

調査委託機関

厚生省大臣官房

障害保健福祉部企画課御中

授産施設の収益活動に関する経理規程準則（案）

平成 10 年度厚生省科学研究費補助金の「障害保健福祉総合研究事業」における「障害者福祉施設の管理運営方法に関する研究」（H10-障害-026）の一環として、「授産施設の収益事業に関する経理規程準則（案）」を提案いたします。

平成 11 年 4 月 8 日作成

調査委託機関

「障害保健福祉総合研究事業」

主任・総括研究員 早稲田大学 松田 修一

共同研究員 三優監査法人 杉田 純

共同研究員 公認会計士 深谷 誠

連絡先 早稲田大学アジア太平洋研究センター

〒169-0051 東京都新宿区西早稲田 1-21-1

早大西早稲田ビル 7 階

電話 03-5286-1479（直通） 担当教授 松田修一

「授産施設の収益事業に関する経理規程準則（案）」に関し、下記の目次のとおり報告いたします。

目次

I 社会福祉法人における授産施設の位置づけ	2
II 現状の社会福祉法人の会計システムの特徴と多様性	3
III 授産施設の新経理規程準則の必要性	9
IV 授産施設の調査とアンケート結果	11
V モデル施設の選定と適用可能性の検討	18
VI 授産施設の収益事業に関する経理規程準則（案）の骨子	32
(1) 授産施設の収益事業会計の原則	
(2) 法人の経営成績の報告	
(3) 複数施設運営の事業報告の形態	
(4) 同一施設内の会計単位	
(5) 会計単位間の資金移動	
(6) 固定資産の減価償却	
(7) 有形固定資産の本部会計・授産会計への区分計上	
(8) 基本金と基金の性格と会計	
(9) 費用の適正な期間配分	
(10) 積立金・繰越金の計上・性格	
(11) 製造原価報告書の作成	
(12) 経理基準の継続的適用	
(13) 独立第三者による会計監査の導入	
VII 授産施設の収益事業に関する経理規程準則（案）	52
VIII 授産施設の収益事業に関する決算報告書（案）	60
IX 授産施設の収益事業に関する決算報告書（案）の解説	80

I 社会福祉法人における授産施設の位置づけ

社会福祉法人とは、社会福祉事業を行うことを目的として、設立された法人（社会福祉事業法第22条）をいい、その経営する社会福祉事業に支障がない限り、公益を目的とする事業（公益事業）又はその収益を社会福祉事業の経営に充てることを目的とする事業（収益事業）を行うことができる（同第23条1項）。

社会福祉法人が、経営する社会福祉施設には、生活困窮者、老人、身体障害者（児）、知的障害者（児）精神障害者（児）がある。社会福祉施設の中で授産施設が認められているのは、次の通り、生活困窮者、身体障害者、知的障害者、精神障害者のみ（以下身体障害者等という）である。

①生活困窮者に対する福祉施設

要保護者	通所・利用施設	授産施設（生活保護法 38 条）
低所得者	通所・利用施設	授産施設（社会福祉事業法 2 条）

②身体障害者に対する福祉施設

身体障害者	入所施設	身体障害者授産施設（身体障害者福祉法 31 条）
		重度身体障害者授産施設（同上）
		身体障害者福祉工場（同上）
	通所・利用施設	身体障害者通所授産施設（同上）

③知的障害者に対する施設

知的障害者	入所施設	知的障害者授産施設（知的障害者福祉法 21 条の 6）
	通所・利用施設	知的障害者授産施設（同上）
		知的障害者福祉工場（同上）

④精神障害者に対する施設

精神障害者	入所施設	精神障害者授産施設
		（精神保健及び精神障害者施設福祉に関する法律 50 条 2）
	通所・利用施設	精神障害者授産施設（同上）
		精神障害者福祉工場（同上）

社会福祉法人は、措置費等の公的助成による社会福祉事業以外に、その収益を社会福祉事業の経営に充てることを目的とする事業（収益事業）を行うことができる（同第23条1項）ことによって、保護授産施設、社会事業授産施設、身体障害者授産施設、知的障害者授産施設、精神障害者授産施設及び福祉工場を経営しているわけである。

II 現状の社会福祉法人会計システムの特徴と多様性

日本経済の社会福祉行政の充実にともない、公的資金の投入も多額になったが、社会福祉法人において、会計の実際の処理方法が不統一であり、一部には会計の内容が明確性を欠くこともあった。公共性が高く公的資金に負う法人の財政状態や経営成績を明確にし、財務の公正を期し、国民の負託にこたえるために、1976（昭和51）年、「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則」（別紙1：社会福祉法人経理規程準則）が制定（社施第25号）された（以下「既存準則」という）。これにより昭和28年に制定された「社会福祉法人の会計要領について」（社乙第32号本職通達）等は1977年4月以降適用を受けなくなった。

