The University of Osaka
Institutional Knowledge Archive

Title	公益法人の会計に関する法的規制 : 企業会計法との比較において
Author(s)	田中, 将
Citation	阪大法学. 2012, 62(3,4), p. 469-493
Version Type	VoR
URL	https://doi.org/10.18910/60131
rights	
Note	

The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA

https://ir.library.osaka-u.ac.jp/

The University of Osaka

公益法人の会計に関する法的規制

――企業会計法との比較において――

田中　将

一　旧公益法人制度とその問題点

平成一八年に成立した、いわゆる公益法人制度改革関連三法[1]による制度改正前において、整備法三八条による改正前の民法（以下、「改正前民法」という。）によって規律されていた公益法人制度（以下、「旧公益法人制度」という。）は、現行民法典第一編から第三編が制定された明治二九年以来、大幅な改正は行われることなく一〇〇年あまりを経過し[2]、「行政や民間営利部門では満たすことのできない社会の需要に対応する多様なサービスを柔軟かつ機動的に提供する、民間非営利法人制度の中核として存続してきた[3]」。

すなわち、改正前民法は、「法人は、この法律その他の法律の規定によらなければ、成立しない。」（改正前民法三三条）として「法人法定主義の大原則を宣明[4]」するとともに、「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って、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。」（改正前民法三四条）と規定し、①「公益に関する」社団又は財団であって（公益性）、かつ、②「営利を目的と

しないもの」（非営利性）は、③「主務官庁による許可」によって、法人格を取得しうるものとしていた（許可主義。以下、改正前民法三四条に基づいて設立された法人を「公益法人」という。）。そして、このような制度下において公益法人数は年々増加し、第二次大戦後、連合国最高司令官総司令部の経済科学局調査計画課が実施した調査によれば、昭和二四年六月三〇日現在では、財団法人及び社団法人の合計でおよそ一万法人が設立され[5]、公益法人制度改革関連三法が成立した平成一八年には、およそ二万五千法人が設立されていた[6]。

しかしながら、このような旧公益法人制度には多くの問題が存することもまた指摘されてきたところである。

まず、旧公益法人制度下において、通説的見解は、「公益」とは社会全般の利益、すなわち不特定多数の者の利益を意味し、社団の場合には、単に構成員の利益を目的とするだけでは非営利であっても公益目的とはいえないとするとともに、公益法人は積極的に学術、技芸、慈善、祭祀、宗教その他の公益に関する事業を目的としなければならないと論じ[7]、公益そのものではなく「公益に関する」と規定する文理からすれば、かなり厳格に解釈していた[8]。しかしながら、法人の設立に許可主義を採りつつ具体的な設立許可基準が法令上何ら定められなかった結果、設立許可に関して主務官庁に広汎な裁量が認められ[9]、しかも、中央行政官庁の所管事務とされていた公益法人の許認可に関する職務権限の一部が、第二次大戦中に許認可事務の簡素化を目的として制定された許可認可等臨時措置法（昭和一八年法七六号）等によって都道府県に委譲され、その判断基準が不統一かつ甘くなりがちになったこと、「公益」概念自体が不明確であったこと、旧公益法人には税制上の各種優遇措置が付与されたことから、「公益」との関連性が疑わしい法人が数多く設立されるに至ったのである[10]。

また通説は、「営利を目的としないもの」とは、「法人の企業利益を構成員に分配しないということ」を意味すると解していたが[11]、このような通説にいう営利概念は、「第一に、公益法人が収益事業を行ったとしても、公益目的

に反しない（主観面からする客観面の限定）」ということ、「第二に、構成員の利益を図ったとしても、対外的な事業活動をしていなければ、営利性は存しない（客観面からする主観面の限定）」ということ、すなわち、「相互扶助的な内部活動を行う団体に営利性はない」ということ、「第三に、客観面・主観面がともに充たされているとしても、利益配当や残余財産の分配がなければ、営利性は存しない（利益分配の方法による営利性の限定）」という機能を有していた。[12]

そして、以上のような「公益」及び「営利」に関する解釈の結果、公益も営利も目的としない団体、たとえば「同業者ないし同一の社会的地位にある者の間の相互扶助ないし共通の利益の増進を目的とする団体は、公益法人でもなく、営利法人でもないから、とくに法律の規定がなければ、法人格を取得することはできない。[13]」こととなるが、このような法人法制の「隙間問題[14]」は、中間法人法（平成一三年法律四九号）が制定されるまで解消されなかった。

また、わが国の経済構造や国民のニーズの変化を背景として、一方では、公益法人の行う収益事業と営利企業の事業との競合という問題、公益法人の社会的信用や税制上の優遇措置に着目した法人格の悪用といった問題が生じ、他方では、行財政改革の進展による公的部門の減少と民間活力発揮の観点から、従来にも増して公益法人に対する期待とその責任が高まっていったことに対応する必要があったのである。[15]

二　公益法人に対する指導監督体制と会計規制

さらに、公益法人に対する指導監督体制や会計規制もまた、多くの問題を抱えていた。

すなわち、公益法人が「その業務を円滑に、適正に遂行し、また、その保有する資産を良好な状態で管理するた

めには、毎年度、事業計画を策定し、収支予算を作り、年度終了後は、収支決算書や貸借対照表、財産目録などの財務諸表を作ることが必要」[16]であったが、改正前民法は、公益法人の作成すべき財務書類に関して、「法人は、設立の時及び毎年一月から三月までの間に財産目録を作成し、常にこれをその主たる事務所に備え置かなければならない。ただし、特に事業年度を設けるものは、設立の時及び毎事業年度の終了の時に財産目録を作成しなければならない。」（同法五一条一項）と規定するのみであった。[17] また、公益法人を対象とする会計実務は、企業会計と比較して著しく未成熟であり、準拠すべき会計基準の解明も十分に行われないままに放置されていたため、法人の関係者に対してその事業活動や財政状況に関する会計情報を適切に開示し得ないケースが少なくなく、[18]「公益法人の会計処理と会計情報開示と監査の行われ方は、営利企業に比べて非常に立後れている、という認識が古くから」あったとされる。[19]

