

## 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	（秀明大学）
	吉田	智也	（中央大学）
オブザーバー：	大塚	成男	（千葉大学）
	坂上	学	（法政大学）
	成川	正晃	（東北工業大学）

令和元年 8 月 24 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回関東部会としての報告
- 第9回研究会 令和元年8月9日(金) 於：  
中間報告に向けた報告内容の最終検討

はじめに

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・目的・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（はず）の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、その複式簿記の役割について検討することが重要であると考ええる。

具体的には、地方自治体、地方三公社、独立行政法人、国公立大学法人、公立大学法人、公益法人、特定非営利活動法人（NPO 法人）、医療法人、私立学校法人、社会福祉法人、宗教学法人、農業協同組合を取り上げる。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体における会計枠組みを取り上げる。

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。

本研究部会の本年度の検討においては、「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いる。そして、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いる。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、当研究部会の本年度の研究においては、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、様々な論者が主張する複式簿記の役立ち・機能・役割との関係についてはまだ取り扱うことができていない。そのため、あくまでも本年度においては、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。

これを前提に、本年度は、非営利組織体における複式簿記の役立ちを明らかにする準備として、研究対象とする非営利組織体の簿記・会計の現状を整理した。以下のとおり、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した。

また、第 1 部において、各非営利組織体を取り上げる順序について、複式簿記の導入の状況に応じた配列とした。

独立行政法人（第 1 章）・国立大学法人および公立大学法人（第 2 章）・NPO 法人（第 3 章）・農協（第 4 章）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。続いて、公益法人（第 5 章）・私立学校法人（第 6 章）・社会福祉法人（第 7 章）・医療法人（第 8 章）・地方三公社（第 9 章）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。最後に、地方自治体（第 10 章）・宗教法人（第 11 章）は複式簿記への移行が行われていないあるいは過渡期にある組織体である。

中間報告では、上記のとおり、各非営利組織体の簿記処理の現状を把握する。

日本簿記学会簿記実務研究部会  
部会長 小野正芳

## 目 次

はじめに（小野正芳） .....	3
第1部 非営利組織体への複式簿記の導入 .....	6
第1章 独立行政法人の簿記（丸岡恵梨子） .....	7
第2章 国立大学法人の簿記（中村文彦） .....	31
第3章 特定非営利活動法人の簿記（山下修平） .....	55
第4章 農業協同組合の簿記－出資金に焦点を当てて－（望月信幸） .....	69
第5章 公益法人の簿記－正味財産の処理に関する若干の検討－（佐藤恵） .....	81
第6章 私立学校法人の簿記－基本金と減価償却－（小野正芳） .....	99
第7章 社会福祉法人の簿記（石田万由里） .....	125
第8章 医療法人の簿記－公的医療保険の観点より－（船津丸仁） .....	159
第9章 地方外郭団体の簿記－地方三公社－（市川紀子） .....	171
第10章 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－ （吉田智也） .....	187
第11章 宗教法人と簿記－統一的処理基準策定の試み－（中野貴元） .....	203
第2部 非営利組織体における簿記の現状 .....	232
第1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） .....	233
第2章 非営利組織体への複式簿記導入の特徴（小野正芳） .....	249

# 第1部

## 非営利組織体への複式簿記の導入

## 第1章 独立行政法人の簿記

丸岡恵梨子（流通経済大学）

### 1 歴史的経緯

#### 1. 1 会計基準導入までの経緯

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<sup>(1)</sup>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。

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。2019（平成31）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。

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

---

<sup>(1)</sup> 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。

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」（「最終報告」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」（「最終報告」1997、(2) 独立行政法人の創設）としている。

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<sup>②</sup>。

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。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。2017（平成 29）年 9 月には、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。「基本的な方針」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

---

<sup>②</sup> 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。

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。この「基本的な方針」を踏まえて、2018（平成 30）年 9 月 3 日に改訂された「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下、「改訂後の基準及び注解」という）が公表された。「改定後の基準及び注解」は、2019 年度から適用されることになっている。

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」（「改定後の基準及び注解」ii）とした。

## 1. 2 独立行政法人において複式簿記を導入する理由

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, III 17(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な応じて修正を加えることとしている。

「改定後の基準及び注解」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（「改定後の基準及び注解」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」（「改定後の基準及び注解」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」（「改定後の基準及び注解」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（「改定後の基準及び注解」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）<sup>③</sup>。

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。

---

<sup>③</sup> 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、単式簿記で秩序だ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。

## 2 現状把握

### 2. 1 報告書類の全体像

「改定後の基準及び注解」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。

- (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

（「改定後の基準及び注解」第 42）

「基本的な方針」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（「基本的な方針」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（「基本的な方針」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ともに、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ともに、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（「基本的な方針」2017, 3.2）。そのうえで、「改定後の基準及び注解」では、各計算書の作成目的を次にように述べている。

図表 1-1 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	・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"> <li>・ 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。</li> <li>・ 損益の状況を表すとともに、通則法第44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。</li> </ul>
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 <sup>(4)</sup>
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：「改定後の基準及び注解」第44～第49をもとに筆者作成)

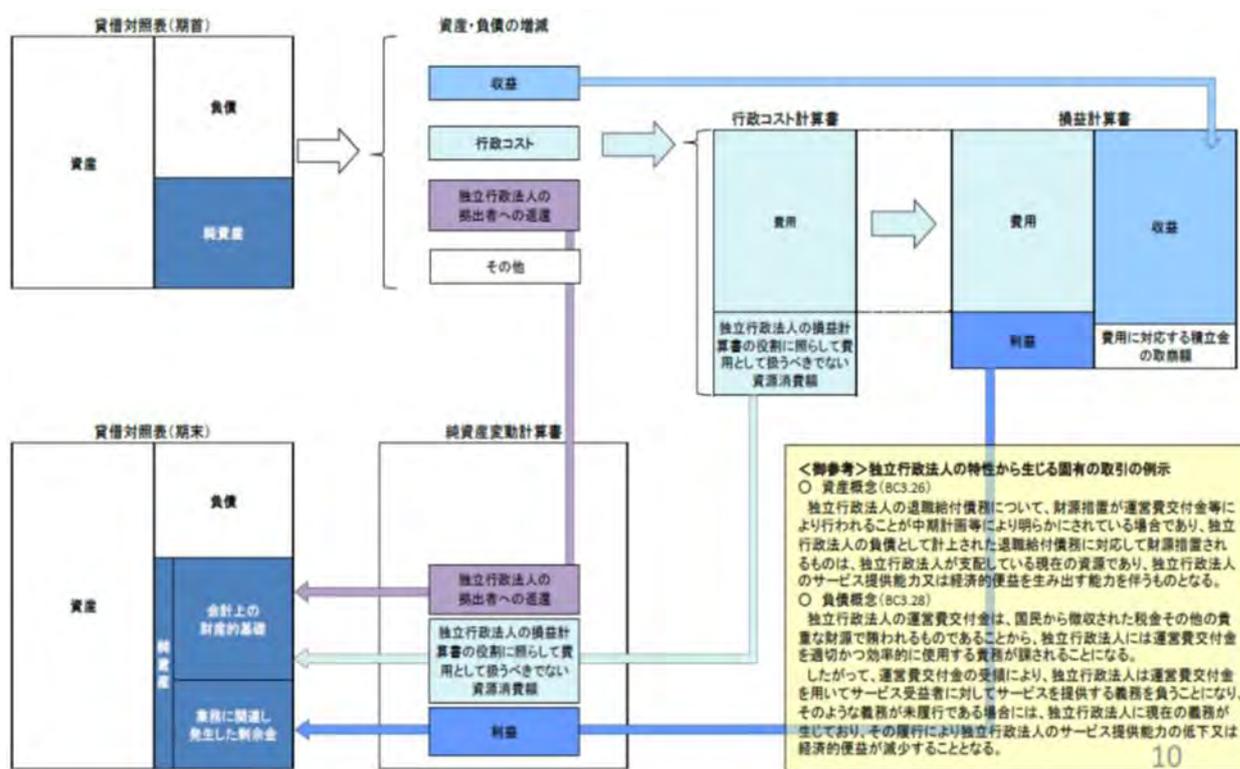
損益計算書の作成目的として、「改定後の基準及び注解」では、独立行政法人の運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する独立行政法人のすべての費用とこれに対応するすべての収益とを記載して当期純利益を表示しなければならないとしているが、独立行政法人の損益の対応関係は、サービスを提供するための費用とそれを賄う財源としての収益という関係であり、営利企業のような収益を獲得するために費消した費用という関係とは異なるとしている（「基本的な方針」2017, 1.14）。

---

<sup>(4)</sup> 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。（「改定後の基準及び注解」（注40））

報告書類の全体像は次のようになる。

図表 1-2 報告書類の全体像



(出典：独立行政法人の財務報告に関する基本的な指針（概要）10頁より抜粋)

図表 1-2 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。「基本的な方針」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（「基本的な方針」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（「基本的な方針」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（「基本的な方針」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（「基本的な方針」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（「基本的な方針」2017，BC3.9）。

## 2. 2 「改定後の基準及び注解」における報告書類の特徴

改訂前における「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下、「改訂前の基準及び注解」とする）では、独立行政法人における財務諸表の体系は次の通りであった。

- (1) 貸借対照表
- (2) 損益計算書
- (3) キャッシュ・フロー計算書
- (4) 利益の処分又は損失の処理に関する書類
- (5) 行政サービス実施コスト計算書
- (6) 附属明細書

（「改訂前の基準および注解」第42）

「改訂前の基準及び注解」では、純資産変動計算書の作成は求められていなかったが、「改定後の基準及び注解」では、純資産変動計算書の作成が求められている。

純資産変動計算書を作成するに至った経緯として、「基本的な方針」では、財政状態は貸借対照表で表され、運営状況は行政コスト計算書と損益計算書により表されるが、それぞれ異なる役割を有する計算書であることから、ある一定期間における貸借対照表の変動部分には、政府からの出資の変動部分といった行政コスト計算書と損益計算書との両者に反映されない項目が存在することになるという（「基本的な方針」2017，BC3.14）。そこで、そのような変動部分を含めて財政状態と運営状況の関係を表す必要があり、ある一定期間における貸借対照表の変動部分が基本的に「純資産」の変動部分に相当することから、「純資産変動計算書」を作成することでその関係を表すことができるものとして、「純資産変動計算書」の作成を行うことになった（「基本的な方針」2017，BC3.14）。

「改定後の基準及び注解」<sup>⑤</sup>では、「改訂前の基準及び注解」における行政サービス実施コ

---

<sup>⑤</sup> 「今回の会計基準改正では、独立行政法人通則法で規定されている損益計算書や利益の概念の改正までは対象になっておらず、現行の制度設計の枠内での会計基準の改正ではあるものの、財務報告の目的の明確化、業績評価にとってフルコスト情報の必要性、利益概念の再

スト計算書<sup>⑥</sup>が廃止され、行政コスト計算書が作成されることになった。行政サービス実施コスト計算書、行政コスト計算書は、独立行政法人特有の財務諸表である。

「改訂前の基準及び注解」における行政サービス実施コスト計算書と、「改定後の基準及び注解」における行政コスト計算書を比較すると、次ようになる。

図表 1-3 行政サービス実施コスト計算書

(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

I 業務費用
(1) 損益計算書上の費用
(何)業務費 ×××
一般管理費 ××× ×××
(2) (控除)自己収入等
(何)手数料収入 -×××
(何)入場料収入 -××× -×××
業務費用合計 ×××
II 損益外減価償却相当額 ×××
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 引当外賞与見積額 ×××
VII 引当外退職給付増加見積額 ×××
VIII 機会費用
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 ×××
政府出資又は地方公共団体出資等 の機会費用 ×××
無利子又は通常よりも有利な条件 による融資取引の機会費用 ××× ×××
IX (控除)法人税等及び国庫納付額 -×××
X 行政サービス実施コスト ×××

図表 1-4 行政コスト計算書

(平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日)

I 損益計算書上の費用
(何)業務費 ×××
一般管理費 ×××
財務費用 ×××
雑損 ×××
臨時損失 ×××
法人税、住民税及び事業税 ×××
法人税等調整額 ×××
損益計算書上の費用合計 ×××
II その他行政コスト
減価償却相当額 ×××
減損損失相当額 ×××
利息費用相当額 ×××
承継資産に係る費用相当額 ×××
除売却差額相当額 ×××
その他行政コスト合計 ×××
III 行政コスト ×××

(出典：図表 1-3 「改訂前の基準及び注解」第 77 をもとに筆者作成)

(出典：図表 1-4 「改定後の基準及び注解」第 61 をもとに筆者作成)

整理、財務諸表体系の見直し、新たな事業報告書の作成など、さらなる活用に向けた取り組みが報告されている」と指摘される(鶴川 2018, 54)。

⑥ 行政サービス実施コスト計算書の問題点等については、石田(2017)において検討が行われている。

「改訂前の基準及び注解」における行政サービス実施コスト計算書とは、「独立行政法人の業務運営に関して国民が負担するコストを集約し、情報開示の徹底を図り、納税者である国民の行政サービスに対する評価・判断に資するための書類」であるとし、「独立行政法人の損益計算書は法人の運営状況を表示する書類であり、ここに計上される損益は、法人の業績を示す損益であって必ずしも納税者にとっての負担とは一致しない」とされていた（「改訂前の基準及び注解」（注 41)）。なぜなら、「運営費交付金収益が増えると、独立行政法人の損益にはプラスにはたらくが、納税者の負担は逆に増加する。また、損益計算を通じない場合の減価償却相当額<sup>7)</sup>、引当金を計上しない場合の退職給付増加見積額、国又は地方公共団体の財産や出資等を利用することから生じる機会費用等、独立行政法人の損益計算書等には計上されないが、広い意味で最終的に国民の負担に帰すべきコストも存在する。行政サービス実施コスト計算書は、これらのコストを集約表示する書類」だからである（「改訂前の基準及び注解」（注 41)）。このことから、行政サービス実施コスト計算書を作成する目的は、「納税者である国民の行政サービスに対する評価・判断に資するため、一会計期間に属する独立行政法人の業務運営に関し、行政サービス実施コストに係る情報を一元的に集約して表示する」（「改訂前の基準及び注解」第 48）とされた。このように、「改訂前の基準及び注解」における行政サービス実施コスト計算書は、独立行政法人の業務運営に関して国民が負担するコストを集約したものとして位置付けられる。

「改定後の基準及び注解」では、行政コストを損益計算書上の費用とその他行政コストに分類し、損益計算書上の費用が「独立行政法人の業務に関連し発生した剰余金」の変動に関連し、その他行政コストが「独立行政法人の会計上の財産的基盤の変動」に関連すると規定された（石田・長村 2019, 117 頁）。そして、「その他行政コスト」には、行政サービス実施コスト計算書における損益外減価償却相当額や損益外除売却差額相当額が含まれることになり、独立行政法人の行政コストは、損益計算書に表示されないコストを含むものであることから、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全てのコストを示すフルコストの性格を有するとされた（石田・長村 2019, 117 頁）。

このように、行政コストはフルコストとしての性格を有することから、独立行政法人の実態を踏まえて、自己収入や機会費用等を別途、調整することで、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」が算定されることになる（「基本的な方針」2017, BC3.34）。このため、行政コストは「国民の負担に帰せられるコストの算定基礎を示す指標」としての性格も有することになる（「基本的な方針」2017, BC3.34）。そこで、「改定後の基

---

<sup>7)</sup> 「独立行政法人が保有する償却資産のうち、その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特定された資産については、当該資産の減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する」という処理により生じるものである（「改訂前の基準及び注解」第 87）。

「改定前の基準及び注解」では、行政コスト計算書には、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を注記しなければならないとしている（「改定後の基準及び注解」第 62）。すなわち、「改定後の基準及び注解」における行政コスト計算書は、フルコスト情報の提供源であるとともに、国民の負担に帰せられるコストを算定する際の基礎資料となることから、「改定前の基準及び注解」において行政サービス実施コスト計算書において表示されていた機会費用等は、注記において示されることになった。また、「改訂前の基準及び注解」において、損益外減価償却累計額として資本剰余金に計上されていたものは、「改定後の基準及び注解」においては、その他行政コスト累計額において、減価償却相当累計額として計上されることになる。

下図表は、「改訂前の基準及び注解」および「改定後の基準及び注解」から、純資産の部を抜き出したものである。

図表 1-5 「改訂前の基準及び注解」  
における純資産の部

純資産の部
I 資本金
政府出資金 ×××
地方公共団体出資金 ×××
（何）出資金 ×××
資本金合計 ×××
II 資本剰余金
資本剰余金 ×××
損益外減価償却累計額（-） -×××
損益外減損損失累計額（-） -×××
損益外利息費用累計額（-） -×××
民間出えん金 ×××
資本剰余金合計 ×××

（出典：図表 1-5 「改訂前の基準及び注解」第 59 をもとに筆者作成）

（出典：図表 1-6 「改定後の基準及び注解」第 58 をもとに筆者作成）

図表 1-6 「改定後の基準及び注解」  
における純資産の部

純資産の部
I 資本金
政府出資金 ×××
地方公共団体出資金 ×××
（何）出資金 ×××
資本金合計 ×××
II 資本剰余金
資本剰余金 ×××
その他行政コスト累計額 -×××
減価償却相当累計額（-） -×××
減損損失相当累計額（-） -×××
利息費用相当累計額（-） -×××
承継資産に係る費用
相当累計額（-） -×××
除売却差額相当累計額（-） -×××
民間出えん金 ×××
資本剰余金合計 ×××

このように、独立行政法人は、その業務運営における財源を国民から徴収された税金その

他の貴重な財源で賄われている。そのため、独立行政法人は、納税者である国民に対して、行政サービスに対する評価および判断を資するために必要な行政コスト計算書を作成しなければならない。すなわち、国民に対して、国民から徴収された税金による財源をどのように利用したのか、コストの報告が重要視されているのである。

## 2. 3 純資産・正味財産の簿記処理と意義

「改定後の基準及び注解」においては、純資産を「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」と定義している（「改定後の基準及び注解」第 18）。そのうえで、「独立行政法人の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をいう」としている（「改定後の基準及び注解」注 11）。

すなわち、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。

### 2. 3. 1 運営費交付金の会計処理

「改定後の基準及び注解」によれば、独立行政法人が運営費交付金<sup>⑧</sup>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（「改定後の基準及び注解」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（「改定後の基準及び注解」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。

---

<sup>⑧</sup> 「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ができるものとする。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, III 21(3)）。

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（「改定後の基準及び注解」(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) 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)

- 業務達成基準

【仕訳例】

(1) ×1. 4/1 に運営費交付金として、10,000 千円の交付申請を行った。当該運営費交付金はプロジェクト A に配分する決定を行った。

仕訳なし

(2) ×1. 5/1 に 10,000 千円が交付された。

(借) 現金及び預金      10,000 千円      (貸) 運営費交付金債務      10,000 千円

(3) ×2. 3/31 におけるプロジェクトの達成度合いは 30% と見積られた。

(借) 運営費交付金債務      3,000 千円      (貸) 運営費交付金収益      3,000 千円

(4) ×2 8/30 にプロジェクト A は終了した。

(借) 運営費交付金債務      7,000 千円      (貸) 運営費交付金収益      7,000 千円

(5) プロジェクト A についての財源赤字を補填するため 1,000 千円が交付された。

(借) 現金及び預金 1,000 千円 (貸) 運営費交付金収益 1,000 千円

(新日本有限責任監査法人 2017, 251-252)

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。

## 2. 3. 2 施設費の会計処理

「改定後の基準及び注解」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 (「改定後の基準及び注解」第 82)。

### 【仕訳例】

- 施設費受領時

(借) 現金 ×× (貸) 預り施設費 ××

- 固定資産取得時

(借) 固定資産 ×× (貸) 現金 ××

(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。

### 2. 3. 3 補助金等の会計処理

「改定後の基準及び注解」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（「改定後の基準及び注解」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（「改定後の基準及び注解」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) 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。

### 2. 3. 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

「改定後の基準及び注解」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（「改定後の基準及び注解」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（「改

定後の基準及び注解」第 84)。

【仕訳例】

(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。

### 2. 3. 5 寄付金の会計処理

「改定後の基準及び注解」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（「改定後の基準及び注解」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（「改定後の基準及び注解」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) 預り寄付金

- 収益化

(借) 預り寄付金      (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。

## 2. 4 独立行政法人特有の業務の簿記処理・勘定科目

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、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。

## 2. 4. 1 運営費交付金を財源とする固定資産の取得

「改定後の基準及び注解」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。」（「改定後の基準及び注解」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 千円 （貸）運営費交付金債務 100,000 千円

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 千円 （貸）未払金 21,000 千円

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 千円 （貸）資本剰余金 21,000 千円

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 千円 （貸）資産見返運営費交付金 21,000 千円

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 千円 (貸) 運営費交付金収益 21,000 千円

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 千円 (貸) 当座預金 21,000 千円

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 千円 (貸) 減価償却累計額 4,200 千円

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 千円 (貸) 資産見返運営費交付金戻入 4,200 千円

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ておらず、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。

#### 2. 4. 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

「改定後の基準及び注解」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（「改定後の基準及び注解」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 8 7 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 8 7 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(「改定後の基準及び注解」第 82)。

#### 【仕訳例】

- 固定資産取得時

(借) 固定資産 100 千円 (貸) 現金及び預金 100 千円

(借) 預り施設費 100 千円 (貸) 資本剰余金 100 千円

- 減価償却

(借) 損益外減価償却累計額 20 (貸) 減価償却累計額 20

固定資産購入時に資本剰余金として処理しているため、「損益外減価償却累計額」という資本剰余金のマイナス項目として処理することになる。

(新日本有限責任監査法人 2017, 328-329)

独立行政法人の会計上の財産的基礎を構成するものとされた固定資産については、資本計算の枠組みの中で、減価償却も行われることになる。そのため、「損益外減価償却累計額」という資本剰余金をマイナスする特有の勘定科目が使われることになる。

### 3 非営利組織体に対する複式簿記の役立ち

本章では、まず、独立行政法人制度の導入から、独立行政法人会計基準が設定されるまでに至った経緯を辿った。そして、独立行政法人会計基準における財務報告書の全体像を把握し、独立行政法人特有の会計処理に着目をして議論を行ってきた。

そのうえで、改めて、独立行政法人会計における複式簿記の役立ちについて検討を加える。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、フロー情

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、複式簿記の役立ちが見いだせる。

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役立ちが考えられる。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】

- 石田清 長村彌角 (2019)「連載 独立行政法人の新たな財務報告 (第3回) 独立行政法人会計基準の改訂内容の紹介」『会計・監査ジャーナル』No.763, 116-119頁。
- 石田晴美 (2017)「独立行政法人の行政サービス実施コスト計算書の検討」『会計』第191号第3巻, 346-360頁。
- 鶴川正樹 (2018)「独立行政法人会計基準の改正の意義と今後の展開」『武蔵野大学政治経済研究所年報』(18), 53-69頁。
- 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[著] (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。
- 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 (2015)『「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』。
- 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 (2018)『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」』。
- 独立行政法人制度研究会 (2015)『独立行政法人制度の解説 (第3版)』第一法規。

## 第2章 国公立大学法人の簿記

中村文彦（長野県立大学）

### 1 基本視点

本章では、国公立大学法人をとり上げ、そこで行われる簿記についての基本的な調査および検討を行う。調査および検討を行う事項は、主として次の通りである。

#### 【本章の検討事項】

- ① 法人会計導入までの経緯
- ② 国公立大学法人において簿記を行ない、会計情報を作成する目的
- ③ 国公立大学法人において行なわれている記録（簿記）の現状
- ④ 現在行われている簿記によって生み出される情報の特質（その情報の限界も含む）

ところで、ひとくちに国公立大学法人といっても、国立大学法人と公立大学法人とでは、設立の経緯、ステークホルダー、適用される法令等々、実に多くの違いが存在している。

簿記は、その時代ごとに生じてきた様々なニーズに応じながら、形成されてきたものであるため、そうした違いは、両者の簿記会計の性質、役割、あり方等の面に投影されている可能性があるとも考えられるだろう。

したがって、これら違いの有無を含めて本章では検討を行うものとする。具体的には、まず国立大学法人の簿記および公立大学法人の簿記を、それぞれ個々に観察し、それぞれがどのような経緯で設立され、どのような簿記処理を現場において行なっているのかという点について現状を整理し、そのうえで両者の間にどのような同一性や類似性、相違が存在するのかについて検討を加えていくこととなる。

### 2 国立大学法人の簿記の概要

#### 2.1 国立大学の法人化の経緯概略

図表2-1に示されているように、国立大学の法人化は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。当時は、第一次小渕恵三内閣のもとで、中央省庁再編という大きな行政の変革に向かって動いていた頃であり、独立行政法人制度の導入についてもその動きのひとつの柱として進められていた。そのため、国立大学法人も独立行政法人化を目指し、この全体の動向に同調するように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)。

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。

図表 2-1 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」[http://www.mext.go.jp/a\\_menu/koutou/houjin/03052701.htm](http://www.mext.go.jp/a_menu/koutou/houjin/03052701.htm) 2019 年 8 月 12 日閲覧, を参照して筆者作成)

## 2.2 国立大学法人とは？

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、と定義される。この定義に示される目的を達成するため、基本的に国立大学法人は、図表 2-2 に示されるような 3 つの側面に関わる運営活動を行う。

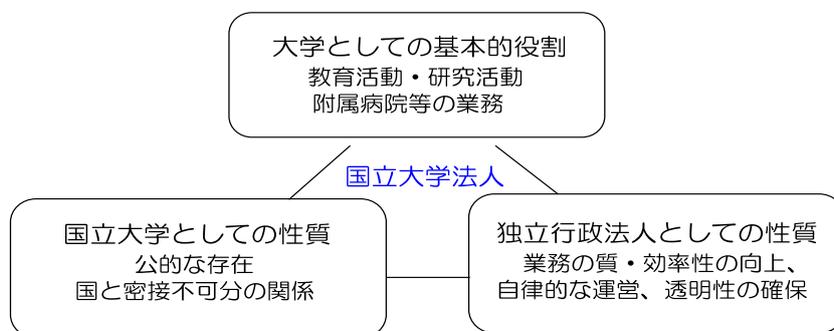
第 1 に、国立大学法人は国立大学としての側面に関わる運営活動を行なう。国立大学法人は、設置の経緯からも明らかのように、国という公的な存在と緊密な関係を有している。それゆえ、運営活動も本質的に公的側面に関わるものとならざるを得ない。

第 2 に、国立大学法人は、大学としての側面に関わる運営活動を行なう。大学は、広く教育活動および研究活動を担うことを任務とする存在である。したがって、それらの教育・研究、活動は、運営活動において重要な役割を担っている。大学の中には、附属の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。

第 3 に、国立大学法人は、独立行政法人としての性質に関わる運営活動を行う。上述の通り、独立行政法人は、業務の質・効率性のさらなる向上を目指して、様々な機関の努力によって形

成された存在である。そのため、その運営活動には、自律性や、透明性の確保が基本的には求められることになる。

図表 2-2 国立大学法人の3つの側面



(出典：新日本有限責任監査法人編 2017, 3-5 を参照して筆者作成)

### 2.3 国立大学法人の特徴

国立大学法人には、様々な特徴が存在する。

まず第1の特徴は、国による財政措置が図られている点である。これは、国立大学法人の業務が基本的に公共上必要とされるものであることに着目し、これを確実に実施するためには不可欠な要素である。

第2の特徴は、実際の運営について、国から独立した法人に任せているという点である。公的なサービスを、国ではなく、国から独立した国立大学法人という主体に任せることで、効率性という視点から管理・実行することができるようになり、また、効果の面においてもこれを高めることが可能となる。

第3に、運営実績は事後評価されることになるため、国立大学法人はこの事後評価を前提としながら、良好なパフォーマンスを指向する運営活動を行うことになる。その結果、サービス向上や運営の効率化が図られることになる。

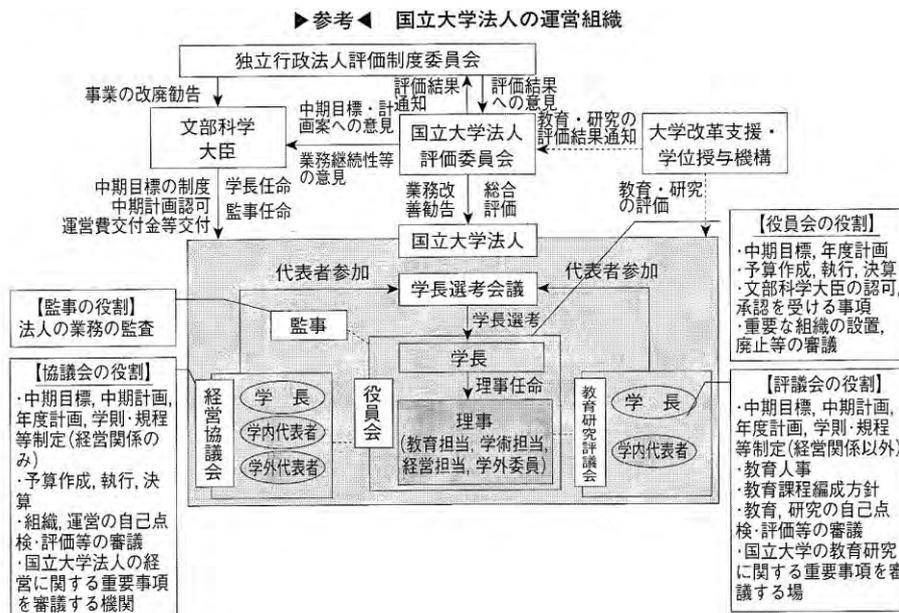
以上は、国立大学法人全体に共通する特徴であるが、それぞれの法人が独自の枠組みの中で、次のような事柄を行い得るといった特徴も持っている。

- ・それぞれの大学法人が、自律的な運営活動を確保できる。
- ・民間的発想のマネジメント手法を導入することで、運営を活性化・多様化できる。
- ・学外者を参画させることで運営システムの非効率化等を排除できる。
- ・非公務員型の弾力的人事システムへと移行できる。
- ・第三者評価を導入することで事後チェック方式へと移行できる。

## 2.4 国立大学法人の運営組織と固有の業務

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する（新日本有限責任監査法人2017, 2）。

図表2-3 国立大学法人の運営組織



出所：新日本有限責任監査法人『よく分かる国立大学法人会計基準（第8版）』白桃書房、2017年、3頁。

（出典：新日本有限責任監査法人編2017, 3）

運営を行う組織体制（図表2-3）においては、法人の中期計画（下記①および②）と年度計画（③）を定めた後、実際に運営を行ない、それを評価資料（④）と財務諸表（⑤）とに要約し、事後評価を受ける、という業務サイクルが採用されている。具体的は、次の通りである。

まず、6年間の中期目標の具体的な内容を作成（①中期目標の作成）し、この中期目標について、文部科学大臣から認可を得る必要がある。

次に、中期目標に沿って中期計画を作成し、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）。

さらに、毎事業年度、中期計画に基づき年度計画を作成して、それを文部科学大臣に届け出なければならない（③年度計画の届出）。

届け出た計画に基づいて、事業年度ごと、および中期計画年度ごとに事業評価を受ける必要があるため、その基礎資料を作成して事業別の実績を把握する必要がある（④事業評価）。

その上で、事業年度ごとに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（⑤各種財務諸表の作成）。

### 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（官庁会計）

法人化前の国立大学においては、公的な財源措置の存在を背景として、事業の確実な実施という公共目的が重視されていた。そのため、会計面においても予算の執行および管理にウエイトを置く記帳体系が整備されていた。具体的には、事前統制に主眼を置き、その執行状況を管理することを通じて、事業の確実な実施の仕組みを構築していた。

しかしながら、このような記録体系では、財産の会計的管理や運営努力の成果に対する評価が必ずしも意図されておらず、それらが課題として存在していた。

この記帳体系には、概ね次のような特徴が存在していた。

- ・会計記録は、単式簿記によって行われていること。
- ・科目区分が事業目的別に分けられていること。
- ・予算枠が重視されていたこと。
- ・業務に対して設定される予算の執行を管理すること。
- ・支出・収入時に記録を行なう記帳方式であるため、歳入歳出決算書には、基本的に現金の動きというフローの情報が表示されていること

#### 3.2 国立大学法人の会計

これに対して、法人化後は、国立大学法人の公的側面を重視しつつも、大学としての経営の効率性や独立行政法人としての経営の多様性・独自性にも側面にも配慮した制度設計がなされている。そのため、会計面においても、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記帳体系が採用されている。

この記帳体系に関しては、次のような特徴が存在している。

- ・科目区分が発生形態別に分けられること
- ・会計記録は複式簿記によっていること
- ・設定された予算の執行管理だけでなく、業務実施に係るコスト把握も重視して結果を評価すること
- ・発生基準により取引の記録を行なうため、フローとストックが結びついた情報が得られること
- ・附属病院の診療事業の継続性や安全性はセグメント情報として開示されること

### 3.3 国立大学法人会計の対象となる運営活動

国立大学法人の運営活動を簿記によって記帳する場合には、その活動を、資金循環の視点、すなわち、資金等調達活動、支出に関わる活動、収入に関わる活動、という3つの局面からとらえると特徴を理解しやすい。

#### 【資金等調達の活動】

資金等調達の活動の中心は、2つの財務活動である。

ひとつは、大学運営のための財産的基礎としての資本金を政府出資金等によって調達する活動である。もうひとつは、法人運営にさらに必要となる資金を、証書借入れ、当座借入れ、あるいは商業手形割引等によって借入金によって調達する活動である。

