

日本簿記学会

簿記実務研究部会

最終報告

「業種別簿記実務の研究」

部 委	会	長：成川 正晃	(高崎商科大学短期大学部)
		員：石原 裕也	(専修大学)
		石山 宏	(山梨県立大学)
		市川 紀子	(駿河台大学)
		鵜池 幸雄	(沖縄国際大学)
		浦崎 直浩	(近畿大学)
		大塚 浩記	(埼玉学園大学)
		梶原 晃	(追手門学院大学)
		木下 貴博	(松本大学)
		工藤栄一郎	(熊本学園大学)
		坂上 学	(法政大学)
		佐藤 信彦	(熊本学園大学)
		宗田 健一	(鹿児島県立短期大学)
		戸田 龍介	(神奈川大学)
		飛田 努	(福岡大学)
		中井雄一郎	(熊本学園大学)
		藤田 晶子	(明治学院大学)
		丸山 佳久	(中央大学)
		姚 小佳	(近畿大学)
		和田 博志	(近畿大学)
		オブザーバー：井上 定子	(流通科学大学)

簿記実務研究部会「業種別簿記実務の研究」活動実績
＜研究会開催記録＞

第6回研究会（2013年10月5日 於：松本大学）

「業種別簿記研究の課題」成川正晃（高崎商科大学短期大学部）

「損害保険業の簿記処理」姚小佳（近畿大学）

第7回研究会（2013年12月14日 於：山梨県立大学）

「保険業における簿記処理の特徴」姚小佳（近畿大学）

「製薬業（医薬品業）の簿記実務」市川紀子（駿河台大学）

「電力業界の簿記と会計」藤田晶子（明治学院大学）

第8回研究会（2014年2月13日 於：福岡大学）

「中小企業における業種別原価計算：日本生産性本部

による『中小企業のための原価計算』から」飛田努（福岡大学）

「コンテンツ産業の簿記」石山宏（山梨県立大学）

「農業簿記検定に見る農業簿記の問題点」戸田龍介（神奈川大学）

第9回研究会（2014年3月17日 於：熊本学園大学）

「学校法人の簿記実務」鶴池幸雄（沖縄国際大学）

「医療法人の簿記実務」佐藤信彦（熊本学園大学）

「業種別簿記実務研究部会最終報告へ向けて」

成川正晃（高崎商科大学短期大学部）

第10回研究会（2014年4月19日 於：追手門学院大学大阪梅田サテライト）

「林業会計基準について」梶原晃（追手門学院大学）

「業種別簿記実務研究部会最終報告へ向けて」

成川正晃（高崎商科大学短期大学部）

第11回研究会（2014年5月17日 於：沖縄国際大学）

「老人福祉・介護事業の簿記実務」木下貴博（松本大学）

「日本における農業簿記の一考察-農業簿記検定3級を題材にして-」

戸田龍介（神奈川大学）

第12回研究会（2014年6月15日 於：広島文化学園大学坂キャンパス）

「空運業の簿記実務-航空機リースを中心として-」

宗田健一（鹿児島県立短期大学）

「森林会計・林業会計と持続可能性」丸山佳久（中央大学）

「保育所の簿記実務」大塚浩記（埼玉学園大学）

第13回研究会（2014年7月5日 於：専修大学神田校舎）

「業種別簿記実務研究部会・最終報告について」

成川正晃（高崎商科大学短期大学部）

目 次

§ 1	はじめに-「業種別簿記実務の研究」部会の目標と中間報告の概要-	成川正晃 ……	1
§ 2	空運業の簿記実務-航空機リースを中心として-	宗田健一 ……	3
§ 3	鉄道業の簿記実務	和田博志 ……	11
§ 4	損害保険業における簿記処理の実務	姚 小佳 ……	19
§ 5	出版業における簿記実務	石山 宏 ……	27
§ 6	医薬品業界の概要と簿記実務	市川紀子 ……	35
§ 7	電気事業の簿記・会計	藤田晶子 ……	43
§ 8	学校法人の簿記実務-大学法人の特徴を中心として-	鵜池幸雄 ……	50
§ 9	老人福祉・介護事業の簿記実務 -介護保険制度下の簿記処理を中心として-	木下貴博 ……	57
§ 10	医療法人の会計と簿記	佐藤信彦 ……	63
§ 11	保育所の簿記実務-施設整備を中心として-	大塚浩記 ……	71
§ 12	漁業の勘定科目-北海道・道南地域における事例分析-	梶原 晃 ……	77
§ 13	森林・林業の会計理論と簿記実務	丸山佳久 ……	83
§ 14	農業簿記検定 3 級に見る日本の農業簿記の問題点	戸田龍介 ……	91
§ 15	中小企業における業種別原価計算 -日本生産性本部による「中小企業業種別原価計算」を題材に-	飛田 努 ……	98
§ 16	むすび-最終報告の成果と今後の課題について-	成川正晃 ……	107

§ 1 はじめに

- 「業種別簿記実務の研究」部会の目標と中間報告の概要-

成川正晃（高崎商科大学短期大学部）

I はじめに一状況認識と問題意識一

日本においては、様々な会計基準が併存している状況があると言えよう。公開企業を対象とした会計基準としては、日本基準や米国基準、及び国際会計基準（IFRS）が存在している。さらに、修正国際基準⁽¹⁾（国際会計基準と企業会計基準委員会による修正会計基準によって構成される会計基準）を加えて4つの会計基準の体系が存在しようとしている。また、規模別企業を対象とした会計基準と呼べるようなものとして、中小企業会計指針や中小企業会計要領も存在する⁽²⁾。適用できる会計基準が複数存在している点だけを鑑みても、実務面においては、様々な簿記会計上の処理並びに表示方法があると言える。

また、様々な会計基準とともにこれまでの簿記に対する研究は、株式会社を中心として行われてきたと言えよう。例えば、学習面においても、個人企業の簿記処理から学習を始め、その後株式会社の簿記処理を学習していくことが多い。しかしながら、現在の組織体は多様化してきており、必ずしも株式会社だけではない。医療法人や社会福祉法人もあれば、学校法人もあり、組合等もある。それぞれの組織体がその地域で存在感をもって運営されており社会的影響も等閑視できないと言えよう。組織体が複数存在している点だけを鑑みても、実務面においては、様々な簿記会計上の処理並びに表示方法があると言える。

さらに、簿記実務を検討する際には、当該企業等が主たる営業として営んでいる業種特有の簿記処理があると考えられる。業種についての簿記処理の研究も、従来、その中心は商業や製造業（工業）という一般的な分類が中心であった。しかし、当然のことであるが、様々な会計基準が存在し、様々な組織体が存在し、そのような組織体は商業や製造業を営む組織体ばかりではないことも自明である。業種が異なることにより、業種特有の慣習等もあるであろうし、業種特有の規制ということもあろう。単に、会計基準別の簿記実務や組織体別の簿記実務の研究ではなく、業種別簿記実務を研究する意義はここにあると考え、今まであまりとりあげられてこなかったと思われる「業種別簿記実務の研究」部会を研究の場として設定させていただいた。

II 「業種別簿記実務の研究」部会の目標

業種別簿記実務の研究部会では、主に次の2点を研究目標として設定した。

第1に各業種⁽³⁾の簿記処理の実態把握である。第2には、各業種の簿記実務面に、業種特有の課題が存在していないかという点を調査検討することである。

本実務研究部会では、業種別の簿記実務を研究対象にする訳であるから、最初に各自が検討すべき対象を規定する意味でも取りあげる業種の概要を明らかにしていただいた。その後、当該業種に特有の勘定科目について調査研究を行うこととした。また、特有の勘定科目の使用とも関係があるが、業種特有の商慣習とも相まって、あるいは、業種特有の規

制の影響で、業種特有の簿記処理があることも想定される。また、特有の勘定科目や簿記処理、規制の影響で財務諸表の表示面でも特有のものが見られることもあろう。このような実態把握の上で、各種規制の改変等、組織体を取り巻く環境変化から、新たな課題に直面し、そのため業種別簿記実務に影響が及ぶことも考えられる。このような諸点を研究パイプラインとして捉えると、図1のようになる。



図1-1 業種別簿記実務研究のパイプライン

出所) 著者作成

Ⅲ 中間報告の概要と最終報告へ向けて

昨年度の中間報告時点では、個別対象業種の実態把握に活動の中心が置かれた。各委員に取りあげていただいた業種としては、「空運業」、「鉄道業」、「生命保険業」、「学校法人」、「社会福祉法人」、「保育所」及び「林業」であった。これらの個別業種では、上記図1での業種の概要並びに特有の勘定科目の調査研究を行った。また、一部の業種、例えば鉄道業においては、「上下分離方式」をいかに簿記処理していくのかというような課題の指摘もできた。これは、業種特有の簿記処理の一例でもあろう。

また、上記図1のような個別業種における研究ではなく、業種横断的な調査研究も行っていただいた。「業種別勘定科目・報告項目の調査」では、金融庁のEDINETに公開されているXBRLのタクソノミの分析を行っていただいた。さらに特別な論点として「IFRS・農業会計の現状」も取りあげていただいた。

いずれも、各委員の詳細な研究内容については、『中間報告書』をご参照いただきたい。このような中間報告の研究成果をもとに、各委員に最終報告に取り組んでいただいた。

(注)

- (1) 2014年7月24日開催の第292回企業会計基準委員会によると修正国際基準の公開草案の公表が予定されていることがわかる。
- (2) 他にIFRS for SMEs等もある。また、米国(AICPAにより公表されたFRF for SMEs)やEU(EU新指令(2013/34/EU))においても規模別会計基準とも呼べるものが存在する。
- (3) 業種とは、「事業や営業の種類」(広辞苑)という意味であり、産業より細かい分類として使われることが多いと理解されるが、その意味するところは、具体的には定かではない。日本標準産業分類の大分類では20の分類が設けられている。また、証券コード協議会による分類では33業種に分類されている。

§ 2 空運業の簿記実務 —航空機リースを中心として—

宗田健一（鹿児島県立短期大学）

I はじめに

中間報告は、航空会社による公表財務諸表や監査法人による実務研究書、及びその他先行研究などをよりどころとして空運業の業種別分類、各種規制、業種特有の取引環境、経営指標、及び簿記実務の一部について報告した。

最終報告は、空運業のうち、とりわけ航空運送事業を中心として、航空機の取得・減価償却・売却・リース等を中心として報告することにする。

周知のとおり、航空機は航空会社にとって必要不可欠な資産であるばかりではなく、主要な有形固定資産でもある。一機当たりの単価が百億円単位と高く、航空法による規制（たとえば、機材の定期的な整備や予備エンジンの保持）を受ける資産でもあり、金額面のみならず制度面からの制約も多い資産の一つである。ここに空運業の特徴の一つがある⁽¹⁾。

近年、航空機を巡っては、ボーイング 787 の整備問題や格安航空会社（以下、LCC）による航空機材の整備不良、エアバス社とボーイング社による航空機材納入競争、国産ジェット旅客機である三菱リージョナルジェット（MRJ）の開発、及び金融機関やリース会社の投資先物件など多種多様な方面から注目を浴びている。リース取引に注目すれば、IFRS と FASB によるリース会計基準の開発が進められている。また、新規参入の航空会社が先行投資を軽減する意図から、航空機をオペレーティング・リースで調達していることから、リース会計基準の開発動向はそれらの会社に大きな影響を与えるであろう。

そこで、本報告では、航空機のリース取引を題材として、業種固有の特徴を見極めながら簿記処理を示すことにしたい。

II 研究手法

中間報告同様、公表された財務諸表、監査法人による実務研究所、先行研究などをよりどころとして、空運業の簿記実務の一端を明らかにすることを目的とする。なお、航空会社の作成する財務諸表は一般事業会社と同様であり、特殊な規制、たとえば、鉄道業における鉄道事業会計規則のような規制のクリアを必要としない。

入手可能な公表財務諸表は上場企業に限られたことから、最終報告では ANA ホールディングス（以下、ANA）、日本航空株式会社（以下、JAL）、スカイマーク株式会社（以下、SKY）、及び株式会社スターフライヤー（以下、SFJ）の 4 社を中心として資料を収集している⁽²⁾。

本報告は、現行の実務で用いられている会計システムや技法、手続きなどを記述するケース・スタディに分類される。具体的に言えば、複数の航空会社の事例を取り扱っていることから、異なる会計実務や異なる企業における実務の類似性を記述することになる。こうした研究方法では、会計の理論と実務のギャップについて考察することが可能であると

同時に、既存の会計実務の性質と形態に関する情報を提供するのに役立つと言える。同時に、観察された会計実務の理由を説明しようとする点で、説明的ケース・スタディにも分類される（石川 1995, 151-152）。研究の焦点は航空機を対象としている点ですでに特殊なケースに置かれている。

Ⅲ 空運業における業種別簿記実務

中間報告では様々な業種の区分方法が紹介されていた。例えば、証券コード協議会による業種別分類、日本標準産業分類による分類、及び帝国データバンク産業分類などである。本報告では、それらの分類と航空法を参考にして、他人の需要に応じ、航空機を使用して有償で旅客または貨物を運送する事業（航空法、第2条18項）、すなわち航空運送事業を営む航空会社⁽³⁾の簿記実務について考察していく⁽⁴⁾。

業種別簿記実務の研究部会では、各業種の簿記処理の実態把握を第一の目標としていた。これには、業種固有の勘定科目を把握することや、業種固有の取引における簿記処理例の把握、さらには業種固有の財務諸表の表示形態が含まれる（成川 2013, 1）。

本報告に照らしてみると、業種固有の勘定科目として、「航空機」があげられる。また、航空機のリース取引に付随して、次のような科目が財務諸表上から確認できた。例えば「機械装置」、「運搬具」、「工具器具」、「備品」、「リース資産」、「建設仮勘定」といった資産の部に表示されている科目、「リース債務」、「借入金」といった負債の部に表示されている科目、「航空機材売却益」、「航空機材処分損」、「リース機返却時改修費用」といった損益計算書に表示されている科目などである。

ある簿記処理が、当該業種固有のものであるか否かを区別するには、多様な方法が存在するであろう。業種固有の勘定科目、たとえば「航空機」という勘定を用いただけで、固有の簿記処理とみなすことも可能であるし、すべての業種の簿記処理を調査したうえで、重複の無い簿記処理のみを当該業種固有の簿記処理と捉えることも可能である。有形固定資産のリースについては他業種でも行われる取引・簿記処理であることから、本報告では、「航空機」という勘定を用いた一連の取引（航空機のリース等）を空運業固有の取引における簿記処理例として把握することにした。

第二の目標は、各業種の簿記実務面で、その業界が抱えている課題が無いのかを指摘することであった（同上, 1）。こちらの課題については、節を改めて後述することにする。

Ⅳ 多様な航空機の調達スキーム

航空機を調達する際には多種多様なスキームが考えられる。本報告で主な資料として用いているANAやJALの場合は、主として航空会社が直接航空機メーカーから購入したり、リース会社からリースしたりする方法である。しかし離島や地方間の運航を中心とした航空分野（コンピューター航空やリージョナル航空）では、各種補助制度⁽⁶⁾を利用した航空機材の調達スキームが存在している。そこで、それらの方法も含めて、航空機の調達スキームについてまとめると表2-1の通りである。

本報告では、④の航空会社がリースを行うスキームを考察の対象として考察を進めていくことにして、他のスキームによる航空機の取得やリース等は稿を改めることとする。

表 2-1 航空機調達スキームの比較

航空機調達スキーム	形態	補助の有無	特徴
①航空会社が購入	購入	なし	自社の資源により購入することから、多大な資金調達が必要。
②航空会社が航空機購入費補助を受けて購入	購入	あり(航空機購入費補助) 国 75%, 県 25%など ^⑥	国や県の補助を受けることから、航空会社の負担は軽減される。同時に、離島等を有する県では、負担を国に転嫁することができる。
③行政が購入し、航空会社に貸付	購入	あり(格安又は無償の貸付料(県 100%など))	貸付料を無償とすれば、航空会社の負担はゼロとなる。ただし、既存のスキームでは国の補助を得ることができない。県の負担は大きくなる。
④航空会社がリース	リース	なし	リース会計基準に準拠した処理が必要
⑤航空会社がリース補助を受けてリース	リース	あり(リース補助)(国 10%, 県 90%など)	リース補助事業の制約あり。

出所) 沖縄県 2013, 2-52 ページの表 2-51 を加筆修正。

④のスキームは、航空機メーカー、リース会社、航空会社の3社間での取引となる。その関係を図示すると、図 2-1 の通りである。なお、航空機を購入した航空会社が他の航空会社にリースする場合も想定できる。この場合、リース会社(ないし航空会社 A) が航空機を保有し、航空会社 B はその使用权を有することになる。

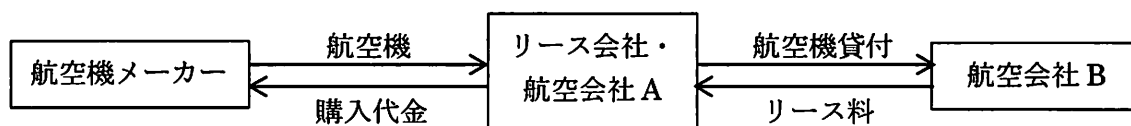


図 2-1 航空会社がリース会社等からリース

V 航空機のリース

1 航空機市場の推移

航空会社が航空機を取得する際は、借入金、社債発行、及び増資などによる資金調達を行うが、一機当たりの価格が数十億円から数百億円単位にもなる航空機を全て自社で保有することは、資金力の観点からも難しい。また、LCC のように資本力が低い航空会社にとっても、取得は資金面からハードルが高いと言える。航空機の取得に際しては、航空法など関連法規に定める整備に必要な交換部品等を揃えることも必要であることから、そうした費用も資金負担に輪をかけていると言えよう。

そこで多くの航空会社は、航空機の取得のみではなく、リースという方法を併用して、航空機を揃えている。近年は、世界の航空機の3分の1がリースで調達されるなど(東京大学航空イノベーション研究会他 2012, 179)、航空機の保有方法は多様化している。日本航空機開発協会のまとめた 2014 年度 3 月版のデータによると、民間輸送機の納入機数は年間 1,200 機を超え、増加の傾向にある。

航空機メーカー別に納入機数の推移を見てみると、1995年頃からボーイング社に追い付く形でエアバス社の納入数が増加していることがわかる（日本航空機開発協会 2014, II・10）。昨今の航空機需要にこたえる形で、両社とも納入機数を増加しており、この傾向は継続するとみられている。

納入機数シェアに至っては、ボーイング社とエアバス社が逆転する年も近年では珍しくなく、両者の熾烈なシェア争いが見て取れる（同上, II・10）。

2 航空機リース取引：オペレーティング・リース

企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」におけるリースの定義を航空機に当てはめると、航空機リースとは、航空機の所有者たる貸手（レッサー）が、当該物件の借手（レシー）に対し、合意された期間（以下「リース期間」という）にわたりこれを使用収益する権利を与え、レシーは、合意された使用料（以下「リース料」という）をレッサーに支払う取引となる。もともとの取引形態は、航空会社がメーカーから購入した航空機をメーカーからの引き渡しと同時にレッサーが買い取り、直ちにレシーとなる当該航空会社にリースする取引、いわゆる「セール・アンド・リース・バック取引」であったことが知られている（東京大学航空イノベーション研究会他2012, 183）。

ここではSKYの事例を用いて、航空機のリースにかかる簿記処理についてみていくことにしよう。航空機リースについては、有価証券報告書の主要な設備の状況において次のように記載されている。

表2-2 SKYにおける航空機リース

機種	機数 (機)	全長 (m)	全幅 (m)	最大離陸重量 (ポンド)	客席数 (席)
Boeing737-800型機	29	39.4	34.3	155,000	177

出所) スカイマーク株式会社 2013, 16

SKYの場合、29機の航空機すべてがオペレーティング・リースであり、96か月間のリース契約となっている点が特徴的である。オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う（企業会計基準第13号, par.4）ことから、次の仕訳例となる。なお、解約不能オペレーティング・リースは、見経過リース料に関する情報を注記する必要があることから、次頁の表2-3の通り記載されている。

・ 契約開始時

仕訳なし

・ 1年目終了時～契約終了時まで

(借) 支払リース料 ×× (貸) 現金預金 ××

空運業では、オペレーティング・リースの登場により、航空会社へ参入しやすくなったと指摘されている（東京大学航空イノベーション研究会他 2012, 185）。これは、オペレーティング・リースに特徴があると言えよう。レッサー側は、ファイナンス・リースとは

表2-3 SKYにおけるオペレーティング・リース取引に係る未経過リース料

(単位：百万円)

	前事業年度 (平成 24 年 3 月 31 日)	当事業年度 (平成 25 年 3 月 31 日)
1 年内	9,587	12,021
1 年超	44,019	47,861
合計	53,607	59,882

出所) スカイマーク株式会社 2013, 57

異なり、最初のうちリース取引で提供するため費やした航空機購入資金をすべて回収することはできない。しかし、その後リース期間の終了した航空機を中古機として売却したり、リースを繰り返したりすることにより投下資本を回収して利益を確保することができる。

レシー側は、航空機をそろえるのに多額の購入資金を必要とせず、リース料の支払いさえ負担すれば、タイムリーに航空機材を導入することが可能であり、なによりも機体価格がオフバランスとなることから一定のメリットがある。リース期間及びリース終了後の残存価格リスクをヘッジすることが可能な点もレシーにとって魅了であろう。上場4社の航空機保有方法と機数、割合をまとめると表2-4の通りである。

表2-4 上場4社の航空機保有方法と機数、割合

	ANA	JAL	SKY	SFJ
自社所有	176機(76%)	106機(65%)	0機(0%)	1機(11%)
ファイナンス・リース	54機(24%) 区分は不明	1機(0%)	0機(0%)	0機(0%)
オペレーティング・リース	だが、両方存在している	54機(34%)	29機(100%)	8機(89%)

出所) ANA ホールディングス 2013, 35, 日本航空株式会社 2013, 33-34
スカイマーク株式会社 2013, 16, 株式会社スターフライヤー 2013, 24-25

参考までに海外の航空会社の事例を見てみると、エアフランス-KLMの場合、自社保有が233機(38%)、ファイナンス・リースが134機(22%)、オペレーティング・リースが244機(40%)である。(AIR FRANCE-KLM FLEET as of December 31, 2013, http://www.airfranceklm-finance.com/en/content/download/17373/151656/file/Fleet_31_december_2013.pdf)。オペレーティング・リースの割合が多いことから、上記で示したメリットを考慮した航空機編成を行っていると考えられる。ルフトハンザの場合、自社保有が562機(90%)、ファイナンス・リースが37機(6%)、オペレーティング・リースが23機(4%)である(2013年12月末時点, “The fleet - Group fleet” <http://investor-relations.lufthansagroup.com/en/fakten-zum-unternehmen/fleet.html>)。

簿記処理上の直接的な課題ではないが、こうしたオペレーティング・リース取引の状況を踏まえると、空運業にとって、リース会計基準におけるオペレーティング・リースの取り扱い、業界全体の問題のみならず、経営上の死活問題となると考えられる⁷⁾。

たとえば、公益社団法人リース事業協会は、世界各国でのオペレーティング・リースの実態を調査し、IASB・FASB 合同会議(2014年3月18, 19日分)における暫定決定に対して、次の3点を主張していた。一つ目はオペレーティング・リースのオンバランスが

必要であれば、現行基準を維持したうえで、まずは開示の充実を図り、その適用後とすべきである点、二つ目は異なる2つのリース会計が存在する事態を避けるべきであり、異なる基準の公表を避けるべきである点、三つ目は審議において、公開草案を公表するなど、適切なデュープロセスを踏むべきである点である(公益社団法人リース事業協会 2014, 1)。

同協会が指摘するように、リース会計基準の審議を7年間行っても借手の会計処理に使用権モデルを採用できていないのは、その困難性に起因していると考えられるし、IASBとFASBが異なる暫定決定を下したことは、「多様なリースに多様な会計処理が必要であることの証左」(同上, 1)とみることもできる。

リース会計の混迷は、すべてのリースをオンバランス化すべきという理念や概念フレームワークを中心とした演繹的アプローチによる会計基準設定方法と実務帰納的アプローチによる会計基準設定方法の是非を再考する契機となるかもしれない。

3 航空機リース取引：ファイナス・リース⁽⁶⁾

ファイナス・リースは、レッサーがレシーに航空機を貸し付けることにより、リース料の受け取りを通じて、レッサーの航空機購入資金や金利、レッサーの利益分を回収する取引である。レッサーは航空機の残価リスクを負担しないことから、リース終了時の残存価額をゼロとして、リース期間が耐用年数となる。仕訳例は次の通りである。

JALの場合、利息相当額の算定方法は、リース料総額とリース物件の取得価額相当額の差額を利息相当額とし、各期への配分方法については利息法によっている(日本航空 2013, 76)。

・取引開始時(利息相当額を利息法で会計処理する場合)			
(借) 航空機	××	(貸) リース債務	××
・支払日・決算日・航空機の返還			
(借) リース債務	××	(貸) 現金預金	××
支払利息	××		
(借) 減価償却費	××	(貸) 減価償却累計額	××
(借) 減価償却累計額	××	(貸) 航空機	××

VI むすび

本報告は、空運業のうち、とりわけ航空運送事業を中心として、航空機のリース取引を中心として考察した。まず、研究手法を示し、空運業における業種別簿記実務のとらえ方について、本稿での位置づけを決定した。具体的には「航空機」という勘定を用いた一連の取引(航空機のリース)を空運業固有の取引における簿記処理例として把握することに努めた。

その上で、航空機の調達スキームについて購入とリースに大別していくつかのパターンを整理した。航空機メーカー、リース会社、航空会社、及び行政(国・県)という4つの立場から、航空機の保有権や使用権、貸付料・リース料・補助金等がどのように授受されるのかを図示しつつ、空運業固有の取引における簿記処理例を考察する基礎を確認した。

とりわけ航空会社による航空機のリースに考察対象を絞り、オペレーティング・リースとファイナンス・リースによる仕訳例を示した。結論的に、他の業種と異なる簿記実務を明示することはできなかったが、航空会社におけるリース実務の現状と課題について指摘することができた。リース会計基準の変更は、経営実務はもちろんのこと、会計処理、簿記実務についても影響を与えることになることから、今後の考察対象としたい。

また、紙幅の関係から取り扱うことのできなかつたウエット・リースやセール・アンド・リース・バックの経営実態や簿記実務等については今後の課題としたい。

注

- (1) 日本航空の場合、破綻前は日常の整備のために数百億円の部品在庫を保持していたが、現在では、重整備中（1年かけてオーバーホールする整備）の機体から部品を取り外して日常の整備に使うことにより、コスト削減に努めている（「日本経済新聞」, 2014年6月3日）。
- (2) 本報告では、航空運送事業を中心として扱っている。したがって、航空機使用業（日本標準産業分類 4621）に分類される株式会社パスコとアジア航測株式会社の2社については空運業に属している上場企業ではあるものの、考察対象から除外している。
- (3) 航空法では、航空会社とは、「国際航空運送事業」（第2条第19項）および「国内的航空運送事業」（第2条第20項）を営む会社（事業者）とされている。
- (4) 本報告では、政府や地方自治体による航空機の調達については直接の考察対象外とする。
- (5) 離島航空事業に係る国の助成制度としては、「航空機購入費補助制度」、「運航費補助制度」、及び「衛星航法補強システム受信機購入費補助制度」などがある（鹿児島県交通政策課におけるヒアリング資料(2014, 1), 沖縄県(2013, 2-50 - 2-52)）。
- (6) 鹿児島県の場合、航空機購入費補助制度（国：昭和47年に制度創設、平成8年位制度拡充。県：平成8年制度創設）を適用した場合、国が機材代金の45%以内、県が25%以内を負担し、残りを航空会社（具体的には、日本エアコミューター（以下、JAC））が負担していた。なお、同制度で購入が可能な機材は、1,500m以下の滑走路で離陸・着陸できる機材という条件が有る。鹿児島県における購入歴のある航空機は、カナダ ボンバルディア社製の DASH8-400 型機（Q400）（74席）が3機、サーブエアクラフト社製の SAAB 340B 型機（36席）が2機である（鹿児島県交通政策課におけるヒアリング資料(2014, 1, 4)）。
- (7) 同協会の資料によると日本の空運業の総資産に占めるオペレーティング・リースの割合は、11.67%である（公益社団法人リース事業協会 2014, “Survey on the remaining balance of operating leases used by listed companies in Japan” Table 2）。
- (8) 航空会社によっては、平成20年4月1日前に契約を締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引については、引き続き通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用している場合もある。

<参考文献>

石川純治他訳(1995)『会計学・財務論の研究方法』同文館出版。

一般社団法人 日本経済団体連合会 企業会計委員会企画部会 (2014)「IASB・FASB『リース』基準改訂についての意見」2014年6月16日。

ANA ホールディングス(2013)「有価証券報告書」, 第63期（平成24年4月1日 - 平成25年3月31日）

-
- 沖縄県(2013)「平成 24 年度 離島航(空)路就航可能性調査報告書 概要版」, 平成 25 年 2 月, 沖縄県。
- 鹿児島県交通政策課におけるヒアリング資料(2014)「鹿児島県の離島航空路線支援方策について(資料)」
- 株式会社スターフライヤー(2013)「有価証券報告書」, 第 11 期(平成 24 年 4 月 1 日 - 平成 25 年 3 月 31 日)
- 金融財政事情研究会編(2012)『【第 12 次】業種別審査辞典 第 9 巻』きんざい。
- 公益社団法人リース事業協会(2014)「3 月 18 日・19 日開催の IASB・FASB 合同会議の審議に対する意見」平成 26 年 5 月 19 日。
- 佐藤信彦(2013)「IASB/FASB 共同プロジェクト 改訂公開草案「リース」の分析」『産業経理』Vo.73 No.3, 54-65。
- 佐藤信彦, 角ヶ谷典幸編(2009)『リース会計基準の論理』税務経理協会。
- 佐藤信彦他編著(2014)『スタンダードテキスト 財務会計論 I 基本論点編』(第 8 版) 中央経済社。
- スカイマーク株式会社(2013)「有価証券報告書」, 第 17 期(平成 24 年 4 月 1 日 - 平成 25 年 3 月 31 日)
- 中小企業動向調査会編(2014)『業種別業界情報 2014 年版』経営情報出版社。
- 東京大学航空イノベーション研究会, 鈴木真二, 岡野まさ子編(2012)『現代航空論 技術から産業・政策まで』東京大学出版会。
- トーマツ 航空・運輸インダストリーグループ(2013)『Q&A 業種別会計実務 7 運輸』中央経済社。
- 成川正晃(2013)「I はじめに ―中間報告における要旨―『業種別簿記実務の研究』(日本簿記学会・簿記実務研究部会<中間報告>), 2013 年 8 月 31 日, 日本簿記学会。
- 日本航空株式会社(2013)「有価証券報告書」, 第 64 期(平成 24 年 4 月 1 日 - 平成 25 年 3 月 31 日)
- 日本航空機開発協会(2014)「平成 25 年度版 民間航空機関連データ集」
<http://www.jadc.or.jp/jadcdata.htm> (2014 年 6 月 14 日現在)。
- Alexander L.G. and Andrew B(2005) *Case Studies and Theory Development in the Social Sciences*, Cambridge, Mass.: MIT Press (泉川泰博訳(2013)『社会科学のケース・スタディ 理論形成のための定性的手法』勁草書房)
- Doganis, R.(2010) *Flying off Course -Airline Economics and Marketing : Furth Edition*, Routledge.
- Morrell, P.(2013) *Airline Finance : Fourth Edition*, Ashgate Publishing Limited.
- Paul Clark(2007) *Buying the Big JETS*, Ashgate Publishing Limited. (柴田匡平訳(2013)『買うべき旅客機とは? 航空会社の機材計画のすべて』イカロス出版)
- (謝辞)
- 本研究は, 科学研究費助成事業(学術研究助成基金助成金)若手研究(B)「空運業におけるアライアンス取引に関する会計処理の実態分析」(課題番号: 26870805) の助成を受けた研究成果の一部である。

§ 3 鉄道業の簿記実務

和田博志 (近畿大学)

I はじめに

鉄道業とは、「特定の地点から別の地点に鉄道(軌道を含む)を施設し、その上を走る車両により、旅客や貨物を運ぶサービスを提供することで運賃という収益を獲得する事業」(新日本有限責任監査法人 2010, 3)である。わが国の鉄道事業者は、1987年(昭和62年)4月に日本国有鉄道(国鉄)を分割民営化することにより誕生したJRグループ7社⁽¹⁾(北海道旅客鉄道、東日本旅客鉄道、東海旅客鉄道、四国旅客鉄道、九州旅客鉄道、日本貨物鉄道)と大手民鉄(私鉄)16社(東武鉄道、西武鉄道、京成電鉄、京王電鉄、小田急電鉄、東京急行電鉄、東京地下鉄、相模鉄道、名古屋鉄道、近畿日本鉄道、南海電気鉄道、京阪電気鉄道、阪神電気鉄道、阪急電鉄、西日本鉄道)、準大手民鉄5社(新京成電鉄、泉北高速鉄道、北大阪急行電鉄、山陽電気鉄道、神戸高速鉄道)と、多くの中小民鉄から構成されている。

鉄道業は、その公共性の高さから「鉄道事業法」の規制を受ける。「鉄道事業法」は、国鉄を規制していた「日本国有鉄道法」と、それ以外の民営鉄道(ただし軌道と専用鉄道は除く)を規制していた「地方鉄道法」を一元化するため、国鉄の分割民営化に先立つ1986年(昭和61年)12月に公布され、JRグループの発足とともに施行された法律である。その目的は、「鉄道事業等の運営を適切かつ合理的なものとするにより、輸送の安全を確保し、鉄道等の利用者の利益を保護するとともに、鉄道事業等の健全な発達を図り、もって公共の福祉を増進すること」(第1条)にある。

「鉄道事業法」によると、わが国の鉄道事業者は、第1種鉄道事業者、第2種鉄道事業者、第3種鉄道事業者に分類される(第2条)。第1種鉄道事業者とは、自ら保有する鉄道車両と線路によって、旅客または貨物を運ぶ鉄道事業者であり、「鉄道事業法」施行以前から存在する標準的な事業形態である。

これに対して、第2種鉄道事業者は、他社が保有する線路を使用し、旅客または貨物を運ぶ事業者であり、他社(主にJRグループの旅客会社)の線路を使用して貨物輸送を行っている日本貨物鉄道がその典型である。また、第3種鉄道事業者は、第1種鉄道事業者に譲渡する目的で鉄道線路を施設する事業者およびその鉄道線路を第2種鉄道事業者にもっぱら使用させる事業者をいう。

以下本章では、上記のような特徴を持つ鉄道業の簿記実務の現状を明らかにするとともに、今後発生する可能性のある問題点について指摘する。

II 鉄道業の会計規制

「鉄道事業法」は、「鉄道事業者は、国土交通省令で定めるところにより、その事業年度並びに勘定科目の分類及び貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する諸表の様式を定め、その会計を整理しなければならない」(第20条)と定めている。この規定を受けて

制定されたものが「鉄道事業会計規則」である。そのため鉄道業は、「財務諸表等規則」第2条の「別記事業」に該当し、「当該事業を営む株式会社又は指定法人が法の規定により提出する財務諸表の用語、様式及び作成方法については、〔中略〕その法令又は準則の定めによる」ことになる。

また、「鉄道事業法」は、「国土交通大臣は、この法律の施行に必要な限度において、国土交通省令で定めるところにより、鉄道事業者又は索道事業者〔中略〕に対し、その業務又は経理の状況に関し報告をさせることができる」(第55条)と定めている。これを受けて制定されたものが「鉄道事業等報告規則」である。「鉄道事業等報告規則」は、毎事業年度の経過後100日以内に、国土交通大臣及びその主たる事務所の所在地を管轄する地方運輸局長に、当該事業年度に係る「事業報告書」を、さらに毎年5月31日までに、国土交通大臣及びその経営する鉄道事業に係る路線が存する地域を管轄する地方運輸局長に、前年4月1日から3月31日までの期間に係る「鉄道事業実績報告書」を提出しなければならないと定めている(第2条)。なお、「事業報告書」には、「事業概況報告書」と「財務計算に関する諸表」が含まれる(第3条)。

Ⅲ 鉄道業の簿記実務

1 収益認識

収益認識については、「鉄道事業会計規則」に規定はない。そのため、「企業会計原則」に沿って実現主義に忠実な簿記実務が行われている。周知の通り、実現主義とは、(a)顧客に対する財・サービスの提供と、(b)その対価としての貨幣性資産の受取をもって収益を計上する伝統的な収益認識基準である。

鉄道業の場合、顧客に提供すべきサービスの主たるものは、顧客をある駅から目的地の駅へと輸送するサービスである。そして、その対価として受け取る貨幣性資産は、乗車券発売時に顧客から受け取る現金である。したがって、顧客から現金を受け取り、その顧客が目的地の駅に到着した段階で収益を計上するのが、実現主義に忠実な収益認識ということになる。

そのような収益認識基準が「輸送サービス提供完了基準」であり、鉄道業における原則的な収益認識基準とされている(新日本有限責任監査法人2010, 56)。

それに対して、自動券売機や有人窓口で、切符や回数券等を発券した時点で収益を計上することもできる。これを「発券基準」という。しかし、発券時点では、貨幣性資産の受取という要件は満たすものの、顧客に対する輸送サービスの提供という要件はまだ満たしていない。すなわち、実現主義の2要件をまだ満たしていないことになる。それゆえ、「発券基準」は、「輸送サービス提供完了基準」と重要な差異がないことを前提に許容される簡便法と位置づけられる(新日本有限責任監査法人2010, 56-57)。

