

〔論 説〕

社会福社会計簿記における資金収支計算書主体の計算構造と 会計基準省令の展望

吉 田 正 人

目 次

- I 開題
- II 社会福祉法人会計制度を取り巻く状況
- III 社会福社会計簿記の特徴
- IV 社会福社会計簿記の仕訳と計算構造
- V 非営利法人の会計基準の収斂—表示上の問題一例—
- VI まとめと展望

I 開 題

社会福社会計簿記認定試験の資格は、一般財団法人総合福祉研究会主催により平成17(2005)年から年1回(12月第1週の日曜日)実施され、今日に至っている。本研究会によると、平成7(1995)年当時、社会福祉基礎構造改革を見据え、社会福祉法人の「経営」を支えるためには職業会計人の知識と実務経験とが必要であるとの思いから、社会福祉法人の会計業務の専門知識を兼ね備えた人材育成が急務となり、社会福祉法人に適用される簿記認定試験制度が普及することになった⁽¹⁾。本認定試験は、社会福祉法人会計基準に準拠した簿記の問題を出題している。その内容に関しては、上級(簿記会計および財務管理の2つ)、中級、および初級と難易度によって区分されている。実際問題として、一般的な商業簿記を習得した上で社会福社会計簿記の仕組みを理解しようとすると戸惑いを感じる箇所もあるのではないかと思料する。

社会福祉法人の会計基準で要求される計算書類の1つに資金収支計算書がある。企業会計の基準では作成されない計算書ではあるが、社会福祉法人では中心的な計算書として必要とされている。しかし、同計算書の存在によって社会福祉法人会計の計算構造の理解が困難になっている節があり、それならば、単純に企業会計と同様にすればよいともいえる。ここに非営利法人としての存在理由が見出され、社会福祉法人として事業性だけではなく社会性を含意する法人であることが留意されなければならないことになる。非営利法人は公共性が高く、社会的課題に対応するために地域社会から必要とされている⁽²⁾。もちろん、営利法人もそのような市場に参入することはできるが、社会福祉法人のような非営利の場合は、法人設立の際、行政による認可が必要となり、行政との関係性が強い。かかる法人

(1) 一般財団法人 総合福祉研究会 (<http://www.sofukuken.gr.jp/index.html> 最終アクセス：2019年3月4日) を参照した。

に要求される会計情報は必ずしも企業会計のそれと同じとはかぎらない。

本稿においては、社会福祉法人の計算書類をとり上げ同法人の簿記について例題を用いて解説し、企業会計とは異なる特徴を浮き彫りにすることで、その問題点を検討することを目的とする。

Ⅱ 社会福祉法人会計制度を取り巻く状況

本節においては、社会福祉法人会計の制度の概要を時系列にとり上げ、その変遷から同法人に求められるようになった現在の会計基準に至るまでの推移を確認する。

社会福祉法人に係る会計制度は次のように分類することができる⁽³⁾。

- ① 社会福祉法人会計要領
- ② 経理規定準則
- ③ 社会福祉法人会計基準 (平成12年)
- ④ 社会福祉法人会計基準 (平成23年)
- ⑤ 社会福祉法人会計基準 (平成28年)

①の会計要領は、昭和26(1951)年に社会福祉事業法が施行されたことにより、昭和28(1953)年、社会福祉法人の制度が定められ、同法人に適用される会計要領が規定されるようになったものである。しかし、当時は戦後、漸く社会福祉の制度が整備されるようになったばかりで同要領も会計制度としては不十分なものであった。②の経理規定準則は、昭和51(1976)年に公表され、社会福祉において措置制度が整備された時代のものである。社会福祉各法による措置費支弁対象施設等を経営する社会福祉法人に対して定めた準則は、公的資金の収支を明らかにすることが目的であり、企業会計とは異なる会計処理が目立った。③の社会福祉法人会計基準(平成12年)は、社会福祉基礎構造改革として措置制度から契約制度に移行し、福祉需要の増大・多様化に対応するよう社会福祉の制度が大きく変容した平成12(2000)年に公表された。損益計算を採用し、近代的な会計制度を目指したものの福祉事業の種別によっては別の会計基準も適用されることがあり、基準の複数併存の問題が指摘された。そのような問題を受けて、④会計基準(平成23年)が、厚生労働省より平成23(2011)年に通知された。同基準によって社会福祉法人が行うすべての事業が適用対象となり、会計基準複数併存の問題は解消された。

その後、平成28(2016)年3月、社会福祉法が改正されたことに伴い、厚生労働省令第79号「社会福祉法人会計基準」として公布されたのが⑤であり、現在の社会福祉法人に適用される会計基準となる。平成23年と平成28年の同基準には内容に大きな変更はなく、それよりも厚生労働省局長通知であったものが新基準からは会計基準省令へと変わったこ

(2) 非営利法人の存在意義について、齋藤は、「…民間の営利法人(企業等)によっても、国や地方公共団体等の政府によっても、社会全体で観たときに効率的な経済財の配分が行われない状況下にあつて、あるいはそうした状況においてのみ、民間の非営利法人が存在し、活動する意味があると言える。すなわち、市場の失敗と政府の失敗が交差する場合のみ、非営利法人が社会的存在意義を有することになる。」(齋藤真哉「非営利法人制度の現状と課題」『非営利法人研究学会誌』第16巻、2014年8月、24ページ)と述べられる。

