



공익법인회계기준 해외사례 비교 분석

2022. 12.

임채창 · 엄기중

 한국조세재정연구원
KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE

공익법인회계기준 해외사례 비교 분석

2022. 12.

임채창 · 엄기중

본 보고서는 한국조세재정연구원의 의뢰로 외부 연구진이
작성하였으며, 본원의 공식 의견이 아님을 밝힙니다.

I. 서론	1
II. 해외의 공익법인회계기준 현황	3
1. 운영현황	3
2. 국가별 운영현황	8
가. 일본	8
나. 미국	17
다. 영국 및 아일랜드	24
라. 호주	32
마. 캐나다	36
바. 독일	40
3. 기준 분석	41
가. 일본	44
나. 미국	60
다. 영국	72
라. 호주	82
마. 캐나다	86
바. 독일	89
III. 공익법인회계기준 운영 및 기준 개선방안	96
1. 공익법인 투명성 제고를 위한 제도적 개선방안	96
가. 공익법인에 대한 다양한 평가제도 필요	96
나. 공익법인 외부감사의 실효성 제고를 위한 전문인력 양성	97
다. 공익법인 규모에 따른 세분된 규정과 지침 필요(영국 및 호주 사례) ...	97
라. 공익법인회계기준을 연구관리할 수 있는 별도 조직구성 필요	98

2. 공익법인 회계기준상의 공시제도 개선방안	99
가. 특수거래와 특수관계자 공시 요구(캐나다 사례)	99
나. 특수관계자와의 이해충돌 방지 위한 보수 공개(호주 및 미국 사례) ...	99
다. 표준화된 공시 수단 개설	99
3. 공익법인 기준상의 개선방안	100
가. 구분회계	100
나. 기본순자산	105
다. 정부보조금	109
라. 비용의 분류	115
마. 필수적 기재사항	118
바. 재무제표 서식	128
사. 기타	134
IV. 결론	138
참고문헌	141
부록	142

〈표 II-1〉 국가별 비영리조직의 정의 및 적용 대상	3
〈표 II-2〉 국가별 공익법인 및 비영리조직의 회계기준 도입현황	5
〈표 II-3〉 국가별 비영리조직회계기준의 출처와 분량	6
〈표 II-4〉 국가별 비영리조직 공시의무 규정 및 공시경로 비교	7
〈표 II-5〉 일본 공익법인회계기준 제·개정 연혁	9
〈표 II-6〉 일본 공익인정등위원회 5기 위원(2019~2022년)	11
〈표 II-7〉 일본 공익법인회계기준의 공익법인	12
〈표 II-8〉 일본 공익법인 정보 사이트 구조	12
〈표 II-9〉 일본 공익법인과 NPO법인의 비교	16
〈표 II-10〉 공익법인과 NPO법인의 세제 우대 비교	16
〈표 II-11〉 일본 비영리조직회계기준	17
〈표 II-12〉 미국 비영리조직회계기준 개정 연혁 및 제·개정기관	20
〈표 II-13〉 미국 「연방세법」 면세단체 및 면세요건	22
〈표 II-14〉 미국 Form 990 체크리스트	23
〈표 II-15〉 영국 FRS 100 기준에 따른 회계정책 옵션	25
〈표 II-16〉 영국 비영리조직회계기준(SI 2009 No. 508) 개정 연혁 및 제·개정주체	27
〈표 II-17〉 영국 SORP 적용기업 재무제표 작성 의무 기준	29
〈표 II-18〉 영국 FRS 100 기준 비영리단체 연결재무제표 작성 의무 기준	32
〈표 II-19〉 호주 비영리단체 회계기준 개정 연혁 및 제·개정주체	33
〈표 II-20〉 호주 비영리단체 규모별 공시요구 내역	36
〈표 II-21〉 캐나다 비영리조직회계기준 개정 연혁 및 제·개정주체	37
〈표 II-22〉 캐나다 비영리단체 유형 및 규모별 공시의무 규정	39
〈표 II-23〉 독일 공익법인 회계 관련 지침	40
〈표 II-24〉 국가별 비영리조직회계기준의 특징	42
〈표 II-25〉 일본 공익법인회계기준 회계기준 내역	44
〈표 II-26〉 일본 공익법인회계기준 회계기준 주해 구조	45

〈표 II-27〉 일본 공익법인회계기준 회계기준 주해 영역	46
〈표 II-28〉 일본 공익법인회계기준 운용지침 구조	47
〈표 II-29〉 대차대조표(구분회계)	49
〈표 II-30〉 순재산증감계산서(구분회계)	52
〈표 II-31〉 현금흐름표(직접법)	55
〈표 II-32〉 일본 공익법인회계기준 필수주석 목록	57
〈표 II-33〉 재산 및 특정자산 명세서	58
〈표 II-34〉 총당금명세서	58
〈표 II-35〉 재산목록	59
〈표 II-36〉 미국 재무회계기준 958의 구성(FASB ASC 958)	60
〈표 II-37〉 미국 재무회계기준 958의 별도 규칙 목록(FASB ASC 958)	62
〈표 II-38〉 미국 비영리법인 재무상태표 의무공시 내역	62
〈표 II-39〉 미국 비영리법인 순자산 섹션 형식	63
〈표 II-40〉 미국 재무회계 운영보고서 작성기준 958(FASB ASC 958)	64
〈표 II-41〉 미국 비영리법인 운영보고서와 관련된 주석 의무공시 내역	65
〈표 II-42〉 미국 비영리법인 손익계산서	66
〈표 II-43〉 미국 비영리법인 현금흐름표 일반지침 내역	67
〈표 II-44〉 미국 비영리법인 현금흐름표	68
〈표 II-45〉 미국 비영리법인 수익인식 기준 일반지침 내역	69
〈표 II-46〉 미국 비영리법인 기부금과 교환거래 비교	70
〈표 II-47〉 미국 비영리단체 비용인식 회계기준 지침(주제 958-720)	71
〈표 II-48〉 미국 비영리법인 운영보고서 의무공시 내역	72
〈표 II-49〉 영국 소기업 회계기준 FRS 102	73
〈표 II-50〉 영국 소규모 기업 체제 요구조건	75
〈표 II-51〉 영국 소규모 재무제표 요구조건	75
〈표 II-52〉 영국 공익기업 적용 특별기준(PBE)	77
〈표 II-53〉 영국 소규모 기업 재무상태표 표시항목	79
〈표 II-54〉 영국 소규모 기업 재무상태표 및 주석 하위 분류 항목	80

〈표 II-55〉 영국 소규모 기업 회계기준 손익계산서 표시항목	81
〈표 II-56〉 영국 소규모 기업 주요 주식 공시사항	81
〈표 II-57〉 호주 ACNC 비영리기업 회계기준 적용사항	83
〈표 II-58〉 호주 ACNC 재무보고서 제출 목록 및 제출기한	84
〈표 II-59〉 캐나다 비영리법인 회계기준 개념체계 범주	87
〈표 II-60〉 캐나다 SOP 기여금 원칙	87
〈표 II-61〉 독일 비영리조직 관련 법률	89
〈표 II-62〉 독일 세법의 비영리법인 법률 조항	90
〈표 II-63〉 독일 소득세 면세 및 과세 요건	92
〈표 II-64〉 독일 비영리조직 자본 구조	93
〈표 II-65〉 독일 수입과 지출 명세서	94
〈표 II-66〉 독일 자산명세서/자산개요 최소 구조	95
〈표 III-1〉 구분회계 관련 규정	101
〈표 III-2〉 일본 공익법인의 구분회계 사례	102
〈표 III-3〉 공익법인회계기준의 구분회계 제안	104
〈표 III-4〉 기본순자산 관련 규정	105
〈표 III-5〉 순자산 손상 규정	106
〈표 III-6〉 국내 비영리법인 순자산 구분	108
〈표 III-7〉 국가별 비영리법인 순자산 구분	108
〈표 III-8〉 정부보조금 분류 기준	111
〈표 III-9〉 정부보조금(자산) 표시 기준	112
〈표 III-10〉 정부보조금(수익) 표시 기준	113
〈표 III-11〉 정부보조금 회계처리 방안	114
〈표 III-12〉 보조금과 출연금 관련 규정	114
〈표 III-13〉 공익법인회계기준 비용 공시양식	115
〈표 III-14〉 공익법인 성격별 분류 현황	117
〈표 III-15〉 공익법인회계기준과 비영리조직회계기준 필수적 주식 기재사항 비교 ..	119

〈표 III-16〉 일본 공익법인회계기준 필수주석 목록	120
〈표 III-17〉 미국 비영리법인 공익법인회계기준 필수주석 목록	122
〈표 III-18〉 일본 NPO법인회계기준의 용도 등이 제약된 기부 등의 내역 주석 공시	126
〈표 III-19〉 미국 비영리법인회계기준의 사용이 제한된 순자산 공시의무목록	127
〈표 III-20〉 한국 비영리조직 운영성과표 및 일본 순재산증감계산서 비교 분석 ..	132
〈표 III-21〉 유가증권의 분류	134
〈표 III-22〉 일본 공익법인 대차대조표 자산 과목	136

[그림 II-1] 일본 공익법인 정보 공시 예시	14
[그림 II-2] 영국 FRSSSE를 위한 신규 프레임워크	26
[그림 II-3] 호주 비영리단체 수익인식을 위한 의사결정 트리	85
[그림 III-1] 미국 공익법인의 구분회계 사례	103
[그림 III-2] 공익법인 비용 공시 현황(세이브더칠드런)	116
[그림 III-3] 공익법인 비용 공시 예시(미국)	118
[그림 III-4] 우리나라 공익법인 감사보고서 주석 작성 예시	124
[그림 III-5] 용도 등이 제약된 기부 등의 주석 예시(일본)	126
[그림 III-6] FASB ASC 958 - 순자산 제약 성격과 금액정보 주석 예시(미국) ...	127
[그림 III-7] 우리나라 공익법인 통합재무제표 내부거래 제거 관련 공시현황 ...	130
[그림 III-8] 공익법인회계기준 내부거래 관련 항목 '열' 추가 예시	131

I. 서론

우리나라 비영리 분야는 지속적으로 확대하고 있으며, 비영리조직의 종류와 규모가 증가하는 추세이다(김회창, 2020). 비영리조직의 재원은 자발적 기부로 조달되고 있다. 하지만 재원의 모집과 사용은 상대적으로 관심이 부족하여 폐쇄적이고 자의적인 운영을 지속하였다. 이러한 현실을 반영하듯 일부 공익법인의 경우 회계 부정이 밝혀져 사회적으로 큰 파장이 일었다. 이에 사회 전반에 전체 공익법인의 회계 투명성에 대한 의문이 제기되었으며, 이를 극복하고자 정부 주도하에 공익법인회계기준을 마련하게 되었다.

정부는 공익법인의 회계 투명성을 제고하기 위해 2017년 공익법인회계기준을 제정하여 공포하였다. 이에 공익법인은 2018회계연도부터 공익법인회계기준을 적용하여 회계처리를 수행하고 있다. 공익법인의 공익법인회계기준 적용에 따라 공익법인의 회계정보의 신뢰성을 제고할 수 있을 것으로 기대하며, 통일된 회계기준 마련으로 공익법인 간 재무정보의 비교가능성이 증대될 것으로 예상된다. 즉, 공익법인회계기준은 궁극적으로 공익법인의 정보이용자들에게 유용한 정보를 제공하고, 공익법인의 회계 투명성 제고에 상당한 영향을 미칠 것으로 기대한다.

하지만 이러한 긍정적인 영향이 기대됨에도 공익법인회계기준은 제도가 정착되는 과도기 상황에 있는 것으로 보인다. 많은 공익법인이 공익법인회계기준을 해석하는 데 어려움을 겪고 있으며, 회계기준의 실무 적용에 혼란을 경험하고 있다. 이는 공익법인의 유형이 다양하고 공익법인별로 회계환경이 상이하기 때문으로 판단된다.

이러한 상황에서 공익법인회계기준의 문제점을 도출하고 개선방안을 탐색할 필요가 있다. 공익법인회계기준의 안정적 정착 및 고도화를 위해 해외 공익법인회계기준의 활용을 검토하여 우리나라 공익법인회계기준의 개선점

을 도출할 필요가 있다. 세부적으로는 미국, 일본, 영국, 호주 등 공익법인 회계기준을 마련하고 운영하는 해외 주요국의 사례를 적극적으로 검토할 필요가 있다. 해외 주요국의 경우 우리나라에 비해 공익법인회계기준을 선제적으로 적용하고 있었기에 도입과 운영에 따른 시사점이 존재할 것으로 예상된다. 또한 해외 공익법인회계기준의 내역을 검토하여, 우리나라 공익법인회계기준의 특수성을 반영하는 데 시사점을 제시할 수 있을 것이다. 이에 해외 공익법인회계기준 분석을 통해 우리나라 공익법인회계기준 개선점을 도출할 수 있을 것으로 기대한다.

본 연구의 구성은 다음과 같다. 제2장에서 해외 주요국의 공익법인회계기준 운영현황과 회계기준 분석을 진행한다. 제3장에서 해외사례 분석을 통해 우리나라 공익법인회계기준의 개선방안을 도출하고 정책적 시사점을 제시한다. 제4장에서 본 연구의 결론을 맺고 연구의 한계점을 논한다.

Ⅱ. 해외의 공익법인회계기준 현황

1. 운영현황

전 세계적으로 다양한 형태와 유형의 비영리조직이 운영되고 있다. 각 국가들의 비영리조직은 관계 법령, 문화, 정부 정책 등에 따라 다양한 형태로 운영되고 있으며, 다양한 특징을 가진 것으로 파악되고 있다. 다음은 본 연구의 주요 대상으로 선정된 국가들의 비영리조직에 대한 개별적 정의와 각각의 적용 대상을 정리하고 있다.

〈표 Ⅱ-1〉 국가별 비영리조직의 정의 및 적용 대상

국가	용어와 출처	정의	적용 대상
미국	비영리실체 (Not-for-Profit Entity) (Master Glossary of Accounting Standards Codification)	(1) 자원제공자가 유의적인 금액의 자원을 기부하며, 자원제공자는 이에 준하는 금전적인 보상을 기대하지 않음 (2) 이윤 목적의 재화 판매나 용역 제공이 아닌 다른 사업목적 갖고 있음 (3) 영리기업과 같은 소유 지분은 존재하지 않음	(1) 투자자 소유 실체 (2) 그 실체의 소유자, 회원이나 참여자 등에게 배당, 원가할 인혜택 또는 기타 경제적 혜택을 직접적으로 그리고 비례적으로 제공하는 실체(예: 상호보험회사, 신용협동조합, 농장 및 농촌전기협동조합, 중업원급여제도)
영국	공익실체 Public Benefit Entity(Glossary of FRS 102)	실체의 주 목적은 일반대중이나 지역사회 또는 사회적 혜택을 위하여 재화나 용역을 제공하는 데 있으며, 자분을 제공받는 경우 그 목적은 주주나 회원들에게 재무적인 보상을 제공하는 것이 아니라 그 실체의 주 목적을 지원하는 데 있음	공익실체가 되려면, 실체의 목적이 대중 전체의 혜택일 필요는 없음. 중요한 사항은 실체의 주 목적이 무엇인지와 그 실체가 경제적인 혜택을 투자자들에게 제공하기 위해서 존재하는 것은 아니라는 것임
호주	비영리실체 Not-for-profit Entity(AASB 102 Inventories)	주 목적이 이윤 창출이 아닌 실체. 비영리실체는 단일의 실체이거나 지배 실체와 각 종속 실체로 구성된 집단일 수 있음	

〈표 II-1〉의 계속

국가	용어와 출처	정의	적용 대상
캐나다	비영리조직 Not-for-profit Organizations (CICA Handbook)	조직은 일반적으로 이전 가능한 소유 지분을 가지고 있지 않으며, 사회, 교육, 전문업, 종교, 건강, 자선이나 기타 비영리 목적으로만 설립되어 운영됨. 비영리조직의 회원, 기부자, 기타 자원제공자는 조직으로부터 금전적인 보상을 직접적으로 받지 않음	
일본	공익법인	공익사단·재단법인, 이행법인, 특례민법법인(공익사단·재단법인 또는 일반사단·재단법인으로 이행 신청을 할 때 계산서류를 작성하는 경우) 및 공익 인정 신청을 하는 일반사단·재단법인	1) 「인정법」 제2조 제3호에 규정된 공익법인 2) 「정비법」 제123조 제1항에 규정된 이행법인 3) 「정비법」 제60조에 규정된 특례민법법인 (「정비법」 제44조, 제45조의 신청을 할 때 계산서류를 작성하는 경우) 4) 「인정법」 제7조의 신청을 하는 일반사단법인 또는 일반재단법인

자료: 한국회계기준원 조사연구실, 「비영리조직회계기준 해설서」, 2017, p. 7을 활용하여 저자 작성

위에서 제시된 다양한 형태의 비영리조직들은 운영 중에 아래와 같은 회계기준에 따라 비영리조직의 이해관계자들에게 재무보고를 해야 한다. 대부분의 주요 국가들은 비영리조직회계기준 및 공익법인회계기준에 따라 비영리법인에게 재무보고를 이행하도록 요구하고 있으며, 대부분의 기준들은 영리법인들이 이행하는 재무보고기준 또는 기업회계기준에 준거하여 특수한 유형의 기준 및 특별 혹은 예외기준을 통하여 비영리 및 공익법인 회계기준을 운영하고 있다. 본 장에서는 본 연구의 주 목적인 국가별 비영리법인 및 공익법인의 회계기준 사례조사 및 비교조사를 위한 기초조사로 주요 국가의 회계기준의 도입과 기준의 규모, 공시 절차 및 방법에 관한 전반적인 운영 내역을 다음과 같이 제시한다.

〈표 11-2〉 국가별 공익법인 및 비영리조직의 회계기준 도입현황

미국	영국	캐나다	호주	일본	독일
일반적 비영리 회계기준 존재 여부	○	○	○	일반 기준은 없으며 종류 별로 산재 - 공익법인 - NPO법인 - 사회복지법인 - 학교법인 - 종교법인 등	일반 기준은 없으며 엄 중별 지침 존재
일반적 비영리 회계기준 명칭	재무보고기준 102 (FRS 102) Financial Reporting Standard	캐나다공인회계사회 편람 제3편 (OCA Handbook: Part II)	호주회계기준 (AAS) Australian Accounting Standards		
회계기준 구성	영리기업 회계기준 + 비영 리조직 특수기준 추가	영리기업 회계기준 + 비영 리조직 특수기준 추가 * 바탕이 되는 영리기업 회계기준으로는 다음 중 하나 선택 가능: 1) IFRS(Part I) 2) 비상장기업기준 (Part II)	영리기업 회계기준 + 비영 리조직특수기준 추가 * 바탕이 되는 영리기업 회계기준으로는 다음 중 하나 선택 가능: 1) IFRS(AAS) 2) 비상장기업기준 (AAS) 3) Reduced Disclosure Requirements	민간에서 제정된 NPO 법인회계기준(2010년) 의 경우 명시적 참조 규 정은 없지만 영리기업회 계기준에 바탕을 두고 있는 것으로 보이며 다 음과 같은 비영리조직 특수기준 추가 1) 고유목적사업과 비교 유목적사업의 구분 2) 비영리조직의 특수 거래 3) 사업비와 관리비의 구분	

자료: 한국회계기준원 조사연구실, 「비영리조직회계기준 해설서」, 2017, p. 6

〈표 II -3〉 국가별 비영리조직회계기준의 출처와 분량

국가	회계기준	회계기준의 출처	분량	비고
일본	일본공익법인 회계기준	https://www.koeiki-info.go.jp/	1) 공익법인회계기준은 회계기준과 주해로 구성되어 있으며, 회계기준은 제정된 대차대조표, 손재손증검계산서, 현금흐름표, 재무제표 주석 부속명세서, 재산목록 순으로 구성되어 있으며 5페이지 분량(주해 5페이지) 2) 공익법인회계기준 운용지침의 구성은 설정 및 개정 경위, 공익법인, 현금흐름표, 재산목록, 퇴직급여, 당사자 거래, 지정순자산, 자회사 주식, 기금, 보조금, 자산시가 하락, 재무제표 과목, 양식으로 이루어져 있으며, 총 36페이지 분량임	
미국	FASB ASC 958	https://asc.fasb.org/home		가입 후 열람 가능
영국	FRS 102	https://www.frc.org.uk/getattachment/6917d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-a-Republic-of-Ireland-(March-2018).pdf	1) FRS 102: The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland: 418페이지	
호주	AAAS	https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB102_07-15.pdf	1) Income of Not-for-Profit Entities: 74페이지 2) Accounting Standard AASB 102: 12페이지	항목별로 기준이 제시되어 전체 기준의 규모를 파악하기 어려움
캐나다	CICA Handbook: Part III	https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/cpa-canada-handbook-the-standards-and-guidance-collection/cpa-canada-handbook-accounting		유료 배포
독일		독일 공인회계사협회		협회별로 각기 다른 지침 제공 중

자료: 저자 작성

〈표 II-4〉 국가별 비영리조직 공시의무 규정 및 공시경로 비교

국가	공시의무 규정	공시 범위	공시경로
일본	없음	(1) 법인 코드, 법인 명칭, 법인 구분, 행정청, 주소, 전화번호, 대표자, 홈페이지, 사업연도, 사업 종류, 사업 개요 등 일반현황에 국한하여 정보를 공시 (2) 추가적으로 사업을 세부적으로 구분하여 공익사업, 계속사업, 특정기부 등의 정보를 공시하기는 하지만 공익법인의 재무정보는 공시하지 않고 있다.	공익법인이 행정청에 제출한 재무자료를 확인하기 위해서는 추가적인 열람 청구 필요
미국	미국의 비영리단체 및 공익법인은 Form 990 의무적 제출	(1) 조직 전반의 현황: 미션 목적사업, 지배구조, 재무정보 요약 (2) 국제청 신고 명세서 및 사후관리규정에 관한 체크리스트 (3) 지배구조와 정책에 관한 비재무정보 제공 (4) 재무제표와 관련된 세부 정보 제공	채리티워치(CharityWatch)나 가이드스타(GuideStar)를 통한 민간 공시 사이트 활용
영국	자선단체 등록위원회에 등록된 자선단체의 경우 이사회 연간보고서를 작성하고, 이를 관리 위원회에 온라인으로 제출해야 함	(1) 면제 자선단체(비영리단체)는 해당 조직 유형에 적용되는 회계 및 보고 요건을 따르고 있음 (2) 해당 단체가 면제 자선단체에 포함되지 않을 경우는 「자선단체법」에 따라 수입 및 지출 계정과 대차대조표를 작성할 의무를 기집	‘자선위원회(Charity Commission)’ 사이트 공시
호주	호주의 NFP로 인정받은 비영리단체 및 공익법인 단체의 성과 및 재무적 현황 등을 공시해야 함	호주는 비영리단체의 규모별 공시요구 내역을 달리하고 있음	Australian Charities and Non-for-profits Commission을 통하여 공시가 이루어짐
캐나다	캐나다 공인회계사 핸드북에 명시된 ‘캐나다에서 일반적으로 인정되는 회계원칙’에 따라 재무제표를 작성해야 하며, 해당 재무제표의 사본은 매년 회원 총회 전에 회원에게 제공되어야 함	비영리단체 및 공익법인이 제출해야 할 전반적인 공시 내역은 관련 단체의 규모와 특징에 따라 공시 범위가 결정됨	Government of Canada를 통하여 공시가 이루어짐
독일	비영리조직은 일반적으로 적용하는 회계기준 없이 설립된 유형에 따라 회계처리하고 있음	정형화된 공시 범위 규정이 없음	정형화된 공시경로 없음

자료: 저자 작성

2. 국가별 운영현황

가. 일본

해외의 공익법인 현황을 효과적으로 분석하기 위해서는 일본의 사례는 필수적으로 검토할 필요가 있다. 우리나라 법률 중 상당 부분이 일본의 법률을 참고하여 제정¹⁾되었기에 일본의 공익법인 제도와 회계기준 검토는 반드시 필요하다.

1) 적용 기준

일본은 1977년 3월 4일 공익법인회계기준을 제정하여 공익법인에 대한 회계기준을 설정하였으며, 이에 공익법인은 1978년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 회계기준을 적용하여 회계처리를 하고 있다.

2) 기준 제정

일본은 1971년 행정관리청(行政管理庁)의 권고²⁾에 따라 공익법인감독사무연락협의회(公益法人監督事務連絡協議会)를 설치하였으며, 1977년 공익법인감독사무연락협의회로부터 공익법인회계기준이 제정되어 공포되었다.

3) 기준 개정

가) 개정 연혁

일본의 공익법인회계기준 개정은 1985년, 2004년, 2008년에 3회 전면개정되었으며, 2009년, 2020년에 2회 일부개정되어 총 5차례 개정되었다.

1) 이러한 과정을 법의 계수(繼受)라고 한다.

2) 행정관리청은 공익법인의 지도, 감독에 관한 행정감찰결과에 관한 공고(「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」)에 공익법인의 회계, 경리에 관한 사무 처리기준을 마련해 적절한 지도를 실시(『公益法人の会計、経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』)할 것을 권고하였다.

〈표 II-5〉 일본 공익법인회계기준 제·개정 연혁

연도	기준	형태	주체
1977. 3. 4. (昭和52年)	공익법인회계기준	제정	공익법인감독사무연락협의회
1985. 9. 17. (昭和60年)	공익법인회계기준 (구회계기준)	전면개정	공익법인지도감독연락회의
2004. 10. 14. (平成16年)	공익법인회계기준 (신회계기준)	전면개정	공익법인의 지도 및 감독에 관한 관계 부처 및 기관 연락회 요청
2008. 4. 11. (平成20年)	공익법인회계기준 (신신회계기준)	전면개정	내각부 공익인정등위원회
2009. 10. 16. (平成21年)	공익법인회계기준 (신신회계기준)	일부개정	내각부 공익인정등위원회
2020. 5. 15. (令和2年)	공익법인회계기준 (신신회계기준)	일부개정	내각부 공익인정등위원회

자료: 저자 작성

1977년 제정안은 계산서류로 수지계산서, 대차대조표 및 재산목록을 제시하였고, 복식부기에 의해 수지계산서와 대차대조표를 유기적으로 관련시켰으며, 수지계산서를 중심으로 한 체계를 취한 특징을 지닌다. 이후 다음과 같은 전면개정이 진행되었다.

1985년 공익법인감독사무연락협의회를 계승한 공익법인지도감독연락회의 결정에 의한 전면개정이 이루어져 수지예산서, 회계장부 및 계산서류의 작성성이 의무화되고, 계산서류에는 수지계산서, 순재산증감계산서, 대차대조표 및 재산목록을 명시하였다. 2004년 전면개정은 공익법인회계기준의 목적을 주무관청의 지도감독에서 일반에 대한 정보공개로 전환하였다는 특징을 지닌다. 개정에서 계산서류를 대신하여, 재무제표를 작성하도록 의무화하였으며, 재무제표에는 대차대조표, 순재산증감계산서 및 재산목록을 포함하였다. 또한 대규모 공익법인은 현금흐름표를 추가적으로 작성하도록 하였다.

현행 기준인 2008년 전면개정은 2006년 공익법인 제도개혁 관련 3법³⁾이

3) 「일반사단법인 및 일반재단법인에 관한 법률」(一般社団法人及び一般財団法人に関する法律), 「공익사단법인 및 공익재단법인의 인정 등에 관한 법률」(公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律), 「일반사단법인 및 일반재단법인에 관한 법률 및 공익사단법인 및 공익재단법인의 인정 등에 관한 법률의 시행에 따른 관계 법률의 정비 등에 관한

성립되어 이를 근거로 기준 정비를 수행하였다. 세부적으로 회계기준 및 주해의 부분을 본 회계기준으로 하고, 별표 및 양식의 부분은 운용지침으로서 취급하였다. 또한 재무제표의 범위에서 재산목록을 제외하였고 부속명세서를 작성하도록 규정하였다. 이와 함께 기금에 관한 규정을 추가하였으며, 구분회계를 도입하였다.

일부개정은 2009년 「일반사단·재단 법인법 시행규칙」의 개정에 따라, 회계기준 주해의 주 17에 대해 개정을 실시했으며, 2020년 내각부 공익인정등위원회하에서 개최된 ‘공익법인의 회계에 관한 연구회’ 검토 결과를 토대로 재무제표의 주석(1)을 ‘계속사업의 전제에 관한 주기’에서 ‘계속 조직의 전제에 관한 주석’으로 개정함과 동시에, 제1 총칙에 조직의 전제에 관한 규정을 추가하였다.

나) 개정 방법

현재 일본의 ‘공익법인회계기준’은 공익인정등위원회(公益認定等委員会)에서 개정한다. 공익인정등위원회⁴⁾는 2005년 출범한 내각부의 심의기관으로 「공익사단법인 및 공익재단법인의 인정 등에 관한 법률」(公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律)에 근거하여 국가 또는 국가부처 소관의 공익법인의 인정과 공익법인의 감독에 관한 심의를 진행한다. 공익인정등위원회는 위원장이 소집·개최하고, 위원 과반수 참석 시 의결이 가능하다. 의결은 참석 위원의 반수 이상으로 결정하며, 가부 동수일 때는 위원장이 결정하는 바에 의한다.

법률」(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)

4) 공익인정등위원회는 위원 7명으로 구성되며, 위원은 양의원의 동의를 얻어 내각총리대신이 임명한다. 위원의 임기는 3년으로 재임 가능하며, 위원은 비상근이지만, 4명까지 상근할 수 있다. 위원은 독립적으로 직권을 행사할 수 있으며, 위원은 임기를 마친 후에도 직무상 알게 된 비밀을 누설해서는 안 된다. 또한 위원은 정치 활동과 영리사업이 불가능하다.

〈표 II-6〉 일본 공익인정등위원회 5기 위원(2019~2022년)

이름	직업	직책
안도 마코토 (安藤 まこと)	공인회계사, 안도 공인회계사 공동 사무소	위원
이마이즈미 쿠니코 (今泉 邦子)	난잔대학 대학원 법무연구과 교수	위원
구로다 카루리 (黒田 かをり)	전 CSO 네트워크 사무국장·이사	위원
고바야시 케이코 (小林 敬子)	전 마에바시 가정법원 소장	위원
고모리 미키오 (小森 幹夫)	공인회계사, 전 신일본 유한책임감사법인	위원장 대리
사쿠마 소이치로 (佐久間 総一郎)	일본제철(주) 고문	위원장
사토 아키히로 (佐藤 彰紘)	변호사, 사토 종합법률사무소 소장	위원

자료: 저자 작성

이와 더불어 공익인정등위원회는 2013년부터 위원회 내부에 공익법인의 회계에 관한 연구회(公益法人の会計に関する研究会)를 설치하여 공익법인 회계에 관한 실무상 과제, 환경 변화에 따른 회계 이슈 등을 검토한다.

4) 적용 범위

공익법인회계기준이 적용되는 법인은 공익사단·재단법인, 이행법인, 특례 민법법인(공익사단·재단법인 또는 일반사단·재단법인으로 이행 신청을 할 때 계산서류를 작성하는 경우) 및 공익 인정 신청을 하는 일반사단·재단법인이다.

〈표 II-7〉 일본 공익법인회계기준의 공익법인

구분	근거	종류
1	「인정법」 ¹⁾ 제2조 제3호에 규정된 공익법인	공익사단·재단법인
2	「정비법」 ²⁾ 제123조 제1항에 규정된 이행법인	이행법인
3	「정비법」 제60조에 규정된 특례민법법인 (「정비법」 제44조, 제45조의 신청을 할 때 계산서류를 작성하는 경우)	특례민법법인
4	「인정법」 제7조의 신청을 하는 일반사단법인 또는 일반재단법인	일반사단·재단법인

주: 1) 「공익사단법인 및 공익재단법인의 인정 등에 관한 법률」

2) 「일반사단법인 및 일반재단법인에 관한 법률 및 공익사단법인 및 공익재단법인의 인정 등에 관한 법률의 시행에 따른 관계 법률의 정비 등에 관한 법률」

자료: 저자 작성

공익법인회계기준에 의해 현금흐름표를 작성하여야 하는 법인 중 공익법인회계기준에 정한 현금흐름계산서에 대해서는 「인정법」 제5조 제12호의 규정에 따라 회계감사인을 설치하는 공익사단·재단법인 이외의 공익법인은 만들지 않을 수 있도록 규정하였다.

5) 정보 공시

일본의 공익법인 제도와 현황 정보는 웹사이트⁵⁾에 공개되어 있다. 웹사이트는 공익법인의 기본적인 제도 해설, 기부세제의 내용, 법인의 공익성을 인정받기 위한 정보, 행정서류 등 법인 운영에 도움이 되는 정보, 공익인정 등위원회의 정보 및 공익법인 제도 관련 법령 등을 공시하고 있다.

〈표 II-8〉 일본 공익법인 정보 사이트 구조

원문	번역
【公益法人等に関する情報】 公益法人等の検索	【공익법인 등에 관한 정보】 공익법인 등의 검색
【施策】 制度改革の経緯 法令・ガイドライン等 寄附・税制	【시책】 제도 개혁의 경위 법령·가이드라인 등 기부·세제

5) <https://www.koeki-info.go.jp/>

〈표 II-8〉의 계속

원문	번역
<p>よくある質問(FAQ)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 0. 【全体版】FAQ(よくある質問) • 1. 公益申請、移行の認定・認可申請手続に関するもの • 2. 役員等の選任 • 3. 支部・合併等 • 4. 公益認定基準(機関設計・運営に関するもの) • 5. 公益認定基準(財務・会計に関するもの) • 6. 移行後の公益社団法人・公益財団法人の運営 • 7. 欠格事由・認定取消し(公益法人認定法第6条、第29条関係) • 8. 公益目的事業(基本的事項) • 9. 公益目的事業(各論) • 10. 公益目的支出計画に関するもの • 11. 変更認定・認可・届出手続に関するもの 特例民法法人(旧公益法人)に係る施策 <p>【行政庁からのお知らせ】 公示・公表 税額控除に係る証明</p> <p>【委員会等からのお知らせ】 答申・勧告・その他決定等</p> <p>【白書・統計】 公益法人の統計 特例民法法人の統計</p> <p>【その他】 情報提供はこちら 相談・問合せ先一覧 よくある誤解への回答 English(説明)</p> <p>【サイト情報】 このサイトについて</p> <p>【申請の窓口】 申請様式・手引き 電子申請開始申し込み 電子申請の手引き 事業報告等の閲覧請求</p>	<p>자주 하는 질문(FAQ)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 0. 【전체판】FAQ(자주 하는 질문) • 1. 공익 신청, 이행의 인정·인가 신청 수속에 관한 것 • 2. 임원 등의 선임 • 3. 지부·합병 등 • 4. 공익인정기준(기관 설계·운영에 관한 것) • 5. 공익인정기준(재무·회계에 관한 것) • 6. 이행 후의 공익사단법인·공익재단법인의 운영 • 7. 결격 사유·인정 취소(「공익법인 인정법」 제6조, 제29조 관계) • 8. 공익목적사업(기본적 사항) • 9. 공익목적사업(각론) • 10. 공익목적 지출 계획에 관한 것 • 11. 변경 인정·인가·신고 수속에 관한 것 <p>특례민법법인(구 공익법인)에 관련된 시책</p> <p>【행정청으로부터의 알림】 공시·공표 세액 공제에 관련된 증명</p> <p>【위원회 등으로부터의 알림】 답신·권고·기타 결정 등</p> <p>【백서·통계】 공익법인의 통계 특례민법법인의 통계</p> <p>【기타】 정보 제공은 이쪽 상담·문의처 일람 자주 있는 오해에 대한 응답 English(설명)</p> <p>【사이트 정보】 이 사이트에 대해</p> <p>【신청의 창구】 신청 양식·수첩 전자 신청 개시 신청 전자 신청의 안내 사업 보고 등의 열람 청구</p>

자료: 저자 작성

공익법인 정보 공시 웹사이트에서 공익법인에 대한 상세 정보는 법인 코드, 법인 명칭, 법인 구분, 행정청, 주소, 전화번호, 대표자, 홈페이지, 사업 연도, 사업 종류, 사업 개요 등 일반현황에 국한하여 정보를 공시한다. 추가적으로 사업을 세부적으로 구분하여 공익사업, 계속사업, 특정기부 등의 정보를 공시하지만, 공익법인의 재무정보는 공시하지 않고 있다. 공익법인은 법률⁶⁾에 의해 매 사업연도 경과 후 3개월 이내에 재산목록(재산목록 외 계산서류, 사업보고 등) 등을 행정청에 제출한다. 공익법인이 행정청에 제출한 재무자료를 확인하기 위해서는 추가적인 열람 청구⁷⁾를 하여야 한다.

[그림 11-1] 일본 공익법인 정보 공시 예시

公益法人等の詳細	
法人コード	A016154
法人の名称	一般社団法人日韓経済協会
行政庁からの公示・公表 委員会からの答申・勧告 法人の事業一覧 事業報告等の閲覧	
法人基本情報	
法人の名称フリガナ	イッパンシヤダンホウジンニッカンケイザイキョウカイ
法人の名称	一般社団法人日韓経済協会
法人区分	一般社団法人である移行法人
行政庁	内閣府
法人番号(JCN)	2010005003838
郵便番号	100-0006
主たる事務所の住所	東京都千代田区有楽町 1丁目12番1号
代表電話番号	03-6268-0032
代表者の氏名	佐々木 聡夫
ホームページアドレス	http://www.ike.or.jp/
事業年度	04月01日 - 03月31日
事業の種類	
事業の概要	日韓経済に関する調査研究、情報の収集及び提供、日韓経済人による会議の開催等の事業を行うことにより、日韓経済関係の円滑な進展を図り、もって日韓両国の善隣友好関係の維持及び増進に貢献すること
税額控除に係る証明	有効期間

자료: <https://www.koeki-info.go.jp/pictis-info/csa0003!show#prepage2>, 검색일자: 2022. 1. 16.

