

監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示
リスクの識別と評価」を社会福祉法人監査に適用する場合の留意点

平成19年 2 月 28 日
改正 平成25年12月 3 日
日本公認会計士協会

目 次

はじめに	1
1. 社会福祉法人の特徴	2
2. 用語の読替え	4
3. リスク評価手続	4
4. 社会福祉法人を取り巻く規制等の外部要因	6
5. 社会福祉法人の事業活動等と会計方針の選択及び適用	6
6. 社会福祉法人の目的及び戦略並びにそれらに関連する事業上のリスク	10
7. 社会福祉法人における財務指標及び非財務指標の測定と検討	11
8. 統制環境	14
9. 統制環境に係る社会福祉法人特有のリスクと不正誤謬	17
10. 社会福祉法人のリスク評価プロセスの理解と理事者が識別していないリスク ..	18
11. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価	19
12. 特別な検討を必要とするリスクの決定	20
13. 特別な検討を必要とするリスクに対する内部統制の整備状況	21
14. 実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合	22
15. リスク評価の修正	22
(別紙)	24

はじめに

平成23年12月22日に監査基準委員会報告書315「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」（以下「監基報315」という。）が新起草方針に基づき公表され、平成24年4月1日以後開始する事業年度に係る監査から適用されている。

また、「社会福祉法人会計基準の制定について」（平成23年7月27日（改正 平成25年3月29日） 雇児発0727第1号、社援発0727第1号、老発0727第1号 厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知）により、社会福祉法人が行う全ての事業（社会福祉事業、公益事業及び収益事業）を適用対象とする社会福祉法人会計基準が制定され、平成24年4月1日から適用されることとなった（注）。これらを受け、本研究報告を改正することとした。

本研究報告は、社会福祉法人監査において監基報315を適用するに当たり、社会福祉法人特有の問題に十分留意する必要がある点について検討し、まとめたものである。

なお、社会福祉法人特有の問題の理解に資するため、「社会福祉法人の特徴的な取引等について」を別紙のとおり取りまとめたので参照されたい。

（注）社会福祉法人の会計処理について、平成27年3月31日（平成26年度決算）までの間は、従来の会計処理によることができる。

1. 社会福祉法人の特徴

Q1：社会福祉法人は、どのような特徴がありますか。

A：社会福祉法人は、以下のような特徴を有している。

(1) 定義

社会福祉法人とは、社会福祉法（昭和 26 年法律第 45 号）に基づき、社会福祉事業を実施することを目的に設立された非営利法人である。ここに社会福祉事業とは、社会福祉法第 2 条に限定列挙された第一種及び第二種の社会福祉事業をいう。ただし、社会福祉法は、社会福祉事業の項目を列挙するのみであり、その事業内容、運営基準等は、老人福祉法（昭和 38 年法律第 133 号）や障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律（平成 17 年法律第 123 号。以下「障害者総合支援法」という。）などの根拠法で規定されている。

(2) 歴史的背景

国は、憲法第 25 条（生存権の保障）の規定により、社会福祉サービスの提供と実施の責任と義務を負っているが、大戦後多くの生活困窮者を救うために、民間の福祉事業者に公費を支給した上で社会福祉サービスの実施者として活用し、救済する方法が必要とされた。しかし、憲法第 89 条の規定により「公私分離の原則」が明確にされ、民間の福祉事業者に公の補助金を支給することができなかった。そこで、昭和 26 年、公共性の高い社会福祉事業を限定列挙した上で、その事業を行う社会福祉法人を創設し、「公の支配に属する」形態を取り、民間の福祉事業者へ公費助成を可能にする途を開いた社会福祉事業法（昭和 26 年法律第 45 号。平成 12 年に社会福祉法に題名変更）が制定され、措置制度が創設された。

措置制度とは、社会福祉サービスの対象者が行政機関に申請し、行政機関は対象者の状況を審査した上で行政処分として社会福祉サービスの内容と社会福祉事業者を決定し、社会福祉法人は社会福祉サービスの提供者として行政機関から措置委託を受け、その対価として措置費を受け取る制度であり、公費助成の仕組みである。

しかし、近年、社会福祉事業、社会福祉法人、措置制度など社会福祉の共通基盤制度について、今後増大・多様化が見込まれる国民の福祉需要に対応するため、利用者の立場に立った社会福祉制度の構築等を目指した社会福祉基礎構造改革の下、介護保険制度の施行（平成 12 年 4 月 1 日施行）、規制緩和推進計画の実施（平成 11 年度以降）等が行われ、現在では、要保護児童に関する制度など一部に措置制度が残るものの、利用者が事業者と対等な関係に基づきサービスを選択する利用契約制度へ移行している。

(3) 資金の使途制限

措置費は、社会福祉事業を実施するために助成される公的資金であり、法人本部

の運営、施設・設備の取得、借入金の返済には、原則充当することができないとされる資金の使途制限が課されている。しかし、利用契約制度では、資金の使途制限が緩和され、特に介護サービスの介護保険収入や障害者サービスの支援費収入については、法人外への資金の流出など一定の場合を除き、原則使途制限は設けられていない。

(4) 資産等の取得

社会福祉法人は、社会福祉事業を行うに必要な資産を備えなければならない。法人存立の基礎となる資産（基本財産）の取得は、原則として寄附で行われ、寄附金額は、貸借対照表の純資産の部に基本金として計上される。ただし、基本金は、純資産の内訳を示すものであり、寄附者の持分を表すものではなく、寄附者は、社会福祉法人に対し何ら財産権を有することはない。

また、社会福祉法人では、建物や主要な設備等の取得の際、補助金等が支給されることが多いが、国庫補助金については、補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律（昭和 30 年法律第 179 号）の適用があり、対象資産の処分や目的外使用等に制限があるので注意する必要がある。

(5) 経営組織

社会福祉法人の意思決定機関は理事会であり、法人の業務は、理事会の承認に基づき実行される。社会福祉法人定款準則（「社会福祉法人の認可について」（平成 12 年 12 月 1 日（最終改正 平成 25 年 3 月 29 日） 障第 890 号、社援第 2618 号、老発第 794 号、児発第 908 号 厚生省大臣官房障害保健福祉部長、社会・援護局長、老人保健福祉局長、児童家庭局長連名通知）別紙 2）において、日常の業務として理事会が定めるものは理事長が専決できるとされているが、その結果は、理事会に報告しなければならない。先述したように、社会福祉法人の基本財産の取得は、原則として寄附で行われるが、寄附者は、社会福祉法人の財産権も経営権も有することはない。ただし、寄附者が法人の理事（長）に就任し、法人経営に参画するケースは比較的多く見受けられる。

その他の経営組織として、法人の重要事項に係る諮問機関として評議員会、業務・会計監査を実施する機関として監事がある。

(6) 所轄庁による監督

社会福祉法人は、その創設の歴史的背景から、公の支配に属しており、所轄庁の監督下に置かれている。所轄庁は、社会福祉法人の業務及び財産の状況を検査する権限を有しており、法人運営に適正を欠く場合は、改善命令を発することができる。また、改善命令に従わない場合は、業務停止命令又は役員（理事、監事）の解職勧

告をすることができ、他の方法により監督の目的を達することができないなど、一定の事由に該当した場合には、解散命令を発することができる。

2. 用語の読替え

Q 2：監基報 315 を社会福祉法人監査に適用する場合に、用語をどのように読み替えますか。

A：企業の財務諸表と社会福祉法人の財務諸表は、そのよって立つ会計基準が異なり、計算構造も異なっているが、監基報315の趣旨は、社会福祉法人の財務諸表の監査においても根本的に異なるものではない。ただし、監基報315を社会福祉法人監査に適用するに当たっては、用語の読替えが必要である。読替えが必要となる用語及び読替え後の用語は、それぞれ次のとおりである。

なお、社会福祉法人の監査の対象範囲となる財務諸表については、非営利法人委員会研究報告第24号「社会福祉法人の外部監査上の取扱い」を参照されたい。

- ① 企業→社会福祉法人
- ② 経営者→理事者
- ③ 監査役若しくは監査役会又は監査委員会（監査役等）→監事
- ④ 取締役会→理事会
- ⑤ 従業員→職員

3. リスク評価手続

Q 3：監基報 315 第 5 項で、「リスク評価手続においては、以下の手続を含めなければならない。(1) 経営者への質問、及び不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別するために有用な情報を持っていると監査人が判断した場合には、その他の企業構成員への質問（省略）(2) 分析的手続（省略）(3) 観察及び記録や文書の閲覧（省略）」としていますが、社会福祉法人特有の留意事項はありますか。

A：リスク評価手続とは、監査人が、社会福祉法人とその環境（内部統制を含む。）を理解し、不正か誤謬かを問わず、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価するために実施する監査手続である。社会福祉法人において、質問や分析的手続等のリスク評価手続を実施するに当たり留意すべき事項は、以下のとおりである。

(1) 理事者やその他の法人構成員への質問

社会福祉法人の内部者である理事長、理事、監事、施設長、会計責任者、内部監査担当者及び固定資産管理責任者に対する質問によって、多くの情報を入手することができるのは企業と同様である。

