

宗教法人に対する税務調査の現状と 宗教法人の会計

齊藤 稔 (税理士)

はじめに

1. 宗教法人に対する税務調査
 - ①宗教法人に対する税務調査の現状
 - ②法定外照会 (お尋ね)
2. 宗教法人と会計
 - ①宗教法人の会計と公益法人会計基準
 - ②宗教法人の会計
 - i 宗教法人の会計責任
 - ii 宗教法人の会計の特徴
 - ③宗教法人会計の基本
 - i 財産目録
 - ii 収支計算書
 - iii 貸借対照表
3. 宗教法人会計基準の必要性
 - ①宗教法人会計の対象
 - ②資金の範囲
 - i 資金の範囲を決定する場合の留意点
 - ii 資金範囲の具体的項目の検討
 - ③減価償却
 - i 減価償却の目的と効果
 - ii 宗教法人の会計と減価償却の必要性
 - iii 減価償却に代えて
 - ④提出書類

むすびにかえて

はじめに

これまで宗教法人の会計は、個々の宗教法人の自治に委ねられる部分が多く、それが外部に報告されることはほとんどなかったといつてよい。もちろん中には会計情報をも含めて積極的に情報を開示し、開かれた法人運営に取り組んでいる宗教法人もある。しかし、このような例はまれなケースといえよう。

今日の宗教法人の社会的な責任の大きさを考えた時、これまでのように単に不透明な領域として放置しておくことには、やはり問題があろう。宗教法人も一定のルールに従った会計が実践されることが重要であり、場合によってはその会計情報が開示されることさえ必要となるケースも考えられる。

宗教法人法が改正され、情報公開法が制定された。また、宗教法人に対する損害賠償請求事件等の消費者被害問題も多発している。近年、宗教法人を取り巻く環境は大きく変化してきている。これらの問題は単に法律学の問題として重要であるというだけでなく、法人運営のあり方全体をとおして重要な問題であり、宗教法人の活動状況を金銭的側面から表示する宗教法人の会計にとっても重要な問題である。宗教法人の会計について今一度見直し、健全な法人運営がなされることが求められる時期にきているといえる。

1. 宗教法人に対する税務調査

まず宗教法人に対する税務調査の現状についてである。一般には、宗教法人は非課税なのだから宗教法人に対する税務調査もないのではないか、と思われているのかもしれない。しかし、宗教法人も法律の範囲内で納税義務を負っているものであり、宗教法人に対する税務調査も確実に実施されている。

①宗教法人に対する税務調査の現状

平成11事務年度における法人税課税事績より
宗教法人の実地調査の状況

項目／事務年度	9		10		11	
	件数等	前年比	件数等	前年比	件数等	前年比
実地調査件数	件 491	% 95.0	件 407	% 82.9	件 364	% 89.4
更正・決定の件数	409	105.7	302	73.8	293	97.0
申告漏れ所得金額	百万円 2,038	93.2	百万円 1,893	92.9	百万円 1,621	85.6
追徴本税額	429	138.5	397	92.6	383	96.3

平成11事務年度における源泉所得税課税事績より
宗教法人の調査および指導の状況

項目／事務年度	10		11	
	件数等	前年比	件数等	前年比
源泉徴収義務者数	件 48,513	% 100.8	件 48,848	% 100.7
調査・指導件数	2,795	103.1	2,441	87.3
非違件数	1,943	97.4	1,806	92.9
追徴本税額	億円 22	% 96.0	億円 20	% 92.3

(注) 調査等の対象は、資料情報のある法人や不正が想定される法人を優先的に選定している。

上記の資料は、平成11事務年度における宗教法人に対する法人税および源泉所得税の課税事績について公表された統計資料である。

宗教法人に対する税務調査は、主として宗教法人の行う収益事業に対する調査と法人の役員や職員に対して支払われた給与等に対する源泉徴収部分について実施されている。件数・追徴本税額ともに3年間を通して下降傾向にあるとはいうものの、近年宗教法人に対する税務調査は広域調査として実施されることが多く、主たる事務所の在する所轄の税務署以外の税務署から調査にくるケースが多くなってきている。これは、宗教法人に対する税務調査を専門の職員が担当していることを現しているのであり、調査内容自体は非常に細かい調査が実施されているとあってよい。中には個人名義の預金通帳の冊数まで把握

