

キリスト教会会計基準の解説

はじめに

宗教法人法に規定されている計算書類のうち、すべての宗教法人が作成しなければならないのは財産目録及び収支計算書です（宗法第25条）。ただし収支計算書は、原則として作成しなければならないのですが、一部の小規模法人には当分の間作成が免除されています（宗法附則23）。貸借対照表は、作成していれば所轄庁に提出することとなっており、宗教法人法は作成を義務付けているわけではありません。

しかし、法律上はその様になっていても、それは所轄庁が法人の存在を確認するなどの諸事情から最低限の定め方をしたものですから、必ずしもキリスト教会（以下、教会という。）の会計に対する説明責任からの要請ではありません。したがって教会は、本会計基準に基づき各教会がそれぞれ会計処理基準等を作成し、公明正大な会計を行い、そして説明責任が十分果たせるような計算書類を作成すべきものとししました。

1. 本会計基準の適用について

(1) 計算書類の類型と本会計基準

宗教法人法によれば、一般に宗教法人がどのように計算書類を作成するかによって、次の3方法に分けることができます。

- 第1の方法 財産目録と収支計算書と貸借対照表を作成。
- 第2の方法 財産目録と収支計算書を作成。
- 第3の方法 財産目録だけを作成。

（第3の方法は、宗教法人法附則により、小規模の法人に限り収支計算書の作成しないことができる、としている例外規定です（宗法附則23、文部省告示第116号）。）

これらの方法は、宗教法人法に規定された計算書類の体系です。本会計基準では、教会として、会計とその説明責任が必要であるとの要請のもと、法的義務の範囲を超えて「教会会計の望ましい体系」を示すものとしています。そのために、本会計基準は収支計算書、貸借対照表及び財産目録の計算書類の体系で組み立てられています。

(2) 事業のための他の会計基準

教会が行う事業、すなわち公益事業及び公益事業以外の事業のうち、他の会計基準を適用する場合とは、たとえば、公益法人会計、社会福祉法人会計、学校法人会計、企業会計等を適用する方が望ましい場合のことです。これらは、通常、特別会計において作成されるものです。

2. 会計処理の原則の意義

教会の会計は、それぞれ教会の自主性、自律性が尊重されることが原則ですが、そのために、教会の会計が恣意的に行われないう留意する必要があります。本基準の

第4条（会計処理の原則）(1)から(4)までは、そのことを明記したものです。

(1)は、会計処理の原則の最上位に「真実性の原則」が掲げられています。金銭等の動きをそのまま正しく記録（取引記録と言います。）し、記録どおりに報告する、というものです。

(2)は、正確性の原則です。一般的には正規の簿記の原則といわれることもあります。このうち、①は、記録の検証性、②は、記録の網羅性、③は、記録の正確性をもとめています。③の正確性を担保するには、複式簿記による記帳が望ましくしてあります。今日市販されている会計ソフトのほとんどが複式簿記の原理で作成されています。

(3)は、明瞭性の原則です。

(4)は、継続性の原則です。

3. 予算額と決算額の関係

予算は、その年度の教会の活動計画を金銭面で示したものです。

予算の編成にあたっては、翌年度の活動計画に基づいて、その要する費用を過去の例、物価の変動、社会情勢、信者数の変動などを考慮して行うものとされています。そして、この費用に対応する収入の見積を、費用の例と同様に考慮して行うことになり、それが収支予算になります。

予算と決算の科目や区分は同一のものを継続して用い、みだりに変更しないものとします。

予算編成時に予定されなかった活動などによって、年度の途中で活動計画を変更する必要があるときのため、補正予算の定めを置くほか予算額の中に予備費を設けたり、予め一定の条件の下、予算の流用を認める規定をしておく場合があります。

予備費の使用は、当初の予定額以上の支出を余儀なくされ予算額に不足が生じるとき、当該不足額を予備費の予算からその不足する予算科目に流用した上で支出されます。すなわち、流用された支出科目に計上されるため決算額には予備費という支出科目は生じさせないことになります。たとえば収支計算書では、次のようになります。

	(予算額)	(決算額)	(差異)	(備考)
(支出科目)				
	1,000			
儀式・行事費	4,000	5,000	0	予備費より
	△1,000			
予備費	6,000	—	5,000	儀式・行事費へ

予備費や予算流用で処理できない場合又は、年度途中で新しい活動をしなければならなくなった場合など、予算の追加が必要とされるときは規則の定めにしたがって補正予算を編成することになります。

4. 収支計算書の役割

教会の財務は、予算準拠主義に立っています。すなわち、まず予算を編成し、これに決議機関の承認を得て、代表役員が予算の執行に当たるといえるものです。このような性格を持つ予算は、収支予算書として編成されることになります。そして、こうした収支予算の執行の状況を明らかにするものが収支計算書になります。

