

社会福祉法人における組織再編の規定と会計処理について

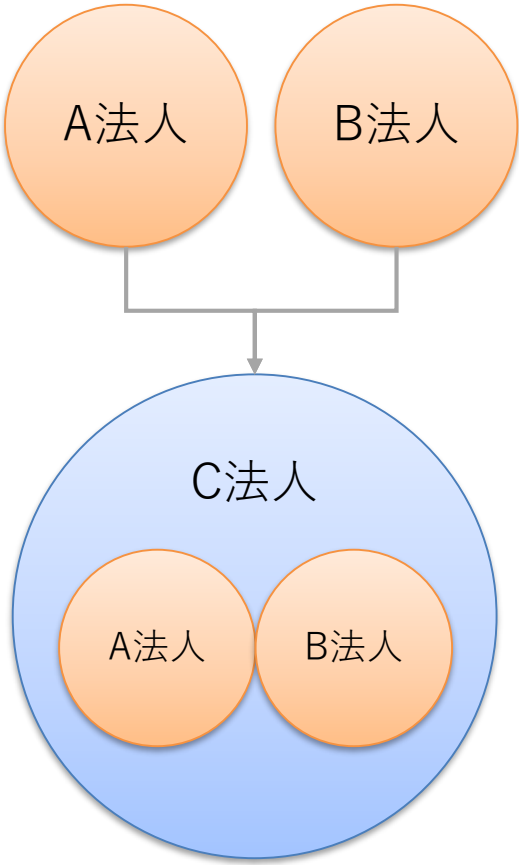
社会福祉法における組織再編に係る規定の有無については、次のような状況になっている。

組織再編の種類	実施の可否	会計処理
合併 (新設・吸収)	○(法に手続規定あり)	検討が必要
事業譲渡	△(法に手続規定はないが 法人間の合意・契約により 実施可)	検討が必要
分割	×(法に手続規定がなく、 組織法上の行為としては 実施不可)	－(検討不要)
子法人の保有 (連結決算)	×(制度上、子法人保有を 認めていないため実施不可)	－(検討不要)

