

公益法人会計基準に関する一考察

— 正味財産増減計算書と財政状態変動表との類似性を中心に —

須藤芳正*¹ 太田英子*¹

はじめに

2000年秋頃より、一部の公益法人の不適切な運営が明らかになったことに起因し、人は存在するが活動がほとんど行なわれていないといった名目だけの公益法人の存在や、また、公益法人が公務員の天下り先の温床となっていることなどが露見し、マスコミに取り沙汰された。すなわち、公益法人の政治寄生的資本主義の非合理性が顕在化し、その組織や活動の不透明性が社会的問題にまでなったのである。政府としてもこのような問題を放置することはできず、現在、「行政改革大綱」に基づき、公益法人の透明性を確保するための施策が、適宜、講じられつつある。

その一環として、「公益法人計基準」も新たな見直し作業に入り、2001年12月にその中間報告書が総務省より公表された。けだし、補助金、会費収入、助成金等から運営されている公益法人の情報公開でもっとも重要となる資料は、営利組織体（企業）同様に会計情報（財務諸表）となると思われる。

公益法人をめぐるこのような状況を踏まえ、小稿での検討課題は、以下の2点とした。

- (1) 監督所管官庁は各公益法人に対して、公益法人会計基準に準拠し、収支計算書、正味財産計算書、貸借対照表を主要な財務諸表として作成するよう指導している。しかし、これらの計算書類は所管官庁主導でその作成が検討された経緯から、わが国において、公益法人会計についての研究は、一部の研究者を除いて意外なほどなされていないのが実情であった。そこで、わが国の公益法人会計の特色（とりわけ、公益法人会計基準制定の経緯）を明らかにすること。
- (2) 公益法人会計と企業会計における資金会計論とは、同じく「資金」を中心に計算書の体系を構築しようとするものであるため、両者の会計理論、計算書類構造には類似性が見出される。その類似性を考証すること。

公益法人とは

公益法人会計を論じるにあたり、まず、公益法人の定義について触れておきたい。

わが国において、「公益法人」の定義について法律で直接的に定めたものはないが、組織体が法人格を有するためには、民法第33条（1896年）に「法人八本法其他ノ法律ノ規定ニ依ル非サレハ成立スルコトヲ得」と規定されているように何らかの根拠法に依って設立されることを必要とする。

広義には、公益法人とは、民間・行政において提供することが困難な「公共のサービス」を提供する私的非営利組織体であり、民法第34条「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益ニ関スル社団又ハ財団ニシテ営利ヲ目的トセサルモノハ主務官庁ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコトヲ得」によって規定される法人である。

しかし、その後、上記民法上の公益法人から、祭祀・宗教は宗教法人法（1951年）、学術・技芸は私立学校法（1949年）、社会福祉事業は社会福祉事業法（1951年：現社会福祉法）、その他、医療については医療法、更生事業に関しては更生事業法、民間組織によるボランティア事業などは特定非営利活動促進法などの、民法の特別法の規定によって設置されることとなった。

また、労働組合（労働組合法）、信用金庫（信用金庫法）、協同組合（各種の協同組合法）、共済組合（各種の共済組合法）などの公益も営利も目的としない中間的な団体は、特別法の規定がある場合には法人格を取得することができる。

さて、公益法人の設立にあたっては、「主務官庁ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコトヲ得」とされているように、すべての公益法人はどこかの主務官庁の指導監督下におかれることとなる。

また、主務官庁の権限は政令の定めるところにより、国に所属する行政庁に委任、もしくは都道府県

*1 川崎医療福祉大学 医療福祉学部 医療福祉マネジメント学科
(連絡先) 須藤芳正 〒701-0193 倉敷市松島288 川崎医療福祉大学

の知事その他の執行機関に当該権限に属する事務処理を委託することができる旨が民法第83条に規定されている。同様の事項は、この規定に基づき制定された「公益法人に係る主務官庁の権限に属する事務の処理等に関する政令(1992年政令第161号)」においても記述されている。

