

公益組織体の会計基準類解題 (二)

村山 徳五郎

一、社会福祉法人の会計基準

(一) 社会福祉法人の意義

社会福祉の考え方は古くは天平時代、光明皇后が病者を施療し飢者を養う救済施設として施薬院を建てられたことにはじまるとされているが、現行制度は新憲法発足後となる。

憲法第二十五条第一項では「すべての国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する。」とし、国民の生存権を認め、同第二項で「国は、すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めねばならない。」とし、国に社会福祉の義務を付加したが、これを受けて一九五一年社会福祉事業法の施行により現行の社会福祉法人が成立し、二〇〇〇年十二月の改正を経て現在に至っている。

(二) 会計基準の設定年月日

社会福祉法人の会計は、一九七六年一月三十一日に設定された「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設定について」（社施第二十五号）（以下「社会福祉法人経理規程準則」という。）が従来用いられていた会計基準であった。

(三) 設定主体

「社会福祉法人経理規程準則」は厚生省社会局長、児童家庭局長の連名通知により公表されたものであることから厚生省が設定主体となっていた。

(四) 設定の目的及び経緯

「社会福祉法人経理規程準則」は、主として措置費等の公的資金の収支を明確にし、その受託責任を明らかにすることを基本として設定されたものである。ここで措置費とは、行政が定める福祉サービスの費用を指す。

しかし、社会福祉事業法の改正に伴い、行政が福祉サービスを決定する「措置」の考え方から、利用者が福祉サービスを選び、指定事業者・施設と契約するという「契約」の考え方に移って制度改正がなされたことから、会計基準も、法人の自主的な経営に対応した改正が必要となった。

(五) 改正の年月及び内容

社会福祉法第四十四条の決算書の開示等に関する規程を踏まえて、二〇〇〇年二月十七日に、厚生省大臣官房障害保険福祉部長、厚生省社会・援護局長、厚生省老人保険福祉局長、厚生省児童家庭局長の連名で「社会福祉法人会計基準の設定について」(社援第三二〇号)が示された。

この改正の目的は、

- ① 法人単位の会計としつつも、在宅福祉事業等にも対応できるよう標準的な会計基準を設定し、一方で自主的な経営を可能とするために、基準自体は基本的なものに限定する。
 - ② 経営努力が反映される会計とするために、損益計算の考えを導入する。
 - ③ 社会福祉法人としての公益性を維持しつつ、改正する。この点は、具体的には措置制度から利用制度(契約)に変更された施設については、新会計基準を導入するものの、措置施設の施設経理についてできるだけ従来の「社会福祉法人経理規程準則」の維持を図るというものである。
 - ④ 情報公開等に対応できる簡潔、明瞭な財務諸表とする。
- とされている。

また主な改正点としては、以下の点があげられる。

第一は本部会計、施設会計の区分を撤廃し会計単位を社会福祉事業全体で一つの会計とすることであり、その一方で複数の施設・事業を経営する法人では経理区分を設けたり、公益事業と収益事業を明確に区分するなどの新たな区分を設けた点である。第二は、公益性を維持するために、資金が社会福祉法人外へ流出しないことを前提として、収益事業

から公益事業への会計間の資金移動等には弾力化を図ることとした点である。第三としては、施設設備費に係る自己負担分の利用料からの充及び、当該自己負担分の減価償却の導入がなされた。第四として資産の劣化や減価分を考慮した点である。

(六) 会計基準の概要

① 適用対象

原則として全ての社会福祉法人が対象となる（社会福祉法人会計基準の制定について）四 適用の範囲等（一）適用の範囲）。

② 計算書類の体系（社会福祉法人会計基準第六条、以下同じ）

一、資金収支計算書

二、事業活動収支計算書

三、貸借対照表

四、財産目録

ここで、事業活動収支計算書は、社会福祉法人の全ての純資産の増減（国庫補助金等特別積立金の積立や取崩、基本金の組入等）を計算するもので、事業活動収支の部、事業活動外収支の部、特別収支の部及び繰越活動収支差額の部といった各経理区分ごとに記載するものである。

