

社会福祉法人会計の企業会計への調和の動向と 利用者サービスへの影響

梅 澤 嘉一郎*

The Trend of Harmonization of the Accounting of Social Welfare Toward Business Accounting and the Influence Upon Client Services

Kaichiro UMEZAWA

要 旨

本論文は、「社会福祉法人経理規定準則」(厚生省社施第25号, 昭和51年1月31日付, 厚生省社会局長・同児童家庭局長連名通知)が平成12年4月から「社会福祉法人会計基準」(社援第310号, 平成12年2月17日付, 厚生大臣官房保険福祉部長, 社会・援護局長, 老人保健福祉局長, 児童家庭局長連名通知)への移行にともない, わが国の企業会計¹⁾並びにアメリカの財務会計基準²⁾との調和³⁾の動向とその問題点と課題を明らかにするとともに, 利用者サービスへの影響について検討を試みた。

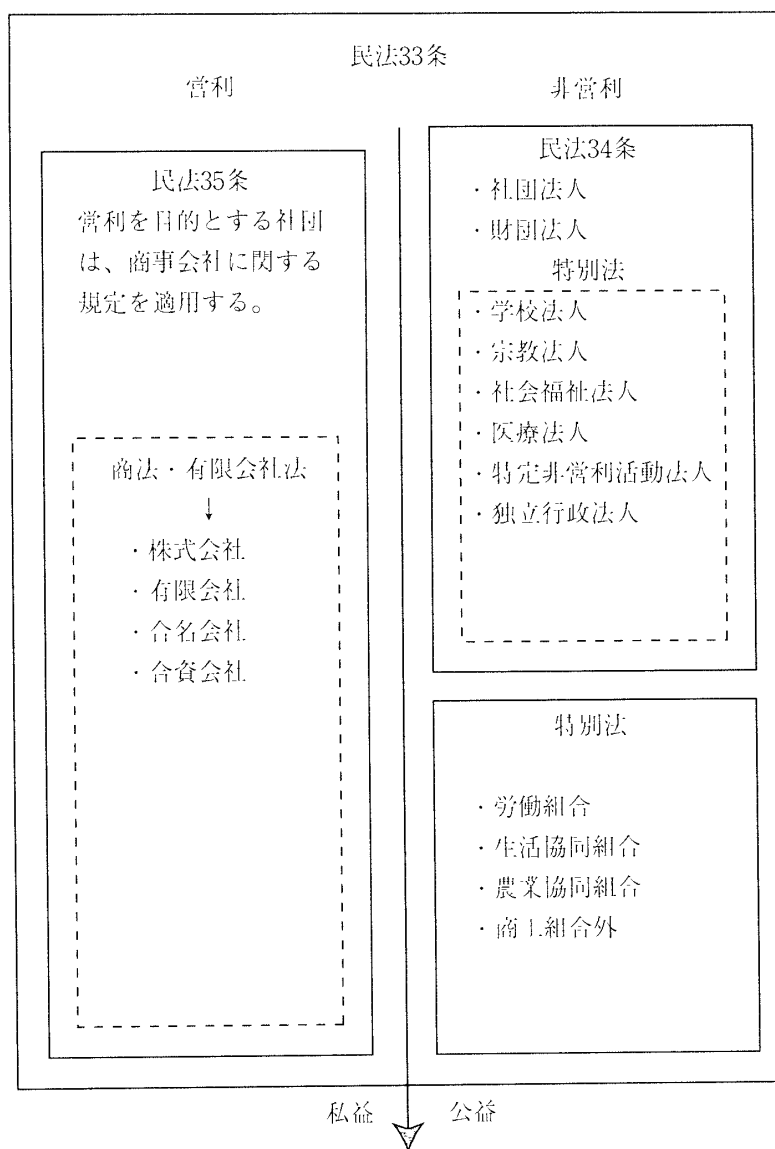
その結果, 調和の前提としての基盤整備はもとより, 負担能力がなくても緊急に保護しなければならないセーフティネットを担保すべく事業内容により, 会計方式も多様化されるべきであり, 企業会計への調和でなく, 社会福祉法人会計独自の説明や解釈が構築された独自の会計基準を確立していくことが今後に課せられた課題であることを明らかにした。

キーワード: 社会福祉法人会計基準, 企業会計との調和, 利用者サービス

*助教授 社会福祉士・社会福祉学

1. はじめに

社会福祉法人経理規定準則が平成12年4月改訂され、平成12年4月からの介護保険制度と合わせ「社会福祉法人会計基準」に名称も変更し企業会計に近づいた形でスタートがきられた。



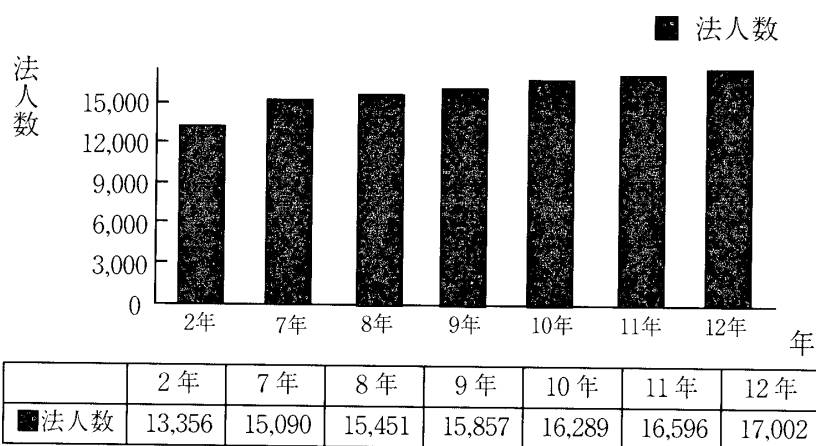
【出 所】 斎藤力夫・田中義幸『NPO法人のすべて』，税務経理協会，1999，p. 6. より作成。

図1 日本の私法人制度

社会福祉法人会計の企業会計への調和の動向と利用者サービスへの影響

本論文は、筆者が、21年間社会福祉法人会計検査及び指導に従事した経験を踏まえ、「社会福祉法人経理規定準則」から「社会福祉法人会計基準」への移行にともないわが国の並びにアメリカの財務会計基準との調和の動向とその問題点と課題を明らかにするとともに利用者サービスへの影響を明らかにすることを目的とするものである。

非営利法人、とりわけ社会福祉法人会計と企業会計との調和の状況についての研究は、学術・文献面からの研究成果はこれからといった状況は否めず、具体的実証例も公開されている事例も少ない⁴⁾。(日本の法人制度、非営利法人数及び社会福祉法人数及び非営利会計の体系については、図1～3、表1参照。)



