

社会福祉法人会計における損益計算の意義

たか た きょう こ
高 田 京 子

〈要 旨〉

非営利組織体と営利企業とでは、組織の基本目的や財務資源提供者の意図が異なるため、そこで行われる会計のあり方も異なるものと考えられる。

社会福祉法人の会計は、従来は組織の非営利性を反映したものであったが、「社会福祉法人会計基準」により損益計算の概念が導入され、営利企業の会計に近づいてきたといわれている。その背景には、従来のような補助金や寄附金収入が見込み難くなったこと、社会福祉基礎構造改革により社会福祉サービスの利用者が事業者を選択できるようになったこと、および、社会福祉サービス事業に営利企業の参入が認められたことなどが影響している。確かに、「社会福祉法人会計基準」に基づく会計は、利用者の意思決定に有用な情報を提供するという意味では大きな意義をもつようになったといえる。しかし、非営利組織体としての特徴を充分反映しておらず、損益計算の導入は効率性の向上には結びついていないと考えられる。

〈キーワード〉

営利企業、非営利組織体、基本目的、財務資源の調達源泉、社会福祉基礎構造改革、効率性、損益計算。

はじめに

社会福祉法人や学校法人、医療法人、宗教法人などは、営利企業とは異なる存在として位置づけられる。利益獲得を基本目的とする営利企業に対し、これらの組織は、利益獲得以外のものを基本目的とする非営利組織体である。営利企業と非営利組織体における基本目的の相違は、それらの組織に関わる人々の目的や意図、および、それらの組織における経済活動の相違となって表れる。したがって、そこで行われる会計目的も、営利企業と非営利組織体とでは異なるものとなるだろう。

従来、わが国における社会福祉法人の会計は、非営利組織体の特徴を反映したものであった。社会福祉基礎構造改革の影響を受けて損益計算概念が導入されたことにより、社会福祉法人の会計は効率性の向上に役立つよう期待されることとなったが、このような変化

は、営利企業と非営利組織体とにおける相違を反映しておらず、効率性の向上にはつながらないのではないかという疑問が残る。

本稿は、非営利組織体である社会福祉法人の性質を明らかにし、そこで行われる会計の特徴を考察する。また、社会福祉基礎構造改革の影響を受けて規定された会計基準が社会福祉法人の会計に及ぼす影響を検討し、損益計算の導入の意義を考察する。

1. 社会福祉法人の非営利性

社会福祉法人の非営利性は、行政との関わりや事業の特性から捉えることができる。社会福祉法人が提供する社会福祉サービスは、人々の基本的な生活にかかわる公益性が高いものである。したがって、このようなサービスを提供する事業は行政事業の民間委託と捉えられ、補助金は委託されたサービスを行うための財務資源であるといえる。

これまで、社会福祉サービスは非営利組織体である社会福祉法人が提供してきた。サービスを提供する事業者が営利を追求することにより、サービスの質が低下し、あるいはサービス料金の値上げが起こり、利用者が不利益を被るのではないかと危惧されていたためである。このように、社会福祉サービスは営利性とは相容れないものとして捉えられてきた。

社会福祉サービスに限らず、一般的なサービスを事業として提供する営利企業は多い。営利企業がサービスを販売する場合は、サービスの質と料金との関係が不適正な事業者は市場から排除される。つまり、営利企業が提供するサービスは、市場において競争の原理に晒されることにより適正な価格で販売されるため、サービスの利用者が不利益を被ることは少ないと考えられる。

社会福祉基礎構造改革が行われるまで、わが国における社会福祉サービスは措置制度に基づく行政処分として行われ、社会福祉サービスの利用者は指定された事業者からサービスを受けることとされていた。そのため、サービス事業者には競争の原理が機能せず、もし仮に事業者が営利性を追求すれば、利用者が不利益を被る危険性があった。社会福祉法人は、このような状況において社会福祉サービスを提供してきたからこそ、営利ではなく非営利の組織体として存在していたのである。

2. 営利企業と非営利組織体の区分

非営利組織体の会計に関する FASB の最初の研究成果であるアンソニー報告書は、営利企業と非営利組織体とを区分する考え方を二通り示している。一つは組織の基本目的によって区分する考え方であり、もう一つは財務資源の調達源泉によって区分する考え方である¹⁾。本節では二つの考え方を検討し、非営利組織体の性質を明らかにする。

営利企業と非営利組織体とを基本目的によって区分する考え方によれば、利益の獲得を基本目的とするものが営利企業とされ、サービスの提供そのものを基本目的とするものが非営利組織体とされる。営利企業が利益の獲得を基本目的とするのに対して、非営利組織体はサービスの提供という利益獲得以外のものを基本目的とする。社会福祉法人の基本目的は社会福祉サービスの提供である。多くの営利企業もサービスの提供を行うが、基本目的はあくまでも利益の獲得である。営利企業は、事業によって利益が獲得できなければ資本が減少し、やがて企業を存続できなくなる。したがって、サービスの提供を主な事業とする²⁾営利企業においては、あくまでも利益の獲得が基本目的であり、サービスの提供は利益獲得の手段として位置づけられる。