では、具体的な取引例に基づき、鉄道業における収益認識の仕訳を示す。

① 定期運賃受取時の簿記処理

【取引例】

×年4月1日 3か月定期券を6,000円で販売し、現金を受け取った。

(借) 現金 6,000 (貸) 前受運賃 6,000

×年4月30日 月次決算処理を行い、1か月分の収益を計上した。

(借) 前受運賃 2,000 (貸) 旅客運輸収入 2,000

4月30日の仕訳で、旅客運輸収入(これが売上に相当する鉄道業の収益勘定科目である)が2,000円計上されている。これは、「3か月定期券および6か月定期券は、発売時に全額を収益とせず、期間按分した金額を収益とし、残りは前受運賃として計上する」(新日本有限責任監査法人2010, 58)簿記実務が行われた結果である。

こうした処理方法は、発売した金額を期間に按分して収益を計上することになるため、「発券基準」に基づく方法であるといえるが、定期券の保有者は定期券の期間にわたり概ね平均的に乗車することが想定されることから、継続適用を条件にこうした方法も認められている(新日本有限責任監査法人2010, 58)。

② 定期外運賃受取時の簿記処理

【取引例】

普通乗車券を200円で販売した。

(借) 現金 200 (貸) 旅客運輸収入 200

厳密には、この仕訳は「発券基準」による収益認識ということになるが、「切符や回数券は短期的にすべて実現されると考えられる場合、輸送サービス提供完了基準と重要な差異はないことから、その発売時点において収益を認識する」ことが認められる(新日本有限責任監査法人2010, 58)。

③ 連絡運輸の簿記処理

都市圏では、多くの鉄道会社が列車を運行しているため、目的地の駅へと行くためには、他社線の列車に乗り換える必要が出てくるケースも一般的である。その際、乗客にとって便利なのが、1枚で他社線内にある目的地の駅まで乗車できる連絡乗車券である。

【取引例】

近鉄長瀬駅でJR連絡乗車券を購入した乗客が、JR大阪駅まで乗車した。近鉄線内の運賃は210円、JR線内の運賃は180円である。

[近鉄の仕訳] (借) 現金 390 (貸) 旅客運輸収入 210
預り連絡運賃 180

[JRの仕訳] (借) 未収運賃 180 (貸) 旅客運輸収入 180

月次決算処理を行い、預り連絡運賃を精算した。

[近鉄の仕訳] (借) 預り連絡運賃 180 (貸) 現金 180

[JRの仕訳] (借) 現金 180 (貸) 未収運賃 180

この取引例では、両社ともに輸送サービスの提供を行っている。そのため、この時点ではまだ現金を受け取っていないJRも、売掛金に相当する営業債権(未収運賃)を獲得したとみなすことができるため、実現の2要件を満たしたことになり、旅客運輸収入が計上され

ることになる。

④ IC カード乗車券(プリペイド方式)利用時の簿記処理

近年、全国に急速に普及しつつある IC カード乗車券(Suica や ICOCA など)は、駅の券売機等で一定額の現金を入金(チャージ)して使用する。入金時と使用時の簿記処理は、それぞれ次のようになる。

【取引例】

JR 大阪駅で IC カード乗車券に 1,000 円入金した乗客が、近鉄長瀬駅まで乗車した。JR 線内の運賃は 180 円、近鉄線内の運賃は 210 円である。

[JR の仕訳]	(借) 現金	1,000	(貸) IC カード預り金	1,000
	(借) IC カード預り金	390	(貸) 旅客運輸収入	180
			預り連絡運賃	210
[近鉄の仕訳]	(借) 未収運賃	210	(貸) 旅客運輸収入	210

現状では、IC カード乗車券に入金された金額も、「預り連絡運賃」という勘定科目を用いて処理されている(新日本有限責任監査法人 2010, 71)。しかし、その金額は自社線内でも他社線内でも使用できるものである。さらに、電子マネーとして鉄道利用以外の用途に充当することもできる。そうである以上、「預り連絡運賃」では現状を正確に表さない。上記取引例のように、「IC カード預り金」のような勘定科目を用いて、連絡運輸の場合との違いを明確にすべきである。

⑤ IC カード乗車券(ポストペイ方式)利用時の簿記処理

大部分の IC カード乗車券はプリペイド方式を採用しているが、ポストペイ方式を採用しているものもある。関西圏の民鉄で使用できる PiTaPa がそれである。今までの考察に基づいて、ポストペイ方式の IC カード乗車券使用時の会計処理をイメージすると、次のようなものになると考えられる。

【取引例】

近鉄長瀬駅から阪神甲子園駅まで PiTaPa 利用の乗車があった。近鉄線内の運賃は 260 円、阪神線内の運賃は 360 円である。

[近鉄の仕訳]	(借) 未収運賃	260	(貸) 旅客運輸収入	260
[阪神の仕訳]	(借) 未収運賃	360	(貸) 旅客運輸収入	360

2 取替法

取替法は 1868 年に制定されたイギリスの鉄道事業法で取り上げられた(坂元 2009, 190)。同法で法制化された会計組織が「複会計制度」である(中村 1991, 146)。その意味で取替法は、「かの複会計制度(double account system)を母体として生成・発展した」(上村 1965, 57)簿記実務であるといえる。

わが国では、1951 年(昭和 26 年)に鉄道事業者に適用が認められた(坂元 2009, 190)。その後、1960 年(昭和 35 年)に公表された「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」により、一般に認められる減価償却方法の 1 つとして認められることになった

(上村 1965, 60, 注 2)。同意見書では、「同種の物品が多数集まって 1 つの全体を構成し、老朽品の部分的取替を繰り返すことにより全体が維持されるような固定資産に対しては、取替法を適用することができる。取替法は、減価償却法とは全く異なり、減価償却の代りに部分的取替に要する取替費用を収益的支出として処理する方法である」(第三, 第一, 七)と規定している⁽²⁾。

減価償却法と取替法が全く異なる方法とされているのは、前者が廃棄法(Retirement Method)から派生したものであるのに対して、後者が再評価法(Revaluation Method)から転化した方法だからである(岩田 1956, 75-76)。それにもかかわらず、取替法の適用が認められる根拠としては、「即収益的な流れの仮定に立つ原価配分方法」(上村 1963, 55)、すなわち「期間収益と期間費用との同質的対応による実質的な損益計算が達成される」(上村 1965, 64)こと、あるいは「減価償却を行なわないで、減価償却を行なったと同一の結果を企業の財務計算の上にもたらす」(沼田 1972, 218)こと等があげられる。

現行の「鉄道事業会計規則」も、「鉄道事業固定資産のうちレール、まくら木その他種類及び品質を同じくする多量の資産から成る固定資産で使用に堪えなくなった部分が毎事業年度ほぼ同数量ずつ取り替えられるもの」(第 13 条 1 項)を取替資産とし、「取替資産の一部をこれと種類及び品質を同じくする新たな資産と取り替えた場合には、その新たな資産の取得原価を修繕費に計上するものとする」(第 13 条 2 項)と規定している。この規定を見る限り、鉄道業では、取替資産に対しては取替法の適用が原則的方法とされている⁽³⁾。たとえば、劣化した部分を新しいレールに取り替え、取替費用として 6 千万円の支出がなされた場合の仕訳は次のようになる。

(借) 修繕費 60,000,000 (貸) 現金 60,000,000

しかしながら、実務上は、取得原価の 50%まで減価償却を実施したうえで、取替法を用いることもできる(トーマツ航空・運輸インダストリーグループ 2013, 146)。このような簿記実務が行われる理由は次の通りである。

「ところが、いわゆる取替資産とよばれる種類の資産であっても、それが、最初の取得のときから順次、その後の規則的な取替えの波動に達するに至るまでの期間、つまり完全な取替資産としての状態に達するまでの間は、取替法を適用することによっては正しい費用計算が達成されない。〔中略〕このように取替法を厳密に適用するときは、初期において、収益に対しその稼得に貢献したはずの価値犠牲性が賦課されないという不合理ないし実践的不満に対処する目的で、例えば我国税法では、五十%法と取替法との基底にある同質的性格を援用して、取替資産についても、その取得価額の 50%に達するまでは通常の償却計算法を適用することを認めているわけである。」(上村 1965, 92-93)

現行の「法人税法施行令」も、「当該取替資産につきその取得価額〔中略〕の百分の五十に達するまで旧定額法、旧定率法、定額法又は定率法のうちいずれかの方法により計算した金額」と「当該取替資産が使用に耐えなくなったため当該事業年度において種類及び品質を同じくするこれに代わる新たな資産と取り替えた場合におけるその新たな資産の取得

価額で当該事業年度において損金経理をしたもの」の合計額を損金算入することを認めている(第 49 条第 2 項)。

ただし取替法には、次のような欠点があることも留意する必要がある(飯野 1933, 7-29)。

- ① 帳簿の上では、その資産の一部が取替えられるまでは当初の取得原価のままで据置かれることになるので、資産を過大評価する結果となり、費用配分の観点からみて合理的でない。
- ② 毎期の費用の負担額が期によって相当の変動が生ずることがある。

以上のような特徴を有する取替法であるが、次のようなケースにおいて、簿記実務上の問題点が生ずる可能性がある。

たとえば、線路設備改良の一環としてロングレール⁽⁴⁾を設置するケースを考えてみる。当該ロングレールの設置により、レールの継ぎ目がなくなることにより、列車走行時に生じる騒音も軽減され、乗客の乗り心地も改善するが、それらのことが、当該鉄道会社の収益増加または費用減少に直結するわけではない。また、当該ロングレール設置のための支出は、現在使用中のレールの耐用年数を延長させるものでもなければ、その資産価値を増加させるものでもないので、資本的支出とすることもできないとする。

この場合、可能性として考えられうる簿記処理方法としては、以下のようなものがある。ここでは、ロングレールの取得原価を 8 億円、現在使用中のレール(旧レール)の取得原価を 5 億円、旧レールを取り替えるとしたら要する支出を 6 億円とする。

- ① 旧レールを除却してロングレールを取得したと考える場合

(借) 構築物(新)	800,000,000	(貸) 現金	800,000,000
固定資産除却損	500,000,000	構築物(旧)	500,000,000

この場合は、ロングレールの取得原価 8 億円全額が構築物の新たな帳簿価額となり、費用として固定資産除却損が 5 億円計上される。

- ② 旧レールもロングレールも機能としては同等であると考えられる場合

(借) 修繕費	800,000,000	(貸) 現金	800,000,000
---------	-------------	--------	-------------

この場合は、旧レールの取得原価 5 億円が引き続き構築物の帳簿価額となり、費用として修繕費が 8 億円計上される。

- ③ 線路設備改良分を資産計上すると考える場合⁽⁵⁾

(借) 構築物(新)	200,000,000	(貸) 現金	800,000,000
修繕費	600,000,000		

この場合は、旧レールの取得原価 5 億円に、ロングレールの取得原価 8 億円のうち 2 億円が加算された 7 億円が構築物の新たな帳簿価額となり、費用として修繕費が 6 億円計上される。

一見してわかるように、どの簿記処理方法を採用するかにより、資産として計上される金額が異なるだけでなく、費用として計上される金額も異なることになる。何らかの統一的な指針が必要とされるケースであるといえる。

IV むすび

最後に、鉄道会社が今後直面する可能性のある問題点について簡単に触れ、本章を終えることにしたい。

近年、「上下分離方式」といわれる事業形態が鉄道会社に適用される事例が増えている。2000年(平成12年)8月に公表された運輸政策審議会答申第19号「中長期的な鉄道整備の円滑化方策について」によると、「公的主体がインフラを整備し、運行は運行事業者が効率的に行う」もので、「運行事業者とインフラの整備主体が原則として別人格であって、インフラの整備に公的主体が関与する場合を広く上下分離方式と呼称する」とされている。「鉄道事業法」の分類によると、インフラを保有する公的主体が第3種鉄道事業者、実際に列車を運行する運行事業者が第2種鉄道事業者ということになる。

インフラが公的主体に分離されると、鉄道会社は減価償却費や施設設備のメンテナンス費用の負担から解放される。これにより、鉄道会社の赤字額を減らし(あるいは黒字化を図り)、経営を安定させようとする目的で導入されたのが「上下分離方式」である。

しかしながら、「上下分離方式」のもとでの第2種鉄道事業者による鉄道施設利用はリース取引に酷似している。第3種鉄道事業者が保有する鉄道施設のオンバランス化が義務づけられることになると、上下分離の効果も消滅してしまうことになる。現行基準では、オンバランス処理は不要と想定されているようであるが、オペレーティング・リース取引についてもオンバランス化を求められる動きが見られる昨今、将来的には第3種鉄道事業者の保有する鉄道施設について他の異なる会計処理が必要となる可能性もある(トーマツ航空・運輸インダストリーグループ2013, 199)。

そうすると、第3種鉄道事業者の保有する鉄道施設がリース資産には該当しないことを説明する論理が必要とされることになる。では、その論理はどのように構築されることになるか。取替法を支える基本思考にその手がかりを求めることも選択肢の1つであろう。

第3種鉄道事業者が保有する鉄道施設のほとんどは取替資産である。先に述べたように、取替法は複会計制度に端を発する簿記処理方法である。複会計制度においては、「今日のいわゆる固定資産部分を、資本そのものないし資本的資産(capital asset)たる性格のものとして観念し、これをその他の資産と本質的に異質の資産として区別するとともに、こうした観念にしたがって、会計処理上、かかる固定資産部分は、通常の投下資本回収計算の方式によってそれ自体が費用化の対象とされることなく、逆に、当該資産の価値を実質的に維持するための取替に要する金額を費用化していくことによって、それ自体は全体的な資本価値の集塊として、恒久的に、原初取得価額で(資本勘定に)維持・滞留せしめられる」(上村1965, 58)ことになる。

つまり、鉄道会社においては、「すべての資産は対収益的見地において全く等質のもの」(上村1965, 58)ではなく、設備資産とそれ以外の資産を異質の資産とみなしてきた歴史がある。こうした資産の異質性に着目することにより、「上下分離方式」はリース会計の適用

対象外となるという論理を構築することが今後の課題となる。最近では、北近畿ダング鉄道
のケースのように、鉄道会社が第3種鉄道事業者となり、列車の運行を別会社(WILLER
ALLIANCE)に任せるような「上下分離方式」も現れつつある。今後も「上下分離方式」
を「地域鉄道の維持・再生の手段として」(原 2011, 65)活用していくのであれば、その実
態を適切に反映する簿記処理方法を整備することが何よりも求められているといえる。

注

- (1) 鉄道総合技術研究所と鉄道情報システム株式会社を除いた7社である。
- (2) 「企業会計原則注解」にも、「同種の物品が多数集まって1つの全体を構成し、老朽品
の部分的取替を繰り返すことにより全体が維持されるような固定資産については、部分
的取替に要する費用を収益的支出として処理する方法(取替法)を採用することができる」
(注20)との規定がある。
- (3) 佐々木(2011, 435, 注20)も、取替法について、「減価償却方法との選択の余地はなく、
事実上強制規定と解釈できる」と述べている。
- (4) 全長200m以上のレールをいう。ちなみにわが国では25mが標準的なレールであり、
これを定尺レールという。
- (5) この仕訳は、上村(1965, 87-88)を参考にした。

参考文献

- 飯野利夫(1993)『財務会計論〔3訂版〕』同文館。
岩田巖(1956)『利潤計算原理』同文館。
上村久雄(1963)「取替法小考」『経済経営研究所年報』(神戸大学)第13巻第2号(1963年
3月), 45-57頁。
上村久雄(1965)「取替法適用上の諸問題」研究年報『経済学』(東北大学)第26巻第4号(1965
年3月), 57-99頁。
坂元左(2009)「特別な償却法である取替法についての一考察」『税経通信』第64巻第6
号(2009年5月), 190-197頁。
佐々木重人(2011)「鉄道業の会計—固定資産の維持・更新に留意された会計法規制の展開
—」(安藤英義他責任編集(2011)『企業会計と法制度(体系現代会計学第5巻)』中央経済
社, 第16章所収)。
新日本有限責任監査法人編(2010)『業種別会計シリーズ 鉄道・バス事業』第一法規。
トーマツ航空・運輸インダストリーグループ編(2013)『Q&A 業種別会計実務7 運輸』中
央経済社。
中村萬次(1991)『英米鉄道会計史研究』同文館。
沼田嘉穂(1972)『新版 固定資産会計』ダイヤモンド社。
原潔(2011)「地域鉄道における上下分離の効果と可能性」『運輸と経済』第71巻第5号,
(2011年5月), 65-78頁。

§ 4 損害保険業における簿記処理の実務

姚 小佳(近畿大学)

I はじめに

損害保険契約とは、保険契約のうち、保険者が一定の偶然の事故によって生ずることのある損害をてん補することを約するものをいう（保険法 2 条 6 号）。損害保険会社は、個人や法人と損害保険契約を締結し、これらの保険契約者から保険料を受け取り、保険事故が発生した場合に保険金を支払うことを主な業務としている主体である。損害保険会社は、保険料の受領や保険金の支払を通じて保険契約者への保険サービスを提供する業務のほか、資産運用や他の保険者と再保険の交換を行うこともある。

損害保険会計は、損害保険会社が上記の業務を営む場合に使われている会計であり、基本的に一般企業会計と大きな差異がないが、損害保険業は保険業法や保険法などの様々な法律上の規制を受けているため、表 4-1 に示しているように、損害保険契約の特徴を反映させる特有の勘定科目や簿記処理を採用する領域が多い。本稿は、損害保険会社における特有の簿記処理を検討することにより、それらの簿記処理がもたらす意義を検討しようとするものである。

表 4-1 損害保険会計における主要な勘定科目

項目	関連する勘定科目	
保険料収入	正味収入保険料（収益）、収入積立保険料（収益）、代理店貸（資産） 代理店借（負債）、責任準備金（負債）、責任準備金繰入額（費用）	
保険金支払	正味支払保険金（費用）、支払備金繰入額（費用）、支払備金戻入額（収益）	
事業費	損害調査費（費用）、営業費及び一般管理費（費用）、諸手数料及び集金費（費用）	
資産運用	資産運用収益（収益）、資産運用費用（費用）	
保険契約 準備金	責任準備金	責任準備金（負債）、責任準備金繰入額（費用）、責任準備金戻入額（収益）
	支払備金	支払備金（負債）、支払準備金繰入額（費用）、支払備金戻入額（収益）
価格変動準備金	価格変動準備金（負債）、価格変動準備金繰入額（特別損失）、 価格変動準備金戻入額（特別利益）	
再保険	再保険貸（資産）、再保険借（負債）、再保険料（費用）、再保険収入（収益）	
地震保険	地震保険預託金（資産）、地震保険責任準備金（負債）	

II 損害保険業における具体的な簿記処理

1 保険料の計上

損害保険会社が保険契約者から受け取る営業保険料⁽¹⁾は、保険会社の収益の大部分を示

しており、一般事業会社の売上高に相当するものである。損害保険会社における保険料収入の計上については、明示的な基準が存在しないが、関連する指針により^②、現金主義に基づいて行われ、その後、適正な期間損益計算を行うために、後述の責任準備金の計上を通じて実現主義に補正している。損害保険会社の損益計算書で本業の収入を表示する主要な計上項目は、「正味収入保険料」と「収入積立保険料」の2つである。

損害保険業における保険料の受取については、直扱・仲立人扱と代理店扱の2つがある。代理店扱の場合には、損害保険代理店が、損害保険会社との間の代理店委託契約に基づいて、損害保険会社に代わって損害保険契約を締結し、その代理権の範囲内で行った行為の効果は損害保険会社に属する。すなわち、損害保険代理店が損害保険契約を締結した場合、その時点で損害保険会社は保険を引き受けたことになり、保険料を計上することになる(あずさ監査法人 2012, 355 頁)。

以下では、代理店扱の現金・預金決済、口座振替とクレジットカード払いの3つの方法に従って、元受保険料の計上に関する簿記処理を検討する(あずさ監査法人 2012, 355-356 頁【仕訳例】を一部修正・追加)。

事例 1 保険料の計上：代理店扱

(当年度代理店の受け取る保険料 10,000 翌年度以降対応分 9,000, 代理店手数料率 20%)

(1) 契約成立時

① 現金・預金決済

(借)	代理店貸 ^{※1}	8,000	(貸)	保険料	10,000
	代理店手数料	2,000			

※1 代理店貸勘定は、保険会社の代理店に対する債権・債務(主に代理店に対する保険料債権)を管理するための勘定である。実務では代理店貸の代わりに仮受金、未収保険料勘定を使用し、決算整理時に代理店貸に振替処理がされる。

② 口座振替

(借)	現金・預金	10,000	(貸)	保険料	10,000
	代理店手数料	2,000		代理店借 ^{※2}	2,000

※2 口座振替やクレジットカード決済により、保険会社に直接払い込む場合、保険契約成立時点において保険料相当分につき代理店に対する債権である代理店貸勘定は発生せず、代わりに、代理店手数料相当分について代理店借が発生することになる。

③ クレジットカード払い

(借)	未収金 ^{※3}	10,000	(貸)	保険料	10,000
	代理店手数料	2,000		代理店借	2,000

クレジットカード会社との決済(手数料=取扱高×0.2%)

(借)	現金・預金	9,980	(貸)	未収金	10,000
	決済手数料	20			

※3 保険料がクレジットカードやコンビニ払いの場合は、収納代行会社からの現金入金が翌月になるケースが多く、決算期日において、現金は未収の場合がある。この場合多くの保険会社は、収納代行会社等に対する確定債権として未収金勘定に振替処理をしている。

(2) 責任準備金の計上(決算時)

(借)	責任準備金繰入額	9,000	(貸)	責任準備金	9,000
-----	----------	-------	-----	-------	-------

2 保険金の計上

損害保険会社における保険金の支払は、保険会社にとって保険料収入に対応する費用勘

定であり、一般事業における売上原価に相当するものである⁽³⁾。損害保険会社は、原則として、保険金を現金主義に基づいて、損害査定プロセスの中で、査定付帯費用⁽⁴⁾が現金で支払われた時点で計上され、その後、適正な期間損益計算を行うために、後述の支払備金の計上を通じて現金主義から発生主義への補正を行う（あずさ監査法人 2012, 358-360 頁）。損害保険会社は、支払った保険金を損益計算書上の「正味支払保険金」項目に計上する。以下では、保険金の支払に関する簿記処理を検討する（あずさ監査法人 2012, 359-360 頁【仕訳例】を一部修正・追加）。

事例 2 保険金の支払（保険事故の発生と保険金の支払が同一年度の場合）

① 保険事故連絡

仕訳なし

② 査定付帯費用の支払（弁護士費用 20,000）

(借) 仮払金 ※ 20,000 (貸) 現金・預金 20,000

※いったん仮払金処理し、保険金の支払と同時に保険金に振り替えるのが一般的である。

③ 保険金の支払（保険金 100,000）

(借) 保険金 120,000 (貸) 現金・預金 100,000
 仮払金 20,000

④ 責任準備金の戻入（決算期末責任準備金積立残高 100,000）

(借) 責任準備金 100,000 (貸) 責任準備金戻入額 100,000

3 保険契約準備金の計上

保険契約準備金とは、保険契約の締結に起因して保険会社が保険契約者に対して負担する負債のことである。損害保険会社の保険契約準備金は、責任準備金と支払備金から構成される。上述したように、損害保険会社は、保険料・保険金を現金主義に基づいて計上した後、適正な期間損益計算を行うために、責任準備金・支払備金の計上を通じて実現主義・発生主義への補正を行う。

責任準備金と支払備金は、保険会社が保険契約者に対する負債であるが、両者の関係を表す図 4-1 のとおり、支払備金が、既に発生した事故による損害を対象とし、責任準備金がこれから発生しうる事故による損害を対象とする点で違いがある。以下では、背金準備金と支払備金の会計処理をそれぞれ検討する。

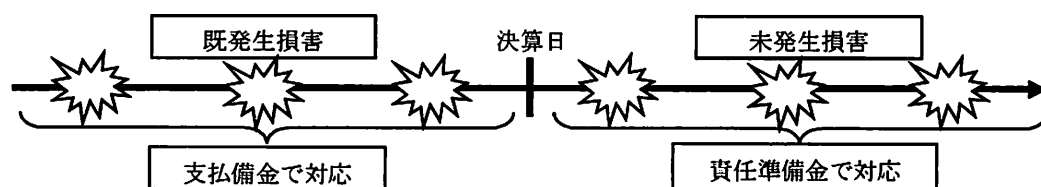


図 4-1 責任準備金と支払備金

出所：あずさ監査法人（2012）368 頁図表 2-3-25

(1) 責任準備金

責任準備金とは、未経過期間における保険責任に対する負債であり、期中には会計処理を行わず、毎決算期末において、保険料積立金、未経過保険料、払戻積立金と危険準備金の区分に応じ、毎決算期末に積み立てなければならない（施行規則 69 条 1 項）。具体的には、決算時において、前期末に計上した責任準備金の残高の戻入れを行い、当期末に必要な

な責任準備金の金額の繰入れを行う洗替処理を行う⁶⁾。損害保険会社の責任準備金の内訳には、普通責任準備金、異常責任準備金、危険準備金、払戻積立金、契約者配当準備金、地震保険の危険準備金と自賠責保険の責任準備金がある。

責任準備金に関する簿記処理は、以下のとおりである。

事例 3：決算期末、責任準備金 10,000、責任準備金積立残高 7,000

(借)	責任準備金	7,000	(貸)	責任準備金戻入額	7,000
	責任準備金繰入額	10,000		責任準備金	10,000

(2) 支払備金

支払備金とは、期末において保険事故が発生し保険金等の支払義務が発生しているが、実際の支払がまだ完了していない場合に、期末に積み立てる保険契約準備金であり、普通支払備金と IBNR 備金 (Incurred But Not Enough Recorded Reserve) の 2 種類がある⁶⁾。支払備金についての会計処理は、責任準備金と同じように、決算時において洗替処理を行う。すなわち、支払義務が発生する都度計上するのではなく、決算期末に対象となるすべての金額を一括に計上し、同時に前年度末の支払備金を全額戻入処理する⁷⁾。

以下では、支払備金の簿記処理を検討する (新日本有限責任監査法人 2010, 125 頁)。

事例 4：決算期末、未払保険金に関する支払備金 2,000 IBNR 備金 500、

支払備金残高 1,200

(借)	支払備金	1,200	(貸)	支払備金戻入額	1,200
	支払備金繰入額	2,500		支払備金	2,500

繰り返すまでもなく、保険事故が発生した場合、通常、それらが保険会社に通知されるまでには一定の時間を要し、また、通知があった後においても損害額の確定までに相当の時間を要する。特に、損害保険契約の場合、損害額を査定し保険金額を確定するのは、一般的に生命保険契約と比較し、支払額の確定まで長期間を要するものが多いので、保険事故の発生年度と保険金の支払年度が異なる場合が多い。以下では、保険事故の発生と保険金の支払が異なる年度の場合の保険金の計上に関する簿記処理を検討する。

事例 5：保険事故の発生と保険金の支払が異なる年度の場合の簿記処理

(1) 保険事故の発生年度：決算期末 (責任準備金積立残高 50,000 未払保険金 60,000)

(借)	責任準備金	50,000	(貸)	責任準備金戻入額	50,000
	支払備金繰入額	60,000		支払備金	60,000

(2) 保険金支払年度

① 未払保険金の支払時

(借)	保険金	60,000	(貸)	現金・預金	60,000
-----	-----	--------	-----	-------	--------

② 決算期末

(借)	支払備金	60,000	(貸)	支払備金戻入額	60,000
-----	------	--------	-----	---------	--------

4 事業費の計上

損害保険会社における事業費の会計処理は、基本的に、一般事業会社における事業費の計上プロセスと大きく異なる点がなく、発生主義に基づいて行われる。損害保険会社では主に営業費・一般管理費、投資経費及び損害調査費に区分される。営業費・一般管理費及び投資経費は、損益計算書で「営業費及び一般管理費」勘定で合算され、損害調査費は保

険引受費用中の「損害調査費」勘定として開示され、代理店手数料，保険仲立人手数料，募集費等は「諸手数料及び集金費」として開示される⁽⁸⁾。

上述したように，損害保険会社における事業費の会計処理については，基本的には損害保険業に特有のものではないが，責任準備金等の計算において保険種目別の損益を把握する必要があることから，決算時に上記区分別・保険種目別に配賦計算を行っている。それらの費用が特定の保険種目に関する費用であることが明確であれば，その種目に対して固有費として賦課することとなり，複数の保険種目に共通の費用であれば，その費用ごとに配賦すべき基準を定め，その基準に従った割合で各保険種目に配賦している⁽⁹⁾（新日本有限責任監査法人 2010，158 頁）。

以下では，損害保険会社の事業費に関する簿記処理を検討する。

事例 6：事業費の計上（あずさ監査法人 2012，363 頁の【仕訳例】を一部修正）

① 期中における事業費の支払（家賃 1,000）

(借) 営業費及び一般管理費 1,000 (貸) 現金・預金 1,000

② 期末決算手続における分類（各部門それぞれの専有面積に応じて，損害調査費，営業費，一般管理費，投資経費に 3：4：1：2 で配分）

(借) 損害調査費 300 (貸) 営業費及び一般管理費 1,000
 営業費 400
 一般管理費 100
 投資経費 200

③ 期末決算手続における賦課・配賦計算（自動車と火災に 3：1 で配賦）

(借) 損害調査費 (自動車)	225	(貸) 損害調査費	300
	(火災)		75
(借) 営業費 (自動車)	300	(貸) 営業費	400
	(火災)		100
(借) 一般管理費 (自動車)	75	(貸) 一般管理費	100
	(火災)		25
(借) 投資経費 (自動車)	150	(貸) 投資経費	200
	(火災)		50

5 再保険契約の計上

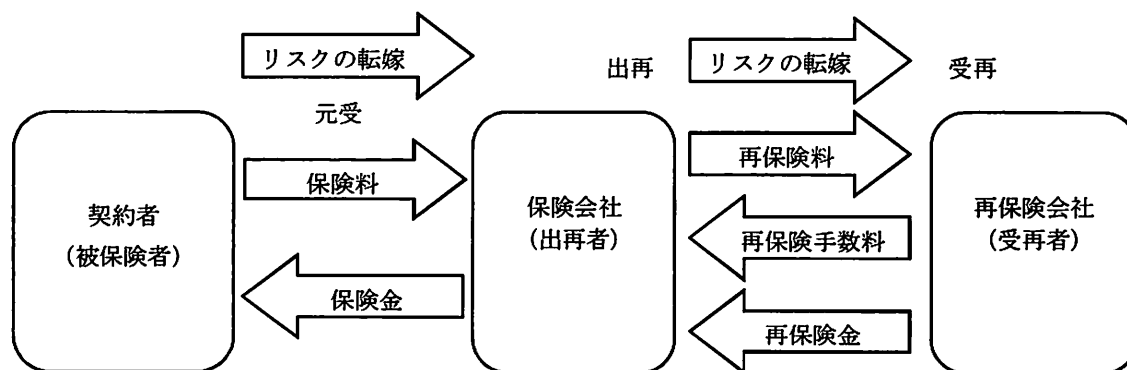


図 4-2 再保険の仕組み

出所：あずさ監査法人（2012），84 頁図表 1-4-13

保険会社では、他の保険会社と再保険契約を締結することにより、自社が引き受けた保険契約リスクの一部又は全部を他の保険会社に移転したり（出再保険）、他の保険会社が引き受けた保険契約リスクの一部又は全部を自社が引き受けたり（受再保険）しており、これらの取引を総称して再保険取引と言われている（新日本有限責任監査法人 2010, 48 頁）。図 4-2 は、再保険の仕組みを表すものである。

損害保険会社の再保険契約におけるこれらの債権・債務の認識に関し、再保険計算を行う出再者はかかる計算終了時点又は個別の元受保険に係る保険料や保険金の認識時点で見合いの債権・債務を行う。他方、受再者は原則として保険料計算書を受け取るまでは何をいくら認識すべきかを知り得ない。このことは、一般に、再保険取引における出再者及び受再者が同一時点で債権・債務を認識することは実務上不可能であり、双方の認識に期ズレが生じることを意味する。そのため、特に受再者側において収益・費用、債権・債務の認識が遅延することになるものの、事務手続の関係から再保険計算書を受け取った時点で認識するという実務慣行となっている⁽¹⁰⁾（あずさ監査法人 2012, 395 頁）。再保険契約に関する損益計算書上に計上される項目は、「再保険貸」、「外国再保険貸」、「再保険借」と「外国再保険借」の 4 つがある⁽¹¹⁾（あずさ監査法人 2012, 285 頁）。

以下では、再保険契約に係る簿記処理を検討する。

事例 7：再保険契約（あずさ監査法人 2012, 396 頁）

- ① 7月に4月～6月分の再保険取引の集計
 （再保険料 3,000 再保険金 4,000 再保険手数料 300

出再者側				受再者側	
(借)	再保険料	3,000	(貸)	再 保 険 金	4,000
	再保険貸	1,300		諸手数料及び集金費 (再保険手数料)	300
仕訳なし					

- ② 8月に再保険計算書の送付、受再者が受領

出再者側		受再者側				
仕訳なし	(借)	受 再 保 険 金	4,000	(貸)	受再保険料	3,000
		諸手数料及び集金費 (再保険手数料等)	300		再 保 険 借	1,300

- ③ 9月に債権・債務の決済

出再者側			受再者側		
(借)	現金・預金	1,300	(貸)	再保険貸	1,300
			(借)	再保険借	1,300
			(貸)	現金・預金	1,300

III むすび

以上の簿記処理を踏まえて、損害保険業における簿記処理の主たる特徴を次のように挙げるができる。

第 1 に、保険料・保険金が現金主義に基づいて計上される。損害保険業は、生命保険業と同じように、期間損益計算において、収益である保険料を現金主義で計上したうえで、責任準備金（繰入）の計上を通じて、実現主義に基づく金額となるように補正する。同じように、現金主義に基づいて計上された費用である保険金も、支払備金（繰入・戻入）・責任準備金（繰入・戻入）を通じて、発生主義に基づく金額への補正を行う。

第2に、保険契約準備金項目である責任準備金・支払備金の計上は、統制勘定を設けて行われている。損害保険会社は、期末に支払備金を普通備金とIBNR備金の区分に従い算出した後、その合計金額を貸借対照表の負債の部の「支払備金」勘定に一括計上する。同じように、責任準備金にも、普通責任準備金、異常責任準備金、危険準備金、払戻準備金、契約者配当準備金、地震保険の危険準備金と自賠責保険の準備金があり、損害保険会社は、それぞれの金額を把握し、貸借対照表の負債の部の「責任準備金」勘定にその合計額を一括計上する。

第3に、事業費の計上において賦課・配賦計算が要求されている。保険会社は、損害保険会社全体としての経営の健全性を保つために、賦課又は配賦により保険種目ごとの採算を把握しているが、損益計算書上、営業費及び一般管理費は一括表示され、細目は表示されない。保険種目間の配賦計算は一括で把握された事業費を各種目に再配賦するものであるため、損益計算書上の表示金額は変わることはない。しかしながら、当該種目別配賦は、その後に行われる責任準備金計算における初年度収支残の計算等に影響を与える重要なプロセスであるため、種目別配賦における正確な計算が求められる（あずさ監査法人 2012, 361-362 頁）。

- 注(1) 営業保険料は、将来の保険給付支払に備えるための純保険料と損害保険会社の経費や代理店手数料に充当するための付加保険料から構成されている。（あずさ監査法人 2012, 352-353 頁）。
- (2) 保険料収入について明示的な計上基準までは示されていないが、「保険会社向けの総合的な監督指針」では、損害保険会社の収益等の計上について記述されている。具体的には、金融庁（2013）を参照されたい。
- (3) ただし、一般事業会社と異なり、売上原価たる保険金の支払よりも、売上たる保険料の受取りが先行するという特徴を有している（あずさ監査法人 2012, 358 頁）。
- (4) 査定付帯費用には、個別の保険事故の損害査定に直接関連して支出した損害調査料や弁護士費用、現場立会のための交通費等が含まれ、最終的に支払保険金に含めて経理処理される。（あずさ監査法人 2012, 358-359 頁）。
- (5) なお、損益計算書における表示は、戻入れと繰入れを相殺して、その純額を「責任準備金繰入額」という科目で表示する。また、繰入れが戻入れより少なかった場合には「責任準備金戻入額」という勘定科目で表示する。
- (6) 普通備金とは、既に保険会社への通知がなされた保険事故に対して積み立てる備金のこと（保険金支払債務）である。これに対して、IBNR 備金とは、決算時点で既に保険事故が発生しているものの、保険会社に通知がない保険事故に対して一定の方針により見積りを行って積み立てる備金のことである（あずさ監査法人 2012, 381-382 頁）。
- (7) なお、損益計算書における表示は、戻入れと繰入れを相殺して、その純額を「支払備金繰入額」という科目で表示する。また、繰入れが戻入れより少なかった場合には「支払備金戻入額」という科目で表示する。
- (8) 「損害調査費」は、損害査定及び保険金支払に関連する人件費、物件費等を処理す

