

日本の特別養護老人ホームの会計基準

Accounting Standards for Special Care Home for Aged Persons.

新 谷 司
Tsukasa ARAYA*

Abstract

The purposes of this paper are accordingly threefold.

First, to clarify the characters of accounting standards for special care home for aged persons in sochi seido and kaigo hoken seido by comparison of their accounting standards, between their accounting standards and business accounting.

Second, to demonstrate that two accounting standards for special care home for aged persons in kaigo hoken seido are different by a vertical administrative system, related administrative notices to coordinate two accounting standards are affected by interest groups several times.

Final objective is to conjecture its consequence.

目 次

- . はじめに
- . 措置制度における特養及び社会福祉法人の会計基準と関連の個別通知
 - 1 「経理規程準則」
 - 2 運営費（措置費）の個別通知
- . 介護保険制度における特養及び社会福祉法人の会計基準と関連の個別通知
 - 1 「社会福祉法人会計基準」と「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」と関連の個別通知
 - 2 日常の会計処理（決算処理を含む）
 - 3 移行の会計処理
- . 厚生省内部の縦割り行政における会計基準と関連の個別通知
 - 1 会計基準案及び会計基準と関連の個別通知の変遷
 - 2 「会計基準」公表前の社援局会計基準案と老健局会計基準案の調整
 - 3 「会計基準」と「指導指針」の調整のための個別通知
 - 4 介護報酬を財源とする資金運用の弾力化及び移行時特別積立金の使途に関する弾力化を認める個別通知
- . 結びに代えて

* Associate Professor, Faculty of Healthcare & Business Management, Nihon Fukushi University

はじめに

高齢者福祉の施設サービスを提供する施設として、措置制度では特別養護老人ホームと呼ばれ、介護保険制度では介護老人福祉施設と呼ばれる施設（以下特養という）がある。現在特養の約9割は社会福祉法人立・運営の特養である。同法人は社会福祉法に定める福祉事業を行うことを目的とした非営利法人で、当該福祉事業については非課税である。

入所者、利用者に対する社会福祉サービス提供からそれに伴う公費負担までの一連の行政側の行為を一般に措置という。1949年に成立したこの措置の制度においては、福祉サービスが、行政の直接運営する事業所、または行政の委託する事業所から提供される。

特養（1963年より設置）及びこれを経営する社会福祉法人は、行政の委託を受けて、高齢者福祉サービスを提供し、行政から委託費としての措置費を受け取る。但しこの措置費は特養のみに投入される。この措置制度の財源は全額公費である。措置費の金額は厚生省（2001年2月より厚生労働省：以下厚生省で統一）が定める。特養は措置費の他に利用者負担金（所得に応じた応能負担）も受け取る。

2000年導入の介護保険制度とは、措置制度の下での高齢者福祉サービスと老人保健制度の下での高齢者医療サービスを統合して、社会保険方式で給付を行う制度である。介護保険制度の財源は、利用者負担が1割、保険料と公費がそれぞれ4.5割で合計9割である。

介護保険事業者は介護保険のサービス提供の対価として、介護報酬（9割）と利用者負担金（定率1割の応益負担）を受け取る。介護報酬の金額は厚生省が定める。特養を経営する社会福祉法人は、介護保険の事業者となり、介護福祉サービスを提供して、その対価として介護報酬と利用者負担金を受け取る。

本論文の課題は、措置制度下の特養の会計基準及び関連の個別通知と介護保険制度下の特養のそれらを比較し、さらにこれらの会計基準を企業会計とも比較して、措置制度及び介護保険制度における特養の会計基準及び関連の個別通知の特質を明らかにすることにある。加えて介護保険制度下の特養に適用される複数の会計基準及び関連の個別通知における異なる内容とそれらの内容の調整における混迷を明らかにする。最後にそれらがもたらす影響の一部を推察する。

ここでいう個別通知とは、厚生省が会計基準の内容を補足するため、または施設の運営資金の仕途を制限または緩和するため等に利用する通知である。企業会計とは上場企業等に適用される証券取引法会計のことであり、会計処理等については企業会計審議会や企業会計基準委員会で設定・公表される会計基準があり、会計表示・計算書類の様式等については金融庁令等で定める会計基準がある。

また本論文では介護保険制度下の特養に適用される会計基準及び関連の個別通知の政治化についても明らかにする。ここでいう政治化とは会計基準及び個別通知によって影響を受ける利害関係者がその決定・調整過程に影響を及ぼすことをいう。

介護保険制度における特養の会計基準及びまたは個別通知は、計算書類の作成側の業界団体である全国社会福祉施設経営者協議会（以下経営協と略称）や全国老人福祉施設協議会（以下老施設協と略称）、計算書類の利用者側であり、かつ会計基準設定機関である厚生省の2部局、社会福祉法人の所轄官庁の社会援護局（以下社援局と略称）及び介護保険事業の所轄官庁の老人保健福祉局（2001年1月より老健局：以下老健局に統一）、会計及び監査の専門職業人団体である日本公認会計士協会、業界団体の意見を会計基準設定機関に反映させる発言力等を有する与党政党の政治家等によって、政治的に決定される。

なお本論文では、会計基準が会計実務にどのような影響を及ぼしているのか、会計基準と会計実務に影響を及ぼす組織的・制度的条件がいかなるもので、またそれらがその組織的・制度的条件にどのような影響を及ぼしているのか、等の分析はほとんど行っていない。こうした分析は別稿を予定している^(注1)。

措置制度における特養及び社会福祉法人の会計基準と関連の個別通知

1 「経理規程準則」

措置費を受け取る施設・法人に対しては、歴史上2つの会計基準があるが、ここでは当該施設・法人により広く適用された会計基準のみを取り上げる。その会計基準は、厚生省社会局が1976年に社施第25号で通知した「経理規程準則」（以下「準則」と略称）であり、当時青山学院大学の3教授の提案に基づくものである。これは社会福祉法人における日常の会計処理（決算処理も含む）を定めた規定である。

1951年制定の社会福祉事業法第42条では、社会福祉法人が事業報告書、収支計算書、貸借対照表及び財産目録を作成し、事務所に備え置くこと定めるだけで、利害関係者等の閲覧のための提供を強制していない。このため「準則」に基づいて作成された計算書類は、利害関係者に対して開示する義務がない。また所轄官庁は同法第54条を根拠にして社会福祉法人及び社会福祉施設に対して行政監査を行い、業務監査と会計監査を行う。

「準則」の特徴は次の10点に整理できる。

第1に、資金収支計算を中心とする計算体系を採用している。この理由として次のような説明が行われる。社会福祉法人及びこれが経営する特養施設等は入所者への福祉サービスの提供で財貨の消費される消費経済体である。ここでの福祉サービスの提供は措置費という公的資金の枠内で行われる。措置費が特定の施設に投入されるため、会計は主として施設における公的資金の収支（措置費の収支）を明らかにして、その受託責任を明らかにする目的を持つ。このため資金収支計算が中心となる。ただしこの場合の資金概念は流動資産及び流動負債である。

社会福祉法人の経営する特養での資金収支計算は、措置費単価に基づいた委託費（措置費）収入の中で、その費用支出が行われているか否かを判断できる計算である。

この委託費収入は厚生省の定める入所者一律の措置費単価（利用者1人あたりの月額）に施設

における月初在籍人数を乗じた分の収入であり、月初の請求に基づく同月20日までの入金となる。この措置費単価は定員規模、施設の種別等によって異なる。措置費収入は後述する介護保険制度の介護保険収入と異なり、入所者の状態の程度や実際の在所日数に関係なく、1ヵ月単位の在籍者数に応じた一律の固定的収入である。

第2に、社会福祉事業に関する帳簿組織の設定単位としての会計単位として「本部会計」と「施設会計」を設ける。「準則」は「本部会計」と「施設会計」の会計規定である。法人の行う公益事業または収益事業は特別会計として独立した帳簿組織を設定して独立した会計単位とする。「本部会計」と「施設会計」の計算書様式を見る限り、帳簿組織の作成単位としての会計単位と計算書の作成単位としての会計単位が一致している。

第3に、会計単位毎の計算書類は収支計算書、貸借対照表、決算附属明細表及び財産目録とする。

第4に、資金の収入と支出の均衡を前もって計算して収支予算を編成するが、この予算も会計単位毎に作成して、予算執行する。予備費の設定が予定されないほど徹底した予算準拠主義を採用する。

第5に、減価償却や未消費財の棚卸を認めず費用概念を否定しているが、費用・収益の見越、繰延を要求しており費用・収益概念を肯定している（宮内他 [19]、4頁）。

第6に、「施設会計」では将来の経費に充てるための財源として人件費引当金、修繕引当金及び備品等購入引当金の計上が認められ、「本部会計」では将来の退職金支払いの準備に退職給与引当金、将来の特定支出の準備に特定引当金の計上が認められている。

このほとんどの項目は繰越金に余裕がある場合に計上できる項目で実質的に繰越金であるにもかかわらず、費用概念または費用発生主義を本来の根拠とする引当金という名称を付している。

第7に「施設会計」における公表繰越金と「本部会計」への繰入金の合計額に「施設会計」の3種類の引当金を加えた金額は、「施設会計」における「実質繰越金」ということができる（えひめ福祉オンブズネット [2]、34 - 35頁）。

第8に、「複式簿記」を想定した正規の簿記の原則による記録とする。それは資金の増加または減少の側面だけでなく、それと連動する貸借対照表科目の変動の側面も記録の対象とするというものである。

第9に、資金収支計算を中心としており、収支計算書の当期繰越金が貸借対照表の当期繰越金に一致する。この貸借対照表は、固定資産中の基本財産、その他の財産、固定負債、引当金の増減を基金、積立金（固定資産取得のための寄付金・補助金の留保）、引当資産、積立資産の増減と連動・一致させることで、資金の増減のみが当期繰越金に反映される計算構造になっており（守永 [23]、185頁）、特殊な貸借対照表（以下これを「資金収支計算に基づく貸借対照表」という）である。

第10に、固定資産の取得、固定負債の増加、引当金の計上及び積立金の繰入における資金変動と貸借対照表項目の変動を同時に認識し、かつ収支計算書の当期繰越金と貸借対照表の当期繰

越金の一致を維持するために、切返し仕訳という特殊な追加的仕訳を必要とする（北林 [5], 145 - 148 頁）.

