

公益組織体の会計基準類解題（一）

村山徳五郎

はじめに

偶去る三月三日開催の財政制度審議会財政制度分科会法制・公会計部会及び公企業会計小委員会合同会議において、「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」の改訂についてが審議了承された。私事にわたって恐縮であるが、昭和五十七年九月に当時の財政制度審議会公企業会計小委員会委員として始まった私のこの審議会づとめはこれをもって終る。なお、当時のこの小委員会は「特殊法人等会計処理基準」の作成を検討課題とし、昭和六十二年十月にいたって同基準を中間報告し公表した。ついでにいえばそれ以前に総務庁の行政監察局において特殊法人会計基準の調査と言えるものがあつた。しかしまとめずに了つたという記憶がある。私の公会計とのかかわりが特殊法人をもつて始まり、時を経て独立行政法人をもつて終ることについては、多少の感慨を禁じえない。

以上は過去の体験を起点とする変遷の回顧にすぎないが、ここには会計の限られた領域にもそう長くはない期間の中でかなり大きな変化のあつたことがうかがわれよう。わが国における公益組織体の典型的なものは、明治二十九年制定の民法第三十四条の規定に基づく公益法人（社団または財団法人）といえるが、現在はその公益法人制度自体のいわゆる抜本改革が行われつつあるまさにその時に当っており、制定以来三十年近い公益法人会計基準についても、この機会

に大幅な改訂が見込まれている。この情勢は、民法法人から戦後逐次分離独立した宗教法人、学校法人、社会福祉法人等の会計基準に対しても、何らかの影響を及ぼすことになる。公益組織体会計の分野は、ここ当分の間、大変革に見舞われるかも知れないのである。その是非は他日のこととして、ここでは、既存の公益組織体の主な会計基準の設定経緯、設定主体、特色等を摘録することとした。

なお、本稿の作成に当たっては、中央青山監査法人公会計部の協力を得た。

一、公益法人の会計基準

(一) 公益法人の意義

公益法人とは、祭祀、宗教、慈善、学術、技術その他公益に関する社団法人又は財団法人であつて、以下の三つの要件を満たして設立された法人を言う（民法第三十四条）。ここで三つの要件とは、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主務官庁の許可を受けること言う。

但し、民法第三十四条が例示する「祭祀、宗教、慈善、学術、技術」については、各特別法（医療法に規定する医療法人、宗教法人法に規定する宗教法人等）に規定されていることから、「その他公益」に関する社団法人又は財団法人であつて上記要件を満たすものがここに言う公益法人となる。

また、現在では、二〇〇二年四月一日の中間法人法の施行により、社員に共通する利益を図ることを目的とし、かつ、剰余金を社員に分配することを目的としない社団について、非公益かつ非営利の法人としての中間法人が位置付けられ

ることとなり、公益法人の概念がより明確化されている。

(二) 会計基準の設定年月日

一九七七年三月四日

(三) 設定主体

公益法人監督事務連絡協議会（内閣総理大臣官房管理室長が主宰し、各府省庁担当課長クラスの者をもって構成）によつて設定。

(四) 設定の目的及び経緯

公益法人会計基準設定の目的は、民法第三十四条の規定に基づき設立された公益法人（以下「公益法人」と言う。）の会計について抛るべき基準を定め、公益法人の健全な運営に資することである（公益法人会計基準第一総則Ⅰ（一）、以下同じ。）。本基準は、公益法人会計に関する統一的な規範として作成されたものであり、公益法人の事業が多種多様であること、またその規模も大小さまざまであることから、一般的・標準的な基準としての役割を果たすものである。

公益法人会計基準は、当初、各省庁における公益法人監督事務の改善を統一行的に行うことを目的として設立された公益法人監督事務連絡協議会の申し合わせにより一九七七年三月四日に設定され、一九七八年四月一日から実施された。

本協議会は一九八五年六月十日に廃止され、その後の改正（一九八五年九月十七日）の作業は、代わって設置された公益法人指導監督連絡会議（総理府次長が主宰し、各府省庁担当官房長クラスをもって構成）に引き継がれた。

そして、公益会計基準の理解又は実施困難な点を改め、公益法人の事業成績を一層明らかにすることを可能とし、本会計基準の一層の普及と適正な実施を図ることを基本的な方針とした改正が、一九八五年九月十七日に行われ、一九八七年四月一日から「新基準」として実施され、現在に至っている。

しかし、前回の改正から既に十七年以上が経過し、その間、公益法人をめぐる社会的及び経済的環境が大きく変化するとともに、企業会計の分野での会計基準の新設・改廃等が進んだことから、本基準についても見直しが進み、総務省・公益法人会計基準検討会から二〇〇一年十二月、「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、改正が検討され、二〇〇三年三月に「公益法人会計基準（案）」について「が公表されている。

