

<論 説>

公益法人における指導監督型会計フレームワークの再検討

——情報公開型会計フレームワークへの手がかかりとして——

岡 村 勝 義

I. はじめに—問題の所在—

20世紀最後の10年間である90年代は、俗に「失われた10年」といわれる。日本経済がバブルの陶酔から失意のどん底に突き落とされ、沈滞した空気が横溢し続けた10年でもあったからである。しかし、このような状況の中であって、公益法人については、その指導監督について画期的といえることが行われた⁽¹⁾。

それは、1986年に設定され運用されていた「公益法人の運営に関する指導監督基準」が10年振りに大改訂され、1996年に「公益法人の設立許可及び指導監督基準」が設定されたということである。この新しい指導監督基準が画期的といえるのは、その前文に基づいてわが国初の『公益法人白書』が1997年に公表され、さらにその基準によって、個別公益法人に対する閲覧による一般への情報開示が実質的に1999年から行われるようになったからである。すなわち、1996年の新指導監督基準は、1990年代後半から始まる公益法人における「情報公開時代」の幕開けの契機となったのである。

1996年の新指導監督基準の革新性はこの点のみに限定されるわけではないが、ここに検討しようとしている、公益法人の“会計フレームワーク”についていえば、そのような「情報公開または情報開示」が新たに指導監督基準に盛り込まれたことは、かかる“会計フレームワーク”に決定的な影響を与えないはずはない。公益法人について90年代後半からなぜ情報開示が要請されるようになったのか、という問題はもとより関心のあるところであるが、ここでは主として公益法人の会計フレームワークについて起こりうべき変化の方にむしろ関心がある。

1996年に新指導監督基準が設定されて後、2001年12月には、「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）」が公益法人会計基準検討会によって公表された。この検討会は、2000年4月に総理府（現総務省）公益法人行政推進室内に設置され、現行の公益法人会計基準の問題点を整理し、今後の改正の方向について検討することを目的としている。かかる「論点整理」は、公益法人について革新的な会計フレームワークを提示しているために、公益法人関係者に大きな反響を与えているし、また学界からも注目されている。

革新的な会計フレームワークを有している「論点整理」の検討を通じて、情報公開または情報

開示の目的に相応しい、公益法人における会計フレームワークとはどのようなものであるかを考えることは、21世紀の公益法人のあり方を考えるうえでもきわめて重要である。しかしながら、そのような検討に先だって、予め行っておかなければならない作業がある。それは、公益法人に対する現行の会計フレームワークとはどのようなものか、という検討である。というのは、そのような検討なくして、現行の会計フレームワークから革新的なそれへの変化における“継続”と“断絶”を識別することができないからである。

実は、すでにこれと同じ発想のもとで現行の公益法人会計フレームワークについて点検を試みたことがある(岡村[2000b] pp. 4-14)が、ここでは、新たに公表された「論点整理」を意識しつつ、改めて現行の公益法人会計フレームワークについて“再検討”を加えたい。すなわち、公益法人会計フレームワークについて現在もっともホットなテーマに取り組むための準備作業をここで行いたい。

Ⅱ. 指導監督体制の整備と財務報告

1. 指導監督体制の整備と公益法人会計基準

公益法人における会計基準設定の背景を考えるとときには、公益法人に対する指導監督体制の整備の過程を視野に入れなければならない。というのは、公益法人会計基準の設定は公益法人に対する指導監督体制の構築の過程の中に組み込まれているからである。それでは、公益法人に対する指導監督体制はどのような過程を経て構築されてきたのであろうか。ここでは、現行の公益法人会計を理解するうえで必要な範囲でそのような過程を検討することとする。

民法上、公益法人の設立には主務官庁の許可を要するが(民法第34条)、これは許可主義といわれる。ここに主務官庁とは、設立するにあたって、設立しようとする公益法人の目的に関連する事務を所掌している官庁である。かかる主務官庁は設立を許可した公益法人に対して監督義務を負う(民法第67条)⁽²⁾。換言すれば、主務官庁は法律上、公益法人を指導監督する立場におかれている。したがって、公益法人に対する指導監督について問題となるのは、そのような指導監督を整備し強化するような体制作りがなぜ必要になったかである。

公益法人に関する指導や監督の整備ないし強化の契機は公益法人を巡る不正事件の頻発にある。そのような不正事件の発生を機に、総務省(旧行政管理庁および旧総務庁)によって公益法人に関する行政監察が実施されることになったが、これは公益法人についてその当時の実態を明らかにすることになった。また行政監察結果に基づく勧告に従った諸施策は、一方では公益法人の指導や監督を強化することになったが、他方において公益法人そのものの社会的重要性を認識させ、指導・監督体制を整備・充実させることにもなったのである。その経過を概観することによって、指導監督体制の整備の過程を明らかにすることとする⁽³⁾。

1960年代後半に、数々の公益法人の理事の詐欺事件、休眠法人を利用したネズミ講が発生し、それらが国会や新聞等で取りあげられた。このために、ときの行政管理庁は公益法人の実態

調査および監察を行い、1971年に、行政上の是正・改善点を勧告するとともに、その改善策を検討するよう指示した⁽⁴⁾。これを受けて、監督事務の統一的な改善を図るために、関係府省庁の担当部局の課長クラスによって構成される「公益法人監督事務連絡協議会」が設置された。この連絡協議会では、設立審査基準などの申し合わせによって勧告事項の実現が図られたばかりか、1977年には公益法人会計基準も定められた。また1979年には民法の一部も改正された⁽⁵⁾。

その後、1985年の行政監察勧告（行政監察は1983年より実施）のなかでは、主務官庁等間での指導監督の方針が一様でないことから、統一的な指導監督基準の作成が勧告された⁽⁶⁾。この勧告前にすでに、関係府省庁の官房長クラスによって構成される「公益法人指導監督連絡会議」が設置されたが、これは課長クラスによって構成された連絡協議会を格上げしたものであった。当連絡会議において、1986年に「公益法人の運営に関する指導監督基準」が設定され、また公益法人会計基準の改正も1985年に行われた。この結果、公益法人に対する指導監督体制はそれ以前の体制に比してより整った。この行政監察では、中間法人制度の整備についても勧告されている。

その後の行政監察は1991年に行われ、翌92年にその結果が公表されている。そこでは、業務運営の適正化、休眠法人の整理の促進、公益法人制度の整備および公益信託の運営の適正化に関する勧告が行われている（総務庁行政監察局 [1992]；総理府編 [1997] p. 48）。先の連絡会議は「公益法人等指導監督連絡会議」と改称された。当連絡会議では、設立審査基準および指導監督基準において判断基準等が抽象的となっている事項について、可能な限り具体化・明確化した運用マニュアルの作成に向けての検討を始め、1993年に、「公益法人の運営に関する指導監督基準解説及び取扱指針」が策定された。これは、指導監督基準の運用にあたっての具体的・統一的な指針となった（総理府編 [1997] pp. 48-49）。

これらの経過から、行政監察の勧告を契機に、公益法人の設立・運営等の指導監督に関する基準および連絡協議機関が整備され、その後に再び行政監察が行われ、その勧告に基づき指導監督に関する基準がさらに整備・強化され、それに伴い連絡協議機関も徐々に格上げされていっていることがわかる。また連絡協議機関の格上げの過程は、公益法人の社会的重要性に関する認識が高まっていくことと対応しているようである。このような経過の中で公益法人会計基準を位置づけるならば、1977年の公益法人会計基準の設定および1985年のその改正、すなわち現行の公益法人会計基準は、まさに公益法人に対する主務官庁の指導監督の一環として整備されてきたことが明らかとなる。

2. 指導監督体制の中での財務報告

主務官庁が公益法人を指導監督するには、公益法人の運営実態を把握することが不可欠であり、そのためには、公益法人が主務官庁に対して定期的に財務報告を行う仕組みを作る必要がある。このような財務報告は主務官庁にとって指導監督の用具となるが、他方では、公益法人側で運営の適正化を図るための用具ともなりうる。このことから、財務報告は公益法人のガバナンス

に係わる。現行の公益法人会計基準が設定されるようになった財務報告に係わる環境はどのようなものであったのであろうか。

まず最初に、民法上の会計関係規定をみてみよう。そもそも公益法人の会計に係わる規定は民法上にある。その一つは第37条および第39条の資産に関する規定であり、他は第51条の財産目録の規定である。