した後、調査が実施されるというケースも報告されている。

②法定外照会（お尋ね）

また、これとは別に宗教法人に対する法定外照会（お尋ね）も数多く実施されている。平成7年から12年までの6年間に3回のお尋ねを受けた法人の例もある。

しかもその内容は、収支計算書等書類作成の有無や保管状況、年間の予算・決算の具体的な額や行事予定を詳細に聞いてくるものであり、また、その年に行われた葬儀等の回数や宗教施設等の増改築の状況、家族の入進学の状況や結婚状況についてまで聞かれるケースもある。護教会会計や檀信徒会計についてまで聞いてくる例も報告されている。

法定外照会（お尋ね）については必ずしも回答する義務があるものではない。しかし、そこには将来の税務調査を予感させるようなプレッシャーを与えるものも少なくなく、法定外照会（お尋ね）に対する回答に関する税理士等への相談も増加しているのである。

2. 宗教法人と会計

現在、宗教法人は広い意味での公益法人として分類されており、税法上も「公益法人等」として分類されている。しかしながら、宗教法人が会計を実践する上においては、他の公益法人とは異なった宗教法人独自の会計領域が存在するのではないかと考えられる。

そこで宗教法人会計が他の公益法人の会計とどのような点で異なるのかという点に少し触れておきたい。

①宗教法人の会計と公益法人会計基準

公益法人とは、一般的には民法34条に基づいて設立される社団法人又は財団法人を指すものであり（以下「34条法人」という）、①公益に関する事業を行うこと、②営利を目的としないこと、③主務官庁の許可を得ること、の要件を満たして設立されるものをいう。さらに、これとは別に特別法に基づいて設立さ

れた法人を含めて「広義の公益法人」といわれる。

公益法人は、基本的にはどこの主務官公庁の指導監督下におかれて運営されてきたが、昭和40年代(昭和42年の通信運輸詐欺事件を契機として、昭和44年全日本交通被災者協会背任横領事件、昭和46年6月全国児童交通安全協会補助金詐欺事件等)、公益法人の係わる詐欺事件等が相次いで発覚し、公益法人の会計の不備が次々と明らかにされた。

このような事態を受け、昭和48年、関係各省庁は公益法人監督事務協議会を設立、会計の専門家を中心とした「公益法人会計経理基準調査研究会」を設け、「公益法人会計基準」の作成に取りかかった。昭和50年5月、「公益法人会計基準(案)」がまとめられ、昭和53年4月1日作成されたのが「公益法人会計基準」である。しかしながらこの公益法人会計基準は、基本的には34条法人のみを対象として適用されるものであり、広義の公益法人はその適用対象とされていなかった。その後、昭和60年9月、新基準としての「公益法人会計基準」が公表されたが、ここでも34条法人のみがその対象とされていたのである。

宗教法人の会計に最も適する会計基準として、この「公益法人会計基準」を主張する考え方もある。この主張は、

- ①宗教法人の規模や特色は多様であり、34条法人も所轄庁別に事業目的が異なり、規模も小規模なものも多く、この点で両者の会計の形態が類似していること
- ②34条法人においては、公益事業以外にその目的とする事業の経営にあてるために収益事業を営むことができ、各種特別会計を設ける場合も多いこと
- ③計算構造、計算書類は企業と異なり、できるだけ簡潔にしていること等をその理由に挙げている。

たしかに①でいうように宗教法人の規模や特色は千差万別であり、その点では34条法人の場合と会計の形態が類似しているかもしれない。しかし、34条法人の事業目的が所轄庁別に異なるのに対し、宗教法人の事業目的は本来の宗教活動を行うことであり、この点で全ての宗教法人において変わるところはない。その意味で34条法人の場合とは明らかに異なっている。

また、②は34条法人も宗教法人も「収益事業を営むことができる」というこ

とを理由として、公益法人会計基準の適用の妥当性を主張している。しかしながら、公益法人会計基準は、「この会計基準は、公益法人が行う事業のうち、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を適用することがより合理的な事業については、これを適用しない」としている。公益法人会計基準は、基本的には収益事業については適用されないこととされているのである。つまり、宗教法人が34条法人と同様に収益事業を行い得るとしても、そのことを理由に、「公益法人会計基準」の適用の妥当性を説明することはできないのではないかと考えられる。さらに、宗教法人の行う事業において、公益事業を行うことは必要な要件として規定されているものではない。宗教法人法6条は、「宗教法人は公益事業を行うことができる」と規定しているに過ぎない。この点で、宗教法人の行う事業の有する「公益性」は、34条法人のそれとは大きく異なるものであるといわざるをえないのである。

