

非営利組織の会計・監査シリーズ (3)

公益法人

よねたに なおあき
公認会計士 米谷 直晃

1. はじめに

公益法人制度は、明治31年（1898年）に施行された旧民法に始まり、以来、公益法人は、社団法人・財団法人として、公益活動の担い手としての役割を果たしてきた。

しかし、公益法人制度が制定されてから110年以上が経過し経済社会が大きく変化していく中で、当時の公益の概念で作られた制度は、多様化する社会ニーズに十分応えられなくなってきた。

こうした制度の問題点を解決し、社会が求める多様な公益活動を、民間の非営利部門が自発的に行えるよう再構築するため、平成20年12月に公益法人制度改革関連三法が施行され、公益法人制度の大改革が行われた。

本稿では、新しい公益法人制度の概要、公益法人会計基準の特徴、公益法人会計基準に関する最近の動向などを取り上げる。

2. 公益法人制度とは

(1) 新制度の概要

旧制度では、法人の設立と公益性を主務官庁が一体的に判断していたが、新制度では、法人は登記のみで設立が可能となり、行政庁から公益認定基準を満たすと認定された法人のみが公益法人とされ、旧制度における主務官庁制の廃止とともに、法人の設立と公益性の判断が分離された。

新制度では、社団法人・財団法人の設立は、準則主義により登記のみで容易に行える。この制度で設立される法人を一般社団法人又は一般財団法人（以下、「一般法

人」という。）といい、その設立や運営方法は「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下、「一般法」という。）」に規定されている。

一般法人のうち、公益性を認められた法人は公益社団法人又は公益財団法人（以下、「公益法人」という。）となり、その公益性の認定に関する法律が「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下、「認定法」という。）」である。

(2) 一般法人について

一般法人は、一般法に基づいて設立された法人であり、行政庁の許可等を必要とせず容易に設立でき、事業内容にも制限がない。

(3) 公益法人について

公益法人は、認定法に基づいて公益認定を受けた法人である。公益目的事業を行うことを主たる目的とする法人は、内閣総理大臣又は都道府県知事に対して申請を通じて、公益法人の認定を受けることができる。

公益目的事業とは、学術、技芸、慈善その他の公益に関する認定法別表各号に掲げる事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう。

公益認定を受けるには、公益認定の基準（認定法第5条）を満たす必要がある。公益性の有無は、国の内閣府公益認定等委員会又は都道府県の合議制の機関が判断し、行政庁が認定する。

公益認定の基準は、次のとおりである。①公益に資する活動をしているかという「公益性」の基準と、②公益目的事業を行う能力・体制があるかという「ガバナンス」の基準とに分けられる。

公益認定の基準（認定法第5条を要約したもの）

- ① 公益目的事業を主たる目的とすること
- ② 公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有すること
- ③ 法人の関係者に対し特別の利益を与えないこと
- ④ 営利事業者等に対し特別の利益を与えないこと
- ⑤ 社会的信用又は公序良俗を害するおそれのある事業を行わないこと
- ⑥ 公益目的事業について、収支相償していること
- ⑦ 収益事業等を行うことによって公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないこと
- ⑧ 公益目的事業比率が50%以上であること
- ⑨ 遊休財産額が公益目的事業費の年額を超えないこと

- ⑩ 理事・監事のうち、同族役員が三分の一以下であること
- ⑪ 理事・監事のうち、他の同一の団体の役員・使用人等が三分の一以下であること
- ⑫ 一定の大規模法人は会計監査人を置くこと
- ⑬ 理事、監事、評議員の報酬等について、不当に高額とならない支給基準を定めること
- ⑭ 社団法人における社員資格の得喪について差別的又は不当な要件を設けていないこと等
- ⑮ 他の団体の意思決定に関与することができる株式等を保有していないこと
- ⑯ 公益目的事業を行うために不可欠な特定の財産があるときは、その旨並びにその維持及び処分の制限について、必要な事項を定款で定めていること
- ⑰ 公益認定の取り消しの処分を受けた場合、公益目的事業財産の残額に相当する財産を、1箇月以内に、他の公益団体又は国・地方公共団体に贈与する旨を定款で定めること
- ⑱ 清算をする場合、残余財産を類似の事業を目的とする他の公益団体又は国若しくは地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めること