第37条では、「社団法人ノ設立者ハ定款ヲ作り之ニ左ノ事項ヲ記載スルコトヲ要ス」と規定され、当該「左ノ事項」の一つとして「資産ニ関スル規定」(第4号)が掲げられている。また第39条では、「財団法人ノ設立者ハ其設立ヲ目的トスル寄附行為ヲ以テ第37条第1号乃至第5号ニ掲ケタル事項ヲ定ムルコトヲ要ス」と規定され、寄附行為において「資産ニ関スル規定」を定めることが求められている。このように、第37条は社団法人の定款記載事項、また第39条は財団法人の寄附行為記載事項を定め、記載事項の一つに「資産ニ関スル規定」を置くことを求める。

民法上は、設立にあたって最小限保有すべき資産についての規定はない。この点は、設立許可にあたっての主務官庁の判断に委ねられる(法人制度研究会[1999]第2・1・(1)⑤)。実務上は、社団法人については、設立目的の達成に必要な事業活動を遂行するための会費収入および財産の運用収入等があること、また財団法人については、目的の達成に必要な事業活動を遂行するための設立当初の寄附財産の運用収入および恒常的な賛助金収入等があることが必要とされている(72年設立審査基準4;93年申合解説4)。

このような事項を定款または寄附行為に記載するのは、公益法人は設立目的の達成等のため、健全な事業活動を継続するに必要な確固とした財政的基礎を有していなければならないからである⁽⁷⁾。民法上は、当然のことながら定款または寄附行為は一般に開示されるべき書類とはなっていない。

第51条の財産目録に関する規定は次のようになっている。すなわち、「法人ハ設立ノ時及ヒ毎年年初ノ3个月内ニ財産目録ヲ作り常ニ之ヲ事務所ニ備ヘ置クコトヲ要ス但特ニ事業年度ヲ設クルモノハ設立ノ時及ヒ其年度ノ終ニ於テ之ヲ作ルコトヲ要ス」この規定からわかるように、財産目録のみの作成が求められ、それを事務所に備置しなければならない。したがって、それ以外の例えば収支計算書や貸借対照表などは作成を要しない。また作成され備置された財産目録は一般の閲覧に供することは要求されず、したがって公開の義務を負っていない。

これらの民法上の会計規定だけで、公益法人の運営実態を主務官庁が掌握することは不十分であるし、また公益法人のガバナンスにおいても不完全であることは明らかである。

1985年の行政監察結果に基づいて、1986年7月に、公益法人の運営について「公益法人の運営に関する指導監督基準」(以下、「86年指導監督基準」という)が公益法人指導監督連絡会議によって策定された。また後の1993年6月には、公益法人等指導監督連絡会議において「公益法人の運営に関する指導監督基準解説及び取扱指針」(以下、「93年解説指針」という)が定められた。こ

これらの基準および解説指針は民法上の諸規定を補完するものであるので、次に、これらの基準および解説指針に基づく公益法人運営を前提にした財務報告を考えることとする。

社団法人は、社員によって構成される人的結合体であるから、社員は社団法人の基礎であり、このため、社員の総意を反映する場である社員総会は社団法人の最高意思決定機関である（民法第53、63条）。このことから、定款の変更、解散、理事の選任のほか、予算・決算等の重要事項が社員総会の決議事項とされる。社員総会は理事等の執行機関をチェックするとともに、法人の基本的な運営方針を確立する役割をも担っている（86年指導監督基準第2-2；93年解説指針第2-2）。したがって、理事によって作成された業務および財務等の情報は社員総会での決議のために社員に開示・提供される。

他方、財団法人は、社団法人とは異なり、意思決定機関である社員総会をもたないので、理事の職務権限が大きく、事業運営上、独断専行が生じやすい。このため、86年指導監督基準は、民法上規定はないが、それを補うために、理事等の執行機関を客観的立場から牽制し、業務執行の公正、法人運営の適正を図る機関として評議員および評議員会を財団法人に設置することを求めた。そして評議員会に理事等の業務執行の適正化を図る役割をもたせるために、理事の選任機能や重要事項の諮問機能をもたせるだけでなく、理事の監督、重要事項の決定等を行わせることも可能にさせた（86年指導監督基準第2-4；93年解説指針第2-4）。重要事項の中に予算・決算等の決定が含まれる。これからすれば、理事によって作成された業務および財務等の情報は評議員会に開示・提供されることになる。

このように、指導監督基準等を策定することを通じて、公益法人の機関というべき社員総会および評議員会に対して財務報告が行われる体制がつくられてきた。これら法人の機関以外の外部に対する財務報告は監督官庁である主務官庁に対して行われるが、それらの情報は広く社会に公開されることはなかった。後にみるように、公益法人会計基準は1977年に設定されるが、それでは、会計基準設定前ではどのような財務報告書あるいは提出書類が作成されていたのであろうか。

1972年に、公益法人監督事務連絡協議会で策定された「公益法人設立許可申請書の添付書類等に関する申し合せ」によれば、事業報告等の提出書類として以下の2種類のものが定められている。その一つは、翌年度の事業に関し提出する書類であり、これには事業計画書および収支予算書がある。他は、事業年度終了後に提出する書類であり、これには事業概要報告、収支決算書、当該年度末の財産目録および当該年度の社員名簿および異動状況報告書（社団法人の場合）があり、これらは事業年度終了後3ヶ月以内に提出すべきこととされている。

業務書類としては事業計画書と事業概要報告が提出されるが、事業概要報告は現在の事業報告書と同様のものであるから、業務書類は現在と同じである。また会計書類としては収支予算書、収支決算書および財産目録が提出書類とされている。後で検討するように、1977年会計基準による会計書類は予算書、収支計算書、貸借対照表および財産目録であるから、これと比較すれ

ば、収支予算書は予算書と同様であり、また収支決算書は内容上の違いはあるとしても、形式上、収支計算書と同様である。ここでは、貸借対照表の作成が求められていなかったことに注意すべきである。

会計書類についていえば、収支予算書、収支決算書および財産目録が定期的に作成される実務が次第に定着し、それらは徐々にではあるが、社員総会または評議員会の承認を経て、主務官庁に提出される体制がつくられ、主務官庁はこれらの提出書類をもとに指導監督を行っていく体制が構築されてきた。財務報告は公益法人の運営の適正化のために、主として主務官庁の指導監督目的のために整備されてきたといわなければならない。

Ⅲ. 公益法人会計基準案の背景とフレームワーク

1. 行政監察と会計基準化

公益法人会計基準は、「公益法人の健全かつ適切な会計処理の確保を目的として」(93年解説指針第3-1)、1977年3月に公益法人監督事務連絡協議会によって設定された(以下、これを「77年会計基準」という)。その後、この会計基準は1985年10月に、公益法人等指導監督連絡会議によって改正され、1987年から改正会計基準が適用された(以下、1985年に改正された会計基準を「85年会計基準」という)。したがって、86年指導監督基準設定当時は77年会計基準が適用されていたことになる。

それでは、そもそも77年会計基準はどのような経緯で設定されることになったのであろうか。77年会計基準の設定は、1971年のときの行政管理庁の行政監察結果に基づく勧告を直接の契機としている(77年会計基準、前文1;新井[1989] p. 973)。すなわち、「主務官庁は、公益法人の財務運営の適正を期するため、公益法人の会計、経理に関する事務処理基準を示し、これにより適切な指導を実施する必要がある」という勧告に由来する(内閣総理大臣官房管理室編[1977] p. 5;新井[1989] p. 1060)。この勧告にあるように、会計基準設定の本来の目的、したがってかかる会計基準に基づく指導監督の目的は公益法人の財務運営の適正化、すなわち公益法人の会計・経理の適正化にあった。

それではさらに遡って、公益法人の財務運営の適正化はなぜ必要になったのであろうか。換言すれば、行政監察結果に基づく勧告として、公益法人の財務運営の適正化が掲げられたのはなぜなのか。

すでに述べたように、1971年の行政監察は、1960年代後半に多発した公益法人の理事の詐欺事件、休眠法人を利用したネズミ講等の事件が国会や新聞等で取りあげられたことに端を発している。当時の会計は収支の均衡を目標とする予算の編成とその実績の記録が中心であったが、ここでは準拠すべき会計処理基準がなく、行き当たりばったりの様々なご都合主義的会計処理が行われていた。このため、そのような会計処理に基づく会計諸表は行政指導の指針にほとんど役立たず、また、監督官庁はそれぞれ監督規則を設けて収支計算書や財産目録等の作成・報告・備置

義務を課しているものの、そこには一定の共通の基準が存在しないため、行政指導にも一貫性を欠いていた。折しも、公益法人の不幸事件が起これ、公益法人会計の不整備が暴露され、公益法人監督事務改善の一つとして、公益法人会計のあり方が社会問題となったのである⁽⁸⁾。

