

# 介護施設における会計情報ディスクロージャーをめぐって

大原 昌明

## 目次

はじめに

- ・ 介護施設にかかわる会計規制
- ・ 決算情報ディスクロージャーの実践事例

### 1. 統合型

### 2. 簡略型

- ・ 介護施設における会計情報の位置づけと役割

### 1. サービスの側面と財務的側面

### 2. サービスの質の評価と財務的側面

おわりに

## はじめに

老人介護施設(以下、介護施設<sup>(1)</sup>)にかかわりを持つ多様なステイクホルダーの意思決定に役立つ会計情報の生成とディスクロージャーを考察する場合、異なる設置主体間の会計情報の比較可能性をどのように確保するかが問題の一つになる。その問題を解決するために、大きくわけて二つの方策が考えられる。第一の方策は、設置主体別(あるいは施設別)に適用される現行会計基準等を統合した新しい会計基準を策定することである。つまり「設置主体間の会計基準の統合」である。介護施設は目的の異なる法人が経営しており、そこにはそれぞれ固有の会計制度が構築されている。この方策は、それを直接的に統合する会計基準の構築を行い、共通の基準に基づく決

算書を作成し、それをディスクロージャーする方法である。第二の方策は、介護保険の給付対象事業を行う法人に影響を及ぼす現行の会計基準等を前提に置きながら、したがって財務諸表は現行会計基準等によって作成することを容認しつつ、個別の決算情報から導き出されるか、あるいはそれに関連する情報を会計情報として生成する方法である。この方法は「最低限度の共通点の抽出」に着目したものであり、その最低限度の共通点を会計情報としてディスクロージャーする方法である。

会計制度構築の主要な論点が決算情報を中心とする会計情報の生成にかかわる側面と、そのディスクロージャーにかかわる側面であると捉えれば、「設置主体間の会計基準の統合」は会計情報の生成、「最低限度の共通点の抽出」は会計情報のディスクロージャーにかかわる側面に重点を置いたアプローチである。

筆者等は、2002 - 2003年度の2年間にわたって介護施設における会計の制度的・実務的現状について調査研究を行った。その調査研究において若干のヒアリング調査を行ったが、いくつかの社会福祉法人では、正規の財務諸表に基づく、ディスクロージャー志向の決算情報を作成する試みが見られた。

本稿の目的は、それらディスクロージャー志向の決算情報の実践事例を紹介するとともに、社会福祉法人のみならず、介護施設を経営する異なる設置主体における会計情報の位置づけを考察し、さらにはそれらの設置主体

---

キーワード：介護施設、会計情報、サービスの質、サービスの側面と財務的側面

にかかわる「最低限度の共通点の抽出」に着目して、介護施設における比較可能な会計情報ディスクロージャーに関する考え方を提示しようとするものである。

## I. 介護施設にかかわる会計規制

はじめに、介護施設を経営する代表的な主体にかかわる現行会計規制についてまとめておく。

まず、社会福祉法人の財務諸表の作成は社会福祉法人会計基準による。つまり介護施設を経営している社会福祉法人は、社会福祉法人会計基準に基づいて財務諸表を作成する。もし自治体が特別養護老人ホームを設置経営している場合には、自治体は地方公営企業会計基準にしたがって当該施設の決算を行う。医療法人は病院会計準則<sup>(4)</sup>の規制を受ける。また老人保健施設を設置している法人は介護老人保健施設会計・経理準則の規制を受ける。もし医療法人が老人保健施設を設置している場合には、病院会計準則か介護老人保健施設会計・経理準則の規制を受けることになる<sup>(5)</sup>。さらに株式会社は、いうまでもなく企業会計の諸基準（企業会計原則、商法等）の規制を受ける。特定施設入所者生活介護の指定を受けた有料老人ホームを経営する株式会社は、企業会計の諸基準にしたがって財務諸表を作成する。

次に、それぞれの会計制度において作成が要請されている財務諸表の名称を列挙すれば次のようになる。

### 社会福祉法人会計基準

資金収支計算書及びこれに附属する資金収支内訳表、事業活動収支計算書及びこれに附属する事業活動収支内訳表、貸借対照表、財産目録（基準第6条）

### 地方公営企業会計の基準

当該年度の予算の区分に従って作成した決算報告書並びに損益計算書、剰余

金計算書又は欠損金計算書、剰余金処分計算書又は欠損金処理計算書及び貸借対照表とし、その様式は、総務省令で定める。（地方公営企業法第30条7項）

### 病院会計準則

損益計算書、貸借対照表、利益金処分計算書または損失金処理計算書、付属明細表（準則第2条）

### 介護老人保健施設会計・経理準則

損益計算書、貸借対照表、利益金処分計算書または損失金処理計算書、付属明細表（準則第2条）

### 企業会計の諸基準（企業会計原則、商法等）

#### 企業会計原則等

損益計算書、貸借対照表、財務諸表附属明細表、利益処分計算書、（連結）キャッシュ・フロー計算書（企業会計原則前書および連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書二）

#### 商法

貸借対照表、損益計算書、営業報告書、利益ノ処分又ハ損失ノ処理ニ関スル議案、附属明細書（第281条）

それぞれの設置主体は、その活動の目的が異なっているため、作成が要請される財務諸表には固有のものが見られる。

ところで、介護保険の給付対象事業を経営する法人は、それが社会福祉法人であれ医療法人であれ、あるいは株式会社であれ、現行制度において、介護保険の給付対象事業について、一定の様式での計算書の作成が求められる（老振発第18号「介護保険の給付対象事業における会計の区分について」、2001（平成13）年3月28日）。

介護施設における会計情報ディスクロージャーをめぐって

資料1-1 福祉系サービス事業施設の場合

指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指針  
施設名

介護サービス事業別事業活動計算書  
自平成 年 月 日 至平成 年 月 日

(単位:円)

勘定科目		合計	介護老人福祉施設	短期入所生活介護	通所介護	訪問介護	その他の事業		
事業活動による収支	収入	介護保険施設介護料収入 介護報酬収入 利用者負担金収入 基本食事サービス費収入 居宅介護料収入 介護報酬収入 利用者負担金収入 居宅介護支援介護料収入 利用者等利用料収入 介護福祉施設利用料収入 居宅介護サービス利用料収入 その他の利用料収入 その他の事業収入 補助金収入 市町村特別事業収入 受託収入 国庫補助金等特別積立金取崩額 (介護報酬査定減)							
		事業活動収入計(1)							
	支出	人件費 役員報酬 職員俸給 職員諸手当 非常勤職員給与 退職金 退職共済掛金 法定福利費 経費支出 (直接介護費) 給食用材料費 介護用品費 教養娯楽費 医薬品費 日用品費 被服費 消耗器具備品費 保健衛生費 車両費 光熱水費 燃料費 本人支給金 (一般管理費) 福利厚生費 旅費交通費 研修費 通信運搬費 事務消耗品費 印刷製本費 広報費 会議費 修繕費 保守費 賃借料 保険料 渉外費 諸会費 租税公課 委託費 雑費 減価償却費 徴収不能額 引当金繰入 徴収不能引当金繰入 賞与引当金繰入 退職給与引当金繰入							
			事業活動支出計(2)						
			事業活動収支差額(3)((1)-(2))						
		事業活動外収支の部	収入	借入金利息補助金収入 その他の収入					
				事業活動外収入計(4)					
			支出	借入金利息 その他の支出					
			事業活動外支出計(5)						
			事業活動外収支差額(6)((4)-(5))						
			事業収支額(7)((3)+(6))						

