

非営利組織体の簿記に関する研究

部会長：	小野	正芳	(千葉経済大学)
委員：	青木	孝暢	(白鷗大学)
	石田	万由里	(玉川大学)
	市川	紀子	(駿河台大学)
	佐藤	恵	(千葉経済大学)
	中野	貴元	(全国経理教育協会)
	中村	文彦	(長野県立大学)
	船津丸	仁	(公認会計士)
	丸岡	恵梨子	(流通経済大学)
	望月	信幸	(熊本県立大学)
	山下	修平	(国土舘大学)
	吉田	智也	(中央大学)
オブザーバー：	大塚	成男	(熊本学園大学)
	坂上	学	(法政大学)
	成川	正晃	(東京経済大学)

令和3年8月28日

簿記実務研究部会「非営利組織体の簿記に関する研究」活動実績
—研究会開催記録—

- 第1回研究会 平成30年10月21日(日) 於：全経会館
研究目的の確認及び今後の議論の進め方についての方針決定
吉田智也委員 「地方自治体における簿記の現状について」
- 第2回研究会 平成30年12月22日(土) 於：信陵会館
小野正芳部会長 「学校法人における簿記処理」
中村文彦委員 「国公立大学法人と簿記」
- 第3回研究会 平成31年2月10日(日) 於：玉川大学
中野貴元委員 「宗教法人における簿記処理の現状について」
石田万由里委員 「社会福祉法人会計の仕組みと簿記処理」
- 第4回研究会 平成31年3月30日(日) 於：信陵会館
船津丸仁委員 「医療法人における簿記について」
山下修平委員 「特定非営利活動法人における会計の仕組みと
簿記処理の現状について」
- 第5回研究会 平成31年4月30日(日) 於：流通経済大学
青木孝暢委員 「非営利組織の会計枠組み構築について」
丸岡恵梨子委員 「独立行政法人」
- 第6回研究会 令和元年5月19日(日) 於：千葉大学
佐藤恵委員 「公益法人」
望月信幸委員 「農業協同組合の会計」
市川紀子委員 「地方外郭団体の現状と簿記処理
—地方三公社—」
- 第7回研究会 令和元年6月16日(日) 於：信陵会館
中間報告に向けた報告内容の検討
- 第8回研究会 令和元年7月20日(土) 於：日本大学
小野正芳部会長 「非営利組織の簿記の課題」
※非営利法人研究学会第24回関東部会での報告
- 第9回研究会 令和元年8月9日(金) 於：細田ビル5階 Meeting room1
中間報告に向けた報告内容の最終検討
- 中間報告 令和元年8月24日(土) 於：中央大学
日本簿記学会第35回全国大会

- 第10回研究会 令和元年 9月29日(日) 於：全経会館
研究部会2年度目の議論の進め方について
研究部会2年度目のスケジュールについて
- 第11回研究会 令和2年 1月25日(土) 於：白鷗大学
小野正芳部会長「学校法人の簿記処理に関する検討」
青木孝暢委員 「非営利組織における財務報告の検討」
- 第12回研究会 令和2年 2月24日(月) 於：信陵会館
中野貴元委員 「宗教法人会計における簿記処理」
石田万由里委員「社会福祉法人会計における簿記処理」
- 第13回研究会 令和2年 4月25日(月) 於：Zoomによるオンライン開催
市川紀子委員 「地方外郭団体の簿記―地方三公社―」
中村文彦委員 「国公立大学法人の簿記(考察編)」
- 第14回研究会 令和2年 5月17日(日) 於：Zoomによるオンライン開催
山下修平委員 「特定非営利活動法人(NPO法人)の簿記処理に関する検討」
吉田智也委員 「地方公会計マニュアルにおける複式記入の分析―仕訳帳における期末一括仕訳―」
- 第15回研究会 令和2年 6月6日(土) 於：Zoomによるオンライン開催
佐藤恵委員 「公益法人の簿記処理―<ストック式>フロー計算書の再検討―」
望月信幸委員 「農業協同組合の簿記―出資金に焦点を当てて―」
- 第16回研究会 令和2年 6月27日(土) 於：Zoomによるオンライン開催
船津丸仁委員 「医療法人の簿記―公的医療法人の観点より―」
丸岡恵梨子委員「独立行政法人の簿記」
小野正芳部会長「法人間の比較分析と複式簿記の定義について―非営利組織の簿記の類型化―」
- 第17回研究会 令和2年 7月18日(土) 於：Zoomによるオンライン開催
中野貴元委員 「資金使途制限借方側把握法人(公益法人・NPO法人・宗教法人)比較分析」
中村文彦委員 「資金使途制限貸方側把握法人(独立行政法人・国公立大学法人)比較分析」
小野正芳部会長「資金維持拘束貸方側把握法人(私立学校法人・社会福祉法人)比較分析」
今後の進め方について

- 第 18 回研究会 令和 2 年 8 月 23 日（日） 於：Zoom によるオンライン開催
 山下修平委員 「法人間の比較分析—宗教法人・公益法人・
 特定非営利活動法人（NPO 法人）—」
 石田万由里委員「法人間の比較分析
 —学校法人・社会福祉法人—」
 小野正芳部会長「法人間の比較分析と複式簿記の定義について
 —非営利組織の簿記の類型化—」
- 第 19 回研究会 令和 2 年 9 月 19 日（土） 於：Zoom によるオンライン開催
 市川紀子委員 「法人間の比較分析
 —農業協同組合・医療法人・地方三公社—」
 今後の進め方について
- 第 20 回研究会 令和 2 年 11 月 14 日（土） 於：Zoom によるオンライン開催
 吉田智也委員 「非営利組織体における複式簿記の取引要素の
 結合関係について」
- 第 21 回研究会 令和 3 年 6 月 20 日（日） 於：Zoom によるオンライン開催
 小野正芳部会長「法人間の比較分析：学校法人と社会福祉法人」
 最終報告に向けて
- 第 22 回研究会 令和 3 年 7 月 17 日（土） 於：Zoom によるオンライン開催
 佐藤恵委員 「法人間の比較分析：一般社団法人・一般財団
 法人と特定非営利活動法人」
 市川紀子委員 「法人間の比較分析：農業協同組合・医療法人・
 地方外郭団体(三公社)」
 吉田智也委員 「非営利組織体における複式簿記の取引要素の
 結合関係について」
 最終報告に向けて
- 第 23 回研究会 令和 3 年 8 月 10 日（火） 於：Zoom によるオンライン開催
 最終報告に向けた報告内容の最終検討
- 最終報告 令和 3 年 8 月 28 日（土） 於：専修大学
 日本簿記学会第 37 回全国大会

目 次

序章 研究目的と本研究の構成（小野正芳）	1
第1部 企業会計に近い形で出資額の維持を行うグループの簿記	
第1章 農業協同組合の簿記（望月信幸）	5
第2章 医療法人の簿記（船津丸仁）	24
第3章 地方外郭団体の簿記（市川紀子）	35
第4章 法人間の比較分析：農業協同組合・医療法人・地方外郭団体 （望月信幸・船津丸仁・市川紀子）	60
第2部 貸方項目で用途制限を表すグループの簿記	
第5章 独立行政法人の簿記（丸岡恵梨子）	70
第6章 国公立大学法人の簿記（中村文彦）	98
第7章 法人間の比較分析：独立行政法人と国公立大学法人 （丸岡恵梨子・中村文彦）	144
第3部 借方項目・貸方項目で用途制限を表すグループの簿記	
第8章 一般社団法人・一般財団法人の簿記（佐藤恵）	161
第9章 特定非営利活動法人（NPO法人）の簿記（山下修平）	181
第10章 法人間の比較分析：一般社団法人・一般財団法人と特定非営利活動法人 （佐藤恵・山下修平）	207

第4部 貸方項目で維持すべき金額を表すグループの簿記	
第11章 私立学校法人の簿記（小野正芳）	223
第12章 社会福祉法人の簿記（石田万由里）	273
第13章 法人間の比較分析：私立学校法人と社会福祉法人 （小野正芳・石田万由里）	303
第5部 現在導入過程にあるグループの簿記	
第14章 非営利組織会計検討プロジェクトにおける簿記（青木孝暢）	324
第15章 宗教法人の簿記（中野貴元）	344
第16章 地方自治体の簿記（吉田智也）	389
第6部 非営利組織体における複式簿記の意義と役割	
第17章 非営利組織体への複式簿記導入の特徴（小野正芳）	417
第18章 取引要素の結合関係の比較分析（吉田智也）	434
結章 本研究のまとめと今後の課題・展望（小野正芳）	445

序章 研究目的と本研究の構成

小野正芳（千葉経済大学）

1 研究目的

本研究部会の研究目的は、非営利組織体における簿記に関して、その意義・役割等を明らかにするとともに、損益計算を本来目的としないと考えられる非営利組織体にとって、複式簿記がどのように利用されているのか、複式簿記がどのように役立っているのかを、実務の側面から検討するものである。

複式簿記は、営利企業の損益計算への役立ちに主眼をおいて発展してきたといえよう。しかし、今日では、その適用対象が拡大し、本来、損益計算を必要としないと考えられる非営利組織体における経済活動・事象の記録方法としても、複式簿記が採用されつつある。適用領域拡大の流れは、今後も変わらないと考えられるため、損益計算を必要としないと考えられる各種の非営利組織体のために「複式簿記は、何のために、何を記録すべきか」ということを中心に、今一度、非営利組織体における複式簿記の意義と役割について検討することが重要であると考ええる。

本研究部会では、11の非営利組織体（農業協同組合、医療法人、地方外郭団体（地方三公社）、独立行政法人、国公立大学法人、一般社団（財団）法人、特定非営利活動法人（NPO法人）、私立学校法人、社会福祉法人、宗教法人、地方自治体）を取り上げる。また、非営利組織体の簿記の今後の1つの方向性と捉えることができる非営利組織会計検討プロジェクトを取り上げる。

独立行政法人、国立大学法人等では、「企業会計原則」をベースにした諸基準に、その他の非営利組織体では、個々のあるいはそれが属する業種ごとの会計基準等に準拠して会計処理が行われている。つまり、GAAPに相当する統一的な会計基準は未だ存在している状況とはいえない。このような状況下において、非営利組織体にとって、複式簿記を利用することで何を記録・計算しようとしているのかを、実務の側面から分析・議論することを目的とする。

2 中間報告－非営利組織体への複式簿記の導入の経緯と簿記処理の特徴の検討－

中間報告においては、非営利組織体における複式簿記の意義・役割を明らかにする準備と

して、研究対象とする各非営利組織体の簿記・会計の現状を整理した。各委員が1つの非営利組織体を取り上げ、その非営利組織体に適用される現行の会計基準が導入されるまでの経緯、および複式簿記を導入している会計基準においてはその導入の理由を把握するよう努めた。

また、開示することが求められている財務書類、その財務書類を作成するために必要となる簿記処理、各組織体における特徴的な簿記処理を把握・検討した。これらの検討結果の詳細については、各非営利組織体に関して検討を行っている章（第1, 2, 3, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 14, 15, 16章）のそれぞれの概ね前半部分に収録されている。

複式簿記を導入した結果、1期間を超える予算・実績管理が可能になり、永続的な非営利の活動を行っていくために重要である財産の増減に関する要因説明が容易になったこと、そして、経済環境が変化する中で、各非営利組織体に求められる役割を果たす助けとなりうることを指摘した。これらの検討結果の詳細については、第17章に収録されている。

なお、中間報告においては、非営利組織体を、利益の獲得を目的とせず、原則として残余財産の分配を行わない組織体と考えて検討を始めた。また、複式簿記を、現金出納帳だけではない、総勘定元帳を用いた記録手段と位置づけて検討を始めた。様々な論者が、複式簿記の様々な役立ち・機能・役割などについて論じていることは承知しているが、中間報告においては、非営利組織体での記録の全体像を把握することに主眼を置いたためである。そのため、あくまでも中間報告においては、複式簿記を、総勘定元帳へ拡張された記録の手段として捉えている。

3 最終報告－非営利組織体における複式簿記の意義と役割の検討－

中間報告における検討を通じて、本研究部会は、非営利組織体の簿記処理を最も特徴づけている要因が、資金提供者からの用途制限のある資金あるいは維持しようとする資金の簿記処理にあると考えるようになった。非営利組織体には寄附金や公的な資金が多く投入され、用途が制限された資金の状態、その使用の状況などを記録し、資金提供者へ報告することが必要な状況が増えている。そして、各非営利組織体と資金提供者との関係は多様であるため、各非営利組織体で行われる、資金提供者から提供された資金の簿記処理に多様性をもたらしていると考えられるのである。

ここで、用途制限のある資金とは、資金提供者が用途を指定したうえで提供した資金のことを指す。非営利組織体が活動の元手として利用するように用途が制限されていることもあれば、特定事業の特定支出に充てるよう制限されていることもある。また、資金提供当初は用途が制限されていても、一定期間が経過したのちに非営利組織体が自由に使用することが

認められる資金もある。

また、維持しようとする資金とは、一定の条件を満たした収入を分離して、企業外部に流出しないようにすることが求められる資金である。自ら取得した固定資産への支出額を維持すべき金額とするケース、特定の資産を取得するために得た寄附金を維持すべき金額とするケースがある。

非営利組織体への複式簿記導入の経緯、その簿記処理の特徴を検討することを通じて、営利企業にはないこのような資金の存在が、非営利組織体の簿記処理を特徴づけている大きな要因であると考えに至った。

そこで、最終報告にあたって、資金提供者から得た用途制限のある資金（あるいは維持すべき資金）の簿記処理について、それを表す“場”の視点から、非営利組織体を以下の5つにグルーピングしたうえで、各非営利組織体における複式簿記の意義・役割を検討することとした。

① 企業会計に近い形で出資額の維持を行うグループ（第1グループ）

農業協同組合、医療法人、地方外郭団体（地方三公社）が該当する。

② 貸方項目だけで用途制限を表すグループ（第2グループ）

独立行政法人、国公立大学が該当する。これらの組織では、設立時に提供された資金を「資本金」として処理するものの、設立後の活動は、本来、国が行うべき業務を代わりに担っているものであるため、用途制限のある（決められた業務でのみ使用できる）資金を継続的に受け取る点に特徴がある。

③ 借方項目・貸方項目の両方で用途制限を表すグループ（第3グループ）

一般社団（財団）法人、特定非営利活動法人が該当する。用途制限が付されている提供資金と対応する資産をその他の資金・資産とは区別して扱い、資金源泉とその運用形態の両方で用途制限のある資金の存在を示す。

④ 貸方項目だけで維持しようとする金額を表すグループ（第4グループ）

私立学校法人、社会福祉法人が該当する。私立学校法人においては自身が決定した額を、社会福祉法人においては用途制限のある寄附金の額を、純資産項目である「基本金」として処理し、維持する。

⑤ 現在、複式簿記の導入過程にあるグループ（第5グループ）

検討プロジェクト、宗教法人、地方自治体が該当する。

これらの検討結果の詳細については、各非営利組織体に関して検討を行っている章（第1, 2, 3, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 14, 15, 16章）のそれぞれの概ね後半部分に収録されている。

また、各非営利組織体で行われている複式簿記の違いを浮き彫りにすることで、各非営利組織体で行われている複式簿記の特徴をより明確にするため、上記のグループ内の非営利組織体間の簿記処理の比較を行った。これらの検討結果の詳細については、各部の最後の章（第4, 7, 10, 13章）に収録されている。

さらに、各非営利組織体で行われている複式簿記の特徴を重ねて明確にするため、非営利組織体で行われている複式簿記の特徴を取引要素の結合関係の視点から検討した。これらの検討結果の詳細については、第18章に収録されている。

最後に、研究の全体を結章にて総括している。

本研究で取り上げた非営利組織体は11の組織体である。ほかにも非営利組織体があり、本研究がすべての非営利組織体の複式簿記の意義・役割を明らかにすることができたわけではないが、損益計算を必要としないと考えられた非営利組織においても、複式簿記を必要とする理由の一端を明らかにできたものと考えている。

非営利組織体の活動財源がますます限られる中で、非営利組織体に対して高まる社会的要請をよりよく満たすためには、各非営利組織体が効率的に活動できるようにナビゲートする情報が必要であり、各非営利組織体はそれらの情報を作り出さなければならず、本研究がその一助になれば幸いである。

第1部

企業会計に近い形で出資額の維持を行う
グループの簿記

第1章 農業協同組合の簿記

望月信幸 (熊本県立大学)

1 はじめに

1.1 農業協同組合の概要

協同組合とは、「個人あるいは事業者などが共通する目的のために自主的に集まり、その事業の利用を中心としながら、民主的な運営や管理を行なう営利を目的としない組織」(JAグループホームページ)である。すなわち、「人と人の結びつきを重視した非営利の協同組織」であり、組合員および会員のために「最大の奉仕」あるいは「直接の奉仕」を目的とした組織となっている。このことから、組合員のための組織である点が、協同組合の特徴である。

協同組合には、生活協同組合や農業協同組合、漁業協同組合、中小企業協同組合など、数多くの組合組織が存在しているが、農業協同組合は生活協同組合に次いで日本で2番目に組合員数の多い協同組合である。

図表 1-1 協同組合と株式会社の違い

	協同組合	株式会社
目的	利潤を追求せず、組合員の生産と生活を向上させること	利潤の追求
組織している人たち	農業者、漁業者、森林所有者、勤労者、消費者、中小企業の事業者などの組合員	投資家、法人(株主)
運営する人たち	組合員とその代表者	株主の代わりに運営する経営者
運営方法	1人1票制(民主的な運営)	1株1票制

出典：JAグループHP

協同組合では、1895(明治28)年に創立された国際協同組合同盟(International Co-operative Alliance; 以下ICA)が採択した協同組合原則に則って活動を行っており、農業協同組合も同様である。以下、それらの原則について簡単に触れておく。

現在の協同組合原則は1995(平成7)年に採択されたものであり、7つの原則がある。第

1 原則は、「自主的で開かれた組合員制」であり、この原則によって農業協同組合への加盟や参加、および脱退の自由が保証されている（農業協同組合法第 21 条第 1 項）。

第 2 原則は「組合員による民主的な管理」である。株式を多く有する株主が票を多く有する資本的結合関係の株式会社とは異なり、1 人 1 票という人的結合関係によって運営が行われている点は第 2 原則にもとづくものである。

第 3 の原則として、「組合財政への参加」が掲げられている。農業協同組合では、財政基盤を強固にする目的から、剰余金からの出資額に応じた配当を制限している。この点について、農業協同組合法第 52 条第 2 項では、事業の利用分量割合に応じて、あるいは年 8%以内で政令の定める割合を超えない範囲で払い込み済みの出資金の額に応じて剰余金の配当をすることが定められている。前者を事業分量配当金、後者を出資配当金という。ただし、農協協同組合法により 15 名以上の農業者によって設立される農業組合（いわゆる農協）では、年 7%以内が配当可能限度額となる（農業協同組合法施行令第 28 条）。

第 4 原則は、資金調達に関する「自主・自立」である。農業協同組合では、第 4 の原則により、外部からの資金調達と組合員による出資金とは異なるものとして扱われている。すなわち、組合員の出資金は組合員が脱退するさいには返済義務が生じることになるが、外部からの資金調達とは異なる者として扱われるため、負債ではなく資本に区分されることとなっている。

第 5 原則として、「教育・研修・広報」が提示されている。この点に関連し、農業協同組合では営農指導事業や生活改善事業のためにかかる費用として、毎事業年度の剰余金の中から 20 分の 1 以上を翌年度に繰り越す必要がある（農業協同組合法第 51 条第 7 項）。なお、そのさいは次期繰越となった剰余金のうち、営農指導や生活改善の事業のために繰り越された金額を注記によって示さなければならない。

第 6 原則は、「協同組合間の協同」についてである。農業協同組合においては、信用事業、共済事業、経済事業など、事業ごとに「単位農協」と「県連合会」と「全国連合会」の連携体制が確立されている。さらには、経営不振に陥っている農協に対する支援体制が確立しているのも、この原則にもとづいた仕組みである。

第 7 原則として、「地域社会への係わり」が掲げられている。そもそも農業協同組合は、農業に携わる地域の活性化および組合員の生活水準向上を重要視していることから、農業を通じた地域社会との係わりを実現し、活性化させることを目指していると言える。

1.2 農業協同組合法

農業協同組合は、会計処理も含め基本的には農業協同組合法にもとづいて管理運営を行っている。農業協同組合法は 1947（昭和 22）年 11 月に法律第 132 号として制定されたものであり、「農業者の協同組織の発達を促進することにより、農業生産力の増進及び農業者の経

済的社会的地位の向上を図り、もつて国民経済の発展に寄与することを目的」としている（農業協同組合法第1条）。

この法律において、農業者とは「農民又は農業を営む法人（その常時使用する従業員の数が300人を超え、かつ、その資本金の額又は出資の総額が3億円を超える法人を除く。）」であると定義されている。ここでの農民とは「自ら農業を営み、又は農業に従事する個人」を指しており、また農業とは「耕作、養畜又は養蚕の業務（これらに付随する業務を含む。）」であると規定されている（第2条）。

また農協の役割について、第7条第1項では「その行う事業によつてその組合員及び会員のために最大の奉仕をすることを目的とする」ことが明示されており、さらに第7条第2項において「その事業を行うに当たっては、農業所得の増大に最大限の配慮をしなければならない」ことが示されている。すなわち、農協においては営農活動ならびに農業者の生活そのものを保護し、農業者の満足度や経済的地位、社会的地位の向上を支援する役割が求められている。

2016（平成28）年4月に施行された改正農業協同組合法では、改正前の第8条に示されていた「その行う事業によつてその組合員及び会員（以下この章において組合員と称する）の為に最大の奉仕をすることを目的とし、営利を目的としてその事業を行ってはならない」旨の条文が削除されている。さらに第7条第3項では、新たに「農畜産物の販売その他の事業において、事業の的確な遂行により高い収益性を実現し、事業から生じた収益をもつて、経営の健全性を確保しつつ事業の成長発展を図るための投資又は事業利用分量配当に充てるよう努めなければならない」旨の条文が追記されている。このことは、農協が「農業所得の増大」に向けて積極的な取り組みを行うことができるよう、法律そのものが修正されたとともに、組合員に対し最大の奉仕をするという、農協本来の目的を強調するものと考えられることができる。

1.3 農業協同組合の特徴

1.3.1 農業協同組合の事業

農業協同組合では、複数の事業を総合事業として営んでいるが、図表1-2に示すように、農業協同組合の営むことのできる事業は農協協同組合法の中で列記されている（第10条）。これらの事業のうち信用事業について、他の信用組合には他の事業と信用事業の兼業は認められていないことから、他の事業と信用事業の兼業が法律で認められているのは農業協同組合の特徴である。

図表 1-2 農業協同組合法第 10 条に示された農業協同組合の事業

1	組合員のためにする農業の経営及び技術の向上に関する指導	指導事業
2	組合員の事業又は生活に必要な資金の貸付け	信用事業
3	組合員の貯金又は定期積金の受入れ	信用事業
4	組合員の事業又は生活に必要な物資の供給	購買事業
5	組合員の事業又は生活に必要な共同利用施設の設置	利用事業
6	農作業の共同化その他農業労働の効率の増進に関する施設	指導事業
7	農業の目的に供される土地の造成，改良若しくは管理，農業の目的に供するための土地の売渡し，貸付け若しくは交換又は農業水利施設の設置若しくは管理	農地供給事業
8	組合員の生産する物資の運搬，加工，保管又は販売	加工・販売事業
9	農村工業に関する施設	その他
10	共済に関する施設	共済事業
11	医療に関する施設	医療事業
12	老人の福祉に関する施設	福祉介護保険事業
13	農村の生活及び文化の改善に関する施設	指導事業
14	組合員の経済的地位の改善のためにする団体協約の締結	その他
15	前各号の事業に附帯する事業	

出典：有限責任監査法人トーマツ JA 支援室（2016，5-6）をもとに一部修正

1.3.2 「准組合員」の存在

農業協同組合に加盟することが可能な組合員のうち，農業に従事する個人および法人については，「正組合員」として加盟することができる。それに対し，当該農協の地区内に住所を有する個人，または当該農協からその事業に関わる物資の供給や役務の提供を継続的に受けている者も，「准組合員」として加盟することができる。なお，「准組合員」は全体の約 4 割にも上っている。

1.3.3 系統組織の存在

農業協同組合では，行う事業ごとに系統組織が存在している。図表 1-3 に示すように，系統組織は全国段階，都道府県段階，市町村段階の 3 つの階層に分かれており，すべての事業において系統組織が農業協同組合を支援できるような組織の形態となっている。たとえば信用事業においては，市町村段階において JA が存在しているが，都道府県段階においては県の JA や JA 信連が，また全国段階においては農林中央金庫が存在しており，それぞれ系統立てて存在している組織が農業協同組合を支援している。

図表 1-3 JA グループの組織図



出典：JA 全中 HP

2 農業協同組合における簿記導入の経緯

2.1 農業協同組合による簿記の特色

農業協同組合においては、取り扱う事業や範囲も広く多種多様であり、また規模も大小さまざまである。たとえば出資形態 1 つ見ても、組合員から出資金を徴収せずに必要な経費を組合に付加する、あるいは特産物の集荷や生産資材の斡旋による手数料をもって組合を運営するという非出資組合と、組合員から出資金を徴収し、組合経営に必要な固定設備も有しながら幅広い事業を行う出資組合とに分けられる。特に出資組合については、利潤追求を第 1 の目的とする一般の営利企業とは異なり、結果的に利潤が創出されることはあっても、第 1 の目的は出資者である組合員の経済生活を維持することであり、その意味では非営利組織として位置づけることができる。

ただし、たとえば出資組合の出資金は、組合員がそれにもとづいて配当を受けたり、出資口数を減らしたり脱退するさいにおける払戻請求権の基礎となったり、さらにはその権利を他人に対して譲渡することも可能であるため、組合員にとっては組合に対する債権と考えることもできる。そのため、組合は出資金を元本として運用し事業活動を行う反面、常に資本維持を図ることが求められる。このように、経営実態としては企業会計とかなり類似した点も多く見られる。

出資組合の 1 つである総合農協の特殊性として、事業の多様性が挙げられる。総合農協は信用事業、販売事業、購買事業、共済事業、加工事業、利用事業、特殊事業、指導事業、受

託会計といった、農民を中心とする組合員の経済生活全般に接触する広範囲な事業を行っている。そのため、勘定科目や帳簿種類の増大、種々雑多な取引件数の増加、記帳事務の増加かつ煩雑化など、これらすべてを1つの事業として捉えることはかなり難しい。そこで、各事業の成果を判断するための方法として、事業部門別の計算が必要とされている。

また、組合員が零細な農業生産者または消費者であることが多いため、事業の特性として現金取引の頻度が多くなる傾向がある。そして事業方式には、無条件委託方式が全面的に取り入れられている。無条件委託方式では、実費経営を要請する反面で真実な経営成果計算の経過と結果を把握することが重要となる。そのため、財産計算と損益計算を二面的に行う複式簿記が必要とされている。

2.2 産業組合の成立と収支簿記

農業協同組合が協同組合として設立されることとなったのは、1948（昭和23）年である。とはいえ、このときに突如として農業協同組合が設立されたわけではなく、戦前には農事の改良や発達を目的として設立された「農会」と、産業組合法にもとづき設立された農民の保護および救済を目的に信用・販売・購買・生産の事業すべて、あるいはそれらの事業のうち複数を有した協同組合である「産業組合」がそれぞれ存在していた。しかし、戦争が拡大する1943（昭和18）年に農業団体法が公布され、全国規模の農業団体がすべて統合されて「農業会」が設立された。そして戦後になり、GHQの指導もあって農業会が解散され、これと並行して農業協同組合が設立されることとなった。

産業組合法が公布施行されたのは1900（明治33）年であり、このときから法人としての協同組合が生まれるようになったが、このときの組合の会計処理に用いられていた簿記は「収支簿記」であった。収支簿記が採用される契機となったのは、1912（明治45）年に、産業組合千葉支会の求めに応じて、収支簿記を考案したとされる大原簿記学校の開祖である大原信久を組合簿記の講師として招いたことがきっかけである。その後、全国農業協同組合中央会に対する統一的な指導は、1912（大正元）年に産業組合中央会が主催となって開催された産業組合長期講習会によって行われており、そこでは「収支簿記」が採用されていた。そしてこのとき以後、毎年行われている長期講習会において、収支簿記が説明されていた（全国農業協同組合中央会編1962b, 189-190）。

このように、産業組合法が設立された当初は複式簿記ではあるものの、現金取引を中心とした収支簿記によって簿記処理が行われていた。では、収支簿記による記帳がいつまで行われていたのだろうか。前述の通り、産業組合は1943年に農業団体法にもとづいて「農会」を含む全国規模の農業団体がすべて統合され、「農業会」が設立されることとなった。「農業会」は農業団体法において市町村農業会、道府県農業会、全国農業経済会および中央農業会に区分されていたが、すべての農業会において「農業に関する国策に即応し」と記されてお

り、それまでの農業の発達や農民の保護および救済といった要素が消え、農業に関する国策を支援することがその役割となっていた。ただし、簿記処理については前身の産業組合で用いられていた収支簿記がそのまま用いられていた。

2.3 農業協同組合の設立当初における簿記処理

その後、第2次世界大戦が終結し、1948（昭和23）年8月に国策を支援する役割としての「農業会」は法定解散することとなった。これと併行して、新たな農業団体としての農業協同組合が設立されることになった。農業協同組合は、発足後に農業会から資産や負債の大部分を譲り受けており、人材についても同様に農業会のメンバーがほとんど農業協同組合に移行している。そのため、農業協同組合の発足当初は財務と労務に関してその前身である農業会と大きな違いは見られなかった。同様に、簿記処理についても農業会で行われていた収支簿記を継承することとなった。ただし、「農協の業務は産業組合初期において案出された収支簿記によっては、その会計処理を充分に行い得ないまでに成長し、かねてからその抜本的改善が要請されていた」（全国農業協同組合中央会 JA 全国監査機構編 2013, 37）こともあり、農業協同組合の体制が確立された当初は収支簿記が用いられていたものの、しばらくして収支簿記による簿記処理は見直されることになった。

1949（昭和24）年には、GHQによる農協財務諸表の明瞭化についての要求が示され、農林省（当時）において農協の財務諸表に関する研究が行われるようになった。時を同じくして、日本における戦後の経済復興に向けた試みとして、証券投資の民主化、外資導入、企業の合理化、課税の公正化などの合理的な解決を目的とした「企業会計原則」が、中間報告として政府の経済安定本部から公表されている。農業協同組合で行われる簿記処理・会計処理についてもその流れを受け、財産および損益状況の統一的把握を容易にするとともに、組合の経営合理化にも有効となる制度のあり方が全国指導農業組合連合会と農林省との間で検討され、1950（昭和25）年3月に「農協標準財務諸表」が農政局長名で通達されるに至っている。ただしこの段階では、「農協においては企業形態と事業種類の特殊性から、会計原則の全面的な適用な困難であること」（全国農業協同組合中央会編 1962, 193）、および「この時の通達では複式簿記の採用はみおくれ、統制業務の処理のため、それに適合するように帳簿様式を改め、混乱していた勘定科目を統一し、試算表の様式を決めた」（全国農業協同組合中央会 JA 全国監査機構編 2013, 37）段階でとどまっており、複式簿記の導入までは至らなかった。

2.4 エッシーン勧告と簿記処理

農業協同組合の簿記処理に大きな影響を与えたのは、エッシーンの存在である。エッシーンは、GHQによる「わかりにくい農協の財務諸表を簡潔にするための会計制度を確立すべ

き」という意見にもとづき、1951（昭和 26）年に特別技術顧問として来日した米国の公認会計士である。エッシーンは日本での調査研究をサポートする組織として、各種協同組合から簿記会計指導関係者を数名選び「協同組合経理改善委員会」を発足させ、約 4 ヶ月による調査研究を経てその成果を軍総司令部天然資源局予備調査第 65 号「日本における農業協同組合の経理および監査の方法について」という報告書にまとめ公表している。

この報告書の中で、エッシーンは特に次の 5 つの項目について勧告している（全国農業協同組合中央会編 1962b, 195-196）。

- (1) 経理専門家による恒久的な協同組合経理改善委員会の設置
- (2) 単協の必要にこたえうる複式簿記法による模範的経理組織の確立
- (3) 模範的経理組織を県段階の経理専門家に教示し、さらに郡および単協の経理担当者に徹底
- (4) 県連合会のための模範経理組織の発展確立を目的とした調査研究の実施
- (5) 農林省は模範経理組織の採用実施を助長すべく、最大限の指示を与え、信用事業を行うすべての単協に対し可及的速やかに模範的整理組織の採用を求める

ここで示されている模範的経理組織では、それまで採用されてきたいわゆる変則的な複式簿記である収支簿記から、貸借簿記としての複式簿記への切り替えを意味している。この時点で、農業協同組合における経理処理が現在の複式簿記法へと移行させることが試みられているのである。

勧告をもってエッシーンはその任を終え帰国することとなったが、当時の農林省は農業協同組合の実情に即した経理制度への改善を完遂することを目的として、協同組合経理改善委員会のうち農業協同組合に関する内容を農協経営対策中央協議会に引き継ぎ、同協議会において検討が行われた。その結果、1952（昭和 37）年 1 月に、同協議会から農林省に対し報告書が提出された。報告書の主要な内容としては、次の 4 点である（全国農業協同組合中央会 JA 全国監査機構編 2013, 38）。

- (イ) 40 年の歴史を持つ収支簿記は複式簿記に置き換える。
- (ロ) 従来の勘定分類の不統一を改め勘定組織、勘定コードの標準化をはかる。
- (ハ) 農協の貸借対照表、損益計算書等財務諸表の標準様式を定める。
- (ニ) 会計手続きの指針として、経理規程例を定める。

これらの改善点を含む新経理制度への転換について、普及期間を経て 1953（昭和 28）年度から全面的に実施されることになった。

3 農業協同組合における計算書類

3.1 現在の準拠すべき会計原則

農業協同組合の会計に関する法律は農業協同組合法、農業協同組合法施行規則、農業協同組合法施行令によって規定されている。その中で、準拠すべき会計原則については農業協同組合法第 50 条-5 において、「組合の会計は、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」と規定されている。また農業協同組合法施行規則第 88 条において、「用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の会計の慣行を斟酌しなければならない」と示されている。さらに、農業協同組合法施行規則の中で貸借対照表および損益計算書の細部についても明記されていることを考慮すると、ここでの「一般的に公正妥当と認められる会計の慣行」には、企業会計原則や企業会計基準委員会などによる会計基準および実務指針などが含まれると考えられる。

図表 1-4 農業協同組合の勘定科目分類

		大分類科目	中分類科目
農業協同組合 勘定科目 分類	資産	信用事業資産 …	現金, 預金, 有価証券, 貸付金, 信用事業資産勘定など
		経済事業資産 …	受取手形, 事業未収金, 受託売買債権, 棚卸資産, 特別会計勘定, 雑資産, 固定資産, 外部出資勘定など
	負債	信用事業負債 …	貯金, 借入金, 信用事業負債, 本支所勘定など
		経済事業負債 …	支払手形, 事業未払金, 受託売買債務, 経済事業借入金,
		及び資本	… 共済預り金, 雑負債勘定など 出資金, 剰余金勘定など
	損益	信用損益 …	預金利息, 貸付金利息, 貯金利息, 借入金利息勘定など
		購買損益 …	購買品供給高, 購買収益, 購買品受入高, 販売費用, 倉庫費用勘定など
		共済及び	… 共済事業収益, 加工収益, 利用収益, 特殊事業利益, 共済
		加工利用損益	… 事業費用, 加工費用, 利用費用, 特殊事業損失勘定など
		指導収支及び 事業管理費	… 指導事業収入, 指導事業支出, 人件費, 旅費交通費, 事務費, 業務費, 諸税負担金, 施設費, 雑費勘定など
事業外損益 …	事業外収益, 期間外利益, 事業外費用, 期間外損失勘定など		

出典：全国農業協同組合中央会（1957，28）。

3.2 提出すべき計算書類と業務報告書

農業協同組合法第 36 条第 1 項では、「農林水産省令で定めるところにより、組合の成立の日における貸借対照表（非出資組合にあつては、財産目録）を作成しなければならない」と明記されている。また第 2 項では、「農林水産省令で定めるところにより、事業年度ごとに、非出資組合にあつては財産目録及び事業報告を、出資組合にあつては貸借対照表、損益計算書、剰余金処分案または損失処理案その他組合の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして農林水産省令で定めるもの（以下「計算書類」という。）ならびに事業報告ならびにこれらの附属明細書を作成しなければならない」ことが規定されている。

また、農業協同組合法第 54 条-2 では、「事業年度ごとに、業務及び財産の状況を記載した業務報告書を作成し、行政庁に提出しなければならない」とされており、計算書類に加えて事業報告書の提出が義務づけられていることがわかる。

これらの条文から、農業協同組合が作成し提出すべき書類は図表 1-5 のようになる。

図表 1-5 会計監査人設置組合の作成書類

書類の名称	計算書類等	業務報告書
根拠条項	農業協同組合法第 36 条	農業協同組合法第 54 条-2 農業協同組合法施行規則第 202 条
作成の目的	通常総会提出および備置書類	行政庁提出
作成を要する組合	すべて	すべて
作成時期	通常総会の招集通知に「決算関係書類」を提供し、通常総会の 2 週間前から主たる事務所等に備置 (農業協同組合法第 36 条第 7 項, 第 9 項, 第 10 項)	総会終了後 2 週間以内 (農業協同組合法施行規則第 202 条第 6 項)
作成書類	計算書類 (貸借対照表, 損益計算書, 剰余金処分案または損失処理案および注記表) (農業協同組合法第 36 条第 2 項) 附属明細書	貸借対照表, 損益計算書, 剰余金処分計算書, 損失処理計算書, 注記表, 附属明細書
会計監査人の監査対象	対象	対象外

出典：日本公認会計士協会「非営利法人委員会研究報告第 40 号」p.3 より一部修正

3.3 財務諸表の表示

農業協同組合では、信用事業を含む多様な事業を展開することが認められていることは前述の通りである。その反面、それらの事業をまとめて1つの貸借対照表や損益計算書を作成することは、事業ごとの成果を明確に示すことができない。そこで、農業協同組合法施行規則第97条では、「当該組合の財政状態を明らかにするため、資産又は負債について、適切な部又は項目に分けて表示しなければならない」ことを定めている。また、損益計算書についても同様に部門別損益計算書を作成することが求められている。

このように、信用事業を行う農業協同組合については、当該組合の財政状態や経営成績を明らかにする必要があることから、貸借対照表においては資産および負債をそれぞれ信用事業、共済事業、経済事業、共通のものに区分した上で（農業協同組合法施行規則第97条）、流動性配列により表示する必要がある。なお、貸借対照表および部門別損益計算書の様式については、図表1-6および図表1-7のようにになっている（農業協同組合法施行規則第108条）。

図表 1-6 JA の貸借対照表（様式第1号の2（1））

科目	金額	科目	金額
(資産の部)		(負債の部)	
1 信用事業資産		1 信用事業負債	
(1)現金		(1)貯金	
(2)預金		(2)譲渡性貯金	
系統預金		(3)売現先勘定	
(信連および農林中金)			
系統外預金		(4)債券貸借取引受入担保金	
(信連および農林中金以外)			
譲渡性預金		(5)借入金	
(3)コールローン		(6)外国為替	
(4)買現先勘定		(7)その他の信用事業負債	
(5)債券貸借取引支払保証金		未払費用	
(6)買入手形		金融派生商品	
(7)買入金銭債権		金融商品等受入担保金	
(8)商品有価証券		その他の負債	
(9)金銭の信託		(8)諸引当金	
(10)有価証券		金融商品取引責任準備金	
国債		(9)債務保証	
地方債		2 共済事業負債	
政府保証債		(1)共済借入金	
金融債		(2)共済資金	
短期社債		(3)共済未払利息	

社債 外国証券 株式 受益証券 投資証券 (11) 貸出金 (12) 外国為替 (13) その他の信用事業資産 未収収益 金融派生商品 金融商品等差入担保金 リース投資資産 その他の資産 (14) 債務保証見返 (15) 貸倒引当金 2 共済事業資産 (1) 共済貸付金 (2) 共済未収利息 (3) その他の共済事業資産 (4) 貸倒引当金 3 経済事業資産 (1) 受取手形 (2) 経済事業未収金 (3) 経済受託債権 (4) 棚卸資産 購買品 … 宅地等 その他の棚卸資産 (5) その他の経済事業資産 (6) 貸倒引当金 4 雑資産 5 固定資産 (1) 有形固定資産 建物	(4) 未経過共済付加収入 (5) 共済未払費用 (6) その他の共済事業負債 3 経済事業負債 (1) 支払手形 (2) 経済事業未払金 (3) 経済受託債務 (4) その他の経済事業負債 4 設備借入金 5 雑負債 (1) 未払法人税等 (2) リース債務 (3) 資産除去債務 (4) その他の負債 6 諸引当金 (1) 賞与引当金 (2) 退職給付引当金 (3) 役員退職慰労引当金 7 繰延税金負債 8 再評価に係る繰延税金負債 負債の部合計 (純資産の部) 1 組合員資本 (1) 出資金 (うち後配出資金) (=配当率の低い出資金) (2) 資本準備金 (3) 利益剰余金 利益準備金 その他利益剰余金 〇〇積立金 当期末処分剰余金 (又は当期末処理損失金) (うち当期剰余金 (又は当期損失金)) (4) 処分未済持分 2 評価・換算差額等 (1) その他有価証券評価差額金
--	--

機械装置	(2) 繰延ヘッジ損益	
土地	(3) 土地再評価差額金	
リース資産	純資産の部合計	
建設仮勘定		
その他の有形固定資産		
(2) 無形固定資産		
リース資産		
その他の無形固定資産		
6 外部出資		
(1)外部出資		
系統出資		
(系統機関に対する出資)		
系統外出資		
(取引上関係のある団体に対する出資)		
子会社等出資		
7 前払年金費用		
8 繰延税金資産		
9 再評価に係る繰延税金資産		
10 繰延資産		
資産の部合計	負債及び純資産の部合計	

(記載上の注意)

1 法令等に基づき、又は組合の財産の状態を明らかにするために必要があるときは、この様式に掲げてある科目を細分し又はこの様式に掲げてある科目以外の科目を設け、その性質に応じて適切な名称を付し、適切な場所に記載すること。

2 該当しない科目は削除して記載するとともに、金額的重要性の乏しいものについては、一括して記載して差し支えない。なお、総括科目に一括記載したもののうち、同一種類の資産及び負債でその金額が資産総額の100分の1を超えるものについては、その資産及び負債の性質を示す適切な名称を付した科目を設けて記載すること。

出典：農協協同組合法施行規則別紙様式第1号の2(1)を一部加筆修正

図表 1-7 JA の損益計算書 (第 1 号の 2 (2))

科目	金額
事業総利益	
(1) 信用事業収益	
(2) 信用事業費用	
信用事業総利益	
(3) 共済事業収益	
(4) 共済事業費用	
共済事業総利益	
(5) 購買事業収益	
(6) 購買事業費用	
購買事業総利益	
(7) 販売事業収益	
(8) 販売事業費用	
〈中略〉	
2 事業管理費	
事業利益	
3 事業外収益	
4 事業外費用	
経常利益	
5 特別利益	
6 特別損失	
税引前当期利益	
法人税, 住民税及び事業税	
法人税等調整額	
法人税等合計	
当期剰余金	
当期首繰越剰余金	
○○積立金取崩額	
当期未処分剰余金	

出典：農協協同組合法施行規則別紙様式第 1 号の 2 (2) を一部加筆修正

4 農業協同組合における簿記処理

4.1 簿記一巡と取引要素の結合図

農業協同組合においては、前述のように勘定科目の特異性は見られるものの、基本的な簿記処理については、いわゆる取引 8 要素の結合関係にもとづいた 15 の取引が存在するという点では企業会計と同様である。

その中でも、「費用の発生と資本の増加」に関する取引については、たとえば次のような取引が挙げられる。

組合長の報酬のうち、¥20,000 を出資に充当する。

(借) 人件費(役員報酬) 20,000 (貸) 出資金 20,000

また、「資本の減少と収益の発生」に関する取引については、たとえば次のような取引が挙げられる。

配当金のうちから¥150,000 を貸付金利息に充当する。

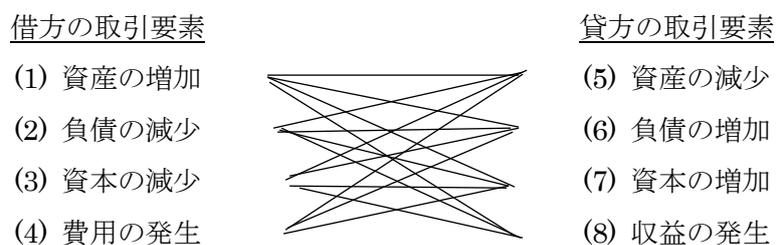
(借) 未処分剰余金 150,000 (貸) 貸付金利息 150,000

組合員が脱退したが、その際の出資金の返還額¥1,000 を寄付された。

(借) 出資金 1,000 (貸) 雑収入 1,000

上述のように、組合員に対する支払額などの費用発生額について、そのまま出資金として出資された場合には、「費用の発生と資本の増加」が起こりうる取引となり、また出資者に対する配当金を出資者に対する貸付金の利息として受け取ったり、あるいは出資者が脱退したさいの出資金の返還額を出資者が農業協同組合に寄付したりした場合などは、「資本の減少と収益の発生」が起こりうる取引となる。ただし、どちらも頻繁に起こるケースというわけではなく、そういったケースも考えうるという程度の認識であろう。

図表 1-8 取引 8 要素の結合関係



4.2 農業協同組合に特徴的な簿記処理

4.2.1 回転出資金と事業分量配当金

農業協同組合では、純資産の部にも特徴が現れている。農業協同組合においては、いわゆる民間企業における資本金の代わりに、出資金がある。出資金とは、出資金の払込済額の増減を記録計算する勘定である。総合農協は必ず出資組合でなければならず、出資組合の組合員は1口以上の出資をすることが求められる。法律上では、この出資口数に1口あたりの金額を乗じたものが出資金の金額となり、出資金は払込済額の増減を記録計算する勘定である。

同じ出資金ではあるが、農業協同組合に特徴的な資本の1つが回転出資金である。回転出資金とは、後述する事業分量配当金の全部または一部について、5年を限度に組合員に再出資させた金額のことである(旧農業協同組合法第13条-2-1)。すなわち回転出資金は、配当金として受け取るべき金額の全部または一部を農業協同組合に再出資の形で最長5年間、預けておくことと同じような仕組みであるため、再出資の期間が到来すると組合員に対し返済されることになる。なお、回転出資金は出資金配当の計算対象から除外される。

また、回転出資金は普通の出資金とは異なり、組合が欠損を生じたときは任意積立金や法定準備金について填補に当てることができる。ただし、損失の填補に当てたさいの残額がある場合には、組合員が脱退したときなど、農業協同組合法第52条-2-2に定める一定の場合には、払い戻す義務を有している。

事業分量配当金とは、当該年度における各事業の利用分量割合に応じて、剰余金処分から組合員に分配される配当金を指す。事業分量配当金については、どのような基準によって配当を行ったのかについて注記する必要がある(農業協同組合法施行規則第120条-3)。

なお、事業分量配当金と回転出資金に関する仕訳を行うと次の通りである。

剰余金処分として、事業分量配当を行うことを決議した。

(借) 未処分剰余金	×××	(貸) 未払配当金	×××
------------	-----	-----------	-----

事業分量配当金を回転出資金とする承認決議を受けた。

(借) 未処分剰余金	×××	(貸) 回転出資金	×××
------------	-----	-----------	-----

総会における欠損金処理の決議にもとづき、特別積立金、法定準備金、回転出資金を取り崩して填補する。

(借) 特別積立金	×××	(貸) 未処理欠損金	×××
法定準備金	×××		

回転出資金 ×××

回転出資金として受け取っていたが、5年が経過したため現金で払い戻した。

(借) 回転出資金 ××× (貸) 現金 ×××

回転出資金を受け入れることによって、農業協同組合にとっては対価を払うことなく事業資金とすることが可能となるだけではなく、損失を補填することもできるなどの利点がある。そのため、回転出資金そのものは資本として取り扱われることとなる。

回転出資金は、1951(昭和26)年に農業協同組合の資金不足解消を目的として導入されたものであったが、現在では農業協同組合の財政基盤も強化され、回転出資金を利用するほどの資金不足となっている農業協同組合もほとんど存在していないことから、事実上、必要性が失われたと言える。そのため、2015(平成27)年に農業協同組合法が改正されたさいに廃止されており、現在は条文から削除されている。ただし、改正前に行われていた回転出資金の受入分については従前の通り取り扱うこととされているため、最大で2020(令和2)年まで回転出資金による出資額が存在することとなる。

5 農業協同組合における複式簿記の定義と意義

5.1 農業協同組合における複式簿記の意義

前述のように、農業協同組合においてはその前身である産業組合において、事業に対する結果記録を残すことを目的として複式簿記が導入されることとなった。ただし、このときに導入された複式簿記はいわゆる収支簿記であった。

その後、産業組合から引き継いだ農業会、およびその後誕生した農業協同組合と収支簿記が引き継がれてきたが、第二次世界大戦が終結し日本がGHQの統治下におかれているとき、農業協同組合の財務諸表を明瞭化するようGHQからの要請があったことをうけ、収支簿記から、貸借簿記としての複式簿記へと切り替えられることとなった。この段階において、現在と同じ貸借簿記としての複式簿記が導入されることとなったが、その背景にはGHQによる財務諸表の明瞭化、さらには日本の戦後経済復興に向けて示された「企業会計原則」の中間報告が示されたことによる影響もあった。

このように、農業協同組合における複式簿記は、始まりは事業に対する結果記録を示すための収支簿記であったが、戦後のGHQによる指導および戦後の経済復興に向けた「企業会計原則」の存在により、企業会計で用いられる複式簿記が色濃く反映されたと考えることができる。

5.2 農業協同組合における複式簿記の必要性

農業協同組合は、企業会計と類似した簿記処理を採用している反面、その目的は利潤追求を第1の目的とする一般の営利企業とは異なり、事業を遂行することで結果的に利潤が創出されることはあっても、第1の目的は出資者である組合員の経済生活を維持することであり、利益の創出を目的としたものではないという点で、非営利組織としての存在意義がある。

また、農業協同組合では複式簿記を活用することによって農業協同組合の事業内容を的確に捉え、それを組合員である農業従事者に開示することを可能にしているという点で、複式簿記が有効に機能していると考えられる。特に組合員の経済生活を維持するための事業を包括的に有しているという意味で、信用事業や共済事業、購買事業、販売事業など幅広い事業を有していることから、それらの事業すべてについての状況を明確に示すという目的からも、複式簿記の機能を用いることによって農業協同組合の状況を開示することができるという点で一定の役割を果たしていると考えられる。

ただし、農業協同組合が行う多様な事業をすべての的確に捉えることができているかといえ、その点については疑問が残る。すなわち、事業ごとに区分した貸借対照表や損益計算書を作成する形になっているとはいえ、農業協同組合が行う事業の多様性がかなり幅広くなっていることもまた事実であり、純粋に農業従事者に対するサポートとその成果の開示ではなく、農業協同組合のために農業従事者を含む外部への情報提供を行っているという形にも見える。そのため、複式簿記により記帳された農業協同組合の活動や取引の状況について、誰にどのような形で開示をするのか、また利用者がどのように活用するのかについて、再考する必要がある。

【参考文献】

- 相澤久子（2005）「JAの会計と企業会計」『経営実務』'05増刊号，71-77頁。
- 江上繁一（1952）「農協簿記における資本の概念」『農業協同組合経営実務』第7巻第7号，48-53頁。
- 笠原千鶴（1956）『改訂・農協簿記精義』全国農業出版。
- 全国農業協同組合中央会編（1957）『農業協同組合の簿記』全国農業協同組合中央会。
- 全国農業協同組合中央会編（1962a）『農協教科書 農業簿記（上）』全国農業協同組合中央会。
- 全国農業協同組合中央会編（1962b）『農協教科書 農業簿記（下）』全国農業協同組合中央会。
- 全国農業協同組合中央会編（2009）『新・JAの簿記会計』全国農業協同組合中央会。
- 全国農業協同組合中央会 JA 全国監査機構編（2013）『新農業協同組合中央会監査制度史』全国農業協同組合中央会 JA 全国監査機構。

日本公認会計士協会（2007）「非営利法人委員会研究資料第2号 農業協同組合の会計に関するQ&A」, https://jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/2-13-2-0-20070228.pdf

日本公認会計士協会（2019）「非営利法人委員会研究報告第40号 農業協同組合等の会計に関する研究報告」, https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/4-13-40-2-20190319.pdf
(2021年8月15日閲覧)。

平野秀輔（2016）『例解 農協簿記 第7版』全国共同出版。

星三男（1990）『四訂版 農協簿記入門』全国共同出版。

山根勝次（1974）「農協会計理論の研究」『経営経理研究』第12巻, 1-16頁。

山根勝次（1975）「農協会計理論の研究」『経営経理研究』第13巻, 1-22頁。

有限責任監査法人トーマツ JA 支援室（2016）『実務に役立つ JA 会計ハンドブック』全国共同出版。

第2章 医療法人の簿記

船津丸仁（公認会計士）

1 はじめに

医療法人とは、医療法 39 条の規定によって設立された特別法人であり、財団形態又は社団形態により設立される法人である。同 7 条で、非営利性の順守が求められている。また、同 54 条においては、配当も禁止されている。

医療法 39 条

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は、この法律の規定により、これを法人とすることができる。

2 前項の規定による法人は、医療法人と称する。

医療法 7 条 5 項

営利を目的として、病院、診療所又は助産所を開設しようとする者に対しては、前項の規定にかかわらず、第 1 項⁽¹⁾の許可を与えないことができる。

医療法 54 条

医療法人は、剰余金の配当をしてはならない。

財団形態とは、出資者は存在せず、財産資金の寄附によって設立する形態である。この形態は、「財産を社会の役に立つように運用したい」場合に、当該財産を拠出して設立されるものであることから、財団法人の性質の特徴は「財産資金の集まり」ということになる。

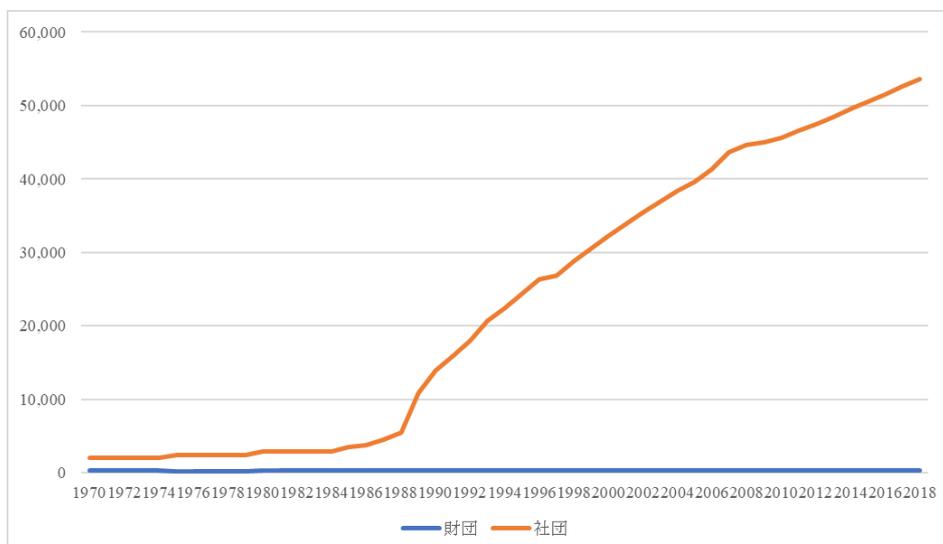
社団形態とは、出資者が存在し、その出資によって設立する形態である。この形態は、「複数人で活動する際に、契約等を適時適切に行うために、1 つの法人格として活動したい」場合に、当該複数名が 1 つの法人として設立されるものであることから、社団法人の性質の特徴は「人の集まり」ということになる。

医療法人の設立形態は、2018（平成 30）年 3 月末時点で、財団形態が 369 法人（0%）、

⁽¹⁾ 病院の開設許可に関する規定。

社団形態が 53,575 法人 (99%) となっており、財団形態は圧倒的少数となっている (図表 2-1)。

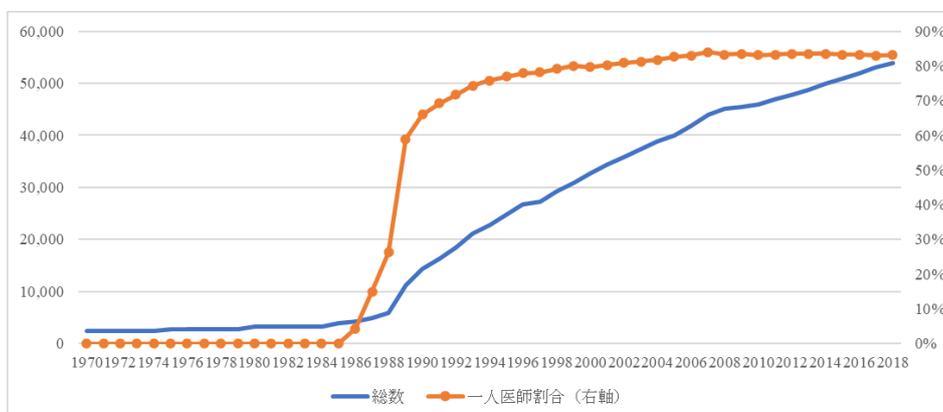
図表 2-1 医療法人数の推移 (設立形態ごと)



出典：厚生労働省 (2018a, 1) を参考に筆者作成

医療法人数の推移は、1985 (昭和 60) 年 12 月に、一人医師医療法人制度が創設されたことにより、その数が急激に伸長している。2018 (平成 30) 年 3 月末時点で、一人医師医療法人は 44,847 法人 (83%)、中規模・大規模法人は 9,097 法人 (17%) となっている (図表 2-2)。

図表 2-2 医療法人数の推移



出典：厚生労働省 (2018a, 1) を参考に筆者作成

2 医療法人会計の導入の経緯

2.1 病院の開設主体と会計基準

病院の開設は医療法人以外でも可能であり、その主体が公的法人から民間法人まで様々であるという特徴から、開設主体ごとの会計基準等が制定されている状況であった(図表 2-3)。

図表 2-3 病院の開設主体と会計基準

	開設主体	会計基準
1	独立行政法人	独立行政法人会計基準
2	国立大学法人	国立大学法人会計基準
3	地方独立行政法人	地方独立行政法人会計基準
4	地方公営企業	地方公営企業法
5	学校法人	学校法人会計基準
6	社会福祉法人	社会福祉法人会計基準
7	公益法人	公益法人会計基準
8	国家公務員共済組合連合会	国家公務員共済組合法
9	日本赤十字社	日本赤十字社法
10	厚生農業共同組合連合会	農業共同組合法
11	医療法人	医療法人会計基準

出典：トーマツ（2017a, 10）に筆者加筆

また、開設主体ごとに見ると、病院の69%が医療法人として設立されており、医療法人が重要な役割を果たしていることが分かる(図表 2-4)。

図表 2-4 開設主体別にみた施設数（2018（平成30）年3月末時点）

	病院		一般診療所		歯科診療所	
	数	割合	数	割合	数	割合
国	326	4%	540	1%	5	0%
都道府県	199	2%	257	0%	7	0%
市町村	626	7%	2,959	3%	256	0%
地方独立行政法人	100	1%	24	0%		
公益法人	217	3%	525	1%	110	0%
医療法人	5,758	69%	42,330	42%	14,117	21%
社会福祉法人	203	2%	9,723	10%	37	0%
個人	201	2%	41,748	41%	54,034	79%
その他	759	9%	3,754	4%	190	0%
	8,389	100%	101,860	100%	68,756	100%

出典：厚生労働省（2018b, 1）を参考に筆者作成

2.2 医療法人と会計基準（従来）

上述（2.1）の状況（開設主体ごとに会計基準が存在している状況）では、病院という施設単位での比較可能性が確保できないため、1965（昭和 40）年に開設主体ではなく、病院という施設を単位とした、「病院会計準則」が制定された（任意適用）。

2.3 医療法人と会計基準（現在）

医療法人は、病院、介護老人保健施設、並びに訪問介護ステーション等の運営を目的とする法人であり、様々な施設を運営しているものの、それぞれの施設ごとに会計基準が存在していた状況であった（図表 2-5）。つまり、従来の病院会計準則の会計単位は病院であるため、医療法人全体の財務諸表の作成にあたっては、別途の会計基準の整備が必要であった。

図表 2-5 医療法人が運営する主な施設

	施設	会計基準
医療法人	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
	訪問介護ステーション等	指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業の会計・経理準則

出典：トーマツ（2017a, 11）を参考に筆者作成

ここで、2014（平成 26）年に医療法人会計基準（四病院団体協議会）が公表された（任意適用）。しかし、任意適用であったため、「病院会計準則を採用する法人、医療法人会計基準（四病院団体協議会）を採用する法人、企業会計を採用する法人等、様々な基準で決算書が作成されることから、比較可能性という観点では不十分な状況」（トーマツ 2017b, 34）であった。

そこで、比較可能性を確保するため、2016（平成 28）年に医療法人会計基準（四病院団体協議会）をベースに、医療法人会計基準（厚生労働省令）が制定され、一定基準以上の法人⁽²⁾には強制適用となった（医療法 51 条 2 項）。

⁽²⁾ 「医療法人」の場合は、事業収益 70 億円以上又は負債 50 億円以上、「社会医療法人」の場合は、事業収益 10 億円以上又は負債 20 億円以上並びに社会医療法人債発行法人。

医療法 51 条 2 項

医療法人（その事業活動の規模その他の事情を勘案して厚生労働省令で定める基準に該当する者に限る。）は、厚生労働省令で定めるところにより、前項の貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならない。

3 医療法人会計における計算書類

医療法において求められる報告書類は、図表 2-6 のとおりである。

ここで特徴的な部分は、キャッシュ・フロー計算書の作成・開示が求められるのが「法人債を発行している社会医療法人」のみである点である。企業会計において、キャッシュ・フロー計算書の作成・開示が求められるのは、金融商品取引法（主に上場会社）であり、会社法では作成・開示が求められていない。これは費用対効果を考慮して、利害関係者が多数に及ぶ会社（金融商品取引法の対象会社）に限定したためであるが、医療法の立法趣旨も同様であると考えられる。

図表 2-6 報告書類の全体像

	医療法人				
	社会医療法人			その他	
	法人債発行	一定規模 ⁽³⁾		一定規模 ⁽⁴⁾	
		以上	未満	以上	未満
事業報告書	○	○	○	○	○
財産目録	○	○	○	○	○
貸借対照表	○	○	○	○	○
損益計算書	○	○	○	○	○
関係事業者との取引状況報告書	○	○	○	○	○
純資産変動計算書	○	○	○	○	
キャッシュ・フロー計算書	○				
附属明細表	○	○	○	○	
社会医療法人要件該当説明書類	○	○	○		

⁽³⁾ 前会計年度の決算書における、事業収益 10 億円以上又は負債 20 億円以上。

⁽⁴⁾ 前会計年度の決算書における、事業収益 70 億円以上又は負債 50 億円以上。

4 医療法人会計における簿記処理

4.1 簿記一巡と取引要素の結合図

4.1.1 設立時の会計処理

設立時に 5,000 を受入れた場合の設立形態ごとの会計処理は下記のとおりとなる。

設立形態		(借)		(貸)	
社団	持分あり	現金預金	5,000	出資金	5,000
	持分なし	現金預金	5,000	基金	5,000
財団		現金預金	5,000	受取寄附金	5,000
		受取寄附金	5,000	損益	5,000
		損益	5,000	繰越利益積立金	5,000
		繰越利益積立金	5,000	設立等積立金	5,000

4.1.2 持分払戻しの会計処理

社団（持分あり）の持分払戻しの会計処理は下記のとおりとなる。

なお、払戻し前の純資産は、出資金 5,000、繰越利益積立金 2,000 とする。

払戻し額	(借)		(貸)	
8,000	出資金	5,000	現金預金	8,000
	繰越利益積立金	2,000		
	持分払戻差額積立金 ⁽⁵⁾	1,000		
6,000	出資金	5,000	現金預金	6,000
	繰越利益積立金	1,000		
5,000	出資金	5,000	現金預金	5,000
2,000	出資金	5,000	現金預金	2,000
			持分払戻差額積立金	3,000

4.1.3 基金の返還（＝社団）の会計処理

社団（持分なし、基金制度採用）の基金の返還の会計処理は下記のとおりとなる。

なお、払戻し前の純資産は、出資金 5,000、繰越利益積立金 2,000 とする。

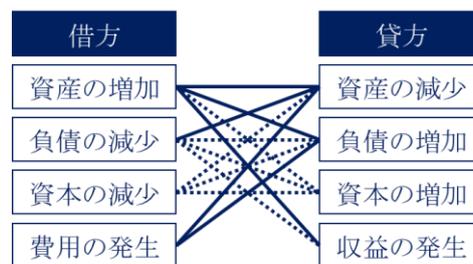
⁽⁵⁾ 「出資金＋繰越利益積立金」を超える払戻しがあった場合、マイナスの持分払戻差額積立金が計上される（翌期以降の繰越利益を振替えることにより、マイナスを解消する）。

払戻し額	(借)		(貸)	
1,000	基金 ⁽⁶⁾	1,000	現金預金	1,000
	繰越利益積立金	1,000	代替基金 ⁽⁷⁾	1,000

4.1.4 取引要素の結合図

医療法人会計における取引要素の結合図は、図表 2-7 のとおりであり、一般的な結合関係となっている。

図表 2-7 取引要素の結合図



4.2 特徴的な簿記処理

4.2.1 純資産の簿記処理と意義

他の非営利組織と比べて特徴的な部分は純資産であり、設立形態ごとの純資産構成は図表 2-8 のとおりである。

ここで特徴的な部分は「出資金」、「基金／代替基金」であるが、社団（持分あり）の形態での設立が現在ではできないため、社団（持分なし、基金あり）の「基金／代替基金」の性格について見ると、下記のとおりである。

基金制度とは、「医療法人の基本的性格（剰余金分配を目的としない）を維持しつつ、法人の活動の原資となる資金の調達手段として、その財産的基礎の維持を図るための制度」（トーマツ 2017b, 36；下線部筆者加筆）であり、「基金の拠出者は、医療法人に対して劣後債権に類似した権利（資本ではない）を有するに過ぎない」（トーマツ 2017b, 36；下線部筆者加筆）ものである。

また、基金の返還には、定時社員総会の議決及び一定の純資産額の存在が必要であり、返還額と同額を、代替基金として計上しなければならない。この代替基金は取崩しが不能なものであり、この点において、財産的基礎の維持が図られるものである。

⁽⁶⁾ 前期末の繰越利益積立金の残高が確定後、当該金額の範囲内で返還をする。

⁽⁷⁾ 同額を繰越利益積立金から代替基金へ振替える。

図表 2-8 設立形態ごとの純資産構成

勘定科目	財団	社団		
		持分なし		持分あり
		基金あり	基金なし	
出資金				○
基金／代替基金		○		
積立金	○	○	○	○
評価換算差額等	○	○	○	○

出典：トーマツ 2017b, 36

4.2.2 「持分払戻し」及び「基金の返還」の相違点

上記①-2-1（持分払戻し）では、純資産額を超えた金額の払戻しが可能である。

上記①-2-2（基金の返還）では、純資産額を超えた金額の返還は不可能である。

これは、上記①-2-1 が「貸借対照表の純資産が簿価ベースで算定されているのに対し、払戻し額は時価ベースで算定されているから」（石井・五十嵐 2017, 311）である。

ここに「社団（持分あり）」の設立が廃止された理由が存在している。つまり、『社員の出資額に応じた払戻し』が認められ、非営利性の確保に抵触するのではないかとの疑義」（厚生労働省 2016, 17）が存在したことである。

5 医療法人会計における複式簿記の定義と意義

5.1 医療法人における複式簿記の意義（定義）

複式簿記とは、取引を二面的に捉えて、それぞれを貸借一致の原則で記録する記帳方法である。この複式簿記を導入することにより、財務諸表を誘導的に作成でき、利益（または損失）の発生原因を明らかにすることができ、現金収支がない取引についても記録できるようになり、医療法人の活動実態を数値で把握することができるようになるものである。中でも重要なことは、上記の「財務諸表の誘導的作成」である。これは、設立当初からの歴史的な積み重ねを数値で記録できるということであり、単式簿記においては困難なことである。

医療法人は公共性が非常に高い存在であり、その活動の安定性・継続性が重要なものである。そして、活動を安定的・継続的に行っていくための重要な要素の1つが「財産的基礎の確保」である。そのためには、特に純資産項目の変動に留意することが必要で

あり、これを可能にするのが複式簿記による記帳である。

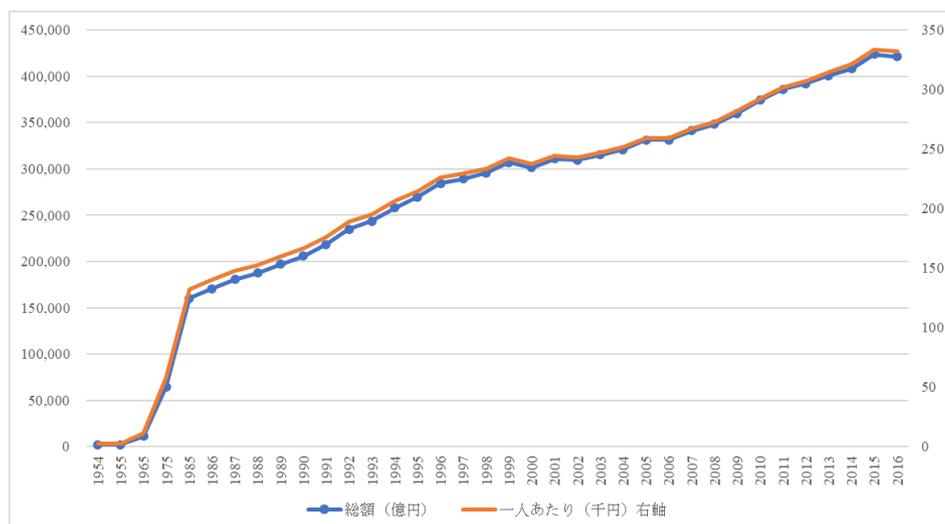
5.2 医療法人における複式簿記の必要性

5.2.1 財務会計的視点

国民医療費は増加の一途を辿っており、年間で約 40 兆円の規模となっている（図表 2-9）。国民皆保険の我が国においては、医療費の主な財源は国民負担（税金等）であり、国民全員が利害関係者である。この点から、複式簿記を導入して経営成績及び財政状況を開示することには「国民的な資源配分の見地からも意味がある」（トーマツ 2017a, 5）と考えられる。

ここに、「経営成績」という言葉が医療法人の「非営利性」と馴染まないのではないかという点に関してであるが、非営利であっても利益を計上することは否定されていない。つまり、非営利性とは、構成員への剰余金分配を禁止するものであり、法人自身に利益が計上されることには問題はないためである。

図表 2-9 医療費の推移



出典：厚生労働省（2018c, 1）を参考に筆者作成

5.2.2 管理会計的視点

医療費の削減のためには、各医療法人での効率的な経営が不可欠であり、「病院経営者は、効率よく経営を行うために、経営判断に資する材料を適時に入手・分析し経営のための意思決定をスピード感を持って行う必要がある」（トーマツ 2017a, はじめに）といえる。この点から、複式簿記を導入して経営実態を計数的に把握することには意味があ

ると考えられる。

5.3 複式簿記によってはじめて明らかになる事柄

2019（平成31）年度の一般会計歳出のうち、社会保障関係費（医療、年金、介護、福祉、その他）の医療に関するものは、合計で11兆9,974億円であり、主な内容は図表2-10のとおりである（図表2-10に分類できないものが合計で、2兆1,999億円ある）。

図表 2-10 公的医療保険の種類及び一般会計歳出（2019（平成31）年度）予算

公的 医療保険	対象	運営主体	一般会計歳出 (社会保障関係費)
健康保険	大企業	健康保険組合	—
	中小企業	全国健康保険協会（協会けんぽ）	1兆2,070億円
共済保険	国家公務員	国家公務員共済組合	—
	地方公務員	地方公務員共済組合	—
	私立学校教職員	私学共済	—
国民健康保険	75歳未満	国民健康保険（A）	3兆3,598億円
	75歳以上	後期高齢者医療保険（B）	5兆2,307億円

出典：財務省（2018，4）を参考に筆者作成

このように、公的医療保険には、10兆円規模の税金が投入されているが、現在の「医療法人会計基準」及び「医療法人会計基準適用上の留意事項並びに財産目録、純資産変動計算書及び附属明細表の作成方法に関する運用指針」において、事業損益は「本来業務事業損益、附帯業務事業損益及び収益業務事業損益に区分」とされているのみで、どの公的医療保険にどれだけの請求が行われているかが把握できない。

公的医療保険のなかでも、特に多額の税金が投入されている、国民健康保険については、管轄が都道府県（図表2-10（A））及び市町村（図表2-10（B））であることから、それぞれのレベルにおいての金額を知ることはできる。しかし、医療法人ごとの分布を把握することが不可能となっている。この医療法人ごとの分布を把握することには重要な意味があり、ここに名目勘定の存在意義があると考えられる。

しかし、金融庁が公表している「2020年版EDINETタクソノミ」の「勘定科目リスト」の本業の収益項目を比較すると、損益計算書から医療法人の本業の収益項目の内訳を知ることが現状では困難な状況にあることが分かる（図表2-11）。

図表 2-11 「勘定科目リスト」の比較

	科目分類 A ⁽⁸⁾	科目分類 B ⁽⁹⁾
一般商工業	11 項目	56 項目
社会医療法人	1 項目	—

この点、医療法人ごとの経営状態の把握のためにも、「本来業務事業損益」としてひとまとめにするのではなく、公的医療保険ごとの金額情報の開示も必要である。実際の開示としては、損益計算書を細分化してしまうと明瞭性の観点から問題が生じるため、既に附属明細表の一部として開示されている「事業費用明細表」の様な形式での開示が考えられる。

【参考文献】

石井孝宜・五十嵐邦彦（2017）『医療法人の会計と税務』同文館出版。

厚生労働省（2016）「医療法人制度の概要と改正医療法について」日本公認会計士協会
冬季研修資料。

厚生労働省（2018a）「種類別医療法人数の年次推移」，<https://www.mhlw.go.jp/file/06-seisakujouhou-10800000-Iseikyoku/0000213091.pdf>（2018年03月30日閲覧）。

厚生労働省（2018b）「医療施設動態調査」，https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryosd/m18/dl/is1803_01.pdf（2018年03月30日閲覧）。

厚生労働省（2018c）「平成29年度 医療費の動向」，<https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-iryohi/17/dl/kekka.pdf>（2018年03月30日閲覧）。

財務省（2018）「社会保障について」，https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/proceedings/material/zaiseia301009/01.pdf
（2018年03月30日閲覧）。

有限責任監査法人トーマツ ヘルスケア インダストリー編（2017a）『病院会計』清文社。

有限責任監査法人トーマツ（2017b）「医療法人」『会計情報』7月号，32-39頁。

⁽⁸⁾ 内閣府令，開示ガイドライン，財務諸表等規則等，会計基準及び業法等の法令規則に設定の根拠を有する勘定科目である。

⁽⁹⁾ A群要素以外で，開示実務において広く一般的に使用されている勘定科目である。

第3章 地方外郭団体の簿記 —地方三公社—

市川紀子（駿河台大学）

1 はじめに（外郭団体の概要）

本実務部会の中間報告でも検討した通り、外郭団体の定義は一様ではない（本稿は必要に応じて中間報告を引用する）。たとえば『地方公社総覧』によると、土地・住宅・道路の三公社（特殊法人）と25%以上の出資法人を含むと地方公社を定義し、これをもって、一応、外郭団体としている。これは地方自治法第199条にもとづき、1/4以上出資の団体については監査委員による事務監査の対象団体になることに準拠した定義といえる（高寄1991, 8-9）としているが、この定義は形式的定義であって、実質的には「(財)神戸都市研究所都市経営研究会がのべているように、『出資比率という資金関係だけでなく、人的・業務的関連性の深い団体も含むことがある。また、出資率が高くとも、人的・業務的関連性などにおいて関連がない場合は外郭団体とはいえない』といわれている」（高寄1991, 9）と述べている。このようなことから高寄（1991, 10）は、自治体が当該団体に対して支配権を行使しているか、統制しうる立場にあるかどうかで、この点、平素から明確にすべきであるとし、それは政策決定には介入するが責任は回避することは許されないからであるとも指摘している。

また「自治体の外郭団体については明確な定義があるわけではなく、『一般的には地方三公社（土地開発公社・住宅供給公社・地方道路公社）と第三セクターを指して使われる』（掛谷2017, 22-23）との指摘もある。さらに赤川（2011, 181）によれば、第三セクターの形態は、欧米では国や地公体の公共部門（第一セクター）、営利法人の民間部門（第二セクター）に属さない民間非営利組織体（それ以外の民間非営利セクター）を指しているのに対し、日本では公共部門との民間部門の双方の共同出捐・出資によって設立された法人と解されている、と述べる。また第三セクターの概念・定義は、諸説あることを踏まえたうえで、赤川（2011, 183）によれば、公共サービスの提供主体とそれぞれの事業主体の関係性を体系化すると、その主体構成は、第三セクターでは「自治体と民間企業」となっていると指摘する。

なお、第三セクターに関する指針等は、経営状況が深刻となり、悪化したときのことを踏まえて、過去に何度も見直しが行われており、変遷に関する制度の一連の流れは図表3-1のとおりである。この変遷は、破綻する第三セクターが社会問題となった背景が後押ししていると考えられる。

また、上述のように外郭団体の定義は一様ではないものの、外郭団体の定義・法人形態をまとめたものが図表 3-2 である。そこでは、外郭団体として、一般社団（財団）法人、公益社団（財団）法人、会社法法人、地方三公社、地方独立行政法人があげられる。

図表 3-1 第三セクターの見直しに関する制度の変遷

年	法令等	内 容
平成11年	「第三セクターに関する指針」	経営悪化時には廃止を含めて検討することを求めている。
平成15年	「第三セクターに関する指針」の改定	経営状況が深刻であると判断される場合には、問題を先送りすることなく、経営悪化の原因を検証し、債権者等関係者とも十分協議しつつ、経営改善策の検討を行うこと。その上で、経営の改善が極めて困難と判断されるものについては、法的整理の実施等について判断をすべき。
平成19年	自治体財政健全化法	債務保証や損失補償の結果、設立団体である地方自治体が負うべき財政負担が開示された。
平成20年	地方財政法の一部改正	期限付きで第三セクター等改革推進債を創設。
平成20年	「第三セクター、地方公社及び公営企業の抜本的改革の推進に関する報告書」	基本的な方針として、(1)第三セクター等の抜本的改革を推進し、もって、地方財政規律の強化に資する、(2)健全化法の施行も踏まえ、先送りすることなく早期に改革に取り組み、将来負担の明確化を図った上で、その計画的な削減に取り組む、(3)総務省は、地方公共団体が取り組む第三セクター等の抜本的改革を促進するため、実効性のある指針を策定するとともに、必要な支援措置を講じるべき、の3点を明らかにしている。
平成21年	「第三セクター等の抜本的改革等に関する指針」	「第三セクター等改革推進債を活用した第三セクター等の存続を含めた抜本的改革への集中的かつ積極的な取組」を要請。

出典:掛谷 (2017, 27)

図表 3-2 外郭団体の定義・法人形態

分 類	概 要
一般社団（財団）法人 公益社団（財団）法人 (旧民法法人)	<p>[旧制度] 地方自治体が出資・出捐する法人のうち、民法の規定で設立されている社団法人又は財団法人。これらを民法法人といった。</p> <p>[新制度 (2008年12月～)] 2006年に成立した公益法人改革関連3法により、旧民法法人は、2008年12月から2013年11月末までの間に、一般社団法人又は一般財団法人に移行する必要がある（このうち、公益性があると認定された法人を、公益社団法人又は公益財団法人という）。 新制度に移行するまでの間は特例民法法人という。</p>
会社法法人	地方自治体等が出資する法人のうち、会社法の規定に基づいて設立されている株式会社、合名会社、合資会社、合同会社又は特例有限会社。
地方三公社	地方自治体が全額出資し、それぞれの特別法に基づき設立された土地開発公社、地方住宅供給公社、地方道路公社。
地方独立行政法人	地方自治体の一定の事務・事業を行うために、地方自治体とは別の法人格を持ち、地方独立行政法人法に基づき設立された法人。

(注) 公益法人改革関連3法に基づく公益法人制度改革の特徴は、①法人設立の簡素化のために、準則主義（登記）による法人設立を可能としたこと、②公益性の判断基準を明確にするために、民間有識者からなる委員会の意見に基づき、行政が公益性を認定すること、の2点である。

出典：宮脇・蛭子 (2009, 2)

なお、外郭団体の設立形態に関しては、『地方住宅供給公社法』『地方道路公社法』および『公有地の拡大の推進に関する法律』によって設立される特殊法人を除けば、約 82%が民法 34 条の規定による財団法人および社団法人で、残りの約 18%が株式会社と有限会社である。そのために、会社規程がない民法上の公益法人と会計規程を有する商法上の株式会社とが混在し、外郭団体による会計報告はまさにあらゆる会計手法によって作成されているといっても過言ではない」（瓦田 1991, 60）との指摘もある。

さらに「外郭団体の形態及び活動の多様性のために、政令による規定がむしろ困難であるかも知れないが、外郭団体の設立目的およびその社会的役割を勘案すると、正確な経営成績に関する情報が提供される必要がある。しかしながら、提出書類の基準がないために、外郭団体の会計原則構築の機運さえないのが実情である。従って、議会に提出される外郭団体の『決算に関する書類』も、統一性がなく、各団体独自の会計基準によって作成された決算書類が寄せ集まったものになっている」（瓦田 1991, 61）との指摘もある。このような現状からもあきらかなように、いわゆる外郭団体の統一的な会計原則はない状況である。

上述からわかるように、外郭団体の定義は一様ではないが、本稿はそのなかでも、「公有地の拡大の推進に関する法律」「地方住宅供給公社法」「地方道路公社法」という特別法をもち、地方自治体が全額出資している地方三公社を主な検討対象としたいと考える。そもそも本稿は非営利組織体における複式簿記の役立ちを検討していくものであり、地方自治体が全額出資する、地方自治体と繋がりが深い地方外郭団体として地方三公社を取り上げる必要性は非常に高いと考える。

2 地方三公社会計の導入の経緯（地方三公社の現状把握）

地方三公社とは、土地開発公社、地方住宅供給公社、地方道路公社を指す。

宮脇・蛭子（2009, 8-9）によれば、土地開発公社は 1972（昭和 47）年 6 月「公有地の拡大の推進に関する法律」に基づき、地方自治体が全額出資して設立した法人である。具体的な業務内容は、土地の取得、造成その他の管理及び処分、地方自治体からの委託に基づく公共施設または公共施設の整備などである。

地方住宅供給公社は 1965（昭和 40）年 6 月に成立した「地方住宅供給公社法」に基づき、地方自治体が全額出資する法人で、設立主体は、都道府県や人口 50 万人以上の政令指定都市に限られる（宮脇・蛭子 2009, 8-9）。

地方道路公社は、1970（昭和 45）年 5 月に成立した「地方道路公社法」に基づき、地方自治体が全額出資する法人で、民間資金を導入することで、有料道路の整備を一層推進することを目的としている。設立主体は、都道府県や人口 50 万人以上の政令指定都市に限られる（宮脇・蛭子 2009, 8-9）。

なお、上記三公社の定款は、大抵「附則」に施行期日に関する規定が明記され、施行期日

の変更が多いものもある。

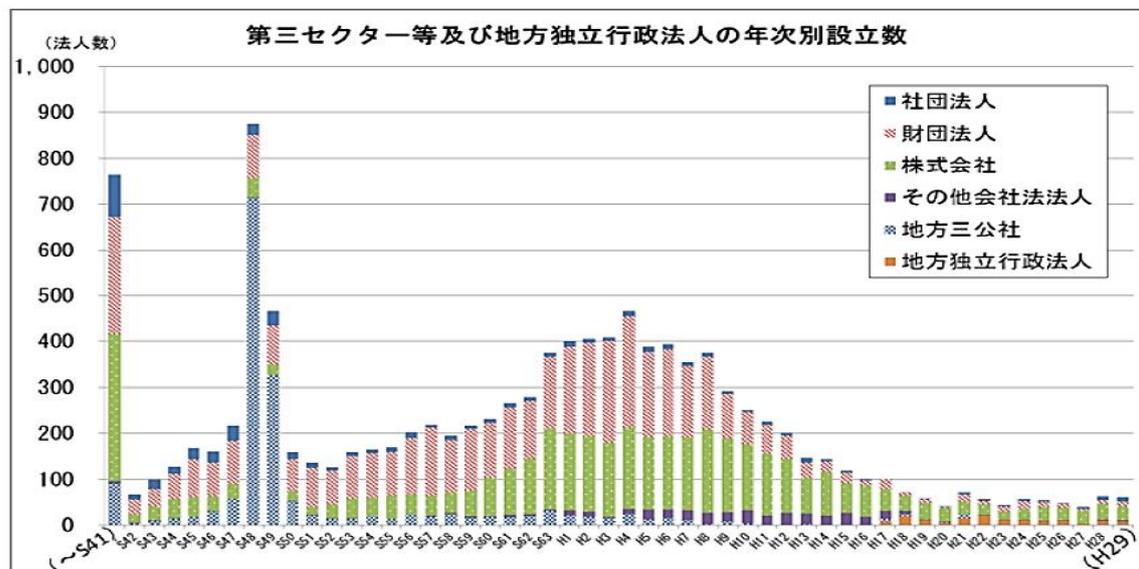
わが国では一時期、第三セクターが盛んに成立され、民間事業者と公共側が共同出資した事業体を行うことで、公益的な事業に民間の経営手法を取り入れて効率的な事業運営を行うという試みであったものの、破綻する第三セクターが相次ぎ、大きな問題となった（朝日監査法人パブリックセクター部編 1998, 125-126）。その経営悪化の理由は、①自治体を担保にした信用膨張、②経営責任の曖昧さ、③施設の運営に対する意識が希薄、④公的支援を受けていることによる制約、⑤当初の採算見積りの甘さ、⑥経営のチェック機構がないことが指摘されている（朝日監査法人パブリックセクター部編 1998, 126-127）。

本節は、以上の地方三公社のこれまでの状況を踏まえ、現在の第三セクター等及び地方独立行政法人の年次別設立数（図表 3-3）、第三セクター等に対する出資額及び地方公共団体出資割合（図表 3-4）、第三セクター等の経営状況（図表 3-5）、第三セクター等改革進捗の概要（図表 3-6）などを取り上げ、地方三公社の導入の経緯および現状も把握する。

まず図表 3-3 は、第三セクター等及び地方独立行政法人の年次別設立数である。当該データをみれば、地方三公社が最も設立されたのは 1973（昭和 48）年である。翌年の 1974（昭和 49）年も次点となるが多い。それ以降は、平成の時代に財団法人や株式会社の設立の増加は見受けられるが、地方三公社の増加はまったくないといえる。

2018 年（平成 30）年 3 月 31 日時点では、法人数は微減となり、新設法人数は減少している。この時点の第三セクター等の数は 7,364 法人、地方独立行政法人の数は 136 法人、あわせて 7,500 法人であり、前年度に比べ 3 法人減少している（総務省 2018a, 1）。

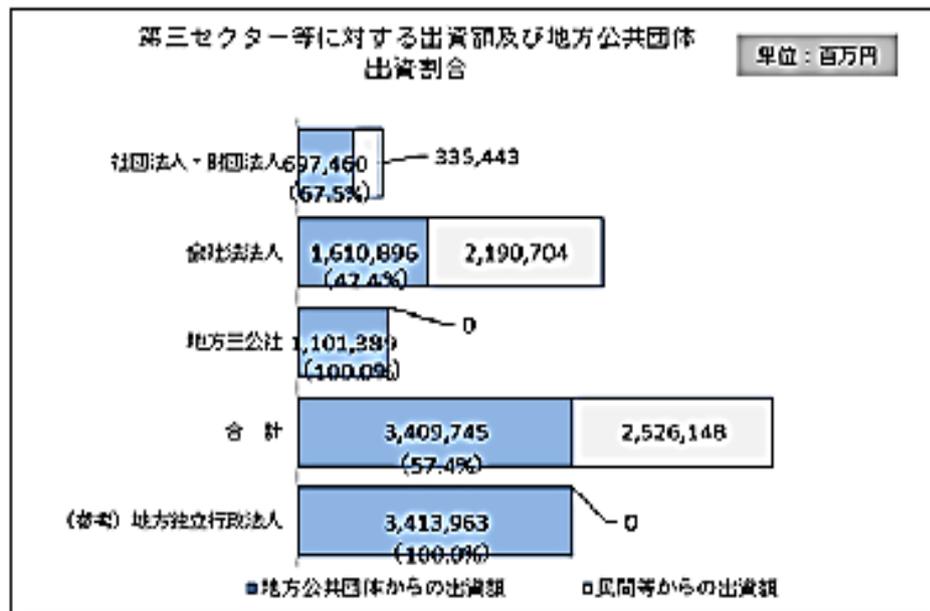
図表 3-3 第三セクター等及び地方独立行政法人の年次別設立数



出典：総務省（2018a, 1）

図表3-4は、第三セクター等に対する出資額及び地方公共団体出資割合である。第三セクター等に対する出資の総額は5兆9,359億円であり、このうち地方公共団体の出資額は57.4%の3兆4,097億円となっている。地方公共団体の出資額は、社団、財団法人については67.5%の6,974,460億円、会社法人については42.4%の1兆6,109億円、地方三公社については、100%の1兆1,013,963億円となっている（総務省2018a, 1）。全額出資される地方三公社の金額は高いといえよう。

図表 3-4 第三セクター等に対する出資額及び地方公共団体出資割合



出典：総務省（2018a, 1）

図表 3-5 は、第三セクター等の経営状況等である。地方三公社全体の法人数は764社、うち、地方住宅供給公社は41社、地方道路公社は33社、土地開発公社は690社である。よって地方三公社のうち土地開発公社の数の割合が最も多い。また地方三公社全体の764社のうち、450社が経常黒字（58.9%）、314社が経常赤字（41.1%）である。全体の約4割が経常赤字である。なお、地方住宅供給公社41社のうち、33社が経常黒字（80.5%）、8社が経常赤字（19.5%）、地方道路公社33社のうち、30社が経常黒字（90.9%）、3社が経常赤字（9.1%）、土地開発公社690社のうち、387社が経常黒字（56.1%）、303社が経常赤字（43.9%）である。このようなことから、地方三公社全体のうち、土地開発公社の経常赤字が非常に大きく、全体を押し下げていることがわかる。

図表 3-5 第三セクター等の経営状況

第三セクター等の経営状況

(1) 経常損益の状況

(単位:億円)

区分	平成28年度決算		
	法人数	構成比	金額
第三セクター	5,358		2,255
(黒字)	3,424	63.9%	2,717
(赤字)	1,934	36.1%	▲ 462
社団法人・財団法人	2,938		630
(当期正味財産増加)	1,612	54.9%	902
(当期正味財産減少)	1,326	45.1%	▲ 273
会社法法人	2,420		1,625
(経常黒字)	1,812	74.9%	1,815
(経常赤字)	608	25.1%	▲ 190
地方三公社	764		384
(経常黒字)	450	58.9%	426
(経常赤字)	314	41.1%	▲ 43
地方住宅供給公社	41		211
(経常黒字)	33	80.5%	218
(経常赤字)	8	19.5%	▲ 7
地方道路公社	33		51
(経常黒字)	30	90.9%	52
(経常赤字)	3	9.1%	▲ 1
土地開発公社	690		122
(経常黒字)	387	56.1%	156
(経常赤字)	303	43.9%	▲ 34
第三セクター及び地方三公社	6,122		2,639
(黒字)	3,874	63.3%	3,144
(赤字)	2,248	36.7%	▲ 505
地方独立行政法人	131		34
(経常黒字)	88	67.2%	198
(経常赤字)	43	32.8%	▲ 163
合計	6,253		2,673
(黒字)	3,962	63.4%	3,341
(赤字)	2,291	36.6%	▲ 668

(2) 純資産の状況

(単位:億円)

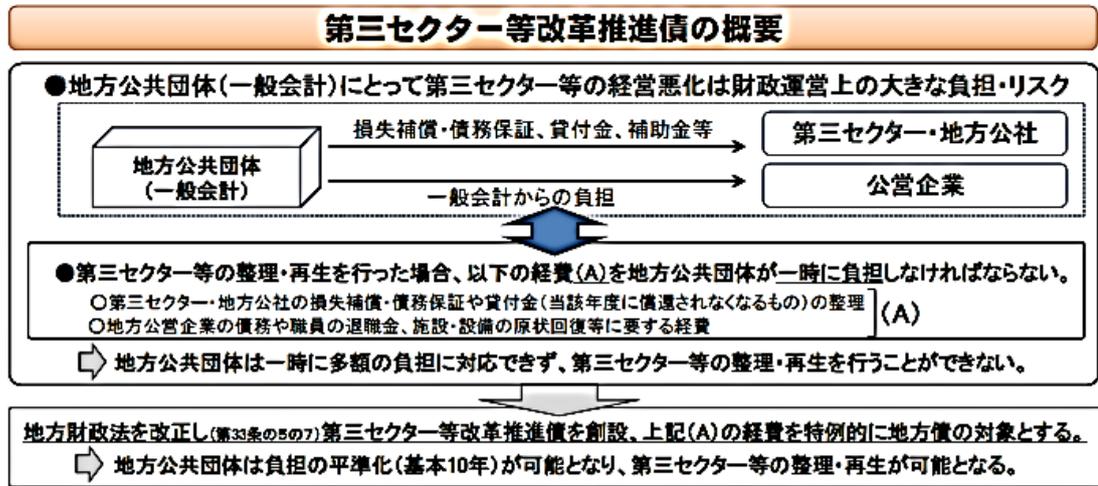
区分	平成28年度決算		
	法人数	構成比	金額
第三セクター	5,358		57,898
(資産超過)	5,158	96.3%	58,852
(債務超過)	200	3.7%	▲ 953
社団法人・財団法人	2,938		25,186
(資産超過)	2,919	99.4%	25,304
(債務超過)	19	0.6%	▲ 117
会社法法人	2,420		32,512
(資産超過)	2,239	92.5%	33,348
(債務超過)	181	7.5%	▲ 836
地方三公社	764		20,575
(資産超過)	725	94.9%	21,270
(債務超過)	39	5.1%	▲ 695
地方住宅供給公社	41		6,708
(資産超過)	35	85.4%	6,904
(債務超過)	6	14.6%	▲ 196
地方道路公社	33		11,130
(資産超過)	31	93.9%	11,153
(債務超過)	2	6.1%	▲ 22
土地開発公社	690		2,736
(資産超過)	659	95.5%	3,213
(債務超過)	31	4.5%	▲ 477
第三セクター及び地方三公社	6,122		78,273
(資産超過)	5,883	96.1%	79,921
(債務超過)	239	3.9%	▲ 1,648
地方独立行政法人	131		13,838
(資産超過)	125	95.4%	13,963
(債務超過)	6	4.6%	▲ 125
合計	6,253		92,111
(資産超過)	6,008	96.1%	93,884
(債務超過)	245	3.9%	▲ 1,773

※「第三セクター等の状況に関する調査」(公営企業課)による。
 ※社団法人・財団法人及び会社法法人は、①地方公共団体等の出資割合が25%以上の法人、②地方公共団体等の出資割合が25%未満であるが財政的支援(補助金、貸付金、損失補償)を受けている法人の合計(但し、清算手続き中、設立後間もない等の理由により財務諸表が作成されていない法人を除く)。
 ※数値は平成28年度末直近の財務諸表による。

出典：総務省 (2018f, 5)

図表 3-6 は、第三セクター等改革推進債の概要である。ここで着目すべきは、図表 3-6 内の (A) の経費を特例的に地方債の対象とするものである(充当率 100%・償還は 10 年以内を基本とする)。これは、複数年度事業に関連する部分であり、単年度の会計では捉えきれない部分をどう捉えるかが論点となる。これは後述する複式簿記の意義とも関連する。

図表 3-6 第三セクター等改革推進債の概要



<第三セクター等改革推進債の概要>

- 上記(A)の経費を対象とする特別の地方債(充当率100%・償還は10年以内を基本とする)
- 平成21年度から平成25年度までの特例措置(経過措置対象団体は平成28年度まで起債可能(平成26年4月1日施行))

<第三セクター等改革推進債の実績(平成21年度～平成28年度)>

(単位: 件、億円)

	平成21年度		平成22年度		平成23年度		平成24年度		平成25年度		平成26年度 (経過措置)		平成27年度 (経過措置)		平成28年度 (経過措置)		計	
	件数	許可額	件数	許可額	件数	許可額	件数	許可額	件数	許可額	件数	許可額	件数	許可額	件数	許可額	件数	許可額
公営企業	10	203	7	123	8	500	2	68	5	128	0	0	1	414	0	0	35	1,434
公社	0	0	17	1,126	8	158	29	1,607	77	4,193	2	50	4	71	3	61	140	7,267
三セク等	2	182	7	334	6	263	6	149	10	803	4	566	2	62	2	67	39	2,126
計	12	384	31	1,583	23	922	38	1,824	92	4,822	6	616	7	547	5	128	214	10,826

出典：総務省（2018f，6）

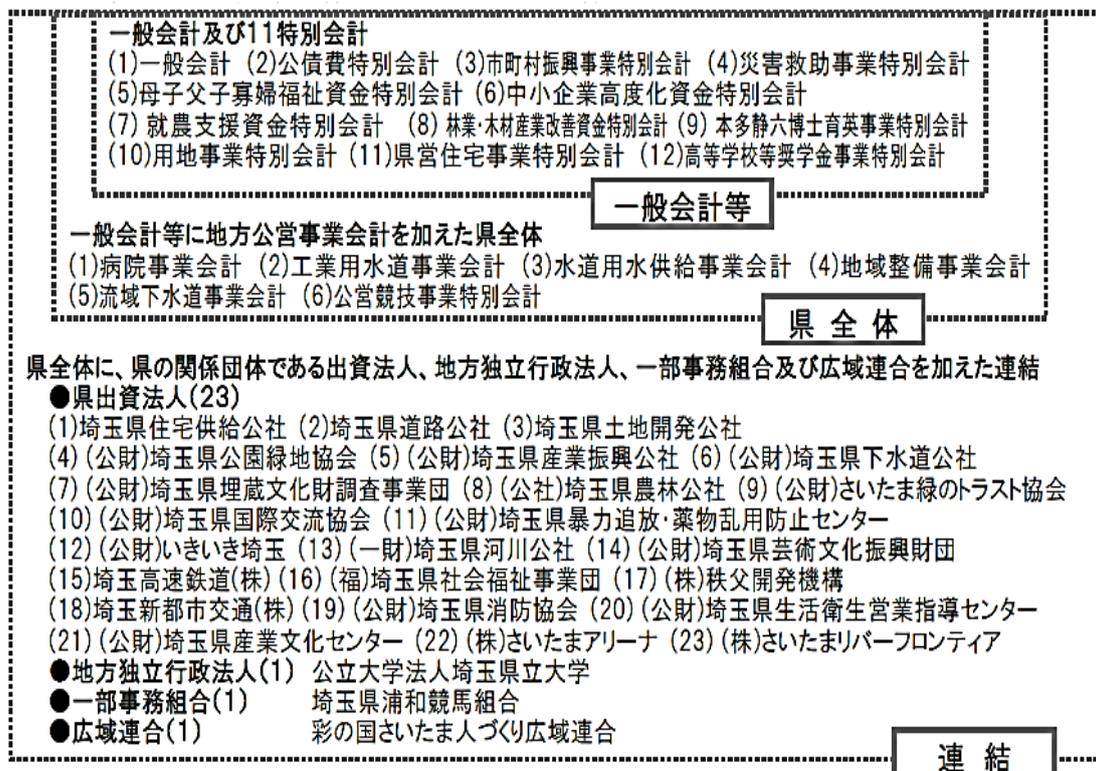
なお、総務省（2018f）の「第三セクター改革等先進事例集（平成29年度版）」の目次をみれば、「第2章抜本的改革を含む経営健全化を行った事例」として、様々な事例が取り上げられている。地方住宅供給公社では「公社のあり方見直しによる解散－滋賀県住宅供給公社（滋賀県）－」，「地方三公社の同時廃止－山口県住宅供給公社・山口県道路公社・山口県土地開発公社（山口県）－」などがある。地方道路公社では「有料道路の無料化による解散－香川県道路公社（香川県）－」などがある。土地開発公社においては「公共用地先行取得の県直営化による解散－群馬県土地開発公社（群馬県）－」，「公共用地先行取得の県直営化による解散－新潟県土地開発公社（新潟県）－」，「保有地の計画的な買戻しによる解散－札幌市土地開発公社（札幌市）－」，「三セク債活用による解散－横浜市土地開発公社（横浜市）－」，「保有地の計画的な再取得による解散－堺市土地開発公社（堺市）－」，「三セク債活用による解散－広島市土地開発公社（広島市）－」，「三セク債活用による解散－津山市土地開発公社（岡山県津山市）－」などである。すなわちここでいう改革・先進事例というものは、見直しによる発展的な解散を推進するものであることがわかる。

3 地方三公社における計算書類

本節は主に埼玉県および埼玉県住宅供給公社を例として（埼玉県三公社のなかで定款以外に唯一「埼玉県住宅供給公社会計規程」が存在するため）、主に当該団体に関する計算書類に関連する内容を検討していく。

まず埼玉県の財務諸表作成の対象範囲を確認していきたい。上述したように、地方三公社は自治体から全額出資のため、埼玉県と埼玉県住宅供給公社もその関係性は同様であろう。図表 3-7 は埼玉県の「平成 29 年度（公表平成 31 年 3 月）」の財務諸表作成の対象範囲である。対象範囲は、一般会計等、県全体・連結に区分される。一般会計等とは、一般会計及び 11 特別会計であり、一般会計等に地方公営事業会計を加えた県全体、県の関係団体である出資法人、地方独立行政法人、一部事務組合及び広域連合を加えたものが連結となっている。埼玉県の地方三公社は、埼玉県住宅供給公社、埼玉県道路公社、埼玉県土地開発公社であり、それは当然、埼玉県の財務諸表作成の対象（連結）となっている。図表 3-7 の連結対象範囲内の「●県出資法人（23）」の「(1)～(3)」のとおりである。

図表 3-7 埼玉県の「平成 29 年度（公表平成 31 年 3 月）」の財務諸表作成の対象範囲



出典：埼玉県（2019，2）

埼玉県（2019）第3章「埼玉県の財務書類4表」による「各項目の説明」①貸借対照表「2

投資その他の資産」では「(1) 投資及び出資金：公社や第三セクター等に対する出資金などです。」(埼玉県 2019, 9) とあるように、埼玉県の貸借対照表の「投資及び出資金」は、主として地方三公社への出資金として扱われていると考えられるものであり、埼玉県住宅供給公社の貸借対照表の「資本金」は埼玉県から拠出された出資金と考えることができよう。

埼玉県土地開発公社は、形式としては地方自治体本体とは切り離されているものの、図表 3-7 からわかるように、実質は、連結対象範囲であり、実態としては地方公共団体の一部であることがわかる。よって埼玉県の地方三公社の資産・負債の状況が、埼玉県という地方自治体本体にも大きな影響を与えることになる。それは連結財務諸表の作成が前提となるからである。このようなことから、連結財務諸表を作成するうえでは地方自治体本体においてもストックを把握できる複式簿記を導入する必要がある(地方自治体の連結の範囲は、現在の統一的な連結の基準ができたときに、支配力基準となっている。なお地方自治体については別章を参照して頂きたい。第三セクター等の業務運営に実質的に指導的立場を確保している場合に連結の対象としている)。

また、埼玉県住宅供給公社、埼玉県道路公社、埼玉県土地開発公社はいずれも「定款」を示している。下記の図表 3-8 はそれらを比較表としてまとめたものである。定款の財務諸表の捉え方を端的に述べれば、三公社自体は企業会計の会計処理を踏まえている。ただし、埼玉県住宅供給公社では「予定貸借対照表」(図表 3-9)、「予定損益計算書」(図表 3-10)として「予定財務諸表」が作成されている。

なお各 Web サイトでの埼玉県三公社の公表物を確認したところ、具体的な「会計規定」は、埼玉県住宅供給公社のみ掲載されていた。埼玉県道路公社、埼玉県土地開発公社には同様の「会計規定」は掲載されていないようである。

埼玉県住宅供給公社は 1971 年に上述の会計規定、すなわち「埼玉県住宅供給公社会計規定」(以下、埼玉住宅会計規定とする)が公表されている。その第 1 章総則の(会計原則)第 2 条では公社の会計は、次の各号の原則に適合するものでなければならないとして、下記(1)~(6)を掲げている。

- (1) 公社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。
- (2) すべての取引及び事象について、複式簿記により体系的に記録し、正確な会計帳簿を作成しなければならない。
- (3) 財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計情報を明瞭に表示しなければならない。
- (4) 原則として、記録、計算、表示について正確な処理を行い、利害関係者の判断を誤らせないようにしなければならない。ただし、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な方法によらないで他の簡便な方法によることができる。
- (5) 会計処理の原則及び手続は、每期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。

(6) 会社の財政に不利な影響を及ぼす可能性があるには、これに備えて適切に健全な会計処理をしなければならない。

これらの埼玉住宅会計規定社の総則は、企業会計原則の一般原則に類似していると捉えることは可能であろう。企業会計の会計処理を基本としているとあってよい。また、埼玉住宅会計規定第4条では「会社の会計において収益及び費用の発生並びに資産、負債及び資本の増減、異動の所属する会計年度は、その原因となる事実の発生した日の属する会計年度とし、その日を決定しがたい場合はその原因となる事実を確認した日の属する会計年度とする」としており、発生主義を念頭においている。さらに同規定第5条の2は「会社は、毎決算期に次に掲げる財務諸表を作成しなければならない。(1) 貸借対照表 (2) 損益計算書 (3) 剰余金計算書 (4) キャッシュ・フロー計算書 (5) 附属明細書 (6) 財産目録」として財務諸表の体系を示している。さらに、埼玉住宅会計規定第8条では「会社は、次の会計帳簿及び伝票を備え、これらに資産、負債及び資本の増減、異動その他所要の事項を整然かつ明瞭に記録するものとする。」として次の(1)～(4)をあげている(ただし(1)～(4)の帳簿の詳細は当該 Web サイトには公表されていないようである)。

(1) 主要簿

総勘定元帳

(2) 補助簿

現金出納帳 ・ 預金出納帳 ・ 有価証券明細帳 ・ 事業資産台帳 ・ 工事台帳 ・ 立替金内訳帳 ・ 固定資産台帳 ・ 長期事業未収金内訳帳 ・ 出資金内訳帳 ・ 短期借入金内訳帳 ・ 長期借入金内訳帳 ・ 前受金内訳帳 ・ 引当金内訳帳 ・ 減価償却累計額内訳帳 ・ 敷金台帳 ・ 基本金内訳帳 ・ 積立分譲住宅積立金内訳帳 ・ 債権管理簿 ・ 未収金内訳帳 ・ 予算収支簿

(3) 会計伝票 (収入伝票, 支出伝票, 振替伝票)

(4) 合計残高試算表

また、埼玉住宅会計規定の第2章 予定財務諸表 第13条では「理事長は、毎年度事業計画及び資金計画に基づき、理事会の議決を経て予定貸借対照表、予定損益計算書(以下「予定財務諸表」という。)を作成するものとする。2 理事長は、予定財務諸表の変更に関しては、理事会の議決を経るものとする。」としている。さらに、図表3-8内の「財務諸表など」に示す通り、埼玉県住宅供給公社、埼玉県道路公社、埼玉県土地開発公社の財務諸表は、基本的には、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書等も掲載されていることがわかる(なお、三公社ともに株主資本等変動計算書が作成されない点や、住宅供給公社で剰余金計算書が作成される理由等は今後の検討課題である)。ただし、たとえば上述したように、埼玉県住宅供給公社では、「予定貸借対照表」(図表3-9)、「予定損益計算書」(図表3-10)作成などが定款に盛り込まれている点の一つの特色といえるだろう。

図表 3-8 埼玉県住宅供給公社，埼玉県道路公社，埼玉県土地開発公社の定款比較

	埼玉県住宅供給公社（住宅）	埼玉県道路公社（道路）	埼玉県土地開発公社（土地）
<p>（目的）</p> <p>住宅 定款第 1 条</p> <p>道路 定款第 1 条</p> <p>土地 定款第 1 条</p>	<p>この地方公社は，住宅を必要とする勤労者に対し，住宅の積立分譲等の方法により居住環境の良好な集団住宅及びその用に供する宅地を供給し，もって住民の生活の安定と社会福祉の増進に寄与することを目的とする。</p>	<p>この道路公社は，埼玉県の区域及びその周辺の地域において，その通行又は利用について料金を徴収することができる道路の新設，改築，維持，修繕その他の管理を総合的かつ効率的に行なうこと等により，この地域の地方的な幹線道路の整備を促進して交通の円滑化を図り，もって住民の福祉の増進と産業経済の発展に寄与することを目的とする。</p>	<p>この土地開発公社は，公共用地，公用地等の取得，管理及び処分等を行い，もって地域の秩序ある整備と県民福祉の増進に寄与することを目的とする。</p>
<p>（資産／基本財産の額）</p> <p>住宅 定款第 19 条</p> <p>道路 定款第 16 条</p> <p>土地 定款第 20 条</p>	<p>この地方公社の資産は，基本財産及び運用財産とする。</p> <p>2 この地方公社の基本財産の額は，4,000 万円とし，埼玉県が全額を出資する。</p> <p>3 基本財産は，安全かつ確実な方法により管理するものとし，これを取りくずしてはならない。</p>	<p>この道路公社の基本財産の額は，117 億 8,324 万 6 千円とし，埼玉県並びに千葉県の出資の額は，次のとおりとする。</p> <p>埼玉県 116 億 4,062 万 3 千円 千葉県 1 億 4,262 万 3 千円</p>	<p>この土地開発公社の資産は，基本財産とする。</p> <p>2 この土地開発公社の基本財産の額は，1 億円とし，埼玉県が全額を出資する。</p> <p>3 基本財産は，安全かつ確実な方法により管理するものとし，これを取りくずしてはならない。</p>
<p>（事業年度）</p> <p>住宅 定款第 20 条</p> <p>道路 定款第 17 条</p> <p>土地 定款第 21 条</p>	4/1-3/31	4/1-3/31	4/1-3/31
<p>（会計区分）</p> <p>住宅 定款第 21 条</p>	<p>第 21 条 この地方公社は，住宅の積立分譲契約に基づく受入金に係る会計と他の業務に係る会計とを区分して経理する。</p> <p>2 前項の他の業務に係る会計においては，内訳として積立分譲住宅勘定，一般分譲住宅勘</p>	—	—

	定, 賃貸住宅勘定, 分譲宅地勘定, 賃貸宅地勘定その他必要な勘定に区分する。		
(予算書の作成/ 予算の弾力条項) 道路 定款第18条 土地 定款第22条	—	この道路公社は, 毎事業年度, 予算, 事業計画及び資金計画を作成し, 当該事業年度の開始前に, 埼玉県知事の承認を受けなければならない。これを変更しようとするときも, 同様とする。	理事長は, この土地開発公社の予算成立後, 業務のため直接必要な経費に不足を生じたときは, 埼玉県知事の承認を得て, 当該業務量の増加により増加する収入に相当する金額を当該必要経費に使用することができる。
(決算) 住宅 定款第22条 道路 定款第19条	この地方公社は, 毎事業年度の決算を翌年度の5月31日までに完結しなければならない。	この道路公社は, 毎事業年度の決算を翌年度の5月31日までに完結しなければならない。	—
(財務諸表及び業務/決算報告書) 住宅 定款第23条 道路 定款第20条 土地 定款第23条	この地方公社は, 毎事業年度, 前事業年度の決算完結後2月以内に財務諸表を作成し, 監事の監査を経て埼玉県知事に提出する。 2 この地方公社は, 前項の規定により財務諸表を提出するときは, これに, 建設省令で定める事項を記載した当該事業年度の業務報告書を添付し, 並びに財務諸表及び業務報告書に関する監事の意見をつける。	この道路公社は, 毎事業年度, 前事業年度の決算完結後2箇月以内に財務諸表を作成し, 監事の監査を経て埼玉県知事に提出しなければならない。 2 この道路公社は, 前項の規定により財務諸表を提出するときは, これに, 地方道路公社法施行規則(昭和45年建設省令第21号)第16条及び第17条で定める事項を記載した当該事業年度の決算報告書を添付し, 並びに財務諸表及び決算報告書に関する監事の意見をつける。	この土地開発公社は, 毎事業年度の終了後2箇月以内に財産目録, 貸借対照表, 損益計算書及び事業報告書を作成し, 監事の意見を付けて, これを埼玉県知事に提出する。
(利益及び損失の処理) 住宅 定款第24条 道路 定款第21条 土地 定款第24条	この地方公社は, 第21条第1項の会計区分に従い, 毎事業年度の損益計算上利益を生じたときは, 前事業年度から繰り越した損失をうめ, なお残余がある	この道路公社は, 毎事業年度の損益計算上利益を生じたときは, 前事業年度からの繰り越した損失をうめ, なお残余があるときは, その残余の額は, 準備	この土地開発公社は, 毎事業年度の損益計算上利益を生じたときは, 前事業年度から繰り越した損失をうめ, なお残余があるときは, その残余の額は, 準備

	<p>るときは、その残余の額は、準備金として整理する。</p> <p>2 この地方公社は、第21条第1項の会計区分に従い、毎事業年度の損益計算上損失を生じたときは、前項の規定による準備金を減額して整理し、なお不足があるときは、その不足額は、繰越欠損金として整理する。</p>	<p>金として整理しなければならない。</p> <p>2 この道路公社は、毎事業年度の損益計算上損失を生じたときは、前項の規定による準備金を減額して整理し、なお不足があるときは、その不足額は、繰越欠損金として整理しなければならない。</p>	<p>備金として整理する。</p> <p>2 この土地開発公社は、毎事業年度の損益計算書損上損失を生じたときは、前項の規定による準備金を減額して整理し、なお不足があるときは、その不足額は、繰越欠損金として整理する。</p>
<p>(余裕金の運用)</p> <p>住宅 定款第25条</p> <p>道路 定款第22条</p> <p>土地 定款第25条</p>	<p>この地方公社は、次の方法によるほか、業務上の余裕金を運用してはならない。</p> <p>一 国債、地方債その他国土交通大臣の指定する有価証券の取得</p> <p>二 銀行その他国土交通大臣の指定する金融機関への預金</p> <p>三 その他国土交通省令で定める方法</p>	<p>この道路公社は、次の方法によるほか、業務上の余裕金を運用してはならない。(1) 国債、地方債その他国土交通大臣の指定する有価証券の取得 (2) 銀行その他国土交通大臣の指定する金融機関への預金 (3) その他国土交通省令で定める方法</p>	<p>この土地開発公社は、次の方法によるほか、業務上の余裕金を運用してはならない。</p> <p>(1) 国債、地方債その他主務大臣の指定する有価証券の取得 (2) 銀行その他主務大臣の指定する金融機関への預金</p>
<p>財務諸表など</p>	<p>(情報公開)</p> <p>業務及び財務等に関する資料</p> <p>定款</p> <p>役員名簿</p> <p>業務報告書</p> <p>決算書</p> <p>貸借対照表</p> <p>損益計算書</p> <p>剰余金計算書</p> <p>キャッシュ・フロー計算書</p> <p>注記事項</p> <p>監査報告書</p> <p>事業計画</p> <p>資金計画</p> <p>予定貸借対照表</p>	<p>(公社概要)</p> <p>公社概要</p> <p>業務報告書</p> <p>収支状況及び償還状況</p> <p>財務諸表</p> <p>事業計画書</p> <p>貸借対照表</p> <p>損益計算書</p> <p>財産目録</p> <p>キャッシュ・フロー計算書</p> <p>中期経営計画</p>	<p>(公社概要)</p> <p>公社概要</p> <p>業務内容</p> <p>基本理念</p> <p>組織図</p> <p>公社役員名簿</p> <p>経営に関する情報</p> <p>注記経営計画</p> <p>公社職員の給与に関する情報</p> <p>埼玉県土地開発公社定款</p> <p>事業計画</p> <p>財産目録</p> <p>財務諸表等(過去3年分)</p> <p>貸借対照表</p>

	予定損益計算書 中期経営計画 その他 内部統制基本方針 埼玉県住宅供給公社行動計 画		損益計算書 キャッシュ・フロー計算書 重要な会計方針及び注記事 項 独立監査人の監査報告書
--	---	--	---

出典:埼玉県住宅供給公社(1970)(最終改正2007),埼玉県道路公社(1972)(最終改正2019),
埼玉県土地開発公社(1972)(最終改正2008)などをもとに筆者作成。

図表 3-9 埼玉県住宅供給公社の「平成 31 年度予定貸借対照表」

平成 3 1 年度予定貸借対照表

平成32年3月31日現在		(単位：千円)	
科 目	金 額	科 目	金 額
流 動 資 産	4,431,617	流 動 負 債	1,375,096
現 金 預 金	4,389,791	次 期 返 済 長 期 借 入 金	462,599
未 収 金	81,294	未 払 金	83,230
事 業 未 収 金	81,294	預 り 金	659,892
そ の 他 流 動 資 産	2,783	賞 与 引 当 金	89,344
貸 倒 引 当 金	△ 42,251	そ の 他 流 動 負 債	80,031
固 定 資 産	19,782,420	固 定 負 債	6,400,893
賃 貸 事 業 資 産	14,882,680	長 期 借 入 金	2,159,328
賃 貸 住 宅 資 産	16,408,191	預 り 保 証 金	889,525
減 価 償 却 累 計 額	△ 3,918,778	繰 延 建 設 補 助 金	215,599
減 損 損 失 累 計 額	△ 109,568	引 当 金	2,890,185
賃 貸 施 設 等 資 産	2,521,882	退 職 給 付 引 当 金	922,690
減 価 償 却 累 計 額	△ 25,355	計 画 修 繕 引 当 金	1,466,460
長 期 前 払 費 用	6,308	債 務 保 証 損 失 引 当 金	454,885
そ の 他 事 業 資 産	1,770,940	固 定 資 産 撤 去 費 用 引 当 金	46,150
長 期 事 業 未 収 金	1,770,940	資 産 除 去 債 務	227,008
有 形 固 定 資 産	455,325	そ の 他 固 定 負 債	19,248
建 物 等 資 産	287,263		
減 価 償 却 累 計 額	△ 52,885	[負 債 の 部 合 計]	7,775,989
土 地 資 産	175,816	資 本	40,000
そ の 他 の 有 形 固 定 資 産	114,410	剰 余 金	16,398,048
減 価 償 却 累 計 額	△ 69,279	資 本 剰 余 金	238,387
無 形 固 定 資 産	38,275	利 益 剰 余 金	16,159,661
そ の 他 の 無 形 固 定 資 産	38,275		
そ の 他 固 定 資 産	2,635,200	[資 本 の 部 合 計]	16,438,048
資 産 の 部 合 計	24,214,037	負 債 の 部 及 び 資 本 の 部 合 計	24,214,037

(注) 特優賃等管理事業に関する連帯債務の額は35,335,556千円である。

出典：埼玉県住宅供給公社（2018e, 「平成 31 年度資金計画」）

図表 3-10 埼玉県住宅供給公社の「平成 31 年予定損益計算書」

平成 31 年度予定損益計算書

自 平成 31 年 4 月 1 日
至 平成 32 年 3 月 31 日

(単位：千円)

科 目	金 額	事 業 別		
		管理事業	まちづくり事業	その他 事 業
事 業 収 益	8,684,160	8,505,033	118,339	60,788
管 理 事 業 収 益	8,505,033	8,505,033	—	—
公社賃貸住宅等管理事業収益	1,601,499	1,601,499	—	—
公営住宅等管理事業収益	4,892,379	4,892,379	—	—
特優賃等管理事業収益	510,351	510,351	—	—
マンション等管理事業収益	1,500,804	1,500,804	—	—
まちづくり事業収益	118,339	—	118,339	—
まちづくり支援事業収益	114,673	—	114,673	—
賃貸住宅等建設支援事業収益	3,666	—	3,666	—
そ の 他 事 業 収 益	60,788	—	—	60,788
割賦金等回収業務収益	53,698	—	—	53,698
住宅相談業務受託事業収益	7,090	—	—	7,090
事 業 原 価	7,915,892	7,762,380	120,755	32,757
管 理 事 業 原 価	7,762,380	7,762,380	—	—
公社賃貸住宅等管理事業原価	1,185,453	1,185,453	—	—
うち住宅政策貢献事業費用	85,000	85,000	—	—
公営住宅等管理事業原価	4,742,757	4,742,757	—	—
特優賃等管理事業原価	415,615	415,615	—	—
マンション等管理事業原価	1,418,555	1,418,555	—	—
まちづくり事業原価	120,755	—	120,755	—
まちづくり支援事業原価	105,172	—	105,172	—
賃貸住宅等建設支援事業原価	15,583	—	15,583	—
そ の 他 事 業 原 価	32,757	—	—	32,757
割賦金等回収業務原価	25,667	—	—	25,667
住宅相談業務受託事業原価	7,090	—	—	7,090
一 般 管 理 費	365,397	317,945	39,686	7,766
事 業 利 益 (損 失)	402,871	424,708	△ 42,102	20,265
そ の 他 経 常 収 益	43,915	3,248	34,480	6,187
受 取 利 息	3,248	3,248	—	—
債務保証損失引当金戻入	34,480	—	34,480	—
雑 収 入	6,187	—	—	6,187
そ の 他 経 常 費 用	7,010	823	0	6,187
雑 損 失	7,010	823	—	6,187
経 常 利 益 (損 失)	439,776	427,133	△ 7,622	20,265
特 別 利 益	15,300	15,300	0	0
特 別 損 失	14,573	14,573	0	0
当 期 純 利 益 (純 損 失)	440,503	427,860	△ 7,622	20,265

出典：埼玉県住宅供給公社（2018e, 「平成 31 年度資金計画」）

4 地方三公社会計における簿記処理

4.1 簿記一巡と取引要素の結合図

地方自治体（埼玉県）は、地方三公社（埼玉県住宅供給公社，埼玉県道路公社，埼玉県土地開発公社など）に対して，原則として全額出資である。上述したように，埼玉県（2019）第3章「埼玉県の財務書類4表」による「各項目の説明」①貸借対照表「2投資その他の資産」では「(1)投資及び出資金：公社や第三セクター等に対する出資金などです。」（埼玉県2019，9）とあるように，埼玉県の貸借対照表の「投資及び出資金」は，主として地方三公社への出資金として扱われていると考えられる。簿記処理を推測すれば次の通りである。

地方自治体（埼玉県）

(借) 出資金	×××	(貸) 現金預金	×××
---------	-----	----------	-----

地方三公社（埼玉県住宅供給公社，埼玉県道路公社，埼玉県土地開発公社）

(借) 現金預金	×××	(貸) 資本金	×××
----------	-----	---------	-----

埼玉県住宅供給公社，埼玉県道路公社，埼玉県土地開発公社は，上述したとおり，貸借対照表，損益計算書，キャッシュ・フロー計算書等が掲載されており，その作成手法は企業会計に準じるものであろう。については，図表3-11の通り，その取引要素の結合図は，原則として企業会計の取引8要素と同様であると考えられる。

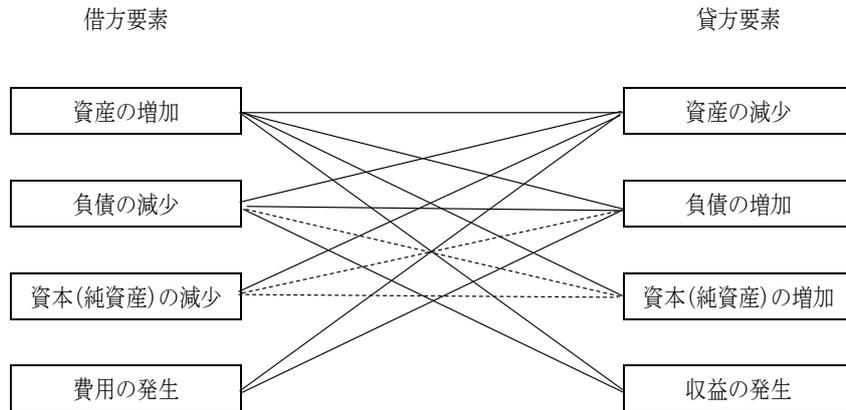
ただし，注意しなければならないのは，埼玉県住宅供給公社，埼玉県土地開発公社は「基本財産は，安全かつ確実な方法により管理するものとし，これをとりくずしてはならない」という規定があることである。すなわち，通常の企業会計は，資本の取崩しは認められているが，一部の公社は定款を鑑みるに，資本の取崩しは認められていない，ということになる。

それはなぜか。たとえば赤川によれば，土地公社は，地方自治体の分身として公共的役割があることから，民間企業のような収益第一の概念はないこともあり，公共的使命が位置づけられている，と述べている（赤川2011，61）。具体的には，「利益の確保を目的とした業務運営を行うことは適切ではない」（昭和62（1987）年10月22日付建設省経整発第61号・自治政第104号「土地開発公社」の業務について）という規定を赤川は，そのエビデンスとして示している（赤川2011，61）。よって公共的使命という点で資本の取崩しは認められないと推測できる。しかし，企業の要素を取り入れなければ公共用地の中長期的な管理については行えないジレンマも同時に生じるのである。それを補っているのが公社の役割であろう。

このように公社では一部が資本の取崩しができず，資本金の維持拘束性が企業会計と異なるが，上述したように，地方三公社の取引要素の結合図は，基本的には企業会計に準じるものである（図表3-11）。

図表 3-11 取引要素の結合図

取引の8要素(企業会計に準じる)



※三公社の会計処理は企業会計に準じる。ただし埼玉県住宅供給公社および埼玉県土地開発公社では基本財産(資本)は、安全かつ確実な方法により管理するものとし、これをとりにくくしてはならない、との規定がある。

