

①減価償却をする固定資産の対象

収益事業に活用する固定資産はすべて減価償却の対象になる。ただし、建物の償却については任意性を認める。建物付属設備や構築物もその対象であるが、建物や土地と不可分で、授産会計に配賦することが困難な場合には、建物や土地と同様に本部会計に計上し、減価償却の対象にしないことができる。

②固定資産の減価償却費計上の範囲

減価償却には投下資金の回収機能がある。補助金や寄付金での取得相当分は、既に投資回収をしているので、ここまで減価償却費計上の範囲にするのは、減価償却の機能を超えている。将来の投資の準備に、補助金や寄付金相当分までを償却するのは、2重償却していることになる（昭和56年厚生省厚生課身体障害者係長会議における授産機械の減価償却についての指導には、無理がある）。

補助金や寄付金の公的助成等で取得した固定資産の総額を減価償却の対象とするが、まず、自己資金取得相当分まで減価償却費を計上する。減価償却費の計上が、自己資金取得相当分に達した場合には、適正な資産価値を表示するために減価償却を継続し、自己資金取得分を超えた時点から、補助金などの公的助成の集合体である基金と相殺減額することになる。

③固定資産の減価償却の方法

減価償却には、償却期間と償却方法を決定しなければならないが、社会福祉法人固有な減価償却方法が存在しない限り、法人税法の基準を採用することになる。法人税法の減価償却方法には定額法と定率法とがあるが、定額法を原則として継続適用し、定率法を選択適用するのが、現実的であると考えられる。

アンケート調査では、任意償却希望が最も多かったが、1997年準則案では、すべての公的助成取得相当分の建物を含む有形固定資産を償却することを前提にしていたからである。新準則案では、原則として自己資金取得相当分であるので、定額償却であればそれほど多額の負担にはならないと考え、強制適用を考え提案している。

なお、減価償却を今まで行っていない授産施設では、新準則案を適用する年度を、償却開始年度とみなして減価償却を開始する。

④ 減価償却の表示方法

減価償却の表示は、有形固定資産から直接減価償却費を控除し、その有形固定資産の減価償却累計額を貸借対照表の脚注表示とする。なお、勘定科目別には、次頁ににす通り、附属明細書で詳述する。

有形固定資産明細書

(単位：)

資産の種類	期首取得価額 現在高	当期 増加高	当期 減少高	期末取得 価額 現在高	減価償却累計額		期末現 在 高	摘要
					費用計上	基金相殺		
建 物								
建物付属設備								
構 築 物								
機 械 装 置								
車両運搬具								
工具器具備品								
建設仮勘定								
合 計								

- (注) 1. 期中の主たる増減の内容および期末現在の担保提供等を摘要欄に記載すること。
 2. リース物件で、リース終了後の買取りが明確な場合には、リース開始時点から物件を購入したものとみなして計上し、その旨を摘要欄に記載すること。

(例) 機 械 装 置

(単位：)

名 称	細 目	数 量	期末取得 価額現在 高	減価償却累計額		期末現在 高	摘 要
				費用計上	基金相殺		
合 計							

(注) 取得年月および取得のために要した補助金等の資金源泉を摘要欄に記載すること。

(7) 有形固定資産の本部会計・授産会計への区分計上

土地・建物や収益事業に不可欠な機械設備を取得するには補助金と自己資金（借入金含む）の抱き合わせ取得が多い。補助金の受入窓口は法人本部であり、また、多額な資金を要する設備等の取得には、取得までのプロセスを明確にするために特別会計を経由して、当該設備を使用する会計単位に振替えるのが、既存経理規程準則における会計処理では通常である。収益事業活動を処理する授産会計では、次の通りに扱うことを準則案では提案する。

①土地・建物を計上する会計単位

授産施設の営利事業で使用することが明確であっても土地建物は、定款上の基本財産であるので原則として本部会計で処理する。この場合、本部会計は社会福祉法人の経理規程準則の適用があるので、本部会計に帰属していることが明確な建物について、自己資金（借入金含む）取得相当分の減価償却を考えていない。

しかし、今後投下資本の回収と適正な費用の期間配分の観点から、建物の減価償却費を授産会計に負担させることも考えるべきである。この場合には、建物を補助金取得（借入金元金返済の補助金を含む）相当分の基金と共に、本部会計から授産会計に下記の通り振替えて、減価償却を開始する。

<事例>建物の本部会計から授産会計への振替

	(借方)	(貸方)
<本部会計より振替え>	授産会計勘定 100 基本財産基金 200	建 物 300
<授産会計に受ける>	建 物 300	本部会計勘定 100 収益事業基金 200

②機械装置等を計上する会計単位

機械装置、車輛運搬具、什器備品等は、受入れ窓口が本部であっても、収益事業で活用されることが明確な場合には、当初より授産会計で計上し、減価償却を実施することになる。

