

論文

# 社会福祉法人におけるアカウントビリティ

## —企業会計化による課題と展望—

吉田 正人 (信州短期大学)

### Accountability for the Social Welfare Organizations : Problems and Views to a Business Accounting Method

Masahito Yoshida (Shinshu Junior College)

**Abstract:** This paper presents a study of accountability in the social welfare organizations. Especially, it shows that the users of accounting information provided by organizations are those of the welfare services and they apply 'Social Welfare Organizations Accounting Standard'. Further, expressing a form for financial statements, and introducing profit and loss in this standard, it is considered to have similar nature to business accounting.

**Keywords:** social welfare organizations accounting standard, accountability, business accounting

#### はじめに

公益法人とは、祭祀・宗教・慈善・学術・技芸その他公益に関する社団または財団にして、営利を目的とせず、主務官庁の許可を得て設立される法人である(民法第 34 条)。かかる公益法人の会計基準は 19 年ぶりの抜本的な改訂作業が行われるようになり、2004 年には新基準が公表された。本新基準は民法上の公益法人である財団法人・社団法人に対して適用される。これらは民法法人として民法 34 条に規定された法人であるが、このような民法法人とは別に特別法として規定されている公益法人の一つに社会福祉法人がある<sup>(1)</sup>。社会福祉法人の会計基準については 2000 年に、従前とは異なる新たな会計基準が制定された。

公益法人の会計は近年、基準の改訂によりその考え方が様変わりした感が強く、これによって情報利用者に対してアカウントビリティ(会計責任)を果たすための会計情報についても変化が生じていると思われる。特に社会福祉法人は、新基準制定とともに基本的な目的が変わり、情報利用者の主体が移行しているといえる。本稿においては、特に社会福祉法人の会計基準を中心に検討することで、今後の公益法人の会計の在り方を明らかにしたい。

#### 1. 社会福祉法人の会計

##### (1) 社会福祉法人の会計規定

社会福祉法人の会計規定についてはこれまでの歴史的

経緯を踏まえて三段階に区分けすることができる。それらの会計規定の変遷を示すと以下のようなになる<sup>(2)</sup>。

- ①「社会福祉法人会計要領」
- ②「社会福祉法人経理規定準則」
- ③「社会福祉法人会計基準」

①は、1951 年 3 月に成立した法律第 45 号社会福祉事業法を受けて、1953 年 3 月当時の厚生省通知社乙発第 32 号「社会福祉法人の会計について」によって「社会福祉法人会計要領」が公表されたものである。

②は、厚生省が 1976 年 1 月に社施第 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」を通知し、それによって「社会福祉法人経理規定準則」(以下、「経理規定準則」)が公表された。これは 1976 年から 24 年間にわたって続いた行政処分に基づく措置制度下の会計規定である。

社会福祉法人はこの「経理規定準則」に準拠して会計処理を行っていたが、2000 年 2 月厚生労働省が、社援第 310 号「社会福祉法人会計基準の制定について」(以下、「基準局長通知」)として通知したことにより、「経理規定準則」とは異なる内容の会計基準が成立することになった。それが③の段階にある「社会福祉法人会計基準」(以下、「会計基準」)である。「会計基準」は原則、すべての社会福祉法人に適用される<sup>(3)</sup>。

##### (2) 社会福祉法人会計基準の特徴

「会計基準」の制定された背景には、2000 年より介護保険

制度が導入されたこと等,社会福祉における共通基盤制度の構造改革の取り組みが挙げられる<sup>(4)</sup>。社会福祉事業法は社会福祉法として改正され,社会福祉法人は経営基盤を強化し,質の高い福祉サービスを提供できることが要求され,その一環として会計規定についても新基準を定めることが必要とされた。

従来,社会福祉法人は,措置制度化で公的資金を財源とする事業経営であった。したがって,政府に対して資金収支を明瞭にし,受託責任を明らかにすることを目的とした「経理規定準則」の内容は詳細で画一化されたものであった。このように,措置費では政府による運営費で福祉事業を賄うのであるから,それによる経理規定は詳細にわたっている。資金の使途から,それを明らかにするために予算,出納事務の処理,日常的な経理実務等の内容まで含んでいる<sup>(5)</sup>。

