

就労支援事業会計処理基準の吟味

大 原 昌 明

就労支援事業会計処理基準の吟味

大原 昌明

目次

はじめに

- I. 就労支援事業の概要
- II. 授産施設会計基準と就労支援事業会計処理基準
 1. 両基準の関係
 2. 両基準の比較
- III. 就労支援事業会計処理基準の整理
 1. 就労支援事業会計処理基準の概要
 2. 就労支援事業会計処理基準の特徴と課題

おわりに

はじめに

障害者自立支援法においては、事業運営主体が緩和され、社会福祉法人以外の法人も就労支援事業を行うことが認められることになった。これに伴い、それまで授産施設を運営する社会福祉法人に適用されていた授産施設会計基準に代わって、新たに「就労支援の事業の会計処理の基準」(以下、就労支援事業会計処理基準)が制定・施行された。この会計処理基準は、営利・非営利を問わず、就労支援事業を行う法人すべてに適用される基準である。

就労支援事業会計処理基準は、法人形態ごとに適用される固有の会計基準とは異なる特徴を持つ。さらに、この会計処理基準を考察することによって、会計制度の方向性の検討に示唆が与えられるように思われる。他方で、それぞれ固有の会計制度を有する法人に、同一の会計処理基準を適用した場合の課題も内

包している。

本稿は、就労支援事業会計処理基準を紹介するとともに、この会計処理基準の特徴と課題を考察することを目的とするものである。なお、本稿の基本的立脚点は、社会福祉法人ではなく、就労支援事業を行う小規模零細法人、とりわけ特定非営利活動法人(以下、NPO法人)にある。しかしまた、主眼とするところは、就労支援事業会計処理基準の特徴と課題を抽出するところにあり、NPO法人に対する論点のみを議論するものではない。

I. 就労支援事業の概要

まずはじめに、障害者自立支援法と就労支援事業について概略を整理する。

2006(平成18)年10月、身体・知的・精神という三障害を統合し障害者の自立支援を目的とした障害者自立支援法が全面施行された。この法に基づく自立支援システムは、自立支援給付(介護給付・訓練等給付・自立支援医療)と地域生活支援事業という、2つの内容で構成されている。

障害者自立支援法のポイントは次の5点である(「障害者自立支援法のサービス利用について平成22年4月版」による)。

- ①障害の種別にかかわらずサービス利用の一元化のための施設・事業の再編
- ②市町村が責任を持つ一元的サービス提供
- ③応益負担のルール化
- ④就労支援の強化
- ⑤支給決定の仕組みの透明化・明確化

キーワード：障害者自立支援法、授産施設会計基準、就労支援事業会計処理基準、会計制度の水平的統合

そして、この自立支援システムに基づく障害者福祉サービス事業として、新たに3種類の就労支援事業、すなわち就労移行支援、就労継続支援A型および就労継続支援B型が創

設された⁽¹⁾。

ここで就労支援事業をごく簡単にまとめると図表1のようになる⁽²⁾。

図表1 就労支援事業の種類

就労支援事業	事業内容	対価	公的給付
就労移行支援	一般企業への就労支援(24か月以内)	工賃	訓練等給付
就労継続支援A型	就労困難者への支援(雇用型)	賃金	
就労継続支援B型	就労困難者への支援(非雇用型)	工賃	

就労移行支援は24か月以内で障害者の一般企業への就労を支援する事業である。この事業では、利用者に対する労働の対価は工賃という形で支払われる。就労継続支援はA型とB型に分けられ、A型は雇用型事業、B型は非雇用型事業である。A型では、利用者は、当該法人に雇用されており、いわゆる民間企業における従業員と同じ扱いで、法人と雇用契約を結び、労働の対価として賃金を受け取る⁽³⁾。他方、B型では、収入から必要経費を差し引いた残りが工賃という形で利用者に支払われる⁽⁴⁾。賃金と工賃の関係は、もし、ある法

人がA型とB型の事業を行ってれば、A型の賃金は必要経費に含まれ、B型の工賃は収入から賃金を含む必要経費を差し引いた残額という関係になる。なお、いずれの事業においても、利用者はサービス費用の1割を負担し、残り9割は、法人(事業者)に対して、法的には代理受領という形であるが、行政から訓練等給付費が支払われる⁽⁵⁾。

さて、このような就労支援事業は、社会福祉法人のみならず、すべての法人が行えるようになったことにより、図表2に示すようにさまざまな法人が参入している。

図表2 就労支援事業数とその割合

	調査年月	事業所数	地方公共団体	社会福祉協議会	社会福祉法人	医療法人	社団・財団法人	営利法人	NPO法人	その他
就労移行支援	平成20年10月	867	2.4	0.7	75.2	2.9	0.9	3.7	14.0	0.2
	平成19年10月	603	2.0	0.8	76.3	3.8	0.5	3.0	13.6	-
就労継続支援A型	平成20年10月	216	0.5	-	60.6	1.4	0.5	13.0	22.7	1.4
	平成19年10月	148	-	-	60.8	2.0	0.7	9.5	25.7	1.4
就労継続支援B型	平成20年10月	1,805	2.2	3.9	63.5	3.0	0.7	1.8	24.8	0.2
	平成19年10月	1,232	2.9	3.9	63.2	3.4	0.7	1.6	24.1	0.1