③補助金による大型機械装置等取得の会計処理

機械装置等の収益事業に不可欠な固定資産は、補助金と自己資金との抱き合わせで取得される。既存経理規程準則では、金額が多額で、建設にも或程度の期間を要する場合ので、特別会計を新たに設定し、完成後振替処理していた。収益事業で使用される大型機械装置等は、ある程度の建設設置期間を要するが特別会計を経由しないで、建設仮勘定を活用することを、準則案では提案する。

<事例>大型機械装置建設の会計処理

	(借方)	(貸方)
<補助金による建設>	建設仮勘定 500	補助金収入 300 現 金 200
<機械装置建設完成>	機械装置 500 収益起業基金繰入 300	建設仮勘定 500 収益事業基金 300

(8) 基本金・基金の性格と会計

貸借対照表上資産と負債との差額である正味（純）財産を、準則案では基本金と呼び、基本金の構成要素が、収益事業基金、積立金、繰越金であると考え、既存経理規程準則を適用している授産会計の基金の内容は、前述したように多様である。

授産会計における基金と固定資産の関係とを、準則案では次の通りに提案する。

①収益事業基金と固定資産との関係

授産施設の収益事業基金は、株式会社の株主出資による資本金とは異なり、補助金等で取得した固定資産との関係を意味している。土地建物は本部会計で計上されるので、従来授産会計では機械装置等の運用財産に対応して運用財産基金として計上されることが多い。本部会計や施設会計の運用財産基金と授産会計の基金とを明確に区分するために、収益事業基金という新たな勘定科目を立てている。なお、補助金の目的別に基金の名称を付すと、本部会計では本部事業基金、施設会計では福祉事業基金となろう。

既存経理規程準則では、公的助成等を受けた固定資産の資産科目と基金科目とを一致させることによって、2重に計上管理されている。しかし、固定資産がすべて補助金収入で取得されることはなく、長期借入金と抱き合わせ取得される。固定資産と基金とを一致して計上するため、借入金に見合うマイナス勘定として固定負債積立金を立て、前述した通り借入金を返済した都度相殺するという複雑な会計処理をせざるをえなくなっている。

そこで、準則案では、授産会計において補助金で取得した固定資産と公的助成等を受けた基金とを切り離して処理する方法を採用している。補助金で取得した固定資産がその趣旨通り使用管理されていることが明確になり（固定資産明細書で明示：前述）、基金は公的・私的に固定資産取得のために助成をうけた金額を下記の通り、明細書で個別明示することを提案している。

収益事業基金明細書

(単位：)

区 分	期 首 現 在 高	当期繰入高		当期繰戻・償却高		期 末 現 在 高	摘 要
		事 由	金 額	事 由	金 額		
合 計							

- (注) 1. 区分については、補助金等の資金提供形態別に記載する。
2. 当期増加高および当期減少高については、事由別に記載する。
3. 当期繰入高は、補助金等で固定資産を購入した場合、固定資産購入借入金につき元金返済に補助金を充当した場合等に記載し、事業収支計算書の特別支出の部の「特別支出」と対応する。
4. 当期繰戻・償却高は、補助金等取得相当分の減価償却費の直接相殺額、さらに未償却固定資産の除廃却・売却等補助金の役割が終了した場合に記載する。後者は事業収支計算書の特別支出の部の「特別 収入」に記入する。

②固定資産の廃棄と収益事業基金の処理

準則案では、公的助成と自己資金（借入金を含む）で取得した固定資産は、まず自己資金分の償却をし、減価償却費として計上する。自己資金分の償却を終了すると、減価償却相当額を基金と相殺処理し、費用計上はしない。これは、固定資産の現在価値の減価過程、基金の機能消滅過程を意味する。なお、両者を含む減価償却累計額は、貸借対照表上の脚注表示すると同時に固定資産明細書（前述）で償却のプロセスを表示する。基金が消滅する前に、固定資産を廃棄する場合には、残存固定資産と基金とを消去し、特別収支の部に計上する。償却・基金相殺・固定資産廃棄等の一連の仕訳を示すと、次頁の通りである。

<事例>

補助金（70）と借入金（30）で取得した機械装置（100）の会計処理、さらに減価償却費（30）の毎期（10）計上、その後補助金（50+10）部分の毎期償却（10）、その後固定資産の廃棄（20）の会計処理を例示すると、次の通りになる。