これから述べようとする公益法人とは、民法34条に規定される法人であり、一般には財団・社団法人と呼称される法人である。

公益法人会計基準の性格と「複式簿記の原則」の問題

公益法人は寄付者、会員、助成金、補助金等の公的資金をその活動財源とし、さらに優遇税制を受けていることから、そこで行なわれる会計の目的は公益活動のために受託した財産の管理・運用・保全に関する情報を明らかにすることにある。すなわち、公益法人会計のアカウンタビリティは受託責任(stewardship responsibilities)に求められるのである。

しかし、公益法人の会計に関する法規は、民法第51条第1項において「法人八設立ノ時及ヒ毎年初ノ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の終ニ於テ之ヲ作成スルコトヲ要ス」とあるだけであり、1977年12月に公益法人監督連絡協議会が行政指導上の申し合わせ事項として、「公益法人会計基準」(以下、旧基準)を公表するまでは、公益法人が所管官庁に提出する会計書類は、民法に定めた財産目録に収支計算書を慣行として添付するのが通例であった。

旧基準が制定された背景には、1970年代後半以降、公益法人に係わる一連の不祥事が発覚し、そのため指導監督機関である行政としても何らかの手段を講じる必要に迫られたといたという切迫した事情があったと忖度されるのである。

旧基準は公益法人が作成する主な会計書類として、財産目録の他、収支計算書、貸借対照表の3表を挙げていた。しかし、その後、守永誠治教授や若林茂信氏が指摘するような問題点(基準の目的が奈辺にあるのか明確でないこと、資金概念の不明瞭さ、正味財産増減計算が実情に合わない等)の指摘がなされ^{†1)}、1985年9月に公益法人会計監督連絡会議が旧基準の改正を行い、1987年度より新たな公益法人会計基準が実施されることとなった。

改正にあたっての主な事項は次の3点であった。

(1) 旧基準において、収支計算書は収支計算の部と正味財産増減計算の部に区分され、その結果、一つの計算書において、収支計算と正味財産増減計算と

いう計算概念が混在し、その作成は、理論的にも技術的にも複雑なものとなっていた。この点に留意し、改正にあたっては、正味財産増減計算書を独立の計算書とし、また、その計算・表示方法については、正味財産の増減をもたらした資産及び負債の各科目別増減計算の方法(ストック式)のほか、正味財産の増減をもたらした発生原因別増減計算の方法(フロー式)も選択できることとした。

なお、ストック式とは、企業会計における財産法に相当するものといわれており、公益法人が定めた資金の増減とその事由を明らかにし、同時に、収支計算を前提として、前期末及び当期末の貸借対照表を連結する機能を有している。

フロー式とは企業会計における損益法に相当するものといわれており、フロー式正味財産増減計算書は損益計算書に近い計算書であり、事業の採算性・効率性を測定する際に有効な機能を有しているとされている^{†2)}。

(2) 貸借対照表の正味財産の部は、基本金と剰余金に2分する旧基準の区分方法を改めて、正味財産の部のみとし、基本金についてはこれを当期正味財産増加額(減少額)と共に内書として記載することとした。なお、基本金とは、当該法人が基本財産と定めた資産の合計額をいうと定められた。

(3) 資産評価の方法、固定資産の減価償却、引当金の計上基準、重要な会計方針の変更など計算書に関する注記事項が、大幅に整備、拡充された。

この改正の結果、公益法人の計算書類の体系は収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表及び財産目録の4表から構成されることとなり、現在にいたっている^{†3)}。