先に挙げた行政監察結果に基づく勧告は、このような状況ないし実態に対するものであった。例えば、行政監察結果において、次のような状況が指摘されている。「国庫補助金及び委託費の使用に関しては、おおむね適正に処理され、特に問題とするものはなかったが、国庫補助金や委託費を受けていない法人のなかには、決算書類を作成していないもの、その他会計、経理の処理が適正でないものなどが認められた。」(内閣総理大臣官房管理室編 [1977] p. 5; 新井 [1989] p. 1060)。

1971年の行政監察結果に基づく勧告を機に、同年に公益法人監督事務連絡協議会が設けられ、そこで会計・経理の問題が統一的に検討されることになった。しかし、その問題が公益法人会計の基準を作るという会計の特殊分野に属し、専門的知識が要求され、さらにまた、各主務官庁が管轄下の公益法人に対してそれぞれ独自の考え方に基づいて会計・経理の指導を行ってきた関係上、それぞれの主張もあり、基準設定作業は容易に進展しなかった。この結果、民間専門機関に公益法人会計制度のあり方についての根本的調査を依頼し、この調査結果に基づいて最終的決定を当該監督事務連絡協議会が行う方式がとられることになった⁽⁹⁾。

この決定によって、当該監督事務連絡協議会の世話役としての総理府は、委託団体として総理府所管の(財)公益法人協会に研究調査を委託した(番場 [1979] p. 4)⁽¹⁰⁾。1973年6月に、研究調査を受託した当協会の中に「公益法人会計経理基準調査研究会」(以下、「調査研究会」という)が組織され、翌74年3月に、当調査研究会によって「公益法人会計基準(案)」(以下、「74年会計基準案」という)が作成された⁽¹¹⁾。

かかる74年会計基準案は総理府官房管理室を通じて関係省庁に提示された後、監督事務連絡協議会によって2年余にわたり検討され⁽¹²⁾、1977年3月に、最終的な合意を得て、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」が公表された。この77年会計基準は翌78年4月1日以降、実施されることとなった。74年会計基準案のフレームワークが実質的に77年会計基準に承継されていくことに注意しておくべきである。

2. 74年会計基準案の会計フレームワーク

公益法人会計基準そのものは、なによりも1971年の行政監察結果に基づく勧告の中で示された、公益法人の財務運営の適正化につながるものでなければならない。また主務官庁の行政指導にあたって、公益法人会計基準そのものは、指導上の明確な基準になりうるものでなければならない。このような要請に応えるためには、会計書類は一定の会計フレームワークに基づいて作成されねばならない。

74年会計基準案の会計フレームワークの特徴を挙げるならば次のようになる。まず第1に、作成される会計書類として、収支計算書と貸借対照表は不可欠であるとして、計算書類として収

支計算書、貸借対照表および財産目録の3つを掲げている、ということである。

収支計算書を計算書類の1つにするのは、当時、公益法人会計として収支計算が行われ、すでに主務官庁の監督規則によって収支計算書に相当する収支決算書の作成・報告が求められていたからであると考えられる。74年会計基準案は収支計算書の作成について次のように述べている。すなわち、「公益法人会計の特徴にかんがみ、財産の増減は…主として、現金、預金等の金銭の増減および将来の金銭収入または金銭支出を表わす債権・債務の増減としてとらえられるから、これらの資金の増減を要約表示し、その受託責任を明らかにするために『収支計算書』の作成が必要となる」(74年会計基準案1(一))。

また貸借対照表を計算書類の1つに掲げるのは、民法によって財産目録作成義務が課せられているが、財産目録は貸借対照表の明細表としての役割をもつにすぎず、貸借対照表の作成の方が重要であると考えられたからである。財産目録と貸借対照表との関係について74年会計基準案は次のように述べる。すなわち、「毎決算期に作成される『財産目録』は、『貸借対照表』における資産および負債の明細表としての役割を負うにすぎず、その会計理論的意義は少ない。」(74年会計基準案1(一))

第2は、収支計算書と貸借対照表が有機的に関係づけられなければならないとし、そのように有機的に関連づける機構として複式簿記が要請される、ということである。これは、取引記録から会計諸表が誘導できることを要請している。この点について、74年会計基準案は次のように述べている。すなわち、「公益法人会計においては、『貸借対照表』が作成されるが、…『収支計算書』と有機的な関連性をもって作成されなければならない。」(74年会計基準案1(一))つまり、「計算書類は、複式簿記の原則に従って正しく記帳された会計帳簿にもとづいて作成されなければならない。」(74年会計基準案2(一)・2二)

それでは、74年会計基準案で構想されている計算書類の目的やそれらの内容上の関係はどのようなになっているのであろうか。

公益法人会計は、元来、寄付者より受け入れた基本財産あるいは社員の会費等を財源として調達された財産についての管理運営責任を明らかにすることを目的としている。このため、受託財産についての会計責任を明らかにする受託者会計 (stewardship accounting) あるいは受託資金の目的別にその増減内容を明らかにする資金会計 (fund accounting) が、その会計の特徴をなす。これに依拠して、公益法人会計について次のような2つの基本的な目的が導出される。その第1は、公益法人の有する財産(積極および消極の両財産を含む)の増減とその事由を明らかにすること、第2は、公益法人の有する財産の現状を明らかにすること、である(74年会計基準案1(一))。

第1の目的に即して「収支計算書」の作成が求められる。収支計算書は「収支計算の部」と「正味財産増減計算の部」(これは後述する)からなる(74年会計基準案2(三)-10)が、前者は収入の部(例えば、会費収入、基本財産運用収入および借入金収入などからなる)と支出の部(例えば、事業費支出、管理費支出および固定資産取得支出などからなる)から構成され、収入額と支出額の差額は次期

繰越収支差額として表示される（74年会計基準案第1号様式）。また収支計算書は、収支の予算額と決算額とを対比して表示し、その差異が著しい項目については、その理由を注記しなければならない（74年会計基準案2（三）-9）。

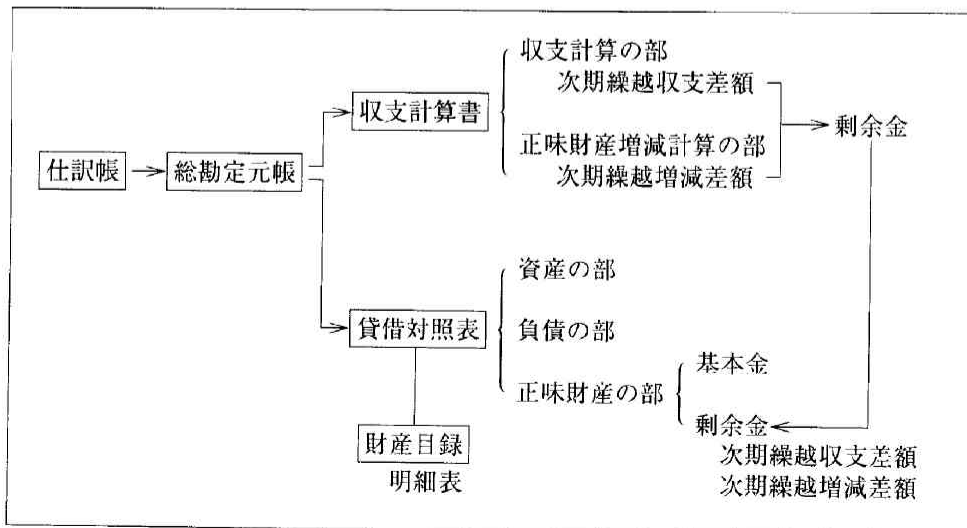
第2の目的に即して「貸借対照表」の作成が要請される。貸借対照表は「資産の部」、「負債の部」および「正味財産の部」に区分される。正味財産の部は、さらに基本金と剰余金とに区別して表示されなければならない。ここに基本金とは財団法人の場合には基本財産の額、社団法人の場合には当該法人が基本金として定めた額であり、剰余金は正味財産額が基本金額を超えた部分である（74年会計基準案2（四）-14, 16）。剰余金の1つの構成要素は収支計算書から得られる次期繰越収支差額である。

しかし、収支計算書と貸借対照表との間に、複式簿記を通じて有機的関連性を与えようとするとき、問題が生じる（これは次節において詳しく論じる）。それは、収支計算に表れえない資産・負債変動事象（例えば建物焼失等）、あるいは収支計算からは導出しえない現金預金および短期金銭債権・債務以外の資産・負債変動事象（例えば支出を伴う固定資産取得等）の存在である。これらの事象は貸借対照表上の正味財産、それも剰余金の内訳をなす構成要素であるが、収支項目とはならないものである。