- る。ただし、個別の事案の損害査定に直接関連性を有する費用（査定付帯費用）は含まない。「営業費及び一般管理費」は、損害調査費として表示されるもの以外の人件費、物件費、火災予防拠出金、交通事故予防拠出金、契約者保護機構負担金等の営業費、一般管理費、投資経費を処理する。「諸手数料及び集金費」は、保険契約の獲得に伴い代理店や仲立人に支払う手数料、クレジットカード会社などの集金代行業者に支払う手数料、受再保険契約における受再者に対して支払う手数料（受再の場合はマイナス計上）を取り扱う。（あずさ監査法人 2012, 362 頁図表 2-3-23）。
- (9) 損害保険会社における事業費の計上については、当期に負担すべき事業費のうち、期末時点で未払いの経費があれば、その額を事業費及び未払金又は未払費用として計上する。（新日本有限責任監査法人 2010, 157-158 頁；あずさ監査法人 2012, 362 頁）。
- (10) 再保険取引の会計処理は、様々な再保険契約に対応する形で処理しなければならないことから、業務プロセス自体は複雑であるといえる。しなしながら、最終的な会計処理は、リスクを会社外部に移転する出再保険取引はリスクを引き受ける元受保険取引や受再保険取引とは逆符号になると理解することができる。すなわち、リスクを引き受ける場合には、契約者（又は他の保険会社）から保険料を受け取るため収益となるが、リスクを外部に移転する場合には、他の保険会社に保険料を支払うため費用（又は収益のマイナス）となる（新日本有限責任監査法人 2010, 49 頁）。
- (11) 再保険貸は、財務再保険を含む再保険契約に基づき、再保険会社から受領する再保険金等の未収金額を計上する項目である。再保険借は、財務再保険を含む再保険契約に基づいて支払われる保険料等の未払金額を計上する項目である。

参考文献

- あずさ監査法人編（2012）『業種別アカウンティング・シリーズⅡ③保険業の会計実務』中央経済社。
- 大谷光彦監修（2011）『再保険—その理論と実務（改訂版）』日経 BP コンサルティング。
- 金融庁（2013）「保険会社向けの総合的な監督指針」。
- 坂口光男著・陳亮補訂（2012）『保険法補訂版』文真堂。
- 新日本有限責任監査法人編（2010）『業種別会計シリーズ保険業』第一法規。
- 瀧澤巖（2012）『損害保険会計と決算（2012 年度版）』公益財団法人損害保険事業総合研究所。
- 近見正彦・堀田一吉・江澤雅彦（2011）『保険学』有斐閣ブックス。
- トーマツ金融インダストリーグループ（2013）『Q&A 業種別会計実務 12 保険』中央経済社。
- 安居孝啓編著（2010）『最新保険業法の解説（改訂版）』大成出版社。
- 姚小佳（2013）「生命保険業における簿記処理の実務」日本簿記学会・簿記実務研究部会「業種別簿記実務の研究」部会中間報告書『業種別簿記実務の研究』所収、20-29 頁。

§ 5 出版業の簿記実務

石山 宏 (山梨県立大学)

I はじめに

“出版不況”と言われて久しい。一般論であるが、出版物（紙媒体）が減少傾向に陥った主因として、インターネットの普及によるウェブ・サイトへの移行が指摘される。然らば、今後もウェブ・サイトへの移行が止まらず、出版物は衰退していくのであろうか。

たとえば、現時点で上場会社の決算報告書を仔細に検討する場合、大多数はEDINETにアクセスし、こともなげに必要なデータを収集するであろう。以前のように大型書店や政府刊行物販売所に出向き、冊子媒体の有価証券報告書を購入するのに比べれば、その利便性や経済性は、圧倒的ともいえる。

他方、ウェブ・サイトが具備しない出版物の重要な機能として、「スクリーニング機能」が挙げられる。数多あるウェブ・サイト上の情報は、言わば誰もが発信者となり得、その発信内容に権威が伴わずとも、真実性・信頼性が乏しかろうとも、情報発信環境さえ作れば、誰もが情報発信者となれる。これに対して、出版物では出版社（あるいは編集者）という価値判断者（目利き）の存在がその制作に介在し、情報として信頼性を備え、価値あるもののみが出版物として世に出る仕組みとなっている。これが「スクリーニング機能」であり、今後も出版業が担うべき重要な機能と考えられる。当該機能が認められる限り、良質な出版物は今後も必要とされよう。

本稿では、出版業における固有の簿記処理を明かし、その特徴を指摘する。とりわけ、本業界固有の事業リスクとなっている「再販制度」や「委託販売制度」が、いかなる簿記処理に支えられているかを検討する。そのうえで、IFRSにおける取扱いを紹介する。

II 出版業の概要

1 コンテンツ産業としての出版業

出版業は、広くはコンテンツ産業における一業種といえる。コンテンツ産業は、出版（書籍）の他、音楽、映画、ゲーム、放送、配信等多岐にわたる¹⁾。「コンテンツ」とは文字通り「内容物」「中身」であり、映画、アニメ、ゲーム、書籍、音楽等がそれに該当する。ユーザーはこれらのコンテンツを映画館、テレビ、インターネット、データ媒体（CD、DVD等）、紙媒体、コンサートホールなどのメディア（媒体）を通じて取得する。つまり、コンテンツが中身だとすると、メディアはハコという関係が見いだされる。

出版業におけるビジネス・プロセスは、①企画、②執筆、③編集、④印刷、⑤販売となっている。その経営管理指標は、販売数と返品率が中心となる。なお、出版業の産業分類は、総務省の「日本標準産業分類」ではかつて「製造業」であったが、2002年の改訂で、大分類「情報通信業」の「出版業」に分類された。また、消費税法（基通13-2-5）における事業区分の判定では、「新聞、書籍等の発行、出版を行う事業」として「製造業等」とし

て分類する。ただし、地方税法の法人事業税分割基準では、「非製造業」として分類する。

2 出版業の流通形態

出版業の流通形態は、他の産業とかなり異なる。通常の書店販売を前提とすれば、出版業における流通の多くが取次経由である。国内に出版社は約4,000社あるが、製本所で作成される出版物は、出版社に2～3割、残りは取次に納められる³⁾。取次は上位2社で約7割を占め、国内約16,000の書店に配本される³⁾。

出版業ビジネスでは「再販売価格維持制度」（以下、「再販制度」。）と「委託販売制度」が基本となる。ここに、「再販制度」とは、出版物の定価を出版社が決定し、店頭販売価格を拘束する取引形態である。これは、出版物を全国均一価格で提供することが、健全な文化の維持・向上に寄与するという思考の下、独占禁止法の例外として認められる。また、「委託販売制度」とは、出版物の店頭売れ残りについて、出版社への返品を可能とする取引形態である。

なお、出版業でいうところの委託販売は、企業会計上の委託販売（「企業会計原則注解」注6(1)）とは異なる点に、留意すべきである。企業会計上の委託販売では、受託者が消費者に販売するまでは、委託者が所有権を有する。これに対し、出版業界における委託販売は、出版社が取次に引き渡した時点で取次に所有権が移転している。換言すれば、当該取引は返品条件付売上取引といえる。

現在、出版物の9割以上が東京で生産される中、「再販制度」により全国同価格で販売が可能となり、「委託販売制度」により一定期間内であれば売れ残りの返品が可能となる。これらが相まって、書店は他種類・多様の本を陳列できるようになる。

3 出版物の利益構造

出版物の利益構造は、原価のみを積み上げる製造業などに比べ、やや入り組んでいる。通常の書店販売を前提とする一般的な書籍を前提とすれば、その利益構造は図5-1のようになる。出版社の立場からすれば、自社の利益と印税以外の制作原価がトレード・オフの関係にあることが分かる。したがって、出版社が利益を確保するためには、印税以外の制作原価を低減することが重要となる。

なお、当該利益構造は、製本した部数を完売した場合を前提としている。前述したとおり、実際には出版社において返品リスクを伴うため、出版社が利益を確実に確保するためには、平均40%という高止まりした返品率を引き下げるものが課題となる³⁾。

書店の利益	: 定価の22%程度	定価（店頭販売価格）@¥1,000
取次の利益	: 定価の8%程度	卸正味（書店仕入価格）@¥780
出版社の利益		正味（取次仕入価格）@¥700
著者の利益（印税）	: 定価の10%程度	@¥100
印税以外の制作原価		

図 5-1 出版物の利益構造

Ⅲ 出版業における収益認識

1 出版取引形態と収益認識

出版社は委託販売において、出版物を取次に引き渡した時点で原則として売上を認識する（引渡基準）。ただし、出荷拠点となる製本所もしくは出版社の倉庫と納入拠点となる取次の倉庫は通常至近距離にあるため、出版物を出荷した時点で売上を認識することも認められる（出荷基準）。

なお、委託販売においては、委託期間内であればいつでも書店で売れ残った出版物の返品が可能であり、書店で売れ残った出版物は取次を経由して出版社に返品される。その際、出版社は自社の倉庫に返品された出版物が到着した時点で、返品の手続きを実施することになる。出版物にかかる収益認識についてまとめれば、表5-1のとおりとなる。

表 5-1 出版物にかかる収益認識

取引形態	収益認識
委託販売 : 返品条件付売上取引	原則：引渡基準 例外：出荷基準
注文取引 : 取次や書店からの注文によって出版物を販売する取引	引渡基準もしくは出荷基準
責任販売 : 書店が注文し、責任をもって販売する代わりに、販売マージンを拡大したり注文通りの入荷を実行する取引	引渡基準もしくは出荷基準
常備寄託 : 書店での販売後に同タイトルの出版物を補充することを条件とする取引	引渡基準もしくは出荷基準
出先在庫 : 売れ行きの良い出版物を取次の倉庫に保管し、注文に迅速に対応できるようにする取引	取次の倉庫から出荷された時点
定期購読 : 出版社と読者が書店等を介さず直接一定購読期間の売買契約を締結する取引	引渡基準もしくは出荷基準
電子書籍 : 消費者がサーバを通じてダウンロードして購入する配信形式による取引	配信基準
広告収入 : 雑誌に掲載される広告取引	原則：雑誌発売日基準 例外：引渡基準もしくは出荷基準

2 収益認識の設例

【設例】 当出版社は委託販売により書籍を販売している。取次との取引条件は以下のとおりである。

- a 売掛金の決済は書籍別に管理している。
- b 定価の70%で取次に出荷している。
- c 決済条件：25日締め、翌月末払い
- d 条件支払は、50%とする。
- e 委託期間：3ヶ月間、精算日：3ヵ月目

【取引・仕訳】

① 8月1日、定価@¥2,000の書籍を500部、取次に出荷した。

(借) 売 掛 金 700,000 (貸) 売 上 700,000
 *700,000=@2,000×70%×500部

② 9月10日、①の書籍にについて100部の返品があった。

(借) 売 上 返 品 140,000 (貸) 売 掛 金 140,000

$$*140,000=@2,000\times 70\%\times 100\text{部}$$

③ 9月30日, 8月25日締め分の販売代金の半分が当座預金口座に入金された。

(借) 当座預金 350,000 (貸) 売掛金 350,000

$$*350,000=@2,000\times 70\%\times 500\text{部}\times 1/2$$

④ 10月10日, ①の書籍について100部の返品があった。

(借) 売上返品 140,000 (貸) 売掛金 140,000

$$*140,000=@2,000\times 70\%\times 100\text{部}$$

⑤ 11月30日, 11月25日締め分(精算日:10月30日)の精算額が当座預金口座に入金された。

(借) 当座預金 70,000 (貸) 売掛金 70,000

$$*70,000=700,000-140,000-350,000-140,000$$

IV 出版制作費と出版業固有の会計処理

1 出版制作費の取扱い

出版社は出版物という棚卸資産を保有するため, その原価集合, 原価配分, 評価替が問題となる。ただし, 通常の物品販売業と異なり不確かな支出も発生するため, 研究開発費の会計処理に準じ, 企画段階での発生費用は資産計上されず, 期間費用として処理される。

企画を経て, 編集, 印刷へと進んだ際には, 基本的に通常の製造業と同様の処理を行う。すなわち, 材料費として用紙代, 労務費として給与, 賞与, 福利厚生費, 退職給付等, 経費として, 印刷費, 製本費, 製版費, イラスト料, デザイン料, 印税, 原稿料, 校正料, 編集費等が集計される。簿記上の勘定科目としては, 通常の製造業でも一般的である原材料, 仕掛品, 製品などが使用される。

2 出版業固有の会計処理

一般的な物品販売業においては, 期末の棚卸資産評価において収益性の低下部分を評価損として切り下げる。出版業は, 基本的に再販制度に支えられているため, 販売価格が硬直的であり, 在庫の破損・汚損を除き, 収益性の低下に基づく時価下落という事態は想定されにくい。ただし, 雑誌などを中心として, 販売可能性のない在庫出版物については, 断裁処理(廃棄)が大量になされることから, その際は商品廃棄損が発生する。

法人税法(基通9-1-6の8)上, 期末棚卸資産を構成するもののうち, 最終刷後6ヵ月以上経過したものを売れ残り単行本(書籍)にとらえ, これに対して単行本在庫調整勘定の設定を認めている。雑誌とは異なり, 書籍は陳腐化が徐々に進行するため, その状況を売上比率と発行部数に基づき一部を費用化する処理が必要となる。当該処理は, 棚卸資産にかかる評価損計上の代替処理とも考えられる。すなわち, 評価損相当額たる繰入額を損益計算書で費用計上し, 他方, 貸借対照表では商品勘定に対する評価勘定として機能し, 評価を切り下げる。

また, 期末評価以外の決算処理として, 返品調整引当金の設定が挙げられる。出版業は, 基本的に委託販売(返品条件付売上取引)によっているため, 将来の出版物返品による損失に備える返品調整引当金を設定する必要がある。当該引当金は, 「企業会計原則注解」(注18)に該当するものであり, 法人税法(令101)上, 返品見込額(売掛金基準, 売上高基準)に利益率を乗じて算定される。

なお、雑誌は次号が発売された時点で一気に陳腐化し、その後出版社に返品、直ちに断裁処理され、再出荷されることはない。その結果、当該出版物の売上に伴い計上された売掛金は事実上回収不能となるため、当該出版物のスクラップ・バリューで再評価すべきことになる。その際の売上債権にかかる評価勘定が返品債権特別勘定である。

3 単行本在庫調整勘定の設例

【設例】 当出版社は委託販売により書籍を販売している。

- a 最終刷数は書籍Xが3,000部、書籍Yが7,000部であり、いずれも最終刷から6ヵ月以上経過している。
- b 期末日前6ヵ月の総出荷数、返品数、在庫金額、処分価格は次のとおりである。

	総出荷数	返品数	在庫金額	処分価格
書籍 X	500 部	100 部	¥50,000	¥1,000
書籍 Y	1,000 部	1,300 部	¥200,000	¥2,500

【取引・仕訳】

① 3月31日（決算） 書籍X

(借) 単行本在庫調整勘定繰入 25,000 (貸) 単行本在庫調整勘定 25,000

*売上比率：(500部－100部)/3,000部＝13.33%

繰入率：50%（売上比率と発行部数に基づき決定される「繰入率表」（法人税法基通9-1-6の8）より抽出）

繰入額：25,000＝50,000×50%

② 3月31日（決算） 書籍Y

(借) 単行本在庫調整勘定繰入 197,500 (貸) 単行本在庫調整勘定 197,500

*売上比率：(1,000部－1,300部)/7,000部＝△4.28%

繰入率：100%（売上比率と発行部数に基づき決定される「繰入率表」より抽出）

繰入額：197,500＝200,000×100%－2,500

4 返品調整引当金の設例

【設例】 当出版社は委託販売により書籍を販売している。

- a 受取手形および売掛金の期末残高は¥640,000である。
- b 期末以前2ヵ月の純売上高は¥820,000である。
- c 返品調整引当金残高は¥67,000である。
- d 返品率は40%である。
- e 売上総利益率は25%である。

【取引・仕訳】

① 3月31日（決算） 売掛金基準

(借) 返品調整引当金 67,000 (貸) 返品調整引当金戻入額 67,000

(借) 返品調整引当金繰入額 64,000 (貸) 返品調整引当金 64,000

*64,000＝640,000×40%×25%

② 3月31日（決算） 売上高基準

(借) 返品調整引当金 67,000 (貸) 返品調整引当金戻入額 67,000

(借) 返品調整引当金繰入額 82,000 (貸) 返品調整引当金 82,000

*82,000＝820,000×40%×25%

5 返品債権特別勘定の設例

【設例】 当出版社は委託販売により雑誌を販売している。

- a 雑誌にかかる売掛金（最新号を除く）の期末残高は¥320,000である。
- b 期末以前2ヵ月の雑誌純売上高（最新号を除く）は¥420,000である。
- c 返品率は40%である。
- d 返品債権特別勘定残高は¥85,000である。
- e 雑誌にかかる売掛金（最新号を除く）の紙屑価額は¥2,000である。
- f 期末以前2ヵ月の雑誌純売上高（最新号を除く）の紙屑価額は¥3,000である。

【取引・仕訳】

① 3月31日（決算） 売掛金基準

(借) 返品債権特別勘定	85,000	(貸) 返品債権特別勘定戻入額	85,000
(借) 返品債権特別勘定繰入額	126,000	(貸) 返品債権特別勘定	126,000

$$*126,000 = 320,000 \times 40\% - 2,000$$

② 3月31日（決算） 売上高基準

(借) 返品債権特別勘定	85,000	(貸) 返品債権特別勘定戻入額	85,000
(借) 返品債権特別勘定繰入額	165,000	(貸) 返品債権特別勘定	165,000

$$*165,000 = 420,000 \times 40\% - 3,000$$

表 5-2 出版物にかかる見積勘定の同異点

	単行本在庫調整勘定	返品調整引当金	返品債権特別勘定
対象となる出版物の所在	出版社	取次および書店等	取次および書店等
対象となる出版物の種類	すべての出版物	すべての出版物	雑誌
見積金額（ベース）	原価△処分価値（原価ベース）	売価△原価（売価ベース）	売価△処分価値（売価ベース）
貸借対照表表示	棚卸資産より控除（評価勘定）	流動負債	売上債権より控除（評価勘定）
損益計算書表示	売上原価に加減	売上総利益に加減	販売費及び一般管理費
会計的性質	資産（棚卸資産）の評価減	収益（利益）控除の相手勘定	資産（売上債権）の評価減

V 出版物にかかるIFRSsへの対応

1 IAS18との照合

IAS18（「収益」）に照らした際、出版業におけるわが国の会計処理では、以下の点が問題となる可能性がある。

「物品の販売からの収益は、次の条件がすべて満たされたときに認識しなければならない。(a) 物品の所有に伴う重要なリスクおよび経済価値 (significant risks and rewards) を企業が買手に移転したこと... (後略) ...」 (IAS18, para.14)

「企業が所有に伴う重要なリスクを留保している場合は、当該取引は販売ではなく、収益は認識されない。... (中略) ... 重要なリスクおよび経済価値を留保する状況の例としては、... (中略) ... (d) 買手が販売契約に明記された理由により購入を取り消す権利を

有し、企業にとって返品の可能性が不確実である場合」(IAS18, para.16)

「企業が所有に伴うリスクのうち重要でないものだけを留保している場合、その取引は販売であり収益が認識される。... (中略) ...売手が過去の経験およびその他の関連要因に基づき、信頼性をもって将来の返品を見積もることができ、返品に対する負債 (a liability for returns) を認識することを条件に、収益は販売時点 (at the time of sale) で認識される」(IAS18, para.17)

2 IFRSs現行処理の設例

[設例] 当出版社は委託販売により書籍を販売している。

- a 受取手形および売掛金の期末残高は¥640,000である。
- b 返品率は40%である。将来の返品は合理的に見積可能である。
- c 売上総利益率は25%である。

[取引・仕訳]

① 3月10日、書籍¥360,000を販売した。

(借) 売掛金	360,000	(貸) 売上	360,000
(借) 売上原価	270,000	(貸) 製品	270,000

*売上原価：270,000 = 360,000 × (100% - 25%)

② 3月31日(決算)、返品にかかる負債を計上する。

(借) 売上	256,000	(貸) 返品に対する負債	256,000
(借) 製品	192,000	(貸) 売上原価	192,000

*売上の修正：256,000 = 640,000 × 40%

売上原価の修正：192,000 = 640,000 × 40% × (100% - 25%)

③ 4月20日、前期販売分の書籍¥256,000が返品された。

(借) 返品に対する負債	256,000	(貸) 売掛金	256,000
--------------	---------	---------	---------

3 IFRSs公開草案処理の設例

[設例] ((2)に同じ。)

[取引・仕訳]

① 3月10日、書籍¥360,000を販売した。

(借) 売掛金	360,000	(貸) 売上	216,000
		返品に対する負債	144,000
(借) 売上原価	162,000	(貸) 製品	270,000
返品に対する資産	108,000		

*売上：216,000 = 360,000 × (100% - 40%)

返品に対する負債：144,000 = 360,000 × 40%

売上原価：162,000 = 360,000 × (100% - 40%) × (100% - 25%)

返品に対する資産：108,000 = 360,000 × 40% × (100% - 25%)

② 4月20日、前期販売分の書籍¥256,000が返品された。

(借) 返品に対する負債	256,000	(貸) 売掛金	256,000
製品	192,000	返品に対する資産	192,000

* 192,000 = 256,000 × (100% - 25%)

- ㉒ コンテンツ産業とは、映画、アニメ、ゲーム、書籍、音楽等の制作・流通を担う産業の総称である（経済産業省（2014a,3））。
- ㉓ ただし、雑誌はすべて取次に、重版時もすべて取次に納められる。
- ㉔ 配本には、取次が主導して行うパターン配本と通常の配本とがある。
- ㉕ 出版社の有価証券報告書における「事業等のリスク」においても、その旨が指摘されている会社が見られる。
- ㉖ 増刷される出版物は、初期コストの労務費や編集費等を2刷目以降に配分させるべきである。しかし、総販売部数の予測は困難な場合が多いため、保守的経理により、1刷のコストに含め、2刷目以降には配分させない処理が一般的とされる。
- ㉗ 雑誌は、次号の発売により返品されるが、倉庫へは納入されず、直接断裁処理される。
- ㉘ 法人税法（基通9-6-4）上、返品債権特別勘定が設定できるのは、①事業年度終了時、未販売の雑誌に対応する書店の債務を免除することが契約上定められていること、②売れ残り品を事業年度終了時、自己に帰属させることが契約上定められていること、以上の要件を充足した時に設定が認められる。

<参考文献>

- あずさ監査法人編（2006）『コンテンツビジネスの会計（第2版）』税務経理協会。
- 有限責任あずさ監査法人（2010）『業種別アカウンティング・シリーズ9 コンテンツビジネスの会計実務』中央経済社。
- 大塚 浩記（2009）「返品条件付販売と履行義務に基づく収益認識～IASBとFASBの収益認識プロジェクトの提案を中心として～」『埼玉学園大学紀要 経営学部篇』（9）。
- 企業会計基準委員会（2011）「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」。
- 経済産業省（2014a）「コンテンツ産業の現状と今後の発展の方向性」
http://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/contents/downloadfiles/1401_shokanjikou.pdf, 2014年2月6日アクセス。
- 経済産業省（2014b）「コンテンツ産業 現状分析論（各論）」
http://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/contents/downloadfiles/1401_genjoubunseki.pdf, 2014年2月6日アクセス。
- 経済産業省（2014c）「コンテンツ産業の産業構造」
http://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/contents/downloadfiles/121226-3.pdf, 2014年2月6日アクセス。
- 新日本有限責任監査法人（2011a）『業種別会計実務ガイドブック』税務研究会出版局。
- 新日本有限責任監査法人（2011b）『コンテンツビジネスの会計実務 IFRS対応版』東洋経済新報社。
- 中央青山監査法人（2005）『コンテンツビジネス・ハンドブック』中央経済社。
- トーマツTMT（情報・メディア・通信）インダストリーグループ（2013）『Q&A 業種別会計実務1 コンテンツ&メディア』中央経済社。
- 日本公認会計士協会（2009）「会計制度委員会研究報告第13号 我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS第18号「収益」に照らした考察－」。
- 日本公認会計士協会（2013）「会計制度委員会研究報告第3号 我が国の引当金に関する研究資料」。
- 松本 敏史（2007）「返品調整引当金の貸借対照表上の性格」『同志社商学』58(6)。
- 横山 和夫（2013）『引当金会計制度論－日本における引当金会計制度の史的変遷』森山書店。
- International accounting Standards Board（2010）, *International accounting Standard 18 "Revenue"* .

I. はじめに

本稿は、医薬品業界の全般的な概要と簿記実務に関して検討することを目的とする。医薬品業界とはどのようなものか、当該業界の概要と特徴を述べた後に、主として医薬品製造業(製薬業)と医薬品卸売業の関係に着目し、それらの簿記実務について検討する。なお医薬品の研究開発や医薬品産業に関わる企業結合の問題等も検討すべきであるが、紙幅の関係で本稿ではそこに焦点はあてないこととする¹⁾。

II. 医薬品業界の概要

法規制(関連法規)としては、薬事法(医薬品の製造、輸入、販売、取扱いなどに関する規制)や特許法(新薬の特許権や商標権など)があげられる。本節では薬事法²⁾について述べる。

1. 薬事法による規制

薬事法は「この法律は、医薬品、医薬部外品、化粧品及び医療機器の品質、有効性及び安全性の確保のために必要な規制を行うとともに、指定薬物の規制に関する措置を講ずるほか、医療上特にその必要性が高い医薬品及び医療機器の研究開発の促進のために必要な措置を講ずることにより、保健衛生の向上を図ることを目的とする。」(薬事法第一章総則第一条)と定めている。

これを受け、医薬品とは「一 日本薬局方³⁾に収められている物 二 人又は動物の疾病の診断、治療又は予防に使用されることが目的とされている物であって、機械器具、歯科材料、医療用品及び衛生用品(以下「機械器具等」という。)でないもの(医薬部外品を除く。) 三 人又は動物の身体の構造又は機能に影響を及ぼすことが目的とされている物であって、機械器具等でないもの(医薬部外品及び化粧品を除く。)」(薬事法第一章総則第二条)と定義している。

なお医薬部外品に関しては「この法律で『医薬部外品』とは、次に掲げる物であって人体に対する作用が緩和なものをいう。一 次のイからハまでに掲げる目的のために使用される物(これらの使用目的のほかに、併せて前項第二号又は第三号に規定する目的のために使用される物を除く。)であって機械器具等でないもの イ 吐きけその他の不快感又は口臭若しくは体臭の防止 ロ あせも、ただれ等の防止 ハ 脱毛の防止、育毛又は除毛 二 人又は動物の保健のためにするねずみ、はえ、蚊、のみその他これらに類する生物の防除の目的のために使用される物(この使用目的のほかに、併せて前項第二号又は第三号に規定する目的のために使用される物を除く。)であって機械器具等でないもの 三 前項第二号又は第三号に規定する目的のために使用される物(前二号に掲げる物を除く。)のうち、厚生労働大臣が指定するもの」(薬事法第一章総則第二条 2)と定義される。

さらに化粧品に関しては「この法律で『化粧品』とは、人の身体を清潔にし、美化し、魅力を増し、容貌を変え、又は皮膚若しくは毛髪を健やかに保つために、身体に塗擦、散

布その他これらに類似する方法で使用されることが目的とされている物で、人体に対する作用が緩和なものをいう。ただし、これらの使用目的のほかに、第一項第二号又は第三号に規定する用途に使用されることも併せて目的とされている物及び医薬部外品を除く。」(薬事法第一章総則第二条 3)と定義している。

また医療機器に関しては「この法律で『医療機器』とは、人若しくは動物の疾病の診断、治療若しくは予防に使用されること、又は人若しくは動物の身体の構造若しくは機能に影響を及ぼすことが目的とされている機械器具等であつて、政令で定めるものをいう。」(薬事法第一章総則第二条 4)と定義される。

厚生労働省「平成 25 年度厚生労働白書 資料編」4よれば、上記の薬事法に基づく分類をおおよそ図 1 のように示している。なお日本の医薬品市場規模は訳 9.3 兆円(2011 年)で、その 9 割超は医療用医薬品であり、また、世界に医薬品市場規模は 9,529 億ドル(2011)年であり、日本の医薬品市場は世界の 11.7%を占めている⁵。

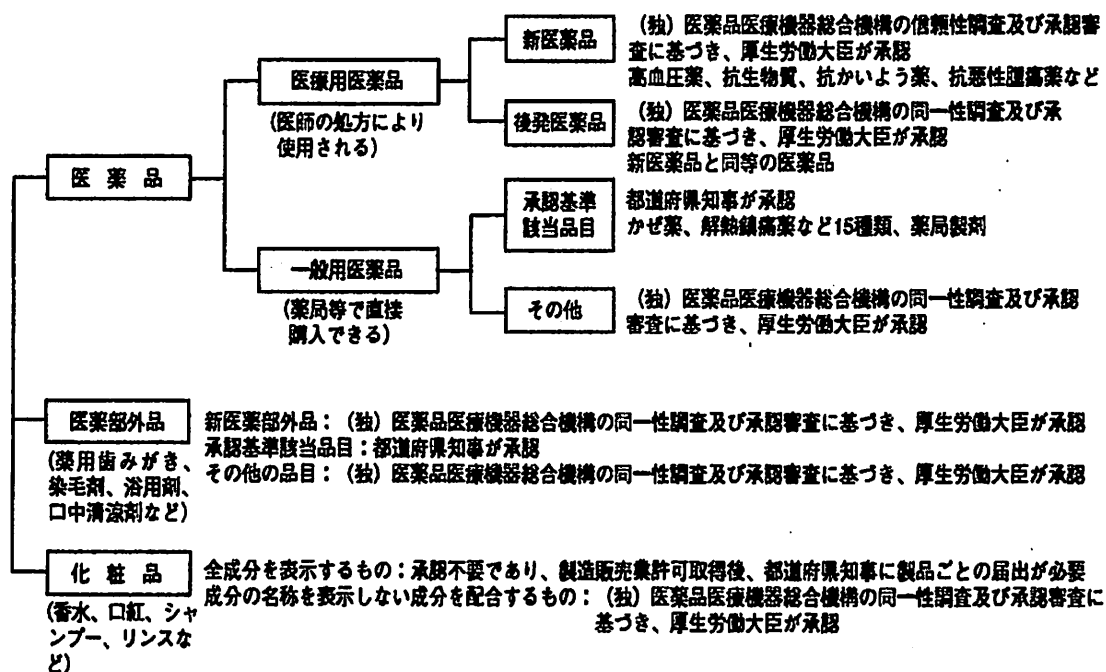


図 1 医薬品等の承認審査の分類

出所: 厚生労働省「平成 25 年度厚生労働白書 資料編」89 頁。

図 1 に示す「後発医薬品」はジェネリック医薬品のことを指す。後発医薬品に関しては「新薬の特許期間満了後に販売されることとなり、新薬と比べて開発費の負担が軽いことから、一般的に新薬より低価格で販売」⁶されることになる。また「一般用医薬品」は「OTC:Over The Counter Drug」のことを指す。

2. 医薬品業界の業種分類

医薬品業界は、医薬品製造業、医薬品卸企業、医療機関・薬局などが主要な担い手をなり、消費者に医薬品を届けている⁷。このようなことから、医薬品業界は多業種にまたがる

業界であることが理解できる。

また業種別審査辞典(2012)によれば「医薬品・バイオテクノロジー関連」としては、表1のような業種をあげている。なお表1のカッコ<>内の数字は、日本標準産業分類の番号である。カッコ【 】内の数字は帝国データバンク産業分類の番号である。

表1 医薬品・バイオテクノロジー関連の業種の区分

医薬品製造業<1652>【28702】
ジェネリック医薬品製造業<1652>【28702】
サプリメント製造・販売業<6031>【49101】
臨床検査薬製造業<1652>【28702】
バイオテクノロジー<該当なし>【該当なし】
生薬・漢方製剤製造業<1654>【28704】
動物用医薬品製造業<1655>【28705】
医薬品卸売業<5521>【40261】
医薬品小売業<6032>【49101】
調剤薬局<5521>【40261】
ドラッグストア<6031>【49101】
家庭配置薬業<6119>【43992】
口腔ケア商品(デンタルケア)製造業<該当なし>【該当なし】
医療材料製造業<2743>【38431】
医療機械器具卸売業<5493>【40852】
医療用品卸売業<5522>【40262】
医薬品物流業<5521>【40261】

出所: 業種別審査辞典(2012、164-303頁)をもとに作成。

上記の表1のなかから、簿記実務の観点より「医薬品製造業」「医薬品卸売業」に焦点をあてることとしたい。当該業種に関して日本標準産業分類⁸では、表2の通りに分類される。なお「医薬品原薬製造業」は業種別審査辞典(2012)には掲載されていない。

表2 日本標準産業分類における医薬品製造業と医薬品卸売業の業種別分類

「医薬品製造業」 大分類 E 製造業 → 中分類 16 化学工業 → 165 医薬品製造業 → 1651 医薬品原薬製造業 1652 医薬品製剤製造業 1653 生物学的製剤製造業 1654 生薬・漢方製剤製造業 1655 動物用医薬品製造業	「医薬品卸売業」 大分類 I 卸売業、小売業 → 中分類 55 その他卸売業 → 552 医薬品・化粧品等卸売業 → 5521 医薬品卸売業 5522 医療用品卸売業 5523 化粧品卸売業 5524 合成洗剤卸売業
---	---

出所: 総務省統計局(2007)より抜粋。

Ⅲ. 医薬品業界の簿記実務の特徴

医薬品製造業では医療機関における診療報酬の請求単価である「薬価」と呼ばれる公定価格に基づき設定された「仕切価」⁹により医薬品卸売業と取引を行う。医薬品製造業は販売促進活動の一貫として、売上割戻し(リベート)や販売報奨金(アローアンス)を設定しているとされる¹⁰。また医薬品の受注は、医薬品卸から行われるが、その大半はJD-NET(Japan Drug NETWORK)というシステムを用いて行われる。JD-NETとは、医薬品企業と医薬品卸企業の間で受発注データなど、企業間の商取引情報のデータ交換をオンライン化した業界共通のシステムのことである¹¹。

先に述べた売上割戻しとは、医薬品製造業が特定品目の販売、医薬品卸売業の購入総額等の一定条件に応じて行う、売上代金の減額や現金の支払いを指す。具体的には、医薬品卸売業の特定品目の販売高に応じて算出する売上割戻しや、一定期間における医薬品卸売業の医薬品製造業に対する支払総額に応じて算出する売上割戻しなどがあるとされる¹²。

つまり、医薬品卸売業から医療機関等への販売につき一定金額、一定数量を超える売上を達成した場合などに契約による割戻し基準に基づいた金額が医薬品製造業から医薬品卸売業へ支払われることとなる¹³。

販売報奨金とは、医薬品製造業が医薬品卸売業の販売目標の達成率等に応じて、医薬品卸売業に支払う販売奨励金を指す。具体的には、特定品目を対象とした販売計画に基づく販売金額・販売数量等の達成率、販売件数などに応じて算出するもの、医療機関等への医薬品の紹介・説明会の実施など医薬品卸売業が行う販売活動に対して支払われる活動協力費などがある¹⁴。

すなわち売上割戻しと販売報奨金はともに、医薬品卸売業の利幅確保を目的に設定されていることになる¹⁵。また、売上割戻しは「売上高」から控除し、販売報奨金は実態にあわせて「売上高」から控除、または「販売費及び一般管理費」として費用処理される¹⁶。次は、これらの仕訳例を、トーマツ(2013)、あずさ監査法人(2013)、新日本監査法人(2011)等を参照にしながら確認したい。

1. 医薬品製造業

(1) 売上割戻しの会計処理

仕切価格の修正または売上代金の一部返金と考えられるため、売上高の控除として認識される。売上代金が減額される場合は売上債権の減額で処理し、現金の支払の場合は未払金が計上される¹⁷。

(借) 売上	XXX	(貸) 売掛金(未払金)	XXX
--------	-----	--------------	-----

金額が確定していない場合においても、重要性に応じて合理的に見積り可能な金額を引当計上する。この場合、医薬品製造業においては、医薬品卸売業の保有する在庫に対して将来発生するであろう売上割戻し金額を、契約等に従った売上割戻し計算基準による見積もりを行い、引当金計上することとなるとされる¹⁸。

(借) 売 上	XXX	(貸) 売上割戻引当金	XXX
---------	-----	-------------	-----

(2) 販売報奨金の会計処理

通常、販売促進を目的として支払われることから、販売促進費等の費目により販売費及び一般管理費として会計処理される。金額が確定していない場合においても、引当て要件を満たすものについては重要性に応じて合理的に見積り可能な金額を引当計上するとされる¹⁹。

(借) 販売促進費	XXX	(貸) 未払金	XXX
-----------	-----	---------	-----

(借) 販売促進費	XXX	(貸) 販売促進引当金	XXX
-----------	-----	-------------	-----

2. 医薬品卸売業

(1) 医薬品製造業からの売上割戻しや販売報奨金について

通常、仕入高の控除として仕入相殺処理がなされる²⁰。売上割戻し、販売報奨金の区別は、支払う側の財務会計上の論点であり、両者とも受け取る側にとっては自社の販売利益や販売価格の引下げの原資となるマージンの一部であり、市場の実態に即した価格形成を促進する効果も持っている。したがって、医薬品製造業から受け取る売上割戻しや販売報奨金は実質的に「仕切価格」の引下げに相当するものと判断し、仕入高から控除する処理が一般的であるとされる²¹。

(借) 仕入割戻等未収入金	XXX	(貸) 仕 入	XXX
---------------	-----	---------	-----

(2) 返品

返品時においては、通常返品された商品に係る販売金額について売上取消処理を行う²²。また、医薬品卸売業と医療機関等の間においては返品分を販売価格により無条件に買い戻す商慣習を行っているため、このような買戻しによる損失の見込み額について重要性に応じて引当金を計上する。通常、売上高または期末売上債権残高について一定の返品率を乗じた金額(返品見積額)に売上総利益率を乗じて算出する²³。

(借) 売 上	XXX	(貸) 売掛金	XXX
---------	-----	---------	-----

期末に売上債権残高 10,000 百万円について返品率 10%、売上総利益率 10%として返品調整引当金を計上する場合は次のようになるとされる²⁴。

(借)	返品調整引当金繰入額	100百万円	(貸)	返品調整引当金	100百万円
-----	------------	--------	-----	---------	--------