(3) 吉田正人「社会福祉法人会計システムの一元化からみた非営利法人会計の展望」『実践経営』第50号、2013年、148-151ページ。

とに特徴があるといえる。このようなプロセスをたどり、社会福祉法人に求められる会計制度は企業会計を参考にするというところに落ち着いた。その結果、「現在では企業会計基準とも一定の親和性を持ったものとして安定した会計基準となっている…」⁽⁴⁾との指摘がある。しかし、社会福祉法人会計の簿記を学ぶ者からすると、その仕組みにまだ違和感を持つのではないと思われる。それは社会福祉法人だけではなく非営利法人であるからこその特徴に起因しているといえる。具体的には非営利法人会計の計算構造の中にその原因があるといつてよく、次節では社会福祉法人の計算書類から問題点を探ってみたい。

Ⅲ 社会福社会計簿記の特徴

1. 社会福祉法人の計算書類

社会福祉法人会計基準（平成 28 年）（以下、「会計基準省令」）の総則は、次のように規定している（会計基準省令第 1 条）。

「第 1 章 総則

- 1 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。」

このことからすべての社会福祉法人（これには社会福祉法人が運営する公益事業および収益事業も含む）に会計基準省令が適用されることが規定の中にあるが、社会福祉法人会計においても一般に公正妥当な会計慣行に斟酌することとなっているため、より具体的な会計処理の運用等は、また別に留意事項として通知され各法人に必要な経理規定を定めることとしている⁽⁵⁾。また、社会福祉法人が作成する「計算書類」とは、貸借対照表と収支計算書となっているが、収支計算書には、資金収支計算書と事業活動計算書の 2 つがある。これらをもって計算書類と呼び、計算書類に附属明細書を含めた場合には「計算関係書類」と称する（会計基準省令第 2 条）⁽⁶⁾。

- | | | | |
|-----------|---------|--------|----------|
| ① 資金収支計算書 | } 収支計算書 | } 計算書類 | } 計算関係書類 |
| ② 事業活動計算書 | | | |
| ③ 貸借対照表 | | | |
| ④ 附属明細書 | | | |
| ⑤ 財産目録 | | | |

(4) 社会福祉法人会計簿記テキスト中級編作成委員会編著『会計基準省令』準拠 社会福祉法人会計 簿記テキスト 中級編（五訂版）総合福祉研究会、2017 年、1 ページ。

(5) 詳しくは、同上書、38-39 ページを参照されたい。

(6) 社会福祉法や当該政省令の用語と整合性を計るため、決算関係書類に名称変更がある。従来は、計算書類、附属明細書および財産目録を合わせて「計算書類等」と称していた（中村厚『制度改革完全対応版社会福祉法人会計のすべて』ぎょうせい、2018 年、30 ページ）。

会計基準省令に規定される上記のうち、計算書類に関して次に整理しておく。

2. 資金収支計算書

資金収支計算書とは、「当該会計年度における全ての支払資金の増加及び減少の状況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12条)としている。本計算書には、事業活動による収支、施設整備等による収支、およびその他の活動による収支に区分して表示することが求められる(会計基準省令第15条)。

支払資金については次のように範囲が定められている(会計基準省令第13条)。

「支払資金は、流動資産及び流動負債(経常的な取引以外の取引によって生じた債権又は債務のうち貸借対照表日の翌日から起算して1年以内に入金又は支払の期限が到来するものとしては固定資産又は固定負債から振り替えられた流動資産又は流動負債、引当金及び棚卸資産(貯蔵品を除く。)を除く。)とし、支払資金残高は、当該流動資産と流動負債との差額とする。」

資金収支計算書においては、支払資金の定義が重要であり、流動資産と流動負債が該当するとともにその差額が支払資金残高であることを認識しておく必要がある。資金収支計算を行うために、事業区分、拠点区分、サービス区分ごとに複数の区分に共通する収支を合理的な基準に基づいて当該区分に配分する(会計基準省令第14条第2項)。事業区分とは、法人全体のうち社会福祉事業、収益事業等に区分することであり、拠点区分は事業区分を拠点別(施設や事務所)に区分する。サービス区分ではさらに拠点ごとに本部であったり、保育所であったり、老人ホームであったり事業別に区分する⁽⁷⁾。資金収支計算書の様式は、図表1のようになる。

資金収支計算書は、事業活動、施設整備等、およびその他の活動による収支に区分し、計算する。殊に施設整備に関しては、基本財産として土地、建物等、固定資産を取得・運営することに法人経営のベースがあると思われ、それゆえに区分されているところに特徴があるといえる。