③ 資金の範囲

流動資産が流動負債を超える部分としている（第七条第二項）。

④ その他の特徴

- ・ 減価償却を実施する（第二十六条）。
- ・ 徴収不能額の引当（第二十七条）。
- ・ 退職債務の引当（第二十八条）。

二、医療法人の会計基準

（一）医療法人の意義

医療法人とは、医療法第三十九条の定めにより設立される法人であり、財団又は社団のいずれかの形態をとる。医療法人の設立は、都道府県知事の認可を受け、設立の登記を行うことにより成立する。また、医療法人のうち一定の要件を満たすものは、特に公益性が高いものとされ、特別医療法人となる。

（二）会計基準の設定年月日

医療法人の会計に関しては、「医療法」第五十二条に規定があり、そして、「病院会計準則」、「介護老人保健施設会計・経理準則」が設定されており、各設定年月日は以下の通りである。

病院会計準則 一九六五年十月十五日

介護老人保健施設会計・経理準則 二〇〇〇年三月三十一日

(三) 設定主体

病院会計準則 厚生省医務局長通知による。

介護老人保健施設会計・経理準則 厚生省老人保健福祉局長通知による。

(四) 設定の目的及び経緯

各種病院等の医療施設の開設者は、国、地方自治体をはじめ、医療法人、個人など多岐にわたるが、その中心はいずれも社会保険診療を中心とする医療サービスの提供と言える。そこで当時の厚生省は、開設主体の異なる各種病院の収支構造を、体系的、統一的に捉えるために「病院会計準則」という統一の処理基準を定めた。

また、介護老人保健施設に対する基準としては、「介護老人保健施設会計・経理準則」が制定されている。

病院会計準則第二条第二項では、「病院の経営責任者は、当該病院の会計原則を定める場合には、この会計準則に従うものとする。」旨を規定したが、同準則は当初、強制的意味合いを持たなかったが、その後厚生省は医療法人制度検討委員会報告書の提言により、一九九五年四月二十日付で医療法人における決算の届出の様式を具体的に定めたため、現在では病院会計準則様式での決算書類の作成が広く普及している。

なお当該準則は一九八三年八月二十二日に改正が行われた後二十年を経過し、介護保険制度の発足等、内外の環境が大きく変化したことから、四病院団体協議会及び病院会計準則研究委員会は二〇〇二年六月二十六日、「病院会計準則等

の見直しに関して（中間報告）を公表している。これによれば、

- ・病院が作成すべき財務諸表の体系

- ・最近の企業会計の動向との整合性

を含む病院会計準則の見直しの提案と医療法人会計基準の必要性の検討が行われ、改正試案が報告されている。

また、原価計算について過去に日本病院協会より「病院原価計算要領（案）」が提出されているのみで、医療機関における公式な基準が確立されていない。これについても何らかの基準の構築が求められている。

（五）会計基準の概要

① 財務諸表等の体系

- ・「医療法第五十二条」

- 一、財産目録

- 二、貸借対照表

- 三、損益計算書

- ・「病院会計準則第二条」

- 一、損益計算書

- 二、貸借対照表

- 三、利益金処分計算書又は損失金処理計算書

- ・「介護老人保健施設会計・経理準則第二条」

一、介護サービス事業別損益計算書

二、貸借対照表

三、利益金処分計算書又は損失金処理計算書

財務諸表の特徴として、損益計算書は、医業損益計算・経常損益計算・純損益計算の三区に分けられることや、利益金処分計算書では医療法人外への配当を禁止していることがあげられる。

(注) 医療法人たる主たる業務は、病院・診療所・介護老人保健施設の開設・運営であることから、一般的には、「病院会計準則」と「介護老人保健施設会計・経理準則」の双方を適用して、財務諸表を作成することになる。