営利企業と非営利組織体とを基本目的によって区分する根拠としては、営利企業における株主と株主持分が非営利組織体にはないこと、財務諸表利用者の情報ニーズが営利企業と非営利組織体とでは異なること、および、法令上の区分が容易であることなどが挙げられる³⁾。しかし、これらの根拠のうち、株主と株主持分の存在や財務諸表利用者の情報ニーズは、基本目的だけでなく財務資源の調達源泉の違いにもかかわるものであり、基本目的によって営利企業と非営利組織体とを区分する根拠とはいえない。この点については次節で検討する。

一方、財務資源の調達源泉によって営利企業と非営利組織体とを区分する考え方もある。このような考え方によれば、財貨やサービスの販売による収益を財務資源の調達源泉とする組織は営利企業とされ、それ以外のものを源泉とする組織は非営利組織体とされる。この区分を用いると、上述の基本目的による区分では非営利組織体に分類される組織であっても、財務資源のほとんどを会費収入やサービス提供による収入によって得る組織⁴⁾は営利企業と同一視され、寄付金や補助金に依存する「非営利組織体」とは区別されることになる。

営利企業と非営利組織体とを財務資源の調達源泉によって区分する根拠は次のようなものである。販売による収益によって得た財務資源は用途を拘束されないのに対し、寄付金や補助金は用途を拘束されていること。および、営利企業が提供するサービスは収益によって提供されるのに対し、非営利組織体における収益以外の収入は提供するサービスの測定尺度にならないことなど⁵⁾。アンソニー報告書を受け、FASB 概念フレームワーク第4号「非営利組織体の財務報告の基本目的」は、営利企業と非営利組織体とを財務資源の調

1) Anthony, R. N.[1978]p. 161

2) サービスの提供が事業全体に占める割合が小さければ、主な事業によって利益を獲得し、サービスの提供では利益獲得を見込まないということもある。しかし、そのような企業はここでの対象ではない。

3) Anthony, R. N.[1978]pp. 166-169

4) 例えば、財務資源のほとんどを授業料によって得る学校・大学、患者料金から獲得する病院、非営利の相互生命保険会社、信用組合、共同組合などが挙げられる。Anthony, R. N.[1978]p. 163

5) Anthony, R. N.[1978] pp. 169-172

達源泉によって区分する立場をとっている。概念フレームワーク第4号は、「非営利組織体と営利企業との境界線は必ずしもはっきりしているわけではない⁶⁾。」としながらも、必要な活動資金の大部分を、補助金や寄付金ではなくサービスの料金によって得るような病院や学校などについては営利企業と同様に位置づけている⁷⁾。

このように、営利企業と非営利組織体とを区分する考え方には二通りのものがあるが、いずれを用いる場合であっても、社会福祉法人は非営利組織体として位置づけられる。いかにいえば、基本目的が利益獲得ではないこと、および、財務資源の調達源泉のほとんどが販売による収益以外のものであることは、非営利組織体である社会福祉法人の重要な特徴である。

3. 財務資源の源泉と用途

前節において、営利企業と非営利組織体とを区分する考え方には、基本目的に基づくものと財務資源の調達源泉に基づくものの二通りがあることを述べた。しかし、組織の基本目的と財務資源の調達源泉とは密接に関連するため、非営利組織体の区分と特徴についてはさらに検討する必要があるだろう。

アンソニー報告書は財務資源の調達源泉をひと括りに論じているが、本稿ではこれを二種類に分類する。一つは、組織が事業を行う基礎として調達される財務資源であり、営利企業における資本、および、非営利組織体における補助金や寄付金などがこれにあたる。このような資源を原初的財務資源とする。もう一つは、組織が事業を行うことにより、財やサービスの対価として受け取る財務資源である。営利企業の販売収益（売上）、および、非営利組織体における会費収入や利用料収入などがこれにあたる。このような資源を事業的財務資源とする。この二種類の財務資源と基本目的とのかかわりを考察することにより、非営利組織体の特徴を明確にする⁸⁾。

(1) 原初的財務資源

原初的財務資源とは、組織が基本目的を果たすための基礎的な財務資源として、設立時および設立後に資源提供者から提供される資源である。営利企業の原初的財務資源は、出資者が提供する資本である。

営利企業の出資者が資本を提供するということは、その財産に対する権利を無償で放棄するのではなく、財産を委託するということである。出資者は出資によって企業に対する

6) FASB, Statements of Financial Concepts No. 4 [1980], par. 7

7) FASB, Statements of Financial Concepts No. 4 [1980], par. 8

8) この他の財務資源の源泉として、金融機関など外部からの借入収入も挙げられる。しかし、営利企業においても非営利組織体においても、このような収入の位置づけはほぼ同じであると考えられるため、本稿では検討の対象外とする。