このように、宗教法人の会計に公益法人会計基準を適用することの妥当性に対しては、今ひとつ説得力に欠けるものと考えられる。また、宗教法人の会計という場合に、文化財維持のための公益法人としての会計の必要性を特に強調して考えることにも問題があるといえよう。

宗教法人審議会も「宗教法人制度の改正について」の中で、「宗教法人の拠るべき会計の基準を設けること」の重要性について触れている。宗教法人審議会も宗教法人独自の会計基準の設定には積極的な見解を示しているのである。

②宗教法人の会計

宗教法人の会計は、他の公益法人とは異なった独自の会計領域を形成しているといつてよい。宗教法人の会計を一般の営利を目的とした法人の行う企業会計と同様に、あるいはその延長線上に考えることにも問題があるといわなければならない。

例えば、宗教法人の会計の場合、普通法人の会計のようにすべての事象を貨幣的尺度で評価し、測定することに適しない多くの部分を含んでいる。宗教活動は、本来対価性を持つものでなく、そのような本来の宗教活動によって得た収入を企業会計と同じテーブルに乗せること自体、宗教活動の本質を変えてし

まうことにもなりかねない。

毎月の月参りを宗教法人からの人材派遣と考え、「布施」を役務の提供に対する対価の支払いと考えることは、あまりにも「宗教」に対する無理解の結果といわざるをえないであろう。また、「マリア像、キリスト像、十字架他、計9点13万5000円相当」（毎日新聞朝刊、1998年9月23日参照。）のような法人財産に対する貨幣的価値における評価も、信者にとっては宗教的な心の静けさを乱されることにもなりかねない。

宗教法人の会計という場合、やはり他の公益法人や普通法人とは異なった特殊な会計領域が存在するものと思われるのである。

i 宗教法人の会計責任

それでは宗教法人の会計とは、一体、誰に何を報告することを目的として行われるものなのか、つまり宗教法人の会計責任について考えておかなければならない。

普通法人の場合、企業の経営者は、株主や債権者からなる利害関係人に対して企業の財務情報を報告する義務を負っているものと考えられている。そこで企業会計においては、これら利害関係人からの様々の要求に応えるための会計が必要とされる。

公益法人の会計においても、会計情報の要求者として、資金・財産の寄付者、補助金を交付する国その他の機関、公益法人の提供するサービスの利用者、公益法人の債権者、公益法人の設立許可及び経理の監督・指導を行う各府省庁などが考えられる。そこで、公益法人は公益法人会計基準に従って適正な会計を行い、かつ十分な会計報告を行って、これら機関や人々の情報要求を満足させる責任を負っている。

しかしながら、宗教法人の場合は普通法人やその他の公益法人の場合とはその状況において大きな違いがあると考えられる。宗教法人には特定の株主がいるわけではない。また、他の公益法人のように主務官庁から監督・指導されているわけでもない。これまで宗教法人の会計は代表役員が総理してこれを行い、予算と決算を責任役員に報告して承認を得るとというのが一般的で、それは宗教法人規則に定められている事項であった。つまり、宗教法人の会計責任に

については、基本的には個々の宗教法人の自治に任されているものと考えられるのである。

宗教法人法が改正され、信者その他の利害関係人に書類および帳簿の閲覧請求権が認められたことによって、宗教法人の会計責任はもはや宗教法人の自治に任されているとは言い難くなった、との意見も出されている。しかし、宗教法人法は、個人あるいは宗教法人の「信教の自由」を十全に保障することを目的としているのであり、その目的に照らしても信者その他の利害関係人の範囲は限定的に捉えられるべきで、その意味からも宗教法人の会計は、やはり基本的には法人の自治に任されているものであるといえよう。

ii 宗教法人の会計の特徴

次に宗教法人の会計を特徴づけるものとして、宗教法人法に定められるいくつかの財務に関する規定がある。宗教法人は、実際の業務を行う上においてこれら宗教法人法の財務に関する規定に従った「会計」を行わなければならない。

まず、宗教法人法12条1項8号がある。12条1項8号は、「基本財産、宝物その他の財産の設定、管理及び処分、予算、決算及び会計その他の財務に関する事項」を宗教法人規則の中に定め、その規則について所轄庁の認証を得なければならないとしている。この規定から、宗教法人の会計は、予算・決算による会計ということになる。