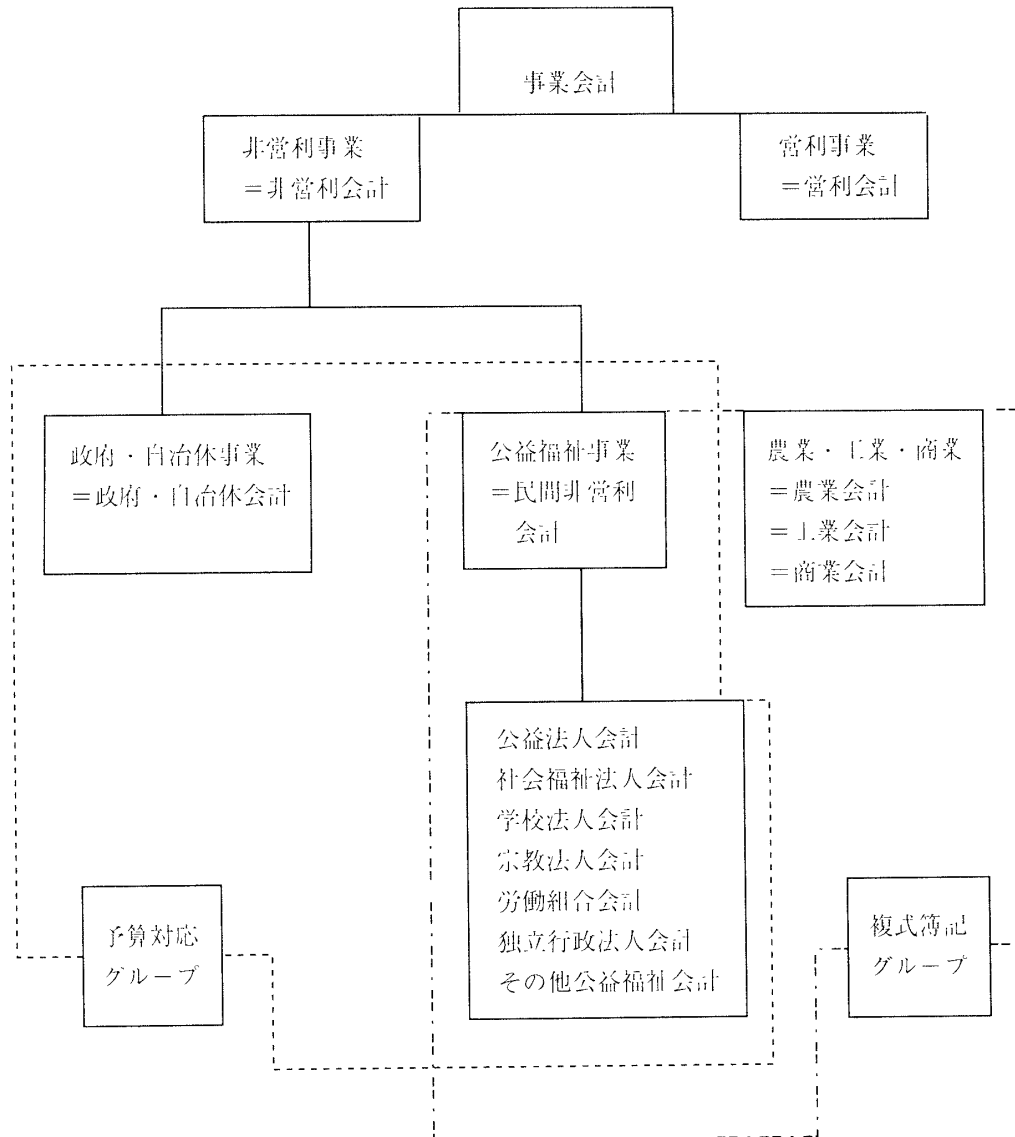
【出所】厚生労働省平成12年度業務報告

図2 社会福祉法人数の推移

表1 非営利法人数

法人名	法人数	調査時点
財団法人	13,375	平成12年
社団法人	12,889	〃
学校法人	7,488	平成6年
社会福祉法人	17,002	平成12年
宗教法人	183,897	平成6年
商工組合 労働組合等	21,363	〃
計	256,014	

【備考】筆者調査作成。



【出所】 木村晴男『図解でわかる社会福祉法人会計基準』，中央法規，2001.p 2より作成。

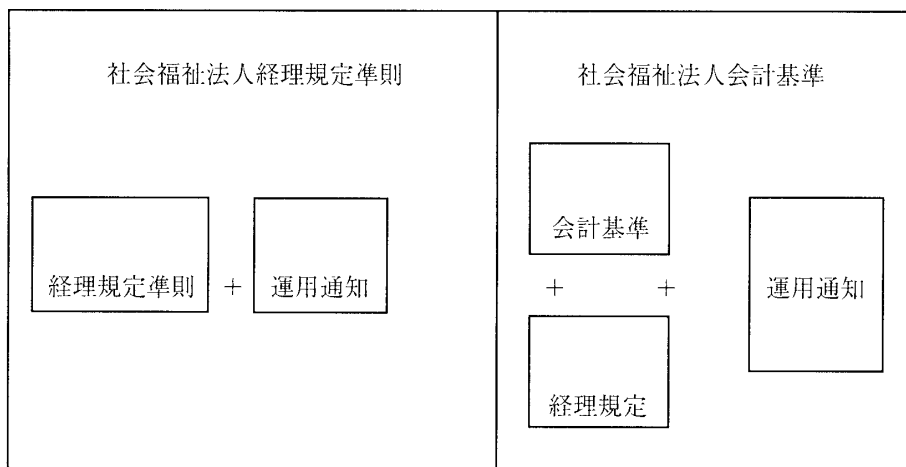
図3 非営利会計の種類体系

従って、本研究は、「社会福祉法人会計基準」と従来の「社会福祉法人経理規定準則」の変更点並びに企業会計との調和の動向について、社会福祉基礎構造改革、英米の非営利会計基準の影響や、わが国の非営利会計基準策定の動向も踏まえての問題点も併せて明らかにするものである。

2. 社会福祉法人会計基準の内容

従来の「社会福祉法人経理規定準則」が平成12年4月に介護保険制度の導入に呼応し民間営利企業参入に伴い、利用者選択を可能にするため民間企業の会計制度に調和したかたちで会計基準が定められた。以下、社会福祉法人会計基準の内容をまず明らかにしたい。

ここで、「社会福祉法人経理規定準則」と「社会福祉法人会計基準」との会計ルールのは図4に示した。またその比較を表3に示した。



【出所】全国社会福祉協議会『解説、社会福祉法人会計基準』，全国社会福祉協議会，2000，p 7 より作成。

図4 社会福祉法人会計ルールの構造

表2 社会福祉法人の会計基準の変遷

区分	適用会計基準	会計方式	主眼点	
戦前	基準なし	公益法人に準拠		
戦	昭和26年～28年	基準なし	単式簿記等	個人資産提供管理
	29年～50年	社会福祉法人会計要領	企業会計の発想	収支・財政状態 事業成績
	平成51年～11年	社会福祉法人経理規定準則	資金収支会計	収支・財政状態 経営成績
後	12年～14年	経理規定準則と会計基準併用	企業会計準拠 損益計算	財政状況 活動の状況
	15年～	社会福祉法人会計基準	〃	〃

【出所】筆者作成。

表3 経理規定準則と会計基準との比較

内 容	経理規定準則	会計基準
位置付け	厚生省局長通知	厚生省局長通知
適用対象	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
主な目的	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。	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
概 要	計算書作成のルール及び 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
計算書類の定義	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貸借対照表 ③事業活動収支計算書 ④財産目録
会計単位（計算 書の作成単位）	法人本部及び施設毎に会 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。但し、定款に記載された 事業ごとに経理区分を設定。
減価償却の有無	無し	有り
その他	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。

【出所】全国社会福祉協議会『解説 社会福祉法人会計基準』、全国社会福祉協議会、2000、p10. より作成。

(1) 社会福祉法人会計基準の内容

今回の基準では法人全体の経営状況を把握できる法人制度共通の会計基準としている。以下、改革の概要を列挙すると次のとおりである。なお、会計基準の変遷については表2参照⁷⁾。

ア、法人の経営状態が明確に反映されるために、新たに損益計算の考え方を導入することにより 適切なコスト管理と効率性（経営努力）が反映されるよう明瞭なものを試行している。