(例)

- ・監事に対しては、理事会へ出席し、理事会の運営状況を監視しているか、また、

監事監査の実施状況を質問する。

- ・複雑な取引又は通例でない取引を処理し記録している（統括）会計責任者に対しては、当該取引に適用する会計方針の選択と適用の状況を質問する。
- ・内部監査担当者に内部監査実施状況を質問する。
- ・固定資産管理責任者に対しては、固定資産の管理保全状況を質問する。

(2) 法人外部者への質問等

法人構成員への質問のほか外部者である顧問弁護士などに対して質問を実施したり、社会福祉法人が加盟している業界団体から業界固有の情報を得たりすることも有効な場合がある。

(3) 分析的手続

分析的手続を実施するに当たっては、予算や資金収支計算書（収支計算書）項目等を考慮し、社会福祉法人の収入支出等の特徴に留意することが必要である。

(4) 観察及び記録や文書の閲覧

社会福祉法人とその環境（内部統制を含む。）を理解するために、例えば、出納業務の観察は有効であり、建設中の施設や高額の介護機器備品を有する施設の視察は、施設整備の管理状況を把握する上で役立つ。

文書の閲覧において、予算書は、自主的・自律的な運営が要請される社会福祉法人において、その諸活動を強力にコントロールする計画であり、理事会議事録や事業計画と並び社会福祉法人の経営計画を把握する上で重要な書類である。社会福祉法人の重要な収入である補助金については、計上科目や計上額の正確性に関するリスク評価を行う上で、補助金交付要綱、内示通知書、交付申請書、交付決定通知書、交付請求書、支払通知書、交付確定通知書、実績報告書等の補助金交付に必要な一連の書類を閲覧することが必要である。

(5) ウォークスルー

理事者等に対する質問の回答を裏付けるとともに、社会福祉法人とその環境（内部統制を含む。）について理解するには、観察や閲覧のほか、取引の開始から財務諸表までの追跡（ウォークスルー）の実施が有効である。例えば、社会福祉法人の主要な収入科目である介護保険収入について、介護保険請求システムを経由した取引のウォークスルーを実施することにより、取引の流れや内部統制の業務への適用状況を把握する。

4. 社会福祉法人を取り巻く規制等の外部要因

Q 4：監基報 315 第 10 項で、監査人は、企業及び企業環境について、「(1) 企業に関連する産業、規制等の外部要因（適用される財務報告の枠組みを含む。）」を理解しなければならないとしていますが、社会福祉法人特有の事項はありますか。

A：社会福祉法人は、他法人との競争環境下において自律的な経営が要請されるが、一方で事業目的は社会福祉事業という公共性を有するとともに、事業の運営費や施設整備費に公的資金を受けているため各種の規制を受けている。そこで、監査人は、社会福祉法人とその環境について、事業の現況及び将来の見込み、規制等や一般的な経済状況等の外部要因を理解しなければならないが、これらの外部要因には、例えば、次のような項目が含まれる。

(1) 事業の現況及び将来の見込み

- ・ 営利法人等の参入による市場と競争の状況
- ・ 近隣競合法人の動向
- ・ 入居・利用希望者の動向

(2) 規制等

- ・ 福祉行政の方向性（制度改革の方向性等）
- ・ 施設基準等の改正
- ・ 介護保険法（平成 9 年法律第 123 号）、障害者総合支援法等の改正
- ・ 介護報酬単価、障害者福祉サービス単価の改定
- ・ 行政監督官庁による指導通知等
- ・ 国や地方公共団体の財政政策の変更による補助金や助成金政策の変更
- ・ 収益事業を営む場合等の税制の変更
- ・ 社会福祉法人会計基準と業界特有の会計実務
- ・ 上記規制等の遵守状況

(3) 一般的な経済状況等その他外部要因

- ・ 経済状況の一般的概況（例えば、景気後退や経済成長）
- ・ 金利の動向や資金調達の多様性及び容易性
- ・ 年齢別・地域別人口の推移、動態

5. 社会福祉法人の事業活動等と会計方針の選択及び適用

Q 5：監基報 315 第 10 項で、監査人は、企業及び企業環境について、「(2) 企業の事業活動等」、「(3) 会計方針の選択と適用（会計方針の変更理由を含む。）」を理解しなければならないとしていますが、社会福祉法人特有の事項はありますか。

A：監査人は、社会福祉法人が実施する社会福祉事業及び附帯して行う公益事業等の事

業活動を理解することにより、財務諸表の記載内容についての理解が容易となる。社会福祉法人の運営を行う法人本部の運営体制、設置経営する各種の社会福祉施設の事業内容、運営体制、施設・設備整備計画、新規事業計画、その資金計画、及び関連当事者等との取引は、社会福祉法人の事業活動を理解する上で重要な事項である。また、監査人は、社会福祉法人が採用する会計方針を確かめ、財務諸表が社会福祉法人会計基準に準拠して作成されているかを検討しなければならない。

(1) 社会福祉法人の事業活動

社会福祉法人は、社会福祉法に基づき設立された法人であり、社会福祉施設の設置主体として公益的な性格を有し、理事会、評議員会、理事長、理事及び監事という法人経営組織により、自主的・自律的に管理運営されている。また、社会福祉法人は、個人又は団体の寄附財産により設立されるために持分という概念がなく、典型的な非営利法人として剰余金の分配に類似する行為も禁止されている。社会福祉法人は社会福祉事業の実施を目的としており、その公益性は非常に高く、事業の持続性が求められるという特徴がある。社会福祉法人そのものは社会福祉法により規制されるが、当該法人が設置経営する社会福祉施設の種類が異なる場合は、それぞれ根拠となる法令が異なり、指導・監督する行政官庁・部署も異なる場合がある。したがって、社会福祉法人全体の事業内容に関して監査人が理解すべき事項は、法人本部が行う法人全体の運営活動と、個々の設置運営する社会福祉施設の事業活動に区分して検討する必要がある。

① 社会福祉法人の事業運営体制

定款の目的に記載されている社会福祉事業及び附帯して行う公益事業等に関する次の事項を把握する必要がある。

- ・ 施設、事業の名称及び所在地
- ・ 施設、事業の種類
- ・ 事業の内容及び利用対象者
- ・ 措置施設、契約施設又は指定管理者受託等の区分
- ・ 定員、現員及び待機者数
- ・ 職員数及びその常勤換算数
- ・ 職員の主要な職種（必要とする資格）、職員確保の難易等
- ・ 業務の全部又は一部の外部への委託状況
- ・ 関連当事者（注１）又は関連団体（注２）との取引
- ・ 事業の収益性
- ・ 競合の状況
- ・ 同一拠点で経営する他の施設及び事業

（注１）社会福祉法人会計基準注解（「社会福祉法人会計基準の制定について」

別紙。以下「会計基準注解」という。) (注 22) では、次のとおり規定されている。

1 関連当事者とは、次に掲げる者をいう。

(1) 当該社会福祉法人の役員及びその近親者

(2) 前項の該当者が議決権の過半数を有している法人

(注 2) 関連団体には、当該社会福祉法人の後援会等、利用者の保護者等で組織する保護者会・父母の会等、利用者が組織する自治会等がある。

② 新規事業計画及び施設・設備整備計画

社会福祉法人が、社会福祉サービス需要の変化又は法令等（行政指導を含む。）の改正に対応するため、法人としての新規事業計画又は既設の社会福祉施設に係る施設・設備整備計画を企画し準備している場合は、その状況について次の事項を把握する必要がある。

- ・新規事業計画とその変更
- ・既設の施設の増改築等の施設・設備整備計画とその変更
- ・資金確保のための積立預金積立計画とその変更

③ 資金調達の方法

社会福祉施設の施設・設備整備のための資金には、自己資金のほか、国庫補助金等、寄附金、設備資金借入金があり、個々の施設・設備整備計画ごとにその態様は異なる。許認可が必要な施設・設備整備事業では施設・設備整備資金についても規制があるため、資金調達の方法についても次の事項を把握する必要がある。

- ・資金の調達先
- ・施設・設備整備計画ごとの資金調達の方法
- ・設備資金借入金の返済計画に関する資金調達の方法

(2) 社会福祉法人の財務報告

社会福祉法人における会計方針の選択と適用を理解する上で、以下のような社会福祉法人特有の会計実務を理解する必要がある。

① 社会福祉法人に適用される会計基準

社会福祉法人に適用される会計基準は、平成 23 年に制定された社会福祉法人会計基準であるが、平成 27 年 3 月 31 日（平成 26 年度決算）までの間は、従来 of 会計基準を適用することができるとされている。

② 社会福祉法人が作成すべき財務諸表

社会福祉法第 44 条第 2 項の規定に基づいて作成する財務書類は、

- ・収支計算書
- ・貸借対照表
- ・財産目録

であり、平成 23 年に発出された「社会福祉法人会計基準の制定について」では、社会福祉法第 44 条第 2 項に定める収支計算書、貸借対照表及び財産目録は、社会福祉法人会計基準により作成するものとされている。