そして、このような公益法人の会計をめぐる問題は、昭和四〇年代における経営上の不祥事の続発として顕在化し、問題が国会でも取り上げられるに及んだことから、[20] 事態を重視した行政管理庁は、昭和四六年六月から八月にかけて一九府省庁を監察（調査）対象機関とし、「各府省庁の監督下にある公益法人の組織、業務運営および収支の実態ならびに各府省庁における指導、監督の実施状況について調査し、これら公益法人に対する監督行政の適正化に資することを目的」[21]とした行政監察を行い、その結果に基づき、同年一二月二一日に『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』を行った。

この行政監察結果では九項目の勧告が行われたが、その一つとして、「公益法人の会計処理に関する事務処理の基準を設け適切な指導を行うこと」があげられ、具体的には、「今回抽出調査した一〇六の公益法人について、会計、経理の処理状況を調査した結果、国庫補助金およ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、監事による監査を実施していないもの、記帳の不備なもの、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。」とし、「また、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が、このような指導は十分に行われていない。したがって、各府省庁は公益法人の会計、経理の適正化について注意するとともに、予算および決算関係書類の作成方法、事業成績を適正に表示するために必要な、標準的な勘定科目の例示、公益事業から生ずる所得に関する経理と収益事業から生ずる所得に関する経理との区分経理の具体的要領など、会計・経理に関する事務処理の基準を示し、的確な指導を行う必要がある。」と勧告した。[22]

関係府省庁は、この勧告の翌日に開催された各府省庁文書課長等会議において、公益法人監督事務の統一的改善を実施するため、各省庁担当課長によって構成される「公益法人監督事務連絡協議会」（以下、「連絡協議会」という。）を設置し、公益法人の会計、経理に関する事務処理基準について検討することを決定したが、[23]「会計、経理に関する統一的な事務処理基準を作成することは、問題が会計、経理に関する専門分野に属すること、更に、各公益法人に対する会計、経理の指導が各主務官庁それぞれに行われていること等の事情があり、関係各方面の意見を聞くなど慎重に取り組む必要」[24]があった。

そこで、連絡協議会の事務局であった内閣総理大臣官房管理室が財団法人公益法人協会に公益法人会計基準案の作成を依頼することとなり、同協会は学識経験者によって構成される委員会を設けて調査研究を行った後に原案を提出し、その原案を基に協議会において必要に応じて会計の専門家の参加を求めるなど慎重な検討が行われた結果、漸く昭和五二年三月四日の会議において最終的な合意が得られ、連絡協議会の申し合わせとして『公益法人会計基

準』（以下、「昭和五二年基準」という。）が作成された。[25]

この昭和五二年基準は、「善意に基づいて、各公益法人に寄附や会費の形で拠出された資金が、いかに公益目的に使用されたか、年度間の資金や財産の増減はどうであったか、その結果年度末の財産の状況はどうであるか等を明らかにし、公益法人の社会的責任の遂行状況を会計上から示すことを目的」[26]とするものであり、その性格については、「この会計基準は、公益法人会計に関する一般的、標準的な基準を示したものであり、公益法人会計の理論及び実務の進展に即して、今後、更に、充実と改善を図って行こうとするものである。」（昭和五二年基準前文二）とされた。なお、昭和五二年基準において、公益法人が作成すべき計算書類として、改正前民法が定める財産目録に加えて収支計算書及び貸借対照表が規定され、計算書類ではない予算書及び会計帳簿についても規定が設けられた。[27]

立案当局者は、昭和五二年基準の性格に関する前文の意義について、「公益法人は、その規模、事業内容等多岐にわたっており、一つの基準で統一することも、また、強制力を持たせることも現時点では適当でないと考えられる。したがって、本会計基準は、最も一般的、標準的なガイドラインとして示したものであり、法令に基づいて制定されたものではないので、各法人に強制的に適用されるといった性格のものではない。」[28]とし、公益法人会計の特質を踏まえた解説を行っている。また、民法に根拠規定が見当たらないことから、「公益法人は、一般的の場合、その会計の処理方法等の会計の内部構造についてまで国の行政が関与する必要性があるとは思われない。」[29]とも論じられた。

しかし、このような見解の一方で、公益法人会計に対する不信感を背景として、昭和五二年基準に法的「強制力を持たせるべきであるという意見」もあった。[30]そのような意見を具体的に示す一例として、昭和五六年に開催され

た第九四回通常国会において成立した商法等改正法（昭和五六年法律七四号）に関連し、「政府が認可し、その監督下にある公益法人については、会計基準を法制化し、公認会計士の監査を義務づけることを検討すること。」という附帯決議が衆議院法務委員会において付されたことをあげることができる。この附帯決議の内容については、近い将来に実現することを確実視する意見もあったものの[31]、後述するように、今日に至るまで特定の成文化された会計基準の採用を法的に強制する制度は現実化していない。

なお、主務官庁は、原則として昭和五二年基準をすべての公益法人に適用するよう指導するが、主務官庁が当該基準を適用することが適当でないと判断した法人については、当分の間、その一部又は全部を適用しないことができるものとされていた（昭和五二年基準前文(三)）。

この昭和五二年基準は、その施行後約五年を経て「全国法人の約八割に普及」するに至ったとされ[32]、「公益法人会計の適正化・標準化のために大きく貢献してきたが、何分にも公益法人の規模が大小さまざまであり、またその事業の性格・目的も純粋な公益型から収益型に至るまで多岐にわたるため、そのような実態に一層適合した会計基準を策定し、また計算書類の体系等についても一層合理的かつ実施可能なものに改める必要があるとの意見が各方面から寄せられた[33]。」。そこで、昭和五七年から連絡協議会等において昭和五二年基準の問題点の明確化と改善策の検討が開始されたが、その一方で、昭和五八年一〇月から公益法人の指導監督等に関する行政監察が実施され、監察結果に基づく勧告が昭和六〇年九月一〇日に行われた[34]。そしてその直後の同年九月一七日の公益法人指導監督連絡会議（以下、「連絡会議」という。）の決定によって昭和五二年基準の全部改正が行われた（この改正後の公益法人会計基準を「昭和六〇年基準」という[35]）。また、連絡会議は、昭和六一年七月二二日に『公益法人の運営に関する指導監督基準』を決定し、この基準において、昭和六〇年基準の適用をすべての旧公益法人に指導するものと厳