- 6) 「공익사단법인 및 공익재단법인의 인정 등에 관한 법률」 제22조 제1항
- 7) 열람 청구 대상 서류는 ① 사업계획 등(사업계획서, 수지에산서, 자금조달 및 설비투자 전망 서류), ② 사업보고서 등(재산목록, 인원 명부, 보상지급 기준, 현금흐름표, 운영조직 개요, 사원 명부, 대차대조표 및 부속명세서, 손익계산서 및 부속명세서, 사업보고 및 부속명세서, 감사보고), ③ 정관 등이다.

6) 기타

가) 회계기준 구조 및 실무지침

일본의 공익법인회계기준은 회계기준 및 주해를 회계기준으로 보며, 별표 및 양식에 대해서는 기준으로부터 분리하여 운용지침으로 정한다. 즉, 공익법인이 회계에 관한 서류를 작성할 때 공익법인회계기준에 정하지 않은 사항에 대해서는 운용지침에 의한다.

또한 일본의 공익법인회계기준은 별도의 실무지침이 존재한다. 실무지침은 내각부가 아닌 일본공인회계사협회에서 발간하며, 회계기준의 회계처리 등에 대한 실무상 지침을 질의응답(Q&A) 방식으로 제공한다. 구체적으로는 공익인정등위원회의 위원장이 공인회계사협회 회장에게 협력 의뢰하였던 항목 중 회계감사상 유의점에 대하여 설명하는 방식을 취한다.

나) 공익법인과 NPO법인의 비교

일본의 기존 공익법인 설립은 주무관청의 허가제로 진행되었다. 이는 법인의 설립과 공익성 판단이 동시에 이루어졌다는 것을 의미한다. 하지만 2008년 공익법인 제도 개혁 관련 3법이 시행되어 법인의 설립과 공익성의 판단을 분리하였다. 이러한 제도 도입으로 인해 일반사단법인·일반재단법인을 자유롭게 설립할 수 있었으며, 일반사단법인·일반재단법인 중 위원회의 공익성 심사를 거쳐 공익법인으로 인정받아 세제상 우대를 적용받는다.

NPO법인은 비영리 활동 수행을 목적으로 설립하며, 소할청(도도부현 또는 지정도시)의 인증으로 설립된다. 이렇게 설립된 NPO법인 중 일정한 요건을 충족할 경우 소할청으로부터 인정을 받을 수 있다. 인정을 획득한 NPO법인은 인정 NPO법인으로서 세제상 우대를 적용받는다.

〈표 II-9〉 일본 공익법인과 NPO법인의 비교

구분	공익법인	NPO법인
법인 설립	<ol style="list-style-type: none"> 1. 목적 등을 기재한 정관을 작성 2. 공증인에 의한 정관의 인증 3. 필요에 따라 설립 시 임원 등을 선임 4. 설립의 등기를 실시하는 것으로 성립 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 정관, 임원 명부, 사업계획서 등을 작성 2. 설립 총회를 개최 3. 소할청(도도부현 또는 정령 지정도시)에 설립 인증의 신청을 실시 4. 소할청에 의한 신청서류 종람, 심사를 거쳐 인증 후, 등기를 실시하는 것으로 성립
법인 인증	<ul style="list-style-type: none"> • 공익목적사업 비율이 50% 이상 • 수지상상(収支相償)으로 예상 • 유휴 재산액이 일정액 이하 • 사업을 수행하는 '기술적 능력' 존재 • 상호 밀접한 관계에 있는 이사·감사가 총수의 3분의 1을 넘지 않는 것 	<ul style="list-style-type: none"> • PST 요건¹⁾ • 공익적 활동이 차지하는 비율이 50% 미만 • 특정 비영리 활동의 사업비가 80% 이상 • 상호 밀접한 관계에 있는 이사·감사가 총수의 3분의 1을 넘지 않는 것 등

주: 1) 법인의 과거 실적에 있어서 다음 중 어느 하나의 기준에 적합하여야 함
 ① 총수입에 차지하는 기부금 수입의 비율이 5분의 1 이상인 것
 ② 각 사업연도에 3,000엔 이상의 기부금을 평균 100명 이상으로부터 받는 것
 ③ 사무소 소재지의 자치체의 조례로 개별 지정을 받고 있는 것

자료: 저자 작성

공익법인과 NPO법인은 모두 세제상 우대를 받는 공통점이 존재한다. 하지만 공익법인과 NPO법인의 세제상 우대는 차이가 소폭 존재한다. 세부적인 차이 내역은 다음 표와 같다.

〈표 II-10〉 공익법인과 NPO법인의 세제 우대 비교

종류	구분	공익법인	NPO법인
법인 자체 세제	수익사업과세(법인세)	○ ¹⁾	○
	이자·배당 등에 관련된 원천소득세의 비과세(소득세)	○	×
	미나시 ²⁾ 기부(법인세)	○	○
기부 세제	개인의 소득공제(소득세)	○	○
	법인의 손금산입에 관련된 별도 프레임 조치(법인세)	○	○
	개인의 세액 공제(소득세)	○	○
	개인이 재산을 기부했을 경우의 양도소득세의 비과세 대상(소득세)	○	○
	개인 상속재산을 기부했을 경우의 상속세의 비과세 대상(상속세)	○	○

주: 1) 「공익 인정법」상의 공익목적사업으로서 인정된 사업은 수익사업에 해당하는 경우에도 비과세
 2) 수익사업에 속하는 자산 중에서 스스로가 실시하는 수익사업 이외의 사업(공익법인 사단·재단법인에 있어서는 공익목적사업)을 위해 지출한 금액에 대해, 그 수익사업에 관련된 기부금액과 기부금의 손금산입 한도액의 계산을 실시하는 제도

자료: 저자 작성

다) 비영리조직회계기준 현황

일본은 다양한 비영리조직이 존재하며, 비영리조직의 선택에 따라 비영리조직 유형별 회계기준을 사용한다. 비영리조직 유형별 회계기준의 예로 사회복지법인회계기준, 병원회계준칙, 종교단체회계지침, 학교법인회계기준 등이 존재한다.

〈표 II-11〉 일본 비영리조직회계기준

유형	기준명	제정 주체
공익법인	공익법인회계기준	내각부
NPO법인	NPO법인회계기준	민간협의회
사회복지법인	사회복지법인회계기준	후생노동성
의료법인	병원회계준칙	후생노동성
종교법인	종교단체회계지침	일본공인회계사협회
학교법인	학교법인회계기준	문부과학성

자료: 저자 작성

일본의 비영리조직회계기준 체계는 우리나라와 유사하다. 즉, 정부의 주도하에 공익법인회계기준을 마련하여 적용하고 NPO법인은 민간에서 제정한 회계기준을 활용한다. 이와 더불어 비영리조직 유형별로 해당 회계기준을 사용한다. 일본 역시 비영리조직회계기준을 정비하여 일원화하고자 하는 노력을 기울이고 있지만 다양한 이해관계로 인해 어려움에 봉착해 있다.

나. 미국

해외의 공익법인 현황을 효과적으로 분석하기 위해서는 미국의 사례는 필수적으로 검토할 필요가 있다. 공익법인에 대한 세계적 표준을 미국에서 제시하고 있기 때문이다. 또한 우리나라의 공익법인회계기준보다 미국의 공익법인회계기준의 역사와 표준화가 오랜 기간 진행되어 왔기 때문이다.

1) 적용 기준

미국의 경우 비영리단체(non-profit organization)의 종류와 법인격 취득은 개별 주의 전속 입법사항으로 연방 단위의 통일적인 법률이 존재하지 않으나, 비영리단체에 대한 법인세 면제를 적용하기 위한 공익성 검증을 위해 「연방세법」(IRC) §501(c-3)에서 자선 및 공익 등의 목적으로 설립된 비영리단체 등 총 29개의 연방소득세가 면제되는 면세단체(tax-exempt organization)의 종류와 성격을 나열하고 있다. 현행 기준하에서 면세단체로 지정된 법인은 Form 990을 제출해야 할 의무를 지니고 있다.

미국 면세단체로 지정된 비영리법인의 경우 1993년 6월부터 SFAS 116(기부금 수수에 관한 회계) 및 SFAS 117(비영리조직의 재무제표)에 따라 재무제표를 공시해야 한다. 또한 2008년에는 SFAS가 ASC 958 FASB 회계기준코드 작성 및 SFAS No. 162의 대체를 발표함으로써 기존의 SFAS가 ASC 958로 통합되어 적용되고 있다.

2) 기준 제정

미국은 재무보고의 신뢰성과 중립성을 높이기 위해 FASB를 설립하였으며, FASB가 1977년 이후부터 비영리조직의 회계기준에 적극적으로 관여하기 시작하였다. 특히, 1980년에는 ‘개념기준서 제4호 비영리조직의 재무보고 목적’을 발표함(SFAS No. 4)으로써 비영리조직의 통합된 회계기준이 마련되기 시작하였다. FASB는 1993년에 SFAS 116 및 SFAS 117을 제정하였으며, 받은 기부금 및 기부금에 대한 회계처리 및 비영리조직의 재무제표를 공시하였다.

따라서 미국의 비영리조직은 FASB에 의해 1993년에 제정된 SFAS 116 및 SFAS 117, 2008년에 발표된 SFAS ASC 958(SFAS No. 162 대체)에 따라 재무제표를 공시하고, 면세단체에 해당되는 법인은 받은 기부금과 기부금 사용에 대한 회계처리를 할 의무가 부여되었다.

3) 기준 개정

가) 개정 연혁

미국의 경우 1920년대 이전에는 영리조직과 비영리조직 간의 회계기준이 구분되지 않다가 1920년대 이후부터 기금회계가 도입되면서 비영리회계와 영리회계가 따로 구분되어 발전되었다. 이후 1970년대 미국 대도시의 재정 위기가 발생하였고, 이에 따라 정부 회계 및 비영리단체 회계의 재정립에 대한 관심이 증가되었다. 이전까지 정부 회계 및 비영리단체 회계는 AICPA (American Institute of Certified Public Accountant: 미국공인회계사협회)의 대학, 의료기관 등 각종 비영리조직의 상부 연합체가 각자의 회계기준과 지침을 마련하였다. 따라서 해당 시기에는 비영리조직의 유형마다 각자의 회계기준과 지침이 적용되었으며, 이에 따라 일관적이고 체계적인 재무보고가 이루어지지 않았다. 이후 재무보고의 신뢰성과 중립성을 높이기 위해 FASB가 설립되었으며, FASB가 1977년 이후부터 비영리조직의 회계기준에 적극적으로 관여하기 시작하였다. 특히, 1980년에는 ‘개념기준서 제4호 비영리조직의 재무보고 목적’을 발표함(SFAS No. 4)으로써 비영리조직의 통합된 회계기준이 마련되기 시작하였다. FASB는 1993년에 SFAS 116 및 SFAS 117을 제정하였으며, 받은 기부금 및 기부금에 대한 회계처리 및 비영리조직의 재무제표를 공시하였다. 이를 통하여 회원 조직은 특정 로비 활동 및 정치 비용에 대한 새로운 세월에 직면하게 되었다. 또한, FASB 회계기준코드 작성 및 SFAS No. 162의 대체를 발표함으로써 기존의 SFAS가 ASC 958로 통합되는 계기가 마련되었다.⁸⁾

2016년 8월 18일 FASB는 ASU No. 2016-14에서 비영리기업이 순자산을 분류하는 방법과 재무제표 및 유동성, 재무성과 및 현금흐름에 대한 주식표시 방법을 단순화하는 방법으로 개정하였다. FASB는 ASU No. 2016-14 개정을 통해 재무제표의 형태를 단순화하고 주식의 공시를 강화하여 비영리단체의 자원 및 자원 운영에 관한 더욱 질 좋은 정보를 제공하고자 하였다. 특히

8) 배원기·박재형, 『비영리법인(NPO)의 회계와 세무 입문(제3판)』, 신영사, 2019.

개정된 지침은 순자산의 분류체계를 기존 3등급에서 2등급 체계(기부 제한 있는 순자산과 기부 제한 없는 순자산)로 수정하였다. 이를 통하여 기부자 제한이 없는 자원 사용에 대한 자체적 부과 제한 및 기부 제한 있는 순자산 구성에 대한 공개를 더욱 강화하였다.

〈표 II-12〉 미국 비영리조직회계기준 개정 연혁 및 제·개정기관

개정연도	내용	제·개정기관
1980년	개념기준서 제4호 비영리조직의 재무보고 목적(Statement of Accounting Concepts No. 4 “Objective of Financial Reporting by Non-business Organizations(SFAS No. 4) 발표”	1977년부터 FASB가 비영리조직회계기준에 관여하기 시작하였으며, 1980년에 ‘개념기준서 제4호 비영리조직의 재무보고 목적을 발표함(SFAS No. 4)
1987년	비영리조직의 감가상각비 인식(Recognition of Depreciation by Not-for Profit Organization)	FASB
1988년	FASB 기준서 93호 수정, 비영리조직의 감가상각의 인식 시행일의 연기(Deferral of the Effective Date of Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations—an Amendment of FASB Statement No. 93)	FASB
1993년	FASB는 SFAS 116 및 SFAS 117 제정 받은 기부금 및 기부금에 대한 회계처리 및 비영리조직의 재무제표를 공시함. 회원 조직은 특정 로비 활동 및 정치 비용에 대한 새로운 세금에 직면하게 됨	1) FASB SFAS No. 116, No.117을 발표함 2) 수정발생주의와 기금회계에서 벗어나 발생주의에 따른 실제적인 통합재무제표를 작성하도록 함
1995년	FASB는 SFAS No. 124를 통하여 비영리조직의 특정 투자자산회계를 제정함(Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organization)	FASB
2002년	「Sarbanes-Oxley 법」이 공법이 되고, NYS CHAR5000이 CHAR006을 대체함	FASB
2008년	1) FASB는 SFAS No. 162 The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles을 발표하여, 기존의 SFAS를 주제별로 분류하는 작업을 완성함 2) FASB는 기부자 제한 기부금의 순자산 분류 보고와 관련된 SFAS 117-1을 도입함	FASB 회계기준코드 작성 및 SFAS No. 162의 대체를 발표함으로써 기존의 SFAS가 ASC 958로 통합됨
2010년	NYPMIFA는 자선 기부금 지출과 관련된 법률을 개정하고 NFP의 신중한 자금 관리 및 투자와 관련된 새로운 조항을 제공	FASB는 2009년 FASB 산하에 NAC(Not-for-Profit Advisory Committee(비영리자문위원회))를 설치하여 신규로 제·개정되는 비영리단체 회계기준은 NAC의 연구 검토를 받도록 함

〈표 II-12〉의 계속

개정연도	내용	제·개정기관
2013년	2013년 「활성화법」은 NFP의 부담을 최소화하고 거버넌스를 개선하는 데 도움을 주게 됨	FASB
2016년	ASU 2016-14는 순자산 분류를 명확히 함. 3가지 종류의 순자산이 2가지가 됨. 재무제표 공개를 위해서는 비용의 자연적 및 기능적 분류와 이사회 지정 기금이 요구됨	FASB
2019년	ASU 2018-08에는 받은 기부금 및 기부금에 대한 새로운 지침이 포함됨	FASB

출처: The CPA Journal(NYSSCPA), 배원기·박재형(2019)

나) 개정 방법

미국은 1977년부터 FASB가 비영리조직회계기준에 관여하기 시작하였으며, 1980년에 ‘개념기준서 제4호 비영리조직의 재무보고 목적’(SFAS No. 4)을 발표하였다. 특히, FASB는 2009년 FASB 산하에 NAC(Not-for-Profit Advisory Committee: 비영리자문위원회)를 설치하여 신규로 제·개정되는 비영리단체 회계기준은 NAC의 연구 검토를 받도록 함으로써 비영리단체에 적용되는 회계기준의 특수성을 고려한 제·개정이 이루어질 수 있도록 구조화하였다.

4) 적용 범위

가) 적용 방법(전체, 기부금단체)

「연방세법」(IRC) §501(c)와 §501(d)에서 자선 및 공익 등의 목적으로 설립된 비영리단체 등 총 29개의 연방소득세가 면제되는 면세단체를 열거하고 있다. 해당 기준에 의한 면세단체는 다음과 같으며, 열거된 자선단체는 아래와 같은 요건을 충족하여야 한다.

〈표 II-13〉 미국 「연방세법」 면세단체 및 면세요건

면세단체 종류	면세요건
(1) 「의회법」(Act of Congress)에 의하여 설립된 단체 (2) 종교, 자선, 과학 등을 목적으로 하는 자선단체 (3) 사회복지 증진 등을 목적으로 하는 자선단체 (4) 노동, 농업 또는 원예조합 (5) 상호공제회	(1) '종교, 자선, 과학, 공공안전 점검, 문화, 교육, 국내 또는 국제 아마추어 스포츠 진흥, 아동 및 동물의 학대 방지'를 고유목적 사업으로 하며 공동모금(community chest), 기금(fund), 재단(foundation)이어야 함 (2) 자선단체는 순수익이 사적주주 또는 개인에게 귀속되지 않고, 그 주된 활동은 정치적 선전이나 입법에 영향을 미치는 로비 활동 및 정치 활동을 하지 않아야 함 (3) 해당 단체는 설립 시 요건을 갖추어 국세청(IRS)에 신청서(Form 1023)를 제출하여야 하며, 공익성 테스트(조직테스트와 운영테스트)를 거쳐 자선단체로 승인·지정되어야 함

자료: 「연방세법」(IRC) §501(c)와 §501(d)

다시 위에서 열거된 자선단체는 IRC 509(a)의 기준에 따라 공공자선단체와 민간재단으로 구분된다. 공공자선단체의 경우 일반적으로 공공 및 정부기관으로부터 재정지원을 받으며, 주로 교회 및 관련 조직, 병원 및 의료연구조직, 학교 등의 교육시설 등이 이에 해당한다. 반면, 민간재단의 경우 가족 구성원이나 개인 간 소규모 집단에 의해 운영되며 투자소득 및 소규모 자금을 지원받는 형태로 운영되며, 주로 IRC 509(a)의 요건에 해당하지 않을 경우 민간재단으로 간주된다(정도진·박윤진·정수진·최중갑, 2017).

5) 정보 공시

가) 공시 방법(공시경로)

현재 기준 미국의 비영리단체 및 공익법인은 Form 990을 의무적으로 제출해야 한다. 이때 공익법인은 공익사업에 대한 소득세 면제 기준이 별도로 존재하기 때문에 공익사업에 대한 세무신고는 영리사업 기준과는 다르다. 이는 납세자로서 납세의무 확정 목적이 아니라 면제요건인 공익성 유지에 대한 확인 개념이기 때문이다. 따라서 면세 해당 법인은 자선조직으로 지칭되며, 이들은 반드시 Form 990을 제출해야 할 의무를 지니게 된다.

미국은 비영리단체의 자유로운 설립과 운영을 허용하고 있으나, 비영리단체는 기본적으로 세제 혜택이 다양하기 때문에 국세청이 직접적인 관리 활동

을 수행한다. 또한 민간 차원에서 비영리단체의 예산 집행 및 재무보고 절차에 대해 채리티워치(CharityWatch)나 가이드스타(GuideStar)를 통해 간접적인 형태로 감시감독을 수행하고 있다.⁹⁾

나) 공시 범위(재무제표 범위)

미국의 비영리단체는 「연방세법」에 따라 국세청(Internal Revenue Service: IRS)의 세무보고 목적으로 Form 990을 작성해야 하며, 현행 비영리단체에 적용되는 회계기준인 SFAS ASC 958이 적용된 재무제표를 작성하여 Form 990과 함께 동시에 국세청에 제출해야 한다(Form 990 체크리스트 12).

〈표 II-14〉 미국 Form 990 체크리스트

Items	내용	쪽수
1. 요약	수행 목표(Mission) 및 주요 활동 [D], 일반 주주 및 개별 주주 (independent voting members) 수, 비영업수익 [G] 전기 및 당기 수익, 비용, 순자산 [F]	1
2. 서명(Signature)	허가자 및 유상 작성자(paid preparer)의 서명	
3. 프로그램 서비스 성과 명세서	수행 목표 설명 [D] 3가지 주요 프로그램 활동 설명 [D] 지급된 보조금(grants paid)을 포함한 비용과 상위 3개 활동에 대한 수익과 총 프로그램 서비스 비용 및 수익 [F]	2
4. 체크리스트 1	납세신고서 작성에 필요한 일정 체크리스트 [T]	3~4
5. 체크리스트 2	기타 국세청 신고 및 세금준수에 관한 진술서(예/아니오) [T]	5
6. 관리방식, 경영, 정보공개 [G]	관리조직 및 경영진에 대한 질문 이해 상충 및 내부 고발자를 포함한 정책에 대한 질문 정보공개	6
7. 배당금(Compensation) [G] [T]	임원, 이사, 수탁자, 주요 직원 및 개별 주주의 이름, 직함, 근무시간 및 직위, 보수 상위 3명 개별 주주(independent contractors)의 이름, 주소, 서비스 설명	7~8
8. 수익 보고서 [F]	기부금, 증여금 및 보조금 프로그램 서비스 수익 기타수입: 투자수익(investment income, income from investment), 자산매각금액	9

9) <https://www.charitynavigator.org/index.cfm?bay=search.irs&ein=042888848>

〈표 II-14〉의 계속

Items	내용	쪽수
9. 기능별 비용 보고서 [F]	프로그램 서비스, 경영 및 자금조달로부터 기능별로 보고되는 24개 라인의 비용	10
10. 재무상태표 [F]	- 자산(항목 1~15), 부채(16~26), 순자산(27~34)	11
11. 순자산 조정 [F]	연초 조정 순자산에서 연말 잔액으로 조정	12
12. 재무제표 및 보고	회계방법(현금, 발생, 기타) 독립감사인예 의한 수정 또는 감사 여부 감사위원회 [G]	

주: [D] 스토리텔링 설명, [F] 재무정보, [G] 관리방식 정보, [T], 세금준수 정보
 자료: 윤재원(2016), p. 518 (Table 1)

다. 영국 및 아일랜드

영국 및 아일랜드의 비영리조직은 영국의 「자선법」과 최근 개정된 FRS 102(Financial Reporting Standard 102)의 기준에 따라 적용되어 오고 있다. 따라서 「자선법」 및 FRS 102에 적시된 기준을 기반으로 분석해야 할 것으로 판단된다.

1) 적용 기준

영국 및 아일랜드의 경우 비영리조직(Non-profit Organization)의 종류와 법인격 취득에 대한 「자선법」 혹은 「회사법」에 따라 2006년 「회사법」 섹션 386 (Company Act 2006)에서 요구하는 회계처리를 적용해야 한다. 특히, 연간 총수입이 1만파운드 이상으로 등록된 자선단체(CIO)¹⁰⁾의 경우 연간보고서를 작성하여 제출해야 한다.

더불어 FRS 102 도입 이후에는 중소기업 국제재무보고기준(IFRS for SME)에서 요구하는 일반목적재무제표 및 기타 재무보고에 관한 기준에 따라 재무보고를 할 수 있다. FRC는 중소기업에 대한 기업의 범위와 회계처리 방식에 대한 요구사항을 기반으로 기준을 개정하였으며, 해당 범위에 포함되는 기업들에 대한 표준화된 기준을 제공하기 위해 해당 기준을 FRS 102로 명

10) 자선법인(CIO)은 2011년 「자선법」 제11조에 따라 법인으로 등록된 자선단체를 의미함

명하였다.

비영리조직에 대한 영국의 회계기준은 FRS 102¹¹⁾과 일반 GAAP의 원칙을 준용하며, 현행 영국의 GAAP와 IFRS의 기준이 일치하는 경우 FRS 102와 비교하여 비영리단체의 자발적인 회계 선택을 허용한다. 일반적으로 UK GAAP에 따라 보고하는 모든 기업은 FRS 102를 적용할 수 있는 조건이 충족된다면 FRSSSE (Financial Reporting Standard for Small Entities)를 적용할 것인지를 결정해야 한다. FRS 102는 중소기업에 위한 IFRS에 기초하고 있으며, 그 자체가 IFRS의 단순화된 형태이기 때문이다. FRS 102는 기존의 영국 「회사법」을 준수하거나 구 영국 GAAP에 따라 적용 가능한 일부 회계정책을 유지하기 위해 영국의 특수한 상황에 적합하게 개정되었다.

FRS 100에 따라 비영리단체 기준에 적합한 기업들은 다음과 같은 기준 중 하나를 채택할 수 있다.

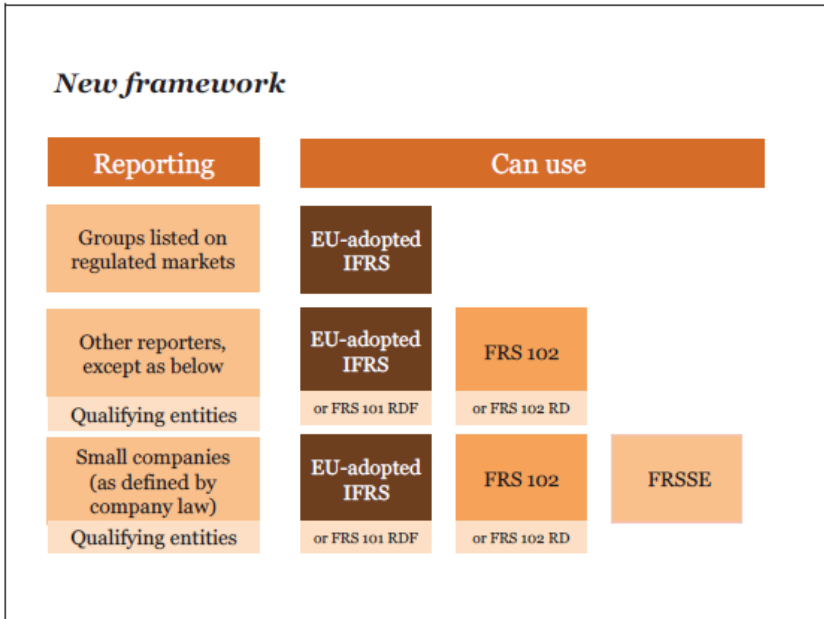
〈표 II-15〉 영국 FRS 100 기준에 따른 회계정책 옵션

회계기준 옵션의 종류
(1) EU가 채택한 IFRS 「회사법」
(2) 공시를 축소한 IFRS의 인식과 측정(FRS 101, '공시를 축소한 체계' 또는 RDF)
(3) FRS 102는 중소기업에 위한 기준서에 기초한 영국 GAAP 보고의무자를 위한 FRS('새로운 영국 GAAP')
(4) 공시(RD)가 축소된 FRS 102(새로운 영국 GAAP)
(5) 소규모 기업을 위한 재무보고 표준(FRSSE)

자료: 영국 FRS 100

11) FRS 102는 2015년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계기간에 적용됨

[그림 11-2] 영국 FRSSE를 위한 신규 프레임워크



자료: 영국 FRS 100

FRS 102는 영국과 아일랜드의 비영리단체에 적용할 수 있는 간결한 재무보고 요구사항을 제공하는 것을 목적으로 한다. 해당 FRS의 요구사항은 2009년에 최초로 발표된 IASB(국제회계기준위원회)의 중소기업 국제재무보고기준(IFRS for SME)에 기초를 두고 있다.¹²⁾ FRC는 중소기업에 대한 국제회계기준을 적용할 수 있는 기업의 범위와 회계처리에 대한 관점에서 기준을 개정하였으며, 적용 대상에 대한 표준적인 명칭으로 FRS 102로 명명하였다.

FRS 102는 기업으로 구성되지 않은 기업과 이익지향적이지 않은 기업을 포함한 기업의 일반목적재무제표 및 재무보고에 적용되도록 설계되었다. 일반목적재무제표는 광범위한 정보이용자(주주, 채권자, 종업원 및 일반인 구성원 등)이 공통으로 요구하는 정보를 제공하는 목적을 두고 있다.¹³⁾

12) 해당 기준서는 비영리단체를 '중소형' 혹은 '비공개' 및 '비관리책임'이라는 용어로 지칭하고 있다.

13) 최근에 적용되는 비영리단체 회계기준 FRS 102는 2018년 3월에 발행된 기준을 기반으로 하고 있다.

2) 기준 제정

영국은 2008년 자선단체에 대한 계정 및 보고서 제출의무를 담은 규정을 제정하였다. 그리고 2009년 「자선법」 1992 및 1993을 통합하는 명령을 내림으로써 비영리조직에 대한 연간보고서 제출의무를 부여하였다(SI 2009 No. 508). 또한 2009년에 최초로 도입된 IASB(국제회계기준위원회)의 중소기업 국제재무보고기준(IFRS for SME)에 기초하여 FRS 102를 제정하였다.

3) 기준 개정

가) 개정 연혁

영국은 비영리조직에 대한 회계기본 준칙인 자선단체 규정(SI 2009 No. 508)에 대한 개정을 다음과 같은 순서로 진행하였다.

〈표 II-16〉 영국 비영리조직회계기준(SI 2009 No. 508) 개정 연혁 및 제·개정주체

개정연도	내용	제·개정주체
2007 규정	Charities Act 2006(「자선단체법」)	2004년에는 자선단체법안 초안(Draft Charities Bill)이 공표되고, 이에 대해 상원과 하원의 공동위원회(Joint Committee)가 초안을 검토하고 이에 대한 정부의 검토, 그리고 양원의 심의를 거쳐 최종적으로 2006년 11월 8일 영국 국왕의 재가를 얻음으로써 Charities Act 2006(「자선단체법」)이 제정
2008 규정	자선단체(계정 및 보고서) 규정 2008	
2009 명령	「자선법」 1992 및 1993(합계 대체) 명령 2009(SI 2009 No. 508)	
2014 규정	자선단체(등록 예외)(개정) 규정 2014(SI 2014 No. 242)	
2015 명령	2015 명령: 「자선법」 2011(회계 및 감사) 명령 2015(SI 2015 No. 321)	
2015 그룹 규정	「자선법」 2011(그룹 계정) 규정 2015(SI 2015 No. 322)	
2016 명령	「자선단체(보호 및 사회적 투자)법」 2016(시행 1호 및 경과 조항) 규정 2016	

〈표 II-16〉의 계속

개정연도	내용	제·개정주체
FRS 102 도입 후	2009년에 최초로 도입된 IASB(국제회계기준위원회)의 중소기업 국제재무보고기준(IFRS for SME)에 기초하여 FRS 102를 도입함	Financial Reporting Council (영국재무보고위원회) ¹⁴⁾

자료: NYSSCPA, The CPA Journal

영국의 자선법인은 2011년 「자선법 제11조에 따라 법인으로 등록된 자선단체를 의미하며, 「자선법」에 따라 면제 자선단체가 된 단체는 등록위원회의 규제에서 면제된다. 대학의 경우 면제 자선단체로 규정되어 있으며, 이들은 현재 HEFCE(Higher Education Funding Council for England: 영국 고등교육 기금위원회)의 규제를 받기 때문에 이러한 자선단체들은 해당 조직 유형에 적용되는 회계 및 보고 요건을 따른다. 반면, 해당 조직 유형의 규제를 받지 않은 자선단체의 경우 「자선단체법」에 따라 수입 및 지출계정과 대차대조표만 작성해서 제출하면 된다.

또한, FRS 102는 영국과 아일랜드에 적용할 수 있는 재무보고기준서이며, 기업에게 간결한 재무보고 요구사항을 제공하는 것을 목적으로 하고 있다. 해당 요구사항들은 2009년에 발표된 IASB(국제회계기준위원회)의 중소기업 국제재무보고기준(IFRS for SME)에 기반을 두고 있다.

뿐만 아니라 중소기업과 비영리단체(공익법인)에 적용될 수 있는 또 다른 기준인 FRS는 2015년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용되었으며, 조기 적용은 2012년 12월 31일 이후 종료되는 회계기간에 허용되었다. SORP(Scope of a Statement of Recommended Practice: 권장실천서)의 적용 범위에 포함되는 기업의 경우 현행 SORP의 요구사항이나 재무제표 작성에 대한 법적 요구사항과 상충되지 않는다면 2012년 12월 31일 이후에 중

14) FRC(재무보고위원회)는 영국과 아일랜드의 독립적인 규제 기관으로 감사, 회계사를 규제하고 영국의 기업 지배구조 및 관리 코드를 수립하는 책임을 맡고 있음. FRC는 회사 보고서, 감사 및 고품질 위험 관리에 의존하는 투자자 및 기타 사람들을 겨냥하여 비즈니스의 투명성과 무결성을 촉진하기 위한 기관

료되는 회계기간부터 조기 적용할 수 있다. 2015년 1월 1일 이전에 FRS를 적용하는 경우에는 그 사실을 공시하도록 하였다.¹⁵⁾

〈표 II-17〉 영국 SORP 적용기업 재무제표 작성 의무 기준

의무공시목록
(1) FRS 102 영국 및 아일랜드에 적용되는 재무보고기준 개정 - 2016년 3월에 발표된 공정가치 서열체계 공시
(2) FRS 101 축소 공시 프레임워크 및 FRS 102 영국 및 아일랜드에 적용되는 재무보고 기준서의 개정 - 2016년 12월에 발표된 주주들의 통지
(3) FRS 102 영국 및 아일랜드에 적용되는 재무보고기준서의 개정 - 이사진 대출 - 2017년 5월에 발행된 소기업에 대한 선택적 중간 구제
(4) FRS 102 영국 및 아일랜드에 적용되는 재무보고기준 개정 - 2017년 3주년 검토 - 2017년 12월에 발표된 점진적 개선사항 및 명확화
(5) 일부 경미한 인쇄적 또는 표시적 수정사항

자료: 영국 FRS

나) 개정 방법

비영리조직에 적용되는 회계기준의 개정 방법으로서 2004년에는 자선단체법안 초안(Draft Charities Bill)이 공표되고, 이에 대해 상원과 하원의 공동위원회(Joint Committee)가 초안을 검토하고 이에 대한 정부의 검토, 그리고 양원의 심의를 거쳐 최종적으로 2006년 11월 8일 영국 국왕의 재가를 얻음으로써 Charities Act 2006(「자선단체법」)이 제정되었다. 또한, Financial Reporting Council(영국재무보고위원회)는 2009년에 최초로 도입된 IASB(국제회계기준위원회)의 중소기업 국제재무보고기준(IFRS for SME)에 기초하여 FRS 102를 도입하였다.

15) 참고) ① EU가 채택한 IFRS 「회사법」, ② 공시를 축소한 IFRS의 인식과 측정(FRS 101, ‘공시를 축소한 체계’ 또는 RDF), ③ FRS 102는 중소기업에 위한 기준서에 기초한 영국 GAAP 보고의무자들을 위한 FRS(‘새로운 영국 GAAP’), ④ 공시(RD)가 축소된 FRS 102(새로운 영국 GAAP), ⑤ 소규모 기업을 위한 재무보고 표준(FRSSE)

4) 적용 범위

가) 적용 방법(전체, 기부금단체)

영국의 「자선법」 제11조에 따라 법인으로 등록된 자선단체는 등록위원회의 규제에서 면제된다. 대부분의 면제 자선단체는 자체 ‘주요 규제 기관’이 따로 존재하며, ‘주요 규제 기관’이 없는 경우 「자선단체법」에 따라 수입 및 지출 계정과 대차대조표를 작성하여 제출하면 된다. 반면 등록위원회에 등록할 필요는 없지만 CIO(Charitable Incorporated Organisations: 자선사업법인)를 제외한 연간 총수입이 5,000파운드 미만인 자선단체인 경우 예외 자선단체로 규정된다.¹⁶⁾

FRS 102는 보고 기업의 재무상태와 당기손익(또는 손익)을 일정 기간 진실하고 공정하게 보기 위한 재무제표에 적용되며, 해당 기준서의 요구사항은 기업뿐만 아니라 공익기업 및 기타 기업에도 적용할 수 있다. 단, ‘PBE’로 접두사를 붙인 문단 번호는 공익사업체에 의해서만 적용되어야 하며, 직접 또는 다음과 같이 적용되어서는 안 된다.

적용과 관련된 유추는 구체적으로 지시된 경우 공익기업집단 내 기업 이외의 공익기업이 아닌 기업에 의한 것이며, 해당 공익기업은 ‘PBE’로 시작하는 모든 문단을 목적적합한 범위 내에서 적용해야 한다.

또한, FRS 102를 적용하는 기업은 이 FRS에 적용되는 관련 법적 요구사항을 준수하는지 확인해야 한다. 이 FRS가 반드시 모든 법적 공시 요구사항을 포함하는 것은 아니며, 소규모 기업(Section 1A Small Entities 참조)과 관련하여 대부분의 법적 공시 요구사항이 포함되지만, 재무제표가 감사된 경우에만 관련되어 있다.

5) 정보 공시

가) 공시 방법(공시경로)

현재 기준 영국의 자선단체 등록위원회에 등록된 자선단체의 경우 이사회

16) 주로 특정 종교 자선단체의 교회 및 예배당, 스카우트 및 가이드 그룹이 여기에 해당함

연간보고서를 작성하고, 이를 관리위원회에 온라인으로 제출하여야 한다. 이때 연간 소득이 2만 5,000파운드를 초과하는 CIO일 경우 연간보고서를 제출할 의무를 가지며, 총수입이 1만파운드 미만인 자선단체는 등록된 세부 정보를 보관할 의무가 있다. 여기에서 총수입은 「자선단체법」에 따라 특별 신탁을 포함한 모든 출처에서 기록된 총수입으로 정의하며, 기부금, 대출 및 투자 또는 고정자산판매 수익을 제외한 모든 출처의 명세서에서 기록된 것을 의미한다. 이때 발생한 수입이 발생주의 따른 총소득일 경우 재무 활동 명세서(해당 SORP에 따라 작성)에 표시된 것을 의미한다.

