

社会福祉法人会計学構築のための覚え書

大原 昌明

目次

はじめに

- I. 社会福祉法人会計をめぐる動向
 1. 社会福祉法人会計基準制定の経緯
 2. 社会福祉法人の会計および経営問題に関する論点
 - II. 経理規程準則の概要
 1. 社会福祉法人会計要領の公表
 2. 経理規程準則の概要と特徴
 - III. 会計基準の概要と吟味
 1. 基本的な考え方, 骨格, 運用上の留意点
 2. 社会福祉法人会計の基準
 3. 社会福祉法人の事業と会計
 4. 企業会計原則の踏襲
 5. その他の企業会計原則の適用
 - IV. 計算書類
 1. フロー関係計算書
 2. ストック関係計算表
- おわりに—社会福祉法人会計学構築のための論点

はじめに

2000(平成12)年4月1日, 介護保険法の施行と同時に社会福祉法人会計基準(以下, 会計基準)が施行された。

この会計基準は, 社会福祉制度や社会福祉法人のあり方についての根本的な改革の一環として施行されたものであり, 社会福祉法人会計が基本としてきた適正な収支計算思考を残しながらも, 損益計算思考をも採り入れた内容

で構成されている点に特徴が見られる。

このような会計基準における損益計算思考の導入は, 社会福祉法人会計全般の概念フレームワークの再検討を必要とするように思われる。なぜならば, 損益計算思考の導入が, 社会福祉法人で行われる会計の, よって立つべき基盤に大きな変化をもたらしたからである。いいかえれば, 従来の社会福祉法人会計のフレームワークを改めて見直し, 新しい環境下におけるフレームワークを構築すべき必要性があるものと思われる。

本稿は, その新しいフレームワークを「社会福祉法人会計学」として構築するために, まず, 会計基準制定にいたるまでの社会福祉法人をめぐる動向を, 旧厚生省(以下, とくに断らない限り厚生省と称す)に設置されたいくつかの審議会等の内容にそくしてレビューし, 次に会計基準の特徴を整理し, これらを受けて社会福祉法人会計学構築のための課題を抽出することを目的とするものである。

I. 社会福祉法人会計をめぐる動向

1. 社会福祉法人会計基準制定の経緯

これまでの社会福祉法人会計は, 1976(昭和51)年1月31日に厚生省社会局長, 児童家庭局長連名の通知「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」(社施第25号, 以下, 経理規程準則)に基づいて行われてきた。そこでは「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」(「社会福祉法人会計基

準の制定について)が基本的な目的とされてきた。ところが、社会福祉法人が従うべき社会福祉事業法(1951(昭和26)年施行)の見直し(2000年6月に改正され社会福祉法と改称)、あるいは社会福祉法人が関係する補助金不正受給事件への対応、さらには介護保険法という新しい制度の実施など、社会福祉法人をめぐる経営環境が変革期を迎えたことによって、社会福祉法人で行われる会計問題もクローズアップされ見直しの機運も高まった。

公表された会計基準は、厚生省内に設置された「社会福祉法人の経営に関する検討会」によってその骨格が形成された。とはいえ、会計基準の制定をめぐるのは、ひとり「社会福祉法人の経営に関する検討会」だけで議論されたわけではない。1997(平成9)年11月に「社会福祉の基礎構造改革について(主要な論点)」を公表した「社会福祉事業等の在り方に関する検討会」、1998(平成10)年6月に「社会福祉基礎構造改革について(中間まとめ)」を、同年12月に「社会福祉基礎構造改革を進めるに当たって(追加意見)」を公表した中央社会福祉審議会社会福祉構造改革分科会、さらには、1999(平成11)年3月に「福祉サービスの質の向上に関する基本方針」を公表した「福祉サービスの質に関する検討会」などにおいても、社会福祉法人における会計のあり方が議論されてきた。これらの審議会等と平行する形で、1998(平成10)年11月25日に「社会福祉法人の経営に関する検討会」は第1回の会議を持ち、1999(平成11)年2月4日までに5回の検討を行った後、同年4月21日に、各種の審議会等の検討結果を踏まえて「社会福祉法人会計の在り方(基本方針)について」(以下、「基本方針」)⁽¹⁾を公表したのであった。

この「基本方針」等を受けて1999(平成11)年8月、宮下厚生大臣(当時)は中央社会福祉審議会あて社会福祉事業法等一部改正法案大綱について諮問し、中央社会福祉審議会は同年9月に付帯意見付きながらこの大綱を了承

する答申を行った。

このあと、厚生省は2000(平成12)年2月に、インターネット等を通じて「会計基準(案)」に対してパブリック・コメントを収集、その結果を受けて『社会福祉法人会計基準』(案)に対する意見の募集結果について」を公表、原案を一部修正して、同年4月1日から、会計基準が施行されたのである。

2. 社会福祉法人の会計および経営問題に関する論点

前節で会計基準制定にいたる流れを紹介したが、ここでは、会計基準制定までに厚生省から公表された検討会・審議会の報告書等に基づき、とくに社会福祉法人会計学を構築する上で重要と思われる点に絞って、社会福祉法人の会計および経営の何が問題として検討されたのかを考察する。⁽²⁾

A 「施設整備業務等の再点検のための調査委員会報告書」

施設整備業務等の再点検のための調査委員会は施設整備補助金等の仕組みを悪用した事件(埼玉県、山形県における特別養護老人ホーム等を舞台として発生した補助金不正受給事件)について、事実関係の解明とともに、施設整備補助金の選定手続きの見直し、社会福祉法人の認可や運営に関する業務の適正化等を進めるために、厚生大臣の命により、1996(平成8)年12月5日に設置された。

この調査委員会は、まず特別養護老人ホーム等の施設整備にかかる問題点とこれに対応する改善措置をとりまとめ、1997(平成9)年1月31日に第1次報告書を公表した。ついで、問題となった事件には厚生省職員も関与していたことから、特別養護老人ホーム等のみならず、厚生省関係のその他の施設整備業務全般についても施設整備補助金にかかる業務の適正化を図る観点から調査検討を行い、施設整備補助金の選定手続き、建設工事入札手続き等を再点検するとともに、補助金執行にかかる監査・

審査体制についても再点検を行い、1997(平成9)年3月31日に「施設整備業務等の再点検のための調査委員会報告書」を公表した。

この報告書では、社会福祉法人の経営について次のような制度の改善を提言した。

- ①幅広い人材の理事会への積極的参画
- ②評議員会の活用等による幅広い人材の法人運営への参画
- ③監事監査の充実による法人内部牽制機能の確保
- ④役員の開示
- ⑤財務諸表等の自主的な開示

これらは、これまでの社会福祉法人の経営が限られた範囲の関係者によって管理運営されていたことへの反省を踏まえ、社会的存在としての社会福祉法人の位置付けを推し進めるための布石になる事項である。とりわけ、会計問題として、社会福祉法人は、適切な運営が行われていることについて利用者の家族や地域の関係者の理解が得られるよう、施設の広報等を通じた事業報告書や財務諸表等の自主的な開示を求めていくという方向性が提案されたことは興味深い。これは、これ以降の審議会等の中で、重要な論点の一つとして採り上げられることになった。

