

公益法人制度改革と新・新公益法人会計基準(『2008年基準』)

Radical reforms for public interest
corporations and new accounting standards

豊田 光雄*
Mitsuo Toyoda

抄録

公益法人を対象にした会計基準は、2004年10月に全面的に見直され、2006年4月1日以降に開始する事業年度から実施されるものとされた。しかし、この新しい会計基準(『2004年基準』)の定着を待たずに、公益法人制度改革関連三法の成立(2006年5月)を受け、新たな公益法人会計基準(『2008年基準』)が2008年4月に設定された。

本稿では、『2008年基準』が設定されるまでの経緯と『2004年基準』からの主な変更点を取り上げた。

Abstract

The accounting standards for public interest corporations were revised in October, 2004 after an interval of about 20 years. However, these accounting standards were revised again so that three new laws passed in May, 2006 to reform the existing public interest corporation system are expected to take effect in December, 2008.

In this article, I clarified the process before the new accounting standards were made and compared the differences between the current accounting standards and the new accounting standards.

1. はしがき

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)¹⁾を対象にした会計基準は、2004年10月に全面的に見直され、2006年4月以降に開始する事業年度から実施されるものとされた。

しかし、この新しい会計基準(以下、『2004年基準』)は、『平成20年度(2008年度)公益法人に関する年次報告(公益法人白書)』に見られるように、この基準を完全に適用している公益法人が全体の

* 関西国際大学人間科学部

52.8%にすぎないなど²⁾，公益法人にまだ定着しないうちに，2006年5月，「公益法人制度改革関連三法」(以下，「公益法人改革三法」)である(1)「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(以下，「一般社団法人・財団法人法」)，(2)「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」(以下，「公益法人認定法」)及び(3)「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」(以下，「整備法」)の成立を受け，新たな公益法人会計基準(以下，『2008年基準』)が2008年4月に設定され，2008年12月1日以降に開始する事業年度から実施されることになった。

以下本稿では，新・新公益法人会計基準である『2008年基準』が設定されるまでの経緯及び新公益法人会計基準である『2004年基準』からの主な変更点を取り上げたい。

2. 公益法人制度改革の概要

公益法人制度改革は，公益法人が官僚の天下りの温床になっていたことやKSD事件³⁾に代表される汚職事件が直接的な契機となっており，「民間非営利部門の活動の健全な発展を促進し，民による公益の増進に寄与するとともに，主務官庁の裁量権に基づく許可の不明瞭性等の従来の公益法人制度の問題点を解決すること。」⁴⁾を目的としている。

現行の公益法人は，前述のように，民法により設立された社団法人及び財団法人のことを指し，(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及び(3)主務官庁の許可を得ること，といった要件を満たすものであるが⁵⁾，主務官庁が公益法人の設立許可の権限を持つとともに，公益性についての裁量権を持つため，これまで，不透明感，不公平感があると指摘されてきた。

新制度においては，「法人は，その行う事業の公益性の有無に関わらず，準則主義(登記)によって簡便に設立できることができ，これらの法人うち，不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与することを目的とする事業(公益的事業)を行うものは，内閣総理大臣又は都道府県知事(行政庁)の認定を受けることができるものとする。」とされている⁶⁾。

すなわち，新制度においては，法人の設立と公益性の判断が分離され，「一般社団法人・財団法人法」に則って手続きを実施すれば主務官庁等の許可を得ることなく法人の設立が完了し，また，公益性の有無については，「公益法人認定法」の統一的，明確な判断基準に従い，民間有識者による「委員会」が判断し，この意見に基づき内閣総理大臣あるいは都道府県知事が認定することになった。

ここで，「一般社団法人・財団法人法」に基づき設立された法人は，一般社団法人あるいは一般財団法人と呼ばれ，これらの法人のうち，「公益法人認定法」に基づき公益性が認定された法人を公益社団法人あるいは公益財団法人という(「公益法人認定法」第2条)。

一方，現行の公益法人(移行手続きを行っていない法人は，特例社団法人または特例財団法人といい，これらを総称して特例民法法人という)は，新法施行から5年を経過するまでの間に，すなわち，2013年11月30日までに，移行手続きの認可を受けて，一般社団法人あるいは一般財団法人になるか，「公益法人認定法」に定める公益性があるとして移行認定を受けて，公益社団法人あるいは公益財団法人になるかのいずれかの対応が必要であり，移行手続きを行わない場合，5年後に法人は解散したものとみ