格化した。

しかしながら、この昭和六〇年基準についても、「公益法人は、その規模、事業内容等多岐にわたっており、今回の改正において、計算方法の簡素化や事業成績を示す計算の導入等により多くの公益法人に適用するための方策を講じたが、それでもなお、この基準だけで全ての公益法人の会計を統一することも、また、強制力を持たせることも現時点では適当でないと考えられる。したがって、本会計基準は、最も一般的、標準的なガイドラインとして示したものであり、法令に基づいて制定されたものではないので、各主務官庁は全ての所管公益法人に適用するよう指導することとはなるが、各法人に強制的に適用されるといった性格のものではない。」[36]として、昭和五二年基準とほぼ同様の解説がなされた。

さらに、いわゆるバブル経済の発生とその崩壊は、公益法人をめぐる社会的、経済的な環境変化をもたらし、行政にも重要な影響を与えることとなった。

すなわち、バブル経済の崩壊によって生じた金融機関における不良債権処理をはじめとする多くの社会的、経済的な問題の発生を契機として、国民の間に情報公開を強く要請する気運が高まるとともに、いわゆる規制緩和の進展が自己責任の主張と相まって情報公開を要請した。また、公益法人に相次ぐ不祥事は、公益法人の運営や主務官庁の指導監督のあり方に対して多くの批判を巻き起こすこととなった。[37]

このような状況下で、平成八年九月二〇日には『公益法人の設立許可及び指導監督基準』（以下、「指導監督基準」という。）及び『公益法人に対する検査等の委託等に関する基準』が閣議決定され、前者において「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。」とされ、公益法人は「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。」（指導監督基準五）と規定された。それとともに、定款又は寄附行為、役員名簿、社員名簿（社団法人の場合）、事業報告書、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表、財産目録、事業計画書及び収支予算書について主たる事務所に備置し、平成一〇年一月以降開始する事業年度から原則として一般の閲覧に供すべきことも規定され（同基準七、八）、公益法人に対して「一般への情報開示が初めて導入された」[38]。また、公益法人の実態及びこれらの基準の実施状況等を明らかにするために、毎年度『公益法人に関する年次報告書』（いわゆる公益法人白書）を作成することもあわせて決定された。

さらに平成一二年一二月一日に閣議決定された『行政改革大綱』には、「公益法人に対する行政の関与の在り方の改革」が盛り込まれ、公益法人会計基準の改善策の検討を行うこととされた。この検討に当たって、まず総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室は、平成一三年一二月に『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）』を公表して一般の意見を募り、平成一四年三月二九日には公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会（以下、「幹事会」という。）において、公益法人会計基準について「理論及び実務の進展に即して更に充実と改善を図る」ための検討を行うものとされ、幹事会の下に有識者で構成する「公益法人会計基準検討会」（座長　加古宜士早稲田大学教授。以下、「基準検討会」という。）を開催することが申し合わされた。この基準検討会は、最終的に平成一五年三月二八日に基準検討会報告書として『公益法人会計基準（案）』を幹事会に報告した。

そして、この報告の後、新たな会計基準の実施に当たって必要な事項について、総務省において事務的な検討が進められ、平成一六年一〇月一四日付けで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として、昭和六〇年基準の全部改正が行われた（以下、この改正後の公益法人会計基準を「平成一六年基準」という。）。

この平成一六年基準は、公益法人を取りまく環境の著しい変化に対応するため、主として以下の三つの視点から

会計処理及び開示の基準を開発し、昭和六〇年基準の抜本的改訂・整備を試みたものであるとされる。

すなわち、「(一) 公益法人の事業活動の透明性を一層向上させ、寄付者、会員等から受け入れた財に対する受託責任を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会計情報を提供すること。(二) 近年における景気低迷等による寄付金収入や会費収入の減少、低金利による利息収入の減少などによって、公益法人においても効率的な事業運営が求められている。このため、事業の効率性を一層的確に評価・分析しうる会計情報を提供すること。(三) 保有債券等の時価情報、関連当事者間取引等の情報開示を通じて、法人の財務内容の透明性を高めること。」を主要な視点として改正が行われた。[39]

そして、このような視点に立って公益法人会計基準を再構築するために、企業会計の理論と手法を公益法人会計に積極的に導入し、これによって公益法人に係る会計情報の透明性は著しく高められることになったとされる。[40]

もっとも、この平成一六年基準の性格については、「この会計基準は、公益法人会計に関する一般的、標準的な基準を示したものであり、公益法人会計の理論及び実務の進展に即して、今後、更に、充実と改善を図って行こうとするものである。」(平成一六年基準前文二) として、昭和五二年基準及び昭和六〇年基準と全く同一の記載がなされている。

ただし、この前文について立案当局者は、「公益法人はその規模、事業内容等が多岐にわたっていることから、会計基準をすべての法人に強制しているわけではない。」としつつ、「例えば、特別の法令の規定に基づいて事業を行う法人もあり、そういった法人の場合によるべき会計基準が法令により定められているもの、もしくは当該法令を所管している官庁から示されているものもある。また、公益法人会計基準を適用しつつも、利害関係者のためより詳しい財務情報の公開などをすることなども考えられる。こうしたことから、公益法人会計基準はあくまでも一

般的、標準的な基準であり、今回の改正においてもこの規定は受け継いだものとなっている。」と説明している。[41]そしてこの解説は、平成一六年基準以外の他の基準に依拠すべきことが法令に規定され、もしくは所管官庁によって指示されている場合、あるいは平成一六年基準よりも詳細な財務情報を公開等する場合を除き、平成一六年基準を適用する義務があると示唆しているものと捉えることもできるため、基準適用の強制性という観点からは、公益法人の多様性から基準の強制適用には否定的であった昭和五二年基準あるいは昭和六〇年基準の場合とは幾分異なった印象を与えるものである。[42]