持分を有し、また、出資分に応じて配当請求権と議決権という見返りを得る。

営利企業の出資者は、企業が獲得した利益から配当を受け取る。経営者には受託した財産を管理、運用する責任があるため、配当を支払うために資本を減らすことは認められず、利益を獲得しなければならない。利益を多く獲得すれば配当も増え、企業にはより多くの資本が集まり、さらに発展していく。一方で、利益を獲得できない営利企業は、配当を支払うことができないだけでなく、資本そのものが減少していく。そのような企業には新たな出資も集まらないため、企業はやがて存続できなくなってしまう。このように、出資者が持分を有し、配当を受け取る営利企業においては、利益を獲得できるか否かによって企業の存続と発展が左右される。営利企業が利益の獲得を基本目的とするのはこのような理由によるものである。

営利企業の出資者が企業に出資する誘因には、配当の獲得の他に、議決権の行使や株式の転売による売買益の獲得などもあるだろう。出資者は出資した割合に応じて議決権を得て、経営者の選出や利益処分、合併や解散などの重要案件を決定する。出資者が議決権を得ようとする理由は、企業支配や事業関係の維持などもあるが、基本的には、企業の利益を増加させ配当を増やすためであると考えてよいだろう。したがって、出資者が議決権を得るために出資する場合であっても、企業が利益を獲得することは出資の間接的な誘因となる。

営利企業の出資者の中には、株式の転売による売却益の獲得を目的とする者もいる。株価に影響を及ぼす要因はさまざまであるが、基本的には、企業の配当や議決権の需要、および、企業の株式そのものに対する需要が株価に影響を及ぼすと考えられる。配当は企業が獲得した利益の額によって決まり、議決権は利益を増加させるために行使されるものであるため、企業の利益が増加すれば株式に対する需要が増え、株価は上昇するだろう。また、株式に対する需要が増えれば株価の上昇が見込まれるため、株式の転売を目的とする出資者からの需要が増加し、株価は更に上昇する。したがって、出資者が株式の転売による売却益の獲得を目的としている場合であっても、企業が利益を獲得することは株式の購入（出資）の間接的な誘因となる。

以上述べたように、営利企業においては、出資者の目的が議決権の獲得や株式の転売による売買益の獲得であっても、企業が獲得する利益は出資者が資源を提供する際の直接的、間接的な誘因となる。

これに対して、非営利組織体は、原初的財務資源の多くを補助金や寄付金などによって調達する。資源提供者が資源を提供する誘因は、その組織体の基本目的であるサービスの提供に賛同し、その必要性を認めているからである。

営利企業の出資者とは異なり、非営利組織体の資源提供者は持分を有さず、配当請求権や議決権などの見返りもない。提供された資源は営利企業のように管理、運用を目的として委託されたものではなく、サービスの提供に役立てるために無償で提供されたものであ

る。したがって、資源を増やす（すなわち利益を獲得する）必要がないばかりか、目的に従って資源を消費し、減少させることさえ可能である。もっとも、無制限に財務資源を消費して組織の存続が危うくなれば基本目的を果たすこともできなくなってしまうため、非営利組織体は、事業を継続的に行うための財務生存力を維持しなければならない⁹⁾。

以上のように、営利企業と非営利組織体とでは基本目的が異なり、原初的財務資源の調達源泉である資源提供者の意図も異なるものになる。したがって、営利企業においては、出資者から提供された財務資源は利益を獲得するために用いられ、利益獲得の過程や資源の用途についてはとくに拘束を受けない。資源提供者が得る見返りは利益獲得にかかわるものであり、提供者はそのために事後の権利を有する。これに対して、非営利組織体に提供された財務資源は、基本目的であるサービス提供のために用いられることが重要であり、提供者の意図に従うように用途が拘束される。また、非営利組織体の原初的財務資源の一つである補助金は、これを提供することによって、サービスを提供するにふさわしい組織を選別する機能も果たす。このように、非営利組織体の資源提供者は、営利企業のような配当請求権や議決権などの事後の権利は持たないが、資源を提供する前に用途を拘束し、あるいは、資源の提供をする際に事業者を選別するといった事前の権利を持っているのである。

(2) 事業的財務資源

営利企業の事業的財務資源は、財貨やサービスを販売して得た収益である。競争の原理が機能する営利企業の場合は、財貨やサービスは市場において適正な価額で販売され、その価額に納得した者が購入する。営利企業の収益は、すべてこのような事業的財務資源で構成されているため、事業成果の尺度として捉えることができる。また、収益は利益を獲得するための資源と捉えることもできる。事業活動に投下され回収された収益は、再び事業活動に投下され、利益獲得のために用いられる。この収益は、原初的財務資源である資本と同様に、用途の拘束を受けないものである。