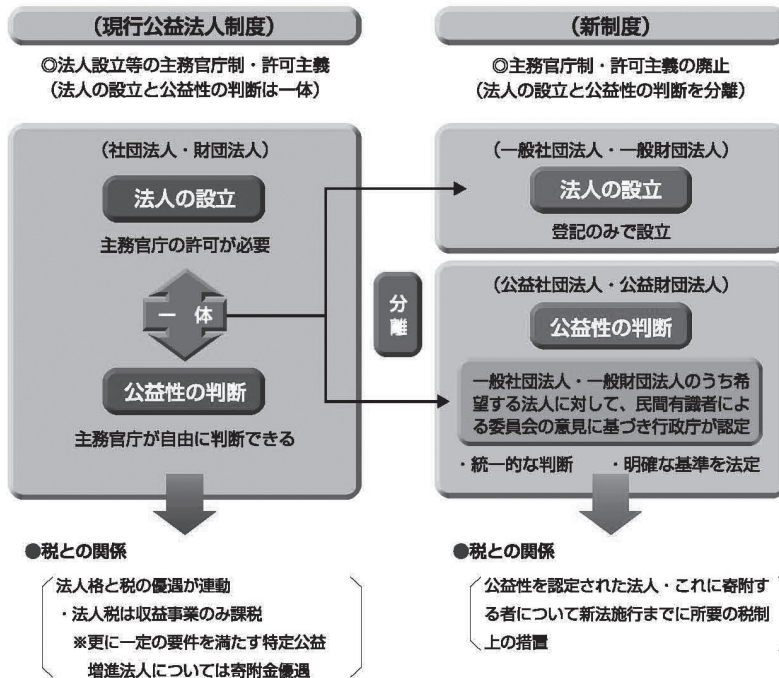
なされる（「整備法」第46条）。

なお、移行期間中は、これまで通り、社団法人、財団法人の名称を使用することができるほか、現行民法の関連規定及び「公益法人の設立許可及び指導監督基準」等と同様の規定・基準に基づき、現行の所管官庁の指導監督を受けることになる（「整備法」第95条）。

また、一般社団法人・一般財団法人に移行する場合には、移行時点の法人の純資産相当額（公益目的財産額）を公益目的のために使用する計画（公益目的支出計画）の作成が義務付けられている（「整備法」第119条）。

図表1 公益法人制度改革の概要

（出所）行政改革推進本部事務局資料



3. 新・新公益法人会計基準（『2008年基準』）設定までの経緯

3.1 新公益法人会計基準（『2004年基準』）設定までの経緯

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月に公益法人会計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急速に高まり、1985年9月、会計基準の改正が行われ、以後、この基準（以下、『1985基準』）は、公益法人が会計帳簿及び計算書類等を作成するための拠りどころとしてこれまで適用されてきた。

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、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、2006年4月1日以降に開始する事業年度から実施するものとされた⁷⁾。

3.2 新・新公益法人会計基準（『2008年基準』）設定までの経緯

このように、公益法人を対象にした会計基準は、約20年ぶりに改正されたが、「公益法人改革三法」の成立を受け、再度大幅な見直しを迫られた。

2006年10月、「新たに創設される公益認定制度における会計に関する事項及び現行の公益法人が新たな制度の法人に移行するにあたっての会計処理等について、現行の公益法人会計基準（『2004年基準』：筆者加筆）も踏まえつつ、専門的観点からの検討を行うことを目的」⁸⁾として、内閣官房行政改革推進本部事務局に、「新たな公益法人等の会計処理に関する研究会」（以下、「研究会」）が発足し、2007年3月に、同「研究会」から、公益認定制度における要請を満たす会計基準をどのように策定するかについては、「公益法人会計基準（『2004年基準』：筆者加筆）の基本的枠組みを維持しつつ、公益認定制度に対応した表示方法を反映した基準に修正することが適当である。」との報告書（『検討結果取りまとめ』）が公表され、こうした「研究会」の検討結果を踏まえて、『2008年基準』が設定されることになった。