영국의 경우 비영리단체에 대한 면밀한 감시감독과 정보 공시를 위해 ‘자선위원회(Charity Commission)’를 두고 있으며, 특히 영국의 자선위원회는 비영리단체의 불법행위 및 불성실활동에 대한 감시감독의 기능을 강화하고 있다.

나) 공시 범위(재무제표 범위)

면제 자선단체(비영리단체)는 해당 조직 유형에 적용되는 회계 및 보고 요건을 따르고 있으며, 반면 해당 단체가 면제 자선단체에 포함되지 않을 경우는 「자선단체법」에 따라 수입 및 지출 계정과 대차대조표를 작성할 의무를 가진다.

FRS 102에 적합한 기업들은 FRS 기준에 따라 단체의 재무상태와 일정기간 손익(수익과 지출)을 객관적으로 공개할 필요가 있으며, 해당 기준은 일반 기업과 공익법인 그 외의 단체에도 적용 가능하다. 기준서에서 ‘PBE(Public Benefit Entities)’가 붙는 문단은 공익기업에만 적용되어야 하며, 구체적으로 지시된 경우를 제외하고 공익기업이 아닌 기업에는 직접 적용하거나 유추하여 적용해서는 안 된다. 공익기업은 관련성이 있는 범위 내에서 ‘PBE’가 붙는 모든 문단을 적용하여야 하며, SORP(권장실천서)의 적용 범위에 속하는 공익기업에 대해서는 해당 SORP에 의해 사용이 허용된다.

또한 FRS 100에서는 EU가 채택한 국제회계기준서에 따라 연결재무제표를 작성하도록 요구받는 기업은 반드시 다음의 기준에 따라 연결재무제표를 작성하여야 한다.

〈표 II-18〉 영국 FRS 100 기준 비영리단체 연결재무제표 작성 의무 기준

의무공시목록
(a) 재무제표가 FRS 105를 적용할 수 있는 기업의 개별재무제표인 경우에는 이 기준서에 따라 작성할 수 있다.
(b) 재무제표가 FRS 105를 적용할 자격이 없는 기업이나 FRS 105를 적용할 자격이 있으나 적용하지 않기로 선택한 기업의 재무제표인 경우에는 이 FRS, EU 채택 IFRS 또는 FRS 101에 따라 작성되어야 한다.

자료: 영국 FRS

6) 기타

가) 감사

회계연도의 총수입이 2만 5,000파운드 이상인 자선단체일 경우 자체적인 검사 또는 감사를 이행해야 한다. 대체로 총소득이 2만 5,000~50만파운드일 경우 독립적인 감사를 수행해야 하고, 총소득이 50만파운드를 초과하는 경우 외부에 의한 감사가 요구된다.

라. 호주

호주의 경우 호주 자선단체 및 비영리 위원회(Australian Charities and Not-for-profits Commission: ACNC)에 등록된 비영리단체(Non for Profit: NFP)에 가입이 되어야만 비영리단체 혹은 자선단체로 활동이 가능하며, 세법상의 면세 혜택과 특별회계기준을 적용받을 수 있다. 단체 가입 여부를 통해 체계적인 관리와 운영이 이루어지고 있으며, 회계기준의 적용 또한 체계적으로 이루어지고 있다.

1) 적용 기준

호주의 경우 호주 자선단체 및 비영리 위원회(ACNC)에 등록된 비영리단체(NFP)는 호주 회계표준을 준수하는 재무제표를 준비해야 한다. 호주의 회계표준은 기본적으로 영리단체의 적용을 위해 제정되었지만, NFP를 위해

특별히 작성된 표준과 새로운 수익인식표준인 AASB 1058을 통해 비영리단체에 대한 회계처리 기준을 마련하고 있다.

2) 기준 제정

호주는 AASB 1058(Australian Accounting Standards Board 1058)을 2019년 1월 1일부터 적용하였으며, 예외적으로 AASB 15와 AASB 2016-8을 동시에 적용하는 경우 해당 단체의 AASB 1058을 조기 적용하는 것을 허용하였다. 다만 IASB는 AASB 1058의 요구사항을 개정된 호주의 개념체계에 대한 검토를 위해 신규 프로젝트를 진행 중에 있다.

3) 기준 개정

가) 개정 연혁

호주의 비영리단체에 대한 회계기본 준칙인 자선단체 규정(AASB 1058)에 대한 개정은 다음과 같은 순서로 진행하였다.

〈표 II-19〉 호주 비영리단체 회계기준 개정 연혁 및 제·개정주체

기준명	기준 내용	제·개정주체
AASB 1	Non-for profit 단체의 보고 기준을 마련하기 위한 최초의 기준	1) AASB(Australian Accounting Standards Board)는 회계기준 해석을 포함한 호주 회계 표준을 개발, 발행 및 유지하는 기관으로, AASB는 2001년 「호주증권투자위원회법」에 의거한 영연방 단체임 2) AASB 1057 Australian Accounting Standards 적용은 기업과 재무제표에 대한 기준서의 적용을 식별함
AASB 15 & AASB 16	AASB 1의 수정 보완하기 위한 목적으로 도입된 기준	
AASB 1004	NFP단체의 수익인식 기준을 마련하기 위한 기준	
AASB 1059	NFP단체의 리스자산 및 리스부채에 대한 명확한 기준을 제시한 최초의 기준	

자료: AASB 1058

나) 개정 방법

AASB(Australian Accounting Standards Board: 호주회계기준심의위원회)는 회계기준 해석을 포함한 호주 회계표준을 개발, 발행 및 유지하는 기관이다. 1991년 「증권법」(Australian Securities Commission Act: ASC)에 따라 AASB를 법무장관 직속으로 설립하였다. 일반적으로 AASB의 기능은 개념 구조 개발(Conceptual Framework), 제안된 회계기준의 검토, 신규 회계기준 개발을 위한 후원 또는 수행, 제안된 회계기준의 제정 여부를 판단하기 위한 공개자문 수행, 제안된 회계기준의 형식과 내용의 변경을 담당한다. AASB는 연방법무장관에 의하여 임명되는 1명의 위원장과 10명의 위원으로 구성된다. 그리고 비영리단체에 대한 회계기준의 제·개정은 호주회계연구재단(Australian Accounting Research Foundation: AARF)에 소속된 공공부문회계기준심의회(Public Sector Accounting Standard Board: PSASB)를 통하여 이루어진다.¹⁷⁾ AASB는 첫 단계 과정에서 개인과 단체에서 기준 제정에 대한 제안을 받으며, 이때 AASB의 승인을 받는 기준만이 법률에 의한 강제성을 지닌다. 또한 제출된 제안은 Project Advisory Panel에 의하여 예비검토가 이루어지며, 차후 AASB에 의하여 토의자료(Discussion Paper) 또는 이론검토서(Theory Monograph)가 작성된다. 차후 공개초안(Exposure Draft)이 작성되며, 여러 단계의 수정과 보완을 거쳐 AASB의 승인을 받고 해당 기준이 확정된다.

4) 적용 범위

가) 적용 방법(전체, 기부금 단체)

호주는 NFP를 대상으로 법령에 따라 주기적으로 재무공시를 요구하고 있으며, 사적영역에서의 펀딩과 정부로부터 펀딩을 받는 모든 비영리단체가 재무공시를 할 의무를 지닌다. ACNC에 등록된 회원사나 혹은 이해관계자들은 NFP의 위원회로부터 재무보고의무를 요구받는다. 재무보고는 기업 내부

17) 원정연, 「호주와 뉴질랜드의 회계기준 제정절차와 회계조화」, 『월간상장』, 1996년 4월호, 한국상장사협의회, 1996, p. 17

의 경영진 혹은 내부 구성원들에게 내부 공시 목적으로 활용된다. 재무보고는 정보이용자들에게 효과적인 스튜어드십과 책임 그리고 올바른 의사결정을 위한 도구로 제공된다. NFP에 요구되는 공시내역은 경영진에 대한 책임 의무, 법률 또는 기타 권한에 대한 내역, 제공되는 서비스 및 상품에 대한 내역 등이 포함된다. NFP에서는 개인기부자가 기부하기 전에 자선단체의 재무성과와 안정성을 판단하기 위해 재무제표 내역을 활용할 수 있도록 요구한다. AASB 1058이 적용되는 호주 NFP 단체의 종류는 공공자선단체, 건강증진자선단체, 기타 단체(사회봉사단체, 전문 및 상업협회, 문화사업단체)가 있다.

5) 정보 공시

가) 공시 방법(공시경로)

호주는 AASB 1058의 범위 내에서 비영리단체가 공시 목적을 달성하는데 도움이 되도록 공시의 개별 요구사항을 제시하고 있으며, 이를 최소 공시의 체크리스트로 간주하면 안 된다고 공지하고 있다. 호주의 대표적인 공시경로로 ACNC가 있으며, 해당 단체의 사이트로부터 비영리단체의 다양한 활동과 재무정보를 수집할 수 있다.¹⁸⁾

나) 공시 범위(재무제표 범위)

호주에서 NFP로 인정받은 비영리단체 및 공익법인이 이해관계자들에게 비영리적 활동을 알리기 위해 제출해야 할 전반적인 연간보고서(재무제표) 내역은 단체의 성과 및 재무적 현황 등이다. 호주는 비영리단체의 규모별 공시요구 내역을 다음과 같이 요구하고 있다.

18) Australian Charities and Non-for-profits Commission: ACNC(<https://www.acnc.gov.au/for-public/understanding-charities/financial-information-charity-register>)

〈표 II-20〉 호주 비영리단체 규모별 공시요구 내역

기부 규모	보고요건	감사 및 검토 의무
Small Size (연 수익 \$250k 이하)	연간 기관보고서 제출	없음
Medium Size (연 수익 \$250k 이상-\$1m 미만)	연간 기관보고서 및 재무제표 제출	재무제표 감사 또는 검토
Large Size (연 수익 \$1m 이상)	연간 기관보고서 및 재무제표 제출	재무제표 감사

자료: CPA Australia

6) 기타

가) 감사

호주는 자발적으로 비영리법인들이 독립감사 혹은 검사를 받을 수 있도록 요구하고 있다. 자발적인 감사 혹은 검사를 통해 이해관계자들에게 재무제표에 대한 안정성과 정확성을 담보할 수 있으며, 비영리단체의 규모와 형태에 따라 재무제표에 대한 공개내역과 감사내역이 다소 다르게 규정되고 있다.

마. 캐나다

캐나다는 비영리법인의 법적 규제와 범위에 대한 규정이 1917년 이래로 꾸준히 발전되어 왔다. 따라서 다른 나라에 비해 비영리법인에 적용되는 회계기준의 역사가 오랜 기간 축적되어 왔기 때문에 다양한 사례를 분석해 볼 수 있는 국가로 여겨진다.

1) 적용 기준

캐나다의 경우 1917년 연방 일반 기업 법령 Footnote1에 처음으로 비영리법인에 대한 개념이 추가되었으며, 비영리법인에 대한 회계기준 적용은 「NFP법」의 파트 11과 12에서 재무제표의 작성 및 공시에 관한 규정과 재무제표에 대한 공인회계사의 검토에 관한 규정을 구분하여 규정하고 있다. 「NFP법」에 따라 지정된 비영리기업들은 캐나다 공인회계사 핸드북에 명시된 ‘캐나다에

서 일반적으로 인정되는 회계원칙'에 따라 연간 재무제표를 작성해야 한다 (CCA Part II).

2) 기준 제정

캐나다 연방정부는 1970년대 초반부터 「CCA」(Canada Corporations Act)의 Part II를 독립 연방 비영리기업 법령으로 대체하기 위해 노력하였으며, 마침내 2011년 10월 17일에 「CCA」 Part II가 비영리기업의 선정기준과 공시의무 등에 관한 주요 규정으로 제정되었다.

3) 기준 개정

가) 개정 연혁

캐나다는 Non-profit Organization에 대한 회계기본 준칙인 「CCA」 Part II에 대한 개정을 다음과 같은 순서로 진행하였다.

〈표 II-21〉 캐나다 비영리조직회계기준 개정 연혁 및 제·개정주체

연도	기준 변경 내용	기준 변경 주체
1917년	비영리법인의 개념은 1917년 연방 일반 기업 법령 Footnote1에 처음 추가. 1917년 「회사법」 수정법 이전에는 연방 비주식 자본 회사가 특별법에 의해서만 설립되었음	
1927년	섹션 7A는 1927년 개정된 캐나다 법령의 일부로 섹션 8로 번호가 변경됨	
1934년	「회사법」의 명칭이 1964-65년 캐나다 법령 52장에 의해 「CCA」로 변경됨	
1970년대 초반 ~2011년	연방정부는 「CCA」의 Part II를 독립 연방 비영리기업 법령으로 대체하기 위해 노력하였으며, 8번째 개정 시도가 마침내 의회 절차를 통과하여 2011년 10월 17일에 대체됨	1) 「캐나다 법인법」(CCA)은 2011년 10월 17일 발효를 선언한 「캐나다 비영리 법인법」(CNCA) 제부에 따라 아직 지속되지 않은 주식자본의 유무에 관계없이 법인을 지배하는 캐나다 연방법임 2) 2011년 10월 17일 이후 모든 새로운 연방 비영리법인들은 「CNCA」에 의해 설립되었음 3) CCA의 제부에 의해 지배되는 모든 법

〈표 II-21〉의 계속

연도	기준 변경 내용	기준 변경 주체
		인은 2014년 10월 17일까지 CNCA에 따라 계속되어야 했지만, 이 법인이 책 임자의 120일 통지에 의해 행정적으로 해산될 수 있었음(「캐나다 법인법」, R.S.C. 1970, C. C-32 참조.)

자료: 「CCA」 Part II

나) 개정 방법

캐나다의 비영리단체에 적용되는 회계기준은 「NFP법」의 개정을 통해 관련 된 공시요건들이 변경되어 오면서 개정되어 왔다. 의회의 입법에 따라서라기보 다 연방정부가 1970년대부터 ‘캐나다에서 일반적으로 인정되는 회계원칙’에 근 거하여 꾸준히 「NFP법」을 개정해 오고 있다. 연방정부는 「CCA」의 Part II를 독 립 연방 비영리기업 법령으로 대체하기 위해 노력하였으며, 8번째 개정 시도가 마침내 의회 절차를 통과하여 2011년 10월 17일에 대체되었다. 또한, 2011년 10월 17일 이후 모든 새로운 연방 비영리단체는 「CCA」에 의해 설립되었으며, 해당 비영리단체는 「CCA」의 Part II에 따라 재무제표 공시를 진행해야 한다.

4) 적용 범위

가) 적용 방법(전체, 기부금단체)

캐나다는 「CCA」 Part II에 의하여 ‘국가적, 애국적, 종교적, 자선적, 과학적, 예술적, 사회적, 전문적 또는 스포츠적 성격의 목적을 가진 기업’을 연방 비 영리기업으로 지정하였으며, 여러 차례의 개정을 거친 후 주식이 없는 기업 자본 형태를 지닌 개념으로 확대하였다. 2011년 10월 17일 발효된 「캐나다 비영리법인법」(CNCA) Part II에 따라 지속되지 않은 자본이 있는 기업의 경 우 캐나다 연방 법률이 2011년 10월 17일에 개정되면서 모든 새로운 연방 비영리법인은 「CCA」에 의해 포함되었다. Part II의 적용 대상은 지역사회조 직, 스포츠 및 소셜클럽, 자선단체 등이 있으며, 이들 단체는 「캐나다 NFP 법」에 따라 「CCA」에서 요구되는 재무보고를 실시해야 한다.

5) 정보 공시

가) 공시 방법(공시경로)

현재 기준 캐나다의 비영리기업의 공시요건은 캐나다 공인회계사 핸드북에 명시된 ‘캐나다에서 일반적으로 인정되는 회계원칙’에 따라 재무제표를 작성해야 하며, 해당 재무제표의 사본은 매년 회원 총회 전에 회원에게 제공되어야 한다. 다만, 「CCA」 Part II에서는 감사인이 비주식 기업에 대한 연간 재무제표를 검토하도록 요구하지만, 연간 재무제표의 준비 및 배포에 대한 규정은 따로 정해져 있지 않다.

캐나다의 경우 Government of Canada를 통하여 비영리단체의 활동내역과 주요 재무정보를 공시하고 있다.¹⁹⁾

나) 공시 범위(재무제표 범위)

비영리단체 및 공익법인이 제출해야 할 전반적인 공시내역은 관련 단체의 규모와 특징에 따라 다음과 같이 구분될 수 있다.

〈표 II-22〉 캐나다 비영리단체 유형 및 규모별 공시의무 규정

기업 유형	연간 수익	공인회계사 참여	검토의무	감사의무
기부금 유치형	less than \$50k	option for review	default for review	option for review
기부금 유치형	between \$50k and \$250k	not possible	option for review	default for review
기부금 유치형	more than \$250k	not possible	not possible	mandatory review
비기부금 유치형	less than \$1m	option for review	default for review	option for review
비기부금 유치형	more than \$1m	not possible	not possible	mandatory review

자료: 「CCA」 Part II

19) Government of Canada(https://apps.cra-arc.gc.ca/ebci/hacc/srch/pub/t3010/v25/t3010Schdl6_displayvw)

6) 기타

가) 감사

「CCA」 Part II에서는 감사인이 비주식 기업에 대한 연간 재무제표를 검토하도록 요구하고 있으며, 「NFP법」에 따라 공인회계사의 자격 및 임용에 관한 규정은 이에 준하는 「CBCA」(Canada Business Corporations Act) 규정을 따르고 있다.

바. 독일

독일의 경우 현재, 공익법인 등 비영리조직에 적용하도록 강제하는 회계기준이 존재하지 않는다. 이에 비영리조직은 일반적으로 적용하는 회계기준 없이 설립된 유형에 따라 회계처리하고 있어, 비영리조직 간 비교가능성 저하가 우려되고 있다. 다만, 독일의 공인회계사협회(Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., 이하 'IDW')²⁰⁾에서 협회 회계지침(IDW RS HFA 5), 협회 회계지침(IDW RS HFA 14)을 규정하고, 비영리조직의 일부인 기부금단체에 대한 회계지침(IDW RS HFA 21)을 규정하여 공시하고 있다.

〈표 II-23〉 독일 공익법인 회계 관련 지침

구분	명칭	종류
IDW RS HFA 5	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen	재단과 신탁
IDW RS HFA 14	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen	비법인협회
IDW RS HFA 21	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen	기부금단체

자료: 저자 작성

20) 독일 공인회계사협회는 협회 감사표준(IDW Prüfungsstandards, 이하 'IDW PS'), 협회 회계지침(IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung, 이하 'IDW RS'), 협회 회계기준(IDW Standards, 이하 'IDW S'), 협회 감사 및 회계 참고사항(IDW Prüfungs- und IDW Rechnungslegungshinweise, 이하 'IDW PH und IDW RH')에 대한 지침을 제공한다.

즉, 독일의 비영리조직은 유한책임회사(GmbH), 재단(Stiftungen), 협회(Vereinen), 기부금단체(Spenden sammelnder Organisationen) 등 회사의 설립 유형에 따라 독일 공인회계사협회의 회계지침을 준용하고 있어 비영리법인을 기능별로 구분하지 않고 성격별로 구분한다.

3. 기준 분석

다음은 국가별로 비영리단체 혹은 공익법인에 적용되는 회계기준에 대한 분석이다. 국가별 기준 구성을 분석하기 전에 다음의 표를 통하여 전반적인 국가별 회계기준의 차이를 제시한다.

〈표 II-24〉 국가별 비영리조직회계기준의 특징

국가	일반적 비영리 회계기준 존재 여부	일반적 비영리 회계기준 명칭	회계기준 구성	회계기준 제정기구	재무제표의 종류	특징
미국	○	재무회계기준 958 (FASB 958)	영리기업회계기준 + 비영리조직 특수기준 추가	재무회계기준위원회 (FASB)	<ul style="list-style-type: none"> - 재무상태표 - 활동계산서 - 현금흐름표 	<ul style="list-style-type: none"> - 비영리단체에 대한 GAAP의 규칙은 정부가 조직이 비교제 상태를 유지해야 하는지에 대한 여부를 감시할 수 있도록 돕기 위한 - 보조금 지급자를 포함한 기부자에게 보고의 투명성을 제공하기 위한 - 비영리단체에 대한 미국회계기준은 일반 GAAP의 원칙에 추가적으로 비영리조직에만 적용되는 별도 규칙을 두고 있음
영국	○	재무보고기준 (FRS102)	영리기업회계기준 + 비영리조직 특수기준 추가	재무보고위원회 (FRC)	<ul style="list-style-type: none"> - 재무상태표 - 포괄손익계산서 - 자본변동표 - 현금흐름표 	<ul style="list-style-type: none"> - 영국의 FRS 102 기준서의 요구사항은 기업뿐만 아니라 공익기업 및 기타 기업에도 적용할 수 있음 - 단, 'PBE'로 접근시를 붙인 문단 번호는 공익사업체에 의해서만 적용되어야 하며, 공익기업은 'PBE'로 시작하는 모든 문단을 목적적합한 범위 내에서 적용함
캐나다	○	캐나다공인회계사회 편람 제3편 (OCA Handbook: Part 3)	영리기업회계기준 + 비영리조직 특수기준 추가(*비영이 되는 영리기업회계기준으로는 다음 중 하나 선택: IFRS Part 1 또는 비상장기업기준 Part 2)	회계기준위원회 (AcSB)	<ul style="list-style-type: none"> - 재무상태표 - 운영계산서 - 순자산변동표 - 현금흐름표 	

〈표 II -24〉의 계속

국가	일반적 비영리 회계기준 존재 여부	일반적 비영리 회계기준 명칭	회계기준 구성	회계기준 제정기구	재무제표의 종류	특징
호주	○	호주회계기준(AAASS) * Australian Accounting Standard	영리기업회계기준 + 비영리조직특수기준 추가 (*비영리 되는 영리기업회계기준으로는 다음 중 하나 선택가능: IFRS 또는 비상장기업기준(AAAS-Reduced Disclosure Requirements)	호주회계기준위원회 (AASB)	- 재무상태표 - 포괄손익계산서 - 자본변동표 - 현금흐름표	- 현행 호주의 회계기준은 기본적으로 영리기업에 적용하기 위해 작성된 기준이지만 NFP를 위해 특별히 작성된 기준서와 새로운 소득 인식기준을 마련한 AASB 1068 등의 특별기준이 제정됨
일본	일반 기준은 없으며 - 공익법인 - NPO법인 - 사회복지법인 - 학교법인 - 종교법인 등	종류별로 산재	민간에서 제정된 NPO법인회계기준(2010년)의 경우 명시적 참조규정은 없지만 영리기업회계기준에 비등성을 두고 있는 것으로 보이며 다음과 같은 비영리조직 특수기준 추가 - 고유목적사업과 비교유목적사업의 구분 - 비영리조직의 특수거래 - 사업비와 권리비의 구분	종류별로 각기 다른 주체주무관청이 제정 *NPO법인회계기준은 민간 협의체인 NPO법인회계기준위원회가 제정	- 대차대조표 - 활동계산서	- 기부에 의해 증가한 순재산을 지정 순재산으로 하지 않고 일반순재산 증가로 처리할 수 있음 - 공익법인은 필요한 경우 구분회계를 적용하며, 이때 내부거래 금액은 대차대조표와 순재산증감계산서에 상계
독일	일반기준은 없으며 - 공익법인 - NPO법인 - 학교법인 - 종교법인 등	종류별로 산재	민간에서 제정된 NPO법인회계기준(2010년)의 경우 명시적 참조규정은 없지만 영리기업회계기준에 비등성을 두고 있는 것으로 보이며 다음과 같은 비영리조직 특수기준 추가 - 고유목적사업과 비교유목적사업의 구분 - 비영리조직의 특수거래 - 사업비와 권리비의 구분	종류별로 각기 다른 주체주무관청이 제정 *NPO법인회계기준은 민간 협의체인 NPO법인회계기준위원회가 제정	- 대차대조표 - 활동계산서	- 기부에 의해 증가한 순재산을 지정 순재산으로 하지 않고 일반순재산 증가로 처리할 수 있음 - 공익법인은 필요한 경우 구분회계를 적용하며, 이때 내부거래 금액은 대차대조표와 순재산증감계산서에 상계

자료: 배원기·박재형, 「비영리법인(NPO)의 회계와 세무 입문(제3판)」 신영사 2019.

가. 일본

1) 회계기준 구성

가) 회계기준

일본의 공익법인회계기준은 회계기준과 주해로 구성되어 있다. 회계기준은 제1 총칙, 제2 대차대조표, 제3 순재산증감계산서, 제4 현금흐름표, 제5 재무제표 주석, 제6 부속명세서, 제7 재산목록 순으로 구성되어 있으며 5페이지 분량이다. 각 항목에 포함된 세부 내역은 다음 표와 같다.

〈표 II-25〉 일본 공익법인회계기준 회계기준 내역

구분	세부 내역
제1 총칙	1) 목적 및 적용 범위 2) 계속조직의 전제 3) 일반원칙 4) 사업연도 5) 회계 구분
제2 대차대조표	1) 대차대조표의 내용 2) 대차대조표의 구분 3) 대차대조표의 자산 가액
제3 순재산증감계산서	1) 순재산증감계산서의 내용 2) 순재산증감계산서의 구분 3) 순재산증감계산서의 구성
제4 현금흐름표	1) 현금흐름표의 내용 2) 현금흐름표의 구분 3) 현금흐름표의 자금 범위
제5 재무제표 주석	1) 필수주석 내역
제6 부속명세서	1) 부속명세서의 내용 2) 부속명세서의 구성
제7 재산목록	1) 재산목록의 내용 2) 재산목록의 구분 3) 재산목록의 가액

자료: 저자 작성

회계기준 주해는 (주1) 중요성 원칙, (주2) 상계, (주3) 총액주의, (주4) 기본재산 및 특정자산 표시, (주5) 기금, (주6) 지정순재산 구분, (주7) 일반순재산 구분, (주8) 외화 환산, (주9) 만기 보유 목적 채권 평가, (주10) 기타 유가증권, (주11) 기부에 의한 유가증권 취득, (주12) 기금 증감, (주13) 보조금, (주14) 일반순재산 증감, (주15) 지정순재산에서 일반순재산으로 이전, (주16) 투자유가증권 평가손익 표시, (주17) 당사자와 거래 등에 대한 사항을 설명하며, 회계기준과 동일하게 5페이지로 구성되어 있다.

〈표 II-26〉 일본 공익법인회계기준 회계기준 주해 구조

원문	번역
(注1) 重要性の原則の適用について	(주1) 중요성의 원칙의 적용에 대해
(注2) 内訳表における内部取引高等の相殺消去について	(주2) 내역표에 있어서의 내부거래 고등의 상계 소거에 대해
(注3) 総額主義について	(주3) 총액주의에 대해
(注4) 基本財産及び特定資産の表示について	(주4) 기본재산 및 특정자산의 표시에 대해
(注5) 基金について	(주5) 기금에 대해
(注6) 指定正味財産の区分について	(주6) 지정순재산의 구분에 대해
(注7) 一般正味財産の区分について	(주7) 일반순재산의 구분에 대해
(注8) 外貨建の資産及び負債の決算時における換算について	(주8) 외화건의 자산 및 부채의 결산 시에 있어서의 환산에 대해
(注9) 満期保有目的の債券の評価について	(주9) 만기 보유 목적의 채권의 평가에 대해
(注10) 満期保有目的の債券並びに子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券について	(주10) 만기 보유 목적의 채권 및 자회사 주식 및 관련 회사 주식 이외의 유가증권에 대해
(注11) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた有価証券の会計処理について	(주11) 지정순재산으로 구분되는 기부에 의해 받아들인 유가증권의 회계처리에 대해
(注12) 基金増減の部について	(주12) 기금 증감의 부에 대해
(注13) 補助金等について	(주13) 보조금 등에 대해
(注14) 一般正味財産増減の部における経常外増減に属する項目について	(주14) 일반순재산 증감의 부에 있어서의 경상 외 증감에 속하는 항목에 대해
(注15) 指定正味財産の部から一般正味財産の部への振替について	(주15) 지정순재산의 부로부터 일반순재산의 부로의 이체에 대해
(注16) 投資有価証券評価損益等の表示方法について	(주16) 투자 유가증권 평가손익 등의 표시방법에 대해
(注17) 関連当事者との取引の内容について	(주17) 관련 당사자와의 거래 내용에 대해

자료: 저자 작성

공익법인회계기준의 회계기준은 일반적인 사항을 규정하고 있으며 추가적인 사항은 회계기준 주해에서 규정한다. 회계기준 주해에서 보완하고 있는 사항은 다음 표와 같다.

〈표 II-27〉 일본 공익법인회계기준 회계기준 주해 영역

구분	세부 내역	주해
제1 총칙	1) 목적 및 적용 범위 2) 계속조직의 전제 3) 일반원칙 4) 사업연도 5) 회계 구분	(주1) (주2)
제2 대차대조표	1) 대차대조표의 내용 2) 대차대조표의 구분 3) 대차대조표의 자산 가액	(주3) (주4) (주5) (주6) (주7) (주8) (주9) (주10) (주11)
제3 순재산증감계산서	1) 순재산증감계산서의 내용 2) 순재산증감계산서의 구분 3) 순재산증감계산서의 구성	(주6) (주12) (주13) (주14) (주15) (주3) (주12) (주15) (주16)
제4 현금흐름표	1) 현금흐름표의 내용 2) 현금흐름표의 구분 3) 현금흐름표의 자금 범위	
제5 재무제표 주식	1) 필수주식 내역	(주17)
제6 부속명세서	1) 부속명세서의 내용 2) 부속명세서의 구성	
제7 재산목록	1) 재산목록의 내용 2) 재산목록의 구분 3) 재산목록의 가액	

자료: 저자 작성

나) 운용지침

공익법인회계기준 운용지침의 구성은 1. 설정 및 개정 경위, 2. 공익법인, 3. 현금흐름표, 4. 재산목록, 5. 퇴직급여, 6. 당사자 거래, 7. 지정순재산, 8. 자회사 주식, 9. 기금, 10. 보조금, 11. 자산 시가 하락, 12. 재무제표 과목, 13. 양식으로 이루어져 있으며, 총 36페이지로 이루어져 있다.

〈표 II-28〉 일본 공익법인회계기준 운용지침 구조

원문	번역
1. 設定及び改正の経緯等について	1. 설정 및 개정의 경위 등에 대해
2. 公益法人会計基準における公益法人について	2. 공익법인회계기준에 있어서 공익법인에 대해
3. キャッシュ・フロー計算書の作成について	3. 현금흐름표 작성에 대해
4. 財産目録の作成について	4. 재산목록 작성에 대해
5. 退職給付会計における退職給付債務の期末未支給額による算定について	5. 퇴직급여 회계에서의 퇴직 급부 채무의 기말 지급액에 의한 산정에 대해
6. 関連当事者との取引の内容について	6. 관련 당사자와의 거래 내용에 대해
7. 指定正味財産として計上される額について	7. 지정순재산으로 계상되는 금액에 대해
8. 子会社株式・関連会社株式について	8. 자회사 주식 및 관련 회사 주식에 대해
9. 基金について	9. 기금 정보
10. 補助金等の取扱いについて	10. 보조금 등의 취급에 대해
11. 資産の時価が著しく下落した場合について	11. 자산 시가가 현저히 하락한 경우에 대해
12. 財務諸表の科目	12. 재무제표 과목
13. 様式について	13. 양식에 대하여

출처: 저자 작성

2) 회계기준 내용

가) 일반원칙

일본의 공익법인회계기준은 공익법인의 건전한 운영에 기여하는 것을 목적으로 하며, 계속조직(Going Concern)²¹⁾을 전제로 한다. 회계기준은 대차대조표, 순재산증감계산서, 현금흐름표의 재무제표와 부속명세서 및 재산목록을 작성하도록 규정하며, 중요성의 원칙을 적용하여 기록한다. 다만 기부금액의 중요성이 부족할 경우, 기부에 의해 증가한 순재산을 지정순재산으로 하지 않고 일반순재산 증가로 처리할 수 있다. 이와 더불어 공익법인은 필요한 경우 구분회계를 적용하며, 이때 내부거래 금액은 대차대조표와 순재산증감계산서에서 상계한다.

21) 계속조직은 공익법인을 청산 또는 전 사업의 폐지 등을 하지 않고 조직이 계속 존재할 것을 전제로 한다.

나) 대차대조표

대차대조표는 해당 사업연도 말 자산, 부채, 순재산의 상태를 표시한다. 대차대조표는 총액으로 기록하는 것이 원칙이다. 대차대조표는 자산, 부채 및 순재산으로 구분하며, 자산과 부채는 각각 유동자산과 고정자산, 유동부채와 고정부채로 분류한다. 특히 고정자산은 기본재산, 특정자산 및 기타 고정자산으로 세분류하며, 실무적으로는 기부에 의해 받아들인 자산으로 그 금액이 지정순재산에 계상되는 자산에 대해서는 기본재산 또는 특정자산에 계상하고, 당해 공익법인이 특정의 목적을 위하여 예금, 유가증권 등을 갖는 경우에는 당해 자산의 보유 목적을 나타내는 독립의 과목을 특정자산에 계상한다. 공익법인의 순재산은 지정순재산과 일반순재산으로 나눈다. 지정순재산은 기부에 의해 받아들인 자산으로, 기부자의 의사에 의해 해당 자산의 사용에 제약²²⁾이 부과되는 순재산이다. 일반순재산은 순재산 금액 중 지정순재산을 차감한 나머지 부분을 의미한다.

대차대조표상 자산은 원칙적으로 취득가액으로 측정한다. 자산 유형별 대차대조표 가액 측정은 다음과 같은 방식을 따른다. 교환, 수증 등에 의해 취득한 자산의 가액은 공정가치로 측정한다. 어음, 미수금, 대부금 등의 채권은 취득가액에서 충당금을 공제한 금액을 가액으로 측정한다. 만기보유채권²³⁾, 자회사 주식 및 관련 회사 주식²⁴⁾은 취득가액으로 하며 그 외 유가증권은 시가²⁵⁾를 가액으로 한다. 다만 만기보유채권의 액면금액과 취득가액이 상이할 경우 상각후원가법에 근거하여 산정한 금액을 가액으로 측정한다. 재고자산은 취득가액을 가액으로 하고, 시가가 취득가보다 하락한 경우 시가를 가액으로 측정한다. 유형자산 및 무형자산은 취득가액에서 감가상각누계액을 공제한 금액을 가액으로 측정한다. 자산의 시가가 현저하게 하락²⁶⁾

22) 기부자 등으로부터 공익법인의 기본재산으로 보유하도록 지정한 토지, 기부자 등으로부터 장학금 급부 사업을 위한 적립 자산으로서 법인이 원본을 유지한다고 지정한 금액 등을 의미한다.

23) 만기까지 소유할 의사로 보유하는 회사채 및 기타채권을 의미한다.

24) 자회사 주식이란 공익법인이 영리기업의 의결권의 과반수를 보유하고 있는 경우 해당 영리기업의 주식을 말하며, 관련 회사 주식은 공익법인이 영리기업 의결권의 20% 이상 50% 미만을 보유하고 있는 경우 해당 영리기업의 주식을 말한다.

25) 시가 평가에 따라 발생하는 평가 차액은 당기순재산 증감으로 처리한다.

한 경우에는 시가를 가액으로 한다. 다만, 유형자산과 무형자산은 사용가치가 시가를 초과하는 경우 취득가에서 감가상각누계액을 공제한 가액을 초과하지 않는 한 사용가치를 가액으로 측정할 수 있다.

〈표 II-29〉 대차대조표(구분회계)
 대 차 대 조 표
 레이와 년 월 일 현재

(단위 : 엔)

과 목	공익목적 사업회계	수익사업 등 회계	법인회계	내부거래 등 소거	합계
I 자산					
1. 유동자산					
중과목별 기재					
유동자산 합계					
2. 고정자산					
(1) 기본재산					
중과목별 기재					
기본재산 합계					
(2) 특정자산					
중과목별 기재					
특정자산 합계					
(3) 기타고정자산					
중과목별 기재					
기타고정자산 합계					
고정자산 합계					
자산 합계					
II 부채					
1. 유동부채					
중과목별 기재					
유동부채 합계					
2. 고정부채					
중과목별 기재					

26) 시가가 장부가액에서 50%를 넘어 하락하는 경우를 말한다.

〈표 II-29〉의 계속

과 목	공익목적 사업회계	수익사업 등 회계	법인회계	내부거래 등 소거	합계
유동부채 합계					
2. 고정부채					
중과목별 기재					
고정부채 합계					
부채 합계					
Ⅲ 순자산부					
1. 지정순자산					
중과목별 기재					
지정순자산 합계					
(그 중 기본재산에의 총당액)					
(그 중 특정자산에의 총당액)					
2. 일반순자산					
(그 중 기본재산에의 총당액)					
(그 중 특정자산에의 총당액)					
순자산 합계					
부채 및 순자산 합계					

다) 순자산증감계산서

순자산증감계산서는 해당 사업연도의 순자산 증감을 밝혀 표시하며 총액 주의 기준으로 작성한다. 이는 일반기업의 손익계산서와 유사한 재무제표로, 공익법인이 영리활동을 수행하지 않기에 손익이라고 표현하지 않고 순자산 증감으로 표현한다. 순자산증감계산서는 일반순자산증감과 지정순자산증감²⁷⁾으로 나누고, 또한 일반순자산증감을 경상증감과 경상외증감으로 구분한다.

