

經濟論叢

第118卷 第5・6号

社会福祉法人会計の問題点……………	野村秀和	1
非鉄金属鉱業の資本蓄積と公害……………	吉田文和	25
第1次大戦後日本の鉄鋼流通機構……………	長島修	55
産業別組合と職場世話役運動……………	仁井栄良憲	79
三環節論の再検討……………	杉野幹夫	98

研究ノート

A・ロンカリアのヴィトゲンシュタインとスラッファ の関係に関する所説についての一試論……………	菱山泉	115
--	-----	-----

經濟論叢 第117卷・第118卷 総目録

昭和51年11・12月

京大經濟學會

社会福祉法人会計の問題点

野 村 秀 和

I 社会福祉法人への経理規程準則の導入

1 経理規程準則の導入の背景

社会福祉事業法第三条は、「社会福祉事業は、援護、育成又は更生の措置を要する者に対し、その独立心をそこなうことなく、正常な社会人として生活することができるように援助することを趣旨として経営されなければならない。」と規定している。そして、社会福祉法人の給付努力に対し、措置費支弁が行なわれてきたのである。

措置費支弁は「措置権者が自ら行うべき援護サービスを法人（施設）に依頼し、法人側が所定のサービスを利用者へ提供した場合その対価として」¹⁾支払われるのである。したがって、措置費の条件としては、

- 「i 費用が、社会福祉施策上、また必要な利用者の処遇及び施設の経営上、客観的妥当性があること。
- ii 法令等に基づく委託事務の範囲にしたがうものであること。
- iii 施設の人的・物的設備及び利用者の処遇水準を全国統一的に定め、これを維持する必要な費用でなければならないこと。」²⁾

の三点が要求されることになる。

厚生省は、こうした考え方で措置費制度の改善をすすめてきた。従来は、措置費支弁につき、「必要最少限の額」を基準としたが、昭和48年からは、「必

1) 昭和51年5月31日と6月1日の2日間、厚生省が、都道府県の担当職員を対象とした研修での配布資料「社会福祉法人会計の標準化について」2ページ。（以下、この資料は、厚生省研修資料という）。

2) 厚生省研修資料、2ページ。

要な額」基準に変更され、その結果、措置費支弁はかなりの改善がされてきたのである。

他方、社会福祉法人における事業や財産の管理水準は、多くの問題をかかえている。欠点として、「i 現金管理……帳簿との不一致、管理のずさん。ii 資金運用……事業の目的にそった消費といえない面があり、かつ効率性を欠いている。iii 記録計算……正確性、明瞭性を欠き、収支の検証が困難である。iv 内部統制……責任と権限が不明確なため、経理担当者がどういう責任でどういう仕事をすればいいかどうかということを十分承知してない。v 事務処理手続……ムダが多く、統制機能を欠いている」³⁾と述べている。福祉事業の経理実態としては、多かれ少なかれ、こうした現状にとどまっているのである。

したがって、今回の経理規程準則の導入が、こうした前近代的会計処理に対する改善につながる積極面のあることを評価した上で、なお、これが、措置費支弁の改善に伴う社会福祉法人の選別基準につながるおそれのある点も含めて、検討することが必要と思われる。

なお、理論問題としては、「法人の本質にそった会計理論をまとめ、統一的に会計処理をするための標準的方法を定める必要がある」⁴⁾のである。本稿の課題は、社会福祉法人会計に導入される経理規程準則の紹介を兼ねながら社会福祉法人会計の固有の理論問題を批判検討することである。

2 社会福祉法人経理規程準則の適用対象法人

この経理規程準則の適用対象法人は以下の施設を経営する法人である⁵⁾。

1 保護施設関係

救護施設 更生施設 宿所提供施設

2 身体障害者更生援護施設関係

肢体不自由者更生施設 失明者更生施設 ろうあ者更生施設 重度身体障害者

3) 厚生省研修資料，4ページ。

4) 厚生省研修資料，5ページ。

5) 「社会福祉法人の会計要領」IV-72ページ。なおこの準則は、昭和52年4月から実施されることになっている。

- 更生施設 内部障害者更生施設 身体障害者療護施設 点字図書館盲人ホーム
- 3 老人福祉施設関係
養護老人ホーム 特別養護老人ホーム 軽費老人ホーム
- 4 婦人保護施設関係
婦人保護施設
- 5 児童福祉施設関係
養護施設 教護院 精神薄弱児施設 盲児施設 ろうあ児施設 乳児院 虚弱児施設 母子寮 保育所 精神薄弱児通園施設
- 6 精神薄弱者援護施設関係
精神薄弱者更生施設

II 会計処理の概要

1 収支計算と発生主義

社会福祉事業法第42条第2項は、「社会福祉法人は、毎会計年度終了後二カ月以内に事業報告書、財産目録、貸借対照表及び収支計算書を作り、常に、これを各事務所に備えて置かなければならない」とある。したがって、貸借対照表と収支計算書の作成が義務づけられているのである。

社会福祉法人の業務は、予算を基準として遂行されるため、すべての収入と支出は、予算との関連で把握される。しかし実際上は、当座資産間の振替やそれと流動負債の両建や相殺など例えば預金の引出しや預入、短期の借入や返済は収支計算には含めないのである。いうならば、福祉事業の給付に直接関係する収支を計上するのであって、一時的な資金繰りの処理は、貸借対照表項目の振替取引として扱い、収支計算書には含めないのである。したがって、収支計算書は、単純な現金主義ではなく、給付業務に関連する収支は、当然発生主義で処理することになるのである。