4. 会計基準の変更点

4.1 『1985年基準』と『2004年基準』

『2004年基準』は、（1）「広く一般的に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、という基本的な考え方に立ち、以下のような改正が行われた⁹⁾。

4.1.1 財務諸表体系の見直し

『1985年基準』では、公益法人は、「収支予算書、会計帳簿、及び計算書類（収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表及び財産目録）を作成しなければならない。」とされていたが、財務諸表の体系が見直され、『2004年基準』では、公益法人は、「財務諸表（貸借対照表、正味財産計算書及び財産目録）を作成しなければならない。」と改正され、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10億円以上の大規模公益法人には、キャッシュ・フロー計算書の作成が義務付けられるようになった（『2004年基準』運用指針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公益法人の規模について）。また、『1985年基準』では、計算書類という用語が用いられていたが、『2004年基準』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用いられることになった。

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、『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、内部管理事項という位置づけになった。

4.1.2 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。

これに対して、『2004年基準』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らかにするため、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法人が受け入れた場合、指定正味財産として表示し、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の状況が会計上明らかにされることになった。

4.1.3 正味財産増減計算書の様式変更（フロー式に統一）

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、資産及び負債の各項目別に増加額及び減少額を記載して、当期の正味財産を求める様式（ストック式）で作成しなければならなかったが、『2004年基準』では、正味財産の増加及び減少の発生原因を記載して、当期の正味財産増減額を求める様式（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。

4.2 『2004年基準』からの変更点

2008年12月1日からの「公益法人改革三法」の施行を控え、新法を踏まえて会計基準についても見直しが行われたが、『2008年基準』の前文に、『2004年基準』からの主な変更点として下記のものが挙げられている。

なお、『2008年基準』の適用を受ける対象法人とは、（1）「公益法人認定法」第2条第3号に規定されている公益法人（公益社団・財団法人）の他、（2）「整備法」第123条第1項に規定されている移行法人（公益目的支出計画を実行している一般社団・財団法人）、（3）「整備法」第60条に規定されている特例民法法人（移行認定・許可を申請する法人）及び（4）「公益認定法」第7条の申請をする一般社団・財団法人（公益認定を申請する法人）を含んでいる（『2008年基準』運用指針1．設定について）。

4.2.1 会計基準の体系

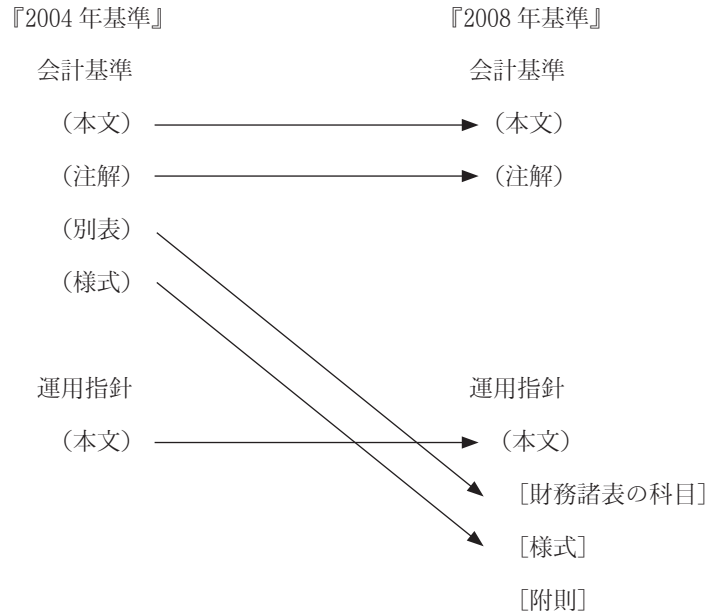
『2004年基準』は、会計基準（本文）及び注解の部分と別表及び様式の部分とから構成されていたが、「公益法人改革三法」、「関係する施行令」及び「施行規則」との整合性を図るため、『2008年基準』では、両者が切り離なされ、会計基準（本文）及び注解の部分の本会計基準とし、別表及び様式部分は運用指針として取り扱われることになった（『2008年基準』運用指針 1．設定について）。