本来ならば、このような事象は収支項目に関係しないものとして別個の計算書において収容されるべきであるが、74年会計基準案は計算書類としては収支計算書、貸借対照表および財産目録の3つしか想定しないので、収支計算書と貸借対照表に有機的関連性をもたせるため、収支計算書の中に1つの区分を設定してそこにそれらの事象を収容することとした。

このような考えのもとに、収支計算書において「正味財産増減計算の部」が設けられている。この区分では、さらに増加の部と減少の部がつくられ、その差額として次期繰越増減差額が計算され、これは収支計算の部で求められた次期繰越収支差額とともに貸借対照表上の剰余金を構成するようにされている。したがって、剰余金は次期繰越収支差額と次期繰越増減差額との合計額

【図1】 74年会計基準案の計算書類の関係



ということになる。

74年会計基準案は次のように述べて、収支計算書に正味財産増減計算の部を設けた理由は「簡便性」にあるとしている。すなわち、「(収支計算書と貸借対照表との)関連性を明示するためには、正味財産の増減に関する計算書を別個に作成する必要があるが、この会計基準では、簡便性の見地から、これを収支計算書に含めることとした。」(74年会計基準案1(一);括弧は引用者)

74年会計基準案の計算書類の相互関係を全体的に図式化すれば、【図1】のようになる。

IV. 公益法人会計基準における会計フレームワーク

1. 77年会計基準フレームワークの特徴

すでに述べたように、74年会計基準案は2年余の検討の末、1977年3月に、公益法人監督事務連絡協議会の申合わせという形をとって「公益法人会計基準」として公表された。この77年会計基準は74年会計基準案をほとんどそのまま承継している。すなわち、計算書類としての収支計算書、貸借対照表および財産目録、そしてそれらの有機的関連性はそのまま引き継いでいる。

しかしながら、77年会計基準は74年会計基準案と全く同じではない。実は、77年会計基準は74年会計基準案に、ある部分を新規に追加しているのである。この追加部分が77年会計基準の会計フレームワークを鮮明に特徴づけている。77年会計基準フレームワークを鮮明に特徴づけている、この追加部分とは何か。

公益法人の指導監督のためには、運営責任者たる理事の「管理運営責任」が明確になっていなければならない。また、そのためには管理運営責任対象の範囲が明確になっていて、その運営状況とその顛末が明らかになっていなければならない。これは公益法人のガバナンスの問題にも連なる。

公益法人は、財団法人であれば寄付者等より受け入れた基本財産たる資金、社団法人であれば会員の会費等を財源とする資金、さらに国庫補助金や委託費等があればその資金を含めて、それらを原資にして、寄附行為または定款に定められた所期の目的を遂行するために活動を展開する。このような基本財産、会費等に基づく資金が理事の管理責任対象の範囲をなす。そしてそれをもとに事業計画に基づく予算が設定され、その一覧表たる「収支予算書」が評議員会または社員総会によって決定されて後に、理事による予算の執行が行われる。ここに予算準拠主義が登場する。

収入予算は理事に対する資金収入の実現義務を具体的に表し、また支出予算は理事の資金支出に関する権限の範囲と適正使用の責任を具体的に表している。換言すれば、予算は理事の受託(執行)責任の所在を明示し、同時に、資金収支の状況と顛末に関する報告説明責任(アカウンタビリティ)を賦課することになる。したがって、予算は業務運営に不可欠であるばかりでなく、それは他方で、財務運営が適正か否かを判断するうえでの規準ないし尺度となる。さらにそれ

は、主務官庁の公益法人に対する財務運営の適正性に関する判断基準ともなりうるので、収支予算書は公益法人会計において欠きえないはずである。

77年会計基準では、収支予算書について次のように規定される。すなわち、「収入及び支出は、予算書に基づいて行われなければならない」(77年会計基準第1・2(1))。これが掲げられたのは、「予算書は各法人の毎事業年度の事業計画を収入及び支出にかかわらしめて表示したものであり、したがって予算書は確定した事業計画にもとづいて作成することを要し」、「予算書の数値は、業務執行責任者による資金収入の実現義務を具体的に示し、また、業務執行責任者による資金支出のワクを具体的に示すものであり、その意味で収入及び支出は、予算書に基づいて行われなければならない」からである(内閣総理大臣官房管理室編[1977] p.14)。

予算書は収入予算と支出予算から構成されるが、借入金限度額と債務負担額については予算書でそれを明記しなければならない(77年会計基準第2・2)。かかる予算書を会計基準に掲げることについては、例えば次のような批判がある。すなわち、「予算書のことが掲げられているが、予算書をどのように作成しなければならないのかという原則が表明されているわけではない。支出負担行為、収入獲得行為の原則がうたわれている。これは妥当とはいえない。」(番場[1979] p.7)

このような批判は、1985年に改正された会計基準の一般原則に関係して、さらに明確にされる形で次のように述べられている。すなわち、「これ(収支予算書の作成)は業務執行責任者による収支業務の執行原則をうたった文言に外ならないが、一般原則は収支予算書及び会計帳簿の作成ならびに計算書類の作成に関する原則を表明したものであるから、一般原則の中に収支業務の執行原則を掲げることは当を得ない。そこでこの…原則は主として収支予算書の作成に関する要求を表明したものと解さなければならない。…(これは)収支業務の執行原則をうたうことを通じて、収支予算書は、確定した事業計画における資金面の計画…に基づき、これを作成することを要するという意味合を表明したものである。」(内閣総理大臣官房管理室編[1985] pp.21-22;括弧は引用者)⁽¹³⁾

このことに起因するかどうかは定かではないが、77年会計基準では予算書は計算書類とはされていない。77年会計基準では、計算書類は収支計算書、貸借対照表および財産目録とし、その体系は74年会計基準案のそれをそのまま承継する。しかしながら、77年会計基準において規定された予算書は74年会計基準案には存在しない。すなわち、予算書の作成は74年会計基準案公表後の公益法人監督事務連絡協議会の検討の段階で新たに追加されたものである。

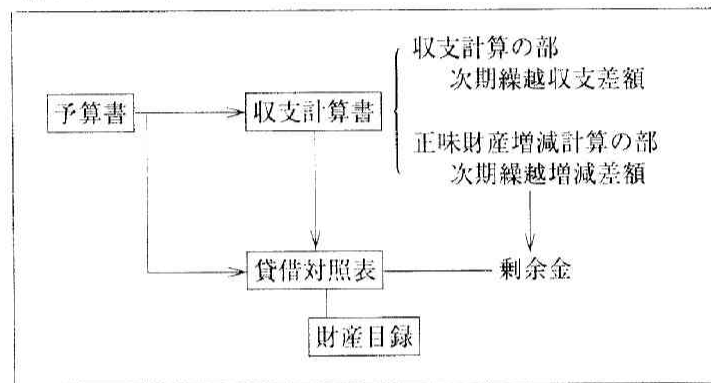
77年会計基準に予算書を新規に追加したのは、1972年に策定された「公益法人設立許可申請書の添付書類等に関する申し合せ」によって、収支予算書が主務官庁に提出される書類として作成される実務がすでに定着しつつあったからでもあると考えられる。しかし、予算書の作成を求めたのは、会計基準を指導監督のための基準にしようとする、指導監督の当事者たる主務官庁側の意図を強く反映しているのではあるまいか。そうであるとすれば、主務官庁が公益法人の適正な財務運営を指導し監督するうえで依ることのできる、予算準拠主義に基づく会計基準を要請し

ていたことがわかる。

換言すれば、77年会計基準の会計フレームワークの基軸は“主務官庁の指導監督”にあったといわなければならない。しかも、予算書の作成と収支計算書に表れている資金計算をセットで考えるならば、まさに官庁会計と軌を一にする会計フレームワークが公益法人に対しても構想されているといえる⁽¹⁴⁾。かくて、77年会計基準の会計フレームワークは「指導監督型会計フレームワーク」をなすものといえることができる。

77年会計基準における予算書および計算書類の相互関係を全体的に図示すれば、【図2】のようになる。

【図2】 77年会計基準における予算書および計算書類の関係



2. 85年会計基準とストック式正味財産増減計算書

77年会計基準では、74年会計基準案における収支計算書を承継して、収支計算書について、収支計算と正味財産増減計算とが混在する形式がとられた。このような混在形式をとった理由は、74年会計基準案によれば便宜性であった。これとは別に、77年会計基準は小規模法人を念頭に置いて、資金収支を中心にした体系をつくったことを理由に挙げる見解がある。すなわち、「旧基準（77年会計基準）の作成当時においては、ごく小規模の公益法人を念頭において基準を作成することとされたため、現金預金等の収支を明らかにすることに主眼がおかれ、正味財産の増減計算は、貸借対照表との単なる連結用として二次的に考えられていた。」（内閣総理大臣官房管理室編 [1985] p. 44；括弧は引用者）

