

非営利組織の会計・監査シリーズ (2)

社会福祉法人

かわもと ひろや
公認会計士 川本 寛弥

1. はじめに

近年、人口構成等の変化、政府の財政健全化への要請、福祉・医療分野への政策的な重要性の推移から非営利組織及び公的組織の担う役割に期待が寄せられている。

社会福祉法人においては、多額の内部留保蓄積の疑義、事業運営の非透明性への批判、実際の横領等の事件を受けて、厚生労働省を中心に社会福祉法人の在り方が検討され、平成28年3月31日に「経営組織のガバナンスの強化」、「事業運営の透明性の向上」、「財務規律の強化」などを柱とする社会福祉法の改正が行われ、社会福祉法人制度改革が断行された。

今回はこの新たな制度下における社会福祉法人に焦点を当てて、その制度概要から会計制度、会計監査制度を取り上げる。

2. 社会福祉法人とは

(1) 制度概要

社会福祉法人は、公金その他の公の財産を公の支配に属しない民間社会福祉事業に対して支出を禁止する憲法第89条を回避すべく、強い公的規制の下、助成を受けられる特別な法人として創設された非営利法人である。

この制度趣旨の下、社会福祉法上、「社会福祉事業を行うことを目的として、社会福祉法の定めるところにより設立された法人」とされ、社会福祉事業の主たる担い手として日常生活又は社会生活上の支援を必要とする者に対して、無料又は低額な料金で、福祉サービスを積極的に提供するよう努めることを期待されている。

(2) 制度改革の概要

上述した通り、平成28年3月31日に社会福祉法が改正され、社会福祉法人制度改革が断行された。

具体的には、理事会の役割の明確化、任意設置の諮問

機関であった評議員会の議決機関としての必置化、一定規模以上の社会福祉法人への会計監査人の設置義務化等による「経営組織のガバナンスの強化」、計算書類の公表に係る規定の整備等による「事業運営の透明性の向上」、社会福祉充実計画の義務化等による「財務規律の強化」が行われた。

このうち、計算書類の公表については通知によって義務付けられていたところであるが、平成28年4月1日以後に開始する会計年度において、原則としてインターネットの利用により公表することが法定化された（社会福祉法第59条の2第1項及び社会福祉法施行規則第10条）。理事会の役割の明確化等については平成29年4月1日からの施行に備え、新たな理事・評議員候補の選出や定款変更等の準備などが急がれるところである。また、社会福祉充実計画の義務化についても、平成29年4月1日から施行されるが、これにより、社会福祉法人は毎期、計算書類の財務数値をもとに余裕財産の有無を明確にすることが求められ、それを社会福祉事業等に投下する計画を社会福祉充実計画として作成し、所轄庁に提出、その承認を受けることとなっている。

(3) 実施し得る事業

社会福祉法人は、社会福祉事業のほか、公益事業及び必要に応じて収益事業を行うことができる。

ここで、社会福祉事業とは、社会福祉法に定められた第一種社会福祉事業及び第二種社会福祉事業をいい（社会福祉法第2条）、前者は経営適正を欠いた場合、利用者の人権擁護の観点から問題が大きいため、确实公正な運営確保の必要性が高い事業と位置付けられ、後者は事業の実施に伴い、弊害のおそれ比較的少なく、自主性と創意工夫を助長するため、公的規制の必要性が低い事業と位置付けられている。

具体的な事業内容及び施設をまとめると、以下のようになる。

事業	主な事業内容	根拠法令	主な具体的施設
第一種社会福祉事業	生計困難者を無料又は低額な料金で入所させて生活の扶助を行う事業	生活保護法	救護施設 厚生施設
	老人を施設に入居させて介護する事業	老人福祉法	養護老人ホーム 特別養護老人ホーム
	児童を施設に入居させて介護する事業	児童福祉法	乳児院 児童養護施設
第二種社会福祉事業	親が働いている等の理由により家庭において十分に子どもを保育できない場合に、家庭にかわって子ども（0~5歳の乳児及び幼児）を保育する事業	児童福祉法	保育園 病児保育
	日帰りで施設に通い、食事や入浴など日常生活上の介護や機能訓練等を受けることのできるサービスを提供する事業	老人福祉法	デイサービス
	生活困窮者のために、無料又は低額な料金で診療を行う事業	医療法	病院、診療所

