

社会福祉法人における会計制度の特徴と課題

Characteristic and Problem of Accounting System in Social Welfare Corporation

浅尾 隆 司
Ryuji Asao

要 約

社会福祉法人は、公益事業の達成と収益性の維持という二つの目標を両立させていく中で、一定の利潤を得て、その存続を継続していかねばならない。社会福祉法人がその活動において適格な経済主体となりうるためには、その判断の基となる会計基準の確立と情報開示が必要不可欠である。しかしながら、わが国では非営利組織の会計基準はそれぞれに個別化され、統一的な会計基準が存在せず、情報開示に関してもかなり後れを取っている。

本稿は、社会福祉法人である特別養護老人ホームにおける社会福祉法人会計を基に、会計情報の機能について議論後、わが国における福祉法人会計の変遷と財務諸表体系を概観する。

設例においては、国庫補助金等特別積立金の取り崩し処理を中心に分析し、社会福祉法人会計の問題点を整理する。

米国における非営利組織体の財務諸表を開示する基本原則においては、何を重視してどのような目的を立てたのかその見解が示されており、有用な会計情報を形成する上で重要な示唆を与えてくれるものとする。そこから、わが国における社会福祉法人会計の課題とそのあり方を考察するものである。

キーワード：法人会計基準、指導指針、会計情報、基本金、国庫補助金等特別積立金、FASB

1. はじめに

社会福祉法人と一般企業の相違は、その事業目的に象徴される。企業の経営目的は利潤拡大であり、事業活動の成果は市場を通じて評価される。一方、社会福祉法人は民法に基づき福祉政策の達成を目的として設立された特別法人であり、事業所において良質な福祉サービスを提供するとともに利用者の負担軽減を目指し、その実績に応じて

事業活動が評価される。それゆえに、課税の免除、施設整備補助金の交付、助成金といった優遇措置が採られている。

平成12年4月1日、老人介護を社会的コストとして捉え社会全体で支えることを目的として介護保険法が施行され、従来の行政処分による業務委託による措置委託制度から利用者自ら事業所を選択するという利用契約制度へ移行した。

さらに、介護保険法に基づく介護サービスを提供する事業資格が社会福祉法人に限定されるものではなくなったため、社会福祉法人以外の事業者であっても介護保険法基準省令により認可を受けた事業者であれば、介護事業に参入することが可能となった。このことは、社会福祉法人が行う事業活動に経営効率が求められることを意味する。介護保険施設としては、介護老人福祉施設、指定介護老人保健施設、指定療養型医療施設が指定さ

(図表1) 株式会社と社会福祉法人の相違

	社会福祉法人	株式会社
原資	寄附金	株式出資
配当	なし	あり
国等の補助金	あり	なし
経営目的	社会福祉事業の達成	利益の獲得による利潤の拡大
課税関係	社会福祉事業に対しては不課税	課税

(出典) 宮内忍・宮内真木子 (2009) 『社会福祉法人会計の基礎から決算 介護保険事業編』 p1. を基に筆者執筆・修正

れている。老人福祉法に基づいて設立された特別養護老人ホームは、介護保険法に定める指定介護老人福祉施設でもあるため、老人福祉法と同時に介護保険法に基づく法人でもある。

2. 社会福祉法人と会計

2.1. 会計の機能

会計は、会計基準に基づいて会計の職能を行うものであるが、各法人は会計基準に準拠して経理規定を整備することになる。会計実務はこの経理規定に従う。米国会計学会（AAA）によれば、会計とは、「情報利用者が事情を理解したうえで判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を認識し、測定し、伝達するプロセスである」と定義されているが¹⁾、ここでいう認識とは、多数の事象の中からそれが会計処理の対象であるかどうかを判定し、適切な項目に分類する行為を意味する。測定とは、認識された項目に対して貨幣単位で数値を割り当てる行為である。伝達とは、認識、測定した結果を利害関係者に開示する行為をいう。

これらの行為の対象となるのが、取引あるいは事象といわれるものである。ここでいう取引とは、単なる契約や物のやりとりだけではなく、価値の増減変化をもたらす会計上の取引を意味する。したがって、社会福祉法人においても、会計の基本的機能は、法人の事業活動の実態をできるだけ有用な会計情報として関係者に提供し、法人の適切な意思決定に役立てることにある。

2.2. 会計情報の役割

社会福祉法人がその行動と評価の的確な主体となりうるためには、その判断材料となる会計情報とそれを作成するための会計基準が不可欠である。そのような意味で、意思決定と利害調整において、直接的な機能を担っているのが会計情報であり、間接的に担っているのが会計基準である²⁾。

1) American Accounting Association (1973), *A Statement of Basic Accounting Theory*, p.1.
飯野利夫訳 (1975) アメリカ会計学会 (AAA) 『基礎的会計理論』国元書房, p.2。

2) 星野一郎 (2006) 「金融会計の意義とその特性—行動・評価・仲裁の観点から—」, 『マネジメント研究』第6号 pp.33-48。

会計の目的は、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することにあるが、それは、会計情報の作成者と利用者双方にとって有用でなければならない。会計情報は、事業活動の継続性を担保する利益を生み出す経常的な活動成果と同時に、経営上の問題点を数値的に提示するものでなければならない。つまり、会計情報の利用者が、その内容を確認または修正でき、過去及び現在の事象の結果から将来への予測を形成することができなければならない。それには、情報の目的適合性と信頼性が重要である。これらの要求に適合している情報を提供できなければ有用な会計情報とはいえない³⁾。

2.3. 会計責任

社会福祉法人の経営者は、債権者、寄贈者および行政から資金の効率的運用を委任され、その成果を期間報告する責任を負う。つまり、財産や資金の管理・運用を委託された者として、自らの職務を果たしたことを、会計報告を通じて説明する責任がある。

事業活動を行う際、どのような選択が可能であったか、予算の作成と執行、組織管理、会計測定と会計実体を通じ、適切な資源配分を達成したのか、その行動の正当性を説明しなければならない。証拠に基づくデータを基礎として作成した報告書を委託者に報告し、その内容が委託者に承認されることによって、会計責任は果たされたことになる。会計の本質的な役割は、会計責任の遂行にある。このことが、情報利用者の意思決定に有用な会計情報を提供することになるからである。

3. 社会福祉法人における会計制度の変遷

3.1. 「社会福祉法人会計要領」適用の時代

1951年3月29日に社会福祉事業法（2000年5月に「社会福祉法」に名称変更）が制定されたのを受けて、社会福祉事業を行うことを目的として社会福祉法人が創設され、その後、社会福祉法人が準拠すべき会計の制度化について、当時の厚生省より「社会福祉法人会計要領」（1953年3月18日

3) FASB (1980), *A Statement of Financial Accounting Concepts No.2 Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Stamford,p.x.