2 運営費（措置費）の個別通知

特養等を経営する社会福祉法人で重視されるのは、特養等に投入される措置費の収支を明らかにする「施設会計」の収支計算書である。これには、施設経営の経常的費用（以下運営費という）の収入分と支出分が計上される。

施設会計における運営費収入の大半を占める措置費収入の金額は、一定の積算に基づく人件費収入と管理費収入と事業費収入からなる。措置費収入の大半を占める人件費収入は管理費収入と合わせて事務費収入と呼ばれる。事業費収入は入所者の生活費の収入分、管理費収入は人件費収入、事業費収入以外の収入である。

一方運営費の支出は、事務費支出と事業費支出等からなり、運営費支出の大半が、措置費収入で賄われる。運営費支出の大半を占めるのが人件費支出である。

厚生省は、1960年代から1970年代中期にかけて、施設に対して措置費の収支を均衡させ、繰越金も抑制する方針を採る。公費である措置費の収入は、一定の積算基礎に基づく金額で支出と紐付であるため、措置費支出は使途制限が付されていた。

この措置費収入が一定の社会福祉事業を行う各施設の「施設会計」毎に投入され、予算に従った支出が要求される。このため人件費、管理費、事業費の各費目間での措置費流用や施設会計から「本部会計」への措置費の繰入や他の「施設会計」への措置費の繰入は認められず、措置費の繰越は予定されなかった。しかしこの制限は次第に緩和されていく。

また同省は施設の措置費不足と措置費過剰に対して両面的に対策を採る。一方で措置費不足、特に人件費に対する措置費不足に対して、同省では1962年以降職員の配置基準を順次改善し、1963～1965年にかけて施設職員の給与は職種別に国家公務員の等級号俸を準用して格付けし、これを基に人件費積算を行う方式を確立する。措置費の積算基準として「単金方式」、「標準施設方式」が採用された後、1972年以降に「はりつけ方式」が採用され、施設種別、定員規模別の職員定数による人件費積算となり、措置費水準が向上する（北場 [4], 39 頁）。

また同省は、公立施設職員と民設施設職員の給与の公私格差是正のために、1973年に民間施設給与費等改善費（以下民改費と略称）（人件費と管理費含む）を設けている（総務庁行政監察局 [13], 16 頁）。公立施設職員は当該自治体の俸給表に基づき年功序列型の賃金が支払われていたが、民間施設職員は施設種別、定員規模別の措置費の中で人件費が一律に定められていた。このため民間施設職員の平均勤続年数に比例して支給する民改費が導入された。さらに特定の都道府県・市町村では独自に公私格差是正のための人件費加算を設けていく。

他方で措置費過剰に対して、同省は措置費の過剰施設について措置費過剰の理由を所轄官庁が調査して、必要な指導を行うことにした。1979年5月社施第50号では繰越額が措置支弁額の1ヶ月を超過する際、繰越金発生原因が不適正事項にある場合その改善のために当該繰越金を充当

させ、それ以外の場合所轄官庁が施設の状況に即して繰越金執行の指導を行うこととした。

この部分の改定版が1981年社施第175号に示される。同号では、単年度繰越金が「施設会計」収入決算額（措置費収入と引当金戻入を除くその他の収入の合計額）の5%以上の場合、所轄官庁がその原因を審査し、繰越金発生原因が不適正事項にある場合にはその改善のために当該繰越金を充当させる指導を行うこととした。

同号を引き継ぐ1987年社施第111号では、単年度繰越金を単年度繰越金と引当金繰入額の合計額へ変更し、収支計算分析表を所轄官庁へ提出する義務を加えた。111号のこの部分の内容はそのまま1993年社援施第39号に引き継がれていく。

また同省は、1988年に「高額繰越法人」（前期及び当期の累積引当金と前期及び当期の繰越金の合計額が当期収入額の半額を超過する法人）に該当する措置費過剰施設に対し翌年度から民改費の交付を停止することにする。

同省は、上記のような対策を通じて措置費収支の均衡を促していく一方で、1970年代から措置費の使途を弾力化し、繰越金の実質的拡大を可能にさせる通知を発出し、1980年代以降この種の通知が繰り返し改変されていく中で、その傾向が強まっていく。

これらの通知の変化を4つに分けて整理する。

第1に、1970年代前半に運営費の費目間流用が認められ、それが継続されていく。1974年社施第100号では、従来の人件費、管理費、事業費の費目間流用禁止が解禁され、一定の要件を満たす場合に3費目間の流用が認められた。この部分の内容はそのまま1987年社施第111号に引き継がれ、さらに1993年社援施第39号に引き継がれていく。

第2に、1970年代末に繰越及びその取崩が許容され、取崩の使途が拡大されていく。1979年社施第50号では、一定の要件を満たす場合当期の費目間流用、次期の給与財源、修繕及びその他の経常経費に充当するために、繰越を認めることにした。この部分の改定版が1981年社施第175号及び社施第225号に示される。同号では所轄官庁との協議を前提に繰越金を次年度以降の人件費等の経常経費の不足分填補、施設運営上不可欠の設備の整備、建物の修繕、入所者処遇環境の改善整備に要する臨時的費用のために利用できるとした。

社施第175号及び社施第225号を引き継ぐ1987年社施第111号及び1988年社施第8号では、所轄官庁との協議を前提に、繰越金の使途範囲が次期において当該施設の運営や入所者処遇に必要な経費と定められ、繰越金取崩の限度を設けないこととした。

また国庫補助事業及び民間補助事業の法人負担分に対して「施設会計」の繰越金取崩を利用できることとし、その場合には「施設会計」から「本部会計」への繰入を行う（限度額は特でない）。こうした社施第111号及び社施第8号の内容はそのまま1993年社援施第39号及び同年社施第40号に引き継がれていく。

第3に、1980年代後半に引当金が導入・拡大され、繰越金よりも引当金により運営費を繰り越すことが推奨される。社施第111号及び社施第8号では、繰越金に代わる繰越の方法として、「将来発生が見込まれる経費に対処する財源」である人件費引当金（累積で単年度人件費支出の

6か月分限度)、修繕引当金(累積で1000万円限度)、備品等購入引当金(累積で1000万円限度)を導入し、所轄官庁との協議を前提に当該引当金の目的外使用も認めた。その後これらの引当金が「準則」にも追加された。

この目的外使用の1つとして、国庫補助事業及び民間補助事業の法人負担分に対して「施設会計」の修繕引当金及び備品等購入引当金を利用できることとし、その場合には「施設会計」から「本部会計」への繰入を行う(限度額は特でない)。

社施第111号及び8号の改訂版の社援施第39号及び社援施第40号では、修繕引当金及び備品等購入引当金の限度額を2500万円まで引き上げる変更が行われ、それ以外の内容はそのまま引き継がれている。また社援施第40号では運営費に残余が生じた場合には繰越金よりも引当金とするほうが望ましいとした。

第4に、1980年代前半に「施設会計」の運営費の「本部会計」への繰入が許容され、その範囲が拡大された。従来特定の「施設会計」から「本部会計」または他の「施設会計」へ資金を移動させることは措置費の流用ということで一切認められていなかったが、社施第175号及び社施第225号では、特定の要件を満たす場合「施設会計」の民改費の管理費加算分を財源とし、かつこれを限度として施設の整備、修繕、設備の整備、環境改善等に係る経費(借入金の元金、利息の償還を含む)の法人負担分へ流用することができるとした。ただしこの経費には土地取得費、減価償却費等を含めない。

また同号では「施設会計」の預貯金等による運用収入分を財源とし、かつこれを限度として法人本部の経費(理事会、評議会の開催経費に限定)を、「施設会計」での支出とした。

しかし社施第175号及び社施第225号を引き継ぐ1987年社施第111号及び1988年社施第8号では、上記の後半の規定を変更した。「施設会計」の預貯金等による運用収入分を財源とし、民改費の管理費加算分を限度として、施設の整備、修繕、設備の整備、環境改善等に係る経費の法人負担分と法人本部の経費(理事会、評議会の開催経費を含む法人の事務費-法人本部の人件費を除く)へ流用できることとし、「施設会計」で処理していた理事会、評議会の開催経費も含めて、「本部会計」へ繰り入れることとした。

社施第111号の一部修正の1990年社施第66号では、民改費の管理費加算分を財源とし、かつこれを限度として行う運営費の流用の対象が当該施設整備、修繕、設備の整備、環境改善等に係る経費から同一法人の経営する在宅福祉事業等の施設のそれまでに拡大された。

社施第111号(その修正版である社施第66号)及び8号の改訂版の社援施第39号及び社援施第40号では、次の変更点を除いてそのままの内容が引き継がれている。この変更点とは、「施設会計」の預貯金等による運用収入分を財源とする運営費流用の限度額を、民改費の管理費加算分から当該運用収入分へ変更したことと運営費流用の対象に法人本部の人件費が加えられたことである(宮内他[19], 333頁)。

なお介護保険制度導入前の時点で利用されていた社援施第39号及び40号は、当該制度導入により特養に対して適用されなくなる。

介護保険制度における特養及び社会福祉法人の会計基準と関連の個別通知

1 「社会福祉法人会計基準」及び「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」と関連の個別通知

介護保険導入に合わせ、社援局は、2000年2月17日社援第310号「社会福祉法人会計基準の制定について」を通知する。この別紙には全ての社会福祉法人に適用される会計基準として作成した「社会福祉法人会計基準」（以下「会計基準」と略称）が示された。また同局は同期日に社援施第6号「社会福祉法人会計の制定について」と社援施第9号「措置費（運営費）支弁対象施設における社会福祉法人会計基準の適用について」を示している。

最後の通知を除く2つの通知は特養等を経営する社会福祉法人の日常の会計処理（決算処理も含む）に関する規定である。最後の通知には措置施設が「準則」の引当金を「会計基準」で処理する場合の規定があり、この部分は措置施設ではなくなった特養を経営する社会福祉法人にも準用される（北林 [5], 129頁）。

さらに同局は、同じ日付で社援施第8号「社会福祉法人会計基準への移行に関する留意点について」を通知する。特養の場合、「準則」による2000年3月末の期末貸借対照表を「会計基準」による2000年4月1日の期首貸借対照表に移行するため、移行処理が必要になる。社援施第8号はこの移行の会計処理に関する規定であるが、「会計基準」自体に移行処理の規定がないため、同規定が「会計基準」の移行処理規定とみなされる。

「会計基準」を通知して約1ヶ月後の3月10日に、老健局は老計第8号「指定介護老人福祉施設等に係る会計処理等の取扱いについて」を通知する。この別紙には全ての指定介護事業者の事業、施設に適用するための「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」（以下「指導指針」と略称）が示される。また同局は同じ日付で老発第188号「特別養護老人ホームにおける繰越金等の取扱い等について」を通知する。前者の通知は日常の会計処理と移行の会計処理の規定であり、後者の通知は特養の移行処理の規定である。

厚生省の2部局が「会計基準」及び関連の移行処理の個別通知と「指導指針」及び関連の移行処理の個別通知を発出した時点で、社会福祉法人と当該法人が経営する特養は、指定介護保険事業者と当該事業者が経営する事業所の特養でもあるため、当該施設に「会計基準」及び関連の移行処理の個別通知と「指導指針」及び関連の移行処理の個別通知を適用することとなり、ダブルスタンダードの状況になり、2種類の計算書を作成する状況になる。

社会福祉事業法から2000年に改称された社会福祉法の第44条では社会福祉法人に対し、事業報告書、収支計算書、貸借対照表及び財産目録を作成し、事務所に備え置くだけでなく、利害関係者等の閲覧のための提供も強制している。また同法第59条は、社会福祉法人がこれらの計算書類を含む現況報告書を所轄官庁へ提出することを義務付けている。さらに所轄官庁は同法第56条を根拠にして、社会福祉法人及び社会福祉施設に対して行政監査を行い、業務監査と会計

監査を行う。

全ての社会福祉法人に適用される「会計基準」は本来、当時の社会福祉事業法第42条第2項に規定する計算書類の作成基準として、または所轄官庁へ提出する現況報告書中の計算書類または税務署へ提出する計算書類の作成基準として設けられた。