일반순자산증감은 경상수익 및 경상비용을 기재하여 당기 경상증감²⁸⁾을 표시하고, 경상외증감에 속하는 항목을 가감하여 당기 일반순자산증감액을 표시한다. 이와 동시에 일반순자산 전기 잔액을 가산하여 일반순자산 기말

27) 회계기간 중 기부에 의해 받아들인 자산의 금액은 순자산증감계산서상 지정순자산 증감에 계상한다.

28) 임시적 항목과 과년도 수정품목이 있으며, 경상외증감에 속하는 항목이더라도 금액이 작거나 경상적으로 발생하는 것은 경상증감으로 계상할 수 있다.

잔액을 표시한다. 지정순재산증감은 지정순재산 증감액을 발생원인별로 표시하고 지정순재산 전기 잔액을 가산하여 지정순재산 기말 잔액을 표시한다.

만약 기부에 의해 받아들여져 지정순재산으로 구분되는 자산의 제약이 해제된 경우 해당 자산의 장부가액, 감가상각을 실시한 경우 해당 감가상각비의 금액, 재해 등에 의해 소멸한 경우 해당 자산의 장부가액을 지정순재산에서 일반순재산으로 이체하며, 이체금액은 그 성격에 따라 정상수익 또는 정상외수익으로 기재한다.

공익법인이 정부 또는 지방자치단체로부터 보조금 등²⁹⁾을 받아들인 경우, 원칙적으로 그 수입액을 수취보조금으로서 지정순재산증감에 기재한다. 이후 보조금 등의 지출 목적에 따라 해당 금액을 지정순재산에서 일반순재산으로 이체한다. 덧붙여 당해 사업연도 말까지 목적하는 지출을 실시하는 것이 예정되는 보조금을 받은 경우에는 그 수입액을 수취보조금으로서 일반순재산증감에 기재할 수 있다.

다만, 해당 보조금 등이 국가 또는 지방자치단체의 보조금 등 교부 업무를 실질적으로 대행할 목적으로 당해 법인에게 일시적으로 지급된 것인 경우, 즉 해당 보조금 등을 제3자에게 교부할 의무를 부담하는 경우에는 해당 보조금 등은 예치 보조금 등으로서 처리하고, 사업연도 말의 잔고를 부채에 기재한다.

29) 보조금 등이란 보조금, 부담금, 이자 보급금 및 기타 상당한 반대급여를 받지 않는 급부금 등을 말한다.

〈표 11-30〉 순재산증감계산서(구분회계)
순재산증감계산서

레이와 년 월 일 현재

(단위 : 엔)

과 목	공익목적사업회계			수익사업 등 회계			범인회계	내부거래 등 소거	합계
	A사업	B사업	공통 소계	A사업	B사업	공통 소계			
I 일반순재산증감									
1. 경감증감									
(1) 경감수익									
기본재산운용이익									
중과목별 기제									
특정자산운용이익									
중과목별 기제									
수취회비									
중과목별 기제									
사업수익									
중과목별 기제									
수취보조금 등									
중과목별 기제									
수취부담금									
중과목별 기제									
수취기부금									
중과목별 기제									
.....									
경감수익계									

〈표 II -30〉의 계속

과 목	공익목적사업회계			수익사업 등 회계			법인회계	내부거래 등 소거	합계
	A사업	B사업	공통 소계	A사업	B사업	공통 소계			
(2) 경상비용 사업비 중과목별 기재 관리비 중과목별 기재									
경상비용									
평가손익 등 조정 전 당기경상증감액									
기본재산평가손익 등 특정자산평가손익 등 투자유가증권평가손익 등									
평가손익 등 계									
당기경상증감액									
2. 경상외증감 (1) 경상외수익 중과목별 기재 경상외수익회계									

〈표 II -30〉의 계속

과 목	공익목적사업회계			수익사업 등 회계			범의회계	내부거래 등 소거	합계
	A사업	B사업	공통 소계	A사업	B사업	공통 소계			
(2) 경상외비용 중과목별 기재									
경상외비용계									
당기경상외증감액									
그 외 회계이체 전									
당기일반순재산증감액									
그 외 회계이체액									
당기일반순재산증감액									
일반순재산 기초 잔액									
일반순재산 기말 잔액									
II 지정순재산증감 수취보조금 등									
일반순재산으로의 이체액									
당기지정순재산증감액									
지정순재산 기초 잔액									
지정순재산 기말 잔액									
III 순재산 기말 잔액									

라) 현금흐름표

현금흐름표³⁰⁾는 해당 사업연도의 현금흐름을 표시한다. 현금흐름표는 해당 연도의 현금과 현금등가물의 수입과 지출을 대상으로 기록하며, 직접법 또는 간접법으로 작성할 수 있다. 현금흐름은 사업활동에 의한 현금흐름, 투자활동에 의한 현금흐름 및 재무활동에 의한 현금흐름으로 구분한다.

〈표 II-31〉 현금흐름표(직접법)

현금흐름표

레이와 년 월 일 현재

(단위 : 엔)

과 목	당년도	전년도	증감
I 사업활동에 의한 현금흐름			
1. 사업활동 수입			
기본재산운용소득			
입회금 수입			
회비 수입			
사업 수입			
보조금 등 수입			
사업활동 수입계			
2. 사업활동 지출			
사업비 지출			
관리비 지출			
사업활동 지출계			
사업활동으로 인한 현금흐름			
II 투자활동으로 인한 현금흐름			
1. 투자활동 소득			
고정자산 매각소득			

30) 공익법인회계기준에 정한 현금흐름계산서는 「인정법」 제5조 제12호의 규정에 의하여 회계 감사인을 설치하는 공익사단·재단법인 이외의 공익법인은 이를 작성하지 않을 수 있다.

〈표 II-31〉의 계속

과 목	당년도	전년도	증감
투자활동 수입계			
2. 투자활동 지출			
고정자산 취득 지출			
.....			
투자활동 지출계			
투자활동으로 인한 현금흐름			
Ⅲ 재무활동에 의한 현금흐름			
1. 재무활동 소득			
차입금 수입			
.....			
재무활동 수입계			
2. 재무활동 지출			
차입금 상환 지출			
.....			
재무활동 지출계			
재무활동으로 인한 현금흐름			
Ⅳ 현금 및 현금등가물에 관한 환산 차액			
Ⅴ 현금 및 현금등가물의 증감액			
Ⅵ 현금 및 현금등가물의 기초 잔액			
Ⅶ 현금 및 현금등가물의 기말 잔액			

마) 필수주식

공익법인회계기준은 필수주식을 규정하고 있다. 회계기준에서 규정한 재무제표의 필수주식 종류는 다음 표와 같다.

〈표 II-32〉 일본 공익법인회계기준 필수주석 목록

원문	번역
(1) 継続組織の前提に関する注記	(1) 계속조직의 전제에 관한 주석
(2) 資産の評価基準及び評価方法、固定資産の減価償却方法、引当金の計上基準等財務諸表の作成に関する重要な会計方針	(2) 자산의 평가기준 및 평가방법, 고정자산의 감가상각 방법, 충당금의 계상 기준 등 재무제표의 작성에 관한 중요한 회계 방침
(3) 重要な会計方針を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更による影響額	(3) 중요한 회계 방침을 변경했을 때는 그 취지, 변경의 이유 및 해당 변경에 의한 영향액
(4) 基本財産及び特定資産の増減額及びその残高	(4) 기본재산 및 특정자산의 증감액 및 그 잔액
(5) 基本財産及び特定資産の財源等の内訳	(5) 기본재산 및 특정자산의 자원 등의 내역
(6) 担保に供している資産	(6) 담보에 제공하는 자산
(7) 固定資産について減価償却累計額を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高	(7) 고정자산에 대하여 감가상각누계액을 직접 공제한 잔액만을 기재한 경우에는 당해 자산의 취득가액, 감가상각누계액 및 당기 말 잔액
(8) 債権について貸倒引当金を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該債権の債権金額、貸倒引当金の当期末残高及び当該債権の当期末残高	(8) 채권에 대해 대손충당금을 직접 공제한 잔액만을 기재한 경우에는 해당 채권의 채권금액, 대손충당금의 당기 말 잔고 및 해당 채권의 당기 말 잔액
(9) 保証債務（債務の保証を主たる目的事業とする公益法人の場合を除く。）等の偶発債務	(9) 보증채무(채무의 보증을 주된 목적사업으로 하는 공익법인의 경우를 제외한다.) 등의 우발채무
(10) 満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益	(10) 만기 보유 목적의 채권의 내역 및 장부가액, 시가 및 평가손익
(11) 補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高	(11) 보조금 등의 내역 및 교부자, 당기의 증감액 및 잔액
(12) 基金及び代替基金の増減額及びその残高	(12) 기금 및 대체 기금의 증감액 및 그 잔액
(13) 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳	(13) 지정순재산에서 일반순재산으로의 이체액의 내역
(14) 関連当事者との取引の内容	(14) 관련 당사자와의 거래의 내용
(15) キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲及び重要な非資金取引	(15) 현금흐름표의 자금 범위 및 중요한 비자금 거래
(16) 重要な後発事象	(16) 중요한 후발 사건
(17) その他公益法人の資産、負債及び正味財産の状態並びに正味財産増減の状況を明らかにするために必要な事項	(17) 그 외 공익법인의 자산, 부채 및 순재산의 상태 및 순재산 증감의 상황을 밝히기 위해 필요한 사항

자료: 저자 작성

바) 부속명세서

부속명세서는 해당 사업연도의 대차대조표 및 순재산증감계산서와 관련된 사항을 표시한다. 부속명세서는 재산 및 특정자산 명세서와 총당금명세서를 포함한다. 다만, 부속명세서에 해당 재무제표의 중요한 사항을 표시하도록 규정하였지만 재무제표의 주기에 기재하는 경우 해당 내용의 기재를 생략 가능하다.

〈표 II-33〉 재산 및 특정자산 명세서

(단위 : 엔)

구분	자산유형	기초장부가액	당기증가액	당기감소액	기말장부가액
기본재산	토지 건물 … …				
	기본재산계				
특정자산	퇴직급여충당자산 ○○적립자산 … …				
	특정자산계				

〈표 II-34〉 총당금명세서

(단위 : 엔)

과목	기초 잔액	당기증가액	당기감소액		기말 잔액
			목적사용	기타	
상여총당금 … …					

사) 재산목록

재산목록³¹⁾은 해당 사업연도 말 모든 자산 및 부채에 대하여 명칭, 수량, 사용목적, 가액 등을 상세히 표시한다. 재산목록은 대차대조표의 구분과 동

31) 공익법인회계기준에 규정된 재산목록의 경우, 이행법인 및 일반사단·재단법인은 이를 작성하지 않을 수 있다.

일하게 자산과 부채, 순재산으로 나누며, 재산목록의 가액은 대차대조표에 기재한 가액과 동일하다.

〈표 II-35〉 재산목록³²⁾

재 산 목 록

영화 년 월 일 현재

(단위 : 엔)

대차대조표 과목		장소·물량 등	사용목적 등	금액	
(유동자산)	현금	수중 보관	운전자금으로	×××	
	예금	보통예금 ○○은행 ○○지점	운전자금으로	×××	
유동자산합계				×××	
(고정자산)	기본재산	토지	○○㎡ ××시 ▽▽마치 3-5-1	공익 목적 보유 재산이며, ○○사업의 시설에 사용하고 있다.	×××
		건물	○○㎡ ××시 ▽▽마치 3-5-1 4층	3~4층 부분: 공익 목적 보유 재산이며, ○○사업 시설에 사용하고 있다.	×××
특정자산	○○적립자산	정기 예금 ○○은행 ○○지점	○○사업의 적립자산이며 자산 취득 자금으로 관리되는 예금	×××	
기타 고정자산	……	……	……	×××	
고정자산합계				×××	
자산합계				×××	
(유동부채)	미납금	○○에 대한 미지급액	○○사업에 제공하는 비품 구입의 미지급분	×××	
	단기차입금	○○은행 ○○지점	운전자금	×××	
유동부채합계				×××	
(고정부채)	퇴직급여충당금	직원에 대한 것	직원 ○○에 대한 퇴직금 지불에 대비한 것	×××	
	장기차입금	○○은행 ○○지점	△△사업에 제공하는 건물을 취득하기 위한 차입	×××	

32) 공익 목적 보유 재산을 구분 표시하는 경우에는 대차대조표 과목, 자산의 종류, 장소, 수량, 취득시기, 사용목적의 사업 등을 상세히 기재하며, 필요시 별도 항목으로 작성한다.

〈표 II-35〉의 계속

대차대조표 과목	장소·물량 등	사용목적 등	금액
고정부채합계			×××
부채합계			×××
순자산계			×××

나. 미국

1) 회계기준 구성

가) 회계기준

비영리단체에 대한 미국의 회계기준은 일반 GAAP의 원칙을 준용하며, 일반 GAAP의 원칙에 추가하여 비영리단체에만 적용되는 규칙을 따로 마련하고 있다. 특히, 2016년 8월 18일 FASB는 ASU(Accounting Standards Update) No. 2016-14에서 비영리단체의 순자산을 분류하는 방법과 재무제표 및 유동성, 재무성과 및 현금흐름에 대한 주석 표시 방법을 단순화하는 방법으로 개정하였다. 따라서 현행 비영리단체는 보고기간 말 현재의 재무상태표, 보고기간의 운영보고서(손익계산서)와 현금흐름표, 재무제표에 대한 주석을 포함하여 공시해야 한다.

〈표 II-36〉 미국 재무회계기준 958의 구성(FASB ASC 958)

구분	세부 내역
958 Not-for-Profit Entities(10-15)	(1) 적용 범위와 예외 규정 (2) 비영리단체의 정의 (3) 비영리단체의 예외 (4) 비영리단체와 공공사업단체 구분
958 Not-for-Profit Entities(205-45)	(1) 재무제표 특정 기본 정보 (2) 완전한 하나의 재무제표 보고 (3) 성격 및 기능별 비용 보고
958 Not-for-Profit Entities(205-50)	(1) 비영리단체의 공시의무 내용 (2) 비영리단체의 성격 및 Endowment Fund 보고 (3) 모금액 중 모금비용의 비율 계산 방법 (4) 비교재무제표 보고 방법

〈표 II-36〉의 계속

구분	세부 내역
958 Not-for-Profit Entities(210-05)	(1) 재무상태표 보고지침 (2) 총계산정방식과 형식 (3) 자산과 부채의 분류 방식 (4) 유동성에 관한 정보 제공 방식 (5) 순자산 분류의 방법과 형식 (6) 재무상태표 공시의 방법과 형식
958 Not-for-Profit Entities(220-05)	(1) 손익계산서 보고지침 (2) 기능별 분류와 성격별 비용 분류 (3) 운영지표 내용 (4) 순자산의 재분류 (5) 총액보고와 순액보고
958 Not-for-Profit Entities(230-05)	(1) 현금흐름표 보고지침 (2) 현금성자산의 처리 (3) 장기목적사용 제한 기부자 제약이 있는 현금수령

자료: FASB ASC 958

2) 회계기준 내용

가) 일반원칙

미국 GAAP에 따르면 FASB의 규정(Accounting Standards Codification: ASC)는 최상위의 지침이며, AICPA(American Institute of Certified Public Accountant) 규정보다 우선한다. 따라서 미국의 비영리단체는 재무회계기준서 제117호 ‘비영리조직 재무제표’에 따라 재무제표를 작성해야 한다. GAAP의 목적은 영리기업에 대한 재무제표가 산업 전반에 걸쳐 일관되도록 하여 투자자와 정부가 재무제표를 보다 쉽게 이해할 수 있도록 하는 것이다. 이에 반해 비영리단체에 대한 GAAP의 규칙은 정부가 조직이 비과세 상태를 유지해야 하는지에 대한 여부를 감시할 수 있도록 돕기 위함이며, 더불어 보조금 지급자를 포함한 기부자에게 보고의 투명성을 제공하기 위함이다. 따라서 비영리단체에 대한 미국 회계기준은 일반 GAAP의 원칙에 추가적으로 비영리조직에만 적용되는 별도 규칙을 두고 있다.

〈표 II-37〉 미국 재무회계기준 958의 별도 규칙 목록(FASB ASC 958)

별도 규칙 목록	내용
순자산 레이블 지정	비영리단체의 재무상태표에 포함된 순자산은 기부자 제한 여부에 따라 라벨이 표시됨(기증자 제한은 기증자로부터 받은 보조금 또는 기타 문서에 의해 부과될 수 있음)
현금흐름 설명	비영리단체는 재무상태표에 열거된 양적 정보 외에도 일상적 비용을 충족하기 위해 유동자원을 관리하는 방법을 설명하는 질적 정보를 제공해야 함
투자	비영리단체는 투자와 관련된 관리수수료를 별도 보고할 의무는 없으나, 대내외비용에 대한 투자수익순액 신고를 의무화함
기여금	회계담당자는 GAAP의 원칙에 따라 개인, 기업 또는 기타 비영리단체로부터 받은 금액을 포함하여 모든 기여금을 면밀히 모니터링하고 기록해야 함

자료: FASB ASC 958

나) 재무상태표(Balance Sheet)

재무상태표는 해당 사업연도 말 비영리단체 전체를 중점에 두고 다음 금액을 모두 보고해야 한다. 자산, 부채, 순자산의 상태를 표시한다.

〈표 II-38〉 미국 비영리법인 재무상태표 의무공시 내역

의무공시목록
(1) 총자산
(2) 총부채
(3) 총 순자산
(4) 기부자 제약 있는 총 순자산
(5) 기부자 제약 없는 총 순자산
(6) 회계 표준 업데이트 번호 2016-14로 대체되는 하위 조항

자료: FASB ASC 958

재무제표 주석을 포함한 재무상태표는 유동성, 재무적 유연성 및 비영리단체의 자산과 부채의 상호관계에 대한 관련 정보를 제공한다. 이러한 정보는 일반적으로 유사한 특성을 가진 자산과 부채가 합리적으로 동일 그룹으로 보고된다. 유사한 특성을 가진 항목을 합리적으로 동일한 그룹으로 분류 및 집계하고 다른 특성을 가진 항목을 분리하는 것은 정보의 유용성을 높이기 위한 관행적 보고방식이다.

자산은 일반 GAAP의 원칙을 준용하여 적용되나 다만 기부자에 의해 사

용처가 제한될 수 있다. 그러나 일반적으로 특정자산이 아닌 순자산에 의해 제한이 적용된다. 이때 사용처에 대한 기부자가 부과한 제한의 존재에 기초하여 자산을 분리하여 보고할 필요는 없다. 기부자가 부과한 제약 또는 이사회 지정에 의해 사용이 제한되는 자산의 종류는 제한 또는 지정의 성격(금액 또는 목적)이 재무상태표 본문에 명확하게 있지 않은 경우, 재무제표의 주석에 기술되어야 한다.

순자산의 경우 기부자 제약 있는 순자산과 기부자 제약 없는 순자산으로 구분되며, 이때 각각의 금액은 기부자에 의해 부과된 제한의 유무에 따라 결정된다. 다양한 유형의 기부자가 부과한 제약의 성격과 금액에 대한 정보는 재무상태표 본문에 금액을 보고하거나 재무제표 주석에 관한 세부 사항을 포함시켜 제공해야 한다.

〈표 II-39〉 미국 비영리법인 순자산 섹션 형식³³⁾

기부자 제약 있는:			
사실상 영구적인 금액	\$XXX		
목적 제약 금액	XXX		
20X1년 이후에 대한 기간 제약	XXX		XXX
기부자 제약 없는:			
어떤 목적을 위해 이사회가 지정한 금액	\$XXX		
지정되지 않은 금액	XXX		XXX
순자산			\$XXX

자료: FASB, "Accounting Standards Update No. 2016-14," 2016, p. 90.

33) Example: Format of the Net Asset Section: 55-3 문단 958-205-55-9에 설명된 바와 같이, 기부자 제약 있는 순자산과 기부자 제약 없는 순자산이라는 용어를 사용하도록 권장한다. 그러나 다르게 이름 붙이는 것도 가능하다. 예를 들어, 지분은 순자산에 사용될 수 있으며, 기부자 제약 있는 순자산과 기부자 제약 없는 순자산을 신경 써서 구별하기 위해 다른 자산이 사용될 수 있다. 예를 들어, 순자산 섹션은 다음과 같이 배열될 수 있다(기부자 제약 있는 것과 없는 순자산을 더 세분화 시켜서 표기할 수 있다는 내용). 55-4 958-210-45-1 문단은 최소한 두 종류의 순자산(기부자 제약 있는 순자산과 기부자 제약 없는 순자산) 각각에 대한 금액과 순자산 총계가 재무상태표에 보고될 것을 규정한다. 해당 금액을 설명하는 데 사용되는 명칭들은 해당 의미와 일치해야 한다(FASB).

비영리단체는 문단 958-210-45-8의 조항에 따라 재무상태표 본문에 표시된 정보 이외에도 특정 항목의 사용에 대한 제약 및 자체 부과제한 사항을 포함하여, 자산 및 부채의 유동성 또는 만기에 관한 정보를 재무제표 주석에 공시해야 한다.

다) 운영보고서(Income Statement)

운영보고서는 기업회계의 손익계산서 대신 비영리단체가 발행하는 재무제표이다. 운영보고서의 주된 목적은 다음과 같은 관련 정보를 모두 제공하기 위함이며, 비영리단체가 작성하는 운영보고서는 비영리단체 전체에 초점을 두고 해당 기간 아래의 금액을 보고해야 한다.

〈표 II-40〉 미국 재무회계 운영보고서 작성기준 958(FASB ASC 958)

운영보고서 주된 목적	운영보고서 공시 의무
(1) 순자산의 금액과 성격을 변화시키는 거래 및 기타 사건이나 상황의 효과에 관한 정보	(1) 순자산의 변동
(2) 이러한 거래 및 기타 사건이나 상황 간의 관계에 관한 정보	(2) 기부자 제약 있는 순자산 변동
(3) 비영리단체의 자원이 다양한 프로그램이나 서비스를 제공하는 데 어떻게 사용되는지에 대한 정보	(3) 기부자 제약 없는 순자산의 변동
	(4) 회계표준 업데이트 번호 2016-14로 대체되는 하위 조항

자료: FASB ASC 958

위에서 언급되는 순자산의 변동은 재무상태표에 보고된 순자산이나 자본에 명시되어야 하며, 순자산이 변동 또는 자본의 변동과 같은 설명적인 용어를 사용하여 언급되어야 한다. 특히 수익, 비용, 손익은 순자산을 증가 또는 감소시키는 거래이며 문단 958-220-45-4에서 45-12의 조항에 따라 분류된다.

운영보고서는 수령한 자산의 사용이 기부자 부과 제약에 의해 제한되지 않은 한 수익은 기부자 제약 없는 순자산 증가로 보고해야 한다. 예를 들어, 서비스 제공 비용과 투자수익은 일반적으로 기부자 제약이 없으나, 기부자 제약 영구(또는 기간) 기부금으로 얻은 소득은 일반적으로 기부자 제약으로

순자산을 증가시킨다.

기부금 소득의 경우 기부자 제약 없는 수익 또는 이익으로 보고되며, 수령한 기부금을 수익 또는 이익으로 분류하는 것은 거래가 비영리단체의 지속적인 주요 활동 또는 핵심활동(수익)의 일부인지 또는 비영리단체의 주변적이거나 부수적(이익)인지에 따라 달라진다. 반면 기부자 제약 기부금은 제한된 수익 또는 이익(기부자 제약 지원)으로 보고되며, 기부자 제약 순자산을 증가시킨다.

비용 처리의 경우 운영보고서는 투자비용을 제외한 비용은 기부자 제약 없는 순자산의 감소로 보고한다. 이때, 투자비용은 투자수익과 상계되며 투자 수익이 보고되는 범주인 순자산 범주에 함께 보고된다(subcapitalization 958-720).

비영리단체의 지속적인 주요 또는 중앙 운영 및 활동의 관계를 설명하기 위해 운영보고서는 일반적으로 총수익과 총비용 금액을 보고해야 한다. 그러나 투자수익은 외부 및 직접 내부 투자비용을 차감한 순액으로 보고된다. 또한 손익이 부수적인 거래 또는 비영리단체와 경영진이 통제할 수 없는 기타 사건 및 상황에서 발생하는 경우, 순액으로 보고할 수 있다.

마지막으로 비영리단체는 운영보고서와 관련된 다음과 같은 내역을 재무제표 주석에 공시해야 한다.

〈표 II-41〉 미국 비영리법인 운영보고서와 관련된 주석 의무공시 내역

의무공시목록
(1) '비영리단체의 운영'이라는 용어가 다음의 경우에 명확하지 않게 사용되는 경우 ① 운영보고서에 나타나는 세부 사항 ② 보고된 운영지표의 성격 ③ 운영에서 제외된 항목(그 정보가 운영보고서 본문에서 명백하거나 재무제표의 주석에 공시된 경우에는 문단 958-225-55-16의 예 5 참조)
(2) 회계 표준 업데이트 번호 2016-14로 대체되는 하위 조항
(3) 운영보고서 또는 별도의 명세서에 나타나지 않은 경우 모든 비용은 한 곳에 공시한다. 모든 비용에 대한 기능별 분류와 자연적 분류의 관계는 기능별 비용 분류와 성격별 비용 분류를 구분시키는 분석에서 제시해야 한다. 투자 수익에 대한 순투자비용은 포함시키지 않는다(문단 958-720-45-15 참조).
(4) 프로그램 및 지원 기능 중 비용을 배분하는 데 사용되는 방식에 대한 질적 설명(문단 958-720-50-1 참조)

자료: FASB ASC 958

다음의 예는 958-220-45-9에서 45-12까지의 문단과 관련하여 운영 및 비 운영 부문을 구분하기 위해 모든 거래와 기타 사건 및 상황을 세분화한 '기부자 제약 없는 순자산의 수익, 비용 및 기타 변동 보고서'(손익계산서에 해당하는 재무제표)에 대하여 설명한다. 이 예는 문단 958-205-55-15의 C형식의 2부 중 1부를 사용하여 영업으로부터 기부자 제약 없는 순자산 변동의 지표를 보여준다.

〈표 II-42〉 미국 비영리법인 손익계산서

기타 비영리단체	
손익계산서(손익 및 기타 기부자 제약 없는 순자산의 변동의 보고서)	
20X1년 6월 30일	
(1,000단위)	
영업수익 및 영업지원:	
서비스 제공 수수료	\$X,XXX
영업지원	X,XXX
제약이 해지된 순자산	X,XXX
영업수익 및 영업지원 총계	XX,XXX
영업비용:	
프로그램	XX,XXX
일반관리	X,XXX
기금조성	X,XXX
영업비용 총계	XX,XXX
영업에서 생긴 순자산 변동	X,XXX
기타 변동	
[비영업으로 보는 항목들]	X,XXX
중단영업효과 이전의 순자산 변동	
영업부문	XX,XXX
중단영업	X,XXX
순자산 변동	XX,XXX
기초 순자산	XXX,XXX
기말 순자산	\$XXX,XXX

자료: FASB, "Accounting Standards Update No. 2016-14," 2016, p. 105.

라) 현금흐름표

현금흐름표의 주요 목적은 특정 기간 기업의 현금 유입과 유출에 대한 정보를 제공하는 것이다. 현금흐름표에 대한 기본 사항은 미국 GAAP의 원칙을 준용하며, 몇 가지의 특별규정에 따라 회계처리가 달라진다.

현금흐름표 작성 시 비영리단체가 사용하는 일반적인 지침으로서 현금 및 현금성자산, 장기목적으로 사용을 제한하는 기부자 부과 제약이 있는 현금 수령, 에이전시 및 대리거래, 비현금 투자 및 재무활동, 수집품 등에 대한 특별지침을 두고 있다.

〈표 II-43〉 미국 비영리법인 현금흐름표 일반지침 내역

의무공시목록
(1) 현금성자산: 일반적인 현금성자산의 정의를 충족하는 경우에도 제한사항으로 인해 자격이 있음에도 불구하고 현금성자산으로 포함되지 않을 수 있다. 예를 들어, 유동성이 높은 투자 자산은 장기투자자 사용을 제한하는 기부자 부과 제약이 있는 자원으로 분류되는 경우 현금성자산에서 제외된다.
(2) 에이전시/대리거래: 대리거래로 인한 수취 및 지급된 현금은 현금흐름표에 영업활동으로 인한 현금흐름으로 보고한다. 이때, 현금흐름표가 간접법으로 표시되는 경우 해당 거래에서 수취 및 지급된 현금의 총액 또는 순액으로 보고할 수 있다.
(3) 비현금 투자 및 재무활동: 비현금 투자 및 재무활동(건물, 유가증권, 수집품 수령)을 별도로 공시해야 한다.
(4) 수집품 항목의 구매, 판매 및 보험금으로 인한 현금흐름은 현금흐름표에 투자활동으로 보고된다.

자료: FASB ASC 958

〈표 II-44〉 미국 비영리법인 현금흐름표

A 비영리단체

현금흐름표

20X0년 7월 1일부터 20X1년 6월 30일까지

(1,000단위)

영업활동으로 인한 현금흐름:	
서비스 제공으로 수취한 현금	\$5,020
기부자로부터 수취한 현금	8,030
기부약정으로부터 수취한 현금	2,615
이자 및 배당수익	8,570
잡수익	150
급여 및 퇴직금 지급	(13,400)
대금지급	(5,658)
이자지급	(382)
보조금지급	(5,175)
영업활동에서 창출된(사용된) 현금	<u>(230)</u>
투자활동으로 인한 현금흐름:	
유형자산의 취득	(1,500)
유형자산 처분	200
보험수익(재해손실로 인한)	250
투자자산 처분	76,100
투자자산 취득	(74,900)
투자활동에서 창출된(사용된) 현금	<u>150</u>
재무활동으로 인한 현금흐름	
다음으로 제한된 기부금 수익:	
영구 기부금(endowment)의 투자	200
기간 기부금(endowment)의 투자	70
유형자산의 투자	1,210
연금신탁계약 관련 투자	200
	<u>1,680</u>
기타 재무활동:	
재투자에 사용되어야하는 이자 및 배당금	300
연금 신탁 부채의 지급	(145)
어음의 지급	(1,140)
장기부채의 지급	(1,000)
	<u>(1,985)</u>
재무활동에서 창출된(사용된) 현금	<u>(305)</u>
현금 및 현금성자산의 순증가	(385)
기초 현금 및 현금성자산	4,960
기말 현금 및 현금성자산	<u>\$4,575</u>
비현금 투자 및 재무활동에 대한 추가 자료	
유형자산 증여	\$140
납입 생명보험, 현금해약가치	80

자료: FASB, "Accounting Standards Update No. 2016-14," 2016, p. 57.

마) 수익인식 기준

미국 비영리단체 회계기준에서 수익인식은 주제 958-605의 지침을 준수하여 인식해야 한다. 주요 지침은 다음과 같다.

〈표 II-45〉 미국 비영리법인 수익인식 기준 일반지침 내역

의무공시목록
(1) 일반사항
(2) 받은 기부금
(3) 타인을 위한 기부금을 조성하거나 보유하는 비영리단체 또는 자선 신탁으로의 자산 이전

자료: FASB ASC 958

‘받은 기부금’에 관한 지침은 기부금에 대한 재무회계 및 보고기준을 설정한다. 받은 기부금은 수취한 혜택의 형태에 따라 수령한 기간의 수익이나 이익, 자산, 부채의 감소 또는 비용으로 인식한다. 받은 기부금을 수익 또는 이익으로 분류하는 방법은 거래가 비영리단체의 현재 진행 중인 주요 또는 중심활동(수익)의 일부인지 또는 지엽적이거나 부수적인 활동(이익)인지에 따라 달라진다. 일반적으로 기부금과 그에 상응하는 기부금은 기부자와 수증자 모두에게 인식된다. 즉, 기초사건이 발생했을 때 경제적 효익의 비교 환 이전(non-reciprocal transfers)이 인정된다.

또한, ‘타인을 위한 기부금을 조성하거나 보유한 비영리단체 또는 자선 신탁으로 자산의 이전’ 지침은 기부자가 기부금단체를 중개인, 대리인 또는 신탁관리인으로 하여 제3자의 수증자에게 자산을 양도하기 때문에 누가 기부를 보고해야 하는지가 불명확한 자산의 이전에 대한 지침을 제공한다.

교환거래에서 생기는 수익은 일반적으로 인정되는 회계원칙(GAAP)를 따른다. 특히, 회원에게 제공하는 미래 서비스의 원가를 미래 수수료가 충당할 것으로 예상되는 경우에 환불되지 않는 입회비와 평생회원회비는 수수료를 받을 수 있는 기간에 수익으로 인식한다.

〈표 II-46〉 미국 비영리법인 기부금과 교환거래 비교

지표	기부금	교환거래
수취인 NFP의 자산을 요청하는 의도	수취인 NFP는 자산을 기부금으로 요청한다고 주장	수취인 NFP는 특정 혜택의 대가로 자원을 찾는다고 주장
수취인 NFP에 제공한 자산의 목적에 대해 자원제공자의 명시된 의도	자원제공자는 NFP 프로그램을 지원하기 위한 기부로 주장	자원제공자는 특정 혜택의 대가로 자원 이전을 주장
배송 방법	수취인 NFP가 제3자 수취인에게 제공할 자산의 인도 시기 또는 장소는 NFP의 재량에 따름	수취인 NFP가 제3자 수취인에게 제공하는 자산의 전달 방법은 자원 제공자에 의해 지정됨
보상 금액 결정 방법	자원제공자가 보상 금액을 결정함	자원제공자의 보상은 수취인 NFP가 받은 자산의 가치와 동일하거나 자산 원가에 이윤을 더한 것과 동일함. 총 보상은 제공한 자산의 수량에 근거함
NFP가 자산을 적시에 전달하지 못할 경우 부과되는 벌금	벌금은 이미 만들어진 자산의 인도와 지출되지 않은 금액의 반환으로 제한됨. NFP는 불이행으로 처벌받지 않음	보상 금액을 넘는 경제적 벌금 조항이 존재
수취인 NFP가 제공할 자산의 전달	자원제공자가 아닌 개인이나 조직에 전달해야 함	자산은 자원제공자 또는 자원제공자와 밀접한 개인 또는 조직에 전달해야 함

자료: FASB ASC 958

바) 비용인식 기준

미국 비영리단체 회계기준에서 비용인식은 주제 958-720의 지침을 준수하여 인식해야 한다. 또한, '기금 모금을 포함하는 활동비용'에 대한 지침은 이러한 활동이 모금활동과 결합되는 상황에서 프로그램이나 일반관리비로서 비용을 보고하는 것에 필요한 지침을 보고한다. 비영리단체는 모금을 위해 다음과 같은 활동을 진행하고 관련 비용이 발생한다.

〈표 II-47〉 미국 비영리단체 비용인식 회계기준 지침(주제 958-720)

비용인식 지침	모금활동에 의한 비용의 종류
(1) 공통사항	(1) 우편물
(2) 기금 모금을 포함하는 활동비용 회계처리	(2) 전화 권유
(3) 계열사 직원으로부터 받은 용역	(3) 방문
	(4) 텔레톤(TV 모금행사)
	(5) 특별 이벤트
	(6) 기타

자료: FASB ASC 958

‘기금을 포함하는 활동비용’ 지침은 위와 관련된 공동활동의 비용을 회계 처리하기 위한 재무회계기준을 제시하며, 공동 비용이 배분된 활동의 성격과 공동 비용 금액에 대한 재무제표 공시를 요구한다.

특별 모금행사 비용을 포함한 모금활동비는 발생한 때 비용으로 인식되어야 하며, 유증취득, 잠재기부자의 우편발송 목록 작성, 직접 반응 활동에 대한 기부 요청 등 한 회계기간에 발생한 기금 모금 비용은 향후 기간에 받을 기부금으로 이어질 수 있다. 따라서 이러한 비용은 발생한 때 비용으로 인식해야 한다.

광고비는 일반적인 광고홍보 활동뿐만 아니라 무료로 제공되는 비영리단체의 제품 또는 용역을 이용하는 요구를 창출하거나 촉진하는 활동이 포함된다. 이때, 광고 제품 또는 용역이 비영리단체에서 무료로 제공되기 때문에 향후 수익이 예상되지 않는 경우는 광고가 처음 발생한 후 직접 반응 광고비를 자본화할 근거는 없다.

마지막으로 비영리단체의 운영보고서에는 다음의 정보를 공시해야 할 의무를 지닌다.

〈표 II-48〉 미국 비영리법인 운영보고서 의무공시 내역

의무공시목록

- a. 총 모금 비용
- b. 총 프로그램 비용 및 주석에 공시된 총 프로그램 비용이 운영보고서와 일치하지 않은 이유에 대한 정보(문단 958-720-45-5). 이 공시는 총 프로그램 비용의 구성 요소가 운영보고서에 제공된 세부 사항에서 명확하지 않은 경우에만 필요함(예: 매출원가가 프로그램 또는 지원 서비스인지 식별되지 않는 경우)
- c. 비영리단체에 소득세 비용이 발생하는 경우에만 필요한 세금을 생성하는 활동의 성격 및 소득세 비용
- d. 프로그램 및 지원 기능 간에 비용을 배분하는 데 사용되는 방법에 대한 설명

자료: FASB ASC 958

다. 영국

1) 회계기준 구성

가) 회계기준

비영리조직에 대한 영국 회계기준은 국제회계기준의 GAAP 원칙을 준용하며, 일반 GAAP의 원칙에 추가하여 비영리조직에만 적용되는 규칙을 따로 마련하고 있다. 이때 적용되는 회계기준의 최우선 목표는 회계기준 이용자가 기업과 이용자의 정보 요구의 규모와 복잡성에 비례하여 이해 가능한 고품질의 재무보고를 받을 수 있도록 하는 것이다. FRS 102는 채택된 IFRS와 FRS 101 축소 공시체계 또는 FRS 105 '소규모 기업 체제에 적용할 수 있는 재무보고 기준서'를 적용하지 않는 기업의 재무제표에 적용되는 단일 재무보고 기준서이다. 따라서 영국 비영리조직이 적용해야 하는 회계기준은 FRS 102이며, 해당 기준에 따라 영국의 소기업 및 비영리조직은 다음의 표에 따라 재무제표를 작성해야 한다.