付) (以下、「要領」とする)が発出され、法人の財政状態および事業成績を明確にするため、正規の簿記の原則に従って取引を記録し計算することを求めた。この「要領」は、企業会計原則および財務諸表準則に準拠して会計を行うことも容認し、減価償却処理の導入など企業会計原則に準じたものと位置づけられる⁴⁾。

この「要領」は、わが国における社会福祉法人会計の端緒であった。しかし、当時の各社会福祉法人における会計処理は整合性・統一性に欠け、不明瞭な会計処理による事故が発生する例もあり、結果的に、「要領」が社会福祉法人に定着することはなかった。

社会福祉法人がその行動と評価の的確な主体となりうるためには、会計情報とそれを作成するための会計基準が重要であることは前節で述べたところである。意思決定と利害調整において、直接的な機能を担っているのが会計情報であり、間接的に担っているのが会計基準である。そのどちらも機能がしていないこの時代は、理念のみが先行し、社会福祉事業を行う経営基盤が整備されていなかった時代と考えられる。

3.2. 「社会福祉法人経理規定準則」適用の時代

戦後高度経済成長へ移行したわが国は、国家予算に占める社会福祉予算の伸びも著しくなったが、1973年のオイルショックを機に低経済成長の段階に入り、福祉行政に対しても厳しい視線が向けられるようになった。社会福祉法人に対しても、「財政状態及び経営成績を明確にして財務の公正を期し、国民の負託に応えること」を求めた。

当時の厚生省は、会計処理の統一とより整合性のある会計の実施を目的として措置支弁対象施設を経営する社会福祉法人に対し、1976年1月31日に「社会福祉法人経理規定準則」(社施第25号通知) (以下、「準則」とする)を通知した。

「準則」が目的とするところは、社会福祉法人を消費経済事業体として位置づけることで、企業会計における損益計算を要求せず、減価償却を否定し、収支計算書を中心に法人が措置費や補助金といった公的資金の収支を正確かつ明瞭にするた

め、会計責任者を設置することで、会計の説明責任を確保することにあった。

「準則」によってわが国における福社会計制度の基礎が築かれたという側面は否定できないが、特殊な仕訳処理や計算書に表示される独特な勘定科目は、客観的な理解が困難であった。会計機能から言えば、予算準拠主義に基づき収支計算書における「支出」に重点を置くことで、行政による統制機能を高め、社会福祉法人の会計に対し「受託責任会計」の役割を果たすことを強く求めていると考えられる。しかしながら、結果的には、このことが社会福祉法人の経営管理能力を後退させ、自主性を損なうこととなった。

3.3. 「社会福祉法人会計基準」適用の時代

平成12年4月1日の介護保険制度の導入により、社会福祉法人の経済的基盤は、介護内容と介護量に応じた介護保険収入へと転換した。この移行により、社会福祉法人は自主的に経営基盤の安定を図り、利用者に対して質の高い福祉サービスを提供し、自らも経営管理能力を高めていかねばならなくなった。

この動きに先がけ、平成12年2月17日に「社会福祉法人会計基準の制定について」(社援第310号) (以下、「会計基準」とする)が発出された。「会計基準」の目的は、公的資金の収支を明瞭にし、事業計画をもとにその受託資金を管理することで法人の事業活動成果と財政状況を明確にすることにある。

「会計基準」は、社会福祉法人を生産経済事業体として捉え、損益概念を導入することで減価償却も採用した。これにより、社会福祉法人会計に求められる会計機能も「受託責任会計」から事業運営の効率性に重点を置いた「業務責任会計」へと転換することになる。

さらに、介護保険事業者の経営実態を把握する会計基準として、平成12年3月10日付老計第8号通知「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」(以下、「指針」とする)が通知された。しかしながら、「指針」に先行して「会計基準」が通知されていたため、社会福祉法人であると同時に介護保険指定事業者でもある特別養護老人ホーム等においては、現在においてもこの二重基準に翻弄されているのが実情である⁵⁾。

4) 杉山学・鈴木豊(2002)「非営利組織体の会計」中央経済社 p.60。

4. 社会福祉法人会計における財務諸表の体系

認識・測定された取引は、仕訳を通じて帳簿に記録され、分類・集計を経て財務諸表が作成される。簿記とは、財産の保全・運用等を統制し、財産管理における責任を解明する計算技術であり、特に複式簿記は、様々な会計制度と融合し、事業活動における会計情報を記録することができる。「会計基準」においても、複式簿記により財産状態および収支状況について記録することを定めている。社会福祉法人が作成しなければならない財務諸表は、①貸借対照表、②資金収支計算書（「指針」では収支計算書）、③事業活動収支計算書（「指針」では事業活動計算書）、④財産目録とされている。本節では、①②③の財務三表についてその目的と構造について述べることにする。

4.1. 資金収支計算書

資金収支計算書（「指針」では「収支計算書」）は、事業計画に基づき事前に作成された予算と対比することで、予算の執行状況を確認し、事業活動を予算に準拠するよう統制することを目的としている。さらに、一定期間における資金の収支状況に焦点を当て、活動実績である支払資金（正味運転資金）の増加と減少を表示する。一般企業における資金（現金および現金同等物）の増減変動を表示するキャッシュ・フロー計算書とは異なる、非営利法人特有の計算書である。また、事業区分（経理区分）ごとに収支内容を表示する資金収支内訳表も用意され、より詳細な勘定科目によって収支内容が表示される（なお、「指針」では収支計算書の内訳表は用意されていない）。

