

非営利法人による財務報告の特徴：

財務・ガバナンス構造との関連性を中心に

ふるいちみねこ
古市峰子

要 旨

近年の非営利法人にかかる会計基準の設定や改訂の動きをみると、民間の営利企業に適用される企業会計の考え方を非営利法人の会計にもとり入れようとする一方で、必要に応じて一定の修正を加えるといった方法がとられている。本稿は、こうした会計基準の設定・改訂の動きがみられる非営利法人のうち、独立行政法人、特殊法人・認可法人、郵政公社、公益法人を取り上げ、それらにかかる各会計基準の特徴やその背景にある考え方を各法人の財務・ガバナンス構造との関係から考察することを通じて、非営利法人にかかる会計処理のあり方を考えるうえでの1つの視点を提供することを目的とするものである。

考察の結果、非営利法人にかかる財務報告のあり方として、次の点を主張している。第1に、資源調達・配分にかかる最終的な意思決定権限を法人以外の主体が有している場合には、それに基づいて生じた損益を当該法人の業績を表す損益計算書上の損益として認識するのは妥当でないと考えられる。第2に、法人の運営資金が国からの財源措置に依存している場合には、行政コスト計算書を作成することが要求される。第3に、非営利法人の業務にかかる責任の所在を明確化し、その自主的・自律的な運営を通じた業務の効率化を図るためには、収支計算書のような予算準拠主義に基づく財務諸表の作成を要求するよりも、セグメント別情報をベースとした業績評価制度を導入するほうが有効である。

キーワード：非営利法人会計、公会計、業績評価、独立行政法人、特殊・認可法人、郵政公社、公益法人

本稿の作成に当たっては、藤井秀樹教授（京都大学）および神作裕之教授（東京大学）から有益なコメントを頂戴した。もっとも、あり得べき誤りはすべて筆者に属することはいうまでもない。また、論文の内容や意見は筆者個人に属し、日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。

古市峰子 日本銀行金融研究所研究第2課主査（E-mail: mineko.furuichi@boj.or.jp）

1. はじめに

本稿は、非営利法人¹にかかる会計基準の特徴やその背景にある考え方を当該法人の財務・ガバナンス構造との関係から考察することを通じて、非営利法人にかかる会計処理のあり方を考えるうえでの1つの視点を提供することを目的としている。

わが国では、ここ数年、非営利法人にかかる会計基準の設定や改訂が積極的に進められている。これらの動きをみると、程度の差こそあれ、民間の営利企業に適用される企業会計の考え方を非営利法人の会計にもとり入れようとしている点で共通している。その背景には、企業会計の手法を導入し、予算重視の事前統制から決算重視の事後統制への移行を促すこと等を通じて、非営利法人の財務状況にかかる透明性の向上および効率的な財務管理・運営の改善を図る等の目的があるとされている²。他方で、これらの改革にみられるもう1つの共通点として、企業会計基準³をそのまま導入するのではなく、非営利法人の特殊性から民間の営利企業とは異なる会計処理が適当であると考えられる場合には、企業会計基準をベースとしつつも、それに一定の修正等を加えるといった方法がとられている点が挙げられる。そうした修正等には、ある意味で、企業会計との対比でみた公会計の特徴が集約されていることから、その背景にある考え方を整理し、非営利法人のどのような特徴からそうした財務報告の修正等が加えられているのかという点を考察することは、非営利法人の財務報告のあり方を考えていくうえで有益であろう。

そして、本稿では、そうした考察を、非営利法人の財務・ガバナンス構造の違いが、その財務報告のあり方にどのような影響を与えているのかという観点から行うこととする。これは、次のような考えに基づくものである。

法人の財務報告のあり方に影響を与える要因としてはさまざまなものがあり得るが、最も重要なものは、誰に対し、どのような情報を提供することが求められ

1 非営利法人の定義は論者によって様々ではないが、本稿では、法律学における一般的見解に倣い、構成員に対して利益を分配することを目的とする法人（典型的には株式会社）を営利法人と定義し（組織形態と法に関する研究会〔2003〕参照）それ以外の法人を広く非営利法人と呼ぶこととする。なお、本稿でいう非営利法人とは、文字どおり、独立した法人形態をとる主体のみを指す。よって、非営利目的の主体であっても、法人形態をとらない国、地方自治体や官公庁等は含まれない。

2 政府をはじめ、非営利法人に企業会計の手法を導入することの意義については、例えば、岸〔1999〕、東〔2000〕、山本〔2001, 2003a〕、宮田〔2001〕等を参照。

3 本稿において、以下、単に「企業会計基準」という場合は、特に断りのない限り、1949年7月に経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告において定められた広義の「企業会計原則」、すなわち「企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から、一般に公正妥当と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するに当たって従わなければならない基準」の意味で用いている。これには、1983年4月に企業会計審議会より公表された「企業会計原則」（狭義）のほか、企業会計審議会や企業会計基準委員会によって定められた各種の基準等、日本公認会計士協会による実務指針、明文化されていない企業実務上の会計慣行等が含まれる。したがって、法律や会計基準上は「企業会計原則」と表現されている場合であっても、広義で用いられている場合には、本稿では、「企業会計基準」という用語に言い換えて用いている。

ているのかという会計目的であると考えられる⁴。この点、近年においては、非営利法人に共通する会計目的として、報告主体による業務の実施に関して負託された経済的資源（財源）の管理・運用状況を負託主体に対して報告し、その受託責任を明らかにすること、報告主体自身の合理的な管理・運営や、財務報告の利用者の合理的な意思決定に有用な財務情報を提供することが挙げられている⁵。

このうち、における情報提供の相手方は経済的資源の提供者（負託主体）⁶であるが、においては、そうした資源提供者のほか、資源提供者ではないが当該法人からサービスを受ける者（受益者）など、当該法人の活動と何らかの利害関係を有する者が広く情報提供の相手方として含まれ得る。しかしながら、においても、そうした者のうち、法人の財務報告を基に合理的な意思決定を行うという点において最も強い利害関係を有するのは資源提供者であると考えられる。そこで、本稿では、非営利法人の財務報告における会計目的が上記と のいずれにあるにせよ、情報提供の相手方としては、差し当たり、資源提供者を念頭におくこととする。

このように、財務報告による情報提供の相手方を資源提供者と捉え、上述のような会計目的を達成するための会計処理方法を考える場合、法人が負託された業務の内容、すなわち法人の組織目的と、そうした組織目的を遂行するために必要な経済的資源（財源）が、誰の責任および意思決定に基づいてどのように調達され、配分されるのかといった財務・ガバナンス構造と関連づけて捉えることが重要と考えられる。

なお、一口に非営利法人といっても、その組織目的はさまざまであるが、構成員に対して利益を分配することを目的としていないという点では共通している。そして、別稿（古市・宮田 [2001]、古市 [2003a]）でも詳細に検討したように、こうした非営利目的という点から、非営利法人の業績（利益獲得以外の目的を法人が遂行したかどうか）を適切に評価するための情報としては、利益に集約される財務的情報のみでは不十分であり、当該業務にかかる非財務的情報（ベネフィット等）を

4 このように、対象となる報告主体の会計目的を特定し、そこから個別の会計基準を演繹的に導出するアプローチは、公会計、企業会計を問わず、近年における会計基準設定方法の主流と考えられる（例えば FASB [1978, 1980]、GASB [1987]、IASB [1989] 等参照）。

5 もっとも、これらの目的のいずれが優先されるかは、法人ごとに別途検討を要する。例えば、非営利法人のうち、公的色彩の強い法人（政府関連法人等）については のアカウンタビリティの目的のほうが、の意思決定に有用な情報の提供という目的よりも重視されるとの見方が可能である一方で、公的色彩の弱い法人（公益法人等）については、のほうがより重視されるとの見解もあり得る（この点については例えば古市 [2002] を参照）。

6 ここでいう資源提供者とは、直接、経済的資源を交付したかどうかではなく、実質的な出捐者を意味する。よって、例えば、法人の運営資金として国から何らかのかたちで財源措置がなされている場合、そうした資源は税金というかたちで国民の負担に基づいていることから、この場合の資源提供者は国民一般ということになる。また、国から財源措置というかたちで直接の資源提供がなされていない場合であっても、例えば税の優遇措置を受けているような場合には、その分、国民に財政面での負担がかかっているといえることから、その場合の資源提供者にも国民一般が含まれると考えられる。

あわせて提示していくことが重要である⁷。すなわち、営利企業であれば、その活動の基本目的は利益最大化にあることから、財務的成果を集約した会計情報により一元的に業績を評価することも可能である。これに対して、非営利法人の場合は、その活動が非営利であることから、その業績を評価するうえでは、どれだけ利益を上げたかではなく、当該法人の活動目的と照らしてみた業務の有効性（社会的ニーズに応えているか）や効果性（効果的に行われているか）等についての評価がとりわけ重要となってくる。そして、こうした業務の有効性や効果性の評価を財務的情報のみで行うことは不可能であることから、非営利法人の業績評価においては、非財務的情報の提供が不可欠とされている。

このように、非営利法人の業績を評価するうえでは、非財務的情報が重要な役割を期待される。しかしながら、非営利法人においても、そうした業務の遂行に当たったの効率性といった視点も重要であり、そうした効率性を測る業績評価ツールとして、会計情報に代表される財務的情報の重要性が失われるわけではない。本稿では、こうした観点から、財務的情報、その中でも会計情報の提供（財務報告）のあり方に焦点を絞って検討を行う。

本稿の構成は以下のとおりである。まず2節において、わが国における非営利法人のうち、独立行政法人、特殊法人および認可法人、郵政公社、公益法人を取り上げ、それぞれの財務・ガバナンス構造の特徴およびそれらが会計基準の策定においてどのように考慮されているのかといった点について考察する。これらの非営利法人を検討対象として取り上げるのは、近年、これらの法人につき会計基準の設定あるいは改訂の動きがみられることに加え、それぞれ、パブリック・セクターにおけるガバメント（行政）・タイプ⁸の法人（独立行政法人）、ビジネス・タイプの法人（郵政公社）、それらの混合型の法人（特殊法人・認可法人）⁹およびプライベート・

7 政府や非営利法人のような公的主体の業績を評価するうえでは非財務情報が不可欠であるという点や、その場合の具体的な提供方法の例については、山本 [1999]、宮田 [2001] 等も参照されたい。なお、近年では、営利企業についても、情報ネットワーク化あるいはソフト化等のかたちで企業を取り巻く経済構造や経済環境が変化・多様化する中で、その財務諸表において提供される会計情報の業績評価や投資意思決定における有用性が相対的に低下しているとの認識が強まり、そうした会計情報を補充するものとして、非財務的情報の開示に対するニーズが高まっている（例えば古市 [2003b]、宮田 [2003] 参照）。もっとも、非営利法人の業績評価における非財務的情報の重要性は、こうした営利企業における非財務的情報へのニーズよりも極めて高いと考えられる。

8 ガバメント（行政）・タイプかビジネス・タイプかといった政府活動の区分についても論者によって様ではないが、本稿では、GASB [1987] に倣い、その依拠する財源の相違に基づいて分類している。すなわち、もっぱら税収（一般政府会計）に依拠した活動を主として行っている主体をガバメント・タイプといい、財源の一部または全部が料金収入に依拠した活動を主として行っているものをビジネス・タイプとして分類している。もっとも、GASB [1987] が指摘しているように、ビジネス・タイプの活動であっても、一般政府会計から補助金の交付を受けている場合があることから、ガバメント・タイプかビジネス・タイプかは相対的であり、どちらか一方に明確に分類できない場合が多い。ここでは、こうした限界があることを認識しつつも、便宜上、主たる活動がどちらのタイプかによって、ガバメント・タイプとビジネス・タイプの分類を行っている。

9 後述のように、認可法人は、民間主導によって設立されるのが基本とされている点にかんがみれば、パブリック・セクターに属する主体とはいえないものの、実際には予算や重要な意思決定において所管官庁の認可に服したり、活動実態をみても政府の施策の実施主体として活動するものが少なくないとして、特殊

セクターの法人（公益法人）といった異なる性質を有するものとして大まかに分類可能であり¹⁰、法人の財務・ガバナンス構造の特徴と財務報告との関連性を比較検討するうえで有益と考えられるためである。そのうえで3節において、2節での考察結果を整理・検討したうえで、4節で本稿を締め括る。

2. 主な非営利法人の財務・ガバナンス構造の特徴と会計基準の影響¹¹

(1) 独立行政法人

イ. 定義

独立行政法人とは、「国民生活および社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを効率的かつ効果的に行わしめることを目的として、独立行政法人通則法（以下「独法通則法」という）及び個別法の定めるところにより設立される法人をいう」（独法通則法2条1項）とされている。

政府部門の政策運営や行政サービスの提供に関しては、従来より、画一的、硬直的、非効率的、不透明であるため、社会に存在するニーズに的確に対応しきれていないのではないかとといった点が指摘されてきた。独立行政法人は、こうした批判に

法人とまとめて論じられることが多い。そこで、本稿でも、便宜上、認可法人を特殊法人とまとめて、パブリック・セクターにおける行政・ビジネス混合型の代表例として取り上げている。

なお、特殊法人および認可法人については、行政改革の一環として、2001年12月18日、特殊法人等改革推進本部より「特殊法人等整理合理化計画」が公表された。本計画によれば、当時163あった特殊法人および認可法人は、今後、大幅に整理され、国の政策実施機関以外の法人として整理すべき共済組合45法人を除く118法人につき、順次、廃止、民営化、独立行政法人化等が行われることとなっている。しかしながら、現在、こうした法人を適用対象とした独自の会計基準が設けられており、その内容および考え方を考察することは、法人の特徴と会計基準のあり方との関係を考えるうえで有益と思われることから、本稿では検討対象として取り上げることとした。

10 公益法人として分類される法人といっても、パブリック・セクターに近い行政委託型のものから行政的色彩を全く有していない本来的な公益法人まで多種多様であり、それらの財務・ガバナンス構造もさまざまなバリエーションがあることを考えると、こうした実態の違いを捨象して公益法人を一括して論じることには無理があるとも考えられる（こうした問題は、独立行政法人や特殊法人・認可法人についても当てはまる）。しかしながら、少なくとも現行の会計基準が、独立行政法人会計基準、特殊法人等会計基準、公益法人会計基準といったように、法律や講学上想定されている典型的な組織形態ごとに設定されていること、組織形態ごとの検討は、そうした現行の会計基準の設定方法が適切かどうか（例えば、財務・ガバナンス構造の類型ごとに会計基準を設定したほうがよいのか、その場合にはどのような観点から類型化するのが妥当か等）を議論するうえでも1つの出発点となり得ること等から、本稿では、上述のようなバリエーションが存在することを認識しつつも、差し当たり、組織形態ごとに一括して論じることとする。

11 それぞれの非営利法人にかかる財務・ガバナンス構造の特徴と主な会計基準の内容についての比較は別表のとおり。

応えるために、政府部門の機能を企画立案機能と実施機能に区分し、後者の一部を国の行政組織系統から切り離して独立した法人に担わせることによって、責任の所在が法人にあることを明確にするるとともに、効率的、効果的かつ透明性のある政策運営・行政サービス提供を行わしめることを目的に創設された制度である（独法通則法3条）。その業務内容は法人によってさまざまであるが、上述の定義にもあるように、「民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるもの」とされており、具体的には、国立の研究所、美術館・博物館、検査検定機関等といったものが中心となっている¹²。

ロ．財務・ガバナンス構造の特徴

独立行政法人は、政策運営・行政サービス提供にかかる事務事業の実施主体であり、政策・行政サービスの企画立案主体である国と密接不可分の関係にあること、その資本金は国による全額出資が基本とされていること¹³等から、当該事務事業を遂行するための財務・業務運営において主務大臣その他の国家機関による一定の関与・統制を受ける。しかしながら、上述のような制度趣旨から、独立行政法人については、法人の自主的・自律的な運営を促すべく、一般の政府機関と比べて予算等を通じた国の事前関与・統制が緩和されている。例えば、後述のように、各独立行政法人は、中期計画の一部として3～5年間の中期計画期間全体を通じた予算を作成し、主務大臣の認可を受けなければならないが、そこでは各項目ごとに中期計画期間を通じた合計額を表示すれば足り、各事業年度における予算については主務大臣への届出でよいとされている（独法通則法31条）。また、独立行政法人の業務運営に必要な資金として国から交付される運営費交付金についても、その総額は国会決議の対象とされるが、その具体的な用途については法人の業務に充てる限りにおいて法人の自由裁量に委ねられており、中期計画で定めた用途以外に充てることも可能とされている。

このように、独立行政法人については、その予算および業務運営につき法人に一定の裁量が認められる一方で、そうした法人の自主的な財務・業務運営の適否は、第三者等によって事後的にチェックされるという仕組みがとられている。すなわち、財務諸表および決算報告書については、当該法人の常設機関である監事の内部監査のほか、一定の規模以上の法人については会計監査人による外部監査を受けることも義務づけられている¹⁴。また、その業務運営の適否については、第三者による業

12 2003年5月末現在、59の独立行政法人が設立されており、2004年7月までに37法人が新たに設立される予定である。

13 もっとも、個別法において国以外の者の出資を受ける旨および必要事項を規定すれば、国以外の主体からの出資も可能とされている（1999年4月27日決定の中央省庁等改革推進本部「中央省庁等改革の推進に関する方針」以下「方針」とする 5.(6)参照）。ただ、現在のところ、そうした規定を設けている個別法はないようである。