この点、前述のように、改正前民法は制定以来一貫して、公益法人がその会計を行う上で依拠すべき会計基準を規定することはなかっただけではなく、財産目録以外の計算書類については、その作成義務さえも公益法人に課してこなかった。したがって、このことからは、公益法人は平成一六年基準の適用を法的に強制されるものではないと考えられる。

ただし、主務官庁は公益法人の業務を監督するとともに、監督上必要な命令をすることができるとされ（改正前民法六七条一、二項）、法人がこの主務官庁の監督上の命令に違反したときは、主務官庁は法人の設立許可を取り消すことができ（改正前民法七一条）、あるいは法人の理事、監事又は清算人を過料に処するものとされていたから（改正前民法八四条の三第一項四号）、このような主務官庁に与えられた設立許可の取消しをも含む強力な監督命令権を背景に、すでに主務官庁が昭和五二年基準を原則としてすべての公益法人に適用するよう指導するものとした時点で、公益法人には特段の事情のない限り、昭和五二年基準を採用して計算書類を作成する法的義務が間接的にはあったとも考えうる（主務官庁の監督命令権の及ぶ範囲については検討を要する問題であると思われるが、本稿では触れない。）。

しかし主務官庁には、少なくとも昭和五四年の民法改正以降、以上のような監督命令権が法律上も付与されていただけでなく、[43] これまでに考察したように、昭和五二年基準、昭和六〇年基準及び平成一六年基準の前文はそれぞれ、公益法人会計基準の性格について同一の文章によって説明してきたのである。また、立案当局者による解説においても、少なくとも昭和五二年基準及び昭和六〇年基準については、これらが法令に基づいて制定されたものではないことを理由として、各法人に強制的に適用される性格のものではないと強調されていた。そして、監督命令権を有する主務官庁が各法人に適用するように指導するが適用を強制するものではないという昭和五二年基準及び昭和六〇年基準が有していた性格や、平成一六年基準は「平成一八年四月一日以後開始する事業年度からできるだけ速やかに実施するものとする。」（平成一六年基準前文五）とされ、厳密な実施時期が設定されなかったことを反映してか、公益法人制度改革前において、すべての公益法人が公益法人会計基準を適用しているという状況が訪れることはなかったのである。[44]

これらのことから、私見では平成一六年基準は、昭和五二年基準及び昭和六〇年基準と同様、その採用を主務官庁によって指導されるという意味で完全な任意適用とまではいえないものの、少なくとも各法人に適用が強制される性格のものではないと考えているが、[45] いずれにせよ、このような状況下で公益法人制度改革関連三法が成立し、新たな公益法人制度が誕生するとともに、新制度に対応すべく平成一六年基準の見直しも行われたのである。

三　一般法人法、公益認定法における会計規制

公益法人制度改革関連三法によって実現された新たな公益法人制度は、従来指摘されてきた「公益法人制度の諸問題に対処しつつ、民間非営利部門の健全な発展を促進するための法基盤を整備することを狙いとするものであ

る」[46]とされる。

すなわち、一般法人法は「剰余金の分配を目的としない社団又は財団について、その事業の公益性の有無にかかわらず、準則主義により法人格を取得することができる一般的な法人制度を創設」[47]し、同法に基づいて設立される社団法人又は財団法人をそれぞれ「一般社団法人」又は「一般財団法人」とした（以下、これらをまとめて「一般法人」という。）。また、公益認定法において「行政庁（内閣総理大臣または都道府県知事）が民間有識者からなる合議制の機関の意見に基づき、一般社団法人または一般財団法人の公益性を認定するとともに、認定を受けた法人の監督を行う制度を創設」[48]し、同法による公益認定を受けた一般社団法人又は一般財団法人をそれぞれ「公益社団法人」又は「公益財団法人」とした（以下、これらをまとめて「公益認定法人」といい、これと一般法人とを総称して「新公益法人」という。）。なお、整備法は、中間法人法や民法等、公益法人制度改革に関連する多くの法律の整備等を行っているが、改正前民法三四条に基づいて設立され、公益法人制度改革関連三法の施行日（平成二〇年一二月一日）において現存する旧公益法人については、施行日から五年を経過する日までの期間（移行期間）内に新公益法人に移行することができ、移行までは「特例民法法人」として存続するが、移行期間内に新公益法人に移行しない場合は、原則として解散したものとみなすと規定している（整備法四〇条乃至四六条）。

以上のような公益法人制度改革によって、第一に、非営利団体がその活動目的のいかんによって法人格取得を阻まれることがなくなり、第二に、民法から法人に関する実質的個別根拠法部分が削除されたことから法人根拠法としての性格を失い、非営利法人に関する一般法が名実ともに存在しなくなった。また、第三に、一般法人の設立そのものは準則主義により認める一方、一般法人と公益認定法人の税制上の取扱いに差異を設けることで、法人格の取得と税制上の優遇措置の享受との連動性が一定程度切断され、第四に、公益認定の仕組みを整備することで縦割

り行政・裁量行政の弊害に明確に対処された。さらに、第五に、一般法人の多様性を考慮し、一般法人に多様な機関設計を認めることとなったのである。[49]

ところで、一般法人法において一般法人の会計に関する法的規制が改正前民法より強化されたのであるが、「一般法人法は、その構造、定義および規定振り等多くの点で会社法に類似しており、会社法の影響を強く受けていることは一見して明らかである。[50]」とされているところ、この類似性は法人に対する会計規制についても看取することができる（なお、新制度の施行に合わせて、平成一六年基準の基本的枠組みを維持しつつ表示等に検討を加えた新たな公益法人会計基準が平成二〇年四月一一日に内閣府公益認定等委員会より公表された。この新たな公益法人会計基準を以下、「平成二〇年基準」という。[51]）。

