

## 【研究論文】

## 社会福祉法人会計基準に関する一考察

須藤 芳 正 (川崎医療福祉大学)

谷 光 透 (川崎医療福祉大学)

## I はじめに

1980年12月にアメリカの財務会計審議会(FASB:Financial Accounting Standards Boards)の財務会計概念書(SFAC:Statement of Financial Accounting Concept)第4号が「非営利組織体の財務報告の諸目的」(Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization)を公表し、以来、非営利組織体の会計研究はアメリカが世界に先んじる形で研究を深化させ、SFAC第117号において、非営利組織体が作成すべき財務諸表として、財政状態表(Statement of Financial Position)、活動計算書(Statement of Activities)、キャッシュ・フロー計算書(Statement of Cash Flows)を要求したことで、アメリカにおいては、非営利組織体会計研究における一応の成果を得たと思われる。

近年、わが国においても、営利企業以外のプライベートセクターに属する非営利組織体に適用される会計システムの見直す試みが図られてきている。例えば、公益法人会計基準の改正、病院会計準則の制定、社会福祉法人会計基準の制定等である。このような制度の変更のほとんどが、アメリカの非営利組織体会計をそのモデルとしているように見受けられる。しかし、わが国においてはその組織を取り巻く利害関係者や、非営利組織体を所管する官庁の縦割り行政等の問題もあり<sup>1)</sup>、「非営利組織体会計」ということでアメリカのように一元化した制度を確立することは、現状においては困難であると思われる。

さて、小稿の目的は、2000年2月に制定された社会福祉法人会計基準によって作成される財務諸表の会計システムに焦点を当てその問題点の整理と考察を行なおうとするものである。検討事項は次の通りである<sup>2)</sup>。

- (1) 財務諸表作成と読解の難解性
- (2) 財務諸表の有機的関連の解明

(1)の事項については、まず社会福祉法人会計制度の歴史的変遷を概観し、現在の社会福祉法人会計基準がどのような目的を有して制定されたか、ということについて考察し、次に、現在

の社会福祉法人会計基準に基づいて作成される財務三表の作成と読解の難解性について述べる。

(2)の事項については、(1)の問題が起因する要因として、各財務諸表の有機的関連の観点から考察を加える。

敷衍すれば、小稿は、①社会福祉法人会計基準と社会福祉経理規定準則（以下、経理規定準則）・指定介護老人福祉等会計処理指導指針（以下、指導指針）とのダブルスタンダードが存在する問題、②社会福祉法人会計基準の「会計原則」における「複式簿記の原則」の意味するところの曖昧さの問題、③資金収支計算書と他の計算書の直接的な数値の連携がないことを明らかにし、これらの考察から、④社会福祉法人会計基準における課題は、発生主義と運転資本との関連に帰着するのではないか、ということを試行しようとするものである。

社会関連会計研究学会においては、スタディ・グループによって、2003年、2004年と「非営利組織体の会計－介護施設を例として－」というテーマで、社会福祉法人の情報開示の側面に焦点を当てた先駆的研究がなされている<sup>3)</sup>。この研究においては、主に設置主体の異なる介護施設を中心にヒアリング調査をもとに、社会福祉法人の経営状況（財務を含む）やサービスの開示状況を明らかにし、その上で各々の問題点を指摘し、さらに、社会福祉法人における、会計情報の統一の可能性についての検討がなされている。しかし、当スタディ・グループの目的から鑑みれば当然ではあるが、社会福祉法人会計基準によって作成される各財務諸表の関連に関しては、言及がなされていないと思われる。また、2000年の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」においては、会計理論の観点から、非営利組織体の一つとして社会福祉法人会計に関しての考察がなされているが、他の非営利組織体を全てカバーしているため、社会福祉法人会計基準に関しては、会計理論上の問題点について概観しているに留まっている<sup>4)</sup>。

尚、小稿が対象としている社会福祉法人の会計は、社会福祉法人会計基準の適用を受ける法人である。

## Ⅱ 社会福祉法人会計制度の変遷

小稿での検討事項に入る前に、わが国の社会福祉をめぐる会計制度の変遷を俯瞰しておきたい。

わが国の社会福祉法人の会計制度は、歴史的に3つの区切りとして捉えることができる。

第一の時代は1953年3月の「社乙発32号通知」による制度である。これは、1951年3月に成立した社会福祉事業法によって「社会福祉法人会計要領」が厚生省より出されたものであり、この要領においては、社会福祉法人会計は収入支出、財政状態と共に「事業成績」を明らかにするものとし、これに拠れないときは企業会計方式によることも認められていた。第二の時代は「経理規定準則」による時代である。これは社会福祉法人の受託責任を明らかにするための会計思考を取り入れた近代的会計制度であり、資金収支計算と財産計算を複式簿記によって明