事業活動による収支は、受取利息配当金収入および支払利息支出を含み記載し、収入から支出を控除した額を事業活動収支差額とする(会計基準省令第16条第1項)。施設整備等は、固定資産の取得に係る収入、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、設備資金借入金元金償還支出その他施設整備等に係る収入・支出を記載し、施設整備等資金収支差額として記載する(会計基準省令第16条第2項)。その他の活動は、長期運営資金の借入れおよび返済、積立資産の積立ておよび取崩し、投資有価証券の購入および売却等資金の運用に係る収入・支出等を記載し、その他の活動資金収支差額として記載する(会計基準省令第16条第3項)。

3. 事業活動計算書

事業活動計算書は、「当該会計年度における全ての純資産の増減の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)と規定されている。資金収支計算書

(7) 詳しくは、吉田正人「社会福祉法人新会計基準の特性と今後の方向性」『千葉商大論叢』第49巻第2号、2012年3月、166-171ページを参照されたい。

図表 1 資金収支計算書の様式

資金収支計算書

(自) 令和 年 月 日 (至) 令和 年 月 日

勘定科目			
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	×××
		
	事業活動収入計 (1)		×××
	支出	人件費支出	×××
事業費支出		×××	
.....			
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	×××
		設備資金等借入金収入	×××
		
	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		×××	
.....			
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	長期運営資金借入金元金償還寄附金収入	×××
		長期運営資金借入金収入	×××
		長期貸付金回収収入	×××
		
	その他の活動収入計 (7)		×××
	支出	長期運営資金借入金元金償還支出	×××
長期貸付金支出		×××	
.....			
その他の活動支出計 (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)			×××

(出所) 会計基準省令第1号第1様式を参考に筆者作成。

同様、事業活動計算書もその計算をするにあたって、事業区分、拠点区分またはサービス区分ごとに、複数の区分ごとに共通する収益・費用を合理的な基準に基づき配分する（会計基準省令第20条第2項）。

図表2 事業活動計算書の様式

事業活動計算書

(自) 令和 年 月 日 (至) 令和 年 月 日

勘定科目			
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	×××	
	……		
	サービス活動収益計 (1)	×××	
費用	人件費	事業費	×××
		……	×××
	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	×××	
	……		
	サービス活動外収益計 (4)	×××	
費用	支払利息	×××	
	有価証券評価損	×××	
……			
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 (7) = (3) + (6)		×××	
特別増減の部	収益	施設整備等補助金収益	×××
		施設整備等寄附金収益	×××
	長期運営資金借入金元金償還寄附金収益	×××	
	……		
	特別収益計 (8)	×××	
費用	基本金組入額	×××	
	資産評価損	×××	
	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)	×××		
特別費用計 (9)	×××		
特別増減差額 (10) = (8) - (9)		×××	
当期活動増減差額 (11) = (7) + (10)		×××	
繰越活動増減差額の部	前期繰越活動増減差額 (12)		×××
	当期末繰越活動増減差額 (13) = (11) + (12)		×××
	基本金取崩額 (14)		×××
	その他の積立金取崩額 (15)		×××
	その他の積立金積立額 (16)		×××
次期繰越活動増減差額 (17) = (13) + (14) + (15) - (16)		×××	

(出所) 会計基準省令第2号第1様式を参考に筆者作成。

図表2を参照すればわかるように、サービス活動増減の部、サービス活動外増減の部、特別増減の部、および繰越活動増減差額の部に区分されている。サービス活動増減の部には、サービスの活動による収益・費用を記載し、収益から費用を控除した額をサービス活動増減差額として記載する。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。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換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22条第1項、第3項）。サービス活動外増減の部は、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・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22条第2項）。特別増減の部には、社会福祉法人が事業開始の財源に充てるため基本金として受け入れる寄附金や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、固定資産売却に係る損益その他臨時的な損益を記載し、収益から費用を控除した特別増減差額として記載するものとする（会計基準省令第6条第1項、第2項、第22条第4項）。当期活動増減差額は、経常増減差額に特別増減差額を加減した額であり、繰越活動増減差額の部は、前期繰越活動増減差額、基本金取崩額、その他の積立金積立額およびその他の積立金取崩額を記載し、当期活動増減差額にこれらの額を加減した額を次期繰越活動増減差額として記載する（会計基準省令第22条第5項、第6項）。

資金収支計算書および事業活動計算書は、「事業活動による収支」と「サービス活動増減の部」の記載をみても重複する勘定科目が多いが、すべての勘定科目ではないことに留意しておかなければならない。また、資金収支計算書の勘定科目が、「一収入」、「一支出」と表現しているのに対し、事業活動計算書の勘定科目は、「一収益」、「一費用」の表現となっている。あくまで収入・支出は、支払資金の増減に関する科目のため資金収支計算書において影響を与える科目となる。収益・費用のように純資産の増減原因となるものではない。かつて社会福祉法人の旧会計基準は2つの計算書とも収入・支出の表現で統一されていたためわかりづらいつの批判の対象となっていた。

4. 貸借対照表

貸借対照表は、「当該会計年度末現在における全ての資産、負債及び純資産の状態を明瞭に表示するものでなければならない。」（会計基準省令第25条）と規定されている。貸借対照表は、資産の部、負債の部および純資産の部に区分し、資産の部は流動資産と固定資産に、負債の部は流動負債と固定負債に、純資産の部は、基本金、国庫補助金等特別積立金、その他の積立金および次期繰越活動増減差額に区分する（会計基準省令第26条）。