取引内容	仕 訳	
	借 方	貸 方
①補助金 70 と借入 30 により、100 の資金を調達した。	現預金 100	補助金収入 70 （事業収支計算書） 長期借入金 30
②授産施設の機械を 100 で購入した。	機械装置 100	現預金 100
③機械購入補助金 70 相当分を基金に繰入れる。	収益事業基金繰入 70 （事業収支計算書）	収益事業基金 70
④借入金元金返済のための補助金 10 を得た。	現預金 10 長期借入金 10 収益事業基金繰入 10 （事業収支計算書）	補助金収入 10 （事業収支計算書） 現預金 10 収益事業基金 10
⑤減価償却費 10 を計上する。	減価償却費 10 （事業収支計算書）	機械装置 10 （減価償却累計額脚注表示）
⑥自己資金取得分償却完了し、今期から 10 償却は基金との相殺	収益事業基金 10 （基金附属明細書に記載）	機械装置 10 （減価償却累計額脚注表示）
⑦機械取得価額 100 を除却し、償却残存価額 20 を廃棄する。基金残高 20 を繰越金へ戻入る。	減価償却累計額 80 機械廃棄損 20 （事業収支計算書） 収益事業基金 20	機械装置 100 収益事業基金戻入 20 （事業収支計算書）
⑧増加繰越金の将来への積立と特定預金の両建て計上	当期末処分繰越金 20 （繰越金処分計算書） 設備等購入特定預金 20	設備等購入準備積立金 20 現預金 20

注) 仕訳中、記載計算書の表示がない科目は、貸借対照表科目である。

(9) 費用の適正な期間配分

社会福祉法人の会計は、基本的に消費経済の会計である。しかし、授産施設は企業要素のある営利事業活動を行っている。ここでは、事業体の継続性を前提に、適正な経営成績を明確にし、収益と費用を対応させ、費用を期間配分するという考えを導入しなければならない。

既存経理規程準則では、将来の支出に充当する為に、退職給与引当金、人件費引当金、修繕費引当金、備品等購入引当金を認めている。費用の適正な期間配分という観点から、将来の支出の可能性はあるが、金額確定の蓋然性と費用の期間帰属性が疑わしいものもあり、再検討を要する。費用の期間配分と適正な期間収支のために、次の事項を提案する。

①人件費引当金・備品等購入引当金の性格

雇用を維持するために将来の人件費を引当てることは、当期の適正な期間収支の計算とは関係ない。将来の備品等購入の引当も、同様な理由である。これらは、当期の費用とは関係なく、利益性引当金である。引当金の性格ではなく、積立金である。

次のように、引当金の目的外取崩しによる事業収支計算書の「特別収入」経由と繰越金処分による積立金への振替え仕訳をすることになる。なお法人が既に、理事会承認を経て計上したものであり、実質内部留保であるので、決算書（特別収支の部）上で明示しないで、振替仕訳によって、直接積立金へ振替えることも認める必要がある。

<事例>引当金の修正処理

	(借方)		(貸方)	
<引当金戻入>	人件費引当金	25	人件費引当金繰戻	25
	備品等購入引当金	25	備品等引当金繰戻	25
<繰越金処分>	繰越金	50	人件費積立金	25
			設備購入積立金	25

②職員退職準備のための社外掛金と退職給与引当金

職員等の退職給与の準備は、多くの授産施設で社会福祉医療事業団等への退職準備の掛金支払（個人と法人負担がある）で行っている。既存準則では、掛金見合いの切替えし仕訳で引当金を計上している。しかし、退職準備額は掛金によってすでに法人外に積み立てられており、この範囲内の支払いであれば将来負債は発生しない。この場合、資産・負債に両建て計上されている科目は不必要である。そこで、両勘定を直接的に相殺仕訳し、貸借対照表の脚注で、掛金準備総額を表示することを提案する。

<事例>職員・準職員の退職準備掛金の処理

	(借方)	(貸方)
<引当金消去>	退職給与引当金 100	事業団積立特定預金 100
<掛金支払>	退職金掛金 10	現金 10
	(掛金準備総額 110 を貸借対照表脚注に表示)	
<退職入金>	現金 10	預り金 10 (事業団から)
<退職支払>	預り金 10	現金 10 (退職者へ)
	(掛金準備総額の減少)	

なお、社外準備の掛金以上に職員等に支払うことが、労働協約で決まっている場合には、自己都合退職金期末要支給額の100%の現在割引額を長期未払債務として計上することになる。

③修繕費引当金

収益事業に使用している建物、機械装置等の修繕が、現在設備を利用していることによって発生しており、その将来の支出が見積可能であれば費用の適正な期間配分という立場から、負債性引当金としてむしろ計上すべきである。特定の固定資産ごとに引当計上することになる。支出が1年超の長期にわたる場合には、長期修繕費引当金になる。

修繕のための引当金繰入は、製造原価報告書の経費に計上する。

④職員等未払い賞与

職員や福祉工場の準職員は、労働協約にもとづき夏と冬に賞与を支給している。協約で支給対象期間が決まっており、期末においては既に支給時点の在職者に対する未払い額が確定している。賞与の未払いを計上している授産施設はほとんどないが、当然未払費用に含めて計上する必要がある。

<事例>賞与支給対象期間と会計処理

	(借方)	(貸方)
1月～6月 → 7月 200 支払		7月～12月 → 12月 支払
<3月決算期>	職員給与 100	未払費用 100
<7月支払>	職員給与 100	現金 200
	未払費用 100	

