

公益法人会計基準における論点の変遷

——〈ストック式〉フロー計算書を起点として——

佐 藤 恵

1. はじめに

公益法人会計基準は、1977（昭和52）年にはじめて公表されたのち、1985（昭和60）年、2004（平成16）年、2008（平成20）年と三度の改正を重ね、2024（令和6）年における直近の改正を経て現在に至る。およそ半世紀にわたり、公益法人会計基準は、収支計算書を起点とする財務報告体系から、企業会計に近似するフロー計算書を前提とする財務報告体系に変貌を遂げてきた。

周知のとおり、日本における民間の非営利法人制度は、所轄庁が異なることに起因して、法人形態ごとに制度設計が大きく異なる。そうした背景から、日本では、統一的な非営利組織会計基準は存在せず、法人形態ごとに異なる会計基準が設けられているのが現状である。公益法人会計基準は、（学校法人会計基準や社会福祉法人会計基準など）複数存在する非営利組織会計基準のなかで、最も著しい改正が行われてきた歴史をもつ会計基準である。

本稿では、過去の公益法人会計基準のうち、1985年基準に焦点をあてる。1985年基準は、2000（平成12）年に発生したKSD事件を受けて一連の公益法人制度改革が行われる以前、約20年間にわたり採用されてきた実績をもつ。この基準は、1977年基準と同様に予算準拠主義が採用されていたものの、二種類のフロー計算書の選択適用を提示するなど（後述）、実務面に配慮した折衷案としての側面を有している。このような観点から、1985年基準の検討は、非営利組織特有の論点を抽出するにあたり、古くて新しい示唆を与えると考える。

また、筆者は拙稿（2016）において、非営利組織の資金拘束に関する情報源として、資産（借方）側の情報および純資産（貸方）側の情報が存在すること（22頁）¹、そして公益法人会計基準（2008年基準）が資産（借方）側と純資産（貸方）側の両情報を併せ持つシステムであること（25頁）に言及してきた。このシステムの萌芽を探ることも、本稿で1985年基準を取り上げる理由の一つである。

以上より、本稿では、第一に、公益法人の法制度について概観したのち、公益法人会計基準

¹ 非営利組織会計における財務弾力性概念から資金拘束に関する情報を考察したものである。拘束解除の時期に関する情報は資産（借方）側で把握され、拘束解除の主体に関する情報は純資産（貸方）側で把握される（拙稿（2016）Ⅱ章）。

導入の経緯を説明する。第二に、1985年基準を起点として、具体的な会計処理の変遷を整理する。以上を踏まえ、最後に、公益法人会計基準の論点を整理し、検討を試みる。

2. 公益法人の法制度および会計基準の概要²

2.1 公益法人の法制度

改正前民法第34条（明治29年法律第89号）において公益法人は、「学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する社団又は財団であつて、営利を目的としないものは、主務官庁の許可を得て、法人とすることができる」³と規定されていた。しかし、戦後には、特別法⁴が制定され、「学術、技芸」に関する公益法人は学校法人、「慈善」に関する公益法人は社会福祉法人、「祭祀、宗教」に関する公益法人は宗教法人として設立されることとなり、改正前民法第34条により設立される法人は「その他公益に関する社団又は財団」のみとなった（森泉 [1982] 10, 18頁；岡村 [2012] 4-5頁参照）。本節では、戦後からの公益法人制度を概観する。

改正前民法34条に基づく社団法人・財団法人の設立には、主務官庁（設立しようとする法人の目的に関連する事務を所掌している官庁をいう。）の許可を得ることが必要であり、主務官庁には公益法人の指導監督の権限も与えられていた（改正前民法34条、64条）。これを一般に主務官庁制という。法人の設立にあたり公益性の判断は、各官庁の裁量に依存し、政治的・属人的な要素が大きく作用したといわれる。また、公益法人の会計制度やガバナンス制度に関して、明文化した規定は存在せず、未整備の状態が長らく続いていた（総務省 [2008] 55, 57頁）。

昭和40年代後半以降、公益法人の設立認可および指導監督事務について、各省庁の課長クラスあるいは局長クラスで構成する連絡会議等で決定された通知等に基づいて、各所管官庁において統一的な取組が行われてきた。しかし、公益法人の運営、公益法人と行政との関係性など様々な問題が指摘され、主務官庁制に対する批判が高まった。それを受けて1996（平成8）年に指導監督基準の運用にあたっての具体的かつ統一的な指針として「公益法人の設立許可及び指導監督基準の運用指針」の申合せが行われた（総務省 [2008] 58頁）。その後、2002（平成14）年に政府の閣議決定を受けて公益法人制度の抜本的かつ体系的な見直しが行われ、2006（平成18）年に、内閣府は、民法改正にあわせて以下の特徴を有する公益法人制度改革関連3法（法人法・認定法・整備法）⁵を施行することで主務官庁制を廃止することで、いわゆる公益法人制度改革を実施した。

- ① 民法法人の設立に係る許可主義を改め、法人格の取得と公益性の判断を分離し、公益性

² 本節では、拙稿 [2019] で取り上げた内容を一部再掲している。

³ 現代語化された「民法の一部を改正する法律」（2004（平成16）年）より抜粋した。なお、現代語化以前の改正前民法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（以下、省略））とは、冒頭部分の例示の順序が異なる。

⁴ ここでいう特別法とは、医療法（1948年制定）、私立学校法（1949年制定）、社会福祉事業法（1951年制定）、宗教法人法（1951年制定）、更生保護事業法（1995年制定）、特定非営利活動促進法（1998年制定）を指す。

⁵ 「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（以下、法人法）、「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）、「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）の三法を指す。

の有無にかかわらず，一般社団・財団法人を準則主義（登記）により設立できる（法人法）。

② 非営利法人の公益性の判断は，主務官庁による自由裁量ではなく，非営利法人の申請に基づき，第三者委員会が判断した上で，公益社団・財団法人として認定する（認定法）。

③ これらにあわせて民法法人の設立・管理・解散等に関する規定を廃止する等，関係法律について所定の規定の整備を行う（整備法）（以上，内閣府〔2006〕I3）。

上記②の公益認定制度では，以下で示す，いわゆる財務三基準を満たすことが要請されていた。

- ・収支相償：公益目的事業を行うに当たり，当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収益を得てはならない（認定法第14条）。
- ・公益目的事業比率：毎事業年度の公益目的事業比率が百分の五十以上となるように公益目的事業を行わなければならない（認定法第15条）。
- ・遊休財産額の保有制限：当該事業年度の公益目的事業の実施に要した費用の額を基礎として内閣府令で定めるところ（公益目的事業にかける費用の1年分）により算定した額を超えてはならない（認定法第16条1項）。

しかし，このような財務規律は公益法人にとって煩雑であり，変化の激しい社会的ニーズに公益法人が柔軟に対応して社会課題解決していく潜在力を発揮しにくいと指摘された。そのため，財務規律等を見直し，法人の経営判断で社会課題への機動的な取り組みを可能にするとともに，法人自らの透明性の向上やガバナンス充実に向けた取り組みを促すことで，制度の利便性を高めるために，2024年に認定法の一部が以下のように改正された（松前〔2024〕6頁）。

① 財務規律の柔軟化・明確化：

- ・収支相償原則を見直し，内閣府令で定める中間の期間で収支の均衡を図る。
- ・将来の公益目的事業を充実させるための資金を規定し，その積立を費用とみなす。
- ・公益目的事業継続予備財産（災害等の予見し難い事由に対応し，公益目的事業を継続するために必要となる公益目的事業財産）をその保有制限の算定対象から除外するとともに，同財産の保有理由の公表を義務付ける。

② 行政手続の簡素化・合理化：収益事業等の内容変更を認定事項から届出事項に見直す。

③ 自律的なガバナンスの充実，透明性の向上：

- ・わかりやすい財務情報開示のため，公益法人に3区分経理（公益目的事業，収益事業等，法人運営）を原則として義務付ける。
- ・公益認定の基準として，理事・監事間の特別利害関係の排除，外部理事・監事の導入を追加し，併せて公益法人は事業報告にガバナンス充実に向けた自主的な取組等を記載する。
- ・公益法人の責務としてガバナンスの充実や透明性の向上を図るよう努力義務を規定する。