(「介護保健の給付対象事業における会計の区分について」(老振発第18号)より抜粋)

資料1-2 医療系サービス事業施設の場合(病院会計準則)

病院会計準則  
施設名

介護サービス事業区分損益計算書

自平成 年 月 日 至平成 年 月 日

(単位:円)

	合 計	医療保険	介護保険事業			
			計	介護療養型 医療施設 サービス	短期入所療 養介護	通所リハビリ テーション
<b>【医療損益計算】</b>						
<b>I 医療収益</b>						
1 入院診療収益						
2 室料差額収益						
3 外来診療収益						
4 その他の医療収益						
5 保険査定減						
医療収益合計						
<b>II 医療費用</b>						
1 給与費						
常勤職員給与						
医師給						
看護職員給						
医療技術員給						
事務員給						
技能労務員給						
支援相談員給						
非常勤職員給与						
退職給与引当金繰入						
法定福利費						
2 材料費						
医薬品費						
給食用材料費						
診療材料費						
医療消耗器具備品費						
3 経費						
福利厚生費						
旅費交通費						
職員被服費						
通信費						
消耗品費						
消耗器具備品費						
車両費						
会議費						
光熱水費						
修繕費						
賃借料						
保険料						
交際費						
雑費						
租税公課						
徴収不能損失						
雑費						
4 委託費						
委託費						
5 研修費						
謝金						
図書費						
旅費交通費						
研修雑費						
6 減価償却費						
建物減価償却費						
建物附属設備減価償却費						
構築物減価償却費						
医療用器械備品減価償却費						
車両船舶備品減価償却費						
その他の器械備品減価償却費						
その他の有形固定資産減価償却費						
無形固定資産減価償却費						
7 本部費						
8 役員報酬						
医療費用合計						
医療利益						
<b>【経常損益計算】</b>						
<b>III 医療外収益</b>						
受取利息配当金						
有価証券売却益						
患者外給食収益						
その他の医療外収益						
医療外収益合計						
<b>IV 医療外費用</b>						
支払利息						
有価証券売却損						
患者外給食用材料費						
診療費減免						
貸倒損失						
雑損失						
医療外費用合計						
経常利益						
<b>【純損益計算】</b>						
<b>V 特別利益</b>						
固定資産売却益						
補助金・負担金						
その他の特別利益						
特別利益合計						
<b>VI 特別損失</b>						
固定資産売却損						
その他の特別損失合計						
特別損失合計						
税引前当期純利益						

(「介護保健の給付対象事業における会計の区分について」(老振発第18号)より抜粋)

介護施設における会計情報ディスクロージャーをめぐって

資料1-3 医療系サービス事業施設の場合（介護老人保健施設会計・経理準則）

介護老人保健施設会計・経理準則

施設名

介護サービス事業別損益計算書

自平成 年 月 日 至平成 年 月 日

(単位:円)

	合 計	介護保健施設 サービス	短期入所 療養介護	通所リハビリ テーション	〇〇介護
<b>【施設運営事業損益計算】</b>					
<b>I 施設運営事業収益</b>					
1 介護保健施設介護料収益					
介護報酬収益					
利用者負担金収益					
基本食事サービス費					
2 居宅介護料収益					
介護報酬収益					
利用者負担金収益					
3 居宅介護支援介護料収益					
4 利用者等利用料収益					
介護保健施設利用料収益					
居宅介護サービス利用料収益					
その他の利用料収益					
5 その他の事業収益 (介護報酬査定減)					
計					
<b>II 施設運営事業費用</b>					
給与費					
常勤職員給与					
医師給					
看護婦給					
介護職員給					
支援相談員給					
理学療法士又は作業療法士給					
医療技術員給					
事務員給					
技能労務員給					
非常勤職員給与					
医師給					
看護婦給					
介護職員給					
支援相談員給					
理学療法士又は作業療法士給					
医療技術員給					
事務員給					
技能労務員給					
退職給与引当金繰入					
法定福利費					
2 材料費					
医薬品費					
給食用材料費					
施設療養材料費					
その他の材料費					
施設療養消耗器具備品費					
3 経費					
福利厚生費					
旅費交通費					
職員被服費					
通信費					
消耗品費					
消耗器具備品費					
車両費					
会議費					
光熱水費					
修繕費					
賃借料					
保険料					
交際費					
諸会費					
租税公課					
徴収不能損失					
雑費					
4 委託費					
委託費					
5 研修費					
謝金					
図書費					
旅費交通費					
研修雑費					
6 減価償却費					
建物減価償却費					
建物附属設備減価償却費					
構築物減価償却費					
医療用器械備品減価償却費					
車両船舶備品減価償却費					
その他の器械備品減価償却費					
その他の有形固定資産減価償却費					
無形固定資産減価償却費					
7 本部費					
本部費					
8 役員報酬					
役員報酬					
計					
施設運営事業利益 (又は施設運営事業損失)					
<b>【経常損益計算】</b>					
<b>III 施設運営事業外収益</b>					
1 受取利息配当金					
2 有価証券売却益					
3 利用者等外給食収益					
4 その他の施設運営事業外収益					
計					
<b>IV 施設運営事業外費用</b>					
1 支払利息					
2 有価証券売却損					
3 利用者等外給食用材料費					
4 貸倒損失					
5 雑損失					
計					
経常利益(又は経常損失)					
<b>【純損益計算】</b>					
<b>V 特別利益</b>					
1 固定資産売却益					
2 その他の特別利益					
計					
<b>VI 特別損失</b>					
1 固定資産売却損					
2 その他の特別損失					
税引前当期純利益 (又は税引前当期純損失)					
法人税等					
計					
当期純利益(又は当期純損失)					

(「介護保健の給付対象事業における会計の区分について」(老振発第18号)より抜粋)

そこでは、福祉系サービス事業施設（指定介護老人福祉施設、特定施設入所者生活介護）は、指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指針による介護サービス事業別事業活動計算書、医療系サービス事業施設（指定介護療養型医療施設、介護老人保健施設）は、病院会計準則による介護サービス事業区分損益計算書または介護老人保健施設会計・経理準則による介護サービス事業別損益計算書の作成が求められる（資料1-1、1-2、1-3参照）。