14 独立行政法人は、毎事業年度、財務諸表（貸借対照表、損益計算書、利益の処分または損失の処理に関する書類およびこれらの附属明細書）を作成し、これに事業報告書および予算の区分に従い作成した決

績評価制度が設けられている¹⁵。

こうした独立行政法人の財務・ガバナンス構造は、予算による事前統制よりも業績評価による事後統制を重視する点において民間の営利企業のもとと類似している面もあるが、企業会計基準の典型的な適用対象である株式会社と比較すると、主に以下のような点において異なっている¹⁶。

独立採算制を前提としておらず、国からの財源措置に依存していること

第1に、独立行政法人については、原則として長期借入や債券発行による資金調達が認められておらず（独法通則法45条5項）その運営のために必要な財源は、国から支給される運営費交付金¹⁷、施設費¹⁸、寄附金¹⁹等によって賄われるなど（同46

算報告書を添えて主務大臣に提出し、その承認を受けなければならない（独法通則法38条1項）。かかる財務諸表および決算報告書には、監事の意見を付すことが要求される（同18条1項、19条4項、38条2項）。また、資本金の額が100億円以上の法人または長期借入金または債券発行をすることができる法人（現在該当するのは独立行政法人日本貿易保険のみ）については、監事による内部監査に加え、主務大臣によって任命された会計監査人による外部監査を受けることが義務づけられている（同39条、40条）。

15 具体的には、主務省に「評価委員会」が、総務省に「政策評価・独立行政法人評価委員会」がそれぞれ設置され（独法通則法12条、32条3項、独立行政法人の組織、運営および管理にかかる共通的な事項に関する政令1条）、各法人はこれらによる二重の評価を受けることとされている。このうち前者の評価委員会は、事業年度の業績および中期目標の達成状況について評価を行うものである（独法通則法32条1項、34条1項）。その委員の選任等に関する事項については政令で定められることとされている（同12条3項）が、外部有識者の中から主務大臣によって任命されるとの方針が示されており（方針 7.(1)）、実際にも、例えば財務省設置の評価委員会においては「学識経験のある者のうちから、財務大臣が任命する」（財務省独立行政法人評価委員令2条）と規定されている。他方、後者は、前者の評価委員会による評価結果を評価するものである（独法通則法32条3項、5項、34条3項）。主務大臣は、これらの評価結果や評価委員会の勧告を踏まえて、独立行政法人の中期目標期間の終了時に、当該法人の業務を継続させる必要性、組織のあり方等、その組織および業務の全般にわたる検討を行い、必要な場合には事業の改廃や法人の長の解任といった所要の措置を講ずることができるとされている（同23条、35条）。なお、こうした業績評価制度の導入は、（NPM：New Public Management）理論における業務運営（目標管理）の仕組みを参考に設計されたとされているが、この点に関する詳細は、岡本ほか〔2001〕、宮脇・梶川〔2001〕等を参照。また、NPM理論と公会計改革との関係については、例えば、山本〔1999, 2001〕、岸〔1999〕等を参照。

16 ここでの記述は、主に独立行政法人会計基準研究会〔2000〕を参考にしている。

17 運営費交付金とは、前述のとおり、独立行政法人の業務運営に必要な資金として国から交付されるものであり、その総額は国会決議の対象となるものの、具体的な用途については法人の業務に充てる限りにおいて法人の自由裁量に委ねられており、中期計画で定めた用途以外にも使用可能とされている。

18 施設費とは、独立行政法人の業務を行ううえで必要な投資的な経費に充てるため、より具体的には、国の予算において公債発行対象経費（建設公債を発行して賄うことができる経費）とされるものについて、運営費交付金とは別に国から交付されるものをいう（方針 21.(4)参照）。このように、施設費が公債発行対象経費であるということは、換言すれば、施設費は財政法第4条1項但書の対象となる経費、すなわち、負担の世代間公平という考えに基づき、「消費的支出ではなく、国の資産を形成するものであり、通常、その資産からの受益も長期にわたるので、これらの経費については公債発行または借入というかたちでその財源を賄い、その元利償還を通じて後世代にも相応の負担を求めることを許しているもの」ということとなる（岡本ほか〔2001〕参照）。そのため、施設費については、その用途が公債発行対象に見合うものかどうかを判断する必要性から事前に決定されることになり、この点で、用途が特定されていない運営費交付金とは性格を異にすると考えられている（同）。

19 国の機関については、原則として寄附金を受け取ることができないとされているが（「官公庁における寄附金等の抑制について」昭和23年1月30日閣議決定）独立行政法人については、その経営の自主性・自律性を尊重し、経営努力を促す観点から、外部からの寄附金の受領が認められている。

条) 独立採算制が前提とされていない²⁰。また、独立行政法人が事務事業を確実に実施するうえで必要な資本金その他の財産的基礎が不足する場合には、政府は、必要に応じて独立行政法人に出資することができる(同8条2項)など、独立行政法人の財務構造は国からの財源措置に大きく依存したものとなっている。

独立行政法人独自の判断では意思決定が完結し得ない場合があること

第2に、独立行政法人については、その制度趣旨より法人の自主的・自律的な運営が前提とされてはいるものの、あくまでも政策運営・行政サービス提供にかかる事務事業の実施主体であり、政策・行政サービスの企画立案主体としての国と密接不可分の関係にあることから、独立行政法人独自の判断では意思決定が完結し得ない場合が存在する。例えば、独立行政法人の業務運営に当たっては、まず、それぞれの主務大臣が、財務大臣との協議のもと、3年以上5年以下の期間において独立行政法人が達成すべき業務運営に関する目標(以下「中期目標」という)を設定し、法人に指示する(独法通則法29条1項、同67条)。中期目標には、(i)中期目標の期間、(ii)業務運営の効率化に関する事項、(iii)国民に対して提供するサービスその他の業務の質の向上に関する事項、(iv)財務内容の改善に関する重要事項、(v)その他業務運営に関する重要事項が定められる(同29条2項)。かかる目標の変更も、主務大臣が行う²¹。

これを受けて、各法人は、当該中期目標を達成するための計画(以下「中期計画」という)を作成し、主務大臣の認可を受けることが要求される(独法通則法30条1項)。中期計画には、(i)業務運営の効率化に関する目標を達成するためにとるべき措置、(ii)国民に対して提供するサービスその他の業務の質の向上に関する目標を達成するためにとるべき措置、(iii)予算(人件費の見積りを含む)、収支計画および資金計画、(iv)短期借入金の限度額、(v)重要な財産を譲渡し、または担保に供しようとするときは、その計画、(vi)剰余金の使途、(vii)その他主務省令で定める業務運営に関する事項の記載が定められている(同2項)。また、これらの内容を変更する際にも主務大臣の認可が必要とされるほか(同1項)、主務大臣は、いったん認可をした中期計画が中期目標の適正かつ確実な実施上不適当となったと認めるときは、その変更を命じることができる(同4項)²²。

20 独立採算制の判断基準については議論の余地があると考えられるが、本稿では、当該法人が運営上必要な資金を自主的な財源調達によって賄うことができるかどうかを判断のメルクマールとしている。よって、例えば、独立行政法人については、制度上は自己収入を得ることが可能とされているが、主な収入源は政府からの運営費交付金等であることから、独立採算制があるとはいえないものとして捉えている。

21 こうした中期目標の設定は、前述の業績評価制度とあいまって、政府部門を企画立案機能を担う部門(国)と実施機能を担う部門(独立行政法人)に分離したことから生じ得る問題点(両部門における情報の非対称化や利害対立等により実施機能が硬直化する結果、国民ニーズに十分対応できなくなる可能性等)を克服するための措置として説明されている(詳細は宮脇・梶川[2001]参照)。

22 もっとも、かかる主務大臣による中期計画の変更命令は、中期計画の認可当時には予測できなかった事情の変更等により、変更を命ずることが真にやむを得ないような特段の必要がある場合に限り行うこととし、恣意的な運用によって独立行政法人の自律性・自主性が損なわれないように特に配慮することが要求されている(「方針」11(2)、12(4))。

そして、かかる中期計画に掲げた業務を行うための資源は、上述のように、国からの財源措置によって賄われるわけであり、その交付を受けるに当たっては、通常国家予算と同様、国会による承認決議が必要となる。このほか、独立行政法人には当該法人の具体的な業務方法の要領について記載した業務方法書の作成が義務づけられており、それに記載すべき事項は主務省令で定められるとともに、その作成および変更については主務大臣の認可が必要とされている（独法通則法28条）。また、重要な財産の処分についても主務大臣の認可が必要となる（同48条）。

もっとも、独立行政法人については、後述の特殊法人や公益法人等に対してみられるような主務大臣の一般的監督権（必要と認めるときは法人の業務に関し監督上必要な命令を出すことができる権限）は認められておらず、この点においては、特殊法人等よりも国の関与・統制が及ぶ範囲・程度は制限されている。

利益配当がなされないこと

第3に、独立行政法人は非営利法人であるから、その出資者は、毎事業年度における損益計算上の利益（剰余金）の配当やキャピタルゲインの獲得を期待するものとしては想定されていない。したがって、各事業年度における損益計算の結果生じた利益（剰余金）については、出資者に配当されることなく、前年度からの繰越欠損金がある場合はそれを補填したうえで、積立金に繰り入れられる（独法通則法44条）²³。

もっとも、独立行政法人の場合、繰越欠損金の補填後に残っている未処分利益のうち、独立行政法人の経営努力により生じたと認められる額（方針 19.(1)参照）については、主務大臣の承認を得て、予め中期計画に定められている剰余金の使途に充てることができるとされている²⁴。また、そのうえでさらに残額がある場合には積立金として整理され、中期目標期間の最終年度において個別法に基づき処分される（独法通則法44条5項）とされているが、かかる処分方法につき、現行のほぼすべての個別法において、主務大臣の承認を得たうえで、その一部あるいは全部を次期中期目標期間へ繰り越すことが認められている。そのうえで、なお残余がある場合にのみ、国庫に納付されることになる。

23 独立行政法人の解散時の処理については、別途個別法によって定めることとされており（独法通則法66条）出資者に残余財産分配請求権があるかどうかは、当該個別法によって規定される。

24 このように、法人の経営努力によって生じたと考えられる剰余金につき法人の次年度における運営資金に充てることを認めることによって、法人の業務運営の効率化を促す仕組みがとられている。もっとも、国民からみて同じ行政サービスが提供されるのであれば、国から拠出される運営費交付金（税金）は少ないほうがよい。また、法人の利益（剰余金）獲得は国民の厚生向上とは必ずしも一致しない場合があることを考えると、効率化に向けた法人の長へのインセンティブづけを、利益と直接的に結びつけること（例えば報酬水準を当期の利益（剰余金）とリンクさせること）によって行うことは適当でない。そこで、法人の長に対して効率化に向けたインセンティブを付与するために剰余金の次年度への繰越しを認める一方で、多面的な業績評価システムを導入するとともに、剰余金の使途制限を設けることによって、両者のバランスが図られている（以上につき、宮脇・梶川〔2001〕参照）。

八．会計基準への影響

独立行政法人の財務報告に関する基準としては、独法通則法や個別の設置法の規定に加え、「独立行政法人会計基準」および「同注解」（以下、特に断らない限り、両者をあわせて「独法会計基準」という）が設定・公表されている²⁵。同基準は、すべての独立行政法人が、他に合理的な理由がない限り、その会計処理を行うに当たって従うべき基準であるとともに、会計監査人が独立行政法人の財務諸表等を監査するうえで依拠しなければならない基準として位置づけられている。もっとも、同基準の趣旨を踏まえる限りにおいて、各主務省令により個別の独立行政法人の特殊性を反映した会計処理を独自に定めること自体は、否定されていない²⁶。

独立行政法人の会計については、独法通則法上、原則として企業会計基準を適用することが要求されている（独法通則法37条）。これを受けて、独法会計基準では、基本的に現行の企業会計基準に準じた基準が設定されているほか、そこに定められていない事項についても、一般に公正妥当と認められる企業会計基準に従うこととされている。

他方、独法会計基準においては、企業会計基準をベースとしつつも、上記口・でみたような独立行政法人の財務・ガバナンス構造における特殊性から、例えば以下のような点において、企業会計基準とは異なる基準が定められている。独法会計基準は、後述の特殊法人等にかかる会計基準の見直しをはじめ、その後の公的主体にかかる会計基準の設定・改訂を行ううえでの先行モデルとして位置づけられることから、以下、その内容をやや詳しくみていく²⁷。

（イ）自己収入以外の財源（運営費交付金等）にかかる会計処理

独立行政法人における損益計算に関しては、それが利益の獲得や独立採算制を前

25 同基準は、当初、研究開発や検査等の業務を行う独立行政法人への適用を念頭に、2000年2月、総務省主宰の独立行政法人会計基準研究会によって作成された。その後、2001年12月の「特殊法人等整理合理化計画」により、今後、業務および国からの財源措置の面において多種多様な独立行政法人の設立が予定されることを受けて、当初の会計基準では対応困難な事項等について見直す必要が生じた。そこで、上記研究会と、財務省に設置されている財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会との間に共同ワーキング・チームが組成され、そこでの検討に基づき、2003年3月、独法にかかる改訂会計基準が公表された（以下、単に独法会計基準とは、この改訂基準を指す）。

26 これにより、例えば国立大学法人については、大学は教育研究を通じた知の拠点であり、通常の行政サービスの執行部門とは異なる側面を有することや大学の自治への配慮等から、主務大臣の権限の範囲等の点で通常の独立行政法人といくつか異なる取扱いがなされていることを踏まえて、独自の会計基準の策定が検討されている。具体的には、2002年8月、文部科学省設置の国立大学法人会計基準等検討会議から、「国立大学法人会計基準（中間報告）」および「同注解（中間報告）」が出されており、ここでは、独法会計基準を参考としつつも、国立大学法人と他の独立行政法人との相違点、すなわち、国立大学法人については、主たる業務内容が教育・研究であること、学生納付金や附属病院収入等の固有かつ多額の収入を有すること、同種の法人が多数設立されることから、国立大学法人間における一定の統一的取扱いが必要とされていること等といった特性を適切に考慮することが必要であると考えられている。以上の点を含め、国立大学法人制度の仕組みや会計基準の概要については、例えば、国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議〔2002〕同文館出版〔2003〕山本〔2003b〕等を参照。

27 以下、ここでの記述は、主に独立行政法人会計基準研究会〔1999〕岡本ほか〔2001〕を参照している。

提としていないといった点を踏まえ、独立行政法人が中期計画に沿って通常の業務運営を行った場合には、その間の損益が対応するように構築される必要があると考えられている。加えて、かかる損益に含まれるべき収益および費用の具体的検討に当たっては、上述のような、独立行政法人は国の政策運営・行政サービス提供にかかる事務事業の実施主体であり、政策・行政サービスの企画立案主体としての国と密接不可分の関係に立つために、独立行政法人の独自判断では意思決定が完結しない場合が多いといった観点を考慮することが必要とされている。すなわち、独立行政法人の独自判断では意思決定が完結しないような行為に起因する収益や費用を、独立行政法人の業績を評価する手段としての損益計算に含めることが妥当かといった観点から、独立行政法人が主体的に意思決定可能な損益のみを業績に含めるべきと考えられている。以下、これらの点につき、財源の種類別にやや詳しくみていく。

a. 運営費交付金

まず、運営費交付金については、独立行政法人に対して国から負託された事務事業を実施するための財源であり、予定された事務事業の支出に充当するための一種の債務的性格を有すると考えられること、受領時点では運営費交付金を原資に行うことが期待されている業務が行われていないのが通常であること等の理由から、基本的にその受領時には全額を「運営費交付金債務」として負債計上することとされている（独法会計基準第80・1項、注57・1項）。そのうえで、業務の進行に応じて収益あるいは資本準備金に振り替えることにより、業務に要した費用と対応させて収益計算を行うといった方法がとられている（同第80・2項、注57・1項）²⁸。具体的には、第1に、中期計画およびこれを具体化する年度計画において一定の業務等と運営費交付金との対応関係が明らかにされている場合には、当該業務等の達成度に応じて、財源として予定されていた運営費交付金債務を収益化させる。例えば、「プロジェクトについては、運営費交付金を××円使用して年度に達成する」というような基準が中期計画等において設定され、年度にそのという業務が達成できていた場合には予定額である××円を、その80%達成できていた場合には××円の80%を、運営費交付金債務から運営費交付金収益に振り替える（収益化する）ことになる。第2に、業務の実施と運営費交付金財源とが期間的に対応している場合には、一定の期間の経過を業務の進行とみなし、運営費交付金債務を運営費交付金収益に振り替える。これは、業務の性質上、業務の達成度を測定することが困難であるようなものについてとられる方法であり、管理部門の活動等が代表例として挙げられている。第3に、以上のような業務と交付金との対応関係が示されない場合には、業務の遂行時に、そのために費消した部分と同額を運営

28 また、こうした負債計上のうえ収益化を行うといった会計処理方法をとることによって、仮にある業務が予定されていた事業年度に行われず、翌年度以降に行われることになった場合においても、中期計画期間内においては当該業務の原資として交付された運営費交付金を翌年度以降に繰り越すことが可能となると考えられている。

費交付金債務から運営費交付金収益に振り替えるものとされている。以上に対して、運営費交付金が既に実施された業務の財源を補填するために交付されたことが明らかといえる場合には、その交付時に全額収益計上される（同注57・2項(4)）。