2.2 公益法人会計基準の変遷

図表1は，これまでの公益法人会計基準の構成（章立て）を比較して示したものである。1985年基準までは，収支予算書，収支計算書および会計帳簿の設置が義務付けられていた。しかし，1985年基準で要求された収支予算書と会計帳簿が2004年基準では削除され，新たに貸借対照表と正味財産増減計算書が要求されるようになった。したがって，会計処理上の全面的な改正は，2004年基準で実施されたといえる。さらに2024年基準では，財務報告の目的および認識及び測定基準が追加され，企業会計の基準に寄せた構成となっている。また，正味財産増減計算書に代えて活動計算書と名称変更している。

1985年基準の正味財産増減計算書は、ストック式（当該年度中の正味財産増加額と正味財産減少額を対比させ、正味財産がどれだけ当期に増加（減少）したかを計算する方法であり、収支計算書から正味財産増減計算の部を独立させ、貸借対照表との接続を図る計算書）が本則であり、フロー式（正味財産の増加原因と減少原因を対比させ、正味財産がどれだけ当期に増加（減少）したかを計算する方法）は但し書（容認）規定であった（ただし、ストック式の注記が必要とされた）。したがって、フロー式の正味財産増減計算書を中心に据えた最初の基準は、一般に、2004年基準と捉えられている（岡村〔2012〕：高橋〔2005〕7頁：興津・大矢知編〔2002〕147, 225頁：内閣総理大臣官房管理室〔1983〕68頁）。

1985年基準では、その制定の趣旨を次のように説明していた。「公益法人は提供された資金をもって各公益法人が事業の目的とする公共の福祉に貢献することにより、したがって公益法人会計の主眼は各法人の目的の線に沿う活動に伴う資金のフロー及び資金のストックを明らかにし、そのことによって理事者の受託責任の遂行を開示する」（内閣総理大臣官房管理室〔1985〕12頁）。つまり、公益法人会計の本質を受託責任会計に求め、収支計算書を重視していた（高橋〔2005〕7頁）。

他方、2004年基準では、「公益法人を取り巻く社会経済状況の変化を受け、公益法人においても一層効率的な事業運営が求められることとなり、事業の効率性に関する情報を充実させる必要性が生じている。また、一部公益法人による不祥事等を受けて、公益法人の事業活動の状況を透明化し、寄付者等（会員等を含む。）から受け入れた財産の受託責任についてより明確にすることを通じて、広く国民に対して理解しやすい財務情報を提供することが求められている」（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〔2004〕1（2）項）として、ディスクロージャーを重視する法人に大きく転換した（岡村〔2012〕9頁）。この方針転換にあわせて、図表1のように、従来の資金収支計算を中心とする体系を見直し、貸借対照表、正味財産増減計算書（フロー式計算書）および財産目録で構成される財務諸表の体系を構築した。

冒頭で述べたとおり、直近の公益法人会計基準の大改正は、2024年に行われた。2024年基準の主な改正は、以下のとおりである（松前〔2024〕12-15頁参照）。

- ・「財務報告の目的」が明確化され、公益法人は当該目的に照らし、合理的に会計処理を選択すればよいことが規定される。
- ・「本表は簡素でわかりやすく、詳細情報は注記等で」の考え方により、
 - ① 基本財産・特定資産の表示は、資産の形態に基づく流動固定区分の表示に変更する。公益社団・財団法人は、基本財産・使途拘束資産（認定法上の控除対象財産）を注記で表示する義務がある。他方、特定資産の表示義務はないものの自主的な表示は妨げられない。
 - ② 区分経理に関する情報は、本表ではなく注記で開示される。今回の改正で公益社団・財団法人が原則作成することとなる貸借対照表の区分経理情報（注記開示）は、継続記録法によらず、棚卸法的に作成することも容認されている。
- ・その他有価証券の時価評価差額はいわゆる純資産直入され、貸借対照表に計上される。
- ・正味財産増減計算書の名称が活動計算書に変更される。
- ・一般正味財産は一般純資産に、指定正味財産は指定純資産に変更される。その上で、一般純資産と指定純資産の財源別区分は活動計算書本表ではなく注記により開示し、本表では、純資産の増減内容を経常活動区分及びその他活動区分に分ける。
- ・いわゆる振替処理は廃止され、同様の情報は注記で開示される。

- ・費用科目の表示は形態別分類（給与手当，福利厚生費など）から活動別分類（公1事業費，収益事業費など）に変更され，形態別分類による費用情報は注記で開示される。
- ・活動計算書と貸借対照表の純資産との一致は，注記情報（純資産間の振替額）を間に挟んで，振替金額および理由を確認できる。
- ・配当金・利息は，指定純資産を原資とする資産から生じたものであっても一般純資産区分の収益として会計処理する。（売却損益・評価損益（その他有価証券評価差額金を除く）または減損損失は，原資の純資産区分に基づき会計処理される。）
- ・会計監査人設置法人の場合には，固定資産の減損会計，収益認識基準が適用される。
- ・公益社団・財団法人は財務諸表等で財務規律適合性に関する情報を原則開示する。

以下，1985年基準本則であるストック式の正味財産増減計算書（以下，「ストック式計算書」という）および2004年（2008年）基準ならびに2024年基準を前提とするフロー式の正味財産増減計算書（以下，「フロー式計算書」という）の作成方法を，仕訳を中心に説明する⁶。

図表1 「公益法人会計基準の構成（章立て）」

1977年基準	1985年基準	2004年基準	2008年基準	2024年基準
第1 総則 1 目的及び適用範囲 2 一般原則 3 事業年度 4 会計区分 5 勘定科目 第2 予算書 第3 会計帳簿 第4 収支計算書 第5 貸借対照表 第6 財産目録 第7 書類の保存 第8 会計処理規程 別表	第1 総則 1 目的及び適用範囲 2 一般原則 3 事業年度 4 会計区分 5 収支事業及び計算書類の科目 第2 収支予算書 第3 会計帳簿 第4 収支計算書 第5 正味財産増減計算書 第6 貸借対照表 第7 財産目録 第8 計算書類の注記 第9 書類の保存 第10 会計処理規程 別表 様式	第1 総則 1 目的及び適用範囲 2 一般原則 3 事業年度 4 会計区分 5 財務諸表の科目 第2 貸借対照表 第3 正味財産増減計算書 第4 財務諸表の注記 第5 財産目録 注解 別表 様式	第1 総則 1 目的及び適用範囲 2 一般原則 3 事業年度 4 会計区分 第2 貸借対照表 第3 正味財産増減計算書 第4 キャッシュ・フロー計算書 第5 財務諸表の注記 第6 附属明細書 第7 財産目録 注解 別紙 様式	I 財務報告の目的 公益法人の組織の特性 公益法人の財務報告の目的 財務報告の情報ニーズ 責務としての財務報告 II 編纂 目的及び適用範囲 組織組織の前提 会計方針 重要性 事業年度 会計区分 III 財務諸表体系 第1 財務諸表の構成要素 第2 作成すべき財務諸表等 第3 貸借対照表 第4 流動計算書 第5 キャッシュ・フロー計算書 第6 注記 第7 附属明細書 第8 財産目録 IV 認識及び測定の基本 第1 金融資産 第2 棚卸資産 第3 有形固定資産及び無形固定資産 第4 リース取引 第5 固定資産の減損 第6 外貨建取引等 第7 金融負債 第8 引当金 第9 退職給付債務・退職給付引当金 第10 資産除去債務 第11 税効果会計 第12 純資産の区分 第13 収益 第14 費用 別紙 様式

（内野 [2013, 13頁]・あずさ監査法人 [2017, 16-17頁] を参照し筆者作成。
太字は改正による追加項目を示す。）

⁶ 本稿では，議論を簡潔にするために，2008年基準を前提とするフロー式の正味財産増減計算書は，2004年フロー式計算書に近似すると捉えて説明を省略する。

3. 公益法人会計基準の変遷

3.1 1985年基準（本則）の会計処理 ―ストック式計算書の作成方法―

ここでは、内閣総理大臣官房管理室編（1985，第5章，Ⅲ，取引例）の数値例を用いて（説明を平易とするため，簡略化している．），会計帳簿への記入からストック式計算書を含む計算書類の作成までを説明する⁷．