収支計算書は予算・実績の対比で示され、収支予算書と収支計算書は同じ科目を使用します。

5. 収支計算書と資産・負債

(1) 資金（現金預金等、以下同じ。）の増減とその他の資産・負債の増減計算

収支計算書に示される資金の収支差額は資金の増減状況を示しています。しかし教会財産は、当年度中に資金以外の資産・負債も増減していることがあります。これらすべての財産の増減を認識しなければ、年度末における貸借対照表及び財産目録の正確な計算ができません。

したがって、日常の会計処理から収支計算書及び貸借対照表が作成されるためには、収支の差額と正味財産のつながりを示す必要があります。そこで次のいずれかの方法により計算書類が作成されます。

- ① 収支計算書のほか正味財産増減計算書を作成する方法。
- ② 収支計算書を収支計算の部のほか、正味財産増減計算の部（資金以外の資産・負債の増減計算を意味する。）として一つの計算書類とする方法。本会計基準はこの方法を原則としています。
- ③ 収支計算書は、事業活動収支を表す計算書とする方法があります。
事業活動収支計算は、企業会計のいわゆる損益計算書に類似するものです。

(2) 正味財産増減計算の部の表示を省略した場合の貸借対照表正味財産の部の表示例

本会計基準第6条4項により、収支計算書の正味財産増減計算の部を省略している教会の場合は、次の例を参考にしてください。

(正味財産増減計算の部を省略した場合の収支計算書例)

収支計算書	
収入の部	
・・・	
収入合計	1,200
支出の部	
車両取得支出	100
・・・	××
支出合計	<u>1,000</u>
当年度収支差額	<u>200</u>

(同様に、貸借対照表正味財産の部の例)

貸借対照表			
		負債の部合計	200
車 両	100	正味財産の部	
・・・		前年度繰越正味財産額	800
		<u>当年度正味財産増加額</u>	<u>300</u> (注)
		当年度末正味財産額	1,100
資産合計	1,300	負債及び正味財産合計	1,300

(注) 当年度収支差額 200 + 固定資産増加額 100 = 300

6. 正味財産増減計算と予算の関係

収支計算書の正味財産増減計算の部は、予算とは通常関係しません。予算は収支計算の部のみに対応します。

7. 事業活動収支計算書（損益計算書と同様）について

(1) 事業活動収支計算書とは

(資金の)収支計算の目的が、資金（現金預金等）の収入と支出の内容を明らかにすることにあるのに対し、事業活動収支計算の目的は、事業活動の成果を明らかにすることにあるといわれています。

(資金の)収支計算書には計上されないで事業活動収支計算書に計上されるものとしては、減価償却費、固定資産の売却損益・除却損、資産の評価損、引当金の繰入・戻入等があります。反対に、借入金収入、貸付金支出、固定資産取得支出等は、(資金の)収支計算書には計上されますが、事業活動収支計算書には計上されません。

(2) 予算との関係

本基準のように、一般会計で収支計算書（収支計算の部と正味財産増減計算の部）を作成し、特別会計である事業会計にのみ、事業活動収支計算書を作成することとした場合の特別会計予算は、事業活動予算（たとえば減価償却費も予算計上する。）になります。

8. 資金の範囲

収支計算書の収支計算の部は、資金の収入支出ですから、資金とは何か、を考える必要があります。

通常、資金の範囲としては、例えば、次ように考えられます。

- ① 現金預金のみ。（文化庁の手引きによる資金範囲はこの方式。）
- ② 現金預金、短期金銭債権債務及びこれに準ずるもの。（本会計基準は、この範囲を前提としています。）

各教会は、それぞれの規模や資産構成などを勘案して、適切な資金の範囲を決定しておくこととなります。

9. 剰余金の処置

教会規則には一般に、「歳計に剰余を生じたときは、これを翌年度の歳入に繰り入れるものとする。ただし、総代会及び責任役員会の議決を経て、その一部又は全部を基本財産に編入することができる。」と規定していることが多いです。

このような規定によって、剰余金を自動的に繰り越すときは、必ずしも決議機関での剰余金処分承認決議は必要ではなく、基本財産に編入するときのみ、当該機関の承認を経ればよいこととなります。しかし、規則等で「剰余金処分計算書」を必ず作成することになっている場合には、歳計剰余金を全額次年度に繰り越す場合であっても、当該計算書の承認を得ることになると思われます。