また、「社会福祉法人の認可について」において、収支計算書とは、社会福祉法人会計基準第 1 章第 2 に定める資金収支計算書及び事業活動計算書が該当するとされている。

さらに、社会福祉法人会計基準第 1 章第 2 において、社会福祉法人は、財務諸表（資金収支計算書、事業活動計算書及び貸借対照表。以下同じ。）及び附属明細書並びに財産目録を作成しなければならないことが定められており、会計基準注解（注 1）では、財務諸表について、より具体的に以下のとおり定義している。

- ・資金収支計算書（資金収支内訳表、事業区分資金収支内訳表及び拠点区分資金収支計算書を含む。）
- ・事業活動計算書（事業活動内訳表、事業区分事業活動内訳表及び拠点区分事業活動計算書を含む。）
- ・貸借対照表（貸借対照表内訳表、事業区分貸借対照表内訳表及び拠点区分貸借対照表を含む。）

③ 特有の会計実務

社会福祉法人会計基準特有の会計実務の例は、次のとおりである。

（i）事業区分、拠点区分及びサービス区分

社会福祉法人は社会福祉事業以外に公益事業又は収益事業を行う場合があるため、これらを区分する事業区分を設定することとされている。また、実施する事業の会計管理の実態を勘案した拠点区分を設定するとともに、その拠点で実施する事業内容に応じてサービス区分を設定しなければならない等、社会福祉法人の会計の区分等には特徴があり注意を要する。

（注）事業区分、拠点区分及びサービス区分については、社会福祉法人会計基準適用上の留意事項（運用指針）（「社会福祉法人会計基準の運用上の取扱い等について」（平成 23 年 7 月 27 日（改正 平成 25 年 3 月 29 日）雇児総発 0727 第 3 号、社援基発 0727 第 1 号、障障発 0727 第 2 号、老総発 0727 第 1 号 厚生労働省雇用均等・児童家庭局総務課長、社会・援護局福祉基盤課長、社会・援護局障害保健福祉部障害福祉課長、老健局総務課長連名通知）別紙 1）の「4 拠点区分及び事業区分について」

及び「5 サービス区分について」を参照のこと。

(ii) 支払資金の範囲

支払資金は、流動資産及び流動負債とし、その残高は流動資産と流動負債の差額とされている。ただし、1年基準により固定資産又は固定負債から振り替えられた流動資産・流動負債、引当金及び棚卸資産（貯蔵品を除く。）を除くものとされている。

(iii) 純資産項目

ア. 基本金

基本金には、社会福祉法人が事業開始等に当たって財源として受け取った寄附金の額を計上するものとされており、第一号基本金、第二号基本金、第三号基本金がある（会計基準注解（注12））。

イ. 国庫補助金等特別積立金

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補助金、助成金及び交付金等（以下「国庫補助金等」という。）の額を国庫補助金等特別積立金に計上することとされており、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すこととされている。

ウ. その他の積立金

その他の積立金は、将来の特定の目的の費用又は損失に備えるため、理事会の議決に基づき積み立てることが認められており、積立金には積立ての目的を示す名称を付し、その積立ての目的である支出が行われた会計年度において取り崩すこととされている。

(iv) 入所者預り金

入所施設では入所者所有の現金預金を施設で預かり、出納管理をしている場合がある。入所者から預かっている金銭等は、法人に係る会計とは別途管理することとされている。

6. 社会福祉法人の目的及び戦略並びにそれらに関連する事業上のリスク

Q6：監基報315第10項で、監査人は、企業及び企業環境について、「(4) 企業目的及び戦略並びにこれらに関連して重要な虚偽表示リスクとなる可能性のある事業上のリスク」を理解しなければならないとしています。社会福祉法人特有の事項はありますか。

A：社会福祉法人は、社会福祉事業を実施するために設立された法人であり、営利を目的とする企業と異なり、事業上のリスクの識別に当たっては、財政構造の安全性及び健全性の維持が重視される点に留意する必要がある。また、社会福祉法人が行う社会福祉事業は多岐にわたるため、監査人が監査対象の社会福祉法人の事業上のリスクを理解するためには、まず当該法人がどのような社会福祉事業を行っているかを理解することが重要である。

社会福祉法人の事業目的と目的達成のための事業戦略に関連して、財務諸表に重要な虚偽表示をもたらす可能性のある事業上のリスクとその要因には、以下のような例が挙げられる。

事業上のリスクの要因	事業上のリスク
【保育】 少子化の影響による入園希望の減少	定員割れが生ずる。
【老人介護】 利用者の入れ替わりによる介護度の低下	介護保険収入が減少する。
【障害者】 就労支援事業における就労作業の確保の困難性	就労支援事業の採算が悪化し、十分な作業工賃を払えなくなる。
【法人一般】 施設の新設、増設のための所轄庁への認可申請	申請書類の不備により認可が遅延する。 設置基準への不適合により認可されない。
【法人一般】 新しい会計基準の適用及び開示	会計基準を不完全又は不適切に適用する。 会計基準適用に当たってコストが増加する。
【法人一般】 規制の変更	予測できない規制の強化又は緩和が生ずる。
【法人一般】 I Tの利用	会計システムと業務処理過程が整合しない。

7. 社会福祉法人における財務指標及び非財務指標の測定と検討

Q 7：監基報 315 第 10 項で、監査人は、企業及び企業環境について、「(5) 企業の業績の測定と検討」を理解しなければならないとしていますが、社会福祉法人特有の事項はありますか。

A：社会福祉法人の業績の測定と検討を理解するためには、従来の措置委託制度の下での収支計算による収支状況の把握のみならず、介護保険制度等の利用契約制度の下での損益計算による経営状況の把握も必要となる。

また、その収支状況及び経営状況の把握をするためには、施設種別、定員、地域ごとの平均的な経営状態を示す適切な指標との比較・検討も有効である。

監査人が社会福祉法人とその環境を理解するための財務指標及び非財務指標について以下に例示する。

(1) 財務指標

以下の例示は社会福祉法人会計基準に基づいて作成された財務数値を前提としている。

また、下記算式のうち、「収入（収益）」、「支出（費用）」、「収支（増減）差額」の算出に当たっては、「事業区分間繰入金収入」、「拠点区分間繰入金収入」、「サービス区分間繰入金収入」といった内部取引の繰入金収入（収益）・支出（費用）が含まれている。

そのため、このような内部取引の繰入金収入（収益）・支出（費用）の影響を除外して、下記の財務数値を算出する方法も考えられる。

① 資金収支計算書関係

- ・事業活動資金収支差額比率（事業活動資金収支差額／事業活動収入計）
- ・当期資金収支差額比率（当期資金収支差額合計／事業活動収入計）
- ・総資産収支差額比率（当期資金収支差額合計／資産の部合計）
- ・経常経費寄附金比率（経常経費寄附金収入／事業活動収入計）
- ・補助金比率（補助金事業収入／事業活動収入計）
- ・人件費比率（人件費支出／事業活動収入計）
- ・事務費比率（事務費支出／事業活動収入計）
- ・事業費比率（事業費支出／事業活動収入計）
- ・修繕費比率（修繕費支出／事業活動収入計）
- ・支払利息支出比率（支払利息支出／事業活動収入計）

② 事業活動計算書関係

- ・サービス活動増減差額比率（サービス活動増減差額／サービス活動収益計）
- ・経常増減差額比率（経常増減差額／サービス活動収益計）
- ・当期活動増減差額比率（当期活動増減差額／サービス活動収益計）
- ・総資産増減差額比率（当期活動増減差額／資産の部合計）
- ・経常経費寄附金比率（経常経費寄附金収益／サービス活動収益計）
- ・補助金比率（補助金事業収益／サービス活動収益計）
- ・人件費比率（人件費／サービス活動収益計）
- ・事務費比率（事務費／サービス活動収益計）
- ・事業費比率（事業費／サービス活動収益計）
- ・修繕費比率（修繕費／サービス活動収益計）

- ・減価償却費比率（総額）
（減価償却費／サービス活動収益計）（注）
- ・減価償却費比率（正味）
（（減価償却費－国庫補助金等特別積立金取崩額）／サービス活動収益計）（注）
- ・支払利息比率（支払利息／サービス活動収益計）

（注）社会福祉法人会計においては固定資産等の取得に当たって受け入れた「施設整備等補助金収益」を一旦「国庫補助金等特別積立金」に積み立て、補助金対象資産の費用化に応じて事業活動計算書のサービス活動増減の部に、費用の控除項目として「国庫補助金等特別積立金取崩額」を計上する処理が取られる。また減価償却費は、補助金を含む取得価額を基礎に計算され、サービス活動増減の部の費用に計上される。

減価償却費比率の算定に当たって、「減価償却費比率（総額）」により、設備の取得価額に基づくサービス活動収益に対する設備コストの割合を算定し、また「減価償却費比率（正味）」により、設備コストに占める法人自己負担額の割合を算定することで、設備に対して交付された補助金の割合（費用補填効果）を測定する。