出典：埼玉県（2019），埼玉県住宅供給公社（2018b），埼玉県道路公社（2018c），
埼玉県土地開発公社（2018b）をもとに筆者作成。

4.2 特徴的な簿記処理

図表 3-8 でも示したとおり，そこで示した「(資産/基本財産の額)」(ここでいう資産は，企業会計でいう資本にあたる)がその特徴を示している。

そこでは，埼玉県住宅供給公社（定款第 19 条）は「この地方公社の資産は，基本財産及び運用財産とする。2 この地方公社の基本財産の額は，4,000 万円とし，埼玉県が全額を出資する。3 基本財産は，安全かつ確実な方法により管理するものとし，これをとりにくくしてはならない」とする。埼玉県道路公社（定款第 16 条）は「この道路公社の基本財産の額は，117 億 8,324 万 6 千円とし，埼玉県 並びに千葉県の出資の額は，次のとおりとする。埼玉県 116 億 4,062 万 3 千円 千葉県 1 億 4,262 万 3 千円」とする。埼玉県土地開発公社（定款第 20 条）は「この土地開発公社の資産は，基本財産とする。2 この土地開発公社の基本財産の額は，1 億円とし，埼玉県が全額を出資する。3 基本財産は，安全かつ確実な方法により管理するものとし，これをとりにくくしてはならない」とする。

なお基本財産などの変更は，埼玉県住宅供給公社の「理事会の決議」がなければ基本的に変更されない。埼玉住宅定款第 16 条における「次に掲げる事項は，理事会の議決を経なければならない。一 定款又は業務方法書の変更 二 基本財産たる財産の変更 三 毎年度の予定貸借対照表，予定損益計算書及び決算」のとおりである。

このようなことから、いわゆる資本金の維持拘束性については、一部の公社に関して資本の取崩しが認められていないことから、その拘束は強固といえるだろう。また原則として、取り崩さないことから、資本金を取崩す際の手続きは無く、従って、取崩す時の仕訳も存在しないことになる。上述したように、理事会の決議によっては基本財産の変更があるかもしれないが、埼玉県の子公社の資本金を確認したところ、埼玉県から埼玉県子公社への出資金のフローにおける実際の金額は、すくなくとも現在に至るまで変更されていない。

5 地方三公社会計における複式簿記の定義と意義

5.1 地方三公社における複式簿記の意義（定義）

地方自治体（埼玉県）と地方三公社（埼玉県住宅供給公社、埼玉県道路公社、埼玉県土地開発公社）は形式的には別組織として機能しているものの、埼玉県が単年度主義で予算を1年ごとに決定しなければならないのに対し、これら三社は宅地開発、道路、土地開発など複数年度の事業を行う必要がある。

つまり、単年度主義と中長期的な活動をつなぐ仕組みとして、これら三公社が存在しているということになる。実態は、地方公共団体の一部である。埼玉県住宅供給公社では、企業会計の会計処理を採用しており、その点での特色は特にないと考える。ただし予定貸借対照表と予定損益計算書の掲載している点（「財務諸表」欄ではなく「資金計画」欄での掲記であるが）、また埼玉県の単年度主義を埼玉三公社が企業会計に準じる複式簿記を使用して、中長期的な活動として補っている点は特色があるといえる。

5.2 地方三公社における複式簿記の必要性

地方三公社に複式簿記が求められる理由は、次の事業活動の継続性と、事業活動の企業的要素の多さ、合理的効率的な運営の確保の2点があげられる。

5.2.1 事業活動の継続性

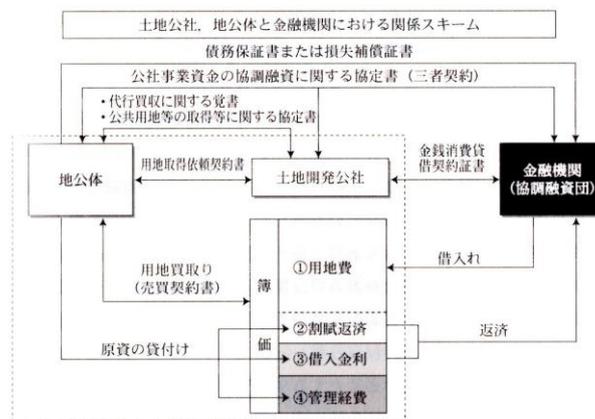
上述したように地方自治体（埼玉県）と地方三公社（埼玉県住宅供給公社、埼玉県道路公社、埼玉県土地開発公社）は形式的には別組織として機能しているものの、埼玉県が単年度主義で予算を1年ごとに決定しなければならないのに対し、これら三社は宅地開発、道路、土地開発など複数年度の事業を行う必要がある。単年度主義と中長期的な活動をつなぐ仕組みとして、これら三公社が存在している。

5.2.2 事業活動の企業的要素の多さ、合理的効率的な運営の確保

例えば、土地開発公社では、「金融機関」を取り込んだ地方公共団体による用地取得の事務

フローなどを行っており、その関係スキームは図表 3-12 の通りである。赤川によれば、土地開発公社と金融機関との関係については、土地公社は金融機関との間で締結した銀行取引約定書および協定書の各条項の内容を承認したうえで、個別案件ごとに金銭消費貸借契約証書を締結し、金融機関から資金借入れを行い、金融機関はその金銭消費貸借契約書に基づき土地公社に対して融資を実行している（赤川 2011, 35）。また、地方公共団体は、民間金融機関との間で締結した協定書に基づき、協調融資団（金融機関）に対して土地公社の借入債務を担保するために債務保証書または損失補償証書を金融機関に差し入れている（赤川 2011, 35）。このような金融機関を介在する事業活動は企業的要素が多く、複式簿記が求められる理由の一つと考えられる。なお企業的要素が多い（埼玉県単年度主義を埼玉三公社が企業会計に準じる複式簿記を使用して、中長期的な活動として補っている）点では、上述した埼玉県三公社についても同様のことがいえる。

図表 3-12 土地開発公社、地方公共団体と金融機関における関係スキーム

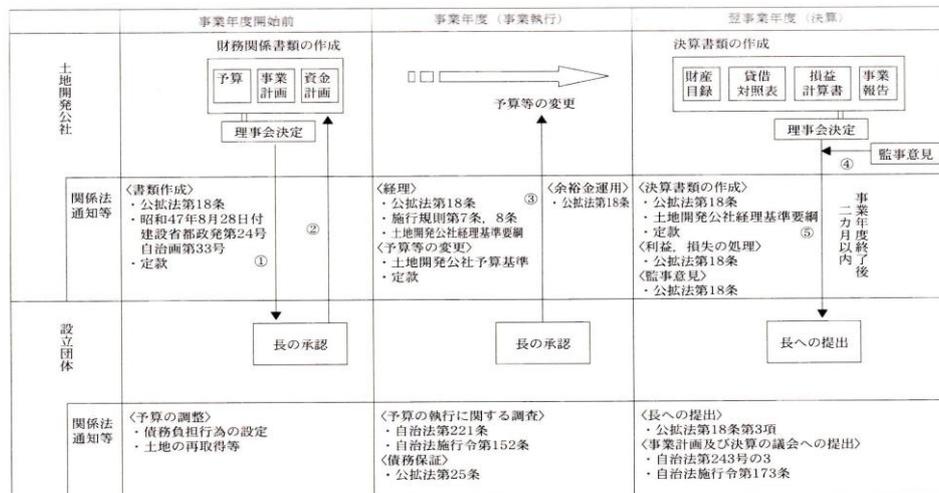


出典：赤川（2011，33）

さらに赤川によれば「事業の活動は企業的要素があることから、建設省および自治省通達において、予算の作成および執行に関する土地開発公社予算基準が示されており、状況の変化に適切に対応できる弾力性に富む予算制度が求められている」（赤川 2011, 56）とされ、また「地公体は、土地開発公社が業務を行うために民間金融機関から資金借入を行う際に、債務保証等をしているために、欠損が生じたときには、最終的には地公体にその赤字が転化されることになる。したがって、地公体は土地公社の経営状況や財政状況等を定期的にチェックし、合理的効率的な運営を確保し、欠損を生じさせないよう指導監督することが求められている」（赤川 2011, 58）と述べている。また「土地公社の経理は、地公体の一般会計のような現金主義ではなく、企業会計の発生主義が採用され（公拡法行施規則第 6 条）、勘定区分（同規則第 7 条）も貸借対照表勘定および損益勘定が設けられている」（赤川 2011, 60）

という点も指摘がなされている。具体的事項内容と財務会計のスキームは図表 3-13 の通りである。

図表 3-13 土地開発公社の財務会計スキーム



出典：赤川（2011，59）

5.2.3 複式簿記によってはじめて明らかになる事柄

上述したように、地方自治体本体（ここでいう埼玉県）は単年度主義であり、中長期的な活動を示すのは難しい。しかし、上述したように地方三公社の運営は中長期的な活動である。現金収支を把握するだけでは土地開発公社等の適切な運営はできないことになる。認識・測定の対象を拡大するために発生主義が必要であることにつながる。

換言すれば、単年度主義である自治体は、予算を1年ごとに決めなければならないが、事業の中には、宅地開発、道路、土地開発など中長期的なものがある。埼玉県も埼玉県住宅供給公社、埼玉県道路公社、埼玉県土地開発公社があり、それらは形式的には別組織として機能しているものの、埼玉県が単年度主義で予算を1年ごとに決定しなければならないのに対し、これら三社は宅地開発、道路、土地開発など複数年度の事業を行う必要がある。単年度主義と中長期的な活動をつなぐ仕組みとして、これら三公社が存在しているということになる。よって実態は上述したように、地方公共団体の一部となるのである。そのためにはストックを把握できる複式簿記導入が必須となり、認識・測定には発生主義会計が必要となる。また、前述した図表3-6は、第三セクター等改革推進債の概要であり、図表3-6内の（A）の経費を特例的に地方債の対象とするものであったが（充当率100%・償還は10年以内を基本とする）、これは複数年度事業に関連する部分であり、単年度の会計では捉えきれない部分であろう。

このようなことから理解できるのは、事業活動の企業的要素の多さ、合理的効率的な運営の確保のためには複式簿記が必要であり、それは中長期的に「財産的基礎（出資額）を維持

する」ことに繋がり、「事業の継続性」を厳守することになるという点である。

【参考文献】

- 赤川彰彦（2011）『土地開発公社の実態分析と今後の展開』東洋経済新報社。
- 朝日監査法人ハブリックセクター部編（1998）『自治体監査とコンサルティング—企業会計的手法・外郭団体運営評価・PFI 導入』第一法規。
- 出井信夫（2009）『自治体の外郭団体・出資法人の公益認定』学陽書房。
- 掛谷純子（2017）「地方自治体における外郭団体の評価—先行研究の整理と総務省の方針—」『現代社会研究科論集：京都女子大学大学院現代社会研究科紀要』第 11 号，21-41 頁。
- 瓦田太賀四（1991）「外郭団体の会計原則」財団法人神戸都市問題研究所編『外郭団体の理論と実践』勁草書房，60-72 頁。
- 世田谷区（2011）「外郭団体等の定義」，http://www.city.setagaya.lg.jp/kurashi/107/157/732/734/d00022935_d/fil/22935_5.pdf（2019 年 5 月 19 日閲覧）。
- 埼玉県（2019）「平成 29 年度 埼玉県の財務諸表」，<https://www.pref.saitama.lg.jp/a0103/documents/29kouhyoul.pdf>（2020 年 04 月 18 日閲覧）。
- 埼玉県住宅供給公社（1970（最終改正 2007））「埼玉県住宅供給公社定款」，<http://www.saijk.or.jp/about/pdf/teikan.pdf>（2020 年 4 月 18 日閲覧）。
- 埼玉県住宅供給公社（1971）「埼玉県住宅供給公社会計規定」，<http://www.saijk.or.jp/nyusatu/manual/1-4.pdf>（2019 年 5 月 19 日閲覧）。
- 埼玉県住宅供給公社（2019）「埼玉県住宅供給公社役員名簿」，http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H31_yakuin.pdf（2019 年 5 月 19 日閲覧）。
- 埼玉県住宅供給公社（2018a）「平成 29 年度業務報告書」，http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H29_gyomu.pdf（2020 年 4 月 18 日閲覧）。
- 埼玉県住宅供給公社（2018b）「平成 29 年度決算報告書」，http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H29_kessan.pdf（2020 年 4 月 18 日閲覧）。
- 埼玉県住宅供給公社（2018c）「平成 29 年度監査報告書」，http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H29_kansa.pdf（2020 年 4 月 18 日閲覧）。
- 埼玉県住宅供給公社（2018d）「平成 31 年度事業計画」，http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H31_jigyo.pdf（2020 年 4 月 18 日閲覧）。
- 埼玉県住宅供給公社（2018e）「平成 31 年度資金計画」，http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H31_shikin.pdf（2020 年 4 月 18 日閲覧）。
- 埼玉県住宅供給公社（2018f）「中期経営計画」，<http://www.saijk.or.jp/about/pdf/keikaku2017.pdf>（2020 年 4 月 18 日閲覧）。
- 埼玉県道路公社（1972（最終改正 2019））「埼玉県道路公社定款」，

<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/kousyateikan.pdf> (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県道路公社 (2018a) 「収支状況及び償還状況」,
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/index-2.html> (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県道路公社 (2018b) 「財務諸表/事業計画書」,
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/jigyoukeikaku.pdf> (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県道路公社 (2018c) 「財務諸表/貸借対照表」,
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/taishakutaishou.pdf> (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県道路公社 (2018d) 「財務諸表/損益計算書」,
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/sonekikeisan.pdf> (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県道路公社 (2018e) 「財務諸表/財産目録」,
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/zaisanmokuroku.pdf> (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県道路公社 (2018f) 「財務諸表/キャッシュフロー計算書」,
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/cash%20flow.pdf> (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県土地開発公社 (1972 (最終改正 2008)) 「埼玉県土地開発公社定款」,
<https://www.sld.or.jp/img/pdf/taro-teikan.pdf> (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県土地開発公社 (2019) 「平成30年度埼玉県土地開発公社事業計画」,
https://www.sld.or.jp/img/pdf/30_jigyoukeikaku.pdf (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県土地開発公社 (2018a) 「平成29年度埼玉県土地開発公社財産目録」,
https://www.sld.or.jp/img/pdf/30_zaisanmokuroku.pdf (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県土地開発公社 (2018b) 「平成29年度埼玉県土地開発公社貸借対照表」,
https://www.sld.or.jp/img/pdf/29_a.pdf (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県土地開発公社 (2018c) 「平成29年度埼玉県土地開発公社損益計算書」,
https://www.sld.or.jp/img/pdf/29_b.pdf (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県土地開発公社 (2018d) 「平成29年度埼玉県土地開発公社キャッシュ・フロー計算書」,
https://www.sld.or.jp/img/pdf/29_c.pdf (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県土地開発公社 (2018e) 「重要な会計方針」,
https://www.sld.or.jp/img/pdf/29_d.pdf (2020年4月18日閲覧)。

埼玉県土地開発公社 (2018f) 「独立監査人の監査報告書」,

- https://www.sld.or.jp/img/pdf/29_e.pdf (2020年4月18日閲覧)。
- 総務省 (2018a) 「第三セクター等の出資・経営等の状況に関する調査/平成30年度調査結果 (概要)」, http://www.soumu.go.jp/main_content/000593750.pdf (2019年5月19日閲覧)。
- 総務省 (2018b) 「第三セクター等の出資・経営等の状況に関する調査/平成30年度調査結果」, http://www.soumu.go.jp/main_content/000593751.pdf (2019年5月19日閲覧)。
- 総務省 (2018c) 「第三セクター等の抜本的改革を含む経営健全化の取組み/第三セクター等について地方公共団体が有する財政的リスクの調査/平成30年度調査結果 (概要)」, http://www.soumu.go.jp/main_content/000593752.pdf (2019.05.19 閲覧)。
- 総務省 (2018d) 「第三セクター等の抜本的改革を含む経営健全化の取組み/第三セクター等について地方公共団体が有する財政的リスクの調査/平成30年度調査結果」, http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/kouei/02zaisei06_03000041.html (2019年5月19日閲覧), (注: excelのためwebアドレスは掲載本体サイト)。
- 総務省 (2018e) 「第三セクター等の抜本的改革を含む経営健全化の取組み/第三セクター等について地方公共団体が有する財政的リスクの調査/全国集計」, http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/kouei/02zaisei06_03000041.html (2019年5月19日閲覧), (注: excelのためwebアドレスは掲載本体サイト)。
- 総務省 (2018f) 「第三セクター改革等先進事例集 (平成29年度版)」, http://www.soumu.go.jp/main_content/000476259.pdf (2019年5月19日閲覧)。
- 総務省 (2019) 「第三セクター改革等先進事例集 (平成30年度版)」, http://www.soumu.go.jp/main_content/000612903.pdf (2019年5月19日閲覧)。
- 高寄昇三 (1991) 「外郭団体原論」財団法人神戸都市問題研究所編『外郭団体の理論と実践』勁草書房, 3-15頁。
- 電子政府の総合 (1972 (最終改正 2016)) 「公有地の拡大の推進に関する法律」, http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=347AC0000000066 (2019年5月19日閲覧)。
- 電子政府の総合 (1965 (最終改正 2013)) 「地方住宅供給公社法」, http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=340AC0000000124 (2019年5月19日閲覧)。
- 電子政府の総合 (1970 (最終改正 2013)) 「地方道路公社法」, http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=345AC0000000082&openerCode=1 (2019年5月19日閲覧)。
- 内閣総理大臣官房管理室編 (1998) 『新公益法人会計基準の解説』財団法人公益法人。
- 飯能市土地開発公社 (1973) 「飯能市土地開発公社定款」, https://www1.g-reiki.net/city.hanno/reiki_honbun/e310RG00000586.html (2019年5月

19 日閲覧)。

飯能市土地開発公社 (2018) 「平成 29 年度 飯能市土地開発公社事業報告及び決算書」,

<https://as-hanno.s3.amazonaws.com/at/1081582496882.pdf> (2019 年 5 月 19 日閲覧)。

松村亨 (2017) 『自治体職員のための図解でわかる外部委託・民営化事務ハンドブック』第一法規。

辺土名厚・清泉監査法人編 (2018) 『公益法人・一般法人のための仕訳ハンドブック』公益財団法人公益法人協会。

宮脇淳・蛭子准吏 (2009) 『外郭団体・公営企業の改革』ぎょうせい。

第4章 法人間の比較分析：農業協同組合・医療法人・地方外郭団体（三公社）

望月信幸（熊本県立大学）

船津丸仁（公認会計士）

市川紀子（駿河台大学）

1 比較する視点

本稿は、農業協同組合、医療法人、地方外郭団体（三公社）を対象に、資金用途制限把握に係る簿記処理を中心に、比較分析を行うことを目的とする。

当該3法人は、簿記実務部会において、簿記処理の貸方において何らかの資金用途制限が存在する共通点から、グルーピングされたものである。ただし、分析の視点によっては、共通点がないものもあることを付言しておく。結論から述べれば、当該3法人の会計処理は企業会計の会計処理に非常に近いことがいえる。ただし異なる点も存在する。

2.1 においては、会計処理の根拠となる法令と会計基準を示し、特に資金用途制限把握に関する会計基準について明記する。2.2 においては、用途制限のある資金の処理を示し、特に、資本金の維持拘束性、資本金を取り崩すときの手続き、取り崩すときの仕訳などを、より具体的に示していく。3 において分析結果を明記する。

4 においては、上記を受けて、簿記実務研究部会の最終報告において、「複式簿記の定義（あるいは求められる理由）」を検討し、当該3法人の異同点および企業会計との異なる点を確認し、各法人の視点から検討を行う。

2 比較分析

2.1 会計処理の根拠となる法令や会計基準等—資金用途制限把握に関する会計基準等—

農業協同組合、医療法人、地方外郭団体（三公社）については、それぞれの設立背景が異なることから、法律の制定において共通性はないが、公的な目的や性質を持ちつつも企業会計的な要素を取り込んだ会計処理を前提とした法令となっているという点では共通性が見られる。以下では、三法人の会計処理の根拠となる法令、および特に資本に関わる条文について確認する。

2.1.1 農業協同組合

農業協同組合においては、主たる法令として農業協同組合法が存在しており、会計処理などを含む細部については、農業協同組合法施行規則およびいくつかの施行規程によって定め

られている。

特に資本に関わる条文について、農業協同組合法では次のように示されている。

第 44 条 1 項

次の事項は、総会の決議を経なければならない。

- 一 定款の変更
- 二 規約、信用事業規程、共済規程、信託規程、宅地等供給事業実施規程及び農業経営規程の設定、変更及び廃止
- 三 毎事業年度の事業計画の設定及び変更
- 四 経費の賦課及び徴収の方法
- 五 財産目録又は計算書類及び事業報告
- 六 事業の全部の譲渡
- 七 農業協同組合連合会の設立の発起人となり又は設立準備会の議事に同意すること
- 八 組合への加入及び組合からの脱退

第 22 条

出資組合の組合員は、前条第 1 項の規定（組合員たる資格の喪失：筆者加筆）により脱退したときは、定款の定めるところにより、その持分の全部又は一部の払い戻しを請求することができる。

2 前項の持分は、脱退した事業年度末における当該出資組合の財産によってこれを定める。

第 26 条

出資組合の組合員は、事業を休止したとき、事業の一部を廃止したとき、その他特にやむを得ない事由があると認められるときは、定款の定めるところにより、その出資口数を減少することができる。

このように、出資者の加入および脱退の自由、また出資者が脱退した場合の払い戻しについて、農業協同組合法では上記のように定められており、出資者の脱退による出資者への出資金の払い戻しが法規上において明文化されている。

2.1.2 医療法人

会計処理の根拠となる法令は、医療法であり、詳細な会計処理は厚生労働省令で定められている。

会計処理の大枠については、厚生労働省令の「医療法人会計基準」で定められている。資金用途制限については、具体的な規定はないものの、厚生労働省令の「医療法人会計基準適用上の留意事項並びに財産目録、純資産変動計算書及び附属明細表の作成方法に関する運用指針 14」において、返還基金と同額を代替基金へ積み立てることが求められている。当該代替基金は、取崩しが不可能なものであり、実質的に基金額は法人外へ流出しないものである（財産的基礎の維持が強く求められている）。

会計処理の根拠となる法令：医療法

第 51 条 2 項
医療法人（その事業活動の規模その他の事情を勘案して厚生労働省令で定める基準に該当する者に限る。）は、厚生労働省令で定めるところにより、前項の貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならない。

会計基準：

1. 医療法人会計基準（厚生労働省令）
2. 医療法人会計基準適用上の留意事項並びに財産目録、純資産変動計算書及び附属明細表の作成方法に関する運用指針（厚生労働省医政局長通知）

14 積立金の区分について
② 基金の拠出者への返還に伴い、返還額と同額を計上した代替基金

2.1.3 地方外郭団体（三公社）

三公社について会計処理の根拠となる法令は、地方住宅供給公社法、地方道路公社法、公有地の拡大の推進に関する法律となる。なお、詳細な内容については基本的に各自治体の定款において定められている（本稿では例示として埼玉県について明記する）。法令によれば、三公社はいずれも毎事業年度の終了後 2 か月以内に、財産目録、貸借対照表、損益計算書などを提出することが定められている。

会計処理の根拠となる法令：地方住宅供給公社法、地方道路公社法、公有地の拡大の推進に関する法律

	地方住宅供給公社法	地方道路公社法	公有地の拡大の推進に関する法律
法令	<p>第 5 章 財務及び会計（第 29 条～第 35 条）</p> <p>第 32 条 地方公社は、毎事業年度、財産目録、貸借対照表及び損益計算書（以下「財務諸表」という。）を作成し、決算完結後二月以内に設立団体の長に提出しなければならない。</p> <p>第 32 条 2 地方公社は、前項の規定により財務諸表を提出するときは、これに、国土交通省令で定める事項を記載した当該事業年度の業務報告書を</p>	<p>第 5 章 財務及び会計（第 23 条～第 33 条）</p> <p>第 26 条 道路公社は、毎事業年度、財産目録、貸借対照表及び損益計算書（以下「財務諸表」という。）を作成し、決算完結後二月以内に設立団体の長に提出しなければならない。</p> <p>第 26 条 2 道路公社は、前項の規定により財務諸表を提出するときは、これに、国土交通省令で定める事項を記載した当該事業年度の決算報告書を</p>	<p>第 3 章 土地開発公社（第 10 条～第 23 条）</p> <p>第 18 条 3 土地開発公社は、毎事業年度の終了後二箇月以内に、財産目録、貸借対照表、損益計算書及び事業報告書を作成し、監事の意見を付けて、これを設立団体の長に提出しなければならない。</p>

	添附し、並びに財務諸表及び業務報告書に関する監事の意見をつけなければならない。	添附し、並びに財務諸表及び決算報告書に関する監事の意見をつけなければならない。	
--	---	---	--

2.2 使途制限のある資金の処理

—資本金の維持拘束性・資本金を取り崩す際の手続き・取り崩すときの仕訳など—

2.2.1 農業協同組合

前述のように、農業協同組合においては出資者の加入および脱退は自由であり、出資者が脱退したさいは、脱退した出資者に対する出資金の払い戻しが保証されている。なお、出資金を取り崩すさいは総会の決議が必要とされる。

出資金を取り崩すときの仕訳

(借)		(貸)	
出資金	1,000	現金	1,000

2.2.2 医療法人

医療法人においても出資者の加入及び脱退は自由であり、農業協同組合と同様である。出資金の取崩しの際には、社員総会の決議が必要とされる（その他、定款で別途規程がある場合は当該規程に従う）。

出資金を取り崩すときの仕訳

(借)		(貸)	
基金	1,000	現金預金	1,000
繰越利益積立金	1,000	代替基金	1,000

- ・前期末の繰越利益積立金の残高が確定後、当該金額の範囲内で返還をする
- ・取崩した金額と同額を繰越利益積立金から代替基金へ振替える（代替基金の積立て）

2.2.3 地方外郭団体（三公社）

埼玉県住宅供給公社および埼玉県土地開発公社では、基本財産は、安全かつ確実な方法により管理するものとし、これを取り崩してはならない、との規定がある。

3 比較結果

農業協同組合および医療法人，三公社における資本金の維持拘束性，資本金を取り崩す際の手続き，取り崩し時の仕訳の比較結果を示したのが下記の一覧表である。農業協同組合および医療法人は，下記一覧表のとおり，資本金の維持拘束性に違いはあるものの，資本金を取り崩す際の手続きの制度自体は存在している。ただし，農業協同組合は出資金に対する維持拘束性は医療法人のそれと比べて弱く（医療法人は代替基金の取り崩しは不可能であるが，農業協同組合は基本的に出資金に対する維持拘束性はないと考えられるので），その点に着目すれば，農業協同組合の会計処理は，より企業会計の考え方に近いといえる。なお，三公社は原則として取崩しを前提（想定）としていない制度であるため，農業協同組合および医療法人とは資本金の捉え方が根本から異なるものである。

図表 4-1 農業協同組合，医療法人，地方外郭団体の資本維持に関する比較表

	農業協同組合	医療法人	地方外郭団体（三公社）
資本金の維持拘束性	<ul style="list-style-type: none"> ・組合員になるためには，必ず 1 口以上の出資が必要である（農協法第 13 条 2）。 ・協同組合への加入や脱退は自由である。 ・組合員からの出資金は，当該組合員が脱退するさいに返還することになるため，返済義務が生じることになる。 ・この意味では，出資金に対する維持拘束性はない。 ・ただし，外部からの資金調達とは異なる性質のものとして扱われるため，負債ではなく資本に区分されている。 	<ul style="list-style-type: none"> ・基金（資本金）は，拠出者への返還義務を負うものであり，基金自体の維持拘束性はない（純資産額が一定の数値を超える場合に返還が可能）。 ・ただし，基金返還と同額を代替基金として計上しなければならず，この代替基金は取り崩しが不可能である。 ・上記から法人としての財産的基礎の維持拘束性は大変強固なものである。 	<ul style="list-style-type: none"> ・基本財産は，安全かつ確実な方法により管理するものとし，これを取り崩してはならない（埼玉県住宅供給公社定款第 19 条 3）。 ・基本財産は，安全かつ確実な方法により管理するものとし，これを取り崩してはならない。（埼玉県土地開発公社定款第 20 条 3）。 <p>※道路のみ，拘束の文言無し</p>

<p>資本金を取り崩すときの手続き</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 出資組合の組合員はいつでもその持分の全部を譲渡することによっていつでも脱退可能。 ・ 譲受先がないときは年度末の60日前の営業日までに申し出ること、年度末付けで脱退 ・ 出資金はその年に開催される通常総会后に払い戻し。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 定款で定めた手続きが必要。 ・ 定時社員総会の決議が必要。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資本金を取り崩すことを前提としていない制度である。
<p>取り崩すときの仕訳</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ (出資金) ××× / (現金) ××× 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 基金の返還 (基金) ××× / (現金) ××× 2. 代替基金の計上 (繰越利益積立金) ××× / (代替基金) ××× 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資本金を取り崩すことを前提としていない制度である。

4 考察：複式簿記が求められる理由（複式簿記の定義）、比較対象の異同点の確認

4.1 1 複式簿記が求められる理由

4.1.1 農業協同組合

農業協同組合において、複式簿記が求められる主たる理由は、事業の多様性である。農業協同組合においては、組合員の経済生活を保障するために、信用事業、販売事業、共済事業など、組合員の経済生活全般に接触する広範囲な事業を展開している。そのため、勘定科目や帳簿種類の増大化であったり、取引件数の増加、記帳事務の増加や煩雑化などにより、事業成果を判断することは難しい。その反面で、組合員に対して事業運営の成果を報告する必要性もあることから、農業協同組合においては事業部門別の計算が求められている。

また、現金取引の頻度が多いことも特徴である。組合員が零細な農業生産者や消費者であることが多く、また実費経営を要請する反面で真実な経営成果計算の経過と結果を把握することが重要な、無条件委託方式が全面的に取り入れられている。そのため、財産計算と損益計算を二面的に行う必要がある。

さらには、各組合員の出資額に応じた持分の計算も求められていることから、農業協同組合の財産計算や事業成果の算定を、複式簿記を用いて行うことが必要とされている。

4.1.2 医療法人

法人の財政状況を把握し、財産的基礎を維持することで、法人活動の継続性を確保するためである。医療法人については、公共性が著しく高い活動を行っているものであり、その活動の継続性というものが、他の組織と比べて非常に重要であるためである。

4.1.3 地方外郭団体（三公社）

複式簿記が求められる理由は、事業活動の継続性と事業活動の企業的要素の多さ、合理的効率的な運営の確保である。

事業活動の継続性については、次のとおりである。地方自治体（埼玉県）と地方三公社（埼玉県住宅供給公社，埼玉県道路公社，埼玉県土地開発公社）は形式的には別組織として機能しているものの，埼玉県が単年度主義で予算を1年ごとに決定しなければならないのに対し，これら三社は宅地開発，道路，土地開発など複数年度の事業を行う必要がある。単年度主義と中長期的な活動をつなぐ仕組みとして，これら三公社が存在している。

事業活動の企業的要素の多さ，合理的効率的な運営の確保については次のとおりである。土地開発公社では「金融機関」を取り込んだ地方公共団体による用地取得の事務フローなどを行っている。土地開発公社と金融機関との関係については，土地開発公社は金融機関との間で締結した銀行取引約定書および協定書の各条項の内容を承認したうえで，個別案件ごとに金銭消費貸借契約証書を締結し，金融機関から資金借入れを行い，金融機関はその金銭消費貸借契約書に基づき土地開発公社に対して融資を実行している（赤川 2011，35）。このような金融機関を介在する事業活動は企業的要素が多く，複式簿記が求められる理由の一つと考えられる。なお企業的要素が多い（埼玉県の単年度主義を埼玉三公社が企業会計に準じる複式簿記を使用して，中長期的な活動として補っている）点では，上述した埼玉県三公社についても同様のことがいえる。さらに土地開発公社が業務を行うために民間金融機関から資金借入を行う際に，債務保証等をしているために，欠損が生じたときには，最終的には地方公共団体にその赤字が転化されることになり，地方公共団体は土地開発公社の経営状況や財政状況等を経常的にチェックし，合理的効率的な運営を確保し，欠損を生じさせないよう指導監督することが求められる（赤川 2011，58）とされるため，当該運営の確保のためにも複式簿記の必要性が生じると考えられる。

4.2 比較対象の異同点の確認

4.2.1 共通点（農業協同組合、医療法人、地方外郭団体（三公社）の共通点）

農業協同組合	医療法人	地方外郭団体（三公社）
・ 財産的基礎（出資額）を維持する。		

「財産的基礎（出資額）を維持する」ことで、「事業の継続性」を厳守することが共通点であると考えられる。農業協同組合では、出資金に対する基本的には維持拘束性はなく、なおかつ回転出資金の廃止に伴い、制度的には資本維持の拘束性は薄れたものの、出資金は外部からの資金調達とは異なる性質のものとして扱われるため、実質的には財産的基礎を維持する方向性を示すものであろう。また、医療法人は、基金返還と同額を代替基金として計上しなければならず、この代替基金は取り崩しが不可能であるから、法人としての財産的基礎の維持拘束性は強固なものである。三公社については、資本金を取り崩すことを前提としていない制度そのものが、財産的基礎を維持していると考えられる。

4.2.2 大きく異なる点

	農業協同組合	医療法人	地方外郭団体（三公社）
出資金の払い戻しの可否	できる	できる	想定されていない

当該3法人において、大きく異なる点は出資金の払い戻しについてである。農業協同組合および医療法人は、資本金を取り崩す際の手続きが存在する。しかし、三公社は原則して取崩しを前提としていないと考えられる。基本的には、資本金を取り崩す手続きが存在する前者のグループは、より企業会計の考え方に近いといえる。それに対して、後者は基本的には取崩し規定はないため、強い資本維持拘束性があると考えられる⁽¹⁾。

特に三公社に取り崩し規定がないのは「出資者」が地方公共団のみであり、取り崩す必要性がないためであると考えられる。ただしそれに代えて解散（解散認可は大臣等）及び清算（清算人は理事等）が行え、清算事務の段階で残余財産があれば、出資元に分配することになっている（三公社各法令「解散及び清算」/地方住宅供給公社法第6章、地方道路公社法第6章、公有地の拡大の推進に関する法律第3章⁽²⁾）。その背景には、地方自治体本体は

⁽¹⁾ 企業会計での出資金の払い戻し（有償減資）について、会社法上の規定はなく、①無償減資及び②剰余金の配当を行うことで実施することになる。この点、農業共同組合及び医療法人においては、上記のような①及び②の2段階の処理は想定されておらず、直接、出資金を減額する処理が行われる（地方外郭団体（三公社）については、出資金の払い戻し自体が想定されていない）。

⁽²⁾ なお三公社への資金調達（公的支援）も存在しているが、第三セクター等は独立した事業主体であり、その経営は当該法人の自助努力によって行われるべきであることから、原則として公的支援は、公共性、公益性を勘案した上で、その性質上当該法人の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費及び当該法人の事業の性質上能率的な経営を行ってもな

単年度主義であり、中長期的な活動を示すのは難しいという事情がある。地方三公社の運営は中長期的な活動である。単年度主義と中長期的な活動をつなぐ仕組みとして、これら三公社が存在しているといつてよい。そのため、農業協同組合と医療法人のもつ「継続性（永続性）」と三公社の「継続性（中長期的）」の性質は異なると考えられる。

4.2.3 企業会計と異なる点

農業協同組合および医療法人，三公社の会計処理は，本章第1節で述べたとおり，他の非営利組織に比べ，企業会計の会計処理に近いといえる。具体的には，取引の8要素の結合処理や財産的基礎を維持している点について，企業会計の会計処理の考え方を前提としているからである。しかし，当該3法人は，基本的には非営利法人の枠組みとして捉えられることが多い。

よって，本節においては，非営利法人としてカテゴライズされる当該3法人について（企業会計の会計処理の考え方を前提としながらも），どの点が企業会計の会計処理と異なるのか，下記表内においてその具体的内容を明示した。

図表 4-2 農業協同組合，医療法人，地方外郭団体における企業会計と異なる点

農業協同組合	医療法人	地方外郭団体（三公社）
<p>設立当初の農協法は，農業協同組合の資金不足解消を目的として「資本維持の簿記」の概念から，配当金が資本に組み入れられる制度（組合員の再出資：回転出資金）が存在しており，その点が企業会計とは大きく異なる点であった。</p> <p>しかし，現在の農業協同組合においては設立当初に見受けられた資金不足の問題が解消されており，必要性が乏しくなったことから，2015年に行われた農協法の改正により，農業協同組合に特有であった回転出資金の制度は廃止されている。</p>	<p>財産的基礎の強固な維持のために，配当は認められず，出資の払い戻しの際には同額の代替基金の積み立てが強制される点が企業会計とは異なる。</p> <p>また，代替基金は取崩しが不可能であり，企業会計よりも強固に財産的基礎の維持が図られている。</p>	<p>資本金を取り崩すことを前提としていない制度が，企業会計と異なる。</p>

おその経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費に限られるものであり，単なる赤字補てんを目的とした公的支援を行うべきではないとされている。また，公的支援を行う場合は，あらかじめ地方公共団体と法人の間でのその考え方を取り決めておくことが適当であると示されている（総務省 2009, 8）。このようなことから，三公社においては基本的に「純資産の減少」は想定されていないと考えられる。

【参考文献】

赤川彰彦（2011）『土地開発公社の実態分析と今後の展開』東洋経済新報社。

総務省（2009）「第三セクター等の抜本的改革等に関する指針」。

第 2 部

貸方項目で用途制限を表すグループの簿記

第5章 独立行政法人の簿記

丸岡恵梨子（流通経済大学）

1 はじめに

独立行政法人制度は、2001（平成13）年4月より開始された制度であり、制度開始年度には、57の独立行政法人が発足した。2021（令和3年）年4月1日における独立行政法人の数は87法人となっている。本章では、独立行政法人会計の導入の経緯、独立行政法人会計における計算書類、独立行政法人特有の会計処理に着目をし、独立行政法人における複式簿記の意義について検討を行う。

2 独立行政法人会計の導入の経緯

独立行政法人通則法（以下、通則法とする）第二条第1項によれば独立行政法人とは、「国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを効果的かつ効率的に行わせるため、中期目標管理法人、国立研究開発法人又は行政執行法人として、この法律及び個別法の定めるところにより設立される法人をいう」（通則法第二条第1項）とされている。

通則法第二条第2項によれば、中期目標管理法人とは、「公共上の事務等のうち、その特性に照らし、一定の自主性及び自律性を発揮しつつ、中期的な視点に立って執行することが求められるものを国が中期的な期間について定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、国民の需要に的確に対応した多様で良質なサービスの提供を通じた公共の利益の増進を推進することを目的とする独立行政法人として、個別法で定めるものをいう」とされている。通則法第二条第3項によれば、国立研究開発法人とは、「公共上の事業等のうち、その特性に照らし、一定の自主性及び自律性を発揮しつつ、中長期的な視点に立って執行することが求められる科学技術に関する試験、研究又は開発運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、我が国における科学技術の水準の向上を通じた国民経済の健全な発展その他の公益に資するため研究開発の最大限の成果を確保することを目的とする独立行政法人として、個別法で定めるものをいう」とされている。通則法第二条第4項によれば、行政執行法人とは、「公共上の事務等のうち、その特性に照らし、国の

行政事務と密接に関連して行われる国の指示その他の国の相当な関与の下に確実に執行することが求められるものを国が事業年度ごとに定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、その公共上の事務等を正確かつ確実に執行することを目的とする独立行政法人として、個別法で定めるものをいう」とされている。

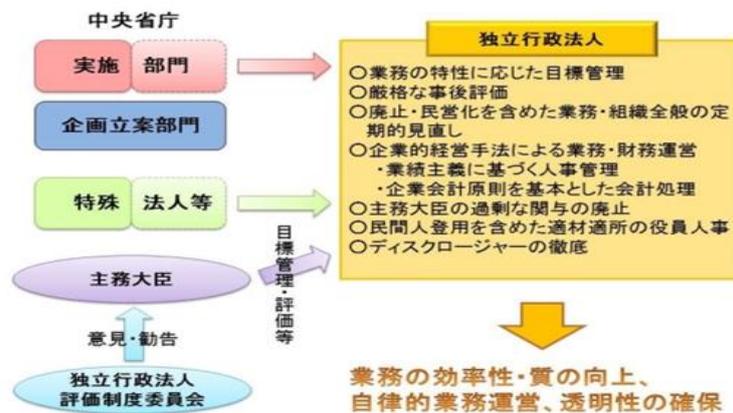
岡本（2008，1-3）によれば，独立行政法人制度の導入の経緯として，「平成8年11月橋元内閣において設置された行政改革会議で独立行政法人に関する検討が開始され，平成9年12月に公表された同会議の最終報告書において導入の方向性が示されるとともに，制度の基本設計に関する提言が行われた。その後，同報告書の趣旨を忠実に反映した中央省庁等改革基本法において独立行政法人の運営の基本法が法定され，小渕内閣に置かれた中央省庁等改革推進本部で基本法に法定された事項を基にしてより詳細な制度設計が行われた。その結果として，法律事項は通則法と個別法に，運用事項は「中央省庁等改革の推進に関する方針」（平成11年4月27日中央省庁等改革推進本部決定）にとりまとめられ，それらに基づき，平成13年4月森内閣において57の独立行政法人が設立される運びとなった」とされている。

行政改革会議最終報告（1997（平成9）年12月3日）（以下，「最終報告」とする）によれば，独立行政法人の創設の基本的な考え方として，「国民のニーズに即応した効率的な行政サービスの提供等を実現する，という行政改革の基本理念を実現するため，政策の企画立案機能と実施機能とを分離し，事務・事業の内容・性質に応じて最も適切な組織・運営の形態を追求するとともに，実施部門のうち一定の事務・事業について，事務・事業の垂直的減量を推進しつつ，効率性の向上，質の向上及び透明性の確保を図るため，独立の法人格を有する『独立行政法人』を設立する」（行政改革会議1997，（2）独立行政法人の創設）としている。そして，「最終報告」では，独立行政法人制度の基本概念として，以下の3つを挙げている。

「a 独立行政法人制度においては，各法人の目的・任務について，それぞれの設置法令において明確に定めるとともに，この目的・任務を達成するための業務及び組織運営の基本的な基準・仕組みについては，当該法令又はこれに基づく規則によって定めることとする。また，主務大臣の独立行政法人に対する監督・関与は，法人の業務及び組織運営に関する基本的な枠組みに限られるものとする。b これらの仕組みにより，各法人の目的・任務は明確化され，各法人が自らの判断・裁量により国民のニーズとは無関係に自己増殖的に業務を拡張することは防止される。また，主務大臣の監督・関与を制限することにより，法人運営の細部にわたる事前関与・統制を極力排し，組織運営上の裁量・自律性（インセンティブ制度）を可能な限り拡大することにより，弾力的・効果的な業務運営を確保して，効率化・質の向上といった国民の求める成果の達成を重視する事後チェックへ重点の移行を図ることも可能となる。c さらに，業務の結果について評価し改善する仕組みを導入するとともに，

業務内容、業績、評価等についての情報公開を徹底し、事業継続の必要性、民営化の可否等について、定期的な見直しを実施することとする」(行政改革会議 1997, (2) 独立行政法人の創設)としている。図表 5-1 は独立行政法人の仕組みを表したものである。

図表 5-1 独立行政法人の仕組み



出典：総務省「独立行政法人制度等」ホームページより抜粋

以上の内容から、独立行政法人制度は、中央省庁等改革において、国民のニーズに即応した効率的な行政サービスの提供等を実現するという行政改革の基本理念を実現するため、国の政策の企画立案機能と実施機能とを分離し、この実施機能における事務・事業を担う法人として設立された制度であるといえる。そして、その事務・事業とは、国民生活及び社会経済の安定等の見地から確実に実施されることが必要な事務・事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもので、民間に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるものということになる^①。

1999 (平成 11) 年に中央省庁等改革推進本部から公表された「中央省庁等改革の推進に関する方針」によれば、独立行政法人に対する財源措置として、「独立行政法人は、一般的には独立採算制を前提とするものではない。独立行政法人への移行後は、国の予算において所要

^① 岡本 (2008, 5) によれば、「中央省庁等改革の検討の過程では、国民のニーズに即応した効率的な行政サービスの提供を実現するという行政本来の目的を達成するためには、肥大化し硬直化した政府組織を改革し、重要な国家機能を有効かつ適切に遂行するにふさわしい、簡素にして効率的かつ透明な政府を実現することの必要性が強く認識され、その実現をはかるために、抜本的な国の役割と機能の見直しが行われた。その結果、国の機能を政策の企画立案機能と実施機能とに分類し、実施機能が担っている事務・事業のうち、強度の公権力の行使にあたらぬものについては、国から切り離されることとなった。独立行政法人は、このようにして国から切り離されることとなった事務・事業の受け皿として考案・設計された法人制度である」と述べている。

の財源措置を行うもの」としている（中央省庁等改革推進本部 1999, III 21 (1)）。これを踏まえて、通則法第四十六条第 1 項では、「政府は、予算の範囲内において、独立行政法人に対し、その業務の財源に充てるために必要な金額の全部又は一部に相当する金額を交付することができる」としている。この交付金については、同四十六条第 2 項において、「独立行政法人は、業務運営に当たっては、前項の規定による交付金について、国民から徴収された税金その他の貴重な財源で賄われるものであることに留意し、法令の規定及び中期目標管理法人の中期計画、国立研究開発法人の中長期的計画又は行政執行法人の事業計画に従って適切かつ効率的に使用するよう努めなければならない」としている。

「最終報告」で述べられているように、独立行政法人においては、業務の結果について評価し改善する仕組みを導入するとともに、業務内容、業績、評価等についての情報を公開する必要があることから、業績等については、財務報告が求められることになる。また、「中央省庁等改革の推進に関する方針」および通則法より、独立行政法人には、その業務運営に対して、国から財源措置が行われることになる。その財源は、国民から徴収した税金等で賄われることになる。これらの措置は、独立行政法人が営利企業と異なり独立採算制を前提としていないことに起因する。そのため、独立行政法人は交付された資金をどのように使用したのかを納税者である国民に説明する責任を負うことになるのである。

独立行政法人の会計基準については、総務庁長官の委嘱を受けた会計、財政等の学識経験者によって構成された独立行政法人会計基準研究会により、2000（平成 12）年 2 月 16 日に「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」が公表された（以下、「基準及び注解」という）。これ以降、現在に至るまで、その基準の改訂が行われている（直近の改訂は 2020（令和 2 年）3 月 26 日に行われている）。2017（平成 29）年 9 月 1 日には、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会より「独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針」（以下、「基本的な指針」という）が公表された。「基本的な指針」は、独立行政法人の財務報告の基礎にある前提や概念を体系化したもので、今後の独立行政法人会計基準及び関係通知の改訂等に当たって参照されるものとなった。

独立行政法人会計基準研究会によれば、会計基準の公表にあたり、独立行政法人制度の趣旨を考慮して、「独立行政法人はその業務の実施に関して負託された経済資源に関する財務情報を負託主体である国民に対して開示する責任を負うものと位置付けられる。また、独立行政法人により作成される財務報告は、その利用者である国民その他の利害関係者に対して利用目的に適合した有用な内容を提供するものでなければならない」（「基準及び注解」 ii）とした。

3 独立行政法人会計における計算書類

3.1 計算書類の全体像

「基準及び注解」によれば、独立行政法人会計における財務諸表の体系は次のようになっている（「基準及び注解」第42）。

- (1) 貸借対照表
- (2) 行政コスト計算書
- (3) 損益計算書
- (4) 純資産変動計算書
- (5) キャッシュ・フロー計算書
- (6) 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- (7) 附属明細書

「基本的な指針」によれば、独立行政法人の財政状態は、貸借対照表で表されることになり、独立行政法人の運営状況は、行政コスト計算書と損益計算書で表されることになる（「基本的な指針」2017, 3.1 および 3.2）。そして、独立行政法人の財政状態と運営状況との関係は、純資産変動計算書で表されるとしている（「基本的な指針」2017, 3.3）。

行政コスト計算書については、行政コストの状況を表すと同時に、フルコスト情報の提供源となること、損益計算書は、損益の状況を表すと同時に、インセンティブを与える仕組みに基づく独立行政法人の経営努力を反映する利益情報を提供するとしている（「基本的な指針」2017, 3.2）。各計算書の作成目的及び財務諸表の構成要素の定義は、以下のようになっている。

図表 5-2 各計算書および書類の作成目的

計算書または書類	計算書または書類の作成目的
貸借対照表	独立行政法人の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び純資産を記載し、国民その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない。
行政コスト計算書	<ul style="list-style-type: none"> ・独立行政法人の運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する独立行政法人のすべての費用とその他行政コストとを記載して行政コストを表示しなければならない。 ・行政コストの状況を表すとともに、フルコスト情報の提供源となる。
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"> ・独立行政法人の運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する独立行政法人のすべての費用とこれに対応するすべての収益とを記載して当期純利益を表示しなければならない。 ・損益の状況を表すとともに、通則法第四十四条にいう利益又は損失を確定するため、当期純利益に必要な項目を加減して、当期総利益を表示しなければならない。
純資産変動計算書	独立行政法人の財政状態と運営状況との関係を表すため、一会計期間に属する独立行政法人のすべての純資産の変動を記載しなければならない。
キャッシュ・フロー計算書	独立行政法人の一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を報告するため、キャッシュ・フローを一定の活動区分別に表示しなければならない ²⁾
利益の処分又は損失の処理に関する書類	独立行政法人の当期末処分利益の処分又は当期末処理損失の処理の内容を明らかにするために作成しなければならない。

出典：「基準及び注解」第 44～第 49 をもとに筆者作成

²⁾ キャッシュ・フロー計算書は、一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を一定の活動区分別に表示するものであり、貸借対照表及び損益計算書と同様に独立行政法人の活動の全体を対象とする重要な情報を提供するものである。このようなキャッシュ・フロー計算書の重要性にかんがみ、独立行政法人の財務諸表の一つに位置付けられる。（「基準及び注解」（注 40））

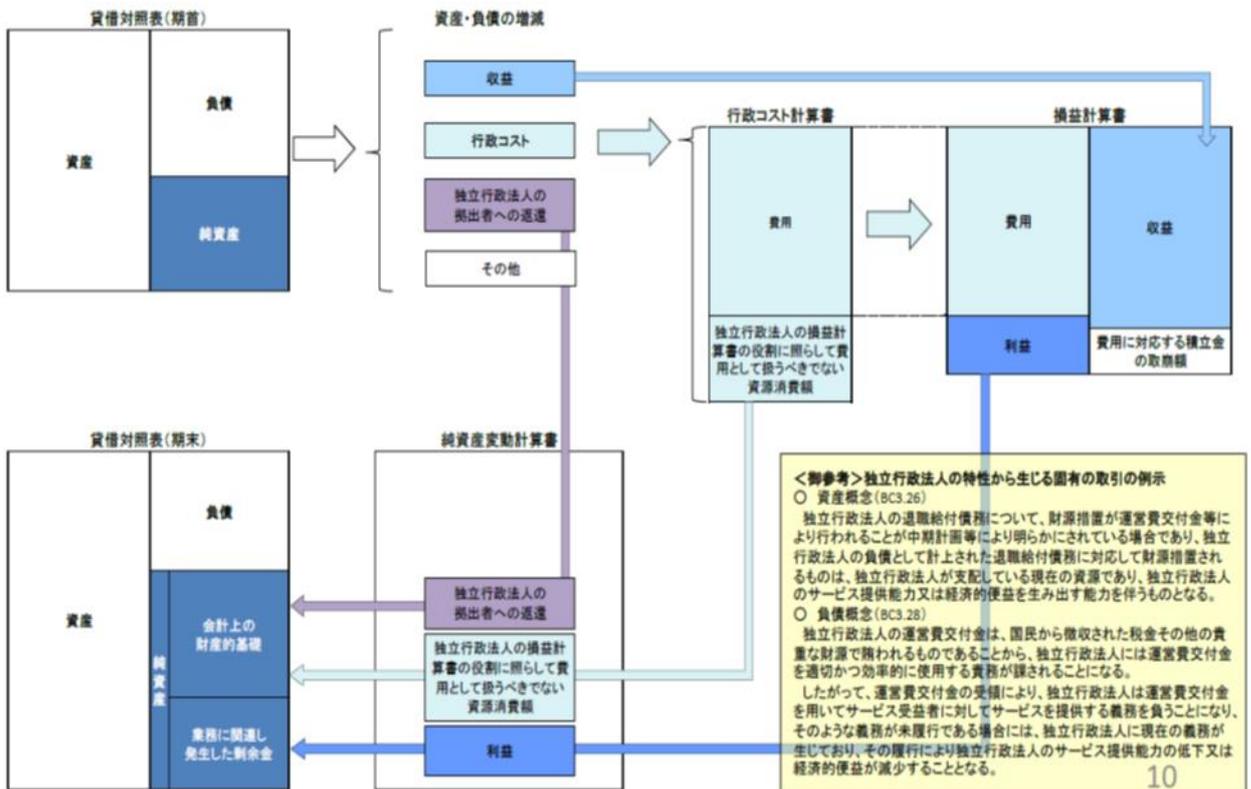
図表 5-3 独立行政法人の財務諸表における構成要素の定義

構成要素	定義
資産	過去の事象の結果として独立行政法人が支配している現在の資源であり、独立行政法人のサービス提供能力又は経済的便益を生み出す能力を伴うものをいう。
負債	過去の事象の結果として独立行政法人に生じている現在の義務であり、その履行により独立行政法人のサービス提供能力の低下又は経済的便益を減少させるものをいう。
純資産	資産から負債を控除した額に相当するものであり、独立行政法人の会計上の財産的基礎及び業務に関連し発生した剰余金から構成されるものをいう。
行政コスト	サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連し、資産の減少又は負債の増加をもたらすものであり、独立行政法人の拠出者への返還により生じる会計上の財産的基礎が減少する取引を除いたものをいう。(行政コストは、費用及びその他行政コストに分類される。)
費用	サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連し、資産の減少又は負債の増加をもたらすものであり、独立行政法人の会計上の財産的基礎が減少する取引を除いたものをいう。
収益	サービスの提供、財貨の引渡又は生産その他の独立行政法人の業務に関連し、資産の増加又は負債の減少をもたらすものであり、独立行政法人の会計上の財産的基礎が増加する取引を除いたものをいう。
利益	費用と収益との差額に、費用に対応する積立金の取崩額を加えたものをいう。

出典：「基準及び注解」第 8，第 14，第 18，第 20～第 23 をもとに筆者作成

損益計算書の作成目的として、「基準及び注解」では、独立行政法人の運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する独立行政法人のすべての費用とこれに対応するすべての収益とを記載して当期純利益を表示しなければならないとしているが、独立行政法人の損益の対応関係は、サービスを提供するための費用とそれを賄う財源としての収益という関係であり、営利企業のような収益を獲得するために費消した費用という関係とは異なるとしている(「基本的な指針」2017, 1.14)。計算書類の全体像は次のようになる。

図表 5-4 計算書類の全体像



出典：「基本的な指針」（2017，10）より抜粋

図表 5-4 より、貸借対照表における純資産は、会計上の財産的基礎と業務に関連し発生した剰余金とに分類されている。「基本的な指針」によれば、独立行政法人とは、国が公共性の高い事務・事業の確実な実施に必要な財源措置を実施すること、出資者に対する剰余金の分配を予定していないことから、独立行政法人の資本概念については、その特徴から生じる固有の取引を踏まえて「会計上の財産的基礎」及び「業務に関連し発生した剰余金」として整理したとしている（「基本的な指針」2017，BC3.30）。

独立行政法人の会計上の財産的基礎を、財源措置の形式やサービス提供の履行義務に着目して定義するのではなく、拠出者の意図や取得資産の内容等に着目して定義することにしたため、会計上の財産的基礎とは、政府等からの出資のほか、出資と同じく業務を確実に実施するために独立行政法人に財源措置されたものであり、独立行政法人の拠出者の意図や取得資産の内容等が勘案されたものとなっている（「基本的な指針」2017，BC3.31）。一方で、独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金は、独立行政法人通則法第四十四条第5項の利益処分の対象となる利益に関連し発生した剰余金であり、会計上の財産的基礎とは区別されるべきものであるとされている（「基本的な指針」2017，BC3.32）。

行政コスト計算書における行政コストについては、「独立行政法人がアウトプットを産み

出すために使用したフルコスト」,「国民の負担に帰せられるコストの算定基礎を示す指標」という性格を有するとされている(「基本的な指針」2017, 3.12)。行政コスト計算書は,フルコスト情報の提供源であることから,「行政コスト」は損益計算書における「費用」をはじめ,「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきでない資源消費額」を含む概念として整理されている(「基本的な指針」2017, BC3.9)。

3.2 計算書類の具体例

独立行政法人における計算書類の全体像について前項で述べたが,本項では,実際に独立行政法人から公表されている計算書類を鑑みる。

ここでは,独立行政法人国立公文書館を取りあげる。独立行政法人国立公文書館に求められる使命として,「公文書等は,健全な民主主義の根幹を支える国民共有の知的資源であり,公文書等の適切な保存及び利用は,行政運営の適正かつ効率的な推進にとどまらず,現在及び将来の国民に対する説明責任を果たし,我が国の歴史・文化及び学術に係る研究等の振興並びに国民のアイデンティティ形成にも寄与するものである。独立行政法人国立公文書館は,かかる国家の基本的な責務を担う機関であり,公文書等の管理に関する法律(平成21年法律第66号。)及び国立公文書館法(平成11年法律第79号)に基づき,歴史公文書等の受入れ,保存及び利用等の業務を行っている」(令和2年度独立行政法人国立公文書館年度目標,1)としている。

図表5-5から図表5-10が,独立行政法人国立公文書館の貸借対照表,行政コスト計算書,損益計算書,純資産変動計算書,キャッシュ・フロー計算書,利益の処分に関する書類(案)を示したものである。

図表 5-5 独立行政法人国立公文書館の貸借対照表 (令和2年3月31日現在)

(単位:円)			
科 目	金 額	科 目	金 額
資産の部		負債の部	
I 流動資産	254,838,207	I 流動負債	364,529,474
現金及び預金	188,792,234	短期リース債務	140,205,250
未収金	396,657	未払金	152,239,156
賞与引当金見返(注)	65,168,508	前受金	2,091,635
その他流動資産	480,808	預り金	4,824,225
		仮受金	700
		引当金	65,168,508
		賞与引当金	65,168,508
II 固定資産	4,576,063,918	II 固定負債	435,505,588
1有形固定資産	4,363,837,941	長期リース債務	70,109,094
建物	6,661,138,547	資産見返負債(注)	250,300,818
建物減価償却累計額	△ 3,555,803,005	資産見返運営費交付金(注)	228,996,604
構築物	475,092,632	建設仮勘定見返施設費(注)	21,304,214
構築物減価償却累計額	△ 384,085,546	引当金	115,095,676
車両運搬具	3,780,000	退職給付引当金	115,095,676
車両運搬具減価償却累計額	△ 3,402,000	負債合計	800,035,062
工具器具備品	851,378,883		
工具器具備品減価償却累計額	△ 605,565,784	純資産の部	
土地	900,000,000	I 資本金	7,179,918,000
建設仮勘定	21,304,214	政府出資金	7,179,918,000
2無形固定資産	79,255,301	II 資本剰余金	△ 3,160,892,538
ソフトウェア	78,612,701	資本剰余金	662,228,938
電話加入権	642,600	その他行政コスト累計額(注)	△ 3,823,121,476
3投資その他の資産	132,970,676	減価償却相当累計額(△)(注)	△ 3,795,414,768
敷金・保証金	17,875,000	減損損失相当累計額(△)(注)	△ 581,400
退職給付引当金見返(注)	115,095,676	除売却差額相当累計額(△)(注)	△ 27,125,308
		III 利益剰余金	11,841,601
		当期未処分利益	11,841,601
		(当期総利益11,841,601)	
		純資産合計	4,030,867,063
資産合計	4,830,902,125	負債純資産合計	4,830,902,125

(注)これらは、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目である。

出典：一般財団法人行政管理研究センター（2021）より抜粋

図表 5-6 独立行政法人国立公文書館の行政コスト計算書
(自平成31年4月1日至令和2年3月31日)

(単位:円)		
項 目	金 額	
I 損益計算上の費用		
業務費	1,810,298,194	
一般管理費	352,108,391	
財務費用	6,732,025	
臨時損失	156,012,018	
損益計算上の費用合計		2,325,150,628
II その他行政コスト		
減価償却相当額(注)	137,137,512	
除売却差額相当額(注)	1,023,200	
その他行政コスト合計(注)		138,160,712
III 行政コスト		2,463,311,340

(注)これらは、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目である。

出典：一般財団法人行政管理研究センター（2021）より抜粋

図表 5-7 独立行政法人国立公文書館の損益計算書
(自平成31年4月1日至令和2年3月31日)

		(単位:円)	
科 目	金 額	金 額	
経常費用			
業務費			
給与、賞与及び諸手当	283,155,875		
法定福利費・福利厚生費	103,509,214		
退職手当	796,703		
その他人件費	369,410,931		
外部委託費	420,378,979		
賃借料	30,797,304		
減価償却費	195,175,443		
保守・修繕費	225,265,807		
水道光熱費	34,264,656		
旅費交通費	4,034,195		
消耗品費	20,909,525		
備品費	5,573,209		
諸謝金	5,920,000		
通信費	1,324,553		
印刷製本費	10,877,747		
賞与引当金繰入	49,692,347		
退職給付引当金繰入	22,955,438		
その他業務経費	26,256,268	1,810,298,194	
一般管理費			
役員報酬	41,214,401		
給与、賞与及び諸手当	99,311,775		
法定福利費・福利厚生費	28,841,660		
退職手当	310,973		
その他人件費	66,374,823		
外部委託費	10,864,382		
支払リース料	846,558		
賃借料	1,870,715		
減価償却費	20,596,212		
保守・修繕費	10,810,312		
水道光熱費	1,425,364		
旅費交通費	492,415		
消耗品費	2,887,352		
備品費	2,630,137		
諸謝金	22,600		
支払手数料	1,202,360		
通信費	33,362,055		
印刷製本費	101,897		
賞与引当金繰入	15,476,161		
退職給付引当金繰入	12,757,581		
その他管理経費	708,658	352,108,391	
財務費用			
支払利息	6,732,025	6,732,025	
経常費用合計			2,169,138,610
経常収益			
運営費交付金収益(注)		1,960,396,509	
施設費収益(注)		8,722,144	
事業収益		30,811,445	
資産見返負債戻入(注)			
資産見返運営費交付金戻入(注)	79,771,047	79,771,047	
賞与引当金見返に係る収益(注)		65,168,508	
退職給付引当金見返に係る収益(注)		35,713,019	
財務収益			
受取利息	4,730	4,730	
雑益		392,809	
経常収益合計			2,180,980,211
経常利益			11,841,601
臨時損失			
会計基準改定に伴う退職給付費用(注)		90,754,519	
会計基準改定に伴う賞与引当金繰入(注)		65,257,499	
臨時利益			156,012,018
退職給付引当金見返に係る収益(注)		90,754,519	
賞与引当金見返に係る収益(注)		65,257,499	
当期純利益			11,841,601
当期総利益			11,841,601

(注)これらは、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目である。

出典：一般財団法人行政管理研究センター（2021）より抜粋

図表 5-8 独立行政法人国立公文書館の純資産変動計算書
(平成 31 年 4 月 1 日～令和 2 年 3 月 31 日)

	I 資本金		II 資本剰余金				III 利益剰余金(又は繰越欠損金)			純資産合計	
	政府 出資金	資本金合計	資本剰余金	その他有形コスト累計額			繰入金	当期未処分利益 (又は当期未処理 損失)	利益剰余金(又は繰越欠損金) 合計		
				減価償却累計額(△)	減価償却当 期計額(△)	繰上償却額当 期計額(△)					資本剰余金合計
当算期末高	7179,918,000	7179,918,000	586,347,717	△ 3,667,486,096	△ 541,400	△ 16,891,308	△ 3,098,613,047		9,920,890	9,920,890	4,091,225,841
当算開始額											
資本金の当期変動額											
出資金の受入											
平素制度に係る国庫納付等による減額											
I 資本剰余金の当期変動額											
固定資産の取得			75,881,221				75,881,221				75,881,221
固定資産の処分等				9,208,800			9,208,800				9,208,800
減価償却				△ 137,137,512		△ 102,312,000	△ 147,309,512				△ 147,309,512
固定資産の減損											
他の経路による資産除去債務の増加											
繰上償却の使用等											
平素制度に係る国庫納付等											
出え入金の受入											
その他の資本剰余金の当期変動額(純額)											
III 利益剰余金(又は繰越欠損金)の当期変動額											
(1) 利益の処分又は損失の処理											
事業費目標期間からの繰越											
利益処分による積立								9,920,890	△ 9,920,890		
利益処分(又は損失処理)による取崩											
国庫納付金の納付										△ 9,920,890	△ 9,920,890
(2) その他											
当期純利益(又は当期純損失)								11,841,601	11,841,601	11,841,601	11,841,601
事業費目標期間繰越積立金取崩額											
目的積立金取崩額											
その他の利益剰余金の当期変動額(純額)											
IV 評価・換算差額等の当期変動額(純額)											
当算変動額合計			75,881,221	△ 127,928,712		△ 102,312,000	△ 62,279,491	1,920,711	11,841,601	1,920,711	△ 60,358,780
当算期末高	7179,918,000	7179,918,000	662,228,938	△ 3,795,414,768	△ 541,400	△ 27,125,308	△ 3,160,892,538	11,841,601	11,841,601	11,841,601	4,030,967,061

出典：一般財団法人行政管理研究センター（2021）より抜粋

図表 5-9 キャッシュ・フロー計算書（自平成 31 年 4 月 1 日 至 令和 2 年 3 月 31 日）

項目	金額
(単位:円)	
I 業務活動によるキャッシュ・フロー	
人件費支出	△ 1,063,015,720
その他業務支出	△ 763,539,073
その他管理支出	△ 67,397,815
運営費交付金収入	2,044,380,000
事業収入	31,476,307
その他収入	393,670
小計	182,297,369
利息の受取額	4,730
利息の支払額	△ 6,991,742
国庫納付金の支払額	△ 9,920,890
業務活動によるキャッシュ・フロー	165,389,467
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	
有形固定資産の取得による支出	△ 99,496,635
無形固定資産の取得による支出	△ 11,263,590
施設費による収入	105,907,579
投資活動によるキャッシュ・フロー	△ 4,852,646
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
リース債務の返済による支出	△ 137,054,506
財務活動によるキャッシュ・フロー	△ 137,054,506
IV 資金増加額	23,482,315
V 資金期首残高	165,309,919
VI 資金期末残高	188,792,234

出典：一般財団法人行政管理研究センター（2021）より抜粋

図表 5-10 利益の処分に関する書類 (案) (令和 2 年 3 月 31 日)

項 目	金 額	
	(単位:円)	
I 当期末処分利益 当期総利益	11,841,601	11,841,601
II 利益処分量 積立金	11,841,601	11,841,601

出典：一般財団法人行政管理研究センター（2021）より抜粋

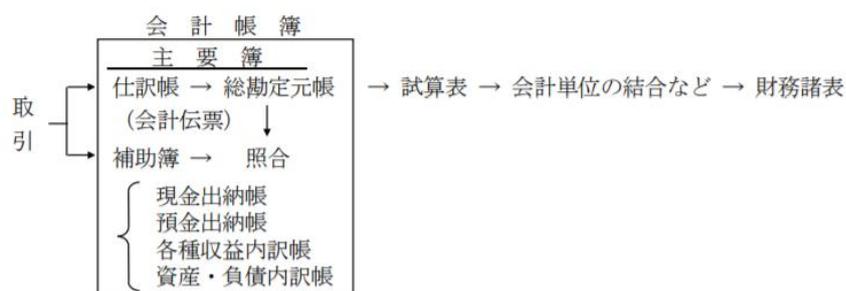
計算書類の中でも示してあるように、独立行政法人固有の会計処理に伴う勘定科目がある。例えば、貸借対照表の純資産の部のその他行政コスト累計額における「減価償却相当累計額」，「減損損失相当累計額」，「除売却差額相当累計額」，損益計算書における「運営費交付金収益」，「施設費収益」，「資産見返運営費交付金戻入」などである。また，損益計算書の他にも行政コスト計算書があり，損益計算上の費用およびその他行政コストとして「減価償却相当額」，「除売却差額相当額」が計上されていることが特徴的である。

4. 独立法人会計における簿記処理

4.1 簿記一巡と取引要素の結合図

独立行政法人の会計は，正規の簿記の原則に基づいて，その財政状態及び運営状況に関する全ての取引その他の事象について，複式簿記により体系的に記録し，正確な会計帳簿を作成しなければならないとされている（「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関する Q&A Q2-1，以下，「基準及び注解に関する Q&A」とする）。複式簿記における基本的な会計帳簿の体系例は以下のようなになる。

図表 5-11 独立行政法人における会計帳簿の体系



出典：「基準及び注解に関する Q&A」 Q2-1 より抜粋

(1) 取引

独立行政法人の取引は全て証憑書類に基づいて行われ、証憑書類は、取引の裏付けとなる証拠書類で、会計記録の正確性、真実性を保証するものである。

(2) 仕訳帳

取引の発生順に仕訳を整理する帳簿であるが、伝票制度の発達に伴い、現在では、伝票（入金伝票、出金伝票、振替伝票）がこれに代わっている。なお、決算整理仕訳も仕訳帳で整理する。

(3) 総勘定元帳

取引の発生順に仕訳された仕訳帳から、各勘定科目別に整理するために、総勘定元帳に転記する。そのため、総勘定元帳には各勘定口座が設けられており、仕訳をしたときの勘定科目を勘定科目ごとに再集計するために、総勘定元帳の各勘定口座に転記しその増減及び残高を記録する。

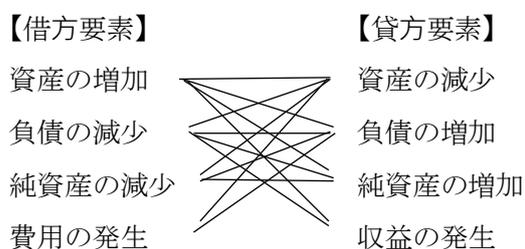
(4) 補助簿

主要簿（仕訳帳及び総勘定元帳）の記録を補完するために詳細な記録が行われ、おおむね各勘定科目の内訳帳の役目を果たす。補助簿には、取引内容を詳細に記録する補助記入帳と特定の勘定ごとに内訳（主として相手先別、品目別などに口座を設ける。）を記録する補助元帳がある。その他、総勘定元帳の対応勘定との照合、突合を行い、相互検証を行う目的もある。

(5) 会計単位の結合など

本部・支部会計の結合など複数の会計単位の合算を行うとともに、試算表の勘定科目から財務諸表の項目への科目の組替えを行う。

独立行政法人会計における取引要素の結合図は、基本的に下記のように考えられる。



4.2 特徴的な簿記処理

4.2.1 使途制限等のある資金に関する簿記処理

独立行政法人は営利企業と違い、独立採算性を前提としていないため、その業務運営にあたっては、国の予算から財源措置が行われることになる。よって、純資産には、出資のほか

に財源措置されたものが含まれる。そこで、独立行政法人の財源措置として、運営費交付金、施設費、補助金等、事後に財源措置が行われる特定の費用、寄付金の会計処理を取り上げることにする。

4.2.1.1 運営費交付金の会計処理

「基準及び注解」によれば、独立行政法人が運営費交付金^③を受領したときは、その相当額を運営費交付金債務として計上し、運営費交付金債務は、流動負債に属するものとされている（「基準及び注解」第18）。そして、運営費交付金債務は、中期目標等の期間中は、運営費交付金を業務の進行に応じて収益化を行う方法、すなわち、業務達成基準によって収益化を行うことを原則とするとされている（「基準及び注解」第18）。

【仕訳例】

- 運営費交付金申請時

仕訳なし

独立行政法人運営のための財源については、通常、国が予算措置することになっている。申請時ではまだ入金されていないため、仕訳が不要となる。

- 受領時

運営費交付金の交付をもって直ちに収益に計上するのではなく、一旦、「運営費交付金債務」として流動負債に計上する。

(借) 現金及び預金 ××× (貸) 運営費交付金債務 ×××

例外的に、すでに実施された業務の財源を補填するために交付されたことが明らかな場合は、交付時において収益計上することとなる（「基準及び注解」(注61)）

(借) 現金及び預金 ××× (貸) 運営費交付金収益 ×××

- 収益化

業務の進行に応じて運営費交付金債務を収益に振り替える。

(借) 給与、賞与及び諸手当 ×× (貸) 現金及び預金 ××

(借) 運営費交付金債務 ×× (貸) 運営費交付金収益 ××

中期目標期間の終了時点において、期間中に交付された運営費交付金が残る場合には精算

^③ 「中央省庁等改革の推進に関する方針」によれば、「独立行政法人の事業の運営のため、国は運営費交付金を交付する。運営費交付金はいわば『渡し切りの交付金』として措置する。国の予算においては、独立行政法人ごとに、例えば一項一目を立て、使途の内訳は特定しない。したがって、運営費交付金を財源とする独立行政法人の支出予算については、その執行に当たり、国の事前の関与を受けることなく予定の使途以外の使途に充てることのできるものとする。また、独立行政法人において年度内に遣い残しが生じた場合であっても翌年度に繰り越すことができるものとする」としている（中央省庁等改革推進本部1999、Ⅲ21(3)）。

のため収益化を行うことになる。

(借) 運営費交付金債務 ×× (貸) 運営費交付金収益 ××

(新日本有限責任監査法人 2017, 243)

ではなぜ、運営費交付金を受領した際に収益として計上しないで、まずは流動負債として計上するのであろうか。運営費交付金を企業会計における「前受収益」的性格を有するものとして捉えるならば、運営費交付金を受領した時点では、その運営費交付金を財源として予定する業務が未実施であるため、その業務が実施されるまでの間は運営費交付金債務として流動負債に計上するという考え方によるものとされている(岡本 2008, 459)。

すなわち、運営費交付金は国から任された業務を遂行するための財源であり、その業務の遂行が行われていないうちから、収益として計上することは、妥当ではないということになる。よって、その業務の達成度合いによって、運営費交付金債務として計上されたものを収益化していくことになる。

4.2.1.2 施設費の会計処理

「基準及び注解」によれば、独立行政法人が施設費を受領したときは、相当額を預り施設費として計上し、預り施設費は、流動負債に属するものとされている(「基準及び注解」第 82)。

【仕訳例】

- 施設費受領時

(借) 現金及び預金 ×× (貸) 預り施設費 ××

- 固定資産(建物)取得時

(借) 建物 ×× (貸) 現金及び預金 ××

(借) 預り施設費 ×× (貸) 資本剰余金 ××

(新日本有限責任監査法人 2017, 155)

新日本有限責任監査法人(2017, 155)によれば、預り施設費とは、国から施設費を受領したときに発生する義務をあらわす勘定である。施設費は政策の実施に当たって必要な固定資産を購入するための財産的基礎とすることを意図して支出されている。そのため、施設費を財源として取得する固定資産については、独立行政法人の裁量の余地はないため、その財源である施設費を収益化することにはなじまず、最終的には資本剰余金として処理することになるとされている。

4.2.1.3 補助金等の会計処理

「基準及び注解」によれば、独立行政法人が国又は地方公共団体から補助金等の概算交付を受けたときは、その相当額を預り補助金等として計上し、預り補助金等は流動負債に属するものとされる（「基準及び注解」第83）。そして、預り補助金等は、補助金等の交付の目的に従った業務の進行に応じて収益化を行うものとされている（「基準及び注解」第83）。

【仕訳例】

- 補助金受領時

(借) 現金 ×× (貸) 預り補助金等 ××

- 収益化

(借) 外部委託費 ×× (貸) 現金及び預金 ××

(借) 預り補助金等 ×× (貸) 補助金等収益 ××

(新日本有限責任監査法人 2017, 264)

企業会計では、補助金を受領した時に収益に計上するが、独立行政法人会計では、交付を受けた時に補助金の交付の目的に従った業務実行の義務を負ったとして、その時点で預り補助金等として負債計上する（新日本有限責任監査法人 2017, 265）。

岡本（2008, 493）によれば、補助金等の性質に考慮したうえで、「補助金等については概算払が認められているが、通常、業務上の必要額が概算交付を受けた受領額と一致するケースは稀であることから、両者の差額が発生することが考えられる。このような状況において、仮に、補助金等について受領時点で収益計上するとした場合には、その差額が損益計算書にプラスに作用することになる。補助金等は交付年度において費消されるとは必ずしもかぎらないわけであり、翌事業年度以降に費消するような事態が発生することもないとはいえない。このような状況において、仮に補助金等を受領時点で収益計上する会計処理を行うとなれば、受領年度では収益のみがたち、それに対応する費用が発生していないことから、結果的に損益計算書上の利益が発生する」ことになると指摘している。

4.2.1.4 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理

「基準及び注解」によれば、独立行政法人の業務運営に要する費用のうち、その発生額を後年度において財源措置することとされている特定の費用が発生した場合、財源措置が予定される金額を財源措置予定額収益の科目により収益に計上するとともに、未収財源措置予定額の科目により資産として計上するとされている（「基準及び注解」第84）。なお、後年度において財源措置することとされている特定の費用は、独立行政法人が負担した特定の費用について、事後に財源措置を行うこと及び財源措置を行う費用の範囲、時期、方法等が、中期計画等及び年度計画等で明らかにされていなければならないとしている（「基準及び注解」第

84)。

【仕訳例】

(借) 退職手当	××	(貸) 現金及び預金	××
(借) 未収財源措置予定額	××	(貸) 財源措置予定額収益	××

(新日本有限責任監査法人 2017, 268)

新日本有限責任監査法人(2017, 268)によれば、独立行政法人の損益計算書は、その業務の適正な評価に資することが要請されており、損益計算書には、法人に負託された責任範囲内での業務の運営状況を適切に反映させる必要がある。この観点から、独立行政法人は、特定の費用について国から財源措置される場合には、当該費用について財源措置による収益と期間対応を図る必要がある。しかし、国からの財源措置は、一般的には法人における費用発生の時期ではなく、現金支出の時期に着目して行われるため、時期がずれる場合がある。このとき、後年度において財源措置が予定される金額を未収財源措置予定額の科目で資産計上することにより、期間対応を図ることとされている。

このような事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理については、独立行政法人特有の計算原理である損益均衡の原則によるものであると指摘される(岡本 2008, 498)。

「改訂前の基準及び注解」第5(注6)によれば、「独立行政法人は、公共的な性格を有し、本来的には利益の獲得を目的とせず、公的なサービスの提供を行うことを目的としており、運営費交付金及び補助金等による国からの財源措置が行われることが一般的である。このような独立行政法人においては、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している。このような観点から行われる損益計算においては、独立行政法人が中期計画、中長期計画及び事業計画(以下「中期計画等」という。)に沿って通常の運営を行った場合、運営費交付金及び補助金等の財源措置との関係においては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。また、政策の企画立案主体としての国との関係において、独立行政法人の独自判断では意思決定が完結し得ない行為に起因する収支等独立行政法人の業績を評価する手段としての損益計算に含めることが合理的ではない収支は、独立行政法人の損益計算には含まれないものとする」とされている。

すなわち、独立行政法人においては、営利企業と異なり、利益の獲得を目的としていないことから、中期計画等に従って、業務運営を行った場合には、運営費交付金及び補助金等の財源措置との関係においては損益が均衡するように損益計算の仕組みが構築されていることになる。そのため、独立行政法人が実施する一部の業務では、法人における費用の発生と国からの財源措置の実施が同一年度ではなく、両者の間にタイミングのズレが生じる場合が想定され、費用の発生年度及び財源措置の実施年度のそれぞれにおいて、独立行政法人の固有原理である損益均衡を確保できなくなる(岡本 2008, 498-499)。そのため、損益均衡を確保

するために、事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理が行われるということになる。

4.2.1.5 寄付金の会計処理

「基準及び注解」において、「中期計画等及び年度計画において、独立行政法人の財産的基礎に充てる目的で民間からの出えんを募ることを明らかにしている場合であって、当該計画に従って出えんを募った場合には、民間出えん金の科目により資本剰余金として計上する」としている（「基準及び注解」第 85（1））。

【仕訳例】

(借) 現金及び預金 ×× (貸) 民間出えん金 (資本剰余金) ××
(新日本有限責任監査法人 2017, 270)

岡本（2008, 524）によれば、「民間出えん金のうち、出えん者の意図が独立行政法人の業務運営の財産的基盤に充てる趣旨で出えんされたものであると整理されるものについては、出えん者の意思を尊重して資本として整理する必要があると考える。資本と整理される民間出えん金は、贈与資本に該当するものと考えられることから、会計基準第 19 を適用して資本剰余金として整理することが適当であると」している。

次に、寄附者がその用途を特定した場合又は寄附者が用途を特定していなくとも独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合、寄附金を受領した時点では預り寄附金として負債に計上し、当該用途に充てるための費用が発生した時点で当該費用に相当する額を預り寄附金から収益に振り替えなければならないとしている（「基準及び注解」第 85（2））。

【仕訳例】

寄付者・独立行政法人が用途を特定した場合

- 寄付金受領時

(借) 現金及び預金 ×× (貸) 預り寄附金 ××

- 収益化

(借) 外部委託費 ×× (貸) 現金及び預金 ××

(借) 預り寄附金 ×× (貸) 寄付金収益 ××

用途を特定したと認められない場合

- 寄付金受領時

(借) 現金及び預金 ×× (貸) 寄付金収益 ××

用途を特定したと認められない場合には、当該寄付金に相当する額を受領時に寄付金収益として計上する。

(新日本有限責任監査法人 2017, 270)

寄付者が寄付金の使途を特定した場合においては、独立行政法人はその使途に寄付金を使用する義務を有していると解され、寄付金の受領によってそのような義務を負った独立行政法人は、寄付金の受領時点で負債と計上し、その使用に応じて負債を収益化する(岡本 2008, 527)。ただし、寄付金は寄付者の意図に従って費消することに最大の意味があり、運営費交付金のように、その使用について独立行政法人が裁量を働かせることはそもそも期待されていないため、運営費交付金に係る収益化基準の場合のような処理が認められているというわけではないとしている(岡本 2008, 527)。

財源別による会計処理から、運営費交付金については、前受収益的性格を有するという理由により、運営費交付金受領時点は、流動負債に計上されることとなる。その後、業務の達成度合に応じて、収益化されることになる。補助金等についても、補助金等受領時点では、流動負債に計上され、補助金等の交付の目的に従った業務の進行に応じて収益化を行うものとされる。寄付金についても、寄付者が寄付金の使途を特定した場合においては、独立行政法人はその使途に寄付金を使用する義務を有していると解され、寄付金の受領時点で負債と計上し、その使用に応じて負債を収益化することになる。

一方、施設費については、施設費を受領したときには、相当額を預り施設費として流動負債に計上する。しかし、施設費は政策の実施に当たって必要な固定資産を購入するための財産的基礎とすることを意図して支出されているため、施設費を財源として取得する固定資産については、独立行政法人の裁量の余地はないため、その財源である施設費を収益化することにはなじまず、最終的には資本剰余金として処理することになる。寄付金のうち、民間出せん金は、出せん者の意図が独立行政法人の業務運営の財産的基盤に充てる趣旨で出せんされたものであるならば、贈与資本に該当するものと考え、資本剰余金に計上することになる。

事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理は、独立行政法人の計算構造の根幹をなす損益均衡の原則を確保するための措置であった。

4.2.2 独立行政法人特有の業務の簿記処理

本章の検討から、独立行政法人には、独立行政法人特有の財源措置があり、財源措置の性質により会計処理も異なることが明らかとなった。そこで次に、各種の財源によって固定資産を取得した場合の会計処理について検討を行う。

4.2.2.1 運営費交付金を財源とする固定資産の取得

「基準及び注解」によれば、独立行政法人が固定資産等を取得した際、その取得額のうち運営費交付金に対応する額については、次のように処理するものとしている。

「(1) 取得固定資産等が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できる場合においては、ア 当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画等の想定範囲内であるときに限り、その金額を運営費交付金債務から資本剰余金に振り替える。イ 当該資産が非償却資産であって上記アに該当しないとき又は当該資産が償却資産若しくは重要性が認められるたな卸資産（通常の業務活動の過程において販売するために保有するものを除く。以下、この項において同じ。）であるときは、その金額を運営費交付金債務から別の負債項目である資産見返運営費交付金に振り替える。資産見返運営費交付金は、償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を、たな卸資産の場合は消費した際に、当該消費した相当額を、それぞれ取り崩して、資産見返運営費交付金戻入として収益に振り替える。(2) 取得固定資産等が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合においては、相当とする金額を運営費交付金債務から収益に振り替える。」（「基準及び注解」第81）

【仕訳例】

① 運営費交付金 100,000 千円が当座預金に振り込まれた。

(借) 当座預金 100,000,000 (貸) 運営費交付金債務 100,000,000

② 機械装置 21,000 千円の納入の確認、請求書を受領した。

(借) 機械装置 21,000,000 (貸) 未払金 21,000,000

③ 運営費交付金債務の振り替え

(ア) 非償却資産の場合（中期計画等の想定範囲内での購入）

(借) 運営費交付金債務 21,000,000 (貸) 資本剰余金 21,000,000

運営費交付金で非償却資産を購入することは、独立行政法人の財産的基礎を構成するものと考えられることから、運営費交付金債務を資本剰余金に振り替える。

(イ) 償却資産の場合（中期計画の想定範囲外の非償却資産の購入の場合も同様）

(借) 運営費交付金債務 21,000,000 (貸) 資産見返運営費交付金 21,000,000

償却資産（中期計画の想定範囲外の非償却資産）の購入の場合、運営費交付金債務を資産見返運営費交付金（固定負債）に振り替える。この資産見返運営費交付金は、業務の進行に応じて運営費交付金の収益化を行うために、固定資産の取得価額相当額の運営費交付金債務を一旦、取り崩してプールしておく勘定である。この後、減価償却に合わせて収益化を行う。

(ウ) 取得固定資産等が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合

(借) 運営費交付金債務 21,000,000 (貸) 運営費交付金収益 21,000,000

取得固定資産が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合は、その相当額を全額収益化する。

④ 支払期日が到来し、代金を当座預金から支払った。

(借) 未払金 21,000,000 (貸) 当座預金 21,000,000

⑤ 決算において固定資産の減価償却を行う(償却資産のみ) 21,000 千円の固定資産を耐用年数 5 年、残存価額 1 円で減価償却を行うとする。

(借) 減価償却費 4,200,000 (貸) 減価償却累計額 4,200,000

⑥ 資産見返運営費交付金の収益化(償却資産のみ)

(借) 資産見返運営費交付金 4,200,000 (貸) 資産見返運営費交付金戻入 4,200,000

減価償却とともに、資産見返運営費交付金の収益化を行うことになる。この収益化は減価償却に対応する形で行われるため、減価償却費(費用)と資産見返運営費交付金戻入(収益)によって損益に与える影響は相殺される。

(新日本有限責任監査法人 2017, 305-306)

上記の③の(ア)のように、取得する資産が非償却資産であって、その取得が中期計画等の想定範囲内であるときに限り、その金額を運営費交付金債務から資本剰余金に振り替えることができる。なぜならば、通則法第八条第 1 項によれば、「独立行政法人は、その業務を確実に実施するために必要な資本金その他の財産的基礎を有しなければならない」としているからである。そのため、「独立行政法人の財産的基礎を構成することとなる取引に関しては、独立行政法人会計において、損益計算ではなく資本計算の枠組みで会計処理が行われることが前提となっていることが窺われる」と指摘される(岡本 2008, 533)。なぜなら、「独立行政法人が業務を実施するうえで必要となる財産的基礎を整備する責任は国にあるという政策判断のもと、財産的基礎に係る会計処理は独立行政法人の業務の実績を測定するツールとしての損益計算の枠外に置こうとする制度設計の考え方が背景として存在する」からである(岡本 2008, 533)。このような背景から、取得資産が独立行政法人における財産的基礎を構成しない場合は、損益計算の枠組みで行われることになる。その仕訳例が上記の仕訳例③の(イ)および⑤、⑥となる。

岡本(2008, 542-543)によれば、企業会計においては、期間損益の適正な計算を行うために費用収益対応の原則並びに費用配分の原則に従い、期間収益に対応する償却資産の減価部分について期間費用を構成する費用として認識しようとするものである。しかしながら、独立行政法人がその業務を実施するうえで必要となる償却資産に投下される資金は、必ずしも独立行政法人自らが獲得する自己収入によって回収することが予定されているわけでないという。そこで、償却資産の減価の補填財源となる収入を自ら獲得することは想定されおらず、このような状況において減価償却を損益計算に含めると、減価償却相当分を含む費用が収益に比して過大となり、損益計算を行った結果として減価償却相当分だけ費用収益が不均衡になる恐れがあると指摘している。

そこで、この損益の不均衡をなくすための措置として、上記のような仕訳が行われること

になる。すなわち、運営費交付金債務を資産見返運営費交付金（固定負債）に振り替える。この資産見返運営費交付金は、業務の進行に応じて運営費交付金の収益化を行うために、固定資産の取得価額相当額の運営費交付金債務を一旦、取り崩してプールしておく。そして、この後、減価償却とともに、資産見返運営費交付金の収益化を行う。その結果、この収益化は減価償却に対応する形で行われるため、減価償却費（費用）と資産見返運営費交付金戻入（収益）によって損益に与える影響は相殺される。これにより、損益の均衡は保たれることになる。独立行政法人の計算構造の根幹をなす損益均衡の原則を確保するために、「資産見返運営費交付金」という勘定が計上され、さらには、収益と費用が同時に計上されることになるのである。補助金等および寄付金における固定資産取得の場合においても、同様の会計処理となる。

4.2.2.2 施設費を財源に固定資産を取得した場合の会計処理について

「基準及び注解」によれば、独立行政法人における施設費は、国から拠出された対象資産の購入を行うまでは、その用途が特定された財源として、預り施設費として負債に計上される（「基準及び注解」第82）。そして、「施設費を財源とする償却資産については、通常、『第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理』にしたがって減価償却の処理を行うことが想定される。そのような場合には、当該資産の購入時において、預り施設費を資本剰余金に振り替えることとし、独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成するものとする。資本剰余金は、『第87 特定の資産に係る費用相当額の会計処理』により、減価償却の進行に応じて実質的に減価していくこととなる」とされている（「基準及び注解」第82）。

【仕訳例】

前提条件

- X1年4月1日(X1事業年度期首)に施設費を財源として建物1,000,000を取得した。
- 当該資産は減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして、取得時までに特定されている。
- 耐用年数5年、残存価額ゼロ、定額法にて減価償却を実施する。

(1) X1年4月1日

資産の取得及び預り施設費の資本剰余金への振替

(借) 建物	1,000,000	(貸) 現金及び預金	1,000,000
預り施設費	1,000,000	資本剰余金	1,000,000

(2) X2年3月31日 減価償却

(借) 減価償却相当累計額	200,000	(貸) 減価償却累計額	200,000
(減価償却相当額)			

(建物の減価償却費 1,000,000/5年=200,000)

(「基準及び注解に関する Q&A」 Q20-2)

「基準及び注解に関する Q&A」 Q20-2 によれば、『特定の償却資産の減価償却取引については、費用として扱うべきでない資源消費額であると同時に、会計上の財産的基礎の価値減少額を表すという借方の二つの側面と、資産の価値の減少額という貸方の側面を加えた、三つの側面を一つの仕訳で表す必要がある。このため、「その他行政コスト」である「減価償却相当額」と「その他行政コスト累計額」である「減価償却相当累計額」の両科目が、借方に同時に発生することになっている（「基準及び注解に関する Q&A」 Q20-2）。また、損益計算書上の費用と「その他行政コスト」で構成される独立行政法人の行政コストは、独立行政法人がアウトプットを産み出すために使用したフルコストの性格を有するとともに、独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストの算定基礎を示す指標としての性格を有するため、国民から見た情報の重要度は極めて高いものと考えられるとされている（「基準及び注解に関する Q&A」 Q20-2）。そこで、「その他行政コスト」及び「その他行政コスト累計額」が同時に計上されることを明確にすること及び行政コストの重要性の観点から、「減価償却相当累計額（減価償却相当額）」という形式で、「その他行政コスト累計額」に係る勘定科目の後に「その他行政コスト」に係る勘定科目を括弧書きで記載することとしている（「基準及び注解に関する Q&A」 Q20-2）。

4.2.2.3 寄附金を財源に固定資産を取得した場合の会計処理について

独立行政法人が用途を特定した寄附金によって非償却資産を取得した場合においては、これが中期計画等の想定範囲内である場合には、独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成するものと考えられることから、資本剰余金に振り替えるものとする（「基準及び注解」注66）。

- 非償却資産（中期計画等の想定範囲内）の取得時の処理

【設例】

寄附者から用途の特定を受けた寄附金 50,000 千円を受領し、土地を購入した。

(借) 土地	50,000,000	(貸) 現金及び預金	50,000,000
(借) 預り寄附金	50,000,000	(貸) 資本剰余金	50,000,000

(あずさ監査法人パブリックセクター本部 2019, 186)

当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画等の想定範囲内に該当しないとき及び当該資産が償却資産であるときは、寄付金の金額を預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金に振り替える（「基準及び注解」第 85 第 2 項 (2)）。

- 非償却資産（中期計画等の想定範囲外）または償却資産の取得時の処理

【設例】

寄附者から用途の特定を受けた寄附金 50,000 千円を受領し、機械装置を購入した。

(借) 機械装置	50,000,000	(貸) 現金及び預金	50,000,000
(借) 預り寄附金	50,000,000	(貸) 資産見返寄附金	50,000,000

(あずさ監査法人パブリックセクター本部 2019, 187)

当該資産が償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益に振り替える（基準第 85 第 2 項 (2)）。

- 減価償却時の処理

【設例】

上記で取得した機械装置にかかる減価償却費 10,000 千円を計上した。

(借) 減価償却費	10,000,000	(貸) 減価償却累計額	10,000,000
(借) 資産見返寄附金	10,000,000	(貸) 資産見返寄附金戻入	10,000,000

(あずさ監査法人パブリックセクター本部 2019, 187)

償却資産を取得した場合には、その財源は寄附金という形ですでに確保されており、期間損益が発生することは妥当ではないという趣旨から、減価償却費を計上するとともに資産見返寄附金を収益化し、費用と収益を対応させることになる（あずさ監査法人パブリックセクター本部 2019, 187 頁）。

- 除売却時の処理

【設例】

上記で取得した機械装置を 35,000 千円で売却した。

(借) 現金及び預金	35,000,000	(貸) 機械装置	50,000,000
減価償却累計額	10,000,000		
固定資産売却損	5,000,000		
(借) 資産見返寄附金	40,000,000	(貸) 資産見返寄附金戻入	40,000,000

(あずさ監査法人パブリックセクター本部 2019, 188)

この結果、損益計算書上、機械装置の固定資産売却損と資産見返寄附金戻入の 2 つが計上されることになる（あずさ監査法人パブリックセクター本部 2019, 188）。資産見返寄附金を計上している固定資産を売却、交換又は除却した場合は、これを全額収益に振り替えるものとする（「基準及び注解」注 66）。

5 独立行政法人会計における複式簿記の定義と意義

5.1 独立行政法人における複式簿記の必要性

通則法第三十七条によれば、「独立行政法人の会計は、主務省令で定めるところにより、原則として企業会計原則によるものとする」（通則法第三十七条）と規定されている。「中央省庁等改革の推進に関する方針」によれば、「独立行政法人の会計については、適切に情報開示を行うために、独立行政法人の財政状態及び運営状況を明らかにすることを目的とし、発生主義の考え方を導入する」としている（中央省庁等改革推進本部 1999, III17 (1)）。そして、「独立行政法人の会計については、その財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び資本を記載し、正しく表示するものでなければならない。また、その運営状況を明らかにするため、すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、かつ、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない」としている（中央省庁等改革推進本部 1999, 17 (2)）。また、「独立行政法人の会計基準は企業会計原則によることを原則とするが、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等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加えるものとする。そのため、会計専門家を交えて細目について必要な研究を行うものとする」とされた（中央省庁等改革推進本部 1999, 17 (3)）。

独立行政法人会計基準は、独立行政法人の財政状態及び運営状況を明らかにするために、発生主義の考え方が導入されることになった。そして、独立行政法人会計基準は、通則法で定めるところにより、企業会計原則に従うが、企業会計原則は営利企業を前提としたものであることから、独立行政法人の特性を考慮して、独立行政法人の会計基準に必要に応じて修正を加えることとしている。

「基準及び注解」の「第1章 一般原則 第2 正規の簿記の原則」において、「独立行政法人の会計は、独立行政法人の財政状態及び運営状況に関するすべての取引その他の事象について、複式簿記により体系的に記録し、正確な会計帳簿を作成しなければならない」（「基準及び注解」第2）、「会計帳簿は、独立行政法人の財政状態及び運営状況に関するすべての取引その他の事象について、網羅的かつ検証可能な形で作成されなければならない」（「基準及び注解」第2）、「独立行政法人の財務諸表は、正確な会計帳簿に基づき作成し、相互に整合性を有するものでなければならない」（「基準及び注解」第2）こととしている。そして注解(1)において、「独立行政法人においては、その財政状態及び運営状況に関するすべての取引その他の事象について捕捉しうる合理的な会計処理及び記録の仕組みとして、複式簿記を導入するもの」とされている（「基準及び注解」第2（注1））。このように独立行政法人における会計は、発生主義に基づき、記録方法として複式簿記を採用することが定められてい

る。

では、なぜ独立行政法人会計において複式簿記を導入する必要があるのでしょうか。その理由について、岡本（2008, 374）によれば、「独立行政法人は、その業務を確実に実施するために、国から必要な財源措置を受けることとなっており、これを納税者としての国民との関係において捉えるならば、その業務の確実な実施を担保するために、国民から経済的価値を有する経済資源を負託された関係にある」という。そのため、「現金主義・単式簿記をベースとする国の会計システムをみた場合、フロー情報として現金預金ないし財務資源しか補足できておらず極めて不十分であるといわざるを得ない。独立行政法人制度では、企業会計的手法等を導入することにより、発生主義・複式簿記をベースに、負託された全ての経済資源を会計計算の対象とし、フロー情報に加えてストック情報の捕捉することを企図している。また、このようにすることによって、独立行政法人が提供する行政サービスの受益者としての国民も、初めてそのサービスがどのような資源を使って提供されたのか、また、その資源はどのように調達されたのかを知ることが可能となる」と指摘している（岡本 2008, 375 頁）⁽⁴⁾。

複式簿記を導入することにより、現金主義および単式簿記だけでは提供することのできない財務情報を提供することができる。そのことにより、独立行政法人は、国民から経済的価値を有する経済資源を負託されたことに対する説明責任を果たせることになる。

5.2 独立行政法人における複式簿記の意義

独立行政法人の特徴の一つとして、独立行政法人が業務運営を行う際の財源措置が挙げられる。独立行政法人は、営利企業のように独立採算制を採用していないため、独立行政法人が業務運営を行うために必要な財源は、国から財源措置がされることになる。国からの財源措置は、国民からの税金で賄われている。そこで、独立行政法人はその業務の実施に関して負託された経済資源に関する財務情報を負託主体である国民に対して開示する責任を負うものとされる。そのため、独立行政法人により作成される財務報告は、その利用者である国民その他利害関係者に対して利用目的に適合した有用な内容を提供するものでなければならない。現金主義や単式簿記を基礎とする会計では、フロー情報として現金預金ないし財務資源しか補足できない。そこで、独立行政法人制度では、企業会計的手法等を導入することにより、発生主義・複式簿記を基礎に、負託された全ての経済資源を会計計算の対象とし、フロ

⁽⁴⁾ 岡本（2008, 383-384）によれば、さらに独立行政法人の会計において複式簿記が導入された理由について、「独立行政法人をとりまく社会経済環境が複雑化している現状を踏まえるならば、単式簿記で秩序たった記録を行うことは困難な場合が想定されることから、啓蒙的な意味も含めて、独立行政法人会計において、複式簿記を採用することにしたと考えられる」とも指摘している。

一情報に加えてストック情報を捕捉することを企図した。この点に、まず、複式簿記の意義が見いだせる。

次に、独立行政法人特有の計算原理である損益均衡の確保のための簿記の意義が考えられる。独立行政法人は、公共的な性格を有し、本来的には利益の獲得を目的とせず、公的なサービスの提供を行うことを目的としているため、運営費交付金及び補助金等による国からの財源措置が行われる。そのため独立行政法人においては、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っている。このような観点から、独立行政法人が中期計画、中長期計画及び事業計画に沿って通常の運営を行った場合、運営費交付金及び補助金等の財源措置との関係においては損益が均衡するように損益計算の仕組みが構築されている。しかし、固定資産の取得による減価償却の会計処理においては、前述のように、損益の不均衡が生ずることになる。そこで、複式簿記の技法を用いて、損益の均衡を保っているといえる。

このように複式簿記により、よりの確な国民への説明責任を果たすとともに、独立行政法人の計算構造に特有な損益の均衡を保つことを可能にしているといえる。

【参考文献】

- あずさ監査法人パブリックセクター本部編 (2019)『独立行政法人会計の実務ガイド第3版』中央経済社。
- 一般財団法人行政管理研究センター (2021)『独立行政法人・特殊法人 総覧 令和2年度版』。
- 岡本義則 (2008)『独立行政法人の制度設計と理論』中央大学出版部。
- 行政改革会議 (1997)『最終報告』。
- 新日本有限責任監査法人 (2017)『よくわかる独立行政法人会計基準—実践詳解』改訂第4版, 白桃書房。
- 総務省行政管理局・財務省主計局・日本公認会計士協会 (2020)『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関する Q&A』, https://jicpa.or.jp/specialized_field/_files/2-14-0-2b-20190326.pdf (2021年8月15日閲覧)。
- 総務省「独立行政法人制度等」, https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/gyoukan/kanri/_satei2_01.html (2021年7月30日閲覧)
- 中央省庁等改革推進本部決定 (1999)『中央省庁等改革の推進に関する方針』。
- 独立行政法人会計基準研究会・財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会 (2020)『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解』』。
- 独立行政法人国立公文書館『令和2年度独立行政法人国立公文書館年度目標』。
- 独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会・財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会総務省 (2017)『独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針』。

第6章 国公立大学法人の簿記

中村文彦（長野県立大学）

1 はじめに

本章では、国公立大学法人において行われる簿記の基本的な特徴について検討を行う。

国公立大学法人は、国立大学法人と公立大学法人とを合わせた総称である。両者の間に多くの共通点が存在することからこのように呼ばれることが多いが、実は、両者の間には、制度的な背景をはじめ、適用される法令、設立に至るまでの経緯、そこに関わるステークホルダー等々、様々な違いが存在している。

そこで、まず国立大学法人の簿記および公立大学法人の簿記について、それぞれ個々に観察しながら現状を整理し、そのうえで両者の間にどのような同一性や類似性、そして相違が存在するのかを検討する。

2 国立大学法人の概要

2.1 国立大学の法人化の経緯

国立大学の法人化は、図表 6-1 に示されているように、1999（平成 11）年 4 月の閣議決定「国の行政組織等の減量、効率化等に関する基本的計画」を端緒として大きく動き出している。

当時の第一次小渕恵三内閣は、その前の橋本龍太郎内閣の代から準備が進められてきた中央省庁の再編化に向けて邁進し、独立行政法人制度の導入はそのひとつの柱と位置付けられていた⁽¹⁾。教育と研究という公的な役割を担う国立大学は、他の独立行政法人とは性質を異にするため独立行政法人化の流れにおいては別枠とされながら、全体の動向に同調するよう

⁽¹⁾ 独立行政法人は、もともと 1980 年代に英国のサッチャー政権下で登場した「エージェンシー」の日本版を導入するというアイデアから生まれたものと言われる（中井 2004, 49-50）。この点につき、現在公開されている橋本龍太郎内閣時代の行政改革会議関連の資料（<https://www.kantei.go.jp/jp/gyokaku/#gaiyou>）を確認すると、第 5 回会議（1997 年 2 月 5 日）で、事務局調査員が諸外国の行政組織および行政改革の動向を説明する際に英国のエージェンシーを紹介しており、第 6 回会議（1997 年 2 月 19 日）で、有識者として参加した石光弘氏から提示された行政改革のシナリオのひとつにエージェンシー化があったことで議論が始められているようである。

制度の整備充実化が図られた。

具体的には、2000（平成12）年7月より、国立大学関係者を含む有識者によって構成される調査検討会議が組織され、法人化についての検討が開始された。その際、大学改革の推進、国立大学の使命、自主性・自律性、という前提が置かれ、その上で、①個性豊かな大学作りと国際競争力ある教育研究の展開、②国民や社会への説明責任の重視と競争原理の導入、③経営責任の明確化による機動的・戦略的な大学運営の実現、という視点が設定された（新日本有限責任監査法人2017、2）。

図表 6-1 国立大学の法人化の経緯

1999（平成11）年4月	閣議決定「国の行政組織等の減量、効率化等に関する基本的計画」
2000（平成12）年7月	調査検討会議による検討開始
2002（平成14）年3月	調査検討会議による最終報告「新しい『国立大学法人』像について」
2002（平成14）年11月	閣議決定
2003（平成15）年7月	国立大学法人法等関係法が成立（10月施行）
2004（平成16）年4月	国立大学法人に移行

出典：文部科学省「国立大学の法人化の経緯」をもとに筆者作成

この検討の成果が、2002（平成14）年3月に「新しい『国立大学法人』像について」という最終報告にとりまとめられたことを受けて、国立大学法人法等関係法が2003（平成15）年7月に成立（10月に施行）し、最終的に、国立大学法人への移行が2004（平成16）年4月に実現することとなったのである。

2.2 国立大学法人の特徴

国立大学法人は、国立大学を設置して教育研究を行うことを目的に、国立大学法人法に基づいて設立された法人である。

大学は、教育活動および研究活動を担うことを基本任務とする存在である。対象とする学術領域に基づいて、各国立大学法人では様々な運営活動が行われ、なかには附属大学病院等の事業を経営することで学生の実習や教員の研究の場を充実させるものもある。

国立大学法人を特徴付けるひとつの側面が、国という公的存在との緊密な関係に基づいて運営活動が行われることである。国立大学法人の業務は、公共上必要なものと位置付けられており、これを確実に実施するために国による財源措置が行われているのである。

国立大学法人を特徴付けるもうひとつの側面は、独立行政法人として運営活動が行われることである。既述のように、行政機関のスリム化と一対をなす形で行われた独立行政法人化では、業務の質・効率性の向上が図られており、国立大学法人も、この趣旨から国から独立

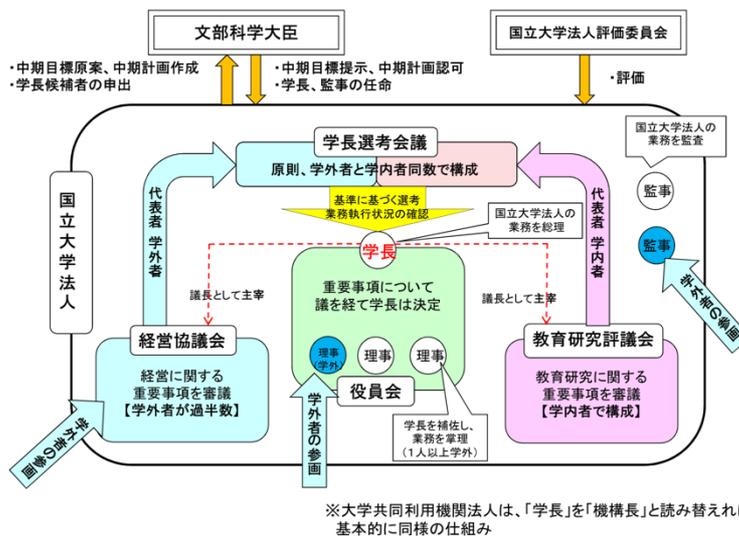
した法人に自律的な運営活動が委ねられている⁽²⁾。この結果、民間的発想のマネジメント手法の導入、学外者の参画、非公務員型の弾力的人事システムへの移行等が可能となっている。

この一方で、運営主体は依然として国に置かれ続けることから、運営実績が事後評価される仕組みが採用されている。つまり、各国立大学法人は、事後評価を念頭に置きつつパフォーマンスを極大化すべく運営活動を行うため、結果的にサービス向上、運営効率化、業務透明性の向上が図られることが制度的に意図されているのである⁽³⁾。

2.3 国立大学法人の運営活動①：ガバナンスの体制

国立大学法人のガバナンス体制は、図表 6-2 に示されるように、大きく法人内部と外部の 2 つに分けて捉えることができる。最初に、法人内部のガバナンス体制を概観しよう。

図表 6-2 国立大学法人のガバナンス体制



出典：文部科学省（2018，1）

学長は、所属職員を統督しながら校務をつかさどり、国立大学法人を代表してその業務を総理することを職務とし、教育研究および経営について最終的な判断を行う強い権限を有し

⁽²⁾ 国立大学法人法第 35 条の独立行政法人通則法の準用規定からも明らかなように、同法には、独立行政法人の枠組みを大枠として利用しつつ、各大学に実際の運営を任せ、大学の活性化を測ろうとする意図が存在している（新日本有限責任監査法人 2017，2）。

⁽³⁾ 大学の運営活動に対する評価は、もともとは、当時の「文部省が 91 年、大学の設置基準を緩める代わりに、質の向上のための大学自身による自己点検・評価を導入したこと（中井 2004，29）」が端緒となっているが、独立行政法人の場合、この流れに加えて、強い権限を与えられた国立大学法人のトップマネジメントの運営行動を運営効率化に結びつけるべく、さらなる事後評価の仕組みが構築されているのである。

ている（高等教育局国立大学法人支援課 2014, 6）。大学には、教育研究に関する重要事項を審議する教育研究評議会⁽⁴⁾と、経営に関する重要事項を審議する経営協議会⁽⁵⁾が設置されるが、学長はそのどちらにも属し、議長としてそれらを主宰することになる。

これらの機関で審議された重要事項を含めて、実際に、中期目標についての意見および年度計画に関する事項、国立大学法人法により文部科学大臣の認可又は承認を受けなければならない事項、予算の作成および執行並びに決算に関する事項、当該国立大学・学部・学科その他の重要な組織の設置又は廃止に関する事項、その他役員会が定める重要事項、等に関する決定を学長が行う際には、学長および理事で構成される役員会⁽⁶⁾の議を経なければならないとされている（同, 12）。

学長の選考は、学外者の代表と学内者の代表とで構成される学長選考会議⁽⁷⁾で行われた後、これを受けて国立大学法人が行なった申出に基づき文部科学大臣が行う（同, 7）。

このような仕組みのもとで実際に行われた国立大学法人の運営活動に関する財務や会計の状況、教育研究や社会貢献の状況、学長の選考方法、大学内部の意思決定システム等の大学ガバナンス体制等に関しては、文部科学大臣が任命した監事によって監査が行われることとされており、監査を行った監事は、必要があると認めるとき、監査結果に基づいて学長または文部科学大臣に意見を提出することができることとされている（同, 13）。

このように国立大学法人内部のガバナンス体制には、先述のような国立大学法人の二つの特徴が明確に反映されていることが理解される。すなわち、設置者としての国の運営活動上

(4) 教育研究評議会は、教育研究を直接担当する者の意見を教学面の方針に反映させる仕組みとして設計された審議機関である。教育研究評議会は、1 学長、2 学長が指名する理事、3 学部等教育研究上重要な組織の長のうち、教育研究評議会が定める者、4 その他教育研究評議会が定めるところにより学長が指名する職員（副学長、研究所長、学部代表の教授、附属図書館長、事務局長など）等から構成される（高等教育局国立大学法人支援課 2014, 18）。

(5) 経営協議会は、法人化に伴う組織・人事面、財務面における裁量の拡大に対応して、各国立大学がその裁量を効果的に活用するため、経営について専門性を有する学外の知見を積極的に活用するなど経営基盤の強化を目的として設けられた機関であり、委員の過半数は学外委員でなければならないとされる（高等教育局国立大学法人支援課 2014, 16）。

(6) 本来、独立行政法人には「役員会」制度は置かれていないが、国立大学法人に設けられる理由については、規模が相対的に大きいこと、経営協議会と教育研究評議会両者の審議を踏まえ国立大学法人内のコンセンサスを形成する仕組みが必要なこと、国立大学の経営上の意思決定を行うに当たっては多角的な観点を踏まえた適切な判断が必要であること、が挙げられている（高等教育局国立大学法人支援課 2014, 12）。

(7) 学長選考会議は、大学の自主性を尊重しつつ、経営に責任を持つ法人の長としての役割と教学の長としての学長の役割を等しく重視するため、経営協議会において学外委員から選出された者と教育研究評議会において選出された者、それぞれ同数をもって構成されている（高等教育局国立大学法人支援課 2014, 7）。ただし、運営に関する大学の裁量を考慮し、現学長と理事長が委員総数の3分の1に満たない範囲で学長選考会議の委員となることを認めている（同, 8）。

の関わりを最小限に留めつつ学長に大きな裁量を与え、また、サポートを用意することで、各大学の自律性と効率性を戦略的に追求し得るマネジメント体制を構築しながらも、要所においては、学外者の参画などをはじめ、学長の執行権に対する統制構造を用意しておくことで、大学内部で常に統制のとれた大学運営活動が行われるよう工夫された仕組みが構築されているのである。

それでは、こうした国立大学法人のマネジメントを支える外部のガバナンス体制とそのサイクルはどうなっているであろうか。

国立大学法人は、上述の内部ガバナンス体制の下、自らの経営理念とビジョンに基づいて、法人内外の環境、資源等を適宜勘案しながら経営戦略を策定する。経営戦略には、大きく分けて、法人戦略、部門戦略そして能別戦略の3つの異なったレベルのものがある（国立大学財務・経営センター2004, 2-5 および 2-6）。全体戦略を策定する法人戦略では、まず「教育」、「研究」、「社会サービス」という3つの領域において法人が事業を行うドメインを決定する（同, 2-5）。次に、限られた資源を3つの領域にバランスよく活用できるよう、事業ポートフォリオ・バランスを決定する（同, 2-5 および 2-6）。全体の戦略が決定されると次に部門戦略を決定しなければならない。すなわち、学部、研究センター、附属病院等のレベルにおいて、「教育戦略」「研究戦略」「社会サービス戦略」の3つをそれぞれ策定するのである（同, 2-6 および 2-7）。さらにこれらを、財務、組織、施設、調達、情報システム、マーケティング等の機能レベルで具体的に考え、最終的には、全体的に整合性のとれた機能別戦略を策定する必要がある（同, 2-7）。

法人は、このようなプロセスを経て策定した経営戦略を遂行するため、計画を立案する。現行の制度においては、6年間という中期の目標について具体的にその内容を構想し、それに基づいて中期目標を書類として作成する必要がある（①中期目標の作成）。

先述のように、大学法人の経営面の重要事項に関しては経営協議会で、研究教育面の重要事項に関しては教育研究評議会で、それぞれ審議された上で、学長が役員会の議を経て決定する仕組みとなっており、各国立大学法人はこの仕組みを通じて、その基本理念に基づく長期目標や中期目標を策定することになる。ただし、この中期目標には、文部科学大臣から認可を得るというハードルが設定されているので、この点について注意しなければならない^⑧。

中期目標が認められた後、国立大学法人は、中期目標に基づいて具体的な中期計画を作成して、それを文部科学大臣に届け出なければならない（②中期計画の届出）。これは、既に策定された長期目標や中期目標を実現するための道筋や手段等を考え、その上で限られた資源を「教育」「研究」「社会サービス」にどのように配分するかを、例えば、施設設備の取得計

^⑧ 中期計画に対する文部科学大臣からの認可という手続きの存在は、私立大学の経営上のガバナンスと比べて大きく異なる点である。

画、修繕計画、学生数予測、授業料・人権費等の予測、資金計画等といった数値によるシミュレーション等を必要に応じて行いつつ明らかにし、実際に貨幣的で体系的な予算⁹⁾等を編成しながら具体化するプロセスである(同、3-12)。これに関しても、原則として認められた範囲であれば計画を自由に設定できるとされてはいるが、国立大学法人という性質から本質的に課される資金使途の制限、事後評価、予算管理上の制限や実行可能性等に対して十分配慮する必要がある。

中期計画を届け出た後、国立大学法人は、この中期計画に基づいて事業年度ごとに具体的な年度計画を作成し、それを文部科学大臣に届け出ることになる(③年度計画の届出)。この際、毎年度の予算についても、「中期計画全体にかかる予算、収支計画にしたがって作成され、主務大臣に年度計画の一部として届け出がなされる(同 4-5)」。

こうして届け出た計画に基づいて、実際の国立大学法人の運営活動が行われることになる。具体的には、教育活動、研究活動、社会サービス活動が、それぞれ配分された予算に基づいて行われ、それに伴って予算が次第に執行されることになる。そのため、各部局には予算配分を通じて予算執行に対する責任が課されることになり、予算を管理する必要性が生じることとなる。

予算管理に際しては、各部局が、支出責任単位(コストセンター)、収支責任単位(プロフィットセンター)、資源責任単位(投資センター)のいずれの責任単位であるかを考える必要がある(同、4-8、4-9 および 4-10)。

運営活動が行なった後、国立大学法人は、事業年度ごと、中期計画年度ごとに、それぞれ外部の事業評価を受ける必要がある。そのため、各国立大学法人は基礎資料を作成し、事業別の実績を十分に把握しておかなければならない(④事業評価)。もとより、こうした外部評価を受ける以前の段階で、上述してきたように国立大学法人には、幾つもの内部評価の仕組みが形成されている。監事による業務監査および会計監査、経営協議会や教育研究評議会による内部評価である(同、6-11)。

法人にはもうひとつ重要な役割が残されている。それは事業年度ごとに運営活動の顛末に関する決算書類を作成して、文部科学大臣の承認を得なければならないことである(⑤各種財務諸表の作成)。この際の財務諸表は、会計監査人による外部監査を受け、会計監査人の意見を付さなければならないこととされている(同、6-11)。したがって、国立大学法人には、運営活動を適切に行うだけでなく、その顛末を適切に財務諸表に表現することに対する責任が求められていることになる。

⁹⁾ 国立大学財務・経営センター(2004)によれば、予算を作成する目的は、①資源配分を通じた戦略実現、②戦略達成の経済的誘因、③戦略意図の学内伝達と意思疎通、④アカウンタビリティと統制のメカニズム、⑤財務健全化・規律保持の5つである(4-4)。

2.4 国立大学法人の運営活動②：資金の循環プロセス

上述した国立大学法人の運営活動に関しては、資金の循環プロセスの視点から捉えると特徴を理解しやすい。すなわち、資金等を調達する活動、調達した資金の支出に関わる活動、資金が大学法人内に流入する収入に関わる活動、という3つの局面である。

【資金等調達の活動】

国立大学法人における資金等の調達活動には、基本的に2つの源泉が存在する。

ひとつの資金源泉は、大学運営のための財産的基礎としての資本金を、国から政府出資金等として受け入れる活動である。これは、資金の提供者として国が法人の財政基盤に関与することを意味するが、その一方で、この関与は入口（基本方針）と出口（業績評価）に限定され、国立大学法人は、国から独立した主体として大学運営全般に関する意思決定を行う大幅な権限と責任を与えられている（国立大学財務・経営センター2004, 1-2）。国立大学法人は国に対する配当等を行う必要がないという点は、この関係性から生じる大きな財務的特徴である。なお、法人化の時点で現有していた設備や備品等については、無償継承されている。

もうひとつの資金源泉は、法人運営にとって必要となる追加資金を、文部科学大臣の認可を受けた上で、借入金や債券によって調達する活動である。この資金調達に関しては、当初、資金の使途を附属病院整備事業と大学等移転事業に限定していたが、国立大学法人の自主的な教育研究環境の整備充実の取組みを支援するため、2005年からは、土地の取得、施設の設置若しくは整備又は設備の設置も、資金の使途に追加された。国立大学法人に対しては、この他、附属病院整備等のために施設整備貸付金事業も行われている。

【支出に関わる活動】

国立大学法人において行われる支出に関わる活動は、基本的に配分された予算の執行という形で行われる。これは、法人において、支出にかかる財源が予算によって措置されており、全ての支出に関わる取引は、どの予算科目から支出するのかを特定して行われなければならないからである⁽¹⁰⁾。

具体的な支出は、物品の購入とサービスに対する支出であり、これらは簿記および会計においては、それぞれ資産に対する支出と費用に対する支出として記帳され計算されることになる。このうち、物品の購入は、主に、財務諸表における資産に関わる項目が支出に伴って

⁽¹⁰⁾ 予算の執行にあたっては、国立大学法人の調達戦略との関係も重要である。各部局が予算編成に基づいて、物品・サービスを購入する際、法人が資源の有効活用を心がけマネジメントを行うことは、法人の活動を保証し価値を高めていくことにつながるためである（国立大学財務・経営センター2004, 7-25）。

流入する取引である。すなわち、各種の有形固定資産の購入、資産のリースに対する契約および支出、無形資産の取得、ソフトウェアの取得、投資その他の資産、有価証券、棚卸資産等の勘定科目で記帳される各種項目に対する支出である。

一方、サービスに対する支出は、主に、財務諸表における費用に関わる項目がサービス等の提供を受けることで生じ、それに対する支出を行う取引である。すなわち、旅費交通費、教育経費、研究経費、診療経費、教育研究支援経費、受託研究費、共同研究費、受託事業費、役員人件費、教員人件費、職員人件費一般管理費、区分が困難な費用等である。なお、消耗品の購入のように物品であっても、会計上費用で処理されるものもある。

【収入に関わる活動】

国立大学法人における収入に関わる活動には、運営を賄う上で必要となる財源の資金流入が含まれている。すなわち、学生納付金収益等のように大学の教育の対価として受領する自己収入だけではなく、運営費交付金による収入や寄付金のような対価性のない資金流入も含まれるのである。

また、国立大学法人の運営活動における収入としては、寮などの財産を貸し付けたことによる財産貸付料収入、附属病院の診療等に係る附属病院収入、受託研究や共同研究を受け入れた場合における受託研究収入や共同研究収入等がある。この他にも、受取利息、有価証券利息等のような財務的性質の収入や固定資産の売却・除却による収入等もある。

3 国立大学法人会計の全体像

3.1 法人化前の国立大学の会計

法人化前においては、国立大学をはじめとする国立学校設置法の対象となる様々な機関(例えば、国立高等専門学校、大学共同利用機関、大学評価・学位授与機構、国立学校財務センター等)の歳入および歳出は、「国立学校特別会計」というひとつの大きな枠組みのもとで、全体として一致するように調整されるシステムが採られていた(国立大学財務・経営センター2004, 1-7)。

この仕組みのもとでは、個々の国立大学における歳入と歳出についての統制はされるものの、両者を一致させる義務は個々の大学には課されていなかった。そのため、それぞれの運営活動上の事情に応じて過不足が生じる場合には、特別会計全体の財政という視点から調整するといった弾力的対応がなされていた(同上)。

公的な財源措置の存在を背景として、事業の確実な実施が公的な立場から行うという思考に基づいて、国は予算の編成から運営内容に至るまで関与していた。そのため、予算編成とその執行についても確実性が求められ、予算管理が重視されていた。つまり、編成段階にお

ける事前統制にウエイトを置き、さらにその後の執行状況を事後評価によって管理することを通じて、事業の確実な実施を図るという仕組みが構築されていたのである。

このような思考は、国立大学における記録計算体系および会計システムにも明確に投影されており、予算の執行および管理に役立ち得るという目的が第一義とされ、それに適う記帳体系が整備されていた。具体的には、特別会計によって統制を受ける歳入および歳出を記帳するための記録計算体系として単式簿記が採用され、予算執行に伴う金銭収支や債権債務等の増減を個々の担当者が記録していた。また、予算の執行に際しては、取引の発生の時点ではなく、現金が授受されたタイミングを重視し、基本的にはこの現金基準に基づいて記帳が行われていた。

ただし、現金の授受という時点を重視するだけでなく、取引の発生から現金が授受されるまでの時間的な差異（タイムラグ）を考慮して出納整理期間（翌年度の4月1日から4月30日）を設け、この調整を行っていた。この点で修正現金基準とも呼ばれている（国立大学財務・経営センター2004, 7-7 および 7-8）⁽¹¹⁾。

このように、法人化前の国立大学特別会計では、それぞれの部署に配分される予算を各々の責任下で管理することを目的として、①単式簿記による記録計算体系を用いた記帳と、②現金基準に基づくタイミングでの記帳の2つが採られていた。このため、大学組織による個々の取引とそれに基づく諸要素の変動が、大学組織全体としてはそれぞれどのように関わり合い、またその結果どのような顛末であるのかといった会計情報が示されず、決算書類である歳入歳出決算書には、基本的に現金収支に基づく会計情報だけが表示されていた。

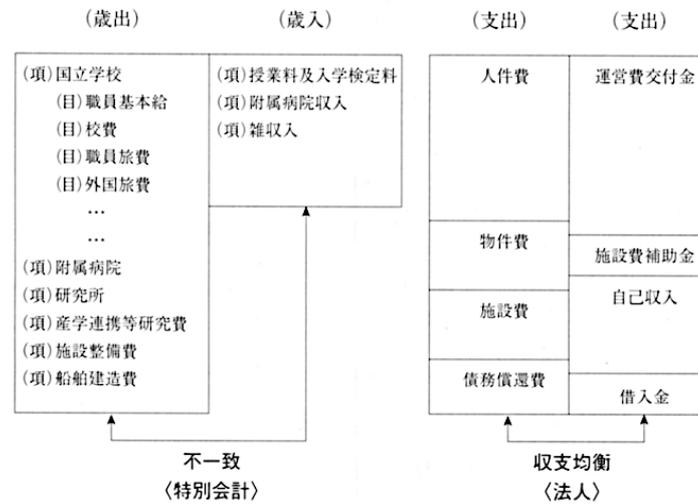
3.2 国立大学法人の会計と計算書類

既に観察したように、国立大学法人は、大学の公的側面を重視しつつも、国から独立したひとつの運営組織としての大学の経営の効率性、多様性および独自性といった側面にも配慮した制度設計がなされている。