イ、施設整備等の法人自己負担分については、利用料からの償還を考慮し、法人会計と施設会計の垣根を流動化させ法人の寄付金等以外からの償還も認め弾力化された。

ウ、財務諸表等は社会福祉法で規定された情報公開等に対応できるよう簡潔・明瞭を念頭においている。

オ、会計単位

(ア) 本部会計、施設会計の区分を撤廃し、社会福祉事業全体で一つの会計とし、法人内の資

金移動を容易ならしめ、法人・施設の内部努力による財源での償還が容認されたことになる。

(イ) 経理区分設置による明瞭性の確保

複数の施設や事業を営んでいる法人においては、施設ごとに経営状態が把握できるよう経理区分を設けている。

(ウ) 公益事業又は収益事業に関する会計は、特別会計とし、明確に区分することとしている。

カ、資金移動

(ア) 公益性維持のため、資金が社会福祉法人外へ流出しない会計としている。

(イ) 収益事業から公益事業への会計間の資金移動等については弾力化を図っている。

キ、施設整備費への償還等

(ア) 施設整備費に係る法人自己負担分は、利用料から充当できる会計となっている。

(イ) 法人の自己負担分については、原価償却の導入を認めている。

ク、資産評価の方法

(ア) 建物等の資産価値を適切に評価・表示するため、原価償却制度を導入している。

ケ、計算書の体系

これまでの財産目録、貸借対照表、資金収支計算書に加えて「事業活動収支計算書」（通称：「損益計算書」）があらたに加えられた。

これは、当該会計年度の活動の成果を把握（コスト把握や、経営努力の成果を把握するもの）することにより、収支と損益の両方が把握されることになる。

コ、リスクへの配慮

今回の会計基準では、市場経済に伴うリスクを想定し、「投資有価証券売却損」という勘定科目も用意されている。

（なお、社会福祉法人経理規程準則と社会福祉法人会計基準との異同は表1を参照）

3. 会計の国際的調和化の動向と会計基準への影響

(1) アメリカの非営利会計基準の状況

非営利会計の国際会計基準との調和の動向について、国際会計基準委員会（IASB）の動向や国際会計士連盟（IFAC）の動向について明らかにした。

次に、アメリカの非営利会計基準について、アメリカの会計基準設定機関としての公会計基準審議会（GASB）及び財務会計基準審議会（FASB）を説明した後、アメリカの非営利会計基

準としての財務会計概念意見書（第2, 4, 6号）及び財務会計基準書（FASB No. 93, No. 117）の影響を受け、日本の企業会計原則等にも反映され社会福祉法人会計基準に影響を及ぼしている状況は次のとおりである。⁶⁾

(2) 社会福祉法人会計基準へ影響

すなわち、社会福祉法人会計基準へ影響を与えた事項としては、「損益計算概念」（会計基準第3条-2）、「純資産の区分」（会計基準第30条）、「事業活動収支計算書」（会計基準第15条）、「次期繰越活動収支差額」（会計基準第15条）、「減価償却」（会計基準第26条）及び資金収支計算書（会計基準第7条）等である。（表4参照）

なお、イギリスの民間社会福祉事業の会計基準としての、チャリティ団体⁷⁾の会計基準からの影響についても概観した。

そこでも財務諸表の体系のうちの「財務活動計算書」はFASBの純資産増減計算書に類似し、「キャッシュフロー計算書」はFASBの同計算書に類似し、純資産の区分についてもFASBの純資産の区分に類似しており、社会福祉法人会計基準に影響を及ぼしている状況を明らかにした。

ア、損益計算や発生主義の考え方の導入

表4 アメリカ非営利会計基準の社会福祉法人会計基準との主な調和の内容

事 項	社会福祉法人 会計基準	アメリカ非営利会計基準	日本の企業会計原則等
損 益 計 算	§ 3-2	FASB117, para 50	企業会計原則 2-1-A
純資産の区分	§ 30	FASB117号 FASB 概念意見書第6号	財務諸表等規則 § 95の6
事業活動収支 計 算 書	§ 15	FASB 概念意見書第6号	財務諸表等規則 § 95
次期繰越活動 収 支 差 額	§ 15	〃 para24	〃
減 価 償 却	§ 26	FASB93号 概念意見書第2, 4, 6号	貸借対照表原則 5の2 企業会計原則注解 20
資金収支計算書	§ 7	FASB93号 FASB117号付録C	財務諸表等規則 § 99 ~ 108

【出所】筆者調査作成。

適切なコスト管理，経営努力の結果が反映されるよう，損益計算の考え方，発生主義が導入された。そのため，「資本取引と損益取引の区別の原則」の考え方が「基準第3条-2」の中に取り入れられた。

これは，アメリカの FASB 第 117 号⁸⁾ の考え方が影響しているものと思われる。

イ，純資産の区分

貸借対照表の純資産を，基本金，国庫補助金等特別積立金，その他の積立金及び次期繰越活動収支差額に区分された。（基準第 30 条）

かかる区分は，アメリカの FASB 概念意見書第 6 号，FASB117 号の考え方が影響しているものと思われる。

すなわち，下記，対応している。

(ア)，社会福祉法人会計基準第 30 条「純資産の区分」－「基本金」

これは，FASB の「永久拘束純資産」の考え方が影響していると考えられる。

(イ)，同 「国庫補助金等特別積立金」及び「その他の積立金」

これは，FASB の「一時拘束純資産」の考え方が影響しているものと考えられる。

(ウ)，同 「次期活動収支差額」

これは FASB の「無拘束純資産」の考え方が影響していると考えられる。

ウ，事業活動収支計算書

これまでの財産目録，貸借対照表，資金収支計算書に加えて「事業活動収支計算書」（通称：「損益計算書」）が新設された。（基準第 14 条）

これは，FASB 第 117 号の「Statement of Activities = 事業活動計算書」に類似している。これにより，当該会計年度の活動の成果を把握（コスト把握や，経営努力の成果を把握するもの）することにより，収支と損益の両方が把握されることになる。

資金収支計算書及び事業活動収支計算書には，経理区分毎に内訳表を添付することになった。なお，事業活動収支計算書と貸借対照表は「次期繰越活動収支差額」をもって関連する。

エ，次期繰越活動収支差額

基準第 15 条に採り入れられた。これは，FASB 概念意見書第 6 号，para 24⁹⁾ の正味財産の考え方に類似している。FASB 概念意見書第 6 号では，当期運営収支差額（bottom line）とし，これを財務的生存力（financial viability）と呼んでいる。

オ，減価償却

基準第 26 条にて規定された。FASB 第 93 号¹⁰⁾ 並びに，FASB 概念意見書第 2，第 4 号，第 6 号 24) の影響を受けている。

カ、資金収支計算書

基準第7条、8条で資金収支計算書の作成を規定している。FASB 第95号の「キャッシュ・フロー計算書」、FASB 第117号付録C（様式）の影響を受けている。

キ、会計単位

基準第2条で、本部と施設会計の区分が撤廃され1本化された。これは、FASB 第117号の影響による。

ク、情報公開等

基準では規定されちないが、社会福祉法第44条第4項で社会福祉法人会計の情報公開義務が課せられた。これはFASB 概念意見書第4号、パラグラフ40、43¹¹⁾の「役立つ情報提供」の影響がある。

以上、社会福祉法人会計基準を事例として、英米の非営利会計基準の影響を受けていることを明らかにした。

企業会計が国際会計基準に調和化されつつあるように、非営利会計においても企業会計との調和化も含め、国際化の流れに影響されていることが明らかにされた。なお、会計方式別の調和の段階指標については表5で示した。そして社会福祉法人経理規程準則から社会福祉法人会計基準にいたる企業界会計との調和の状況は表6で示した。