⑤不良債権に対する貸倒引当金

収益事業活動による製品の販売や受託加工賃収入に対する債権が売上債権である。売上債権には、受取手形と売掛金がある。掛売り先が会社更正法の申請、破産法の適用、又は事実上倒産した場合、売上債権が不良債権化する。不良債権の回収不能が確定した場合には貸倒損失を計上することになる。回収不能の確定はないが、回収不能の蓋然性が極めて強い場合には、その見積り額を貸倒引当金として計上しなければならない。

貸倒引当金繰入は販売活動の結果生じるものであるから、「販売費及び一般管理費」に計上され、貸倒引当金は流動資産の最後の科目としてマイナス表示する。しかし、回収困難として引当金計上したが、回収努力により回収した場合には、目的どおりに使用されなかったため、事業収支計算書の「特別収入」に戻入れ計上する。

<事例>貸倒予測額 200 発生、翌期回収 50 あり、他は回収不可能

		(借方)	(貸方)		
	<貸倒発生>	貸倒引当金繰入	200	貸倒引当金	200
	<50回収>	現金	50	売掛金	50
	<回収不能>	貸倒引当金	200	売掛金	150
				貸倒引当金繰戻	50

その経緯を次の通り、附属明細書に記入する。

引当金明細書

(単位：)

区	分	期首 現在高	当期 繰入高	当期繰戻高		期首 現在高	摘要
				目的使用	目的外使用		
短期	貸倒引当金	200	0	150	50	0	
長期							

- (注) 1. 貸倒引当金、修繕引当金は短期欄に、長期修繕引当金等は長期欄に記載する。
 2. 引当金の設定目的に使用した場合と目的外に使用した場合を当期繰戻高欄に記載する。なお、前者は、引当金を経費と直接相殺処理し、後者は、事業収支計算書の特別収支の部の「特別収入」に記入する。
 3. 修繕引当金に対する資金準備額(特定預金)があれば、摘要欄に記入する。

(10) 積立金・繰越金の計上・性格

既存経理規程準則では、本部会計の積立金に「建設積立金、固定負債積立金、その他の積立金」の3区分で例示されている。まず授産会計では、次の3点を明確にしなければならない。

①繰越金の処分を認める。

授産施設を支える収益事業は、障害者等に経済的活動の場と生活の場を、将来にわたって提供し続ける使命がある。同時に、受注・製造・加工活動では、民間会社と競合しなければならないので、每期安定した収益を確保することは中々困難である。障害者等に適正な賃金を支払い、基準外職員や準職員に相当な給与を支払って、なお且つ繰越金が発生する場合には、収益事業活動を示す授産会計の中で、将来の経営安定のために繰越金の処分

を認め、将来のリスクや設備等の取得の目的に備える必要がある。繰越金を既存準則で見受けられる「繰入金支出」という支出の勘定科目を使って、本部会計に振替えることによって、授産会計の繰越金を常にゼロにしない方が、収益事業の経営実態をより明確に開示することになる。

繰越金処分計算書のモデルは、次の通りである。

繰越金処分計算書（案）

社会福祉法人〇〇〇

〇〇〇授産会計

平成 年 月 日現在 （単位： ）

科 目	金 額	
I 当期末処分繰越金		×××
II 未処分繰越金増加額		
人件費積立金繰戻	×××	
設備等整備積立金繰戻	×××	
その他積立金繰戻	×××	
III 未処分繰越金処分額		
人件費積立金繰入	×××	
設備等整備積立金繰入	×××	
その他積立金繰入	×××	
収益事業基金繰入	×××	×××
IV 次期繰越金		×××

②積立金の種類と活用

準則案では、人件費積立金、設備等整備積立金、その他の積立金と3種類を例示している。収益事業活動の結果余剰があれば将来の明確な支出や損失補填の準備目的のために繰越金は処分される。

目的を附した積立金を計上するのであれば、その内容は理事会承認で自由に行うことを準則案では提案している。

積立金については、これを目的のために使用するのであれば、すでに理事会承認を受けたことに使用するので（例えば、設備等整備積立金を設備購入のために取り崩す）、事業収支計算書「特別収支の部」の特別収入で戻入れ計上することになる。

目的外にこれを使用する場合には（例えば、人件費積立金を設備購入に使用する）、このような使用は理事会承認を受けていないので、繰越金処分計算書に、いったん繰戻すことによって理事会承認をとる必要がある。

<事例> 将来の人件費支払準備のため200積立、翌期受注不足で100人件費支払に充当

	(借方)	(貸方)
<利益処分承認> 繰越金	200	人件費積立金 200
<支払不足取崩> 人件費積立金	100	人件費積立金繰戻 100

その経緯を次の通り、附属明細書に記入する。

積立金明細書

(単位：)

