

Title	社会福祉法人経理規程準則の論理：施設会計を中心として(守永誠治教授退任記念号)
Sub Title	The Logic on the Accounting Standard of the Ministry of the Welfare(In Honour of Profesor Seiji Morinaga)
Author	松倉, 達夫(Matsukura, Tatsuo)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.6 (1993. 2) ,p.126- 143
JaLC DOI	
Abstract	昭和28年3月に厚生省から「社会福祉法人の会計について」という通知(社乙第32号)が出され、長い間、社会福祉法人は、その通知に基づいて会計活動が行なわれて来たが、昭和51年1月新しい通知(社施第25号)が発せられ、社会福祉法人の会計は飛躍的に近代化された。その後も、相ついで通知が発せられ、益々改善されているが、十二分に理論的な説明が行なわれていない点も多々あり、現場での吸収にいささか難点が見られる事もある。そこで、本稿は、その理論的説明を試みたものである。消費経済体として、社会福祉法人が、受託者会計という特色のある会計活動を行なうので、そこから種々の専門的理解や技術を必要とする事も生じて来る。資金の収支計算と財政状態を示す貸借対照表の作成が意図されているが、発生主義を採用し複式簿記に基づいた会計が求められている。引当金の計上は、発生主義会計では、当然生じて来るものの、その性格についての理論的説明が乏しく、一部の現場に混乱が認められるので、この点流動負債としての引当金も存在することを確認する事が必要とされるであろう。運用財産と切り返しの仕訳の役割について、さらに繰越金についても、予算(及び補正予算)との関連において十分考察するべきである。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930225-04056315

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

社会福祉法人経理規程準則の論理

——施設会計を中心として——

松 倉 達 夫

<要 約>

昭和28年3月に厚生省から「社会福祉法人の会計について」という通知(社乙第32号)が出され、長い間、社会福祉法人は、その通知に基づいて会計活動が行なわれて来たが、昭和51年1月新しい通知(社施第25号)が発せられ、社会福祉法人の会計は飛躍的に近代化された。

その後も、相ついで通知が発せられ、益々改善されているが、十二分に理論的な説明が行なわれていない点多々あり、現場での吸収にいささか難点が見られる事もある。そこで、本稿は、その理論的説明を試みたものである。

消費経済体として、社会福祉法人が、受託者会計という特色のある会計活動を行なうので、そこから種々の専門的理解や技術を必要とすることも生じて来る。

資金の収支計算と財政状態を示す貸借対照表の作成が意図されているが、発生主義を採用し複式簿記に基づいた会計が求められている。

引当金の計上は、発生主義会計では、当然生じて来るものの、その性格についての理論的説明が乏しく、一部の現場に混乱が認められるので、この点流動負債としての引当金も存在することを確認する事が必要とされるであろう。

運用財産と切り返しの仕訳の役割について、さらに繰越金についても、予算(及び補正予算)との関連において十分考察するべきである。

<キーワード>

社乙第32号, 社施第25号, 経理規程準則, 受託者会計, 発生主義会計, 予算, 措置費, 消費経済体, 資金収支計算, 貸借対照表, 引当金, 運用財産基金, 人件費引当金, 修繕引当金, 備品等購入引当金, 繰越金

はじめに

第2次世界大戦後のわが国の社会福祉法人の会計制度は、昭和28年3月に、通知(社乙第32号)¹⁾という形で厚生省により会計の基準が定められ実施されて来たが、戦後の混乱期のさなかに急造され

1) 社乙第32号は、各都道府県知事あてに、厚生省社会局長、児童局長両者の連名で発せられた。

たシステムであり、十二分に成熟したものとは言い難い²⁾との批判はまぬがれ得ないものであった。

社施第25号通知でも、「社乙第32号本職通知…において既にその大綱を示し、社会福祉法人は、これによって会計処理を行なう建前となっているが、実際の処理方法はいまなお不統一であり、一部には会計の内容が明瞭を欠く等々その処理方法が必ずしも妥当でないものもみられ、このことが会計上の事故に連なる要因となっている。」と指摘している。

関係者の要望や提案を受けいれて、昭和51年1月、新しい会計システムとして、社会福祉法人経理規程準則（以下本稿では準則³⁾と略称する）、が、通知（社施第25号）、として発せられて、わが国の社会福祉法人の会計は、漸やく近代化されたと言えよう。

本稿では、その社施第25号および同第25号の2、ならびにその後ますます改善を意図して発せられた一連の新通知により、極めて充実した会計システムとなって来て、他の公益法人の会計制度⁴⁾にも、よい刺激となっている。

反面、実務面では、一連の社会福祉法人会計の理論的解明が十分であるとは言い難い。そこで、本稿では、社会福祉法人会計の体系を理論的に解明することにより、ますますより良い社会福祉法人会計の実現を目指して、いささかなりともその改善に貢献したいと考察するものである。

I 経理規程準則概観

——第25号通知の前文の概要——⁵⁾

社施第25号では、「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」と題して、準則の概要を示している。

① 前文によると、社会福祉法人は、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

2) 社会福祉法人の存在そのものが、ニーズは極めて多いにもかかわらず、社会に融け込んだものではなく、日常の処遇に追われ、近代化された組織と受け止められるような法人は、まだ極めて少なかったというのが実情であり、従って、そこでは、会計の近代化も有り得なかった。