三、独立行政法人の会計基準

(一) 独立行政法人の意義

独立行政法人とは、一九九八年六月の中央省庁等改革基本法において設けられた制度で、独立行政法人通則法(以下「通則法」という。)第二条第一項及び個別法の定めるところにより設立される法人を言う。

通則法により国立研究機関をはじめとする八十四の国の業務について二〇〇一年四月一日より五十七の独立行政法人に移行し、二〇〇二年以降も国立病院などの数機関が、さらに国立大学や特殊法人の一部がこの制度を導入する予定である。

(一) 会計基準の設定年・月・日

独立行政法人会計基準及び独立行政法人会計基準注解 二〇〇〇年二月十六日

(二) 設定主体

総務庁長官の委嘱を受けた独立行政法人会計基準研究会

(四) 設定の目的及び経緯

独立行政法人が行う業務は、「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つて、国が自ら主体となつて直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれの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」(通則法第二条第一項)とされ、独立行政法人は、そのような業務を「効率的かつ効果的に行わせるにふさわしい自立性、自発性及び透明性を備えた法人」(中央省庁等改革基本法第三十六条)として制度設計がなされている。

そのため独立行政法人は、経済資源の負託主体である国民に対して財務情報を開示する責任を負うものとされる。つまり、行政法人の運用状況と財政状態の適正な把握や業績の適切な評価といった観点から、独立行政法人の会計は、「原則として企業会計原則によるもの」(通則法第三十七条)とされるのである。

しかし、独立行政法人は、①公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず独立採算制を前提としないこと、②政策の実施主体であり、政策の企画立案主体である国と密接不可分の関係にあり、独自の判断では意思決定ができない場合があること、③毎年度における損益計算書上の利益獲得を目的として出資する資本主の存在を予定していないこと、④動機付けの要請と財政上の観点の調整を図る必要があること、⑤中期目標・計画仕組みを尊重しなければならないこと（「独立行政法人会計基準の設定について」）等の特殊性を有している。

このため、営利企業と制度の前提や財務構造を異にする独立行政法人にそのままの形で企業会計原則を適用すると本来伝達されるべき会計情報が伝達されないため、独立行政法人の特殊性にに応じて、企業会計原則に対して必要な修正を加えたものとして、「独立行政法人会計基準」が設定されたのである。

経緯については「独立行政法人会計基準」「独立行政法人会計基準注解」（以下「独法会計基準」とする。）が、通則法第三十七条及び「中央省庁等改革の推進に関する方針」（一九九九年四月中央省庁等改革推進本部決定）を受け、総務庁長官の委嘱を受けた独立行政法人会計基準研究会によつて、二〇〇〇年二月十六日に公表され、その後、二〇〇〇年八月には、独法会計基準に関しての実務上の留意点をQ&A形式で記述した『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A』が、中央省庁等改革推進本部事務局と日本公認会計士協会の連名で発表された。

独立行政法人通則法

（企業会計原則） 第三十七条

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。

(二〇〇三年三月三日改訂について)

特殊法人等改革により独立行政法人化する特殊法人等は、多様な事業を実施し、また、国からの多様な財源処置の方法が予定されており、現行会計基準では対応困難な事項等が多くあることに鑑み、見直しが行われた。

〔注〕 特殊法人等の会計は、財政制度等審議会・公企業会計小委員会（財務省所管）が取りまとめた「特殊法人等会計処理基準」（一九八七年十月二日）に拠っているが、他方、既存の独立行政法人の会計は、独立行政法人会計基準研究会（総務省所管）が作成した「独立行政法人会計基準」に拠っている。

そして財政制度等審議会・公企業会計小委員会及び独立行政法人会計基準研究会から構成された共同ワーキング・チームにおいて作成された、「独立行政法人会計基準」「独立行政法人会計基準注解」（二〇〇三年三月三日改訂）が二〇〇三年三月三日に公表された。