また、基準の「前文」には基準の適用範囲及び実施時期について「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」とし、「本会計基準は、昭和62年4月1日以降できるだけ速やかに実施する」と記されている。基準が公表されてから、すでに相当年が経過したが、平成13年度の公益法人白書によればその適用状況は社団・財団法人26,264法人の内、公益法人会計基準を完全適用している法人数は全体の69.6%である^{†4)}。公益法人が寄付金、会費収入、税金による補助金、助成金をその主な活動財源とし、また、税制上の優遇措置を受けている半ば公的機関であることを鑑みれば、われわれは、公益法人で行われている会計が十分にその責任(受託責任の開示)を果たしていない会計制度であることを認識しておく必要がある。その原因として、第一に主務官庁の指導監督の不十分さが挙げられようが、ここでは次の二点を指摘したい。一つは、

新基準が法規としての裏づけを有していないことである。今一つは、公益法人会計基準に準拠して会計実践を行なうことの難解さの問題である。前者に関しては、法律上、公益法人の会計を規制する法規は、前述の民法の規定が唯一あるのみである。別言すれば、公益法人は基準が要求する会計書類を作成しなくても、民法上で規定された会計書類を主務官庁へ提出し受理されれば、法的な罰則は受けないということである。この点が、その背後に商法、税法、証券取引法といった法規体系を有している「企業会計原則」と「公益法人会計基準」とが、その強制力において大きく異なる点である。つまり、「公益法人会計基準」の性格は会計実践のガイドライン的性格を有するものであると解されるのである^{†5)}。

後者は、「複式簿記記入」の問題である。公益法人会計基準の「一般原則の(2)」に「会計帳簿は、複式簿記の原則に従って正しく記帳しなければならない」とある。この原則を遵守するならば、本来、すべての取引は複式簿記記入によって記録され、その勘定残高から、「誘導的」に勧告された財務諸表を作成されねばならないだろう。その場合、次の取引は以下のように仕訳される。

(取引) 短期借入金100が入金された。(ただし資金の範囲は現金預金のみとする)

(借方)		(貸方)
現金預金	100	短期借入金収入100
短期借入金増加額	100	短期借入金
		100

この取引は、資金項目と非資金項目の取引であり、いわゆる「一取引二仕訳」がなされる取引である。この仕訳を、企業簿記論を説明する際に多くの書籍で使用される主に資本等式に基づく勘定理論で説明することはできない。大抵の場合、会計学徒ははじめに企業簿記を学ぶが、この仕訳は資本等式から導かれる勘定理論では説明できないため、簿記を学んだ者にとっても、この会計処理を行うことはかなりの困難を伴うものとなっている。筆者等は一取引二仕訳を否定するものではない。このような仕訳のルーツは古くは、カメラル簿記やコンスタンツ簿記、日本では官庁簿記としての歴史を有している一つの簿記形態であるからである。しかし、このような一取引二仕訳が会計実務を難解なものとしていることも事実である。公益法人会計に関する書籍においては、企業会計と同様の仕訳を行い、精算表上等で修正し勧告された計算書を作成する方法も紹介されているが、「修正するための知識」が必要であるし、その場合「複式簿記の原則」、すなわち「勘定記入のルール」をどのように考えるかという問題が依然として残ることとなる。

アメリカの非営利組織体会計と日本の公益法人会計との相違

アメリカにおいては1970代から、アメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants :AICPA)、アメリカの財務会計審議会(Financial Accounting Standards Board :FASB)などの権威ある民間機関によって、非営利組織体の会計に関して意欲的な研究がなされており、現在、実質的に、非営利組織体の研究においては世界最高の水準にある。とりわけ、FASBが1980年に、財務会計諸概念意見書第4号「非営利組織体の財務報告の諸目的(Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization)」を発表し、そのなかで、「営利・非営利組織体は、同一資源(資金)提供者から資源を獲得するが、その獲得方法に相違があるだけであり、双方とも財貨および利益を生産・分配し、そのために希少資源を利用する」とし、「非営利組織は(営利企業と同様に)、現在および将来の資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体への資源の配分について合理的な意思決定を行うのに有用な会計情報を提供しなければならない」という見解を示した^{†6)}。