公益事業とは、公益を目的とする事業をいい、具体的には以下のような事業内容が挙げられ、所定の要件を満たすことで運営が認められる（社会福祉法第26条、社会福祉法人審査基準第1-2）。

事業	主な事業内容	要件
公益事業	介護保険法に規定する居宅サービス事業 や介護予防サービス事業	<ul style="list-style-type: none"> ・法人の行う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あること ・剰余金を生じたときは、社会福祉事業又は公益事業に充てること ・定款に記載し、その記載内容について所轄庁の承認を受けること ・社会福祉事業に関する会計から区分し、特別の会計として経理すること
	有料老人ホーム事業	
	社会福祉に関する調査研究事業	

最後に収益事業とは、事業運営の結果得られる収益を社会福祉事業若しくは公益事業の経営に充てることを目的とする事業をいい、具体的には以下のような事業内容が挙げられ、所定の要件を満たすことで運営が認められる（社会福祉法第26条、社会福祉法人審査基準第1-3）。ここでいう収益事業は、社会福祉法上の収益事業であり、一定の計画の下に収益を得ることを目的として反復継続して行われる行為であって、社会通念上事業と認められる程度のものであることとされており、法人税法上の定めに関わらず、該当する可能性がある。つまり法人税法上、収益事業とされる場合であっても、社会福祉法上、収益事業に該当しない可能性があり得る点に留意が必要である。

事業	主な事業内容	要件
収益事業	法人の所有する不動産を活用して行う貸 ビル事業、駐車場の運営	<ul style="list-style-type: none"> ・法人の行う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あること ・法人の社会的信用を傷つけるおそれがある事業でないこと ・投機的な事業でないこと ・収益を社会福祉事業又は公益事業の経営に充当すること ・社会福祉事業以下の事業規模であること ・定款に記載し、その記載内容について所轄庁の承認を受けること ・社会福祉事業に関する会計から区分し、特別の会計として経理すること
	公共的施設内の売店の経営	

(4) 公的規制及び優遇措置

社会福祉法人は、その非営利性・公益性に鑑みて、運営にあたって強い公的規制を受ける一方で、税制優遇措置や補助金の交付を受ける。

具体的な公的規制として、持ち分が禁止されるととも

に、事業を廃止した際の残余財産は定款に定めた他の社会福祉事業を行う者若しくは国庫に帰属する等、残余財産の配分に制限がかけられる。その上で、法令、定款等に違反、又はその運営が著しく適正を欠く場合には、所轄庁による措置命令、業務停止命令、解散命令等を受け

	評議員会	理事会	監事	会計監査人
位置付け	運営に係る重要事項の議決機関	業務執行の決定機関	業務及び会計監査機関	会計監査機関
構成員の員数	原則として、理事の員数を超える人数	6名以上	2名以上	1名若しくは1法人
権限	<ul style="list-style-type: none"> ・ 理事、監事、会計監査人の選任及び解任 ・ 役員報酬等の基準の承認 ・ 計算書類の承認 ・ 定款の変更 ・ 解散の決議 ・ 合併の承認等 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 理事の職務の執行の監督 ・ 理事長等の選定及び解職 ・ 利益相反取引の承認 ・ 重要な財産の処分及び譲受け ・ 多額の借財 ・ 計算書類・事業報告の承認等 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 理事の職務執行の監査 ・ 計算書類の監査 ・ 業務・財産の状況調査 ・ 理事の行為の差止め請求 ・ 会計監査人の解任等 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 計算書類の監査 ・ 会計帳簿等の閲覧・謄写、会計に関する報告要求等
構成員の任期	原則として、選任後4年以内に終了する会計年度のうち最終のものに関する定時評議員会の終結の時まで	原則として、選任後2年以内に終了する会計年度のうち最終のものに関する定時評議員会の終結の時まで	原則として、選任後2年以内に終了する会計年度のうち最終のものに関する定時評議員会の終結の時まで	選任後1年以内に終了する会計年度のうち最終のものに関する定時評議員会の終結の時まで