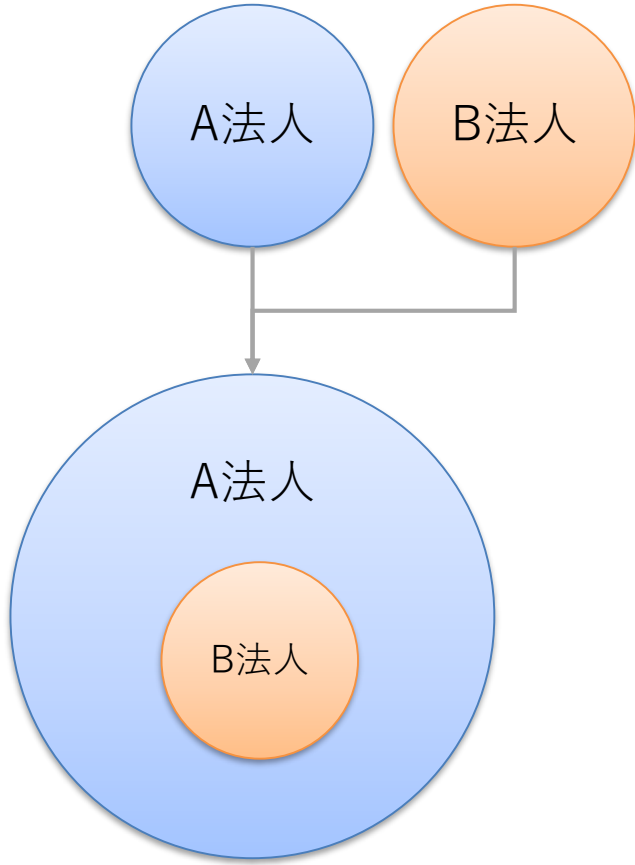
組織再編における結合

合併、事業譲渡が行われると複数の組織が結合する。

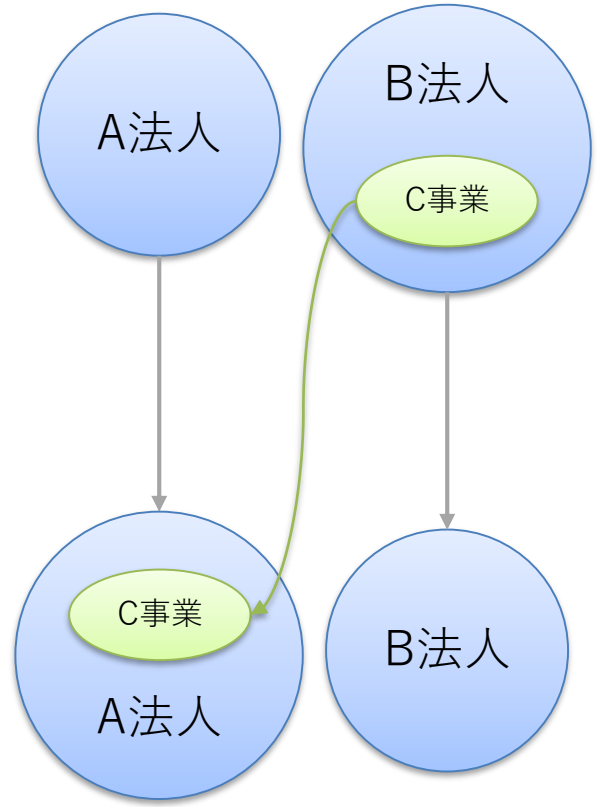
新設合併



吸収合併



事業譲渡



【論点1-1】社会福祉法人における結合の整理

企業会計では、複数の組織が結合する場合（合併、事業譲渡）、経済的実態が「取得」か「持分の結合」かにより会計処理も異なっていた※。社会福祉法人においても、同様の結合の実態が存在すると考え、会計処理等について以下のように整理してはどうか。

結合の実態	定義	会計処理（認識・測定方法）
取得	ある法人が、他の法人又は法人を構成する事業の支配を獲得すること。	パーチェス法 （支払対価となる財を、結合日における時価で算定する方法）
統合	結合の当事者が、いずれの組織も支配を獲得したと認められないこと。	持分プーリング法 （支払対価となる財を、直前の決算日の帳簿価額で算定する方法）

※ 平成20年12月改正により、企業結合については「取得」となるものとして整理されたため、現在はパーチェス法のみが採用されている。

【論点1-1】（参考）他の会計基準における「取得」と「統合」

結合の実態	参照先	定義	会計処理 (認識・測定方法)
取得	企業会計	ある企業が他の企業(事業)に対する支配を獲得すること	パーチェス法
	IPSAS 第40号	結合の一方の当事者が1つ又は複数の事業に対する支配を獲得し、当該結合の経済的実質が統合でないという証拠がある場合の結合	取得法 (資産負債を取得日の公正価値で測定)
持分の結合 又は 統合	企業会計	いずれの企業(事業)も他の企業(事業)を支配したとは認められず、結合後のリスクや便益を引き続き相互に共有することを達成するため、統合して1つの報告単位になること	持分プーリング法 (現行基準では、結合は取得と判断されるため採用されていない)
	IPSAS 第40号	結合当事者のいずれも、1つ又は複数の事業の支配を獲得しない、又は、一方の結合当事者が、1つ又は複数の事業の支配を獲得し、当該結合の経済的実質が統合であるという証拠がある場合の結合	修正持分プーリング法 (支払対価となる財を、直前の帳簿価額で算定する方法)

【論点1-2】「持分プーリング法」と「修正持分プーリング法」

持分プーリング法と修正持分プーリング法は、
帳簿価額を算定する時点が異なる。

種類	持分プーリング法	修正持分プーリング法
会計処理	支払対価となる財を、 <u>直前の決算日</u> の帳簿価額で算定する方法	支払対価となる財を、 <u>直前の帳簿価額</u> で算定する方法
整合的な実態	いずれの組織も継続している状態と整合的である	結合により新たな組織が発生した状態と整合的である
貸借対照表	いずれの方法でも期首残高と期末残高の結果は変わらない。 (期首残高は新設合併か吸収合併で異なる)	
事業活動計算書 資金収支計算書	結合日にかかわらず、消滅法人分は期首から取り込まれる	消滅法人分は結合日から取り込む
結合日前日における決算手続	不要	必要