#### 【支出に関わる活動】

支出に関わる活動は、主に資産に対する支出と費用に対する支出が行われる。

このうち、資産に対する支出は、財産に関わる項目が含まれる。すなわち、有形固定資産、リース関連、無形資産、ソフトウェア、投資その他の資産、有価証券、棚卸資産等の取得等に対する支出がこの対象となる。

一方、費用に対する支出は、損益に関わる項目が含まれている。すなわち、消耗品、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。

#### 【収入に関わる活動】

収入に関わる活動には、運営を賄う上で必要な資金の流入が含まれる。

すなわち、授業料収益、入学金収益、検定料収益等のように大学の教育の対価として受領する金額だけでなく、運営費交付金収入のような補助金による資金流入も含まれるのである。このほか、財産貸付料収入、附属病院収益、受託研究収益、共同研究収益、受託事業当収益、寄付金収益、財務収益、受取利息、有価証券利息、固定資産の売却・除却による収益等も含まれる。

### 3.4 国立大学法人の会計サイクルと財務諸表

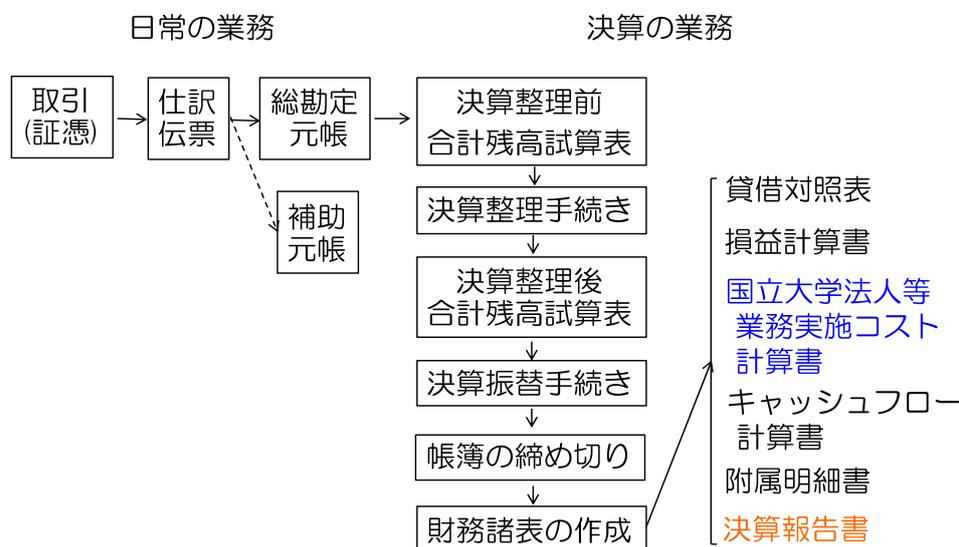
国立大学法人では、図表 2-4 のように一般の企業と同様の会計サイクルが採られている。しかしながら、作成される財務諸表に関しては、2つの点で違いがある。

ひとつは、国立大学時代の会計において作成していた決算報告書を作成する必要があることであり、もうひとつは、国立大学法人等業務実施コスト計算書という特殊な財務表を作成する必要があることである。

なかでも、国立大学法人等業務実施コスト計算書は、一会計期間の業務実施コストを集約した財務表ということで特徴的な財務表である。

この財務表は、一会計期間の法人の運営状況を表す損益計算書には表現されているコスト情報に、表現されていない様々なコスト、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、機会費用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、どの程度国民がコストを負担するのかを情報として表示しようとするものである。この財務表を用いることにより、納税者である国民は、国立大学法人等の業務の良否について評価をすることができることになる。

図表 2-4 国立大学法人の会計サイクル

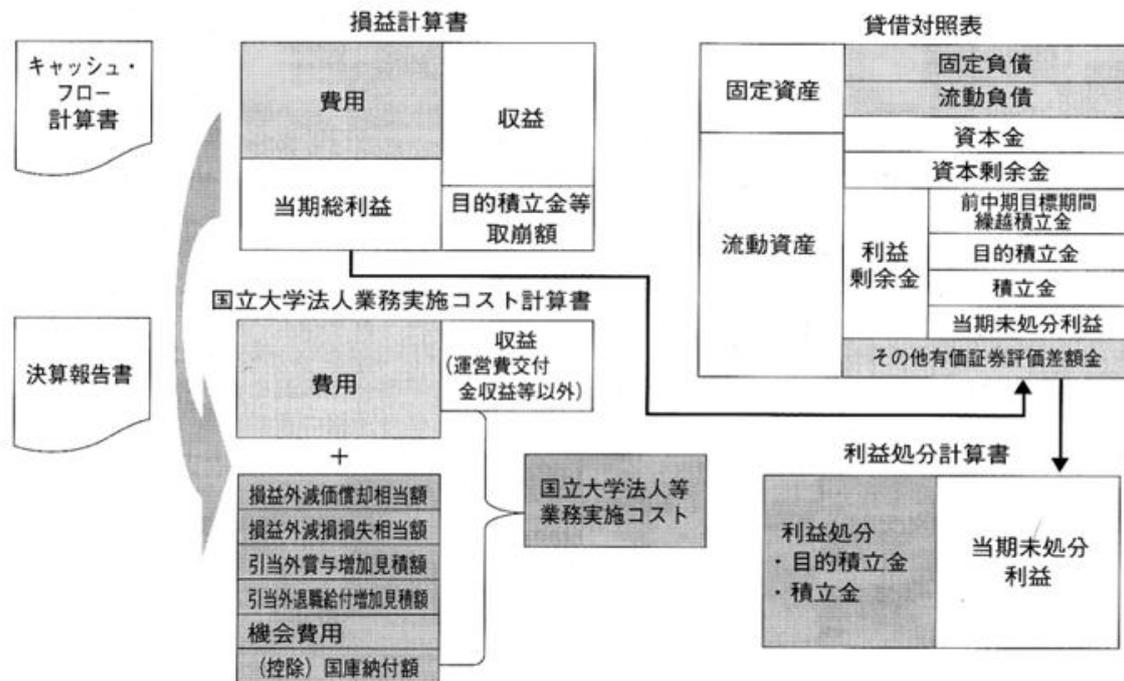


(出典：新日本有限責任監査法人編 2017, 50-57)

### 3.5 国立大学法人の作成する財務諸表の相互の関係

国立大学法人の会計サイクルを通じて作成される財務諸表は、図表 2-5 のように相互に密接に関わっている。

図表 2-5 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)

図表 2-6 は、国立大学法人弘前大学の平成 29 年度の貸借対照表である。

注目すべき特徴のひとつは、項目が固定性配列法によっていることである。国立大学法人は、研究対象として森林・農地等様々な固定資産を所有していることが多く、それらは運営費交付金等の補助金の利用によって所有することもある。したがって、これら運営基盤たる固定資産を最初に明示する必要があるといえる。

流動資産の現金預金の金額は、キャッシュフロー計算書の金額に一致しており、財務諸表の相互の関連性を確認できる。

負債についても、固定性配列法によっている。後述のように、運営費交付金などの収入は履行義務を持つ資金ということで債務化され、その後債務の振替等の処理によって、固定資産と両建てで計上される資産見返負債という固定項目が生じる。これを資産項目と一対になるように表示することで、資産とその源泉が明示できる仕組みになっている。

純資産については、株式を発行しないにも関わらず法人の財政基盤を資本金と表示する点が特徴的である。企業会計を指向する独立行政法人会計に合わせた処理であるが、私立大学の

基金会計と比較可能性の面で問題が残される。また、非償却資産の簿価を示すための償却額を損益外項目として資本剰余金のマイナス項目とすることも特徴的である。

図表 2-6 弘前大学の貸借対照表（平成 29 年事業年度）

[資産の部]			
I 固定資産			
1. 有形固定資産			
土地			19,640,951,452
建物	53,285,035,616		
減価償却累計額	<u>△ 23,795,050,827</u>		29,489,984,789
構築物	3,925,283,499		
減価償却累計額	<u>△ 2,243,911,730</u>		1,681,371,769
工具器具備品	25,311,047,995		
減価償却累計額	<u>△ 20,115,241,503</u>		5,195,806,492
図書			4,330,266,524
美術品・收藏品			50,856,375
車両運搬具	80,486,607		
減価償却累計額	<u>△ 71,944,382</u>		8,542,225
建設仮勘定			19,561,608
有形固定資産合計			<u>60,417,341,234</u>
2. 無形固定資産			
特許権			16,829,357
商標権			1
ソフトウェア			38,802,300
特許権仮勘定			5,038,455
その他の無形固定資産			<u>456,000</u>
無形固定資産合計			61,126,113
3. 投資その他の資産			
投資有価証券			959,334,063
長期貸付金			75,000
その他の投資その他の資産			<u>1,440,000</u>
投資その他の資産合計			960,849,063
固定資産合計			<u>61,439,316,410</u>
II 流動資産			
現金及び預金			6,908,064,579
未収学生納付金収入	41,454,000		
徴収不能引当金	<u>△ 289,888</u>		41,164,112
未収附属病院収入	4,270,196,157		
徴収不能引当金	<u>△ 44,940,581</u>		4,225,255,576
有価証券			313,320,000
たな卸資産			36,847,973
医薬品及び診療材料			283,656,375
前払費用			4,908,872
未収収益			1,460,134
その他の流動資産			<u>932,640,214</u>
流動資産合計			<u>12,747,317,835</u>
資産合計			<u><u>74,186,634,245</u></u>

固定性配列法

キャップフロー計算書の  
資金期末残高と一致

[負債の部]				
固定性配列法	I 固定負債			
	資産見返負債			
	資産見返運営費交付金等	5,208,665,488		
	資産見返補助金等	1,414,103,939		
	資産見返寄附金	807,416,848		
	資産見返物品受贈額	3,718,727,926		
	建設仮勘定見返運営費交付金	2,962,008		
	特許権仮勘定見返運営費交付金等	5,038,455	11,156,914,664	
	長期前受託研究費		92,233,243	
	長期前受共同研究費		113,638,750	
	長期前受託事業費等		4,566,703	
	大学改革支援・学位授与機構債務負担金		1,501,969,275	
	長期借入金		6,539,645,000	
	引当金			
	退職給付引当金	460,018,548		
	PCB処理引当金	14,643,436	474,661,984	
	長期未払金		716,528,923	
	資産除去債務		41,470,269	
	固定負債合計			20,641,628,811
	II 流動負債			
	運営費交付金債務		184,372,241	
	寄附金債務		2,441,161,422	
	前受託研究費		500,935,491	
	前受共同研究費		327,746,188	
	前受委託事業費等		20,278,463	
前受金		406,402,600		
預り金		170,679,381		
一年以内返済予定大学改革支援機構債務負担金		588,072,650		
一年以内返済予定長期借入金		727,591,000		
未払金		4,412,249,186		
未払費用		19,648,087		
未払消費税等		2,093,100		
引当金				
賞与引当金	120,177,826	120,177,826		
流動負債合計			9,921,407,635	
負債合計			30,563,036,446	
[純資産の部]				
I 資本金				
政府出資金		25,532,359,629		
資本金合計			25,532,359,629	
II 資本剰余金				
資本剰余金		22,335,703,481		
損益外減価償却累計額		△ 15,663,388,294		
損益外減損損失累計額		△ 15,960,000		
損益外利息費用累計額		△ 2,823,449		
資本剰余金合計			6,653,531,738	
III 利益剰余金				
前中期目標期間繰越積立金		9,653,004,654		
目的積立金		195,876,355		
積立金		748,408,896		
当期末処分利益		840,416,527		
(うち当期総利益 840,416,527)				
利益剰余金合計			11,437,706,432	
純資産合計			43,623,597,799	
負債純資産合計			74,186,634,245	

特徴的な勘定科目

法人の財政的な基盤

特徴的な勘定科目  
費用化せず、資産の原価を示すための会計処理！

(出典：弘前大学「平成29事業年度財務諸表」(2018) [https://www.hirosaki-u.ac.jp/wordpress\\_data/soshiki/zaimu/29/29-2.pdf](https://www.hirosaki-u.ac.jp/wordpress_data/soshiki/zaimu/29/29-2.pdf) (2019年8月12日閲覧))

図表 2-7 弘前大学の損益計算書（平成 29 年事業年度）

<b>経常費用</b>			
業務費			
教育経費		1,665,848,376	
研究経費		1,465,885,640	
診療経費			
材料費	8,989,063,343		
委託費	1,314,840,244		
設備関係費	3,173,110,026		
研修費	4,155,560		
経費	789,413,170	14,270,582,343	
教育研究支援経費		367,071,803	
受託研究費		861,504,928	
共同研究費		159,714,915	
受託事業費等		369,913,712	
役員人件費		109,472,251	
教員人件費			
常勤教員人件費	8,460,780,179		
非常勤教員人件費	711,622,782	9,172,402,961	
職員人件費			
常勤職員人件費	7,539,067,516		
非常勤職員人件費	1,296,131,613	8,835,199,129	37,277,596,058
一般管理費			892,917,956
財務費用			
支払利息		113,758,403	
その他の財務費用		3,300,000	117,058,403
経常費用合計			38,287,572,417
<b>経常収益</b>			
運営費交付金収益			10,236,608,572
授業料収益			3,459,070,877
入学金収益			480,038,600
検定料収益			90,604,400
附属病院収益			20,883,851,773
受託研究収益			864,661,028
共同研究収益			158,707,838
受託事業等収益			370,163,233
施設費収益			8,245,344
補助金等収益			338,909,602
寄附金収益			823,605,749
資産見返負債戻入			942,126,210
財務収益			
受取利息		586,321	
有価証券利息		6,587,858	
為替差益		194,111	7,368,290
雑益			
財産貸付料収益		172,848,794	
講習料収益		17,628,000	
文献複写料収入		1,135,828	
間接経費収入		166,143,182	
手数料収益		139,356	
物品等売払収益		18,888,514	
著作権料・特許料収益		2,368,097	
徴収不能引当金戻入益		1,594,843	
その他の雑益		79,622,089	460,368,703
経常収益合計			39,124,330,219
<b>経常利益</b>			836,757,802

経常利益		836,757,802
臨時損失		
固定資産除却損	45,180,024	
その他の臨時損失	28,000,000	73,180,024
臨時利益		
資産見返物品受贈額戻入	25	
資産見返運営費交付金等戻入	23,688,789	
資産見返寄附金戻入	2,296,669	
資産見返補助金等戻入	4	
その他臨時利益	28,000,000	53,985,487
当期純利益		817,563,265
目的積立金取崩額		22,853,262
当期総利益		840,416,527

(出典：国立大学法人弘前大学「平成 29 事業年度財務諸表」(2018), URL 前掲)

図表 2-8 弘前大学のキャッシュフロー計算書 (平成 29 年事業年度)

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		△ 15,594,437,179
人件費支出		△ 18,023,034,352
その他の業務支出		△ 845,559,597
運営費交付金収入		10,376,435,000
授業料収入		3,155,947,282
入学金収入		468,617,600
検定料収入		89,877,400
附属病院収入		20,896,823,765
受託研究収入		929,228,188
共同研究収入		264,425,731
受託事業等収入		334,697,477
補助金等収入		1,141,081,088
補助金等収入の精算による返還金の支出		△ 3,741,440
寄附金収入		1,040,878,670
その他の業務収入		484,382,455
預り金等の減少		△ 10,316,319
小計		4,705,305,769
業務活動によるキャッシュ・フロー		4,705,305,769

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	△ 800,000,000
	有価証券の償還による収入	800,000,000
	有形固定資産及び無形固定資産の取得による支出	△ 1,891,512,731
	定期預金の預入による支出	△ 9,100,000,000
	定期預金の払戻による収入	9,100,000,000
	施設費による収入	118,930,000
	小計	△ 1,772,582,731
	利息及び配当金の受取額	7,798,534
	投資活動によるキャッシュ・フロー	△ 1,764,784,197
III	財務活動によるキャッシュ・フロー	
	大学改革支援・学位授与機構への債務負担金の納付による支出	△ 667,783,375
	長期借入金の返済による支出	△ 775,309,000
	リース債務の返済による支出	△ 358,949,518
	小計	△ 1,802,041,893
	利息の支払額	△ 118,312,203
	財務活動によるキャッシュ・フロー	△ 1,920,354,096
IV	資金増加額	1,020,167,476
V	資金期首残高	5,887,897,103
VI	資金期末残高	6,908,064,579

貸借対照表の現金および預金の残高と一致

(出典：国立大学法人弘前大学「平成 29 事業年度財務諸表」(2018), URL 前掲)

損益計算書（図表 2-7）に関しては、経常費用が先に経常収益が後に表示されている。

経常収益の流入源泉の多くを占める運営費交付金は補助金項目であるため、経営努力としての費用項目に必ずしも対応するものでない。また、授業料収入等も、学生数が認可された数を上回ることができないため、独自の授業料を各大学が打ち出すことが可能な仕組みであっても大幅な増額は期待し得ない。一方で、経常的にかかる費用の多くが、運営努力を示しており、このような明確に運営の良否に結びつく費用項目から表示を行うことが、運営効率を考える上でも良策と考えられるだろう。

これに対し、補助金等の効果を取り除き、法人自身の運営努力と成果の差額が、国民のコスト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。すなわち、損益外とされ損益計算書に記載されない費用も含め、トータルの運営コストを表し、自助努力による収入を差し引くことで、公的にサポートを必要とする金額を明示しているのである。

図表 2-9 弘前大学の国立大学法人等業務実施コスト計算書（平成 29 年事業年度）

I 業務費			
(1) 損益計算書上の費			
業務費	37,277,596,058		
一般管費	892,917,956		
財務費	117,058,403		
臨時損失	73,180,024	38,360,752,441	
(2) (控除) 自己収入等			
授業料収益	△ 3,459,070,877		
入学金収益	△ 480,038,600		
検定料収益	△ 90,604,400		
附属院収益	△ 20,883,851,773		
受託研究収益	△ 864,661,028		
共同研究収益	△ 158,707,838		
受託事業等収益	△ 370,163,233		
寄附金収益	△ 823,605,749		
資見返負債戻入	△ 293,272,199		
財務収益	△ 7,368,290		
貸付料収益	△ 172,848,794		
講習料収益	△ 17,628,000		
文複写料収入	△ 1,135,828		
手数料収入	△ 139,356		
品等売払収益	△ 18,888,514		
権利・許料収益	△ 2,368,097		
その他の雑益	△ 81,216,932		
臨時利益	△ 53,985,443	△ 27,779,554,951	
業務費合計			10,581,197,490
II 損益外減価償却相当額			1,205,345,773
III 損益外利息費相当額			59,890
IV 損益外除売却差額相当額			19,880,384
V 引当外賞与増加見積額			3,497,708
VI 引当外退職給付増加見積額			252,386,033
VII 機会費			
国又は地方公共団体の無償又は減額された使料による貸借取引の機会費	405,543		
政府出資等の機会費	13,836,842		
無利子又は通常よりも有利な条件による融資取引の機会費	202,318	14,444,703	
VIII 国立大学法人等業務実施コスト			<u>12,076,811,981</u>

(出典：国立大学法人弘前大学「平成 29 事業年度財務諸表」(2018), URL 前掲)

## 4 国立大学法人の簿記

### 4.1 国立大学法人の簿記の特徴

国立大学法人の簿記処理は、基本的には、企業会計の場合と同様の処理を行なうが、性質上、独自の処理も行なわれている。独自の簿記処理を行うもののうち、特徴のある会計処理を示すと次のようになる。

#### ① 運営費交付金・授業料の会計処理

運営費交付金を受け入れることにより、法人には資金を目的のため使用する責務が生じる。そのため、目的を遂行するまでの間、受け入れた資金額に応じて債務を計上することとなる（債務化）。受け入れ後、目的の遂行等、業務の進捗に合わせて資産見返勘定などへの債務振替や収益化等の処理が行われることになる。

#### ② 有形固定資産の減価に関わる処理

有形固定資産は、種類および取得資金の源泉に応じて異なる会計処理が行われる。これは上記①にも関係するが、それらの違いが財務上の効果に違いをもたらすためである。

償却資産には、基本的に2つの処理がある。ひとつは、企業会計同様の性質を持つ有形固定資産に対する処理であり、使用に応じて生じる減価が、減価償却の手続きを通じて費用化される。いまひとつは、例えば、国からの現物出資により取得した有形固定資産のように、通常の企業会計とは異なる性質の有形固定資産に対する減価の処理であり、これは損益外の減価償却として処理され、資本剰余金のマイナス項目として計上され費用化が行われない。

減価をしない非償却資産に関しても、運営費交付金等を財源として取得した場合には、基本的に、取得により法人の財政的基礎を構成することになるため資本剰余金の増加と処理されることになる。ただし、中期計画の想定外である場合には資産見返勘定を用いて処理を行う。

#### ③ 図書・美術品・収蔵品等の処理

図書・美術品・収蔵品等に関しては、長期的な利用となることから固定資産として計上されることになる。ただし、美術品・収蔵品については、永続的に価値を持ち続ける性質のものにとらえられることから、減価償却の処理を行わない。

#### ④ 退職給付引当金の処理

これは財源措置がなされる場合となされない場合とで異なった処理が行われることになる。財源措置がなされる場合は、掛金が費用に計上されることになる。これに対し、財源措置がない場合には、引当金を計上するという簿記処理が行われる。

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

### 【設 例】

国立大学法人 A 大学は、現金 50,000 および建物（ $\alpha$  棟）100,000 の出資を受け、平成 $\times$ 1年1月に設立された（単位千円）。会計期間は4月1日から翌年3月31日である。設立後、A大学は入学試験を行ない、 $\times$ 1年の3月末日までに、授業料（50万円 $\times$ 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) 普通預金	50,000	(貸) 資 本 金	150,000
建物（ $\alpha$ 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】

- ・ $\times$ 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
-----------	---------	-----------	---------

- ・ $\times$ 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
----------	--------	--------------	--------

- ・ $\times$ 1年5月10日、運営費交付金で建物（ $\beta$  棟）30,000 と土地 20,000 を取得した。

(借) 建物（ $\beta$ 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

- ・当期中（ $\times$ 1年4月1日から $\times$ 2年3月31日）にかかった各種経費は次の通りであった。

教育経費	20,000
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	20,000	(貸)普通預金	125,000
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		

・×2年2月20日までに入学検定料（10千円×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
---------	--------	------------	--------

・×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

・当期末（×2年3月31日）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
----------	---------	----------	---------

・当期期末（×2年3月31日）に置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（α棟）減価償却累計額	10,000
(資本剰余金のマイナス項目)		(有形固定資産の評価勘定)	

[β棟の減価償却]

(借)減価償却費	3,000	(貸)建物（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

既に検討したように, 国立大学法人では, これらの取引が複式簿記のシステムを通じて総勘定元帳の借方および貸方に全て記帳されることになる。そのため, 勘定という単位で, 貸借を用いて残高を求めることが可能となり, 残高試算表および精算表を作成し, 法人の運営のあらましについて概観することが可能となる。設例に示した国立大学法人 A 大学の各取引に基づいた精算表を示すと図表 2-10 のように表すことができるだろう。

図表 2-10 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(α棟)減価償却累計額				10,000				10,000
建物(β棟)			30,000				30,000	
建物(β棟)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		
入学検定料収益				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)

## 5 公立大学法人の会計と簿記

### 5.1 公立大学法人の会計の特徴

公立大学法人は、国立大学法人制度を参考に制度設計されている。そのため、国立大学同様、法人化によるメリットを享受している。このメリットは次のようなものである。

- ・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
- ・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となること
- ・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
- ・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
- ・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
- ・予算執行の弾力化・効率化を行い得るようになること
- ・長期契約や契約方法の弾力化が図られること
- ・用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

一方、国立大学とは異なる特徴もある。例えば、法人が設置できる大学数は、国立大学法人では1法人1大学と規定されるのに対し、公立大学法人では1法人が複数大学を設置できる。この場合、異なる個々の大学の運用状況、財政状態、行政サービス実施コスト等が、一組の財務諸表にまとめて表示されるため、情報利用面で工夫が必要となる。

## 5.2 公立大学法人の会計サイクルと財務諸表

公立大学法人の会計サイクルは、基本的に国立大学法人と同様に行われている。

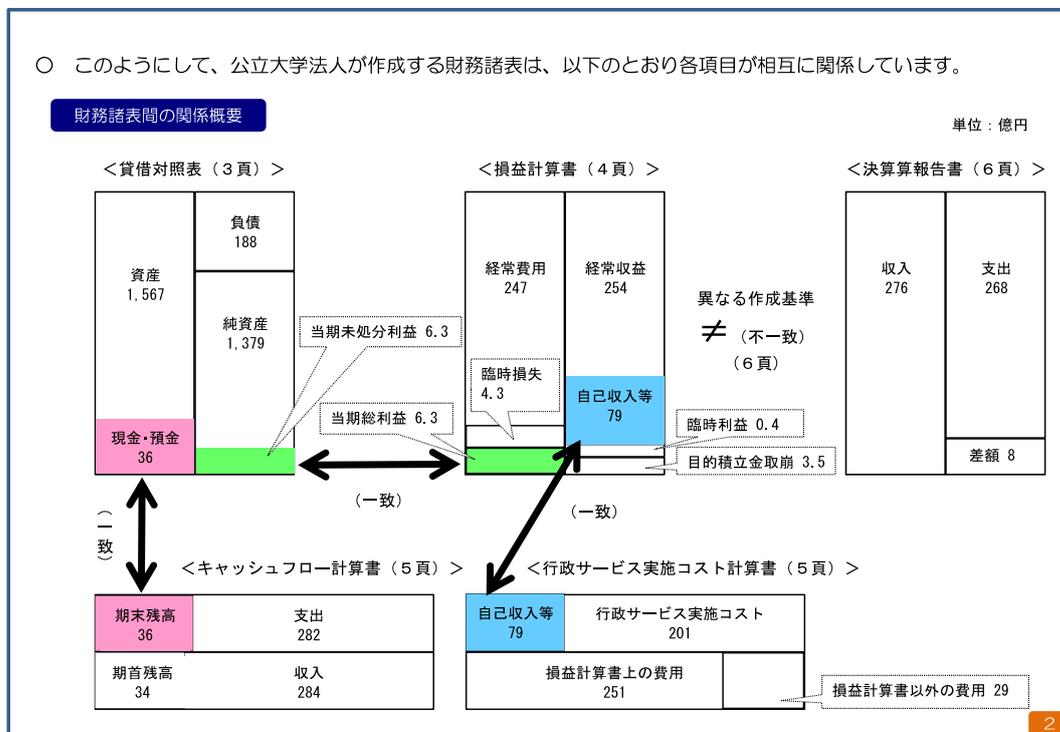
すなわち、日常の記帳活動によって記録された総勘定元帳のデータに基づいて試算表が作成された後、決算整理を行ってから決算整理後試算表を作成し、その後、貸借対照表および損益計算書等を作成するという、一連の決算手続きが行われることになる。

決算整理手続きには、経理事務を担当するすべてにおいて実施される1次締の手続きと、法人全体の経理を統括する部門において実施される2次締の手続きがある。

作成される財務諸表も、国立大学と同様に、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、決算報告書である。ここに行政サービスコスト計算書は、国立大学法人でいうところの業務実施コスト計算書である。

それぞれがどのような関係にあるかについては、下記の首都大学の各財務諸表の関係図表(図表 2-11)に示される通りである。基本的な会計処理の特徴は、前述の国立大学法人の簿記の特徴に示したところと同様であるので、ここではそれぞれの財務諸表を示すのみにとどめておく。

図表 2-11 首都大学東京の各財務諸表の関係 (平成 26 年事業年度)



(出典：首都大学東京「平成 27 事業年度財務レポート」(2016) <https://www.houjin-tmu.ac.jp/>)

wp-content/uploads/2019/03/1-2\_27zaimureport.pdf (2019年8月12日閲覧)

決算のスケジュールは、個々の法人によって異なっている。ここでは一例を示そう（関口・手島・藤原 2013, 108）。

- ① 2月から3月頃、部局・本部において決算スケジュール等の計画が作成される。  
ここで必要な作業を整理し、分担を決め、各作業の期限を設定する。
- ② 3月30日、現金、預金証書、有価証券等を実査し、棚卸しを行う。
- ③ 4月～4月中旬、小口現金やその他の債権・債務、棚卸資産、銀行勘定調整等、経過勘定等の計上
- ④ 4月中旬～5月中旬、減価償却、引当金、各種収益化、期末評価等
- ⑤ 5月中旬～下旬、集計結果の検証・分析、財務諸表の作成、役員会への付議、理事長の承認
- ⑥ 5月下旬、会計監査人および監事へ財務諸表を提出
- ⑦ 6月中旬、監査報告書の提出
- ⑧ 6月末、設立団体の長への提出

図表 2-12 首都大学東京の貸借対照表（平成 26 年事業年度）

貸借対照表（概要）						
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 公立大学法人の財政状況を明らかにするため、全ての資産、負債及び純資産を計上します。（資産額＝負債額＋純資産額）</li> <li>○ 2大学1高専の教育・研究を支える基本的な財産である資産のうち、9割強を土地、建物、備品、図書等の固定資産が占めます。</li> <li>○ 資産と負債の差額である純資産は、東京都から出資された資本金、経費節減の努力による利益剰余金の蓄積により、法人化以降高い自己資本の比率を維持しています。</li> </ul>						
①建物の改修等 増約26億円、減約25億円 ②主なシステムの増 約4.6億円 ③減価償却累計額 △約3,800億円 (△約15億円)	(勘定科目)	計上額 (百万円)	増△減 (H26-H25)	(勘定科目)	計上額 (百万円)	増△減 (H26-H25)
	【資産の部】			【負債の部】		
	有形固定資産	144,238	△ 14	固定負債	12,813	△ 167
	土地	86,035	0	資産見返負債	11,593	△ 512
	建物・構築物	48,174	18	資産除去債務	181	皆増
	工具器具備品等	92.2 %	△ 208	長期未払金	1,038	161
	図書・美術品	5,203	124	流動負債	5,970	508
	建設仮勘定	561	52	未払金	5,130	428
	無形固定資産	215	8	計	18,783	341
	特許権・商標権等	90	6	【純資産の部】		
	ソフトウェア等	125	2	資本金	141,602	0
	投資その他の資産	5,304	0	資本剰余金	△ 10,567	267
	有価証券・長期性預金	5,278	△ 2	利益剰余金	6,872	162
	流動資産	6,933	777	目的積立金	5,075	△ 49
	現金及び預金	3,576	179	積立金	1,171	497
	有価証券	1,300	0	当期末処分利益	625	△ 286
	未収入金	2,033	604	計	137,906	429
	計	156,689	770			
①年超で満期到来債券等 ①地方債 30.5億円 ②政府保証債 16.3億円				①年超の契約のリース債務等 ①リース資産新規取得 8.2億円 ②1年以内の短期リース債務等振替 △6.6億円		
①年以内に満期到来債券 金銭信託 13億円				1年以内に支払い →退職手当の増 約6億円		
①年以内に回収 →施設整備費 約6億円増				東京都の出資(土地・建物等)		
流動比率:短期的な支払能力(流動資産/流動負債)=116%(H25:112%) ※文部科学省公表H25国立大学法人H7「A」(岩手、茨城、宇都宮、埼玉、 お茶の水女子、横浜国立、静岡、奈良女子、和歌山各大学)平均95.9%				自己資本比率:返済義務のない資本の割合(純資産/資産) =88.0%(H25:88.2%) ※文部科学省公表H25国立大学法 人全体(90法人計)67.5%		
				施設整備費、目的積立金等により東京都が関与して取得する固定資産の①取得額及び②減価償却累計額を計上 ①資本剰余金 165億円 ②損益外減価償却累計額 △271億円		
				第二期中期計画の剰余金から生じた残額 ①目的積立金 中期計画に定める用途に活用 ②積立金 中期計画終了後東京都に返還		

(出典：首都大学東京「財務レポート」(2016), URL 前掲)

図表 2-13 首都大学東京の損益計算書（平成 26 年事業年度）

損益計算書（概要）		
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 公立大学法人の運営状況を明らかにするため、業務上生じる全ての費用とそれに対応する収益を計上します。</li> <li>○ 現金以外の経済上の事実・要因についても含むことになるため、例えば、固定資産の減価償却や授業料の減免相当分については、現金の動きは発生しませんが、損益計算書においては相当する金額を費用と収益それぞれに計上することになります。</li> </ul>		
単位：百万円	H26決算	増△減 (H25比)
<b>【経常費用】①</b>	24,680	986
業務費（人件費等除）	7,118	△ 233
教育経費	3,822	8
研究経費	2,114	26
教育研究支援費	1,182	△ 267
人件費	13,987	1,004
受託研究費・受託事業等	1,087	38
一般管理費	2,465	182
その他	23	△ 4
<b>【経常収益】②</b>	25,351	771
運営費交付金収益	15,681	822
学生納付金等	6,155	3
授業料・入学金・検定料収益	6,083	△ 8
その他収益	72	10
施設費収益	428	△ 35
受託研究・受託事業等収益	1,357	9
資産見返負債戻入	1,267	△ 7
財務収益	89	△ 2
雑益	374	△ 19
<b>【経常利益】②-①</b>	671	△ 215
臨時損失	△ 435	△ 190
臨時利益	44	7
<b>【当期純利益】</b>	280	△ 398
目的積立金取崩額	345	112
<b>【当期総利益（剰余金）】</b>	625	△ 287