そのため、財政面においても、国立学校特別会計のように他の国立機関と合わせるのではなく、ひとつの独立した主体として「大学自ら収支の統合管理（均衡）及び部局等への資源配分を行う（国立大学財務・経営センター2004, 4-1）」こととされている。文部科学省から各国立大学法人に対して配賦される財源措置は、法人化によって運営費交付金と補助金に限られることになったため、自らの組織の収支を均衡させるためには、「自己収入分の変動リスクを負担しなければいけなく（同, 4-2）」なったのである。

⁽¹¹⁾ なお、現金基準は現金主義と呼ばれることもあるが、ここでは、タイミングを決めるものを基準、その基準を用いて構築した記録計算体系の記録タイミングに関する思考を現金主義と考え両者を区別することとする。これは、発生基準についても同様とする。

図表 6-3 法人化前と法人化後の国立大学会計の違い



出典: 国立大学財務・経営センター (2004, 4-2)

法人化前と法人化後の会計の違いを表したものが図表 6-3 である。左側の法人化前の段階では、国立学校特別会計という大きな枠組みが用意されていたため、個々の大学で歳入と歳出の一致を図る必要はなく、当該枠組みの中において収支の均衡が達成されるよう調整がなされていた。それゆえ、基本的に個々の大学に収支を均衡させる努力は必要なかった。しかしながら、図表の右側の法人化後の会計では、国立大学法人という組織体がまさに会計単位になるため、運営費交付金、施設費補助金、自己収入、借入金の総額が、自己の支出額に対して不足している場合、法人の経営努力によって当該不足分を補填しなければならない。この自己収入に関しては、大学の場合、通常は、教育および研究にかかる収入が主たるものということになるが、附属病院を運営している大学の場合には、一般に診療にかかる安定収入も期待し得ることから、附属病院の運営事業について効率性をあげ収益性を高めることも、戦略に織り込むことができるオプションのひとつとして考えることができるだろう。

このように、経営の自助努力がクローズアップされ、基本的には企業会計と同等の仕組みへの転換が図られたのであるが、重要な点で、企業会計とは異なった仕組みが構築されていることにも注目しなければならない。その相違とは、①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こと、②政策の実施主体であり、政策の企画立案の主体として国と密接不可分の関係にあり独自の判断では意思決定が完結しない場合が存すること、③毎事業年度における損益計算上の利益（剰余金）の獲得を目的として出資する資本主を制度上予定しないこと、④独立行政法人に対する動機づけの要請と財政上の観点の調整を図る必要があること、⑤主たる業務内容が教育・研究であること、⑥附属病院収入等の固有かつ多額の収入を有すること、⑦同種多数の法人であり、一定の統一的取扱いが必要であ

ること、の7つ（同、7-9、7-10 および 7-11）である。

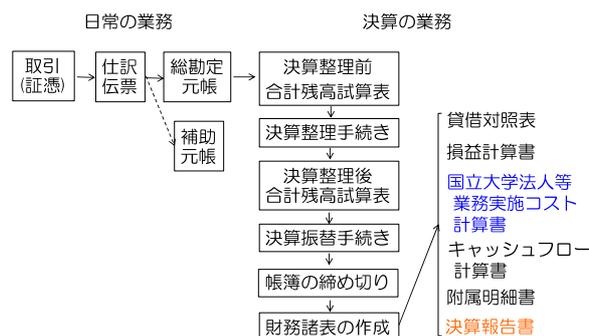
以上の①から④は、国立大学法人が、国から独立した経営主体でありながら、依然として国からの財源措置を受けていることに起因する相違が、⑤から⑦は他の独立行政法人との相違が、それぞれ示されている。なかでも、法人のガバナンス・サイクルにおいて、文部科学大臣にから各国立大学法人の中期目標の認可を受ける手続きは、非常に重要な特徴をもたらす。

ひとつの特徴は、自由裁量の経営戦略にも一定の上限が課されることである。たとえ国立大学法人が主体的に打ち出した方向性であっても、国による認可という手続きを通過しなければ実行できないのである。

もうひとつの特徴は、認可を受けた中期目標の達成を第一義とする中期計画とそれを裏付ける予算が編成されることで、国立大学法人の行動が一定程度制限的なものとならざるを得ないことである。つまり、各国立大学法人は、制度上認められた中期目標を運営活動の重要な指標と捉え、中期計画、年度計画を立案し、それを裏付ける予算を編成した上で、当該計画に基づいて予算を鋭意執行しながら運営活動を進めていかなければならないのである。

このような固有の事項を考慮して、現在の国立大学法人会計では、①利害調整目的（国や地域社会・債権者などの外部利害関係者や、学長・教職員・学生等の内部利害関係者）および、②国民や社会への説明責任、という会計目的が設定され、若干の修正が施された形で企業会計方式が導入されている（同、7-1 および 7-2）。この会計システムにおける会計サイクルとそこで作成される基本的財務諸表は、図表 6-4 のように示される。

図表 6-4 国立大学法人の会計サイクル



出典：新日本有限責任監査法人編（2017、50-57）

ここでは、会計目的を満たす会計情報として、基本的に、企業会計と同様に、ストック（国立大学法人の財政状態）とフロー（国立大学法人の運営状況：企業会計という経営成績）に関する情報を求めている。そのため、運営活動を記帳する記録計算体系についても、通常企業会計と同様に、法人全体の取引を資産、負債、純資産、費用および収益の5つの要素に

分け、取引に基づく5要素の変動とその関連性が、複式記入によって、相互に漏れ無く記録される複式簿記が採用されている。複式簿記の記録計算体系において、運営活動にかかる取引を記録するタイミングに関しても、企業会計の場合と同様に基本的には発生基準が用いられ、諸勘定のデータに関する増減は発生ベースで、日常の記帳業務を通じて、仕訳帳（仕訳伝票）および総勘定元帳へと網羅的に記録され、データベース化される。

会計期間の期末には決算が行われ、決算整理を経た上で、総勘定元帳が締め切れ、ストック情報のデータを表す貸借対照表とフロー情報のデータを表す損益計算書が作成され、そこに期間利益が示される。この際、利益計算処分計算書等の附属明細書も作成される。さらに、複式簿記を通じてアウトプットされる会計情報に基づいて、法人の運営活動に関わるキャッシュ・フロー情報がキャッシュ・フロー計算書に表される。キャッシュ・フロー計算書の作成に関しては、基本的に、簿記の記録計算体系を通じてではなく、精算書方式で行われる。

ただし、先ほども指摘したように、国立大学法人には企業会計方式と違う部分が存在している⁽¹²⁾。第1の違いは、上述の①から⑦のような「国立大学法人に固有の事象」を、「企業会計の枠組み」の範疇において表現していることである。例えば、運営費交付金の受け取りから使用までの一連の取引は、発生基準に基づく複式簿記の記録計算体系を通じて、次のように表現される。まず、運営費交付金の受取り時（収入時）には、当該使用に対する履行義務が一旦債務として計上（債務化）される。その後、この義務の履行に伴って、用途に応じたそれぞれの勘定（収益、他の債務、資本剰余金）への振替処理が行われる。（この会計処理については後述する）。こうした国立大学法人に固有の事象に対する記帳処理の工夫によって、国立大学法人の運営活動にかかるフローとストックの会計情報はより豊かに表現されているのである。

第2の違いは、法人化前の国立学校特別会計で作成した決算書（決算報告書）の作成が必要なことである。決算報告書は、予算執行額を現金基準によって予算額と対比し、差額とその生じた要因を示している。そのため、発生基準による複式簿記の記録計算に基づき作成される損益計算書やキャッシュ・フロー計算書とは数値が異なる。国立大学法人のステークホルダーは、決算報告書の会計情報に基づき、中期目標による認可に沿って策定した運営計画と予算が、予算執行により着実に履行されたか否かを判断できることになる。

第3の違いは、国立大学法人等業務実施コスト計算書という、一期間の業務実施コストを集約した特殊な財務諸表を作成する必要があることである。この財務諸表は、国からの財源措置を受けることを前提とする法人の業務運営コストの全貌を示すことを意図して作成され

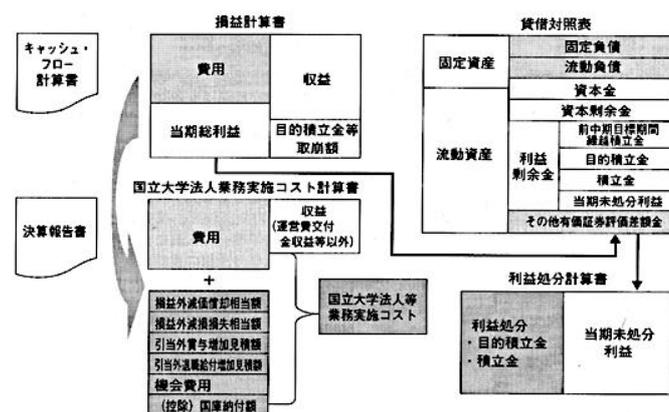
⁽¹²⁾ 現金基準の決算報告書や業務実施コスト計算書等を作成するため、国立大学法人の会計では、企業会計の一般原則に規定される単一性の原則が除外されている。

るものである。国からの財源措置にかかる取引は、上述の第1の違いで述べたように、簿記処理の工夫によって、国立大学法人の損益計算書のコスト情報には表現されないことが多い。

そのため、損益計算書のデータに、当該財政措置に基づいて損益計算に関与させない処理がなされる様々なコスト（損益外減価償却相当額、損益外減損損失等のように簿記処理されながら損益外項目とされるコスト、あるいは、運営費交付金等の財源措置を受けることを前提に引当金対象とされず引当外項目として注記だけが掲載されている引当外賞与増加見積額、引当外退職給付増加見積額）を加え、さらに、国・地方公共団体から無償使用等を受けることで生じる様々な機会費用を加味することを通じて、業務運営にかかる全コストを一覧表形式で作成する。そこから自己収入によって賄い得た金額を控除することで、納税者がどの程度コスト負担をしているのかを会計情報として示すのである。当該会計情報により、納税者はトータルなコスト情報に基づき国立大学法人の運営活動の成否を評価し得るようになる。

これらの財務諸表の相互の関係は、図表 6-5 のように示される。

図表 6-5 国立大学法人の作成する財務諸表の相互の関係



出典：新日本有限責任監査法人編（2017，24）

3.3 国立大学法人の簿記の特徴と財務諸表

ここでは、国立大学法人熊本大学（以下、熊本大学とする）の「第30事業年度財務レポート」⁽¹³⁾を題材として、国立大学法人における簿記による記録計算が具体的にどのように行われ、その特徴が財務諸表にどのように表現されるのかを考察する。ここで、熊本大学の財務諸表をとり上げた理由は、主に2つある。ひとつの理由は、財務諸表を単に公表するだけでなく、ステークホルダーに対してその内容を「財務レポート」という形で分かりやすく情報公開しているからであり、いまひとつの理由は、大学附属病院という収益性の高いセグメントを有していることで、授業料、入学金等の教育収入や、研究収入以外の自己収入機会を有していることに着目したからである。

図表 6-6 熊本大学の貸借対照表（平成30年事業年度）

				(単位：百万円)			
勘定科目	H29年度	H30年度	増減	勘定科目	H29年度	H30年度	増減
資産の部				負債の部			
① 土地	45,496	45,496	—	⑫ 資産見返負債	18,018	16,380	△1,638
② 建物・構築物	45,648	47,119	1,470	⑬ 大学改革支援・学位授与機構債務負担金	5,336	4,536	△800
③ 機械装置・工具器具備品	14,504	11,503	△3,000	⑭ 長期借入金	21,942	20,913	△1,028
④ 図書	3,989	3,998	9	⑮ 運営費交付金債務	510	439	△70
⑤ その他の有形固定資産	1,685	1,060	△624	⑯ 寄附金債務	5,338	5,359	20
⑥ 無形固定資産	1,395	1,232	△163	⑰ その他の負債	12,941	12,846	△95
⑦ その他の固定資産	8	1,808	1,800	⑱ 負債合計	64,088	60,475	△3,613
⑧ 現金及び預金	16,738	16,586	△152	純資産の部			
⑨ 未収附属病院収入	5,808	5,490	△317	⑲ 資本金	66,912	66,912	—
⑩ その他の流動資産	1,699	1,750	51	⑳ 資本剰余金	△184	1,671	1,855
⑪ 資産合計	136,975	136,049	△926	㉑ 利益剰余金	6,158	6,990	831
				㉒ 純資産合計	72,886	75,573	2,687
				㉓ 負債・純資産合計	136,975	136,049	△926

※ 単位未満を切り捨てしているため、合計と内訳の合計が一致しない場合があります。
単位未満の金額がある場合は「0」で表示し、金額がない場合は「—」で表示しています。

出典：熊本大学（2019，2）

国立大学法人の運営活動の財産的基礎は、図表 6-6 の右側の純資産の部に記載される⑲資本金と⑳資本剰余金、利益剰余金である。国立大学法人の場合、教育活動・研究活動・社会サービス活動等を、公共的立場から利益獲得を目的とせずに行うことから、これを確実に実施するため、運営費交付金をはじめ国による多額の財源措置が施されており、独立採算制が前提とされない。したがって、国立大学法人会計では、この多額の財源措置の財務的な効果を、簿記の記録計算体系において適切に記帳し、法人の財産的基礎に基づく運営活動の顛末報告に正しく関わらせ、財務諸表に表現することが重視される。

特に、固定資産は、④の図書や美術品、収蔵品等のように、永続的に価値を持ち続ける性

⁽¹³⁾ ここでの議論の主眼は、簿記の特徴とその財務諸表への表れを検討することであり、熊本大学の財務内容および運営の巧拙について議論する意図はない。

質を持つことで減価償却の処理は行わないものもあるが、運営費交付金をはじめとする多くの財源措置を利用して取得することが多いため、法人の財務において大きなウェイトを占めることになる。そのため、固定資産の会計に関わる情報を重視し、貸借対照表は固定性配列法を採用している。

図表 6-6 の左側の資産の部を見ると、①土地、②建物・構築物、③機械装置・工具器具備品等、④図書、⑤その他の有形固定資産、⑥無形固定資産、⑦その他の固定資産、といった固定資産の各科目が資産の部の上方に、⑧現金及び預金、⑨未収附属病院収入、⑩その他の流動資産、といった流動資産の各勘定が資産の部の下方に、それぞれ記載され、また、6-6 の右側の負債の部には、⑫資産見返負債、⑬大学改革支援・学位授与機構負担金、⑭長期借入金、といった科目が負債の部の上方に、⑮運営費交付金債務、⑯寄附金債務、⑰その他の債務といった科目が負債の部の下方に、それぞれ記載されており、どちらも固定性配列法が採られていることが確認できる。

国立大学法人が固定資産を取得する際の財源は、自己収入(学生納付金、附属病院収益等)、運営費交付金⁽¹⁴⁾(国からの運営上の業務基幹費用の交付額)、補助金、寄附金、施設費(国や大学改革支援・学位授与機構から交付される施設整備資金)目的積立金、現物出資、無償贈与、さらには借入金や債券による他人資本の調達等、多様なものが存在する。

国立大学法人の固定資産会計は、償却資産か非償却資産かという基本分類と、多様な取得財源によって異なる処理が行われることを特徴とするため複雑であると言われる。しかしながら、次の3つの会計思考とそれに基づいた簿記処理に着目すると容易に整理できるだろう。

第1の着目は、取得財源の違いによって法人の運営基盤である資本項目の充実に関わらせる処理か否かを分ける会計思考と簿記処理である⁽¹⁵⁾。現物出資、施設費、目的積立金の場合、大学の基盤を充実させる取引であるため、償却資産であるか否かに関係なく資本項目(現物出資の場合は「資本金」施設費・目的積立金の場合は「資本剰余金」として処理を行う(新日本有限監査法人 2017, 388)。一方で、運営費交付金、補助金、使途特定寄附金、無償贈与の場合、非償却資産を取得する際は一部の例外を除いて大学の財務基盤に関わるものとして資本項目とするが、償却資産の取得の際は資本項目とはしないため、資産見返勘定(債務化:後述)に計上される(同上, 367)。

⁽¹⁴⁾ 国立大学法人の運営費交付金と学校法人の補助金は、一見すると似多機能を持っているように感じるが、基本的な性質自体が異なることに注意しなければならない。国立大学法人の場合、運営上の業務基幹費用を国から交付することが制度設計上明確にされている。そのため、使い切りの交付金として、これを各大学の裁量で配分や執行することが可能である。これに対し、学校法人の場合は、学校法人運営努力に対するあくまで補助金という立場とされている。この違いが、両者における会計処理の違い(債務化の処理を行うか否か)の要因となっている。(国立大学財務・経営センター2004, 7-11)

⁽¹⁵⁾ 資本の充実の程度は、資本効率性などの指標にも関わる重要な問題である。

第2の着眼は、運営費交付金をはじめとする多様な財源措置の処理において行われる債務化とその振替処理に関わる会計思考と特徴的な簿記処理である。まず、これら財源措置が行われ入金された時点において、当該財源措置の目的を履行する義務が発生し債務（運営費交付金の場合「運営費交付金債務」、補助金の場合「預り補助金等」、寄付金の場合「寄付金債務」、施設費の場合「預り施設費」）が計上される（これを債務化という）。

実際に財源措置の目的が履行された際は、一方で履行された事象を記録しつつ、他方でその内容に応じて適切な科目に振替処理を行う。運営費交付金を固定資産取得に充てた場合、固定資産の取得の処理を一方で記録しつつ、他方で資本剰余金（非償却資産）か資産見返運営費交付金等（償却資産）に債務からの振替処理を行う。同様に補助金の場合は資本剰余金（非償却資産）資産見返補助金等（償却資産）に、寄付金の場合は資本剰余金（非償却資産）か資産見返寄付金（償却資産）に、施設費の場合は資本剰余金（非償却資産・償却資産）に債務からの振替処理を行う⁽¹⁶⁾。

ただし、運営費交付金を費用支出に充てた場合には、固定資産の場合とは異なり、一方で当該支出活動という事実を費用勘定に記録しつつ、他方でその交付金の財源措置の効果が支出額と同額生じたと捉えて、当該金額分を収益勘定（運営費交付金収益、補助金等収益、寄付金収益等）に振替処理を行う（これを収益化という）。

第3の着目は、償却資産の減価償却時に行う損益均衡⁽¹⁷⁾の会計思考と2種類の簿記処理である。現物出資、施設費、目的積立金の場合、取得する固定資産は減価額に対応する収益の獲得が予定されていないため、減価償却時に減価相当額を損益計算書に関わらず、資本価値を減少させる（損益外減価償却累計額勘定によって資本剰余金から控除する）（新日本有限監査法人2017、368）。これに対して、運営費交付金、補助金、使途特定寄附金、無償贈与によって取得される償却資産の場合、一方で減価償却費を計上し、他方で資産見返勘定を収益勘定（資産見返運営費交付金等戻入、資産見返補助金等戻入、資産見返寄付金戻入、資産見

⁽¹⁶⁾ なお、無償増資の場合、債務化の処理は行われませんが、上記と同様に、贈与で取得した固定資産が非償却資産の場合「資本剰余金」、償却資産の場合「資産見返物品受贈額」に振替処理が行われる。

⁽¹⁷⁾ 国立大学会計基準注6.1では、損益均衡の基本的考え方について次のように説明する。

「1 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。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。なお、国立大学法人等が行う業務には、その実施に収入が伴うものがあるが、こうした業務の中には、経営成績も加味した運営状況の開示が必要となるものもある。また、国との関係において、国立大学法人等の独自判断では意思決定が完結し得ない行為に起因する支出など国立大学法人等の業績を評価する手段としての損益計算に含めることが合理的ではない支出は、国立大学法人等の損益計算には含まれないものとする。」

返物品受贈額戻入)に振り替えて、費用と収益を対応させる処理を行う(同上, 367)。

ところで、固定負債には、上述の債務化と振替処理だけでは説明されない重要な事項もある。そのひとつが、⑬大学改革支援・学位授与機構債務負担金のような債務負担金である。これは、附属病院の施設整備資金に関わる債務である。法人化前は、附属病院の整備にかかる資金を国立学校特別会計という枠組みのもとで財政融資資金から借入れて賄っていた。それが、法人化への移行を経て、このような旧制度は整理されたため、結局、この貸付事業に係る債務が、大学改革支援・学位授与機構に一括で継承され、その償還財源を各国立大学法人で負担することになったのである⁽¹⁸⁾。

運営費交付金を例にとって、上記3つの会計思考と簿記処理が、図表6-6の貸借対照表および図表6-7の損益計算書に具体的にどのように表現されるかを確認してみよう。

まず、法人は、運営費交付金を受入れた時点で債務化の処理を行う。基本的には、期末まで履行(使用)されなかったものは元帳に残高として残り、図表6-6右の⑭運営費交付金債務として記載される。

(借)	現金	×××	(貸)	運営費交付金債務	×××
-----	----	-----	-----	----------	-----

債務化に計上したもののうち当期中に履行(交付された財源を使用)したものについては、その支出内容に応じて適切な勘定への振替処理が行われる。

財源で償却資産を購入した場合には、その額のみだけ⑮資産見返負債に振替える。

(借)	建物	×××	(貸)	現金	×××
	運営費交付金債務	×××		資産見返債務	×××

財源で費用支出を行なった場合には、費用の効果に見合う⑯運営費交付金収益を計上(収益化)して損益を均衡させる。

(借)	消耗品費	×××	(貸)	現金	×××
	運営費交付金債務	×××		運営費交付金収益	×××

図表6-7には、⑰資産見返債務戻入が記載されていることから、これに対応する固定資産(財源措置を用いて取得したもの)の償却が行われていることもわかる。

(借)	建物減価償却費	×××	(貸)	建物減価償却累計額	×××
-----	---------	-----	-----	-----------	-----

⁽¹⁸⁾ 大学改革支援・学位授与機構「大学改革支援・学位授与機構について」12頁を参照。

(URL <https://www.niad.ac.jp/media/013/201911/e0000839.pdf>) なお、この負担に際して、各大学法人は気候が一括継承した債務に対し保証を差し入れている。

資産見返債務

×××

資産見返債務戻入

×××

既に確認したように、国立大学法人の会計に関しては独立採算制が前提とされていない。そのため、損益計算書には経営成績ではなく運営状況が表されることになる。

図表 6-7 熊本大学の損益計算書

(単位: 百万円)

勘定科目	第2期中期目標期間		第3期中期目標期間			増減 (前年比較)
	(初年度)	(最終年度)	(初年度)	(二年目)	(三年目)	
	H22年度	H27年度	H28年度	H29年度	H30年度	
経常費用						
業務費	46,349	53,024	54,199	55,330	56,160	829
教育経費	1,701	2,313	2,069	1,940	2,000	59
研究経費	3,897	3,459	3,666	4,656	4,722	66
診療経費	14,479	17,015	17,730	18,509	18,976	467
教育研究支援経費	589	586	498	523	508	△14
受託研究費等	1,771	3,331	3,321	2,968	3,134	166
人件費	23,909	26,317	26,892	26,732	26,816	84
一般管理費	1,124	1,317	1,104	1,174	1,138	△36
財務費用	710	393	298	283	223	△60
支払利息	710	392	298	283	223	△60
その他の財務費用	0	1	0	0	0	△0
雑損	1	7	9	9	4	△4
経常費用合計	48,185	54,743	55,613	56,798	57,526	727
経常収益						
運営費交付金収益	15,042	15,271	14,642	13,921	14,312	390
授業料収益	5,107	4,878	4,600	5,057	4,917	△139
公開講座等収益	6	13	7	6	16	10
入学金収益	747	746	719	726	723	△2
検定料収益	147	133	127	120	126	5
附属病院収益	20,478	25,711	27,372	28,919	29,003	83
受託研究等収益	1,806	3,360	3,320	2,999	3,176	177
施設費収益	114	141	44	63	68	4
補助金等収益	1,333	1,250	1,143	1,085	1,042	△43
寄附金収益	1,534	1,598	1,412	1,516	1,513	△2
資産見返負債戻入	1,690	1,749	1,907	2,899	2,671	△227
財務収益	12	8	2	2	5	3
雑益	796	1,025	1,294	869	994	124
経常収益合計	48,820	55,890	56,597	58,188	58,572	384
経常利益(又は経常損失)	634	1,147	984	1,389	1,046	△343
臨時損失	16	79	1,944	2,993	1,075	△1,917
臨時利益	15	360	1,880	2,833	940	△1,893
当期純利益	633	1,427	720	1,230	911	△319
目的積立金取崩額	-	75	262	-	11	11
当期総利益	633	1,503	983	1,230	923	△307

※ 単位未満を切り捨てしているため、合計と内訳の合計が一致しない場合があります。
単位未満の金額がある場合は「0」で表示し、金額がない場合は「-」で表示しています。

出典：熊本大学（2019，22）

図表 6-7 の報告式の損益計算書では、業務費（教育経費，研究経費，診療経費，教育研究支援経費，受託研究費等，委託事業費，役員人件費，教員人件費，職員人件費），一般管理費，財務費用，雑損，といった経常費用の諸項目が先に記載されている。このため，運営費交付金収益，授業料収益等，公開講座等収益，入学金収益検定料収益，附属病院収益，受託研究等収益，共同研究収益，受託事業等収益，施設費収益，補助金等収益，寄附金収益，資産見返負債戻入，財務収益，雑役，といった経常収益の諸項目は，経常費用に続いて記載が

なされている。

このような配列が採られているのは、国立大学法人会計基準に「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各費用項目とそれに関連する収益項目とを損益計算書に対応表示しなければならない（第6章損益計算書第59）」と定められていることによる。すなわち、費用項目を重視し、その費用項目に対応する収益をとり出して対応させる、という会計思考を採っているのである。

これは、企業会計原則に規定される費用収益対応の原則とは、全く逆の発想となっている。企業会計原則の場合「費用及び収益は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない（第二 損益計算書原則 一 C）」と定められており、収益を確定してから、その収益に対応する費用をとり出して対応させることとされているからである。

それでは、国立大学法人の会計ではなぜ収益よりも費用が重要視されているのであろうか。この背景には、少なくとも2つの要因が存在すると思われる。

第1に、経常収益には、運営費交付金をはじめとする財源措置が多く関わっており、それらが自己収入である授業料収益等に比べて多額に上っているという要因がある。国立大学法人は、基本的に、学生数が認可された数を上回ることができないため授業料収入が経営努力によって大きく増加することがない。また、独自に授業料を設定することができたとしても、他の国立大学との競争環境その他を考慮すると大幅な増額は期待し得ない。一方で、経常的にかかる費用は基本的に法人の運営活動に欠かせない項目が多い。したがって、費用の相対的な重要性が高まるのである。

第2に、費用の各項目が中期計画や年度計画に連動するという要因である。国立大学法人は、中期目標の認可プロセスを経てはじめて法人としての方針と計画が最終確定する主体である（独自に決定し得ない部分がある）ため、計画に基づいて予算を編成し、その編成された予算の執行を、多様な財源措置を受けながら、計画に沿って行っていくことが法人の任務の主眼となる。予算執行を通じて行われた法人の業務運営活動は、複式簿記の記録計算体系を通じて特に費用勘定に記録されるので、損益計算書では、それら（業務運営努力を表す）費用と、それを行うために賄った財源を対応させ表示することが必要となるのである。

ところで、国立大学法人が法人化に際して導入した、発生基準に基づく複式記入の記録計算体系では、支出にかかる勘定科目は、消耗品、水道光熱費、旅費交通費等のように発生形態別に設定され、最終的に財務諸表に表現されるまで、勘定データの増減は一貫して複式記入によって記録・集計される。一方で、予算執行を内部で管理するためには、複式簿記の勘定科目とは異なった、教育経費、研究経費、診療経費、教育研究支援経費等といった予算科目という分類を利用し、予算科目の増減を記録・集計し、法人内部の予算管理を行う必要がある。

こうした異なるニーズに応えるため、国立大学法人会計では、図表 6-8 のように両者をマトリクス表によって捉えて日常の記帳活動を行うことで、双方の情報を得る工夫をしている。

既に述べたように、法人化後の国立大学法人会計では、①複式簿記の記録計算体系と、②発生基準に基づく取引の記帳、という 2 つをとり入れたことにより、財産の変動あるいは、収支に関わる様々な項目を体系的・網羅的に記録できるようになり、また取引の遂行状況に即して生じる様々な義務や権利も明確に把握できるようになっている。

図表 6-8 予算科目と勘定科目のマトリクス表

予算科目 \ 勘定科目	管理経費	教育研究経費	特殊施設経費	学生の厚生補導経費	設備施設更新充実経費	～	運営費交付金収入	借入金収入	附属病院収入	授業料・入学検定料収入	学校財産処分収入	産学官連携等研究収入	雑収入
教育経費													
消耗品費													
備品費													
印刷製本費													
水道光熱費													
⋮													

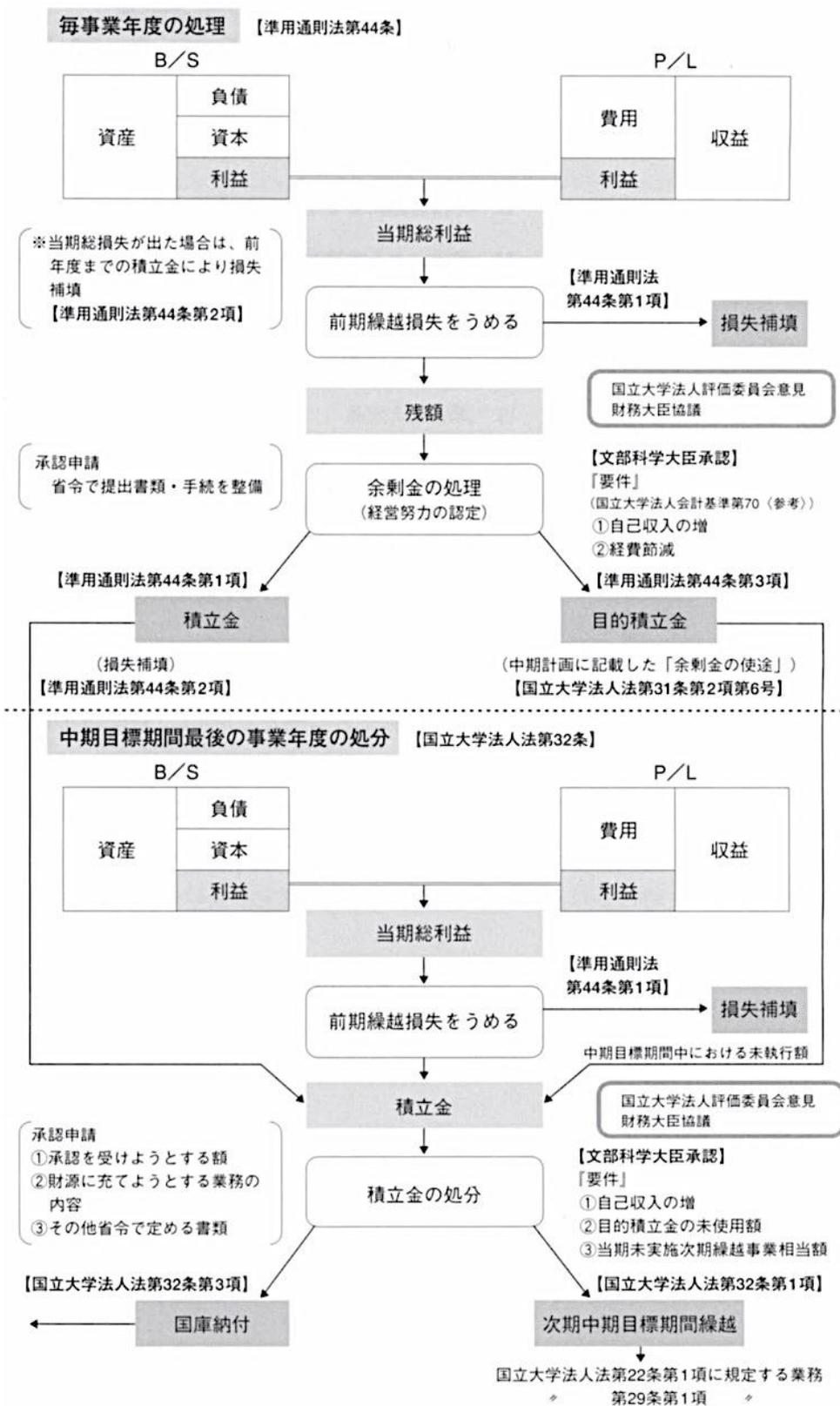
出典：国立大学財務・経営センター（2004，7-3）

収入および支出に関わる取引は、法人化前の国立学校特別会計では、単式簿記と修正現金基準の記録計算体系を通じて現金授受の時点を基準とした記録がなされていたが、法人化後は複式簿記の記録計算体系を通じて、取引が発生した時点を基準とした記帳が行われる。その結果、予算の執行状況や、物品・サービスの調達にかかる効率性等を発生ベースで把握することが可能となる。かかる記帳事務レベルの工夫に基づいて効率よく簿記の記帳が行われることで、会計期間において経営努力が運営状況にどの程度結びついてきたのかが、損益計算書上の会計情報として明確に示されるようになる。それゆえ、翌年度以降の予算についても、かかる会計情報に基づいて適切に編成し得ることとなる（同，7-4）。

さて、このように損益計算書では、一会計期間の運営状況が、計画に基づく業務運営活動の努力（費用）と、それを賄う財源（収益）との対比によって示される。ここで重要なのは、国立大学法人会計制度は、利益を得ることを目的とせず、また、独立採算制を前提としていない国立大学法人が、中期計画に沿って、業務の運営を行なった場合、通常、損益が均衡する仕組みになっていることである。踏み込んで述べれば、運営活動を通じて損益が生じた場合には、そこに何らかの原因が存在するということを意味するのである。

したがって、利益の算定と処分は、その原因に基づいた手続きが規定されることになる。
図表 6-9 は、利益処分の基本的な流れを示したものである（新日本有限監査法人 2017,
522-523）。

図表 6-9 利益処分の基本的な流れ



出典:国立大学財務・経営センター (2004, 7-17)

- ①生じた余剰金について、(自己収入を経営努力によって増加させたこと、あるいは、運営費交付金等を賄った業務の効率性を上げたことにより経費を節減したことを示して) 文部科学大臣に「経営努力の認定」を受ける。
- ②「経営努力の認定」を受けられた場合には、次年度以降、中期計画で定める用途に充てるため、用途の名称を付した目的積立金を積み立てる。
- ③「経営努力の認定」を受けられなかった場合には、次年度以降損失の穴埋めに充当可能な積立金として積み立てる。
- ④中期計画の終了時に積立金が積み立てられている場合、文部科学大臣の承認を受けて次の中期目標期間における業務の財源として繰越すか、国庫に返還することになる。

要するに、予算見積りが正確であり、業務を計画に基づき適正に行なっていれば、基本的に利益は生じないという制度設計がなされているため、差異が生じた場合、何らかの原因があると捉え、中期計画の統制という視点から、利益が経営努力によるものか、見積差異や業務の懈怠等によるものなのかを、文部科学大臣にチェックさせる仕組みが採られているのである。

図表 6-10 熊本大学の附属病院の損益計算書 (セグメント情報) (平成 30 年事業年度)

(単位:百万円)

勘定科目	H29年度	H30年度	増減	勘定科目	H29年度	H30年度	増減
① 業務費	31,831	32,683	852	⑬ 運営費交付金収益	2,949	2,971	22
② 教育経費	38	163	125	⑭ 附属病院収益	28,919	29,003	83
③ 研究経費	170	269	98	⑮ 受託研究等収益	468	515	46
④ 診療経費	18,509	18,976	467	⑯ 受託事業等収益	141	145	4
⑤ 教育研究支援経費	—	—	—	⑰ 寄附金収益	485	495	10
⑥ 受託研究費等	368	521	152	⑱ 施設費収益	8	6	△2
⑦ 受託事業費	137	134	△3	⑲ 補助金等収益	190	205	14
⑧ 人件費	12,606	12,618	12	⑳ 雑益	132	136	4
⑨ 一般管理費	250	241	△8	㉑ 資産見返負債戻入	433	361	△71
⑩ 財務費用	263	215	△48				
⑪ 雑損	1	1	△0				
⑫ 経常費用合計	32,347	33,142	795	㉒ 経常収益合計	33,729	33,841	111
㉓ 経常利益	1,382	698	△683				

※ 単位未満を切り捨てしているため、合計と内訳の合計が一致しない場合があります。
単位未満の金額がある場合は「0」で表示し、金額がない場合は「-」で表示しています。

出典：熊本大学 (2019, 12)

これまで見てきたように、基本的には、国立大学法人の会計制度は、利益を得ることを目的とせず、また、独立採算制を前提としていないため、中期計画に沿って業務の通常の運営を行なった場合には損益は必ず均衡する仕組みとされていた。しかしながら、国立大学法人の中には、医学部を有し、その学部関係者の教育および研究に関わる重要な業務の一環とし

て、附属病院を設置運営するものもある。この場合、附属病院は診療行為を行うことを通じて非常収入を得る機会を有することになり、場合によってはその収入が非常に多額になることもある。これまで観察してきたように、法人自らの附属病院の経営（運営）努力によって自己収益を増大させる機会を有するのであれば、利益処分における目的積立金の積み増しをはじめとして、法人の運営活動を行う上で非常に有利な財務条件を得られるものと思われる。

一般に附属病院の会計は、2つの特徴がある。ひとつは、保険診療というシステムを利用していることである。保険診療は、保険に加入する被保険者が、保険者に毎月一定の掛金を支払うことで、保険診療機関における診療が実際に生じた場合、診療における自己負担分以外の医療費を負担させる仕組みである。外来診療の場合、保険診療機関は、被保険者が診療した時点でその者から自己負担分を受領し、残りについては、審査支払機関のレセプト審査を経由して保険者に請求し、後日、医療費を受領する仕組みとなっている。入院の場合には診療時ではなく定時に請求する方法か、退院時に精算する方法がある。

もうひとつは、複式簿記の記録計算体系においては、収益認識のタイミング、対価の計上のタイミング等、に応じて、いくつか簿記処理が存在していることである。例えば、診療当日に収益を全額計上する場合、診療当日に自己負担分のみ収益を計上する場合、入院時に自己負担分にかかる一定額を請求した時点で計上する場合、入院時にレセプトの請求を行った時点で計上する場合などがあり、対価に関しても、未収附属病院収入（未収入金）の計上時点には、診療時点、入金時点、レセプトの請求時点等がある。何れにせよ、入金された者以外が債権になることが多いので、債権を管理し得る記録計算体系を整備しなければならない。

図表 6-10 は熊本大学の附属病院のセグメント損益計算書である。図表 6-10 右の⑫経常収益合計に占める⑭附属病院収益の割合は 85.7%と非常に高いことがわかる。これが他のセグメントと比べても特出している数字であることは、図表 6-7 の全セグメントを合わせた法人の損益計算書の収益額の約半分を占めていることから容易に理解できると思われる。

問題となるのは、附属病院の収益で管理業務の費用がどの程度賄えているかという点である。図表 6-10 左の附属病院のセグメントの費用の数値を見ると、④診療経費と⑧の人件費が附属病院経営の主なコストといえそうである。これを、⑭附属病院収益と比べると、この費用に対応する収益は附属病院収益から得られることがわかる。ただし若干不足するため、⑬運営費交付金などの財源措置も必要としている。実際、⑬運営費交付金と⑭附属病院収益を合わせることで、十分に④診療経費と⑧人件費は十分賄える様子がわかる。

図表左の⑩には棚卸資産が含まれている。棚卸資産管理には、商品、製品、副産物および作業屑、半製品、原料および材料、仕掛品、医薬品、診療材料、消耗品、消耗工具、器具および備品その他の貯蔵品等があるが、附属病院を運営する大学の場合、医薬品と診療材料の管理が金額面から重要となる（国立大学財務・経営センター2004，8-12）。

棚卸資産の評価については、国立大学法人の場合、移動平均法に統一されている点が特徴

的である⁽¹⁹⁾。棚卸資産の管理を考える場合、過剰在庫や在庫不足がなく適正な在庫を把握する必要がある。特に、附属病院で利用する医薬品や診療材料等は、品質に問題が生じないよう管理することが必要なものもあり、棚卸資産の在庫管理⁽²⁰⁾は重要な業務となる(同、8-12)。

図表 6-11 熊本大学の国立大学法人等業務実施コスト計算書

(単位: 百万円)

勘定科目	第2期中期目標期間		第3期中期目標期間			増減 (前年比較)
	(初年度)	(最終年度)	(初年度)	(二年目)	(三年目)	
	H22年度	H27年度	H28年度	H29年度	H30年度	
I 業務費用						
(1) 損益計算書上の費用	48,202	54,822	57,557	59,791	58,801	△1,190
業務費	46,349	53,024	54,199	55,330	56,160	829
一般管理費	1,124	1,317	1,104	1,174	1,138	△36
財務費用	710	393	298	283	223	△60
雑損	1	7	9	9	4	△4
臨時損失	16	79	1,944	2,993	1,075	△1,917
(2) (控除) 自己収入等	△30,717	△37,637	△39,117	△40,507	△40,549	△41
授業料収益	△5,107	△4,878	△4,600	△5,057	△4,917	139
公開講座等収益	△6	△13	△7	△6	△16	△10
入学金収益	△747	△746	△719	△726	△723	2
検定料収益	△147	△133	△127	△120	△126	△5
附属病院収益	△20,478	△25,711	△27,372	△28,919	△29,003	△83
受託研究等収益	△1,806	△3,360	△3,320	△2,999	△3,176	△177
寄附金収益	△1,534	△1,598	△1,412	△1,516	△1,513	2
資産見返運営費交付金等戻入	△228	△236	△233	△267	△261	6
資産見返寄附金戻入	△340	△351	△329	△335	△319	15
建設仮勘定見返運営費交付金等戻入	-	△5	△0	△1	△0	1
財務収益	△12	△8	△2	△2	△5	△3
雑益	△298	△538	△833	△499	△471	28
臨時利益	△8	△54	△156	△55	△13	42
業務費用合計	17,484	17,185	18,439	19,283	18,052	△1,231
II 損益外減価償却相当額	2,144	1,790	1,749	1,860	1,691	△168
III 損益外減損損失等相当額	282	6	731	8	6	△2
IV 損益外利息費用相当額	-	0	0	0	0	△0
V 損益外除売却差額相当額	1	0	1	83	0	△83
VI 引当外賞与増加見積額	△74	44	31	5	44	39
VII 引当外退職給付増加見積額	36	△200	△280	△468	△93	374
VIII 機会費用	879	3	54	38	6	△31
国又は地方公共団体の無償又は減額された 使用料による貸借取引の機会費用	27	3	10	7	6	△1
政府出資の機会費用	851	-	43	30	-	△30
IX 国立大学法人等業務実施コスト	20,753	18,830	20,727	20,811	19,707	△1,104

※ 単位未満を切り捨てしているため、合計と内訳の合計が一致しない場合があります。
単位未満の金額がある場合は「0」で表示し、金額がない場合は「-」で表示しています。

国立大学法人等業務実施コスト計算書は、一会計期間(4月1日～3月31日)の国民負担額(税金等により国民が負担するコスト)を集約するものです。
企業会計にはないもので、損益計算書にはない「国から継承した土地や建物などを利用する場合の本来負担すべき費用(機会費用)」などが含まれますが、自己収入などは対象となりません。

出典：熊本大学(2019, 24)

⁽¹⁹⁾ ただし、附属病院の医薬品や診療材料については最終仕入原価法を認める場合がある(新日本有限責任監査法人編 2017, 175)。

⁽²⁰⁾ 実際、国立大学法人の会計規定においては、法人の担当者に在庫を把握するため管理簿を日常において記帳することを求めるもの、一定の時点で実地棚卸を行って差額が生じていないかを確認を求めるものがある。例えば、香川大学の場合生じた差額について差額報告書等を作成させている(香川大学の棚卸資産管理規定第14条も参照せよ)。

法人の運営上の全コストが、自己収入以外の国民の負担でどの程度賄われているのかを表現したのが国立大学法人業務実施コスト計算書である。

図表 6-11 を見ると、損益外減価償却と引当外退職給付増加見積額等が損益計算書の会計情報に追加される様子が見える。退職給付の処理については、運営費交付金等の財源措置でこれを賄うか否かによって簿記処理が異なる。財源措置を利用する場合、法人の自己資金から財源を積み立てる必要がないので引当金を行わない。そのため、財源措置により簿外となる当該コスト情報を図表 6-11 に示すのである。反対に利用しない場合は、財源の積立てが求められるので、引当金を積み立てる必要がある。

図表 6-12 熊本大学のキャッシュ・フロー計算書

(単位:百万円)

勘定科目	第2期中期目標期間		第3期中期目標期間			増減 (前年比較)
	(初年度)	(最終年度)	(初年度)	(二年目)	(三年目)	
	H22年度	H27年度	H28年度	H29年度	H30年度	
I 業務活動によるキャッシュ・フロー						
原材料、商品又はサービスの購入による支出	△16,940	△19,153	△21,696	△24,388	△20,654	3,733
人件費支出	△24,180	△26,803	△27,106	△27,482	△27,211	271
その他の業務支出	△1,041	△1,226	△1,191	△1,429	△1,157	271
運営費交付金収入	15,550	15,377	23,310	14,430	14,516	86
授業料収入	5,048	4,769	4,626	4,636	4,510	△125
入学金収入	745	717	692	687	709	21
検定料収入	147	133	125	119	125	6
附属病院収入	19,758	25,329	27,282	28,100	29,320	1,219
受託研究等収入	1,478	2,921	3,262	2,857	2,909	52
受託事業等収入	341	349	301	377	404	27
補助金等収入	1,780	1,552	1,139	1,304	1,940	636
寄附金収入	1,883	1,600	2,427	1,814	1,593	△220
その他の収入	805	997	1,329	934	998	63
預り科学研究費補助金の純増加(減少)額	134	△31	67	48	△5	△54
小計	5,513	6,533	14,573	2,008	8,000	5,991
国庫納付金の支払額	△1,900	-	△12	-	-	-
業務活動によるキャッシュ・フロー	3,613	6,533	14,560	2,008	8,000	5,991
II 投資活動によるキャッシュ・フロー						
有価証券の取得による支出	-	△3,000	△3,000	△280	△3,599	△3,319
有価証券の償還による収入	-	6,000	3,000	-	2,280	2,280
有形固定資産及び無形固定資産の取得による支出	△7,685	△6,481	△11,323	△5,852	△6,790	△937
有形固定資産及び無形固定資産の売却による収入	0	46	71	5	1	△4
保証金の差入による支出	-	△0	-	-	△0	△0
保証金の払戻による収入	-	-	-	-	0	0
施設費による収入	1,102	2,666	2,930	4,177	3,773	△403
大学改革支援・学位授与機構への納付による支出	-	△21	△35	-	-	-
定期預金への預入による支出	△6,680	△7,140	△20,000	△17,000	△16,080	920
定期預金の解約による収入	9,594	11,240	16,000	16,500	17,700	1,200
小計	△3,668	3,309	△12,356	△2,449	△2,716	△266
利息及び配当金の受取額	37	16	△8	△8	27	35
投資活動によるキャッシュ・フロー	△3,630	3,325	△12,365	△2,458	△2,688	△230
III 財務活動によるキャッシュ・フロー						
長期借入れによる収入	154	2,211	1,431	1,679	665	△1,013
長期借入金の返済による支出	△1,176	△1,974	△1,830	△1,527	△1,694	△166
リース債務の返済による支出	△377	△656	△463	△609	△659	△49
割賦債務の返済による支出	-	△34	△34	△34	△27	7
PF債務の返済による支出	△406	△422	△426	△429	△300	129
大学改革支援・学位授与機構債務負担金の返済による支出	△1,326	△926	△904	△876	△800	75
小計	△3,131	△1,803	△2,028	△1,799	△2,816	△1,017
利息の支払額	△716	△398	△300	△289	△227	62
財務活動によるキャッシュ・フロー	△3,848	△2,201	△2,328	△2,088	△3,043	△854
IV 資金増加(減少)額	△3,865	7,657	△133	△2,538	2,267	4,806
V 資金期首残高	8,941	6,153	13,811	13,677	11,138	△2,538
VI 資金期末残高	5,076	13,811	13,677	11,138	13,406	2,267

※ 単位未満を切り捨てしているため、合計と内訳の合計が一致しない場合があります。
単位未満の金額がある場合は「0」で表示し、金額がない場合は「-」で表示しています。

キャッシュ・フロー計算書は、一般会計期間(4月1日～3月31日)における「お金(キャッシュ)」の「流れ(フロー)」に着目し、これを「業務活動」、「投資活動」、「財務活動」の3つの区分で表示するものです。
費用、収益、利益、損失の概念から離れて、借入や出資の追加等も含めて、現金の受払という事実の全てを認識・測定します。

出典：熊本大学（2019，23）

国立大学法人の会計期間中の資金（手元現金および要求預金）流出入を表すキャッシュ・フロー計算書は、他の独立行政法人と同様、複式簿記を通じて発生基準に基づき記帳されたデータを用い作成された財務諸表を起点として、そこから法人の会計方針の影響を取り除く「精算書方式」によって作成されている。

表示区分は、基本的に、Ⅰ業務活動によるキャッシュ・フロー（直接式）、Ⅱ投資活動によるキャッシュ・フロー、Ⅲ財務活動によるキャッシュ・フローとされている。

各区分の主な特徴は、次の通りである（新日本有限監査法人 2017，443-454；長谷川 2014，170）。

業務活動によるキャッシュ・フローの区分は、通常の業務実施に係る資金収支を表すため、国からの運営上の業務基幹費用の交付である運営費交付金の収入、国からの財源措置である補助金収入、寄付金収入等を記載する。

投資活動によるキャッシュ・フローの区分には、将来に向けた運営基盤の確立のために行われる資金収支を表すので、有価証券の取得・売却による収支、固定資産の取得・売却による収支、施設費による収入、利息収支と配当金収入⁽²¹⁾等を掲載する。

財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、資金の調達および返済に係る資金収支を表すため、長期・短期の借入れと返済に係る収支、債券の発行と償還に係る収支、民間出捐金の受け入れによる収入、利息支出等を記載する。

図表 6-12 では実際にそれぞれのキャッシュ・フローが各区分によって表示されていることが確認される。

業務活動によるキャッシュ・フローに関しては、原材料、商品又はサービスの購入、人件費支出、運営費交付金収入、授業料収入、附属病院収入が金額的に大きくなっている。原材料、商品又はサービスの支出は、教育・研究費による消耗品その他に対する支出、人件費支出に関しては各部局の教職員等に対する人件費にかかる支出等は、基本的には通常の業務活動の中でもウエイトの高い項目であるが、附属病院からの収入に関しては、附属病院のセグメント情報でも検討したように、附属病院を運営する大学法人に特有の項目となる。

附属病院を運営する大学法人の場合、先述のように、診療による収入が大きな自己収入を増加させるという意味で、法人全体の財務的な安定性にはプラスに働くが、金額的に大きいため、その他のセグメントにおいて実施される業務運営自体の資金収支に関する効率性を把握する際は、その影響について特に配慮する必要もあるだろう。

なお、財務活動によるキャッシュ・フローに記載される大学改革支援・学位授与機構債務

⁽²¹⁾ この処理に関しては、独立行政法人の場合国立大学法人と処理が異なり、利息収支と配当金収入については業務活動によるキャッシュ・フローに含まれる（長谷川 2014，170）。

負担金については貸借対照表において説明した通りである。

図表 6-13 熊本大学の決算報告書

(単位:百万円)

勘定科目	第2期中期目標期間		第3期中期目標期間			増減 (前年比較)
	(初年度)	(最終年度)	(初年度)	(二年目)	(三年目)	
	H22年度	H27年度	H28年度	H29年度	H30年度	
収入						
運営費交付金	15,140	15,457	23,222	14,008	14,587	578
施設整備費補助金	1,046	2,610	2,892	4,105	3,735	△370
補助金等収入	1,805	1,533	1,197	1,294	1,944	650
大学改革支援・学位授与機構施設費交付金	56	56	38	71	38	△33
自己収入	26,942	32,637	34,784	35,049	36,366	1,316
授業料、入学料及び検定料収入	6,337	6,207	6,126	6,072	6,030	△42
附属病院収入	19,758	25,329	27,282	28,099	29,321	1,221
財産処分収入	-	44	71	-	-	-
雑収入	846	1,056	1,303	877	1,015	138
産学連携等研究収入及び寄附金収入等	3,816	4,916	5,884	4,996	4,985	△11
産学連携等研究収入	1,933	3,315	3,456	3,182	3,411	229
寄附金収入	1,883	1,600	2,427	1,814	1,573	△240
引当金取崩	-	19	29	33	26	△7
長期借入金収入	154	2,211	1,431	1,679	665	△1,013
目的積立金取崩	-	268	262	-	91	91
計	48,962	59,710	69,741	61,239	62,439	1,199
支出						
業務費	38,292	45,105	54,931	45,968	47,130	1,161
教育研究経費	21,515	19,629	27,698	18,451	18,742	290
診療経費	16,777	25,475	27,233	27,517	28,387	870
施設整備費	1,257	4,877	4,361	5,856	4,438	△1,417
補助金等	1,805	1,533	1,197	1,294	1,944	650
産学連携等研究経費及び寄附金事業費等	3,385	5,167	5,149	4,531	4,764	232
産学連携等研究費	1,890	3,361	3,303	3,006	3,211	205
寄附金事業費	1,495	1,806	1,845	1,525	1,552	27
長期借入金償還金	3,119	3,244	2,786	2,623	2,672	48
大学改革支援・学位授与機構施設費交付金	-	21	35	-	-	-
計	47,859	59,950	68,462	60,274	60,949	675
収入-支出	1,102	△239	1,278	965	1,489	524

※ 単位未満を切り捨てしているため、合計と内訳の合計が一致しない場合があります。
単位未満の金額がある場合は「0」で表示し、金額がない場合は「-」で表示しています。

決算報告書は、予算の執行状況を明らかにするものであり、国の会計認識基準に準じて作成されるものです。
決算報告書と損益計算書は、作成基準が異なるため、数値は必ずしも一致しません。

出典：熊本大学（2019，25）

決算報告書については、先述のように、文部科学大臣より認可を受けた中期目標に沿って策定した運営計画（中期計画及び年度計画）に従って、国立大学法人がどのように予算を執行したのかを、現金基準によって予算額と対比し、差額とその生じた要因とともに表すものである。したがって、この報告書に記載される会計数値は、発生基準による複式簿記の記録計算に基づき作成される損益計算書やキャッシュ・フロー計算書とは基本的に異なっている。

図表 6-13 を実際に観察すると、予算との対比により、各予算項目の執行状況が理解できる。この中で特に注目すべきは、附属病院収入が増加傾向になることが、計画との金額的な差異を生じさせている要因となっていることであろう。自己収入増化の手段としての附属病院はここでも大きな影響を与えることが確認される。

また,同図表から,施設費に関する支出も金額的に大きな影響を与えることも理解される。施設マネジメントの強化が文部科学省主導で推進されているが,各国立大学法人が今後の運営にこれをどのように取り入れるかも運営活動の成否の重要な鍵となるだろう。

3.4 設例による国立大学法人の簿記処理の理解

以上の特徴を理解するために、次の設例を用いて、具体的な簿記処理について検討しよう。

【設 例】

国立大学法人 A 大学は、現金 50,000 および建物 (α 棟) 100,000 の出資を受け、平成×1年に設立された(単位千円)。設立後、A大学は入学試験を行ない、×1年の3月末日までに、授業料(50万円×200人)が納入された。

【設立年度の仕訳】(B/Sに関わるもののみ)

出資時

(借) 現 金	50,000	(貸) 資 本 金	150,000
建物 (α 棟)	100,000		

授業料納入時

(借) 普通預金	100,000	(貸) 前 受 金	100,000
----------	---------	-----------	---------

【当期中の取引と仕訳】

①×1年4月1日、前期に前受金として計上した授業料を授業料債務勘定に振替えた。

(借) 前 受 金	100,000	(貸) 授業料債務	100,000
-----------	---------	-----------	---------

②×1年4月1日、運営費交付金 50,000 を受領した。

(借) 普通預金	50,000	(貸) 運営費交付金債務	50,000
----------	--------	--------------	--------

③×1年5月10日、運営費交付金で β 棟 30,000 と土地 20,000 を取得した。

(借) 建物(β 棟)	30,000	(貸) 普通預金	30,000
(借) 運営費交付金債務	30,000	(貸) 資産見返運営費交付金等	30,000
(借) 土 地	20,000	(貸) 普通預金	20,000
(借) 運営費交付金債務	20,000	(貸) 資本剰余金	20,000

④×1年度にかかった各種経費は次の通りであった。

教育経費	30,000,
研究経費	20,000,
教育研究支援経費	35,000,
教員人件費	30,000
職員人件費	10,000,
一般管理費	10,000

(借) 教育経費	30,000	(貸) 普通預金	135,000
研究経費	20,000		
教育研究支援経費	35,000		
教員人件費	30,000		
職員人件費	10,000		
一般管理費	10,000		

⑤×1年期末において当年度の授業料債務を収益化した。

(借) 授業料債務	100,000	(貸) 授業料収益	100,000
-----------	---------	-----------	---------

⑥×1年期末において建物の減価償却を行なった。α棟β棟ともに残存価額はゼロ、耐用年数は10年、償却は定額法による。

[α棟の減価償却]

(借) 損益外減価償却累計額	10,000	(貸) 建物減価償却累計額	10,000
(資本剰余金のマイナス項目)		(有形固定資産勘定の評価勘定)	

[β棟の減価償却]

(借) 減価償却費	3,000	(貸) (β棟) 減価償却累計額	3,000
(借) 資産見返運営費交付金等	3,000	(貸) 資産見返運営費交付金戻入等	3,000

⑦×2年 2月20日までに入学検定料(1万円×1000人分)が納入された。

(借) 普通預金	10,000	(貸) 入学検定料収益	10,000
----------	--------	-------------	--------

⑧×2年 3月20日までに 入学金(200千円×100人), 授業料(500千円×200人×2学年分)が納入された。

(借) 普通預金	20,000	(貸) 入学金収益	20,000
(借) 普通預金	200,000	(貸) 前受金	200,000

図表 6-14 設例に関する精算表

	前期末残高試算表		期中取引		損益計算書		貸借対照表	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	借方	借方	借方
現金預金	150,000		280,000	175,000			255,000	
建物(α棟)	100,000						100,000	
建物減価償却累計額				10,000				10,000
建物(β棟)			30,000				30,000	
建物減価償却累計額				3,000				3,000
土地			20,000				20,000	
前受金		100,000	100,000	200,000				200,000
資本金		150,000						150,000
資本剰余金				20,000				20,000
損益外減価償却累計額			10,000				10,000	
授業料債務			100,000	100,000				0
運営費交付金債務			50,000	50,000				0
資産見返運営交付金等			3,000	30,000				27,000
資産見返運営交付金戻入等				3,000		3,000		
授業料収益				100,000		100,000		
入学金収益				20,000		20,000		
検定料収益				10,000		10,000		
教育経費			20,000		20,000			
研究経費			20,000		20,000			
教育研究支援経費			35,000		35,000			
教員人件費			30,000		30,000			
職員人件費			10,000		10,000			
一般管理費			10,000		10,000			
減価償却費			3,000		3,000			
当期純利益						5,000		5,000
計	250,000	250,000	721,000	721,000	133,000	133,000	415,000	415,000

出典：筆者作成

4 公立大学法人の会計と簿記

4.1 公立大学法人の特徴とガバナンスの体制

公立大学法人制度は、独立行政法人の流れから生じた国立大学の法人化の動きのなかで、整備されたものである。公立大学協会（2018b, 5）によれば、公立大学協会は、国立大学の法人化の動きを見て「公立大学のみが法人制度を欠くことへの危機感から『公立大学が法人格を有することを可能とする法律の整備が不可欠』と指摘した上で『今後その実現に向けて各界に働きかけること』を決議し、『大学における教育研究の特性』への配慮を強く求めながら、この法制度の整備を推進してきた」。そのため、国立大学法人制度を範とする形で整備されてきているとは言われているが、実は、様々な部分において違いが存在している。

まず根拠法令が、文部科学省所管の国立大学法人法に基づいて設置運営される国立大学法人に対して、公立大学法人は、総務省所管の地方独立行政法人法のなかに規定される公立大学法人に関する特例（第68条から第80条）である。つまり、国立大学法人が他の独立行政法人とは異なって独立した法的な位置付けが整備されているのに比べ、公立大学法人の場合には基本的には他の地方独立行政法人と法的には同じ扱いを受けることになっている。

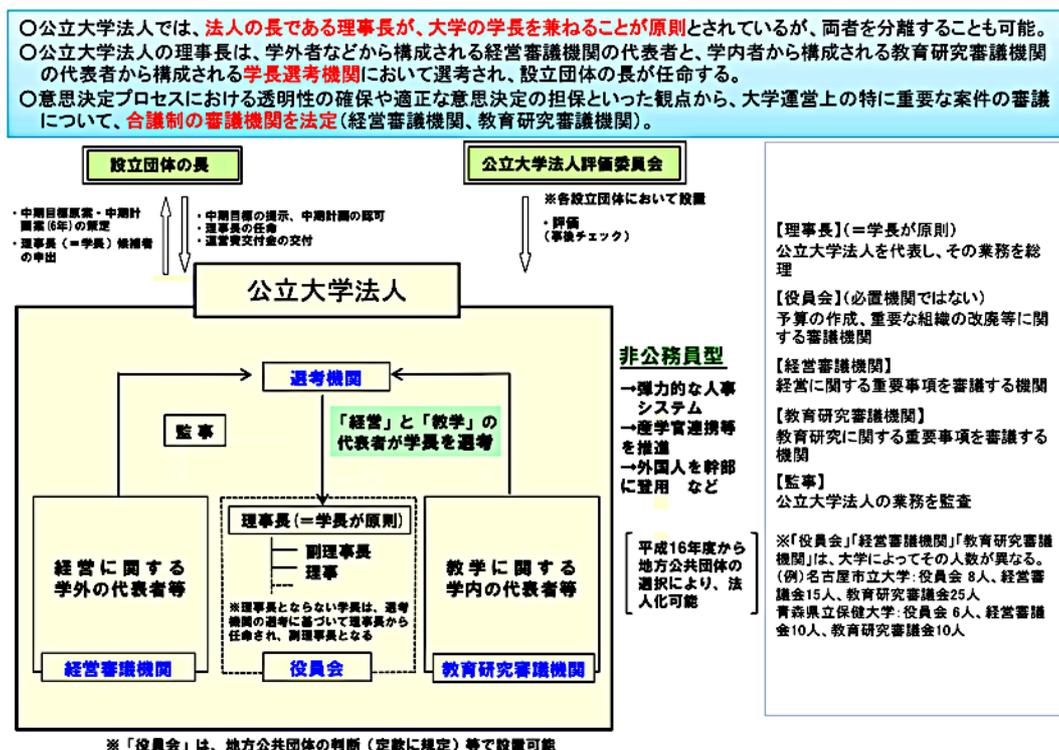
また、法により、一律、国立大学法人となった国立大学とは異なり、公立大学を法人化するか否かの判断は、実は、個々の設置自治体の判断に委ねられている。このことは、法人の評価にかかる業務を担う主体が法によって用意されているか否かという点でも違いを生じさせる。

すなわち、国立大学法人の場合、大学改革支援・学位授与機構が評価機関として法定されているのに対し、公立大学法人の場合には、そうした評価機関は法的には用意されていないため、設立団体毎に置かれる地方独立行政法人評価委員会等、代替的なシステムを利用する必要がある。

法人化時において、公立大学が法人化することに関しては、①公平な制度のもとで競争力のある大学をつくる、②自律的な運営により大学の総合力を高める、③意識改革を促し、地域ニーズに応えることのできる大学を作り出す、④直営形態の選択肢を残し、法人化への議論を通じ改革への契機とする、という4つのメリットが公立大学協会によって指摘されていたという(後藤2004, 25-26)。

具体的に適用された現在では、①法人トップによる迅速かつ柔軟な意思決定が可能となること、②学外者の参画による民間のマネジメント手法が導入可能なこと、③弾力的な人事・給与システムや、外部資金獲得に向けたインセンティブシステムを創設することによって教育研究の活性化を図ることが可能となること、④大学運営とサービスに関する質の向上が可能となること、⑤企業会計の導入によって透明性の高い経営が実現可能となること、⑥予算執行の弾力化・効率化を行い得るようになること、⑦長期契約や契約方法の弾力化が図られること、⑧使途を特定しない運営費交付金により予算編成上の裁量が拡大すること、等のメリットが指摘されている

図表 6-15 公立大学法人のガバナンス体制



出典：文部科学省 (2018, 2)

公立大学の内部のガバナンス体制については、概ね次のようになっている。

公立大学法人の運営活動の舵取りを行う責任者は、基本的には理事長とされ学長も兼ねることとされているが、地方公共団体の選択によっては別にすることも可能であり、その場合には学長が副理事長となる（地方独立行政法人法第 71 条）。

審議機関に関しては、まず、公立大学法人には、理事長、副理事長、その他で構成される経営審議機関が設置され、そこで経営に関する重要事項が審議される。また、大学ごとに、学長、学部長、その他の者で構成される教育研究審議機関が設置され、そこで教育研究に関する重要事項が審議される（77 条）。

つまり、理事長が学長を兼ねる場合には、理事長はどちらにも出席することになるが、両者が異なる場合には、理事長は経営審議機関のみに出席し、学長がどちらにも出席することになる。運営上の特定の重要事項を議決するため理事長、副理事長、理事から構成される役員会が設置される。

理事長である学長の任命と解任は「選考機関」が設置され、その申し出によって選考を行いその結果に基づいて設立団体の長が行うこととされる。

以上の法人内部のガバナメント構造に基づいて、公立大学法人はこれらの機関での審議を踏まえて中期目標の原案を作成する。設立団体の長は、この法人が作成した原案に基づいて、法人の運営活動を取り巻く環境等に配慮しつつ、また学識経験者で構成する第三者評価機関である地方独立法人評価委員会の意見を参考にしながら検討を行い、最終的に中期目標についての制定を行う（78 条）。中期目標期間に関しては、国立大学と同様に 6 年間とされている。

中期目標が認可された後、中期目標に掲げられている諸事項を達成することを目的として、公立大学法人は詳細な中期計画を策定し、さらにそれを個々の年度に具体的に反映する年度計画を作成しなければならない。設立団体の長は、法人から届けられた中期計画についても検討した上でこの認可を行う。

公立大学法人の運営活動と業績全体に関する評価については、国立大学の場合とは異なり、地方独立行政法人評価委員会が認証評価機関（学校教育法 69 条の 3 に定められる大学等の教育研究に関する評価機関）の教育・研究の状況に関する専門的な視点からの評価を踏まえて行う（79 条）。以上が外部のガバナンス体制とそこで行われる基本的な業務運営にかかる意思決定サイクルである。

このように全体を概観すると、公立大学法人は国立大学法人に類似したガバナンス体制を構築していることがわかる。すなわち、基本的には、国立大学法人と同様、自らの経営理念とビジョンに基づいて、法人内外の環境、資源等を適宜勘案しながら教育活動、研究活動、社会サービス活動、それぞれの領域にわたる経営戦略（法人戦略、部門戦略そして能別戦略）を策定できる内部ガバナンス体制を構築していることがわかる。

また、外部のガバナンス体制に関しても、中期目標の作成、中期目標・年度計画の作成、業務運営活動の実施、実施後の業務運営活動評価という、業務運営に係る PDCA の基本サイクルは国立大学法人と基本的には同様の手順が指図されていることが判明した。

ただし、こうした類似性が指摘される一方で、国立大学法人のように設置者としての国と運営活動を行う法人の責任配分を行う明確なシステムにはなっていないことも制約として存在していることも明らかになった。すなわち、国立大学法人においては中期目標に関しては認可であるため、国立大学法人間で等しく統制されるが、公立大学法人の場合には、設立団体の長が法人からの原案を受け、さらに地方独立行政法人評価委員会の意見を受けながら、自らが制定することとされるため、国内の他の公立大学法人間の競争を考える上では、同じ条件で経営戦略が統制される環境が必ずしも得られているわけではないことになる。また、国立大学とは違って、中期目標と中期目標に基づく中期計画及び年度計画は、地方公共団体からより強い統制を受けるシステムとなっているため、公立大学法人の経営戦略の策定に関する自由裁量は狭められる。公立大学法人の業務運営活動に際しては、こうした限界を認識した上で効率的なマネジメントを行うことが求められるのである。

公立大学法人の会計が、計画の予算による統制と年度事業の運営における予算管理、および事後の財務諸表等による会計情報開示と認証評価が、より設立団体の財政・政策との関わりを持つ構造である要因は、このようなガバナンスの構造に由来すると言えるだろう。

4.2 公立大学法人の簿記と財務諸表

公立大学法人は、財務諸表を作成する義務が課されている（地方独立行政法人法第 34 条第 1 項）。

公立大学法人の会計は、基本的に国立大学法人と同様に行われている。公立大学法人の運営業務に関して、①複式簿記による記録計算体系に②発生基準に基づいて勘定の増減記録が記録され、そのデータベースに基づいて財務諸表等が作成されるという一連の流れが取られている。

公立大学法人が作成すべき財務諸表は、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、附属掲載書、決算報告書であり、これらは、地方独立行政法人会計基準に基づいて作成される。これらの財務諸表の相互関係は、基本的に国立大学法人の場合と同じである。

会計サイクルに関しても、特に変わるところがなく、基本的に、日常の記帳活動によって記録された総勘定元帳のデータに基づいて試算表が作成された後、決算整理を行ってから決算整理後試算表を作成し、その後、貸借対照表および損益計算書等を作成するという、一連の決算手続きが行われている。ただし、公立大学法人の業務運営は、設置権限を有する地方公共団体ごとの目的・方針に基づいて多様である。したがって、決算のスケジュールは個々の法人に

より異なっている。

ここで、公立大学法人和歌山県立医科大学（以下、和歌山県立大学とする）の「第30事業年度財務レポート」⁽²²⁾を題材として、公立大学法人における簿記による記録計算が具体的にどのように行われ、その特徴が財務諸表にどのように表現されるのかを観察する。ここで、和歌山県立医科大学の財務諸表をとり上げた理由は、前掲の熊本大学の場合と同じく、基本的には、ステークホルダーへのわかりやすい情報公開と附属病院というセグメントの存在の2つである。ただし、地域密着接型の公立大学法人にとっては国立大学よりもこの2つについての重要度が増すことになると思われる。

国立大学法人の運営活動の財産的基礎は、国立大工法人と同様、6-17の貸借対照表の純資産の部に記載される資本金と資本剰余金、利益剰余金である。国立大学法人の場合と同様に、教育活動・研究活動・社会サービス活動等を、公共的立場から利益獲得を目的とせずに行うが、この公共的の意味が異なる。すなわち、地方公共団体を設立母体・出資者としていることから、地域との密接性と貢献がその運営活動には求められることになり、これを確実に実施するという目的のため、運営費交付金をはじめ地方公共団体による多額の財源措置が施され、独立採算制が前提とされないこととなる。そのため、公立大学法人会計では、この多額の財源措置の財務的な効果を、地域というステークホルダーに対し示すことによりウエイト大きつつ、簿記の記録計算体系において適切に記帳し、法人の財産的基礎に基づく運営活動の顛末報告に正しく関わらせ、財務諸表に表現しなくてはならない。

また、国立大学法人会計と同様に、中期計画に沿って業務の通常の運営を行なった場合には損益は必ず均衡する仕組みとなっている。ただし、公立大学法人にも、医学部を有し、その学部関係者の教育および研究に関わる重要な業務の一環として附属病院を設置運営し、診療行為を行うことを通じて多額の収入を得る機会を有することもある。この場合には、法人自らの附属病院の経営（運営）努力によって自己収益を増大させることで、利益処分における目的積立金の積み増しを通じて、法人の運営活動を上で有利な財務効果を得られることも可能と思われる。

⁽²²⁾ ここでの議論の主眼は、簿記の特徴とその財務諸表への表れを検討することであり、熊本大学の財務内容および運営の巧拙について議論する意図はない。

図表 6-16 和歌山県立医科大学の貸借対照表：資産の部（平成 30 年事業年度）

(単位：千円)

資産の部		
I 固定資産		
1 有形固定資産		
土地		14,997,081
建物	51,951,463	
減価償却累計額	<u>△ 25,774,673</u>	26,176,789
構築物	814,438	
減価償却累計額	<u>△ 370,884</u>	443,553
機械及び装置	59,649	
減価償却累計額	<u>△ 55,783</u>	3,866
工具・器具及び備品	16,811,415	
減価償却累計額	<u>△ 12,396,621</u>	4,414,793
図書		320,429
美術品		5,400
車両及び運搬具	37,315	
減価償却累計額	<u>△ 37,179</u>	136
建設仮勘定		68,706
有形固定資産合計		<u>46,430,757</u>
2 無形固定資産		
特許権		628
ソフトウェア		768,286
特許権仮勘定		4,716
その他無形固定資産		285
無形固定資産合計		<u>773,916</u>
3 投資その他の資産		
長期貸付金		106,781
長期未収附属病院収入	4,981	
徴収不能引当金	<u>△ 4,981</u>	-
差入敷金・保証金		2,912
投資その他の資産合計		<u>109,693</u>
固定資産合計		<u>47,314,367</u>
II 流動資産		
現金及び預金		12,629,477
未収学生納付金収入		2,571
未収附属病院収入	6,706,619	
徴収不能引当金	<u>△ 36,540</u>	6,670,079
その他未収入金		524,071
たな卸資産		8,878
医薬品及び診療材料		306,326
前渡金		24,560
一年内回収予定長期貸付金		3,064
仮払金		2,583
立替金		826
流動資産合計		<u>20,172,438</u>
資産合計		<u>67,486,806</u>

出典：和歌山県立医科大学（2019a, 1）

図表 6-17 和歌山県立医科大学の貸借対照表：負債の部・純資産の部(平成 30 年事業年度)

(単位：千円)

負債の部			
I 固定負債			
資産見返負債			
資産見返運営費交付金等	515,401		
資産見返補助金等	36,652		
資産見返寄附金	862,816		
資産見返物品受贈額	564,091		
資産見返施設費	864,957		
建設仮勘定見返施設費	11,146	2,855,066	
長期借入金		3,740,975	
引当金			
退職給付引当金	160,832		
環境安全対策引当金	56,942	217,775	
長期リース債務		11,866	
	固定負債合計		6,825,682
II 流動負債			
預り施設費		6,314	
預り補助金等		12,002	
寄附金債務		1,086,538	
前受委託研究費等		443,239	
一年内返済長期借入金		1,643,525	
未払金		4,907,302	
短期リース債務		15,293	
未払費用		316	
未払消費税等		31,875	
預り科学研究費補助金等		281,370	
預り金		187,779	
前受金		4,307	
仮受金		44	
賞与引当金		638,342	
	流動負債合計		9,258,251
	負債合計		16,083,934
純資産の部			
I 資本金			
地方公共団体出資金		59,296,651	
	資本金合計		59,296,651
II 資本剰余金			
資本剰余金		5,371,673	
損益外減価償却累計額		△ 22,874,836	
	資本剰余金合計		△ 17,503,163
III 利益剰余金			
前中期目標期間繰越積立金		8,653,535	
当期末処分利益(うち当期総利益 955,848)		955,848	
	利益剰余金合計		9,609,384
	純資産合計		51,402,872
	負債純資産合計		67,486,806

出典：和歌山県立医科大学(2019a, 2)

国立大学法人同様、公立大学法人の固定資産会計も複雑であると言われる。これについても先述の、①取得財源の違いによって法人の運営基盤である資本項目の充実に関わらせる処理か否かを分ける会計思考と簿記処理、②運営費交付金をはじめとする多様な財源措置の処理において行われる債務化とその振替処理に関わる会計思考と特徴的な簿記処理、③償却資産の減価償却時に行う損益均衡の会計思考と2種類の簿記処理、という3つの会計思考とそれに基づいた簿記処理に着目すると容易に整理できる。

図表 6-17 を見ると、法人に対して受けた財源措置を債務化してから未だ履行していないもの(預かり施設費、預かり補助金、寄付金債務等)や、履行して資産見返負債となったものが見られる。したがって図表 6-16 の固定資産にはこの見返り勘定と資本剰余金に対応するも

が含まれていることになる。注目すべきは、資本剰余金のマイナスである損益外減価償却累計額が多額となっていることである。これは、施設費、目的積立金等の財源措置を受けた場合に取得した固定資産は基本的に資本項目と処理されて計上されるが、減価額に対応する収益の獲得が予定されないものであることから、減価償却時には減価相当額を損益計算書に関わらず、資本価値を減少させるために行う処理として生じる勘定である。このことから、過去において行われた財政措置で購入した財政基礎たる固定資産の償却が進んでいることが示されていると言えるだろう。

図表 6-18 和歌山県立医科大学の損益計算書（平成 30 年事業年度）

(単位：千円)

経常費用			
業務費			
教育経費		463,106	
研究経費		839,923	
診療経費			
材料費	11,086,437		
委託費	2,338,575		
設備関係費	3,039,112		
研修費	4,805		
経費	<u>1,301,040</u>	17,769,971	
教育研究支援経費		143,217	
受託研究費		552,059	
受託事業費		227,809	
役員人件費		74,514	
教員人件費		6,119,464	
職員人件費		<u>10,103,444</u>	36,293,510
一般管理費			505,533
財務費用			3,149
雑損			<u>444</u>
経常費用合計			<u>36,802,638</u>
経常収益			
運営費交付金収益			4,750,188
授業料収益			584,426
入学金収益			103,700
検定料収益			12,354
附属病院収益			29,697,405
受託研究等収益			
国又は地方公共団体からの受託研究収益	3,800		
国又は地方公共団体以外からの受託研究収益	<u>553,911</u>		557,711
受託事業等収益			
国又は地方公共団体からの受託事業等収益	276,936		
国又は地方公共団体以外からの受託事業等収益	<u>10,914</u>		287,850
寄附金収益			560,653
施設費収益			22,885
補助金等収益			426,503
資産見返負債戻入			
資産見返運営費交付金等戻入	155,729		
資産見返補助金等戻入	15,814		
資産見返寄附金戻入	113,857		
資産見返物品受贈額戻入	46,582		
資産見返施設費戻入	<u>98,508</u>		430,493
財務収益			2,815
雑益			
財産貸付料収入	113,136		
手数料等収入	9,944		
科研費補助金間接経費収入	96,926		
その他雑益	<u>70,331</u>		290,338
経常収益合計			<u>37,727,326</u>
経常利益			<u>924,687</u>
臨時損失			
固定資産除却損		312	
その他臨時損失		<u>41,771</u>	42,083
臨時利益			
徴収不能引当金戻入益		378	
退職給付引当金戻入益		2,000	
その他引当金戻入益		28,540	
資産見返運営費交付金等戻入		0	
資産見返施設費戻入		0	
資産見返寄附金戻入		312	
資産見返物品受贈額戻入		0	
その他臨時利益		<u>41,610</u>	72,841
当期純利益			955,445
前中期目標期間繰越積立金取崩額			402
当期総利益			<u>955,848</u>

出典：和歌山県立医科大学（2019a, 3）

図表 6-18 には、損益計算書が示されているが、この場合の注目点は、経常収益の中で 78% ほどを占める附属病院収益である。自己収益の獲得機会を最大限生かすことで、財政的な基盤が築かれ自律的な運営活動を行い得ることは前述している通りである。実際、図表 6-17 の純資産の部に見られる利益剰余金を確認すると、当期末処分利益がある程度生じており、また利益処分の結果である前期中期目標期間からの繰越分の数値も当期純利益と同程度存在することから、運営活動により利益が生じる傾向が続いている様子もうかがえるだろう。

セグメント別の損益計算図表 6-19 でも附属病院の運営活動のウエイトの高さが明確に表れている。特に注目すべきは、附属病院の業務費のうち、金額的に大きい人件費と診療経費が、附属病院の収益（診療収入）とほぼ等しく、賄われている様子がうかがえることである。

図表 6-19 和歌山県立医科大学のセグメント別の損益情報（平成 30 年事業年度）

(単位：千円)

	大学	附属病院	附属病院紀北分院	合計
業務費用				
業務費				
教育経費	461,874	1,232	—	463,106
研究経費	797,447	26,247	16,228	839,923
診療経費	57,350	16,800,153	912,467	17,769,971
教育研究支援経費	143,217	—	—	143,217
受託研究費	276,962	270,721	4,376	552,059
受託事業費	215,826	11,982	—	227,809
人件費	3,587,082	11,569,557	1,140,783	16,297,423
一般管理費	454,649	45,030	5,852	505,533
財務費用	1,042	2,023	83	3,149
雑損	444	—	—	444
小計	5,995,896	28,726,948	2,079,793	36,802,638
業務収益				
運営費交付金収益	4,147,637	538,655	63,894	4,750,188
学生納付金収益	700,481	—	—	700,481
附属病院収益	153,088	27,773,336	1,770,979	29,697,405
受託研究等収益	274,723	278,214	4,773	557,711
受託事業等収益	273,310	14,540	—	287,850
寄附金収益	470,271	82,342	8,038	560,653
施設費収益	22,885	—	—	22,885
補助金等収益	4,852	406,051	15,599	426,503
資産見返負債戻入	293,931	131,670	4,891	430,493
財務収益	2,815	—	—	2,815
雑益	138,399	140,457	11,481	290,338
小計	6,482,396	29,365,269	1,879,660	37,727,326
業務損益	486,500	638,321	△ 200,133	924,687
土地	7,442,825	6,542,890	1,011,365	14,997,081
建物	10,321,269	13,559,086	2,296,433	26,176,789
構築物	164,545	268,438	10,569	443,553
その他	13,933,948	11,260,427	675,006	25,869,381
帰属資産	31,862,588	31,630,842	3,993,374	67,486,806

出典：和歌山県立医科大学（2019a, 17）

図表 6-20 和歌山県立医科大学のキャッシュ・フロー計算書（平成 30 年事業年度）

(単位：千円)

I 業務活動によるキャッシュ・フロー	
原材料、商品又はサービスの購入による支出	△ 17,446,757
人件費支出	△ 16,737,975
その他の業務支出	△ 406,910
運営費交付金収入	4,790,143
授業料収入	556,165
入学金収入	103,700
検定料収入	12,354
附属病院収入	28,820,272
受託研究等収入	546,283
受託事業等収入	277,597
補助金等収入	410,244
補助金等の精算による返還金の支出	△ 13,739
寄附金収入	429,732
預り科学研究費補助金等の受払	46,352
その他の収入	351,323
業務活動によるキャッシュ・フロー	<u>1,738,785</u>
II 投資活動によるキャッシュ・フロー	
有形固定資産の取得による支出	△ 1,389,367
無形固定資産の取得による支出	△ 16,392
施設費による収入	346,722
定期預金の預入れによる支出	△ 7,200,000
小計	<u>△ 8,259,037</u>
利息及び配当金の受取額	717
投資活動によるキャッシュ・フロー	<u>△ 8,258,320</u>
III 財務活動によるキャッシュ・フロー	
リース債務の返済による支出	△ 8,176
長期借入れによる収入	868,300
長期借入金の返済による支出	△ 1,591,575
小計	<u>△ 731,451</u>
利息の支払額	△ 3,268
財務活動によるキャッシュ・フロー	<u>△ 734,720</u>
IV 資金にかかる換算差額	0
V 資金増加額	<u>△ 7,254,254</u>
VI 資金期首残高	<u>12,683,732</u>
VII 資金期末残高	<u><u>5,429,477</u></u>

出典：和歌山県立医科大学（2019a, 4）

公立大学法人のキャッシュ・フロー計算書も、図表 6-20 に示されるように、国立大学と同様の区分がなされている。

利息収支と配当金収入に関しては、独立行政法人の場合であれば、通常、業務活動のキャッシュフローに分類・記載されるが、公立大学法人の場合は、国立大学法人の場合と同様に、投資活動によるキャッシュフローに含まれる。図表 6-20 の投資活動によりキャッシュフローに利息と配当金の受取額が記載されていることが確認できる。

図表 6-21 和歌山県立医科大学の行政サービス実施コスト計算書（平成 30 年事業年度）

(単位：千円)

I 業務費用			
(1) 損益計算上の費用			
業務費	36,293,510		
一般管理費	505,533		
財務費用	3,149		
雑損	444		
臨時損失	<u>42,083</u>	36,844,721	
(2) (控除)自己収入等			
授業料収益	△ 584,426		
入学金収益	△ 103,700		
検定料収益	△ 12,354		
附属病院収益	△ 29,697,405		
受託研究等収益	△ 557,711		
受託事業等収益	△ 287,850		
寄附金収益	△ 560,653		
財務収益	△ 2,815		
雑益	△ 193,412		
資産見返運営費交付金等戻入(授業料)	△ 20,184		
資産見返寄附金戻入	△ 113,857		
臨時利益	<u>△ 72,841</u>	<u>△ 32,207,212</u>	
業務費用合計			4,637,509
II	損益外減価償却相当額		1,175,393
III	損益外減損損失相当額		—
IV	損益外利息費用相当額		—
V	損益外除売却差額相当額		—
VI	引当外賞与増加見積額		26,819
VII	引当外退職給付増加見積額		11,456
VIII	機会費用		
(1)	国又は地方公共団体財産の無償又は減額された使用料による貸借取引の機会費用	7,201	
(2)	地方公共団体出資の機会費用	<u>0</u>	7,201
IX	行政サービス実施コスト		<u><u>5,858,378</u></u>

出典：和歌山県立医科大学（2019a, 6）

公立大学法人の損益計算書のコスト情報にも、地方公共団体からの財源措置にかかる取引が簿記処理上表現されないことがある。そのため、図表 6-21 のような行政コスト計算書損益によって、外減価償却相当額、損益外減損損失、引当外賞与増加見積額、引当外退職給付増加見積額、といった様々な損益外のコストを加味し、公立大学法人の業務運営にかかる全コストを表し、そこから自己収入によって賄い得た金額を控除することで、賄いきれない分、即ち、行政がどの程度コスト負担をしているのかが会計情報として示される。

図表 6-22 和歌山県立医科大学の決算報告書（平成 30 年事業年度）

(単位：百万円)

区 分	予算額	決算額	差額 (決算-予算)	備考
収 入				
運営費交付金	4,790	4,790	0	
自己収入	30,279	30,691	412	
授業料及び入学金、検定料収入	698	700	2	
附属病院収入	29,249	29,561	312	(注1)
雑収入	331	429	98	
産学連携等収入及び寄附金収入	1,197	1,406	209	
補助金等収入	693	555	△ 138	
長期借入金収入	870	868	△ 2	
目的積立金取崩	535	46	△ 489	(注2)
合 計	38,365	38,356	△ 9	
支 出				
業務費	34,150	33,077	△ 1,073	
教育研究経費	4,703	4,526	△ 177	
診療経費	29,447	28,551	△ 896	(注3)
一般管理費	554	518	△ 36	
財務費用	4	3	△ 1	
長期貸付金	42	27	△ 15	
施設整備費等	1,298	1,424	126	
産学連携等研究経費及び寄附金事業費等	723	1,097	374	(注4)
長期借入金償還金	1,591	1,591	-	
合 計	38,365	37,740	△ 625	

出典：和歌山県立医科大学（2019b）

公立大学法人は、図表 6-22 のような決算報告書を作成しなければならない。公立大学法人も国立大学法人同様、自由裁量で策定した経営戦略に基づいて中期目標を策定する。しかしそれに対する認可を受ける国立大学法人とは異なり、公立大学の中期目標を制定するのは地方公共団体の長である。このように公立大学法人の中期計画及び年度計画は、地方公共団体からより強い統制を受けるため、業務運営活動も事後の評価もこの統制の影響を強く受けることになる。特に、公立大学法人は、多くの財政措置を通じて設立団体の財政・政策と強い関わりを持つ。したがって、公立大学法人の会計も、予算による統制と年度事業の運営に関わる予算管理、および事後の財務諸表等による会計情報開示が重視される構造となる。

5 まとめ

本章では、国立大学法人と公立大学法人の簿記の記録計算体系を通じた記帳の特徴とそれが財務諸表にどのように表されているのかという点について検討を行ってきた。

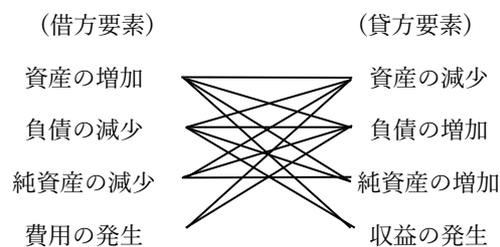
結果として、国立大学法人は国立大学法人法という文部科学省所管の法律を背景に、公立大学法人は地方即率行政法人法という総務省所管の廃立を背景として制度化されたものであり、その成り立ちの違いから少なからぬ違いは存在するものの、大枠では同じようなシステムが形成されていたことが明らかになった。

どちらも、公的な主体からの資本金を財政的な基盤として、大学の業務運営を行う主体であるが、その公共性から、期間費用に対する多くの財政措置が施され、それゆえに独立採算制が採られていなかった。

それゆえ、①資本金という財産基盤に基づく運営活動と②運営活動に関わる財政措置」の2つの動きを、損益均衡の基本原理を背景として、簿記の記録計算体系にどのように表現するのかが、国公立大学法人会計の設計上の焦点となっていたのである。

それぞれの法人の簿記処理に関する詳細な検討の結果、①財産的基盤の循環運動も、②財源措置の動き効果のいずれも、企業会計の簿記と同じ5要素によって表現されていることが明らかになった。

図表 6-23 国公立大学法人における取引要素の結合図



出典：筆者作成

つまり、企業会計と同じ取引要素の結合関係の枠組みにおいて、上述の2つの財源の循環運動を表現するというニーズを満たすため、①取得財源と資本充実の判定、②財源措置の債務化とその振替処理、③財源別の減価償却処理という、3つの特徴的な会計思考とそれに基づいた簿記処理が、損益均衡という基本思考に基づいて企業会計の場合と同様の5要素の変動の枠組みのなかで表現されていたのである。

これらのニーズに合致する簿記処理が行われることを通じて、財務諸表の作成に役立ち得るデータを勘定に蓄積することが可能となり、かかるデータに基づいてステークホルダーに有用な情報を示すことが可能となっていたのである。

【参考文献】

- 岩手県立大学「公立大学法人の仕組みの概要」, <https://www.iwate-pu.ac.jp/information/info/management.html> (2020年4月20日閲覧)。
- 大串隆吉(2000)「財政危機のなかの公立大学」『大学と教育』第27号, 18-35頁。
- 金子良太(2009)「非営利組織における純資産と負債の区分 IMES Discussion Paper Series 2009-J-11」日本銀行金融研究所。
- 熊本大学(2019)「平成30事業年度財務レポート」, <https://www.kumamoto-u.ac.jp/daigakujouhou/jouhoukoukai/zaimu/> (2020年4月15日閲覧)。
- 黒木淳(2013)「非営利組織会計の現状と課題」『経営研究』第63巻第4号, 149-171頁。
- 高等教育局国立大学法人支援課(2014)「国立大学法人の組織及び運営に関する制度の概要について(大学のガバナンス改革の推進方策に関する検討会議(第3回)配付資料)」, https://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/koutou/059/gijiroku/1354177.htm (2020年4月13日閲覧)。
- 公立大学協会(2017)『時代をLEADする公立大学 公立大学の将来構想に向けての議論の方向性と可能性』一般社団法人公立大学協会。
- 公立大学協会(2018a)『時代をLEADする公立大学 公立大学の地域貢献機能』一般社団法人公立大学協会。
- 公立大学協会(2018b)『時代をLEADする公立大学 未来マップのための16の課題』一般社団法人公立大学協会。
- 公立大学協会(2019)『時代をLEADする公立大学 公立大学の将来構想 ガバナンスが描く未来マップ』一般社団法人公立大学協会。
- 公立大学協会『公立大学便覧』, <http://www.kodaikyo.org/wordpress/wp-content/uploads/2020/03/0.pdf> (2020年4月20日閲覧)。
- 国立大学財務・経営センター(2004)『国立大学法人経営ハンドブック(一)』独立行政法人国立大学財務・経営センター。
- 国立大学財務・経営センター(2006)『国立大学法人経営ハンドブック(二)』独立行政法人国立大学財務・経営センター。
- 国立大学財務・経営センター(2008)『国立大学法人経営ハンドブック(三)』独立行政法人国立大学財務・経営センター。
- 国立大学財務・経営センター(2011)『国立大学法人 財務データ概要』独立行政法人国立大学財務・経営センター。
- 後藤宗理「公立大学の管理運営問題」『大学と教育』第36号, 2004年12月, 22-36頁。
- 新日本有限会社監査法人(2017)『よくわかる国立大学法人会計基準-実践詳解-[第8版]』白桃書房。

- 関口恭三・千島貴弘・藤原道夫（2013）『公立大学法人の制度と会計 財務会計編』朝陽会。
- 中井浩一（2004）『徹底検証大学法人化（中公新書ラクレ）』中央公論新社。
- 日本公認会計士協会非営利組織会計検討会（2015）『非営利組織会計検討会による報告
非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』日本公認会計士協会。
- 長谷川哲嘉（2014）『非営利会計における収支計算書-その意義を問う-』国元書房。
- 非営利法人研究学会公益法人会計研究委員会（2017）『最終報告書 非営利組織会計の研究』
非営利法人研究学会。
- 文部科学省（2018）「現行の国立大学法人・大学共同利用機関法人・公立大学法人・学校法人
の規定等についての比較（国立大学の一法人複数大学制度等に関する調査検討会議（第1
回）配付資料）」, https://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/koutou/092/gijiroku/1409730.htm（2020年4月20日閲覧）。
- 文部科学省「国立大学の法人化の経緯」, http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/03052701.htm（2020年4月20日閲覧）。
- 和歌山県立医科大学（2019a）「平成30年度財務諸表」, <https://www.wakayama-med.ac.jp/intro/houjin/gyoumu/index.html>（2020年4月20日閲覧）。
- 和歌山県立医科大学（2019b）「平成30年度決算報告書」, (<https://www.wakayama-med.ac.jp/intro/houjin/gyoumu/index.html>)（2020年4月20日閲覧）。

第7章 法人間の比較分析：独立行政法人と国公立大学法人

丸岡恵梨子（流通経済大学）

中村文彦（長野県立大学）

1 比較する視点

本章では、前の2つの章において分析された独立行政法人と国公立大学法人それぞれの会計の特徴を踏まえて、法人間の比較分析を行う。

分析に際しては、①使途制限のある資金の処理方法に違いが存在するか(使途制限の強弱)、②非営利組織体に簿記が求められる事柄は何か(予算の束縛度・活動の自由度・活動の効率性)、③収入・支出を独立した簿記の要素としている法人との違いは何か、という3つの視点を設定する。

以下、かかる視点に立って順次比較検討を行う。

2 比較分析

2.1 会計処理の根拠となる法令と会計基準

まず、独立行政法人、国立大学法人、公立大学法人の所管省庁と、それぞれに対して適用される法および会計基準に着目すると、以下のように、それぞれの関係において共通点と相違点があることがわかる。

まず、独立行政法人と国立大学法人は、成立の背景をもとに一にしているという点で、制度面、法規定、会計基準の規定において基本的な共通性がある⁽¹⁾が、所管省庁は、総務省および文部科学省とそれぞれ異なっているため、会計基準および注解に関して前者がQ&Aとなっているのに対し後者は実務指針というように形式的にこなっている。

これに対して、独立行政法人と公立大学法人は、総務省所管の法人という点では同じであるが、独立行政法人に対してはひとつの独立した法律がある一方、公立大学法人には、地方独立行政法人法の一部の適用を受ける形となるという違いがある。

国立大学法人と公立大学法人については、国立大学法人が文科省の所管、公立大学法人が総務省の所管と、それぞれ異なっており、その成立の背景に共通性が見られるわけではない。

⁽¹⁾ これは、国立大学法人法の35条で独立行政法人法の準用を規定していることから明らかである。

そのため、根拠となる法令におよび会計基準については、後発的な公立大学法人に対するもののほうが、先行する国立大学法人のものに類似するよう意図的に設計が行われているものにとらえられると思われる。

①独立行政法人（所轄省庁 総務省）

独立行政法人通則法

企業会計原則，その他会計基準（通則法第 37 条で「原則」と規定）

独立行政法人会計基準

独立行政法人会計基準注解

「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関する Q & A

公会計委員会実務指針

第 2 号 独立行政法人監査における法規準拠性

第 3 号 独立行政法人監査における経済性・効率性等

第 4 号 独立行政法人における連結財務諸表監査

第 5 号 独立行政法人監査における会計監査人の独立性の保持の取扱い

第 7 号 独立行政法人監査における監査報告書の文例

②国立大学法人（所管省庁 文部科学省）

国立大学法人法

独立行政法人通則法（国立大学法人法第 35 条で独立行政法人通則法の準用を定める）

企業会計原則，その他の会計基準（上記準用による）

国立大学法人会計基準

国立大学法人会計基準注解

「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」に関する実務指針

公会計委員会実務指針

第 6 号 国立大学法人等監査に関する実務上の留意点

③公立大学法人（所管省庁 総務省）

地方独立行政法人法

地方独立行政法人会計基準

地方独立行政法人会計基準注解

企業会計原則，その他の会計基準（地方行政法人法第 33 条で「原則」と規定）

2.2 使途制限のある資金の会計処理

2.2.1 財源措置の意義の比較

・独立行政法人に対する財源措置

独立行政法人は、法人の「業務の確実な実施」と「政策実施機能の最大化」のため、財産的基礎の提供を政府から受けるが、制度設計上、独立採算を予定していないため、実際に運営を行うに際しては財源措置が必要となる。財源措置の適用の基本原則は損益均衡である。

・国立大学法人に対する財源措置

国立大学法人は、独立行政法人と異なり、教育活動、研究活動、社会サービス活動等の広範な活動を公共的な立場から、利益獲得を目的とせずに行うことを使命としている。したがって、その活動は独立行政法人より広いが、独立採算を制度設計上予定せず、これらを公共的な立場から行うという意味においては、独立行政法人と同様に、これらを確実に実行することを目的として財政措置が必要となる。したがって、この場合においても、基本的な原則は損益均衡ということになる。

・公立大学法人に対する財源措置

公立大学法人は、国立行政法人と異なり、設置者が地方公共団体となる。また、大学が法人化をするか否かは、基本的に、設置者となる地方公共団体の意思決定に基づいている。公立大学法人も、国立大学同様、教育活動、研究活動、社会サービス活動等の広範な活動を公共的な立場から、利益獲得を目的とせずに行うことを使命としているため、独立採算を制度設計上予定していない。したがって、これらを公共的な立場から確実に実行するために財政措置を必要とする。無論、この場合も、基本原則である損益均衡に従うことになる。

2.2.2 運営費交付金の会計処理（固定資産を除く）

いわゆる「渡し切りの交付金」として国から交付される運営費交付金について、独立行政法人は、国の事前の関与を受けることなく予定の使途以外の使途に充てることができる。これには「国の予算では、独立行政法人ごとに、例えば一項一目を立て、使途の内訳は特定しない（中央省庁等改革推進本部 1999、Ⅲ21（3）」という背景が存在している。

他の2法人についても、基本的に会計処理が同じである。

運営費交付金受領時

- ・運営費交付金の申請時には仕訳せず、運営費交付金受領時に債務化の仕訳を行う。

(借) 現金及び預金 ××× (貸) 運営費交付金債務 ×××

収益化の時点

・基本的には業務(期間)の進行度合いに基づいて、運営費交付金債務を収益に振り替える。

(借) 運営費交付金債務 ×× (貸) 運営費交付金収益 ××

・例外的に、既に実施された業務財源の補填のために交付されたことが明らかな場合は交付金受領時に収益計上する(独立行政法人基準注 61, 地方行政法人会計基準注解 55)。

(借) 現金及び預金 ××× (貸) 運営費交付金収益 ×××

・中期目標期間終了時に、期間中交付された交付金残高がある場合、精算のため収益化し通常の収益と区別して臨時の収益として計上する。このような処理が行われるのは、運営費交付金の利用を事後評価の中期目標期間に関わらせているためである。

(借) 運営費交付金債務 ×× (貸) 運営費交付金収益 ××

2.2.3 補助金等の会計処理(固定資産を除く)

独立行政法人が国又は地方公共団体から概算交付を受けた補助金等については、交付当初からその用途が補助金の交付対象となった補助事業にかかるものに限定されている(太陽有限責任監査法人編 2020, 258-259)。そのため、受領時に収益計上する企業会計とは異なり交付を受けた時に義務を負ったとして、その時点で預り補助金等として負債計上する(新日本有限責任監査法人 2017, 265)。この会計処理についても、他の2法人ともに会計処理が同様に行われている。

補助金受領時

(借) 現金および預金 ×× (貸) 預り補助金等 ××

補助金の収益化(業務の進行に応じる)

(借) 預り補助金等 ×× (貸) 補助金等収益 ××

2.2.4 事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理

財源措置については、損益均衡の基本原則からその期間において利用されるべきである

が、一部の業務で法人における費用の発生と財源措置が同一年度ではない場合もあり得る。この場合には、損益均衡の原理を確保することを重視し、事後に財源措置が行われる特定の費用に係る会計処理を行う。この会計処理についても、他の2法人ともに会計処理が同様に行われている。

(借) 未収財源措置予定額 ×× (貸) 財源措置予定額収益 ××

2.2.5 寄附金の会計処理（固定資産を除く）

寄附金に関しては、中期計画で財産的基盤に充てる目的で民間から募った出えん金であるか否か、そうでない場合には使徒が特定化されているか否かによって会計処理が異なっている。前者の場合、「出えん者の意思を尊重して資本として整理する必要がある」それは「贈与資本に該当するものと考えられることから、会計基準第19を適用して資本剰余金として整理することが適当」とされる（岡本2008, 524）。

それ以外の場合は使徒の特定がない場合、その時点で収益化し、使徒の特定がある場合には、使用の内容に応じて異なる会計処理を行う。

中期計画で財産基盤に充てる目的で募った出えん金の会計処理（基準第85(1)）。

(借) 現金及び預金	××	(貸) 民間出えん金	××	
		(資本剰余金)		純資産

【使途が特定されている場合（固定資産を除く）】

寄付金受領時

・独立行政法人の場合

(借) 現金及び預金	××	(貸) 預り寄附金	××	債務化 ←
------------	----	-----------	----	-------

・国立大学法人の場合

(借) 現金及び預金	××	(貸) 寄附金債務	××	債務化 ←
------------	----	-----------	----	-------

執行時の処理

・独立行政法人の場合

(借) 業 務 費	××	(貸) 現金及び預金	××	
-----------	----	------------	----	--

(借) 預り寄附金	××	(貸) 寄附金収益	××	収益化
-----------	----	-----------	----	-----

・国立大学法人の場合

(借) 業 務 費	××	(貸) 現金及び預金	××	
-----------	----	------------	----	--

(借) 寄附金債務	××	(貸) 寄附金収益	××	収益化
-----------	----	-----------	----	-----

勘定が異なる

【使途が特定されていない場合】

受領時に収益化を行うため、執行時には通常の費用支出の仕訳を行うのみとなる。

寄附金受領時

(借) 現金及び預金 ×× (貸) 寄附金収益 ××

2.2.6 寄附金の会計処理（固定資産を取得する場合）

寄附金によって固定資産を取得する場合は、①償却資産であるか非償却資産であるか、②非償却資産の場合中期計画に想定された使徒であるか否か、という2つの視点から会計処理が分けて規定されている。

非償却資産であり、かつ中期計画に想定された範囲内の使徒であれば、法人の財政的基盤をなすものと考えられるため、資本剰余金として純資産を構成する要素となり、それ以外（償却資産および中期計画で想定外の非償却資産）は資産見返寄附金として負債の構成要素となる。

【使途が特定されている場合（固定資産の取得）】

(中期計画想定内の非償却資産の取得のケース)

寄附金受領時

例 寄付者から使徒の特定を受けた寄附金 50,000 千円を受領した。

- ・独立行政法人の場合

(借) 現金及び預金 50,000 (貸) 預り寄附金 50,000

- ・国公立大学法人の場合

(借) 現金及び預金 50,000 (貸) 寄附金債務 50,000

執行時の処理（土地を購入した。）

- ・独立行政法人の場合

(借) 土地	50,000	(貸) 現金預金	50,000	
(借) 預り寄附金	50,000	(貸) 資本剰余金	50,000	純資産計上

- ・国公立大学法人の場合

(借) 土地	50,000	(貸) 現金預金	50,000	
(借) 寄附金債務	50,000	(貸) 資本剰余金	50,000	純資産計上

(償却資産の取得のケース)

寄附金受領時

例 機械装置取得のための寄附金 10,000 千円が交付された。

- ・独立行政法人の場合

(借) 現金及び預金	10,000	(貸) 預り寄附金	10,000	
------------	--------	-----------	--------	--

- ・国公立大学法人の場合

(借) 現金及び預金	10,000	(貸) 寄附金債務	10,000	
------------	--------	-----------	--------	--

執行時の処理

上記寄附金 10,000 を財源として機械装置を取得した。

- ・独立行政法人の場合

(借) 機械装置	10,000	(貸) 現金及び預金	10,000	
(借) 預り寄付金	10,000	(貸) 資産見返寄附金	10,000	負債計上

- ・国公立大学法人の場合

(借) 機械装置	10,000	(貸) 現金及び預金	10,000	
(借) 寄付金債務	10,000	(貸) 資産見返寄附金	10,000	負債計上

決算時の処理 (当該機械装置に対する減価償却費 2,000 を計上)

(借) 減価償却費	2,000	(貸) 減価償却累計額	2,000	
(借) 資産見返寄附金	2,000	(貸) 資産見返寄附金戻入	2,000	損益均衡

売却時の処理 (期中に当該機械装置を 6,500 千円で売却。減価償却費 1,000 千円計上)

(借) 現金及び預金	6,500	(貸) 機械装置	10,000	
減価償却累計額	2,000			
減価償却費	1,000			
固定資産売却損	500			

(借) 資産見返寄附金 8,000 (貸) 資産見返寄付金戻入 8,000

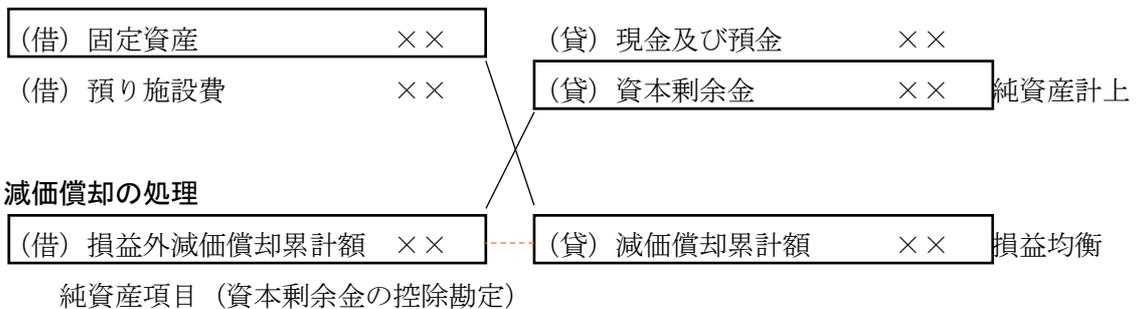
2.2.7 施設費の会計処理

独立行政法人における施設費は、国から拠出された対象資産の購入を行うまでは、その用途が特定された財源として、預り施設費として負債に整理する（独立行政法人会計基準注62）。この会計処理についても、他の2法人ともに会計処理が同様に行われている。

施設費受領時

(借) 現金および預金 ×× (貸) 預り施設費 ××

固定資産取得時



2.2.8 運営費交付金により固定資産を取得した場合

受領時の処理

(借) 当座預金 ×× (貸) 運営費交付金債務 ××

執行（取得）時の処理例

例 機械装置を購入し現金を支払った。

- ・非償却資産の場合（中期計画等の想定に範囲内での購入）

(借) 機械装置 ×× (貸) 現金及び預金 ××
(借) 運営費交付金債務 ×× (貸) 資本剰余金 ××

- ・償却資産の場合（中期計画想定外の非償却資産の場合も同様）

(借) 機械装置	××	(貸) 現金及び預金	××
(借) 運営費交付金債務	××	(貸) 資産見返運営費交付金	××

- ・取得固定資産等が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合

(借) 機械装置	××	(貸) 現金及び預金	××
(借) 運営費交付金債務	××	(貸) 運営費交付金収益	××

収益化

決算において償却資産の減価償却を行う（取得原価 21,000, 耐用年数 5 年, 残存価額 1 円）。

(借) 減価償却費	4,200	(貸) 減価償却累計額	4,200
(借) 資産見返運営費交付金	4,200	(貸) 資産見返運営費交付金戻入	4,200

損益均衡

2.2.9 補助金等により建物を取得した場合

建物取得のために補助金 100 百万円が交付された。

(借) 現金及び預金	100 百万	(貸) 預り補助金等	100 百万
------------	--------	------------	--------

取得のための補助金を受けた建物を取得した。

(借) 建 物	100 百万	(貸) 現金及び預金	100 百万
(借) 預り補助金等	100 百万	(貸) 資産見返補助金等	100 百万

決算時の処理（当該建物に対する減価償却費として 10 百万円を計上）。

(借) 減価償却費	10 百万	(貸) 減価償却累計額	10 百万
(借) 資産見返補助金等	10 百万	(貸) 資産見返補助金等戻入	10 百万

損益均衡

2.3 独立行政法人・国立大学法人・公立大学法人に簿記が求められる事柄

非営利組織に簿記が求められる事柄は、例えば、予算の束縛度・活動の自由度・活動の効率性等を測定し、各種の帳簿上、あるいは財務諸表に表現すること等が考えられる。

これまでの検討で、いずれの法人においても、独立の法人でありながらも、財源措置を受けており、その財源措置の執行に関する責任を負う立場となっていることを、負債化および

収益化という一連の処理によって記録計算体系において明確に表現しつつ、一方では、損益均衡を保つという基本原理に基づいて損益計算にはそれらの財源措置の影響を及ぼさない工夫が、簿記処理を通じて行われていることが、既に明らかにされている。

しかし、独立行政法人化や国立大学法人化、そしてこれらをフォローする形で形成された公立大学法人化の動きが、行政改革という大きな社会的な流れから生じてきた本質的な狙いを考慮するのであれば、最も問題とされるべき事柄は、中期目標期間の終了時点において、それぞれの法人がどの程度のパフォーマンスを示すことができるか、ということであると思われる。すなわち、それぞれの法人が、中期目標に照らして、どの程度の運営効率性を示し、自己収入の増大に努めたか、あるいは財源措置の節約に結びつくようなコスト削減をどの程度達成できたのか、等々のパフォーマンスが、各法人のガバナンスと目標管理の仕組みに基づいて評価機関に評価されるのである。

ここでは、こうしたパフォーマンスの評価の仕組みを機能させることが、複式簿記の記録体系を用いた一つの要因であることに着目し、会計期間および中期計画期間の終了時における損益の処理に焦点を当てて、若干の比較考察を行うこととする。

2.3.1 法人の評価システムの比較

まず、それぞれの法人の（ガバナンスと）目標管理の仕組みに注目して、これらの共通点と相違点について考えてみよう。

いずれの仕組みにおいても、中期計画が最初に設定され、それが年度計画に落とし込まれたうえで実行され、最終的には、その結果について評価機関からの評価を受ける、という流れである点では形式に共通性がある。

しかしながら、目標の設定と評価機関のあり方については、大きな違いが存在する。まず、目標の設定であるが、独立行政法人制度において中期目標は通知であり、そこに法人の意向は反映されない。これに対し、国立大学法人場合、中期目標は法人側において設定できる構造になっており、それに主務大臣より認可を受けることになる。

公立大学法人の場合には、これらとの若干の違いが存在する。中期目標の原案については、国立大学法人のように、実質的に大学側が作成することとされているものの、これを大学側に提示するのは形式的には地方公共団体の長とされているからである。これは、地方独立行政法人であるがゆえ、独立行政法人法と形式的な同一性を保つ意図が存在しているものと考えられる。つまり、公立大学法人の仕組みは、形式的には国立大学法人と独立行政法人の丁度中間的な要素を兼ね備えた制度であるということができよう。

次に、評価機関のあり方については、次のように解することができる。まず、独立行政法人は、独立行政法人評価制度委員会という独立した機関および内閣総理大臣の指揮監督下に置かれるなど、厳しい評価を受けることになる。これに対して、国立大学法人の場合は、独

立の評価機関であっても、元教員等が多く関わる国立大学法人評価委員会という、「いわば『身内』(河合 2017, 24 頁)」による評価が行われる仕組みとなっている。さらに、公立大学法人の場合を見ると、上記二つの法人とは異なり、設立団体である地方公共団体によって公立大学法人評価委員会が設置され、当該評価委員会からの評価を受けるという仕組みになっているため、評価に関しても、目標設定の段階と同様に、設置主体である地方公共団体の政策的な影響を受けやすい構造になっているといえるだろう。

2.3.2 損益処分の処理

さて、こうした仕組み上の違いが存在することによって、法人の評価の仕組みと損益の処分には違いが生じるのか、という点を次に考察する必要があるだろう。

独立行政法人、国立大学法人、公立大学法人の会計制度は、基本的に、利益を得ることを目的とせず、また、独立採算制を前提としていない各法人が、中期計画に沿って、業務の運営を行なった場合には、基本的に損益が均衡する構造とされているという特徴がある。この構造の下、損益計算書では、一会計期間の運営状況が、計画に基づく業務運営活動の努力(費用)と、それを賄う財源(収益)との対比によって示されている。つまり、運営活動を通じて損益が生じた場合、中期計画に定められた行動とは異なる部分が何らかの原因という形でそこに関わっていることが示されることになるのである。

国立大学法人の利益処分の流れは基本的に次のとおりである(新日本有限監査法人 2017, 522-523 頁)。

- (1) 生じた余剰金について、(自己収入を経営努力によって増加させたこと、あるいは、運営費交付金等を賄った業務の効率性を上げたことにより経費を節減したことを示して) 文部科学大臣に「経営努力の認定」を受ける。
- (2) 「経営努力の認定」を受けられた場合には、次年度以降、中期計画で定める用途に充てるため、用途の名称を付した目的積立金を積み立てる。
- (3) 「経営努力の認定」を受けられなかった場合には、次年度以降損失の穴埋めに充当可能な積立金として積み立てる。
- (4) 中期計画の終了時に積立金が積み立てられている場合、文部科学大臣の承認を受けて次の中期目標期間における業務の財源として繰越すか、国庫に返還することになる。

このように、運営が適切に行われ、それらに関する簿記による記帳が正しく行われている場合には損益の均衡が基本的には達成されることになる。したがって、中期目標および中期

計画に基づいて、懈怠等の問題が生じることなく、法人の運営が順次適切に行われ運営責任が果たされているか否かを適切に評価し得る資料を作成できるという点だが、両法人において簿記を利用するひとつの効果となっているととらえることができるだろう。

そのうえで、この損益均衡を上回る利益が生じるのであれば、そこに経営の努力をはじめとして、幾つかの原因が生じていることが考えられ、これを帳簿や財務諸表に基づいて評価し繰越処理を行い得ることが、両法人において記録システムとしての複式簿記を利用するもうひとつの効果であることが考えられる。

この仕組みについては、基本的に独立行政法人においても、同様に見られる。独立行政法人の場合にも、次のような会計処理が行われているからである。

当期総利益 10,000,000 円，繰越欠損金 1,000,000 円を利益処分した場合の処理

- ・前事業年度から繰り越した損失に充当

(借) 未処分利益	1,000,000	(貸) 繰越欠損金	1,000,000
-----------	-----------	-----------	-----------

- ・主務大臣の承認を受け，目的積立金に振替

(借) 未処分利益	3,000,000	(貸) ○○積立金	3,000,000
-----------	-----------	-----------	-----------

(借) 未処分利益	2,000,000	(貸) △△積立金	2,000,000
-----------	-----------	-----------	-----------

- ・残余を積立金として整理する

(借) 未処分利益	4,000,000	(貸) 積立金	4,000,000
-----------	-----------	---------	-----------

(新日本有限責任監査法人 2017, 469)

当期純損失⁽²⁾が 10,000,000 と産出された場合の決算振替仕訳

- ・損益振替

(借) 収 益	1,090,000,000	(貸) 費 用	1,100,000,000
損 失	10,000,000		

⁽²⁾ 損失処理に際して「積立金」と「目的積立金」のどちらを優先的に充てるべきかについて特別の規定は設けられておらず、また、その優先順位について予め一義的に定めておく必要はない(新日本有限責任監査法人 2017, 471)。

(借) 当期純損失 10,000,000 (貸) 損益 10,000,000
(借) 当期総損失 10,000,000 (貸) 当期純損失 10,000,000

- ・資本振替（当期総損失を未処理損失に振り替える）。

(借) 未処理損失 10,000,000 (貸) 当期総損失 10,000,000

- ・当期末処理損失（前期繰越欠損金＋当期純損失）を処理するため積立金を取崩す

(借) 積立金 5,000,000 (貸) 未処理損失 5,000,000

(新日本有限責任監査法人 2017, 471)

- ・積立金を取り崩してもなお埋め合わせることのできない欠損金額は、次期に繰り越す。

(借) 次期繰越欠損金 5,000,000 (貸) 未処理損失 5,000,000

中期目標等期間終了事業年度末における利益剰余金の処理

中期目標等期間終了事業年度末では、利益剰余金が一旦すべて「積立金」に集約される。

(借) 目的積立金 ×× (貸) 積立金 ×××
(借) 前中期目標期間繰越積立金 ×× (貸) 積立金 ×××

独立行政法人の場合、中期目標期間終了時の積立金の整理方法として、個別法によっておむね次のように定めている機関が多くある（新日本有限責任監査法人 2017, 473-474）。

- (1) 独立行政法人は、中期目標期間の最後の事業年度に係る通則法第 44 条第 1 項または第 2 項の規定による整理を行った後、積立金があるときは、その額に相当する金額のうち主務大臣の承認を受けた金額を、翌中期目標の期間における業務の財源とすることができる。
- (2) 主務大臣は、(1) の承認をするときは、主務官庁の独立行政法人評価委員会の意見を聴かなければならない。
- (3) 独立行政法人は、(1) の積立金の額から主務大臣の承認を受けた額を控除してなお剰余があるときは、その剰余の額を国庫に納付しなければならない。

また、中期目標及び中長期目標期間における毎事業年度においては、損益計算書において利益が生じた場合、前事業年度から繰り越した損失（前期繰越欠損金）をうめる。その後残

余があれば、主務大臣により独立行政法人の経営努力により生じたと認定された額については、中期計画及び中長期計画で定める用途に充てるために用途の名称を付した積立金（目的積立金）として積み立てる。また、独立行政法人の経営努力により生じたと認定されなかった額については、「積立金」とする（新日本有限責任監査法人 2017, 467）。

独立行政法人の経営努力の認定に際しては、利益が経営努力によるものであるか、あるいは、単なる予算の見積差異によるものであるかについて、各法人は客観的な数値により立証する必要がある。利益には、自己収入から生じたものと運営費交付金の収益化により生じたものがある。このうち自己収入から生じたものについては、経営努力が認められるが、運営費交付金の収益化により生じたものについては、その発生原因が問題となる。すなわち、中期計画等の記載内容に照らして、本来行うべき業務を効率的に行い予定されたコストを低減させたことにより生じたものについては、経営努力によるものと認められるが、本来行うべき業務を行わなかったことにより生じたものについては、経営努力によるものと認められない（新日本有限責任監査法人 2017, 469）。

最後に、公立行政法人の経営の努力の認定と利益処分については、基本的には、上記2法人と同様の評価が行われるが、前述のように、評価は、蒸気機関とは異なり、独立の評価機関ではなく、基本的には地方公共団体ごとの視点から個々に行われることになる。そのため、この利益処分に関しては、それぞれの地方公共団体ごとにその考え方と処分方法が示されることになる。

3 考察：比較対象の類似性と論点の検討、簿記の定義

もともと、国立大学法人は、独立行政法人化という社会的に大きな流れのなかで他の独立行政法人と同じ議論の対象とされていた。しかし、規模や性質その他の点から議論を分離させる必要が生じ、現在のような独自の体系としての制度化に至っている。また、公立大学法人は、国立大学法人の法人化という流れを受けて、国立大学法人の制度設計にならって、地方独立行政法人法案において公立大学法人に関する特例（法人化を選択し実施することができる旨）を規定したものである。このような制度化の背景を考慮すると、リサーチの事前段階で、既に、これらのそれぞれの法人の間には、基本的な視点・性格について共通性は高いことが予想されていた。

リサーチの結果として、実際、これら3法人には、国からの出資あるいは地方行政からの出資に基づいて法人として公共性の高い非営利性の業務運営を任務としており、しかも運営に際しては、独自の運転資金だけでなく、国あるいは地方行政からの財政措置があることを前提とした財務面の仕組みが構築され、それが、それぞれの法人で中期計画を策定し、その計画を実施した後、それを評価するという基本的なマネジメント・サイクルに基づき、業務

運営が行われるという点で共通の構造として具体化されていたことを確認することができた。

上記3法人は、いずれも、公的な主体からの資本金を財政的な基盤として独立して業務運営を行う主体でありつつも、その公共性から、期間費用に対する多くの財政措置が施され、それゆえに独立採算制が採られていない。そのため、各法人の財務面は、財政的な基盤によって運営される基礎部分の個々の業務に、多くの財源措置が賄われて、はじめて費用と収益が均衡するという基本構造になっていた。

この背景から、法人の財産基盤に基づく運営活動と、運営活動に関わる多くの財源措置、ということになった2つの資金の動きを、損益均衡の基本原理を背景として、簿記の記録計算体系に表現することが、上記の3法人の会計においてはニーズとして生じていた。

こうした会計制度に対するニーズに応えるため、複式簿記の記録計算体系では、①取得財源と資本充実の判定、②財源措置の債務化とその振替処理、③財源別の減価償却処理という、3つの特徴的な会計思考とそれに基づいた簿記処理を損益均衡という基本思考に絡めながら行うことを通じて、これら2つの異なった資金の動きを、日々の記帳活動から帳簿記録に蓄積させ、さらにそのように集計されたデータを財務諸表上に工夫して示すことによって、ステークホルダーに有用な情報を示していたと言えるだろう。

その意味で、複式簿記は、①財産的基礎（法人の純資産）の循環運動とそこから生じ自己収益、②運営活動による財源措置（運営交付金等）の動き・効果を体系的に結びつけながら記録・計算し、財務諸表の作成に役立つデータを勘定に蓄積するシステム、として利用されているといえるだろう。

こうした共通性がある一方で、先述のように、種々の相違点も存在しており、それらは、評価の点で異なる特徴を持っていたこともまた事実であった。特に、これら相違点は、目標の設定に対する法人の関与の度合いと、法人の運用の自由度合い、そして評価機関のあり方と評価の違いという形で現れていた。この点で、3法人の会計が本質的に同一の運用のされ方をしている訳ではないという点には注目が必要であろう。

例えば、独立行政法人は、基本的に非営利性を強調し損益均衡が重視されるが、国立大学法人および公立大学法人は、経営努力を運営成果として高めることで政府あるいは地方行政の財政負担を軽減し得るという効果も得られるため、独立した研究機関として経営努力としての運営成果の向上を積極的に進め得る制度として、より弾力的な運用が今後行われる余地が存在する。したがって、評価の段階において、法人の期間損益に対する利益処分、具体的には「経営努力の認定」をどのように精緻化するかという点は、今後、論点のひとつになると考えられる。

また、独立行政法人についても、行政執行法人、中期目標法人、研究開発法人という3つのカテゴリーが設けられることによって、その成果を異なった枠組みによって評価する方法も近年模索されている。その点でも、運営活動を体系的に記録する簿記に対するニーズが高

まっていると言えるだろう。

ただし、これらはいくまで両者を比較検討した場合の課題であり、他の非営利法人との比較分析という点も今後課題になってくることになる。例えば、学校法人は、国公立大学法人と教育研究機関という視点では同種のカテゴリーに置かれるが、この財務構造には基本的な違いがあることから、本質的な相違点も存在し、それが複式簿記を用いた会計処理の違いを生じさせている現状もある。

例えば、寄付金で固定資産を購入する場合の処理をみると、学校法人の場合、受領時に収益化を行い、執行時に純資産に計上した上で、償却時にはそのまま費用計上するという処理が行われる。しかし、国公立大学法人の場合は、基本的には受領時に債務化が行われ、執行時には見返勘定という負債への振替処理が行われ、これが当該固定資産の減価償却費用計上時に戻入処理されることで損益が均衡することになる。

このような違いは、法人の財産基盤が国や自治体からの出資により成り立つ国公立大学法人とは違い、学校法人の場合には、基本的に寄付行為を基礎とする、という点から生じていると考えられる。したがって、こうした根本的な相違から生じる複式簿記上の財政描写の違いについても、今後、一層議論が行われる余地があるものと考えられるだろう。

【参考文献】

岡本義則（2008）『独立行政法人の制度設計と理論』中央大学出版部。

河村小百合（2017）「成長戦略として国立大学法人制度に求められる抜本的改革の方向性」『JR レビュー』第12巻第51号、2-46頁。

柴崎直子（2008）「独立行政法人の利益剰余金の国庫納付」『経済のプリズム』第57巻、1-9頁。

新日本有限責任監査法人（2017）『よくわかる独立行政法人会計基準—実践詳解（改訂第4版）』白桃書房。

総務省ホームページ「独立行政法人評価」、https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/hyouka/dokuritu_n/index.html（2020年7月17日閲覧）。

総務省行政管理局 財務省主計局 日本公認会計士協会（2019）『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A』。

太陽有限責任監査法人編（2020）『独立行政法人会計 詳細ハンドブック（第3版）』同文館出版。

中央省庁等改革推進本部決定（1999）『中央省庁等改革の推進に関する方針』。

独立行政法人会計基準研究会 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会総務省（2020）『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解』。

中村文彦（2020）「国公立大学法人の簿記」（簿記実務部会第13回4月25日報告資料）。

丸岡恵梨子（2020）「独立行政法人の会計」（簿記実務部会第16回6月27日報告資料）。

有限会社あずさ監査法人パブリックセクター本部編（2012）『国立大学法人会計の実務ガイド（第3版）』中央経済社。

有限会社あずさ監査法人パブリックセクター本部編（2019）『独立行政法人会計の実務ガイド（第3版）』中央経済社。

第 3 部

借方項目・貸方項目で用途制限を表す
グループの簿記

第8章 一般社団法人・一般財団法人の簿記

佐藤恵 (千葉経済大学)

