

子ども・子育て支援新制度における 就学前施設の経営と会計基準

山 本 公 敏

Management and Accounting Standards of Facilities for Early Years Education and Care

Kimitoshi YAMAMOTO

要 旨

子ども・子育て支援新制度になり、認定こども園の普及が進み始めた。本稿では、この子ども・子育て支援新制度という大きな制度改革の中で、比較的小規模な民間組織である認定こども園の経営とそれを設置する法人の会計問題の関係を明らかにしようと試みた。

キーワード：認定こども園、社会福祉法人会計基準、学校法人会計基準

Abstract

“Comprehensive Support System for Children and Child-rearing” started, and the spread of Centers for Early Childhood Education and Care began to advance. In this paper, we tried to clarify the relation between the management of the Centers for Early Childhood Education and Care, which is usually small private organization, and the accounting problem of the corporation that sets up it, under the big system reform.

Keywords: Centre for Early Childhood Education and Care, Accounting Standards for Social Welfare Organization, Accounting Standards for School Corporation

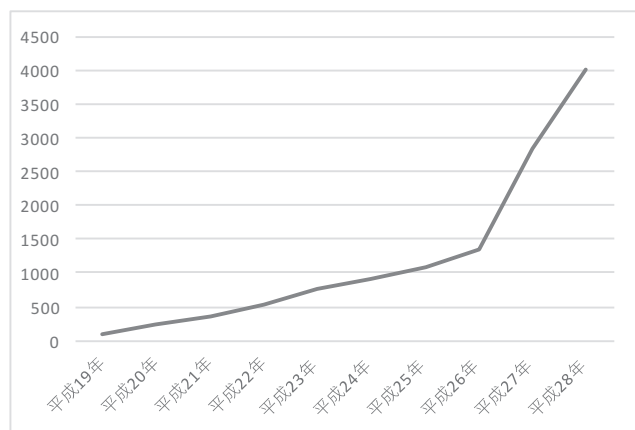
1. はじめに

平成24年8月、「子ども・子育て支援法」、「認定こども園法の一部改正法」、「子ども・子育て支援法及び認定こども園法の一部改正法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」の子ども・子育て関連三法が成立した。平成27年4月、これら三法の施行により、子ども・子育て支援新制度がスタートした。

平成18年10月から、幼稚園と保育所の一元化を目指した「就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律」の施行により、認定こども園制度は始まってはいたが、既存幼稚園や保育所からの移行または新設による設置数の増加は緩やかなものであった。

認定こども園は、幼保連携型、幼稚園型、保育所型及び地方裁量型という4つの類型に分かれる。当初、認定こども園の設置が目標を下回り、「認定こども園制度の普及促進について」（通知）（平成21年3月31日付け20文科第8100号・雇児発第0331017号）が発せられたが、ここに、認定こども園の現状は4つの類型に分けられていることは過渡的な措置であり、将来的には幼保連携型に集約していく方向で進めていくことが望ましいという考えが示されている。

図1 認定こども園数



内閣府「認定こども園の数について（平成28年4月1日現在）」より作成

幼保連携型認定こども園は、国、地方公共団体、学校法人及び社会福祉法人が設置者となることができる¹。新制度以前、幼保連携型認定こども園は、幼稚園部分と保育所部分とによって構成され、一つの施設の中で異なる運営・事務が行われていた。新制度になってから、幼保

¹ 経過措置として、学校教育法附則6条に基づいた個人立幼稚園の設置者については、幼保連携型こども園の設置者となる方法がある。

連携型認定こども園は単一の施設として一体的に運用されることになった。新制度になり給付制度も改められ、ようやく既存の保育所や幼稚園から認定こども園への移行が進展し始めた。

本稿は、保育所や幼稚園などが認定こども園へと移行する際に考慮される経営上の課題について、文部科学省と厚生労働省「幼稚園・保育所等の経営実態調査結果（収支状況等）」によって概観し、さらに、関連の法令および会計基準等とそれらの経営上の諸問題を考察してみた。特に、就学前教育施設の経営にとって重要な交付金申請と会計書類の関係について検討する。

認定こども園のような非営利組織の会計問題を考えるとき、どのような会計が求められるのであろうか、という課題が生じる。

営利目的を持つ企業とは異なり、非営利組織にとって主要な資源を提供する者は、利益の配当等の経済的な見返りは期待しないことが前提となる。このことから貨幣的尺度でその活動を測定するのは相応しくないという考えも成り立つかもしれない。

しかし、組織の活動に必要な財源を確保し、存立目的となるサービスの提供を行っていく、その際、資源を無尽蔵に活用できるわけではない、という点においては営利組織と変わることはなく、関係者は何らかのかたちでその事業の状況を把握する必要はあるはずである。

また、市町村等の行政は、非営利組織が広い意味での公益的な活動をしているため、税の徴収先としては関心を持つことはないかもしれないが、補助金等を支払っており、税の使い途を監視する責務を持つ。また、サービスの利用者等ステークホルダーも、非営利組織の経営の持続性は関心を持つであろう。