社会福祉制度は措置制度が見直され,契約制度へと移行したことが大きい。契約制度によって福祉サービスの利用者がサービスを選択することが可能になり,同時に福祉事業者と直接契約ができるようになった。社会福祉法人は,「措置委託中心の『守りの経営』」<sup>(6)</sup>から,まさに「顧客獲得競争を意識した『攻めの経営』」<sup>(6)</sup>に変化したといえよう。それに対応するように制定された「会計基準」はサービス利用者重視であり,経理規定準則のように多岐にわたる経理実務の規定を定めず,各法人の自主性に基づいて経理規定を定めるようになっている。

「会計基準」の基本的な考え方は次のとおりである(基準局長通知 1)。

- ① 社会福祉法人全体の経営状況把握のため法人制度共通の会計基準とする。
- ② 損益計算の考え方を導入する。
- ③ 社会福祉法人としての高い公益性を踏まえた内容とする。
- ④ 「会計基準」を基礎に各社会福祉法人で自主的に経理処理を定める。

また,「会計基準」では,社会福祉法人を施設ごととはせず,法人で一つの会計単位とし,公益事業および収益事業に関しては会計単位を分けることとした(基準局長通知 2(1))。例えば,社会福祉法人が収益事業を営むときは,当該収益を福祉事業に当てることを目的として事業が行われ,その上で福祉事業とは会計単位を区分することになる。

このような「会計基準」の基本的な考え方とともにその前提となる契約制度の観点に鑑みると,次のように指摘することができる<sup>(7)</sup>。

- ① 利用者への情報提供

社会福祉法人の経営に関する適切な情報提供を行う必要

がある。社会福祉法人は,その公益性の高さゆえ,計算書類の開示義務化,さらには利用者にとって理解が容易な計算書類であるためにも法人本部と各施設を一つの会計単位としてそれぞれの計算書類を総合する。また,資産価値を評価し,財政状態を正確に把握するために,減価償却の制度を導入する。

- ② 経営の効率性

措置制度から契約制度に移行し,事業経営者には限られた収入の中でいかに効率的な経営を行うことができるかが課題となる。また,利用者が自ら対価を支払うことで,サービスを購入するという意識が高まる。社会福祉法人は利用者にとって最適なサービスを提供できるようにしなければならず,そのためには経営の効率性や経営状況の安定性が求められる。損益計算の考え方を導入したことは,コスト管理によって経営努力の結果を反映させ,効率性に繋げるためである。

以上,契約制度を前提として「会計基準」が制定され,その基本的な考え方をまとめると,上記の情報提供および効率性の2点に集約される。これによって明らかとなったことは,「会計基準」は企業会計の理論と手法を採り入れたということである。したがって,社会福祉法人の会計においては,公益法人であっても営利法人の会計と基本原理は変わらないという根拠が根底にあるといえることができる。

## 2. 計算書類の体系

### (1) 社会福祉法人の計算書類

「会計基準」において社会福祉法人の計算書類の体系は次のように定められている(「会計基準」第6条)。

- 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

社会福祉法人は上記の計算書類を情報利用者に提供する。それらのうち,③貸借対照表は企業会計における貸借対照表と基本的に同じであり,④財産目録はその貸借対照表の資産・負債の詳細を記載したものである。社会福祉法人の計算書類で特徴的なものは,①資金収支計算書および②事業活動収支計算書であるといえる。

なお,「経理規定準則」では,上記のうち①,③および④を計算書類としている。

### (2) 計算書類の様式

本項では,「会計基準」で求める計算書類の様式を以下に示すことにする。

図1の資金収支計算書は支払資金の収入・支出を明らか

にするための計算書である。支払資金とは流動資産と流動負債である。資金収支計算書の最後にある当期末支払資金残高は会計期末の流動資産から流動負債を差し引いた差額と一致する。また、図示しているように、予算と決算を対比する形式を示している。予算と決算の額が大きく違う場合には、その勘定科目の備考欄に理由を記載する。このように、社会福祉法人だけでなく、公益法人の会計とは予算を中心に法人の財産増減を明らかにすることから、「会計基準」においても資金収支計算書は重要な計算書である。なお、この計算書に付属して資金収支内訳表がある。