また、運営費交付金を財源として固定資産が取得されたと合理的に特定される場合には、当該資産を資産計上するとともに、負債計上されている「運営費交付金債務」につき、かかる資産取得が中期計画の想定範囲内かどうか、および当該資産が非償却資産か償却資産かによって、次のように会計処理される（同80・4項）²⁹。まず、かかる資産の取得が中期計画の想定範囲内であり、かつ、土地などの非償却資産である場合は、当該資産は当該法人の財産的基礎を構成すると考え得ることを理由に、それに見合う金額を運営費交付金債務から資本の部の資本剰余金に振り替える。これに対して、取得した資産が中期計画の想定範囲内でない、または、償却資産である場合は、それに見合う金額を運営費交付金債務から別の負債項目である資産見返運営費交付金に振り替える。そのうえで、以後、償却資産については、每期その減価償却相当額を資産見返運営費交付金から取り崩して収益化していくこととされている。

なお、運営費交付金債務は、原則として次の中期目標の期間に繰り越すことが認められていないため、中期目標期間の最後の事業年度に残高がある場合には、その期末処理において、全額収益に振り替えられる（独法会計基準第80・3項）。

b. 施設費

施設費についても、いわゆる公債発行対象経費（建設国債を発行して賄うことができる経費）に相当する支出経費に関して、「用途を明示して」国から拠出される補助金であり³⁰、当初より定められた用途に充てなければならないという一種の義務が独立行政法人に発生すると考えられることを理由に、独立行政法人がそれを受領した時点では「預り施設費」として負債に計上することとされている（独法会計基準第81・1項）³¹。

そして、施設費により固定資産を取得した際の会計処理としては、それが運営費交付金とは異なり、「用途を明示して」国から拠出される補助金であること、公債発行対象経費であることから明らかとなり、消費的支出ではなく法人の財産的基礎を形成する資産に対して支出されるものであること等を理由に、施設費により取得した資産が非償却資産である場合に加えて、償却資産の場合であっても、

29 これに対して、取得固定資産等が運営費交付金により支出されたと合理的に特定できない場合には、相当する金額を運営費交付金債務から収益に振り替えることとされている。

30 注18参照。

31 ちなみに、施設費のように国から支出される補助金は当該年度内の執行が原則となっているため、負債のうち流動負債として整理される。これらの資金は、例外として年度をまたがって執行することが可能とされる場合もあるが、年度内執行が原則であることを考えれば、年度末時点の貸借対照表に預り施設費が計上されるようなケースは少なく、その意味で、預り施設費は年度内の一種の中間勘定の性格であるということもできるとされている（岡本ほか〔2001〕）。

原則として当該資産の取得費に相当する額を、負債項目である預り施設費から、資本項目である資本剰余金に振り替えることとされている（独法会計基準第81・2項、注58・2項）³²、³³。そのうえで、取得した資産が償却資産である場合には、その減価につき、通常の減価償却のように損益計算上の費用として計上するのではなく、減価償却相当額を資本剰余金から直接減額することによって処理することとされている（同第86）。具体的には、貸借対照表の資本剰余金の区分における控除項目として、損益外減価償却相当額の累計額が表示される（同注64・3項）。かかる累計額は、独立行政法人の実質的な財産的基礎の減少の程度を表示し、当該資産の更新にかかる情報提供機能を果たすと考えられている（同）³⁴。

c. 寄附金

寄附金については、中期計画等によって法人の財産的基礎に充てる目的で民間からの出捐を募ることを明確にしている場合で、当該計画に従って出捐を募った場合、寄附者が用途を特定したか、特定しなくても法人が当該資金の使用に先立って計画的に用途を特定した場合、あるいはそれ以外の場合のいずれかによって、受領時の処理および収益化の時点や方法につき異なる取扱いがなされている（独法会計基準第84）。まず、³²については受領時において民間出捐金の科目により資本剰余金として計上（よってその後も収益化を行わない）するとされている。これに対して、³³については、受領時に預り寄附金として負債計上したうえで、当該用途に充てるための費用が発生した時点で当該費用相当額を収益あるいは資本準備金に振り替えることとされている。これは、独立行政法人には公共性の高い業務を確実に実施するという責務があることから、寄附金についても当該法人が自由に費消し

32 より厳密に言えば、施設費により取得された資産が償却資産である場合において、当該資産の取得費に相当する額を預り施設費から資本剰余金に振り替える処理がなされるためには、当該資産が、「その減価に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定された資産」に当たることが必要とされている。しかし、施設費を財源とする償却資産については、通常、かかる資産に当たると考えられている（独法会計基準注58・2項）。

33 このように、施設費で取得した固定資産については、償却資産であっても、その取得費に相当する額を資本剰余金に振り替えるとの処理がなされるのは、そうした資産は法人の財産的基礎を構成するといえるためとの理由に加え、そうした資産にかかる減価償却費を法人の業績を評価する手段としての損益計算に含めるのは妥当ではないとの考えによるものである。つまり、施設費は、「用途を明示して」交付される財源であり、かかる資産の取得は独立行政法人の意思決定のみによっては完結し得ないこと、また、その取得に当たっては独立行政法人の経営努力が反映されないものであること等を考えると、当該固定資産にかかる減価償却費を、独立行政法人が管理可能な他の経費と同様に損益計算上の費用として捉えることは、当該法人の業績を適切に測定するうえで問題があると考えられるためとされている。また、こうした資産の更新に当たっては、出資者である国によって改めて必要な財源措置が講じられると想定されることを考えると、こうした場合における減価償却相当額は、むしろ資本の価値の減少として捉えるのが相当であり、後述のように資本剰余金から直接控除することによって処理するのが適当と考えられている。

34 このように、その取得費が資本の部において認識される償却資産の減価償却相当額についても、通常の損益計算には含めないが、その累計額を資本の部の控除項目として表示することによって提示することとされたのは、それにより当該資産の更新に当たって必要とされるコストを示すことが可能となるという減価償却における情報提供機能の面が重視されたことによる。

てよいというものではなく、少なくとも寄附者によって使途が特定された場合や、寄附者が特定していなくても何に使うのかということも独立行政法人の側で事前に明らかにしている場合については、その使途に従った支出を行い業務を実施するという一種の義務が発生すると考えられるためとの理由に基づく（同注61参照）³⁵。そして、については、当該寄附金を受領した時点で収益計上することとされている。

上記により負債計上されている預り寄附金を財源として固定資産を取得した場合の処理としては、運営費交付金と類似の規定が設けられている。すなわち、当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内である場合には、独立行政法人の財産的基礎を構成するものと考えられることから、その金額を預り寄附金から資本剰余金に振り替えることとされている（独法会計基準第84・2項（1）、注62・1項）。他方、当該資産が非償却資産であっても中期計画の想定範囲内でない場合または当該資産が償却資産である場合は、その金額を預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金に振り替える（同第84・2項（2））。そのうえで、償却資産については、毎事業年度、減価償却相当額の資産見返寄附金を取り崩して収益化していくこととされている（同）。

d. 小括

以上、運営費交付金、施設費、寄附金にかかる会計処理につきやや詳しくみてきたが、これらを総じてみると、独法会計基準においては、こうした自己収入以外の財源の会計処理につき、次のようなメルクマールによって取扱いを区別していると考えられる。すなわち、外部からの財源措置につき、業務の進行に応じて法人の業績に反映させるのが妥当であり、その使途につき一定の制約はあるものの、支出対象とする業務の内容、金額、時期等につき当該法人に一定の裁量が認められているものについては、いったん負債に計上したうえで、法人の意思決定に基づく業務の進行に応じて収益化していくといった方法がとられているといえる。他方、使途が特定されていたり、法人の財産的基礎を構成するものとして、いわば（現物）出資がなされたのと同様に捉え得るものについては、直ちに計上するか、いったん負債に計上したうえで、それにかかる業務が遂行された時点で振り替えるかの違いはあるとしても、いずれにしても資本剰余金として計上し、収益化は行わない（償却資産であっても損益計算上の費用として減価償却費を計上しない）扱いとされて

.....
35 このほか、受領した寄附金をいったん負債計上することとされた理由として、剰余金との関係から、次のような説明もなされている。すなわち、独立行政法人については、独法通則法44条により損益計算上の利益のうち経営努力によって生じた額については中期計画で定めた剰余金の使途に充てることができる一方で、それ以外は積立金として整理され、損失を補填する以外は中期目標期間中留保されるとともに、中期目標期間終了後に一定の部分を除いて国庫納付される。仮に、寄附金をこのプロセスに乗せる一方で、寄附金の受領時に収益計上することとすると、収益計上した期に費消しなかった場合、その部分が寄附者の意図とは違ったかたちで使用されるという結果になりかねない。したがって、受領した寄附金をタイミングよく使用できるようにするため、負債計上といったかたちがとられたとされている（岡本ほか〔2001〕参照）。

いる。そして、上記、のいずれの場合にも当てはまらないものについては、受領時に収益計上することとされているとの整理が可能であろう。

なお、こうした財源の違いによる会計処理の区別は、退職給付にかかる会計処理についてもみられる。すなわち、退職給付債務のうち、運営費交付金以外の財源によってその支払いが手当されることが予定されている部分については、企業会計基準に準じた会計処理が適用され、引当金が計上される（独法会計基準第38）。他方、その支払財源が運営費交付金によって行われることが中期計画等で明らかにされている場合は、その部分については退職給付引当金は計上せずに、その見積額（財源措置が運営費交付金によって賄われるのでなければ計上されたであろう退職給付引当金の見積額）を貸借対照表の注記において表示する。そして、当該部分に相当する退職給付債務にかかる毎事業年度の増加額は、後述の行政サービス実施コスト計算書に表示することとされている（同第87）。このほか、法令、中期計画等に照らして客観的に財源措置がなされることが明らかに見込まれる将来の支出についても、引当金を計上しないこととされている（同第17）。

（ロ）行政サービス実施コスト計算書の作成

上述のとおり、独立行政法人の運営資金は、大半が国や地方公共団体から拠出される運営費交付金や施設費によって賄われているが、こうした資金は、税金というかたちで国民の負担に基づいている。また、特定の償却資産について資本準備金を直接減額するかたちでなされる（損益計算を通さない）減価償却相当額、引当金を計上しない場合の退職手当増加見積額、国有財産や国の出資等を利用することから生じる機会費用など、広い意味で最終的に国民の負担に帰すべきコストも存在する。他方、独立行政法人の損益計算書は法人の運営状況を表示する書類であり、そこに計上される損益は、法人の業績を示す損益であって必ずしも納税者にとっての負担とは一致しない。

そこで、「こうした独立行政法人の業務運営に関して国民が負担するコストを集約し、情報開示の徹底を図り、納税者である国民の行政サービスに対する評価・判断に資するための書類」として、独立行政法人については、財務諸表の1つとして行政サービス実施コスト計算書の作成が要求されている³⁶。具体的には、以下のコストが行政サービス実施コストに属するとされている（独法会計基準第24）。

独立行政法人の損益計算上の費用から運営費交付金等に基づく収益以外の収益を控除した額（業務費用）

「第86 特定の償却資産にかかる減価の会計処理」を行うこととされた償却資産の減価償却相当額（損益外減価償却相当額）

「第87 退職給付にかかる会計処理」により、引当金を計上しないこととされた場合の退職給付の増加見積額（引当外退職給付増加見積額）

36 以上につき、独法会計基準注41・1項参照。

国または地方公共団体の資産を利用することから生ずる機会費用³⁷

- (i) 国または地方公共団体の財産の無償または減額された使用料による貸借取引から生ずる機会費用
- (ii) 政府出資または地方公共団体出資等から生ずる機会費用
- (iii) 国または地方公共団体からの無利子または通常よりも有利な条件による融資取引から生ずる機会費用

以上のコストの合計額から法人税等および国庫納付額を控除した額が、当期の行政サービス実施コストとして表示される（独法会計基準第76）³⁸。

(2) 特殊法人・認可法人

イ．定義

特殊法人とは、一般に、法律により直接に設立される法人または特別の法律により特別の設立行為をもって設立される法人であって、総務省設置法第4条第15号の規定の適用を受けるものをいうとされている。かかる法人は、行政に関する公的な事業を遂行するために設立されるものであり、行政ニーズの多様化・高度化に対応して、公共事業、政策金融、研究開発など幅広い分野において、各省庁等との緊密な連携のもと、政策・行政サービスの実施機能を果たすことが期待されている。

また、認可法人とは、一般に、特別の法律に基づいて数を限定して設立される法人であり、民間等の関係者が発起人となって自主的に設立されるものの、その設立につき主務大臣の認可が必要とされるものをいうとされている。もっとも、現状をみると、各省庁の意向に沿って民間が設立申請を行い、実態的に政府の政策運営・行政サービス提供の実施主体として活動する認可法人が少なくない。さらに、認可法人に対する国の関与・統制をみても、その程度は法人によって様ではないものの、特に、政府出資法人であったり、国からの財源措置に依存している法人については、特殊法人とほぼ同様の関与・統制が及ぶようになっている。こうした点から、実質的にみれば特殊法人と認可法人の違いは相対的であるとして、認可法人は特殊法人とまとめて論じられることが多い。実際、会計基準に関してみても、特殊法人と認可法人に対しては同一の基準が適用されている。そこで、本稿でも、以下、特に両者を区別して論じるのが妥当であると考えられる場合を除き、両者を一括して「特殊法人等」として論じることとする。

37 例えば、独立行政法人の運営費が国からの財源措置、すなわち税金や国債によって調達された資金によって賄われているということは、本来であれば民間企業や国民といったプライベート・セクターで利用されていたであろう資金が独立行政法人に移管されたことを示しており、その分、民間部門において機会費用が発生していることになる。

38 なお、行政サービス実施コスト計算書に計上されるコストは上記項目に限定され、政府内の企画立案部門の費用等までは含まれない（独法会計基準注41・2項）。

ロ．財務・ガバナンス構造の特徴

特殊法人等については、独立行政法人のような通則法は設定されておらず、法人の目的や財務・ガバナンス構造等は、それぞれの設置法で個別に定められている。その内容は、官庁あるいは独立行政法人に近似しているものから、民間の公益法人や企業に近似しているものまでさまざまである。ただ、本稿の検討対象である特殊法人等会計基準（後述）の適用対象とされる法人（国の出資または業務の円滑な運営に資するための補助金等の交付がなされている特殊法人等のうち株式会社を除くもの）に限ってみれば、その財務・ガバナンス構造の特徴は、独立行政法人について整理したものとはほぼ同様のものが多い。

もっとも、独立行政法人と異なる点として、特殊法人等の場合、そもそもの制度設計において、一般の政府機関に対して従来からなされているような予算等を通じた事前統制の面が重視され、独立行政法人のように、法人の自主的・自律的な運営を基本としたうえで、その適否については業績評価等により事後的にチェックするといった事後統制重視の構造になっているとはいいい難いものが多い。また、主務大臣には、特殊法人等に対する一般的監督権（必要と認めるときは法人の業務に関し監督上必要な命令を出すことができる権限）が認められているなど、法人の財務・業務運営に対する国（主務大臣）の関与・統制が独立行政法人よりも強く及ぶかたちになっている場合が多い。さらに、剰余金や損失の処理についても、特殊法人等の場合は、政令で定められた基準により計算した額を積立金として積み立てた後、なお剰余がある場合は国庫へ納付することとされており、仮に剰余金の発生が経営努力によるものであったとしても、次年度の運営資金に充てるといったことは基本的に認められていない。

ハ．会計基準への影響

以上のような特殊法人等の財務・ガバナンス構造における特殊性は、その会計基準を策定するに当たり、次のようなかたちで考慮されていると考えられる。

第1に、特殊法人等の会計に関する基準としては、各法人の設置法の規定のほか、国の出資または業務の円滑な運営に資するための補助金等の交付がなされている特殊法人等のうち株式会社を除くもの（狭義の特殊法人等）を適用対象としたものとして、1987年10月、当時の大蔵省の諮問機関である財政制度審議会公企業会計小委員会により「特殊法人等会計処理基準」（以下、「特殊法人等会計基準」という）が作成・公表されている。しかしながら、その内容をみると、正規の簿記の原則、明瞭性の原則、真実性の原則、継続性の原則等といった一般原則や、基本財務諸表（財産目録、損益計算書、貸借対照表、附属明細書）の様式、注記等に関する基本的事項（勘定区分や配列方法等）といったいわば総則的な基本事項が中心であり、個別具体的な会計処理方法については、後述のように一部規定されているものの、基本的には、本基準を基礎としつつ、個別法等によりそれぞれの法人の特性を踏まえたかたちで定めることとされている。これは、ロ．でみたように、特殊法人等の財務・ガバナンス構造は各法人によって様ではないため、これらに一律に適用し

得る会計基準を策定することは困難かつ不相当と判断されたことによると考えられる。

第2に、「特殊法人等会計基準」では、企業会計原則をベースとしつつも（特殊法人等会計基準第22） 上述のような特殊法人等の特殊性から、いくつかの点で企業会計基準とは異なる規定が設けられている。例えば、基本財務諸表として、企業会計基準では要求されない財産目録の作成を要求する一方、企業会計基準では基本財務諸表の1つとされる利益処分計算書については、それ自体を作成せずに、損益計算書の注記による方法も認められている。また、固定資産を国からの補助金等で取得した場合につき、原則として当該国庫補助金等に相当する額を負債の部に計上し、翌年度以降、減価償却額に相当する額を取り崩して収益として整理する方法がとられている（同第15）。さらに、「特殊法人等会計基準」では明示されていないものの、同基準をベースに各特殊法人等において設定される会計規程では、ほとんどの法人において、例えば退職給付引当金は期末の要支給額で計上することとされているほか、貸倒引当金についても貸付金にかかる一定割合の範囲内で計上することとされている³⁹。また、企業会計基準では計上が認められていない繰延資産や特別法上の引当金等についても、計上が認められている。