このような社会的要請があるとき、情報開示機能を持つ会計への期待は高まることになる。子ども・子育て支援制度という大きな社会制度改革の中で、認定こども園という比較的小規模な経営とその会計のあり方について観察していくこととする。

2. 子ども・子育て支援新制度

平成24年に成立し、平成27年4月より施行された子ども・子育て関連3法に定められる幼児教育・保育・地域の子ども・子育て支援を総合的に進める取り組みを子ども・子育て支援制度という。その目的は、子ども・子育て支援法によると、「我が国における急速な少子化の進行並びに家庭及び地域を取り巻く環境の変化に鑑み」、「子ども・子育て支援給付その他の子ども及び子どもを養育している者に必要な支援を行い、もって一人一人の子どもが健やかに成長することができる社会の実現に寄

与すること」であるとされている。

また、同法第2条にその基本理念が示される。「子ども・子育て支援は、父母その他の保護者が子育てについての第一義的責任を有するという基本的認識の下に」、「社会のあらゆる分野における全ての構成員が、各々の役割を果たすとともに、相互に協力して行われなければならない」とされ、行政のみならず広く社会で子どもの成長・子育てを支援していくことが述べられる。

また、子ども・子育て支援給付その他の支援の内容及び水準は、全ての子どもが健やかに成長するように支援するものであって、「良質かつ適切」である必要があるが、同時に、「地域の実情に応じて、総合的かつ効率的に提供」されるよう配慮して行われなければならないとあり、近年の逼迫している国家財政や自治体等のことを想起すると、給付等の支援は、決して無制限ではなく、効率的に提供されるべき、と解することができるような表現になっている。

この新制度には、消費税が10%になった際の増税分のうちの約0.7兆円を含み1兆円規模の追加財源を充てられることになっているが、新制度の実施主体は、国ではなく市町村であって、地方版子ども・子育て会議の意見を聴き、事業計画を策定するとともに、質の確保された学校教育・保育について提供の責務を持ち、質の高い学校教育・保育の提供を行う認定子ども園等に対して給付を行うこととされる。このとき、都道府県は、市町村に対する必要な助言及び適切な援助を行うとともに、特に専門性の高い施策及び各市町村の区域を超えた広域的な対応が必要な施策を講じる役割を担う。また、国は、この法律に基づく業務が適正かつ円滑に行われるよう、市町村及び都道府県と相互に連携を図り、子ども・子育て支援の提供体制の確保に関する施策その他の必要な各般の措置を講じる責務を持つ。

新制度の実施主体となる市町村は、給付を受ける施設・事業者の利用定員を定め、給付を受けるための基準を満たしているかを確認する。また運営基準の遵守のため指導監督を実施する。この運営基準の内容は、利用者との間の利用開始手続き等に伴う基準、教育・保育の提供等に伴う基準、さらに管理運営に関する基準などに分類されるが、会計処理についても、市町村の確認を受ける事項とされている。

3. 認定子ども園の経営

ここで、認定子ども園の経営を概観することにする。認定子ども園は、国、地方公共団体、学校法人、社会福祉法人または株式会社等様々な組織が設置者となることができる。ここでは、民間部門の設置者による認定こ

ども園の経営について確認する。特に、幼保連携型認定子ども園の設置となりうる学校法人と社会福祉法人とが中心となる。

まずは、文部科学省と厚生労働省による、新制度前の実態調査をもとに、認定子ども園を含む就学前施設の経営をみていくこととする。

この調査の結果は、新制度の検討の基礎資料としても用いられた。収支状況については、平成23年度の内容である。先にも触れたように、この時期は認定子ども園の普及が進んでいない状況であったので、認定子ども園の回答は多くない。サンプルの状況は次のとおりであった。

幼稚園（認定子ども園を構成するものも含む）施設数

全体	1,027 か所
(運営形態別)	
幼保連携型認定子ども園	37 か所
幼稚園型認定子ども園	27 か所
幼稚園	963 か所
(設置主体別)	
学校法人	880 か所
社会福祉法人	9 か所
その他法人	138 か所

平均定員

全体	211 人
(運営形態別)	
幼保連携型認定子ども園	154 人
幼稚園型認定子ども園	227 人
幼稚園	213 人
(設置主体別)	
学校法人	216 人
社会福祉法人	79 人
その他法人	172 人

平均在籍園児数

全体	176 人
(運営形態別)	
幼保連携型認定子ども園	138 人
幼稚園型認定子ども園	198 人
幼稚園	177 人
(設置主体別)	
学校法人	180 人
社会福祉法人	57 人
その他法人	142 人