よって、昭和24年7月に「企業会計制度の改善統一は緊急を要する問題である」として公表された企業会計原則の力をさえも大いに借りる必要があり、後述の第25号通知が昭和51年1月に厚生省より発せられるまでの長期間、社会福祉法人の会計は、極めて前近代的な体系のままに不自由を余儀なくされていたのである。

3) 社会福祉法人については、昭和39年1月 社発第15号として、各都道府県知事あてに、厚生省社会・児童局長連名通知が発せられているが、そのなかで、「社会福祉法人定款準則」が示されている。しかし、この定款準則と、経理規程準則とは、本稿では混同される恐れはないので、経理規程準則を本稿では単に準則と略称することにしたのである（傍点筆者、以下本稿では同じ）。

4) 例えば、昭和52年3月に、公益法人会計基準が公益法人監督事務連絡協議会によって設定され、「昭和53年4月1日以降、できるだけすみやかに実施するもの」とされた。しかし、準則に比し、理論的にも実務的にも、成熟した基準でなかったため、昭和60年9月に改正されたが、なお、理想的な基準であるとも、また、現実的なものであるとの評価も得ていないのが実状である。もつて、他山の石とすべきであろう。

5) 以下、本稿では、前文と略称する。

めに財貨が消費⁶⁾される場であるとしている。この点を特に筆者は強調したい。

措置費と称される公的資金が都道府県などから支出されて来るのであるから、施設ではその収入および支出を明瞭に示して、受託者の責任を明らかにする会計活動が必要とされるのである。

従って、企業会計における損益概念や費用収益対応の原則などの思考方法とは、異なった理論体系を必要とするのである。

- ② 消費経済体に適用する会計原則を基本に定めて、社会福祉法人の「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⁷⁾するとしている。

資金収支計算を第一義としている事に留意する必要があるが、前述のように、損益計算を行っているのでは無いのである。

- ③ 法人は、多種多様⁸⁾であり、1法人1施設という小規模なものから、数県にまたがって多くの施設を有するものまで、極めてバラエティに富んでいる。それは、単に、施設の数や存在場所で多様性を有するだけで無く、処遇の対象者やそのニーズも、0才児から100才余にいたる入所者の複雑多岐にわたる状況から、(単純に考慮する事は困難を伴わない訳ではないが)出来る限り単純化するという主旨から、統一化が図られ、準則では、施設会計を、保育所(保育園)と保育所以外の施設の2種に大別して、会計の単純化、標準化を実現⁹⁾している。

それはまた、国(大蔵省—国家予算)との関連上、わが国の社会福祉法人の会計情報を全国的に統一化したものとして把握する必要性も有するからであるとも考えられる。

しかし、そもそも、法人の会計活動は、実行可能性を重視する必要があることは、公益法人会計基準に重圧を受けている多くの規模の大きくない財団法人や社団法人の会計担当者の悩みを見れば、納得が行くのであり、この点準則が意図したところは、関係者に極めて好評なのである。

また、「明瞭化を損なわぬ範囲で」の単純化は、関係者が、会計情報を理解するのにより容易ならしめているのである。これこそ、会計の民主化の良い例の1つであろう。

- ④ しかしながら、単純化を意図するとは言え、公的資金の収支が、正しく運用されているか否かを知る必要がある¹⁰⁾ので、複式簿記法の徹底を図ることは、必要不可欠であろう。

複式簿記について、詩人ゲーテは、その著「ウイルヘル・マイスターの修業時代」で、主人公に「複式簿記ひとつ取ってみても、商人はそれでどれほど利益を受けているかわかりゃしない。

6) 社会福祉法人の経済は、いわゆる消費経済であることが明示されている。この点、生産経済とは、根本的に異なり、従って、企業会計とは、本質が異なる事を理解する必要がある。

7) 前文 第一 経理規程準則の基本的考え方 1 「資金収支計算書と財務報告」と記述されていて、資金収支計算書は、財務報告では無いと意図されているが如くであり、十二分な表現とは考えられない。

8) 社会福祉法人は、本稿では特に混同される事は無いので、以下単に法人と略称する。

9) 前文 第一 2 会計組織等の標準化 参照。

10) 前文 第一 3 複式簿記法の徹底 参照

こいつは、人間の精神が考えだしたものなかで、いちばんすばらしいものの一つだ。」¹¹⁾と語らせている。近代化された社会では、会計情報は不可欠であり、近代社会は、複式簿記の恩恵を極めて多く受けているのである。準則でも、この人類の文化遺産の1つを活用して正確性の検証を容易ならしめているのである。

- ⑤ 法人は、特に施設を中心として、公的資金を活用しているのであるから、その責任の明確化は重要な事柄である。

準則でも、会計組織上の責任者の位置づけ及び事務手続過程における役割を明定していることは、当然とは言え、極めて好ましいことである。

- ⑥ 準則の性格について、前文では、次のように位置づけている。

- (i) 法人に対する一般的標準的な基準
- (ii) 事業を継続的に営む場合の会計の基準
- (iii) 実務の進展等に即して今後も更に改善と充実を図って行くもの

実際の運用については、準則の別表1で、勘定科目の標準が示されているが、ここでは、大区分、中区分のみ示されていて、小区分は、具体には示されていない(後の通知のなかで、小区分が示されているものもあるが、極めて例外である。つまり、小区分のほとんどは、法人の任意とされている訳であるが、中区分によって標準が示されただけであっても、都道府県の指導監督に当る担当官や法人の経理担当者は、いつしか、小区分は、任意である事を失念してしまう傾向が強い。運用を合目的的に、しっかり把握しないと、死蔵されてしまう心配もあるのは、古今東西を通じて不変であろう)。