表5 調和への段階指標

調和の段階	調和の指標としての会計方式等				該当非営利法人名
	取引認識	収支計算方法	剰余金	減価償却	
初期 (A)	現金主義	資金収支会計	資金剰余	無し	労働組合会計 NPO 法人会計
中期 (B)	権利確定主義 (半発生主義)	〃	〃	有 (B/S 表示のみ)	宗教法人会計 公益法人会計 社福 (経理規定準則)
成熟期 (C)	発生主義	消費収支会計	資金剰余 + 非資金剰余	有 (支出 科目表示有)	社会福祉法人会計 (会計基準) 学校法人会計

【出所】 筆者作成

社会福祉法人会計の企業会計への調和の動向と利用者サービスへの影響

表6 経理規定準則から会計基準にいたる調和の状況

会計事項	経理規定準則		会計基準	
	内 容	調和の 段 階	変更内容	調和の 段 階
会計基準の性格	公的資金の収支 と顛末 § 3	B	自主的・効率的運営 § 3	C
取引認識	権利確定主義 § 5	B	発生主義 § 3-2	C
主 帳 簿	貸借対照表、収支 計算書 § 14	B	貸借対照表、資金収支計算 書、事業活動収支計算書 § 6	C
剰 余 の 認 識	資金の剰余 § 39	A	§ 16 資金と非資金の剰余	C
法人会計・施設会計	2本だて § 8	B	1本だて § 4	C
損 益 計 算	無 § 5	B	有、事業活動収支計算書 § 14	C
減 価 償 却	無 § 42	A	有 § 26、§ 37	C

【出所】筆者作成 【備考】調和の段階表示（A、B、C）は表5による。

4. 社会福祉法の成立と会計基準への影響及び利用者サービス

(1) 社会福祉法人会計基準制定の背景としての社会福祉基礎構造改革¹²⁾

社会福祉法人会計基準制定の背景としての社会福祉基礎構造改革に伴う措置制度から利用契約制度の移行に伴う社会福祉法成立までの背景について明らかにした。

社会福祉基礎構造改革の骨格では、営利企業の福祉分野への参入，措置制度から利用契約制度へ，応能負担原則から応益負担原則へ，生存的権利保障から手続的権利保障への観点から明らかにし，社会福祉法の主な改正点となったことを明らかにした。

(2) 経営主体の変更と会計への変更

社会福祉施設のウエイトが公営から民営にシフトしている状況が続いている¹³⁾。したがって，社会福祉事業における社会福祉法人の役割は益々増大している。

そこで，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効率性そして理解しやすい会計が要請された。

社会福祉法人経理規程準則及び社会福祉法人会計基準の会計構造を貸借対照法及び収支計算

書との関係を図解すると図5及び図6の通りである。

(3) 社会福祉法人会計基準への影響

措置から利用契約制度に移行に伴い利用サービス方式の類型を明らかにするとともに、社会福祉会計基準への影響について、利用者の権利保障面(成年後見制度、地域福祉権利養護事業)、経営主体の変更と会計への影響やアカウントビリティーの要請を踏まえての社会福祉会計基準への影響について明らかにした。(利用方式の類型については、図7～図10参照)

従来は、措置費という性格上、①収支差額の用途制限 資金の本部会計、施設会計間の移動の原則禁止③収益事業による収益は、社会福祉事業にのみ充てる等の制約があった¹¹⁾。一連の

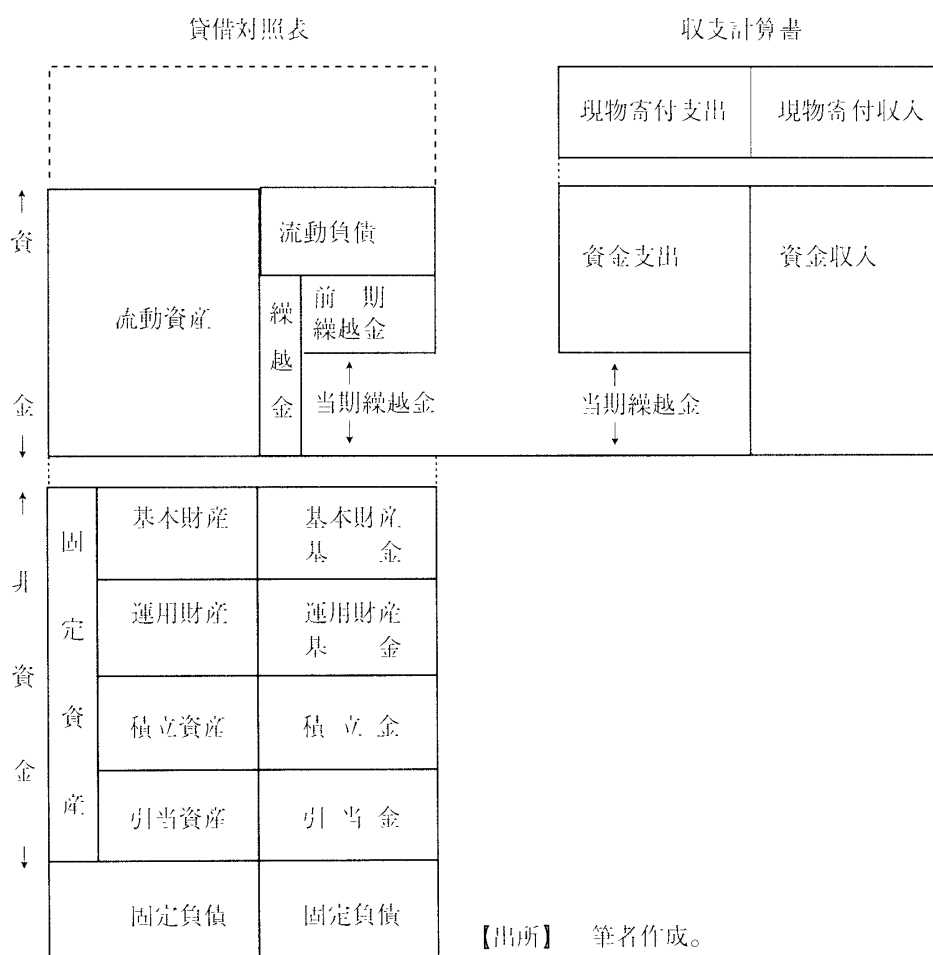


図5 資金剰余のみの会計構造
(社会福祉法人経理規定準則の場合)

