

# NPO 法人と福祉事業の会計

藤本 孝一郎

はじめに

平成18年に障害者自立支援法が施行された。障害福祉サービス事業として就労移行支援、就労継続支援A型及び就労継続支援B型の事業が創設された。これら事業は就労支援事業特有の会計処理を必要としている。同年、「就労支援の事業の会計処理の基準」（以下「就労支援事業会計処理基準」または「処理基準」という。）が定められた。本稿では、NPO 法人が就労支援事業を実施する場合に、原価算定の会計処理に関わる処理基準適用の特徴を検討した。なお、本処理基準に定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる会計の基準に従うこととなる。

## 1. NPO 法人と就労支援事業

NPO 法人が就労支援事業を実施する場合には、特定非営利法人の会計基準が適用される。「障害者自立支援法に基づく指定障害福祉サービスの事業等の人員、設備及び運営に関する基準」（以下「指定障害福祉サービス基準」という。）において、指定事業所ごとに経理を区分することが必要とされている。その結果、指定障害福祉サービス事業の会計を、その他事業の会計と区分する必要が生じた。

そこで「就労支援の事業の会計処理の基準」では、就労支援事業を他の事業と区分する経理が要請されている。これらの事業では、収入から事業に必要な経費を控除した額に相当する金額を工賃として支払う、就労支援事業特有の会計処理が導入されている。

また従来の資金収支計算書、事業活動収支計算書（損益計算書、正味財産増減計算書等を含む。）及び貸借対照表を作成に加えて、就労支援事業製造原価明細表、販売費及び一般管理費明細表についても作成することとなっている。

いずれにせよ区分経理手法の導入が必要となっている。なお採用している会計基準に合わせて、合理的な一部の省略可能性を許している。

## 2. セグメント会計の適用

区分経理はセグメント会計へ進展してゆく。適用例の基本型としては、「指定障害福祉サービス基準」に基づく利用料（訓練等給付）に係る会計と「就労支援の事業の会計処理の基準」に基

づく就労支援事業に係る会計を、他の事業と区分した一つのセグメントとして扱う方法が考えられる。

また適切な原価計算等を実施するためには、事業活動計算書(仮称)等の作成が必要となる。そこで様式例としてのNPO法人が就労支援事業を実施する場合に作成する就労支援事業区分事業活動計算書が示されている。

なお財政規模が小さいNPO法人へ配慮し、収益性又は採算性を算出する計算書に簡略化される場合もある。

### 3. 就労支援事業と原価算定

#### (1) 製造業の場合

就労支援事業には、就労支援事業所等で製造した製品を販売する場合と、当該就労支援事業所等以外で製造した商品を仕入れ、販売する場合とがある。そのため処理基準での取り扱いを異としている。

「障害者自立支援法に基づく指定障害福祉サービスの事業等の人員、設備及び運営に関する基準」及び「障害者自立支援法に基づく指定障害者支援施設等の事業等の人員、設備及び運営に関する基準」において、就労継続支援A型を実施する場合には、利用者と雇用契約を締結することとされており、雇用契約を締結した利用者には、賃金を支払うこととされている。

また雇用契約を締結しない利用者に対して工賃を支払うことになるが、その際、「生産活動に係る事業の収入から生産活動に係る事業に必要な経費を控除した額に相当する金額」を工賃として支払うこととされており、利用者に対する賃金は、この「生産活動に係る事業に必要な経費」に含まれることとなる。

#### (2) 原価の算出と人件費の処理

製造した製品を販売する場合、就労支援事業別事業活動収支内訳表上の就労支援事業販売原価は、期首製品たな卸高に当期就労支援事業製造原価を加算し、期末製品たな卸高を控除し算出される。また製品の販売のために支出された金額は、販売費及び一般管理費に計上される。

この場合、製造原価における人件費について処理の違いに着目する必要がある。利用者に支払われる賃金と工賃は、本来、原価性に違いがある。処理基準では重要な経費であって、職業指導員等に対する給与とは区分して把握する必要をあげている。そこで「利用者賃金」、「利用者工賃」として経費科目を設けることとしている。

また、就労支援事業の利用者は、製造業務に携わる者と販売業務に携わる者に区分される。従って製造業務に携わる者に支給された利用者賃金及び利用者工賃は、就労支援事業製造原価明細表に計上される。さらに販売業務に携わる者に支給された利用者賃金及び利用者工賃は、販売費及び一般管理費に計上されることとなる。