一方全ての介護保険事業者に適用される「指導指針」は、社会福祉法人だけでなくそれ以外の種類の法人を含む全ての介護保険事業者の事業に対して適用されるもので、介護保険制度上の要請により、介護報酬改定のための会計データ収集を目的にして作成された会計基準である。

2 日常の会計処理（決算処理を含む）

日常の会計処理（決算処理を含む）に関する「会計基準」の規定と「指導指針」の規定を比較し、かつ上記の「準則」または企業会計の規定とも比較すると、「会計基準」及び「指導指針」の特徴は、次のように13点に整理できる。

第1に、「会計基準」及び「指導指針」は特養への適用を重視して策定され、企業会計に準じた損益計算を中心とする計算体系を採用したと推察できる。「準則」は資金収支計算を中心とする計算体系を採用している。

「会計基準」に対する損益計算導入の根拠として、社援第310号等は次のような説明を行う。社会福祉法人の提供する高齢者福祉サービスは、措置制度から契約制度へ変更され、社会福祉法人は、企業同様に法人本部と施設（社会福祉事業）を一体化した法人単位での自主的な運営が必要となる。社会福祉法人では、その運営の効率性を反映させ、適切なコスト管理や経営努力の結果を反映させるため、企業会計的な損益計算の導入が必要となる。「会計基準」における損益計算書は事業活動収支計算書である。

「会計基準」が特養への適用を重視したことについては、「会計基準」制定の時期が高齢者福祉の制度変更（措置制度から介護保険制度）の時期に重っていること、社会福祉法人で高齢者福祉サービスを提供する中核が特養であること、社会福祉法人が経営する保育所施設や障害児・障害者施設は当初「会計基準」の対象から除かれていたこと、等から推測することができる。

「指導指針」が特養への適用を重視し、企業会計に準じた損益計算を導入した理由として、次のような説明ができる。

介護保険による高齢者福祉サービスを提供する三施設（特養・介護老人保健施設・介護療養型医療施設）の中で、従来企業会計に準じた会計を行っていない施設でありながら、当該施設サービスの中心を担う存在が特養である。また社会福祉法人は特養と介護老人保健施設を経営できる法人である。

介護保険導入後の介護報酬単価改定等のために3施設の損益データを比較するため、または社会福祉法人が特養と介護老人保健施設の損益データを比較するため（塩原他 [9]、12頁）、特養に対しても企業会計に準じた損益計算を前提とする「指導指針」が策定されたと考えられる。「指導指針」における損益計算書は事業活動計算書であり、各介護サービス事業別の損益計算書

は後述の介護サービス事業別事業活動計算書である。

特養での損益計算は介護報酬単価に基づく介護保険収入の中でその費用が回収されているか否かを判断できる計算である。厚生省の定める介護報酬単価は、従来の利用者1人あたりの費用を基礎にしているが、それは利用者の要介護度別の直接処遇時間に基づく人件費を変動費とし、それ以外の経費を固定費として計算された要介護度別の費用である。

但し要介護度別の単価の差異を設ける根拠となった変動費にその直接処遇時間が異なることを前提にした人件費を含めているもののその大部分は固定費であること、各種介護サービスの細部の原価の積み上げで実際の介護報酬単価が決定されていないこと、から介護報酬とその原価は構造的に対応することが予定されていない(塩原 [10], 38頁)。

介護保険から支給される介護報酬は要介護度別の費用の単価に施設における1日あたりの実際の出来高数(実際の利用者数)を乗じた分の収入であり、翌月10日までの請求に基づく翌々月25日の入金となる。措置制度の措置費収入は一律の固定的収入であったが、介護保険制度の介護保険収入は利用者が多いほど、要介護度の高い人が多いほど、ベッド回転率が高いほど高くなる変動・出来高収入である。

第2に、「会計基準」では、計算書類の作成単位としての会計単位については定めがあり、帳簿組織の設定単位としての会計単位については定めがないが、「指導指針」では、帳簿組織の設定単位としての会計単位と計算書の作成単位としての会計単位(「会計区分」という)を設けている。(宮内他 [22], 39頁)

「会計基準」で定める計算書類の作成単位としての会計単位は、社会福祉事業(法人本部含んで一本の会計単位)、公益事業、収益事業の3つの会計単位である。後者2つの事業の会計は特別会計と呼んでいる。

「指導指針」では建物または事業所毎の事業拠点について、帳簿組織の設定単位としての会計単位と計算書の作成単位としての会計単位(「会計区分」)を設ける。したがって「指導指針」では「会計基準」と異なり、介護保険事業である社会福祉事業と公益事業である介護保険事業を区分して会計処理し、別々の計算書を作成する必要がない。

「準則」では社会福祉事業に関する帳簿組織の設定単位としての会計単位を、「本部会計」と「施設会計」として設定し、この帳簿組織の作成単位としての会計単位と計算書の作成単位としての会計単位が一致している。法人の行う公益事業、収益事業は特別会計としてそれぞれ独立した会計単位となる。

第3に、「会計基準」では定款に定める社会福祉事業毎の状況が把握できるように、会計単位の中に「経理区分」という会計単位を設けるが、「指導指針」は事業拠点毎に複数の介護サービス事業の状況を把握するため「セグメント」を設定する。

「会計基準」では法人本部と定款に定める社会福祉事業(または複数の社会福祉事業)毎の状況が把握できるように会計単位の内部に「経理区分」を設け、これにより資金収支内訳表と事業活動収支内訳表が作成される。事業活動収支計算書と資金収支計算書は、こうした内訳表の作成も

求められる。このため事業活動収支計算書と資金収支計算書の計算書作成の会計単位は、事実上社会福祉事業毎の「経理区分」であり、貸借対照表作成の会計単位だけが上記の3つの事業（社会福祉・公益・収益）に基づく会計単位である（宮内 [20], 93頁）。

「指導指針」は、各「会計区分」において実施される複数の介護サービス事業（「セグメント」）について、介護サービス事業別のコスト情報とその対価の介護報酬情報を検討する必要があるため、事業活動計算書の一部について、介護サービス事業別にそれらの情報を把握する介護サービス事業別事業活動計算書を別に要求している。

この計算書は事業活動計算書の事業活動収支の部と事業活動外収支の部までを対象とし、事業活動外支出の部は借入金利息とそれ以外の2区分、事業活動外収入の部は借入金利息補助金収入とそれ以外の2区分のみである。介護報酬とそのコストに限定して記載させるこの計算書は、厚生省が介護報酬単価改定の基礎資料として利用する介護保険事業経営実態調査を予定して作成されたものである（宮内他 [22], 18 - 19頁）。

第4に、「会計基準」または「指導指針」では、資金収支の予算編成を行い、その実績とともに収支計算書または資金収支計算書で示すが、介護保険事業を財源とする施設運営資金の支出の用途制限は原則なくなるため、その分措置制度下の「準則」よりも予算の重要性が低下する。

第5に、「会計基準」に定める計算書類と「指導指針」が社会福祉法人に求める計算書類は、企業会計に準じてほぼ同様であるが、計算書類の種類が一部異なる。「会計基準」に定める計算書類は、資金収支計算書（資金収支内訳表含む）、事業活動収支計算書（事業活動収支内訳表含む）、貸借対照表、財産目録、附属明細表である。

「指導指針」は介護保険事業を行う法人の計算書類について、それぞれの法人により異なる計算書類の種類を定めているが、社会福祉法人の場合、「会計基準」とほぼ同様の計算書類の種類を定めている。ほぼ同様の計算書類とは事業活動計算書（介護サービス事業別事業活動計算書含む）と貸借対照表と収支計算書である。

「準則」に定める計算書は収支計算書、貸借対照表、財産目録、決算附属明細表である。このうち「準則」の貸借対照表は「資金収支計算に基づく貸借対照表」であり、「会計基準」や「指導指針」における貸借対照表とは異なる。後者の貸借対照表は収入・支出項目のうち費用・収益として損益計算書に計上された残りの収入・支出項目を収容する貸借対照表（以下これを「損益計算に基づく貸借対照表」という）である。

「準則」の収支計算書は、流動資産及び流動負債を資金概念としており、「会計基準」の資金収支計算書または「指導指針」の収支計算書と同じ資金概念を採用しているが、会計単位や様式等が異なる。流動資産及び流動負債の変動を表示する（資金）収支計算書は直接法による表示と間接法による表示が可能であるが、「会計基準」または「指導指針」では直接法の表示のみを求めている。現金及び現金同等物を資金概念とする企業会計のキャッシュ・フロー計算書では直接法による表示と間接法による表示の選択を認めている。

企業会計では財産計算から損益計算への計算体系の移行により、貸借対照表が財産の時価評価

に基づく貸借対照表から「損益計算に基づく貸借対照表」へと移行したため、貸借対照表と財産目録（財産を实地に調査して作成する財産の在り高表）との関係は切断された。このため財産目録を取り入れず、損益計算書と貸借対照表の関係を重視して、貸借対照表と損益計算書の主要項目の詳細を示す附属明細表の作成を求めることになった。

これに対し、損益計算を基礎とする「会計基準」では、事実上「損益計算に基づく貸借対照表」のみの明細表としての財産目録を求め、「準則」の決算附属明細表を簡素化し、代わりに貸借対照表の主要項目と寄附金及び補助金の詳細を示す附属明細表を求めている。

第6に、「会計基準」または「指導指針」は企業会計同様「複式簿記」による記録とする。それは、企業会計と同様に貸借対照表項目の変動の側面だけでなく、それと連動する事業活動（収支）計算書項目の変動の側面も記録の対象とする。

ただし資金収支計算書または収支計算書を直接法で表示するために、資金収支の変動も記録する。このため「会計基準」または「指導指針」では、事業活動（収支）計算書・貸借対照表系列の仕訳以外に、（資金）収支計算書系列の仕訳も必要になる。

「準則」でも「複式簿記」による記録とする。それは資金の増加または減少の側面だけでなく、それと連動する貸借対照表科目の変動の側面も記録の対象とするというものである。

第7に、「会計基準」または「指導指針」では損益計算を中心としており、事業活動（収支）計算書の当期活動収支差額に前期繰越活動収支差額等を加減した次期繰越活動収支差額が貸借対照表の次期繰越活動収支差額と一致する。また「会計基準」または「指導指針」では、資金収支を計算する（資金）収支計算書の当期資金収支差額に前期末支払資金残高を加算した当期末支払資金残高が、期末貸借対照表の流動資産から流動負債を差し引いた差額と一致する。

「準則」では資金収支計算を中心としており、収支計算書の当期繰越金は貸借対照表の当期繰越金に一致する。

第8に、「会計基準」または「指導指針」の事業活動（収支）計算書において、前期繰越活動収支差額と当期活動収支差額の合計である当期末繰越活動収支差額、当期末繰越活動収支差額の基本金組入分の4号基本金、当期末繰越活動収支差額からの積立分であるその他の積立金（後述の移行時特別積立金含む）の合計は「公表内部留保」ということができる（沼中 [17], 84頁）。これらに法人自己資金部分の減価償却費累計額（後述）と引当金の合計額を加えた金額は「実質内部留保」ということができる^(注2)。