その会計システムは、本部会計と施設会計とを前提に、次のような特徴を持っている。

- ①会計の原則：複式簿記にのっとり、二重仕訳と会計帳票に基き、決算報告書を作成する。しかし、企業的要素のある事業経営を除き消費経済に関する会計であるため、企業会計におけるような損益概念は成立しない。
- ②法人事業報告：法人は、毎会計年度終了後2ヶ月以内に、財産目録、決算報告書を作成する（同6条）。決算報告書には、貸借対照表、収支計算書、附属明細書が含まれる。
- ③施設別事業報告：社会福祉法人は多様な社会福祉施設を運営しており、その内容が明確になるように、施設別に決算書類を作成する。これは、依って立つ法律が異なり、法律を施行する公共団体の監督部署が異なることとも関係する。
- ④同一施設内会計単位：本部会計・施設会計に区分している。本部会計とは、法人本部の会計を行い、主として基本財産（土地・建物）を管理し、補助金や借入金の収支の窓口機能を果たす。施設会計とは、所属施設ごとに経理を行い、措置費等の公的資金の管理機能を果たし、一定の勘定科目で処理する（同8条）。
- ⑤会計単位間の資金移動：会計単位間の資金の一時繰替え使用は可能であるが、施設会計からの繰替え使用は、年度内に補填することを原則とする。ただし、対外的な資金取引は本部会計で行うので、本部から施設への資金支援は存在する。
- ⑥固定資産の減価償却：資金収支を前提にした会計処理のため、自己資金や借入金による固定資産の取得であっても、本部会計や施設会計で減価償却をすることを想定していない。
- ⑦有形固定資産の区分計上：有形固定資産は、土地、建物、固定資産物品の3分類であり、土地・建物が「基本財産」であり、固定資産物品等が「運用財産」となっている。土地・建物の取得は特別会計を経由して、本部会計に取り込むことになっている。施設会計には運用財産のみの計上を想定している。

- ⑧基本金の性格：正味純財産である基本金は、「基本財産基金」と「運用財産基金」、積立金、繰越金に区分されており、前2者は、法人の定款に記載された基本財産と運用財産に対応している。
- ⑨費用の期間配分：消費経済で収支会計を前提に考えているので、基本的には、適正な損益計算の為に費用を期間配分するという考えはなく、固定資産の減価償却という概念はない。ただし、将来の支出に充当する為に、退職給与引当金、人件費引当金、修繕費引当金、備品等購入引当金を認めている（同36，37条）。
- ⑩繰越金処分計算書：決算上の繰越金又は不足金は、翌年に繰越すものとしている(同39条)が、繰越金の処分という概念はない。しかし、本部会計の貸借対照表の勘定科目には、積立金の例示があり、繰越金の処分がないまま、通常の収支計算の中で積立金の計上を想定している。
- ⑪製造原価報告書：授産事業という収益事業活動を想定していないので、受託加工や製品製造という概念がなく、製品製造原価に関する規程はない。

社会福祉法人の経理規程準則は、このような特徴を持って作成されたが、「社施第25号通達」において、「授産施設に関する会計要領については、目下検討中であるので近く通知する予定である」と記載されたまま現在に至っている。授産施設は、措置費という明確な基準に基き支給・使用される福祉事業活動の経営に、その収益を充てることを目的とする事業（収益事業）を行うために認可されている。また、その第2の「準則の性格と運用」の5「勘定科目」において、「準則に示した勘定科目は、措置費支弁対象施設等の経営に直接に関連する法人の会計を対象としているものであるから、収益事業及び付帯事業にかかわる会計については、法人において勘定科目を適宜設定し、特別会計として処理すること」とうたわれている。授産施設の事業である収益事業は、企業会計の損益概念を導入する可能性を残したまま、事後の制度確立に期待しているといえる。

しかし、現状の実務は、「授産施設の収益事業に関する経理規程準則」が存在しない為社会福祉法人経理規程準則（既存準則）にもとづいて、事業報告が行われており、次のような矛盾をはらんでいると同時に、その適用が不統一である。

社会福祉法人経理規程準則の矛盾点

社会福祉法人 経理規程準則	社会福祉法人の経理規程準則 (→授産会計適用への矛盾点)	授産会計実務の多様性ポイント (→表示や処理内容の多様性)
① 会計の原則	<p>当期の財政状態と経営成績を明確に表示するのでなければならない。</p> <p>→貸借対照表上の固定資産物品は内容不明で、収益事業にもかかわらず、損益会計ではなく消費経済に関する収支会計を適用し損益が不明確である。</p>	<p>授産会計の貸借対照表</p> <p>→固定資産物品の一括計上、各勘定科目別計上。</p>
② 法人の経営成績報告	<p>経営成績は損益計算書ではなく収支計算書であり、モデルが勘定式報告になっている。</p> <p>→ 経営成績は、発生主義会計でなく、区分損益でないため、損益不明確である。収支の不足は、他の会計単位から繰入れされ、勘定式報告書では収支バランスするので、問題点が不明確になる。</p>	<p>経営成績報告書のタイトル</p> <p>→収支計算書、事業収支計算書、損益計算書。</p> <p>経営成績の報告形態</p> <p>→収入・支出一括の勘定式、区分報告式。</p> <p>ただし、公表上勘定式を採用しても、管理上はこれを組替えて報告式報告書を採用している施設あり。</p>
③ 複数施設運営の事業報告	<p>複数授産施設で、混合型（身体障害者と精神障害者による複数施設での混合作業）や同一作業（施設間で元受け・下請関係になったり、同一建物内で複数施設が同一作業）を行っていても、各施設別の貸借対照表、収支計算書を作成する。</p> <p>→ 混合型や同一作業を施設別に分離決算するのは、資産、収支の配分に無理がある。同一作業の元受け・下請取引を施設別に収支計算するので、施設間の内部取引が総合収支では、単純合算すると二重計上になる。</p>	<p>複数施設を持つ大型授産施設の混合型等の事業報告書（本部会計、施設会計、授産会計）</p> <p>→施設別にすべて個別作成、</p> <p>1 貸借対照表・合算収支計算書、施設会計は個別で、授産会計は1 貸借対照表・収支合算計算。</p>
④ 同一施設内の会計単位	<p>社会福祉法人に関する「経理規程準則」による本部会計、施設会計（措置費会計）を準用し授産会計（収益事業会計）を作成することが多く、3分割方式が多い。</p> <p>→ 措置費会計が中心で、収益事業は付帯事業であるので、多くが採用している3分割方法はやむをえないが、収益企業が主たる収入の授産施設は、2分割方式が妥当のこともある。</p>	<p>法人会計（貸借対照表・財産目録）はほとんど同じ。</p> <p>本部・施設・授産会計</p> <p>→3分割：本部会計、施設会計、授産会計</p> <p>2分割：本部会計、授産事業会計（施設・授産合算）。</p>

