

また、新しい制度における公益法人（公益社団・財団法人）は、統一的な基準の下で、民間有識者からなる合議制機関の判断に基づき公益認定を行い、事業報告や高度なディスクロージャーを義務付けるとともに、税制上の優遇措置を拡充することとした。

## 2 新しい公益法人制度

今回の改革により新たに設計された制度では、まず、法人の設立については、登記のみで可能となり、公益目的事業を主たる目的とする法人、すなわち公益法人として成立するためには、法律上に定められた公益認定の基準に従い、民間有識者により構成される合議制機関による判断を必要とするものと定められた。このような制度の設計により、公益認定を受けた新しい公益社団・財団法人のほか、一般社団・財団法人という法人形態が設けられることとなった。公益法人または一般社団・財団法人は、法人として備えるべき要件が異なるものであるが、どちらも民間非営利団体として、民による公益の増進の担い手として大きな役割を担うものと位置付けられている。

従来の公益法人（特例民法法人）は、一定の基準に従い、新しい制度における公益社団・財団法人もしくは一般社団・財団法人へ移行することが法律上定められており、移行期間は、平成20年12月1日から平成25年11月30日の5年間である。当該期間内に移行手続を行わない法人は、解散となる。

新しい公益社団・財団法人は、公益目的事業を事業費の比率で50%以上実施する法人であり、公益目的事業のための財産はすべて、公益目的に費消することが定められている。また、事業費で1年分相当の金額以上の財産を、目的もなく所有することは法律上認められておらず、さらに、公益目的事業において赤字が発生した場合には、公益目的事業に再投下することが定められている。このような一定の要件は、公益社団・財団法人として認定された後も、行政庁の監督の下で継続的に遵守することが求められている。

また、一般社団・財団法人については、公益社団・財団法人にあるような要件は定められていないが、営利を目的とせず、公益目的事業を行い、剰余金の分配は認められていない法人である。特に、特例民法法人から一般社団・財団

## 第3節 公益法人会計基準の基本的な考え方

### 1 基本的な考え方

すでに述べたように、現行の平成20年公益法人会計基準は、その基本的な考え方を平成16年改正基準から引き継いでいる。以下では、現行基準の基本的な考え方として、平成16年改正の考え方をベースにして、必要に応じて平成20年基準の考え方を補足しながら説明することにする。

#### (1) 予算準拠主義に軸足を置いた計算書類の体系から法人の財政状態と正味財産増減の状況を表示する財務諸表体系へと変更したこと

平成16年改正前は、公益法人の事業活動の非営利性を根拠に、収支計算を基本構造とする計算書類の体系が採用されていた。収支計算は、予算によって法人の事業活動のコントロールを行うという組織運営の方法と結びついて、収支予算書と収支計算書を作成する予算実績報告を計算書類体系の中心に据えることになる。計算原理的には、事業年度末における財産の状況は、基本的には棚卸法によって作成される財産目録で足りることになる。しかしながら、公益法人会計基準では、昭和52年設定当時から、収支計算と財産目録からなる計算体系に加えて、複式簿記の原則に基づいた会計帳簿の作成を前提とした計算体系が導入されている。この結果、日常的に収支のみならず財産の状況を帳簿上把握することが可能となり、貸借対照表は誘導法によって作成されることとなった。さらに、収支計算書と貸借対照表を構造的に結びつけるための書類として正味財産増減計算書が作成されることとなった。このような文脈において必要とされる正味財産増減計算書では、収支計算書における当期収支差額からスタートして減価償却費の計上や引当金の設定に伴う資産及び負債の期中変動額を調整することによって貸借対照表における正味財産期末残高へと調整する方式（いわゆるストック式）が採用されることになる。

平成16年改正基準以降は、正味財産増減計算書に対して、正味財産の増減原因を示すことによって法人の事業活動の状況を開示するという、より実質的な役割が明示的に与えられることになる。従来は、収支計算書において公益法人

の事業の実績を示すという考え方が採用されてきたが、この役割を正味財産増減計算書に委ねることになった。このため、正味財産増減計算書は、正味財産の当期中の増減の原因を収益と費用によって表現する方式（いわゆるフロー式）に一本化されることになる。

## (2) 正味財産を指定正味財産と一般正味財産に区分したこと

正味財産の区分については、さまざまな考え方がある。公益法人会計基準においても、昭和52年設定当時は、正味財産を基本金と剰余金に区分する考え方が採用されていた。企業会計においては、資本の部を基本金と剰余金に区分する考え方が採用されてきたが、このような企業会計の考え方を非営利法人会計に適用しようとしたものと考えられる。しかしながら、そもそも非営利法人会計では、株主（出資者）からの資本拠出という考え方はない（基本金は法人が自ら定めた基本財産の額と定義されるにすぎなかった）。したがって、株主（出資者）からの疑似的な資本拠出を想定した区分を非営利法人会計に導入することには無理があったと思われる。このようなことから、昭和60年改正基準では、基本金を正味財産の部において内書きするという方法を採用するととどめ、実質的に正味財産を基本金と剰余金に区分する考え方は放棄されている。

平成16年会計基準では、再び正味財産を区分する考え方が採用されているが、それは昭和52年設定当時の基本金と剰余金に区分する考え方ではなく、寄付者の意図に基づいて指定正味財産と一般正味財産とに区分する考え方である。法人の意思決定に基づく基本金と剰余金の区別は、基本財産が資産の部において区分されている以上、利用者に追加的な情報を与えないし、さらに、法人の意思決定に基づく区分に依拠した場合、剰余金の当期増減額などの情報が利用者に誤解を与えかねないからと考えられる。