2 伝票の活用

社会福祉事業の現状からみて、経理処理が手の空いている時に集中してできるような、効率的で正確なものが要求される。そこで、複式簿記の記帳を前提

に、帳簿を廃止し、3枚複写の仕訳伝票を導入した。この伝票の1枚目は、日記帳用で、番号順に綴り保管をする。なおこの伝票は、試算表の貸借不一致の場合の照合のためにも重要である。2枚目は青色で借方用、3枚目は赤色で貸方用となっており、色別けをして、それぞれ相手側の勘定科目は複写されないようになっている。

取引の記帳で、複数の勘定科目が仕訳に出てくるいわゆる複合仕訳のときは、単純仕訳に分割し、貸借とも1つの勘定科目とし、必要なだけ、仕訳伝票を使用するとともに、相手勘定科目としての諸口勘定を有効に活用するのである。

社会福祉事業の業務取引は、現金収支を中心とするので、一般企業と比較すると、割合に単純なものである。しかし、入金には必ず預金することを要求される。ただ、福祉事業の現状からみて、専門の経理担当者を置けないか、置けたとしても、経理事務に専念できるわけではないため、忙しさにまぎれて失念したり、メモの紛失、不正確な記憶などに対し、いかに効率的かつ正確さを保障するかが問題なのである。

伝票の借方票、貸方票は、それぞれの該当勘定科目ごとに分類整理され、特別に作成された卓上型ニューデキスに保管される。そして、その日の業務の終了時点で、ニューデキスの当日動きのある勘定科目ごとに、伝票枚数、借方と貸方の発生金額を勘定票に合計記入し、残高を計算する。月末に、勘定票の残高を試算表に転記して勘定票をしめ切る。試算表は、貸借対照表に属する勘定科目を集めた試算表(1)と収支計算書に属する勘定科目と合計欄を含む試算表(2)に分かれている。

3 会計単位の区分

社会福祉事業は、社会福祉法人の経営するそれぞれの施設で実施されている。しかし、会計計算単位は、法人本部会計と施設会計の二つに分けて行なわれる⁶⁾。なお、施設会計は施設ごとに行なわれるが、とくに保育所は、施設会計(保育所)として、区分されている。

6) 社会福祉法人経理規程準則第8条。本法人の会計単位は、本部会計及び施設会計とする。

以上の3つの会計単位の区分に基づき、それぞれの貸借対照表勘定科目と収支計算書の勘定科目が設定され、それぞれの勘定科目はコード化されているのである。その詳細は、以下の第一表から第六表までに示すとおりである。

4 固定資産会計

社会福祉法人会計の特徴は、資本金勘定が無く、それに類似する勘定として、基本基金勘定が設定されていることである。「社会福祉法人は、その事業の遂行に必要な資産を保有するために必要な現金、預金、動産、不動産、債権などの拠出を受ける必要があります。これらの拠出額は基金に計上します。」⁷⁾とある。この基金は、法人の定款に記載を要求される土地、建物などを内容とする基本財産基金とそれ以外の資産に対応する運用財産基金に分かれる。そして、基本財産基金勘定は、本部会計にのみ登場する勘定科目でもある。

この場合、事業遂行に必要な資産は、必ずしも、固定資産に限られないが、固定資産の取得は、事業遂行上必要なものと判断され、すべて、基金勘定と直接的に結びつけるのである。流動資産については、期末に剰余金に計上したのうち、事業遂行に必要なばあいは、剰余金処分形で基金に組入れることになる。したがって、剰余金は、必ず、流動資産として存在し、逆に、固定資産は、例外なく、基金勘定と結合するのである。

拠出取引の仕訳は、以下のとおりである。

〔例〕 次の資産を基金として拠出を受けた⁸⁾。

備品	5,000,000円	運用財産
現金	500,000円	〃
定期預金	10,000,000円	〃
土地	100,000,000円	基本財産
建物	50,000,000円	〃

〔仕訳〕

7) 「社会福祉法人の会計要領」 I-9ページ。

8) 「社会福祉法人の会計要領」 I-9-11ページ。

第一表

様式第 16 号

昭和 年 月 日現在

本部会計貸借対照表

法人名

借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
01 流動資産	円	11 流動負債	円
01 現金		01 經常資金借入金	
02 預金		02 未払金	
03 有価証券		03 未払費用	
04 立替金		04 仮受金	
05 仮払金		05 預り金	
06 前渡金		06 前受収益	
07 前払費用		07 施設会計借入金	
08 貸付金		08 特別会計借入金	
09 施設会計貸付金		09 その他の流動負債	
10 特別会計貸付金		12 固定負債	
11 未収金		01 設備資金借入金	
12 その他の流動資産		13 引当金	
02 固定資産		01 退職給付引当金	
01 建物		02 特定引当金	
02 固定資産物品		負債合計 (A)	
03 土地		21 基金	
04 建設仮勘定		01 基本財産基金	
05 繰上金		02 運用財産基金	
06 投資有価証券		22 積立金	
07 その他の固定資産		01 建設積立金	
		02 固定負債積立金	
		03 その他の積立金	
		23 剰余金	
		01 前期繰越剰余金	
		02 当期剰余金	
		総財産合計 (B)	
資産合計		負債・総財産合計 (A+B)	