基本金は、先に述べたように事業開始等にあたって財源とする寄附金を計上する。国庫補助金等特別積立金には、施設および設備の整備のために国、地方公共団体等から受領した国庫補助金等（補助金、助成金、交付金等）の額を計上する（会計基準省令第6条第2項）。

資金収支計算書と事業活動計算書に比較し、貸借対照表の構成は企業会計における商業簿記のそれと近似しており理解しやすい。ただし、純資産の部においては、寄附金、補助金等の計上から非営利法人の会計処理の特徴が最もみられる。図表3の貸借対照表からも純資産の部が特徴といえる。

図表3 貸借対照表の様式

貸借対照表

令和 年 月 日現在

資産の部		負債の部	
流動資産		流動負債	
現金預金	×××	短期運営資金借入金	×××
有価証券	×××	事業未払金	×××
……	×××	……	×××
固定資産		固定負債	
基本財産		設備資金借入金	×××
土地	×××	長期運営資金借入金	×××
建物	×××	……	×××
……	×××		
その他固定資産		負債の部合計	×××
土地	×××		
建物	×××	純資産の部	
構築物	×××	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	×××
		純資産の部合計	×××
資産の部合計	×××	負債及び純資産の部合計	×××

(出所) 会計基準省令第3号第1様式を参考に筆者作成。

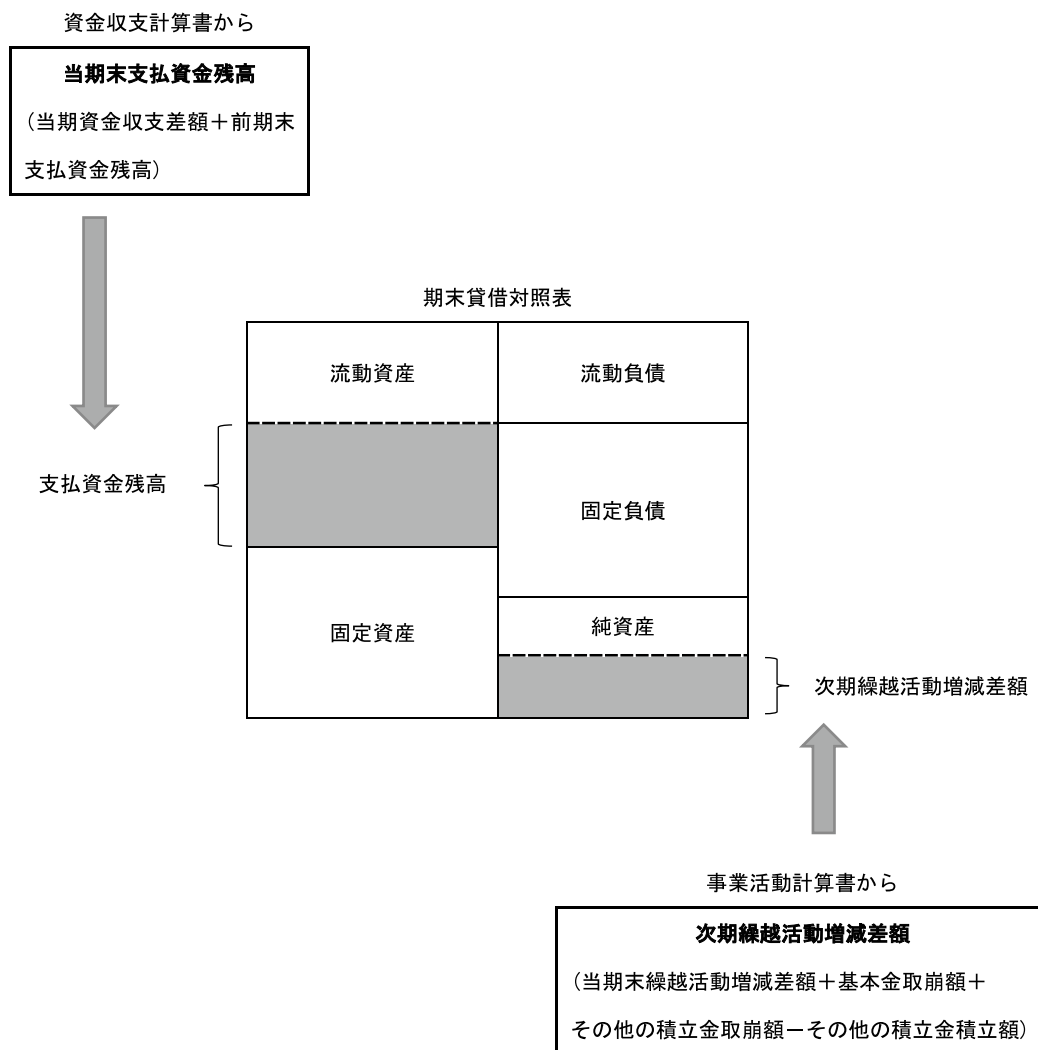
5. 計算書類の関係性

計算書類（資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表）の関係性は、図表4のようになる。資金収支計算書の当期末支払資金残高は支払資金の増減を明らかにする、すなわち、流動資産と流動負債の支払資金の額を明らかにすることであることから、期末貸借対照表の支払資金残高、すなわち、流動資産と流動負債の差額に該当する。事業活動計算書は企業会計における損益計算書に該当することから、次期繰越活動増減差額が期末貸借対照表の純資産の部に計上される。

