

# 新公益法人会計基準（『2004年基準』）における 今後の検討課題について

## New Accounting Standards for Public Interest Corporations

豊田 光雄\*

Mitsuo TOYODA

### 抄 録

公益法人を取り巻く社会的及び経済的環境が著しく変化したことから、公益法人会計基準が約20年ぶりに改正されることになった。

今回、会計基準の改正にあつて、公益法人会計基準検討会から『公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（『中間報告』）』が公表され、新基準の方向性が示されたが、新基準はその方向性からやや後退した内容となっている。

本稿では、この『中間報告』から後退した項目を中心に、新基準の今後の課題について取り上げた。

## 1. はじめに

民法第34条に規定されている公益法人（社団法人及び財団法人）を対象にした会計基準は、1977年3月に設定され、1985年9月に一度その見直しが行われたが、それ以後同基準についての見直しはしばらく行われてこなかった。

しかし、公益法人を取り巻く社会的及び経済的環境が著しく変化したことから、今回、会計基準の全面的な見直しが行われ、2004年10月に新たな会計基準（以下、『2004年基準』）が設定され、2006年4月以降に開始する事業年度からできるだけ速やかに実施される運びとなった。

ところで、『2004年基準』の設定にあつて、2001年12月に公益法人会計基準検討会から『公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）』（以下、『中間報告』）が公表され、『2004年基準』についての方向性が示されたが、その後、この『中間報告』に対するパブリック・コメント等を参考にして、さらに検討が加えられ、2003年3月に同検討会から『公益法人会計基準（案）について』（以下、『基準案』）が公表され、この『基準案』にほぼ沿う形で『2004年基準』が設定された。

『2004年基準』は、後述するように、企業会計の手法を導入するなど、従来の基準に比べてかなり

---

\* 関西国際大学経営学部

改善されていることは認められるものの、『中間報告』で示された方向性からはやや後退した内容となっている。

本稿では、『中間報告』から後退したと思われる項目を中心に、『2004年基準』における今後の課題について検討した。

## 2. 新公益法人会計基準（『2004年基準』）制定までの経緯

公益法人における一般的、標準的な会計の方針として、1977年3月に「公益法人監督事務連絡協議会の申合せ」として公益法人会計基準（以下、『1977年基準』）が設定されたが、公益法人をめぐる情勢の変化に伴い、会計基準に対する改正の機運が高まり、1985年9月、「公益法人指導監督連絡会議の決定」により会計基準の改正（以下、『1985年基準』）が行われ、以後、公益法人が会計帳簿及び計算書類等を作成するための基準としてこれまで適用されてきた<sup>1)</sup>。

しかし、前回の改正以降、相当な期間が経過し、公益法人をめぐる環境も著しく変化するとともに、企業会計の分野では、国際会計基準等との調和を図るため、連結会計をはじめ退職給付会計、時価会計、税効果会計、キャッシュ・フロー計算書等の会計基準の新設や改正が行われる一方で、公会計の分野においても、複式簿記や発生主義会計を導入し事業の効率性が求められたり、また、非営利法人会計の分野でも会計基準が改正されるなど、会計をめぐる状況が従来と一変していることなどから、2004年10月に「公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ」として『2004年基準』が設定された<sup>2)</sup>。