第二表

様式第 17 号

昭和 年 月 日現在

施設会計貸借対照表

法人名
施設名

借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
51 流動資産	円	61 流動負債	円
01 現金		01 未払金	
02 預金		02 未払費用	
03 有価証券		03 仮受金	
04 立替金		04 預り金	
05 仮払金		05 前受収益	
06 前渡金		06 本部会計借入金	
07 前払費用		07 特別会計借入金	
08 貸付金		08 その他の流動負債	
09 本部会計貸付金		62 引当金	
10 特別会計貸付金		01 修繕引当金	
11 未収金		負債合計 (A)	
12 その他の流動資産		71 運用財産基本	
52 固定資産		01 運用財産基本	
01 固定資産物品		72 剰余金	
02 投資有価証券		01 前期繰越剰余金	
03 その他の固定資産		02 当期剰余金	
		総財産合計 (B)	
資産合計		負債・総財産合計 (A+B)	

第 三 表

様式第 18 号

昭和 年 月 日現在 施設会計（保育所）貸借対照表

法人名	
施設名	

借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
101 流動資産	円	111 流動負債	円
01 現金		01 未払金	
02 預金		02 預り金	
03 有価証券		03 譲受収益	
04 前払費用		04 本部会計借入金	
05 本部会計貸付金		05 その他の流動負債	
06 未収金		負債合計 (A)	
07 その他の流動資産		121 運用財産基金	
102 固定資産		01 運用財産基金	
01 固定資産物品		122 剰余金	
02 その他の固定資産		01 前期繰越剰余金	
		02 当期剰余金	
		純財産合計 (B)	
資産合計		負債・純財産合計 (A+B)	

第 四 表

様式第 19 号

自昭和 年 月 日
至昭和 年 月 日

本部会計収支計算書

法人名

借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
31 事務費支出	円	41 補助金収入	円
32 元利償還金		42 寄附金収入	
33 繰入金支出		43 繰入金収入	
34 雑支出		44 雑収入	
小計 (A)		小計 (D)	
35 固定資産取得費		45 引当金戻入	
36 積立金繰入		46 設備資金借入金収入	
小計 (B)		47 積立金戻入	
37 当期剰余金		小計 (E)	
小計 (C)			
合計 (A+B+C)		合計 (D+E)	

社会福祉法人会計の問題点

第 五 表

様式第 20 号

自昭和 年 月 日

至昭和 年 月 日

施設会計収支計算書

法人名	
施設名	

借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
	円		円
81 事務費支出		91 掛 置 費 取 入	
82 雑 費 支 出		92 補 助 金 取 入	
小 計 (A)		93 利用者負担金取入	
83 当期剰余金		94 寄 付 金 取 入	
小 計 (B)		95 繰 入 金 取 入	
		96 雑 取 入	
		小 計 (C)	
		97 修繕引当金戻入	
		小 計 (D)	
合 計 (A+B)		合 計 (C+D)	

第 六 表

様式第 21 号

自昭和 年 月 日

至昭和 年 月 日

施設会計(保育所)収支計算書

法人名	
施設名	

借 方		貸 方	
科 目	金 額	科 目	金 額
	円		円
131 事務費支出		141 掛 置 費 取 入	
132 雑 費 支 出		142 補 助 金 取 入	
小 計 (A)		143 利用料取入	
133 当期剰余金		144 寄 附 金 取 入	
小 計 (B)		145 繰 入 金 取 入	
		146 雑 取 入	
合 計 (A+B)		合 計	

固定資産物品	5,000,000	寄 付 金 収 入	5,000,000
現 金	500,000	寄 付 金 収 入	500,000
預 金	10,000,000	寄 付 金 収 入	10,000,000
土 地	100,000,000	寄 付 金 収 入	100,000,000
建 物	50,000,000	寄 付 金 収 入	50,000,000

〔基金組入れのための切返し仕訳〕

固定資産取得費	150,000,000	基 本 財 産 基 金	150,000,000
固定資産物品費	5,000,000	運 用 財 産 基 金	5,000,000

要するに、拠出を収入とするために、基金勘定の相手勘定は支出項目として収入を相殺しなければならないのである。このように、基金勘定への組入れのために、企業会計ではみられない特殊な処理を必要とする。これを切返し仕訳というのである。

5 切返し仕訳

「社会福祉法人会計では、固定資産を取得した場合および設備資金借入金の借入および償還時に通常の複式簿記では必要としない仕訳が必要です。この付加的仕訳のことを切返し仕訳と総称します」⁹⁾というように、固定資産をめぐる切返し仕訳に特徴がある。

期間計算上、当期に設備購入のための寄付を受入れたが、期中に固定資産の取得が無かったばあい、それだけ剰余金が増えるので、それに対し、将来の計画をふまえて、建設積立金を計上し、それだけ当期の剰余金を減額する。また、設備資金の借入は、借入金収入の相手勘定科目として、固定負債積立金をもってくる。これは「基金に計上した資産についての借入金が残っていて、基金の未充足額があることを示す」¹⁰⁾勘定科目で、いわゆるマイナスの基金勘定といえよう。

以下、取引例とその仕訳を例示する。(切)は、切返し仕訳のことである。

9) 「社会福祉法人の会計要領」 I-20ページ。

10) 「社会福祉法人の会計要領」 IV-57ページ。

(例) 補助金と借入金で建物の建設の場合¹¹⁾

(第1年次)