次に25条1項である。25条1項は「宗教法人はその設立の時に財産目録を、毎会計年度終了後3月以内に財産目録及び収支計算書を作成しなければならない」としている。この規定によって、宗教法人は、毎会計年度終了後3月以内に財産目録および収支計算書の作成を義務づけられることとなった。

3番目は基本財産に関する規定である。12条1項8号で法人規則の必要記載事項の中に基本財産を設定することを定めている。しかしながら、基本財産に関しては、この他に52条2項5号で「基本財産がある場合には、その総額」を設立登記事項に掲げなければならないと規定し、さらに55条で基本財産の変更の場合の変更登記について規定していることに注意しておかなければならない。

最後に、宗教法人の会計の特徴として挙げておかなければならないことが、

「会計の任意性」である。宗教法人の会計は宗教法人法で規定する上記のようないくつかの特徴と要件を備えていなければならない。しかしながら、このことは言い換えればこれらの要件を備えていればよいということにもなる。宗教法人法に規定するこれら会計の要件を充足することは、単純な単式簿記でも十分に可能である。つまり、積極的に「会計」を取り入れるのも、単純な単式簿記で処理することも、基本的には宗教法人の任意性に任されているということができる。

③宗教法人会計の基本

宗教法人法は、記録や集計の方法について特段の規定を設けているわけではない。表示の方法についてもその形式を表す、財産目録、収支計算書、貸借対照表、という3種類の名称を示しているに過ぎない。

i 財産目録

財産目録は、宗教法人が一定の時期に所有するすべての資産と負債の内容を種類や性質毎に整理し一覧表にしたもので、宗教法人の財産状態を明らかにしたものである。そして、この財産目録は、本来棚卸法によって作成されるものであって、帳簿を離れて作成されるものとされている。

財産目録は、宗教法人法の改正前から宗教法人に対して作成が義務づけられていた唯一の書類で、宗教法人の設立時に作成し、さらに毎会計年度終了後3ヶ月以内に作成した上で事務所に備え付けることとされていた。財産目録の作成義務に関しては、今回の宗教法人法の改正においてもその基本的な考え方に変わるところはない。

しかし、この財産目録における宝物等の評価や取り扱いについては、宗教法人特有の特殊な問題の存在が考えられる。宗教法人の宝物その他の什物に対する取り扱いについては、単に会計上の問題からだけでなく、「宗教」という特殊性からも「信教の自由」の侵害にあたらぬよう慎重な配慮が必要であると考えられよう。

ii 収支計算書

収支計算書とは、宗教法人の一会計年度の収入と支出の内容を明らかにする

書類で、資金の収支の記録を集計し会計年度毎に決算して作成される。宗教法人の活動を経済的・金銭的に表すもので、当年度の収入、支出の合計額と収支の差額を算出し、次年度への繰越額を計算する方法で行われるのが一般的である。

収支計算書の表示方法としては、まず、収支の予算額と決算額を対比させて表示するものとされている。予算は宗教活動の計画に基づいて作成されたものであり、決算は宗教法人の代表役員により、活動計画を遵守し業務の執行が適正に行われたか否かが報告されるものである。決算に基づいて作成された収支計算書は、宗教活動の結果を金銭的に表示し、将来の活動計画と予算の作成に資するものであるとされている。

iii 貸借対照表

貸借対照表も宗教法人法の中にその名称の登場する会計上の表示方法の一つである。

貸借対照表とは一定時点における資産、負債、資本の一覧表で、この貸借対照表については二つの異なった考え方がある。一つは、その作成に当たっては必ずしも会計記録や帳簿の存在を必要とせず、実地棚卸しの結果を一覧表にすることによって作成するという考え方である。これは資産、負債、資本の平均表(平衡表)であるとみる考え方で、実地棚卸法と呼ばれる。もう一つは、貸借対照表作成のためには帳簿が不可欠の前提となり、貸借対照表作成の資料は帳簿から誘導されるとするもので、誘導法と呼ばれる。

普通法人の場合、その会計においては損益計算書の地位が強調され、貸借対照表は損益計算書と有機的関連を保つことが要請されるようになってきている。このような立場に立てば誘導法のみがその目的のために役立つものであり、実地棚卸法によって貸借対照表を作成することではその目的を達成することはできない。