すなわち、まず会社法は、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」（同法四三一条。持分会社について同法六一四条）と規定しているのに対し、[52]一般法人法は、「一般社団法人の会計は、その行う事業に応じて、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」（同法一一九条。一般財団法人については同法一九九条で準用）と規定している。公益法人について規制していた改正前民法においては存在しなかった会計に関する一般規定が、会社法を参考に、一般法人法においても導入されたのである。また、作成すべき計算書類に関しても、会社法は、法務省令で定めるところにより、各事業年度に係る計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならないとするのに対し（同法四三一条二項、六一七条二項）、一般法人法は、法務省令で定めるところにより、各事業年度に係る計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならないと規定し（同法一二三条二項、一九九条）、両法における計算書類はその範囲において多少異なるものの、ほぼ同一の規定が設けられている。

さらに、会社法あるいは一般法人法の委任を受けた法務省令では、それぞれ、「一般に公正妥当と認められる（企業）会計の基準その他の（企業）会計の慣行をしん酌しなければならない。」（会社計算規則三条、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行規則二一条、六四条）と包括的に規定された上で、個別具体的な規定がおかれている（ただし、一般法人の計算に関する法務省令の規定は、会社計算規則に比し、極めて簡素なものとなっている。）。

このように、一般法人に対する会計規制は、会社法上の会社に対するものと酷似しており、そのいずれにおいても重要な概念が「一般に公正妥当と認められる（企業）会計の慣行」あるいは「一般に公正妥当と認められる（企業）会計の基準その他の（企業）会計の慣行」である。したがって、一般法人に対する会計規制を考える上で、会社法上の議論が大いに参考になるものと思われる。

まず、「会社法に基づく会計処理の原則および方法といった実体面は『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』を含む『一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行』によって規律される」[53]ところ、企業会計審議会が公表する『企業会計原則』を始めとする会計基準が、この「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に当たると一応推定される[54]。

しかし、「少なくとも、理論的には、『一般に公正妥当と認められる』『企業会計の基準』を含む『企業会計の慣行』は複数存在する可能性があり、業種・業態・規模等によっても異なる可能性がある[55]。」とされ、「平成一七年改正前商法の解釈としても、『公正ナル会計慣行』は一つとは限らず、複数存在することがありうるというのが定説であった[56]」。そして、会社法上の会社には、金融商品取引法が適用される上場会社や大会社（会社法二条六号）といった多数の利害関係者あるいは株主の存在が予定されるものから小規模の閉鎖的会社まで多様なものが存在する

ことや、上場会社等に義務づけられた極めて高度かつ複雑な会計基準を適用することが中小閉鎖会社にとっても義務であるとは到底解されない。[57] これらのことから、「中小規模の会社において、どのような会計処理方法を採用すべきかということについては、かなり広い選択肢が会社法の下でも認められているというのが、会社法の研究者の間での共通の理解であろう。[58]」とされているのである。

このような会社法における理解は、一般法人法における会計規制についても妥当すると考えられ、少なくとも特例民法法人及び旧公益法人から一般法人に移行した法人については、公益法人会計基準の沿革や適用状況から考えても、平成二〇年基準が「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」に含まれることとはなろう。[59]

しかしこのことは、すべての一般法人に平成二〇年基準の採用が強制されるということを意味するものでも、それが唯一の「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」だということを意味するものでもない。[60] 会社法におけると同様、「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」は、「必ずしも特定の会計基準等に限定されるものではなく、従来の公益法人会計基準（平成一六年基準を指す。筆者）や企業会計原則といった一般に公正妥当なものと認められる会計基準であれば、個々の一般社団法人が行う事業に応じて、そのいずれに準拠しても差し支えない。また、今後新たな会計基準が公正妥当な会計慣行の一つとして定立された場合には、当該会計基準に従うことも考えられる。[61]」のである。まして、平成一六年基準以降、公益法人会計基準に企業会計の論理と手法が積極的に導入されたからといって、[62] そのことをもって平成二〇年基準に規定されていない事項については当然に企業会計に準拠して処理すべきである（若しくは準拠が強制される）、ということにもならないと解される（もちろん、法人が任意に準拠して処理することは差し支えない。[63]）。平成二〇年基準において定められていない事項がある場合に重要なことは、度重なる改正にもかかわらず、なぜ規定されていないのかという理由なのであって、それは昭和五二年基準以来、

平成二〇年基準に至るまで一貫している「公益法人会計に関する一般的、標準的な基準を示したものであり、公益法人会計の理論及び実務の進展に即して、今後、更に、充実と改善を図って行こうとするものである。」という公益法人会計基準の性格と、その前提としての新旧公益法人の多様性とに求めることができると考えられるのである。

なお、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（以下、「公益認定規則」という。）一二条は、「この節、次節及び第四章の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる公益法人の会計の基準その他の公益法人の会計の慣行をしん酌しなければならない。」と規定しており、一般法人法とは異なる「公益法人の会計の基準」あるいは「公益法人の会計の慣行」という文言を用いているため、これらが一般法人における会計の基準や慣行とはどのように異なるのかという疑問が生ずる。

この点に言及した論攷は見当たらないが、当該規定は公益認定規則上のものであって公益認定法には特段の規定はないこと、「この節（第二章　第一節　計算）、次節（第二章　第二節　財産目録等）及び第四章（公益目的取得財産残額）の用語の解釈及び規定の適用に関しては」（括弧内は筆者挿入）とされており、これらの節あるいは章には、公益法人の会計を実体的に規制する規定はないこと、新制度では一般法人のうち行政庁の認定を受けたものを公益法人とするという、いわゆる二階建て方式を採っているところ、公益認定の申請に当たっては事前に一般法人に適用されるものとは別の「公益法人の会計の慣行」に従って会計処理を行っておくことまでを要求しているとは考えにくいことから、規則一二条にいう公益法人の会計の基準あるいは慣行は、公益法人会計基準をはじめとする、外部報告を目的として公益法人の会計を実体的に規制する基準あるいは慣行を意味するのではなく、公益認定規則第二章第一節及び第四章に定める「公益目的事業比率」、「遊休財産額」、「公益目的事業財産」、「公益目的取得財産残額」といった公益認定上必要とされる数値の適正な算定方法や、同規則第二章第二節に規定する財産目録等