「経常活動による収支」(①)は、主に介護給付の対価として受け取った経常活動収入から給与および経費等を控除した残高を収支差額として表示する。事業活動の成果とそれに伴うコストを確認

5) 社会福祉法人が会計処理を行う場合の会計基準は複数あり、介護保険事業の「指導指針」、老人保健施設事業の「老人保健施設会計・経理準則」、授産施設の「授産施設会計基準」、その他保育所や措置施設等一般社会福祉事業の「社会福祉法人会計基準」等、各社会福祉法人が行う事業内容に応じて用意されている。平成15年3月31日に介護保険事業者は指針が優先適用されることが通知(老計発第0331004号)されたが、「社会福祉法人会計基準」で処理する場合における調整に関しては、現在においても改正通知は出されていない。

(図表 2) 資金収支計算書の構造

	予 算	決 算	差 異
経常活動による収支 ①			
施設整備等による収支 ②			
財務活動による収支 ③			
当期資金収支差額合計 ④ (①+②+③)			
前期末支払資金残高 ⑤			
当期末支払資金残高 ⑥ (④+⑤)			

(出典) 社援第310号通知(別紙)を基に、本田親彦・渡辺博(2000)「解説 社会福祉法人会計基準」p.35を参考に概略図として筆者作成。なお「指針」における「収支計算書」も同様の構造である。

できる部分である。「施設整備等による収支」(②)は、主に固定資産の取得支出、施設および設備整備を目的とした補助金収入等による収支を表示する。「財務活動による収支」(③)とは、主に施設整備を目的とした借入金収入ならびに借入金償還補助金収入、借入金償還支出、施設整備積立預金の積立預金支出と積立預金取崩収入を表示することで法人の財務体質とその運営実績を示す。なお、行政からの補助金は、使途目的が特定されているため、その目的に従って①、②、③に分類して補助金の収受額を計上することになる。このように、収支計算書は、上記①、②、③に分類して運転資金の収支差額を予算と対比し、その執行状況を表示する。

「当期資金収支差額」(④)は、以上の①、②、③を加算することで当期における支払資金を表示する。この④に前期より繰り越した「前期末支払資金残高」(⑤)を加算したものが、「当期末支払資金残高」(⑥)である。⑥に表示される金額は、貸借対照表の流動資産から流動負債(ただし引当金を除く)を控除することで示される「支払資金残高」と連動する構造となっている。

4.2. 事業活動収支計算書

事業活動収支計算書（「指針」では「事業活動計算書」）は、措置委託制度から利用契約制度に転換したことにより、介護サービスのコストと利用者の負担額に合理性が求められ、事業活動の適正性、効率性および事業継続性を、会計情報として提供することを目的とする計算書である。

事業活動収支計算書は、発生主義を採用し、純資産の増減を計算する機能を有する。構造的には、企業会計における損益計算書に相当するもの

(図表 3) 事業活動収支計算書

	本年度決算	前年度決算	増 減
事業活動収支の部 ①			
事業活動外収支の部 ②			
経常収支差額 ③ (①+②)			
特別収支の部 ④			
当期活動収支差額 ⑤ (③+④)			
繰越活動収支差額の部			
前期繰越活動収支差額 ⑥			
当期末繰越活動収支差額 ⑦ (⑤+⑥)			
基本金取崩額 ⑧			
基本金組入額 ⑨			
その他の積立金取崩額 ⑩			
その他の積立金積立額 ⑪			
次期繰越活動収支差額 ⑫ (⑦+⑧-⑨+⑩-⑪)			

(出典) 社援第310号通知(別紙)を基に、本田・渡辺(前掲書)p.49を参考に概略図として筆者作成。なお「指針」における「事業活動計算書」も同じ構造であるが、⑪の「その他の積立金積立額」は、「指針」では「その他の積立金繰入額」として表示される。

となっており、当該会計年度の決算額と前会計年度の決算額を対比してその差額を表示することで、法人の一定期間における経営成果を表示する構造となっている。

さらに、複数の介護サービス事業についてそのコストと対価の関係を把握するため、事業活動収支内訳表(「指針」では、セグメント表としての「介護サービス事業別事業活動計算書」)が作成され、各事業所での活動成果が一覧できるようになっている。

「事業活動収支の部」(①)は、主に介護事業活動によって得られた帰属収入から、人件費や経費等の消費支出額を控除し、事業活動収支差額を表示する。「事業活動外収支の部」(②)は、財務活動に関わる受取利息配当金や借入金利息など、その他事業活動以外の要因による収支を表示する。①に②を加算した額が経常収支差額(③)として表示され、「特別収支の部」(④)に施設整備時における補助金や寄付金など臨時的な収支が記載される。

「当期活動収支差額」(⑤)は、一般企業における当期純利益に相当するものであるが、企業会計における「利益」とは違い、法人内の資源が介護サービスを提供するためにどのように消費されたか、その効率性を判断する「成果」として認識される部分である。

「繰越活動収支差額の部」は、⑤に「前期繰越活動収支差額」(⑥)を加算して「当期末繰越活動収支差額」(⑦)を表示する。「次期繰越活動収支差額」(⑫)は、企業会計における繰越利益剰

余金に相当するものである。社会福祉法人は非営利企業であるため、獲得した収益の一部を配当金として分配することは認められていないが、事業活動を継続していくための施設整備等積立金として一定額を利益処分することはできる。なお、「次期繰越活動収支差額」は、貸借対照表の「次期繰越活動収支差額」と連動する構造となっている。