〈표 II-49〉 영국 소기업 회계기준 FRS 102

구분	세부 내역
적용 범위	(1) 재무보고 기준의 적용 범위 (2) 재무제표 작성기준 (3) 권장 실무지침(SORP)의 적용 (4) 자회사(및 최종 상위 기업)에 대한 공시 (5) 유효일자
개념 정의	(1) 재무제표의 목적 (2) 재무정보의 질적 특성 (3) 재무상태 (4) 운영성과 (5) 자산, 부채, 자본, 수익과 비용의 인식 (6) 광범위한 인식과 측정 원칙 (7) 발생기준 (8) 최초인식기준 (9) 후속측정기준 (10) 상계기준
재무제표 표시방법	(1) 객관적 관점 (2) FRS 준수 (3) 계속기업의 가정 (4) 재무보고의 빈도 (5) 표시의 일관성 (6) 비교가능성 (7) 중요성 (8) 재무제표의 완결성 (9) 재무제표의 식별 (10) FRS 비요구 정보 표시
재무제표 종류 및 형식	(1) 재무상태표 (2) 포괄손익계산서 (3) 자본변동표 및 손익계산서 (4) 현금흐름표
주석 공시사항	(1) 주식의 구조 (2) 회계정책의 공시 (3) 판단 근거 (4) 추정 불확실성의 주요 원인
연결재무제표 및 분리재무제표	(1) 연결재무제표 표시 요구사항 (2) 특수목적법인 (3) 연결 절차 (4) 자회사의 취득 및 처분 (5) 종속기업에 대한 비지배지분 (6) 연결재무제표의 공시 (7) 개별재무제표 및 별도재무제표 (8) 종속기업, 공동지배기업 또는 관계기업에 대한 지분에 대한 사업

〈표 II-49〉의 계속

구분	세부 내역
연결재무제표 및 분리재무제표	또는 기타 비화폐성 자산의 교환 (9) 중간 지급 약정
회계정책, 견적 및 오류	(1) 회계정책 선택 및 적용 (2) 회계정책의 일관성 (3) 회계정책의 변경 (4) 회계정책 변경 공시 (5) 회계추정의 변동 (6) 전기 오류 수정
개별 항목 회계처리방법	(1) 기초금융상품 (2) 기타금융상품 발행 (3) 채고자산 (4) 관계기업에 대한 투자 (5) 공동기업에 대한 투자 (6) 투자부동산 (7) 유형자산 (8) 영업권 이외의 무형자산 (9) 사업결합 및 영업권 (10) 리스 (11) 충당금 및 우발상황 (12) 부채와 자본 (13) 매출 (14) 정부보조금 (15) 차입원가 (16) 주식기준보상 (17) 자산의 손상 (18) 종업원 급여
기타사항	(1) 외화 번역 (2) 초인플레이션 (3) 보고기간 종료 후 사건 (4) 특수관계자 공시 (5) 전문 활동

자료: FRS 102

2) 회계기준 내용

가) 일반원칙

영국 비영리조직 중에 소기업 체제를 적용하기로 한 기업의 경우 FRS 102의 기준에 따라 다음과 같은 요구조건을 충족해야 한다.

〈표 II-50〉 영국 소규모 기업 체제 요구조건

요구조건	내용
진실하고 공정한 보고 의견 제시	(1) 소규모 기업의 재무제표는 보고기간 소규모 기업의 자산, 부채, 재무상태 및 당기손익에 대한 진실하고 공정한 관점을 제공한다(법률 제8장 393절). (2) 소규모 기업은 문단 1A.5의 요구사항을 따르기 위해 이 절에서 정한 공시 외에 공시를 제공해야 할 수도 있다(문단 1A.16과 1A.17 참조).
준수성명서	(1) FRS의 섹션 1A를 적용하기로 선택한 소규모 기업의 재무제표는 서명 위의 눈에 띄는 위치에 재무제표가 소기업 체제의 적용을 받는 기업에 적용되는 규정에 따라 작성된다는 문구를 재무상태표에 포함하여야 한다.

자료: 영국 소기업 규정 20호

더불어 소규모 기업 체제의 전체 재무제표는 다음과 같은 사항을 모두 포함하여야 한다.

〈표 II-51〉 영국 소규모 재무제표 요구조건

요구조건	내용
필수요건	(1) 문단 1A.12에 따른 보고일 현재의 재무상태표 (2) 제1A.14항에 따른 보고기간의 손익계산서 (3) 제1A.16항부터 제1A.20항까지의 1A.9항에 따른 주석
선택요건	(1) 소규모 기업이 손익을 기타포괄손익으로 인식하는 경우에는 총포괄손익계산서(제5절 참조)를 표시할 것을 권장 (2) 소규모 기업이 자본보유자와 거래하는 경우에는 자본변동표 또는 손익계산서와 이익잉여금을 표시할 것을 권장(제1A.5항의 요건을 충족시키기 위함)

자료: 영국 소기업 규정 20호

영국의 비영리조직으로서 FRS 102를 적용받는 소규모 기업이 손익을 기타포괄손익으로 인식하는 경우에는 총포괄손익계산서를 표시할 것을 권장하고, 소규모 기업이 자본보유자와 거래하는 경우에는 자본변동표 또는 손익계산서와 이익잉여금을 표시할 것을 권장한다(제1A.5항의 요건을 충족시키기 위함). 또한, 소기업은 이 FRS가 달리 허용하거나 요구하는 경우를 제외하고 당기의 재무제표에 표시되는 모든 금액에 대하여 전기와 관련하여 비교 정보를 표시한다(1A.10 문단 3.14). 소규모 기업은 오해를 사지 않는 한 이 FRS에서 사용한 재무제표 이외의 재무제표에 명칭을 사용할 수 있으며 (1A.11 문단 3.22), 소기업은 별표 1의 제1부 일반구칙과 형식에서 정한 대

차대조표의 요구사항에 따라 소기업 규정 12에, 제1부 일반규칙과 형식 1에 따른 재무상태표를 소기업관리공단 규정 12에 표시한다(재무상태표에 표시할 정보 1A.12).

주식 표시의 경우 소기업은 보고기간 소기업의 자산, 부채, 재무상태 및 당기손익에 대한 진실하고 공정한 견해를 재무제표에 제공하기 위한 요구사항을 충족하는 충분한 정보를 주식에 표시한다. 소규모 기업은 제3절(문단 1A.7의 범위)과 제8절부터 제35절까지의 공시 요구사항을 준수할 필요가 없지만 그러한 공시는 일반적으로 진실하고 공정한 관점을 제공하는 데 목적 적합하다고 보기 때문에, 문단 1A.5와 1A.16의 요구사항을 충족하기 위하여 작은 기업이 중요한 거래, 그 밖의 사건 또는 상황과 관련된 공시를 고려하고 제공하는 것이 권장된다. 소규모 기업은 중요성에 관계없이 법령에서 요구하는 경우를 제외하고는 특정 공시(문단 1A.18과 부록 C 또는 부록 D에서 정한 정보를 포함)를 제공할 필요가 없다(1A.17A 문단 3.16B에 따름). 최소한 거래, 그 밖의 사건 및 상황과 관련된 경우, 영국에서 보고하는 소규모 기업은 이 조의 부록 C에서 정하고 있는 공시를 제공하고, 아일랜드에서 보고하는 소규모 기업은 이 조의 부록 D에서 정하고 있는 공시를 제공한다. 마지막으로 부록 C와 D에서 상호 참조되는 FRS의 단락도 왼쪽 여백에 *를 포함하여 해당 섹션에서 강조 표시되었으며, 소규모 기업은 해당 절의 부록 E에 명시된 사항을 공시하는 것이 권장된다.

영국의 FRS 102 기준서의 요구사항은 기업뿐만 아니라 공익기업 및 기타 기업에도 적용할 수 있다. 단, 'PBE'로 접두사를 붙인 문단 번호는 공익 사업체에 의해서만 적용되어야 하며, 공익기업은 'PBE'로 시작하는 모든 문단을 목적적합한 범위 내에서 적용한다. 또한 'PBE' 접두사를 적용하는 공익기업은 공익기업임을 명시하고 유보적으로 진술하여야 한다. 다음은 영국 공익기업에만 적용되는 특별기준(PBE)의 세부 내역이다.

〈표 II-52〉 영국 공익기업 적용 특별기준(PBE)

구분	세부 내역
비교환거래 공익법인	(1) PBE34.64: 정부보조금에 대한 요구사항은 24절 정부보조금에 명시 (2) PBE34.65: 문단 PBE34.67~PBE34.74와 이 섹션의 부록 B의 지침은 공익기업이나 공익기업집단 내의 기업이 비교환거래에서 받은 그 밖의 자원에 적용 (3) PBE34.66: 비교환거래에는 (현금, 재화나 용역의) 기부금과 유산이 포함되지 않 만 이에 한정되지는 않음 (4) PBE34.67: 비교환거래의 자원수익을 다음과 같이 인식 (a) 수취인에게 특정 미래 성과 관련 조건을 부과하지 않는 거래는 자원을 수취하거나 수취할 때 수익으로 인식한다. (b) 수취인에게 특정 미래 성과 관련 조건을 부과하는 거래는 성과 관련 조건이 충족될 때에만 수익으로 인식한다. (c) 수익인식 기준을 충족하기 전에 자원을 수취하는 경우에는 부채로 인식된다. (5) PBE34.68: 제약이 존재한다고 해서 자원이 다음 항목에 인식되는 것을 금지하지는 않음 (6) PBE34.69: 문단 PBE34.67의 요구사항을 적용할 때 자원을 신뢰성 있게 측정할 수 있는지 여부와 자원을 인식함으로써 얻을 수 있는 이익이 비용을 초과하는지 여부를 고려 (7) PBE34.70: 따라서 충분한 신뢰성으로 자원의 가치를 실무적으로 추정할 수 없는 경우에는 자원을 매각할 때 수익을 재무기간에 포함 (8) PBE34.71: 기업은 이전에 제공받은 자원에 대한 부채를 인식 (9) PBE34.72: 합리적으로 정량화할 수 있는 서비스의 기부는 수입과 비용의 인식 자산은 그러한 용역이 자산의 생산에 사용되고 제공받는 용역이 PBE34.64일 때에만 인식 (10) PBE34.65: 문단 PBE34.67~PBE34.74 및 부록 B의 부속 지침 - 공익기업 또는 공익기업집단 내의 기업이 비교환거래에서 받은 기타 자원에 적용
공익기업 결합	(1) PBE34.75: 문단 PBE34.76~PBE34.86은 기업 전체 또는 기업의 일부가 다른 기업과 결합하는 다음 기업결합에 참여하는 공익기업에 적용한다. (a) 실질적으로 선물인 영 또는 명목 대가의 조합 (b) 합병의 정의와 기준을 충족하는 조합 (2) PBE34.76: 취득으로 결정된 결합은 제19절 사업결합과 영업권에 따라 회계처리 (3) PBE34.77: 실질적으로 선물인 결합은 다음과 같이 회계처리 - 아래 문단 PBE34.78과 PBE34.79에서 다루어진 사항을 제외한 19절 (4) PBE34.78: 수취한 자산의 공정가치가 해당 자산의 공정가치를 초과하는 경우 가정한 부채는 수익과 지출의 이익으로 인식. 이 차익은 한 기업의 가치를 다른 기업에게 증여하는 것을 나타내며 수익으로 인식 (5) PBE34.79: 수취한 자산의 공정가치를 초과하는 부채의 공정가치는 수익과 지출의 손실로 인식. 이러한 손실은 수취기업이 재무적 보상을 받지 못하였으므로 비용으로 인식해야 하는 가정한 순채무를 나타냄 (6) PBE34.80: 공익이 적용되는 법적 체계에서 허용되지 않는 경우 합병인 기업결합은 다음과 같이 합병회계를 적용 - 이하에 규정된 합병 회계처리가 허용되지 않는다면, 기업결합은 제19절에 따라 취득으로 회계처리

〈표 II-52〉의 계속

구분	세부 내역
공익기업 결합	<p>(7) PBE34.81: 모든 기업결합 (a) 이는 실질적으로 증여나 합병이 아닌 결합이거나, (b) 공익법인이 보고하는 법적 체계에 의해 합병 회계처리가 허용되지 않는 경우에는 제19조에 따라 취득으로 회계처리</p> <p>(8) PBE34.82: 당사자의 자산과 부채의 장부금액 회계처리에 따른 합병 - 결합기업에 걸쳐 회계정책의 일관성을 달성하기 위해 조정해야 하지만 결합에 대해서는 공정가치로 조정하지 않음</p> <p>(9) PBE34.83: 모든 연결실체의 결과와 현금흐름은 합병이 발생한 재무기간의 시작부터 새로 구성된 기업의 재무제표에 반영</p> <p>(10) PBE34.84: 비교 금액은 이전 회계기간의 모든 결합기업에 대한 결과와 이전 보고일의 재무상태표를 포함하여 재작성, 비교 수치는 ‘결합’ 수치로 표시</p> <p>(11) PBE34.85: 합병과 관련된 모든 원가는 발생기간에 비용으로 청구</p> <p>(12) PBE34.86: 보고기간에 합병으로 회계처리하는 각 기업결합에 대하여 다음 사항을 신설 기업의 재무제표에 공시 (a) 결합기업 또는 사업체의 명칭 및 설명 (b) 합병 연월일 (c) 금년도 총액의 주요 구성 요소 분석 - 다음을 나타내는 포괄소득: (i) 그 후의 기간 신설 합병 실체와 관련된 금액 - 합병 연월일 (ii) 합병일까지의 합병 당사자와 관련된 금액 (d) 합병 각 당사자의 전년도 총포괄소득 분석 (e) 합병일 현재 합병에 대한 각 당사자의 순자산의 총 장부금액 (f) 회계정책을 조정하는 데 필요한 중요한 조정의 성격과 금액, 그리고 합병의 결과로 순자산에 대한 추가 조정에 대한 설명</p>
공익기업 우대대출	<p>(1) PBE34.87: 문단 PBE34.89~PBE34.97은 공익기업이나 공익기업집단 내 기업의 재무제표 내 공익기업 양허차관에 적용, 공익기업 우대대출은 공익기업이나 공익기업집단 내의 기업, 그리고 요구 시 상환할 수 없고 공익기업이나 공익기업의 목적을 달성하기 위한 목적의 현행 시장이자율 이하의 다른 당사자들 간에 이루어지거나 받는 대출임</p> <p>(2) PBE34.89: 공익기업 양허차관을 하거나 수취하는 기업은 다음 중 하나를 사용 - 제11절 기초금융상품 또는 제12절 기타금융상품발행의 인식, 측정 및 공시 요구사항(예: 제11절에서는 최초 측정치를 공정가치로 측정하고, 유효이자율법을 사용하여 상각후원가로 후속 측정) 또는 (2) 아래 문단 PBE34.90~PBE34.97에 규정된 회계처리. 공익기업이나 공익기업집단 내의 기업은 발행 및 수취한 양자의 우대대출에도 동일한 회계정책을 적용한다.</p> <p>(3) PBE34.90: 공익기업 또는 공익기업집단 내의 기업은 다음을 제정 - 이러한 약정을 수취하거나 지급한 금액으로 측정하고 이를 재무상태표에 인식</p> <p>(4) PBE34.91: 후속 연도에 미지급 또는 수취할 수 있는 미지급 이자액을 반영하도록 재무제표의 양허차입금 장부금액을 조정</p> <p>(5) PBE34.92: 대여금을 회수할 수 없는 한 손상차손은 수익과 지출로 인식</p>

〈표 II-52〉의 계속

구분	세부 내역
공익기업 우대대출	(6) PBE34.93: 기업은 양허차관과 수취한 양허차관을 표시하며, 재무상태표 면의 별도 항목 또는 재무제표의 주석에 표시
	(7) PBE34.94: 할인대출을 상환가능액과 상환가능액 사이에 별도로 표시 - 1년 이내에 수취할 수 있는 금액과 1년 이상 후에 상환 또는 수취할 수 있는 금액
	(8) PBE34.95: 측정기준을 유의적인 회계정책에서 공시
	(9) PBE34.96: 기업은 다음 사항을 공시 (a) 우대대출 약정의 조건(예: 이자율, 제공된 담보 및 상환 조건) (b) 연말에 약정되었지만 사용되지 않은 우대대출의 가치
	(10) PBE34.97: 양도차입금은 별도로 공시. 그러나 그러한 통합이 유의적인 정보를 모호하게 하지 않는다면, 여러 개의 대여금을 합산하여 공시할 수 있음

자료: FRS 102

나) 재무상태표(Balance Sheet)

소기업 규정에 따라 요약 재무상태표를 작성하기로 선택한 소기업은 재무제표가 성실하고 공정한 관점을 제공하기 위한 요구사항을 충족해야 한다. 더불어 재무제표 주석에 필요한 추가 공시내역(재무상태표의 세분화된 정보)을 제공해야 한다.

만약 소기업 규정에 따라 재무상태표 형식 중 하나를 적용하기로 선택한 단체는 최소한 다음의 사항을 표시하는 재무상태표에 유동항목과 비유동항목을 구분하여 표시해야 한다.

〈표 II-53〉 영국 소규모 기업 재무상태표 표시항목

항목
(1) 유형자산
(2) 당기손익-공정가치 측정 투자부동산
(3) 무형자산
(4) 금융자산(5), (6), (10) 및 (11)에 따라 표시된 금액 제외
(5) 관계기업에 대한 투자
(6) 공동지배기업에 대한 투자
(7) 원가에서 감가상각누계액과 손상누계액을 차감한 생물자산
(8) 당기손익-공정가치 측정 생물자산
(9) 재고
(10) 무역 및 기타 수취채권

〈표 II-53〉의 계속

항목
(11) 현금 및 현금등가물
(12) 무역 및 기타 지급채무
(13) 조항
(14) 금융부채((12)와 (13)에 따라 표시된 금액 제외)
(15) 유동세 부채 및 자산
(16) 이연법인세 부채 및 이연법인세 자산(비유동화 분류)
(17) 지배기업의 소유주에 귀속되는 자본과 별도로 자본 내에 표시되는 비지배지분
(18) 지배기업의 소유주에 귀속되는 자본

자료: 영국 소기업 규정 20호

또한 소기업 규정 20에 따른 재무보고를 채택한 단체는 재무상태표나 주석에 표시되는 항목의 다음 하위 분류 항목을 공시한다.

〈표 II-54〉 영국 소규모 기업 재무상태표 및 주석 하위 분류 항목

항목
(1) 소규모 기업에 적합한 분류의 유형자산
(2) 영업권 및 기타 무형자산
(3) 투자, 주식 및 차관을 별도로 표시
(4) 특수관계인으로부터 받아야 할 금액과 다른 당사자로부터 받아야 할 금액을 별도로 표시하는 매출채권 및 기타 수취채권
(5) 무역 및 기타 지급채무, 무역공급자에게 지급해야 할 금액과 특수관계자에게 지급해야 할 금액 별도 표시
(6) 자본소집, 주식프리미엄, 이익잉여금, 재평가적립금, 공정가치적립금 및 기타 적립금과 같은 유형의 자본

자료: 영국 소기업 규정 20호

다) 손익계산서(Income Statement)

소기업은 소기업 규정 제1부 일반규칙 및 부칙 1의 형식에서 정한 손익계정의 요건에 따라 손익계산서에 해당 기간의 손익을 표시한다. 또한 소기업 규정에 따라 요약손익계정을 작성하기로 선택한 소기업은 재무제표가 객관적이고 공정한 관점을 제공하기 위한 요구사항을 충족시켜야 한다. 따라서 소규모 기업은 소기업 규정에 따른 손익정보와 더불어 총손익 세분화 및 매출액 공시와 관련하여 재무제표 주석에 추가적인 공시를 이행해야 한다.

만약 소기업 규정 제23호를 적용하고 손익계정 형식 중 하나를 적용하기로 한 기업은 최소한 다음의 금액을 표시하는 항목을 손익계산서에 포함하여야 한다.

〈표 II-55〉 영국 소규모 기업 회계기준 손익계산서 표시항목

항목
(1) 수입
(2) 금융 비용
(3) 관계기업에 대한 투자(제14절 관계기업에 대한 투자 참조)와 공동지배기업(제15절 공동기업에 대한 투자 참조)의 손익분 중 지분법을 사용하여 회계처리
(4) 과세 전 손익
(5) 기타포괄손익 또는 자본에 배분된 세금을 제외한 세금 지출
(6) 손익

자료: 영국 소기업 규정 23호

라) 주식 및 회계정책(Accounting policies) 공시규정

소규모 기업은 재무상태표 및 재무상태표에 표시된 항목, 손익결정 사항 등에 대한 기업의 회계 선택 및 정책을 명시해야 한다. 소규모 기업이 회계 정책을 적용할 때 내린 판단에 대한 정보를 포함하는 것은 소규모 기업의 재무제표 이해관계자에게 유용할 수 있기 때문이다. 주식 보고사항으로 대표적인 사례는 다음과 같다.

〈표 II-56〉 영국 소규모 기업 주요 주식 공시사항

항목	내용
개발 원가 관련 회계 선택	개발원가와 관련하여 소규모 기업의 재무상태표에 포함되는 금액이 있다면 회계정책의 주식에는 다음 정보가 포함되어야 한다. (1) 해당 원가의 최초 자본화 금액의 탕감 대상 또는 탕감 예정 기간 (2) 해당 개발 비용을 자본화하는 이유(스케줄 1, 21(2)항)
발표 및 회계정책의 변경 및 전기 오류 수정	(1) 소규모 기업의 재무상태표나 손익계산서의 표시에 변동이 있는 경우, 그러한 변동의 세부 사항은 새로운 표시를 처음 사용한 재무제표에 대한 주식에 기재되어야 하며, 그 변경의 이유를 설명해야 한다(스케줄 1, 제2(2)항). (2) 전 보고기간에 해당하는 금액이 보고기간과 관련하여 해당 항목에 대해 표시할 금액과 비교할 수 없는 경우 비교불가능성과 조정된 사항의 세부 사항을 재무제표에 주식으로 공시하여야 한다(스케줄 1, 제7(2)항).

〈표 II-56〉의 계속

항목	내용
고정자산에 표시되는 각 항목과 관련한 정보	(1) 보고기간 개시일과 보고일 현재 각각 해당 항목에 대한 총액(원가 또는 재평가 기준) (2) 다음의 각 항목에 대하여 재무상태표에 표시된 금액에 미치는 영향 (i) 재평가 결과 보고기간 중 해당 항목에 포함된 자산에 대한 금액의 수정 (ii) 보고기간 중 취득 (iii) 자산의 보고기간 중 처분 (iv) 보고기간 중 소규모 기업이 해당 항목으로부터 자산을 이전하거나 이전하는 경우(부칙 1, 제48(1)항 및 제48(2)항)
재평가 금액으로 측정하는 고정자산	(1) 고정자산을 재평가금액으로 측정하는 경우에는 영향을 받는 항목과 그러한 각 항목의 경우 해당 자산의 금액을 결정할 때 채택한 가치평가기준을 회계 정책에 관한 주석에 공시하여야 한다(스케줄 1, 제34(2)항). (2) 종속기업, 관계기업 및 공동기업에 대한 투자를 공정가치로 측정하고 공정가치 변동을 기타포괄손익으로 인식하는 경우에 적용한다.
공정가치 측정	- 공정가치회계규칙에 따라 금융상품이나 그 밖의 자산을 측정할 경우에는 다음과 같이 표시하여야 한다. (1) 공정가치 결정에 사용되는 가치평가 모델 및 기법의 기초가 되는 중요한 가정 (2) 금융상품이나 그 밖의 자산의 범주별로, 그 범주에 속하는 자산의 공정가치 및 가치 변동 (i) 손익계산서에 직접 포함되는 경우 (ii) 그러한 자산과 관련하여 공정가치준비금으로 대변되거나 (경우에 따라) 차감됨(부칙 1, 제51(2)(a)항 및 (b)항) ※ 단, 금융상품이나 그 밖의 자산을 최초 인식시점에만 공정가치로 측정하는 경우에는 적용하지 않는다.

자료: 영국 소기업 규정 23호

라. 호주

1) 회계기준 구성

가) 회계기준

호주 자선단체 및 비영리 위원회(ACNC)에 등록된 비영리단체(NFP)는 호주 회계기준을 준수하는 재무제표를 작성해야 한다. 현행 호주의 회계기준은 기본적으로 영리기업에 적용하기 위해 작성된 기준이지만 NFP를 위해 특별히 작성된 기준서와 새로운 소득인식 기준을 마련한 AASB 1058 등의 특별기준이 제정되었다.

호주회계기준원은 2019년 6월에 현행 ‘비영리기업’의 정의를 뉴질랜드의 공익기업에 사용되는 정의로 대체할 것을 제안하는 공개초안 ED 291을 통해 새로운 비영리기업의 정의와 지침을 발표하였다. 이에 따라 새롭게 정의된 비영리기업에 해당하는 기업들(Tier 3 NFP 기업³⁴⁾에 적합한 회계기준을 제시하였으며, 2021년 4월부터 다음과 같은 원칙을 따르도록 요구하고 있다.

〈표 II-57〉 호주 ACNC 비영리기업 회계기준 적용사항

회계기준 적용 기본사항
(1) 회계규정을 마련함에 있어 주요 목적은 경영진이 기업의 영업에 대한 의사결정을 할 때 사용하는 정보를 최대한 활용하는 것임. 따라서 별도재무제표를 유일한 재무제표로 표시하는 경우에는 기업의 미래 결산기준에 유의적으로 영향을 미칠 수 있는 다른 기업에 대한 정보를 재무제표 이용자들에게 제공하기 위하여 ‘유의적인 관계’에 대한 내역을 명확하게 공시할 필요가 있음
(2) AASB 10에서 명확하게 규정하고 있는 바와 같이 지배받는 모든 기업을 연결하는 연결재무제표 또는 별도재무제표를 유일한 재무제표로 봄

자료: 호주 ACNC

2) 회계기준 내용

가) 일반원칙

호주의 자선단체의 재무보고는 반드시 일반목적재무보고서(General Purpose Financial Reports: GPFR) 또는 특수목적재무보고서(Special Purpose Financial Reports: SPFR)이어야 하며, 재무제표와 주식은 자선단체의 재무상태와 성과를 성실하고 공정하게 열람할 수 있도록 호주회계기준(Australian Accounting Standard)에 따라 작성되어야 한다. 일반적으로 모든 자선단체는 신고 기간이 끝난 후 6개월 이내에 AIS(Annual Information Statement: 연간정보성명서)를 제출해야 한다.

모든 규모의 자선단체는 ACNC와 함께 AIS를 작성하고 제출해야 하며, 중간 규모 및 대규모 자선단체³⁵⁾는 ACNC에 재무보고서를 제출할 때 다음의 정보를 제공해야 한다.

34) 수익이 \$0.5M~300M에 해당되는 기업

35) 연간 총수입이 25만달러 이상인 중대형 자선단체를 의미함

〈표 II-58〉 호주 ACNC 재무보고서 제출 목록 및 제출기한

재무보고서 제출 목록	제출기한
(1) 손익계산서 및 기타 종합소득	(1) 12월 31일 정기 회계연도(7월 1일~6월 30일)에 보고하는 자선단체의 경우
(2) 재무상태표	(2) 연도의 보고기간(1월 1일부터 12월 31일까지)을 사용하는 자선단체의 경우 6월 30일
(3) 자본변동표	
(4) 현금흐름표	
(5) 재무제표에 대한 주석·성명 및 주석에 대한 서명된 날짜의 책임자의 선언문	
(6) 중간 규모의 자선단체에 대해서는 서명된 날짜가 기재된 검토자 보고서 또는 감사자의 보고서	

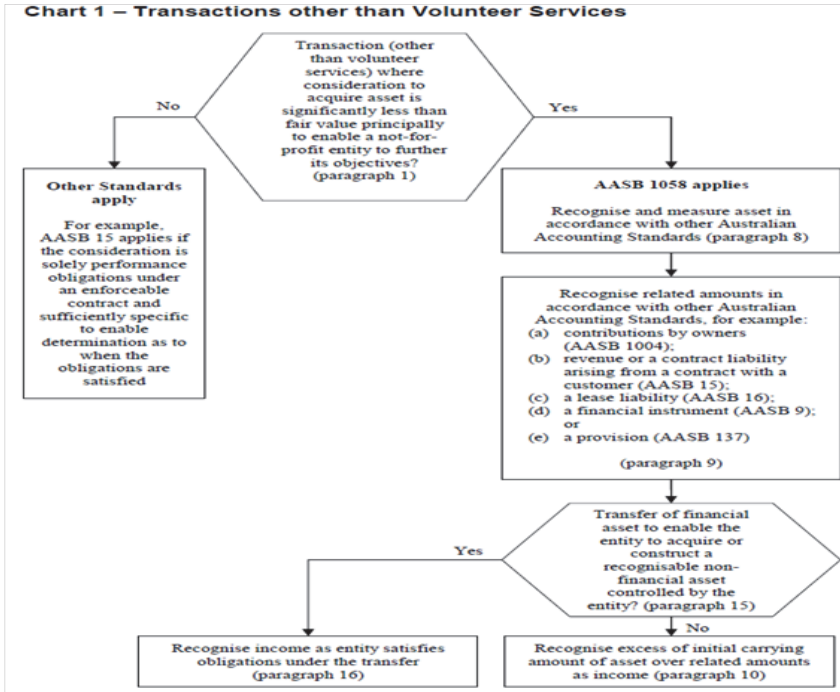
자료: 호주 ACNC

보고 기업은 일반적으로 모든 호주회계기준(PDR 준수 옵션 없음)을 준수하는 GPFR을 준비하고, 비보고 기업은 선별된 호주회계기준을 준수하는 SPFR을 준비할 수 있다.

나) AASB 1058(비영리기업의 수익)

AASB 1058은 AASB 1004 기여금의 기존 요구사항을 대체한다. AASB 1004는 지속적으로 시행되고 있지만 현재는 정부 부처별 사안과 공공부문 소유주의 분담금만 다루는 범위로 축소되었으며, 비영리기업의 수익인식은 대체로 AASB 1058의 기준을 따르고 있다. AASB 1058은 AASB 15의 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익’과 관련하여 비영리기업(NFP)에 적용되는 수익인식 규정을 명확하고 단순하게 규정하고 있다. 이 두 가지 기준은 민간부문 NFP 기업과 관련된 모든 소득인정 요구사항과 공공부문 NFP 기업과 관련된 대부분의 소득인정 요구사항을 대체한다. NFP 기업들은 새로운 수익인식기준인 비영리기업의 수익 AASB 1058 또는 새로운 수익인식 기준인 ‘고객과의 계약에서 생기는 수익(AASB 15)’에 따라 수익을 인식하는지 판단하기 위해 다음과 같은 의사결정 트리를 사용해야 한다.

[그림 II-3] 호주 비영리단체 수익인식을 위한 의사결정 트리



자료: AASB, AASB 1058, 2016. 12.

AASB 1058은 NFP 기업이 자원봉사를 지원받거나 그 밖의 거래에서 자산을 취득하는 대가가 주로 자산의 공정가치보다 유의적으로 낮은 경우에 적용한다. 또한 AASB 1058은 고객과의 계약이 아닌 NFP 기업 거래의 경제적 현실을 더욱 밀접하게 반영한다. 수익의 인식시기는 해당 거래가 기업이 제공하는 자산(현금 등)과 관련하여 부채나 그 밖의 수행의무(재화나 용역을 이전시키기로 한 약속)에 따라 달라진다.

다) AASB 16(리스계약)

리스이용에 관한 새로운 기준서는 현행 운용리스/금융리스 구분을 폐지하고, 재무상태표에 있는 최저가치 리스를 제외한 모든 리스를 사용자권리자산과 그에 상응하는 리스부채로 인식하도록 요구한다. 이때 운용리스에 대

한 임대비용은 사용권에 대한 상각비와 금융원가로 대체한다. 현재 NFP의 재무상태표에 ‘페퍼콘리스’를 인식하는 예외가 있지만, 많은 NFP는 유의적인 리스를 보유하고 있으며, ‘문서화되지 않은 리스’의 존재도 고려해 볼 필요가 있다. 리스계약에 대한 AASB 16은 2019년 1월 1일부터 모든 NFP에 필수적으로 적용되며, 첫 보고기간은 2020년 6월 30일까지이다.

라) 추가 공시규정

2021~2022회계연도부터는 대형 등록법인이 책임자와 고위 임원에게 지급한 보수를 합산하여 공시해야 한다. 해당 공시는 개인정보 보호 문제를 수용하기 위해 두 명 이상의 주요 관리 인력이 있는 기업에만 적용된다. 뿐만 아니라 등록법인은 관련 당사자 거래를 공시해야 한다. 이는 이해충돌 위험이 높은 관련자 또는 단체와의 거래에 대한 투명성을 높이기 위한 목적으로 이루어졌다.

더불어 ACNC는 자선단체가 재무보고서의 이용자들이 정부 수익의 원천과 금액을 이해할 수 있도록 더 나은 정보를 제공하도록 권장하는 ‘모범사례’ 지침을 발표하였다. ACNC는 자선단체의 연간 재무보고서에서 정부기금에 대한 권장 공시를 제공하고 있다.

마. 캐나다

1) 회계기준 구성

가) 회계기준

캐나다 회계표준위원회(Accounting Standards Board: AcSB)와 공공부문화계위원회(Public Sector Accounting Board: PSAB)는 비영리 표준에 대한 원칙 개선 성명서를 발표하였다. Statement of Operating Procedures(SOP)는 AcSB와 PSAB가 비영리단체를 위한 새로운 회계표준을 개발하기 위한 기초로 사용할 것으로 예상되는 주요 원칙을 의미하며, SOP에 명시된 원칙은 민간부문과 공공부문 비영리조직(NFPO)에 따라 실질적으로 일치하지만, 민간

부문과 공공부문의 회계프레임워크 차이와 사용자 요구사항의 차이로 인해 제안서의 몇 가지 차이가 발생하였다. SOP를 마련하면서 IASB와 FASB는 각자의 체계를 뒷받침하는 개념체계를 신중하게 고려하였으며, 일부 회계원칙은 개념체계와 일관되지 않은 것으로 간주되는 현행 회계원칙에 비판적으로 반대하였다. SOP는 NFPO 회계기준을 개정하기 위한 첫 번째 단계이며, AcSB와 PSAB가 발행하는 공식적인 공개초안 발행에 앞선 예비문서이다. IASB와 FASB는 현재 단계에서 투입변수를 찾고 있으며, 그 투입변수의 결과는 제안된 회계 변경의 미래 공개초안 내용에 아주 중요한 역할을 하게 될 것이다. 해당 원칙은 다음과 같은 범주로 구분된다.

〈표 II-59〉 캐나다 비영리법인 회계기준 개념체계 범주

범주 유형
(1) 기부금
(2) 유형자본자산
(3) 무형자산
(4) 유·무형자산('규모 면제')
(5) 통제 및 관련 엔티티
(6) 재무제표 표시
(7) 미술 작품, 역사적 보물 및 유사 품목

자료: FASB ASC 958

2) 회계기준 내용

가) 기여금 원칙

SOP에 포함된 원칙 중 기여금에 대한 원칙은 다음과 같이 적용된다.

〈표 II-60〉 캐나다 SOP 기여금 원칙

원칙명	내용
기여금 원칙 1	NFPO는 기여금에 대한 지배력이 있을 때, 필요하다면 그러한 지배력을 행사할 때, 수취할 금액을 합리적으로 추정할 수 있을 때 기여금을 자산(수취채권)으로 인식하여야 한다.
기여금 원칙 2	NFPO는 원칙 1에 따라 기여금을 수취하거나 수취할 때 기여금이 부채의 정의를 충족하는 의무를 발생시키는 경우를 제외하고 기여금을 수익으로 인식한다.

〈표 II-60〉의 계속

원칙명	내용
기여금 원칙 3	기여금의 규정이 부채의 정의를 충족하는 의무를 발생시킨 경우에는 부채가 결제될 때 이에 상응하는 수익을 인식하여야 한다. 수익인식은 부채의 최초 인식을 뒷받침하는 상황 및 증거와 일관된 방식으로 이루어져야 한다.
기여금 원칙 4	NFPO는 공정가치를 합리적으로 추정할 수 있을 때 재료와 용역의 기여금을 공정가치로 인식하는 것을 선택할 수 있다.

자료: FASB ASC 958

나) 유·무형자산

Part III를 적용하는 NFPO는 유형자산의 자본화, 상각 및 처분을 보고할 때 유형자본자산의 유형자산 제3061절과 장기보유자산 및 중단영업 제3475절을 적용해야 한다. 제3부 4431절 NFPO가 보유하고 있는 유형자산은 여전히 사용 중인 자산의 용역잠재력 일부 손실을 반영하기 위해 감가상각을 포함하도록 개정될 것이다. 또한, 4200 시리즈를 포함한 CICA PSA(Public Sector Accounting) 핸드북을 적용하는 NFPO는 유형자산의 자본화, 상각, 감액 및 처분에 유형자산 섹션 PS 3150을 적용해야 한다.