B 「社会福祉の基礎構造改革について(主要な論点)」

社会福祉事業等の在り方に関する検討会(上智大学教授八代尚宏座長)は、1997(平成9)年8月28日に1回目の検討会を開催し、10月13日までの間に合計5回の検討会を開いて、同年11月25日、「社会福祉の基礎構造改革について(主要な論点)」を公表した。

これによれば、福祉を取り巻く現在の状況は、社会の変化に伴う福祉需要の増大・多様化、国民全体の生活の安定を支える福祉への期待、信頼と納得の得られる質の確保と効率化の必要性がある一方、社会福祉制度は、低所得者等を対象にした行政処分による一律のサービス提供や、福祉事務所等の役割が地域の

福祉需要に対応していない現状にあると分析し、これは社会福祉制度の基本的枠組みが50年間維持され時代の要請にそぐわなくなっていることが原因になっていると改革の必要性を唱えた。

この分析を受けて、改革の基本方針を、①サービスの利用者と提供者の対等な関係の確立、②個人の多様な需要への地域における総合的支援、③信頼と納得が得られるサービスの質と効率性の確保、④幅広い要望に応える多様な主体の参入促進、⑤住民の積極的な参加による豊かな福祉文化の土壌の形成、⑥情報公開等による事業運営の透明性確保に置き、このような基本方針の下、自己実現と社会的公正を目標に、自己責任に委ねることが適当でない問題に社会連帯に基づく支援を行うことを社会福祉の理念とすることにしたのである。

さて、この検討会では(1)社会福祉事業、(2)社会福祉法人・措置制度・施設整備、(3)サービスの質・効率化・人材養成と確保、(4)社会福祉協議会やボランティア団体等・地域福祉計画・福祉事務所という、4領域で検討結果がまとめられた。なかでも社会福祉法人の経営を考える上で重要な点は(1)から(3)である。そのポイントを列挙すれば次のようになる。

(1) 社会福祉事業

- ・社会福祉事業の概念、範囲等の見直し
- ・ボランティア団体や住民参加型民間団体の位置付け、民間企業等の多様な主体の参入促進
- ・包括的な生活支援サービスの提供、サービス間の調整や総合的な助言
- ・相談のための体制づくり

(2-a) 社会福祉法人

- ・社会福祉法人の今後果たしていくべき役割、意義
- ・社会福祉法人の規模のあり方、社会福祉法人単位での経営の確立
- ・外部監査の導入や情報開示など自主的取り組み、都道府県等による実効ある監査

(2-b) 措置制度

- ・個人の選択によるサービス利用を基本とする制度への転換
- ・提供されるサービスに着目した公費助成
- ・自己決定能力が低下した者の権利擁護のための制度導入

(2-c) 施設整備

- ・措置制度の見直しの際に、サービスの対価を施設整備費へ充当することを認めるなど費用調達のあり方

(3-a) サービスの質

- ・サービスの選択を可能にする情報公開と、質の評価制度の導入
- ・公的基準によるべき事項の重点化、サービス内容に関する基準の設定
- ・利用者の意見の反映・消費者保護

(3-b) 効率化

- ・適正な競争を通じた効率化
- ・機械化・外部委託の促進

(3-c) 人材養成・確保

- ・他分野からの人材の参入促進
- ・専門職としての人材養成・教育の質の向上

ここでは、社会福祉法人の概念や範囲の見直し、社会福祉法人単位での経営の確立、外部監査の導入や情報開示などの自主的な取り組み、費用調達のあり方、情報公開と質の評価制度の導入、さらには、適正な競争による効率化などについて提言されたと概括できるだろう。

C 「社会福祉基礎構造改革について(中間まとめ)」

中央社会福祉審議会社会福祉構造改革分科会(東京大学名誉教授木村尚三郎分科会長)は、社会福祉事業等のあり方について調査審議することを目的として1997(平成9)年11月28日から審議を開始し、13回目の審議ののち、1998(平成10)年6月17日に標記の文書を公表した。⁽³⁾

その内容は、「改革の必要性」「改革の理念」「改革の具体的内容」の3項目からなり、改革の

具体的内容は、「社会福祉事業の推進」「質と効率性の確保」「地域福祉の確立」「その他」によって構成されている。この「中間まとめ」では、社会福祉事業等の在り方に関する検討会で採り上げられた主要な論点に基づき、さらに明確な形で基礎構造改革のあり方と基本方針が示された。

ここで示された社会福祉基礎構造改革の必要性は次のとおりである。つまり、福祉を取り巻く状況は、①少子・高齢化、家庭機能の変化、低成長経済への移行、②社会福祉に対する国民の意識の変化、③国民全体の生活の安定を支える社会福祉制度への期待がある中で、現行社会福祉制度は、(a)終戦直後の生活困窮者対策を前提として50年間維持されてきたものであり、(b)このままでは増大し多様化する福祉需要に十分に対応することはできない、またさらに、(c)この間、児童福祉法の改正や介護保険法が制定された、というような流れの中で、社会福祉の基礎構造を抜本的に改革することの必要性が高まったと述べているのである。

さて、この「中間まとめ」では基礎構造改革の理念を次の7点に絞り込んでいる。

- ①対等な関係の確立
- ②地域での総合的な支援
- ③多様な主体の参入促進
- ④質と効率性の向上
- ⑤透明性の確保
- ⑥公平かつ公正な負担
- ⑦福祉の文化の創造

これらの理念の中で、会計・経営問題を考える上で重要だと思われる理念は③から⑤であろう。「中間まとめ」の中では、それらは次のように表現されている。

[多様な主体の参入促進]

利用者の幅広い需要に応えるためには様々なサービスが必要であることから、それぞれの主体の性格、役割等に配慮しつつ、多様なサービス提供主体の参入を促進する。

[質と効率性の向上]

サービスの内容や費用負担について、国民の信頼と納得が得られるよう、政府による規制を強化するのではなく、社会福祉従事者の専門性の向上や、サービスに関する情報の公開などを進めるとともに、利用者の選択を通じた適正な競争を促進するなど、市場原理を活用することにより、サービスの質と効率性の向上を促す。

[透明性の確保]

利用者による適切なサービスの選択を可能にするとともに、社会福祉に対する信頼を高めるため、サービスの内容や評価等に関する情報を開示し、事業運営の透明性を確保する。

また、これらの理念に基づき、論点ごとに改革の具体的内容が示された。とくに会計・経営問題に絞れば、「社会福祉事業の推進」と「質と効率性の確保」で示された、次のような内容が重要であると思われる。

[社会福祉事業の推進]

(a) 社会福祉事業

- ・身近できめ細かなサービス提供のため事業の規模要件を緩和
- ・多様なサービス提供を確保するため、事業の性格等に応じ経営主体の範囲の見直し

(b) 社会福祉法人

- ・民間企業等の他の事業主体との適正な競争条件の整備
- ・厳格な会計区分の撤廃、理事長等の経営責任体制の確立、法人の経営規模の拡大などによる経営基盤の確立
- ・外部監査の導入や情報開示による適正な事業運営の確保
- ・既存法人の資産活用の方策の検討

