

会計実務Q&Aシリーズ③・最終回 公益法人・一般法人

パブリックセクター インダストリーグループ

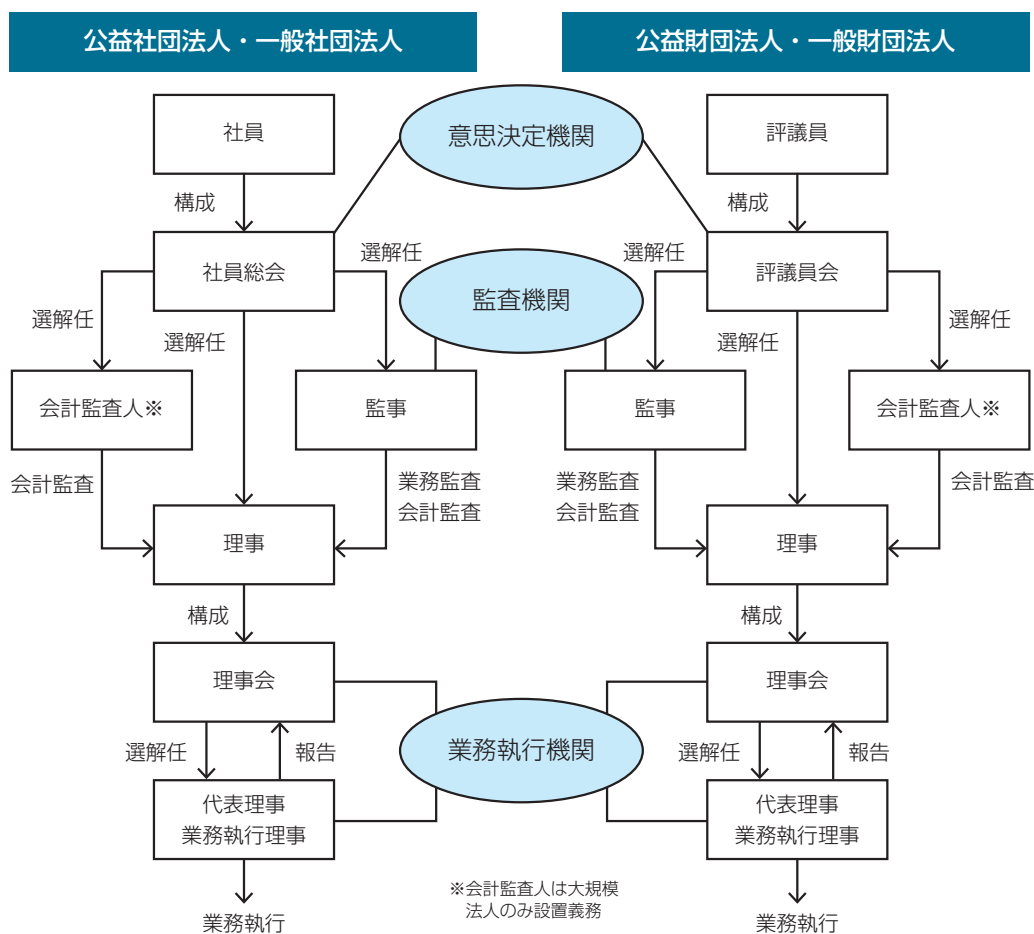
トーマツではインダストリー活動の一環として、業種別の会計実務について研究を行っている。そこで、本誌において、パブリックセクターの各業種の概要及び特徴となる会計処理について3回にわたり連載する。第3回となる4月号では、公益法人*1・一般法人*2について記載する。なお、文中意見にわたる部分は筆者の私見である。