また、この見解に連なると考えられるが、収支計算書中心主義の計算書類体系を採用したことが混在形式を採らせた、という見解もある。すなわち、「収支計算書中心主義の計算書類体系をとり、しかも複式簿記の原則により期首貸借対照表と期末貸借対照表を项目的にも金額的にも結びつけるために、資金項目の収支計算と非資金項目の増減計算のすべてを収支計算書において計算表示する方法を採用した」（新井 [1989] p. 974）。

しかし、このような混在形式の収支計算書の採用がいずれの理由によるかに係わりなく、「収支計算書がわかりにくい、とりわけ収支計算書の中に『正味財産増減計算の部』というのがあるが、なぜそういうものが収支計算書にはいるのか」（新井（座談会） [1987] p. 203），あるいは「収

支計算書を徒に複雑にし、理論的にも理解しがたいものになっている」(内閣総理大臣官房管理室編 [1985] p. 44) といった批判が多く寄せられた。

このためか、1985年に77年会計基準が改正されたとき、77年会計基準の収支計算書における「正味財産増減計算の部」を独立する形で、「正味財産増減計算書」(ストック式)が設けられることになった(85年会計基準第5・2、本則による方法)⁽¹⁵⁾。すなわち、収支計算書は収支計算の機能のみをもたせるように純化し、正味財産増減計算書は貸借対照表上の正味財産の期中における増減変化の内容を明らかにする機能をもたせるようにした。このことによって、77年会計基準における収支計算と正味財産増減計算がより精緻化されたともいえる。

正味財産増減計算がなぜ必要になるのかについて、ここで検討しておきたい。というのは、85年会計基準は正味財産増減計算書について、企業会計上の損益計算書に類似する機能をもつフロー式の正味財産増減計算書を新たに導入したが、後にかかる計算書を検討するうえで、ここで予め正味財産増減計算の内容を取りあげておくことが便宜的だからである。

「正味財産増減計算の部」(77年会計基準)であれ、「正味財産増減計算書」(ストック式)(85年会計基準)であれ、正味財産増減計算を行うのは、収支計算書と貸借対照表とを有機的に関連する体系にするためである、と説かれる(新井 [1989] p. 974; 以下、85年会計基準のストック式の「正味財産増減計算書」を前提にして説明することとする)。換言すれば、収支計算書は正味財産増減計算書を介して貸借対照表と有機的に関連する体系が考えられている、からであるといわれる(内閣総理大臣官房管理室編 [1985] p. 6; 新井 [1989] pp. 987, 997)。

それでは、このような有機的関連性とは具体的にはどのようなことであろうか。収支計算は受託資金の増減変化を捕捉するという重要な機能を果たすが、年度末において保有する資産および負債の有高との関係からするならば、構造的には、収支計算はそのような資産および負債の有高のすべてを直接的に導出できない。なぜなら、例えば、固定資産の取得にあたって一定額の支出が行われたという事実は収支計算において捕捉しうるが、当該固定資産が年度末において実在しているという事実は収支計算からは表しえないからである。また例えば、現物寄付、建物の焼失あるいは借入金債務の免除などは収支にまったく無関係な資産または負債の増減変化をもたらす、それらは収支計算に表れることはない。

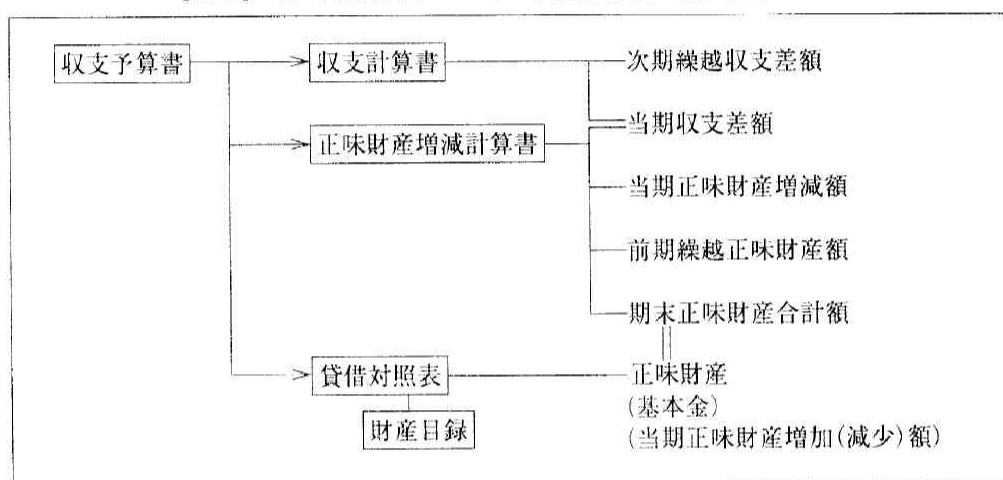
これらの事象は資産または負債を増減変化させ、資産有高から負債有高を差し引いて求められる正味財産(純資産)を結果的に増減させる。そこで、収支計算に表れえない資産・負債変動事象(例えば建物焼失等)、また収支計算からは導出しえない現金預金および短期金銭債権・債務以外の資産・負債変動事象(例えば支出を伴う固定資産取得等)は、年度末における資産および負債の有高と関係づけられるようにした。

すなわち、収支計算書の当期収支差額と貸借対照表の期末正味財産額とを結びつけるために、その間に正味財産増減計算書を介在させ、そこにそれらの諸事象を収容するようにしたのである。かかる正味財産増減計算書は、資産・負債がいくら増減し、その結果正味財産がいくら増減

したかを表示することになるから、それはストック式と称される。このことから、正味財産増減計算書はまさに「収支計算書と貸借対照表との接続を図る計算書としての役割」（公益法人会計基準検討会 [1983] 一 (一) (2)) を果たすことになる。このように、複式簿記をベースに、正味財産増減計算書を介して収支計算書と貸借対照表とを有機的に関連づけることによって、公益法人会計はより精緻な安定した会計フレームワークをもつことになった。これはまた、主務官庁の指導監督のための安定した指導監督型会計フレームワークを与えるのである。

85年会計基準における収支予算書と計算書類の相互関係を全体的に図示すれば、【図3】のようになる。

【図3】 85年会計基準における収支予算書と計算書類の関係



3. 85年会計基準と貸借対照表上の正味財産

77年会計基準は、74年会計基準案における貸借対照表上の正味財産の区分を承継して、正味財産を基本金と剰余金とに分類している。剰余金は、収支計算の部で計算される次期繰越収支差額と、正味財産増減計算の部で算出される次期繰越増減差額との合計額である。しかし、85年会計基準はかかる基本金の概念を廃止し、それに代えて資産を基本財産と運用財産とに区分し、法人の基本的な財産を明確にすることにし、また剰余金の概念も廃止した⁽¹⁶⁾（内閣総理大臣官房管理室編 [1985] p. 6）。

それでは、基本金および剰余金の概念を廃止したのは、どのような理由によるのであろうか。例えば次のような理由を挙げられる（内閣総理大臣官房管理室編 [1985] pp. 50-51）。第1には、基本金を定義することが困難または不可能であることである。77年会計基準では、基本金は、財団法人にあっては基本財産の額および当該法人が基本金と定めた額、社団法人にあっては当該法人が基本金と定めた額とされるが、何をもって基本金とするかは必ずしも明確ではない。第2は、剰余金という語は「余っているお金（財産額）」という意味をもつ語として誤解されやすいという意見が寄せられていたということである。これは公益法人という性格に基づくが、より多くの“剰余金”を獲得することが公益法人の目的ではないからである。

そして第3は、基本金と剰余金の区分によって、正味財産増減計算書において基本金増減計算と剰余金増減計算とを区別して行うことが必要となるが、基本金自体を定義することが困難であるということからすれば、基本金と剰余金との区分計算そのものが難しいということになるということである。第4は、このような基本金増減計算と剰余金増減計算において、基本金増減項目と剰余金増減項目が恣意的に決定される余地があるということである。

このようなことから、85年会計基準は、77年会計基準がする基本金の定義付けをとらずに、それに代えて資産側から基本財産とすべき資産額をもって基本金概念を定義するようにした。すなわち、「基本金は、当該法人が基本財産と定めた資産の合計額をいう。」(85年会計基準、第6、4(2))ここで重要なのは、基本金というよりはむしろ基本財産そのものであるから、85年会計基準は、貸借対照表上は資産の部において基本財産を区分表示し、正味財産の部では内書きで基本金を表示するようにしている。さらに、基本財産の増減額とその残高の明細は注記事項とされる⁽¹⁷⁾。

