

社会福祉法人における純資産の検討

藤 本 孝一郎

はじめに

公益法人に適用される公益法人会計は、財団法人や社団法人に適用される会計をいう。その本質は、受託財産ないし受託資金の運用に関する会計責任を明らかにする受託会計といえることができる。公益を目的とする社会福祉事業法に規定する社会福祉法人（以下「社会福祉法人」という。）では、原則として社会福祉事業法に規定する財産目録、貸借対照表及び収支計算書の作成に当たって、「社会福祉法人会計基準」（以下「会計基準」という）が規定され、平成12年度から適用されている。

本稿では会計基準での貸借対照表での純資産について他の公益法人や営利法人とのちがいを検討し、特徴を考察した。なおこの会計基準に定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる会計の基準に従うこととなる。

1. 社会福祉法人と純資産

(1) 純資産の意義

会計基準の貸借対照表における純資産は、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収支差額に区分するものとする。純資産は、借方の資産合計額から貸方の負債合計額を差し引いた差額をいう。純資産は資産と負債の差額概念であり、基本金や剰余金とは分類の視点が異なる。企業会計での自己資本のような位置づけを有する。純資産は次のように区分される。

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収支差額の区分である。なお繰越活動収支差額は、当期活動収支差額に前期繰越活動収支差額を加算して、当期末繰越活動収支差額を算出する。

(2) 公益法人の純資産と正味財産

ところで公益法人の会計では純資産とは別に正味財産という場合もある。公益法人会計では、

公益法人が所有している財産(流動資産、固定資産など)から、借入金など負債の差額である正味財産増減に関する内容と変動原因を明らかにすることが、目的の一つである。正味財産は、貸借対照表上の区分名であり勘定科目とは異なる。

公益法人会計基準では、貸借対照表上の正味財産の部に基本金を、当期正味財産増加額(減少額)とともに内書きとして表示することを規定している。従って正味財産のうちの基本金と固定資産に占める基本財産は同額となるのが原則になる。基本財産は、通常、土地・建物等の固定資産(長期投資有価証券を含む)として保有される。表示では、基本金を内書きする方法をとって、正味財産増加(または減少)額が示される。本来、公益法人に於いては剰余金を処分し配当を行う事は考えられないので、剰余金自身の科目としては表示されない。また規定上、社会福祉法人では特に正味財産という概念は、利用されていない。

2. 基本金と公益法人

(1) 基本金と公益法人

公益法人の基本金は、公益法人の設立時に、法人が寄附行為または定款において基本財産と定めた資産の合計をいう。また設立後、基本財産として寄付された資産やその他、理事会が基本財産として組入れることを決議した資産も基本金に含まれる。

基本金は、財団法人においては、基本財産の額および当該法人が基本金の額と定めた額をいい、社団法人では当該法人が基本金と定めた額をいう。財団法人と社団法人とでは基本金のあり方が異なる。基本財産は公益法人の事業達成の基盤となる財産であると同時にその法人の維持・存続に重要な条件となる。

財団法人の基本財産は、当該法人が所有する財産のうち次の要件に該当する財産をいう。

- ①設立時において基本財産として寄付された財産
- ②設立後において基本財産として寄付された財産
- ③理事会の決議により基本財産として組入れられた財産

社団法人においても、当該法人が所有する財産のうち次に掲げる財産を現金とすることを定款で規程する法人場合もある。

- ①基金として寄付された財産
- ②総会において基金に組入れることを決議した財産

このように表現が異なっているが、この基金はいわゆる基本金と同一の性格を持つものと解釈される。基本財産と基本金とは密接な対応関係にある。原則として、基本財産と基本金は常に等しくなるように経営される点に重要な特徴がある。

また基本財産は、果実を生み出すことのできる資産で、かつ減価しない資産であること(たとえば信託財産、国債等の有価証券、土地など)が望ましいとされている。また基本財産はやむを

得ない場合を除き、これを処分したり担保に供することはできないものとされている。

(2) 社会福祉法人と基本金

社会福祉法人では先に示したような公益法人での基本金の位置づけを基礎に、次のように規定している。社会福祉事業法第22条に規定する社会福祉法人（以下「社会福祉法人」という。）は、原則として社会福祉法人会計基準の定めるところに従い会計処理を行い決算書類を作成しなければならない。社会福祉法人会計では、主として措置費等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を基本的な目的としている。会計基準は損益計算思考を採用し、経営活動をより適正に表現できるものである。また法人としての高い公益性を基礎に、取引を記録し、経営状況を適切に表示するための基本的な事項について定めている。

社会福祉法人では、基本金を事業活動を継続するために維持すべきものとして収受した金額としている。社会福祉法人会計基準では次の規定がある。

- ①社会福祉法人の設立並びに施設の創設及び増設等のために基本財産等（固定資産に限る。）を取得すべきものとして指定された寄附金の額。
- ②前号の資産の取得に係る借入金の償還に充てるものとして指定された寄附金の額。
- ③施設の創設及び増設等のために保持すべき運転資金として収受した寄附金の額。