らかにしようとするものであった。ここで作成される財務諸表の主なものは、貸借対照表と収支計算書であった。そして、第三の時代がこれから述べようとする、現在の社会福祉法人会計基準の時代である。

社会福祉法人会計基準第7条によれば、社会福祉法人が作成しなければならない財務諸表は、資金収支計算書（及びこれに付随する資金収支内訳表）、事業活動計算書（及びこれに付随する事業活動収支内訳表）、貸借対照表、財産目録である<sup>5)</sup>。

2000年2月17日の社援310号「社会福祉法人会計基準の制定について」の通知において、基準制定の背景について触れている箇所を引用する。

「社会福祉事業の実施を目的に設立される社会福祉法人の会計については、これまで昭和51年1月31日社施第25号厚生省社会局長、児童家庭局連盟通知（社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規定準則の制定について）により行われてきたところである。これに対し現在、将来にわたって増大多様化が見込まれる国民の多様な福祉需要に適切に対応するため、介護保険制度の導入など個別施策の見直しに加え、社会福祉事業、社会福祉法人、措置制度など社会福祉の共通基盤制度全体の改革に取り組み、利用者の立場に立った社会福祉制度の構築に努めているところである。なかでも社会福祉法人については、引き続き社会福祉事業の中心的な担い手としてふさわしい事業を確実、効果的かつ適正に行うため、従来にもまして自主的に経営基盤の強化を図るとともに、そのサービスの質の向上及び事業経営の透明性の確保を図ることが強く期待されている」

会計システムに関して、上記の要点を厚生労働省の「会計の在り方（基本方針）を考える会」の審議会議事録を鑑み、整理すれば、次の2点に収斂されると考えられる<sup>6)</sup>。

- (1) 経営の成果（費用対効果）が反映される会計システムを構築すること。
- (2) 財務諸表が簡潔で明瞭であり、利用者の閲覧に供する体制が整っていること。

このような目的を持って、社会福祉会計基準は2000年2月に制定されたのであるが、介護保険制度が2000年4月から施行されたことを思えば、社会福祉会計基準は、それに間に合わせるかのように、性急に制定された感は否めない。

### Ⅲ 検討事項(1) 一財務諸表の作成と読解の難解性一

消費経済体である社会福祉法人に生産経済体の会計思考を導入すること、また、同じ社会福祉法人でも提供するサービスによって、社会福祉法人会計基準や経理規定準則、厚生省老人保健福祉局計画課通知による指導指針、病院会計準則の適用等が認められていることなどの問題はあるにせよ、趨勢としては社会福祉法人会計基準の適用法人範囲は拡大しつつある。確かに、社会福祉法人の会計情報が、サービス提供者、利用者の双方にとって、より良い形（提供者は経営管理とサービスの質の向上ため、利用者はサービス提供法人を選択する際の一つの有効な

情報として)で提供されるならば、そのこと自体は大変好ましいことである。また、社会福祉法人にとって、社会保障をめぐる施策の動向を鑑みれば、今後、コストビヘイビアの重要性が一層高まることは確実であり、そのためには、まずもって、適正な損益計算を行なうことが重要な経営課題となる。しかし、従来の資金収支計算を中心とした半発生主義会計計算システムから全面的な発生主義会計への会計思考の転換は、次に述べるような、問題を伴うこととなったのである。

けだし、社会福祉法人会計基準の目的を考慮すれば、ほとんどの財務諸表利用者等は、社会福祉法人会計基準に基づいて作成される財務三表が明瞭で、かつそれぞれの表が互いに整合性が取れているように思うであろう。しかし、実際には、これらの財務諸表よって提供される会計情報の読解は、サービス利用者(その多くが会計には明るくないと思われる)にとって、また、現場の財務諸表作成者にとってさえも、相当困難なものになっているのである。例えば、資金収支計算書と事業活動収支計算書において同一の勘定科目が多々存在することをどう解釈するのか、また、その会計実践においても、会計理論上、極めて難解な会計処理が多いのである。