当座預金	10,000,000	地方公共団体補助金収入	10,000,000
当座預金	70,000,000	設備資金借入金	70,000,000
(切)固定負債積立金	70,000,000	設備資金借入金収入	70,000,000
建設仮勘定	80,000,000	当座預金	80,000,000

未完成のまま決算期が到来したとき

(切)建設積立金繰入	80,000,000	建設積立金	80,000,000
------------	------------	-------	------------

(第2年次)

当座預金	20,000,000	寄付金収入	20,000,000
建設仮勘定	20,000,000	当座預金	20,000,000

建物完成時

建物	100,000,000	建設仮勘定	100,000,000
(切)固定資産取得費	100,000,000	基本財産基金	100,000,000
(切)建設積立金	80,000,000	建設積立金戻入	80,000,000

設備資金借入金を一部返済したとき

設備資金借入金	5,000,000	当座預金	5,000,000
(切)設備資金借入金償還金	5,000,000	固定負債積立金	5,000,000

6 減価償却の否定

福祉事業遂行に必要な資産のなかでも、土地、建物、備品などの固定資産の増加は、基金勘定と連動することにより、収支計算上の剰余金にはならない。このことは、取得された固定資産が、事業遂行上不可欠なものという認識の会計的表現でもある。しかも、収支計算には発生主義が適用されているのである。固定資産会計における発生主義の適用は、通常、減価償却として登場する。

こうした考え方に対し、社会福祉法人会計は、減価償却を否定するのである。以下、社会福祉法人会計の立場として主張される論拠をみることにしよう。

11) 「社会福祉法人の会計要領」 1-20-21ページ。

「次に減価償却費についてですが、企業会計で減価償却を行う目的は適正な期間損益の表示とこれにかかわる設備更新のための資金留保であります。

企業会計の場合は『期間の収益』と『期間の費用』を対比して損益計算を行って経営結果を明らかにするのですが、この期間費用の計算には、固定資産の期間内消耗額を算入しなければなりません。これが減価償却費です。企業会計では、減価償却は期間内総費用の算定に欠くことのできない手続となっています。

社会福祉法人の場合は、施設において入所者が生活し、入所者が種々の福祉サービスを得るために措置費等の公的資金が費消される場であり、会計は、その資金の収支を明瞭に示すことを目的としています。それゆえ、社会福祉法人の会計は、消費経済に関する会計であります。端的にいえば家庭の家計簿と本質を同じくするものです。

家庭は、消費経済体の典型ですが、営利企業を生産経済体といった場合は、社会福祉施設は消費経済体であるといえます。そこでは、企業会計におけるような損益の概念が成立しないという特質をもつものなのです。

損益計算の概念が成立しないとすれば、固定資産について『減価償却』のような方式で費用の配分を行う必要はありません。この会計要領では減価償却は行わないこととしました。

……、借方『固定資産』に対して貸方『基本財産基金』等の科目で表示されても、これは企業会計の資本概念とは異質なものです。なぜかといえば、家庭において住宅や家具調度品を貨幣価値に換算して計算することと同様の意味をもつにすぎないからです。

社会福祉法人が資金を固定資産に投ずることは、家庭において住宅や家具を購入することと同様、消費行為の形態であって企業の固定資産投資のような資本運用の形態ではないのです。

それでは、社会福祉法人は設備資金の蓄積は不要かというところではありません。設備・資産を将来において取得するために資金を逐次蓄積して行く必要はあります。これについては、長期的展望に立って計画を立て、それを実現するための予算を編成し、資金を手当し、『建設積立金』を蓄積して行くこととなります。しかし、ここでいう設備資金の蓄積は、将来に予定される資産の取得を目的とするもので、それは必

ずしも現在所有している設備の取得価額と同額を積立てようとするものではありません。したがって、減価償却費の損益計上によって自動的に固定資産の取得価額の一部が流動資産に転化するものとは考えを異にするものであります。¹²⁾

以上、長文の引用を行なったのは、非営利事業である消費経済体の考え方が、ある程度まで展開されているとみたからである。こうした考え方は、社会福祉法人の会計処理に重大な影響を与えているので、その理論的問題点や現実的な役割を中心に、以下、批判的検討に入ることとする。

III 会計処理の問題点

1 拠出概念と基金勘定

社会福祉法人が、福祉事業を行なうにあたり、福祉事業の性格からいっても、事業を遂行するために必要な資産を確保していなければならない。この点が重要であることは、例えば、厚生大臣は、認可の申請があったときは、社会福祉法人の資産が福祉事業を行なうに必要な要件を備えているかなどを審査の上、認可することになっていることから明らかである¹³⁾。

この点についての会計処理としては、福祉事業遂行に必要な資産を貸方の基金勘定と結びつけるという特徴がある。基金勘定を固定資産を中心とした事業遂行に必要な資産勘定と両建で確立することは、非営利事業体の実態に応じた処理としての積極性を示すものである。しかし、このような事業遂行のための資産の拠出取引は、仕訳の形式では、収入取引と支出取引の二つの仕訳を経由して記帳される。すなわち