1 はじめに

本章では、一般社団法人・一般財団法人（以下、「一般法人」という。）が適用する会計基準のひとつである公益法人会計基準の概要を整理した上で、特徴的な簿記処理を取り上げ検討することを目的とする。ここで一般法人とは、2006年に成立した公益法人制度改革関連3法のうち、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（以下、一般法人法）に基づいて法人格を取得した団体をいう⁽¹⁾。

簿記処理の検討にあたっては、当該会計基準の歴史的変遷を辿り時系列比較を行うアプローチと、他の非営利組織会計基準または企業会計との比較を所与とした横断的なアプローチが考えられるが、ここでは後者のアプローチを想定して、〈現行の〉公益法人会計基準の簿記処理を整理していく。ただし、本章では、実際に後者のアプローチを採用して比較分析する段階には至っていない点に留意されたい。

第2節では、現行の公益法人会計基準に至るまでの経緯を説明する。第3節では、現行の公益法人会計基準の計算書類の構成を記述する。第4節では、簿記処理（簿記一巡と取引要素の結合図、特徴的な簿記処理、収益・費用と収入・支出の関係）を取り上げる。第5節では、小括として公益法人会計基準における複式簿記の意義について検討する。しかし、

⁽¹⁾ 内閣府が2006年に成立した公益法人制度改革関連3法には、一般法人法のほか、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（認定法）、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（整備法）がある。認定法に基づき認定された団体を公益社団法人または公益財団法人といい、内閣府は当該団体を「公益法人」と称している（内閣府2018a, 1）。また、2008年公表の公益法人会計基準の運用指針（以下、運用指針）2項では、公益法人には、認定法第2条に係る公益社団法人・公益財団法人のほか、認定法第7条の申請をする一般社団法人・一般財団法人が含まれると定義されている。したがって、本章では認定法で規定される当該法人を想定しないことから「公益法人」という名称を用いないこととした。

なお、公益法人協会（2017）によれば、「公益法人」という用語は、狭義と広義を併せ持つとされる。狭義としての公益法人は、改正前民法第34条の規定により設立された社団法人および財団法人と説明される。他方、広義としての公益法人は、非営利・公益を目的とする特定非営利活動法人、社会福祉法人、学校法人、宗教法人、医療法人など含めて言う場合がある、と説明される（以上、公益法人関連用語集）。

複式簿記の意義については、先に触れた留意点を有することから、あくまで予備的見解である点を強調しておきたい。

2 公益法人会計の導入の経緯

改正後民法第 33 条 2 項では、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益を目的とする法人、営利事業を営むことを目的とする法人その他の法人の設立、組織、運営及び管理については、この法律その他の法律の定めるところによる」と改められ、主務官庁の自由裁量による設立許可性は民法上、廃止された。

この民法改正にあわせて 2006 年に公益法人制度改革関連 3 法が成立した。うち一般法人法では、民法法人の設立に係る許可主義を改め、法人格の取得と公益性の判断を分離し、公益性の有無にかかわらず、一般法人を準則主義（登記）により設立できる旨が定められている（内閣府 2006, I 3）。公益法人会計基準は、このような公益法人制度改革を受けて大きく改正された経緯がある。

公益法人会計基準は、1977（昭和 52）年に制定されたのち、1985（昭和 60）年、2004（平成 16）年および 2008（平成 20）年と三度にわたり改正されている。図表 8-1 は、各基準の章立てを示したものである。図表 8-1 に示すように、1985 年基準で要求された収支予算書と会計帳簿が 2004 年基準では削除され、新たに貸借対照表と正味財産増減計算書が要求されていること等からも明らかとなり、全面的な改正は 2004 年基準で行われている。

図表 8-1 公益法人会計基準の構成

1977年基準	1985年基準	2004年基準	2008年基準
第1 総則 1 目的及び適用範囲 2 一般原則 3 事業年度 4 会計区分 5 勘定科目	第1 総則 1 目的及び適用範囲 2 一般原則 3 事業年度 4 会計区分 5 収支予算書及び計算書類の科目	第1 総則 1 目的及び適用範囲 2 一般原則 3 事業年度 4 会計区分 5 財務諸表の科目	第1 総則 1 目的及び適用範囲 2 一般原則 3 事業年度 4 会計区分
第2 予算書	第2 収支予算書		
第3 会計帳簿	第3 会計帳簿		
第4 収支計算書	第4 収支計算書	第2 貸借対照表	第2 貸借対照表
第5 貸借対照表	第5 正味財産増減計算書 第6 貸借対照表	第3 正味財産増減計算書	第3 正味財産増減計算書
		第4 財務諸表の注記	第4 キャッシュ・フロー計算書
第6 財産目録	第7 財産目録 第8 計算書類の注記	第5 財産目録 注解	第5 財務諸表の注記 第6 附属明細書
第7 書類の保存	第9 書類の保存		第7 財産目録 注解
第8 会計処理規程 別表	第10 会計処理規程 別表 様式	別表 様式	別紙 } 運用指針へ 様式 }

出典：内野（2013，13）・あずさ監査法人（2017，16-17）を参照し，筆者作成

なお，1985年基準の正味財産増減計算書は，ストック式（当該年度中の正味財産増加額と正味財産減少額を対比させ，正味財産がどれだけ当期に増加（減少）したかを計算する方法であり，収支計算書から正味財産増減計算の部を独立させ，貸借対照表との接続を図る計算書）が本則であり，フロー式（正味財産の増加原因と減少原因を対比させ，正味財産がどれだけ当期に増加（減少）したかを計算する方法）は容認規定であった（ただし，ストック式の注記が必要とされた）。したがって，フロー式の正味財産増減計算書を中心に据えた最初の基準は，2004年基準と捉えられている（内閣総理大臣官房管理室1983，68）。

以上の観点から，本節では1985年基準と2004年基準の趣旨の変化に着目して公益法人会計基準の導入の経緯を説明する。

まず，1985年基準では，「公益法人は提供された資金をもって各公益法人が事業の目的とする公共の福祉に貢献することであり，したがって公益法人会計の主眼は各法人の目的の線に沿う活動に伴う資金のフロー及び資金のストックを明らかにし，そのことによって理事者の受託責任の遂行を開示する」（内閣総理大臣官房管理室1985，12）として，公益法人会計の本質を受託責任会計に求め，収支計算書を重視していた（高橋2005，7）。

他方，2004年基準では，「公益法人を取り巻く社会経済状況の変化を受け，公益法人にお

いても一層効率的な事業運営が求められることとなり、事業の効率性に関する情報を充実させる必要性が生じている。また、一部公益法人による不祥事等を受けて、公益法人の事業活動の状況を透明化し、寄付者等（会員等を含む。）から受け入れた財産の受託責任についてより明確にすることを通じて、広く国民に対して理解しやすい財務情報を提供することが求められている」（公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ 2004, 1(2)）として、ディスクロージャーを重視する方針に大きく転換した（岡村 2012, 9）。この方針転換にあわせて、従来の資金収支計算を中心とする体系を見直し、貸借対照表、正味財産増減計算書（フロー式）および財産目録で構成される財務諸表の体系を構築した。さらに、大規模公益法人についてはキャッシュ・フロー計算書の作成も義務付けた。なお、会計処理規程、会計帳簿、収支予算書・収支計算書の作成・保存については内部管理事項として基準の範囲外とした（公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ 2004, 1(2), 4）。2004 年基準の方向転換は、日本の非営利組織会計の制度設計の方向性が利害調整・政府規制主導型である大陸型システム（独仏の会計制度）から情報提供・市場規律主導型である英米型システムに移行しつつある（藤井 2009, 26）という俯瞰的な解釈の典型例とも解せる。

3. 公益法人会計における計算書類

以下、2008 年基準の計算書類について記述する。

3.1 貸借対照表

貸借対照表（図表 8-2 参照）は、資産の部・負債の部・正味財産の部で構成され、さらに資産の部を流動資産・固定資産に、負債の部を流動負債・固定負債に、正味財産の部を指定正味財産・一般正味財産に区分する（2008 年基準第 2②）。指定正味財産とは、寄付によって受け入れた資産で、寄付者等（会員等を含む）の意思によりその用途に制約が課されている資産の受入額をいい、当該金額は、指定正味財産の区分に記載される。また、国・地方公共団体等から受け入れた補助金等についても、その受入額を指定正味財産の区分に記載する（2008 年基準注解注 6, 注 13；運用指針「財務諸表の科目」）。

他方、一般正味財産とは、指定正味財産以外の正味財産をいい、法人の意思で自由に使える正味財産を意味する（江田 2011, 28, 31）⁽²⁾。

指定正味財産・一般正味財産については、基本財産への充当額・特定資産への充当額を内書きとして記載する。（2008 年基準第 2②）。

ここで基本財産とは「定款において基本財産と定められた資産」をいい、特定資産とは「特

⁽²⁾ 基金制度を採用する場合には、一般正味財産は、基金および指定正味財産以外の正味財産をいう（運用指針「財務諸表の科目」参照）。

定の目的のために使途に制約を課した資産」をいう（平成 20 年運用指針「12.財務諸表の科目」）。基本財産・特定資産を有する場合には、資産の部の固定資産を基本財産・特定資産・その他固定資産に区分する（2008 年基準注解注 4①）。また、寄付によって受け入れた資産で、その額が指定正味財産に計上されるものは、基本財産または特定資産の区分に記載する（注解注 4②）。なお、基金を設定した場合には、正味財産の部を基金・指定正味財産・一般正味財産に区分する（2008 年基準注解注 5）。

図表 8-2 貸借対照表

貸借対照表			
X年X月X日現在			
科 目	当年度	前年度	増減
I 資産の部			
1. 流動資産			
現金預金			
未収会費			
有価証券等			
.....			
流動資産合計			
2. 固定資産			
(1)基本財産			
土地			
投資有価証券			
.....			
基本財産合計			
(2)特定資産			
退職給付引当資産			
〇〇積立資産			
.....			
特定資産合計			
(3)その他固定資産			
建物			
土地			
.....			
その他固定資産合計			
固定資産合計			
資産合計			
II 負債の部			
1. 流動負債			
未払金			
前受金			
.....			
流動負債合計			
2. 固定負債			
退職給付引当金			
.....			
固定負債合計			
負債合計			
III 正味財産の部			
1. 基金			
基金			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定資産への充当額)	()	()	()
2. 指定正味財産			
国庫補助金			
寄付金			
.....			
指定正味財産合計			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定資産への充当額)	()	()	()
3. 一般正味財産			
(1)代替基金			
(2)その他一般正味財産			
一般正味財産合計			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定資産への充当額)	()	()	()
正味財産合計			
負債及び正味財産合計			

出典：運用指針 12(1), 13(1)様式 1-1 および様式 1-2 を参照し、筆者作成

3.2 正味財産増減計算書

正味財産増減計算書(図表 8-3 参照)は、当該事業年度における正味財産のすべての増減内容を表示し、一般正味財産増減の部および指定正味財産増減の部に分かち、さらに一般正味財産増減の部を経常増減の部および経常外増減の部に区分する(2008年基準第3①②)

一般正味財産増減の部には、経常収益および経常費用を記載して当期経常増減額を表示し、これに経常外増減項目を加減して当期一般正味財産増減額を表示するとともに、当該期首残高を加算して一般正味財産期末残高を表示する。他方、指定正味財産増減の部は、指定正味財産増減額を発生原因別に表示し、当該期首残高を加算して指定正味財産期末残高を表示する(2008年基準第3③)。

国・自治体等から補助金等⁽³⁾を受け入れた額については受取補助金等⁽⁴⁾として記載する。そして、補助金等の目的たる支出が行われるのに応じて当該金額を指定正味財産から一般正味財産に振り替える。なお、当該事業年度末までに支出が予定されている補助金等を受け入れた場合には、その受入額を受取補助金等として一般正味財産増減の部に記載することができる(2008年基準注解注13(文中の脚注一筆者))。

ただし、当該補助金等を第三者へ交付する義務を負担する場合(補助金等交付業務を実質的に代行する場合など)には、預かり補助金等として処理し、その残高を負債の部に記載する(2008年基準注解注13)。この処理は、たとえば、日本赤十字社を通して最終的に被災者に支給する場合、集めた義援金を義援金配分委員会で取りまとめ、配分基準に従い、被災市町村を通じて配分されるときに適用される(内野2013, 6)。

⁽³⁾ 補助金等とは、補助金、負担金、利子補給金およびその他相当の反対給付を受けない給付金等をいい、役務の対価としての委託費等を含まない(運用指針10)。

⁽⁴⁾ 正味財産増減計算書の一般正味財産増減の部において経常収益と経常費用および経常外収益と経常外費用を対応表示することが有用であるとの観点から、たとえば補助金等であれば、当初より一般正味財産として受け入れた場合の科目と同じ科目を使用することとされる(実務指針Q23)。

図表 8-3 正味財産増減計算書

正味財産増減計算書
X年X月X日からX年X月X日まで

(単位:円)

科 目	当年度	前年度	増減
I 一般正味財産増減の部			
1. 経常増減の部			
(1) 経常収益			
基本財産運用益			
基本財産受取利息			
.....			
特定資産運用益			
特定資産受取賃貸料			
.....			
受取会費			
.....			
事業収益			
.....			
受取補助金等			
.....			
受取寄付金			
.....			
経常収益計			
(2) 経常費用			
事業費			
給料手当			
.....			
管理費			
役員報酬			
.....			
経常費用計			
当期経常増減額			
2. 経常外増減の部			
(1) 経常外収益			
固定資産売却益			
.....			
経常外収益計			
(2) 経常外費用			
固定資産売却損			
.....			
経常外費用計			
当期経常外増減額			
当期一般正味財産増減額			
II 指定正味財産増減の部			
受取補助金等			
.....			
一般正味財産への振替額			
.....			
当期指定正味財産増減額			
指定正味財産期首残高			
指定正味財産期末残高			
III 基金増減の部			
基金受入額			
基金返還額			
当期基金増減額			
基金期首残高			
基金期末残高			
IV 正味財産期末残高			

出典：運用指針 12(2), 13(2)様式 2-1 および様式 2-2 を参照し，筆者作成

そのほか，次の場合には，指定正味財産の部から一般正味財産の部に，次の金額を振り替え，当期の振替額を正味財産増減計算書の指定正味財産増減の部および一般正味財産増減の部に記載しなければならない。

- ① 指定正味財産に区分された寄付によって受け入れた資産について、制約が解除された場合：当該資産の帳簿価額
- ② 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産（償却資産）について、減価償却した場合⁽⁵⁾：当該減価償却の額
- ③ 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産が災害等により消滅した場合：当該資産の帳簿価額（以上、2008年基準注解注15）

3.3 キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、事業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フローおよび財務活動によるキャッシュ・フローに区分し、現金および現金同等物に係る収入および支出を記載する（2008年基準第4②③）。なお、キャッシュ・フロー計算書の作成は、認定法第5条12号により会計監査人を設置する公益社団・財団法人にのみ義務づけられている（運用指針3①）⁽⁶⁾。

以上の財務諸表のほか、2008年基準（第1②）では、公益法人は附属明細書（第6に規定）および財産目録（第7に規定）を作成が義務付けられている。

4 公益法人会計における簿記処理

4.1 簿記一巡と取引要素の結合図

次に本節では、2008年基準に基づく簿記一巡について数値例を用いて説明した上で、取引要素の結合図を示す。公益法人の簿記一巡を明確に解説した先行研究として、内閣総理大臣官房管理室編（1985、第5章、Ⅲ、取引例）の簿記一巡を示す数値例があるが、これは1985年基準に基づく。また、この1985年基準に基づく数値例を2004年基準にあわせて書き換えた先行研究として長谷川（2014、4-3中の設例4-2）がある。本報告では、これらの先行研究を参照し、2008年基準を踏まえて（簡略化の上）加筆した取引例を用いて簿記一巡を説明する。その上で、取引要素の結合図を示すこととする。

⁽⁵⁾ 実務指針（Q19A）では、寄付金ではなく補助金により取得した建物の減価償却が例示されている。

⁽⁶⁾ 会計監査人の設置は、収益の合計額が1,000億円以上または費用・損失の合計額が1,000億円以上もしくは負債の合計額が50億円以上の法人に義務付けられる（認定法第5条12号）。

[取引例] ※単位は円とする。

・期首貸借対照表

I 資産の部		II 負債の部	
1. 流動資産		1. 流動負債	
現金預金	3,100	預り金	100
流動資産合計	3,100	2. 固定負債	
2. 固定資産		長期借入金	6,000
土地（基本財産）	30,000	退職給付引当金	500
建物	11,800	負債合計	6,600
備品	900	III 正味財産の部	
固定資産合計	42,700	1. 指定正味財産	30,000
		（うち基本財産への充当額）	(30,000)
		2. 一般正味財産	9,200
		正味財産合計	39,200
資産合計	45,800	負債正味財産合計	45,800

[取引 1] 当年度年会費 6,300 と次年度会費の前受金 100, 計 6,400 を現金で受け取った。

(借) 現金預金	6,400	(貸) 受取会費	6,300
【資産】		【一般正味財産の増加】	
		(貸) 前受金	100
		【負債】	

2004 年基準から、資金の範囲は、現金及び現金同等物とされている。

[取引 2] 前年度における建物および備品の減価償却相当額 300 を特定預金に積立てた。

(借) 減価償却引当預金	300	(貸) 現金預金	300
【資産】		【資産】	

2004 年基準から一取引二仕訳が解消されている（後述）。

[取引 3] 所得税の源泉徴収預り金 100 を現金で納付した。

(借) 預り金	100	(貸) 現金預金	100
【負債】		【資産】	

[取引 4] 基本財産として国債 6,000（額面，時価 5,700）の寄付を受けた。満期までの期間は 5 年である。

(借) 投資有価証券・基本財産	5,700	(貸) 投資有価証券受贈益	5,700
【資産】		【一般正味財産の増加】	

2004年基準から、寄付等で受け入れた場合は時価(株式の公正な評価額)で当初認識する。
また、満期保有目的債券については償却原価法で事後測定する。

[取引 5] 基本財産である国債の利息収入 360 を現金で受け入れた。

(借) 現金	預金	360	(貸) 基本財産受取利息	360
	【資産】		【指定正味財産の増加】	
(借) 一般正味財産への振替額		360	(貸) 基本財産受取利息	360
	【指定正味財産の減少】		【一般正味財産の増加】	

2004年基準からは正味財産の増減を勘定上で区分して記録するため、指定正味財産(の増減)と一般正味財産(の増減)に属する勘定の振替仕訳が含まれる。当然ながら、これは、一取引二仕訳に該当しない。

[取引 6] 長期借入金 1,000 の元利合計 1,010 を現金で支払った。

元金分 (借) 長期借入金	1,000	(貸) 現金	預金	1,000
	【負債】		【資産】	
利息分 (借) 支払利息	10	(貸) 現金	預金	10
	【一般正味財産の減少】		【資産】	

元金の返済に係る仕訳については、一取引二仕訳が解消されている。

[取引 7] 建物(取得原価 6,000, 帳簿価額 5,900)が全焼した(記帳方法は直接法)。

(借) 建物火災損失	5,900	(貸) 建物	5,900
	【一般正味財産の減少】		【資産】

[取引 8] 備品(取得原価 300, 帳簿価額 270)を 500 で売却し、代金を現金で受け取った。

(借) 現金	預金	500	(貸) 備品	270
	【資産】		【資産】	
			(貸) 備品売却益	230
			【一般正味財産の増加】	

2004年基準から一取引二仕訳が解消されている。

[取引 9] 事業費 350 を現金で支払った。

(借) 事業費	350	(貸) 現金	預金	350
	【一般正味財産の減少】		【資産】	

[取引 10] 管理費 200 を現金で支払った。

(借) 管理費	200	(貸) 現金	預金	200
	【一般正味財産の減少】		【資産】	
		(貸) 預り金		

[取引 11] 備品購入代金の一部 200 を現金で前払いした。

(借)	前	払	金	200	(貸)	現	金	預	金	200
			【資産】				【資産】			

[取引 12] 退職金 100 を現金で支払い、同額の退職給付引当金を取り崩した。

(借)	退	職	給	付	引	当	金	100	(貸)	現	金	預	金	100
							【負債】				【資産】			

2004 年基準から一取引二仕訳が解消されている。

[取引 13] 基金を募集し、5,000 を現金で受け入れた。

(借)	現	金	預	金	5,000	(貸)	基	金	受	入	額	5,000
			【資産】					【基金の増加】				

2008 年基準から基金の区分が創設された。一般社団法人の場合、定款の定めにより基金を設定できる（後述）。

[決算整理 1] 当期分の未収会費が 200 ある。

(借)	未	収	金	200	(貸)	受	取	会	費	200
			【資産】				【一般正味財産の増加】			

[決算整理 2] 事業費の未払分が 200 ある。

(借)	事	業	費	200	(貸)	未	払	金	200
			【一般正味財産の減少】				【負債】		

[決算整理 3] 建物および備品について、それぞれ 100 および 70 の減価償却費を計上する。

(借)	減	価	償	却	費	170	(貸)	建	物	100
					【一般正味財産の減少】			備	品	70

2004 年基準から減価償却の実施が義務化されている。

[決算整理 4] 退職給付引当金に 500 を繰り入れる。

(借)	退	職	給	付	費	用	500	(貸)	退	職	給	付	引	当	金	500
						【一般正味財産の減少】									【負債】	

2004 年基準から、（退職一時金制度を前提とした退職給与引当金制度から）退職年金制度も含む退職給付会計を導入している。

[決算整理 5] 当期に基本財産として受け入れた投資有価証券について、償却原価法（定額法）を適用する。（基本財産受取利息：(6,000-5,700) × 1/5 年 = 60）

(借) 投資有価証券・基本財産 60 (貸) 基本財産受取利息 60
【資産】 【一般正味財産の増加】

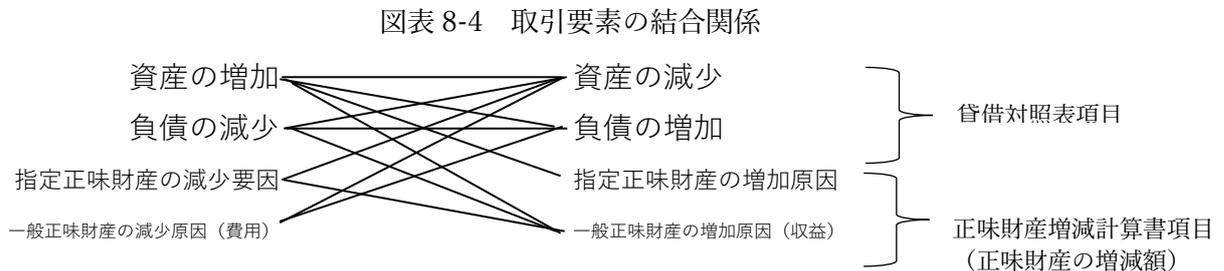
以上の仕訳に基づいて、総勘定元帳の各勘定口座に転記が行われ、各勘定口座を集計して残高試算表が作成される。そして、残高試算表に基づき、以下に示す貸借対照表及び正味残高増減計算書が作成される（出塚・辺土名 2014, 第 2 章参照）。

・期末財務諸表（貸借対照表・正味財産増減計算書）

貸借対照表		正味財産増減計算書	
I 資産の部		I 一般正味財産増減の部	
1. 流動資産		1. 経常増減の部	
現金預金	13,100	(1) 経常収益	
未収金	200	基本財産運用益	
前払金	200	基本財産受取利息	420 ←
流動資産合計	13,500	受取会費	6,500
2. 固定資産		(2) 経常費用	
基本財産（土地）	30,000	支払利息	10
基本財産（投資有価証券）	5,760	事業費	550
特定資産（減価償却引当預金）	300	管理費	200
建物	5,800	減価償却額	170
備品	560	退職給付費用	500
固定資産合計	42,420	1. 経常外増減の部	
資産合計	55,920	(1) 経常外収益	
		投資有価証券受贈益	5,700
		備品売却益	230
		(2) 経常外費用	
		建物火災損失	5,900
		当期一般正味財産増加額	5,520
		一般正味財産期首残高	9,200
		一般正味財産期末残高	14,720
		II 指定正味財産増減の部	
		基本財産受取利息	360
		一般正味財産への振替額	△360 ←
		当期指定正味財産増減額	0
		指定正味財産期首残高	30,000
		指定正味財産期末残高	30,000
		III 基金増減の部	
		基金受入額	5,000
		当期基金増減額	5,000
		基金期首残高	0
		基金期末残高	5,000
		IV 正味財産期末残高	49,720 ←
II 負債の部			
1. 流動負債			
未払金	200		
前受金	100		
2. 固定負債			
長期借入金	5,000		
退職給与引当金	900		
負債合計	6,200		
III 正味財産の部			
1. 基金	5,000		
2. 指定正味財産	30,000		
（うち基本財産への充当額）	(30,000)		
（うち特定資産への充当額）	(0)		
3. 一般正味財産	14,720		
（うち基本財産への充当額）	(5,760)		
（うち特定資産への充当額）	(300)		
正味財産合計	49,720 ←		
負債正味財産合計	55,920		

以上が簿記一巡の説明（取引例）となる。なお、前述のとおり、2004年基準からは会計処理規程の作成は要請されていない。

図表 8-4 は 2008 年基準を前提とした取引要素の結合関係を示している。



出典：筆者作成

簿記一巡の取引例でも示したように、貸借対照表の正味財産項目（指定正味財産、一般正味財産）は、正味財産増減計算書を経由することになる（期末財務諸表の実線矢印を参照されたい）。したがって、取引要素の結合関係を示すにあたり、「正味財産の増加」と「正味財産の減少」という要素は存在しない⁽⁷⁾。

また、3節でも示したとおり、正味財産増減計算書上、収益・費用に該当する項目は、一般正味財産増減の部に記載される（経常増減の部に経常収益・経常費用が、経常外増減の部に経常外収益・経常外費用が記載される）。したがって、取引要素の結合関係を示すにあたり、「正味財産の増減原因」を「指定正味財産の増減原因」と、収益・費用項目を示す「一般正味財産の増減原因」の二つの要素に区分している（図表 8-4 の「正味財産増減計算書項目」（期末財産の増減額）を参照されたい）。

以上が図表 8-4 のように結合関係を示した経緯・根拠である。さらに言えば、「指定正味財産の減少原因」と「一般正味財産の増加原因」が結びつく取引とは、用途の制約の解除により指定正味財産から一般正味財産へ振り替える処理が該当する（簿記一巡の [取引 5]（基本財産の利息収入）で説明すると、当該振替額は「一般正味財産への振替額」という科目名で指定正味財産増減の部に記載され、一般正味財産増減の部の「基本財産受取利息」（収益項目）に振り替えられる。期末財務諸表の点線矢印を参照されたい）。なお、「指定正味財産の減少要因」と「資産の減少」が結びつく取引とは、たとえば、指定正味財産を財源とする基本財産・特定資産の評価損の計上が該当する。

⁽⁷⁾ 決算手続きにおいて、有高勘定として指定正味財産勘定ならびに一般正味財産勘定を設けることは否定されない。

4.2 特徴的な簿記処理

前述したとおり、公益法人会計基準（2008年基準）における特徴的な簿記処理としては、使途制限の解除により指定正味財産から一般正味財産へ振り替える処理がある。また、2008年基準で新設された簿記処理として基金に関する一連の処理がある。この2点について設例を用いて説明する。

4.2.1 指定正味財産増減の部から一般正味財産増減の部への振替処理

前述のとおり、使途の制約される指定正味財産を財源とする資産には基本財産と特定資産が想定される。ここでは、指定正味財産を財源とする基本財産の取引例と指定正味財産を財源とする特定資産の取引例を挙げて、振替処理をより具体的に説明する。

[取引例 1] 基本財産として株式 100,000 の寄贈を受けた。寄付者からは株式配当金を法人の事業の財源に充てるために保有する旨の指定を受けている。

(借)	投資有価証券・基本財産	100,000	(貸)	投資有価証券受贈益	100,000
	【資産】			【指定正味財産の増加】	

[取引例 2] 指定正味財産に区分された寄贈による基本財産の株式（簿価 100,000）について、時価が 28,000 に下落しており、回復の見込みが不明であるので、減損を実施する。

(借)	基本財産減損損失・投資有価証券減損損失	72,000	(貸)	投資有価証券・基本財産	72,000
	【一般正味財産の減少】			【資産】	
(借)	一般正味財産への振替額	72,000	(貸)	固定資産受贈益・投資有価証券受贈益振替額	72,000
	【指定正味財産の減少】			【一般正味財産の増加】	

(以上、公益法人協会（2014，189）の取引例および運用指針参照)

前述のとおり、基本財産とは、「定款において基本財産と定められた資産」をいう（平成 20 年運用指針「12.財務諸表の科目」）。この根拠は、一般法人法にある。一般法人法第 172 条第 2 項では、「理事は、一般財団法人の財産のうち一般財団法人の目的である事業を行うために不可欠なものとして定款で定めた基本財産があるときは、定款で定めるところにより、これを維持しなければならない、かつ、これについて一般財団法人の目的である事業を行うことを妨げることとなる処分をしてはならない」と規定される。なお、一般社団法人の場合、一般法人法上、基本財産の定めはない。しかし、定款に定めても無効となる事項（法人法第 153 条第 3 項）に該当しないことから、一般社団法人が基本財産を定款に定めたとしても特段問題ないと解される。

なお、不可欠なものとして定款に定めた基本財産を減額し、あわせて振替処理が必要となるケースとしては、取引例 2 で示したような場合がある。減損や滅失のように実質的に資

産の価値が喪失するような場合には、寄附者の直接的な意図によらないものの、当該減少額は実質的に指定の解除がなされたものと同様と看做される。

[取引例 3] 5年間の保有を条件として、非上場株式 100,000 の贈与を受け、〇〇特定資産とした。

(借) 投資有価証券・特定資産 【資産】	100,000	(貸) 投資有価証券受贈益 【指定正味財産の増加】	100,000
-------------------------	---------	------------------------------	---------

[取引例 4] 5年間保有期間が経過した。

(借) 投資有価証券・その他固定資産 【資産】	100,000	(貸) 投資有価証券・特定資産 【資産】	100,000
(借) 一般正味財産への振替額 【指定正味財産の減少】	100,000	(貸) 投資有価証券受贈益振替額 【一般正味財産の増加】	100,000

(以上、江田 (2014, 60) の取引例を参照)

取引例 3 は、使途制約があるものの、定款上基本財産としない資産なので、指定正味財産を財源とする特定資産として計上している。前述のとおり、公益法人会計基準上、特定資産は「特定の目的のために使途等に制約を課した資産」をいう（平成 20 年運用指針「12.財務諸表の科目」）。公益法人会計基準の実務指針（Q24）では、「特定資産は、特定の目的のために使途、保有又は運用方法等に制約が存在する資産であり、特定資産には、預金や有価証券等の金融資産のみならず、土地や建物等も含まれる」とされる。なお、「土地や建物等の特定資産の場合には、通常は保有目的を示す独立の科目による必要はない」（Q24）とされ、必ずしも「特定資産」という科目を使用しなくても良い。

[取引例 2]および[取引例 4]における指定正味財産から一般正味財産への振替仕訳をみると、結果としてはストック計算上、減額された資産勘定（基本財産もしくは特定資産）と同額の指定正味財産を減額させる効果をもつ。そして、フロー計算上は、[取引例 2]のように、指定の解除をあらわす勘定と費用（減損損失）の発生をあらわす勘定を対応させる効果をもつ。または[取引例 4]のように、フロー計算上、指定の解除をあらわす勘定のみ示すことで、実質的に使途制約がない受贈資産の受入れ（収益（受贈益）の発生）を仮定している。

いずれにせよ指定正味財産から一般正味財産の振替は、拘束の解除に伴う損益の計上を意図する。なお、非営利法人研究学会一般法人会計研究委員会（2020）は、「会計の現場では、どのような場合に拘束が解除されるのか、恣意性が混入しやすく問題となっていた。もし拘束が解除されても非拘束に振り替えず、拘束純資産区分で完結するのであれば、大きな問題とはならない」（11 頁）として、使途拘束区分・非拘束区分の各区分において収益と費用を対応表示させるフロー計算書（活動計算書）を提案している（33 項）。

4.2.2 基金の簿記処理

基金は、一般法人法 131 条において一般社団法人に認められた資金調達手段であり、定款の定めにより募集が可能となる。ここで基金とは、「拠出された金銭その他の財産であって、当該法人が拠出者に対して、返還義務（金銭以外の財産については、拠出時の当該財産の価額に相当する金銭の返還義務）を負うもの」をいう。なお、基金の返還手続きを定款に定める必要がある。

このように基金は返還義務を有するが、公益法人会計基準上、正味財産の部に含まれる。

[取引例 5] 基金の募集を行い、300,000 を普通預金で受け入れた。なお、基金はすべて流動資産及びその他固定資産の財源として使用する。

(借) 普	通	預	金	300,000	(貸) 基	金	受	入	額	300,000
			【資産】						【基金の増加】	

[取引例 6] 法人の前年度の貸借対照表における正味財産合計額が基金総額を超過することとなったので、定時社員総会において法律に基づく返還限度額の範囲内である 50,000 を返還する決議を行い、普通預金で支払った。

(借) 基	金	返	還	額	50,000	(貸) 普	通	預	金	50,000
				【基金の減少】					【資産】	

(以上、公益法人協会 (2014, 192) の取引例を参照)

一般法人法上、基金として集めた金銭等に関して用途の制限等はない。したがって、一般社団法人は、取引例 5 のように基金の受け入れにあたり普通預金勘定で借方記入し、自由に活用することができる。

基金の返還に関しては、一般法人法 141 条で、一般社団法人の純資産額が基金の総額を超える場合において基金の返還ができると規定されている ([取引例 6]参照)。そして、基金を返還する場合には、返還する基金相当額を代替基金として計上しなければならない (一般法人法 144 条 1 項)、代替基金は取り崩すことができないとされる (一般法人法 144 条 2 項)。

[取引例 6]にあるとおり、代替基金に関して期中仕訳はしない (運用指針上、代替基金への振替 (組替) といった代替資金の増加をあらわす正味財産増減計算書の科目はない)。したがって、表示上の処理として基金返還額を組み替えるが、この扱いは、公益法人会計基準の特徴である「他の正味財産勘定への振替仕訳」と整合性を有するものである (つまり、同一の正味財産内での振替処理はしない)。

なお、代替基金は、一般正味財産を財源とするため、図表 8-2 (貸借対照表) で示したように、一般正味財産の内訳項目として表示される。これに対して、非営利法人研究会一般法

人会計研究委員会（2020）では、代替基金を基金と同じ中区分科目（「基金・代替基金」）として表示することを提案している（22 項）。これは、代替基金の表示にあたり、財源との紐づけを重視するか、あるいは基金相当額の実質的な拘束性に着目するか、という問題を提起している。

4.3 収益・費用と収入・支出の関係

2004 年基準を境として、収益・費用と収入・支出の関係を示す簿記処理は大きく変化してきた。1985 年基準では、前述のとおり、収支計算書および収支計算書から独立したストック式正味財産増減計算書の作成を要請していた。そのため、周知のとおり、1 取引 2 仕訳による帳簿記入が求められた。2004 年基準以後に目を転ずると、収支計算書が要請されず、また、正味財産増減計算書もストック式からフロー式へと大きな改正が行われた。これを受け、1 取引 1 仕訳となり、時価評価会計の導入など企業会計と近似する処理が可能となったと解されている。

発生主義会計に基づく簿記処理として、ここでは、減価償却と引当金に関する仕訳を改めて示したい。なお、ここでの検討は、時系列比較を若干含めるものとする。

まず、前掲の[取引 2]は、減価償却相当額を特定資産として保有目的を示す科目（減価償却引当資産）で積み立てるものである。

[取引 2] 前年度における建物および備品の減価償却相当額 300 を特定預金に積立てた。

(借)	減 価 償 却 引 当 預 金	300	(貸)	現 金 預 金	300
	【資産】			【資産】	

従前から、基本財産が償却資産である場合には、基本財産の額を維持するために減価償却相当額を特定預金（減価償却引当預金）とすることが推奨されていた（内閣総理大臣官房管理室編（1985，86）。1985 年基準に基づくと、この取引は、資金項目と非資金項目の交換取引に該当するため、次のような 1 取引 2 仕訳となる。

(借)	減 価 償 却 引 当 預 金 支 出	300	(貸)	現 金 預 金	300
	【支出】			【資金資産】	
(借)	減 価 償 却 引 当 預 金	300	(貸)	減 価 償 却 引 当 預 金 増 加 額	300
	【非資金資産】			【正味財産増加額】	

しかし、決算整理における減価償却費の計上や退職給付引当金の繰入に関しては、2008 年基準と 1985 年基準を比較する限りにおいて、相違はない。

[決算整理 3] 建物および備品について、それぞれ 100 および 70 の減価償却費を計上する。

・ 2008 年基準

(借) 減 価 償 却 費	170	(貸) 建 物	100
【一般正味財産の減少】		備 品	70

・ 1985 年基準

(借) 減 価 償 却 額	170	(貸) 建 物	100
【正味財産の減少】		備 品	70

[決算整理 4] 退職給付（1985 年基準では退職給与）引当金に 500 を繰り入れる。

・ 2008 年基準

(借) 退 職 給 付 費 用	500	(貸) 退 職 給 付 引 当 金	500
【一般正味財産の減少】		【負債】	

・ 1985 年基準

(借) 退 職 給 与 引 当 金 繰 入	500	(貸) 退 職 給 与 引 当 金	500
【正味財産の減少】		【非資金負債】	

前述のとおり、2004 年基準から減価償却の実施が義務化され、同様に 2004 年基準から（退職一時金制度を前提とした退職給与引当金制度から）退職年金制度も含む退職給付会計が導入されている。この点のみに着目すれば、近年になって発生主義が導入されたという印象を持つかもしれない。しかし、簿記処理上は、1985 年基準においても、減価償却費相当額ならびに引当金繰入相当額を正味財産の減少項目として記入している。つまり、実質的に費用化していると捉えられることから、2008 年基準と大きな相違はない。この点も踏まえれば、公益法人会計基準は、非営利組織会計のなかでも早くから発生主義会計に基づく簿記処理を導入していたと位置づけられる。

5 公益法人会計基準における複式簿記の定義と意義

前述のとおり、2004 年基準から収支計算書と正味財産増減計算書を同時作成するために考案された 1 取引 2 仕訳から 1 取引 1 仕訳へと簿記処理が大きく変更されたことで、時価評価会計の導入など企業会計と近似する処理が可能となったとされる。さらに、2004 年基準から会計処理規程の作成義務が基準から削除されている。

この流れは大局的には、公益法人制度改革に伴い、主務官庁の自由裁量による許可主義から、準則主義（登記のみ）に基づき簡便に法人格の取得が可能となったことが背景にあると思われる。とすると、現行の公益法人会計基準は、（1 取引 1 仕訳という）企業会計では一般

的な複式記入の原理に基づくことで、財務諸表作成者にとって作成が容易となる（と考えられる）方向に転換したといえる。

他方、収支計算書の作成義務が削除されたことで、簿記一巡の範囲を離れて別途、予算管理を行う必要が新たに生じることとなった。ただ、この点については、冒頭で述べた通り、本章が時系列比較による検討を踏まえていないため、仔細に触れることができない点に留意されたい。

また現行の公益法人会計基準は、本章で取り上げた代替基金の表示に加えて、正味財産の内訳表示（いわゆるカップリング）など簿記処理に依拠しない財務諸表の表示を要請している（カップリングについて第10章参照）。この点に着目すれば、同基準は、財務諸表利用者に向けた情報開示を第一として、つまり財務諸表表示を第一義としたうえで、複式記入の原理を活用していると指摘できるかも知れない。

なお、本節における若干の検討は、本部会における複式簿記の定義が「収支計算および財産目録の作成だけではない、複式記入を伴う簿記処理」（日本簿記学会簿記実務研究部会 2019, 1）と多義的であるため、明確なリサーチクエスションに基づく試論とはいえない点を念のため付記する。

【参考文献】※法令・会計基準を除く

あずさ監査法人編（2017）『公益法人会計の実務ガイド 第4版』中央経済社。

江田寛（2011）『平成20年基準版 公益法人基準の解説』全国公益法人協会。

岡村勝義（2010a）「正味財産と資産対応の意義と展開—公益法人会計基準の変遷に関係させて—」『非営利法人研究学会誌』第12号，51-64頁。

岡村勝義（2010b）「公益法人会計における正味財産と基本財産」『財務会計研究』第4号，1-27頁。

岡村勝義（2012）「公益法人の制度転換と会計枠組みの変化」『産業経理』第72巻第2号，4-15頁。

岡村勝義（2015）「一般財団・財団法人の公益認定基準の検討—公益性判断基準と財務三基準—」『非営利法人研究学会誌』第17号，1-12頁。

公益法人協会（2017）「公益法人（非営利法人制度）」『公益法人関連用語集』，
<http://www.kohokyo.or.jp/kohokyo-weblog/yougo/>（2021年7月31日閲覧）。

公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ（2004）「公益法人会計基準の改正等について」2004年10月4日。

高橋（尾上）選哉（2005a）「非営利組織体会計における減価償却の検討—公益法人会計基準を中心として—」『非営利法人』第719号，4-12頁。

高橋（尾上）選哉（2005b）「新公益法人会計基準における収益・費用—企業会計との比較を

通して一」『非営利法人』第 727 号, 32-40 頁。

出塚清治・辺土名厚編著 (2013)『公益法人・一般法人の会計実務 補訂版』公益法人協会。

内閣総理大臣官房管理室 (1983)「公益法人会計基準検討会 公益法人会計基準の見直しについて」『企業会計』第 35 巻第 12 号, 68-72 頁。

内閣総理大臣官房管理室編 (1985)『新公益法人会計基準の解説』公益法人協会。

内閣府公益認定等委員会 (2009)「公益法人会計基準の運用指針」2009 年 10 月 16 日改正。

内閣府 (2016)「新たな公益法人制度への移行等に関するよくある質問 (FAQ)」。

内閣府 (2018a)「平成 29 年『公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告』概要」。

内閣府 (2018b)「平成 29 年『公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告』付属資料」。

内閣府 (2018c)「平成 29 年『公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告』統計資料」。

日本公認会計士協会 (2016)「非営利法人委員会実務指針第 38 号『公益法人会計に関する実務指針』」。

日本簿記学会簿記実務研究部会 (2019)「中間報告書 非営利組織体の簿記に関する研究」
日本簿記学会。

長谷川哲嘉 (2014)『非営利会計における収支計算書—その意義を問う』国元書房。

非営利法人研究学会一般法人会計研究委員会 (2020)「研究報告書 一般社団・財団法人が公益法人会計基準を適用する場合の諸課題とその解決策の検討」非営利組織研究学会。

藤井秀樹 (2009)「非営利法人における会計基準統一化の可能性」『非営利法人研究学会誌』
第 11 号, 23-35 頁。

佐藤恵 (2016)「非営利組織会計の純資産区分に関する試論—財務的弾力性の観点から—」
『非営利法人研究学会誌』第 18 号, 17-28 頁。

第9章 特定非営利活動法人（NPO 法人）の簿記

山下修平（国士舘大学）

1 はじめに

特定非営利活動法人（以下、NPO 法人）においては、所轄官庁から定められた統一的な会計基準は存在しない。特定非営利活動促進法（以下、NPO 法）において、「会計簿は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳すること」「計算書類（活動計算書及び貸借対照表）及び財産目録は、会計簿に基づいて活動に係る事業の実績及び財政状態に関する真実な内容を明瞭に表示したものとすること」「採用する会計処理の基準及び手続については、毎事業年度継続して適用し、みだりにこれを変更しないこと」を規定するのみである。NPO 法人会計基準が存在するが、民間主導で作成されたことに大きな特徴がある。内閣府の調査では、この NPO 法人会計基準に従って簿記処理を行う法人が浸透しつつある。

本稿は、NPO 法人における会計基準導入の経緯や現状の整理を行い、特徴的な簿記処理を把握する。さらに、NPO 法人の置かれた社会的背景を鑑み、同法人における複式簿記の意義を検討することを目的とする。

2 特定非営利活動法人（NPO 法人）の概要

2.1 NPO 法と NPO 法人

NPO とは「Non-Profit Organization」の略で、「非営利組織」「非営利団体」などと訳される。特定非営利活動促進法（NPO 法）に基づき法人格を取得した法人を NPO 法人という。また、一定の要件^①を満たすと、認定 NPO 法人、特例認定 NPO 法人となり、税制上の優遇

^① 認定 NPO 法人となるための要件は、「パブリック・サポート・テスト基準」による。つまり一般社会からどれだけサポートを受けているかを判断する。具体的には「NPO 法人の収入金額に占める寄付金の割合が 20 パーセント以上であること（相対性基準）」または「3,000 円以上の寄付者の数が、年平均で 100 人以上であること（絶対性基準）」または「都道府県庁などの条例により、個別に指定を受けていること（条例個別指定）」のいずれか 1 つの基準を満たすことにより認定される。

特例認定 NPO 法人は、認定 NPO 法人になる要件が厳しいことから設けられた制度で、要件を緩和し、認定 NPO 法人になるための猶予期間が設けられている。

等^②がなされる。

ここでの「非営利」とは、「営利を追求しない」「利益を上げて事業を行わない」というわけではなく、「毎年の利益や残余財産を構成員に分配しない」との捉え方がなされている。NPO 法では、さらに公共性の要件が課されている。

NPO 法は 1998 年 12 月に施行された。1995 年の阪神・淡路大震災が契機といわれる。非営利活動団体の法人格を容易に取得できるようにという各界からの要望や機運によって、議員立法により誕生した。NPO 法人は、所轄庁の「許可」ではなく、設立要件に適合していれば「認証」される制度となった。しかし、設立が容易である分、法律に情報公開に関する義務を定め、市民からの監視を受けることを前提とした仕組みとなっている。

NPO 法では、非営利活動を「別表に掲げる活動に該当する活動であって、不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的」（NPO 法第 2 条）と定めている。別表には 20 の活動分野^③が列記されており、さらに上記以外の「その他の事業」も認められている。ただし、「その他の事業」の利益は、特定非営利活動に係る事業のために使用しなければならないとされている。

2.2 NPO 法人の現状

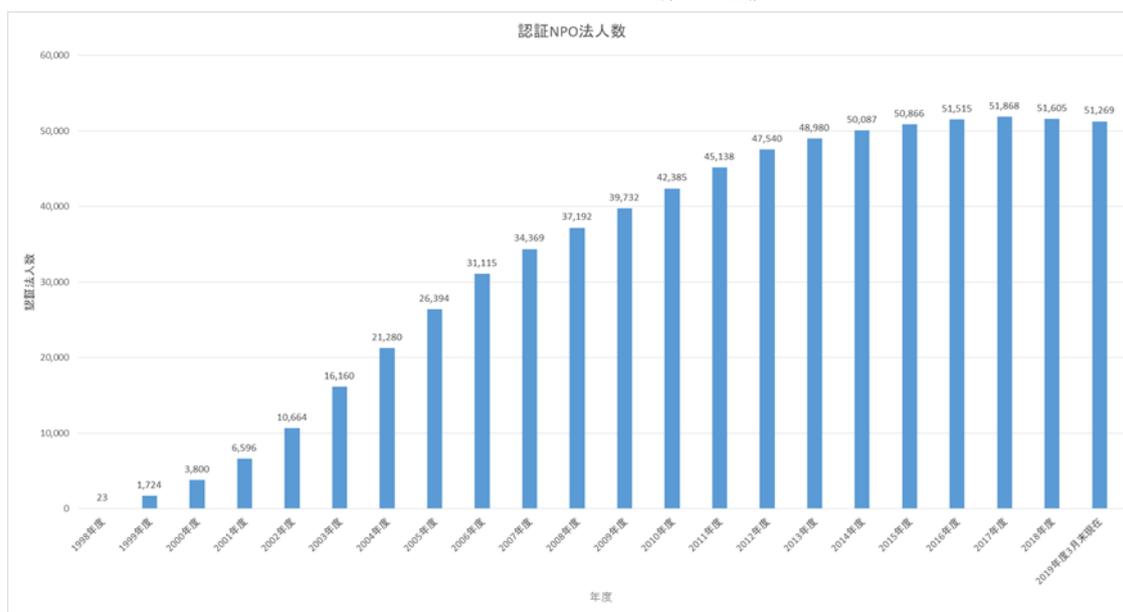
内閣府のホームページによれば、NPO 法人は、2020 年 3 月 31 日現在、全国で 51,269 法人が認証されている。

1998 年の NPO 法の施行以来、2017 年度まで一貫して増加していた（図表 9-1）。2018 年度より減少に転じており、実質的に活動をしていない法人が存在することを考慮すると、一時期のような設立ブームは落ち着いていると言える。なお、認定 NPO 法人・特定認定 NPO 法人は 1,142 法人（2020 年 5 月 3 日現在）となっている。非営利法人の中では、宗教法人に次いで多い法人形態となっている。

^② 認定 NPO 法人・特例認定 NPO 法人に対し、個人が寄付をした場合には所得税・住民税の所得控除または税額控除のいずれを選択できるとし、法人が寄付をした場合には、法人税において一定の範囲内で損金算入できるとしている。認定 NPO 法人自体の一定の範囲の支出について、一定の範囲内で損金算入できる法人税上の優遇制度がある。

^③ 別表に列記されている 20 の活動分野は、以下の通り。1. 保健、医療または福祉の増進を図る活動、2. 社会教育の推進を図る活動、3. まちづくりの推進を図る活動、4. 観光の振興を図る活動、5. 農山漁村または中山間地域の進行を図る活動、6. 学術、文化、芸術またはスポーツの振興を図る活動、7. 環境の保全を図る活動、8. 災害救援活動、9. 地域安全活動、10. 人権の擁護または平和の推進を図る活動、11. 国際協力の活動、12. 男女共同参画社会の形成の促進を図る活動、13. 子どもの健全育成を図る活動、14. 情報化社会の発展を図る活動、15. 科学技術の振興を図る活動、16. 経済活動の活性化を図る活動、17. 職業能力の開発または雇用機会の拡充を支援する活動、18. 消費者の保護を図る活動、19. 前各号に掲げる活動を行う団体の運営または活動に関する連絡、助言または援助の活動、20. 前各号に掲げる活動に準ずる活動として都道府県または指定都市の条例で定める活動。

図表 9-1 NPO 法人数の推移



出典：内閣府「NPO ホームページ」より筆者作成

内閣府では、毎年度実態調査（『平成 29 年度 特定非営利活動法人に関する実態調査 報告書』）を行っており、収益規模の分布がある程度明らかになっている。平成 29 年度（調査対象 6,452 法人 1,597 法人回答）の調査によれば、収益規模は、

- 0 円（3.3%）
- 0 円超～100 万円以下（18.1%）
- 100 万円超～500 万円以下（18.5%）
- 500 万円超～1,000 万円以下（10.3%）
- 1,000 万円超～5,000 万円以下（30.9%）
- 5,000 万円～1 億円以下（10.5%）
- 1 億円超（8.5%）

となっている。収益規模が 5,000 万円以下の法人がおよそ 8 割を占めており、比較的小規模な法人が多くを占めている現状がうかがえる。収益規模の現状からは、経理業務を遂行するにあたり、人的な面・費用の面ともに困難なケースがあるのではないかと推測される。また、認証を受けたものの、活動実態のない法人についても問題視されている⁽⁴⁾。

これまで、NPO 法人と会計実務に関して、会計専門家との関係が希薄であるとの指摘がな

⁽⁴⁾ 内閣府の実態調査によれば、年度ごとに提出義務のある「事業報告書」を提出していない法人は全体の約 16%（8,064 法人）に達している（毎日新聞[デジタル毎日]2019 年 4 月 16 日配信）。また、NPO 法人を、「法人」の販売目的で設立したとの報道がある（毎日新聞[デジタル毎日]2018 年 6 月 9 日配信）。

されていた（認定特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワーク編著 2018, 5-7）。これは、NPO 法人としてのミッション達成を最重要視し、会計税務（または情報公開）に関心が及んでいないことが挙げられる。また、法人の規模が小さく、資金力に乏しいため、会計専門家の助力を得ることが困難であることも挙げられる。そのため、今後は会計分野に明るいプロボノ^⑤の参加が期待されている。

3 NPO 法人における会計の仕組み

3.1 NPO 法会計における計算書類とその展開

NPO 法では、会計に関わる条文が規定されているものの、強制される基準はない。NPO 法第 27 条では、下記の通り「真実性」「明瞭性」「継続性」「正規の簿記の原則」などの原則が読み取れる。

（会計の原則）

第 27 条 特定非営利活動法人の会計は、この法律に定めるもののほか、次に掲げる原則に従って、行わなければならない。

- 一 削除
- 二 会計簿は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳すること。
- 三 計算書類（活動計算書及び貸借対照表をいう。次条第 1 項において同じ。）及び財産目録は、会計簿に基づいて活動に係る事業の実績及び財政状態に関する真実な内容を明瞭に表示したものとすること。
- 四 採用する会計処理の基準及び手続については、毎事業年度継続して適用し、みだりにこれを変更しないこと。

他方、手続きについては「会計簿は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳すること」と規定されるのみである。このため、財務諸表を作成するうえで必要となる、より詳細な会計基準の規定が求められてきた。

従来、NPO 法人の会計は、収支計算書の作成が求められ、後述するように企業会計の経理とは異なる、いわゆる一取引二仕訳が必要とされてきた。企業会計に明るい者にとっても難解で、一般市民にとってはなおさらであったと言えよう。情報開示の対象が広く一般市民であることに鑑み、現在は、収支計算書から活動計算書の作成へと変化を遂げ、より企業会計寄りの会計処理が求められるようになっている。

^⑤ プロボノとは、専門家が知識や経験を生かして社会貢献するボランティアのことである。

NPO 法人の会計基準については、NPO 法成立（1998 年）以前より検討が行われている（認定特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワーク編著 2018, 65-69）。1996 年 11 月に「NPO のアカウントビリティ研究会」が、市民活動を支える制度設計を活動の中心としていた「シーズ・市民活動を支える制度をつくる会」の中に作られた。同研究会は、1998 年 3 月 17 日に「NPO（特定非営利活動）法人等の会計指針」公開草案第 1 号及び第 2 号を公表しパブリック・コメントを求め、1998 年 9 月 25 日公開草案第 3 号「NPO 法人等の財務諸表の作成基準と様式」を公開した。公開草案では、「簡易型」「標準型」の 2 つの財務諸表が提案された。前者は収支計算書と棚卸法に基づいた財産目録、後者は活動計算書、貸借対照表、収支計算書で構成された。比較的小規模な NPO 法人が多い状況の中で、「簡易型」が広く用いられた。他方、「標準型」は、米国の FASB の財務会計基準書第 116 号及び第 117 号の考えが盛り込まれ、画期的ともされた。しかし、NPO 法人制度の創設期であり、これらの考え方が円滑に導入されたわけではない。

1998 年 12 月、NPO 法が施行される。施行当初における会計に係る条文は、

NPO 法 第 27 条一 第 27 条二 第 27 条三 （1998 年の施行当時）

- 一 収入および支出は、予算に基づいて行うこと。
- 二 会計簿は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳すること。
- 三 会計報告書は、収支計算書、貸借対照表および財産目録によるものとし、これらは会計簿に基づいて作成し、収支状況および財政状況に関する真実な内容を明瞭に表示するようにすること。

と定められた。第 27 条第 1 項は、現在では削除されている条文である。官庁会計における予算制度を色濃く反映させた内容となっている。また、第 27 条第 3 項には「収支計算書」の記載がある。現在は「活動計算書」と変更になっている部分である。

1998 年 12 月、経済企画庁国民生活局によって「特定非営利活動法人の会計に関する研究会」が設立され、1999 年に経済企画庁「特定非営利活動法人の会計の手引き」が公表された。公益法人会計基準の影響を強く受けており、官庁会計における予算制度を模範としていた。同手引きは、その後の NPO 会計実務に大きな影響を与えたとされる（認定特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワーク編著 2018, 65-69）。

3.2 NPO 法人会計における予算とのかかわり

予算の位置づけは、NPO 法上、大きな変化を遂げている。上述のように 1998 年の NPO 法施行時における第 27 条第 1 項には「収入および支出は、予算に基づいて行うこと」と規定されており、第 27 条第 3 項の会計報告書、中でも収支計算書と明確に結び付けられていた。官庁会計における予算制度を色濃く反映させた内容となっている。ところが、2011 年

6月改正、2012年4月施行の改正NPO法では、第27条第1項は削除されている。

現在、NPO法人の設立の認証の際⁶⁾や定款変更申請時には「活動予算書」が必要とされるものの、第27条の会計の原則では求められていない。NPO法人会計基準にも様式例の記載はない。あくまでも法人の内部管理用の資料として作成されるものとの位置づけとなっている。その表示方法や考え方については、活動計算書と基本的に同様とされている（齋藤力夫・田中義幸編著2018、205-210）。NPO法人会計基準には、活動予算書の様式は示されていない。活動予算書と活動計算書の様式が異なると混乱する可能性がある。

3.3 NPO法人会計基準制定の歴史的経緯

NPO法の制定以降、法人数は増加の一途をたどり、会計基準を整備する必要性が民間主導で主張されるようになった。2007年には、国民生活審議会総合企画部会による「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」のなかで、「広く市民に対して理解しやすい計算書類を作成するためには、法人自身の自主的な取組に加え、法人の取組をバックアップするものとして、会計処理の目安となる会計基準が策定されることが適当である。…（中略）…会計基準の策定主体については、所轄庁等が策定すると必要以上の指導的効果を持つおそれがあるため、民間の自主的な取組に任せるべきとの考え方があるものの、基準の策定及び定期的な見直しには相当のコストがかかることから、行政と協力して民間主導で行うことが適当である」と述べており、所轄庁も民間主導による会計基準の作成を後押しするようになった（NPO法人会計基準協議会編2018、179-182）。

2009年3月31日には、NPO法人会計基準協議会が、全国18のNPO支援団体の呼びかけにより発足した。同協議会のプロジェクトでは、策定委員会、専門委員会、協議会、パブリック・コメントの募集、各地域の学習会を経て、2010年7月20日にNPO法人会計基準が公表された。このように、NPO法人会計基準が、政府主導によるものではなく、あるいは政府からの補助金に頼ることなく、民間の支援資金によって会計基準策定が行われたことに大きな特徴がある。

後述するように、NPO法人会計基準の特徴の一つに、「収支計算書」に代わり「活動計算書」を作成する点にある。この点を踏まえ、2011年6月にはNPO法が改正された（2012年4月施行）。第27条第3項の「収支計算書」は「活動計算書」に修正された（ただし、附則で「収支計算書」も可とされた）。

⁶⁾ NPO法第10条には、「特定非営利活動法人を設立しようとする者は、都道府県又は指定都市の条例で定めるところにより、次に掲げる添付した申請書を所轄庁に提出して、設立の認証を受けなければならない。…八 設立当初の事業年度及び翌事業年度の活動予算書（その行う活動に係る事業の収益及び費用の見込みを記載した書類…）」とある。

2011年11月には、内閣府「特定非営利活動法人の会計の明確化に関する研究会」報告書において、「NPO法人が採用する会計基準については、NPO法人会計基準（2010年7月20日 2011年11月20日一部改正 NPO法人会計基準協議会）が望ましい」とされ、所轄庁の後押しを受けることとなった。

3.4 NPO法人会計基準の特徴

基本的な考え方として、利用者である市民にとってわかりやすい会計報告であること、社会の信頼にこたえる会計報告であること、を掲げている（NPO法人会計基準協議会編2018, 11-13）。情報公開の対象として、不特定多数の市民を念頭においている。それまでの「収支計算書」は、利用者である一般市民にとって理解が困難である点が多く、また、作成者にとっても、いわゆる一取引二仕訳を必要とするなど、企業会計を経験した者にとってもわかりにくいものであった。

例えば、従来は固定資産の購入の際には下記のような仕訳を必要としていた。

(借) 備品購入支出 ×××	(貸) 現金預金 ×××
(収支計算書：収支計算の支出)	(BSの資産減少)
(借) 備品 ×××	(貸) 備品増加高 ×××
(BSの資産増加)	(収支計算書の正味財産増減の部)

「収支計算書」の収益や費用の表示は、資金の増加や減少の原因を収入や支出として表すものであり、収支差額が貸借対照表の正味財産とそのままでは整合しなかった。また、減価償却費については、購入時の支出額を資金の減少原因である支出として計上することが求められた。

他方、あらたに制定されたNPO法人会計基準では、「活動計算書」の作成を求めている。「活動計算書」は、構造的には損益計算書と同じであり、発生主義を採用し、複式簿記による作成を念頭に置いている。企業会計寄りの作成基準といえる。収益や費用の表示については、当期の正味財産の増加や減少の原因を収益や費用として表すものとされる。収支差額は、「利益」ではなく「法人の財務的生存力を表すもの」と説明されることもある。「活動計算書」では、計算される当期正味財産増減額等が貸借対照表に計上される正味財産の部の金額と一致しており、貸借対照表と整合するようになっている。また、企業会計と同様に減価償却費を計上することとなった。

NPO法人会計基準では、とくに小規模法人に対する配慮がなされている。これは、NPO法人の大多数は小規模な組織形態をとっており、経理業務の負担を考えてのものである。原則は、複式簿記、発生主義会計を前提としているが、小規模法人では会計を担当する専門ス

スタッフの雇用は困難なケースが考えられる。そのため、負担軽減のため、「重要性の原則」を強調している。ガイドラインでは4段階の計算書類の記載例を示しており、法人の規模や取引内容を考慮し、「期末に現預金以外の資産・負債がないような小規模な法人」「期末に現預金以外にも資産・負債があるような中規模」「特定非営利事業に係る事業」と「その他の事業」を行う法人」「NPO法人に特有の取引等がある法人」を想定している。小規模な法人向けには、簡素な活動計算書のひな型を提示した。

さらに、NPO法人の会計の区分、つまり「その他の事業」を実施する場合の区分経理について規定された。NPO法人会計基準前は、「別葉表示」、つまりページを別にするのが求められていた。財産目録、貸借対照表、収支計算書を「特定非営利活動に係る事業会計」「その他の事業会計」の各々について作成する必要があった。基準制定後は、「別欄表示」（記載する欄を別に分けて表示）を行えば良いとされ、簡略化された。ただし、「その他の事業」で生じた利益を「特定非営利活動に係る事業」に振り替えることは認められているものの、この逆は認められない。

NPO法人会計基準では、「NPO法人に特有の取引等」を列挙していることも特徴の一つである。NPO法人会計基準24～30では、下記の取引等を挙げている。

- | | |
|----|------------------------------|
| 24 | 現物寄付の取扱い |
| 25 | 無償又は著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合の取扱い |
| 26 | ボランティアによる役務の提供の取扱い |
| 27 | 使途等が制約された寄付金等の取扱い |
| 28 | 返還義務のある助成金、補助金等の未使用額の取扱い |
| 29 | 後払いの助成金、補助金等の取扱い |
| 30 | 対象事業及実施期間が定められている助成金、補助金等の注記 |

3.5 NPO法人会計基準における純資産・正味財産の簿記処理

NPO法人においては、会員の所有財産や利益分配という概念はない。そのため、貸借対照表における純財産は、正味財産として記載することとなる。正味財産は、前期繰越正味財産と当期正味財産増減額とに区分され、後者は当期中に増加（減少）した正味財産、すなわち活動計算書で計算された金額が記載されることとなる。

NPO法人会計基準では、「NPO法人に特有の取引等」を列挙している。この中には、純資産・正味財産に関わる項目も挙げられている。とくに、使途等が制約された寄付金や、返還義務のある助成金・補助金については、企業会計にはない特徴ある取引である。

「使途等が制約された寄付金等の取扱い」はNPO法人会計基準27に規定される。このような使い道が拘束された寄付金については、注記が求められる。寄付金等のその内容、正味

財産に含まれる期首残高、当期増加額、当期減少額、正味財産に含まれる期末残高等を、注記として記載する。ただし、重要性が高い場合には、貸借対照表の正味財産の部を「指定正味財産」と「一般正味財産」に区分する。また、活動計算書においても「指定正味財産増減の部」「一般正味財産増減の部」に区分する。この場合の「重要性」が高いとは、使途が震災復興に制約され複数事業年度にまたがって使用することが予定されている寄付金や、奨学金給付事業のための資産として元本を維持して給付に充てることを指定された寄付金などのある場合が想定されている。

NPO 会計基準 30 には、「対象事業及実施期間が定められている助成金、補助金等の注記」の扱いが規定されている。受入金額、減少額および事業年度末の残高を注記することが求められる。助成金・補助金についても寄付金等の扱いと同様に、重要性が高い場合には、貸借対照表の正味財産の部を「一般正味財産」と「指定正味財産」に区分表示することが求められる。

このほか、NPO 法人会計基準「28 返還義務のある助成金、補助金等の未使用額の取扱い」においては、前受助成金等として処理する旨が規定されているほか、「29 後払いの助成金、補助金等の取扱い」においては、未収助成金等として計上することが求められている。

3.6 NPO 法人会計基準の利用の実態

NPO 法人会計基準が民間主導で定められたものの、NPO 法によって強制される会計基準が存在しない。上述したように、規模の面では様々な法人が存在し、中には会計専門家の関与が困難である場合も多いことが推測される。NPO 法人会計基準ほどの程度普及しているのだろうか。

内閣府では、毎年度「実態調査」を行っており、採用している会計基準についてある程度状況が明らかになっている。平成 29 年度の調査によれば、NPO 法人の採用している会計基準は、下記の通りである（内閣府「平成 29 年度特定非営利活動法人に関する実態調査報告書」）。

- 全体（調査対象 6,452 法人 3,411 法人回答）
- ・ NPO 法人会計基準（69.0%）
- ・ 一般企業において採用されている損益計算型の会計基準（10.5%）
- ・ 収支計算の考え方にに基づき作成された所轄庁の旧手引き（9.7%）
- ・ 公益社団・財団法人等において採用されている損益計算型の会計基準（2.7%）
- ・ その他（3.0%） ・ 分からない（5.2%）

- 上記のうち、認定を受けていない法人 (2,664 法人)
 - ・ NPO 法人会計基準 (64.1%)
 - ・ 一般企業において採用されている損益計算型の会計基準 (11.7%)
 - ・ 収支計算の考え方にに基づき作成された所轄庁の旧手引き (11.6%)
 - ・ 公益社団・財団法人等において採用されている損益計算型の会計基準 (2.8%)
 - ・ その他 (3.4%) ・ 分からない (6.3%)
- 認定・特例認定法人 (747 法人)
 - ・ NPO 法人会計基準 (86.2%)
 - ・ 一般企業において採用されている損益計算型の会計基準 (6.2%)
 - ・ 収支計算の考え方にに基づき作成された所轄庁の旧手引き (2.9%)
 - ・ 公益社団・財団法人等において採用されている損益計算型の会計基準 (2.1%)
 - ・ その他 (1.3%) ・ 分からない (1.2%)

内閣府の実態調査からは、全体で 7 割近い法人が NPO 法人会計基準を採用していることが読み取れる。認定・特例認定法人（認定 NPO 法人と特例認定 NPO 法人）を対象とすると、86.2%の法人で採用している。認定・特例認定法人は比較的組織の規模が大きく、所轄庁の後押しのある会計基準を用いていることが推測される。他方、認定を受けていない法人（一般的な NPO 法人）では 64.1%の採用率となっており、ほかの基準を選んでいるケースも多いことがわかる。回答していない法人の存在を考慮すると、小規模法人における普及率はさらに低い率になるのではないかと推測される。

NPO 法によって強制される基準はないものの、所轄庁の後押しのある NPO 法人会計基準である。民間主導で制定され、NPO 法人の特性が考慮された基準であり、法人間の比較可能性の観点からも、NPO 法人会計基準の採用率向上が望まれる。

平成 27 年度には、経理担当者の状況が調査されている。内閣府「平成 27 年度特定非営利活動法人及び市民の社会貢献に関する実態調査報告書」によると、下記の通りである。

- 全体（調査対象 5,000 法人 1,748 法人回答）
 - ・ 経理専門の担当者がある (17.5%)
 - ・ ほかの業務も兼務している経理担当者がある (64.0%)
 - ・ 特に決まった人はおらず、できる人がその都度担当している (4.5%)
 - ・ 公認会計士、税理士等外部の人や団体に依頼している (12.2%)
 - ・ その他 (1.8%)

- 上記のうち、認定・仮認定を受けていない法人 (1,275 法人)
 - ・ 経理専門の担当者がある (15.8%)
 - ・ ほかの業務も兼務している経理担当者がある (64.2%)
 - ・ 特に決まった人はおらず、できる人がその都度担当している (5.4%)
 - ・ 公認会計士、税理士等外部の人や団体に依頼している (12.6%)
 - ・ その他 (2.0%)
- 認定・仮認定法人 (473 法人)
 - ・ 経理専門の担当者がある (22.2%)
 - ・ ほかの業務も兼務している経理担当者がある (63.4%)
 - ・ 特に決まった人はおらず、できる人がその都度担当している (2.1%)
 - ・ 公認会計士、税理士等外部の人や団体に依頼している (11.0%)
 - ・ その他 (1.3%)

経理専門の担当者がある法人は 2 割程度となっており、6 割を超える法人で経理担当者は他の業務を兼務している様子がうかがえる。認定・仮認定法人は、そうでない法人と比較すると、経理専門の担当者がある割合がやや高いものの、NPO 法人にとって経理業務が大きな負担になっているものと推察される。

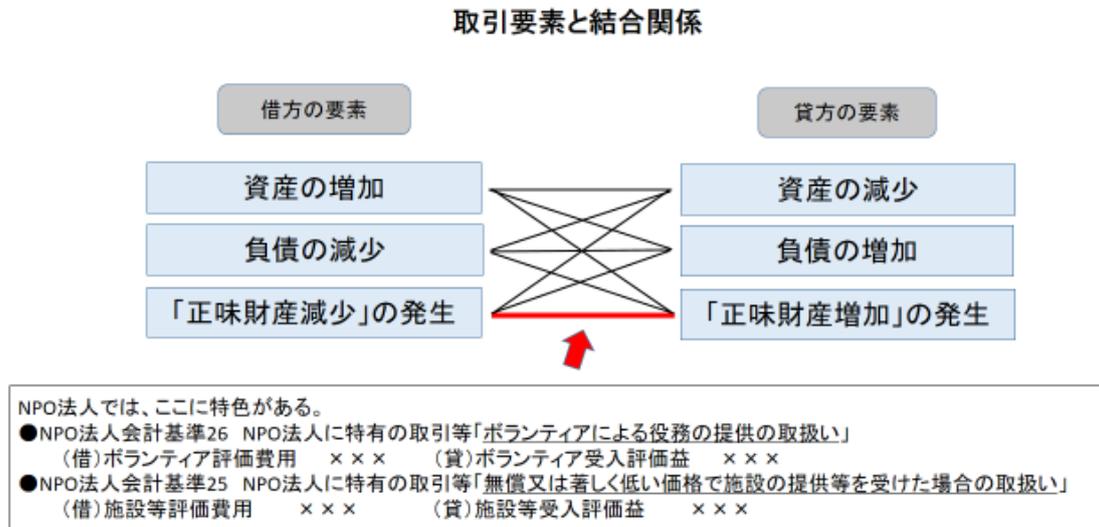
広く一般市民に会計情報を示す趣旨と、法人の負担の軽減とのバランスが求められる結果となっている。

4 NPO 法人における簿記処理

4.1 NPO 法人会計における取引要素の結合関係と簿記一巡

NPO 法人の簿記は、一般的な企業会計における会計を志向した経緯があり、基本的には、企業会計と似通った勘定体系となる。ただし、取引要素の結合関係については、図表 9-2 のようになると考えられる。取引要素に、企業会計にみられるような「資本の減少」「資本の増加」は存在しない。出資や持分という概念がないためである。また、「費用の発生」「収益の発生」を「正味財産減少の発生」「正味財産増加の発生」に置き換えている。NPO 法人会計に特徴的な点は、「正味財産減少の発生」と「正味財産増加の発生」の要素が結合することである。企業会計における「費用の発生」と「収益の発生」の要素が結合する取引は存在しないとされる。「正味財産減少の発生」と「正味財産増加の発生」との結合は、NPO 法人に特有の取引である「ボランティアによる役務の提供の取扱い」「無償又は著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合の取扱い」の取引の際に生じる。詳細は後述する。

図表 9 - 2 取引要素と結合関係



出典：筆者作成

簿記手続きの一巡についても、企業会計に準じた部分が多いが、設立時や決算手続きにおいて差異が見られる。

設立時においては、「資本」の概念がないことから、企業会計にみられるような出資を受け入れる考え方は取られない。下記のような設例が考えられる。

<設例>

設立時の仕訳

有志 5 人がそれぞれ現金 10 万円を出し合って（寄付をして）NPO 法人を設立した。

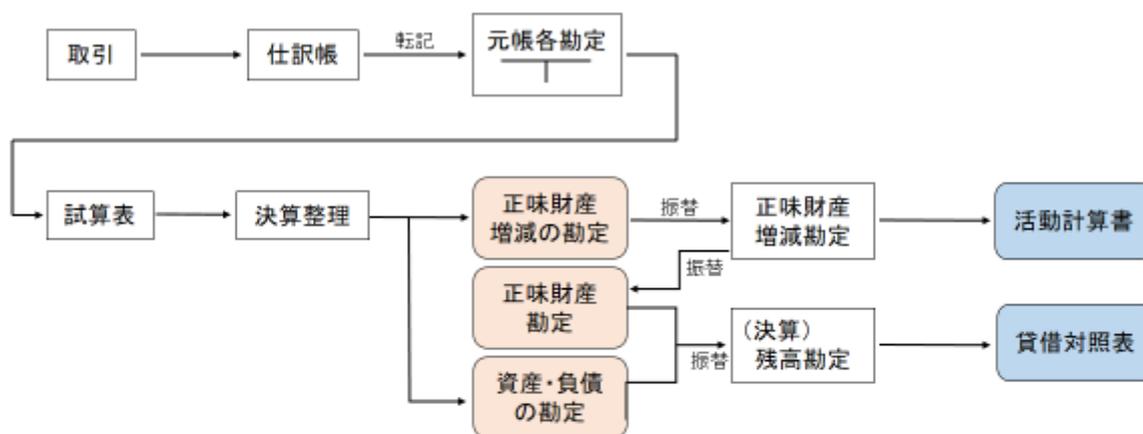
(借) 現金 500,000 (貸) 受取寄付金 500,000

設立時には、現金のみならず、事務所や車などの現物の寄付により法人を設立することも考えられるが、その際には借方の勘定科目は「建物」「車両運搬具」などなる。このように、設立時には、通常のとおり同様の仕訳が行われることとなる。

決算手続きは、以下の通りとなる。元帳の各正味財産増減額は、正味財産増減勘定に振り替える。正味財産増加額（正味財産減少額）、つまり正味財産増減集合勘定の残高は、正味財産勘定に振り替えを行う。資産・負債・正味財産の各勘定の残高を決算残高勘定に振替える（英米式では省略）。正味財産増減勘定に基づいて活動計算書を作成し、決算残高勘定に

基づいて貸借対照表を作成することとなる。

図表 9 - 3 簿記手続きの一巡



出典：斎藤力夫・田中義幸編著（2018，255）より一部抜粋。

4.2 「NPO 法人に特有の取引」にみる簿記処理にみる名目勘定の役立ち

NPO 法人における活動の特性から、活動報告書に計上される収益や費用の位置づけは企業会計のものとは変質している。収益は寄付金に依拠するところが多く、収益と費用の対応は、努力と成果の対応になっていない。収益と費用の対応が、企業会計上にみられるような直接的対応としては認められず、単に資金の流入・支出の期間的対応として確認されているものとの指摘がなされている（徳山 2014，82-86）。

NPO 法人会計基準の制定により、複数の「NPO 法人に特有の取引」が列举されることになった。名目勘定の役立ちの観点からは、ボランティアによる役務提供の計上が認められた点が非常に特徴的な内容となっている。NPO 法人における活動実態をふまえた取り組みであり、企業会計や他の非営利組織の会計と比べても、ユニークな内容となっている。NPO 法人会計基準の制定以前は、ボランティアによる役務提供について会計上の収益に計上することはなかった。しかし、ボランティアの受け入れが活発な法人では、それを会計上にあらわさないとすると、会計上の動きがほとんどないことになってしまうとの問題点があった。NPO 法人はボランティアの受け入れ等が多い組織であり、会計上の収益に計上することとした。その金額を合理的に算定できる場合には注記、客観的に把握できる場合には注記に加え活動計算書に計上することとしたのである。

次節以降、NPO 法人会計基準に規定された「NPO 法人に特有の取引」を中心に、その特

徹的な簿記処理を取り上げる。

4.3 特徴的な簿記処理 — 「NPO 法人に特有の取引」を中心に—

4.3.1 現物寄付の取扱い

NPO 法人における収益の根幹をなす寄付金については、NPO 法人会計基準 24 に「現物寄付の取扱い」が取り上げられている。

24. 受贈等によって取得した資産の取得価額は、取得時における公正な評価額とする。

まず、固定資産などの使用型の現物寄付を受けた場合には、公正な評価額で資産受贈益を計上することとなる。

現物寄付受入時の仕訳

<設例>

自動車（市場での店頭価格 1,000,000 円）を寄付として受け入れた。

(借) 車両運搬具 1,000,000 (貸) 資産受贈益 1,000,000 (公正な評価額)

災害時等には、支援物資等の現物寄付を受けることが考えられる。この場合にも、公正な評価額をもって資産受贈益を計上することとなる。

現物寄付受入時の仕訳

<設例>

災害支援のため医療用物資（評価額 10 万円）をうけ入れた。

(借) 貯蔵品 100,000 (貸) 資産受贈益 100,000 (公正な評価額)

なお、事業年度末には、支援物資等の使用状況を踏まえ、下記の仕訳を必要とする。

(借) 援助用消耗品費 80,000 (貸) 貯蔵品 80,000

4.3.2 無償または著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合

NPO 法人会計基準 25 では、無償又は著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合の処理が規定されている。

25. 無償又は著しく低い価格で施設の提供等の物的サービスを受けた場合で、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合には、その内容を注記することができる。

なお、当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合には、注記に加えて活動計算書に計上することができる。

無償または著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合について、三通りの処理方法が考えられる。

1 つ目は、従来通り会計上の処理や財務諸表への表示は行わないものとするものである。

2 つ目は、活動計算書には計上せずに、内容を注記に記載する方法である。この場合には、物的サービスの評価額を合理的に算定、つまり金額の根拠を説明することが可能であることが必要とされる。

注記（記載例）

施設の提供等の物的サービスの受入の内訳

施設の提供等の物的サービスの受入の状況は以下の通りです。

内容	金額	算定根拠
〇〇会議室の無償利用	100,000	〇〇会議室が一般に公表している利用料金表によって算定しています。

3 つ目は、注記に加えて活動計算書に計上する方法である。この場合、下記のような仕訳が想定される。

(借) 施設等評価費用 100,000 (貸) 施設等受入評価益 100,000

「施設等評価費用」と「施設等受入評価益」は同額を計上することとなる。活動計算書に計上するためには、その物的サービスを客観的に把握できる必要があり、誰でも入手可能な具体的な外部資料の存在が必要となる。

NPO 法人会計基準が、無償または著しく低い価額で受ける物的サービス等について、金銭換算して表記する可能性を追求したことは画期的であるとの指摘がある（認定特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワーク編著 2018, 105-106）。企業会計にはない、特徴的な会計基準であるといえる。

4.3.3 ボランティアによる役務提供を受けた場合

NPO 法人会計基準 26 では、ボランティアによる役務の提供の扱いが規定されている。

26. 無償又は著しく低い価格で活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供を受けた場合で、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合には、その内容を注

記することができる。

なお、当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合には、注記に加えて活動計算書に計上することができる。

ボランティアによる役務提供を受けた場合について、三通りの処理方法を示している。

1 つ目は、従来通り会計上の処理や財務諸表への表示は行わないとするものである。

2 つ目は、活動計算書には計上せずに、内容を注記に記載する方法である。この場合、ボランティアによる役務の提供の評価額を合理的に算定できる必要がある。

注記（記載例）

活動の原価の算定にあたって必要なボランティアによる役務の提供の内訳

活動の原価の算定にあたって必要なボランティアによる役務の提供の状況は以下の通りです。

内容	金額	算定根拠
弁護士 10 時間	100,000	日本弁護士連合会から出されている「市民のための弁護士報酬の目安」から 1 時間の法律相談の料金を 1 万円として計算しています。

3 つ目は、注記に加えて活動計算書に計上する方法である。この場合には、役務提供の評価額を客観的に把握できる必要がある。これは誰でも入手可能な具体的な外部資料が存在する状態を指している。

(借) ボランティア評価費用 100,000 (貸) ボランティア受入評価益 100,000

活動計算書に計上する場合には、「ボランティア評価費用」と「ボランティア受入評価益」の金額は同額となり、原則として貸借対照表に影響を及ぼさない。例外的に、建物建設などにボランティアが投入された場合には、下記の仕訳が考えられる（金子 2016, 264-266）。

(借) 建物 100,000 (貸) ボランティア受入評価益 100,000

ボランティア受入評価益を計上する際には、金額換算の根拠を明確にする必要がある。例えば、法人所在地における厚生労働省が公表している最低賃金（時間給）を従事時間で乗じた額や、専門職の技能等の提供によるボランティアに関して、その専門職の標準報酬額をベースに時間給を算定し、それに従事時間を乗じた額とするといった処置が必要になる。

このように、ボランティアによる役務提供を受けた場合の会計処理は、企業会計にはない特徴的な処理といえる。

4.3.4 使途等が制約された寄付金等の取扱い

使途等が制約された寄付金等については、NPO 法人会計基準 27 において、下記の通り規定されている。

27. 寄付等によって受入れた資産で、寄付者等の意思により当該受入資産の使途等について制約が課されている場合には、当該事業年度の収益として計上するとともに、その使途ごとに受入金額、減少額及び事業年度末の残高を注記する。

NPO 法人が受け入れる寄付のなかには、使途が制限されるものも少なくない。とくに、助成金や補助金はその傾向が強いと考えられる。受け入れた寄付金は、使途等が制限されていたとしても受け入れた年度にすべてを収益として計上し、正味財産を増加させる。他方、数年にわたってミッションを遂行する場合があります、適切な開示が求められる。

公益法人会計基準では、「指定正味財産」と「一般正味財産」の 2 つに区分することで明瞭な表示を試みているが、十分な会計スキルのある会計担当者を配置することが困難な小規模 NPO 法人が多い現状では、導入が疑問視されていた（NPO 会計税務専門家ネットワーク編著 2018, 100-102）。

そのため、NPO 法人会計基準では、使途が制約されている寄付金等については、寄付金等のその内容、正味財産に含まれる期首残高、当期増加額、当期減少額、正味財産に含まれる期末残高等を、注記として記載することを求めている。

<記載例>

使途等が制約された寄付等の内訳

使途等が制約された寄付等の内訳は以下の通りです。当法人の正味財産は 1,000,000 円ですが、そのうち 700,000 円は A 基金事業と B 助成団体助成金に使用される財産です。したがって、使途が制約されていない正味財産は 3,000,000 円です。

内容	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	備考
A基金事業	100,000	900,000	300,000	700,000	A事業のための基金
B助成団体助成金	0	200,000	200,000	0	助成金の総額は500,000円。党委の増加額との差額100,000円は前受助成金として貸借対照表に計上しています。
合計	100,000	1,100,000	500,000	700,000	

※対象事業及び実施期間が定められ、未使用額の返還義務が規定されている助成金・補助金を未収経理、前受経理した場合には、「当期増加額」には活動計算書に計上した金額を記載し、実際の入金額は「備考」欄に記載する。

ただし、重要性が高い場合には、貸借対照表の正味財産の部を「指定正味財産」と「一般正味財産」に区分する。また、活動計算書においても「指定正味財産増減の部」「一般正味財産増減の部」に区分する。

<設例>

① 台風 10 号被災者を援助するための寄付金 1,000,000 円を受け入れた。

(借) 被災者支援事業用預金	1,000,000	(貸) 受入寄付金	1,000,000
(特定資産)		<指定>	

② 援助用物資 1,000,000 円を購入した。

(借) 被災者援助物資	1,000,000	(貸) 被災者支援事業用預金	1,000,000
		(特定資産)	

③ 被災者へ援助物資 500,000 円を届けた。

(借) 事業費：援助用消耗品費	500,000	(貸) 被災者援助物資	500,000
-----------------	---------	-------------	---------

「援助用消耗品費」を活動計算書の一般正味財産増減の部（増加）に計上する。

④ 寄付者による制約の解除額を一般正味財産へ振替える。

(借) 一般正味財産への振替額	500,000	(貸) 受取寄付金振替額	500,000
<指定>		<一般>	

「一般正味財産への振替額」を活動計算書の指定正味財産増減の部（減少）に計上するとともに、「受取寄付金振替額」を活動計算書の一般正味財産増減の部（増加）に計上する。

①から④を活動計算書に表すと、

活動計算書

×1年4月1日から×2年3月31日まで

(単位：円)

一般正味財産増減の部	
I 経常収益	
受取寄付金振替額	500,000
.....	
II 経常費用	
1 事業費	
援助用消耗品費	500,000
.....	
指定正味財産増減の部	
受取寄付金	1,000,000
.....	
一般正味財産への振替額	△500,000

出典：NPO 法人会計基準協議会『NPO 法人会計基準完全収録版第3版』を参考に筆者作成

また、貸借対照表では、未使用の被災者援助物資に相当する金額として、正味財産の部の「指定正味財産」に500,000円が計上されることとなる。

4.3.5 返還義務のある助成金、補助金等の未使用額の取扱い

返還義務のある助成金、補助金等の未使用額については、NPO 法人会計基準 28 において、下記の通り規定されている。

28. 対象事業及び実施期間が定められ、未使用額の返還義務が規定されている助成金、補助金等について、実施期間の途中で事業年度末が到来した場合の未使用額は、当期の収益には計上せず、前受助成金等として処理しなければならない。

「前受助成金」等として処理する旨が規定されている

4.3.6 後払いの助成金、補助金等の取扱い

後払いの助成金、補助金等については、NPO 法人会計基準 29 において、下記の通り規定されている。

29. 対象事業及び実施期間が定められている助成金、補助金等のうち、実施期間満了後又は一定期間ごとに交付されるもので、事業年度末に未収の金額がある場合、対象事業の実施に伴って当期に計上した費用に対応する金額を、未収助成金等として計上する。

「未収助成金」等として計上することが求められている

4.3.7 対象事業及実施期間が定められている助成金、補助金等の注記

対象事業及実施期間が定められている助成金、補助金等については、NPO 法人会計基準 30 において、下記の通り注記によって表示することが求められている。

30. 対象事業及び実施期間が定められている助成金、補助金等で、当期に受取助成金又は受取補助金として活動計算書に計上したものは、用途等が制約された寄付金等に該当するので、その助成金や補助金等ごとに受入金額、減少額及び事業年度末の残高を注記する。

5 NPO 法人における複式簿記の意義

5.1 NPO 法人における複式簿記の意義や必要性、複式簿記によって明らかになる事柄

NPO 法成立以降、NPO 法人における会計は、企業会計に近づける変化を遂げてきた。NPO 法人会計基準協議会が指摘しているように、「市民にとってわかりやすい会計報告であること」や「社会の信頼にこたえる会計報告」を目指してきた。

NPO 法人は、市民に対する情報公開を前提に、市民自身が NPO 法人の運営を監視することを第一義としている。加えて、補助金・助成金を支出する国や地方公共団体からの情報公開の要請という側面もあるであろう。所轄庁は監督機関として関与するものの、それは最終的な是正手段であるとされている（認定特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワーク編著 2018, 63-65）。NPO 法人制度の理念からは、その情報開示の対象は、NPO 活動に携わる会員を含む市民であり、社会全般であるといえる。そのため、資金の使い道を明らかにし、法人の活動を周知させ、寄付者の賛同を得ることに留意していく必要が求められる。そのためにも複式簿記が必要とされるといえる。ストックの側面からは、貸借対照表における純資産の記載方法に特徴が表れている。純資産は、会員の所有財産や利益分配という概念がないため、正味財産としての記載が求められる。さらに用途等が制約された寄付金等は、重要性が高い場合には、正味財産の部を「指定正味財産」と「一般正味財産」に区分表示することが求められる。フローの側面からは、活動用途の報告、つまり資金の使い道の明確化が求められる。とくに企業会計と異なる点として、活動資金の用途が制約されている場合があり、寄付者の意思を反映して資金が使用されたかを説明する必要がある。活動計算書は、

当期の正味財産の増加や現象の原因を収益や費用としてあらわすものとされる。企業会計の「利益」に相当する部分は、「法人の財務的生存力を表すもの」であるとの考えが指摘されている。「財務的生存力」は、ストックに関する分析ばかりでなく、フローの情報によっても測定されると指摘されている（江田 2014, 60-71）。

NPO 法人会計基準は、下記の通り、第 1 項において 5 つの目的を規定している。

1. この会計基準は、以下の目的を達成するため、NPO 法人の財務諸表及び財産目録（以下、「財務諸表等」という）の作成並びに表示の基準を定めたものである。
 - (1) NPO 法人の会計報告の質を高め、NPO 法人の健全な運営に資すること。
 - (2) 財務の視点から、NPO 法人の活動を適正に把握し、NPO 法人の継続可能性を示すこと。
 - (3) NPO 法人を運営するものが、受託した責任を適切に果たしたか否かを明らかにすること。
 - (4) NPO 法人の財務諸表等の信頼性を高め、比較可能にし、理解を容易にすること。
 - (5) NPO 法人の財務諸表等の作成責任者に会計の指針を提供すること。

すなわち、1. 会計報告の質を高め、健全な運営に資する 2. 財務の視点からの継続可能性 3. 受託責任 4. 財務報告の信頼性の確保 5. 会計上の指針の提供、である。このうち、2 は財務的生存力を示していると考えられる。

NPO 法人の主たる目的は、利益の獲得ではなく、20 の活動分野におけるミッション達成である。ミッション達成は法人の継続が前提となる。NPO 法人の会計では、利益の獲得という視点ではなく、法人の活動の継続という視点から、すべての正味財産の増減を記録するフロー情報が必要とされる（非営利法人会計研究会編 2013, 16-17）。

NPO 法人は、活動計算書の作成が求められ、まさに「活動」の内容が市民に対し公開されている。複式簿記によって活動内容を明らかにしていると言える。とくに、「NPO 法人に特有の取引」の中でも「無償または著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合」や「ボランティアによる役務提供を受けた場合」は、「正味財産減少の発生」と「正味財産増加の発生」の両建てにすることにより、企業会計では表すことのできない、施設の提供やボランティア等の「活動」を示すことが可能となった。NPO のミッション達成のための「活動」を明らかにするために複式簿記が必要である、良い証左であると言えよう。

5.2 NPO 法人における会計の今後の展開

NPO 法人における会計の位置づけは、もともと公益法人会計基準をベースにしたものであった。そして、官庁会計寄りから、企業会計寄りの会計への変化を遂げている。

会計の機能については、公益法人与統一的な枠組みで論じられることがある。具体的には、①組織目的の共通性（非営利であること、活動内容が多種多様であること）、②行政経営に果たす役割に共通性がみられること、③民間非営利組織に共通の会計枠組み構築の必要性があることと理由があるからである（金子 2016, 267-269）。将来的には、公益法人与の統一的な基準の作成が視野に入るかもしれない。

NPO 法人を取り巻く環境は変化を続けている。そのため、NPO 法人会計基準は、環境の変化に合わせた改正を行っている。例えば、2017 年 12 月の改正では、収益認識を「入金時」から「確実に入金されることが明らかになった時」への変更がなされた。これは、クレジットカード払いの増加、クラウドファンディングの普及に対応したものである。NPO 法人会計基準は、民間主導で作成され、今後も民間主導で改正が行われていくことであろう。

【参考文献】

- 五百竹宏明（2007）「特定非営利活動法人の会計報告と外部監査」『広島県立大学論集』第 21 号，21-28 頁。
- 江田寛（2014）「「特定非営利活動法人の会計の明確化に関する研究会報告書」の検証」関東学院大学『経済系』第 260 集，60-71 頁。
- 大塚宗春・黒川行治編（2012）『体系現代会計学第 9 巻 政府と非営利組織の会計』中央経済社。
- 片山覺（2017）「改正 NPO 法とクラウドファンディングの普及」『MONTHLY REPORT』MJS 税経システム研究所，第 106 号，9-11 頁。
- 金子良太（2016）「公益法人・NPO 法人における会計の機能と課題」，柴健次編『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版，第 14 章 253-270 頁。
- 関西 NPO 会計税務研究会編（2014）『わかる！できる！NPO 法人会計』社会福祉法人大阪ボランティア協会。
- 斎藤力夫・田中義幸編著（2018）『NPO 法人のすべて（増補 10 版）特定非営利活動法人の設立・運営・会計・税務』税務計理協会。
- 杉山学・鈴木豊編著（2006）『非営利組織体の会計』中央経済社。
- 徳山英邦（2014）「NPO 法人会計基準における収益の特質」『会計』185 号，77-90 頁。
- 内閣府（2016）「平成 27 年度 特定非営利活動法人及び市民の社会貢献に関する実態調査報告書」。
- 内閣府（2018）「平成 29 年度 特定非営利活動法人に関する実態調査 報告書」。
- 中村元彦（2013）「公益法人及 NPO 法人の会計・監査（会計監査）の役割と責任」，公益研究センター編『東日本大震災後の公益法人・NPO・公益学』文眞堂，第 2 章 64-90 頁。
- 中村元彦・脇坂誠也・寺内正幸（2018）『新訂／基礎からマスター NPO 法人の会計・税務

ガイド』清文社。

日本公認会計士協会 (2013) 「非営利法人委員会研究報告第 25 号 非営利組織の会計枠組み構築に向けて」

橋本俊也 (2014) 「NPO 法人会計基準の現状と普及に向けた課題」『非営利法人研究学会誌』VOL.16, 91-104 頁。

馬場英朗・五百竹宏明・石田祐 (2014) 「NPO 法人会計基準における利害関係者の情報ニーズに関する実証研究」『社会関連会計研究』26 号, 27-39 頁。

林孝行・岩田聡子 (2016) 『NPO 法人仕訳処理ハンドブック』清文社。

非営利法人会計研究会編 (2013) 『非営利組織体の会計・業績および税務—理論・実務・制度の見地から—』関東学院大学出版会。

認定特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワーク編著 (2018) 『新版 NPO 法人実務ハンドブック』清文社。

宮本幸平 (2012) 『非営利組織会計テキスト』創成社。

【参考サイト】

内閣府「NPO 法人ポータルサイト」,

<https://www.npo-homepage.go.jp/> (2020 年 5 月 10 日閲覧)。

毎日新聞社 デジタル毎日「休眠 NPO, 8064 法人 全体の 16% 内閣府実態調査」,

<https://mainichi.jp/articles/20190416/k00/00m/040/321000c> (2019 年 5 月 22 日閲覧)。

毎日新聞社 デジタル毎日「NPO 販売目的で設立 活動歴なし 100 万円でネットに」,

<https://mainichi.jp/articles/20180610/k00/00m/040/081000c> (2019 年 5 月 22 日閲覧)。

みんなで使おう！NPO 法人会計基準,

<http://www.npokaikeikijun.jp/> (2021 年 1 月 14 日閲覧)。

(参考) NPO 法人会計基準 ガイドラインに示されている「パターン3」の活動計算書
(「みんなで使おう! NPO 法人会計基準」の作成ツールに一部加筆)

活動計算書

2017年 4月 1日 ~ 2018年 3月 31日 まで

(単位:円)

科 目	特定非営利活動に係る事業	その他の事業	合 計
I 経常収益			
1. 受取会費			
正会員受取会費	400,000		400,000
賛助会員受取会費	1,690,000		1,690,000
2. 受取寄付金			
受取寄付金	500,000		500,000
3. 事業収益			
A事業収益	5,000,000		5,000,000
B事業収益	8,000,000		8,000,000
C事業収益	3,600,000		3,600,000
D事業収益		1,000,000	1,000,000
4. その他収益			
受取利息	1,000		1,000
雑収益	49,000		49,000
経常収益計	19,240,000	1,000,000	20,240,000
II 経常費用			
1. 事業費			
(1) 人件費			
給料手当	5,300,000	150,000	5,450,000
臨時雇賃金	3,000,000		3,000,000
法定福利費	700,000		700,000
人件費計	9,000,000	150,000	9,150,000
(2) その他経費			
業務委託費	2,600,000	40,000	2,640,000
旅費交通費	300,000	50,000	350,000
地代家賃	3,000,000		3,000,000
減価償却費	400,000		400,000
雑費	200,000		200,000
その他経費計	6,500,000	90,000	6,590,000
事業費計	15,500,000	240,000	15,740,000
2. 管理費			
(1) 人件費			
役員報酬	1,200,000		1,200,000
給料手当	1,200,000		1,200,000
人件費計	2,400,000	0	2,400,000
(2) その他経費			
業務委託費	1,500,000		1,500,000
地代家賃	600,000		600,000
雑費	100,000		100,000
その他経費計	2,200,000	0	2,200,000
管理費計	4,600,000	0	4,600,000
経常費用計	20,100,000	240,000	20,340,000
当期経常増減額	△ 860,000	760,000	△ 100,000
III 経常外収益			
1. 固定資産売却益	200,000		200,000
2. 過年度損益修正益			0
経常外収益計	200,000	0	200,000
IV 経常外費用			
1. 固定資産除却損			0
2. 過年度損益修正損			0
経常外費用計	0	0	0
経理区分振替額	760,000	△ 760,000	0
当期正味財産増減額	100,000	0	100,000
前期繰越正味財産額			200,000
次期繰越正味財産額			300,000

(参考)「パターン4」の活動計算書

(「みんなで使おう!NPO 法人会計基準」の作成ツールに一部加筆)

活動計算書

2017年 4月 1日 ~ 2018年 3月 31日 まで

(単位:円)

科目	金額	
I 経常収益		
1. 受取会費		
正会員受取会費	4,000,000	
賛助会員受取会費	850,000	4,850,000
2. 受取寄付金		
受取寄付金	7,500,000	
資産受贈益	2,000,000	
施設等受入評価益	428,000	
ボランティア受入評価益	400,000	10,328,000
3. 受取助成金等		
受取民間助成金	4,000,000	
受取国庫補助金	2,000,000	6,000,000
4. 事業収益		
A事業収益	2,000,000	
B事業収益	5,000,000	
C自治体受託事業収益	5,500,000	12,500,000
5. その他収益		
受取利息	101,000	
雑収益	49,000	150,000
経常収益計		33,828,000
II 経常費用		
1. 事業費		
(1) 人件費		
給料手当	14,500,000	
ボランティア評価費用	400,000	
法定福利費	1,500,000	
人件費計	16,400,000	
(2) その他経費		
印刷製本費	1,800,000	
旅費交通費	1,450,000	
通信運搬費	550,000	
地代家賃	1,000,000	
施設等評価費用	428,000	
減価償却費	500,000	
支払寄付金	5,100,000	
その他経費計	10,828,000	
事業費計		27,228,000
2. 管理費		
(1) 人件費		
給料手当	2,000,000	
法定福利費	100,000	
人件費計	2,100,000	
(2) その他経費		
通信運搬費	250,000	
消耗品費	250,000	
地代家賃	200,000	
減価償却費	100,000	
雑費	100,000	
その他経費計	900,000	
管理費計		3,000,000
経常費用計		30,228,000
当期正味財産増減額		3,600,000
前期繰越正味財産額		200,000
次期繰越正味財産額		3,800,000

(参考) パターン4の貸借対照表

(「みんなで使おう! NPO 法人会計基準」の作成ツールに一部加筆)

貸借対照表

2018年 3月 31日現在

(単位:円)

科 目	金 額		
I 資産の部			
1. 流動資産			
現金預金	300,000		
〇〇援助事業用預金	800,000		
流動資産合計		1,100,000	
2. 固定資産			
(1)有形固定資産			
車両運搬具	1,500,000		
有形固定資産計	1,500,000		
(2)無形固定資産			
ソフトウェア	200,000		
無形固定資産計	200,000		
(3)投資その他の資産			
〇〇基金事業用預金	2,000,000		
投資その他の資産計	2,000,000		
固定資産合計		3,700,000	
資産合計			4,800,000
II 負債の部			
1. 流動負債			
未払金	130,000		
前受助成金	500,000		
預り金	100,000		
流動負債合計		730,000	
2. 固定負債			
役員借入金	270,000		
固定負債合計		270,000	
負債合計			1,000,000
III 正味財産の部			
前期繰越正味財産		200,000	
当期正味財産増減額		3,600,000	
正味財産合計			3,800,000
負債及び正味財産合計			4,800,000

第10章 法人間の比較分析：一般社団法人・一般財団法人と特定非営利活動法人

佐藤恵 (千葉経済大学)

山下修平 (国土館大学)

1 はじめに

本章では、一般社団法人・一般財団法人（以下、一般社団・財団法人）に適用される公益法人会計基準と特定非営利活動法人（以下、NPO 法人）に適用される NPO 法人会計基準（以下、両基準）を対象として、これらの資金使途制限把握に関連する簿記処理を整理し、比較考察を行う。両者を比較検討するのは、NPO 法人会計基準の開発にあたり、公益法人会計基準を参考とした経緯もあり、類似点が多いからである（NPO 法人会計基準協議会 2018, 「議論の経緯と結論の背景」10 項）。

2 節では、両基準において、使途制限をあらわす借方項目の法的根拠、当該項目の会計上の定義および簿記処理を整理する。

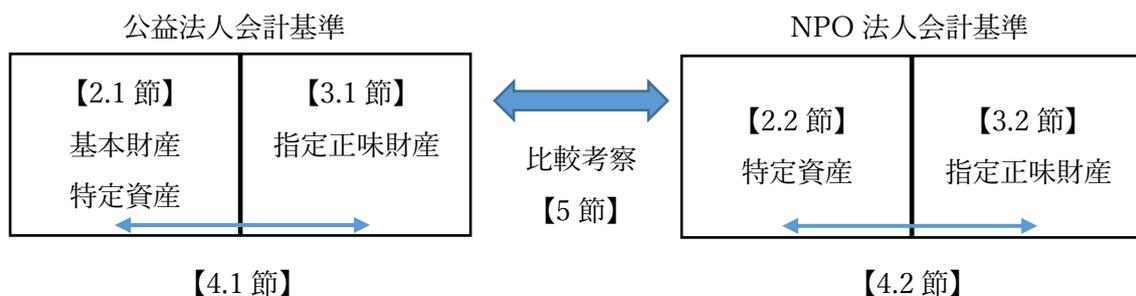
3 節では、両基準において、寄附者等による使途制限をあらわす貸方項目の法的根拠、当該項目の会計上の定義および簿記処理を整理する。

4 節では、前節までで取り上げた借方項目と貸方項目の関係性について整理する。

5 節では、4 節の検討を踏まえて、特徴的な簿記処理を比較考察する。そして、最後に、これらの比較考察から導出される複式簿記の特徴・意義について触れる。

図表 10-1 は、本章の構成を図式化したものである。

図表 10-1 「本章の構成」



2 用途制限をあらわす借方項目

2.1 公益法人会計基準の基本財産・特定資産

2.1.1 一般社団・財団法人の基本財産

2.1.1.1 法律上の定義

一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下、一般法人法）では、「理事は、一般財団法人の財産のうち一般財団法人の目的である事業を行うために不可欠なものとして定款で定めた基本財産があるときは、定款で定めるところにより、これを維持しなければならない、かつ、これについて一般財団法人の目的である事業を行うことを妨げることとなる処分をしてはならない」（第172条第2項）と規定されている。

他方、一般社団法人の場合、一般法人法上、基本財産の定めはない。しかし、定款に定めでも無効となる事項（一般法人法第153条第3項）に該当しないことから、一般社団法人が基本財産を定款に定めたとしても特段問題ないと解されている。

図表 10-2 は、一般社団法人と一般財団法人が定款に記載しなければならない事項を示したものである（一般法人法第11条、第153条）。図表 10-2 中に基本財産に関する事項がないことから、一般社団法人はもとより一般財団法人においても基本財産の定めは任意とされる。また、一般財団法人では、設立者が拠出する財産（以下、「拠出金」という⁽¹⁾。）を定款に記載しなければならないが、これを基本財産と定める必要はない⁽²⁾。

⁽¹⁾ 一般法人法第153条では、一般財団法人の設立にあたり財産の拠出は不可欠であり（1項）、300万円を下回ってはならない（2項）と規定される。なお、現物給付も可能である（法人法157条）。

⁽²⁾ 法務省 HP 「一般社団法人及び一般財団法人制度 Q&A」の A24 には「この「基本財産」の定款の定めは、一般財団法人が個々の事情に応じて任意に設けるものであり、例えば、設立時に拠出された財産や一般財団法人の存続のために確保すべき純資産が当然に「基本財産」に該当するものではありません（もちろん、設立時に拠出された財産を基本財産と定めることは可能です）」とある。

図表 10-2 「一般社団法人・一般財団法人が定款に記載しなければならない事項」

一般社団法人	一般財団法人
(1) 目的	(1) 目的
(2) 名称	(2) 名称
(3) 主たる事務所の所在地	(3) 主たる事務所の所在地
(4) 設立時社員の氏名又は名称及び住所	(4) 設立者の氏名又は名称及び住所
(5) 社員の資格の得喪に関する規定	(5) 設立に際して各設立者が拠出をする財産及びその価額
(6) 公告方法	(6) 設立時評議員, 設立時理事及び設立時幹事の選任に関する事項
(7) 事業年度	(7) 設立時会計監査人の選任に関する事項
	(8) 評議員の選任及び解任の方法
	(9) 公告事項
	(10) 事業年度

ただし、拠出金に関しては、一般財団法人は「ある事業年度及びその翌事業年度に係る貸借対照表上の純資産額がいずれも三百万円未満となった場合において（略）解散する」（一般法人法第 202 条第 2 項）ことから、拠出金についても実質的に「維持すべき財産」と捉えて差支えない。

ちなみに、旧民法下では、「財団法人の基本財産は、財団法人の人格の基礎であり、公益活動を行うための収入の基本となる重要な財産であることから、その管理運用にあたっては、これが減少することは厳に避ける必要がある」（「公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針」基準 5（4）の運用指針（1））と規定されていた。なお、当時の基本財産は、主務官庁の指導により設置が義務付けられていた（法務省 2021, A24）。図表 10-3 は、法律上の基本財産の変遷を図式化したものである。

図表 10-3 「基本財産の法的根拠の変遷」

民法 34 条・指導監督基準（財団法人）	→ 一般法人法（一般財団法人）
基本財産※1 （基準 5）法人格の基礎	拠出金※2 （第 153 条 2 項）300 万円以上
※1 主務官庁の許可制	基本財産※3 （第 172 条 2 項）
価値変動が著しい資産（株式）	※2 法人が基本財産と定めても良い。
減価する財産（建築物）等は除く	※3 資産形態による制約はない。

2.1.1.2 会計上の定義

公益法人会計基準上、基本財産とは、「定款において基本財産と定められた資産」をいう。基本財産は固定資産の部に表示されることになる（平成 20 年運用指針「12.財務諸表の科目」）。前述の内容を踏まえると、実質的に法律上の維持すべき財産である拠出金について、これを基本財産と定款に定めない場合には、会計上、維持拘束性の高い資金を資産側で拘束できない可能性が生じうると考えられる。

2.1.2 一般社団・財団法人の特定資産

2.1.2.1 法律上の定義

基本財産とは異なり、特定資産に関する法律上の根拠はない（一般法人法に定めはなく、また、旧民法下の指導監督基準にも定めはない）。

2.1.2.2 会計上の定義

公益法人会計基準上、特定資産は「特定の目的のために用途等に制約を課した資産」をいう（平成20年運用指針「12.財務諸表の科目」）。公益法人会計基準に関する実務指針（Q24）では、「特定資産は、特定の目的のために用途、保有又は運用方法等に制約が存在する資産であり、特定資産には、預金や有価証券等の金融資産のみならず、土地や建物等も含まれる」とされる。なお、「土地や建物等の特定資産の場合には、通常は保有目的を示す独立の科目による必要はない」（Q24）とされ、必ずしも「特定資産」という科目を使用しなくても良いとされる。なお、基本財産と同様、特定資産についても固定資産の部に表示されることになる（平成20年運用指針「12.財務諸表の科目」）。

2.2 NPO法人の特定資産

2.2.1 法律上の定義

特定非営利活動促進法（NPO法）において、特定資産に関する法律上の根拠はない。

2.2.2 会計上の定義

NPO法人会計基準上、特定資産は「特定の目的のために資産を有する場合には、流動資産の部又は固定資産の部において当該資産の保有目的を示す独立の科目で表示する」（NPO法人会計基準注解13）。また別表2貸借対照表の科目には、「1. 流動資産」及び「2. 固定資産（3）投資その他の資産」に「〇〇特定資産」が例示されている。

NPO法人会計基準協議会が示すガイドラインによれば、「特定の目的を有する場合」とは、目的を明示する勘定科目で表示する方が、財務諸表利用者にとってわかりやすいと法人が判断する場合を意味しているとされる。NPO法人会計基準上、用途が制約された寄付がある場合、受け入れた資産についてどのような勘定科目で表示するかは定められていないため、特定資産の科目を使用せずに、他の科目に含めて表示することもできるとされる。しかし、「寄付者との約束を守るためには、他の資産と区分して分別管理することが必要であり、かつ、目的を明示する勘定科目を使用することが財務諸表利用者にとって分かりやすい」とNPO法人が判断した場合には、それは「特定の目的を有する場合」に該当するので「〇〇特定資

産」として表示することになる（NPO 法人会計基準の Q&A Q27-3）。

2.3 小括 一用途制限のある借方項目の比較

下表は、本節の内容をまとめたものである。

	一般社団・財団法人	NPO 法人
借方項目・基本財産	<ul style="list-style-type: none"> ・ <u>一般財団法人</u>には法律上の規定がある。 法人の目的である事業を行うために不可欠なものとして定款で定めた額を基本財産として用途制限する。 ⇒基本財産として用途制限される要件は定款の定めの有無にある。ただし、定款の定めは任意 <ul style="list-style-type: none"> ・ 設立者による拠出金（拘束義務あり）が基本財産として定款に定められるとは限らない。 ・ 基本財産が滅失した場合に一般財団は解散する。 ・ <u>一般社団法人</u>に法律上の規定はない。 ⇒実質的に基本財産を定款に任意で定められる。 	—
借方項目・特定資産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法律上の規定はない。 ・ 会計上、特定の目的のために用途、保有又は運用方法等に制約が存在する資産 ・ 預金や有価証券等の金融資産のみならず、土地や建物等も含まれる。 ・ 土地や建物等の場合、保有目的を明示する「特定資産」という科目を用いなくても良い。 ・ 寄付によって受け入れた資産で、<u>その額が指定正味財産に計上されるものは、基本財産または特定資産の区分に記載する固定資産の区分内に</u> <ul style="list-style-type: none"> ・ 基本財産 ・ 特定資産 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法律上の規定はない。 ・ 会計上、特定資産は、特定の目的に使用するために保有している資産で、用途等が制約された寄付等ほか ・ 会計上、勘定科目名について定めはない。 ただし、法人の判断で、保有目的を明示する「〇〇特定資産」と表示する。 ・ 用途制限のある寄付は注記でその内訳を表示 特定資産は、 <ul style="list-style-type: none"> ・ 流動資産 ・ 固定資産 投資その他の資産 に表示される。

3 用途制限をあらわす貸方項目の比較考察

本節では、貸方において、寄附者による用途制限をあらわす正味財産項目の定義、当該項

目の法的根拠等および簿記処理を整理する。両基準ともに「指定正味財産」が当該項目に該当する。

3.1 公益法人会計基準の指定正味財産

3.1.1 法律上の定義

一般社団・財団法人法において、寄附の募集をはじめとして、寄附を受けた財産に関して特段の定めはない。なお、公益法人認定法では、寄附の募集に関する禁止行為（同法 17 条）や寄附を受けた財産を公益目的事業財産として扱う旨の定め（同法 18 条）において寄附を受けた財産に関する規定が存在する。

3.1.2 会計上の定義

公益法人会計基準（2008 年）注解では、「寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途について制約が課されている場合には、当該受け入れた資産の額を、貸借対照表上、指定正味財産の区分に記載する」（注 6）と規定されている。つまり、指定正味財産とは、寄付によって受け入れた資産であり、かつ、寄付者等により用途制約が課された資産をいう。なお、寄付によって受け入れた資産であっても寄付者等による用途制限が課されていないのであれば、一般正味財産に該当することとなる。

そして、当該資産の額は、「正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部に記載する」（同基準注解注 6）。

3.2 NPO 会計基準の指定正味財産

3.2.1 法律上の定義

特定非営利活動促進法（NPO 法）において、指定正味財産に関する法律上の根拠はない。

3.2.2 会計上の定義・簿記処理

NPO 法人会計基準では、用途等が制約された寄付等の内訳の注記が求められている（NPO 法人会計基準 27、注解 21）。ただし、重要性が高い場合は、当該受入資産の額を貸借対照表の指定正味財産の部に記載し、一般正味財産と区分する（注解 22（1））。また寄付等により当期中に受入れた資産の額は活動計算書の指定正味財産増減の部に記載する（注解 22（3））。

3.3 小括 一使用制限のある貸方項目の比較

下表は、公益法人会計基準および NPO 法人会計基準の使用制限に係る貸方項目の特徴点を比較考察したものである。

	一般社団・財団法人	NPO 法人
貸方項目・指定正味財産	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法律上の規定はない。 ・ 寄付によって受け入れた資産で、その額が指定正味財産に計上されるものは、基本財産または特定資産の区分に記載する ➡ 指定正味財産は基本財産と特定資産で構成される 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 法律上の規定はない。 ・ 使用制約のある寄附については注記する ・ 重要性のある寄附がある場合には純資産でも指定正味財産の区分を設ける

4 使用制限をあらわす借方項目と貸方項目の関係性

4.1 公益法人会計基準

公益法人会計基準では、使用制約の有無により、正味財産の部を指定正味財産と一般正味財産の二つに区分する。前述のとおり、指定正味財産とは、寄付者等の意思によりその使用に制約が課されている資産の受入額をいう（2008年基準注解注6，運用指針「財務諸表の科目」）。他方、一般正味財産とは、指定正味財産以外の正味資産をいい、法人の意思で自由に使える正味財産を意味する（江田 2011，28・31）。

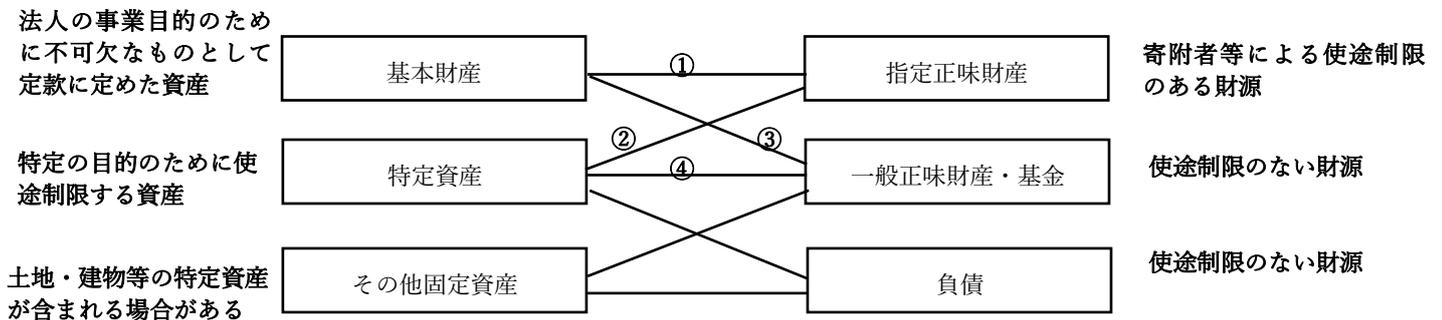
なお、一般社団法人の場合、定款の定めに基づき基金を募集することができる（一般法人法 131 条）。この場合、正味財産の部を基金、指定正味財産および一般正味財産の三つに区分する（2008年基準注解注5）。ここで基金とは、拠出された金銭その他の財産であって、当該法人が拠出者に対して、返還義務（金銭以外の財産については、拠出時の当該財産の価額に相当する金銭の返還義務）を負うものをいう。定款には、基金の返還手続きを定めなければならない（一般法人法 131 条）。つまり、基金制度は、一般社団法人に認められた返還義務を伴う資金調達手段であり⁽³⁾、自己資金と同様に使用制限なく使用することができる。

正味財産の各項目については、基本財産への充当額および特定資産への充当額を内書きとして記載する（2008年基準第2②）。図表 10-4 は、実務指針（Q24）における「基本財産、特定資産及びその他固定資産と財源との関係」を抜粋し、筆者が加筆したものである。正味財産の内書きによって示される関係は、①指定正味財産を財源とする基本資産、②指定正味

⁽³⁾ 一般社団法人は、純資産額が基金の総額を超える場合等において、基金を返還することができる（一般法人法 141 条）。基金を返還する場合には、返還する基金相当額を代替基金として計上しなければならず、代替基金は取り崩すことができない（一般法人法 144 条）。

財産を財源とする特定資産，③一般正味財産（・基金）を財源とする基本資産，④一般正味財産（・基金）を財源とする特定資産，の四つである（図表 10-4 参照）。

図表 10-4 「使用制限に関する借方項目と貸方項目の関係」



※実務指針（Q24）の図表に筆者が加筆している。

このように公益法人会計基準では、財源をあらわす貸方項目と資産状況をあらわす借方項目の両者の観点から資金の使用制限状況を説明する。とくに図表 10-4 の①から④の関係性を内訳表示することにより、資金使用制限の状況を（後述するとおり）グラデーションのようにならわすことが可能となる（詳しくは、佐藤（2016）参照）。

4.2 NPO 法人会計基準

NPO 法人会計基準において、使用等が制約された寄付金等は、その用途ごとに受入金額、減少額及び事業年度末の残高を注記することが、原則的な取り扱いとなっている。加えて、「特定の目的のために資産を有する場合」には、借方項目において、特定資産として資金使用制限の状況を示す。他方、貸方項目については、重要性が高い場合に、正味財産の部を指定正味財産と一般正味財産に区分する。なお、借方項目と貸方項目、つまり特定資産と指定正味財産との整合性は、必ずしも求められていない。

比較的小規模なNPO 法人が多く、十分な会計スキルのある会計担当者の配置が困難である現状を鑑み、簡便な取り扱いとなっている。

4.3 小括 —使用制限のある借方項目と貸方項目の関係性の比較

	公益法人	NPO 法人
	正味財産の内書きによって示される関係は、 ①指定正味財産を財源とする基本資産 ②指定正味財産を財源とする特定資産 ③一般正味財産（・基金）を財源とする基本資産	原則として、注記によって資金使用制限の状況を示す。 借方項目は、特定資産として区分する。重要性の高い場合には、貸方項目において、

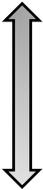
	<p>④一般正味財産（・基金）を財源とする特定資産 ※内書き表示にあたり，簿記処理は行われない。</p> <p>借方項目と貸方項目の両面から，資金使途制限の状況を示す。</p>	<p>指定正味財産と一般正味財産とに区分する。</p> <p>借方項目と貸方項目の両面から，資金使途制限の状況を示すものの，両者（特定資産と指定正味財産）の整合性は，必ずしも求められていない。</p>
--	--	--

5 使途制約のある項目に関する簿記処理の比較分析

5.1 簿記処理の比較分析

前節で触れたとおり，公益法人会計基準と NPO 法人会計基準は，借方項目と貸方項目を用いて，資金の使途制限の状況を明らかにするものである。図表 10-5 は，使途制限の度合いに着目して，借方項目と貸方項目の関係を整理したものである。この分析視角に基づいて，使途制限の度合いの高い取引例から見ていくこととしたい。

図表 10-5 「資金使途制限項目の組み合わせにみる使途制限の度合い」

使途制限性	取引例	公益法人会計基準		NPO 法人会計基準	
		借方項目	貸方項目	借方項目	貸方項目
(高)  (低)	①使途制限のある寄附等を財源とする基本財産 【設例 1】	基本財産	指定正味財産	—※	—
	②使途制限のある寄附等を財源とする特定資産 【設例 2】	特定資産	指定正味財産	特定資産	指定正味財産 (一般正味財産)
	③自己資金等を財源とする基本財産	基本財産	(一般正味財産・基金)	—※	—
	④自己資金等を財源とする特定資産【設例 3】	特定資産	(一般正味財産・基金)	特定資産	(一般正味財産)
	⑤借入金を財源とする特定資産	特定資産	(負債)	特定資産	(負債)
	⑥自己資金等を財源とするその他固定資産	(固定資産)	(一般正味財産・基金)	(固定資産)	(一般正味財産)
	⑦借入金を財源とするその他固定資産	(固定資産)	(負債)	(固定資産)	(負債)

・表中の括弧書きは，使途制限のない科目をあらわす。なお，一般社団法人に募集が認められている基金には，使途制限がない。

・表中の「自己資金等」には使途制限のない寄附等も含む。

※ 特定非営利活動法人促進法ならびに NPO 法人会計基準のいずれにおいても「基本財産」に関する定めは存在しない。

【設例 1】「使途制限のある寄附等を財源とする基本財産」に関する簿記処理

- ① 株式 100 の寄贈を受けた。寄贈者からは株式配当金を法人の財源に充てるために保有する旨の指定を受けており、基本財産として定款にこれを記載した。〈使途制約の発生〉
- ② 当該株式の時価が 30 に下落し、回復の見込みが不明であるため、減損を実施する。〈使途制約の解除〉

1	公益法人会計基準		NPO 法人会計基準	
①	基本財産-投資有価証券 100 【B/S】固定	投資有価証券受贈益 100 【P/L】指定	—	—
②	基本財産減損損失-投資有価証券 減損損失 70 【P/L】一般・経常外費用	基本財産-投資有価証券 70 【B/S】固定	—	—
	一般正味財産への振替額 70 【P/L】指定	固定資産受贈益-投資有価証券受贈益振替高 70 【P/L】一般・経常外収益	—	—

※公益法人協会（2014）189 頁の取引例および運用指針参照し、筆者作成。

※表中の P/L は、公益法人会計基準については「正味財産増減計算書」を、NPO 法人会計基準においては「活動計算書」を示す。

指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産については、使途制約が解除された場合、減価償却を行った場合、または災害等により消滅した場合には、指定正味財産の部から一般正味財産の部に振り替えて、当期の振替額を正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部及び一般正味財産増減の部に記載する（2008 年基準注解（注 15））。

したがって、【設例 1】の②のように、減損によって実質的に資産の価値が喪失する場合には、実質的に減損損失相当額だけ指定の解除がなされたものとして振替処理を行う。

【設例 2】「使途制限のある寄附等を財源とする特定資産」に関する簿記処理

- ① 法人の目的の事業に使用する指定を受けて被災者援助のための寄附金 100 を受け入れ、これを特定資産とした。〈使途制約の発生〉
- ② 上記①を用いて、救援用物資 100 を購入し、被災者へ届けた。〈使途制約の消滅〉

2	公益法人会計基準		NPO 法人会計基準	
①	特定資産・被災者支援事業預金 100 【B/S】固定	受取寄付金 100 【P/L】指定	被災者支援事業用預金 100 【B/S】流動・特定資産	受取寄付金 100 【P/L】指定

②	事業費—援助用消耗品費 100 【P/L】一般・経常費用	特定財産・被災者支援事業預金 100 【B/S】固定資産	事業費—援助用消耗品費 100 【P/L】一般・経常費用	被災者支援事業用預金 100 【B/S】流動・特定資産
	一般正味財産への振替額 70 【P/L】指定	受取寄付金（振替額） 100 【P/L】一般・経常収益	一般正味財産への振替額 100 【P/L】指定	受取寄付金（振替額） 100 【P/L】一般・経常収益

※表中の P/L は、公益法人会計基準については「正味財産増減計算書」を、NPO 法人会計基準においては「活動計算書」を示す。

【設例 1】と【設例 2】のように用途制約がある寄附等を財源とする基本財産・特定資産に関しては、借方項目だけでなく、貸方項目も用いてその拘束性が表現される。両基準ともに、用途制約が解除されたと看做される場合には、貸方の指定正味財産を一般正味財産へ振り替えて、このタイミングで収益を計上している。

【設例 3】「自己資金等を財源とする特定資産」に関する簿記処理

- ① 当年度の会費 100 が普通預金口座に振り込まれた。
- ② 普通預金 100 を退職給付引当資産として積み立てるため、専用口座へ移し替えた。〈用途制約の発生〉
- ③ 退職給付引当資産 100 を取り崩して退職金の支払いに充てた。一般社団・財団法人については、同額の退職給付引当金も取り崩した。〈用途制約の消滅〉

3	公益法人会計基準		NPO 法人会計基準	
①	普通預金 100 【B/S】流動	受取会費 100 【P/L】一般・経常収益	普通預金 100 【B/S】流動	受取会費 100 【P/L】一般・経常収益
②	特定資産・退職給付引当資産 100 【B/S】固定	普通預金 100 【B/S】流動	特定資産・退職給付引当資産 100 【B/S】流動※1	普通預金 100 【B/S】流動
③	普通預金 100 【B/S】流動	特定資産・退職給付引当資産 100 【B/S】固定	普通預金 100 【B/S】流動	特定資産・退職給付引当資産 100 【B/S】流動※1
	退職給付引当金 100 【B/S】固定	普通預金 100 【B/S】流動	事業費・退職給付費用 100 【P/L】一般・経常費用	現金預金 100 【B/S】流動

※表中の P/L は、公益法人会計基準については「正味財産増減計算書」を、NPO 法人会計基準においては「活動計算書」を示す。

※1 固定資産に分類することも考えられる。

【設例 2】と【設例 3】における両基準の簿記処理を比較すると、公益法人会計基準においては、用途制限をあらわす借方項目はいずれも固定資産とされ、他方、NPO 法人会計基準で

は、流動資産と固定資産に分類される、という違いが見出せる。

公益法人会計基準の固定資産の表示区分は、2004（平成 16）年に改正されている。1985（昭和 60）年基準では、固定資産は「基本財産」と「その他固定資産」の二区分とされた。しかし、2004 年基準からは、固定資産は「基本財産」、「特定資産」および「その他固定資産」の三分とされることとなった。1984（昭和 59）年に公益法人会計基準検討会が公表した会計基準改正案では、資産側で固定性配列法が採用され、固定資産として基本財産と準基本財産（特定資産）が表示されていた⁽⁴⁾。使途制限をあらわす借方項目の固定資産表示は、この改訂案が源流であろうと推知される。