【論点2-1】「取得」と「統合」の判定基準

結合当事者のいずれかが支配を獲得することで「取得」と判定される。そこで、社会福祉法人では「取得」と「統合」の判定基準として、次のような項目を目安とするのはどうか。

■ 一般的な支配概念【企業会計の連結基準】

➤ 重要方針の決定権

- 意思決定機関の支配
- 財務、事業、経営方針の決定を支配する契約

➤ 経済的な相互依存関係

- 一方から他方への継続的かつ重要な資源フローの状況
- 双方の目的達成や継続的活動への重要な影響の程度

■ 「取得」に該当しない場合の考慮事項【事務局案】

- 共通又は類似のミッションを有すること
- 対価の受け渡しを伴わないこと
- 規模に大きな相違がないこと

意思決定機関の支配に関連する具体的な判定基準として次のような内容を検討する必要がある。

- 意思決定機関の議決権関連【企業会計の連結基準】
 - 意思決定機関は評議員会で良いか
(理事会とする方法、理事会も合わせて判定する方法はあるか)
 - 結合当事者のいずれかが所有している議決権として判定される評議員はどのような者が含まれるか
(結合前の法人の評議員、理事、監事、職員及びその親族並びに過去2年以内にこれらの立場であった者、等が考えられる)
 - 意思決定機関の議決権の過半数を、ある結合当事者が占める場合は「取得」で良いか
(持分には重複はないが、評議員には法人間で兼務があり、複数の結合当事者が、新法人の議決権の過半数を超える可能性がある)

【論点2-2】「取得」と「統合」の具体的な判定基準②

- 40%以上50%以下の議決権でも支配していると判断できる事実がある場合は支配を認めるが、同様でも良いか。【企業会計の連結基準】また当該事実の例示として次のような項目が考えられるがどうか。
 - 理事会の過半数を支配している場合
 - 財務、事業、経営方針の決定を支配する契約の内容がある場合（事業経営全部の委任、包括的契約等により事業依存度が極めて高い、フランチャイズ契約、ライセンス契約、技術援助契約等でその終了により事業の継続に重要な影響を与える）
 - 評議員と緊密な関係（たとえば配偶者、他の法人の使用人など指図可能な関係）がある者が、評議員や役員である場合
 - 理事長が結合後の法人の理事長となる場合
- 上記の場合が認められるとして、下限の議決権比率は40%で良いか（30%の場合、2名／7名（約29%）は該当せず3名／10名（30%）は該当する）

【論点2-2】（参考） 取得と統合の判定事例① 合併編

合併の場合、「統合」の実態が多いと考えられるが、「取得」と判断される場合もあると考えられる。

組織再編の種類	想定事例	判定結果	結論
合併	同程度の経済規模の法人同士で、どの法人も評議員の50%を超えず、その他特段の事情もない場合	支配しているとは認められない	統合
	理事長が同一の法人同士の新設合併で、評議員の兼務者がいたため、消滅法人の全てにおいて、新法人の評議員の50%を超える場合	全ての消滅法人が、新法人の評議員会の議決権の過半数を有するため、一つの法人が支配しているとは認められない	統合
	業績が悪化している法人を救済する目的で行われる場合	救済する法人が支配を獲得すると考えられる	取得
	大規模法人が存続法人となる小規模法人との合併の場合	大規模法人が支配を獲得すると考えられる	取得
	小規模法人が存続法人となる大規模法人との合併の場合	経済的実態は大規模法人が小規模法人を取得したと考えられる	取得

【論点2-2】（参考）取得と統合の判定事例② 事業譲渡編

事業譲渡の場合、「取得」の実態が多いと考えられるが、全部譲渡の場合には合併と類似する状況であるため、「取得」と「統合」の両方の実態があると考えられる。

組織再編の種類	一般的な事例	判断	結論
事業譲渡	事業の一部譲渡	事業を譲り受けた法人が支配を獲得する	取得
	事業の全部譲渡	実質的に合併の事例と同様である	合併と同様に判定