区 分	期 首 現在高	当 期 処分高	当 期 繰 戻 高		期 末 現 在 高	摘 要 欄
			目的使用	目的外使用		
人件費積立金 設備等整備積立金 〇〇〇積立金						
合 計						

- (注) 1. 積立金は、将来の支出に備えるために、当期末処分繰越金の範囲内において設定することができる。
2. 当期末処分繰越金処分は繰越金処分計算書の「処分類」に記載する。
3. 積立金の設定目的に使用した場合と目的外に使用した場合を当期繰戻高欄に記載すること。なお、前者は、事業収支計算書の特別収支の部の「特別収入」に記載する。後者は、繰越金処分計算書の「未処分繰越金増加額」に計上し、理事会又は評議員会の承認を受ける。
4. 積立金に対する資金準備額（特定預金）は、摘要欄に記載する。

③積立金に見合う資金の確保

繰越金の処分による積立金の計上と、これに見合う資金とは別問題である。しかし、多額の繰越金が発生した場合には、資金の余剰も発生する。資金の活用には2種類ある。

収益事業の余剰資金を本部に集中するのであれば、本部会計に資金を移動し、本部会計勘定（借方・貸付）を計上すればよい。また、授産会計で積立金に見合う資金を常に準備するのであれば、「〇〇積立特定預金」というような目的を明確にした投資勘定を、無形定資産に設けることになる。

(11) 製造原価報告書の作成

既存経理規程準則は、福祉事業活動が中心で、収益事業活動を想定していないので、製造原価の計算はない。現実の実務は、製造原価の計算を収支計算書の中で行っている場合と、製造原価報告書を別途作成している場合とがある。

授産施設の収益事業活動である製品製造又は受注加工のプロセスと結果を明示する計算書が、製造原価報告書である。製造原価計算プロセスは、原材料、機械装置等へ投下された資本の回収計算過程でもある。この計算過程において、当期製造又は受託加工総費用は、原材料費、労務費、外注加工費、経費からなり、当期製品製造又は受託加工原価は、これらに期首仕掛品たな卸高を加算し、期末仕掛品たな卸高を控除して計算する。

更に、労務費は複数の勘定科目からなり、経費は減価償却費を含む多くの勘定科目から

なる。事業収支計算書は、授産施設における収益事業の経営成績の総体が、簡潔かつ一覧的に表現できることが重要である。製造原価報告書を別途作成した方が、事業収支計算書の簡潔性と一覧性に優れている。準則案では、次の通り、製造原価報告書を別途作成することを提案している

製品製造又は受託加工原価報告書 (案)

社会福祉法人〇〇〇

〇〇〇授産施設

平成 年 月 日 から 平成 年 月 日まで (単位:)

科 目	金 額	
I 材 料 費		
1. 期首材料たな卸高	×××	
2. 当期材料仕入高	×××	
計	×××	
3. 期末材料たな卸高	×××	
当期材料費		××××
II 労 務 費		
1. 作業員給料	×××	
2. 職員給料	×××	
3. 職員作業員福利厚生費	×××	
4. 職員作業員賞与	×××	
5. 職員作業員退職金・同掛金・同引当金繰入	×××	
当期労務費		××××
III 外注加工費	×××	
(うち 内部外注加工費)	(×××)	
当期外注加工費		×××
IV 経 費		
1. 消耗工具備品費	×××	
2. 工場消耗品費	×××	
3. 水道光熱燃料費	×××	
4. 旅費交通費	×××	
5. 通信費	×××	
6. 交際接待費	×××	
7. 修繕費・同引当金繰入	×××	
9. 保 險 費	×××	
10. 地代家賃・賃借料	×××	
11. 図書・教育費	×××	
12. 運 搬 費	×××	
13. 試 験 研 究 費	×××	
14. 減 価 償 却 費	×××	
15. 雑 費	×××	
当期経費		××××
当期製造又は受託加工総費用		××××
期首仕掛品たな卸高		×××
合 計		××××
期末仕掛品たな卸高		×××
当期製品製造又は受託加工原価		××××

(12) 経理基準の継続的適用

一般に認められた授産施設経理規則準則が従来存在しなかったため、又各地方公共団体ごとの指導もあり、各授産施設が採用している経理基準には多様性があった。

一般に適用されている最大公約的な経理基準を設けて、これを統一化する必要がある。

下記のとおり、「重要な経理基準」については、決算報告書の中で、事業収支計算書の後に明示する。ただし、授産施設の収益力に較差があるので、経理基準の適用については、経過期間を設ける必要がある。

雇用と事業の継続性を維持するためには、授産施設間の比較可能性、公的資金支援のチェック容易性という観点から、経理基準の継続適用が重要と考える。従来の経理実務では、「重要な経理基準」の記載はないが、収益事業活動を管理するためにも、一般に認められた経理基準を採用し、これを継続的に適用することが不可欠である。