しかし、非営利法人は会計制度の整備が進み、いまだ資金収支計算中心の体系を維持し資金収支計算書が同法人の計算書類を構成しているのは、社会福祉法人のほかは学校法人ぐらいであるといわれている。社会福祉法人にしても学校法人にしても当該会計基準は強制力を持っており、その理由としては補助金行政とのリンケージが社会福祉法人・学校法人には相対的に強いことがあげられている。会計基準の強制力および資金収支計算中心の体系から計算書類に資金収支計算書を含めていることが、両法人の会計基準の特徴であるのに対し、その他の非営利法人は、当該会計基準の強制力もなく、資金収支計算書も計算書類（財務諸表）から除外されている⁽⁸⁾。社会福祉法人会計基準の歴史は、現在の会計基準省令まで資金収支計算書が計算書類の1つとして含まれており、企業会計の財務諸表と比較して大きな異同点であるといえよう。

(8) 藤井秀樹「非営利法人会計制度の回顧と展望—公益法人会計基準の検討を中心に—」『非営利法人研究学会誌』第19巻、2017年7月、3-5ページ。

図表 4 計算書類の関係性



(出所) 筆者作成。

Ⅳ 社会福社会計簿記の仕訳と計算構造

社会福祉法人の会計の史的特性について、かつての経理規定準則の時代に比べると会計基準省令ははるかに企業会計基準との親和性を持ったといえるが、前述の資金収支計算書があるかぎり社会福祉法人の会計基準の計算構造は相応の特徴が表出する。いくつかの設例を用いて解説しよう⁽⁹⁾。

(9) 本稿の設例に関しては、齋藤力夫・佐藤弘章『社会福祉法人の会計と税務の入門』税務経理協会、2018年、103-123ページを参考にしている。

設例 次の取引の仕訳を示しなさい。

- (1) 千葉県より、建物の施設整備に関する補助金100万円を現金で受け入れた。
- (2) 入所者の給食用食材5万円を購入し、代金は現金で支払った。
- (3) 自動車1台500万円を購入し、代金は現金で支払った。
- (4) 施設の建物の改築をするため、金融機関より現金100万円を借入れた。
- (5) 決算にあたり、未収金の回収不能見積額5万円を計上する。
- (6) 決算にあたり、当期の建物の減価償却費20万円を計上する。
- (7) 前期末の未払金10万円を当期に現金で支払った。

	借方科目	金額	貸方科目	金額
(1)a	支払資金	1,000,000	施設整備等補助金収入	1,000,000
(1)b	現金預金	1,000,000	施設整備等補助金収益	1,000,000
(2)a	給食費支出	50,000	支払資金	50,000
(2)b	給食費	50,000	現金預金	50,000
(3)a	車両運搬具取得支出	5,000,000	支払資金	5,000,000
(3)b	車両運搬具	5,000,000	現金預金	5,000,000
(4)a	支払資金	1,000,000	設備資金借入金収入	1,000,000
(4)b	現金預金	1,000,000	設備資金借入金	1,000,000
(5)a	仕訳なし			
(5)b	徴収不能引当金繰入	50,000	徴収不能引当金	50,000
(6)a	仕訳なし			
(6)b	減価償却費	200,000	建物減価償却累計額	200,000
(7)a	仕訳なし			
(7)b	未払金	100,000	現金預金	100,000

※ a = 資金収支計算書に必要な仕訳

b = 事業活動計算書・貸借対照表に必要な仕訳

設例において、a、bと2つの仕訳が必要となることがわかる。特にaについては資金収支計算書に計上されるために必要な仕訳であり、(5)や(6)のような支払資金の出てこない取引および(7)の支払資金同士の取引では、仕訳は行わないことになる。設例からも明らかなように資金収支計算書の仕訳を行うことが企業会計における複式簿記と異なる点であり、このような仕訳を「一取引二仕訳」と呼ぶ。この仕訳の特徴が社会福祉会計簿記の理解を困難にする原因であると思われる。社会福祉法人会計基準の計算構造がなぜこのようになってしまったかは、これまでの同基準の推移を確認しておく必要がある。

社会福祉法人が経理規定準則を適用していた時代は、同準則は1元帳制であった。1元

帳制とは、資金元帳（収支計算書を作成するため、収入と支出の内容を示す勘定を集めた帳簿）のみで計算書類を作成する方法となる。それに対し、2元帳制は、資金元帳および一般元帳（資産、負債、純資産、収益および費用の勘定を集めた帳簿）で計算書類を作成する方法であり、会計基準（平成12年）からはこの作成方法によっている。1元帳制の経理規定準則においては、計算書類として資金収支計算書と貸借対照表が定められており、事業活動計算書は求められていなかった（つまり、損益計算書の作成義務はなかった）。したがって、上記設例では1元帳制で一取引二仕訳となるのは、(3)と(4)になる。会計基準省令は、2元帳制となっていることから事業活動計算書が含まれている分、設例においても資金元帳と一般元帳からなる一取引二仕訳となっている⁽¹⁰⁾。