3. 社会福祉法人の会計

(1) 会計制度の概要

① 財務報告の目的

前回解説があった通り、財務報告の目的は、その情報利用者の意思決定に資する有用な情報を提供することである。この目的は営利組織たる株式会社でも非営利組織たる社会福祉法人でも変わるところはない。

しかし、民間企業の情報利用者が要求する情報は、投資先である企業の経営者等がいかに経営資源を効果的かつ効率的に利用し、利益をどれだけ分配できるかの情報であるのに対し、非営利組織の情報利用者が要求する情報は、関係する非営利組織が目的達成のために継続的な活動を実施する能力（継続的活動能力）を有するか、提供した資源を基にどのように活動がなされ、どれだけ成果がもたらされたかの情報である。

したがって、社会福祉法人の会計は、会計基準そのものが株式会社に適用される企業会計基準と異なり、開示書類の様式、会計処理ともに企業会計基準とは異なる情報開示制度となっている。

② 準拠すべき財務報告の枠組み

社会福祉法人の会計基準は、厚生労働省令として定められており、全ての社会福祉法人は、当該会計基準に準拠して会計処理を行わなければならない（改正社会福祉法第45条の23）。なお、当該会計基準に定められてい

ないものについては、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する必要がある。

③ 会計年度及び決算

社会福祉法人の会計年度は、4月1日に始まり、翌年3月31日に終了し、それ以外の決算月、いわゆる変則決算は認められていない。

決算に際しては、毎会計年度終了後3か月以内に、後述する計算書類及びその附属明細書並びに財産目録を作成し、理事会の承認を受け、計算書類及び財産目録については評議員会の承認を受けたのち、計算書類及びその附属明細書並びに財産目録を所轄庁に提出しなければならない。

(2) 社会福祉法人が作成しなければならない計算書類等

① 計算書類等

社会福祉法人会計基準では、社会福祉法人が行う全ての事業を対象として、計算書類（貸借対照表及び収支計算書）、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。

当該会計基準は、収支計算書は資金収支計算書及び事業活動計算書から構成されることを示し、計算書類等を計算書類、附属明細書、財産目録と規定しているため、以下のように整理することができる。

開示書類の名称		概要
計算書類等	資金収支計算書	キャッシュ・フロー情報（支払資金の増加及び減少の状況を表示）
	事業活動計算書	損益フロー情報（純資産の増減の内容を表示）
	貸借対照表	ストック情報（年度末における全ての資産、負債及び純資産の状態を表示）
	附属明細書	計算書類の内容を補足する重要な事項を表示
	財産目録	年度末における全ての資産及び負債の名称、数量、金額等を表示

② 計算書類の注記

社会福祉法人においては、注記事項を、以下のように

法人全体と拠点区分それぞれにおいて作成しなければならない。

法人全体で記載すべき注記事項		拠点区分ごとに記載すべき注記事項	
1	継続企業の前提に関する注記	1	重要な会計方針
2	重要な会計方針	2	重要な会計方針の変更
3	重要な会計方針の変更	3	採用する退職給付制度
4	法人で採用する退職給付制度	4	拠点が作成する計算書類とサービス区分
5	法人が作成する計算書類と拠点区分、サービス区分	5	基本財産の増減の内容及び金額
6	基本財産の増減の内容及び金額	6	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
7	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	7	担保に供している資産
8	担保に供している資産	8	固定資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高（貸借対照表上、間接法で表示している場合は記載不要。）
9	固定資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高（貸借対照表上、間接法で表示している場合は記載不要。）	9	債権額、徴収不能引当金の当期末残高、債権の当期末残高（貸借対照表上、間接法で表示している場合は記載不要。）
10	債権額、徴収不能引当金の当期末残高、債権の当期末残高（貸借対照表上、間接法で表示している場合は記載不要。）	10	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
11	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	11	重要な後発事象
12	関連当事者との取引の内容	12	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資産、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
13	重要な偶発債務		
14	重要な後発事象		
15	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資産、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		