社会福祉法人 経理規程準則	社会福祉法人の経理規程準則 (→授産会計適用への矛盾点)	授産施設実務の多様性ポイント (→表示や処理内容の多様性)
⑤会計単位 間の資金移 動	<p>補助金や措置費については、その用途につき一定の拘束がある。本部会計・施設会計について資金移動に縛りがあるが、不足の場合には「繰入金」勘定を使って資金移動している。また、本部会計の資金不足は、寄付金等で補填されることを原則とする。</p> <p>→ 本部の資金不足は寄付金で補填すべきであるが、寄付が集まりにくい。収益事業については、福祉事業を支援する為に実施されているので、会計単位間の資金移動に制約があると、収益事業の余剰資金を本部会計に自由に繰入れられない。</p>	<p>本部から施設会計・授産会計への資金移動</p> <p>→あり、なし。</p> <p>施設会計・授産会計から本部会計への資金移動</p> <p>→あり、なし。</p> <p>本部と複数施設との資金移動における貸借対照表上の勘定科目</p> <p>→個別に施設別貸借勘定、施設一括貸借勘定。</p>
⑥固定資産 の減価償却	<p>収支計算書を基本にしているので、補助金等で取得したか否かにかかわらず、原則として減価償却を認めていない。減価償却費の計上は、障害者等への人件費への配分を阻害すると考えられている。</p> <p>ただし、昭和56年厚生省厚生課(身障関係授産施設所管)身体障害者係長会議で、授産施設の減価償却については、「社会福祉法人が授産施設を経営する場合には、その授産施設に関する会計を社会福祉法人会計から区分し処理するものとし、その授産施設会計においては、機械設備(国庫補助金対象設備を含む)の減価償却を計上することは差し支えない」との、指導があった。</p> <p>→ 減価償却には、適正な資産価値表示機能、投下資金回収機能と費用の期間配分機能がある。</p> <p>補助金取得分は、資金回収が既に終了している。補助金取得による機械設備の償却は、二重回収になる。逆に機械設備以外でも償却固定資産につき、自己資金(借入金)取得分の償却を認めないと、投下資金を回収できない。</p>	<p>建物の償却の有無</p> <p>→全く償却せず。</p> <p>(長期間の償却がないため資産の表示価値が取得価額のままで現実と遊離し、貸借対照表は財政状態を示していない)</p> <p>建物に含める内容</p> <p>→建物のみ、建物付属設備。</p> <p>建物を除く機械装置等の償却の有無</p> <p>→全く償却せず、自己資金・借入金取得分償却、補助金・寄付取得分も償却。</p> <p>減価償却の方法</p> <p>→減価償却せず、法人税法にもとづく定額法、法人税法にもとづく定率法、科目により定率法又は定額法を適用。</p>

<p>社会福祉法人 経理規程準則</p>	<p>社会福祉法人の経理規程準則 (→授産会計適用への矛盾点)</p>	<p>授産施設実務の多様性ポイント (→表示や処理内容の多様性)</p>
<p>⑦有形固定 資産の本部 会計・授産 会計への区 分計上</p>	<p>本部は、補助金や借入金の管理窓口である。授産施設が取得した基本財産や運用財産のほとんどは、本部で購入したものであるため、本部会計で管理するのが原則とする。機械設備・什器備品を授産会計で計上している法人多し。 → 収益事業を管理する授産会計では、機械装置で作業をしながら、貸借対照表に機械装置等が計上されていない場合がある。また、土地・建物の基本財産を除き、授産施設の収益事業のために使用している固定資産とこの取得に伴う資金を、授産会計で管理しないのは、適正な財政状態や経営成績を表していないことになる。</p>	<p>土地・建物（基本財産）の計上 →法人の本部会計計上、 利用授産会計に計上。 機械装置、什器備品等の扱い →本部会計のみに計上、 主として本部会計計上、 使用授産会計に計上。 補助金による土地建物等取得の処理 →特別会計経由で本部会計へ、 特別会計経由で使用会計 単位へ、 使用会計単位で建設仮勘定。</p>
<p>⑧基本金と 基金の性格</p>	<p>土地・建物を「基本財産」とし、それ以外の有形固定資産を固定資産物品でくり「運用財産」としている。これに対応し、正味財産（資産マイナス負債）を基本財産基金と運用財産基金とを対応させ、積立金、繰越金に区分計上している。 → 固定資産取得には、補助金や寄付金で取得した部分と自己資金（借入金を含む）で取得した部分があるが、基本財産等と基本財産基金等とを貸借対照表上で一致させるために、無理な仕訳（切替え仕訳）を実施している。 基金は、本来単なる正味財産（資産マイナス負債）であり、基金等はその内訳科目であるに過ぎない。そこで、基金は、補助金等で取得した金額を表示するとことに限定しないと、取引実態が不明確になり適正な財政状態を表示しているか疑わしくなる。</p>	<p>固定資産と基金の関係 →固定資産と基金とが一致 基金は補助金等のみ計上 少額補助金収入は圧縮損と 相殺処理。 基金の内訳 →基本財産基金・運用財産基金 に区分、 基金又は法人基金で一本 基本財産基金は土地建物と 一致、 基本財産基金は土地のみ (注：原則) 収支会計のため、固定資産取得の場合、 支出計上するので、それ以降支出（損 金）経理できない。ただし、貸借対照 表上に固定資産と同額の基本財産基金 を計上するため、切替えし仕訳をして いる。 (借方) (貸方) 現預金 100 補助金収入 70 借入金収入 30 固定資産取得費 100 現預金 100 (切替えし仕訳) 固定資産 100 基本財産基金 100 固定負債積立金 30 借入金 30</p>