資金収支計算書が作成されることによって必要となる一取引二仕訳の処理が社会福祉法人の会計の特殊性と同時に問題点として指摘しうるが、そもそも資金の範囲についても確認しておく必要がある。企業会計では「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準」（平成10（1998）年、企業会計審議会）においてキャッシュ・フロー計算書の資金の範囲を「現金及び現金同等物」（連結キャッシュ・フロー計算書作成基準、第二・一）と定義している。それに対して、会計基準省令では既述のように支払資金の範囲が流動資産－流動負債＝資金となっているため、資金の範囲としては広範といつてよい（図表5を参照）。この資金の範囲は経理規定準則のときから継続しており、公的資金の収支を明瞭にし、受託責任を明らかにすることが必要であったために支払資金の用途、すなわち、資金収支計算書が計算書類の中心となっていたことによる。しかし、その後、事業活動計算書が作成されるようになり、差別化の点で次のように指摘されるようになった⁽¹¹⁾。

「正味運転資本を資金とする資金収支計算書の収益収入・費用支出は、事業活動計算書の発生基準による収益・費用と同じ金額となる科目が少なからず生ずる。いわゆる重複感の問題である。かつての経理規定準則のように、収支計算書と貸借対照表だけを作成するという場合、収支計算書の収益収入・費用支出は発生基準の収益・費用と同じでもかまわないといふことができる。しかし、事業活動計算書（損益計算書）を作成するのであれば、資金収支計算書の資金を現金及び現金同等物に純化することが本来の方向であろう。」

非営利法人である財団法人・社団法人が適用する公益法人会計基準はすでに資金収支計算書を計算書類から除き、キャッシュ・フロー計算書を導入した。これにより、資金収支計算中心から貸借対照表とフロー式の正味財産増減計算書（損益計算書）を中心とした体系へとシフトし、一取引二仕訳が不要となった⁽¹²⁾。社会福祉法人の会計基準は現在の会計基準省令までいくつもの改訂を重ねてきたが、いまだ検討の余地があるのは、資金収支計算中心の体系であることに生起している問題と思われる。

(10) 1元帳制および2元帳制からなる一取引二仕訳については、長谷川哲嘉『非営利会計における収支計算書—その意義を問う—』国元書房、2014年、55-64、69、114-115ページを参考にし、引用している。

(11) 同上書、122ページ。

(12) 藤井、前掲稿、7ページ。

図表5 支払資金の範囲(網掛け)

流動資産	流動負債
現金預金	短期運営資金借入金
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営資金借入金
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・医療費等材料	1年以内返済予定事業区分間長期借入金
給食用材料	1年以内返済予定拠点区分間長期借入金
商品・製品	1年以内支払予定長期未払金
仕掛品	未払費用
原材料	預り金
立替金	職員預り金
前払金	前受金
前払費用	前受収益
1年以内回収予定長期貸付金	事業区分間借入金
1年以内回収予定事業区分間長期貸付金	拠点区分間借入金
1年以内回収予定拠点区分間長期貸付金	仮受金
短期貸付金	賞与引当金
事業区分間貸付金	未払法人税等
拠点区分間貸付金	繰延税金負債
仮払金	その他の流動負債
繰延税金資産	
その他の流動資産	
徴収不能引当金	

(出所) 中村厚『制度改革完全対応版 社会福祉法人会計基準のすべて』ぎょうせい、2018年、111ページ。

V 非営利法人の会計基準の収斂—表示上の問題—一例—

非営利法人には財団法人・社団法人、学校法人、医療法人、宗教法人、NPO法人等、さまざまな法人形態があり、その法人形態によって適用される会計基準も異なる。それらの会計基準を統一しようという議論があるが、相当に困難な課題になっているといえよう。社会福祉法人だけでも、**「①複数併存の社会福祉法人会計基準の統一、②法人形態別の非営利法人会計基準の統一、③企業会計および非営利法人会計の統一」**⁽¹³⁾と段階的に収

(13) 吉田正人「非営利法人会計基準共通化に向けた会計枠組み構築の可能性—社会福祉法人制度改革における環境整備に言及して—」『千葉商大論叢』第55巻第1号、2017年9月、205ページ。

斂させたとしても①を漸く実現できたという段階に過ぎない。なぜ困難かという点、「縦割り行政」をもって非営利会計混迷の原因をなしていることが指摘される⁽¹⁴⁾。しかし、実際に会計基準を設定するのは会計専門家中心による委員会の役目で、この会計専門家の中で非営利会計全体の基本的な考え方が確立されていないことに根本原因があるとし、主務官庁の縦割り行政を反映した会計専門家のムラ社会現象から、公益法人会計、社会福祉法人会計、学校法人会計のそれぞれの専門家が他の領域に口出しせず、企業会計の専門家も非営利会計は別領域として議論を回避しているという見解⁽¹⁵⁾が極めて重要な指摘であると考えられる。さらに、「会計は営利企業のためのために存在するわけではない。にもかかわらず、営利企業のための利益計算システムというモデルから非営利組織あるいは具体的には非営利法人の会計を判断しがちである。そのため、政府会計や非営利法人会計が企業会計の論理から議論される危うさがある。」⁽¹⁶⁾ことからどのような会計専門家をメンバーにするかも課題となってくる。