図2の事業活動収支計算書は企業会計でいえば、損益計算書に該当する。図示しているように、事業活動収支の部を中心にして、次いで事業活動外収支の部から特別収支の部へと計算され、最後の繰越活動収支差額の部は利益処分計算書に該当するといつてよい。なお、この計算書に付属して事業活動収支内訳表がある。

図3の貸借対照表は基本的に企業会計におけるそれと大差ない。固定資産については「基本財産」と「その他の固定資産」に分類されている点は異なるが、「会計基準」において減価償却が導入されているので企業会計と同様に減価償却後の価額が表示される。

### 3. 公益法人会計基準の改訂

社会福祉法人のような特別法の中で規定される公益法人ではなく、民法第34条で規定される公益法人は社団法人・財団法人であることは既に述べた。本節においては、社会福祉法人以外の公益法人の会計基準も概観し、現在の公益法人会計の傾向を捉えてみたい。

民法法人に対する会計基準は2004年10月、公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議において、「公益法人会計基準」として19年ぶりに改訂された。「公益法人会計基準」で求める財務諸表の体系は次のとおりである。

- ① 貸借対照表
- ② 正味財産増減計算書
- ③ キャッシュ・フロー計算書
- ④ 財産目録

この体系において、旧「公益法人会計基準」との大きな相違は収支計算書を財務諸表から除外してしまったことである。収支計算書は、「会計基準」の資金収支計算書からも分かるように、予算と決算を対比する形式であり、企業会計の財務諸表にはない、公益法人の計算書類に特有の計算書であるといえる。その収支計算書を除き、これまで「計算書類」と呼んでいた書類を企業会計と同じく「財務諸表」と呼ぶことになっている。正味財産増減計算書もフロー式を採用し、この計

算書の中で収益・費用の総額表示がなされるようになった。さらには、大規模法人に限定してはいるが、キャッシュ・フロー計算書も財務諸表に含められている<sup>9)</sup>。以上によって、「公益法人会計基準」は「会計基準」以上に企業会計化が進んでしまったということがいえよう<sup>9)</sup>。

### おわりに

本稿においては、社会福祉法人におけるアカウンタビリティを考察し、措置制度および契約制度の下で制定された各会計基準における目的の相違を明らかにした。措置制度の下での「経理規定準則」では受託責任を明らかにするために公的資金の収支の明瞭性が要求されたのに対し、契約制度の下での「会計基準」では適切な情報提供および経営の効率性を要求している。それによって、公的資金提供者から、福祉サービス利用者とその家族へと情報利用者の主体が移行したといえよう<sup>10)</sup>。社会福祉法人がアカウンタビリティを果たすべく、情報利用者に提供する会計情報についても損益計算の考え方を採り入れたことで計算書類の一つに事業活動収支計算書を含めることになった。

しかし、「会計基準」はすべての社会福祉法人に適用するものとしているが、事業主体によっては異なる会計基準を適用しているし、事業内容によっては「会計基準」に準拠した会計処理を行うことができない社会福祉法人も存在するといえる。それは「会計基準」で採用した企業会計の理論と手法に適応できないなどの理由も考えられる。ただし、公益法人の会計の企業会計化への趨勢は本稿で検討したとおりであり、その流れに逆らうことは困難であるといえよう。

「会計基準」では損益計算的思考の導入で事業経営者にコスト管理の意識をもたせることが、本基準の骨子の一つとなっている。しかし、このような企業会計化の方向に向かうことは、コスト管理だけでなく、利潤追求をも社会福祉法人に課すことになるのではないかと。福祉サービス利用者および福祉事業の性質を勘案すると、果たして企業会計的思考の採用が妥当であるかどうかは検討が必要であろう。