1. 公益法人・一般法人のガバナンス

(1) 社団法人・財団法人のガバナンス

社団法人・財団法人のガバナンスは各機関が意思決定、業務執行、監査のそれぞれの役割を果たすことで担われている（図表1）。

【図表1】 理事会設置法人のガバナンス体制



*1 公益社団法人、公益財団法人の総称

*2 一般社団法人、一般財団法人の総称

理事会を設置しない社団法人では、社員総会が社団法人に関する全ての事項について決議する権限を有し、各理事が業務執行を行う。一方、理事会を設置する社団法人及び財団法人においては、社員総会・評議員会は一般法*3に規定する事項及び定款で定めた事項に関して決議する権限を有し、これら基本的事項の決議権限の行使を通じて理事会等の業務執行を監督する。具体的には、理事・監事の選解任や報酬等の決定、定款変更や事業譲渡、法人の解散等の重要な事項の意思決定や毎事業年度の決算書類の承認権限等が規定されている。

理事会設置社団法人及び財団法人において理事会が有する業務執行権限は、業務執行の決定権限と執行権限とに分かれ、業務執行の決定は理事会が行い、業務執行は理事会で選定された代表理事・業務執行理事が行う。代表理事及び業務執行理事は、理事会において自己の職務の執行状況を報告する義務を負い、他の理事及び監事による監督を受ける。

民法の規定により、委任を受けた者は、「善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務(=善管注意義務)」を負っている(民法第644条)。評議員、理事、監事はその任務を怠ったとき、法人

に対しこれによって生じた損害を賠償する責任を負う。具体的には、それぞれの役員等に求められている役割にかかる任務懈怠、法人への違法行為や粉飾決算、他の役員や職員に対する監視監督義務違反などが対象となる。またその職務を遂行するにあたり悪意又は重大な過失があったときは、これにより第三者に生じた損害を賠償する責任も負っている。

役員等の責任は、定款の規定による責任の免除、外部役員等との責任限定契約の締結等が認められているが、これらは第三者に対する損害賠償責任には適用されない。役員等には新制度における役員の実務責任について、就任前に十分な説明を行い、理解を求めることが必要であろう。

(2) 役員等の資格制限

一般法においては、法人のガバナンスを担う機関を構成する役員等に一定の資格制限が付されている。またこれらに加えて、監事は当該法人又は子法人の理事又は使用人を兼ねることはできず、評議員は当該法人又は子法人の理事、監事又は使用人を兼ねることはできないものとされている。

次に掲げる者は、役員となることができない。

- ① 法人
- ② 成年被後見人若しくは被保佐人又は外国の法令上これらと同様に取り扱われている者
- ③ 一般法、会社法、倒産法(民事再生法、外国倒産処理手続の承認援助に関する法律、会社更生法、破産法等)に違反する所定の罪を犯し、刑に処せられ、その執行を終わり、又はその執行を受けることがなくなった日から2年を経過しない者
- ④ ③以外の法令の規定に違反し、禁錮以上の刑に処せられ、その執行を終わるまで、又はその執行を受けることがなくなるまでの者(刑の執行猶予中の者を除く)

なお、不特定多数の者の利益を増進するという公益法人の目的を進めるため、公益法人に関しては認定法*4第5条において、業務執行機関である理事、

監査機関である監事の構成に一定の制約が課せられ、更なるガバナンス体制の強化が図られている。

- ① 各理事について、当該理事及びその配偶者又は三親等内の親族(これらの者に準ずるものとして当該理事と政令で定める特別の関係がある者を含む)である理事の合計数が理事の総数の3分の1を超えないものであること。監事についても、同様とする。
- ② 他の同一の団体(公益法人又はこれに準ずるものとして政令で定めるものを除く)の理事又は使用人である者その他これに準ずる相互に密接な関係にあるものとして政令で定める者である理事の合計数が理事の総数の3分の1を超えないものであること。監事についても、同様とする。

*3 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律

*4 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律

2. 公益法人・一般法人が作成しなければならない財務諸表

(1) 一般法人が作成しなければならない財務諸表等

一般法人は、次の財務諸表等を作成しなければならない（一般法第123条第2項）。

- 貸借対照表
- 正味財産増減計算書（損益計算書）
- 附属明細書

(2) 移行法人^{*5}が作成しなければならない財務諸表等

移行法人の場合、(1)の財務諸表等に加えて以下の内訳表を作成する必要がある（整備法^{*6}第127条第3項、整備法施行規則^{*7}第42条第1項、第2項、ガイドライン^{*8}Ⅱ-4）。