この「剰余金」とは、本会計基準における「次年度繰越収支差額」と同義語になると考えられます。すなわち、「前年度繰越収支差額＋当年度収入合計－当年度支出合計」です。

10. 貸借対照表と財産目録

宗教法人法では、財産目録は全ての宗教法人が作成しなければならない必須の書類であるのに対し、貸借対照表は任意書類です。

しかし、本会計基準では、貸借対照表を計算書類の基本に位置付けています。そして財産目録は貸借対照表の科目明細としての役割を担うことにしています。

11. 土地、建物等の資産価額

(1) 資産の貸借対照表価額

資産の貸借対照表価額は、取得原価により計上するのが大前提です。そして減価償却資産の場合は、毎年度経常的に減価償却していくことにより、定期的継続的に取得価額を減少させる方法に拠るのが望ましいといえます。

(2) 寄贈等により無償や著しく低額で取得した場合の価額

この場合は、取得価額が不明か、著しく低額であるので適正な時価により計上することが原則です。適正な時価といってもその評価額を算定することは容易ではありません。

特に土地、建物等の評価額の算定方法としては、次のような方法が考えられます。しかし、いずれの方法による場合であっても、金額的表示をすることが目的であり、あまりに高額を付すことは、財務内容を不当に飾って見せることになり不適當です。

- ① 土地については、原則として備忘価額による方法や価額を付さない方法ではなく、専門家の鑑定価額等のほか、公示価額、基準価額、相続税財産評価に使用する路線価額、固定資産税評価額など、合理的で客観性のある方法により評価額を算定します。
- ② 建物には、登録免許税算定時の新築建物価格認定基準額、再取得価額など合理的、客観的な評価額から建築当初から取得時までの間の減価償却相当額を控除した額等、一般に認められた額を基礎として算定された一定の価額を公正な評価額とします。
- ③ 建物以外の建築物などで評価ができない場合は、その建築物の取得時期や性質に応じて、備忘価額(たとえば1円)による方法や価額を付さない方法などが認められる場合もあります。

(3) 本基準に基づき最初に作成される貸借対照表等の時価が不明の場合

これまで貸借対照表が作成されていない場合に、初めて貸借対照表を作成するときの最初の計上額をいかにするかが問題となります。

教会には、昔から所有している土地や建物があり、財産目録や、資産台帳等に価額が付されていない場合もあります。このようなとき資産を最初に作成される貸借対照表に計上するにあたり、これらにどのような価額を付するかという問題があります。原則は、あくまで取得価額によることとなりますが、取得価額が不明な場合や無対価取得の場合の評価額としては、上記(2)の場合と同様な方法で評価することが考えられます。

これまで価額が付されていなかった資産は、会計上の金額表示がなかったわけですから、新たに価額を付すのは今までと全く異なる新たな会計方法によるからです。したがって初めて貸借対照表を作成する場合に限定されるべきと考え、最初の貸借対照表に計上するときの一回限り、過去の資産についても資産計上能力を認めることにすべきです。そしてこれを爾後、取得価額とみなすこととなります。

(4) 評価不能の場合

これまでの所有資産や新たに取得した資産であっても、全く評価不能の場合もあり得ます。この場合であっても、資産の保有を金額的に記録することが目的ですから、たとえ備忘記録であっても付すことが望ましいといえます。

12. 教会特有な資産の評価

土地、建物等以外で所有する財産のうち、教会には特有な財産を所有することがあり、これらに価額を付するのが難しい場合があります。高価と思われる歴史的な宝物等や文化財的なものなどが該当します。

本会計基準では、これらの特有な財産の価額について、次のような順序で価額を決定することが考えられています。第一に、まず、評価の可能な資産については評価額を算定して、価額を付することを求める。第二に、評価の困難な資産については、備忘価額を付することができるものとする。第三に、いずれも適当でないとした法人が認められた場合には、金額を付さないこともできるとします。第三の場合は財産目録に資産内容を記し、金額欄は－（ハイフン）を付し、資産の所在を示しておくことが適当です。

13. 減価償却

減価償却は、そもそも企業会計において適正な期間損益計算のために行う費用配分の手続です。企業会計では、減価償却は経営成績という効率性の測定のために行う計算手続の一つです。

非営利法人のなかでも効率性の測定を行うことが適当である法人においては、減価償却は確かに有用にして必要な手続といえます。

しかし、教会の場合は、効率性の測定は必ずしも要請されないことから、減価償却という考え方を教会に強制することは、基本的になじまないものと思われます。

反面、期間の経過に伴って価値が減少していく資産を取得価額のまま表示し続けることは問題であると考えられます。また、減価償却資産が時の経過による劣化等に対して、再取得費用、補修費用等一定額を資金的に確保しておく必要があるときのため、その金額の判断数値として利用できます。