法人も、解散する場合¹⁴⁾もあり得るわけであるが、その折の会計を本準則が示しているのではない。あくまでも、社会福祉事業が継続的に営まれていく場合の会計の基準が示されているのである。

さらに、今後の発展をも意図して明示されていることは、痛快事である。えてして、一度完成されると、全く全科玉条の様に取り扱われる例が多々見受けられるが、前文では、更に改善され、益々充実が図られて行くと表現されているのであるから、衆知を集めて、より良い準則が磨き上げられて行く事が期待される。

- ⑦ 準則に準拠して、各法人が経理規程を作成する事が要請され、その折も「必要な補正を加えることは差しつかえない」とされているのであり、いわゆる弾力的な運用が、25号通知では、当初

11) 人文書院 ゲーテ全集 第5巻 34頁。

12) 準則 第7条 第8条 第15条 など。

13) 前文 第二 1 準則の性格 参照。

14) 厚生省に解散認可を求め残余財産の申請をすることも認められているが、解散が認可されれば、残余財産が帰属すべき者に引き渡されることになり、その財産計算は必要であるが、当然ながら準則の取り扱う範囲ではない。

から意図されていたのである。まさに、民主々義の真髄であると言えよう。

- ⑧ 「財政状態及び収支の状況について複式簿記により明確に記録し、財務報告をしなければならないとされる¹⁵⁾」事について、具体的には、準則別表1に示されているように、貸借対照表および収支計算書を複式簿記により作成することを要請している。

ここでは、前述の「資本収支計算と財務報告」が、妥当な表現に改められていると言えよう。

- ⑨ 前文 第二 4 では管理組織の確立と表現して1つは、予算の執行及び資金等の管理に関する権限を施設長に附与していることである。当然と言えば当然であるが、極めて好ましい事であり、諸々の官庁に関連する活動で、この様な権限（及び責任）の明示は、是非必要であると確信する。

もう1点は、内部牽制組織の確立を明示して、会計責任者と出納職員の兼務をさけることとしている（ただし、小規模の保育所等においては、——職員の人数の制約から、——兼務する場合もあり得ると許容しているが、その場合に於ても、本来の主旨を生かすよう配慮することを求めている）。内部牽制組織が、正面から取り入れられたのは、今回がはじめてであろう。

⑩ 勘定科目について

(i) 準則に示された勘定科目に準拠すること

(ii) 準則に示された勘定科目は、措置費が支弁対象となる施設等に直接に関連する法人の会計を対象としているからとして、収益事業及び付帯事業にかかる会計の勘定科目は、特別会計として、適宜設定することとしている。いわゆるヒモ付きの公費の収支は準則通り、直接間接公費にかかわらないものは、自由なのである。

(iii) 不要な勘定科目を、省略することは、勿論可とされる。

(iv) 小区分を設ける事は認めるが、中区分の2つ以上を1つにしたり、1つを2つに分割するなどの補正は、（全国の法人の整合性をそこなうので）しないように指示されている。ただし、準則が形骸化する事を予防したいからであろう。

- ⑪ 書類の種類、保存期間¹⁶⁾については、月次報告書（準則別表三 保存期間 10年）、決算報告書（同別表四の1 保存期間 永久）、決算試算表（同別表四の2 保存期間 10年）の三者は、法人の自由な補正を認めていない。また、決算附属明細表も、永久の保存を、その他の会計帳簿は、10年間の保存を指示している。

以上が、前文の概要であり、それらのいわば、流れを基に、準則の理論的解明を試みたい。

15) 準則 第二 3 複式簿記の実施

16) 準則 第二 6 月次報告書、決算報告書及び決算試算表等の扱い 参照。

II 経理規程準則の本質

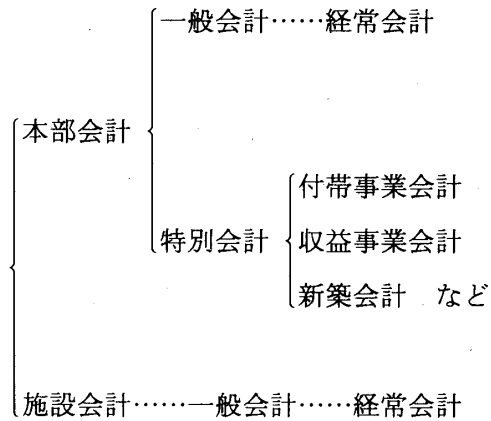
1 受託者会計としての施設会計

社会福祉法人は、基本財産および運用財産ならびに（収益事業を行なっていれば）収益事業用財産を有している。

基本財産と運用財産の一部（ならびに収益用財産）は、本部会計で所轄するが、施設の運用財産は、施設会計がその所轄となる。

つまり、会計単位は、本部会計、施設会計、特別会計の3者である（準則 第8条）。

本法人の会計は、一般会計と特別会計に区分されて¹⁷⁾経理されるのであるから、図示すると次のようになる。



上記の会計のなかで、もっとも受託者会計（Stewardship Accounting）らしい特性を有するものは、言うまでもなく、施設会計である。

社施第111号通知¹⁸⁾（昭和62年9月）の別表3によって、厚生省の意図するところを把握したい。

収支計算分析表の意図するところは

(i) 収入を、次の4者に分類している。

- | | |
|---|--------------|
| { | 1 事務費収入 |
| | 2 事業費収入 |
| | 3 その他の収入 |
| | 4 当期繰越金（欠損金） |