(4) 移行法人と公益目的支出計画について

旧制度にもとづく財団法人・社団法人（以下、「特例民法法人」という。）は、自らの判断で一般法人が公益法人のいずれかへ移行した。この特例民法法人の移行手続きに関する法律が、「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（以下、「整備法」という。）である。

特例民法法人が、一般法人に移行した場合には、公益目的支出計画を作成し、実施することが義務付けられている。

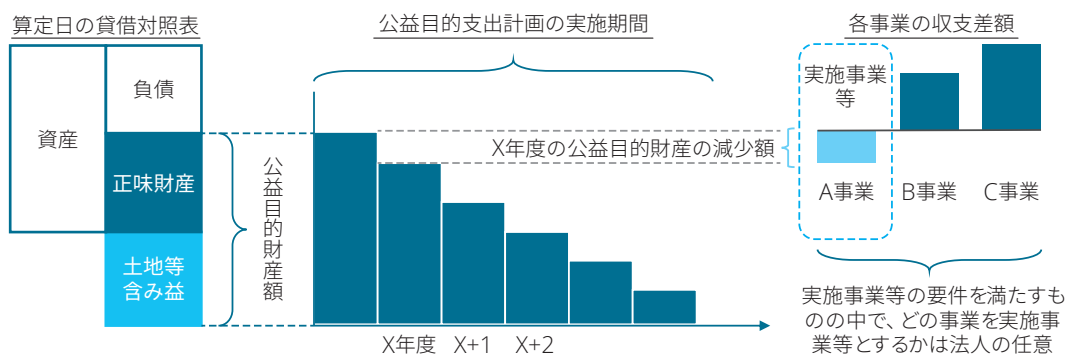
公益目的支出計画とは、従前の公益法人制度のもと税

制上の優遇などにより法人内部に蓄積した財産（以下、「公益目的財産額」という。）を、一般法人に移行後も本来の目的である公益目的に使用することを担保するための計画である。

特例民法法人から一般法人に移行した法人の多くが公益目的支出計画を作成・実施しており、なかには100年を超える計画期間の法人も存在する。

なお、移行時点の公益目的財産額が0円以下の法人は、公益目的支出計画の作成は不要となる。また、特例民法法人から一般法人に移行した法人のうち、公益目的支出計画を作成し、その実施が完了していない法人を「移行法人」という。

公益目的支出計画の概要



(5) 公益法人・一般法人のガバナンスについて

公益法人・一般法人は、事業運営が法令や定款に基づき適切に行われるよう自らガバナンスを構築し、運用する必要がある。このガバナンスに関するルールは、公益法人・一般法人（移行法人を含む）に共通で、主に一般法に定められている。

公益法人は、不特定かつ多数の者の利益の増進に資す

るといふ目的を進めるため、認定法にて役員等の資格制限等が追加で定められている。

(6) 公益法人・一般法人のディスクロージャー制度について

一般法人の開示事項は限定的であり、また、閲覧・謄写の請求者は、原則として、一般社団法人の場合は社員

及び債権者、一般財団法人の場合は評議員及び債権者に限定される。貸借対照表の広告が必要であるが、財務諸表や事業報告等を広く公開する必要はない。なお、移行法人が作成する公益目的支出計画実施報告書は、広く一般の閲覧に供する必要がある。

一方、公益法人は、国民に対して法人の事業運営の透明性を確保し、その説明責任を果たす観点から、開示事項が一般法人より多く、事業計画書や財務諸表等も開示対象である。また、開示事項を広く一般の閲覧に供する必要があり、閲覧、謄写の請求者には制限がない。

(7) 行政庁による監督

新制度では、各法人が適切な情報開示を行い、自ら適切なガバナンスを確立することが基本とされている。そのうえで、公益法人には、認定法第2章第3節に「公益法人の監督」が設けられており、行政庁による監督が、認定法等で定められた要件に基づき、公益法人の事業の適正な運営を確保するために必要な限度において行われている。

具体的には、行政庁により、公益法人が提出する事業計画書・事業報告により法人の事業等が認定法の公益認定基準に合致しているか等を確認するとともに、法人の事業の適正な運営を確保するために必要な限度において立入検査や報告徴収を行う。認定法に違反する疑いがある場合には、勧告や命令により法人に是正を求め、場合によっては公益認定が取り消されることもある。