入試・授業等学生に対して行われる教育に要する経費

研究に要する経費

図書館・情報施設等学生・教員双方が利用する施設の経費→774再構築終了（H25）に伴う減等

役員・教員・職員人件費→退職手当の増 等

事務局等法人全体の管理運営に要する経費 →広告宣伝費増、消費税増税、法人本部移転等による増

退職手当の増 等による増

運営費交付金、寄付金、東京都からの受贈等により取得した資産の減価償却分を計上。同額を業務費に計上し、費用と収益を均衡

①長期運用（1年超）→52.4億円の運用で収益は85,109千円  
②短期運用（1年以内）→33億円の運用で収益は3,500千円

法人の通常業務による剰余金

固定資産除却損・撤去費用、法令に基づく資産の除却費用等

保険金収益等

**2大学1高専別（百万円）**

法人・首都大学東京	費用	人件費	比率
	20,880	11,535	55.2%
		その他	比率
		9,345	44.8%
	21,254	12,563	59.1%
		その他	比率
		8,691	40.9%

産業技術大学院大学	費用	人件費	比率
	1,104	575	52.1%
		その他	比率
		529	47.9%
	1,115	860	77.1%
		その他	比率
		255	22.9%

産業技術高等専門学校	費用	人件費	比率
	2,696	1,877	69.6%
		その他	比率
		819	30.4%
	2,982	2,258	75.7%
		その他	比率
		724	24.3%

**費用・収益等経年比較（億円）**

<経常費用推移>

<経常収益推移>

<経常利益・当期総利益推移>

（出典：首都大学東京「財務レポート」（2016），URL 前掲）

図表 2-14 首都大学東京のキャッシュ・フロー計算書（平成 26 事業年度）  
および行政サービス実施コスト計算書（平成 26 事業年度）

キャッシュフロー計算書（概要）		
<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 公立大学法人の一般会計期間における通常の業務に係る資金の流れを業務活動、投資活動、財務活動別に明らかにします。</li> </ul>		
単位：百万円	H26決算	増△減 (H25比)
<b>【業務活動】①</b>	2,521	484
原材料、商品又はサービスの購入	△ 5,434	410
人件費	△ 13,513	318
その他業務	△ 2,333	△ 171
運営費交付金	16,388	△ 64
授業料・入学金・検定料	5,622	△ 2
受託研究等・受託事業等	1,072	△ 26
補助金等・寄付金	211	△ 37
その他	508	51
<b>【投資活動】②</b>	△ 1,653	△ 63
有価証券の取得	△ 2,000	0
有形固定資産の取得	△ 4,214	417
無形固定資産の取得	△ 65	23
敷金	△ 4	18
有価証券の償還	2,000	0
施設費	2,538	△ 520
利息及び配当金	92	△ 1
<b>【財務活動】③</b>	△ 689	9
リース債務の返済	△ 668	4
利息の支払	△ 21	5
<b>【資金増加額（①+②+③）】④</b>	179	431
<b>【資金期首残高】⑤</b>	3,397	△ 251
<b>【資金期末残高（④+⑤）】</b>	3,576	179

通常業務実施における資金の出入の状態

研究用備品等固定資産の取得やその財源、有価証券の売却・取得等将来に向けた運営基盤確立に係る資金の状態

リース等借入れ・利息等返済による収入・支出等資金の調達に係る資金の状態

**行政サービス実施コスト計算書（概要）**

- 公立大学法人の一般会計期間における業務運営に関し、納税者である都民等が負担するコストに係る情報を明らかにします。		
単位：百万円	H26決算	増△減 (H25比)
**【業務費用】①**	17,256	1,113
業務費	22,192	813
一般管理費	2,465	177
臨時損失	435	190
その他	23	△ 4
計	25,115	1,176
授業料・入学金・検定料等収益	△ 6,155	△ 3
受託研究等・受託事業等収益	△ 1,097	△ 45
寄付金収益	△ 183	8
資産見返寄付金戻入	△ 176	20
財務収益	△ 89	2
臨時利益	△ 37	△ 37
雑益	△ 122	△ 8
計	△ 7,859	△ 63
**【損益外減価償却・除売却差額相当額】②**	2,592	△ 142
**【引当外賞与・退職給付増加見積額】③**	△ 524	△ 695
無償・減額の使用料	320	△ 15
東京都出資の機会費用	515	△ 312
計	835	△ 326
**【行政財産サービス実施コスト（①+②+③+④）】**	20,160	△ 50

寄付金で取得した資産の減価償却分を自己収入で計上

施設整備費、目的積立金により取得した固定資産の減価償却等累計

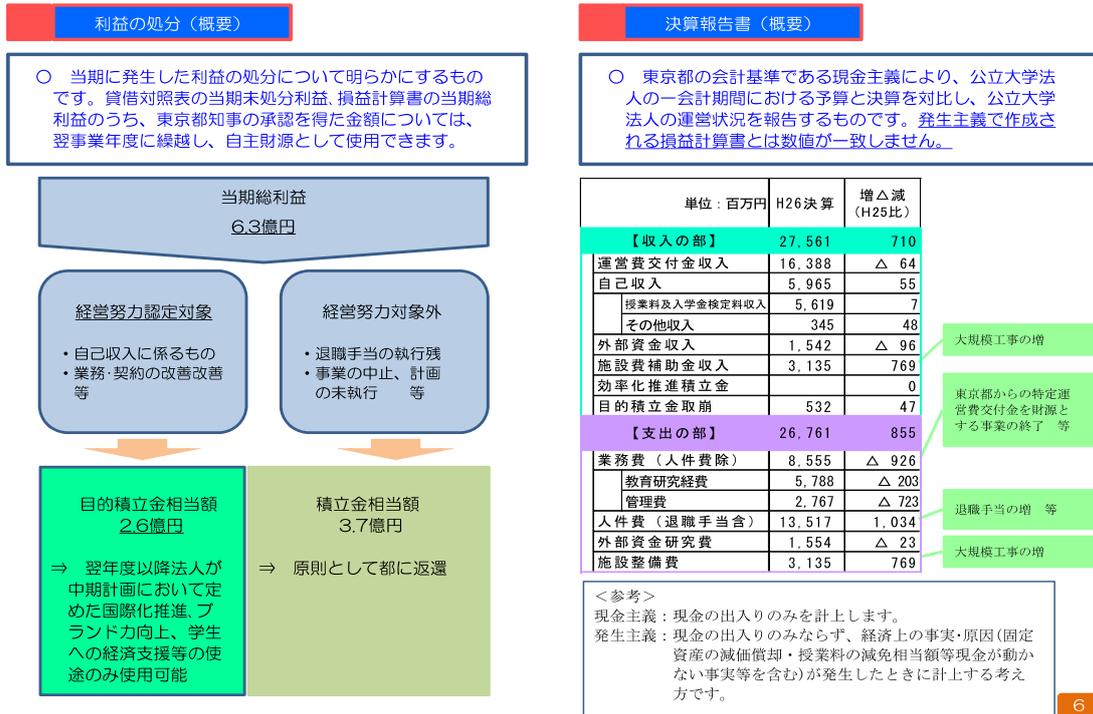
運営費交付金により財源措置される賞与・退職給付に係る引当金相当額の前年度との差額

①本来、東京都の財産を賃借した場合支払うべき使用料  
②賃借対照表の資本金等を市場で運用した場合東京都が得たであろう金額

（出典：首都大学東京「財務レポート」（2016），URL 前掲）

51

図表 2-15 首都大学東京の利益の処分および決算報告書（平成26年事業年度）



（出典：首都大学東京「財務レポート」（2016），URL 前掲）

## 6 考察と今後の課題

非営利法人研究会（2017）では、民間非営利組織の存在する要因として、経済学的な立場から「市場の失敗」と「政府の失敗」の2つを示している。このうち前者の「市場の失敗」は、資源配分が市場を通じて効率的に行われず状況が生じることをいい、後者の「政府の失敗」は、政府主導では効率的な運営成果が得られない状況が生じてしまうことをいう。この視点から見ると、非営利組織には、市場で一旦配分された資源を一定の視点に立って再配分するという役割と、公的な立場では、必ずしも効率的に達成することができない類の事業運営を、可能な限り効率的・効果的に行う役割とが期待されていることになる。

本章において対象とする国公立大学法人も、こうした非営利組織としての役割を期待される存在である。もともと、国公立大学の法人化は、独立行政法人を制度として成立させるといって、大きな社会変革のなかで生じた派生的な動きととらえられる。実際、本章の検討で明らかになったように、「①公共的な性格を有し、②利益の獲得を目的とせず、③独立採算制を前提としない（渡邊 2002, 10）」、という独立行政法人の特徴は、国公立大学法人にも同様の形で表現されていた。

すなわち、制度設計における経緯を反映して国公立大学法人の財政構造には公的資金・支援が当然に予定されている状況でありながらも、独立の組織として存在させ各法人の自律的な

運営と事後のチェックシステムを導入することで、そこに関わる多様なステークホルダーの存在を意識しながら、効率的な大学運営活動を主体的に行い得る仕組みとなっている。

本章で検討を行ってきたように、こうした特徴は国公立大学法人の記帳体系や簿記処理にも色濃く表現されており、それは国立大学法人と公立大学法人とで本質的に変わりがないものとなっていた。すなわち、どちらの会計体系も、単にサービスに対する支出とサービス対価としての収入を対象とするだけでなく、補助金や寄付等のような「対価性のない収益」の獲得とその利用について記帳の対象としており、それを債務化、債務の振替処理、償却資産の損益外減価償却額の処理（資本剰余金からのマイナス処理）等々の特有の処理によって同様の方式によって表現している。

ただ、こうした記帳体系は、独立行政法人の流れをくむ国公立大学法人の間で、整合的な形で行われているとしても、他の非営利組織との整合性という視点から見ると依然問題が残される。これは例えば、国公立大学法人と私立大学（学校法人）との間における記帳体系とアウトプットされるデータの比較可能性を考えてみれば明らかであろう。

国公立大学法人の場合も学校法人の場合も、それぞれの会計体系内部においては、借方項目と貸方項目の連携を一定の視点からとらえているため、簿記処理自体の整合性は確保されている。しかしながら、国公立大学法人では、大学の財政的基盤を企業会計と同様に「資本金」概念でとらえているのに対し、私立大学では「基本金」概念でとらえている。資本金は、資金提供者の残余請求権を措定する概念であるのに対し、「基本金」は、「寄附や帰属収入からの組み入れにより調達した資金に特定の用途枠を設けて、他の用途に用いられるのを防ぎ、それでもって学校法人の主目標である教育研究の継続性の確保を企図する（山本 2012, 3）」概念である。つまり、両者の純資産概念には違いが存在することになる。

この違いは、資本取引・損益取引区分の原則が措定されている国公立大学法人会計と、それが措定されていない学校法人会計とでは、記帳体系を通じて表現される正味財産の増減と成果の多寡の算定に違いを生じさせるため、結果として表現される両者の姿も異なることになる<sup>(1)</sup>。このように、非営利法人という広い視点から両者を比べてみると、法人のあり方や主務官庁の違いに基づくルールの違いによって、本質的な運営の目的が大学の運営であることでは同様であるものの、それを表現する記録体系（表現方法・手段）や結果として表現された姿（記録結果の情報としての側面）の理解可能性や比較可能性、有用性や忠実性の差異を生じさせ（長谷川 2012, 111）、それが非営利組織の簿記全体での整合性が確保されていないという問題につながることになる<sup>(2)</sup>。したがって、今後はこうした違いを簿記の記録体系により整合的に表現する可能性を探りながら検討を進めて行くこととしたい。

---

(1) この点については、山本（2012）において詳細に検討されているので参照せよ。

(2) こうした違いは、小藤（2007）のいう「会計情報と実態のパラドックス」が生じる原因にもなる。

【参考文献】

- 川村義則（2012）『新公益法人会計基準実務の手引き』第一法規出版。
- 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。
- 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。
- 小藤康夫（2007）「私立大学と国立大学の経営比較と会計情報のパラドックス」専修大学商学研究所報, 第 39 巻第 1 号, 1-24 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。
- 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（2012）「非営利会計の混迷」『早稲田商学』第 432 号, 111-174 頁。
- 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。
- 日野修造（2016）『非営利組織体財務報告論 - 財務的生存力情報の開示と資金調達』中央経済社。
- 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 165 号, 1-12 頁。
- 渡邊和夫（2002）「独立行政法人会計基準の特色」『会計検査研究』第 25 号, 9-21 頁。
- 首都大学東京「平成 27 事業年度財務レポート」（2016）[https://www.houjin-tmu.ac.jp/wp-content/uploads/2019/03/1-2\\_27zaimureport.pdf](https://www.houjin-tmu.ac.jp/wp-content/uploads/2019/03/1-2_27zaimureport.pdf)（2019 年 8 月 12 日閲覧）。
- 弘前大学「平成 29 事業年度財務諸表」（2018）[https://www.hirosaki-u.ac.jp/wordpress\\_data/soshiki/zaimu/29/29-2.pdf](https://www.hirosaki-u.ac.jp/wordpress_data/soshiki/zaimu/29/29-2.pdf)（2019 年 8 月 12 日閲覧）。

### 第3章 特定非営利活動法人の簿記

山下修平（秀明大学）

#### 1 特定非営利活動法人（NPO 法人）の概要

##### 1. 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特定非営利活動法人（NPO 法人）という。また、一定の要件<sup>(1)</sup>を満たすと、認定特定非営利活動法人（認定 NPO 法人）、特例認定特定非営利活動法人（特例認定 NPO 法人）となり、税制上の優遇等<sup>(2)</sup>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（平成 10）年 12 月に施行された。1995（平成 7）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（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、芸術又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. 人権の擁護又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

---

<sup>(1)</sup> 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。

<sup>(2)</sup> 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。

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. 職業能力の開発又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又は活動に関する連絡, 助言又は援助の活動, 20. 前各号に掲げる活動に準ずる活動として都道府県又は指定都市の条例で定める活動) 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。

## 1. 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, 2019 (平成 31) 年 3 月 31 日現在, 全国で 51,610 法人が認証されている。毎年, 法人数は増加している。このうち, 認定 NPO 法人・特定認定 NPO 法人は 1,104 法人となっている。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。

内閣府では, 毎年度実態調査を行っており, 収益規模の分布がある程度明らかになっている。2017 (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<sup>(3)</sup>。

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)。

---

<sup>(3)</sup> 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)。

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<sup>(4)</sup>の参加が期待されている。

## 2 NPO 法人における会計の仕組み

### 2. 1 NPO 法における会計と位置づけと複式簿記を導入する理由

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。

そもそも、NPO 法人にとって、情報開示の対象をどこに想定しているのだろうか。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

<sup>(4)</sup> 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。

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）。

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。

## 2. 2 NPO 法人会計の展開

NPO 法人の会計基準について、NPO 法成立（1998（平成 10）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（平成 8）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（平成 10）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（平成 10）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、明国の SASB 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（平成 10）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 条三 (1998 (平成 10) 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。

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 (平成 10) 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 (平成 11) 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)。

## 2. 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 (平成 19) 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 (平成 21) 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 (平成 22) 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（平成23）年6月にはNPO法が改正された（2012（平成24）年4月施行）。第27条第3項の「収支計算書」を「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）。

2011（平成23）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。

## 2. 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      xxx	(貸) 現金預金      xxx
(収支計算書：収支計算の支出)	(BSの資産減少)
(借) 備品      xxx	(貸) 備品増加高      xxx
(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、貸借対照表とは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 用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 |

24～26は3章において、27～30は次節において、詳述する。

## 2. 5 NPO法人会計基準における純資産・正味財産の簿記処理とその意義

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、用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。

「用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、用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 NPO 法人における簿記処理 — 「NPO 法人に特有の取引」を中心に—

#### 3. 1 「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大きく、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・支出の基幹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」が列挙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、会計上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。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、その特徴的な簿記処理を取り上げる。

### 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 には、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示されている。

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	×××	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      ×××                      (貸) 施設等受入評価益      ×××

「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。

### 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 には、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      xxx      (貸) ボランティア受入評価益      xxx

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      xxx      (貸) ボランティア受入評価益      xxx

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。

### 3. 4 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。

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

(借) 固定資産           ×××                   (貸) 資産受贈益       ×××   (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もあろう。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

(借) 貯蔵品           ×××                   (貸) 資産受贈益       ×××   (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   ×××           (貸) 貯蔵品           ×××

#### 4 NPO 法人における会計（簿記）実務の現状と課題

##### 4. 1 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であろうか。

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。2017（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。

- 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。

#### 4. 2 NPO 法人における会計のあるべき姿と今後の課題（最終報告に向けて）

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。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。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（平成 29）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。

NPO 法人における会計の仕組みと簿記処理の現状を踏まえ，次年度の最終報告に向けて，会計・簿記処理のあるべき姿について検討を重ねていきたいと考えている。

#### 【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（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。  
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/> (2019年5月22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/> (2019年5月22日閲覧)

## 第4章 農業協同組合の簿記

### －出資金に焦点を当てて－

望月 信幸(熊本県立大学)

#### 1 農業協同組合の概要

##### 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、「人と人と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 4-1 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、事業的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 4-2 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 4-2 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), p.5-6 をもとに一部修正)

図表 4-3 JA グループの組織図



(出典：JA 全中 HP)

### 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4-3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。

## 2 農業協同組合における簿記会計

### 2. 1 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。

### 2. 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 4-4 のようになる。

図表 4-4 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)

## 2. 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 4-5 および図表 4-6 のようになっている(農業協同組合法施行規則第 108 条)。

図表 4-5 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	
系統外預金		(4) 債券貸借取引受入担保金	
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		(4) 未経過共済付加収入	
外国証券		(5) 共済未払費用	
株式		(6) その他の共済事業負債	
受益証券		3 経済事業負債	
投資証券		(1) 支払手形	
(11) 貸出金		(2) 経済事業未払金	
(12) 外国為替		(3) 経済受託債務	
(13) その他の信用事業資産		(4) その他の経済事業負債	
未収収益		4 設備借入金	

金融派生商品	5 雑負債	
金融商品等差入担保金	(1) 未払法人税等	
リース投資資産	(2) リース債務	
その他の資産	(3) 資産除去債務	
(14) 債務保証見返	(4) その他の負債	
(15) 貸倒引当金	6 諸引当金	
2 共済事業資産	(1) 賞与引当金	
(1) 共済貸付金	(2) 退職給付引当金	
(2) 共済未収利息	(3) 役員退職慰労引当金	
(3) その他の共済事業資産	7 繰延税金負債	
(4) 貸倒引当金	8 再評価に係る繰延税金負債	
3 経済事業資産	負債の部合計	
(1) 受取手形	(純資産の部)	
(2) 経済事業未収金	1 組合員資本	
(3) 経済受託債権	(1) 出資金	
(4) 棚卸資産	(うち後配出資金)	
購買品	(2) 資本準備金	
...	(3) 利益剰余金	
宅地等	利益準備金	
その他の棚卸資産	その他利益剰余金	
(5) その他の経済事業資産	〇〇積立金	
(6) 貸倒引当金	当期末処分剰余金(又は当期末処理 損失金)	
4 雑資産	(うち当期剰余金(又は当期損失金))	
5 固定資産	(4) 処分未済持分	
(1) 有形固定資産	2 評価・換算差額等	
建物	(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		

系統外出資			
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)を一部修正)

図表 4-6 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	
〇〇積立金取崩額	
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)を一部修正)

#### 2. 4 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。その 1 つが回転出資金である。回転出資金とは、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。

また事業分量配当金とは、当該年度における各事業の取扱分量に応じて、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、これらについて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                    ×××

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。

### 3 農業協同組合における簿記の役割

農業協同組合においては、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。特に純資産の部や剰余金処分に農業協同組合の特徴が見られることから、本研究では純資産の部や剰余金の処分に関する特徴的な点を取り上げて検討を行った。その意味では、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ことができる。

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』p. 71-77.

- 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](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](https://jicpa.or.jp/specialized_field/files/4-13-40-2-20190319.pdf)
- 山根勝次(1974)「農協会計理論の研究」『経営経理研究』第 12 巻, pp. 1-16.
- 山根勝次(1975)「農協会計理論の研究」『経営経理研究』第 13 巻, pp. 1-22.
- 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5章 公益法人の簿記

### —正味財産の処理に関する若干の検討—

佐藤 恵（千葉経済大学）

#### 1 公益法人の概要

##### 1. 1 公益法人の定義

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）。改正前民法第34条では「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる」<sup>①</sup>と規定されている。

しかし、戦後には、特別法<sup>②</sup>が制定され、「学術、技芸」に関する公益法人は学校法人、「慈善」に関する公益法人は社会福祉法人、「祭祀、宗教」に関する公益法人は宗教法人として設立されることとなり、改正前民法第34条により設立される法人は「その他公益に関する社団又は財団」のみとなった（森泉 1982, 10,18；岡村 2012, 4-5）。

とすると、広義の公益法人は戦前の民法の規定によって、狭義の公益法人は戦後の民法（改正前民法）の規定に基づき定義される、と整理することができる。

内閣府は、2006年に成立した公益法人制度改革関連3法（「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（以下、法人法）、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（以下、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」（以下、整備法）のうち、法人法に基づき法人格を取得した団体を「一般社団法人または一般財団法人」（以下、「一般社団・財団法人」）と説明し、さらに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（以下、「公益社団・財団法人」）といい、後者の公益社団・財団法人のみを「公益法人」と称している（内閣府 2018a, 1）。他方、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・財

---

<sup>①</sup> 現代語化された「民法の一部を改正する法律」（2004（平成16）年）より抜粋した。なお、現代語化以前の改正前民法34条（祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ（以下、省略））とは、冒頭部分の例示の順序が異なる。

<sup>②</sup> ここでいう特別法とは、医療法（1948年制定）、私立学校法（1949年制定）、社会福祉事業法（1951年制定）、宗教法人法（1951年制定）、更生保護事業法（1995年制定）、特定非営利活動促進法（1998年制定）を指す。

団法人のほか、認定法第7条の申請をする一般社団・財団法人が含まれると定義されている。

本章では、とくに断りがない場合には、さきの狭義の意味で「公益法人」という用語を用いる。

## 1. 2 公益法人の数

内閣府（2018c）によると、公益社団・財団法人の数は、2012（平成24）年の5,700法人から2017（平成29）年の9,493法人と増加傾向にある（資料1-2-2参照）。また、国税庁「法人番号公表サイト」によれば、2019年5月11日時点における一般社団・財団法人の数は、63,310法人（一般社団法人55,956、一般財団法人7,354）である。つまり、公益法人のうち一般社団法人が占める割合が大きい。この背景には、後述のとおり、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）によって簡便に法人格の取得が可能となったことが挙げられる。

## 2 公益法人の歴史的経緯

### 2. 1 公益法人に関する法制度（公益法人制度改革関連3法の概要）

改正後民法第33条2項では、「学術、技芸、事前、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。

民法改正にあわせて施行された公益法人制度改革関連3法は、次の特徴を有する。

- ① 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、一般社団・財団法人を準則主義（登記）により設立できる（法人法）。
- ② 非営利法人の公益性の判断は、主務官庁による自由裁量ではなく、非営利法人の申請に基づき、第三者委員会が判断した上で、公益社団・財団法人<sup>(3)</sup>として認定する（認定法）。
- ③ これらに合わせて、民法法人の設立、管理、解散等に関する規定を廃止する等、関係法律について所要の規定の整備を行う（整備法）（以上、内閣府2006、I3）。

また、公益法人制度改革関連3法の意義（思想的潮流）として、次の3点が指摘されている。

- ①政府と民間部門の関係性の再編成：簡素で効率的な政府を実現するための受け皿として民間非営利部門に期待するという政府側の意図に基づき、行政と民間の仕事分担の在り方、また、民間にゆだねる場合の契約の在り方の再構築を図ること。
- ②個人の善意の行動の支援：（戦前から見受けられる）公益的目的のための財産の抛出の受け

---

<sup>(3)</sup> 公益社団・財団法人についても、法人格を付与するのは、法人法である点注意されたい。

皿を確保することに加え、高齢社会を迎えた近年活性化している個人の社会貢献、非営利活動を保障すること。

③私人の財産管理の自由の拡張：一般財団法人や目的信託（新信託 258 条以下）という新しい制度は、個人の財産管理・処分の自由の拡張にあたる。また、法人格の機能のうち、責任財産を分離し、元の所有者の倒産から隔離する機能に着眼すると、資金調達（とくに資産流動化）のための「器」としての利用がもくろまれる（以上、中田 2007, 10-11）。

## 2. 2 公益法人会計基準の導入の経緯

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 5-1 は、各基準の章立てを示したものである。図表 5-1 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なおり、全面的な改正は 2004 年基準で行われている。

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（高橋 2005, 7；興津・大矢知編 2002, 147, 225；内閣総理大臣官房管理室 1983, 68）。

以上の観点から、1985 年基準と 2004 年基準の趣旨の変化に着目したい。

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により、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。

図表 5-1 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6 財産目録	第7 財産目録 第8 計算書類の注記	第4 財務諸表の注記	第4 キャッシュ・フロー計算書 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5 財産目録 注解	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）

### 3 公益法人会計基準の現状

公益法人は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとし、法務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（法人法 119 条, 120 条 1 項, 199 条）。かつ、原則として貸借対照表の公告が義務付けられている（法人法 128 条 1 項）。

法人法上、特定の会計基準の使用は強制されていない（熊谷 2009, 191）。しかし、前述

のとおり、公益社団・財団法人に加え、公益認定を申請する一般社団・財団法人に対しては、公益認定の財務的要件を提示する必要性から、2008年基準の適用が求められる。

### 3. 1 2008年基準の概要

#### 3. 1. 1 一般原則

2008年基準では、2004年基準と同様に、一般原則として、財務諸表を対象に、(1)真実性の原則および明瞭性の原則、(2)正規の簿記の原則、(3)継続性の原則および(4)重要性の原則を掲げている(2008年基準第1②;2001年基準第1②)。

両基準の一般原則は、(内部管理目的の計算書や会計帳簿ではなく)財務諸表および財産目録の作成に関連する原則として位置づけられている。また、企業会計原則と比較すると、「資本取引・損益取引区分の原則」、「保守主義の原則」、「単一性の原則」がないという特徴が見出せる。その理由として、前2者については、公益法人が会計上、持分(自己持分)がなく剰余金を分配しないため、資本と損益を区別する意味がなく、また、利害調整機能が求められないためである。後1者については、多種多様な財務諸表の作成を想定していなため、不要であったと考えられる(齋藤2004, 20-21;齋藤2012, 12, 16-17)。

#### 3. 1. 2 貸借対照表

貸借対照表(図表5-2参照)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」)。

このように指定正味財産は、自己資金としての調達を意味する貸方概念であるが、受け入れた資産という借方概念で説明される。他方、一般正味財産とは、一般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)<sup>④</sup>。

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)。この内書きもまた、正味財産が資産側の定義に基づき区分されることを意味する。

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、特定資産とは特定の

---

<sup>④</sup> 基金制度を採用する場合には、一般正味財産は、基金および一般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)。

目的のために使途に制約を課した資産をいう（運用指針「財務諸表の科目」）。

図表 5-2 貸借対照表

貸借対照表  
X年X月X日現在

(単位:円)

科 目	当年度	前年度	増減
<b>I 資産の部</b>			
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			
<b>II 負債の部</b>			
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			
<b>III 正味財産の部</b>			
1. 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			
(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)

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）。

### 3. 1. 3 正味財産増減計算書

正味財産増減計算書（図表5-3参照）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、当該記述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<sup>(5)</sup>を受け入れた額については受取補助金等<sup>(6)</sup>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）。

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。

---

<sup>(5)</sup> 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）。

<sup>(6)</sup> 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 5-3 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)

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り受け入れた資産について、減価償却した場合<sup>(7)</sup>：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り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）

なお、現在、公益認定等委員会では、事業運営の実態を会計面から明らかにするとの考えから、正味財産増減計算書を活動計算書に名称変更することが中長期的課題として検討されている（内閣府公益認定等委員会公益法人の会計に関する研究会2019、9-10）。

### 3. 1. 4 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）<sup>(8)</sup>。

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。

### 3. 2 正味財産の簿記処理とその意義

本項では、前項で説明した財務諸表の概要のうち、とくに正味財産の取扱いに関して、特徴的な簿記処理を取り上げる。その上で、法令等の規定に照らして、その意義について若干の検討を試みる。

#### 3. 2. 1 寄付金・補助金等の受け入れ・支出等に関する簿記処理

（仕訳例1）

A社団法人は当年度事業費等に充当する目的で1,000の補助金を受け入れ、当該補助金は事業年度末までに全額支出された。なお、受入時に指定正味財産増減の部に記載する方法を用いる（実務指針Q19A設例1①参照）。

---

<sup>(7)</sup> 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。

<sup>(8)</sup> 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）。

受入時	(借)	現	金	預	金	1,000	(貸)	受入補助金等—受取国庫補助金	1,000							
			【B/S・資産】					【指定】								
事業費 支出	(借)	事	業	費	1,000	(貸)	現	金	預	金	1,000					
			【一般・経常費用】					【B/S・資産】								
指定→一般 振替	(借)	一	般	正	味	財	産	へ	の	振	替	額	1,000	(貸)	受入補助金等—受取補助金等振替額	1,000
			【指定】												【一般・経常収益】	

(注) B/S：貸借対照表

指定：正味財産増減計算書の指定正味財産増減の部

一般：正味財産増減計算書の一般正味財産増減の部

(仕訳例 2)

A 社団法人は当年度事業費等に充当する目的で 1,000 の補助金を受け入れ、当該補助金は事業年度末までに全額支出された。なお、受入時に指定正味財産増減の部ではなく最初から一般正味財産増減の部に記入する方法を用いる（実務指針 Q19A 設例 1②参照）。

受入時	(借)	現	金	預	金	1,000	(貸)	受入補助金等—受取国庫補助金	1,000		
			【B/S・資産】					【一般・経常収益】			
事業費 支出	(借)	事	業	費	1,000	(貸)	現	金	預	金	1,000
			【一般・経常費用】					【B/S・資産】			

(仕訳例 3)

A 社団法人は建物購入に充当する目的で 5,000 の補助金を受け入れ、それに自己資金 5,000 を加えて 10,000 の建物を購入した。なお、耐用年数 50 年、残存価額 0、定額法で減価償却するが、当期は 6 か月間の減価償却費を計上する（実務指針 Q19A 設例 2 参照）。

受入時	(借)	現	金	預	金	5,000	(貸)	受入補助金等—受取国庫補助金	5,000							
			【B/S・資産】					【指定】								
建物購入	(借)	建		物	10,000	(貸)	現	金	預	金	10,000					
			【B/S・資産】					【B/S・資産】								
期末	(借)	減	価	償	却	費	100	(貸)	建	物	100					
			【一般・経常費用】					【B/S・資産】								
	(借)	一	般	正	味	財	産	へ	の	振	替	額	50	(貸)	受入補助金等—受取補助金等	1,000
			【指定】											【一般・経常収益】		

### 3. 2. 2 指定正味財産から一般正味財産への振替処理の意義

以下、前款で示した指定正味財産から一般正味財産への振替処理について、(1)先行研究をレビューしたのち、(2)その意義について若干の検討を試みる。

## (1) 先行研究の整理

川村（2010）は、当該振替処理の計算の仕組みが、企業会計上のリサイクル処理（その他包括利益から純利益への振替処理）と同様であると指摘される。そして、公益法人会計基準の特徴の一つである指定正味財産と一般正味財産の区分処理と、企業会計の純利益と包括利益の同時表示とのあいだに「二層フィルターを用意してフロー報告を行う」という共通性を見出される。その背景には「一口に寄付といっても多様なものがあるという事情がある。たとえば、指定正味財産として処理される寄付金等には、資産としてコントロールしているか疑わしいものもあり、寄付金等に対する強い指定には負債性が伴う可能性さえある」と説明される（川村 2010, 6）<sup>9)</sup>。

さらに川村（2005）は、減価償却費（の相殺）に対応する正味財産の振替処理について、「受増益をいったん負債ではなく正味財産に計上するものの、指定正味財産に計上することによって、正味財産増減計算の面では実質的に繰延収益として処理する方法を採用するのと同様の効果を得ることができる」とも説明される。

石津（2015）は、当該振替処理を「期末には正味財産は増加していないことを勘案すると、収益内の振替と見ることができる」と定義したのち、さきの川村（2005）を受けて「指定正味財産（正味財産の部）を用いて繰延収益と同様の効果をもたらしている」（石津 2015, 20-21, 28-29）と性格付けされる。その上で、非営利組織諸会計における使途制約のある寄付金・補助金等の収益化について、当該処理を含む3つのパターンに整理する<sup>10)</sup>。

なお、金子（2009, 17）は、非営利組織会計諸基準の正味財産（純資産）の性格付けに関して、「非営利組織には、企業会計でいうような持分は存在しないが、会計上資本（純資産・正味財産）が存在しないとするのではなく、何らかの形で資本を形成している。しかし、その考え方は、非営利組織によって異なっている。（略）独立行政法人以外の非営利組織についてコアとなる資本を決めるとしたら、どのようなものがこれに該当するのかは明確ではない」と説明される。

## (2) 若干の検討

そこで、まず、公益法人における資本（残余財産・剰余金）に関連する法律上の規定を確認したい。

---

<sup>9)</sup> ゆえに、正味財産増減計算書と包括利益計算書（一計算書様式）との形式上ならびに問題点の類似性も指摘される。後者の問題点として、たとえば、正味財産増減計算書に寄付金が2回計上されるとの誤解を招くという点が挙げられている（川村 2010, 6）。