4.3. 貸借対照表

貸借対照表は、ある一定時点での法人組織全体に焦点を当て、同一の機能を有する項目を資産、負債、および純資産に分類・集計し、法人の財政状態を表示するものである。

貸借対照表は「資産＝負債＋純資産」という等式を図示したものであり、借方の「資産の部」を「流動資産」と「固定資産」(「基本財産(土地や建物といった施設経営の基盤をなすもの)」を特掲し、「その他の固定資産」と区分しなければならない)に、貸方を「負債の部」と「純資産の

(図表 4) 貸借対照表の構造

資産の部	負債の部
流動資産	流動負債
	固定負債
固定資産	純資産の部
基本財産	基本金
その他の固定資産	国庫補助金等特別積立金
	その他の積立金
	次期繰越活動収支差額
	(当期繰越活動収支差額)

(出典) 社援第310号通知(別紙)を基に、本田・渡辺(前掲書)pp.64-83を参考に概略図として筆者作成。

部」に区分し、「負債の部」を「流動負債」と「固定負債」に区分して表示する。なお、流動資産から流動負債（ただし引当金を除く）を控除することで示される支払資金残高は、資金収支計算書の当期末支払資金残高と連動する。

貸借対照表の借方は資産の運用状況を示し、貸方は資産の調達源泉を示すものである。調達源泉のうち、外部債権者から調達した資金が「負債」であり、寄付金や補助金など法人に帰属する財産が「純資産」である。純資産の部は、社会福祉法人会計の特質を最も表わす部分であり、「基本金」、「国庫補助金等特別積立金」、「その他の積立金」、「次期繰越活動収支差額」に分類して表示される。

「基本金」とは社会福祉法人が事業を継続するために維持すべきものとして収受したものであり、社会福祉事業の対価としてではなく、施設の経営基盤を整備するために無償で収受した寄付金の額である。詳細は第5章で述べることとする。

「国庫補助金等特別積立金」とは、資産取得時における社会福祉法人の負担と施設利用者の負担を軽減する目的から、土地や建物といった基本財産などを取得すべきものとして国や民間助成団体から拠出された補助金の額である。詳細は第6章で述べることとする。

「その他の積立金」とは、理事会の決議を経て特定の事業目的をもつ積立金として積み立てられ、その額は事業活動収支計算書の「繰越活動収支差額の部」とともに資金収支計算書の「財務活動等による収支の部」に表示される。この積立金は、その同額を法人内部で積立預金として確保しなければならない。

「次期繰越活動収支差額」は、企業会計における「繰越利益剰余金」に相当する。事業活動によって得た「成果」を表示するものであり、事業活動収支計算書の「次期繰越活動収支差額」と連動する。

5. 基本金の特徴

基本金は法人の設立時において無償で収受した寄付金の額であるため、建替え等により当該固定資産が廃棄または売却されても基本金を取り崩すことはできない。

もともとわが国には寄付者によって寄付金の使途が拘束されるという概念は薄く、その拘束程度

が財務諸表に表示されることはない。むしろ、基本金は、事業活動の経営基盤を形成し、法人が事業を継続するうえで維持すべく収受した金額であり、社会福祉事業の対価としてではなく法人の実体財産の調達源泉であるという認識に基づき、純資産としてその額が表示されているのである。

社会福祉法人の設立には、施設設立のための用地、建物、施設運営に必要な器具や備品（初度調弁費または初度備品という）が必要であり、当該初度調弁に係る寄付金は、当然に固定資産以外のものも含まれる。しかしながら、基本金の範囲に関する定義には「会計基準」と「指針」に違いがあり、このことが会計処理にも影響を与えているため、わが国の社会福祉法人会計における基本金について議論をする場合、この点から始めなければならない。

5.1. 「会計基準」における基本金の定義

法人会計基準第31条において基本金は以下のように規定されている。

1号基本金とは、社会福祉法人の設立、施設の創設および増築等に係る寄付金のうち、基本財産等（固定資産に限る）を取得すべきものとして指定された寄付金の額。

2号基本金とは、借入償還金に充てる寄付金のうち、前号の資産取得に充てるものとして指定された寄付金の額。

3号基本金とは、施設の創設・増築等のために保持すべき運転資金として収受した寄付金の額。

4号基本金とは、定款の規定により、当期末繰越活動収支差額の一部または全部に相当する額の運用財産を基本財産に組み入れた場合におけるその組入額。

以上のことから、「会計基準」では資産のあり方に着目し、固定資産に使用されたもののみを基本金とする旨定めている。したがって、基本財産の価額が基本金の金額と一致するわけではない。設備資金借入金の償還に充てる寄付金も、固定資産に係るものだけが基本金とされる。このように限定された結果、初度調弁に充てられた10万円未満の物品に係る寄付金は基本金とはならず、当期の収益として計上されることになる。

5.2. 「指針」における基本金の定義

「指針」では、老計第8号第2の8(1)アにおいて、「施設創設・増築等の土地、建物等の基本財産等の取得を目的として指定された寄付金」と規定しており、基本金を固定資産に限定していない。

さらに、イにおいては、「施設創設・増築等の土地、建物等の基本財産等の取得を目的として指定された寄付金」の金額は、「固定資産とそれ以外に区分することができない場合は、当該寄付金を基本金として計上することができる」としている。

したがって、施設創設・増築時に基本財産等の取得を目的として指定された寄付金は、初度調弁も含めすべて基本金として取り扱われるため、会計上は当期活動収支差額に含まれないことになる。なお、施設整備時における消耗品購入に係る設備資金借入金の償還に充てられた寄付金も基本金に含まれる。

5.3. 「会計基準」における基本金の問題点

社会福祉法人の設立に関しては、設立の認可要件として、その準備資金とその確保のための事業計画、設立後の借入金償還等の資金計画について所轄官庁に提出を義務付けられており、その確実な履行を厳格に求められている。したがって、業績評価として算入される収益と法人の設立時に拠出される基本金は明確に区分され、調達された資金の収支が均衡するように資産状況を示す必要がある。