換言すれば、アメリカにおける営利組織体の会計原則は、「意思決定・有用性アプローチ」(decision-usefulness approach)理論に基づいて設定、実施されているが、FASBの提言は、この会計理論を非営利組織体にも適用可能なものとしたのである。その後、FASBにおけるこの見解は、アメリカでの非営利組織体会計の研究の基調をなすこととなった。

さて、わが国の公益法人会計とアメリカにおける非営利組織体会計との大きな相違は、日本においては、公益法人会計は企業会計と別個のものとして、主に所管官庁等が主導となり会計のあり方が検討されてきたのに対し、アメリカでは、先述したように、AICPAやFASBの権威ある民間の団体が中核となって企業会計と同等に検討されてきたことである。

1977年にわが国で初めて「公益法人会計基準」が公表されたとき、それは総理府が会計基準設置の主体となったため、最も公益法人会計に知悉している実務家の経験は軽視された。その経緯及びわが国の公益法人会計の特色と問題点に関しては、守永誠治教授がその著書「非営利組織体の研究」において、日本と欧米との文化風土の相違にまでその淵源を遡った達識に富む論究がなされているので、次に引用する。

「わが国の非営利法人会計は経験の“蒸留”を軽

視し、まず土台に法律があり、その上に会計基準が政府主導型で作成され、多くの問題がありながらも、それに会計実務は羊飼いの羊のように従順に従っていたのである。私はこの公益法人会計基準そのものの矛盾と内閣総理大臣官房管理室編になっている『公益法人会計基準の解説』のあまりに多い誤謬を指摘せざるを得なかったのである。この公益法人会計基準は、(略)昭和60年9月17日に改正されたのであるが、(略)新公益法人会計基準も実務から出発した『経験の蒸留』ではないために、理論的にも実務上でも問題が発生しているのであるが、これに対する質問は『総理府が決めたのだから正しい』という解答が返ってくるのである。(略)欧米では、はじめに会計実務が定着し、その中からすぐれたものとして会計基準が学者および実務家を中心に作成されるという歴史をもっている。(略)わが国にあっては、諸法律が先ず制定され法人格がそれぞれの法令に基づいて与えられているという特色をもっている。

もとよりその制定に際しては、わが国官僚制度の特色から、各省庁のそれぞれが法令の原案を作成していることにある。(略)従って非営利事業という立場から見た会計の整合性はまとまっていないのであり、所管の官庁ごとに非営利法人の会計がそれぞれ別々に一人歩きをしているのである。^{†7)}

われわれは、わが国において非営利組織体(公益法人を含む)の会計に関する理論的研究が、欧米および企業会計のそれと比較するとおどろくほど少なかった理由を、守永教授の上記の記述によって察知することができるのである。

浅見によれば、アメリカの研究結果が日本の公益法人会計制度に与えた影響について直接に言及している文献は見出すことができない。

しかし、1993年にFASBは財務会計基準書第117号(Statement of Financial Accounting Standards: SFAS)「非営利法人の財務諸表(Financial Statements of Not-for-Profit Organizations^{†8)}」を公表したが、そこで、非営利組織体が作成する財務諸表として、貸借対照表(Statement of Financial Position)、正味財産増減計算書(Statements of Activities)、キャッシュ・フロー計算書(Statement of Cash Flows)を勧告した。ここで勧告された計算書類の体系は、後述するように、現在、わが国において見直しが図られている「公益法人会計基準」の計算書類の体系と類似している。したがって、わが国の基準の改正にあたって、FASBの意見書が与えた影響は極めて大きいと考えられるのである。

資金計算書と正味財産増減計算書の類似性について 会計情報の意味

企業会計の領域における資金会計の研究は、20世紀初等より、欧米を中心に(わが国においても)多くの学識者及び実務家によって論議・検討がなされて、会計学の研究領域の一つの大きな潮流をなしてきた。いまだ、その理論面で問題は残っているという指摘もあるが^{†9)}、その成果は、欧米、わが国等において、「キャッシュ・フロー計算書」が主要な財務諸表の一つとして加えられたことにより、一応の結実を得たと思われる。