또한 회계처리 Part III를 적용하는 NFPO가 보유하는 무형자산에 대한 기준을 지속적으로 유지해야 한다. 사용 중인 무형자산에 대한 용역잠재력 손실의 일부를 반영하기 위해 상각을 포함하도록 개정 예정이다.

유·무형자산 처분의 회계처리는 현행 Part II의 민간기업에 대한 회계기준을 준용할 것이다.

다) 주요 공시

회계처리 Part III를 적용하는 NFPO는 통제력을 가지지 못하는 다른 NFPO에 대한 경제적 지분을 계속 공개해야 할 의무를 가지며, 또한 경제적 이해관계를 지속적으로 공시해야 한다. 해당 NFPO와 특수거래자 관계에 있는 경우 해당 NFPO는 특수 당사자 거래내역과 관련자를 지속적으로 공시해야 한다.

라) 일반재무제표 표시기준

SOP는 NFPO가 Part II에서 볼 수 있는 민간기업에 대한 일반적인 재무제표 표시기준에 따라야 한다고 제안한다. NFPO를 위한 특화된 문제를 다룰 용도로 관련 규정을 개정하는 방식으로 유도한다.

SOP는 비용명세서를 기능별로 표시하고, 목적(성질)별로 비용을 주석에 공시할 것을 제안하고 있다. 또한 SOP는 기금조달 및 일반지원비의 총액을 운영보고서나 주석에 공시할 것을 제안한다.

바. 독일

1) 회계기준 구성

독일은 공익법인에 대한 별도의 개념이 존재하지 않는다. 다만 이익을 추구하지 않는 비영리조직(Non-Profit-Sektor)에 대한 개념이 존재한다. 비영리조직은 주로 이익을 지향하지 않는 조직으로, 소유자, 회원 또는 관리자에게 이익을 분배할 필요가 없고 공공부문의 일부로 분류되지 않는 회사 및 조직으로 구분한다(KPMG, 2017).

독일의 비영리조직은 협회, 재단, 기업 및 정당 등 다양한 형태로 존재한다. 비영리조직을 포괄하는 회계기준 역시 아직 존재하지 않으며, 조직의 설립 형태에 따라 준용하고 있는 회계기준을 적용한다. 이에 독일의 비영리조직은 유한책임회사(GmbH), 재단(Stiftungen), 협회(Vereinen), 기부금단체(Spenden sammelnder Organisationen) 등 법적 형태에 따라 회계 의무가 상이하다.

〈표 II-61〉 독일 비영리조직 관련 법률

구분	적용 법률	의무
유한책임회사(GmbH)	「상법」(Handelsgesetzbuch, HGB)	재무제표
재단(Stiftungen)	「민법」(Bürgerliche Gesetzbuch, BGB)	연간 명세서
협회(Vereinen)	「민법」(Bürgerliche Gesetzbuch, BGB)	수입과 지출, 자산목록

자료: 저자 작성

하지만 비영리조직의 법적 형태가 상이하더라도 비영리조직은 공통적으로 비영리납세자 지위(Status steuerlicher Gemeinnützigkeit)를 유지하여 세제우대 혜택을 받는다. 따라서 이러한 혜택을 유지하기 위해 세법(AO)에서 요구하는 의무(제62조, 제63조, 제140조, 제141조)를 이행하여야 한다.

〈표 II-62〉 독일 세법의 비영리법인 법률 조항

원문	번역
Steuerbegünstigte Zwecke	세금 공제 목적
§ 51 Allgemeines	제51조 일반
§ 52 Gemeinnützige Zwecke	제52조 공익 목적
§ 53 Mildtätige Zwecke	제53조 자선 목적
§ 54 Kirchliche Zwecke	제54조 교회 목적
§ 55 Selbstlosigkeit	제55조 이타심
§ 56 Ausschließlichkeit	제56조 독점
§ 57 Unmittelbarkeit	제57조 즉시성
§ 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen	제58조 비과세 활동
§ 58a Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben	제58a조 자금 전달 시 기밀 보호
§ 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung	제59조 세금 감면 조건
§ 60 Anforderungen an die Satzung	제60조 정관 요건
§ 60a Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen	제60a조 법적 요구 사항의 결정
§ 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung	제61조 법정 자산 약정
§ 62 Rücklagen und Vermögensbildung	제62조 자산의 준비금 및 축적
§ 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung	제63조 실제 관리 요구 사항
§ 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	제64조 과세 대상 사업
§ 65 Zweckbetrieb	제65조 목적 운영
§ 66 Wohlfahrtspflege	제66조 복지
§ 67 Krankenhäuser	제67조 병원
§ 67a Sportliche Veranstaltungen	제67a조 스포츠 경기
§ 68 Einzelne Zweckbetriebe	제68조 개개의 목적사업

자료: 저자 작성

2) 회계기준 내용

가) 일반원칙

독일 「상법」은 객관적이고 현실적인 정보를 제공하는 정확성과 이해할 수 있도록 명확히 표현하여야 한다. 또한 모든 기록은 총액으로 기록하여 상계를 금지하며, 자산과 부채 항목을 개별적으로 평가하여야 한다. 이와 더불어

어 보수적인 회계처리를 규정하며, 계속기업의 가정을 적용한다. 마지막으로 일관성 유지를 강조하고 있어 임의로 회계 변경을 금지한다. 비영리조직은 이러한 「상법」 규정을 준용하여 회계에 대한 일반원칙을 적용한다.

나) 재무제표

유한책임회사, 협회, 재단 등 비영리조직이 「상법」(HGB) 제238~263조에 따라 대차대조표, 손익계산서 등 연간 재무제표를 작성할 수 있다. 만약 유한책임회사가 다른 회사에 대해 직간접적인 지배력을 행사할 경우 연결재무제표를 작성한다.

협회와 재단은 「상법」에 의한 재무제표를 작성하지 않을 수 있다. 이러한 경우 협회와 재산은 「민법」에 따라 수입과 지출 명세서와 재산목록을 작성하여야 하는 의무가 존재한다. 수입과 지출 명세서, 재산목록에는 특별한 회계규정이 존재하지는 않으며 독일 공인회계사협회의 지침³⁶⁾만 존재한다.

이러한 형태로 인해 재무제표를 작성하는 비영리조직은 복식부기로 회계처리를 하고 있어 자산과 현금흐름이 일치하지만, 그렇지 않은 조직은 현금과 현금등가물에 대해 수입과 지출 명세서를 작성하고 있어 수입과 지출 명세서와 재산목록 간 연계가 되지 않는다.

다) 면세요건

비영리조직은 면세 등 세금 우대혜택을 받고 있다. 따라서 비영리조직은 추구하는 목적이 비영리 목적이어야 하며, 상업적 사업 운영 및 자산 관리 활동이 본연의 목적을 달성하는 데 기여하는 경우여야 한다. 즉, 과세 대상 사업운영자금 또는 자산 관리 자금으로 자금을 조달하는 경우 비영리조직의 지위에 대한 결정요인은 자금의 출처가 아닌 조직의 목적과 용도이다.

36) IDW RS HFA 5, IDW RS HFA 14, IDW RS HFA 21

〈표 II-63〉 독일 소득세 면세 및 과세 요건

비영리 분야 (Ideeller bereich)	자산관리 (Vermögens- verwaltung)	목적사업 (Zweckbetrieb)	과세사업 (Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschafesbetrieb)
법인세, 무역세 면제 (Keine KSt bzt, GewSt)			법인세, 무역세 (KSt bzt, GewSt)

자료: KPMG, 2017.

라) 자본

비영리조직의 법적 형태에 따라 자본구조가 상이하다. 유한책임회사는 「상법」에 따라 인출자본, 자본준비금, 이익잉여금, 이월이익/이월손실, 당기이익/당기순실로 자본을 구성하며, 세법의 비영리 규정이 적용된다. 이에 따라 「상법」상 회사의 최소자본요건³⁷⁾, 청약자금 보존, 출자금 상환 금지, 자본감소 요건 등이 적용되고 세법상 이익분배 금지, 주주로서 역할 제한, 청산 시 납입자본 이상 분배 제한 등의 규정이 적용된다. 재단은 기부금, 준비금, 재조정 결과, 실적 발표로 자본을 구성한다. 설립자본금과 기부자본금으로 기부금을 구성하고, 기부자본금은 기부자의 명확한 의사에 부합하여야 한다. 자본준비금과 이익준비금은 준비금을 의미하며, 자본준비금을 통해 실질자본유지를 달성한다. 협회는 조합자본금, 준비금, 이월수익으로 자본을 구성한다. 또한 최소자본요건이 존재하지 않기에 「도산법」에 따른 초과부채 한도까지 자본을 유지할 필요가 없다. 다만 협회는 세법의 비영리 규정이 적용되기에 진행사업의 자본에 대한 기부, 회원에게 이익분배 등이 허용되지 않는다.

37) 유한책임회사의 최소자본요건은 2만 5,000유로이다.

〈표 II-64〉 독일 비영리조직 자본 구조

구분	유한책임회사(GmbH)	재단(Stiftungen)	협회(Vereinen)
구조	I. 인출자본 II. 자본준비금 III. 이익잉여금 IV. 이월이익/이월손실 V. 당기이익/당기손실	I. 기부금 1. 설립자본금 2. 기부자본금 II. 준비금 1. 자본준비금 2. 이익잉여금 III. 재조정 결과 IV. 실적 발표	I. 조합자본금 II. 준비금 III. 이월수익
기준	「상법」(HGB) 제266조	IDW RS HFA 5	IDW RS HFA 14

자료: 저자 작성

마) 수익

비영리조직의 경우 경제적 사업 운영 및 특수 목적 운영에 의해 제공되는 서비스뿐만 아니라 자산의 임대 또는 제품 판매 등이 수익으로 보고된다. 이는 수익에 제품의 판매 임대, 서비스 제공에서 발생하는 모든 수익을 판매(「상법」(HGB) 제277조)로 규정하는 「상법」을 적용하고 있기에 나타난 결과로 보인다. 다만 기부금단체의 경우 IDW에서 규정하는 지침³⁸⁾에 의해 기부금 처리를 구분한다. 이 지침에서 자발적 기부는 판매수익으로 표시하지 않고 기타 영업소득으로 보도하도록 규정한다. 다만 기부가 특정 목적을 위해 이루어진 경우 기부금은 손익에 영향을 미치지 않고 의도된 목적에 사용될 때까지 부채로 보고된다. 또한 기부금이 고정자산 취득을 위해 조달한 자금인 경우 초기에 부채로 인식하고 고정자산 취득 시 이를 대체한다. 이후 감가상각을 실시하여 감가상각비만큼 수익으로 인식한다.

바) 주식

비영리조직이 「상법」에 따라 재무제표를 작성하는 경우 주식을 포함하여야 한다. 이와 더불어 IDW는 비영리조직이 법적 의무가 없더라도 주식을 준비할 것을 권장한다. 독일 「상법」(HGB)에서는 주식에 회계 일반 정보 및

38) IDW RS HFA 21

평가 방법, 대차대조표에 대한 참고사항, 손익계산서에 대한 참고사항 및 기타정보를 요구하고 있어 최소한의 범위를 요구하고 있다. 하지만 재단의 경우 재단 자금의 자본유지 개념이 중요하고, 기부금 모금단체는 기부금에 대한 세부 내역이 중요하다. 이에 독일 공인회계사협회는 이러한 사항에 대한 정보가 유용할 것으로 보고 회계지침을 제시한다.

사) 수입과 지출 명세서

수입과 지출 명세서의 구조와 내용에 관한 법적 규정은 존재하지 않는다. 하지만 적절한 회계를 위해 수입과 지출이 비교되고 적절하게 분류되어야 하며, 수입과 지출은 기본적으로 현금 및 현금성자산의 유입과 유출로 정의된다는 특징을 지닌다. 이에 IDW는 수입과 지출 명세서(IDW RS HFA 5, Tz. 81; IDW RS HFA 14, Tz. 47)를 제시한다.

〈표 II-65〉 독일 수입과 지출 명세서

원문	번역
Einnahmen aus laufender Tätigkeit	지속적활동으로 인한 소득
- Ausgaben aus laufender Tätigkeit	- 지속적활동으로 인한 지출
= Einnahmen-/ Ausgabenüberschuss aus laufender Tätigkeit (a)	= 지속적활동으로 인한 초과 수입/지출(a)
Einnahmen aus Abgängen von egenständen des Anlagevermöens	투자활동으로 인한 소득
- Ausgaben für Investitionen in das Anlagevermögen	- 투자활동으로 인한 지출
= Einnahmen-/ Ausgabenüberschuss aus Investitionstätigkeit (b)	= 투자활동으로 인한 초과 수입/지출(b)
Einnahmen aus der Finanzierungstätigkeit	자금조달활동으로 인한 소득
- Ausgaben aus der Finanzierungstätigkeit	- 자금조달활동으로 인한 지출
= Einnahmen-/ Ausgabenüberschuss aus Finanzierungstätigkeit (c)	= 자금조달활동으로 인한 초과 수입/지출(c)
Erhöhung/Verminderung des Finanzmittelfonds (d) = (a) + (b) + (C)	현금 자기의 증감(d) = (a) + (b) + (C)
+ Finanzmittelfonds am Anfang der periode (e)	+ 기초의 현금자기(e)
= Finanzmittelfonds am Ende der periode (f) = (d) + (e)	= 기말의 현금자기(f) = (d) + (e)

자료: KPMG, 2017.

아) 자산명세서

협회 또는 재단이 「상법」에 따라 회계를 수행하지 않는 경우 자산명세를 제출하여야 한다. 하지만 자산명세에 대한 규정된 양식이 없다. 이에 IDW는 자산명세를 대신하여 자산명세서/자산개요를 작성하는 것이 효과적이라고 주장하고 그 양식을 제시하고 있다. IDW가 제시한 자산명세서/자산개요에 포함되어야 할 최소 양식(IDW RS HFA 5, Tz. 88; IDW RS HFA 14, Tz. 57)은 다음 표와 같다.

〈표 II-66〉 독일 자산명세서/자산개요 최소 구조

원문	번역
Vermögensgegenstände	자산
Immaterielle Vermögensgegenstände	무형자산
Sachanlagen	유형자산
Finanzanlagen	금융자산
Zahlungsmittel	지불수단
Übrige Vermögensgegenstände	기타 자산
Eigenkapital und Schulden	자본과 부채
Eigenkapital	자기자본
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	신용기관에 대한 부채
Übrige Verpflichtungen	기타 의무

자료: KPMG, 2017.

Ⅲ. 공익법인회계기준 운영 및 기준 개선방안

1. 공익법인 투명성 제고를 위한 제도적 개선방안

가. 공익법인에 대한 다양한 평가제도 필요

미국의 경우 Charity Navigator³⁹⁾라는 민간단체에 의해 비영리법인의 평가지표인 ‘종합평가지수’가 개발되어 비영리단체의 재무성과, 운영 건전성, 책무성 및 투명성 점수를 종합하여 지수를 산정한다. 우리나라의 경우에도 삼일미래재단⁴⁰⁾이 우수기관을 선정하는 등의 약식 평가제도와 한국가이드스타의 평가가 존재한다. 특히 한국가이드스타는 다른 국가의 평가기관과 비교해도 손색없을 정도로 전문적이고 통합된 지표를 제공하고 있다. 다만, 해외사례에서는 다양한 평가기관으로부터 다양한 방법론과 질적분석을 통한 보고서가 제공되며, 따라서 이해관계자들에게 비교가능성이 높은 정보를 제공하고 있다. 한국가이드스타의 경우 재무효율성지표와 투명성 및 책무성지표를 근거로 하여 계량화된 지표를 제공한다⁴¹⁾. 과거에 비해 평가에서 정량적 평가의 수준이 높아진 것으로 보이나 질적 평가 요소는 여전히 미국의 Form 990에서 요구되는 것에 비해 다소 부족한 것으로 보인다. Form 990의 경우 이사의 독립성, 자산사용의 전용, 특수관계인과의 차입거래내역, 이사회 의사록 보관 여부, 이해상충문제, 내부고발자 관련 정책 등 보다 세부적

39) <https://www.charitynavigator.org/>

40) 삼일미래재단은 2008년에 설립된 재단으로 삼일회계법인이 비영리법인의 목적활동을 올바르게 수행할 수 있는 환경을 조성하기 위한 목적으로 설립되었다.

41) 한국가이드스타는 공익법인의 투명성 제고를 위한 평가지표를 제시한다. 평가지표는 크게 재무효율성지표와 투명성 및 책무성지표로 구성되어 있으며, 재무효율성지표는 미국의 Charity Navigator에서 제시하는 것과 유사한 수준으로 확인되나, 질적 평가 요소인 투명성 및 책무성지표는 Form 990에서 제시되는 다양한 질적 요소에 대한 평가 요소가 다소 부족한 것으로 보인다(박성환·이호영·강선아·채수준, 2014).

인 질적요소도 평가에 포함되어 있는 것으로 파악된다. 또한 평가 결과에 대한 공익법인에 대한 정보접근성을 강화하기 위해 홈페이지에 공익법인에 대한 카테고리 혹은 사이트를 별도로 구축할 필요가 있다.

나. 공익법인 외부감사의 실효성 제고를 위한 전문인력 양성

우리나라의 경우 공익법인의 자산총액이 100억원 이상인 경우 주무관청이 외부감사를 요구할 수 있으나 「상속세 및 증여세법」하에서 공익법인의 자산총액이 100억원 이상일 경우에도 특별한 법적 제재가 없는 상황이었다. 그러나 최근 2017년부터 외부감사 불이행 시 「상속세 및 증여세법」 제78조 제5항에 따른 가산세가 부과되도록 개정하였으며, 감사 대상 범위도 2020년부터 수입금액 50억원 이상 또는 기부금수입 20억원 이상도 감사 대상으로 확대하였다(「상속세 및 증여세법」 제50조, 「상속세 및 증여세법 시행」 제43조). 따라서 과거에 비해 공익법인에 적용되는 감사규정이 강화되었다. 다만, 국내 감사시장에서 감사인들의 공익법인에 대한 감사 경험이 축적되지 않아 감사전문성이 다소 낮은 상황이다. 따라서 규정의 강화뿐만 아니라 감사의 실효성을 제고하기 위해서는 공익법인에 대한 감사전문성을 강화하기 위한 전문가 양성과 공익법인 감사전문가를 양성하기 위한 별도의 조직이 요구된다.

다. 공익법인 규모에 따른 세분된 규정과 지침 필요(영국 및 호주 사례)

영국과 호주의 경우 비영리단체의 규모에 따라 제출해야 할 재무제표의 종류와 형식 그리고 공시의 범위가 상이하다. 이는 기업의 규모에 따라 회계정보 생산비용을 감내할 수 있는 능력이 다를 수 있기 때문에 현실적인 면을 고려하여 차등화한 것이다. 현재 우리나라 공익법인회계기준은 기업의 규모에 따른 재무제표 작성 및 공시의무에 관한 규정이 없기 때문에 영국 및 호주의 사례를 참고하여 관련 기준을 제정할 필요가 있다.

라. 공익법인회계기준을 연구관리할 수 있는 별도 조직구성 필요

호주의 경우 비영리단체에 대한 회계기준 제·개정은 호주회계연구재단(Australian Accounting Research Foundation: AARF)에 소속된 공공부문회계기준심의회(Public Sector Accounting Standard Board: PSASB)를 통하여 이루어진다. 뿐만 아니라 캐나다 회계표준위원회(Accounting Standards Board: AcSB)와 공공부문회계위원회(Public Sector Accounting Board: PSAB)에서 비영리 표준에 대한 원칙과 관련한 개선작업을 진행한다. 미국의 경우 FASB가 2009년 FASB 산하에 NAC(Not-for-Profit Advisory Committee: 비영리자문위원회)를 설치하여 신규로 제·개정되는 비영리단체 회계기준은 NAC의 연구검토를 받도록 함으로써 비영리단체에 적용되는 회계기준의 체계적 관리가 가능하도록 운영하고 있다.

따라서 우리나라의 경우에도 공익법인회계기준에 대한 체계적인 제·개정 및 사후관리가 가능하도록 미국 NAC와 같이 공익법인과 관련한 재무회계 및 보고기준 개발 등의 이슈에 대한 구체적인 자문이 이루어지는 조직의 구성이 요구된다.

미국 NAC의 경우 제안된 프로젝트의 필요성과 상대적 우선순위, 활성 프로젝트에서 개발 중인 제안의 개념적 및 실제적 의미, 새로운 표준에서 발생하는 구현 문제 및 NFP 부문과 관련된 개선의 잠재적 영역을 포함한 실무 문제 등과 관련하여 집중적인 입력과 피드백을 제공하는 역할을 담당한다. 또한 최신 표준 및 기타 기존 지침, 현재 및 제안된 프로젝트 그리고 장기적인 문제에 대한 NFP 부문의 커뮤니케이션 활동을 지원한다.

따라서 우리나라의 경우에도 공익법인에 적용되는 회계기준의 체계적 관리를 위한 한국회계기준원 내에 공익법인 자문위원회를 구축하여 NAC와 유사한 역할을 담당할 수 있는 별도의 조직을 구성할 필요가 있다.

2. 공익법인 회계기준상의 공시제도 개선방안

가. 특수거래와 특수관계자 공시 요구(캐나다 사례)

캐나다의 경우 NFPO(비영리단체조직)는 통제력을 가지지 못하는 다른 NFPO에 대한 경제적 지분을 계속 공개해야 할 의무를 가지며, 또한 경제적 이해관계를 지속적으로 공시해야 한다. 해당 NFPO와 특수거래자 관계에 있는 경우 해당 NFPO는 특수 당사자 거래내역과 관련자를 지속적으로 공시해야 한다. 우리나라의 경우에도 주식의 기재사항으로서 특수거래와 특수관계자 공시요구가 기재되어 있다. 그럼에도 불구하고 대부분의 주식에 해당 사항이 기재되지 않은 경우가 빈번하다. 따라서 보다 명확한 실무지침을 마련하고 감사요건을 강화할 필요가 있다.

나. 특수관계자와의 이해충돌 방지 위한 보수 공개(호주 및 미국 사례)

호주의 경우 2021~2022회계연도부터는 대형 등록법인이 책임자와 고위 임원에게 지급한 보수를 합산하여 공시해야 한다. 해당 공시는 개인정보 보호 문제를 수용하기 위해 두 명 이상의 주요 관리 인력이 있는 기업에만 적용된다. 뿐만 아니라 등록법인은 관련 당사자 거래를 공시해야 한다. 이는 이해충돌 위험이 높은 관련자 또는 단체와의 거래에 대한 투명성을 높이기 위한 목적으로 이루어졌다. 또한 미국에서도 Form 990을 통하여 법인별 Top5의 고위 임원 보수를 공개하도록 하고 있다. 이와 같은 호주와 미국의 사례를 참고하여 우리나라 공익법인에도 특수이해관계자와의 이해충돌을 방지하기 위한 수단으로 상호 간의 보수지급내역을 공시하도록 하는 공시의무를 제정할 필요가 있다.

다. 표준화된 공시 수단 개설

일본의 경우 공익법인 공시는 공익법인 제도와 현황에 대한 공익법인만을 위한 공시사이트(www.koeki-info.go.jp)를 통해 이루어지고 있다. 웹사이트

는 공익법인의 기본적인 제도 해설, 기부세제의 내용, 법인의 공익성을 인정 받기 위한 정보, 행정서류 등 법인 운영에 도움이 되는 정보, 공익인정등위원회 정보 및 공익법인 제도 관련 법령 등을 공시하고 있으며, 법인과 관련한 이해관계자뿐만 아니라 일반인 또한 공익법인의 재무정보를 열람할 수 있다. 우리나라의 경우 국세청 홈택스를 통하여 국내 공익법인의 결산서류 등을 열람할 수 있도록 운영되고 있다. 다만 국세청 홈택스에서 제공되는 결산서류는 비교, 검색의 편의성이 다소 떨어진다. 따라서 이해관계자의 정보접근성과 비교가능성을 증대하기 위하여 DART(금융감독원 전자공시시스템)와 유사한 공익법인 전문 전자공시시스템을 구축할 필요가 있을 것으로 판단된다.

3. 공익법인 기준상의 개선방안

가. 구분회계

1) 회계기준 현황

공익법인의 구분회계는 공익법인회계기준과 「법인세법」에 규정되어 있다. 공익법인회계기준에서는 공익목적사업 부문과 기타사업 부문으로 각각 구분한 재무제표와 이를 통합한 재무제표를 함께 공시하도록 규정하며 실무지침서에서 공익목적사업을 정관에 기재된 공익목적사업으로 정의한다. 특히 문화·예술 전시사업, 연주회 등 공익을 목적으로 하는 사업의 입장료 수익 등은 「법인세법」상 수익사업이지만, 공익목적사업 부문으로 구분한다. 「법인세법」에서는 공익법인이 수익사업과 수익사업이 아닌 사업을 겸영하는 경우 각각 구분하여 기록하도록 규정하며, 수익사업의 범위는 법에서 열거한다.

2) 회계기준 문제점

가) 구분회계 구분기준

공익법인회계기준과 「법인세법」상 구분회계를 적용하는 기준이 상이하다.

이에 공익법인은 재무제표를 재무보고 목적과 세무보고 목적으로 각각 작성하고 있어 재무제표를 이중으로 작성해야 하는 문제점이 발생하고 있다.

〈표 III-1〉 구분회계 관련 규정

구분	내용
공익법인회계기준	제10조(재무상태표의 목적과 작성단위) ② 재무상태표의 작성은 공익법인을 하나의 작성단위로 보아 통합하여 작성하되, 공익목적사업부문과 기타사업부문으로 각각 구분하여 표시한다.
「법인세법」	제113조(구분경리) ① 비영리법인이 수익사업을 하는 경우에는 자산·부채 및 손익을 그 수익사업에 속하는 것과 수익사업이 아닌 그 밖의 사업에 속하는 것을 각각 다른 회계로 구분하여 기록하여야 한다.

자료: 국가법령정보센터, 공익법인회계기준; 국가법령정보센터, 「법인세법」

특히 공익법인이 「법인세법」상 수익사업 중 정관상 공익목적사업이 상이할 경우 실무적 혼선이 더욱 두드러진다. 이는 공익법인회계기준에 따른 공익목적사업, 기타사업의 구분이 명확하지 않아 발생하는 문제로, 공익법인이 동일한 유형의 사업이라도 기관 판단에 따라 공익목적사업과 기타사업 구분을 다르게 적용할 여지가 있다. 이에 「법인세법」상 수익사업의 공익목적사업과 기타사업에 대한 적절한 구분이 필요하다.

또한 주된 사업과 이에 부수하는 종된 사업의 성격이 다른 경우 각각 공익목적사업과 기타사업으로 구분하여 회계처리해야 하나, 실무적으로 두 사업을 구분하기 쉽지 않은 현실이다.

나) 금융수익사업 구분

공익법인회계기준 실무지침서에서 단순 은행예금 거치를 제외한 적극적 금융자산의 투자는 기타사업으로 구분하도록 규정하였다. 이에 이자수익, 배당수익 등 금융수익을 어느 사업에 귀속해야 하는지에 대한 혼란이 지속되고 있다. 즉, 기관의 해석에 따라 동일한 투자활동이라도 기타사업 또는 공익목적사업으로 구분될 수 있어 적극적인 투자활동의 범위를 명확히 하여 비교가능성을 제고할 필요성이 있다.

3) 회계기준 개선방안

가) 구분회계 구분기준

구분회계와 관련하여 공익법인회계기준의 중요한 문제점은 세법상 기준과 상이하다는 점이다. 즉, 공익법인회계기준은 공익목적사업 부문과 기타사업 부문으로 구분하며, 「법인세법」에서는 고유목적사업 부문과 수익사업 부문으로 구분하기에 다양한 문제점이 야기된다.

이와 관련하여 공익법인 구분회계에 관한 해외사례를 검토해 보면, 일본은 공익법인에 대해 구분회계를 강제하지 않고 있으며 공익법인의 재량 선택에 의해 회계를 구분하도록 규정한다. 이에 공익법인은 구분회계를 적용하지 않는 경우, 공익목적과 수익사업으로 구분하는 경우, 실시사업과 기타로 구분하는 경우 등 다양한 방법으로 재무제표를 작성한다. 특히 우리나라와 유사하게 수익사업으로 구분한 경우를 살펴보면, 공익법인은 공익목적사업 비율⁴²⁾을 달성하는 범위 내에서 수익사업 등을 실시할 수 있지만, 이는 기본적으로 공익목적사업을 지원하기 위해 이루어져야만 하며, 수익사업 등에서 생기는 이익의 50%는 공익목적사업에 사용하여야 한다⁴³⁾. 그렇기 때문에 수익사업 등의 수지를 밝혀 둘 필요가 있어 회계를 공익목적사업으로부터 구분하여 수익사업으로 분류한다⁴⁴⁾. 여기서, 공익목적사업과 관련되지만 각 사업에 배부하기 어려운 부분은 다음 표와 같이 공통의 회계구분을 마련하여 배부한다.

〈표 III-2〉 일본 공익법인의 구분회계 사례

공익목적사업회계				수익사업 등 회계			
A사업	B사업	공통	소계	A사업	B사업	공통	소계
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

자료: 저자 작성

미국의 경우 비영리조직의 재무보고는 조직 전체에 대해 작성되어야 함을 명시한다. 즉, 조직 전체의 관점에서 작성된 통합 정보는 비영리조직의 재

42) 「공익사단법인 및 공익재단법인의 인정 등에 관한 법률」 제5조 제8호

43) 「공익사단법인 및 공익재단법인의 인정 등에 관한 법률」 제18조 제4호

44) 「공익사단법인 및 공익재단법인의 인정 등에 관한 법률」 제19조

무상태, 활동의 성과 및 현금흐름에 관한 정보를 충실하게 나타내기에 비영리조직 파악을 용이하게 한다. 또한 비영리법인에 대해서는 법인세가 면제되지만, 본래의 목적과 관련이 없는 사업으로부터 얻은 소득이 1,000달러 이상인 경우 영리법인에 적용되는 세율에 따라 고유목적무관사업소득세(Unrelated Business Income Tax: UBIT)를 부과하고 있다.

[그림 III-1] 미국 공익법인의 구분회계 사례

Part VIII Statement of Revenue		(A)	(B)	(C)	(D)
Check if Schedule O contains a response or note to any line in this Part VIII		Total revenue	Related or exempt function revenue	Unrelated business revenue	Revenue excluded from tax under sections 512-514
Contributions, Gifts, Grants and Other Similar Amounts	1a Federated campaigns	1a			
	b Membership dues	1b			
	c Fundraising events	1c	554,921		
	d Related organizations	1d	230,662		
	e Government grants (contributions)	1e	5,174,866		
	f All other contributions, gifts, grants, and similar amounts not included above	1f	19,328,206		
	g Noncash contributions included in lines 1a-1f \$		2,030,540		
	h Total. Add lines 1a-1f		25,288,655		
		Business Code			
Program Service Revenue	2a ADMISSIONS	713990	7,102,137	7,102,137	
	b SPONSORSHIP FEES	713990	4,013,376	3,998,604	14,772
	c MEMBERSHIP FEES	713990	3,786,454	3,786,454	
	d TUTIONS	713990	2,571,151	2,571,151	
	e EXHIBIT LEASE FEES	713990	1,143,104	1,143,104	
	f All other program service revenue		2,992,404	2,932,295	60,109
g Total. Add lines 2a-2f		21,608,626			

자료: IRS, Form 990

해외사례를 종합해 보면 미국, 일본 등의 국가는 공익법인을 하나의 회계실체로 규정하고 재무제표를 작성하도록 규정한다. 다만, 추가적으로 기관에 선택에 의해 적용 가능한 구분회계 방안을 제시하고 있어 구분회계를 사용하고자 하는 기관이 이를 활용하도록 한다.

따라서 우리나라 공익법인회계기준에서 중장기적으로 구분회계 강제를 없애 공익법인 전체를 대상으로 재무정보를 산출하도록 규정하여, 구분회계 정보 산출을 위한 노력을 경감할 필요가 있다. 다만, 구분회계의 정보수요가 존재하기에 필수주석에 공익목적 사항 등을 포함하도록 규정하여야 한다고 판단된다. 필수주석에는 다음 <표 III-3>에서 제시하는 사항과 같이 세 부분으로 회계를 구분하여야 할 것으로 판단된다. 여기서 ②의 항목은 일본 공익법인회계기준의 공통 부분을 설정한 것과 유사한 부분이다. 일본이 공

통 부문 배부 목적으로 원충지역을 설정한 것과 유사하게 우리나라 공익법인의 공익목적사업 부문에 원충 부분을 설정하여 회계정보를 목적적합하게 사용하는 것이 바람직하다. 즉, 공익법인 회계에 원충 부분을 설정함으로써 세법상 괴리를 해소함과 동시에 목적에 맞는 유연한 재무보고가 가능할 것으로 판단된다. 따라서 이러한 구분을 통해 공익법인회계기준에 따른 결산서 작성 시에는 공익목적사업과 기타사업으로 구분하고, 「법인세법」에 따른 세무자료 제출 시에는 고유목적사업과 수익사업으로 구분하는 것이 가능하다.

〈표 III-3〉 공익법인회계기준의 구분회계 제안

「법인세법」	고유목적사업	수익사업	
공익법인회계기준	공익목적사업		기타사업
개선방안	①	②	③

자료: 저자 작성

또한 주된 사업에 부수되는 사업의 사업 구분과 관련하여 각 사업활동의 성격에 따라 공익목적사업이나 기타사업으로 각각 구분해야 하지만, 중요성 관점에서 재무제표에 미치는 영향이 미미하다면 주된 사업에 따라 구분할 수 있도록 하는 것이 필요하다. 다만 부수 사업의 범위를 판단하는 기준이 명확하지 않기 때문에 같은 사업이라도 기관의 판단에 따라 다르게 구분되는 한계점이 존재한다. 이에 실무지침서 등을 통해 다양한 사례를 제시하여 실무자의 오류를 경감하고자 하는 노력이 필요하다.

나) 금융수익사업 구분

현재 금융자산인 투자자산수익을 공익목적사업에 포함하여 공시하거나 기타사업으로 별도 공시하는 등 기관마다 다르게 구분하고 있다. 이를 개선하기 위해 공익법인회계기준에서 구분회계를 없애 회계실체 전체의 재무보고를 수행하는 것이 바람직하다. 다만 현행 기준에서 공익법인회계기준 실무지침서를 통해 적극적 투자활동의 범위, 금융수익을 공익목적사업으로 구분할 수 있는 상황에 대한 다양한 예시를 제시하는 것이 필요하다.

나. 기본순자산

1) 회계기준 현황

공익법인회계기준에서는 공익법인의 자산총액에서 부채총액을 차감한 잔여 금액을 순자산이라고 표현하며, 순자산을 기본순자산, 보통순자산 및 순자산 조정으로 구분한다. 기본순자산은 사용이나 처분에 영구적 제약이 있는 순자산을 말하며, 여기서 영구적 제약이란 법령, 정관 등에 의해 사용이나 처분 시 주무관청 등의 허가가 필요한 경우를 의미한다. 보통순자산은 기본순자산이나 순자산조정이 아닌 순자산을 말하며, 잉여금과 적립금으로 구분하고, 적립금은 미래 특정 용도로 사용하기 위하여 적립해 두는 준비금이나 임의적립금 등이 존재한다. 순자산조정은 순자산 가감 성격의 항목으로 매도가능증권평가손익, 유형자산재평가이익 등을 포함한다.

2) 회계기준 문제점

가) 기본순자산 정의

공익법인회계기준 정의에서 기본순자산은 사용이나 처분에 영구적 제약이 존재한다. 공익법인회계기준 실무지침서에서는 기본순자산에 해당하는 자산을 사용이나 처분에 영구적인 제약이 있어 주무관청 등의 허가가 필요한 재산이라고 규정한다. 하지만 영구적 제약의 범위나 개념에 대한 구체적인 검토가 부족한 실정이다. 만약 기본순자산에 해당하는 자산이 유형자산일 경우, 내용 연수에 걸쳐 감가상각된 부분을 영구적 제약이 해제된 것으로 판단한다면 기본순자산 금액을 장부금액으로 보는 것이 타당할 수 있다. 즉, 감가상각 시 상각된 부분은 영구적 제약이 소멸된 것으로 볼 수 있는지 검토할 여지가 있다.

〈표 III-4〉 기본순자산 관련 규정

구분	내용
공익법인회계기준	제20조(기본순자산) ① ‘기본순자산’이란 사용이나 처분에 ‘영구적 제약’이 있는 순자산을 말한다.
공익법인회계기준 실무지침서	기본순자산에 해당하는 자산은 사용이나 처분에 영구적인 제약이 있어 주무관청 등의 허가가 필요한 재산을 말한다.

자료: 국가법령정보센터, 공익법인회계기준; 기획재정부, 공익법인회계기준 실무지침서

이와 더불어 현재의 기본순자산 정의는 잔여지분과 재산의 개념이 혼재되어 있어 회계처리에 있어 다양한 이슈가 발생하고 있다. 또한, 기본순자산을 공익법인이 정관에서 규정하고 있는 기본재산과 동일한 개념으로 정의하고 회계처리하는 것이 적절한지 논의할 필요가 있다.

나) 기본순자산 손상

공익법인회계기준에서 자산은 기본순자산 여부와 관계없이 자산의 회수가능액이 장부금액에 중요하게 미달되는 경우 차액을 손상차손으로 처리하도록 규정한다. 손상차손 금액은 인식하는 시점에 일괄 당기손익에 반영한다.