社会福祉法人 経理規程準則	社会福祉法人の経理規程準則 (→授産会計適用への矛盾点)	授産施設実務の多様性ポイント (→表示や処理内容の多様性)
⑨費用の適 正な期間帰 属	収支予算会計で拘束されるので、事業を継続するための借入金や自己資金で取得した固定資産の減価償却や将来の支払いが確実に当期経費相当額の引当金等計上を原則として行っていない。 → 授産事業は民間とも競合し、身障者等の雇用に維持が不可欠であるため、将来の支出が確実に、金額の見積りが可能な当期発生費用は引当金の計上が必要である。収益事業の継続性という立場で、費用の期間帰属や期間配分を考えていない。	準則規程の引当金（各法人まちまち、計上に費用性なし） →人件費引当金、修繕引当金、備品等購入引当金。 職員等退職掛金に対する退職引当 →引当限度 100%計上、一部計上、引当金計上なし。 回収困難な貸倒のための準備 →100%引当計上、一部計上、計上なし、 職員賞与の未払額 →未払い計上あり、計上なし。
⑩積立金・繰越金の性格と会計	準則では、積立金と繰越金が計上されている。積立金は「建設積立金」と「固定負債積立金」(通常はマイナス)の2種類が例示されている。 また、収入は当該期間で人件費に配分することになっているので、繰越金は、ほとんど発生しないことを原則としている。過不足は、本部からの繰入金収入によって、補填する。 → 授産施設を支える収益事業は、身体障害者等に経済的活動と生活の場の提供を将来とも提供し続ける使命がある。当然、民間等競合しながら受注を確保する努力をしているが、每期安定的収益を確保するの困難である。身体障害者等に適正な賃金を支払い、基準外職員に相当な給与を支払って、繰越金が発生する場合には、翌期以降に積立て、また余剰資金を借入金返済のために本部に貸付けることが、経営の安定のために欠かせない。収益事業には、理事会にこの自由度を与える必要がある。	設備取得積立金の計上 →設備取得積立金あり、なし。 固定負債積立金（建物等設備取得時の借入相当分のマイナス勘定）の計上 →固定負債積立金あり、なし。 その他積立金 → 理事会承認の積立てあり、理事会承認の積立てなし。 授産会計における繰越金(又は剰余金)処分計算書 → 処分計算書あり、なし。 本部会計にのみあり、法人（総合）にのみあり。 (注) 固定負債積立金の準則処理 固定負債積立金(△)は借入金返済と共に減少する。 (借方) (貸方) 借入金支出 30 現金 30 借入金 30 固定負債積立金 30
⑪製造原価報告書の作成	授産施設の収益事業には、印刷業、クリーニング等多様な事業が営まれているが、既存準則には、収益事業の記載なし。 →受託加工や製造原価のコスト把握プロセスが明確でなく、その表示にも統一性がない。	製造原価報告書の作成 →収支計算書や損益計算書上で経費計上、 製造原価報告書を別途作成。

Ⅲ 授産施設の収益事業に関する新経理規程準則の必要性

社会福祉法人の福祉事業活動は、措置費という明確な基準にもとづき支給され、一定の目的に支出される活動であるが、収益事業活動は企業的要素が強い。すなわち、授産事業で障害者等がおこなう活動は、部品組立、印刷、クリーニング、縫製、リサイクル、木工陶器加工、箱詰等である。一定の公的助成による支援はあるが、その受注活動は、通常の民間企業と競合状況にあり、昨今の企業のグローバル化の影響を受け、大手企業の海外移転とコスト意識の強化により、受注減とローコスト要求に直面している。また日本の産業構造の変化を反映して、ますます、受注先の多様化、大規模処理化の傾向がある。

1976（昭和51）年、既存経理規程準則が制定されたが、次のような理由により、授産施設（福祉工場を含む）には、そのまま適用できない。

- ①経済基盤の変化：収益事業活動には自動化や合理化投資が不可欠であり、明確な原価計算も必要となっているので、措置費や補助金中心の会計システムでは、財政状態や経営成績を適正に表示しているとはいえない。
- ②企業活動的要素の変化：収益事業が社会福祉事業の一部に過ぎなかった時代から、収益事業からの収益が措置費収入をはるかに超える授産施設も出始めた。公的助成による活動と収益事業による活動を明確に区分する必要性が生じてきている。
- ③監督官庁の温度差：公的助成を直接行っている監督官庁の立場から見ると、明確な目的で収入・支出を規程している福祉事業活動と、民間の収益活動と同様に競争下にある収益事業活動とは、管理監督に温度差がある。すなわち、後者は施設運営者の経営力に依存し、「その収益を社会福祉事業の経営に充てることを目的とする事業（収益事業）を行うこと」ができるので、授産施設の自由裁量による部分を導入せざるをえないからである。

