

区分経理の必要性

いうまでもなく、『自立支援費等収入』は、利用者に対する指定障害福祉サービスに要する経費に充てるために給付されるものであり、原則として、それ以外の目的で使用してはならないものである。一方、就労支援活動から得た『就労支援事業収入』については、就労支援事業に必要な経費を控除した金額を「利用者工賃等として払いださなければならない」もので、利用者の生活の保護に寄与するためには、できるだけその支給水準を向上させることが望まれる。当然のことであるが、自立支援費等収入を利用者工賃等として、直接的に利用者へ還元することは認められない。このことは、例えば、就労支援事業の経費を自立支援費等収入の支給対象となる経費に付け替えることにより（具体的には、就労支援事業に要すべき「水道光熱費」を事務費や事業費として会計処理すること等）結果として、利用者工賃等を多くに支出することも同義であり、上記の趣旨に反することになる。

また、制度（会計基準）上、就労支援事業所において複数の生産活動を行っている場合、指定事業所別かつ生産活動別に区分経理しなければならないことになっている。なぜなら、指定事業所・生産活動の別に事業の状況を正確に把握することにより、就労支援事業における問題点を発見し、その上で改善に向けた取り組みを行うことにより、就労収入を向上させ、結果的に利用者工賃等を増額させることが可能となるからである。要するに、「目標なきところには、成長はなく」、また、現状を正確に把握できていない状態では、目標すら設定することができないということになる。

つまり、就労支援事業と指定障害福祉サービス事業とは明確に区分し、特に、それぞれの固有経費の帰属先を正しく区分し、共通経費についても合理的な基準により按分計算し正しく会計処理されなければならない。併せて、指定事業所・生産活動別に正しく区分経理し、同様にそれぞれの固有経費の帰属先を正しく区分し、共通経費についても合理的な基準により按分計算し正しく会計処理されなければならない（共通経費の按分は後述）。

積立金の積立基準

就労支援事業会計基準において、その積立が認められるのは、以下の積立金（積立預金）であり、積立基準は以下の通りである（積立金と積立預金は同額とする）。

工賃変動積立金

- (イ) 各事業年度における積立額：過去3年間の平均工賃の10%以内
- (ロ) 積立額の上限額：過去3年間の平均工賃の50%以内

設備等整備積立金

- (イ) 各事業年度における積立額：就労支援事業収入の10%以内
- (ロ) 積立額の上限額：就労支援事業用資産の取得価額の75%以内

ただし、工賃変動積立金と設備等整備積立金の積立は、あくまでも任意であり、就労支援事業にあっては例外的なものとして位置づけられる。原則は、あくまで利用者工賃（または利用者賃金）として支払うことであることから、それぞれの積立金の上限を超える場合は、当然のこととして利用者工賃等として支払う必要が生じる。また、前年度の利用者工賃等の支給実績を下回る場合は、これらの積立金を計上することができない。

決算整理のポイント

1 年度末までにすべき事項

決算に当たって、年度末までにすべき事項は、以下のとおりである。

- (イ) 「予算実績報告書」を作成し、勘定科目ごとに予算と実績の対比を行い、必要に応じて補正予算を作成すること。
- (ロ) 積立預金への積立支出が予算書に計上され、理事会の承認を受けること。
- (ハ) 各経理区分の「経理区分間貸付金」と「経理区分間借入金」、「会計単位間貸付金」と「会計単位間借入金」を当該会計年度内に清算すること。

2 決算手続き

決算手続きとは、一会計年度の帳簿を締め切り、当該年度の予算の執行状況、財政状態及び経営成績を適正に計算整理するための一連の手続きである。月次決算（月々の会計処理と月次決算整理）が重要であることはいうまでもないが、決算手続きは、「一会計年度の締め括り」の最も重要な会計手続きである。