改訂の主な内容は以下のとおりである。

- ① 有価証券の評価基準及び評価方法、販売用不動産の評価基準及び評価方法、貸倒引当金の計上方法、外貨建取引の会計処理、退職給付引当金の計上方法等について、企業会計の最新の基準の考え方を可能な限り取り込むこととした。
- ② 補助金等に係る会計処理、国の財源措置が事後に行われる場合の会計処理、法令により計上が要請されている引当金又は準備金にかかる会計処理等の独立行政法人固有の会計処理を新たに整備する等、公的な主体である独立行政法人の特性にも配慮した改訂を行った。
- ③ 連結財務諸表に関する基準を新たに設定することとした。

(五) 会計基準の概要

独立行政法人会計基準が、企業会計原則とは異なる特長点は、独立行政法人はその運営の主たる事業費を国からの所要の財源処置によっていることから、当該基準もそのような状況に鑑みて、「財源」を踏まえた上での会計処理を要求している点が特色として挙げられる。

① 一般原則（独立行政法人会計基準第一から第七、以下同じ）

- 一、真实性の原則
 - 二、正規の簿記の原則
 - 三、明瞭性の原則
 - 四、重要性の原則
 - 五、資本取引・損益取引区分の原則
 - 六、継続性の原則
 - 七、保守主義の原則
- の7つの基準から成り立っている。

〔注〕「重要性の質的側面の考慮においては、独立行政法人の会計の見地からの判断に加え、独立行政法人の公共性格も加味して行わなければならない。」とされている。

② 財務諸表等の体系

〔通則法第三十八条第一項〕

- 一、貸借対照表
 - 二、損益計算書
 - 三、利益の処分又は損失の処理に関する書類
 - 〔その他主務省令で定める書類〕
- 四、キャッシュ・フロー計算書

五、行政サービス実施コスト計算書

③ 連結財務諸表の体系（独立行政法人会計基準第一〇四、以下同じ）

一、連結貸借対照表

二、連結損益計算書

三、連結キャッシュ・フロー計算書

四、連結剰余金計算書

④ セグメント情報の開示

連結財務諸表上だけでなく、個別財務諸表上においても、「独立行政法人においても、その業務内容が多岐にわたる場合、説明責任の観点から、その業務ごとのセグメントに係る情報を開示する必要がある。」（注解三九）とされ、セグメント情報の開示が要求されている。

⑤ 利益処分

通則法第四十四条において、「一、独立行政法人は、毎事業年度、損益計算において、利益が生じたときは、前事業年度から繰り越した損失を埋め、なお残余があるときは、その残余の額は積立金として整理しなければならない。ただし、第三項の規定により同項の使途に充てる場合は、この限りではない。」と規定されている。

独立行政法人の利益は、国を資本主と考えて、国に帰属するものとされる。独立行政法人制度では、中期目標による管理運営・評価のシステムが導入されており、中期計画の期間を二つの区切りとしている。したがって、当該積立金は、原則として中期目標期間終了時に精算され、主務大臣の承認を受けて、翌中期目標期間における業務の財源として繰り越すか、国庫に返還することになる。

⑥ 行政サービス実施コスト計算書

独立行政法人には、法人が中期計画どおりに運営をした場合は、損益計算書の当期純利益はゼロになるように、企業会計とは異なる様々な特殊な処理が規定されている。これは独立行政法人の経営努力により発生した損益だけを示す目的による。

これに対して、「行政サービス実施コスト計算書」は、損益計算を通じない場合の減価償却相当額、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、損益計算書等には計上されないコストも含めて集計することにより、国民が負担するコストを明らかにする書類と位置付けられる（第四十七注四一）。

⑦ その他の特徴

- ・繰延資産の計上を認めていない。
- ・キャッシュ・フロー計算書で対象とされる資金の範囲は、手元現金及び要求払預金とされており（第二十二）、現金及び現金同等物を資金の範囲とする企業会計よりも狭い概念となっている。