第3に、特殊法人等についても、政府から全額出資を受けていることや、政府出資がないあるいは一部にとどまっている場合であっても、その運営資金の大半を国からの財源措置、すなわち国民の税金によって賄われていること等にかんがみ、2001年6月、財務省の諮問機関である財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会より「特殊法人等にかかる行政コスト計算書作成指針」（以下、「行政コスト計算書作成指針」という）が策定・公表された。これにより、2001年3月期決算以降、特殊法人等についても、国民負担に帰するコストを表示した「行政コスト計算書」の作成が要求されている。

この点、独立行政法人における行政サービス実施コスト計算書は、企業会計基準をベースとしつつも独立行政法人の特殊性から損益計算等につき一定の修正を加えた会計基準に準じて作成された財務諸表を基に作成されるのに対して、特殊法人等における行政コスト計算書は、「特殊法人等会計基準」をベースに作成される財務諸表から作成するのではなく、まず、企業会計基準に準拠するかたちで民間企業仮定貸借対照表および民間企業仮定損益計算書が作成され、それらの財務諸表を基礎として、行政コスト計算書が作成される。具体的には、民間企業仮定損益計算書に計上された費用から手数料収入等の自己収入を控除し、これに政府出資金、政府からの無利子貸付金等にかかる機会費用を加算した額が、国民負担に帰すべきコストを集約したもものとして、行政コスト計算書に表示されることになる。なお、かかる「行政コスト計算書作成指針」は、個々の特殊法人等の特性を捨象し、特殊法人等が民間企業として活動を行っているとは仮定して作成される財務諸表のための会計処

39 もっとも、限定的ではあるが、預金保険機構のように民間と同じ基準で貸倒引当金を処理している先や、現行の法人税法の基準に基づいて処理している先もある。

理基準を示すものである。したがって、「特殊法人等会計基準」とは異なり、適用対象となる特殊法人等が行政コスト計算書を作成する際には一律に適用される基準として位置づけられている⁴⁰。

上記公企業会計小委員会報告書によれば、このように個々の特殊法人等の特性を捨象し、特殊法人等が民間企業として活動を行っていると仮定して行政コスト計算書を作成することは、貸付金債権や販売目的不動産のように将来リスクを有する資産等につき企業会計基準と同様の会計処理を求めることによって、現時点において認識すべき特殊法人等の業務にかかる国民の負担を明確にすることができるほか、各特殊法人等の特性を捨象し企業会計基準に準拠した財務書類に基づいて作成することによって、各特殊法人等の財務状況等を民間企業と同様の統一的尺度で明らかにし、特殊法人等との比較を可能にする等の点で意義があるとされている⁴¹。

その一方で、こうした行政コスト計算書の導入後も、従来からの「特殊法人等会計基準」をベースとした財務諸表も引き続き作成することが要求されている⁴²。そして、両者の位置づけとしては、公企業会計小委員会報告書によれば、「特殊法人等会計基準」をベースとした財務諸表は、各特殊法人等の設立法や予算措置との関連で本来必要とされる法定の財務諸表（法令に根拠があり、国会の承認や主務大臣の認可を経て公表されるもの）であるのに対し、行政コスト計算書およびその作成基礎となる民間仮定貸借対照表等は法定の財務諸表ではなく、説明責任の確保および透明性の向上の観点から前者に添付されるべき性格のものであり、特殊法人等による積極的な公表が要請されるものとされている。

40 なお、「行政コスト計算書作成指針」では、行政コスト計算書の作成自体には必ずしも必要ではないが、利用者である国民等の利便性を考慮して、企業会計と同様にキャッシュ・フロー計算書を作成することを要求している。この結果、行政コスト計算書は、本体のほか、民間企業仮定貸借対照表、民間企業仮定損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、民間企業仮定利益処分計算書および附属明細書といった民間企業と同様の財務書類によって構成されることになる（これらの書類はまとめて「行政コスト計算財務書類」と呼ばれている）。また、「行政コスト計算書作成指針」では、特殊法人等の中には、その業務として出資の方法により事業資金の供給を行っている法人もあり、こうした特殊法人等については、出資先企業との連結によって行政コストが明らかとなるとの観点から、民間企業の場合と同様に、企業会計基準に準拠した連結行政コスト計算財務書類の作成が要求されている。さらに、特殊法人等については、行政の説明責任の確保という観点から、民間企業の財務諸表においては関連法人に関する情報としての開示が要求されていない公益法人についても、特殊法人等と一定の関係を有する場合には、関連公益法人として、附属明細書において、それらの財務状況および特殊法人等との関係等につき具体的に開示することが求められている。

41 もっとも、こうした報告書の指摘は、独立行政法人についても同様にいえると考えられる。それにもかかわらず、独立行政法人と特殊法人等とで行政コスト計算書の作成方法に違いがみられる理由としては、特殊法人等の業務は独立行政法人以上に多様なので、それらに共通する統一基準を定めるよりも、いったんすべてを民間企業に合わせてしまうほうが容易であるためではないかと考えられる。

42 もっとも、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会〔2001〕によれば、「行政コスト計算書作成指針」の策定過程において「特殊法人等会計基準」の内容についても検討され、その結果、今後、個々の特殊法人等に対する予算措置や業務の実施状況を踏まえつつ、企業会計の基準に準拠した会計処理となるように見直しを適宜行うことが必要であるとの見解が示されている。

(3) 郵政公社

イ．定義

郵政公社とは、郵政事業を一体として経営することを目的として、日本郵政公社法（以下、「公社法」という）により設立された国営の法人である（公社法1条、2条）。その趣旨は、従来、国の直営事業とされていた郵政事業を公社化することで、自律的かつ弾力的な経営を可能とするとともに、民間企業的経営手法を導入することにより、その経営の効率化やサービスの改善を図ることにあるとされている⁴³。

ロ．財務・ガバナンス構造の特徴

こうした制度趣旨から、郵政公社は、基本的には法人に対する国や主務大臣の事前の関与・統制を最小限にとどめることにより法人の自主的・自律的な運営を尊重する一方で、経営に関する具体的な目標・計画の策定およびこれに基づく業績評価の実施、経営内容に関する情報公開の徹底等を通じて、業務運営状況や業績等に関する事後評価を重視する制度として構築されている。こうした枠組みは独立行政法人の場合と基本的に同じであるが、郵政公社については、さらに以下の点で、より民間企業に近いかたちになっている。

第1に、郵政公社については独立採算制が前提とされている。また、国から新たな業務追加の要請等がない限り、国から補助金等の交付を受けることはなく、仮に補助金等を受ける場合でも、それが公社の収入の大半を占めるという事態は想定されていない。さらに、独立行政法人の場合、その施設の整備等に必要な資金は、国から施設費といったかたちで交付されるのに対して、公社の場合は自己調達の基本であり、その費用に充てるために必要なときは、主務大臣（総務大臣）の認可を受けて、長期借入または公社債券の発行を行うことが認められている（公社法38条）。

このように、郵政公社の運営資金は自己調達による独立採算制が前提とされていることから、その予算は国会決議の対象とされていない。また、主務大臣との関係においても、4年ごとに公社によって作成される中期経営計画（後述参照）の記載事項としては認可対象とされるものの（公社法24条3項）、各年度の予算については主務大臣の認可も不要（ただし届出は必要）とされている（同25条）。

第2に、郵政公社についても、独立行政法人と同様、中期経営目標および中期経営計画を設定し、それに基づいて業務運営を行うことが要求される（公社法24条）。しかしながら、公社の場合、かかる中期経営目標および計画のいずれについても公社が自主的に作成し、それを主務大臣が認可する（変更についても同様）といった仕組みがとられており、独立行政法人の場合（中期目標の策定は主務大臣が行い、法人はそれに基づき中期計画を作成）よりも主務大臣による事前の関与・統制が制限されている。

43 郵政事業の公社化に関する研究会 [2002] 参照。

以上のように、郵政公社については、政府による全額出資法人（公社法4条）でありながら、独立行政法人や特殊法人等よりも民間営利企業に近い財務・ガバナンス構造がとられている。もっとも、郵政公社についても、民間営利企業と異なり、利益（剰余金）の獲得を目的とした資本主の存在は前提とされていないことから、各事業年度の利益（剰余金）については出資者に配当せずに、前年度からの繰越欠損金がある場合はそれを補填し、なお残余がある場合は積立金として整理する。そして、中期経営計画期間の最終年度において、公社の経営の健全性を確保するために必要な額として政令で定めるところにより計算した額を超える額の積立金がある場合には、一定の額を国庫納付することとされている（同37条1項）⁴⁴。

八．会計基準への影響

郵政公社にかかる会計処理基準としては、その基本法である公社法および関連政令において大枠が示されているほか、総務大臣の私的研究会である「郵政事業の公社化に関する研究会」のもとに設置された「財務会計制度ワーキング・グループ」により、2002年7月、郵政公社会計の基本的な考え方や個別の会計基準についての検討結果をまとめた報告書（以下、「郵政会計WG報告書」とする）が公表されている。それらによれば、郵政公社の会計についても、上述の独立行政法人と同様、原則として企業会計原則によることが要求されている（公社法29条、同施行規則12条）。

これを受けて、郵政公社は、企業会計基準と同様に、貸借対照表、損益計算書、利益処分計算書およびキャッシュ・フロー計算書の作成が義務づけられている（公社法30条、同施行規則13条）ほか、「郵政会計WG報告書」では、連結すべき企業がある場合には連結財務諸表を作成・開示するのが適当とされている。また、郵政公社については、独立行政法人や特殊法人等に要求されるような「行政コスト計算書」あるいは「行政サービス実施コスト計算書」の作成は要求されていない。その理由として、「郵政会計WG報告書」では、「公社においては、独立行政法人における損益外減価償却相当額、引当外退職手当増加見積額、国有財産無償使用および政府出資の機会費用という損益計算書外のコストは存在しないため、行政サービス実施コスト計算書の作成意義は乏しい」との見解が示されている。さらに公社については、前述のとおり、独立採算制を前提としており、国からの補助金等の交付は基本的には想定されておらず、仮に交付された場合でも、それが公社の収入の大半を占めることは想定されていない。そのため、独立行政法人のように補助金等に関する独自

44 なお、郵政公社となった後も、郵便貯金として預入された貯金の払戻し、その利子の支払い、郵便振替として受け入れた口座の預り金の払出し、および簡易生命保険契約に基づく保険金、年金等の支払いについては、引き続き、政府が保証することとされている（郵便貯金法3条）。その理由として、郵政事業の公社化に関する研究会〔2002〕では、「公社化に伴い、事業の実施主体が国から国とは異なる法人格の公社に変わることとなるが、公社は、基本法において国営とされており、国が設置、運営の最終的な責任を負うこと、国の事業という位置づけは変わらないこと、簡易で確実な基礎的金融サービスを提供するという政策目的の実現を担うという点においても変わりがないため」とされている。

の会計処理を設定する必要はなく、企業会計基準と同様の扱い（受領時に収益として計上）が妥当と考えられている。

他方、郵政公社については、法令上、財務諸表において、郵便業務、郵便貯金業務、簡易生命保険業務といった業務の区分ごとの内訳を明らかにしなければならない（公司法30条2項）とされていることを受けて、「郵政会計WG報告書」では、これらの業務ごとに、業務区分別の貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書および附属明細書を作成するのが妥当とされている。こうした業務区分別情報の必要性につき、同報告書では、次のように説明されている。すなわち、企業会計では、多様な事業分野に経営を展開する企業においても、1つの財務諸表を本旨としており、公社においても、一の事業体である限り、公社全体の財政状態、経営成績を示す財務書類が、財務情報の一覧性を確保する観点から基本となる。しかし、公社は、性格・目的の異なる複数の業務をあわせて行うことから、公社全体の財務書類だけでは、業務区分ごとの財政状態および経営成績を十分に開示することができず、業務の実施状況に関する説明責任を充足するため、公社は、業務区分別の財務情報（財務書類）をセグメント情報として開示する（具体的には、業務区分別に貸借対照表および損益計算書の形式で、各区分の資産および負債ならびに収益および費用の状況を明らかにする）ことが必要であるとされている。そして、この場合において、業務区分別の貸借対照表に資産および負債を計上した結果生じる資本の額は、公社全体の資本の額に対する寄与度を示すものと解されている。このように、郵政公社会計においては、各業務の実施状況に関する説明責任を充足する観点から、企業会計におけるセグメント情報と比べて広汎かつ詳細なセグメント情報が要求されると考えられている。

（4）公益法人⁴⁵

イ．定義

公益法人とは、一般に、民法34条に基づいて設立される社団法人また財団法人⁴⁶をいい、公益に関する事業を行うこと、営利を目的としないこと、主務官庁の許可を得ることといった要件を満たして設立されるものをいう⁴⁷。このうち

45 公益法人の組織運営に関する記述は、主に杉山〔2002〕、新日本監査法人公益法人部〔2002〕、総務省〔2002〕を参照している。

46 社団法人とは、特定の目的のために結合した人の集合体に法人格が付与されたものをいい、財団法人とは、特定の目的を達成するために拠出された財産に法人格が付与されたものをいう。

47 民法34条は、「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大臣ノ許可ヲ得テ之ヲ法人ト為スコトヲ得」と規定する。こうした公益目的を持つ法人のうち、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、医療法人、特定非営利活動法人等については、民法以外の特別法（私立学校法、社会福祉法、宗教法人法等）が別途制定され、それらに基づいて設立される。公益法人という場合、こうした特別法に基づく法人を含めて捉える場合もあるが（広義の公益法人）一般的には、こうした特別法上の法人を除いたもの（狭義の公益法人）として捉えられている。よって、本稿でも、単に公益法人という場合は、狭義で用いることとする。

公益に関する事業とは、積極的に不特定多数の者の利益を実現することを目的とするものをいい、の「営利を目的としないこと」とは、役職員、会員、寄附者等公益法人関係者に利益を分配したり、財産を還元することを目的とする事業を行わないことをいうと考えられている⁴⁸。

ロ．財務・ガバナンス構造の特徴

公益法人の財務・ガバナンス構造については、その運営資金が、社員の会費（社団法人に限る）、基本財産や運用財産からの運用益、事業収入、民間からの寄附・補助金等によって賄われており、基本的には法人による独立採算制がとられていること⁴⁹、予算につき主務大臣の認可は必要とされていないこと、主務大臣による中期目標あるいは業務実施方針の指示や中期計画への認可等も不要であるなど、法人の自主的・自律的な財務・業務活動が基本であること⁵⁰等の点では、民間の営利企業と同様である。

他方、公益法人の財務・ガバナンス構造は、以下の点で民間営利企業と異なっている。

第1に、公益法人については、基本的にはその運営資金を国からの財源措置、すなわち税金によって賄われるかたちにはなっていないものの、公益法人の理事者は、その事業目的に賛同するがゆえに財務的便益の見返りを期待せずに資金を拠出する資金提供者に対して、その要求を十分に満たすかたちで法人の事業活動を維持する責任を負う。そのため、法人の財産の支出は、社員総会あるいは寄附行為⁵¹によって定められた予算に従ってなされるべきといった予算準拠主義の要請が及ぶと考えられている。すなわち、公益法人の予算は、法人の定款または寄附行為に基づいた事業計画を資金的に裏づけるものであり、予算準拠主義は、主として理事者等による事業計画に基づいた忠実な業務執行を確保するとともに、事業の成果を経済価値

48 1996年9月20日閣議決定の「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）参照。なお、「指導監督基準」の位置づけについては、後掲の注53参照。

49 もっとも、公益法人の中には、特定の法令等により行政から事務・事業の委託や推薦等を受けて行政的的行為等を行っている法人（行政委託型公益法人）や、行政委託型でないが、行政から補助金や委託費等の交付を受けている法人も存在する。

50 具体的には、社団法人については、必置機関として社員総会と理事が置かれる。社員総会は法人の最高意思決定機関であり、法人の業務は、定款をもって理事その他の役員に委任したものを除き、すべて社員総会の決議に基づいて行われなければならない（民法63条）。かかる総会において、社員は平等な表決権を有する（同65条）。また理事は、対外的に法人を代表し、対内的に法人の業務を執行する機関であり、その選任および解任に関する事項は定款によって定められる（同37条5号）。理事は上記の権限を行使するに当たり、定款および社員総会決議に違反してはならないとされている（同53条）。

他方、財団法人においては、社員は存在せず、法人の最高意思決定は「寄附行為」に求められる。「寄附行為」とは、株式会社や社団法人における定款に相当し、法人の設立時に設立者によって作成される。理事は、かかる「寄附行為」に基づいて業務を執行し、法人を代表する。なお、財団法人には社員総会のような意思決定機関はないものの、「指導監督基準」によって、原則として理事の諮問機関として評議員および評議員会を設置することが求められている。これにより、実際には、かかる諮問機関が理事の選任などの重要事項を決める事実上の意思決定機関となっている例が多いようである。