非営利組織の合併に関する規定について

	社会福祉法人	一般社団法人、一般財団法人、公益社団法人、公益財団法人	医療法人	学校法人	消費生活協同組合	農業協同組合	NPO法人
承認規定	<p>社会福祉法人は、他の社会福祉法人と合併することができる。(社会福祉法第48条、第49条)</p> <p>合併は、所轄庁の認可を受けなければ、その効力を生じない。(社会福祉法第50条)</p>	<p>一般社団法人又は一般財団法人は、他の一般社団法人又は一般財団法人と合併することができる。(一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第242条)</p> <p>公益法人は、合併しようとするときは、行政庁に届出なければならない。合併により、新設法人が公益法人の地位を承継しようとするときは、認可を申請することができる。(公益社団法人または公益財団法人の認定等に関する法律第24条1項1号、第25条1)</p>	<p>社団医療法人は他の社団医療法人と、財団医療法人は他の医療法人と合併することができる。(医療法第57条)</p> <p>合併は都道府県知事の認可を受けなければならない。その効力を生じない。(医療法第58条の2)</p>	<p>学校法人が合併しようとするときは、理事の三分の二以上の同意がなければならない。ただし、寄附行為で評議員会の議決を要するものと定められている場合には、更にその議決がなければならない。合併は、所轄庁の認可を受けなければ、その効力を生じない。(私立学校法第52条)</p>	<p>組合は、他の組合と合併をすることができる。この場合においては、合併をする組合は、合併契約を締結しなければならない。(消費生活協同組合法第65条)</p> <p>組合の合併については、行政庁の認可を受けなければ、その効力を生じない。(消費生活協同組合法第69条)</p>	<p>組合が合併しようとするときは、政令で定める事項を定めた合併契約を締結し、総会の決議によりその承認を受けなければならない。</p> <p>合併は、行政庁の認可を受けなければ、その効力を生じない。(農業協同組合法第65条)</p>	<p>特定非営利活動法人は他の特定非営利活動法人と合併することができる。(特定非営利活動促進法第33条)</p> <p>合併は所轄庁の認証を受けなければ、その効力を生じない。(特定非営利活動促進法第34条3項)</p>
会計処理	<p>規定なし</p>	<p>規定なし</p> <p>税制適格合併、税制非適格合併があるのみ</p>	<p>資産負債の評価や複数の処理が考えられる場合にどのような基準で会計処理を判断するかについては規定なし。</p> <p>純資産の部の会計処理は、合併後も持分がある法人である場合には、資産負債の差額は「出資金」となる。合併後持分の定めのない医療法人は資産負債の差額は「設立時積立金」に直接計上する。(四病協の会計基準3(1)ホ)</p>	<p>パーチェス法、持分プーリング法の両方を示しつつ、いずれの方法が妥当であるとも一概にはいえない。(学校法人委員会研究報告第7号)</p>	<p>吸収合併存続組合は、吸収合併対象財産の全部の取得原価を吸収合併対価の時価その他当該吸収合併対象財産の時価を適切に算定する方法をもって測定することとすべき場合を除き、吸収合併対象財産には、当該吸収合併消滅組合における当該吸収合併の直前の帳簿価額を付さなければならない。(消費生活協同組合法施行規則第150条)</p> <p>組合の合併は、普通出資の特性から、企業結合に関する会計基準における取得や支配の概念とは相容れず、合併組合の総代が継続して議決権を集約して行使する場合など、取得と解すべき例外的な場合を除き、持分プーリング法により会計処理を行う。(平成20年3月28日社援地発第0328003号)</p>	<p>吸収合併存続組合は、吸収合併対象財産の全部の取得原価を吸収合併対価(吸収合併に際して吸収合併存続組合が吸収合併消滅組合の組合員に交付する財産をいう。)の時価その他当該吸収合併対象財産の時価を適切に算定することとすべき場合を除き、吸収合併対象財産には、当該吸収合併に係る吸収合併消滅組合における当該吸収合併の直前の帳簿価額を付さなければならない。(農協法施行規則第192条の2第1項)</p>	<p>規定なし</p>