固定資産——収入（補助金、寄付金）

固定資産取得費——基金（基本財産、運用財産）

要するに、収支計算書の収入と支出に両建で計上され、貸借対照表には、借

12) 「社会福祉法人の会計要領」 I-25-26ページ。

13) 社会福祉事業法第29条、第30条参照。

方に固定資産勘定、貸方に基金勘定として計上される。これは企業会計でいう資本取引と同じ結果になっている。このばあい、〈支出——基金〉の仕訳を「切返し仕訳」と称し、これによって収支の計上と相殺を伴う拠出取引の結果を生ぜしめるのである。

この関係は、収入の発生期間内に固定資産を購入・設置できなかったばあいでも同じことである。すなわち、

第1期（収入の受入のみ）

建設仮勘定——収入

建設積立金繰入——建設積立金（切）

第2期（固定資産の設置）

固定資産——建設仮勘定

固定資産取得費——基金（切）

建設積立金——建設積立金戻入（切）

この仕訳からも明らかなように、期間をまたいだ収入・支出の両建計上による拠出取引なのである。

しかし、設備資金借入金による固定資産の調達の場合は、今までの拠出取引とは異なり、造成資本概念の適用といえる。すなわち

第1期（借入金による設備調達）

固定資産——設備資金借入金

固定資産取得費——基金（切）

固定負債積立金——設備資金借入金収入（切）

第2期（借入金の返済）

設備資金借入金——当座預金

設備資金借入金償還金——固定負債積立金（切）

要するに借入金による設備調達の時点では、収支は両建で計上され、基金勘定

も固定負債積立金と相殺される。したがって、借入金による設備調達という事実が残る。しかし、返済のばあい、一方的に支出のみが計上され、マイナスの基金勘定である固定負債積立金が減額される。これは当期の収支計算の剰余金を基金勘定に振替えることを意味する。しかも、剰余金処分ではなく、当期剰余金を結果的に圧縮する形で行なわれるのである。

理論的に明らかにしなければならないことは、福祉事業の遂行上必要な資産は、抛出されなければならないということである。ところが、この抛出取引を、収支計算の中で他の収支項目と同列に扱っている点は決定的な欠陥であろう。予算との関係で、収支計算を経由させる必要があるとしても、事業遂行上必要な資産の抛出取引を内容とする収支計算と事業活動そのものでもある経常的な収支計算とは区分されなければならない。しかも、区分された抛出取引も、抛出源泉別の細分が、さらに要求されるであろう。すなわち、公的資金、私的寄付、借入金収入および経常収支の剰余金のいずれを源泉とする抛出かといった区分の明示である。

少なくとも、収支計算書における抛出収支と経常収支の区分表示は最低限必要である。そしてこのことによって、抛出取引をめぐる切返し仕訳が生きたものとなるのである。抛出取引概念を確立することにより、福祉事業に必要な設備資産の維持が、会計的に意識されることになる。この結果、社会福祉法人の設備計画が、現実の福祉事業活動の点検を受けながら、会計的には基金勘定とそれに連動する借方の個別の資産勘定として特定されることで、財産の保全とその有効利用が促進されるのである。

今回の経理規程準則は、収支の区分計算もまた抛出取引概念も両者とも否定しており、収支の内容的差異や財産の保全維持的思考をもたない。収支計算上の基本的な区分を持たない収支計算書では、公的資金の効果的運用の点検や基金勘定への繰入れの対象となる資産それぞれの必要性さえも、容易には判断できず、いたずらに、剰余金の計上巾から逆算して、固定資産取得が行なわれる可能性を内包している。

このもっとも顕著な例として、所有の有価証券を投資有価証券に変更するばあいを採りあげてみよう。すなわち、余裕資金の活用として有価証券を購入したばあい、余裕資金の貸方は期末には剰余金に計上されよう。しかし、その有価証券を長期所有にするという会計的位置づけの変更だけで、以下の仕訳となるのである。

投資有価証券——有価証券
固定資産取得費——運用財産基金 (切)

この結果、支出が一方的に計上され、剰余金が基金に振替られることになる。このため、経常収支の当期剰余はそれだけ減額されるのであるが、当期剰余の減額は剰余金の処分計算としては明示されず、支出増の結果として、減額された剰余が表示されることになる。

2 減価償却

社会福祉事業は、社会資本としての意味をもつ福祉施設設備を中心に事業が行なわれる。その意味では、福祉施設設備は事業遂行上きわめて重要であり、福祉事業の充実発展にとって、福祉施設の拡充や充実は考えられても、その後退は問題外である。とくに、出発当初のボランティア的要素は大切ではあるが、いったん、社会的に定着し、その役割を地域社会の中で果たすようになれば、社会資本としての維持・充実は社会的使命でもある。福祉行政は、まさに、そのような責務を果たすことが期待されるのである。

こうした考え方を社会福祉法人会計に適用するならば、固定資産の減価償却を認めないということは理解し難い。福祉事業遂行に必要な固定資産は、経常収支の中で減価償却を認め、措置費支弁の対象とすべきである。このことにより、福祉事業の施設が、権利として、名目的維持ではあっても、会計的に保障されることになる。

確かに、貨幣価値の変動を考慮すれば、名目資本維持の減価償却では、設備の取替更新も不可能であろう。しかし、まず、名目資本維持だけでも、権利と

して保障することは、きわめて現実的な福祉行政の前進となろう。そして、貨幣価値変動に伴う必要な追加資金については、その都度、具体的条件の中での解決方向を、設備更新資金の制度改善をも含めて考えるということが、今日的な提言となろう。もちろん、この前提として、福祉事業にとって必要な資産の基準を確立し、減価償却費負担承認の固定資産を限定することが、導入段階では必要である。いたずらに、無限定の固定資産の減価償却を公的資金に負担せよと主張しているものではない。しかし、施設の現有設備の給付水準は、福祉充実の視点からは、まだまだ不十分といえよう。