[取引例] ※単位は円とする．

・期首貸借対照表

資産の部		負債の部	
現金預金	3,100	預り金	100
土地（基本財産）	30,000	長期借入金	6,000
建物	11,800	退職給付引当金	500
備品	900	正味財産の部	
		正味財産	39,200
		（うち基本金）	（30,000）
		（うち当期正味財産増加額）	（39,200）
資産合計	45,800	負債正味財産合計	45,800

[取引1] 当年度年会費6,300と次年度会費の前受金100，計6,400を現金で受け取った．

(借) 現 金 預 金	6,400	(貸) 会 費 収 入	6,300
【資金資産】		【収入】	
		(貸) 前 受 金	100
		【資金負債】	

1985年基準（別表の1）では，資金の範囲を，原則として現金預金及び短期金銭債権債務とする．なお，短期金銭債権債務には，短期の未収金・未払金・前払金・前受金・立替金・預り金が含まれる．したがって，前受金は資金の範囲に含まれるため，前受金収入といった収支項目にはならない．

[取引2] 前年度における建物および備品の減価償却相当額300を特定預金に積立てた．

(借) 減 価 償 却 引 当 預 金 支 出	300	(貸) 現 金 預 金	300
【支出】		【資金資産】	
(借) 減 価 償 却 引 当 預 金	300	(貸) 減 価 償 却 引 当 預 金 増 加 額	300
【非資金資産】		【正味財産増加額】	

この取引は，資金項目と非資金項目の交換取引に該当するため，一取引二仕訳となる（後述）．基本財産（本来，果実を生みだし，かつ，非償却資産（土地など）であることが望ましいとされる．）が償却資産である場合，基本財産の額を維持するために減価償却相当額を特定預金（減価償却引当預金）とすることが奨励される（内閣総理大臣官房管理室編（1985，86頁））．

⁷ 長谷川（2014）においても当該数値例が引用されている．

[取引3] 所得税の源泉徴収預り金100を現金で納付した。

(借)	預	り	金	100	(貸)	現	金	預	金	100
			【資金負債】				【資金資産】			

預り金は、資金の範囲に含まれるため、預り金支出といった収支項目とはならない。資金内部の振替（移動）に相当する。

[取引4] 基本財産として国債6,000の寄付を受けた。

(借)	投資有価証券・基本財産	6,000	(貸)	投資有価証券受贈額	6,000
	【非資金資産】			【正味財産増加額】	

ここで、勘定科目名に着目したい。基本財産は、貸借対照表上で別掲され、かつ、その増減額および残高は注記されるため（1985年基準、様式4、第8の1（3））、勘定記録の段階で区別することが推奨されている。なお、区別しない場合には、補助簿である基本財産明細表や固定資産台帳から情報を入手する（内閣総理大臣官房管理室編（1985）99頁）。

[取引5] 基本財産である国債の利息収入360を現金で受け入れた。

(借)	現	金	預	金	360	(貸)	基	本	財	産	利	息	収	入	360
			【資金資産】								【収入】				

[取引6] 長期借入金1,000の元利合計1,010を現金で支払った。

元金分	(借)	長	期	借	入	金	返	済	支	出	1,000	(貸)	現	金	預	金	1,000
										【支出】					【資金資産】		
	(借)	長	期	借	入	金	1,000	(貸)	長	期	借	入	金	返	済	額	1,000
						【非資金負債】									【正味財産増加額】		
利息分	(借)	支	払	利	息	10	(貸)	現	金	預	金	10					
					【支出】					【資金資産】							

元金の返済に係る仕訳は、資金項目と非資金項目の交換取引であるため、一取引二仕訳となる（後述）。

[取引7] 建物（取得原価6,000、帳簿価額5,900）が全焼した（記帳方法は間接法）。

(借)	建	物	減	価	償	却	累	計	額	100	(貸)	建	物	6,000
									【非資金資産】				【非資金資産】	
(借)	災	害	損	失	額	5,900								
					【正味財産減少額】									

減価償却累計額勘定について、内閣総理大臣官房管理室編（1985、123頁）では、「非資金資産のマイナスを意味する科目なので、この勘定への借方（減額）記入は、正味財産減少額のマイナスを意味する」と説明されている。

[取引8] 備品 (取得原価300, 帳簿価額270) を500で売却し, 代金を現金で受け取った.

(借) 現 金 預 金	500	(貸) 備 品 売 却 収 入	500
【資金資産】		【収入】	
(借) 備 品 減 価 償 却 累 計 額	30	(貸) 備 品	300
【非資金資産】		【非資金資産】	
(借) 備 品 売 却 額	270		
【正味財産減少額】			

この取引は, 資金項目と非資金項目の交換取引であるため, 一取引二仕訳となっている (後述). 相殺差額が発生する.

[取引9] 事業費3,500を現金で支払った.

(借) 事 業 費	3,500	(貸) 現 金 預 金	3,500
【支出】		【資金資産】	

[取引10] 管理費2,200のうち, 預り金120を差し引いた2,080を現金で支払った.

(借) 管 理 費	2,200	(貸) 現 金 預 金	2,080
【支出】		【資金資産】	
		(貸) 預 り	120
		【資金負債】	

[取引11] 備品購入代金の一部200を現金で前払いした.

(借) 前 払 金	200	(貸) 現 金 預 金	200
【資金資産】		【資金資産】	

[取引12] 退職金100を現金で支払い, 同額の退職給与引当金を取り崩した.

(借) 退 職 金	100	(貸) 現 金 預 金	100
【支出】		【資金資産】	
(借) 退 職 給 付 引 当 金	100	(貸) 退 職 給 付 引 当 金 取 崩 額	100
【非資金負債】		【正味財産増加額】	

この取引は, 資金項目と非資金項目の交換取引であるため, 一取引二仕訳となっている (後述).

期中の取引は以上である. 内閣総理大臣官房管理室編 (1989, 104-105頁) では, 転記の正確性を検証するために, 定期的な試算表の作成および決算整理前合計試算表の作成を促している (ただし, 作成例示は合計残高試算表であった). 以下は, 決算整理事項である.

[決算整理1] 当期分の未収会費が200ある.

(借) 未 収 金	200	(貸) 会 費 収 入	200
【資金資産】		【収入】	

[決算整理2] 事業費の未払分が200ある.

(借) 事 業 費	200	(貸) 未 払 金	200
【支出】		【資金負債】	

〔決算整理 3〕 建物および備品について、それぞれ100および70の減価償却費を計上する。

(借)	減	価	償	却	額	170	(貸)	減	価	償	却	累	計	額	170
					【正味財産の減少】										【非資金資産】

〔決算整理 4〕 退職給与引当金に500を繰り入れる。

(借)	退	職	給	与	引	当	金	繰	入	500	(貸)	退	職	給	与	引	当	金	500
									【正味財産の減少】										【非資金負債】

決算整理後、総勘定元帳の各勘定は次の順序で締め切られる（内閣総理大臣官房管理室編（1989、108頁））。

- ① 収支勘定に属する各勘定の残高を収支計算勘定（当期収支差額計算のための集合勘定）に振替えて、収支勘定を締切る。
- ② 収支計算勘定の残高および増減勘定に属する各勘定の残高を正味財産増減計算書勘定（当期正味財産増減額計算のための集合勘定）に振替えて、収支計算勘定および増減勘定を締切る。
- ③ 正味財産増減計算勘定の残高を正味財産勘定（有高勘定に属する。）に振替えて、正味財産増減計算勘定を締切る。次いで、有高勘定に属する各勘定の残高を次期に繰越す。

計算書類の作成方法について、内閣総理大臣官房管理室編（1989、110-114頁）では、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表の順序で作成するように指示している。