表1 私立幼稚園（認定こども園含む）の収支

I.消費収入	金額（千円）	構成比
(1)学生生徒等納付金	53,934	56.6%
(2) うち授業料	44,728	46.9%
(3) うち入学金	3,893	4.1%
(4) うち施設設備資金	2,001	2.1%
(5) うちその他納付金	3,311	3.5%
(6)補助金	32,444	34.1%
(7) うち私学助成(経常費補助)	26,648	28.0%
(8) うち私学助成(特別補助)	1,143	1.2%
(9) うちその他補助金	4,653	4.9%
(10)事業収入	9,919	10.4%
(11) うち預かり保育料	1,430	1.5%
(12) うち実費徴収	4,739	5.0%
(13) うち受託事業収入	463	0.5%
(14)その他収入	5,693	6.0%
(15)基本金組入額	▲ 6719	-7.1%
	95,271	100.0%
II.消費支出		
(1)人件費	60,543	63.50%
(2)教育研究経費・管理経費	23,782	25.00%
(3) うち報酬・委託・手数料	3,105	3.30%
(4)減価償却費	7,493	7.90%
(5)その他支出	817	0.90%
1収入Ⅰ	95,270	100.00%
2支出Ⅱ	92,634	97.20%
3差引 2-3	2,636	2.80%

出所：文部科学省・厚生労働省「幼稚園・保育所等の経営実態調査結果（収支状況等）」平成25年に、筆者が構成比を加えた。

保育所（認定こども園を構成するものも含む） 施設数

全体 1,317 か所

（運営形態別）

幼保連携型こども園 30 か所

保育所型こども園7 か所

保育所 1,280 か所

（設置主体別）

社会福祉法人 1,216 か所

学校法人 33 か所

営利法人 6 か所

その他 62 か所

平均定員

全体 94 人

（運営形態別）

幼保連携型こども園 49 人

保育所型こども園 135 人

保育所 96 人

表2 私立幼保連携型認定こども園（幼稚園）の収支

I.消費収入	金額（千円）	構成比
(1)学生生徒等納付金	38,829	51.9%
(2) うち授業料	32,553	43.6%
(3) うち入学金	1,887	2.5%
(4) うち施設設備資金	1,703	2.3%
(5) うちその他納付金	2,687	3.6%
(6)補助金	30,593	40.9%
(7) うち私学助成(経常費補助)	21,104	28.2%
(8) うち私学助成(特別補助)	1,837	2.5%
(9) うちその他補助金	7,652	10.2%
(10)事業収入	6,988	9.3%
(11) うち預かり保育料	1,803	2.4%
(12) うち実費徴収	2,012	2.7%
(13) うち受託事業収入	118	0.2%
(14)その他収入	4,125	5.5%
(15)基本金組入額	▲ 5788	-7.7%
	74,747	100.0%
II.消費支出		
(1)人件費	45,561	61.00%
(2)教育研究経費・管理経費	18,508	24.80%
(3) うち報酬・委託・手数料	2,165	2.90%
(4)減価償却費	7,928	10.60%
(5)その他支出	1,356	1.80%
1収入Ⅰ	74,748	100.00%
2支出Ⅱ	73,354	98.10%
3差引 2-3	1,394	1.90%

出所：文部科学省・厚生労働省「幼稚園・保育所等の経営実態調査結果（収支状況等）」平成25年に、筆者が構成比を加えた。

（設置主体別）

社会福祉法人 97 人

学校法人 51 人

営利法人 82 人

その他 83 人

平均入所児童数

全体 102 人

（運営形態別）

幼保連携型こども園 52 人

保育所型こども園 156 人

保育所 105 人

（設置主体別）

社会福祉法人 106 人

学校法人 52 人

営利法人 98 人

その他 90 人

表3 幼稚園型認定こども園の収支

I.消費収入	金額 (千円)	構成比
(1)学生生徒等納付金	62,395	58.7%
(2) うち授業料	51,271	48.3%
(3) うち入学金	3,837	3.6%
(4) うち施設設備資金	2,565	2.4%
(5) うちその他納付金	4,722	4.4%
(6)補助金	35,004	33.0%
(7) うち私学助成(経常費補助)	27,681	26.1%
(8) うち私学助成(特別補助)	1,117	1.1%
(9) うちその他補助金	6,206	5.8%
(10)事業収入	10,511	9.9%
(11) うち預かり保育料	2,731	2.6%
(12) うち実費徴収	3,328	3.1%
(13) うち受託事業収入	1,344	1.3%
(14)その他収入	6,384	6.0%
(15)基本金組入額	▲ 8064	-7.6%
	106,230	100.0%
II.消費支出		
(1)人件費	62,941	59.30%
(2)教育研究経費・管理経費	28,459	26.80%
(3) うち報酬・委託・手数料	2,837	2.70%
(4)減価償却費	8,415	7.90%
(5)その他支出	1,616	1.50%
1収入 I	106,230	100.00%
2支出 II	101,431	95.50%
3差引 2-3	4,799	4.50%

出所：文部科学省・厚生労働省「幼稚園・保育所等の経営実態調査結果（収支状況等）」平成25年に、筆者が構成比を加えた。

平均定員と平均在籍園児数（および平均入所児童数）をみると、保育所は、どのような形態であっても、定員超過の傾向が見られるが、幼稚園の在籍園児数は定員を下回っている。こうした調査結果から、いわゆる待機児童の問題の解決には、幼稚園ではなく、保育所または保育機能を持つ幼保連携型認定こども園を増やしていくことが求められていることが読み取れる。