宗教法人の会計においては収支会計が実施されているのであり、損益が計算されているのでない。宗教法人はもともと利益を追求する法人とはその性格を異にしているのである。貸借対照表が誘導法によって作成され損益計算書との関連を強調される書類であると解するならば、宗教法人にとっての貸借対照表

の必要性はきわめて低いものとなる。また、貸借対照表を実地棚卸法によって作成するのであれば、それは宗教法人が作成を義務づけられている財産目録と実質的に異なるものではない。

宗教法人法によって「作成している場合には」貸借対照表を事務所内に備え付け、また所轄庁へ提出することとされたのも、このあたりに原因があると考えられる。つまり、宗教法人の会計にとって貸借対照表の作成は実質的に意味をもつものではないといえよう。

もちろん収益事業を行っている宗教法人の場合、その収益事業部分については各種の帳簿が作成され、それらの帳簿を基に損益計算・貸借対照表が作成され、決算が行われなければならない。しかし、それはあくまで収益事業に関する会計について実施されることであり、本来の宗教法人の会計とは切り離して考えられるべきものなのである。

3. 宗教法人会計基準の必要性

このように、宗教法人の会計について考える場合には、やはり「宗教」あるいは「宗教法人」の特殊性を十分に認識した上で考察することが重要である。宗教法人の会計の対象とする土壌は、営利を目的とした法人のそれとは異なるものとして捉えなければならない。そこで、ここでは宗教法人の会計基準を再度検討するにあたって、また、宗教法人が会計を実践するにあたって留意すべきいくつかの問題点にふれておく。

①宗教法人会計の対象

まずは宗教法人が会計を実践する上において重要なことの一つに、宗教法人の会計の対象となる取引の範囲、宗教法人の会計の対象を明確にしておく必要がある。

宗教法人の会計という場合、宗教法人の行う取引のすべてを対象として実施することは、かえって宗教法人の会計を曖昧にし、事実と異なった結果を招くことになりかねない。宗教法人の行うことのできる活動は、宗教法人法によって規定されており、その活動範囲を超えて宗教法人を運営することはできな

い。しかし、宗教法人法に規定されている活動であるからといってそのすべてを同一の会計のテーブルにおくことにも問題がある。

例えば、宗教法人に対する現行税制を見ても、非課税とされる活動と課税の対象とされる活動が分かれている。もちろん会計を実践する目的は税務対策ではなく、宗教法人の活動を正確に表すことにある。しかしながら、宗教法人に対するこのような現行税制上の取り扱いの違いは、宗教法人の会計を考える場合にも大きな影響を及ぼすことは否定できない。

宗教法人の会計は、宗教法人に対する現行税制の在り方から考えても、やはり宗教法人の行う「本来の宗教活動」を対象として実施されるべきものであろう。しかし、宗教法人の行う公益事業に関しても、その活動自体の本質は異なるというものの本来の宗教活動と密接に関わる場合が多く、税法上も本来の宗教活動と同様非課税とされている。そこで、宗教法人の会計の対象としては、これら本来の宗教活動と公益事業に関する取引に限定することが必要なのではないかと考えられる。また、宗教法人の行う収益事業に関しては、他の事業とは税法上の取り扱いも異なり、自由な競争社会の中で論じられるべきものであろう。その意味からも宗教法人の会計とは区別し、その対象から除外することが必要になると考えられる。

②資金の範囲

資金収支の会計において、資金概念としてどのようなものを採用するかは非常に重要な問題である。収入とは資金の増加をもたらす取引であり、支出とは資金の減少をもたらす取引である、といわれるように、資金概念は資金収支計算書において収支項目として記載される項目か否かの判断を左右する重要なものである。

i 資金の範囲を決定する場合の留意点

そもそも資金とは、現金から棚卸資産や固定資産へ、それから現金に近い売上債権へ、そしてまた現金に戻るといった資本の循環過程のうち、資本が現金または現金等価物の形態にあるとき、これを資金といわれている。また、資金については、期間との関係から、短期の内に支払いに充当されるものを指して資

金とする考え方や、数ヶ月から1年程度の期間に支払われるものを指すとする考え方、あるいは設立から解散までの全資産を資金とする考え方などがあり、また、資金の範囲についても、狭くは現金預金のみを資金とする考え方や、現金預金に短期の債権・債務を含める考え方がある。