今後は「会計基準」を中心に「経理規定準則」や医療法人が営む施設、授産施設等に適用される会計規定も併せて、より適切な社会福祉法人の会計基準の考究が課題になると思われる。これらの内容については別稿に譲ることしたい。

(投稿 2006年8月26日、受理 2007年1月11日)

### 【注】

- (1) 民法34条における公益法人は、社団法人および財団法人であるのに対し、それ以外の特別法による公益法人には例えば以下のような法人がある。

資金収支計算書

(自)平成〇年〇月〇日 (至)平成〇年〇月〇日 第1号様式

勘定科目		予算	決算	差異	備考
經常活動による収支	収	介護保険収入			
		利用料収入			
		措置費収入			
		運営費収入			
		私的契約利用料収入			
		〇〇事業収入			
		經常経費補助金収入			
		寄付金収入			
		雑収入			
		借入金利息補助金収入			
		受取利息配当金収入			
		会計単位間繰入金収入			
		経理区分間繰入金収入			
		經常収入計 (1)			
支	出	人件費支出			
		事務費支出			
		事業費支出			
		借入金利息支出			
		経理区分間繰入金支出			
		經常支出計 (2)			
	經常活動資金収支差額 (3)=(1)-(2)				
施設整備等による収支	収	施設整備等補助金収入			
		施設整備等寄付金収入			
		固定資産売却収入			
		施設整備等収入計 (4)			
支	出	固定資産取得支出			
		元入金支出			
	施設整備等支出計 (5)				
	施設整備等資金収支差額 (6)=(4)-(5)				
財務活動による収支	収	借入金元金償還補助金収入			
		積立預金取崩収入			
		その他の収入			
	財務収入計 (7)				
支	出	借入金元金償還金支出			
		投資有価証券取得支出			
		積立預金積立支出			
		その他の支出			
		流動資産評価減等による資金減少額等			
	財務支出計 (8)				
	財務活動資金収支差額 (9)=(7)-(8)				
	予備費 (10)				
	当期資金収支差額合計(11)=(3)+(6)+(9)-(10)				
	前期末支払資金残高 (12)				
	当期末支払資金残高 (11)+(12)				

(注) 予備費の使用額は、当該科目に振替えて記載する。

図1 資金収支計算書の様式

(出所)厚生省(当時)「会計基準」第1号様式, 2000年

事業活動収支計算書

(自)平成〇年〇月〇日 (至)平成〇年〇月〇日 第3号様式

勘定科目		本年度決算	前年度決算	増減	
事業活動収支の部	入	介護保険収入			
		利用料収入			
		措置費収入			
		運営費収入			
		私的契約利用料収入			
		〇〇事業収入			
		經常経費補助金収入			
		寄付金収入			
		雑収入			
		借入金元金償還補助金収入			
	引当金戻入				
	国庫補助金等特別積立金取崩額				
		事業活動収入計 (1)			
	支	出	人件費支出		
		事務費支出			
		事業費支出			
		減価償却費 徴収不能額 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	入	借入金利息補助金収入			
		受取利息配当金収入			
		会計単位間繰入金収入			
		経理区分間繰入金収入			
		投資有価証券売却益(売却収入)			
	有価証券売却益(売却収入)				
		事業活動外収入計 (4)			
	支	出	借入金利息支出		
			経理区分間繰入金支出		
			投資有価証券売却損(売却原価)		
		有価証券売却損(売却原価)			
		投資評価損			
	事業活動外支出計 (5)				
	事業活動外収支差額 (6)=(4)-(5)				
	經常収支差額(7)=(3)+(6)				
特別収支の部	入	施設整備等補助金収入			
		施設整備等寄付金収入			
		固定資産売却益(売却収入)			
	国庫補助金等特別積立金取崩額				
		特別収入計 (8)			
支	出	基本金組入額			
		固定資産売却損・処分損(売却原価)			
	国庫補助金等特別積立金積立額				
	特別支出計 (8)				
	特別収支差額 (10)=(8)-(9)				
	当期活動収支差額 (11)=(7)+(10)				
繰越活動収	入	前期繰越活動収支差額 (12)			
	出	当期末繰越活動収支差額 (13)=(11)+(12)			
		基本金取崩額 (14)			
	基本金組入額 (15)				