4.2.2 財務諸表の定義

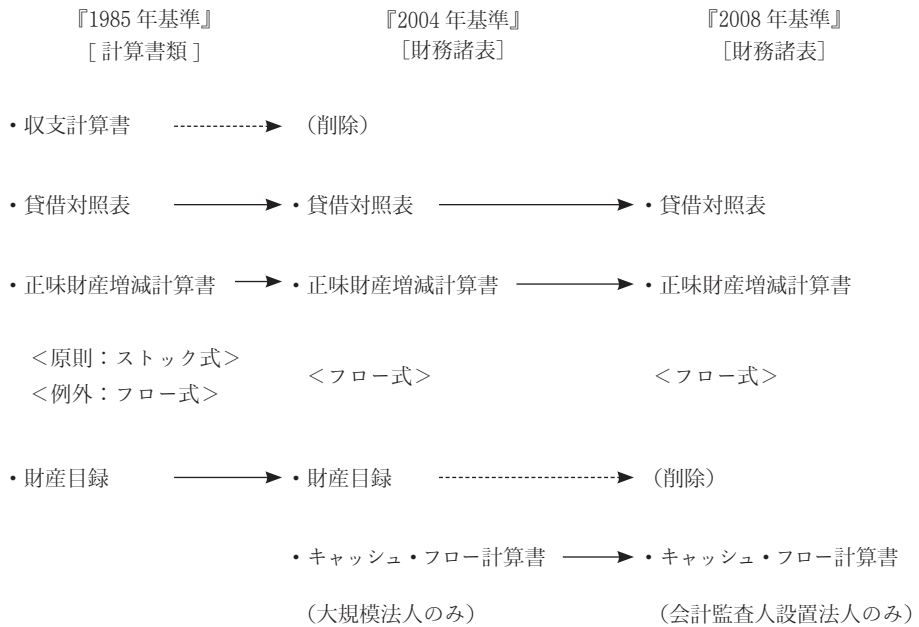
『2004年基準』においては、前述のように、財務諸表を会計基準上で取り扱う書類と定め、貸借対照表、正味財産増減計算書、財産目録及びキャッシュ・フロー計算書（大規模法人に限る）を財務諸表に含めていたが、『2008年基準』では、「財務諸表及び附属明細書並びに財産目録の作成の基準と定め、公益法人の健全なる運営に資することを目的とする。」と改正され、財産目録は財務諸表から取り除かれることになった（『2008年基準』第1総則 1目的及び適用範囲）。

なお、キャッシュフロー計算書については、会計監査人を設置する法人と改正された（「公益法人認定法」第5条第12号）。

図表2 会計基準の体系



図表3 財務諸表の体系



4.2.3 附属明細書

『2004年基準』においては、附属明細書に関する規定が設けられていなかったが、「一般社団・財団法人法」第123条・199条において附属明細書を作成することが規定され、また、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律に関する施行規則（以下、「一般社団・財団法人法施行規則」）」第33条及び「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の設定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律施行規則（以下、「整備規則」）」第9条において、附属明細書の記載項目が規定されたことから、『2008年基準』では、附属明細書の内容及び構成の規定が会計基準に含まれることになった（『2004年基準』第6附属明細書）。

図表4 附属明細書

1. 基本財産及び特定資産の明細

（単位：円）

区分	資産の種類	期首帳簿価額	当期増加額	当期減少額	期末帳簿価額
基本財産	土地				
	建物				
	…				
	…				
	基本財産計				
特定資産	退職給付引当資産				
	〇〇積立資産				
	…				
	…				
	特定資産計				

2. 引当金の明細

（単位：円）

科目	期首残高	当期増加額	当期減少額		期末残高
			目的使用	その他	
賞与引当金					
…					

（出所）公益法人会計基準（『2008年基準』）運用指針

4.2.4 基金

「一般社団法人は、基金を引き受ける者の募集をすることができる旨を定款で定めることができる。」（「一般社団・財団法人法」第131条）と、一般社団法人は、資金調達及び財政的基礎の維持を図るために、基金制度を採用することができるようになった。

『2004年基準』では、基金に関する規定が設けられていなかったが、「一般社団・財団法人法施行規則」第31条、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則」第31条第4号及び「整備規則」

第7条において、「基金は、貸借対照表の純資産の部に計上しなければならない。」との規定が設けられたことから、『2008年基準』において、「基金を設定した場合には、貸借対照表の正味財産の部を基金、指定正味財産及び一般正味財産に区分し、当該基金の額を記載しなければならない。」と、会計基準に規定されることになった（『2008年基準』注解（注5）基金について）。