非営利組織体の事業的財務資源は、会費収入や利用料収入である。このような資源は、営利企業と同様にその用途を拘束されない。しかし、非営利組織体の基本目的や資源提供者の意図からいって、事業の成果は収入ではなく、資源をいかに使ったかという支出額によって表されるだろう。非営利組織体は、サービスを提供することそのものに目的を置いており、サービスの代金によって消費した資源を回収しようという目的はない。いわば、収入と支出の因果関係が営利企業とは逆になるのである。また、補助金や寄附金かサービスの代金を補完しているため、サービスの代金による収入額は、消費した財貨、サービスの適正な金額を示しているとはいえないだろう。したがって、非営利組織体の事業的財務

9) 財務生存力とは、「非営利組織体はその目的とする事業を遂行し、社会に対し継続して行うために、財務的に保持していなければならない能力」である。杉山、鈴木（編著）[2002]p.26

資源の収入額は積極的な意味を持ち得ないのである。

以上述べたように、非営利組織体の事業的財務資源は、用途が拘束されないという点では営利企業と共通しているものの、消費された資源を回収するものではないため、その性質は営利企業とは異なる。また、その金額は、提供したサービスの適正な価値を示すものではないため事業成果の尺度とはならず、積極的な意味を持たないといえる。

なお、営利企業と非営利組織体とを財務資源の調達源泉によって区分する考え方によれば、非営利組織体のうち、補助金や寄付金といった原初的財務資源をほとんど得ていないような組織は営利企業と同様に扱われる。確かに、このような組織の収入は事業的財務資源がほとんどであり、また用途も自由であるため、営利企業と同様に考えることもできるだろう。しかし、そもそも非営利組織体は基本目的が違うため、事業的財務資源であっても消費された資源の回収という性質はなく、営利企業におけるそれとは異なるものである。したがって、営利企業と非営利組織体とを区分する考え方としては、基本目的に基づくほうがより適切であると考えられる。

4. 会計の目的

これまで述べたように、営利企業と非営利組織体では、組織の基本目的だけでなく、組織に財務資源を提供する者の意図も異なる。したがって、それぞれの組織において行われる会計の目的もこれを反映したものとなる。

営利企業の経営者は、出資者から受託した財産を管理、運用し、その活動結果を出資者に報告する責任を負う。このような責任が営利企業における受託責任であり、この報告責任が営利企業におけるアカウントビリティ（会計責任）である。したがって、アカウントビリティに基づく会計は、受託した財産の管理、運用状況とその結果を出資者に報告し、配当の根拠となるような利益計算を行うことを目的とする。

営利企業の出資者が議決権や株の転売益の獲得を意図している場合には、事後報告としての利益計算だけではなく、意思決定に有用な情報を必要とする。また、資源提供者以外の利害関係者も、それぞれの関心に基づいて会計情報を利用し、意思決定を行う。例えば、債権者は貸し付けた資金の回収可能性を見るために会計を利用し、取引先は商品や代金の授受が無事完了するか、今後も取引関係を維持するか否かを判断するために会計を利用する。従業員は、企業の状況を知り、雇用の確保や給与の額を予測するために会計を利用するだろう。

このように、営利企業における会計の目的は、出資者に対するアカウントビリティを果たすという目的と、さまざまな利害関係者の意思決定に有用な情報を提供するという目的との二つがある。従来の会計の目的はアカウントビリティが中心であったが、近年は意思決定に対する有用性を重視するようになってきている。

一方、非営利組織体における運営者のアカウンタビリティは、営利企業におけるそれとは異なる性質を持つ。非営利組織体の資源提供者には見返りがなく、運営者は、資源提供者が指示あるいは賛同した目的に従って資源を消費し、サービスを提供する責任を負う。この活動結果、すなわち、資源の提供者に消費状況を報告する責任が非営利組織体におけるアカウンタビリティである。営利企業の出資者には見返りがあるために利益計算を重視していたが、非営利組織体の資源提供者には見返りがなく、消費そのものが目的であるため、アカウンタビリティに基づく会計は資源の用途をより詳しく報告するものとなる。また、見返りのない資源提供者から今後も資源の提供を受けるためには、組織がこれから必要とし、新たに得ようとする財務資源の用途や金額を明確に示す必要があるため、非営利組織体においては予算が重要である。したがって、非営利組織体のアカウンタビリティに基づく会計は、事後報告としてだけではなく予算作成に役立つものとしての意味も持つことになる。

また、非営利組織体の会計は、営利企業と同様に、資源提供者に対するアカウンタビリティを果たすだけでなく、利害関係者の意思決定に有用な情報を提供する役割を果たす。例えば、サービスを提供する職員は、組織の状況を知り、自身の活動結果を見てモラル向上に役立てようとする。また、サービスを受ける利用者は、サービス代金の背景となる財務状況を知り、その組織が提供するサービスを利用するか否かの判断に役立てるだろう¹⁰⁾。