（五）会計基準の概要

① 標準的基準

「公益法人会計基準」は、公益法人会計に関する一般的、標準的な基準を示しており、公益法人は、原則として「公益法人会計基準」に従うことが求められている。

しかし、この会計基準は、あくまで、公益法人会計に関する一般的、標準的な基準を示したものであるので、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、これを適用しないこととされている（公益法人会計基準第一総則一目的及び適用範囲（二）、以下同じ）。

② 予算準拠主義の原則

公益法人は、その事業を行うため定款・寄付行為に基づいて毎事業年度の事業計画を策定し、その事業を実行に移すため資金的な収支の計画としての収支予算書を確定する必要がある。公益法人の事業は、当該収支予算書をもとにして執行されることから収入及び支出として事業活動が表現されている。

このように、公益法人の事業活動は、予算に基づいて行わなければならないので予算会計であるとも言われている（第一 総則 二 一般原則）。

③ 計算書類の体系

一、収支計算書（第四）

二、正味財産増減計算書（第五）

三、貸借対照表（第六）

四、財産目録（第七）

公益法人の事業の執行状況は、現金収支の計算の中で明らかにされることがなり、それらを集計し、報告するための計算書類として収支計算書の作成が求められる。

一方、資金（下記 ④ 資金の範囲参照）とされるもの以外に、当該法人が有する財産の財産の増減事由を明らかにして、当該法人の財産残高を明らかにする必要がある。この収支計算と財産計算を有機的な関連の下におくために、調整計算をする役割をになうのが正味財産増減計算書であり、一事業年度中の正味財産の増減額とその事由を明らかにするものとなる。

なお、正味財産増減計算書の構成について、資産及び負債の各科目別に増加額及び減少額を記載する方法（ストック式）と当期正味財産増加額（減少額）の発生原因を示す方法（フロー式）の選択適用を認めている（第五正味財産増減

計算書 二 正味財産増減計算書の構成。

④ 資金の範囲

資金の範囲は原則として現金預金及び短期金銭債権債務とするとされている（別表一の次期繰越収支差額の取扱要領）。

二、特定非営利活動法人の会計基準

（一）特定非営利活動法人の意義

特定非営利活動法人（以下「NPO法人」という。）は、阪神・淡路大震災でのボランティア活動をきっかけに、福祉、まちづくり、環境保護等の非営利活動を行う団体に簡易に法人格を与えるために、民法第三十四条の特別法である「特定非営利活動促進法」（以下「NPO法」という。一九九八年十二月一日施行）を法的根拠としてつくられた法人である。NPO法では、会計の原則が、根拠法に盛り込まれている点に特徴がある。具体的には、NPO法人が従うべき会計の原則等が、「NPO法第五条」及び「同法第二十七条」に定められている。

なお、立法段階における参議院労働社会・政策委員会で行われた質疑答弁の内容から判断すると、NPO法上の会計の原則を遵守した上で、それ以外の部分については、「公益法人会計基準」に従うのも、「企業会計原則」に従うのも容認されていると解釈できる。

（注）この点に関し、立法段階での参議院労働社会・政策委員会（一九九八年三月十二日）で以下の質疑答弁があった。

「質問：会計の原則なのですからけれども、（中略）、そういった（公益法人の）会計の基準を法人に強要しないということを確認させていただきたい。」（堂本暁子参議院議員）

「答弁：会計原則につきましては、法律の第二十七条の一号から四号までにその基本的な原則というものが明らかにされておりますので、その原則に沿っていれば、これをなにか一律的に一つのものに当てはめるというものではなく、法律上認められているものというふうに考えております。」（井出亜天経済企画庁国民生活局長）

（二）会計基準の設定年月日

一九九八年三月十九日（NPO法の成立日）

（三）設定主体

NPO法は、自民党、社民党、さきがけの与党三党が提案し、これに衆議院で民主党、参議院で民友連と公明党が共同修正してできた、議員立法による法律である。

（四）設定の目的及び経緯

社会における様々な分野において、ボランティア活動をはじめとした市民の非営利団体による社会貢献活動が活発化し、その重要性が認識されたことにより、そのような市民による自由な社会貢献活動の発展を促進することを目的とし、

特定非営利活動を行う団体に対して、簡易な手続きで法人格を取得する道を開くための「法人格付与制度」として、NPO法は制定された。

その経緯は、一九九五年七月一日の阪神・淡路大震災におけるボランティアの活躍が市民による非営利活動に対する制度改革を契機として、一九九八年三月十九日に成立、一九九八年十二月一日に施行された。