<sup>10)</sup> 残る2つのパターンとは、①受入時に収益認識し、期末に費用の控除項目とする社会福祉法人、②受入時に負債とし、期末に収益化する独立行政法人、地方公営企業。なお、②については、「受入時に長期前受金（負債）とし、貸借対照表の負債の部の1区分である繰延収益として明確に糸づけている」（石津 2015, 29）と説明される。

法人法では、一般社団・財団法人において、社員または設立者に対して剰余金分配請求権または残余財産分配請求権を与える定款規定を無効とする(第 11 条 2 項, 153 条 3 項 2 号)。また、一般社団法人について、社員総会で社員に剰余金を分配する旨の決議も禁じられる(法人法第 35 条 3 項)。

比較のために、会社法を確認すると、株式会社は株主に対して剰余金配当請求権または残余財産分配請求権の少なくとも一方を株主に賦与する(第 105 条 2 項)。つまり、会社法では、(改正前商法と異なり、営利性という文言を用いずに) 営利法人を剰余金配当請求権または残余財産分配請求権が保障された法人として位置付けている(神作 2007, 36)。

このように会社法が、営利性を事業活動内容ではなく、剰余金の分配という外形的・客観的な判定に求めた背景には、会社と非営利法人の活動領域が部分的に重なり、法人の活動の意図や事業自体に着目するだけでは、営利法人と非営利法人の区別が困難となった事情がある(神作 2008, 39)。

しかし、一般社団・財団法人では、精算時の残余財産について、社員総会または評議会の決議に基づいて、帰属を決定する(法人法第 239 条 2 項)。つまり、一般社団・財団法人は、残余持分の帰属を自由に定めることが可能であり(熊谷 2009, 72)、営利法人と同様、利益を構成員に実質的に分配できる。この規定については、一般社団・財団法人の目的・事業に何ら制約を課していない(後述)ため、法律で一律に線引きすることが困難であり、社員・設立者の自治に委ねざるを得ないためと説明される(神作 2007, 41)<sup>(11)</sup> <sup>(12)</sup>。

さらに認定法の公益認定の枠組みに目を転ずると、非営利性についても(事業内容ではなく)外形・客観的な規定に基づいて判定されている点に気付く。その典型例として、シプレー原則<sup>(13)</sup>に基づく「公益法人の精算時に類似事業を営む公益法人等に残余財産を帰属させる旨の定款を設ける」という公益認定要件が挙げられる(神作 2008, 39)<sup>(14)</sup>。

---

<sup>(11)</sup> 「収益事業を全く行わない共益的な団体など多様な団体が含まれ得る一般社団法人においては、私人が一定期間、自己の財産を特定の目的に提供した後に返還を受けても、非営利目的に反しないとの考え方がありうる」(神作 2008, 41)。

<sup>(12)</sup> 実質的に剰余金の分配が可能である点は、法人税法上、営利型一般社団・財団法人に対して全所得課税を導入する根拠の一つと考えられている(尾上 2012, 89)。

<sup>(13)</sup> シプレー原則(可及的近似の原則)とは、英米において特に遺言による公益を目的とした信託について、信託目的の実現が違法、不可能、不適切な場合にも信託の設定を失効させず、遺言者の示した公益に寄与したいという意図に従って、他の類似する目的のために存続せしめる法理をいう。なお、公益信託ニ関スル法律においても、主務官庁に特別の事情が生じたときは信託の本旨に反しない限り信託の変更を命じる一般的な権限を認め、公益信託の終了時に残余財産の帰属権利者がいない場合には、主務官庁は類似の目的のために信託を継続することができる。当該規定も、シプレー原則によるものといわれる。(公益法人協会 2017, 「シプレー原則(公益信託)」)。

<sup>(14)</sup> 今回の報告では割愛するが、このほか機関の構成・権限など、公益法人の組織の在り方まで含めて特則が設けられている(神作 2007, 39)点も、外形・客観的な基準に依拠して公益認定の枠組みが決められていることの証左となる。

以上、一般社団・財団法人については、公益の目的を問わず設立が可能であり、また、(剰余金の分配は明確に否定しつつも、) 残余財産の分配は許容される点においても、株式会社との類似性が見出せる。

預かり補助金のように(一時的に預かるに過ぎず)コストも発生しないため正味財産増減計算書を経由する必要もない資金を除き、会計上、折衷的な資金については、正味財産(純資産)に含めて表示されると解釈できる。しかし、維持すべき資本を明らかにし、さらに「二層フィルターを用いてフロー計算を行う」(川村 2010)のであれば、多様な資金源から公益法人にとっての「コアとなる資本」(金子 2009)を暫定的だとしても線引きする必要があると思われる。

とすると、次に問題となるのは、多様な資金が内包される正味財産(純資産)の内訳表示の在り方ということになる。

### 3. 2. 3 正味財産の内訳表示に関する処理およびその意義

正味財産に内書きされる基本財産および特定資産に関しては、前項で説明した記載のほか、「基本財産及び特定資産の財源等の内訳」の注記が要請される(2008年基準第5)。以下、当該処理について、(1)先行研究をレビューした上で、(2)若干の検討を行う。

#### (1)先行研究の整理

2008年基準以前に試案として検討された「基本財産及び徳的資産の財源等の内訳」の注記について、川村(2005, 50)は、「過去の事業収益の一部を留保して基本財産を取得している場合には当該基本財産の財源は一般正味財産である。(略)この注記を求めるに至った理由は、法人が自らの意思で基本財産を積み増すいわゆる自己拘束の場合、(略)自己拘束の部分も拘束の事実を表現させるべきであるとする意見に配慮したものである」との見解を示す。

この見解を証左のひとつとして、岡村(2010b)は、これまで課題とされてきた指定正味財産と基本財産・特定資産の関連付けではなく、法人が自らの意思で維持・拘束することを示す一般正味財産と基本財産・特定資産の関連付けに着目し(岡村 2010b, 19)、内書表示が、正味財産対象資産を二重分類する機能を有するとの主張に至る。ここで、第一の分類とは、寄付者等の意思に基づくか否かの分類であり、第二の分類とは、維持拘束すべき資産か否かの分類である。さらに第二の分類には、維持・拘束の程度の違いが反映されるという(岡村 2010b, 21)。

なお、その主張を受けて、拙稿(2015, 24-25, 図表7)では、資産の拘束性を反映したこの二重分類を用いると、他の非営利組織会計に見受けられる純資産区分に比して、財務的弾力性がより適切に表示される可能性に言及している。

## (2)若干の検討

ここでは、岡村（2010b）が着目された「法人が自らの意思で維持・拘束する財産」について理解を深めたい。

まず、公益法人の設立に際しての財産の取扱いを確認する。

一般財団法人の場合、設立にあたり、目的・名称のほか、設立者が拠出する財産（300万円以上）を定款に記載する（法人法 153 条 1・2 項，157 条）。他方、一般社団法人は、2人以上の社員が共同で定款を作成し、設立登記をする（法人法 10 条 1 項，22 条）。設立にあたり最低限拠出しなければならない額の規定はない（中田 2007，7）。

次に、基本財産の取扱いを確認する。

一般財団法人は、公益目的事業の遂行に不可欠なものとして基本財産を定めた場合には、維持しなければならないが、また、処分について制限される（法人法第 172 条 2 項）。つまり、財団法人であっても基本財産の保有は任意とされる<sup>(15)</sup>。他方、社団法人においては、その法人格の基礎は社員であるため、財団法人の基本財産に相当する資産は存在しない（公益法人研究会 1996，405；岡村 2010a，53）ため、基本財産の規定はない。規定がないため、一般社団法人による基本財産の保有は、妨げられない（江田 2011，23）。つまり、一般社団法人・財団法人とともに社員・設立者の意図により基本財産の保有が可能とされる<sup>(16)</sup>。

次に、基金に関する規定を確認する。

一般社団法人は、定款により基金制度を採用することができる（法人法第 131 条）。ここで基金とは、一般社団法人に拠出された金銭その他の財産であって、法人法および法人と拠出者との間の合意に従い返還義務を負うものをいう（法人法第 131 条括弧書き）。基金は、法的には負債であるが、基金の返還に係る債権には付利してはならない（法人法 143 条）。一般社団法人に返還可能の純資産が存在しなければ返還できず（法人法 141 条）かつ、清算・破産手続において他のすべての債務に劣後する（法人法 236 条・145 条）。基金は、株式会社の資本と同等の法人財産流出防止機能を営むことが期待されている<sup>(17)</sup>。さらにいえば、債権者保護のためだけでなく、寄付や借入金以外の活動原資となる資金調達手段として設けるべきとの強い要望により設けられたという経緯もある（以上，神作 2008，44；新公益法人制度研究会編 2006，92）。

なお，金子（2009，15）は，基金は，借入金と異なり返済義務はない（ただし，純資産額

---

<sup>(15)</sup> ただし，基本財産の滅失その他の事由により一般財団法人の目的である事業の成功が不能となる場合には，解散となる（一般法第 202 条 1 項 3 号）。

<sup>(16)</sup> 社団法人に基金が設けられた場合，それは財団法人の基本財産に準じて扱われる。かかる現象は，財団法人と社団法人の境界が実態として曖昧になりつつあることを示している（岡村 2010a，54；総理府 1997，118）。

<sup>(17)</sup> 会社法改正により株式会社について最低資本金制度が撤廃され，定款自治が広く認められたことを踏まえて，一般社団法人の基金制度は任意となったと考えられる（神作 2008，44）。

が基金総額を超える場合には社員総会決議により返還が可能) ため、寄附と借入の中間的性格を有すると説明される。

以上、法人法では、主務官庁による指導監督を離れて、一般社団・財団法人が自らの意思で法人を維持・運営していく手段として、(とくに財産を有さない社団に対して) 基本財産の保有や基金制度の採用を認めている。

また、財団法人についても基本財産の運用益のみでの運営は厳しいことから、会員制度の採用を認めているが、その場合において、賛助会員の提供資金の一部を基本財産に準じて維持すべき財産(特定資産)とし、その運用益を事業に充てる財団法人が存在する(岡村 2010a, 54 ; 番場 1979, 324-325)。

以上の社会環境要因も踏まえると、会計上、法人自らの意思で維持する財産(資産)を区別して表示することは、法人の財務的生存力(財務的弾力性)に関する情報の開示に資するものと思われる。かような開示を導く簿記処理の再検討が、今後の課題として考えられる。

【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。

石津寿恵(2015)「使途制約がある寄付金や補助金等を財源とする償却資産の期末における収益認識」非営利法人研究学会公益法人会計研究委員会関西地区分科会『研究資料 公益法人における収益認識と費用区分』(第3章所収)。

内野恵美(2013)「企業会計経験者のための公益法人会計」『公益・一般法人』第849号, 12-22頁。

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。

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』No.2009-J-11, 日本銀行金融研究所。

川村義則(2010)「公益法人会計基準にみる非営利法人会計の基礎概念」『非営利法人研究学会誌』第12号, 1-10頁。

川村義則（2005）「新公益法人会計基準の特徴と課題」『企業会計』第 57 巻第 2 号，18-23 頁。

神作裕之（2007）「一般社団法人と会社—営利性と非営利性」『ジュリスト』第 1328 号。

熊谷則一（2009）『公益法人の基礎知識』日経文庫。

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/>）閲覧日 2019 年 5 月 11 日。

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。

興津裕康・大矢知浩司編（2002）『現代会計用語辞典（第 2 版）』税務経理協会。

齋藤真哉（2004）「公益法人会計における一般原則の検討—原稿基準と新基準案の相違に着目して—」『非営利法人』第 716 号，16-23 頁。

齋藤真哉（2012）「公益法人会計基準の『一般原則』」『公益・一般法人』第 818 号，11-17 頁。

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—」『非営利法人』第 727 号，32-40 頁。

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。

内閣府公益認定等委員会公益法人の会計に関する研究会（2019）「平成 30 年度 公益法人の会計に関する諸課題の検討の整理について」。

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』附属資料」。

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」。

中田裕康（2007）「一般社団・財団法人法の概要」『ジュリスト』第 1328 号，2-11 頁。

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』」。

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。

森泉章（1986）『公益法人の現状と理論』勁草書房。

拙稿（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6章 私立学校法人の簿記

### －基本金と減価償却－

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<sup>(1)</sup>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）<sup>(2)</sup>、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

---

<sup>(1)</sup> 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。

<sup>(2)</sup> 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。

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<sup>3</sup>。

『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う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 『基準』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）。

---

<sup>3</sup> 現在は、収支計算書を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。

### 3. 1 資金収支計算書

資金収支計算書は、「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6-1）。

図表 6-1 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 6・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 6-2 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	292,678,000
		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、負債となら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 6-3）。

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 6-3 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	決 算	差 異
				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		
		教育活動外支出の部	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		
特別収入	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	
	特別支出の部	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 6-4）。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である。

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 6-4 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 学校法人の特質と『基準』の特徴－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）、資金拠出者が学校法人の所有者となることはない<sup>(4)</sup>。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）」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

---

<sup>(4)</sup> 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、固定資産に関して必ず実施しなければならない減価償却（『基準』第 26 条）と合わせて、基本金会計の効果を確認する。

例 1) 基本金組入あり，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 50 を受け入れた。

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。

設備等 50 を更新した。

##### 4. 3. 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）。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，1 期首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。

生じた取引について、最初に資金収支に関わる取引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。その結果、寄附金収入と教育研究経費支出の差額が繰越支払資金となる。

続いて、資金収支以外の部分で学校法人の活動を表すために必要な勘定を記録するための簿記処理が行われる。寄附金収入を寄附金へ振り替える仕訳、教育研究経費支出を備品へ振り替える仕訳、固定資産の取得に伴う基本金組入の仕訳が行われる。取得した設備の金額に相当する 50 が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収入控除項目となる。よって、受け取った寄附金が 50 あるけれども、固定資産の取得のために支出された場合にはそれがすべて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 0 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収支差額である。

最後に、資金収支に関する簿記処理および事業活動を表すための簿記処理から資産・負債・純資産項目を集計し貸借対照表が作成される。

資金収支に関わる取引の簿記処理

0 期末	現金	50	寄附金収入	50
	教育研究経費支出	50	現金	50

事業活動を表すための簿記処理

寄附金収入	50	寄附金	50
備品	50	教育研究経費支出	50
基本金組入	50	第 1 号基本金	50

資金収支計算書(0 期末)

事業活動収支計算書(0 期末)

貸借対照表(0 期末)

教育研究経費支出	50	寄附金収入	50	繰越収支差額	0	寄附金	50	現金	0	第 1 号基本金	50
	0					基本金組入	-50	備品	50	累積収支差額	0
	<u>50</u>		<u>50</u>	<u>0</u>	<u>0</u>		<u>0</u>	<u>50</u>	<u>50</u>		<u>50</u>

#### 4. 3. 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。

0 期末と同様に、まずは資金収支に関わる取引の簿記処理が行われる。本例では、授業料収入と教育研究経費支出の差額 25 が繰越支払資金となる。

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。

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。

資金収支に関わる取引の簿記処理

1 期末	現金	60	授業料収入	60
	教育研究経費支出	35	現金	35

事業活動を表すための簿記処理

授業料収入	60	授業料	60
教育研究経費	35	教育研究経費支出	35
減価償却費	25	備品	25

資金収支計算書(1 期末)

事業活動収支計算書(1 期末)

貸借対照表(1 期末)

教育研究経費支出	35	授業料収入	60	教育研究経費	35	授業料	60	現金	25	第 1 号基本金	50
繰越支払資金	25			減価償却費	25	基本金組入	0	備品	25	累積収支差額	0
	60		60	繰越収支差額	0				50		50
			60				60				

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累積収支差額が 0 になっていることから、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、事業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、それとともに事業支出が（事業収入－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、累積収支差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いないシグナルとなる）。

#### 4. 3. 3 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）においても繰越収支差額、累積収支差額が 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。

資金収支に関わる取引の簿記処理

2 期末	現金	60	授業料収入	60
更新前	教育研究経費支出	35	現金	35

事業活動を表すための簿記処理

授業料収入	60	授業料	60
教育研究経費	35	教育研究経費支出	35
減価償却費	25	備品	25

資金収支計算書(2 期末:更新前)

事業活動収支計算書(2 期末:更新前)

貸借対照表(2 期末:更新前)

教育研究経費支出	35	授業料収入	60	教育研究経費	35	授業料	60	現金	50	第 1 号基本金	50
繰越支払資金	25			減価償却費	25	基本金組入	0	備品	0	累積収支差額	0
	60		60	繰越収支差額	0				50		50
					60		60				

4. 3. 4 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）の処理と合わせて資金収支計算書が作成される。2 期末（設備更新後）においては繰越支払資金が-25 となるが、2 期末（設備更新前）における繰越支払資金が 25 であり、2 期間を通じた繰越支払資金はゼロである。

資金収支に関わる取引の簿記処理

2 期末	備品購入支出	50	現金	50
更新後				

事業活動を表すための簿記処理

除却損	0	備品	0
第 1 号基本金	50	基本金取崩	50
備品	50	備品購入支出	50
基本金組入	50	第 1 号基本金	50

資金収支計算書(2 期末:更新後)

事業活動収支計算書(2 期末:更新後)

貸借対照表(2 期末:更新後)

教育研究経費支出	35	授業料収入	60	教育研究経費	35	授業料	60	現金	0	第 1 号基本金	50
備品購入支出	50			減価償却費	25	基本金組入	-50	備品	50	累積収支差額	0
繰越支払資金	-25			繰越収支差額	0	基本金取崩	50		50		50
	60		60		60		60				

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、旧備品にて行われていた活動が終了し、新規に取得した備品にて新たな活動が始められた。旧備品に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。

#### 4. 4 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。

##### 4. 4. 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はられていないため、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。

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。

##### 4. 4. 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。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。

#### 4. 4. 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は黒字隠し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『学校法』第 42 条に規定され、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だとはいえども、一定の抑止力が備わっている。

#### 4. 4. 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。

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 50 を受け入れた。

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。

設備等 50 を更新した。

【0 期末】

資金収支に関わる取引の簿記処理

現金	50	寄附金収入	50
教育研究経費支出	50	現金	50

事業活動を表すための簿記処理

寄附金収入	50	寄附金	50
備品	50	教育研究経費支出	50
基本金組入	50	第 1 号基本金	50

資金収支計算書(0 期末)

事業活動収支計算書(0 期末)

貸借対照表(0 期末)

教育研究経費支出	50	寄附金収入	50	繰越収支差額	0	寄附金	50	現金	0	第 1 号基本金	50
繰越支払資金	0					基本金組入	-50	備品	50	繰積収支差額	0
	50		50		0		0		50		50

【1 期末】

資金収支に関わる取引の簿記処理

現金	60	授業料収入	60
教育研究経費支出	35	現金	35

事業活動を表すための簿記処理

授業料収入	60	授業料	60
教育研究経費	35	教育研究経費支出	35
減価償却費	25	備品	25

資金収支計算書(1 期末)

事業活動収支計算書(1 期末)

貸借対照表(1 期末)

教育研究経費支出	35	授業料収入	60	教育研究経費	35	授業料	60	現金	25	第 1 号基本金	50
繰越支払資金	25			減価償却費	25	基本金組入	0	備品	25	繰積収支差額	0
	60		60	繰越収支差額	0		60		50		50

【2 期末：更新前】

現金	60	授業料収入	60	授業料収入	60	授業料	60
教育研究経費支出	35	現金	35	教育研究経費	35	教育研究経費支出	35
				減価償却費	25	備品	25

資金収支計算書(2 期末:更新前)

事業活動収支計算書(2 期末:更新前)

貸借対照表(2 期末:更新前)

教育研究経費支出	35	授業料収入	60
繰越支払資金	25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

教育研究経費	35	授業料	60
減価償却費	25	基本金組入	0
繰越収支差額	0		
	<u>60</u>		<u>60</u>

現金	50	第1号基本金	50
備品	0	累積収支差額	0
	<u>50</u>		<u>50</u>

【2 期末：更新後】

2 期末	備品購入支出	50	現金	50	除却損	0	備品	0
更新後					備品	50	備品購入支出	50
					基本金組入	50	第1号基本金	50

資金収支計算書(2 期末:更新後)

事業活動収支計算書(2 期末:更新後)

貸借対照表(2 期末:更新後)

教育研究経費支出	35	授業料収入	60
備品購入支出	50		
繰越支払資金	-25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

教育研究経費	35	授業料	60
減価償却費	25	基本金組入	-50
繰越収支差額	-50	基本金取崩	0
	<u>10</u>		<u>10</u>

現金	0	第1号基本金	100
備品	50	累積収支差額	-50
	<u>50</u>		<u>50</u>

上記のとおり、基本金の取崩が行われない場合、「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累積収支差額のマイナスという形で計上される。

本例では、累積収支差額は基本金を取り崩していない結果生じている。すなわち、短期収支均衡が成り立っている前提であれば、基本金と累積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、基本金取崩が任意規定であるため、現実の貸借対照表においては、累積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。

#### 4. 5 実務における基本金の取扱い

『基準』においては、基本金組入は必須、基本金取崩は任意となっている。

一方、実務では図表 6-5 のように推移している。図表 6-5 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 6-5 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
累積収支差額	-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、収支差額を超過しているため、繰越収支差額はマイナスとなり、それ故、累積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、基本金取崩を行わない形が現行実務の実質的な基本形であり、それ故、累積収支差額がマイナスになっている状態である。

#### 5 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、減価償却経理に期待するものは、そのもつ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、4.4.1 で示したとおり、基本金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（消費収入）と維持すべき金額（基本金組入額）へ区分する役割を持つのであり、減価償却とは別の役割を持つ処理である。貸借対照表の貸方の問題である。すなわち、基本金と減価償却は異なるのである。

### 5. 1 減価償却のみ行われるケース

以下では、基本金組入が行われず、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 50 を受け入れた。

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。

設備等 50 を更新した。

#### 【0 期末】

資金収支に関わる取引の簿記処理

現金	50	寄附金収入	50
教育研究経費支出	50	現金	50

事業活動を表すための簿記処理

寄附金収入	50	寄附金	50
備品	50	教育研究経費支出	50

資金収支計算書(0 期末)

事業活動収支計算書(0 期末)

貸借対照表(0 期末)

教育研究経費支出	50	寄附金収入	50
繰越支払資金	0		
	<u>50</u>		<u>50</u>

繰越収支差額	50	寄附金	50
	<u>50</u>		<u>50</u>

現金	0	累積収支差額	50
備品	50		
	<u>50</u>		<u>50</u>

【1 期末】

資金収支に関わる取引の簿記処理

現金	60	授業料収入	60
教育研究経費支出	35	現金	35

事業活動を表すための簿記処理

授業料収入	60	授業料	60
教育研究経費	35	教育研究経費支出	35
減価償却費	25	備品	25

資金収支計算書(1 期末)

事業活動収支計算書(1 期末)

貸借対照表(1 期末)

教育研究経費支出	35	授業料収入	60
繰越支払資金	25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

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>

現金	25	累積収支差額	50
備品	25		
	<u>50</u>		<u>50</u>

【2 期末：更新前】

資金収支に関わる取引の簿記処理

現金	60	授業料収入	60
教育研究経費支出	35	現金	35

事業活動を表すための簿記処理

授業料収入	60	授業料	60
教育研究経費	35	教育研究経費支出	35
減価償却費	25	備品	25

資金収支計算書(2 期末:更新前)

事業活動収支計算書(2 期末:更新前)

貸借対照表(2 期末:更新前)

教育研究経費支出	35	授業料収入	60
繰越支払資金	25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

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>

現金	50	累積収支差額	50
備品	0		
	<u>50</u>		<u>50</u>

【2 期末：更新後】

資金収支に関わる取引の簿記処理

備品購入支出	50	現金	50
--------	----	----	----

事業活動を表すための簿記処理

備品	50	備品購入支出	50
----	----	--------	----

資金収支計算書(2 期末:更新後)

事業活動収支計算書(2 期末:更新後)

貸借対照表(2 期末:更新後)

教育研究経費支出	35	授業料収入	60
備品購入支出	50		
繰越支払資金	-25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

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>

現金	0	累積収支差額	50
備品	50		
	<u>50</u>		<u>50</u>

基本金組入が行われない場合、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すれば（計画的な財産管理を行わなければ）、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。本例では貸借対照表で示される累積収支差額が 50 となるように管理される必要がある（仮に毎年の繰越収支差額プラスで、その結果、累積収支差額が 30 のプラスであっても、当初の状態を維持できない）。

したがって、外部情報としては、設立時の拠出額が明らかでなければ第 1 号基本金がない場合には永続性が担保されているかどうかを判断できない。

## 5. 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 50 を受け入れた。

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。

設備等 50 を更新した。

### 【0 期末】

資金収支に関わる取引の簿記処理

現金	50	寄附金収入	50
教育研究経費支出	50	現金	50

事業活動を表すための簿記処理

寄附金収入	50	寄附金	50
備品	50	教育研究経費支出	50
基本金組入	50	第 1 号基本金	50

資金収支計算書(0 期末)

教育研究経費支出	50	寄附金収入	50
繰越支払資金	0		
	<u>50</u>		<u>50</u>

事業活動収支計算書(0 期末)

		寄附金	50
繰越収支差額	0	基本金組入	-50
	<u>0</u>		<u>0</u>

貸借対照表(0 期末)

現金	0	第 1 号基本金	50
備品	50	累積収支差額	0
	<u>50</u>		<u>50</u>

【1 期末】

資金収支に関わる取引の簿記処理

現金	60	授業料収入	60
教育研究経費支出	35	現金	35

事業活動を表すための簿記処理

授業料収入	60	授業料	60
教育研究経費	35	教育研究経費支出	35
減価償却費	0	備品	0

資金収支計算書(1 期末)

資金支出	35	資金収入	60
繰越支払資金	25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

事業活動収支計算書(1 期末)

事業支出	35	事業収入	60
減価償却費	0	基本金組入	0
繰越収支差額	25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

貸借対照表(1 期末)

現金	25	第1号基本金	50
備品	50	累積収支差額	25
	<u>75</u>		<u>75</u>

【2 期末：更新前】

資金収支に関わる取引の簿記処理

現金	60	授業料収入	60
教育研究経費支出	35	現金	35

事業活動を表すための簿記処理

授業料収入	60	授業料	60
教育研究経費	35	教育研究経費支出	35
減価償却費	0	備品	0

資金収支計算書(2 期末:更新前)

教育研究経費支出	35	授業料収入	60
繰越支払資金	25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

事業活動収支計算書(2 期末:更新前)

教育研究経費	35	授業料	60
減価償却費	0	基本金組入	0
繰越収支差額	25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

貸借対照表(2 期末:更新前)

現金	50	第1号基本金	50
備品	50	累積収支差額	50
	<u>100</u>		<u>100</u>

【2 期末：更新後】

資金収支に関わる取引の簿記処理

備品購入支出	50	現金	50
--------	----	----	----

事業活動を表すための簿記処理

除却損	50	備品	50
第 1 号基本金	50	基本金取崩	50
備品	50	備品購入支出	50
基本金組入	50	第 1 号基本金	50

資金収支計算書

教育研究経費支出	35	授業料収入	60
備品購入支出	50		
繰越支払資金	-25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

事業活動収支計算書

教育研究経費	35	授業料	60
減価償却費	0	基本金組入	-50
除却損	50	基本金取崩	50
繰越収支差額	-25		
	<u>60</u>		<u>60</u>

貸借対照表

現金	0	第 1 号基本金	50
備品	50	累積収支差額	0
	<u>50</u>		<u>50</u>

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、1 期における資産の消費が明らかにならず 1 期の消費が 1 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、1 期における収支差額にもとづいて消費支出を増加させた場合、1 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累積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。

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、持続性に大きな影響を与えてしまう。持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。

以上、学校法人の簿記処理の特徴について考察してきた。学校法人は公共性、自主性、持続性を前提としている。そ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組入と、借方側での対応である減価償却が存在し、そ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。

【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。
- 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。
- 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。
- 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。
- 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－上－」『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－下－」『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）
- 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—学校法人会計基準  
の再考を中心に—」『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) —特に消費収支計算および基本金  
組入計算に関連して—」『城西経済学会誌』第 20 巻第 3 号, 1-18 頁。
- 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。

## 第7章 社会福祉法人の簿記

### —社会福祉充実計画—

石田万由里（玉川大学）

#### 1 社会福祉法人の定義と歴史的背景および経営主体

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<sup>①</sup>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确实、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<sup>②</sup>」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<sup>③</sup>、行政からの補助金や税制優遇<sup>④</sup>を受

---

<sup>①</sup> 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））。

<sup>②</sup> 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）。

<sup>③</sup> 厚生労働省2014b, 2。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。

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<sup>(5)</sup>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<sup>(6)</sup>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<sup>(7)</sup>」が行われ、社会福祉法人制度についても幅広い見直しが行われた。本改革によって高齢者介護の分野におけるサービスは、保険制度による普遍的なサービスへと大きな転換を遂げた。つまり、利用者は、従来の「措置制度」による行政主導の制限的なサービスから、自発的にサービスを選択し、利用者の意思に基づいて利用するしくみである「契約制度」へと変更された。これによって、介護サービス事業は、サービス選択の保障を図るため、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。この変化は、社会福祉法人の経営に大きく影響する。すなわち、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。

『平成 30 年度版厚生労働白書』によれば、2015（平成 27）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 20,665 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 20 年間で約 1.5 倍に増加している<sup>(8)</sup>。

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<sup>(9)</sup>。第一種社会福祉事業とは、主として養護老

---

<sup>(4)</sup> 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）。

<sup>(5)</sup> 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）。

<sup>(6)</sup> 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=409AC0000000123#1](https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=409AC0000000123#1)

<sup>(7)</sup> 厚生省（1999）

<sup>(8)</sup> 厚生労働省 2019b, 資料編 193。

<sup>(9)</sup> 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

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在宅サービスで、比較的用户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、行政および社会福祉法人に限定されている<sup>(10)</sup>。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<sup>(11)</sup>。

## 2 社会福祉法人会計基準の変遷

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、非常に複雑な状況にあった<sup>(12)</sup>。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<sup>(13)</sup>。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：

---

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」）

<sup>(10)</sup> 施設を設置して第一種社会福祉事業を営もうとする場合には、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営もうとする場合には、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経営が可能である。

<sup>(11)</sup> 厚生労働省（2019c, 社会福祉事業）参照した。

<sup>(12)</sup> 宮内忍, 宮内眞木子 2012, 2。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。

<sup>(13)</sup> 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。

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)」が公表<sup>(14)</sup>された。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。

措置制度にお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,行政処分で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。平成12年基準以降は,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<sup>(15)</sup>,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<sup>(16)</sup>。

図表 7-1 「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"> <li>● 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</li> <li>● 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</li> <li>● 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</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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</li> <li>● 民間企業等の他の事業主体との適正な競争条件の整備</li> <li>● <u>厳格な会計区分の撤廃,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></li> <li>● <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></li> <li>● 既存法人の資産の活用の方策の検討</li> </ul>

(出典:厚生省(1998)(下線は筆者による))

<sup>(14)</sup> 厚生省(1999)2000(平成12)年4月施行。

<sup>(15)</sup> 「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。

<sup>(16)</sup> 「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)

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<sup>(17)</sup>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。

図表 7-2 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"> <li>● 現行基準の「計算書類」→「財務諸表」に名称変更</li> <li>● 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。</li> </ul>
③	区分方法の変更（拠点区分の考え方の導入）	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 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</li> <li>● 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。</li> </ul>
④	財務諸表の作成	拠点区分から区分ごとに積み上げ集計とする。 ・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
⑤	その他の主な変更点	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. 基本金・国庫補助金等特別積立金の取り扱い</li> <li>2. 引当金の範囲</li> <li>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</li> <li>4. 退職共済制度の取扱いの明確化</li> <li>5. 共同募金配分金等の取扱い</li> </ol>

（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

<sup>(17)</sup> 「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

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<sup>(18)</sup>。

「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（①徴収不能引当金，②賞与引当金，③退職給与引当金）に変更された<sup>(19)</sup>。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<sup>(20)</sup>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

<sup>(18)</sup> 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 2011，115，121）

<sup>(19)</sup> 厚生労働省 2011，124。

<sup>(20)</sup> 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 2011，115，123）。

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<sup>(21)</sup>。

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、受配者指定寄付金は、指導指針では、法人役員等からの寄付金に含めて処理するとされていたが、平成23年基準では、寄付者が共同募金会を通じて社会福祉法人に寄付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<sup>(22)</sup>。

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<sup>(23)</sup>（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7-3の内容を骨子として推進された。

図表 7-3 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"> <li>◆ 議決機関としての評議員会の必置</li> <li>◆ <u>一定規模以上の法人への会計監査人の導入</u> 等</li> </ul>
②	事業運営の透明性の向上	<u>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</u> 等
③	<u>財務規律の強化</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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</li> <li>◆ 「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</li> <li>◆ 「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</li> <li>◆ 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</li> </ul>
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））

<sup>(21)</sup> 厚生労働省 2011，124。

<sup>(22)</sup> 厚生労働省 2011，125。

<sup>(23)</sup> 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 7-4 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"> <li>◆ 法人全体を「社会福祉事業」「公益事業」「収益事業」に区分</li> <li>◆ 事業区分を拠点別に区分</li> <li>◆ 拠点区分をサービス別に区分</li> </ul>	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"> <li>◆ 財務諸表（資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表）</li> <li>◆ 附属明細書（新設）</li> <li>◆ 財産目録</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>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。</li> <li>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。</li> <li>◆ 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。</li> </ul>
その他	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 附属明細書の明確化</li> <li>◆ 計算書類注記の充実</li> <li>◆ 新たな会計手法の導入</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ 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。</li> <li>◆ 新たに 8 項目の注記事項を追加。</li> <li>◆ 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</li> </ul>