「会計基準」は、借方の資産のあり方に着目し、固定資産として使用されたものを基本金として限定しているが、この規定に従って費用処理される消耗品等を基本金から除外した場合、当該費用の全額が寄付金から調達されていない可能性もあり、さらに、借入金により購入した消耗品に係る借入償還寄付金も基本金の額から除外しなければならない。

したがって、収受するごとに寄付金を基本金とする部分と基本金から除外する部分とに分割して会計処理しなければならないが、このことは、非効率であるばかりでなく、調達された資金の収支と事業活動における収支の関係を不明確にするものである。

6. 国庫補助金等特別積立金の特徴

国庫補助金等特別積立金は、国や地方公共団体から拠出された補助金や助成金を純資産として表示したものである。地方公共団体から無償で譲受した土地や建物、民間公益補助事業による助成金、民間助成団体からの補助金も国庫補助金等特別積立金として組入れの対象となる。国庫補助金等特別積立金は、社会福祉法人の資産取得時における負担を軽減することで施設利用者の負担を軽減するという目的をもつ。任意に取り崩すことは出来ないが、売却・除却された場合は取り崩すことが出来る。

資産の使用期間に減価を費用配分する減価償却費とそれに対応する国庫補助金等特別積立金取崩額が、一定期間において間接的に関係づけられるのであるが、その減価償却に対応すべき取崩額の計算に関しても、「会計基準」と「指針」に違いがある。特に、「会計基準」においては、期間損益に不均衡が発生し、損益の歪みが見受けられる。

6.1. 「会計基準」における国庫補助金等特別積立金の取扱い

法人会計基準第34条では「国庫補助金等特別積立金は、毎会計年度、国庫補助金等により取得した資産の減価償却費のうち国庫補助金等に相当する額を取崩すものとする」と定められている。繰延収益法を採用することで、繰延収益末償却額が貸借対照表の純資産の部に計上され、国庫補助金等特別積立金の対象である固定資産の減価償却に対して、当該国庫補助金によって取得された部分に相当する額を国庫補助金等特別積立金取崩額として事業活動収支計算書の事業活動収入に計上することになる。

なお、設備資金借入金に関しては、償還補助金を受け入れた事業年度に「施設整備補助金収入」として計上するが、当該金額を国庫補助金等特別積立金として積立てないため、当該借入金の対象資産の減価償却費と償還補助金収入の計上時期は対応しないことになる。

6.2. 「指針」における国庫補助金等特別積立金の取扱い

「指針」は、同第2の8(2)において、「国庫

補助金等は、その効果の発現する期間にわたって、支出対象経費（主として減価償却費をいう）の期間費用計上に対応して国庫補助金等特別積立金取崩額を事業活動収入に計上する」としている。取得資産の未償却残高が1円になるまで、減価償却費と国庫補助金等特別積立金の取崩額が対応し、資産の未償却残高と国庫補助金等特別積立金取崩額の対応関係にも歪みは生じないことになる。

介護保険施設では、借入金の償還補助金を国庫補助金等特別積立金に繰入れる方法と繰入れない方法があるが、同第2の8（2）イ（イ）において、実際に償還補助があった場合、当該金額を国庫補助金等特別積立金に繰り入れるものとしている。施設整備時における補助金と同様、当該償還補助の総額を国庫補助金等特別積立金に繰り入れ、対象資産の減価償却に応じて国庫補助金等特別積立金の取り崩しを行うことになる。償還補助金を受領した年度においてその同額を国庫補助金等特別積立金に繰り入れ、耐用年数の全期間にわたって国庫補助金等特別積立金の取り崩しを行うため、減価償却費の軽減を均等に行うことができる。

6.3. 減価償却費と国庫補助金等特別積立金取崩の関係

どのような組織であれ、会計の目的は、法人に属する全資源について受託責任の解明をすることにある。したがって、全資源にわたる会計の解明を行うには減価償却処理が必要となってくる。法人の財産である固定資産は、複数期間にわたり法人に便益を供与する。

したがって、減価償却費のような費用配分は、因果関係の存在が認識されているにも拘らず、特定の関係を把握できない場合に適用される。ある期間における（減耗を原因とする）減価償却費の金額は、通常の場合、測定することは不可能である。もともとその費用は、特定の収益または特定の期間に対して直接に関係づけることができないからである⁶⁾。

つまり、資産が用いられる期間に減価（相当額）を費用配分することによって一定期間における収益と費用が間接的に関係づけられるのであ

る。通常は、その利用から生じる費用は、便益を提供する期間として見積もられた耐用年数期間に配分される⁷⁾。

当該補助対象の資産価額とその資産に占める国庫補助金の割合によって、減価償却費に対応する国庫補助金等特別積立金の相当額が算出され、国庫補助金等特別積立金取崩額が計算されるのである。以下の式に示される関係を維持しながら、国庫補助金等特別積立金の取崩額は当該対象資産の減価償却費と対応する関係にある。このことは、国庫補助金を財源の一部として取得した場合の圧縮記帳と同じ計算結果をもたらすことになる。

減価償却費≧国庫補助金等特別積立金取崩額

6.4. 設例

建物取得価額	780,000,000円
寄付金（自己資金）	39,000,000円
施設整備補助金（A 県より）	546,000,000円
	（補助対象割合は、建物に100%）
設備資金借入金（B 機構より）	195,000,000円
	（15年償還で無利息とする）

（償還補助期間15年間（195,000,000円全額償還補助予定）対象割合は、建物に100%）

（注：設例の金額は、筆者の複数のクライアントから抽出したものに修正を加えたものである。）

建物の耐用年数は39年のため、毎期の減価償却費は以下のとおりである。

$$(780,000,000円 \times 0.9) \div 39年 = 18,000,000円$$

（旧定額法）

（償却期間終了後も5年間継続して償却を行うこととするため、44年目は6,000,000円）

毎年の国庫補助金等特別積立金取崩額

・「会計基準」の場合

$$546,000,000円 \div 39年 = 14,000,000円$$

・「指針」の場合

$$(施設整備補助金 546,000,000円 + 償還補助金 195,000,000円) = 741,000,000円$$

$$(741,000,000円 \times 0.9) \div 39年 = 17,100,000円$$

（耐用年数完了後、同額を4年間計上し、44年目は5,700,000円計上する）

6) 黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本晴生(2001)【FASB NPO 会計基準】中央経済社 pp.13-14.