ここで社会福祉法人の計算書類の表示面について非営利法人間で統一の議論の一例を示してみよう。社会福祉法人の貸借対照表は、純資産の部は、基本金、国庫補助金等特別積立金等を計上するのはすでに述べたとおりである。それに対し、公益法人会計基準では、正味財産の部（純資産）に、指定正味財産と一般正味財産に区分している。前者は寄附者の意思によってその用途に制約を受けている資源の受け入れ額を指定正味財産として、後者は寄附者の意思による用途の制約を受けていない資源の受け入れ額を一般正味財産として区分表示する。社会福祉法人の事業活動計算書は、サービス活動増減の部、サービス活動外増減の部および特別増減の部で表示されているのに対し、公益法人会計基準の正味財産増減計算書も、貸借対照表の区分同様、指定正味財産増減の部および一般正味財産増減の部と区分表示している⁽¹⁷⁾。この表示の一部をみただけでも大きな相違があり、さらにその他の非営利法人の会計との統一を目指すには一層の検討を要することになるといえよう。たとえば、学校法人の会計だけをとり上げても、「…企業会計とは異なる。政府会計とも異なる。他の種類の非営利法人会計と類似性が多いかということも必ずしもそうではない。しかも、同じ教育機関の会計であっても、国立大学法人会計とも異なる。」⁽¹⁸⁾ということができ、まず学校法人の中でも会計制度に対して時間をかけた議論が必要である。それ以前に行政の監督下にある非営利法人が今も存在する現状で、会計基準を1つにする是非も改めて議論する必要があるかと考える。落しどころとしては、日本公認会計士協会報告の「非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理」にあるモデル会計基準の開発が現

(14) 長谷川、前掲書、223 ページ。

(15) 同上書、223-224 ページ。

(16) 柴健次「非営利法人（会計）における収入の意義」『非営利法人研究学会誌』第 20 巻、2018 年 8 月、27 ページ。

(17) 社会福祉法人会計基準、公益法人会計基準等の表示面の相違については次の文献を参照されたい。

宮本幸平『非営利組織会計基準の統一—会計基準統一化へのアプローチ—』森山書店、2015 年、24-48 ページ。

宮本幸平「非営利組織会計と企業会計の統一的表示基準」『非営利法人研究学会誌』第 18 巻、2016 年 7 月、1-9 ページ。

(18) 柴、前掲稿、27 ページ。

実的には妥当ではないかと思われる⁽¹⁹⁾。

VI まとめと展望

本稿において、社会福社会計簿記の特殊性は、その計算書類のうち資金収支計算書主体の体系になっていることによる計算構造に起因していることを明らかにした。資金収支計算が中心であることから一取引二仕訳の処理が必須であり、特に日本商工会議所主催の商業簿記検定試験等の受験者にとっては一取引一仕訳に慣れているからこそ、社会福社会計簿記を学習すると奇異に感じる者も多いのではないかとはいえ、社会福社会計簿記の問題では仕訳に関しても本稿でとり上げたような一取引二仕訳で解かなくてもよいような配慮がなされている。しかし、実態としては資金収支計算が行われていることから社会福社会計簿記の仕組みを理解しておくには通常の複式簿記とはまた異なる計算構造を把握しておく必要があるといえよう。

それならば、他の非営利法人のように資金収支計算からフロー計算中心へとシフトすればよいのではないかと疑問が生ずる。しかし、それについてはわが国の非営利組織においては、伝統的に政府セクターからの補助金・助成金によってその活動が支えられ、寄附金収入や事業収入が相対的に小さい状況にあったことが指摘される。したがって、組織運営上、予算が極めて重要な意味を持ち、予算の執行状況を表す情報として、収支ベースの実績を収支計算書で報告しなければいけないことになる⁽²⁰⁾。すでに述べたように、学校法人とともに補助金行政とのリンケージが強い社会福祉法人としては、資金収支計算書を計算書類から除外することは今のところ難しい。わが国が補助金への依存度が少なくなるぐらいの寄附社会となればよいのだが、それは会計自体のミクロの話ではなく、長きにわたるわが国の文化、慣習等に関わることでパラダイムシフトが起こらないかぎり解決しそうにない。

また、社会福祉法人の会計を含めた非営利法人の会計基準の収斂は、検討したように縦割り行政の弊害による各領域の会計専門家の意見共有化・コンセンサスの欠如がある。社会福祉法等、非営利法人には法的に制約を受けるさまざまな制度⁽²¹⁾もあり、会計の制度だけの検討では済まされないことも一因かもしれないが、まずは主務官庁からどれだけ解放されるかが大きいといえよう。社会福祉法人にとっては、厚労省の局長通知から会計基準省令まで会計基準は行政主導である。非営利法人全体の会計の観点からは今後も会計基準省令の改訂が進むと思われる。ただし、望ましい形は、会計基準設定に関して、政府と独立した民間団体運営による会計基準設定主体での各領域の会計専門家による意見共有化が望ましい。