「準則」による「施設会計」の収支計算書では、公表繰越金と「実質繰越金」が把握できる。

第9に、「会計基準」と「指導指針」には、会計処理が異なる部分がある。ここでは7点取り上げる。

「会計基準」及び「指導指針」は企業会計と同じく、かつ「準則」と異なり、減価償却を導入しているが、「会計基準」と「指導指針」の間では、減価償却の方法及び残存価額が異なり、減価償却費が異なりうる。

「会計基準」では定額法のみ、社援施第6号では原則定額法であるが、定率法も認めている。

社援施第6号では残存価額が取得原価の1割である。一方「指導指針」では有形固定資産に定額法と定率法の選択を認め、無形固定資産に定額法のみ認める。残存価額について、有形固定資産は取得原価の10%、耐用年数到来時においても使用継続中のものについては備忘価額1円以外の償却も認める。無形固定資産の残存価額は0である。

ただし、「会計基準」、「指導指針」双方における実質的な減価償却費の金額は、固定資産の金額のうちの法人自己資金に対応する部分である。法人自己資金と国庫補助金を利用して取得した固定資産について減価償却を行う場合、減価償却費という費用を計上する都度、国庫補助金等特別積立金取崩額という収益が計上されるため、国庫補助金部分の減価償却費については、費用と収益の相殺により実質的に減価償却費とならない。このため減価償却による内部留保は法人自己資金分の減価償却費に限定される。

「会計基準」及び「指導指針」は企業会計と異なり、減価償却対象の固定資産を取得するために提供される国庫補助金を一旦国庫補助金等特別積立金という繰延収益として計上し、国庫補助金財源部分の減価償却費の計上に対応してその繰延収益を取り崩す。しかし「会計基準」と「指導指針」の間では、この国庫補助金等特別積立金の取崩処理が異なる。

資本的支出に充てられる国庫補助金は、日本の商法及び税法が収益または益金として扱うため、企業会計ではそれを収益として処理する。また税法は補助金を受けた年度に全額を課税することを避けるために補助金の額だけ圧縮損という費用または損金を計上して、固定資産の取得原価を減額する圧縮記帳を認めており、企業会計もそれを認めている。

「会計基準」または「指導指針」では、国庫補助金を事業活動（収支）計算書の特別収入（収益）に計上してから、特別支出を経由して、国庫補助金等特別積立金へ振り替える。最終的に国庫補助金等特別積立金は繰延収益として純資産の部に計上される。その後固定資産の減価償却に応じて減価償却費の費用計上と見合いで、国庫補助金等特別積立金取崩額の収益（事業活動収入）計上を行う。国庫補助金を繰延収益として処理する方法は、日本の企業会計の方法とは異なるものであるが、国際会計基準第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」の方法等と同様である（武田他 [14], 7頁）。

「会計基準」では国庫補助金等特別積立金の取崩方法について定めていないが、社援施第8号で定められている。国庫補助金等特別積立金取崩について、社援施第8号はその取崩限度額を100%にし、「指導指針」はその取崩限度額を90%にしているため、国庫補助金等特別積立金取崩額が異なりうる。

「指導指針」の方法では、固定資産の減価償却費の償却限度額をその取得原価の90%とすることに合わせて、その取得原価よりも金額の小さい国庫補助金等特別積立金の取崩益の限度額をその積立金の90%にする。このため減価償却費と取崩益が均等に比例する金額で損益計算に影響を及ぼす。

「会計基準」の方法では、固定資産の減価償却費の償却限度額を90%とし、国庫補助金等特別積立金の取崩益の限度額を100%にする。「指導指針」の場合よりもより大きい取崩益が計上さ

れ、減価償却費と取崩益が均等に比例しない金額で損益計算に影響を及ぼす。

「会計基準」と「指導指針」の間では、固定資産取得のための設備資金借入金の元金償還に係る国庫補助金の処理が異なり、固定資産の減価償却により国庫補助金等特別積立金取崩の処理も異なる。

「指導指針」では固定資産取得に係る設備資金借入金に対する借入金元金償還補助金も実質的な国庫補助金とみなして国庫補助金等特別積立金に組み入れる。この場合借入金元金償還補助金を特別収入（収益）へ計上し、同時に国庫補助金等特別積立金組入額として特別支出（費用）計上し、国庫補助金等特別積立金へ振り替える。

ただし固定資産の減価償却を行う場合には、減価償却費に対応して、その追加計上分の国庫補助金等特別積立金が取り崩されるため、対象資産の償却に応じて緩やかに国庫補助金等特別積立金取崩額という事業活動収入（収益）が計上される。

一方「会計基準」ではその借入金元金償還補助金を国庫補助金特別積立金に組み入れず、事業活動収入（収益）に計上し、その分当期活動収支差額を増大させる。

したがって設備資金借入金の元金償還に係る国庫補助金は、「会計基準」では即時に収益計上となり、「指導指針」では緩やかな収益計上となる。

「会計基準」と「指導指針」の間では、現物寄附の処理が異なる。固定資産等の現物の寄附がある場合、「指導指針」、「会計基準」いずれの方法も事業活動（収支）計算書・貸借対照表系列の仕訳を行うが、「指導指針」では（資金）収支計算書系列の仕訳を行わず、「会計基準」ではその仕訳を行う。「会計基準」における（資金）収支計算書系列の仕訳では寄附金収入とこれと同額の固定資産取得支出等が計上される。

「会計基準」では「指導指針」と異なり、企業会計と同様の引当金一般の概念規定を採用しており、2つの基準の間では、認められる引当金の範囲が異なる。

「会計基準」では引当金を徴収不能引当金、退職給与引当金、その他の引当金に限定し、その他の引当金の説明に企業会計と同様の引当金一般の概念規定を採用している。そしてその他の引当金として賞与引当金と修繕引当金を例示している。企業会計では引当金一般の概念規定を示し、その上で各種引当金を列挙する方法を採っている（通称退職給付引当金会計基準という「退職給付に係る会計基準」を除く）。引当金一般の概念規定を持たずに引当金を列挙する「指導指針」では修繕引当金をその範囲から除いている。

退職給与引当金、賞与引当金及び修繕引当金は、当期費用発生主義を根拠とする引当金であり、徴収不能引当金は、保守主義等を根拠とする引当金であるため、設定根拠の異なる引当金の容認である。「準則」で認める引当金名称の中で「会計基準」でも同じく認めたものは、退職給与引当金と修繕引当金であり、「指導指針」では退職給与引当金のみである。

ただし「会計基準」で定める退職給与引当金の原則的な計算方法は、企業会計の退職給付引当金会計基準で定めた退職給付引当金の計算方法（将来支給額割引方式）であり、例外的な計算方法は、税法の影響を受け従来企業会計実務で広く行われていた退職給与引当金の計算方法（退職

時の期末要支給額計上方式)である。

なお「会計基準」関連の社援施第9号通知では、従来負債として位置付けられた「施設会計」の3種類の引当金(人件費引当金・修繕引当金・備品購入等引当金)を、「指導指針」関連の老発188号通知及び「指導指針」では、その3種類の引当金と特定引当金を、利益からの分配分として設定する積立金として純資産に区分することにする。

また引当金の設定に関して「会計基準」では洗替法が採用され、「指導指針」では差額補充法が採用されるが、最終的には同じ繰入費用と引当金の金額となる。

「会計基準」と「指導指針」の間では、基本金の対象範囲が異なる(永田[16], 479頁)。「指導指針」の基本金の範囲は、施設整備の固定資産と消耗品に対する寄附金と設備整備または初度調弁の固定資産と消耗品に対する寄附金である。一方「会計基準」の基本金の範囲は、「指導指針」の基本金の範囲から施設整備の消耗品と初度調弁の消耗品を除く部分に対する寄附金である。

このため、初度調弁の消耗品等に対する寄附金は、「指導指針」では基本金となるが、「会計基準」では事業活動収入となり、当期活動収支差額の一部となる(宮内他[22], 80頁)。

「会計基準」と「指導指針」の間では、国庫補助金等特別積立金の対象範囲が異なる(永田[16], 479頁)。「指導指針」の国庫補助金等特別積立金の範囲は、施設整備及び設備整備のための固定資産の取得及び消耗品(初度調弁の消耗品等)に対する国庫補助金と上記の固定資産取得に係る設備資金借入金に対する借入金元金償還補助金である。

「会計基準」の国庫補助金等特別積立金の範囲は、「指導指針」の国庫補助金等特別積立金の範囲から初度調弁の消耗品等に対する国庫補助金と設備資金借入金に対する借入金元金償還補助金を除いた部分である。

初度調弁の消耗品に対する国庫補助金は、「指導指針」では国庫補助金等特別積立金に組み入れられるが、消耗品取得時に当該積立金を取り崩されるので、「会計基準」と同様の結果となる。設備資金借入金に対する借入金元金償還補助金に関する「指導指針」と「会計基準」の取扱いの違いについては上記に示した通りである。

第10に、「会計基準」と「指導指針」には、会計表示が異なる部分がある。ここでは勘定科目の相違は無視して、表示区分の異なる項目のみを4点取り上げる。

設備資金借入金収入の(資金)収支計算書上での表示区分が異なる。設備資金を借り入れた時の(資金)収支計算書系列の仕訳が異なり、「会計基準」では設備資金借入金収入を「財務活動による収支」へ区分し、「指導指針」ではそれを「施設整備等による収支」へ区分する。

借入金元金償還補助金収入の事業活動(収支)計算書上での表示区分が異なる。借入金元金償還補助金を受け入れた時の事業活動(収支)計算書・貸借対照表系列の仕訳が異なり、借入金元金償還補助金収入を「会計基準」では「事業活動収支の部」へ区分し、「指導指針」では「特別収支の部」へ区分する。

寄附金収入及び現物寄附の事業活動(収支)計算書上での表示区分が異なる。寄附金を受け

入れた時の事業活動（収支）計算書・貸借対照表系列の仕訳が異なり，寄附金収入を「会計基準」では「事業活動収支の部」へ区分し，「指導指針」では「事業活動外収支の部」へ区分する．現物寄附を受け入れた時の事業活動（収支）計算書・貸借対照表系列の仕訳が異なり，「会計基準」では寄附金収入を「事業活動収支の部」へ区分し，「指導指針」では固定資産受贈額を「特別収支の部」へ区分する．

雑収入の事業活動（収支）計算書上での表示区分が異なる．雑収入が生じた時の事業活動（収支）計算書・貸借対照表系列の仕訳が異なり，雑収入を「会計基準」では「事業活動収支の部」へ区分し，「指導指針」では「事業活動外収支の部」へ区分する．

第11に，同じ取引から「会計基準」による資金収支計算書を作成した場合と「指導指針」による収支計算書を作成した場合，当期資金収支差額は同額となるが，前段の経常活動資金収支差額，施設整備等資金収支差額，財務活動（等）資金収支差額は異なる場合がある．その理由として，第9の（現物寄附に係る（資金）収支計算書系列の仕訳の相違）や第10の（設備資金借入金収入に係る（資金）収支計算書上の表示区分の相違）等がある（塩原他 [8]，224頁）．