の様式に係る技術的な基準あるいは慣行を意味するのではないかと考える。

四　おわりに

公益法人制度改革関連三法の施行から四年近くが経過し、一般法人法に基づいて設立され、あるいは公益認定法によって公益認定される法人の多様性や重要性は、今後ますます増大していくものと考えられる。

しかし、新たな公益法人制度が抱える問題点も指摘されているところであり、特に公益認定と会計規制との関連をめぐっては、「会計のルールを、無分別に法の仕組みに持ちこんだことも、混乱を招き、法人に有害無益なエネルギーの浪費を強いる原因となっている。」[64]との厳しい指摘さえなされている。

今回の公益法人制度改革の目的は、旧公益法人の数を絞ることにではなく、むしろ公益法人の数を増加させ、公益活動を活性化させることにこそあるのであり、[65]その目的に適合する一般法人、公益法人に対する会計が模索されなければならない。

（1）　公益法人制度改革関連三法とは、『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』（平成一八年法律五〇号。以下、「整備法」という。）、『一般社団法人及び一般財団法人に関する法律』（平成一八年法律四八号。以下、「一般法人法」という。）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』（平成一八年法律四九号。以下、「公益認定法」という。）を総称するものである。

（2）　ただし、いわゆる天下一家の会事件を契機として、昭和五四年に公益法人の名称使用に関する制限、監督の強化及び休眠法人の整理を主眼とする民法等の改正が行われた（昭和五四年改正の詳細については、野村好弘「準禁治産制度と法人制度の改正問題――民法及び民法施行法の一部改正法案の考察――」ジュリスト六九六号三七頁等を参照）。

(3) 久保田正志「一一〇年ぶりの公益法人制度の改革――公益法人制度改革関連三法案――」立法と調査二五四号一〇頁。

(4) 遠藤　浩編『基本法コンメンタール　民法総則』別冊法学セミナー No. 一八四（日本評論社、第五版新条文対照補訂版、平成一七年）九七頁〔森泉　章〕。

(5) 福田幸弘監修・シャウプ税制研究会編『シャウプの税制勧告』（霞出版、昭和六〇年）一四〇頁。なお、シャウプ勧告は、当時のわが国における法人の相当数が法人税を全く免除されており、その多くは公益法人であるが、「かかる法人に対する非課税の取り扱いは、特にその設立後における活動に関してなんら監督が行われていないゆえに、速やかに調査検討を要することが明らかである。事実、現行法のもとでは、大蔵省はかかる非課税を認めることに対する監督権をなんら持っていないし、またかかる法人の活動を事後審査するいかなる権限も持っていない。このような事態を是正するために、租税法規は、まず法人が租税を全部または一部免除されて運営され得る目的および趣旨を、明瞭かつ具体的に規定するよう改正すべきである。」とした（同書、一四一頁）。この勧告を受けて、法人税法の昭和二五年改正によって、公益法人の収益事業から生じた所得に対して法人税が課されることとなった。

(6) 内閣府『平成二三年度　特例民法法人に関する年次報告』一三七頁。

(7) 我妻　栄『新訂　民法総則』（岩波書店、昭和四〇年）一三六、一四五頁、林　良平＝前田達明編『新版　注釈民法（二）総則（二）』（有斐閣、平成三年）一七頁〔林　良平〕。このような通説的見解に対し、田中　實「公益法人制度の沿革と現況」ジュリスト八七〇号一一頁は、「実は、『公益』とはいうものの、民法第三四条に即して解すれば、財団法人・社団法人は何かしら公益と関連があり、かつ非営利であればよいのであって、別に明確な公益目的を掲げる必要はない。」と論じる。

(8) 森泉　章『公益法人の研究』（勁草書房、昭和五二年）六頁。

(9) 最判昭和六三年七月一四日判例時報一二九七号二九頁参照。

(10) 森泉　章「公益法人制度の問題点と課題（上）」ジュリスト六一〇号八六頁。公益法人についての主務官庁による公益性認定・法人格付与に準拠して税制優遇適格が付与される制度が、シャウプ勧告以後一貫して維持されてきた（藤谷武史「非営利公益団体課税の機能的分析（一）」国家学会雑誌一一七巻一一＝一二号一〇二七頁）。

(11) 遠藤編・前掲注(4)・一〇二頁〔森泉　章〕。

(12) 後藤元伸「団体目的における営利概念」法律時報六七巻二号八七―八八頁。
(13) 我妻・前掲注(7)・一三八頁。能見善久「公益的団体における公益性と非営利性」ジュリスト一一〇五号五〇頁は、このような見解は、「公益と営利とをいわば同一軸の両端に位置するものとし、その中間に公益でも営利でもない領域がある、と考えているかのようである。」と指摘する。
(14) 佐久間毅「非営利法人法のいま」法律時報八〇巻一一号一三頁。
(15) 橋本哲曙「公益法人の指導監督に関する基準について――公益法人行政の推移と現状――」ジュリスト八七〇号二七頁。
(16) 林　修三『公益法人研究入門』(公益法人協会、昭和五一年)一七四頁。
(17) 財産目録を作成せず、若しくは財産目録に不正の記載をした場合、法人の理事、監事又は清算人は、五〇万円以下の過料に処するものとされていた(改正前民法八四条の三第二号)。
(18) 加古宜士「非営利法人会計――制度化への問題点――」企業会計三〇巻一二号二〇二頁、同「公益法人会計の特質と計算構造」流通経済論集一〇巻二号一頁。
(19) 笹原繁樹ほか「座談会　公益法人会計基準の法制化をめぐる諸問題」公益法人一〇巻一一号四頁〔番場嘉一郎発言〕。
(20) 番場嘉一郎「総説――公益法人及び公益法人会計基準――」企業会計三六巻一一号四四頁によれば、昭和四二年八月に発覚した郵政省所管の通信運輸協会の詐欺事件が国会で取り上げられたことが、公益法人に対して監督官庁が実態調査を行う端緒となったとされる。
(21) 行政管理庁「公益法人の指導監督に関する行政監察」行政監察月報一四八号六頁。
(22) 行政管理庁・前掲注(21)・九頁。なお、これ以外の勧告項目は、(一)公益法人の設立の許可および定款等の変更の認可に係る基準の作成、(二)府省令により提出を義務づける書類の範囲および提出期限の再検討、(三)公益法人管理台帳の整備、(四)公益法人に対する業務および財産の状況の検査の強化、(五)事業活動が行われていない法人等の整理、(六)事業活動が法人設立の目的に必ずしも添っていない法人などに対する措置、(七)その他改善措置を講ずる必要がある事項、及び(八)官庁在職職員の役職員兼務の抑制であった(行政管理庁・前掲注(21)・七―一一頁)。
(23) 行政管理庁「勧告に対する各省庁の回答」行政監察月報一五五号一〇―一一頁、宮林　広「公益法人行政の歩み――