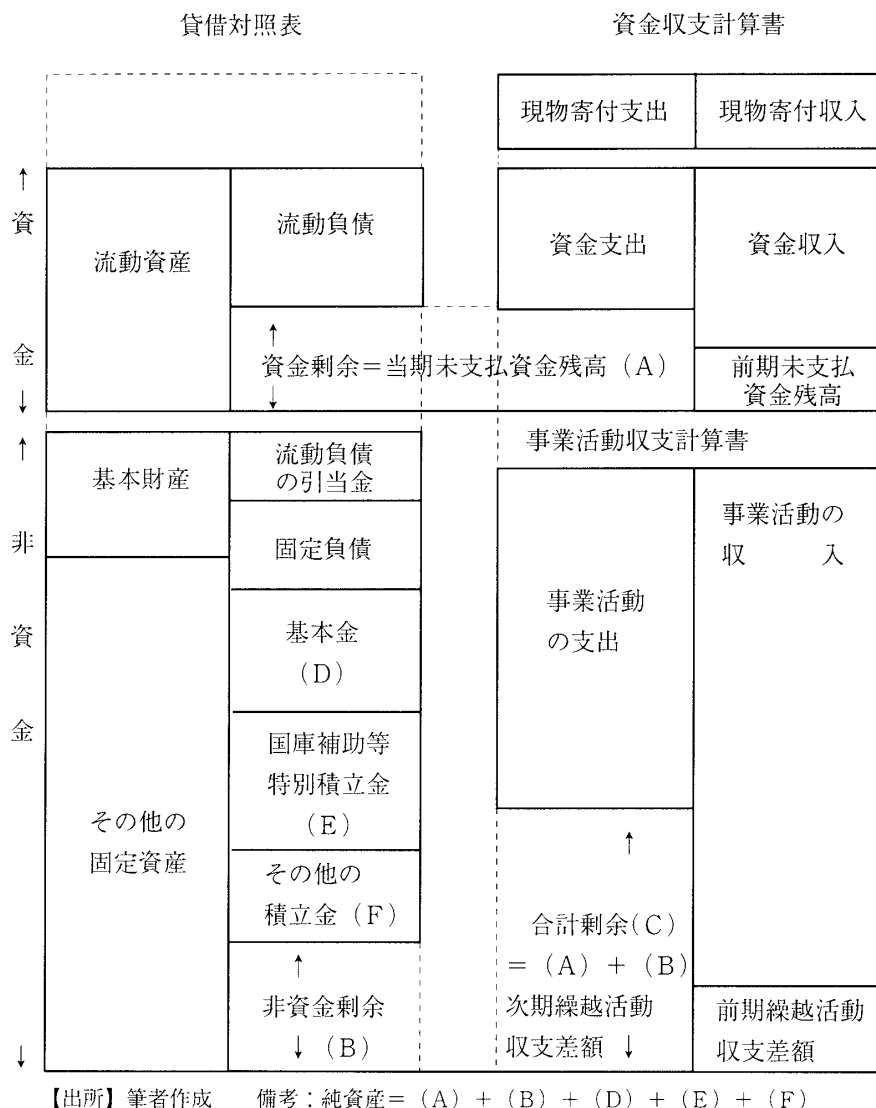
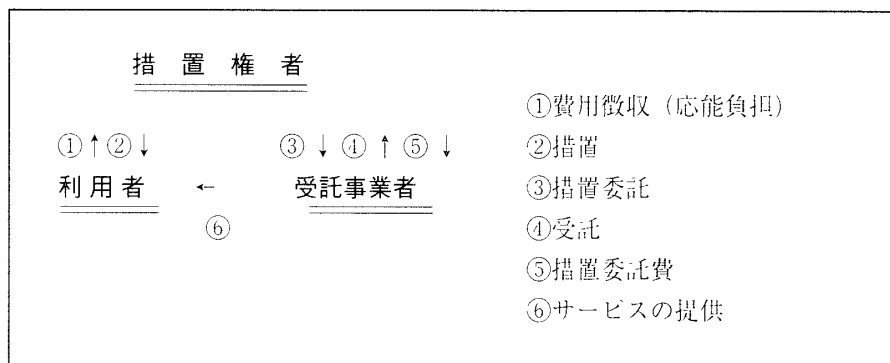


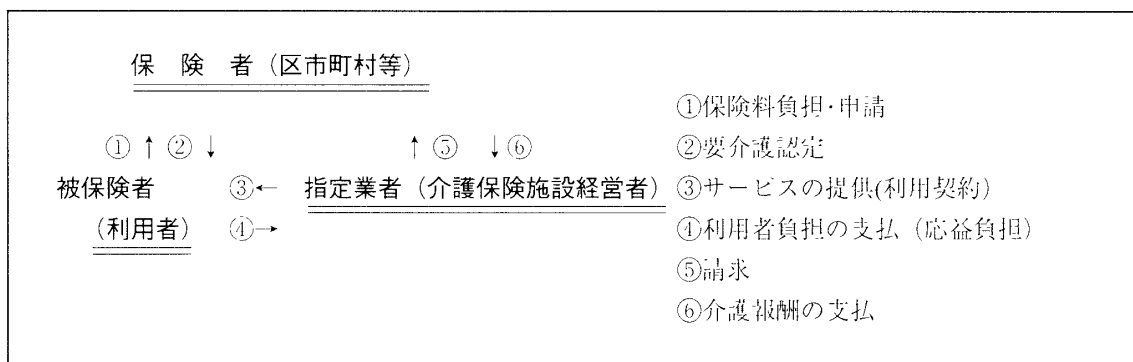
図6 資金・非資金剰余の会計構造
(社会福祉法人会計基準の場合)

社会福祉基礎構造改革により社会福祉供給体制の拡大等にともない、①施設整備のための借入金
金の返済に利用料を充てたり、施設・設備の拡充のための積立金や引当金に充てること。②本
部、施設会計の区分撤廃し、施設毎の経営状況は社会福祉事業会計の内部に経理区分を設ける。
③資金移動の弾力化と外部流出しない会計④資金の会計間移動の弾力化。建物等の資産価値を
適切に評価・表示できるよう、減価償却制度の導入¹⁵⁾ ⑤適切なコスト管理、経営努力の成果
の把握のために損益計算書の導入等が社会福祉法人会計基準にとりいれられている。



【出所】 筆者作成。契約方式導入前の利用方式。

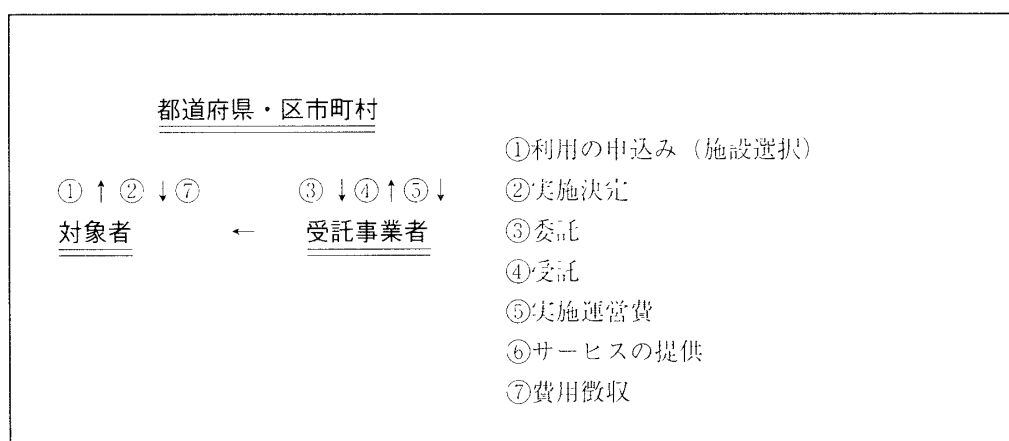
図7 措置利用方式



【出所】 筆者作成。

利用契約方式（公的介護保険制度での介護保険施設の利用、2000年4月実施）

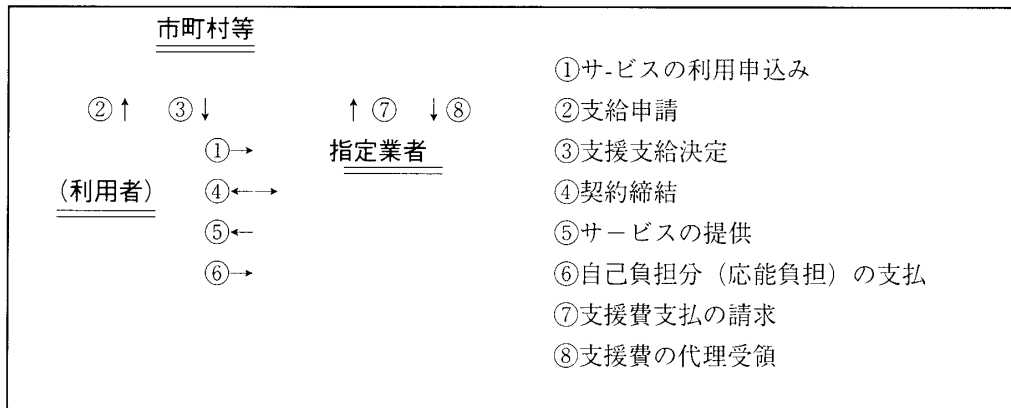
図8 利用契約方式



【出所】 筆者作成。

保育所方式（又は、選択利用方式、1997年4月実施）

図9 選択利用方式



【出所】 筆者作成。

支援費支給方式（社会福祉法下の障害者施設の利用、2003年4月実施予定）

図10 支援費支給方式

本来、社会福祉法人会計は社会福祉事業の非営利性、公共性に鑑み損益計算になじまないとされてきたが、経営主体が営利企業の参入も予定されるようになったため社会福祉法人の公共性、非営利性は薄れ営利企業的体質に変容されようとしていることが明らかにされた。