第12に，同じ取引から「会計基準」による事業活動収支計算書を作成した場合と「指導指針」による事業活動計算書を作成した場合，当期活動収支差額自体の金額が「会計基準」を適用した方が大きくなる場合がある．その理由として，第9の（国庫補助金等特別積立金の取崩限度額の相違）及び（借入金元金償還に係る国庫補助金の会計処理の相違）等がある．

なお「会計基準」による事業活動収支計算書を作成した場合と「指導指針」による事業活動計算書を作成した場合では，事業活動収支差額，事業活動外収支差額，経常収支差額，特別収支差額も異なる場合がある．その理由として，第10の及び（借入金元金の償還補助金収入及び寄附金の収入等に係る事業活動（収支）計算書上の表示区分の相違）等がある（塩原他 [8]，225頁）．

第13に，同じ取引から「会計基準」による貸借対照表を作成した場合と「指導指針」による貸借対照表を作成した場合，当期活動収支差額及び次期繰越活動収支差額に差異があっても，純資産の部の他の項目，例えば国庫補助金等特別積立金との合計金額は同額となる．その理由として，第9の（国庫補助金等特別積立金の取崩限度額の相違）及び（借入金元金償還に係る国庫補助金の会計処理の相違）等がある（塩原他 [8]，214，222頁）．

3 移行の会計処理

「指導指針」及び老計第8号における移行処理を，社援施第8号における移行処理と比較すると，双方の移行処理の特徴は次の12点に整理できる．なお「指導指針」関連の老発第8号通知では，特養における移行処理については「指導指針」の移行処理によるべきことを定めている．また社援施第8号は「会計基準」の移行処理規定とみなされるが，上記及び下記に示すように双方の間で基本金及び国庫補助金特別積立金の範囲が異なる．

第1に，社援施第8号と「指導指針」の間では移行処理の調整範囲がほとんど同じであるが，

後述のように会計処理に異なる部分がある。「指導指針」における移行処理は、会計区分の整理（引き継ぐべき勘定の整理）、減価償却導入による固定資産の調整、国庫補助金等特別積立金確定の調整、基本金確定の調整、「準則」の引当金の調整、設備資金借入金の調整、繰越金等の引継ぎの調整という項目に明確に分けて説明されている。

一方社援施第8号における移行処理では、減価償却導入による固定資産の調整、基本金確定の調整、国庫補助金等特別積立金確定の調整、繰越金等の引継ぎの調整という項目のみが説明されている。しかし会計区分の整理や「準則」の引当金の調整も移行処理の手続きに含まれるという見解がある（全国社会福祉協議会 [11], 44 - 55 頁）（全国社会福祉協議会 [12], 129 - 160 頁）。以下この見解に従い説明する。

第2に、「指導指針」は詳細な移行処理手続きを示し、移行時の仕訳一覧も示しているが、社援施第8号は仕訳処理を明記せず、仕訳処理を前提にしなくても一連の計算書類により移行処理を行うことにしている（全国社会福祉協議会 [11], 19 頁）。また、社援施第8号は基本金や国庫補助金等積立金の計算のために、「特例」の処理や特例の処理によりがたい場合の「特例の特例」の処理を示している。

第3に、「指導指針」及び社援施第8号はいずれも「準則」による「本部会計」の施設会計関連の流動資産、流動負債と「施設会計」の流動資産、流動負債を介護老人福祉施設の会計に引き継ぎ、両者の差額である繰越金も引き継ぐ。

第4に、「指導指針」及び社援施第8号はいずれも介護老人福祉施設の会計の固定資産の部に固定資産を新設する調整を行う。「準則」でいう固定資産は企業会計上の固定資産ではないため、それを企業会計上の固定資産と同様に貸借対照表に計上する。企業会計と同様の減価償却を導入するため、移行時の減価償却対象資産は、過年度の減価償却累計額を控除して評価する。減価償却の処理は「指導指針」と「会計基準」及び社援施第6号の間で異なる。

第5に、「指導指針」及び社援施第8号はいずれも介護老人福祉施設の会計の固定負債の部に設備資金借入金を新設する調整を行う。準則でいう固定負債は企業会計上の固定負債ではないため、それを企業会計上の固定負債と同様に貸借対照表に計上する。

第6に、「指導指針」及び社援施第8号はいずれも介護老人福祉施設の会計に企業会計と同様の引当金を導入する調整を行う。企業会計と同様の引当金を導入するため、「指導指針」では、「準則」の下で計上された退職給与引当金を引継ぎ、それ以外の引当金を一旦繰越金へ振り替える。「社援施第8号」でも同様の会計処理を行う（全国社会福祉協議会 [11], 48 頁）。

第7に、「指導指針」及び社援施第8号はいずれも介護老人福祉施設の会計の純資産の部に基本金を新設する調整を行う。基本金の対象範囲は「会計基準」と「指導指針」の間で異なることを既に示したが、これらと社援施第8号との間でも異なる。

「指導指針」で定める1号基本金は施設整備及び初度調弁の固定資産及び消耗品に対する寄附金の金額であり、2号基本金はそれらの借入金の償還に係る寄附金の金額である。

移行時の「特例」として、社援施第8号に定める範囲の1号基本金及び2号基本金は、建物の

寄附金（建物の取得価格からその取得に係る国庫補助金と設備資金借入金を控除した金額）（以下「特例による建物・基本金計算式」という）と土地取得の寄附金の合計額であることを認めている。国庫補助金の金額が確定できない場合の「特例の特例」として、社援施第8号の定める範囲の1号基本金及び2号基本金は、建物の取得価格の4分の1から設備資金借入金を差し引いた金額（以下「特例の特例による建物・基本金計算式」という）と土地取得の寄附金の合計額であることを認める。

「指導指針」に定める範囲の3号基本金（施設創設時の運転資金に充てるための寄附金）は、法人設立時における法人の年間事業費の12分の1以上に相当する現金預金のうち、当該会計区分に帰属する部分である。「特例」に定める範囲の3号基本金は前年度の年間事業費の12分の1に基づきことができる。

第8に、「指導指針」及び社援施第8号はいずれも介護老人福祉施設の会計の純資産の部に国庫補助金等特別積立金を新設する調整を行う。国庫補助金等特別積立金の対象範囲は「会計基準」と「指導指針」の間で異なることを既に示したが、これらと社援施第8号の間でも異なる。

最終的な国庫補助金等特別積立金の金額は、それぞれの範囲で計算される国庫補助金等特別積立金の金額から過年度の国庫補助金等特別積立金取崩額合計を控除した金額となる。この国庫補助金等特別積立金取崩の処理は、「指導指針」と社援施第8号の間で異なる。

「指導指針」の国庫補助金等特別積立金の範囲は、施設整備及び設備整備のための固定資産の取得及び消耗品（初度調弁の消耗品等）に対する国庫補助金と固定資産取得に係る設備資金借入金に対する借入金元金償還補助金である。

移行時の「特例」として、社援施第8号に定める範囲の国庫補助金等特別積立金は建物の取得に要した国庫補助金の金額から過年度の取崩額合計を控除した金額とすることを認める。また「特例の特例」として、同号の定める範囲の国庫補助金等特別積立金は、建物の取得価格の4分の3の金額から過年度の取崩額合計を控除した金額とすることを認める。

第9に、「指導指針」と社援施第8号の間では繰越金の引継ぎに関する最終的調整が異なる。「指導指針」では、上記の調整計算で計算された繰越金の残額を移行時特別積立金として拘束する。移行時特別積立金に相当する金額を移行時特別積立預金として他の現金預金と区分して拘束する。これによりまだ現金預金が残る場合は過年度減価償却累計額のうち自己資金部分に対応する部分の金額を移行時減価償却積立預金として他の現金預金と区分して拘束する（小室 [7], 71頁）。社援施第8号では、上記の調整計算で計算された繰越金を前期繰越活動収支差額とする。

但し、後述するようにその後「会計基準」による移行処理を行う場合でも、移行時特別積立金及び移行時特別積立預金を設定することが求められるようになる。

第10に、同じ施設会計及び法人会計から同じ項目を介護福祉施設会計に移管して、「特例」または「特例の特例」による移行後貸借対照表を作成した場合と「指導指針」による移行後貸借対照表を作成した場合、純資産の合計額は同一となるが、3つの方法の間で基本金の金額が異なり、国庫補助金等特別積立金の金額が異なると、結果として前期繰越活動収支差額または移行時特別

積立金等の金額が異なりうる。その理由として次の4つを挙げることができる。

設備資金借入金の償還補助金が存在する場合には、「特例」または「特例の特例」による貸借対照表の基本金が「指導指針」のそれに比べて大きく計上されうる（宮内他 [20], 87 頁）。設備資金借入金の償還で償還補助金が利用される場合、「指導指針」では国庫補助金等特別積立金で処理されるが、「特例による建物・基本金計算式」または「特例の特例による建物・基本金計算式」では、当該償還補助金を基本金として計算してしまうからである。

初度調弁の消耗品に対する寄附金等が存在する場合には、「特例」または「特例の特例」による貸借対照表の基本金が「指導指針」のそれに比べて小さく計上されうる（宮内他 [20], 19, 86 頁）。「指導指針」では初度調弁の消耗品に対する寄附金を基本金とするが、「特例による建物・基本金計算式」または「特例の特例による建物・基本金計算式」ではそれらを除外するため、基本金が小さくなるからである。

初度調弁に係る補助金が存在する場合には、「特例」または「特例の特例」による貸借対照表の国庫補助金等特別積立金が「指導指針」のそれに比べて小さく計上されうる（宮内他 [20], 33 頁）。「指導指針」では初度調弁に係る補助金を国庫補助金等特別積立金とするのに対し、「特例」または「特例の特例」では建物の取得に係る国庫補助金のみを対象としており、それ以外の国庫補助金は国庫補助金等特別積立金を構成しないからである。

国庫補助金等特別積立金の金額は、施設・設備整備時の金額だけでなく、それ以降の減価償却に見合う国庫補助金等特別積立金の取崩の金額に依存する。減価償却に見合う国庫補助金等特別積立金の取崩では、「特例」または「特例の特例」による取崩額が「指導指針」のそれに比べて少なく計上されるため、前者の方法が国庫補助金等特別積立金をより多く残しうる（宮内他 [20], 87 頁）。

「特例」または「特例の特例」では、耐用年数の短い建物付属設備に対する国庫補助金等特別積立金を耐用年数の長い建物と同じ耐用年数に基づいて取崩を行うために、取崩金額が少なくなる。このため、国庫補助金等特別積立金の残額（未取崩残高）は「特例」または「特例の特例」の場合が、「指導指針」の場合よりも大きく計上される。

第 11 に、移行時特別積立預金の金額が大きい場合には現金預金の拘束範囲も大きくなるため、自由に使える現金預金を多くするためには、移行時特別積立預金の金額を少なくすればよい。このためには移行時特別積立金を少なくする必要がある。その方法として、資産を少なくする方法、基本金を多くする方法、国庫補助金等特別積立金を多くする方法の3つがある。最初の方法には、固定資産の耐用年数を短くする方法や現存しない固定資産を廃棄処分する方法等がある。残りの2つの方法は移行処理に「指導指針」を適用するか、「特例」または「特例の特例」を適用するかに係わる（小室 [7], 85 頁）。

第 12 に、「本部会計」貸借対照表と「施設会計」貸借対照表の全ての勘定を1つの新会計単位へ引き継いで移行処理を行う場合、減価償却導入による固定資産の調整や国庫補助金等特別積立金の調整により、「本部会計」・「施設会計」合算の貸借対照表よりも新会計単位の貸借対照表の

方が資産総額等は減少する (小室 [7], 69 - 83 頁).