さて、これまで、様々な資金会計理論にもとづき、種々の異なった資金計算書の作成が試行されてきたが、以下、公益法人会計における正味財産増減計算書の構造と、かつてアメリカで提唱された資金計算書の一つである「財政状態変動表」の構造とが類似していることを検証し、正味財産増減計算書が提供する会計情報について考えてみたい^{†10)}。

アメリカにおける資金会計の起源は、今日の一般的理解によれば、コール(W.M. Cole)の「Where got, Where gone^{†11)}」表とされ、その後、フィナー(H.A. Finney)、やブリス(J.H. Bliss)などによって資金の概念を特定する試み及び損益明細の導入がなされ、さらにヒース(L.C. Heath)によって支払能力の観点からの資金会計論が展開されるなど、資金会計をめぐる膨大な研究がなされてきているが、ここで、正味財産増減計算書との関連において取り上げたい資金計算書は、1971年にアメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Accountants: AICPA)の会計原議会(Accounting Principles Board: APB)の意見書第19号によって勧告された「財政状態変動表(The Statement Changes in Financial Position)^{†12)}」である。意見書第19号は、資金計算書の目的を、(1)企業が当該期間において営業活動から獲得した資金の大きさを含めて、企業の財務活動及び投資活動を要約すること、(2)当該期間における財政状態の変動を公開すること、とした。

意見書第19号が勧告した財政状態変動表の目的を正味財産増減計算書が、ある程度、具体化している構造を有していることを、以下検証したい。

公益法人会計基準には正味財産増減計算書としてストック式正味財産増減計算書とフロー式正味財産増減計算書を示しており、公益法人はそのどちらかを選択してもいいとしている。しかし、基準の文面からフロー式はストック式の代替表として作成が許容されていることが明らかである。したがって、以下でいう正味財産増減計算書はストック式正味財産増減計算書を意味する。

尚、次の用語は()内の記号で略す。

[資産(A)負債(L)正味財産(C)期首(o)期末(e)資金(F)非資金(NF)期中増加額(i)期中減少額(d)]

$$Ai - Ad = Li - Ld + Ci - Cd \quad (1)$$

正味財産増減計算書の計算基礎構造の出発点は(1)式のとおりであり、(1)式の左辺と右辺を移項し、勘定で示すと、かつてコールが比較貸借対照表の分析方法の一つとして作成した「Where got, Where gone」表となる。これは、複式簿記はある勘定科目の借方・貸方記入の増減は必ず他の科目の反対勘定への記入をとまうといった会計計算思考に基づいている。

Where gone		Where got	
資産の増加	(Ai)	資産の減少	(Ad)
負債の減少	(Ld)	負債の増加	(Li)
正味財産の減少	(Cd)	正味財産の増加	(Ci)

企業会計は静態論から動態論へと発展し、資本勘定から分化した損益計算書の発展過程で複式簿記が会計実践において定着した。その後、資金についての情報の重要性が高まり、資金の変動を表示する計算書、すなわち、資金計算書の作成が検討されるに至った。その原型となる表が「Where got, Where gone」表である。雑駁に述べれば、その後、資金計算書は「Where got, Where gone」表から「資金」を抽出し、資金の増減を伴わない科目(減価償却費や引当金、経過勘定)などの影響を取り除き、損益計算書と比較貸借対照表から、資金の増減を明らかにする表として発展することとなったのである。

これに対して、公益法人会計は、受託資金の用途を明確にするというその目的との関連で、資金会計を中心に発展し、その後、事業体としての効率性が問題となり、正味財産の増減計算(損益計算)の重要性が認識されるに至ったという、企業会計とは逆の経緯がある。