さらに、「減価償却費比率（総額）」及び「減価償却費比率（正味）」の両方を算定し、比較することによって、サービス活動増減差額比率に占める「国庫補助金等特別積立金取崩額」の影響を把握することができる。

③ 貸借対照表関係

- ・固定比率（固定資産／純資産の部合計）
- ・固定長期適合率（固定資産／（純資産の部合計＋固定負債））
- ・流動比率（流動資産／流動負債）
- ・負債比率（負債の部合計／負債及び純資産の部合計）
- ・総資産回転率（サービス活動収益計／資産の部合計）
- ・純資産事業活動資金収支差額比率（事業活動資金収支差額／純資産の部合計）
- ・償却累計率（減価償却累計額／（有形固定資産＋減価償却累計額））

④ その他

- ・利用者1人当たり収益
（介護報酬収益／利用者数、利用者負担金収益／利用者数）等
- ・利用者1人当たり人件費（人件費／利用者数）
- ・利用者1人当たり給食費（給食費／利用者数）
- ・職員1人当たり収益

(介護報酬収益／職員数、利用者負担金収益／職員数)等

- ・職員1人当たり人件費(人件費／職員数)
- ・利用者1人当たり有形固定資産額(有形固定資産／利用者数)
- ・予実分析
- ・競合社会福祉法人との比較分析
- ・財務数値の趨勢分析

(2) 非財務指標

- ・定員充足率(利用者数／定員数)
- ・1日平均利用者数(延利用者数／日数)
- ・職員1人当たり利用者数(利用者数／職員数)
(介護職員1人当たり利用者数、保育士1人当たり利用者数)等
- ・平均要介護度
- ・常勤職員比率(常勤職員数／職員数)
- ・非常勤職員比率(非常勤職員数／職員数)
- ・直接部門職員比率(直接部門職員数／職員数)
- ・間接部門職員比率(間接部門職員数／職員数)

8. 統制環境

Q8：監基報315第13項で、「監査人は、統制環境を理解しなければならない。」としていますが、社会福祉法人特有の事項はありますか。

A：統制環境には、理事会、評議員会、理事長、理事、監事及び施設長等の内部統制に対する態度や姿勢、内部統制における実際の行動が含まれるが、統制環境は、有効な内部統制の基盤であり、内部統制を構築するための規律と枠組みを提供するものである。

社会福祉法人の統制環境を理解するためには、社会福祉法人のガバナンスの特徴を把握する必要がある。社会福祉法人の設立、社会福祉施設の創設等は、個人の寄附財産によることが多く、その運営は自主的・自律的に行われている。株式会社との大きな違いは、社会福祉法人には持分という概念がないことであり、法人の運営は、理事会、評議員会、理事長、理事及び監事という経営管理組織により行われる。また、社会福祉施設の運営に当たっては、管理権限を包括的に施設長へ委任している場合があり、施設運営に係る施設長の権限と責任は大きい。

理事会は、社会福祉法人の意思決定を行う機関であり、理事の職務の執行を監督する。理事長は社会福祉法人を代表するとともに、法人の業務を総理する。監事は、社会福祉法人の業務及び財産の状況を監査する機関である。また、評議員会は、一定の要件を満たす社会福祉法人に設置が義務付けられており、法人運営に関する重要事項

の諮問機関である。

社会福祉法人が設置経営する社会福祉施設は、その根拠法が異なるごとに指導・監督する行政官庁・部署が異なるため、指導監査があった場合には施設ごとに対応する必要がある。

以上のような点から、社会福祉法人の経営組織等に関しては、以下の項目について理解する必要がある。

(1) 社会福祉法人の役員及び職員の職務に対する誠実性と倫理観及び遵法精神

その高い公益性により社会福祉法人の役員及び職員には、職務に対して高い誠実性と倫理観及び遵法精神が求められる。

社会福祉法人及び当該法人が設置経営する社会福祉施設に関する経営理念が明確にされ、その経営理念には、役員及び職員の職務に対する誠実性と倫理観及び遵法精神が明示されているか、この経営理念が法人の機関紙・広報誌及び法人内の各種会議等において、経営組織全体に浸透するよう努力しているかについて把握する。

なお、各施設において利用者の苦情解決の仕組みである「第三者委員」が設置されているか、又は各施設が「第三者評価」を受審しているかどうかについても留意する必要がある。

(2) 理事会、評議員会及び監事の経営管理者に対する監視機能及び内部統制に対する姿勢

理事会、評議員会及び監事には、法人本部における理事長等の法人運営に対する監視機能及び各施設等における施設長の施設運営に対する監視機能があり、これが内部統制の重要な構成要件となっている。この監視機能の有効性と理事会、評議員会及び監事の内部統制に対する姿勢を把握するため、次の事項について検討する必要がある。

- ・ 理事、評議員及び監事は、定款及び社会福祉法人指導監査要綱（「社会福祉法人指導監査要綱の制定について」（平成 13 年 7 月 23 日（最終改正 平成 25 年 3 月 29 日） 雇児発第 487 号、社援発第 1274 号、老発第 273 号 厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知）別添）の規定に基づいて選任されているか。
- ・ 理事会、評議員会の開催の頻度及び開催時期と理事、評議員及び監事の出席の状況は適切か。
- ・ 理事会及び評議員会に付議される決議事項及び報告事項又は諮問事項は適切なものであるか。
- ・ 理事会、評議員会及び監事はそれぞれ有効に機能しているか。
- ・ 法人運営の実質上の決定権限が特定の理事に集中していないか。
- ・ 特定の理事を中心とする派閥争いのようなものはないか。

- ・理事等の役員の交替の頻度は高くないか。
- ・監督行政官庁の指導監査が行われた場合、理事及び監事が立会いしているか。

(3) 経営管理組織及び権限と責任の付与

経営管理組織については、法人本部における法人全体の運営を行う組織と、法人が設置経営する個々の施設の運営管理を行う組織について理解する必要がある。通常、個々の施設の施設長に施設の運営管理権限が委任されていることから、個々の施設ごとに次の事項を把握し検討する必要がある。

- ・社会福祉法人が設置経営する社会福祉施設の事業目的に適合した経営管理組織が構築されているか。
- ・経営管理のために必要な規則・規程等が整備され、各職務の権限及び職責が明確にされているか。会計に関して、統括会計責任者又は会計責任者及び出納員を設置しているか。
- ・組織図が作成され、各職務の責任者が明確にされ、その権限及び職責に基づく、適切な指揮・命令・報告の系統が確立され、文書化されているか。
- ・各施設の人員構成はその施設に定められた最低基準を満たすものであり、その施設の規模に応じたものであるか。主たる職務の責任者の知識及び実務経験は十分なものであるか。
- ・施設の幹部職員が特定の役員の親族に偏っていないか。

(4) 適切な人材の確保と人事に関する方針及び管理

社会福祉法人が設置経営する社会福祉施設は、その施設の種類により必要とする人材（公的資格を必要とする者を含む。）が異なり、場合によっては、適切な人材の確保が困難なため、個々の施設として個別の対応を迫られる場合がある。

施設における内部統制を担うのは施設職員であり、施設職員の内部統制に対する姿勢を理解することが重要である。

法人及び個々の施設における人事に関する方針及び人事管理は、施設職員の内部統制に対する姿勢に大きな影響を及ぼすため、次の事項を把握し検討する必要がある。

- ・各職務に必要な知識と技能及び公的資格が諸規程において定義され、明確にされているか。
- ・職務の遂行に必要な知識と技能を一定水準以上に保ち、更に向上させるために、外部団体等が実施する研修等に役員及び職員を参加させているか、又は内部研修を行っているか。
- ・社会福祉士、介護福祉士等の社会福祉事業に従事するために必要な公的資格を、職員が施設等に勤務しながら取得することを奨励するような制度が設けられて

いるか。

- ・社会福祉法人として、採用、オリエンテーション、教育研修、人事評価、カウンセリング、昇進・異動、給与体系、表彰・懲罰等に関する方針を確立し、就業規則、給与規程等において明確にしているか。
- ・採用、人事評価、昇進・異動等について、特定の理事等の独断で行われるようなことはないか。
- ・職員からの自己申告による、評価、登用等の自己申告制度があるか。
- ・社会福祉施設であることを理由に、職員に対して時間外勤務又は施設行事のための休日勤務等無給で強制しているようなことはないか。
- ・社会福祉施設等の職場の雰囲気は良好か。

9. 統制環境に係る社会福祉法人特有のリスクと不正誤謬

Q9：社会福祉法人における統制環境の特徴から生ずる社会福祉法人特有のリスクと不正誤謬には、どのようなものがありますか。

A：社会福祉法人の統制環境には、設置経営する社会福祉施設の多様性等、社会福祉法人独特のものがあり、監査人は、法人本部及び設置経営する社会福祉施設における統制環境を理解することにより、統制環境に係る社会福祉法人特有のリスクと不正誤謬に関する評価を行うこととなる。