7) FASB (1987), *Statement of Financial Accounting Standards No93, Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations*, pars.23.

設例による仕訳一覧

1. 「会計基準」による処理方法				
借方	金額	貸方	金額	摘要
現金預金	546,000,000	施設整備補助金収入	546,000,000	施設整備補助金収入受入
支払資金	546,000,000	施設整備補助金収入	546,000,000	(資金収支計算書に計上)
国庫補助金等特別積立金積立額	546,000,000	国庫補助金等特別積立金	546,000,000	国庫補助金等特別積立金へ繰り入れ
現金預金	13,000,000	借入金元金償還補助金収入	13,000,000	設備資金借入金元金償還補助金収入の受け入れ
支払資金	13,000,000	借入金元金償還補助金収入	13,000,000	(資金収支計算書に計上)
減価償却費	18,000,000	建物	18,000,000	減価償却費計上 (44年目は、6,000,000を計上)
国庫補助金等特別積立金	14,000,000	国庫補助金等特別積立金取崩額	14,000,000	国庫補助金等特別積立金の取り崩し
2. 「指針」による処理方法				
現金預金	546,000,000	施設整備補助金収入	546,000,000	施設整備補助金収入受入
支払資金	546,000,000	施設整備等補助金収入	546,000,000	(収支計算書に計上)
国庫補助金等特別積立金繰入額	546,000,000	国庫補助金等特別積立金	546,000,000	国庫補助金等特別積立金へ繰り入れ
現金預金	13,000,000	設備資金借入金元金償還補助金収入	13,000,000	設備資金借入金元金償還補助金収入の受け入れ
支払資金	13,000,000	設備資金借入金元金償還補助金収入	13,000,000	(収支計算書に計上)
国庫補助金等特別積立金繰入額	13,000,000	国庫補助金等特別積立金	13,000,000	国庫補助金等特別積立金へ繰り入れ
国庫補助金等特別積立金	17,100,000	国庫補助金等特別積立金取崩額	17,100,000	国庫補助金等特別積立金の取り崩し (44年目は、5,700,000を計上)
減価償却費	18,000,000	建物	18,000,000	減価償却費計上 (44年目は、6,000,000を計上)

次頁の図表5は、設例の仕訳に基づいて、減価償却費と国庫補助金等特別積立金取崩額の処理を「会計基準」と「指針」とを対比して表示したものである。

「会計基準」も「指針」も、国庫補助金等特別積立金の会計処理においては、最終的にその累計損益は一致する。しかし、「会計基準」の場合、事業活動の実態は変わらないのに、最初の15年とそれ以降とでは損益への影響に差が生じている。耐用年数完了後においては、さらにその差が広がっている。一方、「指針」の場合、45年度以外は損益に変化はなく、各年度において均等に減価償却費と国庫補助金等特別積立金取崩額が対応している。

旧定額法の下では、耐用年数が到来した資産の残存価額は10% 残ることになるが、「会計基準」では先に国庫補助金等特別積立金の取り崩しが完了するため、実際には、減価償却費と国庫補助金等特別積立金の取崩額は対応せず、資産の未償却残高と国庫補助金等特別積立金取崩額の対応関係は成立しない。

また、「会計基準」では、設備資金借入金の償

還補助金を受け入れた事業年度に収入としては計上するが、当該金額を国庫補助金等特別積立金として繰り入れないため、当該借入金の対象資産の減価償却費と償還補助金収入の計上時期は対応しないこととなる。

なお、平成12年12月19日に発出された社援第49号・老計第55号通知（平成15年3月31日一部改正）第3（7）において、「会計基準」で処理している場合であっても、「指針」による国庫補助金等特別積立金の取崩計算を行うことを容認しているが、国庫補助金等特別積立金の取崩計算に関しては速やかに「指針」に示されている方法に統一するよう通達すべきである。

6.5. 平成19年度改正による国庫補助金等特別積立金取崩への影響

平成19年度税制改正により、平成19年4月1日以降新たに取得した資産に関しては、備忘価格の1円までの償却が可能となった。また、平成19年3月31日以前に取得し現在使用している資産に関しても、平成19年4月1日以降に開始する事業年度から、1円まで償却することが可能となった。

なお、無形固定資産については残存価格をゼロとして計算する。「指針」は、当初から耐用年数到来後も使用する場合には備忘価額1円まで償却できることとされてきたので、今回の改正の影響はない。しかし、「会計基準」の場合、耐用年数が到来し減価償却を完了した資産（残存価額10%）

を、今回の改正で1円になるまで償却しなくてはならない。

定額法による減価償却を採用している場合、平成19年4月1日以降に取得した有形固定資産の減価償却については、改正後、「会計基準」における減価償却費と国庫補助金等特別積立金取崩額の

図表5 「会計基準」と「指針」における国庫補助金等特別積立金に関する処理の違い

年度	共通処理項目		「会計基準」による処理		「指針」による処理		
	減価償却費 (A)	設備資金借入金元金 償還補助金収入 (B)	国庫補助金等 特別積立金取崩額 (C)	事業損益への影響 (B)+(C)-(A)	国庫補助金等 特別積立金繰入額 (D)	国庫補助金等 特別積立金取崩額 (E)	事業損益への影響 (B)-(D)+(E)-(A)
1	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
2	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
3	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
4	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
5	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
6	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
7	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
8	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
9	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
10	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
11	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
12	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
13	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
14	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
15	18,000,000	13,000,000	14,000,000	9,000,000	13,000,000	17,100,000	-900,000
16	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
17	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
18	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
19	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
20	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
21	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
22	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
23	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
24	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
25	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
26	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
27	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
28	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
29	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
30	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
31	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
32	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
33	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
34	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
35	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
36	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
37	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
38	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
39	18,000,000		14,000,000	-4,000,000		17,100,000	-900,000
40	18,000,000			-18,000,000		17,100,000	-900,000
41	18,000,000			-18,000,000		17,100,000	-900,000
42	18,000,000			-18,000,000		17,100,000	-900,000
43	18,000,000			-18,000,000		17,100,000	-900,000
44	6,000,000			-6,000,000		5,700,000	-300,000
計	780,000,000	195,000,000	546,000,000	-39,000,000	195,000,000	741,000,000	-39,000,000