表5から表8にある「国庫補助金等特別積立金取崩額等」は収入に区分されているが、補助金を用いて資産を取得した際の補助金額を積立金としておき、当該資産の償却時に取り崩したものであり、実際に金銭的な収入があるわけではないので、収入の合計からは控除される。

表1から表4までと表5から表8までとは、示されている項目が異なる。これは幼稚園を主に運営している学校法人が行っている会計処理と保育所を主に運営している社会福祉法人の会計処理の違いによって生じている。

表4 幼稚園の収支

I.消費収入	金額 (千円)	構成比
(1)学生生徒等納付金	54,325	72.7%
(2) うち授業料	45,054	60.3%
(3) うち入学金	3,987	5.3%
(4) うち施設設備資金	1,995	2.7%
(5) うちその他納付金	3,289	4.4%
(6)補助金	32,438	43.4%
(7) うち私学助成(経常費補助)	26,865	35.9%
(8) うち私学助成(特別補助)	1,112	1.5%
(9) うちその他補助金	4,461	6.0%
(10)事業収入	10,032	13.4%
(11) うち預かり保育料	1,367	1.8%
(12) うち実費徴収	4,914	6.6%
(13) うち受託事業収入	447	0.6%
(14)その他収入	5,740	7.7%
(15)基本金組入額	▲ 6714	-9.0%
	95,821	128.2%
II.消費支出		
(1)人件費	61,144	63.80%
(2)教育研究経費・管理経費	23,858	24.90%
(3) うち報酬・委託・手数料	3,158	3.30%
(4)減価償却費	7,440	7.80%
(5)その他支出	764	0.80%
1収入 I	95,821	100.00%
2支出 II	93,205	97.30%
3差引 2-3	2,616	2.70%

出所：文部科学省・厚生労働省「幼稚園・保育所等の経営実態調査結果（収支状況等）」平成25年に、筆者が構成比を加えた。

幼保連携型認定こども園は、学校法人であっても設置者となることができ、その中には保育所が設置されるが、たとえ学校法人が運営したとしてもその保育所においては社会福祉法人が行う会計処理の方法によらなければならなかったことを意味する。当然、社会福祉法人が設置した幼保連携型認定こども園における幼稚園部分は学校法人が行う会計処理の方法に基づかなければならなかった。

また、保育所運営費や私学助成などの公費も一つの認定こども園で混在することになっていた。

こうした煩雑な業務をなくしていくため、子ども・子育て支援新制度においては、認定こども園への給付は施設型給付へと一本化された²。これは、「内閣総理大臣が定める基準により算定した費用の額」である公定価格から市町村が定める利用者負担分を控除した分となる。

² これについても経過措置がとられ、特色ある幼児教育を実施しているなどの場合、私学助成を受ける特別補助がある。

表5 私立保育所（認定こども園含む）の収支

I.事業活動収入	金額（千円）	構成比
(1)運営費収入	89,738	79.4%
(2)利用料収入	2,445	2.2%
(3) うち保育料収入	698	0.6%
(4) うち実費徴収による収入	357	0.3%
(5) うちその他(延長保育事業等)利用料収入	1,389	1.2%
(6)補助金収入	18,582	16.4%
(7) 国庫補助金等特別積立金取崩額等	1,934	1.7%
(8)その他収入	2,262	2.0%
	113,027	100.0%
II.事業活動支出		
(1)人件費支出	80,887	71.20%
(2)事務費支出	9,500	8.40%
(3) うち委託費支出	2,342	2.10%
(4) うち土地賃借料	480	0.40%
(5) うち建物及び建物付属設備賃借料	178	0.20%
(6)事業費支出	12,917	11.40%
(7) うち給食費	6,903	6.10%
(8)減価償却費	5,013	4.40%
(9)その他支出	997	0.90%
III.事業活動外収入	601	-
IV.事業活動外支出	1,098	1.00%
1収入 I-I(7)+III	113,627	100.00%
2支出 II+IV-I(7)	108,479	95.50%
3差引 1-2	5,149	4.5

出所：文部科学省・厚生労働省「幼稚園・保育所等の経営実態調査結果（収支状況等）」平成25年に、筆者が構成比を加えた。

次に、新制度における給付について見てみる。施設型給付は、保護者における個人給付を基礎とするが、確実に学校教育・保育に要する費用に充てるため、認定こども園等の教育・保育施設が市町村から法定代理受領する仕組みとなっている。

給付の基礎は、施設の利用者個人になるが、次の3つの区分に区分される。

1号認定 満3歳以上の小学校就学前で、2号認定以外の子ども

2号認定 満3歳以上の小学校就学前で、家庭で必要な保育を受けることが困難な子ども

3号認定 満3歳未満で、家庭で必要な保育を受けることが困難な子ども

認定こども園の事業者は、預かる子どもの認定区分に応じ、子どもたちの居住する市町村から施設型給付を受けることになる。したがって、地域をまたいだ利用者がいた場合、施設の所在する自治体ではなく、利用者の住む自治体に給付の申請をする必要がある。