このようなアプローチは基本財産を法人における拘束財産とする考え方と軌を一にする。したがって、正味財産から拘束財産たる基本財産を控除したものが基本的には非拘束財産たる運用財産を構成するから、正味財産は拘束財産(基本財産)と非拘束財産(運用財産)からなるという捉え方をしていることになる。貸借対照表の正味財産の部における内書きによる基本金の表示は、基本財産の額への注意の喚起であり、正味財産から基本金の額を差し引いた額が非拘束財産の額であるという情報を提供する。また、85年会計基準は正味財産の部において当期正味財産増加額(または減少額)を内書きにて表示するが、これもまた当期の正味財産の純増減額の情報を補足的に提供している。

85年会計基準の基本金および剰余金の廃止は、一見すると指導監督型会計フレームワークと関係していないようである。しかし、そうではない。基本財産とすべき資産額をもって基本金を定めることによって、法人が管理保全に努めるべき財産が具体的に貸借対照表において明示されることになるから、主務官庁はその管理保全の状況を把握することによって、よりの確に指導監督することができるようになる。また、当期の正味財産の純増減額が正味財産の部において表示されることによって、法人の財産運用の状況を直裁に把握できるので、これも指導監督の上で役立つというべきである。ここでも、77年会計基準にみた指導監督型会計フレームワークの精緻化が図られているのである。

V. 結びにかえて—指導監督型会計フレームワークとフロー式正味財産増減計算書—

1. 85年会計基準とフロー式正味財産増減計算書

85年会計基準におけるストック式正味財産増減計算書には、収支計算書と貸借対照表との接続を図るという消極的な役割しかないのであろうか。答えは否である。この計算書における当期正味財産純増加額(すなわち正の増減額)から、基本財産すなわち基本金として処理すべき正味財

産純増加額を差し引いた金額すなわち運用財産純増加額がゼロまたはプラスであれば、法人の事業が全体として収支が償っている状態を示す（内閣総理大臣官房管理室編 [1985] p. 17）。

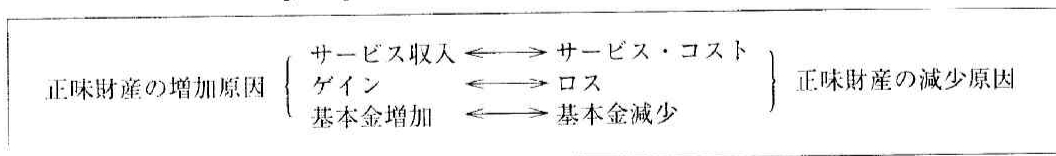
運用財産純増加額がプラスであれば、これによって、いわゆる企業会計でいう“純利益”の状態であることがわかる。すなわち、ストック式正味財産増減計算書から、“純利益”または“純損失”のいずれの状態になっているかが判断できるのであるから、かかる情報を当該計算書が提供できるということでは、当該計算書はむしろ積極的な役割をもちうるということを意味する。

ストック式正味財産増減計算書にこのような役割を見出し、さらに進んで“純利益”または“純損失”の状態に至った原因を明らかにしようとする場合には、そこでは、「公益法人の目的活動の遂行が計画どおり順調に進められているか否か、サービス提供のコストとこれに見合う収入との釣合い具合はどうか、活動の永続性を期待しうるような形で法人業務が営まれているか」（内閣総理大臣官房管理室編 [1985] p. 17）というようなことを評価しうる情報が要請されてくる。85年会計基準において、いわゆるフロー式の正味財産増減計算書が導入されたのは、このような情報ニーズに応えるためであろう（85年会計基準第5・2、但書による方法）。

フロー式正味財産増減計算書は、「当期正味財産の増加額（減少額）の発生原因を記載」したものであり（85年会計基準、前文1（2）ア）、具体的には、「どのような正味財産の増減原因が発生し、その結果、正味財産がいくら増減したか」を示したものである（内閣総理大臣官房管理室編 [1985] p. 43）⁽¹⁸⁾。このように、フロー式正味財産増減計算書の主たる目的は、正味財産の増減に関する発生原因を表示することにある。すなわちそれは、当該年度における“純利益”または“純損失”の原因を示そうとするものであるから、そのような原因分析によって、法人の事業業績評価が可能となる。

ここで正味財産の増加原因を分類すれば、サービス収入（業務収益）、ゲイン（資産売却益等の利得）および基本金増加（基本財産とする財産受入額）の3つとなる。また正味財産の減少原因を分類すれば、サービス・コスト（業務諸費用）、ロス（資産処分損等の損失）および基本金減少（基本財産を他の公益法人とか、公共的機関に寄贈し、基本金を減額した場合の事象）の3つとなる（内閣総理大臣官房管理室編 [1985] p. 17）。これらの関係を図示すれば、【図4】のようになる。

【図4】 正味財産の増減原因のマッチング関係



サービス収入とサービス・コストとの対応からは、経常的な業務活動の状況、サービス収入とサービス・コストとのバランス、さらには十分とはいえないまでも目的活動の達成状況や活動の効率性（例えば人件費のバランスなど）等の業績評価を可能にする情報が得られる。またゲインとロスとの関係から、業務にとって臨時的な事象、あるいは場合によっては異常な事象による正味

財産影響額がわかるので、管理業務の状況、目的活動からする管理業務の適正性等の事業評価を可能にする情報が得られる。さらに基本金増加と基本金減少との関係から、法人の活動そのものの持続性を高める法人業務が営まれているかどうかの事業評価を可能にする情報が得られる。

このような役割をもつことから、フロー式正味財産増減計算書は企業会計上の損益計算書に近いものとして扱われる。フロー式正味財産増減計算書に含まれる基本金増加と基本金減少が別除され、マッチングに沿う区分を設ければ、当該正味財産増減計算書は企業会計上の損益計算書と同様な事業の業績評価情報を提供することができる（内閣総理大臣官房管理室編 [1985] pp. 18-19）。またこのように、フロー式正味財産増減計算書は業績評価や事業評価を可能にする情報を提供することができるので、「法人の財産に関する理事者の管理運営責任の遂行度合を、法人の各種の利害関係者に伝達する媒体の役割」（官房管理室編 [1985] p. 17）を果たすことができるようになる。

85年会計基準におけるフロー式正味財産増減計算書は、指導監督型会計フレームワークに事業業績評価という要素を新たに付け加えたことになる。

2. フロー式正味財産増減計算書が内包しているもの

それでは、フロー式正味財産増減計算書を、85年会計基準においてそもそも導入することになったのは、なぜなのであろうか。これに関連して次のようなことがいわれる。すなわち、「『公益法人の経営の効率性・経済性を明らかにするために企業会計の損益計算書方式または学校法人会計の消費収支計算書方式を導入すべきである』といった提言に応えるべく行われた改正であり、とくにフロー式の正味財産増減計算書の導入はこの提言を率直に受け入れたものである。」（新井 [1989] pp. 988-989）

そのような提言はどのような背景に依っていたかは、実は定かではない。それについては、例えば、公益法人の事業の効率性や経済性が問われる何らかの差し迫った状況があったのか、あるいは公益法人側でこのような効率性や経済性が評価できる情報が要請されていたのか、さらには、主務官庁側からそのような情報を要請する何らかの理由があったのか、といったような問題を提示しうる。ここでは、そのような問題を考えるうえでの1つの手掛かりとして、85年会計基準における「特別な事業に対する部分的な適用除外」（85年会計基準第1・1・(2)）を考えてみることにする。

85年会計基準は原則としてすべての公益法人に適用されるが、収益事業を行う公益法人においては、企業会計の基準を適用する方がより合理的な場合には、企業会計の基準を適用することを許容している⁽¹⁹⁾。これに関連して次のようにいわれる。すなわち、85年会計基準では「公益法人における収益事業実施の実状も考慮し、これを実施している場合の事業成績を明らかにするため、……（フロー式の）正味財産増減計算書を選択して適用することができることとした。この計算書は企業会計基準の損益計算書に近い計算書であり、この方法を活用することによって、

公益法人会計基準と企業会計基準の二本立計算の煩雑さを解消し、本基準の適用が収益事業を行う法人にも拡大されることを期待している。」(内閣総理大臣官房管理室編 [1985] p. 8; 括弧は引用者)

これからすれば、増加しつつある、収益事業を行う公益法人を公益法人会計基準の適用範囲に取り込むこと、換言すれば、公益法人会計基準の適用範囲の(収益事業兼営法人への)実質的拡大がフロー式正味財産増減計算書導入の真の理由のようにも思える。もしもこのようにいえるのであれば、フロー式正味財産増減計算書の導入はきわめて戦略的なものであり、穿っていえば、85年会計基準に基づく、主務官庁の実質的な指導監督対象の拡大ともいえる⁽²⁰⁾。