厚生省内部の縦割り行政における会計基準と関連の個別通知

1 会計基準案及び会計基準と関連の個別通知の変遷

「会計基準」と「指導指針」は、厚生省内部の縦割り行政の中で生まれた経緯を持つ。

介護保険事業の所轄官庁である老健局老人福祉計画課の指導により、介護保険制度導入に対応する会計基準を検討するために、1999年4月に「特養ホーム等経理規程検討委員会」(以下「経理規程委員会」と略称)が設けられる。老人福祉計画課の要請により日本公認会計士協会から3名の公認会計士が推薦され、この3名が当該会計基準の検討作業に加わることになる(宮内他 [20], 「はじめに」)。その後この3名は「指導指針」の策定にも携わることになる(塩原他 [9], 「はじめに」)。

「経理規程委員会」の委員を務め、「指導指針」の策定に携わった公認会計士は後日「指導指針」の解説書を多数公表することになる。

しかし「経理規程委員会」による検討作業に先行して、社援局の施設人材課を中心に、社会福祉法人の会計基準として、「準則」を検討する作業が行われていた(宮内他 [20], 「はじめに」)。また社援局会計基準案と同一案もしくはその基礎案として、経営協では会計基準案が作成されていた。その後「会計基準」の制定に携わった会計専門家はこの経営協編で大部の「会計基準」の解説書を公表することになる(宮内他 [21], 36 頁)。

2000年に社援局が通知する「会計基準」は、1999年に社援局施設人材課が示した会計基準案の修正版と考えることができるが、後述するように老健局の会計基準案との調整において特定の部分が老健局よりに修正されることとなった(小室 [6], 100 頁)。

この社援局会計基準案と老健局会計基準案自体は入手困難であるが、社援局会計基準案と同一案もしくはその基礎案と考えられる経営協の会計基準案は入手可能である(辻会計事務所 [15])。これは1999年8月に経営協が公表した「社会福祉法人会計基準(案)の概要」(以下「概要」と略称)及び「社会福祉法人会計基準(案)」(以下「会計基準(案)」と略称)である。

社援局会計基準案と老健局会計基準案との調整を経て2000年2月に「会計基準」と同年3月に「指導指針」が通知されることになるが、この2つの会計基準の調整・決定過程には多大な時間が費やされ、当該過程において、与党の政治家との政治折衝や日本公認会計士協会の裁定(老施協 [24], 2 頁)等もあったとされている。しかし資料等の不備により、2つの会計基準の調整・決定過程の詳細を示すことは困難であり、また当該過程において、社援局と老健局以外の利害関係者の関与を具体的に識別することは困難である。

上記のように2つの会計基準の内容を完全に調整しないままそれらを公表したために、その後この2局は、現場から寄せられる質疑に対応して、2つの会計基準間の調整を再度行うことになる。このため2局は連名で2つの基準の調整に関する連絡、通知を合計4回発出する。

それらは、2000年4月の課長補佐事務連絡（以下2000年4月事務連絡と略称）、同年8月の課長補佐事務連絡（以下2000年8月事務連絡と略称）、同年12月の課長通知（社援施第49号・老計第55号）（以下2000年12月通知と略称）（但し2003年3月に改正）、2001年2月の課長事務連絡（以下2001年2月事務連絡と略称）（但し2003年3月に改正）である。

老施協によれば、これらの連絡、通知は社会福祉法人の経営する特養の会計処理に関する未調整問題の解決を求めて、老施協が自民党及び公明党の代議士や社援局及び老健局と政治折衝した成果であるという。後述するように、この2つの会計基準の調整過程においては、社援局と老健局以外の利害関係者の関与を具体的に識別することは可能である。

会計処理及び会計表示に違いがある2つの会計基準が2000年2月及び3月に公表された後に、調整手続きの異なる連絡、通知が2000年4月～2001年2月にかけて連続して発出され、その改正部分は2003年3月に発出されている。

特養を経営する社会福祉法人が2000年3月末の移行処理を行って迎える最初の会計期間は、2000年4月1日から2001年3月末までの1年間である。内容の異なる2つの会計基準は、まさに日常の会計処理作業及び決算作業、移行処理作業の直前に発出され、2つの会計基準の調整のための4回の連絡・通知は、それらの作業に遅れて、またはそれらの作業と平行して発出されている。このためこれらの作業をめぐって混乱する現場がでてくることになる。

また老施協によれば、老健局が発出した介護報酬を財源とする資金運用の弾力化通知や移行時特別積立金の使途に関する弾力化通知もまた老施協による問題提議と要望の成果であるという。後述するように、この通知の決定過程においても、老健局以外の利害関係者の関与を具体的に識別することは可能である。これらに関連する通知は、2000年3月10日の老第188号、同年12月の社援施第49号・老計第55号、2001年8月17日の老計第35号、2003年7月1日の老発0701003号等である。

2 「会計基準」公表前の社援局会計基準案と老健局会計基準案の調整

社援局会計基準案と老健局会計基準案の間では、少なくとも2つの会計問題に対する取扱いが異なっていた。

第1に、2つの案では資金計算書作成に必要な資金概念が異なっていた。社援局会計基準案では支払資金の範囲を現金預金とし、老健局会計基準案では流動資産及び流動負債としており、「会計基準」は老健局会計基準案と同様の資金概念を採用している（小室 [6], 104頁）。但し経営協の「会計基準（案）」では資金の範囲を現金預金及び同等物としている。

第2に、2つの案では固定資産等の取得のために必要な寄附金と補助金の扱いが異なっていた。社援局会計基準案では基本財産・固定資産を取得した場合、その調達源泉として寄附金と補助金を区別せず、この2つを一括した基本財産基金を純資産に計上する。一方老健局会計基準案では、寄附金と補助金を区別し、寄附金を基本金、補助金を国庫補助金等特別積立金として純資産に計上する。但し経営協の「会計基準（案）」では基本財産を取得するための公費補助金と寄附金を

合わせて基本財産基金と定義している。この部分では「会計基準」が老健局会計基準案と同様の規定を採用している (小室 [6], 104 頁)。

また経営協の「概要」及び「会計基準 (案)」と「会計基準」及び社援施第9号は、ほぼ同じ内容であるが、上記の2点と引当金規定(「準則」の引当金の取扱いも含む)に関して相違がある。「会計基準」では引当金を徴収不能引当金、退職給与引当金、その他の引当金に限定し、その他の引当金の説明に企業会計と同様の引当金概念規定を採用している。そしてその他の引当金として賞与引当金と修繕引当金を例示している。しかし経営協の「会計基準 (案)」では徴収不能引当金、退職給与引当金のみを引当金として定義し、それ以外の引当金を示さず、引当金一般の概念規定もない。

3 「会計基準」と「指導指針」の調整のための個別通知

老施協から明らかにされている2つの会計基準の調整をめぐる政治折衝の事実を列挙すると次のようになる。2000年4月事務連絡が通知される前の同年4月12日に、老施協は「社会福祉法人の会計について要望」書(以下「2000年4月要望書」と略称)^(注3)を社援局及び老健局に提出する。同日この件に関して、自民党幹事長、同総務局長及び自民党所属前衆議院厚生委員に対して要望する。その後社援局及び老健局はこの要望をほぼ認め、同年8月事務連絡、同年12月通知に反映される(老施協 [25], 6 頁)。

同年9月13日に老施協は自民党組織本部長と政治折衝し、同本部長から会計問題について社援局及び老健局の調整を引き受けるとの約束を取り付ける(老施協 [26], 8 頁)。同年10月3日に老施協は自民党組織本部長及び自民党所属前衆議院厚生委員同席の下、社援局及び老健局と会計問題について意見交換を行う。この際自民党組織本部長は介護保険事業の会計は「老健局の考え方でまとめるべきである」とし、「今後の会計処理のあり方については」前衆議院厚生委員の「先生に調整をお任せする。両局は従来のメンツにこだわらず」まとめてもらいたい、という考えを示すことになる(老施協 [27], 5 頁)。

同年10月20日に老施協は「社会福祉法人の行う介護保険事業に関する会計について(要望)」という要望書(以下「2000年10月要望書」と略称)^(注4)を作成し、老健局案である「指導指針」のみによる会計処理を可能にする改正を行うこと、当分の間「指導指針」を適用すること等を要望する(老施協 [27], 5 頁)。

同年12月通知では「指導指針」、「会計基準」いずれかによる会計処理といずれかによる計算書様式の計算書類作成が可能となり、「指導指針」のみによる会計処理・計算書類作成が認められることになった。これは「2000年10月要望書」の要望の実現である。

翌年1月老施協は当面「指導指針」による会計処理を会員に求めると宣言する(老施協 [28], 1 頁)。2001年3月における2000年12月通知の改正では、社会福祉法人の経営する特養に対して「指導指針」による会計処理が推奨される。これも「2000年10月要望書」の要望の実現である。こうして「会計基準」に比べて詳細で、保守的な利益表示を導きうる「指導指針」が特養に

対して優先して適用されるべき会計基準となった。

なお、「指導指針」の作成母体である「経理規程委員会」の副委員長と同委員会の会計専門家を中心とした作業部会の部長を兼務された公認会計士は現在、老施協のシンクタンクである老施協総研が実施している特養等に関する収支状況等調査の調査総括者の1人であり、そのパートナーの税理士は老施協の監事と会員に対する「指導指針」による経理研修講師等を兼務されている。これは、老施協が「指導指針」による会計処理を会員に徹底させるため、そして老健局の定める介護報酬単価の妥当性を検討する基礎資料を獲得するための人材配置とも考えられる。

2つの会計基準の調整に関する連絡、通知の特徴は、次のように4点に整理できる。

第1に、会計処理一般または計算書様式の相違について調整する方法を変更した。調整前は「会計基準」の計算書様式による計算書類と「指導指針」の計算書様式による計算書類を作成するために、それぞれの会計基準による会計処理が必要であったが、2000年4月事務連絡と同年8月事務連絡では、会計処理に関して、原則として「会計基準」による会計処理を行うこととし、計算書様式に関して、調整前同様それぞれの会計基準の計算書様式で計算書類を作成することとした。なお「会計基準」が会計処理原則となった経緯は資料等の不備により不明である。

「会計基準」を会計処理原則としたため、「指導指針」による計算書類を作成する場合は、特定の調整処理を加えて金額を修正する必要があるが、また勘定科目の設定や表示区分の異なる部分は、「会計基準」のそれから「指導指針」のそれへ置き換える必要等があった。しかし、後述するようにそうした対応では限界があった。