もちろんこれは、介護保険の給付対象事業の実施主体の多様性を考慮し、「全ての主体に統一的な方式による会計処理を求めるのではなく、それぞれの法人等に適用される会計基準等を基本としつつ、その会計基準等とは別に会計処理の段階で事業毎に区分が必要と想定される科目の按分方法を示し、これに基づく按分を行うことにより、運営基準を満たすこと」（老振発第18号）を目的にしたものであって、各名称の違いにも明らかなように、介護保険の給付対象事業という共通の事業内容を対象にしつつも、そこで要請される計算書の内容は、各法人を規制する会計基準にしたがったものである。加えて、それらは、運営基準を満たしているかどうかを判断するために作成が求められるものであり、積極的に外部にディスクロージャーすることを意図して作成が求められているものではない。

以上のように、現行制度下においては、各法人に個別的に会計制度が構築されており、介護保険法の範疇に含まれる事業を行っている法人に限定しても、法人の種類ごとに求められる財務諸表が異なり、介護施設を設置経営する法人に共通の会計制度はいまだ存在しない。

## II. 決算情報ディスクロージャーの実践事例

さて、介護施設を設置経営する法人ごとに会計制度が異なる現状において、社会福祉法人のいくつかでは、作成した財務諸表に基づき、それを加工してディスクロージャーする事例が見られる<sup>(7)</sup>。ここでは、それらを、統合型<sup>(8)</sup>、簡略型と称し分類して紹介する。

### 1. 統合型<sup>(9)</sup>

この決算書の特徴は、各事業を行う施設ごとに適用される会計規制、そしてそこから発生する使用勘定科目の相違を克服した点にある。

たとえば、資料2に掲げた事業活動収支（損益）計算書では、事業活動収入に、福祉事業（特別養護老人ホームが代表）で使用する勘定科目（介護保険収入から国庫補助金等特別積立金取崩額まで）、その次に医療事業（病院が代表）で使用する勘定科目、さらにその次に高齢者公益事業（有料老人ホームが代表）にかかわる勘定科目が列記されている。事業活動支出も同様で、人件費については各事業で共通に発生している。一方、事業費・事務費は福祉事業にのみかかわる勘定科目、他方、材料費・経費・研究研修費などは福祉事業にはかかわらない科目である。

このように一覧表示することによって、共通する勘定科目には各事業ごとの金額が、その事業固有の勘定科目にはその事業固有の収支が記載され、事業別に収支の状況が比較できるよになっている。

また、閲覧者は、これを見ることによって、どの事業で多くの収入（収益）を獲得し、どの事業でどれだけ支出（費用）が発生したのかが概観できるようになる。

このような統合型の決算情報は、法人全体の収支状況を俯瞰できるため、一法人が異なる会計基準等で処理しなければならない福祉

資料2 統合型の事例

事業活動収支(損益)計算書  
自平成14年4月1日 至平成15年3月31日

科 目	計	福祉事業	医療事業	高齢者公益事業	老人保健施設事業	在宅事業	その他の事業
事業活動収入	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××
介護保険収入	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××
利用料収入	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
措置費収入	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
運営費収入	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
経常経費補助金収入	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
寄付金収入	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
雑収入	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
借入金元金償還補助金収入	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
引当金戻入	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
国庫補助金等特別積立金取崩額	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
入院収益	××××××××××	0	××××××××××	0	0	0	0
室料差額収益	××××××××××	0	××××××××××	0	××××××××××	0	0
外来収益	××××××××××	0	××××××××××	0	0	0	0
検診収益	××××××××××	0	××××××××××	0	0	0	0
受託検査収益	××××××××××	0	××××××××××	0	0	0	0
医療雑収益	××××××××××	0	××××××××××	0	0	0	0
診療収益	××××××××××	0	0	××××××××××	0	××××××××××	0
審査増減	▲	××××××××××	0	0	0	0	0
経過入園料収益	××××××××××	0	0	××××××××××	0	0	0
管理料収益	××××××××××	0	0	××××××××××	0	0	0
給食料収益	××××××××××	0	0	××××××××××	0	0	0
受人料収益	××××××××××	0	0	××××××××××	0	0	0
販売収益	××××××××××	0	0	××××××××××	0	××××××××××	0
その他の事業収益	××××××××××	0	××××××××××	0	××××××××××	××××××××××	××××××××
事業活動支出	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××
人件費	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××
出向料受入	▲	0	0	0	0	0	0
事務費	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
事業費	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
材料費	××××××××××	0	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	0
売上原価	××××××××××	0	0	××××××××××	0	××××××××××	0
経費	××××××××××	0	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××
委託費	××××××××××	0	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××
研究研修費	××××××××××	0	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	0
福祉活動費	××××××××××	××××××××××	××××××××××	0	××××××××××	××××××××××	0
減価償却費	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××
受託事業費	××××××××××	0	0	××××××××××	0	××××××××××	0
引当金繰入	××××××××××	××××××××××	0	0	0	0	0
事業活動収支差額	××××××××××	▲	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××××	××××××××

単位:円





資料3 事業別簡略型の事例

資金収支計算書  
(平成14年4月1日～平成15年3月31日)

・法人本部

収	借入金利息補助金収入	××××
入	経理区分間繰入金収入	××××
	その他収入	××××
	計	××××
支	事務費支出	××××
	借入金元金償還金支出	××××
	借入金利息支出	××××
	会計単位間繰入金支出	××××
出	その他支出	××××
	計	××××
	当期末資金収支差額合計	×××

・特別養護老人ホーム〇〇

収	介護保険収入	××××××
入	利用料収入	××××××
	借入金利息補助金収入	××××
	その他収入	××××
	計	××××××
支	人件費	××××××
	事務費	××××××
	事業費	××××××
出	借入金元金償還金支出	××××××
	借入金利息支出	××××
	その他支出	××××
	計	××××××
	当期末資金収支差額合計	××××××

・ケアハウス ××××

収	介護保険収入	××××××
入	経常経費補助金収入	××××××
	経理区分間繰入金収入	××××××
	その他収入	××
	計	××××××
支	人件費	××××××
	事務費	××××××
	事業費	××××××
出	経理区分間繰入金支出	××××××
	計	××××××
	当期末資金収支差額合計	××××××

・老人保健施設 △△△

収	介護保険収入	××××××××
入	利用者等利用料収入	××××××××
	その他の事業収入	××××××
	施設運営事業外収入	××××××
	計	××××××××
支	給与費	××××××××
	材料費	××××××××
	経費	××××××××
	本部費	××××××××
出	借入金元金償還金支出	××××××××
	施設運営事業外費用	××××××××
	計	××××××××
	経常利益	××××××××

・〇〇デイサービス

収	介護保険収入	×××××××
入	利用料収入	××××××
	計	×××××××
支	人件費	×××××××
	事務費	××××××
	事業費	××××××
出	計	×××××××
	当期末資金収支差額合計	××××