法人の資金の範囲の決定は、基本的には各法人の自由意志に任されている。しかしながら、各法人の全く自由な判断に任せてしまうのでは、いたずらに混乱を招くことにもなりかねない。そこで、宗教法人の会計における資金の範囲として適切と思われる一定の基準と、資金の範囲を決定する場合に留意すべきいくつかの点を示したい。

①宗教法人の予算管理に際して、どのような収入・支出を計上することが必要か、また、宗教法人の活動状況、規模、事務処理の能力等を勘案して決定することが必要となる。

②収支計算は予算との対比から表示することが必要である。そこで、予算表示に馴染まない項目は資金の範囲に含め、収入項目、支出項目に含めないようにすることが必要なのではないだろうか。

③資金とは支払いに充当することができる資産を意味するのであるから、資金の範囲を必要以上に広げることは、支払いに充当することができる資金の有高を正確に把握することができなくなる可能性が生じる。

宗教法人の会計において資金の範囲を決定する場合に留意すべきこれらの点は、やはり宗教法人の活動状況や規模、事務処理能力との関係が強調されることとなる。

ii 資金範囲の具体的項目の検討

次に、これらの留意点を踏まえた上での各項目に関する具体的な検討が必要となる。

①現金預金

(イ)現金…通貨及び通貨の代用物。

(ロ)預金…流動性のある預金（当座預金や普通預金）。

これらの現金預金は、基本的には資金として考えられる。しかし、特定目的のために保有している預金については、資金の範囲に含めることには問題があ

る。これに対して、1年超の定期預金であってもそれが特定目的のためのものでなく、また、いつでも解約することができるものであるならば、資金の範囲に含めるべきではないだろうか。

②有価証券

有価証券については、原則として資金の範囲に含めるべきではない。さらに私見としては、有価証券等の金融財産の内、宗教法人の基本財産に含まれていないものは、本来宗教法人の会計に含めるべきではないと考えている。短期の所有を目的とした有価証券への投資は、「本来の宗教活動」とは言い難く、それ自体は宗教法人会計に含めるべきではないと考えられるのである。

③その他

(イ)未収金・未払金

「本来の宗教活動」の結果として生じる未収金・未払金（例えば、会費収入や入会金収入、あるいは宗派への賦課金や活動諸費用等）に関しては、資金の範囲に含められるべきものと考えられる。また、長期の未収金や未払金であっても、それが通常の宗教活動の中で生じるものであるならば、また、1年以内に回収あるいは支払いされるものであるならば、やはり資金の範囲に含まれると考えるべきであろう。

(ロ)立替金・預り金

これら立替金や預り金については、一時的なものと考えられる。さらに、これらは収支計算書に計上しないことが望ましいことから、資金の範囲に含めて考えてよいのではないだろうか。

(ハ)仮払金・仮受金

これらの科目は、基本的には本来の科目が設定されるまでの仮の科目であり、本来の科目が決定され収支計算書に計上されるまでは資金の範囲に含めて考えてよい。

(ニ)貸付金・借入金

貸付金・借入金については収支計算書上の収支として表示することが適切ではないかと考えられる。特に宗教法人が借り入れを行う場合には、宗教法人法の規定に従った公告を要することとされている。貸付金・借入金については宗

教法人にとっても、信者や利害関係人にとっても重要事項であり、資金の範囲に含めず収支計算書に表示することが望ましいと考えられる。

一度採用した資金の範囲に関する決定は、これをむやみに変更することはできない。それ故に宗教法人の会計における資金の範囲は、先に述べた留意点を十分に考慮し、上記各項目について法人内部で検討した上で、各宗教法人の活動状況により適応資金の範囲が決定されればよいものと考えられる。

③減価償却

次に特に指摘しておかなければならないのが、宗教法人の会計における減価償却の問題である。宗教法人会計基準(案)は、固定資産について「土地、宝物および什物を除き、每期合理的な耐用年数により計算した減価償却額を当該資産の取得価額から控除しなければならない」としていた。しかしながら、この宗教法人の会計における減価償却の定めには大きな問題があると考えられる。

i 減価償却の目的と効果

もともと減価償却とは、「固定資産取得のための費用はそれを使用することによって獲得された収益に対応する費用として、そのような資産が使用できる各期間に配分されなければならない」ものであり、固定資産に関する費用を「それが使用できる各期間に、一定の計画に基づいて、定期的に費用として配分するとともに、その額だけ、資産の繰越価額を減じていく会計上の手続きである」とされている。つまり、減価償却の目的は、「償却資産に関する費用をそれを使用する期間に適正に配分することによって、正確な損益計算を行うこと」にあるのである。