2000年12月通知と2001年3月事務連絡は、いずれかの会計基準による会計処理へ、さらにいずれかの会計基準の計算書様式の計算書類作成へと方針を変更して、それを前提にした調整手続きを示している。このため、「会計基準」の計算書類、「指導指針」の計算書類いずれか1種類の計算書類を作成することで足りることになり、「指導指針」に基づき会計処理を行っている社会福祉法人は、「会計基準」の計算書類の作成を省略できることになった。この部分は老施協による「2000年10月要望書」の要望の実現とみなされる。

ただし2000年12月通知では、「会計基準」方式、「指導指針」方式いずれの会計処理も認めるが、「会計基準」の会計処理結果を「指導指針」の計算書様式の計算書類の計上額とする場合、「指導指針」の会計処理結果を「会計基準」の計算書様式の計算書類の計上額とする場合は、その旨を計算書類に注記することを求めた。

2003年3月における2000年12月通知の改正では、特養を経営する社会福祉法人は「指導指針」に基づき会計処理をしたほうが望ましいとした。この部分も老施協による「2000年10月要望書」の要望の実現とみなされる。

第2に、「会計基準」と「指導指針」の間で異なる会計処理となる項目については、上記の会計処理一般に関する連絡、通知に準拠する必要があるが、当該項目は一連の連絡、通知の中で次のような取扱いが示されていた。

有形固定資産を対象とした減価償却の計算方法及び残存価額、無形固定資産の減価償却の計

算方法及び残存価額については、「会計基準」と「指導指針」の間で調整されたルールが示されていた。

2000年4月事務連絡では、有形固定資産の減価償却の計算方法として定額法、定率法いずれかの選択を認め、無形固定資産は定額法に限ることとした。また同連絡では、有形固定資産の減価償却における残存価額を選択（取得原価の1割、耐用年数到来時に使用中のものは備忘価額1円）を認め、無形固定資産は残存価額を0とした。

その他引当金の範囲については、「会計基準」と「指導指針」の間で調整されたルールが示されていた。2000年4月事務連絡ではその他の引当金として、「会計基準」は修繕引当金と賞与引当金を認めているが、「指導指針」は「介護保険上の行政判断」という不明確な理由で修繕引当金を認めず賞与引当金のみを認めた。だが2000年12月通知では「指導指針」でもその他の引当金として修繕引当金の計上が可能とされた。

国庫補助金等特別積立金の借入金元金償還補助金の会計処理については、「会計基準」と「指導指針」の間で調整されたルールが示されていた。2000年4月事務連絡では、「会計基準」に基づく仕訳を行い、「指導指針」の計算書を作成するための調整処理が示された。

移行処理において新設される基本金の範囲については、社援施第8号と「指導指針」の間で調整されたルールが示されていた。「指導指針」は基本金の対象範囲を建物等の固定資産だけでなく、初度調弁の消耗品等も含んでいるが、社援施第8号はその対象を建物と土地に限定している。2000年4月事務連絡ではいずれの方法も認めることとした。

固定資産の現物寄附の会計処理については、「会計基準」と「指導指針」の間で調整されたルールが示されていた。2000年4月事務連絡では固定資産の現物寄附については「会計基準」方式によるものとした。

移行処理の調整方法については、「会計基準」と「指導指針」の間で調整されたルールが二転三転した。「指導指針」及び老計第8号における移行処理と社援施第8号における移行処理は異なるにもかかわらず、2000年4月及び8月の事務連絡では双方の間で調整されたルールが示されていなかった。

しかし2000年12月通知では、「会計基準」方式、「指導指針」方式いずれの会計処理方式も認めるとしたため、移行処理も「会計基準」方式（社援施第8号）、「指導指針」方式いずれかに従ってもよいことにされた（全国社会福祉協議会 [11], 12 - 13 頁）。

さらに2001年3月事務連絡では「会計基準」方式で会計処理を行っている法人にでも原則として「指導指針」で定めた移行時特別積立金及び移行時特別積立預金を勘定科目として設定し、当該積立金の使用等に当たっては都道府県知事等の承認手続きを行うよう求めた。「会計基準」の解説書もこれに対応した説明を行っている（全国社会福祉協議会 [11], 44 - 55 頁）。

「会計基準」と「指導指針」の間で会計処理が異なる国庫補助金等特別引当金取崩額の処理方法等については、双方の間で調整されたルールが示されていなかった。

第3に、会計単位の相違について調整する方法を変更した。「会計基準」における事業活動収

支計算書と資金収支計算書の計算書類作成の会計単位は事実上社会福祉事業毎の経理区分であり、貸借対照表作成の会計単位だけが3つの事業（社会福祉・公益・収益）に基づく会計単位である。「指導指針」では建物または事業所毎の事業拠点について、会計単位を設けるため、「指導指針」では介護保険事業である社会福祉事業と公益事業である介護保険事業を区分して会計処理し、計算書類を作成する必要がない。

2000年4月事務連絡では、「会計基準」を会計処理原則としながら、2つの会計基準の計算書様式でそれぞれの計算書類を作成させる方針を示した。この場合、会計処理を「会計基準」（貸借対照表の会計単位は社会福祉事業・公益事業・収益事業）によりながら、「指導指針」（貸借対照表の会計単位は事業拠点の「会計区分」）による計算書類を作成する方法が必要になる。しかし「指導指針」による事業拠点ごとの貸借対照表は「会計基準」の会計単位を採用できない。

そこで「会計基準」でいう「経理区分」毎に貸借対照表を作成できるように「経理区分」を単位（会計単位）とすることが推奨された（宮内他 [20], 93頁）。「経理区分」別の貸借対照表を合算すると会計単位毎または法人全体の貸借対照表となる^(注5)。

2000年4月事務連絡では、「会計基準」を会計処理原則としたため、定款に記載されていない社会福祉事業ではない公益事業と社会福祉事業の会計単位を区分する必要があった。

しかし、同年8月事務連絡では、事業規模が小さく、社会福祉事業を推進するため一体として実施される公益事業を社会福祉事業たる介護保険事業に併せて実施している場合は、定款の記載の有無にかかわらず、これらを1つの会計単位とすることが可能になった。この変更部分は上記の老施協による「2000年4月要望書」の要望の実現とみなされる。

また「会計基準」では役員報酬等の本部運営費を社会福祉事業の会計単位へ含めて表示する。しかし「指導指針」では社会福祉法人に対してその本部経費を事業拠点ごとの「会計区分」に計上できないとしたため、特養を経営する社会福祉法人は、その「会計区分」の他に「本部会計区分」を設け、そこに本部経費を記入することが求められた。

しかし2000年12月通知により、「指導指針」に基づく会計処理を行う社会福祉法人は、本部経費を各「会計区分」に計上できることになり、「本部会計区分」の設定が不要とされた。また法人が本部経費の区分を必要とする場合には、「会計基準」の事業活動収支内訳表等と同様に、介護サービス事業別事業活動計算書に「本部セグメント」を追加してよいことになった。この変更部分は上記の老施協による「2000年4月要望書」の要望の実現とみなされる。

第4に、勘定科目または表示区分の相違について調整する方法を変更した。「会計基準」の会計処理によりながら「指導指針」の計算書様式の計算書類を作成するためには、2つの基準の間での勘定科目の設定や表示区分に違いを調整する必要があるため、2000年4月事務連絡では「会計基準」による勘定科目の設定や表示区分を「指導指針」によるそれらへ置き換えることを前提にした計算書様式の対照表を示している。

しかしいずれかの会計基準による会計処理といずれかの会計基準の計算書様式による計算書類へと方針転換した2000年12月通知では、「会計基準」による勘定科目の設定及び表示区分と

「指導指針」によるそれらの対応関係の表示を前提にした計算書様式の対照表を示している。

但し2000年12月通知では介護収入に係る勘定科目の設定は「会計基準」から「指導指針」への置き換えが望ましいとされた。また2001年3月事務連絡では、介護保険事業経営実態調査へ円滑に対応する必要性から介護収入に係る勘定科目の設定を「会計基準」から「指導指針」へ置き換えるようお願いするとされた。老健局による介護保険事業実態調査への対応である。

4 介護報酬を財源とする資金運用の弾力化及び移行時特別積立金の使途に関する弾力化を認める個別通知

介護保険制度導入により社援施第39号及び40号は、特養に適用されなくなる。当該通知の代わりに特養に対して適用される通知は介護報酬を財源とする資金支出及び移行時特別積立金の使途について定めている。

措置制度では措置費の使途が制限されていたが、介護保険制度では介護報酬の使途について原則制限を課さないことになる。2000年3月の老発第188号では、介護保険制度下の特養が受け取る介護報酬は従来の措置制度下の措置費と異なるため、介護報酬を主たる財源とする施設運営経費等の資金の使途については原則として制限を設けないとした。

しかし同通知では、特養を経営する社会福祉法人の行う社会福祉事業法第25条第1項に定める公益事業（居宅サービス事業及び居宅介護支援事業を除く）及び収益事業への支出、当該社会福祉法人外への支出、高額な役員報酬など実質的な配当と認められる支出は禁止とされた。

2000年社援施第49号・老計第55号では、上記の公益事業への支出の制限に対して、社会福祉事業を推進するために一体的に実施されている公益事業を社会福祉事業たる介護保険事業と併せ実施している場合は、当該公益事業に対して介護報酬を主たる財源とする施設運営経費等の資金を充てることができるとし、資金支出の弾力化が示された。

2003年老発第0701003号は社援施第49号・老計第55号の示した弾力化通知をより具体的に示している。社会福祉法第26条第1項に規定する公益事業のうち介護報酬を主たる財源とする施設運営経費等の資金を充てることができる公益事業とは、介護保険法に規定する居宅サービス事業及び居宅介護支援事業並びに高齢者の介護予防または生活支援を目的とする事業であって、当該社会福祉法人の主たる事業と一体的に実施されている事業である。この部分は上記の老発協による「2000年10月要望書」の要望の実現とみなされる。

移行時特別積立金の使途に関する弾力化については、次のような通知を通じて具体化された。2000年3月老発第188号通知では、都道府県知事等の承認を前提として、移行時特別積立金及び移行時特別積立預金の特養施設における特定の目的のみに利用できるとされたが、他の介護保険事業の運営に利用することはできなかった。

同通知では移行時特別積立金及び移行時特別積立預金は、特養の施設のためにのみ利用されるものとされ、これには移行時のつなぎ資金目的のため、欠損填補目的のため、公益補助事業として行う大規模修繕や増築または施設整備の法人負担目的のため等が含まれる。

2001年8月老計第35号通知では特養施設の特定の目的という限定はなくなる。同通知では都道府県知事等の承認を前提として、特養利用者の居住環境改善のための施設整備及び設備整備、在宅高齢者の介護予防、生活支援等の事業を行うための施設整備及び設備整備、介護保険関係施設の施設整備や設備整備にも移行時特別積立金及び移行時特別積立預金の利用が認められた。

老発第188号通知の改訂版である2003年7月老発第0701003号通知では、移行時特別積立金及び移行時特別積立預金の使用に関する要件と範囲が、主に次のような3点でさらに弾力化または明確化された。