③ 計算書類の附属明細書

注記同様、附属明細書についても、以下のように法人

全体と拠点区分それぞれにおいて作成しなければならない。

法人全体で作成する附属明細書		拠点区分ごとに作成する附属明細書	
1	借入金明細書	8	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
2	寄附金収益明細書	9	引当金明細書
3	補助金事業収益明細書	10	拠点区分資金収支明細書
4	事業区分間及び拠点区分間繰入金明細書	11	拠点区分事業活動明細書
5	事業区分間及び拠点区分間貸付金（借入金）残高明細書	12	積立金・積立資産明細書
6	基本金明細書	13	サービス区分間繰入金明細書
7	国庫補助金等特別積立金明細書	14	サービス区分間貸付金（借入金）残高明細書
		15	就労支援事業別事業活動明細書
		16	就労支援事業製造原価明細書
		17	就労支援事業販管費明細書
		18	就労支援事業明細書
		19	授産事業費用明細書

④ 計算書類等の表示等

社会福祉法人会計の基準において、計算書類等に記載する金額は、原則として総額をもって表示すること、1円単位をもって表示することが規定されている。そのため、例えば収入と支出を相殺して表示すること、また金額単位を千円、百万円にすることは認められていない。

(3) 社会福祉法人の会計の特徴

① 事業区分、拠点区分、サービス区分の設定

社会福祉法人においては、計算書類等の作成に関して、事業区分及び拠点区分を設けなければならない。その上で、拠点区分には社会福祉法人がその行う事業の内容に応じて、サービス区分を設定する必要がある。

事業区分とは、上述した社会福祉法に定められた社会福祉事業、公益事業、収益事業をいう。この区分経理が必要とされるのは、社会福祉法人は収益事業で獲得した利益により、社会福祉事業、公益事業を行うことが想定されており、その逆、つまり数々の優遇措置を受ける社会福祉事業、公益事業で獲得した利益を収益事業に還元することは想定されておらず、また許されていない。それを明示させるためにこの区分経理が必要とされていると考えられる。

拠点区分とは、社会福祉法人がその行う事業の会計管理の実態を勘案して設ける区分をいい、原則として予算管理の単位である、それぞれの施設が該当する。拠点区分は、その実施する事業が社会福祉事業、公益事業、収

益事業のいずれであるかにより、属する事業区分が決定される。

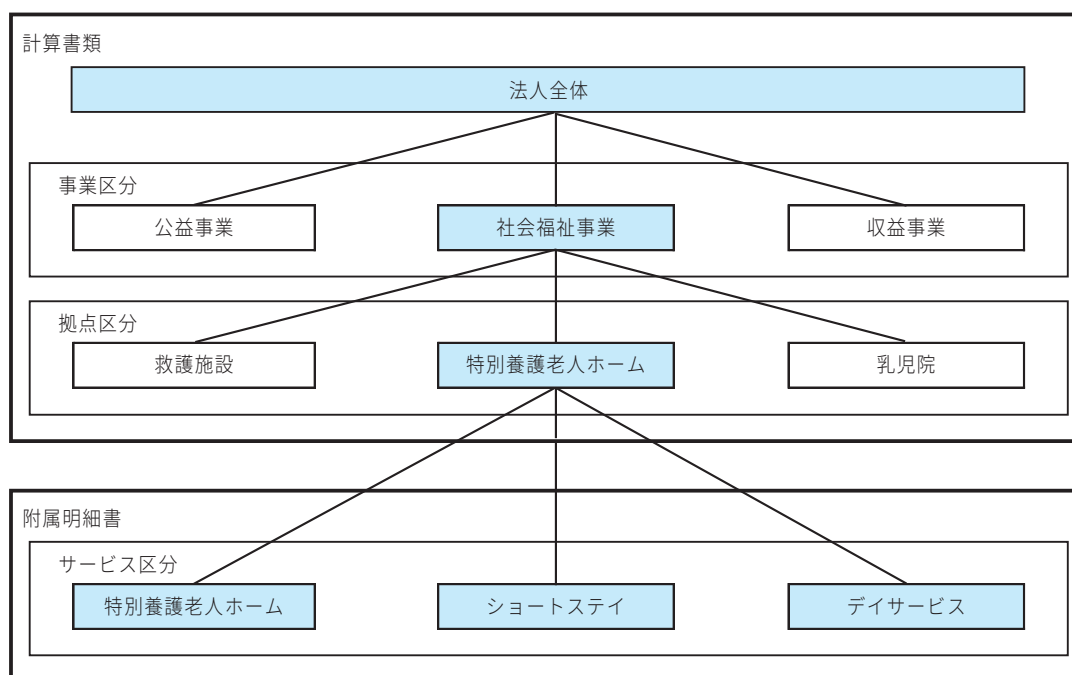
サービス区分は、拠点区分において実施する複数の事業において、法令等の要請又は法人の定款の定めにより設定するものとされており、サービス区分単位の計算書類は、拠点区分の附属明細書の一部とされる。社会福祉法人会計基準においては、計算書類のうち、資金収支計算書及び事業活動計算書は、原則としてサービス区分の作成が要求され、貸借対照表については、サービス区分の作成は要求されていない。