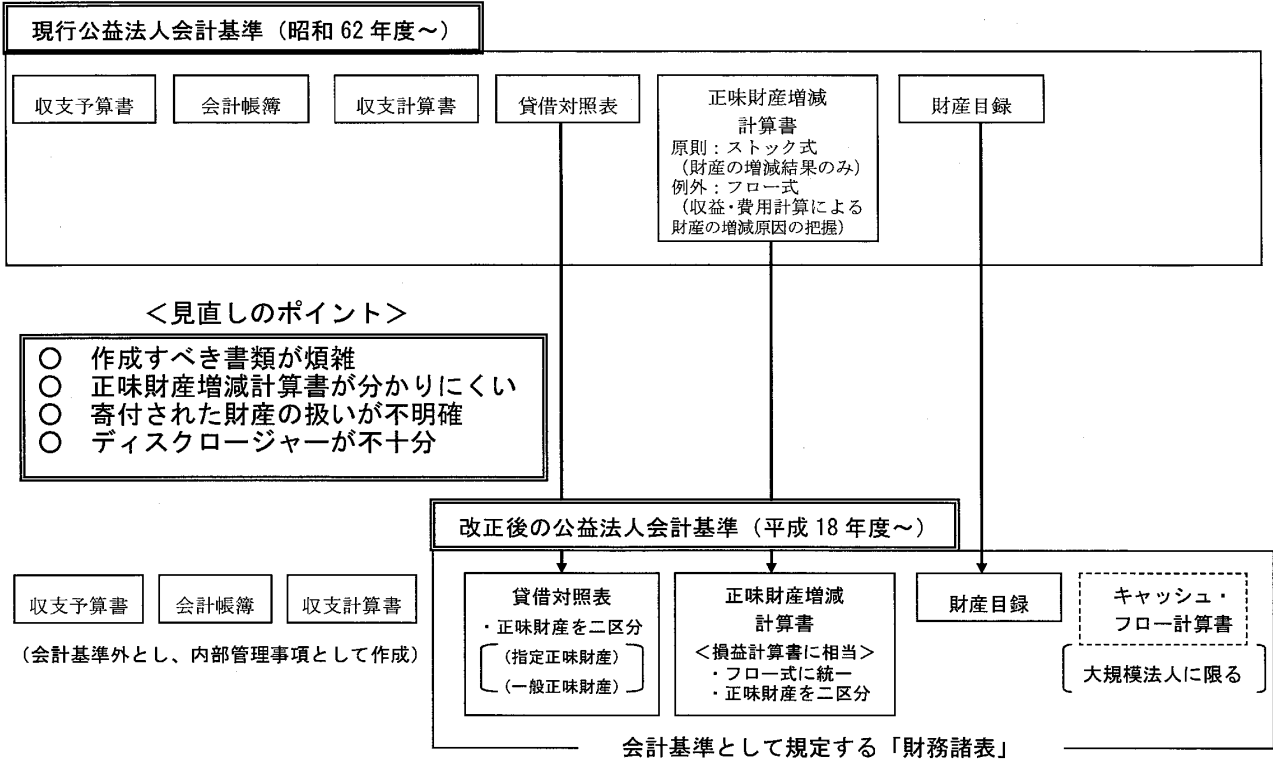
なお、その後、2005年3月には「公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議幹事会の申合せ」として『公益法人会計基準の運用指針について』（以下、『運用指針』）<sup>3)</sup>、2005年6月には公認会計士協会・非営利法人委員会から非営利法人委員会報告第28号『公益法人会計基準に関する実務指針』（以下、『実務指針』）<sup>4)</sup>、2005年11月には「公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議幹事会の申合せ」として『公益法人における内部管理事項について』（以下、『内部管理事項』）<sup>5)</sup>、さらに2006年4月には日本公認会計士協会・非営利法人委員会から非営利法人委員会第29号『公益法人会計基準に関する実務指針（その2）』（以下、『実務指針（その2）』）<sup>6)</sup>等が、『2004年基準』を補足するものとしてそれぞれ公表されている。

## 3. 新公益法人会計基準（『2004年基準』）のポイント

総務省の報道資料（「公益法人会計基準の改正」2004年10月14日）に『2004年基準』の「経緯」、  
「基本的な考え方」、  
「主な改正事項」及び「実施時期」等について記載されているが、同報道資料の別紙（「公益法人会計基準の改正（変更点）」）に、今回の改正にあつての「見直しのポイント」として、  
1. 「作成すべき書類が煩雑」であること、  
2. 「正味財産増減計算書が分かりにくい」こと、  
3. 「寄付された財産の扱いが不明確」であること、  
4. 「ディスクロージャーが不十分」であること、  
の4点が挙げられている。この「見直しのポイント」は、いわゆる『1985年基準』に内在していた問

題点でもあったことから、今回の改正はこれらの問題点を見直そうとしたことに本来のねらいがあったものといえる。

**公益法人会計基準の改正（変更点）**



（出所）総務省報道資料「公益法人会計基準の改正」（2004年10月14日）

**3. 1 改正の基本的な考え方**

上述のように、同報道資料に『2004年基準』の「基本的な考え方」が示されているが、それによると、『2004年基準』は、1)「広く一般的にも用いられている企業会計の手法を可能な限り導入し、公益法人のディスクロージャー（財務情報の透明性）を充実させるとともに、事業の効率性を分かりやすく表示」する。2)「寄付者や会員等の資金提供者の意思に沿った事業運営状況を会計上明らかにすることにより、法人の受託責任を明確化」する。3)「公益法人の自立的な運営を尊重するとともに、外部報告目的の財務諸表を簡素化」する、とされている。