表6 私立幼保連携型こども園（保育所）

I.事業活動収入	金額（千円）	構成比
(1)運営費収入	44,726	64.5%
(2)利用料収入	12,236	17.7%
(3) うち保育料収入	11,084	16.0%
(4) うち実費徴収による収入	230	0.3%
(5) うちその他(延長保育事業等)利用料収入	922	1.3%
(6)補助金収入	9,427	13.6%
(7) 国庫補助金等特別積立金取崩額等	289	0.4%
(8)その他収入	2,931	4.2%
	69,320	100.0%
II.事業活動支出		
(1)人件費支出	46,800	66.30%
(2)事務費支出	5,850	8.30%
(3) うち委託費支出	1,355	1.90%
(4) うち土地賃借料	101	0.10%
(5) うち建物及び建物付属設備賃借料	8	0.00%
(6)事業費支出	8,463	12.00%
(7) うち給食費	3,542	5.00%
(8)減価償却費	2,732	3.90%
(9)その他支出	545	0.80%
III.事業活動外収入	1,269	-
IV.事業活動外支出	438	0.60%
1収入 I-I(7)+III	70,590	100.00%
2支出 II+IV-I(7)	64,539	91.40%
3差引 1-2	6,051	8.60%

出所：文部科学省・厚生労働省「幼稚園・保育所等の経営実態調査結果（収支状況等）」平成25年に、筆者が構成比を加えた。

4. 公定価格

子ども・子育て新制度では、認定こども園は、施設型給付費の補助を受けることになっている。この給付費は、公定価格から利用者負担額を控除した分となる。

利用者負担額は、利用時間や利用者の状況に合わせて決定される³。

公定価格の計算は、基本額に各種加算等を加えて行う。

³ 利用者負担額は世帯の所得の状況と他の事情を勘案して実施主体の市町村が定めることになっている。国は上限額を定めるが、居住地によって変化する。認定こども園にとっては公定価格分として受け取る収入の額は、原則的に、変化しない。ただし、利用者負担額が高くなると、利用者の確保が難しくなり、結果として給付額が少なくなることもあるであろう。

表 7 私立保育所型認定こども園の収支

I.事業活動収入	金額 (千円)	構成比
(1)運営費収入	112,935	77.3%
(2)利用料収入	19,042	13.0%
(3) うち保育料収入	16,099	11.0%
(4) うち実費徴収による収入	1,567	1.1%
(5) うちその他(延長保育事業等)利用料収入	1,376	0.9%
(6)補助金収入	10,858	7.4%
(7) 国庫補助金等特別積立金取崩額等	1,838	1.3%
(8)その他収入	3,354	2.3%
	146,189	100.0%
II.事業活動支出		
(1)人件費支出	94,551	63.40%
(2)事務費支出	9,456	6.30%
(3) うち委託費支出	1,825	1.20%
(4) うち土地賃借料	492	0.30%
(5) うち建物及び建物付属設備賃借料	893	0.60%
(6)事業費支出	25,611	17.20%
(7) うち給食費	10,791	7.20%
(8)減価償却費	5,096	3.40%
(9)その他支出	443	0.30%
III.事業活動外収入	2,861	-
IV.事業活動外支出	3,015	2.00%
1収入 I-I(7)+III	149,049	100.00%
2支出 II+IV-I(7)	136,333	91.50%
3差引 1-2	12,716	8.50%

出所：文部科学省・厚生労働省「幼稚園・保育所等の経営実態調査結果（収支状況等）」平成 25 年に、筆者が構成比を加えた。

基本部分

①地域区分

20/100 地域、16/100 地域、15/100 地域 12/100 地域、10/100 地域、6/100 地域、3/100 地域およびその他地域の 8 段階に区分される。人件費が高い地域などの場合は経費が高くなるので、その分を補正する。

②定員区分

15 人までから 301 人以上の 18 段階に区分される。定員が多いほど受け入れる園児一人当たりの公定価格は小さくなる。

③認定区分

1 号認定が公定価格は最も小さく、3 号認定が最も高くなる。

④年齢区分

年齢が小さいほど公定価格は高くなる。

表 8 私立保育所

I.事業活動収入	金額 (千円)	構成比
(1)運営費収入	92,396	80.0%
(2)利用料収入	1,779	1.5%
(3) うち保育料収入	1	0.0%
(4) うち実費徴収による収入	360	0.3%
(5) うちその他(延長保育事業等)利用料収入	1,417	1.2%
(6)補助金収入	19,172	16.6%
(7) 国庫補助金等特別積立金取崩額等	2,035	1.8%
(8)その他収入	2,216	1.9%
	115,563	100.0%
II.事業活動支出		
(1)人件費支出	82,915	71.40%
(2)事務費支出	9,723	8.40%
(3) うち委託費支出	2,404	2.10%
(4) うち土地賃借料	503	0.40%
(5) うち建物及び建物付属設備賃借料	185	0.20%
(6)事業費支出	13,139	11.30%
(7) うち給食費	7,093	6.10%
(8)減価償却費	5,152	4.40%
(9)その他支出	1,027	0.90%
III.事業活動外収入	551	-
IV.事業活動外支出	1,131	1.00%
1収入 I-I(7)+III	116,115	100.00%
2支出 II+IV-I(7)	111,052	95.60%
3差引 1-2	5,063	4.40%