他方、NPO 法人会計基準に目を転ずると、NPO 法人会計基準委員会では特定資産を「特定の目的に使用するために保有している資産」と定義している。そして、NPO 会計基準の別表 2 の勘定科目の説明をみると、流動資産に区分される特定資産に関しては「目的が特定されている資産で流動資産に属するもの」、固定資産の「投資その他の資産」に区分される特定資産については「目的が特定されている資産で固定資産に属するもの」と定義されている。

図表 10-6 「NPO 法人会計基準 別表 2」（一部抜粋）

勘定科目	科目の説明
1. 流動資産 ○○特定資産	目的が特定されている資産で流動資産に属するもの。 目的を明示する。
2. 固定資産 (1) 有形固定資産 (2) 無形固定資産 (3) 投資その他の資産 投資有価証券 ○○特定資産	(略) 目的が特定されている資産で固定資産に属するもの。 目的を明示する。

NPO 法人会計基準委員会では、特定資産の定め方には統一した基準はないとしている。ただし、特定の目的を持つ場合として、①「外部の寄付者が寄付する時点で使途を制限することにより特定の目的を持つ場合や助成団体等からの助成がそもそも特定目的となっており特

⁽⁴⁾ 岡村（2012）を参照すると、1977 年基準（1984 年当時の基準）では、基本金は「『基本財産の額』及び『当該法人が基本金と定めた額』（二重括弧は筆者による加筆）」とされるが、この定義は、財団法人（財産の集合体一筆者注）は「基本財産の額」を、社団法人（社員の集合体一筆者注）は「当該法人が基本金として定めた額」をそれぞれ基本金としていた点に起因する。しかし、運用にあたってその区分は曖昧であり、財団法人であっても後者の性格を有する基本金を保有する（例えば、会費を基本財産に準じて維持すべき財産とする）場合、他方、社団法人であっても前者の性格を有する基本金を保有する（例えば、財政基盤安定のために基金を設定する）場合があったという。以上を踏まえると、1984 年改正案で基本財産と特定資産がともに固定資産として区分されたのは、(1) ともに基本金と紐づけられた財産であり、かつ、(2) 両者の性格が同一視できるものであったからだと考える。

定目的の資産として受け入れる場合」, ②「NPO 法人自ら特定資産として指定する場合」を挙げている。

①は、特定目的の資産であるものの、必ず貸借対照表の特定資産として計上しなくてはならないということではない、と NPO 法人会計基準委員会は説明している。②は、NPO 独自で設定した積立預金などが考えられ、特定資産を広くとらえて法人が自らの意思で計上の要否を決めることとされており、流動資産・固定資産の双方を想定している。

別表 2 では、特定資産は「流動資産」と「投資その他の資産」の所に表記があり、現金預金や有価証券などの金融資産を区分表示することを想定している。

なお、用途等が制約された寄付等の内訳の注記に関して、NPO 法人会計基準では「備品又は車両等については、対象となる資産を購入して、対象の事業に使用した時に制約の解除とみなして当該取得額を減少額とすることができる（注解 5-21 (2) ③)」とある。別表 2 でも「有形固定資産」に特定資産の記載はない。用途制限のある資金を用いた有形固定資産や無形固定資産の購入は、購入時点で制約の解除とみなされ、特定資産への計上は想定されていない。

5.2 複式簿記の特徴

最後に、公益法人会計基準および NPO 法人会計基準における「複式簿記の特徴」について若干触れる。

5.2.1 公益法人会計基準の複式簿記の特徴

現在の公益法人会計基準では、かつてのそれとは異なり、収支計算書が要請されず、また、正味財産増減計算書もストック式からフロー式へと大きな改正が行われている。これを受け、(収支計算書と正味財産増減計算書を同時作成するために考案された 1 取引 2 仕訳から) 1 取引 1 仕訳となり、時価評価会計の導入など企業会計と近似する処理が可能となった。

そのなかでも非営利組織らしさが残る簿記処理のひとつが、今回取り上げることとなった資金用途制限項目に関する一連の簿記処理である。この簿記処理を見る限りにおいて指摘できることは、公益法人会計基準における複式簿記の技術は、あるべき財務諸表表示を達成するために活用されてきた、という点である。たとえば、寄付者等による用途制限が解除された場合に行われる指定正味財産から一般正味財産への(フロー計算を経由する)振替処理は、

(1 取引 2 仕訳には該当しないものの) 貸方項目で拘束性の程度を適正に表示するための簿記処理であるといえる。また、借方項目と貸方項目のカップリングについても、公益法人会計基準が財務諸表表示を優先する思考が垣間見られる。カップリングは、簿記処理を前提としないからである。簿記処理を必要としないカップリングという内訳表示が残された意味を考えることは、非営利組織における複式簿記の貢献とは何かを考える契機となるかもしれな

い。

なお、ここでの若干の検討は、本部会における複式簿記の定義が「収支計算および財産目録の作成だけではない、複式記入を伴う簿記処理」（日本簿記学会簿記実務研究部会 2019, 1）と多義的であるため、明確なリサーチクエスションに基づく試論とはいえない点について念のため付記する。

5.2.2 NPO 法人会計基準の複式簿記の特徴

特定非営利活動法人法（NPO 法）に基づき、NPO 法人は、所轄庁の「許可」ではなく、設立要件に適合していれば「認証」される制度となった。しかし、設立が容易である分、法律に情報公開に関する義務を定め、市民からの監視を受けることを前提とした仕組みとなっている。NPO 法第 28 条の 2 において、貸借対照表の公告が義務付けられている。公告の方法は、電子公告等とされており、多くの法人で「内閣府 NPO 法人ポータルサイト」を活用しているものと思われる。

NPO 法人は、市民に対する情報公開を前提に、市民自身が NPO 法人の運営を監視することを第一義としている。加えて、補助金・助成金を支出する国や地方公共団体からの情報公開の要請という側面もある。所轄庁は監督機関として関与するものの、それは最終的な是正手段であるとされている（認定特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワーク編著 2018, 63-65）。NPO 法人制度の理念からは、その情報開示の対象は、NPO 活動に携わる会員を含む市民であり、社会全般であるといえる。そのため、資金の使い道を明らかにし、法人の活動を周知させ、寄付者の賛同を得ることが求められる。情報公開を前提とした財務諸表作成のために複式簿記が必要とされるといえる。

ストックの側面からは、貸借対照表における純財産の記載方法に特徴が表れている。純資産は、会員の所有財産や利益分配という概念がないため、正味財産としての記載が求められる。さらに使途等が制約された寄付金等は、重要性が高い場合には、正味財産の部を「指定正味財産」と「一般正味財産」に区分表示することが求められる。フローの側面からは、活動使途の報告、つまり資金の使い道の明確化が求められる。

従来、NPO 法人の会計は、NPO 法において収支計算書の作成が求められ、企業会計の経理とは異なる一取引二仕訳が必要とされてきた。企業会計に詳しい者にとっても難解で、一般市民にとってはなおさらであったと言えよう。情報開示の対象が広く一般市民であることに鑑み、現在は、収支計算書から活動計算書の作成へと変化を遂げ、より企業会計寄りの会計処理が求められるようになっている。

このように、広く市民への情報公開を前提とし、複式簿記を前提とする財務会計としての体系が求められている。NPO 法人会計基準が設定された経緯をみても、企業会計に準じた複式簿記が求められていると言える。

6 おわりに

本章は、一般社団・財団法人および特定非営利活動法人（NPO 法人）を対象に、資金使途制限把握に係る簿記処理を中心に、比較分析を試みた。

第2節および第3節では、資金使途制限に係る項目について法律上の意味と会計基準上の意味を整理した。

「基本財産」については法律上の根拠が存在し、会計上もそれに準じた扱いとなっている。他方、「特定資産」については、法律上の根拠は存在しない。会計基準上にその存在が規定されており、両基準ともに明瞭性を重視した扱いとなっている。「指定正味財産」については、いわゆる寄附金の取扱いに関する法律上の根拠は存在せず、会計基準上、使途制限に係る寄附金等に関する規定が存在する。

第4節では、資金使途制限に係る借方項目と貸方項目の関係性について説明した。

公益法人会計基準では、正味財産の部において、借方項目と貸方項目の組み合わせを内訳表示することで、使途制限の度合いをグラデーションのように示している。他方、NPO 法人会計基準では、借方と貸方の両方で使途制限項目を設けることができるものの、借方項目と貸方項目の整合性は示されていない。

最後に、資金使途制限の度合いに応じた三つの取引例を用いて両基準の特徴を示した上で、各法人の視点から複式簿記の特徴について言及した。

公益法人会計基準については、複式簿記の技術はあるべき財務諸表表示を達成されるために活用されていると指摘した。NPO 法人においては、広く市民への情報公開を前提としており、企業会計寄りの財務会計としての体系の前提として複式簿記が求められると指摘した。

【参考文献】

〔公益法人〕

岡村勝義（2012）「公益法人の制度転換と会計枠組みの変化」『産業経理』第72巻第2号、4-15頁。

出塚清治・辺土名厚編著（2013）『公益法人・一般法人の会計実務 補訂版』公益法人協会。

公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会申合わせ（1996）「公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針」。

日本公認会計士協会（2016）「公益法人会計基準に関する実務指針」日本公認会計士協会。

日本簿記学会簿記実務研究部会（2019）「中間報告書 非営利組織体の簿記に関する研究」日本簿記学会。

法務省「一般社団法人及び一般財団法人制度 Q&A」。

<http://www.moj.go.jp/MINJI/minji153.html>（2021年7月31日閲覧）。

佐藤恵 (2016) 「非営利組織会計の純資産区分に関する試論：財務的弾力性の観点から」『非営利法人研究学会誌』第 18 巻, 17-28 頁。

〔NPO 法人〕

江田寛 (2014) 「「特定非営利活動法人の会計の明確化に関する研究会報告書」の検証」関東学院大学『経済系』第 260 集, 60-71 頁。

斎藤力夫・田中義幸編著 (2018) 『NPO 法人のすべて (増補 10 版) 特定非営利活動法人の設立・運営・会計・税務』税務計理協会。

林孝行・岩田聡子 (2016) 『NPO 法人仕訳処理ハンドブック』清文社。

内閣府 (2018) 「平成 29 年度 特定非営利活動法人に関する実態調査 報告書」。

内閣府「NPO 法人ポータルサイト」,

<https://www.npo-homepage.go.jp/> (2021 年 7 月 31 日閲覧)。

認定特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワーク編著 (2018) 『新版 NPO 法人実務ハンドブック』清文社。

NPO 法人会計基準協議会編 (2018) 『NPO 法人会計基準[完全収録版 第 3 版]』八月書館。

NPO 法人会計基準事務局「みんなで使おう！NPO 法人会計基準」,

<http://www.npokaikijun.jp/> (2021 年 7 月 31 日閲覧)。

第4部

貸方項目で維持すべき金額を表す
グループの簿記

第 11 章 私立学校法人の簿記

小野正芳 (千葉経済大学)

1 はじめに

我が国の教育機関のうち、私立学校が担う役割は重要である。本来なら国が自ら行うべき教育という事業を国に代わって行っているからである (高橋・村山 1965, 138)。一方で、少子化の進展で教育機関の永続性などが課題になりつつあり、私立学校の財務的基盤を強化する費用性・重要性が高まっている。

私立学校は『私立学校法』に基づき、学校法人⁽¹⁾によって運営される (私立学校法第 3 条)。本章では、上記のような状況にある学校法人の簿記処理について概観するとともに、その特徴を明らかにする。

2 学校法人会計の導入経緯

1949 (昭和 24) 年、『私立学校法』が制定され、財産目録・貸借対照表・収支計算書の作成・備え付けが義務付けられた。それまで、私立学校の経営主体は民法の規定にもとづく財団法人であったが、そこでの規定は私立学校の経営について不備不完全であったため『私立学校法』によって、学校法人が経営主体となるべく改善が図られた (高橋・村山 1965, 135)。ただし、『私立学校法』においても、計算書類の所轄官庁への届出義務・形式および内容に関する基準は示されず、計算書類の内容などは各学校法人に委ねられており (片山 2011, 28)⁽²⁾、不備不完全な状況が完全に改善されたわけではなかった。

その後、私立学校の役割が大きくなっていき、高等教育が一般化していく中で、私立学校は人口増加に伴う学生・生徒の増加、およびそれら学生・生徒の受け入れ態勢の整備、国公立私立間の学費格差、それらに対応するための学費値上げ問題など様々な社会的課題を抱えることとなった。

それらの課題解決の一つの手段として、1970 (昭和 45) 年、私立学校等経常費補助金制度が創設された。それまで公的な補助を受けることがなかった学校法人に公的な資金を投入する仕組みができたのである。そこで、補助金の交付を受ける学校法人に対して、「文部大臣

⁽¹⁾ 以下では私立学校を運営する法人を学校法人と示す。学校法人は国立大学法人および公立大学法人と区別される私立の法人である。

⁽²⁾ したがって、複式簿記による帳簿が作成されていたかどうかは不明である。

の定める基準」に従って、収支計算書、消費収支計算書、貸借対照表の作成、その所轄官庁への届出を義務付けることとなり、1971（昭和 46）年、「文部大臣の定める基準」として『学校法人会計基準』（以下、『基準』という）が設定された^③。

『基準』は日本私立大学連盟が設置した学校会計研究会の研究成果をベースにしている。学校会計研究会は私立大学の経理担当者が経理事務上の諸問題を研究討議するために設置されたものである。そこで明らかになったのは、その当時、収支計算書の定義や勘定体系などが学校ごとに独自のものとなっており、私立学校が直面している社会的課題を解決する仕組みとして機能しえないということであった（高橋・村山 1965, 130-132）。学校会計研究会はこのような問題意識のもと、1965（昭和 40）年、『学校法人会計基準（案）』を公表した。

その後、文部省内に 1968（昭和 43）年に設置された学校法人財務基準調査研究のための委員会において議論され、1971（昭和 46）年に『基準』が公表されるに至った。『基準』では資金収支計算書（C/F に相当）・貸借対照表・消費収支計算書（P/L に相当）の作成が義務付けられた（『基準』第 4 条）。これは、当時の学校法人会計が予算制度を前提とした収支計算の体系として成立していたため、資金収支計算を最初に行う計算体系となった（高橋・村山 1965, 140）からである。また、資金収支計算書を作成するための処理から行い、その後に貸借対照表と消費収支計算書を作成するほうが受け入れやすく、『基準』開発の経緯も反映している（林 2017, 85）という事情もあった。

ただし、これらの書類は当然ながら内部管理目的の書類としての色彩が濃い（藤木 2014, 42；日本私立大学連盟 1965, 三）ものとなった。

その後、1976（昭和 51）年に公認会計士による会計監査が義務付けられ、2003（平成 15）年の『私立学校法』改正によって計算書類の利害関係人への閲覧が義務付けられた。そして、2013（平成 25）年の改正により、資金収支計算書に活動区分資金収支計算書が追加され、消費収支計算書が事業活動収支計算書に変更され、現在に至る。ただし、計算体系の大幅な改正はなく今日に至っており（片山 2011, 28）、私立学校を取り巻く環境が大きく変化していくと考えられる今後の更なる対応が求められるところである。

3 学校法人会計における計算書類

現行『基準』では資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表の作成が求められている（『基準』第 4 条）。

3.1 資金収支計算書

資金収支計算書は、「当該会計年度の諸活動に対応するすべての収入及び支出の内容を明ら

^③ 現在は、収支計算書が資金収支計算書として、消費収支計算書が事業活動収支計算書として作成されている。

かにする（『基準』第6条）」ことを通じて、「毎会計年度、当該会計年度の諸活動に対応するすべての収入及び支出の内容並びに当該会計年度における支払資金（現金及びいつでも引き出すことができる預貯金をいう）の収入及び支出のてん末を明らかにする（『基準』第6条）」ために作成される計算書である（図表 11-1）。

図表 11-1 資金収支計算書

資金収支計算書
平成30年4月1日から
平成31年3月31日まで

(単位 円)

収入の部			
科 目	予 算	決 算	差 異
学生生徒等納付金収入	2,679,553,306	2,676,643,806	2,909,500
手数料収入	57,132,500	58,115,950	△ 983,450
寄付金収入	25,600,000	32,036,501	△ 6,436,501
補助金収入	1,099,083,515	1,123,169,515	△ 24,086,000
国庫補助金収入	313,806,000	337,892,000	△ 24,086,000
県補助金収入	784,864,050	784,864,050	0
市補助金収入	413,465	413,465	0
資産売却収入	0	0	0
付随事業・収益事業収入	62,275,080	66,048,969	△ 3,773,889
受取利息・配当金収入	10,000,000	10,426,631	△ 426,631
雑収入	257,262,042	259,893,886	△ 2,631,844
借入金等収入	1,010,000,000	1,010,000,000	0
前受金収入	659,944,000	653,713,020	6,230,980
その他の収入	247,549,097	252,052,496	△ 4,503,399
資金収入調整勘定	△ 1,065,996,700	△ 1,073,229,790	7,233,090
前年度繰越支払資金	1,993,762,431	1,993,762,431	
収入の部合計	7,036,165,271	7,062,633,415	△ 26,468,144
支出の部			
科 目	予 算	決 算	差 異
人件費支出	2,600,723,228	2,585,219,469	15,503,759
教育研究経費支出	841,676,885	797,332,725	44,344,160
管理経費支出	247,766,686	228,445,866	19,320,820
借入金等利息支出	31,389,236	31,343,088	46,148
借入金等返済支出	292,678,000	292,678,000	0
施設関係支出	646,904,942	641,718,412	5,186,530
設備関係支出	94,170,645	91,939,579	2,231,066
資産運用支出	0	0	0
その他の支出	137,893,982	136,454,732	1,439,250
[予備費]	(5,100,000) 24,900,000		24,900,000
資金支出調整勘定	△ 131,990,944	△ 133,928,491	1,937,547
翌年度繰越支払資金	2,250,052,611	2,391,430,035	△ 141,377,424
支出の部合計	7,036,165,271	7,062,633,415	△ 26,468,144

出典：千葉経済学園（2019）

資金収支計算書では、「当該会計年度の諸活動に対応するすべての収入及び支出の内容」を示すことが求められるため、各収入・支出項目が当年度のあるべき収入・支出額で示される。各収入・支出項目が実際の収支額を示しているわけではない。

ただし、現実の収入・支出とも当該年度に帰属する収入・支出を含むため「調整勘定」によって修正される。例えば、学生生徒等納付金収入に書かれている金額は当該年度に学生等から受け取るべき授業料等であるが、この中には当該年度の未収額も含む。つまり、未収分だけ実際の収入は少ないのであるから、「調整勘定」によって減算することになる。

なお、2013（平成 25）年からは、これらの収入・支出を活動別に区分して表示する活動資金資金収支計算書の作成が求められている（図表 11-2）。学校法人の財政や経営状況への社会的な関心が高まっている現代において、収入・支出の額全体を示すのではなく、教育研究活動以外の活動が増加している学校法人の活動状況をわかりやすく表示するために必要とされている（齋藤 2016, 167）。上記に示すとおり、資金収支計算書で示された数字を教育活動、施設整備等活動、その他の活動に分けて表示する。

資金収支計算書及び活動区分資金収支計算書は収入及び支出の流れを示した計算書類であり、企業会計でいうところのキャッシュ・フロー計算書に該当するものである。

図表 11-2 活動区分資金収支計算書

活動区分資金収支計算書

平成30年4月 1日から
平成31年3月31日まで

(単位:円)

		科目	金額
教育活動による資金収支	収入	学生生徒等納付金収入	2,676,643,806
		手数料収入	58,115,950
		一般寄付金収入	2,800,000
		経常費等補助金収入	923,917,515
		付随事業収入	66,048,969
		雑収入	259,893,886
		教育活動資金収入計	3,987,420,126
	支出	人件費支出	2,585,219,469
		教育研究経費支出	797,332,725
		管理経費支出	228,445,866
		教育活動資金支出計	3,610,998,060
		差引	376,422,066
		調整勘定等	22,910,400
	教育活動資金収支差額	399,332,466	
施設整備等活動による資金収支	科目		金額
	収入	施設設備寄附金収入	29,236,501
		施設設備補助金収入	199,252,000
		施設整備等活動資金収入計	228,488,501
	支出	施設関係支出	641,718,412
		設備関係支出	91,939,579
		施設整備等活動資金支出計	733,657,991
		差引	△ 505,169,490
		調整勘定等	△ 206,243,564
		施設整備等活動資金収支差額	△ 711,413,054
		小計(教育活動資金収支差額+施設整備等活動資金収支差額)	△ 312,080,588
その他の活動による資金収支	科目		金額
	収入	借入金等収入	1,010,000,000
		貸付金回収収入	1,500,000
		仮払金回収収入	411,605
		立替金回収収入	337,600
		奨学資金貸付金回収収入	14,408,932
		預り金収入	3,345,262
		小計	1,030,003,399
		受取利息・配当金収入	10,426,631
		その他の活動資金収入計	1,040,430,030
		支出	借入金等返済支出
	貸付金支払支出		900,000
	預り金支払支出		30,686
	奨学資金貸付金支払支出		400,000
	立替金支払支出		230,064
	仮払金支払支出		5,100,000
	小計		299,338,750
	借入金等利息支出		31,343,088
	その他の活動資金支出計		330,681,838
	差引		709,748,192
		調整勘定等	0
	その他の活動資金収支差額	709,748,192	
		支払資金の増減額(小計+その他の活動資金収支差額)	397,667,604
		前年度繰越支払資金	1,993,762,431
		翌年度繰越支払資金	2,391,430,035

出典：千葉経済学園（2019）

3.2 事業活動収支計算書

次節に示すとおり、学校法人の経営には永続性が求められる。そこで、事業活動収支計算書によって、負債とされない収入と教育活動のための支出（非資金的支出）を対比させ、事業活動の状況を明らかにする（『基準』第15条）。

事業遂行のために資産規模が大きくなり、運用方法・構成内容が複雑になると、事業体の永続性を担保するための財務的維持という観点から、単年度の収支計算だけでは不十分となり、将来事象も計算に取り込んだ（損益計算の原理を援用した）事業活動収支計算が必要となる（高橋・村山 1965, 142）。すなわち、収支だけではなく、各年度の活動水準を表す計算書が必要となり、減価償却費といった非資金項目を支出と擬制する、企業会計における損益計算書に類似する事業活動収支計算書が必要となる（図表 11-3）。事業活動収支計算書では、営利企業の損益計算書における収益と同様の性質を持つ活動収入と、費用と同じ性質を持つ活動支出を記載し、その差額から収支差額を計算する計算書である。

ただし、事業活動収支計算書では損益計算に似通った計算構造を構想してはいるものの、それは損益計算の、企業資本維持の程度を測定するという機能を援用しているにすぎず、決して利潤計算を目的とするものではない（高橋・村山 1965, 139）。そもそも学校法人は国が自ら行うべき教育と事業を国に代わって行っているのであり、それ故、概念的には利潤を追求する組織体ではないからである。

一方で、企業（資本）維持の要請はあらゆる事業体にとって通有のものであり、学校法人にも適用される。収益が費用を超える＝欠損が生じないという会計的表現の成就が、組織体が永続する条件となるからである。学校法人が資産の消費もしくは利用を不可欠の手段として運営される限り、各年度における資産の消費額を、各年度において補填しておかなければならない（高橋・村山 1965, 143）のであり、この点に事業活動収支計算書の役割がある。

また、「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、その事業活動収入のうちから組み入れた金額（『基準』第29条）」を基本金といい、その組入額が計上される点も特徴である。

図表 11-3 事業活動収支計算書

事業活動収支計算書
平成30年4月 1日から
平成31年3月31日まで

(単位 円)

		科 目	予 算	決 算	差 異
教育活動収入の部	事業活動収入の部	学生生徒等納付金	2,679,553,306	2,676,643,806	2,909,500
		手数料	57,132,500	58,115,950	△ 983,450
		寄付金	4,246,421	4,046,421	200,000
		経常費等補助金	899,831,515	923,917,515	△ 24,086,000
		国庫補助金	180,971,000	205,057,000	△ 24,086,000
		県補助金	718,447,050	718,447,050	0
		市補助金	413,465	413,465	0
		付随事業収入	62,275,080	66,048,969	△ 3,773,889
		雑収入	257,262,042	259,893,886	△ 2,631,844
		教育活動収入計	3,960,300,864	3,988,666,547	△ 28,365,683
		教育活動支出の部	事業活動支出の部	科 目	予 算
人件費	2,596,115,476			2,578,133,527	17,981,949
教育研究経費	1,303,176,885			1,257,278,966	45,897,919
管理経費	259,913,107			240,887,335	19,025,772
徴収不能額等	180,000			176,977	3,023
教育活動支出計	4,159,385,468			4,076,476,805	82,908,663
教育活動収支差額		△ 199,084,604	△ 87,810,258	△ 111,274,346	
教育活動外収入の部	事業活動収入の部	科 目	予 算	決 算	差 異
		受取利息・配当金	8,600,000	8,999,525	△ 399,525
		その他の教育活動外収入	0	0	0
	教育活動外収入計		8,600,000	8,999,525	△ 399,525
	事業活動支出の部	科 目	予 算	決 算	差 異
		借入金等利息	31,389,236	31,343,088	46,148
その他の教育活動外支出		0	0	0	
教育活動外支出計		31,389,236	31,343,088	46,148	
教育活動外収支差額		△ 22,789,236	△ 22,343,563	△ 445,673	
経常収支差額		△ 221,873,840	△ 110,153,821	△ 111,720,019	
特別収支	事業活動収入の部	科 目	予 算	決 算	差 異
		資産売却差額	0	0	0
		その他の特別収入	247,910,379	257,333,013	△ 9,422,634
	特別収入計		247,910,379	257,333,013	△ 9,422,634
	事業活動支出の部	科 目	予 算	決 算	差 異
		資産処分差額	256,958,762	256,219,469	739,293
その他の特別支出		0	0	0	
特別支出計		256,958,762	256,219,469	739,293	
特別収支差額		△ 9,048,383	1,113,544	△ 10,161,927	
〔予備費〕		30,000,000		30,000,000	
基本金組入前当年度収支差額		△ 260,922,223	△ 109,040,277	△ 151,881,946	
基本金組入額合計		0	△ 8,158,217	8,158,217	
当年度収支差額		△ 260,922,223	△ 117,198,494	△ 143,723,729	
前年度繰越収支差額		△ 4,608,198,699	△ 4,608,198,699	0	
基本金取崩額		163,000,000	0	163,000,000	
翌年度繰越収支差額		△ 4,706,120,922	△ 4,725,397,193	19,276,271	
(参考)					
事業活動収入計		4,216,811,243	4,254,999,085	△ 38,187,842	
事業活動支出計		4,477,733,466	4,364,039,362	113,694,104	

出典：千葉経済学園（2019）

なお、事業活動収支計算書は、2013（平成 25）年以前は消費収支計算書と呼ばれていた。2014（平成 26）年の『基準』改正による変更内容は主に表示形式である。事業活動収支計算書では、事業活動収入から事業活動支出を差し引き、その後で基本金組入額を差し引いて繰越収支差額を求めている。

一方、消費収支計算書では帰属収入から先に基本金組入額を差し引き、その後で消費支出を差し引いて収支差額を求めている。

変更後（事業活動収支計算書）	変更前（消費収支計算書）
事業活動収入（返済不要の収入）	帰属収入（事業活動収入と同じ）
<u>－事業活動支出</u>	<u>－基本金組入額</u>
基本金組入前収支差額	消費収入
<u>－基本金組入額</u>	<u>－消費支出（事業活動支出と同じ）</u>
<u>収支差額</u>	<u>収支差額</u>

基本金組入を後から行うようになった（活動収支の差額でもって行う）かのように見えるが、それは表示上の問題に過ぎず、概念的には従来と変わらず、当期の事業活動収入から先に控除する（林 2017, 89）。そのため、基本金組入前収支差額がマイナスのケースでも、基本金組入を行うことがほとんどである。

3.3 貸借対照表

貸借対照表は期末日の資産、負債、純資産の状態を明らかにするための計算書類である（図表 11-4）。次節に示すとおり、学校法人には所有者がいないため、純資産は、学校法人が維持すべき資産額である基本金と、事業活動収支計算書で計算される繰越収支差額の合計として表される。

純資産の部に示されている基本金については次節にて詳細を示す。また、固定資産の部に示されている特定資産は、第 2 号基本金・第 3 号基本金に対応して所有されている資産や、退職給与引当金などに対応して所有されている資産を示す。

また、固定性配列法が取られている点が特徴的である。私立学校法人の資産の多くを建物・設備などの有形固定資産が占めるからである。

図表 11-4 貸借対照表

貸借対照表
平成31年3月31日

(単位 円)

資産の部			
科 目	本年度末	前年度末	増 減
固定資産	17,395,591,184	17,375,355,523	20,235,661
有形固定資産	16,511,212,504	16,475,521,365	35,691,139
特定資産	703,280,046	704,707,152	△ 1,427,106
その他の固定資産	181,098,634	195,127,006	△ 14,028,372
流動資産	2,833,693,145	2,243,236,620	590,456,525
資産の部合計	20,229,284,329	19,618,592,143	610,692,186
負債の部			
科 目	本年度末	前年度末	増 減
固定負債	4,644,640,937	3,991,737,831	652,903,106
流動負債	1,210,140,696	1,143,311,339	66,829,357
負債の部合計	5,854,781,633	5,135,049,170	719,732,463
純資産の部			
科 目	本年度末	前年度末	増 減
基本金	19,099,899,889	19,091,741,672	8,158,217
第1号基本金	18,823,899,889	18,815,741,672	8,158,217
第4号基本金	276,000,000	276,000,000	0
繰越収支差額	△ 4,725,397,193	△ 4,608,198,699	△ 117,198,494
純資産の部合計	14,374,502,696	14,483,542,973	△ 109,040,277
負債及び純資産の部合計	20,229,284,329	19,618,592,143	610,692,186

出典：千葉経済学園（2019）

4 学校法人会計における簿記処理－学校法人の特質と基本金会計－

4.1 学校法人の特質

学校法人には公共性、自主性、永続性という特質がある（高橋・村山 1965, 137-140）。

学校法人は寄附行為によって設立される。寄附行為は一方的な財産の移転であり、この行為によって寄附財産は私的な目的には使えないという意味での公共の財産になる（滝澤 2007b, 2）。つまり、資金拠出者（寄附者）は学校法人の所有者ではないのであり、学校法人に所有者は存在しない。

そして、仮に学校法人が消滅する場合であっても、合併・破産手続きの場合ならば、残

余財産は合併等の関係者へ、解散の場合ならば、残余財産は寄附行為において定められている教育事業を営む者へ譲渡されるため（私立学校法第 30 条第 3 項）、資金拋出者が学校法人の所有者となることはない⁽⁴⁾。まさに教育関係者全体（国の役割を代わって行っている者）で教育のための財産を所有するのであり、ここに学校法人の公共性を見いだすことができる。

また、学校法人は、本来なら国が自ら行うべき教育事業を国に代わって行っているとはいっても、「一般に、創設者の建学の精神を以後独自の学風ないしは伝統として受け継いで永くその普及を図ろうとするとともに、固有の意義と存立の理由を見いだせる（高橋・村山 1965, 140）」⁽⁴⁾ のであり、公共的、かつ永続的に行われる学校法人の活動は自主性という要素を併せ持つ。学校法人の財産そのものは公共のものであるけれども、学校法人の建学の精神に賛同する寄附者からの寄附であり、寄附によって生じた財産は建学の精神を実現すべく、学校法人によって自主的に維持・管理されるべきものである。

4.2 基本金の意義

このように、公共的な役割を負っている学校法人が自主的、かつ、永続的にその活動を行っていくためには、基本的財産の自己資金による取得・維持が必要となり、基本金の設定・組入という考え方につながる。

基本金とは「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、その事業活動収入のうちから組み入れた金額（『基準』第 29 条）」であり、その概念は永続性の要請に応えるべき会計技術（高橋・村山 1965, 140）である。

基本金には第 1 号から第 4 号まであり、次のように規定されている（『基準』第 30 条）。

- 第 1 号：学校法人が設立当初に取得した固定資産の設置、既設の学校の規模の拡大、教育の充実向上のために取得した固定資産の価額
- 第 2 号：学校法人が新たな学校の設置又は既設の学校の規模の拡大、教育の充実向上のために将来取得する固定資産の取得に充てる金銭その他の資産の額
- 第 3 号：基金として継続的に保持し、かつ、運用する金銭その他の資産の額
- 第 4 号：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

2013（平成 25）年の『基準』改正に当たって、基本金の在り方についても議論されたが、「校地・校舎等学校法人が諸活動を実施する上で必要な資産を自己資金で維持するための制度として、基本金制度が設けられている。基本金制度は、現在でも、学校法人の健全性を維持する上で有効な仕組みであるため、更なる明解性を確保しつつ、基本的な考え方を維持す

⁽⁴⁾ なお、寄附行為において、残余財産の帰属する者が定められていない場合には、国庫に帰属する（私立学校法第 51 条第 2 項）。

べき（学校法人会計基準の在り方に関する検討会 2013, 4）」として、引き続き計上されることとなった。

4.3 基本金会計

ここでは基本金に関する簿記処理を確認しておきたい。

学校法人は先に挙げた4つに該当する金額を基本金として組み入れなければならない。一方、次のいずれかに該当する場合には基本金を取り崩すことができる（『基準』第31条）。

- ・その諸活動の一部又は全部を廃止した場合には、その廃止した諸活動に係る基本金への組入額。
- ・その経営の合理化により前条第一項第一号に規定する固定資産を有する必要がなくなった場合には、その固定資産の価額。
- ・前条第一項第二号に規定する金銭その他の資産を将来取得する固定資産の取得に充てる必要がなくなった場合には、その金銭その他の資産の額。
- ・その他やむを得ない事由がある場合には、その事由に係る基本金への組入額。

このように、取得した固定資産の額に相当する基本金を必ず組み入れなければならないが、その取り崩しは自由とされている。基本金は企業会計の資本金と混同されがちであるが、本質的に異なるものである（齋藤 2016, 275）。以下では、学校法人会計における簿記処理を概観しながら、基本金会計の効果を確認する。

4.4 学校法人会計における簿記手続きと取引要素の結合関係

学校法人では、資金収支計算書・事業活動収支計算書・貸借対照表を作成する必要がある。この3つの計算書を作成するために、2系統の帳簿を作成する。学校法人に限らず、営利組織・非営利組織ではこの3つの計算書の作成が必要とされることがほとんどであるが、通常は1系統の帳簿である。2系統の帳簿を作成することが学校法人の簿記処理の最大の特徴といえよう。

学校法人会計においては、期中の資産・負債の変動だけでなく、資金収支計算書を作成するための収入と支出に関する記録も複式簿記で行っている。そのため、資金収支元帳（資金収支計算書の元となるデータ）を作成する簿記手続きと、総勘定元帳（事業活動収支計算書・貸借対照表の元となるデータ）を作成する簿記手続きが併存している点が特徴である。

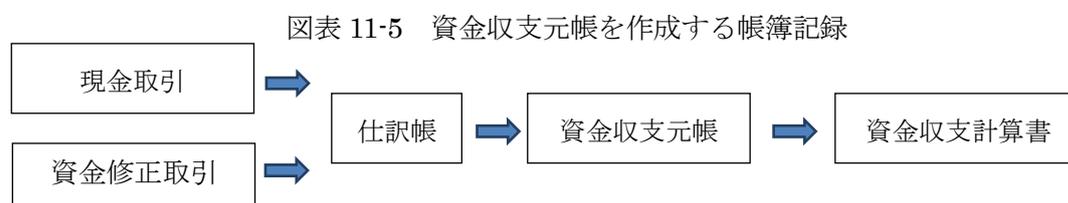
4.4.1 資金収支元帳を作成する簿記手続き

まずは、資金収支元帳を作成する手続きから説明する。すなわち、現金取引の記録である。入出金取引を現金勘定のみで記録するのではなく、入出金の原因を示す収入要因の勘定と支出要因の勘定もあわせて、複式簿記によって記録する（仕訳する）。

例) 授業料として現金 100 を受け取った。

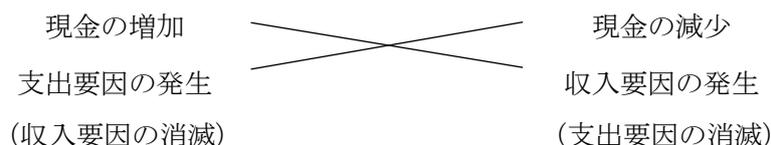
(借)	現	金	100	(貸)	授 業 料 収 入	100
		(現金の増加)			(収入要因の発生)	

また、先に述べたように、資金収支計算書のあるべき収入額・支出額で表すため、未収・前受・未払・前払項目に関する修正仕訳が必要となる。これらを資金修正取引という。そして、仕訳された入出金取引は元帳に転記され、その記録から資金収支計算書が作成される。資金収支元帳（そしてそこから資金収支計算書）を作成するための帳簿記録の流れは図表 11-5 の通りである。



資金収支元帳を作成する手続きにおいては、現金取引を、現金の増加、現金の減少、収入（現金増加）要因の発生、支出（現金減少）要因の発生という取引要素によって捉えることになり、原則として、現金の増加と収入要因の発生、現金の減少と支出要因の発生が結びつくことになる（図表 11-6）。

図表 11-6 資金収支元帳を作成する帳簿記録における取引要素の結合関係

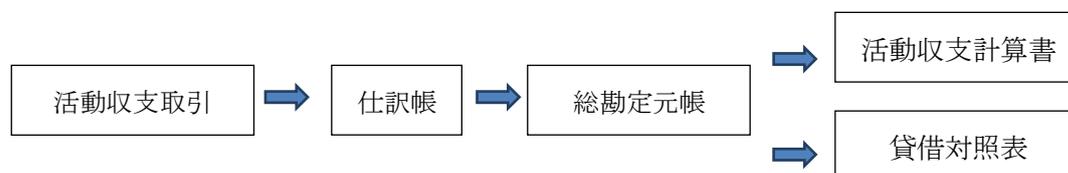


4.4.2 総勘定元帳を作成する簿記手続き

続いて、総勘定元帳を作成する手続きを説明する。こちらの元帳には資産・負債・純資産・活動収入（≒収益）・活動支出（≒費用）を増減させる取引が記録される。仕訳された取引は元帳に転記され、そこから活動収支計算書と貸借対照表が作成される。活動収支計算書

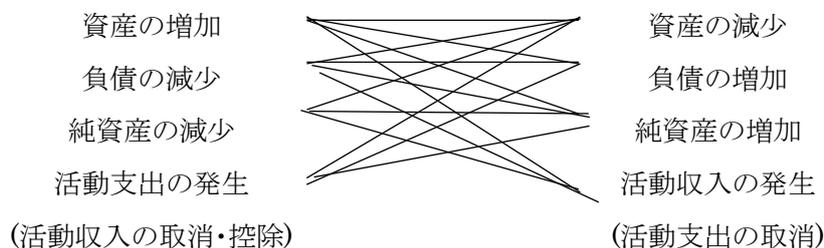
は営利企業の損益計算書に当たる計算書である。総勘定元帳（そしてそこから活動収支計算書・貸借対照表）を作成するための帳簿記録の流れは図表 11-7 の通りである。

図表 11-7 総勘定元帳を作成する帳簿記録



総勘定元帳を作成する簿記手続きでは、営利企業の簿記手続と同様、学校法人の活動を、資産の増減、負債の増減、純資産の増減、活動収入の発生、活動支出の発生要因の発生という取引要素によって捉えることになり、それらの要素は次のように結びつくことになる（図表 11-8）。

図表 11-8 総勘定元帳を作成する帳簿記録における取引要素の結合関係



現金取引は資金収支元帳にも記載される取引であり、かつ、総勘定元帳にも記載される取引である。すなわち、現金取引は、上記の資金収支元帳を作成する簿記手続きに含められると同時に、総勘定元帳を作成する簿記手続きに含められる取引であり、1つの取引について2回の仕訳が必要となる。

4.5 学校法人会計における簿記処理

本節では、具体例を用いて、学校法人の簿記処理を概観する。

【例 1】 第 1 号基本金組入あり，第 1 号基本金取崩あり，減価償却ありのケース

0 期末 学校法人の設立に際し，寄附 80 を受け入れた。また，教育に必要な設備等 50（耐用年数 2 年）を取得した。

1 期末 授業料などの事業収入 70，人件費などの事業支出 35 が生じた。なお，当期分の授業料 10 が未収であり，上記の事業収入には 2 期分の授業料 20 が含まれる。

2 期末 授業料などの事業収入 50（前期未収分 10，当期分 40），人件費などの事業支出

35が生じた。

なお、1期末に受け取っていた前受授業料が20ある。

また、設備等を更新し、0期末時点と同等の設備を60で取得した。

4.5.1 0期末の簿記処理および計算書類の作成

学校法人は、その設置する私立学校に必要な施設及び設備またはこれらに要する資金、その設置する私立学校の経営に必要な財産を有しなければならない(『私立学校法』第25条)。そもそも、この財産的要件を充たさなければ設立が認可されない(高橋・村山1965, 138)ため、設立は学納金以外(設立者の私財などの寄附)が源泉となる。そのため、0期末においては寄附の受入れとその資金による設備等の購入の簿記処理がなされ、3つの計算書類が作成される。

4.5.1.1 資金収支元帳を作成する手続き

生じた取引について、最初に資金収支元帳を作成するための簿記処理が行われ、それに基づいて資金収支計算書が作成される。資金収支元帳を作成するための簿記処理では、現金の増減、収入要因、支出要因が記録される。収入要因の勘定と支出要因の勘定は資金収支集合勘定(集合勘定)に振り替えられ、資金収支集合勘定において収支差額が計算される。そして、収支差額が翌年度繰越支払資金勘定に振り替えられ、現金残高と一致することになる。

① 取引の記録

(借)	現	金	80	(貸)	寄附金収入	80
		(現金の増加)			(収入要因の発生)	
(借)	備品購入	支出	50	(貸)	現	金
		(支出要因の発生)			(現金の減少)	50

② 帳簿の締切

資金収支振替仕訳

(借)	寄附金収入	80	(貸)	資金収支集合	80
	資金収支集合	50		備品購入支出	50

資金残高振替仕訳

(借)	資金収支集合	30	(貸)	翌年度繰越支払資金	30
-----	--------	----	-----	-----------	----

残高振替仕訳

(借)	残	高	30	(貸)	現	金	30
(借)	翌年度繰越支払資金	30	(貸)	残	高	30	

現 金		寄附金収入	
寄 附 金 収 入	80	資 金 収 支 集 合	80
		現 金	80
		備品購入支出	
		現 金	50
		資 金 収 支 集 合	50
		資金収支集合	
		備品購入支出	50
		寄 附 金 収 入	80
		翌年度繰越支払資金	30
			80
翌年度繰越支払資金		資金収支集合	
残 高	30	資 金 収 支 集 合	30
		備品購入支出	50
		寄 附 金 収 入	80
		翌年度繰越支払資金	30
			80
残 高		資金収支集合	
現 金	30	資 金 収 支 集 合	30
		備品購入支出	50
		寄 附 金 収 入	80
		翌年度繰越支払資金	30
			80

ここで、資金収支集合勘定は、収入・支出を集計する勘定であり、翌年度繰越支払資金勘定は現金繰越残高と資金収支残高が一致することを確認する勘定である。この体系自体、1つの勘定体系ではあるが、資金収支集合勘定から資金収支計算書が作成されるだけであり、残高勘定に対応する計算書は作成されない。

③ 資金収支計算書の作成

資金収支集合勘定にもとづいて、図表 11-9 のとおり、資金収支計算書が作成される。

図表 11-9 資金収支計算書

資金収支計算書	
寄附金収入	80
収入の部合計	80
備品購入支出	50
翌年度繰越支払資金	30
支出の部合計	80

4.5.1.2 総勘定元帳を作成する手続き

続いて、総勘定元帳を作成する簿記処理が行われる。資産、負債、純資産、活動収入、活動支出を記録する手続きである。

活動収入と活動支出が事業活動収支集合勘定（集合勘定）に振り替えられ、事業活動収支集合勘定において、活動収支（営利企業の利益に相当）が計算される。事業活動収支集合残

高が繰越収支差額勘定(営利企業の繰越利益剰余金に相当)に振り替えられ、純資産となる。

このプロセスで特徴的な手続きが基本金を計上する手続きである。取得した設備の金額に相当する 50 が第 1 号基本金として組み入れられ、組入額が事業活動収支計算書での活動収入の控除項目となる。学校法人の活動のために永続的に使用する設備は学校法人自らが決定する。一方で、取得した設備等に相当する金額を維持すべき金額として第 1 号基本金に組み入れる。すなわち、維持すべき金額を学校法人自らの意思で決定しているのであり、株主からの出資額が維持すべき資本とされる営利企業の会計とは根本的に異なる点である。

本設例では、受け取った寄附金が 80 あるが、固定資産の取得のために 50 が支出された場合にはそれがすべて活動収入の控除項目となるため、事業活動収支計算書で計算される繰越収支差額は 30 である。なお、事業活動収支計算書で計算される繰越収支差額を累積させたものが貸借対照表の(累積)繰越収支差額である。

これらの記録から事業活動収支計算書と貸借対照表が作成される。

① 取引の記録(資産、負債、純資産、活動収入、活動支出の記録)

(借)	現	金	80	(貸)	寄	附	金	80
		(資産の増加)				(活動収入の発生)		
(借)	備	品	50	(貸)	現	金	50	
		(資産の増加)				(資産の減少)		

② 決算整理

(借)	基本金組入額	50	(貸)	第 1 号基本金	50
	(活動収入の取消・控除)			(純資産の増加)	

③ 帳簿の締切

活動収支振替仕訳

(借)	寄	附	金	80	(貸)	事業活動収支集合	80
(借)	事業活動収支集合	50	(貸)	基本金組入額	50		

繰越収支差額振替仕訳

(借)	事業活動収支集合	30	(貸)	繰越収支差額	30
				(純資産の増加)	

残高振替仕訳

(借)	残	高	30	(貸)	現	金	30
(借)	残	高	50	(貸)	備	品	50
(借)	第 1 号基本金	50	(貸)	残	高	50	
(借)	繰越収支差額	30	(貸)	残	高	30	

現金		寄附金	
寄附金	80	備品	50
		残高	30
	80		80
備品		現金	
現金	50	残高	50
第1号基本金		事業活動収支集合	
残高	50	基本金組入額	50
繰越収支差額		事業活動収支集合	
残高	30	事業活動収支集合	30
残高		現金	
現金	30	第1号基本金	50
備品	50	繰越収支差額	30
	80		80

④ 事業活動収支計算書・貸借対照表の作成

図表 11-10 のとおり、事業活動収支勘定にもとづいて事業活動収支計算書が、残高勘定にもとづいて貸借対照表が作成される。

図表 11-10 事業活動収支計算書と貸借対照表

事業活動収支計算書		貸借対照表	
寄附金	80	現金	30
基本金組入前収支差額	80	備品	50
基本金組入額	50		80
繰越収支差額	30	第1号基本金	50
		繰越収支差額	30
			80

図表 11-10 のとおり、総勘定元帳内で振替処理が行われるため、事業活動収支計算書と貸借対照表は連携する。しかし、総勘定元帳の勘定と資金収支元帳の勘定間での振替はなされ

ないため、資金収支計算書と事業活動収支計算書・貸借対照表は連携しない。

4.5.2 1 期末の簿記処理および計算書類の作成

続いて1期中の取引が処理・集計され、1期末に計算書類が作成される手続きをみる。

4.5.2.1 資金収支元帳を作成する手続き

最初に開始仕訳を行い、続いて0期末と同様に、資金収支に関わる取引の簿記処理が行われる。本設例では、授業料収入と教育研究経費支出を記録する。ただし、資金収支計算書にはあるべき収入と支出を記載することになるため、決算整理として、未収・前受・未払・前払項目に関する修正仕訳が必要となる。

① 開始仕訳

(借)	現	金	30	(貸)	残	高	30
(借)	残	高	30	(貸)	翌年度繰越支払資金		30

② 取引の記録

(借)	現	金	70	(貸)	授業料収入		70
		(現金の増加)				(収入要因の発生)	
(借)	教育研究経費支出		35	(貸)	現	金	35
	(支出要因の発生)					(現金の減少)	

③ 決算整理 (収入・支出の調整と決算整理)

(借)	期末未収金		10	(貸)	授業料収入		10
	(収入要因の消滅)					(収入要因の発生)	
(借)	授業料収入		20	(貸)	期末前受金		20
	(収入要因の消滅)					(収入要因の発生)	

④ 帳簿の締切

資金収支振替仕訳

(借)	授業料収入	60	(貸)	資金収支集合	60
(借)	資金収支集合	35	(貸)	教育研究経費支出	35
(借)	資金収入調整	10	(貸)	期末未収金	10
(借)	期末前受金	20	(貸)	資金収入調整	20
(借)	資金収入調整	10	(貸)	資金収支集合	10

資金残高振替仕訳

(借) 資金収支集合 35 (貸) 翌年度繰越支払資金 35

残高振替仕訳

(借) 残 高 65 (貸) 現 金 65
(借) 翌年度繰越支払資金 65 (貸) 残 高 65

現 金			
残 高	30	教育研究経費支出	35
授業料収入	70	残 高	65
	<u>100</u>		<u>100</u>

授業料収入			
期末前受金	20	現 金	70
資金収支集合	60	期末未収金	10
	<u>80</u>		<u>80</u>

翌年度繰越支払資金			
残 高	65	残 高	30
		資金収支集合	35
	<u>65</u>		<u>65</u>

教育研究経費支出			
現 金	35	資金収支集合	35
期末未収金			
授業料収入	10	資金収入調整	10

残 高			
翌年度繰越支払資金	30	現 金	30
現 金	65	翌年度繰越支払資金	65
	<u>95</u>		<u>95</u>

期末前受金			
資金収支集合	20	授業料収入	20

資金収入調整			
期末未収金	10	期末前受金	20
資金収支集合	10		
	<u>20</u>		<u>20</u>

資金収支集合			
教育研究経費支出	35	授業料収入	60
翌年度繰越支払資金	35	資金収入調整	10
	<u>70</u>		<u>70</u>

⑤ 収支計算書の作成

資金収支集合勘定にもとづいて、図表 11-11 のとおり、資金収支計算書が作成される。

資金収支計算が、実際の現金収支だけをもって行われるのであれば、収入・支出の調整は必要ない。しかし、学校法人においては、入学金の前受分や前年度未納授業料の当年度受取

分などの金額が大きいため（梅田 2009, 44）、当年度に受け取るべき収入をいったん発生主義でもって計上したのちに、未入金分・未出金分などを調整する構造がとられる（梅田 2010, 50）。

ここで問題になるのが資金収支計算における期末前受金と期末未収金の位置づけである。

齋藤（2016）では期末未収金が資産、期末前受金が負債と示されている一方、山口（2015）・渡邊（2015）のいずれでも期末未収金・期末前受金の要素が示されていない。また、『基準』等の中では期末未収金勘定、期末前受金勘定の締切が示されておらず、資金収支集合勘定から作成される資金収支計算書に期末未収金・期末前受金が記載されている。これらのことから、期末前受金、期末未収金は収入要因を調整する勘定という位置づけになるのではないかと考えられる。これにより、事前に設定された年度予算のとおり収入・支出が生じているかどうかをチェックでき、かつ、収入・支出の年度のズレを明示するための簿記処理であるといえる。資金収支における年度のズレを明示するための処理であるから、期末未収金、期末前受金は収入要因の調整勘定と位置づけられるといえよう。

図表 11-11 資金収支計算書

資金収支計算書		
授業料収入	60	→発生主義
資金収入調整勘定（期末前受金 20－期末未収金 10）	10	→調整
前年度繰越支払資金	30	
	収入の部合計	100
		→現金主義
教育研究経費支出	35	
資金支出調整勘定	0	
翌年度繰越支払資金	65	
	支出の部合計	100

4.5.2.2 総勘定元帳を作成する手続き

続いて、事業活動を表すための簿記処理が行われる。収入・支出を事業活動収支計算書に計上する勘定へ振り替える処理、及び減価償却の簿記処理が行われ、事業活動収支計算書・貸借対照表が作成される。

① 開始仕訳

(借)	現	金	30	(貸)	残	高	30
(借)	備	品	50	(貸)	残	高	50
(借)	残	高	50	(貸)	第 1 号基本金		50
(借)	残	高	30	(貸)	繰越収支差額		30

② 取引の記録

(借)	現	金	70	(貸)	授	業	料	70
		(資産の増加)				(活動収入の発生)		
(借)	教育研究経費		35	(貸)	現	金	35	
	(活動支出の発生)				(資産の減少)			

③ 決算整理

(借)	未	収	授	業	料	10	(貸)	授	業	料	10
		(資産の増加)			(活動収入の発生)						
(借)	授	業	料	20	(貸)	前	受	授	業	料	20
	(活動収入の取消)				(負債の増加)						
(借)	減	価	償	却	費	25	(貸)	備	品	25	
	(活動支出の発生)				(資産の減少)						

④ 帳簿の締切

活動収支振替仕訳

(借)	授	業	料	60	(貸)	事業活動収支集合	60		
(借)	事業活動収支集合	35	(貸)	教育研究経費	35				
(借)	事業活動収支集合	25	(貸)	減	価	償	却	費	25

繰越収支差額振替仕訳

(借)	事業活動収支集合	0	(貸)	繰越収支差額	0
				(純資産の増加)	

残高振替仕訳

(借)	残	高	65	(貸)	現	金	65			
(借)	残	高	25	(貸)	備	品	25			
(借)	残	高	10	(貸)	未	収	授	業	料	10
(借)	前	受	授	業	料	20	(貸)	残	高	20
(借)	第 1 号基本金	50	(貸)	残	高	50				
(借)	繰越収支差額	30	(貸)	残	高	30				

現金				授業料			
残高	30	教育研究経費	35	前受授業料	20	現金	70
授業料	70	残高	65	事業活動収支集合	60	未収授業料	10
	<u>100</u>		<u>100</u>		<u>80</u>		<u>80</u>
未収授業料				教育研究経費			
授業料	10	残高	10	現金	35	事業活動収支集合	35
	<u>10</u>		<u>10</u>		<u>35</u>		<u>35</u>
備品				減価償却費			
残高	50	減価償却費	25	備品	25	事業活動収支集合	25
		残高	25		<u>25</u>		<u>25</u>
	<u>50</u>		<u>50</u>				
前受授業料				事業活動収支集合			
残高	20	授業料	20	教育研究経費	35	授業料	60
	<u>20</u>		<u>20</u>	減価償却費	25	/	<u>60</u>
				繰越収支差額	0		
					<u>60</u>		
第1号基本金							
残高	50	残高	50				
	<u>50</u>		<u>50</u>				
繰越収支差額							
残高	30	残高	30				
/		事業活動収支集合	0				
	<u>30</u>		<u>30</u>				
残高							
第1号基本金	50	現金	30				
繰越収支差額	30	備品	50				
現金	65	前受授業料	20				
未収授業料	10	第1号基本金	50				
備品	25	繰越収支差額	30				
	<u>180</u>		<u>180</u>				

⑤ 活動収支計算書・貸借対照表の作成

図表 11-12 のとおり，事業活動収支勘定にもとづいて事業活動収支計算書が，残高勘定にもとづいて貸借対照表が作成される。

図表 11-12 事業活動収支計算書と貸借対照表

活動収支計算書			貸借対照表			
授業料収入		60	現金	65	前受授業料	20
教育研究経費	35		未収授業料	10	第1号基本金	50
減価償却費	25	60	備品	25	繰越収支差額	30
基本金組入前収支差額		0		100		100
基本金組入額		0				
繰越収支差額		0				

4.5.3 学校法人における複式簿記の必要性

ところで、学校法人が持つ公共性という特質は、収支計算においては収支均衡の考え方につながる。ただし、単に資金収支計算書における翌年度繰越支払資金だけを見ても判断を見誤る可能性がある。寄附金や固定資産の取得のように数年に一度の大きな収入・支出がある場合には突出した値となる可能性があるからである。

そこで、事業活動収支計算書と貸借対照表が作成されると、短期・長期の視点から収支均衡の状態を明らかにできる。すなわち、基本金組入前収支差額が短期的な（毎年度の）収支均衡状態を表し、累積収支差額が長期の収支均衡状態を表す（文部科学省 2016, 15；検討会 2013, 9）のである。

上記例の1期末においては、事業活動収支計算書における繰越収支差額が0になっていることから、短期的な収支の均衡状態を保っており（短期的な収支均衡状態を保つように予算措置された事業支出であったとも言い換えられる）、一方、貸借対照表における収支差額が0期末から変化していないことから、当初の余裕資金を維持したうえでの長期的な収支の均衡状態を保っていることが分かる。

この仕組みは次のように理解できよう。第1号基本金の存在により、活動収入に含まれる資本的支出に充当すべき部分が収支から分離され、それとともに活動支出が（活動収入－減価償却費）の金額になるよう規定され、短期の収支均衡達成の目標値となる。そして、第1号基本金が組入・取崩されている場合、収支均衡を前提とすれば、繰越収支差額の増加額がゼロになることによって、設立時の状態を保っているシグナルとなる（マイナスになると、設立時の状態を保つことができていないシグナルとなる）。

このことは次のように一般化できよう。例えば、設立時に固定資産を取得することを目的とした長期的に学校法人内に維持すべき収入（寄附金：図表 11-13 の①）と、各種経費に充当することが予定される収入（授業料：図表 11-13 の④）があるとしよう。『基準』に基づ

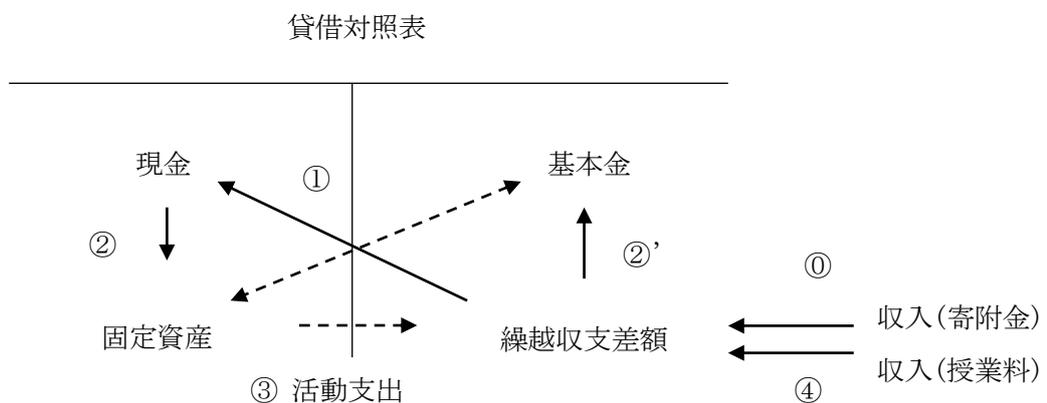
くと①と④の収入は流入時点で何も区別されておらず、法人内で維持すべき金額は何ら決ま
っていない。明確な目的がある寄附であっても、会計処理（勘定）上はすべて活動収入とし
てまとめられる。なお、これらの収入は、ほとんどの場合、当初、現金などとして法人内に
存在することになる（①）。

そして、その活動収入のうち、学校法人を運営するために必要な固定資産投資を行う際に
（②）、学校法人が固定資産取得額を維持すべき金額と決め、固定資産取得額相当額を第 1
号基本金として活動収入から分離させる（②'）。②の処理は固定資産投資時点で、②'の処理
は決算時に行われるため、その処理のタイミングは異なるが、②と②'の処理によって、第 1
号基本金と固定資産とひもづけられる。

営利を目的としない学校法人は、永続的に存在するために、この固定資産の価値の減少を
各世代の利用者からの回収によって担保しなければならない。そのために行われるのが減価
償却である。減価償却の手続きによって生じる活動支出が繰越収支差額の計算に含まれる
（③）。基本金組入後の繰越収支差額がゼロになるようにすることによって、活動に必要な固定
資産取得額と活動からの収入が同額であることを意味し、永続的に存在するために必要とな
る固定資産を維持した上で、回収すべき額を回収していることを意味する。

すなわち、学校法人における複式簿記は、区別されていない流入資金を、維持すべき金額
と消費する部分に区分し、維持すべき金額を維持しながら固定資産取得額の回収過程を示し、
回収の程度を表す役割をもつのである。

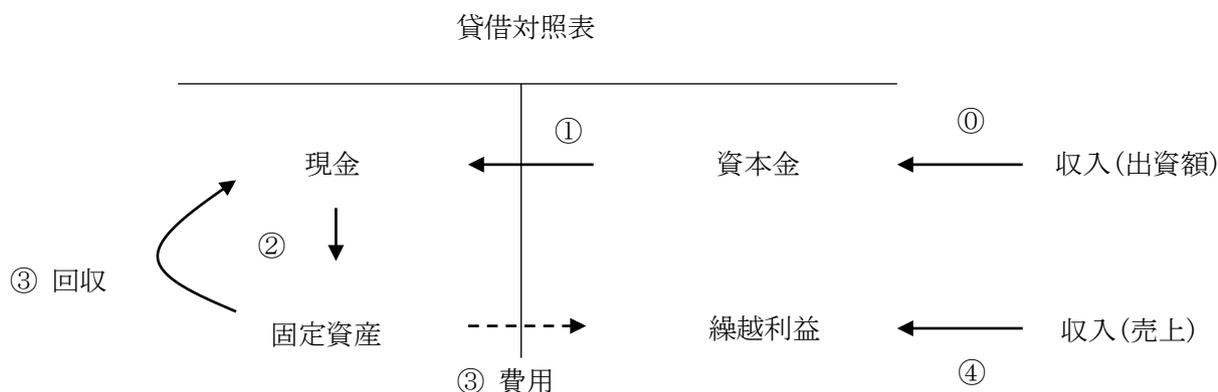
図表 11-13 学校法人内における資金移動



営利企業においては、図表 11-14 に示すように、株主から出資額（①）と企業活動の結果
得られる収入（売上など④）は、流入時点で資本と利益に区別される。出資者によって決め
られた金額（出資額）が企業内で維持すべき金額とされる（基本金は資金提供者の権利（株
式）とひもづけられる）。そして、流入時点で資本が確定し、資本の具体的形態である資産と
も切り離される（①）。そのうえで、②③④のように具体的形態である資産の変化が資本運動

として (松本 2007, 155), ④とともに資本増殖運動として複式簿記によって表現される。

図表 11-14 営利企業内における資金移動



4.5.4 2 期末（設備更新前）の簿記処理および計算書類の作成

続いて、1 期中の取引の簿記処理と同様に、2 期中の取引が簿記処理され、3 つの計算書が作成される。

2 期末（設備更新前）においても事業活動収支計算書の繰越収支差額、貸借対照表の繰越収支差額の増加額が 0 になることにより収支均衡が達成されている状態である。

4.5.4.1 資金収支元帳を作成する手続き

① 開始仕訳

(借)	現	金	65	(貸)	残	高	65
(借)	残	高	65	(貸)	翌年度繰越支払資金		65

② 取引の記録

(借)	現	金	50	(貸)	授 業 料 収 入		50
	(現金の増加)				(収入要因の発生)		
(借)	教育研究経費支出		35	(貸)	現	金	35
	(支出要因の発生)				(現金の減少)		

③ 決算整理（収入・支出の調整と決算整理）

(借)	授 業 料 収 入		10	(貸)	期 首 未 収 金		10
	(収入要因の消滅)				(収入要因の発生)		
(借)	期 首 前 受 金		20	(貸)	授 業 料 収 入		20
	(収入要因の消滅)				(収入要因の発生)		

④ 帳簿の締切

資金収支振替仕訳

(借) 授業料収入	60	(貸) 資金収支集合	60
(借) 資金収支集合	35	(貸) 教育研究経費支出	35
(借) 期首未収金	10	(貸) 資金収入調整	10
(借) 資金収入調整	20	(貸) 期首前受金	20
(借) 資金収支集合	10	(貸) 資金収入調整	10

資金残高振替仕訳

(借) 資金収支集合	15	(貸) 翌年度繰越支払資金	15
------------	----	---------------	----

残高振替仕訳

(借) 残高	80	(貸) 現金	80
(借) 翌年度繰越支払資金	80	(貸) 残高	80

現金			
残高	65	教育研究経費支出	35
授業料収入	50	残高	80
	<u>115</u>		<u>115</u>

授業料収入			
期首未収金	10	現金	50
資金収支集合	60	期首前受金	20
	<u>70</u>		<u>70</u>

翌年度繰越支払資金			
残高	80	残高	65
		資金収支集合	15
	<u>80</u>		<u>80</u>

教育研究経費支出			
現金	35	資金収支集合	35

残高			
翌年度繰越支払資金	65	現金	65
現金	80	翌年度繰越支払資金	80
	<u>145</u>		<u>145</u>

期首未収金			
資金収入調整	10	授業料収入	10

期首前受金			
授業料収入	20	資金収入調整	20

資金収入調整			
期首前受金	20	期首未収金	10
		資金収支集合	10
	<u>20</u>		<u>20</u>

資金収支集合			
教育研究経費支出	35	授業料収入	60
資金収入調整	10		
翌年度繰越支払資金	15		
	<u>60</u>		<u>60</u>

⑤ 収支計算書の作成

資金収支集合勘定にもとづいて、図表 11-15 のとおり、資金収支計算書が作成される。

図表 11-15 資金収支計算書

資金収支計算書		
授業料収入	60	→発生主義
資金収入調整勘定（期首未収金 10－期首前受金 20）	△10	→調整
前年度繰越支払資金	65	
	収入の部合計	115
		→現金主義
教育研究経費支出	35	
資金支出調整勘定	0	
翌年度繰越支払資金	80	
	支出の部合計	115

4.5.4.2 総勘定元帳を作成する手続き

① 開始仕訳

(借) 現 金	65	(貸) 残 高	65
(借) 未 収 授 業 料	10	(貸) 残 高	10
(借) 備 品	25	(貸) 残 高	25
(借) 残 高	20	(貸) 前 受 授 業 料	20
(借) 残 高	50	(貸) 第 1 号 基 本 金	50
(借) 残 高	30	(貸) 繰 越 収 支 差 額	30

② 再振替仕訳

(借) 授 業 料	10	(貸) 未 収 授 業 料	10
(活動収入の取消)		(資産の減少)	
(借) 前 受 授 業 料	20	(貸) 授 業 料	20
(負債の減少)		(活動収入の発生)	

③ 取引の記録

(借) 現 金	50	(貸) 授 業 料	50
(資産の増加)		(活動収入の発生)	
(借) 教 育 研 究 経 費	35	(貸) 現 金	35
(活動支出の発生)		(資産の減少)	

④ 決算整理

(借) 減価償却費	25	(貸) 備品	25
(活動支出の発生)		(資産の減少)	

⑤ 帳簿の締切

活動収支振替仕訳

(借) 授業料	60	(貸) 事業活動収支集合	60
(借) 事業活動収支集合	35	(貸) 教育研究経費	35
(借) 事業活動収支集合	25	(貸) 減価償却費	25

繰越収支差額振替仕訳

(借) 事業活動収支集合	0	(貸) 繰越収支差額	0
		(純資産の増加)	

残高振替仕訳

(借) 残高	80	(貸) 現金	80
(借) 残高	0	(貸) 備品	0
(借) 第1号基本金	50	(貸) 残高	50
(借) 繰越収支差額	30	(貸) 残高	30

現金			
残高	65	教育研究経費	35
授業料	50	残高	80
	<u>115</u>		<u>115</u>

授業料			
未収授業料	10	前受授業料	20
事業活動収支集合	60	現金	50
	<u>70</u>		<u>70</u>

未収授業料			
残高	10	授業料	10

教育研究経費			
現金	35	事業活動収支集合	35

備品			
残高	25	減価償却費	25
		残高	0
	<u>25</u>		<u>25</u>

減価償却費			
備品	25	事業活動収支集合	25

前受授業料			
授業料	20	残高	20

事業活動収支集合			
教育研究経費	35	授業料	60
減価償却費	25		
繰越収支差額	0		
	<u>60</u>		<u>60</u>

第1号基本金			
残高	50	残高	50

繰越収支差額					
残	高	30	残	高	30
			事業活動収支集合		0
		<u>30</u>			<u>30</u>

		残	高		
前受金	20	現金	65		
第1号基本金	50	備品	25		
繰越収支差額	30	未収金	10		
現金	80	第1号基本金	50		
備品	0	繰越収支差額	30		
	<u>180</u>		<u>180</u>		

⑥ 活動収支計算書・貸借対照表の作成

図表 11-16 のとおり，事業活動収支勘定にもとづいて事業活動収支計算書が，残高勘定にもとづいて貸借対照表が作成される。

図表 11-16 事業活動収支計算書と貸借対照表

活動収支計算書				貸借対照表			
授業料収入		60		現金	80	第1号基本金	50
教育研究経費	35			備品	0	繰越収支差額	30
減価償却費	25	60			<u>80</u>		<u>80</u>
基本金組入前収支差額		0					
基本金組入額		0					
繰越収支差額		<u>0</u>					

4.5.5 2 期末（設備更新）の簿記処理および計算書類の作成

2 期末には設備が更新される。設備更新に伴って資金収支に関わる取引の簿記処理が行われ，2 期末（設備更新前）の処理と合わせて財務諸表が作成される。以下では，設備更新の部分のみの簿記処理を示す。

2 期末（設備更新後）においては翌年度繰越支払資金が 30 となり，0 期末における繰越支

払資金 30 と同額になる。すなわち、2 期間を通じた繰越支払資金が維持された状態で設備の更新が行われている。

4.5.5.1 資金収支元帳を作成する手続き

① 取引の記録

(借) 備品購入支出	60	(貸) 現金	60
(支出要因の発生)		(現金の減少)	

② 帳簿の締切

資金収支振替仕訳

(借) 資金収支集合	60	(貸) 備品購入支出	60
------------	----	------------	----

資金残高振替仕訳 (追加)

(借) 翌年度繰越支払資金	60	(貸) 資金収支集合	60
---------------	----	------------	----

残高振替仕訳

(借) 現金	60	(貸) 残高	60
--------	----	--------	----

(借) 残高	60	(貸) 翌年度繰越支払資金	60
--------	----	---------------	----

現金			
残高	65	備品購入支出	60
授業料収入	50	教育研究経費支出	35
		残高	20
	<u>115</u>		<u>115</u>

授業料収入			
期首未収金	10	現金	50
資金収支集合	60	期首前受金	20
	<u>70</u>		<u>70</u>

翌年度繰越支払資金			
資金収支集合	45	残高	65
残高	20		
	<u>65</u>		<u>65</u>

備品購入支出			
現金	60	資金収支集合	60

残高			
翌年度繰越支払資金	65	現金	65
現金	20	翌年度繰越支払資金	20
	<u>85</u>		<u>85</u>

教育研究経費支出			
現金	35	資金収支集合	35

期首未収金			
資金収入調整	10	授業料収入	10

期首前受金			
授業料収入	20	資金収入調整	20

資金収入調整			
期首前受金	20	期首未収金	10
		資金収支集合	10
	<u>20</u>		<u>20</u>
資金収支集合			
備品購入支出	60	授業料収入	60
教育研究経費支出	35	翌年度繰越支払資金	45
資金収入調整	10		
	<u>105</u>		<u>105</u>

③ 収支計算書の作成

資金収支集合勘定にもとづいて、図表 11-17 のとおり、資金収支計算書が更新される。

図表 11-17 資金収支計算書

資金収支計算書		
授業料収入	60	→発生主義
資金収入調整勘定（期首未収金 10－期首前受金 20）	△10	→調整
前年度繰越支払資金	65	
収入の部合計	<u>115</u>	→現金主義
備品購入支出	60	
教育研究経費支出	35	
資金支出調整勘定	0	
翌年度繰越支払資金	20	
支出の部合計	<u>115</u>	

4.5.5.2 総勘定元帳を作成する手続き

続いて、事業活動を表すための簿記処理が行われ、2 期末（設備更新前）の処理と合わせて事業活動収支計算書および貸借対照表が作成される。2 期末においては備品を更新した。つまり、旧備品によって行われていた活動が終了し、新規に取得した備品によって新たな活動が始められた。旧備品によって行われていた活動の終了は1つ目の基本金取崩要件に該当するため、旧備品に係る基本金を取り崩すことができる。その上で、新備品に係る基本金を組み入れる。

① 取引の記録

(借)	固定資産除却損 (活動支出の発生)	0	(貸)	備品 (資産の減少)	0
(借)	備品 (資産の増加)	60	(貸)	現金 (資産の減少)	60

② 決算整理

(借)	基本金組入額 (活動収入の取消・控除)	10	(貸)	第1号基本金 (純資産の増加)	10
-----	------------------------	----	-----	--------------------	----

③ 帳簿の締切

活動収支振替仕訳

(借)	事業活動収支集合	0	(貸)	固定資産除却損	0
(借)	事業活動収支集合	10	(貸)	基本金組入額	10

繰越収支差額振替仕訳

(借)	事業活動収支集合	0	(貸)	固定資産除却損	0
(借)	事業活動収支集合	10	(貸)	基本金組入額	10
(借)	繰越収支差額	10	(貸)	事業活動収支集合	10

残高振替仕訳

(借)	現金	60	(貸)	残高	60
(借)	残高	60	(貸)	備品	60
(借)	残高	10	(貸)	第1号基本金	10
(借)	繰越収支差額	10	(貸)	残高	10

現金	
残高	65
授業料	50
	<u>115</u>

未収授業料	
残高	10
授業料	10

備品	
残高	25
現金	60
	<u>25</u>

前受授業料	
授業料	20
残高	20

第1号基本金	
残高	60
	<u>60</u>

繰越収支差額	
事業活動収支集合	10
残高	20
	<u>30</u>

残高	
前受金	20
第1号基本金	50
繰越収支差額	30
現金	20
備品	60
	<u>180</u>

授業料	
未収授業料	10
事業活動収支集合	60
	<u>70</u>

教育研究経費	
現金	35
事業活動収支集合	35

減価償却費	
備品	25
事業活動収支集合	25

固定資産除却損	
備品	0
事業活動収支集合	0

基本金組入額	
第1号基本金	10
事業活動収支集合	10

事業活動収支集合	
教育研究経費	35
減価償却費	25
固定資産除却損	0
基本金組入額	10
	<u>70</u>

現金	50
前受授業料	20
	<u>70</u>

事業活動収支集合	35
----------	----

事業活動収支集合	25
----------	----

事業活動収支集合	0
----------	---

事業活動収支集合	10
----------	----

授業料	60
繰越収支差額	10
	<u>70</u>

④ 活動収支計算書・貸借対照表の作成

図表 11-18 のとおり，事業活動収支勘定にもとづいて事業活動収支計算書が，残高勘定にもとづいて貸借対照表が作成される。

図表 11-18 事業活動収支計算書と貸借対照表

活動収支計算書				貸借対照表			
授業料収入			60	現金	20	第1号基本金	60
教育研究経費	35			備品	60	繰越収支差額	20
減価償却費	25	60			80		80
基本金組入前収支差額			0				
基本金組入額			△10				
繰越収支差額			△10				

学校法人の活動のために必要な固定資産を更新した場合，その資産の取得価額が旧資産の取得価額よりも大きくなっている場合，その差額を追加で第1号基本金として計上する。取得額増加分10が更新時点の自己余裕資金（繰越収支差額）から第1号基本金へ振り替えられ，法人内に維持されることになる。

5 基本金会計の問題点

先に述べたように，基本金制度は，「学校法人の健全性を維持する上で有効な仕組み」（学校法人会計基準の在り方に関する検討会 2013，4）とされている。しかし，基本金制度に関する問題点も指摘されている。

5.1 先取り性・計算の混在

1つ目は，資金をベースにした計算（基本金組入）と発生主義（事業活動収支）が混在し，収支差額が無意味な数値になってしまう（醍醐 1981，123）という指摘である。

これに対して，次のように反論される。

学校法人の場合，資金流入に際して必ずしも元入高としてのレッテルを貼られていないため，返済不要の収入がすべて事業活動収入とされる。一方，永続性を必要とする学校法人では維持する金額を決めなければ永続性を担保できない。基本金増加の経理は年々の収入をその年度において消費に充てることのできる収入（消費収入）と維持すべき金額（基本金組入額）とに区分すること（高橋・村山 1965，146-147）と理解できる。

さらに、学校法人は、学生納付金をはじめとする各種の収入を、人件費・教育研究経費・管理経費等といった「経常的経費」に充てる以外に、各大学の将来計画と照らし合わせながら施設整備取得等の資金を「基本金」として留保しておくことは、学校法人の教育研究活動を将来的に継続するうえで必要（吉武 2018, 40）なのである。

5.2 取引の区分

2つ目は、資本取引と損益取引の区分が達せられていない（内倉 1986, 14）という指摘である。企業会計になぞらえていえば、基本金組入は学校法人の元手の部分に係る処理であるのに、それが活動成果を表す事業活動資金収支計算書において収支差額から控除されるのは、元手と成果が区分されないことになるという指摘である。

これに対して、次のように反論される。

資本取引・損益取引の区分の必要性は期間損益計算からの要請であり、学校法人会計では期間損益計算を必要としているわけではない（古市 2012, 56）。よって、本来、資本取引・損益取引の区分を必要としない。また、学校法人には所有者がいないため、そもそも資本取引というものを想定しづらい。ただし、永続性の担保のために維持すべき金額を明確にする必要があり、その作業が基本金組入である。このように、資本取引・損益取引の区分そのものが成立しないと考える。

5.3 組入額の恣意性（弾力性）

3つ目は、基本金組入によって黒字隠しを行っているという疑念（細田 1985, 2）が生じるという指摘である。各年の基本金組入前収支差額がプラスの状態であるとき（少なくとも短期均衡が達成されているとき）に、それより多額の金額を基本金に組み入れることによって黒字隠しを行っているという疑問が生じざるを得ず（高橋 2014, 32）、学校法人の維持という目的ではなく、収支差額に操作を加える意図で基本金組入がなされるという疑念（早稲田 1984, 11）が生じているという指摘である。

これに対して、次のように反論される。

基本金は取得した固定資産相当額に限定されている。また、学校法人会計は導入時点ですでに存在していた予算制度を前提とした収支計算の構造を引き継いでいる。予算制度については『私立学校法』第 42 条に規定され、各収支計算書において予算と決算を並べて表示することが求められており、操作の程度は明らかとなる。すなわち、基本金組入については、長期計画（予算）にもとづいて必要な資産を取得し、それを基本金とするという前提（高橋・村山 1965, 141）なのであり、そうすることは可能な状態であるとはいえども、一定の抑止力が備わっている。

5.4 表示額の問題

4つ目は、第1号基本金が学校法人の有する資産の価値に見合う金額をもはや表示していない(林2017b, 46)という指摘である。収支均衡が達成されている場合には、基本金相当額が各種資産の金額に分散して所有されて、例えば、1期末においては、第1号基本金として示されている事業を行うために必要な金額50が、現金25および備品25という具体的な資産をもって法人内に維持されている。

しかし、収支均衡が崩れる(累積収支差額がマイナスになる)場合には、基本金と累積収支差額の合計額が具体的な資産によって維持されていることになる。しかし、その場合には、第1号基本金が示す、固定資産取得時と同じ状態で事業を継続する資産を維持できていないことになる。つまり、第1号基本金は、固定資産取得時と同じ状態で事業を継続するために必要な資金額を示しはするが、それが具体的な資産として維持されていることまでは保証しない。

また、ある固定資産を使用する事業が終了しても、基本金を取り崩されない(更新された固定資産取得原価分が計上される)場合には、基本金の金額が、当初の事業規模を維持するために必要な資金額より多くの額を表すことになる。その場合、必ず基本金と累積収支差額をあわせて見なければ、学校法人の状況を見誤ってしまう。その点を、次の例で確認してみたい。基本金の性質に関する議論に焦点を当てるため、【例1】から事業収入の未収・前受を除き、帳簿の締め切りのための仕訳と勘定記入は省略している。

【例2】基本金組入あり、基本金取崩なし、減価償却ありのケース

0期末 学校法人の設立に際し、寄附80を受け入れた。また、教育に必要な設備等50(耐用年数2年)を取得した。

1期末 授業料などの事業収入60、人件費などの事業支出35が生じた。

2期末 授業料などの事業収入60、人件費などの事業支出35が生じた。

また、設備等を更新し、0期末時点と同等の設備を60で取得した。

5.4.1 0 期末

資金 収支 計算	(借) 現 金 80 (現金の増加)	(貸) 寄 附 金 収 入 80 (収入要因の発生)
	(借) 備 品 購 入 支 出 50 (支出要因の発生)	(貸) 現 金 50 (現金の減少)
活動 収支 計算	(借) 現 金 80 (資産の増加)	(貸) 寄 附 金 80 (活動収入の発生)
	(借) 備 品 50 (資産の増加)	(貸) 現 金 50 (資産の減少)
	(借) 基 本 金 組 入 額 50 (活動収入の取消・控除)	(貸) 第 1 号 基 本 金 50 (純資産の増加)

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
寄附金収入	80	寄 附 金	80	現 金	30	第 1 号 基 本 金	50
収入の部合計	<u>80</u>	基本金組入前収支差額	80	備 品	50	繰越収支差額	30
備品購入支出	50	基本金組入額	△50		<u>80</u>		<u>80</u>
翌年度繰越支払資金	30	繰越収支差額	<u>30</u>				
支出の部合計	<u>80</u>						

5.4.2 1 期末

資金 収支 計算	(借) 現 金 60 (現金の増加)	(貸) 授 業 料 収 入 60 (収入要因の発生)
	(借) 教 育 研 究 経 費 支 出 35 (支出要因の発生)	(貸) 現 金 35 (現金の減少)

活動 収支 計算	(借) 現 金 60 (資産の増加)	(貸) 授 業 料 60 (活動収入の発生)
	(借) 教 育 研 究 経 費 35 (活動支出の発生)	(貸) 現 金 35 (資産の減少)
	(借) 減 価 償 却 費 25 (活動支出の発生)	(貸) 備 品 25 (資産の減少)

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
授業料収入	60	授業料	60	現金	55	第1号基本金	50
収入の部合計	60	教育研究経費	△35	備品	25	繰越収支差額	30
		減価償却費	△25		80		80
教育研究支出	35	基本金組入前収支差額	0				
翌年度繰越支払資金	25	基本金組入額	0				
支出の部合計	60	繰越収支差額	0				

5.4.3 2期末（設備更新前）

資金 収支 計算	(借) 現金	60	(貸) 授業料収入	60
	(現金の増加)		(収入要因の発生)	
活動 収支 計算	(借) 教育研究経費支出	35	(貸) 現金	35
	(支出要因の発生)		(現金の減少)	
活動 収支 計算	(借) 現金	60	(貸) 授業料	60
	(資産の増加)		(活動収入の発生)	
	(借) 教育研究経費	35	(貸) 現金	35
	(活動支出の発生)		(資産の減少)	
	(借) 減価償却費	25	(貸) 備品	25
	(活動支出の発生)		(資産の減少)	

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
授業料収入	60	授業料	60	現金	80	第1号基本金	50
収入の部合計	60	教育研究経費	△35	備品	0	繰越収支差額	30
		減価償却費	△25		80		80
教育研究支出	35	基本金組入前収支差額	0				
翌年度繰越支払資金	25	基本金組入額	0				
支出の部合計	60	繰越収支差額	0				

5.4.4 2 期末（設備更新後）

資金 収支 計算	(借) 備品購入支出 (支出要因の発生)	60	(貸) 現 金	60
活動 収支 計算	(借) 備品除却損 (資産の増加)	0	(貸) 備 品	0
	(借) 備 品 (活動支出の発生)	60	(貸) 現 金	60
	(借) 基本金組入額 (活動収入の取消・控除)	60	(貸) 第 1 号基本金	60

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
授業料収入	60	授 業 料	60	現 金	20	第 1 号基本金	110
収入の部合計	<u>60</u>	教育研究経費	△35	備 品	60	繰越収支差額	△30
教育研究支出	35	減価償却費	△25		80		80
備品購入支出	60	固定資産除却損	0				
翌年度繰越支払資金	△35	基本金組入前収支差額	0				
支出の部合計	<u>60</u>	基本金組入額	△60				
		繰越収支差額	△60				

上記のとおり、基本金の取崩しが行われない（更新された固定資産取得原価分が計上される）場合、「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」という金額を超えて、基本金が計上されることになる。一方で、維持すべき部分を超過する金額が貸借対照表の繰越収支差額のマイナスという形で計上される。

本設例では、貸借対照表のマイナスの繰越収支差額は、基本金を取り崩していない結果として生じている。すなわち、短期収支均衡が成り立っている（事業活動収支計算書の基本金組入前収支差額）前提であれば、基本金と貸借対象の繰越収支差額をまとめてとらえることで長期均衡が成り立っていることが確認できる。

しかし、基本金の取崩しが任意規定であるため、現実の貸借対照表においては、繰越収支差額が基本金を取り崩していないために生じた金額なのか、事業活動での赤字が累積した額なのか、その内訳は不明となる。基本金の意義に関わる問題であるといえよう。

5.5 実務における基本金の取扱い

『基準』においては、基本金の組入れは必須、基本金の取崩しは任意となっている。

一方、実務では図表 11-19 のように推移している。図表 11-19 は、全国の学校法人における基本金組入等の状況をまとめたものである。

図表 11-19 基本金組入等の状況

	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度	2014 年度	2015 年度	2016 年度
事業活動収入	5,800,626	5,995,876	5,940,168	6,069,106	6,107,680	6,299,128	6,385,813
事業活動支出	5,533,837	5,808,861	5,629,027	5,705,419	5,712,572	6,019,395	6,087,439
基本金組入額	654,881	606,444	589,965	667,964	716,623	696,407	700,780
基本金残高	23,839,455	24,694,050	25,024,943	25,644,551	25,990,703	26,961,904	27,611,511
B/S 繰越収支差額	-3,325,413	-3,712,473	-3,824,981	-4,051,842	-4,223,458	-4,634,704	-4,927,634

出典：日本私立学校振興・共済事業団（2018，168-176）より筆者作成

日本全体で見ると、事業活動収入が事業活動支出を上回っており、基本金組入前の収支差額はプラスとなる。基本金組入額は、毎年、プラスの数値で推移しているため、順調に基本金残高が積み上がっている。一方で、基本金組入額が収支差額を超過しているため、収支差額はマイナスとなり、それゆえ、貸借対照表の繰越収支差額はマイナス方向へ大きくなっている。

すなわち、日本全体で見ると、基本金の取崩しを行わない形が現行実務の実質的な基本形のようにあり、それゆえ、貸借対照表の繰越収支差額がマイナスになっている状態である。

6 基本金と減価償却

『基準』では基本金組入と減価償却を義務付けている。この点について、基本金組入と減価償却費の二重計上により収支差額がマイナスになり、それを理由に学費値上げが促進されてしまう（会田 1972，11）という指摘がある。

しかし、『基準』が減価償却経理に期待するのは、その投下資本回収の機能である。投下資金の回収は、何らかのかたちにおける再取得資金の計画的な準備を意味する（高橋・村山 1965，141）のであり、貸借対照表の借方の問題である。学校法人が永続的に事業を継続するためには、固定資産を定期的に更新しなければならない。固定資産を更新する度に、その資金を寄附でもって集められる保証はなく、したがって、学校法人は、営利を目的とする組織ではないが、固定資産を定期的に更新するために、固定資産へ投下された資金を回収しなければならない。

一方、4.5 で示したとおり、基本金の組入れは当初流入額を、その年度において消費に充てることのできる収入（活動収入）と維持すべき金額（基本金）へ区分する役割を持つ貸借対照表の貸方における機能であり、減価償却とは別の機能を持つ処理である。すなわち、基本金と減価償却は異なるのである。

6.1 減価償却のみ行われるケース

以下では、基本金の組入れが行われず、減価償却のみが行われた場合の影響を確認したい。

【例3】基本金組入なし、基本金取崩なし、減価償却ありのケース

0 期末 学校法人の設立に際し、寄附 80 を受け入れた。また、教育に必要な設備等 50（耐用年数 2 年）を取得した。

1 期末 授業料などの事業収入 60、人件費などの事業支出 35 が生じた。

2 期末 授業料などの事業収入 60、人件費などの事業支出 35 が生じた。

また、設備等を更新し、0 期末時点と同等の設備を 60 で取得した。

6.1.1 0 期末

資金 収支 計算	(借) 現金 80 (現金の増加)	(貸) 寄附金収入 80 (収入要因の発生)
	(借) 備品購入支出 50 (支出要因の発生)	(貸) 現金 50 (現金の減少)
活動 収支 計算	(借) 現金 80 (資産の増加)	(貸) 寄附金 80 (活動収入の発生)
	(借) 備品 50 (資産の増加)	(貸) 現金 50 (資産の減少)
	(借) 基本金組入額 0 (活動収入の取消・控除)	(貸) 第 1 号基本金 0 (純資産の増加)

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
寄附金収入	80	寄附金	80	現金	30	第 1 号基本金	0
収入の部合計	80	基本金組入前収支差額	80	備品	50	繰越収支差額	80
備品購入支出	50	基本金組入額	0		80		80
翌年度繰越支払資金	30	繰越収支差額	80				
支出の部合計	80						

6.1.2 1 期末

資金 収支 計算	(借) 現金 60 (現金の増加)	(貸) 授業料収入 60 (収入要因の発生)
	(借) 教育研究経費支出 35 (支出要因の発生)	(貸) 現金 35 (現金の減少)
活動 収支 計算	(借) 現金 60 (資産の増加)	(貸) 授業料 60 (活動収入の発生)
	(借) 教育研究経費 35 (活動支出の発生)	(貸) 現金 35 (資産の減少)
	(借) 減価償却費 25 (活動支出の発生)	(貸) 備品 25 (資産の減少)

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
授業料収入	60	授業料	60	現金	55	第1号基本金	0
収入の部合計	60	教育研究経費	△35	備品	25	繰越収支差額	80
		減価償却費	△25		80		80
教育研究支出	35	基本金組入前収支差額	0				
翌年度繰越支払資金	25	基本金組入額	0				
支出の部合計	60	繰越収支差額	0				

6.1.3 2 期末 (設備更新前)

資金 収支 計算	(借) 現金 60 (現金の増加)	(貸) 授業料収入 60 (収入要因の発生)
	(借) 教育研究経費支出 35 (支出要因の発生)	(貸) 現金 35 (現金の減少)
活動 収支 計算	(借) 現金 60 (資産の増加)	(貸) 授業料 60 (活動収入の発生)
	(借) 教育研究経費 35 (活動支出の発生)	(貸) 現金 35 (資産の減少)
	(借) 減価償却費 25 (活動支出の発生)	(貸) 備品 25 (資産の減少)

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
授業料収入	60	授業料	60	現金	80	第1号基本金	0
収入の部合計	60	教育研究経費	△35	備品	0	繰越収支差額	80
教育研究支出	35	減価償却費	△25		80		80
翌年度繰越支払資金	25	基本金組入前収支差額	0				
支出の部合計	60	基本金組入額	0				
		繰越収支差額	0				

6.1.4 2期末（設備更新後）

資金 収支 計算	(借) 備品購入支出 60 (支出要因の発生)	(貸) 現金 60 (現金の減少)
活動 収支 計算	(借) 備品除却損 0 (資産の増加)	(貸) 備品 0 (活動収入の発生)
	(借) 備品 60 (活動支出の発生)	(貸) 現金 60 (資産の減少)
	(借) 基本金組入額 0 (活動収入の取消・控除)	(貸) 第1号基本金 0 (純資産の増加)

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
授業料収入	60	授業料	60	現金	20	第1号基本金	0
収入の部合計	60	教育研究経費	△35	備品	60	繰越収支差額	80
教育研究支出	35	減価償却費	△25		80		80
備品購入支出	60	固定資産除却損	0				
翌年度繰越支払資金	△35	基本金組入前収支差額	0				
支出の部合計	60	基本金組入額	0				
		繰越収支差額	0				

基本金の組入れが行われない場合、本来維持すべき部分までが収支差額に含まれる。短期収支均衡を重視しなければ（計画的な財産管理を行わなければ）、毎期の収支差額がプラスであっても2期末に設立時の状態を保てない可能性が高まる。本設例では貸借対照表で示される繰越収支差額が最低でも50となるように管理される必要がある。仮に、貸借対照表の繰

越収支差額が 50 を下回る場合、維持すべき部分を上回る活動支出が生じていることを意味し、設立当初の状態を維持できていないことになる。

したがって、外部情報としては、第 1 号基本金がない場合、設立時の拠出額が明らかでない限り、永続性が担保されているかどうかを判断できない。

6.2 基本金組入のみ行われるケース

次に、基本金組入のみが行われる場合の影響を確認したい。

【例 4】基本金組入あり、基本金取崩あり、減価償却なしのケース

0 期末 学校法人の設立に際し、寄附 80 を受け入れた。また、教育に必要な設備等 50 (耐用年数 2 年) を取得した。

1 期末 授業料などの事業収入 60、人件費などの事業支出 35 が生じた。

2 期末 授業料などの事業収入 60、人件費などの事業支出 35 が生じた。

また、設備等を更新し、0 期末時点と同等の設備を 60 で取得した。

6.2.1 0 期末

資金 収支 計算	(借) 現金 80 (現金の増加)	(貸) 寄附金収入 80 (収入要因の発生)
	(借) 備品購入支出 50 (支出要因の発生)	(貸) 現金 50 (現金の減少)
活動 収支 計算	(借) 現金 80 (資産の増加)	(貸) 寄附金 80 (活動収入の発生)
	(借) 備品 50 (資産の増加)	(貸) 現金 50 (資産の減少)
	(借) 基本金組入額 50 (活動収入の取消・控除)	(貸) 第 1 号基本金 50 (純資産の増加)

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
寄附金収入	80	寄附金	80	現金	30	第 1 号基本金	50
収入の部合計	80	基本金組入前収支差額	80	備品	50	繰越収支差額	30
備品購入支出	50	基本金組入額	△50		80		80
翌年度繰越支払資金	30	繰越収支差額	30				
支出の部合計	80						

6.2.2 1 期末

資金 収支 計算	(借) 現 金 60 (現金の増加)	(貸) 授 業 料 収 入 60 (収入要因の発生)
	(借) 教育研究経費支出 35 (支出要因の発生)	(貸) 現 金 35 (現金の減少)
活動 収支 計算	(借) 現 金 60 (資産の増加)	(貸) 授 業 料 60 (活動収入の発生)
	(借) 教育研究経費 35 (活動支出の発生)	(貸) 現 金 35 (資産の減少)
	(借) 減 価 償 却 費 0 (活動支出の発生)	(貸) 備 品 0 (資産の減少)

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
授業料収入	60	授 業 料	60	現 金	55	第 1 号基本金	50
収入の部合計	60	教育研究経費	△35	備 品	50	繰越収支差額	55
		減価償却費	0		105		105
教育研究支出	35	基本金組入前収支差額	25				
翌年度繰越支払資金	25	基本金組入額	0				
支出の部合計	60	繰越収支差額	25				

6.2.3 2 期末 (設備更新前)

資金 収支 計算	(借) 現 金 60 (現金の増加)	(貸) 授 業 料 収 入 60 (収入要因の発生)
	(借) 教育研究経費支出 35 (支出要因の発生)	(貸) 現 金 35 (現金の減少)
活動 収支 計算	(借) 現 金 60 (資産の増加)	(貸) 授 業 料 60 (活動収入の発生)
	(借) 教育研究経費 35 (活動支出の発生)	(貸) 現 金 35 (資産の減少)
	(借) 減 価 償 却 費 0 (活動支出の発生)	(貸) 備 品 0 (資産の減少)

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
授業料収入	60	授業料	60	現金	80	第1号基本金	50
収入の部合計	60	教育研究経費	△35	備品	50	繰越収支差額	80
		減価償却費	0		130		130
教育研究支出	35	基本金組入前収支差額	25				
翌年度繰越支払資金	25	基本金組入額	0				
支出の部合計	60	繰越収支差額	25				

6.2.4 2期末（設備更新後）

資金 収支 計算	(借) 備品購入支出 60 (支出要因の発生)	(貸) 現金 60 (現金の減少)
活動 収支 計算	(借) 備品除却損 50 (資産の増加)	(貸) 備品 50 (活動収入の発生)
	(借) 備品 60 (活動支出の発生)	(貸) 現金 60 (資産の減少)
	(借) 基本金繰入額 10 (活動収入の取消・控除)	(貸) 第1号基本金 10 (純資産の増加)

資金収支計算書		事業活動収支計算書		貸借対照表			
授業料収入	60	授業料	60	現金	20	第1号基本金	60
収入の部合計	60	教育研究経費	△35	備品	60	繰越収支差額	20
		減価償却費	0		80		80
教育研究支出	35	固定資産除却損	△50				
備品購入支出	60	基本金組入前収支差額	△25				
翌年度繰越支払資金	△35	基本金組入額	△10				
支出の部合計	60	繰越収支差額	△35				

減価償却が行われない場合、投下額全額が更新時の除却損となるだけで、(減価償却が行われる【例3】では投下額が各年の減価償却費となる)、2期末(更新後)の結果は【例1】や【例3】と同じである。このことから、減価償却は資産(を更新するための資金)を維持するために必要な手続きではないことが分かる。

【例 4】のように減価償却が行われない場合の欠点は、各期における資産の消費が明らかにならず各期の消費が各期の収入によって補填されないということである。つまり、各期における収支差額にもとづいて活動支出を増加させた場合、各期に資産を利用した学生はその消費額を負担しないことにもなり得るのであり、学校法人は、減価償却累計額相当分の B/S の繰越収支差額が存在することを確認しながら消費活動を行う必要がある。

また、既述のように、学校法人には所有者が存在しない。そのため、将来の利用者のために、現在の消費者が現在の消費にもとづく資産の減少を復帰させる必要があり、その程度を確認するために減価償却の投下資金回収の機能を利用していると言える。

投下資本を回収しなければ、設備更新の都度、更新のための寄附が必要となり、永続性に大きな影響を与えてしまう。事業の永続性を前提とする限り、投下資金を回収し、再び投下するという活動を繰り返す必要がある。

7 おわりに ー学校法人における複式簿記の役割と必要性ー

以上、学校法人の簿記処理の特徴について考察してきた。

学校法人においては、当初、収支計算が求められるのみであったが、その後、複式簿記を利用した資金収支計算、活動収支計算、財産計算が求められるようになった。

その背景には、学校法人の公共性、自主性、永続性がある。この特質から、学校法人を取り巻く資金の動きが、次のような特徴を持つことになる。

- ① 公共性：学校法人の所有者は存在しない。したがって、学校法人に流入する資金は、寄附金であれ、授業料であれ、本質的には、すべて同じ性質を持っている。
- ② 自主性：学校法人に所有者が存在しないため、学校法人は自らの活動を自ら決定することとなり、流入した資金の用途についても、自らの意思で決定することとなる。したがって、流入した資金のうち、法人内で維持すべき部分を区分する必要がある、そのための仕組みが必要となる。
- ③ 永続性：学校法人の永続性を支えるためには、学校法人の活動のために必要な資産が絶えず更新される必要がある。その更新のためには、資産を消費した期間において消費者から消費分を回収し、法人内に保持しておく仕組みが必要となる。

これらのための具体的な簿記処理として、貸方側での対応である基本金制度と、借方側での対応である減価償却が存在している。基本金制度は、流入した資金から維持すべき分を控除する機能を有する制度であり、この制度が存在することで維持すべき金額を学校法人内に維持することができる。一方、減価償却は、営利企業においては投下資金の回収のための仕組みであるが、学校法人では永続性を担保するために学校法人の資産を消費した消費者から、

更新するために必要な資金を回収する過程を示すための仕組みである。これらがそれぞれの役割を果たすことにより、各期における管理上の情報のみならず、適切な表示をもたらしているといえるのである。

このように学校法人においては、その法人の特質を担保するための会計的仕組みとして複式簿記が必要とされているのである。

【参考文献】

- 会田義雄（1972）『学校法人会計基準』を論評する『会計ジャーナル』第4巻第8号，8-15頁。
- 泉宏之（2007）「公会計と簿記」『日本簿記学会年報』第22号，32-35頁。
- 稲垣富士男（2001）「学校法人会計の企業会計化」『産業経理』第61巻第1号，4-13頁。
- 上野清貴（2011）「キャッシュ・フロー会計と複式簿記の統合論理」『日本簿記学会年報』第26号，21-27頁。
- 内倉滋（1986）『学校法人会計基準』の批判的検討『産業経理』第46巻第2号，13-25頁。
- 梅田守彦（2009）「学校法人のキャッシュ・フロー計算書」『中京経営研究』第18巻第2号，41-49頁。
- 梅田守彦（2010）「学校法人の資金収支計算書」『中京経営研究』第19巻第2号，45-53頁。
- 大塚成男（2002）「地方公共団体の財務会計制度における当面の改革に向けた提案－現金主義の下での複式簿記の導入－」『会計検査研究』第26号，149-161頁。
- 片山覺（2010）「学校法人会計基準の現状と課題」『会計』第179巻第4号，28-43頁。
- 学校法人会計基準の在り方に関する検討会（2013）『報告書；学校法人会計基準の在り方について』。
- 齋藤力夫（2016）『学校会計入門』中央経済社。
- 阪本寅蔵（1974）「学校法人会計の誤謬」『企業会計』第26巻第6号，112-117頁。
- 私学研修福祉会（2016）『私立短大経理事務等研修会：学校簿記入門』。
- 大学監査協会（2014）『大学法人の会計における概念フレームワーク試案と学校法人会計における課題』。
- 醍醐聰（1981）『公企業会計の研究』，国元書房。
- 田中敬文（2001）「私大経営と基本金－鍵握る第2号基本金の分析から」『アルカディア学報』第38号，1-2頁。
- 高橋一利（2014）「学校法人会計に関する課題と改善－第1号基本金を中心に－」『大学アドミニストレーション研究』第5号，31-45頁。
- 高橋吉之助・村山徳五郎（1965）『学校法人会計基準』について『会計』第87巻第6号，133-154頁。

- 滝澤博三 (2007a) 「学校法人は誰のものか 私学のガバナンスを考えるー上ー」『アルカディア学報』第 292 号。
- 滝澤博三 (2007b) 「学校法人は誰のものか 私学のガバナンスを考えるー下ー」『アルカディア学報』第 293 号。
- 千葉経済学園 (2019) 「2018 (平成 30 年度) 財務情報」
<https://gakuen.cku.ac.jp/finance/806.html> (2019 年 6 月 20 日閲覧)。
- 千葉洋 (2004) 「学校法人会計における一元的帳簿組織試論」『三田商学研究』第 47 巻第 1 号, 139-149 頁。
- 日本私立学校振興・共済事業団 (2018) 『今日の私学財政 大学・短期大学編』, 日本私立学校振興・共済事業団。
- 日本私立大学連盟 (1965) 『学校法人会計基準 (案)』。
- 西野芳夫 (2010) 「学校法人会計基準再考」『産業経理』第 70 巻第 2 号, 4-16 頁。
- 長谷川哲嘉 (2013) 「学校法人会計の意識改革」『税経通信』第 68 巻第 5 号, 26-35 頁。
- 林兵磨 (2017) 「学校法人会計基準における 2 つの収支計算書の役割を巡る検討」『非営利法人研究学会誌』第 19 号, 81-90 頁。
- 林兵磨 (2017b) 「学校法人会計基準を巡る検討～基本金を巡る議論を中心に～」『常葉大学経営学部紀要』第 4 巻第 2 号, 37-49 頁。
- 藤井秀樹 (2011) 「資金会計と複式簿記」『簿記学会年報』第 26 号, 48-57 頁。
- 藤木潤司 (2014) 「学校法人会計基準に基づく計算書類の特徴」『経営学論集 (龍谷大学)』第 53 巻第 4 号, 37-51 頁。
- 古市雄一郎 (2012) 「高等教育機関が提供する会計情報についての検討ー学校法人会計基準の再考を中心にー」『大学財務経営研究 (国立大学財務・経営センター)』第 8 号, 53-61 頁。
- 細田哲 (1985) 「学校法人会計基準の問題点について (1) ー特に消費収支計算および基本金組入計算に関連してー」『城西経済学会誌』第 20 巻第 3 号, 1-18 頁。
- 松本敏史 (2007) 「資本循環公式の拡張と現代的意義」『複式簿記ー根本原則の研究』白桃書房。
- 文部科学省 (2016) 「学校法人会計基準について」説明会資料。
- 矢部孝太郎 (2012) 「学校法人会計における基本金, 減価償却および消費収支均衡の意義」『大阪商業大学論集』第 7 巻第 3 号, 55-72 頁。
- 山口善久 (2015) 『学校法人会計と複式簿記のすべて』学校経理研究会。
- 山本誠 (2012) 「学校法人会計における『基本金』の構造と問題点」『大阪商業大学論集』第 8 巻第 1 号, 1-12 頁。
- 吉武毅人 (2018) 「学校法人会計基準の改正による財務諸表の変遷」『第一薬科大学研究年報』

第 34 号, 38-49 頁。

早稲田大学教職員組合 (1984) 「学費問題討議資料—その 1—」『きょうとうニュース』

第 106 号。

渡邊徹 (2015) 『学校簿記演習』 学校経理研究会。

第 12 章 社会福祉法人の簿記

石田万由里 (玉川大学)

1 はじめに

社会福祉法人とは、「社会福祉事業を行うことを目的として、この法律の定めるところにより設立された法人（社会福祉法^①第 22 条）」と定義されており、社会福祉法人は、「社会福祉事業の主たる担い手としてふさわしい事業を確実、効果的かつ適正に行うため、自主的にその経営基盤の強化を図るとともに、その提供する福祉サービスの質の向上及び事業経営の透明性の確保を図らなければならない（社会福祉法第 24 条）」という経営の原則に基づいて事業運営がなされる。

社会福祉法人制度が創設された昭和 20 年代は、戦後の混乱から生活困難者への対応が急務であったが、行政の資源は不十分であり、政府は民間資源の活用を求めた。政府は「社会福祉事業」を担う責務と本来的な経営主体を行政としつつも、事業の実施は民間に委ね、かつ、事業の公益性を担保する方策として、行政機関（所轄庁等）がサービスの対象者と内容を決定し、それに従い事業を実施するしくみを設けた。これを「措置制度^②」という。そして、措置を受託する法人に行政からの特別な規制と助成を可能とするため「社会福祉法人」が活用されたのである。社会福祉法人の基本的な性格として、①公益性・非営利性、②公共性・純粋性、③公の支配が挙げられているように（厚生労働省 2014b, 2）^③、行政からの補

① 社会福祉法は「社会福祉事業法」として、1951（昭和 26）年法律第 45 号として制定された。2000（平成 12）年の第 147 回通常国会において、現在の「社会福祉法」と名称変更された（厚生省 2000 および衆議院 2000）。

② 措置制度とは「社会福祉事業を担う責務と本来的な経営主体を行政（国や地方公共団体等の公的団体）としつつも、事業の実施を民間に委ね、かつ、事業の公益性を担保する方策として、行政機関（所轄庁等）がサービスの対象者と内容を決定し、それに従い事業を実施する仕組み」であり、措置を受託する法人に行政からの特別な規制と助成を可能とするため、「社会福祉法人」という特別な法人格が活用された（厚生労働省 2014a, 4）。

③ なお、社会福祉法人は、学校法人、宗教法人等と同様に、旧民法 34 条に基づく公益法人から発展した特別法人である。

①社会福祉事業を行うことを目的とし（公益性）、残余財産は社会福祉法人その他社会福祉事業を行う者、最終的には国庫に、帰属しなければならない（非営利性）。このような残余財産の帰属方法から、法人設立時の寄附者の持分は認められない。

②社会福祉事業の経営主体は、本来、国や地方公共団体等の公的団体であるべきとされた（公共性）。戦前の民間社会福祉事業は、財政的窮乏から、社会福祉事業よりも収益事業の経営を行い、社会的信用の失墜を招いたため、社会福祉法人は、なるべく社会福祉事業のみを経

助金や税制優遇^④を受ける一方、社会的信用の確保のため、基本的に「社会福祉事業のみ」を経営すべきという原則論の下、所轄庁の指導監督を受けてきた。戦後の混乱期が終わり、高度経済成長期（昭和 50 年代～60 年代）には、社会福祉制度の充実が促進され、福祉サービスの供給の拡大し、新たに設けられた制度^⑤に基づく福祉サービスを実施するため、行政が措置の委託先である施設整備を優先したため、社会福祉法人の数も同様に増加していった。

1997（平成 9）年の介護保険法^⑥の成立を受け、社会福祉の共通基盤制度の見直しとして、2000（平成 12）年には「社会福祉基礎構造改革」（厚生省 1999）による社会福祉法人制度の幅広い見直しが行われた。

図表 12-1 「社会福祉基礎構造改革について（中間まとめ）」改革の具体的内容

社会福祉事業	社会福祉法人
<ul style="list-style-type: none"> ● 権利擁護のための相談援助事業、障害者の情報伝達を支援するための事業などを新たに追加するとともに、公益質屋など存在意義の薄れたものは廃止 ● 身近できめ細かなサービス提供のため事業の規模要件を緩和 ● 多様なサービス提供を確保するため、事業の性格等に応じ経営主体の範囲を見直し 	<ul style="list-style-type: none"> ● 社会福祉法人は、低所得者、援護困難者に配慮した事業実施など、引き続きサービス提供において中心的な役割 ● 民間企業等の他の事業主体との適正な競争条件の整備 ● <u>厳格な会計区分の撤廃</u>、理事長等の経営責任体制の確立、法人の経営規模の拡大などによる経営基盤の確立 ● <u>外部監査の導入や情報開示による適正な事業運営の確保</u> ● 既存法人の資産の活用の方策の検討

出典：厚生省（1998）（下線は筆者による）

本改革によって高齢者介護の分野における利用者へのサービスは「措置制度」から「契約制度」へと変更され、保険制度による普遍的なサービスへと大きく転換した。措置制度にお

営すべきであるとされた（純粋性）。

③「公金その他の公の財産」は、「公の支配に属しない」「慈善又は博愛の事業」に対して、これを支出し、又はその利用に供してはならないとされており、「公の支配」として、補助金等の助成を受けた社会福祉法人に対し、行政による監督等が行われる。

④ 例えば、社会福祉法人による施設整備に対し、一定額が補助されることや、法人税、固定資産税、寄付税制等について非課税等の税制上の優遇措置、社会福祉法人の経営する社会福祉施設の職員等を対象とした退職手当共済制度等が挙げられる（厚生労働省 2014b, 3）。

⑤ 生活保護法（1950（昭和 25）年法律第 144 号）、児童福祉法（1947（昭和 22）年法律第 164 号）、身体障害者福祉法（1949（昭和 24）年法律第 283 号）に加えて、知的障害者福祉法（1960（昭和 35）年法律第 37 号）、老人福祉法（1963（昭和 38）年法律第 133 号）、母子及び寡婦福祉法（1964（昭和 39）年法律第 129 号）等を指す。（厚生労働省 2014a, 4-5）

⑥ 1997（平成 9）年 12 月 17 日法律第 123 号、第 141 回臨時国会にて公布された。

https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=409AC000000123#1

ける社会福祉法人は、行政サービスの受託者として公的性格の強い法人であり、行政処分サービス内容を決定することから、市場原理で活動する一般的な民間事業者とは異なり、サービス提供者と利用者との間に対等な関係はなかった。さらに介護保険制度の導入により、介護サービスにおいて民間企業や NPO 法人の参入が可能となった。民間企業にとっての介護サービス事業とは、公的な介護保険からの収入が中心のため、貸し倒れのリスクが少ない産業と言われており、また訪問介護では初期投資も少なく開業ができるという利点がある。このような背景から介護サービス事業者が、異業種からの参入や介護サービスの経験者が独立・開業するケースも多くみられた。この変化は、社会福祉法人の経営に大きく影響する。介護保険の導入により、多様な経営主体により提供されることとなり、サービスの種類や内容の多様化も進んだことにより、利用者のニーズに応じたサービスの提供、事業展開、自主的なサービスの質の向上、経営の効率化・安定化といった、措置制度の下で行なわれていたような施設管理にはない法人経営という視点が、社会福祉法人により強く求められることとなったからである。

この結果、社会福祉基礎構造改革では、①自主的な経営基盤の強化、②福祉サービスの質の向上、③事業経営の透明性の確保を内容とする社会福祉法人の経営の原則が法定された。これに伴って、社会福祉法人が行う収益事業で得た利益の充当先の拡大や、第三者評価の受審の努力義務化、福祉サービスの利用を希望する者その他の利害関係人に対する財務諸表の閲覧の義務付け、等の改革が行われた。『令和 2 年度版厚生労働白書』によれば、2020（令和 2）年度における、社会福祉法人の所轄庁から登録のあった社会福祉法人の数は 20,972 法人となっており、1990（平成 2）年度の 13,423 法人と比べると、この 30 年間で約 1.6 倍に増加している（厚生労働省 2021, 195）。

社会福祉法人が担う「社会福祉事業」とは、社会福祉法第二条に定められている第一種社会福祉事業および第二種社会福祉事業をいう⁷⁾。第一種社会福祉事業とは、主として養護老人ホームのような入所施設サービスで、利用者への影響が大きく、また経営安定を通じた利用者の保護の必要性が高い事業をいい、第二種社会福祉事業とは、ホームヘルプやデイサービスのような在宅サービスで、比較的利用者への影響が小さく公的規制の必要性が低い事業をいう。第一種社会福祉事業の経営主体は、生活保護法、老人福祉法、介護保険法などの個別法により限定され、保健施設ならびに養護老人ホームおよび特別養護老人ホームは、行政

⁷⁾ 第一種社会福祉事業および第二種社会福祉事業の詳細については、論文末尾に示した資料を参照されたい。なお、社会福祉事業は論文末資料のとおり非常に幅が広いが、本稿では主に高齢者介護関連事業を取り上げる。なお、社会福祉事業従事者の養成施設の経営や給食・入浴サービスなどの「社会福祉を目的とする事業」は「地域社会の一員として自立した日常生活を営むことを支援する事業」であり、経営主体等の規制はなく、行政の関与は最小限となっている。（厚生労働省 HP「1. 社会福祉事業と社会福祉を目的とする事業」）

および社会福祉法人に限定されている⁽⁸⁾。これに対して第二種社会福祉事業の経営主体の制限はない⁽⁹⁾。したがって、第二種社会福祉事業では介護保険制度の導入とともに、民間企業の参入が急速に進んでいる。

2 社会福祉法人の会計の導入の経緯

社会福祉法人の会計は、社会福祉法人会計基準が存在するものの、そこにおいて適用すべき会計基準と考えられるものは複数存在しており⁽¹⁰⁾、非常に複雑な状況にあった（宮内・宮内 2012, 2）。社会福祉法人会計基準が制定される以前の社会福祉法人の会計は「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」（1976（昭和 51）年 1 月 31 日，社施第 25 号厚生省社会局長，児童家庭職長連名通知，以下，経理規程準則とする。）により行われてきた⁽¹¹⁾。経理規程準則では，措置費等の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が目的であった。これらは措置制度と呼ばれており，措置制度下での会計処理の特徴は，収支会計と施設単位の区分にあった。

しかし，バブル崩壊後，わが国では少子高齢化社会が到来し，将来にわたり増大が見込まれる福祉需要に対応するため，介護保険制度の導入など個別施策の見直しに加え，社会福祉事業，社会福祉法人，措置制度など社会福祉の共通基盤制度全体の改革に取り組み，利用者の立場に立った社会福祉制度を構築するため，1999（平成 11）年 4 月 15 日に厚生省（現：厚生労働省）より「社会福祉基礎構造改革について（社会福祉事業法等改正法案大綱骨子）」（厚生省 1999）が公表された（2000（平成 12）年 4 月施行）。この制度改革に伴い「社会福祉法人会計基準の制定」（2000（平成 12）年 2 月 17 日社援第 310 号厚生省大臣官房障害保健福祉部長，社会・援護局長，老人保健福祉局長，児童家庭局長連名通知。以下，平成 12 年基準とする）が行われ，その後，何度かの改正を経て現在に至っている。

⁽⁸⁾ 施設を設置して第一種社会福祉事業を經營しようとする場合には，都道府県知事等への届出が必要である。また，その他の者が第一種社会福祉事業を經營しようとする場合には，都道府県知事等への許可が必要である。なお，第二種社会福祉事業は，すべての主体が届出のみで事業經營が可能である。

⁽⁹⁾ 厚生労働省（2019b）「社会福祉事業」を参照した。

⁽¹⁰⁾ なお，その他の会計基準として次のものが挙げられる。

- 指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針：介護保険事業における指定特定施設はこれを適用することが望ましいとされている。
- 介護老人保健施設会計・経理準則（老健準則）：介護老人保健施設において適用。
- 指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業の会計・経理準則（訪看準則）：指定老人訪問看護事業において適用。
- 授産施設会計基準：就労支援事業に該当しない授産施設において適用される。
- 就労支援の事業の会計処理の基準（就労会計基準）：就労支援事業において適用される。
- 病院会計準則（病院準則）：社会福祉法人が実施する病院において適用される。

⁽¹¹⁾ 経理規程準則は，保護施設，保育所を含む児童福祉施設，障害者関係施設，特別施設の指定を受けていない養護老人ホームと軽費老人ホームに適用されているに過ぎない。

平成 12 年基準以降は、行政サービスの受託者として公的性格の強い法人であり、行政処分サービス内容を決定することから、利用者個人が自ら選択し、それを提供者との契約により利用する制度への転換を基本方針とし、サービスの内容に応じ利用者に着目した公的助成を行うこととなった。さらに 2000（平成 12）年には介護保険制度が施行され、以前は措置施設であった特別養護老人ホームが介護保険適用施設に制度変更となり⁽¹²⁾、介護保険に基づく利用制度への変更に伴う会計の区分の要請等への対応が求められた。「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」（2000（平成 12）年 3 月 10 日、老健第 8 号厚生省老人保健福祉局老人福祉計画課長通知。以下、指導指針とする。）によれば、介護保険事業において会計区分単位の計算書類が求められるので、複数の事業拠点を有する社会福祉法人では、事業拠点ごとに計算書類の作成が求められた⁽¹³⁾。

2006（平成 18）年には「公益法人制度改革」により、公益法人は、公益社団・財団法人と一般社団・財団法人に区分された。近年は、一部の社会福祉法人における不適切な運営や法人制度の主旨に反する事例が見受けられたため、法人組織の見直しや事業運営の透明化を図り、財務規律を強化して社会に対する説明責任を果たすことが重要になった。このような背景の下で社会福祉法人の会計処理は様々な財務諸表の作成が認められてきたことから、同一法人の中で様々な会計ルール⁽¹⁴⁾が併存していることから、事務処理が煩雑である等という問題を解消するために、2011（平成 23）年 7 月 27 日「社会福祉法人会計基準の制定について」が公表され、社会福祉法人会計基準が新たに定められ（以下、平成 23 年基準とする）、2012（平成 24）年 4 月 1 日から適用されることとなった。平成 23 年基準の変更点は次の通りである。

⁽¹²⁾ 「指定介護老人福祉施設の人員、設備及び運営に関する基準」（1999（平成 11）年 3 月 31 日厚生省令第 39 号）、「指定居宅サービス等の事業の人員、施設及び運営に関する基準」（1999（平成 11）年 3 月 31 日厚生省令第 37 号）、「指定居宅介護支援事業等の事業の人員及び運営に関する基準」（平成 11 年 3 月 31 日厚生省令第 38 号）による。

⁽¹³⁾ 「「社会福祉法人会計基準」及び「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」による会計処理について」（2000（平成 12）年 4 月 19 日および 2000（平成 12）年 8 月 31 日厚生省各担当課長補佐事務連絡）。なお、実務上の負担を考慮して、移行期間の特別措置として会計処理の選択適用によっては 1 種類の計算書類を作成すればよいこととなった。（「「社会福祉法人会計基準」及び「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導方針」等の当面の運用について」（2000（平成 12）年 12 月 19 日社援第 55 号厚生省社会・援護局施設人材課長、老人保健福祉局計画会長連通知）

⁽¹⁴⁾ たとえば、「社会福祉法人会計基準」、「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」、「介護老人保健施設会計・経理準則」、「就労支援の事業の会計処理の基準」、「経理規則準則」等がある。

図表 12-2 平成 23 年基準の主な変更点

①	適用範囲の一元化	社会福祉法人が行う全事業（社会福祉事業、公益事業、収益事業）を適用範囲とする。
②	計算書類の簡素化	<ul style="list-style-type: none"> ● 現行基準の「計算書類」→「財務諸表」に名称変更 ● 資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表、財産目録は従来通り作成。事業活動計算書、貸借対照表を補足する書類として、原稿の多岐にわたる別表、明細表を統一して、必要最小限の「附属明細書」として新たに整理する。
③	区分方法の変更	<ul style="list-style-type: none"> ● 法人全体の計算書類を「事業区分」「拠点区分」「サービス区分」に分類 ● 法人全体、事業区分別、拠点区分別に、資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表を作成する。
④	財務諸表の作成	<p>拠点区分から区分ごとに積み上げ集計とする。</p> <p>・拠点区分（一つの拠点を表示）→（集計）→事業区分（拠点区分別）→（集計）→法人全体（事業区分別）→（集計）→法人全体</p>
⑤	その他の主な変更点	<ol style="list-style-type: none"> 1. 基本金・国庫補助金等特別積立金の取り扱い 2. 引当金の範囲 3. 公益法人会計基準（平成 20 年 4 月）に採用されている会計手法の導入 4. 退職共済制度の取扱いの明確化 5. 共同募金配分金等の取扱い

出典：厚生労働省（2011）を参考に筆者作成

計算書類の内容等は次章において述べることとし、ここでは、⑤のその他の主な変更点について詳細をみる。

まず、「基本金、国庫補助金等特別積立金の取扱い」に関しては、基本金は、法人の設立及び施設整備等、法人が事業活動を維持するための基盤として収受した寄附金に限定され、国庫補助金等特別積立金は、実態に即した計算・表示となるよう、一部取り扱いを変更した⁽¹⁵⁾。

「引当金の設定の範囲」は平成 12 年基準の 4 種類（①徴収不能引当金、②退職給付引当金、③退職給付引当金、④その他の引当金（賞与引当金、修繕引当金など））から、3 種類

⁽¹⁵⁾ 基本金・国庫補助金等特別積立金の取り扱いの詳細は次のとおりである。

- ① 1 号基本金及び国庫補助金等特別積立金における「固定資産限定」を変更：平成 12 年基準では、基本金及び国庫補助金等特別積立金について「固定資産に限る」旨の規定があり 10 万円未満の初期調度物品等が除外されている一方で、指導指針では含めているなど、取扱いが異なっていた。平成 23 年基準にてこの規定が撤廃されたことにより、新たに 10 万円未満の初期調度物品等もその範囲に含めることが可能となり、基本金及び国庫補助金等特別積立金の設定時において固定資産以外も計上できるようになった。
- ② 4 号基本金の廃止：基本金の法人設立及び施設整備等、法人が事業活動を維持するための基盤として収受した寄附金に限定し、事業活動の結果として収支差額を振り替える平成 12 年基準の 4 号基本金は、他の基本金と性格が異なるため、基本金として取り扱わない。
- ③ 国庫補助金等特別積立金に「施設・設備整備資金借入金の償還補助金」を追加：平成 12 年基準では、国庫補助金等特別積立金には施設・設備整備資金借入金の償還補助金は含まれていなかった（一方で指導指針には含めていた）が、これは実質的に施設・整備事業補助金に相当するため追加するようになった。（厚生労働省 2011, 115 および 121）

(①徴収不能引当金, ②賞与引当金, ③退職給付引当金)に変更された(厚生労働省 2011, 124)。平成 12 年基準における④のその他の引当金は, 実質的に積立金の性格が強いとの理由から削除され, 開示内容の透明化を図るという点から, 賞与引当金が引当金の範囲に含まれることとなった。そして, 財務情報の透明性を向上させるため, 資産と負債に係る流動・固定の区分を設け, また, 資産価値の変動等をより正確に財務諸表に反映するよう, 「公益法人会計基準(2008(平成 20)年 4 月)を参考に, 採用されている会計手法が導入」された。また, 同時に簡便な取扱方法を認めることにより, 事務負担の軽減を図ることも目的としている。新たに導入した会計手法は, ①一年基準, ②金融商品の時価会計, ③リース会計, ④退職給付会計, ⑤減損会計, ⑥税効果会計⁽¹⁶⁾である。

「退職共済制度の取扱いの明確化」は, 退職共済制度の会計処理を明確にするため, 福祉医療機構および都道府県等の実施する退職共済制度を見直し, 法人が採用する退職給付制度を財務諸表に注記することとしたのである。福祉医療機構の実施する退職共済制度は, 従前と同様に当該制度に基づく掛金を費用処理する。都道府県等の実施する退職共済制度は, 約定の金額を退職給付引当金に計上する。また簡便法として, ①期末退職用支給額を退職給付引当金とし, 同額の退職給付引当金資産を計上する。②社会福祉法人の負担する掛金額を退職給付引当金資産とし, 同額の退職給付引当金を計上する方法が認められている(厚生労働省 2011, 124)。

共同募金配分金等の取扱いに関しては, 民間助成金に近い性格をもつものであることから, 共同募金会から社会福祉法人への配分金(一般配分金, 特別配分金)として, 民間団体からの助成金と同様の処理を行うものとされた。これまでの指導指針では, 一般配分金は寄附金として処理されており, 特別配分金は取り扱いが明示されていなかった。また, 受配者指定寄附金は, 指導指針では, 法人役員等からの寄附金に含めて処理するとされていたが, 平成 23 年基準では, 寄附者が共同募金会を通じて社会福祉法人に寄附するものであることから, 従来と同じく寄附金として処理することとなった(厚生労働省 2011, 125)。

2016(平成 28)年 3 月の社会福祉法改正では, 「社会福祉法人は, 厚生労働省令で定め

⁽¹⁶⁾ 公益法人会計基準に採用されている会計手法は次のとおりである。

- ① 一年基準: 貸付金, 借入金等の債権債務は, 決算日翌日から 1 年以内に入金・支払の期限が到来するものを流動資産・負債とし, 1 年を超えるものを固定資産・負債とする基準。
- ② 金融商品の時価会計: 金融商品を期末の時価で再評価し, 財務諸表に計上する。
- ③ リース会計: 耐用年数の大半の期間をリース契約で使用する機械など, リース物件を資産として, リース債務を負債として財務諸表に計上する。
- ④ 退職給付会計: 将来発生する退職給付額と積み立てた年金資産の差額等を財務諸表に計上する。
- ⑤ 減損会計: 固定資産の価値の下落を財務諸表に計上する。
- ⑥ 税効果会計: 収益事業を実施する法人において, 税負担の額を適切に期間配分して財務諸表に計上する。(厚生労働省 2011, 115 および 123)