すなわち、介護報酬があった場合は、資金収支計算書にも事業活動収支計算書にも「介護報酬収入」が計上されることや、土地の寄附を受けた際は、現金の授受がないにもかかわらず、その取引は資金収支計算書に計上され、さらに事業活動収支計算書において同様の金額が基本金に組入れられることである。しかも、土地の寄附は指導指針では資金収支を通さないのである。この例をしても、相当な会計知識を有していなければ、社会福祉会計基準が求める財務諸表を作成・読解することには、相当な困難伴うことが察知されよう。

TKC全国社会福祉法人経営研究会が次のように述べている<sup>7)</sup>。

「2つの計算書を同時並行して作成することは、実務上は極めて難しく、会計基準の計算書類体系は、社会福祉法人の会計分野で永年続いてきた3枚伝票がほぼ不可能になったことを意味しています。従って、それぞれの計算書類に特有な勘定科目に関する取引を、自動仕訳処理するコンピュータソフトの導入が不可欠と思われます」

小規模の社会福祉法人において必ずしも、コンピュータソフトが必ずしも必要となるとは思わないが、このような現状を鑑みれば、社会福祉法人会計基準にしても指導指針にしても、社会福祉サービス利用者本位というよりも、むしろ従前からの行政への報告を重視していると思われ、社会福祉基礎構造改革の理念から慮るに、いささかの疑義を呈さざるを得ないのである。

次に社会福祉法人会計基準に則し、財務諸表を作成する際の難解性について考察したい。

その理由の第一として、社会福祉法人が提供するサービスの種類によって、組織が適用できる会計基準の曖昧性の問題があげられる。すなわち、その社会福祉法人の会計処理にあたっては、実質的には、図1に示すように、社会福祉会計基準と、経理準則もしくは指導指針との選択というダブルスタンダードでの問題である。

図1 社会福祉法人会計基準の具体的適用範囲

〔平成12.12.19付社援第310号通知・別紙2より〕

	適用	備 考
介護保険事業を実施する社会福祉法人 ・指定介護老人福祉施設(特別養護老人ホーム) ・指定訪問介護(ホームヘルプサービス) ・指定通所介護(デイサービス) ・指定短期入所生活介護(ショートステイ)等	○	ただし、当面の特例措置として指導指針を社会福祉法人会計基準の運用の一形態とみなし、指導指針に基づく会計処理を行った場合は、その計算書類を社会福祉法人会計基準の計算書類に代えることができる。
介護老人保健施設を経営する社会福祉法人 介護老人保健施設を経営する医療法人	×	介護老人保健施設会計・経理準則(平成12年3月31日老発第378号厚生省老人保健福祉局長通知)又は病院会計準則(昭和58年8月22日医発第824号厚生省医務局長通知)
無料定額診療施設を経営する社会福祉法人 療養型病床群を経営する医療法人	×	病院会計準則
措置施設のみを経営する社会福祉法人 ・肢体不自由児施設 ・重心心身障害児施設 ・精神障害者関連施設 ・生活保護関連施設 等	△	社会福祉法人会計準則(平成12年2月17日社援第310号4部局長通知)と社会福祉法人経理規定準則(昭和51年1月31日社援第25号厚生省社会局長、児童家庭局長通知)の選択
措置施設のうちいずれかの事業が支援費制度に移行する社会福祉法人 ・身体障害者更生施設 ・身体障害者療護施設 ・身体障害者居宅介護等事業 ・知的障害者更生施設 ・知的障害者居宅介護等事業	◎	社会福祉法人会計基準
保育所のみを経営する社会福祉法人 ・「保育所運営費の経理等について」(平成12年3月30日児発第299号)の1の(4)を適用する法人 ・上記以外の法人	○ △	社会福祉法人会計基準  社会福祉法人会計基準と社会福祉法人経理規定準則の選択
在宅介護支援センター、老人福祉センター等のみを経営する社会福祉法人	△	社会福祉法人会計基準と従来の会計処理方法との選択
身体障害者デイサービス、身体障害者ホームヘルプサービス、身体障害者ショートステイのみを経営する社会福祉法人	△	社会福祉法人会計基準と従来の会計処理方法との選択
重症心身障害児施設、肢体不自由児施設、助産施設に係る会計	×	当分の間、病院会計準則
授産施設に係る会計	×	授産施設会計基準

※「適用」欄は、社会福祉法人会計基準について、○は平成12年度より適用、△は当分の間選択可、×は当分の間適用しない。◎は平成15年度より適用(なお、措置施設・支援費施設については、執筆者が加筆した)。