(c) サービスの利用

- ・行政処分である措置制度から、個人が自ら選択し、それを提供者との契約により利用する制度への転換を基本
- ・サービスの内容に応じ利用者に着目した公的助成

- ・利用者にとって利便性の高い利用手続き及び支払方法の導入
- ・契約による利用が困難な理由があるものは特性に応じた制度

(d) 施設整備

- ・サービスの対価を施設整備に係る借入金の償還に充てることのできる仕組みを導入
- ・選択に基づくサービス利用ができるよう供給体制の計画的な整備
- ・地方分権の観点から、老人保健福祉計画等との整合性を確保した上で、公立施設の単独整備も可能となるように公費補助制度の見直し
- ・施設の複合化の推進などに対応し、公費補助制度の弾力的、効果的な運用

[質と効率性の確保]

(a) サービスの質

- ・サービスの提供過程、評価などの基準を設け、専門的な第三者機関によるサービスの評価の導入
- ・福祉サービス全般に介護支援サービス(ケアマネジメント)のようなサービス提供手法の確立
- ・サービスに関する情報の開示、利用者等の意見反映の仕組みや第三者機関による苦情処理
- ・外部監査、情報開示などを踏まえ、行政による監査の重点化、効率化

(b) 効率性

- ・経営管理指標の設定、外部委託制限の緩和等の実施による経営の効率性の向上
- ・福祉事業経営のための人材育成や専門的な経営診断・指導の活用

D 「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8日中央社会福祉審議会社会福祉構造改革分科会は、改革の具体的内容に関するこれまでの検討状況について

て、厚生省からの報告を受け、利用者の立場に立った福祉制度の構築、社会福祉事業の推進、地域福祉の充実を柱とする追加意見を公表した。中でも会計・経営的観点から重要な点は、利用者の立場に立った福祉制度の構築である。ここでは次のような意見が列挙された。

[利用者の立場に立った福祉制度の構築]

- ・利用者本位の考え方に立った新しい制度については、それぞれのサービスの特性にふさわしい仕組みになるよう、関係各審議会等において十分な検討が行われることを期待するものであること。
- ・利用者本位の利用制度への転換に伴って導入される、権利擁護、サービスの質の確保、情報開示など利用者のサービス利用を支援するための仕組みについては、効果的かつ適切な運用が行われるものとする。
- ・事業者に対する措置費から利用者に対する利用料助成への変更には、利用者の負担能力に対する十分な配慮を行うとともに、利用者の選択権が保障される助成の仕組みとすること。
- ・利用者の選択が実際に確保されるよう、利用しやすい手続きとするとともに、多様なサービスが提供されるよう、施設等の供給体制の整備を促進すること。
- ・利用者および事業者の双方が納得できる解決策を円滑に見いだせるよう、すでに行われている地域での自主的な取り組みも活かしながら、サービスの特性に対応した中立的な第三者が関与する適切な苦情解決の仕組みとすること。
- ・新たな利用制度などの構築は、介護保険制度など関連諸制度との整合性を図ること。

E 「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2日、福祉サービスの質に関する検討会(社会福祉法人旭川荘理事長

江草安彦座長)は、「基本的考え方」「サービスに関する基準」「第三者評価および評価基準」および「第三者評価の実施体制」を柱にした基本方針を公表した。

ここでは、利用者本位の福祉サービス利用制度への転換を行うに当たっては、利用者の福祉サービス利用を支援するため、権利擁護、苦情解決、事業の透明性確保のための方策と併せて、サービスに関する基準の策定、サービス評価などの仕組みを充実、強化する必要があるとし、サービスに関する基準、サービスの質の第三者による評価制度の策定に関してその方針を示した。

まず、サービスに関する基準は、福祉サービスの提供に関し、それぞれのサービスの特性を踏まえた最低限遵守すべき水準に対応した基準とし(法令や通知により実行を担保)、施設、設備、人員配置などの外形的基準に加えて、サービスの内容に関する基準が必要であるとの立場を基本的考え方にした。

その上で、サービスに関する基準に盛り込むべき事項として、次の7点を列挙した。

- ①サービス提供の基本的方針
- ②サービス提供過程に関する事項
- ③サービスの自己評価に関する事項
- ④サービス改善のための措置に関する事項
- ⑤苦情解決に関する事項
- ⑥サービス提供における専門的な職の位置づけに関する事項
- ⑦その他

次に、第三者評価および評価基準については、個々の事業者が事業運営における具体的な問題点を把握し、改善に結びつけること、また、この評価基準が利用者の適切なサービス選択に資するための情報となることが目的とされた。

評価基準の具体的な項目は、一定の知識・経験に基づく専門的判断や評価が必要なものに重点化し、できるだけ客観的な評価が可能と

なる基準を設定することによって、サービス提供の過程や組織・体制を中心に評価できるような基準が必要であると提言した。

最後に、第三者評価の実施体制に関しては、評価機関は、第三者性(中立性、独立性、倫理性)、評価能力(専門家の確保等)、実行能力(組織体制等)を備えていなければならない、評価は福祉サービスの評価に必要な知識・経験を有し、かつ、利用者の視点を持って評価を行うことができる者でチームを組織して実施するよう求めた。

F 「社会福祉法人会計の在り方(基本方針)について」

社会福祉法人の経営に関する検討会(清和大学法学部教授玉田弘毅座長)は、措置制度から契約による利用制度への変更に伴って経理規程も変更されなければならないという前提で、会計原則、経理規程について1999(平成11)年1月中旬に基本方針をまとめることを目的に検討を行った。

1998(平成10)年11月25日に第1回の会合を持った社会福祉法人の経営に関する検討会は、1999(平成11)年2月4日までに5回の検討会を開催し、1999(平成11)年4月21日「社会福祉法人会計の在り方(基本方針)について」(「社会福祉法人会計の在り方(基本方針)についての取り扱い」が別添)をとりまとめ公表した。

この基本方針の概要は次のとおりである。

- (1) 基本方針に基づく会計制度の変更は、措置制度から利用制度へ変更する施設を前提とした。
- (2) 会計の体系は、措置制度から利用制度へ変更された施設について、基本方針に基づく会計制度に移行し、措置施設の施設経理は現行経理規程準則の維持を基本とした。
- (3) 基本方針では、利用制度にかかる各施設共通的な事項について、次のような改正方針を基に主な改正点を示した。

[改正方針]

- ・法人単位の会計
- ・経営努力(効率性)が反映される会計
- ・社会福祉法人としての公益性は維持
- ・理解しやすい会計

(4) 基本方針は、社会福祉法人で行われる会計の基本事項についての方針を示したものであり、基本的枠組み以外の詳細部分の規程については、施設や事業の性格に基づく部分は各部局で検討し、自主的な運営は施設種別ごとに検討するよう求めた。

ここでは、会計制度の変更は、あくまでも行政処分である措置制度から契約に基づく利用制度に変更する施設のみを対象とするという限定を前提としながらも、改正方針を4点に絞り込んで示した点が特徴となるであろう。

以上のように、社会福祉法人をめぐる厚生省の動きは、中央社会福祉審議会を核としながら、社会福祉法人の今後のあり方をめぐって、外部環境の整備のみならず会計制度や経営問題にも言及し、社会福祉制度全般に関して、50年間維持し続けてきた制度変更を追求したものであった。