以下では、こうした「基本的な考え方」に記載されている要点をひろいだし、各々簡単に見ていきたい。

**3. 1. 1 企業会計の手法を導入**

今回の改正において、「企業会計の手法を可能な限り導入」とあるが、ここでいう「企業会計の手法」とは、具体的には、①減価償却の強制適用、②有価証券の時価評価、③退職給付会計の導入、④リース取引の開示、⑤税効果会計の導入、⑥貸し倒れの見積り、⑦外貨建資産及び負債の換算等、企

業会計に準じた会計処理を行うことをいう。

### 3. 1. 2 透明性の確保

『1985年基準』に比べると今回の改正において、財務諸表の注記や総括表についての充実が図られている。「改正の基本的な考え方」にあげられている「ディスクロージャー（財務情報の透明性）を充実する」とは、こうした財務諸表に対する注記や総括表の充実のことをいう。

### 3. 1. 3 効率性を表示

「事業効率をわかりやすく表示する」とは、公益法人が行う事業活動の効率性を表す財務諸表の作成を意味しており、従来、資産及び負債の期首残高と期末残高の差額を表示する様式（ストック式）であった正味財産増減計算書を、正味財産の増減を発生原因で表示する様式（フロー式）に変更（統一）し、企業会計でいう損益計算書に類する財務諸表を作成しようとするものである。

すなわち、正味財産増減計算書において、一般正味財産の増減額をもって事業の効率性を評価することをいう。

### 3. 1. 4 受託責任の明確化

公益法人の「受託責任を明確にする」とは、貸借対照表の正味財産について、『1985年基準』では基本財産を内書きにして正味財産をまとめて表示していたものを、これを指定正味財産と一般正味財産の2区分にすることである。

### 3. 1. 5 外部報告目的の財務諸表の簡素化

「外部報告目的の財務諸表を簡素化する」とは、予算準拠主義に基づいて主に主務官庁向けに計算書類として作成していた書類から、内部管理目的向けのものを外し、必要なものだけを財務諸表としたことであり、具体的には収支計算書等を財務諸表の体系から除外したことである。

## 3. 2 主な改正事項

また、前出の報道資料では、主な改正事項として、1)「財務諸表の体系の見直し（収支予算書及び収支計算書は会計基準の範囲外とする。大規模法人についてはキャッシュ・フロー計算書を追加）」、2)「正味財産の2区分化（指定正味財産と一般正味財産）」、3)「正味財産増減計算書をフロー式に統一」の3点を挙げているが、以下では、個々の改正事項について簡単に見ていきたい。

### 3. 2. 1 財務諸表体系の見直し

『1985年基準』では、①収支計算書、②正味財産増減計算書（原則：ストック式、例外：フロー式）、③貸借対照表及び④財産目録が計算書類とされていたが、今回の改正では、計算書類という用語に代えて、財務諸表という用語が使用され、①貸借対照表、②正味財産増減計算書（フロー式に統一）、

③キャッシュ・フロー計算書（大規模法人に限る<sup>7)</sup>）及び④財産目録を財務諸表としている。

一般的に、財務諸表という用語が外部報告を目的とした書類であることから、『2004年基準』は、外部報告を目的とした財務諸表の作成についての基準であることが鮮明となり、『1977年基準』や『1985年基準』において計算書類の体系に含まれていた収支計算書等は、『2004年基準』では財務諸表の体系から外れ、内部管理書類という位置づけになった。

### 3. 2. 2 正味財産の2区分化

『1985年基準』では、貸借対照表の正味財産の部には区分がなく、正味財産の期末残高のみが記載され、基本金の額と当期正味財産増減額が内書されていただけであった。

『2004年基準』（「公益法人会計基準の改正等について」1会計基準の設定及び改正の経緯等（2）主な改正事項ウ）では、「寄付者等から受け入れた財産に対する法人の受託責任を明確にするため寄付者等の意思によって特定の目的に用途が制限されている寄付を受け入れた部分を指定正味財産として表示し、また、指定正味財産以外の正味財産は一般正味財産として表示する」ことになり、寄付金、会費等の資金提供者の意思に沿った事業運営状況が会計上明らかにされることになった。

### 3. 2. 3 正味財産増減計算書の様式変更（フロー式に統一）

また、正味財産増減計算書の様式について、『1985年基準』では、原則としてストック式で作成しなければならなかったが、『2004年基準』（同、主な改正事項エ）では、前述のように、「当期正味財産増減額を増加原因及び減少原因に分けてその両者を総額で示す様式（フロー式）に統一するとともに、正味財産の増加原因を収益、減少要因を費用として表示し、事業の効率性を明らかにしようとした。