(ii) 支出は、同様に次の4者に分類している。

17) 準則第9条 参照。

18) 各都道府県知事、指定都市市長あて 厚生省社会局長、同児童家庭局長連名による通知。)平成2年4月社施66号によって一部改正されている。

- | | |
|---|---------|
| } | 1 事務費 |
| | 2 事業費 |
| | 3 引当金繰入 |
| | 4 当期繰越金 |

受託者会計であると言われるのは、事務費収入は、事務費支出に、事業費収入は、事業費支出にそれぞれ充当されるべく、国や地方公共団体から、社会福祉法人の施設の当座預金口座などに振り込まれて来るのである。

国や地方公共団体は、単年度会計であるから、その思考方法の影響で、法人もかつては、監督官庁から、それぞれの支出項目は、対応するそれぞれの収入項目のみから支出される事を要請され、a支出に充当すべきA収入（公費収入）は、不足していても、b支出に充当するB収入（公費収入）の余剰を充当する事は、不可とされ、しかも、その余剰部分（b支出としての未執行部分）は、年度内に執行されていない事を以て、国や地方公共団体に返還をせまられたのである。つまり、いわゆる費目間の流用は、一切認められなかった。しかし、この点は、次第に是正され、こんにちでは、次年度以降への繰越金が生じる事も、或る程度は認められるようになって来た。しかし、その繰越金が多額にのぼる場合¹⁹⁾には、上記の収支計算分析によって、実態を分析検討することを、国は地方公共団体（都道府県知事、指定都市市長）に求めているのである。

それは、民間の法人に、運営費の弾力的な運用を任せる事であり、まさに、委託者、受託者間の良い信頼関係を保つ方向への正しいまた力強いステップであると言えよう。

19) 社施第111号通知では、次の金額の比較により、収入決算額の5%より多額になった場合は、十分審査確認することとされている《3 運営費の年度繰越し等について (2)》これを、不等式で示すと次のようになる。

$$\left(\begin{array}{l} \text{当該施設会計} \\ \text{の収入決算額} \\ \text{の5\%相当額} \end{array} \right) > \left(\begin{array}{l} \text{(人件費引当金繰入)} \\ + \\ \text{(修繕引当金繰入)} \\ + \\ \text{(備品等購入引当金繰入)} \\ + \\ \text{(当期繰越金)} \end{array} \right)$$

勿論、分析表によって審査することにより、「職員待遇、入所者処遇等に施設運営上不適切な事由が認められる場合」には、改善計画を提出するなどにより、速やかに当該事由（繰越金が多額に発生した事由）を解消するように法人に対して、強力な行政指導を行なうよう求めている（第111号通知 3 (2) 参照）。

従って、手放しで繰越金の発生を認めている訳ではないことは当然である。

ただし、当年度の「収入決算額」の5%とを目安にする点については、少々難問なしとはしない。何故ならば、収入決算額のなかには、その他の収入が含まれているのであり、その“その他の収入”には、寄付金収入、本部会計繰入金収入、特別会計繰入金収入などが含まれているのである。これらは、いわゆる自主財源であり、公費収入ではないのであるから、これらの恩恵で当期繰越金が生じたのであれば、最初から、これらを除外しての5%を考察するのが、分析表を審査する上で、より理解し易いことになることは言うまでも無いからである。

(別表3)

平成 年度収支計算分析表

		法人名		
		施設名		
収 入		支 出		差引過△ 不足額 (A - B)
科 目	金額(A)	科 目	金額(B)	
1 事務費収入(措置費)	千円	1 事務費支出	千円	千円
(1) 人件費の類		(1) 人件費の類		
ア 人件費 イ 寒冷地加算 ウ ボイラー技士 エ 民改費人件費加算分 (以下略)		ア 職員俸給 イ 職員諸手当 ウ 賃金 エ 法定福利費		
(2) 管理費の類		(2) 管理費の類		
ア 管理費 イ 民改費管理費加算分 (以下略)		ア 厚生経費 イ 旅費 ウ 一般物品費 エ 固定資産物品費 オ 印刷製本費 カ 光熱水費 キ 燃料費 ク 会議費 ケ 修繕費 コ 業務委託費 サ 役務費 シ 借料損料費 ス 各所修繕費 セ 雑費 ソ 本部会計繰入金支出		
2 事業費収入(措置費)		2 事業費支出		
3 その他の収入		3 引当金繰入		
(1) 都道府県補助金収入 (2) 市町村補助金収入 (3) 利用者負担金収入 (4) 寄付金収入 (5) 本部会計繰入金収入 (6) 特別会計繰入金収入 (7) 雑収入 (8) 人件費引当金戻入 (9) 修繕引当金戻入 (10) 備品等購入引当金戻入		(1) 人件費引当金繰入 (2) 修繕引当金繰入 (3) 備品等購入引当金繰入		
4 当期繰越金(欠損金)		4 当期繰越金		
5 合計		4 合計		

注) 収入科目欄の「(以下略)」について、措置費支弁単価のうち、人件費加算及び管理費加算を、適宜追加して記載すること。

2 施設会計の財政状態と経営成績

第1節において、施設会計は、受託者会計であると論じて来たが、法人の会計では、財務の公²⁰⁾正を期すと共に、財政状態及び経営成績を適正に把握することが目的とされ²¹⁾ている。