非営利組織の事業譲渡に関する規定について

	社会福祉法人	一般社団法人、一般財団法人、 公益社団法人、公益財団法人	医療 法人	学校法人	消費生活協同 組合	農業協同組合	NPO 法人
承認規定	<p>規定なし</p> <p>(取引法上の行為であり、一般的には次の手続きを経ていると推測される「理事会は、次に掲げる事項その他の重要な業務執行の決定を理事に委任することができない。</p> <p>一 重要な財産の処分及び譲受け」(社会福祉法45条の13第4項))</p>	<p>一般社団法人又は一般財団法人は、事業の全部の譲渡をするには、社員総会又は評議員会の決議によらなければならない。(一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第147条、第201条)</p> <p>社員総会又は評議員会の決議は、総社員の半数以上であって、総社員の議決権の三分の二(これを上回る割合を定款で定めた場合)又は議決に加わることができる評議員の三分の二(これを上回る割合を定款で定めた場合)にあつては、その割合)以上に当たる多数をもって行わなければならない。一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第49条、第189条)</p> <p>公益法人は、事業の全部又は一部の譲渡をしようとするときは、行政庁に届出なければならない。(公益社団法人または公益財団法人の認定等に関する法律第24条1項2号)</p>	規定なし	規定なし	<p>事業の全部の譲渡、第五十条の二第一項の規定による共済事業の全部の譲渡については、総会の特別決議によらなければならない。(消費生活協同組合法第42条)</p> <p>共済事業の全部又は一部を譲渡するには、総会の議決によらなければならない。(消費生活協同組合法第50条の2)</p>	<p>事業の全部の譲渡、第五十条の二第一項の規定による信用事業の全部の譲渡並びに第五十条の四第一項の規定による共済事業の全部の譲渡については、総会の特別決議によらなければならない。(農業協同組合法第46条)</p> <p>総会の決議を経て、信用事業の全部又は一部を同号の事業を行う他の組合に譲り渡すことができる。信用事業の全部又は一部の譲渡又は譲受けについては、政令で定めるものを除き、行政庁の認可を受けなければ、その効力を生じない。(農業協同組合法第50条の2)</p> <p>共済事業の全部又は一部を譲渡するには、総会の決議によらなければならない。(農業協同組合法第50条の4)</p>	規定なし
会計処理	規定なし	規定なし	規定なし	<p>公共性が高く非営利である学校法人が営業権を計上することは制度上実務に馴染まないため、営業権は計上しないことが妥当と考えられる。</p> <p>合併対価を支払うことは実務上ない。分離法人に対し何らかの対価を支払うことも考えられるが、この場合には、受け入れに際して寄付金収入と当該対価とが相殺されるか、または、寄付金等の支出とすべき。</p> <p>(学校法人委員会研究報告第7号)</p>	規定なし	規定なし	規定なし

【参考】 社会福祉法人に特有の規制について

社会福祉法人に特有の規制は次のようなものがある

■ 資金使途制限(社会福祉法第26条)

社会福祉法人は、その経営する社会福祉事業に支障がない限り、公益を目的とする事業(以下「公益事業」という。)又はその収益を社会福祉事業若しくは公益事業(第二条第四項第四号に掲げる事業その他の政令で定めるものに限る。第五十七条第二号において同じ。)の経営に充てることを目的とする事業(以下「収益事業」という。)を行うことができる。

■ 資金の法人外流出の禁止(各通知等)

次頁以降の「【参考】 社会福祉法人の収入・収益の取扱い」参照。

■ 子法人所有の禁止(認可通知※ 別紙1 第2 法人の資産3(2))