さて、「授産施設」の活動と呼ぶ場合に、上記のように公的助成を前提にした福祉事業活動と、ほとんど自力で受注活動を行い、顧客の要求するコストに耐えうる生産・加工をしなければならない収益事業活動とは、その事業内容を異にしている。

前述したように、「既存準則」を授産施設全般に適用するには、前述したように多くの矛盾と会計処理や表示の多様性（不統一性）が存在する。授産施設の経営実態の管理と公的助成を行う監督官庁の立場から、新たな「授産施設の収益事業に関する経理規程準則（「準則案」という）を呈示する必要がある。

授産施設の準則案と決算報告書の基本モデルを呈示するにあたり、措置費等の公的助成による活動に加えて、企業的収益活動の比重が高まっていることに鑑み、下記のポイントを配慮し提案している。

- 1 措置費等の公的助成による活動を明確にするために、施設会計を中心に構築されている社会福祉法人の「経理規程準則」とある程度整合性を保ちながら、「授産施設の収益事業に関する経理規程準則（案）」（以下「準則案」という）は、3会計単位（本部会計・施設会計・授産会計）を前提に、授産会計を社会福祉法人の特別会計と見做し（昭和51年1月31日付社施発第25号通知『社会福祉施設を運営する社会福祉法人の経理準則制定について』第2の5（2）に準拠する）、収益事業に関する会計として検討する。ただし、施設会計（福祉事業活動会計）を中心に、授産会計（収益事業活動会計）と合算経理という形態を採用することを妨げるものではない。
- 2 授産施設の収益事業活動性を配慮し、企業会計原則で採用されている基準をできるだけ準則案は取り入れる。
- 3 授産施設は、障害者等のために、補助金等による設備等の確保や将来の雇用の安定性や事業の継続性のため準備が必要である。このため資金の収支や移動と共に、収益事業の採算性が明確になることが不可欠である。
- 4 現在行われている実務と大きく乖離しないように、可能な限り簡素化する。
- 5 決算報告書の利用者は、措置費等の公的資金提供者で、その資金が適正に使用されていることをチェックする県をはじめとする行政当局と施設運営管理者自身である。この双方を満足させる決算報告書であることが必要である。
- 6 決算報告書のモデル案を提示し、現実の実務の参考に供する。決算報告書には、貸借対照表、事業収支計算書、製造原価報告書、繰越金処分計算書を示す。

IV 授産施設の調査とアンケート結果

1997年度の厚生省科学研究費補助金の「障害者等保健福祉総合研究事業」における「障害者福祉施設の管理運営方法に関する研究」の一環として、授産施設の収益事業に関する経理規程準則（案）を提案するために、実態調査及び研究調査を行った。

(1) 授産施設の収益事業に関する経理規程準則案を提案するための調査

経営実態、会計管理システムの実態調査及び研究調査を行った授産施設は、下記の28ヵ所である。

施設名	施設区分	法人名	所在地
板橋福祉工場	身体障害者福祉工場	(福) 日本キリスト教奉仕団	東京都板橋区
玄海授産場	身障者授産施設	(福) 北九州身体障害者福祉事業協会	福岡県北九州市
玄海重度職業更正センター	重度身障者授産施設	(福) 北九州身体障害者福祉事業協会	福岡県北九州市
玄海通所センター	通所授産施設	(福) 北九州身体障害者福祉事業協会	福岡県北九州市
札幌ワークセンター	身障者入所・通所授産施設	(福) 北海道リハビリ	北海道札幌市
光生舎クリーナース	身障者入所・通所授産施設	(福) 北海道光生舎	北海道赤平市
光生舎ワークショップ	重度身障者入所・通所授産施設	(福) 北海道光生舎	北海道赤平市
大田福祉工場	身体障害者福祉工場	(福) 東京コロニー	東京都大田区
港ワークキャンパス	身体障害者入所・通所施設	(福) 名古屋ライトハウス	愛知県名古屋市
明和寮	重度身体障害者入所・通所施設	(福) 名古屋ライトハウス	愛知県名古屋市
愛恵園授産施設	身体障害者通所施設	(福) 愛恵協会	愛知県岡崎市
セノの村	精神薄弱者授産施設	桜の木福祉会	兵庫県神戸市
ワークセンターけやき	身体障害者通所施設	(福) 武蔵野	東京都武蔵野市
くらしセンターべしみ	身体障害者通所施設	(福) つぐみ共生会	埼玉県越谷市

施設名	施設区分	法人名	所在地
阿見福祉工場 あすなろ	身体障害者福祉工場	(福) あすなろ 会	茨城県 牛久市
リサイクルみ なみ作業所 ゆたか作業所	精神薄弱者授産施設 身体障害者授産施設	(福) ゆたか福 祉会	愛知県 名古屋市
福岡福祉工場	身体障害者福祉工場	(福) 福岡コロ ニー	福岡県 粕谷郡
福岡コロニー	社会事業授産施設 重度身体障害者授産施設	(福) 福岡コロ ニー	福岡県 粕谷郡
なのみ工芸	精神薄弱者授産施設	(福) 福岡コロ ニー	福岡県 粕谷郡
山口コロニー 授産所	身体障害者授産施設 重度身体障害者授産施設	(福) 山口県コ ロニー協会	山口県 防府市
清風会吉田工 場	身体障害者福祉工場 (ここが元受けて下記の授 産施設に下請けに出す)	(福) 清風会	兵庫県 尼崎市
清風会ワーク センター	重度身体障害者授産施設	(福) 清風会	広島県 高田郡
清風会みつや 工場	精神薄弱者福祉工場	(福) 清風会	広島県 高田郡
清風会サンホ ーム	精神障害者通所授産施設	(福) 清風会	広島県 高田郡
清風会サンプ リエ	精神薄弱者授産施設	(福) 清風会	広島県 高田郡
清風会サンラ イフ	精神障害者福祉工場	(福) 清風会	広島県 高田郡
尼崎稲葉園	重度身体障害者授産施設	(福) 尼崎稲葉 園	兵庫県 尼崎市
港橋・港橋第 二授産所	重・中度精神薄弱者通所 施設	(福) 玉柏会	静岡県 清水市