なお、移行法人は、整備法で、公益目的支出計画の履行を確保する観点から監督を行うこととされている。移行法人が公益の目的のための支出を行う限りにおいて共通の規律が必要と考えられることから、原則として、公益法人の監督に準じた考え方で監督を行うことになる。

(8) 公益法人の税制について

法人税法上の「公益法人等」とは、公益法人と非営利型法人の要件を満たす一般法人が該当し、非営利型法人の要件を満たさない一般法人は「普通法人」に該当する。

法人税法上の公益法人等は、法人税法上の収益事業についてのみ法人税が課される（収益事業課税）。一方、普通法人は、すべての事業について法人税が課される（全所得課税）。

ここで、「法人税法上の収益事業」とは、法人が収益の獲得を目的として行う事業という意味ではなく、法人税法に限定列挙して定められた不動産貸付業や出版業等の34事業をいう。公益法人が行う認定法上の公益目的事業に該当する事業は、法人税法上の収益事業に該当する場合であっても、収益事業には該当しない。

なお、寄付者側の税制については、公益法人の活動を支えていくためには寄付による支援が必要であり、公益法人へ寄付した場合の税制上の優遇措置が設けられている。

3. 公益法人の会計

(1) 会計制度の概要

① 公益法人会計基準の設定の経緯

公益法人会計基準は、昭和52年3月に設定、昭和60年9月に改正が行われ、公益法人が会計帳簿及び計算書類を作成するための基準（以下、「昭和60年基準」という。）として活用されてきた。

その後、平成16年10月に全面的に改正され（以下、「平成16年基準」という。）、従来の資金収支計算を中心とする体系が見直され、貸借対照表、正味財産増減計算書及び財産目録から構成される財務諸表を作成することとなった。

平成16年基準の設定後、公益法人制度改革関連三法が成立し、新制度がスタートしたことから、新制度を踏まえた会計基準（以下、「平成20年基準」という。）が整備された。平成20年基準は、平成16年基準をベースとしつつ、新制度の開始に合わせて内閣府公益認定等委員会により策定されたことから、制度との関連性が強い基準となっている。

なお、昭和60年基準、平成16年基準、平成20年基準の中では、平成20年基準が、現在でも会計基準設定主体によるメンテナンスが行われている唯一の会計基準となっている。

② 公益法人が適用する財務報告の枠組

公益法人（移行法人及び一般法人を含む。）は、法令によって特定の会計基準の適用が強制されていないため、自らの判断によって、採用する財務報告の枠組み（会計基準）を選択適用することになる。

ここで、「新たな公益法人制度への移行等に関するよくある質問（FAQ）」（内閣府公益認定等委員会。以下「FAQ」という。）旧問VI-4-1①～④によれば、想定される会計基準として、公益法人会計の基準と企業会計の基準が記載されていた。

いずれの会計基準を選択するかは判断は、各法人が事業実態等に応じて自ら判断することになるが、FAQ問VI-4によれば、いずれの法人類型も利潤の獲得と分配を目的としない非営利法人であることから、「通常は、公益法人会計基準を企業会計基準に優先して適用することになる」とされている。したがって、通常は、現在でも会計基準設定主体によるメンテナンスが行われている平成20年基準の適用が想定される。

以下、会計基準及び会計監査の記載において、公益法人といった場合、特に断りがない限りは、移行法人や一般法人も含む概念とする。

③ 公益法人会計基準における財務諸表の体系

財務諸表の体系は、財務諸表の利用者にとって最も理解しやすい一般的な計算書によって構成される必要がある。平成16年基準の改正では、公益法人の財務諸表の一般性を高めるため、企業会計における財務諸表との調

整が最大限図られ、企業会計における損益計算書に相当する計算書を「正味財産増減計算書」と呼ぶことや、後述の基本財産・特定資産や指定正味財産等の会計処理・表示を除き、財務諸表の体系や様式は基本的には企業会計に準ずるものとなった。それぞれの財務諸表の役割は、次のように基本的には企業会計と同じである。