以上述べたように、営利企業と非営利組織体との会計は、それぞれ、アカウンタビリティを果たすこと、および、利害関係者の意思決定に有用な情報を提供することという二通りの目的を持つ。意思決定に有用な情報を提供するための会計は、営利企業も非営利組織体もそれほど大きく異なるものではない。しかし、アカウンタビリティを果たすためのものとしての会計は、営利企業と非営利組織体とは異なる。営利企業のアカウンタビリティは利益計算を重視し、非営利組織体におけるアカウンタビリティは資源の消費状況の報告を重視するものであり、両者は性質が異なるからである。

5. 社会福祉法人会計の変遷

わが国における社会福祉法人の会計は、大きく三つの時代に分けられる。1953年の厚生省通知社乙発第32号「社会福祉法人会計要領」（いわゆる「会計要領」）に基づく時代が第一期、1976年の厚生省通知社施第25号「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」（いわゆる「経理規程準則」）に基づく時代が第二期、および、2000年の厚生労働省通知社援施第310号「社会福祉法人会計基準」（いわゆる「会計基準」）に

10) FASB, Statements of Financial Concepts No. 4 [1980], par. 29

基づく時代が第三期とされる。

第一期の「会計要領」は、1951年に成立した社会福祉事業法¹¹⁾を受けて成立したものである。「会計要領」は、収支計算書、貸借対照表、財産目録、事業報告書の作成を社会福祉法人に求める。これらの財務諸表を作成する理由は、社会福祉法人の収入支出、財政状態、事業成績を明らかにするためであり、「会計要領」による正確な計算ができないのであれば企業会計原則や財務諸表準則に準拠できるとされる¹²⁾。これにより、「会計要領」は企業会計と同根の発想法に基づくものであった¹³⁾とする考えもあるが、これはむしろ、社会福祉法人の会計制度があまり重視されていなかったと捉えるほうが妥当である。「会計要領」は、収支計算書や財産目録によって財産の詳細な記載を求めており、非営利組織体の会計としての特徴が見られるからである。

先に述べたように、非営利組織体の財務資源はサービス提供に役立てることを目的として受け取ったものであり、運営者はこれを資源提供者の意図に従って消費し、その結果を報告する責任、すなわちアカウンタビリティを負う。営利企業の出資者には利益の配当という見返りがあるが、非営利組織体の資源提供者には見返りがないため、資源の消費や用途について報告する運営者の責任はより大きなものとなる。財源が補助金という公費であるならば、その責任はさらに大きいだろう。そのために、非営利組織体の会計は、財務資源の受入れである収入状況と資源提供者の意図を実行した結果である支出状況とを収支計算書で報告し、また、提供された資源によって購入した財産のより詳細な記載を財産目録で報告するよう求めているのである。このように、「会計要領」は、非営利組織体のアカウンタビリティに基づく会計ではあったが、その重要性についてはそれほど認識していなかったと考えられる。

第二期の「経理規定準則」は、収支計算書、貸借対照表、財産目録の作成を求め、また、会計の基本的な目的を「措置費等公費資金の収支を明確にし、その受託責任を明らかにするもの¹⁴⁾」としている。「経理規定準則」は、必要とする計算書類は第一期と同様であるが、会計の目的を明確に示すことによって、非営利組織体に適した独自の会計を志向していることが伺える。

社会福祉法人の会計の第二期は、社会福祉サービスが措置制度の下で行われていた時期である。措置制度により、社会福祉サービスの利用者は定められた事業者からサービスを受けることとされ、また、社会福祉法人は財務資源の多くを措置費や補助金によって得ていた。これらの財務資源は、見返りのない提供者から得た資源であり、しかも、公費とい

11) 社会福祉事業法は、生存権の保障に基づき、主として戦後の混乱期における救済対策を前提として制定された。以後、わが国における社会福祉制度は50年にわたりこの基本的枠組みを維持してきた。炭谷[2003]、炭谷[2004]

12) 「会計要領」第一記録および計算[1953]

13) 杉山・鈴木[2002], p.60

14) 「経理規定準則」第1 経理規定準則の基本的な考え方 1 社会福祉法人会計の特質[1976]

う側面を持っている。そのため、社会福祉法人の運営者が資源の用途について報告するアカウンタビリティは大きい。また、措置費や補助金は社会福祉サービスを委託する事業者を選別する役割も果たすため、会計報告はこのような意味においても重要であった。