(2) 1997年度「授産施設経理規程準則(案)」に関するアンケート結果

現地実態調査は、管理運営と経理処理・決算書類体系の実態を調査し、また、授産施設経理規程準則を新たに作成するための課題の抽出と解決策の検討をするために行なった。現地での実態調査により1997年度版「授産施設会計の経理規程準則の基本的な考え方(案)」を作成し、このような考えが受け入れられるか否かのアンケート調査を行った。

アンケート結果から、準則案の方向性を示すと、次の通りである。

① 授産施設の経営状況（総回答数 492 法人）

授産施設数	法人数	構成比 (%)
1カ所	299	60.9
2カ所	89	18.1
3カ所以上	103	21.0
有効回答合計	491	100.0

法人年間売上高	法人数	構成比 (%)
3千万円以下	298	61.8
3千万~1億円以下	98	20.3
1億円超	86	17.8
有効回答数	482	100.0

収益事業の種類	授産施設数	構成比 (%)
印刷業	126	9.9
部品加工業	199	15.6
縫製業	135	10.6
園芸・農作業	151	11.9
クリーニング業	70	5.5
木工作业	93	7.3
その他の簡易作業	261	20.5
その他	239	18.8
有効回答数	1,274	100.0

② 損益計算を優先した決算報告書でも問題がないか？

<質問>

- 1 準則案で示された貸借対照表、事業収支計算書、繰越金処分計算書を基本とした決算報告書体系が授産事業の経営実態にも合致している。
- 2 事業収支計算書は、損益計算書に近い概念である。資金予算主義を重視し、あくまでも資金を中心とした「資金収支計算書」も、これに追加すべきである。
- 3 むしろ「資金収支計算書」に統一し、営利活動の収支を判断する「事業収支計算書」は必要ない。
- 4、その他（

<アンケート結果>

決算書の体系	単純回答数		授産施設1カ所		授産施設複数カ所	
	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %
1	334	69.9	205	71.4	129	67.5
2	52	10.9	31	10.8	21	11.0
3	47	9.8	28	9.8	19	10.0
4	45	9.4	23	8.0	22	11.5
有効回答	478	100.0	287	100.0	191	100.0

<結果からの準則案提案の方向性>

収支計算よりも損益計算を重視し、収益事業からの繰越金を将来のために繰越し処分でき、本部等への資金の振替が自由にできるように望んでいる。

③ 授産施設における会計単位は2会計単位、3会計単位いずれが適切か？

<質問>

- 1 3会計単位を採用するのが原則であるが、施設会計・授産会計を合算して作成し、本部会計との2会計単位を認める等自由に選択して、継続すれば良い。
- 2 授産施設の規模によって、小規模授産施設では「1」のような2会計単位を認める等、授産施設の規模によって、会計単位を変えるルールの方が良い。
- 3 授産施設の規模にかかわらず、あくまでも目的が異なるので3会計単位ごとに分離し、これぞれ決算報告書を作成すべきである。
- 4 その他（

<アンケート結果>

会計単位	単純回答数		授産施設1ヵ所		授産施設複数ヵ所	
	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %
1	170	34.9	97	32.8	73	38.2
2	69	14.2	39	13.2	30	15.7
3	237	48.7	152	51.4	85	44.5
4	11	2.3	8	2.7	3	1.6
有効回答	487	100.0	296	100.0	191	100.0

<結果からの準則案提案の方向性>

施設会計と授産会計とを合算した会計を提案したが、目的が異なるので本部会計、施設会計、授産会計の3会計単位を望む授産施設がやや多く、2会計単位、3会計単位の選択適用を望んでいる。

④ 予算承認の対象として損益計算を優先した事業収支予算書でもよいか？

<質問>

- 1 準則案の「事業収支計算書」には多様な取引を含むが、同一形態の「事業収支予算書」によって、理事会の承認を得れば、授産施設の運営上何ら問題はない。
- 2 理事会の承認を得るべき「収支予算書」は、資金を中心にすべきであり、「資金収支計算書」を別途作成して、資金取引を中心とした「収支予算書」で、理事会の承認を得たほうが良い。
- 3 「事業収支計算書」を作成せず、「資金収支計算書」を作成し、資金を中心とした「収支予算書」で理事会の承認を得た方が良い。
- 4 その他（

<アンケート結果>

事業収支予算書	単純回答数		授産施設1ヵ所		授産施設複数ヵ所	
	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %
1	305	63.9	183	63.8	122	64.2
2	79	16.6	50	17.4	29	15.3
3	60	12.6	31	10.8	29	15.3
4	33	6.9	23	8.0	10	5.2
有効回答	477	100.0	287	100.0	190	100.0