（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 社会福祉法人会計および計算書類等の全体像

社会福祉法人会計基準は、2016（平成 28）年に実施された社会福祉法人会計基準の改正後も一部改正がたびたび実施されている。社会福祉法人会計基準の範囲は、社会福祉法人会

計基準によれば、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する。

社会福祉法人の健全な運営に資することを目的として、社会福祉法人の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。なお、会計基準にない事項については、「一般に公正妥当と認められている社会福祉法人会計の慣行」を斟酌せねばならない。なお、「一般に公正妥当と認められる会計の基準」ではない。

#### 社会福祉法人会計基準：第1章 総則

##### (社会福祉法人会計の基準)

第1条 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。

2 社会福祉法人は、この省令に定めるもののほか、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斟酌しなければならない。

3 この省令の規定は、社会福祉法人が行う全ての事業に関する会計に適用する。

##### (会計原則)

第2条 社会福祉法人は、次に掲げる原則に従って、会計処理を行い、計算書類、その附属明細書及び財産目録（以下「計算書類等」という。）を作成しなければならない。

(1) 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。

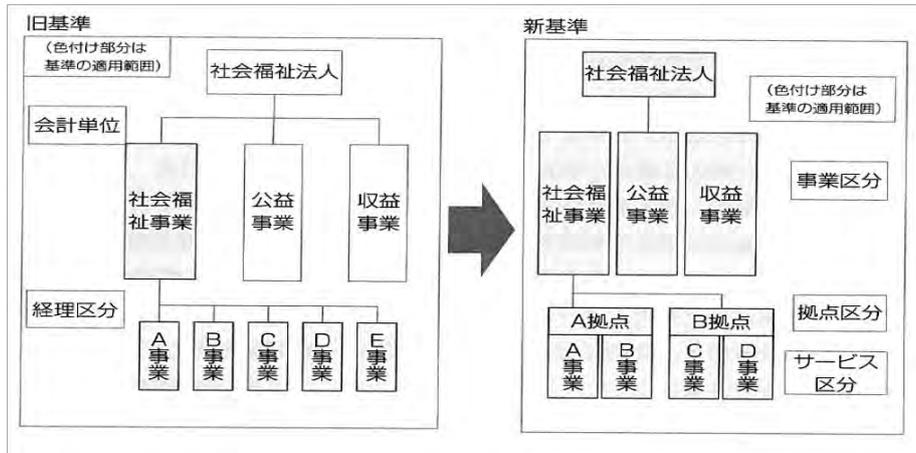
(2) 計算書類は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳された会計帳簿に基づいて作成すること。

(3) 採用する会計処理の原則及び手続並びに計算書類の表示方法については、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。

(4) 重要性の乏しいものについては、会計処理の原則及び手続並びに計算書類の表示方法の適用に際して、本来の厳密な方法によらず、他の簡便な方法によることができること。

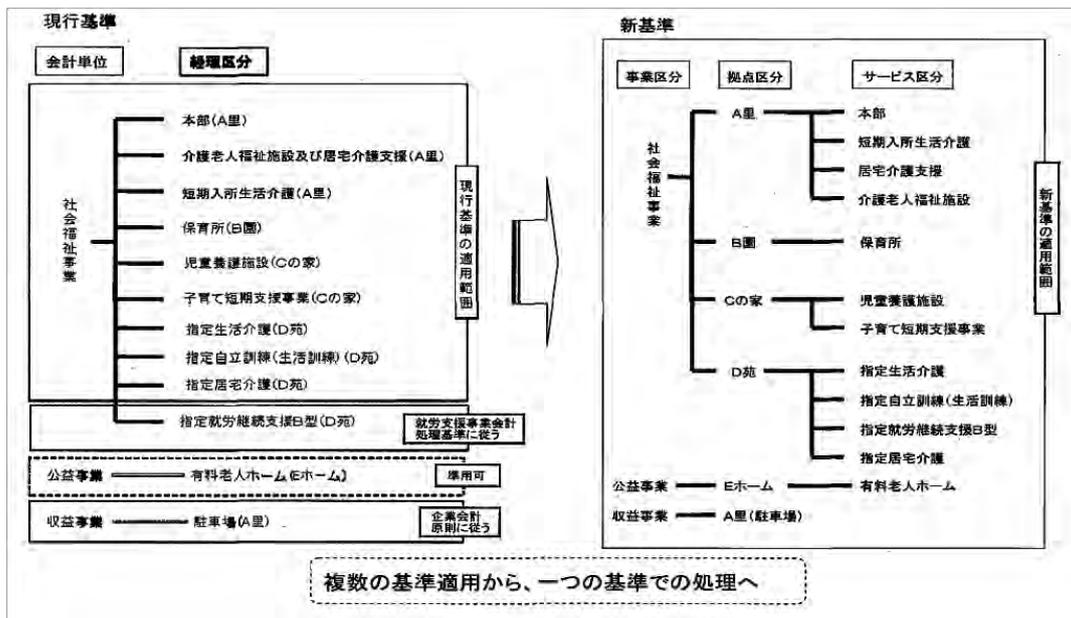
なお、第1条いう「計算書類」は、貸借対照表、資金収支計算書、事業活動計算書を指している。会計の区分は、社会福祉法人が行うすべての事業（社会福祉事業、公益事業、収益事業）を適用対象とするため、法人全体の計算を法人全体、事業区分別、拠点区分別の三つに分類し、この分類により、資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表を作成する。会計の適用範囲と変更は以下のとおりである。

図表 7-5 会計区分変更のイメージ



(出典: 有限責任監査法人トーマツパブリックセクター&ヘルスケアインダストリーグループ編 2012, 19)

図表 7-6 「区分方法の変更」の事例による説明①



(出典: 厚生労働省 2011, 119)

図表 7-7 「区分方法の変更」の事例による説明②

拠点	各拠点で運営している事業
A 里	介護保険上の「介護老人福祉施設」であり、「短期入所生活介護」、「居宅介護支援」も実施。「居宅介護支援」は公益事業に該当するが、3つの事業は一体的に実施され、かつ「居宅介護支援」の占める割合がわずかであるため、3つの事業すべてをA里の社会福祉事業に区分する。また、法人全体を管理する「本部」機能もA里にある。さらに、敷地の一部を有料月極駐車場として活用しているため、これを収益事業に区分する。
B 園	「保育所」（「地域子育て支援拠点事業」若しくは「一時預かり事業」を実施している場合は、保育所と同一のサービス区分とすることができる。）
C の家	「児童養護施設」。「子育て短期支援事業」も実施。
D 苑	障害者自立支援法に基づく「指定生活介護」、「指定自立訓練（生活訓練）」
E ホーム	「有料老人ホーム」。公益事業に該当するため、事業区分を分ける。

（出典：厚生労働省 2011, 120）

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<sup>(24)</sup>。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ず、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<sup>(25)</sup>。

平成 12 年基準の変更では、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を新たに位置づけ、事業活動による収支と支出のみならず、固定資産の維持・拡充を含む当該事業および法人の経営実態を明らかにし、行政への提出のための財務諸表作成から、法人自体が経営判断のために利用する財務諸表作成のための基準と位置付けたところに特徴がある。また、社会福祉法人が行う収益事業を含めていることは、法人税等の課税対象となる事業が含まれる収益事業の拡大と税効果会計を取り入れることを見越したものとなっている。

社会福祉法人が作成しなければならない計算書類は、社会福祉法の定めによる。

第三款 計算書類等：社会福祉法第四十五条の二十七

（計算書類等の作成及び保存）

社会福祉法人は、厚生労働省令で定めるところにより、その成立の日における貸借対照表を作成しなければならない。

2 社会福祉法人は、毎会計年度終了後三月以内に、厚生労働省令で定めるところにより、各会計年度に係る計算書類（貸借対照表及び収支計算書をいう。以下この款において同じ。）及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならない。

上記のように資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表と、その他の計算書として計

<sup>(24)</sup> 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。

<sup>(25)</sup> 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。

算書類の附属明細書および財産目録を作成する。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）に所轄庁へ提出しなければならない。さらに、これらの書類は、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）。さらに、「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）」とされ、厚生労働省令で定められている社会福祉法人会計基準に準拠した処理が求められていることが明記された。なお、改正社会福祉法での計算書類は、「貸借対照表」および「収支計算書」であるが、「収支計算書」は平成28年基準の「資金収支計算書」および「事業活動計算書」を指し、「貸借対照表」を含めて財務諸表という。

社会福祉法人が作成する計算書類は、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、拠点区分ごとに総勘定元帳をもち、それらを事業区分別から法人全体へと積み上げて集計し、くみ上げる方法となった。

図表 7-8 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)	
法人全体 (事業区分別)	◎◎第一号第二様式 (資金収支内訳表)	◎◎第二号第二様式 (事業活動内訳表)	◎◎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
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
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. ○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)

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、事業活動に連動して増減変動する活動資金の収支を把握することによって事業の遂行状況を観察し、事業計画から導き出される活動資金の変動を予測して事前に策定された予算を比較対照しながら、執行を予算に準拠するように統制することによって、事前の計画どおりに遂行させる。

社会福祉法人のような消費経済体において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<sup>(26)</sup>。

資金収支計算書には予算、決算、差異、備考の4項目を記載し、差異は、予算から決算を差し引いた額を計上する。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）。

なお、資金収支計算書は、「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、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<sup>(27)</sup>。

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。資金収支計算書の様式は次のとおりである。

---

<sup>(26)</sup> 宮内忍，宮内眞木子 2017，36。

<sup>(27)</sup> 齋藤力夫，中川健蔵 2018，73。

図表 7-9 資金収支計算書の様式

第 1 号第 1 様式

法人単位資金収支計算書

(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。

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<sup>(28)</sup>。

「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）。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<sup>(29)</sup>。

平成 12 年基準から平成 23 年会計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」へ名称が変更され、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。

<sup>(28)</sup> 宮内忍，宮内眞木子 2017，40。

<sup>(29)</sup> 同上書，同頁。

図表 7-10 事業活動計算書の様式

第 2 号第 1 様式

法人単位事業活動計算書

(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)					
差動額の増減	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。

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）。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するものとする（会計基準省令第 26 条第 2 項）。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 7-11 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							
機械及び装置							
車輛運搬具							
器具及び備品							
建設仮勘定							
有形リース資産							
権利							
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			
				基本金			
				国庫補助金等特別積立金			
				その他の積立金			
				〇〇積立金			
				次期繰越活動増減差額			
				(うち当期活動増減差額)			
				純資産の部合計			
				負債及び純資産の部合計			

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）。以下は附属明細書の一覧表である。

図表 7-12 その他に作成が必要な書類

附属明細書	計算書類の注記
<p>(1) 全事業に係る附属明細書</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・借入金明細書</li> <li>・寄附金収益明細書</li> <li>・補助金事業等収益明細書</li> <li>・事業区分間及び拠点区分間繰入金明細書</li> <li>・事業区分間及び拠点区分間貸付金(借入金)残高明細書</li> <li>・基本金明細書</li> <li>・国庫補助金等特別積立金明細書</li> <li>・基本財産及びその他の固定資産(有形・無形固定資産)の明細書</li> <li>・引当金明細書</li> <li>・拠点区分資金収支明細書〔再掲〕</li> <li>・拠点区分事業活動明細書〔再掲〕</li> <li>・積立金・積立資産明細書</li> <li>・サービス区分間繰入金明細書</li> <li>・サービス区分間貸付金(借入金)残高明細書</li> </ul> <p>(2) 就労支援事業等に係る附属明細書</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・就労支援事業別事業活動明細書</li> <li>・就労支援事業製造原価明細書</li> <li>・就労支援事業販管費明細書</li> <li>・就労支援事業明細書</li> <li>・授産事業費用明細書</li> </ul>	<p>☆・継続事業の前提に関する注記</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・重要な会計方針</li> <li>・重要な会計方針変更</li> <li>・法人で採用する退職給付制度</li> <li>・法人が作成する計算書類と拠点区分、サービス区分</li> <li>・基本財産の増減の内容及び金額</li> <li>・基本金又は固定資産の売却若しくは処分に係る国庫補助金等特別積立金の取崩し</li> <li>・担保に供している資産</li> <li>・固定資産の取得金額、減価償却累計額及び当期末残高</li> <li>・債権額、徴収不能引当金の当期末残高、債権の当期末残高</li> <li>・満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益</li> </ul> <p>☆・関連当事者との取引の内容</p> <p>☆・重要な偶発債務</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・重要な後発事象</li> <li>・その他社会福祉法人の資金収支及び純資産増減の状況並びに試算、負債及び純資産の状態を明らかにするために必要な事項</li> </ul>
<p>(注1) 該当する事由がない場合は、当該附属明細書の作成を省略できる。</p>	<p>(注2) 注記は、法人全体及び各拠点区分で作成する。                  なお、「☆」については、拠点区分の注記では、記載を要しない。</p>

(出典：厚生労働省 2019c, 4)

## 4 純資産の簿記処理

社会福祉法人における貸借対照表の純資産の構成は前章にて示したとおり、基本金、国庫補助金等特別積立金、その他の積立金、次期繰越活動増減差額である。

### 4. 1 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収受した寄附金の額

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)	基 本 金	3,000,000	(貸)	基本金財産取崩	3,000,000
-----	-------	-----------	-----	---------	-----------

(出典：齋藤力夫，中川健蔵（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) 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. 2 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ては、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：

<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

$$*減価償却費 400 \times 補助割合 50\% = 200 \quad \text{または} \quad 補助金額 1,000 \times 償却率 0.200 = 200$$

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×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 社会福祉法人特有の会計処理・勘定科目

2016年（平成28年）社会福祉法制度改革は第2節にて確認したが，その一項目として「財務規律の強化」がある。ここには①適正かつ公正な支出監理の確保，②いわゆる内部留保<sup>(30)</sup>の明確化，③社会福祉事業への計画的な再投資，が挙げられている。③社会福祉事業への計画的な再投資として，2016（平成28）年3月31日付改正社会福祉法第55条の2において，「社会福祉充実計画」を策定して所轄庁に承認申請すべきことが定められた<sup>(31)</sup>。

社会福祉充実計画とは，控除対象財産を超えて社会福祉充実残額が生じた法人が，将来の事業計画を明らかにするために作成するものであり，充実残額がない法人は計画の作成は不要である。また，充実残額の用途は，収益事業を除き，社会福祉法人が行うことができるすべての事業に活用可能である。すなわち，法人の自主性を踏まえた計画作成，状況に応じた柔軟な計画変更が可能あり，所轄庁は，法令に規定される要件に適合する場合には，計画を承認することとされている。

控除対象財産とは，再投下対象財産（社会福祉充実残額）を算定する際の「事業継続に必要な財産」であり，これにより定量的に算定可能な「枠」が設定されることになるものとされる。社会福祉法人の事業形態・財政状況は多様であり，このルールにより算定された額(枠)

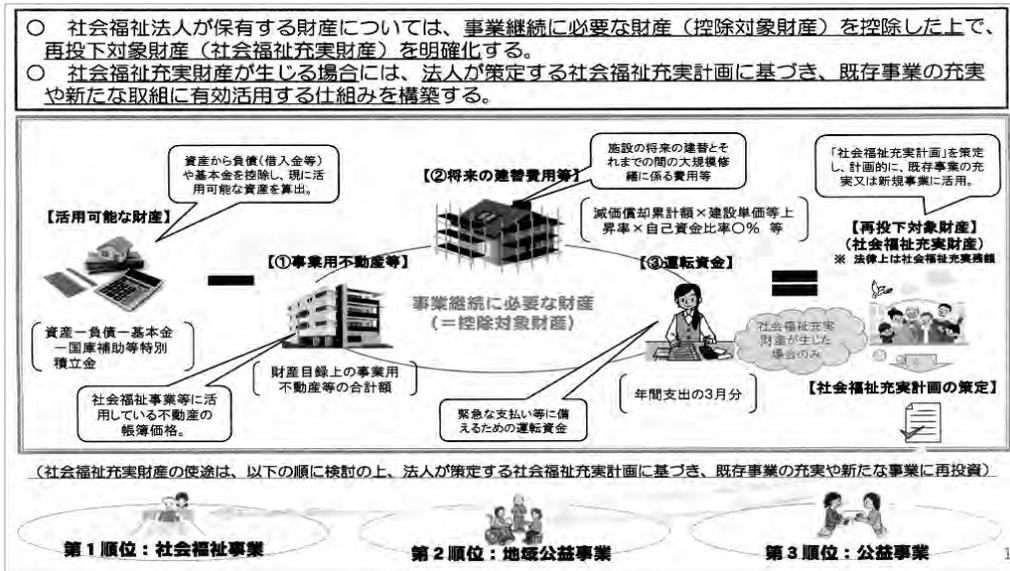
<sup>(30)</sup> この「いわゆる内部留保」の問題性は，「2011（平成23）年7月に社会福祉法人が黒字をため込んでいるという報道がなされ，同年12月の社会保障審議会介護給付費分科会においては，特別養護老人ホーム1施設当たり平均約3.1億円の内部留保（平成22年度決算ベース）があることが報告された。これを受けて，2012（平成24）年7月には財務省予算執行調査，2013（平成25）年10月には会計検査院による調査が行われた（厚生労働省2014a，11）。」点にある。

<sup>(31)</sup> 宮内忍，宮内眞木子2017，128。

と実際に法人が保有している財産額は異なる。

「社会福祉充実計画」は社会福祉法人制度として事業継続に必要な財産を算定するルールを定めるものであり、会計基準の枠組みとは別のルールであることから、例えば、法人が将来の備えのために計上した積立資産（積立金）であることをもって自動的に控除対象財産とはならない。なお、積立資産（積立金）計上はこれまでどおり可能である。

図表 7-13 再投資対象財産（社会福祉充実財産）の有効活用について

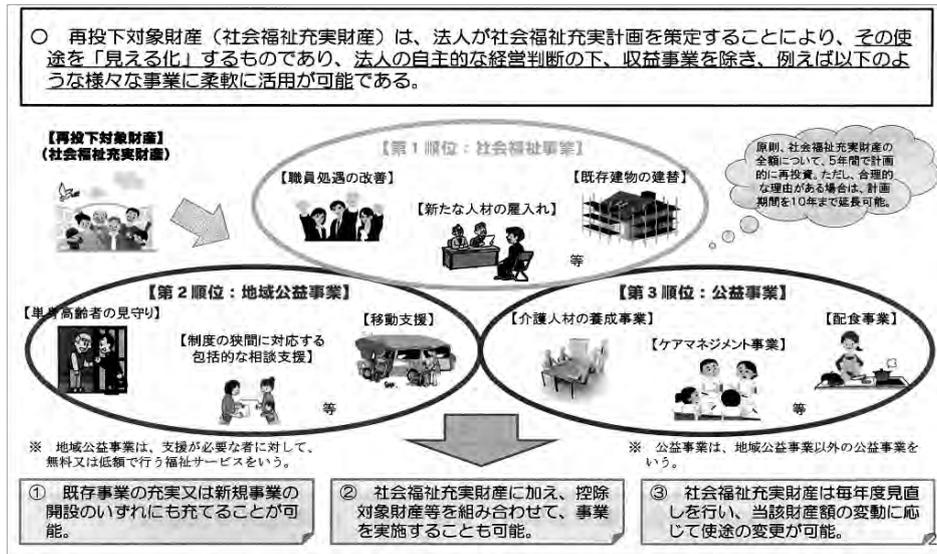


（出典：厚生労働省 2016b, 1）

社会充実計画に位置付けるべき事業は、第1順位、社会福祉事業または公益事業（社会福祉事業に類する小規模事業）、第2順位、地域公益事業（日常生活または社会生活上の支援を必要とする住民に対し、無料または低額な料金で、その需要に応じた福祉サービスを提供する事業）、第3順位、公益事業、の順にその実施について検討し、行う事業を記載する<sup>(32)</sup>。

<sup>(32)</sup> 厚生労働省 2016c, 社会福祉充実計画。

図表 7-14 再投資対象財産（社会福祉充実財産）の用途について



（出典：厚生労働省 2016b, 2）

社会福祉充実財産の算定式は次の通りである。

図表 7-15 社会福祉充実財産の算定式

$$\begin{aligned} \text{社会福祉充実財産} &= \text{④活用可能な財産} \\ &\quad - \text{控除対象財産①〔社会福祉法に基づく事業に活用している不動産等〕} \\ &\quad + \text{控除対象財産②〔再生産に必要な財産〕} \\ &\quad + \text{控除対象財産③〔必要な運転資金〕} \\ * \text{④活用可能な財産} &= \text{資産} - \text{負債} - \text{基本金} - \text{国庫補助金等特別積立金} \\ * \text{控除対象財産①} &= \text{財産目録により特定した事業対策不動産等に係る貸借対照} \\ \text{〔社会福祉法に基づく事業に活用している不動産等〕} &\quad \text{表価額の合計額〇円} \\ &\quad - \text{基本金} - \text{国庫補助金等特別積立金} - \text{対応負債} \\ * \text{控除対象財産②} &= \text{【将来の建替に必要な費用】} \\ \text{〔再生産に必要な財産〕} &\quad \text{（現在の建物に係る減価償却累計額〇円} \times \text{建設単価等上昇率〇.〇）} \\ &\quad \times \text{一般的な自己資金比率〇\%} \\ &\quad + \text{【建替までの間の大規模修繕に必要な費用】} \\ &\quad \text{（現在の建物に係る減価償却累計額〇円} \times \text{一般的な大規模修繕費用} \\ &\quad \text{割合20\%）} - \text{過去の修繕額〇円} \\ &\quad + \text{【設備・車両等の更新に必要な費用】} \\ &\quad \text{減価償却の対象となる固定資産（10万円以上）に係る減価償却累} \\ &\quad \text{計額の合計額} \\ * \text{控除対象財産③} &= \text{年間事業活動支出の3月分} \\ \text{〔必要な運転資金〕} & \end{aligned}$$

（出典：厚生労働省（2016b, 4）を参考に筆者作成）

なお、社会福祉充実計画を作成する必要があるのは、社会福祉充実残額がある場合のみであり、すべての社会福祉法人が対象となる。社会福祉充実計画の作成にあたっては、事業費

及び社会福祉充実残額について、公認会計士、税理士、監査法人、税理士法人の意見を聴かねばならない（社会福祉法第 55 条の 2 第 5 項）。地域公益事業を行う社会福祉充実計画の作成にあたっては、当該地域公益上及び事業区域における需要について、当該事業区域の住民その他の関係者の意見を聴かねばならない（社会福祉法第 55 条の 2 第 6 項）。

そして、社会福祉充実計画の作成後は、評議員会の承認を受けなければならない（社会福祉法第 55 条の 2 第 7 項）。なお、評議員会の承認を得る前に理事会の承認も得る必要がある。評議員会の決議により、社会福祉充実計画が評議員会で承認された後、社会福祉充実計画を所轄庁に届出と申請を同時に行わなければならない（社会福祉法第 55 条の 2 第 1 項）。

所轄庁は、承認の申請があった場合において、当該申請に係る社会福祉充実計画が、次に掲げる要件のいずれにも適合するものであると認めるときは、その承認をするものとする。また、所轄庁は、社会福祉法人に対し、社会福祉充実計画の作成及び円滑かつ確実な実施に関し必要な助言その他の支援を行うものとする（社会福祉法第 55 条の 2 第 8 項）。所轄庁は、承認の申請があった場合において、当該申請に係る社会福祉充実計画が、次に掲げる要件<sup>(33)</sup>のいずれにも適合するものであると認めるときは、その承認をするものとする（社会福祉法第 55 条の 2 第 9 項）。

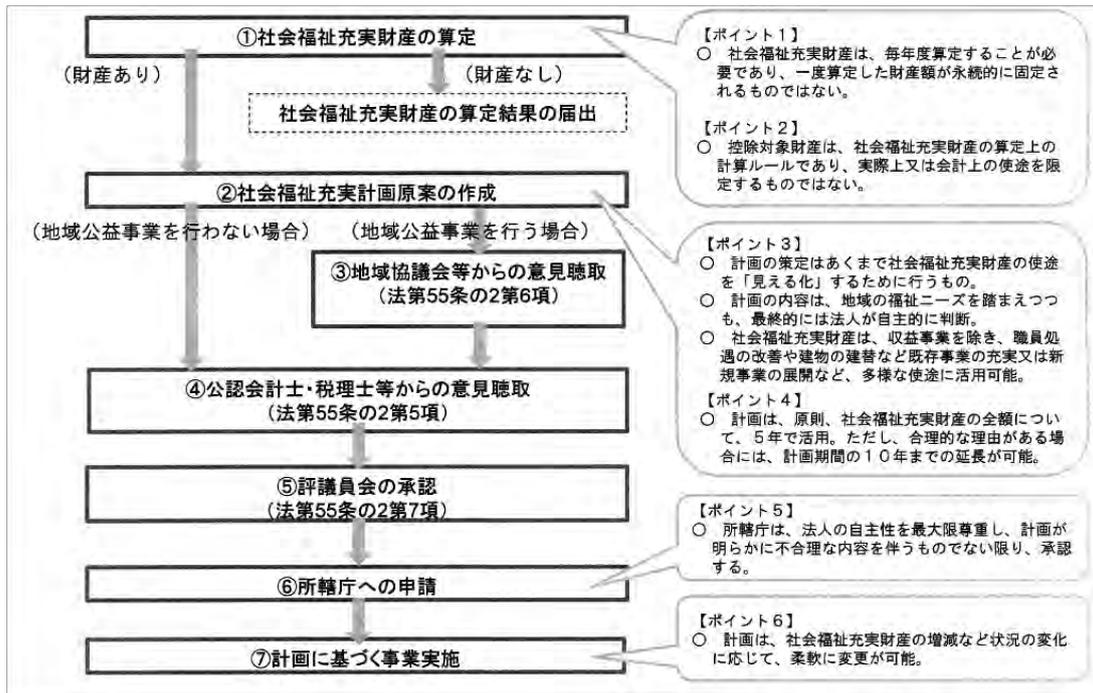
社会福祉充実計画は、①社会福祉充実計画を策定し、所轄庁にその承認を受けた場合、②社会福祉充実計画を変更し、所轄庁にその承認を受け、又は届出を行った場合、法人のホームページ等において、直近の社会福祉充実計画を公表することが求められている（社会福祉充実計画の承認等に係る事務処理基準 12(1)）。また、社会福祉充実計画に記載した社会福祉充実事業に係る実績については、毎年度、法人のホームページ等において、その公表に努めることとされている（社会福祉充実計画の承認等に係る事務処理基準 12(2)）。さらに、社会福祉充実計画は、法人において、計画の実施期間満了の日から 10 年間保存しておくこと、とされている（社会福祉充実計画の承認等に係る事務処理基準 12(3)）。

---

<sup>(33)</sup> 「次に掲げる要件」とは、以下の 4 点である。

- ① 社会福祉充実事業として記載されている社会福祉事業又は公益事業の規模及び内容が、社会福祉充実残額に照らして適切なものであること。
- ② 社会福祉充実事業として社会福祉事業が記載されている場合にあつては、その規模及び内容が、当該社会福祉事業に係る事業区域における需要及び供給の見通しに照らして適切なものであること。
- ③ 社会福祉充実事業として地域公益事業が記載されている場合にあつては、その規模及び内容が、当該地域公益事業に係る事業区域における需要に照らして適切なものであること。
- ④ その他厚生労働省令で定める要件に適合するものであること。（社会福祉法第 55 条の 2 第 9 項①～④）

図表 7-16 「社会福祉充実財産」の算定及び「社会福祉充実計画」のポイント



※ なお、各法人の事務処理を円滑にする観点から、今年度中に構築する予定の「社会福祉法人の財務諸表等電子開示システム」において、これらの計算を簡易に行うための入力シートを組み込む予定。 ※ 各種係数については、現時点では仮置きであり、別途行うこととしている調査研究事業の結果などを踏まえ、最終的に決定。

(出典：厚生労働省 2016b, 3)

## 6 現状把握をしたうえでの非営利組織体に対する複式簿記の役立ち

2000（平成 12）年には、介護保険法の成立等を受け、社会福祉の共通基盤制度の見直しとして、社会福祉基礎構造改革が行われ、社会福祉法人制度についても幅広い見直しが行われた。高齢者介護の分野における措置制度から契約制度への変更、サービスの普遍化という劇的な変化は、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を社会福祉法人により強く求めることとなった。

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および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<sup>(34)</sup>。

これらの改革の背景には、2011（平成 23）年 7 月に社会福祉法人が黒字のため込んでいるとの報道がなされ、同年 12 月の社会保障審議会介護給付費分科会において特別養護老人

<sup>(34)</sup> 厚生労働省 2014a, 5-6。

ホーム1施設当たりの内部留保（「その他の積立金」「次期繰越活動収支差額」）は約3.1億円（平成22年決算ベース）と報告された。これを受けて2012（平成24）年7月には財務省予算執行調査、2013（平成25）年10月には会計検査院による検査が実施された。

さらに、規制改革会議では、社会福祉法人が補助金と税制優遇を受けていながら財務諸表の公表がなされていないことが指摘され、規制改革実施計画（2013（平成25）年6月14日閣議決定）において、①2014（平成26）年度分の財務諸表の公表指導と状況調査および②2013（平成25）年度分以降の財務諸表について、すべての法人における公表が提言された。

また、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ットィング<sup>(35)</sup>」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、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。

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（2014（平成26）年6月24日閣議決定）が閣議決定された。また、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。

また、2016（平成28）年の社会福祉法人改正に伴い、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。

---

<sup>(35)</sup> 「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）

図表 7-17 閲覧対象書類および財務諸表の公表

	改正前		改正後		公益財団法人		規則改革 実施計画
	横置き ・閲覧	公表	横置き ・閲覧	公表	横置き ・閲覧	公 告・ 公表	公表
事業報告書	○	—	○	—	○	—	—
財産目録	○	—	○	—	○	—	—
貸借対照表	○	○ (通知)	○	○	○	○	○ (通知で措置済)
収支計算書（事業活動計算書・資金収支計算書）	○	○ (通知)	○	○	○	○	○ (通知で措置済)
監事の意見を記録した書類	○	—	○	—	○	—	—
現状報告書（役員名簿，補助金，社会貢献活動に係る支出額，役員の親族等との取引状況を含む。）	—	○ (通知)	○	○	○	—	○
定款	—	—	○ (*)	○ (*)	○	—	—
役員報酬基準	—	—	○	○	○	○	—
事業計画書	—	—	○	—	○	—	—

(\*) 現状報告書に記載

(出典：厚生労働省 2016a)

これらの経緯は、社会福祉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、すなわち簿記処理がベースである。この点は企業会計の要素を取り入れた財務諸表を作成し会計監査を実施することによって、より透明性の高い社会福祉法人の経営状況を公開するという目的に貢献していると考えられる。

#### 【参考文献】

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。

[https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi\\_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/dl/03-01.pdf](https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/dl/03-01.pdf)

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，厚生省，1998年6月17日。

<https://www.mhlw.go.jp/www1/houdou/1006/list.html>

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）」，厚生省，1999年4月15日。

[https://www.mhlw.go.jp/www1/houdou/1104/h0415-2\\_16.html](https://www.mhlw.go.jp/www1/houdou/1104/h0415-2_16.html)

厚生省（2000）「社会福祉の増進のための者会福祉事業法等の一部を改正する等の法律の概要」，厚生省，2000年6月。

[https://www.mhlw.go.jp/www1/topics/sfukushi/tp0307-1\\_16.html](https://www.mhlw.go.jp/www1/topics/sfukushi/tp0307-1_16.html)

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，2011年7月27日。

[https://www.mhlw.go.jp/topics/2012/03/dl/tp0314-01\\_51.pdf](https://www.mhlw.go.jp/topics/2012/03/dl/tp0314-01_51.pdf)

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」，「社会福祉法人会計基準の概要」，社会福祉法人会計基準，厚生労働省。

[https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi\\_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/03.html](https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/03.html)

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，2014年7月4日。

<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12201000-Shakaiengokyokushougaihokenfukushibu-Kikakuka/0000050215.pdf>

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，2014年9月4日。

[https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12601000-Seisakutoukatsukan-Sanjikanshit-su\\_Shakaihoshoutantou/0000056679.pdf](https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12601000-Seisakutoukatsukan-Sanjikanshit-su_Shakaihoshoutantou/0000056679.pdf)

厚生労働省（2016a）「社会福祉法人制度改革について」

<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12000000-Shakaiengokyoku-Shakai/000155170.pdf>

厚生労働省（2016b）「「控除対象財産」について」，第5回社会福祉法人の財務規律の向上に係る検討会資料1」，第5回社会福祉法人の財務規律の向上に係る検討会，厚生労働省，2016年10月21日。

<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12201000-Shakaiengokyokushougaihokenfukushibu-Kikakuka/0000140713.pdf>

厚生労働省（2016c）「「社会福祉充実計画」について」，「第5回社会福祉法人の財政規律の向上に係る検討会資料2」，第5回社会福祉法人の財務規律の向上に係る検討会，厚生労働省，2016年10月21日。

<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12201000-Shakaiengokyokushougaihokenfukushibu-Kikakuka/0000140714.pdf>

厚生労働省（2017）『平成29年度版厚生労働白書資料編』厚生労働省，2017年10月24日。

<https://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kousei/17-2/dl/all.pdf>

厚生労働省（2018）「社会福祉法」，昭和 26 年法律第 45 号，施行日平成 29 年 4 月 1 日，最終更新 平成 30 年 6 月 8 日公布（平成 30 年法律第 44 号）改正