る基準に従い、会計処理を行わなければならない」(社会福祉法 45 条第 23 第 1 項)と規定されており、これを受けて「社会福祉法人会計基準」は同年 3 月 31 日に公表⁽¹⁷⁾(以下、平成 28 年度基準とする。)された。2016 (平成 28) 年社会福祉法制度改革は図表 12-3 の内容を骨子として推進された。

図表 12-3 2016 (平成 28) 年社会福祉法人制度改革の内容

①	経営組織のガバナンスの強化	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 議決機関としての評議員会の必置 ◆ <u>一定規模以上の法人への会計監査人の導入</u> 等
②	事業運営の透明性の向上	財務諸表・現況報告書・役員報酬基準等の公表に係る規定の設備 等
③	財務規律の強化	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 役員報酬基準の作成と公表, 役員等機関関係者への特別の利益供与の禁止 等 ◆ 「社会福祉充実残額(再投資財産額)」(純資産の額から事業の継続に必要な財産額を控除等した額)の明確化 ◆ 「社会福祉充実残額」の社会福祉事業等への計画的な再投資 ◆ 内部留保のうち, 福祉サービスに再投下可能な財産の明確化
④	地域における公益的な取組を実施する責務	社会福祉事業及び公益事業を行うにあたって無料又は低額な料金で福祉サービスを提供することを責務として規定
⑤	行政の関与のあり方	所轄庁による指導監督の機能強化, 国・都道府県・市の連携等

出典：斎藤・佐藤(2018, 4)を参考に一部加筆(下線は筆者による)

⁽¹⁷⁾ 社会福祉法人会計基準, 厚生労働省令第 79 号, 2016 (平成 28) 年 3 月 31 日。

平成 28 年基準の特徴と改正点は次の通りである。

図表 12-4 平成 28 年基準の特徴と改正点

特徴	主な改正点	改正の内容
適用範囲の一元化	すべての社会福祉法人のすべての事業が適用範囲	法人全体での資産、負債等の状況を把握できるようにするため、公益事業および収益事業を含め、法人で一本の会計単位とする。
会計の区分変更方法	<ul style="list-style-type: none"> 法人全体を「社会福祉事業」「公益事業」「収益事業」に区分 事業区分を拠点別に区分 拠点区分をサービス別に区分 	施設・事業所ごとの財務状況を明らかにするため、拠点区分を設けることとした。また、施設・事業所内で実施する福祉サービスの収支を明らかにするため、サービス区分を設ける。
計算書類の体系整備	<ul style="list-style-type: none"> 財務諸表（資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表） 附属明細書（新設） 財産目録 	<ul style="list-style-type: none"> 計算書類は、資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表とする。 ① 資金収支計算書は、支払資金の収入・支出の内容を明らかにするために作成する。 ② 事業活動計算書は、法人の事業活動の成果を把握するために作成する。 資金収支計算書、事業活動計算書および貸借対照表については、事業区分、拠点区分の単位でも作成する。
その他	<ul style="list-style-type: none"> 附属明細書の明確化 計算書類注記の充実 新たな会計手法の導入 	<ul style="list-style-type: none"> 従来 of 明細書、別表を整理した上で、重要な資産および負債等の状況を明確にするために、借入金、寄附金、積立金等についてその内容を明らかにする附属明細書を作成。 新たに 8 項目の注記事項を追加。 財務情報の透明性を向上されるため、1 年基準、時価会計、リース会計などの会計手法の導入

出典：鳥飼総合法律事務所／OAG 監査法人・税理士法人（2016，109）

社会福祉法人会計基準は、「会計基準省令」と一般に公正妥当と認められる社会福祉法人会計の慣行を記載した通知（「運用上の取扱い」，「運用上の留意事項」）によって構成されている。社会福祉法会計基準では、社会福祉法上、すべての社会福祉法人は、社会福祉法人会計基準省令に従い、会計処理を行うことが義務付けられている（社会福祉法第 45 条の 23）。社会福祉法人の会計処理は、これまで法人が実施する事業の種類ごとに様々な会計ルールが併存していたが、法人全体の財務状況を明らかにし、経営分析を可能にするとともに、外部への情報公開にも資することを目的に、平成 24 年度（平成 27 年度完全移行）から「社会福祉法人会計基準」への一元化が図られている。

3 社会福祉法人会計における計算種類

社会福祉法人会計基準は、前章で確認したように「経理規程準則」から何度かの改正を経て、2016（平成 28）年に厚生労働省令として発出された社会福祉法人会計基準（平成 28 年基準）により運用されているが、現在も一部改正がたびたび行われている。社会福祉法人会

計基準の範囲は、社会福祉事業のみを対象とするのではなく、収益事業、公益事業を含む社会福祉法人が実施するすべての事業を対象としており、社会福祉法人には、社会福祉法人の健全な運営に資することを目的として、計算書類およびその附属明細書ならびに財産目録の作成が義務付けられている。会計基準で定められている「計算書類⁽¹⁸⁾」は「貸借対照表および収支計算書」であるが、「収支計算書」は、資金収支計算書および事業活動計算書をさす。これらの計算書類については、その附属明細書及び財産目録を併せて作成した上で、毎会計年度終了後3か月以内(6月30日まで)に所轄庁へ提出することと、監事の監査を受けた後、理事会の承認を受けなければならないと規定されている(社会福祉法 45 条の 23, 45 条の 24, 45 条の 27, 45 条の 28)。また、2016(平成 28)年の社会福祉法改正に伴い、運用上の透明性の向上を図るため、財務諸表の公開および閲覧に応ずることを義務とした。現在、すべての社会福祉法人における運営状況および財務状況に係る情報は、法人の事務負担を軽減することを目的として「財務諸表等電子開示システム⁽¹⁹⁾」により運用されており、閲覧可能である⁽²⁰⁾。

社会福祉法人が作成する計算書類は、社会福祉法人が行うすべての事業(社会福祉事業、公益事業、収益事業)を適用対象とするため、法人全体、事業区分別、拠点区分別に、計算書類(資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表)を作成する。作成時には、拠点区分ごと、すなわち法人全体、事業区分別、拠点区分別の三つに分類し、それぞれが総勘定元帳をもち、事業区分別から法人全体へと積み上げて集計し、くみ上げる方法で作成する。

⁽¹⁸⁾ 「社会福祉法人は、この省令で定めるところに従い、会計処理を行い、会計帳簿、計算書類(貸借対照表及び収支計算書をいう。以下同じ。)、その附属明細書及び財産目録を作成しなければならない。」(社会福祉法人会計基準第1章総則第1条)

⁽¹⁹⁾ 独立行政法人福祉医療機構「社会福祉法人の財務諸表等電子開示システム」

<https://www.wam.go.jp/wamnet/zaihyoukaiji/pub/PUB0200000E00.do>

⁽²⁰⁾ 厚生労働省「財務諸表等電子開示システム」

https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/07.html

図表 12-5 社会福祉法人が作成する計算書類

	資金収支計算書	事業活動計算書	貸借対照表	備考
法人全体	第一号第一様式 (法人単位資金収支計算書)	第二号第一様式 (法人単位事業活動計算書)	第三号第一様式 (法人単位貸借対照表)	
↑ 集計 ↓				
法人全体 (事業区分別)	〇〇第一号第二様式 (資金収支内訳表)	〇〇第二号第二様式 (事業活動内訳表)	〇〇第三号第二様式 (貸借対照表内訳表)	左記様式では事業区分間の 内部取引消去を行う
↑ 集計 ↓				
事業区分 (拠点区分別)	◎第一号第三様式 (事業区分資金収支内訳表)	◎第二号第三様式 (事業区分事業活動内訳表)	◎第三号第三様式 (事業区分貸借対照表内訳表)	左記様式では拠点区分間の 内部取引消去を行う
↑ 集計 ↓				
拠点区分 (一つの拠点を表示)	第一号第四様式 (拠点区分資金収支計算書)	第二号第四様式 (拠点区分事業活動計算書)	第三号第四様式 (拠点区分貸借対照表)	
サービス区分	☆拠点区分 資金収支明細書	☆拠点区分 事業活動明細書		各明細書ではサービス区分間の 内部取引消去を行う

(注) 法人の事務負担軽減のため、以下の場合は財務諸表及び基準別紙の作成を省略できるものとする。

1. 〇印の様式は、事業区分が社会福祉事業のみの法人の場合省略できる。
2. ◎印の様式は、拠点が1つの法人の場合省略できる。
3. ☆印の様式は、附属明細書として作成するが、その拠点で実施する事業の種類に応じていずれか1つを省略できる。
なお、サービス区分が一つの法人の場合いずれも省略できる。

出典：厚生労働省（2012，2）

なお、事業区分における公益事業とは、社会福祉と関係のある公益を目的とする事業であり、社会福祉事業の円滑な遂行を妨げるおそれのないものでなければならない⁽²¹⁾。また、収益事業とは、その収益を社会福祉事業又は一定の公益事業に充てることを目的とする事業であり、社会福祉事業の円滑な遂行を妨げるおそれのないものでなければならないが、事業の種類に特別の制限はないが、法人の社会的信用を傷つけるおそれがあるもの又は投機的なものは適当でないとされる⁽²²⁾。

3.1 資金収支計算書

資金収支計算書は、当年度におけるすべての支払資金の増加および減少の状況を明らかに表示するものをいう（会計基準省令第12条）。資金収支計算書では、事業活動の状況を把握し事業の執行を統制する役割がある。社会福祉法人は、公的資金を受け入れ事業活動を行う公益性の高い団体であるため、予算を基準とした活動の合理性の担保と、それによる統制を行うことによって、経営活動の評価を行い、理事会承認の事業計画と予算に準拠して事業を執行することを可能とするものである。そのために金額欄は「予算」「決算」「差異」と分類され、予算に準拠した決算であることの報告がなされる仕組みになっている（宮内・宮内2017，36）。

⁽²¹⁾ 例えば、介護老人保健施設（無料低額老人保健施設利用状況を除く。）の経営、有料老人ホームの経営をさす。

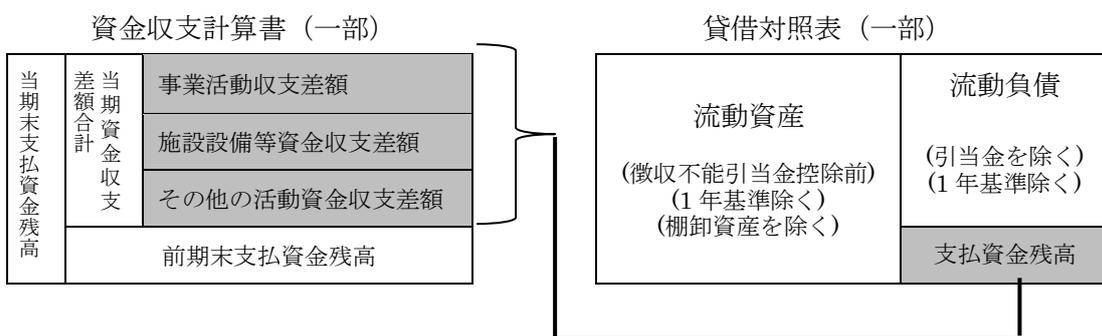
⁽²²⁾ 例えば、貸ビルの経営、駐車場の経営、公共的な施設内の売店の経営をさす。

具体的には「予算，決算，差異，備考」の4項目を記載する。差異は，予算から決算を差し引いた額を計上し，備考欄は，予算と決算の額に著しい差異が生じている勘定科目の欄にその差異理由を記載することとなっている（会計基準省令第16条5項・6項）。

勘定科目の分類は「事業活動による収支」，「施設整備等による収支」，「その他の活動による収支」の3つの活動区分から成り立っており⁽²³⁾，それぞれの活動において収支計算を行う（会計基準省令第15条）。「事業活動による収支」は，毎年ほぼ継続して行われる事業活動の収支を表示するもので，法人の基礎的な資金構造の把握をするうえで重要な収支を表す。「施設整備等による収支」は，事業活動を実施する法人の本拠となる施設・設備資金の調達と運用の収支を表示するものであり，「その他の活動による収支」は「事業活動による収支」と「施設整備等による収支」の区分に属さない収支を表示する。

支払基金は，会計基準により，その範囲が定められている（会計基準省令第13条）。貸借対照表の流動資産と流動負債の差額が支払資金の残高になるが，引当金，棚卸資産（貯蔵品を除く），1年基準による資産・負債からの振替額を含めない。いずれも短期間に回収・支払が行われる性質のものであるため，支払資金の残高は，一般に法人の経常的な資金残高（支払能力）を示していると考えられる（齋藤・中川 2018, 73）。また，支払資金は，社会福祉法人の資金収支計算における資金概念であり，資金収支計算書の「当期末支払資金残高」は，貸借対照表における流動資産の部と流動負債の部との差額と定義されている（宮内・宮内 2021, 66）。

図表 12-6 資金収支計算書と貸借対照表との結合関係



出典：宮内・宮内（2021，67）を参考に一部加筆

資金収支計算書の様式は図 12-7 のとおりである。

⁽²³⁾ 平成 12 年基準から平成 23 年会計基準に移行する際に「経常活動による収支」は「事業活動による収支」，「財務活動による収支」は「その他の活動による収支」へ名称の変更があった。なお「施設整備等活動による収支」は変更がなかった。平成 28 年会計基準では，変更後の名称を継続している。

図表 12-7 資金収支計算書の様式

法人単位資金収支計算書 第1号第1様式
(自) 令和 年 月 日 (至) 令和 年 月 日 (単位: 円)

勘定科目		予算(A)	決算(B)	差異(A)-(B)	備考	
事業活動による収支	収入	介護保険事業収入				
		老人福祉事業収入				
		児童福祉事業収入				
		保育事業収入				
		就労支援事業収入				
		障害福祉サービス等事業収入				
		生活保護事業収入				
		医療事業収入				
		〇〇事業収入				
		〇〇収入				
		借入金利息補助金収入				
		経常経費寄附金収入				
		受取利息配分金収入				
		流動資産評価益等による資金増加額				
		事業活動収入計(1)				
		事業活動による収支	支出	人件費支出		
事業費支出						
事務費支出						
就労支援事業支出						
授産事業支出						
〇〇支出						
利用者負担軽減額						
支払利息支出						
その他の支出						
流動資産評価損等による資金減少額						
事業活動支出計(2)						
事業活動資金収支差額(3)=(1)-(2)						
施設整備等による収支	収入	施設整備等補助金収入				
		施設整備等寄附金収入				
		設備資金借入金収入				
		固定資産売却収入				
		その他の施設整備等による収入				
	施設整備等収入計(4)					
	支出	設備資金借入金元金償還支出				
		固定資産取得支出				
		固定資産除却・廃棄支出				
		ファイナンス・リース債務の返済支出				
その他の施設整備等による支出						
施設整備等支出計(5)						
施設整備等資金収支差額(6)=(4)-(5)						
その他の活動による収支	収入	長期運用資金借入金元金償還寄付金収入				
		長期運用資金借入金収入				
		長期貸付金回収収入				
		投資有価証券売却収入				
		積立資産取崩収入				
		その他の活動による収入				
		その他の活動による収入計(7)				
	支出	長期運用資金借入金元金償還支出				
		長期貸付金支出				
		投資有価証券取得支出				
積立資産支出						
その他の活動による支出						
その他の活動による支出計(8)						
その他の活動資金収支差額(9)=(7)-(8)						
予備費支出(10)		×××	—	×××		
当期資金収支差額合計(11)=(3)+(6)+(9)-(10)						
前期末支払資金残高(12)						
当期末支払資金残高(11)+(12)						

(注)予備費支出△×××円は〇〇支出に充当使用した額である。

法人単位事業活動計算書 第2号第1様式
(自) 令和 年 月 日 (至) 令和 年 月 日 (単位: 円)

勘定科目		当年度決算(A)	前年度決算(B)	増減(A)-(B)	
サービス活動増減の部	収益	介護保険事業収益			
		老人福祉事業収益			
		児童福祉事業収益			
		保育事業収入益			
		就労支援事業収益			
		障害福祉サービス等事業収益			
		生活保護事業収益			
		医療事業収益			
		〇〇事業収益			
		〇〇収益			
		経常経費寄附金収益			
	その他の収益				
	サービス活動収益計 (1)				
	費用	人件費			
事業費					
事務費					
就労支援事業費用					
授産事業費用					
〇〇費用					
利用者負担軽減額					
減価償却費					
国庫補助金等特別積立金取崩額		△×××	△×××		
徴収不能額					
徴収不能引当金繰入					
サービス活動費用計 (2)					
サービス活動増減差額 (3)=(1)-(2)					
サービス活動外増減の部	収益	借入金利息補助金収益			
		受取利息配当金収益			
		有価証券評価益			
		有価証券売却益			
		投資有価証券評価益			
		その他のサービス活動外収益			
		サービス活動外収益計 (4)			
	費用	支払利息			
		有価証券評価損			
		有価証券売却損			
		投資有価証券評価損			
		投資有価証券売却損			
		その他のサービス活動外費用			
		その他のサービス活動外費用計 (5)			
サービス活動外増減差額 (6)=(4)-(5)					
経常増減差額合計 (7)=(3)+(6)					
特別増減の部	収益	施設設備等補助金収益			
		施設設備等寄附金収益			
		長期運営資金借入金元金償還寄附金収益			
		固定資産受贈益			
		固定資産売却益			
		その他の特別収益			
		特別収益計 (8)			
	費用	基本金組入額			
		資産評価額			
		固定資産売却損・処分損			
		国庫補助金等特別積立金取崩額 (除却等)			
国庫補助金等特別積立金積立額					
災害損失					
その他の特別損失					
特別費用計 (9)					
特別増減差額 (10)=(8)-(9)					
当期活動増減差額 (11)=(7)+(10)					
繰越活動増減差額の部	前期繰越活動増減差額 (12)				
	当期末繰越活動増減差額 (13)=(11)+(12)				
	基本金取崩額 (14)				
	その他の積立金取崩額 (15)				
	その他の積立金積立額 (16)				
次期繰越活動増減差額 (17)=(13)+(14)+(15)-(16)					

*本様式は、勘定科目の大区分のみを記載するが、必要のないものは省略することができる。
ただし追加・修正はできないものとする。

3.2 事業活動計算書

事業活動計算書は、当該会計年度における純資産のすべての増減内容を明瞭に表示するものでなければならない(会計基準省令第19条)。計算方法は、当年度に発生した収益と、それに対応する費用を計上して、当該期間の事業活動による収益と費用の増減差額を算出する。活動区分を「サービス活動増減」、「サービス活動外増減」、「特別増減」に分け、それぞれの差額を算出することは資金収支計算書と同様であるが、これに加えて「繰越活動増減差額」がある。「繰越活動増減差額」は、まず各活動の増減差額である「当期活動増減差額(11)」に「前期繰越活動増減差額(12)」を加え「当期繰越活動増減差額(13)」を算定する。そして「当期繰越活動増減差額(13)」と「基本金取崩額(14)」と「その他の積立金取崩額(15)」の合計から「その他の積立金積立額(16)」を引いたものが「次期繰越活動増減差額(17)」である(会計基準省令第22条第4項)。事業活動計算書の「サービス活動増減」、「サービス活動外増減」、「特別増減」までが損益計算書であり、その後段に利益処分計算書に相当する「繰越活動増減差額」が続く構成となっている。社会福祉事業を福祉サービスととらえ、適正なコストの集計とその負担状況の把握、負担関係の合理性と事業の継続可能性を判断するために有効な情報を提供するものである(宮内・宮内2017, 40)。

「サービス活動増減」は、サービス活動による収益及び費用を記載する。この場合において、サービス活動による費用には、減価償却費等の控除項目として国庫補助金等特別積立金取崩額を含めるものとする。「サービス活動外増減」は、受取利息配当金収益、支払利息、有価証券売却益、有価証券売却損その他サービス活動以外の原因による収益及び費用であって経常的に発生するものを記載し、収益から費用を控除した額をサービス活動外増減差額として記載する(会計基準省令第21条第2項)。また、「サービス活動増減差額」に「サービス活動外増減差額」を加算した額を「経常増減差額」として記載する(会計基準省令第21条第3項)。

「特別増減」は、寄附金及び国庫補助金等の収益、基本金の組入額、国庫補助金等特別積立金の積立額、固定資産売却等に係る損益その他の臨時的な損益(金額が僅少なものを除く。)を記載し、収益から費用を控除した額を記載する(会計基準省令第21条第4号)。

平成12年基準から平成23年基準に移行する際に「事業活動収支計算書」から「事業活動計算書」へ名称変更され、用語も「収入」・「支出」・「収支」から「収益」・「費用」・「増減」へと変更された。また活動区分も「事業活動収支」から「サービス活動増減」、「事業活動外収支」は「サービス活動外増減」、「特別収支」は「特別増減」となり、平成28年基準では変更後の名称が継続して使用されている。事業活動計算書の様式は次のとおりである。

なお、事業活動計算書は、損益計算の結果として貸借対照表と有機的な関係を有するもの

であり、貸借対照表の純資産の部の次期繰越活動増減差額と直結している(宮内・宮内 2017, 40)。以下の図は事業活動計算書と貸借対照表の結合関係を図に表したものである。

図表 12-8 資金収支計算書と貸借対照表との結合関係

貸借対照表 令和×1年3月31日		貸借対照表 令和×1年3月31日		事業活動計算書 令和×1年3月31日～令和×2年3月31日	
資産	負債	資産	負債	費用・損失	収益
	基本金		基本金		
	国庫補助金等特別積立金		国庫補助金等特別積立金		
	その他の積立金		その他の積立金		
次期繰越活動増減差額	次期繰越活動増減差額	次期繰越活動増減差額	次期繰越活動増減差額		
	(内当期活動増減差額)		(内当期活動増減差額)	=	(内当期活動増減差額)

出典：宮内・宮内（2021，80）を参考に一部修正・加筆

3.3 貸借対照表

貸借対照表は、当該会計年度末現在におけるすべての資産、負債および純資産の状態を明瞭に表示するものでなければならない(会計基準省令第25条)。その構成は、資産の部、負債の部および純資産の部から成り、さらに資産の部は流動資産および固定資産、負債の部は流動負債および固定負債に区分される(会計基準省令第26条)。固定資産の部は「基本財産」と「その他の固定資産」に区分され、基本財産が明示される様式となっている。純資産の部は基本金、国庫補助金等特別積立金、その他の積立金及び次期繰越活動増減差額に区分されている(会計基準省令第26条第2項)。

社会福祉法人会計における基本金は、社会福祉法人が事業を継続していくために必要な一定の資産を維持していくために、社会福祉事業の対価としてではなく、施設の経営基盤を整備するために受け入れた寄付金のことをいう。社会福祉法人では法人設立や施設の創設時などの多額の資金を要する場合において、寄付金や国庫補助金等によって資金調達をする(EY新日本有限責任監査法人 2021, 203)。

なお、「法人単位貸借対照表」は法人全体について表示するもの(会計基準省令第27条)であり、貸借対照表内訳表及び事業区分貸借対照表内訳表は、事業区分の情報を表示するもの(会計基準省令第27条第2項)とし、作成される。拠点区分貸借対照表は、拠点区分別の情報を表示する(会計基準省令第27条第3項)。貸借対照表の様式は次のとおりである。

図表 12-9 貸借対照表の様式

第 3 号第 1 様式

法人単位貸借対照表
令和 年 月 日現在

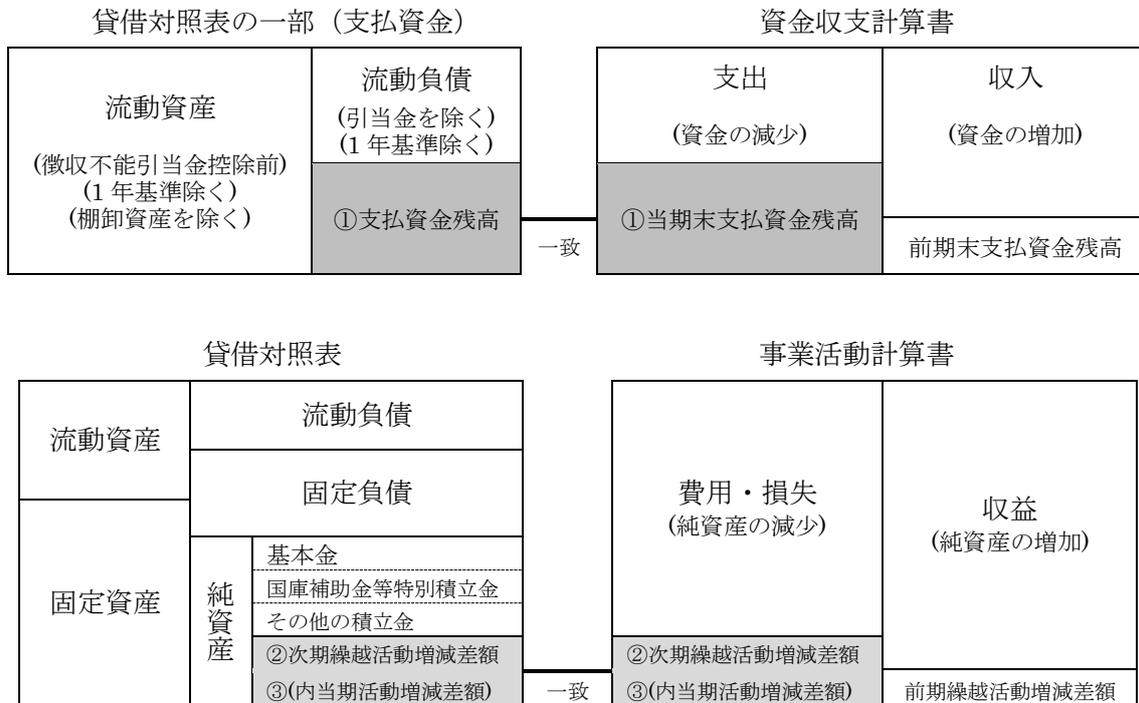
(単位：円)

資 産 の 部				負 債 の 部			
	当年度末	前年度末	増減		当年度末	前年度末	増減
流動資産				流動負債			
現金預金				短期運用資金借入金			
有価証券				事業未払金			
事業未収金				その他の未払金			
未収金				支払手形			
未収補助金				役員等短期借入金			
未収収益				1年以内返済予定設備資金借入金			
受取手形				1年以内返済予定長期運用資金借入金			
貯蔵品				1年以内返済予定リース債務			
医薬品				1年以内返済予定役員等長期借入金			
診療・療養費等材料				1年以内支払予定長期未払金			
給食用材料				未払費用			
商品・製品				預り金			
仕掛品				職員預り金			
原材料				前受金			
立替金				前受収益			
前払金				仮受金			
前払費用				賞与引当金			
1年以内回収予定長期貸付金				その他の流動負債			
短期貸付金							
仮払金				固定負債			
その他の流動資産				設備資金借入金			
徴収不能引当金				長期運用資金借入金			
固定資産				リース債務			
基本財産				役員等長期借入金			
土地				退職給付引当金			
建物				長期未払金			
定期預金				長期預り金			
投資有価証券				その他の固定負債			
その他の固定資産							
土地				負債の部合計			
建物							
構築物				純 資 産 の 部			
機械及び装置				基本金			
車輛運搬具				国庫補助金等特別積立金			
器具及び備品				その他の積立金			
建設仮勘定				〇〇積立金			
有形リース資産				次期繰越活動増減差額			
権利				(うち当期活動増減差額)			
ソフトウェア							
無形リース							
投資有価証券							
長期貸付金							
退職給付引当資産							
長期預り金積立資産							
〇〇積立資産							
差入保証金							
長期前払費用							
その他の固定資産							
資産の部合計				純資産の部合計			
				負債及び純資産の部合計			

なお、平成 28 年基準では、資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表の 3 つの計算書類に加えて、計算書類の附属明細書と財産目録の作成を規定している（会計基準省令第 30 条）。以上のように、社会福祉法人における計算書類をみてきたが、これらの相互関係は次のようにまとめられる（宮内・宮内 2020, 81）。

- ① 貸借対照表上で算出される支払資金残高＝資金収支計算書の当期末支払資金残高
- ② 貸借対照表純資産の部「次期繰越活動増減差額」＝事業活動計算書「次期繰越活動増減差額」
- ③ 貸借対照表純資産の部「次期繰越活動増減差額およびその内数(内当期活動増減差額)」＝事業活動計算書「次期繰越活動増減差額および当期活動増減差額」

図表 12-10 計算書類の相互関係図



(出典：宮内・宮内 (2020, 81) を参考に一部修正・加筆)

4 社会福祉法人の簿記処理

4.1 基本金

社会福祉法人では、作成すべき計算書類である貸借対照表、事業活動計算書および資金収支計算書を複式簿記による帳簿記録から作成している⁽²⁴⁾。社会福祉法人における複式簿記の採用は、1976 (昭和 51) 年に発出された「経理規則準則」に始まる。その後、1997 (平成 9) 年の介護保険法⁽²⁵⁾の成立を受け、社会福祉の共通基盤制度の見直しとして、2000 (平成

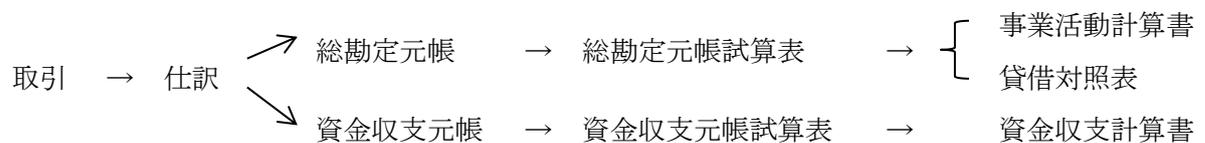
⁽²⁴⁾ 「計算書類は、資金収支及び純資産の増減の状況並びに資産、負債及び純資産の状態に関する真実な内容を明瞭に表示すること。」(社会福祉法人会計基準第 1 章総則第 2 条第 1 号) および「計算書類は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳された会計帳簿に基づいて作成すること。」(同基準第 1 章総則第 2 条第 2 号) による。

⁽²⁵⁾ 1997 (平成 9) 年 12 月 17 日法律第 123 号、第 141 回臨時国会にて公布された。

12) 年には「社会福祉基礎構造改革」(厚生省 1999)が行われ、本改革によって高齢者介護の分野におけるサービスは、措置制度の下で行なわれていたような施設管理にはない経営の効率化・安定化といった法人経営という視点が強く求められることとなり、会計の役割も資金収支計算から損益計算へと変わり、社会福祉法人会計基準へと移行した⁽²⁶⁾。

社会福祉法人会計では、「社会福祉法人は、厚生労働省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない(第 45 条の 24 第 1 項)」との定めにより、正確な会計帳簿の作成が義務付けられている。上記の 3 つの計算書類を作成するためには、以下のような 2 系統の帳簿組織が構成されている。この帳簿組織において、取引を処理する場合、特徴的な仕訳として 1 取引に対し 2 仕訳が行われる。仕訳は 2 つの主要簿である総勘定元帳(一般元帳)と資金収支元帳に転記し、総勘定元帳系統からは事業活動計算書および貸借対照表、資金収支元帳系統からは資金収支計算書が作成される。

図表 12-11 社会福祉法人会計の帳簿記録



総勘定元帳系統を通じた取引は、事業活動計算書を損益計算書と考えれば企業会計における勘定体系と変わりはない。社会福祉法人会計の簿記処理の特徴は一取引二仕訳であり、総勘定元帳系統の仕訳と資金収支元帳系統の仕訳が同時に行われる点にある。資金収支元帳系統の仕訳では、「支払資金」勘定が用いられるが、「支払資金」とは流動資産および流動負債であり、支払資金の残高は、当該流動資産と流動負債の差額をいう⁽²⁷⁾。

資金収支元帳の支払資金が増減する取引は、一部の収益(収入)及び費用(支出)科目について、総勘定元帳上の仕訳及び資金収支元帳上の仕訳でほぼ同一の勘定科目を使用する取引がある。次に挙げる例 1 の取引の場合、流動資産である「現金」勘定の減少を資金収支元帳上でも「支払資金」の支出として仕訳を行う。

https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=409AC000000123#1

⁽²⁶⁾ 現行の社会福祉法人会計基準は、2000(平成 12)年、2011(平成 23)年の公表を経て、2016(平成 28)年に厚生労働省令として再編され、その後 3 回の一部改正が行われている。

⁽²⁷⁾ 「支払資金は、流動資産及び流動負債(経常的な取引以外の取引によって生じた債権又は債務のうち貸借対照表日の翌日から起算して一年以内に入金又は支払の期限が到来するものとして固定資産又は固定負債から振り替えられた流動資産又は流動負債、引当金及び棚卸資産(貯蔵品を除く。)を除く。)とし、支払資金残高は、当該流動資産と流動負債との差額とする。」(社会福祉法人会計基準第 13 条)

例1 介護用品費として現金100を支払った。

総勘定元帳系統 (借) 介護用品費 100 (貸) 現金 100
 資金収支元帳系統 (借) 介護用品費支出 100 (貸) 支払資金 100

例1では総勘定元帳系統の借方勘定科目が事業活動計算書上の勘定科目であるので、この仕訳を行うことにより、3つの計算書類に計上される。しかし、この借方勘定科目が固定負債(設備資金借入金等)のような貸借対照表の勘定科目であった場合(借入金の返済取引の場合)は、例1と同様に一取引二仕訳が行われるが、貸借対照表と資金収支計算書のみに計上され、事業活動計算書には計上されない。

次に資金収支元帳系統の仕訳において、貸借の勘定科目が「支払資金」となる取引である。総勘定元帳頂上の仕訳が流動資産および流動負債であれば「支払資金」に該当する。そのため、流動資産および流動負債の増加・減少は貸借の勘定科目が「支払資金」となる。

例2 事業未払金を現金100で支払った。

総勘定元帳系統 (借) 事業未払金 100 (貸) 現金 100
 資金収支元帳系統 (借) 支払資金 100 (貸) 支払資金 100

逆に流動資産および流動負債に属さない取引の場合は、資金収支元帳系統の仕訳は必要ない。例えば、減価償却費の計上、国庫補助金等特別積立金の積立ておよび取り崩し、基本金の積立ておよび取崩し、引当金の繰入れおよび戻入れ等は、総勘定元帳のみに仕訳される(岩波2019, 27-31)。

このような社会福祉法人の簿記処理の分析から、図表12-12のような取引要素とその結合関係が導かれる。企業会計(営利企業)では、事業活動計算の仕訳で想定される取引の8要素が一般的であるが、社会福祉法人では、上記でみたように予算統制を目的とした資金収支計算も行うので、資金収支計算項目として「資金の増加・減少」を考慮しなければならない。

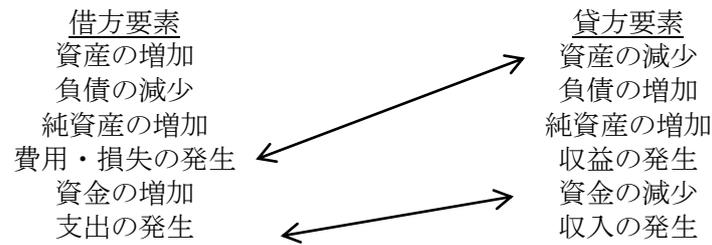
図表 12-12 社会福祉法人会計の帳簿記録

	借方要素	貸方要素
事業活動計算の仕訳 (取引の8要素)	資産の増加	資産の減少
	負債の減少	負債の増加
	純資産の増加	純資産の増加
	費用・損失の発生	収益の発生
資金収支計算の仕訳	資金の増加	資金の減少
	支出の発生	収入の発生

出典：宮内忍・宮内眞木子 (2020, 92)

前出の例 1 を取引要素で見ると次のようになる。

例 1 介護用品費として現金 100 を支払った。



(借)	介護用品費	100	(貸)	現金	100
(借)	介護用品費支出	100	(貸)	支払資金	100

このように、流動資産および流動負債に係る取引では一取引二仕訳が行われるため、資金の増加・減少が取引として同時に行われる。以下は、社会福祉法人における取引と計算書類相互の関係性である。

図表 12-13 取引の性質と関連する計算書類

取引の性質	取引の分類	貸借対照表	事業活動計算書	資金収支計算書
支払資金及び純資産の増減に関する取引	収入取引	○	○	○
	支出取引	○	○	○
支払資金の増減にのみ関係する取引	固定資産・固定負債取引	○	×	○
純資産の増減にのみ関係する取引	非支払資金取引	○	○	×
支払資金及び純資産の増減には関係のない取引	支払資金間取引	○	×	×

出典：齋藤・中川（2018，38）を参考に一部修正・加筆

社会福祉法人は、負託を受けた資金をいかに消費したのか顛末を明らかにすることが必要な会計システムに資金収支計算が採用されている。したがって、資金収支計算書では財産の取得行為や一定の目的を付した資金の借入行為も資金の消費と固定資産等の獲得活動として認識されるため、資金収支計算書に記載された活動報告とされることになる。また、社会福祉法人は、公的資金を受け入れ事業活動を行う公益性の高い団体であるため、予算を基準とした活動の合理性の担保と、それによる統制を行うことによって、経営活動の評価を行い、理事会承認の事業計画と予算に準拠して事業を執行することを可能とするものである（宮内・宮内 2017，36）。このような法人の特徴から、取引の 8 要素に係る仕訳のみならず、資金の収支計算も重要な役割を果たしている。

4.2 純資産の部における基本金

「基本金」とは「社会福祉法人が事業開始等に当たって財源として受け入れた寄附金の額を計上するものとする。」（会計基準省令第6条1項）とし、第1号基本金から第3号基本金までの合計額を表す。第1号基本金から第3号基本金の内容は次のとおりである。

11 基本金への組入れについて（会計基準省令第6条第1項、第22条第4項関係） 会計基準省令第6条第1項に規定する基本金は以下のものとする。

- (1) 社会福祉法人の設立並びに施設の創設及び増築等のために基本財産等を取得すべきものとして指定された寄附金の額
- (2) 前号の資産の取得等に係る借入金の元金償還に充てるものとして指定された寄附金の額
- (3) 施設の創設及び増築時等に運転資金に充てるために收受した寄附金の額

また、基本金への組入れは、同項に規定する寄附金を事業活動計算書の特別収益に計上した後、その収益に相当する額を基本金組入額として特別費用に計上して行う。

出典：厚生労働省（2019a）

基本金への組入れは、基本金とすべき寄附金の受領時に、事業活動計算書の特別収益に計上した後、その収益に相当する額を基本金組入額として特別費用に計上する。また、複数の施設に対して一括して寄附金を受け入れた場合には、最も合理的な基準で各拠点区分に配分する。なお、基本金の組入れは会計年度末に一括して合計額を計上することができる（「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の留意事項について」（以下、運用上の留意事項、とする。）14（2））。

社会福祉法人が事業の一部または全部を廃業し、かつ基本金組入れの対象となった基本財産またはその他の固定資産が廃棄または売却された場合、当該事業に対して組入れられた基本金の一部または全部の額を取崩し、その金額を事業活動計算書の繰越活動増減差額の部に「基本金取崩額」として計上する。この場合、基本金組入れの対象となった固定資産は、廃棄または売却のみをもって基本金を取崩すのではなく、事業の廃止が必要となる。また、基本金の取崩しは拠点区分ごとに行い、基本財産の取崩しと同様に、事前に所轄庁と協議し、内容の審査を受けなければならない（運用上の留意事項14（3））。なお、基本金の取崩しを行った場合は、その内容を注記する（会計基準省令第29条1項7号）。以下に基本金の処理を示す。

[設例] 基本金の組入れ

法人の設立にあたり、理事長より基本財産として建物建築分として、100万円を受け入れた。

<資金収支計算書の仕訳>

(借) 支払資金 1,000,000 (貸) 施設整備等寄附金収入 1,000,000

<事業活動計算書、貸借対照表の仕訳>

(借) 現金預金 1,000,000 (貸) 施設整備等寄付金収益 1,000,000

基本金組入額 1,000,000 第1号基本金 1,000,000

*基本金の組入れの仕訳は、期末にまとめて行う場合もある。また、事業活動計算書における「基本金組入額」は「特別増減による費用」に区分する。

*設例では貸方「第1号基本金」としているが、計算書類の表示は「基本金」とする。

[設例] 基本金の取崩し

事業の廃止により、基本金対象である建物300万円(減価償却累計額250万円)を除去した。取崩しの要件は満たしたため、300万円を取り崩す。

<資金収支計算書の仕訳> なし

<事業活動計算書、貸借対照表の仕訳>

(借) 建物減価償却累計額 2,500,000 (貸) 建物(基本財産) 3,000,000

建物売却損・処分損 500,000

(借) 第1号基本金 3,000,000 (貸) 基本金取崩額 3,000,000

(出典: 齋藤・中川(2018, 156-157)を参考に、一部、筆者により修正・加筆。)

[設例] 固定資産の受贈

施設の創設にあたって、理事長より土地5,000万円を贈与された。

<資金収支計算書の仕訳> なし

<事業活動計算書、貸借対照表の仕訳>

(借) 土地(基本財産) 50,000,000 (貸) 土地受贈益 50,000,000

(借) 基本金組入額 50,000,000 (貸) 第1号基本金 50,000,000

*土地などの支払資金の増減に影響しない寄附物品については、資金活動計算書上は仕訳しないものとなる(運用上の留意事項9(2))

(出典: あずさ監査法人(2018, 131)を参考に一部、筆者により修正・加筆。)

4.3 純資産の部における国庫補助金等特別積立金

国庫補助金等特別積立金とは「国庫補助金等特別積立金には、社会福祉法人が施設及び設備の整備のために国、地方公共団体等から受領した補助金、助成金、交付金等(第22条第4項において「国庫補助金等」という。)の額を計上するものとする。」(会計基準省令第6条2項)とし、設備資金借入金の返済時期にあわせて執行される補助金のうち、施設・設備の整備にあたり、その受領金額が確実に見込まれており、実質的に補助金等に相当するものは国庫補助金等と同様の扱いになる(運用上の留意事項15(1))。国庫補助金等特別積立金の積立では、会計基準省令第6条2項に規定する国庫補助金等の収益額を国又は地方公共

団体等から受け入れた補助金、助成金及び交付金等の額を各拠点区分で積み立てることとし、合築等により受け入れる拠点区分が判明しない場合、又は複数の施設に対して補助金を受け入れた場合には、最も合理的な基準に基づいて各拠点区分に配分することとする。また、設備資金借入金の返済時期に合わせて執行される補助金等のうち、施設整備時又は設備整備時においてその受領金額が確実に見込まれており、実質的に施設整備事業又は設備整備事業に対する補助金等に相当するものとして国庫補助金等とされたものは、実際に償還補助があったときに当該金額を国庫補助金等特別積立金に積立てるものとする。

また、当該国庫補助金等が計画通りに入金されなかった場合については、差額部分を当初の予定額に加減算して、再度配分計算を行うものとする。ただし、当該金額が僅少な場合は、再計算を省略することができる。

なお、設備資金借入金の償還補助が打ち切られた場合の国庫補助金等については、差額部分を当初の予定額に加減算して、再度配分計算をし、経過期間分の修正を行うものとする。当該修正額は原則として特別増減の部に記載するものとするが、重要性が乏しい場合はサービス活動外増減の部に記載できる（運用上の留意事項 15 (2) ア）。

国庫補助金等特別積立金の減価償却等による取り崩し及び国庫補助金等特別積立金の対象となった基本財産等が廃棄又は売却された場合の取り崩しの場合についても各拠点区分で処理する。

また、国庫補助金等はその効果を発現する期間にわたって、支出対象経費（主として減価償却費をいう）の期間費用計上に対応して国庫補助金等特別積立金取崩額をサービス活動費用の控除項目として計上する。なお、非償却資産である土地に対する国庫補助金等は、原則として取崩しという事態は生じず、将来にわたっても純資産に計上する。

さらに、設備資金借入金の返済時期に合わせて執行される補助金のうち、施設整備時又は設備整備時においてその受領金額が確実に見込まれており、実質的に施設整備事業又は設備整備事業に対する補助金等に相当するものとして積み立てられた国庫補助金等特別積立金の取崩額の計算に当たっては、償還補助総額を基礎として支出対象経費（主として減価償却費をいう）の期間費用計上に対応して国庫補助金等特別積立金取崩額をサービス活動費用の控除項目として計上する（運用上の留意事項 15 (2) イ）。

国庫補助金等特別積立金の処理は次のとおりである。

[設例] 国庫補助金等特別積立金の処理（施設設備のみ）

期首に車両 2,000 を購入し、この施設設備のための補助金 1,000 について自治体より通知があり、入金された（補助割合 50%）。

また車両の耐用年数は 5 年とし、定額法償却率は 0.200 である。

決算にあたり、固定資産の減価償却費と国庫補助金等特別積立金の取崩しを行う。

4 年目の期首に車両を廃棄（除却した）した。

① 施設設備の仕訳：

<貸借対照表，事業活動計算書の仕訳>

(借) 車 両 運 搬 具 2,000 (貸) 現 金 預 金 2,000

<資金収支計算書の仕訳>

(借) 車 両 運 搬 具 取 得 支 出 2,000 (貸) 支 払 資 金 2,000

② 補助金通知時の仕訳：

<貸借対照表，事業活動計算書の仕訳>

(借) 未 収 補 助 金 1,000 (貸) 施 設 整 備 等 補 助 金 収 益 1,000

<資金収支計算書の仕訳>

(借) 支 払 資 金 1,000 (貸) 施 設 整 備 等 補 助 金 収 入 1,000

③ 国庫補助金等特別積立金の積立時の仕訳：(②と同時)

<貸借対照表，事業活動計算書の仕訳>

(借) 国 庫 補 助 金 等 特 別 積 立 金 積 立 額 1,000 (貸) 国 庫 補 助 金 等 特 別 積 立 金 1,000

④ 補助金入金時の仕訳：

<貸借対照表，事業活動計算書の仕訳>

(借) 現 金 預 金 1,000 (貸) 未 収 補 助 金 1,000

⑤ 減価償却の仕訳(決算)：

<貸借対照表，事業活動計算書の仕訳>

(借) 減 価 償 却 費 400* (貸) 車 輛 運 搬 具 400
* $2,000 \times 0.200 = 400$

⑥ 国庫補助金等特別積立金の取崩しの仕訳(決算)：

<貸借対照表，事業活動計算書の仕訳>

(借) 国 庫 補 助 金 等 特 別 積 立 金 200 (貸) 国 庫 補 助 金 等 特 別 積 立 金 取 崩 額 200
*減価償却費 $400 \times$ 補助割合 $50\% = 200$ または 補助金額 $1,000 \times$ 償却率 $0.200 = 200$

⑦ 固定資産の廃棄(除却)の仕訳：

<貸借対照表，事業活動計算書の仕訳>

(借) 車 輛 運 搬 具 売 却 損 ・ 処 分 損 800* (貸) 車 輛 運 搬 具 800
*取得価額 $2,000 -$ 減価償却累計額 $1,200 = 800$

⑧ 廃棄(除却)に伴う国庫補助金等特別積立金の取崩しの仕訳

<資金収支計算書の仕訳> なし

<貸借対照表，事業活動計算書の仕訳>

(借) 国 庫 補 助 金 等 特 別 積 立 金 400 (貸) 国 庫 補 助 金 等 特 別 積 立 金 取 崩 額 400
*車輛運搬具簿価 $800 \times$ 補助割合 $50\% = 400$ または
補助金等積立額 $1,000 -$ 減価償却による取崩累計額 $600 = 400$

*国庫補助金等の目的は，社会福祉法人が資産取得するための負担を軽減し，最終的には利用者の負担を軽減することにある。そのため「国庫補助金等特別積立金」は取得した資産の減価償却費等の補助割合に相当する金額を取り崩し，資金収支計算書の特別費用の控除項目として計上する。また，対象となった固定資産が廃棄・売却された場合には，当該資産に相当する「国庫補助金等特別積立金」の額を取り崩し，資金収支計算書の特別費用の控除項目として計上する。

* 積立時、取崩時には流動資産と流動負債の差額である支払資金に増減はないので、資金収支計算書の仕訳は不要となる。

(出典：あずさ監査法人(2018, 132-134)を参考に一部、修正加筆。)

5 社会福祉法人における複式簿記の定義と意義

社会福祉法人の経営目的は、福祉施策の実現に寄与する良質なサービスを継続的に提供する事業の運営である。社会福祉法人は、社会福祉事業を実施するために必要な財産を保有し、これを使用することによって適正な事業の運営と、安定的な事業継続可能性を確保できる財産の保全、すなわち安定的な財政状態が期待されているのである。社会福祉法人における会計の機能は、設立者等からの寄付金、政策として交付された施設整備補助金、運営資金としてと給付される措置費や委託費、またはサービスの対価として收受する介護報酬等が、目的事業の運営に効率的かつ有効に使用され、社会福祉事業としての役割を果たす事業活動が実施されていることを説明している報告機能といえよう。

社会福祉法人が社会福祉法人としての役割を果たしているかどうかの検証は、社会福祉法人が法律に基づいて託された社会福祉事業について、法人の執行機関が一定期間における事業活動の成果と財産の状況を報告し、理事会および評議会の承認を受けることで受託責任が解明されることによってなされる。さらにこれらの会計情報を社会に公表することによって社会的責任が明らかとなるのである(宮内・宮内 2020, 12-15)。このように社会福祉法人は、社会的に維持・継続されるべき社会福祉事業を担っているが故に、明確な資金の流れと法人における事業活動の透明化が必要不可欠である。社会福祉法人における日々の活動記録は、日々の取引を複式簿記による2系統の帳簿記録を見れば明らかであり、ここに複式簿記の必要性がある。複式簿記による取引記録は、広く一般企業でもなされているが、一般企業と社会福祉法人の財産と運用をここで改めて比較してみたい。

図表 12-14 社会福祉法人と一般企業の財産と運用の比較

項目		一般企業	社会福祉法人
設立要件		出資（金額要件なし）	寄附および一定の施設・設備要件
事業目的		利益の追求・出資者への還元	社会保障制度・社会福祉事業の実施
資金の調達	施設整備費	資本金（出資）	設立者からの寄付金 国からの施設整備補助金
		金融機関等からの設備資金借入金	独立行政法人福祉医療機構および協調融資借入金
	事業運営費	売上金	介護報酬・措置委託費・保育所運営費（委託費）・自立支援給付金・その他の対価・経常経費補助金・経常経費寄附金
		運転資金借入金	運営資金寄附金（第3号基本金）
財産の運用	固定資産	すべての財源を効率よく運用するためのあらゆる手段を用いる	社会福祉事業を実施する場所の確保
	流動資産		社会福祉のための活動資金
財産の使途制限	固定資産	他律的使途制限なし 使途変更または売却も自由	目的の社会福祉事業に使用し続ける義務（補助金適化法）。変更に戻済義務
	流動資産	利益の配分（配当）・役員賞与等 新規事業への投資（出資）等 自由に投資・運用	社会福祉事業に限定（目的外使用および貸付の禁止）
出資金の回収		配当、株式等の譲渡 残余財産配分請求権	回収なし、配当禁止 役員へ特別利益供与禁止
残余財産の処分		出資割合に応じて出資者へ分配する	国、または同種の社会福祉法人に帰属する
		↓	↓
会計の機能・目的		現在および将来の株主に対する投資意思決定に有用な情報提供	受託責任（社会的な期待）の解明に役立つ情報

出典：宮内・宮内（2020，14）を参考に一部修正・加筆

上図表にみられるように、社会福祉法人の会計は社会福祉事業の実施のために必要な財産を維持管理し、安定的な運営を実施することにある。2014（平成26）年6月24日には、社会福祉法人に対して①社会福祉法人の財務諸表の開示や経営管理体制の強化、②社会貢献の義務化、を内容とする規制改革実施計画が閣議決定された⁽²⁸⁾。このような動向は、社会福祉

⁽²⁸⁾ 2013（平成25）年8月にとりまとめられた社会保障制度改革国民会議報告書において、①医療法人、社会福祉法人について、非営利性や公共性の堅持を前提としつつ、例えばホールディングカンパニーの枠組みのような法人間の合併や権利の移転等を速やかに行うことができる道を開くための制度改正、および②社会福祉法人について、非課税をされているにふさわしい国会や地域への貢献が必要との見解が示され、社会福祉法人の規模拡大や更なる地域への貢献が求められた。

2013（平成25）年10月以降は「介護・保育事業等における経営管理の強化とイコールフティング」が重点課題とされ、①社会福祉法人の財務諸表の開示や経営管理体制の強化、

法人会計基準の改正に伴い変更された会計の区分や会計監査の義務化、財務諸表の公開に影響を与えたと考えられる。これらの実務はすべて日常の会計処理、すなわち複式簿記による帳簿記録がベースである。したがって日々の取引を、複式簿記を用いた帳簿記録から計算書類を作成、公開するという一連の会計手続きが、社会福祉法人の安定的な運営のために維持・管理されるべき財産管理と、社会福祉事業の運営および予算統制を担保しているといえよう。

(謝辞) 本章の執筆にあたり、株式会社福祉会計サービスセンター所長 宮内忍氏、業務部長 上園浩一郎氏には、ご多忙の中、貴重なご意見を賜りました。ここに記して深く謝意を表します。

【参考文献】

- EY 新日本有限責任監査法人(2021)『Q&A 社会福祉法人会計の実務ガイド』EY 新日本有限責任監査法人編，中央経済社。
- あずさ監査法人(2018)『社会福祉法人会計の実務ガイド第3版』あずさ監査法人編，中央経済社，2018年4月1日。
- 岩波一泰(2019)『初めての社会福祉法人会計』税務経理協会。
- 厚生省(1998)「社会福祉基礎構造改革について(中間まとめ)」，中央社会福祉審議会社会福祉構造改革分科会，<https://www.mhlw.go.jp/www1/houdou/1006/h0617-1.html> (2021年8月20日閲覧)。
- 厚生省(1999)「社会福祉基礎構造改革について(社会福祉事業法等改正法案大綱骨子)」，https://www.mhlw.go.jp/www1/houdou/1104/h0415-2_16.html (2021年8月20日閲覧)。
- 厚生省(2000)「社会福祉の増進のための社会福祉事業法等の一部を改正する等の法律の概要」，https://www.mhlw.go.jp/www1/topics/sfukushi/tp0307-1_16.html (2021年8月20日閲覧)。
- 厚生労働省(2011)「社会福祉法人の新会計基準について」，厚生労働省雇用均等・児童家庭局，社会・援護局，障害保健福祉部，老健局，https://www.mhlw.go.jp/topics/2012/03/dl/tp0314-01_51.pdf (2021年8月20日閲覧)。
- 厚生労働省(2012)「社会福祉法人会計基準の校正と作成する計算書類等について」，「社

②特別養護老人ホームの参入規制の見直し，③株式会社やNPOが同種の事業を展開する場合の財政措置の見直し，について議論が行われた。なお，イコールフットィングとは「事業者間における事業を実施するための条件を公平なものとする」との意であり，社会福祉法人と他の経営主体とのイコールフットィングという場合は，介護や保育事業には補助金や税制優遇を受けない民間企業も参画しているのであれば，社会福祉法人が民間企業と同様の事業を行うのであれば，補助金や税制上の優遇措置，参入規制は不要ないし不適切ではないか，という考え方である。(鳥飼総合法律事務所/OAG監査法人・税理士法人2016，7)

- 会福祉法人会計基準の概要」,
- https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/03.html (2021年8月20日閲覧)。
- 厚生労働省(2014a)「社会福祉法人制度の在り方について」, 社会福祉法人の在り方等に関する検討会,
- <https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12201000-Shakaiengokyokushougaihokenfukushibu-Kikakuka/0000050215.pdf> (2021年8月20日閲覧)。
- 厚生労働省(2014b)「参考資料集」, 第2回社会保障審議会福祉部会, 厚生労働省社会・援護局総務課,
- https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12601000-Seisakutoukatsukan-Sanjikanshit-su_Shakaihoshoutantou/0000056679.pdf (2021年8月20日閲覧)。
- 厚生労働省(2019a)「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の留意事項について」, 社援基発0329第3号, 障障発0329第5号, 老総発0329第2号, 厚生労働省子ども家庭局総務課長, 厚生労働省社会・援護局福祉基盤課長, 厚生労働省社会・援護局障害保健福祉部障害福祉課長, 厚生労働省老健局総務課長連名通知,
- <https://www.mhlw.go.jp/content/12000000/000498839.pdf> (2021年8月20日閲覧)。
- 厚生労働省(2019b)「社会福祉法人会計基準の構成と作成する計算書類等について」, 社会福祉法人会計基準,
- https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/dl/03-01.pdf (2021年8月20日閲覧)。
- 厚生労働省(2021)『令和3年度版厚生労働白書資料編』厚生労働省,
- <https://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kousei/20-2/dl/08.pdf> (2021年8月20日閲覧)。
- 齋藤力夫, 中川健蔵(2018)『社会福祉法人の会計と税務の入門』税務経理協会。
- 衆議院(2000)「社会福祉の増進のための社会福祉事業法等の一部を改正する等の法律」法律第百十一号。
- 中央社会福祉審議会社会福祉構造改革分科会(1998)「社会福祉基礎構造改革について(中間まとめ)」, <https://www.mhlw.go.jp/www1/houdou/1006/h0617-1.html> (2021年8月20日閲覧)。
- 鳥飼総合法律事務所/OAG 監査法人・税理士法人(2016)『改正社会福祉法で社会福祉法人の法務・財務はこう変わる!』清文社。
- 宮内忍, 宮内眞木子(2012)『社会福祉法人の新会計基準—移行時の会計処理』, 第一法規。
- 宮内忍, 宮内眞木子(2017)『社会福祉法人会計の実務 第2編会計基準の体系と具体的取扱編』, 社会福祉法人東京都社会福祉協議会。
- 宮内忍, 宮内眞木子(2020)『令和2年版 社会福祉法人会計の実務第1編月次編』, 社会

福祉法人東京都社会福祉協議会。

宮内忍, 宮内眞木子 (2021) 『令和 2 年版 社会福祉法人会計の実務第 2 編決算編』, 社会福祉法人東京都社会福祉協議会。

【参考資料】

厚生労働省「社会福祉法人会計基準」,

https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/03.html (2021 年 8 月 20 日閲覧)。

厚生労働省 「社会福祉法人におけるガバナンス強化と透明性の確保」, 厚生労働省社会・援護局,

https://www8.cao.go.jp/kisei-aikaku/kaigi/meeting/2013/committee2/131127/item1-1_1.pdf (2021 年 8 月 20 日閲覧)。

厚生労働省 「社会福祉法人のガバナンスについて (法人の組織の在り方, 透明性の確保等について)」第 3 回社会福祉法人の在り方等に関する検討会, 厚生労働省社会・援護局,

<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12201000-Shakaiengokyokushougaihokenfukushib> (2021 年 8 月 20 日閲覧)。

第 13 章 法人間の比較分析：私立学校法人と社会福祉法人

小野正芳（千葉経済大学）

石田万由里（玉川大学）

1 基本金の会計処理

学校法人・社会福祉法人では、いずれも基本金が計上される。基本金を計序する非営利組織は他にはなく、基本金の計上に関する簿記処理は、学校法人・社会福祉法人の特徴的な処理であるといえよう。そこで、本章では、学校法人・社会福祉法人で計上される基本金の性質について検討したい。

1.1 学校法人の基本金・引当資産

学校法人には公共性、自主性、永続性という特質がある（高橋・村山 1965, 137-140）。学校法人は寄附によって設立される。寄附は資金拠出者（寄附者）から学校法人への一方的な財産の移転であり、学校法人に寄附された財産は私的な目的には使えないという意味での公共の財産になる（滝澤 2007, 2）。つまり、資金拠出者（寄附者）は学校法人の所有者ではないのであり、学校法人に所有者は存在しない。

そして、仮に学校法人が消滅する場合でも、合併・破産手続きの場合ならば、残余財産は合併等の関係者へ、解散の場合ならば、残余財産は寄附行為において定められている教育事業を営む者へ譲渡されるため（私立学校法第 30 条第 3 項）、資金拠出者（寄附者）が学校法人の所有者となることはない。まさに教育関係者全体（国の役割の一部を担っている者）が教育のための財産を所有するのであり、ここに学校法人の公共性を見いだすことができる。

また、学校法人は、本来なら国が自ら行うべき教育事業の一部を担っているとはいっても、「一般に、創設者の建学の精神を以後独自の学風ないしは伝統として受け継いで永くその普及を図ろうとするところに、固有の意義と存立の理由を見いだせる（高橋・村山 1965, 140）」のであり、公共的、かつ永続的に行われる学校法人の活動は自主性という要素を併せ持つ。ゆえに、学校法人の財産そのものは公共のものであるけれども、学校法人の建学の精神に賛同する寄附者からの寄附によって生じた財産は、建学の精神を実現すべく、学校法人によって自主的に維持・管理されるべきものである。

このように、公共的な役割を負っている学校法人が自主的、かつ、永続的にその活動を行っていくためには、学校法人の事業を継続するために必要となる固定資産の自己資金による

取得・維持が必要となり、その資金的な裏付けとなる基本金の設定・組入という考え方につながる。

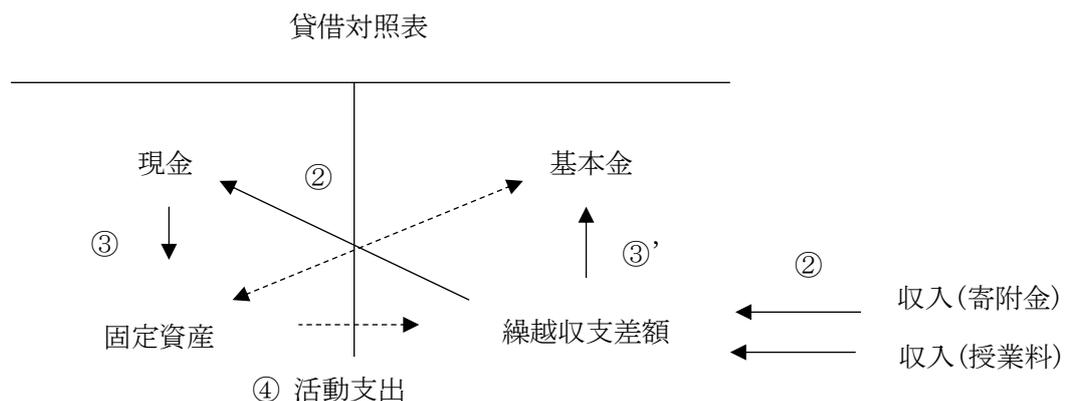
基本金とは「学校法人が、その諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとして、その事業活動収入のうちから組み入れた金額（『基準』第 29 条）」であり、その概念は永続性の要請に応えるべき会計技術（高橋・村山 1965, 140）である。

この会計技術は、すでに述べたとおり、図表 13-1 のように考えることができる（図中の番号は、以下に示す【設例 1】にそろえて変更した）。

②の収入は、簿記処理としては流入時点でそれぞれ収益として扱われ、繰越収支差額に集計される。つまり、法人内で維持すべき金額は何ら決まっておらず、すべての収益が繰越収支差額という純資産の増加としてまとめて扱われることになり、（学校法人設立・それに伴う必要な資産の取得など）明確な目的がある寄附であっても、会計処理（勘定）上は、各種経費を賄うことにも使われる授業料収入などとまとめられる。

ただし、学校法人は公共性・自主性といった性格を有するため、事業継続に必要な固定資産への投資を行い(③), 学校法人が、それと同額を維持すべき金額を決めることとなる(③)。ここで、事業継続に必要な固定資産への支出額と基本金がひもづけられる。

図表 13-1 学校法人内における資金移動



上記の議論は直接的には第 1 号基本金を前提とするが、第 2・3・4 号基本金も同様の性格を有すると考えられる。将来の固定資産取得に充てるために何らかの資産（多くの場合預貯金）を積み立てた場合、それを第 2 号引当資産とすると同時に、同額を第 2 号基本金として積み立てる。

(借) 第 2 号引当資産	××	(貸) 現金 等	××
(借) 基本金組入額	××	(貸) 第 2 号基本金	××

第2号引当資産の段階では引当資産が基本金と紐づけられ、実際に取得された段階で、事業継続に必要な固定資産への支出額が基本金と紐づけられる。第3号基本金相当額は、研究などの特定活動の支出のために設定する基金（第3号引当資産）であり、引当資産と基本金が紐づけられる。

ここで、いずれの基本金に関しても、事業継続に必要な固定資産・引当資産へいくらの支出を行うかは学校法人の自主性によるのであり、その固定資産・引当資産相当額が基本金の計上規準とされる点で共通の性格を有する。このように、純資産が基本金と繰越収支差額のみで構成される学校法人における基本金は、流入時点では区別されていない資金を、維持すべき金額と消費が予定される部分に区分することを目的とする会計技術であるといえる。

1.2 社会福祉法人の基本金と基本財産

社会福祉法人における「基本金」とは「社会福祉法人が事業開始等に当たって財源として受け入れた寄附金の額を計上するものとする。」（会計基準省令第6条1項）とし、第1号基本金から第3号基本金までの合計額を表す。第1号基本金から第3号基本金の内容は次のとおりである。

- (1) 社会福祉法人の設立並びに施設の創設及び増築等のために基本財産等を取得すべきものとして指定された寄附金の額
- (2) 前号の資産の取得等に係る借入金の元金償還に充てるものとして指定された寄附金の額
- (3) 施設の創設及び増築時等に運転資金に充てるために収受した寄附金の額

第1項における「寄附金の額」とは、理事等から出捐された純資産の額である。社会福祉法人の設立においては財团的な性格から、あらかじめ準備すべき資産とその資産の法人における確実な確保のための制度として、従来から設立の許可要件においてその準備すべき資金とその確保のための計画を、設立後における借入金の償還計画を中心とした資金計画も含め、行政に提出することが要求されている。さらに、法人設立後においては補助金の執行状況の調査と共に施設許可要件に該当する財産の取得及び保全の状況について所轄庁の行政指導が行われており、その事業計画の遂行状況は詳細にわたり確認されている。社会福祉法人を運営するための事業活動収益（収入）は、介護保険、措置費、補助金、寄附金によって賄われており、事業形態によって財源も関連法規も異なる。設立時の施設整備またはその後の新設・増設に対して出捐される寄附金が不足の場合は、借入金による調達が一般的である。設備資金借入金の償還財源は、寄附金（第2号基本金）運営費、補助金が考えられる。まず寄附金は先述の「基本金」の内容で確認したとおり「資産の取得等に係る借入金の元金償還に充てるものとして指定された寄附金の額」である。所轄庁は、社会福祉法人の設立、施設の創設、増改築等に係る借入金の償還財源としての寄附の計画に対して「贈与契約書」の提出を要求

しており、寄附の確実な履行に対して厳しく管理している。借入金の償還財源としての運営費は、介護サービスの対価や障害福祉サービス事業の収入によって充当することに制限はない。また、使途制限のある措置費や保育所委託費であっても弾力運用として、その一部を借入金の償還財源とすることが可能である。補助金は市区町村が行う償還補助金があり、一般的には借入元金の償還補助金は、施設整備事業計画時にその償還計画の一環として記載されている。このような償還補助金は建設助成金として国庫補助金等に含めて国庫補助金等特別積立金に計上しなければならないし、その取崩しにあたっても全体として補助対象となっている支出の費用化に対応して行うとされている。なお、運用費と補助金を財源として設備資金借入金の償還が行われた場合は、財源が寄附金ではないので基本金とはならない（宮内 2020, 273-275）。

社会福祉法人における固定資産は、「基本財産」と「その他の固定資産」に区分される。基本財産が存続の基礎となるものであり、基本財産とは「定款において基本財産として定められた固定資産」で、法人存続の基礎となるものであり処分または担保にする場合は、所轄庁の承認が必要である。具体的には、土地、建物（建物および建物附属設備）、定期預金、投資有価証券、とされている。一方「その他の固定資産」とは、「基本財産以外の固定資産」をいい、運用財産の処分等には制限はないが、法人の存続要件となるものは、みだりに処分しないよう留意する。具体的なその他の固定資産はつぎのとおりである。

<その他の固定資産>

- 基本財産以外の土地、建物
- 構築物、機会及び装置、車両運搬具、器具及び備品、建物仮勘定、有形リース資産
- 権利、ソフトウェア、無形リース資産、投資有価証券
- 長期貸付金、事業期分間長期貸付金、拠点区分間長期貸付金
- 退職給付引当資産、長期預り金積立資産、〇〇積立資産
- 差入保証金、長期前払費用、その他の固定資産（宮内 2020, 248）

固定資産をこのように分類するのは、基本財産が法人存続の基礎となるものであるからである。運用についても所轄庁の承認等が必要であり、その他の固定資産との違いを明示する必要があるためである。

学校法人と社会福祉法人における純資産項目に関する扱いをまとめると、図表 13-2 のとおりである。

図表 13-2 学校法人と社会福祉法人の純資産項目に関する扱い

	学校法人	社会福祉法人
純資産の構成	第 1 号基本金 第 2 号基本金 第 3 号基本金 第 4 号基本金 繰越収支差額	第 1 号基本金 第 2 号基本金 第 3 号基本金 国庫補助金等特別積立金 その他積立金 繰越活動増減差額
基本金の定義	基本金とは「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、その事業活動収入のうちから組み入れた金額」(『学校法人会計基準』第 29 条)	「社会福祉法人が事業開始等に当たって財源として受け入れた寄附金の額を計上するものとする。」(社会福祉法人会計基準省令 6 条 1 項)
基本金の種類	<p>■第 1 号:学校法人が設立当初に取得した固定資産の設置、既設の学校の規模の拡大、教育の充実向上のために取得した固定資産の価額</p> <p>■第 2 号:学校法人が新たな学校の設置又は既設の学校の規模の拡大、教育の充実向上のために将来取得する固定資産の取得に充てる金銭その他の資産の額</p> <p>■第 3 号:基金として継続的に保持し、かつ、運用する金銭その他の資産の額</p> <p>■第 4 号: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</p>	<p>■第 1 号:社会福祉法人の設立並びに施設及び増築等のために基本財産等を取得すべきものとして指定された寄附金の額。ただし、次については含めない。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・地方公共団体から無償または低廉な価額により譲渡された土地、建物の評価額(または評価差額)は国庫補助金等を含める。 ・設備の更新、改築等に当たっての寄付金。 <p>■第 2 号:資産の取得等に係る借入金の元金償還に充てるものとして指定された寄附金の額。</p> <p>■第 3 号:施設の創設および増築時に運転資金に充てるために收受した寄附金の額。</p>
基本金の金額	法人によって、活動継続のために保持すべきと判断された固定資産相当額(支出額基準)。	「寄附金」として受け入れた金額(収入額基準)。

また、学校法人・社会福祉法人における、資金財源・取得資産・純資産項目の関係を示すと、図表 13-3 のとおりである。

図表 13-3 資金財源・取得資産・純資産項目の関係

純資産項目		取得資産	財源		【設例】	摘要
学校	社会福祉					
第 1 号 基本金	第 1 号基本金	法人の活動の ために必要な 固定資産	寄附金		【設例 1】	(社)基本財産＝基本金＝寄附額 (学)取得財産＝基本金≠寄附額
	国庫補助金等 特別積立金		補助金		【設例 5】	
	繰越活動 増減差額		事業収入		—	
	第 2 号基本金	土地 建物 構築物 車両運搬具 器具・備品等	借 入 金	寄附金	【設例 2】	借入金で固定資産取得 →借入金を寄附金で返済
	国庫補助金等 特別積立金			補助金	【設例 3】	借入金で固定資産取得 →借入金を補助金
	繰越活動 増減差額			事業収入	【設例 4】	借入金で固定資産取得 →借入金を事業収入で返済
	その他の 積立金		(学校)引当資産 (社福)積立金		【設例 6】	
第 2 号 基本金	その他の 積立金	引当資産	事業収入		—	固定資産取得のための基金等
第 3 号 基本金	—				—	研究資金等に関する基金
第 4 号 基本金	第 3 号基本金	現預金等	寄附金		—	法令上求められる運転資金
	—				—	
—	その他の 積立金	引当資産	事業収入		【設例 7】	固定資産取得以外の特定目的 のための基金等

2 寄附による固定資産の取得の会計処理と比較分析

最初に、寄附を財源として事業継続に必要な固定資産を取得した場合の処理について、設例を使って検討する。なお、以降の設例では、すべて現金にて資金のやり取りを行っているものとする。

【設例 1】寄附によって固定資産を取得するケース

- ① 学校法人が校舎建設のための土地 100 の寄附を、社会福祉法人が老人ホーム建設のための土地 100 の寄附を受けた。また、同日、決算を迎えた。
- ② 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ建物建設のため現金 300 の寄附を受けた。
なお、社会福祉法人においては、基本金の組入れを行う。
- ③ 学校法人が校舎 200 を、社会福祉法人が老人ホーム 300 を建設した。
- ④ 決算日となり、学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、③の建物について減価償却（耐用年数：8 年、償却方法：定額法、記帳方法：間接法）を行う。なお、学校法人においては、基本金の組入れを行う。
- ⑤ 学校法人・老朽化した施設の更新資金として寄附 400 を受けた。
- ⑥ 学校法人が旧校舎 200 を新校舎 300 へ、社会福祉法人が旧老人ホーム 300 を新老人ホーム 400 へ更新した。
- ⑦ 決算日となり、学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、⑥の建物について減価償却（耐用年数：8 年、償却方法：定額法、記帳方法：間接法）を行うとともに、必要に応じて、基本金の組入れを行う。

仕訳の形で示すと次のとおりである。

取引	学校法人	社会福祉法人	差異
①	土地 100 / 寄附金収益 100 基本金組入額 100 / 第 1 号基本金 100	基本財産 土地 100 / 施設設備等寄附金収益 100 基本金組入額 100 / 第 1 号基本金 100	なし
②	現金 300 / 寄附金収益 300	現金 300 / 施設設備等寄附金収益 300 基本金組入額 300 / 第 1 号基本金 300	組入金額 組入タイミング
③	建物 200 / 現金預金 200	基本財産建物 300 / 現金 300	
④	減価償却費 25 / 減価償却累計額 25 基本金組入額 200 / 第 1 号基本金 200	減価償却費 37.5 / 減価償却累計額 37.5	

⑤	現金 400／寄附金収益 400	現金 400／施設設備等寄附金収益 400	更新時の基本 組入の扱い(更新 時の増額分)
⑥	減価償却累計額 200／建 物 200 建 物 300／現 金 300	減価償却累計額 300／基本財産 建物 300 基本財産 建物 400／現 金 400	
⑦	減価償却費 37.5／減価償却累計額 37.5 基本金組入額 100／第 1 号基本金 100	減価償却費 50／減価償却累計額 50 (基本金組入額 400／第 1 号基本金 400) ※	

※ 増築の際の寄付金は基本金に含めるが、更新・改築にあたっての寄付金は基本金に含めない。

2.1 取引①について

学校法人においては、土地を計上するとともに、寄附金収益を計上する。先に述べた通り、いったん収益として処理されることとなる。そのうえで、この土地が事業継続に必要な資産であると認定されるため基本金が併せて計上されることとなる。

社会福祉法人においては、基本金の組入れ対象となるのは、土地、施設の創設、増築、増改築における増改築分、拡張における面積増加分および施設の創設および増築等における初年度設備整備、非常通報装置設備、屋外消火栓設備等の基本財産等の取得にかかる寄附金である。①は特別養護老人ホーム創設のための土地を寄付であるので、施設の創設となり、基本金（第 1 号）組入れの対象となる。したがって、基本財産と基本金は同額となる。

以上のように、寄附が現物資産で行われ、その資産が法人の主たる活動に使われるケースにおいては、①のプロセスおよび効果に学校法人と社会福祉法人で違いはない。

2.2 取引②～④について

学校法人においては、受け取った寄附金を収益とする（②）。その後、事業継続に必要な固定資産を取得した処理を行うとともに、その固定資産相当額の基本金を組み入れる（③）。当該固定資産を減価償却すると当該固定資産の帳簿価額が引き下げられるが、継続的な活動を中止しない限り基本金の取り崩しは行わないため、時間の経過とともに、固定資産と基本金の金額に相違が生じることになる。このように、基本金が計上される際の測定規準は取得した事業継続に必要な固定資産の金額（支出額）であり、固定資産と基本金が常に一致しているわけではない。

社会福祉法人においては、①で述べた基本金の組入れ対象である「施設の創設」にあたる施設の創設のための寄付であるため、寄附を受け入れたときに基本金（第 1 号）に組み入れる（②）。社会福祉法人が維持・継続されるために必要な建物を建築する場合、固定資産は基本財産として計上される。固定資産の減価償却の処理は、間接法も認められているが原則として直接法を用いる。なお、実務上は月次の事業活動計算の平準化のため、減価償却費およ

び国庫補助金等特別積立金取崩額は、月次で計上し、決算時に確定差額を計上する場合があります。

以上のように、寄附が金銭で行われた場合には、学校法人と社会福祉法人で同様の取引を行っているにもかかわらず、基本金とされる金額に違いが出ている。

2.3 取引⑤～⑦について

学校法人においては、更新した事業継続に必要な固定資産の取得原価が更新前の当該固定資産の取得原価を超える場合、当該超過額を追加で基本金に組み入れる。本設例では、旧建物の取得原価は 200 であったが、新建物の取得原価が 300 であり、維持すべき金額が 100 だけ多くなる。その 100 を追加で第 1 号基本金とする。すなわち、更新時点において、事業を継続するためには追加で 100 の資金を法人内に維持しなければならない状況になったため、第 1 号基本金を計上するとともに基本金組入額として繰越収支差額から 100 だけ分離する措置である。仮にその資金 100 が運営資金（人件費など）として法人外に流出した場合には、繰越収支差額がその分だけ減少する（マイナスになる）ことを通じて、事業を継続するために必要な資金が法人内に維持されていないことを表すことになる。

社会福祉法人においては、設備の更新にあたって寄附金を受け入れた場合については、基本金には含めない。基本金を財源として取得した固定資産でも、必ず基本金に組入れるとは限らない。例えば、現金を寄付として受領したが、一部が施設の空調設備や給排水設備等の建物附属設備に使用された場合等も基本金の組入れはしない。

以上のように、継続的な活動を行うために必要な資産を更新した際には、その資産が法人の運営のため維持されるべきものであれば、追加される基本金に違いが生じる。

2.4 小括

学校法人においては寄附金をいったん収益としたうえで、法人自体が維持すべき金額としての基本金を決定する。一方、社会福祉法人においては、事業活動を継続するために維持すべき基本財産を取得するために収受した寄附金相当額が基本金とされている。ここに違いが生じる。

この違いは法人の自主性に関する考え方に起因すると考えられる。冒頭で述べた通り、学校法人の活動には自主性が認められ、その財産は公共の財産であり、所有者を想定しておらず、学校法人の活動目的を最もよく実現できるような資金の使い方が学校法人の自主性に基づいて決められる。すなわち、学校法人自体があらゆる資金提供者から独立した存在であると考えられている。一方で、社会福祉法人は寄附財源の使用方法などについて相当の制限が加えられている。社会福祉法人は、従来の公益法人に代わり、強い公的規制の下、助成を受けられる特別な法人として創設された経緯から、所轄庁による規制・監督と支援・助成が一

体的に行われ、安定的な事業の実施を確保するための仕組みが制度化されている。

このように、基本金という科目は同一であっても、資金提供者との関係の違いが基本金の金額の決定に大きな影響を与えていると考えられる。

3 借入による固定資産取得の会計処理と比較分析

次に、借入金を財源として事業継続に必要な固定資産を取得した場合の処理について、設例を使って検討する。社会福祉法人においては、借入金の返済方法によって、計上される純資産項目に違いが出るが、学校法人ではそのような違いは生じない。

3.1 固定資産取得のための借入金を寄附金で返済するケース

まず、固定資産取得のための借入金を寄附金で返済するケースについて検討する。

【設例 2】 固定資産取得のための借入金を寄附金で返済するケース

- ① 学校法人が校舎建設に、社会福祉法人が老人ホーム建設に当たって 300 を借り入れた。
- ② 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、借入資金にて建物 300 を建設した。
- ③ 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、借入金返済のための寄附 200 を受けた。

なお、社会福祉法人においては、基本金の組入れを行う。

- ④ 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、借入金 100 を返済した。

- ⑤ 決算日となり、学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、③の建物について減価償却（耐用年数：8年、償却方法：定額法、記帳方法：間接法）を行う。

なお、学校法人においては、基本金の組入れを行う。

仕訳の形で示すと次のとおりである。

取引	学校法人	社会福祉法人	差異
①	現金 300 / 借入金 300	現金 300 / 借入金 300	組入金額 (基本金 ≠ 固定資産・基本財産) 組入タイミング
②	建物 300 / 現金 300	建物 300 / 現金 300	
③	現金 200 / 寄付金収入 200	現金 200 / 設備資金借入金元金償還寄付金収益 200 支払資金 200 / 設備資金借入金元金償還寄付金収入 200 基本金組入額 100 / 第 2 号基本金 100	
④	借入金 100 / 現金 100	設備資金借入金 100 / 現金 100 設備資金借入金元金償還支出 100 / 支払資金 100	

⑤	減価償却費 50 / 減価償却累計額 50	減価償却費 50 / 減価償却累計額 50
	基本金組入額 100 / 第1号基本金 100	設備資金償還積立金積立額 100 / 設備資金償還積立金 100 設備資金借入金 100 / 一年以内返済予定設備資金借入金 100

本設例では、全額借入にて固定資産を取得している。

学校法人においては、借入金を返済した期間に、返済額と同額が第1号基本金として組み入れられる。借入金を返済したということは、返済した部分について、当該固定資産を事業収入などの自由に処分できる資金で調達することを意味するからである。そして、借入金を全額返済した段階で、固定資産の取得原価相当額が第1号基本金とされることになる。ここでも明らかなように、第1号基本金とされる金額は、その時点で固定資産取得のために支出が終わっている部分である。

なお、【設例4】で示すように、取得資金の一部に事業収入を利用している場合には、その部分については取得時に基本金に組入れられるため、取得金額に対する借入金等の割合によって最終的な基本金の額が変わることはない。つまり、学校法人においては、寄附金・借入金・事業収入などの自由資金のいずれで固定資産を取得したとしても、最終的に第1号基本金となる額は、取得した固定資産の金額によるため、財源の違いが基本金に与える影響は計上タイミングの問題に限られる。

社会福祉法人において、第2号基本金は、借入金が生じた場合において、その借入金の返済を目的として収受した寄附金の総額であるため、借入金の返済にはそれに相当する償還計画に基づく寄附であることが前提である。したがって、当該年度の償還金に対する寄附金であるので、設備資金借入金元金償還寄附金収益が計上された時点で基本金(第2号)を計上する(③)。借入金償還のための寄附金は200であるが、当年度の返済額は100なので基本金の組入額は100であり、残額は積立金とする。償還借入金の返済財源が全額寄附の場合、資金収支計算書(CF)の「設備資金借入金元金償還寄附金収入」と「設備資金借入金元金償還支出」は同額になる。この一連の会計処理をすることによって資金収支計算書の収入・支出が同額となり、当年度の当期資金収支差額に影響を及ぼさない。このような場合には当初予算または補正予算で理事会の承認が必要である。また寄附金の受け入れについても、理事長の承認が必要(社会福祉法人定款第26条)となるので、その時点で補正の検討を行う。なお、次年度の償還時の仕訳は次のとおりである。この計処理の結果、次年度の当期資金収支差額にも影響を及ぼさない。

①【一般】現金 100 / 設備資金償還積立資産 100

【資金】支払資金 100 / 設備資金償還積立資産取崩収入 100

②【一般】設備資金償還積立金 100／設備資金償還積立金取崩額 100

【資金】仕訳なし

③【一般】基本金組入額 100／基本金 100

【資金】仕訳なし

④【一般】一年以内返済予定設備資金借入金 100／現金 100

【資金】設備資金借入金元金償還支出 100／支払資金 100

なお、社会福祉法人会計基準では複数の借入金が勘定科目として挙げられているが、第 2 号基本金の対象借入金は「設備資金借入金(一年以内返済予定設備資金借入金)」のみとなる。

3.2 固定資産取得のための借入金を補助金で返済するケース

次に、固定資産取得のための借入金を補助金で返済するケースについて検討する。

【設例 3】固定資産取得のための借入金を補助金で返済するケース

① 学校法人が校舎建設に、社会福祉法人が老人ホーム建設に当たって 300 を借り入れた。

② 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、借入資金にて建物 300 を建設した。

③ 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、借入金返済のための補助金 200 を受けた。

なお、社会福祉法人においては、積立金の積立てを行う。

④ 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、借入金 100 を返済した。

⑤ 決算日となり、学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、上記建物について減価償却（耐用年数：6 年，償却方法：定額法，記帳方法：間接法）を行う。

なお、学校法人においては、基本金の組入れを行う。

仕訳の形で示すと次のとおりである。

取引	学校法人	社会福祉法人	差異
①	現金 300／借入金 300	現金 300／借入金 300	
②	建物 300／現金 300	建物 300／現金 300	純資産項目
③	現金 200／補助金収入 200	現金 200／設備資金借入金元金償還補助金収益 200 国庫補助金等特別積立金積立額 33／国庫補助金等特別積立金 33	組入金額 (基本金≠固定 資産・基本財産)
④	借入金 100／現金 100	借入金 100／現金 100	組入タイミン グ
⑤	減価償却費 50／減価償却累計額 50 基本金組入額 100／ 第 1 号基本金 100	減価償却費 50／減価償却累計額 50	

学校法人においては、借入金返済のための補助金であったとしても、いったん収益として組み入れられる一方で、返済額と同額が第1号基本金とされる。これまで同様、計上されるタイミングを除いて、財源の違いが基本金に反映されることはなく、事業収入などの自由資金で調達された固定資産相当額が第1号基本金とされる。

【設例3】は3回分割返済を想定している。補助金がまとめて入金される場合には、繰越収支差額で補助金相当額が維持され、翌期へ繰り越される必要があるが、そのための会計的な仕組みはない。

社会福祉法人では、借入金返済の補助金であれば、附属明細書の「基本財産及びその他固定資産（有形・無形固定資産）の明細書（別紙3⑧）の脚注1.の処理、設備資金元金償還補助金がある場合には、償還補助額を記載した上で、国庫補助金取崩計算を行う。社会福祉法人における償還補助金は、設備資金借入金の償還期間に渡り補助金が入金されるので、設例のような短期間の償還補助金は想定できない。例えば、都道府県や区市町村が総額300を20年間に渡り、毎年15補助するというようなケースとなるため、あらかじめ償還補助金の総額が決定されているものとなる。この場合、あらかじめ償還補助金の総額が決定されるので、固定資産管理台帳（減価償却資産台帳）では、国庫補助金等特別積立金には300を計上し、毎年の取崩し計算も300を取得原価として行う。ここでは学校法人との比較という観点から、上記設例の場合、200が償還補助金の全額（③）とすれば、国庫補助金等特別積立金取崩額は33円（ $200 \div 6$ 年）計上される（厚生労働省（2019b）15の（2）イ）。

3.3 固定資産取得のための借入金を自己資金で返済するケース

最後に、固定資産取得のための借入金を自己資金で返済するケースを検討する。

【設例4】固定資産取得のための借入金を自己資金で返済するケース

- ① 学校法人が校舎建設に、社会福祉法人が老人ホーム建設に当たって300を借り入れた。
- ② 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、借入資金にて建物300を建設した。
- ③ ー
- ④ 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、借入金100を返済した。
- ⑤ 決算日となり、学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、上記建物について減価償却（耐用年数：6年、償却方法：定額法、記帳方法：間接法）を行う。

なお、学校法人においては、基本金の組入れを行う。

仕訳の形で示すと次のとおりである。

取引	学校法人	社会福祉法人	差異
①	現金 300 / 借入金 300	現金 300 / 借入金 300	純資産項目 組入金額 (基本金 ≠ 固定資産・基本財産) 組入タイミング
②	建物 300 / 現金 300	建物 300 / 現金 300	
③	—	—	
④	借入金 100 / 現金 100	借入金 200 / 現金 200	
⑤	減価償却費 50 / 減価償却累計額 50 基本金組入額 100 / 第1号基本金 100	減価償却費 50 / 減価償却累計額 50	

学校法人においては、返済額と同額が第1号基本金とされる。返済財源が寄附金であれ、補助金であれ、自己資金であれ、返済額(=自己資金で調達したことになる固定資産の金額)が第1号基本金とされる。

社会福祉法人では、介護報酬や自立支援給付費など、原則として用途制限が付されていない報酬等を自己資金とするならば、返済財源は自己資金の場合の方が多い。また、事業活動計算書には表示されないため仕訳例もない。

3.4 小括

借入によって固定資産を調達した場合、その後の返済の財源によって、学校法人と社会福祉法人に違いが出る。基本金の定義が明確に反映されているといえよう。学校法人の基本金は学校法人の業務遂行に必要な固定資産の額であるのに対して、社会福祉法人の基本金は社会福祉法人の業務遂行に必要な固定資産を取得するために受けた寄附の額である。学校法人の基本金が固定資産の取得額という支出額にもとづいているのに対して、社会福祉法人の基本金が寄附金という収入額にもとづいていることがはっきりと反映されている会計処理であるといえる。

4 国庫補助金等による固定資産取得の会計処理と比較分析

4.1 補助金によって固定資産を取得するケース

次に、補助金を財源として事業継続に必要な固定資産を取得した場合の処理について、設例を使って検討する。

【設例 5】 補助金によって固定資産を取得するケース

- ① 学校法人・社会福祉法人が、固定資産取得のための補助金 100 を受領した。
なお、社会福祉法人においては、積立金の積立てを行う。
- ② 学校法人が校舎 100 を、社会福祉法人が老人ホーム 100 を取得した。
- ③ 決算日となり、学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、上記建物について減価償却（耐用年数：4 年、償却方法：定額法、記帳方法：間接法）を行う。
なお、学校法人においては、基本金の組入れを行う。
- ④ 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、上記資産を廃棄した。

取引	学校法人	社会福祉法人	差異
①	現金 100 / 補助金収益 100	現金 100 / 施設設備等補助金収益 100 国庫補助金等特別積立金積立額 100 / 国庫補助金等特別積立金 100	純資産項目 組入金額 組入タイミング 取崩しの有無
②	建物 100 / 現金預金 100	建物 100 / 現金 100	
③	減価償却費 25 / 減価償却累計額 25 基本金組入額 100 / 第 1 号基本金 100	減価償却費 25 / 減価償却累計額 25 国庫補助金等特別積立金 25 / 国庫補助金等積立金取崩額 25	
④	減価償却累計額 100 / 建物 100 (※第 1 号基本金 100 / 基本金取崩額 100)	減価償却類家額 100 / 建物 100	

※ 当該固定資産を利用する事業をやめる場合にのみ取り崩す。

学校法人においては、受け取った補助金が収益とされ、繰越収支差額に集計される。そして、補助金を使って固定資産を取得した場合、寄附金を使った処理と同様に、固定資産の金額相当額の第 1 号基本金が計上される。つまり、財源の違いによる純資産項目の違いはないということである。なお、施設が更新されるということは、学校法人の活動を継続しているということであり、基本金の取り崩しは行われず、新資産の取得原価が増加した場合には、その分だけ第 1 号基本金が増加される。

社会福祉法人における国庫補助金等特別積立金は、施設及び設備の整備のために国または地方公共団体等から受領した国庫補助金等に基づいて積み立てられたものであり、当該国庫補助金等の目的は、社会福祉法人の資産取得のための負担を軽減し、社会福祉法人が経営する施設等のサービス提供者のコスト負担を軽減することを通じて利用者の負担を軽減することである（厚生労働省 2019a, 9）。また会計基準では「社会福祉法人が施設及び設備の整備のために国又は地方公共団体等から受領した補助金、助成金及び交付金等の額は国庫補助金等特別積立金に計上する」（会計基準第 6 条第 2 項）ものとされている。なお、国庫補助金

等特別積立金の具体的な内容は次の通りである。

- 施設及び設備の整備のために国及び地方公共団体等から受領した補助金、助成金及び交付金等
- 設備資金借入金の返済時期に合わせて執行される補助金等のうち、施設整備時又は設備整備時においてその受領金額が確実に見込まれており、実質的に施設整備事業又は悦日整備事業に対する補助金等に相当するもの
- その他、地方公共団体から無償又は低廉な価額で譲渡された土地・建物、民間公益補助事業による助成金、共同募金会からの施設整備及び設備整備事業に係る分配金（トーマツ 2019, 269）

国庫補助金等特別積立金は、毎会計年度、国庫補助金等により取得した資産の減価償却費等により事業費用として費用配分される額の国庫補助金等の当該資産の取得原価に対する割合に相当する額を取り崩し、事業活動計算書のサービス活動費用に控除項目として計上しなければならない。また、固定資産を除去する場合の国庫補助金等特別積立金の取崩し、事業活動計算書の特別増減による費用の控除項目として計上する（厚生労働省 2019a, 9）。なお、非償却資産である土地に対する国庫補助金等は、原則として取崩しという事態は生じず、将来にわたって純資産に計上する。さらに、設備資金借入金の返済時期に合わせて執行される補助金のうち、施設整備時または設備整備時においてその受領金額が確実に見込まれており、実質的に施設整備事業又は設備整備事業に対する補助金等に相当するものとして積み立てられた国庫補助金総額を基礎として支出対象経費（主として減価償却費をいう）の期間費用計上に対応して国庫補助金等特別積立金取崩額をサービス活動費用の控除項目として計上する（厚生労働省 2019b, 15（2）イ；トーマツ 2019, 272-273）。

4.2 小括

補助金による固定資産取得が行われた場合には、学校法人においては第1号基本金が、社会福祉法人においては国庫補助金等特別積立金が計上される。いずれも純資産項目であるため、純資産においては維持すべき金額が明示される点は同じであるが、社会福祉法人においては財源の違いを明示する点が特徴的である。

そして、さらに特徴的な点は減価償却時である。学校法人においては減価償却を行うのみであるが、社会福祉法人においては減価償却分だけ積立金を取り崩す。すなわち、学校法人においては、減価償却費が計上され、基本金戻入は計上されず、その分だけ法人内に資金が拘束されることになる。学校法人には所有者がない旨、前述したとおりである。この処理は、学校法人の活動を継続していくために必要な資金はどのような財源であっても法人内に維持される必要があること示している。

一方、社会福祉法人では減価償却費が計上されると同時に積立金取崩額が計上される。す

なわち、その分だけ余剰金が計上されることになり、維持する必要のない資金となりうる。国庫から拠出された財源を使って社会福祉法人が活動を行うのであるが、その資金は社会福祉法人の資金に影響を与えない形となっているのである。

ここでも、資金提供者との関係が基本金等の処理に大きな影響を与えている点が指摘できる。

5 引当資産・積立金の充当による固定資産の取得

5.1 引当資産・積立金の充当によって固定資産を取得するケース

次に、引当資産・積立金を充当して事業継続に必要な固定資産を取得した場合の処理について、設例を使って検討する。

【設例 6】 引当資産・積立金の充当によって固定資産を取得するケース

- ① 決算日となり、学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、固定資産取得に備えて、50の積立てを行った。なお、学校法人においては基本金の組入れ、社会福祉法人においては、積立金の積立て基本金の組入れを行う。
- ② 学校法人が校舎 200 を、社会福祉法人が老人ホーム 200 を取得（積立金合計 200：4年後）した。
- ③ 決算日となり、学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、上記建物について減価償却（耐用年数：4年、償却方法：定額法、記帳方法：間接法）を行う。
なお、学校法人においては、基本金の組入れ（振替）を行う。
- ④ 学校法人・社会福祉法人が、それぞれ、上記資産を廃棄した。

取引	学校法人	社会福祉法人	差異
①	第2号引当資産 50 / 現金 50 基本金組入額 50 / 第2号基本金 50	設備整備積立資産 50 / 現金 50 設備整備積立金積立額 50 / 設備整備積立金 50	純資産項目 組入金額 組入タイミング 維持・取崩の扱い
②	建 物 200 / 第2号引当資産 200	建 物 200 / 現金 200 設備整備積立金 50 / 設備整備積立金取崩額 50 現金 50 / 設備整備積立資産 50	
③	減価償却費 50 / 減価償却累計額 50 第2号基本金 200 / 第1号基本金 200	減価償却費 50 / 減価償却累計額 50	

④	減価償却累計額 200 / 建 物 200 (※第1号基本金 200 / 基本金取崩額 200)	減価償却額 200 / 建 物 200	
---	---	---------------------	--

※ 当該固定資産を利用する事業をやめる場合にのみ取り崩す。

学校法人においては、まだ固定資産が取得されていなくても、固定資産取得のために資産を積み立てる場合（預金などを特定の引当資産として処理する）、当該資産相当額を第2号基本金とする。そして、対象となる固定資産を取得した場合に、第2号基本金を第1号基本金に振り替える。最終的に取得した固定資産相当額の第1号基本金が計上されることになる。つまり、手元資金で即時取得した場合、借入によって取得した場合、先行積立後に取得した場合のいずれであっても、取得した固定資産相当額の第1号基本金が計上される会計構造になっている。

社会福祉法人においては、建物建設のための積立金の場合、国庫補助金等特別積立金の対象となる補助金は、処分制限期限が到来するまで返還義務が残るので取得時点(②)で取崩しを行うのが一般的である。社会福祉法人でいう「積立金」とは、純資産の部に表示される前出の「国庫補助金等特別積立金」と「その他積立金」とに分類される。「その他積立金」は社会福祉法人特有のものであるため、次節に取り上げる。

5.2 小括

学校法人においては、固定資産取得のために先行的に積み立てを行った相当額を第2号基本金とし、当該固定資産取得時には第1号基本金に振り替える。どのような方法であれ、最終的には取得した固定資産相当額は、第1号基本金に計上される構造となっている。

社会福祉法人では、前節でみたように「国庫補助金等特別積立金」は社会福祉法人が施設及び設備の整備のために国、地方公共団体等から受領した国庫補助金等に基づいて積み立てられた金額であり、基本金はすべて寄附の額であるため、学校法人のように積立金を基本金に振り替える会計処理はない。ここに両法人の「基本金」概念の相違が明確にみられる。

6 その他積立金（理事会決定の積立金）

6.1 その他の積立金の処理

将来の特定目的の費用または損失の発生に備えるために、理事会の議決に基づき事業活動計算書の当期末繰越活動増減差額から積立金として積立額を計上するものとする（社会福祉法人会計基準省令6条3項）。

当期末繰越活動増減差額にその他の積立金取崩額を加算した額に余剰が生じた場合には、

その範囲内で将来の特定の目的のために積立金を積み立てることができる。積立金を計上する際には積み立ての目的を示す名称を付し、同額の積立資産を積み立てるものとする。また積立金に対応する積立資産を取り崩す場合には、当該積立金を同額取り崩す。次に挙げた積立金の例は厚生労働省通知に基づく積立金の一部である。

例：人件費積立金，施設整備等積立金，修繕積立金，備品等購入積立金，保育所施設・設備整備積立金，移行時特別積立金，工事変動積立金，その他の積立金 等

【設例 7】 特定目的の積立金を積み立てた場合

- ① 目的積立金の積立
- ② 目的積立金の取崩

設例	学校法人	社会福祉法人	差異
①	—	施設設備積立金積立 100／施設設備積立金 100 施設設備積立資産(固定)100／現金預金 100	社福のみ積立
②	—	施設設備積立金 100／施設設備積立金取崩額 100 現金預金 100／施設設備積立資産(固定) 100	

6.2 小括

学校法人においては、短期の収支均衡は資金収支計算書（単なる収支）にて繰越収支差額がゼロになることを通じて、長期の収支均衡は活動収支差額（減価償却等の原価配分額を含む）がゼロになることを通じて、経営を安定化（収支を均衡）させることを目標としている。そのため、特定目的の積立金を別途設定して、資金の安定化を図る仕組みはない。

社会福祉法人においては、内部留保の機能を持つ積立金を取り崩すことにより、経営を安定化（収支を均衡）させることができる。また、保育所および措置施設においては、厚労省関係局長連名通知「社会福祉法人が経営する社会福祉施設における運営費の運用及び指導について」で当期末支払資金残高の保有は運営費（措置費）収入の30%以下の保有を目途としているため、この基準を満たすためにやむなく計上しているケースもある。

7 複式簿記の必要性

第11章・第12章の学校法人・社会福祉法人の部分でも見てきたが、学校法人・社会福祉法人の純資産項目の処理に対して、社会におけるその法人の位置づけが重要な影響を与えている。

学校法人の場合、その公共性、自主性が自らの活動で必要であり、かつ、維持すべき固定資産を決定し、所有者がいないがゆえに、それに相当する資金を維持するための会計的措置

として基本金制度を生み出した。すなわち、様々な種類の収入の中から維持すべき資金と消費すべき資金に分類するための仕組みとして複式簿記を必要としているのであり、学校法人の公共性・自主性を守り、それを支えるための簿記の仕組みとして複式簿記を必要としているといえよう。

社会福祉法人の場合、社会的に維持・継続されるべき社会福祉事業を担っているが故に、明確な資金の流れと法人における事業活動の透明化が必要不可欠である。基本金に表示される寄附金、国および地方公共団体等から政策として交付された施設整備補助金、運営資金としてとして給付される措置費や委託費、またはサービスの対価として收受する介護報酬等が、目的事業の運営に効率的かつ有効に使用され、社会福祉事業としての役割を果たす事業活動が実施されていることを説明すること、これらは日々の取引を複式簿記による2系統の帳簿記録を見れば明らかであり、ここに複式簿記の必要性がある。事業運営の透明性の確保は、社会福祉法第59条の2において求められており、計算書類等の公表が社会福祉法人の受託責任の解明に重要である(宮内 2020, 84)と位置づけられている。

(謝辞) 本章の執筆にあたり、社会福祉法人の簿記処理につきまして、株式会社福祉会計サービスセンター所長 宮内忍氏、業務部部长 上園浩一郎氏には、ご多忙の中、貴重なご意見を賜りました。ここに記して深く謝意を表します。

【引用文献】

- 高橋吉之助・村山徳五郎(1965)『学校法人会計基準』について『会計』第87巻第6号、133-154頁。
- 滝澤博三(2007)「学校法人は誰のものか 私学のガバナンスを考えるー下ー」『アルカディア学報』第293号。
- あずさ監査法人(2018)『社会福祉法人会計の実務ガイド第3版』あずさ監査法人編、中央経済社、2018年4月1日。
- 齋藤力夫、中川健蔵(2018)『社会福祉法人の会計と税務の入門』税務経理協会。
- 永田智彦、田中正明(2018)『改訂第二版 社会福祉法人の会計実務』TKC出版。
- 宮内忍、宮内眞木子(2020)『令和2年版 社会福祉法人会計の実務 第1編月次編』社会福祉法人東京都社会福祉協議会。
- 有限責任監査法人トーマツ(2019)『詳解 社会福祉法人会計』清文社。
- 厚生労働省(2019a)「「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の取扱いについて」の一部改正について」、
<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12000000-Shakaiengokyoku-Shakai/0000198617.pdf> (2019年3月29日閲覧)。

厚生労働省（2019b）「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の留意事項について」の一部改正について、
<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12000000-Shakaiengokyoku-Shakai/0000198621.pdf>（2019年3月29日閲覧）。

第5部

現在導入過程にあるグループの簿記

第 14 章 非営利組織会計検討プロジェクトにおける簿記

青木孝暢（白鷗大学）

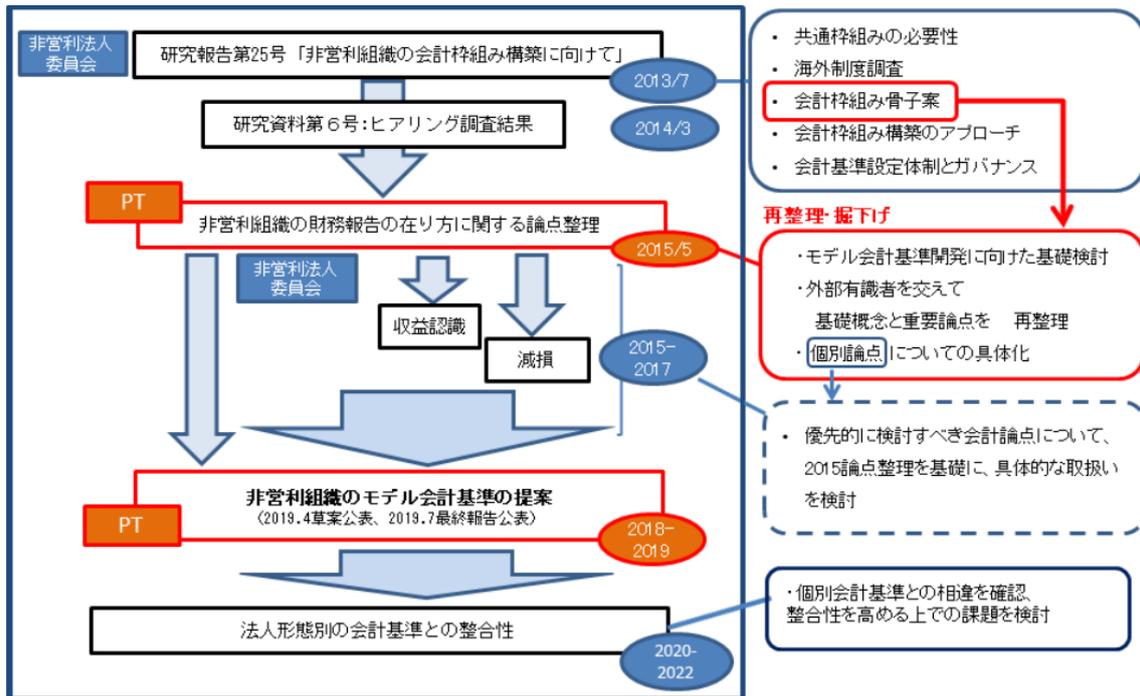
1 はじめに

非営利組織に共通する会計枠組みを構築しようとする日本公認会計士協会による一連の取組みを非営利組織会計検討プロジェクト（以下、「プロジェクト」とする）という。当該プロジェクトは、2013（平成 25）年 7 月に日本公認会計士協会が非営利法人委員会研究報告第 25 号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」（以下、「研究報告」とする）を公表して開始された。また、「研究報告」での提案内容を中心に有識者へのヒアリング調査を実施し、「研究報告」およびヒアリング調査の結果を踏まえて、2015（平成 27）年 5 月に非営利組織会計検討会による報告「非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理」（以下、「論点整理」とする）が公表された。さらに、優先的に検討すべき会計論点について、論点整理を基礎に、具体的な取扱いを検討し、2016（平成 28）年 9 月に非営利法人委員会研究報告第 30 号「非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～反対給付のない収益の認識～」、2018（平成 30）年 12 月に非営利法人委員会研究報告第 34 号「非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～固定資産の減損～」が公表されている。その後、2019（平成 31）年 4 月の公開草案を経て、2019（平成 31）年 7 月には、非営利組織における財務報告の在り方を検討した結果を、非営利組織会計検討会による報告「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」（以下、「報告書」とする）に取りまとめている。「報告書」は、会計基準の基礎にある前提や概念を体系化した「財務報告の基礎概念」（以下、「基礎概念」とする）と、個別の事象について会計上の取扱いを具体的に定めた「モデル会計基準」を附属している。なお、現在のプロジェクトでは、法人形態別の会計基準との整合性を図る取組みが行われている^①。

「報告書」は、非営利組織における財務報告の在り方を検討したものであり、簿記処理に焦点を当てたものではない。しかし、「報告書」で提案された財務報告を達成するために必要な簿記処理を検討することは可能である。最終報告では、非営利組織の会計に特徴的な資源の拘束と資金フローに関する情報の取扱いから、プロジェクトにおける簿記の特徴を明らかにすることを目的とする。

① 内閣府公益認定等委員会のもと開催されている公益法人の会計に関する研究会は、2020（令和 2）年 5 月に「令和元年度公益法人の会計に関する諸課題の検討結果及び整理について」を公表した。当該文書には、2020（令和 2）年 5 月に行われた公益法人会計基準の改正が「報告書」を参照しており、また今後の検討においても参考にする旨の記載がある。

図表 14-1 プロジェクトの経緯



出典：日本公認会計士協会 WEB サイト「非営利組織会計検討プロジェクト」より引用

2 非営利組織の特性と会計枠組みの必要性

プロジェクトは、民間非営利組織を対象に財務報告の在り方について検討を行っている（「報告書」第3章3.（1））。ここで、非営利組織とは、「組織の活動を通じて公益又は共益に資することを目的とし、資源提供者に対して経済的利益を提供することを目的としない組織」である（「論点整理」1.5）^②。ただし、非営利組織においても、組織目的を追求した結果として経済的利益が稼得され、剰余金が蓄積されることがある（「報告書」第3章3.（2））。また、一部の非営利組織では、資源提供者への剰余金の分配が認められている^③。当該組織が資源提供者に対して経済的利益を提供することを目的としているか否かは、経済的利益の大きさ、資源提供者が負うリスク、および資源提供者が期待する見返りを考慮して判断する（「報告書」第3章4.（4））。

^② 非営利組織には、財またはサービスの販売収益を源泉とする組織である独立採算型組織と財またはサービスの販売収益以外の資源流入を源泉とする組織である寄付・補助金依存型組織がある。「報告書」では、独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織の組織特性を併せ持つ非営利組織が存在すること、検討の対象を寄付・補助金依存型組織に限定すると非営利組織会計の二元化が生じることを理由に、独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織の両方を財務報告の検討対象としている（「報告書」第3章4.（3））。

^③ 具体例として、基金制度のある医療法人、定款に残余財産の帰属について定めがない一般社団法人および一般財団法人、経過措置型医療法人、消費生活協同組合がある（「報告書」第3章4.（4））。

従来、社会福祉法人、医療法人、学校法人などの非営利組織は、福祉、医療、教育といったそれぞれ重要な公共サービスを提供してきた。さらに、近年では、多様な価値の提供の主体へとその活躍の場に広がりを見せている。このように非営利組織に対する社会の期待が高まる中で、法人形態が異なる非営利組織において、同種の事業が実施されることが多くなり⁽⁴⁾、各法人のステークホルダーが重複する傾向にある。また、非営利組織は、行政からの補助割合が低下したことなどにより、民間から資源を調達することが重要な課題となっている（「報告書」第1章1.）。

これまで、非営利組織の会計基準は法人形態ごとにその所轄官庁により設定されており、会計処理や表示方法が異なることから、同種の事業を営む法人形態別の財務諸表を横断的に理解することが困難であった。また、会計基準の設定においては、所轄官庁の利便性が重視され、一般の情報利用者のニーズに応えることに主眼が置かれていなかった。そのため、異なる法人形態の非営利組織が同種の事業を営み、かつ民間からの資源調達が重要となっている現代社会においては、法人形態別の財務諸表を横断的に理解することができ、また、一般の情報利用者のニーズに応えることのできる会計枠組みを構築する必要がある（「報告書」第1章2.）。

「報告書」では、会計基準の共通性を高めるとともに、現行制度および実務の継続性も確保するために、非営利組織に共通する財務報告における基礎的な概念を整理するとともに、これを基礎として非営利組織におけるモデル会計基準を開発するアプローチが取られている。ここで、モデル会計基準は、個々の非営利組織に適用される会計処理や表示の基準ではなく、法人形態別の会計基準が開発・改訂される際に参照されることを目的としたものである。異なる法人形態で財務報告の基礎的な概念が共有され、かつ具体的な取扱いを示すモデル会計基準が参照されることにより、基準間の相互整合性が高まることが期待される（「報告書」第1章4.）。なお、「財務報告の基礎概念」と「モデル会計基準」は、企業会計の枠組みからは独立して構築されているが、財務報告目的や組織特性の相違による影響がない限り、企業会計と同じ認識および測定方法が採用される（「報告書」第3章2.）。

3 財務報告の目的と財務諸表

「報告書」における財務報告の目的は、自己のニーズを満たす財務報告書の作成を個別に要求できない利用者の情報ニーズを満たすための一般目的の財務報告である（「基礎概念」4）。したがって、一般目的の財務報告は、自己のニーズを満たすために設計された財務報告書の作成を要求できる利用者の特定のニーズを満たすことを意図していない（「基礎概念」

⁽⁴⁾ 異なる法人形態の非営利組織が同種の事業を実施している具体例としては、医療法人、社会福祉法人、学校法人が営む病院事業、社会福祉法人、医療法人、NPO法人が営む介護事業、および学校法人やNPO法人が営む教育事業などがある（「公開草案」第1章1.