・〇〇ホームヘルプサービス

収	介護保険収入	×××××××
入	利用料収入	××××
	計	×××××××
支	人件費	×××××××
	事務費	××××××
	事業費	××××
出	計	×××××××
	当期末資金収支差額合計	▲××××××

・××××××デイサービス

収	介護保険収入	×××××××
入	利用料収入	××××××
	その他収入	××××
	計	×××××××
支	人件費	×××××××
	事務費	××××××
	事業費	××××××
出	計	×××××××
	当期末資金収支差額合計	×××××××

・〇〇居宅介護支援事業所

収	介護保険収入	×××××××
入	利用料収入	×××××××
	計	×××××××
支	人件費	×××××××
	事務費	××××××
	事業費	××××××
出	計	×××××××
	当期末資金収支差額合計	0

・△△区在宅介護支援センター

収	介護保険収入	×××××
入	利用料収入	×××××
	計	×××××
支	人件費	×××××
	事務費	×××××
	事業費	×××××
出	計	×××××
	当期末資金収支差額合計	0

資料4 時系列簡易型の事例

社会福祉法人 ○○○

当期資金収支差額合計比較

年度	合 計	法人本部	特養○	診療所	特養××	併設型通所介護	痴呆専門通所介護	老人介護支援センター	ヘルパーステーション	高齢者居宅相談	結算老人ホームAB型	結算老人ホームA型	経営老人ホーム ケアハウス型
2001年度	××××××××	▲××××××××	××××××××	××××××	××××××××	××××××××	▲××××××	××××××××	××××××××	××××××	0	××××××××	▲×××××××
2002年度	××××××××	××××××××	××××××××	××××××	▲××××××	××××××××	▲××××××	××××××××	××××××××	××××××	0	××××××××	×××××××
2003年度予算 3か月の修繕積立金 等の積立額合計	××××××××	××××××××	××××××××	××××××	▲××××××	××××××××	▲××××××	××××××××	××××××××	××××××	0	××××××××	×××××××

経常収入の推移

2000年度	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××
2001年度	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××
2002年度	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××
2003年度予算	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××

人件費の推移

2000年度	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××
2001年度	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××
2002年度	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××
2003年度予算	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××	××××××××

人件費/経常収入

2000年度	48%	1%	52%	8%	48%	51%	66%	78%	84%	57%	55%	58%	27%
2001年度	48%	1%	52%	9%	48%	53%	66%	76%	77%	74%	60%	57%	26%
2002年度	51%	2%	53%	14%	54%	56%	70%	75%	77%	76%	56%	60%	30%
2003年度予算	55%	11%	59%	22%	55%	56%	70%	81%	68%	75%	58%	61%	30%

系と医療系など異なる施設を設置経営している場合に適する形式であると思われる。

## 2. 簡略型

### (1) 事業別簡略型<sup>(10)</sup>

この簡略型の決算情報は、同一の会計基準で処理できる複数の事業を行っている法人（これが一般的ではある）が、どの事業からどれだけの収入（収益）を得て、どれだけの支出（費用）が発生したのかを明快な形で表現できるところに特徴がある（資料3参照）。

ここでは資金収支計算書のみを紹介するが、収入、支出とも、法人側が情報利用者にとって必要であろうと判断した主たる勘定科目に限定して採り上げている。つまり、ケアハウス、老人保健施設を含めて、各事業の収入項目はその金額の重要性によって介護保険収入、利用料収入等が示され、支出項目は、会計処理上、勘定科目の構成が異なる老人保健施設を除いて、人件費、事務費、事業費が採り上げられている。この中で、特別養護老人ホーム、ケアハウス、老人保健施設は入所施設であるが、とくに特別養護老人ホームにおいて、借入金に関する経常的な収支情報を採り上げている点が興味深い。のちに触れるように、ゴーイング・コンサーンの観点から、補助金や借入金の収支が適正に処理されているかどうかは、ステイクホルダーにとって重要な情報になると考えられる。<sup>(11)</sup>この計算書では、収入の部で公的資金である借入金利息補助金の受取額（設備資金借入金利息にかかる地方公共団体からの補助金収入）を示し、支出の部で当期の借入金元金償還金額（設備資金借入金の元金償還額）と借入金利息支出（設備資金借入金、長期運営資金借入金及び短期運営資金借入金の利息）を示すことによって、当期の収入から元金を返済できているという財務健全性を表現するとともに、借入金利息にかかる補助金が適正に支出に回されていることを明示しているわけである。

### (2) 時系列簡易型<sup>(12)</sup>

ここで紹介する事業別、時系列にデータを集計した資料は、法人外部にディスクロージャーすることを意図したものではなく、内部ディスクロージャー資料（理事会審議用資料）として作成したものである。<sup>(13)</sup>この中で時系列的に列挙されている項目は、当期資金収支差額、経常収入、人件費および人件費率（人件費／経常収入）である（資料4参照）。

この資料では、当該事業を施設サービス（特養 から特養××まで）、在宅サービス（併設型通所介護から高齢者居宅相談）、その他（経費老人ホーム）に配列し、各施設・サービスごとのおおむね過去3年間の金額あるいは比率を列挙している点に特徴がある。継続的なサービスの提供といった点からは、情報利用者にとって費目別の年度ごとの推移に関する情報は重要である。また、この資料が内部資料であるという性格上、経営意思決定に際して金額的・事業的に重要と判断される「合計」・「特養 」「特養××」を強調して示している（実際にはデータにすべて網掛けされて示されている）点も、あまり会計的な知識を持ち合わせていない情報利用者に対しては有効な手法であると思われる。

以上、3つの事例のいずれも、設置主体間の比較可能性を意図して作成したものではないが、それぞれに、法人内外のステイクホルダーに「見せる」ことを意図した決算書であるといえよう。

## Ⅲ. 介護施設における会計情報の位置づけと役割

前章で紹介したように、介護施設を設置経営する社会福祉法人では、会計基準で要請される正規の財務諸表とは別に、法人内外のステイクホルダーに対して、ディスクロージャー指向の決算情報を作成している事例がみられる。

ここでは、介護施設における決算情報を含む会計情報の位置づけとその役割について検討したい。

### 1. サービスの側面と財務的側面

介護サービス（ここでは人的サービスと物的サービスの両方を含めた用語として介護サービスを用いている）の提供は、当該法人の財政的安定性を前提にする。介護施設にはゴーイング・コンサーンが殊のほか重要であるからである。そして介護サービスがどのように提供されているのか、あるいは提供されたのかを明らかにするために会計情報は役立つ。