IV. むすび

医薬品業界の概要と特徴を述べた後に、主として医薬品製造業と医薬品卸売業の関係に着目し、それらの簿記実務について検討した。医薬品業界は、医薬品製造業、医薬品卸企業、医療機関・薬局などが主要な担い手をなり、消費者に医薬品を届けているため、多業種にまたがる特徴をもつ。また販売促進活動の一貫として、売上割戻しや販売報奨金を設定している点は実務の特徴の1つであろう。なお紙幅の関係で、論じるに至らなかったが、IFRS導入による本業界に与える影響も重要である。矢崎(2014)によれば、収益認識に関して、落差回収の場合、IFRSでは代金が確定するまで売上は計上できないことを指摘している²⁵。ともあれ、独自の商慣習が存在し、契約形態も複雑化しており、多く業種との提携を前提として成り立つ業界といえるだろう。

参考文献

金融財政事情研究会『業種別審査辞典第8巻』きんざい、2012年。

厚生労働省「医薬品産業ビジョン 2013(本文)」2013.11.20 参照、
<[http://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryuu/iryuu/shinkou/dl/vis
ion_2013a.pdf](http://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryuu/iryuu/shinkou/dl/vis
ion_2013a.pdf)>。

厚生労働省「医薬品産業ビジョン 2013(資料)」2013.11.20 参照、
<[http://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryuu/iryuu/shinkou/dl/vis
ion_2013b.pdf](http://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryuu/iryuu/shinkou/dl/vis
ion_2013b.pdf)>。

厚生労働省「平成23年度 医療費の動向」2013.12.08 参照、
<http://www.mhlw.go.jp/topics/medias/year/11/dl/iryuuhi_data.pdf>。

厚生労働省「平成25年度厚生労働白書 資料編」2013.11.20 参照、
<<http://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kousei/13-2/dl/02.pdf>>。

厚生労働省「『日本薬局方』ホームページ」2013.12.08 参照、
<<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/iyaku/yakkyoku/>>。

厚生労働省「現行の薬価基準制度について」2013.12.13 参照、
<[http://www.kantei.go.jp/jp/singi/titeki2/tyousakai/kyousou/sentan/dai6/siryuu
3.pdf](http://www.kantei.go.jp/jp/singi/titeki2/tyousakai/kyousou/sentan/dai6/siryuu
3.pdf)>。

厚生労働省「医薬品の販売制度」2014.07.13 参照、
<<http://www.mhlw.go.jp/bunya/iyakuhin/ippanyou/131218-1.html>>。

じほう『薬事ハンドブック2013』じほう、2013年。

総務省「平成24年度科学技術研究調査報告(結果の要約)」2013.11.20 参照、
<<http://www.stat.go.jp/data/kagaku/kekka/youyaku/pdf/24youyak.pdf>>。

総務省「平成24年度科学技術研究調査報告(結果の概要)」2013.11.20 参照、
<http://www.stat.go.jp/data/kagaku/kekka/kekkgai/pdf/24ke_gai.pdf>。

総務省「日本標準産業分類」2013.11.20 参照、

<<http://www.stat.go.jp/index/seido/sangyo/19-3.htm>>。
 館澤貢次『医薬品—2015 年度版』産学社、2013 年。
 嵩村剛雄・山上一夫『勘定科目全書：標準勘定科目・業種別勘定科目』中央経済社、1985 年。
 新日本監査法人編『研究開発費・ソフトウェア会計の実務(第 3 版)』中央経済社、2007 年。
 新日本有限責任監査法人編『業種別会計実務ガイドブック』税務研究会出版局、2011 年。
 中小企業動向調査会『業種別業界情報 2014 年度版』経営情報出版社、2014 年。
 日本医薬品卸業連合会「医薬品卸業の経営概況(平成 25 年版)(表)」2013. 12. 08 参照、
 <<http://www.jpwa.or.jp/>>。
 日本医薬品卸業連合会「医療用医薬品に占める後発医薬品のシェア(グラフ)」2013. 12. 08 参照、
 <<http://www.jpwa.or.jp/>>。
 日本医薬品卸業連合会「医療用医薬品の販売別シェアの推移(グラフ)」2013. 12. 08 参照、
 <<http://www.jpwa.or.jp/>>。
 トーマツライフサイエンス・ヘルスケアインダストリーグループ『Q&A 業種別会計実務 4 製薬』中央経済社、2013 年。
 西澤脩『研究開発費の会計と管理(新五訂版)』白桃書房、1997 年。
 日本経済新聞社『日経業界地図 2014 年版』日本経済新聞出版社、2013 年。
 藤田晶子「研究開発費の光と影」『税経通信』Vol. 56 No. 1、2001 年 1 月。
 藤田晶子「会計基準の国際的統合と無形資産—『研究開発費に係る会計基準』の行方」『企業会計』Vol. 58 No. 10、2006 年 10 月。
 藤田晶子『無形資産会計のフレームワーク』中央経済社、2012 年。
 文部科学省『平成 25 年科学技術白書』文部科学省、2013 年。
 矢崎弘直「IFRS の導入が製薬企業に与える影響について」2014. 06. 30 参照、
 <<http://www.shinnihon.or.jp/shinnihon-library/publications/issue/info-sensor/pdf/info-sensor-2009-08-03.pdf#search=%E7%9F%A2%E5%B4%8E%E5%BC%98%E7%9B%B4+IFRS>>。
 有限責任あずさ監査法人編『業種別アカウンティング・シリーズ 3 医薬品業の会計実務』中央経済社、2011 年。
 IASC, *Research and Development Costs*, IAS No. 9, Revised, IASC, 1993. (日本公認会計士協会国際委員会訳『財務諸表の比較可能性 改訂国際会計基準』日本公認会計士協会、1993 年。)
 IASC, *Revenue*, IAS No. 18 Revised, IASC, 1993. (国際会計基準委員会財団編・企業会計基準委員会公益財団法人財務会計基準機構監訳「無形資産」『国際財務報告基準』「無形資産」2009 年、1093-1109 頁。)
 IASC, *Intangible Assets*, IAS No. 38 Revised, IASC, 2000. (国際会計基準委員会財団編・企業会計基準委員会公益財団法人財務会計基準機構監訳「無形資産」『国際財務報告基準』「無形資産」2009 年、1733-1796 頁。)
 IASB. *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, IASB, September 2010.
 IASB, *Exposure Draft, Presentation of Items of Other Comprehensive Income*, IASB, May, 2010.

-
- ¹ 研究開発費に関わる文献等については、藤田晶子「研究開発費の光と影」『税経通信』Vol. 56 No. 1、2001年1月、藤田晶子「会計基準の国際的統合と無形資産—『研究開発費に係る会計基準』の行方」『企業会計』Vol. 58 No. 10、2006年10月、藤田晶子『無形資産会計のフレームワーク』中央経済社、2012年等を参照して頂きたい。
- ² 2014年6月12日から、医薬品の販売制度が変わることになった。新しい制度の概要は、同年7月11日にインターネット上で「一般用医薬品のインターネット販売について(平成26年7月厚生労働省医薬食品局総務課)」を公表している。厚生労働省「医薬品の販売制度」2014.07.13参照、<<http://www.mhlw.go.jp/bunya/iyakuhin/ippanyou/131218-1.html>>。
- ³ 日本薬局方とは「薬事法第41条により、医薬品の性状及び品質の適正を図るため、厚生労働大臣が薬事・食品衛生審議会の意見を聴いて定めた医薬品の規格基準書です。日本薬局方の構成は通則、生薬総則、製剤総則、一般試験法及び医薬品各条からなり、収載医薬品については我が国で繁用されている医薬品が中心となっています。」と説明される。厚生労働省「『日本薬局方』ホームページ」2013.12.08参照、<<http://www.mhlw.go.jp/topics/bukyoku/iyaku/yakkyoku/>>より抜粋。
- ⁴ 厚生労働省「平成25年度厚生労働白書 資料編」2013.11.20参照、<<http://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kousei/13-2/dl/02.pdf>>。
- ⁵ 厚生労働省「医薬品産業ビジョン2013(本文)」7頁、2013.11.20参照、<http://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/kenkou_iryuu/iryuu/shinkou/dl/visio_n_2013a.pdf>。
- ⁶ 新日本有限責任監査法人編(2011、171頁)。
- ⁷ トーマツ(2013、2頁)参照。
- ⁸ 総務省「日本標準産業分類(平成19年11月改定)(平成26年3月31日まで) - 目次」2013.11.20参照、<<http://www.stat.go.jp/index/seido/sangyo/19-3.htm>>。
- ⁹ メーカーが医薬品卸にクスリを売る価格。
- ¹⁰ トーマツ(2013、69頁)。
- ¹¹ あずさ監査法人(2013、126頁)。
- ¹² トーマツ(2013、70頁)。
- ¹³ 新日本監査法人(2011、186頁)。
- ¹⁴ トーマツ(2013、71頁)。
- ¹⁵ トーマツ(2013、69頁)。
- ¹⁶ トーマツ(2013、69頁)。
- ¹⁷ トーマツ(2013、70頁)。
- ¹⁸ 新日本監査法人(2011、186頁)。
- ¹⁹ 新日本監査法人(2011、187-188頁)。
- ²⁰ 新日本監査法人(2011、201頁)。
- ²¹ 新日本監査法人(2011、201-202頁)。医療業界としては卸機能を評価する売上割戻しの割合を高くし、販売報奨金の割合を小さくさせる傾向にある。
- ²² 新日本監査法人(2011、205頁)。
- ²³ 新日本監査法人(2011、205頁)。
- ²⁴ 新日本監査法人(2011、205頁)。
- ²⁵ 矢崎(2014、12頁)。

§ 7 電気事業の簿記・会計

藤田晶子（明治学院大学）

I. はじめに

2011年3月11日に発生した東京電力福島第一原子力発電所における事故は、これまであまり話題にのぼることのなかった電気事業会社の経営実態や料金算定の基礎となる総括原価方式¹、廃炉をめぐる会計処理に多くの関心を集めることになった。ガス事業や上下水道事業などと同様に規制産業の一つであるとともに、場合によっては地球環境に甚大な損害をあたえる核燃料を原材料とすることから、電気事業会社には固有の簿記・会計が求められている。本稿の目的は、こうした電気事業に固有の簿記・会計を分析・検討することである。

なお、電気事業には、東京電力株式会社など10電気会社から構成される一般電気事業や日本原子力発電のような卸電気事業のほか、特定電気事業、特定規模電気事業が含まれるが、本稿においては、電気事業のなかでも一般電気事業を念頭に、その簿記実務および会計規制の特徴について考察することとしたい。

電気事業、とりわけ一般電気事業は公益性の高い設備産業である（新日本有限責任監査法人、2011、41頁）。すなわち、適正な価格で、かつ安定した電気供給が求められ、そのために継続的に巨額の設備投資が必要不可欠となる。したがって、電気事業の簿記実務・会計には、巨額の設備投資をいかに公平に期間配分し、期間をつうじて安定した料金設定を確保するか、また、いかに投資の早期回収を促し、健全な事業運営を維持するかが課題として与えられることになる。

以下では、まず、電気事業をめぐる会計規制を整理したうえで、こうした課題が電気事業の簿記実務・会計に反映されているかをみていくことにしよう。

II. 電気事業と会計規制

一般電気事業会社は、北海道電力株式会社、東北電力株式会社、東京電力株式会社、中部電力株式会社、北陸電力株式会社、関西電力株式会社、中国電力株式会社、四国電力株式会社、九州電力株式会社、沖縄電力株式会社の10社から構成されるが、いずれも東京証券取引所一部上場企業であることから、その簿記・会計は、当然のことながら、一般法である会社法はもとより特別法である金融商品取引法・会計基準の規制もうける。

他方で、電気事業は、上述のように公益性の高い事業であることから、経済産業省資源エネルギー庁を規制当局とする電気事業法に則って運営されなければならない。当該電気事業法は、電気事業の運営を適正かつ合理的ならしめることによって、電気の利用者の利益を保護し、電気事業の健全な発達を図るとともに、電気工作物の工事、維持および運用

を規制することによって、公共の安全を確保し、および環境の保全を図ることを目的とする（電気事業法総則第1条）。また、次からもわかるように、そこでは電気事業会社の簿記・会計について、その第2章第3節（第34条-第37条）および第34条2で規定する経済産業省令たる電気事業会計規則のなかで規定し、それに準拠するよう電気事業会社に求めている。

電気事業法第2章第3節

第34条 電気事業会社は、経済産業省令で定めるところにより、その事業年度並びに勘定科目の分類及び貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する諸表の様式を定め、その会計を整理しなければならない。

2 電気事業者は、経済産業省令で定めるところにより、毎事業年度終了後、前項に規定する財務計算に関する諸表を経済産業大臣に提出しなければならない。

第34条の2 （省略）

第35条 経済産業大臣は、電気事業の適確な遂行を図るため特に必要があると認めるときは、電気事業者に対し、電気事業の用に供する固定資産に関する相当の償却につき方法若しくは額を定めてこれを行うべきこと又は方法若しくは額を定めて積立金若しくは引当金を積み立てるべきことを命ずることができる。

第36条 電気事業者は、毎事業年度において、河川の流量の増加により水力発電所において発生した電気の量が経済産業省令で定める量をこえたため、電気事業の収益が増加し、又は電気事業の費用が減少したときは、経済産業省令で定める額に達するまで、その増加し、又は減少した額を湯水準備引当金として積み立てなければならない。

（省略）

このように一般法たる会社法と特別法たる金融商品取引法・電気事業法が併存する場合には、原則として、特別法を優先して適用しなければならない。したがって、電気事業会社には、なによりも電気事業会計規則が最優先されて適用され、そこに規定がない場合には、金融商品取引法または会社法が適用されると考えられる。

Ⅲ. 電気事業における簿記実務の特徴

電気事業会社における簿記実務の特徴として、電気事業会計規則別表第1および東京電力株式会社の有価証券報告書を参考にしながら、固有の勘定科目およびその仕訳を検討したうえで、財務諸表におけるそれら勘定の表示を確認しておくことにしたい。

1・ 勘定科目

電気事業会社に固有の勘定科目として、建設仮勘定と除却仮勘定、核燃料勘定とそれに関連する引当金をあげることができる。それぞれの勘定を検討していくこととする。

(1) 建設仮勘定と除却仮勘定

まず、建設仮勘定について検討しよう。

電気事業は、上述したように設備産業であることにくわえ、水力発電所・火力発電所・原子力発電所のいずれを建設するとしても、建設そのものはもとより活断層などの地質調査にも長い時間を要する。したがって、建設候補地の取得から完成するまでの建設仮勘定をより細分化し、投資家から調達した資金がなげに投下され、現時点でどのような状態で保有されているのかを明確に表示できるようになっている。

具体的には、用地の取得から予備測量や地質調査など建設工事の実施が確定するまでに要した支出額を「建設準備口勘定」、建設工事の実施から完成までに要した支出額を「建設工事口勘定」として処理する。完成後は「蒸気タービン」などの各設備勘定に振り替えて減価償却を実施する。これら一連の勘定は次のように仕訳されると考えられる。

建設仮勘定の仕訳例			
① 建設地の地質調査	(借) 建設準備口	XXX	(貸) 諸口 XXX
② 建設工事の実施	(借) 建設工事口	XXX	(貸) 建設準備口 XXX
			諸口 XXX
③ 資産単位物品ごとに価額割当			
	(借) 蒸気タービン	XXX	(貸) 建設工事口 XXX
	ガスタービン	XXX	
	冷却装置	XXX	

東京電力株式会社における建設仮勘定の注記情報		
建設仮勘定		
電気事業固定資産建設工事口		930,998
水力発電設備	74,328	
汽力発電設備	351,844	
原子力発電設備	215,235	
新エネルギー等発電設備	2,408	
送電設備	255,616	
変電設備	22,956	
配電設備	7,038	
業務設備	1,569	
附帯事業固定資産建設工事口		59
電気事業固定資産建設準備口		19,190

次に、除却仮勘定についてみてみよう。

設備の除却にさいしては、残存価額をそのまま除却損に振り替えて処理するのが通常であるが、原子力発電所の廃炉に代表されるように、電気事業会社においてはそれぞれの設

備を稼働停止してから除却までに相当な時間を要する。その間に使用される勘定が「除却仮勘定」である。

除却仮勘定の仕訳例			
① 発電設備の除却	(借) 減価償却累計額 XXX	(貸) 発電設備 XXX	
	除却仮勘定 XXX		
② 除却工事の終了	(借) 除却費用 XXX	(貸) 諸 口 XXX	
	除却損 XXX	(貸) 除却仮勘定 XXX	

(2) 核燃料勘定

石炭や石油などの化石燃料とは異なり、核燃料は原子炉に装荷されるまでにいくつかの工程を経て加工されなければならないこと、装荷後は数年にわたって燃料として使用可能であることから、有形固定資産として他の燃料とは区別して処理される。

核燃料の原材料である天然ウランは、精錬・転換・濃縮などのプロセスを経て燃料として使用される。こうした原子炉に装荷されるまでのプロセスを総称して「フロント・エンド」といい（新日本有限責任監査法人、2011、217 頁）、それぞれの段階ごとに異なる勘定をもちいて処理する。たとえば、取得からいまだ加工プロセスにある核燃料は「加工中核燃料」勘定、半製品のまま貯蔵されている核燃料は「半製品核燃料」勘定、完成してはいるものの、装荷されていない核燃料は「完成核燃料」勘定、装荷されている核燃料は「装荷核燃料」勘定をもちいる（電気事業会計規則別表第 1 参照）。

核燃料勘定の仕訳例			
① 天然ウラン購入	(借) 加工中核燃料 XXX	(貸) 諸 口 XXX	
② 濃縮業務委託	(借) 加工中核燃料 XXX	(貸) 諸 口 XXX	
③ 核燃料搬入	(借) 完成核燃料 XXX	(貸) 加工中核燃料 XXX	
④ 原子炉装荷	(借) 装荷核燃料 XXX	(貸) 完成核燃料 XXX	

東京電力株式会社における核燃料勘定の注記情報	
加工中核燃料	232,804
半製品核燃料	124,045
完成核燃料	41,714
装荷核燃料	141,957
再処理核燃料	520

装荷された核燃料は生産高比例法に準じた方法で発電量に応じて費用化されるが、核燃料で問題となるのは使用済核燃料の処分である。

まず、使用済核燃料のうち劣化ウランやプルトニウムといった有用物質は、再処理後、「再処理核燃料」勘定のもとで表示される。再処理に要する支出額は、電気事業会計規則にもとづき、「使用済核燃料再処理等引当金」勘定のもとであらかじめ引当計上しなければならず、実際に再処理に費用を要した場合には当該引当金を取り崩す。

ただし、「使用済核燃料再処理等引当金」は六ヶ所村および海外に再処理を委託するさいの費用を想定しており、それをこえて発生する費用については「使用済燃料再処理等準備引当金」のもとで引当計上されている。

また、「使用済核燃料再処理等引当金」のもとで引当計上するだけでなく、それに匹敵する額の資金を確保するべく、「使用済核燃料再処理等積立金」として資金管理法人に資金拠出をおこなっている。

東京電力株式会社における核燃料関連項目の表示		連結貸借対照表	
資産の部		負債の部	
固定資産		固定負債	
核燃料	807,303	使用済燃料再処理等引当金	1,108,592
投資その他の資産		使用済燃料再処理等準備引当金	60,799
使用済燃料再処理等積立金	1,070,846		

次に、有用物質とはならない放射性廃棄物は処分されるが、とりわけ高レベル放射性廃棄物については、冷却のため30年から50年貯蔵されたのちに、地下300メートルもの深い地層に最終処分される（新日本有限責任監査法人、2011、130頁）という。放射性廃棄物の処分には相当な費用を要すると考えられるが、こうした費用は「廃棄物処理費」または「特定放射性廃棄物処分費」として処理される。

2・ 財務諸表における表示

貸借対照表は固定配列法により表示され、固定資産は電気事業固定資産と電気事業外固定資産に区別され、さらに電気事業固定資産は水力発電・火力発電・原子力発電・送電・配電といった機能別に分類されて表示される。他方で、負債は、固定負債、流動負債、特別法上の引当金の順番で表示される。

損益計算書は電気事業とそれ以外の事業に分けて収益および費用が表示される。電気事業の費用はさらに営業費用・営業外費用・特別法上の引当金繰入額に分類して表示される。

IV. 電気事業における会計処理の特徴

電気事業には、検針基準にもとづく収益認識など、いくつか特徴的な会計処理が電気事業法または慣行によりおこなわれているように思われる。その代表的なものとして、減価償却方法と特別法上の引当金を取り上げて検討しておこう。

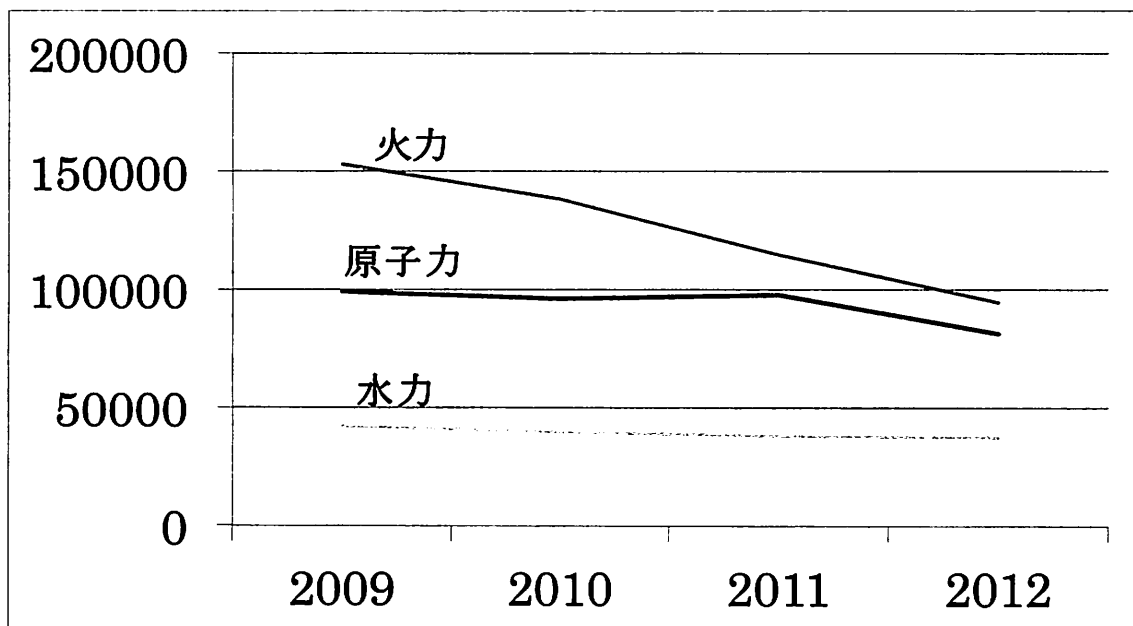
1・ 減価償却方法

まず、減価償却方法についてである。

冒頭でも述べたように、設備産業である電気事業会社が安定した電力供給を実現するには、継続的に設備投資をおこなうとともに、健全な経営を維持できるようその早期回収をはかることがなによりも肝要となる。したがって、たとえば、東京電力株式会社では、有形固定資産の減価償却方法として投下資本を早期に回収可能な定率法を適用している。

しかし、当然のことながら、定率法のもとで算定された減価償却費は電気料金の算定基礎となる原価を構成する。各期間に配分される減価償却費の額が大きく異なる定率法が規制料金の算定にはたして適切であるかは疑問に感じるところではある。

表 7-1 東京電力株式会社における減価償却額の推移



他方で、装荷核燃料については、生産高比例法に準じた方法が採用され、次の算定式にもとづいて発電量におうじて合理的に各期間に配分される。

装荷核燃料の減損（費用化）価額（電気事業法会計規則取扱要領第 54 条）
装荷核燃料の取得原価×当該核燃料の実績燃焼度／当該核燃料の設計総燃焼度

2. 特別法上の引当金

電気事業法が計上を義務づける引当金として「濁水準備引当金」および「原子力発電工事償却準備引当金」がある。

電気事業法第 36 条に定められる濁水準備引当金は、濁水時に上昇する発電コストに備

えるために設定される引当金であり、河川流量の増加により発電コストが低下した場合にはある一定額を引当計上し、反対に、河川流量の減少により発電コストが上昇した場合には引当金を取り崩す。

電気事業法第35条および原子力発電工事償却準備引当金に関する省令第2条に定められる原子力発電工事償却準備引当金は、原子力発電所の建設という巨額の初期投資による損益変動を回避するために設定される引当金である。

いずれも電気事業会社の利益平準化、ひいては安定した料金設定を目的として設定される引当金であり、規制産業に固有の項目といえよう。

V. むすび

これまで電気事業の簿記実務・会計について、それに固有の勘定科目や仕訳、会計処理に焦点をあてながら、分析・検討をすすめてきた。適切な価格で、かつ安定した電力供給を至上命題として、規制産業ならではの特殊な勘定科目や表示、会計処理が電気事業会社において数多く用いられていたように思われる。

しかし、福島第一原子力発電所の事故を契機として、わが国においても電力自由化²の波が押し寄せており、電気事業をとりまく環境が一変する可能性もある。こうした電気事業に固有の簿記実務や会計処理が電力自由化にともないどのように変化していくのか、規制産業の市場が簿記実務や会計処理にどのような影響を与えるのか、すでに電力自由化を導入したイギリスなどEU諸国の例に調査する必要があるだろう。

また、IFRSを軸とした会計基準の国際的なコンバージェンスにむけた動きが、こうした規制産業の簿記実務・会計処理にどのような影響をあたえるのかも気になるところである。今後の課題としたい。

¹ わが国の電気料金は、総括原価方式のもとで、電気供給に要した原価に適正利潤を加算して求められる。

² 電力自由化とは、私見では、需要者が供給者を自由に選択できることと考える。

参考文献

電気事業講座編集委員会『電気事業の経理』2008年エネルギーフォーラム

電気事業講座編集委員会『海外の電気事業』2008年エネルギーフォーラム

新日本有限責任監査法人・電力ガス業研究会編『電力業』第一法規、2011年。

三菱総研「諸外国の電気事業に係る規制機関に関する調査報告書」2013年(資源エネルギー庁委託事業)

山口聡「電力自由化の成果と課題」2007(国立国会図書館 No.595)

経済産業省「原子力発電所の廃炉にかかる料金・会計制度の検証結果と対応策」2013年

§ 8 学校法人の簿記実務 —大学法人の特徴を中心として—

鵜池 幸雄 (沖縄国際大学)

I はじめに

我が国において大学法人にかかわる学校法人会計制度は、私立学校法人を対象として規定されてきたが、国立大学等の独立行政法人化により国立(公立)の大学法人についても会計基準が規定されることとなった。

学校法人の簿記実務を検討するにあたり、中間報告においては、いわゆる簿記の実務の中でもその業種に特有な公的な規制の中で財務内容がこれまで公開されてきた私立学校法人を対象として考察を行った。私立学校法人は、教育機関として安定した環境で学生を教育するということから公的な制限や補助を受けながらも、財政的には、私企業としての独立的な採算が要求されている。このような学校法人の会計システムにおいてはどのような規制があり、その下でどのような帳簿記録が行われているかを考察することにより、その特徴を明らかにした。最終報告においては、国立大学法人を対象としたその会計規定、会計システムの特徴についても考察するとともに、私立大学法人、国立大学法人の異同を見ることにより、学校法人会計制度にかかわる簿記実務の特徴を明らかにする。

II 私立学校法人における会計システムとその構造的特徴

1 私立学校法人における会計システムの特徴

私立学校法人においては、昭和 24 年に制定された私立学校法に私立学校法人の作成する計算書類として、財産目録、貸借対照表および収支計算書の作成備え付けが義務づけられた。しかしながら、特定の官庁などへの届出の義務や計算書類の形式についての明確な基準は示されていなかった。

昭和 46 年には文部省令第 18 号として「学校法人会計基準」が制定され、文部省による公的な規制が行われることとなり、これにもとづいた、資金収支計算書、消費収支計算書、貸借対照表、監査報告書の作成がおこなわれることとなった。

また、私立学校法により、「学校法人は毎会計年度終了後 2 ヶ月以内に財産目録、貸借対照表、収支計算書及び事業報告書を作り、常にこれを事務所内に備えておかなければならない。」とされ、また私立学校振興助成法においては、経常費の補助を受ける学校法人は、文部科学大臣が定める基準に従って決算書を作成し、これを提出する（私立学校振興助成法第 14 条）とされており、学校法人会計の定める財務諸表の作成のみならず、開示、提

出が行われている。

学校法人会計においては、決算書類として活動区分資金収支計算書、貸借対照表、事業活動収支計算書が作成されることとなる。活動区分資金収支計算書が作成される一方で事業収支計算書が作成されるということは、二つのフローのデータ（一つは、資金のフロー、もう一つは損益フロー）がその基礎として必要とされる。企業会計においては、期中において損益フローに基づく記録・計算が行われ貸借対照表、損益計算書が作成される。その後、間接法としてのキャッシュ・フロー計算書が作成され、財務報告が行われる。しかしながら、私立学校法人においては、期中においては資金収支に基づいた帳簿への記録が行われ、資金収支計算に基づいた期末処理による活動別資金収支計算書が作成された後に事業活動収支計算及び事業収支に基づいた勘定データへの修正計算がなされ貸借対照表、事業活動収支計算書が作成される。

ここに、主体の設立目的による財務表の重要性の相違とそれに基づいた簿記処理の相違が現れているといえる。すなわち、学校法人会計においては、その主体である私立学校法人の設立目的は教育研究活動であり、そこでは継続的な教育・研究の環境を提供するための継続的な活動が望まれ、その安定性の確保、維持ため資金的な収支均衡が求められている。そこで、私立学校法人の行う活動は安定運営の尺度としての資金収支に関わるものとして記録され、また会計期間中には事業遂行のために計画された予算との比較により統制を受ける。そして決算において計算書類の作成時に事業収支計算書、貸借対照表作成のための修正仕訳が行われ、これらの財務諸表が作成される。

企業会計においては、営利を目的とする企業の活動を資本活動としてとらえ、資産・負債・資本・収益・費用の増減をもって取引が記録され、期間利益が認識される。また、多くの企業では決算において、損益計算書、貸借対照表のデータに基づいて、間接法的にキャッシュ・フロー計算書が作成される私立学校法人における会計システムとは異なる帳簿組織における認識、記録、報告である。

私立学校法人の会計実務と企業会計の実務の異同を見れば、対象とされる主体の活動について、財務諸表での写像による報告が求められた場合、その報告主体の設立および活動目的によって、資金収支の取引記録から損益計算書・消費収支計算書、貸借対照表作成のための修正計算という簿記システムと資産・負債・資本・収益・費用の増減による取引記録からキャッシュ・フロー計算書作成のための修正計算という簿記のシステムの2つが現行の制度としてあることが指摘される。すなわち、報告主体の設立・運営の目的にかかわらせて、認識、測定、記録、報告のシステムが選択されていることが理解される。

2 私立学校法人における「基本金」の構造的特徴

学校法人では、大学法人において、その設立・運営の目的として「学術の中心として、広く知識を授けるとともに、深く専門の学芸を教授研究し、知的、道徳的及び応用的能力を展開させること」（学校教育法 83 条）があげられ、その目的のために安定的継続的な運営が求められている。貸借対照表において掲示される「基本金」は、私立学校法人が安定的・継続的にその事業を行うための基本財産を維持するために設けられていると考えられる。

学校法人会計基準において「基本金」は「学校法人が、その諸活動の計画に基づき必要

な資産を継続的に保持するために維持すべきもの」として規定され、一号から第四号までの基本金が示されている。

第一号基本金は、「教育研究用固定資産」の価額に基づくものであり、当該固定資産を取得した場合、自己資金を持って取得した場合はその全額が「基本金」とされ、借入金または未払金により取得した場合には、当該借入金または未払金に相当する金額については、当該借入金または未払金の返済または支払を行った会計年度において返済または支払いを行った金額に相当する金額を基本金へ組み入れるものとされている。

第二号基本金は「将来取得する固定資産」の価額を先行組み入れするものであり、基本金組入計画に基づき組み入れられる。第三号基本金は奨学金や研究基金などの価額を基に基本金に組み入れられる。第四号基本金は「恒常的に保持すべき資金として別に文部科学大臣の定める額」とされ、年間の消費支出の中で支出を伴う金額のうち、一定額が基本金として組み入れられ保持される。

基本金が設置される目的は、学校法人の経営の基盤を安定させることにあり、第一号から四号までの基本金の設置を規定することにより、当該資産額を自己資金で調達することが要求されると同時に取得額と同額資金の法人内部への留保が行われてきた。

私立学校法人では借方側である基本金組入の対象となる資産の価額が維持すべき金額として基本金(貸方)の額を規定している。一方、企業会計においては株主との取引または企業内留保等によって生じた資本の額が貸方に維持されるべき金額として表示され、その借方側に何らかの資産が維持されることとは異なることも一つの特徴といえる。

また、事業活動収入と事業活動支出の差額から当年度事業活動収支差額が計算される前に基本金へ振り替えられる点も安定した学校法人の経営のための強制性が見られる点である。このような基本金の組入手法は、企業会計において当期発生した損益の差額が剰余金勘定に振り替えられ、後に株主総会等の議決を経て資本金とされることと大きく異なる点であるといえる。

また、企業の場合は資本ならびに剰余金の拡大(利潤の最大化)を目的とするが、学校法人の場合、基本金ならびに消費収支差額を最大化することが目的とされており形式的には類似した構造を持ちながらもその基本金と資本金との拡大の方向性が異なることを認識することは、学校法人会計を見る上では重要である。

しかしながら、基本金への組み入れは、事業活動収支計算に基づき一定の強制性を持って行われる。そのため新たな固定資産等の拡大は基本金の増加を意味することになり、固定資産の増加額(基本金への組入額)が当年度の事業活動収入と事業活動支出の差額を超えれば、当年度の事業活動収支差額がマイナスとして表示される。これは、教育、研究等のための資産や基金を維持するための資金を充足した上での差額であることを認識する必要がある。また、基本金への組み入れを行いつつ事業活動収支差額を均衡させることにした場合、基本金組入前当年度(事業活動)収支差額は常に基本金組入額に該当する額が必要となる。私立学校法人の主たる収入項目は学生からの納付金であり、また一定の規模水準を維持しながら教育研究環境を提供するために支出される金額もある程度の硬直性を持つ。このために基本金を一定金額組入可能な財政構造を持つならば、基本金組入額を必要とする固定資産設備や基金などの増加が終了ないしは減少したとしても、収入額に大きな変化はなく、結果として消費収支差額は収入超過となる。そうすると、収支の均衡の状態、す

なわち消費収支差額を0とする目的として新たなる基本金組入が行われうる可能性があり、そのために継続してその規模を拡大する可能性もあることも指摘される。

Ⅲ 国立大学法人における計算書類の種類とその構造的特徴

1 国立大学法人における会計システムの特徴

国立大学法人は、平成16年4月より設立された。そこでは、国立大学の運営状況を示すものとして、財務諸表、事業報告書、決算報告書が作成される。「国立大学法人会計基準」、「国立大学法人会計基準注解」には、作成する決算書類として、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分または損失の処理に関する書類、行政サービス実施コスト計算書、付属明細書が作成されることとなっている。

私立大学法人と同様に、損益計算書とキャッシュ・フロー計算書が作成される為には、二つのフローのデータが必要とされるが、国立大学法人においては、国立大学法人の損益の状態を国民その他の利害関係者に適切に表示するために、独立行政法人化する以前の資金管理による業務管理から帳簿処理システムが変更され、発生した経済事象について発生主義的に記録がなされ、期末においてキャッシュ・フロー計算書が作成される。すなわち、企業会計の会計システムと同様に取引を帳簿に記録し、決算時に資金的フローへの修正を行った後に、キャッシュ・フロー計算書が作成されている。

国立大学法人は、私立大学法人と同様に教育研究活動を目的としている主体ではあるが、その経営の安定性は公的なものとして存在しており、財務会計システムにおいて法人の運営における良否を報告する目的がより高位に置かれている。そのため、私立大学法人と異なり資金収支をベースとする取引記録ではなく、発生主義による取引記録から損益計算書、貸借対照表が作成され、キャッシュ・フロー計算書への修正が行われることになっていると考えられる。

2 国立大学法人における「損益」会計の構造的特徴

国立大学法人の一期間における活動の評価について、国立大学法人会計基準では「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない国立大学法人等においては、第一に、経営成績ではなく運営状況を明らかにするために損益計算を行うこととなる」と記載されている。また、「この観点からその運営状況を適正に示すため、国立大学法人等が中期計画に沿って通常の運営を行った場合、運営費交付金等の財源措置が行われる業務についてはその範囲において損益が均衡するように損益計算の仕組みが構築されることとなる。」と述べられているように、擬似的に収益と費用を対応させているが、企業会計のような意味での期間利益を計算する仕組みとはなっておらず、発生した費用に対して収入(収益)がどれだけ生じているかを測定する構造となっている。そこでは、特定の期間に認識された費用または期間に対応した交付金や授業料等が収益として計上される。また、国立大学が受領した運営交付金等は、「運営交付金債務(負債)」として認識され、対応する経済的現象(費用)が生じたときに収益に振り替えられる(仕訳例1)。また大学の運営

にかかわる固定資産についての交付金等は、当該資産取得後、固定負債として振替計上された後に減価償却期間に応じて収益化される。(仕訳例 2)