第三期の「会計基準」は、社会福祉基礎構造改革の影響を受けて制定されたものである。社会福祉基礎構造改革により、社会福祉法人をとりまく環境は大きく変化した。措置制度から契約制度に変わることにより、社会福祉サービスの利用者は事業者を選択することが可能になった。また、社会福祉サービスの事業者として、非営利組織体である社会福祉法人に限らず、その他の非営利組織体や営利企業の参入が認められた。これらの改革を背景に規定された「会計基準」は、資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表、および、財産目録の作成を社会福祉法人に義務づけている。

「会計基準」の制定により、従来の収支計算書が資金収支計算書に変わり、また、新たに事業活動収支計算書の作成が求められるようになった。このうち資金収支計算書は、現金収支について記録するという点では従来の収支計算書と同様であるが、表示区分を三つに分け、経常活動、施設整備等、および、財務活動という区分ごとに財務資源の収支状況を報告することとした。事業活動収支計算書は、営利企業における損益計算書に該当するものである。これらの変更は社会福祉基礎構造改革の影響を反映したものである。次節では、社会福祉基礎構造改革が社会福祉法人の会計に及ぼした影響を考察する。

6. 社会福祉基礎構造改革と社会福祉法人会計基準

わが国の社会福祉は、社会福祉基礎構造改革が行われるまでの50年間にわたり、低所得者等を対象とする救貧対策を基本的枠組とし、行政処分による一律のサービス提供が行われてきた。しかし、少子高齢化や家庭機能の変化などにより福祉サービスに対する需要が増大、多様化したことで、従来通りの枠組で社会福祉サービスを提供することは困難になってきた。このような状況で行われた社会福祉基礎構造改革により、社会福祉サービスは従来の措置制度から契約制度へと移行し、また、社会福祉サービスの事業者として営利企業などの参入が認められたのである。利用者が事業者を選択できるようになったことから、事業者には、利用者の選択に役立つような情報公開が求められ、利用者の信頼と納得を得られるような質の確保と効率性の向上¹⁵⁾が求められるようになった¹⁶⁾。

15) サービスの質を確保するためには、次の点が重要である。サービス提供の担い手（社会福祉士などの専門職、および専門職以外の従事者）の位置づけの検討、施設整備や人員配置などの公的基準の重点化、利用者の選択を可能にする情報公開、専門家による客観的な評価制度導入の検討、利用者の意見の反映と権利擁護など。また、サービス提供の効率性を向上させるためには、事業者間の適正な競争の促進、および、機械化、省力化、外部委託の推進などが挙げられる。「社会福祉の基礎構造改革について（主要な論点）」2 主な検討事項、[1997]

16) 炭谷[2003]pp.156-157

2000年から導入された「社会福祉法人会計基準」すなわち「会計基準」は、以上のような社会福祉基礎構造改革の一環として規定されたものである。「会計基準」は、利用者の選択に役立つ情報公開、サービスの質を確保し効率性を向上させるための損益計算概念の導入、および、新たに参入する営利企業との比較可能性を意図していると考えられる。

措置制度から契約制度へと移行することにより、サービス事業者の間に競争の原理が働くため、社会福祉法人が提供するサービスの質が上昇するとの期待がある。限られた資源でサービスの質を上昇させるためには、資源をより有効に使う効率性が求められる。ここでいう効率性とは、消費（コスト）に対してより多くの成果を得るという意味であり¹⁷⁾、消費（コスト）の削減のみを図る経済性とは異なるものとして考えなければならない。したがって、社会福祉法人が効率性の向上を図ることは、サービスの低下につながるわけではなく、むしろサービスの質を向上させるものと考えられる。

「会計基準」では、従来の収支計算書に代わって資金収支計算書が導入され、資金収支を三つの区分（経常活動、施設整備等、財務活動）に分けて表示するようになった。これにより、提供された資源の消費状況をより明確に示すことができ、非営利組織体のアカウントビリティは従来以上の効果をもって果たされと考えられる。さらに、収支を区分ごとに捉えることで資源をより有効に利用できるようになり、サービスの質の確保や効率性の向上にもつながるだろう。また、社会福祉サービスの利用者にとっても、このような情報は、事業者を選択する際に役立つ。さらに、営利企業における会計も同様の計算書を作成しているため、資金収支計算書には、社会福祉サービスに新たに参入が認められた営利企業との比較可能性を確保するという意義もある。このように、資金収支計算書の導入によって、社会福祉サービスの利用者が事業者を選択できるようになったという意義は大きい。この場合の会計目的は、アカウントビリティを果たすものではなく、意思決定に有用なものであると考えられる。

「会計基準」における最大の変更点は、事業活動収支計算書の作成である。これは営利企業の会計における損益計算書に相当するものであるため、営利企業との比較可能性を確保することができる。これに加えて、事業活動収支計算書には、社会福祉法人が提供するサービスの質を確保し効率性を向上させる役割が期待されている。社会福祉サービスの需要が増大、多様化していく状況において、財務資源を補助金や寄付金に依存している社会福祉法人が従来どおりの収入を得ることは困難になると予想されている。そうした中でサービスの質をさらに向上させるためには、資源をより効率的に使う必要がある。