- (ア) 正味財産増減計算書は、正味財産について、その増加要因と減少要因を総額で表示し、その差額として正味財産増減額を示すことにより、法人の一期間における正味財産の変動状況について報告する。
- (イ) 貸借対照表は、決算日における法人の資産と負債及び正味財産を表示することによって、公益法人の財政状況を報告する。
- (ウ) キャッシュ・フロー計算書は、現金及び現金同等物の収入・支出を活動源泉別に表示することによって、法人の一期間におけるキャッシュ・フローの状況を報告する。

財務諸表の体系は、平成16年基準の設定時に整理され、平成20年基準でも基本的な考え方に変更はない。ただし、貸借対照表内訳表や正味財産増減計算書内訳表の作成など、財務諸表の体系面や表示面での一部変更が行われた。

なお、公益法人の予算準拠主義の考え方を反映して、昭和60年基準では、予算額と決算額を比較対照する形式の収支計算書の作成が要求されていた。しかし、公益法人の予算は、事業計画を資金的に裏付けるものであり、予算準拠主義は、主として理事者等の事業計画に基づいた忠実な業務執行を確保する目的に資するという考え方に立つものであることから、本来は法人内部のガバナンスの範疇に属する事項といえる。そこで、平成16年基準の設定時から、予算の設定とその執行は法人内のガバナンスに任せ、法人内のガバナンスと法人の外部報告用の財務諸表とを切り分けて考えるようになった。すなわち、予算とその執行といった法人内のガバナンスにかかる収支計算書は、法人独自の自主性により柔軟な対応ができるように会計基準の枠外に位置づけ、財務諸表の範囲には含まないこととした。

(2) 公益法人会計基準の特徴

① 指定正味財産と一般正味財産

指定正味財産とは、寄付等によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により用途の制約が課されているものをいう。一方、一般正味財産とは、正味財産のうち、基金及び指定正味財産を除いた部分をいう。

公益法人が収受する寄付金等には、寄付者等の意向により用途が指定又は制限されているものが多くみられる。また、寄付金は法人の事業活動の重要な財源であることが多い。公益法人には資金提供者の意思に従った事業運営を行う責任（受託責任）が課せられており、事業

の運営状況を、寄付者等を含む広範な財務諸表の利用者に対してディスクロージャー（情報開示）する必要がある。公益法人会計基準に、寄付金等の「反対給付のない収益」に関して、資金提供者からの用途制約の有無により区分する会計処理が設けられたのは、以上の背景によるものである。

具体的には、事業年度内に用途の制約が課された寄付を受け入れた場合、その受入額を正味財産増減計算書の指定正味財産増減の部に記載する。また、当該受入額のうち未使用となっている残額を、貸借対照表の正味財産の部に指定正味財産の区分を設けて記載する（平成20年基準注解（6））。

② 基本財産と特定資産

公益法人会計基準のもう一つ特徴として、貸借対照表の資産を、資産の保有目的により、基本財産と特定資産に区分して表示することが挙げられる。指定正味財産・一般正味財産の区分が、純資産（貸方）の論点であるのに対して、基本財産・特定資産の区分は、資産（借方）の論点である。

基本財産とは、定款で基本財産と定めた資産であり、一般的には財団法人で設定されるが、社団法人で設定されることもある。法人の理事者には、基本財産を維持する義務があり、その目的事業の実施を妨げるような処分は禁じられている（一般法第172条第2項）。また、その滅失により法人の目的事業の実施が不可能になった場合には、法人の解散自由になる（一般法202条第1項第三号）。ただし、基本財産はあくまでも定款で自主的に設定するものであり、設定が強制されるものではない。

基本財産は、貸借対照表の固定資産の部に基本財産の項目を設けて、具体的な保有形態を示す土地、投資有価証券などの科目で表示する。

特定資産とは、特定の目的のために使途、保有又は運用方法に制限が存在する資産であり、預金や有価証券等の金融資産のみならず、土地や建物等も含まれる。

なお、金融資産は、土地や建物等と異なり、外観だけでは目的を特定し難いため、当該資産の保有目的を示す独立の科目（例えば、退職給付引当資産、減価償却引当資産等）をもって、貸借対照表上、特定資産の区分に記載する。

企業会計では、現金預金等は1年基準（ワン・イヤー・ルール）により流動資産と固定資産に区分するが、公益法人会計基準では、1年基準に加えて、基本財産や特定資産に該当する資産も固定資産として区分される。