国立大学法人における損益計算書(雛形)
平成〇〇年 4 月 1 日～平成〇〇年 3 月 31 日

経常費用			
業務費			
教育経費	×××		
研究経費	×××		
・・・	×××	×××	
一般管理費		×××	
財務費用		×××	
雑損		×××	
経常費用合計			×××
経常収益			
運営交付金収益		×××	
授業料収益		×××	
・・・		×××	
財務収益		×××	
雑益		×××	
経常収益合計			×××
経常利益			×××
臨時損失			×××
臨時利益			×××
当期純利益			×××
目的積立金取崩額			×××
当期総利益			×××

[仕訳例 1 (運営交付金の受領と教育人件費の支払)]

(資金交付時)	(借) 現預金	××	(貸) 運営交付金債務	××
(発生時(支出時))	(借) 教育人件費	××	(貸) 現預金	××
	(借) 運営交付金債務	××	(貸) 運営交付金収益	××

〔仕訳例 2 有形固定資産の取得〕

(資金交付時)	(借)	現預金	××	(貸)	運営交付金債務	××
(固定資産取得時)	(借)	固定資産	××	(貸)	現預金	××
	(借)	運営交付金債務	××	(貸)	資産見返運営費 交付金等 (固定負債)	××
(減価償却時)	(借)	減価償却費	△△	(貸)	減価償却累計額	△△
	(借)	資産見返運営費 交付金等	△△	(貸)	資産見返運営費 交付金当戻入 (収益)	△△

このような損益計算書において計算される当期総利益(損失)は、国立大学法人の中期目標期間の終了により、翌中期目標期間の財源とされるか、国庫へ納付される。

また、国立大学法人においては、損益計算書において把握される国立大学法人の運営の範囲内における損益以外にも国民の負担するコストが存在する。これを合わせて情報公開するために「業務実施コスト計算書」が作成される。ここには、(大学の運営の範囲外である)損益計算書を通じない減価償却費、国等の資産を利用することなどから生じる機会費用なども揭示され、国立大学法人の活動の結果生じる総体としてのコストが揭示される。

IV むすび

本章では、学校法人の簿記を検討するため私立学校法人と国立大学法人を対象として検討を行った。私立学校法人においては、企業会計における計算書類と同様な計算書類として活動区分資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表が作成されるが、期中の取引の記録は資金収支をベースとして行われており、企業会計における取引システムとは異なるものである。これは、報告主体である学校法人の設立・運営目的が教育・研究活動の維持・発展のため安定的な運営が求められていると考えられる。一方、国立大学法人では発生主義による記帳が求められ、それにより損益計算書、貸借対照表が作成される。このことにより、同業種であっても、報告主体の設立・運営目的、その運営の制約などにより主体の活動の認識において重視される要素が異なれば簿記の実務に影響を与え、期中における取引記録の形式やシステムが異なることが理解される。

また、私立学校法人会計に特徴的な勘定科目として「基本金」概念があり、私立学校法人が目的とする教育・研究活動の維持・発展のための安定的な運営の為に、安定した財政基盤が求められた結果としての学校法人が持つ固定資産や基金額を維持するシステムとして第一号から第四号までの「基本金」が設定されている。また「基本金」の組入額については、消費収入金額から消費支出金額との差額から基本金組入額が差し引かれ、当年度収支差額が揭示されるという特徴があり、このために最終的に事業活動収支計算書で示される当年度消費収支差額が企業の当期純利益の計算とは異なることにも特徴を持っている。またこのような構造を持つために、消費収支差額の均衡を図りながら固定資産の拡大に伴う

基本金組入を行うことにより、学校法人の規模の拡大が持続する可能性も指摘される。

一方、国立大学法人では、主体の活動のうち法人による運営が行われている範囲は限定的であり、その範囲内での運営実績の成果が計算され、運営にかかる経費とそれに対する収入が比較された。私立学校法人と異なり、運営する範囲内における収支均衡を前提とする主体の運営の制約があり、これを前提とした会計システムが組み込まれているため、維持すべき資本の概念が乏しいことも特徴といえる。また、大学法人による運営の範囲が限られているために、全体的なコスト(収支構造)を報告するために運営の範囲外のコストを含める業務実施コスト計算が公表されることも特徴の一つである。

学校法人は、基本的には継続的に一定の教育、研究サービスの提供を目的とした組織である。そのために、法人の活動を把握するために収支均衡を前提とした会計システムがとられていることが大きな特徴といえる。しかし、学校法人の財務報告は情報開示の充実の要請のために、より企業会計に近い報告の形式が求められ、制度的にも変化してきた。そのために私立学校法人と国立大学法人はともに、収支均衡かつ学校の健全な組織運営継続を維持するための会計システムによる簿記的な処理が行われているのであるが、その私立、国立という組織体にかかる制約の違いにより、継続的な組織運営を行う会計システムが大きく異なる点にも大きな特徴があるといえる。

参考文献

片山 覚(2011)「学校法人会計基準の現状と課題」 『会計』179 巻第4号

学校法人会計基準のあり方に関する検討会(2013)「学校法人会計基準のあり方について」(報告書)

佐藤誠二(2005)「国立大学法人 財務マネジメント」 森山書店

私学振興財団 HP(<http://www.shigaku.go.jp/>) 2014年3月15日閲覧

日本私立大学協会 HP(<http://www.shidaikyo.or.jp/>) 2014年3月15日閲覧

§9 老人福祉・介護事業の簿記実務 —介護保険制度下の簿記処理を中心として—

木下 貴博（松本大学）

I はじめに

日本では、65歳以上人口の割合が1994年には14.5%を超え、国連の定義にいう「高齢社会」が到来し、介護需要が増大したが（厚生労働省2013b, 14）、2014年1月には、65歳以上人口の割合が25.2%（総務省統計局2014, 1）となり、前年同月の24.3%（同2013, 1）から0.9ポイントの上昇を見せている。この高齢化の傾向は今後も一層強まるとされ、老人福祉・介護の充実が急務となっている。このような背景の中、老人福祉・介護事業⁽¹⁾において簿記会計が果たす役割も大きいと考える。

老人福祉・介護事業には、第Ⅱ節以降で概観するように、社会福祉法人、医療法人などの非営利法人のみならず営利法人の参入も認められているため、異なる法人形態をとりながらも、同種の事業内容を持つような組織体の併存が想定される。さらに、老人福祉・介護事業の内容は多岐に渡るが、その中核は第Ⅲ節で概観する介護保険制度の下で行われる介護サービス事業である。そこで、本稿では、この介護保険制度下における介護保険の給付対象事業の会計処理や簿記処理にどのような特徴があるのかにつき整理・検討していくことにしたい。

II 法人形態と業種

老人福祉・介護事業においては、様々な法人形態をとる組織体が同業種に併存しており、その成り立ちや根拠法も異なっている。したがって、その会計処理の基準や準則が、それぞれ異なる。そこで、中間報告においては、検討対象を絞り込み、表1の斜線部分に示すように、老人福祉・介護事業の中でも、特に社会福祉法人という法人形態をとっている組織体を中心に、その簿記上の特徴につき検討を加えた（木下2013, 38）。

社会福祉法人の簿記上の特徴は以下の通りであった。まず、財務諸表および勘定体系については、資金収支計算中心の勘定体系に損益計算の思考が導入されたという点に特徴があった。勘定科目については、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存在するとともに、複数の会計ルールが新社会福祉法人会計基準に統合されたことによって、勘定科目の変更や増加がみられることを指摘した。また、会計単位についても、社会福祉法人のすべての事業の簿記処理に同基準が適用されることとなった（木下2013, 43）。

本稿では、表1の斜線部を含む色付け部分に示すように、老人福祉・介護事業における組織体全般、すなわち、社会福祉法人のみならず他の法人形態をとった組織体に共通する会計処理や簿記処理の特徴について整理・検討していく。

表1 法人形態と業種（括弧内は根拠法）

非営利法人	社会福祉法人 (社会福祉法)			
	公益財団法人等 (公益認定法)			
	医療法人 (医療法)	児童福祉事業	老人福祉・ 介護事業	障害者福祉事業
	NPO 法人 (特定非営利活動促進法)			
	協同組合 (中小企業等協同組合法)			
営利法人	株式会社 (会社法)			

出所) 木下(2013), 38 ページを修正

Ⅲ 介護保険の給付対象事業を行う組織体における会計規制

1 介護保険の給付対象事業

高齢社会に対応するため、2000年4月より、新しい介護保険制度が施行された。「措置から契約へ」という言葉に代表されるように、それまでの措置制度から、利用者が事業者との契約に基づいて介護サービスを選択することができる仕組みが創設されたのである。以前の措置制度の下では、介護サービスの供給主体が地方自治体、社会福祉法人などに限定され、国・自治体予算により賄われていたが（相川他 2002, 67）、新しい介護保険制度の導入により、営利法人をはじめとするその他の組織体の参入が可能になるとともに、介護サービスの多様性と質の向上が期待されているところである。

介護サービスは、介護保険が適用される公的介護サービスと、全額自己負担の保険外サービスとに分かれ、様々なサービスが提供されている（前田 2013, 6）。本稿においては、公的介護サービス、すなわち、介護保険制度の下で介護保険の給付対象事業を行う組織体における簿記処理について整理・検討する。この介護保険の給付対象事業を行うためには、介護保険指定事業者として認定される必要性があり、法人形態を問わず、会計規制を受けることとなる。以下では、この会計規制につき概観し、その特徴を明らかにしたい。

2 介護保険の給付対象事業の会計に関する法令等の規制

(1) 介護保険法

介護保険法では、第3節において、13種類の介護給付を定めている。さらに、指定居宅サービス事業者となる要件の一部を欠くような事業者であっても、一定の水準を充たすサービスの提供を行う事業者は、基準該当居宅サービス事業者として、介護給付の対象となる。

介護保険法第 42 条第 1 項第 2 号では「市町村は、居宅要介護被保険者が、指定居宅サービス以外の居宅サービス又はこれに相当するサービスを受けた場合において、必要があると認めるとき（中略）居宅要介護被保険者に対し、特例居宅介護サービス費を支給する。」と定めている。他の介護サービスに関してもこのような基準該当サービス事業者として認定されれば、様々な組織体が介護サービス事業を行うことが可能となっている。

なお、介護給付に関する簿記処理は、介護サービス提供時にこれを収益認識するとともに、介護給付費請求部分（サービス対価の未収部分）は売掛金として処理する⁽²⁾。

また、介護保険の給付対象事業者に対しては、その介護サービスの種類ごとに充たすべき指定基準が定められている。例えば、介護保険法第 74 条第 1 項において、「指定居宅サービス事業者は、当該指定に係る事業所ごとに、都道府県の条例で定める基準に従い都道府県の条例で定める員数の当該指定居宅サービスに従事する従業者を有しなければならない。」とされ、同 2 項において「前項に規定するもののほか、指定居宅サービスの事業の設備及び運営に関する基準は、都道府県の条例で定める。」とされる。つまり、その人員、設備及び運営に関する基準を別途設ける旨が規定されている。

(2) 人員、設備及び運営に関する基準

上述の介護保険法第 42 条第 1 項第 2 号並びに第 74 条第 1 項及び第 2 項の規定に基づき「指定居宅サービス等の事業の人員、設備及び運営に関する基準（以下、「運営基準」とする。）」が定められている。特に、その会計処理については、運営基準第 38 条において「指定訪問介護事業者は、指定訪問介護事業所ごとに経理を区分するとともに、指定訪問介護の事業の会計とその他の事業の会計を区分しなければならない。」とされている。なお、その他の指定介護サービスの提供を行う事業者に関する人員、設備及び運営に関する基準等においても、すべて会計の区分が求められている⁽³⁾。

(3) 「介護保険の給付対象事業における会計の区分について」の趣旨

運営基準によって定められた会計の区分の要請は、具体的には以下のように行われることとなる。すなわち、「介護保険の給付対象事業における会計の区分について（以下、「会計の区分について」とする。）」第 1 項において、「介護保険の給付対象事業の実施主体は様々であり、法人等の種類によって異なる会計基準が適用され、会計処理が行われていることから、（中略）その会計基準等とは別に会計処理の段階で事業毎に区分が必要と想定される科目の按分方法を示し、これに基づく按分を行うことにより、運営基準を充たすこととするものである。」とされ、法人形態が、社会福祉法人であれ、株式会社であれ、すべての組織体に共通して会計の区分が要請されるのである。

(4) 指定介護事業者の会計の区分の担保

上述のような会計の区分が要請されていたとしても、それを担保する仕組みがなければ、有形無実のものになってしまう可能性もあるが、この会計の区分を担保するものとして、条例を定めた都道府県の実地指導や、それに基づく勧告・命令、指定取消処分が挙げられる。指定を受けた介護サービス事業者は、介護保険法に基づき、指導・監査を受ける（同法 23 条、24 条、76 条）。これは、原則として介護保険施設については 2 年に 1 回、その他は 3

年に1回行われるものであり、「会計の区分」も実地指導の際にチェックされ、運営基準を充たしていないと判断されれば、監査が行われ、改善勧告・命令が行われる（同法76条の2、厚生労働省2006b）。さらに、基準に従った人員配置や適切な事業運営ができなくなったときには、指定取消処分が行われることとなる（同法77条）。

また、2006年から「介護サービス情報の公表」制度が施行され、介護サービス事業者の運営状況の公表が義務付けられたが、2013年には、一部改正が行われ、より充実したものとなっている（厚生労働省2013a）。この制度により、財務内容に関する資料を閲覧できるようにしてあるか否かも情報の公表項目として存在している。

IV 運営基準を充たす会計処理方式

「会計の区分について」によれば、収支状況を明らかにするために、福祉系サービス、医療系サービスをはじめとする様々な事業者は、それぞれ従うべき会計基準や準則によった会計処理を行い、各事業所ごとの事業活動計算書または損益計算書の作成が求められる（「会計の区分について」第2項(1)(2)(3)）。さらに、運営基準の求める会計の区分の要請を充たす4つの会計処理方法を示している（同第2項(4)）。

1 会計単位分割方式

この方式は、施設あるいは事業所の単位（事業拠点）ごとの介護サービス事業別に、あたかも別の法人のようにそれぞれ独立した主要簿（仕訳帳および総勘定元帳）を有するものである。総勘定元帳が事業拠点別となるため、収支および損益に関する計算書類も、貸借対照表とともに事業拠点別に作成される。なお、他の事業拠点との取引については、各法人の判断に基づき、収支および損益処理、貸借処理を選択することとなる（同第2項(4)ア）。

2 本支店会計方式

この方式は、主要簿の一部を事業拠点の単位ごとの介護サービス事業別に分離して会計処理し、貸借対照表の資本の部（純資産の部）については分離せず、いわゆる本店区分だけ存在させるものである。拠点間の取引については、本支店勘定（貸借勘定）で処理することとなる（同第2項(4)イ）。

3 部門補助科目方式

この方式は、勘定科目に補助コードを設定し、仕訳時にこの補助コードを記入することにより、介護サービス事業別の数値が集計できるようにする方法であり、貸借対照表については、事業別の区分をしないで、収支および損益に関する計算書を区分することを目的とする（同第2項(4)ウ）。

介護サービス事業者には、中小零細事業者も数多く存在し、上述の会計単位分離方式や本支店会計方式を採用することが困難な事業者も多い⁴⁾。したがって、部門補助科目方式は、これらの中小零細事業者が行う会計処理として想定される。この方式の特徴を簡単な設例で示すと、以下のようなになる。

〔設例〕

訪問介護サービス、通所介護サービス、給食サービスを提供する事業者が、すべてのサービスに共通する保険料 100,000 円を現金で支払った。

①部門補助コードの設定

(1)：訪問介護，(2)：通所介護，(3)：給食，(4)：共通

②仕訳

(借) 保険料(4)	100,000	(貸) 現 金	100,000
------------	---------	---------	---------

③コード(4)に関する按分基準を勘定科目ごとに決定し按分

保険料の按分基準：建物床面積割合⁽⁵⁾

(1)：50%，(2)：30%，(3)：20%

(借) 保険料(1)	50,000	(貸) 保険料(4)	100,000
保険料(2)	30,000		
保険料(3)	20,000		

以上のように、部門別費用計算が行われるのがこの方式の特徴である。

4 区分表方式

これは、仕訳時に区分しないで、計算書類の数値をそれぞれの科目に応じて按分基準を設け、配分表によって事業別の結果表を作成する方法であり、一部の科目のみ補助コードを設ける場合もある。(同第2項(4)エ)。部門別補助科目方式の簡便法である。

V むすび

本稿の目的は、老人福祉・介護事業の中核をなす、介護保険の給付対象事業に焦点をあて、当該事業を行う組織体に対する会計規制について整理・検討することにあつた。介護保険の給付対象事業には、社会福祉法人、医療法人などの非営利法人のみならず、営利法人の参入も認められており、法人形態は異なるものの、同種の事業内容を提供する組織体が併存している。これらは、その根拠法や会計処理の基準・準則も異なっているが、本稿で検討したように、介護保険の給付を受ける全ての組織体に会計の区分が要請され、セグメントごとに収支・損益の状況を把握することが求められている。これは、介護保険制度が、措置制度から契約制度へと移行したことにより、介護保険事業に競争原理が働くこととなったためであろう。したがって、利用者と事業者の両者にとってその収益性の把握がより重要視されることとなったのである。また、会計の区分の要請を充たす会計処理は、「会計の区分について」において4つの方式が挙げられているが、そこでは事業者の実情に合わせた簿記実務を要請している。さらに、会計の区分は、行政の指導・監督と利用者に対する情報開示によって担保されていることも指摘した。利用者に対する情報開示については、会計情報そのものが開示されているわけではないため、これからさらに充実したものとなることを期待したい。

注

- (1) 例えば、総務省統計局（2007）「日本標準産業分類」において、老人福祉・介護事業は、小分類 854 番に分類されている。
- (2) 端数の差異などによって、介護給付費請求額と給付額が異なる場合には、売上収益の値引・戻り高（介護報酬調整勘定）として処理する実務が行われている（八木橋 2006, 37）。
- (3) ここで挙げたもの以外にも、地域密着型サービス事業者には「指定地域密着型サービスの事業の人員、設備及び運営に関する基準」、居宅介護支援事業者には「指定居宅介護支援等の事業の人員及び運営に関する基準」というように、介護サービスの種類ごとに充たすべき指定基準が定められている。
- (4) 訪問介護事業には、民間企業や NPO をはじめとした多様な主体が参入し、サービス供給量は飛躍的に拡大したものの、その事業主体としては、中小零細の事業者が多くを占めており、また急激な事業者の参入により、地域によっては競争が激化していることが指摘されている（シルバーサービス振興会 2008, 2）。
- (5) 「会計の区分について」においては、具体的勘定科目と按分方法を示しているが、実態に即した合理的な按分方法によっても差し支えはない（「会計の区分について」4 項）。

<参考文献>

- 木下貴博（2013）「社会福祉法人の簿記実務－社会福祉法人会計基準導入後を中心として－」
『業種別簿記実務の研究 中間報告書』日本簿記学会・簿記実務研究部会，pp.36-44。
- 厚生労働省（2001）「介護保険の給付対象事業における会計の区分について」。
- －（2006a）『介護サービス情報の公表』制度の施行について。
 - －（2006b）「介護保険施設等指導指針」。
 - －（2009）「指定居宅サービス等の事業の人員、設備及び運営に関する基準」。
 - －（2011）「指定居宅サービス等の事業の人員、設備及び運営に関する基準等の一部改正について」。
 - －（2012）「『介護保険の給付対象事業における会計の区分について』等の一部改正について」。
 - －（2013a）『「介護サービス情報の公表」制度の施行について』の一部改正について」。
 - －（2013b）『平成 24 年版 厚生労働白書』。
- 相川良彦，合田素行，堀田きみ，叶堂隆三（2002）「介護保険下における介護サービス事業の展開状況」『農林水産研究』第 3 号，pp.67-79。
- シルバーサービス振興会（2008）「介護事業者の経営実態の把握並びに効率的、効果的なサービス提供のための事業収支シミュレーションの構築に関する調査研究事業報告書」。
- 総務省統計局総務省統計局（2007）「日本標準産業分類」。
- －（2013）「人口推計－平成 25 年 6 月報－」
<http://www.stat.go.jp/data/jinsui/pdf/201306.pdf>（2014 年 7 月 10 日）。
 - －（2014）「人口推計－平成 26 年 6 月報－」
<http://www.stat.go.jp/data/jinsui/pdf/201406.pdf>（2014 年 7 月 10 日）。
- 前田由美子（2013）「介護保険下における営利企業の現状と課題－大手企業の最近の決算等を踏まえて－」『日医総研ワーキングペーパー』No.296。
- 八木橋泰仁（2006）『小規模介護事業者のための会計実務』厚有出版。

§ 10 医療法人の会計と簿記

佐藤信彦(熊本学園大学)

I はじめに一医療法人の概要

1 医療法人の意義と分類

医療法人とは、医療法第 39 条の規定に基づく法人であり、「病院、医師若しくは歯科医師が常時勤務する診療所又は介護老人保健施設を開設しようとする社団又は財団」(医療法 39 条)である。したがって、医療法人は社団医療法人と財団医療法人とに分類されるが、社団医療法人はさらに、持分の定めのあるものとないものとに分類される。ただし、持分の定めのある社団医療法人の設立申請は、平成 19 年 4 月 1 日以降はできなくなっている。それぞれの組織、つまり最高意思決定機関と設立の態様に着目して分類すれば、次の表のとおりとなる。

表 10-1 医療法人の組織に基づく分類

医療法人	社団医療法人	持分の定めなし 持分の定めあり	(1)最高意思決定機関は社員総会 (2)出資または拠出による設立
	財団医療法人		(1)最高意思決定機関は評議員会 (2)寄付行為による設立

医療法人のうち、一定の要件(医療法第 42 条の 2)に該当するものとして、政令で定めるところにより都道府県知事の認定を受けたものは、「社会医療法人」として、後述の収益業務を行うことができる。社会医療法人になると、社会医療法人債の発行が可能となる。ただし、発行した場合には、監査を受けなければならない。

また、租税特別措置法の規定に基づいて「社会保険診療報酬の所得の計算の特例」を受けることができる医療法人を「特定医療法人」という。特定医療法人については、通常の医療法人と同じく、全所得に対して課税されるものの、税率が、通常の医療法人は 25.5%のところ(租税特別措置法 66 条①)、特定医療法人は 19%と優遇される(租税特別措置法第 67 条の 2①)。なお、一般の医療法人も特定医療法人も、年課税所得 800 万円以下の部分には、15%の税率に軽減される(租税特別措置法第 42 条の 3 の 2)。

その概要を課税状況に基づいて表にすれば次のとおりである⁽¹⁾。

表 10-2 医療法人の課税状況に基づく分類

医療法人	通常の医療法人	全所得に課税。法人税率 25.5% (ただし、年課税所得 800 万円以下の部分には 15%)
	社会医療法人(医療法第 42 条の 2)	公益性を担保する条件 ⁽²⁾ を満たし、都道府県知事の認定を受けて設立される。公益法人等に区分され、収益事業のみに課税される。社会医療法人債の発行可(発行する

		と、監査を受ける義務あり)。
	特定医療法人(租税特別措置法第42条の3の2,第67条)	租税特別措置法の定める要件 ⁽³⁾ を満たし、国税庁長官が承認する。全所得に課税。法人税率一律19%(ただし、年課税所得800万円以下の部分にはさらに低い税率15%等)が適用される。

2 医療法人の業務

医療法人の業務には、本来業務、附帯業務および付随業務の3種類がある。その概要をまとめれば次のとおりである。

表 10-3 法人種別業務可能範囲

法人種別 (可能範囲)		業務	内容
社会 医療 法人	一般 医療 法人・ 特定 医療 法人	本来業務	医療提供行為 (病院・診療所・老健施設の運営)
		附帯業務	医療提供行為に附帯する業務 (在宅介護支援センター, 訪問看護ステーション, 等) ※知事の許可が必要
		付随業務	本来業務・附帯業務に附随して行う業務 (医療施設内の売店, 患者用の駐車場運営, 等) ※収益業務の規模にならないもの。
	社会 医療 法人	収益業務	知事の許可, 及び定款等の記載のもとで行う収益の業務 (医療介護療養用品の販売, 一般駐車場経営, 等) ※収益は本来業務(医療提供行為)へ再投資されます。
		社会福祉事業	第1種 ○ケアハウスの設置・運営 ○知的障害者施設など児童入所施設の設置・運営など ○身体障害者療護施設など障害者入所施設の設置・運営 ※社会福祉法人限定の特別養護老人ホーム等は対象外 第2種 ○保育所など通所施設の設置運営など ○デイサービスセンターなど適所施設の設置・運営など

(出所)一般社団法人 日本医療法人協会ホームページ

3 医療法人の施設

医療法人はその活動を、さまざまな施設において実施している。医療法に基づいて、その主なものを挙げれば次のとおりである。

表 10-4 医療法人の保有しうる施設

施設	意義(条文)
病院	医師又は歯科医師が、公衆又は特定多数人のため医業又は歯科医業を行う場所であって、20人以上の患者を入院させるための施設を有するもの(1条の5)

	①)
診療所	医師又は歯科医師が、公衆又は特定多数人のため医業又は歯科医業を行う場所であって、患者を入院させるための施設を有しないもの又は 19 人以下の患者を入院させるための施設を有するもの(1 条の 5②)
介護老人保健施設	介護保険法(平成 9 年法律第 123 号)の規定による介護老人保健施設(2 条①)
助産所	助産師が公衆又は特定多数人のためその業務(病院又は診療所において行うものを除く。)を行う場所(2 条②)

II 医療法人の会計規制

1 医療法人関係の会計諸規則

医療法では、「医療法人は、毎会計年度の終了後 2 月以内に、事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書その他厚生労働省令で定める書類(以下「事業報告書等」という。)を作成しなければならない。」(第 51 条①)とし、さらに、「医療法人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」(医療法第 50 条の 2)という規定が置かれている。しかし、この「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」が何を意味するのかに関しては、明確になっているわけではなかったため、医療法人全体に関連する会計基準の必要性から、医療法第 50 条の 2 に規定される医療法人が準拠すべき「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」を具体化するものの一つとして医療法人会計基準が取りまとめられた。

また、これまで、一部の医療法人施設に関しては、会計に関連する諸規則があった。さらに、平成 27 年 4 月からは、社会福祉法人のすべての業務に対して、「社会福祉法人会計基準」が適用され、また、医療法人を含む他の法人が営む社会福祉事業に対しても、「社会福祉法人会計基準」が適用されることとなっていたところである。このような状況の概要を表にすれば次のとおりである。

表 10-5 医療関係施設と施設単位の会計・経理準則

医療法人施設	会計・経理準則
病院	病院会計準則
介護老人保健施設	介護老人保健施設会計・経理準則
訪問看護ステーション	訪問看護事業会計・経理準則
社会医療法人(社会医療法人債を発行する場合)	社会医療法人財務諸表規則
医療法人全体	医療法人会計基準

(出所)朝日税理士法人・朝日ビジネスソリューション(株)(2013)81 頁を、社会医療法人関係の部分を追加するなど、一部修正)

ところで、医療法第 1 条の 5 第 1 項の規定から、医療法人の作成すべき決算書類の種類は、「財産目録、貸借対照表、損益計算書その他厚生労働省令で定める書類」である。このうち、「その他厚生労働省令で定める書類」とは、社会医療法人債発行法人である社会医療法人のみに関わるため、該当箇所にて後述する。したがって、通常の医療法人が作成する

義務のある決算書類は、財産目録、貸借対照表、損益計算書である。なお、医療法人の決算書類については、届出様式が多くの都道府県にはある。

2 病院会計準則

まず、病院会計準則（昭和 58 年 8 月 22 日付医発第 824 号・平成 16 年 8 月 19 日最終改正）は、厚生労働省医政局から公表されたものであり、病院施設に対する会計規則である。その構成は次のとおりである。

第1章 総則
第2章 一般原則及び一般原則注解
第3章 貸借対照表原則、貸借対照表原則注解及び様式例
第4章 損益計算書原則、損益計算書原則注解及び様式例
第5章 キャッシュ・フロー計算書原則、キャッシュ・フロー計算書原則注解及び様式例
第6章 附属明細表原則及び様式例
別表 勘定科目の説明

ここから、病院会計準則における決算書類は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書および附属明細表次の 4 種類であることが分かる。医療法第 1 条の 5 第 1 項の定める決算書類が財産目録、貸借対照表および損益計算書の 3 種類であることから、病院施設を運営する医療法人は、財産目録の作成義務はない代わりに、キャッシュ・フロー計算書と附属明細表を作成する義務が追加されていることが分かる。

3 介護老人保健施設会計・経理準則

次に、介護老人保健施設会計・経理準則（平成 12 年 3 月 31 日付老発第 378 号）は、厚生省老人保健局から公表されたものであり、介護老人保健施設に対する会計規則である。その構成は次のとおりである。

第 1 章 総則
第 2 章 損益計算書の原則
第 3 章 貸借対照表原則
別表 1 財務諸表科目
別表 2 財務諸表の様式
介護老人保健施設会計・経理準則注解

介護老人保健施設の財務諸表は、目次に出ている損益計算書および貸借対照表のほか、利益処分計算書または損失処理計算書および附属明細表である（第 2 条②）。

4 訪問看護会計・経理準則

正式には、「指定老人訪問看護の事業および指定訪問看護の事業の会計・経理準則」（平成 7 年 6 月 1 日付老健第 122 号・保発第 57 号）であり、厚生省老人保健局および保険局から公表されたものである。その構成は次のとおりである。

第 1 章 総則
第 2 章 損益計算書の原則
第 3 章 貸借対照表原則

別表 1 財務諸表科目

別表 2 財務諸表の様式

指定老人訪問看護の事業および指定訪問看護の事業の会計・経理準則注解

介護老人保健施設会計・経理準則と同様に、目次に出ている損益計算書および貸借対照表のほか、利益処分計算書または損失処理計算書および附属明細表である(第2条②)。

5 社会医療法人財務諸表規則

正式には、「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式および作成方法に関する規則」(平成19年3月30日厚生労働省令第38号)という。

医療法によれば、「社会医療法人(厚生労働省令で定めるものに限る。)の理事長は、財産目録、貸借対照表及び損益計算書を公認会計士又は監査法人に提出しなければならない。」(医療法第51条③)が、「医療法第51条第3項に規定する社会医療法人は、社会医療法人債発行法人である社会医療法人とする。」(医療法施行規則第33条③)との定めから、社会医療法人債を発行する社会医療法人を対象とするものである。

もともと医療法人は、すでに述べたとおり、毎会計年度終了後2月以内に、「事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書その他厚生労働省令で定める書類」を作成しなければならない(医療法第51条①)が、「その他厚生労働省令で定める書類」のうち会計に関連あるものは、「純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細表」(医療法施行規則第33条①ロ)である。

6 医療法人会計基準

すでに述べたとおり、医療法人全体に関する「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」として定められたものであるが、四病院団体協議会会計基準策定小委員会に平成26年2月26日付で取りまとめられたものである。平成26年3月19日に厚生労働省医政局長から「医療法人会計基準について」(医政発0319第7号)として各都道府県知事および各地方厚生(支)局長あてに発せられたものであり、主な処理基準の概要は次のとおりである(厚生労働省(2014)医療法人会計基準検討報告書のポイント「4. 報告書会計基準の主な処理基準の概要」)。

○ 純資産に係る会計処理方法につき、配当が禁止されている法人類型であることを重視して、出資金(持分の定めのある社団医療法人限定)、基金(基金制度を採用する社団医療法限定)、積立金、評価換算差額等の構成とする

○ 収益及び費用の分類方法は、省令で示されている分類の考え方を踏襲し、資金調達及び資金運用に係る費用収益以外の施設等に帰属が明確な付随的な費用収益については、事業損益に計上する

○ 注記表の内容は、貸借対照表及び損益計算書の作成の前提となる事項(重要な会計方針に係る事項等)及び補足する事項(貸借対照表及び損益計算書の明細に係る情報並びに関連当事者に関する事項、重要な後発事象に関する事項等)とする

○ 省令により、社会医療法人債発行法人に追加的に作成が義務付けられている決算関係書類のうち、キャッシュ・フロー計算書、純資産変動計算書、附属明細書(有価証券明細表、有形固定資産等明細表、借入金等明細表、引当金明細表、事業費用明細表)の表記する情報については、注記表の項目としている

- 注記表の内容のうち、キャッシュ・フロー項目と関連当事者項目は、社会医療法人に限定する
- ファイナンス・リース取引については、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うが、所有権移転外ファイナンス・リース取引については、一契約におけるリース料総額が300万円未満の取引のほか、リース取引開始日が本会計基準適用前又は一定の法人の場合は、賃貸借処理を行うことができる
- 退職給付会計は採用するが、会計基準適用に伴う新たな会計処理の採用に関する経過的取り扱いとして適用時差異の15年内分割費用処理を許容するほか、一定の法人については簡便法を無条件に適用することとする
- 退職給付会計の無条件簡便法適用、ファイナンス・リース取引の賃貸借処理、貸倒引当金の税法基準の適用といった簡易な会計処理が許容される一定の法人の範囲は、社会医療法人以外の負債総額200億円未満の法人とする
- 有価証券を保有する場合には、原則として時価により貸借対照表に計上する方法を採用
- 棚卸資産の評価方法は、期間損益に著しい弊害がない限り最終仕入原価法の採用ができる
- 固定資産の減損会計及び資産除去債務に関する企業会計の基準は取り入れないが、時価の著しい下落に伴う評価減の際に使用価値を考慮することができることとする
- 重要性がある場合に限り、税効果会計を適用する

Ⅲ 医療法人の簿記処理の特徴

1 勘定科目（純資産関係を除く）

医療法人にとっての本来業務である医療提供行為は、病院において行われているので、病院会計準則を基に、特徴的な勘定科目を挙げることにする。病院会計準則の別表には、具体的な勘定科目とその意味についての説明があり、次のとおりである。

貸借対照表関係		
流動資産	医薬品	医薬品（医業費用の医薬品費参照）のたな卸高
	診療材料	診療材料（医業費用の診療材料費参照）のたな卸高
	給食用材料	給食用材料（医業費用の給食用材料費及び医業外給食用材料費参照）のたな卸高
	貯蔵品	(ア) 医療消耗器具備品（医業費用の医療消耗器具備品費参照）のたな卸高 (イ) その他の消耗品及び消耗器具備品（医業費用の消耗品費及び消耗器具備品費参照）のたな卸高
	他会計短期貸付金	他会計、本部などに対する貸付金のうち当初の契約において1年以内に受取期限の到来するもの
固定資産	医療用器械備品	治療、検査、看護など医療用の器械、器具、備品など（ファイナンス・リース契約によるものを含む）
	放射性同位元素	診療用の放射性同位元素
	他会計長期貸付金	他会計、本部などに対する貸付金のうち当初の契約において1年を超えて受取期限の到来するもの
流動負債	他会計短期借入金	他会計、本部などからの借入金のうち当初の契約において1年以内に返済期限が到来するもの
固定負債	他会計長期借入金	他会計、本部などからの借入金のうち当初の契約において1年を超えて返済期限が到来するもの

損益計算書関係		
医業収益	保険等査定減	社会保険診療報酬支払基金などの審査機関による審査減額
医業費用	医業貸倒損失	医業未収金の徴収不能額のうち、貸倒引当金で填補されない部分の金額
医業外費用	診療費減免額	患者に無料または低額な料金で診療を行う場合の割引額など

2 純資産関係

(1) 出資または拠出に係る処理

持分の定めのない医療法人を寄付により設立した場合の処理が特徴的である。このとき、次のとおり仕訳される。

(借) 現金預金等	×××	(貸) 特別利益；受取寄付金	×××
(借) 損益	×××	(貸) 設立等積立金	×××

この点に関しては、医療法人会計基準では、「資本取引に準ずるものとして損益計算書を経由させずに直接純資産の積立金に計上するということも考えられるが、資本取引ではない以上、一旦収益計上して当期純利益に反映させた上で、剰余金の処分の形態により、寄付金額と同額を『設立等積立金』とする。」(22 頁)と説明されている。法人設立行為に関連する取引は資本取引ではないとする考え方については、さらなる検討を要すると思われる。

(2) 持分の払戻または基金の返還に係る処理

持分の定めのある社団医療法人において、払戻額が繰越利益積立金と退社社員の出資金の合計額を上回った場合には、「持分払戻差額積立金」を借方計上し、払戻額が退社社員の出資金額を下回った場合には、「持分払戻差額積立金」を貸方計上する。したがって、この持分払戻差額積立金勘定は、借方残高にも貸方残高にもなりうる勘定科目としての性格を有することとなる。

(3) 持分の定めのない社団医療法人への移行に係る処理

持分の定めのある社団医療法人から持分の定めのない社団医療法人への移行に際しては、出資金と繰越利益積立金は、設立等積立金に振り替えることになる。移行に伴い払戻をしないこととなった繰越利益積立金について法人税等は課税されないけれども、法人に対して贈与税が課されることがあり、このとき、贈与税額は損益計算書を経由せずに、設立等積立金から直接減額するので、出資金と繰越利益積立金の合計額よりも贈与税額が大きい場合には、設立等積立金は借方残高となる(医療法人会計基準報告書 26 頁)。

3 医療費請求関係

医療費の請求における保険者への請求と被保険者(患者)への請求(いわゆる自己負担分)の関係が問題となる。通常、診療行為が行われた時点ではなく、診療報酬請求書(レセプト)を適法に提出可能な期日の到来日をもって収益実現の日とする。このとき、たとえば、被保険者の自己負担分が 300,000 円で、社会保険支払基金等への請求分が 700,000 円である

とき、医療法人では次のとおり仕訳する。

自己負担分	(借)医業未収金	300,000	(貸)入院診療収益	180,000
			室料差額収益	120,000
支払基金等 請求分	(借)医業未収金	700,000	(貸)入院診療収益	420,000
			室料差額収益	280,000