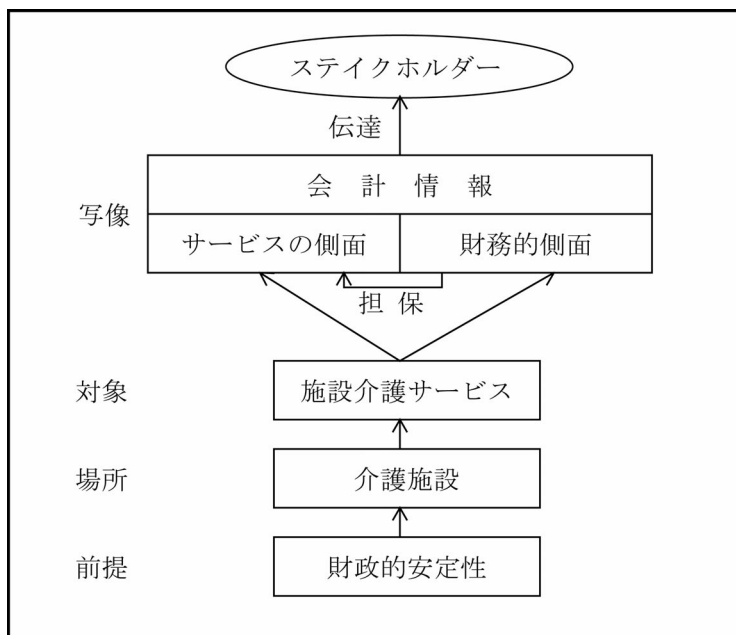
さて、介護施設における会計情報の位置づけについて、図1のように捉えて考えてみたい。

会計情報は介護施設のサービスの側面と財務的側面からなる<sup>(14)</sup>。ここでサービスの側面とは、在宅・施設を問わず、そのサービス提供主体が行うサービスを写し出したものをいう。たとえば、介護保険制度において、施設サービスは介護老人福祉施設（特別養護老人ホー

ム）、介護老人保健施設（老人保健施設）、介護療養型医療施設（療養型病床群、老人性痴呆疾患療養病棟）において実施される。介護老人福祉施設では、入浴、トイレ、食事などの介護その他の日常生活や機能訓練、健康管理などのサービスが提供される。介護老人保健施設では、看護、医学的管理の下での介護、機能訓練や日常生活の世話などのサービス、介護療養型医療施設では、長期間にわたる療養上の管理、看護、医学的管理下での介護、機能訓練などのサービスが提供される。これらのサービスの側面は、利用料情報を伴って、一般的な情報として、施設案内書や広報誌（紙）を通して、当該施設からディスクロージャーされている。

ステイクホルダーは、施設で行われているサービスを個別単独で評価することは必要なことではある。しかし、そういったサービスは、本質的に、しっかりとした財政的基盤のもとで、なおかつ適正な年度の財務構造のもとで提供されているはずである。このことから、介護施設のステイクホルダーは、サービ

図1 介護施設における会計情報の位置付け



スの内容のみならず、それを担保する財務的側面に関する情報を見逃してはならないと思われる。両者は密接不可分の関係にあるのである。このように考えるならば、「いかなるサービスがどのように提供されているのか」という情報とともに、そのサービスのありようを裏付ける財務的側面に関する情報が必要になる。

サービスの側面にかかわる内容は、多かれ少なかれ、直接的であるか間接的であるかを問わず、財務的側面に依存するものである。たとえば、施設設備の充実度は、財政的基盤や年度の収支状況に依存するだろうし、提供されるサービスの頻度や種類も、収支状況に依存するだろう。サービスの側面にかかわる情報を財務的側面に関する情報とワンセットで捉えることによって、外部ステイクホルダーにとっても、施設経営者・管理者にとっても、意思決定がより一層確かなものになると考えられる。

一方、財務的側面もまた、会計規制に基づいて作成された財務諸表だけを意味するものではない。たとえば、かつて山上 [1989] は、会計情報が財務諸表に集約される会計報告書(狭義)から、それ以外の金額あるいは物量などの数量情報(広義)、数量情報以外の叙述情報(最広義)に拡充する方向にあることを示した。また、会計情報のディスクロージャー媒体については、制度会計上の会計報告書(財務諸表)(狭義)、制度会計上の会計報告書以外の報告書(広義)、前記・以外の金額・数量・叙述情報(いわゆる「非制度会計情報」)を包含したものの(最広義)に区分し、狭義のディスクロージャーを中核とするものの、広義・最広義の概念をも含める方向性を示唆した [pp.2-3]。もっともこれは、いわゆる企業会計を対象としたものであって、論旨を展開する視点はいささか異なるが、その考え方、方向性は介護施設の設置主体にも十分適用できるものであると考えられる。

とくに、ディスクロージャーという観点からは、サービスの側面の情報も財務諸表としてまとめられた情報も、同じ役割を演じるものである。サービスの側面は、施設で何が行われたかを叙述した情報であり、財務諸表は、サービス提供の場における財産や、サービス提供活動の結果を貨幣的に写し出した媒体である。多様なステイクホルダーへのアカウンタビリティの解除<sup>(15)</sup>を考えるならば、財務的側面として、制度会計上(会計基準上)の要請によって作成された財務諸表だけではなく、財務諸表から導き出される情報(たとえば簡略化した収支状況や人件費比率)や財務諸表に関連する情報(たとえば従業員数)を含めて捉えることに意義がある。つまり、財務諸表のみならず、そういった決算情報にかかわる情報をも含めて財務的側面として考えるのである。そして、介護施設の設置主体の会計情報に関して、密接不可分の関係にあるサービスの側面と財務的側面を統合的に捉えてディスクロージャーする方向性を追求することに一定程度の妥当性があるものと思われる。

## 2. サービスの質の評価と財務的側面

サービスの側面に関する情報の中心は、その質に関するものである。

2000年4月の介護保険法の施行と同時に、介護サービスへの参入業者が増加し、多様な業者が多様な介護サービスを提供している。一方で、介護サービス利用者からは、介護サービスに関する情報の少なさ、受けている介護サービスの質の問題などが指摘されてきた。これに呼応して、厚生労働省では、第三者評価制度導入を目指し[日本経済新聞]、介護サービスの質の向上への取組の一つとして、2003年度から介護サービスの第三者評価の実施方法および評価基準等を具体的に検討しており、2004年度からモデル事業を実施し始めている。

サービスの質は、その内容の善し悪し、あるいはその価値の高低を指すと解することが

できる。介護施設は、入所者にとって終の棲家になる可能性が高いため、長期にわたって安定的に経営することが求められる。いわばゴーイング・コンサーンが求められるのである。このことから、サービスの側面の中心となるサービスの質こそ、サービス提供主体の強固な財政的基盤のもとで、継続的に提供されてはじめて高まるものと考えられる。