II. 経理規程準則の概要

会計基準は、これまで適用されてきた経理規程準則を見直して施行されたものである。

ここでは、会計基準の内容を吟味するための前提として、経理規程準則とはどのようなものであったのかを、簡単にまとめてみたい。

1. 社会福祉法人会計要領の公表

社会福祉法人に関する会計規定のもっとも初期のものは、1953(昭和28)年3月18日付で、厚生省社会局長・児童局長連名で各都道府県知事あてになされた通知「社会福祉法人の会計について」(社乙第32号)で示された社会福祉法人会計要領である。

この会計要領は、全11項の本文と二つの別表からなる。

まず、その第1において「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ならしめるために、別表第一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。」と社会福祉法人会計の目的と方法を規定している。ここにいう別表第一とは、各取引とそれに見合う勘定科目が列挙されているものである。

次に、その第2において「法人は第1の記録計算を行うに当っては、概ね別表第二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。」と規定している。規定の中にも示されているように、別表第二は、社会福祉法人に作成が求められる財務諸表に記載する勘定科目の一覧である。

さて、この通知で作成が求められる財務諸表とは、収支計算書と貸借対照表である。そして、これらの財務諸表とともに、財産目録と事業報告書をも作成することが規定されている(第8)。

興味深い点は、その第11に掲げられた特例である。これは、事業規模が大きく、この要領によって正確な会計を行うことができない場合には企業会計原則(当時は、経済安定本部が制定公表していた)に従って会計を行うことができるというものであった。

この会計要領が示された通知を置き換える形で、厚生省社会局長・児童家庭局長から都道府県知事および指定都市市長あて通知されたものが「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」であった。

2. 経理規程準則の概要と特徴

会計要領に示された会計処理が不統一であ

ったことから、健全な社会福祉法人施設運営の確保の必要から経理規程準則が制定された。

この経理規程準則の基本的な考え方は、^{まえがき}前書第1において、社会福祉法人会計の特質、会計組織等の標準化、複式記帳法の徹底および資金の経理責任の明確化を前提条件にしている。この中でとくに重要であると思われるのは、第一点目に掲げられた特質である。

それによれば、企業会計が営利の追求という目的に即して経営成績と財政状態を把握し、企業の収益性および損益を算定することに重点が置かれているとした上で、社会福祉法人は「施設において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、そこで行われる会計は「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にする」としている。そして、社会福祉法人で行われる会計は消費経済に関するものであり、企業会計のような損益概念は成立しないとその会計の特質を述べているのである。

また、経理規程準則の性格については、^{まえがき}前書第2において、「法人会計に関する大綱を示したものである」とし、「一般的標準的な基準」であるとその性格を規定している。つまり、経理規程準則は、会計処理の標準として位置付けられたのである。さらに、この経理規程準則に準拠して、各社会福祉法人は内部で経理規程を定めることが要請された。

「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」という通知の別紙という形で公表された経理規程準則は、9章48条からなる。先にも触れたように、準則に従って法人独自の経理規程を作成することになる。このことから、準則は各法人が内部で策定する経理規程の「内容見本」である。

ところで、この「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」は、その実施に当たって周知徹底をはかるため、同じ日付で厚生省社会局庶務施設課長・

児童家庭局企画課長連名で、都道府県・指定都市民生主管部(局)長あてに「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」(社施第25号の2)が通知された。

ここでは、会計処理上の一般原則、運用上の留意事項および別紙でこの経理規程準則が適用される社会福祉法人が明記された。運用上の留意事項は、いわば経理規程準則で示された各事項の取り扱い要領を示したものであるが、会計の基本にかかわる点は会計処理上の一般原則である。ここには、のちに触れるように、会計基準に引き継がれる基本原則が次のように列挙されていた。

第1 会計処理上の一般原則

会計帳簿及び計算書類作成上の一般原則は、次の点であるので会計処理にあたっては必ずこれを遵守するものとする。

- 1 計算書類は、法人の事業及び財政状況について真実な会計事実を明瞭に表示するものでなければならないこと。
- 2 会計帳簿は、すべての取引につき正規の簿記の原則に従って正確に記帳されなければならないこと。
- 3 理事会及び行政機関に対する報告又は信用目的に供する等の計算書類は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されなければならないこと。
- 4 会計は、その処理の原則及び手続きを毎年度継続して適用するものとし、みだりにこれを変更しないこと。

経理規程準則の重点は「法人の資金収支計算と財務報告は正確、明瞭に実施できる会計制度を設定すること」(前書第1)を目的にした本部会計(管理的活動を中心とする会計単位)と施設会計(事業を遂行する会計単位)の区別、予算管理目的中心の会計の実施であった。

とくに、公的資金の「消費」を捉える必要から、すべての収入・支出を予算に基づいて把握し、その結果を記録計算し報告する会計が指向された。したがって、経理規程準則においては、会計単位ごとの収支予算書の作成が求められる、会計年度終了後に財産目録と決算報告書の作成が求められた。その決算報告書は貸借対照表と収支計算書およびその付属明細表(準則第34条および第38条)からなる。経理規程準則においては、作成が求められる貸借対照表と収支計算書について、会計単位ごとの貸借対照表と収支計算書のひな形が示され、各法人の決算書類の統一化がはかられた。

Ⅲ. 会計基準の概要と吟味

前章において、会計基準制定以前に、社会福祉法人会計の標準として示された経理規程準則とその概要をレビューした。本章ではまず、2000(平成12)年2月17日に、厚生省大臣官房障害保健福祉部長・社会・援護・老人保健福祉・児童家庭局長連名の各都道府県知事、各指定都市市長、各中核都市市長あての通知「社会福祉法人会計基準の制定について」(社援第310号)で示された会計基準の基本的な考え方、骨格、運用上の留意点を列挙し、次いで会計基準の概要を紹介しながら吟味したい。

1. 基本的な考え方、骨格、運用上の留意点

「社会福祉法人会計基準の制定について」においては、社会福祉法人の役割期待を履行するために、施設単位から法人単位への会計単位の一本化、社会福祉法人としての公益性の維持、そして自主的な運営が行えるようにする必要のあることから、会計基準についての基本的な考え方、骨格、運用上の留意点などが示された。

(1) 基本的な考え方

会計基準の基本的な考え方として、次の4点が列挙された。

①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したこと。

- ②会計基準は、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こと。
- ③会計基準は、法人としての高い公益性を踏まえた内容としたこと。
- ④会計基準は、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、この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こと。

(2) 骨格

会計基準の骨格としては次の6点が示された。

- ①法人単位の会計単位
- ②会計単位の内部に施設ごとの経理区分の設置
- ③損益計算の考え方の導入
- ④減価償却制度の導入
- 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
- 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

(3) 運用上の留意点

会計基準を実際に運用するために必要な留意事項としては、次の6点が示された。

- ①経理規程の制定～会計基準に基づく経理規程の設定
- ②複式簿記の実施～複式簿記により財産状態や収支を明確に記録、そして財務報告
- ③経理区分～複数の施設等を運営している場合には、施設等ごとの区分とその区分ごとの収支計算
- ④勘定科目～会計基準に示した勘定科目に準拠
- ⑤減価償却～減価償却の方法は、定額