減価償却の目的は先に述べた通りであるが、この減価償却は次のような二つの効果を持つものと考えられる。

まず、減価償却の効果の一つとして挙げることができるのが、固定資産に投下された資金が貨幣性資産として回収される、ということである。減価償却という手続きによって固定資産の一部が流動資産に転化することになり、このような減価償却の効果は、減価償却による固定資産の流動化、といわれる。

次に、減価償却は給料などと異なり、その計上に当たって支出を伴うもので

なく、そのため通常の場合、減価償却費計上額の資金が企業内部に留保されることになる、ということである。減価償却を行えば、固定資産に投下された資金が貨幣性資産として回収され、その計上は支出を伴わない。そのため資金的には企業がそれだけ増資または借入をしたのと同じ効果を持つことになる。これは、減価償却の自己金融作用とも呼ばれ、減価償却の効果と考えられている。

ii 宗教法人の会計と減価償却の必要性

それでは、一般的には上記のように説明される減価償却という手続きは、宗教法人の会計において必要な手続きといえることができるのであろうか。この問題については、以下の点を重視した検討がなされなければならない。

まず第一に、そもそも宗教法人とは営利を目的とした法人ではない、ということである。先にも述べた通り、減価償却の最も重要な目的は「適正に費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめる」ことである。このような目的を持つ減価償却の考え方は、宗教法人のような営利を目的としない法人には適合しないのではないだろうか。

第二に、宗教法人が資産の取替更新を行う場合、それは必ずしも自己補填的に行われるものではなく、その多くは寄進、寄付を募ることによって資金調達が行われる場合が多い。税法上も宗教法人に対する一定の場合の寄付は、寄付した側においてその全額が各事業年度の所得の額の計算上損金の額に算入することが認められており、特例による保護を受けている。また、そうでない場合であっても特別会計方式等による取替更新の資金調達が予定されている場合が多いのである。

第三に、これまで減価償却を採用していなかった宗教法人に減価償却を強制した場合、過去の未償却分をどのように扱うかという問題を生じる。過去の未償却分を一挙に償却すると、宗教法人の基本財産がなくなるような事態さえ考えられる。

第四に、宗教法人の基本財産の総額は宗教法人法の規定によって登記事項とされている。宗教法人の基本財産となっている建物等が減価した場合、その減価した基本財産の額をどのように処理するのか、またその場合の登記をどのよ

うに処理すべきなのか、という問題が生じる。

宗教法人の会計における減価償却費の計上に関しては、上記のようないくつかの問題点を指摘することができるのである。

iii 減価償却に代えて

それでは、宗教法人の会計において減価償却を行わなかった場合、減価償却に代わる手続きが必要となるであろうか。

宗教法人の所有する建物や車両等も、使用や時の経過による減価や自然現象による修理等の必要性の生じる可能性は考えられる。減価償却の効果の一つとして、こういった場合の取替更新の資金の調達や修理の為の資金が法人内部に留保されることが挙げられる。宗教法人の会計において減価償却は必要ないといっても、それは上記のような事態に備えて資産を留保しておく必要がないという訳ではない。

そこで、例えば基本財産の修繕および建替えといったものに関しては長期の活動計画に基づいて、収支計算書において「〇〇特別積立繰入額」として計上し、財産目録の普通財産の部に「〇〇特別積立預金」として留保する。さらに備考欄にその用途を限定する旨を記載することによって、他の預貯金とは異なり資金の範囲から外すという手法を取るのがよいのではないだろうか。その金額においても、宗教法人の場合は特に減価償却相当額にこだわる必要性はなく、翌期の活動計画に支障をきたさない範囲で、また、他の特別積立預金との調整の範囲内で、可能な限り積み立てることができると考えられる。

④ 提出書類

最後に、宗教法人法 25 条の改正によって、宗教法人は各種の書類および帳簿の作成と備え付け、信者その他利害関係人への閲覧、および所轄庁への提出が義務付けられることとなった。この点について少しふれておきたい。