③ 貸借対照表内訳表と正味財産増減計算書内訳表

平成20年基準では、法人全体で作成する財務諸表を基本としている（平成20年基準前文より）が、「公益法人は、法令の要請等により、必要と認めた場合には会計区分を設けなければならない。」（平成20年基準第1第4

項)とされている。法令の要請等により会計区分を設けなければならない法人は、財務諸表の一部として貸借対照表内訳表、正味財産増減計算書内訳表として表示する(平成20年基準の運用指針第13項)。

前述のとおり、平成20年基準は、新制度との関係が強い会計基準である。例えば、公益法人は、収益事業等に関する会計は、公益目的事業に関する会計から区分し、各収益事業等ごとに特別の会計として経理しなければならない(認定法第19条)。また、正味財産増減計算書内訳表は、認定法に定める公益目的事業費率(認定法第5条第1項第八号)の算定根拠や、収支相償(認定法第5条第1項第六号)を判断するための根拠を提供している。

一方、新設の一般法人は、法令の要請等が無ければ、会計区分を設ける必要はない。セグメント情報に相当する内訳表的な資料を作ることも可能であると考えられる。

移行(公益目的支出計画)が完了した一般法人も、移行時に制度上求められていた会計区分の廃止や、また、従来の会計区分に捉われることなく、新たな会計区分を設け、それに応じた内訳表的な資料を作ることも可能であると考えられる。

④ その他の特徴的な会計処理

(ア) 減損会計

公益法人会計基準にも、減損会計が適用されている。しかし、企業会計基準の減損会計と異なり、公益法人会計基準の減損会計とは、実質的には資産の時価が著しく下落した場合の強制評価減である。

公益法人会計基準の減損会計の原則的な手順では、将来キャッシュ・フローに基づく使用価値を算定して減損の兆候の有無を検討することなく、時価と帳簿価額との比較が行われる。

また、減損対象資産の把握に関して、全ての固定資産の厳密な時価の把握までは求められておらず、強制評価減の対象になるおそれのあるものについて調査すればよいとされている(公益法人会計基準に関する実務指針Q43)。そのため、通常で使用している什器備品や車両運搬具などについて時価を把握する必要はなく、バブル期に取得した土地及び建物等など、時価の下落が疑われる固定資産について時価を把握することになる。

また、「時価が著しく下落したとき」とは、時価が帳簿価額から概ね50%を超えて下落している場合とされており、このような場合は、時価に回復の見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない(平成20年基準第2第3項(6))。

なお、時価に関しては、企業会計と同様に公正な評価額により把握するが、「有形固定資産及び無形固定資産について使用価値が時価を超える場合、取得価額から減

価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて使用価値をもって貸借対照表価額とすることができる。」(平成20年基準第2第3項(6))とされており、例外として、帳簿価額(取得価額から減価償却累計額を控除した価額)を超えない限り、使用価値で評価できる。

なお、法人が固定資産を使用価値により評価するかどうかは任意であるが、使用価値により評価できるのは、対価を伴う事業に供している固定資産に限られる。

(イ) 税効果会計

公益法人において法人税法上の収益事業(公益目的事業を除く。以下同様)を実施している場合は、税効果会計適用の可否を検討する必要があり、法人税法上の収益事業を実施していない場合には、税効果会計を適用する余地はない。

平成20年基準注解(注1)(5)では、重要性の原則の適用例として「法人税法上の収益事業に係る課税所得の額に重要性が乏しい場合、税効果会計を適用しないことができる。」とされている。重要性の判断は、法人税法上の収益事業の規模に重要性があるか否か、過年度及び当年度に発生した一時差異(貸借対照表上の資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額)等に係る税金の額に重要性があるか否かにより判断する(公益法人会計基準に関する実務指針Q54)

(3) 公益法人会計基準に関する近年の動向について

① 公益法人の会計に関する研究会の設置

平成20年基準は、内閣府公益認定等委員会から公表されている会計基準や、日本公認会計士協会から公表されている実務指針等から構成されている。

公益法人会計基準(平成20年基準)が設定されたのが平成20年であり、平成21年10月の改正後、しばらく会計基準の改正はなかったが、平成25年8月に内閣府公益認定等委員会のもとに公益法人の会計に関する研究会(以下、「研究会」という。)が設置され、公益法人の会計に関する諸課題の検討が始まった。