移行時特別積立金及び移行時特別積立預金の使用に関する権限を都道府県知事等から法人理事会へ移行させ、理事会の承認を得てその使用ができると改め、弾力化された。

施設整備及び設備整備の法人負担分から用地の取得経費及び当該事業の運営経費も含むまで対象経費の範囲が拡大され、弾力化された。

老計第35号等の内容を明確にして、対象事業を、社会福祉法に規定する特養施設・在宅サービスから介護保険法に規定する居宅サービス・居宅介護支援事業、高齢者の介護予防・生活支援事業（社会福祉法人の主たる事業との一体的実施に限る）も含むまでとした。

会計検査院は巨額に及ぶ移行時特別積立金についてその有効活用を厚生省に求めてきており、一方で老施協は移行時特別積立金の使用に関する都道府県知事等との事前協議の撤廃とその用途の弾力化を老健局に対して強く求めてきている（老施協 [29], 18頁）。上記の通知内容は会計検査院及び老施協の要求に対する対応とみなされる。

結びに代えて

従来の会計基準と根本的に異なる2つの会計基準の通知、厚生労働省内部の縦割り行政による2つの会計基準間の不整合とその調整の混迷（現場の会計処理能力の不備も含む）は、現場の会計処理の混乱、会計業務の外部化、そして介護報酬単価改定作業または経営分析指標の解釈等における混乱とそれらに対する不信をもたらすと推察する。

現場の会計処理の混乱の主な内容を、ここでは次の3点指摘する（石山他 [1]121-127頁）。

第1に、日常の会計処理の混乱としては、貸借対照表の借方合計と貸方合計の不一致、貸借対照表と事業活動（収支）計算書の次期繰越活動収支差額の不一致、貸借対照表の流動資産と流動負債の差額と（資金）収支計算書の当期末支払資金残高の不一致、退職共済預け金と退職給与引当金の不一致、貸借対照表の注記の不備等がある。

第2に、移行処理の混乱としては、移行処理に必要な法人開設時及び施設整備時の基礎資料（永久保存必要な財務関係書類）の不備、減価償却計算・固定資産の期首簿価計算の誤り、移行処理直前の決算書自体の誤り（「本部会計」と「施設会計」の混同処理、「本部会計」の基本財産基金、または「施設会計」の運用財産基金と固定資産関係項目の決算数値の不一致、固定負債と固定負債積立金の決算数値の不一致等）等がある。

第3に、その他の混乱としては、新しい会計基準に十分な理解のないソフト制作会社が開発・販売した会計ソフトの利用、同会計ソフトの処理能力の不備、当該会社によるソフト販売後の対応の不備等がある。

会計業務の外部化とは、上記のような現場の会計処理の混乱を防ぐため、現場の会計業務について、法人外部で会計業務を請け負う公認会計士等の会計専門家へ外注することをいう。

特養を対象とする会計データ中心の経営実態調査または経営分析には、老健局による「介護事業経営実態調査」（2002年3月分調査）及び「介護事業経営概況調査」（2001年9月分調査）、老施協総研による「収支状況等調査報告書」（2002年度調査及び2003年度調査）、福祉医療機構による「経営分析参考指標」（2004年度調査及び2005年度調査）がある。この調査または分析に関連する介護報酬改定作業または経営分析指標の解釈等における混乱とそれらに対する不信の主な内容について、ここでは次の2点指摘する。

第1に、異なる会計基準に基づいて作成された会計データを一緒の母集団に入れて分析する経営実態調査や経営分析では、介護報酬単価改定の作業や経営分析指標の解釈等に混乱が生じる危険がある。

介護報酬単価改定の資料となる老健局の調査と老施協総研及び福祉医療機構の調査・分析は「指導指針」ベースで集計される会計データを基礎にするために、「指導指針」による計算書と「会計基準」から「指導指針」に置き換えられた計算書から会計データを集計する。但し「会計基準」から「指導指針」へ会計データを置換させる作業を各施設に求めているのは老健局の調査だけである。

2つの会計基準の間で会計処理の異なる部分については、特定の取引データ等がない限り「会計基準」による計算書の数値から「指導指針」による計算書の数値へ置換する計算が不可能である。このため老施協総研の調査では事後対策をとっているが、その他の調査では類似する対策をとっていない。老施協総研の調査では2つの会計基準で異なる会計処理の選択状況調査や利益への影響度調査等を行っている。

第2に、2つの新しい会計基準の通知とその調整の混迷によって調査対象の回収数及び有効回答数が少なくなった経営実態調査や経営分析では、介護報酬単価改定の作業や経営分析指標の解釈等に対して不信を生じさせる危険がある。

老健局の調査及び老施協総研の2002年度調査は母集団数または母集団数に近似する調査客数と回収数及び有効回答数との差が大きく、回収数と有効回答数との差も大きい。「指導指針」適用施設用の調査票と「会計基準」適用施設用の調査票の双方を用意した老施協総研の調査でも、回収数と有効回答数の差の主な原因には調査票へ記入する元となる計算書自体の不備があった。老健局の調査では「指導指針」適用施設用の調査票のみであり、「会計基準」適用施設用の調査票を用意していなかった。

[注]

- (1) 特養の会計（会計基準及び会計実務）の変化とその組織的・制度的諸条件の変化については、次の文献参照。新谷司「特別養護老人ホーム（介護老人福祉施設）の事業経営」（野村 [18], 93-116 頁）。新谷司「特別養護老人ホームの会計の変化とその組織的・制度的諸条件」（公表予定）。
- (2) 企業会計における内部留保分析の方法については、角瀬保雄氏と野村秀和氏の間で一定の論争がある。双方の間で「公表内部留保」に含める項目とその金額に見解の相違はないが、「実質内部留保」に含める項目とその金額に見解の相違がある（大橋 [2], 185-187 頁）。
- (3) 「2000 年 4 月要望書」の内容をほぼ原文通り示すと次のようである。

- 1 定款に定める事業別の経理区分において会計処理を行うことや併設する小規模の公益事業を別個な会計単位とすることが「会計基準」に示されたが、このことは事業運営の実体に適合するののか。また、その計算は経営判断に有効な会計情報となるののか。「取扱指針」に示す「介護老人福祉施設等に併設事務所を含めて会計処理し、その結果をもって『会計基準』の経理区分として取り扱うこと。」が自然な会計処理と考えられる。
- 2 介護保険施設のみ経営する社会福祉法人において、法人本部経理区分を設けるのが妥当に必要なことなのか、「これを必要とする法人は設けることができる。」で十分である。
- 3 「役員報酬など法人本部に帰属する経費を各会計区分（社会福祉事業を含む）に計上できないものとする。」と「指導指針」に明記され、法人本部会計からの支出に限定されたが、介護保険事業においても介護老人保健施設や介護療養型医療施設との均衡を考慮すると事業上の支出として扱うことが自然である。

- (4) 「2000 年 10 月要望書」の内容をほぼ原文通り示すと次のようである。

- 1 当分の間、「指導指針」を適用することとされたい。
 介護老人福祉施設等を経営する社会福祉法人の会計については、同じく社会福祉法人が経営する介護老人保健施設の会計処理（厳密には、「介護老人保健施設会計経理準則」 - 新谷、以下「老健準則」と略称）に準拠することが適当である。
 「指導指針」は、「老健準則」を踏まえた上で社会福祉法人の特性に応じた会計処理を定めたものであることから、これを適用させることが当面の妥当策と考える。
 現行の「指導指針」は、「会計基準」の存在を前提に策定されており、「指導指針」単独での適用、会計処理とするために必要な改正を早急に行うこと。
 平成 12 年度の会計処理については、「会計基準」、「指導指針」のいずれを選択してもよいものとする。
 介護報酬を財源とする会計については、社会福祉法人の事業の範囲内で、その使途については法人の自由裁量とされるべきである。（他の社会福祉事業、社会福祉を目的とする公益事業等への充当等）
- 2 平成 12 年度内に、「老健準則」に見合った会計基準を策定すること。
 「老健準則」は、医療法人会計（厳密には「病院会計準則」 - 新谷）に拠っており、社会福祉法人が運営する他の介護保険事業や社会福祉事業を含めた会計処理を可能とする基準策定が必要である。
 社会福祉法人の会計処理においては、「老健準則」にない、収支計算書が求められる。

- (5) 「経理規程委員会」の委員であり、かつ「指導指針」の策定に携った者(塩原他[9]、「はじめに」)は、指導指針の作成段階において次のように「会計基準」と「指導指針」の会計単位(会計処理含む)の調整を想定していた。社会福祉法人が特養等を経営する場合、「指導指針」の会計処理により計算書類を作成するが、これを「会計基準」でいう「経理区分」の計算書類(貸借対照表含む)と位置づけ、当該部分とその他の部分の「経理区分」を合算して、「会計基準」でいう社会福祉事業の「会計単位」の計算書類とする。

[引用参考文献]

- [1] 石山真男他『変革期の社会福祉法人の経営』エヌピー通信社, 2002年.
[2] えひめ福祉オンブズネット編『愛媛県内99年度版特別養護老人ホームの状況』創風社, 2000年7月.
[3] 大橋英五『現代企業と経営分析』大月書店, 1994年.
[4] 北場勉『戦後「措置制度」の成立と変容』法律文化社, 2005年.
[5] 北林孝雄他『社会福祉法人をめぐる会計・税務・法務』清文社, 2000年.
[6] 小室豊允『実践的保育所経営論』全社協, 2000年.
[7] 小室豊允『新会計基準と福祉財務戦略』筒井書房, 2001年.
[8] 塩原修蔵他『社会福祉法人の会計・税務・監査』(正誤表含む)税務研究会出版局, 2005年.
[9] 塩原修蔵他『介護保険事業者のための新しい会計処理』厚有出版, 2000年.
[10] 塩原修蔵他『介護保険事業者の「会計の区分」と消費税・医療費控除』厚生科学研究所, 2000年.
[11] 全国社会福祉協議会編『社会福祉法人会計基準Q&A PART2』全社協, 2001年.
[12] 全国社会福祉協議会編『社会福祉法人会計基準Q&A PART1』全社協, 2002年.
[13] 総務庁行政監察局『社会福祉法人の指導監督に関する行政監察結果報告書(事例集)』総務庁, 1997年7月.
[14] 武田安弘他『社会福祉法人会計基準における計算書類の特質』『経営学研究』10巻1号, 2000年.
[15] 社会計事務所『新社会福祉法人会計基準の方向性』1999年10月30日.
[16] 永田智彦他『社会福祉法人の会計と税務 改訂新版』TKC出版, 2003年.
[17] 沼中健『社会福祉法人会計基準の徹底解説』河出書房, 2003年.
[18] 野村秀和編『高齢社会の医療・福祉経営』桜井書店, 2005年.
[19] 宮内忍他『新・社会福祉法人の会計の実務』全社協, 1993年.
[20] 宮内忍他『指定介護老人福祉施設等の新会計処理方法』第一法規2000年.
[21] 宮内忍他『移行時の会計処理』筒井書房, 2003年.
[22] 宮内忍他『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.
[23] 守永誠治『社会福祉法人の会計』税務経理協会, 1991年.
[24] 老施協『老施協』2000年1月, 325号.
[25] 老施協『老施協』2000年5月, 329号.
[26] 老施協『老施協』2000年10月, 334号.
[27] 老施協『老施協』2000年12月, 336号.
[28] 老施協『老施協号外』2001年1月.
[29] 老施協『老施協』2003年8月, 369号.