四、労働組合法計基準

（一）労働組合制度の意義

労働組合とは、労働者が主体となって自主的に労働条件の維持改善その他経済的地位の向上を図ることを主たる目的

として組織する団体又はその連合団体（労働組合法第二条）を言い、労働組合法により認められる法人である。

但し、労働組合は、他の非営利法人と異なり、主務官庁に対する届出や指導監督という制度ではなく、労働委員会に証拠を提出して労働基準法第二条及び同法第五条第二項の規定に適合することを立証しなければ、同法律に規定する資格を有せず、かつ同法律に規定する救済を与えられないこととされている。

（二）会計基準の設定年月日

一九八五年十月八日

（三）設定主体

日本公認会計士協会公益法人委員会

（四）設定の経緯及び目的

労働組合法第五条第二項d第七号には、会計報告は組合員によつて委嘱された職業的に資格のある会計監査人による正確であることの証明書とともに、少なくとも毎年一回組合員に公表されることが望ましい旨が定められている。

しかし、従来労働組合の会計は、その実務に携わるものが多いにも係わらず、必ずしも一般的な指針となるものがなかったため、従来から労働組合法会計基準の作成が要望されていた。そこで、公認会計士協会公益法人委員会が「労働組

「合会計基準」(公益法人委員会報告第五号)を制定したものである。

労働組合が、労働者の自主的組織であり、作成される計算書類は、構成員に対してのみ報告されていればその目的が達せられるところから、本基準の適用に関しては、個々の労働組合にその判断が委ねられている。その一方で、各労働組合の会計においても、計算書類は一般に公正妥当と認められる基準に従って作成され、報告されることが望ましいことから、本基準は個々の組合の会計規程の制定・改廃に際しての指針としての意味を持つものであり、労働組合会計に携わるもののガイドラインとしての役割を持つものである。

(五) 会計基準の概要

① 計算書類等の体系

一、収支計算書(労働組合会計基準第三、以下同じ)

二、貸借対照表(第四)

三、附属明細書(第八)

財産目録が計算書類の体系から除外されている。これは、計算書類が複式簿記の採用により発生した取引事実を基礎とした会計記録に基づき自動的に誘導されること並びに附属明細書が財産目録に代わって収支計算書及び貸借対照表の明細票としての役割を果たすものとしたからである。なお、複式簿記の記録から合理的に作成された貸借対照表の資産及び負債の内訳表としての財産目録は、附属明細票の一部とみなし認容している。

② 予算重視の会計(第二)

労働組合会計は、損益計算により期間の活動業績を明らかにすることが目的ではなく、当該活動目的・方針・計画に

従つて業務を遂行した旨を報告することが目的であるため、予算を作成し、収支計算書においても予算額と決算額を對比させる等予算管理を重視したものとなっている。

③ 資金の概念（注解、注二）

収支計算書における資金の概念については、特定せず、「現金預金」「現金預金及び短期金銭債権債務」「現金預金、短期金銭債権債務、前二日ね、前受組合費及び市場性ある一時的所有の有価証券」「正味運転資金（流動資産マイナス流動負債）」の四つを例示し、当該労働組合の規模及び資産構成を勘案し、活動状況をより明瞭に表すよう各組合が選択することができるとしている。

④ 特別会計（第六）

活動目的に応じて会計区分を設け、一般会計と特別会計に区分することが求められている。

あとがき

上の労働組合が、公益組織体なのかという疑問は、たやすく出やすいところである。

同じようなところが、農業協同組合や生活協同組合にもあつて、これらには最近の中間法人よりもむしろ営利企業に近い面もあるところから、ここではとりあげなかった。

いまは、公益法人制度の抜本改正の途上にあつて、文字通りの過渡期にあるので、しばらくは静観して、機が熟するのを待つて、根本的な見直しを試みたい。