社団法人シルバーサービス振興会（厚生労働省所管）[2004] では、介護保険サービスの質の評価に関する調査研究委員会を設置し、2004（平成16）年3月、「利用者による介護サービス（事業者）の適切な選択に資する情報開示の標準化について（中間報告書）」を公表した。この中では、「基本情報項目」の一つとして、従事者数、介護職員数、夜間勤務者数が掲げられている。介護施設において従事者数、介護職員数は、サービス提供に関する基本的な事項である。評価に耐えうるだけのサービスの質の向上は、それら職員の専門的職業にかかわる使命感に負うところが大きい、「成果」が見えにくい介護サービスにあって、使命感をもって従事するための労働環境が確保されていなければならない。また、厚生労働省が、2004（平成16）年5月7日付けで発表した「福祉サービス第三者評価事業に関する指針」を受けて、全国社会福祉協議会 [2004] も、介護サービスに限定したものではないが、「福祉サービス第三者評価基準ガイドライン」を公表した。その中の「2 人材の確保・養成」で、人事管理体制の整備、必要な人材に関する具体的なプランの確立、客観的な基準に基づく人事考課などを評価対象として示している。いずれも確固たる財政的基盤の上で整備・確立・実施しなければならないものであり、継続的に質の高いサービスを提供するといった点からは、財政的基盤のみならず、年度の収支計画と実績がそれらの整備や確立を下支えするものとなる。

すでに触れたように、厚生労働省は、すべての介護保険サービス事業者（在宅サービス事業者を含む）を対象に、外部の客観的な評価を受けることを義務付ける制度を導入する。2004年度のモデル事業の実施を踏まえて、2005年度には全国規模で本格導入する方針である。そのねらいは、提供するサービスごとに事実上格付けを行うことによって、利用者が質の高いサービスを選びやすくし、他方で、事業者の競争を通じ、劣悪な業者の淘汰を図ろうとするところにある<sup>(19)</sup>。

このようなサービスの質の評価制度（実質的な格付け）は、「質」という、ともすれば主観に左右される対象を評価するのであるから、サービスの質を担保する客観的な情報が必要になる。そうであるとなれば、サービスの質の評価は、自己評価であっても第三者評価であっても、施設利用者への対応状況ばかりではなく、施設全体（ひいては法人全体）のフローとストック両面にわたる財務的側面をも加味して行う必要があるだろうし、設置主体に対しては、多様なステイクホルダーの意思決定に際して有用で、比較可能な会計情報の生成とディスクロージャーが求められるのである。

## おわりに

最後に、会計情報ディスクロージャーに関する留意点を述べてみたい。

まず、提供すべき「情報内容」を吟味しなければならないであろう。

厚生労働省では、2002（平成14）年4月1日付で、介護サービスの費用等についての実態を明らかにし、介護報酬設定のための基礎資料を得ることを目的として調査を行い、同年10月、その結果を『平成14年介護事業経営実態調査結果』として公表した。

この調査結果の中で、「事業所全体の収支」の「(1) 介護保険施設」に、資料5のよう

介護施設における会計情報ディスクロージャーをめぐって

資料5 厚生労働省の事例

事業所全体の収支

(単位:千円)

		介護老人福祉施設		介護老人保健施設		介護療養型医療施設(病院)			
						療養病床等60%以上	全体		
I 介護事業収益	(1) 介護料収益	22,897	99.60%	32,084	96.40%	34,232	97.30%	32,159	97.50%
	(2) 保険外の利用料収益	89	0.40%	1,211	3.60%	1,019	2.90%	880	2.70%
	(3) 補助金収入	445	1.90%	-	-	-	-	-	-
	(4) 国庫補助金等特別積立金取崩額	1,083	4.70%	-	-	-	-	-	-
	(5) 介護報酬査定減	0	0.00%	-20	-0.10%	-65	-0.20%	-56	-0.20%
II 介護事業費用	(1) 給与費	12,754	55.50%	15,903	47.80%	19,596	55.70%	18,802	57.00%
	(2) 減価償却費	1,940	8.40%	2,625	7.90%	1,581	4.50%	1,536	4.70%
	(3) その他	6,061	26.40%	9,467	28.50%	11,485	32.60%	11,078	33.60%
III 介護事業外収益	借入金利息補助金収入	193	0.80%	-	-	-	-	-	-
IV 介護事業外費用	借入金利息	342	1.50%	1,423	4.30%	633	1.80%	581	1.80%
V 特別損失	会計区分外繰入金支出;本部費繰入(役員報酬等)	160	0.70%	-	-	-	-	-	-
(補助金を含まない収益ベース)									
収益A((1)-(4)-(5))		22,986	100.00%	33,275	100.00%	35,186	100.00%	32,982	100.00%
費用A((2)-(3)-(4)+(5)+(6)+(7)+(8)+(9)+(10)+(11)+(12)+(13)+(14)+(15)+(16)+(17)+(18)+(19)+(20)+(21)+(22)+(23)+(24)+(25)+(26)+(27)+(28)+(29)+(30)+(31)+(32)+(33)+(34)+(35)+(36)+(37)+(38)+(39)+(40)+(41)+(42)+(43)+(44)+(45)+(46)+(47)+(48)+(49)+(50)+(51)+(52)+(53)+(54)+(55)+(56)+(57)+(58)+(59)+(60)+(61)+(62)+(63)+(64)+(65)+(66)+(67)+(68)+(69)+(70)+(71)+(72)+(73)+(74)+(75)+(76)+(77)+(78)+(79)+(80)+(81)+(82)+(83)+(84)+(85)+(86)+(87)+(88)+(89)+(90)+(91)+(92)+(93)+(94)+(95)+(96)+(97)+(98)+(99)+(100))		20,174	87.80%	29,417	88.40%	33,295	94.60%	31,998	97.00%
損益A((3)-(2))		2,812	12.20%	3,857	11.60%	1,891	5.40%	985	3.00%
(補助金を含む収益ベース)									
収益B((4)-(1)-(4)-(III))		23,624	100.00%	-	-	-	-	-	-
損益B((5)-(4)-(2))		3,449	14.60%	-	-	-	-	-	-
I施設あたり定員数(病床数)		67.4		87.6		70.3		66.4	
施設数		483		334		95		111	

※介護老人福祉施設には、空床利用の短期入所生活介護の損益を含む。  
 ※介護老人保健施設及び介護療養型医療施設(病院)には、短期入所療養介護の損益を含む。  
 ※介護療養型医療施設(病院)の1施設当たり病床数は、療養病床、介護力強化病床、老人性痴呆疾患療養病床の病床の合計である。  
 ※介護療養型医療施設(病院)は、介護保険適用病床のみの損益である。  
 ※介護療養型医療施設(病院)の療養病床等60%以上は、療養病床、介護力強化病床、老人性痴呆疾患療養病床の病床の合計が全病床に占める割合が60%以上の病院である。  
 ※損益Bの比率は、収益Bに対する割合、その他の比率は、収益Aに対する割合。  
 介護老人福祉施設では、建物等取得時の補助金の全額をいったん積み立て、各期の減価償却費に対応して、毎年「国庫補助金等特別積立金取崩額」として収入に計上している。したがって、介護老人福祉施設の経理に計上されている減価償却費は建物等取得時の補助金相当分が含まれた額であり、国庫補助金等特別積立金取崩額を控除した額が法人負担分の建物等取得価額の減価償却費額に相当する。  
 介護老人福祉施設以外の減価償却費には建物等取得時の補助金相当分を含まない。(補助金相当分を含んだ会計を行っている場合には、調査側で補正を行った。)  
 (厚生労働省「平成14年介護事業経営実態調査結果」(2002年10月)より抜粋)