[https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=326AC0000000045](https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=326AC0000000045)

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，2019 年 3 月 29 日。<https://www.mhlw.go.jp/content/12000000/000498839.pdf>

厚生労働省（2019b）『平成 30 年度版厚生労働白書資料編』厚生労働省，2019 年 7 月 9 日。<https://www.mhlw.go.jp/wp/hakusyo/kousei/18/dl/all.pdf>

厚生労働省（2019c）「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，厚生労働省 HP。

[https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi\\_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/dl/03-01.pdf](https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/dl/03-01.pdf)

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，2018 年 6 月 15 日。

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，第 147 回国会（通常），2000 年 6 月 7 日。

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）」，厚生労働省 HP，1998 年 6 月 17 日。

<https://www.mhlw.go.jp/www1/houdou/1006/h0617-1.html>

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，2016 年 6 月 15 日。

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』，第一法規株式会社，2012 年 5 月 15 日。

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，2019 年 8 月 31 日。

有限責任監査法人トーマツパブリックセクター&ヘルスケアインダストリーグループ編

（2012）『やさしくわかる社会福祉法人の新しい会計基準』，中央経済社，2012 年 1 月 20 日。

#### 【参考資料】

厚生労働省「社会福祉法人会計基準」，厚生労働省。

[https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi\\_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/03.html](https://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hukushi_kaigo/seikatsuhogo/shakai-fukushi-houjin-seido/03.html)

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, 2014年11月27日。

[https://www8.cao.go.jp/kisei-aikaku/kaigi/meeting/2013/committee2/131127/item1-1\\_1.pdf](https://www8.cao.go.jp/kisei-aikaku/kaigi/meeting/2013/committee2/131127/item1-1_1.pdf)

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, 2014年11月18日。

<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12201000-Shakaiengokyokushougaihokenfukushib>

厚生労働省「社会福祉充実計画の承認等に係る事務処理基準」, 「社会福祉法第55条の2の規定に基づく社会福祉充実計画の承認等について」, 雇児発0124第1号, 社援発0124第1号, 老発0124第1号, 厚生労働省雇用均等・児童家庭局長, 厚生労働省社会・援護局長, 厚生労働省老健局長連名通知, 2017年1月24日。

<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12000000-Shakaiengokyoku-Shakai/000153855.pdf>

#### 【補足資料】社会福祉事業の内容

第一種社会福祉事業
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 生活保護法に規定する救護施設, 更生施設</li> <li>・ 生計困難者を無料または低額な料金で入所させて生活の扶助を行う施設</li> <li>・ 生計困難者に対して助葬を行う事業</li> <li>・ 児童福祉法に規定する乳児院, 母子生活支援施設, 児童養護施設, 障害児入所施設, 児童心理治療施設, 児童自立支援施設</li> <li>・ 老人福祉法に規定する養護老人ホーム, 特別養護老人ホーム, 軽費老人ホーム</li> <li>・ 障害者総合支援法に規定する障害者支援施設</li> <li>・ 売春防止法に規定する婦人保護施設</li> <li>・ 授産施設</li> <li>・ 生計困難者に無利子または低利で資金を融通する事業</li> <li>・ 共同募金を行う事業</li> </ul>
第二種社会福祉事業
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 生計困難者に対して日常生活必需品・金銭を与える事業</li> <li>・ 生計困難者生活相談事業</li> <li>・ 生活困窮者自立支援法に規定する認定生活困窮者就労訓練事業</li> <li>・ 児童福祉法に規定する障害児通所支援事業, 障害児相談支援事業, 児童自立生活援助事業, 放課後児童健全育成事業, 子育て短期支援事業, 乳児家庭全戸訪問事業, 養育支援訪問事業, 地域子育て支援拠点事業, 一時預かり事業, 小規模住居型児童養育事業, 小規模保育事業, 病児保育事業, 子育て援助活動支援事業</li> <li>・ 児童福祉法に規定する助産施設, 保育所, 児童厚生施設, 児童家庭支援センター</li> <li>・ 児童福祉増進相談事業（利用者支援事業など）</li> <li>・ 就学前の子どもに関する教育, 保育等の総合的な提供の推進に関する法律に規定する幼保連携型認定こども園</li> <li>・ 母子及び父子並びに寡婦福祉法に規定する母子家庭日常生活支援事業, 父子家庭日常生活支援事業, 寡婦日常生活支援事業</li> <li>・ 母子及び父子並びに寡婦福祉法に規定する母子・父子福祉施設</li> </ul>

- ・ 老人福祉法に規定する老人居宅介護等事業，老人デイサービス事業，老人短期入所事業，小規模多機能型居宅介護事業，認知症対応型老人共同生活援助事業，複合型サービス福祉事業
- ・ 老人福祉法に規定する老人デイサービスセンター（日帰り介護施設），老人短期入所施設，老人福祉センター，老人介護支援センター
- ・ 障害者総合支援法に規定する障害福祉サービス事業，一般相談支援事業，特定相談支援事業，移動支援事業，地域活動支援センター，福祉ホーム
- ・ 身体障害者福祉法に規定する身体障害者生活訓練等事業，手話通訳事業又は介助犬訓練事業若しくは聴導犬訓練事業
- ・ 身体障害者福祉法に規定する身体障害者福祉センター，補装具製作施設，盲導犬訓練施設，視聴覚障害者情報提供施設
- ・ 身体障害者更生相談事業
- ・ 知的障害者更生相談事業
- ・ 生計困難者に無料または低額な料金で簡易住宅を貸し付け，または宿泊所等を利用させる事業
- ・ 生計困難者に無料または低額な料金で診療を行う事業
- ・ 生計困難者に無料または低額な費用で介護老人保健施設を利用させる事業
- ・ 隣保事業 ・ 福祉サービス利用援助事業
- ・ 各社会福祉事業に関する連絡
- ・ 各社会福祉事業に関する助成

（出典：厚生労働省 2017，195）



## 第8章 医療法人の簿記

### — 公的医療保険の観点より —

船津丸 仁（公認会計士）

#### 1 医療法人の概要

医療法人とは、医療法第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。同第7条で、非営利性の順守が求められている。

#### 医療法

第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

第7条 第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<sup>(1)</sup>の許可を与えないことができる。

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。

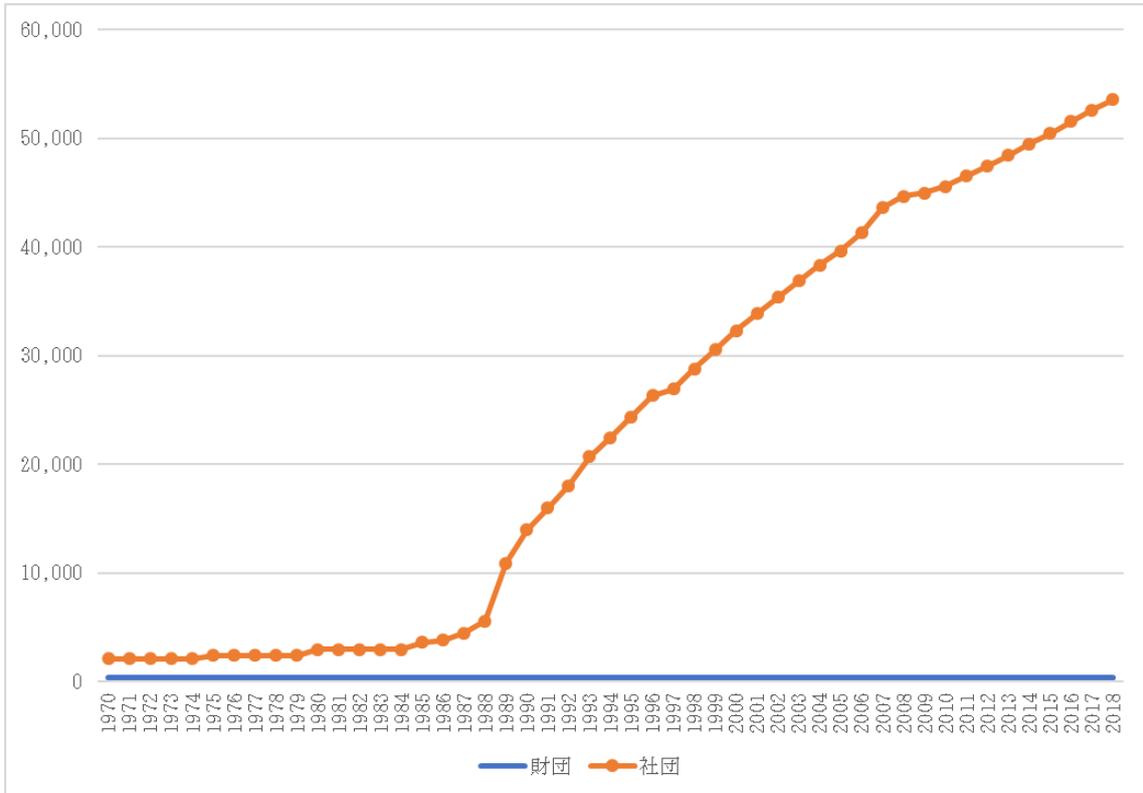
社団形態とは、出資者が存在し、その出資によって設立する形態である。この形態は、「複数人で活動する際に、契約等を適時適切に行うために、1つの法人格として活動したい」場合に、当該複数名が1つの法人として設立されるものであることから、社団法人の性質の特徴は「人の集まり」ということになる。

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%）、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8-1）。

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8-2）。

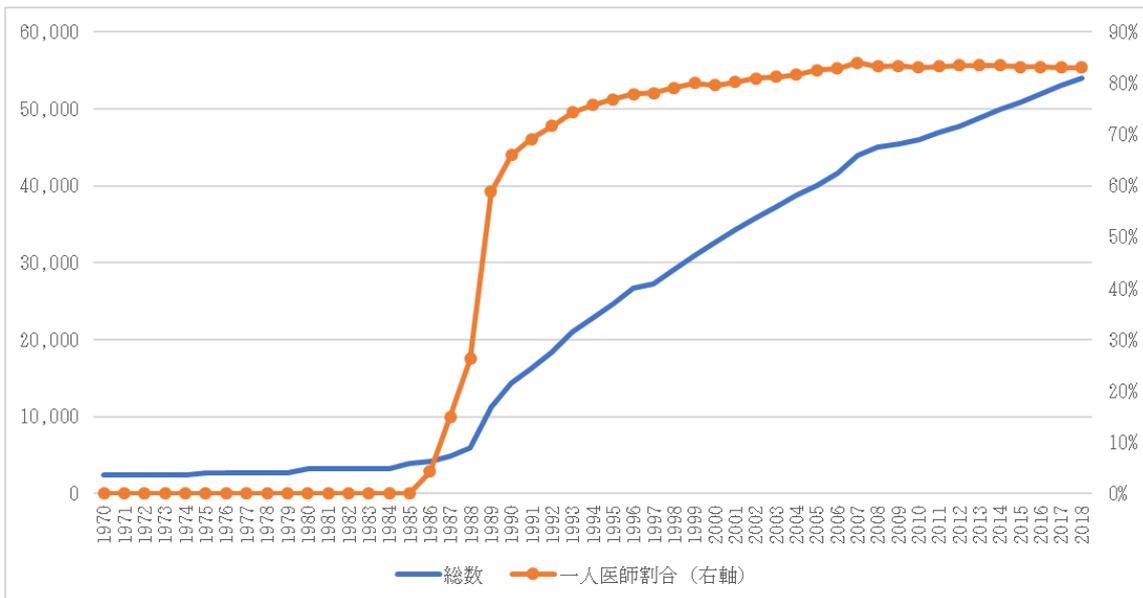
<sup>(1)</sup> 病院の開設許可に関する規定。

図表 8-1 医療法人数の推移（設立形態ごと）



(出典：厚生労働省（2018a）1頁を参考に筆者作成)

図表 8-2 医療法人数の推移



(出典：厚生労働省（2018a）1頁を参考に筆者作成)

## 2 歴史的経緯

### 2. 1 会計基準導入までの経緯

#### 2. 1. 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 8-3）。

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 8-4）。

図表 8-3 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：有限責任監査法人トーマツ（2017a）10 頁に筆者加筆）

図表 8-4 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	0	540	0	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%
その他	759	9%	3,754	4%	190	0%
個人	201	2%	41,748	41%	54034	79%
	8,389	100%	101,860	100%	68,756	100%

（出典：厚生労働省（2018b）1 頁を参考に筆者作成）

## 2. 1. 2 医療法人と会計基準（従来）

上述（2.1.1）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. 1. 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8-5）。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 8-5 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：有限責任監査法人トーマツ（2017a）11頁を参考に筆者作成）

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」（有限責任監査法人トーマツ（2017b）34頁）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<sup>(2)</sup>には強制適用となった（医療法51条2項）。

### 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。

<sup>(2)</sup> 「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人。

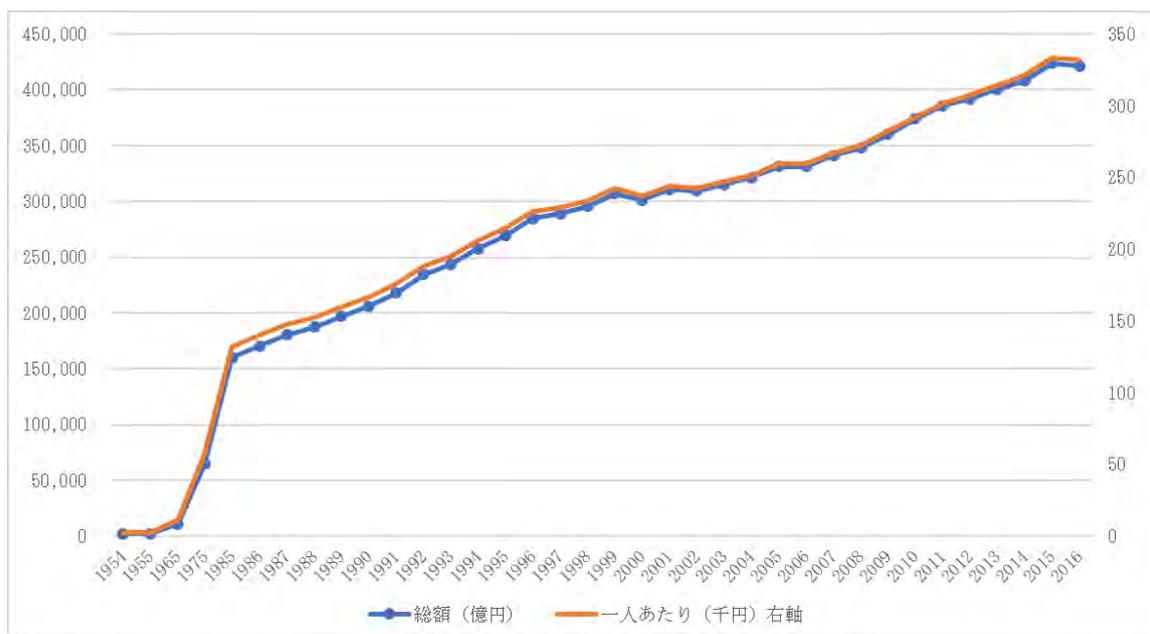
## 2. 2 複式簿記を導入する理由

### 2. 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 8-6）。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」（有限責任監査法人トーマツ（2017a）5 頁）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 8-6 医療費の推移



（出典：厚生労働省（2018c）1 頁を参考に筆者作成）

### 2. 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」（有限責任監査法人トーマツ（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。

### 3 現状把握

#### 3. 1 医療法人の会計

##### 3. 1. 1 関連基準

医療法人の関連基準としては、「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」がある。医療法人会計基準の総則において，会計原則が規定されており，企業会計原則との同異は図表 8-7 の通りである。

図表 8-7 会計原則の比較

	企業会計原則	医療法人会計基準
真実性	○	○
正規の簿記	○	○
資本取引・損益取引区分	○	
明瞭性	○	○
継続性	○	○
保守主義	○	
単一性	○	

(出典：「企業会計原則」及び「医療法人会計基準」から筆者作成)

両者で相違する「資本取引・損益取引区分」，「保守主義」並びに「単一性」について，その理由は以下の様に考えられる。

まず，「資本取引・損益取引区分」についてであるが，2006（平成 18）年 6 月から後述する「持分あり」社団の設立が認められなくなり，基準設定時（2016（平成 28）年）には「資本」という概念が存在しなかったためである。

つぎに，「保守主義」についてであるが，保守的な会計処理は費用増加をもたらし，それは国の医療費の増加につながる。医療費の抑制が求められる昨今においては，現実にかかった分だけを費用として計上することが求められ，企業会計の様に費用を多めに計上することが，医療法人では認められにくいという現実がある。つまり，現金主義による費用の額が，その後の保険金の基準となるためである。

さいごに，「単一性」についてであるが，医療法人が図表 8-5 の通り様々な施設を運営しており，それぞれの会計基準で会計帳簿が作成されているため，実務上，単一性を求めることができなかつたためと考えられる。

### 3. 1. 2 報告書の全体像

医療法において求められる報告書は、図表 8-8 の通りである。

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）に限定したためであるが、医療法の立法根拠も同様であると考えられる。

図表 8-8 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 <sup>(3)</sup>		一定規模 <sup>(4)</sup>	
		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	○	○	○		

（出典：有限責任監査法人トーマツ（2017b）88 頁を参考に筆者作成）

### 3. 1. 3 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 8-9 の通りである。

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、下記の通りである。

<sup>(3)</sup> 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。

<sup>(4)</sup> 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。

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」（有限責任監査法人トーマツ（2017b）36頁。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」（有限責任監査法人トーマツ（2017b）36頁。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。

図表 8-9 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：有限責任監査法人トーマツ（2017b）36頁）

#### 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通りとなる。

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
		当期純利益	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

#### ②-1 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通りとなる。

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 繰越利益積立金 2,000 持分払戻差額積立金 <sup>(5)</sup> 1,000	現金預金 8,000
6,000	出資金 5,000 繰越利益積立金 1,000	現金預金 6,000
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

## ②-2 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通りとなる。

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)
1,000	基金 <sup>(6)</sup> 1,000 繰越利益積立金 1,000	現金預金 1,000 代替基金 <sup>(7)</sup> 1,000

## ②-3 「持分払戻し」及び「基金の返還」の相違点

上記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」(石井孝宜・五十嵐邦彦 (2017) 311 頁) 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 頁) が存在したことである。

## 3. 2 名目勘定の役立ち及び提言

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 8-10 の通りである (図表 8-10 に分類できないものが合計で, 2 兆 1,999 億円ある)。

<sup>(5)</sup> 「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)。

<sup>(6)</sup> 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。

<sup>(7)</sup> 同額を繰越利益積立金から代替基金へ振替える。

この様に、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 8-10 (A)）及び市町村（図表 8-10 (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ができる。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が、これ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。

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。

図表 8-10 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頁を参考に筆者作成）

【参考文献】

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-seisaku-jouhou-10800000-Iseikyoku/0000213091.pdf>（20180330）。

厚生労働省（2018b）医療施設動態調査，[https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryos/d/m18/d1/is1803\\_01.pdf](https://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/iryos/d/m18/d1/is1803_01.pdf)（20180330）。

厚生労働省 (2018c) 「平成 29 年度 医療費の動向」について, <https://www.mhlw.go.jp/to-ukei/saikin/hw/k-iryohi/16/dl/kekka.pdf> (20180330) 。

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。

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

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](https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/proceedings/material/zaiseia301009/01.pdf)  
(20180330)。



## 第9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 外郭団体の概要

外郭団体の定義は一樣ではない。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、4/1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、統制す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9-1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樣ではないものの、外郭団体の定義・法人形態をまとめたものが図表9-2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 9-1 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 9-2 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、行政庁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、本章はそのなかでも、「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。そもそも本章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るから、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制度などである。

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、都道府県や事項 50 万人以上の政令指定都市に限られる(宮脇・蛭子 2009, 8-9)。

日本で一時期、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(朝日監査法人ハ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移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当初の最新見積りの甘さ、⑥経営のチェック機構がないことが指摘されている(朝日監査法人ハブリックセクター部編 1998, 126-127)。

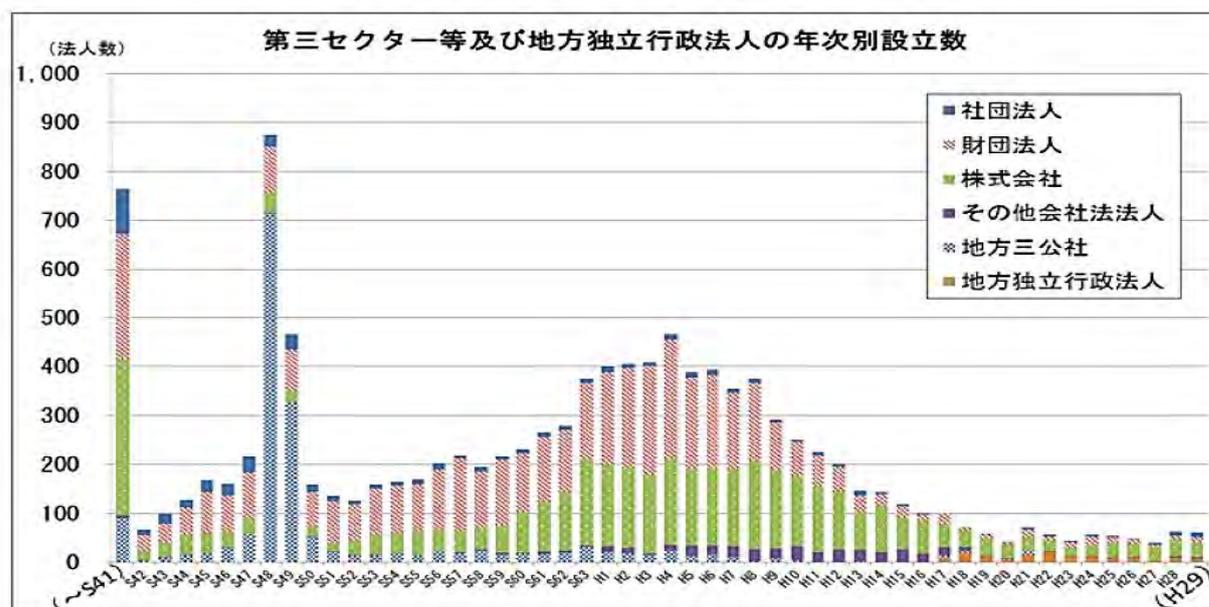
本節は、以上の地方三公社のこれまでの状況を踏まえ、現在の第三セクター等及び地方独立

行政法人の年次別設立数(図表 9-3), 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 9-4), 第三セクター等の経営状況(図表 9-5), 第三セクター等改革進債の概要(図表 9-6)などを取り上げ, 地方三公社の現状を把握する。

まず図表 9-3 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。当該データをみるかぎり, 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ってよいだろう。

2018(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)。

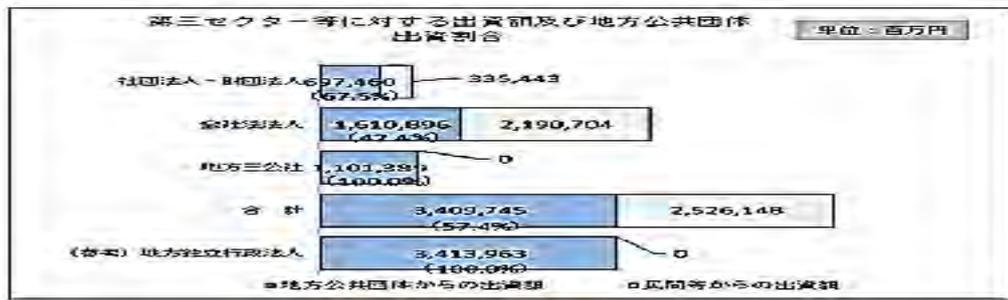
図表 9-3 第三セクター等及び地方独立行政法人の年次別設立数



(出典：総務省 2018a, 1)

図表9-4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6,975億円, 会社法法人については42.4%の1兆6,109億円, 地方三公社については, 100%の1兆1,014億円となっている(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 9-4 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 9-5 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 9-5 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		(2) 純資産の状況	
(単位: 億円)			
区分	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%	▲482
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

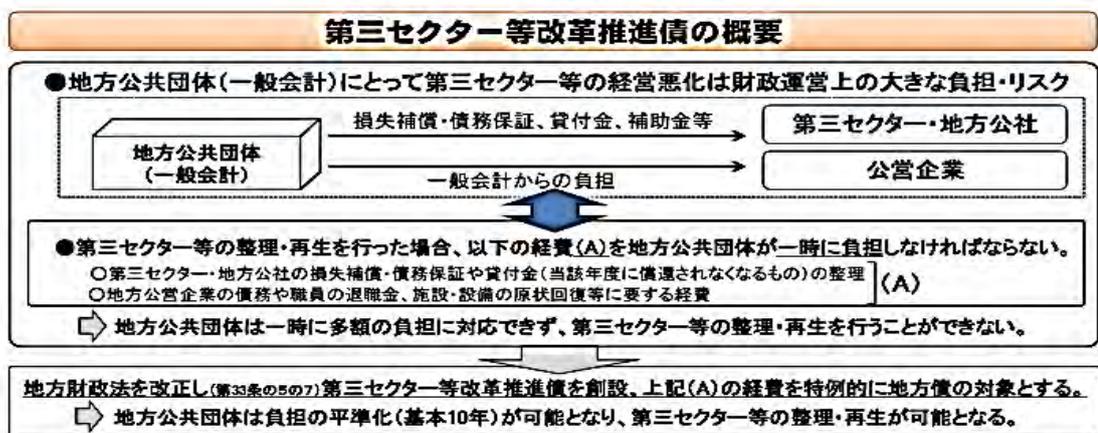
(単位: 億円)			
区分	法人数	構成比	金額
第三セクター	5,358		57,698
(資産超過)	5,158	96.3%	58,652
(債務超過)	200	3.7%	▲953
社団法人・財団法人	2,938		25,186
(資産超過)	2,819	96.4%	25,304
(債務超過)	119	4.0%	▲117
会社法法人	2,420		32,512
(資産超過)	2,239	92.5%	33,248
(債務超過)	181	7.5%	▲836
地方三公社	764		20,575
(資産超過)	725	94.9%	21,270
(債務超過)	39	5.1%	▲695
地方住宅供給公社	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」(公益企業課)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 9-6 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 9-6 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)。地方自治体は、まず使うお金の用途を先に決めて、それに基づいて借金をすることになる。使うお金のうちどの程度まで借金できるかは総務省が決定している。すなわちここでいう充当率 100%というものは、経費のすべてを借金で良いということになる。つまり、単年度で第三セクターでかかったお金を地方自治体が十年間で分割して負担して良いということになる。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。

図表 9-6 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	306	3	68	5	126	0	0	1	414	0	0	35	1,434
公社	0	0	17	1,126	8	158	28	1,807	37	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	3,126
計	12	384	31	1,583	23	622	38	1,824	52	4,822	6	616	7	547	5	128	314	10,828

(出典:総務省 2018f, 6)

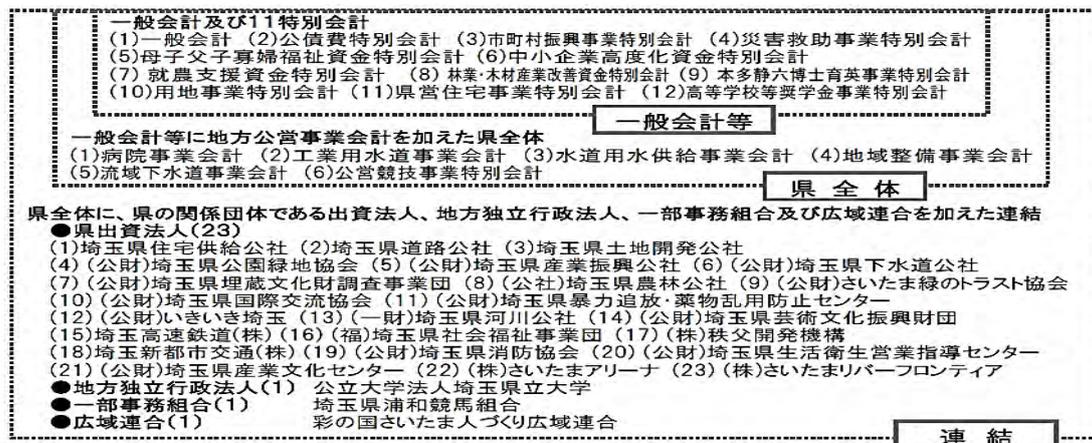
なお、総務省(2018f)「第三セクター改革等先進事例集(平成29年度版)」の目次をみれば、「第2章抜本的改革を含む経営健全化を行った事例」として、様々な事例が取り上げられている。地方住宅供給公社では「公社のあり方見直しによる解散—滋賀県住宅供給公社(滋賀県)—」,「地方三公社の同時廃止—山口県住宅供給公社・山口県道路公社・山口県土地開発公社(山口県)—」などがある。地方道路公社では「有料道路の無料化による解散—香川県道路公社(香川県)—」などがある。土地開発公社においては「公共用地先行取得の県直営化による解散—群馬県土地開発公社(群馬県)—」,「公共用地先行取得の県直営化による解散—新潟県土地開発公社(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 地方外郭団体における複式簿記の役立ち

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、地方外郭団体における複式簿記の役立ちを検討していく。そのため本節末には、埼玉県の「平成29年度(公表平成31年3月)」の一般会計等の貸借対照表(図表9-8)、埼玉県の「平成29年度(公表平成31年3月)」の一般会計等の行政コスト計算書(図表9-9)、埼玉県住宅供給公社の「平成31年度予定貸借対照表」(図表9-10)、埼玉県住宅供給公社の「平成31年予定損益計算書」(図表9-11)を補足資料として掲記している。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9-7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、県全体に、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9-7の連結対象範囲内の県出資法人(1)～(3)のとおりである。

図表9-7 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)

よって埼玉県 の貸借対照表の「投資及び出資金」は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(図表 9-8～図表 9-11 を参照)。

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 9-7 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、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ろう。

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 9-6 は、第三セクター等改革推進債の概要であり、図表 9-6 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)、ここでいう充当率 100%・償還 10 年以内とは、単年度で第三セクターでかかったお金を地方自治体が十年間で分割して負担して良いということになるのであるから、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る。

また図表 9-10、図表 9-11 は埼玉県住宅供給公社の埼玉県住宅供給公社の「平成 31 年度予定貸借対照表」および埼玉県住宅供給公社の「平成 31 年予定損益計算書」である。ここでの「予定貸借対照表」の日付が「平成 32 年 3 月 31 日」となっているように、地方自治体(埼玉県)は収支予算を組んでいるが、三公社は貸借対照表と損益計算書の形式で予算を組むことになる。地方自治体と異なり、議決は必要ないため、参考資料として提出するのみである。こ

のようなことから、地方三公社には、発生主義を導入する上で、複式簿記を使った管理が必要となるのである。

図表 9-8 埼玉県の「平成 29 年度(公表平成 31 年 3 月)」の一般会計等の貸借対照表

**一般会計等の財務書類4表**

**貸借対照表**

(平成30年3月31日現在)

(単位:百万円)

科目	金額	科目	金額
<b>【資産の部】</b>		<b>【負債の部】</b>	
固定資産	5,121,039	固定負債	4,815,717 ※
有形固定資産	3,799,843	地方債	4,412,573
事業用資産	1,219,037	長期未払金	17,910
土地	816,713	退職手当引当金	376,632
立木竹	14,609	損失補償等引当金	8,603
建物	969,205	その他	0
建物減価償却累計額	△ 587,725	流動負債	288,492
工作物	40,586	1年内償還予定地方債	237,856
工作物減価償却累計額	△ 37,126	未払金	1,729
船舶	0	未払費用	0
船舶減価償却累計額	0	前受金	0
浮標等	0	前受収益	0
浮標等減価償却累計額	0	賞与等引当金	37,266
航空機	2,690	預り金	11,641
航空機減価償却累計額	△ 2,690	その他	0
その他	184	<b>負債合計</b>	<b>5,104,210 ※</b>
その他減価償却累計額	△ 29	<b>【純資産の部】</b>	
建設仮勘定	2,620	固定資産等形成分	5,195,531
インフラ資産	2,570,154	余剰分(不足分)	△ 5,076,331
土地	470,904		
建物	84,439		
建物減価償却累計額	△ 45,399		
工作物	4,334,311		
工作物減価償却累計額	△ 2,488,191		
その他	0		
その他減価償却累計額	0		
建設仮勘定	214,090		
物品	39,724		
物品減価償却累計額	△ 29,072		
無形固定資産	389		
ソフトウェア	111		
その他	278		
投資その他の資産	1,320,807		
投資及び出資金	371,454		
有価証券	289		
出資金	188,360		
その他	182,805		
投資損失引当金	△ 60,795		
長期延滞債権	10,334		
長期貸付金	66,663		
基金	935,902		
減価基金	806,646		
その他	129,256		
その他	0		
徴収不能引当金	△ 2,751		
流動資産	102,372		
現金預金	21,215		
未収金	6,696		
短期貸付金	12,098		
基金	62,394		
財政調整基金	12,169		
減価基金	50,225		
棚卸資産	0		
その他	0		
徴収不能引当金	△ 31		
<b>資産合計</b>	<b>5,223,410 ※</b>	<b>純資産合計</b>	<b>119,200</b>
		<b>負債及び純資産合計</b>	<b>5,223,410</b>

※ 下位項目との金額差は、単位未満の四捨五入によるものです。

(出典：埼玉県 2019, 11)