この2つの仕訳は、自己負担分と支払基金等への請求分とを別々のものとして扱っているのであるが、一人の患者に対して行われた医療行為に関する収益であるから、その収益計上は、患者に対する請求として一つにすべきであり、その後、支払基金等への請求時に、患者に対する医業未収金から支払基金等に対する医業未収金に振り替えるやり方もあると思われる。つまり、次のような仕訳となる。

自己負担分	(借)医業未収金	1,000,000	(貸)入院診療収益	600,000
	(患者)		室料差額収益	400,000
支払基金等 請求分	(借)医業未収金	700,000	(貸)医業未収金	700,000
	(支払基金等)		(患者)	

IV むすび

医療法人は、医療提供行為という特殊な事業を本来業務として営む特殊業種であるから、当該業務に伴う特殊な勘定科目を当然のこととして使用している。しかし、その簿記処理に関しては、勘定科目のみにとどまらず、寄付による設立時の処理や医業未収金計上時の処理など、今後検討を要する論点が少なからず存在していることが明らかにされた。

注(1)厚生労働省のホームページに掲載された統計データによると、平成26年3月31日現在で、医療法人数は全部で49,889法人、うち、財団は391法人、社団は49,498法人である。また、特定医療法人は375法人、社会医療法人は215法人である。なお、全体の83%強(41,659法人)を一人医師医療法人が占めている。

(2)要件のポイントは次のとおりである。

- ① 同族支配の制限(役員・社員(社団)および評議院(財団)の親族要件)
- ② 救急医療等確保事業実施の体制整備
- ③ 公的な運営に関する要件(運営要件と事業要件)
- ④ 残余財産の帰属先

(3)要件は、①収入要件、②運営要件および③施設要件の3つである。

参考文献

朝日税理士法人・朝日ビジネスソリューション(株)(編)『図解 医療法人の運営・会計・税務』中央経済社、平成25(2013)年。

厚生労働省『医療法人会計基準について』厚生労働省医政局、2014年。

寫村剛雄・山上一夫編著『勘定科目全書<改訂版>』中央経済社、平成10(2003)年。

(会計諸規則自体については省略した。)

§11 保育所の簿記実務 －施設整備を中心として－

大塚浩記（埼玉学園大学）

I はじめに

中間報告では、保育所についての制度等の概要と保育所運営費に係わる簿記処理の特徴を整理した。

制度等の特徴として、第1に、公立または私立にかかわらず保育所の設置運営は、以前の措置制度の影響を受け、現在の利用契約制度においてもその運営はほぼ公費負担によっていることがあげられる。第2に、保育所の設置運営主体は地方公共団体と社会福祉法人で9割以上を占めるが、学校法人や株式会社による設置運営が増加傾向にあることがあげられる。また、地方公共団体が民間に運営委託する場合も増加しているという状況にある。

次に、厚生労働省の保育所の設置認可についての通達により、保育所の簿記は『社会福祉会計基準』に基づいて行われる。現行基準は2011（平成23）年に公表され、3年の移行期間を経て2015（平成27）年より適用が始まる（以下、新『基準』とする）。新『基準』の適用指針における勘定科目の説明では、大区分の保育事業収入および保育事業収益の中に保育所運営費収入と保育所運営費収益といった中区分の勘定科目がある。中間報告では、上記の制度や保育所運営に特徴的な保育所運営費の簿記処理を中心に考察した。

保育所運営費は、その用途が厳格に制限されている。しかし、一定条件を満たせば、用途制限が緩められる弾力運用が認められている。弾力運用の結果、保育所運営費を人件費積立資産、修繕積立資産、備品等購入積立資産といった次年度以降の当該保育所の経費に充てたり、保育所施設・施設整備積立資産を積み立てて新たな備品の整備・修繕や増改築等に充てたりすることができる。一定の手続きの上、積立目的以外の使用も認められる。

また、当期末支払資金残高は、一定の手続きの上、通常経費の不足分を填補できるほか、法人本部の運営に要する経費、他の第1種および第2種社会福祉事業並びに子育て支援事業の運営、施設設備の整備等に要する経費などに充てることができる。ただし、過大な保有を防止する観点から、当該年度の運営費収入の30%以下という限度額が示されている。

このような制度の特徴から、帳簿記録は自らの財産管理と公費受領による地方公共団体への説明責任、特に運営費の用途制限と弾力運用に関する内容を明らかにするために役立っている。最終報告では、施設整備に関する記帳を中心に論点を明らかにする。

II 施設整備に関する簿記処理

1 保育所の施設等

保育所の運営に必要な施設等は、社会福祉法人は社会福祉法人の設置認可基準、社会福

社法人以外の者は保育所の設置認可基準に示されている。両者の原則的な内容は同様で、「社会福祉事業（または保育所の経営）を行うために直接必要なすべての物件について所有権を有していること、又は国若しくは地方公共団体から貸与若しくは使用許可を受けていること」（厚生省 2000a, 別紙 1・第 2・1(1)）；厚生省 2000b, 1(1)①）である。

また、社会福祉法人の設置基準には、「都市部等土地の取得が極めて困難な地域においては、不動産の一部（社会福祉施設を運営する法人の場合には、土地）に限り国若しくは地方公共団体以外の者から貸与を受けていることとして差し支えないこととするが、この場合には、事業の存続に必要な期間の地上権又は賃借権を設定し、かつ、これを登記しなければならない。」（厚生省 2000, 別紙 1・第 2・1(1)）というなお書きがある。しかし、不動産の貸与を受けて保育所を設置する場合には要件が緩和される通達が出されている。その内容は設置法人により分けて示されているが、概ね、一定条件を満たす場合には地上権や賃借権の登記を不要とするものや、賃借料の適正な額やその支払財源の確保を求めるものなどである。

このように、保育所の運営に必要な施設等は所有しているか、継続使用が担保されていることが求められる。

2 施設等の取得に係わる簿記処理

現在、施設等を整備する場合、社会福祉法人の場合には安心こども基金に基づいた補助金が拠出され、さらに福祉医療機構等からの借入を行う場合が多い（松本 2014, 74 頁）。ここでは、寄附金、補助金および借入金による施設整備の簿記処理をみる⁽¹⁾。

(1) 設置者から施設整備 2,000 千円、設備整備 2,000 千円の寄附金を受けた。

地方公共団体から施設整備 30,000 千円、設備整備 2,000 千円の補助金が交付された。

福祉医療機構から施設整備資金として 8,000 千円を借り入れた。

(借)	現金預金	44,000	(貸)	施設整備等寄附金収益	4,000
	(B / S)			施設整備等補助金収益	32,000
				(P / L)	
				設備資金借入金	8,000
				(B / S)	
(借)	支払資金	44,000	(貸)	施設整備等寄付金収入	4,000
				施設整備等補助金収入	32,000
				設備資金借入金収入	8,000
				(C / S)	

(2) 建物が完成し、施設整備 40,000 千円、設備整備 4,000 千円（器具及び備品 3,000 千円、事務消耗品 1,000 千円）を支払った。

(借)	建物	40,000	(貸)	現金預金	44,000
	器具及び備品	3,000		(B / S)	
	事務消耗品	1,000			
	(B / S)				
(借)	建物取得支出	40,000	(貸)	支払資金	44,000
	器具及び備品取得支出	3,000			
	事務消耗品取得支出	1,000			
	(C / S)				

(3) 施設整備のための寄附金を基本金に繰入れ、また施設整備のための補助金を積立てた。

(借)	基本金繰入額	4,000	(貸)	基本金	4,000
	(P / L)			(B / S)	
(借)	国庫補助金等特別積立金積立額	32,000	(貸)	国庫補助金等特別積立金	32,000
	(P / L)			(B / S)	

ここまでの財務諸表への影響は、次のとおりである。

貸借対照表

建物	40,000	設備資金借入金	8,000
器具及び備品	3,000	基本金	4,000
事務消耗品	1,000	国庫補助金等特別積立金	32,000
		次期繰越活動差額	0
	<u>44,000</u>		<u>44,000</u>

事業活動計算書

基本金繰入額	4,000	施設設備等寄付金収益	4,000
施設整備等特別補助金積立額	32,000	施設設備等補助金収益	32,000
当期活動増減差額	0		
	<u>36,000</u>		<u>36,000</u>
次期繰越活動増減差額	0		

資金収支計算書

建物取得支出	40,000	施設設備等寄付金収入	4,000
器具及び備品取得支出	3,000	施設設備等補助金収入	32,000
事務消耗品取得支出	1,000	施設設備資金借入収入	8,000
当期資金収支差額	0		
	<u>44,000</u>		<u>44,000</u>

次に、減価償却とそれに伴う処理および借入金の返済をみると次のとおりである。

(4) 次の条件で減価償却と事務消耗品の処理を行う。

- ・建物：耐用年数 20 年，残存価額 0，定額法 (2,000)
- ・器具及び備品 (耐用年数 5 年，残存価額 0，定額法 (600)

(借)	減価償却費	2,600	(貸)	建物(減価償却累計額)	2,000
	(P / L)			器具及び備品(減価償却累計額)	600
				(B / S)	
(借)	事務消耗品費	1,000	(貸)	事務消耗品	1,000
	(P / L)			(B / S)	

(5) 国庫補助金等積立金を取り崩す。

(借)	国庫補助金等特別積立金	2,300	(貸)	国庫補助金等特別積立金取崩額	2,300
	(B / S)			(P / L)	

- ・施設整備補助金 30,000×減価償却費 2,000/施設資産 40,000=1,500
- ・設備整備補助金 2,000×減価償却費 600/設備資産 4,000=300
- ・設備整備補助金 2,000×事務消耗品費 1,000/設備資産 4,000=500

(6) 設備資金借入金を返済する。

- ・10 年で均等額を返済する (利息は無視する)。

(借)	設備資金借入金	800	(貸)	現金など流動資産	800
	(B / S)			(B / S)	
(借)	設備資金借入金元金償還支出	800	(貸)	支払資金	800
	(C / S)				

ここまでの内容を反映した財務諸表への影響は、次のとおりである。

貸借対照表

現金などの流動資産	▲800	設備資金借入金	7,200
建物	38,000	基本金	4,000
器具及び備品	2,400	国庫補助金等特別積立金	29,700
事務消耗品	0	次期繰越活動増減差額	▲1,300
	<u>39,600</u>		<u>39,600</u>

事業活動計算書

基本金繰入額	4,000	施設設備等寄付金収益	4,000
施設整備等特別補助金積立額	32,000	施設設備等補助金収益	32,000
事務消耗品費	1,000		
減価償却費	2,600		
国庫補助金等特別積立金取崩額	▲2,300		
当期活動増減差額	▲1,300		
	<u>36,000</u>		<u>36,000</u>

次期繰越活動増減差額 ▲1,300

資金収支計算書

建物取得支出	40,000	施設設備等寄付金収入	4,000
器具及び備品取得支出	3,000	施設設備等補助金収入	32,000
事務消耗品取得支出	1,000	施設設備資金借入収入	8,000
設備資金借入金元金償還支出	800		
当期資金収支差額	▲800		
	<u>44,000</u>		<u>44,000</u>

補助金で賄えなかった取得原価相当額に対する減価償却費の分だけ当期活動増減差額が減少するが、支払資金の減少はないので資金収支に対する影響はない。したがって、その分の減価償却費は、事業活動計算書が表す保育所の運営状況にマイナスの影響を与える。

借入金事業活動増減差額には影響しないが、元金償還相当額の支払資金が減少する(発生する利息は事業活動増減差額を減少させ、支払資金が減少する。)

とりわけ、保育所の設置主体が社会福祉法人の場合には施設整備費の4分の3までは補助金が拠出されるが、株式会社の場合にはそれがない。したがって、特に株式会社における施設整備に係る減価償却費は、保育所を運営する上での負担になると考えられる。

3 保育所における減価償却の意義

減価償却は、2000(平成12)年に公表された旧『基準』で導入された。その通達では「これまで、…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、…(中略)…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。」として適切なコスト管理、経営努力の結果が反映されるように損益計算の考え方を導入し、建物等の資産価値を適切に評価、表示するため、減価償却制度を導入す

ることが会計基準の骨格として示されている（厚生省 2000c, 2(3)(4)）。この損益計算の導入すなわちコスト管理や経営努力の反映のために減価償却費が含まれたことは、社会福祉法人に固定資産の維持・拡充を含めた自立的経営が求められるようになったと指摘される（福田 2009, 82 頁）。

福祉医療機構の調査によれば、同機構の貸付先の認可保育所（定員 60 人以上）の事業活動収入の構成比（平成 24 年度決算分）は、運営費収入 80.1%、私的契約利用料収入 1.5%、経常経費補助収入 18.0%、その他の事業収入 0.4%となっている⁽²⁾（福祉医療機構 2013）。これらの収益に対して人件費と経費の割合は 92.2%、減価償却費の割合は 3.2%である。

私的契約利用料は一定条件下での定員範囲内での入所からの収益であり、一方的に増やせるものではない。経常経費補助は国基準の運営費に対して地方公共団体等からの補助金である。その他では、保育所で提供する付加的なサービスがありうるが、いくつかの留意点を考慮した上で、それらは従来から基本的に利用者から実費を徴収することが可能とされる（文部科学省・厚生労働省 2008, 第 3-2）。実費徴収ということであれば、減価償却費を負担する収益が増加する可能性はほぼない。したがって、経常経費補助金がなければ、保育所独自に減価償却費を負担することは困難であると考えられる⁽³⁾。

保育所が不足している現状における施策として、子ども・子育て会議等における保育所運営費に減価償却費相当額の上乗せや、公正取引委員会等における設置主体間のイコールファイティングに関する議論がなされている。減価償却費を反映した保育所の運営状況の記録・開示は、このような施策を検討する上で問題点を明らかにしているといえよう。ただし、減価償却費を含めて事業活動計算は現実の運営状況を反映しているが、それが、施設確保が運営上の要件であり、かつ追加的な収益の獲得が限られた事業における効率性や自立的経営の尺度であるか否かは検討の余地があるかもしれない⁽⁴⁾。

4 保育所運営費の弾力運用の現状

中間報告でみたように、保育所を運営している既存の設置主体には保育所運営費の弾力運用によって、施設整備の財源を得ることが可能である。その弾力運用の状況を表すものに、会計検査院の「平成 23 年度決算検査報告」における厚生労働省への「意見を表示し又は処置を要求した事項」の中に、社会福祉法人により設置された民間保育所に対するものがある（会計検査院 2012）。

そこでは、保育所運営費の弾力運用に基づく人件費積立預金、修繕積立金預金、備品等購入積立預金および保育所施設・整備積立預金残高が、一部の民間保育所において過剰であり、具体的な使用計画が定められていないケースがあること、および当期末支払資金残高が限度額である運営費収入の 30%を超えている民間保育所が存在していることを指摘し、改善を要求している⁽⁵⁾。これらの指摘は、帳簿記録から判明するものであり、一部の社会福祉法人における運営上の問題点を明らかにしている。

Ⅲ むすび

保育所は国または地方公共団体が実施しなければならないサービスを提供する施設であり、公的部門だけではサービスを提供しきれないために、民間事業者にも委託している。

そのような事業者には、日々提供するサービスに係る運営費は補助されるが、サービスを提供する施設整備には全額の補助がなされない。その補助金で賄えない減価償却費相当額は、事業活動計算上の負担となる。これがあらかじめ明らかであり、かつ収益が限定的な保育所の運営状況の報告は、現在のものが適切であるのか、また効率的ないし自立的な運営を表すものとして適切であるのかはさらに検討する必要がある。検討の際には、保育所の運営に係わる制度や規制の問題なのか、それらを前提とした保育所の運営状況を写し出すための新『基準』の問題なのかという点も考慮しなければならないと考えられる。

最後に会計検査院から指摘されている問題点を示したが、これらは現在の帳簿記録から判明した保育所運営上の問題点である。帳簿記録は、規制を遵守して保育所が運営されているか否かを明らかにしている。

- 注(1) 設備資金借入金の償還に対しても補助金が拠出されている場合がある。なお、数値例は、永田・田中 2013, 558-561 頁を利用・参照し、筆者が加筆している。減価償却を論点とするため、土地や借地権等に関するものは取り扱ってない。なお、土地と建物を賃借して保育所を設置運営している場合には、事務費（支出）に土地・建物賃借料（支出）として他の賃借料と区分して表示しなければならない。
- (2) なお、新『基準』による勘定科目ではなく、旧『基準』の勘定科目である。
- (3) ただし、新『基準』の勘定科目の例示には、その他の事業収益（ないし収入）に受託事業収益（ないし収入）がある。この地方公共団体からの受託事業を増やすことによる収益増加の可能性については検討課題とする。
- (4) 例えば、独立行政法人会計では、損益計算に減価償却費を含めない簿記処理がある。比較には、組織や事業の特徴などの整理が必要であり、ここでは検討課題とする。
- (5) いずれの積立預金も指摘された当時の旧『基準』による用語であり、新『基準』では積立資産に該当する。

<参考文献>

会計検査院(2012)「平成 23 年度決算検査報告」2012 年 11 月。

厚生省(2000a)障第 890 号・社援第 2618 号・老発第 794 号・児発第 908 号「社会福祉法人の認可について」2000(平成 12)年。

厚生省(2000b)児保第 10 号「『保育所の設置認可等について』の取扱いについて」2000(平成 12)年。

厚生省(2000c)社援第 310 号「社会福祉法人会計基準の制定について」2000(平成 12)年。

永田智彦・田中正明(2013)『社会福祉法人の会計実務』TKC 出版。

福祉医療機構(2013)「認可保育所の経営分析参考指標（平成 24 年度決算分）」。

福田哲也(2009)「社会福祉法人会計の現状と課題」『関東学院大学 経済経営研究所年報』第 31 集(2009 年 3 月), 81-94 頁。

松本和也(2014)『新しい保育所会計と資金運用ルールの実務ガイド』実務出版。

文部科学省・厚生労働省(2008) 18 初幼教第 6 号・雇児保発第 0915001 号「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等の施行に際しての留意事項について（通知）」。

§ 12 漁業の勘定科目 —北海道・道南地域における事例分析—

梶原 晃（追手門学院大学）

I はじめに

個人事業者が会計を行うのは、主に税務申告への準備目的である。漁業や農業でも、副次的に補助金等の申請に会計の情報が使われることもあるが、基本的には税務申告目的という事情は共通している。

ところで、漁業所得は、農業所得と同様、事業所得に分類される（所法 27 条）。事業所得は、収入金額から必要経費を控除して算出される。そこで本稿では、この収入および必要経費にあげられている勘定科目を分析することにより、本研究部会の目標のひとつである業種特有の勘定科目の把握という観点から、漁業における会計の特徴を抽出することを試みた。具体的には、所得税申告決算書上の損益計算書に着目して、所得金額を計算する際に計上された、収入と必要経費にかかる勘定科目を、農業と対比して検討を行った。

今回は、北海道渡島（おしま）地域の地元の税理士事務所の協力を得て、同地域の漁業および農業の会計について関係者にヒアリングを行い、補完的なデータもあわせて入手して、結果をとりまとめた。

この渡島地域は、北海道の南西部にある渡島半島に位置しており、総面積は 3,936 km²で全道の約 4.7%を占め、ほぼ長崎県と同じ面積を有している。主要都市は函館市で、日本海に面する南西部の松前町から、南に津軽海峡、東に太平洋を巡り噴火湾に面する北端の長万部町までの約 400km の非常に長い海岸線を有する地域内に、漁業のほか、農業や観光業などが盛んに営まれている¹⁾。

II 農業所得計算上の勘定科目

渡島地域では、その豊かな自然条件を生かし、稲作、花き、野菜、園芸、酪農、畜産など、地域内各地で特色ある農業生産が展開されている。特に温暖な気候を生かした園芸作物の生産が盛んで、トマトや長ねぎ、にら、だいこん、にんじん、かぶ、ほうれんそう、かぼちゃ、カーネーションは、全道でも有数の生産量を誇っている。さらに、渡島北部の酪農、駒ヶ岳山麓の養豚や養鶏、大沼や函館市周辺の肉用牛など、酪農・畜産業も盛んである。農業産出額は、平成 18 年度末時点で 337 億円であって、近年横ばい傾向にある²⁾。

まず、比較対象である農業について、その所得計算のプロセスを簡単にみることにする。農業の場合、所得税の申告決算書には農業所得用のものが特別に用意されており、申告書の様式は一般用のものと異なっている。所得計算は農業所得用の申告書に記載された所定の勘定科目を用いて収入金額と経費に分類され、収入金額合計から経費合計を控除したものに各種引当金・準備金等の繰戻額及び繰入額を加減し、最後に青色申告の場合の特別控

除額を減算して算出する。申告決算書の損益計算書上にある主な科目は以下の通りである。

表 12-1 農業所得の科目

【収入】	
販売収入	収穫時の生産者販売価額により計上。米・野菜・ビート・穀物・肉牛等に分類。農協以外との現金取引も含まれる。
家事消費	通常他に販売する価額（時価）により計上。消費税上は課税売上の扱い。
事業用消費	牧草等で素蓄費等と両建て。消費税非課税。
雑収入	補助金、助成金、共済給付金等。
期末棚卸	年内に販売しなかった収穫品等を収入のところで処理。税務署との取り決めにより一定の概算金額を計上することのこと。
期首棚卸	前年の棚卸高。
【経費】 (農業用科目)	
種苗費	種子・苗木等購入代。
素蓄費	子牛・子豚・雛等の取得費及び種付料等。生後 24 か月までの費用を計上。
肥料費	化学肥料・化成肥料・たい肥等の購入費用。
飼料費	家畜飼料の購入代。
農具費	少額の機械・農具の購入費用。
農薬衛生費	農薬等の購入費用・共同防除の負担金等。
諸材料費	ビニール・縄・資材等の購入費用。
動力光熱費	農業用に使用した水道・電気・ガソリン等の購入費用。生活費との按分あり。
作業衣料費	農作業に必要な衣類・長靴・手袋等。
農業共済掛金	水稻・園芸・果樹等の掛金，農業用資産に対する掛金等。
荷造運賃手数料	出荷手数料・出荷運賃及び販売手数料等。
雇人費	作業委託料，農作業等に従事した雇人の給料等。
土地改良費	土地改良負担金等。
(一般科目)	
租税公課	固定資産税，各種会費負担金等。
修繕費	農業用の施設・農機具・車輛等の修理代。
減価償却費	農業用の施設・機械・車輛等の償却費。酪農（例：乳牛）では収入が上がり始めたら，牛を償却資産に振り替えるとのこと。
利子割引料	農業用のために借り入れた資金の支払利息等。
小作料・賃借料	年貢，農業用の土地・機械の賃借料・共同施設等の使用料。
福利厚生費	—（一般と同様の内容のため説明省略。以下同じ。）

通信費	—
雑費	上記以外の費用で農業経営上必要な経費。一部、交際費も含まれる。
専従者給与	配偶者の場合、年額約 500 万円(月額給与 25 万円+賞与 200 万円)程度の算入が可能。税務署長との面接により納期の特例あり。

出所) 地元税理士事務所提供の資料に筆者一部加筆

農業の会計で特徴的なものに、組合勘定制度がある。これについては、本研究会でも戸田(2014)が詳細な解説を行っている³⁾。この(対農協の)組合勘定(通称、クミカン)に関する取引の内容については、農協貯金の通帳上で確認できるものの、事業と家計間の振替方法については、その所属する地域農協により方法が異なっている。また、通帳上で容易に取引内容が確認できるため、これまでは農業者が自分で確定申告を行ってきた例が多かったが、外部経営環境の急速な変化とともに、保証融資等の急な焦げ付きによる事業破綻も散見されてか、ここ4～5年は税理士に相談が持ち込まれる事例も増えてきているという⁴⁾。

Ⅲ 漁業所得計算上の勘定科目

今回調査対象とした渡島地域は、日本海、津軽海峡、太平洋・噴火湾(内浦湾)と特性の異なる3海域に面し、ウニ・コンブ等の採介藻漁業をはじめ、ホタテ貝やコンブの養殖業、定置網、イカ釣り、スケトウダラ刺し網など、多種多様な漁業が行われている。近年は、マグロの一本釣りや延縄漁業も盛んになってきたが、漁業生産高についてみると、平成22年度末で約405億円と、ここ数年漸減傾向が続いている。このうち、ホタテ貝、コンブ、スルメイカ、スケトウダラの4魚種で生産額全体の約73%を占める一方、栽培漁業の代表であるホタテ貝及び養殖コンブの総生産額は全体の約49%にも上り、ホタテ貝と養殖コンブの重要性が際立っている。この点は、同地域の漁業に関する勘定科目等の分析からも読み取ることができる。また、同地域ではこのように養殖業が全般に盛んであるので、個人事業者であっても比較的投資額の大きな漁業を展開しているといえる⁵⁾。

ところで、漁業による事業所得の申告は、一般の事業所得と同様の書式を使って行われる。各年度の経費は、漁業部分にかかる直接経費(原価経費)とその他陸回り(おこまわり)にかかる一般経費を分けて計算した後に、申告決算書の損益計算書上で合算される。それらを、売上金額から控除した上で、あとは農業と同様、各種引当金・準備金等の繰戻額及び繰入額を加減し、最後に青色申告の場合の特別控除額を減算して所得金額を算出する。

同地域で一般的に使われている、漁業の所得計算の際に考慮される勘定科目を示すと以下のようなになる。

表 12-2 漁業所得の科目

【収入】	
販売収入	鮮魚・養殖品・コンブ等に分類。漁協が通常、売上の90%以上を把握。
家事消費	—（農業と同様の内容のため説明省略。以下同じ。）
雑収入	助成金，共済給付金（修繕費と両建）等。
【経費】（漁業直接経費（原価経費））	
労務費	自家漁業・養殖業等のために雇った雇用者に支払う全ての現金・現物労賃等。近年の機械化により減少傾向。
漁船等修繕費	漁船及び付帯する船具，機関備品，電気器具・冷凍装置の備品等漁業設備等の修繕費。
減価償却費	漁船及び付帯する漁業設備等の償却費。通常3～4千万円の漁船を7年で償却。
漁網漁具補給費	漁網及び浮子・沈子・ラジオブイ等の補給にかかる費用。
漁ろう消耗品	漁ろう（採魚・集魚・漁獲）に必要な消耗品にかかる費用。
燃油費	漁船燃油費等。
稚貝代	同地方では，ホタテ貝養殖に必要なホタテ稚貝購入代金を計上。
えさ代	漁獲に要するえさ代やいけす等で育成中の水産動物に与えるえさ代等。
賄い費	漁夫の朝食代等。
定置負担金（鮮魚共同経費）	定置網漁業に関する漁獲高割負担金等。
保管料	コンブ等保管料等。
雑費	上記以外の費用で漁業直接経費に算入される経費。
期首仕掛品棚卸	経費増要因。
期末仕掛品棚卸	経費減要因。労務費と燃油費の合計額の40%相当額とすることを税務署・JF間で約30年前に合意したとのこと。
（一般経費（陸回り経費））	
租税公課	固定資産税，各種会費負担金。
水道光熱費	—
通信費	—
接待交際費	—
損害保険料	—
修繕費	陸上に設置された漁業設備等の修繕費。
消耗品費	陸回り仕事に必要な消耗品費。
減価償却費	陸上に設置された漁業設備等の償却費。
福利厚生費	—
利子割引料	—
地代家賃	—

支払手数料	—
雑費	上記以外の費用で漁業経営上必要な経費。
専従者給与	—

出所) 地元税理士事務所提供の資料に筆者一部加筆

まず、農業では収入のところで処理されていた期末棚卸と期首棚卸の項目が、漁業の場合には漁業直接経費（原価経費）のところで、主に仕掛品の棚卸評価として処理されている。この点は、農業の場合に、農産物とそれ以外に分け、農産物については収入金額の調整項目として先に処理をしていたこととは対照的である。

次に必要経費についてみると、農業では、農業用科目と一般科目に分類されていたが、漁業では、漁業直接経費と一般経費（陸回り経費）に分類されている。この点は、農業では農業用とそれ以外、漁業では漁撈用とそれ以外という区分による、並行的な位置づけとして整理することができよう。

ところで、税務実務について、今回のヒアリングを通じて、明らかになった点がいくつかある。

まず、所得税の申告書書式について、かつては漁業用の資料として売上及び原価計算の明細を添付する必要があったが、e-Tax（国税電子申告・納税システム）の導入を機に省略された。

また、青色申告制度については、農業よりその導入時期は早く、また税理士への相談についても、農業に比べかなり早い時期から一般的であった。ただし、税務上の特典については、農業や林業に比べ、漁業は大きく見劣りをしており際立った優遇はない。こうしたことは、納税者である漁業者の側に、課税所得計算に対するより敏感な態度を形成させるという効果をもたらしたかもしれない。さらに、この地域の漁業の特徴として養殖業が盛んな点があげられる。養殖業は、他の形態の漁業に比べ、投資額が大きくなる傾向にあることとも加えて、総じて漁業者のほうが農業者に比べ、より税金に関して敏感であるとも考えられる。

一般に、農業とは異なり、漁業では地域漁協宛て以外にも支出が多いため、いわゆる農業でいうクミカンのようなものは機能していない。ただし、組合との関係では、漁業者の売上のうち大部分（同地域では90%以上）が漁協を介して出荷されているため、結果的に漁協の与信管理機能を充実させることにつながっている。実際には、漁業者の収入の約3割程度の貯金が通常漁協によって確保されていることも多いという。

また、この地域で盛んな大規模養殖業の代表例であるホタテ貝養殖の場合、稚貝採取及び稚貝買付といった養殖開始（養殖0年目）から、1年目の「耳吊り」（約半年経過した稚貝に穴をあけ糸を通して等間隔に吊したものを、沖の桁に取り付けてさらに育成される作業工程）を経て、完成品の「2年貝」として販売するまで、最低でも1年10か月かかり、さらに長い期間をかけて生産・出荷される場合も多い。この間の長期にわたる運転資金の確保に加え、漁船等の大型漁業設備の定期的更新の必要性に起因する一定の資金需要の存在は、同地域の漁協の信用事業の下支えになっているとの指摘もある。

IV むすび

本稿では、漁業における所得税申告決算書上の損益計算書に着目し、所得金額を計算する際に計上された、収入と必要経費にかかる勘定科目を、農業と対比する形で検討した。また、地元の税理士事務所の協力を得て行ったヒアリングにより、会計実務に留まらず、この地域の漁業及び農業の構造的な特徴とそれが会計実務に及ぼす関係についても、一部ではあるが垣間見ることができた。

漁業や農業は、他の産業とは異なり、地域ごとにその生産品の構成に特徴があり、そのために、会計についても、地域ごとに勘定科目に差があることが考えられる。今回は、漁業会計における勘定科目研究の手始めとして、旧知の研究協力者の所在する北海道渡島地域を選択したが、今後は別の地域にも調査の対象を広げる必要がある。

ところで、今日の日本では、事業承継の問題が深刻な社会問題としてクローズアップされている。産業としてみた場合に、比較的競争力のあると見なされる、今回の調査地である北海道・道南地域の漁業及び農業においても、後継者問題は極めて緊急性の高いものとして、関係者からは認識されていることが今回の調査を通じて明らかになった。

一般に、日常的な業務は長期的な経営計画および確立したビジネスモデルに則って行われるべきであり、その前提として、事業の継続と後継者の確保・育成は、まず解決が求められる経営上の最重要課題である。今後は、こうした分野の研究が、漁業をはじめ農林水産業全般についても、より一層求められよう。漁業における簿記研究についても、そのような観点も含めて、より総合的に進めていきたいと考えている。

¹ 渡島地域の地勢と漁業・水産業に関する概要については、以下のサイトを参照。
北海道渡島総合振興局 「渡島の概要」「農業」「水産業」、2014年7月17日確認。
<http://www.oshima.pref.hokkaido.lg.jp/gaiyo/index.htm>

² http://www.oshima.pref.hokkaido.lg.jp/gaiyo/sangyo_01.htm

³ 戸田龍介編（2014）『農業発展に向けた簿記の役割』中央経済社 11頁。

⁴ 会計の具体的な内容について、稲作、花き、野菜、園芸等といった農業と酪農・畜産では、特に必要経費の構成を中心に大きな違いがあるが、ここでは本論から逸れるために省略している。

⁵ http://www.oshima.pref.hokkaido.lg.jp/gaiyo/sangyo_02.htm

丸山 佳久 (中央大学)

I はじめに

持続可能性という考え方が、森林・林業の会計・簿記（森林会計・林業会計）、とりわけ森林資産を対象とした会計処理に影響を与えている。本稿は森林・林業の会計モデル及び簿記実務を取りあげて、持続可能性に基づくストックとフローが森林資産の会計処理にどのように反映されているのかを考察し、森林・林業の会計理論を明らかにする。

まず始めに、保続性原則・法正林や持続可能な森林管理という森林・林業における持続可能性の概念を説明する。続いて、森林会計・林業会計のモデルとして、国有林野事業特別会計（国有林野会計と略す）が1972年度まで採用していた蓄積経理方式、日本林業経営者協会が1971年・1978年に発表した林業会計基準・準則、全国森林整備協会が2011年に発表した林業公社会計基準を取りあげる。

法人税や所得税における林業の取り扱いによると、植林や保育・間伐等に要する経費は資産化されて、これが生育し伐採されたときに、林産物収入に対応する売上原価となる（取得原価方式）。このような税法基準が民有林の簿記実務に与える影響について、筆者は過去に検討した⁽¹⁾。本稿は、取得原価方式との対比において、森林・林業の会計理論と持続可能性との関係を考察する。

II 保続性原則と持続可能な森林管理

日本の森林管理では、森林の整備・経営管理計画（森林計画）の作成について、明治期にドイツから森林経理学が導入されて以降、その理念を、国有林野事業や森林所有者等は基本的に変更のないまま用いている。森林経理学の実践的適用が、森林計画の作成となる。森林経理学は森林管理の目的をいくつかの指導原則として体系化するが⁽²⁾、それらの指導原則のうち、森林管理に独自のものとして中心となるのが保続性原則である。

保続性原則は、将来にわたって伐採（木材生産）が毎年均等に継続できるような森林管理（収穫の保続）を求める指導原則である。毎年成長量だけ伐採し、成長量を維持できるだけの造林（植林等により森林を新たに造成すること）を行うことで、立木蓄積、すなわち立木⁽³⁾の容積（材積）が一定に保全できる。

また、主として保続性原則に関係し、森林経理学において基本理念となるのが法正林の概念である。法正林とは、収穫の保続を実現する条件を備えた森林のことで、具体的には、齢級分配、林分配置、立木蓄積、成長量を条件とする。法正林では、毎年の成長量の合計＝生育期間あたりの平均成長量＝伐採時期にある林分の材積という関係が成立する。

地球温暖化を始めとする地球環境問題に対する人々の関心が高まってくると、持続可能な森林管理という考え方が生まれてきた。これは、森林生態系（森林における生き物や空気・水等との共存関係）を保全しながら、森林に対する人々の多種多様なニーズを将来に

わたって満たしていこうという考え方で、1992年の地球サミットで採択された「森林に関する原則声明」によって打ち出された。日本はモントリオール・プロセスに参加して、基準や指標の決定等、具体的なフォローアップ作業を進めている。

人々が森林に寄せるニーズは、森林の多面的な機能として、継続的・安定的な木材生産や木質バイオマス供給という物質生産機能と、温暖化の抑制、土砂災害や洪水・渇水の防止（水源かん養）等の公益的機能に分類・整理できる⁽⁴⁾。森林の多面的な機能は、樹冠・幹・根系等の林木（樹木）全体を始め、落葉・落枝、下層植生、地中小動物・土壌微生物の活動等が有機的に結びつくことによって高度に発揮される。

持続性原則において、ストックは法正林・法正蓄積であり、伐採による林産物収入と、伐採跡地等の造林に要するコストとの対応が、フローの対応関係となる。また、持続可能な森林管理において、ストックは森林生態系であり、その保全のために要するコストと、森林生態系から生み出されるベネフィット（森林の多面的な機能）との対応が、フローの対応関係となる。

Ⅲ 国有林野事業特別会計の蓄積経理方式

国有林野会計は1947年に成立した国有林野事業特別会計法（国有林特会法）に基づき⁽⁵⁾、独立採算の特別会計制度を採用してきた。国有林野会計では、企業的運営による損益計算と、複式簿記を用いた発生主義会計が行われてきた。その具体的な会計手続は、企業会計原則におおむね準拠している。

国有林野会計は、1972年度まで、森林資産（立木資産）の会計処理で蓄積経理方式を採用していた⁽⁶⁾。蓄積経理方式は持続性原則を論拠としており、法正林における立木蓄積（法正蓄積）と、会計上の恒常在高（基準量）の概念を結びつけて、固定資産である森林資産の会計処理に恒常在高法を用いる⁽⁷⁾。

恒常在高法は棚卸資産の貸借対照表価額の算定方法のひとつで、基準棚卸法とも呼ばれる。これは、企業が生産・販売活動を展開するうえで最低限必要な棚卸資産を基準量とし、基準量に対しては、基準棚卸法を採用したときの原価を適用し、価格の変動に関係なくその価額で評価していく方法である。

国有林野会計が、固定資産である森林資産に、棚卸資産の貸借対照表価額の算定方法である基準棚卸法を採用したのは、①伐採超過による立木蓄積の侵食を計算的に明確にし、このような資本侵食による収入を損益計算から排除しようとしたから、②恒常在高法を用いることで、利益計算からインフレの影響を排除して資本維持を図ったからである。

国有林野会計の1972年度の貸借対照表及び損益計算書から森林資産に関する勘定科目・金額を抜粋すると、貸借対照表は表13-1のように、損益計算書は表13-2のようになる。土地（林地）と林木は一体として林木を成長させる能力を持つと考えられるが、蓄積経理方式において、これらは分けて土地勘定と立木竹勘定に集計される⁽⁸⁾。

森林資産の収益認識は、販売という外部との取引が発生したとき認識する実現主義である。売上高は立木や丸太の販売による林産物収入である。他方、売上高に対応する費用は、当期の植林や保育管理等に要する造林費であり、経営費に計上される。

持続性原則に基づく地域別の森林計画（地域施業計画）に定めた標準伐採量の通りに伐採し、これに見合う標準造林量だけ造林を行えば、立木蓄積は変わらないと考えられる。

表13-1 蓄積経理方式の貸借対照表
1972年度 :1973年3月31日現在 単位 金額 :千円)

流動資産		∴	借入資本		∴
固定資産	∴	∴	自己資本		∴
	土地	56,456,274	調整勘定	∴	∴
	立木竹	584,730,860		造林調整勘定	7,631,348
	∴	∴		伐採調整勘定	22,230,504
	本年度損失	4,325,865			
	1,017,851,989			1,017,851,989	

出所)林野庁 (1973) 第25次 昭和48年 国有林野事業統計書 昭和47年度)』, pp.284-289.
をもとに筆者作成。

表13-2 蓄積経理方式の損益計算書
1972年度 :1972年4月1日~1973年3月31日 単位 金額 :千円)

費用	経営費	98,309,437	収益	売上高	166,982,850
	∴	∴		∴	∴
	造林不足	6,388,617		∴	∴
	伐採超過	10,710,277		本年度損失	4,325,865
	∴	∴			
	182,145,883		182,145,883		

出所)林野庁 (1973) 第25次 昭和48年 国有林野事業統計書 昭和47年度)』, pp.278-282.
をもとに筆者作成。

これらの標準量を、期間計算のために、計画期間（10年）で除したものが、標準年伐採量及び標準年造林量である。標準年伐採量と同じ量を伐採・販売した売上高には、標準年造林量を造林するのに要した造林費が対応する⁽⁹⁾。

現実には伐採超過・伐採不足・造林超過・造林不足が生じてくるので、表13-3にまとめたように調整勘定が用いられる⁽¹⁰⁾。すなわち伐採超過はそれに対応する売上高を利益から控除し、伐採不足は基準量の原価を利益に加算する。また、造林超過はそれに対応する造林に要する経費を利益に加算し、造林不足は控除する。

表13-1には、貸方の調整勘定として、造林調整勘定と伐採調整勘定がある。これらは、立木竹勘定に対する評価勘定といえる。新たな地域施業計画をたてたときは、その計画の期間の期首に、立木竹勘定の基準量の価額は、調整勘定の残高を用いて修正される⁽¹¹⁾。

表13-3 蓄積経理方式における調整勘定

区分	損益計算書	貸借対照表
標準年伐採量に対して伐採が超過したとき	伐採超過勘定 (借方)	伐採調整勘定 (貸方)
標準年伐採量に対して伐採が不足したとき	伐採不足勘定 (貸方)	伐採調整勘定 (借方)
標準年造林量に対して造林が超過したとき	造林超過勘定 (貸方)	造林調整勘定 (借方)
標準年造林量に対して造林が不足したとき	造林不足勘定 (借方)	造林調整勘定 (貸方)

出所) 林野庁 監修 (1971), p.274.