正味財産増減計算書の構造を式で示すと次のようになる。

(1)式から、

$$Ci - Cd = Ai - Ad - Li + Ld \quad (2)$$

(2)式に資産と負債を資金と非資金に分類し整理すると、

$$\begin{aligned} Ci - Cd &= FAi + NAi - FAd - NAd \\ &\quad - FLi - NLi + FLd + NLd \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &= FAi - FAd - FLi + FLd \\ &\quad + NAi - NAd - NLi + NLd \\ &= (FAi - FAd) - (FLi - FLd) \\ &\quad + (NAi + NLd) - (NAd + NLi) \end{aligned} \quad (3)$$

基準によれば(3)の式の $(FAi - FAd) - (FLi - FLd)$ は収支計算書に示され、正味財産増減計算書においては、その差額である「当期収支差額」 $(FAi - FAd) - (FLi - FLd)$ が正味財産計算書へと運ばれるシステムとなっている。したがって、正味財産増減計算書の構造は次のようになる。

$$\begin{aligned} \Delta C \text{ すなわち } Ci - Cd &= \text{当期収支差額} [(FAi - FAd) - (FLi - FLd)] \\ &\quad + (NAi + NLd) - (NAd + NLi) \end{aligned} \quad (4)$$

また、当期収支差額は資金残高を表すものであるため(4)式は、資金、すなわち当期収支差額に焦点をあてれば次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{当期収支差額} &= (NAd + NLi + Ci) - (NAi + NLd + Cd) \end{aligned} \quad (5)$$

(5)の右辺が企業会計における資金計算書の基本的計算構造の原型をなす式である。

すなわち、正味財産増減計算書と資金計算書は基本的には同様の計算構造から展開した構造を有しているのである。

また、左辺すなわち $(FAi - FAd) - (FLi - FLd)$ をその発生原因別に示したものが収支計算書であり、これもまた企業会計での資金計算書の一つである。

換言すれば、正味財産増減計算書は、資金に焦点を当て、取引を資金取引と非資金取引とに区分し、それによって正味財産の変動を示す表であり、一つの計算書で資金と資金を含む当該期間の財産の変動という二つの財産の変動を表示しているのである。このことから、正味財産増減計算書は、先述した財政状態変動表の目的と類似した構造を有していると考えられるのである。

アーネット(H.E Arnett)によれば、財政状態変動表の意味するところは、(1)企業の資産の拡張または縮小のパターンを表示すること、(2)資産の拡張活動または縮小活動がそのような資金調達に基づいておこなわれたかを表示し、企業の長期的な・資産と資本構造の変動をあきらかにすること^{†13)}、としている。

したがって、基準には正味財産増減計算書の目的についての明確な記述はないが、そこで開示される

会計情報は、「財政状態変動表」が提供する情報とある種同様のものであると考えてもよいのではないかと思われる。

さて、基準は正味財産増減計算書のもう一つの型としてフロー式正味財産増減計算書の作成も認めている。これは資本等式から展開した(2)式をその発生原因別に示した企業会計の損益計算書とほぼ同様の構造を有している。つまり、フロー式正味財産増減計算書の構造は、資産・負債の変動をその発生原因別に区分表示するものとなっており、それによって事業体の採算性・効率性を表そうとしているのである。したがって、ストック式正味財産増減計算書とフロー式正味財産増減計算書では、開示される会計情報がまったく異なるものとなっているのである。ただし、フロー式正味財産増減計算書と損益計算書はまったく同一のものではない。この点に関しては、公益法人会計基準の制定に直接携わった番場嘉一郎教授は、「このフロー式正味財産増減計算書における増加原因と減少原因は、それぞれ企業会計における収益・利益と、費用・損失に相当すると考えられる。したがって、フロー式正味財産増減計算書は、概略、企業会計上の損益計算書に似ているといえることができる。しかし、損益計算書は、資本取引と損益取引の峻別という前提の上に、損益取引の結果だけを収容する計算書である。これに対し、公益法人会計では資本取引と損益取引が企業会計におけるように峻別されていない。そこでは、資本取引が厳格に概念規定されていないのである。したがって、公益法人会計のフロー式正味財産増減計算書は、企業会計の損益計算書とは決しておなじものではない。この点に十分留意したうえで、フロー式正味財産計算書は、損益計算書に類似した計算書であるといえよう^{†14)}」と述べられているが、けだし、会計学の泰斗たる教授の正鵠を得た見解であると考えられる。