※障害者支援施設の居間実施サービス(生活介護、自立訓練、就労移行支援、就労継続支援)を除く。

※国と協同組合は、データがないため割愛。

[厚生労働省「平成20年度社会福祉施設等調査結果の概況」および「平成19年度社会福祉施設等調査結果の概況」から抜粋]

平成19年度と平成20年度のデータを比べると、まず事業所数では、就労移行支援事業者は603から867へ増加している。また就労継続支援A型は148から216へ、同B型は1,232から1,805へ増加しており、とりわけB型事業者が増加している。

法人別では、いずれの事業においても圧倒的に社会福祉法人が多い。社会福祉法人以外では、NPO法人の参入が他法人に比べて多くなっていることが見て取れる。さらに、営利法人に目を転じると、就労継続支援A型への参入が多くなっている点が興味深い。

Ⅱ. 授産施設会計基準と就労支援事業会計処理基準

1. 両基準の関係

ところで、会計の観点から見れば、社会福祉法人が授産施設で事業を行う場合には、2000（平成12）年4月に施行された社会福祉法人会計基準とは別に、2001（平成13）年4月以降、当該法人に対して授産施設会計基準が適用されてきた⁽⁶⁾。すなわち、「授産施設会計基準の制定について（社援第555号）」によれば、「授産施設は、社会福祉施設であるとともに、製品製造等の授産事業活動を施設の目的として行い、それにより得た収入から必要経費を控除した金額を工賃として利用者に支払うという、授産施設特有の会計処理を必要としている。」からであった。

この授産施設会計基準は、社会福祉法人会計基準と同様に、その基本的な考え方として、会計処理に損益計算の考え方を採り入れ、効率性が反映されるように基本設計が行われた（社会福祉法人会計基準については〔大原，2001〕および〔大原，2002〕参照）。

障害者自立支援法によって創設された就労支援事業においても、これらの事業における生産活動については、従来の授産施設における授産活動とはほぼ同様であることから、厚生労働省は、授産施設会計基準を廃止し、障害者自立支援法の全面施行と同時に、新たにすべての法人を対象にした就労支援事業会計処理基準を制定した。

概括的にいえば、これまで社会福祉事業の主たる担い手は社会福祉法人だった。したがって、就労支援事業が社会福祉法人だけに認められた福祉サービスであれば、授産施設会計基準が就労支援事業会計処理基準に置き代わっただけと見ることができる。事実、社会福祉法人に関して、会計処理基準では、「授産」を「就労支援」に読み替えて適用することになっている（就労支援事業会計処理基準第二

1（2））。しかし、就労支援事業会計処理基準は、当該事業を行うすべての法人に適用されるとともに、後述するように、授産施設会計基準とは異なる種類の計算書類の作成を求めている点に授産施設会計基準とは違った新しさが見られる。

2. 両基準の比較

さてここで、従来の授産施設会計基準と就労支援事業会計処理基準を比較してみたい。

授産施設会計基準は先に触れた「授産施設会計基準の制定について（社援第555号）」（2001年3月29日通知）、また就労支援事業会計処理基準は「就労支援等の事業に関する会計処理の取扱いについて（社援第1002001号）」（2006年10月2日通知）によって示された。

まず、授産施設会計基準と就労支援事業会計処理基準とでは、「目的」「会計の基本概念」「適用範囲」「計算書類」「追加書類」「会計単位」「経理区分」「積立金」などに違いが見られる。それを示したのが図表3である。

ここではとくに、「目的」「計算書類」「追加書類」に絞って吟味する。

就労支援事業会計処理基準では、その基本的考え方として、次の6点を掲げている（基準第二1）。やや長くなるが全文を紹介する。

（1） 就労支援事業を行う指定事業所等は、指定基準において、授産施設同様、製品製造等の就労支援事業活動により得た就労支援事業収入から就労支援事業に必要な経費を控除した金額を工賃として利用者へ支払うこととされていることから、適正な利用者工賃の算出をするため、製品製造過程等における適切な製造原価等の把握が必要となる。

さらに、今回の法の施行により、就労継続支援B型において目標工賃達成加算が創設されたこと等により、工賃の算出に当たっての原価管理の重要性が増大している。

図表3 授産施設会計基準と就労支援事業会計処理基準の比較

	授産施設会計基準	就労支援事業会計処理基準
目的	適切なコスト管理・経営努力の結果の反映	①正確な工賃計算の必要性と原価管理の重要性 ②収益・費用の正確な把握と利用者への明確な財務情報の提供
会計の基本概念	授産施設特有の会計処理 いずれも、製品製造等により得られた収入から必要経費を控除した金額を工賃として利用者に支払うという考え方で変わりはない(就労継続支援A型を除く)。	就労支援事業特有の会計処理
適用範囲	授産施設を運営する社会福祉法人	就労支援事業を実施するすべての法人 ①就労移行支援事業 ②就労継続支援A型事業 ③就労継続支援B型事業 ④生活介護事業(生産活動の規模による)
計算書類	資金収支計算書 事業活動収支計算書 貸借対照表 財産目録	資金収支計算書 事業活動収支計算書(損益計算書、正味財産増減計算書等) 貸借対照表
追加書類	授産事業支出明細表 (社援保第23号)	就労支援事業別事業活動収支内訳表(就労支援事業別損益計算書、就労支援事業別正味財産増減計算書等) 就労支援事業製造原価明細表 販売費及び一般管理費明細表
	資金収支内訳表 事業活動収支内訳表	資金収支決算内訳表 事業活動収支内訳表 貸借対照表内訳表(任意)
会計単位	授産施設単独	就労支援事業
経理区分	授産施設ごと	法人本部と就労支援事業の2つ 多機能型事業所は法人本部及び各指定事業所毎に経理区分並びに各就労支援事業毎に事業区分。
積立金	人件費積立金 修繕積立金 備品等購入積立金 工賃平均積立金等	工賃変動積立金 設備等整備積立金