表13-4 林業会計基準・準則に基づく貸借対照表

○年度 : ○年12月31日

単位 金額 : 千円)

流動資産	：	：	流動負債	：	：
	購入立木	75	植林引当金	20	(対象面積Oha)
固定資産	有形固定資産		：	：	
	造林地	90	資本	：	
	：	(対象面積Oha)			
	土地	30			
：	：				
		1,350			1,350

出所) 日本林業経営者協会 (1978), pp.31-34, pp.52-53, pp.55-58. をもとに筆者作成。

表13-5 林業会計基準・準則に基づく損益計算書

○年度 : ○年1月1日～○年12月31日

単位 金額 : 千円)

営業費用	売上原価		営業売上高	
	丸太売上原価	200	丸太売上高	500
	立木売上原価	110	立木売上高	300
	：	：	：	：
	販売費	：	：	：
	維持管理費	：	/	/
	森林維持費	85		
	保育管理費	45		
	一般管理費	：		
	：	：		
税引前当期純利益	120			
		1,010	1,010	

出所) 日本林業経営者協会 (1978), pp.34-36, p.54, pp.58-60. をもとに筆者作成。

IV 日本林業経営者協会による林業会計基準・準則

日本林業経営者協会は、1971年11月に「林業会計の基準（林経協林業会計制度研究会試案）」を発表した。林業会計の基準は、林業会計の基本原則、林業会計基準、注解から構成される。林業会計の基本原則は、林業会計についての基本的な考え方を示したもので、この考え方を、林業会計基準は実際の会計処理に反映させる⁽¹²⁾。

1978年12月には、林業会計基準の加筆修正とともに、林業会計基準における会計処理の大綱に基づき、具体的な会計処理の方法や、勘定科目の表示方法、財務諸表の様式等を説明するために、「林業財務諸表準則－準則第一－」と「林業会計準則－準則第二－」が設定された。本稿は、林業会計の基準と2つの準則をあわせ林業会計基準・準則と呼称する。

林業会計基準・準則に基づき作成される貸借対照表及び損益計算書から、森林資産に関係する勘定科目を抜粋すると、貸借対照表は表13-4のように、損益計算書は表13-5のようになる。

林業会計基準・準則によると、貸借対照表において森林資産は、固定資産の造林地勘定に集計される。造林地は、「土地が、植林されている林木……と一体になって発揮する林木

を成長させる能力」⁽¹³⁾、すなわち林木成長能力（に投下されている資本）であり、土地の取得価額と、「その土地に生立している林木と同一のものを造成するとした場合に要する植林支出相当額」⁽¹⁴⁾の合計として測定される。造林地は伐採や植林によってその価額は変動しない。

売却価値をもつ林木が生えている森林を購入した場合、造林地の測定額を超えて購入代価・付随費用等が支払われるならば、この支払い超過が流動資産の購入立木勘定に集計される。売却価値を持つ林木が生えていない森林を購入した場合、その取得価額はすべて土地勘定に集計される。また、新たに植林をして森林を造成した場合、その面積の分だけ土地勘定から造林地勘定へ振り替え、その価額と植林支出額の合計が、造林地の価額となる。

伐採跡地の植林面積が、その伐採跡地の面積を下回る場合（植林不足）、植林不足の解消に要する支出額を見積り、これが植林引当金として計上される（洗替法による）。植林引当金の設定により林木成長能力は、当初のまま維持されているものとみなされるから、植林不足によって造林地の減額は行われない。

林業会計基準・準則の枠組みに基づけば、林木成長能力の維持から生み出される収益は林産物収入（丸太売上高・立木売上高）であり、営業収益の売上高に計上される。森林資産の収益認識は、外部との取引が発生したとき認識する実現主義である。他方、林木成長能力の維持に必要な費用は、営業費用の維持管理費に含まれる森林維持費である⁽¹⁵⁾。

売上原価が計上されるのは、購入立木を販売した場合だけであり、販売量に対応する価額が購入立木勘定から売上原価に振り替えられる。また、維持管理費は、森林維持費と保育管理費に分けられる。森林維持費は、苗木代・植付け等、伐採跡地の植林のための支出であり、保育管理費は、下刈・除伐・枝打等に要する支出である。植林不足がある場合、植林引当金の見積額が森林維持費に計上される。

V 全国森林整備協会による林業公社会計基準

林業公社は、計画的な森林資源の造成や山村の振興等を目的として、地方公共団体等の出資により設立された公益法人である。資金上の制約から森林所有者による森林整備が進みにくい地域を対象に、分収方式によって森林整備を行ってきた⁽¹⁶⁾。全国森林整備協会は、2011年3月に「林業公社会計基準」を発表した（2012年3月に改訂）。

林業公社会計基準に基づき作成された公益社団法人おかやまの森整備公社の2012年度の貸借対照表及び正味財産増減計算書（企業会計における損益計算書に相当する）から、森林資産に関する勘定科目・金額を抜粋すると、貸借対照表は表13-6のように、正味財産増減計算書は表13-7のようになる。

林業公社会計基準において、森林資産は、固定資産である森林資産と、流動資産である販売用森林資産に分かれる。林業公社は森林所有者から土地を借りて造林・育林を図る分収方式であるから、貸借対照表に土地勘定は存在しない。

森林資産は、「多面的な公益的機能の提供という公共的な目的を持つ社会基盤資産」⁽¹⁷⁾であり、固定資産の性質を持つ。森林資産は、主伐が決定したとき販売用森林資産としてその性質が変化して、流動資産に振り替えられる。なお、主伐が決定したときは、林業公社の事業計画（森林施業計画等⁽¹⁸⁾）や予算等において、主伐（長期施業計画等における計画的な利用間伐を含む）の意思決定がなされた場合をいう。

表13-6 林業公社会計基準に基づく貸借対照表 おかやまの森整備公社)
2013年3月31日現在 単位 金額 :円)

流動資産		∴	流動負債		∴
	販売用森林資産	79,707			
	∴	∴			
固定資産	特定資産	∴	固定負債		∴
	森林原価形成補助金資産	1,324,120,202	指定正味財産		∴
	その他	∴	補助金		1,324,120,202
	森林資産	65,245,157,169	一般正味財産		∴
	∴	∴			
		68,071,583,711			68,071,583,711

出所)公益社団法人 おかやまの森整備公社 2012年度 貸借対照表」より筆者作成。

表13-7 林業公社会計基準に基づく正味財産増減計算書 おかやまの森整備公社)
2012年4月1日～2013年3月31日 単位 金額 :円)
一般正味財産増減の部

経常費用	販売用資産原価	20,350,288	経常収益	森林整備事業収益	1,667,774,490
	森林整備事業費	1,090,777,620		∴	∴
	∴	∴		∴	∴
森林資産勘定振替前当期経常増減		556,646,582			
		1,682,408,159			1,682,408,159
当期経常増減		1,073,800,045	森林資産勘定振替前当期経常増減		556,646,582
			森林資産勘定振替額		517,153,463
		1,073,800,045			1,073,800,045

出所)公益社団法人 おかやまの森整備公社 2012年度 正味財産増減計算書」より筆者作成。

森林資産及び販売用森林資産は取得原価で測定される。森林資産の取得原価は、長期にわたる森林整備に要した直接事業費及び間接事業費等から、森林整備に係る収入を控除した実事業費である(実事業費の累積)。直接事業費は植栽や保育等に要する費用であり、間接事業費は、減価償却費、分収交付金、管理費の配賦額等である。また、森林整備に係る収入とは、補助金(資産形成補助金を直接減額する場合⁽¹⁹⁾)や間伐収入等である。森林資産の取得原価は、決算において損益計算を経たうえで森林資産勘定に振り替えられる。

さて、林業公社会計基準には、森林整備のコストと、森林が生み出す多面的なサービスを効果(ベネフィット)として対比させる、という特徴がある。林業公社会計基準はコストとベネフィットの対応関係を、損益計算及び財務報告全体において反映しようとする。

表13-7に見るように、直接事業費及び間接事業費等、毎期の森林整備に係る経常的に発生する費用は、森林整備事業費に計上される。これは、森林整備に要するコストである。また、経常費用には、販売用森林資産から振り替えられる主伐による売上原価と販売経費が販売用資産原価として計上される。

森林から生み出されるベネフィットのうち、林産物収入、受取補助金等、毎期の森林整備に係る経常的に発生する収入は、森林整備事業収益に計上される。森林資産の収益認識は、販売という外部との取引が発生したとき認識する実現主義である。このようにして、

経常収益から経常費用を差し引く形で森林資産勘定振替前当期経常増減が計算される。そして、森林資産勘定振替前当期経常増減に、森林資産の取得原価を、森林資産勘定振替額として加算して(すなわち森林資産勘定に振り替える形で)当期経常増減額が計算される。

森林整備におけるコストとベネフィットの対応関係において、コストは実際に発生する費用として正味財産増減計算書に計上できるが、多面的なベネフィットのうち実際の収入として正味財産増減計算書に計上できるのは、主伐収入を始めとする一部である。そこで、林業公社会計基準は、財務諸表に対する注記として、森林の有する公益的機能の「サービス提供能力」の経済評価(貨幣評価・年額)を⁽²⁰⁾、利害関係者への有用な情報として提供しようとする(森林資産とその公益的機能評価額)。

VI むすび

本稿は森林会計・林業会計のモデル及び簿記実務として、蓄積経理方式、林業会計基準・準則、林業公社会計基準を取りあげて、持続可能性に基づくストックとフローが森林資産の会計処理にどのように反映されているのかを考察した。これらのモデルに対する考察は、表13-8のようにまとめることができる。

森林会計・林業会計は、持続可能性に基づくストック概念の保全を図り、そのストックを森林資産として評価対象としている。また、ストックの保全にかかるコストと、ストックの保全から生み出されるベネフィット(森林の多面的な機能)というフローの対応関係を、損益計算の構造において、あるいは、損益計算及び注記を含め財務報告全体において反映させている。このようなストックとフローの関係を、本稿は森林・林業の会計理論として明らかにできた。

表13-8 森林会計・林業会計におけるストック概念及びその測定、コストとベネフィットの対応関係

	ストック概念	ストックの測定	フローの対応関係	
			コスト	ベネフィット
蓄積経理方式	法正林・法正蓄積	立木竹勘定(林木) 恒常在高法で測定	植林や保育管理等 に要する造林費	林産物収入
林業会計基準・準則 日本林業経営者協会)	林木成長能力	造林地勘定(止地+林木) 土地の取得価額+植林支出額で測定	植林に要する森林維持費	林産物収入
林業公社会計基準	公共的な社会基盤 森林生態系)	森林資産勘定(林木) 損益計算を経た)取得原価で測定	植林・保育等に要する 森林整備費	林産物収入 +公益的機能評価額

出所)筆者作成。

〔付記〕本稿は、科学研究費補助金 基盤研究(C) 研究課題番号 25380618 丸山佳久「ミクロ環境会計からメソ・地域レベルの環境会計への展開—森林・林業を対象として—」(2013年度・2015年度)の研究成果の一部である。

〔参考文献一覧〕

- 岡和男(1971)「林業会計基準について」『林経協月報』, No.122, pp.2-11, 社団法人日本林業経営者協会。
 岡和男(1978)「林業会計基準について」『林経協月報』, No.207, pp.4-9, 社団法人日本林業経営者協会。
 全国森林整備協会林業公社会計基準策定委員会(2012)「林業公社会計基準(2012年3月改訂)」。
 南雲秀次郎・岡和夫(2002)『森林経理学』森林計画学会出版局。
 日本学術会議(2001)『地球環境・人間生活にかかわる農業及び森林の多面的な機能の評価について(答申)』。
 日本林業経営者協会(1978a)「林業会計の基準」『林経協月報』, No.207, pp.23-26, 社団法人日本林業経

営者協会.

日本林業経営者協会 (1978b) 「林業財務諸表準則—準則第一」『林経協月報』, No.207, pp.27-37, 社団法人日本林業経営者協会.

日本林業経営者協会 (1978c) 「林業会計準則—準則第二」『林経協月報』, No.207, pp.38-61, 社団法人日本林業経営者協会.

楨 重博 (1958) 『国有林の蓄積経理』日本林業調査会.

丸山佳久 (2014) 「農業関連上場企業 (モデル5) の分析—民有林における立木資産の会計処理の考察—」戸田龍介 編著『農業発展に向けた簿記の役割—農業者のモデル別分析と提言—』, pp.155-166, 中央経済社.

三菱総合研究所 (2001) 「地球環境・人間生活にかかわる農業及び森林の多面的な機能の評価に関する調査研究報告書」.

林野庁 監修 (1971) 『国有林野事業特別会計経理規程の解説』大成出版社.

林野庁 監修 (1990) 『国有林野事業特別会計経理規程の解説』大成出版社.

(1) 丸山 (2014), pp.157-163.

(2) 例えば, 南雲・岡 (2002) は, 森林管理の目的を7つの指導原則 (公共性原則, 経済性原則, 生産性原則, 収益性原則, 保続性原則, 合自然性原則, 国土保全原則) として体系化する. 南雲・岡 (2002), pp.6-10.

(3) 樹木のうち, 立木ニ関スル法律 (立木法) の適用対象となるものを立木という.

(4) 日本学術会議 (2001), pp.60-63, 三菱総合研究所 (2001), pp.24-56.

(5) 国有林野会計は1947年の成立から2008年度まで国有林特会法を根拠としてきたが, 国有林特会法は2009年4月1日をもって廃止になり, 特別会計に関する法律 (特別会計法) に統合された. 2009年度から2012年度までは, 特別会計法の第2章第12節 国有林野事業特別会計 (第158~171条) を根拠としてきた. 国有林野会計は2012年度をもって廃止されて, 一般会計に統合された.

(6) 国有林野会計では立木資産という名称が用いられるが, 本稿は森林資産という名称で統一する.

(7) 林野庁 監修 (1990), p.245.

(8) 新たな地域施業計画をたてたとき, その計画の期間の期首に, 立木竹勘定の基準量の価額は, 実際の棚卸高 (立木蓄積) と, 国有財産台帳により計算した単価に基づき修正される.

(9) 林野庁 監修 (1971), pp.247-248.

(10) 蓄積経理方式の導入当初, 伐採超過・造林超過・造林不足に対して, 減価償却引当金勘定を用いる引当金方式が採用されていたが, 1956年度からは, 調整勘定が用いられるようになった.

(11) 調整勘定の清算は, 理論上は, 調整勘定の借方残と立木蓄積の価額の増加, 調整勘定の貸方残と立木蓄積の価額の減少という組み合わせとなる. 実際には, 実地調査との差異が生じるから, 前計画時の在高との差及び調整勘定の残高は資本剰余金として精算される. 楨 (1958), pp.112-117, 125-129.

(12) 林業会計基準は, 林業の特異性のため, 一般企業の会計処理基準では取り扱うことができない特殊の事項を定める. 林業会計基準に定めのない事項は, 企業会計原則に準拠する. 岡 (1971), p.5, (1978), p.6.

(13) 日本林業経営者協会 (1978b), p.24.

(14) 日本林業経営者協会 (1978a), p.7.

(15) 「毎年部分的に行われる植林は, 伐採によって喪失した成長能力を補充するためのものであり, あたかも機械設備の破損部品を補充するのと同じ (岡 (1971), p.7, (1978), p.8.)」と説明されるが, 実際は取替法に近い.

(16) 分収方式は, 分収林特別措置法に基づき, 林業公社が森林所有者から土地を借りて森林を造林, あるいは, 育林し, 将来的に林木が成長してその伐採時に立木・丸太の販売による収益を森林所有者と一定の割合で分け合う (分収する) 制度である. 分収方式でつくられた森林を分収林という.

(17) 全国森林整備協会林業公社会計基準策定委員会 (2012), p.7.

(18) 森林法の改正によって, 2012年4月から森林施業計画は森林経営計画に制度変更になった.

(19) 林業公社会計基準は, 公益法人会計基準の補助金の会計処理に準拠し, 資産形成補助金を正味財産の部の指定正味財産に計上し, その同額を資産の部の特定資産 (森林原価形成補助金資産) に計上することを原則とする. しかし, 過去に多数の林業公社が取得原価から資産形成補助金を直接減額する方式 (直接減額方式) を採用してきた実態を考慮して, 直接減額方式を容認する.

(20) 森林の公益的機能評価額の注記について, 林業公社会計基準は当面の間, 日本学術会議 (2001) の評価手法を参考に算出した推計を開示することとしている.

§ 14 農業簿記検定 3 級に見る日本の農業簿記の問題点

戸田龍介（神奈川大学）

I はじめに

2014年4月6日（日）に、日本ビジネス技能検定協会（Japan Association of Business Certification, 略称 JAB, 創立 1989 年, 一般財団法人成立・設立 2009 年, 中川和久理事長）により、農業簿記検定 2 級および 3 級の新設検定試験が行われた。

同協会は、「我が国産業社会全体の生産性向上に寄与する」（「一般財団法人日本ビジネス技能検定協会ご案内（平成 25 年 10 月版）」より）を目的とし、当該目的を達成するために、まず「簿記」に注目している。同協会は、上記「ご案内」パンフレットにおいて、簿記こそ「平成の『読み・書き・そろばん』」に値する旨を謳っている。

なお、当該検定の監修については、一般社団法人の全国農業経営コンサルタント協会が行っている。さらに、当該検定試験に対する教科書や問題集については、この全国農業経営コンサルタント協会および学校法人大原学園大原簿記学校が共同で、『農業簿記検定教科書』・『農業簿記検定問題集』の 2 級・3 級用を大原出版株式会社より出版している。本論稿ではこのうち、『農業簿記検定教科書 3 級』（以下「教科書 3 級」と略す）を中心にとりあげ、そこから見えてくる日本の農業簿記の、特に問題点に注目して考察を行う。

II 農業簿記検定 3 級の概要

2013（平成 25）年 4 月 1 日に初版が発行された教科書 3 級には、その冒頭に全国農業経営コンサルタント協会の理事長である西田尚史氏により記された「はじめに」がある。本章ではまず、この「はじめに」の文章を参照しながら、農業簿記検定 3 級の概要を見ていきたい。当該「はじめに」において、農業簿記検定 3 級は、「元々帳簿記帳の必要」がなかった農業者に対し、「効率的且つ安定的な農業経営を育成」することで、「農業の経営管理の合理化」に寄与することを目的として執り行われることになったことが書かれている。

次に、教科書 3 級の目次から農業簿記 3 級の概要を見ていきたい。目次を見ると、次のように全 7 章の構成をとっている。「第 1 章 農業簿記の概要」、「第 2 章 簿記一巡の手続き」、「第 3 章 勘定科目」、「第 4 章 収益・費用の記帳方法」、「第 5 章 流動資産および流動負債など」、「第 6 章 固定資産」、「第 7 章 決算書の作成」。この中で、農業簿記独特と思われる部分は、次のような箇所となろう。「第 1 章(4)農業の特徴、(5)農業簿記の目的」、「第 3 章(1)農業簿記の勘定科目、(2)農業経営と勘定科目」、「第 4 章(2)農業特有の会計処理」、「第 7 章 農業用固定資産の耐用年数の例」。また、巻末資料として示される「農業簿記勘定科目」も該当しよう。これらの項目につき、特に商業簿記とは異なる農業簿記に特有の説明箇所に注目しながら、以下にいくつかをピックアップして見ていきたい。

まず、「第 1 章(4)農業の特徴」であるが、次の 6 つの特徴があるとされている。「1. い

きものを通じた経営」,「2. 自然を相手にする」,「3. 価格の決定権」,「4. 政策との関係」,「5. 収入の機会が限られている」,「6. 個人事業が主体」。つまり, 農業簿記検定3級で想定されている農業者とは, 主に「農地法の要件に該当した」「個人事業者」であり, 「価格の決定権」を持たず, 助成金や補助金など「国の政策により大きく左右」される存在であるということになる。

第1章部分に次いで, 農業簿記独特のものとして, 「第3章(1)農業簿記の勘定科目, (2)農業経営と勘定科目」にも触れておきたい。第3章では, 農業経営のタイプ別に使用する勘定科目が異なることが例示される。当該教科書においては, ①稲作, ②野菜, ③果実, ④畜産の4タイプに分けられて, 使用する勘定科目が例示されている。なお, 教科書における具体的な事例においては, 主に稲作と畜産とに2分されて説明が行われているものの, 問題集における事例のほとんどは稲作である。

さらに, 「第4章(2)農業特有の会計処理」では, 農業における「収益の取引」と「費用の取引」について, 代表的な仕訳事例を用いて説明がなされている。ちなみに, 農業の収益としては, ①売上取引(米, 麦, 大豆など), ②売上値引, ③作業受託収入, ④補助金などの収入, ⑤家事消費取引の5つの代表的な仕訳事例が示されている。農業の費用としては, ①種の仕入取引, ②賃金の支払い, ③草刈り機の購入, ④修繕費の支払取引, ⑤借入金の元金と利息の支払取引の5つの代表的な仕訳事例が示されている。

詳細については, 次章で取り扱うが, 上記説明において随所に「所得税法青色申告決算書における取扱い」や「JAとの取引」といった, 日本の農業者が現実に直面する場面を想定した取引事例が示されており, これらこそが日本の農業簿記の特徴と言っても過言ではない。

Ⅲ 農業簿記検定3級の問題点

1 家事消費取引

農業簿記検定3級では, 「所得税法青色申告決算書における取扱い」がかなり考慮されている。この特徴が色濃く出る箇所の一つに, 家事消費取引の設例がある。次に, 教科書3級における問題と解答仕訳例を示す。「新米がとれたので, 例年のように親戚の吉田さんに米60kgを贈答用として送った。このときの米の見積価格は60kgで12,000円だった。」(教科書3級, 41)。

「(借) 資本金 12,000 (貸) 水稻売上高 12,000」

なぜ, 上記のような仕訳が解答となるのだろうか。実はここに, 「所得税法青色申告決算書における取扱い」の影響が見受けられるのである。まず貸方側であるが, 「所得税法青色申告決算書における取扱い」によれば, 上記取引の分類は, 「家事消費高」となるのである。当該「家事消費高」勘定は, 「青色申告決算書(農業所得用)の収入金額記入例」(教科書3級, 85)によれば, 収入金額に加算されることになっている。したがって, 教科書3級の15頁で説明される「取引の8要素」によれば, 「収益の発生」という性格を有

していなければならないことになる。

次に借方側であるが、「所得税の課税所得計算においては・・・事業から派生して生じた損益であっても、農業所得（所得税法に規定する事業所得）に含めないこととされている取引」（教科書3級, 114）がある場合、「これらを事業所得から除外するために、事業主借、事業主貸という勘定科目を使用」（同、太字は原文のまま）するとされている。そして、当該事業主借勘定や事業主貸勘定の性格は、資本の増減という性格を有していなければならないことになる。それは、「所得税の申告のために作成する貸借対照表では、資本金勘定の代わりに、元入金勘定を使用」（教科書3級, 70）するからである。そして期末元入金の計算において、事業主貸勘定はマイナスされるべき勘定として、つまり「資本の減少」という性格を有していなければならないことになる。

かくして、上記仕訳を導くことになる、「所得税法青色申告決算書における取扱い」に基づく贈答時仕訳は、次のようになると説明している（教科書3級, 43）。

「(借) 事業主貸 12,000 (貸) 家事消費高 12,000」

改めて確認できることは、通常ならば「借方：費用（損失）の発生／貸方：資産の減少」と考えられる仕訳が、「借方：資本の減少／貸方：収益の発生」として処理されているということである。そしてその理由は、「所得税法青色申告決算書における取扱い」の規定と齟齬なく複式処理することが最優先された結果だと考えられるのである。

2 未販売の農産物の棚卸評価

さらに、農業簿記検定3級の特徴と思われるものに、棚卸資産に関する期首期末の棚卸評価額の処理がある。ちなみに教科書3級では、棚卸資産については、①未販売の農産物（製品（または、農産物））、②未収穫農産物（仕掛品）、③原材料など、と3区分して説明している。ここで、①未販売の農産物について、教科書3級に初出されている取引仕訳例を以下に示す。

12/31	山田農場では水稻作をしているが、年度末に米の在庫を調べたところ 60 俵あった。なお、米の1俵当たりの販売価格は13,000円である。		
(借) 農産物	780,000	(貸) 期末農産物棚卸高	780,000
12/31	山田農場の前年末の米在庫の金額は567,000円であった。		
(借) 期首農産物棚卸高	567,000	(貸) 農産物	567,000
(注)	期末の決算整理の詳細については、第7章で説明します。		
(注)	農産物…貸借対照表勘定 期首農産物棚卸高、期末農産物棚卸高…損益計算書勘定		

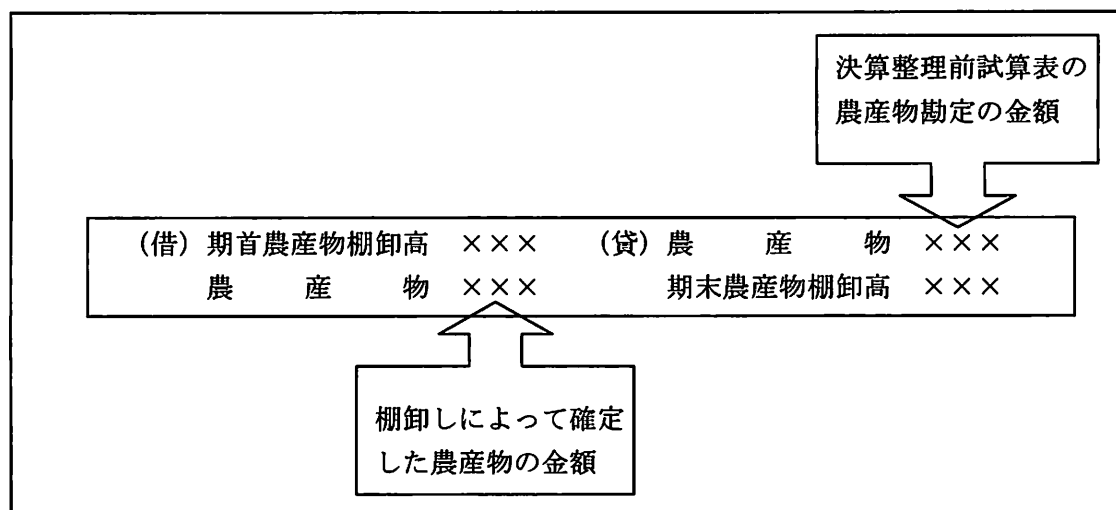
(出所：教科書3級, 59)

上記仕訳および説明を、商業簿記の知識がある者が見れば、仕入勘定における売上原価計算仕訳を思い浮かべるかもしれない。このように考えた場合、農産物棚卸高勘定は、費

用勘定の位置づけと考えられる。しかしながら教科書3級では、農産物棚卸高の位置づけは収益勘定と解釈される。なぜそのような位置づけとなっているのかについて、第7章「決算書の作成」における「②農産物・原材料の棚卸し」の説明を見ることにする。

当該箇所においては、未販売の農作物の棚卸しについて、次のように説明されている。「未販売の農作物については、期末にその作物ごとに実際の数を数えます（実地棚卸し）。そして、数に単価（収穫時の販売価額）を乗じて農産物の期末における在庫の価額を決定します。この期末の在庫金額を棚卸高といいます。」（教科書3級，84）。ここで注目すべきは、農産物の棚卸高は、期末に実際に数えた農作物に、「収穫時」の販売価額を乗じて求めることである。

上記説明の後、水稻と大豆の例が例示され、次のような説明文が続く。「棚卸しにおいて確定した未販売の農産物は、貸借対照表の農産物勘定（借方）の金額となります。しかし、すでに決算整理前試算表の農産物勘定には、前期末の棚卸しで確定した前期末の農産物の棚卸高の金額が計上されています。そこで、前期の農産物を振り替える仕訳を行い、さらに棚卸しによって確定した期末における農産物を計上する仕訳を行います。」（教科書3級，84）。続けて、次のような仕訳形式が、吹き出し式の説明と共に例示される。



(出所：教科書3級，84。見やすさを考慮し筆者側で打ち直した)

上記吹き出し付きの仕訳は、既述のように、商業簿記を学んだ者ならば、仕入勘定における売上原価計算仕訳と同様ではないかと思うだろう。しかしながら、上記吹き出し付きの仕訳が掲載された頁の次頁にある「所得税法青色申告決算書における取扱い」（教科書3級，85）により、農産物棚卸高勘定の会計的性格は、収益勘定であることが明らかになる。

その事情を、原文のまま引用する。「農産物の期首棚卸高と期末棚卸高は、農業所得の計算では収入金額欄において記入されますが、小売業・卸売業など一般の事業所得の計算では、売上原価として費用の欄で記入されます。これは、棚卸高の金額が、販売価格で計算されるか、仕入などの原価で計算されるかの違いから生じます。棚卸高の金額が販売価格で計算されるのは、収益計上の時期に収穫基準を採用しているためで、収穫基準を採用している場合の農業所得の計算の特徴です。」（教科書3級，85）。ここでのポイントは、収

穫基準に基づき、「当期末の棚卸高は収入金額に加算され、期首の棚卸高は、収入金額から控除される」（教科書3級、85）ことである。

以上の展開により、農産物棚卸高勘定の性格は、費用勘定ではなく「収益」勘定であり、期末農産物棚卸高勘定は「収益の発生」であり、期首農産物棚卸高勘定は「収益の減少」であることが判明する。しかし、その会計要素およびその増減に関する明確な記述に難があったのか、教科書3級の中で期首および期末の農産物棚卸高勘定については、特に説明はなされないままとなっている。

3 収穫基準

ここまで見てきたように、農業簿記検定3級には、「所得税法青色申告決算書における取扱い」が多大なる影響を及ぼしていることが分かる。そして、当該取扱いの中でも、収穫基準の影響が大きいように思われる。そこで、当節では、この所得税法青色申告決算書における収穫基準に焦点を当てることとしたい。

そもそも「所得税法青色申告決算書における取扱い」における「収穫基準」の定義については、「所得税の所得計算においては、米、麦などの農産物に限ってこれらのものが収穫された年の収益に計上することとされています。これを農作物の収穫基準といいます。」（教科書3級、40。傍点筆者挿入）と説明されている。このような収穫基準は、簿記会計学の基本である販売という事象を基にした実現主義とは、実は異なった収益認識規準なのである。しかし、「第4章 収益と費用の記帳方法（1）収益と費用 1. 計上方法」においては、収益を計上する時期について、「原則として、農産物などを販売したときです。これを販売基準といいます。」（教科書3級、40。太字は原文のまま）と説明されている。つまり、収益は販売基準に基づくことが「原則」としてしている。ここから判断すると、収穫基準は原則と謳われる販売基準とは異なった、言わば「例外的」な収益認識規準と位置付けられているのである。

そしてそもそも、所得税法が規定する収穫基準は、米を中心とする特定の作物がその対象となっているさらに特殊な収益認識規準であるはずなのである。ところが、教科書3級においては、その説明全般において最も「基本的」な収益認識規準となっている。ただしこれは、日本の農家の7割もが、米をつくっているという「現実」を反映してはいよう。また、農協（JA）が米を集荷する際の農家への前渡金が、実質的に米のベンチマーク価格となっているのも「現実」である。米の集荷の現実には、JAが集荷のために提示するキロ当たりの買上価格が基準となり、当該買上価格と収穫量による概算価格が農家に前渡しされることになっているのである。さらに、米の未販売分といっても、他の農家の米（玄米）とカントリーエレベーターにおいて一緒になるので、そもそも個別に原価計算できないのが「現実」であるとも考えられる。つまり、実は収穫基準は、所得税法によってのみ支えられているのではなく、価格決定権を持たない日本の多くの個人農家が行っている、現実のJAとの取引に沿った収益認識規準だとも考えられるのである。

IV 日本における農業簿記を取り巻く環境

—農業簿記検定から見えてくる日本の農業簿記の問題点—

本章では、農業簿記検定3級を考察することで見えてきた日本の農業簿記の抱える問題点を糸口にして、日本の農業簿記を取り巻く環境を考察していきたい。

まず、収穫基準の考察から明らかになったのが、収穫基準は、価格決定権を持たない日本の多くの小規模兼業農家、それも米作を行っている農家が、現実のJAとの取引をある程度矛盾なく写しとることのできる収益認識規準であるということであった。ここで重要なのは、新設された農業簿記3級検定の対象も、そして戦後の日本農業の主役であったのも、同じく小規模兼業米農家であったということである。

当該小規模兼業（米）農家は、戸田編（2014）では、モデル1農家と位置づけていた。そして、このモデル1農家には、記録するというインセンティブが著しく欠けており、その理由としてJAバンク通帳に農産物販売を含めた全てのお金の出入りがJA側により記帳されるから、ということも戸田編（2014）で明らかになっている。つまり、収穫基準を中心に据えた理論や検定は、自然と小規模兼業米農家を対象とした理論や検定となり、しかも結果的にそういったモデル1農家自身が記録をとるのではなく、記録は全てJA側がとることを暗黙の前提とする性格を有することになるのである。

さらに、収穫基準に依拠した農業簿記の問題として、期末棚卸において収穫時の価格（売価）を使用することがあげられた。理論的な問題としては、収穫時売価を使用するため、原価に基づく売上原価を算定することができないということがある。したがって、収穫基準に基づく農業簿記によっては、商工業上当然のように求めてきた「利益」が算出されないことになる。売上原価は、計算者側の「記録」に基づいて算出されるものであるが、収穫基準は、計算者側、つまり農家側の記録を期待していない基準とも考えられよう。

また、実務上の問題としては、そもそも収穫時の価格を、どうやって把握するのかという問題がある。もっとも実際は、JAが農家に前渡する概算金や、JAと地方の税務局とが話し合いの上決定する標準価格が収穫時の価格と見なされ、期末農産物棚卸高の算出に用いられているのである⁽¹⁾。結局のところ、この収穫時売価の把握は農家側では全く行われず、主にJA側で行われていることになる。総じて言えることは、収穫基準の問題は、農業者自身の記録に依拠しようとはしていないという点にあり、そして逆に、小規模兼業米農家のJAへの全面的依存という現実の日本農業の姿には見事に適合している点にある。