決算手続きは、以下の流れで行う。

- (イ) 現金実査、預金や借入金等の残高証明書等との照合をする
- (ロ) 未収入金や未払金の計上を行う
- (ハ) 実地棚卸しを行う
- (ニ) 元帳や仕訳帳の点検・経費按分計算と修正仕訳をする
- (ホ) 経理区分間の資金異動で未精算分があれば繰入処理を検討し会計処理をする
- (ヘ) 減価償却費（後述） 国庫補助金等特別積立金取崩額の計上を行う
- (ト) 各種引当金（退職給与引当金または賞与引当金等）の計上を行う
- (チ) 積立金及び積立預金の計上を行う
- (リ) 各種付属明細書の作成をする

3 棚卸し

棚卸しの必要な資産と不要な資産

棚卸しの必要な資産とは、商品、製品、仕掛品、原材料、貯蔵品（収入印紙や切手類、事務用消耗品等）等である。これらの資産は、これらが消費されたときに事業活動収支計算書の「費用」として処理することが原則である。ただし、毎会計年度に概ね一定数量を購入し、経常的に消費するものであって、かつ、常時保有する量が1年間の消費量を下回るようなもの、例えば、灯油、コピー用紙や収入印紙等の貯蔵品については、棚卸しが必要である（重要性の原則の適用）。

棚卸しの方法

貸借対照表に計上される資産価額は、取得価額（購入したときの値段）で評価すること

を原則としているが、棚卸資産の場合、頻繁に受払いが行われるケースが多いことから、個別に取得価額を特定することが困難となる。

したがって、次のいずれかの方法で取得価額を配分計算して、貸借対照表に計上する価額を決定する必要がある。

(イ) 個別原価法

個々の棚卸資産が個別に管理されている場合に適用される方法で、会計年度末に保有する個々の棚卸資産ごとに記録された取得価額をもって貸借対照表価額とする方法である。

(ロ) 総平均原価法

前会計年度末に保有していた棚卸資産と当該会計年度に取得した棚卸資産の取得価額の総平均単価によって、会計年度末に保有する棚卸資産を評価し、それをもって貸借対照表価額とする方法である。

(ハ) 最終仕入原価法（法人税法上の原則的評価方法）

会計年度末に保有する棚卸資産を、会計年度末に最も近い日に取得した棚卸資産の取得価額によって評価し、それをもって貸借対照表価額とする方法である。

棚卸資産の評価減

社会福祉法人の会計（NPO法人も同じ）においては、資産の時価が取得価額と比較して著しく低くなった場合には、その回復が認められる場合を除き、時価によって評価することとされている（会計基準第25条）。

製品及び仕掛品の単価の決定（就労支援事業所等の場合）

原則的には、製造原価計算の手法により製品及び仕掛品の価額を計算し決定しなければならないのであるが、考え方や計算がとても複雑で難しい割にそのことが経営成績に与える影響からすると、一般的には重要性が低いと思われる。したがって、簡便法として以下の算式で計算する方法（売価還元法）を紹介する。

$$\text{製品及び仕掛品の原価} = \text{その製品としての実際の売価} \times \text{想定原価率} \times \text{想定進捗度}$$

例えば、売価（単価）が200円（税抜価額）で、実績から概ね70%の原価率（したがって、利益率は30%）の製品について、期末においてその製造工程の進捗度が50%（つまり完成まで半分の工程をかけている）の場合、

$$200 \text{ 円} \times 70\% \times 50\% = 70 \text{ 円}$$

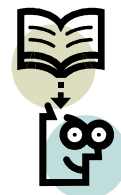
であるから、仕掛品の原価（単価）は、70円ということになる。仮に同様の仕掛品が期末に100個あったとすれば、

$$70 \text{ 円} \times 100 \text{ 個} = 7,000 \text{ 円}$$

ということになる。消費税の処理について税込み経理方式（後述）を採用している場合は、

$$7,000 \text{ 円} \times 5\% = 350 \text{ 円}$$

を加算した金額7,350円が仕掛品の貸借対照表上の価額になる。



4 共通経費の按分

経理区分や事業区分の間における共通経費については、合理的な方法で按分する必要がある。支出の按分を要するのは、次のような場合である。

就労支援事業会計処理基準（または授産施設会計基準）において、就労支援事業支出（授産事業支出）、事務費支出（管理費支出）または事業費支出に同一名称の勘定科目がある場合で、これらを常に分別管理していないとき。