## 4. 新公益法人会計基準（『2004年基準』）の課題

新しい会計基準（『2004年基準』）の設定にあたって、『中間報告』が公表され、そこで新しい会計基準についての方向性が示されたが、最終的に、『2004年基準』ではその方向性からやや後退した内容となった。

### 4. 1 大規模法人を前提とした基準から小規模法人を基本とした基準への変更

『中間報告』（第2章公益法人 1. 会計の目的、4. 普遍性の高い会計基準の設定）では、「基準」は多様な公益法人の事業内容に対応できるだけの柔軟性を持った内容を備える必要があるが、一般の見直しでは比較的事業規模の大きい公益法人を想定して会計基準を定め、その上で、「基準」の円滑な実務への適用のために、適用時期について段階的な措置を講じ、また、小規模な公益法人等については、別途、特例措置を考える等の方向で検討が行われている」と、当初、大規模法人を前提とした会計基準の設定をめざしていた。

しかし、『基準案』（2. 検討の視点, 3. 基準案の概要）では、新しい会計基準は、「全ての公益法人に適用される」ものであり、「今後の新たな非営利法人にも応用できるよう、検討会では普遍性の高い基準案を取りまとめた」と、新しい基準は小規模な法人を基本とし、大規模な法人への規定は例外とされることになった。

この結果、キャッシュ・フロー計算書について、『中間報告』（2. 10.）の段階では、財務諸表の体系に含まれ、「小規模な公益法人については、その作成は求めない」とされていたものが、『基準案』（3. 基準案の概要（2）大規模公益法人を対象とするキャッシュフロー計算書の導入）になると、小規模法人には同計算書の作成が義務付けられなくなったため、財務諸表の体系から除外され、「大規模公益法人については、その財務内容に対する関心が多数の利用者から向けられていること、資産及び負債の内容が多様かつ複雑となっている」ことなどから、その透明性を確保するため、キャッシュ・フロー計算書が財務諸表の体系に加わることになった。

このように、『2004年基準』は、財務諸表の簡素化が図られ、大規模法人には追加の開示を求めるなど、小規模法人を基本とした基準となった。

ところで、企業会計の分野では、その前提としているのは大企業、とりわけ、上場企業であり、小規模な企業を前提とはしていない。この点、小規模な企業にまで情報の開示を強化することには反論も多く、このことは、公益法人会計の分野でもあてはまるものといえる。

また、企業会計の分野では、情報の開示が強化されてはいるものの、その情報を利用する側、とりわけ、一般投資家がどれほどそれらを消化しているかとなると多少疑問が残る。この点については、公益法人会計の分野でも同様であり、小規模な法人にまで情報の開示が強化されても、それらを利用する側が十分に消化できないようであれば意味が薄れる。

しかし、今回の会計基準の改正は、公益法人制度改革の手段として、法人の透明性を確保することがそのならいであつたはずであり、企業会計における企業とは立場を異にしている公益法人の特殊性を考えると、キャッシュ・フロー計算書でさえあくまでも原則は全ての法人に作成を求めるべきであり、比較的小規模な法人にはなにがしかの特例措置が講じられるべきであつたように思われる。情報の開示が強化され、より公益法人の実態が明らかになるのであれば、そうした改正の方が意義が大きい。

#### 4. 2 連結財務諸表の導入見送り

『中間報告』（第8章連結財務諸表 1. 公益法人の財務諸表）において、「企業会計では、親会社は、その支配する子会社を連結の範囲として連結財務諸表を作成しなければならない。公益法人であっても、営利法人の株式の過半数を取得しているような例外的な場合、また、出資以外の人事、取引等の手段によって他の営利法人又は非営利法人を支配している場合がある。このような場合には、公益法人であっても、支配する法人が支配されている法人を連結の範囲に加えて、連結財務諸表を作成し、連結集団全体の状況を総合的に報告する必要がある」と、また、「仮に連結財務諸表を作成しなければ、例えば、1) 公益法人の行う総合的な事業の規模、内容等が分からない、2) 支配法人が被支配

法人を形式的に通過させることによって最終的な支出先又は支出の目的が不明になる、3)支配法人と被支配法人との間で市場価格と懸け離れた価格で製品・サービス等の授受が行われることによって正味財産の移し替えが行われる等の問題が未解決のまま残されることになる」と、当初、連結財務諸表の導入を提唱していた。