小規模兼業米農家のJAへの全面的依存という問題は、単に記録の側面に留まらない。実は多くの小規模兼業農家は、金融機能を含んだワンストップ機能を有するJAに税の申告まで委ねていると言われている。JAは、特別な税理士法により、税金の申告業務を行うことが可能となっている。ここで思い出して欲しいのは、農業簿記検定3級の問題点に、「所得税法青色申告決算書における取扱い」に引っ張られ過ぎているという問題があったことである。しかし、実際の申告業務遂行上の問題はなかったのかもしれない。小規模兼業米農家は自ら記録をとらず、これをJAが代行し、かつJA側がつける記録に基づきJAが税金申告までする。買上米価が政治決着により自動的に上昇する限り、農業簿記をめぐる環境はこれで問題なかった。しかし今、農業の効率化が真に求められる中であって、日本における農業簿記を永らく取り巻いてきたこの環境は、変わらざるを得なくなっているのではないだろうか。

V むすび

既述のように、新設の農業簿記検定3級からは、日本における農業簿記が抱える問題点が見えてくる。ただし筆者は、「農業に複式簿記を」という熱い思いで教科書3級を編んだ方々の苦労を軽んじるつもりは毛頭ない。反別課税時代を知る方々にとって、農業の現場に簿記を導入することがどれだけ困難だったのかという痛いほどの思いについては、存じあげているつもりである。そして、現実のJAとの取引を反映しつつ、所得税法青色申告決算書作成方法といかに齟齬なく農業簿記を説明・教授すべきかについて、真摯に考えてこられたこともまた存じ上げている。筆者は、このご苦労と熱意を最大限に賞賛するものである。

ただ、それでもなお、問題点は存すると考えられる。重要なことは、日本の農業簿記が抱える問題点の考察から、日本における農業簿記を取り巻く環境について深く考察する糸口が垣間見えるということである。結論的に言うと、農業簿記の真の目的と、日本における農業簿記を取り巻く環境には、埋められない程の深い溝が存しているかもしれないのである。ここで、教科書3級で示された農業簿記の真の目的を、原文のまま記すことにしたい。「農業簿記の目的は、正しい記帳を行うことにより、正しい損益計算書と貸借対照表を作成して、一定期間の経営成績を明らかにすること（損益計算書）、一定時点の財政状態を明らかにすること（貸借対照表）です。そして、正しい所得にもとづいた税務申告を行うだけでなく、農業経営の分析などを行い、農産物の生産に要した原価を把握してこれをもとに改善をはかり、農業経営の発展に寄与することが真の目的なのです。」（教科書3級、4、傍点筆者挿入）。

まさに上記文章の通り、農業簿記の真の目的は、農産物の正しい原価を把握した後正しい利益を計算し、もって農業経営の発展に寄与することにあるのではないだろうか。残念ながら、未だ日本の農業簿記は、そういった農業簿記本来の目的の達成や役割が発揮されるのを阻むような環境下にあると言わざるを得ないのである。ただし現在、旧来とは異なる新たな農業をめぐる環境が少しずつ出現しつつある。この動きに注目・期待していきたい。

注

- (1) 実際の処理については、全国農業経営コンサルタント協会理事長の西田尚史税理士、および同協会専務理事の森剛一税理士に伺った。記して感謝申し上げたい。

参考文献

- 一般社団法人「全国農業経営コンサルタント協会」・学校法人「大原学園大原簿記学校」
(2013)『農業簿記検定教科書 3級』, 大原出版。
戸田龍介編 (2014)『農業発展に向けた簿記の役割 ―農業者のモデル分析と提言―』,
中央経済社。

§ 15 中小企業における業種別原価計算*
～日本生産性本部による「中小企業業種別原価計算」を題材に～

飛田 努

I. はじめに

高度経済成長期における中小企業においては「下請企業の経営管理など管理面での近代化」(植田〔2005〕243頁)が問題とされていた。経営管理システムの1つである会計システムを取り上げると、「中小企業の実情は、多くのものにあつて製品原価を明確にしておらず、勘によつて推定し、期末の損益結果によつて価格の適否を判断するような場合がみうけられる」(青木〔1959〕81頁:原文ママ)という指摘に見られるように中小企業への原価計算普及は進んでいなかった。そうした中で、中小企業庁は1953年に『中小会社経営簿記要領』、1956年に『中小企業の財務管理要領』を発表し、経営管理システムの一翼を担う簿記、会計に関する要領のとりまとめを行った。さらに、1958年には、中小企業庁が『中小企業の原価計算要領』を、日本生産性本部が『中小企業のための原価計算』(以下、日本生産性本部における同指針の呼び名に倣い『一般指針』とする)を発表し、中小企業における管理会計実務の指針が整えられた。とりわけ日本生産性本部による『中小企業のための原価計算』=『一般指針』と、その実務上の原価の集計方法、原価要素の分類、記帳手続について詳細に記述した解説書である「業種別原価計算」が44業種それぞれ個別に作成されていた¹。しかし、筆者の知る限り、こうした実務指針が中小企業の経営管理や会計実務にどのような影響を与えているのかについて記した文献は十分に残されていない。中小企業の管理会計実務がどのように行われてきたのか、あるいは現在行われているのかについては十分な研究蓄積がなされていない。

そこで、本稿では中小企業を対象とした原価計算・管理会計に関連した研究蓄積、中小企業向けの原価計算に関する実務指針、いくつかの業種向けに作成された「業種別原価計算」についてその論点を整理する。これにより、中小企業に適合的な原価計算、記録の方法はいかにあるべきかを検討する材料を得ることをねらいとする。

II. 中小企業の管理会計・原価計算を対象とした研究蓄積

中小企業を対象とした管理会計・財務管理に関する研究はどの程度進められてきたのであろうか。ここでは、国立情報学研究所学術情報ナビゲータ(CiNii)から得られるデータを用いて見ていくことにしよう。

図1(次頁参照)は、CiNiiから「中小企業」と「会計」「管理会計」「原価計算」「原価管理」の4つのキーワードを用いて検索をかけた結果である。

まず、「中小企業」と「会計」をキーワードに論文数を調べたところ、1995年までは5カ年合計で30編に満たなかった。ただし、高度経済成長期へ入る時期にあたる1956年から1960年の5カ年で合計27編の論文が発表されている。その後、ほとんど論文数が伸びなかったが、1990年代後半から急激に増加している。これは近年になって中小企業における会計制度の整備の必要性が訴えられる中で、「中小企業の会計に関する基本要領」あるいは「中小企業の会計に関する指針」が策定されたことと無関係ではない。ここでは紙幅の

都合上、その詳細については述べないがここでカウントされている論文数の大半は、要領や指針についての解説や実務における適用について述べられたものである。

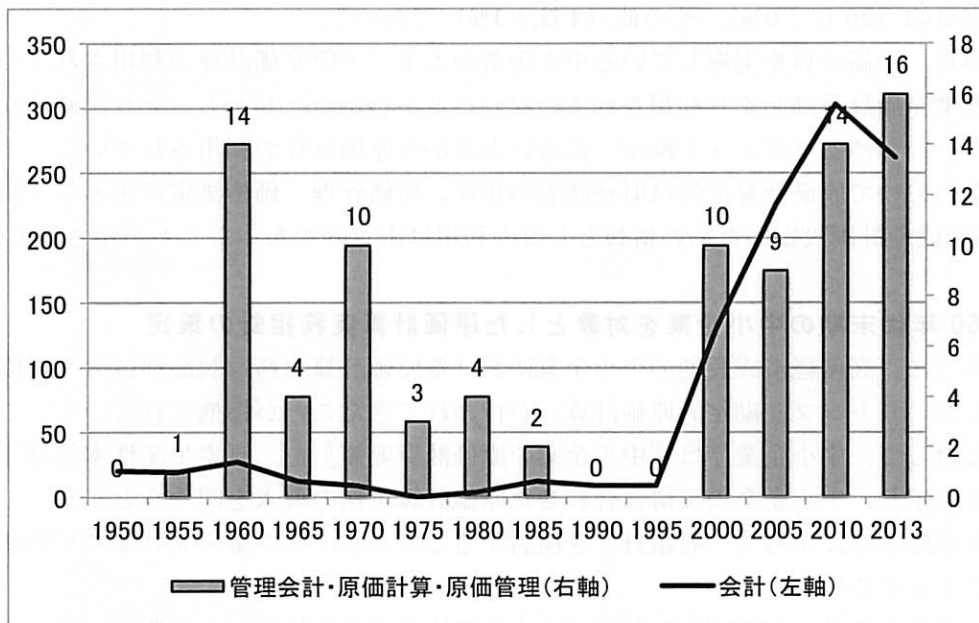


図1 中小企業の管理会計・原価計算に関する研究論文数の推移

出所) 国立情報学研究所学術情報ナビゲータ (<http://ci.nii.ac.jp>) より筆者作成

注) このグラフでは5ヵ年ごとに区切りを設けており、図表1上の1955は1951年から1955年に執筆されたことを意味する。なお、データの都合上、1950は1948年から1950年までの3ヵ年、2013は2011年から2013年までの3ヵ年のデータである。

次に棒グラフで示した「中小企業」と「管理会計」「原価計算」「原価管理」のいずれかの組み合わせで検索結果について見ていこう。ここでも、「中小企業」と「会計」での検索結果と同じように、1990年代後半から増えているが、中小企業と会計をテーマにした論文の中では非常に割合が小さいことが分かる。また、1950年代後半(図1上の1960)、1960年代後半(図1上の1970)にもそれぞれ14編、10編の論文がある。それぞれの年代には中小企業と会計をテーマにした論文数が少ない中で、高度経済成長期において中小企業の原価計算あるいは管理会計実務が重視されていたことが言えるであろう。

この時期に執筆された論文の中には、中小企業における原価計算の利用状況を調査したものがあ。例えば、小林〔1967〕は、中小企業における原価計算の利用状況、原価計算形態について調査を行った。調査対象は機械金属工業を営む親企業(24社)と下請企業(74社)であった。その結果、中小企業において実施されている原価計算が製品の区別をあまり考慮しておらず、そうした原価計算を「突っ込みの原価計算」、あるいは「ドンブリ勘定的原価計算」と呼んでいる。

また、角谷〔1967〕は、下請企業としての中小企業を意識した実態調査を行っている。この調査では283社から回答を得ており、原価計算を実施している企業が138社、原価計算を実施していない企業が99社であった。原価計算を実施している138社のうち117社

が回答している（複数回答可）。これによると、最も数が多いものから順に見ていくと、最も多いのが財務諸表作成目的（73社：25%）、次いで原価管理目的と価格決定目的（55社：19%）であった。また、経営意思決定目的（48社：16%）、予算編成目的（33社：11%）、計画設定目的（29社：9%）、その他（4社：1%）であった。

以上から、原価計算を実施している中小企業の大半で実際原価計算が利用されていた一方で、標準原価計算はあまり利用されていないことがわかる。しかも、それは厳密なものではなく、いわゆる「ドンブリ勘定」に近い大まかな原価計算が利用されていた。また、中小企業において原価計算情報は財務諸表の作成、原価管理、価格決定に主として用いられ、予算編成や計画設定のための情報としての利用は限定的であったことが示されている²。

Ⅲ. 1950年代末期の中小企業を対象とした原価計算実務指針の策定

このように、高度経済成長期の中小企業における原価計算実務は製品別区分や単位原価を意識しない「ドンブリ勘定的原価計算」が行われてきたことが指摘されている。こうした状況に対して、中小企業庁は『中小企業の原価計算要領』を、日本生産性本部は『一般指針』を策定し、中小企業の実情に合わせた原価計算実務の導入を図ろうとした。ここでは日本生産性本部による『一般指針』を検討することとし、その策定プロセスや目的を検討することとする³。

日本生産性本部は、1957年9月に「中小企業原価計算委員会」を設置し、統一された中小企業の統一された原価計算指針の作成を進めた。そして、1958年に『一般指針』として『中小企業のための原価計算』を発表した。そのはしがきには、「中小企業の統一的原価計算制度を確立し、これによって得られる数値を基礎として、経営管理の近代化を計り、また原価その他の経営数値の業種別標準を作成して、過当競争の防止、経営相互の組織化に役立たしめることは中小企業の生産性向上にとって、もっとも重要な方策である」（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕はしがき1頁）と記されており、『一般指針』の位置づけが与えられている。そして、原価計算の利用目的として、①財務諸表を作成するために必要な原価資料を提供すること（財務諸表作成目的）、②価格計算に必要な原価資料を提供すること（価格決定目的）、③原価管理に必要な原価資料を提供すること（原価管理目的）、④利益計画を樹立し予算を編成するのに必要な原価情報を提供すること（予算編成目的）、⑤経営比較のために必要な原価資料を提供すること、の5つが提示されている。これは現在の『原価計算基準』の5つの目的とほぼ一致しているが、『原価計算基準』が企業会計審議会から示されたのは1962年であり、この時期には留意しておく必要がある。

その『一般指針』の特徴は、その策定に携わった青木〔1959〕によれば、以下の4点に要約できるとされている（青木〔1959〕80-81頁）。

- ① 原価計算目的として、一般的にいわれる諸目的のほか、価格計算に必要な原価資料の提供、経営比較のために必要な原価資料の提供が特にうたわれていること。
- ② 原価計算と一般会計および予算制度との有機的結合を配慮し、もって総合的な経営計算制度を樹立することが考慮されていること。
- ③ 原価計算手続の簡素化と迅速化とを考慮して、このための伝票式会計にもとづく集計表方式を用いた具体的な原価計算手続が示されていること。
- ④ 更に原価計算手続の内容に関しては、直接費と間接費の区分の明確化、原則として間

接費などの部門費計算を省略していること、管理費と販売費の区分表示、利息割引料、貸倒損失をそれぞれ管理費および販売費にいれていることなど。

ここに示されている特徴のうち、③と④については原価計算手続の簡素化、迅速化について述べられている。これに加えて、『一般指針』では価格計算、経営比較のために必要な原価資料の提供と原価計算と予算の有機的結合が意識されている。

このようなポイントに対して、青木〔1959〕は、経営比較のために必要な原価資料を提供するという目的について「業種別統一原価計算では細部の費目設定はやはり各企業の実情に応じた弾力性が認められるべきであるとはいえ、基本的な費目の設定や会計処理についてはその統一が行われなければならない」（青木〔1959〕81頁）と述べている。この指針を基礎として、日本生産性本部は『一般指針』とは別に44業種の中小企業の「業種別原価計算方式」を後に発表している。後述するように、「業種別原価計算方式」は業種ごとに小冊子にまとめられ、原価の集計方法、原価要素の分類、記帳手続について詳細に説明されている。このことからわかるように、この実務指針は中小企業において制度的に原価計算を行うには相当な簡易性が考慮されている。

IV. 業種別原価計算方式による原価計算の構造：「中小企業のための原価計算」から

これまで見てきたように、『一般指針』は、高度経済成長期において中小企業の経営の安定化、適正な価格決定を行うための手段・方法としてそれぞれの機関で策定されてきた。そこでは、複式簿記に基づく記帳ではなく、特に『一般指針』では伝票式会計にもとづく集計表方式が提案されている。そして、日本生産性本部は44業種の「業種別原価計算方式」を提示し、各業種の業界団体等と協議を進めながらその実務に適合的な原価計算実務を示した。そして、『一般指針』は中小企業に統一的な原価計算方式を作成するための基礎として位置づけられているのに対し、「業種別原価計算方式は各業種の実情に合わせて弾力的に使われるべきであるという考えに基づいて策定されている。

ここではその詳細について検討するために、機械靴工業と機械工業（組立）の2つの業種を取り上げて、その計算方式について概観していくことにする。前者は総合原価計算、後者は個別原価計算を基礎としながら、その実務に適用可能な解説が行われている。なお、44業種はそれぞれ個別に冊子が作成され、原価計算の手続き、原価要素の分類、記帳手続き、一般会計と原価計算との結合について解説が行われており、概ねこの形式にしたがって詳細な解説が行われている。

1. 伝票式会計にもとづく原価計算

日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕では、原価計算の記帳手続きとして下記のような説明を行っている。先に述べたように、「原価計算手続の簡素化と迅速化とを考慮して、このための伝票式会計にもとづく集計表方式を用いた具体的な原価計算手続が示されている」（青木〔1959〕81頁）で示されているように、ここでは複式簿記に基づく管理ではなく、伝票を用いた管理を行うことが大きな特徴として取り上げられる。

図2（本章末参照）は日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕によって示された原価計算関係記帳連絡図である。ここでは、出庫票、作業時間報告書、経費伝票等から原価要素を直接費、間接費の各費目別に分類し、直接費については指図書別に分類して

材料費集計表、労務費集計表、製造間接費集計表に記入する。そして、直接費と製造間接費は原価計算表に集計して製品の製造原価を計算する。これらの表は、原価要素を費目別分類計算するとともに、これを製品に賦課あるいは配賦するためのものともなる。また、工業会計における原価計算に関する「統括勘定への記入のための特殊仕訳帳たる役割を果すもの」（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕27頁）であり、これによって原価計算に関する細かな記録が工業会計の諸勘定に有機的に結びつくことになる。

2. 機械靴工業の原価計算

日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1959a〕は、「機械靴工業の標準的な原価計算の方式をしめしたものであり、わが国の機械靴企業が、この方式に則って、容易にその原価計算を実行できるように工夫されたもの」（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1959a〕3頁）として機械靴工業の原価計算方式を設定したとしている。そして、特に同業種に特質的な原価計算の手続きや記帳の仕方、会計との結びつきについて解説が行われている。この原価計算方式を作成するにあたっては、全国機械靴協会をはじめとする同業界との協議研究が行われ、日本生産性本部に設置された中小企業原価計算委員会がとりまとめを行ったとされている。

図3（本章末参照）は日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1959a〕によって示された原価計算関係記帳連絡図である。これに基づいて説明されている機械靴工業の原価計算手続きは下記の通りである（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1959a〕7頁）。

- (1) 原則として製品クラス別にその原価を集計する。ここでいう製品クラスとは、製法、材料費や作業時間を考慮して分類する。
- (2) 原価要素は、直接材料費と加工費に大別し、直接材料費は素材費と買入部品費とに分けて計算把握し、加工費は当該機関の自製部品と製品とに配賦する。
- (3) 直接材料費は下記の要領で算出する。
部品を全部または一部自社において製造する場合には、丸革材料出庫票または消費日報により丸革材料消費量を、買入部品送状または入荷日報による買入部品受入量を求め、これに所定の単価を乗じて算出する。
買入部品のみにより製造する場合には、製品クラス別の部品出庫票または部品日報を基礎として消費量を求め、これに所定の単価を乗じて算出する。
- (4) 加工費は補助材料については消費額を出庫票等により、その他の製造間接費、外注工賃、直接労務費については、経費伝票によりその消費額を計算し、作業時間報告書または出勤票により、まず裁断および加工と底付および仕上に配分し、さらに裁断および加工配分額は部品品種別の標準作業時間を透過係数として各品種別自製部品に按分し、底付および仕上配分額は製品クラス別の標準作業時間を等価係数として各製品クラス別に按分する。
- (5) 自製部品は裁断日報によりその仕上がり量を算定し、その仕上単価は予定価格による。ついで、自製部品は買入部品の払い出し手続きに準じて次工程へ振り替える。
- (6) 各クラス別製品はそれぞれの仕上り品をもって製品とし、仕掛品は原則として材

料費のみをもって評価する。

- (7) 製品単価は製品クラス別に集計された製品原価を完成品数量に除して算定する。

3. 機械工業（組立）の原価計算

本要領に記された木製家具工業も機械靴工業と同様の目的によって策定され、その特質的な原価計算手続きや記帳の方法、会計との結びつきについて解説が行われている。策定にあたっては東京都商工指導所ここで示されている。

図 4（本章末参照）は日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1959b〕によって示された原価計算関係記帳連絡図である。これに基づいて説明されている。機械工業（組立）の原価計算手続きは下記の通りである（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1959b〕7頁）。

- (1) この要領では、乾燥から検査包装にいたるまでの原価計算の方式を示すもので、工場が製材工場等を併設する場合には、その原価は別に定める方法によって計算する。
- (2) 製品原価の計算は個別原価計算法により、原価要素は直接材料費、直接労務費、直接経費および製造間接費に大別し、直接費は各製造指図書別に賦課し、製造間接費は適当な配賦基準により当該期間の各製造指図書に配賦する。

V. むすび

日本における管理会計の萌芽期に、中小企業庁や日本生産性本部は原価計算実務指針の整備を通じて、中小企業の経営近代化や合理化を図ろうとしてきた。大企業のようにスタッフ部門に十分な人材を割けない中で、中小企業の実務に即した実務指針の構築がなされた。なお、これらの実務指針は、『中小企業の原価計算要領』が1975年に、『一般指針』が1979年にそれぞれ改訂されている。オイルショック直後という厳しい経済環境の中で、「中小企業の生産性向上の鍵が、原価意識の明確化とこれを裏付ける原価計算システム」（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1981〕はしがきii頁）が求められていた。そして、高度経済成長期には経営の近代化を目指し、あるいはオイルショックを契機として求められた「構造的変革」（日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1981〕はしがきii頁）の中で生産性を向上させるためのツールとして、中小企業庁や日本生産性本部が中小企業の原価計算実務指針の整備を進めてきた。このように、少なくとも公的機関主導で実務指針が整備され、高度経済成長期以降にもその改訂が行われてきたことは、原価計算が中小企業を支えるインフラストラクチャーとして位置づけられていたという証だろう。

しかし、こうした実務指針が中小企業経営の現場においてどこまで活用されてきているのかについては十分に知見が得られていない。現在、コンピュータ（ソフト）による管理が進む中で、原価計算・原価管理等に携わる会計担当者にとって複式簿記による記録・計算も、この指針で示されている伝票式会計に基づく記録・計算が持つ意義とはどのようなものになるのだろうか。果たして、中小企業に適合的な原価計算、記録の方法はいかにあるべきか。記録や計算の方法そのものが問題なのか、それとも中小企業における会計情報の利用が問題なのかを検討する必要があるだろう。これらは今後の課題としておきたい。

図2 日本生産性本部による中小企業の原価計算の記帳連絡図

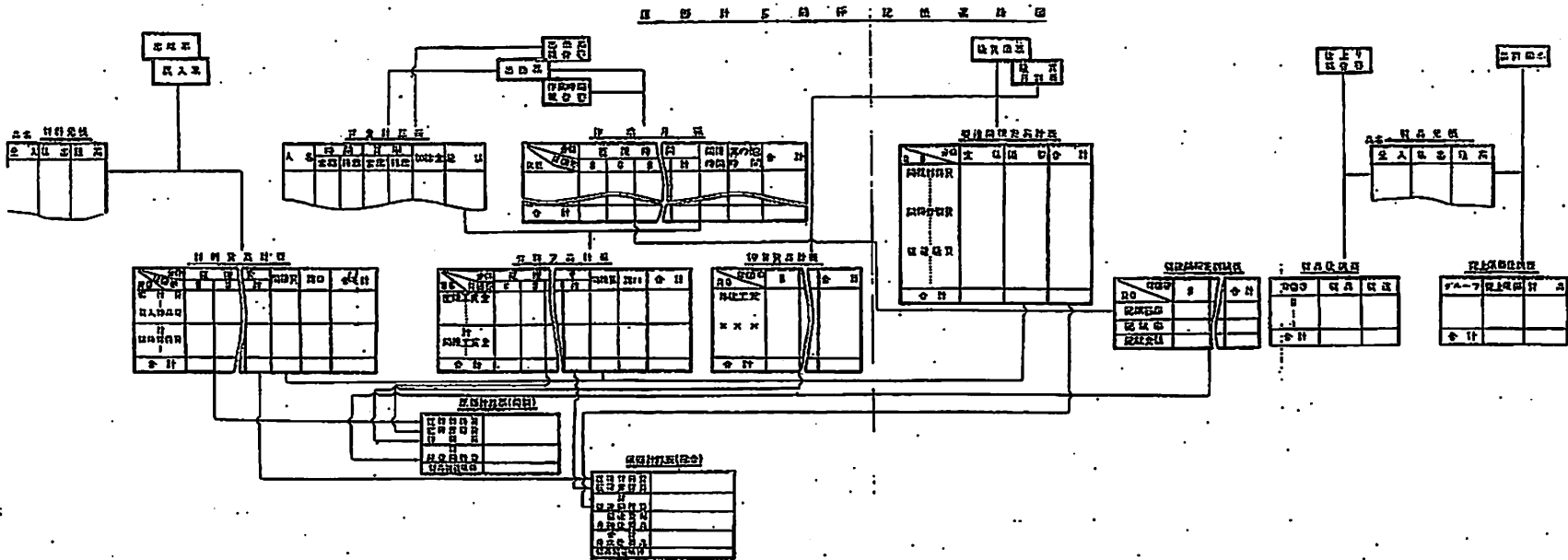
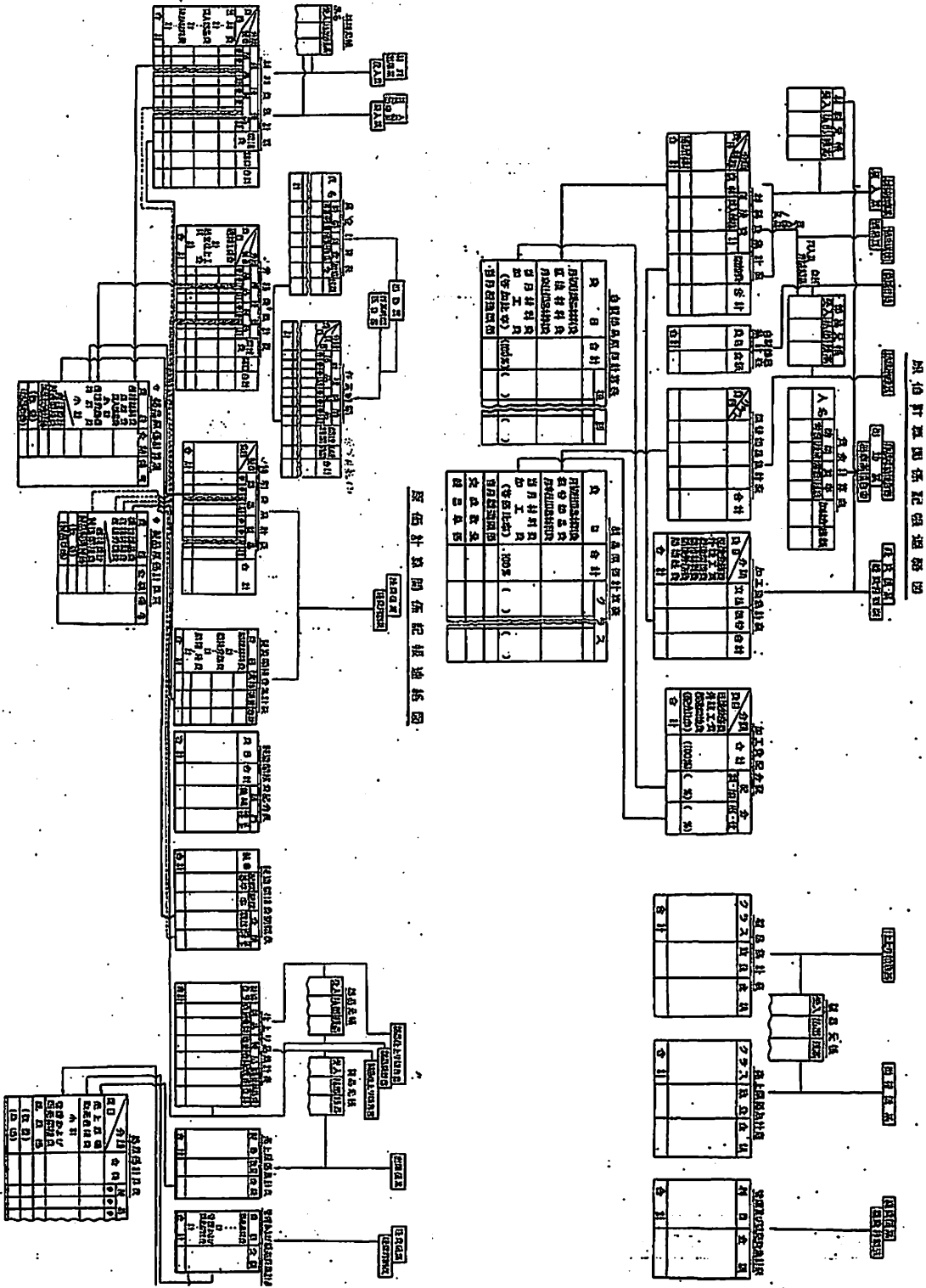


図 3 (上図) 機械靴工業の原価計算の記帳連絡図 図 4 (上図) 機械工業 (組立) の原価計算の記帳連絡



<参考文献>

・ 青木茂男 [1959] 「日本生産性本部 中小企業原価計算の特質」『企業会計』第 11 巻第 13 号, 80-83 頁

- ・ 青木茂男〔1964〕「中小企業の原価計算（座談会）」『産業経理』第24巻第11号，127-143頁
- ・ 中小企業庁編〔1958〕『中小企業の原価計算要領』中小企業診断協会
- ・ 中小企業庁〔1975〕『中小企業原価計算要領』税務経理協会
- ・ 中小企業庁〔2012〕『平成22年度中小企業の会計に関する実態調査事業集計・分析結果』（http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/kaikai/2011/0823kaikai_enquete.htmよりダウンロード）
- ・ 小林靖雄〔1967〕「中小企業の原価計算」『企業会計』第19巻第2号，22-27頁
- ・ 諸井勝之助〔2007〕「わが国原価計算制度の変遷（前編）」『LEC会計大学院紀要』第3号，1-16頁
- ・ 諸井勝之助〔2009〕「わが国原価計算制度の変遷（後編）」『LEC会計大学院紀要』第6号，1-20頁
- ・ 日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1958〕『中小企業のための原価計算』日本生産性本部
- ・ 日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1959a〕「機械靴工業の原価計算」『中小企業業種別原価計算』1，日本生産性本部
- ・ 日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1959b〕「機械工業（組立）の原価計算」『中小企業業種別原価計算』7，日本生産性本部
- ・ 日本生産性本部中小企業原価計算委員会編〔1981〕『新訂 中小企業のための原価計算〔第2版〕』日本生産性本部
- ・ 角谷光一〔1967〕「中小企業における原価計算 -その実態調査報告の一端-」『明治大学社会科学研究所紀要』第5巻，127-141頁
- ・ 飛田 努〔2011a〕「中小企業の管理会計研究のための予備的考察 ～製造業における系列化・下請関係を背景として～」熊本学園大学専門職大学院会計専門職研究科『会計専門職紀要』第2号
- ・ 飛田 努〔2011b〕「熊本県内中小企業の経営管理・管理会計実践に関する実態調査」熊本学園大学付属産業経営研究所『産業経営研究』第30号
- ・ 飛田 努〔2012〕「中小企業における経営管理・管理会計実践に関する実態調査 ～福岡市内の中小企業を調査対象として～」熊本学園大学専門職大学院会計専門職研究科『会計専門職紀要』第3号
- ・ 植田浩史〔2005〕「企業間関係：サプライヤー・システム」（工藤 章・橘川武郎・G. D. フック〔2005〕『現代日本企業1 企業耐性（上）内部構造と組織間関係』有斐閣，第9章，240-264頁）

* 本論文は、文部科学省科学研究費 若手研究（B）（研究課題番号：24730407 研究課題名「中小企業の管理会計実務に関する理論的・経験的研究」）の研究成果の一部である。

¹ 以下に挙げる44業種の「業種別原価計算方式」が策定された。

機械靴，ビスケット，クリーニング，洋食器，捺染，自動車整備，機械組立，硝子工業製品，鋳鉄鋳物，缶詰，農機具，繊維染色，メッキ，自動車車体，木製家具，パルプ，作業工具，鍛造，メリヤス，綿スフ織物，既製服，ねじ，着尺織物，機械すき和紙，陸用内燃機関，紙製品，合板，自転車部品，プラスチック成形，石灰，製材・フローリング・チップ，陶磁器，伸銅，ダイカスト，しょう油，金型，段ボール，歯車，鍛圧機械，継手，タオル，電子工業，製糸，染料

² これらの結果は、熊本県や福岡市の中小企業を対象としたアンケート調査を実施した飛田〔2011b〕〔2012〕や、全国の中小企業8,000社に調査票を送付した中小企業庁〔2012〕で得られている結果と概ね整合的である。このことは中小企業における原価計算実務が高度経済成長期初期から大きく変化していないことを示唆していると言えよう。何故中小企業においてこうした会計実務の浸透が十分に進んでいないのか、あるいは進んでいたとしてもその状況がどのようになっているのかについては図表1に示したように十分な研究蓄積がなされていないとも言える。これについては今後の研究課題であると言えよう。

³ 以下での記述は飛田〔2011a〕をもとに再構成を行っている。

§ 16 むすび

-最終報告の成果と今後の課題について-

成川正晃（高崎商科大学短期大学部）

I はじめに—最終報告における取り組み—

『最終報告書』では、『中間報告書』で取りあげることができなかった業種を新たに取りあげていただいた。「出版業」、「医薬品業」、「電気事業」、「医療法人」及び「漁業」である。例えば、日本産業分類や証券コード協議会における業種全てを取りあげることにはできないまでも、中間報告時点より、より多くの業種をカバーしたいということである。

一方で、中間報告時に取りあげた業種でも再度深く、あるいは広く取りあげる意味でも、継続して研究調査を続けていただいた業種として、「空運業」、「鉄道業」、「保険業（損害保険業）」、「学校法人」、「老人福祉・介護事業」、「保育所」及び「林業」がある。この結果、§ 1 で示した図 1-1 の研究パイプラインの進捗度を進めていただけたと理解している。

また、個別業種における研究ではなく、業種横断的な研究として「中小企業における業種別原価計算」も取り扱っていただいた。さらに、特別な論点として「農業簿記検定」を題材に、農業という業種の問題点も扱っていただいた。

いずれも、各委員の詳細な研究内容については、『最終報告書』の § 2 から § 15 までをご参照いただきたい。

II 最終報告の成果と限界

本研究部会の活動を通して、対象とすることができた業種については様々なことを確認することができた。

第 1 に、業種特有の勘定科目の存在である。例えば出版業における「単行本在庫調整勘定」などは業種特有なものであると言えよう。それぞれの業種においては、取引実態を適切に把握・表示していく意味でも、様々な業種特有の勘定科目が確認できた。

第 2 は、業種特有の取引に絡んで、業種において特に重要となる簿記処理等が確認できたことである。例えば、空運業における航空機取引においては、その多大な取引金額故に、リースの重要性が指摘された点などである。

第 3 は、業種が直面している課題により、簿記処理も影響を受ける可能性があるという指摘である。例えば、電気事業においては、電力自由化にともなう規制緩和が行われると、簿記実務にどのような影響が生じるのか等である。また、新しい会計基準⁽¹⁾の設定や、既存の会計基準の改訂などがそれぞれの業種の簿記実務にどのような影響を与えるのかが今後の課題として指摘された。この点を踏まえると、本研究部会の成果⁽²⁾としては、今後研究すべき課題を抽出・指摘するという役割も果たしたと言えよう。

本研究部会では、各委員の研究を通して、多くの事項が確認指摘できた。しかしながら、一方で当研究部会の限界も存在した。

第 1 の限界は、業種の網羅性に欠ける点である。また、第 2 の限界は、業種に対してさ

らに突っ込んだ議論，すなわち，業界の抱える課題の指摘だけに留まらず，簿記処理について，政策提言型の踏み込んだ検討が不十分であった点である。これらは，人的，また時間的な制約によるものである。

Ⅲ むすびー今後の課題についてー

本研究部会の各委員の先生方によって，多くの成果が出されたものの，残された課題もいくつか浮き彫りになってきた。

同一業種ではあるが，異なる組織形態が存在する業種があった。例えば，大学法人には私立大学法人と国立大学法人（あるいは公立大学法人等）があり，設立主体の違いにより^③，規制する基準も異なり，会計システムが異なることが指摘された。このような異同をより詳細に検討することにより，何らかの政策提言型の研究もできよう。このように，政策提言型の研究に繋げていくというのが残された課題の第1の点である。

第2は，一つの組織体ではあるが，複数の業種にわたる事業を展開している場合の簿記処理に対する調査・検討が十分にはできなかつた点である。実際に，業種の特徴を調べようとしても，複数の事業の柱を有している場合には，公表財務諸表からはなかなかその実態把握さえ難しいということがあった。したがって，アンケート調査やヒアリング調査という手法を用いて，個別のケースを積み上げていくということが必要になる。これが残された課題の第2の点である。

第3は実態を把握するためのアンケート調査やヒアリング調査が十分には行えなかつた点である。これは，第2の点と重複することではあるが，仮に単一業種の組織体であっても，あるいは，同一の会計基準を適用していて，同一のフォーマットを持つ財務諸表を組織体が公表していても，実際に組織内で行われている簿記実務が異なっているケースも考えられるからである。

最後，第4点目は，3点目とも関係するが，我々の研究の多くが，公表財務諸表を対象としている，あるいは，せざるを得なかつた点を原因として，財務諸表作成に至る帳簿記録と管理機能としての帳簿記録との関係についての研究までに至らなかつた点である。簿記記録の本質に関する議論ではあろうが，「管理」という側面からの業種別簿記実務への取り組みが残された課題の4点目である。

今回の簿記実務研究部会「業種別簿記実務の研究」を礎に，我々各自が，さらに研究を発展させていかなければならないと考えている。

なお，今回の「業種別簿記実務の研究」部会の委員・オブザーバーの先生方だけでなく，多くの関係者のご支援があつたことを記して，皆様方に，この場を借りて御礼申し上げ，むすびに代えさせていただきたい。

(注)

- (1) 2014年5月28日にIFRS15「顧客との契約から生じる収益」が公表されたが，例えばこの基準により出版業はどのような影響を受けるのか等が指摘された。
- (2) 当部会全体の成果は、『中間報告書』と『最終報告書』からなる。
- (3) 他には，老人福祉・介護事業についても同様な指摘がなされている。