法が原則

- ⑥附属明細書の作成～従来の附属明細書を大幅に簡素化した上で、重要な資産及び負債等の状況を明らかにする明細書の作成

基本的考え方は、先に見た「社会福祉法人会計の在り方(基本方針)」についてで示された改正方針を遵守したものであり、骨格もまた審議会や検討会で提唱されたものを集約したものとなっていることがわかる。

2. 社会福祉法人会計の基準

社会福祉法人会計基準は、先に紹介した「社会福祉法人会計基準に制定について」の別紙という形で公表された。

この会計基準ではまず、この会計基準に従うべき社会福祉法人の範囲および位置付けが、次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除き、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。

2 社会福祉法人は、この会計基準に基づき、会計処理のために必要な事項について経理規程を作成しなければならない。

※法改正により、社会福祉事業法は社会福祉法に、また法第42条の条文番号は第44条になる。

ここで注意すべき点は、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」に従うという点である。

営利企業が準拠する企業会計原則では、この原則が、企業会計の実務の中に慣習として

発達したものの中から、「一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」との表現が見られる(「企業会計原則の設定について」2-1)。本来的に、企業会計原則はアメリカの会計原則の影響を強く受けているといわれるが、「一般に公正妥当と認められた」という表現は、GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) から導かれたものであると考えられる。もっとも、日本の企業会計原則がアメリカのGAAPを受け入れたものであるというわけではなく、実質的に、まず実務があり、その実務が慣習となって一般化したところを要約したものが日本の企業会計原則であって、この企業会計原則が一般に公正妥当と認められたものであるといえる。このように考えれば、会計基準が損益計算思考を導入して制定されたことから、「一般に公正妥当と認められた」という表現には企業会計原則が含まれると思われるが、この表現の解釈の取り扱いについては注意が必要であるように思われる⁽⁴⁾。

いずれにしても、会計基準は社会福祉法人で行われる会計処理の基準として位置付けられ、この基準に従って、各法人が経理規程を作成することが要請されているのである。

3. 社会福祉法人の事業と会計

会計基準第2条では、社会福祉法人の事業と会計について次のように定められている。

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。

- 2 公益事業に関する会計の会計処理及び計算書類の作成は、この会計基準に準じて行うことができる。
- 3 収益事業に関する会計については、この会計基準は適用せず、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。

※法改正により、法第25条の条文番号は第26条になる。

いうまでもなく、社会福祉法人は原則として社会福祉事業を行うことを主たる目的とする法人である。それと同時に、公益事業および収益事業を行うことができる。公益事業もまた、広く国民一般のために私的利益を目的としない事業であるので、本業である社会福祉事業とともに、公益事業にこの会計基準を適用する。

一方、収益事業は「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」と規定されている。ここでもまた「企業会計の原則」が企業会計原則そのものを意味するのか、あるいはそれを超えた企業会計の原則を意味するのか注意が必要である。一般的解釈を行えば、これは企業会計原則そのものを指すと解することになる。しかし、あえて「企業会計の原則」としている点からは必ずしも企業会計原則ばかりを指しているとはいえないとも解釈できる。この点についてはさらに明確にする必要があるし、本質的に、収益事業に会計基準を適用しない、という方向性が妥当か否かについても解決すべき必要がある。

4. 企業会計原則の踏襲

会計基準は全体として社会福祉法人会計の方向性を示したものとして解することができるが、その中に強制力を持つ原則が含まれている。

それらの原則が第3条で示されている。

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。

- 1 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。
- 2 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。

- 3 財政及び活動の状況を正確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。
- 4 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。

一見してわかるように、これらすべてが「企業会計原則」の一般原則として規定されている原則である。つまり、真实性の原則、正規の簿記の原則、明瞭性の原則、継続性の原則である。

企業会計原則上、真实性の原則は企業会計原則における包括原則であり、他の原則の上位に位置する原則である。それは、企業会計上の真实性が、他の一般原則の遵守をもって達成されるからである。

現在の企業会計は決算という手法を用いて損益を計算するという期間計算を前提としている。また、資産の帳簿価額の計算では多くの見積計算が行われる。その意味で、唯一絶対の利益が計算されないばかりではなく、恣意性が入り込む余地も多い。そのために、いくつかの会計処理に関する原則を遵守することによって相対的な利益を計算することになる。このようにして計算された会計情報を報告することを相対的な意味での真実な報告というわけである。

会計基準では、報告ではなく内容の表示について真実を求めているが、ここでいう真実もまた、企業会計原則でいう真実と同義と解することができる。のちに見るように、社会福祉法人の会計処理にもいくつかの代替的処理が認められるからである。

正規の簿記の原則は、会計帳簿(いわゆる主要簿)の作成にあたっての正規性が問題とされる。企業会計上、取引は、細大漏らさず(網羅性)、一定のルールに従って記録し(秩序性)、それらの記録は必ず証拠に行き着くものでなければならない(検証可能性)。これらの3要件を備えた取引記録の方法が複式簿記であ

る。したがって、正規の簿記の原則の要請するところは複式簿記のルールに従った会計処理であるということができる。

会計基準では、この点は直接的に表現されており評価できる。つまり、主要簿を複式簿記によって記録することを、この原則は要請しているのである。

明瞭性の原則は、明瞭表示の原則とも表現されるように、財務諸表の作成に関して、財務諸表の利用者のためにわかり易く表示しなければならないことを要請する原則である。会計基準もまた同様の趣旨であると解することができる。

最後の継続性の原則は、会計処理に関する原則である。異なる会計処理方法が認められている場合には、一旦採用した方法は恣意的に変更してはならないことを意味するものである。これは、期間計算の整合性を高めるために要請される。たとえば、資産評価において、前期と当期の評価方法が異なれば、結果として算出される利益に影響を及ぼす。もしそういった処理が認められれば、会計上の損失を利益に変えることも可能になる。そのような処理が行われて作成された財務諸表が利害関係者の判断を誤らせることになる。したがって真実な報告のためにも継続性の原則が要請されるのである。会計基準においても企業会計原則とほぼ同じ表現で継続性を要請している。

以上のように、会計基準で示された会計の原則は、企業会計原則で規定されたものが導入されている。しかし、企業会計原則で規定されているすべての一般原則が会計基準で採用されているかといえばそうではない。企業会計原則の一般原則の中には、企業会計固有の原則も含まれているわけであるから(たとえば資本取引・損益取引区分の原則)、社会福祉法人の会計原則としてそぐわないものもあり、社会福祉法人の会計原則から除外されるものがあってもおかしくはない。しかし、保守主義の原則、単一性の原則が導入されなかった理由がどこに

あったのかについては不明である。⁽⁵⁾

とくに準則の中で原則の一つとして示された、形式多元・実質一元を要請する単一性の原則は、社会福祉法人会計であるからこそ必要な原則ではないかと思われる。単一性の原則の意味するところは、報告対象別の多様な報告形式を認めつつも、会計情報作成の大元にある会計帳簿は単一でなければならないというものである。利害関係者層の増大が想定される環境にあって、「理解しやすい会計」を指向する改革方針の上からは、前段の多様な報告形式のあり方を検討する方向性を示唆する意味からも、単一性の原則を会計基準に含めるかどうかを再検討する必要があると思われる。