第二に、会計基準の「会計原則」の第3条の二には、「すべての取引について、複式簿記の原則によって正確な会計帳簿を作成すること」と記されているが、ここでいう「複式簿記の原則」とはどのような原則を意味するのか、という説明がなされていない。そのため、取引の記帳から財務諸表作成までの一連の会計処理の流れが極めて見えにくいものとなっているのである。

第三に、資金収支計算書が他の財務諸表と直接的に数値を媒介として連携していないことが挙げられる。

第一の問題に関しては、行政サイドの問題ではあるが、少なくとも同じサービスを提供し、介護保険法の対象となる社会福祉法人である特別養護老人ホームにおいては、また、実際には、在宅介護支援センターなどを併設している社会福祉法人も多いことからすれば、近い将来において社会福祉法人会計基準と指導指針との統一が図られることを強く要求したい。このようなダブルスタンダードが存在することは社会福祉法人間の比較可能性を困難にするばかりでなく、「利用者不在」の行政施策に対する国民の不信感を、一層募らせることとなるからである<sup>8)</sup>。

次に、第二の問題であるが、この問題が社会福祉法人における会計実践を難解としている最大の要因と思われる。「複式簿記とは何か」といった論議は会計学の領域においても、いまだ解決をみていない重要な課題である。しかし、企業会計においては、「正規の簿記の原則」が複式簿記を意味するものと解され、通常、複式簿記教育においては複式簿記記帳に係わる一連の会計処理は、資本等式もしくは貸借対照表等を展開した理論の流れの中で一応の説明がなされている。この観点からみれば、持分を有しない社会福祉法人の簿記にあつては、企業主体論をその理論的背景とする貸借対照表等式で説明するのが妥当であると考えられる。

もとより小稿で問題とするのは複式簿記の原理を探求することではないが、社会福祉法人会計基準による財務諸表作成の一つの大きな目的が「効率性」の測定にあるとすれば、現行の社会福祉会計基準に拠るならば、一般原則の「複式簿記の原則」は「複式記入の原則」と変えたほうが良いのではないと思われる。「正規の簿記の原則」とすることも考えられるが、そうした場合、通常の企業会計でいう複式簿記の原理と混同することが予想されるため、「複式記入の原則」とすることが望ましいと思われる。ここで、本来ならば複式簿記の原理に触れる必要がある。しかし、この問題に関しては膨大な研究論文が存在するため<sup>9)</sup>、ここでは社会福祉会計基準と照合して、複式簿記は「一つの取引が発生した場合、その取引は借方と貸方に同様の金額が記入される」といった、複式簿記の複式記入の形式的側面（この点に関しては異論のないところであろう）のみに着目して、社会福祉会計基準においては「複式記入の原則」とした方がベターではないかと思われるのである。

第三の問題は小稿の骨子を成す部分であるため、以下、詳細に検討したい。

#### IV 検討事項(2) 一財務諸表の有機的関連の解明一

そもそも、社会福祉法人会計が消費経済体である以上、そのアカウンタビリティは資金の調達と運用を明瞭にすることに求められる。そのため、従来、その会計システムは基本的に資金収支計算（資金概念は運転資本）を中心として構築されていた。しかし、社会福祉法人会計基準は、その会計思考の中に、企業会計的思考、すなわち損益計算思考を取り入れたものとなっている。

以下、社会福祉法人会計基準によって作成が勧告されている財務諸表の関連を解明するにあたり、運転資本資金計算書作成のための代数的アプローチを用いて、各財務諸表間の関連を明らかにする<sup>10)</sup>。

[資産 (A) 負債 (L) 正味財産 (C) 期首 (o) 期末 (e) 資金 (F) 非資金 (NF) 期中増加額 (i) 期中減少額 (d) と表記]

$$A=L+C \cdots \text{貸借対照表等式}$$

$$A_i - A_d = L_i - L_d + C_i - C_d \quad \text{①}$$

①式は、複式簿記はある勘定科目の借方・貸方記入の増減は、必ず他の科目の反対勘定への記入をとまう、といった会計計算思考に基づいている。事業活動収支計算書の構造は①式を展開して示すことができる。

$$C_i - C_d (\Delta C) = A_i - A_d - L_i + L_d \quad \text{②}$$

②式の資産と負債を、資金と非資金に分類し整理すると、次のとおりである。

$$\begin{aligned} \Delta C &= FA_i + NFA_i - FAd - NFAd - FLi - NFLi + FLd + NFLd \\ &= FA_i - FAd - FLi + FLd + NFA_i - NFAd - NFLi + NFLd \\ &= (FA_i - FAd) - (FLi - FLd) + (NFA_i + NFLd) - (NFAd + NFLi) \quad \text{③} \end{aligned}$$