51 注50参照。

に換算し、消費された資金とかかる成果を比較対比する（資金提供者によって拠出された資金が公益法人の目的とする事業の成果にどのように貢献したのかを貨幣価値により評価する）ことが困難な公益法人において、理事者等の受託責任の解除を容易にする役割を果たしている⁵²。

第2に、公益法人の財務・業務活動に関しては、上述のように、主務官庁の関与・統制が基本的には及ばない仕組みとなっているものの、すべての公益法人は、その事業目的の内容や活動の範囲によって、1つまたは複数の主務官庁の監督に属している（民法67条1項）。このため、主務官庁は、公益法人に対して監督上必要な命令をなすことができる（同67条2項）ほか、職権により公益法人の業務・財産の状況を検査することができる（同67条3項）。さらに、法人がその目的以外の事業を行ったり、設立許可の条件や主務官庁の監督上の命令に違反したり、その他公益を害する行為をした場合において、主務官庁は、他の方法により監督の目的を達成することができない場合には、当該法人の設立許可を取り消すことができるとされている（同71条）⁵³。

このように、公益法人については、主務官庁の一般的な監督権が留保されている。ただ、こうした監督は、公益法人の目的が公益にあり、それゆえに課税面等の優遇措置が与えられていることの代わりに認められるものであって、独立行政法人や特殊法人等のように、国の政策運営・行政サービス提供の実施主体であることから及ぼされるものとは異なる。すなわち、公益法人が制度趣旨に従って運営されている場合には、主務大臣から指示や命令等を受けたり、その認可が必要とされることはなく、あくまでも法人の自主性・自律性が尊重されるかたちになっている。

第3に、公益法人は、他の非営利法人と同様、利益の配分を目的とした出資者は想定されていない。したがって、法人に生じた利益（剰余金）は、内部留保として次年度に繰り越される。また、公益法人の出資者には残余財産分配請求権も認められていない⁵⁴。もっとも、公益法人については、独立行政法人や特殊法人等のよう

52 この点につき、例えば杉山〔2002〕参照。なお、こうした点からも、公益法人については、従来、どちらかといえば財務諸表等を通じた事後評価よりも、予算を通じた事前統制のほうが重視されており、財務諸表等の一般への供覧も義務づけられていなかった。

53 公益法人に対する指導監督等に関して主務大臣が有しているこれらの権限は、政令の定めるところにより、国の所属する行政庁（地方支分部局の長）に委任したり（民法83条ノ2）、都道府県の知事その他の執行機関によって処理させることができる（同83条ノ3）。そのため、公益法人の設立許可および指導監督は、これら多数の所管官庁において行われることから、その事務の統一性の確保を図る必要が生じる。こうした観点から、1971年12月、各省庁の課長クラスによって構成される公益法人監督事務連絡協議会が設置され、統一的な指導監督等を行うために必要な連絡調整や各種の統一的基準の策定等が行われるようになった（1985年、同協議会は、各省庁局長クラスによって構成される公益法人指導監督連絡会議に継承された）。1996年以降は、これらの協議会等に代わり、全閣僚で構成する「公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議」を随時開催することを通じて、公益法人に対する指導監督の適切化、公益法人による行政代行的行為等の実施の透明化等を推進するという体制がとられている。なお、2001年には、中央省庁の再編成に伴い、公益法人の監督に関する関係行政機関の事務の調整は総務省の所掌事務であることが、総務省設置法上、明確に規定された。

54 解散した公益法人の残余財産は、まず定款または寄附行為をもって指定した人に帰属し、次に理事が主

に、一定額を積立金として強制的に積み立てることは要求されず⁵⁵、国庫への納付義務はない。また、内部留保の取崩し等が可能な場合についても、特に制限は設けられておらず、この点は民間営利企業と同様である。

八．会計基準への影響

(イ) 現行基準

公益法人の財務に関する資料としては、民法上は、毎事業年度の財産目録を作成し、事務所に備え置くことのみが規定されている（民法51条）。しかしながら、従来より、主務官庁は、一般的な監督権（同67条）に基づき、所管公益法人の事業の実施状況、財務・会計状況等の把握を行い、適切な指導監督を行うための資料収集を目的として、公益法人に対して、財務諸表（計算書類）や事業報告書等の作成・提出を義務づけている⁵⁶。そして、かかる財務諸表の作成基準として、「公益法人会計基準」が設定されている。同基準は、1977年3月に公益法人監督事務連絡協議会において決定され、その後、1985年9月に、同協議会の役割を引き継いだ公益法人指導監督連絡会議により一部改訂されて、今日に至っている。

同基準は、主務官庁間の申合せによって、原則としてすべての公益法人に適用されるものとして位置づけられている。反面、公益法人は、規模、事業内容が多岐にわたるため、すべての公益法人に統一的な基準を強制することは必ずしも適当とはいえないとも考えられる。そこで、「公益法人会計基準」は、最も一般的、標準的な基準とされ、特別の事業を行うため法令の定めにより特別の会計基準が定められている場合や、主務官庁が同基準を適用することが適当ではなく、その他の一般に公正妥当と認められる会計基準によるべきと判断した場合には、同基準の全部または一部を適用しないことができるとされている。

さらに、公益法人が行う事業のうち、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準を適用することがより合理的な事業については、「公益法人会計基準」を適用し

務官庁の許可を得て当該法人の目的と類似した目的のために処分し、なお残余がある場合は国庫に帰属することとされており（民法72条）「如何なる場合においても解散した社団法人の残余財産を社員に分配することは、公益法人の性質上許されない」（1972年9月12日付法務省通達 民事四発第196号民事局第4課長回答 等）とされている。

55 もっとも、「指導監督基準」において、公益法人については、公益事業を適切かつ継続的に行うためにはある程度の内部留保が必要だとしても、収益の獲得を目的としない公益法人においては、その規模は一定の範囲にとどめるべきとの考えのもと、原則として、一事業年度における事業費、管理費および法人が実施する事業に不可欠な固定資産取得費の合計額の30%程度以下であることが望ましいとの一定の目安が示されている。

56 なお、財務諸表や事業報告書等については、公益法人に対する情報公開の要請が高まる中、1998年度より、法人の事務所に備え置くことにより一般の閲覧に供することが指導監督基準等によって要請されている。また、2002年度以降、資産額が100億円以上、負債額が50億円以上、あるいは収入決算額または支出決算額が10億円以上のいずれかに該当する公益法人については、2001年2月9日「公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会申合せ」に基づき、外部監査が義務づけられている。

ないことが明記されている（公益法人会計基準第1・1(2)）⁵⁷。

現行の「公益法人会計基準」では、寄附者等から受け入れた財産に対する受託責任の遂行状況について、収支予算を作成し、法人がこれに準拠した活動を行っているかどうかを確認することが重視されている。すなわち、株式会社における株主が求める情報は投下した資本の回収余剰としての利益の創出プロセスとその額にあるのに対して、公益法人に対する財産の拠出者が求める情報は、拠出した財産が公益法人の目的とする事業の遂行の成果にどのような貢献をしたかという点に主眼がある。しかし、前述のとおり、公益的な事業の成果を貨幣的価値に換算して評価することは容易ではない。そのため、公益法人会計では、公益法人の日常的な業務執行を予算への準拠を通じて確認するという予算準拠主義に立脚し、その結果として、収支計算書中心の計算書類体系が構成されると考えられている⁵⁸。具体的には、民法上要請される財産目録に加え、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表の作成が要求されている。また、当該事業年度において見込まれるすべての収支の内容を明瞭に表示した収支予算書を事業年度の開始以前に作成することが要求されている。

なお、収支計算書とは、当該年度におけるすべての収入および支出を表示したものであり、予算額と決算額とが対比して表示される（公益法人会計基準第4）。かかる計算書は、一期間における現金および現金同等物の流れを示すという点で企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書に類似するが、記載される項目（資金）の範囲が、一般に現金預金に加えて決済性の短期債権債務を含む広い概念で捉えられている点、事業活動、投資活動、財務活動といった活動の種類別に区分表示されていない点において、キャッシュ・フロー計算書とは異なっている。

また、正味財産増減計算書とは、当該年度における正味資産の増減を示すものであり、その作成方法としては、ストック式とフロー式の選択適用が認められている。ストック式とは、資産および負債の各科目別に増減額を純額で表示して当期の正味財産増減額を求める方法をいい、フロー式とは、その発生原因を増加原因（基本財産運用収入、会費収入等）と減少原因（事業費、管理費等）に分けてその両者を総額で示す方法をいう。フロー式の正味財産増減計算書は、企業会計の損益計算書と類似しているが、企業会計でいう資本取引（資本金および資本剰余金に増減をもたらす取引）も記載される⁵⁹点で損益計算書とは異なるとされている。これは、企業会計では資本取引と損益取引の区分といった原則があるのに対して、公益法人会計ではかかる原則が要請されないためとされている。

57 このため、実際の会計処理状況としては、2001年10月1日現在、「公益法人会計基準」を完全に適用している公益法人が69.8%、収益事業を行い、その部分に関して企業会計基準を適用している等により「公益法人会計基準」を一部に適用しているものが19.9%、企業会計基準を適用しているものが4.2%、その他（官庁会計等の会計基準を適用しているもの）が6.0%となっている（総務省〔2002〕）。

58 この点に関しては、例えば公益法人会計基準検討会〔2001〕、杉山〔2002〕等を参照。

59 例えば、基本財産とする財産受入額等の資本金的収入も、正味財産の増加要因として正味財産増減計算書には記載される。

(ロ) 基準改訂の動き

現行の「公益法人会計基準」(以下「現行基準」という)については、前回の改正から15年以上も経過し、その間に公益法人を取り巻く社会経済状況が大きく変わってきていること⁶⁰、企業会計や公会計の分野においても国際的な調和の観点等から会計基準の新設・改訂等が行われていること、公会計や非営利法人会計の分野では企業会計の考え方を導入する等のかたちで見直しが進められていること等を踏まえて、現在、改訂が検討されている。具体的には、2000年4月に総理府(現在は総務省)に「公益法人会計基準検討会」が設置され、翌年12月、その検討結果として「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)」「公益法人会計基準検討会[2001]」が公表された。これを受けて、2002年3月、「公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会」のもとに公益法人会計基準検討会が設置され、翌年3月、同検討会から報告書「公益法人会計基準(案)について」が公表された。

今回の改訂に当たっては、上述のような公益法人を取り巻く環境の変化等を踏まえて、より広く一般の国民を会計情報の利用者として捉え、それに対して公益法人の活動状況をわかりやすく報告することを公益法人会計の目的として重視している。また、公益法人は、税の優遇措置を受けたり、政府の補助金を受給している場合もあることから、納税者としての国民の視点も重要であるとされている。そのうえで、改訂に当たっての基本的な考え方として、広く一般的に用いられている企業会計の手法を可能な限り導入することにより、公益法人のディスクロージャー(財務情報の透明化)を充実させるとともに、事業の効率性をわかりやすく表示すること、寄附者や会員等の資金提供者の意思に沿った事業運営状況を会計上明らかにすることにより、法人の受託責任を明確化すること、公益法人の自律的な運営を尊重するとともに、外部報告目的の財務諸表を簡素化することを挙げている。

このように、改訂案では、国民一般への情報提供といった観点を会計目的として重視することとした結果、企業会計の考え方を多くとり入れた内容となっている。具体的には、従来の予算準拠主義に立脚した資金収支計算中心の計算書類体系を見直し、貸借対照表、正味財産増減計算書および財産目録の作成を要求する一方で、収支計算書と収支予算書は公益法人会計基準の対象から除外したこと⁶¹、大規模

60 この点につき、後述の「論点整理」では、低金利による利息収入の減少、景気低迷等による寄附金収入および会費収入の減少等を受け、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が生じてきたこと、一部の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、寄附者等から受け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こと等が挙げられている。

61 なお、連結財務諸表については、その導入意義を指摘しつつも、作成のための法人の作業負担が非常に重いと見込まれること、関連当事者間取引の注記を新たに導入することで法人と密接な関係を有する企業や個人との取引が明らかにできること等から、今回は導入が見送られた。

な公益法人についてはキャッシュ・フロー計算書の作成も要求すること⁶²、正味財産増減計算書の様式をフロー式に統一し、企業会計における損益計算書と実質的に同様の計算書とすること⁶³、これまで法人の任意とされていた減価償却を義務づけるほか、金融商品、退職給付、税効果、リース等にかかる会計処理につき、企業会計基準とほぼ同様の基準とすること等が提案されている⁶⁴。

ただ、その一方で、依然として企業会計基準とは異なる扱いが残されている部分も若干ある。具体的には、例えば、貸借対照表における正味財産の部につき、改訂案では、企業会計基準ではみられない「指定正味財産」と「一般正味財産」との区分表示が提案されている。このうち「指定正味財産」とは、寄附者等の意思によって特定の目的に用途が制限されている寄附を受け入れたことによって増加した分であり、これによって寄附者等から受け入れた財産に対する法人の受託責任を明確にすることが図られている。他方「一般正味財産」とは、指定正味財産を除いた、法人の意思で用途を決めることができる部分であり、その増減額によって公益法人の活動の効率性を示すことができると考えられている。また、これに応じて、正味財産増減計算書においても一般正味財産増減の部と指定正味財産増減の部に区分して表示することが提案されている。こうした区分表示は、前述のような予算準拠主義の要請を考慮したものと考えられる。

また、同じく予算準拠主義の要請を考慮したものとして、あくまでも別添資料としてではあるが、収支計算書と収支予算書の作成について言及されている点を指摘できる。この点、現行の公益法人会計基準では、予算準拠主義の要請を一般原則と

62 前述のように、キャッシュ・フロー計算書に相当するものとして、現行では収支計算書が作成されている。しかし、収支計算書に対しては、それに記載される資金の範囲として、一般的には現金預金に加えて決済性の短期債権債務を含む広い概念で捉えられていることから、例えば回収に懸念のある資金収入が収支計算書において計上されることになり、収支計算書の有用性を損ねるとか、厳密には歴史的事実としてのキャッシュ・フローの状況を示すことができないといった問題点が指摘されている。逆に、こうした問題点を踏まえて収支計算書の資金の範囲を狭くしようとすると、予算額と決算額を比較対照形式で示したときに期間帰属の相違によって大きな予算決算差異が生ずることとなり、かえって予算の執行状況を適切に示すという収支計算書の本来の目的を果たすことができなくなる。そこで、従来の収支計算書は収支予算の執行状況を示す計算書としての役割に特化させるとともに、これとは別に企業会計基準に準拠したかたちでのキャッシュ・フロー計算書の導入が提案されている。

なお、キャッシュ・フロー計算書の作成が要求される「大規模公益法人」の範囲については、改訂案では何ら示されていない。

63 具体的には、当期正味財産増減額を増加原因および減少原因に分けて、その両者を総額で示すこととされている。また、企業会計における損益計算書のように、正味財産の増加原因は収益として、減少原因は費用として記載される。これにより、当期正味財産の増減について、単にその額を表示するのではなく、増減原因を示すことによって、法人の財務運営の効率性（業績）をチェックすることが可能になるほか、企業会計の損益計算書との比較可能性を向上し得ると考えられている。もっとも、改訂後の正味財産増減計算書についても、企業会計でいうところの資本取引に関する記載が含まれる点で、企業会計における損益計算書とは異なっている。

64 こうした企業会計基準の準用は、「確かに公益法人と企業は、法制度上は異なるとしても、その活動の経済的実態において両者に差異はないことから、同一の経済的実態については同一の会計処理を適用するのが合理的であるとともに、そのようにして形成された会計情報こそ、すべての情報利用者にとって有用な情報というべきである」（加古〔2003〕）との考えによるものとされている。

して掲げたうえで（第1・2(1)）、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表、財産目録の作成を要求しているのに対して、改訂案では、上述のとおり、こうした資金収支計算を中心とした計算書類体系を見直す結果として、収支計算書を収支予算書とともに基本計算書類から除外している。これは、今回の基準見直しは、公益法人会計基準の基本的な目的として広く国民に対する情報の提供にあるという考え方に立っていることからみて、基準が取り上げるべき問題と、予算準拠主義に基づいた法人運営の問題とは切り離して考えるのが妥当と判断されたことによる。これに伴い、現行基準における予算準拠主義にかかる規定も改訂案では削除されている。しかしながら、その一方で、改訂案では、公益法人の運営に当たり、予算の設定と執行は自主的な内部管理手法として重要であるとの観点から、収支予算書および収支計算書の一般的な作成方法を基準案の別添資料として示すという方法が残されている（その際、収支計算書は、予算・決算対照の書類であることを明らかにするために「収支決算書」と改称されている）⁶⁵。

3．法人の財務・ガバナンス構造と財務報告との関係

(1) 考察結果の整理

以上、いくつかの非営利法人につき、それぞれの財務・ガバナンス構造の特徴と、それらが現行会計基準においてどのように考慮されているかといった点についてみてきた。かかる考察結果から、報告主体の財務・ガバナンス構造と財務報告との関係については、主に以下の3つの点に整理可能であろう。