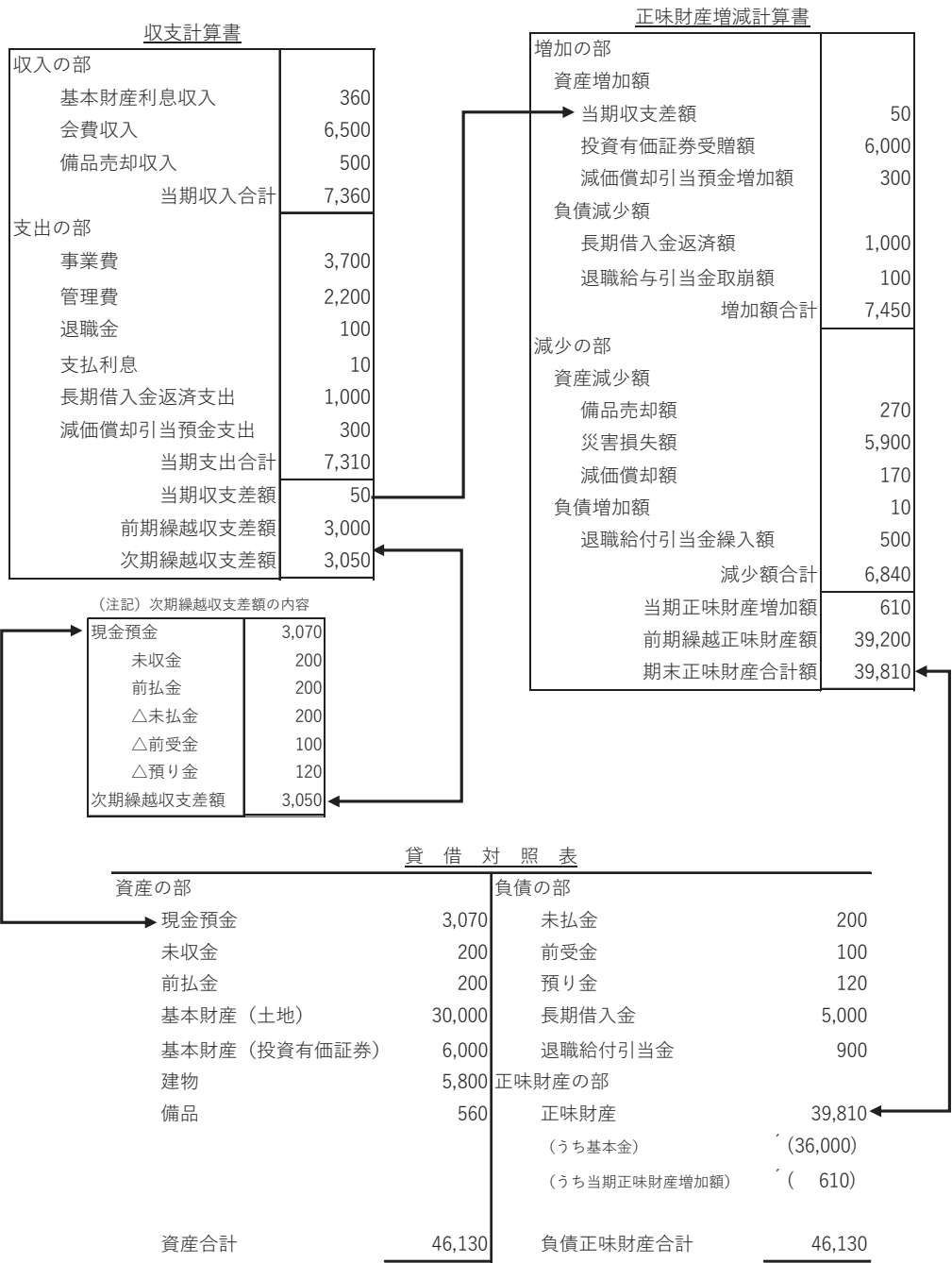
収支計算書は、収益計算勘定の記録または精算表に加えて、収支予算書の数値に基づいて作成する。また、正味財産増減計算書は、正味財産増減計算勘定または精算表に加えて、正味財産勘定の前期繰越額に基づいて作成する。貸借対照表は、有高各勘定の次期繰越額または精算表から作成する。

貸借対照表に関しては、基本金と当期正味財産増減額の内書表示をする。ここで基本金とは、法人が基本財産と定めた合計額をいう（1985年基準、第6の4（1）（2））。設例では、土地（30,000）と国債（6,000）が基本財産に該当するため、「基本金36,000」を内書表示する。

図表2は、以上の計算書類および注記の関連性を示したものである（数値は内閣総理大臣官房管理室編（1985）設立2年度の設例を参照し、正味財産増減計算書の関係性（矢印）は藤井（2011）図表1を参照して筆者作成）。ここでは、次期繰越収支差額（当期の正味資金残高）の内容を注記している。これは資金資産および資金負債の各勘定残高の合計が収支計算書末尾の次期繰越収支差額と一致することを示すものである、と説明される（内閣総理大臣官房管理室編（1989、117頁））。しかし、この様式の構造から、現金預金残高と次期繰越収支差額の調整表にあたると解釈し、関連性を示している。

なお、内閣総理大臣官房管理室編（1989、106頁）では、減価償却累計額の勘定記入は間接法であるが、貸借対照表表示は直接法としているため、本報告も同様としている（固定資産の取得原価、償却累計額および未償却残高は注記しなければならない（基準第8の1（6））ため、直接法による表示でも差し支えない、という判断だと思われる。この注記は省略する）。

図表2 1985年基準の計算書類および注記の関連性



なお、1985年基準の例外規定に準じてフロー式計算書を採用する場合には、「資産及び負債の重要な科目別増加額及び減少額」の注記、すなわち、ストック式計算書を注記しなければならない（1985年基準第8の2）。したがって、勘定記入に基づくフロー式計算書の作成も考えられるものの、収支計算書とストック式計算書の作成が実質的に強制されるため、実務では、精算表に基づいてフロー式計算書を作成したと推測される。事実、内閣総理大臣官房管理室編（1989、144-150頁）では、最も簡便な方法として、精算表（収支計算書とストック式計算書の数値から正味財産増減の発生原因にあたる項目を集計）の作成方法が示される。

3.2 2004年基準の会計処理—フロー式計算書の作成—

次に、収支計算書およびストック式計算書の作成を要求していない2004年基準をベースとした作成方法について、先の数値例に基づいて仕訳のみ確認したい（長谷川（2014）89頁参照）。

「取引1」 当年度年会費6,300と次年度会費の前受金100、計6,400を現金で受け取った。

(借)	現	金	預	金	6,400	(貸)	受	取	会	費	6,300
				【資産】		(貸)	前		【一般正味財産の増加】		
								受		金	100

2004年基準および2008年基準から、資金の範囲は、現金及び現金同等物とされている。

「取引2」前年度における建物および備品の減価償却相当額300を特定預金に積立てた。

(借)	減	価	償	却	引	当	預	金	300	(貸)	現	金	預	金	300
【資産】										【負債】					

2004年基準から一取引二仕訳が解消されている（後述）

「取引3」 所得税の源泉徴収預り金100を現金で納付した。

(借) 預 り 金 100 (貸) 現 金 預 金 100
【負債】 【資産】

[取引 4] 基本財産として国債6,000の寄付を受けた（額面金額と時価はともに60,000）。

(借) 投資有価証券・基本財産	6,000	(貸) 投資有価証券受贈益	6,000
【資産】		【指定正味財産の増加】	

なお、満期保有目的債権については、2004年基準から時価で当初認識し、償却原価法で事後測定する。

「取引5」基本財産である国債の利息収入360を現金で受け入れた。

(借) 現金預金	360	(貸) 基本財産受取利息	360
【資産】		【指定正味財産の増加】	
(借) 一般正味財産への振替額	360	(貸) 基本財産受取利息	360
【指定正味財産の減少】		【一般正味財産の増加】	

2004年基準からは正味財産の増減を勘定上で区分して記録するため、指定正味財産（の増減）と一般正味財産（の増減）に属する勘定の振替仕訳が含まれる。当然ながら、これは、一取引二仕訳に該当しない。

[取引6] 長期借入金1,000の元利合計1,010を現金で支払った。

元金分	(借)	長	期	借	入	金	1,000	(貸)	現	金	預	金	1,000
						【負債】					【資産】		
利息分	(借)	支	払	利	息		10	(貸)	現	金	預	金	10
						【一般正味財産の減少】					【資産】		