事業活動収支計算書の構造は③式の右辺を勘定形式で示したものであり（ただし、資金間取引は表示されない）、その差額 $\Delta C$ 「次期繰越収支差額」が、貸借対照表の勘定科目（貸方：次期繰越活動収支差額）とリンクしている。しかし、③式の $(FA_i - FAd) - (FLi - FLd)$ は同時に資金収支計算書の構造をも示すものとなっているため、次のような問題が生起することとなったのである。

- (1) 運転資本に係わる取引で、正味財産に差額が生じる取引は、資金収支計算書と事業活動収支計算書の両方に計上される。
- (2) 正味運転資本増加額は貸借対照表、事業活動収支計算書のどの特定された勘定科目ともリンクしていない。

筆者は、主にこの両者の問題が、社会福祉法人会計の会計実践を難解なものとし、これをして、その会計処理の方法にいまだ定見を見出せない理由と考えるのである。

すなわち、(1)に関して述べれば、次のような取引が生じた場合、その取引は三つの財務諸表

へと記録されることとなる。

(取引) 介護報酬100が入金された。

この取引は最終的には、資金収支計算書貸方に「介護報酬収入100」、事業活動収支計算書に「介護報酬収入100」、貸借対照表に「現金預金100」として計上される。この場合の仕訳を複式簿記で行うとすれば、以下のような仕訳が考えられる。

(借方)	(貸方)
現金預金            100	介護報酬収入100    ①
資金代理勘定    100	介護報酬収入100    ②

まず、①の仕訳によって貸借対照表と資金収支計算書（もしくは事業活動収支計算書）にそれぞれ100が計上される。次に、②の仕訳によって事業活動収支計算書（もしくは収支計算書）に計上することとなるのである。

さて、ここで借方の「資金代理勘定（筆者の造語）」とは、財産に変動を及ぼさない科目であり、いわば企業会計における対照勘定のようなものであり、財務諸表上には計上されない科目である。このような仕訳は、複式簿記の複式記入面にのみに焦点を当てた仕訳であり、会計基準の財務諸表の形式をある意味で「暗記」していなければ行えない仕訳である。すなわち、財産の増減記録法としての複式簿記という理論では説明しえないからである。また、貸方「介護報酬収入」の合計は200と勘定に記録されることとなる。そして決算において、この200を資金収支計算書と事業活動計算書へと二分して振り替えるのである。

ここではその一例を示したに過ぎないが、このような簿記は企業で行なわれている複式簿記とは相当相違したものとなっている。社会福祉法人が効率性を追求する会計システムを目指し、「複式簿記の原則」の文言が、企業会計の「正規の簿記」を意図しているとするれば、会計システム自体を変える必要があると考えるし、そうでないのであれば、先述したように「複式簿記の原則」を「複式記入の原則」とした方が、理論的には、すっきりすると思われる。

## V おわりに ー発生主義と運転資本ー

以上、社会福祉法人会計基準が内包している会計的問題を概観したが、換言すれば、上記の問題は、社会福祉法人会計基準の「発生主義と運転資本」に係わる問題に帰着すると思われる。

発生主義との関連で言えば、会計理論的には、経理規定準則から社会福祉法人会計基準への大きな変更点の一つに、減価償却の導入のように、発生主義の全面的適用が認められる。しかし、資金収支計算書の資金概念は運転資本であるため、事業活動から発生する収支のほとんどは事業活動計算書と重複することとなる。財務諸表の有機的関連から鑑みれば、事業活動計算書はフロー式よりもストック式の方が優れていると思われる。しかし、実務上、収益事業に関する税務申告等を鑑みた場合には、フロー式が優れている。したがって、ストック式もフロー