研究会の検討結果として、「公益法人の会計に関する諸課題の検討状況について」(平成27年3月26日。以下「26年度報告」という。)と、「公益法人の会計に関する諸課題の検討結果について」(平成28年3月23日。以下「27年度報告」という。)が公表された。なお、27年度報告の前文で、26年度報告と27年度報告は、公益法人会計基準を補完するものと位置づけられ、規範性があることが示された。

平成20年基準の公表以降の、公益法人会計基準に関する内閣府・日本公認会計士協会の主な動きを整理すると、次のとおりである。

年月	内閣府 公益認定等委員会	日本公認会計士協会
平成20年 4月	公益法人制度改革関連三法の成立を受け、平成16年基準を土台に、公益法人制度に対応した会計基準（平成20年基準）を公表。	
平成25年 8月	公益認定等委員会の下に、公益法人の会計に関する研究会を設置し、平成20年基準の課題の洗い出しと検討を開始。	
平成27年 3月	「公益法人の会計に関する諸課題の検討状況について」（26年度報告）を公表。	26年度報告のうち、内閣府から検討の依頼を受けた事項について、検討を開始。
平成28年 3月	「公益法人の会計に関する諸課題の検討結果について」（27年度報告）を公表。 なお、研究会は平成28年度も継続中。	上記検討結果等を反映した実務指針等を公表。平成16年基準の実務指針のその1からその4までの統合等も行った。 27年度報告について、内閣府から検討の依頼を受けた事項の検討を開始。
平成28年 9月、12月		上記の検討結果を反映した実務指針（非営利法人委員会実務指針第34号、同第38号）を改正。

② 26年度報告について

26年度報告では、小規模法人における負担軽減策や公益法人会計基準の適用に関するあり方等が検討された。

このうち、会計処理に関係する項目として、指定正味財産の会計処理がある。26年度報告では、「寄附者の意思により明確に用途に制約がかけられているものが指定正味財産として扱われるべきであると考えられ、寄附者の意思について、法人側で十分に確認することが望まれる。」とされた。このような取扱いが示されたのは、会計上の概念である指定正味財産が、公益認定の基準における財務3基準（収支相償（認定法第5条第1項第六号）、公益目的事業比率（認定法第5条第1項第八号）、遊休財産額の保有の制限（認定法第5条第1項第九号））の計算に影響するためと解される。

このほか、貸借対照表内訳表の作成の必要性、正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付け廃止についても検討された。

③ 27年度報告について

研究会は、平成20年基準の設定後に定められた、又は改正された企業会計基準（※）を公益法人に適用すべきか否かについて、個別に検討した。

※27年度報告の対象となった企業会計基準

（ア）退職給付に関する会計基準、（イ）金融商品に関する会計基準、（ウ）リース取引に関する会計基準、（エ）棚卸資産の評価に関する会計基準、（オ）工事契約に関する会計基準、（カ）資産除去債務に関する会計基準、（キ）賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準、（ク）会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準、（ケ）固定資産の減損に関する会計基準

④ 27年度報告の検討対象となった企業会計基準の結論

上記のうち、（ア）、（ウ）、（エ）、（ケ）の企業会計基

準は、既に平成20年基準において適用が前提となっているか、企業会計基準とは別に、公益法人等の特性を考慮した会計処理が定められており、実務への影響は乏しいもの考えられる。

そこで、実務への影響が大きいと考えられるそれ以外の企業会計基準について説明する。

なお、27年度報告の適用開始時期については、「以上の結論に基づく新たな措置は、平成28年4月1日以降開始される事業年度から講じられるべきである。」とされている。

（イ）金融商品に関する会計基準

会計基準自体は適用済みであるが、金融商品の状況に関する事項と金融商品の時価等に関する事項について、取扱いが明確になっていなかった。

この点、27年度報告では、「金融商品」のうち、「現金預金、受取手形、売掛金及び貸付金等の金銭債権、支払手形、買掛金、借入金及び社債等の金銭債務」を除く、法人の資産運用を図る手段として用いられる金融商品について、その運用次第では法人運営に相当のリスクをもたらすおそれがあると法人が判断した場合、その内容とリスク、リスク管理体制等に関する事項を注記すべきであるとされた。