5. その他の企業会計原則の適用

企業会計原則は、7項目の一般原則と損益計算書原則、貸借対照表原則および注解からなる。一般原則以外の原則、つまり損益計算書原則、貸借対照表原則は企業会計固有の原則であるが、その原則の中から会計基準として導入されたものに、総額主義の原則、発生主義の原則、重要な会計方針の開示、重要な後発事象の処理がある。

(1) 総額主義の原則

総額主義については次のように表現されている。

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。

総額主義は、損益計算書原則にも貸借対照表原則にも規定されている財務諸表の表示に関する原則である。いわゆる相殺禁止規定である。たとえば、売上高から売上原価を控除してその結果だけを表示すること、あるいは流動資産から流動負債を差し引いた正味額だけを表示することは、当該企業の経営規模あるいは取引規模を明瞭に表示することができず、したがって利害関係者の判断を誤らせる恐れがあ

るため、そういった処理は禁止される。

会計基準においても計算書類に記載する金額は、原則として総額で表示することを求めている。

(2) 発生主義の原則

発生主義は、新しく導入された事業活動収支計算書の計算方法の一つとして基準化されている。それは第15条(事業活動収支計算の方法)第3項で次のように表現されている。

第15条3 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。

これもまた、損益計算書原則として、企業会計上、重要な原則の一つである。損益計算書では、適正な期間帰属計算の必要上、費用収益の計上にあたって、その発生した期間に正しく割り当てるように発生主義の原則に基づいて処理することが求められる。しかも収益については、保守主義の観点から、さらに実現主義の原則が適用されて、計上すべき金額に制限が付け加えられている。

社会福祉法人会計に損益計算の考え方を導入することによって、費用収益の計上の方法と同じように、純資産を増加させる収入およ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ということになる。

また、とくに資産の売却および役務の提供にかかる事業活動収支計算における収入については、注解5において実現主義の原則を適用することを基準としている。

(3) 重要な会計方針の開示

重要な会計方針とは、継続性の原則が適用される会計処理に関する事項である。いいかえれば、代替的な会計処理の基準が認められて

いる事項の総称であり、採用した会計処理の原則および手続きならびに表示の方法を会計方針という。これらは、会計計算の結果に影響を及ぼす事項であるため、いかなる方針を採用したのかを利害関係者に伝達するために開示することが求められる。

会計基準では、注解15で次のように表現されている。

(注15)重要な会計方針の開示について

重要な会計方針とは、社会福祉法人が計算書類を作成するに当たって、その財政及び活動の状況を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続並びに計算書類への表示の方法をいう。

会計方針の例としては、次のようなものがある。

- ①有価証券の評価方法
- ②たな卸資産の評価方法
- ③引当金の計上基準
- ④収入及び支出の計上基準

代替的な複数の会計基準が認められていない場合には、会計方針の注記を省略することができる。

企業会計原則においても注解1-2に同様の規定があるが、企業会計原則では、注解1-2に「財務諸表には、重要な会計方針を注記しなければならない」とこれを強制する文言があるのに対して、会計基準では、「重要な会計方針の開示について」とその開示を示唆するタイトルがついているが、強制する文言は含まれてはいない点が特徴である。

(4) 重要な後発事象について

重要な後発事象とは、決算日以降、財務諸表作成日までに発生した事項で、次期以降に重要な影響を及ぼすと思われるものをいう。これは、決算日現在で帳簿を締め切り、その帳簿に基づいて財務諸表を作成することになるが、決算日から財務諸表作成日までの間にタ

イムラグがあることによって発生する。

これについては、注解16で次のように表現されている。

(注16)重要な後発事象について

後発事象とは、当該会計年度末日後に発生した事象で翌会計年度以後の社会福祉法人の財政及び活動の状況に影響を及ぼすものをいう。

重要な後発事象は社会福祉法人の状況に関する利害関係者の判断に重要な影響を与えるので、計算書類作成日までに発生したものは計算書類に注記する必要がある。

重要な後発事象の例としては、次のようなものがある。

- ①火災、出水等による重大な損害の発生
- ②施設の開設または閉鎖、施設の譲渡または譲受け
- ③重要な係争事件の発生または解決
- ④重要な徴収不能額の発生

なお、後発事象の発生により、当該会計年度の決算における会計上の判断ないし見積りを修正する必要が生じた場合には、当該会計年度の計算書類に反映させなければならない。

これもまた、重要な会計方針の開示と同じく、企業会計原則、注解1-3で示されているものと同様である。

なお、企業会計原則では、重要な会計方針の開示、重要な後発事象とも、継続性の原則の注解事項として関連付けられている。つまり明瞭表示のために必要な事項として位置付けられている。それに対して、会計基準においては、それぞれ注解15、注解16と独立して列挙されているだけで、原則との関係は必ずしも明らかではない。

IV. 計算書類⁽⁶⁾

さて、会計基準では、次の計算書類を作成

することが掲げられている(第6条)。

- ①資金収支計算書およびこれに附属する
資金収支内訳表
- ②事業活動収支計算書およびこれに附属
する事業活動収支内訳表
- ③貸借対照表
- ④財産目録

そしてそれぞれについてひな形が提示され、さらに各計算書類に関連する勘定科目とその意味が別表という形で添付されている。ここでは、これらの計算書類をフロー関係計算書とストック関係計算表に区分して吟味する。

1. フロー関係計算書

(1) 資金収支計算書

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、施設設備等による収支および財務活動による収支に3区分し、決算額を予算額と対比して記載する。いいかえれば、当該年度の収入予算と支出予算を対比して表示する計算書である。

ここで問題となることは、支払資金という用語が具体的に何を指すかということである。会計基準では、その第7条2項で、それを流動資産および流動負債(引当金を除く)とし、注解3で次のような定義および範囲を示している。

(注3) 支払資金について

資金収支計算書の支払資金とは、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、貯蔵品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(引当金を除く。)をいう。支払資金の残高は、これらの流動資産が流動負債

を超える額をいう。また、流動資産の額は、徴収不能引当金を控除する前の金額とする。

要約すれば、この基準における支払資金は、正味の運転資金のすべてを指し示すものであり、キャッシュ・フロー計算書にいう資金(現金および現金同等物)とは異なる概念を当てているのであるが、少なくとも公益法人会計基準にいう資金の範囲(現金預金及び短期金銭債権債務)よりも広いことは確かである。

一方、その作成様式は報告式によって行うことが例示されているが(第1号様式)、その区分は経常活動による収支、施設設備等による収支、財務活動による収支と、3区分することが求められている(第10条)。これは用語も厳密な意味での範囲も異なるものの、キャッシュ・フロー計算書にいう、営業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フロー、財務活動によるキャッシュ・フローと類似の区分であることは興味深い。

なお、資金収支計算書には、資金収支予算内訳表(第2号-1様式)、資金収支決算内訳表(第2号-2様式)を添付して、経理区分ごとに計算された資金収支予算および決算額を明らかにすることが求められている(第12条)。

(2) 事業活動収支計算書

会計基準において新たに作成すべき計算書類として付け加えられたものが、この事業活動収支計算書である。会計基準では、まず、事業活動収支計算の目的を次のように表現している。