<結果からの準則案提案の方向性>

事業収支計算書は損益計算の内容になっているので、予算書は現金収支予算書ではなく、損益予算書になるが、理事会承認に問題はない。

⑤ 建物等の取得で収益事業に関係するものは、関係会計単位に帰属させるべきか？

<質問>

- 1 授産施設の事業活動を正確に把握するために、使用している授産会計に設備等（土地を除く）を計上するほうが、管理の一元化と一覽性に優れている。
- 2 授産施設は補助金等の公的資金により支援を受け、銀行借入で設備を購入する場合には本部と契約することが多い。やはり資金調達した法人との関係で、設備等を本部会計に計上するのが適切である。本部計上の償却資産を減価償却した場合には、該当する会計単位に振替えれば良い。

3 その他（

<アンケート結果>

建物等の管理会計単位	単純回答数		授産施設1ヵ所		授産施設複数ヵ所	
	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %
1	207	42.9	122	41.6	85	44.5
2	246	50.7	157	53.6	89	46.6
3	31	6.4	14	4.8	17	8.9
有効回答	484	100.0	293	100.0	191	100.0

<結果からの準則案提案の方向性>>

アンケート結果では、1と2が拮抗しているが、土地・建物を本部会計に、その他は使用する授産会計に計上するのが適切と考える。

⑥ 建物・機械装置等を定期的に減価償却するのが妥当か？

<質問>

- 1 自己資金力と適正なコスト計算をするために、全ての償却資産を償却対象にし、毎事業年度ごとに定期的に償却するのは、営利活動をしている授産施設では当然である。
- 2 上記「1」を当然と考えるが、膨大な未償却金額があるので、償却の開始と方法について何らかの手当が必要である。例えば、収益性の低い授産施設については、償却範囲内において償却の任意性を認める等が考えられる。

3 全ての償却資産を償却対象とし、その減価償却費でコスト計算すると受注見積りコストが高くなり、受注が取れなくなる可能性がある。建物を含み自己資金相当分のみを償却対象とする従来の会計処理の方が良い。

4 その他（

<アンケート結果>

建物・機械等の 減価償却	単純回答数		授産施設1ヵ所		授産施設複数ヵ所	
	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %
1	79	16.4	50	17.2	29	15.2
2	254	52.8	154	53.1	100	52.3
3	118	24.5	70	24.1	48	25.1
4	30	6.2	16	5.5	14	7.3
有効回答	481	100.0	290	100.0	191	100.0

<結果からの準則案提案の方向性>

減価償却をしていない授産施設も多いが、減価償却費を計上し、その採用に多様性を認めるのが適切である。自己資金分は、建物を含み償却する方法を検討する余地がある。

⑦ 建物等と基金を両建てして、資産価値と関係ない貸借対照表をどう考えるか？

<質問>

- 1 公的機関や民間団体から資金的助成を受け、これが目的通り使われたか否かの証明は重要であるが、この役割が終われば「基金」は当然消去すべきであるので、準則案の考え方は妥当である。
- 2 確かに「1」のとおりであるが、建物等も減価償却すれば、資金的助成と具体的な目的使用との対応が貸借対照表上不明確になる。そこで、固定資産明細書に、いかなる資金的助成により取得したか、さらに「管理期間」が何時までかの記載が必要である。このような固定資産明細書への記載を含めると準則案に賛成である。
- 3 準則案で述べてある建物や基金を償却・消去する根拠が希薄であり、従来どおり、基金は永久に残すべきである。

4 その他（

<アンケート結果>

基金の役割と取 り崩し	単純回答数		授産施設1ヵ所		授産施設複数ヵ所	
	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %
1	188	39.6	110	38.5	78	41.2
2	201	42.3	122	42.7	79	41.8
3	58	12.2	41	14.3	17	9.0
4	28	5.9	13	4.5	15	7.9
有効回答	475	100.0	286	100.0	189	100.0

<結果からの準則案提案の方向性>

貸借対照表の資産価値が建物の償却をしないために、実際価値と異なる。償却費の計上か否かにかかわらず、建物と基金を減額することによって、財政状態の実態に合わせる。

⑧ 引当金・積立金を定期的に計上し、その資金手当をするべきであるか？

<質問>

- 1 引当金・積立金の区分、支出に備える場合の資金的準備を、毎期事業年度ごとに規則的に行なうのが理想的である。
- 2 「1」に賛成であるが、授産施設によって収益力・資金的余裕に相違があるので、引当金・積立金の計上、資金準備のための特定預金について任意性を認めるべきである。
- 3 引当金と積立金の区分計上には賛成であるが、この計上と具体的な資金手当とは区分し、両建て計上を求めないほうが良い。
- 4 その他（

<アンケート結果>

引当金の計上 積立金処分	単純回答数		授産施設1ヵ所		授産施設複数ヵ所	
	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %
1	87	18.1	59	20.5	28	14.6
2	342	71.3	202	70.1	140	72.9
3	33	6.9	17	5.9	16	8.3
4	18	3.8	10	3.5	8	4.2
有効回答	480	100.0	288	100.0	192	100.0

<結果からの準則案提案の方向性>

発生主義に基づく引当金の計上、繰越金の積立の規則的計上はすべきであるが、両建ての特定預金の積立は任意とする。

⑨ 授産施設が決めた認められた経理基準は継続的に適用すべきであるか？

<質問>

- 1 授産施設の経理の透明性を高めるためにも、経理基準を定め、継続的に遵守するのは当然であり、決算報告書に明記すべきである。
- 2 経理基準を定めるのは良いが、授産施設の収益状況がそれぞれ異なるので、適用にはある程度猶予期間又は任意性を認めるべきである。ただし、決算報告書には明示すべきである。
- 3 基準を定めても良いが、「2」のように状況が異なるので、決算書に明示するのは時期尚早である。
- 4 その他（