支 差 額 の 部	その他の積立金取崩額 (16)			
	その他の積立金積立額 (17)			
	次期繰越活動収支差額 (18)=(13)+(14)-(15)+(16)-(17)			

脚注

〇〇積立金取崩額のうち、〇〇円は、〇〇の支出に充てるために、〇〇積立金の目的外取崩額である。

図2 事業活動収支計算書の様式  
(出所) 同上, 第3号様式。

貸借対照表

平成〇年〇月〇日現在 第5号様式

資産の部			負債の部				
	当 年 度 末	前 年 度 末	増 減		当 年 度 末	前 年 度 末	増 減
流動資産				流動負債			
現金預金				短期運営資金借入金			
有価証券				未払金			
未収金				預り金			
貯蔵品				前受金			
立替金				仮受金			
前払金				〇〇引当金			
短期貸付金				その他の流動負債			
仮払金							
その他の流動資産							
固定資産				固定負債			
基本財産				設備資金借入金			
建物				長期運営資金借入金			
土地				退職給与引当金			
基本財産特定預金				〇〇引当金			
その他の固定資産				負債の部合計			
建物				純資産の部			
構築物				基本金			
機械及び装置				基本金			
車両運搬具				国庫補助金等特別積立金			
器具及び備品				その他の積立金			
土地				〇〇積立金			
建設仮勘定				次期繰越活動収支差額			
権利				次期繰越活動収支差額 (うち当期活動収支差額)			
投資有価証券				純資産の部合計			
長期貸付金							
公益事業会計元入金							
収益事業会計元入金							
措置施設繰越特定預金							
〇〇積立預金							
その他の固定資産							
資産の部合計				負債及び純資産の部合計			

脚注

- 1. 減価償却費の累計額           \*\*\*円
- 2. 徴収不能引当金の額           \*\*\*円

注記

1. 重要な会計方針

- (1)貯蔵品の評価方法           総平均法
- (2)有価証券の評価方法       移動平均法
- (3)退職給与引当金の計上基準 職員の退職金の支給に備えるため、〇〇により計算した退職給与引当金を計上している。

2. 重要な会計方針の変更

.....

3. 基本財産の増加

- 建物(〇〇〇〇)           \*\*\*円
- 土地(〇〇用敷地)       \*\*\*円

4. 基本金及び国庫補助金等特別積立金の取り崩し

〇〇施設を〇〇へ譲渡したことに伴い、基本金\*\*\*円及び国庫補助金等特別積立金\*\*\*円を取り崩した。

5. 担保に供されている資産の種類及び金額

- 基本財産建物       \*\*\*円
- 基本財産土地       \*\*\*円

.....

担保している債務の種類及び金額

- 設備資金借入金   \*\*\*円
- 〇〇借入金       \*\*\*円

6. 重要な後発事象

.....

図3 「会計基準」における計算書類の様式

(出所) 同上, 第5号様式。

- ① 宗教法人
- ② 社会福祉法人
- ③ 学校法人
- ④ 医療法人
- ⑤ 特定非営利活動法人(NPO 法人)

(2) 本項は以下の文献を参考にした。

松倉達夫『社会福祉法人の会計』杉村学・鈴木豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社, 2002年, 59-61 ページ。

齋藤力夫監修・中川健蔵著『社会福祉法人の会計と税務の要点-基礎と事例-』税務経理協会, 2004年, 10-11 ページ。

(3) 「会計基準」移行への経過措置として、措置費支弁対象施設のみ法人は「経理規定準則」との選択適用が認められていたが、2003年4月より「会計基準」の適用に移行した。しかし、実際には現在も施設によっては選択適用が行われていたり、「経理規定準則」をこれまで適用していなかった社会福祉法人は従来の方式によることも認められていたりしている。

また、介護保険制度の導入によって介護保健施設に適用される会計規定には、「会計基準」以外にも介護老人保健施設を営む社会福祉法人や医療法人、授産施設、訪問看護事業等に