図表5 基金を設けた場合の様式（一般社団法人）

借 貸 対 照 表（一部）		（単位：円）		
科 目	当年度	前年度	増 減	
Ⅲ 正味財産の部				
1. 基金				
基金				
（うち基本財産への充当額）	（ ）	（ ）	（ ）	
（うち特定資産への充当額）	（ ）	（ ）	（ ）	
2. 指定正味財産				
国庫補助金				
……………				
指定正味財産合計				
（うち基本財産への充当額）	（ ）	（ ）	（ ）	
（うち特定資産への充当額）	（ ）	（ ）	（ ）	
3. 一般正味財産				
(1) 代替基金				
(2) その他一般正味財産				
一般正味財産合計				
（うち基本財産への充当額）	（ ）	（ ）	（ ）	
（うち特定資産への充当額）	（ ）	（ ）	（ ）	
正味財産合計				
負債及び正味財産合計				

（出所）公益法人会計基準（『2008年基準』）運用指針

4.2.5 会計区分

『2004年基準』においては、「特定の目的のために特別会計を設けることができる。」とされ、「特別会計を設けている場合、会計区分（一般会計・特別会計）ごとに貸借対照表及び正味財産増減計算書を作成し、総括表により法人全体の貸借対照表及び正味財産増減計算書を表示することとされていたが、『2008年基準』では、公益認定との関連で、「必要と認めた場合には会計区分を設けなければならない。」とされ、法人全体の財務諸表及び附属明細書や財産目録を基本とし、会計区分（公益目的事業会計・収益事業等会計）ごとの情報は、財務諸表の一部として貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表において、それぞれに準じた様式で表示するものとされた（『2004年基準』第1総則 2一般原則 4会計区分；『2008年基準』第1総則 2一般原則 4会計区分）。

公益法人制度改革と新・新公益法人会計基準（『2008年基準』）

図表6 会計区分を有する場合の様式（公益社団・財団法人）

正味財産増減計算書内訳表

平成 年 月 日から平成 年 月 日まで

（単位：円）

科 目	公益目的事業会計				収益事業等会計				法人会計	内部取引消去	合計
	A事業	B事業	共通	小計	a事業	b事業	共通	小計			
I 一般正味財産増減の部											
1. 経常増減の部											
(1) 経常収益											
基本財産運用益											
中科目別記載											
特定資産運用益											
中科目別記載											
受取会費											
中科目別記載											
事業収益											
中科目別記載											
受取補助金等											
中科目別記載											
受取負担金											
中科目別記載											
受取寄付金											
中科目別記載											
.....											
経常収益計											
(2) 経常費用											
事業費											
中科目別記載											
.....											
管理費											
中科目別記載											
.....											
経常費用計											
評価損益等調整前当期経常増減額											
基本財産評価損益等											
特定資産評価損益等											
投資有価証券評価損益等											
評価損益等計											
当期経常増減額											
2. 経常外増減の部											
(1) 経常外収益											
中科目別記載											
経常外収益計											
(2) 経常外費用											
中科目別記載											
経常外費用計											
当期経常外増減額											
他会計振替額											
当期一般正味財産増減額											
一般正味財産期首残高											
一般正味財産期末残高											
II 指定正味財産増減の部											
受取補助金等											
.....											
一般正味財産への振替額											
.....											
当期指定正味財産増減額											
指定正味財産期首残高											
指定正味財産期末残高											
III 正味財産期末残高											

（出所）公益法人会計基準（『2008年基準』）運用指針

5. おわりに

『2004年基準』を設定するにあたって、2001年12月、「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、この『中間報告』において、「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」（『2004年基準』：筆者加筆）の見直しに当たっては、（中略）、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今の行政の考え方にも通ずるものであろう。」と、新しい会計基準についての方向性が示されている。

しかし、『2004年基準』は、有価証券の時価評価や退職給付会計等、企業会計の手法を可能な限り導入するなど、『1985年基準』に比べてかなり改善されているものといえるが、セグメント情報の開示や連結財務諸表の作成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『中間報告』で示された方向性からは後退したものとなった。