出所：文部科学省・厚生労働省「幼稚園・保育所等の経営実態調査結果（収支状況等）」平成 25 年に、筆者が構成比を加えた。

⑤保育必要量区分

2 号認定と 3 号認定については保育必要量が、標準時間か短時間かで区分される。

⑥基本分単価

人件費、管理費、事業費などの経費を経営実態調査等に基づく費用の実態や現在の保育所運営費の単価設定などを基に積算している。

以上の基本部分で計算された額に、施設の「質改善による充実」につながる取組みを推進するため、以下のような加算事項を加えて公定価格が算定される。

処遇改善加算

副園長・教頭配置加算

学級編制調整加配加算

3 歳児配置改善加算

満 3 歳児対応加配加算

チーム保育加配加算

通園送迎加算

給食実施加算 外部監査費加算

こうしてみると、こども園経営の要点は、定員の充足となる。施設型給付は利用者ごとに支払われるので、預かる利用者が減った場合、利用者負担分のみならず給付額も直接的に収入が減ってしまう。

認定こども園の収入は園児一人当たりの単価は公定価格で決定される。このうち、利用者負担分と給付部分とに分けられるが、施設側にとってみると収入額は同じになる。ただし、利用者負担が大きくなると入園者数の確保が難しくなる。

もちろん、近年問題とされている保育士不足もこども園経営にとって重要な課題となる。預かる園児に対して必要な保育士の基準が定められているからである。

また、一時預かり事業、自治体単独補助などがある場合は公定価格に含まれない収入源となる。

先に示したように、現在の認定こども園は、幼保連携型、幼稚園型、保育所型及び地方裁量型という4つに分類される。さらに、その設置者も国、地方公共団体、学校法人および社会福祉法人となっている。これらの類型あるいは設置者が統一的に従うような会計処理の基準は、存在しない。本稿では、民間非営利組織である学校法人と社会福祉法人について、それぞれの会計処理基準について確認する。

5. 社会福祉法人会計基準

社会福祉法人会計基準は、平成12年2月17日社援第310号厚生省大臣官房障害保健福祉部長、社会・援護局長、老人保健福祉局長、児童家庭局長連名通知「社会福祉法人会計基準の制定について」をもって示された。この会計基準により、損益計算の考え方を導入し、適切なコスト管理、経営努力の結果が反映されるものとされた。

同年施行された介護保険法により、介護を必要とする人に対し、自治体が必要なサービスを選定する措置制度から、介護を必要とする人が、必要なサービスや事業者を自由に選択できる介護保険制度の開始し、社会福祉制度が転換したことが背景にある。

そのことを踏まえて、当時、示された社会福祉法人会計基準の基本的な考え方と会計基準の骨格をみってみる。

「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に、効果的かつ適正に行うため、従来にも増して自主的に経営基盤の強化を図るとともに、その提供する福祉サービスの質の

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。」

「これまで、社会福祉法人経営の基礎ともいえる社会福祉法人会計については、主として措置費等公的資金の収支を明瞭にし、その受託責任を明らかにすることを基本的な目的としていた。しかしながら、社会福祉法人が自らに期待される役割を積極的に果たせるようにするためには、従来施設単位であった会計単位を法人単位に一本化し、法人全体での把握ができるようにするとともに、社会福祉法人としての公益性を維持し、入所者等の処遇に支障を与えることなく、自主的な運営が行えるようにする必要がある。」

大きな社会変化の中で、会計の役割が受託責任を明らかにすることから、事業経営の透明性を確保することへと変化していく。そのことによって、利用者の意思決定を助けることが見て取れる。

このときの会計処理における主要な変更点は次のとおりである。

法人全体での資産、負債等の状況を把握できるようにするため、会計単位は施設ごととせず、法人で一本の会計単位とすることとした。ただし、公益事業及び収益事業については、別途特別会計として会計単位を分けることとした。

施設ごとの経営状況を判読できるよう、会計単位の内部に施設ごとの経理区分を設けることとした。

適切なコスト管理、経営努力の結果が反映されるよう、損益計算の考え方を導入することとした。

しかし、この「社会福祉法人会計基準」のほかに、「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」、「介護老人保健施設会計・経理準則」、「就労支援の事業の会計処理の基準」、「経理規程準則」等、様々な会計ルールが乱立し、事務処理が煩雑、計算処理の結果が異なる等の問題点が指摘された。