<アンケート結果>

経理基準の継続 的適用	単純回答数		授産施設1ヵ所法人		授産施設複数ヵ所法人	
	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %
1	179	37.3	106	36.4	73	38.6
2	219	45.6	134	46.0	85	45.0
3	70	14.6	45	15.5	25	13.2
4	12	2.5	6	2.1	6	3.2
有効回答	480	100.0	291	100.0	189	100.0

<結果からの準則案提案の方向性>

認められた経理基準の継続的な適用については、財政状態及び経営成績を明示するために当然であるが、準則で決定された基準を完全適用するまでの猶予期間が必要である。

⑩ 監査の実施

<質問>

- 1 社会的な注目を浴び、かつその重要性から一定規模以上の授産施設が、独立第三者の監査を受けることを、早急に実施すべきである。
- 2 確かに「1」のとおりであるが、一般に認められた経理基準がまだ確立していない段階で、外部監査を導入するのは、時期尚早である。
- 3 県からのチェックが詳細にあるので、独立第三者の監査は基本的に必要ではないのではないか。
- 4 当授産施設は小規模で監査対象外であろうから、意見を言う立場にない。
- 5 その他（

<アンケート結果>

監査の実施	単純回答数		授産施設1ヵ所		授産施設複数ヵ所	
	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %	回答数	構成比 %
1	85	17.6	54	18.5	31	16.3
2	143	29.7	85	29.1	58	30.5
3	211	43.8	124	42.5	87	45.8
4	27	5.6	23	7.9	4	2.1
5	16	3.3	6	2.1	10	5.3
有効回答	482	100.0	292	100.0	190	100.0

<結果からの準則案提案の方向性>

経理規程準則がなく、県等からの監査が何重にもある状況を解決する必要があると同時に、監査導入規模を明確にする必要がある。

V モデル施設の選定と適用可能性の検討

さて、1997年度の授産施設の調査・研究を踏まえて、1998年度は「1997年度経理規程準則（案）」（準則案と略称する）の適用可能性を検討するために、モデル施設を下記の通り選定した。

(1) モデル授産施設の選定

モデル選定先は、1980（昭和50）年モデル適用施設（モデル）、1997年調査実施施設（調査）、全国授産施設協議会推薦施設の3種類があり、授産施設の規模、全国的な分布状況等を勘案して選定してある。

施設名	施設区分	作業科目	所在地	備考
1 長野若槻園コロニー作業所	生活保護授産	印刷、縫製、園芸	長野県	
2 福岡コロニー	社会授産	印刷	福岡県	調査
3 ライトワークセンター	身障授産	陶器、縫製	福井県	
4 希望の家ワークセンター	身障授産	印刷、タイフ、ラプロ	兵庫県	
5 山口コロニー授産所	身障授産	印刷、園芸、陶芸	山口県	モデル、調査
6 マーシ園	重度授産	洋裁、編み物、木彫り	富山県	モデル
7 青森コロニーリハビリ	重度授産	印刷	青森県	モデル
8 小野路共働学舎	通所授産	農園芸、廃液精製	東京都	
9 愛恵身体障害者授産所	通所授産	電子部品組立	愛知県	調査
10 玄海通所センター	通所授産	印刷、縫工、編み物	福岡県	モデル、調査
11 板橋福祉工場	福祉工場	マイクロフィルムサービス	東京都	モデル、調査
12 足利愛光園稲岡工場	福祉工場	クリーニング	栃木県	
13 ゼノの村	精薄授産入所	農業、窯業	兵庫県	調査
14 よるべ沼代	精薄授産入所	養鶏、農業、クリーニング	神奈川	
15 寒河江共労育成園	精薄授産通所	木工、玩具	山形県	
16 諫早ワークス	精薄授産通所	クリーニング、縫製	長崎県	
17 ワークスタディー日の出	精薄授産通所		東京都	
18 工房ふじ	福祉工場精薄		群馬県	
19 福祉工場カナシ工場	福祉工場精薄		岩手県	
20 あかつき園	精神授産通所	電子部品組立	静岡県	
21 コスモスの里	精神授産通所		埼玉県	
22 トーコロ青葉第3ワークセンター	精薄授産通所		東京都	
23 ソーシャルファームピネル	福祉工場精神	クリーニング、印刷	和歌山	

なお、適用可能性を検討するに当たり、選定施設の責任者の方々に、1998年6月23日にお集まりいただき、新経理規程準則（案）説明と、適用スケジュールの説明を行った。しかし、すでに授産施設では、経理システムの運用、会計処理の採用、さらに決算報告書の作成が行われている。そこで、次のような指示を出している。

- ① 準則案がどの程度修正されて採択されるか不明であるので、既存の経理システムを大幅に変更することを避け、可能な限り組み替え仕訳を起こすことによって、準則案を適用した決算報告書の作成の可能性を実験することも認める。
- ② 準則案の会計単位は、本部会計と授産施設会計との2会計単位に区分されているが、既存実務のほとんどが、本部会計、施設会計、授産会計に3会計単位で区分されている。前2者は「社会福祉法人経理規程準則」に準拠して処理・作成されているので、授産会計にのみ、準則案を適用することを妨げるものではない。
- ③ 準則案では、資産の管理適正性という観点から、建物を含み現実に使用する会計単位（特に授産会計）に移して管理することを提案しているが、現実の実務の多くは、定款記載の基本財産として本部会計で管理している。この処理方法をむしろ原則とする。