公益法人監督事務連絡協議会の十年――」公益法人一二巻五号二三頁。

(24) 内閣総理大臣官房管理室編『公益法人会計基準の解説』（公益法人協会、昭和五二年）六頁〔内閣総理大臣官房管理室〕。

(25) 宮林・前掲注(23)・二四頁、内閣総理大臣官房管理室編・前掲注(24)・六―七頁〔内閣総理大臣官房管理室〕。

(26) 内閣総理大臣官房管理室「公益法人会計基準の再検討について（一）」公益法人一一巻九号二三頁。

(27) 財産目録については、改正前民法によってその作成が強制されていたものの、「毎決算期に作成される『財産目録』はその数値を会計帳簿、特に補助簿、明細簿からとるものであり、『貸借対照表』における資産及び負債の明細表としての役割を果たすにすぎず、その会計理論的意義は少ない」と考えられた（内閣総理大臣官房管理室編・前掲注(24)・一四頁〔番場嘉一郎〕）。

(28) 内閣総理大臣官房管理室編・前掲注(24)・八頁〔内閣総理大臣官房管理室〕。同旨、番場嘉一郎「公益法人会計の実施と監査」内閣総理大臣官房管理室編『公益法人会計基準の解説』（公益法人協会、昭和五二年）二三頁、久世　勇「公益法人会計基準の適用について」公益法人八巻一〇号一五頁。

(29) 若林茂信「公益法人会計基準への提言（完）」企業会計三五巻一〇号七八頁。

(30) 久世・前掲注(28)・一五頁。林・前掲注(16)・二四〇頁も、民法に旧公益法人の財務、会計あるいは財産管理に関する規定がほとんどないことは「大きな問題点」であり、「現在は、他の方法（財務基準の準則）などでこれを補っているが、法律に根拠規定のあることが望ましい」と論じていた。

(31) 笹原ほか・前掲注(19)・一三頁〔友野俊平発言〕及び〔番場嘉一郎発言〕。

(32) 内閣総理大臣官房管理室・前掲注(26)・二三頁。ただし、昭和五二年基準の適用率は、守永誠治青山学院大学教授が昭和五五年に行った調査によれば、全部及び一部適用を合わせて六九％であり、また、総理府管理室が昭和五七年に都道府県の公益法人事務主管課担当者に対して行った調査によれば、全部及び一部適用を合わせて五一％であった（宮林　広「公益法人会計基準の再検討について（三）」公益法人一一巻一一号三〇頁）。

(33) 新井清光「『公益法人会計基準』の見直しについて」企業会計三六巻六号二頁。

(34) 林　修三「今後の経済社会における公益法人の役割と課題」ジュリスト八七〇号三六頁は、「公益法人の業務それ自

体、あるいは公益法人に関する行政についての運営上の改善措置として今後とられるべき施策は、おおむね、この勧告中に網羅されているといってよいであろう。」と評価する。

(35) 内閣総理大臣官房管理室「公益法人会計基準の改正について」企業会計三七巻一一号四四頁。なお、公益法人指導監督連絡会議は、公益法人監督事務連絡協議会を廃止して、昭和六〇年六月一〇日に新たに設置された（同論文、四四頁）。この昭和六〇年基準は、「法人のガバナンスという面に力点を置いた会計基準であった」（加古宜士ほか「座談会　『公益法人会計基準の改正』をめぐって」ＪＩＣＰＡジャーナル一七巻三号一二頁〔加古発言〕）。

(36) 内閣総理大臣官房管理室編『新公益法人会計基準の解説』（公益法人協会、第五版、昭和六二年）三頁〔内閣総理大臣官房管理室〕。

(37) 岡村勝義「公益法人の制度転換と会計枠組みの変化」産業経理七二巻二号八頁。

(38) 岡村勝義「公益法人のディスクロージャーと会計枠組み」ＪＩＣＰＡジャーナル一二巻一二号一六頁。岡村教授は、一九九〇年代後半は、「公益法人の『情報公開時代』」が幕開けした時期であるとし、各個別の公益法人による情報開示は、指導監督基準に基づいて一般に公開されるようになる前の「主務官庁に対する『指導監督型情報開示』」と、その後の「社会一般に開かれた『公開型情報開示』」として、それぞれ特徴付けることができると論じている（同論文・一六、一八頁）。

(39) 加古宜士編著（総務省大臣官房管理室編集協力）『公益法人会計基準の解説』（公益法人協会、平成一七年）二〇頁〔加古宜士〕。

(40) 加古編著・前掲注(39)・二〇頁〔加古宜士〕。平成一六年基準の「最も重要な特徴は、公益法人会計基準に企業会計の論理と手法を積極的に導入したところにある。」（加古宜士「新公益法人会計基準の特徴と課題」企業会計五七巻二号二三頁）が、具体的な改正点としては、（一）財務諸表の体系変更（二）正味財産概念の指定正味財産と一般正味財産への二分、（三）大規模法人へのキャッシュ・フロー計算書の導入、（四）資産評価に関する基準の整備、及び（五）ディスクロージャー重視の観点からの多様な注記事項の記載、があげられる（加古ほか・前掲注(35)・一二頁〔加古発言〕）。なお、昭和六〇年基準までは法人が作成する財務に関する書類については「計算書類」と呼称されていたが、平成一六年基準では「財務諸表」と変更されている。