複数の会計単位または経理区分若しくは就労支援事業（授産事業）で共通する支出が発生する場合。

複数の施設が別々の場所にある場合は、支出を個別に区分することは容易であるから、同一敷地内の合築または併設の施設・事業間において按分が問題となる。

【配分の目安】

- (イ) 職員の執務時間で按分する。
- (ロ) 払出し記録や請求書、納品書の納入高で区分する。
- (ハ) 食事の実際の提供回数または提供予定数で按分する。
- (ニ) 職員の人件費（常勤職員・非常勤職員の俸給、諸手当）の比で按分する。
- (ホ) 配置された職員数（常勤換算）の比で按分する。
- (ヘ) 利用者の延人数または定員の比で按分する。
- (ト) 事務所・居住棟・作業所等の各部分に設置されたメーターの記録で区分する。
- (フ) 会議・使用目的・購読の内容、修繕や保険の対象となった資産の使用目的に応じて区分する。
- (リ) 事務所、居住棟、作業所等の各部分に床面積の比で按分する。
- (ヌ) 消費税及び地方消費税についてはその課税売上金額の比で按分する。

【問題3：按分基準の計算】

当法人の電気代（水道光熱費）は、本部会計にて一括で支払っているため、本部経理区分と就労継続B型事業経理区分に按分する必要がある。この按分基準は、占有または使用する床面積の比が合理的と考えられる。よって、以下に示す床面積の資料に基づいて按分基準（％）を計算しなさい。

[占有または使用する床面積に関する資料]

・本部	29.7㎡
・就労継続B型事業	564.3㎡
合計	594.0㎡
うち、	
パンの製造に係る面積	237.6㎡
リサイクル衣料の販売に係る面積	178.2㎡
事務費（管理費）に係る面積	59.4㎡
事業費に係る面積	89.1㎡

《計算根拠》

《解答》

・本部	_____	%
・就労継続 B 型事業	_____	%
うち、		
パンの製造	_____	%
リサイクル衣料の販売	_____	%
事務費（管理費）	_____	%
事業費	_____	%

【問題 4：経費の按分計算】

問題 3 の按分基準の計算結果に基づいて、本部経理区分で一括計上されている電気代（水道光熱費（事務費）で処理している）100万円を就労継続 B 型事業経理区分と事業区分等に按分計算しなさい。

《計算根拠》

《解答》

・本部	_____	万円
・就労継続 B 型事業	_____	万円
うち、		
パンの製造	_____	万円
リサイクル衣料の販売	_____	万円
事務費（管理費）	_____	万円
事業費	_____	万円

【問題 5 : 仕訳】

問題 4 の按分計算の結果に基づいて、本部経理区分と就労継続 B 型事業経理区分で行うべき仕訳（損益体系のみ）を示しなさい。ただし、経理区分間において、後日、資金の異動を行うことを想定し、立替金及び未払金を使って仕訳するものとする。なお、勘定科目については、以下のものを使用しなさい。

事務費（管理費）	水道光熱費（務）
事業費	水道光熱費（業）
製造原価	水道光熱費（製）
販売費及び一般管理費	水道光熱費（販）

《解答》

- ・本部経理区分

(借方)	95万円	(貸方) 水道光熱費（務）	95万円
------	------	---------------	------

- ・就労継続 B 型事業

(借方)		(貸方)	
------	--	------	--

(借方)		(貸方)	
------	--	------	--

(借方)		(貸方)	
------	--	------	--

(借方)		(貸方)	
------	--	------	--

5 消費税の会計処理

消費税を収入や支出に含めて会計処理を行う経理方式を「税込経理方式」といい、これに対して、収入や支出とは別に会計処理（仮受消費税と仮払消費税を使用）をする経理方式を「税抜経理方式」という。NPO法人や社会福祉法人の場合、原則として「税込経理方式」により経理処理を行う。これは、NPO法人や社会福祉法人では資金収支計算書の作成が行われ、そこでの予算額は必ず税込みで表示されるからである。なお、社会福祉事業及び収益事業の双方で課税売上が発生するケースでも、会計単位ごとに異なる経理処理を行うことは認められない。