なお、経理基準は、授産施設が置かれている経済環境の変化によって弾力的に運用する必要がある。ここにあげた経理基準も常に見直していかなければならない。

<事例>重要な経理基準の例示

1. 授産事業売上高又は受託加工収入の計上基準：出荷基準
2. 有価証券の評価基準及び評価方法：期末時価法
3. たな卸資産の評価基準及び評価方法：移動平均法又は最終仕入法による原価法
4. 債権の評価基準：回収不能額を個別評価
5. 固定資産の減価償却の方法：勘定科目別に定額法又は定率法の選択
6. 引当金の計上基準：修繕費引当金・長期修繕費引当金・退職給与引当金

(13) 独立第三者による会計監査の導入

従来、授産施設は措置費による運営が中心であり、その規模も小さかった。そこで独立第三者（例えば公認会計士）による監査の導入は、費用と効果の面から全く考えられなかった。しかし、授産施設の多くが、収益事業活動によって障害者等の雇用の安定と事業の継続性を維持するために、その事業規模を拡大してきた。多くの公的助成を受けている授産施設が現在経理の透明性を要求されている。

従来「授産施設の収益事業に関する経理規程準則」が存在してなかったために、外部監査で準拠すべき判断基準がなく、その導入すること自体が困難であった。授産施設の収益事業に関する経理規則準則を提案するにあたり、一定規模以上の授産施設（措置費等の公的助成総額 or/and 公的助成金総額と収益事業売上高を基準とする）については、独立第三者による外部監査を導入することを提案する。なお、外部監査を導入した法人には、行政等からの調査を免除する等何らなの処置を講じないと、トータルの社会的コスト増と授産施設側の事務煩雑性を招くことになる。

VII 授産施設の収益事業に関する経理規程準則 (案)

第1章 総 則

第1条 目 的

この経理規程は、社会福祉法人が運営する身体障害者授産施設、精神薄弱者授産施設、精神障害者授産施設、社会事業授産施設、保護授産施設、福祉工場等（以下「授産施設」という。）が、その事業活動の結果として、財政状態及び経営成績を適正に把握することを目的とする。

第2条 授産施設の性格

授産施設は、身体上、精神上又は世帯上の事情等により雇用されることが困難な者（以下「障害者等」という）を收容し、または通所させて、必要な訓練を行ない、かつ、社会復帰の機会を与え、又は障害者等を就労させるための安定した職場を提供することを目的としている。従って、授産施設の得た収入はすべて社会福祉法人の目的のために使用され、又、支出は予算の定めるところによって使用されなければならない。

第3条 会計単位

社会福祉法人が、授産施設を運営する場合には、その授産施設に関する会計単位を、本部会計、施設会計、授産会計に区分する。収益事業を管理する授産会計は、当該法人の行う福祉事業に関する施設会計から区分し、処理しなければならない。

ただし、法人の営む福祉事業と収益事業とを合算した施設・授産合算会計を妨げるものではない。ただし、福祉事業と収益事業が明確に区分表示されることが必要である。

第4条 経理基準

授産会計は、この規程に定めのあるもののほか、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って処理されるものとする。

第5条 記録および計算・整理

授産会計は、授産施設に関する資産負債の状況及び事業の収支を明確にするため、正規の簿記の原則に従って、整然、かつ、明瞭に記録し、また、計算しなければならない。

第6条 会計年度

授産施設の会計年度は、4月1日に始まり、翌年3月31日に終わるものとする。

第7条 決算及び決算報告書

- ① 社会福祉法人は、授産会計について、施設会計とは区分して毎会計年度末に決算を行ない、当該会計年度終了後2ヶ月以内に事業に関する報告書及び決算書（貸借対照表、事業収支計算書、繰越金処分計算書、財務目録および附属明細書）を作成する。
- ② 社会福祉法人の授産会計では、決算報告書の中で、採用した重要な経理基準を明示しなければならない。
- ③ 複数の授産施設を運営する社会福祉法人は、それぞれの授産会計の決算報告書を作成するものとする。なお、複数施設間の作業員が混在して作業をする等、授産施設ごとに、それぞれ決算報告書を作成することが合理的でない場合には、関連授産施設を合算して決算報告書を作成することができる。
- ④ 複数の授産施設を運営する社会福祉法人は、授産施設にかかる貸借対照表と事業収支計算書とを合算して、別に総合貸借対照表と総合事業収支計算書を作成しなければならない。
- ⑤ 授産施設と他の福祉事業を運営する社会福祉法人は、事業毎に定められた経理規程準則により、決算報告書を作成しなければならない。

第8条 書類の保存

社会福祉法人は、第7条に規定する事業に関する報告書及び決算報告書を永久に保存し、その他の帳簿および書類は10年間保存しなければならない。

第2章 貸借対照表

第9条 貸借対照表の性格

貸借対照表は、授産会計の資産負債の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日現在におけるすべての資産、負債および基本金を正しく表示するものでなければならない。ただし、重要性の原則に基づき、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な経理処理によらないで、他の簡便な方法によることができる。