一般的な社会福祉法人を想定し、統制環境に係る社会福祉法人特有のリスクと不正誤謬を例示すると次のようなものが挙げられる。これらの例示事項は、一般的な状況・事象のほかに、統制環境に不備がある場合を含んでいるが、実施する社会福祉事業の多様性等から、必ずしも網羅されているものではない。

この例示では、三つのリスクに区分しているが、それぞれのリスクが独立したものではなく、相互に関連している場合が多い。

(1) 法人本部及び個々の施設等のガバナンスに係るリスク

- ・理事長の権限過大又は権限の形骸化による理事会の機能の低下、監事の監視機能・監査機能の低下、評議員会の機能の低下
- ・法令の改正等による事業形態又は事業内容の急激な変更、若しくは、各種規制の高度複雑化への対応の不備と法令違反等の可能性
- ・不公正な入所希望者の選定
- ・関連当事者との取引、特に通常と異なる取引条件の可能性（関連当事者については、Q5を参照のこと。）
- ・係争事件（利用者の処遇中に生じた事故等に係る損害賠償事件、労働組合との係争事件等）
- ・施設・設備整備事業に係る建設業者・日常の物品納入業者等との癒着
- ・施設の創設等に当たって地域住民等との間で交わした契約等の存在

- ・ I T環境の変化への対応の遅れ
- ・ 入所者預り金の管理体制の不備

(2) 取引及び勘定残高に係るリスク

- ・ 補助金、受託金等の不正受給
- ・ 過大な設備投資と過剰債務の発生
- ・ 利用者の自己負担額増加に伴う、徴収不能となる未収金等の発生
- ・ 資金運用リスク（含み損）の発生

(3) 開示に係るリスク

- ・ 財務諸表の閲覧供与の義務化、財務諸表のインターネット・広報誌等による外部への開示の推進に伴う虚偽表示リスクの拡大
- ・ 会計基準及び法令等の制定・改正への対応の遅れ
- ・ 大規模な施設・設備整備事業を行った場合の会計処理の複雑化（特に数種の施設を合築した場合等）

10. 社会福祉法人のリスク評価プロセスの理解と理事者が識別していないリスク

Q10：監基報315第15項で、「監査人は、経営者が識別していない重要な虚偽表示リスクを識別した場合には、企業のリスク評価プロセスにおいて本来識別されなければならないリスクが存在するかどうかを評価しなければならない。」としていますが、社会福祉法人の理事者が識別していないリスクにはどのようなものがありますか。

A：社会福祉法人のリスク評価プロセスとは、理事者が、財務報告に影響を及ぼす事業上のリスクをどのように識別し、事業上のリスクへの対処方法をどのように決定しているかというプロセスとその結果である。社会福祉法人において理事者が識別していない重要な事業リスクとして、以下のような例が考えられる。

(1) 職員の不祥事の発生

入所者から預かった金銭の着服等、入所者に対する暴言、心理的外傷を与える言動等といった不祥事の発生によって法人の信用が失墜し、その事象によっては行政による制裁措置が取られるといったリスクにもつながる。

(2) 介護事故等の発生

転倒、ベッドからの転落、介助中の事故による怪我、集団食中毒や感染症等の発生によって法人の信用が失墜するとともに、これに伴う損害賠償によって多額の損失が発生する可能性もある。

理事者は、事業リスクが財務報告に及ぼす影響を適切に識別した上で、リスクの重

要性の見積り、リスクの発生可能性評価、リスク対処方法の決定といった管理体制を構築する必要があるが、(1)や(2)のような事象は、理事者が適切な管理・報告体制を構築していなければ識別することが困難と考えられる。

こうしたことを踏まえ、監査人は社会福祉法人のリスク評価プロセスで本来識別されなければならない潜在的なリスクが存在するかどうか、仮に存在するのであれば、なぜ当該プロセスで識別できなかったか、当該プロセスは環境に対応した適切なものであるかどうかを検討する必要がある。

なお、監査人は、社会福祉法人のリスク評価プロセスに重大な欠陥があると判断した場合には、当該事項を理事者等に報告する必要がある。

11. 重要な虚偽表示リスクの識別と評価

Q11：監基報315第24項で、監査人は、リスク対応手続を立案し実施する基礎を得るために、財務諸表全体レベルとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなければならない、としています。社会福祉法人を監査するに当たって、重要な虚偽表示リスクが識別された場合の監査人の評価について、具体例を挙げて教えてください。

A：監査人は、財務諸表における重要な虚偽表示リスクを、財務諸表全体レベルとアサーション・レベルの二つのレベルで評価しなければならない。財務諸表全体レベルのリスクは、特に不備のある統制環境に起因して生じることがある。

社会福祉法人は概して理事者の権限が強く、人員の配置基準等があるため人的統制に十分な配置を行いにくく、必ずしも内部統制が十分に機能していないことがある。また、介護保険や措置費、補助金といった公益性の高い財源で運営されており、これらの収入を得るためには一定の水準を満たした施設運営を行わなければならないことが多い。これらの水準を満たすことができないにもかかわらず、収入を得るためなどに行う理事者の行為に、広く財務諸表に影響する重要な虚偽表示リスクが存在する。例えば、以下のものが挙げられる。

(1) 介護保険給付（収入）の減算・返還

① リスクの概要

介護保険給付（収入）は介護保険事業を行う社会福祉法人における重要な収入源であり、介護保険給付（収入）が減少した場合には、当初計画された施設運営に支障を来すこともあり得る。介護保険給付の加算を得るため、又は減算や返還が見込まれる場合には、それを回避すべく、介護保険給付の給付基準を満たすための不正が発生するリスクや実績について意図的に基準を満たすために操作するリスクがある。さらに、不正受給が発覚した場合には、その返還に伴うリスクや介護保険事業者の指定取消しといったリスクも生ずることになる。

② 具体的な操作

- ・一定の資格者等の人員配置基準を満たしていなければ介護保険給付の加算を得られない、又は減算となる場合に、実際には勤務していない者を勤務していると装う。
- ・一定の施設・設備等を有する施設基準を満たしていなければ介護保険給付の加算を得られない、又は減算となる場合に、実際には別用途の施設・設備をその用途に使用していると装う。
- ・介護保険給付の加算を得るためにはサービス対象者等への説明、同意が必要な場合に、実際には行っていないにもかかわらず、説明、同意を行ったと装う。
- ・介護保険給付の加算を得るためなどに、実際には行っていない介護サービスを行ったとサービス記録等を偽装する。

(2) 施設の設立時における補助金給付

① リスクの概要

社会福祉法人が施設等を新設する場合には、国、地方公共団体の補助金が給付されることが多く、施設の建設費等の重要な財源となる。一方で、安定した財政基盤を確保するため一定額の自己資金の拠出がなければ、補助金の給付を含む施設の設置許可等が下りない可能性もある。状況により、設置許可等に自己資金が不足すると見込まれる場合には、設置許可等を得るために自己資金の仮装を行うなどのリスクがある。さらに、補助金の不正受給が発覚した場合には、その返還に伴うリスクも生ずることになる。

② 具体的な操作

- ・自己資金が十分にあるように装うため、財務諸表の粉飾や銀行残高証明書など自己資金に係る書類の偽装を行う。
- ・特定の業者と協力し、資金を理事者個人で借入れ、それを法人に寄附することにより十分な自己資金があるように見せかけ、補助金受給後、追加工事等の建設費や設備費、日常の経費等に上乗せして業者に返済する。
- ・補助金の交付基準の異なる複数の事業に対し同時期に補助金を受給する場合に、特定の業者と協力し、実際には異なる事業のための支出を当該事業のための支出であるかのように支出関係の書類を偽装する。

12. 特別な検討を必要とするリスクの決定

Q12: 監基報315第27項で、「監査人は、識別した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを決定する際、少なくとも以下の事項を考慮しなければならない。(1) 不正リスクであるかどうか。(2) 特別の配慮を必要とするよ

うな最近の重要な経済、会計などの動向と関連しているかどうか。(3) 取引の複雑性 (4) 関連当事者との重要な取引に係るものであるかどうか。(5) リスクに関連する財務情報の測定における主観的な判断の程度(特に広範囲にわたって測定に不確実性がある場合)。(6) 企業の通常の取引過程から外れた取引又は通例でない取引のうち、重要な取引に係るものであるかどうか。」としていますが、社会福祉法人監査において、どのようなことに留意する必要がありますか。

A：監査人は、会計上の見積りや収入の認識等の重要な会計上の判断に関して財務諸表に重要な虚偽表示をもたらす可能性のある事項、不正の疑いのある取引、関連当事者との取引や特異な取引等は、監査の実施過程において、特別な検討を必要とするリスクがあると判断する場合がある。

社会福祉法人において、特別な検討を必要とするリスクは、通例ではない重要な取引や理事者の恣意性が介入する取引から生ずる場合が多い。

例えば、施設を建設する際に、理事が建設業者と結託し、工事費を水増しする可能性があるかと判断される場合には、特別な検討を必要とするリスクが存在するものと考えられる。