減価償却

1 固定資産の取得価額

その固定資産の購入対価（いわゆる本体価格）に引取運賃、運搬費用、手数料、据付費等の付随費用を加算した額（10万円以上のもの）である。仮に請求書が別々でも、その固定資産に係る付随費用は、その取得価額に含めなければならない。そして、付随費用を含めた価額が10万円以上であれば、固定資産として計上しなければならない。

付随費用の範囲については、税法の規定を参照して、例えば以下のような支出について

は、取得価額に含めないで経費処理をすることも認められる（重要性の原則の適用）。

- (イ) 不動産取得税や自動車取得税、登録免許税や登記費用等
- (ロ) 建物等の建設計画変更に伴い不要となった調査、測量、設計等の費用
- (ハ) 固定資産の取得に係る違約金等

2 耐用年数の決定

耐用年数とは、その固定資産が使用に耐えることができる年数をいう。原則として、個々の法人が独自に見積もって決定することになるが、困難な場合が多いので、税法に定められた「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（昭和40年大蔵省令第15号）またはその他一般に公表され妥当と認められたもの（例えば、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（平成17年財務省令第53号））に基づいて行うことが望ましいとされている。

以下に耐用年数の例を示す。

・火災報知器	8年
・耐火金庫	20年
・パソコン（サーバー用以外）	4年
・クーラー（壁掛けタイプ）	6年
・空調設備	15年
・ピアノ	5年
・番犬	8年
・軽自動車	4年
・トイレの改修工事費（資本的支出）	15年
・車椅子	10年
・ベッド	8年
・カーテン	3年
・駐車場の舗装路面（アスファルト）	10年