式も一長一短があるが、筆者としては、資金を運転資本とするならば、財務諸表作成上はストック式が理論的に好ましいと考える。

けだし、運転資本という資金概念は、流動資産と流動負債との差額として認識される実態のない資金であり、会計学に明るい者には、その意味が理解できるが、それ以外の人達には、会計基準の注解3に、「支払資金の残高はこれらの流動資産が流動負債を超える額をいう」と記載されているように、あたかも支払手段として運転資本という資金が実在するような感を与えることが懸念される。会計基準第3条第3項の「会計の原則」には、「財政及び活動の状況を正確に判断することができるように必要な会計事実を明瞭に表示すること」とあることを斟酌すれば、一般に資金と言った場合、直接的な支払手段を意味する実態のある資金として解釈されるのが普通であるため、今日の会計の趨勢を鑑みても資金概念としては、キャッシュを採用すべきではなかろうか。加えて、経理規定準則の時代には、資産・負債・正味財産のストックを示す表として貸借対照表、正味財産のフローを示す表として運転資本による資金収支計算書が作成される必要があったが、社会福祉法人会計基準によって発生主義による事業活動収支計算書が作成されるようになった現在、資金は直接的支払手段を示すキャッシュによる方が望ましいと思われるのである。そうした場合、事業活動計算書をフロー式とすることに、意義が見出されるのである。

以上、社会法人会計基準によって勧告された財務諸表を作成・読解する際のいくつかの課題を、紙幅の関係もあり、雑駁にはあるが、述べた。筆者は、学生に「非営利組織体会計」に関する講義しており、その中で、社会福祉法人会計にも当然触れることとなるが、上述した問題のため、どのように体系的に講義を展開すればいいのか、日々試行を重ねている。是非、ご批判とご教授を賜りたいと願う次第である。

#### 注

- 1) この点に関して、守永誠治教授は『非営利組織体会計の研究』慶応義塾大学商学会,1989, pp10-11. において、「わが国にあっては、諸法律が先ず制定され法人格がそれぞれの法令に基づいて与えられるという特色を持っている。もとよりその制定に関しては、わが国の官僚制度の特色から、各省庁のそれぞれが法令の原案を作成している。すなわち、公益法人会計については、総務省が担当し、社会福祉法人については、厚生社会局が担当し・・・筆者略・・・それぞれの行政は境界線をもっているものであり、欧米の制度との相違が見られるのであり、欧米の法制度との相違が見られるのである。従って非営利事業(Non Profit Business) という立場から見た会計の整合性はまともでないものであり、所管の官庁ごとに非営利法人の会計がそれぞれ別々に一人歩きしているのである」と述べられているが、今でも状況は変わっていないと思われる。
- 2) 社会福祉法人会計基準では第1条で「計算書類」という用語を用いているが、基準が外部報告を重視する会計制度の確立を基準が企図している以上、「財務諸表」という用語に変更すべきではないかと考える。小稿ではそういった意味で、敢えて会計基準等の文言を引用する場合を除いて「財務諸表」という用語を使用することとした。

- 3) 大原昌明他「非営利組織体の会計—介護施設を例として—」『社会関連会計研究』, Vol. 15, Vol. 16, 2003-2004.
- 4) 杉山学他「非営利組織体の会計」『日本会計研究学会スタディ・グループ平成12年度中間報告書』, 日本会計研究学会, 2000.
- 5) 社会福祉事業法が2000年6月に社会福祉法として名称の変更とともに、内容も大幅に変わったが、社会福祉法においては、社会福祉法人が作成しなければならない計算書として、同法第44条第2項において事業報告書、財産目録、貸借対照表、収支計算書と規定しており、社会福祉法人会計基準との整合性が図られていない。
- 6) 厚生労働省の「社会福祉法人の経営を考える検討会」の「社会福祉法人会計の在り方（基本方針）について」（2001年4月11日）審議会議事録によれば、その改正方針1—(2)の「経営努力が反映される会計」において、「法人経営を明確にするため、損益計算の考え方を導入」、1—(4)の「理解しやすい会計」において、「情報公開等に対応できる簡潔明瞭な財務諸表にする」という基本方針が示されている。
- 7) 永田智彦、田中正明（2003）, 『社会福祉法人の会計と税務』, TKC出版, p51.
- 8) ダブルスタンダードの問題については、前掲書、『社会関連会計研究』において、詳細な検討がなされているので、参照されたい。
- 9) 複式簿記の本質論に関しては、日本会計研究学会特別委員会 「日本会計研究学会特別委員会報告書：会計システムと簿記機構・簿記形態に関する研究—企業会計の本質への簿記論的側面からの考察—」, 『日本会計研究学会』, 1991. において、これまで提唱されてきた複式簿記の本質に係わる研究が体系的に論じられている。
- 10) 資金計算書の代数的アプローチに関しては、倉田三郎(1970), 「資金計算書作成のための代数的アプローチ」, 『松山商大論集』, 20巻, 5・6号合併号. を参照されたい。

(2005年9月29日採択)