こうした問題に対処するために、平成23年7月27日雇児発0727第1号、社援発0727第1号、老発0727第1号厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知「社会福祉法人会計基準の制定について」により、新しい「社会福祉法人会計基準」が制定された。この基準により、会計処理基準の一元化が図られるとともに、法人全体の財務状況を表し、外部への情報公開と経営分析にも資する財務諸表の作成が求められることとなった。また、平成20年に改正された「公益法人会計基準」と同様に、時価会計、リース会計、1年基準等の会計手法が採用された。

その後、平成25年と平成27年にも「社会福祉法人会計基準」が改正される。平成27年改正は、子ども・子育て支援新制度の開始に合わせて、資金収支計算書およ

び事業活動計算書の各様式における保育事業収入の項目についての改正も含んでいる。

さらに、「社会福祉法人会計基準」に一層の規範性を持たせ財務規律を高めるため、平成 26 年の社会福祉法の改正で、同法第 44 条は、「社会福祉法人は、厚生労働省令で定める基準に従い、会計処理を行わなければならない」と規定された。この規定に基づき、平成 28 年に、「社会福祉法人会計基準」は、厚生労働省令として定められた。

なお、この改正から貸借対照表などは財務諸表とされず、計算書類と呼称されるように変更された。

社会福祉法人はその行う全ての事業について、この基準にしたがって会計処理を行い、会計帳簿、計算書類とその付属明細書及び財産目録を作成する。

計算書類の体系は以下のように定められている。

貸借対照表

法人単位貸借対照表

貸借対照表内訳表

事業区分貸借対照表内訳表

拠点区分貸借対照表

資金収支計算書

法人単位資金収支計算書

資金収支内訳表

事業区分資金収支内訳表

拠点区分資金収支計算書

事業活動計算書

法人単位事業活動計算書

事業活動内訳表

事業区分事業活動内訳表

拠点区分事業活動計算書

上記の計算書類に、附属明細書と財産目録を加えたものが計算書類等となる。この会計基準は、社会福祉法人が行うすべての事業について適用されるとのことであり、当然、社会福祉法人が運営する認定こども園の事業もこの基準にしたがって会計処理を行うことになる。

資産については、取得価額を付す必要がある。受贈または交換によって取得した資産については、取得時における公正な評価額を付す。

社会福祉法人会計の平成 23 年改正は、時価会計を取り入れたことがポイントの一つとされている。現在の社会福祉法人会計基準においては、満期保有目的の債券以外の有価証券のうち市場価格のあるものについては、会計年度の末日においてその時の時価を付さなければならない

ないというように、流動資産に分類される有価証券はもちろんだが、「会計年度の末日における時価がその時の取得原価より著しく低い資産については、当該資産の時価がその時の取得原価まで回復すると認められる場合を除き、時価を付さなければならない。」あるいは、「使用価値を算定することができる有形固定資産又は無形固定資産であって、当該資産の使用価値が時価を超えるものについては、取得価額から減価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて、使用価値を付することができる」というように、固定資産についても時価会計が取り入れられている。この会計基準において、資産の定義がなされているわけではないが、その評価が難しいものもあるだろう。「社会福祉法人会計基準の運用上の留意事項」においては、「時価がその時の取得原価より著しく低い資産」とは、時価が帳簿価額から概ね 50% を超えて下落している資産を指すとされている。

負債については、債務額を原則とする。ただし、賞与引当金と退職給付引当金以外の引当金については、将来の費用の発生に備えてその合理的な見積額のうち当該会計年度の負担に属する金額を費用として繰り入れることにより計上した額を付すことになっている。

収益事業を行なっている場合は、社会福祉法人であっても法人税等が発生することがありうるが、会計基準内には触れていないが、「留意事項」等には税効果会計の記載があり、必要に応じて繰延税金資産等を計上する場合がある。

企業会計において資本金や利益剰余金などが純資産となるが、社会福祉法人会計の純資産は、基本金や国庫補助金等となる。いずれも処分性を有するものとはならない。基本金には、事業開始等に当たって財源として受け入れた寄附金の額を計上する。補助金等の額は国庫補助金等特別積立金に計上される。また、その他の積立金を、事業活動計算書の当期末繰越活動増減差額から積立てることができる。

それぞれの計算書類は、法人単位、内訳表、事業区分内訳表、拠点区分を作成する。

資金収支計算は、全ての払込資金の増加及び減少の状況を明瞭に表示するものとされ、次の区分にしたがって収支を表示する。

事業活動による収支

施設整備等による収支

その他の活動による収支

また、資金収支計算書は、予算と決算を対比する形式であり、企業会計の財務諸表にはない、特有の計算書であるといえる。資金収支計算書の勘定科目にある保育事

業収入としては、次のものが含まれる。

施設型給付費収入
 特例施設型給付費収入
 地域型保育給付費収入
 特例地域型保育給付費収入
 委託費収入
 利用者等利用料収入
 私的契約利用料収入
 その他事業収入