第14条 社会福祉法人は、毎会計年度、当該会計年度の事業活動の成果を明らかにするため、事業活動収支計算を行わなければならない。

事業活動収支計算書は先の資金収支計算書と同様に、会計期間を対象とする計算書であり、その計算は、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行われる(第17条1項)。ここで、事業活動収支は、一会計期間における社会福祉法人の主たる事業活動にかかる収支であり、他方、事業活動外収支は、主たる事業活動以外の活動であって、通常、毎期定期的に発生する収支である。その計算構造は次のようになる。

事業活動収支の部

事業活動による収入－事業活動による支出
＝事業活動収支差額(A)

事業活動外収支の部

事業活動外収入－事業活動外支出
＝事業活動外収支差額(B)

(A)+(B)=経常収支差額(C)

特別収支の部

特別収入－特別支出＝特別収支差額(D)

(C)+(D)=当期活動収支差額

ここまでが当期の活動に帰属する収支計算ということになる。さらに、事業活動収支計算書には繰越活動収支差額を計算する区分が連結されている。ここでは、当期活動収支差額に前期繰越活動収支差額を加算して求めた当期末繰越活動収支差額とともに、その当期末繰越活動収支差額に、基本金の取崩額・組入額、その他の積立金の取崩額・組入額を加減し、最終的に次期繰越活動収支差額を計算することになる。

ここで、事業活動収支計算書において重要な部分は事業活動収支の部、事業活動外収支の部、特別収支の部である。とくに事業活動収支の部、事業活動外収支の部は、社会福祉法人の経常的活動の収支を示す。

ところで、先に示した会計基準第14条において、この計算書が「当該会計年度の事業活動の成果を明らかにする」ために作成されるという目的が示されている。つまり、事業活動収支計算書は成果計算書であるといえる。問題はここ

でいう成果として、何を想定しているかということである。

この事業活動収支計算書は企業会計における損益計算書と同じような目的を持つ計算書であると解される。損益計算書は当該企業の経営成績(operating result)を明らかにする計算書である。ここでの経営成績は、一定期間の経営活動を費用と収益という形であらわしたものであり、結果的にはその差額概念として利益が計算される。この利益が、企業会計でいう成果の一種に他ならない。営利企業が利益追求を目的としていることから、経営結果としての利益がどれほど獲得できたのかを会計的に捕捉する計算書が損益計算書であるといえるのである。

社会福祉法人の場合、もちろん、利益追求がその目的ではない。したがって、会計基準でいうところの成果は利益ではないことは明らかである。事業活動収支計算書の構造から判断すれば、ここでの成果は効率性と置き換えられ、いかに効率よく、いかにえれば収入に見合う範囲内でいかに効果的に支出を行ったのかということの意味すると解される。

しかし、社会福祉法人の成果を、収入に見合う範囲内での支出ということだけで判断していいのかということには大いに疑問の余地が残る。効率的経営を、与えられた範囲内で赤字を出さないようにうまくやりくりすることといったレベルで捉えるような印象を与えかねないからである。したがって、これについてはさらなる検討が必要であるように思われる。

なお、事業活動収支計算書にも、経理区分ごとに計算した事業活動収支内訳表を添付することが求められている(第19条)。

2. ストック関係計算表

(1) 貸借対照表

第3の計算書類は貸借対照表である。これについては「社会福祉法人は、毎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

状態を明らかにするために、貸借対照表を作成しなければならない。」(第21条)と表現されている。

貸借対照表は経理規程準則においても作成が求められていたが、会計基準で新たに導入された会計処理の方法が減価償却である。会計基準第26条では次のように表現されている。

第26条 固定資産のうち、時の経過又は使用等によりその価値が減少するもの(以下「減価償却資産」という。)については、減価償却を行うものとする。

2 減価償却の方法は、定額法によるものとする。

3 減価償却を行う場合の耐用年数は、当該減価償却資産の種類、構造、用途及び細目の異なるごとに、適正に見積もるものとする。

減価償却は、極めて会計的技法である。つまり、適正な期間損益の計算の必要から生まれた計算技術的手法であるといえる。とはいえ、一般的に、減価償却の性格をめぐっては二通りの解釈がなされている。その一つは、投下資本の回収過程を会計的に測定することであるという解釈である。減価償却費は費用であるが、他方で累計額という形で企業内に留保されるものであることから、利益と何ら変わらない性格を持っていると考えることができる。二つ目は、純粋に価値の減少を測定することであるというものである。土地を除く固定資産は、時の経過や使用によってその実質的価値が減少する。それであるにもかかわらず、貸借対照表には、その取得原価のままで表示していたのでは、経営規模や資産の質を適正に表すことができない。そこで、その価値の減少分を合理的に見積もり、その見積額を取得原価から控除することによって、適正な経営規模や資産の質をあらわすために減価償却手続きが行われると考え

ることができる。いずれにせよ、減価償却システムを社会福祉法人会計に導入したことは、まさに適正な期間計算思考を社会福祉法人会計に導入したことにほかならない。

定額法で計算された減価償却費は、事業活動収支計算書上、事業活動収支の部の支出項目として表示される。一方、反対勘定である減価償却累計額は、貸借対照表の脚注として表示される(第37条)。また減価償却資産から減価償却累計額を控除する形式での記載も認められている(第37条1項但書)。この結果、貸借対照表には減価償却累計額控除後の正味価値が記載される。このことは、減価償却累計額を控除した正味の価値で減価償却資産が表示されるため、その財産の規模が従来よりも小さく表示されることになることを意味する。

(2) 財産目録

財産目録は、当該会計年度末現在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、金額等を詳細に表示するものである(第41条)。この財産目録には資産と負債の差額として純資産額が表示される(第42条)。ここに記載される金額は貸借対照表の金額に一致するものである(第43条)。

以上のように、会計基準においては、社会福祉法人に対して4種類の計算書類の作成を求めている。しかし、見てきたようにそれらは、大きくわければ、2種類の計算書類として分類できる。

一つは、資金収支計算書も事業活動収支計算書もフロー計算書である。前者は一定期間の収入・支出ベースの予算・決算書であるのに対して、後者は、一定期間の収入・支出ベースの事業活動計算書である。

二つ目は、貸借対照表も財産目録もストック計算表である。前者は、一定時点の資産、負債、純資産の状態を明らかにする有高表であるのに対して、後者は一定時点の資産と負債の状態を明らかにする有高表である。

これまでの経理規程準則においても資金収支計算書、貸借対照表および財産目録の作成が義務付けられていたので、会計基準で導入された計算書は事業活動収支計算書だけであるといえる(もちろん、減価償却の実施など、これまでの計算書の中身にも変更点はあるが)。これは、社会福祉法人会計に損益計算思考を導入し、経営効率を測定するために新たに付け加えられたものである。もちろん、先にも触れたように、事業活動収支計算書の作成をもって経営効率が測定できると短絡的には判断できない。しかし、これまでの計算書類では経営効率を測定するという観点は度外視されていたのであり、そこに、社会福祉法人全体の制度改正の問題とも相まって、経営効率を向上させる必要性が提起され、それを具体化する一手段として事業活動収支計算書の作成を求めたと考えることができるだろう。