社会福祉法人は、一般的に次の手順で計算書類を作成する。

まず、拠点区分の計算書類を作成し、同じ事業区分に属する他の拠点区分との取引を内部取引として、相殺消去することにより、事業区分単位の計算書類を作成する。次に、当該事業区分と同法人の他の事業区分との取引を内部取引として、相殺消去することにより、法人単位の計算書類を作成する。

また、拠点区分内のサービス区分ごとの事業活動状況、資金収支状況を区分し、同拠点内のそれぞれのサービス区分間の取引を内部取引として相殺消去することによって、サービス区分単位の事業活動状況、資金収支状況を表示することになる。

事業区分、拠点区分、サービス区分の計算書類の関係を示すと、以下の図のようになる。



② 予算管理

社会福祉法人は、従来から予算管理が重視されており、計算書類とは別に事業計画をもとに資金収支予算書を作成し、資金収支予算書は拠点区分ごとに収入支出予算を編成しなければならない（厚生労働省課長通知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2(1)）。

その上で、当該予算に基づいて事業活動を行い、年度

途中で予算との乖離等が見込まれる場合は、必要な収入及び支出について補正予算を編成する必要がある。

③ 計算書類等における特徴

社会福祉法人会計基準における計算書類は、上述の通り、資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表、附属明細書、財産目録が該当するが、それぞれの特徴をまとめると以下のようになる。

計算書類等	特徴
資金収支計算書	<ul style="list-style-type: none"> 現金預金の増減ではなく、支払資金（流動資産及び流動負債）の動きを表すものである。そのため、未収金の回収、未払金の支払いは、資金収支計算書に影響は及ぼさない。 前年対比ではなく、予算対比で表示される。 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三区分から構成される。 法人単位、事業区分、拠点区分の作成が要求される。加えて、拠点区分計算書類の附属明細書としてサービス区分の作成も要求される。
事業活動計算書	<ul style="list-style-type: none"> 企業会計基準における損益計算書と利益処分計算書を合わせた様式となっている。 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、繰越活動増減差額の部から構成される。 法人単位、事業区分、拠点区分の作成が要求される。加えて、拠点区分の附属明細書としてサービス区分の作成も要求される。
貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"> 法人単位、事業区分、拠点区分の作成が要求される。
附属明細書	<ul style="list-style-type: none"> 法人単位と拠点区分でそれぞれ作成すべき附属明細書が異なる。 該当する事由がない場合は、作成を省略することができる。
財産目録	<ul style="list-style-type: none"> 法人全体を表示する。 平成28年度決算からは様式が変更され、「場所・物量等」「取得年度」「使用目的等」等の記載が求められている。

④ 特徴的な会計処理

(ア) 一取引二仕訳

社会福祉法人会計基準においては、資金収支計算書が直接法のキャッシュ・フロー計算書に近いものとされているため、通常の仕訳だけでは資金収支計算書を作成することができない。そのため、通常の仕訳とは別に資金

収支計算書を作成するための仕訳を起票する必要がある。つまり、一つの取引に二つの仕訳を起票する必要があり、これを一取引二仕訳といい、通常の仕訳を事業仕訳、資金収支計算書のための仕訳を資金仕訳という。