この場合には、フロー式正味財産増減計算書の導入は、主務官庁側からの事業業績評価に役立つ情報ニーズに起因しているとは考えにくい。この点では、フロー式正味財産増減計算書は、それまでの指導監督型会計フレームワークにとってまさに“夾雑物”あるいは異質な要素にはかならず、それは一種の“アノマリー”(anomaly: 変則事象)であったといわねばならない⁽²¹⁾。

また、もしも収益事業を行う公益法人側から、フロー式正味財産増減計算書の導入を求める要請があり、85年会計基準がそれを汲み取る形で当該計算書の導入が図られたのであれば、それは望ましい姿であろう。というのは、当時、情報公開が未だ行われていないことを念頭におけば、評議員会ないし社員総会が一定の公式規格をもつ事業業績評価のための情報を求めたということか、あるいは事業運営責任者たる理事が自らの運営に関する業績評価を望んでいたかのいずれか(または両者)であると考えられるからである。

このことを立証する証拠をいまのところ見出しはしていないが、それが検証できるとすれば、それは、公益法人の内部からする情報ニーズが新たに会計基準として結実された事実を、われわれに提供してくれる。このような事実は、指導監督の枠を超え、公益法人自らが新たな自覚のもとに新しい情報ニーズを展開したことを意味する。

いずれが真相かは判断しえない。あるいは、これらとは別の何らかの要因によってフロー式正味財産増減計算書が導入された可能性もある。しかし、そのいきさつはどうか、事業業績評価を可能にするフロー式正味財産増減計算書が公益法人の会計フレームワークの中に新たに導入されたことだけは確かである。

指導監督型会計フレームワークが前提としていた情報利用者は法人の内部機関と主務官庁に限られていたが、情報公開が一般的となった現在の環境のもとでは、公益法人についての情報利用者はその枠を遙かに超えて、国民すべてである。そのような情報利用者は、公益法人をただ監視するだけの者から、寄付などの形で積極的に公益法人に対してコミットする者まで、その範囲は実に多様である。それらのどの情報利用者にとっても、公益法人のミッションの遂行度、事業における業績、管理運営の適正度などを評価できる情報はとりわけ重要である。

このことからすれば、事業業績評価を可能にするフロー式正味財産増減計算書は情報公開型会計にとって不可欠な情報伝達手段といわねばならない。さらにいえば、フロー式正味財産増減計算書は情報公開型会計フレームワークの1つの核となるべき計算書としての可能性をもっている。

る。

77年・85年会計基準における指導監督型会計フレームワークの中に、フロー式正味財産増減計算書という“新しい酒”が注ぎ込まれた。もしもフロー式正味財産増減計算書が情報公開型会計フレームワークの1つの核をなしていくとすれば、その場合には、そのような会計フレームワークは収支計算書を中核とする指導監督型会計フレームワークとどのような関係をもつことになるのか。“新しい酒には新しい革囊”の譬えのごとく、“新しい革囊”が果たして用意できるのかどうかの検討が、まさに次なる研究課題である。

【註】

- (1) 公益法人とは、一般的には、民法第34条に基づいて設立される社団法人および財団法人をいう。しかし、特別法に基づいて設立される公益を目的とする法人を含めて公益法人ということもある。この場合の公益法人は、便宜上、広義の公益法人といわれる。特別法による法人としては、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、医療法人、更生保護法人および特定非営利活動法人がある。本稿で対象とする公益法人は、一般的に民法第34条に基づいて設立される社団法人および財団法人である。2000年10月1日現在の公益法人総数は26,264法人であり、そのうち社団法人は12,889法人、財団法人は13,375法人である。前年同期の公益法人数に比較して全体で0.3%減少している（総務省編〔2001〕pp. 2, 23-24）。
- (2) 「主務官庁」という語は民法上の規定において使用されている。1996年の新指導監督基準等では、「所管官庁」という語が使用されている。所管官庁という語が使用されているのは、公益法人の指導監督に係る事務を実施する官庁には、主務官庁の1府10省だけでなく、主務官庁の権限に属する事務を処理することとされている都道府県知事など様々なものがあるからである。なお所管官庁総数は292ある（総務省編〔2001〕p. 7）。本稿では、主務官庁と所管官庁との区別はことさら留意しない。
- (3) 指導監督体制の整備の過程は岡村（〔2000 a〕pp. 1-2）に依っている（ただし一部修正している）。
- (4) 1971年の「公益法人の指導監督に関する行政監察結果に基づく勧告」および1985年の「公益法人の指導監督等に関する行政監察結果報告書」の抜粋は、番場・新井（〔1986〕）に掲載されている。1971年行政監察勧告の主要な内容は以下のようであった。①公益法人の設立の認可等に係る基準の作成、定款等の変更の認可に係る統一的な基準の作成、②提出を義務づける書類の範囲および提出期限の再検討、③公益法人の会計・経理に関する事務処理の基準の制定と適切な指導、④公益法人管理台帳の整備、⑤公益法人に対する業務および財産の状況の検査の強化、⑥事業活動が行われていない法人等の整理、⑦共管法人の取り扱いの明確化および官庁在職職員の役員兼務の抑制（総理府編〔1997〕pp. 40-41）。
- (5) 協議会で作成された申し合わせには、次のようなものがある。①公益法人設立認可審査基準に関する申し合わせ、②公益法人設立認可申請書の添付書類等に関する申し合わせ、③公益法人管理台帳の申し合わせおよび④共管法人の取扱の申し合わせ（総理府編〔1997〕p. 42）。1979年の民法改正では、主務官庁の監督命令権（第67条第2項）や設立許可取消権（第71条）などが規定された。
- (6) 1985年の行政監察の勧告事項は次のようであった。①中間法人制度の創設、②公益法人の事業内容の是正、③公益法人の指導監督に対する方針の明確化・統一化、④休眠法人の整理促進および⑤公益法人の指導監督行政に関する総合調整の促進（総理府編〔1997〕p. 46）。なお中間法人制度については、総務庁行政監察局（〔1992〕pp. 110-112）で触れられている。
- (7) 例えば、東京都総務局行政部指導課による寄附行為雛型（財団法人）第5条の規定は次のようになっている。「この法人の財産は、次に掲げるものをもって構成する。（1）財産目録に記載された財産（2）会計年度内における次に掲げる収入 ア財産から生ずる収入 イ寄附金品 ウ補助金等 エ事業に