第10条 資産の区分

資産は一定の基準に従って流動資産および固定資産に区分する

第11条 資産の評価基準

貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得価額を基礎として計上し、かつ当該資産の価値が減少した場合には、適正な価額を計上しなければならない。無償等によって取得した資産は、取得時の適正な評価額によるものとする。

第12条 受取債権等

受取手形、売掛金の受取債権等およびその他の金銭債権について、取立不能のおそれのあるときは、取立不能見込額を控除して評価しなければならない。

第13条 たな卸資産

たな卸資産については、毎会計年度末にたな卸を行ない、たな卸表を作成し、たな卸資産の価額は、適正な評価方法によって算定された取得価額によらなければならない。

第14条 有形固定資産

- ① 有形固定資産は授産施設で使用し、管理するすべてのものを含み、相当額以上で、かつ、耐用年数が1年以上のものとする。
- ② 有形固定資産については、形態別に区分計上し、その取得価額または製作価額から適正な減価償却費の累計額を控除して評価することを原則とする。
- ③ 有形固定資産を無償で取得した場合及び有形固定資産の取得を目的として補助金等金銭の贈与を受けたときは、その額を収益事業基金に組み入れるものとする。

第15条 共用の固定資産

社会福祉法人の会計単位間で共用し、あるいは複数収益事業と共用する固定資産については、その取得価額を適正な基準によって分割し、それぞれの施設で区分経理し、管理を行なうものとする。

第16条 負債の区分

- ① 負債は、一定の基準に従って流動負債および固定負債に区分する。
- ② 引当金は、短期、長期の区分に従い、それぞれ流動負債または固定負債に属するものとする。

第17条 引当金の設定

当期の収入に対応する経費で、次年度以降にその支出を要することが確実であり、かつ、金額を見積ることが可能なもの、例えば修繕引当金などの負債性引当金を設定することができるものとする。なお、将来の支出に備えるために、引当金に対応する特定預金を積立てることができるものとする。

第18条 基本金の区分

- ① 基本金は、収益事業基金、積立金、当期末処分繰越金（当期繰越金又は当期欠損金を内訳表示）に区分する。なお、施設会計と授産会計との合算貸借対照表を作成する場合には、施設会計の基金は、福祉事業基金として区分表示する。
- ② 収益事業基金は、固定資産の整備等の目的で支援・支給された補助金・寄付金等相当額を繰入れ計上し、当該固定資産の価値の減少と共に減少するものとする。
- ③ 積立金は、将来の特定支出のために準備を必要とするもの、例えば人件費積立金、設備等整備積立金等があり、積立金に対応する特定預金を積立てることができるものとする。

第3章 事業収支計算書

第19条 事業収支計算書の性格

- ① 事業収支計算書は、授産施設の収益事業の収支を明らかにするため、一会計年度に属するすべての事業収入とこれに対応するすべての事業支出とを対応させて、当期繰越金（または当期欠損金）を計算する。
- ② すべての事業収入および事業支出は、その収入および支出の原因が発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。
- ③ 事業収入および事業支出は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、原則として、総額によって記載しなければならないが、重要性のない項目については純額によって記載するものとする。

第20条 事業収支計算書の区分

- ① 事業収支計算書は、収益事業収支の部、収益事業外収支の部、特別収支の部に区分する。なお、これに福祉事業収支の部を加えた合算事業収支計算書の作成も認める。
- ② 収益事業収支の部は、当該施設の主たる収益事業活動から生ずる事業収入および事業支出を記載して、収益事業収支差益（又は差損）を計算する。なお、事業支出は、収益事業にかかわる売上原価と販売費及び一般管理費とに区分して表示する。
- ③ 収益事業外収支の部は、収益事業収支の計算の結果を受けて、寄付金収入、利息および割引料、有価証券売却損益その他営利事業活動以外の原因から生ずる収支であって特別収支に属しないものを記載し、経常収支差益（又は差損）を計算する。
- ④ 特別収支の部は、経常収支計算の結果を受けて、固定資産の売却損益、固定資産除廃却損益、設備等補助金収入、収益事業基金の繰入・繰戻、特定積立金の目的繰戻、設備等借入金元利償還金等補助金収入等の特別収支を記載し、当期繰越金を計算する。

第21条 繰越金

- ① 当期繰越金に前期繰越金を加えて、当期末処分繰越金を計算する。
- ② 当期末処分繰越金の全部または一部については、定款に別段の定めのないときは、理事会または評議員会の決議により、翌会計年度の開始に際して収益事業基金や積立金に組み入れることができる。
- ③ 当期末処分繰越金の増加及び処分については、繰越金処分計算書を作成する。