したがって、減価償却を行うことが望ましいとしても、採用するかどうかは、会計処理の煩雑さも考慮しそれぞれの教会の選択に委ねることにしました。ただし、一旦採用した会計手続は、条件の変化がない限り継続的に適用すべきです。

なお、法人税法に定める収益事業が行われている場合は、減価償却をする経理が必須になります。

14. 簡便な方法による処理

会計は、規模や内容の違いを超えてすべての教会が、このような会計基準の方法によることが必ずしも強制されるものでもありませんが、できる限り本基準によるべき

であると考えます。また、最近は、会計ソフトも充実していることから収支計算書はもとより、貸借対照表も自動的に作成されるため、日常的会計処理や計算書類の作成はあまり苦にならないようです。

財産目録のみを作成する教会、財産目録及び複式簿記によらないで現金預金の収支のみを記帳することによって収支計算書を作成する教会は、宗教法人法の要請は確かに果たすことができ、法律上の要件は最低限満たされます。しかし、こうした教会も、自らの財務状況をより良く把握し、把握した状況をより良く報告することを目標として、この基準の方向に移行することが望ましいと思われれます。

15. 計算書類の様式

本会計基準では、正味財産増減計算書の別途作成を予定していませんので、収支計算書には、次のように正味財産増減計算の部を付加することにしてあります。正味財産増減計算を別途作成する場合は、収支計算書は収支計算のみになります。

本会計基準による計算書類の様式及び記載方法は次のとおりです。（様式例を参照してください。）

(1) 収支計算書（様式1-1）

① 収支計算の部

収支計算の部は、収入の部と支出の部に区分します。

② 正味財産増減計算の部

正味財産増減計算の部はまず、正味財産増加の部と減少の部に区分します。

つぎに、正味財産増加の部は資産増加額と負債減少額に区分します。正味財産減少の部は、資産減少額と負債増加額に区分します。

正味財産増加の部の合計から正味財産減少の部の合計を差し引いて当年度正味財産増加額（又は減少額）を計算します。

最後に、当年度正味財産増加額（又は減少額）に前年度繰越正味財産額を加えて当年度末正味財産額を記載します。

(2) 収支計算書（様式1-2）

① 収支計算の部

収支計算の部はまず、経常収支の部と経常外収支（又は臨時収支、以下同じ。）の部に区分します。

経常収支差額と経常外収支差額の合計を当年度収支差額として記載します。

最後に、当年度収支差額に前年度繰越収支差額を加えて次年度繰越収支差額として記載します。

なお、括弧内の臨時収支とは、文化庁の解説資料で用いられておりますが、通常「臨時収支」は「経常収支」の範囲より狭いと思われれます。したがって、臨時収支とした場合は経常収支の範囲も変ります。

② 正味財産増減計算の部

(1)と同様です。

(3) 収支計算書(事業活動収支計算方式による)(様式1-3)

事業活動の収支計算書は、会計年度における資金(現金預金等)の収支のみならず、すべての資産・負債の増減に基づいて行うものです。

(4) 貸借対照表(様式2-1)

貸借対照表はまず、資産の部と負債の部及び正味財産の部に区分します。

さらに、資産の部は、特別財産、基本財産及び普通財産に区分し、資産合計を記載します。

負債の部の合計額に正味財産の部の金額を加えて負債及び正味財産合計額を記載します。

資産合計＝負債及び正味財産合計となります。

(5) 貸借対照表(様式2-2)

この様式は、上記貸借対照表(様式2-1)の資産の部の普通財産を固定資産と流動資産に、負債の部を固定負債と流動負債にそれぞれ区分します。

16. 計算書類の注記

本基準では、計算書類に必要事項の注記を求めています。

注記の内容は、重要な会計方針(資産の評価方法、固定資産の減価償却について、引当金の計上基準、資金の範囲、等です。)、重要な会計方針の変更(会計処理方法等の変更があった場合に記載します。表示方法の変更も含みます。)、その他(担保に供している資産、保証債務等)が例示されています。

17. 特別会計・総括表

宗教法人は、建設特別会計、特有の宗教行事に係わる会計等について、必要により特別会計を設定することがあります。この場合に会計単位を別に設けるかどうかは教会が適宜定めることとなります。

なお、会計区分された特別会計は、異なる会計の作成方法(たとえば法人税法の収益事業による作成など)が必要になる場合があります。このようなときの一般会計と特別会計の会計処理方法と表示方法が異なる場合など、無理に総括表を作成することはむしろミスリードの可能性のあることから、総括表の作成を省略する方がよい場合もあります。

2013年 月 日

日本キリスト教連合会

会計基準検討委員会

矢木良雄（日本キリスト教連合会常任委員・牧師）

繁田勝男（公認会計士）

長岡淳三（税理士）

佐藤丈史（行政書士）