なお、子会社の保有のための株式の保有等は認められないものであり、株式の取得は、公開市場を通してのもの等に限られること。

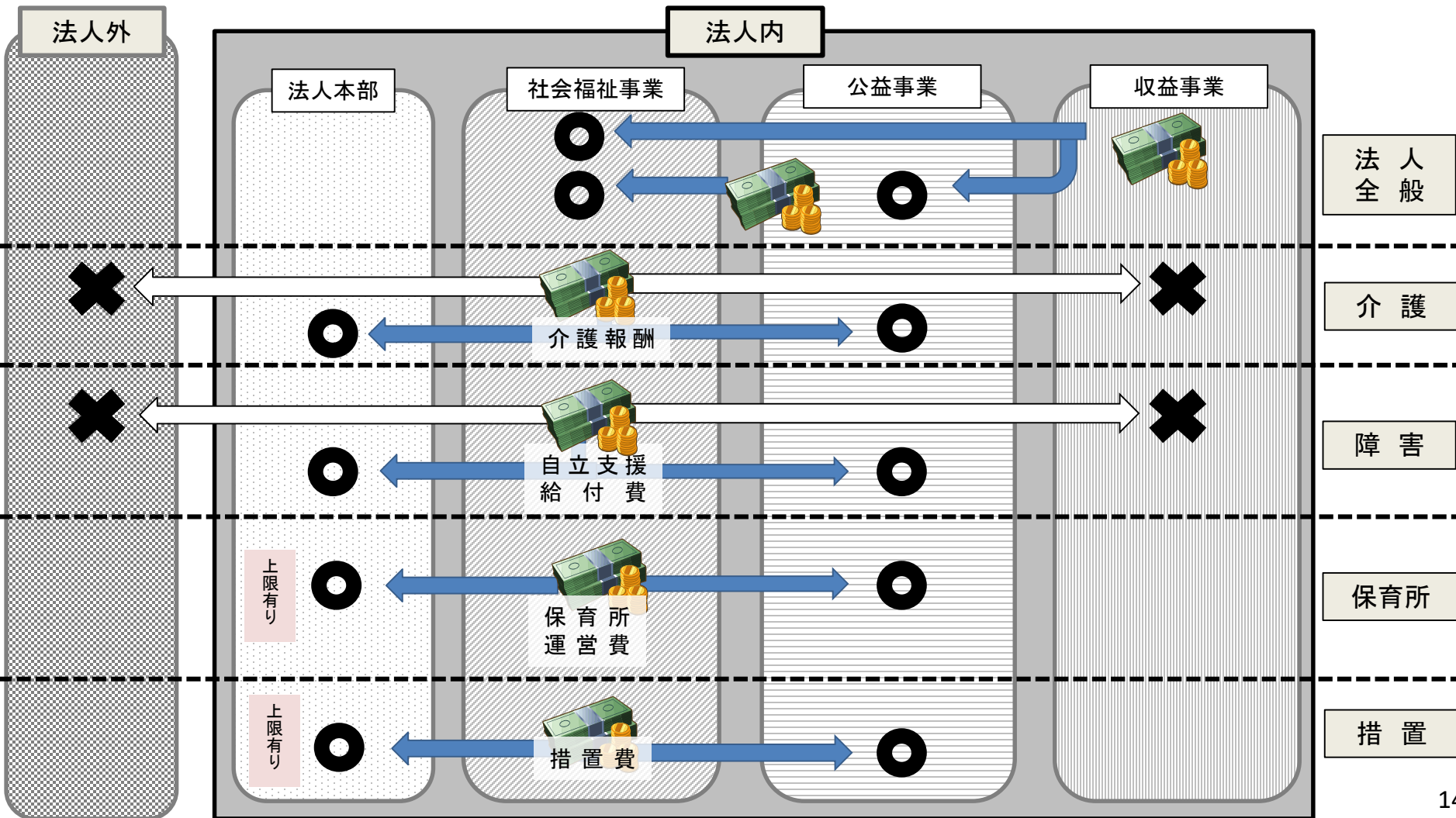
■ 基本財産の処分承認(認可通知※ 別紙1 第2 法人の資産2(1)ア)

基本財産は、法人存立の基礎となるものであるから、これを処分し、又は担保に供する場合には、法第30条に規定する所轄庁の承認を受けなければならない旨を定款に明記すること。

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

【参考】 社会福祉法人の収入・収益の取扱い

収益事業の剰余金は、社会福祉事業又は公益事業、公益事業の剰余金は社会福祉事業に充てることができる。社会福祉事業の剰余金は法人本部会計又は公益事業に充てることができるが、法人外への支出は認められていない。