また、就労支援事業の運営主体が緩和され、社会福祉法人以外の法人におけるサービス提供が可能となったところであるが、授産施設会計基準においては社会福祉法人のみを適用対象としていた。

このような状況下において、法人の種別に関係なく、就労支援事業を実施する全ての法人が適用する会計処理の取扱いを明示するために、就労支援事業における原価管理の重要性を勘案し、就労支援事業会計処理基準として取りまとめたものである。

(2) 就労支援事業を実施する指定事業

所等(以下「就労支援事業所等」という。)

(生活介護において生産活動を行っている場合であって、就労支援事業会計処理基準に基づく会計処理を行う場合を含む。)を運営する社会福祉法人においては、就労支援事業会計処理基準に特段の定めがあるものを除き、授産施設会計基準における「授産」を「就労支援」に改めることとし、会計処理を行う(以下「就労支援施設会計処理基準」という。)こととする。

(3) 就労支援事業のいずれかのみを実施する指定事業所等(多機能型事業所等を

除く。以下「通常の事業所等」という。)においては、法人本部及び就労支援事業の2つの経理区分を設け、多機能型事業所等においては、法人本部及び各指定事業所等毎に経理区分を設け、並びに各就労支援事業毎に事業区分を設けるものとする。

(4) 就労支援事業所等(生活介護において生産活動を行っている場合であって、就労支援事業会計処理基準に基づく会計処理を行う場合を含む。)を運営する法人は、授産施設会計基準同様、資金収支計算書、事業活動収支計算書(損益計算書、正味財産増減計算書等を含む。)及び貸借対照表(以下「計算書類」という。)を作成するとともに、当該事業の収支状況等を把握するため、資金収支決算内訳表、事業活動収支内訳表を作成するものとする。

また、当該事業の財産状態を把握するため貸借対照表内訳表を作成することができるものとする。

なお、社会福祉法人及び会計単位ごとに特別な会計として経理を行う民法第34条に規定する法人等以外の法人又は指定事業所等にあつては、計算書類のうち、資金収支計算書又は事業活動収支計算書、及び貸借対照表を省略することができる。同様に、資金収支決算内訳表又は事業活動収支内訳表、及び貸借対照表内訳表を省略できる。

(5) 就労支援事業の各事業毎の損益状況を把握するため、就労支援事業別事業活動収支内訳表(就労支援事業別損益計算書、就労支援事業別正味財産増減計算書等を含む。)を作成するものとする。

また、原価管理の観点から、就労支援事業別事業活動収支内訳表の明細表として、就労支援事業製造原価明細表、販売費及び一般管理費明細表を作成するものとする。

(6) 将来にわたり安定的に工賃を支給し、又は安定的かつ円滑に就労支援事業を継続するため、一定の条件の下に工賃変動

積立金、設備等整備積立金を積み立てることができるものとする。

上記のように、就労支援事業会計処理基準では、その考え方として6点を掲げているが、目的とするところは、①正確な工賃計算の必要性和原価管理の重要性の認識、②収益・費用の正確な把握と利用者への明確な財務情報の提供と考えられる。授産施設会計基準においては社会福祉法人会計基準を敷衍した形での目的(損益計算の考え方を導入した適切なコスト管理・経営努力の結果の反映)が強調されたのに対して、就労支援事業会計処理基準では、損益計算の考え方を踏襲しつつも、それに加えて製造原価計算システムの導入による工賃計算と原価管理、広くいえば管理会計目的が重点の一つとされたといえるだろう⁽⁷⁾。

授産施設会計基準においても、「適切なコスト管理」が目的の一つとなっており、この点で就労支援事業会計処理基準が掲げる「原価管理の重要性の認識」と類似の目的と捉えることができる。しかし、授産施設会計基準にいう適切なコスト管理の必要性は、社会福祉法人会計基準にいう経営努力(損益)を明確にする点に力点が置かれており、このことから、授産施設会計基準の目的と就労支援事業会計処理基準の目的には重点の違いが見られる。

Ⅲ. 就労支援事業会計処理基準の整理

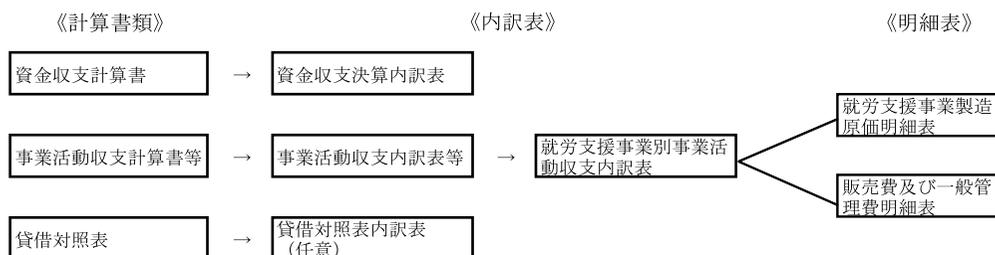
1. 就労支援事業会計処理基準の概要

さて、①正確な工賃計算の必要性和原価管理の重要性の認識、②収益・費用の正確な把握と利用者への明確な財務情報の提供という目的を達成するために、就労支援事業会計処理基準で作成が求められる計算書類は最大9種類となる。このうち、基本となる計算書類は、資金収支計算書、事業活動収支計算書、