3. 純資産と積立金

さらに会計基準での純資産の構成項目には、積立金の項目がある。営利法人では、積立金は、剰余金の中から株主総会の決定によって積み立てられる。公益法人では、資産の合計額と負債の合計額の差額をもって正味財産とし、剰余金や積立金については全く記載がない。公益法人においては利益処分がなく、法人から流出する資金財源を明確にする必要がないためである。

社会福祉法人の会計基準では、積立金として国庫補助金等特別積立金とその他の積立金が規定されている。国庫補助金等特別積立金には、施設の創設及び増設等のために基本財産等を取得すべきものとして国又は地方公共団体等から拠出された補助金、助成金等が計上される。その他の積立金として、将来の特定の目的の支出又は損失に備えるため、理事会の議決に基づき事業活動収支計算書の当期末繰越活動収支差額から積立金として積み立てた額を計上することができる。

4. 純資産と剰余金

(1) 繰越活動収支差額と剰余金

会計基準では、基本金・積立金の他に繰越事業活動収支差額を算出し、基本金の組入れや取崩し、その他の積立金の繰入れ、取崩しなどを行い、次期繰越活動収支差額を算出することになる。また公益法人会計では、収支計算書と正味財産増減計算書が作成される。収支計算書は資金の収

支を示し、正味財産増減計算書は資金以外の正味財産の増減を示すために作成される。

ところで公益法人における剰余金には、企業会計と比べて重要な差異がある。公益法人の本質は、公益に資することを目的とし、営利を追求しないことにある。すなわち基本財産の運用収入や法人社員からの会費を原資として行なう公益を目的とした無償サービスの提供が目的である。従って本来、剰余が発生することは予定されていない。その結果、収支予算書において収支均衡が求められ、剰余金処分という考え方はあり得ないこととなる。

事業活動収支計算は、当該会計年度におけるすべての純資産を増加させる収入及び国庫補助金等特別積立金の取崩額と純資産を減少させる支出との差額に、基本金への組入額、国庫補助金等特別積立金の積立額及び国庫補助金等特別積立金の取崩額を加減した額（以下「当期活動収支差額」という。）を計算し、さらに次期繰越活動収支差額を計算する手順をとる。

本来、収支計算書における次期繰越収支差額と剰余金は異なる概念である。予算の実績との差額による次期繰越収支差額の発生は資金の残高として残り、翌期に繰り越して翌期の支出に充当するという手続きとなる。次期繰越収支差額は処分の対象となる剰余金とは異なる。

(2) 剰余金の処分

元来、公益法人では剰余金の処分を目的としない。余剰がある場合には次期繰越正味財産として、翌期へ繰り越すのが原則である。公益法人は公的な運営費や補助金、あるいは利用者負担金等で運営されている資金の使途を明確にすることは、第一義的に重要な会計処理の要請である。そこで資金の流れを明確にする資金収支計算書がある。しかし経営効率化という視点からは事業活動収支計算書という損益計算での利益となる金額を算出することで、経営の適切な評価が可能となる。そこで会計基準での事業活動収支計算書と資金収支計算書が連結すると、より経営実態を反映する情報が得られる。企業会計における以上に公益法人での意義は大きいと思われる。近年、キャッシュフロー計算書の制度化の進展にともない各種の資金収支報告書について種々論じられている。社会福祉法人など公企業経営にとっては、損益活動との関わりから資金収支計算書を視ることで問題発見に役立つものではないだろうか。

おわりに

公益法人の経営効率化という視点からは、事業活動収支計算書という損益計算による利益を算出することで、経営の適切な評価が可能となる。会計基準での事業活動収支計算書と資金収支計算書が連結されることで、より経営実態を反映する情報が得られる。しかし、収支計算の結果は、財産計算に反映される。貸借対照表での純資産として締めくくられる。公益法人の貸借対照表における自己資本というとらえ方の意義は大きいと思われる。近年、社会福祉法人設立の進展にともない財務報告の重要性も大きくなるものと思う。公企業経営にとっては、純資産・自己資本は

経営問題とのつながりは大きい。今後、キャッシュフロー指標との関連を考察したい。

【参考文献】

- (1) R. S. Kaplan A. A. Atkinson. “*ADVANCED MANAGEMENT ACCOUNTING*”. Prentice-Hall Inc. (1982)
- (2) 若林茂信著「国民の福祉の動向」(財)通商産業調査会, 1998年
- (3) 本田, 渡部著『[解説] 社会福祉法人会計基準』全国社会福祉協議会, 1999年
- (4) 渋谷他著「公益法人の機関と運営」全国公益法人協会, 2000年
- (5) 東京都福祉局「社会福祉の手引 '98」東京都政策報道室, 1998年
- (6) 三浦他「地域福祉事典」中央法規, 1998年