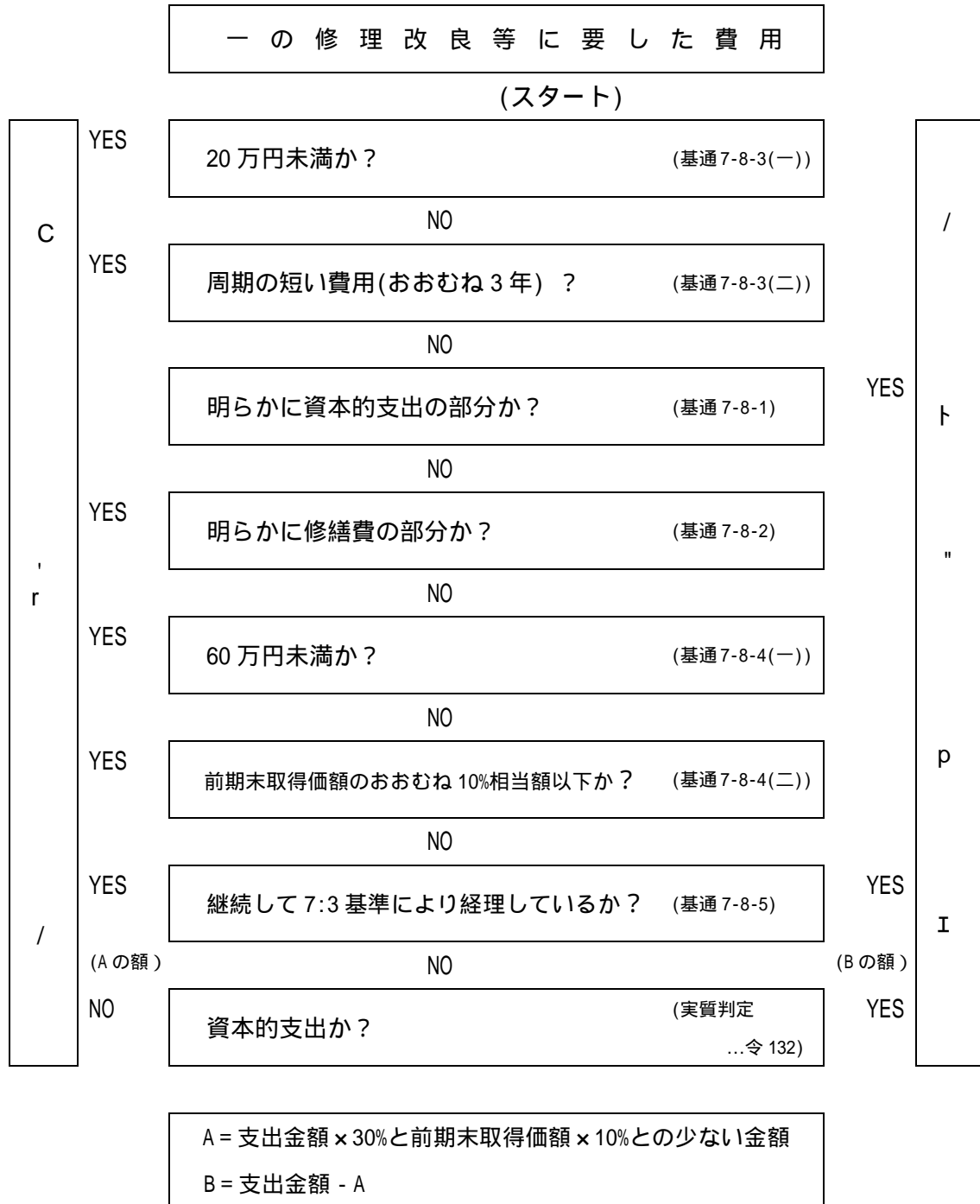
3 資本的支出について

修繕費とは、故障したものや破損したものを直して元の状態に戻すためにかけた費用（原状回復のための費用）をいう。これに対して、資本的支出とは、固定資産の改良等のために支出した金額のうち、その固定資産の価値を高め、またはその耐用年数を延長させると認められる部分をいう。つまり、固定資産に対して追加的に行った支出の全てが修繕費とされるのではなく、その支出の目的により、資本的支または出修繕費に適正に区分する必要がある。なお、資本的支出は、その対象となった本体と同じ勘定科目で会計処理しなければならず、しばしば税務上のトラブルになるので注意が必要である。

しかし、実際どの部分が資本的支出でどの部分が修繕費なのかの判断が非常に困難な場合が多いこと、会計基準に詳細な規程がないことから、実務上は、税法の考え方を斟酌することに特段の支障はないと思われる。

資本的支出と修繕費の区分については、以下のフローチャート（税法基準）を参照して決定すれば良い。ここでは、「一の修理改良等に要した費用」であるか否かがポイントになる。

資本的支出と修繕費の区分等の基準フローチャート



4 残存価額

残存価額とは、その固定資産の耐用年数経過後における処分可能価額または見積処分価額をいう。平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した有形固定資産については、取得価額の 10%（無形固定資産はゼロ）としているが、平成 19 年 4 月 1 日以降に取得した有形固定資産については、残存価額をゼロとして減価償却することができる。また、耐用年数経過後に使用している資産については、備忘価額（1 円）までの償却が認められている。

5 減価償却の方法

各法人において費用配分の合理性を考慮した上で、減価償却資産の種類等を勘案し、減価償却の方法を選択する。なお、減価償却の方法は次の 4 通りの方法があるが、法人税等の申告を行う法人にあっては、税法基準により償却を行う必要がある。

- (イ) 旧定額法：平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した有形固定資産に適用

$$\text{年償却額} = (\text{取得価額} - \text{取得価額} \times 10\%) \times \text{旧定額法償却率} (\text{または} \div \text{耐用年数})$$
- (ロ) 定額法：平成 19 年 4 月 1 日以降に取得した有形固定資産に適用

$$\text{年償却額} = \text{取得価額} \times \text{定額法償却率}$$
- (ハ) 旧定率法：平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した有形固定資産に適用

$$\text{年償却額} = (\text{取得価額} - \text{過年度償却累計額}) \times \text{旧定率法償却率}$$
- (ニ) 定率法：平成 19 年 4 月 1 日以降に取得した有形固定資産に適用
 調整前償却額 償却保証額の場合