事業活動収支計算書は、社会福祉法人に損益計算概念を導入することで効率性の向上を図り、サービスの質を確保するために作成されるといわれる。しかし、効率性の向上は資金収支計算書においても図られており、事業活動収支計算書を新たに導入する意義について

17) 高橋[2000]p.85

てはさらに検討する必要があるだろう。この点については次節で考察することとする。

以上述べたように、社会福祉基礎構造改革によって社会福祉サービスの利用者が事業者を選択できるようになったため、社会福祉法人における会計の目的は、資源提供者に対するアカウントビリティを果たす役割から、社会福祉サービスの利用者の意思決定に有用な情報を提供するという役割に変化したものと考えられる。さらに「会計基準」によって導入された損益計算の概念は、社会福祉法人の効率性の向上という新たな役割を会計に付加しようとするものである。

7. 社会福祉法人会計における損益計算の意義

社会福祉法人に限らず、組織が資源を効率的に利用するということは、消費分であるコストに対してより多くの成果を得るという意味である。したがって、効率性の向上を図るためには消費分（コスト）と成果との両方を捉える必要がある。

営利企業における費用は、過去、現在、将来の消費分（コスト）を発生主義に基づいて、あるいは費用配分の原則に基づいて当期に割り当てた金額である。また、先にも述べたように、営利企業における収益は、企業の基本目的である利益を獲得するために得られるものであり、その価額も競争の原理によって適切なものとなっていることから、事業成果を表すと考えてよい。これら二つの金額は合理的であり、かつ、因果関係が直接的に認められるものであるため、営利企業における損益計算は効率性の向上を図るために重要な役割を果たすといえるだろう。

これに対して、「会計基準」によって導入された損益計算概念は、社会福祉法人における効率性の向上に結びつくだろうか。以下、社会福祉法人の事業活動収入、事業活動支出それぞれの金額の合理性と、その因果関係とを検討する。

(1) 社会福祉法人会計における事業活動収入

社会福祉法人において効率性が改善され、より多くの成果を得られるのは次の場合である。一つは、消費がより質の高いサービスの提供につながることであり、もう一つは、消費がより多くの人に対するサービスの提供につながることであり、第3節で述べたように、基本目的をサービスの提供そのものに置く限り、社会福祉法人の事業成果はサービスの質や量によって測られるべきであり、より多くの収入に結びつくわけではない。また、社会福祉法人の事業には、消費した資源をサービスの販売によって回収しようという意図がないため、サービスの販売によって得られた金額には積極的な意味がない。さらに、社会福祉法人が提供するサービスの代金は、仮に競争の原理が働いたとしても補助金や寄附金を折り込んだものであり、適正な価額で販売されたものとはいえない。したがって、社会福祉法人の事業活動収入の一部を構成する事業的財務資源、すなわちサービスの販売

による金額は、事業成果の尺度にはならない。

また、事業活動収入のうち、補助金や寄付金などの原初的財務資源は、社会福祉サービスを提供するために得た源泉であって、社会福祉サービスを提供したことによって得られる成果ではない。したがって、原初的財務資源と事業的財務資源との合計額である事業活動収入もまた、社会福祉法人の事業成果を示しているとはいえない。

(2) 事業活動支出と効率性

「会計基準」によって作成されることとなった事業活動収支計算書と資金収支計算書は、収入と支出の範囲が異なる。借入金の借入、返済にかかわる資金の動き、および、設備資産の取得にかかわる資金の動きなどは資金収支計算書のみに計上され、また、減価償却や引当金の計上は事業活動収支計算書のみに計上されるのである。

資金収支計算書のみに計上される借入金や設備資産の取得にかかわる資金の動きは、財務収支や設備収支として別区分で表示される。すなわち、社会福祉法人の経常活動を判断し効率性の向上を図る際には全く影響を及ぼさない。一方、事業活動収支計算書のみに計上される減価償却や引当金の計上は、発生主義に基づく会計手続であり、社会福祉法人の会計に損益計算概念を導入するという目的を果たすものと考えられる。

営利企業の会計における減価償却手続の意義には諸説があるが、その一つは、設備資産が有する経済的便益を発生主義に基づいて、あるいは費用配分の原則に基づいて減少させ、費用として認識するというものである。このような考え方によれば、減価償却手続は、損益計算を行うことで経済活動の努力と成果を把握し、効率性の向上を図るためには不可欠である。

この手続を社会福祉法人に導入することにより、現金支出を伴わない消費分を事業活動支出として認識することができるため、当期の消費分を捉えるという意味において事業活動支出額は有用な情報であるといえる。しかし、非営利組織体の事業活動収入額が成果の尺度としての意味を持たないため、社会福祉法人において減価償却手続を伴う損益計算を行うことは、決して効率性の向上には結びつかないと考えられる。