なお、金融商品の状況に関する事項の注記は、注記が必要な場合以外であっても、法人が自主的に開示することは差し支えないとされている（公益法人会計基準に関する実務指針Q29）。

また、金融商品の時価等に関する事項は、すでに同様の情報が開示されており、現行のままとされた。

（オ）工事契約に関する会計基準

工事契約に関する会計基準は、工事契約による収益や原価を、工事の完成前でもその進捗度に応じて計上する

「工事進行基準」を適用するための要件や、工事進捗度の見積方法などについて定めている。

27年度報告では、公益法人の工事契約に関する会計処理及び注記を本基準によることに支障はなく、また、準拠すべき他の方法もみられないことから、公益法人にも適用されるべきであるとされた。

(カ) 資産除去債務に関する会計基準

資産除去債務とは、契約に基づく建造物の解体や修繕等の原状回復義務や、法令に基づくアスベストの除去義務など、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該資産を除去する際に、法令や契約により求められる法律上の義務（それに準ずるものを含む。）をいう。本基準は、この資産除去債務について、発生時に負債計上すべきことやその算定方法を定めている。

27年度報告では、公益法人の資産除去債務に関する会計処理及び注記を本基準によることに支障はなく、また、準拠すべき他の方法もみられないことから、公益法人にも適用されるべきであるとされた。

(キ) 賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準

本基準は、賃貸収益又はキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている「賃貸等不動産」について、その概要、時価の期中における主な変動、期末における時価の算定方法、損益等を注記することとしている。

27年度報告では、公益法人の賃貸等不動産の時価等に関する注記を本基準によることに支障はなく、また、準拠すべき他の方法もみられないことから、公益法人にも適用されるべきであるとされた。

なお、賃貸等不動産の総額に重要性が乏しい場合には注記を省略できる（賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準第8項ただし書き）。賃貸等不動産の総額に重要性が乏しいかどうか判断の際は、以下のような企業と公益法人の事業目的の相違点を加味することが考えられる（公益法人会計基準に関する実務指針Q51）。

- イ 公益法人の利害関係者は企業の利害関係者と異なり投資目的を有していないことから、利害関係者に対する時価開示の意義は限られていること
- ロ 公益目的保有財産や実施事業資産として保有される賃貸等不動産は事業実施に供されることを直接の目的とした財産であること

小規模な公益法人にとって、不動産鑑定評価基準に基づく時価の鑑定を外部に依頼することは、負担が重い場合も想定される。固定資産税評価額など簡易な時価によるかの判断も、簿価や含み損益の状況といった金額的重要性の他、賃貸事業の法人事業における位置付け、公益目的事業や実施事業等の財源としての寄与度等の当該公益法人の実態等や企業と公益法人の事業目的の相違点を考慮して判断することも考えられる（公益法人会計基準に関する実務指針Q52）。

(ク) 会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準

本基準は、会計方針が変更され、又は過去の財務諸表に誤謬が発見された場合、過去の財務諸表に遡及して、新たな会計方針を適用し、又は誤謬を訂正する処理について定めており、これにより財務諸表利用者への比較情報提供を担保している。

本基準は、期間比較可能性と法人間比較可能性を向上させ、関係者の意思決定に当たっての財務諸表の有用性を高める上で意義があり、このことは、営利法人、非営利法人のいずれにも当てはまることから、個別の公益法人がその会計処理にあたりこれを採用することは、有益である。

一方で、「中小企業の会計に関する指針」の適用対象とされる中小企業、学校法人等の非営利法人、独立行政法人や国立大学法人等の公的法人にも、本基準は求められていない。さらに、少人数の職員により運営されている法人が多い公益法人に、過去の財務諸表の修正まで求めるのは、その運営実務に大きな混乱をもたらす懸念がある。

以上から、27年度報告では、本基準は「自主的に適用することは妨げない」とされたが、本基準によらない会計処理も公正妥当と認められる会計慣行といえることができるとされた。

この点、非営利法人委員会実務指針第34号「公益法人会計基準を適用する公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人の財務諸表に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例（以下、「公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人における監査上の取扱い」という。）」によると、会計監査の対象となる公益法人には、通常、本基準を適用することになると整理されている。