(出典) 本表は、第6章の設例の仕訳を基に、宮内忍・宮内眞木子（前掲書）p.106を参考に筆者作成。設例の建物の償却期間は39年であるが、耐用年数完了後0円になるまで償却したものである。なお、共通科目の「設備資金借入金元金償還補助金収入」は「指針」の科目名で、「会計基準」では「施設整備補助金収入」となる。

計算上の問題点は解決されることになる。定額法による減価償却計算が残存価額を控除せず、取得価額を直接耐用年数で割ることになるため、国庫補助金等特別積立金を耐用年数で割る計算と比例関係になるからである。ただし、「会計基準」で処理している場合、平成19年3月31日以前に取得した固定資産については、国庫補助金等特別積立金を耐用年数で割る方法による矛盾は残ることになる。

7. 米国における非営利組織体会計の概念

第5章および第6章において基本金と国庫補助金等特別積立金の取り扱いについて述べてきたように、現在のわが国における社会福祉法人会計の特徴は、基本金と国庫補助金等特別積立金に象徴されている。また、その取扱いにおける二重基準（ダブルスタンダード）といった課題を抱えているが、現在においても、社会福祉法人会計の統一的処理に関する通達は出されていない。

社会福祉法人は、敗戦後のわが国において、福祉政策の要として設立された。社会福祉法人の設立に関しては、米国の民間社会事業をモデルとしたが、当時、米国では民間事業家による寄付金または各界からの助成金等によって法人運営がなされていたため、行政の支配・干渉を受けない自治運営を根幹としていた。したがって、寄贈者から收受された寄付金が、その寄付目的に応じた取扱いがされているかどうかを監視するのは当然の権利として認められていた。寄贈者の寄付目的によって純資産は拘束を受け、拘束の有無と程度が財務諸表における純資産表示の基礎となっている。ここに、「官」主導の下、補助金枠の拡大と措置委託制度等を前提に、社会福祉法人を管理する福祉政策がとられてきたわが国との決定的な差がある。

米国における非営利組織体の財務諸表を開示する基本原則においては、何を重視し、どのような目的を立てていったのかという見解が示されており、今後のわが国における社会福祉法人会計のあり方について重要な示唆を与えてくれている。

米国においても、多様な非営利組織体における財務諸表を統一することは困難と考えられてきた。しかし、1973年に設立されたFASB (Financial Accounting Standard Board 財務会計基準審

議会)は、非営利組織体も企業と同じように、その関係者の経済的意思決定に有用な情報を提供し、組織体における資源配分を合理的に意思決定するため、非営利組織体の役務及び役務提供能力と管理者の受託責任を評価するのに有用な情報を提供することを財務報告の特定目的とした。

7.1. アンソニー報告書

従来、米国における非営利組織体の会計は、業種別の様々な処理基準によって行われていた。しかし、FASBの設立により、非営利組織体全般を対象とした会計基準が求められるようになった。FASBは、まず、財務諸表の基礎的概念構造のプロジェクトに着手した。

非営利組織体に関しては、1978年5月に公表されたFASB Research Report『非営利組織体における財務会計』（アンソニー報告書）が公表され⁸⁾、1980年12月にはSFAC (Statements of Financial Accounting Concepts) 第4号『非営利組織体の財務諸表報告の基本目的』を公表し、1985年12月には同報告書第3号を改訂した第6号『財務諸表の構成要素』において、非営利組織体の財務諸表構成要素の定義を示した。営利企業と非営利組織体を一括し、非営利組織体全体における財務会計の概念的な枠組を構築し、これに基づいて既存の会計基準に検討を加え、さらに新会計基準の設定も行っている。

7.2. FASB 会計基準書第117号における財務諸表

米国の非営利組織体における財務諸表は、1993年6月FASB 会計基準書第117号『非営利組織体の財務諸表』（以下、117号とする）において公表された。117号は全ての民間非営利組織に適用される。その基本的な目的は、組織体の環境を基に、資源提供者、管理者、統制及び監督機関が組織体への資源配分を合理的に意思決定するために有用な情報を提供することとされている。これらの情報は、組織体の資産、負債及び純財産、またこれらに変動をもたらす取引などの事象と環境に関するものである。これらの情報を提供する財務諸表は、以下の通りである。

8) FASB (1978), Anthony,R.N., *FASB Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations : An Exploratory Study of Conceptual Issues*, p.223.

- ① Statement of Financial Position
(財政状態表 = 貸借対照表)
一定時点における組織体の資産、負債、純財産に関する情報
- ② Statement of Activities (事業活動計算書)
一定期間における組織体の業績に関する情報
- ③ Statement of Cash Flows
(キャッシュ・フロー計算書)
一定期間における組織体の現金その他の流動資源の調達、費消、金銭の借入と返済、流動性に影響を与えるその他の要因に関する情報
- ④ Notes (注記)
組織体が提供する財務情報を情報利用者理解させるのに役立つ説明及び解説を示す情報

117号は、非営利組織体の財務諸表における情報を開示する基本原則が、財務諸表の妥当性、理解可能性、比較可能性にあるとしている。非営利組織体は、特定の財貨または役務を提供するために経営資源を確保または利用することにその本質がある。したがって、寄贈者によるところの寄付金等は、その用途について拘束されることになる。117号における非営利組織体の財務諸表は、この寄贈者である情報利用者に対し、その知りたい情報内容に対応できるだけの拘束の有無およびその程度を明確に表示していることが、財政状態表、事業活動計算書、およびキャッシュ・フロー計算書における区分表示の基本的な基準となっている。