第1に、資源の調達および配分にかかる最終的な意思決定権限を法人（の最高経営責任者）以外の主体が有している場合には、かかる法人以外の意思決定に基づいて生じた収入および支出を、当該法人の業績を示す収益・費用として認識するのは妥当でないと考えられている。例えば独法会計基準では、固定資産の減価償却費に関し、当該資産の更新に関する最終的な意思決定が誰にあり、そのための財源を誰が手当することが予定されているのかといった観点から固定資産を区分し、投下資本が法人の自己収入によって回収されることが予定されていないとして特定されたものについては、減価償却を損益計算を通じて行うのではなく、当該資産の取得費相当額を資本剰余金で認識したうえで、これを直接減額する、つまり、そうした資産にかかる減価償却費は法人の業績を表す損益計算書上の費用としては認識しないといった処理方法がとられている。また、例えば独立行政法人や特殊法人等の退職給付費用のように、その支払財源が国からの将来の財源措置によって賄われること

65 同様に、現行基準において定められている会計帳簿等に関する部分についても、公益法人の事業内容に応じて自主的に定めるものとして会計基準の範囲外とし、その一般的内容を別添資料に示すにとどめている。

が明らかにされている場合は、その発生時に費用として認識するのではなく、その見積額を注記する（独立行政法人）か、期末の要支給額を引当金として計上する（特殊法人等）といった扱いがなされている。こうした扱いは、退職給付以外についてもみられ、例えば独法会計基準では、法令や中期計画等に照らして客観的に財源措置がなされることが明らかに見込まれる将来の支出については引当金として計上しないこととされている。

また、収益についても、例えば独法会計基準では、寄附金の会計処理につき、その用途が中期計画等で明定されている場合には資本準備金として計上、寄附者あるいは法人自身が特定した場合には負債として計上、そうした特定がない場合は収益として計上することとされており、当該資源に対する法人の意思決定権限の程度、換言すればコントロールの可能性の程度によって収益化の可否や時期を判断するという考え方がとられているといえる。すなわち、法人が受領した資源のうち、その用途につき当該法人が全くコントロールできないものについては資本として、一定の制約はあるがコントロールする余地が残されているものについては負債として、完全に自由なものについては収益として認識すると考えられているとの整理が可能であろう。

さらに、こうした法人によるコントロールの可能性の程度によって会計処理を区別するという考えは、公益法人会計基準にかかる改訂案でも示されている。すなわち、同改訂案では、正味財産増減計算書の作成方法につき、その増減の発生原因に分けて表示する方式（フロー式）に統一するとともに、かかる増減を、寄附者等の意思によって用途が特定あるいは制限されている財源（指定正味財産）に基づくものと、法人の意思で用途を決定できる財源（一般正味財産）に基づくものとに区分して表示することが提案されている。こうした点も、公益法人の効率的な事業運営の評価に資する情報を提供する目的から、法人の自主的・自律的な意思決定に基づく収益・費用と、そうでない収益・費用とを区分して表示するのが妥当との考えに基づくものと捉えることが可能であろう。

第2に、法人に対して政府からの出資がある場合あるいは法人の運営資金が国からの財源措置、すなわち国民から強制的に徴収した税金によって賄われている場合には、それによって国民に生じているコストを示すために、行政サービス実施コスト計算書あるいは行政コスト計算書（以下、ここでは両者をあわせて単に「行政コスト計算書」という）の作成が要求されている。

もっとも、その一方で、郵政公社については、全額政府出資の国営法人でありながら、損益計算書で表示される費用以外のコストは存在しないとして、行政コスト計算書の作成が要求されていない。これは、郵政公社については、独立採算制のもと、基本的に政府からの補助金すら受けずにすべての運営費を自己収入によって賄うことが前提とされているという点が重視されたためではないかと考えられる⁶⁶。

66 すなわち、確かに法人への政府出資により行政コスト（機会費用）の発生が想定されるものの、当該法人が自己収入によって運営費を賄うことが想定されているということは、当該事業がプライベート・セ

実際、こうした財務構造を有する法人につき行政コスト計算書を作成すると、最終的な行政コストはマイナスとなる。この点、行政コストがマイナスであるということは、当該法人の業務が国民の負担なしに行われたことを示すという点で意義があるとの見解もあり得るが、独立採算制が維持されている以上、かかる結果は当然の帰結ともいえる。とすれば、郵政公社のように、その業務運営に必要な資金をすべて自己収入により賄う（独立採算制が維持される）ことが前提とされている法人については、政府出資がなされている場合であっても、行政コスト計算書の作成は要求されないとの見方も可能であろう。

第3に、独立採算制がとられておらず、資源調達・配分（予算）にかかる最終的な意思決定権限を法人が有していない場合には、程度の差こそあれ、予算準拠主義の要請が及ぶと考えられている。また、資源調達・配分が法人自身の意思決定に基づいてなされる場合であっても、利潤最大化を目的としない非営利法人において、予算準拠主義は、法人（経営者）の説明責任あるいは受託責任の解除を容易にするものとして重視されている。特に、行政サービスの提供を担う法人については、そのサービスの消費者とコストの負担者とが一致せず、当該業務にかかる事後的な業績評価が一層難しいことから、予算準拠主義の要請がより働くものと考えられてきたようである⁶⁷。

（2）非営利法人にかかる会計処理を考えるうえでの視点

それでは、上記（1）でみた3つの考察結果について、非営利法人にかかる会計処理のあり方を考えるうえでの視点といった観点から、若干の検討を加えたい。

まず、資源の調達および配分にかかる最終的な意思決定権限を法人以外の主体が有している場合には、そうした意思決定に基づいて生じた収入および支出を当該法人の業績を示す収益・費用として認識するのは妥当でないと考えられている点については、業績にかかる責任の所在を明確化する一方で、法人自身の責任に帰する業績のみにかかる評価を可能とすることによって、業務の効率化等を通じた業績の向上へと法人（の最高経営責任者）のインセンティブを高めていくという観点からみても妥当であろう⁶⁸。

また、法人に対して国からの出資がある場合あるいは法人の運営資金が国からの財源措置（税金）によって賄われている場合には、行政コスト計算書の作成が要求されるという点についても、国民に対して、その公的負担を明らかにし得るという

クターで行われた場合に匹敵する利益を当該法人が獲得していることを示しているといえる。そうだとすれば、当該法人の出資者である政府は、民間企業の株主に相当する利益を受けていると考えることが可能であり、その場合には政府出資にかかる行政コストは発生していないとみることができよう。

67 藤井 [2003] 参照。

68 なお、冒頭で述べたとおり、本稿では、非営利法人にかかる財務的情報の提供のあり方に焦点を絞って検討しているが、非営利法人については、財務的情報のみで当該法人の業績評価およびインセンティブづけを行うことは妥当でないことについては留意を要する。

意義に加え、法人の業績から国民の公的負担（コスト）を控除することによって、法人自身の業績としてより純化された情報の提供を可能とするという意義があると考えられる⁶⁹。このように、行政コスト計算書の作成意義の1つとして、法人全体の業績から、法人自身の責任に帰する部分を純化して示すことにあるといえれば、郵政公社のように、政府出資がある場合でも独立採算制が維持されている法人については、行政コスト計算書の作成は必ずしも要請されないということになると考えられる。

他方、非営利法人会計において重視されてきた予算準拠主義の機能は、会計情報とあわせて業務の成果に関する非財務情報を適切に提供し得るような業績評価制度を導入することで、かなりの程度が代替可能と考えられる⁷⁰。むしろ、あえて独立の法主体を設立し、それに業務を担わせるのは、当該業務にかかる責任の所在を明確化するとともに、法人の自主的、自律的な運営を通じた業務の効率化を図ることに趣旨があるのだとすれば、予算準拠のような事前統制によって法人の弾力的な業務運営の余地を奪うよりも、法人の裁量を認めたいうえで、その適性については事後の評価によりチェックするといった方法のほうが有効であると考えられる。このように考えると、非営利法人については、従来であれば予算準拠主義が要請されると考えられてきたものについても、それに代えて業績評価制度が導入されている場合には、予算準拠主義の要請に基づく収支計算書の作成は必ずしも必要でない（あるいは少なくとも基本財務諸表として要求されない）といえるのではないかと考えられる。逆に、非営利法人に対して収支計算書の作成を要求しないのであれば、業績評価制度を導入することが重要ということになる⁷¹。

なお、非営利法人につき、こうした業績評価制度を効果的に機能させ、法人の効率的な運営を促進していくためには、民間企業のように集約された財務的情報による一元的評価が困難な以上、個々の業務におけるコストとベネフィットの対応関係を明確にすることが重要であろう。そして、そのためにはセグメント情報が重要となってくると考えられる。こうしたセグメント情報は、業務運営にかかる責任の所在の明確化という観点からも有益であろう。この点、郵政公社について、郵便業務、郵便貯金業務、簡易生命保険業務といった業務の区分ごとに財務諸表の作成が必要とされているのは、こうした考えに基づくものとの見方も可能であろう。

69 ちなみに、例えば米国の連邦政府会計において、政府の財務業績として、業務を実施するのに要した費用から利用者負担料等の自己収入を控除したものを「純費用」として示し、その分だけ国民純負担が生じていると捉えているのも、同様の発想といえよう（山本〔2003b〕参照）。

70 なお、ここでいう業績評価制度とは、財務情報および非財務情報の両者から当該法人の業績を評価するためのシステム一般を指し、例えば前述の独立行政法人にかかる現行の業績評価制度のような特定のものを指すわけではない。その具体的な内容については、それぞれの法人ごとに、その特徴からみて最も適したかたちで制度設計されるべきと考えられる。

71 収支計算書の作成を要求しない場合に業績評価制度の導入が不可欠であるとまでいえるかどうかについては、当該法人の財源の性質によっても異なると考えられる。すなわち、例えば、法人の運営資金の大半が国からの財源措置（税金）によって賄われている場合は、予算準拠主義に基づく収支計算書の作成を要求しないのであれば、これに代えて業績評価制度の導入が不可欠であるとの見方も可能であろう。

さらに、こうした業績評価の結果を当該報告主体に効果的にフィードバックして、その業務の効率化等につなげていくためには、実際の業務活動の基礎となる報告主体内部の財務管理報告システム上のセグメント項目と、セグメント別報告におけるセグメント項目とが一致していることが望ましい。この点、例えば同じ非営利の組織であっても、政府の場合は、法律の要請する予算区分と会計の要請する経理区分のいずれを優先すべきかは、各政府における財政や予算制度の根幹的な考え方（わが国についていえば憲法83条の要請する財政民主主義との関係等）とも絡む問題であるため、報告主体内部における財務管理報告システム上のセグメント項目と、外部向けのセグメント別報告におけるセグメント項目とを一致させることは容易ではないと考えられる⁷²。しかし、非営利法人については、こうした面からの制約は少ないであろう。

最後に、1節で述べたとおり、非営利法人の運営の効率化を図るための業績評価ツールとして会計情報を位置づけるのであれば、そのための会計処理のあり方を考えるに当たっては、経営モデルとの関連で検討していく必要があると考えられる。すなわち、民間企業の場合は活動資源の調達および配分が市場メカニズムに基づいて決定されるのに加え、その活動の基本目的は利益最大化にあることから、上述のとおり、財産的成果を集約する会計情報により業績の一元的評価が可能である。そのため、財務的成果の開示を要求することで経営の効率化に向けた規律づけを行うことが可能である。これに対して、非営利法人のうち、国からの財源措置に依存しているものについては、資源調達において市場メカニズムが働かないことに加え、予算の最終的な意思決定権限が法人以外の主体にある場合には、資源配分についても市場メカニズムが基本的には働かない。さらに、非営利目的の法人であるといった特殊性から、財務的成果のみによって業績を評価するのは困難である。したがって、非営利法人を業務運営の効率化に向けて規律づけしていくためには、当該法人の財務・ガバナンス構造等を基に当該法人の経営モデルを明らかにしたうえで、そうした経営モデルの中で会計情報をどのように活用しようとしているのかといった視点から、当該モデルにとって最適な会計処理を選択していく必要があると考えられる。それぞれの非営利法人にかかる会計基準と企業会計基準との整合性をどの程度確保するかといった問題も、こうした枠組みの中で捉える必要があろう⁷³。

この点、例えば、独立行政法人のように、制度趣旨からみて必ずしも民間との競争を通じた効率化が期待されているわけではないものについては、企業会計基準との整合性に対する要請は相対的に弱まるのではないかと考えられる。他方、郵政公社のように、民間企業との競争により効率化を向上させることが期待されているものについては、民間企業との比較可能な情報の提供といった観点から、企業会計基

72 古市 [2003a] 参照。

73 経営モデルと会計基準との関連性については、政府会計についてのものであるが、例えば山本 [1999, 2001]、宮田 [2001]、古市 [2003a] 参照。こうした政府会計における両者の関連性は、程度の差こそあれ、資源調達・配分の決定過程において市場メカニズムが働かない、あるいは働きにくい非営利法人についても、同様に当てはまると考えられる。

準との整合性に対する要請が相対的に強まるのではないかと考えられる。もっとも、後者の場合でも、あえて民間企業とは異なる法人形態が選択されたのは、民間企業とは異なる目的をも追求されるためであるとする、その結果として、民間企業では通常生じないような非効率性が発生する可能性がある。例えば、郵政公社については、「全国あまねく公平なサービスを提供すること」が組織目的として掲げられていることから、そのために非効率な業務も行わざるを得ない場合がある。したがって、こうした法人については、基本的には民間企業と同様の会計基準に従うとしても、同時に、非営利法人であることから生じるコスト（非効率にかかるコスト等）を開示するとともに、それを正当化するような情報を法人自身が積極的に提供していくことが重要となる⁷⁴。

4 . おわりに

現在、わが国でも、政府会計や非営利法人会計など、公会計に対する関心が高まっている。これを受けて、日本公認会計士協会や財務省財政制度等審議会では、公会計に関する一般原則（公会計原則）や概念フレームワークの作成に向けた検討が進められている⁷⁵。今後、こうした動きがより活発化し、企業会計における「企業会計原則」に相当する「公会計原則」（狭義）が設定されることが予想される。ただ、その場合でも、「公会計原則」自体は、あくまでも一般原則を定めるものに過ぎず、個別具体的な会計基準については、「公会計原則」を基礎としつつも、適用対象となる報告主体の特殊性を踏まえて、例えば独立行政法人、公益法人といった法人の種別ごとに会計基準が設定される可能性が高いと考えられる⁷⁶。さらに、そうした種別ごとの会計基準の中において、特定の法人につき、その特殊性を理由に独自の会計基準が設定される可能性もあり得よう。このような一般原則の修正や個別基準の設定自体は、会計情報を報告主体に対する業績評価のツールとして位置づける場合には、対象となる法人の組織目的や財務・ガバナンス構造が多様である以上、正当化されよう。この点は、企業会計において、業種別のルールが認められているのと同様である。

しかし、そうだとすれば、非営利法人の財務報告にかかる共通の考え方（概念フレームワークに相当する基本原則）を明確にしたうえで、会計基準設定主体や報告

74 この点については、柴 [2003] 参照。

75 具体的には、日本公認会計士協会から、「公会計原則（試案）」（2002年4月）や「公会計概念フレームワーク：公共部門の財務情報の作成・報告および予算編成にかかる概念的基礎」（2003年3月）が、財務省財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会から、「公会計に関する基本的考え方」（2003年6月）が公表されている。

76 もっとも、注10で述べたように、同じ組織形態であっても事業内容や財務・ガバナンス構造は多様であること、そして、そうした財務・ガバナンス構造等の違いが財務報告のあり方に影響を及ぼし得ること等を考えると、そもそも組織形態ごとに会計基準を設定するという方法が妥当かどうかについては、今後、検討の余地がある。

主体がかかる基本原則と整合しない会計基準の設定や会計処理を行う際には、そうした修正を加える理由を明示させることが必要であろう。さもなければ、会計基準設定主体等による恣意的あるいは場当たりのな基準設定あるいは会計処理を認めることになりかねない。このように、非営利法人の財務報告にかかる共通の考え方と、それと異なる取扱いが認められる場合の判断基準(視点)を明確にしておくことは、それぞれの非営利法人につき、公会計や企業会計にかかる一般原則・基準とは異なる独自の会計基準を設けることを正当化し、その信頼性を確保する観点からも重要であろう。

本稿では、こうした問題意識のもと、財務報告のあり方と報告主体の財務・ガバナンス構造との関連という観点から、代表的な非営利法人の財務・ガバナンス構造の特徴とそれらに関する現行会計基準の考え方を比較考察することを通じて、両者の関連性につき検討した。その結果、非営利法人にかかる財務報告のあり方を検討するに当たっては、次の3つの視点について考慮することが重要であるとの結論を得た。

第1に、資源調達・配分にかかる最終的な意思決定権限を法人以外の主体が有しているかどうかといった視点である。資源調達・配分が当該法人以外の主体による意思決定に基づいてなされた場合には、それに基づいて生じた損益を当該法人の業績を表す損益計算書上の損益として認識するのは妥当でないと考えられるためである。第2に、法人の運営資金が国からの財源措置に依存しているか(自己収入や自己調達による独立採算制が維持されていないか)どうかという視点である。依存している場合には、行政コスト計算書を作成することが要求されると考えられるからである。第3に、予算準拠主義の機能は、会計情報とあわせて業務の成果に関する非会計情報を適切に提供し得るような業績評価制度を導入することによって代替し得ないかという視点である。非営利法人の業務にかかる責任の所在を明確化し、その自主的・自律的な運営を通じた業務の効率化を図るためには、むしろ、収支計算書のような予算準拠主義に基づく財務諸表の作成を要求するよりも、セグメント別情報をベースとした業績評価制度を導入するほうが有効であると考えられるためである。