貸借対照表によって、資金の収支の結果としての、資産・負債・基金の関連が、1つの表によって、概観的に把握され理解されるであろう。

ここで、(資産) - (負債) = (基金) として理解されるならば、基金の意味を正確に受け止めることが出来るであろう(ここで、施設会計での引当金は、後述するように負債としての性格を有しているの²²⁾で、広義の負債と考察して良いであろう)。

ここで、貸借対照表を簡略化して図式化すると、

(〇〇施設) 貸 借 対 照 表

〇〇年3月31日

流 動 資 産	流 動 負 債
	引 当 金
固 定 資 産	運 用 財 産 基 金
	繰 越 金

という関係で図示される。

流動資産は、

現金や当座預金、普通預金などの預金、有価証券、前払費用、本部会計貸付金、未収金その他の流動負債などである。

前払費用は、「一定の契約に従い継続的に役務等の提供を受ける場合、いまだ提供されていない役務に対して支払われた費用」で決算において年度内の費用から控除することになるが、企業会計原則と異なった思考方法を採用することも、おおいにあり得るので、前渡金(前払金)²²⁾と前払費用を区別しない方が単純であるという考えも成り立ち得るのではなかろうか。

固定資産は、

20) 準則 第1条 目的 参照。

21) 同上 参照。

22) 準則の別紙2 勘定科目の説明では、前渡金は、「備品等の購入に際して前払した場合で、その物品の受入れにより正当科目に振り替えられるものを一時的に整理する科目である。——施設会計——」とされている。

施設会計では、固定資産物品、投資有価証券、その他の固定資産となっている。

固定資産物品については、物品分類基準表が定められていて、「1件10万円、耐用年数1年以上の機械器具物品で固定資産物品に計上する物品を処理する科目」とされている。昭和51年1月に準則が通知として発せられてから、十数年経過してみると、1件10万円を基準とするのは、この間の価値の変動が著しいので、いずれ近い将来、この件は、改正されることになるものと期待したい。

投資有価証券は「(流動資産に属さない)長期的に所有する有価証券」であって、例えば、身体障害者の授産施設で、更正活動の一環として、企業から下請けの仕事などを常時提供されているような場合、当該企業の株式を長期間に亘って保有するなどであって、いわゆるバブル経済後に、悪影響を受けるような、そのような投機的な株式投資などを意味するものでないことは言うまでもない。

流動負債については、

流動資産でふれたように、未払金と未払費用を区別することを求めているが、この区別は、不要になるように改善されても良いのではなからうか。

こんにちでは、施設会計において、3つの引当金が登場している。この性格については、いささか難問であり、取り扱い上、現場にかなりの影響が残っている。

3 3つの引当金の検討

人件費引当金、修繕引当金、備品等購入引当金の3者について検討すると、発生主義会計の真髓を十二分に表わしていると言えよう。

一つは、計上の意義の検討である。例えば、期末手当が、3月末日までに確定して、支給されていれば問題は無いのであるが、従業員組合等との交渉が長引いて金額の確定が無いままに、決算を迎えたとするならば、それは、広義の負債の一つとして、人件費引当金(および人件費引当金繰入)を、概算でしか得られなくとも計上するべきである。そして、それは、既に過ぎ去った当該年度の活動に対する年度末手当であるから、引当計上した金額は、貸借対照表(および引当金繰入は、収支計算書)に計上するのが、発生主義の正しい決算であろう。つまり、当該施設で働く人々の広義の給与であり、それは、当該年度の直接または間接の処遇との関連で把握されるべきであれば、引当金計上の論理は、極めて明確なものである。

また、修繕引当金についても、同様である。毎年、8月に建物の修繕を行なうとすれば、修繕後から、次の8月の修繕を行なうまで、修繕すべき原因は、日々発生しているのであるから、3月末日までの建物の損傷に対応する修繕費の見込金額は、3月決算の折に、修繕引当金に計上するのが

23) 拙稿 社会福祉法人会計の特質(月刊 公益法人 Vol. 22 No.5 1991年5月)11頁参照。

合理的であり、受託者会計として、より正しい情報を作成することになるので、極めて良いシステムであると考察する。

しかし、備品等購入引当金となると、上記2者とは、その性格を異にしていると言える。何故ならば、いまだ購入されていない（従って、直接間接の処遇が行われていない）のであるから、上記2者の引当金と異なった性格を有するのである。

また、引当金を計上したならば、引当金計上と同額を、預金からその他の固定資産に振り替える事を求めている指導が一部の監督官庁から為されていると伝えられているが、これは、正しい措置とは言えない。それは、社施第8号²⁴⁾によれば、問17によって、次のように示されている。「111号通知及び本通知の取扱いに当って県独自の判断で、これらに示されたものより厳しい限定事項を加えて指導することは差しつかえないか。」という問いに対して、「より厳しい条件を付すことは、今回の措置の弾力運用の趣旨に反することとなるので認められない。」と述べられている。実例として、預金残高が少ないが、未収金もあることだし、人件費引当金及び修繕引当金を計上したい。何故ならば、期末手当が未定なので、人件費引当金を計上すべきであるし、今夏の修繕も多額になる見込みである。未収金が多額に計上されていることは、引当金を計上しなければ、繰越金も多額に計上されるという結果になる。

そこで、この両引当金を計上したら、県の指導では、「預金から、その他の固定資産に振り替えるように指導された」という実例があるのは、発生主義会計を十二分に理解していない故のことであろう。