元金の返済に係る仕訳については、一取引二仕訳が解消されている（後述）。

[取引7] 建物（取得原価6,000、帳簿価額5,900）が全焼した（記帳方法は間接法）。

(借)	建	物	減	価	償	却	累	計	額	100	(貸)	建	物	6,000
									【資産】					
(借)	建	物	火	災	損	失			5,900					
									【一般正味財産の減少】					

[取引8] 備品（取得原価300、帳簿価額270）を500で売却し、代金を現金で受け取った。

(借)	現	金	預	金	500	(貸)	備	品	300								
				【資産】				【資産】									
(借)	備	品	減	価	償	却	累	計	額	30	(貸)	備	品	売	却	益	230
									【資産】								【一般正味財産の増加】

2004年基準から一取引二仕訳が解消されている（後述）。

[取引9] 事業費3,500を現金で支払った。

(借)	事	業	費	3,500	(貸)	現	金	預	金	3,500
				【一般正味財産の減少】				【資産】		

[取引10] 管理費2,200のうち、預り金120を差し引いた2,080を現金で支払った。

(借)	管	理	費	2,200	(貸)	現	金	預	金	2,080
				【一般正味財産の減少】				【資産】		
						(貸)	預	り	金	120
								【負債】		

[取引11] 備品購入代金の一部200を現金で前払いした。

(借)	前	払	金	200	(貸)	現	金	預	金	200
			【資産】					【資産】		

[取引12] 退職金100を現金で支払い、同額の退職給与引当金を取り崩した。

(借)	退	職	給	付	引	当	金	100	(貸)	現	金	預	金	100
							【負債】					【資産】		

2004年基準から一取引二仕訳が解消されている（後述）。

〔決算整理 1〕 当期分の未収会費が200ある。

(借)	未	収	金	200	(貸)	受	取	会	費	200
			【資産】					【一般正味財産の増加】		

〔決算整理 2〕 事業費の未払分が200ある。

(借)	事	業	費	200	(貸)	未	払	金	200
			【一般正味財産の減少】				【負債】		

〔決算整理 3〕 建物および備品について、それぞれ100および70の減価償却費を計上する。

(借)	減	価	償	却	費	170	(貸)	減	価	償	却	累	計	額	170
					【一般正味財産の減少】					【資産】					

2004年基準から減価償却の実施が義務化されている。

〔決算整理 4〕 退職給与引当金に500を繰り入れる。

(借)	退	職	給	付	費	用	500	(貸)	退	職	給	付	引	当	金	500
					【一般正味財産の減少】							【負債】				

2004年基準から、(退職一時金制度を前提とした退職給与引当金制度から) 退職年金制度も含む退職給付会計を導入している。

3.3 2024年基準の会計処理 ―フロー式計算書の作成―

本稿2.2（公益会計基準導入の経緯）で説明した2024年基準の主な改正点を踏まえて、2024年基準をベースとした作成方法について、先の数値例のうち、とくに大きく改正された〔取引 4〕および〔取引 5〕に係る仕訳のみ確認したい⁸。

〔取引 4〕 基本財産として国債6,000の寄付を受けた（額面金額と時価はともに60,000）。

(借)	そ	他	固	定	資	産－投	資	有	価	証	券	6,000	(貸)	投	資	有	価	証	券	受	贈	益	6,000
										【資産(基本財産)の増加】												【純資産(指定純資産)の増加】	

2024年基準では、財源別の注記、区分経理が求められることから、回答例では、継続記録法を前提に、仕訳入力時に財源別と会計区分別の情報を入力する方法を示している（松前〔2024〕46頁）。

⁸ なお、本稿では、主務官庁制度化にあった1985年基準との比較を中心とすることから、一般社団・財団法人ではなく、認可を要する公益社団・財団法人を前提とする仕訳を説明する。

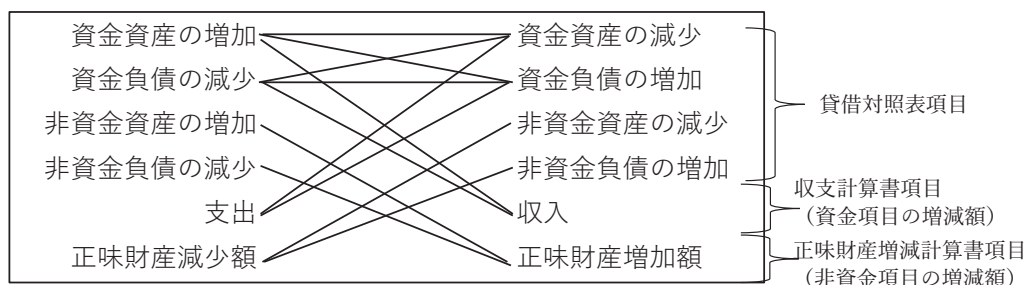
区分）。なお、この区分は、SFAS116号「非営利法人の寄付に関する会計」で取り上げられた正味財産の拘束性に関する議論を出発点としている（江田（2011）27頁）。次に、フロー式計算書に着目すると、ストック式とは異なり、正味財産のすべての増減額が原因別に集計される点に特徴がある。そして、貸借対照表の正味財産の部の区分に対応して、一般正味財産増減の部と指定正味財産増減の部に二区分される（基金を設ける場合は、基金増減の部を含む三区分）。

以上を踏まえると、ストック式計算書は「間接法による資金計算書」、フロー式計算書は「原因別に集計された損益計算書」という比較が成り立つ。その点を理解すべく、次に取引要素の結合関係を整理する。

4.2 一取引二仕訳

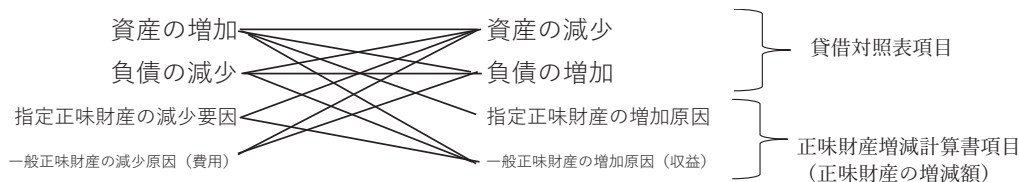
図表3は1985年基準本則（ストック式計算書）の取引要素の結合関係、図表4は2004年基準・2008年基準（フロー式計算書）の取引要素の結合関係、図表5は2024年基準（フロー式計算書）の取引要素の結合関係を整理したものである。

図表3 スtock式計算書を前提とした取引要素の結合関係（1985年基準本則）



※四角枠内は、内閣総理大臣官房管理室編（1989，93頁）を引用し⁹。「+」の表記を「の増加」，「-」の表記を「の減少」に書き換えている。四角枠内以外は筆者作成。

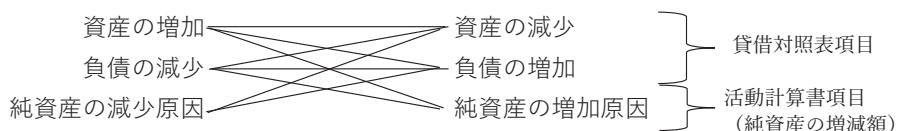
図表4 フロー式計算書を前提とした取引要素の結合関係（2004年基準・2008年基準）



※筆者作成。拙稿〔2021〕と同様。

⁹ 有高勘定として正味財産勘定が存在するが、期中の取引では用いられない。

図表5 フロー式計算書を前提とした取引要素の結合関係 (2024年基準)



※筆者作成。有高勘定として一般純資産勘定と指定純資産勘定が存在するが、活動計算書上、その区分は本表ではなく注記で表示されるため、区分せずに「純資産の増加(減少)原因」の項目のみとした。

ストック式計算書では、貸借対照表項目が資金の範囲に含まれる資金項目(資金資産・負債)と資金の範囲に含まれない非資金項目(非資金資産・負債)に区別される。そして、「資産および負債の増減それぞれについて、一定時点における資産及び負債の有高計算を行うための勘定記入と、一定期間内における増減計算を行うための勘定記入とを、同時に複式記入する」(内閣総理大臣官房管理室編(1985)90頁;下線部一筆者)。つまり、前者の有高計算のための勘定記入とは「資金項目一収支」の結合関係をいい、後者の増減計算のための勘定記入とは「非資金項目一正味財産の増減額」の結合関係を指す。