なお、公益法人が本基準を適用するのは実務上の負担が重たいものとなると想定されるが、過年度遡及会計基準第35項には、「本会計基準のすべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される。重要性の判断は、財務諸表に及ぼす金額的な面と質的な面の双方を考慮する必要がある。」とされており、この重要性に関する規定は公益法人が本会計基準を適用するに当たっても同様に適用されるものである（公益法人会計基準に関する実務指針Q5）。

4. 公益法人の会計監査

(1) 会計監査の概要

本項では、会計監査人による会計監査を取り上げる。公益法人では、定款の定めにより会計監査人を置く法人や、一定規模以上の法人は、法令（※）により会計監査人の設置が必要となる場合がある。

※会計監査人に関する法令の規定

一般法では、大規模一般社団・財団法人（負債の部に計上した額の合計額が200億円以上の法人）は、会計監査人を置かなければならない（一般法第62条、第171条）。

認定法では、公益認定の基準として、原則として会計監

査人を置くことが定められているが、収益に計上した額の合計額が1,000億円以上、費用及び損失の部に計上した額の合計額が1,000億円以上、負債の部に計上した額の合計額が50億円以上のいずれにも該当しない法人はこの限りではない（認定法第5条第12号ただし書、「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」第6条）。

法人及び一般社団・財団法人における監査上の取扱いでは、法定監査の対象となる財務諸表等について、「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）（平成20年4月 内閣府公益認定等委員会、最終改定平成25年1月）」等に従って、平成20年基準における名称に置き換えて整理している。

これにより、法人類型と監査対象となる財務諸表等は、次のように要約できる。

(2) 会計監査における監査対象

非営利法人委員会実務指針第34号「公益社団・財団

法人類型	財務諸表等
公益社団・財団法人	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表（貸借対照表内訳表を含む。） ・正味財産増減計算書（正味財産増減計算書内訳表を含む。） ・キャッシュ・フロー計算書* ・財務諸表に対する注記 ・附属明細書 ・財産目録（監査対象は金額等に限る。）
移行法人	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表（貸借対照表内訳表を含む。） ・正味財産増減計算書（正味財産増減計算書内訳表を含む。） ・財務諸表に対する注記 ・附属明細書
一般社団・財団法人 （移行法人を除く。）	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・正味財産増減計算書 ・財務諸表に対する注記 ・附属明細書

* 認定法第5条第12号の規定により会計監査人を設置しなければならない公益社団・財団法人以外の法人は作成しないことができる。

※出典：公益法人会計基準に関する実務指針Q2

(3) 収支計算書の監査

平成20年基準では予算と実績を対比する収支計算書は財務諸表の枠外と整理されている。しかし、従来から、予算準拠主義に基づいた予算の編成、執行は重要であり、収支予算書を作成するとともに、収支計算書により法人の運営状況を説明してきたことから、継続して収支計算書を作成している法人も多く存在する。

収支計算書に対する監査は、日本公認会計士協会非営利法人委員会研究報告第28号「公益法人・一般法人の収支計算書に対する監査に関する研究報告」では、特別目的・準拠性の財務報告の枠組みに従って作成された財務諸表の監査として整理されている。

そうした状況に対応し、多様なサービスを提供できる存在として、公益法人が我が国の社会経済システムの中で果たすべき役割は重要性を増している。

公益法人は、自立した存在として、事業運営が法令や定款に基づき適切に行われるよう自らガバナンスを図っていく必要があり、事業運営の透明性の確保、財務規律の強化、適切な会計処理やディスクロージャーを通じた説明責任の履行に努めていく必要がある。

有限責任監査法人トーマツでは、非営利分野を専門とするパブリックセクター・ヘルスケア事業部を中心として、公益法人に対する会計監査業務や各種アドバイザー業務を数多く実施しており、公益法人に対する豊富な知見を有している。

次回以降は、同事業部に所属する公認会計士が、学校法人の会計基準や監査制度等を具体的に解説する予定である。

5. おわりに

個人の価値観が多様化し、社会のニーズが多岐にわたる中、行政部門や民間営利部門だけでは社会のニーズを満たし、課題に対応することが難しくなっている。

以上