貸借対照表である。これは社会福祉法人会計基準、授産施設会計基準で作成が求められている計算書類と同様である。その他に、内訳

表や明細表の作成が求められる。そこで、会計処理基準における計算書類等を図示すると図表4のような関係になる。

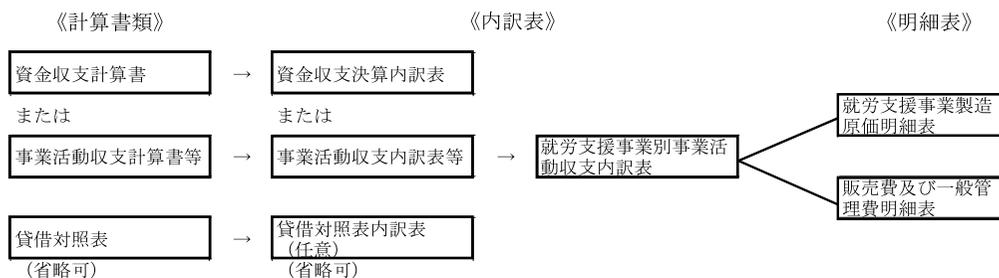
図表4 会計処理基準における計算書類等



ところで、就労支援事業会計処理基準では省略規定を設けている。すなわち、先に掲げた会計処理基準第二1(4)では、すでに会計基準それぞれで事業別に区分した経理が要請されている社会福祉法人及び公益法人以外の法人に対しては、「計算書類のうち、資金

収支計算書又は事業活動収支計算書、及び貸借対照表を省略することができる。同様に、資金収支決算内訳表又は事業活動収支内訳表、及び貸借対照表内訳表を省略できる。」としている。これを考慮して図示すると図表5のようになる。

図表5 会計処理基準における省略できる計算書類等



また、「就労支援の事業の会計処理の基準の留意事項等の説明」では次のように説明が行われている。つまり、「社会福祉法人、公益法人等以外の法人については、採用することとされている会計の基準によって作成することを要請されている財務書類等が違っていることから、それぞれの会計の基準に合わせた財務書類等の作成で十分対応可能」(5(7))との判断から、この省略規定が設けられたという。このことは、各法人に適用される会計基準等による計算書類を活用するこ

とを意味する。

ここで、就労支援事業会計処理基準で要請される計算書類と、就労支援事業を行うことが想定される法人に適用される会計の基準や作成が要請される計算書類をまとめると、図表6のようになる。

図表6 おもな法人と追加的作成書類^⑧

項目	就労支援事業	社会福祉法人	医療法人	公益法人	営利法人	NPO法人
会計の基準	就労支援事業 会計処理基準	社会福祉法人会計基準 (基準第6条)	病院会計準則 (準則第5)	公益法人会計基準 (基準第1-2)	企業会計原則等	なし たとえば特定非営利 法人の会計の手引き
計算書類	資金収支計算書	資金収支計算書	貸借対照表	貸借対照表	貸借対照表	財産目録
	事業活動収支計算書 (損益計算書、正味財 産増減計算書等を含む。)	事業活動収支計算書	損益計算書	正味財産増減計算書	損益計算書	貸借対照表
別途作成	貸借対照表	貸借対照表	キャッシュ・フロー計 算書	キャッシュ・フロー計 算書(大規模な場合)	株主資本等変動計算書	収支計算書
	就労支援事業別事業活 動収支内訳表(就労支 援事業別損益計算書、 就労支援事業別正味財 産増減計算書等を含 む。)	財産目録	附属明細表	附属明細書	キャッシュ・フロー計 算書(連結)	
	就労支援事業製造原価 明細表	資金収支内訳表		財産目録 (財務諸表の範囲外)	附属明細表	
	販売費及び一般管理費 明細表	事業活動収支内訳表				
	資金収支決算内訳表 事業活動収支内訳表 貸借対照表内訳表(任 意)					
(省略可) 資金収支計算書又は事 業活動収支計算書 貸借対照表 資金収支決算内訳表 事業活動収支内訳表 貸借対照表内訳表						
		就労支援事業を他の事業と区分して経理				
		就労支援事業製造原価明細表 販売費及び一般管理費明細表				

就労支援事業会計処理基準では、法人ごとに適用される会計基準および財務諸表(計算書類)を前提として計算書類の作成を求めているため、既存の会計基準で区分経理が要請されていない場合、作成する計算書類について、就労支援事業を他の事業と区分して経理するという手間がかかる。しかし、共通に追加的に作成する計算書類は、のちに触れるNPO法人を除いて、就労支援事業別事業活動収支内訳表、就労支援事業製造原価明細表、販売費及び一般管理費明細表の3種類ということになる(図表5参照)。いずれも、収益性を重視した損益計算の考え方に基づいて作成が要請されるものである。ちなみに、製造原価明細表と販管費明細表の作成を求めるの

は、図表7で掲げたひな形のように、そこに利用者賃金や利用者工賃、指導者給与等人員費情報が明示されるからである。なお、就労支援事業として生産活動を行っていない場合(商品売買活動のみを行っている場合)には、製造原価明細表の作成が不要であることはいうまでもない。