3 区分表示と会計単位

経理規程準則により、貸借対照表や収支計算書を見ると、収支計算の区分はあるとはいえ、それは、拠出収支取引と経常収支取引の区分ではなく、支出と収入のそれぞれについて、比較的同質とみられるものをまとめたにすぎない。

様式第19号(前掲第四表)の「本部会計収支計算書」を例として検討してみよう。小計(D)と小計(E)の二つに収入が区分されているが、拠出収入と経常収入の区分は意識されていない。その上、借入金収入と戻入収入とが同じものとしてまとめられている。支出についても同様で、元利償還金の中の利子と元金返済分とは、会計的に異質のものであろう。

収支計算書の区分表示と関連して、本部会計と施設会計の会計単位の区分についても問題としなければならない。準則によれば、施設会計は、福祉事業を直接担当し、そのために必要な備品類を運用財産基金として計上するのに対し、本部会計は、土地、建物など不動産設備を基本財産基金として所有し、その他の収益事業を特別会計で処理し、そこから入手した収益を福祉事業に充当することが認められている¹⁴⁾。

このような点を考慮するならば、施設会計の収支計算書は、措置費収入を中心に経常収支を基本とし、まず、経常収支の当期剰余金を確定する。そして、剰余金処分の形で運用財産基金への繰入れと直接の拠出寄付の形をとる備品等

14) 社会福祉事業法第25条参照。

の運用財産基金への計上が、経常収支と区分された拠出収支となるのである。なお、必要なばあいには、剰余金処分として、本部会計の基金勘定への繰入れ、本部基本財産の減価償却負担分および本部経費の一部負担などが追加されるであろう。これではじめて、施設会計における基金等繰入後当期剰余金が確定されるのである。これは当座資産の形で施設会計に留保され、貸借対照表の繰越剰余金に合算されることになる。

本部会計では、本部独自の経常収入を基礎とし、それが安定的でないときは、施設会計の剰余金による経費負担(経常的なばあいは、その範囲を定め、施設会計の事務費としてもよい)も必要となろう。ただ、法人本部の経常収支は、現行ではそれほど多額にはならないであろう。

本部会計の問題は、本部所有の固定資産の減価償却、拠出収支取引および銀

本部会計収支計算書

(経常収	支の部)
事務費支出	経費補償補助金収入
施設会計経常収支繰入金支出	〃 寄付金収入
減価償却費	〃 繰入金収入
当期経常収支剰余金	〃 施設会計負担収入
基金繰入	〃 雑収入
繰入後当期剰余金	
合 計	合 計
(拠出収	支の部)
固定資産取得費	設備資金補助金収入
固定資産物品費	〃 寄付金収入
特定流動資産基金繰入	〃 本部剰余金繰入収入
建設積立金繰入	〃 施設剰余金繰入収入
設備資金借入金償還金	〃 繰入金収入
	〃 借入金収入
	建設積立金戻入
合 計	合 計

行との貸借取引である。

減価償却は経常収支に計上し、貸借対照表に更新資金を積み立て、その有効な資金運用が求められる。なお、定款記載の固定資産については、減価償却分だけでも、本部会計に公的資金の保障が必要である。

次に、拠出収支取引は、その明細表示が重要といえる。この中には、設備資金借入金収入とその償還金も含む。なお、短期的な借入取引や本部と施設との貸借関係は、準則どおり、収支計算を経由せず、貸借対照表勘定の振替として処理されることになる。

以上のような区分計算を、それぞれの会計単位で実施することは、現実性もあり、現行制度の枠内で、経理規程準則の様式の修正で実施可能なものである。しかも、提案されている準則よりも、社会福祉事業をすすめる上で、より効果

施設会計収支計算書

(経常収支)	支の部
事務費支出	措置費収入
事業費支出	補助金収入
(当期経常収支剰余金)	利用者負担金収入
本部経費負担支出	寄付金収入
当期経常収支純剰余金	繰入金収入
施設会計基金繰入	雑収入
本部会計基金繰入	引当金戻入
繰入後当期剰余金	
合 計	合 計
(拠出収支)	支の部
固定資産物品費	備品資金補助金収入
特定流動資産基金繰入	〃 寄付金収入
	〃 繰入金収入
	〃 本部剰余金繰入収入
	〃 施設剰余金繰入収入
合 計	合 計

的な会計計算制度と考えるものである。以上、私の主張する本部会計と施設会計の収支計算書の区分表示の形式を前頁に提示し、参考に供したい¹⁵⁾。

IV 消費経済体理論の批判

1 消費経済体の理論

社会福祉法人会計の基本的な指導原理は、消費経済体と自らの事業を性格づけ、生産経済体であるとみる企業の損益計算を排除する。その主張をみることにしよう。

「社会福祉法人（以下『法人』という。）は、営利法人たる企業とは基本的にその目的を異にしているため企業に適用される会計基準を法人会計にそのまま適用することはできない。

すなわち企業における会計は、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、企業の収益性及び損益を算定することに重点がおかれているのに対し、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、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とするものである。