(3)。

5) ⑤。一般の情報利用者に向けた財務報告の目的は、意思決定有用性とスチュワードシップに基づく説明責任である（「基礎概念」18）。

3.1 意思決定有用性

意思決定有用性とは、主たる情報利用者による意思決定に有用な情報を提供することである（「基礎概念」18）。非営利組織のステークホルダーには、資源提供者、債権者、受益者、従業員、ボランティア従事者、地域住民が存在する（「基礎概念」19）。このうち、主たる情報利用者と位置づけられるのは、資源提供者と債権者である（「基礎概念」21）。財務報告によって提供される情報によって、資源提供者は組織に資源を提供するかどうかの判断を行い、債権者は組織との取引関係を持つかどうかの判断を行う（「報告書」第3章4.（7））。なお、税制優遇や補助金等の措置が設けられている非営利組織に対しては、間接的に国民や地域社会から資源が付託されていると捉えることができる（「基礎概念」23）。したがって、資源提供者には、寄附者や補助金・助成金の提供主体のような直接的な資源提供者だけでなく、政府への納税行為を通じて資源を提供することとなる納税者のような間接的な資源提供者も含まれる（「基礎概念」21）。「報告書」では、資源提供者の範囲を広く捉えることが、その他のステークホルダーのニーズにも有用であると考えている（「基礎概念」21）。資源提供者の意思決定に有用な情報を提供するという観点からは、継続的活動能力および組織活動に関する情報が必要となる（「基礎概念」24）。このうち、継続的活動能力に関する情報とは、継続的にサービスを提供するための組織基盤を示す情報である（「基礎概念」24）。継続的活動能力に関して財務報告にとくに期待されるのは、財務情報である（「基礎概念」図表1）。また、組織活動に関して財務報告にとくに期待されるのは、活動努力（資源獲得と資源投入）の情報である（「基礎概念」図表1）。なお、非営利組織の活動成果は、組織の活動実績と当該活動による公益・共益への貢献度合いによって表される。これらの情報を会計上測定することは、多くの場合、非常に困難であり、非財務指標や説明的記述によって財務会計の枠外で表示される（「研究報告」V5.（4）①）。

3.2 スチュワードシップに基づく説明責任

スチュワードシップに基づく説明責任とは、非営利組織に提供された資源を、どのように利用したかについての説明責任のことである（「基礎概念」18）。非営利組織では、組織の活動と成果に期待した資源流入である寄付金、補助金および助成金が重要な財務資源となっている。この場合、非営利組織には、資源提供者に対して資源の利用状況について説明責任がある（「基礎概念」22）。スチュワードシップに基づく説明責任という観点からは、組織活動に関する情報に加えて、資源提供目的との整合性を表す情報が重要となる。ここで、資源提供

⑤ このような利用者として、行政や金融機関等の大口債権者が考えられる。

目的との整合性とは、資源提供目的に沿って資源が利用されているか否かを意味する（「基礎概念」25）。このとき財務報告に期待されるのは、提供資源の適切な利用、とくに指定された使途に合致した資源利用に関する情報である（「基礎概念」25）。

3.3 財務諸表の体系

財務報告に期待される情報のうち、継続的活動能力を表すストック情報として資産、負債および純資産が、組織活動を表すフロー情報として収益および費用が財務諸表の構成要素となる（「報告書」第3章4.（9））。非営利組織では、一般に資本の抛出を伴う資本取引が想定されていないため、資本は構成要素とならない。また、経済的利益の提供を目的としない非営利組織において、収益と費用の差額は活動成果を表さず、構成要素とはならない（「基礎概念」50）。各構成要素は、図表14-2のように整理できる。

図表 14-2 財務諸表の構成要素

構成要素	定 義
資 産	過去の取引または事象の結果として、非営利組織が支配している経済的資源であり、将来の経済的便益またはサービス提供能力をもたらす ⁶⁾ 。
負 債	過去の取引または事象の結果として、非営利組織が資産を放棄する、もしくは引渡しを行う、または用役を提供する義務である。
純 資 産	非営利組織に帰属する経済的資源の純額をいい、資産と負債の差額として表される。
収 益	経済的資源の流入もしくは増価または負債の減少に伴う純資産の増加である。
費 用	経済的資源の費消または義務の履行に伴う純資産の減少である。

出典：「基礎概念」49をもとに筆者作成

財務諸表の構成要素のうち、資産、負債および純資産の状態を表す貸借対照表と、収益および費用とその差額として計算される純資産増減を表す活動計算書の作成が求められる。また、組織の体力を意味する財務健全性を表す資金フロー情報として、キャッシュ・フロー計算書の作成が求められる（「報告書」第3章4.（10））。

⁶⁾ 「基礎概念」では、将来の経済的便益を直接的にはもたらさなくとも、公益または共益に資する組織目的を達成するためのサービス提供能力の源泉となる資源を資産に含めている。この理由として、当該資源の状況に関する情報が継続的活動能力の理解に資すること、および、償却性の当該資源を資産として認識し、減価償却費が毎期の活動努力として計上されることが組織活動の理解に資することがあげられる（「基礎概念」51）。

4 資源の拘束に関する情報

一般の情報利用者に向けた財務報告の目的の1つであるステewardシップに基づく説明責任という観点からは、資源提供目的との整合性を表す情報が重要となる。この情報ニーズに対応するためには、ストック情報とフロー情報の両面において、使途制約の課された資源に関する情報提供を行う必要がある（「基礎概念」26）。以下では、使途制約の課された資源の情報に関する表示区分を中心に、ストック情報を表す貸借対照表とフロー情報を表す活動計算書の非営利組織における特徴的な表示区分を概観する。

4.1 貸借対照表の表示区分

非営利組織では、財務的基盤を担保するために、基本金等の形で資源確保が求められることがある。また、資源提供者がその使途を指定し、資源利用についての一定の拘束を課すことが多い（「基礎概念」53）。このような非営利組織の特性を反映して、純資産は基盤純資産、使途拘束純資産、非拘束純資産、および評価・換算差額等に区分される（「モデル基準」22）。

まず、基盤純資産とは、「法令等に定められた発生事由に従い、組織活動の基盤として保持し続けるために区分経理することを決定した純資産」（「モデル基準」155）と定義される。基盤純資産には、①資源保持の観点から法令上、純資産の区分保持が定められているもの（基本金等）や、②特定の目的のために設置される基金であり、その元本を保持し続けることを目的に純資産における区分経理することを決定したものが含まれる（「モデル基準」156）。つぎに、使途拘束純資産とは、「資源提供者との合意又は組織の機関決定により、使途の制約を受ける資源のうち、基盤純資産に含まれないもの」（「モデル基準」158）と定義される。使途拘束純資産には、①特定の目的の支出を前提として受け入れる寄附金、助成金・補助金、②特定の目的のために設置される基金であって、基金の目的達成のために資金等の直接の利用を前提としているもの、および③償却性資産、非償却性資産を問わず、固定資産の取得に充てられることを前提に受け入れる寄附金、助成金・補助金が含まれる（「モデル基準」159）。そして、非拘束純資産とは、「非営利組織が自らの活動目的を達成する観点から自ら使途を決定できる資源」（「モデル基準」160）と定義される。

このように純資産を区分するのは、資源提供目的との整合性を表すために、資源提供者から提供された資源がどのように利用されたかに関する情報が重要となるためである。また、非営利組織の継続的活動能力を表すためにも、純資産の利用についての制約の有無に関する情報が必要となる（「基礎概念」52）。継続的活動能力に関して財務報告に期待される財務情報には、財務的弾力性や財務健全性が該当するものと考えられる。ここで財務的弾力性とは、FASB 基準書第 117 号「非営利組織の財務諸表」を引用することにより、「法人が自ら保有する資金について、支出の金額とタイミングをどの程度自由に操作できるかという程度」（「研

究報告」注 69) と定義される⁽⁷⁾。財務的弾力性が高いと、予測不可能な支出に対応することができる(「研究報告」注 69)。そのため、財務的弾力性は、継続的活動能力を表すこととなる。また、同額の純資産が計上されている非営利組織であっても、使途が拘束されている資源を多く保有する組織とそうでない組織とでは、財務健全性に重要な影響を及ぼすとされる(「論点整理」8.4)。

なお、助成金によって取得した固定資産に譲渡や他の資産との交換が制限されることがあるように、特定の資産に利用制限が課されることがある。(「論点整理」8.18)。資産を使途制約の有無によって区分表示することは、情報利用者による組織の活動能力や流動性の理解に有用である(「論点整理」8.22)。ただし、資産の拘束性区分情報を貸借対照表上で開示することは、表示の複雑性が増し、理解可能性が損なわれる恐れがある(「報告書」第3章5.(2)①)。そこで、使途について制約のある資産のうち、すべての金融資産とそれ以外の資産については重要性⁽⁸⁾のあるものは、内訳、増減額および残高が注記される(「モデル基準」218)。

4.2 活動計算書の表示区分

活動計算書は、組織活動を示すために、①活動別の表示として経常活動区分、その他活動区分および純資産間の振替区分の3区分を設け(「モデル基準」33.(1))、さらに、並列式の活動計算書を採用することにより、②拘束区分別の表示として使途拘束区分と非拘束区分の2区分を設けている(「モデル基準」33.(2))。

まず、活動別の表示について、経常活動区分では、経常的な活動から生じた収益および費用を記載し、経常収益費用差額を算出する(「モデル基準」34)。つぎに、その他活動区分では、固定資産売却損益や減損損失など経常活動により発生する項目以外の項目からその他収益費用差額を算出し、経常収益費用差額と合算することで収益費用差額を算定する(「モデル基準」35)⁽⁹⁾。そして、純資産間の振替区分では、純資産区分間の振替を記載し、純資産変動額を算出する(「モデル基準」36)。

これに対して、拘束区分別の表示について、使途拘束区分と非拘束区分に分けられるのは、資源流入について使途制約の状況が把握できること、拘束区分の解消や振替を当期の資源流入と区別して把握できること、および「拘束区分の変更勘定」を別途設けることで内部振替であることが明確となることといった理由による(「報告書」第3章5.(2)②)。なお、活

⁽⁷⁾ 財務的弾力性は、非拘束純資産を純資産全体で除して求められる(「研究報告」V4.(3)②)。

⁽⁸⁾ 重要性とは、特定の会計処理および開示内容の省略や虚偽の記載が情報利用者による意思決定に影響を与える可能性を意味する(「モデル基準」4)。

⁽⁹⁾ 非営利組織に法人税等が課される場合や税効果会計が適用される場合には、税引前収益費用差額に法人税、住民税及び事業税と法人税等調整額を加減して税引後収益費用差額が表示される(「モデル基準」35)。

動計算書において、基盤純資産の増減は表示されない⁽¹⁰⁾。これは、組織の活動状況を示すという活動計算書の目的を考慮したためであるとされる（「報告書」第3章5. (2) ②）。組織活動の基盤として維持される資源から構成される基盤純資産は、法令または定款等に基づく組織の機関決定によってのみ繰入れと取崩しが実施される（「報告書」第3章5. (2) ①）。そのため、基盤純資産の増減は、組織の活動状況、とくに活動努力（資源獲得や費消）を示すものではないとみなされていると考えられる。

5 資金フローに関する情報

財務諸表のうち、資金フローに関する情報を表示するのはキャッシュ・フロー計算書である。キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲は、手元現金および要求払預金である（「モデル基準」58）。

キャッシュ・フロー計算書には、通常の事業の実施に係る事業活動によるキャッシュ・フロー、将来に向けた活動基盤の確立のために行われる投資活動によるキャッシュ・フロー、および資金の調達および返済に係る財務活動によるキャッシュ・フローの区分を設ける（「モデル基準」51）。また、キャッシュ・フロー計算書の作成方法については、主要な取引ごとに収入総額と支出総額を表示する方法（直接法）を原則とする（「報告書」第3章5. (2) ③）⁽¹¹⁾。直接法によるキャッシュ・フロー計算書は、資金に該当する現預金勘定または現預金出納帳の増減記録を要約して作成するか、あるいは貸借対照表に計上される収入・収益のズレと支出・費用のズレを活動計算書の収益と費用の各項目に調整して作成する。

なお、キャッシュ・フロー計算書以外に資金フローに関する情報を表示する書類として、収支計算書がある。収支計算書は、資金の範囲が組織形態によって異なり⁽¹²⁾、かつ実務負担が大きくなる⁽¹³⁾ため、財務諸表には含まれない（「報告書」第3章4. (10)）。ただし、このことは、収支計算書の作成を否定するものではない。収支計算書は、組織内部における予算管理や所轄官庁等の特定利用者への報告目的において一定の意義があるため、内部管理目的の計算書としての位置付けが望ましいとされる（「研究報告」V1. (3) ③）。

⁽¹⁰⁾ 基盤純資産のフロー情報は、注記によって示される（「報告書」第3章5. (2) ②）。

⁽¹¹⁾ 直接法以外には、科目ごとに発生額の総額を記載し、関連する短期債権債務部分を調整勘定として表示する簡便法も認められる。ただし、利益を作成表示の出発点とする間接法は、非営利組織に馴染まない作成表示方法であり認められない（「報告書」第3章5. (2) ③）。

⁽¹²⁾ 収支計算書における資金の範囲は、学校法人では短期で流動性の高い資金に限定されるのに対し、社会福祉法人では流動資産および流動負債と定義される。これらの範囲は、予算管理上の資金範囲に合わせて決定される（「研究報告」V1. (3) ③）。

⁽¹³⁾ 収支計算書は、一般的に、継続した帳簿記録を通じて作成され、資金と資金以外が変動する取引については一取引二仕訳する必要がある（「研究報告」V1. (3) ③）。

6 プロジェクトにおける簿記の特徴

ここまで、「報告書」における財務報告の目的、財務諸表の体系、およびその構造について概観してきた。プロジェクトでは、非営利組織に共通する財務報告の在り方が検討されており、勘定や帳簿組織といった簿記に関する言及はわずかである。そこで、以下では、数値例を設け、「報告書」で提案されている会計処理を明らかにし、財務諸表が作成されるプロセスを通じてプロジェクトにおける簿記の特徴を検討する。

6.1 数値例

取引

- ① 非営利組織の設立に際し、基本金 5,000 円を現金で受け取った。なお、当該基本金は、基盤純資産に区分する。
- ② A 事業用の建物の取得に用途が限定された助成金 5,000 円を現金で受け取った。
- ③ 用途に制約のない寄付金 10,000 円を現金で受け取った。
- ④ A 事業用の建物 5,000 円を購入し、代金は②で受け取った現金で支払った。
- ⑤ B 事業に従事する職員の給与手当 4,000 円を現金で支払った。
- ⑥ 役員報酬 1,000 円を現金で支払った。
- ⑦ 基金を設置するため、2,000 円を非拘束純資産から用途拘束純資産へ振り替えた。
- ⑧ 法令の改定により、基盤純資産 1,000 円を取り崩した。なお、当該純資産の用途に制約はない。
- ⑨ 決算につき、④で購入した建物の減価償却費 1,000 円を計上する。
- ⑩ 勘定の締切りを行う。

仕訳

①	(借)	現 金	5,000	(貸)	基 盤 純 資 産	5,000
②	(借)	現 金	5,000	(貸)	受取助成金 (用途拘束)	5,000
③	(借)	現 金	10,000	(貸)	受取寄付金 (非拘束)	10,000
④	(借)	建物 (A 事業・用途拘束)	5,000	(貸)	現 金	5,000
⑤	(借)	給与手当 (B 事業・非拘束)	4,000	(貸)	現 金	4,000
⑥	(借)	役員報酬 (管理・非拘束)	1,000	(貸)	現 金	1,000
⑦	(借)	用途拘束純資産へ振替	2,000	(貸)	非拘束純資産から振替	2,000
⑧	(借)	基 盤 純 資 産	1,000	(貸)	基盤純資産から振替 (非拘束)	1,000
⑨	(借)	減価償却費 (A 事業・用途拘束)	1,000	(貸)	減価償却累計額 (A 事業・用途拘束)	1,000

(借)	受取寄付金 (非拘束)	10,000	(貸)	純資産変動額 (非拘束)	10,000
(借)	純資産変動額 (非拘束)	4,000	(貸)	給与手当 (B事業・非拘束)	4,000
(借)	純資産変動額 (非拘束)	1,000	(貸)	役員報酬 (管理・非拘束)	1,000
(借)	基盤純資産から振替 (非拘束)	1,000	(貸)	純資産変動額 (非拘束)	1,000
⑩ (借)	純資産変動額 (非拘束)	2,000	(貸)	使途拘束純資産へ振替	2,000
(借)	純資産変動額 (非拘束)	4,000	(貸)	非拘束純資産	4,000
(借)	受取助成金 (使途拘束)	5,000	(貸)	純資産変動額 (使途拘束)	5,000
(借)	純資産変動額 (使途拘束)	1,000	(貸)	減価償却費 (A事業・使途拘束)	1,000
(借)	非拘束純資産から振替	2,000	(貸)	純資産変動額 (使途拘束)	2,000
(借)	純資産変動額 (使途拘束)	6,000	(貸)	使途拘束純資産	6,000

勘定

現 金	
① 基盤純資産	5,000
② 受取寄付金 (非拘束)	5,000
③ 受取寄付金 (非拘束)	10,000
	20,000

建物 (A事業・使途拘束)	
④ 現 金	5,000
⑩ 次月繰越	5,000

減価償却累計額 (A事業・使途拘束)	
⑩ 次月繰越	1,000
⑨ 減価償却費 (A事業・使途拘束)	1,000

基盤純資産	
⑧ 基盤純資産から振替 (非拘束)	1,000
⑩ 次月繰越	4,000
	5,000

使途拘束純資産	
⑩ 次月繰越	6,000
⑩ 純資産変動額 (使途拘束)	6,000

非拘束純資産	
⑩ 次月繰越	4,000
⑩ 純資産変動額 (非拘束)	4,000

受取寄付金 (非拘束)	
⑩ 純資産変動額 (非拘束)	10,000
③ 現 金	10,000

給与手当 (B事業・非拘束)	
⑤ 現 金	4,000
⑩ 純資産変動額 (非拘束)	4,000

役員報酬 (管理・非拘束)	
⑥ 現 金	1,000
⑩ 純資産変動額 (非拘束)	1,000

受取助成金 (使途拘束)	
⑩ 純資産変動額 (使途拘束)	5,000
② 現 金	5,000

減価償却費 (A 事業・使途拘束)		基盤純資産から振替 (非拘束)	
⑨ 減価償却累計額 (A 事業・使途拘束)	1,000	⑩ 純資産変動額 (使途拘束)	1,000
⑩ 純資産変動額 (非拘束)	1,000	⑧ 基盤純資産	1,000
使途拘束純資産へ振替		非拘束純資産から振替	
⑦ 非拘束純資産から振替	2,000	⑩ 純資産変動額 (使途拘束)	2,000
⑩ 純資産変動額 (非拘束)	2,000	⑦ 使途拘束純資産へ振替	2,000
純資産変動額 (非拘束)		純資産変動額 (使途拘束)	
⑩ 給与手当 (B 事業・非拘束)	4,000	⑩ 受取寄付金 (非拘束)	10,000
〃 役員報酬 (管理・非拘束)	1,000	〃 基盤純資産から振替 (非拘束)	1,000
〃 使途拘束純資産へ振替	2,000		
〃 非拘束純資産	4,000		
	<u>11,000</u>		<u>11,000</u>
		⑩ 減価償却費 (A 事業・使途拘束)	1,000
		〃 使途拘束純資産	6,000
			<u>7,000</u>
		⑩ 受取助成金 (使途拘束)	5,000
		〃 非拘束純資産から振替	2,000
			<u>7,000</u>

財務諸表

貸借対照表 (期首)

貸借対照表

年 月 日現在

(単位：円)

資産の部	金額	純資産の部	金額
I 流動資産		I 基盤純資産	5,000
現金及び預金	5,000		
資産合計	5,000	純資産合計	5,000

活動計算書

活 動 計 算 書

年 月 日から 年 月 日まで (単位：円)
非 拘 束 使 途 拘 束 合 計

I 経常活動区分

経常収益

受取寄付金 10,000 10,000

受取助成金 5,000 5,000

経常収益計 10,000 5,000 15,000

経常費用

A 事業費 4,000 4,000

B 事業費 1,000 1,000

管理費 1,000 1,000

経常費用計 5,000 1,000 6,000

経常収益費用差額 5,000 4,000 9,000

II 純資産間の振替区分

振替

基盤純資産との振替 1,000 1,000

基盤純資産以外の純資産間の振替 (2,000) 2,000 0

純資産変動額 4,000 6,000 10,000

期首純資産額 0 0 0

期末純資産額 4,000 6,000 10,000

貸借対照表 (期末)

貸 借 対 照 表

年 月 日現在 (単位：円)

資 産 の 部	金 額	純 資 産 の 部	金 額
I 流 動 資 産	10,000	I 基 盤 純 資 産	4,000
現金及び預金		II 使 途 拘 束 純 資 産	6,000
II 固 定 資 産	4,000	III 非 拘 束 純 資 産	4,000
建 物			
資 産 合 計	14,000	純 資 産 合 計	14,000

6.2 数値例における特徴的な会計処理

持分の存在しない非営利組織では資本取引が想定されていないため、純資産の増減は、原則として活動計算書を通じて貸借対照表に反映される（「報告書」第3章4.（10））。したがって、助成金や寄付金を受け入れたときは、当該資源が組織の財務基盤となる場合を除いて、受取助成金や受取寄付金といった収益が計上される（取引②・取引③）。また、使途拘束純資産や非拘束純資産を他の純資産と振り替えた場合も、当該純資産が直接増減するのではなく、「拘束区分の変更勘定」を用いて処理される（取引⑦・取引⑧）。ただし、活動計算書において、基盤純資産の増減を表示する区分は存在しないため、基盤純資産の繰入れや取崩しの際には、当該純資産が直接増減するものと考えられる（取引①・取引⑧）。

また、活動計算書には、使途拘束区分と非拘束区分が設けられており、使途が限定された助成金を受け取った際の受取助成金は拘束区分、使途に制約のない寄付金を受け取った際の受取寄付金は非拘束区分にそれぞれ計上される（取引②・取引③）。同様に、A事業に使途が拘束された建物の減価償却から生じる減価償却費は使途拘束区分、使途の拘束されていない資源の費消を伴う給与手当や役員報酬は非拘束区分にそれぞれ計上される（取引⑤・取引⑥・取引⑨）⁽¹⁴⁾。なお、活動計算書において、経常活動区分における費用は活動別分類⁽¹⁵⁾により表示される（「モデル基準」38）。具体的な科目名は、個々の事業名を付した事業費と管理費となる（「モデル基準」47）。したがって、A事業用の建物の減価償却費は「A事業費」、B事業に従事する職員の給与手当は「B事業費」、および個々の事業を管理するための費用である役員報酬は「管理費」と表示される。

6.3 簿記の特徴

6.3.1 収益と費用の勘定

営利組織（企業）では、収益と費用の勘定は、形態別分類により設定されることが簿記の慣習である。非営利組織では、経常活動区分における費用は活動別分類により表示され、収益とその他活動区分における費用は形態別分類により表示される。そのため、活動計算書における表示科目に従って勘定を設定すると2つの異なる分類方法が混在することとなる。経常活動区分における費用については、注記において形態別分類が開示される（「モデル基準」

⁽¹⁴⁾ 建物の取得に使途が限定された助成金を受け取ることにより計上された使途拘束純資産は、当該建物の耐用年数にわたって、減価償却費が使途拘束区分に計上されることにより非拘束純資産に振り替えられる。これにより、貸借対照表では、使途拘束された資源と固定資産の簿価が対応する。また、活動計算書では、減価償却費が使途拘束された資源で賄われている程度が明らかになる（「研究報告」V3.（3）④）。

⁽¹⁵⁾ 活動別分類とは、「活動に注目し、費目を集約して科目を分類する方法」（「モデル基準」38）である。モデル基準では、組織に提供された資源が各事業においてどのように使用されているかを明らかにするため当該方法が採用されている（「報告書」第3章5.（2）②）。

42)。そのため、非営利組織においても、収益と費用の勘定の設定は、形態別分類によることが望ましいと考えられる。

収益と費用の勘定を形態別分類により設定すると、活動計算書には拘束区分と非拘束区分があるため、勘定で拘束区分を明らかにする必要がある。たとえば、取引③に加えて、用途が限定された寄付金を受け取った場合は、「受取寄付金（非拘束）」の他に「受取寄付金（用途拘束）」といった勘定を設定する。さらに、経常活動区分における費用については、活動別分類による表示が行われるため、活動分類別に勘定を設定しなければならない。たとえば、取引⑤に加えて、A事業に従事する職員の給与手当を支払った場合は、「給与手当（B事業・非拘束）」の他に「給与手当（A事業・非拘束）」といった勘定を設定する。

また、償却資産についても、拘束区分別と活動分類別の勘定の設定が必要となる。これは、資産を償却したときに生じる費用をいずれの拘束区分にどのような表示科目として計上されるか把握するためである。なお、減価償却累計額についても、定率法のように減価償却費の計算に必要となるのであれば、拘束区分別と活動分類別に勘定が設定されることとなる。

これまでの内容から、記帳を主要簿のみに完結させた場合、相当数の勘定を設定しなければならない可能性がある。主要簿への記帳を簡略化するには、拘束区分別や活動分類別の内訳を経費帳や固定資産台帳といった補助簿に記帳する方法が考えられる。拘束区分別や活動分類別の内訳を補助簿から把握することにより、経常活動区分における費用、償却資産および減価償却累計額については、拘束区分別や活動分類別の勘定の設定を省略することができる⁽¹⁶⁾。

6.3.2 拘束区分の変更勘定と純資産変動額

用途拘束純資産や非拘束純資産を他の純資産と振り替えたときに生じる「拘束区分の変更勘定」は、活動計算書において純資産間の振替区分に計上される。本章では、当該勘定の具体的な勘定科目として、「〇〇純資産から振替」と「〇〇純資産へ振替」を使用している。たとえば、「用途拘束純資産へ振替」は、用途拘束純資産へ振り替えたことによる非拘束純資産の減少を表す。一方、「非拘束純資産から振替」は、非拘束純資産から振り替えられたことによる用途拘束純資産の増加を意味する（取引⑦）。なお、「基盤純資産から振替（非拘束）」は、基盤純資産から振り替えられたことによる非拘束純資産の増加であるが、基盤純資産から用途拘束純資産へ振り替えることもあるため、勘定に拘束区分を付す必要がある（取引⑧）⁽¹⁷⁾。

⁽¹⁶⁾ 拘束区分別や活動分類別の内訳を示すことのできる補助簿として、費用には経費帳、償却資産と減価償却累計額には固定資産台帳が存在する。しかし、収益については、このような内訳を示すことのできるような補助簿は一般的には存在しない。したがって、本章では、補助簿を用いるのであれば、収益と費用の勘定は拘束区分別に設定されると考えている。ただし、収益の当該内訳を示すことのできる補助簿が新たに作成されるならば、この限りではない。

⁽¹⁷⁾ 「基盤純資産へ振替」についても、同様に拘束区分が必要となる。

また、一会計期間における使途拘束純資産と非拘束純資産の変動額は、収益費用差額と純資産間の振替額から構成される。したがって、この変動額を活動計算書で算定し、貸借対照表の期末残高に反映するためには、収益と費用だけでなく「拘束区分の変更勘定」の残高も集合勘定へ振り替える必要がある。そこで、本章では、この集合勘定を「純資産変動額」と呼称している。なお、各拘束区分で算定された純資産の変動額が使途拘束純資産と非拘束純資産へそれぞれ振り替えられるため、「純資産変動額」は、拘束区分別に設定されることとなる（取引⑩）。

7 おわりに代えて

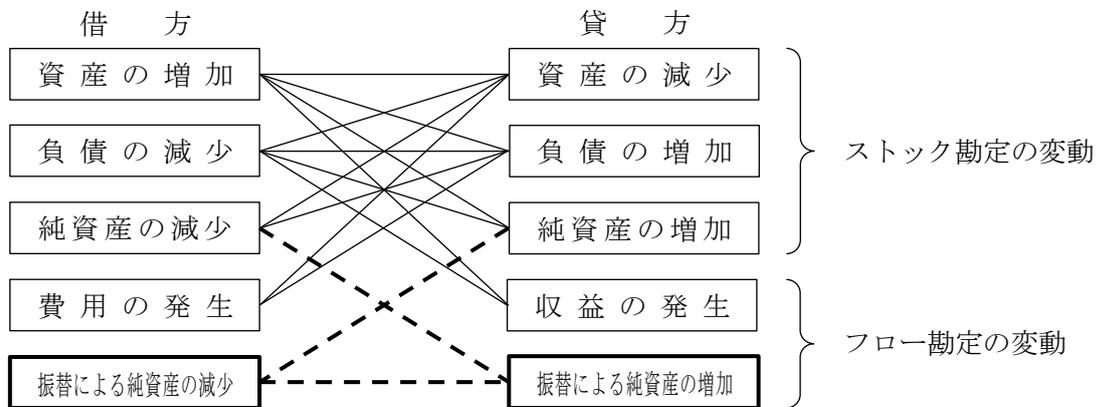
プロジェクトによると、組織の継続的活動能力、活動努力および成果を適切に表現するのは、資源の変動時に認識を行う発生主義であるとする。たとえば、建物は、取得時に固定資産として計上し、耐用年数にわたって減価償却により費用化する。これにより、当該期間に建物を利用して提供されるサービスである活動成果と資源の費消である活動努力を結び付けて把握することができる。また、将来発生する可能性の高い資源流出のうち、当期に負担すべきものには、費用を認識し、負債（引当金）を計上する。負債を適時に計上することにより、組織の実質的な財政状態を示すことができる。このように、発生主義では、貸借対照表におけるストック情報、および活動計算書におけるフロー情報を、資源の流入および流出実態に応じて表示することができる（「研究報告」V2. (3)）。また、発生主義の下では、ストック計算とフロー計算とが帳簿上、有機的に関連付けて記録される複式簿記が採用される（「研究報告」V2. (4)）⁽¹⁸⁾。

複式簿記を前提として、非営利組織における取引要素の結合関係を示すと図表 14-3 のようになる（特徴的な箇所を太線にしており、かつ振替額は点線で示してある）。まず、使途拘束純資産と非拘束純資産は、他の純資産と振り替える際に「拘束区分の変更勘定」を用いて処理される。そのため、営利組織における取引の 8 要素に加えて、「振替による純資産の増加」と「振替による純資産の減少」が取引要素を構成することとなる。つぎに、「拘束区分の変更勘定」は、一会計期間における振替による純資産の変動額を表しているので、活動計算書に計上されるフロー勘定である。したがって、使途拘束純資産と非拘束純資産の間で振替えが行われると、フロー勘定同士が結びつくこととなる。さらに、取引要素のうち純資産の増加・減少における具体的な項目には、基盤純資産と評価・換算差額等が該当する。これらの純資産は、基盤純資産同士など同じ項目間の振替え、または基盤純資産と評価・換算差額等の間での振替えが存在しない。そのため、取引要素としての純資産の増加と減少は、結びつかないものと考えられる。最後に、基盤純資産が使途拘束純資産または非拘束純資産と振

⁽¹⁸⁾ 複式簿記を採用することにより、情報利用者は、財政状態と活動状況を一体的・包括的に理解することができる。また、財務諸表作成者にとっては、会計処理や記帳の誤りを発見しやすくなり、会計の信頼性向上につながる（「研究報告」V2. (4)）。

り替えられると、純資産がフロー勘定と結びついて増加・減少することとなる。

図表 14-3 取引要素の結合関係



活動計算書は、活動努力（資源獲得と資源投入）を中心とする組織活動を表示する財務諸表である。このうち、資源獲得を表すのが組織への資源流入である収益であり、資源投入を表すのが組織における資源費消を表す費用である。なお、純資産間の振替えからは資源の流入や費消が生じず、「拘束区分の変更勘定」は収益・費用の定義を満たさない。したがって、活動計算書の活動別の表示区分のうち、経常活動区分とその他活動区分において組織の活動努力が示されることとなる。しかし、活動計算書では、収益費用差額の下に純資産間の振替区分が設けられる。これは、一般に資本取引のない非営利組織において、使途拘束純資産と非拘束純資産の変動を活動計算書で算定し、貸借対照表の期末残高に振り替えるための区分である。以上のことから、「拘束区分の変更勘定」は、活動努力とはみなされないこれらの純資産の振替えによる変動額を收容し、貸借対照表と活動計算書の連携を維持するための勘定であるといえる。

【参考文献】

梶川融・森洋一（2013）「日本公認会計士協会非営利法人委員会研究報告第 25 号 「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」の概要」『公益・一般法人：公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人の会計・税務・運営の実務専門誌』第 855 巻。

佐藤恵（2016）「非営利組織会計の純資産区分に関する議論—財務的弾力性の観点から」『非営利法人研究学会誌』第 18 号。

柴毅・森 洋一（2015）「「非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理」の概要」『公益・一般法人：公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人の会計・税務・運営の実務専門誌』第 907 巻。

柴毅（2016）「非営利組織会計検討プロジェクトについて」『会計・監査ジャーナル』第 736

号。

柴毅・星野梨恵（2017）「非営利法人委員会研究報告第 30 号「非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～反対給付のない収益の認識～」の概要」『公益・一般法人：公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人の会計・税務・運営の実務専門誌』第 935 巻。

柴毅，松前江里子（2019）「非営利組織の「モデル会計基準」の解説」『公益・一般法人：公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人の会計・税務・運営の実務専門誌』第 994 巻。

日本公認会計士協会（2013）非営利法人委員会研究報告第 25 号『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』。

日本公認会計士協会（2015）非営利組織会計検討会による報告『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』。

日本公認会計士協会（2017）非営利法人委員会研究報告第 30 号『非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～反対給付のない収益の認識～』。

日本公認会計士協会（2019）非営利組織会計検討会による報告，公開草案『非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～』。

日本公認会計士協会（2019）非営利組織会計検討会による報告，『非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～』。

日本公認会計士協会「非営利組織会計検討プロジェクト」，https://jicpa.or.jp/specialized_field/non-profit-accounting/index.html（2020 年 7 月 31 日閲覧）。

〔添付資料〕

貸借対照表の様式

貸 借 対 照 表

年 月 日現在

(単位：円)

資 産 の 部			負 債 の 部		
科 目	当期	前期	科 目	当期	前期
I 流動資産			I 流動負債		
現金及び預金			支払手形		
未収金			未払金		
貸倒引当金			前受金		
有価証券			預り金		
たな卸資産			短期借入金		
前払費用			未払費用		
II 固定資産			未払法人税等		
1.有形固定資産			前受収益		
建物			〇〇引当金		
構築物			II 固定負債		
車両運搬具			法人債		
土地			長期借入金		
建設仮勘定			繰延税金負債		
その他			〇〇引当金		
2.無形固定資産			負債合計		
借地権			純資産の部		
ソフトウェア			科 目	当期	前期
その他			I 基盤純資産		
3.その他の固定資産			II 使途拘束純資産		
投資有価証券			III 非拘束純資産		
長期貸付金			IV 評価・換算差額等		
貸倒引当金			1. その他有価証券評価差額		
繰延税金資産			2. 繰延ヘッジ収益費用差額		
資産合計			純資産合計		
			負債・純資産合計		

活動計算書の様式

活 動 計 算 書			
年 月 日から 年 月 日まで			
			(単位：円)
			当 期
			前 期
			合 計
	非拘束	使途拘束	合 計
I 経常活動区分			
経常収益			
受取寄附金			
受取助成金			
●●事業収益			
○○運用収益			
経常収益計			
経常費用			
○○事業費			
●●事業費			
管理費			
経常費用計			
経常収益費用差額			
II その他活動区分			
その他収益			
・・・			
その他収益計			
その他費用			
・・・			
その他費用計			
その他収益費用差額			
税引前収益費用差額			
法人税、住民税及び事業税			
法人税等調整額			
税引後収益費用差額			
III 純資産間の振替区分			
振替			
基盤純資産との振替			
基盤純資産以外の純資産間 の振替			
純資産変動額			
期首純資産額			
期末純資産額			

キャッシュ・フロー計算書の様式

キャッシュ・フロー計算書

年 月 日から 年 月 日まで

(単位：円)

科 目	当 期	前 期
I 事業活動によるキャッシュ・フロー		
1. 事業活動収入		
寄附金収入		
入会金収入		
会費収入		
●●事業収入		
○○資産運用収入		
事業活動収入計		
2. 事業活動支出		
事業費支出		
管理費支出		
事業活動支出計		
事業活動によるキャッシュ・フロー		
II 投資活動によるキャッシュ・フロー		
1. 投資活動収入		
有形固定資産売却収入		
投資活動収入計		
2. 投資活動支出		
有形固定資産取得支出		
投資活動支出計		
投資活動によるキャッシュ・フロー		
III 財務活動によるキャッシュ・フロー		
1. 財務活動収入		
短期借入金収入		
財務活動収入計		
2. 財務活動支出		
短期借入金返済支出		
財務活動支出計		
財務活動によるキャッシュ・フロー		
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額		
V 現金及び現金同等物の増減額		
VI 現金及び現金同等物の期首残高		
VII 現金及び現金同等物の期末残高		

第 15 章 宗教法人の簿記

—宗教法人法および諸会計規則の比較と複式簿記の必要性—

中野貴元 (全国経理教育協会)

1 はじめに

宗教法人会計において、学校法人会計基準や社会福祉法人会計基準などの他の非営利組織体に見られるような、所轄官庁から定められた統一的な会計規則は現在存在していない。すべての宗教法人が準拠しなければならない宗教法人法に、宗教法人が備え付けるべき決算書に関する規定が存在するのみである。

こうした宗教法人会計の状況について、「各宗教法人の自主性を尊重し、会計処理の基準についても各宗教界、宗派ごとの規則、慣習により行われていることが宗教法人の会計制度の特徴」(吉盛 2013, 13) という見解がある。また、「わが国の多くの宗教法人は、戦時中における公権力の宗教活動への介入や弾圧などの歴史、または政教分離などを理由に、情報を不特定多数の外部に向かって発信する情報開示には消極的な姿勢を示している」(高橋 (尾上) 2002, 86) とする分析もある。

一方で、日本公認会計士協会は、1975 (昭和 50) 年に「宗教法人会計基準 (案)」を、次いで 2001 (平成 13) 年に「宗教法人会計の指針について」(非営利法人委員会研究報告第 6 号) を公表している。また例えば神社本廳は、1960 (昭和 35) 年に被包括法人への基準として「神社財務規程」及び「神社財務規程施行細則」を、日本キリスト教連合会は 2013 (平成 25) 年に「キリスト教会会計基準」及び「キリスト教会会計基準の解説」をそれぞれ公表しており、宗教法人全体あるいは宗教独自の統一的な会計規則の策定をしようとする試みが行われている。

そこで本章は、かかる宗教法人の簿記・会計について法制度と諸会計規則の内容の歴史的変遷及び現状を繙き、宗教法人会計において簿記が果たす役割とその有用性について考察する。

2 宗教法人法会計の導入の経緯

2.1 宗教団体法以前

1899（明治22）年に公布された大日本帝国憲法の第28条で「日本臣民ハ安寧秩序ヲ妨ケス及臣民タルノ義務ニ背カサル限ニ於テ信教ノ自由ヲ有ス」と信教の自由が謳われた一方、宗教団体に対する統一法規が成立するのは、1939（昭和14）年の「宗教団体法」まで俟たなければならぬ。

それ以前にも、1899（明治32）年及び1927（昭和2）年の2度に亘って「宗教法案」が帝国議会に提出されたが、なかんずく仏教界の強い反発があつて廃案となっている（洗1997, 2）。戦前においては、1871（明治4）年の太政官布告の中で神社神道が「国家の宗祀」とされたため、行政側が所謂「神社非宗教論」を盾に宗教行政から外れた扱い^①を受けており（阪本2005, 73）、神社神道は宗教団体法の適用外であつた^②。

2.2 宗教団体法

宗教団体法は、1939（昭和14）年に帝国議会で可決され、翌1940（昭和15）年から施行された（昭和十四年四月八日法律第七十七号）。宗教団体を法人化せしめる法案が2度出されたにも関わらず、いずれも否決されたことは前述の通りであるが、大日本帝国憲法が公布されてから半世紀の時を経て、漸く宗教法人が認められることとなった。

宗教団体法はその第1条において「本法ニ於テ宗教団体トハ神道教派、仏教宗派及基督教其ノ他ノ宗教ノ教団（以下単ニ教派、宗派、教団ト称ス）並ニ寺院及教会ヲ謂フ」とし、神社神道はその適用外とされた。第2条では「教派、宗派及教団並ニ教会ハ之ヲ法人ト為スコトヲ得 寺院ハ之ヲ法人トス」とした上で、第3条で「教派、宗派又ハ教団ヲ設立セントスルトキハ設立者ニ於テ教規、宗制又ハ教団規則ヲ具シ法人タラントスルモノニ在リテハ其ノ旨ヲ明ニシ主務大臣ノ認可ヲ受クルコトヲ要ス」とし、寺院や教会を包括する教派、宗派、教団等の包括宗教団体の設立に当たっては、主務大臣である文部大臣の認可が必要としている。

宗教団体法における会計規定は、包括宗教団体及び各寺院・教会の規則に「財産管理其ノ他ノ財務ニ関スル事項」を記載すべきことを要している（第3条第9項）他、宗教団体が保

^① 1900（明治33）年に内務省宗教局が神社局と宗教局に分離し、神社神道は終戦まで内務省が監督する一方、教派神道を含む他の宗教は宗教局所管とされ、さらに1924（大正13）年に内務省から文部省へと監督官庁が移管されている。

^② 戦前の神社神道に関し「国家の宗祀」所謂「国家神道」の名の下に国教として手厚い保護を受けたとする見解があるが（例えば齋藤力夫2019, 5-6）、実際には1871（明治4）年から1886（明治19）年にかけて段階的に国庫補助が打ち切れ、神職が宗教的言論活動を制限されていたのが実際であつた（葦津2006, 56）

有する宝物や不動産以外の重要財産を、地方長官の管理する財産台帳へ登録を有すること(第6条)、財産台帳の閲覧及び謄本または抄本の交付を請求できること(第9条)、宝物や重要財産の処分や担保に供する行為や借入・保証を行う場合に、事前に地方長官の認可を得ること(第10条)などが見受けられるが、具体的にどのような決算書や帳簿を備え付けなければならないか、といった規定は見受けられない。

宗教団体法には、具体的な決算書や備え付けるべき帳簿の内容は規定されていなかったが、当時の宗教団体の会計整備の状況を見るのに貴重な情報を与えてくれるのが、石井久三郎(1935a)及び石井久三郎(1935b)である。

石井久三郎は「寺院の有する寺有財産は推定二十億圓一寺當り二萬有餘圓擁してゐる、そして之を基本に各寺院は壹所元を切廻してゐるの現状である。斯の如き財務方面より觀た寺院にして今日凡ゆる社會の方面に必要缺くべからざるものとしてゐる簿記即ち寺院の帳簿は何んな組織に又様式に依って其財務の記録、計算、整理が行はれてゐるか、最近私共は用務を帯びて寺院の都洛陽^③の或る寺院起伏するに及んで之を見且つ聞く」(石井久三郎 1935a, 133) 結果、「本山程度のもを除くの外多くは何ら帳簿らしい何物も備へてゐない状況」(石井久三郎 1935a, 133) であつたと嘆き、「故に私共は差當り寺院簿記てふ特殊會計の研究より先づ「寺院には是非共組織立つた帳簿を設備して而して其財務の日々の状況を明瞭正確に記録計算せよ」と主に唱え」(石井久三郎 1935a, 133) だと述べている。つまり、当時の寺院(あくまで石井が調べた限りではあるが)では帳簿が備え付けられていなかったというのである。

石井久三郎は、寺院で帳簿を整備する必要性を(一)法規上の必要、(二)寺院財政確保の爲、(三)住職個人の税務問題解の爲の三点から説いている(石井久三郎 1935a, 134)。この中で(一)は明治5年の教部省達第12号「仏器什物一切帳簿へ記載シ其ノ寺院へ備置ヘキ件」及び明治6年太政官布告第89号「寺院寄附帳什物帳ヲ綴ルヘキ件」を引いているが、「固定資産の部分に對してのみに帳簿を設くるべく命令してゐるが、然し之の命令は明治初年時代のものにして現今の寺院經濟上より見る時は一般財務に關する帳簿記録を要するが本當である、即ち國家命令は未だ不備の點が多くあると思ふ」(石井久三郎 1935a, 134) と述べている。つまり、石井がこの論文を著した1935(昭和10)年の段階において、少なくとも寺院に対しては明治5年教部省達第12号と明治6年太政官布告以後更新されておらず、その対象は固定資産に限られ、作成すべき決算書や固定資産管理簿以外に備え付ける帳簿は、制度上何ら規定されていなかったことを示唆している。

これに対し石井久三郎(1935b)は、寺院に対して備えるべき帳簿及び決算書を下記の通

^③ 洛陽とは、唐以前の中国王朝で度々首都となった河南省洛陽市を指すが、一方で「洛中」「洛外」と呼ぶように京都の雅称としても「洛陽」が用いられており、石井は京都のことを洛陽として称したものと思われる。

りに提案し、その作成方法とひな形を示している。

主要簿：金銭出入帳，買物帳，祠堂金寄贈品帳，供米受払帳，総元帳

補助簿：買物元帳，貯蔵品配置帳

別 簿：過去帳，檀信徒簿

決算書：収支計算書，貸借対照表，財産目録

しかし一般的に主要簿といえば日記帳，仕訳帳，元帳を指し，それ以外のものは補助簿となるが，石井久三郎（1935b）は全く異なる帳簿体系を示し，彼のいう主要簿，補助簿，別簿なるものがいかなる定義だったのかについて石井久三郎自身明らかにしていない。

2.3 宗教法人法

宗教団体法は，終戦直後の1945（昭和20）年に廃止され，同年「宗教法人令」が公布される。その後1946（昭和21）年に日本国憲法が公布され，第20条において信教の自由の保障と政教分離が謳われた。これを受け1951（昭和26）年に「宗教法人法」が成立し，神社神道を含むすべての宗教法人の統一法規として現在に至っている。宗教法人法は宗教法人が備え付けるべき決算書や帳簿について，下記の通り定めている。

第二十五条 宗教法人は，その設立（合併に因る設立を含む。）の時及び毎会計年度終了後三月以内に，財産目録を作成しなければならない。

2 宗教法人の事務所には，常に左に掲げる書類及び帳簿を備えなければならない。

一 規則及び認証書

二 役員名簿

三 財産目録及び貸借対照表又は収支計算書を作成している場合には，これらの書類

四 責任役員その他規則で定める機関の議事に関する書類及び事務処理簿

五 第六条の規定による事業を行う場合には，その事業に関する書類

この第25条はその後の1995（平成7）年に改正され，「宗教法人は，その設立（合併に因る設立を含む。）の時に財産目録を，毎会計年度終了後三月以内に財産目録及び収支計算書を作成しなければならない」となり，収支計算書の作成が義務付けられた。この改正は「宗教法人の代表役員は，収支計算書により，代表役員の責任によって行ってきた一年間の宗教法人の会計について，その職責を果たしたことを明らかにして報告するものであるため，法人である以上，収支計算書を作成するのが適切な運営の在り方である」（文化庁2019，51）との理由による。

ただし法人の事務負担を鑑み「当分の間，宗教法人は，公益事業以外の事業⁽⁴⁾を行わな

(4) 「公益事業」とは「公共の利益を図る目的で営まれる事業であり，かつ営利を目的とし

い場合であって、一会計年度の収入が過小である額として、文部科学大臣が宗教法人審議会の意見を聞いて定める額の範囲内（八千万円）（平成八年文部省告示第百十六号）にあるときは、収支計算書を作成しないことができるとされた」（文化庁 2019, 52）とし、公益事業以外の事業を行わず、かつ年間の収入額が 8 千万円⁶⁾以下の法人は作成義務が「当分の間」免除されている。また「従来から収支計算書を作成してきた宗教法人に対し、作成を停止することを規定するものではなく、作成していれば従来と同様に事務所に備え付けなければならない」（文化庁 2019, 52）と注意喚起すると同時に「作成が免除される場合にあっても、収支計算書を作成することは法人運営上望ましいことであり、その努力がなされることが期待される」（文化庁 2019, 52）と述べている。

2.4 宗教法人会計基準（案）

1971（昭和 46）年、日本公認会計士協会の業務充実委員会・宗教法人会計専門委員会の連名で「宗教法人会計基準（案）」（以下、「基準案」）および「宗教法人計算書類記載要領（案）」（以下、「記載要領案」）を公表している。この公表理由について、日本公認会計士協会業務充実委員会編（1973）は「宗教法人法は、宗教法人が法人としての人格を持ち、行動するのに必要な最低限を規定するにとどまり、積極的にその会計のあり方、処理の基準については何等の規定を行わず、宗教法人自体の規則のもとにその自立に任せているのが現状である。社会の変遷と共に宗教法人も多岐にわたり、また質量共に大規模化しその会計内容も複雑化してきたので、その処理の基準についても秩序ある規制が望まれることになり今回の会計基準案が要望される前提になった」（日本公認会計士協会業務充実委員会編 1973, 23-24）と述べている。

「基準案」は「I 総論」の「1 宗教法人の財政上の課題」として「宗教法人は、宗教上の要求と、これを充足すべき財政上の諸条件とを調和し、宗教法人の健全な発展を実現しなければならない」とし、その具体的な中身として「(1) 宗教法人は、およそすべての経済単位に共通に課せられる社会的義務としてその財産を有効適切に運用しなければならない」、「(2) 宗教法人は、その財産について公の助成もしくは一般の寄進を受けた場合これを明りょうにし、その公正な利用について寄進者等に対し責任を負わなければならない」と

ない、たとえば教育、学術、社会福祉等に関する事業である」（文化庁 2019, 132）とされ、一方で「公益事業以外の事業」とは「本来の宗教活動や公益事業を推進するために必要な費用の補填をするために行われる」（文化庁 2019, 132）もので、「宗教法人法第二条にいう宗教団体の主たる目的に反しない限り行うことができる」（文化庁 2019, 132）とされ、いわゆる法人税法施行令第 5 条に特掲される収益事業等を指す。

⁶⁾ 収入の額には宗教活動や公益事業において恒常的に外部から得られる収入を指し、資産売却といった臨時収入や、前年度繰越金、会計単位間の振替額、借入金等は含まない（文化庁 2019, 52）。

述べている。また、「2 宗教法人会計基準の目的」について「宗教法人は、その法人の財政的維持と発展とに効果的な情報を提供し得るものでなければならない。したがって、この会計基準は、この様な会計情報を理解するための計算書類を作成すべき指針を与え健全な会計慣行を育成せしめることを目的とするものである」と置いた上で、さらに、宗教法人の「3 基礎的前提」として(1) 公器性と(2) 永続性を掲げている。すなわち、宗教法人は社会の公器でありかつ永続的に活動を行うものであるため、その財政を維持・発展せしむるためにも、会計基準の利用によって健全な会計慣行を育成し、寄進者等の利害関係者に対して情報提供を行うものとしている。

日本公認会計士協会業務充実委員会編(1973)は、「基準案」について「宗教法人は、公益事業を行うことを目的とするのではなくて、宗教活動を行うことを目的とする公益法人であること。したがって、そこには一般の公益法人の持つ公益性に代って公器性が重要な要素を占めることを述べた。すなわち宗教法人は原則的には、同じ非営利法人であっても、一般公共目的のためにする資本維持を先に考慮すべきものではなく、あくまでその宗教財産は宗教目的のためのものであり、その会計は、宗教法人が如何に宗教目的のために金銭その他の財産が寄進され、また費消されたかを明らかにし、感謝をもって報告するためにあること、および宗教目的に資するための教団財産が如何なる形をもって現存しているかを明らかにすることでなければならない。すなわち宗教法人の会計、その非営利会計としての特色は、報告会計であるといえよう」(日本公認会計士協会業務充実委員会編 1973, 17)として、外部報告のための会計基準として策定した意図を明らかにしている。

「基準案」は「Ⅱ 会計処理の基準」の「1 一般原則」の中で「(1) 宗教法人は、次に掲げる原則によって、会計処理を行い、計算書類を作成しなければならない」として「①財政の状況について真実な内容を表示すること」、「②すべての取引について、正規の簿記の原則によって正確な会計帳簿を作成すること」、「③財政の状況を正確に判断できるように必要な会計事実を明りょうに表示すること」、「④採用する会計処理の原則手続き並びに計算書類の表示方法については、每期継続して適用し、みだりにこれを変更しないこと」の4つの原則を示しており、文言から見て企業会計原則の一般原則を下地にしていると考えられる。これらを企業会計原則の一般原則に当てはめてみた場合、①は真実性の原則、②は正規の簿記の原則、③は明瞭性の原則、④は継続性の原則に相当する。そもそも宗教法人には持分権者が存在しないため、資本取引・損益取引区分の原則と保守主義の原則が、また宗教活動とその他の事業では一般会計と特別会計として区分経理することを宗教法人法で要請されているため、単一性の原則がそれぞれ省かれたのであろう。また、「(3) 計算書類に記載する金額は総額をもって表示するものとする。ただし、経過的な収入と支出については、純額をもって表示することができる」と記載されており、総額主義の原則に重要性の原則の適用を含めたような表現となっている。

2.5 宗教法人会計の指針

2001（平成13）年、日本公認会計士協会より非営利法人研究報告第6号として公表されたのが「宗教法人会計の指針」（以下、「指針」）である。これは1995（平成7）年の宗教法人法の改正を受け、前述の通り信者等の利害関係者からの請求により決算書等を閲覧請求できることとなったため、宗教法人が自ら会計に係る情報を充実させ、本来の活動や事業の運営に役立てることが社会性を確保する上で必要かつ重要なことであり、この社会的要請に応える目的で公表したと述べている⁶⁾。

「指針」は「第1 総則」の「1. 宗教法人会計の目的」で「宗教法人会計は、宗教法人の正確な収支及び財産の状況を把握することにより、宗教法人の健全な運営と財産維持に資することを目的とする」とした上で、「2. 本指針の目的と運用範囲」を「(1) 本指針は、宗教法人の計算書類（収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表及び財産目録をいう。以下同じ。）の作成の指針となるものである」、「(2) 本指針は、宗教法人が行う事業のうち、他の会計基準を適用することが合理的な事業については適用しないことができる」と述べ、「指針」は主に宗教活動に関する計算書類作成のための指針であり、公益事業等について、他の会計基準を用いた方がより合理的と判断される場合には、これを適用しないことを妨げないという立場を採っている。

「第2 一般原則」では、「宗教法人は、次に掲げる原則に従って会計処理を行い、計算書類を作成する」として「1. 宗教法人の収支及び財産の状況について、真実な内容を表示するものであること」、「2. 会計帳簿は、次の方法によって正確に作成するものであること
(1) 客観的にして検証性のある証拠によって記録すること (2) 記録すべき事実をすべて正しく記録すること」、「3. 計算書類は、宗教法人の収支及び財産の状況を明瞭に表示するものであること」、「4. 会計処理の原則手続き並びに計算書類の表示方法は、毎会計年度継続して適用し、みだりにこれを変更しないこと」の4つの原則を示しており、「基準案」をほぼ踏襲している。このうち第2原則について「基準案」では「正規の簿記の原則によって正確な会計帳簿を作成すること」とされていたのが、「指針」では「正確に作成するものであること」となり、正規の簿記の原則の文言が削除された。これについて田中他

(2018) は、宗教法人に「正規の簿記」の文言に馴染みがないことや、宗教法人は単式簿記によって記帳を行っているところが多く、計算書類が帳簿から誘導的に作成されなければならないとする原則の内容が受け入れにくいケースがあるという理由を指摘している（田中

⁶⁾ 齋藤力夫（2019）は、1995（平成7）年の宗教法人審議会から提出された「宗教法人による財務会計書類の作成を容易にするため、宗教法人の依るべき会計基準を設けることを検討していくことが望まれる」とする報告に対し、三角哲生宗教法人審議会会長に宗教法人会計基準の私案を提出し、これを基にして「指針」が作成されたとしている（齋藤力夫2019, 65-66）

他 2018, 40) ⁽⁷⁾。

2.6 キリスト教会会計基準

2013（平成 21）年、日本キリスト教連合会会計基準委員会は「キリスト教会会計基準」（以下、「教会基準」）を公表している。この会計基準の目的について、新約聖書に収められた書簡である「コリント信徒（コリント人）への手紙二」を引用し、寄付寄進の取り扱いについては主の前のみならず人の前でも公明正大にふるまうべきと導かれているものと説いている（第 1 条）。さらに「キリスト教会会計基準の解説」（以下、「教会基準解説」）の「はじめに」において「法律（宗教法人法―筆者注）上はその様になっていても、それは所轄庁が法人の存在を確認するなどの諸事情から最低限の定め方をしたものですから、必ずしもキリスト教会（以下、教会という。）の会計に対する説明責任からの要請ではありません。したがって教会は、本会計基準に基づき各教会がそれぞれ会計処理基準等を作成し、公明正大な会計を行い、そして説明責任が十分果たせるような計算書類を作成すべきものとしまた」と述べている。

「教会基準」は、会計処理の原則について「(1) 教会の収支及び財産の状況について、真実な内容を表示するものでなければならない」、「(2) 会計帳簿は、次の方法によって正確に作成するものである ①客観的にして検証性のある証拠に基づいて記録する ②記録すべき事実をすべて正しく記録する ③記帳は複式簿記による手法が望ましい」、「(3) 計算書類は、教会の収支及び財産の状況を明瞭に表示するものである」、「(4) 会計処理の原則及び手続並びに計算書類の表示方法は、毎会計年度継続して適用し、みだりに変更しない」、「(5) 計算書類は、毎会計年度終了後 3 月以内に、作成しなければならない」の 5 つの原則を示しており、第 5 原則以外は「指針」と文言がほぼ同じであるところを見ると「指針」を引用したものと考えられる。ただし第 2 原則については「指針」にない「記帳は複式簿記による手法が望ましい」という文言が加えられているのが特徴的である。

2.7 神社財務規程

1960（昭和 35）年、神社本廳は「神社財務規程」を公表している。この規程の目的について、「この規程は、神社の財務に関する基準を示して、その運用業績を明確にし、適切な管理に資することを目的とする」（第 1 条）と置いたうえで、「神社の財務については、法令、規程又は神社規則において別段の定めのあるもののほか、この規程で定めるところによ

⁽⁷⁾ 「指針」で正規の簿記の原則が削除されたが、「指針」の起草者である齋藤力夫は自書で「宗教法人会計の基本原則」の一つとして正規の簿記の原則を掲げ、「宗教法人の会計帳簿は、複式簿記の原則に従って正しく記帳しなければなりません」「将来的には、小規模法人でも複式簿記に移行することが望まれます」と主張している（齋藤力夫 2019, 69）。

る」(第2条)として、同法人と被包括関係にある神社が適用すべき基準であることを示している。

「神社財務規程」は会計処理の原則について「神社の会計処理は、財務運用の状態及びその成績について、適正に記録整理して、真実な内容を明瞭に表示するものとする。会計処理の方法は、毎年度継続適用し、これを変更しない。但し、正当な理由があるときは、年度の始において変更することができる。この場合においては、その年度の財務諸表にその旨及びその事由を註記するものとする」(第20条)としており、真実性の原則と継続性の原則に相当するものを併せた原則を挙げている^⑧。

3 宗教法人会計と計算書類

3.1 宗教法人法と決算書

宗教法人法において、その作成が義務付けられている決算書は、財産目録及び収支計算書であり、このうち収支計算書については公益事業以外の事業を営んでいない一定規模以下の法人において「当分の間」免除されているのは前節で述べた通りである。また、貸借対照表は任意作成とされ、これらをまとめると下記の通りとなる。

図表 15-1 宗教法人法に規定されている決算書

営んでいる事業の種類及び規模の要件	作成を要する決算書
公益事業以外の事業を行っておらず年収が8千万円以下の法人	財産目録
公益事業以外の事業を行っておらず年収が8千万円以下の法人で、かつ貸借対照表を任意作成している法人	財産目録 貸借対照表
公益事業以外の事業を行っている、もしくは公益事業以外の事業を行っておらず年収が8千万円超の法人	財産目録 収支計算書
公益事業以外の事業を行っている、もしくは公益事業以外の事業を行っておらず年収が8千万円超の法人で、かつ貸借対照表を任意作成している法人	財産目録 収支計算書 貸借対照表

出典：筆者作成

^⑧ 包括法人である神社本廳の「財務規程」では、会計処理の原則について「本庁の会計処理は、次の各号の原則に適合するものでなければならない。一 財務運用の状態及び成績について、真実な内容を明瞭に表示すること。二 第五条に定める収支について、正規の簿記の原則に従って適正に記帳整理すること。三 会計処理の方法は、每期継続して適用し、これを変更しないこと」(第3条)とあり、神社本廳においては複式簿記による記帳が行われているため、「神社財務規程」の原則よりさらに正規の簿記の原則に相当する文言が加わっている。

宗教法人において会計責任を負うのは、代表役員及び責任役員である。宗教法人法の第 18 条において「宗教法人には、三人以上の責任役員を置き、そのうち一人を代表役員とする」とされ、このうち代表役員は第 18 条第 3 項に「代表役員は、宗教法人を代表し、その事務を総理する」、責任役員は「責任役員は、規則で定めるところにより、宗教法人の事務を決定する」とそれぞれ規定されている。

責任役員による「事務の決定の範囲」について、「予算の編成」、「決算（財産目録、収支計算書及び貸借対照表）の承認」などが列挙されており（文化庁 2019, 34）、その決議は宗教法人法第 19 条において「規則に別段の定がなければ、宗教法人の事務は、責任役員の定数の過半数で決し、その責任役員の議決権は、各々平等とする」とされている。また、宗教法人の管理運営上の諸問題について「宗教法人法は、会計処理に関して詳細な規定を置かず、特に監事といった監査機関の設置も義務付けていない。大規模な収益事業を行ったがうまくいかなかったとか、代表役員個人の経理と法人の経理とが混同されたといった、監事などの監査機関の監査を受けていれば、未然に防げた事例も少なくない」（文化庁 2019, 3）と指摘している。つまり、宗教法人法において会計責任の解除は代表役員の作成した決算書を、責任役員の過半数の決議において行われることとなる。なお、監査手続きは法律上要求されていない。

宗教法人法は宗教法人が作成すべき決算書の名称（財産目録及び収支計算書並びに貸借対照表）を規定するのみであって、決算書を作成するにあたっての会計処理の方法や決算書の形式について具体的に定めていない。そこで、宗教行政を管轄する文化庁宗務課が作成した『宗教法人運営のガイドブック』（以下、文化庁（2010））と『宗教法人実務研修会資料（令和元年度版）』（以下、文化庁（2019））⁹⁾を基に、その中で示されている決算書の様式及び作成に当たっての解説から宗教法人法で作成が求められる決算書について観ていきたい。

文化庁（2019）では、宗教法人法上作成が義務付けられている財産目録（文化庁 2019, 95-96）と収支計算書（文化庁 2019, 75-76）についてその様式を示している。

⁹⁾ 1967（昭和 42）年以来、全国の宗教法人の法人事務担当者に対して研修が実施されており、当該冊子は 2019（令和元）年度の研修資料として作成・配布されたものである。

図表 15-2 宗教法人法の財産目録

財 産 目 録

(令和 年 月 日現在)

区分・種別		数 量	金 額		備 考
(資産の部)					
特別財産	1 宝 物			—	
	(1) ○○○像	1 体	—		
	2 什 物			50,000,000	
	(1) ○○○○	10 点	50,000,000		
特 別 財 産 計				50,000,000	
基本財産	1 土 地			120,000,000	
	(1) 境内地 ○筆	1,800 m ²	120,000,000		
	2 建 物			50,000,000	
	(1) 境内建物		45,000,000		
	※①□□ 外1棟	300 m ²	30,000,000		所在地, 用途
	4 預 金			50,000,000	
(1) 定期預金	3 口	50,000,000			
基 本 財 産 計				670,000,000	
普通財産	1 土 地			23,000,000	
	(1) ○○町宅地○筆	45 m ²	23,000,000		
	2 建 物			36,000,000	
	(1) 境内建物		25,500,000		
	※①□□ 外1棟	120 m ²	18,000,000		所在地, 用途
	5 図 書			200,000	
	(1) ○○外	50 冊	200,000		
9 現 金			2,600,000		
10 貸付金			52,500,000		
普 通 財 産 計				275,670,000	
資 産 合 計 (A)				995,670,000	

(負債の部)					
負 債	1 借入金			42,000,000	〇〇銀行
	(1) 〇〇借入金		42,000,000		
	2 預り金			5,000,000	
	(1) 源泉所得税		2,500,000		
	(2) 住民税		2,500,000		
負債合計(B)				47,000,000	
正味財産(C)=(A)-(B)				948,670,000	

出典：文化庁（2019，95-96）より筆者一部改変

財産目録の資産の部は、「特別財産」，「基本財産」，「普通財産」の3区分としている。

特別財産とは，文化庁（2019）の「財産台帳」の様式に「A 宝物（本尊，神像等礼拝の対象となる物件）」，「B 什物（宗教行事専用の器具）」との但し書きが附されている（文化庁2019，84）。特に宝物は，「礼拝の対象となる物件」との定義の通り「宗教団体にとって最も重要な財産であり，財産目録は，宗教法人が必ず作成しなければならない帳簿である（二十五条）から，宝物は洩れなく財産目録に記載することが肝要」（文化庁2019，45）とされ，宗教法人法上では，法人設立時に所轄庁への届け出が必要（宗教法人法第12条の8）な他，その処分に当たって，その一ヶ月前までに，信者その他の利害関係者に対して公告を要する（宗教法人法第23条）こととされる。

基本財産は，「宗教活動を行っていく上に必要な財政的基礎となるもので，境内地や境内建物のほか，基本財産として設定されている一定の基金がある場合などが該当」（文化庁2010，44），普通財産は，「法人の通常の活動に要する費用に充当すべき財産」（文化庁2010，44）とそれぞれ解説されている。基本財産について宗教法人法では法人設立時にその総額を登記する必要があるとされている（宗教法人法第52条）。

財産目録の様式例において宝物は，金額欄を「—」で表示している。文化庁（2010）では「法人が自ら選定した仏像等の宝物については，特別財産として取り扱いますが，これらのものは，一般的に評価の対象となるものではありません。価額が評価できないような場合には，「—」（バー）と記載してください」（文化庁2010，45）と解説している。また，土地や建物についても「土地，建物ともに取得時の価額がわかれば，その価額を記載します。取得時の価額がわからない場合は，土地については，固定資産課税台帳記載の価格や近傍類似価格又は路線価等を参考にするとよいでしょう。また，建物の取得価額がわからないような場合には，可能な限り，合理的な方法によって価額を算定するよう努めてください。なお，どうしても算定が困難な場合には「—」（バー）と記載することもやむを得ません」（文化庁2010，

44) と述べている。宗教法人において、宝物や祭具、境内地など取得時期や取得価額が不明なものが存在する。特に礼拝の対象となる宝物は、その宗教法人にとって永続的な物件であり、修復を行うことがあるにしても交換・売却を意図して保有するものではなく、貨幣的価値により評価を行うことに馴染まない。貨幣的価値のみで表現する貸借対照表ではこのような資産が記載されないこととなり、物的数量をもって表現する財産目録であればこそ記載が可能である。宗教法人法が財産目録について当初から作成義務を課していた所以であろう。

配列方式については特別財産、基本財産、普通財産の順であるが、基本財産と普通財産の中を見ると、一見して固定性配列法に見える。しかしながら、現金の後に金銭債権(貸付金)が配列されているなど変形した形である。

正味財産は、資産から負債を控除した差額概念である。これは宗教法人には持分権者が不在であり、奉納、寄進、事業収入に対して、提供者から用途が特定されたとしても、それは前述した資産側で別掲するか、もしくは特別会計を別途立てるかなどして対応するためであると考えられる。

収支計算書の様式は予算決算比較方式となっている。文化庁(2019)は予算について「予算は、その年度の宗教法人の活動の計画を金銭面から表示したものである・・・(中略)・・・事務の決定は責任役員会の議決によって行われ、代表役員は、その決定の範囲内での執行権を与えられているに過ぎない。従って、透明、公正で、かつ効率的な運営を行うためには、責任役員会で予算を定めることが重要である。代表役員は、その決定された予算の範囲内で事務を執行する権限を与えられるため、規模の大小にかかわらず、予算を省略すべきではない」(文化庁2019, 43)と、代表役員に与えられる職務執行権限との関連から予算の重要性を説き、宗教法人においても他の非営利組織体と同じく予算準拠主義に立っていることが観て取れる。

図表 15-3 宗教法人法の収支計算書
令和〇〇年度収支計算書

1) 収入の部 (自令和 年 月 日 至令和 年 月 日)

科目	予算額	決算額	差額	備考
宗教活動収入	95,000,000	96,000,000	△1,000,000	
・・・				
当年度収入合計 (A)	125,000,000	122,000,000	3,000,000	
前年度末現金預金 (B)	30,000,000	30,000,000	0	
収入合計(C)= (A) + (B)	155,000,000	152,000,000	3,000,000	

2) 支出の部

科目	予算額	決算額	差額	備考
儀式・行事費	20,000,000	15,750,000	4,250,000	
・・・				
当年度支出合計 (D)	130,000,000	118,450,000	11,550,000	
当年度末現金預金 (E)	25,000,000	33,550,000	△8,550,000	
支出合計(F)= (D) + (E)	155,000,000	152,000,000	3,000,000	

出典：文化庁（2019，76-77）より筆者一部改変

収支決算は、事業計画を数値化した予算に対して、代表役員がその年度の宗教法人会計に関する職責を果たしたことを明らかにするものである（文化庁 2019，51）。予算書および収支計算書で使用される収支科目が様式として例示されており、収入の部には「1. 宗教活動収入」といった大科目の下に「(1) 宗教活動収入」や「(2) 会費収入」といった中科目が、支出の部には「1. 宗教活動支出」といった大科目の下に「(1) 宗教活動費」といった中科目、さらにその下に「①儀式・行事費」や「②教化・布教費」といった小科目が列挙されている⁽¹⁰⁾（文化庁 2019，71-74）。またこれらの科目例は、一般会計についてのものと注が附されている（文化庁 2019，75）。収支計算書に記載される内容は現金主義的に現金預金の実際収支に基づくものであり、債権・債務等の発生額は記載されない。

貸借対照表については「資産、負債の明細を一定の区分、配列により記載した書類である。

⁽¹⁰⁾ 収入・支出科目の大科目を列挙すると、収入科目は「1. 宗教活動収入」「2. 資産管理収入」「3. 雑収入」「4. 繰入金収入」「5. 貸付金回収収入」「6. 借入金収入」「7. 特別預金取崩収入」「8. 預り金収入」が、支出科目は「1. 宗教活動支出」「2. 人件費」「3. 繰入金支出」「4. 資産取得支出」「5. 貸出金支出」「6. 借入金返済支出」「7. 特別預金支出」「8. 預り金支出」「9. 予備費」が列挙されており、その横にどのような科目であるのかについての説明が附されている。

財産目録が個々の財産の面積、金額等の明細を表示するのに対し、貸借対照表は、それを基に土地、建物等の区部にまとめ、その金額の合計を表示することにより、法人の財産状況を明らかにするもの」(文化庁 2019, 53) との解説が載せられているものの、その様式は示されていない。

以上が、宗教法人法に規定された決算書について、文化庁 (2010) 及び文化庁 (2019) により示された決算書の様式及び作成に当たっての解説である。また、宗教法人が宗教活動以外の事業を行う場合には「一般企業会計原則による商業帳簿等の会計帳簿(現金預金出納帳、貸借対照表、損益計算書、収支計算書)」(文化庁 2019, 135) の作成が求められるとしている。特に「当該事業が収益事業に該当する場合には、宗教法人法上作成義務のある財産目録及び収支計算書に加え、税務上作成すべき計算書類として、貸借対照表、損益計算書の作成が求められる」(文化庁 2019, 136)。この場合、事業会計は特別会計を設定して、本来の宗教活動たる一般会計と区分経理を行わなければならない(文化庁 2019, 135-136)。

宗教法人法に規定された決算を通じ、責任役員の過半数の決議により会計責任が解除される。決算書の閲覧の請求について宗教法人法は第 25 条第 3 項において、①閲覧することについて正当な利益を有し、②閲覧請求の目的が不当な目的でなく、かつ③信者その他の利害関係人の三点を満たすこととしている。文化庁 (2019) では「閲覧を認められる信者その他利害関係人の具体的な範囲については、各宗教団体の特性や慣習に鑑み、宗教法人が判断し、決定すべきこと」(文化庁 2019, 55) としており、各宗教法人の自主性・自律性に委ねられている⁽¹¹⁾。

また、宗教法人法第 24 条第 4 項により、宗教法人は毎会計年度終了後四ヶ月以内に決算書等を所轄庁⁽¹²⁾に提出しなければならない。

3.2 「基準案」の計算書類

「基準案」では「資金収支計算書」、「貸借対照表」、「資金剰余金調整計算書」、「剰余金(不足金)処分計算書」、「財産目録」を計算書類として定めている。

資金収支計算書は、「基準案」によると「資金(現金およびいつでも引き出すことができる預貯金をいう。)収支とは会計期間におけるすべての収入および支出の金額をいう」(基準

⁽¹¹⁾ 文化庁 (2019) では閲覧が認められる者の一般的な例示として、「宗教法人と継続的な関係を有し、宗教法人の財政基盤の維持形成に貢献している寺院における檀徒や、神社における氏子など」、「債権者」、「包括・被包括関係にある宗教団体」などを列挙している(文化庁 2019, 55-56)。また、閲覧が拒否された者との争いになった場合は、裁判所に判断を求めることも考えられるとしている(文化庁 2019, 56)。

⁽¹²⁾ 他の都道府県内に境内建物を備える宗教法人及びその包括宗教法人、または他の都道府県の被包括宗教法人を包括する包括宗教法人については文部科学大臣が所轄庁となる。一方で、それ以外の宗教法人については都道府県知事が所轄庁となる(宗教法人法第 5 条)。

案Ⅱ2 (1)) とされ、宗教法人法における資金の範囲と同じである。

図表 15-4 「基準案」の資金収支計算書

令和〇〇年度収支計算書

(自令和 年 月 日 至令和 年 月 日)

科目	予算額	決算額	差額
1) 収入の部			
経常収入	×××	×××	×××
宗教活動収入	×××	×××	×××
資産収入	×××	×××	×××
財務収入	×××	×××	×××
その他収入	×××	×××	×××
特別収入	×××	×××	×××
収入合計	×××	×××	×××
2) 支出の部			
経常支出	×××	×××	×××
宗教活動支出	×××	×××	×××
資産支出	×××	×××	×××
財務支出	×××	×××	×××
その他支出	×××	×××	×××
特別支出	×××	×××	×××
支出合計	×××	×××	×××
当期資金剰余金(不足金)	×××	×××	×××
前期資金残高	×××	×××	×××
当期資金残高	×××	×××	×××

出典：「基準案」および「記載要領案」に基づき筆者作成

収入の部と支出の部はそれぞれ経常収支と特別収支に分類され、さらに経常収支は宗教活動収支、資産収支、財務収支、その他収支に分類することが「記載要領案」に定められているが（「記載要領案」Ⅱ1-3）、それぞれをどのように分類するかについては「基準案」および「記載要領案」いずれにも示されていない。また、資金収支計算書は、必要がある場合には部門別に作成することができることが示されている（「記載要領案」Ⅱ5）。

次に貸借対照表であるが、配列法は「貸借対照表の科目の配列は固定性配列法による」

(「記載要領案」Ⅲ2) とされる。

図表 15-5 「基準案」の貸借対照表
貸借対照表

(令和 年 月 日現在)

資産の部		負債の部	
特別財産	×××	固定負債	×××
宝物	×××	長期借入金	×××
什物	×××	退職給与引当金	×××
基本財産	×××	特定引当金	×××
固定資産	×××	流動負債	×××
有形固定資産	×××	未払金	×××
土地	×××	短期借入金	×××
建物	×××	預り金	×××
その他の固定資産	×××	仮受金	×××
定期預金	×××	特定引当金	×××
普通財産	×××	負債の部合計額	×××
有形固定資産	×××	基金の部	
建物	×××	基本金	×××
流動資産	×××	当初基本金	×××
現金	×××	指定基本金	×××
普通預金	×××	組入基本金	×××
図書	×××	剰余金(不足金)	×××
貸付金	×××	基金の部合計額	×××
資産の部合計額	×××	負債・基金の部合計額	×××

出典：「基準案」および「記載要領案」に基づき筆者作成

固定資産は「有形固定資産とその他の固定資産に小分類される」(「記載要領案」Ⅲ3)とし、さらに「有形固定資産(土地・宝物および什物を除く。)は、その資産の属する科目ごとに減価償却累計額を控除して記載する」(「記載要領案」Ⅲ4)こととなっている。

文化庁(2010)及び文化庁(2019)ではほとんど言及されていない資産の評価や費用の期間配分について、「基準案」では詳細に規定されている。資産の評価額は原則として取得価額としつつも、受贈によって取得した資産は取得時の公正な評価額とし、評価が困難な宝物・什物についても評価額を附さないのではなく、備忘価額を附すものとしている。この他、固

定資産の減価償却、有価証券及び棚卸資産の強制評価減、取立不能額に対する引当が列举されている（「基準案」Ⅱ3（2））。負債については、負債性引当金と将来の特定の支出に充てるための特定引当金の計上が規定されている（「基準案」Ⅱ3（3））。

さらに、文化庁（2019）のひな形では資産と負債の単なる差額概念に過ぎなかった正味財産であるが、「基準案」では「基金」の部を設け、さらに「基本金」と「剰余金」とに区分している。基本金は設立時に宗教法人規則によって定められた額である「当初基本金」、寄附者の意思によって永続的に維持されるものとして指定を受けた額である「指定基本金」、宗教法人規則に定められた決議機関により剰余金から基本金に組み入れられた額である「組入基本金」からなる。そして基本金以外の正味資産の増減額をもって剰余金とすることにより、寄附財源の拘束性による分類を「基準案」では示している。

資産の評価や費用の期間配分、引当金の計上など、「基準案」の貸借対照表が発生主義を採用しているのに対して、一方の資金収支計算書は資金の収支事実に基づいて作成されるため、両者は複式簿記を介した連携がなされない。そこで「基準案」は、現金主義によって算定された資金剰余金に、資金収支を伴わない調整項目を加減して発生主義による剰余金(不足金)を計算する「資金剰余金計算書」の作成を要請しており、この計算書が資金収支計算書と貸借対照表の連携を行う役割を果たしている。

図表 15-6 「基準案」の資金剰余金計算書

令和〇〇年度資金剰余金計算書

(自令和 年 月 日 至令和 年 月 日)

加算項目		×××
(1) 固定資産取得等の期中支出額	×××	
(2) 貯蔵品の期末在庫高	×××	
(3) 未収入金, 貸付金等の期中増加額	×××	
(4) 未払金, 借入金等の期中減少額	×××	
(5) 諸引当金の取崩し額	×××	
減算項目		×××
(1) 減価償却額	×××	
(2) 貯蔵品用の期首在庫高	×××	
(3) 未収入金, 貸付金等の期中減少額	×××	
(4) 未払金, 借入金等の期中増加額	×××	
(5) 諸引当金の繰入れ額	×××	
当期資金剰余金 (不足額)		×××
前期繰越剰余金 (不足額)		×××
当期未処分剰余金 (不足額)		×××

出典: 「記載要領案」に基づき筆者作成

また「基準案」は計算書類の信頼性担保のために、公認会計士または監査法人による監査報告書を添付しなければならないとしている（「基準案」Ⅱ5 (6)）。

3.3 「指針」の計算書類

「指針」では「収支計算書」、「正味財産増減計算書」、「貸借対照表」、「財産目録」を計算書類として定めている。

収支計算書は、文化庁（2019）の様式に似た形式である様式 1-1 と、「基準案」の資金収支計算書の形式を踏襲した様式 1-2 の 2 種類の様式が示されている。

図表 15-7 「指針」の収支計算書（様式 1-1）

収 支 計 算 書

自令和 年 月 日

至令和 年 月 日

1) 収入の部

科目	予算額	決算額	差異	備考
1. 宗教活動収入				
8. その他収入				
当年度収入合計 (A)				
前年度末現金預金				
収入合計 (B)				

2) 支出の部

科目	予算額	決算額	差異	備考
1. 宗教活動支出				
9. 予備費				
当年度支出合計 (C)				
次年度繰越収支差額 (B) - (C)				
当年度収支差額 (A) + (C)				

出典：「指針」より筆者一部改変

図表 15-8 「指針」の収支計算書(様式 1-2)

収 支 計 算 書

自令和 年 月 日

至令和 年 月 日

科目	予算額	決算額	差異	備考
I 経常収支の部				
1. 経常収入				
宗教活動収入				
その他収入				
収入合計	()	()	()	
2. 経常支出				
宗教活動支出				
その他支出				
支出合計	()	()	()	
経常収支差額 (A)				
I 経常外収支の部				
1. 経常外収入				
貸付金回収収入				
その他収入				
収入合計	()	()	()	
2. 経常外支出				
資産取得支出				
予備費				
支出合計	()	()	()	
経常外収支差額 (B)				
当年度収支差額 (A) + (B)				
前年度収支差額				
次年度収支差額				

出典：「指針」より筆者一部改変

「指針」において資金の範囲が例示されていない。これは「それぞれの宗教法人の状況に応じて様々な考え方があることを考慮し、資金の範囲について会計方針の選択をそれぞれの

宗教法人に委ねることとしたのである」とし、「①現金預金」、「②現金預金、金銭債権債務及びこれに準ずるもの」などの中から、宗教法人がそれぞれの規模や資産構成などを勘案して決定すべきとしている（「指針」—解説— 6）。

貸借対照表は、固定制配列法により配列され、固定資産と流動資産とを区分しない様式 2-1 と、区分する様式 2-2 が示されている。貸借対照表と財産目録（様式 4）の違いについて、「指針」は複式簿記による継続記録の結果として誘導的に作成されるのが貸借対照表であるのに対し、会計年度末に資産・負債の有高を調査して積み上げて作る計算書類が財産目録であるとしており、「指針」では貸借対照表を基本に位置付けて財産目録はその科目明細としての役割を担うものとしている（「指針」—解説— 5）。

図表 15-9 「指針」の貸借対照表

貸借対照表

令和 年 月 日現在

科目	金額		
I 資産の部			
1. 特別財産			
宝物	×××		
什物	×××		
特別財産合計		×××	
2. 基本財産			
土地	×××		
建物	×××		
定期預金	×××		
基本財産合計		×××	
3. 普通財産			
(1) 固定資産			
土地	×××		
建物	×××		
特定（特別）預金	×××		
固定資産合計	×××		

(2) 流動資産			
現金預金	×××		
未収金	×××		
貸付金	×××		
流動資産合計	×××		
普通財産合計		×××	
資産合計			×××
II 負債の部			
(1) 固定負債			
長期借入金	×××		
……………	×××		
固定負債合計		×××	
(2) 流動負債			
短期借入金	×××		
未払金	×××		
預り金	×××		
流動負債合計		×××	
負債合計			×××
II 正味財産の部			
正味財産			×××
負債及び正味財産合計			×××

出典：「指針」より筆者一部改変

資産評価の問題について、宝物等は第一に評価可能な資産は評価額により、第二に評価が困難な資産は備忘価額により、第三にいずれも適当ではないと法人が認めた場合は金額を附さなくても良いとしており、文化庁（2010）と同じである（「指針」—解説— 7）。また、土地や建物についても公示価格や路線価、固定資産税評価額等を基礎として算定された公正な評価額を附すのが望ましいとしており、こちらも文化庁（2010）と同様である（「指針」—解説— 8）。

減価償却について「基準案」では土地、宝物、什物を除き実施しなければならないという規定であったが、「指針」では「宗教法人の場合は、効率性の測定は必ずしも要請されないし、仮に要請されたとしても、これらを計数化することは再び議論の余地があるところである」として、減価償却を行うかどうかについて各々の宗教法人の選択に委ねている（「指

針」一解説一 9)。

この他、「基準案」に存在した基金の区分はなくなり、宗教法人法と同様に資産と負債の差額概念である正味財産の区分としている。

次に正味財産増減計算書であるが、「当会計年度における正味財産のすべての増減内容を表示するもの」であるが「正味財産の増減が極めて少額である場合等、相当な理由があるときは、正味財産計算書を省略することができる」とされている（「指針」第4-1）。正味財産増減計算書は収支計算書の収支差額及び貸借対照表の实在勘定の差額計算により表示する「ストック式」の様式2-1と、収支及び損益という名目勘定の増減・発生により表示する「フロー式」様式2-2が示されているが、「ストック式」の方が原則とされる（「指針」一解説一 4）。

図表 15-10 「指針」の正味財産増減計算書（様式2-1「ストック式」）

正味財産増減計算書

自令和 年 月 日

至令和 年 月 日

科 目	金 額		
I 増加の部			
1. 資産増加額			
当年度収支差額	×××		
特別財産増加額	×××		
////////////////////////////////////			
普通財産増加額			
建物取得額	×××		
. . .	×××	×××	
2. 負債減少額			
借入金返済額	×××		
. . .	×××	×××	
増加額合計			×××
II 減少の部			
1. 資産減少額			
////////////////////////////////////			
普通財産減少額			
貸付金回収額	×××		
. . .	×××	×××	

2. 負債増加額			
借入金増加額	×××		
・・・	×××	×××	
減少額合計			×××
当年度正味財産増加額 (又は減少額)			×××
前年度繰越正味財産額			×××
当年度末正味財産額			×××

出典：「指針」より筆者一部改変

図表 15-11 「指針」の正味財産増減計算書 (様式 2-2 「フロー式」)

正味財産増減計算書

自令和 年 月 日

至令和 年 月 日

科 目	金 額		
I 増加原因の部			
1. 宗教活動収入			
・・・	×××		
・・・	×××	×××	
2. 資産管理収入			
5. ・・・		×××	
・・・		×××	
合 計			×××
II 減少原因の部			
1. 宗教活動支出			
・・・	×××		
・・・	×××	×××	
2. 人件費			
4. ・・・		×××	
・・・		×××	
合 計			×××
当年度正味財産増加額 (又は減少額)			×××
前年度繰越正味財産額			×××
当年度末正味財産額			×××

出典：「指針」より筆者一部改変

3.4 「教会基準」の計算書類

「教会基準」では、「収支計算書」、「貸借対照表」、「財産目録」を計算書類として定めている（「教会基準」第3条）。

収支計算書は、「当会計年度におけるすべての資金の収入及び支出並びに資産・負債の異動と、それに伴う正味財産の増減の内容を明瞭に表示するものである」（「教会基準」第6条）と規定され、資金収支を扱う収支計算の部と、それ以外の財産増減を扱う正味財産増減の部に区分する様式1-1（「教会基準」第6条第2項）と、収支計算の部をさらに経常収支と経常外収支（又は臨時収支）に区分する様式1-2（「教会基準」第6条第3項）が示されている。また、小規模な教会で正味財産の増減が極めて少額である等の理由による場合は正味財産増減計算の部を省略することができる（「教会基準」第6条第4項）としている。

図表 15-12 「教会基準」の収支計算書（様式 1-2）

収 支 計 算 書

××年 月 日から××年 月 日まで

一般会計

(収支計算の部)

科目	予算額	決算額	差異	備考
I 経常収支の部				
1. 経常収入				
宗教活動収入				
その他収入				
収入合計	()	()	()	
2. 経常支出				
宗教活動支出				
その他支出				
支出合計	()	()	()	
経常収支差額 (A)				
I 経常外収支の部				
1. 経常外収入				
貸付金回収収入				
その他収入				
収入合計	()	()	()	

2. 経常外支出				
資産取得支出				
予備費				
支出合計	()	()	()	
経常外収支差額 (B)				
当年度収支差額 (A) + (B)				
前年度収支差額				
次年度収支差額				

(正味財産増減の部)

科目	金額		
【正味財産増加の部】			
資産の増加額			
当年度収支差額 (プラスの場合)	××		
車両取得額	××		
施設修繕積立預金増加額	××	×××	
負債の減少額			
長期借入金返済額	××	×××	
正味財産増加額合計			×××
【正味財産減少の部】			
資産の減少額			
当年度収支差額 (マイナスの場合)	××		
有価証券売却額	××		
短期貸付金回収額	××	×××	
負債の増加額			
長期借入金増加額	××	×××	
正味財産減少額合計			×××
当年度正味財産増加額 (減少額)			×××
前年度繰越正味財産額			××
当年度末正味財産合計額			×××

出典：「教会基準 計算書類等の様式」より筆者一部改変

「教会基準」の資金収支計算書は、「指針」の資金収支計算書とストック式正味財産増減計算書の様子を併せた様な形で示されている。「教会基準」の資金収支計算書について「教会基

準解説」は「収支計算書に示される資金の収支差額は資金の増減状況を示しています。しかし教会財産は、当年度中に資金以外の資産・負債も増減していることがあります。これらすべての財産の増減を認識しなければ、年度末における貸借対照表及び財産目録の正確な計算ができません。したがって、日常の会計処理から収支計算書及び貸借対照表が作成されるためには、収支の差額と正味財産のつながりを示す必要があります」（「教会基準解説」5（1））と両表の連携を目的とした理由を述べている。また、資金の範囲について「教会基準解説」では①現金預金のみ、②現金預金、短期債権債務及びこれに準ずるもの、と列挙した上で、文化庁方式は①、「教会基準」の原則方式は②であり、各教会の規模や資産構成などを勘案し、適切な資金の範囲を決定することとしている（「教会基準解説」8）。

貸借対照表は固定性配列法により、固定資産と流動資産とを区分しない様式 2-1 と、区分する様式 2-2 が示されており、「指針」の形式を踏襲している。

また、財産目録の様式、貸借対照表と財産目録の関係、資産の評価、減価償却、簡便な会計処理等について「指針」を一部教会に即して改変した記述となっているものの、基本的に「指針」を踏襲している。

3.5 「神社財務規程」の財務諸表

「神社財務規程」では、「歳入歳出決算書」、「貸借対照表」、「財産目録」を財務諸表として定めている（「神社財務規程」第14条）。また、会計責任の解除についても規定がなされており、役員会の議決を経て財産目録には役員連署の上で総代会に報告することとし、さらに神社本廳の統理または当該神社の属する各都道府県神社廳の廳長からの請求に応じてその請求者に提出することと規定している（「神社財務規程」第19条）

歳入歳出決算書は、「(神社財務一筆者注) 規程第14条に定める財務諸表のうち歳入歳出決算書の様式は、第一号様式による歳入歳出予算書の様式に準ずる。但し、歳入歳出予算書において「予算額」、「前年度予算額」及び「増減」とあるを、決算書においては「決算額」、「予算額」及び「差異」とする」（「神社財務規程施行細則」第8条）と規定している。

図表 15-13 「神社財務規程」の歳入歳出決算書

令和××年度一般会計歳入歳出決算書

(自令和 年 月 日 至令和 年 月 日)

歳 入

× × 神 社

款	項	科目	目	科目	決算額	予算額	差異	附記
1		財産収入						
	1	基本財産収入						
			1	境内地使用料				
			2	貸地料				
			3	××××				
2		神饌幣帛料						
	1	神饌幣帛料						
歳入合計					円	円	円	

歳 出

款	項	科目	目	科目	決算額	予算額	差異	附記
1		祭典費						
	1	祭典費						
			1	神饌品費				
			2	直会費				
			3	××××				
2		神符守札調製費						
	1	神符守札調製費						
3		××××						
	1	××××						
			1	××××				
歳出合計					円	円	円	

出典：「神社財務規程施行細則」より筆者一部改変

「神社財務規程」の歳入歳出決算書の様式は、宗教法人法の収支計算書、「基準案」の資金収支計算書、「指針」の収支計算書様式 1-1 に近い形⁽¹³⁾であるが、科目が「款」、「項」、

⁽¹³⁾ 第 2 号様式の 1 には、臨時祭典、記念事業、社殿造営等に用いられる特別会計の収支計

「目」の3つのレベルに段階分けされており⁽¹⁴⁾、また決算額が予算額より先に配置されていることが、それらの様式と異なっている。歳入歳出決算書の資金の範囲については、「金銭（現金、預金、小切手、郵便為替証書その他これらに類するものをいふ）」（「神社財務規程」第26条）と定めている。

貸借対照表は、第2号様式の3によってその様式が示されている。

図表 15-14 「神社財務規程」の貸借対照表

令和××年度××会計貸借対照表

令和 年 月 日現在

××神社

借方（資産の部）		貸方（負債及び剰余金の部）	
1. 現金預金	××××円	1. 未払金	××××円
2. 未収金	××××	2. 前受金	××
3. 前払金	×××	3. 預り金	××××
4. 立替金	××	4. 借入金	××××
5. 貸付金	××××	5. ××××	×××
6. ××××	××××	6. 剰余金	××××
合計	×××××円	合計	×××××円

出典：「神社財務規程施行細則」より筆者一部改変

「神社財務規程」の貸借対照表は勘定式の形式によっており、他の様式と異なるのは現金預金から配列されており、一見して流動性配列法によって配列されているように見えることである。貸借対照表に收容される資産・負債の中でも未収金、未払金、前受金、前払金については「神社財務規程施行細則」第7条でその内容が掲げられている⁽¹⁵⁾。資産の貸借対照

算書、第2号様式の2には、公益事業、収益事業等に用いられる事業会計の損益計算書の様式が示されており、特別会計収支計算書は勘定式の、事業会計損益計算書は報告式の形式である。

⁽¹⁴⁾ 第1号様式に付随して歳入歳出計算書に用いられる予決算科目の一覧表が示されており、適切な科目がない場合にはこの表によらないことができるとされている。

⁽¹⁵⁾ 未収金は「土地建物の賃貸料、定期性預金利子、確定利付証券利子、その他契約により金額が確定し、且つ、次年度において収入確実と認められるもの」、未払金は「物品購入代金、請負代金、給付金等の支払で、現に支払要件を備へるもののうち次年度以降において支払ふもの」、前受金は「土地建物の賃貸料、委託祭祀料、その他の収入で、これに対する役務又は物品を次年度以降に給付するもの」、前払金は「土地建物の賃借料、借入金利子、請負代金、内渡金その他の支払で、契約に基づく役務又は物品の給付を次年度以降において受けるもの」としている（「神社財務規程施行細則」第7条）。

表価額は原則取得価額とし、取得価額が判明しない物や寄付によって無償で取得した物については、その時の適正な時価によって評価計上する。ただし宝物に関しては名目価格の計上もしくは評価しないことができるとされ、評価しない宝物については、財産目録中相当欄において価額を計上しない（「神社財務規程施行細則」第17条）。さらに、資産負債の差額については「剰余金」という名称が附されている。

財産目録は、第2号様式の4によってその形式が示されているが、他の様式では宝物や什物といった、信仰対象や宗教儀礼に必要不可欠な物品を「特別財産」と呼んでいたが、「神社財務規程施行細則」では「特殊財産」と表記されている。また資産側の配列についても、他の様式は「特別財産」→「基本財産」→「普通財産」であったものが、「神社財務規程施行細則」では「基本財産」→「特殊財産」→「普通財産」の順である。また、貸借対照表は一見して流動性配列法が取られていたが、財産目録は各資産区分の中で固定資産を流動資産より先に列挙しており、財産目録上は一見して固定性配列法が取られているように見える他、資産負債差額は貸借対照表では「剰余金」であったものが、財産目録では「正味財産」である。なお、複式簿記を採用しない神社では資産負債の各残高を財産目録に記載することによって、貸借対照表に代えることができるとしている（「神社財務規程」第14条）。

図表 15-15 「神社財務規程」の財産目録

財 産 目 録

令和 年 月 日現在

××神社

種別	摘 要					金 額	備 考
	<u>資 産</u>						
	円						
基本 財 産	土 地	境 内 地	×筆	×××m ²	×××		
		山 林	×筆	×××m ²	×××		
		宅 地	×筆	×××m ²	×××		
	建 物	境内建物	本殿他×棟	×××m ²	×××		所在地, 用途
		その他の建物	社宅他×棟	×××m ²	×××		
	預貯金		×口		×××		
	基 本 財 産 計					××××円	

特殊財産				円		
	宝 物	宝 物	×点	×××		
		準宝物	×点	×××		
	有価証券	公社債	××枚	×××		
		株 式	××株	×××		
	預貯金			×××		
特 殊 財 産 計					××××円	
普通財産				円		
	什器備品		×点	×××		
	有価証券	公社債	××枚	×××		
		株 式	××株	×××		
	預貯金			×××		
	未収金			×××		
普 通 財 産 計					××××円	
資 産 合 計					×××××円	
<u>負 債</u>						
				円		
借入金				×××		
前受金				×××		
未払金				×××		
預り金				×××		
負 債 合 計					×××××円	
(明細は各種財産台帳其の他の帳簿の記載による) 差引正味財産					×××××円	
上記の通り相違ありません						
令和 年 月 日						
××神社						
代表役員	宮司	〇〇〇〇	印	責任役員	〇〇〇〇	印
責任役員		〇〇〇〇	印	責任役員	〇〇〇〇	印
責任役員		〇〇〇〇	印	責任役員	〇〇〇〇	印

出典：「神社財務規程施行細則」より筆者一部改変

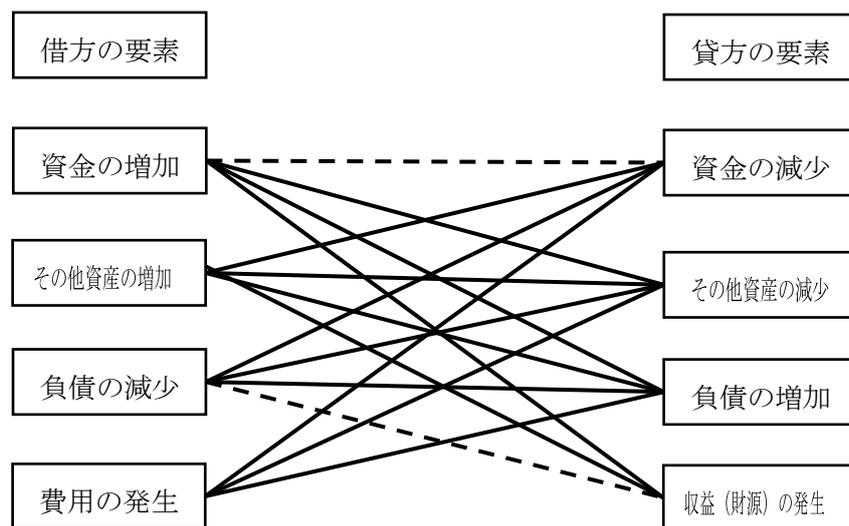
4 宗教法人会計と簿記処理

4.1 簿記一巡と取引要素の結合図

宗教法人会計の現行制度においては、前述の通り統一的な会計基準が存在せず、宗教法人法においては宗教法人が作成すべき決算書の名称（財産目録及び収支計算書並びに貸借対照表）を規定するのみであって、決算書を作成するにあたっての会計処理の方法や決算書の形式について具体的には定めておらず、それらは各宗教法人の自主性や自律性に委ねられている。従って宗教法人法が定める規定を満たしている限りにおいては「基準案」に従っても、「指針」に従っても、それ以外の「教会基準」や「神社財務規程」などの方法に従っても良いこととなる。

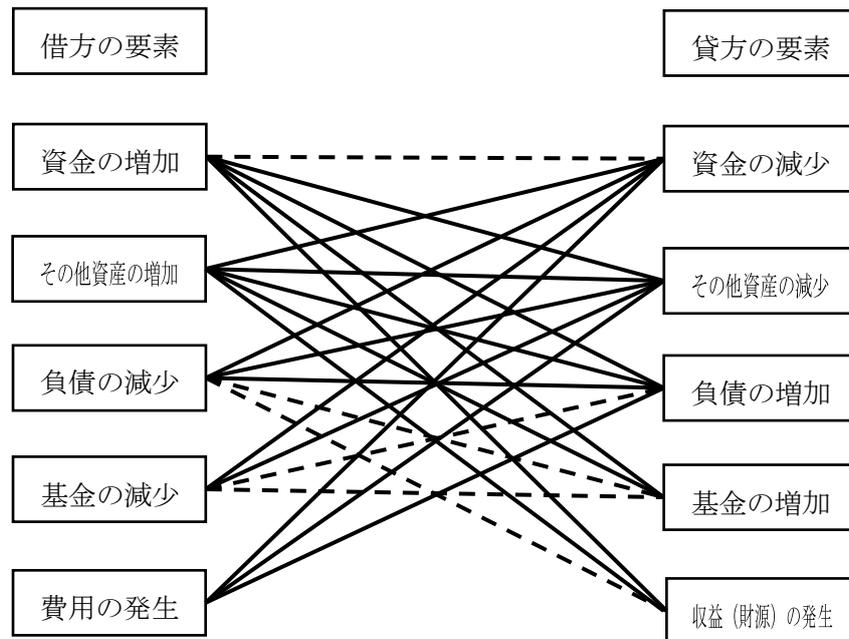
また、宗教法人会計は必ずしも複式簿記を前提とした制度とはなっていない⁽¹⁶⁾。そこで、宗教法人法（文化庁（2010）及び文化庁（2019））、「基準案」、「指針」、「教会基準」及び「神社財務規程」それぞれに要請された内容を複式簿記で表現しようとする下記のような取引要素の結合関係となるものと考えられる。

図表 15-16 宗教法人法、「指針」、「教会基準」及び「神社財務規程」における取引要素の結合図



⁽¹⁶⁾ 「基準案」は前述の通り一般原則に正規の簿記の原則を挙げており、「指針」では正規の簿記の原則が「会計帳簿は、次の方法によって正確に作成するものであること」という表現に改められたが、「指針」の貸借対照表解説で「複式簿記による継続記録の結果として誘導的に作成される計算書類」とした上で、「この指針では、貸借対照表を計算書類の基本に位置付けた」と述べており、本来的には複式簿記を志向していることが読み取れる。また、「教会基準」は「記帳は複式簿記による手法が望ましい」（「教会基準」第4条）と述べ、「神社財務規程」は複式簿記に関する言及がある（「神社財務規程」第14条および第23条）。

図表 15-17 「基準案」における取引要素の結合図



宗教法人法、「指針」、「教会基準」及び「神社財務規程」（以下、「宗教法人法等」）における正味財産（剰余金）は、資産と負債との単なる差額概念に過ぎず、これは決算後に計算されて初めて額が確定するものである。従って、期中の取引において正味財産（剰余金）が直接増減されるような取引は発生しない。一方で、後述するように収支の伴わない収益（財源）および費用は決算書に収容されるか否かは別として発生しうる（図表 15-16）。

「基準案」では前節で述べた通り基金の項目を設け、さらにその中で当初基本金、指定基本金、組入基本金、剰余金に分類しており、期中においてもそれらの組み入れや取り崩しといった取引が発生しうる（図表 15-17）。

宗教法人の帳簿について、文化庁（2019）では「宗教法人備付け書類及び帳簿様式例」として「2. 会計帳簿」として「(1) 収入予算管理簿」、「(2) 支出予算管理簿」、「(3) 入金・出金伝票」、「(4) 月別科目別収支集計表」、「(5) 現金出納簿」、「(6) 預金出納簿」を、この他に「3. 財産台帳」、「4. 物品出納簿」などを例示している（文化庁 2019, 78-94）。

文化庁による宗教法人実務担当者研修会で文化庁（2019）と共に配布された赤田・貝塚（2019）では下記のような簿記一巡の手続きを説明している。

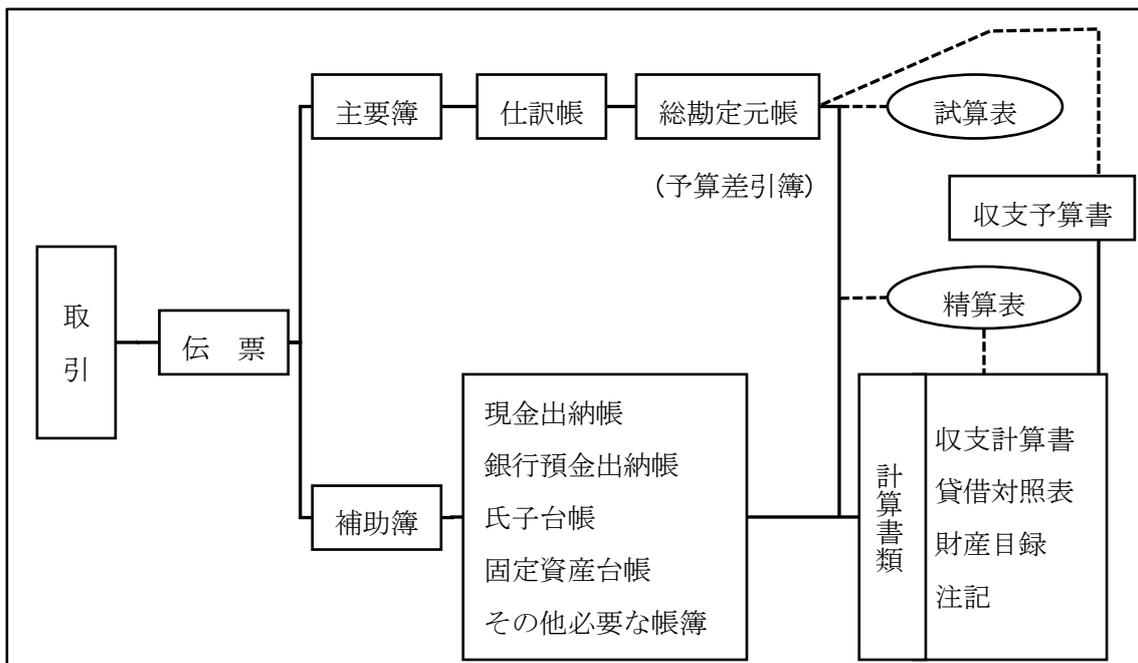
図表 15-18 赤田・貝塚 (2019) における簿記一巡の手続き

①取引の発生 (証ひょう書類の整備)	月次処理
②会計伝票の作成 (入金伝票, 出金伝票, その他の補助簿)	
③補助簿の作成 (現金出納帳, 預金出納帳, 予算管理簿, その他の補助簿)	
④総勘定元帳の作成	
⑤合計残高試算表の作成	
⑥精算表の作成	決算処理
⑦収支計算書, 損益計算書, 貸借対照表の作成	
⑧財産目録の作成	

出典：赤田・貝塚 (2019, 11)

これに対し、「神社財務規程」では「会計に関する主要な帳簿及び収支に係る証拠書類は、その年度終了後十年、補助帳簿その他の書類は、七年保存する」(「神社財務規程」第 23 条)とし、このうち主要帳簿について「主要帳簿とは、仕訳帳及び総勘定元帳(複式簿記の場合)、並びに金銭(現金及び預金)出納簿、歳入管理簿、歳出管理簿その他これに類するものをいふ」(「神社財務規程施行細則」第 11 条)と規定している。東京都神社廳及び埼玉縣神社廳の顧問会計士を務めた治田 (2017) は下記のような簿記一巡の手続きを例示している。

図表 15-19 治田 (2017) における簿記一巡の手続き



出典：治田 (2017, 48)

赤田・貝塚（2019）では、取引の認識により会計伝票を起票し、補助簿に記入した後、主要簿たる総勘定元帳へと記入する流れであるのに対し、治田（2017）は、取引の認識により会計伝票を起票するスタートは一緒であるものの、主要簿と補助簿は同じレベル描かれ、主要簿は総勘定元帳よりも前に仕訳帳へ記帳してから総勘定元帳へと転記される流れである。

治田（2017）の簿記一巡において仕訳帳へ記帳するという事は仕訳が行われることを意味し、すなわち複式簿記により記録・計算を前提とした帳簿組織を想定している。ただし、治田（2017）は現金出納帳と銀行預金出納帳を補助簿に分類しているため、「神社財務規程」とは異なる扱いを行っている。

4.2 宗教法人会計の簿記処理

4.2.1 宗教法人法の簿記処理

これまで見てきたように、宗教法人法上作成義務のある決算書は、一定規模以下の法人を除いて財産目録及び収支計算書であり、貸借対照表の作成は任意規定となっている。財産目録においては、評価不能な財貨を除き数量と貨幣額で計算され、資産と負債の差額概念として正味財産額が計算されている。収支計算書の当期末現金預金は、財産目録における普通財産の現金及び預金の合計額と一致することとなっている（文化庁 2019, 77）。すなわち、一会計期間の宗教法人における取引がすべて現金または預金の取引のみである場合は、収支計算書に記載される名目勘定とみなすと、財産目録における实在勘定の増減（正味財産の増減）に関する説明項目となる。また、減価償却に代表される費用の期間配分は宗教法人法では求められていない。

しかしながら、例えば土地や建物の寄進を受けた場合、前述の通り出来る限り合理的な算定を行って財産目録に記載することを求めている（文化庁 2010, 44）。この時の受贈益は基本財産における現金及び預金が増減していないので収支計算書には記載されない。また、宗教活動上で生じた債権や債務においても、その発生時には収支計算書には記載されず、債権の回収時や債務の支払時になって初めて記載される。

つまり、宗教法人法に基づいて複式簿記を採用した場合、総勘定元帳に存在する一方で、収支計算書には表示されない名目勘定が発生すると同時に（仕訳例 2）、収支計算書が現金主義で行われる限り、資産及び負債の増減に現金預金の増減が伴う場合、公益法人会計において行われているような一取引二仕訳を行わないと複式記入できないこととなる（仕訳例 3）。すなわち、实在勘定や正味財産の増減について、収支計算書に表示される名目勘定のみではそれらの増減理由を説明するという役割を果たせないこととなる。

【仕訳例】

1. 参拝者による昇殿参拝を請け、初穂料として10,000円が奉納された。

(借)	現	金	10,000	(貸)	宗教活動収入	10,000
	<財産目録>			<収支計算書>		

2. 氏子総代A氏より境内地(路線価2,000,000円)の寄進を受けた。

(借)	土地(基本財産)	2,000,000	(貸)	受贈益	2,000,000	
	<財産目録>			<収容される決算書なし>		

3. 三方を新たに三基購入し、45,000円を現金で支払った。

(借)	什器備品購入支出	45,000	(貸)	現金	45,000	
	<収支計算書>			<財産目録>		
(借)	什物(特別財産)	45,000	(貸)	特別財産購入額	45,000	
	<財産目録>			<収容される決算書なし>		

4.2.2 「基準案」の簿記処理

「基準案」では、資金剰余金計算書が加わることによって、全ての勘定がいずれかの計算書類に収容されることとなる。この場合、貸借対照表に収容される实在勘定の増減に対する説明項目として、資金収支計算書または資金剰余金計算書に収容される名目勘定がその対応関係となり、仕訳例を示すと下記の通りとなる。また、一部取引は「一取引二仕訳」の形式となる。

【仕訳例】

1. 建物の減価償却を行い、200,000円を計上した。

(借)	減価償却額	200,000	(貸)	建物	200,000	
	<資金剰余金計算書>			<貸借対照表>		

2. 氏子総代A氏より境内地(路線価2,000,000円)の寄進を受けた。

(借)	土地(基本財産)	2,000,000	(貸)	資産期中増加額	2,000,000	
	<貸借対照表>			<資金剰余金計算書>		

3. 三方を新たに三基購入し、45,000円を現金で支払った。

(借)	祭器具費	45,000	(貸)	現金	45,000	
	<資金収支計算書>			<貸借対照表>		
(借)	什物(特別財産)	45,000	(貸)	資産期中支出額	45,000	
	<貸借対照表>			<資金剰余金計算書>		

4.2.3 「指針」の簿記処理

「指針」において、正味財産増減計算書がストック式によってもフロー式によっても、正味財産増減計算書の勘定を設けることにより、全ての勘定がいずれかの計算書類に收容されることとなる。この場合、「基準案」と同様に貸借対照表に收容される实在勘定の増減に対する説明項目として、収支計算書または正味財産増減計算書に收容される名目勘定がその対応関係となる。また、一部取引は「一取引二仕訳」の形式となる。

【仕訳例】

1. 参拝者による昇殿参拝を請け、初穂料として10,000円が奉納された。

(借)	現	金	10,000	(貸)	宗教活動収入	10,000
	<貸借対照表>			<収支計算書>		

2. 氏子総代A氏より境内地(路線価2,000,000円)の寄進を受けた。

(借)	土地(基本財産)	2,000,000	(貸)	基本財産増加額	2,000,000	
	<貸借対照表>			<正味財産増減計算書>		

3. 三方を新たに三基購入し、45,000円を現金で支払った。

(借)	什器備品購入支出	45,000	(貸)	現	金	45,000
	<収支計算書>			<貸借対照表>		

(借)	什物(特別財産)	45,000	(貸)	特別財産増加額	45,000	
	<貸借対照表>			<正味財産増減計算書>		

4.2.4 「教会基準」の簿記処理

「教会基準」は、「収支計算書」の中に「指針」でいう収支計算書と正味財産増減計算書が收容される以外、他の規定はほぼ「指針」を踏襲している。従って、「指針」の仕訳例における正味財産増減計算書の科目が収支計算書に收容される以外は、「指針」と変わらない。

【仕訳例】

1. ミサの参列者より10,000円が献金された。

(借)	現	金	10,000	(貸)	宗教活動収入	10,000
	<貸借対照表>			<収支計算書>		

2. 信者A氏より境内地(路線価2,000,000円)の寄進を受けた。

(借)	土地(基本財産)	2,000,000	(貸)	基本財産増加額	2,000,000	
	<貸借対照表>			<収支計算書>		

3. 燭台を新たに三基購入し、45,000円を現金で支払った。

(借)	什器備品購入支出	45,000	(貸)	現 金	45,000
	<収支計算書>			<貸借対照表>	
(借)	什物(特別財産)	45,000	(貸)	特別財産増加額	45,000
	<貸借対照表>			<収支計算書>	

4.2.5 「神社財務規程」の簿記処理

「神社財務規程」で宗教活動に関する財務諸表として規定されているのは、歳入歳出決算書、貸借対照表及び財産目録である。従って「神社財務規程」に基づいて複式簿記を採用した場合には、資金収支の伴わない資産及び負債の増減に依る正味財産増減に関する財務諸表が規定されていないため、宗教法人法と同様に総勘定元帳に存在する一方で、収支計算書には表示されない名目勘定が発生することとなる。

【仕訳例】

1. 参拝者による昇殿参拝を請け、初穂料として10,000円が奉納された。

(借)	現 金	10,000	(貸)	宗教活動収入	10,000
	<貸借対照表>			<歳入歳出決算書>	

2. 氏子総代A氏より境内地(路線価2,000,000円)の寄進を受けた。

(借)	土地(基本財産)	2,000,000	(貸)	受 贈 益	2,000,000
	<貸借対照表>			<収容される決算書なし>	

3. 三方を新たに三基購入し、45,000円を現金で支払った。

(借)	什器備品購入支出	45,000	(貸)	現 金	45,000
	<歳入歳出決算書>			<貸借対照表>	
(借)	什物(特殊財産)	45,000	(貸)	特別財産購入額	45,000
	<貸借対照表>			<収容される決算書なし>	

5 宗教法人会計における複式簿記の定義と必要性

5.1 宗教法人会計における複式簿記の定義

複式簿記の定義について今日まで様々な定義がなされているが、複式簿記の歴史的な定義に立ち返ってみたい。太田(1924)は複式簿記の意義について「簿記(Book-keeping)とは、帳簿記入の意にして金銭の出納は勿論其のほかの財産に生ぜる増減変化を記録し、計算し、其の結果を整理する方法なり。之等は必要に應じて適宜の方法によるも差支えなきが如しと雖も、一定の方式による時は誤謬を避け得るのみならず、さらに明瞭なる結果を得るの

利益あり。これ一の學科として研究する必要ある所以なり」(太田 1924, 1) としており、金銭のみならず財産の増減変化の記録と整理をもって意義とする。

また、その目的についても「簿記の目的の重要なは次の二なり。(a) 記憶によらずして過去に於て生ぜし財産變動の事項を知るために明瞭整然たる記録を作ること(歴史的記述)(b) 前期の記録を材料として、之を分類し、整理し、財産の現状を明にすること(統計的計算)」(太田 1924, 1-2) とした上で「複式簿記は一貫せる理論を有し、一定の法則に従ひて記帳を行ふものとす。單式簿記にては、現金の収支は現金出納帳に掛貸借の増減は元帳に記入するも、他の財産例へば家屋什器等に就ては一括せる記入なし。假令其の増減を記録する為に帳簿を設くるとするも之等の帳簿は總て分離し、各自獨立せる帳簿にして統一せるものに非ず。然るに複式簿記に於ける元帳は單式簿記の元帳を擴張し、啻に掛貸借の増減に止らず財産の増減を記録する為に口座を設くるのみならず、財産に非ざる項目例へば資本金、給料、手数料の如き口座を設くるを以て、取引の關係は全部一帳簿に集合せられ計算を明瞭正確ならしむるを得べし」(太田 1924, 39-40) と、全ての財産の増減を組織的かつ体系的に分類・記録・整理して明瞭かつ正確に行う手段であるとしている。

沼田(1951)は、複式簿記における最重点について「(1) 勘定科目別計算を行うこと(2) 取引の二面的把握を行い、常に貸借平均の記帳を行うこと」(沼田 1951, 3) であるとした上で、「(1) 經濟主体の經濟活動を記入内容とすること(2) 数値(特に貨幣数値)による記入であること(3) 継続的な記入であること」の三つの条件が充たされなければならないとする(沼田 1951, 4)。今日の複式簿記の定義に見られるような期間損益計算や資本計算といった目的・機能は歴史的に見れば近世資本主義を前提とする企業(特に株式会社)成立以後のことである(沼田 1951, 9)

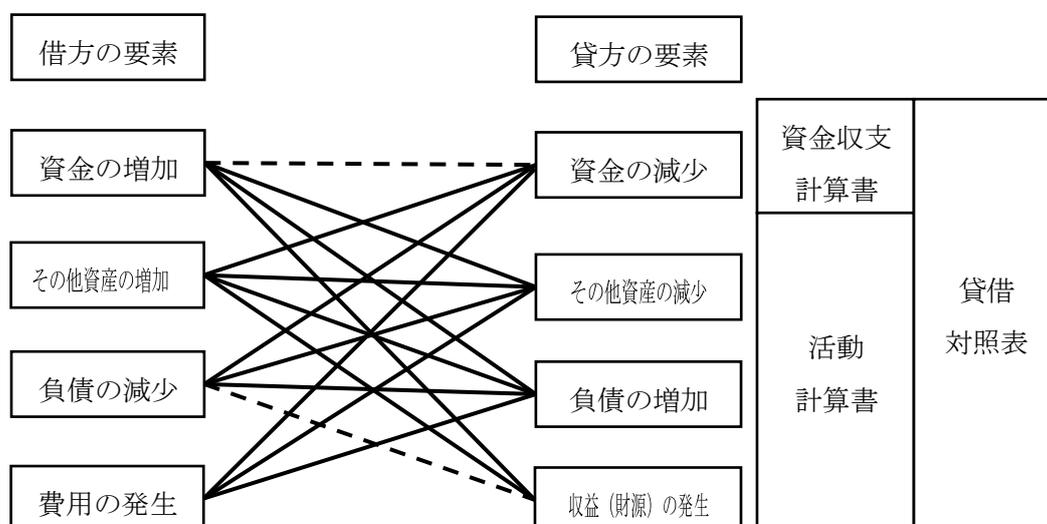
以上の論を基にして、宗教法人会計における複式簿記は「宗教法人の活動によって生じる財産の増減を、貨幣数値及び数量により継続的かつ網羅的に分類・記録・整理し、勘定科目別計算及び取引の二面的把握を行う体系」と定義する。

勘定科目別計算及び取引の二面的把握を行う体系を考える上で、特に宗教法人の貸借対照表の貸方項目は「宗教法人法」等において資産と負債の差額概念である正味財産(剰余金)とする一方、「基準案」は維持すべき基本金と、正味財産の純増減額から計算される剰余金とに分けていた。齋藤(2020)は、「宗教法人を含む非営利法人会計が特定の者の立場で利益計算を行うことを目的としていない…中略…負債と純資産ないしは資本を区別する必要があるかが改めて検討されるべき」(齋藤 2020, 282) とし、このような非営利法人会計の特質を会計主体論の立場で見た場合「資本主義理論の適用はできず、企業体理論に準じた考え方に基づく」(齋藤 2020, 282) と述べている。村田(2012)は Suojanen(1954)をひき、企業体理論における企業は株主や債権者といった企業参加者のための意思決定を行うセンターであり、そこでの経営者の役割は、存続成長という企業目標の管理者であり、また企業参

加者の請求権の調停者であって、株主の権利もこの企業目標に従い、留保利益は企業に帰属するという(村田 2012, 56)。持分権者不在の宗教法人会計は残余財産の分配を行わないため、資産と負債の差額は当然に宗教法人そのものに帰すべき持分となる。そこで「基準案」にあるような基金と剰余金の分類を行う意味を見出すことはできない。そもそも資産側で特別財産、基本財産、普通財産を区分してそれぞれの拘束の度合いを設けており、これは宗教法人の活動における重要性の度合いとも言える。資産側で拘束を行っている中で、さらに貸方側でも拘束を行う必要性はない。また、宗教法人は憲法における政教分離の観点から、補助金や助成金といった公的資金が投入されることがほとんどあり得ないため、宗教活動による財源額と公的資金による財源額の峻別も必要ない。以上の観点から、貸方側の負債以外の項目は資産と負債の単純な差額としての正味財産(剰余金)とするのが妥当であろう。

こうした宗教法人持分の増減計算について、その原因把握を資金収支のみならず資金収支以外の資産及び負債の増減要因をも網羅的に行うことにより、後述する宗教法人の永続性を担保するための法人運営の効率性計算に資する。この時、資金収支及び資金収支以外の資産・負債増減に伴う法人持分増減計算の説明科目となるのが名目勘定である。資金収支原因を説明する資金収支計算書と、資金収支以外の法人持分増減原因を説明する活動計算書とに名目勘定を収容して貸借対照表と連携させることが、宗教法人における複式簿記のあるべき姿ではないかと思料する。

図表 15-20 宗教法人における取引要素の結合関係と決算書等の連携



5.2 宗教法人会計における複式簿記の必要性

宗教法人会計において、現在の宗教法人法では代表役員がその会計責任を負い、その会計

責任の解除は責任役員の過半数の決議によって解除されるが、1995（平成7）年の宗教法人法の改正によって、信者等の利害関係者が決算書等の閲覧を請求できるようになった。また、尾上（2021）は「宗教法人の社会的・公共的責任が果たされていないという指摘が多々あることを鑑みると、宗教法人が自主性・自律性を発揮して、社会の安寧に寄与する「社会的公器」としての自覚の下、自発的な情報開示を推し進めることに期待したい」（尾上 2021, 139）として、宗教法人の積極的な情報開示を望む旨を述べている。

神社、寺院、教会等の宗教施設に対する参拝行為は広く解放されているのが一般的である。これは即ち宗教法人にとって「信者」の幅が広く、また奉納や布施なども少額に行えることから誰しもが資源提供者になりうることを意味する。こうした少額寄附者に対してまで信仰対象である宗教法人の会計情報を詳らかにするというのはやはり難しく、文化庁（2019）が示した閲覧対象者を限定する方針は正しいと考えられる。また、憲法による政教分離の観点からその宗教団体の保有する財に対して指定文化財等の保護を受けない限り、公からの補助または助成が望めない点において、他の非営利組織と異なる状況であると言える。

以上の点から、宗教法人における会計および簿記は情報提供の観点よりも、むしろ適切な財産管理にこそ資するべきものとする。こうした観点に立つ場合、例えば資金収支に力点を置く現行の実務に対して、減価償却や経過勘定の把握を行うことにより、宗教法人の財産管理がより精緻化し、以て法人の永続性を高めるという効果が期待できるのではないかと思われる。この場合、複式簿記により組織的に帳簿間での記録が行われ、そこから誘導されて作成される決算書が互いに連携することで適切な財務管理に資するであろう。

特に、現在宗教法人がその活動を行うに際し、根幹をなす宝物や拝礼施設等を維持し続ける環境は厳しさを増している。例えば石井研士（2019）によれば、宗教法人神社本廳が実施した全国調査で「あなたの氏神様を知っているか」という問いに対し、1996年時点では「知っている」72.6%：「知らない」27.4%であったものが、20年後の2016年時点では「知っている」59.5%：「知らない」40.5%まで差が縮まっている（石井研士 2019, 151-152）。日本人の宗教的帰属意識が薄まっている一つの証左である。

2019（令和元）年11月14日から15日に亘って行われた、天皇踐祚の重要祭祀である大嘗祭において用いられる大嘗宮建設に当たり、「人件費の高騰で公共工事の労務単価が前回に比べ1.3～1.8倍となり、費用を押し上げた。宮内庁は前回同様の大嘗宮だと総工費は25億円程度になると試算し、経費節減策を検討してきた。大嘗祭の参列者を減らして大嘗宮の規模を2割縮小。一部の建物もプレハブなど安価な素材に変更して約6億円をカットしたが、総工費は前回（14億円）を大幅に上回った」（日本経済新聞 2018年12月21日朝刊）という報道がなされた。人件費や木材費の高騰により大嘗宮建設の規模を縮小し、茅葺から板葺に変えたにも関わらず、建設予算が平成の大嘗宮を上まわったとしている。これは伝統の建築様式を維持することがその信仰の形の在り方と観る、全ての宗教法人に共通した問題である。

これを裏付けるかのように2020(令和2)年6月5日の徳島新聞朝刊で「国府の大御和神社の境内8割、異例の売却へ 社殿建て替え費調達」という記事が載った。老朽化した社殿建替費用の調達の目途が立たず、宮司及び責任役員の合意により境内地の8割を売却して造替費用に充てるという結論に至ったものの、地元の氏子の猛反発を受けているという。

なるほど、宗教法人法に求められた計算手順を単に遵守するだけであれば、宗教法人に複式簿記は必要ないかもしれない。しかしながら、信仰の拝礼対象としてあるいは拝礼する場として特別財産や基本財産を維持管理する責任を信者から負っている宗教法人が、複事業年度に亘って計画的かつ計数的に修繕・造替費用を算出した上で事業計画を組織的に遂行するために複式簿記は有用であろう。

費用の期間配分の観点については一定の批判もある。日本公認会計士協会は「基準案」で減価償却を必須としていたが、「指針」は「宗教法人の場合は、効率性の測定は必ずしも要請されないし、仮に要請されたとしても、これらを計数化することは再び議論の余地があるところである」として減価償却を法人の選択に委ねた。齋藤稔(2002)はそもそも非営利組織体であるところの宗教法人の会計目的は損益計算ではない点と、資産の取換更新を行う場合には必ずしも自己補填的に行われるものではなく、その多くが寄附寄進によって賄われることが多い点から、宗教法人における減価償却に否定的である(齋藤稔2002, 46)。また、齋藤力夫(2019)は「数百年前の古代に取得した建物、構築物等(たとえば、日光東照宮、銀閣寺、清水寺等)、近代に取得した建物、構築物等、宗教法人の所有するこれらの資産はさまざまで、その価値判断は難しくなりますので減価償却する判断が難しいのです」(齋藤力夫2019, 75)と述べている。しかしながら、前述した通り日本人の宗教的帰属意識が希薄化する中で、宗教法人運営が非効率的であることが許されない時代が来ている。特に宗教活動の根幹をなす宝物や拝礼施設等の維持や造替修繕に必要な財源となる寄附寄進が昔日に比べて厳しさを増しているのは、大嘗宮建設費用問題や大御和神社境内地売却問題の報道を見れば明らかであろう。齋藤力夫(2019)は減価償却するか否かの判断が難しいとしているが、宝物や文化財指定を受ける等して現在の形を今後もそのまま維持していくことを目的とする建物や構築物等は修繕引当を、それ以外の什物、建物、構築物等は減価償却を行うという一定の指標を設ければ解決可能ではなかろうか。

岩田(1955)は、複式簿記を前提とする簿記学について「決算中心の簿記」と「管理中心の簿記」という二つの類型がある旨を説いた(岩田1955, 8-9)。高橋(2017)は岩田(1955)のいう「管理中心の簿記」について「日々の記録において価額・物量の情報を絶えず把握しておくことが、財産の自律的な管理に結びつく」と同時に、「記録の結果を損益計算書という分析・管理装置にインプットし、その装置を通じて経営状態を診断し、企業活動の改善に結びつけていくことになる」とし、複式簿記によって財産管理と経営の効率性測定を同時に達成する機能を有していると述べている(高橋2017, 37)。特別財産の宝物の修繕のための引

当費用や、拝礼施設等の減価償却費を期間配分して費用計上し、これを宗教活動によって稼得した収益やその相手勘定として当該財産に対する負債または評価勘定として対応させる他、すべての勘定の発生・増減について有機的結合関係から二面的把握を行い、貨幣数値により継続的かつ組織的に分類・記録・整理し、それらの結果として貸借対照表と活動計算書とが複式簿記から誘導して作成されることが、宗教法人の適切な財産管理や法人活動の効率性、ひいては法人そのものの継続性について、宗教法人の運営に責任を負う代表役員及び責任役員、そして重要な利害関係者に正しく認識をさせることが可能なシステムとして「管理中心の簿記」が必要であろう。

(謝辞) 本章の作成に当たって、埼玉縣神社廳事務局長 武田淳氏、医療と介護の経営情報室室長 土屋敬三氏より貴重な示唆を頂いた。ここに名を挙げて御礼を申し上げる。

【参考文献】

- 赤田貴志・貝塚浩史 (2019) 『宗教法人の会計・税務』文化庁。
- 葦津珍彦著・阪本是丸註 (2006) 『新版 国家神道とは何だったのか』神社新報社。
- 洗健 (1997) 「宗教法人法の沿革」『宗教法』第 16 号, 1-10 頁。
- 石井研士 (2019) 「戦後の神社神道」『明治聖徳記念學會紀要』復刊第 56 号, 139-162 頁。
- 石井久三郎 (1935a) 「寺院會計について」『會計』第 36 卷第 2 号, 133-138 頁。
- 石井久三郎 (1935b) 「寺院會計について (其の二完)」『會計』第 36 卷第 3 号, 121-135 頁。
- 岩田巖 (1955) 「二つの簿記学」『産業經理』第 15 卷第 6 号, 8-14 頁。
- 太田哲三 (1924) 『最新商業簿記 上巻 訂正再版』瞭文堂。
- 高橋 (尾上) 選哉 (2002) 「宗教法人の会計」杉山学・鈴木豊編著 (2002) 『非営利組織体の会計』中央経済社。
- 尾上選哉 (2021) 「宗教法人課税の問題—宗教法人非課税の根拠—」『税務会計研究』第 33 号, 137-139 頁。
- 齋藤真哉 (2020) 『現代の会計』放送大学教育振興会。
- 齋藤稔 (2002) 「宗教法人に対する税務調査の現状と宗教法人の会計」『宗教法』第 21 号, 31 - 50 頁。
- 齋藤力夫 (2019) 『宗教法人の実務のすべて』中央経済社。
- 阪本是丸 (2005) 『近代の神社神道』弘文堂。
- 神社本廳編 (2017) 『神社本廳規程類集 平成二十九年版』神社新報社。
- 高橋賢 (2017) 「簿記と管理会計」『横浜経営研究』第 37 卷第 3・4 号, 35-45 頁。
- 田中義幸・神山敏夫・篠田勝男・神山敏蔵 (2018) 『宗教法人会計のすべて 第 3 版』, 税務經理協会。

- 日本キリスト教連合会会計基準検討委員会（2013）『キリスト教会会計基準』日本キリスト教連合会。
- 日本公認会計士協会（1971a）『宗教法人会計基準（案）』日本公認会計士協会。
- 日本公認会計士協会（1971b）『宗教法人計算書類記載要領（案）』日本公認会計士協会。
- 日本公認会計士協会（2001）『非営利法人委員会研究報告第6号 宗教法人会計の指針』日本公認会計士協会。
- 日本公認会計士協会（2019）『非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の検討～』日本公認会計士協会。
- 日本公認会計士協会業務充実委員会編（1973）『宗教法人会計の解説』日本公認会計士協会。
- 沼田嘉穂（1951）『簿記論攷』中央経済社。
- 治田秀夫（2017）『実務担当者のための宗教法人の経理と税務 改訂版』丸善プラネット。
- 文化庁文化部宗務課（2010）『宗教法人運営のガイドブック』文化庁。
- 文化庁文化部宗務課（2019）『宗教法人実務研修会資料（令和元年度版）』文化庁。
- 村田英治（2012）「Robert N. Anthony の財務会計学説の含意」『経済科学』第59巻第4号，55-62頁。
- 吉盛一郎（2013）「宗教法人の会計・税務・監査」『長岡大学生涯学習センター 生涯学習研究年報』第7号（通巻第16号），13-20頁。
- 公益財団法人公益法人協会 非営利法人データベースシステム NOPADAS 「公益・非営利セクターの現況」，<https://www.nopodas.com/contents.asp?code=10001009&idx=101131>（2019年5月25日閲覧）。

第16章 地方自治体の簿記 —「地方公会計マニュアル」の分析—

吉田智也 (中央大学)

1 はじめに

本章の目的は、わが国の地方自治体に「複式簿記」がどのように導入されているかを明らかにすることである。具体的には、総務省により2015(平成27)年1月に公表された「統一的な基準による地方公会計マニュアル」(以下、「地方公会計マニュアル」)において示された、財務書類作成のための「複式簿記」がどのようなものかを分析する。その簿記は、企業会計における「複式簿記」とどのように異なるのか、また、公会計に固有の活動はどのように処理されているのかも合わせて明らかにする。

なお、本章では、「複式簿記」を「経済取引の記帳を借方と貸方に分けて二面的に行う簿記の手法」(総務省2015a, 1-1)という「地方公会計マニュアル」での定義を利用するものとする。このような「複式簿記」を利用することで、「ストック情報(資産・負債)の総体の一覧的把握が可能」となるとともに、元帳のほかに、補助簿としての「固定資産台帳」が整備されることで、会計数値に関する「検証機能」をもつことに意義があるとされている(総務省2015a, 1-1)。

以下、第2節では、地方公会計の改革の流れと「地方公会計マニュアル」の概要について説明し、第3節では「地方公会計マニュアル」で示された財務書類作成手続と具体的な複式簿記による仕訳例を分析する。さらに、第4節では「期末一括仕訳」による仕訳帳への記帳について検討し、第5節で地方自治体に導入された複式簿記がどのようなものであったのか、その特徴をまとめることとする。

2 「地方公会計マニュアル」の概要

2015(平成27)年1月23日に、総務大臣が地方公共団体に対して、「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」という文書を通知した。これは、2014(平成26)年4月30日に「固定資産台帳の整備」と「複式簿記の導入」を前提とした財務書類の作成に関する「統一的な基準」が公表され、その後、「今後の新地方公会計の促進に関する実務研究会」が設置されて、その成果として「地方公会計マニュアル」が取りまとめられたことを受けての通知であった。

「地方公会計マニュアル」は、「統一的な基準」による財務書類の作成手順や資産の評価方法、固定資産台帳の整備手順、連結財務書類の作成手順、事業別・施設別のセグメント分析をはじめとする財務書類の活用方法等を示している。

なお、すべての地方公共団体は、当該マニュアルも参考にして、「統一的な基準」による財務書類を、2015（平成 27）年度から 2017（平成 29）年度までの 3 年間で作成し、予算編成等に積極的に活用するように求められている（総務省 2015b, 1）。

「地方公会計マニュアル」の具体的な内容は、(1) 財務書類作成にあたっての基礎知識、(2) 財務書類作成要領、(3) 資産評価及び固定資産台帳整備の手引き、(4) 連結財務書類作成の手引き、(5) 財務書類等活用の手引き、(6) Q&A 集から構成される。このうち、(1) 財務書類作成にあたっての基礎知識において、具体的な仕訳例（複式記入）が示されており、(2) 財務書類作成要領において、各種の書類の作成手順等が示されている。

「地方公会計マニュアル」（およびその前提となる「統一的な基準」）によれば、①記帳方式として「複式簿記」を導入し、②活動による構成要素の認識基準として「発生主義会計」を採用し、③財務書類として、a) 「貸借対照表」、b) 「行政コスト計算書」、c) 「純資産変動計算書」、d) 「資金収支計算書」の 4 表を作成する。なお、b) と c) の書類については、「行政コストおよび純資産変動計算書」として 1 表に統合することも認められる（総務省 2015a, 2-3）。

また、財務書類作成のために「複式簿記」・「発生主義会計」が採用されたからといって、これまでの公会計がまったくなくなるわけではない。市民の代表者である議会は、当該年度の現金収支を民主的統制下におくことで、予算の適正・確実な執行を図るという観点から、確定性・客観性・透明性に優れているとされる単式簿記による現金主義会計を採用してきている。つまり、「歳入歳出決算書」、「歳入歳出決算事項別明細書」、「実質収支に関する調書」、「財産に関する調書」といった従来の決算書類は作成され続けることになる。換言すれば、これらの数値を記録するためには、従来のように、期中における活動（およびその歳入・歳出）は現金主義・単式簿記で記録されることになる。あくまで「地方公会計マニュアル」によって作成される財務書類は、現金主義会計による予算・決算制度の補完としての役割を果たすことになる。

ただし、地方公会計の改革を振り返れば、「地方公会計マニュアル」によってはじめて公会計に複式簿記が導入されたわけではない。すでに、2006（平成 18）年 5 月に公表された「新地方公会計制度研究会報告書」においても、「基準モデル」とよばれる財務書類の作成方法の採用には、複式簿記の導入が前提となっていた（総務省 2006, 82 項）。しかし、「統一的な基準」作成の段階（2013（平成 25）年 3 月 31 日実施の調査）になっても、基準モデルの採用は、財務書類作成済みの 1,711 団体のうち、197 団体（11%）に過ぎなかった。しかも、複式簿記の導入状況として、伝票単位（つまりは取引単位）ごとにその発生の都度に複式簿記に

よる仕訳を行っていた団体は3団体(0.2%)のみであり、伝票ごと等に期末に一括で複式簿記による仕訳を行っていた団体でも255団体(14.9%)のみであった(総務省2014b, 3~7)。

3 「地方公会計マニュアル」における複式簿記

3.1 複式簿記による記帳と財務書類作成の流れ

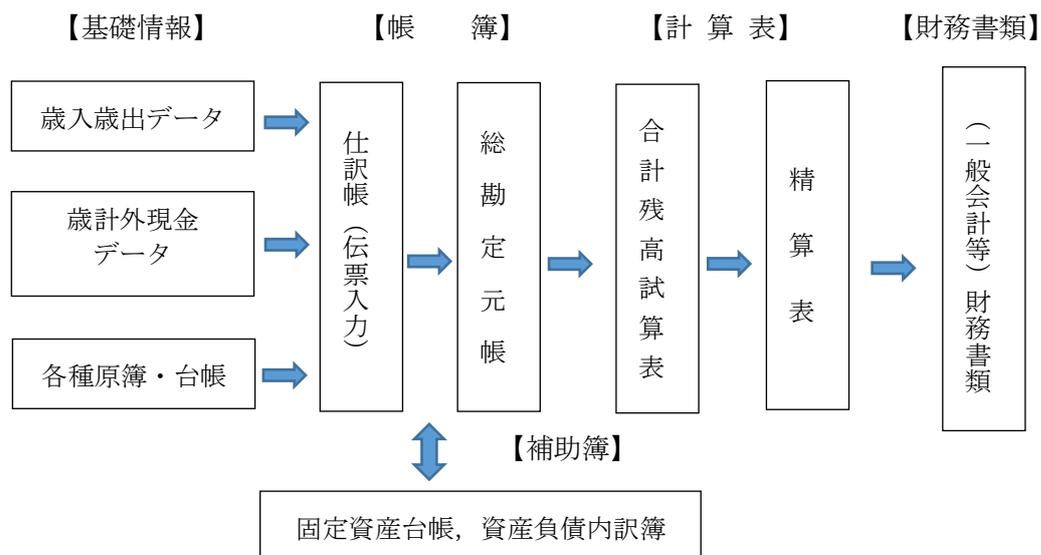
地方公会計において、「検証可能性を高め、より正確な財務書類の作成を可能とするためには、複式簿記の導入が不可欠である」と考えられており、「複式簿記」を導入する意義として、次の2つの点が挙げられている(総務省2014a, 32~33)。