しかし、『基準案』（3. 基準案の概要（1）財務諸表の体系の見直し）では、「連結財務諸表については、法人の行う総合的な事業規模、内容等に関する情報を充実させるため、その導入について検討を行ったが、連結財務諸表作成のための法人の作業負担が非常に重いと見込まれること、関連当事者間取引の注記を新たに導入することで、法人と密接な関係を有する企業や個人との取引が明らかになること等から、連結財務諸表の作成については今後の検討課題とした」と、連結財務諸表について一定の必要性を認めながらも、その導入については時期尚早であるとして、『中間報告』に比べて後退し、この『基準案』を受け、『2004年基準』では、その導入が見送られ、結局、連結集団全体の状況については、注記（「関連当事者との取引」）によって開示を強化するレベルにとどまった。

なお、『2004年基準』の注解(14)では、関連当事者とは、「(1)当該公益法人を支配する法人、(2)当該公益法人によって支配される法人、(3)当該公益法人と同一の支配法人をもつ法人及び(4)当該公益法人の役員及びその近親者」とし、注記しなければならない事項として、「(1)当該関連当事者が法人の場合には、その名称、所在地、直近の年度末における資産総額及び事業の内容。なお、当該関連当事者が会社の場合には、当該関連当事者の議決権に対する当該公益法人の所有割合、(2)当該関連当事者が個人の場合には、その氏名及び職業、(3)当該公益法人と関連当事者との関係、(4)取引の内容、(5)取引の種類別の取引額等」を挙げている。

さらに、その後、『2004年基準』を補足するものとして『運用指針』が公表されているが、同『運用指針』（9.）では、関連当事者との取引の内容について、(1)関連当事者の範囲や(2)重要性の基準が示され、前者については、①当該公益法人を支配する法人、②当該公益法人によって支配される法人、③当該公益法人と同一の支配法人をもつ法人及び④当該公益法人の役員及びその近親者の内容が示されており、また、後者については、①支配法人、被支配法人又は同一の支配法人をもつ法人との取引、②役員及びその近親者との取引等について、開示する対象を示している。

連結財務諸表の作成は、法人に大きな負担を強いることや、わざわざ連結財務諸表を作成しなくても、関連当事者間の取引については注記でその透明性は確保されとの理由から、今回、連結財務諸表の導入が先送りされたわけであるが、『中間報告』にも記載されているように、「2000年10月現在、他の会社の発行済株式数の過半数を保有している法人数が112法人、20%以上50%以下を保有している法人数が258法人」もあり、そもそも、公益法人の不祥事が公益法人の制度改革に端を発していることを考えると、これを徹底した情報開示によって防止しようというのであれば、法人の全体像を把握する上で重要な役割を果たす連結財務諸表を見送ることは、透明性の確保という点で問題が多い。今回、大規模法人を対象としながらもキャッシュ・フロー計算書が導入されたように、連結財務諸表についても、少なくとも、一定規模の法人に開示を求めるべきであったように思われる。

#### 4. 3 事業区分別情報（セグメント情報）導入の見送り

連結財務諸表と同様、新しい基準に盛り込まれなかったものにセグメント情報がある。

セグメント情報に関しても、『中間報告』（第8章2. 事業区分別情報（セグメント情報））では、公益法人が特別会計を設けた場合、一般会計と特別会計を区分するとともに、その合計を総括表に示さなければならないが、「特別会計の設定は、公益法人の裁量によって行うものであるから、利用者が必要としている事業区分別の情報の入手は、必ずしも容易ではない。例えば、公益事業と収益事業とを区分した情報、主要な事業別の情報等は、利用者の情報要求が高いと思われる反面、十分開示されているわけではない。このため、会計単位別に区分した情報を従来通り総括表で開示する他にも、企業会計と同様のセグメント情報を開示する必要がある」とされ、その必要性が強調されていた。

しかし、その一方で、同『中間報告』では、「連結財務諸表を作成すべき公益法人には、その支配する法人の事業内容は多岐にわたると考えられるので、その必要性は高いと考えられるが、個別財務諸表のみを作成する公益法人にも要求すべきかどうか検討する必要があるろう」、また、「主な事業活動別に特別会計を設けて十分にその詳細な総括表を開示している公益法人にはセグメント情報の開示が省略できるようにすべきである」と、その導入に対して反対意見も記載されるなど、セグメント情報に関しては、当初より、賛否両論の意見が併記されていた。