おわりに

基準の改正からすでに相当年が経過し、その間に公益法人を取り巻く社会的及び経済的環境も大きく変化した。すなわち、昨今の低金利による利息収入の減少、不景気等による会員数及び寄付金収入や会費収入の減

少の理由によって、公益法人においても企業と同様に効率的な事業運営が求められるようになった。このため、事業の効率性に関する会計情報を充実させることが緊切な問題として浮上してきたのである。

総務省(旧総理府)は2000年4月に「公益法人会計基準検討会」を総務省内に設置し、現行の会計基準の見直しを図り、2001年12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)^{†15)}」を公表し、現在も継続して審議がなされている。

2003年3月28日に「公益法人会計基準検討会」によって、「公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会」へ提出された報告書によれば、新しい財務諸表の体系は以下の表(一部要約抜粋)の通りである。

この改正案によれば、公益法人会計の財務諸表の体系が企業会計のそれとほぼ同様のものとなっていることが察知され、同時に、上記に述べた「複式簿記の原則」に関する問題も解消される方向になっていると思われる。しかし、従来の正味財産増減計算書をフロー式に統一し、損益計算書と同様のものとするというのは疑問が残る。前述したように、ストック式正味財産増減計算書とフロー式正味財産増減計算書が開示している情報は異なっているからである。前者が表示している情報は「財政状態の変動(実在勘定)」であり、後者が表示しているのは「財政状態の変動の原因(名目勘定)」であるからである。現在企業会計の領域では、名目勘定の増減が実際に実在勘定の裏づけを有しているか否かということが問題となっていること、さらに公益法人会計のアカウンタビリティが受託責任に求められることから、この点に関し、いささかの疑問を呈さざるを得ない。また、仔細な検討がなされているようではあるが、ストック式からフロー式に代えるにあたっては、先述したように資本取引と損益取引との厳密な峻別という問題が存在するが、この点に関しても、いまだ未解決の部分が存在すると思われる。とまれ、報告書を見る限り、新たな公益法人会計基準による財務諸表の体系が現行の基準より、理論面そして会計実践においてより有機的に関連付けられた整合性のとれた基準になるものと考えられる。

公益法人会計基準検討会報告書(一部抜粋)

新しい財務諸表の体系	現行制度	理由
財務諸表(計算書類改め)	計算書類	会計基準は法人の状況を分かりやすく外部報告するためのものであるといった立場から、予算や決算といった法人のガバナンスに係わる計算書等は基準の範囲外とすることにより、法人の自主性に基づく予算設定や執行が可能
①貸借対照表	①収支計算書	
②正味財産増減計算書	②正味財産増減計算書	
③財産目録	③貸借対照表	
大規模法人はキャッシュ・フロー計算書も作成	④財産目録	

冒頭で述べたように、現在、公益法人会計を含む「非営利組織体会計」への関心は高まっており、それに伴い非営利組織体の「会計理論」の研究も漸次行なわれてきている^{†16)}。また、会計教育の場においても、「非営利組織体の会計」の重要性が認識され、各種教育機関によって非営利組織体の簿記・会計に関する講座が開講されるようになってきている。しかし、非営利組織体の会計に関する研究は先達

の労のうえに、今、漸く緒についたばかりであり、その理論や実践において企業会計と比較すると、理論面においても実践面においても未成熟な会計である。筆者等の研究が、今後の公益法人会計の発展のための一助となることを願う次第である。最後に、小稿の執筆にあたって、研究上の貴重な示唆をいただいた川原邦彦教授、小橋政彦氏（公認会計士）に心より謝意を表させていただきたい。