財産目録  
平成〇年〇月〇日現在 第6号様式

資産・負債の内訳	金額
<b>I 資産の部</b>	
1. 流動資産	
現金預金	
現金 現金手許有高	
普通預金 ○○銀行 ○○支店	
未収金 ○月分保険料	
.....	
流動資産合計	
2. 固定資産	
(1) 基本財産	
建物 所在○○ 家屋番号○○ 種類○○	
土地 所在地番○○ 地目○○	
定期預金 ○○銀行 ○○支店	
基本財産合計	
(2) その他の固定資産	
車両運搬具 車両No. ***	
○○特定預金 ○○銀行 ○○支店	
.....	
その他の固定資産合計	
固定資産合計	
資産合計	
<b>II 負債の部</b>	
1. 流動負債	
短期運営資金借入金 ○○銀行 ○○支店	
未払金 ○月分光熱水費	
預り金 ○月分源泉所得税	
.....	
流動負債合計	
2. 固定負債	
設備資金借入金 社会福祉・医療事業団 ○○支店	
.....	
固定負債合計	
負債合計	
差引純資産	

図4 財産目録の様式  
(出所) 同上, 第6号様式

対しては適用会計基準および指導指針がいくつも通知されている。そのすべてを含めて社会福祉法人の会計制度とすべきであるが、本稿ではその会計規定の主体となる「会計基準」を中心に論を進めている。

なお、施設ごとに適用される会計基準の詳細は以下の文献を参照されたい。

日本介護支援協会監修、宮内忍・宮内眞木子編著『社会福祉法人会計規則集 平成17年改訂版』厚有出版、2005年。

宮内忍・宮内眞木子編著『社会福祉法人会計の基礎から決算介護保険事業編』厚有出版、2005年。

(4) 社会福祉制度改革の概要は、橋留隆志著『新版 非営利法

人の会計・税務・監査』同文館、2002年、103-106ページを参照されたい。

(5) 「会計基準」および「経理規定準則」の相違点は、本田親彦・渡部博著『[解説]社会福祉法人会計基準』全国社会福祉協議会、2000年、5-13ページを参照のこと。

(6) 実藤秀志著『社会福祉法人ハンドブック(四訂版)』税務経理協会、2005年、はしがき。

(7) 本田・渡部、前掲書、2-4ページ。

(8) これまでは収支計算書が公益法人の会計においてキャッシュ・フロー計算書の要素をもっていたが、そのキャッシュ・フロー計算書が導入されたことにより、収支計算書との相違点が次のように指摘できる(加古宜士「新公益法人会計基準の特徴と課題」『企業会計』第57巻第2号、2005年2月、19ページ。)

- ① 資金の範囲を狭く設定している。
- ② 事業活動、投資活動、および財務活動の3区分している。
- ③ 貸借対照表および正味財産増減計算書作成後、これらを組替え、キャッシュ・フロー計算書を作成する。
- ④ 予算との対照表示を前提としない。

(9) 「公益法人会計基準」について詳しくは以下の論稿を参照されたい。

岡本勝義「公益法人における指導監督型会計フレームワークの再検討—情報公開型会計フレームワークへの手がかりとして—」(神奈川大学)『商経論叢』第38巻第2号、2002年12月、17-38ページ。

加古、同上稿、18-23ページ。

越尾淳「検討の経緯と今後の課題」、同上誌、24-31ページ。

出塚清治「財務諸表の体系と予算準拠主義」、同上誌、32-36ページ。

亀岡保夫「正味財産区分と正味財産増減計算書」、同上誌、37-43ページ。

(10) 社会福祉法人の情報利用者は公的資金提供者および福祉サービス利用者以外にも次のように存在する(松倉稿、杉村・鈴木編著、前掲書、61-63ページ)。

- ① 基金提供者
- ② 運営資金の提供者
- ③ 経営者
- ④ 福祉サービスを提供する職員
- ⑤ ボランティア
- ⑥ 地域住民

(本稿は、実践経営学会第48回全国大会(新潟経営大学)における自由論題報告に加筆・修正したものである。)