図表 9-9 埼玉県の「平成 29 年度(公表平成 31 年 3 月)」の一般会計等の行政コスト計算書

## 行政コスト計算書

自 平成29年4月1日

至 平成30年3月31日

(単位:百万円)

科目	金額
経常費用	1,552,322
業務費用	897,255 ※
人件費	517,841
職員給与費	472,581
賞与等引当金繰入額	37,266
退職手当引当金繰入額	-
その他	7,994
物件費等	218,008
物件費	96,724
維持補修費	22,389
減価償却費	98,809
その他	86
その他の業務費用	161,407
支払利息	45,503
徴収不能引当金繰入額	-
その他	115,904
移転費用	655,067 ※
補助金等	611,848
社会保障給付	33,779
他会計への繰出金	1,568
その他	7,871
経常収益	77,370
使用料及び手数料	36,327
その他	41,043
純経常行政コスト	△ 1,474,952
臨時損失	4,032
災害復旧事業費	264
資産除売却損	724
投資損失引当金繰入額	-
損失補償等引当金繰入額	-
その他	3,044
臨時利益	2,065 ※
資産売却益	1,110
その他	956
純行政コスト	△ 1,476,919

※ 下位項目との金額差は、単位未満の四捨五入によるものです。

(出典：埼玉県 2019, 12)

図表 9-10 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 金	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	[ 資 本 の 部 合 計 ]	16,438,048
そ の 他 固 定 資 産	2,635,200	負 債 の 部 及 び 資 本 の 部 合 計	24,214,037
資 産 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 9-11 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 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」)

## 【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」2019.05.19参照,  
[http://www.city.setagaya.lg.jp/kurashi/107/157/732/734/d00022935\\_d/fil/22935\\_5.pdf](http://www.city.setagaya.lg.jp/kurashi/107/157/732/734/d00022935_d/fil/22935_5.pdf)。
- 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」2019.05.19参照,  
<http://www.saijk.or.jp/about/pdf/teikan.pdf>。
- 埼玉県(2019)「平成29年度埼玉県の財務諸表」2019.05.19参照,  
<https://www.pref.saitama.lg.jp/a0103/documents/29kouhyou1.pdf>。
- 埼玉県住宅供給公社(1971)「埼玉県住宅供給公社会計規定」2019.05.19参照,  
<http://www.saijk.or.jp/nyusatu/manual/1-4.pdf>。
- 埼玉県住宅供給公社(2019)「埼玉県住宅供給公社役員名簿」2019.05.19参照,  
[http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H31\\_yakuin.pdf](http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H31_yakuin.pdf)。
- 埼玉県住宅供給公社(2018a)「平成29年度業務報告書」2019.05.19参照,  
[http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H29\\_gyomu.pdf](http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H29_gyomu.pdf)。
- 埼玉県住宅供給公社(2018b)「平成29年度決算報告書」2019.05.19参照,  
[http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H29\\_kessan.pdf](http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H29_kessan.pdf)。
- 埼玉県住宅供給公社(2018c)「平成29年度監査報告書」2019.05.19参照,  
[http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H29\\_kansa.pdf](http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H29_kansa.pdf)。
- 埼玉県住宅供給公社(2018d)「平成31年度事業計画」2019.05.19参照,  
[http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H31\\_jigyo.pdf](http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H31_jigyo.pdf)。
- 埼玉県住宅供給公社(2018e)「平成31年度資金計画」2019.05.19参照,  
[http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H31\\_shikin.pdf](http://www.saijk.or.jp/about/pdf/H31_shikin.pdf)。
- 埼玉県住宅供給公社(2018f)「中期経営計画」2019.05.19参照,  
<http://www.saijk.or.jp/about/pdf/keikaku2017.pdf>。
- 埼玉県道路公社(1972(最終改正 2019))「埼玉県道路公社定款」2019.05.19参照,  
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/kousyateikan.pdf>。

埼玉県道路公社(2018a)「収支状況及び償還状況」2019.05.19 参照,  
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/index-2.html>。

埼玉県道路公社(2018b)「財務諸表/事業計画書」2019.05.19 参照,  
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/jigyokeikaku.pdf>。

埼玉県道路公社(2018c)「財務諸表/貸借対照表」2019.05.19 参照,  
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/taishakutaishou.pdf>。

埼玉県道路公社(2018d)「財務諸表/損益計算書」2019.05.19 参照,  
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/sonekikeisan.pdf>。

埼玉県道路公社(2018e)「財務諸表/財産目録」2019.05.19 参照,  
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/zaisanmokuroku.pdf>。

埼玉県道路公社(2018f)「財務諸表/キャッシュフロー計算書」2019.05.19 参照,  
<http://www.tollroad-saitama.or.jp/profile/img/cash%20flow.pdf>。

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」2019.05.19 参照,  
<https://www.sld.or.jp/img/pdf/taro-teikan.pdf>。

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」2019.05.19 参照,  
[https://www.sld.or.jp/img/pdf/30\\_jigyokeikaku.pdf](https://www.sld.or.jp/img/pdf/30_jigyokeikaku.pdf)。

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」2019.05.19 参照,  
[https://www.sld.or.jp/img/pdf/30\\_zaisanmokuroku.pdf](https://www.sld.or.jp/img/pdf/30_zaisanmokuroku.pdf)。

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」2019.05.19 参照,  
[https://www.sld.or.jp/img/pdf/29\\_a.pdf](https://www.sld.or.jp/img/pdf/29_a.pdf)。

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」2019.05.19 参照,  
[https://www.sld.or.jp/img/pdf/29\\_b.pdf](https://www.sld.or.jp/img/pdf/29_b.pdf)。

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」  
2019.05.19 参照, [https://www.sld.or.jp/img/pdf/29\\_c.pdf](https://www.sld.or.jp/img/pdf/29_c.pdf)。

埼玉県土地開発公社(2018e)「重要な会計方針」2019.05.19 参照,  
[https://www.sld.or.jp/img/pdf/29\\_d.pdf](https://www.sld.or.jp/img/pdf/29_d.pdf)。

埼玉県土地開発公社(2018f)「独立監査人の監査報告書」2019.05.19 参照,  
[https://www.sld.or.jp/img/pdf/29\\_e.pdf](https://www.sld.or.jp/img/pdf/29_e.pdf)。

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)」2019.05.19参照, [http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000593750.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000593750.pdf)。

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」  
2019.05.19 参照, [http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000593751.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000593751.pdf)。

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り組み/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)」

2019. 05. 19 参照, [http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000593752.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000593752.pdf)。

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」2019. 05. 19 参照, [http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/c-zaisei/kouei/02zaisei06\\_03000041.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/kouei/02zaisei06_03000041.html) (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」2019. 05. 19 参照, [http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/c-zaisei/kouei/02zaisei06\\_03000041.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/kouei/02zaisei06_03000041.html) (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)」2019. 05. 19 参照, [http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000476259.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000476259.pdf)。

総務省(2019)「第三セクター改革等先進事例集(平成30年度版)」2019. 05. 19 参照, [http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000612903.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000612903.pdf)。

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」2019. 05. 19 参照, [http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=347AC0000000066](http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=347AC0000000066)。

電子政府の総合(1965(最終改正 2013))「地方住宅供給公社法」2019. 05. 19 参照, [http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=340AC0000000124](http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=340AC0000000124)。

電子政府の総合(1970(最終改正 2013))「地方道路公社法」2019. 05. 19 参照, [http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=345AC0000000082&openerCode=1](http://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=345AC0000000082&openerCode=1)。

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」2019. 05. 19 参照, [https://www1.g-reiki.net/city.hanno/reiki\\_honbun/e310RG00000586.html](https://www1.g-reiki.net/city.hanno/reiki_honbun/e310RG00000586.html)。

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」2019. 05. 19 参照, <https://as-hanno.s3.amazonaws.com/at/1081582496882.pdf>。

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10章 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—

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「統一した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、「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）。

#### 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、「統一した基準による地方公会計の整備促進について」という文書を通じた。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「統一した基準」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、「統一した基準」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、「統一した基準」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)。

なお、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。一般公衆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。たとえば、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。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)。

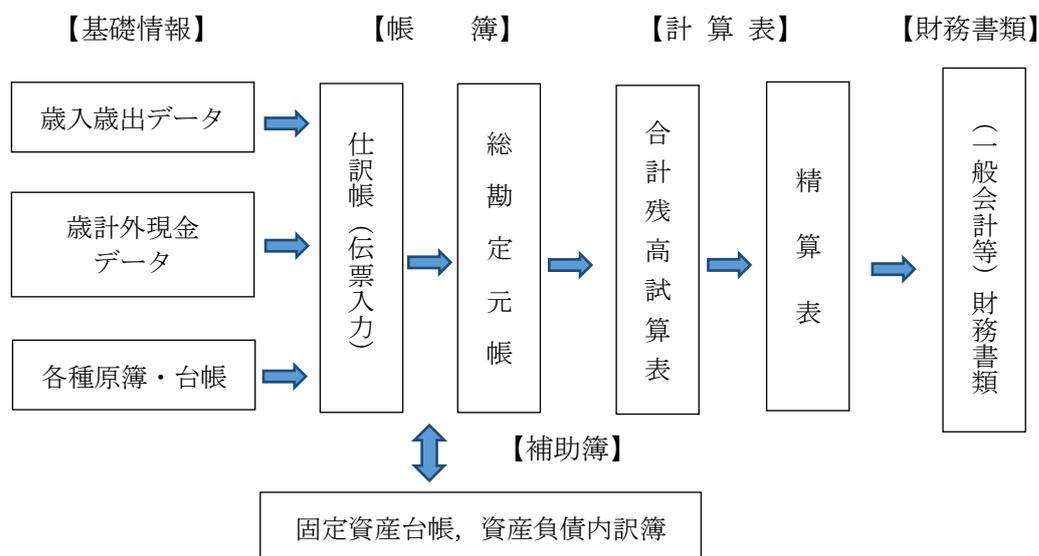
①帳簿体系を維持し、貸借対照表と固定資産台帳を相互に照合することで検証が可能となり、より正確な財務書類の作成に寄与すること

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」では、「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 10 - 1 のとおりである。

図表 10 - 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。

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。

### 3. 2 具体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

(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）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)			(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50購入し、ただちに納品され、3月31日に、消耗品の購入代金のうち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	50	(貸)	未払金	50
	(費用)			(負債)	

⑥ー 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)	

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<sup>(1)</sup>（たとえば、固

<sup>(1)</sup> 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・振替えする「整理仕訳」が必要となることもある。

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。現金の流出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)			(負債)	

⑨：決算整理 賞与等引当金の引当て

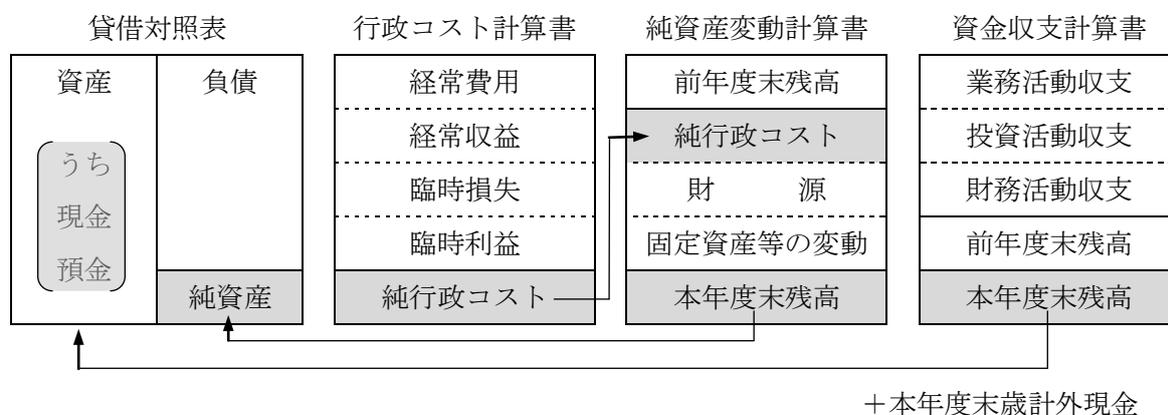
(借)	賞与等引当費	200	(貸)	賞与等引当金	200
	(費用)			(負債)	

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 10 - 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。

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 10 - 4 ~ 7 参照)。

なお、作成された財務4表の相互関係は、図表 10 - 3 のようになる。

図表 10 - 3 財務4表の相互関係



(出典：総務省 2015a, 1-5)

図表10-2 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	3.14.	500	
		3.31.	20	
	3.3.	450	3.28.	20
財政調整基金		賞与等引当金		
3.27.	50	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	3.31.	200
退職手当引当費			
3.31.	250		

【純資産変動計算書関係】

税 収 等		国 県 等 補 助 金	
	2.3.	3.6.	100
	500		

【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

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「税金等」（財源）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<sup>(2)</sup>。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 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ると考えられる。たとえば、「地方公会計マニュアル」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いつてよい。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、平成29年度までの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1,695団体（94.8%）であり、作成中の団体は93団体（5.2%）となっている（総務省 2019, 1）。

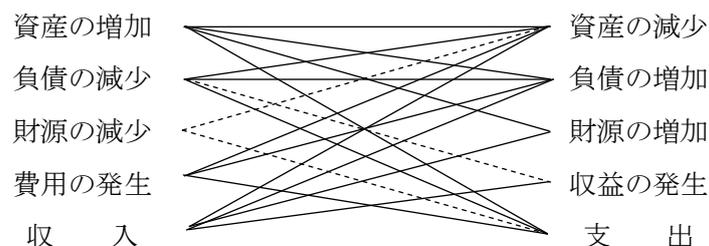
「地方公会計マニュアル」による財務書類の作成は、基本的に、企業会計と同様の「誘導法」的な処理であるが、4つの財務書類をすべて元帳記録から作成しようとする点で、企業会計における複式簿記よりも進化している部分も存在するといえる。ただし、「歳入歳出データ」から複式仕訳を作成する方法として「期末一括仕訳」による処理を採用した場合、誘導法の利点であるはずの、適時に財務書類を作成することが困難になると考えられる。適時に財務書類を作成し、それを分析・解釈することにより、次年度の予算編成等に会計情報を活用することができると考えられるため、「日々仕訳」による記帳を可能にするシステム構築

---

<sup>(2)</sup> 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。

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・純資産）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種類のフロー勘定で、損益計算（より正確には、行政コストがどれほど補償されているかの計算）と収支計算が行われており、1種類のストック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、「税金等」と「国県等補助金」）の金額からは分かりえない<sup>(3)</sup>。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が設定され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

<sup>(3)</sup> 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）。

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】

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。

杉山学・鈴木豊（2002）『非営利組織体の会計』中央経済社。

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（2019）「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）」。

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（2018）『スタートアップ会計学 第2版』（第14章 所収）同文館出版。

図表 10 - 4 設例に基づく貸借対照表

貸借対照表			
(令和×年 3 月 31 日現在)			
(単位：百万円)			
科 目	金 額	科 目	金 額
<b>【資産の部】</b>		<b>【負債の部】</b>	
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	—
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	—	<b>【純資産の部】</b>	
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10-5 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10-6 設例に基づく純資産変動計算書

純資産変動計算書

自 令和〇年〇月〇日

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 10 - 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
<b>【業務活動収支】</b>	
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
税金等収入	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
<b>【投資活動収支】</b>	
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
<b>【財務活動収支】</b>	
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 11 章 宗教法人と簿記 — 統一的処理基準策定の試み —

中野貴元（全国経理教育協会）

### 1 はじめに

公益財団法人公益法人協会の統計情報によれば、わが国における非営利法人の中で、最もその数が多いのが宗教法人である（公益財団法人公益法人協会 2019 年 5 月 25 日閲覧）。この統計情報において、医療法人が 53,408 法人、特定非営利活動法人が 51,014 法人、一般財団法人もしくは一般社団法人が 47,600 法人などの法人数が挙げられる中で、宗教法人は 181,810 法人と群を抜いて多い。

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したのは 1939（昭和 14）年の「宗教団体法」まで俟たなければならない。

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<sup>①</sup>を受けており（阪本 2005, 73）、神社神道は宗教団体法においてもその適用外であった。

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。

翻って、宗教法人法には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ものの、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定は存在しない。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

---

<sup>①</sup>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。

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 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、また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」を公表し、宗教法人全体あるいは宗教独自の統一的な会計基準の策定をしようとする試みが行われている。

そこで、本稿は、かかる宗教法人の簿記・会計について法制度と基準の内容を概観しつつ、歴史的変遷及び現状を踏まえ、簿記の果たす役割を考察する<sup>②</sup>。

## 2 宗教団体法と簿記

### 2. 1 宗教団体法と会計規定

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 度出されていずれも否決されたことは先述の通りであるが、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一条において「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ている。第二条では「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、第三条で「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」として、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されている。

宗教団体法における会計規定は、上記第三条及び第六条のそれぞれにおいて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他、法人である宗教団体が保有する宗教団体の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、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（第九条）、宝物や重要動産の処分や担保に供する行為や借入・保証を行う場合には事前に地方長官の認可を得ること（第十条）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。

---

<sup>②</sup> 本稿の作成に当たって埼玉縣神社廳の武田淳事務局長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。

## 2. 2 石井（1935）「寺院會計について」

宗教団体法で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（1935a）及び石井（1935b）である。

石井は「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つて其財務の記録、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<sup>④</sup>の或る寺院起伏するに及んで之を見且つ聞く」（石井 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 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 1935a, 133）たと述べている。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 1935a, 134）。この中で（一）は明治五年の教部省達第十二号「仏器什物一切帳簿へ記載シ其ノ寺院へ備置ヘキ件」及び明治六年太政官布告第八九号「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 1935a, 134）。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五年教部省達第十二号と明治六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（1935b）は寺院に対して備えるべき帳簿及び決算書について下記の通り提案し、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

<sup>④</sup> 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。

しかし一般的には主要簿は日記帳、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（1935b）は全く異なる帳簿体系を示し、彼の云う主要簿、補助簿、別簿なるものがいかなる定義であるのかについて石井自身明らかにしていない。

### 3 宗教法人法と簿記

#### 3. 1 宗教法人法と会計規定

1945（昭和 20）年の終戦を受け宗教団体会法は廃止され、「宗教法人令」（昭和二十年十二月二十八日勅令第七百十九号）が公布された。

宗教法人令の公布当初は第一条でその適用範囲を「神道教派、仏教宗派及基督教其ノ他ノ宗教ノ教団並ニ寺院及教会（修道会等ヲ含ム以下同ジ）ハ本令ニ依リ之ヲ法人ト為スコトヲ得」として当初神社神道が含まれていなかったが、翌 1946（昭和 21）年に「宗教法人令改正ニ関スル件」が公布され「宗教法人令及附属法規別紙ノ通改正相成神宮、神社ハ右法令ノ適用ヲ受クルコトト相成タルニ付右御了知相成度 尚右改正勅令附則ニ依リ神宮、本例施行ノ際現ニ地方長官ノ保管ニ係ル神社明細帳ニ記載セラレタル神社及別格官幣社靖国神社ハ之ヲ宗教法人令ニ依ル法人ト看做サレ」として神社神道もこの改正により宗教法人の枠内へと入った。

そして、1951（昭和 26）年に「宗教法人法」（昭和二十六年法律第二百二十六号）が公布される。宗教法人法では対象となる宗教法人を下記の通り定義している。

第二条 この法律において「宗教団体」とは、宗教の教義をひろめ、儀式行事を行い、及び信者を教化育成することを主たる目的とする左に掲げる団体をいう。

- 一 礼拝の施設を備える神社、寺院、教会、修道院その他これらに類する団体
- 二 前号に掲げる団体を包括する教派、宗派、教団、教会、修道会、司教区その他これらに類する団体

そして宗教法人法は上記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

第二十五条はその後 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 2018, 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<sup>④</sup>を行わない場合であって、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 2018, 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<sup>⑤</sup>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 2018, 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 2018, 52）と述べている。

### 3. 2 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項で述べた通りである。また、貸借対照表は任意作成

---

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 2018, 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 2018, 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 2018, 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。

⑤ 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 2018, 52）。

とされ、これらをまとめると下記の通りとなる。

図表 11-1 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 千万円以内の法人	財産目録
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)

宗教法人において会計責任を負うのが代表役員及び責任役員である。宗教法人法の第十八条において「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十八条第三項に「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 2018, 34）、その決議は宗教法人法第十九条において「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。

また文化庁（2018）<sup>6)</sup>は「宗教法人の管理運営上の諸問題」として「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 2018, 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。

文化庁（2018）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 2018, 95-96）と収支計算書（文化庁 2018, 75-76）についてその様式を示している。

<sup>6)</sup> 当該冊子は宗教行政を管轄する文化庁宗務課が、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実施している「宗教法人実務研修会」において、2018（平成 30）年度の研修資料として作成・配布されたものである。

図表 11-2 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 <sup>2</sup>	120,000,000		
	2 建 物			50,000,000	
	(1) 境内建物		45,000,000		
	※①□□ 外 1 棟	300 m <sup>2</sup>	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 <sup>2</sup>	23,000,000		
	2 建 物			36,000,000	
	(1) 境内建物		25,500,000		
	※①□□ 外 1 棟	120 m <sup>2</sup>	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	1 借入金			42,000,000	〇〇銀行
	(1) 〇〇借入金		42,000,000		
債	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(2018, 95-96)より筆者一部改変)

資産の部は「特別財産」、「基本財産」、「普通財産」の3区分となっている。

特別財産とは、文化庁(2018)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2018, 84)。

特に宝物に関しては拝礼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2018, 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(第十二条の八)な他、その処分に当たっては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(第二十三条)こととされる。

基本財産とは「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)、普通財産とは「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(第五十二条)。

図表11-2の財産目録の様式例において宝物は金額欄が”-”表示されているが、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）としている。

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、従って貨幣価値により評価を行うことに馴染まない。貨幣的価値で表現され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、物的数量によって表現される財産目録であればこそ記載が可能である。宗教法人法で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。これは宗教法人において企業会計の資本金のような拘束性がなく、奉納、寄進、事業収入に対して資源提供者から使途が特定されたとしても、それは先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。

図表 11-3 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 (2018, 76-77) より筆者一部改変)

収支計算書の様式は図表 11-3 の通り、予算決算比較方式となっている。文化庁（2018）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。したがって、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 2018, 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いている。

収支決算は事業計画を数値化した予算に対して、代表役員が一年間の宗教法人の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 2018, 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<sup>7)</sup>（文化庁 2018, 71-74）。またこれらの科目例は一般会計についてのもものと注が附されている（文化庁 2018, 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。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 2018, 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、宗教法人法によって求められている決算書の様式とその内容を示したが、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 2018, 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 2018, 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 2018,

<sup>7)</sup> 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。

135-136)。

宗教法人法に示された決算書については、先述の通り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二十五条第三項において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（2018）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 2018, 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<sup>⑧</sup>。

また、宗教法人法第二十四条第四項により、宗教法人は毎会計年度終了後四月以内に決算書等を所轄庁<sup>⑨</sup>に提出しなければならない。

### 3. 3 宗教法人法と会計帳簿

文化庁（2018）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 2018, 78-94）。

文化庁による宗教法人実務担当者研修会向けに作成された赤田・貝塚（2018）では図表 11-4 のような簿記一巡の手続きを説明している。

---

<sup>⑧</sup> 文化庁（2018）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 2018, 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 2018, 56）。

<sup>⑨</sup> 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（宗教法人法第五条）。

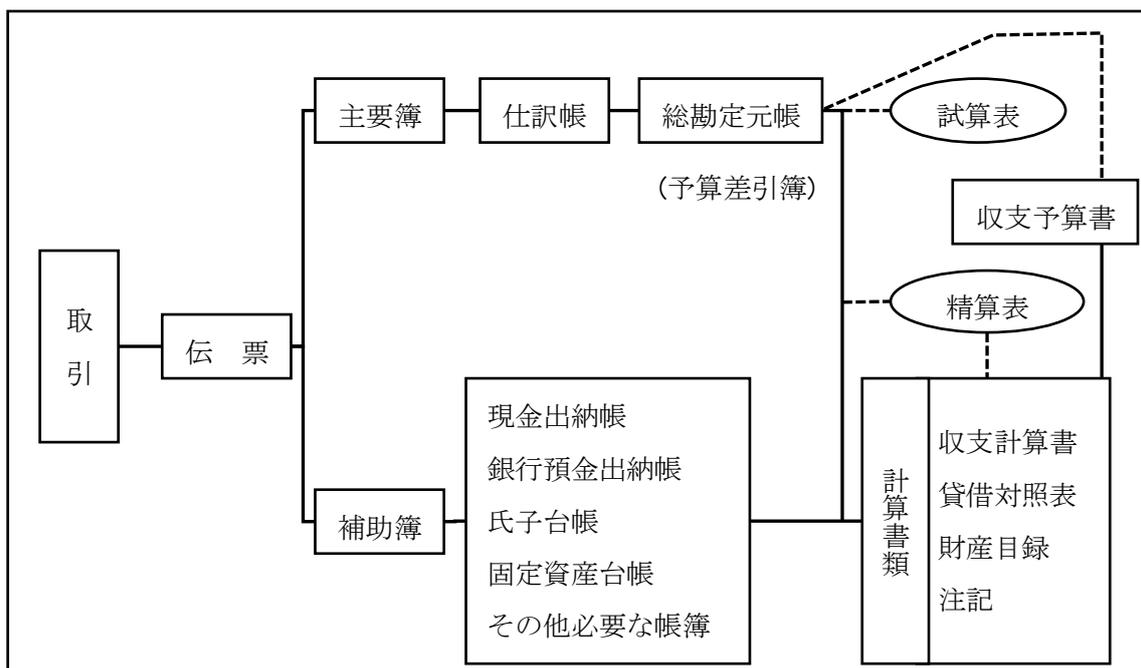
図表 11-4 赤田・貝塚 (2018) における簿記一巡の手続き

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 2018, 11)

また、東京都神社廳及び埼玉縣神社廳の顧問会計士を務める治田 (2017) は図表 11-5 のような簿記一巡の手続きを例示している。

図表 11-5 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 (2018) 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) の方は、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、もっと言えば複式簿記により記録・計算が行われることを意味するのであろうか。

複式簿記について、太田（1970）は次のように定義している。即ち、「金銭ばかりでなくすべての財貨を貨幣額で計算するとともに、財産や資本の変動を記録するほか、損益発生の原因や理由をも詳細に記録する。これらは勘定という形に分類され、一定の法則にしたがって、組織的に記録計算される・・・（中略）・・・すべての金額が2重に記録されることから、複式簿記といわれる」（太田 1970, 17）。

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 2018, 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、財産目録における実在勘定の増減（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、先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文化庁は求めている（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行おうとした場合、総勘定元帳には存在するが、収支計算書には存在しない名目勘定が存在すると同時に（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、そもそも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、実在勘定や正味財産の増減に対し、収支計算書の勘定が名目勘定としてその説明する役割を果たさないこととなる。

#### 【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 >				< 決 算 書 に 記 載 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)	儀式・行事費	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>			<決算書に記載なし>	

#### 4 公認会計士協会による宗教法人会計の「基準案」及び「指針」と簿記

##### 4. 1 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。以下、その内容をみていきたい。

##### 4. 1. 1 「基準案」の目的

「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ようにし、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」と述べている。

これに対し「2 宗教法人会計基準の目的」を「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、このよう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」とし、「3 基礎的前提」として(1)公器性と(2)永續性を挙げている。

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。

##### 4. 1. 2 「基準案」の一般原則

「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, 毎期継続して適用し, 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。

上記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は世紀の簿記の原則, ③は明瞭性の原則, ④は継続性の原則に相当する。そもそも本来の宗教活動において損益取引の発生しない宗教法人会計であるので, 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。

#### 4. 1. 3 「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。

図表 11-6 「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)

図表 11-6 の資金収支計算書であるが、まず「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」（基準案Ⅱ 2 (1)）とされ、宗教法人法における資金の範囲と同じである。

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が示されている（「記載要領案」Ⅱ5）。

図表 11-7 「基準案」の貸借対照表  
貸借対照表

（令和 年 月 日現在）

<b>資産の部</b>		<b>負債の部</b>	
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	×××	<b>基金の部</b>	
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）

次に貸借対照表をみてみたい。まず配列法であるが「記載要領案」において「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。

固定資産は「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。

宗教法人法ではほとんど言及されなかった資産の評価や期間配分についても「基準案」は言及している。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挙されている（「基準案」Ⅱ3(2)）。負債についても、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について規定されている（「基準案」Ⅱ3(3)）。

さらに、宗教法人法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」とし、「基本金」と「剰余金」に区分する。基本金は設立当時に宗教法人規則によって定められた額である「指定基本金」、寄付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基本金に組み入れられた額である「組入基本金」からなるという。そして基本金以外の正味資産の増加額をもって剰余金としている。宗教法人法では示されなかった寄附財源の拘束性を「基準案」では示している。

資産の評価や費用配分、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、先述した宗教法人法における財産目録と収支計算書のように、複式簿記を想定した場合「基準案」においても両者は連携しない。そこで「基準案」は資金剰余金に基幹的な資金調整項目を加減して剰余金（不足金）を算出して期間対応を行うための「資金剰余金計算書」を計算書として要請しており、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す（図表 11-8）。



3. 三方を新たに三基購入し、45,000円を現金で支払った。

(借)	宗教活動支出	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>	

また「基準案」では、計算書類の信頼性担保の為、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)）。

#### 4. 2 宗教法人会計の指針

2001（平成13）年、日本公認会計士協会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、先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。以下、その内容をみていきたい。

##### 4. 2. 1 「指針」の目的

「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」と述べている。

すなわち、「指針」は主に宗教法人の宗教活動に関する計算書類作成のための指針であり、公益事業等の事業について、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。

##### 4. 2. 2 「指針」の一般原則

「指針」は「第2 一般原則」で「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項目について「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ている。これについて田中他（2018）は宗教法人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正規の簿記の原則が受け入れにくいケースがあることを指摘している（田中他 2018, 40）。

#### 4. 2. 3 「指針」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たが、「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」を計算書類としている。

収支計算書は文化庁（2018）の様式と似た形式の様式 1-1 と、「経常収支」と「経常外収支」に区分する「基準案」の資金収支計算書を踏襲した形の様式 1-2 の2つの様式が示されている。

図表 11-9 「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 11-10 「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については例示がない。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、やはり固定制配列法により配列され、固定資産と流動資産を区分しない様式 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づ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）。

資産評価の問題については、宝物等は第一に評価可能な資産については評価額、第二に評価が困難な資産については備忘価額、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、宗教法人法と同じ立場を取っている（「指針」—解説— 7）。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のぞましいとしている点でこちらも宗教法人法と同じである（「指針」—解説— 8）。

減価償却については「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宗教法人の選択に委ねている（「指針」—解説— 9）。

この他、「基準案」にあった「基金」はなくなり、宗教法人法と同様、「指針」では資産と負債の差額概念である正味財産の形式となっている。

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」—解説— 4）。

図表 11-11 「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 11-12 「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）

「ストック式」においても「フロー式」においても、正味財産増減計算書に関する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としての対応関係となる。また、一部取引は「一取引二仕訳」の形式となる。

## 5 まとめに代えて

以上、宗教法人における会計及び簿記についてその変遷と現状を紹介・分析した。最後に、今後の課題としての宗教法人会計における複式簿記の役立ちについて若干の考察を行う。

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。

神社、寺院、教会等の宗教施設に対する参拝行為は基本的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」の幅は広く、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。こうした少額寄付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（2018）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は望めない点が、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、適切な費用配分を行うことにより、宗教法人の持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、複式簿記によって組織的に帳簿間での記録が行われ、そこから誘導される決算書が互いに連携することで適切な法人管理に資するであろう。この点を詳細に考察するのが最終報告に向けた課題となる。

さらに、本稿では扱わなかった日本キリスト教連合会による「キリスト教会会計基準」や神社本廳による「財務規程」といった各宗教独自の会計管理に関する諸規定についても研究を進めたい。

### 【参考文献】

- 赤田貴志・貝塚浩史（2018）『宗教法人の会計・税務』文化庁。  
洗健（1997）「宗教法人法の沿革」『宗教法』第16号，1-10頁。  
石井久三郎（1935a）「寺院會計について」『會計』第36巻第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巻第3号，121-135頁。  
太田哲三（1970）『簿記の研究 三訂版』旺文社。  
阪本是丸（2005）『近代の神社神道』弘文堂。  
神社本廳編（2013）『神社本廳規程類集 平成二十五年版』神社新報社。  
高橋選哉（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。

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』、  
税務経理協会。

日本キリスト教連合会（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。

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（2018）『宗教法人実務研修会資料（平成三十年度版）』文化庁。