ちなみに、会計処理基準で示された事業活動収支内訳表、それに基づく就労支援事業別事業活動収支内訳表、そして就労支援事業製造原価明細表、販売費及び一般管理費明細表のひな形は図表7に示すとおりである。

図表7 事業活動収支内訳表, 就労支援事業別事業活動収支内訳表,
就労支援事業製造原価明細表, 販売費及び一般管理費明細表のひな形⁽¹⁰⁾

[会計処理基準 (別紙2)] 通常の事業所を運営する社会福祉法人の事業活動収支内訳表のひな形

事業活動収支内訳表
自 平成〇年〇月〇日 至 平成〇年〇月〇日

勘定科目		合計	本部	就労移行支援	
就労支援事業活動の部	収入	就労支援事業収入			
		〇〇事業収入	××	××	
		△△事業収入	××	××	
		就労支援事業活動収入計	××		××
	支出	就労支援事業支出			
		〇〇事業支出	××		××
		△△事業支出	××		××
	就労支援事業活動支出計	××		××	
	就労支援事業活動収支差額	××		××	
福祉事業活動の部	収入	措置費収入	××	××	××
		運営費収入	××	××	××
		私的契約利用料収入	××	××	××
		自立支援費収入	××	—	××
		介護給付費収入	××	—	××
		訓練等給付費収入	××	—	××
		利用者負担金収入	××	××	××
		〇〇事業収入	××	××	××
		経常経費補助金収入	××	××	××
		寄附金収入	××	××	××
	・・・				
		福祉事業活動収入計	××	××	××
	支出				
		福祉事業活動支出計	××	××	××
	福祉事業活動収支差額	××	××	××	
	(以下、省略)				

[会計処理基準 (表1)] 会計処理基準別紙2に基づく事業別事業活動収支内訳表のひな形

(表1) 就労支援事業別事業活動収支内訳表
自 平成〇年〇月〇日 至 平成〇年〇月〇日

勘定科目		合計	〇〇事業	△△事業
収入	就労支援事業収入	××	××	××
	引当金戻入	××	××	××
	就労支援事業活動収入計	××	××	××
支出	就労支援事業販売原価			
	期首製品(商品) たな卸高	××	××	××
	当期就労支援事業製造原価 及び当期製品(商品) 仕入高	××	××	××
	合計	××	××	××
	期末製品(商品) たな卸高	××	××	××
	差引	××	××	××
	販売費及び一般管理費	××	××	××
	徴収不能額	××	××	××
	引当金繰入	××	××	××
	就労支援事業活動支出計	××	××	××
	就労支援事業活動収支差額	××	××	××

就労支援事業会計処理基準の吟味

[会計処理基準(表2)] 会計処理基準表1に基づく製造原価明細表のひな形

(表2) 就労支援事業製造原価明細表
自 平成〇年〇月〇日 至 平成〇年〇月〇日

勘定科目	合 計	〇〇事業	△△事業
I 材料費			
1. 期首材料たな卸高	××	××	××
2. 当期材料仕入高	××	××	××
計	××	××	××
3. 期末材料たな卸高	××	××	××
当期材料費	××	××	××
II 労務費			
1. 利用者賃金	××	××	××
2. 利用者工賃	××	××	××
3. 就労支援事業指導員等給与	××	××	××
4. 就労支援事業指導員等退職金	××	××	××
5. 就労支援事業指導員等退職給与引当金繰入	××	××	××
当期労務費	××	××	××
III 外注加工費			
(うち 内部外注加工費)	(××)	(××)	(××)
当期外注加工費	××	××	××
IV 経費			
1. 福利厚生費	××	××	××
2. 旅費交通費	××	××	××
3. 器具什器費	××	××	××
4. 消耗品費	××	××	××
5. 印刷製本費	××	××	××
6. 水道光熱費	××	××	××
7. 燃料費	××	××	××
8. 修繕費	××	××	××
9. 通信運搬費	××	××	××
10. 受注活動費	××	××	××
11. 会議費	××	××	××
12. 損害保険料	××	××	××
13. 賃借料	××	××	××
14. 図書・教育費	××	××	××
15. 租税公課	××	××	××
16. 減価償却費	××	××	××
17. 国庫補助金等特別積立金取崩額(控除項目)	△××	△××	△××
18. 〇〇引当金繰入額	××	××	××
19. 雑費	××	××	××
当期経費	××	××	××
当期就労支援事業製造総費用	××	××	××
期首仕掛品たな卸高	××	××	××
計	××	××	××
期末仕掛品たな卸高	××	××	××
当期就労支援事業製造原価	××	××	××

[会計処理基準(表3)] 会計処理基準表1に基づく販管費明細表のひな形

(表3) 販売費及び一般管理費明細表
自 平成〇年〇月〇日 至 平成〇年〇月〇日

勘定科目	合 計	〇〇事業	△△事業
1. 利用者賃金	××	××	××
2. 利用者工賃	××	××	××
3. 就労支援事業指導員等給与	××	××	××
4. 就労支援事業指導員等退職金	××	××	××
5. 就労支援事業指導員等退職給与引当金繰入	××	××	××
6. 福利厚生費	××	××	××
7. 旅費交通費	××	××	××
8. 器具什器費	××	××	××
9. 消耗品費	××	××	××
10. 印刷製本費	××	××	××
11. 水道光熱費	××	××	××
12. 燃料費	××	××	××
13. 修繕費	××	××	××
14. 通信運搬費	××	××	××
15. 受注活動費	××	××	××
16. 会議費	××	××	××
17. 損害保険料	××	××	××
18. 賃借料	××	××	××
19. 図書・教育費	××	××	××
20. 租税公課	××	××	××
21. 減価償却費	××	××	××
22. 国庫補助金等特別積立金取崩額(控除項目)	△××	△××	△××
23. 〇〇引当金繰入額	××	××	××
24. 雑費	××	××	××
販売費及び一般管理費合計	××	××	××