現時点で、一般に開示されている計算書類資金収支計算書は、大区分のみを記載するとされているので、これらをまとめて保育事業収入と表示される。拠点区分資金収支計算書は、小区分までを記載することとなっているが、多くの法人にとってその作成の省略が認められてきた。

事業活動計算書は、当該会計年度における純資産の増減の内容を表示するものである。事業区分、拠点区分またはサービス区分ごとに、複数の区分に共通する収入及び支出を合理的な基準に基づいて配分する。

サービス活動増減の部
 サービス活動外増減の部
 特別増減の部
 繰越活動増減差額の部
 収益及び費用を記載する。

資金収支計算書と重なる部分もあるが、例えば、資金の増減を伴わない純資産の増減（損益）は事業活動計算書だけに記載される。時価会計による評価損益等がこれにあたる。事業活動計算書勘定科目にある保育事業収益は、次のものが示されるが、これも大区分の保育事業収益のみの表示となる。

施設型給付費収益
 特例施設型給付費収益
 地域型保育給付費収益
 特例地域型保育給付費収益
 委託費収益
 利用者等利用料収益
 私的契約利用料収入
 その他事業収入

貸借対照表は、会計年度末の全ての資産、負債及び純資産の状態を明瞭に表示するものとされる。

これらの計算書類に、附属明細書と財産目録を加えて、計算書類等とする。

社会福祉法人会計基準は、今世紀に入ってからわが国の企業会計基準が時価主義会計へと傾斜していることに影響を受けていることが観察された。非営利組織としての独自性を

6. 学校法人会計

私立学校を経営する学校法人は学校法人会計基準によって計算書類を作成する。認定こども園の場合は、幼稚園型認定こども園と幼保連携型認定こども園を学校法人が運営することができる。学校法人会計基準は昭和46年に制定された。社会福祉法人会計基準とは異なり、当初より省令として定められている。

認定こども園制度が開始し、学校法人でも認定こども園を構成する保育所を設置できるようになったが、当初は、保育所部分について、社会福祉法人会計基準に従った計算書類が求められた。学校法人会計基準による計算書類の作成と社会福祉法人会計基準による計算書類の作成が必要であった。子ども・子育て支援新制度の開始により、保育所部分を有する認定こども園を設置する学校法人であっても、学校法人会計基準に基づいた計算書類を作成すれば足りるようになった。

社会福祉法人会計基準と異なる部分を示しながら、その特徴を述べていく。まず、収益事業に係る会計処理および計算書類の作成は、一般に公正妥当と認められる企業会計の原則に従って行うこととなる。収益事業にあたらぬ事業については、企業会計の影響はそれほど受けていないようである。

また、学校法人については、私立学校法47条において、毎会計年度終了後2月以内に財産目録、貸借対照表及び収支計算書を作り、常にこれを各事務所に備え置かなければならないと定められているが、公開については触れられていない。大学を設置している大規模法人の多くは、一般に公開しているが、認定こども園のみを設置している小規模法人は一般に公開していないことも多い。

計算書類の体系は次のとおりとなっている。

資金収支計算書
 資金収支内訳表
 人件費支出内訳表
 活動区分資金収支計算書
 事業活動収支計算書
 事業活動収支内訳表
 貸借対照表
 固定資産明細表

借入金明細表
基本金明細表

7. おわりに

子ども・子育て支援新制度が始まり、幼保連携型認定こども園の普及が始まった。幼保連携型認定こども園の設置数の増加は現在の待機児童問題の対応策の中心とされているのかもしれない。本稿では、認定こども園のこれからの経営課題と会計の役割の関係について考察を試みたが、十分な検討を加えるまでには至っていない。子ども・子育て支援新制度も動いているうえに、社会福祉法人会計制度及び学校法人会計制度も動いており、じっくり見守っていく必要がある。

また、今回は制度の観察を行なったが、新基準での情報公開が義務付けられている社会福祉法人の決算情報をサーベイしていくことは、重要な手がかりを与えてくれるだろう。学校法人については、大規模な法人については、義務化される前に情報公開をおこなっており、これ以上の開示制度の拡充は期待できないかもしれないが、非営利組織会計全体の動向も影響を及ぼすことは考えられる。いずれにしろ、個別の事業体に接近することが次の課題として与えられたと考える。

参考文献

内閣府・厚生労働省・文部科学省、子ども・子育て会議（第30回）、子ども・子育て会議基準検討部会（第33回）合同会議資料「平成29年度における子ども・子育て支援新制度に関する予算案の状況について」平成29年。

内閣府・文部科学省・厚生労働省、「子ども・子育て支援新制度ハンドブック 施設・事業者向け」平成27年7月改訂版、平成27年。

吉田正人「わが国における福社会計の史的展開－社会福祉法人会計制度の草創期を中心として－」『千葉商大論叢』第47巻、第1号、2009年、171-194頁。

文部科学省、厚生労働省「幼稚園・保育所等の経営実態調査結果（収支状況等）」平成25年