$$\text{期首帳簿価額} \times \text{定率法の償却率}$$

$$\text{調整前償却額} = \text{償却限度額} (\text{毎年度の償却費})$$

$$\text{償却保証額} = \text{取得価額} \times \text{保証率}$$
 調整前償却額 償却保証額の場合

$$\text{改定取得価額} \times \text{改定償却率}$$

$$\text{改定取得価額とは、調整前償却額} - \text{償却保証額} \text{となった年度の期首帳簿価額}$$

平成 19 年 3 月 31 日以前に取得した有形固定資産のうち、既に残存価額まで償却を行っているが耐用年数経過後に使用している資産については、備忘価額（1 円）までの償却が認められている。しかしながら、その方法については、厚生労働省の通知等に定められていない。従って、各法人においては、一般に公正妥当な会計処理の基準に従い、適切と判断される以下の方法から選択して適用することになる。なお、法人税等の申告を行う法人にあっては、税法基準により償却を行う必要がある。

- (イ) 税法基準により残存価額に達した翌年度から 5 年間で均等に償却を行う
- (ロ) 残存価額に達した翌年度に一括して備忘価額まで償却を行う
- (ハ) 耐用年数到来前と同様に備忘価額に達するまで償却を続けて行う

【問題6：按分基準の計算】

運搬用の軽バン（平成20年4月1日取得、取得価額：120万円）は、就労支援事業の用に供している。平成21年度の決算整理で減価償却費を計上するが、この車輛運搬具は、パンの製造事業とリサイクル衣料の販売事業とで共用しているため、年間の走行距離の比により按分計算しなければならない。よって、以下の年間走行距離の資料に基づき按分基準（％）を計算しなさい。

[年間走行距離に関する資料]

・パンの製造事業	756km
・リサイクル衣料の販売事業	324km
合計	1,080km

《計算根拠》

《解答》

・パンの製造事業	％
・リサイクル衣料の販売事業	％

【問題7：減価償却費の計算】

問題6の按分基準の計算結果に基づいて、パンの製造事業とリサイクル衣料の販売事業の平成21年度の減価償却費を計算するとともに、仕訳（直接法）を示しなさい。なお、減価償却費の計算は、定額法で、耐用年数を4年、残存価額をゼロとし、備忘価額1円まで償却するものとする。

《計算根拠》

《解答》

・パンの製造事業	
(借方)	(貸方)
<hr/>	
・リサイクル衣料の販売事業	
(借方)	(貸方)
<hr/>	

《参 考》

資金の繰入について

資金の繰入については、健全な施設運営を確保する観点から、当該指定障害者支援施設等の経常活動資金収支差額に資金残高が生じ、かつ、当期資金収支差額合計に資金不足が生じない範囲内において、他の社会福祉事業又は公益事業へ資金を繰り入れても差し支えない。なお、当該法人が行う当該指定障害者支援施設等以外の指定障害者支援施設等への資金の繰入については、当期末支払資金残高に資金不足が生じない範囲内において、資金を繰り入れても差し支えない。

資金の繰替使用

自立支援給付費を主たる財源とする資金を他の社会福祉事業又は公益事業若しくは収益事業へ一時繰替使用することは、差し支えない。ただし、繰替えて使用した資金は、当該年度内に補てんしなければならない。

役員等の報酬

自立支援給付費を主たる財・源とする法人役員及び評議員の報酬について、その役員報酬が当該社会福祉法人の収支の状況からみてあまりに多額になると、実質的配当とみなされ、国民の信頼と期待を損なうおそれがある。特に、社会福祉法人は、きわめて公共性の高い法人であることから、この様な法人に属する役員等の報酬が、社会的批判を受けるような高額又は多額なものであってはならない。

【参考文献等】

- 1．永田智彦・田中正明『社会福祉法人の会計と税務』TKC出版
- 2．蛇持裕美・北林孝雄『Q & A 社会福祉法人をめぐる会計・税務・法務』清文社
- 3．岩波一泰『就労支援事業会計基準Q & A』全社協、全国社会就労センター協議会
- 4．田口雄『図解法人税』大蔵財務協会