両引当金の発生原因が、当該事業年度にあるとすれば、流動負債のなかの負債性引当金であることは明らかで、固定資産の次に引当金の部を設けて、そこで処理している現在の方法（考え方）は、妥当でなく、改善が必要とされるものである。

しかし、備品等購入引当金となると、性格が異なって来る。将来、備品の購入を予定するとしても、それは、明らかに当該年度にその購入すべき原因があるとは考えられない。従って、「資金があるが、その資金は、将来の備品等の購入に充当したい」という状況の場合には、期末に資金も特定の預金に振り替え、次のように仕訳することになる（現行の準則の考え方²⁵⁾で、妥当な引当金の処理となるのは、この備品等購入引当金のみであり、これは、引当金の部を設けて、処理するのが好ましいと考察する）。

24) 各都道府県、指定都市、民主主管部（局）長あて 厚生省社会局施設課長 同児童家庭局企画課長 連名通知（昭和63年1月）。

25) 第111号通知 3 (1) では、「長期的に安定した経営を確保するため将来発生が見込まれる経費に対処する財源として、次の科目に繰り入れて次年度以降の経費に引き当てて差し支えないこと。」とされているが、長期的にということであれば、固定負債の1つとしての引当金と考えることも出来ると言えよう。

勿論、こういう考え方もあり得るとしても、それ故に流動負債としての引当金計上を認めないという論拠たり得ないので、流動負債としての引当金と固定負債としての引当金の両者を認めるべきである。↗

(借) 備品等購入 ××× (貸) 普通預金 ×××
 引当特定預金 (又は定期預金など)
 (借) 備品等購入引当金繰入 ××× (貸) 備品等購入引当金 ×××

4 運用財産と運用財産基金

施設会計での運用財産の主たるものは、通常、預金と固定資産であろう。運用財産の金額と運用財産基金とは、金額が一致することになる。

物品分類基準²⁶⁾では、固定資産物品と一般物品とに分類され、(一般物品は、さらに備品と消耗品とに

貸借対照表

〇〇年3月31日

資 産	流動資産	流動負債
		引当金
	運用財産 (流動資産および固定資産)	運用財産基金
	固定資産	前期繰越金
		当期繰越金

例えば、共済金を上廻る退職金の支給に充当する為の人員費引当金の計上は、固定負債としての性格を有するものであり、(本部会計で処理するのではなく)施設会計で、固定負債として処遇されるのが、妥当であると考えられる。

26) 準則別表6によって、次のように示されている。

別表6 物品分類基準表

分類	分類基準	
固定資産 物産	機械器具等の物品のうち、1個当たりの取得価格が10万円以上のもので、かつ耐用年数が1年以上のものとする。	
一般物品	備品	原形のまま比較的長期の使用に耐える物品のうち、固定資産物品を除き、取得価格が1万円以上のもの、及び使用価値により特に備品として指定するものとする。
	消耗品	上記各欄に掲げる物品の分類に属さないもの。

分けられている)固定資産物品のみに貸借対照表能力²⁷⁾が認められている。これは、重要性の原則が適用されているからであろう。貸借対照表を簡略化して図示すると、前頁のようになる²⁸⁾。

施設会計においては、運用財産についての減価償却計算は行なわない。それは、消費経済の資金収支計算を行なうのであって、企業会計のように、資産の費用配分を行なうという考え方が無い(費用・収益対応の原則という発想法が無い)からでもある。施設における固定資産の取得には、公費(措置費)が年々充当されるべく、都道府県などから、施設に提供される資金は、その資金の使途が把握され、収支計算書で表現されているからである。例えば、小切手を振り出して80万円の複写機を購入したとすると、資金の減少とその使途(支出項目)とが、次の仕訳で示される²⁹⁾。

(借) 固定資産物品費 800,000 (貸) 当座預金 800,000

そして、貸借対照表能力有りとされる部分が、副次的に仕訳される。つまり、固定資産が、施設に実在しているということと、それに対応する運用財産の増加という事実も、仕訳される必要がある。すなわち、

(借) 固定資産物品 800,000 (貸) 運用財産基金 800,000

となる。この後者の仕訳が、いわゆる「切り返し」の仕訳である。

2組の仕訳によって、資金の減少(貸方当座預金)と支出項目(借方固定資産物品費)および、資産の増加(借方固定資産)と運用財産基金の増加(貸方運用財産基金)が記録されることになり、施設の実体を、より有意義に表わす仕訳となる。

5 前期繰越金と当期繰越金

収支計算書(および貸借対照表)に表示される当期繰越金³⁰⁾は、次の式で示すことも出来る。

27) 備品は、貸借対照表能力は与えられていないが、取得価格が1万円以上10万円未満のものであるから、管理上の必要性から、固定資産物品と同様に台帳に記入する必要がある。——別表5 様式第35号 参照——

28) 別表4の1 決算報告書 様式20号 「一般物品費、固定資産物品費」 参照。

29) 切り返しの仕訳については、別の組み合わせを考える向きもある。しかし、それは、第1の仕訳から変えなければならず、2組の仕訳を示すと次のようになる。

(借) 固定資産物品 300,000 (貸) 当座預金 300,000

(借) 固定資産物品費 300,000 (貸) 運用財産基金 300,000

上記の最初の仕訳は、企業会計で通常行なわれる仕訳であるが、社会福祉法人の収支計算書では、あくまでも、受託者会計としての資金の収入(主として租税から施設に渡される措置費収入)および資金の支出(とそしてその両者の差額としての当期繰越金)とが表示されるのであるから、小切手の振り出し——資金の減少——の相手科目は、固定資産物品費でなければならない。