(注) 制度目的については以下の条文に従っている。

第一条 この法律は、特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること等により、ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動として特定非営利活動の健全な発展を促進し、もって公益の増進に寄与することを目的とする。

(五) 会計基準の概要

NPO法は、NPO法人が最低限遵守すべき会計原則等について、第二十七条と第五条第二項において、以下のとおり定めている。

第二十七条 特定非営利法人の会計は、この法律に定めるもののほか、次に掲げる原則に従って、行わなければならない。

一 収入及び支出は、予算に基づいて行うこと。

二 会計簿は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳すること。

三 財産目録、貸借対照表及び収支計算書は、会計簿に基づいて収支及び財政状態に関する真実な内容を明らかに表示したものとすること。

四 採用する会計処理の基準及び手続については、毎年（事業年度を設けている場合は、毎事業年度。次条第一項及び第二十九条第一項において同じ。）継続して適用し、みだりにこれを変更しないこと。

第五条第二項 収益事業に関する会計は、当該特定非営利法人の行う特定非営利事業に係る事業に関する会計から区分し、特別の会計として経理しなければならない。

① 計算書類の体系（NPO法第二十八条、二十九条）

一、財産目録

二、貸借対照表

三、収支計算書

② 会計原則（NPO法第二十七条）

一、予算準拠性の原則 二、正規の簿記の原則 三、真実性・明瞭性の原則 四、継続性の原則が規定され、別に、収益事業の区分経理の原則が規定されている。

（注）「二、予算準拠性の原則」について

NPO法は、予算書の備置・提出等を義務づけていない。従って、予算は、最低限、管理会計上作成が義務づけられているものと解し、それ以上、つまり報告会計上、予算を組入れるかどうかは自由と解されている。

（六）「特定非営利活動法人の会計の手引き」について

NPO法人にとって、会計は適正な事業運営及びアカウンタビリティの点から重要な役割を果たすことが期待されるため、本法において会計に関する原則が規定され、かつ会計関係書類は情報公開の対象とされている。

しかし、本法の規定だけから会計書類を作成することは困難であることから、旧経済企画庁国民生活局は「特定非営利活動法人の会計の手引き」を一九九九年に公表している。本手引きには強制力はないが、計算書類等を所管庁に提出する際の都道府県等の担当者への指導にも利用され、事実上の「基準」化が進んでいる。

当該手引きの概要は以下の通りである。

- ① 収支計算書に関して、「資本収支の部」と「正味財産増減の部」を置き、さらに「資本収支の部」を「経常収支の部」と「その他資金収支の部」に分ける様式が望ましいとしている。これは一九八五年改正前の旧公益法人会計基準が採用していた収支計算書と同様のものである。
- ② 資金の範囲については「現金預金」＋「短期金銭債権債務等」を前提としている。
- ③ 収支計算書は収支予算を執行した結果であるとして、予算に準拠していることを明確にするためにも、少なくとも法人における決算書類においては、これら二つを対比して表示し、メンバー等に報告することが必要であるとされている。しかし、所管庁への提出書類については、予算を付記することまでは、法律に明記されていないため、別途予算を付記していない収支計算書を作成、提出することも認められるとしている。
- ④ 公益法人会計基準と同様に、予算準拠の原則を会計に関する原則に含め重視している。

三、学校法人の会計基準

(一) 学校法人の意義

学校法人とは、私立学校の設置を目的として私立学校法の定めるところにより設立される法人を言う（私立学校法第三条）。

私立学校のエ育条件は、国公立学校と比較して一般に財政的に厳しい立場に立たされている。その中で、一定のエ育水準を保つ必要性から、私立学校の経営は、財政と教育の調和を図ることが必要とされる。そのため、私学の質を高める必要から、一九七五年「私立学校振興助成法」（以下「助成法」という。）が定められ、国や地方自治体が補助金を交付する制度が行われている。

なお、助成法第十四条においては、同法第四条第一項又は第九条に規定する補助金（経常費補助金）の交付を受ける学校法人は、文部大臣の定める学校法人会計基準に従って会計処理を行わなければならないとされている。

（書類の作成等）

第十四条

第四条第一項又は第九条に規定する補助金の交付を受ける学校法人は、文部大臣の定める基準に従い、会計処理を行い、貸借対照表、収支計算書その他の財務計算に関する書類を作成しなければならない。

※ 学校法人以外でも、助成法の定める特定の私立学校については、学校法人会計基準に従って会計処理を行う必要がある。

(二) 会計基準の設定年月日

一九七一年四月一日に文部省令としての「学校法人会計基準」が制定された。

(三) 設定主体

「学校法人会計基準」(文部省令第28号)の設定主体は旧文部省。

(四) 設定の目的及び経緯

一九六七年六月三十日、臨時私立学校方策調査会は文部大臣に「私立学校振興方策の改善について」の答申を提出し、その中で私立学校の振興方策の推進と経理の合理化、適正化及び公認会計士による監査の導入を提案した。