以下に仕訳の例を記載する。

● サービスを提供した。代金として100を後日受け取る。

事業仕訳	借	未収金	100	貸	事業収益	100
資金仕訳	借	支払資金	100	貸	事業収入	100

● 上記未収金100を回収した。

事業仕訳	借	現金	100	貸	未収金	100
資金仕訳	借	仕訳なし		貸	仕訳なし	

上述の通り、社会福祉法人会計基準における資金収支計算書の資金の範囲は流動資産及び流動負債であるため、未収金の回収は、単に未収金という名の支払資金が

減少し、現金という名の支払資金が増加したにすぎないため、資金に影響を及ぼさないのが特徴的である。

● 固定資産である備品を100購入した。

事業仕訳	借	固定資産	100	貸	現金預金	100
資金仕訳	借	固定資産取得支出	100	貸	支払資金	100

●この固定資産の減価償却10を計上する

事業仕訳	借	減価償却費	10	貸	固定資産	10
資金仕訳	借	仕訳なし		貸	仕訳なし	

減価償却費が資金仕訳に影響を及ぼさないのは、企業会計基準と同様である。

●固定資産の帳簿価額が1のときに除却する。

事業仕訳	借	固定資産売却損・処分損	1	貸	固定資産	1
資金仕訳	借	仕訳なし		貸	仕訳なし	

●固定資産の帳簿価額が1のときに10で売却する。

事業仕訳	借	現金預金	10	貸	固定資産	1
					固定資産売却益	9
資金仕訳	借	支払資金	10	貸	固定資産売却収入	10

(イ) 基本金と基本財産

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（現物寄附含む）をいう。具体的には、「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（第1号基本金）」、「第1号基本金に係る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（第2号基本金）」、「施設の創設及び増築時等に運転資金に充てるために收受した寄附金の額（第3号基本金）」をいう。

非営利法人においては、損益ニュートラルという考え方がある。利益の獲得を目的としていないため、通常の事業活動においては損益0（ゼロ）になるべきという考え方である。

通常の寄附については、収益計上する企業会計基準の会計処理と変わらないが、上記条件を満たす寄附については、事業活動計算書の特別収益に計上した後、同額を「基本金組入額」として特別費用に計上することで、当該寄付行為による損益に与える影響を排除し、この損益ニュートラルを実現する。

●寄附金受領時

事業仕訳	借	現金預金	10	貸	施設整備等寄附金収益 (特別収益に該当する)	10
資金仕訳	借	支払資金	10	貸	施設整備等寄付金収入	10

●基本金計上時

事業仕訳	借	基本金組入額 (特別費用に該当する)	10	貸	基本金	10
資金仕訳	借	仕訳なし		貸	仕訳なし	

社会福祉法人会計基準において、固定資産は、「基本財産」と「その他の固定資産」に区分される。「基本財産」とは、定款において基本財産と定められた固定資産をいい、それ以外の固定資産を「その他の固定資産」という。

基本金は、客観的に判別できる事実をもとに行った会計処理の結果であるのに対し、基本財産は法人の意思で定めるものである。そのため、第1号基本金を財源として固定資産を取得した場合でも、必ずしもその固定資産が基本財産に計上されるわけではないことに留意が必要である。

(ウ) 国庫補助金等特別積立金

国庫補助金等とは、主として固定資産の取得に充てら

れることを目的として、国及び地方公共団体等から受領した補助金、助成金及び交付金をいう。

国庫補助金等特別積立金は、施設及び設備の整備のために国又は地方公共団体等から受領した国庫補助金等に基づいて積み立てる。

具体的には、国庫補助金等の収益額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国庫補助金等特別積立金積立額として特別費用に計上する。その上で、毎会計年度、国庫補助金等により取得した資産の減価償却費等により事業費用として費用配分される額の国庫補助金等の当該資産の取得原価に対する割合に相当する額を取り崩し、事業活動計算書のサービス活動費用に控除項目として計上する。最終的に、国庫補助金

等特別積立金の積立ての対象となった基本財産等が廃棄され又は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崩し、事業活動計算書の特別費用に控除項目として計上する。

このような会計処理を行うことによって、国庫補助金

等を受領したこと及び国庫補助金等を財源として購入した固定資産を使用することが損益に与える影響を排除し、社会福祉法人が経営する施設等のサービス提供者のコスト負担を軽減することを通して、利用者の負担を軽減する。