法人の正味財産には、寄付者から提供された財産のほか、法人が事業活動を行った結果、剰余として法人内に留保された不特定の財産も含まれる。寄付者から提供された財産には、その用途が著しく制限されたものも含まれている可能性があり、用途の自由度からみて相当に幅がある。平成16年改正基準では、このような正味財産について、寄付者から付された用途の制限の有無を貸借対

た場合には、次のような仕訳となる。

(借) 特定資産評価損 (指定)	50	(貸) ○○事業特定資産	50
---------------------	----	--------------	----

このように、指定正味財産の増加として取り扱った有価証券は、一般の事業とは切り離していわば別勘定で処理すべきものであるから、有価証券の評価差額を一般正味財産増減として認識せずに指定正味財産で増減させることとなる。

ところで、指定正味財産として受け入れた有価証券を満期保有目的の債券として保有する場合の償却原価法については、金利調整相当部分の利息は、正味財産増減計算書の指定正味財産増減の部の受取利息（加算又は減算）として計上することとなる。一方実際の金利については、上述のように維持拘束の制約がなければ、一般正味財産増減の部に計上されることになる。そうすると実際の金利と償却原価による金利相当額が分離されて会計処理されることとなってしまい、特にマイナスの金利相当額の場合には表示上問題となる。

そこで、指定正味財産として受け入れた満期保有目的の債券に償却原価法を適用する場合には、次に示す設例のように実際の金利については一度指定正味財産増減の部に計上してから一般正味財産増減の部に振替えることとしたのである。

＜設例1＞指定正味財産に計上された寄付によって受け入れた基本財産としての満期保有目的の債券について償却原価法を適用する場合

① 債券金額より低い価額で取得した場合

3年満期の新発の債券（金額1,000）を当年度期首に940で取得した場合

ア 当年度中に、受取利息5を受け取ったときの仕訳

(借) 現金預金	5	(貸) 基本財産運用益 - 基本財産受取利息 (指定)	5
----------	---	-----------------------------------	---

イ 当該受取利息5を一般正味財産増減の部に振り替えたときの仕訳

(借) 一般正味財産への振替額 (指定)	5	(貸) 基本財産運用益 - 基本財産受取利息 (一般)	5
-------------------------	---	-----------------------------------	---

ウ 当年度末に償却原価法を適用したときの仕訳

(借) 基本財産-投資有価証券	20	(貸) 基本財産運用益 - 基本財産受取利息 (指定)	20
-----------------	----	-----------------------------------	----

$$(1,000 - 940) \times \frac{1}{3} = 20$$

② 債券金額より高い価額で取得した場合

3年満期の新発の債券(金額1,000)を当年度期首に1,060で取得した場合

ア 当年度中に、受取利息45を受け取ったときの仕訳

(借) 現金預金	45	(貸) 基本財産運用益 - 基本財産受取利息 (指定)	45
----------	----	-----------------------------------	----

イ 当該受取利息35を一般正味財産増減の部に振り替えたときの仕訳

(借) 一般正味財産への振替額 (指定)	45	(貸) 基本財産運用益 - 基本財産受取利息 (一般)	45
-------------------------	----	-----------------------------------	----

ウ 当年度末に償却原価法を適用したときの仕訳

(借) 基本財産運用益 - 基本財産受取利息 (指定)	20	(貸) 基本財産-投資有価証券	20
-----------------------------------	----	-----------------	----

$$(1,000 - 1,060) \times \frac{1}{3} = \triangle 20$$

以上の有価証券の会計処理をまとめると次の表の通りである。

## 第11章 財産目録

財産目録とは、当該事業年度末現在におけるすべての資産及び負債につき、その名称、数量、使用目的、価額等を詳細に表示した書類であり、貸借対照表の補足情報を提供するものである。

平成16年改正基準では、財産目録は財務諸表に含められていたことから、その重要性は認識されていた。しかしながら平成20年基準では、公益法人制度改革関連三法における会計に関する書類の定めとの整合性から財務諸表の範囲から除かれることとなったため、平成16年改正基準よりもその重要性が後退したのではないかと考えられても不思議はない。その証拠に一般社団・財団法人においては、財産目録の作成は法令上も、平成20年基準の運用指針でも強制されていない（運用指針4）。ところが公益社団・財団法人においてはその逆で、むしろ財産目録はその重要性が増してきている。

すなわち、公益社団・財団法人は、法令上財産目録の作成が義務づけられており（認定法21条2項）、また公益目的保有財産を財産目録もしくは貸借対照表又はその附属明細書において明示しなければならないが（認定法施行規則25条1項）、たとえ貸借対照表又はその附属明細書に明示したとしても、財産目録にも併せて明示しなければならない（認定法施行規則31条3項）ことから、実際には公益目的保有財産は財産目録によって示されることになるものと考えられる。財産目録は、次の事項に留意して作成することとなる。

### 1 財産目録の区分

財産目録は、貸借対照表の区分に準じ、資産の部と負債の部に区分し、正味財産の額を表示する。資産の部と負債の部はそれぞれ流動と固定に区分し、流動資産、固定資産と流動負債、固定負債に区分表示する。そして資産合計から負債合計を差引いた正味財産の額を表示する。

### 2 財産目録の記載内容

平成20年基準の財産目録のひな型において、「貸借対照表科目」、「場所・物