例えば、下に示した貸借対照表・損益計算書は平成 7 年特殊法人総覧に掲載された（財）日本船舶振興会のものである。

(財) 日本船舶振興会 貸借対照表

(平成6年3月31日現在)

(単位：百万円)

資産の部		負債及び基本金・基金・繰越金の部	
科目	金額	科目	金額
基本財産	7,076	流動負債	15,872
普通財産	274,134	固定負債	406
流動資産	51,970	基本金	27,076
固定資産	222,164	基金	242,955
有形固定資産	4,577	固定資産基金	4,581
無形固定資産	4	次期繰越金	10,320
投資その他の資産	217,583		
合計	301,210	合計	301,210

損益計算書

(単位：百万円)

支出の部		収入の部	
科目	金額	科目	金額
事業支出	70,173	前期繰越金	8,017
次期繰越金	10,320	交付金	65,946
		その他収入	6,530
合計	80,493	合計	80,493

(財) 日本船舶振興会は、政府出資の「特殊法人」であると同時に民法34条の「公益法人」でもあり、特殊な法人として位置づけられている。この協会は当然に主務官庁の指導の下、公益法人会計基準に従った会計が実践されており、その結果として提出され公開されているのが上記形式の貸借対照表・損益計算書である。

宗教法人に対して収支計算書の提出が義務づけられた理由は、「宗教法人が宗教団体として継続的に活動しているかどうかを所轄庁として把握する必要がある、宗教法人法の適切な運営を図ること」にあると説明されており、その具体的な形式は示されていない。さらに、この収支計算書に関しては、法付則23項において、一会計年度の収入の額が寡少である法人についてはその作成・備付けおよび提出義務が免除されている。宗教法人に対して、収支計算書の作成・備付けおよび提出が、今回新たに義務づけられたのが上記のような理由に

よるのであれば、規模の小さな法人にこそ作成・備付けおよび提出が義務づけられるべきであり、その点で説得力に欠けるといわざるをえないのである。

宗教法人法が改正された平成7年当時の(財)日本船舶振興会が所轄庁に対して提出するこれら書類の形式は、宗教法人が所轄庁に対して会計に関する書類等を提出する際の参考になり得るものであるとあってよい。さらに、宗教法人に対して収支計算書の提出を新たに義務づける理由が上記のように説明される以上、類似の書類形式を採用することを積極的に否定される根拠とはなりえないものと考えられる。

所轄庁へ提出する財産目録のひな型については、参考とされなければならないのが、宗教法人設立時に提出する財産目録の形式であろう。

宗教法人が所轄庁に対して提出する会計書類については、財産目録については法人設立時に提出する財産目録のひな型、収支計算書については上記(財)日本船舶振興会の提出する損益計算書のひな型が参考になるのではないだろうか。

むすびにかえて

今日の宗教法人の持つ社会的な責任の大きさ、役割の重要性を考えた場合、宗教法人の活動内容や運営状況が、これまでのように最も厚いベールに閉ざされた領域として放置されることにはやはり問題があるのではないだろうか。宗教法人も現実の社会に存在する以上、何らかの方法でその活動内容・運営状況を明らかにしていくことが要求されるようになってきている。

その一つの方法として「会計」を実践し、その情報を必要な範囲で公開することも健全な法人運営にとって重要なことと考えられる。まず、宗教法人自体が「会計」の重要性を再確認し、同時に宗教法人が会計を実施していく上において拠って立つべき会計基準が整備されることが望まれる。

参考文献一覧

齋藤力夫『宗教法人会計の理論と実務』中央経済社(1997年)

- 宗教法人会計研究会編『宗教法人会計の基本と税務』税務経理協会（1998年）
- 総務庁行政監察局編『公益法人の現状と課題』大蔵省印刷局（1997年）
- 田代収『宗教法人会計と税務』同文館（1983年）
- 辻敢監修『宗教法人の会計と税務』新日本法規（1997年）
- 辻敢・杉山英子共著『宗教法人の決算制度と決算書の作り方』ぎょうせい（1997年）
- 内閣総理大臣官房管理室編『新公益法人会計基準の解説』財団法人公益法人協会（1988年）
- なにわ監査法人編著『問答式宗教法人の会計と税務』清文社（1997年）
- 日本公認会計士協会業務充実委員会『宗教法人会計の解説』日本公認会計士協会（1973年）
- 平野武・齊藤稔『宗教法人法律と会計』晃洋書房(2001年)