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 2 部

## 非営利組織体における簿記の現状

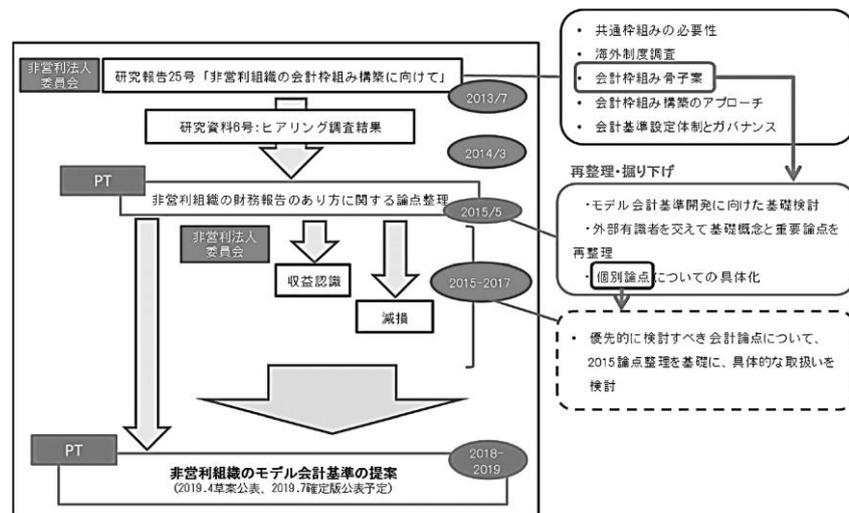
# 第1章 非営利組織会計検討プロジェクトにおける簿記

青木孝暢（白鷗大学）

## 1 非営利組織会計検討プロジェクトの進捗

日本公認会計士協会は、2013（平成25）年7月に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）で、非営利組織の会計枠組みを提唱した。その後、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、研究報告第25号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）を取りまとめた。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公開草案「非営利組織における財務報告の検討」（以下、「公開草案」とする）に取りまとめている。公開草案は、財務報告の基礎となる概念である「財務報告の基礎概念」（以下、「基礎概念」とする）と、非営利組織において財務諸表を作成するためのルールを定めた「モデル会計基準」（以下、「モデル基準」とする）を附属している。

図表 1-1 プロジェクトの経緯



（出典：「公開草案」第1章, 5, 図表2を引用）

「公開草案」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、「公開草案」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。そこで、本章では、「公開草案」で提案された財務報告の在り方を概観したのち、営利組織で行われる簿記処理とは異なる「公開草案」に特有の処理を指摘することを目的とする。

## 2 非営利組織会計基準の現状と課題

従来、社会福祉法人、医療法人、学校法人など様々な非営利組織は、福祉、医療、教育といった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<sup>(1)</sup>、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、行政からの補助が少なくなったことなどにより、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（「公開草案」第1章, 1）。

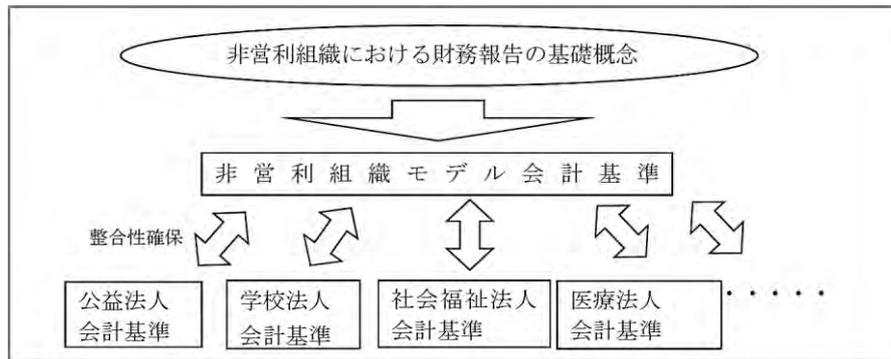
これまで、非営利組織の会計基準は法人形態ごとにその所轄官庁により設定されており、会計処理や表示方法が異なることから、同種の事業を営む法人形態別の財務諸表を横断的に理解することが困難であった。また、会計基準の設定においては、所轄官庁の利便性が重視され、一般の情報利用者のニーズに応えることに主眼が置かれていなかった。そのため、異なる法人形態の非営利組織が同種の事業を営み、かつ民間からの資源調達が重要となっている現代社会においては、法人形態別の財務諸表を横断的に理解することができ、また一般の情報利用者のニーズに応えることのできる会計の枠組みを構築する必要がある（「公開草案」第1章, 2）。

「公開草案」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、現行実務との整合性を保ちながら、非営利組織におけるモデル会計基準を開発することにより、漸次的な変化を進めていく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（「公開草案」第1章, 4）。

---

<sup>(1)</sup> 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)）。

図表 1-2 非営利組織の各会計基準とモデル会計基準の関係



(出典：「公開草案」第1章, 4, 図表1を引用)

### 3 非営利組織における財務報告の在り方

#### 3. 1 報告組織

「公開草案」は、民間非営利組織を対象に財務報告の検討を行っている（「公開草案」第3章, 3, (1)）。「論点整理」によると、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」と定義される（「論点整理」1.5）。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。「公開草案」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（「公開草案」第3章, 4, (3)）。なお、「公開草案」では、組織単体の財務報告について検討しており、組織集団や非営利組織が営む特定の事業は、検討対象としていない（「公開草案」第3章, 3, (1), 「基礎概念」9-10）。

#### 3. 2 財務報告の目的

「公開草案」が対象とするのは、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」5）<sup>(2)</sup>。

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テークホルダーシップに基づく説明責任である（「公開草案」第3章, 4, (5), 「基礎概念」18）。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。非営利組織のステー

<sup>(2)</sup> 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。

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（「公開草案」第3章、4、(6)、「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、債権者は資金の回収可能性の判断を行う（「公開草案」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）。「公開草案」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（「公開草案」第3章、4、(6)、「基礎概念」21）。

これに対して、スチュワードシップは、「資源提供目的が達成されるよう、付託された資源を有効かつ効率的に利用することについての非営利組織及びその経営者の責任」（「論点整理」注13）と定義される。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は、意思決定有用性とは独立した財務報告の目的として規定される。

資源提供者の意思決定に有用な情報を提供する観点からは、継続的活動能力および組織活動を表す情報が必要となる。継続的活動能力に関する情報は、継続的にサービスを提供するための組織基盤の存在を表す情報として、財務、人材、経験、設備等の各側面から構成される。このうち、財務報告に期待されるのは財務の部分である。また、組織活動に関する情報は、組織目的、活動計画および活動実績に関する情報から構成される。さらに、活動計画および活動実績に関する情報は、活動努力に関する情報と活動成果に関する情報<sup>(3)</sup>とに分解できる。このうち、財務報告に期待されるのは活動努力（資源獲得と資源投入）に関する情報である（「基礎概念」24）。

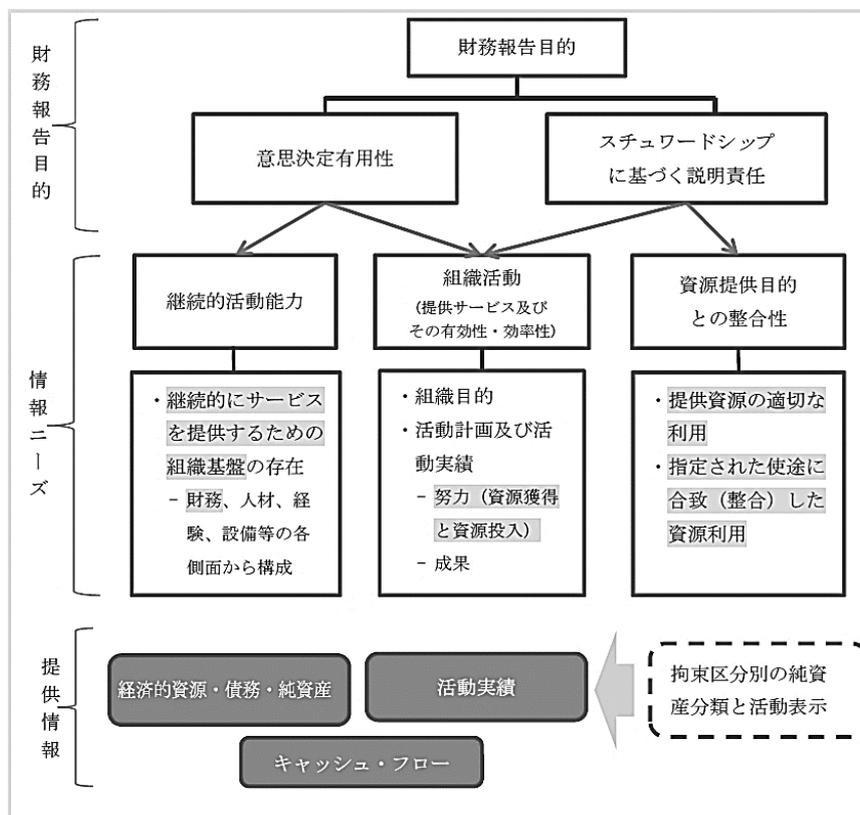
一方、スチュワードシップに基づく説明責任という観点からは、組織活動に関する情報に加えて、資源提供目的に沿って資源が利用されているかに関する情報が重要となる。このとき財務報告に期待されるのは、提供資源が適切に利用されているかどうか、特に、指定された用途に合致した形で資源が利用されているかに関する情報である（「基礎概念」25）。なお、資源提供目的との整合性という情報ニーズに対応するためには、ストック情報およびフロー

---

<sup>(3)</sup> 非営利組織は、公益または共益に資することを目的として活動する組織であるため、非営利組織の活動成果は、公益や共益への貢献度合いによって表されるべきである。活動成果は、個別活動の実績を表す活動実績情報と、その活動が目的とする公益・公共への貢献情報とに分類できる。これらの情報は、多くの場合、会計上測定することは非常に困難であり、財務会計の枠外において非財務指標や説明的記述によって対応される。

情報について、使途制約の課された資源に関する情報提供が重要となる（「基礎概念」26）。

図表 1-3 財務報告目的、情報ニーズおよび提供情報の関係



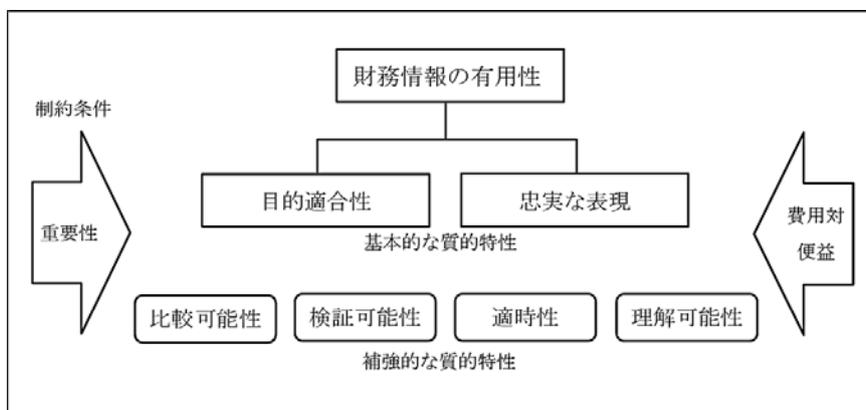
(出典：「基礎概念」26，図表1を引用)

### 3. 3 財務情報の質的特性

意思決定有用性とステewardシップに基づく説明責任という財務報告の目的を達成するための財務情報の質的特性には、すべての情報が満たすべき基本的な質的特性と、情報の有用性を補強する補強的な質的特性がある（「公開草案」第3章，4，(8)，「基礎概念」27）。基本的な質的特性は、目的適合性と忠実な表現から構成される。ここで目的適合性とは、「情報利用者の意思決定に相違を生じさせることができることや、組織における資源利用の状況に関する理解に影響を及ぼすことができる特性」（「公開草案」第3章，4，(8)）である。また、忠実な表現とは、「情報が対象とする現象を忠実に表すことを担保する特性」（「公開草案」第3章，4，(8)）である。なお、忠実な表現は、完全性、中立性および誤謬がないという3つの特性に支えられる（「公開草案」第3章，4，(8)，「基礎概念」33）。これに対し、補強的な質的特性は、比較可能性、検証可能性、適時性および理解可能性から構成される。また、情報

の制約条件として、重要性とコスト対便益がある<sup>(4)</sup>。

図表 1-4 有用な財務情報の質的特性



(出典：「基礎概念」48, 図表2を引用)

### 3. 4 財務諸表の構成要素

財務報告に期待される情報ニーズのうち、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（「論点整理」4.2）。非営利組織では、一般に資本の拠出を伴う資本取引が想定されていないため<sup>(5)</sup>、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）。図表 1-5 は、各構成要素の定義を示したものである。

図表 1-5 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 <sup>(6)</sup> 。

<sup>(4)</sup> 「公開草案」で提案される質的特性は、国際会計基準審議会(IASB)が2018年に改訂した「財務報告に関する概念フレームワーク」における質的特性と近似している。ただし、「公開草案」は、意思決定有用性とステューワードシップに基づく説明責任を区別しているため、目的適合性や適時性において、組織による資源利用の状況についての記載がある（「公開草案」第3章, 4, (8), 「基礎概念」29・41）。また、重要性は、独立した制約条件の1つとして扱われており、その中で説明責任の履行に関する記載が存在する（「基礎概念」44-45）。

<sup>(5)</sup> 「公開草案」では、純資産の一部に相当する資源を資源提供者に支払うことが認められる会社以外の経済主体として、基金がある一般社団法人・公益社団法人・社団である医療法人、定款に残余財産について定めがない一般社団法人・一般財団法人、経過措置型医療法人および消費生活協同組合が例示されている（「公開草案」第3章, 4, (4)）。

<sup>(6)</sup> 「公開草案」と「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

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：「公開草案」第3章, 4, (9), 「基礎概念」49をもとに作成)

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。なお、活動計算書には、経常活動区分および臨時活動区分の他に評価差額や純資産の拘束区分間の振替等を記載する純資産変動区分が存在する（「モデル基準」37）。また、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<sup>(7)</sup>。

### 3. 5 認識と測定

財務諸表における認識とは、構成要素を財務諸表の本体に計上することをいう（「公開草案」第3章, 4, (11), 「基礎概念」56）。寄付の受領のような片務契約が重要な経済活動となる非営利組織では、①特定の取引または事象の発生によって財務諸表の構成要素の定義を満たし、かつ②一定程度の発生の可能性（蓋然性）があり、信頼性をもって貨幣額によって測定できる場合に財務諸表の構成要素を認識する（「公開草案」第3章, 4, (11), 「基礎概念」57）。

なお、非営利組織の収益には、交換取引収益のみならず、非交換取引収益が典型的な収益として存在する（「モデル基準」169）。ここで、交換取引収益とは、財の販売またはサービスの提供により、非営利組織が提供する財またはサービスの価値が、組織が受け取る経済的資源とおおむね同等となる場合に発生する収益である（「モデル基準」170）。また、非交換取引収益とは、寄附に代表されるように、非営利組織が当該収益と同等の価値を提供することなく、経済的資源を受け取る場合に発生する収益である（「モデル基準」171）。

これらの交換取引収益と非交換取引収益に共通の認識基準として、以下の3要件すべてが満たされていなければならない（「モデル基準」172）。

---

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（「公開草案」第3章, 4, (9), 「基礎概念」51）。

<sup>(7)</sup> 資金フローを表す書類には、キャッシュ・フロー計算書の他に収支計算書がある。キャッシュ・フロー計算書と収支計算書の比較については、「研究報告」を参照すること（「研究報告」V, 1, (3), ③）。

- (1) 取引その他の事象の結果、非営利組織が経済的資源に対する権利を得る、または経済的資源を移転する義務から解放されること。
- (2) 取引その他の事象が取り消される可能性が極めて低く、確実性があること。
- (3) 取引その他の事象により得る権利または解放される義務を信頼性をもって貨幣額によって測定でき、測定可能性があること。

加えて、交換取引では、経済的資源に対する権利は、非営利組織の契約上の義務を履行したときに生じるため（「モデル基準」173）、約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスと交換に非営利組織が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することを原則とする（「モデル基準」172）。これに対して、非交換取引では、財またはサービスの提供といった契約上の義務無しに経済的便益に対する権利を受領するため、非営利組織と資源提供者で合意された資源の移転日に収益が認識される（「モデル基準」188）。なお、受領した資源に用途制約が課されている場合がある。そのような場合であっても、合意された用途の範囲において資源の将来を非営利組織が決定できるため、経済的資源に対する権利は移転している（「モデル基準」190）。

このように資源の変動時に収益と費用の認識を行いながらストック情報とフロー情報を作成するためには、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を採用することが必要となる（「研究報告」V, 2, (4)）。

一方、財務諸表における測定とは、財務諸表に計上される諸項目に貨幣額を割り当てることをいう。非営利組織の多様な経済活動を適切に捕捉するために、状況に応じた測定基礎が選択される（「公開草案」第3章, 4, (12), 「基礎概念」58）<sup>(8)</sup>。なお、資産は、組織活動や資源提供目的との整合性といった情報ニーズを充足するため、当初測定時の価額によって引き継がれ、その減価を継続的に認識することによって活動努力が財務諸表において示されることが望ましいとされる（「公開草案」第3章, 4, (13)）<sup>(9)</sup>。

#### 4 用途制約の課された資源に関する情報提供

非営利組織には、自らの判断で用途を決定できる資源と、資源提供者との合意等により用途の制約を受ける資源とがある（「モデル基準」154）。スチュワードシップに基づく説明責任に対応する情報ニーズである資源提供目的との整合性に応えるためには、ストック情報とフロー情報について、用途制約の課された資源に関する情報提供が重要となる（「基礎概念」

---

<sup>(8)</sup> 「公開草案」と「基礎概念」では、資産の測定基礎として、歴史的原価、市場価値、再調達原価、正味売却可能価額、および使用価値が示されている。また、負債の測定基礎として、歴史的原価、履行原価、市場価値、解放原価、引受価格が示されている（「公開草案」第3章, 4, (12), 「基礎概念」58）。

<sup>(9)</sup> 当初測定時の価額は、一般的には取得時の取引価額となる。しかし、寄附等の非交換取引においては当該資産の市場価格等を取引価額とみなす（「基礎概念」60）。

52)。

ストック情報については、資産および純資産を拘束区分ごとに表示することが考えられる。寄付者や補助金・助成金の提供者が資源の用途を指定する、または法令に基づき、組織が資源の用途を決定する場合、当該資源に相当する金額は用途拘束のある純資産となる（「モデル基準」155）。さらに、用途拘束のある純資産は、将来的に当該資源の費消が予定されているか否かにより、一時拘束純資産と永久拘束純資産に区分される（「モデル基準」156）。したがって、純資産は、貸借対照表上、用途拘束の状況に応じて、非拘束純資産、一時拘束純資産および永久拘束純資産に区分表示される（「モデル基準」22）。ここで、一時拘束純資産とは「将来、費用的支出や償却性資産の形で利用（費消）が予定される資源であって、資源の利用に応じて、用途の拘束が解除されるもの」（「モデル基準」157）であり<sup>(10)</sup>、永久拘束純資産とは「資源提供者との合意や法令に基づき、組織活動の基盤として永久的に保持することが求められる資源」（「モデル基準」159）である<sup>(11)</sup>。なお、一時拘束純資産と永久拘束純資産は、区分ごとの内訳、増減額および残高が注記される（「モデル基準」165）。

また、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を制限する条件が付されている場合のように、非営利組織の資源に用途制約が課せられると、これに対応する資産を特定して利用を制限することがある。（「論点整理」8.18）。「論点整理」では、利用制約のある資産を区分して表示することが、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としている（「論点整理」8.22）。ただし、資産の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（「公開草案」第3章、5、(2)、①）。そこで、利用制約が課されている重要性のある資産と金融資産は、内訳、増減額および残高が注記される（「モデル基準」167）。

これに対して、フロー情報は、資源流入と資源流出を純資産の拘束区分ごとに並列して表示する並列式の活動計算書により示される。並列式の活動計算書が採用されるのは、資源流

---

<sup>(10)</sup> 一時拘束純資産には、以下のものがある（「モデル基準」158）。

- (1) 合意された期間のうちに特定の目的の支出が予定されている助成金・補助金
- (2) 特定の目的のための支出を前提として受け入れる寄附金
- (3) 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
- (4) 償却性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等であって、将来の取替更新を前提としないもの

<sup>(11)</sup> 永久拘束純資産には、以下のものがある（「モデル基準」160）。

- (1) 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前提としているもの（基金の目的達成のための活動は、運用益等から支出する）
- (2) 非償却性資産（土地）の取得に充てられることを前提に受け入れる寄附金等
- (3) 償却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等であって、将来の取替更新を前提とするもの
- (4) 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）

入について用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（「公開草案」第3章, 5, (2), ②）。並列式の活動計算書では、交換取引による販売収益など用途制約のない資源の流入による収益は、非拘束純資産に分類される（「モデル基準」187）<sup>(12)</sup>。また、用途の制約が一時的な資源の流入による収益は、一時拘束純資産に分類される（「モデル基準」191）。さらに、将来的な費消が予定されておらず、永久的に保全されることが求められる資源の流入による収益は、永久拘束純資産に分類される（「モデル基準」193）。他方、拘束純資産を使用したことにより発生する費用は、当該拘束区分において計上される（「モデル基準」34, (2)）。

## 5 非営利組織に特有の簿記処理

### 5. 1 非交換取引における簿記処理

非交換取引では、受領した資源に用途制約が課されているか否かにかかわらず、非営利組織と資源提供者で合意された資源の移転日に収益が認識される（「モデル基準」188・190）。また、活動計算書において、収益は純資産の拘束区分ごとに並列して表示される（「公開草案」第3章, 5, (2), ②）。したがって、土地の取得に利用制限された寄附金 1,000,000 円を現金で受け取ったときの仕訳は、以下のようなものと考えられる。

(借) 現	金	1,000,000	(貸) <u>受取寄付金</u>	1,000,000
			活動計算書・経常活動・永久拘束	

### 5. 2 純資産の拘束区分間の振替

純資産の拘束区分間の振替を活動計算書に計上するため、拘束区分の変更勘定が別途設けられる（「公開草案」第3章, 5, (2), ②）。したがって、基金解散により 2,000,000 円を永久拘束純資産から非拘束純資産へ振り替えたときの仕訳は、以下のようなものと考えられる。

(借) 永久拘束純資産	2,000,000	(貸) <u>基金解散による取崩額</u>	2,000,000
		活動計算書・純資産変動・永久拘束	

(借) <u>基金解散による取崩額</u>	2,000,000	(貸) 非拘束純資産	2,000,000
活動計算書・純資産変動・非拘束			

<sup>(12)</sup> ただし、財またはサービスの販売によって生み出される収益による収入を特定目的の支出に充てる取り決めがある場合には、当該収益を一時拘束純資産に分類する（「モデル基準」187）。

### 5. 3 拘束区分ごとの決算振替仕訳

並列式の活動計算書では、収益と費用が拘束区分ごとに表示されるため（「モデル基準」34, (2)）、集合勘定である損益勘定も拘束区分ごとに設置される。したがって、決算につき、一時拘束区分の収益総額が 3,000,000 円、費用総額が 2,500,000 円であったときの決算振替仕訳は、以下のようなものと考えられる。

(借) 諸	収	益	3,000,000	(貸) 損益・一時拘束	3,000,000
	活動計算書・一時拘束				
(借) 損益・一時拘束	2,500,000	(貸) 諸	費	用	2,500,000
			活動計算書・一時拘束		
(借) 損益・一時拘束	500,000	(貸) 一時拘束純資産	500,000		

### 5. 4 拘束区分ごとの資産の勘定の設置

貸借対照表上、資産は拘束区分ごとには表示されない（「公開草案」第3章, 5, (2), ①）。しかし、勘定を設置する際には、利用制約のある資産は、利用制約がない資産とは別個に勘定が設置されるものとする。なぜなら、利用制約のある資産を使用して費用が計上された場合、当該費用は拘束区分ごとに活動計算書に計上されるためである。したがって、寄附により受け入れた利用制約のある現金 500,000 円で従業員の給料を支払ったときの仕訳は、以下のようなものと考えられる。

(借) 給	料	500,000	(貸) 現金・一時拘束	500,000
	活動計算書・経常活動・一時拘束			

## 6 おわりに

非営利組織の異なる法人形態の財務諸表を横断的に理解し、かつ一般の情報利用者のニーズに応えるために、「基礎概念」と「モデル基準」を附属する「公開草案」が公表された。「公開草案」では、財務報告の目的は、意思決定有用性とステークホルダーシップに基づく説明責任にあると定めている。

このうち、意思決定有用性には継続的活動能力および組織活動を表す情報が必要となる。継続的活動能力を表す財務情報として資産、負債および純資産が、組織活動を表す財務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。財務諸表の構成要素のうち、収益および費用は、経済的資源の純額である純資産の増加・減少として定義される。収益および費用を資源の変動時に認識しながらストック情報とフロー情報を作成するためには、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を採用することが必要となる。

他方、スチュワードシップに基づく説明責任には組織活動および資源提供目的との整合性を表す情報が必要となる。資源提供目的との整合性を表すためには、使途制約の課された資源に関する情報を提供することが重要である。「公開草案」では、貸借対照表上、純資産は、使途拘束の状況に応じて、非拘束純資産、一時拘束純資産および永久拘束純資産に区分表示される。また、収益と費用は、純資産の拘束区分ごとに、非拘束、一時拘束および永久拘束に区分される並列式の活動計算書により表示される。

なお、「公開草案」で提案された財務報告を実現するために必要な簿記処理のうち、非営利組織に特有のものとして、非交換取引における簿記処理、純資産の拘束区分間の振替、拘束区分ごとの決算振替仕訳、および拘束区分ごとの資産の勘定の設置を指摘した。

#### 【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
- 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
- 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「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](https://jicpa.or.jp/specialized_field/non-profit-accounting/index.html)〉(アクセス日：2019.06.30)

【添付資料】<sup>(13)</sup>

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
<b>I 流動資産</b>			<b>I 流動負債</b>		
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		
<b>II 固定資産</b>			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			<b>II 固定負債</b>		
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			<b>負債合計</b>		
借地権			<b>純資産の部</b>		
ソフトウェア			<b>科 目</b>	<b>当期</b>	<b>前期</b>
その他			<b>I 非拘束純資産</b>		
3.その他の固定資産			(内その他有価証券評価差額)		
投資有価証券			<b>II 一時拘束純資産</b>		
長期貸付金			(内その他有価証券評価差額)		
貸倒引当金			<b>III 永久拘束純資産</b>		
繰延税金資産			(内その他有価証券評価差額)		
<b>資産合計</b>			<b>純資産合計</b>		
			<b>負債・純資産合計</b>		

<sup>(13)</sup> 添付資料は、「モデル基準」を引用している。

活動計算書の様式

<u>活 動 計 算 書</u>					
年 月 日から 年 月 日まで					
				(単位：円)	
		当 期			前 期
		非拘束	一時拘束	永久拘束	合 計
		合 計			合 計
<b>I 経常活動区分</b>					
経常収益					
○ ○ 運用収益					
受取寄附金					
● ● 事業収益					
△ △ 基金収益					
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					
<b>II 臨時活動区分</b>					
臨時収益					
. . .					
臨時収益計					
臨時費用					
. . .					
臨時費用計					
臨時収益費用差額					
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					
<b>III 純資産変動区分</b>					
評価差額					
その他有価証券評価差額増減					
評価差額計					
振替					
基金解散による取崩額					
振替計					
純資産変動額					
期首純資産額					
期末純資産額					

(注) 無償又は低廉な価格でのサービス提供

人的サービス	X X
不動産の利用	X X
その他	—



注記 拘束のある資産の内訳と増減額及び残高

(単位:円)

科 目	前期末残高	当期増加額	当期減少額	当期末残高
流動資産				
現金預金				
有価証券				
固定資産				
有形固定資産				
建物				
土地				
その他固定資産				
投資有価証券				

注記 拘束純資産の拘束区分ごと内訳と増減額及び残高

(単位:円)

拘束区分別内訳	前期末残高	当期増加額	当期減少額 (注3)	当期増減差額	当期末残高
一時拘束純資産					
〇〇補助金					
〇〇助成金					
:					
〇〇寄附金					
:					
〇〇準備金 (注1)					
:					
一時拘束純資産計					
永久拘束純資産					
基本金					
:					
〇〇基金					
:					
〇〇寄附金 (土地)					
(注2)					
:					
永久拘束純資産計					
合 計					

(注1) 〇〇準備金は法令等を根拠に使用制約を課したため非拘束純資産から一時拘束純資産に振り替えられたものを指す (例. 公益法人における特定費用準備資金)。

(注2) 「〇〇寄附金 (土地)」は土地を取得することを目的に寄附を募って指定された土地を購入した場合の対応する寄附金額を指す。

(注3) 「当期減少額」は、拘束の解除又は拘束区分間の振替によるものを示す。

## 第2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）

前章までで、各非営利組織体ごとの現状を把握してきた。本章では、来年度における研究会での検討のため、各非営利組織体における簿記処理の現状等をまとめておきたい。

### 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、複式簿記への移行が行われていない或いは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つ目のグループは、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。独立行政法人、国立大学法人・公立大学法人、特定非営利活動法人、農業協同組合が該当する。

##### 1. 1. 1 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のないけれども、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、損益計算書外損益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. 2 国立大学法人・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的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行政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. 3 特定非営利活動法人

特定非営利活動法人（以下、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、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こと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. 1. 4 農業協同組合

農業協同組合（以下、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. 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 つ目のグループは、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。公益法人、私立学校法人、社会福祉法人、医療法人、地方三公社が該当し、公益法人は 1977 年から「公益法人会計基準」に基づき、私立学校法人は 1971 年から「学校法人会計基準」に基づき、社会福祉法人は 1976 年から「社会福祉施設を運営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」に基づき、一定基準以上の医療法人は 2016 年から「医療法人会計基準」に基づき、地方三公社は公社ごとの会計基準に基づき、複式簿記を導入することとなった。

##### 1. 2. 1 公益法人

公益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、公益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・社団法人だけではなく、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。

公益法人会計基準においては、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と理解しやすい財務情報を提供するために、資金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。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. 2 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、組織の永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、負債となら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. 3 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）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。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年に適用が始まった「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。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. 2. 4 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、国民医療費が増加し続ける中で、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. 5 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. 3 未だ複式簿記による簿記処理が求められないあるいは過渡期にある組織体

3 つ目のグループは未だ複式簿記による簿記処理が求められていないあるいは過渡期にある組織体であり、地方自治体、宗教法人が該当する。

#### 1. 3. 1 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」においては、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書類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。

#### 1. 3. 2 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、統一的な会計規定は存在しない。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、そ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、統一的な会計基準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。

## 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

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（令和1）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 2-1 のとおり、財務書類が求められている。

図表 2-1 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
公益法人		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 2-2 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 2-2 非営利組織体の財務書類の利用者

分類	非営利組織体	所轄官庁	資金拠出者	一般市民	受益者
1	独立行政法人	◎		○	
	国立大学法人・公立大学法人	◎		○	
	特定非営利活動法人		◎		○
	農業協同組合				◎
2	公益法人		◎	○	
	私立学校法人	◎			○
	社会福祉法人	◎			○
	医療法人（一定規模以下は任意適用）			◎	
	地方三公社	◎		○	
3	地方自治体	◎（議会）		○	
	宗教法人（任意適用）		○		◎

分類欄の 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 は未だ複式簿記による簿記処理が求められないあるいは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

独立行政法人、国立大学法人・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、農業協同組合においては受益者たる利用者への報告に、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、国立大学法人・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使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、国立大学法人・公立大学法人では、各年度の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。

一方、長期的に使用される資産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

(仕訳例)

(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
----------	---------	--------------	---------

(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
--------------	---------	--------------	---------

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、資本準備金として認識する。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。

(仕訳例)

(3) 施設費 100,000 を受領した

(借) 現金	100,000	(貸) 預り施設費	100,000
--------	---------	-----------	---------

(4) 固定資産取得時

(借) 固定資産	100,000	(貸) 現金	100,000
----------	---------	--------	---------

(借) 預り施設費	100,000	(貸) 資本剰余金	100,000
-----------	---------	-----------	---------

(5) 減価償却

(借) 損益外減価償却累計額	10,000	(貸) 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

公益法人においては資金拠出者への報告に、私立学校法人、社会福祉法人、地方三公社においては所轄官庁への報告に、医療法人においては一般市民への報告に、主な焦点が当てられており、それに加えて、公益法人、地方三公社においては、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。

(仕訳例)

(1) 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
--------	----	-----------	----

(2) 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
-------------	----	--------	----

(借) 備品	50	(貸) 教育研究費支出	50
--------	----	-------------	----

(借) 基本金組入額	50	(貸) 第 1 号基本金	50
------------	----	--------------	----

#### 4. 3 未だ複式簿記による簿記処理が求められないあるいは過渡期にある組織体

地方自治体、宗教法人においては、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。

(仕訳例)

住民税 500 を調定し、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、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 最終報告へ向けて

上記のとおり、第1年度は非営利組織体へ複式簿記が導入された経緯、非営利組織体での複式簿記の実務の現状について把握した。第2年度においては、主に次の点について議論を進めたい。

1 つは、現行の会計基準によって求められる簿記処理の適切性に関する議論である。非営利組織体には営利企業とは異なる存在意義が認められる一方、効率的な活動が求められる点は同じである。その点を踏まえた簿記処理の適切性に関する議論が必要である。

2 つ目は、非営利組織体間の簿記処理の整合性である。特に同じ活動を行っている異なる非営利組織体（病院を運営している学校法人と医療法人など）における簿記処理について取り上げたい。

3 つ目は、使途の制限のある調達資金の扱いに関する議論である。多くの非営利組織体で寄附による資金調達が行われている。そして、その資金の使途に制限があるケースも多い。現状では、これらの資金を負債として処理するケースもあれば、純資産として処理するケースもある。このことはどのような簿記的意味を持つのか、考えていきたい。

また、これらの議論を行いながら、非営利組織体に適用される複式簿記の役立ち・機能・役割についても考えていきたい。複式簿記は、主として、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考えられる。その複式簿記が非営利組織体に適用されるとき役立ち・機能・役割は、営利企業に適用されるときとどのように異なるのか。特に3つ目の論点との関わりが深いと考えられる。

上記のような問題意識を持ちながら、第2年度の研究を続けたい。