2. 就労支援事業会計処理基準の特徴と課題
 ところで、就労支援事業会計処理基準の特

徴をまとめると、図表8のようになると思われる。

図表 8 就労支援事業会計処理基準の特徴

就労支援事業	就労支援事業会計処理基準				
その他の事業	社会福祉法人会計基準	病院会計準則	公益法人会計基準	企業会計原則等	なし たとえば特定非営利法人の会計の手引き
法人形態	社会福祉法人	医療法人	公益法人	営利企業	NPO法人

すなわち、就労支援事業会計処理基準の特徴は、一法人一会計基準を前提にし、「一事業」に焦点を当てて横断的に適用される点にある。また、この会計処理基準は、最近の非営利法人会計に共通に見られるディスクロージャー指向というよりも管理会計（とりわけ製造原価計算システムを導入した原価管理）指向である点も特徴である。

固有の目的を持って設立される法人の特異性を認め、さらに各法人固有の会計基準を前提にしながらも、事業の実施主体を限定しない制度設計は、会計制度の横断的統合化という示唆を与える⁽¹¹⁾。

とはいえ、課題も存する。

まず、NPO 法人の場合、現行 NPO 法では、財産目録、貸借対照表及び収支計算書の作成が法律で定められているが、収益性または採算性を算出する仕組みの計算書は要請されていない（NPO 法人会計の現状については [大原, 2007] および [大原, 2008] 参照）。そこで、「留意事項」8（5）では、適切な原価計算等を実施するために、NPO 法人に対しては収益性を表示する事業活動計算書のような計算書の作成を求めている⁽¹²⁾。つまり、「就労支援事業別事業活動収支内訳表」「就労支援事業製造原価明細表」「販売費及び一般管理費明細表」を作成するためには、就労支援事業を区分した事業活動計算書のような

収益性を表示する計算書を作成しなければならないことになる。

さらに、課題の2つ目は、広範なステークホルダー向けのディスクロージャーに関する規定がない点である。就労支援事業を行う法人が、一様に公的給付を受けるということから見れば、アカウントビリティの観点から、何らかの形でディスクロージャーする仕組みが必要であろうと考えられる。もちろん、この会計処理基準が、広い意味で社会福祉法人会計基準の一環をなし、そのうちとくに就労支援事業に関して定められたと考えれば、広範なステークホルダーに対するディスクロージャーは所与のことであるとの解釈も成り立つ。大規模な社会福祉法人では、ホームページで就労支援事業会計処理基準に準拠した計算書類を公表している事例はある。しかし、営利法人や NPO 法人の場合、現時点で、ホームページでそのような情報をディスクロージャーしている法人は皆無であるといってもいい過ぎではないだろう。このことから、就労支援事業会計処理基準に基づく計算書類の作成の有無に関するチェックも十分行うことができないといった現状にある。

おわりに

会計基準に違いがあるさまざまな法人形態

を対象に、一事業に限定して会計処理基準を統一化するというあり方、いいかえれば、個別の会計基準を前提にした水平的会計制度統合のあり方は、競合の時代の会計制度のあり方にひとつの方向性を提供するものであらうと考えられる。たとえば、2009年に行われた非営利法人研究学会では、NPO 法人と公益法人の会計基準のあり方について、非営利法人全体の傘になるような会計基準の必要性に関する議論があった。また、日本社会関連会計学会のスタディ・グループとして2002年、2003年に研究報告した介護施設を例にした研究（[大原等，2003] および [大原等，2004]，また [大原，2005]）においても、非営利法人別に規定されている会計基準等の統合可能性の方向性を検討すべきことを指摘した。これらは、本稿で紹介した就労支援事業会計処理基準とは異なり、垂直的な（上下関係的な）非営利法人会計統合の模索といえる。もちろん、就労支援事業会計処理基準のような、横断的あるいは水平的な会計の基準が適用されるのは、根拠法の異なる法人が同一事業を行っている場合にのみ有効であるという限定を持つ。それでもなお、就労支援事業会計処理基準は、先の非営利法人研究学会などでの議論とは異なる見方あるいはあり方を示していると考えられる。今後も、就労支援事業と同じように、同一事業に対して異なる根拠法で設立された法人が参入する可能性があり、各法人に適用される会計基準を前提とした横断的な会計基準あるいは会計処理基準を考えることは必要なことであらうと考えられる。

とはいえ、会計基準や計算書類統一化のひとつの目的を、法人間あるいは特定事業に関する比較可能性に求めるならば、必ずしも広範なステークホルダーに対するディスクロージャーを求めている現在の就労支援事業会計処理基準のあり方に改善の余地があるように思われる。もちろん、工賃情報は利用者には