(19) 詳しくは日本公認会計士協会『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』非営利組織会計検討会、2015年を参照されたい。

(20) 日本公認会計士協会『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』非営利法人委員会研究報告第25号、2013年、37ページ。

(21) 各非営利法人の会計制度について、根拠法、設定主体、計算書類等の比較は、藤井、前掲稿、4ページを参照されたい。

[参考文献]

- 一般財団法人 総合福祉研究会 (<http://www.sofukuken.gr.jp/index.html> 最終アクセス：2019年3月4日)
- 厚生労働省 [2016] 「社会福祉法人会計基準」。
- 齋藤真哉 [2014] 「非営利法人制度の現状と課題」『非営利法人研究学会誌』第16巻。
- 齋藤力夫・佐藤弘章 [2018] 『社会福祉法人の会計と税務の入門』税務経理協会。
- 柴健次 [2018] 「非営利法人（会計）における収入の意義」『非営利法人研究学会誌』第20巻。
- 社会福祉法人会計簿記テキスト中級編作成委員会編著 [2017] 『「会計基準省令」準拠 社会福祉法人会計 簿記テキスト 中級編（五訂版）』実務出版。
- 田中正明 [2017] 『改訂新版 新しい社会福祉法人制度の運営実務—平成29年施行社会福祉法人対応版—』TKC出版。
- 中川健蔵 [2007] 『社会福祉法人の会計と税務の要点—基礎と事例—（改訂版）』税務経理協会。
- 中村厚 [2018] 『制度改革完全対応版 社会福祉法人会計基準のすべて』ぎょうせい。
- 日本公認会計士協会 [2013] 『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』非営利法人委員会研究報告第25号。
- 日本公認会計士協会 [2015] 『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』非営利組織会計検討会。
- 長谷川哲嘉 [2014] 『非営利会計における収支計算書—その意義を問う—』国元書房。
- 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。
- 藤井秀樹 [2017] 「非営利法人会計制度の回顧と展望」『非営利法人研究学会誌』第19巻。
- 宮本幸平 [2012] 『非営利組織会計テキスト』創成社。
- 宮本幸平 [2015] 『非営利組織会計基準の統一—会計基準統一化へのアプローチ—』森山書店。
- 宮本幸平 [2016] 「非営利組織会計と企業会計の統一的表示基準」『非営利法人研究学会誌』第18巻。
- 吉田正人 [2012] 「社会福祉法人新会計基準の特性と今後の方向性」『千葉商大論叢』第49巻第2号。
- 吉田正人 [2013] 「社会福祉法人会計システムの一元化からみた非営利法人会計の展望」『実践経営』第50号。
- 吉田正人 [2015] 「措置制度の時代の福祉行政と経理規定準則の特殊性についての検証」『千葉商大論叢』第53巻第1号。
- 吉田正人 [2017] 「非営利法人会計基準共通化に向けた会計枠組み構築の可能性—社会福祉法人制度改革における環境整備に言及して—」『千葉商大論叢』第55巻第1号。

(2019.3.22 受稿, 2019.5.28 受理)

〔抄 録〕

社会福祉法人の会計基準で要求される計算書類の1つに資金収支計算書がある。企業会計の基準では作成されない計算書ではあるが、社会福祉法人では中心的な計算書として必要とされている。しかし、同計算書の存在によって社会福祉法人会計の計算構造の理解が困難になっているといわれている。本稿においては、社会福祉法人の計算書類をとり上げ同法人の簿記について例題を用いて解説し、企業会計とは異なる特徴を浮き彫りにし、その問題点を検討することを目的にしている。

社会福祉法人の計算書類には、平成28年に改正された会計基準省令によると、資金収支計算書、事業活動計算書、および貸借対照表がある。特に資金収支計算による支払資金の詳細を明らかにすることは行政との関係性が強く、したがって、社会福社会計簿記の資格についても特殊な仕組みを理解しておく必要がある。また、資金収支計算からフロー計算中心へのシフトの可能性は、伝統的に政府セクターからの補助金・助成金によってその活動が支えられていることから、収支ベースの実績を報告しなければならず、困難であるといえる。

社会福祉法人の会計を含めた非営利法人の会計基準の収斂は、縦割り行政の弊害による各領域の会計専門家の意見共有化・コンセンサスの欠如がある。まずは主務官庁からどれだけ解放されるかが大きいといえよう。社会福祉法人にとっては、厚生労働省の局長通知から会計基準省令まで会計基準は行政主導である。非営利法人全体の会計の観点からは今後も会計基準省令の改訂が進むと思われる。ただし、望ましい形は、会計基準設定に関して、政府と独立した民間団体運営による会計基準設定主体での各領域の会計専門家による意見共有化が望ましい。