こうした反対の意見に押さる形で、結局、『2004年基準』への導入は見送られることになったが、『基準案』（3. 基準案の概要（5）財務諸表に対する注記事項の拡充）では、今回の改正に当たって、財務諸表に対する注記事項を拡充し、「詳しい情報開示を求める」としていただけない、セグメント情報の開示にまで言及されなかったことはやはり透明性の確保という観点から一歩後退したものといえる。

#### 4. 4 普遍性の高い会計基準の設定の見送り

『中間報告』（第2章 公益法人会計の目的 4. 普遍性の高い会計基準の設定）では、「一般の「基準」の見直しに当たっては、普遍性の高い基準の設定を行うという観点も重視されて」おり、特に、「近年では、各種の非営利法人に対して、それぞれ財務諸表の作成及びそれに伴う公認会計士による監査が次々と導入されているが、現状では各法人を所管する府省がそれぞれ独自に当該法人のための会計基準を設定している状況にある。このため、法人の設立趣旨や運営方法にほとんど相違ない場合でも、法人の法的形式が異なるために異なる内容の財務諸表が作成されている状況にある。このような不統一な状況に対しては、しばしば改善を求める意見が聞かれるところである。公益法人は、最も一般的な非営利法人の形態の一つであり、公益法人会計基準があらゆる非営利法人の会計基準に応用し得るような普遍的な内容を備えることが望ましいと考えられる」と、今回の会計基準の改正に当たって、すべての非営利法人にも適用が可能な会計基準の設定を目指していた。

この点、『基準案』（「Ⅱ. 公益法人会計基準（案） 2. 検討の視点」）でも、「公益法人制度の抜本



的改革の動向を踏まえ、他の非営利法人にも応用可能な普遍性の高いものとなるように配慮した」と、また、「今後、新たな非営利法人制度における会計基準の策定に際しては、本報告をベースにした検討が行われることを提言する<sup>8)</sup>」と、『中間報告』の方向性が引き継がれていた。

しかし、『2004年基準』が果たして全ての非営利法人に適用可能な会計基準として完成されているかという点に疑問が残る。『中間報告』（同上）でも、また、『基準案』（同上）でも、財務諸表（計算書類）の名称を含めて他の非営利法人の会計基準を検討した経緯は見られるものの、古くなった基準を改正するといった、あくまでも公益法人制度改革の枠内での議論であったことは否めない。普遍性という点で見ると、会計基準の統一に向けて十分議論がつくされたとはいえない。

一般企業が営利を目的としている一方で、非営利法人は公益の実現を目的とするなど、その存立目的が相違しているため、非営利法人の場合、損益計算書という概念はなじまない。この点、損益計算書という名称をさげ、正味財産増減計算書の名称が付され、一般正味財産の増減でもってその効率性（一般企業でいう純利益）を見ようとしているが、正味財産増減計算書は損益計算書に類似してはいるものの、損益計算書そのものではない。存立目的が異なっているという制約はあるものの、効率性を表すもう少し精緻な財務諸表が望まれるところである。

## 5. おわりに

2008年度をめどに、特定非営利活動法人（NPO法人）に対しても会計基準を新たに設定しようとする動きが見られるなど、非営利法人の分野では、それぞれ独自に会計基準が設定されている。このため、各法人に企業会計の手法が導入されながらも、非営利法人の種類が異なれば法人相互の比較が難しい状況となっている<sup>9)</sup>。

今回の公益法人会計基準の改正に際し、『中間報告』（第2章公益法人会計の目的 4. 普遍性の高い会計基準の設定）に、「普遍性の高い会計基準の設定を行うという観点も重視されている」と記載されているように、非営利法人の会計基準が不統一であることにかんがみ、アメリカの非営利法人会計基準等を参考にして、全ての非営利法人に適用できる会計基準の設定を目指していたともいえることから、今後の非営利法人会計基準の統一に向けて一石を投ずるものと期待されていた。しかし、前述のように、今回の会計基準の改正は、あくまでも公益法人制度改革の一環として実施されたものであり、公益法人の情報開示についての議論、すなわち、会計面からの抜本的改革であったことは否定できない。