(41) 加古編著・前掲注(39)・二頁〔井戸淳理〕。
(42) 江田　寛『公益法人会計基準の解説――平成二〇年基準版――』(全国公益法人協会、二〇一一年)五頁は、平成一六年基準を「適用が義務化された会計基準」であるとする。
(43) 民法の昭和五四年改正については、前掲注(2)参照。
(44) 平成二〇年度版の『公益法人に関する年次報告書』に掲げられている資料では、全公益法人二四、六四八法人のうち四、一〇三法人(一六・六%)が公益法人会計基準以外の会計基準を採用し、それ以外の二〇、五四五法人には、公益法人会計基準を一部のみ適用しているものも含まれている(同白書・三四六頁)。
(45) 現在も昭和六〇年基準と平成一六年基準が併存していることにつき、後掲注(51)参照。
(46) 范　揚恭「公益法人改革関連法の概要」金融法務事情一七七六号一八頁。
(47) 中田裕康「一般社団・財団法人法の概要」ジュリスト一三二八号五頁。
(48) 新公益法人制度研究会編著『一問一答　公益法人関連三法』(商事法務、平成一八年)一八七頁。
(49) 佐久間・前掲注(14)・一五頁。
(50) 神作裕之「一般社団法人と会社――営利性と非営利性――」ジュリスト一三二八号三六頁。
(51) 松前江里子「公益法人会計基準等の概要」会計・監査ジャーナル二〇巻九号八一頁。なお、現在、公益法人の会計基準としては、昭和六〇年基準、平成一六年基準及び平成二〇年基準が併存しているが、このうち昭和六〇年基準に準拠して作成された計算書類は、一般法人法に定める計算書類とはみなされないと解されている(同論文・八一―八五頁。同旨、内閣府「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)」(平成二四年八月版)二四九―二五〇頁)。
(52) 会社法四三一条の規定は、「会社法に規定がない場合には、公正妥当な会計慣行に従うべきことを法規範として定立したもの」(吉本健一『レクチャー会社法』(中央経済社、平成二〇年)三二〇頁。同旨、相澤　哲ほか編著『論点解説新・会社法』(商事法務、平成二〇年)五二九頁)であり、平成一七年改正前商法三二条二項に代わる「株式会社の会計の原則に関する規定」であるが、改正前後の表現変更による実質的規定内容に変化はないとされる(相澤　哲編著『立案担当者による新・会社法の解説』別冊商事法務No.二九五(商事法務、平成一八年)一二二頁〔相澤　哲＝岩崎友彦〕。同旨、江頭憲治郎『株式会社法』(有斐閣、第二版、二〇〇八年)五六六頁)。これに対し、江頭憲治郎＝弥永真生編『会

社法コンメンタール一〇――計算等（一）』（商事法務、二〇一一年）四二頁〔尾崎安央〕は、表現変更の「意義は決して小さくない」とする。

(53) 江頭＝弥永編・前掲注(52)・八頁〔弥永真生〕。

(54) 江頭・前掲注(52)・五六五頁、神田秀樹『会社法』（弘文堂、第七版、平成一七年）二二〇頁。

(55) 江頭＝弥永編・前掲注(52)・二四頁〔弥永真生〕。同旨、江頭・前掲注(52)・五六五頁、相澤編著・前掲注(52)・一二二―一二三頁〔相澤　哲＝岩崎友彦〕、江頭憲治郎ほか編『会社法体系　第三巻　機関・計算等』（青林書院、平成二一年）四一五頁〔和久友子〕。「公正ナル会計慣行」に関する最判平成二〇年七月一八日刑集六二巻七号二一〇一頁、最判平成二一年一二月七日刑集六三巻一一号二一六五頁参照。

(56) 江頭＝弥永編・前掲注(52)・二四頁〔弥永真生〕。

(57) 『非上場会社の会計基準に関する懇談会報告書』一三頁は、非上場会社とりわけ中小企業に適用される会計基準等については、それが上場会社等のものとは異なりうることを前提に、その特性等を踏まえてとりまとめることが肝要であるとする。なお、計算関係規定を省令化した平成一四年商法改正に関連して衆議院及び参議院の法務委員会で付された附帯決議も参照。

(58) 江頭＝弥永編・前掲注(52)・三五頁〔弥永真生〕。

(59) 渋谷幸夫『公益社団法人・公益財団法人　一般社団法人・一般財団法人の機関と運営』（全国公益法人協会、平成二一年）八一一―八一二頁は、「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」とは、基本的には、平成二〇年基準及びその運用指針をいうと解されるとする。

(60) 内閣府・前掲注(51)・二四九―二五〇頁。

(61) 新公益法人制度研究会・前掲注(48)・八四頁。なお、一般財団法人についても同様である（同書・一四三頁）。

(62) 前掲注(40)参照。

(63) 池田守男ほか「座談会　新公益法人制度の概要と非営利会計の今後の方向性について」会計・監査ジャーナル二三巻三号一五頁〔梶川　融発言〕は、「公益法人会計基準（平成二〇年基準を指す。）は、公益法人特有の取扱いが必要な点について示したものであり、原則として、公益法人会計基準に記載がないものは、企業会計に準拠（する）ということ」

（括弧内は筆者挿入）とするが、その趣旨が上場企業の採用している高度かつ複雑な会計基準に準拠するというものであれば、首肯できない。

(64) 堀田　力「制度設計の歪みが起こす問題点」ジュリスト一四二一号三二頁。

(65) 能見善久「新公益法人制度と公益認定に関する問題」ジュリスト一四二一号二六頁。