今回の会計基準の改正は、「公益法人改革三法」の成立を受け、新法や平成20年度（2008年度）税制改正との調整を図ることに主眼が置かれ、前述のように、「公益認定制度に対応した表示方法を反映した基準に修正された」ことから、やや複雑になったとの見方もあるが、正味財産増減計算書の内訳表の作成が義務付けられるなど、『2004年基準』への導入が見送られた事業区分別の情報（セグメント情報）が盛り込まれたことは一定の評価も出来る。しかし、法人に大きな負担を強いることや、注記（「関連当事者との取引」）によりその透明性は確保できるとの判断から、前回見送られることになった連結財務諸表については、「研究会」の議事概要を見る限り、今回、その導入についての検討すら行われておらず、また、注記についての見直しも行われていない。

公益法人の不祥事がそもそも公益法人制度改革の契機となっており、これを徹底した情報開示によって防止しようとするれば、連結対象法人（会社）を有している場合、法人グループ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の導入は欠かせないものといえる。『中間報告』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、連結財務諸表の導入を提唱しているように、透明性を確保するという観点から、今後は一定の要件を満たす法人に対して、連結財務諸表の作成を義務付けるなど、財務諸表の体系を見直していくべきであろう。

（了）

（注）

- 1) 現行の公益法人は、平成20年12月1日以降、旧民法第34条に規定される社団法人及び財団法人を指すことになるが、本稿は、脱稿時（2008年11月）の表記による。
- 2) 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19年度（2007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、2006年10月1日現在の適用状況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	18,899法人	(75.7%)
2. 公益法人会計基準を一部適用している	3,963法人	(15.9%)
3. 企業会計基準を適用している	621法人	(2.5%)
4. その他（官庁会計等他の会計基準）を適用している	1,471法人	(5.9%)

なお、新会計基準（『2004年基準』）の適用状況について見ると、下記のようになっている。

	法人数	比率
1. 新会計基準を適用	9,552	(38.4%)
2. 平成19年度以降予定	7,596	(30.5%)
3. 未定	6,935	(27.9%)
4. 適用の予定なし	810	(3.3%)

また、『平成20年度（2008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（2007年10月1日現在）の適用状況は下記のようになっている。

『2004年基準』を適用している法人は前年度の調査に比べてやや増加しているものの、法人全体のまだ半数に過ぎない。

	法人数	比率
1. 新公益法人会計基準を完全に適用	13,014	(52.8%)
2. 旧公益法人会計基準を完全適用	7,531	(30.6%)
3. その他の会計基準（企業会計等）	4,103	(16.6%)

- 3) KSDとは、労働省（当時）所管の財団法人ケーエスデー中小企業経営者福祉事業団（現中小企業災害補償共済福祉財団）のことをいい、KSDの創始者である古関忠男理事長（当時）が、「ものつくり大学（2001年4月開校）」設置をめぐる政界工作を行った汚職事件のこと。
- 4) 行政改革本部推進本部事務局『公益法人制度改革の概要』
- 5) 総務省『平成20年度（2008年版）公益法人に関する年次報告（公益法人白書）』（第2章公益法人制度の概要第1章公益法人の定義）
- 6) 内閣官房行政改革推進事務局『公益法人制度改革（新制度の概要）』2005年12月（1 一般的な非営利法人制度 1. 総則的事項（2）及び2 公益性を有する法人の認定等に関する制度 1.

総則的事項（2）

- 7) 拙稿「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」『関西国際大学研究紀要第8号』2007年3月
- 8) 内閣官房行政改革推進室「新たな公益法人等の会計処理に関する研究会の開催について」2006年10月
- 9) 総務省「報道資料公益法人会計基準の改正」2004年10月

（参考文献）

- 市川卓也：『公益法人制度と新たな非営利法人制度』，財務詳報社，2005年12月
- 企業税制研究所編：『新公益法人制度関係法令集』，法令出版，2008年8月
- 公益法人協会編：『公益法人制度改革』，ぎょうせい，2007年5月
- 杉山学，鈴木豊編：『非営利組織体の会計』，中央経済社，2002年9月
- 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6月
- 都井清史：『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9月
- 同：『すぐわかる新公益法人会計基準』，税務研究会出版局，2008年10月
- 同：『公益法人の税務と会計』，税務研究会出版局，2008年9月
- 中田ちず子：『新公益法人の移行手続きと会計・税務』，税務研究会出版局，2008年11月