5. 企業会計との調和と利用者サービスへの影響と課題

(1) 新会計基準の企業会計との調和の状況

本部会計と施設会計の区分撤廃により、法人会計1本となり両会計間で従来施設会計から本部会計への資金移動が禁止されていたのが資金移動が緩和された。

収支計算に加えて原価償却制度を取り入れ民間企業並の損益計算の導入により、いわゆる「切り返し仕訳」¹⁶⁾も消滅するとともに施設別の経営コストが明確にされることになる。

このことは財務諸表のディスクロージャー（disclosure）と併せて利用者の利用契約上の目安にもなる等、社会福祉法人を民間企業と同列におくために企業会計に準じた会計基準を導入し経営の効率化と透明性を担保することが求められているといえる。

(2) 利用者サービスへの影響

ア、市場原理がもたらす利用者サービスへの影響

資産管理面でもリスクのある投資有価証券を解禁する等、市場原理の世界に福祉事業も参入することになる。また、措置費制度から利用契約制度への移行に伴い、施設存続のため利益の

極大化が意図され、提供されるサービスの質の低下や量の減少も避けられないということも危惧される。¹⁷⁾ 図11は、社会福祉施設の利用者サービスと剰余の関係を図解したものである。これによれば、剰余を生むにはサービスを低下させる場合と、サービスを向上させる場合とがある。ただ図のCの場合のように過度のサービスからCにさらにはAに転落する危険性もある。

このことから福祉の場合はDの場合は難しく、サービスの質を向上させれば剰余は減少するというのが一般的であり、利益追及とサービス向上とは相反作用を生みやすい。

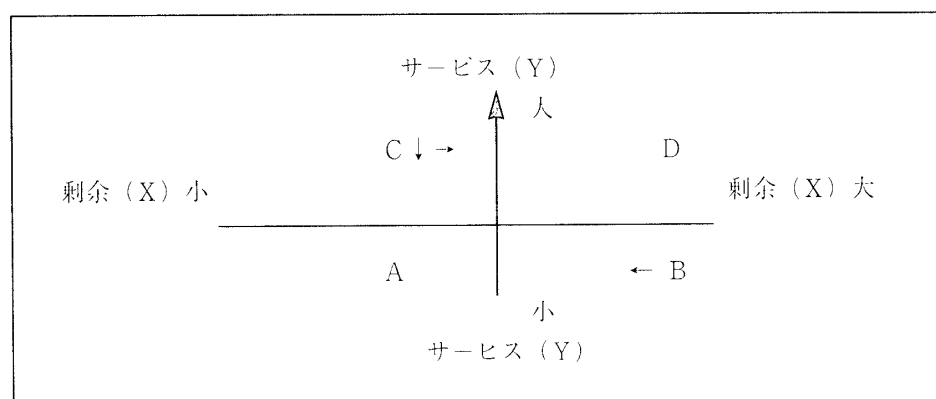
また、介護市場は、9.1兆円ともいわれているが、介護保険費用負担の応益性もあり、介護サービスを限度額まで利用できない状況にある。民間シルバーサービスの業績も、在宅介護サービスについては訪問介護サービスは利益率がマイナス3.7%、居宅介護支援事業も利益率マイナス16.1%と赤字である(図12参照)¹⁸⁾。

都内のある110名定員の指定介護老人福祉施設では、介護保険実施以降は、利用者一人当りの経費が約43%減少するので、施設長としては処遇の低下(寝たきりにする等)か職員の削減、は必至となる。また待機者は3~4年は待たねばならないということで、利用者の選択権はないに等しく改革の意図が担保されていない。¹⁹⁾

イ、会計基準がもたらす利用者サービスへの影響

会計区分の統合等の規制緩和や借入金償還財源の利用料や原価償却の解禁への影響である。

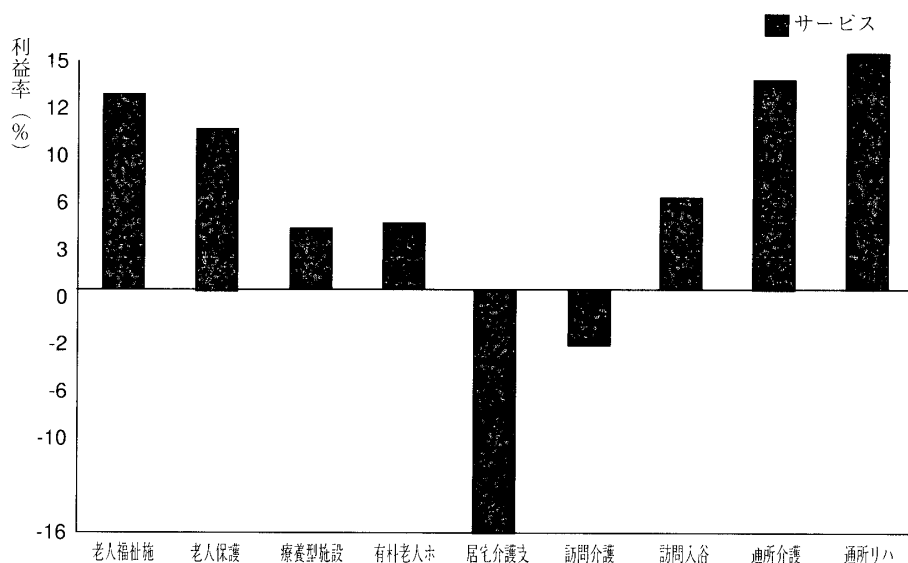
従来、法人本部は施設の機械や建物の償還財源のために寄付集めや付帯的公益事業や収益事業収入の拡大により償還原資を捻出するのが基本であった。今回の弾力化により、努力せず安



【出所】 筆者作成。【備考】 A = 施設の存在の危機、B = サービスの低下から、Xも低下し、Aに転落の危険、C = Yが大からDへの移行、或は過度のサービスからAに転落の危険もある。D = 相乗効果で益々施設が良くなる場合。

図11 社会福祉施設の利用者サービスと剰余との関係

社会福祉法人会計の企業会計への調和の動向と利用者サービスへの影響



【備考】 1. 厚生労働省『介護事業経営概況調査結果』，2002年4月2日より抜粋。

2. 利益率 = 損益 / 収益 × 100 (%)

損 益 = 収益 - 費用

収 益 = 介護事業収益 - 国庫補助金等特別積立金取崩額

- 補助金収入

費 用 = 介護事業費用 - 国庫補助金等特別積立金取崩額

+ 介護事業外費用 (借入金利息等)

+ 特別損失 (役員報酬等本部費繰入金等)