そもそも、この仕訳の取り組みを間違えると、次の仕訳は

(借) 固定資産物品費 300,000 (貸) 運用財産基金300,000

となつて、この仕訳は全く意味をなさなくなってしまふ。「～費」として収支計算書支出項目が増加すると、運用財産基金が(それと組み合わせられて)増加するということになってしまうからである。

30) 昭和28年3月の社乙第32号によると、「資本に関する事項」のなかで、「前期繰越剰余金、前期繰越欠損金、当期剰余金、当期欠損金」と示されていた。社会福祉法人(および社会福祉事業)に対する理

(収入) - (支出) = (当期繰越金)

(または当期不足金)

企業と異なり、投下資本の増殖を意図する事は必要が無いが、長期的見地から採算が採れないのであれば、施設が長期間継続して福祉活動を通じて社会に貢献することは不可能である。つまり、解散を余儀なくされることになるであろう。従って、常に、採算ベースを考慮する必要がある。——基本的には、施設の経常的な支出に対しては、措置費は、十二分であると言えないまでも、一般論として採算が採れない程までに資金不足となる施設は、少なくなって来ていると言えるようである。であるから、当期から次期への繰越金が計上される事も少なからず見受けられるのである。

では、この繰越金については、どのように考えているのであろうか。

1つは、当期繰越金の金額が多額になった場合には、本稿の注19でふれたように、収支計算分析表で分析するなどによるいわば歯止めがかけられている。

また、前期繰越金を取り崩し使用する場合も、予算に計上する事——理事会の承認が必要である——と共に、多額な取り崩し使用は、³¹⁾監督官庁の事前の承認が必要であるとしている。

既に述べたように、引当金を計上するならば、当期繰越金は、引当金計上額だけ減少³²⁾することになる。直接または間接処遇との期間対応があるのであれば、引当金繰入は支出項目として、収支計算書に計上され、当該繰越金はその分だけ減少することになる。そして、その引当金は、いずれ、他の会計期間に取り崩して使用されることになるのであるから、繰越金計上のタイミングを後の期に移す結果になる。当期の直接または間接の処遇との対応関係があれば、流動負債としての性格を有することは、前述した通りである。そうでなければ、単に、繰越金を減少させ、次期以降に予定される支出に充当する事を考慮するだけであって、必ずしも、十二分に有意義な会計思考であるとは言えないのではなからうか（他の政治的な配慮があるとすれば、それには、この際言及する必要は無いと言えよう）。

前期繰越金は、当期繰越金と発生した年度の相違があるだけで、予算との関連を考慮する点についてのみ相違点はあるが、その他については、同様であるので予算の節で検討をする。

31) 解が十二分でなかった故である。

準則には「資本」という考え方は登場していないが、「剰余金」と表現されていたが、適当でない事から、繰越金と改められて、今日に至っている。

31) 社施第111号通知（昭和62年9月）——平成2年4月に社施第66号により一部改正——によれば、「繰越金を取り崩して使用する場合には、

① 自然災害その他止むを得ない事由がある場合

② 収入予算額の3%相当額以下である場合

には、監督官庁との事前協議を省略しても良いとされている。

32) 松倉達夫稿、社会福祉法人会計の特質 月刊公益法人 Vol. 22 No.5 1991年5月 12頁参照。

6 当初予算と補正予算

施設も組織の1種であるから、1事業年度ごとに各会計単位において、事業計画が作成される。その事業計画と表裏一体を為す³³⁾のが予算であり、すべての収入と支出が予算に計上される。

予算は、作成されるタイミング別に当初予算と補正予算に区別される。

予算作成上、必要不可欠な考え方は次の3者³⁴⁾である。

- 事前議決主義原則
- 総計主義原則
- 予算科目分類原則

社会福祉法人の事業は、社会福祉法人定款準則第1条によれば、毎年4月1日に始まり、翌年3月31日に終る。従って、予算は、遅くとも3月31日までは、法人の最高の議決機関である理事会に提案されて、承認を得る必要がある(定款準則第15条参照)。これがいわゆる予算の事前議決主義である。〇〇引当金繰入という支出項目が計上されたり、また〇〇引当金戻入という収入項目が計上されるが故に諸引当金の計上³⁵⁾についても、予算の計上が必要である。

総べての収入及び支出は、予算に計上されるべきであるという考え方が、総計主義原則である。最高の議決機関である理事会で、重要な予算が審議され、承認されても、その予算に重大な欠落があったのでは、予算の意味は、薄れてしまうのである。総計主義は、また、当初予算にも、補正予算についても必要な考え方であることは言うまでもない。

上述のような、両原則は、また必然的に予算科目分類原則に至る。施設の内外の密接な関係者に、予算を示すことは、是非とも実行されるべき重要なことがらである。関係者の理解を得る為には、各々の科目に分類して、明瞭に示される事が必要であり、その為にも、第25号通知³⁶⁾が発せられたのである。

その雛形は、「25号の2通知」の別表1及び別表2に示されている。

予算書を検討すると、2つの点で注目を集める。

その1つは、収入の部に、前期繰越金が記載される(場合がある)ことになっている。

即ち、この予算書の雛形によって、算式で示すと、次のようになる。

(収入の部) = (支出の部)