したがって、法人会計は、一部授産施設のような企業の要素のある事業経営を除き消費経済に関する会計であり、企業会計におけるように損益概念が成立しないという特質を持つものである。かかる法人会計の特質にかんがみ、準則を定めるに当たっては、消費経済体に通用する会計原則を基本とし、法人の資金収支計算と財務報告が正確、明瞭に実施できる会計制度を設定することとした。¹⁶⁾

社会福祉法人が消費経済体であり、営利を追及するものでないことは当然で

15) 当期剰余金の基金繰入の仕訳

特定流動資産	———	流動資産
特定流動資産基金繰入	———	基金
基金繰入	———	剰余金繰入収入
設備資金借入金の返済の仕訳		
設備資金借入金	———	当座預金
設備資金借入金償還金	———	固定負債積立金
基金繰入	———	剰余金繰入収入

16) 「社会福祉法人の会計要領」IV-2ページ。

あるが、それだからといって、収支の対応計算は必要ないとか、減価償却も行わず、資本概念もないということになるのであろうか。

利益計算のための資本概念は無いにしても、福祉事業の遂行のために必要な社会的資本の保全・維持は、むしろきわめて重要といわなければならない。それを、長期的な消費行為の形態という消極的な位置づけでは、固定資産を基金勘定と連動させる積極性は全くないとしかいえない。基金勘定との連動は、設備収入を収支計算上相殺するための支出計上手段でしかなく、福祉事業に必要な資産を確保するという社会資本としての施設の積極的位置は、会計処理のなかには出てこないのである。社会福祉事業法の趣旨からみても、これは問題といわなければならない。固定資産を基金勘定と連動させる会計処理を、より積極的に活用するためには、固定資産会計の中軸である減価償却を加え、修繕費や建設積立金などを積極的に運用できる公的資金の措置費支弁が、これに見合わなければならない。措置費による負担を一般的に避け、設備の更新や拡張のたびに、行政が選別指導できるといった福祉行政の姿勢は、公的資金のウエイトが増すにつれて、逆に、是正されなければならないであろう。要するに、福祉事業における社会資本の重要性にふさわしい会計処理が要求されるのである。福祉社会は、恩恵から権利としての福祉給付を制度的に定着させることへ重点を移すべきときと思われる。

2 学校法人会計との対比

ここで学校法人会計の全体に触れるつもりはない。しかし、社会福祉法人会計を考えるばあい、非営利事業の学校法人会計との対比をみるのはきわめて自然のなりゆきであろう。

昭和46年に制定された「学校法人会計基準」によれば、収支計算は、消費収支と資金収支の二つに分けられている。消費支出には、減価償却が含まれている。また、基金組入れの対象資産を定め、それと基金勘定を連動させるなどの特徴がある。社会福祉法人会計との異同は、以上から明らかなように、収支計算の区分と減価償却の扱いである。

また、こうした点を考察する前に、社会福祉法人は、施設運営の基本財源を公的資金である措置費収入によって保障されているのに対し、学校法人のばあいには、受益者負担原則による独立採算制を基底にすえているため、消費支出のかなりの部分を授業料収入でまかなうようになっている。

学校法人会計にとって、資本維持を前提とした基本金概念と消費収支計算構造は当然のこととして前提されているにもかかわらず¹⁷⁾、福祉法人会計では、同じ消費経済体といいながら、どうして、こうもちがう処理になるのであろうか。

現実的効果からみれば、授業料収入として受益者負担に転嫁できる学校法人会計では、消費収支計算の中に、固定資産の維持をはかる減価償却が含まれるために、寄付などにより、設備が新設・拡張されるたびに、消費収支が大巾な赤字になるのである。社会資本の充実・拡大が、「受益者」にきわめて直接的にその維持負担を押しつける構造にある。しかも、消費収支計算で剰余金が出たとしても、基金組入の資産取得か将来の設備拡張積立金への繰入れを行なうことにより、「黒字が絶対に出ない会計」¹⁸⁾とさえいわれる状況が生じているといってもよい。

それに対し、公的資金としての措置費収入を基本とする福祉法人では、減価償却を認めないことにより、その更新資金の名目回収額さえも、権利として保障しない現実は、きわめて対照的であるといえる。社会的に一定の役割を果たしている非営利事業体に対する行政の責任のがれと善意の寄付収入をあてにするような姿勢を支える会計計算制度は再考されなければならないであろう。

17) 「学本法人が必要とする資産のうちには、いわゆる償却資産のように当然、将来その更新を必要とする資産もふくまれるが、真の意味での資産の維持のためには、かかる資産の更新にそなえ、財政上の準備をもふくまなければならない。……『基本金』概念の確立と『消費収支計算』の構想は、学校に必要な資産が財政面で不断に維持されているかどうかを明らかにできるような会計情報を提供することを主眼とする」日本会計研究学会スタディ・グループ「学校法人会計制度の基礎」昭和48年、12-13ページ。

18) 森川博、会計学における情報理論の導入「経済評論」経営会計学特集、昭和44年10月臨時増刊号、131ページ。

逆說的にいえば、現行の負担制度を前提にすれば、社会福祉法人では減価償却を計上し、措置費による保障を与え、学校法人会計では減価償却を消費支出から外し、授業料等による負担計算に含めないようにし、基金繰入れを認められる設備等の更新資金については、公的負担を制度的に導入できる会計制度を実現していかなければならないであろう。