図12 介護事業者の経営実績

易に施設の資金を当てにすることにもなりかねない危険性も予想される。

すなわち、保育所運営費の規制緩和では、施設用地について、都市部以外の地域においても民間からの賃借を容認する動きもでていいる。かかる流れのなかで、福祉施設での職員や利用者へのサービスの低下は必至である。現に、保育所関連施設で、常勤職員の非常勤化、職員の定員不補充、給食の外部化、厚生省も容認による恒常的定員超過等の現象が生まれているが、かかる流れが全福祉施設に波及する虞れなしとしない。²⁰⁾

6. むすび

福祉の歴史は、負担能力のない人までも困窮の事実があれば救済するという人間の尊厳・人類愛にみちたカリタスの原理²¹⁾ による共感を根底におき形成されてきた。

日本の福祉への青年の期待は5%程度で、アメリカは15.2%、フランスは41.1%、スウェ

ーデンは61.6%を示している。²¹⁾

これからの21世紀を担う青年にこの日本を託すためにも、世界に誇れる社会福祉にしてい
くためにも今回の社会福祉法人会計の改革の前提として利用者選択が実際に担保できる福祉環
境の基盤整備や利用者負担の軽減²²⁾なくしては困難といわなければならない。

また負担能力がなくても緊急に保護しなければならないセーフティネットを担保すべく事業
内容により、会計方式も多様化されるべきであり、企業会計への調和でなく、社会福祉法人会
計独自の説明や解釈が構築された独自の会計基準を確立していくことも今後課せられた課題
といえよう。

注

- 1) 企業会原則7原則＝ 真实性の原則 正規の簿記の原則 資本取引・損益取引区別の原則 明瞭性の
原則 継続性の原則 保守主義の原則 単一性の原則に基づく会計。
- 2) アメリカの会計基準を指す。アメリカの会計基準は、民間の権威ある設定機関によって発表されたも
のが中核となっている。当初はアメリカ公認会計士協会（AICPA=American Institute of Certified Pub-
lic Accountants）であったが、1973年に財務会計基準審議会（FASB = Financial Accounting Stan-
dards Board）が誕生し、会計基準の設定に関する機能をAICPAから委譲された。そして、今まで余
り取り上げられたことのない非営利事業に関する会計基準の問題を1977年8月に、その研究を正式
課題とすることが決定され、以来その調査研究が意欲的に開始された。

なお、FASBの研究スケジュールとして、まず基礎的な概念を積み上げた「FASB財務会計概念意見
書」及びそれを積み上げた後に基盤にした「FASB財務会計基準書」とがある。2000年までに、
「FASB財務会計概念意見書」は第1号から第7号まで出しているが、非営利会計を直接対象としたも
のは、第2号「会計情報の質的特徴」（1980年5月）、第4号「非営利組織体の財務報告の諸目的」
（1980年12月）及び第6号「財務諸表の諸要素」（1985年12月）の3本である。

一方、「FASB財務会計基準書」は、第1号から第140号（2000年9月）まで発表しているが、非営
利会計を直接対象としたものは、第93号（1987年8月）・第99号（1988年9月）「いずれも減価償却
に関するもの」、第95号（1987年11月）「キャッシュフロー計算書に関するもの。企業会計と私的
非営利会計の双方に適用」、第116号（1993年6月）「寄付に関するもの。企業会計と私的
非営利会計の双方に適用」、第117号（1993年6月）「財務諸表に関するもの」、第124号（1995年12月）
「特定の投資有価証券に対する会計に関するもの」、第136号（1999年6月）、第136号（1999年6月）
「寄付に関するものの補足」並びに公開草案第194-B号（1999年2月）「連結財務諸表に関するもの、
企業会計と私的
非営利会計の双方に適用」の8本が出されている。

なお、原文は、“Financial Accounting Standards Board, Original Pronouncements 1999/2000 Edi-
Accounting Standards”, John Wiley & Sons Inc, 1999.

- 3) 英訳では、Harmonization. 「調和化」、「整合化」、「平準化」、「統一化」等がある。ここでは、会計学
術論文の先例により、「調和化」を使用する。

cf. 森川八州男先生還暦記念論文集編集委員会『会計基準の国際的調和化』、白桃書房、1998.

社会福祉法人会計の企業会計への調和の動向と利用者サービスへの影響

- 4) 法律・判例文獻情報 (CD = ROM 版) 検索結果を見ると, 非営利法人関係のキーワードでは, 次の通りであり, 文獻や判例が少ない.
文獻では, 法人別では, ①宗教法人 (363 件) ②社会福祉法人 (51 件) ③学校法人 (45 件) ④非営利法人 (15 件) ⑤NPO 法人 (0 件) となっている.
法人会計の種類別では, ①学校法人会計 (2 件) ②宗教法人会計 (1 件) ③非営利法人会計 (1 件) となっている.
判例では, 法人別では, ①宗教法人 (133 件) ②学校法人 (38 件) ③社会福祉法人 (21 件) となっている. 法人会計の種類別では, 学校法人会計 (1 件) のみであった.
(2001 年 9 月 29 日現在, 筆者調査)
- 5) 社会福祉会計の変遷区分について, 日本会計研究学会スタディ・グループでは, 下記, 第 1~第 3 の時代に区分している
第 1 の時代 = 社会福祉法人会計要領適用以前の時代
第 2 の時代 = 社会福祉法人経理規定準則適用時代
第 3 の時代 = 社会福祉法人会計基準適用時代
その詳細については, 下記参照.
日本会計研究学会スタディ・グループ『非営利組織体の会計—平成 13 年度最終報告—』, 日本会計研究学会第 60 回大会 (於 大阪学院大学), 2001. 9. 22., pp. 70-71.
- 6) 「アメリカにおける非営利法人の活動分野は, 社会貢献, 市民活動等の広い分野に及んでおり, その実数は 150 万を越え, これに携わる者の数はボランティアを含めて 1994 年で 1,500 万人 (全被雇用者数に占める比率は, 11 %) を越え, また総支出額は同じく 5,000 億ドル (対 GNP 比率は 8 %) に達しているといわれている。」
(cit 日本経済新聞 夕刊, 平成 9 年 4 月 26 日)
- 7) チャリティ委員会への登録団体数の推移をみると, 1970 年が 76,648 だったのが, 1975 年は 12 万に及び, 1977 年には 12.6 万, 1979 年には 129, 212 とその数は増加している.
cf. 日本地域福祉学会編著『地域福祉における民間非営利団体に関する研究報告書』, 日本地域福祉学会, 2001., p 133.
cf., 若林茂信「公益法人会計基準の再検討への提言」『公益法人 1 月号』, 全国公益法人協会, 2001., pp. 33-34.
- 8) No. 117 Financial Statements of Not-for-Profit Organizations, June 1993., para. 117', "Financial Accounting Standards Board, Original Pronouncements 1999/2000 Edi., Accounting Standards", John Wiley & Sons Inc., 1999., pp. 1611-1658.
「企業会計で発達した思考及び方式等をできるだけ導入・活用することが適当」
(cit.FASB para.50.)
この外, 「非営利法人と営利企業の間には顕著な差はみられない」(cit. FASB 概念意見書第 4 号付表「非営利法人の財産報告の諸目的」)
- 9) No. 6. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations ,December 1980', "Statements of Financial Accounting Concepts, Accounting Standards 1997/98 Edition", John Wiley & Sons, Inc., 1997, pp. 169-271.
- 10) No. 93. Recognition of Depreciation by Not-for-profit Organizations, August 1987.', "Financial Accounting Standards Board, Original Pronouncements 1999/2000 Edi., Accounting Standards", John Wiley & Sons Inc , 1999., pp. 1023-1031.