おわりに—社会福祉法人会計学構築のための論点

さて最後に、社会福祉法人会計学を構築するための論点を整理してみたい。

見てきたように、「基本方針」が社会福祉法人の経営に関する検討会によってまとめられた。その中で、基本方針に基づく会計制度の変更は、措置制度から利用制度へ変更する施設を前提にするとしながらも、法人単位の会計、経営努力(効率性)が反映される会計、社会福祉法人としての公益性は維持、理解しやすい会計という社会福祉法人会計の改正方針が示され、それを受ける形で会計基準が公表された。この会計基準が施行されて以降現在にいたるまで、その運用については少なからず混乱が生じているようである。⁽⁷⁾

それはともかく、これまで吟味してきた報告書や会計基準から、社会福祉法人会計学の構築のために、次のように論点を整理することができる。

まず、社会福祉法人の公益性が維持された

中で、法人単位の会計単位への転換、損益計算思考の導入は、社会福祉法人会計学のフレームワークを構築する上での前提となる。ここで、とくに損益計算思考の導入に関連して、社会福祉法人で行われる会計がどのような方向に進むべきかという問題がある。つまり、社会福祉法人会計もまた、将来的には企業会計に収斂すべきかどうかという問題である。

つぎに、前述の前提に基づいてさらに検討しなければならない課題は、成果概念、効率性の向上と測定尺度、サービスの質の向上と測定尺度、そして第三者機関の評価対象という4点に集約されるように思われる。これら以外にも社会福祉法人の監査や税の問題も考えなければならないが、とりわけ上述の4点を明らかにすることは、基本方針で示されたわかりやすい会計の内容を確定することに他ならない。

一般的に、会計学は財務会計と管理会計という二つの会計領域から考察される。財務会計を、主に、企業を取り巻く利害関係者のために有用な会計情報を生成するための会計領域、他方、管理会計を、経営管理のために役立つ会計情報を生成するための会計領域であると考えた場合においても、当面の課題となる成果概念、効率性の向上と測定尺度、サービスの質の向上と測定尺度、第三者機関の評価対象の確定は、両会計領域にかかわる課題である。たとえば、成果概念は、経営管理の指標として利用されるだろうし、その成果指標は企業外部に公表される重要な指標にもなる。効率性の向上と測定尺度、サービスの質の向上と測定尺度も同様に考えることができる。さらに、第三者機関の評価は企業外部からの評価ではあるが、効率的で質の高い経営管理が求められることはいうまでもなく、その意味からも、経営管理に役立つ会計情報を考えなければならない。このように考えるならば、すでに施行された会計基準を所与のものとしながらも、これを積極的に改編することを視野に入れながら、会計基準の制定によって一見解決されたように思われる諸点

についてさらなる吟味検討が必要であろう。

【注】

- (1) さらにこの検討会は、会計基準施行後の2000(平成12)年7月に、「社会福祉法人の経営に関する検討会報告書」を公表している。
- (2) ここで紹介する報告書等は、そのほとんどが旧厚生省のホームページで公開されているものであり、本稿においてもそれらを参照している。なお、報告書等の URL は参考資料を参照のこと。
- (3) その後も検討は継続され、1999(平成11)年4月13日までに計18回の会合が開催された。
- (4) ここで原則と基準には明確な相違がある。原則は遵守しなければならないという強制力を持つ用語であって指導原理である。それに対して基準はまさに理論から導かれた方向性を示したものである。
- (5) 後に見るように、収入の期間帰属について実現主義の原則が採用されていることは、保守主義の原則の適用形態の一種ではある。
- (6) 若干付言すべき点がある。企業会計原則上、企業が作成すべき計算書等は財務諸表と総称される。他方、商法上のそれは計算書類と表現される。それぞれの内容に違いはあるものの、中心となる計算書は損益計算書、貸借対照表であり、その意味で財務諸表あるいは計算書類という表現は用語用法上の相違でしかないといえるかもしれない。
 会計基準では、社会福祉法人が作成すべき計算書等を計算書類と称している(第1条)。しかし、収益事業の会計処理および計算書類の作成にあたっては、企業会計の原則に従うことが要請されている(第2条3)。先に見たように、「企業会計の原則」が企業会計原則を指すと解すれば、計算書類ではなく、財務諸表と表現する方が適切であると思われる。
- (7) たとえば、2000(平成12)年4月19日および8月31日に厚生省社会・援護局施設人材課・老人保健福祉局計画課課長補佐から通知された事務連絡『「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』による会計処理について」が、同年12月に、決算期を待たずに事務負担の軽減を図るために廃止になったことはその好例であろう。

【参考資料】

資料の性質上、公表日までを記載し、なおかつ公表順に配列した。

厚生省「社会福祉法人の会計について」(社乙第32号)、1953(昭和28)年3月18日。旧厚生省のホームページにある「法令等データベースシステム(通知検索)」

(<http://www.hourei.mhlw.go.jp/~hourei/html/tsuchi/search1.html>)による。

厚生省「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」(社施第25号、および第25号の2)、1976(昭和51)年1月31日。旧厚生省のホームページにある「法令等データベースシステム(通知検索)」

(<http://www.hourei.mhlw.go.jp/~hourei/html/tsuchi/search1.html>)による。

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25日。<http://www1.mhlw.go.jp/shingi/s1125-2.html>

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17日。<http://www1.mhlw.go.jp/houdou/1006/h0617-1.html>

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8日。http://www1.mhlw.go.jp/houdou/1012/h1208-1_16.html

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2日。http://www1.mhlw.go.jp/houdou/1103/h0302-3_16.html

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31日。<http://www>

1.mhlw.go.jp/houdou/0903/h0331-7.html

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年(平
成11)年4月21日。 http://www1.mhlw.go.jp/shingi/s9904/s0421-1_16.html

厚生省「社会福祉事業法等一部改正法案大綱につ
いて(諮問)」1999(平成11)年8月10日。なおこれ
は「社会福祉の増進のための関係法律の整備等
に関する法律案(仮称)制定要綱」とタイトルが変
更されている。 http://www1.mhlw.go.jp/shingi/s9908/s0810-1_16.html

中央社会福祉審議会「社会福祉事業法等一部改正
法案大綱について(答申)」1999(平成11)年9月
30日。 http://www1.mhlw.go.jp/shingi/s9909/s0930-1_16.html

厚生省「社会福祉会計基準の制定について」(社援第
310号), 2000(平成12)年2月17日。旧厚生省の
ホームページにある「法令等データベースシステ
ム(通知検索)」
(<http://www.hourei.mhlw.go.jp/hourei/html/search1.html>)による。

厚生省「『社会福祉法人会計基準』(案)に対する意見
の募集結果について」2000(平成12)年2月25
日。 http://www1.mhlw.go.jp/topics/bosyuu/tp0225-1_16.html

厚生省「『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』による
会計処理について」2000(平成12)年4月19日。
http://www1.mhlw.go.jp/topics/kaigo99_4/after_17/kaigo83.html

福祉サービスの質に関する検討会「『福祉サービスの
第三者評価に関する中間まとめ』について」2000
(平成12)年6月2日。 http://www1.mhlw.go.jp/shingi/s0006/s0602-1_16.html

社会福祉法人の経営に関する検討会「社会福祉法人
の経営に関する検討会報告書」2000(平成12)年
7月12日。 http://www1.mhlw.go.jp/shingi/s0007/s0712-1_16.html