この〈同時的な複式記入〉には一つ例外があり、資金項目間で同額だけ増減する取引(未収金を現金で回収する取引等)は資金項目のみを記入する(内閣総理大臣官房管理室編(1985)91頁)。したがって、資金項目と非資金項目の交換取引および非資金項目間で同額だけ増減する取引について仕訳が二段階で行われる。しかし、いわゆる一取引二仕訳とは、勘定記入に基づく収支計算書を作成するための仕訳を指すため¹⁰、本稿では、前者についてのみ一取引二仕訳と捉える。

ここで図表3を解説すると、貸借対照表項目を資金項目と非資金項目に区分し、資金項目の変動額は収支計算書項目として記入され、非資金項目の変動額は正味財産増減計算書項目として記入される。後者の取引要素は「正味財産増減額」とされるが、〈同時的な複式記入〉によって、実質的には、非資金項目の増減額がそのまま正味財産の増減額として記入される。これこそ、ストック式計算書が「間接法による資金計算書」と言われる所以である。

次に、図表3と図表4を比較すると、フロー式計算書を前提とする場合には、収支計算書を勘定記入と紐づけないため、資金の範囲に基づいて資金と非資金に項目を区分することはない、という特徴に気づく。したがって、(貸借対照表項目の交換取引を除けば)「貸借対照表項目一正味財産の増減額」という結合関係が残る。つまり、すべてのフロー計算上の項目が、(資金項目(収支項目)と非資金項目(正味財産増減項目)に区別されずに、)非資金項目(正味財産増減項目)として扱われる。事実、図表3のストック式計算書の収支項目は、図表4のフロー式計算書の増減項目に読み替えられる(たとえば[取引1]、[取引4]など)。

フロー式では〈同時的な複式記入〉は想定されないため、たとえば、貸借対照表項目間の交換取引に差額が生ずる場合、その差額、すなわち、正味財産の純増減額が記入される。そのため、図表4では、(図表3で用いられる「正味財産の増減額」と区別すべく)「正味財産の増減原因」

¹⁰ 若林(1983, 82頁)の次の説明を参照した。「(1) 収支計算書の作成を簿記による勘定記録と完全に密着させているため、収支計算の取引で一方の科目の内容を貸借対照表上に反映させる必要がある場合、収支計算のための仕訳のほかにこの仕訳を二次仕訳として行う。これが1取引2段階仕訳である。」

と記している。これは、フロー式計算書が「原因別に集計された損益計算書」といえる証左の一つとなり得る、と考える。

さらに、図表4と図表5を比較すると、二つの相違点が指摘できる。一つめは、フロー式計算書項目の違いである。2004年基準では、正味財産増減計算書項目は、財源別に一般正味財産の部と指定正味財産の部が設けられていることから、2つに区分される。他方、2024年基準では、財源別区分は注記による開示となり、純資産の増減原因のみを活動計算書項目としている。二つめは、いわゆる振替処理の有無である。2004年基準では、指定正味財産の増加として受け入れた財源を使用するタイミングで、指定正味財産を減少させ、一般正味財産の増加に振り替える処理が行われている。他方、2024年基準では、かような振替処理は行われない。以上、取引要素の結合関係を整理すると、計算書類体系の簡素化にあわせて、仕訳処理が簡素化されてきたといえる。

ここで改めて1985年基準の一取引二仕訳を改めて検討したい。当該処理は、先の数値例のうち、取引2、6、8および12に見受けられる。以下、再掲する。

[取引2] 前年度における建物および備品の減価償却相当額300を特定預金に積立てた。

ストック式	(借) 減価償却引当預金支出	300	(貸) 現金	預金	300
	【支出】			【資金資産】	
	(借) 減価償却引当預金	300	(貸) 減価償却引当預金増加額		300
	【非資金資産】			【正味財産増加額】	
フロー式	(借) 減価償却引当預金	300	(貸) 現金	預金	300
	【資産】			【資産】	

[取引6] 長期借入金1,000の元利合計1,010を現金で支払った（元金に係る仕訳を抜粋）。

ストック式	(借) 長期借入金返済支出	1,000	(貸) 現金	預金	1,000
	【支出】			【資金資産】	
	(借) 長期借入金	1,000	(貸) 長期借入金返済額		1,000
	【非資金負債】			【正味財産増加額】	
フロー式	(借) 長期借入金	1,000	(貸) 現金	預金	1,000
	【負債】			【資産】	

[取引8] 備品（取得原価300、帳簿価額270）を500で売却し、代金を現金で受け取った。

ストック式	(借) 現金	預金	500	(貸) 備品売却収入	500
	【資金資産】			【収入】	
	(借) 備品減価償却累計額	30	(貸) 備品		300
	【非資金資産】			【非資金資産】	
	(借) 備品売却額	270			
	【正味財産減少額】				
フロー式	(借) 現金	預金	500	(貸) 備品	300
	【資産】			【資産】	
	(借) 備品減価償却累計額	30	(貸) 備品売却益		230
	【資産】			【一般正味財産の増加】	

[取引12] 退職金100を現金で支払い、同額の退職給与引当金を取り崩した。

ストック式	(借)	退	職	金	100	(貸)	現	金	預	金	100
				【支出】						【資金資産】	
	(借)	退	職	給 付 引 当 金	100	(貸)	退	職	給 付 引 当 金	取 崩 額	100
				【非資金負債】						【正味財産増加額】	
フロー式	(借)	退	職	給 付 引 当 金	100	(貸)	現	金	預	金	100
				【負債】						【資産】	

繰り返しになるが、ストック式では、いずれも資産・負債が資金項目と非資金項目に区別され、それぞれの増減額が収支勘定と正味財産の増減額勘定に記入されるため、一取引二仕訳となる。他方、フロー式では、資産・負債がそのように区別されないため、交換取引が同額で増減する場合、正味財産が変動せず、2段階の仕訳は解消されている。

[取引8]のように、資金項目と非資金項目の交換取引において相殺差額が生じる場合、ストック式では次のような問題点が指摘できる。一取引二仕訳により、資金項目の相手勘定として収支項目（備品売却収入500）が計上され、他方、非資金項目の相手勘定として正味財産増減項目（備品売却額270）が計上される。つまり、備品売却益（230）は直接的に把握されない上に、備品売却益を計算する2つの要素が異なる計算書類に分断して計上される。

この点に着目すると、一取引二仕訳は、損益計算よりも（予算に照らした）収支計算の適正表示を優先させるための計算構造を有している、と改めて確認できる。

4.3 発生主義会計の導入

ここでは、発生主義会計に関連する決算整理事項を若干検討する。

1985年基準では、公正妥当な会計基準の枠内で、法人が採用する会計方針に委ねられており、重要な会計方針については注記が求められる（第8の1）。ここで注意したいのは、当時、減価償却の実施は法人の任意であった、という点である。

当時の実務では、減価償却はほとんど実施されていなかったのに対して、退職給与引当金に関しては予算計上する法人が多く存在した。よって、1977年基準では、退職給与引当金繰入額を支出項目とし、その相手科目である退職給与引当金を資金負債（つまり短期の金銭債務）と看做す処理をしていた。また、これと同様に、減価償却額を予算計上したいと考える法人を想定して、減価償却額を支出項目として記録する処理も考えられたという（若林（1983）83-84頁）。（なお、[取引2]は、減価償却相当額を特定預金として留保するとともに、収支計算書上、支出項目を計上する方法であり、経常的収入（会費収入）に減価償却額を対応させて投下資金の回収をはかるものである（内閣総理大臣官房管理室（1985）71頁）。）

以上の処理を仕訳にすると次のようになる。退職給与の仕訳に関しては、長期債務である退職給与引当金を短期債務と擬制する点に問題がある（若林（1983）84頁）。また、減価償却の仕訳については、取引要素の結合関係が「支出—非資金項目」となる点に違和感がある。