いうまでもなく、非営利法人の財務報告のあり方を考えるに当たって検討すべき点は、これらの点に限られない。特に、非営利法人の財務報告に関しては、冒頭で述べたとおり、非財務的情報を含めた業績評価制度全体の枠組みの中で検討していくことが重要である。その結果、例えば無理に会計情報として提供するよりも、非財務的情報として提供したほうが法人の業績を的確かつ有用なかたちで表示し得る場合もあろうし、逆に、非財務的情報とのかかわりで、新たに必要とされる財務的情報(会計情報)もあり得よう。今後は、こうした問題も含め、より多角的な視野からの検討が必要であろう。

別表．主な非営利法人の財務・ガバナンス構造と会計基準の特徴⁷⁷

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
定義	・国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であることを目的かつ効果的に行わしめることを目的として、独法通則法及び個別法の定めるところにより設立される法人（法2条1項）。	特殊法人 ・法律により直接に設立される法人または特別の法律により特別の設立行為をもって設立される法人であって、総務省設置法第4条第15号の規定の適用を受けるもの。 認可法人 ・特別の法律に基づいて数を限定して設立される法人であって、民間等の関係者が発起人となって自主的に設立されるものの、その設立につき主務大臣の認可が必要とされる法人。	・郵政事業を一体として経営することを目的として、日本郵政公社法により設立された国営の法人（法1条、2条）。	・民法34条に基づいて設立される公益目的かつ非営利の社団法人または財団法人。
目的	・政府部門のうち、企画立案機能と実施機能を区分し、後者の一部を国の行政組織系統から切り離して独立した法人に担わせることによって、責任の所在が法人にあることを明確にし、効率的、効果的かつ透明性のある政策運営を行うこと。 ・具体的な組織目的については個別法で規定。	・行政またはそれに相当する公的な業務を遂行すること。 ・具体的な組織目的については個別法等で規定。	・信書および小包の送達の役務、簡易で確実な貯蓄、送金および債権債務の決済の手段並びに簡易に利用できる生命保険を提供する業務、当該業務を行うための施設その他の経営資源を活用して行う国民生活の安定向上及び国民経済の健全な発展に資する業務等を総合的かつ効率的に行うこと（法1条）。	・積極的に不特定多数の者の利益（公益）を実現すること。
業種	・民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるもの（研究所、美術館・博物館、検査検定機関等）。	・公共事業、政策金融、研究開発等、多様。	・郵便業務、郵便貯金業務、簡易生命保険業務（法1条）。	・教育・学術関連、医療・衛生関連、職業・労働関連等、多様。
法人数	・2003年5月現在、59法人。 ・2004年7月までに37法人が新設予定。	・2001年12月現在、163法人 ・今後、45法人を除いて順次、廃止、民営化、独立行政法人化される予定。	・1法人	・2001年10月現在、26,183法人。

⁷⁷ 表中、「法」とは、独立行政法人については「独立行政法人通則法」、郵政公社については「郵政公社法」、公益法人については「民法」をそれぞれ指す。また、「施行令」とは、それぞれの法律に関する施行令を指す。

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
財務・ガバナンス構造				
・設立、出資金	<ul style="list-style-type: none"> ・法律により設立。 ・基本的には政府が出資（地方公共団体や民間からの出資も個別法により規定すれば可能（「方針」Ⅲ.5(6)）。 	<p>特殊法人</p> <ul style="list-style-type: none"> ・個別法により設立。 ・全額政府出資の法人（公庫等）、政府出資と民間出資を併有する法人（公団、事業団等）、政府出資のない法人（JR等）等さまざま。 <p>認可法人</p> <ul style="list-style-type: none"> ・設立、定款変更につき、主務官庁による認可が必要。 ・一部政府出資のある場合あり。 	<ul style="list-style-type: none"> ・法律により設立。 ・全額政府出資（旧特別会計から承継：法4条）。 ・出資による権利は一般会計が有し、財務大臣が管理。 	<ul style="list-style-type: none"> ・民間の発起により、主務官庁の許可を得て設立。 ・政府出資はなし。 ・社団法人については、出資金は必須ではない。
・運営資金	<ul style="list-style-type: none"> ・国や地方公共団体から支給される運営費交付金、施設費、補助金等（法46条）。 ・ただし、一部自己収入を有するものもあり。 	<ul style="list-style-type: none"> ・独立採算制を有する法人もあるが、国からの財源措置に依存し、相対的に独立採算性が希薄な法人が多い。 	<ul style="list-style-type: none"> ・独立採算制（法1条）。 	<ul style="list-style-type: none"> ・独立採算制（一部国からの補助金等を受領）。
・予算	<ul style="list-style-type: none"> ・運営資金として国から支給される運営費交付金等は、国家予算として国会の決議事項。 ・法人自体の予算、収支計画および資金計画は、中期計画（主務大臣の認可対象）への記載事項（法30条2項3号）。 	<ul style="list-style-type: none"> a・国からの財源措置（交付金等）は、国家予算として国会決議事項。 ・法人自身の予算につき、政府関連機関として国会決議を要するもの、主務大臣の認可が必要なもの、主務大臣への届出で足りるもの等が混在。 	<ul style="list-style-type: none"> ・各年度の予算は国会決議の対象とされてないほか、主務大臣の認可も不要。 ・ただし、主務大臣への届出は必要である（法25条）ほか、4年ごとに公社が作成する中期経営計画（主務大臣の認可対象）への記載事項（法24条）。 	<ul style="list-style-type: none"> ・国からの予算統制はなし。
・当期剰余金の処理	<ul style="list-style-type: none"> ・前年度からの繰越欠損金への補填後、なお剰余がある場合は積立金として整理（法44条）。その際、法人の経営努力により生じたと認められる剰余金については、主務大臣の承認を得て、予め中期計画で定めた用途（主務大臣の認可事項）に充当可能（方針Ⅲ.19(1)）。 ・かかる積立金は、中期目標期間の最終年度において設立法に基づき処分。その際、主務大臣の承認を得て、その一部または全部を次期中期目標期間へ繰り越すことが可能。 ・さらに剰余がある場合は、国庫へ納付。 	<ul style="list-style-type: none"> ・政令で定められた基準により計算した額を積立金として積み立てた後、なお剰余がある場合は国庫へ納付するとされるものが多い。 ・認可法人の中には、一定の額を出資者への配当とすることが認められているものもあり。 	<ul style="list-style-type: none"> ・前期からの繰越損失への補填後、なお剰余がある場合は、積立金として整理（法36条）。 ・中期経営計画期間の最終年度において、当該期間中の積立金の増加額のうち、経営の健全性確保に必要な額（基準額）を超えて増加した部分の一定額を国庫に納付（法37条）。 	<ul style="list-style-type: none"> ・内部留保として次年度に繰越し（社員への分配は禁止）。 ・積立金の制限は原則としてないが、「指導監督基準」により、一事業年度における事業費、管理費および法人が実施する事業に不可欠な固定資産取得費の合計額の30%程度以下であることが望ましいとの一定の目安が示されている。

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
・業務上の意思決定	<p>・法人の自主性は配慮される（法3条）が、法人の中期目標は、主務大臣が財務大臣との協議に基づき設定・変更（法29、67条）。法人は、これに基づいて中期計画を作成し、主務大臣の認可を受けなければならない。</p> <p>・その他、以下の点につき主務大臣の認可が必要。</p> <ul style="list-style-type: none"> - 中期計画の変更（法30条） - 業務方法書の内容（法28条） - 重要な財産の処分（法48条） ・また、余裕金の運用制限（法47条）等の制約あり。 	<p>・法人によって一様ではないが、業務の遂行に関して、何らかのかたちで国会あるいは主務大臣の監督に服する。具体的な内容については個別法で規定されるが、例えば、多くの法人につき、主務大臣が毎事業年度につき作成する業務実施方針を受けて法人が事業計画等を作成し、主務大臣の認可を受けることとされている。</p> <p>・通常、主務大臣に一般的監督権あり。</p>	<p>・法人の自律的かつ弾力的な経営が基本。</p> <p>・ただし、以下の点につき、主務大臣の認可が必要。</p> <ul style="list-style-type: none"> - 中期経営目標および中期経営計画の策定・変更（法24条） - 業務方法書の内容（法23条） - 重要な財産の処分（法47条） ・また、余裕金の運用制限（法46条）等の制約あり。 	<p>・特定の関与はないが、すべての法人は1つまたは複数の主務官庁の監督に服しており、主務官庁には監督上必要な命令をなす権限、業務・財産の状況にかかる状況を検査する権限が認められている（民法67条）。</p>
・人事	<p>・主務大臣に以下の権限あり。</p> <p>法人の長および監事の任命（法20条1項、2項）</p> <p>欠格事由に基づく法人の長、監事の解任（法23条1、2項）</p> <p>業務実績悪化に基づく法人の長の解任（法23条3項）</p>	<p>・法人の長および監事は、主務大臣または内閣総理大臣の任命による場合が多い。</p>	<p>・主務大臣に以下の権限あり。</p> <p>総裁および監事の任命（法12条1項）</p> <p>副総裁の認可（任命は総裁：法12条2項）</p> <p>欠格事由に基づく総裁、監事の解任（法15条1、2項）</p> <p>業務実績悪化に基づく総裁の解任（法15条3項）</p> <p>総裁に対する副総裁解任の認可あるいは要求（法15条4、5項）</p>	<p>・特定の関与はないが、すべての法人は1つまたは複数の主務官庁の監督に服しており、主務官庁には監督上必要な命令をなす権限、業務・財産の状況にかかる状況を検査する権限が認められている（民法67条）。</p>
・決算報告	<p>・毎事業年度、財務諸表（貸借対照表、損益計算書、利益処分・損失処理に関する書類等）を作成し、主務大臣に提出して承認を受ける（法38条1項）。その際、監事の意見、事業報告書、予算区分に準拠した決算報告書を添付（同2項）。</p> <p>・一定規模以上の法人については、主務大臣の選任した会計監査人による監査も必要（法39、40条）。なお、独法固有の監査基準あり。</p> <p>・会計検査院による検査。</p>	<p>・多くの場合、毎事業年度、財務諸表等を作成し、監事の意見等を付して、主務大臣に提出して承認を受ける。</p> <p>・国が資本金の2分の1以上を出資している特殊法人等に対しては会計検査院による検査あり。</p>	<p>・毎事業年度、財務諸表（貸借対照表、損益計算書、利益処分・損失処理に関する書類等）を作成し、主務大臣に提出して承認を受ける（法30条1項）。その際、監事および会計監査人の意見、事業報告書を添付（同3項）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・会計監査人は主務大臣が選任（法31条1、2項）。 ・公社固有の監査基準なし。 ・会計検査院による検査。 	<p>・特定の関与はないが、すべての法人は1つまたは複数の主務官庁の監督に服しており、主務官庁には監督上必要な命令をなす権限、業務・財産の状況にかかる状況を検査する権限が認められている（民法67条）。</p>

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
・業績評価制度	<ul style="list-style-type: none"> ・事業年度の業績および中期目標の達成状況につき、各主務省内に設置した評価委員会が評価（法12、32、34条）。さらに、かかる評価結果を、総務省設置の「政策評価・独立行政法人評価委員会」が評価（法32条3項）。 ・かかる評価を基に、主務大臣は中期目標期間の終了時に、法人の業務を継続させる必要性、組織のあり方等を検討し、所要の措置を講ずる（法35条）。 ・主務省設置の評価委員会の委員は、外部有識者の中から主務大臣が任命（方針III.7(1)）。 	<ul style="list-style-type: none"> ・独自の業績評価制度はなく、総務省による政策評価制度の一環として評価。 	<ul style="list-style-type: none"> ・事業年度の業績および中期経営目的の達成状況につき、主務大臣が評価（法26、27条）。 	<ul style="list-style-type: none"> ・なし
・その他の政府の関与・統制	<ul style="list-style-type: none"> ・主務大臣による報告聴取、立入検査、法令違反等の是正命令（法64、65条）。 	<ul style="list-style-type: none"> ・主務大臣に一般監督権のほか、報告聴取、立入検査、法令違反等の是正命令権限が認められている場合が多い。 	<ul style="list-style-type: none"> ・主務大臣による報告聴取、立入検査、経営改善命令、法令違反等の是正命令等（法58～62条）。 	-
会計基準				
・根拠法令以外の現行会計基準、草案	<ul style="list-style-type: none"> ・「独立行政法人会計基準」および「同注解」(2000年2月、総務省主宰の独立行政法人会計基準研究会より公表。2003年3月、同研究会と財務省設置の「財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会」からなる「共同ワーキング・チーム」により一部改訂） 	<ul style="list-style-type: none"> ・国の出資または補助金等（業務の円滑な運営に資するための補助金等に限る）の交付がなされている特殊法人および認可法人（株式会社を除く）については、以下の基準が適用される。 <ul style="list-style-type: none"> 特殊法人等会計処理基準（1987年10月、大蔵省の諮問機関である財政制度審議会公企業会計小委員会より公表） 特殊法人等にかかる行政コスト計算書作成指針（2001年6月、財務省の諮問機関である財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会より公表） 	<ul style="list-style-type: none"> ・「郵政事業の公社化に関する研究会財務会計制度ワーキング・グループ」（総務大臣の私的研究会）公表の「最終報告」(2002年7月)。以下「基準」という 	<ul style="list-style-type: none"> ・「公益法人会計基準」（1977年、公益法人監督事務連絡協議会により制定、1985年9月、公益法人指導監督連絡会議により改正） ・2003年3月、「公益法人会計基準検討会」（総務省設置）が、同基準の改訂案（以下「改訂案」という）を公表。

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
・会計基準の位置づけ	<ul style="list-style-type: none"> ・独法が、他に合理的な理由がない限り、その会計処理をするに当たって従わなければならない基準であるとともに、会計監査人が独法の財務諸表等の監査をする場合において依拠しなければならない基準（「会計基準の設定について」）。 ・基準および注解の趣旨を踏まえる限りにおいては、主務省令において個別の独法の特異性に基づく会計処理を定めることは可能（同）。 	<ul style="list-style-type: none"> 特殊法人等会計基準 ・対象とされる特殊法人等の財政状態および経営成績を明らかにするため、特殊法人等の会計処理および財務諸表等の作成に関する基本的事項を定めたもの（基準第1・1）。 ・同基準を基礎として、法人ごとに、それぞれの特性を踏まえた個別の会計基準が作成される。 行政コスト計算書作成指針 ・特殊法人等が行政コスト計算財務書類を作成するに当たって一律に従わなければならない基準。 ・行政コスト計算財務書類自体は法定の財務諸表ではなく、「特殊法人等会計基準」をベースに作成される財務諸表に添付される性格のものであり、説明責任の確保と透明性の向上の観点から特殊法人等による積極的な公表が要請されるもの。 	<ul style="list-style-type: none"> ・郵政公社の財務会計制度にかかる主要事項の法令化や、関係法令に基づき策定される郵政公社の内部規程（会計規程）等で整理される財務会計の諸手続において、配慮されるべきもの。 	<ul style="list-style-type: none"> ・主務官庁間の申合せにより、主務官庁は原則として公益法人に同基準の適用を指導。 ・特別な事業を行うため法令の定めにより格別の会計基準が定められている場合、主務官庁が同基準を適用することが適当でなく、その他の一般に公正妥当と認められる会計基準によるべきと判断した場合には、適用しないことが可能。 ・企業会計基準を適用することが合理的な事業については適用しない（基準第1・1(2)）。 改訂案 ・すべての公益法人に適用（もっとも小規模法人については簡素化）。
・会計目的	<ul style="list-style-type: none"> ・独法の業務の遂行状況についての適確な把握に資すること。 ・独法の業績の適正な評価に資すること。 	<ul style="list-style-type: none"> ・特殊法人等の財務状態および経営成績を明らかにすること。 ・特殊法人等の説明責任の確保と透明性の向上の観点から、最終的に国民負担に帰すべきコストを集約表示すること。 	<ul style="list-style-type: none"> ・負託された経済資源の管理、運用状況を開示することを通じて、公社の財政状態の的確な把握に資すること。 ・公社の業績の事後評価を正しく行うことを通じて、公社の経営成績の的確な把握に資すること。 ・各業務の実施状況に関する説明責任の充足を通じて、業務区分ごとの財政状態および経営成績を明らかにすること。 	<ul style="list-style-type: none"> ・明記なし。 改訂案 ・理事者、寄附者、会員等の直接の利害関係者および所管官庁のみならず広く国民または納税者の視点に立って、公益法人の財産、正味財産の増減およびキャッシュ・フローの状況を報告すること（事業の効率性に関する情報提供も含む）。