は伝達するということにはなっているが、ディスクロージャーに関して限定的であるといわざるを得ない。また、本稿執筆にあたり、就労支援事業を行う2、3のNPO 法人にパイロットケースとしてヒアリングを行ったが、会計担当者は内訳表や明細表を作成していても、それを利用する方法を知らないと回答している。これですべてを推し量ることはできないが、現状においては会計処理基準に対する実務上の有効性に疑問の余地が残る。これらについては、今後、さらに検証と検討が必要であらうと考えられる。

本稿は、2009年11月15日に行われた日本社会関連会計学会第22回全国大会（於明治大学）の自由論題として報告した原稿を大幅に加筆修正したものである。

[注]

- (1) これは旧身体障害者福祉法等に基づく授産事業、または精神保健福祉法による福祉工場に代わる事業である。ちなみに就労支援事業は第2種社会福祉事業に位置付けられる。
- (2) 厚生労働省の資料（第33回社会保障審議会障害者部会：2008年6月9日）によれば、就労移行支援の対象者は、就労を希望する65歳未満の障害者で、通常の事業所に雇用されることが可能と見込まれる者である。同様に、就労継続支援A型の対象者は、通常の事業所に雇用されることが困難であり、雇用契約に基づく就労が可能である者、就労継続支援B型の対象者は、通常の事業所に雇用されることが困難であり、雇用契約に基づく就労が困難である者が想定され、A型とB型の違いは雇用契約に基づく就労が可能かどうかである。なお、同資料によれば、障害者総数約724万人中、雇用施策対象者（18歳～64歳）は約360万人（身体134万人、知的34万人、精神192万人）である。
- (3) 就労継続支援A型は、雇用契約を締結することから「利用者」という用語の使用には違和感がある。しかし、就労支援事業会

- 計処理基準では、すべて「利用者賃金」「利用者工賃」と表現されている。
- (4) 厚生労働省「平成20年度工賃(賃金)月額の実績について」によれば、2008(平成20)年度の平均工賃(賃金)月額実績は、就労継続支援A型事業所(340か所)で81,633円、B型事業所(2,662か所)で12,989円である。なお、工賃と賃金との区別は行われていない。また、この資料には就労移行支援事業所のデータは示されていないが、これは就労移行支援事業所が「工賃倍増5か年計画」の対象外であるからであろう。
- (5) ちなみに、現在の制度では、訓練等給付費は、就労移行支援事業では、たとえば、定員20人以下の場合、一人につき一日850単位、就労継続支援事業ではA・Bとも590単位(1単位はおおむね10円)である。
- (6) 授産施設会計基準については、この基準の公表後、五十嵐邦彦氏によって詳細な解説が発表されている。まず五十嵐氏は2001年4月には会計基準の内容と特徴を紹介し[五十嵐, 2001(4月)], 次にこの会計基準の位置付けと構成を解説した[五十嵐「新授産施設会計の仕組みと実践(1)~(8)」]。なお、授産施設会計基準に関する論考はその特徴を簡潔にまとめたもの[藤本]や、計算書類を中心として解説したものの[鈴木]などがある。
- (7) ここでいう管理会計とは、経営管理の必要上、会計データを収集して加工し、それを情報として経営内部で利用するためのプロセスの一切を指す。蛇足ながら、授産施設会計基準を引き継いだ就労支援事業会計処理基準は、その名称において会計基準ではなく会計処理基準と表現している。このことは、適切な工賃計算と原価管理をことさらに強調した表現であると考えられる。
- (8) 会計の基準については、NPO法人の場合を含めて厚生労働省「『就労支援の事業の会計処理の基準』に関するQ&A」(社会・援護局障害保健福祉部障害福祉課資料)2007年5月30日No.3で示されたものを挙げている。ただし、営利法人に関しては、「企業会計原則」以外にも会計の基準があることから本図表では「等」を加えた。
- (9) 製造業務に携わる利用者に支給された賃金および工賃は製造原価明細表に計上され、販売業務に携わる利用者に支給された利用者賃金および利用者工賃は販管費明細表に計上される。
- (10) 事業活動収支内訳表に示される「〇〇事業収入」「△△事業収入」の内訳が、就労支援事業別事業活動収支内訳表(表1)において「〇〇事業」「△△事業」別に収入・支出の内訳が示されることになる。また、就労支援事業別事業活動収支内訳表に示される「当期就労支援事業製造原価」の内訳が、就労支援事業製造原価明細表(表2)で「〇〇事業」「△△事業」別に示される。就労支援事業別事業活動収支内訳表に示される「販売費及び一般管理費」の内訳もまた、販売費及び一般管理費明細表(表3)で「〇〇事業」「△△事業」別に示される。
- (11) もっとも、介護保険制度の導入とともに2000年に社会福祉法人会計基準が公表されたが、それとは別に、介護保険事業に関する会計処理としては社会福祉法人会計基準と軌を一にする「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」(老計第8号)が公表されている(2000年3月10日)。ここでは、指定介護老人福祉施設以外に、指定居宅サービス事業者、指定居宅介護支援事業者を対象にした会計処理の方法が示されている。これらの事業を行うためには法人格が必要であるが、社会福祉法人に限定したものではない。この点で、さまざまな法人を対象にして適用される就労支援事業会計処理基準の考え方と類似している。
- (12) 民間団体であるNPO法人会計基準協議会による会計基準では、NPO法人が作成する「財務諸表」として活動計算書と貸借対照表を掲げている。ここでいう活動計算書は「当該事業年度の収益、費用および損失を発生した時点で計上することにより、NPO法人のすべての正味財産の増減の状況を明瞭に表示し、NPO法人の活動の状況を表すものでなければならない。」(基準Ⅲ-9)と規定しており、これが制度化されれば、収益性を算出する計算書として位置付けられるであろう。
- なお、NPO法人会計基準は、本稿校正途中の2010年7月20日に公表された。
- (13) 2009年9月9日、障害者自立支援法の廃止について連立政権で合意し、同年9月19

