘉 [2013]「非営利会計における収支計算書—非営利会計混迷の原点—」『早稲田商学』第 436 号, 25 - 72 頁。
- 藤井賢一郎 [2012]「社会福祉法人の存在意義を示す『社会福祉法人経営』とは」『月刊福祉』第 95 巻第 12 号, 26 - 29 頁。
- 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』

(11) 別の見方をすれば、企業会計においても中小企業の会計基準があるように、社会福祉法人の会計にも大規模法人と一法人一施設の従来型の法人で会計基準を分けることもありえる。また、公益法人の会計基準でもキャッシュ・フロー計算書を財務諸表に含めることにしているが、あくまで大規模法人のみに対して要求している。社会福祉法人にも大規模法人に要求するものと従来型法人に要求するものを区別する考え方があってもよいといえよう。その場合には、かつての施設種別の会計基準ではなく、規模別の会計基準が考えられる。

- 第12巻, 23 - 35頁。
- 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。
- 古庄修 [2014] 「非営利法人会計基準の統一問題—英国における財務報告制度改革の到達点に基づく考察—」 『非営利法人研究学会誌』 第16巻, 35 - 45頁。
- 松倉達夫 [1993] 「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』 第35巻第6号, 126 - 143頁。
- 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, 15 - 26頁。
- 松倉達夫 [2001] 「社会福祉法の時代の社会福祉法人の会計」 『環境と経営』 第7巻第1号, 33 - 44頁。
- 松倉達夫 [2002] 「社会福祉法人の会計」 杉山学・鈴木豊編 『非営利組織体の会計』 中央経済社, 59 - 85頁。
- 松山幸弘 [2012] 「社会貢献事業全国展開を促す次なる基礎構造改革」 ([http://www.canon-igs.org/column/pdf/120921\\_matsuyama.pdf](http://www.canon-igs.org/column/pdf/120921_matsuyama.pdf))
- 守永誠治 [2000] 『社会福祉法人の会計 (改訂増補版)』 税務経理協会。
- 吉田正人 [2007] 「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, 163 - 174頁。
- 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, 171 - 194頁。
- 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, 159 - 175頁。
- 吉田正人 [2012] 「社会福祉法人会計の一元化」 『実践経営学研究』 第4号, 173 - 180頁。
- 吉田正人 [2013] 「社会福祉法人会計システムの一元化からみた非営利法人会計の展望」 『実践経営』 第50号, 147 - 155頁。

(2015.6.5受稿, 2015.7.6受理)

## [抄 録]

社会福祉法人に関する会計基準は今日までにいくつかのターニングポイントがあり、第1として、1953年の社会福祉事業法の時代、第2として、1976年の措置制度の時代、および第3として、2000年の契約制度の時代の3つの時代区分に区切られていた。さらには、他の非営利組織が会計ルールを企業会計化する傾向にあることと軌を一にして、2011年には第4の時代区分として現在の社会福祉法人会計基準(会計基準(2011))が制定された。

本稿では、第2の時代の経理規定準則の特殊性を検討することにし、併せて現在の社会福祉制度と当該会計ルールの変容までを鳥瞰し、この公共的領域において今、最も必要とされていることが何かについて検証することにした。

同準則が公表される前段階として、社会福祉法人が消費経済体であること、それゆえに損益計算のように営利法人の会計で採用されるような計算を必要としないことなどが、すでにリサーチされていた。したがって、経理規定準則は、複会計制度を参考にした本部会計と施設会計の会計単位分割や収支計算書の重視、切返し仕訳のように企業会計では採用されていない処理や計算書が存在した。これは措置制度という当時の社会福祉の状況が多分に関係している。

現在、福祉制度も契約制度へと移行し、それに呼応して会計基準(2011)が社会福祉法人に適用される基準として統一された。しかし、いかに社会福祉法人の会計ルールを近代化させても独立性を持った社会福祉法人としての経営者の自覚と民間並みの経営感覚が不問となってしまう画に描いた餅になりかねない。したがって、同法人の経営者教育が第一義的な問題であると思われる。経理規定準則が措置制度の下で社会福祉法人に求められた会計ルールであるとすれば、会計基準(2011)は公共性の高い同法人に競争を求める時代の産物としての会計ルールであるといえよう。しかし、福祉サービスの差別化を図るうえで競争は必要であるが、公共的な領域に過度な競争が生じることは慎重にならなければならない。社会福祉法人の会計ルールは社会福祉の制度と相関関係にあることからセットで考察することが必要であるが、今日の非営利組織の会計および社会福祉の傾向からいって経理規定準則のような独自性の強いルールが今後、成立することは考えにくいであろう。