第22条 共通支出の配賦

社会福祉法人における本部会計・施設会計と授産会計における事業と共通的に発生する支出、または二つ以上の施設にわたって共通的に発生する支出は、これを一括して適切な配賦基準によって関係各部門に配賦するものとする。

第23条 原価計算

授産施設の営利事業として製品の製造または受託加工の業務を営む法人は、製品製造又は受託加工に関する原価計算を行ない、「製品製造又は受託加工原価報告書」を作成しなければならない。

第24条 公認会計士の監査

一定規模以上を超える授産施設を運営する社会福祉法人が作成する決算報告書には、公認会計士又は監査法人の監査報告書を添付しなければならない。

第25条 決算報告書の提出

第7条の1項に定める事業に関する報告書及び決算報告書は、毎会計年度経過後3ヶ月以内に主務官庁に提出しなければならない。

経過規程

下記の事項については、授産施設の収益事業に関する当該経理規程準則（案）の実務が定着するまで、あるいはその切替え時期に、次のような経過処置或いは経過期間を設ける必要がある。

1 当該準則案の会計処理は、現金主義ではなく、発生主義を採用し、収益事業活動の経営成績が明示されるように提案している。収支計算書を作成するための切替えし仕訳はほとんどない。現状のシステムを直ちに変更することが困難である場合には、現状の現金主義で決算を汲みながら、発生主義ベースで、決算時点で組み替えて決算報告書を作成することができる。

2 当該準則案は、授産施設の収益事業に関する経理ルールを規程したものである。施設会計や本部会計は、すでに社会福祉法人の経理規程準則が適用されているので、これを尊重しているが、本来当該準則案は、授産施設全般（3 会計単位共通）の経理規程準則に拡大すべきであると考え。このままの適用では、本部会計や施設会計では、現金主義会計を採用し、決算報告書作成のための切替えし仕訳が頻発するが、準則（案）では、発生主義会計による仕訳（引当金、未払費用の計上、減価償却費の計上等）が追加的に発生し、切替えし仕訳はなくなる。

現在、授産施設の会計は、既存経理規程準則の本部会計と施設会計のルールを、授産会計に適用しているが、今後は、逆に授産施設については、授産会計の会計ルール（営利事業に関する経理規程準則案）を本部会計と施設会計に適用することを期待する。同一授産施設内に複数の経理規程準則が適用され、煩雑かつ処理コストがかさむからである。

この場合、基本金の内訳となる基金は、本部会計では、本部会計基金、施設会計では福祉事業基金、授産会計では営利事業基金とする。

3 ここで提案している授産施設の営利事業に関する経理規程準則案による授産会計の決算報告書（案）を採用するにあたり、適用初年度の期首（4月1日）には、本部会計に計上されているが、収益事業で使用している全ての資産、その資産に関連のある負債、基金を本部会計から授産会計の期首貸借対照表に振替移管することになる。この振替移管は、本部会計の「授産会計勘定」と授産会計の「本部会計勘定」を通して行なわれる。

この場合、固定資産と基金を両建てしている会計を準則案に従ってどのように振替仕訳をおこなうかである。次の事例を参考にされたい。

<事例> 機械装置200を購入し、補助金150、自己資金20、借入金30で取得した場合、次の通り、3種類の本部会計貸借対照表の表示が考えられる。

本部会計貸借対照表上の授産会計関連の勘定科目を、授産会計に振替える仕訳を明示することにする。

タイプ1) 機械装置 200 本部事業基金 150 借入金 30

タイプ2) 機械装置 200 本部事業基金 200 借入金 30

タイプ3) 機械装置 200 本部事業基金 200 借入金 30 固定負債積立金△ 30

タイプ1の振替仕訳 (借方) 貸方)

本部会計	本部事業基金 150 借入金 30 授産会計勘定 20	機械装置 200
授産会計	機械装置 200	収益事業基金 150 借入金 30 本部会計勘定 20

タイプ2の振替仕訳

本部会計	本部事業基金 200 借入金 30 授産会計勘定 20	機械装置 200 設備等整備積立金 50
授産会計	機械装置 200	収益事業基金 150 借入金 30 本部会計勘定 20

タイプ3の振替仕訳

本部会計	本部事業基金 200 借入金 30 授産会計勘定 20	機械装置 200 固定負債積立金 30 設備等整備積立金 20
授産会計	機械装置 200	収益事業基金 150 借入金 30 本部会計勘定 20

4 建物を含み未償却の有形固定資産と収益事業基金との両建て計上額が、貸借対照表上膨大な金額に達しているが、有形固定資産の償却を開始するにあたり、法人税法上の耐用年数の経過にかかわらず、未償却の固定資産については、取得の初年度からの償却開始とみなして償却開始をするか、償却年数経過期間の減価償却費相当額のうち補助金取得分を、一気に相殺消去し、建物等を実態価値に合致させることを認める。