〈표 III-5〉 순자산 손상 규정

구분	내용
공익법인회계기준	<p>제33조(자산의 평가기준) ③ 이 기준에서 별도로 정하는 경우를 제외하고는, 자산의 진부화 및 시장가치의 급격한 하락 등으로 인하여 자산의 회수가능액이 장부금액에 중요하게 미달되는 경우에는 장부금액을 회수가능액으로 조정하고 그 차액을 손상차손으로 처리한다. 이 경우 회수가능액은 다음 제1호와 제2호 중 큰 금액으로 한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 순공정가치: 합리적인 판단력과 거래 의사가 있는 독립된 당사자 사이의 거래에서 자산의 매각으로부터 수취할 수 있는 금액에서 처분부대원가를 차감한 금액 2. 사용가치: 자산에서 창출될 것으로 기대되는 미래 현금흐름의 현재가치 <p>제37조(유가증권의 평가) ② 유가증권의 평가는 일반기업회계기준에 따른다. 다만, 매도가능증권에 대한 미실현보유손익은 순자산조정으로 인식하고 당해 유가증권에 대한 순자산조정은 그 유가증권을 처분하거나 손상차손을 인식하는 시점에 일괄하여 당기손익에 반영한다.</p>
「공익법인의 설립·운영에 관한 법률 시행령」 ¹⁾	<p>제24조(재산의 평가) 공익법인의 모든 재산의 평가는 취득당시의 시가에 의한다. 다만, 재평가를 실시한 재산은 재평가액으로 한다.</p>

주: 1) 공익법인회계기준 도입 이전에는 「공익법인의 설립·운영에 관한 법률」의 규정에 근거하여 자산의 평가 및 손상을 인식하지 않았으나 공익법인회계기준 도입 이후 「공익법인의 설립·운영에 관한 법률」의 규정을 적용한 공익법인은 거의 존재하지 않음
 자료: 국가법령정보센터, 공익법인회계기준; 국가법령정보센터, 「공익법인 설립·운영에 관한 법률 시행령」

하지만 기본순자산은 사용이나 처분에 영구적 제약이 있는 자산으로 특별한 사유가 발생하지 않는 이상 장기간 보유한다는 특징이 있다. 이에 시가의 변동에 따라 손상차손의 인식과 환입을 인식하게 되면 법인의 사업성과

와 관련 없이 법인의 재무정보가 크게 변동하는 문제가 발생할 수 있다. 자산의 실질가치를 보여주는 것도 중요하지만 처분의 가능성이 거의 없는 자산의 평가손익을 당기손익으로 반영하여 기간손익에 영향을 미치는 것이 정보이용자 측면에서 합리적 재무정보인지 검토가 필요하다. 따라서 기본순자산 손상평가 정보의 유용성을 다각적으로 살펴볼 필요가 있다.

3) 회계기준 개선방안

가) 기본순자산 정의

공익법인회계기준의 유용성 제고를 위해 기본순자산 정의는 개선할 필요가 있다고 판단된다. 공익법인에서 사용이나 처분에 제약이 있어 별도 관리하는 자본금, 기본재산, 출연금 등을 기본순자산으로 계상하고 주무관청 등의 허가에 따라 변동사항이 발생하기 전까지 해당 금액이 변동하지 않는 현행 방식은 기본재산과 유사한 개념이다. 따라서 잔여지분의 개념인 순자산 정의 측면에서 바람직하지 않다.

공익법인의 자산은 기부자 등에 의하여 사용 용도, 보유 형태, 처분 등에 대한 제약을 규정하는 경우가 빈번하다. 따라서 이러한 내역을 순자산 측면에서 표시하는 것이 바람직하다. 하지만 공익법인회계기준에서 규정하고 있는 영구적 제약은 사용과 처분에 있어 주무관청의 허가가 필요하기에 사용에 대한 제약이 매우 강력하다. 이러한 규정은 공익법인의 활동에 제약을 미칠 가능성이 존재하기에 영구적 제약 규정을 완화할 필요가 있다.

국내 비영리법인의 순자산 구분을 살펴보면, 비영리조직회계기준은 순자산을 제약 없는 순자산, 제약 있는 순자산으로, 사학기관 재무·회계 규칙은 기본금을 출연기본금, 적립금, 기본금조정, 운영차액으로, 의료기관 회계기준 규칙은 자본을 기본금, 자본잉여금, 기타포괄손익누계액, 이익잉여금으로 구분한다.

〈표 III-6〉 국내 비영리법인 순자산 구분

공익법인회계기준	비영리조직회계기준	사학기관 재무·회계 규칙	의료기관 회계기준 규칙
기본순자산 보통순자산 순자산조정	제약 없는 순자산 제약 있는 순자산	출연기본금 적립금 기본금조정 운영차액	기본금 자본잉여금 기타포괄손익누계액 이익잉여금

자료: 국가법령정보센터와 한국회계기준원 비영리조직회계기준을 이용하여 저자 작성

해의 비영리법인의 순자산 구분을 살펴보면 일본은 순재산을 지정순재산, 일반순재산으로, 미국은 순자산을 기부자 제약 있는 순자산, 기부자 제약 없는 순자산으로, 영국은 지배기업의 소유주에 귀속되는 자본과 별도로 자본 내에 표시되는 비지배지분, 지배기업의 소유주에 귀속되는 자본으로 구분한다.

〈표 III-7〉 국가별 비영리법인 순자산 구분

한국	일본	미국	영국
기본순자산 보통순자산 순자산조정	지정순재산 일반순재산	기부자 제약 있는 순자산 기부자 제약 없는 순자산	지배기업의 소유주에 귀속되는 자본과 별도로 자본 내에 표시되는 비지배지분 지배기업의 소유주에 귀속되는 자본

자료: 저자 작성

국내외 비영리법인의 순자산 분류 현황을 종합해 보면, 일반기업의 자본 유형을 따르는 경우를 제외하고 다수의 경우에서 순자산을 제약의 유무를 통해 구분하고 있다. 비영리법인의 특수성을 고려해 볼 때 이러한 구분은 반드시 필요할 것으로 판단된다.

따라서 우리나라 공익법인회계기준은 순자산을 지정순자산과 보통순자산으로 구분하고, 기부자, 법령 등에 의해 사용 제약이 존재하는 순자산을 지정순자산으로, 전체 순자산에서 지정순자산을 차감한 금액을 보통순자산으로 구분하는 것이 바람직할 것으로 판단된다. 다만, 지정순재산의 사용 제약, 제약의 취소, 감가상각, 재해 등과 같이 제약이 해제되어 지정순자산에서 보통순자산으로 대체하는 경우 주석에 관련 내역을 추가적으로 보강하도

록 하여 관계자들의 이해를 제고할 필요가 있다.

나) 기본순자산 손상

공익법인회계기준에서 기본순자산에 해당하는 자산의 경우에도 평가는 수행하는 것이 원칙이다. 다만 기본순자산인 자산에 손상 사유가 발생할 경우 미실현손익으로 인식할 필요가 있다. 만약 손상차손의 인식과 환입을 기간 손익으로 인식하게 되면 사업의 성과와 관련 없이 기관의 운영성과가 크게 변동하는 문제가 발생할 수 있다. 하지만 기본순자산으로 지정된 자산은 사용이나 처분에 제약이 있는 자산으로 특별한 사유가 발생하지 않는 이상 법인이 지속해서 보유하고 있을 것으로 예상된다. 따라서 이러한 공익법인의 특성을 고려할 때 기간손익에 영향을 주지 않는 것이 당해 기관의 운영 성과를 보여줄 수 있을 것이다. 이에 자산이 기본순자산인 경우 손상 사유가 발생하더라도 당기손익이 아닌 미실현손익으로 인식하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

다. 정부보조금

1) 회계기준 현황

공익법인회계기준에는 정부보조금 회계처리에 대한 명시적 규정이 없으며 공익법인회계기준 실무지침서를 통해 기부금과 동일하게 회계처리하도록 규정하고 있다. 실무지침서에서 정부, 지방자치단체 및 공공기관 등으로부터 받는 보조금은 법인의 사업을 지원하기 위해 직접적인 반대급부 없이 받는 것을 의미한다. 이에 공익법인이 정부외 기관 및 개인으로부터 수령하는 기부금과 실질적인 측면에서 차이가 없다고 설명한다. 따라서 공익법인이 지급받는 정부보조금을 기부금과 동일하게 보조금을 받는 시점에 수익으로 인식하고, 이때 보조금이 기본순자산에 해당하는 경우에는 기본순자산의 증가로 처리한다고 규정한다.

2) 회계기준 문제점

가) 정부보조금 규정

현재 공익법인회계기준에는 정부보조금 관련 회계처리와 관련한 규정이 존재하지 않으며, 실무지침서에서 관련 회계처리를 설명하고 있다. 이에 공익법인은 정부보조금 회계를 실무지침서에 따라 회계처리하는 대신 일반기업회계기준⁴⁵⁾에 따라 처리하는 등 실무적 혼선을 경험하고 있다.

또한 기부금과 보조금의 성격이 상이하다. 기부금은 특정 목적 없이 지급하는 금전이나 물품을 의미하나 보조금은 일반적으로 특정 지원 목적이 존재하며 타 용도로 사용이 금지되고 있으며, 기부금과 달리 보조금은 사용하지 못한 경우 반납해야 하는 의무가 존재하는 경우도 있다. 이렇듯 보조금과 기부금은 본질적으로 다른 부분이 있어 기존과 같이 보조금을 기부금에 준용하여 회계처리를 수행하여야 하는지 아니면 보조금에 대한 규정을 독립적으로 신설하여야 하는지 가치판단이 필요하다. 추가적으로 정부보조금의 수익인식 시기, 반납 시 회계처리, 표시방법 등 정부보조금과 관련한 회계처리 방법을 검토해 볼 필요가 있다.

나) 정부보조금 범위

정부보조금 관련 규정을 「보조금 관리에 관한 법률」에 의한 보조금만을 대상으로 한정할 것인지, 이와 유사한 성격인 출연금도 보조금에 포함할 것인지 논의가 필요하다.

3) 회계기준 개선방안

가) 정부보조금 규정

공익법인회계기준에 정부보조금에 대한 규정이 존재하지 않아 일반기업회계기준을 적용해야 한다. 따라서 공익법인이 일반기업회계기준과 다르게

45) 공익법인회계기준에서 정하지 아니한 사항은 일반기업회계기준에 따름(공익법인회계기준 제6조)

정부보조금을 기부금과 동일한 방식으로 회계처리 하도록 하기 위해서는 별도의 조문이 필요하다. 따라서 공익법인회계기준 개정을 통해 정부보조금 회계처리에 대한 별도 규정 마련이 필요하다고 판단된다. 다만 보조금의 경우 최소한의 규정만을 규정하고 보조금의 회계처리에 대한 상황별 해설을 실무지침서에 예시를 통해 반영하도록 하는 것이 바람직하다.

보조금과 회계처리 관련 해외의 사례를 검토해 보면, 일본의 공익법인회계기준은 국가 또는 지방자치단체, 공공단체 등으로부터 보조금을 받은 경우 수령액을 수취보조금으로 지정순재산 증감 부에 기재하고 목적지출이 행해질 경우 해당 금액을 지정순재산에서 일반순재산으로 이체한다. 또한 보조금 등이 국가 또는 지방자치단체, 공공단체 등의 보조금 교부 업무를 실질적으로 대행하는 목적으로 일시적으로 지급된 것인 경우, 해당 보조금을 제3자에게 교부할 의무를 부담하는 경우는 예치보조금으로 처리하여 부채로 기록한다. 국내 정부보조금과 관련한 규정을 살펴보면 정부보조금 분류, 자산관련 정부보조금, 수익관련 정부보조금 규정이 존재한다. 우선 정부보조금은 K-IFRS와 일반기업회계기준에서 정부보조금의 성격에 따라 자산관련보조금과 수익관련보조금으로 분류하며 비영리조직회계기준에서는 자산관련 또는 수익관련 정부보조금으로 별도로 구분하지 않는다.

〈표 III-8〉 정부보조금 분류 기준

K-IFRS	일반기업회계기준	비영리조직회계기준
<p>3 이 기준서에서 사용되는 용어의 정의는 다음과 같다.</p> <p>- 자산관련보조금: 정부지원의 요건을 충족하는 기업이 장 기성 자산을 매입, 건설하거나 다른 방법으로 취득하여야 하는 일차적 조건이 있는 정부보조금. 부수조건으로 해당 자산의 유형이나 위치 또는 자산의 취득기간이나 보유기간을 제한할 수 있다.</p> <p>- 수익관련보조금: 자산관련보조금 이외의 정부보조금</p>	<p>- 자산관련보조금: 정부지원의 요건을 충족하는 기업이 장 기성 자산을 매입, 건설하거나 다른 방법으로 취득하여야 하는 일차적 조건이 있는 정부보조금. 부수조건으로 해당 자산의 유형이나 위치 또는 자산의 취득기간이나 보유기간을 제한할 수 있다.</p> <p>- 수익관련보조금: 자산관련보조금 이외의 정부보조금</p>	<p>제28조(정부보조금의 수익인식) 정부보조금에 제약이 없는 경우에 해당 정부보조금은 사업수익으로 인식한다. 정부보조금에 제약이 있는 경우에는 제약 있는 순자산의 증가로 인식한다.</p>

자료: 한국회계기준원의 한국채택국제회계기준(K-IFRS), 일반기업회계기준, 비영리조직회계기준을 이용하여 저자 작성

자산관련 정부보조금은 K-IFRS에서 이연수익 또는 자산차감 표시 방법을 선택하여 회계처리하도록 규정하며, 일반기업회계기준에서 자산의 차감계정으로 회계처리하도록 규정한다. 비영리조직회계기준에서는 자산관련 및 수익관련 정부보조금 구분 없이 사업수익으로 인식하며, 정부보조금에 제약이 있는 경우에는 제약 있는 순자산의 증가로 처리한다.

〈표 III-9〉 정부보조금(자산) 표시 기준

K-IFRS	일반기업회계기준	비영리조직회계기준
24 자산관련 정부보조금(공정가치로 측정되는 비화폐성 보조금 포함)은 재무상태표에 이연수익으로 표시하거나 자산의 장부금액을 결정할 때 차감하여 표시한다.	17.5 자산관련보조금(공정가치로 측정되는 비화폐성 보조금 포함)을 받는 경우에는 관련 자산을 취득하기 전까지 받은 자산 또는 받은 자산을 일시적으로 운용하기 위하여 취득하는 다른 자산의 차감계정으로 회계처리하고, 관련 자산을 취득하는 시점에서 관련 자산의 차감계정으로 회계처리한다. 자산관련보조금(공정가치로 측정되는 비화폐성 보조금 포함)은 그 자산의 내용 연수에 걸쳐 상각금액과 상계하며, 해당 자산을 처분하는 경우에는 그 잔액을 처분손익에 반영한다.	제28조(정부보조금의 수익인식) 정부보조금에 제약이 없는 경우에 해당 정부보조금은 사업수익으로 인식한다. 정부보조금에 제약이 있는 경우에는 제약 있는 순자산의 증가로 인식한다.
25 자산관련보조금(또는 보조금의 적절한 부분)을 재무제표에 표시하는 두 가지 방법이 모두 인정된다.		

자료: 한국회계기준원의 한국채택국제회계기준(K-IFRS), 일반기업회계기준, 비영리조직회계기준을 이용하여 저자 작성

수익관련 정부보조금은 K-IFRS에서 기타수익과 같은 일반계정으로 표시하거나 관련 비용에서 차감하여 표시하는 방법을 선택하여 적용할 수 있도록 규정하며, 일반기업회계기준에서 대응되는 비용이 없는 경우 수익계정으로, 특정비용을 보전할 목적인 경우 비용과 상계하여 처리하도록 규정한다.

〈표 III-10〉 정부보조금(수익) 표시 기준

K-IFRS	일반기업회계기준	비영리조직회계기준
<p>29 수익관련보조금은 당기손익의 일부로 별도의 계정이나 '기타수익'과 같은 일반계정으로 표시한다. 대체적인 방법으로 관련 비용에서 보조금을 차감할 수도 있다.</p>	<p>17.7 수익관련보조금은 대응되는 비용이 없는 경우 회사의 주된 영업활동과 직접적인 관련성이 있다면 영업수익으로, 그렇지 않다면 영업외수익으로 회계처리한다. 반면 수익관련보조금이 특정의 비용을 보전할 목적으로 지급되는 경우에는 당기손익에 반영하지 않고 특정의 비용과 상계처리한다. 예를 들어, 공공성이 많은 재화나 용역을 제공하는 무연탄 채굴회사나 버스회사로 하여금 매출가격이 매출원가에 미달하는 재화나 용역을 계속 제공하게 할 목적으로 지급되는 보조금은 매출액(영업수익)으로 회계처리하고, 벤처회사의 신기술 개발을 지원하기 위해 지급되는 보조금은 영업외수익으로 회계처리한다. 반면 저가로 수입할 수 있는 원재료를 국내에서 구입하도록 강제하는 경우에 지급되는 수익관련보조금은 제조원가에서 차감한다.</p>	<p>제28조(정부보조금의 수익인식) 정부보조금에 제약이 없는 경우에 해당 정부보조금은 사업수익으로 인식한다. 정부보조금에 제약이 있는 경우에는 제약 있는 순자산의 증가로 인식한다.</p>

자료: 한국회계기준원의 한국채택국제회계기준(K-IFRS), 일반기업회계기준, 비영리조직회계기준을 이용하여 저자 작성

국내외 사례를 종합해 보면, 현행 공익법인회계기준은 보조금을 일시에 인식하여 기간별 왜곡이 발생할 가능성이 존재한다. 또한 일반기업회계기준을 준용하는 것에 대하여 비용과 보조금이 상계되어 사업에 대한 재무정보가 확인되지 않는다는 한계점이 존재한다. 이에 공익법인의 정부보조금 규정은 공익법인의 특수성을 반영하기 위해 일반기업회계기준의 정부보조금 회계처리를 일부 수정한 별도 규정이 필요할 것으로 판단된다. 즉, 일반기업회계기준의 정부보조금 회계처리를 준용하되, 특정의 비용을 보전할 목적으로 지급된 보조금을 특정의 비용과 상계하지 않고 수익으로 인식하는 것이 바람직하다. 이러한 방안은 보조금이 감가상각비용과 상계되지 않으며, 사업집행 여부에 따라 수익을 인식하여 사업진행 정도를 확인할 수 있다는 장점을 지닌다.

〈표 Ⅲ-11〉 정부보조금 회계처리 방안

구분		일반기업회계기준	공익법인회계기준	신규 방안
자산 취득 관련	기본순자산(X)	관련 자산의 차감 표시	수익인식	관련 자산의 차감 표시
	기본순자산(O)		기본순자산 인식	
수익 관련	비용보전(X)	수익인식(선수수익 계상 후 수익인식)	수익인식	수익인식(선수수익 계상 후 수익인식)
	비용보전(O)	비용차감	수익인식	수익인식

자료: 저자 작성

나) 정부보조금 범위

정부보조금은 국가, 지방자치단체 및 공공기관으로부터 사업을 지원받기 위해 지급받는 것을 의미하고 출연금도 보조금과 성격이 유사하므로 공익법인회계기준에서 의미하는 보조금의 범위에 포함하는 것이 타당하다. 즉, 국가, 지방자치단체로부터 지원받는 것은 「보조금 관리에 관한 법률」에 의한 보조금, 특정 법령(「정부출연연구기관 등의 설립·운영 및 육성에 관한 법률」 등)에 의한 출연금이 존재한다.

이를 종합해 보면 출연금은 지급 근거가 「보조금 관리에 관한 법률」이 아닌 다른 특정 법령인 것이 대부분이고 실질은 보조금과 동일하다고 결론내릴 수 있다.

〈표 Ⅲ-12〉 보조금과 출연금 관련 규정

구분	법률 등	내용
보조금	「보조금 관리에 관한 법률」	제2조(정의) 1. “보조금”이란 국가 외의 자가 수행하는 사무 또는 사업에 대하여 국가(「국가재정법」 별표 2에 규정된 법률에 따라 설치된 기금을 관리운용하는 자를 포함한다)가 이를 조성하거나 재정상의 원조를 하기 위하여 교부하는 보조금(지방자치단체에 교부하는 것과 그 밖에 법인·단체 또는 개인의 시설자금이나 운영자금으로 교부하는 것만 해당한다), 부담금(국제조약에 따른 부담금은 제외한다), 그 밖에 상당한 반대급부를 받지 아니하고 교부하는 급부금으로서 대통령령으로 정하는 것을 말한다.
	『국가회계편람』	보조비는 「보조금 관리에 관한 법률」에 의해 국가 외의 자가 행하는 사무 또는 사업에 대하여 국가가 이를 조성하거나 재정상의 원조를 하기 위하여 공공기관, 민간단체 또는 해외에게 교부하는 보조금을 말한다.

〈표 III-12〉의 계속

구분	법률 등	내용
출연금	「국가재정법」	제12조(출연금) 국가는 국가연구개발사업의 수행, 공공목적의 수행하는 기관의 운영 등 특정한 목적을 달성하기 위하여 법률에 근거가 있는 경우에는 해당 기관에 출연할 수 있다.
	『국가회계편람』	출연비는 공공의 목적을 위하여 「정부출연연구기관 등의 설립·운영 및 육성에 관한 법률」 등의 법률에 의해 지급근거가 있는 국가회계 실체 이외의 공공기관, 민간 또는 해외에 대해 중앙정부가 보조하는 출연금을 말한다.

자료: 국가법령정보센터; 기획재정부·한국조세재정연구원, 『국가회계편람』(2022)

라. 비용의 분류

1) 회계기준 현황

공익법인회계기준에서 비용은 공익목적사업비용과 기타사업비용으로 구분하여 표시한다. 공익목적사업비용은 다시 사업수행비용, 일반관리비용, 모금비용으로 구분하여 표시한다. 사업수행비용은 세부 사업별로 추가 구분한 정보를 운영성과표 본문이나 주석에 기재할 수 있다.

공익법인회계기준은 비용을 기능별로는 사업수행비용, 일반관리비용, 모금비용으로, 성격별로는 분배비용, 인력비용, 시설비용, 기타비용으로 구분한다. 실무지침서에서 분배비용은 공익법인이 수혜자 또는 수혜단체에 직접 지급하는 비용으로 장학금, 지원금 등을 포함하는 것으로 설명한다.

〈표 III-13〉 공익법인회계기준 비용 공시양식

구분	사업수행비용	모금비용	일반관리비용
1. 사업비용			
① 분배비용			
② 인력비용			
③ 시설비용			
④ 기타비용			

자료: 저자 작성

기타사업비용도 필요하다고 판단하는 구분 정보에 대해서 운영성과표 본문이나 주석에 기재할 수 있도록 규정하고 있다.

2) 회계기준 문제점

가) 기능별 분류

현재 공익법인회계기준에서는 세부 사업의 구분 표시가 강제되지 않아 대다수의 공익법인이 사업수행비용 총액만 기재하고 있으며, 세부 사업별 정보를 표시하지 않는 사례가 다수 발생하고 있다. 즉, 공익법인이 정보 유용성 제고를 위해 마련한 분류체계를 사용하고 있지 않기에 공익법인회계기준의 제정 목적을 달성하기에 한계가 있다.

[그림 III-2] 공익법인 비용 공시 현황(세이브더칠드런)

구분	(단위: 원)				
	분배비용	인력비용	시설비용	기타비용	합계
공익목적사업비용	42,682,817,760	9,193,779,629	964,942,346	17,047,848,475	69,889,388,210
사업수행비용	42,682,817,760	5,082,971,621	571,411,263	4,835,843,189	53,173,043,833
일반관리비용	-	1,668,709,533	123,954,543	126,330,421	1,918,994,497
모금비용	-	2,442,098,475	269,576,540	12,085,674,865	14,797,349,880
기타사업비용	-	130,950,327	35,031,606	904,275,416	1,070,257,349
합계	42,682,817,760	9,324,729,956	999,973,952	17,952,123,891	70,959,645,559

자료: 세이브더칠드런코리아 2020회계연도 감사보고서

나) 성격별 분류

공익법인회계기준에서는 비용의 성격별로 크게 분배비용, 인력비용, 시설비용, 기타비용으로만 분류를 규정하고 있어 분류 하위에 있는 세부 내용을 확인하기 어렵다는 한계가 있다. 또한 현행 실무지침서에서는 분배비용을 장학금, 지원금 등 직접 지급하는 비용으로 한정해서 설명하고 있지만, 많은 공익법인에서 목적사업 수행에 따른 제반 모든 비용을 분배비용으로 분류하고자 하는 유인이 발생하고 있으며, 검토 결과 <표 III-14>와 같이 실무적으로 분배비용과 기타비용의 구분이 어려우며, 구분 방식이 공익법인별로 상이한 것으로 판단된다.

〈표 III-14〉 공익법인 성격별 분류 현황

(단위: 백만원)

구 분	세이브더칠드런		월드비전		굿네이버스	
	금액	비율	금액	비율	금액	비율
분배비용	42,683	61%	152,991	67%	125,244	68%
인력비용	9,194	13%	34,930	15%	26,810	14%
시설비용	965	1%	3078	1%	3446	2%
기타비용	17,048	24%	35,704	16%	30,033	16%
합계	69,889	100%	226,703	100%	185,533	100%

자료: 공익법인별 2020회계연도 감사보고서

3) 회계기준 개선방안

가) 기능별 분류

공익법인에 대한 투명성을 제고하기 위해서는 세부 사업별 정보 공시는 필수적이다. 이에 공익법인회계기준에 세부 사업별 구분 표시를 필수 항목으로 변경하는 것을 검토할 필요가 있다. 구분 표시를 의무화한다면 공익법인인 수행하는 사업에 대한 세부 정보를 표시할 수 있으며, 어떤 사업을 중점적으로 운영하는지 파악 가능하다. 다만, 구분 표시를 필수 항목으로 변경하는 경우 적절한 기준 설정이 필요하다. 즉, 규모가 있는 사업을 구분하여 표시해야 의미 있는 정보가 될 수 있기에 관련 정보 공시에 필요한 비용과 효익을 고려하여 적절한 기준을 설정할 필요가 있다. 이때 전체 사업비용 또는 사업수행비용의 일정 부분(예: 10%)을 초과하는 경우 구분 표시하는 방안이 적합한 것으로 판단된다.

나) 성격별 분류

현재 공익법인회계기준에서는 비용의 성격별로 분배비용, 인력비용, 시설비용, 기타비용으로 구분하고 있으나 분배비용 구분 및 적용에 실무적 어려움에 존재하기에 이를 보완할 방안이 필요하다. 따라서 분배비용을 보다 세분화한다면 실무적 어려움을 극복할 수 있으며 보다 폭넓은 정보를 제공할 수 있을 것으로 판단된다. 미국 등 해외사례에서도 정보이용자를 위해 세분

화된 정보를 공시하고 있는 것을 확인할 수 있다.

[그림 III-3] 공익법인 비용 공시 예시(미국)

(단위: 원)

	Program Activities			Programs Subtotal	Supporting Activities			Total Expenses
	A	B	C		Management and General	Fund-Raising	Supporting Subtotal	
Salaries and benefits	\$ 7,400	\$3,900	\$ 1,725	\$ 13,025	\$ 1,130	\$ 960	\$ 2,090	\$ 15,115
Grants to other organizations	2,075	750	1,925	4,750				4,750
Supplies and travel	890	1,013	499	2,402	213	540	753	3,155
Services and professional fees	160	1,490	600	2,250	200	390	590	2,840
Office and occupancy	1,160	600	450	2,210	218	100	318	2,528
Depreciation	1,440	800	570	2,810	250	140	390	3,200
Interest	171	96	68	335	27	20	47	382
Total expenses	\$13,296	\$8,649	\$ 5,837	\$ 27,782	\$ 2,038	\$2,150	\$ 4,188	\$ 31,970

자료: FAS Topic 958(Not-for-Profit Entities) 205-55-21. note F.

이에 성격별 분류 기준을 현금지원, 현물지원, 서비스지원, 인력비용, 시설비용, 기타비용 등으로 구체화할 필요가 있다. 즉, 식료품, 의복처럼 생계 유지 등에 필요한 현물 등을 지원하는 비용 등을 현물지원으로 구분하고 행사, 프로그램 제공에 따른 비용 등을 서비스지원으로 구분한다.

이를 통해 현재 기타비용과 분배비용으로 분류되는 사업비용 중 공익목적 사업 지원을 위해 사용된 비용은 체계인 방법으로 재분류할 수 있을 것으로 기대한다. 이러한 방안은 계정 명칭에서 직관적으로 공익법인이 어떤 성격의 사업을 수행하는지 명확히 알 수 있으며, 기타비용으로 분류되는 비용도 줄어들어 공익법인 회계정보의 이해가능성이 향상될 것으로 예상된다.

마. 필수적 기재사항

1) 회계기준 현황

공익법인회계기준은 제41조에서 15개의 필수적 주석기재사항을 명시하고 있으며, 현행 공익법인회계기준 제40조(주식의 정의)에 의하면 ‘주식’이란 재무제표 본문(재무상태표, 운영성과표)의 전반적인 이해를 돕는 일반사항에 관한 정보, 재무제표 본문에 표시된 항목을 구체적으로 설명하거나 세분화하는 정보, 재무제표 본문에 표시할 수 없는 회계 사건 및 그 밖의 사항으로

재무제표에 중요한 영향을 미치거나 재무제표의 이해를 위하여 필요하다고 판단되는 정보를 추가하여 기재하는 것을 말한다.

현행 공익법인회계기준은 비영리조직회계기준 주식의 기재사항과 비교하여 대부분의 항목이 유사하나 '순자산에 제약이 있는 경우에 그 성격'에 관한 주석은 공익법인회계기준에 포함되지 않는 차이가 있다.

〈표 III-15〉 공익법인회계기준과 비영리조직회계기준 필수적 주석 기재사항 비교

공익법인회계기준	비영리조직회계기준
1. 공익법인의 개황 및 주요 사업 내용	1. 비영리조직의 개황, 주요 사업 내용
2. 공익법인이 채택한 회계정책(자산·부채의 평가 기준 및 수익과 비용의 인식기준을 포함한다.)	2. 비영리조직이 채택한 회계정책(자산·부채의 평가기준, 수익과 비용의 인식기준을 포함한다.)
	3. 순자산에 제약이 있는 경우에 그 성격
3. 사용이 제한된 현금 및 현금성자산의 내용	4. 질권 등이 설정된 현금 및 현금성자산의 내용
4. 차입금 등 현금 등으로 상환하여야 하는 부채의 주요 내용	5. 차입금 등 현금 등으로 상환하여야 하는 부채의 주요 내용
5. 현물기부의 내용	6. 현물기부의 내용
6. 제공한 담보·보증의 주요 내용	7. 제공하거나 제공받은 담보·보증의 주요 내용
7. 특수관계인(「상속세 및 증여세법」 제2조 제10호의 정의에 따른다.)과의 중요한 거래의 내용	8. 특수관계인(「법인세법 시행령」 제87조의 정의에 따른다.)과의 중요한 거래의 내용
8. 총자산 또는 사업 수익금액의 10% 이상에 해당하는 거래에 대한 거래처명, 거래금액, 계정 과목 등 거래내역	
9. 회계연도 말 현재 진행 중인 소송 사건의 내용, 소송금액, 진행 상황 등	9. 회계연도 말 현재 진행 중인 소송 사건의 내용, 소송금액, 진행 상황 등
10. 회계정책, 회계추정의 변경 및 오류수정에 관한 사항	
11. 기본순자산의 취득원가와 공정가치를 비교하는 정보에 관한 사항	
12. 순자산의 변동에 관한 사항	
13. 유형자산 재평가차액의 누적금액	
14. 유가증권의 취득원가와 재무제표 본문에 표시된 공정가치를 비교하는 정보	
15. 그 밖에 일반기업회계기준에 따라 주석 기재가 요구되는 사항 중 공익법인에 관련성이 있고 그 성격이나 금액이 중요한 사항	10. 그 밖에 일반기업회계기준에서 정하는 주석 기재사항 중 비영리조직에 관련성이 있고 그 성격이나 금액이 중요한 사항

자료: 국가법령정보센터, 공익법인회계기준, 한국회계기준원, 비영리조직회계기준

일본의 경우 다음과 같은 공익법인회계기준 필수주석사항을 규정하고 있다. 회계기준에서 규정한 재무제표의 필수주석 종류는 다음 표와 같다.

〈표 III-16〉 일본 공익법인회계기준 필수주석 목록

원문	번역
(1) 継続組織の前提に関する注記	(1) 계속조직의 전제에 관한 주석
(2) 資産の評価基準及び評価方法、固定資産の減価償却方法、引当金の計上基準等財務諸表の作成に関する重要な会計方針	(2) 자산의 평가기준 및 평가방법, 고정자산의 감가상각 방법, 총당금의 계상 기준 등 재무제표의 작성에 관한 중요한 회계 방침
(3) 重要な会計方針を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更による影響額	(3) 중요한 회계 방침을 변경했을 때는 그 취지, 변경의 이유 및 해당 변경에 의한 영향액
(4) 基本財産及び特定資産の増減額及びその残高	(4) 기본재산 및 특정자산의 증감액 및 그 잔액
(5) 基本財産及び特定資産の財源等の内訳	(5) 기본재산 및 특정자산의 재원 등의 내역
(6) 担保に供している資産	(6) 담보에 제공하는 자산
(7) 固定資産について減価償却累計額を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高	(7) 고정자산에 대하여 감가상각누계액을 직접 공제한 잔액만을 기재한 경우에는 당해 자산의 취득가액, 감가상각누계액 및 당기 말 잔액
(8) 債権について貸倒引当金を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該債権の債権金額、貸倒引当金の当期末残高及び当該債権の当期末残高	(8) 채권에 대해 대손충당금을 직접 공제한 잔액만을 기재한 경우에는 해당 채권의 채권 금액, 대손충당금의 당기 말 잔고 및 해당 채권의 당기 말 잔액
(9) 保証債務（債務の保証を主たる目的事業とする公益法人の場合を除く。）等の偶発債務	(9) 보증채무(채무의 보증을 주된 목적사업으로 하는 공익법인의 경우를 제외한다.) 등의 우발채무
(10) 満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益	(10) 만기 보유 목적의 채권의 내역 및 장부가액, 시가 및 평가손익
(11) 補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高	(11) 보조금 등의 내역 및 교부자, 당기의 증감액 및 잔액
(12) 基金及び代替基金の増減額及びその残高	(12) 기금 및 대체 기금의 증감액 및 그 잔액
(13) 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳	(13) 지정순재산에서 일반순재산으로의 이체액의 내역
(14) 関連当事者との取引の内容	(14) 관련 당사자와의 거래의 내용
(15) キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲及び重要な非資金取引	(15) 현금흐름표의 자금 범위 및 중요한 비자금 거래
(16) 重要な後発事象	(16) 중요한 후발 사건
(17) その他公益法人の資産、負債及び正味財産の状態並びに正味財産増減の状況を明らかにするために必要な事項	(17) 그 외 공익법인의 자산, 부채 및 순재산의 상태 및 순재산 증감의 상황을 밝히기 위해서 필요한 사항

자료: 저자 작성

미국의 경우 재무제표 주석을 포함한 재무상태표는 유동성, 재무적 유연성 및 비영리단체의 자산과 부채의 상호관계에 대한 관련 정보를 제공한다. 이러한 정보는 일반적으로 유사한 특성을 가진 자산과 부채가 합리적으로 동일 그룹으로 보고된다. 유사한 특성을 가진 항목을 합리적으로 동일한 그룹으로 분류 및 집계하고 다른 특성을 가진 항목을 분리하는 것은 정보의 유용성을 높이기 위한 관행적 보고방식이다.

자산은 일반 GAAP의 원칙을 준용하여 적용되나 다만 기부자에 의해 사용처가 제한될 수 있다. 그러나 일반적으로 특정자산이 아닌 순자산에 의해 제한이 적용된다. 이때 사용처에 대한 기부자가 부과한 제한의 존재에 기초하여 자산을 분리하여 보고할 필요는 없다. 기부자가 부과한 제약 또는 이사회 지정에 의해 사용이 제한되는 자산의 종류는 제한 또는 지정의 성격(금액 또는 목적)이 재무상태표 본문에 명확하게 있지 않은 경우, 재무제표의 주석에 기술되어야 한다.

순자산의 경우 기부자 제약 있는 순자산과 기부자 제약 없는 순자산으로 구분되며, 이때 각각에 대한 금액은 기부자에 의해 부과된 제한의 유무에 따라 결정된다. 다양한 유형의 기부자가 부과한 제약의 성격과 금액에 대한 정보는 재무상태표 본문에 금액을 보고하거나 재무제표 주석에 관한 세부 사항을 포함시켜 제공해야 한다.

비영리단체는 문단 958-210-45-8의 조항에 따라 재무상태표 본문에 표시된 정보 이외에도 특정 항목의 사용에 대한 제약 및 자체 부과제한 사항을 포함하여, 자산 및 부채의 유동성 또는 만기에 관한 정보를 재무제표 주석에 공시해야 한다.

마지막으로 비영리단체는 운영보고서와 관련된 다음과 같은 내역을 재무제표 주석에 공시해야 한다.