V 福祉行政における会計の役割

1 福祉事業と社会資本

福祉事業は、もともと、受益者負担の名による独立採算を適用することができない事業分野である。もし、独立採算が可能であるのなら、利益を目的とした私的資本の事業として行なわれるであろう。したがって、福祉事業は、給付に対する負担の全てを、直接に受益者に負担させることを前提としてはいない。そこに、ボランティアとして行なわれてきた歴史的経過の基礎がある。

国民経済の力量が強まってくると、個人の善意と奉仕に支えられてきた福祉事業は、少しづつ、福祉行政によって担われることになる。それは、公的に運営される社会福祉施設の増大や民間の社会福祉法人に対する措置費支弁や補助金などの基準改正に示されている。

このように、国民経済の力量が強化されるに応じて、福祉事業に公的な資金の比重が強まる。そして、それは、福祉についての国民の権利意識の発展としても定着してくる。社会福祉法人においても、こうした影響は例外ではない。したがって、そこにおける会計の役割を検討するには、こうした背景についての吟味を抜きにはできないのである。

福祉事業の水準とその改善方向を考えるばあい、経常経費については、1人当り単価である。さらに加えて、施設の水準として、広さ、調度備品など社会資本としての社会的共同消費手段である固定資産がきわめて重要な位置にある。経常経費と固定資産は、福祉事業の水準を示す二つの支柱である。そのばあい、経常経費については、短期的な変更も可能であるが、施設については、

長期的に福祉事業の水準に影響を与えるため、かえって重視されなければならないのである。

福祉事業会計は、このような点をふまえて、固定資産を中心とした事業遂行に必要な資産を、切返し仕訳を媒介にして、基金勘定と連動させている。法人理事会が、国の基準にしたがって、事業遂行上必要と認めた基本財産や運用財産は、福祉事業給付が継続されている限り、維持拡充が追及されるのは当然であろう。そうした視点からは、基金に連動する固定資産の減価償却は、経常支出に計上され、措置費等によって支弁されることは、会計処理としてもっとも福祉事業に適した方法である。このことで、社会資本としての福祉施設の維持は、受益者負担から切断され、また、偶然的な任意の善意に依拠することなく、権利として、名目額だけは保障されることになる。少なくとも、福祉行政が福祉事業を後退させないためには、この程度の会計処理は保証されなければならないであろう。

2 区分表示計算の意義

社会福祉法人に経理規程準則を導入する直接的契機は、公的資金としての措置費支弁の増額にもかかわらず、それが有効に活用されているのかどうか、チェックできない点にあった。確かに、公的資金は有効に活用されなければならないし、その経理は、常に、ガラス張りが望ましい。

本稿で提案した収支計算書の区分表示は、公的資金や私的資金の収支を、福祉事業の性格により、経常収支と抛出収支の二つにしたものである。これによって、会計処理上、福祉事業の経常収支のバランスがどの程度の水準であるかを示すと同時に、社会資本としての性格をもつ福祉事業施設の抛出源泉別内訳が明らかになる。とくにこのことで、経常収支剰余金を正確に把握でき、剰余金を経由して、基金勘定に振替えられる部分が明確にとらえられることになる。

もっとも、基金勘定への振替による切返し仕訳は、固定資産の取得があれば無条件に行なうのではなく、当初予算として計画されている設備予算の執行については、自動的に切返し仕訳を行なうが、当初計画にない設備購入は、当初

予算の修正として、理事会などの計画変更承認の手続が必要となろう。

また、社会的水準を超えている施設のばあいには、その減価償却補填は一定の自己負担を導入することも過渡的には必要であろう。

収支計算書のこのような区分は、経常収支における支出補償を公的資金に要請するばあいの重要な論拠となる。福祉行政が負担する内容のちがいが、会計処理上明確に区分されることは、公的資金の有効利用のチェックにとって、きわめて効果的となるのだが、そのことは同時に、行政の負担が不十分であり、行政に対する公的資金の支弁を増額して欲しいという福祉法人側の要求に根拠を与える役割をも果たすことになるのである。

拠出収支取引の明細は、福祉事業遂行上、社会資本に対する公的資金の負担比率を明瞭に表示することになり、施設の社会的水準の評価の問題と同時に、行政の社会的共同消費手段に対する負担のちがいを示すことになるであろう。これは、会計計算の内容が、福祉法人の給付効率の点検と同時に、福祉行政の水準や姿勢そのものに対するきわめてドライなデーターとして機能することを意味する。福祉運動は、会計データーを自らの運動を発展させるために活用できるような計算書にすることも、今回の経理規程準則の導入のばあい、必要な視点であると思う。福祉法人の会計は、福祉充実のための手段とされることはあっても、公的資金による福祉負担を値切り、福祉の「受益者」に負担を強化するための方便にされてはならないのである。

3 公表について

社会福祉をほんとに前進させるためには、その一つの努力として、社会福祉法人会計の内容を、監督官庁や法人の理事会にのみ報告すればよいということで実現するものではない。社会福祉事業に直接的に関係する人々、とくに利用者である福祉給付の「受益者」やその保護者に対し、また、法人や施設の職員や職員団体に対し、最低限、公開されなければならない。

本来は、監督官庁に届け出られた会計書類は、誰もが閲覧複写できるように制度化されていなければ、会計の社会的責任は果たせないのである。