- 貸借対照表内訳表
- 正味財産増減計算書内訳表

なお、貸借対照表内訳表の作成に代えて、実施事業資産を注記する方法も可能とされている（FAQ^{*9}問X-4-②）。

(3) 公益法人が作成しなければならない財務諸表等

公益法人は、次の財務諸表等を作成しなければならない（一般法第123条第2項、認定法第19条、第21条第2項第1号、第4号、認定法施行規則^{*10}第28条第1項第1号）。

- 貸借対照表
- 正味財産増減計算書（損益計算書）
- 正味財産増減計算書内訳表
- キャッシュ・フロー計算書
- 附属明細書
- 財産目録

さらに、収益事業等から生じた利益の50%を超える額を公益目的事業財産に繰り入れる法人の場合、貸借対照表内訳表を作成する必要がある（ガイドラインⅠ-18（2））。なお、キャッシュ・フロー計算書については、認定法第5条第12号の規定によって、会計監査人を設置する公益法人以外は、作成しなくてもよいとされている（平成20年基準^{*11}

3.（1））。

(4) 収益事業等から生じた利益の50%を繰り入れる場合について

(3)で述べたとおり、収益事業等から生じた利益の50%を超える額を公益目的事業財産に繰り入れる公益法人は、貸借対照表内訳表を作成しなければならない。一方、収益事業等から生じた利益の50%ちょうどを繰り入れる場合には、貸借対照表内訳表の作成は不要とされている。

ただし、一度50%超を繰り入れた場合は、法人の選択によりその後の繰入れが50%に留まったときでも、表示の継続性から内訳表の作成を維持することが適当であるとされている（日本公認会計士協会 非営利法人委員会研究資料第4号「貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表の作成と会計処理について」）。

(5) キャッシュ・フロー計算書の作成が必要な法人について

平成16年改正基準^{*12}と平成20年基準では、キャッシュ・フロー計算書の作成義務がある法人の範囲が異なるため、注意が必要である。

平成16年改正基準においては、キャッシュ・フロー計算書の作成義務は、大規模法人に課されていた。大規模法人とは、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10億円以上の法人である。

一方、(3)で述べたとおり、平成20年基準においては、認定法第5条第12号の規定によって会計監査人を設置する公益法人以外は作成しなくてもよいとされている。会計監査人を設置しなくてもよい公益法人は、前事業年度の収益、費用及び損失並びに負債の額が以下の基準に達しない場合とされている（認定法第5条第12号ただし書き）。

- 正味財産増減計算書の収益の部に計上した額の合計額 1,000億円
- 正味財産増減計算書の費用及び損失の部に計上した額の合計額 1,000億円
- 貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額 50億円

*5 公益目的支出計画が完了していない一般法人

*6 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

*7 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施行規則

*8 公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）

*9 公益認定等に関するよくあるご質問（公益認定等FAQ）

*10 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

*11 公益法人会計基準（平成20年4月11日 改正平成21年10月16日 内閣府公益認定等委員会）

*12 公益法人会計基準（平成16年10月14日 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）

(6) まとめ

法人の種類ごとに、作成しなければならない財務諸表等をまとめると図表2のとおりである。

【図表2】 法人の種類別 作成財務諸表等

	一般法人	移行法人	公益法人
貸借対照表	○	○	○
貸借対照表内訳表	—	○※1	○※2
正味財産増減計算書	○	○	○
正味財産増減計算書内訳表	—	○	○
キャッシュ・フロー計算書	—	—	○※3
財務諸表に関する注記	○	○	○
附属明細書	○	○	○
財産目録	—	—	○

※1：内訳表の作成に代えて、貸借対照表に実施事業資産を注記する方法も可能とされている。

※2：収益事業等から生じた利益の50%超を公益目的事業財産に繰り入れる場合には作成が必要である。

※3：認定法第5条第12号の規定によって会計監査人を設置する法人以外は作成不要とされている。

以 上