また、営利企業の会計における減価償却手続には、設備資産を費用化した金額だけ利益を減少させ、資源が企業外部に流出することを防ぎ内部に留保する効果があるという考え方もある。この効果によって企業内部に蓄積された資源は、設備資産を将来取り替えるための資金となり、減価償却手続は、組織の財務的な健全性を維持するための手続として位置づけられる。

営利企業の財務資源の収入は、原初的財務資源である出資、または、事業的財務資源である収益のみであり、設備資産を取り替えるための資金は自らの力で獲得しなければならない。そのため、設備資産の費用化によって利益を減少させ、投下した資源を回収し、あるいは資源を内部に蓄積することで、次の取替用の設備資産を購入する際に生じる資源流

出に備えようとするのである。このように、営利企業における減価償却手続は、設備資産にかかった費用の回収をはかり、あるいは、取替資産の購入資源を準備するための、財務的な健全性を維持する手続であると捉えられる。

これに対して、非営利組織体の資産は、サービス提供のための消費を意図して得るものであるため、費用化による回収は意図していない。また、設備資産を新たに購入する際には寄付金や補助金を得ようとするため、減価償却手続による財務的な健全性の維持は従来はそれほど重要とは考えられていなかった。しかし、社会福祉法人の自立が期待され、補助金や寄附金が十分に確保できなくなることが予想される状況においては、減価償却手続によって財務的な健全性を維持することには意義があるといえるだろう。

以上のように、「会計基準」によって導入された損益計算概念は、情報としての有用性を持ち、財務的な健全性を維持するという意味では重要な役割を果たしている。社会福祉法人をとりまく環境が変化する中で、「会計基準」によって損益計算概念が導入された意義は、消費額を示し、あるいは営利企業との比較を可能にすることで社会福祉サービスの利用者に有用な情報を提供し、利用者社会福祉法人の財務生存力の維持を図るというものである。しかし、社会福祉法人においては、事業活動収入額が事業成果を示さず、事業活動収入と事業活動支出の因果関係も直接的ではないため、損益計算概念は効率性の向上には結びつかないといえるだろう。

おわりに

社会福祉基礎構造改革の一環として制定された「社会福祉法人会計基準」は、社会福祉法人に効率性の向上を期待し、新たに事業活動収支計算書を導入した。しかし、非営利組織体という組織の性質上、事業活動収支計算書における金額は積極的な意味を持ち得ず、損益計算の導入は効率性の向上には結びつかないと考えられる。しかし、社会福祉サービスの利用者が事業者を選択でき、また、営利企業が社会福祉サービス事業に参入が認められた状況においては、社会福祉法人の会計における損益計算の導入は、利用者の選択に有用な情報を提供するという意味において意義があると考えられる。営利企業の会計の目的がアカウンタビリティから意思決定に有用な情報の提供へと移行しているように、同じ傾向が非営利組織体である社会福祉法人の会計にも伺える。

参考文献

- ・池田享誉「FASB アンソニー報告書について——非営利会計における基礎概念の検討——」『東京経学会誌』第21号，2000年3月
- ・大野吉輝「社会保障と市場原理の導入」『月間福祉』2000年9月号 pp.74-77，全国社会福祉協議会，2000年9月
- ・齋藤真哉「『社会福祉法人会計基準』の課題」『青山経営論集』第36巻第1号，2001年7月
- ・齋藤力夫（監修），中川健蔵『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，2003年
- ・杉山学（編著），鈴木豊（編著）『非営利組織の会計』，中央経済社，2002年
- ・炭谷茂『社会福祉起訴構造改革の視座～改革推進者たちの記録～』，ぎょうせい，2003年
- ・炭谷茂『社会福祉の原理と課題』，社会保険研究所，2004年
- ・高橋選哉「非営利組織体会計基準の減価償却導入をめぐる議論」『會計』第163巻第6号，2003年6月
- ・坪山孝「市場原理のなかで社会福祉法人の意義について考える～社会福祉法人創設の目的に聞く～」『月間福祉』2000年10月号 pp. 74-77，全国社会福祉協議会，2000年
- ・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，2001年9月
- ・本田親彦，渡部博『[解説] 社会福祉法人会計基準』社会福祉法人全国社会福祉協議会，2000年
- ・守永誠治『社会福祉法人の会計』，税務経理協会，1991年
- ・守永誠治『社会福祉法人の会計（改定増補版）』，税務経理協会，2001年
- ・Anthony, R. N., FASB Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations; , May 1978
- ・FASB, Statements of Financial Concepts No. 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, November 1978 [平松和夫，広瀬義州（訳）『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社，2002年]
- ・FASB, Statements of Financial Concepts No. 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, December 1980 [平松和夫，広瀬義州（訳）『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社，2002年]