この場合、リスクの性質は、不正リスクであり、財務諸表に及ぼす影響としては、工事費の水増しによる建物の過大計上が考えられる。

また、介護事業で使用する車両は、例えばリフト付き等、普通乗用車とは違い比較的取得価額の高額なものがあるが、このような高額の車両を購入する場合は、上記の施設建設時と同様のリスクがあると考えられる。

13. 特別な検討を必要とするリスクに対する内部統制の整備状況

Q13：監基報315第28項で、「監査人は、特別な検討を必要とするリスクがあると判断した場合には、当該リスクに関連する統制活動を含む内部統制を理解しなければならない。」としています。また、A119項では「重要な非定型的事象又は判断に依存している事項に関連するリスクは、定型的な内部統制では対応できない場合が多いが、経営者はこのようなリスクへの別の対応を行っている場合がある。したがって、非定形的取引又は判断に依存している事項により生じる特別な検討を必要とするリスクに対応するための内部統制について企業がデザインし業務に適用しているかどうかの監査人の理解には、経営者が当該リスクに対応しているかどうか、又は経営者がどのように対応しているかが含まれる。」としていますが、社会福祉法人監査における留意事項について、具体例を挙げて教えてください。

A：Q12のAでは、特別な検討を必要とするリスクが存在する例として、「施設を建設する際に、理事が建設業者と結託し、工事費を水増しする可能性があるかと判断される場合」等を挙げているが、このようなリスクに対して、監査人が留意すべき統制活動の例は、以下のとおりである。

- ・契約方法（一般競争契約、指名競争契約、随意契約）の選定基準の明確化
- ・設計業者と施工業者との分離
- ・契約の締結又は発注についての評議員会への諮問及び理事会の決議
- ・関連当事者との取引に対する管理体制
- ・理事長が代表者を兼任する業者との取引については、社会福祉法人与自然と理事長との利益相反取引に該当するが、この際に特別代理人を選任する場合における特別代理人の選任手続
- ・一定額以上の物品購入等に対し、複数の見積りによる検討がされていない場合の理事会等への理由報告

14. 実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合

Q14：監基報315第29項で、「監査人は、一部のリスクについて、実証手続のみでは、十分かつ適切な監査証拠を入手することができない又は実務的でないと判断することがある。」としていますが、社会福祉法人監査において、実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合の具体例について教えてください。

A：社会福祉法人がITを利用して業務を行っており、取引に関連する文書が情報システムにおいて作成、保存されている場合には、アサーションに適合した十分かつ適切な監査証拠を入手するための効果的な実証手続を立案できないこともある。このような場合の具体例は、以下のとおりである。

(1) 介護保険・支援費の請求業務

社会福祉法人の介護保険や支援費の請求業務は、介護保険システム、支援費システムで処理されており、当該システムの情報を基に介護報酬収益、利用者負担金収益、自立支援給付費収益等の各科目や預り金受入等へ区分計上される。これらの収入の発生や分類の妥当性等の検証においては、サービス提供の内容に伴う請求業務の理解が必要であり、単に会計に関する実証手続のみでは十分かつ適切な監査証拠を入手することは困難である。

(2) 消耗品の管理

社会福祉法人では、かつて官庁的な予算会計を行っており、消耗品は、購入時に消費したものとみなす会計を行っていたため、消耗品の受払いを十分に把握していない場合がある。介護老人福祉サービスの場合、紙おむつなどの消耗品を多額に消費するため、消耗品の管理体制についても留意する必要がある。

15. リスク評価の修正

Q15：監基報315第30項で、「アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクに関する監査人の評価は、監査実施中に入手した他の監査証拠により変更されることがある。」

としていますが、社会福祉法人監査におけるリスク評価の修正の具体例について教えてください。

A：監査人は、リスク対応手続において監査証拠を入手した場合や新しい情報を入手した場合において、当初の評価の基礎となった監査証拠と矛盾するときには、リスク評価を修正し、これに応じて立案したリスク対応手続も修正しなければならない。

また、監査手続を実施するに従い、リスク評価の根拠となった情報と著しく異なる情報を入手することもある。例えば、監査人が補正予算書を閲覧した結果、当初予算に織り込まれていない重要な施設関係支出を把握した場合や理事会議事録に重要な契約に関する事項を発見した場合には、当該支出に係る取引、勘定残高、開示等に関連するアサーション・レベルのリスク評価を見直し、当初立案した監査手続を再検討することもある。

(別紙)

社会福祉法人の特徴的な取引等について

本別紙は社会福祉法人特有の問題の理解に資するため、取引サイクルごとに社会福祉法人の特徴的な取引や参照すべき資料について記載したものである。

なお、本別紙で使用する略語は、次のとおりである。

法人：社会福祉法人

会計基準：社会福祉法人会計基準（「社会福祉法人会計基準の制定について」別紙）

会計基準注解：社会福祉法人会計基準注解（「社会福祉法人会計基準の制定について」別紙）

運用指針：社会福祉法人会計基準適用上の留意事項（運用指針）（「社会福祉法人会計基準の運用上の取扱い等について」別紙1）

社援施第7号通知：「社会福祉法人における入札契約等の取扱いについて」（平成12年2月17日（改正 平成24年3月28日） 社援施第7号 厚生省大臣官房障害保健福祉部企画課長、社会・援護局企画課長、社会・援護局施設人材課長、老人保健福祉局老人福祉計画課長、児童家庭局企画課長連名通知）

児発第299号通知：「保育所運営費の経理等について」（平成12年3月30日（最終改正 平成24年3月30日） 児発第299号 厚生省児童家庭局長通知）

児保第13号通知：「保育所における社会福祉法人会計基準の適用について」（平成12年3月30日（最終改正 平成22年10月14日） 児保第13号 厚生省児童家庭局保育課長通知）

老発第188号通知：「特別養護老人ホームにおける繰越金等の取扱い等について」（平成12年3月10日（最終改正 平成24年3月29日） 老発第188号 厚生省老人保健福祉局長通知）

障発第0326002号通知：「身体障害者更生施設等における繰越金等の取扱い等について」（平成15年3月26日 障発第0326002号 厚生労働省社会・援護局障害保健福祉部長通知。「障害者自立支援法の施行に伴う移行時特別積立金等の取扱いについて」（平成18年10月18日（改正 平成19年3月30日） 障発第1018003号 厚生労働省社会・援護局障害保健福祉部長通知）にて廃止）

障発第1018003号通知：「障害者自立支援法の施行に伴う移行時特別積立金等の取扱いについて」

雇児発第0312001号等通知：「社会福祉法人が経営する社会福祉施設における運営費の運用及び指導について」（平成16年3月12日（最終改正 平成24年3月28日） 雇児発第0312001号、社援発第0312001号、老発第0312001号 厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知）

審査基準：社会福祉法人審査基準（「社会福祉法人の認可について」（平成12年12月1日（最終改正 平成25年3月29日） 障第890号、社援第2618号、老発第794号、児発第908号 厚生省大臣官房障害保健福祉部長、社会・援護局長、老人保健福祉局長、児童家庭局長連名通知）別紙1）

定款準則：社会福祉法人定款準則（「社会福祉法人の認可について」別紙2）

監査要綱：社会福祉法人指導監査要綱（「社会福祉法人指導監査要綱の制定について」別添）

指導監督徹底通知：「社会福祉法人の認可等の適正化並びに社会福祉法人及び社会福祉施設に対する指導監督の徹底について」（平成13年7月23日（最終改正 平成25年3月29日） 雇児発第488号、社援発第1275号、老発第274号 厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知）

モデル経理規程：社会福祉法人モデル経理規程（平成12年3月10日（改正 平成24年2月3日） 全国社会福祉施設経営者協議会）、「社会福祉法人モデル経理規程の送付について」（平成24年2月29日 厚生労働省社会・援護局福祉基盤課 事務連絡）