ここで就労支援事業に従事する職業指導員等（以下「就労支援事業指導員等」という。）も、製造業務に携わる者と販売業務に携わる者に区分されることになる。従って製造業務に係る就労支援事業指導員等に支給された給与や退職金及び退職給与引当金繰入は、就労支援事業製造原価明細表での計上となる。販売業務に係る就労支援事業指導員等に支給された給与や退職金及び退職給与引当金繰入は、販売費及び一般管理費に計上される。（図．参照）

図 製造原価明細表と就労支援事業製造総費用算出の例

就労支援事業製造原価明細書			
自 平成〇年〇月〇日 至 平成〇年〇月〇日			
勘定科目	合 計	〇〇事業	△△事業
I 材料費			
1. 期首材料たな卸高	××	××	××
2. 当期材料仕入高	××	××	××
計	××	××	××
3. 期末材料たな卸高	××	××	××
当期材料費	××	××	××
II 労務費			
1. 利用者賃金	××	××	××
2. 利用者工賃	××	××	××
3. 就労支援事業指導員等給与	××	××	××
4. 就労支援事業指導員等退職金	××	××	××
5. 就労支援事業指導員等退職給与引当金繰入	××	××	××
当期労務費	××	××	××
III 外注加工費	××	××	××
(うち内部外注加工費)	(××)	(××)	(××)
当期外注加工費	××	××	××
~~~~~			
当期経費	××	××	××
当期就労支援事業製造総費用	××	××	××
期首仕掛品たな卸高	××	××	××
合 計	××	××	××
期末仕掛品たな卸高	××	××	××
当期就労支援事業製造原価	××	××	××

### (3) 商業の場合

商品を仕入れ販売する場合、就労支援事業別事業活動収支内訳表上の就労支援事業販売原価は、期首商品たな卸高に当期商品仕入高を加算し、期末商品たな卸高を控除して計算される。商品の販売のために支出された金額は、販売費及び一般管理費に計上される。また、就労支援事業の利用者は、販売に携わる者のみであり、支給された利用者賃金及び利用者工賃は、販売費及び一般管理費に計上されることとなる。なお就労支援事業指導員等についても同様とされている。

#### (4) 就労支援事業と会計

以上、処理基準には経営活動に応じた原価会計処理に従来の授産施設会計と異なった特徴がみられる。就労支援事業については、損益計算にあたる事業活動収支計算上の収益、費用に適切な勘定科目の適用が求められる。その後、製造原価計算を導入し、就労支援事業の直接経費（工賃等）に該当する処理を原則としている。また、法人職員の人件費については共通経費として配賦による事業部門とのかかわりを示している。即ち企業会計での発生主義会計を基礎としていることがわかる。

近年、社会福祉事業の財源が、措置費から利用料への移行がなされてきた。さらに新法施行により利用者の定率負担等が導入され、厳しい経営環境に直面する可能性も大きい。収支基準を超えた発生主義による会計の導入が必要とされたものと考えられる。

また処理基準では、製造原価計算書と販売費及び一般管理費の明細書の提出を求め、就労支援事業別（事業所別）会計の適用を求めている。これは施設毎の就労支援事業と法人全体の経営成績の適正表示の達成に資するものと考えられる。

#### おわりに

近年、NPO 法人活動への期待は大きく、社会的認知も進展し、経営管理に関しても会計処理・課税形態を含め様々な施策が検討されている。平成18年に施行された障害者自立支援法は、NPO 法人の就労支援事業に重要な意義を持ち、かつ NPO 法人会計にとって大きな影響を与える。今後も NPO 法人と福祉事業の実態を考察し、さらに経営指標との関連について研究したい。

#### 【注】

文中「就労支援」は、「就労移行支援、就労継続支援 A 型及び就労継続支援 B 型」の事業をいう。また「就労移行支援、就労継続支援 A 型及び就労継続支援 B 型」の用語は、「障害者自立支援法に基づく指定障害福祉サービスの事業等の人員、設備及び運営に関する基準」（平成18年厚生労働省令第171号）及び「障害者自立支援法に基づく指定障害者支援施設等の人員、設備及び運営に関する基準」（平成18年厚生労働省令第172号）各規定に従った。

#### 【参考文献】

- [1] 田中義幸著「NPO 法人の会計」税務経理協会、2006年。
- [2] 東京都社会福祉協議会編「障害者就労支援センターガイドブック—障害者就労支援センター実態調査報告」東京都社会福祉協議会、2006年。
- [3] 「障害者自立支援基本法令集」中央法規出版、2006年。
- [4] 障害者生活支援システム研究会編「障害者自立支援法活用の手引き」かもがわ出版、2006年。他。