注

- †1) 旧基準の問題点に関しては、守永誠治：公益法人会計基準の再検討．会計，1978年2月号．若林茂信：公益法人会計基準への提言．企業会計，1984年9月号及び10月号．で詳細に論じられているので参照されたい。
- †2) ストック式を中心として正味財産増減計算書を作成する文献として、新井清光・出塚清治：やさしい公益法人会計．公益法人協会，1991年．フロー式正味財産増減計算書に関する文献として、若林茂信：新公益法人会計詳解—フロー式公益法人会計システム—．通商産業調査会，1992年．などがある。
- †3) 旧基準の改正に関しては、「公益法人基準検討会」の委員としてその改正に直接携わった、番場嘉一郎教授、新井清光教授の著作：公益法人会計．中央経済社，1986年．において十分な論考がなされている。
- †4) もっとも、収益事業を行っている公益法人で一部公益法人会計基準を適用している法人もあるが、いずれにせよ、その事業活動を統一したフォームで表示できる財務諸表体系が構築される必要があると考える。公益法人会計基準の適用状況については、総務省編：平成13年度版公益法人白書．財務省印刷局，2001．を参照されたい。
- †5) 公益法人会計基準は法令ではないため、強制されるものではないし、罰則規定もない。しかし、実際には、現在のように所管官庁の監督指導が一層強化されるなかにあつて、半ば強制的な基準として機能している。また、小稿と一部同様の骨子は、須藤芳正：公益法人会計の課題①②．月刊MMRC 2，6月号，2003．及び：公益法人会計の概要とその課題．松山大学論集第14巻第4号，2002年．においても述べている。
- †6) FASB：Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization．December，1980．par.15,par.34．また、アメリカにおける非営利組織体の研究成果については、若林茂信：アメリカの非営利法人会計基準．高文出版社，1998年，で詳細な研究がなされている。非営利組織体における意思決定有用性アプローチ会計理論の適用に関しては、藤井秀樹：非営利組織体のコントロールと会計の役割．組織科学 No.1，白桃書房．1998年，16-26，において論考がなされている。
- †7) 守永誠治：非営利組織体会計の研究．慶応通信，9-11，1989。
- †8) FASB：Financial Statement of Notbusiness Organization．December，1980。
- †9) 構造論的観点からは、財務諸表体系における資金計算書の位置づけ、意味論的観点からは、資金計算書の情報提供能力、さらにはその形式の問題についてである。
- †10) 資金会計論及び資金計算書の歴史的展開については、黒澤清編：体系近代会计学 VII 資金会計論．中央経済者，1980年．において、体系的研究がなされているので参照されたい。
- †11) Cole WH：Account，Their Construction and Accounting．1921。
- †12) Accounting Principles Board：Reporting Changes in Financial Position．*Opinion of Accounting Principles Board* No19．AICPA．1971。
- †13) Harold E.Arentt：Proposed Funds Statement for Managers and Investors，23-29．1979。
- †14) 番場嘉一郎，新井清光編：前掲書^{†13)} 60
- †15) 中間報告の全文は、：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）．公益法人（別冊）No.1，2002年．を参照されたい。
- †16) なお、わが国の非営利組織体（プライベートセクター）に関する種々課題に関しては、日本会計研究学会スタディグループ：非営利組織体の会計—平成12年度中間報告—．日本会計研究学会，2000年．に詳しい。

A Study on the Accounting Standard of Public Interest Corporation

Yoshimasa SUTOH and Eiko OTA

(Accepted May 20, 2003)

Key words : NOT-FOR-PROFIT ORGANIZATION ACCOUNTING

PUBLIC INTEREST ORGANIZATION ACCOUNTING, FUND STATEMENT

Correspondence to : Yoshimasa SUTOH Department of Health Welfare Services Management, Faculty of
Medical Welfare, Kawasaki University of Medical Welfare
Kurasiki, 701-0193, Japan
(Kawasaki Medical Welfare Journal Vol.13, No.1, 2003 133-140)