●補助金受領時

事業仕訳	借	現金預金	10	貸	施設整備等補助金収益 (特別収益に該当する)	10
資金仕訳	借	支払資金	10	貸	施設整備等補助金収入	10

●国庫補助金等特別積立金計上時

事業仕訳	借	国庫補助金等特別積立金積立額 (特別費用に該当する)	10	貸	国庫補助金等特別積立金	10
資金仕訳	借	仕訳なし		貸	仕訳なし	

●財源対象の資産の減価償却に合わせた取崩し時

事業仕訳	借	国庫補助金等特別積立金	10	貸	国庫補助金等特別積立金取崩額 (費用の控除項目)	10
資金仕訳	借	仕訳なし		貸	仕訳なし	

●財源対象の資産の廃棄又は売却時

事業仕訳	借	国庫補助金等特別積立金	10	貸	国庫補助金等特別積立金取崩額 (除却等) (費用の控除項目)	10
資金仕訳	借	仕訳なし		貸	仕訳なし	

(工) 積立金と積立資産

上述の通り、社会福祉法人は非営利法人として持ち分が禁止され、利益処分が禁止されている。ただし、利益剰余金に相当する額の範囲内で将来の特定の目的のために積立金を積み立てることは認められている。当該積立金の実効性を確保するために、資金的裏づけを持つものとして留保した実際の資産（預金や有価証券等）をその他の固定資産の積立資産として計上する。

積立金に対応する積立資産を取崩す場合には、当該積立金を同額取崩すため、積立金と積立資産は、原則とし

て同額が計上され続けるという関係にある。

(オ) 退職給付会計

社会福祉法人は、社会福祉施設等に従事する人材を確保し、福祉サービスの安定的供給と質の向上に資することを目的として、株式会社にはない退職金制度が制度上、用意されており、それらの退職金制度について社会福祉法人会計基準で別途会計処理が定められている。それらの退職金制度をまとめると以下ようになる。

制度	内容・留意事項
(独) 福祉医療機構の社会福祉施設職員等退職手当共済制度	拠出以後、追加的な負担が生じない外部拠出型の制度であるため、当該制度に基づく要拠出額である掛金額をもって費用処理する。そのため、退職給付引当金の計上は不要である。
都道府県等の共済制度	複数の処理が認められ、原則法と簡便法がある。(退職給付会計の原則法・簡便法とは異なる) 原則法は、掛け金累計額を退職金相当額の積立資産たる退職給付引当資産に計上し、約定の額を退職給付引当金に計上する会計処理方法。 簡便法として、期末退職金要支給額を退職給付引当金及び退職給付引当資産に計上する方法や、社会福祉法人の負担のうち、掛け金累計額を退職給付引当資産に計上し、同額を退職給付引当金に計上する方法が認められている。
法人独自制度	通常の退職給付会計である。 制度加入者300人が原則法か簡便法かの目安になる。

(カ) 減損会計

社会福祉法人会計基準においても、企業会計基準と同じく、減損会計が適用されている。すなわち、資産の時価が帳簿価額から概ね50%を超えた下落等、著しく下落した時は、回復の見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。

しかし、以下の二点において企業会計基準と相違するため、留意が必要である。

i. 減損の兆候把握の有無

社会福祉法人会計基準においては、減損損失の兆候の把握は行わない。企業会計基準においては、営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続してマイナスの場合や使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合に、減損の兆候を識別し、その後の減損の認識、測定を行う。

しかし、社会福祉法人は、営利を目的としない法人であり、投資を行い、営業活動による回収を通じて利益を獲得し、また新たな投資を行って利益の獲得を目指していくというビジネスモデルではない。時価は正味売却価額でしかなく、株式会社のように使用価値の概念が発生するケースは例外的と考えているためである。

そのため、時価と帳簿価額を比較し、時価が著しく下落している場合は、減損の兆候の把握等の手続を経ることなく、減損を認識し、減損損失を計上することになる。

ii. 使用価値の考慮の有無

企業会計基準においては、正味売却価額と帳簿価額の比較だけでなく、使用価値を見積もって、正味売却価額と使用価値のいずれか高いほうの金額を時価とされている。

しかし、非営利法人である社会福祉法人においては、対価を伴う事業に供していない資産も想定されるため、使用価値の測定は、対価を伴う事業に供している資産に限定されている。