(借)	退	職	給 与 引 当 金 繰 入	500	(貸)	退	職	給 与 引 当 金	500
			【支出】					【資金負債】	
(借)	減	価	償 却 額	170	(貸)	減	価	償 却 累 計 額	170
			【支出】					【非資金資産】	

確かに退職給与引当金繰入や減価償却費（額）は支出を伴わない費用であるから、支出項目とすること自体に問題がある。と考えるならば、1985年基準のように、これらの〈費用〉を正味財産の減少項目で捉える処理は妥当といえる。しかし、非営利組織は分配を想定しないため、正味財産増減額（利益）を平準化—すなわち、〈費用〉を平準化するインセンティブを持たない。さらに、法人が実務上、これらの金額を予算計上し、資金の裏付けのあるコスト管理を目指していたのであれば、1985年基準は、そうした非営利組織固有の堅実な予算管理を不要に断ち切る結果を招いたかも知れない、とも考えられる。

事実、[決算整理1]と[決算整理2]にある未収金・未払金はともに資金項目と看做され、その相手勘定が収支項目として扱われる。換言すれば、経過勘定項目を資金の範囲に含めることで、収支計算書上で発生主義の考え方に基づいた予算管理を実行しているといえる。

以上を踏まえると、1985年基準のストック式計算書には、発生主義に基づく処理が導入されていたと言える。これは、少なくとも減価償却や引当金の必要性を根拠として、ストック式とフロー式の優劣を問うことに説得力がないことを意味する。むしろストック式とフロー式の役立ちは、その法人の予算管理の在り方に依存するかも知れない。予算管理を不要とする法人であれば、発生主義に関する項目を投下資本の回収計算を行うべく正味財産（損益）項目とすべき、すなわち、フロー式計算書を採用することに合理性があると考えられる。

4.4 資産（借方側）の表示

固定資産の表示区分については、1985年（昭和60）年基準では、固定資産は「基本財産」と「その他固定資産」の二区分とされた。2004年基準からは、固定資産は「基本財産」、「特定資産」および「その他固定資産」の三区分とされることとなった。そして2024年基準では、前述のとおりに、「基本財産」「特定資産」の区分は廃止され、資産形態に基づく表示となる。公益社団・財団法人の場合には、「基本財産」と「使途拘束資産」を注記する義務が課されるものの、「特定資産」の表示は任意となる。なお、基本財産とは、法人の「定款」において基本財産と定められた資産のことであり、他方、特定資産とは、特定の目的のために、使途等に制約を課した資産である。

ここで特定資産が固定資産として表示される理由について、1984（昭和59）年に公益法人会計基準検討会が公表した会計基準改正案に着目したい。

1984年改正案では、資産側で固定性配列法が採用され、固定資産として基本財産と準基本財産（特定資産）が表示された。ここで当時の基本財産と特定資産の性格について、岡村（2012）を参照すると、1977年基準（1984年当時の基準）では、基本金は「『基本財産の額』及び『当該法人が基本金と定めた額』」（二重括弧は筆者による加筆）とされるが、この定義は、財団法人（財産の集合体—筆者注）は「基本財産の額」を、社団法人（社員の集合体—筆者注）は「当該法人が基本金として定めた額」をそれぞれ基本金としていた点に起因する。しかし、運用にあたってその区分は曖昧であり、財団法人であっても後者の性格を有する基本金を保有する（例えば、会費を基本財産に準じて維持すべき財産とする）場合、他方、社団法人であっても前者の性格を有する基本金を保有する（例えば、財政基盤安定のために基金を設定する）場合があったという。

以上を踏まえると、1984年改正案で基本財産と特定資産がともに固定資産として区分されたのは、(1) ともに基本金と紐づけられた財産であり、かつ、(2) 両者の性格が同一視できるも

のであったからだと考える。(2)について付言すれば、法律上、財団と社団で法人格(を構成する基盤)が異なるものの、会計上、維持すべき財産として同一視できるからと推知する。また、実務上、法人による恣意的な基本金の設定が可能であったことも、基本財産と特定資産を同一視する(というより、区別できない)遠因であったように思われる。

したがって、2004年基準および2008年基準の特定資産の固定資産表示については、少なくとも歴史的にみれば、(財団法人のように定款に記載される基本財産を有さない)社団法人における基本金設定が端緒であろうと推察される。

以上の歴史的変遷を踏まえた上で、2024年基準の固定資産の表示区分(注記を含む。)を鑑みると、任意で注記開示される「特定資産」の取扱いに象徴されるように、1985年基準に逆戻りした印象を受ける。

4.5 純資産(貸方側)の表示

株式会社と異なり、非営利組織には持分が存在しない。たとえば、1985年基準に照らした〈元入れ〉に相当する処理は次のとおりである(内閣総理大臣官房管理室編(1985)99-100頁)。

[取引0] 設立にあたり、基本財産として土地30,000、運用財産として現金10,000の寄付を受けた。

(借) 土 地	・ 基 本 財 産	30,000	(貸) 土 地	受 贈 額	30,000
	【非資金資産】			【正味財産増加額】	
(借) 現 金	預 金	10,000	(貸) 寄 付	金 収 入	10,000
	【資金資産】			【収入】	

基本財産は、貸借対照表で区別して表示され、また、その増減額・残高を注記する必要がある(1985年基準、第8の1(3)、様式4)。したがって、基本財産に関しては、その旨を判別できる資産勘定の借方に記入される(本来であれば、借方は土地勘定で足りる)。なお、1985年基準(第6の4(2))では、基本財産が基本金として内書表示される。

2004年基準及び2008年基準においても、基本財産の受入に関する処理は同様であるが、正味財産が二区分されるため、基本財産は指定正味財産に区分される。2008年基準では「寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途について制約が課されている場合には、当該受け入れた資産の額を貸借対照表上、指定正味財産の区分に記載する」(注解6；下線部一筆者)。ここで「受け入れた資産」は、通達レベルで基本財産または特定資産に計上する扱いが求められる(総務省大臣官房管理室長通知(総官管第51号 平成18年3月24日付))。ゆえに、基本財産や特定資産と指定正味財産は連動して変動する(江田(2011)75頁)。(ただし、一般正味財産とも連動する場合があると思われる。)

ちなみに、1977年基準(第5の4)では、正味財産は基本金と剰余金に区別する。ここで、基本金とは、財団法人にあっては基本財産の額及び法人が基本金と定めた額、社団法人にあっては法人が基本金と定めた額をいう。他方、剰余金とは、正味財産の額が基本金の額を超える部分をいい、次期繰越収支差額と次期繰越増減差額とに区分される、と説明される。

したがって、1977年基準では、基本財産以外の資産も(理事会決議により恣意的に)基本金に含まれることになる。内閣総理大臣官房管理室編(1985, 50-51頁)によれば、このように基本金概念の定義が不明瞭である点を理由として、1985年基準では、正味財産の二区分制を廃止し、かつ、基本財産のみを基本金として内書表示するに至る¹¹。

つまり、少なくとも1985年基準の時点において、①基本金という用語は形骸化されており、実質的には基本財産のみを示すものであった。しかも、②基本金（基本財産）は、貸方項目ではなく借方項目として把握され¹²、かつ、③フロー計算を経由して集計される計算構造が完成していた¹³、といえる。上記3点は、他の非営利組織会計基準に先駆けて、公益法人会計基準において、SFASの正味財産の二区分（指定・一般）の採用が可能であった遠因にあたる、と考える。

2004年基準および2008年基準では、正味財産が財源別に一般正味財産と指定正味財産に区分され、さらに各区分において基本財産ならびに特定資産を内書表示することによって、公益法人特有の資金の拘束性を貸借対照表の本表で表示されるようになった。

しかしながら、2024年基準では、前述のとおり、公益法人特有の表示は本表から注記に移されることとなった。前項の資産（借方）側の表示に加えて、本項の純資産（貸方）側の表示についても、公益法人特有の資金拘束性をいかに適正に表現するかという論点が議論されてきたことがわかる。