な比較表が示されている。

ここには、次のような特徴が見られる。

- 年度<sup>(17)</sup>の経営にかかわる収支が、各施設横断的な項目で統一的に表現されている。
- 金額とともに構成比が示されている。
- 介護老人福祉施設<sup>(17)</sup>にあつては、補助金を含まないケースと補助金を含むケースに分けて示されている。

この形式は、先に紹介した簡略型の類型であるが、決算情報の中から重要と思われる勘定科目を施設横断的な「項目」に引き直して作成していることに特徴が見られ、設置主体ごとに、財務諸表から同様の形式で各項目を抽出していることから、各設置主体がこれと同様の形式で決算情報を加工するとすれば、比較可能な決算情報として有用であると考えられるし、その意味で、今後の決算情報ディスクロージャーの一つのあり方を示唆しているものと思われる。

ところで、施設経営は、安定的な収入の確

保と労働力の確保が重要である。であれば、これを情報内容に取り入れる工夫が必要になる。介護保険の給付対象事業を行う法人は、提供したサービスによって介護報酬を受ける。このことから、年度の収支に関しては、介護報酬を中心とした情報に限定して共通の項目を採用する方法が考えられる。具体的な収入項目としては、介護報酬、利用料収入、寄付金などが該当する。これに対して支出項目としては、人件費、事業費(直接介護費)などが該当する。とくに、人件費については、従事者数、介護職員数等、決算情報に関連する情報も必要であろう。また施設介護ばかりではなく、在宅介護事業を併設している場合には、入所・在宅別の収支内訳も有用であろう。さらに、現在の財政状態に関する情報も必要である。これは貸借対照表によって知ることができるが、少なくとも資産と負債の割合、とりわけゴーイング・コンサーンを損なうような過大な借入れが行われていないかどうか

か、あるいは事業別簡略型の例に見られたように、利息の支払いが年度の収入で賄われているかどうかを判断する情報だけでも入所検討者や施設利用者等にとっては役立つものと思われる。

さらに、情報内容を検討するに際して、施設ごとの規模の違いを考慮しなければならない。厚生労働省 [2002] の調査においても、各施設ごとに施設利用者の規模別の収支状況がまとめられているが、介護施設といえども、その規模や事業内容には大きな相違がある。そこで、少なくとも規模の違いを考慮した情報が必要になる。その工夫の一つとして、時系列簡易型の事例に見られたように、貨幣的情報のいくつかを、百分率に置き換えて提供する方法が考えられる。たとえば、金額ベースでの年度の総収入とともに、その内訳としての介護報酬、利用料収入、寄付金の額を構成比の形で示すという工夫である。こうすることによって、総収入に占める各内訳項目の割合が示されるのと同時に、規模の違いによる比較困難性を解消することができるだろう。支出の場合も同様である。

介護保険法の施行によって、介護は措置制度から利用契約制度に変更された。これは「利用者本位」[厚生統計協会, p.195] の仕組みを指向したものであるという。措置制度では各施設の経営は、監督官庁のコントロール下にあったといえる。<sup>(18)</sup>つまり各施設は「他からコントロールされた」状態であった。いい方を変えればコントロールに従っていればよかったのである。しかし、利用契約への制度変更によって、各施設の経営は、制度上、コントロール外に置かれた。このことは、各施設が「自らコントロールすべき」状態に置かれたことを意味する。こうしたなか、会計情報に関しても、施設の設置主体は、利用者本位に立ったディスクロージャーのありようを検討する必要があるだろう。

#### [注]

- (1) ここでの介護施設とは、介護保険法によって介護保険施設として指定されている指定介護老人福祉施設、介護老人保健施設、指定介護療養型医療施設とともに、「継続的に入居する施設」という点から、有料老人ホームも含めた用語として使う。なお、「継続的に入居する施設」という点ではグループホームも視野に入れる必要があるが、ここでは直接的には扱わないことにした。
- (2) ステイクホルダーとしては、法人経営に法的・資金的関係を有するステイクホルダーである国や地方公共団体、債権者やその他の取引業者、設置法人の担い手として関係を有する経営者(理事者)や従業員、介護サービスを利用するという意味において利害関係を有する入所希望者や施設利用者(その家族を含む)が考えられる。
- (3) 日本社会関連会計学会に設置されたスタディ・グループでの調査研究であり、その内容は、「社会関連会計研究」第15号および第16号に掲載している。
- (4) 病院会計準則は開設主体にかかわらず、すべての病院に適用される会計基準(施設の会計基準)として1965(昭和40)年10月に制定された。しかし2003(平成15)年9月、病院会計準則の改正案が公表された。それによれば改正案の適用範囲は公的病院等(社会保険関係病院、労災病院、国立大学病院、独立行政法人国立病院機構病院、日赤病院、済生会病院、厚生連病院および自治体病院)などであり、医療法人、財団法人、社団法人、個人などが開設する民間病院については、対象とする範囲を含め公的病院等の採用状況等を踏まえ、適用・推進を検討するに留まっている。
- (5) なお、「特に支障がない場合には、病院会計準則等(社会福祉法人経理規程準則を除く)を適用しても差支えない(介護老人保健施設会計・経理準則第2条第1項)ことになっている。