伴う収入 オその他の収入」

- (8) このような状況の説明は番場〔1979〕pp. 1-3)に依っているが、そこでは、大石良雄「公益法人の会計経理に関する研究調査を委託するに当って」という論文に依拠して記述されている。
- (9) 大石良雄「公益法人の会計経理に関する研究調査を委託するに当って」(番場〔1979〕p. 4)
- (10) そこでの委託事項は以下のものであった。①公益法人の会計制度を確立することの必要性について、②公益法人に共通的に適合する会計処理基準設定の必要性とその可能性について、③公益法人に適用すべき会計原則について、④公益法人会計の帳簿組織について、⑤公益法人会計における会計方式について、⑥公益法人の収入・支出予算に必要な標準的勘定科目について、⑦公益法人の予算及び決算関係書類の標準的な作成方法について、⑧公益法人の公益事業会計と収益事業会計の区分経理の処理方法について、⑨その他関連事項について(番場〔1979〕p. 5)。
- (11) 調査研究会では、公益法人会計に関する次のような事項について具体的な調査研究が進められた。①公益法人会計の目的、特徴等の明確化、②公益法人会計の一般的な会計基準の樹立、③公益法人会計における具体的な会計処理方法及び計算書類の作成方法(番場〔1979〕p. 5)。調査研究会は1973年7月30日に第1回の会議を開催してから、総会を3回、起草委員会を8回開き、またその間に随時に分科会による研究が行われたとされている(74年会計基準案まえがき)。74年会計基準案はほとんどそのまま77年会計基準となる。
- (12) 検討の間の主たる議論の対象は次のような点であった。(1)会計基準の性格、取扱い等について、①本基準の適用範囲をどうするか、②本基準以外の公益法人に関する会計基準との関係、③都道府県知事等の許可にかかわる地方公益法人の取扱い方、④各公益法人に対する指導をどうするか、⑤本会計基準の実施時期をいつにするか、(2)会計基準の内容について、①取引の計上基準、②固定資産の減価償却、③収支計算書における正味財産増減計算の部の設定の是非、④勘定科目の取捨選択、⑤その他文章、字句の表現等の修正(番場〔1979〕p. 6)。
- (13) 77年会計基準では「予算書」という名称が使用されているが、1985年の改正会計基準では「収支予算書」という名称が使われる。予算書または収支予算書に係る一般原則の文言は同じである。
- (14) 例えば、次のような見解がある。すなわち、77年会計基準は、「官庁会計方式を淵源とすると思われる資金の収支を本流とし、すべての会計の処理及び報告を資金収支会計を基礎にして行う仕組みにしている」(若林〔1983〕p. 93)。この見解は新井〔1989〕pp. 969-971)でも紹介されている。
- (15) ここで85年会計基準について少し触れることとする。77年会計基準は翌78年から適用されたが、適用する公益法人が多くなるに伴い、会計基準は難しい、収益事業に適用することが困難である等の理由から改正を求める意見が強くなった。このため、公益法人監督事務連絡協議会は1982年7月に会計基準を見直すことにし、同年9月に学識経験者に基準の問題点と改善策、基準改正案の作成を依頼した。学識経験者は「公益法人会計基準検討会」と「ワーキンググループ」を設けて検討し、1983年11月に公開試案「公益法人会計基準の見直しについて」を公表して意見等を取り入れるなどをして、1984年6月に当協議会に報告書を提出した。当協議会は、基準適用の拡大、適正な実施の指導、現行基準との連続性の確保等の指導監督上の観点から約1年余り検討会提案の基準案を検討し、翌1985年9月に改正案が決定された。
- 主な改正点は次のとおりである。①正味財産増減計算書の新設(ストック式とフロー式)、②基本金および剰余金の廃止、③資金の範囲は原則として現金預金および短期金銭債権債務とする、④固定資産の減価償却は従来どおり強制しない、⑤退職給与引当金は正味財産増減計算書に記載する(内閣総理大臣官房管理室編〔1985〕pp. 4-6)。
- (16) 85年会計基準では、貸借対照表上の正味財産の部について内書きにて基本金を記載することとしている。77年会計基準の剰余金の概念は完全に廃止されている。
- (17) 85年会計基準の基本金の定義においても、実は、恣意性という本質的な問題が解消されたわけではない。今度は、基本財産と非基本財産との区分において依然として恣意性の問題が起こりうる。この点について、次のような指摘がある。すなわち、「…基本財産の増減が理事者の都合のよいように決定さ

れうるとすれば、基本金の恣意的な増減が抑制されても尻抜けの結果がうまれる。新会計基準による公益法人の経理の適正性を強化するには、法人の活動状況に照らして基本財産の大きさを適正に決定するための判断基準を確立するという課題、法人の各種利害関係者を納得せしめるに足る基本財産決定の明確な基礎理論を樹立するという課題が解決されなければならないのである。」（内閣総理大臣官房管理室編 [1985] p. 28）

- (18) 85年会計基準は、フロー式正味財産増減計算書について次のように規定している。すなわち、「…ただし、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に代えて、当期正味財産増加額（減少額）の発生原因を示す方法を用いることができる。」（85年会計基準、第5、2）
- (19) 85年会計基準の前文では次のような取り扱いを定めている。すなわち、「主務官庁は、この会計基準をすべての公益法人に適用するよう指導するものとする。」（前文、3）また、86年指導監督基準では、「公益法人は、設立目的の達成等のため、健全な事業活動を継続するに必要な確固とした財政的基礎を有するとともに、適切な会計処理がなされなければならない」として、「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」が求められている（86年指導監督基準5）。85年会計基準は、特別な事業に対する部分的な適用除外について次のように規定している。すなわち、「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。」（85年会計基準第1・1・(2)）
- (20) 85年会計基準が適用される前の85年行政監察結果（1983年から84年の調査）によれば、企業会計の基準を適用している法人は8.5%（調査総数2,718法人）であった（新井 [1989] p. 1070）。2001年版公益法人白書によると、企業会計基準を適用している法人は4.3%（1,117法人）である（総務省編 [2001] p. 18）。この比率を単純に比較すれば、企業会計基準を適用している法人は約半減している。これからすれば、85年会計基準の狙いは成功しているといえそうである。2001年版公益法人白書によると、収益事業を行い、その部分に関して企業会計基準を適用している等により公益法人会計基準の一部に適用しているものが20.1%（5,274法人）ある。なお、公益法人会計基準を完全に適用している法人は69.6%（18,278法人）である（総務省編 [2001] p. 18）。ただ、フロー式正味財産増減計算書がどれほど採用されているかは、データがないのでわからない。

また、77年会計基準はごく小規模の公益法人を念頭に置いているとされるが、これとの対比でいえば、85年会計基準は収益事業兼営法人をも対象とするということであるから、少なくとも中規模以上の公益法人を念頭に置いていたというべきであろう。2001年版公益法人白書によれば、税法上の収益事業を届出している法人は8,812（全体比33.6%）であり、収益事業規模が1億円以上の法人は3,419（収益事業届出法人のうち約39%）に及ぶ。

- (21) 「公益法人会計基準の見直しに関する試案」（1983年11月7日付）に関する意見等が検討された後に、ストック式とフロー式の正味財産増減計算書の両者を定め、これを任意選択とする改正案が作成された。内容的には、ストック式を選択したときは、当期正味財産増減額の重要な発生原因を注記させ、またフロー式を選択したときは、資産および負債の重要な科目別増加額および減少額を注記させるというものであった（新井 [1989] pp. 980-988）。どちらかが“原則”、他方が“例外”ということではなく、両方式が“同格”・“同列”として扱われていた。しかし、最終的には、ストック式が“原則”すなわち“本則”、フロー式が“例外”すなわち“但書”とされ、フロー式を選択したときのみ注記することが85年会計基準において定められることになった。このような正味財産増減計算書に関する原則・例外の扱いは、77年会計基準において構築された指導監督型会計フレームワークを維持することになったのではないかと推測される。

【引用・参考文献】

新井清光編 [1989] 『日本会計・監査規範形成史料』中央経済社

総務庁行政監察局 [1992] 『公益法人の現状と課題—総務庁の行政観察結果からみて—』大蔵省印刷局

- 総理府編 [1997] 『平成9年版公益法人白書—公益法人に関する年次報告—』大蔵省印刷局
—— [1999] 『平成11年版公益法人白書—公益法人に関する年次報告—』大蔵省印刷局
総務省編 [2001] 『平成13年版公益法人白書—公益法人に関する年次報告—』財務省印刷局
内閣総理大臣官房管理室編 [1977] 『公益法人会計基準の解説』(財)公益法人協会
—— [1985] 『新公益法人会計基準の解説』(財)公益法人協会
番場嘉一郎 [1979] 『詳説公益法人会計基準—理論と実務—』(財)公益法人協会
番場嘉一郎・新井清光編 [1986] 『公益法人会計』中央経済社
法人制度研究会 [1999] 『法人制度研究会報告書』財務省民事局
岡村勝義 [2000 a] 「公益法人の情報公開制度—非営利組織の会計研究の手掛かりとして—」『経済貿易
研究所年報』(神奈川大学)第26号, 1-17頁
—— [2000 b] 「情報公開型会計の模索—公益法人会計フレームワークの点検—」『月刊公益法人』
第31巻第6号, 4-14頁。
若林茂信 [1983] 「公益法人会計基準への提言」『企業会計』第35巻第9号, 92-103頁
「公益法人設立許可申請書の添付書類等に関する申し合せ」(昭和47年3月公益法人指導監督事務連絡協
議会申し合せ)
「公益法人設立許可審査基準等に関する申し合せ」(昭和47年3月公益法人指導監督事務連絡協議会申し
合せ)(本稿では「72年設立審査基準」と略記)
公益法人会計経理基準調査研究会「公益法人会計基準(案)」(昭和49年3月)(本稿では「74年会計基
準案」と略記)
「公益法人の運営に関する指導監督基準」(昭和61年7月公益法人指導監督連絡会議申し合せ)(本稿では
「86年指導監督基準」と略記)
「公益法人設立許可審査基準等に関する申し合せ解説」(平成5年6月公益法人等指導監督連絡会議幹事
会申し合せ)(本稿では「93年申し合せ解説」と略記)
「公益法人の運営に関する指導監督基準解説及び取扱指針」(平成5年6月公益法人等指導監督連絡会議
幹事会申し合せ)(本稿では「93年解説指針」と略記)
『『公益法人の設立許可及び指導監督基準』及び『公益法人に対する検査等の委託等に関する基準』につ
いて』(平成8年9月20日閣議決定)(本稿では「96年指導監督基準」と略記)
公益法人会計基準検討会「公益法人会計基準の見直しについて」(昭和58年11月内閣総理大臣官房管理
室)
公益法人会計基準検討会「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)」(平成13年12
月総務省大臣官房管理室)