(当期収入額計) + (前期繰越金) = (収入合計)

(当期支出額計) + (予備費) = (支出合計)

33) 松倉達夫稿 社会福祉法人の予算と決算 月刊公益法人 Vol. 23 No.6 1992年6月 4頁参照。

34) 守永誠治著 社会福祉法人の会計税務経理協会 1991年10月 税務経理協会 22頁参照。

35) 拙稿 社会福祉法人の予算と決算 5頁参照。

36) 特に 第25号通知 別表1 勘定科目 ならびに別表3 月次報告書 別表4の1 決算報告書 別表4の2 決算試算表 など参照。

別表 1

平成 年度収支予算書
(会計単位名)

(単位：千円)

科 目	予 算 額	前 年 度 予 算 額 (補正後)	差 引 増 減 額	摘 要 (積算内訳)
(収入の部)				
当 期 収 入 額 計				
前 期 繰 越 金				
収 入 合 計				
(支出の部)				
当 期 支 出 額 計				
(予備費)				
支 出 合 計				

- (注) ① 勘定科目は収支計算書と同様とする。なお、必要としない勘定科目を設定しないこと及び小区分を設けることは差し支えないこと。
 ② 収入合計額に対応する支出合計額は同額であること。
 ③ 前期繰越金を予算に計上する場合は取り崩す額のみを計上すること。
 ④ 特定の支出が予定されない場合等で収入予算との均衡を保つ必要がある時は支出科目として予備費の科目を設定し、必要額を計上して差し支えないこと。

当期収入額計のなかには、前期繰越金の取り崩し額が含まれていないのである。

そもそも、前期繰越金³⁷⁾というのは、貸借対照表に記載される勘定科目であり、収支計算書に記載される勘定科目ではないのである。

従って、予算書に「前期繰越金」が登場するのは、いたずらに混乱を招くだけである。何故ならば、「総ての収入および支出」が予算書に計上されるべきであるからであり、予算書に収入として計上されなければ、取り崩し使用出来ないのであるから、収支計算書にも、当然記載出来なくなってしまうのである。

その解決の為には、「前期繰越金取崩収入」なる勘定科目を用いて、必ず「収入」として予算書にも計上し(当然、当期収入額計は不要になる)、収支計算書収入の部にも、収入の勘定の一つとして登場させれば、単純明解である。

37) 第25号通知 別紙2 勘定科目の説明では、本部会計貸借対照表、施設会計貸借対照表、施設会計(保育所)貸借対照表の3者の中区分の前期繰越金の説明では、「前期よりの繰越金又は欠損金を処理する科目である。」とされている。

別表 2
(年 月 日)

平成 年度収支予算書
(会計単位名)

(単位：千円)

科 目	予算現額	今 回 補 正 額	補 正 後 予 算 額	摘 要 (積算内訳)
(収入の部)				
当期収入額計				
前期繰越金				
収入合計				
(支出の部)				
当期支出額計				
(予備費)				
支出合計				

現行のままであると、前期繰越金の取り崩し使用額が、予算に計上され、その他も含めて予算通りに執行されると、収支計算書では、前期繰越金の取り崩し使用額だけ、当期繰越金はマイナスとなり（つまり、当期欠損金となり）、現場に無用の混乱をもたらす。

これは現行の予算書で、前期繰越金取り崩し使用額を除いた全部が「当期収入総計」となっている分を、「収入小計」とすれば、「前期繰越金取崩収入」を用いても、何の心配も生じないのである（これは、補正予算書についても、全く同様であることは言うまでもない）。

もう一つは、予備費である。別表1の(注)には、④として「特定の支出が予定されない場合で収入予算との均衡を保つ必要がある時は支出科目として予備費の科目を設定し、必要額を計上して差しつかえないこと。」となっている。つまり、消極的に予備費の計上を容認しているので、収支予算書の雛形にも、()書で示されているのである。

しかし、民間の社会福祉法人にあっては、余程短期間の特別なプロジェクトの執行であれば別として、予算に予備費が計上されないと、施設の活動は、極めて不自由になって来るので、「予算が無いから出来ない」となるか、或はまたしばしば、補正予算案を作成し、理事会に事前に承認を求める必要が生じて来る。なかには、予算の重要な変更を必要とする場合もあり得るが、多くの場合には、予備費さえ予算に計上されていれば、現場（施設長）サイドで処理出来る事が多いのが実情であろう。であれば、むしろ、予備費は、もっと積極的に取り組まれるべきものであり、予備費の範囲

で、理事会は現場に権限を委譲した方が、よりタイムリーな活動が、よりスムーズに行なわれると確信する。

おわりに

準則が登場して、わが国の社会福祉法人の会計制度は、飛躍的に近代化され、合理化された事は、何人も疑う余地が無いであろう。

しかし、あまりにも、長期間に亘って、社乙第32号通知（昭和28年3月）による会計活動が行なわれていたので、近代化された会計理論に（監督官庁も含めた）現場が順応し切れず、いまだに十二分に準則が活用されていない傾向がある。

厚生省も、現場の声に耳を傾けて、新しい通知を発して、準則の改善と周知徹底に努力が続けられているので、年々、多くの法人で、より有益な会計活動が行なわれるようになって来ている事は、極めて喜ばしいことである。

拙稿は、立派な準則が益々発展するようにささやかながらも寄与すべく、理論的な解明を試みたものである。

[中部女子短期大学]