- 11) No. 4. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, December 1980', "Statements of Financial Accounting Concepts, Accounting Standards 1997/98 Edition", John Wiley & Sons, Inc., 1997, pp. 86-118
- 12) 厚生省「社会福祉基礎構造改革について」(社会福祉事業法等改正法案大綱骨子), 平成11年4月15日.
- 13) 1964年から, 地方自治法改正で, 「組織運営の合理化, 効率化がはかられる場合は公的施設の管理運営の委託化が可能となった. また1971年の「社会福祉施設緊急5ヶ年計画」で, 公設民営方式が打ち出された.
なお, 事業団方式は局長通知(1971年7月16日, 社庶第121号, 社会局長・児童家庭局長連名通知)により設置され, 1997年7月現在, 全国で136ヶ所. また, 調理, 夜間警備, 自動車運転の業務委託化も進んでいる.
- 14) 経理規定準則適用時においては, 厚生省『社会福祉施設における運営費の運用及び指導について』(平成5年3月19日, 社援施第39号, 厚生省社会・援護局長, 老人保健福祉局長, 児童家庭局長連名通知)による別表3による様式「収支計算分析表」により, 人件費収入と人件費支出の退避, 管理費収入と管理費支出との対応並びに, 事業費(措置費)収入と事業費支出の対応が可能であったので, 職員と利用者の処遇の確保状況を分析することが可能であった.
- 15) 斎藤貞哉「非営利法人会計における減価償却」『非営利法人12月号』, 日本税務経理協会, 2001., pp. 4-5.
なお, 社会福祉組織体の場合, 既に1974年の監査ガイドにより減価償却が要求されていた。(cf. 守永誠治『社会福祉法人の会計』, 税務経理協会, 2001., p. 249.)
また, 公益法人会計基準では, 基金は固定され, そのかわり, 正味財産増減計算の部で減価償却額として処理されている.
- 16) 旧経理規定準則での仕訳例の一つ.
固定資産を取得した場合や設備資金借入金の借入れ及び償還時に, 通常の様式簿記では必要としない仕訳のことで, この付加的仕訳のこと. 取引二段階仕訳の事例として, 社会福祉法人経理規定準則適用の際には, 切り返し, 積立金, 引当金の各仕訳の3種類があった. 切り返し仕訳とは, 予算対応の会計をする場合に, 収入・支出を計上する第一次仕訳と同時に計上する固定資産・固定負債を計上するための追加仕訳をいう.
切り返しは不要になったが, 一面として, 収入・支出の計上が漏れることとなり資金収支計算書の作成方法が新たな問題として浮上している.
なお, 「切り返し」と名づけたのは, 公認会計士の阪本寅藏氏といわれている.
(cf. 阪本寅藏『非営利会計』, 中央経済社, 1972.)
- 17) 日本会計研究学会スタディグループ『非営利組織体の会計—平成13年度最終報告—』, 日本会計研究学会, 平成13年9月22日, p. 79.
- 18) 厚生労働省「介護事業経営概況調査結果」, 厚生労働省, 2002年4月22日.
1事業所当たりの赤字額は, 訪問介護が, 9.9万円の赤字. 居宅介護支援事業は10.6万円の赤字となっている. 一方, 介護老人福祉施設は, 13.1%の利益率で301.1万円の黒字となっている. そこで, 平成15年度に向けて介護報酬単価の見直しが進められている.
- 19) テレビ朝日, センター・プロジェクト「どうなる介護保険」, 1997年8月24日, 11時20分~40分放映.
筆者は, 東京都福祉局の身体障害者授産施設で, 東京都直営施設から社会福祉法人立の民営施設に平成11年度切り替わった際に従事した経験がある. 定員は50名で3年間で印刷技術を身に付けさせ

社会福祉法人会計の企業会計への調和の動向と利用者サービスへの影響

て社会復帰させる施設である。訓練期間中、印刷の受注製品の売上げ、約1,673万（平成9年度）あったが、作業工賃は授産収入に無関係に3万円／人・月は東京都から保障されていた。授産収入からの必要経費は原材料のみを必要経費とし、52.6%を占めていた。常勤職員は19名、非常勤職員3名を除き平均月在籍者26.8人に作業工賃として一人平均月に29,630円（但し、都立都営であったため、作業収入に無関係に利用者に5,000円／月訓練手当が支給されていた分も含む）支給されていたが、民営化にともない、都の補助も段階的に削減され、受注開拓等により何とか乗り切った経験から、その厳しさを実感している。

- 20) 「保育所運営費の経理等について」（厚生省児童家庭局長通達299号）、2000年3月30日。及び「保育所運営費の経理等の運用について」（厚生省児童家庭局保育課長通知第21号）、2000年6月16日。参照。「社会福祉法人審査基準・定款準則等の改正について」（厚生省社会・援護局）、2000年6月6日、厚生省・社会福祉法等施行全国課長会議資料を参照。
- 21) 神の愛（caritas）ともいべき原始キリスト教にみられる宗教的行為を起源とする。カリタス型の共感の原理は、中世ローマカトリック協会においては「社会福祉」の名称となり、欧米では、「社会福祉の原点」ともいわれている。福祉は「人と心」であることは、いつの時代にあっても変わらない原理である。
ibid. 梅澤嘉一郎「社会福祉の原点」『非営利法人』（第663号）、全国公益法人協会、2000年5月、pp.7-8.
- 22) 総務庁「第5回世界青年意識調査、1993年。
- 23) ちなみに、介護保険制度実施の前後の2000年3月と4月の介護サービスの、国、自治体及び国民の負担割合を見ると、2000年3月までは、国が45%、自治体が28.7%、国民が26.3%であったのが、4月では、国が32.6%、自治体が25%、国民が42.4%であり、国民負担率が61%増加している。

主な参考文献

- 1 Emerson, O. Henke, “Accounting for nonprofit organizations”, (加納 直人訳『非営利団体の会計』, 好学社, 1973.
- 2 若林茂信「非営利法人の会計と会計基準」『非営利法人12月号』, 日本税務経理協会, 1999.
- 3 梅澤嘉一郎「福祉の原点」『非営利法人5月号』, 日本税務経理協会, 2000.
- 4 梅澤嘉一郎「21世紀における非営利法人の在り方—社会福祉法人の現状と展望」『非営利法人1月号』, 日本税務経理協会, 2001.
- 5 若林茂信『アメリカの非営利法人会計基準』, 高文堂出版, 1997.
- 6 非営利法人会計・税務研究会『非営利法人会計・税務ルール・ブック』, ぎょうせい, 2000.
- 7 Financial Accounting Standards Board, “FASB Statements NO. 4, 93, 95, 116, 117 and 124” (黒川・鷹野・船越・森本訳『FASB, NPO会計基準』, 中央経済社, 2001.)
- 8 “Financial Accounting Standards Board, Original Pronouncements 1999/2000 Ed., Accounting Standards”, John Wiley & Sons Inc., 1999.
- 9 “Financial Accounting Standards Board, Statements of Financial Accounting Concepts, Accounting Standards, 1997/98 Ed.”, John Wiley & Sons Inc., 1997.
- 10 Exposure Draft, Consolidated Financial Statements (=公開草案) 第194-B号 (1999年2月)「連結財務諸表に関するもの」

- 11 森川八州男先生還暦記念論文集編集委員会『会計基準の国際的調和化』，白桃書房，1998.
- 12 日本公認会計士協会近畿会公益会計委員会『非営利法人統一会計基準についての報告書』，2000.
- 13 日本会計研究学会スタディ・グループ『非営利組織体の会計—平成13年度最終報告—』，日本会計研究学会第60回大会（於 大阪学院大学），2001年9月22日.
- 14 木村春男『図解でわかる社会福祉法人会計基準』，中央法規，2001.
- 15 斎藤真哉「非営利法人会計における減価償却」『非営利法人12月号』，日本税務経理協会，2001.