- (6) 最近の傾向として非営利組織体の会計に企業の会計思考が導入されている。介護施設を設置経営する団体・法人もまたしかりである。社会福祉法人には社会福祉法人会計基準が適用されているし、医療法人には医療法人会計基準が導入される予定になっている。そしてそのどちらも企業の会計思考を取り入れた財務諸表の作成が基本にある（もっとも、従来からあった病院会計準則はその本質において企業会計思考を有してはいたが）。こういった企業の会計思考に基づく会計基準の導入の意義は、外部報告に耐えうる会計情報の生成とは別に、経営管理目的での財務諸表の利用が、これまで以上に充実する契機になったと考えられることである。たとえば、病院会計準則及び医療法人会計基準の必要性に関する研究班（厚生労働省，2004）は、病院会計準則改正案の中で「経営管理に資する有用な会計情報を提供するという役割を担っている」と、その性格を記している。ここでは、ディスクロージャーのための会計ではなく、内部利用のための会計の立場が明確化している。この点については、稿を改めて検討したい。
- (7) 我々の調査によれば、介護老人保健施設を設置している医療法人は、おしなべて情報ディスクロージャーに消極的であった。また有料老人ホームを経営している株式会社では、有価証券報告書によって財務諸表を入手することはできても、有料老人ホームにかかわる情報を読み取ることができないものがあった。
- (8) ここでは、各計算書名や資料の種類の違いは無視し、形式や内容上の工夫のみを対象にして分類している。
- (9) この法人は多様な事業を行っており（福祉事業、医療事業、高齢者公益事業、老人保健事業、在宅事業、その他）、その決算書はA3サイズで126ページ、財産目録もA3サイズで73ページにも及ぶ。当該経理担当者によれば「閲覧を希望する者へのスムーズな情報伝達」（談）を目指して、2001（平成13）年度より、各事業を統合したA4サイズ7ページの閲覧用決算書（「はじめに」「事業活動報告にあたって」「貸借対照表」「事業活動収支（損益）計算書」「繰越金処分計算書」および「施設整備事業実績」からなる）を作成している。
- (10) この法人は、特別養護老人ホーム、ケアハウスおよび介護老人保健施設という3施設を経営している（特別養護老人ホーム・ケアハウスで一人、介護老人保健施設で一人、計2名の施設長がいる）。この法人では、決算確定後の広報誌（年4回発行）の折り込みで、A4サイズ裏表印刷の各事業会計の要旨をディスクロージャーしている（表側には「資金収支計算書」、裏側には「貸借対照表」が、施設・事業ごとに区分されて記載されている）。
- (11) 余談ながら、居宅介護支援事業所と在宅介護支援センターの資金収支差額合計は「0」となっているが、当該施設長によれば、これは総収入で総支出をまかないきれず、特別養護老人ホームと人件費を按分して結果的に収支トントンにしている。見方を変えれば、居宅介護支援事業所と在宅介護支援センターは、それ自体では儲けが出ない事業であるという。
- (12) この法人は、特別養護老人ホーム2施設、経費老人ホームA型、B型、ケアハウス型各1施設、および高齢者居宅支援センターを有する法人である。
- この法人もまた、年4回発行している広報誌の中で決算報告を行っているが、それは、法人一本の貸借対照表、資金収支計算書、事業活動収支計算書の要旨である（これがA4サイズ1枚に納められている）。
- (13) 施設長によれば、この資料は「決算書に基づく意思決定に役立つ資料がほしい」という理事会の要請に基づき、理事会予算決算審議用に作成したという。なお、施設長は、ヒアリング時点においてこの資料を外部にディスクロージャーする予定はないという。
- (14) 会計情報を、サービスの側面と財務的側面を

合わせ持ったものとして捉える考え方は、非営利組織に共通する会計情報の捉え方でもある。つまり、ここでは会計が行われる場所が介護施設であり、対象は介護サービスであるが、学校法人であれば、場所は学校、対象は教育サービスであると置き換えて考えることができる。

- (15) 筆者はかつて、社会福祉法人には、公的資金の管理保全に関するアカウントビリティ、公的資金や利用料収入などの使途とその結果に関するアカウントビリティ、さらに、それに加えて、サービスの質などのような非財務的側面に関するアカウントビリティがあると指摘した [大原, 2002]。介護サービスを提供する場としての介護施設、そしてその設置主体には、最低限、介護報酬や利用料を受けるという意味において、社会福祉法人と同様のアカウントビリティがあることに違いはない。
- (16) この点について、ヒアリングを行った施設長は、一様にサービスの質の向上・均質化を目指したものであれば同意すると答える一方で、施設の需給バランスが崩れている状況で、下に格付けされた事業者であっても利用者(入所者)は選択の余地がないと懸念している。施設の需給バランスは政策的問題でもあるのでここでは立ち入らないが看過できない問題として残っている。
- (17) ここでの構成比の計算はややわかりにくいものになっている。図表の注に、「損益Bの比率は、収益Bに対する割合。その他の比率は、収益Bに対する割合」と指示されているが、介護事業収益に占める介護料収益という比率の方が一般的であろう。
- (18) 観点と論旨は異なっているが、特殊法人等に対するコントロールについては、吉田 [2004] で検討が加えられている。

[参考文献]

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, pp.39-56。

大原昌明・飯野幸江・川島和浩・石津寿恵 (2003) 「非営利組織体の会計 - 介護施設を例として (第1年度:中間報告)」『社会関連会計研究』第15号, pp.79-97。

大原昌明・飯野幸江・川島和浩・石津寿恵 (2004) 「非営利組織体の会計 - 介護施設を例として (第2年度:最終報告)」『社会関連会計研究』第16号, pp.89-110。

厚生労働省 (2002) 「平成14年介護事業経営実態調査結果」  
<http://www.mhlw.go.jp/topics/kaigo/osirase/keiei/index.html>

厚生労働省 (2004) 「『病院会計準則及び医療法人会計基準の必要性に関する研究』 - 病院会計準則見直し等に係る研究報告書 -」  
<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/isei/igyoku/igyokeiei/zyunsoku.html#gaiyo>

(社)シルバーサービス振興会 (2004) 「利用者による介護サービス(事業者)の適切な選択に資する情報開示の標準化について(中間報告書)」  
<http://www.espa.or.jp/info/pubinfo/kaigo-houkoku.pdf>

(財)厚生統計協会 (2002) 『国民の福祉の動向 2002年』, 第49巻第12号。

全国社会福祉協議会 (2004) 「福祉サービス第三者評価基準ガイドライン」  
<http://www.shakyo-hyouka.net/system/data/sys-13.pdf>

日本経済新聞, 2003年7月28日朝刊

山上達人 (1989) 「会計情報とディスクロージャー」  
 山上達人編著『会計情報とディスクロージャー』所収, pp.1-9, 白桃書房。

吉田忠彦 (2004) 「行政改革と公民グレーゾーン組織」『商経学叢』第50巻第3号, pp.221-224

[Abstract]

## A Study of Disclosure of Accounting Information in Entities Managing Residential Care or Nursing Facilities

Masaaki OHARA

This paper focuses on the disclosure of accounting information in entities managing residential care or nursing facilities in Japan. Certain information provided by facilities for stakeholders such as applicants for placement in residential care settings is useful for some decision making. Especially, information relating to services and/or quality of elderly nursing-care in facilities is most important. On the other hand, the financial statements should also be considerable because they serve to add weight to services and/or quality of elderly nursing-care in facilities. Residential care or nursing facilities are established and managed by different entities such as social welfare organisations, health care organisations, local authorities and so on. Each entity has a certain unique accounting system itself. This means, stated another way, each entity prepares unique and varied financial statements. There is no way of comparing financial statements with each other yet. But a few of the social welfare organisations see the necessity of disclosing accounting information for stakeholders. Actually, they prepare "disclosure-oriented" statements. This paper, firstly, introduces some cases of such "disclosure-oriented" statements. Secondly, importance of accounting information in entities managing residential care or nursing facilities is indicated, considering the relationship of accounting with services and/or quality of elderly nursing-care. Finally, useful and comparable accounts and items of financial statements are proposed to make stakeholder decision-making easier in entities managing residential care or nursing facilities.

---

Key words : Residential care or nursing facilities, Quality of elderly nursing-care, Accounting information