平成12年課所4-9：「介護保険制度下での指定介護老人福祉施設の施設サービスの対価に係る医療費控除の取扱いについて」（平成12年6月8日 課所4-9）

平成12年課所4-11：「介護保険制度下での居宅サービスの対価に係る医療費控除の取扱いについて」（平成12年6月8日 課所4-11）

I 収益（収入）

取引サイクル	項目	特徴的な取引	参照資料
介護保険事業取引	概要	特別養護老人ホーム等介護保険事業は、利用者との契約に基づき介護保険サービスを提供するが、サービス提供の対価は、利用者に対して請求するほか、保険者から保険請求の審査業務を受託された国民健康保険団体連合会（以下「国保連」という。）に対して請求し受領する。 利用者は、原則としてサービス内容に応じた介護報酬の1割を負担することとされるが、低所得者対策として利用者負担の一部又は全部を公費から支給する制度があり、その場合は公費請求を国保連に対して行うこととなる。 介護保険サービスの提供に当たっては、利用する介護サービスの種類や内容を定めた介護サービス計画（ケアプラン）を事前に立案し、ケアプランに従って提供しなければならない。ケアプランにない介護サービスの提供は、介護報酬を請求しても返戻を受けることとなる。 介護報酬は公定価格であり、事業者の裁量で介護サービスの価格を決定することはできず、国保連への請求及び利用者負担金の請求は、介護給付費単位数表等に基づき行われる。 特別養護老人ホーム等は、利用者から食事の提供に要する費用、居住（滞在）に要する費用を受領するが、この利用者負担額に関しても、利用者負担軽減措置として本人負担の一部を保険給付及び公費支給する制度がある。 上記の介護保険給付のほか、利用者との契約に基づいて理美容料等の日常生活費及び特別な室料、特別な食事料等の利用者の選定による利用料を受領できるが、利用者からの費用徴収に当たっては、重要事項説明書において費用の内容と利用料を明らかにしなければならないとされている。	
	個別事項	1. 空きベッド活用方式による指定短期入所生活介護事業については、当該事業の利用者を指定介護老人福祉施設の入所者とみなして取り扱うこととされているため、指定介護老人福祉施設に含めて会計処理を行うことができる。 2. 指定居宅介護支援事業、指定訪問入浴介護事業等の公益事業で事業規模が小さく、社会福祉事業たる介護保険事業と併せて実施している場合は、当該施設の拠点区分に含めて会計を処理することができる。 3. 国保連では市区町村からの委託を受けて介護報酬の請求内容を審査する。審査の結果、返戻、保留、査定増減等に該当したときは請求額どおりに入金されず未回収となる。未回収債権については今後の入金可能性を吟味し、未収金を落帳するか検討を要する。 4. 生活保護法（昭和25年法律第144号）の介護扶助を受けている利用者において、利用者負担額は生じない。 5. 介護保険法第43条に規定する居宅介護サービス費等に係る支給限度額を超えて提供される指定居宅サービス（いわゆる限度超え）に係る収益は、居宅介護サービス利用料収益又は地域密着型介護サービス利用料収益に計上し、利用者負担金収益とは区別する。	運用指針5(2)イ(7) 運用指針4(2)ア

取引サイクル	項目	特徴的な取引	参照資料
		6. 拠点区分において複数の事業を実施する場合には、指定サービス基準における会計の区分に応じて事業ごとにサービス区分を設置し、収益及び費用を区分経理する。ただし、介護サービスと一体的に行われている介護予防サービスなど、両者のコストを発生の様態から区分することが困難である場合には、同一のサービス区分として差し支えない。 7. 事業活動計算書における管理費収益には、軽費老人ホーム（ケアハウスに限る。）等において月々徴収する管理費に加えて、一括徴収した入居一時金の償却額を含めることとし、資金収支計算書における管理費収入には、入居一時金の一括徴収額を含めることとする。	会計基準注解（注4）、運用指針5(2) 運用指針別添3
障害者自立支援事業取引	概要	障害福祉サービス事業所等は、障害福祉サービスを利用者に提供する。 利用者は負担能力に応じた利用者負担金を事業所に支払うこととされ、事業所等は法定代理受領に基づきサービスに係る報酬額を国保連（又は市町村）へ請求し受領する。なお、自立支援給付費の国保連への請求及び利用者への負担金の請求は、自立支援給付費単位数表等に基づき行われ、事業者の裁量で障害福祉サービスの価格を決定することはできない。 障害者福祉サービス事業所等は、利用者から食費、光熱水費等を特定費用として受領することができるが、この利用者負担額に関し、低所得者等がサービスの利用が困難とならないように利用者本人の属する世帯等の収入に応じた利用者の負担軽減措置及び補足給付制度が設けられている。 また、就労移行支援事業、就労継続支援事業等を行う事業所等においては、就労支援事業別事業活動明細書、及びその明細書として就労支援事業製造原価明細書、就労支援事業販管費明細書を作成しなければならない。	運用指針 23(2)イ
保育所事業取引	概要	認可保育所は、児童福祉法（昭和22年法律第164号）に基づく児童福祉施設で、国が定めた設置基準を満たし、都道府県知事に認可された施設をいう。認可保育所には保育所運営費が支弁される。また、保育所は、登所バス利用料、一時保育利用料等を利用料として受領することができる。 保育所運営費は、税金を財源とした公費という性格から、支出対象経費を保育所の運営費に限定するべく、用途を制限する行政指導がなされてきたが、近年、保育所運営の効率化・安定化を進める必要があることから、適切な施設運営が確保されていることを前提に保育所運営費の弾力運用が認められている。保育所運営費の弾力運用に当たって、弾力運用が認められる要件、用途範囲、繰越金の取扱い、管理・運用、経理に係る指導監督、その他について弾力運用通知が発出されている。	児発第 299 号通知

取引サイクル	項目	特徴的な取引	参照資料
措置費取引	概要	措置制度は、行政が対象者の意向やニーズを判断し、行政処分として福祉サービスの提供を決定する制度である。措置費支弁対象施設は、措置決定に基づいて行政から社会福祉事業を受託し、運営経費として措置費を収受する。また、措置費支弁対象施設は、施設等の利用に伴い直接必要な経費を利用料として受領することができる。 措置費は税金を財源とした公費という性格を持っており、使途を措置費支弁対象施設の運営費に制限する行政指導がなされてきた。しかしながら、法人の自主的・自律的な経営を推進する観点から、適切な施設運営が確保されていることを前提に措置費の使途範囲を拡げる弾力運用が認められている。措置費の弾力運用に当たって、弾力運用が認められる要件、対象施設、使途範囲、繰越金の取扱い、管理・運用、法人の事業経営に係る指導監督について弾力運用通知が発出されている。	雇 児 発 第 0312001 号等通知
	個別事項	措置費は、事業費収益と事務費収益に区分計上される。	運用指針別添 3
その他事業取引	概要	1. その他事業取引として、事業実施要項等に該当する受託事業、市町村特別事業等が実施される場合があるが、このような場合には委託契約書、事業実施要項等関係書類に基づき会計処理を決定する。また、事業の実施完了報告の結果、委託費の精算等が必要な場合がある。	
		2. 受託事業収益には、地方公共団体等から受け入れる委託料のほか、当該事業に関わる利用者からの負担金収益も含めて計上する。	
補助金事業取引	概要	社会福祉施設の運営に当たり、各種補助制度による補助金を受け入れる場合がある。補助金は、対価性のない収益取引である。各種補助制度による補助金は、交付目的、交付対象、支出対象事業費等を示した補助金交付要綱等が整備されている。社会福祉法人は、当該要綱に従って補助金の申請を行い、交付決定を受け、補助金の請求を行う。受け入れた補助金は、補助金の目的に従って補助対象経費に充当されなければならない。仮に未執行となった場合は、補助金の目的が達成されていないのであるから、補助金交付要綱等に従って、補助金の返還が生ずる場合がある。 また、補助金は、公的収入であるので、交付確定額は全て収益に計上されなければならない。交付対象事業年度と収益の計上年度も一致させることが必要である。	
	個別事項	1. 補助金は原則として交付決定年度の収益として計上する。補助金の精算がある場合は、精算書に基づいて未収計上、未払計上を行い、当該会計年度に帰属する補助金事業収益は、漏れなく計上する必要がある。	
		2. 帰属する拠点区分は、補助目的に基づき適切に決定する。	運用指針 10、別添 3
		3. 補助金事業収益には、地方公共団体等から受け入れる補助金のほか、当該事業に関わる利用者からの負担金収益も含めて計上する。	
寄附受入取引	個別事項	1. 寄附金品の受入れは、経理規程に基づいた受入手続を経た上で行わなければならない。	モデル経理規程 第 24 条
		2. 寄附金申込書、贈与契約書、寄附金領収証（控）、寄附金台帳等の記載内容には対応関係が要求される。	
		3. 寄附目的により拠点区分の帰属を決定する。	運用指針 9

取引サイクル	項目	特徴的な取引	参照資料
		4. 寄附物品（固定資産に該当しない備品）を受け入れた場合の会計処理は、取得時の時価により経常経費寄附金収益として計上するとともに、当該物品の用途目的に応じて対応する費用科目に計上する。 固定資産を受け入れた場合の会計処理は、固定資産受贈額に計上する。	運用指針 9
		5. 共同募金会からの受配者指定寄附金は、施設整備等に関わる配分金を施設整備等寄附金収益に計上し、経常的経費に関わる配分金を経常経費寄附金収益に計上する。	運用指針 9
		6. 共同募金会からの受配者指定寄附金以外の配分金のうち、経常的経費に関わる配分金は、補助金事業収益に計上し、施設整備等に関わる配分金は、施設整備等補助金収益に計上する。	運用指針 9