そのため、対価に伴う事業に供している資産に限って、使用価値を測定し、取得価額から減価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて使用価値をもって貸借対照表価額とすることができるものとされて

いる。

(キ) 税効果会計

社会福祉法人会計基準において、税効果会計は当然に適用されるものではない。これは社会福祉法人においては、そもそも税務上の恩恵として、法人税が原則非課税とされており、そもそも課税所得に重要性がないためである。とはいえ、社会福祉法人においても、法人税法上の収益事業を運営している場合は、その収益事業から生じる所得は法人税の課税対象となる。

そのため、法人税法上の収益事業に係る課税所得の額に重要性が乏しい場合は税効果会計を適用せず、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができる、として限定的に適用されることが想定されている。

4. 社会福祉法人の監査

(1) 会計監査の概要

社会福祉法人に対する監査には、監事や内部監査部門による業務監査、会計監査、所轄庁による指導監査など様々な監査制度があるが、ここでは財務諸表の信頼性を保証する会計監査を取り上げる。

社会福祉法人においては、上述の社会福祉法改正により、平成29年度から公認会計士等による監査（いわゆる会計監査）が導入される。定款の定めにより会計監査人を置く法人のほか、一定規模（※）以上の法人が対象となる。

※一定規模の基準は、

平成29年度・平成30年度…収益30億円又は負債60億円を超える法人

平成31年度・平成32年度…収益20億円又は負債40億円を超える法人

平成33年度以降…収益10億円又は負債20億円を超える法人

と段階的に拡大していくことが予定されている。ただし、段階施行の具体的な時期及び基準については、平成29年度以降の会計監査の実施状況等を踏まえ、必要に応じて見直しが検討される。

(2) 会計監査における監査対象

法人形態	会計監査の対象	根拠条文
特定社会福祉法人	〈計算関係書類監査〉 法人単位貸借対照表 法人単位資金収支計算書 法人単位事業活動計算書 法人全体計算書類に対応する附属明細書 法人全体についての計算書類に対する注記 〈財産目録に対する意見〉 法人単位貸借対照表に対応する項目に限る	〈計算関係書類監査〉 改正社会福祉法第45条の28第2項第1号及び社会福祉法施行規則第2条の30第1項 〈財産目録に対する意見〉 改正社会福祉法第45条の19第2項及び社会福祉法施行規則第2条の22

監査対象となる計算書類は、法人が作成する全ての計算書類ではない。社会福祉法人は、法人全体、事業区分、拠点区分それぞれの計算書類を作成する必要があるが、このうち監査対象となるのは、法人単位のものだけとされている。同様に計算書類に対する注記及び附属明細書も法人全体で作成するものだけが監査対象となる。

財産目録は、「貸借対照表科目」、「場所・物量等」、「取得年度」、「使用目的等」、「取得価額」、「減価償却累計額」、「貸借対照表価額」を記載することとされているが、このうち、監査対象となるのは、法人単位の貸借対照表に対応する項目に限るとされている。

5. おわりに

はじめに申し上げたように、社会福祉法人は、制度改革が実施されて間がないこともあり、新しい制度の下での法人運営はこれから始まろうとしている段階にある。

新たな制度において、社会福祉法人のガバナンスを強化し、事業運営の透明性、財務規律の強化を推進していくために、日本公認会計士協会でも、厚生労働省や関係団体と連携し、社会福祉法人としてのあるべきガバナンスの在り方の研究や企業会計基準で定められている会計処理の社会福祉法人への適用等、各種論点の整理及び調査研究を行っている。

有限責任監査法人トーマツでは、非営利分野を専門とするパブリックセクター・ヘルスケア事業部において、社会福祉法人に対する会計監査準備指導業務や各種アドバイザリー業務を数多く実施しており、社会福祉法人に対する豊富な知見を有している。

次回以降は、同事業部に所属する公認会計士が公益法人の会計基準や監査制度などをより具体的に解説する予定である。

以 上