- ①帳簿体系を維持し、貸借対照表と固定資産台帳を相互に照合することで検証が可能となり、より正確な財務書類の作成に寄与すること
- ②事業別・施設別等のより細かい単位でフルコスト情報での分析が可能となること

そもそも「統一的な基準」においては、「財務書類は、公会計に固有な会計処理も含め、総勘定元帳等の会計帳簿から誘導的に作成」することとしている(総務省2014a, 11)。それを受けて、「地方公会計マニュアル」では、会計帳簿として「仕訳帳」と「総勘定元帳」を作成することを要求するとともに、補助簿として「固定資産台帳」と「資産負債内訳簿」の整備もあわせて要求されている(総務省2015a, 2-7)。

「地方公会計マニュアル」が想定する、仕訳処理も含めた財務書類作成の流れ(一般会計等財務書類まで)は、図表16-1のとおりである。

図表 16 - 1 財務書類作成の流れ



出典：総務省(2015a, 1-8)を参照して作成

なお、一般会計等の「歳入歳出データ」から複式仕訳を作成する方法には、次の2つの方法があるとされる（総務省 2014a, 33）。

①日々仕訳

取引の都度、伝票単位ごとに仕訳を行う

②期末一括仕訳

日々の取引の蓄積を、期末に一括して仕訳を行う（基本的には、伝票ごとに仕訳を行う）

これらはいずれも原理は同じであるが、日常的に仕訳を作成するためには、そのような機能を有する財務会計システムの整備が前提となる。

詳しくは4節で後述するが、期末一括仕訳においては、「歳入歳出データ」（単式データ）に対して、予算科目単位に、借方・貸方の勘定科目を効率的に付与するために、「資金仕訳変換表」が利用される。一義的に仕訳が特定できる予算科目に属するデータは、「資金仕訳変換表」にしたがい、伝票データごとに仕訳が自動的に生成される。予算科目のみでは、仕訳を特定できず、複数の仕訳候補が存在するもの（たとえば、資産取得等に関する歳出）は、「資金仕訳変換表」においてあらかじめ複数の仕訳例を用意し、仕訳候補を選択し、伝票データごとに仕訳を個別的に生成することになる（総務省 2015a, 2-8）。

また、「歳入歳出以外の取引・事象」は、①その発生の都度、または②期末に一括して、仕訳（とくにこの仕訳を「非資金仕訳」という）を行う。なお、期末に一括して仕訳を行う場合、期中の資産・負債の増減を網羅的に整理した「資産負債内訳簿」を基礎として、仕訳を行う（総務省 2015a, 2-8～9）。そのため、「資産負債内訳簿」は、歳入歳出を伴わない資産・負債も含むすべての資産・負債について、勘定科目別に、期首残高、期中増減額、期末残高を記載することが必要となる。

3.2 具体的な仕訳例による複式簿記の分析

それでは、「地方公会計マニュアル」に示された具体的な仕訳例を用いて、地方自治体で行われることになる「複式簿記」を分析する。

まず、政府に固有の取引として、税金の賦課・徴収はどのように記録されるのかを明らかにする。2月3日に住民税の調定を行い、税額が500と決定されたとすると、その時点では歳入は生じていないが、次の仕訳を行う。

①-1：2月3日 住民税の調定・賦課

(借)	未 収 金	500	(貸)	税 収 等	500
	(資 産)			(財 源 等)	

また、3月3日に、上記の住民税のうち450を現金で徴収したとすると、歳入が生じるとともに、次の仕訳を行う。

①-2: 3月3日 住民税の徴収

(借)	租 税 等 収 入	450	(貸)	未 収 金	450
	(業 務 収 入)			(資 産)	

税金を賦課した際に貸方記入される「税収等」は、「純資産変動計算書」における純資産の増加原因(財源等)として処理される。また、徴収による「現金」の増加は、「収入」勘定に置き換えて処理され、さらに活動別(業務・投資・財務)に分類される。

次に、補助金を受け取るとともに、地方債を発行することで、道路の建設を行う取引を考えてみる。3月5日に道路の建設が完了し、検査確認の結果、請負業者に500を支払うことが決定したとすると、その時点では歳出は生じていないが、次の仕訳を行う。

②-1: 3月5日 道路建設に関する支払代金の決定

(借)	工 作 物	500	(貸)	未 払 金	500
	(資 産)			(負 債)	

この道路の建設に関して、3月6日に国から補助金として現金100を受け取るとともに、3月10日に地方債を300発行し、同額の現金を受け取るとすると、それぞれ次のように記帳される。

②-2: 3月6日 道路建設に関する国からの補助金の受け取り

(借)	補 助 金 収 入	100	(貸)	国 県 等 補 助 金	100
	(投 資 活 動 収 入)			(財 源 等)	

②-3: 3月10日 道路建設に関する地方債の発行

(借)	地 方 債 発 行 収 入	300	(貸)	地 方 債	300
	(財 務 活 動 収 入)			(負 債)	

なお、受け取った補助金は、「財源等」として処理されるとともに、現金の増加は「投資活動収入」として記録する。一方、地方債の発行による現金の増加は「財務活動収入」として記録する。

さらに、3月14日に、請負業者に現金500を支払ったとすると、次のように記帳される。

②-4: 3月14日 道路建設に関する請負業者への代金支払い

(借)	未払金	500	(貸)	公共施設等整備費支出	500
	(負債)			(投資活動支出)	

現金の増加を「収入」勘定に置き換えて記録していたのと同様に、現金の減少もまた、「支出」勘定に置き換えて記録する。期中取引における各種の「支出」の処理で、これを確認しておく。3月17日に、職員に対して給与として現金150を支払い、3月24日に、A法人に対して長期の貸付として、現金50を手渡し、3月27日に、財政調整基金として現金50を積み立てたとすると、それぞれ以下のように仕訳される。

③: 3月17日 給与の支払い

(借)	職員給与費	150	(貸)	人件費支出	150
	(費用 [人件費])			(業務支出)	

④: 3月24日 他法人への貸付

(借)	長期貸付金	50	(貸)	貸付金支出	50
	(資産)			(投資活動支出)	

⑤: 3月27日 財政調整基金への積立

(借)	財政調整基金	500	(貸)	基金積立支出	500
	(資産)			(投資活動支出)	

現金の支払いが、支払額の決定後に即時に行われない場合であっても、まず、「費用」と「負債」を記録し、支払時に「負債」を減少させることになる。たとえば、3月28日に、消耗品を20購入し、ただちに納品され、3月31日に、消耗品の購入代金20を現金で支払ったとすると、次のように記帳される。

⑥-1: 3月28日 消耗品の購入・納品

(借)	物件費	20	(貸)	未払金	20
	(費用 [物件費等])			(負債)	

⑥-2: 3月31日 消耗品代金の支払い

(借)	未払金	20	(貸)	物件費等支出	20
	(負債)			(業務支出)	

上記のように、「支出」は「資金収支計算書」で計上される活動の性格に応じて、それぞれの勘定を特定する。また、借方に記入される「費用」は、「行政コスト計算書」に計上される。

なお、「費用」は、「一会計期間中の活動のために費消された、資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、純資産の減少原因をいう。」と定義されている(総務省 2014a, 8)。ただし、公会計における純資産は、費用以外の構成要素である「その他の純資産減少原因」によっても減少することがある。「その他の純資産減少原因」とは、「当該会計期間中における資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少をもたらすものであって、費用に該当しない純資産(またはその内部構成)の減少原因をいう。」と定義される(総務省 2014a, 8)。「費用」は上述のように「行政コスト計算書」に計上され、「その他純資産減少原因」は「純資産変動計算書」に計上される。

純資産の減少原因が、「費用」と「その他の純資産減少原因」に区分されるのと同様に、純資産の増加原因も「収益」と「財源等その他純資産増加原因」に区分される。「収益」とは、「一会計期間中における活動の成果として、資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、純資産の増加原因をいう。」と定義され、「行政コスト計算書」に計上される(総務省 2014a, 8)。また、「財源等その他純資産増加原因」とは、「当該会計期間中における資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加をもたらすものであって、収益に該当しない純資産(またはその内部構成)の増加原因という。」と定義され、「純資産変動計算書」に計上される(総務省 2014a, 9)。

期中に収益の生じる取引の仕訳も確認しておこう。たとえば、3月31日に、公共施設の使用料として、現金50を受け取ったとすると、次のように記帳される。

⑦：3月31日 使用料及び手数料の受け取り

(借)	使用料等収入	50	(貸)	使用料及び手数料	50
	(業務収入)			(収益 [経常収益])	

この貸方に記入される「使用料及び手数料」は、「行政コスト計算書」において「経常収益」として計上される。

仕訳帳には、現金取引以外の「非資金仕訳」を行う必要がある取引・会計事象も記録される。それらには、①歳入歳出データに含まれるが、整理仕訳を要するもの^①(たとえば、固定資産売却損益・引当金の振替処理など)および未収・未払・不納欠損に係るもの、②減価償却費や引当金といった現金の流出入を伴わない非資金取引等が含まれる。このうち、現金

^① 複数の勘定科目が混在する取引については、当初、1科目・金額で処理し、決算整理に先立ち、その仕訳を正しい科目・金額に修正・振替える「整理仕訳」が必要となることもある。

の流入を伴わない非資金取引は、期中には記録されず、決算整理手続の一環として記録される。たとえば、決算整理において、退職手当引当金の当期負担額 250 と賞与等引当金の当期負担額 200 を引当てたとすると、それぞれ次のように仕訳される。

⑧：決算整理 退職手当引当金の引当て

(借)	退職手当引当費	250	(貸)	退職手当引当金	250
	(費用 [人件費])			(負債)	

⑨：決算整理 賞与等引当金の引当て

(借)	賞与等引当費	200	(貸)	賞与等引当金	200
	(費用 [人件費])			(負債)	

以上の諸取引・事象が、「地方公会計マニュアル」では例示されており、これらの仕訳に基づいて、総勘定元帳の各勘定へ転記される。転記された各勘定は、次頁の図表 16 - 2 の通りである。なお、「地方公会計マニュアル」が示した総勘定元帳には、「現金預金」勘定の記入例が示されているが、上記の仕訳でも確認できるように、現金の増減は「収入」・「支出」に置き換えられているため、仕訳帳からの転記によっては作成されないはずである。

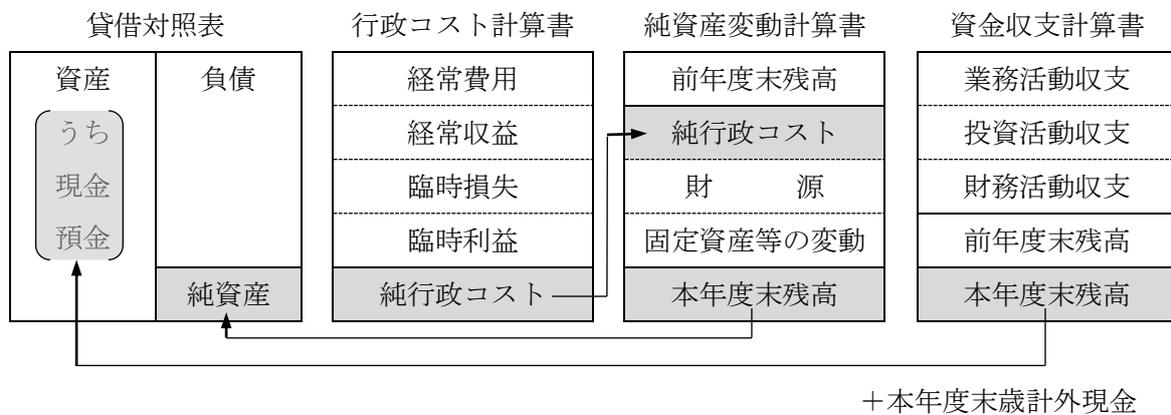
期中の活動（および決算整理事項）が仕訳・転記されると、総勘定元帳への転記が正しく行われているかを検証するために、総勘定元帳の各勘定科目ごとの残高と合計額を表示した一覧表である合計残高試算表が作成される。（また、複数の会計を対象として記帳を行っており、一般会計等の計数が総計（単純合計）されている場合には、「精算表」を作成して、各会計相互間の内部取引を相殺消去し、一般会計等の純計を算出する。）合計残高試算表の数値等を基礎として、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書という「財務 4 表」が作成される（章末の図表 16 - 4～7 参照）。

なお、作成された財務 4 表の相互関係は、図表 16 - 3 のようになる。

図表 16 - 2 総勘定元帳のデータ (口座番号, 摘要欄, 仕丁欄等は省略)

【貸借対照表関係】			
工 作 物		地 方 債	
3.5.	500		3.10. 300
長期貸付金		退職手当引当金	
3.24.	50		3.31. 250
未 収 金		未 払 金	
2.3.	500	3.3.	450
財政調整基金		3.14.	500
3.27.	50	3.31.	20
		賞与等引当金	
			3.31. 200
【行政コスト計算書関係】			
職 員 給 与 費		使用料及び手数料	
3.17.	150		3.31. 50
物 件 費		賞与等引当費	
3.28.	20		
退職手当引当費		3.31.	200
3.31.	250		
【純資産変動計算書関係】			
税 収 等		国県等補助金	
		2.3.	500
			3.6. 100
【資金収支計算書関係】			
税 収 等 収 入		人 件 費 支 出	
2.3.	450		3.17. 150
使用料及び手数料収入		物件費等支出	
3.31.	50		3.31. 20
国県等補助金収入		公共施設等整備費支出	
3.6.	100		3.14. 500
地方債発行収入		基金積立金支出	
3.10.	300		3.27. 50
		長期貸付支出	
			3.24. 50

図表 16 - 3 財務 4 表の相互関係



出典：総務省（2015a, 1-5）

上記の仕訳例の分析からわかることとして、次の諸点が指摘できる。

- ① 「未収金」および「未払金」や各種の引当金を計上しており、現金収支以外の取引・事象を把握している。
- ② 「現金」勘定の増減を「収入」・「支出」勘定に置き換えて記録している。
- ③ 公会計に固有の活動・事象も、取引として複式簿記によって記録している。たとえば、租税の調定・徴収については、調定時に「税収等」（財源等）を計上していた。また、インフラ資産（設例では「工作物」が該当）も資産として計上されていた。ただし、予算の計上を仕訳の形で表すことは行われていなかった。

①について補足すれば、記録の対象を、現金収支そのものから「将来生じるであろう現金収支」にまで拡張しており、また、期末に非資金取引による当期が負担すべき費用額等を計上していることから、現金主義会計ではない「発生主義会計」を採用しているといえる²⁾。また、②について、「地方公会計マニュアル」では、「効率的に資金収支計算書を作成する観点」（総務省 2015a, 1-6）から収入・支出への置き換えを行っているとしている。

4 「地方公会計マニュアル」における複式仕訳の実態

4.1 期末一括仕訳の採用

前節で分析の対象とした具体的な複式簿記での取引例が「地方公会計マニュアル」において示されたことの影響は、かなり大きなものであったと考えられる。たとえば、「地方公会計

²⁾ 非資金仕訳の例として、決算における償却資産に対する減価償却や有価証券や投資等の評価額の変動も含まれており（総務省 2015a, 2-17）、「発生主義会計」が採用されているといえよう。

マニュアル」の公表後、これらにしたがった各種の職員研修が開催され、「統一的な基準」に基づいた財務書類の作成へ大きく舵が切られたとあってよい。2016（平成 28）年度決算に関して、統一的な基準による財務書類を作成済みの団体は 1,465 団体（81.9%）であり、作成中の団体は 210 団体（11.7%）であった（総務省 2018, 1）。さらに、2019（平成 31）年 3 月 31 日時点の地方自治体における統一的な基準による財務書類等の作成状況は、1,695 団体（全団体の 94.8%）が一般会計等財務書類を作成済みであり、1,778 団体（全団体の 99.4%）が固定資産台帳を整備済みである（総務省 2019a, 1）。

ただし、2018（平成 30）年の同時期の調査によれば、2017（平成 29）年度決算から「日々仕訳」により作成する自治体は、5 都府県^③および 92 市区町村（あわせて全団体の 5.4%）のみであり（総務省 2018, 1）、財務書類の作成方法としては、ほぼ「期末一括仕訳」によっていることが予想される。

また、「地方公会計マニュアル」においても、「日常的に仕訳を作成するためには、そのような機能を有する財務会計システムが整備されていなければならず、「日々仕訳については、各地方公共団体が導入している財務会計システムによるところが大きい」というため、財務書類作成要領では、「期末一括仕訳を例として記述し」ている（総務省 2019b, 39）。そのため、本節においては、この「期末一括仕訳」がどのように行われるのか、詳細に検討する。

4.2 「地方公会計マニュアル」における仕訳帳の記帳

統一的な基準では、「財務書類は、公会計に固有の会計処理も含め、総勘定元帳等の会計帳簿から誘導的に作成」（総務省 2014a, 11）することとされ、そのための会計帳簿として、①仕訳帳（仕訳伝票）、②総勘定元帳、③固定資産台帳（建設仮勘定台帳を含む）、④資産負債内訳簿が作成される。このうち、仕訳帳は、「財務書類を作成する上での最小基本単位」であり、「日々の取引を発生順に記録した仕訳伝票の綴りまたはこれを転記した帳簿」であるとされる（総務省 2019b, 34）。また、「財務書類上の計数は、繰越額や計算項目等を除き、すべて仕訳帳から積み上げて集計」（総務省 2019b, 34）されるため、仕訳帳にどのようなデータが記帳されるのかが重要になる。

仕訳帳に記入されるデータは、前述のように、A) 歳入歳出データ、B) 歳計外現金^④データ、C) 各種原簿・台帳データの 3 種類から作成される。このうち、歳入歳出データおよび歳計外現金データは現金取引にかかわるものであり、各種原簿・台帳データは非現金取引（な

^③ その内訳は、東京都、神奈川県、新潟県、愛知県、大阪府である。

^④ 歳計外現金とは、地方自治法第 235 条の 4 第 2 項に規定されている「普通地方公共団体の所有に属しない現金」をいい、市町村における「預り県民税」や職員の給与に係る「預り源泉税」、公営住宅の「預り敷金」等が該当するが、出納調整期間中の出納を考慮すると解消されるものが大部分である。これらは、自治体が一時的に保管しているだけでその所有に属せず、その受払は歳入歳出決算には含まれない（鈴木 2016, 45）。

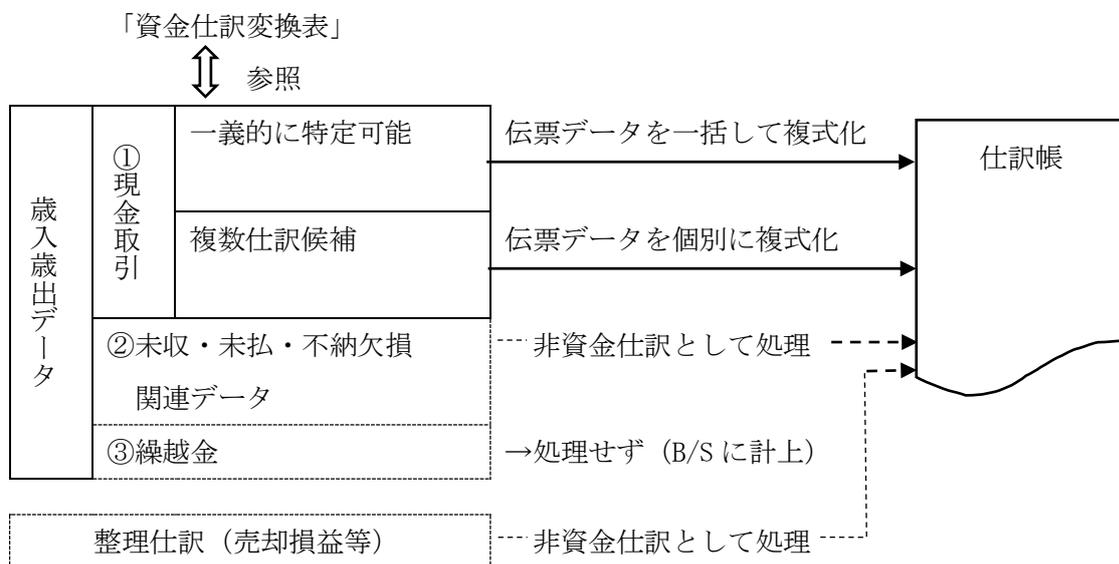
いし振替取引) にかかわるものである。

歳入歳出データは、そもそも歳計現金の増減を示す単式データであるため、予算科目単位に借方・貸方の勘定科目を効率的に付与し「複式化⁶⁾」するために、「資金仕訳変換表」が用いられる。具体的には、まず、歳入歳出データを、①現金取引データと②未収・未払・不納欠損に係るデータとに分類する。そして、①の現金取引データのうち、一義的に仕訳が特定できる予算科目⁶⁾ (たとえば、都道府県民税や使用料及び手数料、給料など) に属するデータは、「資金仕訳変換表」により、伝票データごとに「仕訳帳」に記帳する。また、資産・負債に関連する予算科目 (たとえば、財産売払収入や公有財産購入費など) に属するデータなど、一義的に仕訳が特定できないものは、その明細を検討した上で、「資金仕訳変換表」の仕訳候補から仕訳を選択し、伝票データごとに「仕訳帳」に記帳する。これらの仕訳は「資金仕訳」と呼ばれる。

一方、②の未収・未払・不納欠損に係るデータについては、「資金仕訳変換表」を利用せず、後述する「非資金仕訳」として処理することになる。

これらの歳入歳出データの複式化についてまとめれば、図表 16 - 8 のようになる。

図表 16 - 8 歳入歳出データの複式化 (複式帳簿への変換)



出典：総務省 (2019b, 42) より一部修正

⁵⁾ なお、「複式化」とは、単式簿記による記録である予算執行データを、その内容に基づき、借方・貸方の勘定科目を選択して複式仕訳に変換することと定義しておく。

⁶⁾ 各地方自治体の予算科目は相当数にのぼるが、そのほとんどについては予算科目の階層 (歳出に関しては「節」) に着目することで仕訳を一義的に特定することが可能であるとされる (総務省 2019b, 40)。

図表 16 - 9 「地方公会計マニュアル」による仕訳帳（財務書類作成要領 別表 2）

歳入歳出データ								仕訳パターン付加部分					建仮番号
伝票 No.	予算科目コード	データ区分	出納日	件名	出納金額	出納相手方	担当部署	借方			貸方		
								勘定科目コード	勘定科目名	借方金額	勘定科目コード	勘定科目名	
#26	△△		5/16	○○	××		→	収入	××		××		
#27	▲▲		5/18	●●	××		→		××	支出	××		
:	◇◇		:		×				×		×		

出典：総務省（2019b, 100）より一部加筆修正

歳入歳出データは、財務会計システムから予算科目別の個別伝票データとして取得され、「資金仕訳変換表」を参照しつつ、図表 16 - 9 のような仕訳帳において、借方・貸方の仕訳パターンが付加される。なお、「地方公会計マニュアル」における「資金仕訳変換表」の対象範囲は、（未収・未払・不納欠損に関するデータを除いた）現金取引に限定されているため、付加される勘定科目（相手勘定科目）は、資金収支計算書項目の収入・支出の各勘定に限られる。

たとえば、予算科目として「都道府県民税」ないし「市町村民税」の伝票データ（たとえば、歳入額¥140,000）については、借方に「税金等収入」、貸方に「税金等」の勘定科目が付加されて、

(借) 税金等収入 140,000 (貸) 税金等 140,000
(業務収入) (財源等)

という仕訳を行うことになる。

また、歳入歳出科目からは勘定科目を特定できない場合は、取引内容を検討のうえ、科目および金額を特定して仕訳を行うことになる。たとえば、予算科目として「公有財産購入費」の伝票データ（歳出額¥250,000）については、購入された財産が何であるのか、インフラ資産や事業用資産の科目を特定し、たとえば「事業用建物工事」のための支出であれば、

(借) 建物（事業用資産） 250,000 (貸) 公共施設等整備支出 250,000
(資産) (投資活動支出)

という仕訳を行うことになるし、また、「土地」取得のための支出であれば、借方の勘定科目を「土地」として仕訳を行うことになる。

上記のような「資金仕訳」が行われる取引・事象に対して、「非資金仕訳」が行われる取引・事象も存在する。これらは、①歳入歳出データに含まれるが、「整理仕訳」(固定資産売却損益・引当金の振替処理等)を要するもの、②歳入歳出データに含まれるが、未収・未払・不納欠損に係るもの、③歳入歳出データに含まれず、減価償却費や引当金の計上といった現金の流出入を伴わない非資金取引等に分類できる(総務省 2019b, 43)。

なお、①の「整理仕訳」とは、「複数の勘定科目が混在する取引について、当初、1科目・金額で処理しておき、後日、その仕訳を正しい科目・金額に修正する振替仕訳」をいう(総務省 2019b, 111)。整理仕訳を必要とする取引例としては、売却損益の生じる資産の売却や元利混在の貸付金償還、退職手当・賞与等の支払いの引当金による充当などが考えられる。

たとえば、予算科目「財産売却収入」の伝票データ(歳入額¥120,000)について、まず、売却された財産が台帳に記載された固定資産かどうかを調査し、固定資産であった場合はその科目を特定する。特定された科目が「土地」であったならば、

(借) 資産売却収入	120,000	(貸) 土 地	120,000
(投資活動収入)		(資 産)	

と仕訳される(つまり、売却総額で処理される)。なお、この売却において、簿価に対して売却損益が生じていれば、非資金仕訳としての整理仕訳が必要となる。土地の簿価(ないし元本額)が¥100,000であり、売却益が¥20,000だけ生じていたとするならば、

(借) 土 地	20,000	(貸) 資産売却益	20,000
(資 産)		(収益 [臨時利益])	

という整理仕訳を行い、科目・金額を修正する⁷⁾。つまり、歳入に関しては、資産勘定の貸方に総額で表記しておき、後日(決算日など)、修正することで損益を確定させる「総記法」的な記帳方法が採られていることがわかる。

また、予算科目「職員手当等」の伝票データ(歳出額¥70,000)について、当初はその全

⁷⁾ 同様に、有価証券の売却による「財産売却収入」(歳入額¥60,000)の伝票データが受領され、有価証券の簿価(ないし元本額)は¥90,000であった場合、

【当初仕訳】	(借) 資産売却収入	60,000	(貸) 有 価 証 券	60,000
	(投資活動収入)		(資 産)	
【整理仕訳】	(借) 資産除売却損	30,000	(貸) 有 価 証 券	30,000
	(費用 [臨時損失])		(資 産)	

という仕訳が行われる。

額を「職員給与費」で処理しておき、賞与等引当金を充当して支払った部分（¥50,000）について、賞与等引当金を取り崩して充当するために、整理仕訳を行う。

[当初仕訳]

(借) 職員給与費 (費用 [人件費])	70,000	(貸) 人件費支出 (業務支出)	70,000
-------------------------	--------	---------------------	--------

[整理仕訳]

(借) 賞与等引当金 (負債)	50,000	(貸) 職員給与費 (費用 [人件費])	50,000
--------------------	--------	-------------------------	--------

なお、このように、支出時には費用勘定で処理しておき、事業年度末で決算整理に先立ち、引当金によって補填計算を行う処理は、「勘定の精算」とよばれ、決算整理に先立って行うべき当然の処理であるとする考え方も存在しており（たとえば、沼田 1992, 178）、地方公会計マニュアルに特有な処理というわけではないが、一般的な簿記テキスト等では見られない。

次に、②の未収・未払・不納欠損に係るものについて、本節のように期末一括仕訳を前提にすると、未収金・未払金は年度末に生じる（増加する）ことになる（だろう）。なお、「地方公会計マニュアル」では「現金取引（未済）」という見慣れない語句が出てくるが、本来であれば現金取引であったものが、未だ受け取られていない（もしくは支払われていない）ため、未収金もしくは未払金が生じる状態といった程度の意味である。

たとえば、年度末に、税金（都道府県民税や市町村民税）のうちの一部（歳入額¥2,000）が未収（現金取引（未済））である場合、

(借) 未収金 (資産)	2,000	(貸) 税金等 (財源等)	2,000
-----------------	-------	------------------	-------

と仕訳される。そして、翌年度に、当該未収分が収納されたことが歳入データから明らかになれば、

(借) 税金等収入 (業務収入)	2,000	(貸) 未収金 (資産)	2,000
---------------------	-------	-----------------	-------

と仕訳され、貸方は既存の未収金が消し込まれ（減少し）、借方は未収金を計上した際の相手勘定から判断して、収入科目を選択することになる。

なお、年度末に未払金や未払費用が生じた場合もほぼ同様に処理されることになるが、未

払費用については、翌年度の期首に「再振替仕訳」が行われていない点^⑧が、企業会計を前提とした簿記手続との相違である。

また、債権（たとえば未収金）について不納欠損決定した額については、当該債権額を貸記して減少させるとともに、徴収不能引当金が計上されている場合には「徴収不能引当金」が借記により取り崩され、そうでない場合には債権の種類に応じて、「その他（その他の業務費用）」または「その他（臨時費用）」として費用が借記される。

このような未収・未払・不納欠損に係る取引データについては、資産負債内訳簿の「未収・未払・不納欠損残高整理表」（図表 16 - 10）と照合しながら、整理仕訳（や附属明細表の作成）が行われる。

歳計外現金データについては、「歳計外現金管理簿」から資産負債内訳簿の「現金預金明細表」に転記した金額で非資金仕訳が行われる（総務省 2019b, 43）。歳計外現金は、現金取引にかかわるものであるが、その増減は非資金仕訳によって記帳される。なお、歳計外現金の受入・払出をその都度、個別に処理すること、もしくは年度末に本年度増減総額をもって処理することのいずれも認められている。

図表 16 - 10 未収・未払・不納欠損残高整理表（財務書類作成要領 別表 4-2）

(1) 過年度未収金

予算科目	前年度未収金 A	本年度収納額 B	未収残高 C=A-B	うち不納欠損決定額 D	本年度未残高 E=C-D	摘要
	××	××	××	××	××	…

(2) 本年度未収金計上額

予算科目	本年度調定額 A	本年度収納額 B	未収残高 C=A-B	うち不納欠損決定額 D	本年度未残高 E=C-D	摘要
	××	××	××	××	××	…

(3) 過年度未払金

予算科目	前年度未払金額 A	本年度支払済額 B	未払残高 C=A-B	摘要
	××	××	××	…

(4) 本年度未払金計上額

予算科目	支出決定額 A	本年度支払済額 B	未払残高 C=A-B	摘要
	××	××	××	…

出典：総務省（2019b, 101）より一部修正

^⑧ つまり、未払費用として計上されたものは、翌年度に支出が確認されたならば（支出時点とは限らない）、借方に「未払費用」を計上して消込み、貸方は未払費用を計上した際の相手勘定から判断して、支出科目が選択され、仕訳が行われる。

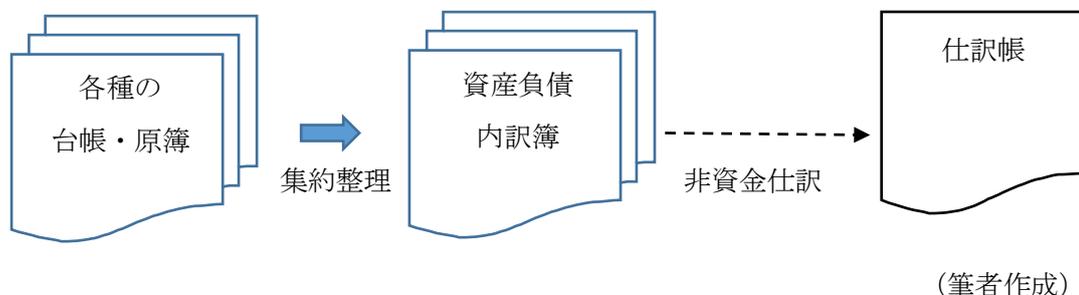
各種原簿・台帳データから仕訳を行うものには、歳入歳出データには現れない資産・負債の増減がある。現金の流出入を伴わない固定資産の増減としては、除却、無償所管換受払、寄贈・受贈、過去の登録漏れの判明、償却資産の減価償却などがある。また、建設仮勘定から完成に伴う本勘定への振替えも、固定資産内で勘定の増減が起こるのみで現金の増減は生じない。現金を伴わない金融資産の増減としては、有価証券や投資等の評価額の変動やその他の債権・債務の増減（確定した損害賠償等を含む）などがある（総務省 2019b, 43）。

また、各種の引当金の計上・取崩しもこのような非資金取引に含まれる。さらに、固定資産から流動資産（または固定負債から流動負債）への振替えも現金の流出入を伴わない。

固定資産については、「固定資産台帳（建設仮勘定台帳を含む）」において増減の発生を確認したうえで、資産負債内訳簿に資産種類別、増減原因別に集約整理する。その他の資産・負債の増減についても、原簿その他の情報から、資産負債内訳簿に資産・負債の種類別、増減原因別に集約整理する⁹⁾。そして、集約整理された資産負債内訳簿の計数を用いて非資金仕訳を行うことになる（総務省 2019b, 43）。

これらの歳入歳出を伴わない資産・負債の増減に関するデータの複式化についてまとめれば、図表 16 - 11 のようになる。

図表 16 - 11 歳入歳出を伴わない資産・負債の増減データの複式化



たとえば、期中に固定資産を無償で取得する「無償所管換受入」（もしくは寄付受入・受贈・調査による発見など）があった場合（受け入れた備品は¥60,000 とする）、次のような仕訳が行われる。

(借)	備	品	60,000	(貸)	無償所管換等	60,000
	(資	産)			(純資産増加)	

⁹⁾ 固定資産の増減に関して記帳される資産負債内訳簿には、「債権債務整理表」, 「投資その他の資産明細表」, 「有形・無形固定資産等明細表」がある。また、その他の資産・負債の増減に関して記帳される資産負債内訳簿には、「地方債明細表」, 「引当金明細表」がある。

なお、このとき貸方に記録される「無償所管換等」は純資産変動計算書科目である。

また、業務に利用していたソフトウェア（償却後の簿価¥5,000）を除却するときは、次の仕訳が行われる。

(借) 資産除売却損	5,000	(貸) ソフトウェア	5,000
(費用 [臨時損失])		(資 産)	

ほかにも、満期保有目的の債券以外の有価証券（および市場価格のある出資金）について、基準日時点における市場価格をもって再評価⁽¹⁰⁾（評価損¥9,000 を計上）する場合、次のような仕訳が行われる。

(借) 資産評価差額	9,000	(貸) 有 価 証 券	9,000
(純資産減少)		(資 産)	

また、期末に退職手当引当金（または徴収不能引当金など）を計上する場合（繰入額¥1,000）、次の仕訳が行われる。

(借) 退職手当引当金繰入額	1,000	(貸) 退職手当引当金	1,000
(費用 [人件費])		(負 債)	

さらに、固定資産の減価償却についても、資産負債内訳簿の「有形・無形固定資産等明細表」における減価償却額（たとえば、建物の減価償却額¥25,000）にもとづいて、次のような仕訳がなされる。

(借) 減 価 償 却 費	25,000	(貸) 建物減価償却累計額	25,000
(費用 [物件費等])		(資産の評価)	

これらの資産・負債の増減はいずれも現金の流入を伴わないため、非資金仕訳となる。このような非資金仕訳を行うためには、「固定資産台帳」と「資産負債内訳簿」の記録が非常に重要になってくる。固定資産台帳は、固定資産を、その取得から除売却処分に至るまで、その経緯を個々の資産ごとに管理するための帳簿であり、所有するすべての固定資産について、取得価額、耐用年数等のデータを網羅的に記載したものである（総務省 2019b, 125）。

⁽¹⁰⁾ 満期保有目的以外の有価証券のうち、市場価格のあるもの（および出資金のうち、市場価格のあるもの）については、基準日時点における市場価格をもって貸借対照表価額とし、この市場価格での評価替えに係る評価差額については、洗替方式により、純資産変動計算書の「資産評価差額」として計上する（総務省 2019b, 145）。

また、すべての固定資産を1単位(口座)ごと⁽¹¹⁾に、勘定科目、件名、取得年月日、取得価額等、耐用年数、減価償却累計額、帳簿価額、数量等の情報を記帳した台帳であり、開始貸借対照表の作成よりも前に、原則としてすべての保有固定資産について評価・整備し、その後も継続的に、購入、無償取得、除売却、振替、減価償却等を含む増減を記録しなければならない(総務省 2019b, 35)。

また、資産負債内訳簿は、歳入歳出を伴わない資産・負債も含むすべての資産・負債について、勘定科目別に、期首残高、期中増減高、期末残高を記載した帳簿である(総務省 2019b, 35)。期首に、各表の前年度末残高が期首残高として記録される。また、毎決算時に、総勘定元帳等から内訳を取得するほか、棚卸法により、残高を確認する(総務省 2019b, 101)。

予算執行と連動する資産・負債の増減については、歳入歳出データにもとづいて資金仕訳が行われ、資産負債内訳簿の現金取引分と照合される。一方、歳入歳出を伴わない資産・負債の増減については、資産負債内訳簿の個々の記録にもとづいて、非資金仕訳が行われる。特に、期末に一括して非資金仕訳を行う場合には、仕訳作成前に記録整理が終わっていないとなければならないことになる(総務省 2019b, 36)。つまり、資産負債内訳簿に記録された個々の資産・負債の増減記録(単式データ)を、複式化して仕訳帳に記録することになる。

なお、有形固定資産、無形固定資産、棚卸資産の増減額および残高が記録される「有形・無形固定資産等明細表」を示せば、図表 16 - 12 のようになる。

⁽¹¹⁾ 固定資産台帳の記載単位は、①現物との照合が可能な単位である、②取替や更新を行う単位である、という2つの原則に照らして判断し、決定される(総務省 2019b, 131)。

図表 16 - 12 有形・無形固定資産等明細表 (財務書類作成要領 別表 4-5)

区分	勘定科目	前年度末残高	本年度増加					本年度減少					本年度末残高			
			有償取得	無償取得	調査判明	評価益	振替増	合計	振替減	売却	除却	無償譲渡		減価償却	合計	
有形固定資産	事業用資産															
	土地															
	立木竹															
	建物															
	工作物															
	船舶															
	浮標等															
	航空機															
	その他															
	建設仮勘定															
	インフラ資産															
	土地															
	建物															
	工作物															
	その他															
	建設仮勘定															
	物品															
小計																
無形固定資産	ソフトウェア															
	その他															
	小計															
棚卸資産																
合計																

出典：総務省 (2019b, 101)

4.3 期末一括仕訳の問題点

「地方公会計マニュアル」において、一般会計等の歳入歳出データから複式仕訳（資金仕訳）を作成する方法としては、原則的として、取引の都度、伝票単位ごとに仕訳を行う「日々仕訳」と、日々の取引の蓄積を、期末に一括して仕訳を行う「期末一括仕訳」とが認められていた⁽¹²⁾。また、歳入歳出以外の取引・事象についても、その発生の都度、または期末に一括して「非資金仕訳」が行われる。つまり、本節で検討してきたように、仕訳帳への記帳は、すべて期末に一括して行うことが可能である。ただし、このような「期末一括仕訳」を行うことは、期中の取引はいわゆる補助簿のみに単式簿記により記帳を行っておき、期末（決算）においてのみ複式化することに外ならない。これははたして「複式簿記」と呼べるだろうか

⁽¹²⁾ また、歳入歳出データとの整合性が検証できる場合には、予算科目単位で集計した歳入歳出データに仕訳を付与し、仕訳帳の1単位とすることも認められる（総務省 2019b, 34）。

(13)。

複式簿記の特徴として、「最小限の記録属性のみを記録」し、「最小限の手続で財務諸表を導出」可能であり、「転記ミスを発見できる自己検証機能をもつ」ことが挙げられる(坂上2007, 286-287)。さらに、このような特徴をもつ複式簿記は、日々の取引の中で、会計事象を複式簿記の枠組みで把握し記録するという「記録機能」と、決算手続において発生主義にもとづいて収益・費用の見越し・繰延べを行い、現金収支計算ベースの記録を損益計算ベースの記録へと変換し財務諸表を作成するという「財務諸表作成機能」があるとされる(坂上2007, 288-289)。本稿で分析したように、期末一括仕訳では、このうちの「記録機能」が活かされていない。むしろ「財務諸表作成機能」のみが求められているようにさえ感じられる。

「地方公会計マニュアル」では、複式簿記によって「ストック情報の総体の一覽的把握が可能になる」とともに、「貸借対照表と固定資産台帳を相互に照合することで検証機能を持つ」ことに意義があると考えられている(たとえば、総務省2019b, 7参照)。しかし、期末一括仕訳による複式記入では、固定資産台帳や資産負債内訳簿の記録から仕訳を行っていたため、その検証機能は不十分なものとなるのではないだろうか。

なお、「日々仕訳」による「都度の仕訳処理に係る全庁職員への事務負担や、現金支出等と合わせた仕訳処理を可能とするためのシステム等に係る経費負担等を考慮する必要」(鈴木2016, 24)から、「原理は同一」とされる期末一括仕訳が認められていた。たしかに、作成される財務書類の内容に差異はないと考えられるが、会計情報作成の適時性には違いがあるほか、複式簿記がもつ意味そのものが異なっているのではないだろうか。

総務省のウェブサイトにおいて、「仕訳作業の分散化・早期化」(茨城県土浦市)や「予算科目と公会計の科目の統一の取り組み」(鳥取県琴浦町および埼玉県和光市)、「日々仕訳の導入」(神奈川県山北町)が先進事例として挙げられている⁽¹⁴⁾ことからわかるように、地方自治体にとって、仕訳帳をはじめとした帳簿への記録が負担となっているのであろう。その負担軽減のための「期末一括仕訳」の容認であることは理解できるものの、複式簿記の利点を最大限引き出すためには「日々仕訳」を行い得る体制を整えることが急務となる。

5 まとめに代えて

本章では、わが国の地方自治体に導入された複式簿記が、どのようなものであるのかを分析してきた。本章で分析の対象とした「地方公会計マニュアル」において具体的な複式簿記

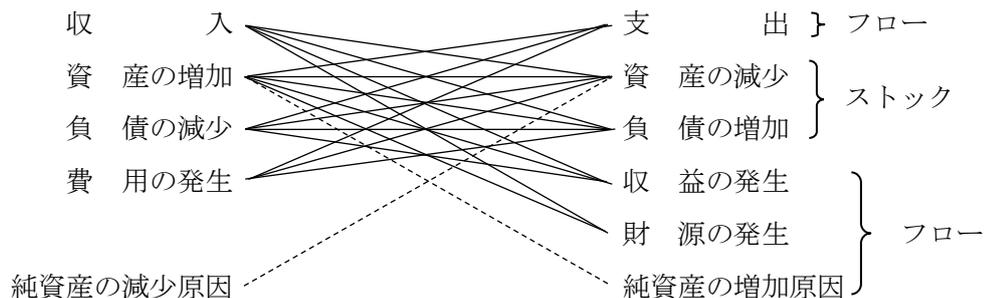
⁽¹³⁾ 複式簿記について、「複式簿記を単に複式記入という記録形式のみでとらえるのであれば、その複式記入の意味がいかなるものであろうと、複式簿記と呼び得る。しかし、複式簿記は財産の増減変動とその原因を二面的に把握するところに本質があると考えられる。」(泉2002, 7)と本章でも考えている。

⁽¹⁴⁾ 「地方公会計に関する取組事例集」<https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/katsuyouzei.html> (2020年5月16日閲覧)

での取引例が示されたことの影響は、かなり大きなものであったと考えられる。

また、「地方公会計マニュアル」による財務書類の作成は、基本的に、企業会計と同様の「誘導法」的な処理であるが、4つの財務書類をすべて元帳記録から作成しようとする点で、企業会計における複式簿記よりも進化している部分も存在するといえる。ただし、「歳入歳出データ」から複式仕訳を作成する方法として「期末一括仕訳」による処理を採用した場合、誘導法の利点であるはずの、適時に財務書類を作成することが困難になると考えられる。適時に財務書類を作成し、それを分析・解釈することにより、次年度の予算編成等に会計情報を利活用することができると考えられるため、「日々仕訳」による記帳を可能にするシステム構築が望まれる。

また、既述のように、自治体の歳入歳出取引による現金の増減は、「収入」・「支出」勘定に記帳されていた。そのため、「地方公会計マニュアル」に基づく複式記入では、2種類のフロー（損益フローと資金フロー）と1種類のストック（資産・負債）が結びつくことになる。これを取引要素の結合関係で考えてみると、次のようになる。



すなわち、「収入」（現金の増加）と「支出」（現金の減少）は、収支計算の必要性から、「資産の増加」と「資産の減少」から分離されて、他の取引要素と結合している。このことから、2種類のフローが記録される複式簿記となっている。この2種類のフローに属する勘定で、損益計算（より正確には、行政コストがどれほど税金等で補償されているかの補償計算と純資産の変動計算）と収支計算が行われており、1種類のストックに属する勘定で財政状態が明らかにされる。

ただし、フローやストックの諸勘定の残高が、どのように財務書類に集約されるかは、「地方公会計マニュアル」では明らかにされない。それというのも、財務書類が合計残高試算表（および精算表）を基にして作成されると説明されているためか、財務書類作成のための集合勘定（集計勘定）は1つも示されていないからである。そのため、行政コスト計算書で計算される「純行政コスト」の金額は、いかなる勘定口座においても計算されていない。また、貸借対照表の純資産の部や純資産変動計算書に計上される純資産の内訳項目である「固定資産等形成分」と「余剰分（マイナスは、不足分）」の金額は、純資産に関わる諸勘定（設例で

は、「税収等」と「国県等補助金」の金額からは分かりえない⁽¹⁵⁾。さらに、純資産変動計算書で計算される「純行政コスト」と「財源等」の純額である「本年度差額」もまた、いかなる勘定口座においても計算されていない。もちろん、すべての数値が勘定で計算されている必要はないが、財務書類作成のための集計勘定を設定して説明するべきではないだろうか。

地方自治体には、その財政の透明性を高め、説明責任をより適切に図る観点から、単式簿記による現金主義会計では把握できないストック情報やフルコストによるフロー情報を住民や議会等に説明するために、複式簿記による発生主義会計が求められている。今後も「地方公会計マニュアル」に基づく複式簿記によって、その目的が達成されるように、適宜、修正や改善が行われるべきである。

【参考文献】

泉宏之（2002）「非営利組織の簿記」杉山学・鈴木豊編『非営利組織体の会計』（第1章 所収）中央経済社。

大塚宗春・黒川行治（2012）『政府と非営利組織の会計』中央経済社。

亀井孝文（2015）「わが国地方公会計制度の改革とその展望」『會計』第187巻第5号，50-63頁。

坂上学（2007）「未来簿記 6-1 XBRL からみた複式簿記の機能と構造」中野常男編『複式簿記の構造と機能』（第6章所収）同文館出版。

杉山学・鈴木豊（2002）『非営利組織体の会計』中央経済社。

総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」（平成18年5月）新地方公会計制度研究会。

総務省（2014a）「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（平成26年4月）今後の新地方公会計の推進に関する研究会。

総務省（2014b）「地方公共団体の平成24年度決算に係る財務書類の作成状況等（調査日：平成26年3月31日）」（平成26年6月6日）。

総務省（2015a）「統一的な基準による地方公会計マニュアル」（平成27年1月23日）今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会。

総務省（2015b）「統一的な基準による地方公会計の整備促進について（総務大臣通知）」（平成27年1月23日）。

総務省（2018）「統一的な基準による財務書類の整備状況等調査（平成30年3月31日時点）」。

総務省（2019a）「統一的な基準による財務書類の整備状況等調査（平成31年3月31日時点）」。

総務省（2019b）「統一的な基準による地方公会計マニュアル（令和元年8月改訂）」。

⁽¹⁵⁾ なお、例示された純資産変動計算書における「固定資産等形成分」の金額は、資金収支計算書の投資活動収支の「公共施設等整備費支出」や「基金積立支出」、「貸付金支出」の金額によって変動することが説明されている（総務省2015a，1-16）。

- 鈴木豊編（2016）『新統一地方公会計基準』税務経理協会。
- 沼田嘉穂（1992）『簿記教科書 五訂新版』同文館出版。
- 山浦久司（2021）『地方公共団体の公会計制度改革』税務経理協会。
- 吉田智也（2018）「自治体の会計はどうなっているか」上野清貴編『スタートアップ会計学 第2版』（第14章 所収）同文館出版。
- 吉田智也（2019）「地方自治体の簿記－「地方公会計マニュアル」における複式記入」日本簿記学会簿記実務研究部会『非営利組織体の簿記に関する研究』（第10章所収）。
- 吉田智也（2020）「公会計における会計アプローチと複式簿記」安藤英義・新田忠誓編著『森田哲彌学説の研究 - 一橋会計学の展開 - 』（第11章 所収）中央経済社。

図表 16 - 4 設例に基づく貸借対照表

貸借対照表		(単位：百万円)	
(令和×年3月31日現在)			
科 目	金 額	科 目	金 額
【資産の部】		【負債の部】	
固定資産	550	固定負債	550
有形固定資産	500	地方債	300
事業用資産	—	長期未払金	—
土地	—	退職手当引当金	250
立木竹	—	損失補填等引当金	—
建物	—	その他	—
建物減価償却累計額	—	流動負債	200
工作物	—	1年以内償還予定地方債	—
工作物減価償却累計額	—	未払金	0
船舶	—	未払費用	—
船舶減価償却累計額	—	前受金	—
浮標等	—	前受収益	—
浮標等減価償却累計額	—	賞与等引当金	200
航空機	—	預り金	—
航空機減価償却累計額	—	その他	—
その他	—	負債合計	750
その他減価償却累計額	—	【純資産の部】	
建設仮勘定	—	固定資産等形成分	600
インフラ資産	500	余剰分（不足分）	△570
土地	—		
建物	—		
建物減価償却累計額	—		
工作物	500		
工作物減価償却累計額	—		
その他	—		
その他減価償却累計額	—		
建設仮勘定	—		
物品	—		
物品減価償却累計額	—		
無形固定資産	—		
ソフトウェア	—		
その他	—		
投資その他の資産	50		
投資及び出資金	—		
有価証券	—		
出資金	—		
その他	—		
投資損失引当金	—		
長期延滞債権	—		
長期貸付金	50		
基金	—		
減債基金	—		
その他	—		
その他	—		
徴収不能引当金	—		
流動資産	230		
現金預金	130		
未収金	50		
短期貸付金	—		
基金	—		
財政調整基金	50		
減債基金	—		
棚卸資産	—		
その他	—		
徴収不能引当金	—		
資産合計	780	純資産合計	30
		負債及び純資産合計	780

図表 16 - 5 設例に基づく行政コスト計算書

行政コスト計算書

自 令和〇年〇月〇日

至 令和×年〇月△日

(単位：百万円)

科 目	金 額
経常費用	620
業務費用	620
人件費	600
職員給与費	150
賞与等引当金繰入額	200
退職手当引当金繰入額	250
その他	—
物件費等	20
物件費	20
維持補修費	—
減価償却費	—
その他	—
その他の業務費用	—
支払利息	—
徴収不能引当金繰入額	—
その他	—
移転費用	—
補助金等	—
社会保障給付	—
他会計への繰出金	—
その他	—
経常収益	50
使用料及び手数料	50
その他	—
純経常行政コスト	△570
臨時損失	—
災害復旧事業費	—
資産除売却損	—
投資損失引当金繰入額	—
損失補償等引当金繰入額	—
その他	—
臨時利益	—
資産売却益	—
その他	—
純行政コスト	△570

図表 16 - 6 設例に基づく純資産変動計算書

純資産変動計算書

自 令和〇年□月◇日

至 令和×年〇月△日

(単位：百万円)

科 目	合 計	固定資産等形成分	
		固定資産等形成分	余剰分（不足分）
前年度末純資産残高	—	—	—
純行政コスト（△）	△570		△570
財源	600		600
税金等	500		500
国県等補助金	100		100
本年度差額	30		30
固定資産等の変動（内部変動）		600	△600
有形固定資産等の増加		500	△500
有形固定資産等の減少		—	—
貸付金・基金等の増加		100	△100
貸付金・基金等の減少		—	—
資産評価差額	—	—	—
無償所管換等	—	—	—
その他	—	—	—
本年度純資産変動額	30	600	△570
本年度末純資産残高	30	600	△570

図表 16 - 7 設例に基づく資金収支計算書

資金収支計算書

自 令和〇年〇月〇日
至 令和×年〇月△日

(単位：百万円)

科 目	金 額
【業務活動収支】	
業務支出	170
業務費用支出	170
人件費支出	150
物件費等支出	20
支払利息支出	—
その他の支出	—
移転費用支出	—
補助金等支出	—
社会保障給付支出	—
他会計への繰出支出	—
その他の支出	—
業務収入	500
税収等収入	450
国県等補助金収入	—
使用料及び手数料収入	50
その他の収入	—
臨時支出	—
災害復旧事業費支出	—
その他の支出	—
臨時収入	—
業務活動収支	330
【投資活動収支】	
投資活動支出	600
公共施設等整備費支出	500
基金積立金支出	50
投資及び出資金支出	—
貸付金支出	50
その他の支出	—
投資活動収入	100
国県等補助金収入	100
基金取崩収入	—
貸付金元金回収収入	—
資産売却収入	—
その他の収入	—
投資活動収支	△500
【財務活動収支】	
財務活動支出	—
地方債償還支出	—
その他の支出	—
財務活動収入	300
地方債発行収入	300
その他の収入	—
財務活動収支	300
本年度資金収支額	130
前年度末資金残高	—
本年度末資金残高	130
前年度末歳計外現金残高	—
本年度歳計外現金増減額	—
本年度末歳計外現金残高	—
本年度末現金預金残高	130

第6部

非営利組織体における
複式簿記の意義と役割

第 17 章 非営利組織体への複式簿記導入の特徴

小野正芳 (千葉経済大学)

第 5 部までで、各非営利組織体で行われている簿記処理の現状を把握し、その特徴を明らかにしてきた。本章では、そこで明らかにされた各非営利組織体における簿記処理の現状、各非営利組織体における複式簿記の意義・役割について総括したい。

1 非営利組織体への複式簿記導入の経緯

非営利組織体の簿記処理の現状は、大きく 3 つに分類することができる。1 つ目は、当該非営利組織体の設立根拠となる法律等が制定され、運用が開始された当初から複式簿記が求められている組織体である。2 つ目は、当初は単純な収支計算などが求められていたが、その後の法律等の改正によって、複式簿記による簿記処理へ移行した組織体である。3 つ目は、複式簿記導入の過渡期にある組織体である。本節では、この 3 つの分類に沿って、当該非営利組織体への複式簿記導入の経緯を確認する。

1.1 当初から複式簿記による簿記処理が求められている組織体

1 つ目は、当該非営利組織体の設立根拠となる法律等が制定され、運用が開始された当初から複式簿記が求められている組織体である。農業協同組合（以下、農協）、独立行政法人、国公立大学法人、特定非営利活動法人（以下、NPO 法人）が該当する。

1.1.1 農業協同組合（農協）

農協は 1947 年に制定された「農業協同組合法」により設立された、「個人あるいは事業者などが共通する目的のために自主的に集まり、その事業の利用を中心としながら、民主的な運営や管理を行なう営利を目的としない組織」であり、組合員のために「最大の奉仕」あるいは「直接の奉仕」を目的とした組織である。農協が則っている「協同組合原則」によると、組合員は組合財政への参加（出資）が求められ、農協は組合員に対して組合財政に関する報告を行わなければならない。

農業協同組合法第 52 条第 2 項では、組合員による農協事業の利用の成果たる剰余金から事業分量配当金を支払うことが定められており、施行規則第 88 条において「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の会計慣行を斟酌しなければならない」とされている。

組合員のために、非営利の活動である農協事業の利用の程度を測るために複式簿記が必要とされている。

1.1.2 独立行政法人

独立行政法人は、公共上の見地から実施されることが必要な事業であるが、国が直接実施する必要はないものの、民間に委ねた場合に実施されない可能性がある事業を効果的かつ効率的に行わせる法人であり、1997年12月の行政改革会議最終報告（政策の企画と実施を分離）において、政策の実施部門として設立されることとなった。国からの財源措置があり、交付された資金をどのように使用したのかを納税者である国民に説明する責任を負うことになり、資金の効率的利用について、所轄官庁への報告とともに国民一般への説明が必要となる。

資金の効率的利用について報告する義務を負う独立行政法人の会計は、原則として企業会計原則（複式簿記）によるものとし、独立行政法人の財政状態および運営状況を明らかにすることを目的とし、発生主義の考え方が導入されている。

まずは、独立行政法人がアウトプットを生み出すために使用したフルコストたる行政コストを行政コスト計算書において算定する。行政コストが国民負担の指標となる。

行政コストのうち当該年度に関して措置された財源に対応する部分は費用として損益計算書に計上され、当該年度の資金利用の効率性を測るための情報となる。財源と費用が均衡することで事前に想定された活動が想定通りに実施されたことを表すことができる。

そして、財産的基礎（政府等からの出資のほか、出資と同じく業務を確実に実施するために独立行政法人に財源措置されたもの）を構成する資産に関連する行政コストについては、上記とは区別した計算を行っていく。具体的には、財産的基礎を構成する資産のための財源を資本剰余金とし、資産の価値減少を損益外減価償却相当額として認識し、資本剰余金から控除する。これが純資産変動計算書に計上される。

このように、負託された全ての経済資源を会計計算の対象とし、効率性の業績指標となる損益計算書に計上されるフロー情報だけでなく、損益外項目とされるコストとして純資産変動計算書に計上されるフロー情報をも生成することで国民負担の指標を提供することが求められている。

1.1.3 国公立大学法人

国立大学法人は、1999年4月の「国の行政組織等の減量、効率化等に関する基本的計画」により設立されることとなった。国立大学法人は国と密接不可分の関係にあり、その業務は公共上必要とされるものである。また、教育研究を推進する場でもあるため、一定の自主性が必要となる。ただし、業務の効率性の向上が必要とされており、国立大学法人の公共性

格に重点をおいたうえで、法人の運営状況および財政状態、ならびに国立大学法人事業の実施コスト等を適正に財務諸表に表すことを目的とする会計制度が求められる。

独立行政法人と同様、一会計期間の法人の運営状況を表す損益計算書に表現されるコスト情報だけではなく、その他のコスト、例えば、損益外減価償却相当額、損益外減損損失、引当外賞与増加見積額、引当外退職給付増加見積額等を加算することによって、業務運営にかかる全てのコストを一旦集約し、そこから自己収入により賄うことができた金額を控除することで、国立大学法人等の業務運営に関して、国民がどの程度のコストを負担するのかを国立大学法人等業務実施コスト計算書において表示しようとする点に複式簿記の必要性が認められる。

また、公立大学法人においても、地方独立行政法人会計基準に準拠して、同様の簿記処理が求められている。

1.1.4 特定非営利活動法人（NPO 法人）

NPO 法人は、市民が様々な活動をよりスムーズに行うために法人格を容易に取得できるようにという各界からの要望や機運によって、1998年12月のNPO法施行議員立法により誕生した。NPO法人の設立は所轄庁の「許可」ではなく、要件に適合していれば「認証」される制度となっており、それゆえ、NPO法人会計基準では、情報利用者である市民にとってわかりやすい会計報告であることが求められ、市民からの監視を受けることを前提とした簿記処理が求められている。

NPO法人においては、活動水準を示すフロー情報だけではなく、寄附者から拠出された活動資金の使途が制約されている場合には、その旨および寄附者の意思を反映して資金が使用されたのかについての情報を説明する必要もあり、正味財産の部を「指定正味財産」と「一般正味財産」に区分表示することや、資金源泉別のフロー情報を明らかにしている。活動水準を示すフロー情報を明示すること、NPO法人の活動を支えている寄附の内訳を明示する点に、複式簿記の必要性が認められる。

1.2 単純な収支計算などから複式簿記による簿記処理へ移行した組織体

2つ目は、当初は単純な収支計算などが求められていたが、その後の法律等の改正によって、複式簿記による簿記処理へ移行した組織体である。医療法人、地方三公社、一般社団・一般財団法人（公益法人）^①、私立学校法人、社会福祉法人が該当する。

この5つの非営利組織体は、次の法律に基づいて、複式簿記による簿記処理に移行するこ

^① 研究第1年度においては、「公益法人」を対象として分析・議論を進めていたが、研究第2年度において、公益法人よりも広範な法人を含む「一般社団・一般財団法人」を分析・議論の対象とした。

ととなった。

- ① 一定基準以上の医療法人：「医療法人会計基準」（2016年）
- ② 地方外郭団体（三公社）：公社ごとの会計基準
- ③ 一般社団・一般財団法人：「公益法人会計基準」（1977年）
- ④ 私立学校法人：「学校法人会計基準」（1971年）
- ⑤ 社会福祉法人：「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」（1976年）

1.2.1 医療法人

国民医療費は増加の一途を辿っている（現在、年間で約40兆円）。国民皆保険のわが国においては、医療費の主な財源は国民負担（税金等）であり、国民全員が医療法人の利害関係者となりうる。医療費の削減のためには、各医療法人での効率的な経営が不可欠であり、この程度を明らかにする仕組みが求められている。

また、2016年まで医療法人に強制適用される会計基準はなく、各医療法人は病院会計準則（厚生労働省）、医療法人会計基準（四病院団体協議会）、企業会計など様々な基準で簿記処理を行っていた。しかし、病院間の比較可能性を確保し、その効率的な経営を評価するためには同一の会計基準に基づく簿記処理が必要であり、2016年に「医療法人会計基準」（四病院団体協議会）をベースに、「医療法人会計基準」（厚生労働省令）が制定され、一定基準以上の法人に強制適用されることとなった。

複式簿記を導入することにより、公的医療保険からの税投入額（医療法人にとっての収益）と医療法人の活動水準を示す費用を対比させることが可能になる。この情報を開示することには国民的な資源配分の見地からも意味があると考えられ、複式簿記の必要性が認められる。

1.2.2 地方外郭団体（地方三公社）

地方三公社とは、土地開発公社、地方住宅供給公社、地方道路公社を指す。その多くは、戦後、財団法人として設立され、その後、各公社法によって公社へ改組され、市民生活のためのインフラを提供してきた。地方三公社については統一的な会計基準はない。各公社法によって公社へ改組された時点で、貸借対照表および損益計算書の作成を求める公社ごとの会計規定が作成され、複式簿記による処理が行われている。

1990年前後には、公益的事業に民間経営手法を取り入れて効率的な事業運営を行う試みであった第三セクターが相次ぎ破綻する問題が生じた。また、公社は地方自治体の支配下にあるといっても、長期的なストック管理を行わなければならない。そのため、各公社の会計規定においては、財政状態、経営成績、キャッシュ・フローの状況に関する報告を行い、すべての取引および事象について、ストックとフローを把握できる複式簿記により体系的に記帳

することが求められている。

1.2.3 一般社団・一般財団法人

一般社団・一般財団法人に適用される公益法人会計基準は、2004年に全面的な改正が行われた。改正において、一般社団・一般財団法人を取り巻く社会経済状況の変化を受け、一層効率的な事業運営が求められるようになり、事業の効率性に関する情報を充実させる必要性が認識されていた。また、一部公益法人による不祥事等を受けて、公益法人の事業活動の状況を透明化し、寄附者等（会員等を含む。）から受け入れた財産の受託責任についてより明確にすることを通じて、広く国民に対して理解しやすい財務情報を提供することが求められていた。

さらに、2008年には公益認定の制度が開始され認定を受けた財団・社団法人だけでなく、今後、認定を受けようとする財団・社団法人に対しても、公益法人会計基準が適用されることとなり、キャッシュ・フロー計算書の作成が追加されるなど、充実が図られた。

公益法人会計基準は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従い、寄附者等から受け入れた財産の受託責任を明確にし、理解しやすい財務情報を提供するために、それまでの収支計算書を中心とする体系を見直し、貸借対照表と正味財産増減計算書（フロー式）を必要とする体系を構築した。事業活動と受託責任の状況を明確に示すフロー情報を明示する点に、複式簿記の必要性が認められる。

1.2.4 私立学校法人

私立学校は、高等教育が一般化していく中で、人口増加に伴う学生・生徒の増加、それら学生・生徒の受け入れ態勢の整備、それらに対応するための学費値上げ問題など様々な社会的課題を抱えるようになり、1971年、それまで公的な補助を受けることがなかった私立学校法人に公的な資金を投入する仕組みができた。

この仕組みの下で補助を受ける私立学校法人に対して、「学校法人会計基準」に基づく収支計算書・消費収支計算書（現在は事業活動収支計算書）・貸借対照表の作成、およびそれらの所轄官庁への届出を義務付けた。

これらの計算書を作成するために必要なフロー情報のみならず、サービス受益者がサービスを受ける期間が長期になるため、組織の持続性が求められる私立学校法人において、企業会計における損益計算書に相当する事業活動収支計算書において、負債とされない収入と教育活動のための支出（非資金的支出を含む）を対比させ、事業活動の状況を明らかにする必要がある。ここに、複式簿記による簿記処理が必要とされることになった。

1.2.5 社会福祉法人

わが国では少子高齢化社会が到来し、将来の福祉需要の増大に対応するため、介護保険制度の導入など個別施策の見直しに加え、社会福祉事業、社会福祉法人、措置制度など社会福祉の共通基盤制度全体の改革に取り組み、利用者の立場に立った社会福祉制度を構築しつつある。その中でも措置制度から利用者個人による施設の選択（それに応じて選択された社会福祉法人が公的補助を受ける仕組み）への移行により、社会福祉法人の所轄官庁への報告が必要とされるようになった。また、近年は一部の社会福祉法人における不適切な運営や法人制度主旨に反する事例が見受けられ、事業運営の透明化を図り、財務規律を強化して社会に対する説明責任を果たすことが重要になっている。

1999年から適用が始まった「社会福祉法人会計基準」は、事業別に「事業活動計算書」などを作成することを求め、事業運営の透明化・財務規律の強化に資するものである。ここに、社会福祉法人における複式簿記の必要性が認められる。

1.3 複式簿記導入の過渡期にある組織体

3つ目は、複式簿記導入の過渡期にある組織体であり、宗教法人、地方自治体が該当する。

1.3.1 宗教法人

宗教法人法では、宗教法人が備え付けるべき決算書（財産目録、収支計算書）に関する規定が存在するが、統一的な会計規則は存在しない。その理由として、戦時中における公権力の宗教活動への介入や弾圧などの歴史、または政教分離などにより、情報を不特定多数の外部に向かって発信する情報開示には消極的な姿勢がある点を挙げられる。

宗教活動においては、信仰対象である宝物が重要な位置を占める。また、奉納、寄進など、資金提供者からその用途が特定された資金提供を受ける場合もある。ただし、その場合でも、財産目録の資産側で、資金の用途が資産と結び付けられて記載される形で対応するため、その点において複式簿記による簿記処理の必要性は低い。

一方で、近年では、信者等の利害関係者からの請求により決算書等を閲覧請求されることに対応することなどを目的として、統一的な会計規則の策定をしようとする試みもなされている。そこでは、宗教法人の正確な収支および財産の状況を把握することにより、宗教法人の健全な運営と財産維持に資することが目的とされている。信者数の減少など、宗教法人を取り巻く環境が悪化している中で、宗教法人の永続性を担保するための情報として、複式簿記による簿記処理の必要性が認められる。

1.3.2 地方自治体

地方自治体においては、現金収支を議会の民主的統制下に置くことで、予算の適正・確実

な執行を図るという観点から、既存の財務会計システムは残っており、従来通り、期中における歳入・歳出を記録し、予算・決算書類が作成される。

ただし、2015年に公表された「地方公会計マニュアル」において、特にストックの管理に焦点を当て、ストック情報の総体の一覽的把握を可能にするための手法として複式簿記を採用している。そして、「地方公会計マニュアル」に基づいて作成された財務4表（貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書）を予算編成等に積極的に活用することが求められている。

なお、そこで採用されている複式簿記は、現金の増減を収入・支出勘定で表すなど、特殊な処理を必要とすることになる。

2 非営利組織会計検討プロジェクト

近年、法人形態が異なる非営利組織体において、同種の事業が実施されることが多くなり、その結果として各法人のステークホルダーも重複する傾向にある。これに対し、非営利組織体の会計基準は、法人形態ごとにその所轄官庁により設定・改正され、会計処理や表示に関する取扱いが相互に異なっている。このような状況の下で、非営利組織体の財務諸表について、その横断的理解が難しいという課題が生じている。

また、行政からの補助割合が低下しており、民間からの資源確保を増やしていく必要がある。しかし、従来、会計基準の設定・改正においては、所轄官庁の利便性が重視され、一般の情報利用者のニーズに応えることに主眼が置かれてこなかった。したがって、法人形態別の財務諸表を横断的に理解可能にし、かつ一般の情報利用者のニーズに応えることのできる会計の枠組みを構築する必要がある。

こうした試みの1つとして、日本公認会計士協会は、非営利組織会計検討プロジェクトを開始し、2019年に「非営利組織における財務報告の検討（公開草案）」を公表した。この公開草案では、法人形態別の会計基準が設定・改正される際に参照されることを目的として、非営利組織体に共通する財務報告における基礎的な概念を整理するとともに、これを基礎として、非営利組織体におけるモデル会計基準を開発している。なお、公開草案では、収益・費用を資源変動時に認識しており、そのためには、ストック計算とフロー計算を帳簿上、有機的に関連付けて記録する複式簿記を採用することが必要であるとする。

3 非営利組織体に求められる財務書類

非営利組織体に対しては、図表 17-1 のとおり、財務書類が求められている。

図表 17-1 非営利組織体が作成する財務書類

組織体		ストック計算	フロー計算			収支計算	その他
独立行政法人		貸借対照表	行政コスト 計算書	損益計算書	純資産変動 計算書	キャッシュ フロー計算書	利益損失処分計算書 附属明細書
国立大学法人 公立大学法人		貸借対照表 (固定性配列)	業務実施 (行政サービス) コスト計算書	損益計算書 (経常費用 から表示)	—	キャッシュ フロー計算書	利益処分計算書 附属明細書 決算報告書
特定非営利 活動法人		貸借対照表	活動計算書	—	—	—	財産目録
農業協同組合		貸借対照表	損益計算書	—	—	—	剰余金処分計算書 附属明細書
一般社団・ 一般財団法人		貸借対照表	正味財産増減 計算書	—	—	キャッシュ フロー計算書	附属明細書 財産目録
私立学校法人		貸借対照表 (固定性配列)	事業活動 収支計算書	—	—	(活動区分) 資金収支計算書	附属明細書 財産目録
社会福祉法人		貸借対照表	事業活動 計算書	—	—	資金収支計算書	附属明細書 財産目録
医療法人		貸借対照表	損益計算書	純資産変動 計算書	—	キャッシュ フロー計算書	附属明細表 財産目録
地方三公社		貸借対照表	損益計算書	—	—	キャッシュ フロー計算書	剰余金計算書 附属明細書 財産目録
地方自治体		貸借対照表	行政コスト 計算書	純資産変動 計算書	—	資金収支計算書	
宗教法人	法	(貸借対照表：任意)	—	—	—	(収支計算書) 公益以外 or 8 千万超	財産目録
	案	貸借対照表	資金剰余金 調整計算書	—	—	資金収支計算書	剰余金処分計算書 財産目録
	指	貸借対照表	正味財産増減 計算書	—	—	資金収支計算書	財産目録

出典：筆者作成

4 非営利組織体における複式簿記の現状と特徴

以上、非営利組織体への複式簿記の導入の状況についてみてきた。複式簿記によって、収支計算からは得られないフロー情報を利害関係者に提供できるようになる。複式簿記による簿記処理によって明らかになる情報は、非営利組織体自身の活動の評価・改善にも有用なものであり、非営利組織体の運営者（経営者）にとって必要な情報でもある。多くの非営利組織体で効率的な運営が求められ、その透明性が求められ、かつ、活動の継続性が求められており、そのために複式簿記が必要とされている点を指摘できる。

さらに、各非営利組織体に適用される会計基準において、複式簿記の導入によって生み出される情報（財務諸表）の利用者が想定されており、まとめると図表 17-2 のとおりである。◎は最も優先的に考えられている利用者、○がその次に考えられている利用者を表す。また、受益者は当該非営利法人が提供するサービスを受益する者である。

図表 17-2 非営利組織体の財務書類の利用者

経緯	非営利組織体	所轄官庁	資金拠出者	一般市民	受益者
1	農業協同組合				◎
	独立行政法人	◎		○	
	国公立大学法人	◎		○	
	特定非営利活動法人		◎		○
2	医療法人（一定規模以下は任意適用）			◎	
	地方三公社	◎		○	
	一般社団・一般財団法人		◎	○	
	私立学校法人	◎			○
	社会福祉法人	◎			○
3	宗教法人（任意適用）		○		◎
	地方自治体	◎（議会）			○

出典：筆者作成

経緯欄の1は当初から複式簿記による簿記処理が求められている組織体を、2は単純な収支計算などから複式簿記による簿記処理へ移行した組織体を、3は複式簿記導入の過渡期にある組織体を示す。以下では、各非営利組織体で実践されている複式簿記の実践について、考察する。

4.1 当初から複式簿記による簿記処理が求められている組織体

農協においては受益者たる利用者への報告に、独立行政法人、国公立大学法人においては資金拠出者たる所轄官庁への報告に、NPO 法人においては資金拠出者たる一般市民への報告に、主な焦点が当てられている。さらに、それに加えて、独立行政法人、国公立大学法人においてはそのコストを負担する一般市民への報告に、NPO 法人においては受益者たる利用者への報告に焦点が当てられている。

これらの組織体の会計報告は単なる収支報告ではなく、非営利組織体の活動の効率性の指標となり、コスト負担の程度を把握するあるいは資金の用途を明示するために、複式簿記によってもたらされる会計報告が必要とされている。

例えば、独立行政法人、国公立大学法人では、各年度の事業実施・組織運営のために政府から予算措置がなされ、交付された運営資金は一旦、負債（運営費交付金債務）として認識された上で、予算が執行された期間において収益として認識し、損益計算書において運営コストと対応させられる。すなわち、年間の予算という形で策定されている各年度の活動の効率性を判断するために、予算措置されている費用を計上するとともに収益を認識しなければならない。

(例 1) 運営費交付金 100,000 が当座預金に振り込まれた。

(借) 当 座 預 金 100,000 (貸) 運 営 費 交 付 金 債 務 100,000

(例 2) 運営費交付金の対象となっている費用（人件費）を計上するとともに、上記交付金を収益化した。

(借) 人 件 費 100,000 (貸) 現 金 預 金 100,000

(借) 運 営 費 交 付 金 債 務 100,000 (貸) 運 営 費 交 付 金 収 益 100,000

一方、長期的に使用される資産取得のために交付された資金は、各年度の活動の効率性を表すための収益とは区別しなければならず、一旦負債として認識された後、資本剰余金として認識する。ただし、長期的に使用される資産のコストも最終的には国民が負担すべき金額となる。そこで、行政コスト計算書において、各年度の効率性の測定値である損益計算書の末尾の金額に、これらの資産に関する項目（下記の例では、損益外減価償却累計額）を反映させて、国民が負担すべきコストの総額を表示する。

(例3) 施設費 100,000 を受領した			
(借) 現	金	100,000	(貸) 預り施設費 100,000
(例4) 固定資産(建物)取得時			
(借) 建	物	100,000	(貸) 現金 100,000
(借) 預り施設費		100,000	(貸) 資本剰余金 100,000
(例5) 減価償却			
(借) 損益外減価償却累計額		10,000	(貸) 建物減価償却累計額 10,000

4.2 単純な収支計算などから複式簿記による簿記処理へ移行した組織体

医療法人においては一般市民への報告に、地方三公社、私立学校法人、社会福祉法人においては所轄官庁への報告に、一般社団・一般財団法人においては資金拠出者への報告に、主な焦点が当てられており、それに加えて、地方三公社、一般社団・一般財団法人においては、そのコストを負担する一般市民への報告に、私立学校法人、社会福祉法人においては受益者たる利用者への報告に焦点が当てられている。

これらの非営利組織体においても、公的な資金が投入されること、永続的な活動が求められることなどに対する説明を行うために、複式簿記によってもたらされる会計報告が必要とされている。

例えば、私立学校法人、社会福祉法人では、長期にわたって利用する設備等を取得するための資金を、経常的な活動に充てる資金から区別するために「基本金」として分離して認識し、対応する「基本金組入額」が「事業活動収支計算書」において収益から控除される。

(例6) 私立学校法人の設立に際し寄附 50 を受け入れた。			
(借) 現	金	50	(貸) 寄附金収入 50
(例7) 教育に必要な設備等 50 (耐用年数2年) を取得した。			
(借) 教育研究費支出		50	(貸) 現金 50 (資金収支元帳)
(借) 備	品	50	(貸) 現金 50 (総勘定元帳)
(借) 基本金組入額		50	(貸) 第1号基本金 50 (総勘定元帳)

4.3 複式簿記導入の過渡期にある組織体

宗教学法人、地方自治体においては、複式簿記による記録が求められているわけではない。

ただし、複式簿記による記録の有用性は認識されており、納税者や受益者に対する説明責任を果たすために、複式簿記による記録が導入されつつある。

例えば、地方自治体においては、様々な収入・支出を、その属性に応じて分類集計する。収入・支出がその内容に応じて分類表示されることにより、自治体の活動内容を詳細に示すことができるようになる。

(例 8) 住民税 500 を調定し、そのうち 450 を徴収した。

(借) 未 収 金	500	(貸) 税 収 等	500
(借) 税 収 等 収 入	450	(貸) 未 収 金	450

複式簿記が導入される事による最も大きな変化は 1 期間を超えての予算・実績管理が容易となること、財産増減に関する要因説明が容易となることである。収支計算のみを行い、収支の原因を個別に拾い上げて収支の要因を示すことも可能ではある。しかし、組織体の規模が大きくなるにつれてその手間は膨大になる。その複雑な作業をダイレクトにこなす手段が複式簿記であるといえよう。

非営利組織体が置かれている経済的な環境が変化していく中において、各非営利組織体に求められる役割を果たすため、活動の効率性を高めながら、永続的な活動を行わなければならない。そのために複式簿記が必要である。

5 資金の性格と複式簿記の意義・役割

上記のように、各非営利組織体における簿記処理について検討する中で、本研究部会では、非営利組織体の簿記処理を最も特徴づけている要因が、資金提供者からの用途制限のある資金あるいは維持しようとする資金の簿記処理にあると考えるようになった。なぜなら、各非営利組織体は資金提供者への情報提供が求められるが、各非営利組織体と資金提供者との関係は多様であるため、資金提供者から提供された資金の簿記処理に多様性をもたらしているからである。

そこで、用途制限のある資金あるいは維持しようとする資金の簿記処理を最終報告書の軸とし、本研究部会の検討対象となる非営利組織体を図表 17-3 のようにグルーピングしたうえで、各非営利組織体で行われている複式簿記の意義・役割を検討した。

図表 17-3 資金の性格に着目した非営利組織体の分類

	使途制限(維持すべき資金)を表す“場”	該当法人
第1グループ	企業会計に近い形で出資額の維持を行う	農協・医療法人・地方三公社
第2グループ	貸方項目だけで使途制限を表す	独立行政法人・国公立大学法人
第3グループ	借方項目・貸方項目の両方で使途制限を表す	一般社団法人・一般財団法人・NPO法人
第4グループ	貸方項目だけで維持しようとする金額を表す	私立学校法人・社会福祉法人
第5グループ	現在、複式簿記の導入過程にある	プロジェクト・宗教法人・地方自治体

5.1 第1グループ：企業会計に近い形で出資額の維持を行うグループ

農協、医療法人、地方三公社が該当する。これらの非営利組織体は、非営利性が認められるとはいえ、その業務内容が営利企業に近く、営利企業と同様の簿記処理が行われるケースが多い。一方、例えば、医療法人には次のような特徴的な簿記処理もあり、そこから複式簿記の意義と役割が明らかになる。

■ 医療法人					
(例1) 基金への資金提供者に¥1,000の払い戻しを行った。					
(借)	基	金	1,000	(貸)	現
					金
					1,000
					(純資産)
(借)	繰越利益積立金	1,000	(貸)	代替基金	1,000
					(純資産)
					(純資産)

当初、提供された資金を「基金」(純資産)として記録しておき、当該資金提供者へ払戻しを行った場合、財産的基盤の維持のために、利益の累積額である「繰越利益積立金」(純資産)を、取り崩しに制限のある「代替基金」(純資産)に振替える役割が複式簿記に求められる。純資産内の振替を可能にする点に複式簿記の意義が認められる。

5.2 第2グループ：貸方項目だけで使途制限を表すグループ

独立行政法人、国公立大学法人が該当する。これらの非営利組織体は、本来、政府が行うべき業務を担っている組織である。したがって、その活動においては損益均衡が前提とされ、提供された資金についてその点を明示できる簿記処理のシステムが必要となり、次のような

■ 独立行政法人・国公立大学法人

(例 2) 政府より建物¥100,000 の出資を受けて設立された

(借) 建	物	100,000	(貸) 資	本	金	100,000
						(純資産)

(例 3) 運営費交付金¥50,000 を受領した。

(借) 現	金	等	50,000	(貸) 運営費交付金債務	50,000
					(負債)

(例 4) 教育研究経費¥50,000 を計上するとともに交付金債務を収益化し、また、建物に関する減価償却（定額法・耐用年数 10 年）を行う。

(借) 教育研究経費	50,000	(貸) 現	金	等	50,000
------------	--------	-------	---	---	--------

(借) 運営費交付金債務	50,000	(貸) 運営費交付金収益	50,000
(負債)		(収益)	

(借) 損益外減価償却累計額	10,000	(貸) 建物減価償却累計額	10,000
(純資産 (資本剰余金のマイナス))			

特徴的な簿記処理が行われている。

この処理の特徴は、提供された資金がいったん負債として計上され、活動により対応する費用が生じたときに収益化される点である。また、現物出資された「建物」に関する「減価償却費」を費用とすると損益均衡を達成できないため、「損益外減価償却累計額」として資本剰余金のマイナス項目として、純資産の額を間接的に減少させる処理を行う。

このように、「財産基盤に基づく運営活動」（資本金・損益外減価償却累計額）と「運営活動に関わる財源措置」（運営費交付金債務・運営費交付金収益）の 2 つの動きを、企業会計方式の会計体系の中で矛盾なく行う仕組みを構築する役割が複式簿記に求められており、損益を認識できる本来の企業会計体系と同じ処理を行うことで、運営活動に関わる財源措置の効果を表し、それを損益均衡の基本原理の枠内に収めるように描写する点に、複式簿記の意義が認められる。

5.3 第 3 グループ：借方項目・貸方項目の両者で用途制限を表すグループ

一般社団法人・一般財団法人、NPO 法人が該当する。これらの非営利組織体における簿記処理の特徴は、正味財産（純資産に相当）内を指定正味財産と一般正味財産に区分し、用途制限の変化を反映させる点である。

■ 一般社団（財団）法人・特定非営利活動法人

(例 5) 5年間の保有を条件として、株式 100,000 の贈与を受け、特定資産とした

(借) 投資有価証券	100,000	(貸) 投資有価証券受贈益	100,000
(特定資産 (資産))		(指定正味財産)	

(例 6) 上記の保有期間が経過した。

(借) 投資有価証券	100,000	(貸) 投資有価証券	100,000
その他固定資産 (資産)		特定資産 (資産)	

(借) 一般正味財産への振替額	100,000	(貸) 投資有価証券受贈益振替額	100,000
(指定正味財産)		(一般正味財産)	

使途制限が付されている寄附・贈与については、指定正味財産項目の増加として処理する(例 5 の貸方)。そのうえで、制限が解除される場合に指定正味財産項目から一般正味財産項目へ、正味財産内での振替が行われる。また、同時に特定財産(ないし基本財産)から通常の資産への振替も行われる。

純資産内で拘束されている資金(指定正味財産)と非拘束の資金(一般正味財産)の区別を行い、組織の実質的な財政状態を示すための処理を行うという役割が複式簿記に求められると考えられる。ただ、正味財産の内訳など簿記処理に依拠しない財務諸表表示を要請している点も特徴として挙げられ、この点に着目すれば、財務諸表利用者に向けた情報開示を第一として、つまり財務諸表表示を第一義とし、その範囲で複式簿記の技術を活用していると指摘できるかも知れない。

5.4 第 4 グループ：貸方項目だけで維持しようとする金額を表すグループ

私立学校法人、社会福祉法人の簿記処理の特徴は、「基本金」を計上する点である。例えば、次のような特徴的な簿記処理が行われる。

■ 社会福祉法人

(例 7) 設立のための資金として ¥30,000 の寄付金を受け取った

(借) 現金	30,000	(貸) 寄付金収入	30,000
		(収益)	

(例 8) 上記資金を使って、永続的活動に必要な設備 ¥30,000 を取得した。

(借) 備品	30,000	(貸) 現金	30,000
--------	--------	--------	--------

(借) 基本金組入額	20,000	(貸) 第 1 号基本金	20,000
(費用)		(純資産)	

社会的使命を帯びた社会福祉事業の安定的かつ永続的運営のために必要な財産を維持するための処理（維持すべき金額を収益から分離）を行う役割が複式簿記に求められ、公的な資金に支えられた社会福祉事業の状況を公開できる情報を作り出す点に複式簿記の意義が認められる。

5.5 第5グループ：現在、複式簿記の導入過程にあるグループ

検討プロジェクトにおける簿記処理の特徴は一般社団（財団）法人と同様に拘束された資金と非拘束の資金を区別し、それらの中で振替を行うこと、宗教法人と地方自治体における簿記処理の特徴は収支計算をも行う点である。例えば、地方自治体では次のような特徴的な処理が行われる。

■ 地方自治体

(例9) 道路建設に関する国からの補助金 100 を現金で受け取った

(借) 補助金収入	100	(貸) 国県等補助金	100
(収入)		(財源)	

収入・支出を独立して把握し、複数のフロー項目（収益・費用・財源）をそれぞれ把握する点が特徴であり、貸借対照表・行政コスト計算書・純資産変動計算書・資金収支計算書という4つの財務書類をすべて元帳記録から作成する役割が複式簿記に求められる。地方自治体では、流入資金の性質に応じて収益と財源に区分する処理、検討プロジェクトでは、純資産内部での振替処理を行う点に、それぞれ複式簿記の意義が認められる。

6 非営利組織体間の比較分析

各非営利組織体の活動目的はそれぞれ異なるが、図表 17-3 で示したように、資金の性格に応じて、その簿記処理の特徴を類型化できた。一方、様々な点で、以下の通り、簿記処理に異同点がみられる。

6.1 第1グループ：企業会計に近い形で出資額の維持を行うグループ

第1グループの共通点は、業務内容が営利企業に近いことから、企業会計とほぼ同様の処理が行われる点、取引要素の結合関係がほぼ同じ点である。また、事業の継続性が要請されることから、その程度に差はあるが、「資本金」「出資金（基金）」の拘束性が高く、財産的基盤の維持が重視されている点も共通点である。

6.2 第2グループ：貸方項目だけで使途制限を表すグループ

独立行政法人と国公立大学法人は、政府からの財政措置があり、それに基づく運営が行われることから、その簿記処理に違いはほとんどない。

一方で、中期計画への関与の度合い、運営の自由度の違い、評価機関による評価の違いによって、利益に相当する勘定の存在の違いを生じさせる。行政代行機関である独立行政法人はほぼ完全に損益均衡が求められるのに対して、教育研究機関である国公立大学法人は計画された目標を上回る実績が、その後の資金的な自由度を高めることになり、この際の簿記処理に関する検討が必要とされる。

6.3 第3グループ：借方項目・貸方項目の両者で使途制限を表すグループ

制度上、借方項目・貸方項目の組み合わせで使途制限の状況を表す点が共通点である。公益法人会計基準では、正味財産の部において、借方項目と貸方項目の組み合わせを内訳表示することで、使途制限の度合いをグラデーションのように示している。一方、NPO 法人会計基準では、借方項目と貸方項目の両者で使途制限項目を設けることができるものの、借方項目と貸方項目の整合性は示されていないという違いがある。

また、公益法人会計基準については、複式簿記の技術はあるべき財務諸表表示を達成されるために活用されている一方、NPO 法人においては、広く市民への情報公開を前提としており、企業会計寄りの財務会計としての体系の前提として複式簿記が求められる点を指摘した。

6.4 第4グループ：貸方項目だけで維持しようとする金額を表すグループ

私立学校法人と社会福祉法人においては、「基本金」という同じ勘定を用いているが、その内容は全く異なる。私立学校法人の「基本金」は固定資産への支出額（借方）に規定され、社会福祉法人の「基本金」は寄附金による収入額（貸方）に規定される。なぜならば、私立学校法人においては所有者が存在しないために私立学校法人自身の意思（固定資産支出額）が反映されるのに対して、社会福祉法人においては資金提供者の意思が反映されるからである。また、同じ性質を持つ項目が、私立学校法人では「基本金」とされるのに対して、社会福祉法人では「積立金」とされることがあるため、「基本金」という単一の勘定だけではなく、純資産全体を見ていく必要がある。

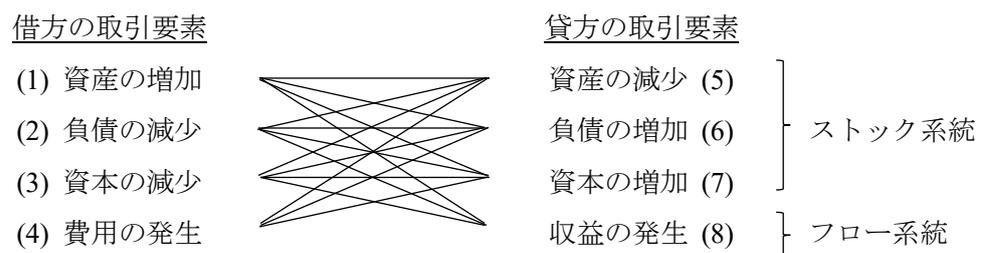
第 18 章 取引要素の結合関係の比較分析
— 非営利組織体における取引要素の結合関係の諸相 —

吉田智也 (中央大学)

1 はじめに

本章までにおいて、各組織体における活動、すなわち取引がどのように記録されるのかを検討してきた。検討した組織体の中には、「正味財産の減少原因」、「正味財産の増加原因」、「資金の増加」、「資金の減少」、「収入」、「支出」などを独立した「取引要素」としているものもあった。そこで、本章では、改めて、各組織体の取引が、どのような取引要素の結合関係として説明されるかを検討するため、各章で説明された組織体の諸取引に関する取引要素の結合（関係）図をもとに、その内容を分析する。

分析にあたり、基本形となる企業における簿記の取引要素の結合関係は、「取引 8 要素の結合関係」と呼ばれ⁽¹⁾、一般的に次のように示される。



このように、「貸借記入原則」に則り、すべての取引は、2つ（単純取引の場合）またはそれ以上（複合取引の場合）の取引要素に分解され、その取引要素の結合関係として記帳されている。取引は、かならず借方要素と貸方要素によって結合しており、「原因・結果として結合する」とされる（大藪 2008, 431）。

以下では、この「取引 8 要素の結合関係」を基本形として、各非営利組織体の取引の結合

⁽¹⁾ このような「取引要素の結合関係」図式は、「欧米には見られない日本の簿記書および簿記教育の一大特色」とされており、「簿記の素養がある者の中で、共有財産といえるほどに、疑問の余地のないものとして広く受け入れられている」とされるが（安藤 2002, 487-488）、非営利組織体の簿記においても、普遍的なものなのかどうかを明らかにすることも、本章の目的の 1 つである。

図を分析する。

また、上記のような取引要素の結合関係は、見方を変えれば、その組織体において作成される財務諸表の構成要素の結びつきとしても捉えることができる。そのため、各組織体で作成が要求されている財務諸表との関係についても触れることとする。上記の結合図でいえば、企業会計において、ストック系統に分類されるものは、財政状態を表す貸借対照表の構成要素であり、フロー系統に分類されるものは、経営成績を表す損益計算書の構成要素である。ただし、各章で取り上げてきた組織体には、損益計算書（やそれに該当するもの）を作成しない組織体もあった。そのため、その取引要素がいかなる財務諸表の構成要素となっているかについても、あわせて検討することになる。

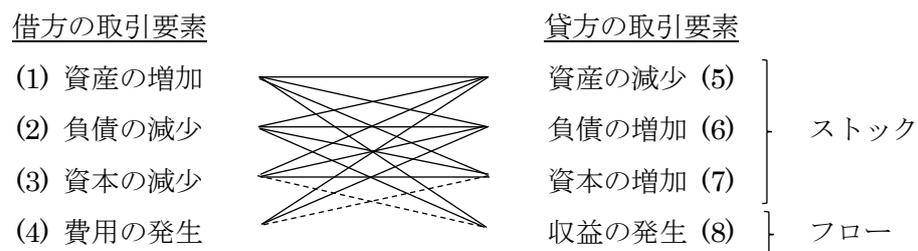
次節以降で詳細に検討する取引要素の結合関係は、大きく3つに類型化することができる。1つめは、企業会計と同様の「取引8要素の結合関係」として表されるグループである。2つめは、「取引6要素の結合関係」として表される可能性のあるグループである。そして、3つめは、「取引要素が10を超える」グループである。

2 グループごとの取引要素の結合関係

2.1 「取引8要素の結合」として表されるグループ

このグループには、企業会計に近い形で出資額の維持を行うグループの農業協同組合（第1章）、医療法人（第2章）、地方三公社（第3章）のほか、貸方項目で用途制限を表すグループである独立行政法人（第5章）、国公立大学法人（第6章）が含まれる。

基本形と同様に、取引8要素が結合するため、その結合関係図は、以下のようになる。ただし、医療法人および地方外郭団体では、「資本の減少と収益の発生」、「費用の発生と資本の増加」の結合はないものとされる。また、独立行政法人や国公立大学法人では、補助金や寄付金を目的に沿って利用する取引について、「負債の減少と収益の発生」の結合として処理することがあり、企業会計においてはあまり見慣れない結合も存在する。



各組織体で作成する財務諸表の観点からも見ておく。

まず、農業協同組合は、貸借対照表、損益計算書、剰余金処分案（または損失処理案）、注

記表を作成しなければならないとされる。このうち、貸借対照表と損益計算書の作成のために必要な会計数値は、上記の結合関係図で説明される諸取引の記帳から導くことができよう。

次に、医療法人では、法人の規模による相違はあるものの、財産目録、貸借対照表、損益計算書、関係事業者との取引状況報告書⁽²⁾、純資産変動計算書、附属明細表等の作成が要求されている。なお、設立形態ごとに純資産の構成が異なる点に特徴があるものの、純資産の内訳を示すことのできる勘定科目を設定すれば、特段問題はないものと考えられる。そのため、各財務諸表は、財産目録を除き、帳簿数値から誘導的に作成されるものと考えられる。

また、地方三公社は、公社により違いがあるが、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、剰余金計算書(住宅供給公社のみ)、事業計画書(道路公社では財務諸表の一部；予定貸借対照表・予定損益計算書も作成)、財産目録(道路公社では財務諸表の一部、住宅供給公社や土地開発公社では財務諸表外や作成されないこともある)の作成が求められている⁽³⁾。なお、キャッシュ・フロー計算書をどのように作成するのかが不明であるが⁽⁴⁾、貸借対照表と損益計算書は、帳簿記録から誘導法により作成されるものと考えられる。

独立行政法人の財務諸表の体系は、貸借対照表、行政コスト計算書、損益計算書、純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類、附属明細書である。このうち、独立行政法人に特有の財務諸表である「行政コスト計算書」の構成要素となる「独立行政法人の損益計算書の役割に照らして費用として扱うべきではない資源消費額」(具体的には、「その他行政コスト」とされる減価償却相当額(「損益外減価償却累計額」など)、減損損失相当額、利息費用相当額など)が、もし別個の取引要素として扱われるのであれば、結合関係図は「基本形」と同じものにはならない。ただし、第5章の分析による限り、これらの勘定科目は、純資産の減少(資本剰余金のマイナス項目)として扱われているようであり、結合関係としては、企業会計における「基本形」と同様になる。

国立大学法人の作成すべき財務諸表は、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、国立大学法人等業務実施コスト計算書、附属明細書である。企業会計には存在しない「国立大学法人等業務実施コスト計算書」では、損益計算書に計上されている費用から自己収入額を差し引き、そこに損益計算書には計上されていない「その他の業務実施上のコスト」(損益外減価償却相当額や損益外利息費用相当額など)を加えることで、納税者がどの程度コスト負担をしているのかを示す業務実施コスト

⁽²⁾ 関係事業者との取引状況報告書とは、企業会計でいうところ、「関連当事者との取引」に関する開示に相当するものである。

⁽³⁾ 第3章では、埼玉県内の三公社を分析の対象としていたが、筆者が首都圏の他の公社が作成している財務諸表の種類を調査すると、様々な場合があることがわかった。

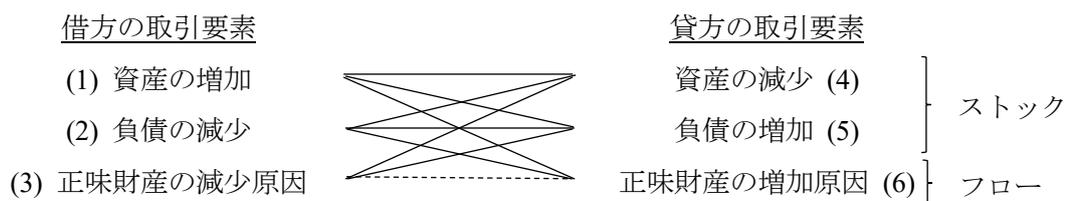
⁽⁴⁾ ただし、「事業活動によるキャッシュ・フロー」を主要な取引ごとに収入総額と支出総額を表示する直接法で表示していることから、現金および預金に関する各勘定の内容や現金出納帳などの記録に基づいて作成されることが予想される。

を計算しているが、「機会費用」の金額を除けば、複式簿記を通じて記録される情報に基づいている。また、キャッシュ・フロー計算書は、精算書方式によって作成されているため、取引要素として「収入」・「支出」を区別して記録する必要はない。

上記の5つの組織体は、取引要素それ自体は「基本形」と同じ8つであるが、その要素である「収益」や「費用」の定義が、企業会計のそれと同様かどうかについては追加的な検討が必要であろう。また、取引要素の結合関係として、結びつきのないものも存在していることから、取引要素の数だけではなく、結びつきそのものを対象に分類・分析することが、今後必要とされるかもしれない。

2.2 「取引6要素の結合」として表される可能性のあるグループ

このグループには、借方項目・貸方項目で用途制限を表すグループである一般社団法人・一般財団法人（第8章）と特定非営利活動法人（NPO法人）（第9章）が含まれる。これらの組織体の簿記では、ストック項目としての「正味財産」（または「資本」）の増減が独立した取引要素とされず、「基本形」の「資本の減少」と「資本の増加」にあたる取引要素が存在しない⁶⁾。また、「費用の発生」と「収益の発生」の代わりに、「正味財産の減少原因」と「正味財産の増加原因」がそれぞれ取引要素となる。そのため、取引要素の結合関係を示せば、次のようになる（図表9-2参照）。



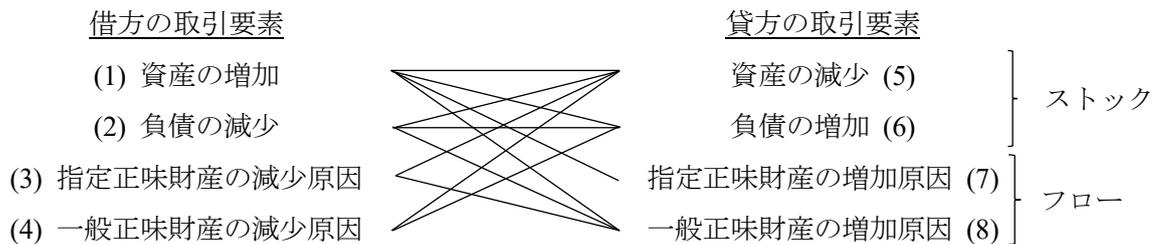
つまり、正味財産の増加・減少はフローとして捉えられ、正味財産増減計算書を経由し、増減結果の残高が貸借対照表に記載されることになる。

一般社団法人・一般財団法人では、正味財産の内訳項目の増減を勘定上で区分して記録するため、「指定正味財産（の増減）と一般正味財産（の増減）に属する勘定の振替仕訳」が生じるとされ、上記のように「正味財産の減少原因」と「正味財産の増加原因」の結合が存在する。

なお、正味財産の内訳項目である指定正味財産の増減原因と一般正味財産の増減原因を別個の取引要素とみなす可能性もある。この場合の結合関係は次のように変化し、8要素の結

⁶⁾ 期中の取引を記録する際に「正味財産」に属する諸勘定は設定されていないものの、期末に正味財産の増減計算の結果として、残高を振り替えるための指定正味財産勘定および一般正味財産勘定を設定することは否定されないと分析されている。

合関係となる (図表 8-4 参照)。



一般正味財産の減少原因と増加原因は、それぞれ費用と収益にあたる項目となる。また、指定正味財産の減少原因と一般正味財産の増加原因が結びつく取引には、使途制限の解除により指定正味財産から一般正味財産に振替える処理が該当する。つまり、使途制限に変化が生じたことを正味財産の内訳項目の振替として表現していることになる。

NPO 法人においても、出資や持分という概念が存在しないため、基本形にある「資本の減少」および「資本の増加」が取引要素として存在しない。また、「費用の発生」と「収益の発生」はそれぞれ『正味財産減少』の発生と『正味財産増加』の発生に置き換わっており⁶⁾、6 要素の結合関係となる。

さらに、NPO 法人に特有の取引である「ボランティアによる役務の提供」や「無償又は著しく低い価格で施設の提供を受けた場合」の処理として、『正味財産減少』の発生と『正味財産増加』の発生が結合することが指摘されている。つまり、他勘定への振替の記録ではなく、NPO 法人に特有の取引を複式簿記で記録するために、あえて「費用の発生と収益の発生」の結合にあたるものが想定されることになる。

一般社団法人・一般財団法人では、財務諸表として、貸借対照表、正味財産増減計算書、キャッシュ・フロー計算書が作成される。(なお、財務諸表のほかに、附属明細書、財産目録の作成が義務付けられている。) キャッシュ・フロー計算書の作成手続は不明であるが、貸借対照表と正味財産増減計算書を誘導的に作成するため、期中の複式簿記記録が利用される。

また、NPO 法人の作成すべき財務諸表としては、活動計算書と貸借対照表があり、それぞれ正味財産の増減の諸勘定の貸借差額を振り替える集合勘定としての「正味財産増減」勘定と、資産・負債・正味財産の諸勘定の残高を振り替える「決算残高」勘定から誘導的に作成されると分析されていた。

⁶⁾ 『正味財産減少』の発生と『正味財産増加』の発生は、一般社団法人・一般財団法人で使用された「正味財産の減少原因」と「正味財産の増加原因」と異なる取引要素ではなく、同じものと考えられる。取引要素をどのように命名するかの違いである。本章では、各章を執筆した著者の命名法をそのまま利用している。

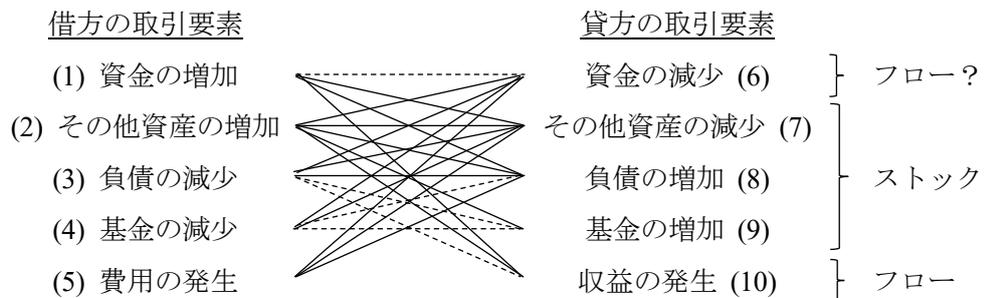
2.3 「取引要素が10を超える」グループ

このグループには、貸方項目で維持すべき金額を表すグループの私立学校法人（第11章）と社会福祉法人（第12章）、現在導入過程にあるグループの非営利組織会計検討プロジェクトが想定する組織体（第14章）および宗教法人（第15章）、地方自治体（第16章）が含まれる。そして、1つの取引に関して、2つの系統の仕訳を同時に行う「一取引二仕訳」を可能とするために取引要素を増やしているものと、そうではないものに大別できる。

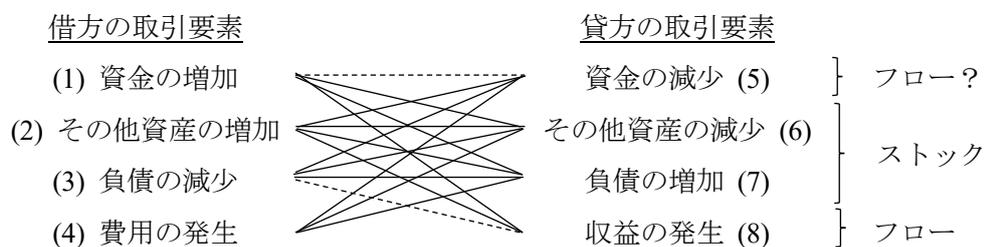
2.3.1 一取引二仕訳を行わない

一取引二仕訳を行わない組織体は、非営利組織会計検討プロジェクトが想定する組織体、宗教法人、地方自治体である。3つの組織体は、それぞれ異なる理由で、取引要素が10を超えている。

まず、「基準案」（1971）に基づく宗教法人の簿記では、「資金」（法人によって範囲は異なる）の増減をそれ以外の資産の増減と区別して記録するため、「基本形」の取引要素が2つ増えて、取引10要素の結合関係となることがある。また、基本形の「資本の減少」および「資本の増加」が、「基金の減少」と「基金の増加」に置き換わっている（図表15-19参照）。

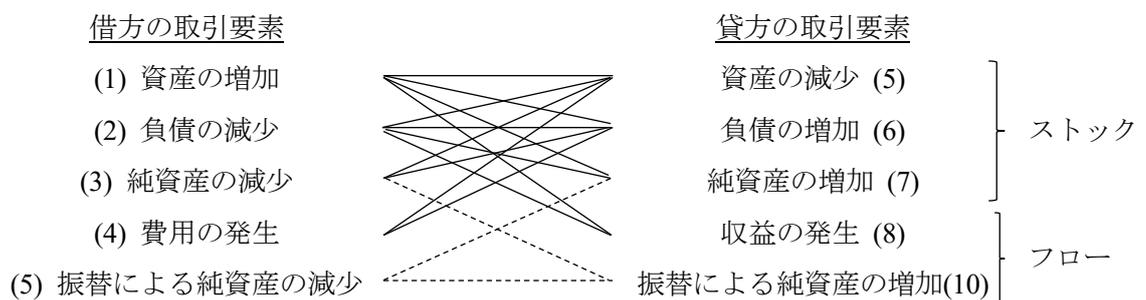


なお、宗教法人法および「指針」（2001）等の想定する諸取引においても、資金の増減とその他の資産の増減を区別して記録しているが、正味財産は、「資産と負債との差額概念に過ぎず、これは決算後に計算されて初めて金額が確定するものである。」とされ、期中に直接増減するような取引は存在しないため、「資本の増加」と「資本の減少」にあたる取引要素は存在しない。そのため、この場合は、取引8要素の結合関係となる（図表15-18参照）。



また、宗教法人法によれば、宗教法人が作成すべき財務諸表は、財産目録、収支計算書（規模による）、貸借対照表（任意）である。一方、「基準案」によれば、資金収支計算書、貸借対照表、資金剰余金調整計算書、剰余金（不足金）処分計算書、財産目録とされる。また、「指針」では、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表、財産目録とされる。いずれにせよ、複式簿記の記録から作成される財務諸表は、収支計算書と貸借対照表ということになろう。また、資金剰余金調整計算書（「基準案」による場合）や正味財産増減計算書（「指針」による場合）も、複式簿記記録から作成されることもありうる。

非営利組織会計検討プロジェクトでは、基本形に「振替による純資産の減少」と「振替による純資産の増加」という取引要素が加えられており、取引 10 要素となっている（図表 14-3 参照）。



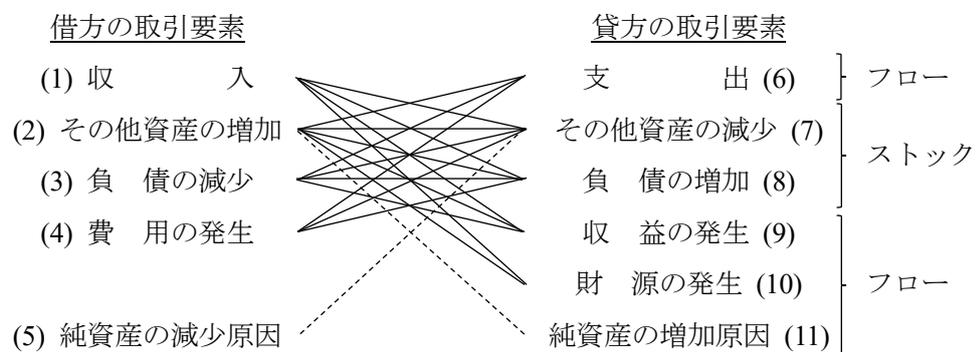
用途制限の課された資源に関する情報提供のため、非営利組織会計プロジェクトが提案する活動計算書の「純資産間の振替」の区分において、拘束性の異なる用途拘束純資産と非拘束純資産との間での振替が行われることがある。また、基盤純資産との振替も行われる。このとき、他の諸取引と同様に、複式簿記により記録されるものの、純資産を直接増減させるのではなく、「拘束区分の変更勘定」を用いて処理されることから⁷⁾、取引要素が加えられている。

非営利組織会計検討プロジェクトにおいて想定される作成すべき財務諸表は、「資産、負債および純資産の状態を表す貸借対照表と、収益および費用とその差額として計算される純資産増減を表す活動計算書」、さらに、財務健全性を表す資金フロー情報を明らかにする「キャッシュ・フロー計算書」とされる。このうち、キャッシュ・フロー計算書は、主要な取引ごとに収入総額と支出総額を表示する直接法による表示が原則とされ、「資金に該当する現預金勘定または現預金出納帳の増減記録を要約して作成するか、貸借対照表に計上される収入・収益のズレと支出・費用のズレを活動計算書の収益と費用の各項目に調整して作成する」と

⁷⁾ なお、第 14 章の分析においては、「活動計算書において、基盤純資産の増減を表示する区分は存在しない」とされているが、活動計算書の「基盤純資産との振替」の行がそれには該当しないのかについて、検討を要するかもしれない。

されるため、勘定記録に基づいて作成する方法と精算表を利用して作成する方法が存在しているものと考えられる。いずれにせよ、貸借対照表と活動計算書は、帳簿記録から誘導的に作成されることになろう。

地方自治体では、資金収支計算書を作成するためのデータを元帳記録から得るために、現金をそれ以外の資産と区別した上で、その増減を「収入」と「支出」に置き換えている。また、中間報告後に、「地方公会計マニュアル」に掲載された取引例を詳細に分析したところ、「財源の減少」にあたる取引要素は存在せず、「財源の増加」はむしろ「財源の発生」（フロー）とすることが適当であった。使用料などの収益とは異なる、税金や補助金といった財源を独立して把握する必要があり、「財源の発生」を別個の取引要素として分離している。さらに、一部資産の再評価や無償所管替等により、「純資産」を直接増減させる取引がわずかながら存在していることも明らかになった。そのため、取引要素の結合関係は、以下のように11要素の結合関係になる^⑧。



地方公会計マニュアルで要請される財務諸表は、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書である。これらのすべてを複式簿記による帳簿記録から作成しようとしているため、結合関係が複雑なものとなっている。

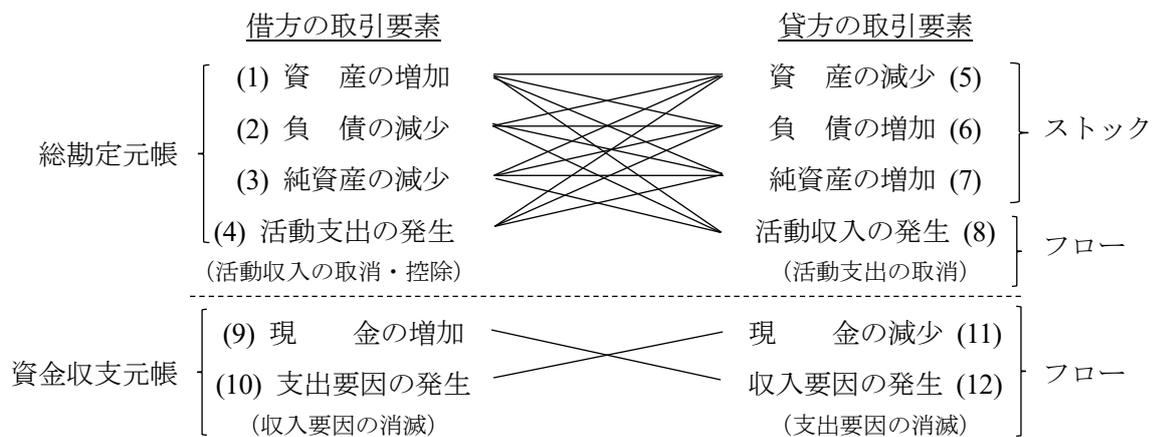
2.3.2 一取引二仕訳を行う

私立学校法人では、収支計算書を作成するための帳簿系統（仕訳帳・元帳）と、貸借対照表・活動収支計算書を作成するための帳簿系統（仕訳帳・元帳）が別個に存在している。また、社会福祉法人においても、事業活動計算の仕訳と資金収支計算の仕訳が区別される。そのため、いずれも基本形の「取引要素」の結合とは別の「取引要素」の結合が存在する。ただし、基本形の取引要素と、（資金）収支計算のための取引要素が結びつくことはなく、それ

^⑧ 総務省（2014）による財務書類の構成要素の定義に従えば、「財源の発生」と「純資産の増加原因」は区別されず、「財源及びその他の純資産増加原因」とされるため、取引要素は10個になる。

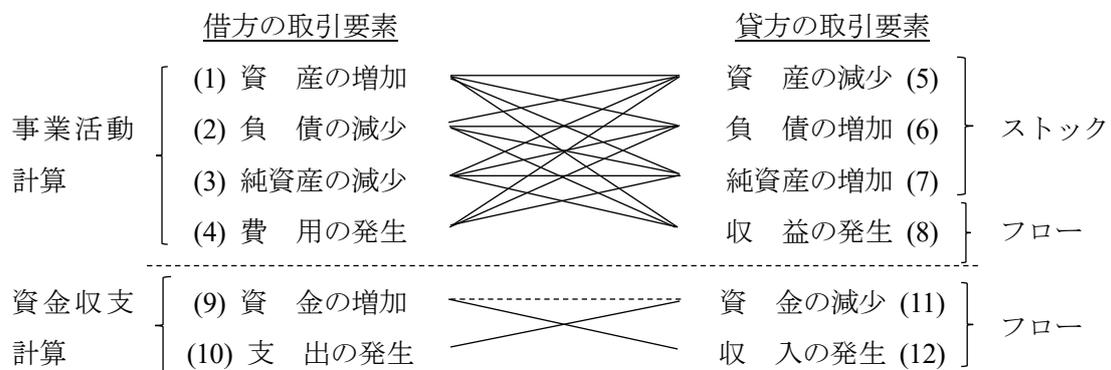
それぞれが独立している。

私立学校法人は、基本形の「費用の発生」・「収益の発生」に代えて「活動支出の発生」・「活動収入の発生」が取引要素とされる。また、私立学校法人に特有の取引（行為）である「基本金の組入れ」は、「活動収入の控除」という借方の取引要素（ただし、「活動支出の発生」と同義と解釈する）と「純資産の増加」の結合として処理される。このため、取引要素の結合関係図は、次のようになる（図表 11-6 および 11-8 参照）。



私立学校法人において作成が求められる財務諸表は、資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表である。資金収支を記録する元帳から資金収支計算書が、事業活動を記録する総勘定元帳から活動収支計算書と貸借対照表がそれぞれ作成される。

一方、社会福祉法人における取引要素の結合関係を示せば、次のようになる（図表 12-12 参照）。



事業活動計算を行うための仕訳における結合関係は、基本形とほぼ同様である。ただし、支払資金を構成する流動資産および流動負債が増減する取引に関しては、資金収支計算を行うための仕訳も、同時に行われる。その際、支払資金の増減の原因を示す勘定が相手勘定と

して記入されることで、複式記入が行われている。また、資金の範囲である支払資金内での変動もありうるため、資金収支計算を記録している元帳において「資金の増加と資金の減少」が結合することもある。

また、社会福祉法人が作成すべき財務諸表は、資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表である。これら3つの財務諸表を作成するにあたり、事業活動計算のための仕訳から得られる勘定データから貸借対照表と事業活動計算書を、資金収支計算のための仕訳から得られる勘定データから資金収支計算書を、いずれも誘導的に作成することが可能である。

3 おわりに

前節までにおいて、各非営利組織体における取引要素の結合関係について考察してきた。結果として、企業会計において見られる基本形と同様の結合関係で説明可能な組織体も存在したが、要求される財務諸表の違いによるものか、基本形とは異なる結合関係をもつ組織体が多数存在した。これは、非営利組織体の必要としている複式簿記による記録が企業会計のそれとは異なることを意味している。

ただし、最後に取引要素の結合関係による仕訳の説明は万能ではないことを指摘しておくなければならない。本章では、原則として、各章で分析された結合関係図に基づいて、議論を進めており、そもそも取引要素をどのように分けるのか、つまり「取引要素の判別基準ないし成立条件」が、全章で統一されているかについては検討していない。

また、基本形の取引8要素の結合関係では、「費用の消滅（減少・取消）」や「収益の消滅（減少・取消）」の要素は設けられていないため、擬制した解釈をせざるを得ない（島本 2015, 71）⁹⁾。さらに、他勘定への振替仕訳や訂正仕訳は、取引要素の結合関係を利用して説明されることはほとんどなく、決算整理仕訳や決算振替仕訳についても、取引要素の結合関係を考えることはまずないといってよいだろう。

取引要素の結合関係は、仕訳ないし簿記の貸借記入原則を理解させるための簿記教育の有効な方策ではあるものの、借方の取引要素と貸方の取引要素を線で結んだ結合パターンのすべてについて例を示して説明することまでは求められず、その必要もないものと考えられる。なぜならば、すべての結合パターンが等しい重要性和頻度で生じるわけではないからである。

⁹⁾ 沼田 (1971, 55-56) によれば、「利益、損失についてはそれぞれ発生（増加）のみを認めて取消（減少）は掲げていない。」が、「それらを掲げて取引要素を10個として、その結合関係表を示してもよく、その方が完全である。」と述べている。また、そうしない理由として、「(a) 表を複雑にして解りにくくすること、(b) 計算上、利益の取消は損失の発生、損失の取消は利益の発生と全く同一の取扱であり、このため、取消を取引要素として認める必要がないこと、(c) 取消取引はいわば例外の取引で、実際には少ないこと、などの理由によるものと思われる。とくに (a)、(b) が重要な理由である。」としている。

【参考文献】

- 安藤英義（2002）「吉田良三「取引要素説」の形成」『一橋論叢』第128巻第5号, 487-503頁。
- 泉宏之（2002）「非営利組織の簿記」杉山学・鈴木豊編『非営利組織体の会計』（第1章 所収）中央経済社。
- 大藪俊哉（2008）「取引要素」森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典 第五版』中央経済社, 430-431頁。
- 島本克彦（2015）『簿記教育上の諸問題』関西学院大学出版会。
- 総務省（2014）「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（平成26年4月）今後の新地方公会計の推進に関する研究会。
- 沼田嘉穂（1971）『完全簿記教程〔I〕』中央経済社。

結章 本研究のまとめと今後の課題・展望

小野正芳（千葉経済大学）

本研究部会では、非営利組織体における簿記に関して、その意義・役割等を明らかにするとともに、損益計算を本来目的としないと考えられる非営利組織体にとって、複式簿記がどのように利用されているのか、複式簿記がどのように役立っているのかを、実務の側面から検討することを目的として、次のような問題意識をもち、検討を行ってきた。

- (a) 各非営利組織体に、複式簿記がどのような経緯で導入されるに至ったのか。
- (b) 各非営利組織体における特徴的な簿記処理はどのような要因によるものなのか。
- (c) 各非営利組織体で実践されている複式簿記には、どのような意義・役割があるのか。
- (d) 各非営利組織体で実践されている複式簿記における、取引要素の結合関係はどのようなものか。
- (e) 非営利組織体間の簿記処理の異同点はどのようなものか。

これらに対して、検討対象とした非営利組織体ごとに、各非営利組織体への複式簿記の導入状況、非営利組織体の中での実践方法、そこから得られる情報（財務諸表）、非営利組織体間の簿記処理の比較、取引要素の結合関係などを検討した結果、以下のような一応の解答を明らかにできた。

- ① 非営利組織体においては、活動目的の実現の程度を明らかにするため、かつ、活動の効率性を明らかにするために、活動の状況を表す名目勘定の記録を必要とすること。

この結論は、問題（a）（c）に対する解答である。活動目的がどのくらい実現したかどうかは様々な手法で表すことができるが、非営利組織体は様々な資金提供者からの資金によって活動が支えられているため、資金的な側面からその程度を表すことが求められる。そのためには、実在勘定だけの報告は不十分であり、名目勘定による説明が必要とされる。つまり、名目勘定を明示的に記録することができる複式簿記が必要とされる。

- ② 非営利組織体においては、使途制限や資金の維持の状況を資金提供者等へ明示するため

に、実在勘定（と名目勘定）の記録を必要とすること。

この結論は、問題 (b) (c) に対する解答である。使途制限のある資金や維持すべき資金の受領を表すだけでなく、使途制限のある資金や維持すべき資金がどのような状況になっているのか、使途制限のある資金や維持すべき資金に関する状況がどのように変化しているのかなど、様々な資金提供者からの資金によって活動が支えられている非営利組織体は、自らの活動の状況を説明しなければならず、そのために実在勘定だけでなく名目勘定が必要とされ、両者を統合的に記録することができる複式簿記が必要とされる。

③ 上記①②について、複数の取引要素の結合関係を伴う記録を必要とすること（複数項目の異なる動きが同時に記録される体系を必要とすること）。

この結論は、問題 (a) (b) (c) に対する解答である。非営利組織体は、営利を目的に活動を行っているわけではないが、営利企業と同様に、活動目的の達成・活動の効率性が求められる。そのためには、名目勘定によって活動の状況を記録するとともに、実在勘定によってそれらの活動がどのような結果に至ったかを関連付けて明示する必要があり、複数の勘定を同時に関連付けて記録することができる複式簿記が必要とされる。

④ 取引要素の結合関係は企業会計とは異なる形をとる。これは、非営利組織体が必要としている複式簿記における要素が企業会計のそれとは異なることを意味する。

この結論は、問題 (d) に対する解答である。非営利組織体における取引要素の結合関係は、企業会計と同様の「8 要素の結合関係」もみられるが、「6 要素の結合関係」、「10 要素の結合関係」、「11 要素の結合関係」、「12 要素の結合関係」といった関係も見られた。「8 要素の結合関係」となる場合にも、要素の内容が企業会計と異なる可能性がある点を考えると、非営利組織体における取引要素の結合関係は企業会計のそれとは異なる可能性が示唆されるのであり、非営利組織体に必要とされる複式簿記の意義・役割が企業会計のそれとは異なることの1つの裏付けと考えることができよう。

⑤ 非営利組織体それぞれが異なる活動目的を持ち、その活動目的の達成状況を明確に表すことができる記録体系を必要としており、そのことは類似の非営利組織体の簿記処理にも表れている。

この結論は、(a) ~ (e) に対する解答である。各非営利組織体は、それぞれが異なる活

動目的をもち、その活動目的に賛同するあるいはその活動目的を支えるべき人々・組織から資金を提供してもらい、活動目的を達成すべく活動する。そして、当該非営利組織体の活動状況が最も反映されるような形で、非営利組織体に関わる人々への活動報告（情報提供）を行う必要がある。したがって、そのような目的を果たせるように求められる記録体系は各非営利組織体の活動状況が明確に表れることを前提としており、それが各非営利組織体の簿記処理の特徴として表れており、非営利組織体における複式簿記が、上記①～④のような特徴を持つに至ったと結論づけられよう。

一方で、次のような大きな課題も認識している。

本研究では、2つのグルーピングの接合に関する検討が不十分である点である。第1部～第5部において各非営利組織体の簿記処理の検討を行う際には、その簿記処理を特徴づけている用途制限のある資金・維持すべき資金の処理方法に応じて5つにグルーピングした。一方で、取引要素の結合関係に関する検討を行う際には、各章で分析された結合関係図にもとづいてグルーピングしており、その結合関係図に反映されている取引要素の判別基準ないし成立条件が統一的なものかどうかの検討は行われていない。

したがって、後者のグルーピングに関するさらなる検討を行い、取引要素の結合関係から各非営利組織体の簿記処理の特徴を明らかにし、前者で取り扱った資金の性格にもとづく簿記処理の特徴の議論を結びつけることにより、非営利組織体で実践されている複式簿記の特徴をさらに一般化できる可能性がある。この点について研究を継続し、議論を深めていきたい。

今後、非営利組織体に対する社会的要請な要請はより高まり、その質も高まっていくであろう。例えば、少子高齢化社会の到来により、私立学校法人へ効率的運営を求める社会的要請や社会福祉法人へ役割拡大を求める社会的要請があるであろうし、自然災害の頻度が上がっている現代においては、NPO法人に対する期待も高まるであろう。さらに、人口減少社会において、税を中心とする財源が細る現代においては、独立行政法人などが効率的にその役割を果たしていくことに対する社会的要請が高まるであろう。

このような時代背景・環境のもとで、各非営利組織体はその役割をよりよく満たすためには、各組織体が効率的に活動できるように、非営利組織体をナビゲートする情報が必要であり、各組織体はそれらの情報を適時かつ正確に作り出さなければならない。そのために、非営利組織体はそのような情報を生み出す仕組みである複式簿記を必要とし、各非営利組織体の活動実態に合った形で展開しているのである。