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
・企業会計基準 ⁷⁸ との関係	<ul style="list-style-type: none"> 原則として企業会計基準を適用（法37条）。 ただし、独法の特性から、企業会計基準とは異なる取扱いが認められる場合を容認。 同基準に定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計原則が適用される。 	<ul style="list-style-type: none"> 特殊法人等会計基準 企業会計原則を基本に、個々の特殊法人等の特性を踏まえて修正。 同基準のほか、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うことを規定。 行政コスト計算書作成指針 原則として企業会計原則に準拠（個々の特殊法人等の特性を捨象し、特殊法人等が民間として活動を行っている」と仮定される）。 	<ul style="list-style-type: none"> 原則として企業会計基準を適用（法29条） その際、個別業務における規制・慣行がある場合は、それらが極力尊重される。 	<ul style="list-style-type: none"> 企業会計基準と異なる基準を設定（企業会計基準を適用することが合理的な事業については本基準は適用しない）。 改訂案 特別の理由がない限り、企業会計基準に準拠。
・財務諸表体系	<ul style="list-style-type: none"> 貸借対照表 損益計算書 キャッシュ・フロー計算書 利益の処分または損失の処理に関する書類 行政サービス実施コスト計算書 附属明細書 	<ul style="list-style-type: none"> 貸借対照表 損益計算書 財産目録 附属明細書 行政コスト計算財務書類 <ul style="list-style-type: none"> - 行政コスト計算書 - 民間企業仮定貸借対照表 - 民間企業仮定損益計算書 - キャッシュ・フロー計算書 - 利益金処分計算書 - 附属明細書 	<ul style="list-style-type: none"> 貸借対照表 損益計算書 キャッシュ・フロー計算書 利益の処分または損失の処理に関する書類 附属明細書 	<ul style="list-style-type: none"> 収支計算書または損益計算書 正味財産増減計算書 貸借対照表 財産目録 改訂案 正味財産増減計算書 貸借対照表 財産目録 キャッシュ・フロー計算書（大規模法人のみ） なお、財務諸表外の別添資料として、収支予算書、収支計算書を作成。

78 本表でいう「企業会計基準」とは、本文と同様に広義の「企業会計原則」、すなわち、1983年4月に企業会計審議会より公表された「企業会計原則」（狭義）のほか、企業会計審議会や会計基準委員会によって定められた各種の基準等や日本公認会計士協会による実務指針、明文化されていない企業実務上の会計慣行等が含まれる。よって、会計基準上は「企業会計原則」とされている場合であっても、こうした意味で用いられている場合には、本表では「企業会計基準」と表現している。

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
・金融商品	<p>・原則として企業会計基準に準拠（基準第27）</p> <p>・ただし、満期保有目的債券の償還期限前売却に関する扱いにつき、以下の場合には、売買目的有価証券への振替は要求されない（注解23）</p> <p>満期保有目的の債券を購入した中期目標期間後の中期目標期間において、中期計画上の資金計画において、満期保有目的債券の売却収入を財源とした事業計画が策定されている場合であって、当該事業計画に従って売却した場合</p> <p>満期保有目的の債券を購入した中期目標期間後の中期目標期間において、金利情勢の変化に対応して、より運用利回りの高い債券に切り換えるため、または独法が定める信用上の運用基準に該当しなくなったことに伴い、運用基準に該当する他の債券に切り換えるために売却した場合</p>	<p>特殊法人等会計基準</p> <p>・詳細な規定なし。</p> <p>・貸倒引当金につき、一定割合の範囲内で計上（基準第16(2)）</p> <p>行政コスト計算書作成指針</p> <p>・企業会計基準に準拠（基準第2章1.(1)）</p>	<p>・原則として企業会計基準に準拠（基準第6・2(1)）</p> <p>・ただし、満期保有目的債券の償還期限前売却に関する扱いについては業務区分ごとに実施（同）。</p>	<p>・取得原価による計上が一般的。改訂案</p> <p>・基本的に企業会計基準に準拠。</p>
・国からの運営費交付金、寄附金、補助金等の処理	<p>運営費交付金（基準第80）</p> <p>・受領時には流動負債として認識し、業務進行に応じて収益化。</p> <p>・次の中期目標期間に繰り越すことはできず、中期目標期間の最終事業年度末には全額収益化。</p> <p>・運営費交付金によって固定資産を取得したと合理的に特定できる場合は、負債計上されている「運営費交付金債務」につき、以下のように処理。</p> <p>当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内である場合は、資本剰余金に振替</p> <p>当該資産が非償却資産であっても、その取得が中期計画の想定範囲内でない場合、および当該資産が償却資産</p>	<p>特殊法人等会計基準</p> <p>・補助金等によって償却資産を取得した場合は、補助金等に相当する額を資産見返補助金等として負債の部に計上し、翌年度以降、減価償却に相当する額を取り崩し、収益として認識。ただし、道路4公団の道路資産については減価償却を行わない。</p> <p>・補助金等により非償却資産を取得した場合は、補助金等に相当する額を資本剰余金として資本の部に計上。</p> <p>行政コスト計算書作成指針</p> <p>・同上</p>	<p>・なし</p>	<p>・収支計算書に収入として計上。改訂案</p> <p>・正味財産増減計算書に経常収益として計上。</p>

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
<ul style="list-style-type: none"> 国からの運営費交付金、寄附金、補助金等の処理 	<p>である場合は、別の負債項目である資産見返運営費交付金（負債）に振替 が償却資産の場合は、減価償却相当額を毎期収益化 施設費（基準第81）</p> <ul style="list-style-type: none"> 受領時には流動負債として認識（拠出者ごとに区分表示） 施設費によって非償却資産または特定の償却資産（減価に対応すべき収益の獲得が予定されないもの）を取得した場合、負債認識されている預り施設費を資本剰余金に振替。後者の場合は、時の経過に伴い資産を減額するとともに、資本剰余金を直接減額。 寄附金（基準第84） 受領時には用途の特定の有無等により、以下のように処理。 <p>中期計画等によって法人の財産的基礎に充てる目的で民間からの出捐を募ることを明確にしている場合で、当該計画に従って出捐を募った場合は、資本剰余金として計上</p> <p>寄附者が用途を特定したか、特定しなくても法人が当該資金の使用に先立って計画的に用途を特定した場合は、負債として認識</p> <p>それ以外の場合は、受領時に収益計上</p> <ul style="list-style-type: none"> 上記を財源として固定資産を取得した場合の処理については運営費交付金と同様。 			
<ul style="list-style-type: none"> 減価償却 	<ul style="list-style-type: none"> 償却資産のうち、その減価に対応すべき収益の獲得が予定されていないものとして特定された資産（施設費で購入された資産等）については、損益計算上の費用とせずに、資本剰余金を直接減額（基準第86）。 	<ul style="list-style-type: none"> 特殊法人等会計基準 法人の任意。 行政コスト計算書作成指針 原則として企業会計基準に準拠。 道路関係4公団の道路資産については、基準第2章1.(3)の定める方法により減価償却累計額および未償却残高を算出。 	<ul style="list-style-type: none"> 企業会計基準にほぼ準拠（基準第6・2(4)イ.）。 	<ul style="list-style-type: none"> 法人の任意。 改訂案 企業会計基準に準拠。

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
・退職給付	・企業会計基準に準拠（基準第38）	特殊法人等会計基準 ・期末要支給額を計上。 行政コスト計算書作成指針 ・企業会計基準に準拠（基準第2章2.(1)） ・ただし、公務員からの出向者の分については、退職給付引当金として計上せず、同引当金への繰入額に相当する額を別途行政コスト計算書に機会費用として直接計上。	・企業会計基準に準拠（基準第6・2（10））	・退職一時金につき引当計上。 ・企業年金につき、その年間の掛金拠出額を当期の支出として処理（積立不足額を貸借対照表上、計上しない） 改訂案 ・基本的に企業会計基準に準拠。 ・退職給付を支払うための特定預金等を特定資産（固定資産）として表示。
・セグメント別報告	・法人の事務事業の内容が多岐にわたる場合、その業務ごとのセグメントにかかる事業収益、事業損益および総資産額を開示（基準第42） ・セグメントの区分は、一律かつ统一的に設定するとその意味を喪失しかねないため、収益等の性質を参考に各法人ごとに定める（注解39）	・なし	・業務区分別（郵便、郵便貯金、簡保）の内訳を表示（法30条2項） ・「最終報告」では、業務区分別の貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、附属明細書の作成を要求（基準第4・3）	・特定の目的のために特別会計を設けた場合には、財務諸表上、一般会計と特別会計を区分して表示し、その合計を示す統括表を作成。 改訂案 ・明記なし。
・資本	・法人の業務を確実に実施するために拠出された財産的基礎およびその業務に関連し発生した剰余金から構成されるものであり、資産から負債を控除した額に相当するもの（基準第18） ・資本金、資本剰余金、利益剰余金より構成（同） ・民間からの出捐がある場合、かかる出捐金は資本剰余金として計上（注解13）	・資本金、法定準備金、剰余金より構成。 ・民間出捐金は、資本金として計上。	・公社の業務を確実に実施するために与えられた財産的基礎およびその業務に関連し発生した剰余金から構成されるものであって、資産から負債を控除した額に相当（基準第7・1） ・資本金、利益準備金または欠損金、その他有価証券評価差額金から構成（同3(2)）	・正味財産の期末残額のみを表示（区分なし） 改訂案 ・寄附者等の意思および拘束資産の物質的・経済的性質等を基に、指定正味財産と一般正味財産に区分して表示。
・キャッシュ・フロー計算書	・業務活動、投資活動、財務活動に区分して表示（基準第66） ・運営費交付金や補助金は業務活動に、施設費は投資活動に、国庫納付金や法人税等の支払額は業務活動に、それぞれ記載（同、注解46）	特殊法人等会計基準 ・なし 行政コスト計算書作成指針 ・企業会計基準に準拠して作成（基準第3章2（1）） ・直接法が原則であるが、間接法も認められる（同(2)）	・民間類似業種のキャッシュ・フロー計算書を基本として作成した業務区分別キャッシュ・フロー計算書を、営業、投資および財務の区分別に結合して作成（基準第12）	・なし 改訂案 ・大規模法人に導入。 ・企業会計原則に準拠。

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
・連結財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> ・独法と一定の関係を有する民間会社を、税財源等の公的資金が供給されている1つの会計主体（関係法人集団）として捉え、個別財務諸表を補充するものとして連結財務諸表を作成（基準第99）。 ・連結の範囲は、企業会計原則に準拠（基準第101）。 ・資本関係のない関連公益法人等については、附属明細書で関係情報を開示。 	<ul style="list-style-type: none"> 特殊法人等会計基準 ・なし 行政コスト計算書作成指針 ・連結すべき子会社がある場合は、企業会計基準に従い連結行政コスト計算書類を作成（基準第7章1（1））。 ・資本関係のない関連公益法人等については、附属明細書で関係情報を開示（同3.）。 	<ul style="list-style-type: none"> ・連結すべき企業がある場合には、公社全体および業務区分別に作成（基準第14）。 	<ul style="list-style-type: none"> ・なし 改訂案 ・なし
・行政コスト計算	<ul style="list-style-type: none"> ・以下のコストを「行政サービス実施コスト計算書」で表示（基準第24）。 独法の損益計算上の費用から運営費交付金および国または地方公共団体からの補助金等に基づく収益以外の収益を控除した額 減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定されたことにより、減価償却方法として、資本剰余金の減額といった処理を行うこととされた償却資産の減価償却相当額 引当金を計上しないこととされた場合の退職給付増加見積額 国または地公体の財産を利用（これらの財産の無償または減額された使用料による貸借取引、政府出資または地公体出資、無利子または通常よりも有利な条件による融資取引）から生じる機会費用 ・「行政サービス実施コスト計算書」で表示されるコストは上記項目に限定し、政府内の企画立案部門の費用等までは含まない（注解41）。 	<ul style="list-style-type: none"> ・コストの発生原因ごとに業務費用および機会費用に区分して「行政コスト計算書」に表示。 ・業務費用は、民間仮定損益計算書に計上された費用から、手数料収入等の自己収入（国庫補助金等に基づく収益以外の収益）を控除。 ・機会費用は、次に掲げる費用とする。 国有財産等の無償使用にかかる機会費用 政府出資等の機会費用 通常の資金調達よりも有利な条件による資金調達にかかる機会費用 公務員からの出向職員にかかる機会費用 その他の機会費用 ・民間仮定損益計算書を基に作成されるため、独法のような損益外減価償却費、引当外退職手当増加額の加算は不要。 	<ul style="list-style-type: none"> ・なし 	<ul style="list-style-type: none"> ・なし 改訂案 ・なし

	独立行政法人	特殊法人・認可法人	郵政公社	公益法人
・その他固有の処理	<ul style="list-style-type: none"> ・法律の規定により、区分して経理し、区分した経理単位(「勘定」)ごとの財務諸表の作成が要請されている法人にあっては、勘定ごとの財務諸表(「勘定別財務諸表」と、法人全体の財務諸表(「法人単位財務諸表」)を作成(基準第94)。 ・独法と一定の関係を有する公益法人等(「関連公益法人」との関係(人的関係、基本財産に対する拠出の関係、取引関係等)を開示(基準第122)。「関連公益法人等」の範囲は、理事に占める独法出身者の割合や取引高等から決定(基準第123)。 	<ul style="list-style-type: none"> 特殊法人等会計基準 ・国の予算措置との関係や業務の特性に起因する特殊な繰延資産が存在。 ・将来生じ得る損失に備える等のために特別法上の引当金を計上。 	<ul style="list-style-type: none"> ・簡易生命保険価格変動準備金の積立て(法32条)。これに対して、郵便貯金業務にかかる価格変動準備金の積立てはなし(基準第6・2(12))。 	<ul style="list-style-type: none"> ・予算額と決算額の対照表示。 ・正味財産増減計算書(資産および負債の各科目別に増減額を純額で表示して当期正味財産増減額を求める様式 ストック式 と、その発生原因を増加原因と減少原因とに分けてその両者を総額で示す様式 フロー式 との選択適用) 資本取引による増減も記載。 改訂案 ・収支予算書および収支決算書は基準案の対象外の書類として作成。 ・正味財産増減計算書は、フロー式に統一。ただし、資本取引による増減も記載。また、指定正味財産増減の部、一般正味財産増減の部に区分し、さらに は経常増減の部と経常外増減の部に区分して表示。

参考文献

- 東 信男、「国の公会計制度改革の課題と展望」、『会計検査研究』No. 22、会計検査院、2000年、63～79頁
- 岡本義朗、梶川幹夫、橋本考司、英 浩道、『独立行政法人会計』、東洋経済新報社、2001年
- 加古宜士、「公益法人会計基準の改訂と今後の課題」、『企業会計』Vol. 55 No. 8、中央経済社、2003年、4～11頁
- 岸 道雄、「公会計改革の方向性」、『FRI研究レポート』No. 59、富士通総研経済研究所、1999年
- 公益法人会計基準検討会、「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）」、総務省大臣官房管理室公益法人行政推進室、2001年
- 国立大学等の独立行政法人化に関する調査検討会議、「新しい『国立大学法人』像について」、2002年
- 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会、「報告書 民間企業と同様の会計処理による財務諸表の作成と行政コストの開示」、2001年
- 柴 健次、「私企業会計と公会計の研究交流」、『会計』第163巻第5号、森山書店、2003年、1～14頁
- 新日本監査法人公益法人部（編）、『公益法人経理実務ハンドブック（第2版）』、中央経済社、2002年
- 杉山 学、「公益法人の会計」、『非営利組織体の会計』第3章、杉山 学・鈴木 豊（編）、中央経済社、2002年
- 総務省（編）、『公益法人白書（平成14年版）』、財務省印刷局、2002年
- 組織形態と法に関する研究会、「組織形態と法に関する研究会報告書」、日本銀行金融研究所、2003年
- 同文館出版（編）、『わかりやすい独立行政法人の会計 国立大学法人を中心として』、同文館出版、2003年
- 独立行政法人会計基準研究会、「独立行政法人会計基準中間的論点整理」、1999年
、「独立行政法人会計基準の設定について」、2000年
- 藤井秀樹、「公会計の概念フレームワークとその諸特徴に関する検討 アメリカにおける動向とわが国への示唆」、IMES Discussion Paper No. 2003-J-18、日本銀行金融研究所、2003年
- 古市峰子、「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」、『金融研究』第21巻第1号、日本銀行金融研究所、2002年、145～191頁
、「非会計情報の開示の意義と開示規制のあり方」、『金融研究』第22巻第1号、日本銀行金融研究所、2003年a、41～75頁
、「国際会計士連盟による国際公会計基準（IPSAS）の策定プロジェクトについて」、『金融研究』第22巻第1号、日本銀行金融研究所、2003年b、77～112頁
・宮田慶一、「公的年金と地方自治体における会計および政策評価のあり方」、『金融研究』第20巻第1号、日本銀行金融研究所、2001年、127～161頁

宮田慶一、「政策評価と公会計改革のあり方」、『金融研究』第20巻第1号、日本銀行金融研究所、2001年、101～126頁

、「非会計情報にかかる開示規制のあり方 経営者の情報提供に関するインセンティブとの関係を中心に」、早稲田大学産業経営研究所アカデミックフォーラム報告論文、2003年

宮脇 淳・梶川幹夫、「「独立行政法人」とは何か 新たな公会計制度の構築」、PHP研究所、2001年

山本 清、「公会計 諸外国の動向とわが国へのインプリケーション」、IMES Discussion Paper No. 99-J-23、日本銀行金融研究所、1999年

、『政府会計の改革』、中央経済社、2001年

、「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について IPSASに関する検討を出発点として」、『金融研究』第22巻第1号、日本銀行金融研究所、2003年a、113～128頁

、「国立大学の法人化と今後の課題」、『企業会計』Vol. 55 No. 7、中央経済社、2003年b、2～3頁

郵政事業の公社化に関する研究会、「最終報告」、2002年

Financial Accounting Standards Board, *Objective of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, FASB, 1978.

, *Objective of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, FASB, 1980.

Governmental Accounting Standards Board, *Objective of Financial Reporting*, Concepts Statement No. 1, GASB, 1987.

International Accounting Standards Board, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB, 1989.