また、『中間報告』（第2章 公益法人会計の目的 1. 公益法人が作成する財務諸表の利用者）に、「公益法人は、公益を目的に活動する法人であるから、一般の国民もその活動に関心を持っている。また、公益法人は、税の優遇措置を受け、政府の補助金を受給している場合もあり、納税者としての国民の視点も重要である。このような理由から、今般の「基準」の見直しに当たっては、理事者、寄付者、会員等の公益法人を取り巻く直接の利害関係者及び所管官庁のみならず、広く国民又は納税者の視点に立って、公益法人の状況について理解しやすい情報を提供するという観点も同様に重視している。このような考え方は、行政に関連のある事項について国民への情報公開の徹底を図るという昨

## 新公益法人会計基準（『2004年基準』）における今後の検討課題について

今の行政の考え方にも通ずるものであろう」と、今回の改正の方向性が示されているが、減価償却の強制適用や有価証券の時価評価をはじめ、企業会計に準じた会計処理が数多く導入されていることから、従来の基準である『1985年基準』に比べると公益法人の実態が今後より鮮明になるものと思われる。しかしその一方で、連結財務諸表の作成やセグメント情報の開示等が見送られるなど、「国民への情報公開の徹底を図る」という当初の方向性からはやや後退した内容ともなっている。このようなことで法人の公益性が果たしてチェックできるのであろうか若干疑問が残る。今後は会計基準を見直す頻度を高め、より精緻な会計基準の設定を求めていくべきであろう。（了）

### 注

1) 公益法人に対する指導監督等を行うため、1996年9月に閣議決された「公益法人の設立許可及び指導監督基準」（5. 財務及び会計（1））には、公益法人は、「原則として公益法人会計基準に従い、適切な会計処理を行うこと」と規定されているが、総務省の『平成13年度（2001年度）公益法人に関する年次報告（公益法人白書）』（第1章公益法人制度の概要 第5節公益法人の会計処理）によると、公益法人会計基準の適用状況（2000年10月1日現在）は下記のようになっている。

1. 公益法人会計基準を完全に適用している	18,278 法人	(69.6%)
2. 公益法人会計基準を一部適用している	5,274 法人	(20.1%)
3. 企業会計基準を適用している	1,117 法人	(4.3%)
4. その他（官庁会計等他の会計基準）を適用している	1,595 法人	(6.1%)

また、『平成18年度（2006年度）公益法人に関する年次報告（公益法人白書）』（第1章公益法人制度の概要 第3節公益法人に対する指導監督等に関する制度 5. 公益法人の会計処理）によると、直近（2005年10月1日現在）の適用状況は下記のようになっている。年度により若干変動があるものの、概ね90%程度の法人が何らかの形で公益法人会計基準を適用している。

1. 公益法人会計基準を完全に適用している	18,899 法人	(74.8%)
2. 公益法人会計基準を一部適用している	4,151 法人	(16.4%)
3. 企業会計基準を適用している	668 法人	(2.6%)
4. その他（官庁会計等他の会計基準）を適用している	1,545 法人	(6.1%)

2) 『2004年基準』は、下記のような構成になっている。なお、キャッシュ・フロー計算書については、公益法人会計基準注解（注1 キャッシュ・フロー計算書の作成について）に規定されている。

#### 第1 総則

- 1 目的及び適用範囲
- 2 一般原則
- 3 事業年度

- 4 会計区分
- 5 財務諸表の科目
- 第2 貸借対照表
  - 1 貸借対照表の内容
  - 2 貸借対照表の区分
  - 3 資産の貸借対照表価額
  - 4 貸借対照表の様式
- 第3 正味財産増減計算書
  - 1 正味財産増減計算書の内容
  - 2 正味財産増減計算書の区分
  - 3 正味財産増減計算書の構成
  - 4 正味財産増減計算書の様式
- 第4 財務諸表の注記
  - 1 財務諸表には、次の事項を注記しなければならない
  - 2 財務諸表の様式
- 第5 財産目録
  - 1 財産目録野内容
  - 2 財産目録の区分
  - 3 財産目録の価額
  - 4 財産目録の様式

3) 『運用指針』には、『2004年基準』を適用するに当たって、特に必要となる下記の12項目が示されているが、連結財務諸表の導入が見送られたものの、その重要性にかんがみとりわけ、9の「関連当事者との取引の内容」に多くのスペースが割かれている。