これを受けて、旧文部省において学識経験者等からなる委員会を発足させ、様々な検討を行った結果、一九七一年四月一日に文部省令として、「学校法人会計基準」が定められたのである。なお、振興方策としては、一九七五年七月十一日「私立学校振興助成法」が制定され、従来から予算補助という形で実施されていた資金的支援を、国や地方公共団体からの補助金の交付という形で法律上明確化させた。

その後、一九八七年八月三十一日に、主として基本金に関する部分について、「基本金への組入れ」、「基本金の取崩し」等に関する改正が行われ、さらに、一九九四年七月四日にも、一部改正が行われて、現在に至っている。

(五) 会計基準の概要

① 計算書類の体系（学校法人会計基準第四条、以下同じ）

一、資金収支計算書

二、消費収支計算書

三、貸借対照表

② ここで、消費収支計算書とは、当該会計年度の帰属収入（学校法人の負債とならない収入）から基本金に組入れる額を控除して計算した消費収入と、消費支出（当該会計年度において消費する資産の取得価額及び当該会計年度における用益の対価から計算される支出）を対比させ、収支の均衡状況を明らかにする計算書である（第十六条）。

③ 基本金

学校法人会計基準第二十九条では、「学校法人が、その諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとして、その帰属収入のうちから組入れた金額を基本金とする」とし、貸借対照表に基本金の部を設けること（同第三十二条）を定めている。

四、宗教法人の会計基準

(一) 宗教法人の意義

宗教団体については民法第三十四条により公益法人とされていたが、民法施行法第三十一条により、民法の法人に関する規定は当分の間適用しない旨が定められていたため、法制度化は一九三九年の「宗教団体法」(一九四〇年四月一日)を待たねばならなかった。

この法律は、第二次世界大戦後、日本占領連合軍総司令部(Q, H, Q)により廃止され、一九五一年「宗教法人法」の成立により、近代的宗教法人制度が成立し、現在に至っている。なお、宗教法人の所管庁は文部科学省又は都道府県知事となっている。

(二) 会計基準の設定年月日

確定した会計基準は設定されていない。

(三) 現在までの状況

宗教法人会計については、宗教法人法第二十五条等会計に関する規定が存在するにもかかわらず、現在まで確定した

会計の基準は存在していない。

一九七二年日本公認会計士協会業務充実委員会が「宗教法人会計基準（案）」を公表したが、実務上定着せず、関係者からは見直しを求める声が多かった。

その後、オウム真理教事件を契機に宗教法人制度に対する多くの問題点が指摘され、一九九五年十二月十五日「宗教法人法の一部を改正する法律」が公布され、一九九六年九月十五日以降に開始する会計年度より、収支計算書の作成及び提出義務が定められた。

さらに、宗教法人審議会の「宗教法人制度の改正について」（一九九五年九月二十九日）では、宗教法人会計基準の制定が求められているが、現在まで確定した会計基準が存在せず、宗教法人会計に関して現在のところ参考とされているのは、二〇〇一年五月十四日日本公認会計士協会非営利法人委員会研究報告第六号「宗教法人会計の指針」とされている。

（四）宗教法人会計の概要

確定した会計基準が存在しないので、以下では「宗教法人法」及び「宗教法人会計の指針」を基に示す。

① 計算書類の体系

- 一、収支計算書（宗教法人会計の指針について第三、以下同じ）
- 二、財産目録（第六）

以上は宗教法人法第二十五条第一項により作成が義務づけられている。但し、収入八、〇〇〇万円以下の小規模の宗教法人については、収支計算書の作成が免除されている（宗教法人法附則第二十三項、租税特別措置法施行令三十九の

三十七)。

三、正味財産増減計算書(第四)

四、貸借対照表(第五)

(宗教法人法第二十五条第二項により、作成は任意だが、作成した場合の提出義務あり。)

② 資金の範囲

資金の範囲についての会計方針の選択を各宗教法人に委ねている。

③ 貸借対照表価額(第五)

資産の貸借対照表価額については、取得価額を原則とする。また交換、受贈等により取得した資産の取得価額は原則取得時の公正な評価額とするが、評価が困難であれば、備忘価額でもよいとしている。さらに、宝物などの特有な財産で、評価額などを付すことが適当でないと自身が認めた場合には価額を付さないことができるなど、貸借対照表価額に柔軟に対応している。

④ 減価償却手続

減価償却を行うかどうかは、各宗教法人の選択に委ねている。