社会福祉法人全般

- ① 社会福祉法(以下、「法」という。)第26条に規定する収益事業の収益を充てることのできる公益事業(社会福祉法施行令第4条、平成14年厚生労働省告示第283号、平成19年3月30日付厚生労働省雇用均等・児童家庭局、社会・援護局、老健局長連名通知)
 - 社会福祉事業
 - 法第2条第2項各号及び同条第3項第1号から第9号までの事業であって、常時保護を受ける者が、入所させて保護を行うものにあつては5人、その他のものにあつては20人(政令で定めるものにあつては10人)に満たないもの[法第2条第4項第4号]
 - 介護保険法に規定する居宅サービス事業、地域密着型サービス事業、居宅介護支援事業、介護予防サービス事業、介護予防支援事業、介護老人保健施設経営事業、介護医療院経営事業
 - 社会福祉士・介護福祉士・精神保健福祉士・保育士養成施設経営事業
 - 「社会福祉法人の認可について」(平成12年12月1日付厚生省障害保健福祉部、社会・援護局、老人保健福祉局、児童家庭局長連名通知)及び「社会福祉法人の認可について」(平成12年12月1日付厚生省障害保健福祉部企画課、社会・援護局企画課、老人保健福祉局計画課、児童家庭局企画課長連名通知)において例示している事業
- ② 「社会福祉法人の認可について」(平成12年12月1日付厚生省障害保健福祉部、社会・援護局、老人保健福祉局、児童家庭局長連名通知)により、公益事業又は収益事業により生じた剰余金又は収益の用途を限定
 - 公益事業における剰余金については、当該法人が行う社会福祉事業又は公益事業にのみ充当
 - 収益事業における収益については、当該法人が行う社会福祉事業又は公益事業の経営に充当
- ③ 法人外への支出
 - 用途(充当先)を限定しているため、これまでの間、明文化はされていないが、公益事業から収益事業及び法人外への支出、収益事業から法人外への支出は禁止しているという取扱い

介護関係

- 「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日付厚生省老人保健福祉局長通知)により、介護報酬の用途制限は原則ないが、例外として、次のような経費については充当を禁止
- 収益事業に要する経費
 - 法人外への資金の流出(貸付を含む。)に属する経費 等

障害関係

- 「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日付厚生労働省障害保健福祉部長通知)により、自立支援医療費を除く自立支援給付費の用途制限は原則ないが、例外として、次のような経費については充当を禁止
- 収益事業に要する経費
 - 法人外への資金の流出(貸付を含む。)に属する経費 等

保育所関係

① 当該年度の運営費及び前年度繰越金の取扱い

「子ども・子育て支援法附則第6条の規定による私立保育所に対する委託費の経理等について」(平成27年9月3日付内閣府子ども・子育て本部統括官・厚生労働省雇用均等・児童家庭局長連名通知)により、当該年度の委託費については使途範囲を限定し、前期末支払資金残高(いわゆる前年度繰越金)に関して、当該施設の運営に支障が生じない範囲において、以下の経費について充当を容認

- 当該保育所を設置する法人本部の運営に要する経費
- 同一法人が運営する第1種及び第2種社会福祉事業並びに子育て支援事業の運営、施設設備の整備等に要する経費
- 同一法人が設置する子育て支援事業を除く公益事業の運営、施設設備の整備等に要する経費

② 法人外への移動

明文化した規定は存在しないが、当該年度の委託費及び前年度繰越金の使途を制限しているため、法人外への支出は認めていない

措置施設関係

① 当該年度の運営費及び前年度繰越金の取扱い

「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日付厚生労働省雇用均等・児童家庭局、社会・援護局、老健局長連名通知)により、当該年度の運営費等については使途範囲を限定し、前年度繰越金に関して、当該施設の運営に支障が生じない範囲において、以下の経費に充当を容認

- 法人本部の運営に要する経費
- 同一法人が運営する第1種及び第2種社会福祉事業の運営に要する経費
- 同一法人が運営する公益事業の運営に要する経費

② 法人外への移動

明文化した規定は存在しないが、当該年度の運営費及び前年度繰越金の使途を制限しているため、法人外への支出は認めていない