図表6は、以上で説明した内容を図式化したものである。

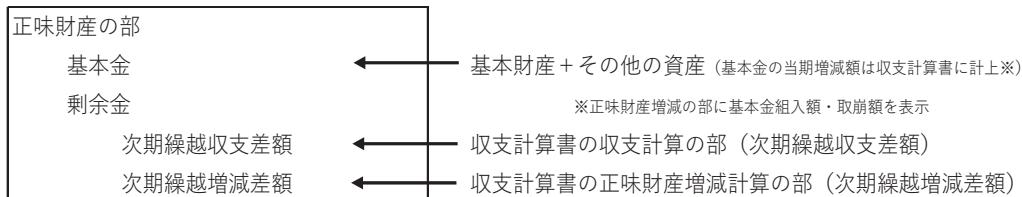
¹¹ 内閣総理大臣官房管理室編（1985、50-51頁）では、1977年基準の基本金概念が不明瞭であるため、①正味財産増減計算書上で、ある増減項目を基本金または剰余金の増減項目とすることで、剰余金の金額を恣意的に操作する恐れがある、②貸借対照表上で、基本金やその他の資産が正味財産（自己資本）でどれだけまかなわれているか不明瞭となる、等の弊害が指摘されており、これらを1985年基準で正味財産の部について抜本的な改正を行った根拠としている。

¹² 企業会計とは異なり、〈元入れ〉時に貸方に貸借対照表項目が記入されない。ゆえに、借方の資産勘定に〈元入れ〉をあらわす記入を行う。

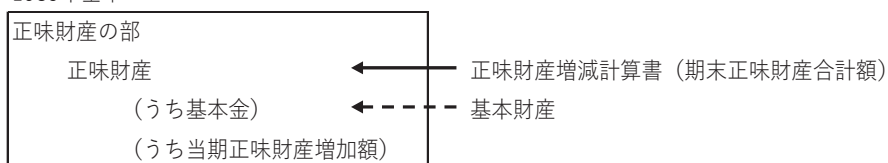
¹³ 前述のとおり、貸借対照表上の〈元入れ〉の金額は、正味財産増減計算勘定（集合勘定）から正味財産勘定（有高勘定）を経て誘導されるとともに、正味財産の部に基本財産（2004年基準からは特定資産も含む）を内書きとして表示される。

図表6 公益法人会計基準の正味財産（純資産）の構成と連携関係

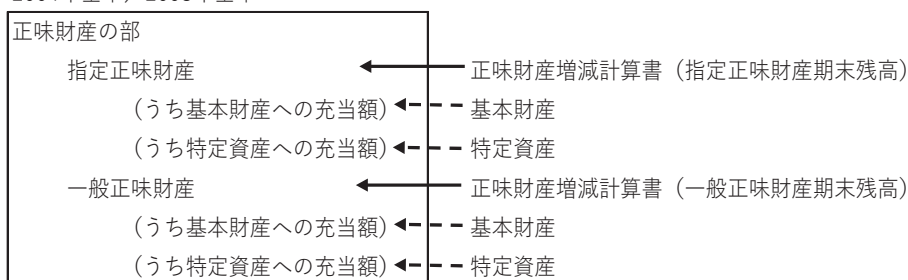
1977年基準



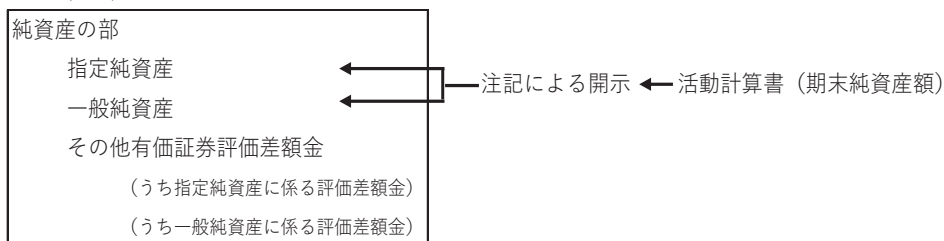
1985年基準



2004年基準／2008年基準



2024年基準



5. おわりに

本稿では、公益法人制度および公益法人会計基準を説明したのち、1985年基準を起点として、「計算書類（財務諸表）の体系」、「一取引二仕訳」、「発生主義の導入」、「資産（借方）側の表示」および「純資産（貸方）側の表示」という5つの論点を取り上げて整理した。これらの論点を俯瞰すると、まず、時代に即した計算書類体系が考案され、その体系を完成させるために「一

取引二仕訳」をはじめとする様々な仕訳処理ならびに「発生主義の導入」が進展してきた。と同時に、古くはAnthony（1978）が提唱した財務的生存力（financial viability）という用語で表現され、2024年基準では継続的活動能力という用語で表現される情報ニーズを満たすという非営利組織会計の特性から、資産（借方）側および純資産（貸方）側における資金拘束性に関する情報表示が長らく検討されてきた。拙稿〔2016〕で整理したこの論点は、現在進行形の論点であることが確認された。

公益法人制度改革の変遷を踏まえて、公益法人会計基準の特徴や課題を整理することは、日本の非営利組織会計基準全般にわたる課題を大局的に浮き彫りにする点で意義がある。本稿の予備的考察は、2024年基準における新たな論点の検討においても、また、横断的に他の非営利組織会計の在り方を検討する上でも、大局的な視座を与えるものである。

なお、本報告では、会計基準の特徴を簿記上の処理に限定して検討した。今後の課題として、法人設立の根拠法、行政監督やガバナンス・コードの強制力などを含む制度設計の一環として組み込まれている点に着眼して、検討範囲を広げ、深める必要がある。

参 考 文 献

- Anthony, R.N [1978] Research Report, *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*, FASB.
- あずさ監査法人編 [2017]『公益法人会計の実務ガイド 第4版』中央経済社.
- 内野恵美 [2013]「企業会計経験者のための公益法人会計」『公益・一般法人』第849巻, 12-22頁.
- 江田寛 [2011]『平成20年基準版 公益法人基準の解説』全国公益法人協会.
- 岡村勝義 [2012]「公益法人の制度転換と会計枠組みの変化」『産業経理』第72巻第2号, 4-15頁.
- 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わせ [2004]「公益法人会計基準の改正等について」2004年10月4日.
- 興津裕康・大矢知浩司編 [2002]『現代会計用語辞典（第2版）』税務経理協会.
- 総務省 [2008]『公益法人に関する年次報告 平成20年度』.
- 高橋（尾上）選哉 [2005a]「非営利組織体会計における減価償却の検討—公益法人会計基準を中心として—」『非営利法人』第719号, 4-12頁.
- 高橋（尾上）選哉 [2005b]「新公益法人会計基準における収益・費用—企業会計との比較を通して—」『非営利法人』第727号, 32-40頁.
- 内閣総理大臣官房管理室 [1983]「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」『企業会計』第35巻第12号, 68-72頁.
- 内閣総理大臣官房管理室編 [1985]『新公益会計基準の解説』財団法人公益法人協会.
- 内閣府 [2016]「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）」.
- 日本公認会計士協会 [2019]『非営利組織会計検討会による報告 非営利組織における財務報告の検討—財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案—』日本公認会計士協会.
- 長谷川哲嘉 [2014]『非営利会計における収支計算書—その意義を問う—』国元書房.
- 非営利法人研究学会編 [2022]『非営利用語辞典』全国公益法人協会, 2022年3月.
- 松前江里子 [2024]「新公益法人会計基準に関する説明会」（受託事業者：有限責任監査法人トーマツ）.
- 森泉章 [1986]『公益法人の現状と理論』勁草書房.
- 藤井秀樹 [2011]「資金会計と複式簿記」『簿記学会年報』第26号, 48-57頁.
- 若林茂信 [1983]「公益法人会計基準への提言（完）」『企業会計』Vol.35 No.10, 77-84頁.
- 拙稿 [2016]「非営利組織会計の純資産区分に関する試論—財務的弾力性の観点から—」『非営利法人研究学会誌』第18巻, 17-28頁.
- 拙稿 [2019]「公益法人の簿記—正味財産の処理に関する若干の検討」『日本簿記学会実務研究部会中間報告書』（第1部第5章所収）2019年8月.
- 拙稿 [2021]「一般社団法人・一般財団法人の簿記」『日本簿記学会簿記実務研究部会最終報告書』（第3部第8章所収）2021年8月.

〔さとう めぐみ 国士舘大学政経学部教授〕
〔2025年7月31日受理〕