日、長妻厚生労働大臣は障害者自立支援法を廃止することを正式に明言した。これにより、同年12月8日、内閣に「障がい者制度改革推進本部」が設置され、2010年1月12日からほぼ2週に1回のペースで「障がい者制度改革推進会議」で議論が進められている。障害者自立支援法の廃止によって就労支援事業に影響を及ぼす可能性はあるだろうが、会計処理基準には直接的な影響を及ぼすものではないと考えられる。今後、事業実施主体を社会福祉法人に限定するような逆戻りはないのであろうし、就労支援に関する事業それ自体が廃止されることはないと考えられるからである。

【参考文献】

- 五十嵐邦彦「授産施設会計基準の内容と特徴」『非営利法人』第674号（2001年4月），pp.28-55。
- 五十嵐邦彦「新授産施設会計の位置づけと構成（1）～（8）」『非営利法人』第675号（2001年5月），pp.14-18，同第676号（2001年6月），pp.50-59，同第677号（2001年7月），pp.30-34，同第678号（2001年8月），pp.12-17，同第680号（2001年10月），pp.34-40，同第681号（2001年11月），pp.46-51，同第682号（2001年12月），pp.58-63，同第683号（2002年1月），pp.40-45。
- 大原昌明「社会福祉法人会計学構築のための覚え書」『北星論集』第40号（2001年3月），pp.57-76。
- 大原昌明「社会福祉法人会計学の前提」『北星論集』第41号（2002年3月），pp.39-56。
- 大原昌明、飯野幸江、川島和浩、石津寿恵「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（2003年12月），pp.79-97。
- 大原昌明、飯野幸江、川島和浩、石津寿恵「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（2004年12月），pp.89-110。
- 大原昌明「介護施設における会計情報ディスクロージャーをめぐる」『北星論集』第44号（2005年3月），pp.21-39。
- 大原昌明「NPO法人会計の現状に関する考察」『北星論集』第47号（2007年9月），pp.93-109。
- 大原昌明「NPO法人会計の論点整理」『産業経理』第67号（2008年1月），pp.49-56。
- 厚生労働省「授産施設会計基準の制定について（社援第555号）」2001年3月29日。
- 厚生労働省「就労支援事業会計処理基準の創設について」（障害保健福祉関係主管課長会議資料）2006年8月24日。
[http://www.wam.go.jp/wamappl/bb15GS60.nsf/0/22ba8177988c229b492571d4000cc00e/\\$FILE/20060824sankou4.pdf](http://www.wam.go.jp/wamappl/bb15GS60.nsf/0/22ba8177988c229b492571d4000cc00e/$FILE/20060824sankou4.pdf)
- 厚生労働省「就労支援等の事業に関する会計処理の取扱いについて（社援発1002001号）」2006年10月2日。
<http://www.mhlw.go.jp/topics/2006/10/tp1002-1.html>
- 厚生労働省「平成19年度社会福祉施設等調査結果の概況」2008年10月16日。
- 厚生労働省「平成20年度社会福祉施設等調査結果の概況」2010年2月9日。
- 厚生労働省「『就労支援の事業の会計処理の基準』の留意事項等の説明」（社会・援護局障害保健福祉部障害福祉課事務連絡）2006年11月13日。
- 厚生労働省「『就労支援の事業の会計処理の基準』に関するQ & A」（社会・援護局障害保健福祉部障害福祉課資料）2007年5月30日。
<http://www.pref.niigata.lg.jp/shougai Fukushi/1196180192731.html>
- 厚生労働省「平成20年度工賃（賃金）月額の実績について」2009年10月。
<http://www.mhlw.go.jp/bunya/shougaihoken/service/jisseki.html>
- 厚生労働省・全国社会福祉協議会「障害者自立支援法のサービス利用について（平成22年4月版）」
- 鈴木重政「授産施設の会計基準について」『道都大学紀要（経営学部）』第3号（2004年3月），pp.93-105。
- 藤本孝一郎「社会福祉授産施設法人における会計基準の検討」『城西大学女子短期大学部紀要』第20巻第1号（2003年3月），pp.31-35。

[Abstract]

A Study of the Accounting Standards for Job Support Businesses for Persons with Disabilities

Masaaki OHARA

This study examines various features of the accounting standards for job support businesses for persons with disabilities in Japan. The features of these accounting standards considered not for social welfare corporations but for NPOs and other bodies concerned with job support businesses. The accounting standards for job support business for persons with disabilities show a horizontal integration of the accounting systems of individual business to which each standard is applied. There are different features in the vertical integration of non-profit accounting systems. However, these standards have some problems. First, they does not require disclosure to wider stakeholders, unlike other non-profit accounting standards. Second, they require additional financial statements, which mostly affects small and medium-sized corporation, especially NPOs.

Key words: Services and Supports for Persons with Disabilities Act, Accounting Standards for Vocational Aid Centers, Accounting Standards for Job Support Business for Persons with Disabilities, Horizontal Integration of Accounting Systems