7.3. 社会福祉法人会計と117号における財務諸表の比較

社会福祉法人会計における計算書体系と米国117号の財務諸表の体系を比較する場合、財産目録以外は、その構成はほぼ一致していると考えられる。

わが国では、社会福祉法人の財務情報の主な利用者が厚生労働省や自治体および経営管理者である。施設整備等の大部分が行政からの補助金によるため、借入償還や施設整備等に係る補助金は予めその用途目的に応じて予算化されたうえで計算

書に区分表示され、予算通りに執行されているかどうか確認できる機能を計算書に求めている。

一方、米国における非営利組織体の財務諸表情報の利用者の多くは、外部の寄贈者である。また、その源資が社会的寄贈者から提供されているため、寄贈者の寄付目的によって純資産は拘束を受け、さらに、組織体の性格、運営環境、組織目的、業務取引から生じるサプライヤー・債権者・その他の者との契約条項に基づく拘束もあり、その有無と程度が財務諸表に区分表示される。

社会福祉法人会計の貸借対照表が一定期日における財政状態の情報を表示していることにおいては、117号の財政状態表と共通しているところである。しかし、その純資産の部においては、社会福祉法人がそのサービスを継続して提供するため、長期間に渡って維持すべき実体財産という考えに基づいて、純資産として、基本金と国庫補助金等特別積立金を表示しているのである。

117号における拘束の有無という観点から、社会福祉法人会計の貸借対照表に表示されている純資産を比較すると、基本金と国庫補助金等特別積立金を永久拘束純資産として認識することはできない。しかし、その拘束の程度は、寄贈者よりも行政側によって定められる。非営利組織体が社会的市民による寄贈で自主運営されてきた米国と、行政主導の下に管理統制されてきたわが国との明確な相違が、財務諸表における純資産の表示に端的に表れているのである。

8. おわりに

会計処理の方法を法人の都合で変更してしまうと、会計の一貫性が失われ、財務諸表の信頼度も著しく低下してしまう。会計処理には、一定の計算方法を適用すると同時に、每期継続して同様の方法を適用することは会計の基本である。

平成12年4月からの介護保険制度の導入は、福祉事業の概念を、公的責任の原則から受益者負担の原則へと大転換させた。わが国の場合、急増する高齢者介護の財源を一般財源ではなく社会保険に求め、被保険者の介護状態(要介護度)に応じて必要な保険給付を行う施策がとられた。

社会福祉法人がその事業活動と評価の的確な経済主体となりうるためには、その判断材料となる有用な会計情報とそれを作成する統一された会計

の基準が不可欠である。この二つが機能してこそ公益性の達成という理念が社会福祉事業として実体化していく。

残念ながら、本稿において論じてきたように、わが国における社会福祉法人会計は多くの矛盾を抱えている。米国においても、多様な非営利組織体の財務諸表を統一することは困難な課題と考えられていた。しかしながら、米国の会計基準設定過程においては、営利組織の会計基準と非営利組織の会計基準を一つの視野に入れて捉えている⁹⁾。『基礎的会計理論』(ASOBAT)では、ここで述べられている意見と勧告が、非営利組織にも適用できるとしている。非営利組織体も合理的な資源配分を決定するために有用な会計情報を提供することは可能であり、FASB117号は、非営利組織体の会計情報を開示する基本原則として理解可能性、比較可能性、妥当性を挙げている。

翻ってわが国における社会福祉法人会計の混乱は、そもそも複数の会計基準があることに起因する。社会福祉法人の活動の多様性および法律上の制約から細分化は必要であったかもしれない。しかし、会計基準が違えば期間損益が違ってくる、勘定科目も違ってくるのでは、適正な会計情報を財務諸表に表示できているのか疑問である。このような状況では、老人介護を国民から負託された社会福祉法人に対し、介護保険という資源を効率よく再配分できているかを客観的に把握するのは困難である。

今後は、社会福祉法人会計については、「指針」を基に速やかに処理方法を統一し、収益と費用の対応関係を明確にすべきである。客観的で、理解可能な、一般企業とも比較ができるだけの有用な会計情報を公表しなければならない。そのことが、社会福祉法人において、質の高い福祉サービスの継続的給付と効率的運営の実現に貢献し、マクロ的には適正な介護保険単価の設定につながり、ミクロ的には利用者の福祉につながっていくと考える。

謝 辞

本稿の審査過程において、匿名レフェリーの先生方には貴重なコメントとともに多くのご指摘を頂きました。ここに記して深く感謝申し上げます。

参考文献

- American Accounting Association (1973), *A Statement of Basic Accounting Theory*
飯野利夫訳 (1975) アメリカ会計学会 (AAA) 『基礎的会計理論』国元書房
- Financial Accounting Standards Board (1978), Anthony, R.N., *FASB Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*
- Financial Accounting Standards Board (1980), *A Statement of Financial Accounting Concepts No.2 Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Stamford
- Financial Accounting Standards Board (1987), *Statement of Financial Accounting Standards No.93, Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations*
- 本田親彦・渡辺博 (2000) 『解説 社会福祉法人会計基準』全国社会福祉協議会
- 黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本晴生 (2001) 『FASB NPO 会計基準』中央経済社
- 杉山学・鈴木豊 (2002) 『非営利組織体の会計』中央経済社
- 星野一郎 (2006) 「金融会計の意義とその特性—行動・評価・仲裁の観点から—」『マネジメント研究』第6号
- 宮内忍・宮内真木子 (2007) 『社会福祉法人会計規則集 (平成19年版)』文出版企画
- 池田享誉 (2007) 『非営利組織会計概念形成論—FASB 概念フレームワークを中心に—』森山書店
- 宮内忍・宮内真木子 (2009) 『社会福祉法人会計の基礎から決算 介護保険事業編』文出版企画

9) 池田享誉 (2007) 『非営利組織会計概念形成論—FASB 概念フレームワークを中心に—』森山書店, 第4章 pp.87-118。