- 1 新会計基準適用初年度における前事業年度の財務諸表の記載
- 2 退職給付会計導入に伴う会計基準変更時差異の取り扱い
- 3 過年度分減価償却費の取り扱い
- 4 新会計基準適用初年度における有価証券の取り扱い
- 5 新会計基準への移行時における過度分の収益又は費用の取り扱い
- 6 特定資産、指定正味財産及び一般正味財産新会計基準適用初年度の期首残高
- 7 キャッシュ・フロー計算書を作成しなければならない大規模法公益人の規模
- 8 退職給付会計における退職給付債務の期末要支給額による算定
- 9 関連当事者との取引の内容
- 10 指定正味財産として計上される額
- 11 補助金等の取り扱い
- 12 資産の価値が著しく下落した場合

4) 『実務指針』は、日本公認会計士協会が関係方面とも協議しながら実務に役立つ会計処理の取り

## 新公益法人会計基準（『2004年基準』）における今後の検討課題について

扱いについて取りまとめたものであるが、下記の項目のうち、1と2についてはQ&A形式で示されている。

- 1 新会計基準への移行時の留意事項
  - 2 新会計基準に関する留意事項
  - 3 設例による解説
- 5) 『内部管理事項』には、『2004年基準』において基準の対象外とされ、内部管理事項として位置づけられるようになった下記の5項目についてその内容が示されている。
- 1 会計処理規定
  - 2 会計帳簿
  - 3 収支予算書
  - 4 収支計算書
  - 5 書類の保存
- 6) 『実務指針（その2）』は、前出の『実務指針』と同様、実務に役立つ会計処理の取り扱いについて取りまとめられているが、下記の項目についていずれもQ&A形式で示されている。
- 1 指定正味財産と一般正味財産
  - 2 特定資産
  - 3 引当金
  - 4 リース会計
  - 5 退職給付会計
  - 6 税効果会計
- 7) 『中間報告』（第11章 小規模な公益法人等に係る特例措置）では、大規模法人を、「外部監査が要請されている一定規模以上の公益法人（資産額100億円以上若しくは負債額が50億円以上又は収支決算額10億円以上の法人）」としていたが、『運用指針』（7.）では、「前事業年度の財務諸表において資産の合計額が100億円以上若しくは負債の合計額が50億円以上又は経常収益の合計額が10億円以上の公益法人とする」と変更されている。
- 8) 「公益法人制度改革の基本的枠組み」（2004年12月、2 一般的な非営利法人制度）では、「新たな非営利法人制度」は、公益法人（社団法人・財団法人）と中間法人が対象になっており、学校法人をはじめ社会福祉法人や宗教法人等の非営利法人は対象外とされている。
- 9) 特定非営利活動促進法（NPO法）上、NPO法人には計算書類（財産目録、貸借対照表及び収支計算書）の開示が義務付けられているが、NPO法人には現在独自の会計基準が設定されていないため、実務上混乱が生じている。
- こうしたことから、内閣府は、「2008年度にも民間企業並みの複式簿記を使う会計の導入を促す」と、NPO法人を規定する会計基準を設定する方針を固めた（2006年11月3日付日本経済新聞）。なお、NPO法人の会計については、拙稿「特定非営利活動法人（NPO法人）会計の現状について」『関西国際大学研究紀要第3号』（2002年3月）及び同「特定非営利活動法人（NPO法人）の計算書類の現状について」『関西国際大学研究紀要第5号』（2004年3月）を参照されたい。

## 参考文献

黒川保美：『FASB NPO 会計基準』，中央経済社，2001年

新日本監査法人公会計部公益法人部編：『（第2版）実務解説公益法人会計・税務』，清文社，2006年

杉山学，鈴木豊編：『非営利組織体の会計』，中央経済社，2002年

中央青山監査法人編：『新公益法人会計の仕組みと実務（第2版）』，中央経済社，2006年

都井清史：『改訂版すぐわかる新公益法人会計基準』，税務研究会出版局，2005年

同：『二訂版すぐわかる新公益法人会計基準』，税務研究会出版局，2006年

松葉邦敏：『新公益法人会計基準』，税務経理協会，2004年

守永誠治：『非営利組織体会計の研究』，慶應義塾大学商学会，1988年

吉川満監修：『公益法人制度と新たな非営利法人制度』，財経詳報社，2005年

若林茂信，田中善幸：『2006年版新公益法人会計詳解』，経済産業調査会，2006年

**Abstract**

New accounting standards for public interest corporations were decided in October 2004 (and applied from April 1st in 2006).

Although an “Enumeration of arguments concerning a review of accounting standards for public interest corporations (Interim Report)” was published in December 2001 before these accounting standards were decided, all items which were proposed with this report weren't reflected in these accounting standards.

In this paper, I would like to examine these accounting standards.