Ⅱ 費用（支出）

取引サイクル	項目	特徴的な取引	参照資料
人件費取引	個別事項	1. 役員報酬は、役員報酬規程等に基づき勤務実態に即して支給され、かつ、高額であってはならない。	定款準則第8条、老発第188号通知第2第3項(4)、障発第0326002号通知第2第3項(4)、障発第1018003号通知第2第3項(3)、運用指針別添3
		2. 役員報酬は、法人本部の帰属とし、本部拠点区分又は本部サービス区分で費用を計上する。	
		3. 非常勤職員給与については、俸給及び諸手当の区分計上を要しない。	
		4. 派遣会社に支払う金額は、人件費の派遣職員費として計上する。	
		5. 将来の退職金支給に備え、次のような方法により支払財源の確保を行っている。 (1) 独立行政法人福祉医療機構の職員退職手当共済制度 (2) 都道府県社会福祉協議会等が運営する退職共済制度 (3) 法人が自主的に退職給付引当資産として引き当てる等のその他の方法	
経常経費取引	個別事項	1. 水道光熱費、燃料費、賃借料、保険料については、事業費及び事務費に同一の勘定科目が列挙されているが、原則として事業費のみに計上できる。ただし、措置費、保育所運営費の弾力運用が認められないケースでは、事業費及び事務費双方に計上する。	運用指針13(2)、別添3
		2. 保育所の土地・建物について、賃借によっている場合には、事務費にある土地・建物賃借料に計上する。	

Ⅲ 施設整備等

取引サイクル	項目	特徴的な取引	参照資料
施設整備等取引	概要	法人が施設整備等を行う場合、施設整備等計画に関し、理事会等での承認を得なければならない。施設整備等に係る支出金額は、理事者等からの寄附金、補助金、借入金、自己資金により賄われる。また、施設整備時点においては、借入金により資金調達を行い、当該借入金の償還時に償還額の全部又は一部について寄附金又は補助金を受け入れる場合がある。なお、これらの寄附金等の受入金額は、会計上、次のように区分処理される。 (1) 寄附金の場合、施設整備等寄附金収益に計上するとともに、基本金に組み入れる。 (2) 補助金の場合、施設整備等補助金収益に計上するとともに、国庫補助金等特別積立金に積み立てる。	指導監督徹底通知5(2)ア・イ、会計基準注解(注10)(注12)、運用指針9(1)
	個別事項 (施設整備等寄附金)	1. 寄附金申込書、贈与契約書、寄附金領収書(控)、寄附金台帳等の記載内容には対応関係が要求される。	
		2. 帰属する拠点区分は、寄附目的に基づき適切に決定する。	運用指針9(1)
		3. 土地等(固定資産)の現物寄附を受けた場合の会計処理は、事業活動計算書に取得時の時価により固定資産受贈額が計上される。	運用指針9(2)
		4. 施設整備等寄附金収益、設備資金借入金元金償還寄附金収益、経常経費寄附金収益等の勘定科目は、寄附目的に基づき適切に選択する。	運用指針別添3
		5. 基本金は、第一号基本金、第二号基本金、第三号基本金に区分されるが、その区分は寄附目的等に基づき行われる。	会計基準注解(注12)、運用指針14(1)
		6. 基本金の取崩しは、会計基準注解(注13)に該当する事実が発生した場合に、事前に所轄庁との協議、内容の審査を経て行われる。	会計基準注解(注13)、運用指針14(3)
	(施設整備等補助金)	1. 当該会計年度に帰属する補助金は、漏れなく計上する。	
		2. 帰属する拠点区分は、補助目的に基づき適切に決定する。	運用指針10
		3. 民間公益補助事業に対する助成金等は、施設整備等補助金収益として取り扱われ、国庫補助金等特別積立金の積立対象となる。	会計基準第4章第4(3)、会計基準注解(注11)、運用指針15(1)
		4. 施設整備等補助金の受入額と国庫補助金等特別積立金積立額が対応する。	
固定資産取引	概要	1. 法人が締結する契約に関しては、社援施第7号通知や経理規程で詳細に規定されており、その規定に基づいた取扱いを行わなければならない。	社援施第7号通知1、モデル経理規程第12章
		2. 契約事務 (1) 理事長が契約について職員に委任している場合、その委任に係る決裁権限は決裁規程等により明確に定める。 (2) 契約は、理事長又は契約担当者により行われる。 (3) 契約業者は、合理的理由がある場合を除き、一般競争入札により決定する。 (4) 経理規程等で契約書の作成を省略することができる場合として規定されている場合を除き、契約書の作成を要する。	社援施第7号通知1(1)、モデル経理規程第65条・第66条・第69条・第70条

取引サイクル	項目	特徴的な取引	参照資料
		3. 競争契約 (1) 指名競争入札が行われている場合、指名競争入札を行うことの合理性及び指名業者について、理事会の承認を得る。 (2) 入札に係る手続は、所定の基準に準拠して行われる。 (3) 入札結果は、理事会に報告することを要する。	社援施第7号通知1(5)、指導監督徹底通知5(2)ウ、モデル経理規程第66条・第67条
		4. 随意契約 (1) 競争入札を行わないことが適当と認められる合理的な理由は、稟議書等で明確にする。 (2) 2社以上の業者からの見積りを入手した上で、契約業者を選定する。	社援施第7号通知1(3)・(4)、指導監督徹底通知5(3)エ、モデル経理規程第68条
	個別事項	1. 基本財産の取得（資本的支出を含む。） (1) 基本財産の取得（資本的支出を含む。）について、理事会の承認を得る。 (2) 基本財産は、定款の必要的記載事項であるため、基本財産が新たに取得された場合には、定款変更に係る理事会の承認、所轄庁の認可を経た上で、定款変更が行われる。	社会福祉法第43条、社会福祉法施行規則第3条・第4条、定款準則第9条・第25条、モデル経理規程第51条
		2. 社会福祉事業に供されている不動産 (1) 全ての法人所有の物件に関して、所有権の登記を行い、定款に基本財産として記載する。 (2) 国又は地方公共団体から借用している場合、国又は地方公共団体の使用許可等を受ける。 (3) 国又は地方公共団体以外の者から借用している場合、その事業の存続に必要な期間の利用権又は賃借権を設定し、登記する。	監査要綱Ⅲ2-3・6・7
		3. 固定資産の取得及び処分 (1) 基本財産である固定資産を処分する場合には、審査基準等に基づき、事前に理事会及び所轄庁の承認を得る。 (2) 基本財産以外の固定資産の取得（資本的支出を含む。）又は処分に関して、事前に理事長の承認を得る。ただし、法人運営に重大な影響があるものは理事会の承認を得る。	定款準則第9条・第14条、監査要綱Ⅲ2-4、審査基準第2第2項(1)ア、モデル経理規程第51条
		4. 固定資産の現物管理 (1) 固定資産の現物管理のため、理事長は固定資産管理責任者を任命する。 (2) 固定資産管理責任者は、固定資産の現物管理を行うため、管理台帳を備え、固定資産の保全状況及び異動について所要の記録を行う。 (3) 固定資産管理責任者は、毎会計年度末現在における固定資産の保管現在高及び使用中のものについて、使用状況を調査、確認し固定資産現在高報告書を作成し、会計責任者に提出する。 (4) 会計責任者は、固定資産現在高報告書と固定資産管理台帳を照合し、必要な記録の修正を行うとともに、その結果を統括会計責任者及び理事長に報告する。	モデル経理規程第50条・第52条

IV 資金運用

取引サイクル	項目	特徴的な取引	参照資料
資金運用取引	個別事項	1. その他の積立金は、将来の特定の目的の費用又は損失に備えるため、理事会の議決に基づき事業活動計算書の当期末繰越活動増減差額から積立金として積み立てられた額であり、積立ての目的を示す名称を付すものとする。	会計基準第4章第4(4)、会計基準注解(注20)、運用指針19
		2. 積立金を計上する際は、積立金と同額の積立資産が積み立てられる。 なお、資金管理上の理由等から積立資産の積立てが必要とされる場合には、その名称・理由を明確化した上で積立金を積み立てずに積立資産を計上することができる。	
		3. 積立金を使用した場合には、積立金及び積立資産の取崩しを行う。	
運営資金借入取引	個別事項	1. 借入金の借入れ及び償還に係り帰属する拠点区分は、借入目的に基づき適切に決定する。	運用指針8
		2. 短期運営資金の借入れ及び償還は、資金収支計算書には計上されない。	
		3. 借入れを行うに当たり基本財産を担保に供する場合には、審査基準等に基づき、事前に理事会の議決、所轄庁の承認を経た上で行われる(ただし、独立行政法人福祉医療機構及び同機構との協調融資に係る担保提供を除く。)	審査基準第2第2項(1)ア
内部取引等	個別事項	1. 法人内部(事業区分間、拠点区分間、サービス区分間)での資金移動取引には、貸借取引又は損益取引があるが、そのどちらを選択するかは法人の意思に委ねられる。ただし、法人内部での資金移動取引については、使途制限が設けられている場合がある。	老発第188号通知、障発第0326002号通知、障発第1018003号通知、児発第299号通知、雇児発第0312001号等通知、運用指針11
		2. 介護保険事業の収益は、収益事業に要する費用に充てることができない。	
		3. 介護保険事業の収益は、他の社会福祉事業等又は公益事業への繰入れが一定の範囲内で認められている。	
		4. 介護保険事業の収益を他の社会福祉事業等又は公益事業若しくは収益事業へ一時繰替使用した場合には、年度内に補填しなければならない。	
		5. 介護保険事業の収益を、法人外への資金の流出(貸付けを含む。)に属する経費に充てることができない。	

以 上