〈표 III-17〉 미국 비영리법인 공익법인회계기준 필수주석 목록

사례	주석 공시사항
비영리단체의 ‘운영’이라는 용어가 다음의 경우에 명확하지 않게 사용되는 경우	① 운영보고서에 나타나는 세부 사항 ② 보고된 운영지표의 성격 ③ 운영에서 제외된 항목(그 정보가 운영보고서 본문에서 명백하거나 재무제표의 주석에 공시된 경우에는 문단 958-220-55-16의 예 5 참조).
회계 표준 업데이트 번호 2016-14로 대체되는 하위 조항	
운영보고서 또는 별도의 명세서에 나타나지 않은 경우 모든 비용은 한 곳에 공시	모든 비용에 대한 기능별 분류와 자연적 분류의 관계는 기능별 비용 분류와 성격별 비용 분류를 구분시키는 분석에서 제시해야 한다. 투자 수익에 대한 순투자비용은 포함시키지 않는다(문단 958-720-45-15 참조).
프로그램 및 지원 기능 중 비용을 배분하는 데 사용되는 방식에 대한 질적 설명(문단 958-720-50-1 참조)	

자료: 저자 작성

2) 회계기준 문제점 및 개선사항

가) 기본순자산의 취득원가와 공정가치 비교정보

현행 주석의 필수 기재사항 중 ‘기본순자산의 취득원가와 공정가치 비교정보’는 기본순자산에 해당되는 자산의 취득원가와 공정가치 정보 제공을 통해 정보이용자에게 보다 목적적합한 정보를 제공함에 그 목적이 있다. 공익법인회계기준 제정 당시 기본순자산에 해당하는 자산의 선택기준을 완화하고, 그 결과 매년 공정가치평가 결과를 주석에 공시하도록 요구하고 있다. 다만, 실무적으로 공익법인들이 보유한 자산들의 시가 정보를 획득함에 있어 어려움이 있으며, 특히 거래가 원활하지 않은 자산을 보유한 공익법인들의 자산 감정평가 비용이 증가하게 되는 결과를 초래하고 있다. 만약 공익법인들이 공정가치평가를 의무적으로 이행하게 될 경우 공시지가, 시가표준액 등의 대응치를 활용하게 되면 실질시가와의 차이로 인해 오히려 정보의 신뢰성이 낮아지는 결과를 초래할 수 있다.

개선방안으로서 기존의 공익법인회계기준에 따라 공정가치평가를 원칙

으로 유지하되, 공정가치평가가 불가능한 경우 불가능한 사유를 기재하도록 하는 것이다. 이와 함께 대부분의 공익법인들이 기본순자산에 대한 자산을 공정가치평가하지 않는 것으로 보이며, 이는 현재 우리나라 법인들이 보유한 자산의 시장성이 낮기 때문으로 여겨진다. 따라서 실무적인 상황에 맞추어 기본순자산에 해당하는 자산의 취득원가와 장부금액을 기재하는 방안이 있을 수 있다. 이를 통해 취득원가로 관리되는 기본순자산의 금액과 해당 자산의 현재 재무상태표상 장부금액을 확인할 수 있다.

두 가지의 대안 중 실무적으로 우리나라의 경우 공익법인의 규모가 대부분 소규모이기 때문에 취득원가주의에 근거한 회계처리가 적합한 것으로 보인다. 다만, 미국, 일본, 영국을 비롯한 대부분의 국가에서 공정가치평가 제도를 적용하고 있기 때문에 세계적인 추세를 거스를 수 없을 것으로 보인다. 따라서 기존의 공익법인회계기준에 따라 공정가치평가를 원칙으로 유지하되, 공정가치평가가 불가능한 경우 불가능한 사유를 기재하도록 하고, 시장성이 아주 낮은 자산의 경우 제한적으로 공시지가 및 시가표준액을 적용할 수 있도록 적용 요건을 강화하는 것이 적합한 것으로 판단된다.

나) 자산 및 부채내역 거래 공시요건 강화

현행 우리나라 공익법인은 주식 공시사항으로서 주요 수익과 비용 거래내역만 공시하고 있으며, 자산·부채의 거래내역을 공시하는 경우는 드물다. 대부분의 해외 영리기업에 대한 회계기준에서는 자산과 부채의 거래내역을 공시하는 것을 의무화하고 있다. 특히 미국의 경우 재무제표 주석에서 유동성, 재무적 유연성 및 비영리단체의 자산과 부채의 상호관계에 대한 관련 정보를 이해관계자에게 의무적으로 제공해야 한다. 유사한 특성을 가진 항목을 합리적으로 동일한 그룹으로 분류 및 집계하고 다른 특성을 가진 항목을 분리하여 정보의 유용성을 높이기 위함이다.

[그림 III-4] 우리나라 공익법인 감사보고서 주석 작성 예시

공익법인 감사보고서 주석 작성 현황

14. 총자산 또는 사업수익금액의 10% 이상에 해당하는 거래의 거래내역

당기 중 우리 단체의 단일 거래처로부터 발생한 거래규모가 총자산 또는 사업수익금액의 10% 이상인 주요 거래처는 다음과 같습니다.

(단위 : 원)

거래처명	계정과목	거래금액	거래내역
한국국제협력단	보조금수익	7,556,570,621	고유목적 사업비
사회복지법인 굿네이버스	국내사업비	10,301,402,414	고유목적 사업비
글로벌파트너십센터	해외사업비 외	51,161,142,650	고유목적 사업비

17. 주요 거래내용

당기 중 총자산 또는 사업수익금액의 10% 이상에 해당하는 주요 거래내용은 다음과 같습니다.

(단위 : 원)

거래처명	계정과목	수익	비용
보건복지부	국고보조금수익	13,166,800,000	-
한국수력원자력	지정후원금수익	2,275,667,417	-
(주)카버코리아	후원물품수익	2,195,335,784	-
대상(주)	후원물품수익	4,082,668,246	-
롯데제과(주)	후원물품수익	3,358,730,195	-
롯데칠성음료(주)	후원물품수익	2,239,790,010	-
사회복지법인 C나눔재단	후원물품수익	5,269,300,213	-
대신금융	관리사업수익	2,933,874,777	-
서울지방조달청	사업수행비용	-	2,675,498,920
한국전력공사	기타사업비용	-	2,729,185,843
합 계		35,522,166,642	5,404,684,763

15. 총자산 또는 사업수익금액의 10% 이상에 해당하는 거래의 거래내역

재단의 단일 거래처로부터 발생한 거래규모가 총자산 또는 사업수익금액의 10% 이상인 주요 거래처는 다음과 같습니다.(단위: 천원).

거래처명	계정과목	거래금액	거래내용
서울특별시	출연금수입	42,026,600	2018년 출연금 입금

자료: 사단법인 굿네이버스 인터넷세탈, 감사보고서(2020)

대규모 자산·부채의 거래내역과 특수관계자와의 거래내역에 대한 공시의무를 강화하기 위한 방안으로 첫째, 수익·비용, 자산·부채의 거래내역을 모두 기재하도록 하거나 일정 규모 이상(총자산 혹은 사업수익금액의 10% 이상일 경우)의 거래는 예외없이 의무적으로 공시하는 방안이 있을 수 있다. 위의 방안은 수익·비용 거래내역뿐만 아니라 자산·부채의 거래내역을 공시함으로써 이해관계자에 대한 정보 유용성을 강화하는 효과를 기대할 수 있다. 다만, 자산운용의 특성상 대규모의 입출금이 빈번하게 일어날 수 있으며, 모든 10% 이상의 거래가 중요한 거래에 해당하지 않을 수 있다. 따라서 우리나라 공익법인의 정보생산비용이 증가할 수 있다. 둘째, 특수관계자 거래내역 공시와 유사하게 수익·비용거래내역 및 채권·채무 내역으로 한정하는 방안이 있을 수 있다. 두 번째 방안은 실무적으로 작성이 편리하고, 정보생산비용이 적게 발생할 수 있다. 다만 기부 및 공여 등으로 취득한 대형 유형자산 및 금융자산 등의 중요한 자산·부채의 거래내역을 제공할 수 없기 때문에 이해관계자에 대한 정보 유용성이 감소하게 된다. 이는 해외 대부분의 국가에서 주요한 자산·부채의 거래내역을 공시하도록 의무화하고 있는 경향과 대비될 수 있는 방안이다. 따라서 우리나라 공익법인의 정보생산비용 증가에 대한 우려를 최소화하면서 동시에 이해관계자의 정보 유용성 확보를 위한 절충적 방법으로 총자산 또는 사업수익금액의 10% 이상에 해당하는 거래내역을 공시하도록 하되, 대규모 거래내역이라 하더라도 투자자산 운영 등과 같이 입출금이 빈번하게 발생하는 경우 공시의무 제외의 예외 규정을 두는 것이 합리적 대안으로 판단된다.

다) 용도지정 기부금 용도별 사용내역 공시

우리나라 공익법인의 주요 수익 원천은 기부금 수익이며, 기부금 수익의 일부는 기부금 제공자가 기부금 사용의 용처를 미리 지정하는 경우가 많다. 따라서 주석의 필수 기재사항으로서 용도를 지정하여 받은 기부금의 경우 해당 목적에 사용했다는 정보를 제공하여 공익법인의 수탁의무를 강화할 필요가 있다.

일본의 경우 NPO공익법인 회계기준에서 용도가 제한된 기부내역을 주석으로 공시하도록 의무화하고 있다.

〈표 III-18〉 일본 NPO법인회계기준의 용도 등이 제약된 기부 등의 내역 주석 공시

NPO법인회계기준	
27. 기부 등에 의해 수용한 자산 기부자 등의 의사에 따라 해당 수입 자산의 용도 등에 대한 제약이 부과되는 경우에는 당해 사업연도의 수익으로 계상하고, 그 용도에 따라 수입 금액 감소액 및 사업연도의 잔액을 주석으로 기록한다.	
31. 재무제표에 다음 사항을 주석으로 기록한다.	
6) 용도 등이 제약된 기부 등의 내역	
21. 용도 등이 제약된 기부 등의 주석 사항은 다음과 같다.	
(1) 순자산 중 용도 등이 제약된 기부 등의 금액에 해당하는 금액	
(2) 제약의 해제에 따른 당기 감소액은 다음 중 하나의 금액에 의한다.	
① 수용 자산에 대해 제약이 해제된 경우 당해 자산의 장부 금액	
② 수용 자산에 대해 감가상각을 한 경우 당해 감가상각금액 그러나 장비 또는 차량 등은 대상이 되는 자산을 구입하여 대상 사업에 사용했을 때 제약의 해제로 간주하고 해당 취득 금액을 감소 금액으로 할 수 있다.	
③ 수용 자산이 재해 등에 의해 소실한 경우에는 당해 자산의 장부 금액	
(3) 반환 의무가 있는 보조금, 교부금 등 취급	
반환 의무가 있는 보조금, 교부금 등에 대해서, 수취 보조금 및 수취 보조금으로 계상한 경우 당해 계상액을 당기 수입액으로 기재한다.	
또한, 보조금 및 보조금의 합계액 및 미사용 금액은 비교란에 기재하는 것이 바람직하다.	

자료: 일본 공익법인회계법인 운영지침

[그림 III-5] 용도 등이 제약된 기부 등의 주석 예시(일본)

5. 使途等が制約された寄付等の内訳

使途等が制約された寄付等の内訳は以下の通りです。当法人の正味財産は15,000,000円ですが、そのうち13,000,000円は〇〇援助事業と〇〇基金事業に使用される財産です。したがって、使途が制約されていない正味財産は2,000,000円です。

使途等に制約のある寄付金、補助金、助成金等を受け入れた場合には、その指定された事業ごとに前期からの繰越額、当年度の受入額、当年度の実施額、次期に繰り越す金額(=使途が拘束されている正味財産額)を注記します。

内容	前期繰越額	当期受入額	当期減少額	次期繰越額	備考
〇〇援助事業	0	5,000,000	2,000,000	3,000,000	短期に使用予定の支援用資金
〇〇基金事業	10,000,000	0	0	10,000,000	A事業のための基金 助成金の総額は5,000,000円。 当期受入額との差額1,000,000 円は前受助成金として貸借対 照表に計上しています。
〇〇助成団体助成金	0	4,000,000	4,000,000	0	B事業の補助金
〇〇自治体補助金	0	2,000,000	2,000,000	0	
合計	10,000,000	11,000,000	8,000,000	13,000,000	

対象事業及び実施期間が定められ、未使用額の返還義務が規定されている助成金・補助金を未収経理、前受経理をした場合には、「当期受入額」には、実際の入金額ではなく、活動計算書に計上した金額を記載します。実際の入金額は「備考」欄に記載することが望ましいです。

자료: 일본 공익법인회계법인 운영지침

일본뿐만 아니라 미국의 경우에도 사용이 제한된 순자산에 대해 다음과 같은 주요 내역을 공시하도록 의무화하고 있다.

〈표 III-19〉 미국 비영리법인회계기준의 사용이 제한된 순자산 공시의무목록

목록
(1) 사용이 제한된 자산 종류에 대한 설명(문단 958-210-45-6 참조)
(2) 현금 및 현금성자산의 사용에 관한 제한 및 성격에 대한 정보(문단 958-210-45-7(a) 참조)
(3) 특정자산의 사용에 대한 계약상의 제한(문단 958-210-45-7(b) 참조)
(4) 자원(순자산)이 언제 어떻게 사용될 수 있는지에 영향을 미치는 다양한 유형의 제한의 성격과 양에 관한 정보(문단 958-210-45-9 참조)
(5) 회계 표준 업데이트 번호 2016-14로 대체되는 하위 조항
(6) 순자산에 대한 추가적인 제한에 대한 정보(예: 958-210-45-11 문단에 따라 기부자 제약 없는 순자산의 이사회 지정 금액 및 목적에 관한 정보)

자료: FASB ASC 958

[그림 III-6] FASB ASC 958 - 순자산 제약 성격과 금액정보 주석 예시(미국)

Note 7 - Net Assets			
Net assets consisted of the following at June 30, 2018:			
	Unrestricted	Temporarily Restricted	Total
Board designated	\$ 27,759	\$ -	\$ 27,759
Unrestricted	211,691	-	211,691
Time restricted	-	9,307	9,307
Purpose restricted	-	52,863	52,863
Total net assets	\$ 239,450	\$ 62,170	\$ 301,620

자료: FASB ASC 958

위와 같이 우리나라의 경우에도 공익법인의 ‘사용이 제한된 기부금’에 대한 변동내역을 구체적으로 공시하도록 주석 공시의무를 강화할 필요가 있다.

라) 현금흐름 관련 정보 공시

대부분의 국가는 현금흐름표를 작성하여 현금흐름 정보를 제공하도록 의무화하고 있다. 반면 우리나라의 경우 현재 현금흐름표 작성 및 현금흐름 정보 공시를 의무화하고 있지 않다. 장기적으로 우리나라도 현금흐름표 작성 의무화를 추진해야 할 것으로 보이나 지금 현재 실정으로는 법인의 정보생산비용 증가에 대한 우려가 발생할 수 있을 것으로 보인다. 따라서 주식에서 현금흐름 정보를 공시하도록 기준을 제정할 필요가 있다.⁴⁶⁾

바. 재무제표 서식

1) 회계기준 현황

우리나라 현행 공익법인회계에서 요구되는 재무제표의 종류는 재무상태표, 운영성과표, 주식이다. 일반기업회계에서 요구되는 재무상태표, 손익계산서, 자본변동표, 현금흐름표와 다소 상이하다. 이는 우리나라 공익법인회계기준에서 공익법인의 특수성을 고려한 공시의무 규정이다. 공익법인들은 운영성과표를 작성하여 기업회계의 손익계산서를 대체한다. 그리고 기업회계에서 요구되는 자본변동표 및 현금흐름표가 제외된다. 이는 공익법인의 순자산은 주주 간의 거래로부터 자본이 형성되지 않기 때문에 순자산이 다소 단순하며, 수지계산서 및 자금계산서 등을 통해 현금흐름을 파악할 수 있기 때문에 법인의 정보생산비용을 절감하기 위해 보고의무에서 제외하였다.

우리나라 공익법인은 공익법인회계기준에 따라 회계처리 및 재무제표를 작성해야 하며, 기준에서 정해지지 않은 경우에는 일반기업회계기준을 준용한다. 공익법인회계기준에서는 공익법인의 재무제표 양식과 고유목적사업준비금 인식, 순자산의 구분, 수익과 비용의 인식과 분류, 자산과 부채의 평가 및 주식에 관한 내용을 규정하고 있다. 또한 공익사업 중 사업의 특수성에 따라 회계처리 및 재무제표 작성에 대하여 다른 법령에서 규정된 바가 있을

46) 수지계산서 및 자금계산서 등을 통해 현금흐름을 파악할 수 있기 때문에 강제 규정을 따로 두지 않고 있다.

경우 해당 규정을 따르는 것으로 하고 있다.

재무제표는 공익법인의 재무상태와 운영성과를 명확하게 나타내기 위해 구분 표시하도록 요구하고 있다. 재무상태표는 자산, 부채, 자본으로 구분하여, 세부 항목으로 구분 표시해야 한다. 운영성과표는 모든 수익과 비용을 세부적으로 구분 표시해야 한다. 또한, 재무제표의 기간별 비교가능성을 제고하기 위하여 전기 재무제표의 모든 계량정보를 당기와 비교하는 형식으로 표시한다. 공익법인회계기준은 재무상태표 및 운영성과표에 대하여 별지(제1호, 제2호) 서식을 참고하여 작성하도록 규정하고 있다.⁴⁷⁾

현행 공익법인회계기준에서 재무상태표는 회계연도 말 현재 공익법인이 보유하고 있는 자산, 부채 및 순자산에 대한 정보를 보고하는 장부이며, 유동과 비유동자산 및 부채 구분, 유동성배열법, 총액인식기준, 미결산항목 및 비망계정의 표시원칙에 따라 작성해야 한다. 운영성과표의 경우 공익법인의 수익과 비용을 표시하는 장부로, 발생주의 원칙, 수익·비용의 분류, 총액인식 등의 원칙에 따라 작성해야 한다.

2) 회계기준 문제점

가) 통합재무제표 구성 시 내부거래내역 상계

우리나라 공익법인은 공익법인회계기준에서 제시된 별지로 재무제표 서식을 작성해야 하며, 부분별 재무제표와 부문별 재무제표를 통합한 통합재무제표를 공시하도록 규정되어 있다. 이는 부문별 회계정보뿐만 아니라 공익법인 전체의 재무상태나 운영성과에 대한 정보를 제공함으로써 이해관계자들에게 보다 유용한 회계정보를 제공하기 위함이다. 통합재무제표를 작성할 때 공익목적사업 부문과 기타사업 부문 간에 발생한 내부거래내역은 모두 제거하도록 하고 있다. 이때 발생하는 내부거래의 유형은 채권·채무의 내부거래, 수익·비용의 내부거래이며, 이들은 모두 상계 제거를 해야 한다.

47) 중요한 항목은 재무제표의 본문 또는 주석에 그 내용을 가장 잘 나타낼 수 있도록 구분하여 표시한다(공익법인회계기준 제8조(재무제표 구분·통합 표시)).

- 1) 일상적인 거래에 따라 일시적으로 발생하는 채권·채무거래
- 2) 일시적 자금거래
- 3) 공익목적사업에서 기타사업 자본금으로의 출자

우리나라 공익법인은 위와 같은 규정에 따라 내부거래가 제거된 통합재무제표를 작성해야 하지만 현실적으로 내부거래가 있을 경우 법인마다 달리 표시되는 경우가 많다.

- 1) 내부거래 미제거 공시(내부거래로 추정되는 계정 과목 및 금액 발견)
- 2) 통합에서만 내부거래 제거 후 공시(통합 ≠ 공익 + 기타, 별지 서식에 부합)
- 3) 각 사업 부문에서 내부거래 제거(대차차액 발생)

[그림 III-7] 우리나라 공익법인 통합재무제표 내부거래 제거 관련 공시현황

[참고자료] 공익법인 공시현황

① 내부거래 미제거 공시(통합 = 공익 + 기타)

과 목	당 기		
	통합1	공익목적 사업2	기타사업 3
I. 사업수입	194,086,494,998	190,704,911,038	3,381,583,960
6. 기타	3,127,856,546	3,127,856,546	0
나. 수익사업전입금	1,705,000,000	1,705,000,000	0
II. 사업비용	189,294,690,037	186,145,283,253	3,149,406,784
다. 기타비용	1,721,945,627	0	1,721,945,627
⑩ 공익목적사업전출금	1,705,000,000	0	1,705,000,000

② 통합에서 제거 후 공시(통합 ≠ 공익 + 기타)

과 목	당 기		
	통합1	공익목적 사업2	기타사업 3
자산			
라. 기타	2,344,594,177	13,056,254,337	399,186,260
① 장기금융상품	609,186,260	210,000,000	399,186,260
② 지분법적용투자주식	1,735,407,917	1,735,407,917	0
⑩ 수익사업출자금	0	218,800,000	0
⑩ 수익사업자본원입	0	10,892,046,420	0

③ 각 사업 부문에서 내부거래 제거(통합 = 공익 + 기타)

과 목	당 기		
	통합1	공익목적 사업2	기타사업 3
자산총계 (I + II) (A)	120,456,362,760	99,035,362,687	21,421,000,073
부채총계 (I + II + III) (B)	19,644,202,814	17,774,471,797	1,869,731,017
순자산 총계 (I + II + III) (C)	100,812,159,946	101,828,428,729	-1,016,268,783
검증 (A)-(B)=(C)	0	-20,567,537,839	20,567,537,839

※ 각 사업 부문 대차차액 발생

자료: 국세청 홈택스 공익법인 결산서류 등 공시시스템 조회, www.hometax.go.kr, 검색일자: 2022. 3. 20.

위와 같이 공익법인회계기준 및 실무지침서에는 내부거래가 있는 경우 재무제표 작성방법에 대해 사례를 통해 설명하고 있지만, 법인별로 상이하게 작성하는 상황이 빈번히 발생하고 있다. 이는 기존에 존재하는 실무지침서에 대한 실무자들의 이해 부족이 원인이 될 수 있지만 근본적으로는 현행 재무제표 서식에 내부거래를 표시하는 항목이 없기 때문이다. 따라서 현행 서식에서 공익목적사업 부문, 기타사업 부문 간의 내부거래 항목을 표시하는 ‘열’을 추가하고, 더불어 법인 내 사업 부문 회계 통합 시에도 내부거래 ‘열’을 표시하면 내부거래 검증능력이 강화될 수 있다.

[그림 III-8] 공익법인회계기준 내부거래 관련 항목 ‘열’ 추가 예시

재무상태표								
과목	당기				전기			
	공익목적 사업	기타 사업	내부 거래	통합	공익목적 사업	기타	내부 거래	통합
자산								
유동자산	xxx	xxx		xxx	xxx	xxx		xxx
비유동자산	xxx	xxx		xxx	xxx	xxx		xxx
자산총계	xxx	xxx		xxx	xxx	xxx		xxx

운영성과표								
과목	당기				전기			
	공익목적 사업	기타 사업	내부 거래	통합	공익목적 사업	기타	내부 거래	통합
사업수익	xxx	xxx		xxx	xxx	xxx		xxx
사업비용	xxx	xxx		xxx	xxx	xxx		xxx
사업수행비	xxx	xxx		-	xxx	xxx		-
일반관리비용	xxx	xxx		-	xxx	xxx		-
모금비	xxx	xxx		-	xxx	xxx		-
사업이익(손실)	xxx	xxx		xxx	xxx	xxx		xxx

자료: 저자 작성

나) 우리나라 운영성과표와 일본 순재산증감계산서와 차이 분석

일본의 순재산증감계산서(손익계산서)는 해당 사업연도의 순재산 증감을 밝혀 표시하며 총액주의 기준으로 작성한다. 순재산증감계산서는 일반순재

산 증감과 지정순재산 증감⁴⁸⁾으로 나누고, 또한 일반순재산 증감을 경상증감과 경상외증감으로 구분한다. 반면, 우리나라의 경우 손익계산서 대신 운영성과표라는 명칭을 사용한다. 또한 일본의 경우 일반순재산 증감과 지정순재산 증감으로 나누어 사용하는 반면, 우리나라의 경우에는 공익사업과 기타사업 부문으로 구분하여 수익과 비용을 표시하고 있다. 순자산 증가와 감소에 대한 구분 역시 일본은 경상항목과 비경상항목으로 구분하고 있으나 우리나라의 경우 사업수익비용 항목과 사업외수익비용 항목으로 구분하고 있다. 기부금 수익의 처리방법은 우리나라의 경우 발생주의에 따라 수익인식 시점에 인식하고, 기부금이 현물일 경우 공정가치 측정방식을 적용하고 있다. 반면, 일본의 경우 기부금은 사용이 제한된 지정된 순재산으로 인식하고 제약이 해제된 경우에 일반순재산으로 이체하는 방식으로 회계처리한다. 정부와 지자체 등으로부터 받는 보조금 수익의 경우 우리나라는 공익목적사업 항목으로 처리하지만 일본의 경우 지정된 순재산으로 인식하고, 차후에 활용 방식에 따라 일반순재산 항목으로 변경된다.

아래에는 우리나라와 일본의 공익법인의 손익항목에 대한 회계처리 방식의 비교가 제시되어 있다. 표에서 살펴보는 바와 같이 우리나라는 현행 국제회계기준에서 적용되고 있는 규정과 양식을 많이 따르고 있으나 일본의 경우 기존의 일본 기업회계기준의 규정과 양식과 유사한 경향이 있다.

〈표 III-20〉 한국 비영리조직 운영성과표 및 일본 순재산증감계산서 비교 분석

	한국	일본
명칭	운영성과표	순재산증감계산서
수익·비용 표시방법	총액주의 기준으로 작성	총액주의 기준으로 작성
구분방식	공익목적사업 부문과 기타사업 부문으로 구분하여 표시함	일반순재산 증감과 지정순재산 증감으로 나누고, 또한 일반순재산 증감을 경상증감과 경상외증감으로 구분
일반 순재산 증감처리	1) 사업수익 2) 사업비용 3) 사업이익(손실)	1) 일반순재산증감은 경상수익 및 경상비용을 기재하여 당기 경상증감 ⁴⁹⁾ 을 표시하고, 경상외증감에 속하는 항목을

48) 회계기간 중 기부에 의해 받아들인 자산의 금액은, 순재산증감계산서상 지정순재산 증감에 계상한다.

〈표 III-20〉의 계속

	한국	일본
일반 순재산 증감처리	4) 사업외수익 5) 사업외비용 7) 고유목적사업준비금을 부채로 인식하는 경우 고유목적사업준비금 전입액과 환입액 8) 법인세비용 차감 전 당기운영이익(손실) 9) 법인세비용 10) 당기운영이익(손실)	가감하여 당기 일반순재산 증감액을 표시 2) 이와 동시에 일반순재산 전기 잔액을 가산하여 일반순재산 기말 잔액을 표시 3) 지정순재산증감은 지정순재산 증감액을 발생원인별로 표시하고 지정순재산 전기 잔액을 가산하여 지정순재산 기말 잔액 표시
기부금 수익에 대한 처리	1) 현금이나 현물을 기부받을 때에는 실제 기부를 받는 시점에 수익으로 인식함 2) 현물을 기부받을 때는 수익금액을 공정가치로 측정함 3) 납부가 강제되는 회비 등에 대해서는 발생주의에 따라 회수가 확실해지는 시점에 수익을 인식할 수 있음 4) 기부금 등이 기본순자산에 해당하는 경우 사업수익으로 인식하지 않고 기본순자산의 증가로 인식함	1) 기부에 의해 받게 된 지정순재산으로 구분되는 자산에 대해 제약이 해제된 경우 해당 자산의 장부가액, 감가상각을 실시한 경우 해당 감가상각비의 금액, 재해 등에 의해 소멸한 경우 해당 자산의 장부가액을 지정순재산에서 일반순재산으로 이체함 2) 이체금액은 그 성격에 따라 경상수익 또는 경상외수익으로 기재
보조금 수익 처리	기본적으로 보조금 수익은 공익목적사업 수익으로 인식하며, 이를 기부금 수익, 보조금 수익, 회비 수익 등과 함께 구분하여 표시함	1) 정부 또는 지방자치단체로부터 보조금 등을 받아들인 경우, 원칙적으로 그 수입액을 수취보조금으로서 지정순재산 증감에 기재함 2) 이후 보조금 등의 지출 목적에 따라 해당 금액을 지정순재산에서 일반순재산으로 이체함 3) 덧붙여 당해 사업연도 말까지 목적하는 지출을 실시하는 것이 예정되는 보조금을 받은 경우에는 그 수입액을 수취보조금으로서 일반순재산 증감에 기재할 수 있음
공통수익 및 비용의 배분	특정 수익과 비용항목이 복수의 활동에 관련되는 경우에는 해당 수익과 비용의 성격에 따라 투입한 업무시간, 관련 시설 면적, 사용빈도 등 합리적 배분 기준에 따라 활동 간에 배분하며, 그 배분 기준은 일관되게 적용함	공통수익 및 비용의 배분에 대한 특정한 규정이 없음

자료: 저자 작성

49) 임시적 항목과 과년도 수정품목이 있으며, 경상외증감에 속하는 항목이더라도 금액이 작거나 경상적으로 발생하는 것은 경상증감으로 계상할 수 있다.

사. 기타

우리나라 공익법인회계기준의 도입은 일본 등 해외에 비해 비교적 짧은 기간에 이루어졌다. 따라서 공익법인회계기준의 안정적인 정착과 확산을 위해 해외 국가 회계기준의 유용한 내용을 검토할 필요가 있으며, 우리나라 회계기준에 적용 가능 여부와 유용성을 확인해 볼 필요가 있다.

1) 자회사 주식 측정

우리나라 공익법인회계기준은 유가증권을 지분증권과 채무증권으로 관리하고 있다. 유가증권 중 지분증권은 취득 목적과 보유 의도 및 능력에 따라 단기매매증권, 매도가능증권으로 분류하며, 채무증권은 취득 목적과 보유 의도 및 능력에 따라 단기매매증권, 매도가능증권, 만기보유증권으로 구분한다.

〈표 III-21〉 유가증권의 분류

종류	분류	종류
지분증권	단기매매증권	채무증권
	매도가능증권	
	만기보유증권	

자료: 저자 작성

단기매매증권은 단기간 내 매매차익을 목적으로 취득한 유가증권으로, 최초 인식 시점에는 공정가치로 측정하며, 매 회계연도 말 공정가치로 평가한다. 매도가능증권은 단기매매증권이나 만기보유증권으로 분류되지 않는 유가증권으로, 최초 인식 시 공정가치로 측정하며, 회계연도 말에 공정가치로 평가한다. 이러한 규정을 통해 자회사 주식 및 관련회사 주식은 지분증권에 해당하기에 단기매매증권과 매도가능증권으로 분류하며, 최초 인식 시 공정가치로 측정하고 회계연도 말에 공정가치로 평가해야 한다는 것을 확인할 수 있다. 하지만 공익법인회계기준에서 자회사 주식 및 관련 회사 주식을 매매 목적으로 보유하고 있지 않기에 이를 공정가치로 측정하는 것이 바람직한지에 대한 의문이 제기된다.

한국채택국제회계기준(K-IFRS)에서 관계기업이나 공동기업에 대한 투자를 최초 인식 시 원가로 인식하고, 취득일 이후에 발생한 피투자자의 당기순손익 중 투자자의 몫에 해당하는 금액을 인식하기 위하여 장부금액을 가감하도록 규정한다. 이는 자회사 주식 및 관련 회사 주식을 취득원가로 측정하는 것을 의미한다. 일본 공익법인회계기준은 만기까지 소유할 의사로 보유하는 회사채, 기타채권 및 자회사 주식 및 관련 회사 주식에 대해서는 취득가액을 대차대조표 가액으로 한다. 만기보유 목적 채권 및 자회사 주식 및 관련 회사 주식 이외의 유가증권 중 시장가격이 있는 것에 대해서는 시장가격을 대차대조표 가액으로 하도록 규정한다.

국내외 사례를 종합해 보면, 자회사 주식 및 관련 회사 주식의 취득 목적과 보유 의도는 매매가 아니며, 장기적으로 보유할 것으로 예상한다. 이에 자회사 주식 및 관련 회사 주식 취득을 공정가치가 아닌 취득원가로 인식하고 있다. 따라서 공익법인 회계정보의 목적적합성을 제고하기 위해서는 공익법인회계기준에 자회사 주식 및 관련 회사 주식에 대한 기준을 마련하고 이를 취득원가로 인식하도록 하는 것이 바람직하다고 판단된다.

2) 재무상태표 구분

우리나라 공익법인회계기준에서 기본순자산은 사용이나 처분에 제약이 존재한다. 이는 공익법인이 기본순자산을 사용하거나 처분하려면 주무관청 등의 허가가 필요하다는 것을 의미한다. 이렇듯 공익법인 기본순자산에 대한 엄격한 제약이 있음에도 불구하고 공익법인의 재무상태표 자산 측면에서 이러한 제약 존재 여부를 파악하기 힘들다. 특히 이러한 사용 제약이 현금 및 현금성자산과 같은 금융자산에 해당할 경우 사용에 제한이 있음에도 불구하고 유동자산으로 분류되어 기관의 효과적인 유동성 측정에 부정적인 영향을 미친다.

해외사례의 경우, 일본은 공익법인회계기준의 대차대조표 자산을 유동자산과 고정자산으로 구분하고 고정자산을 기본재산, 특정자산 및 기타고정자산으로 구분한다. 특히 고정자산의 하위 구분에 기본자산을 별도로 구분하여 자산의 제약 존재 여부를 표시하고 있다. 미국은 재무상태표 비유동자산

에 유형자산의 투자로 목적이 제한된 자산(Assets restricted to investment in land, buildings, equipment)을 구분하여 일정 부분 사용 제한을 표시하는 장치를 마련하였다.

〈표 III-22〉 일본 공익법인 대차대조표 자산 과목

대과목	중과목	취급요령
유동자산	현금 예금 수취 어음 미수회비 미수금 선불금 유가증권 저장품	현금, 당좌예금, 보통 예금, 정기 예금 등 매매 목적으로 보유하는 유가증권 및 대차대조일 후 1년 이내에 만기의 도래하는 채권 등(단, 기본재산 또는 특정자산에 포함되는 것을 제외한다.)
고정자산 기본재산	토지 투자유가증권	정관에서 기본재산으로 정해진 자산 만기 보유 목적의 채권 등, 유동자산의 구분에 기재되지 않은 유가 증권(대부 신탁 수익 증권 등을 포함한다)으로 기본재산으로 정한 것
특정자산	퇴직급여충당자산 ○○적립자산	특정 목적을 위해 사용 등에 제약을 부과한 자산 퇴직급여를 지불하기 위한 특정 예금 등 특정 목적을 위해 적립된 자산(특정 비용 준비 자금, 자산 취득 자금 등을 포함)
기타고정자산	건물 구조물 차량 운반구 집기비품 토지 건설 가계정 차지권 전화 가입권 돈 보증금 투자유가증권 자회사 주식 계열사 주식	건설 중 또는 제작 중의 유형고정자산(공사 선불금, 수부금 등을 포함한다.)

자료: 저자 작성

따라서 우리나라 공익법인회계기준에서 자산 부문에 사용의 제한을 구분하여 표시하는 노력이 필요하다고 판단된다. 특히 기본순재산과 같이 사용이나 처분에 엄격한 제한이 있을 경우 별도로 구분하여 표시하는 것이 정보 유용성 측면에서 효과적일 것이다. 즉, 사용 제한에 대한 구분 표시는 이해관계자가 공익법인의 재무상태를 체계적으로 파악하는 데 도움을 줄 수 있으며, 공익법인 간 재무상태에 대한 비교가능성을 제고하는 데 기여할 것으로 예상된다.

3) 공익회계법인의 기준 완화

일본의 경우 공익법인보다 상대적으로 작은 규모의 비영리법인에 해당되는 NPO법인에 다소 간편한 회계기준을 적용할 수 있도록 배려하고 있다(일본 NPO회계기준협의회, 2010). 특히 NPO법인회계기준은 작은 단체의 규모에서도 무리 없이 적용 가능하고, 현물 기부와 봉사활동이 주로 이루어지는 특성을 고려하였다. 또한 기존의 '수지계산서'를 '활동계산서' 양식으로 변경함으로써 장부 작성의 통일성을 유도하였으며, 비용항목의 경우에도 '사업비'와 '관리비'를 구분하여 간편하고 적용하기 쉬운 발생주의 회계로의 전환을 이끌었다. 따라서 일본의 NPO단체에 적용되는 회계기준을 참고하여 작은 규모의 공익법인 혹은 비영리단체에 적용하기 쉽고 정보생산비용이 낮은 방식의 간편한 회계기준을 적용할 수 있도록 이원화된 시스템을 마련할 필요가 있다.⁵⁰⁾

50) 배원기·박재형, 「비영리법인(NPO)의 회계와 세무 입문(제3판)」, 신영사, 2019.

IV. 결론

우리나라 정부는 공익법인의 회계 투명성 제고를 위해 2017년 공익법인 회계기준을 마련하여 2018년부터 국내 공익법인을 대상으로 공익법인회계기준을 적용하고 있다. 신규로 제정된 공익법인회계기준은 국내 공익법인에 통일된 회계기준을 적용함으로써 공익법인 간 재무정보의 비교가능성이 증대되고, 따라서 공익법인이 제공하는 재무제표의 유용성과 투명성이 제고될 것으로 기대하고 있다. 이에 본 연구는 국내 공익법인회계기준의 회계정보 유용성과 투명성을 제고하기 위한 지속적인 노력의 일환으로 해외 주요국을 대상으로 다양한 사례를 조사하고 분석하여 공익법인회계기준의 고도화 및 안정적인 정착을 달성하고자 한다.

해외 주요국의 공익법인회계기준 혹은 비영리단체 회계기준의 조사 결과, 일본의 경우 1977년 3월 4일 공익법인회계기준을 제정하여 공익법인에 대한 회계기준을 설정하였으며, 1978년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 회계기준을 적용하여 회계처리하고 있다. 일본은 정부 주도하에 공익회계기준을 마련하여 적용하고, 법인이 NPO법인에 해당하는 경우 민간에서 제정한 회계기준을 적용한다. 현재 다양한 공익법인, NPO단체, 비영리단체에 적용되는 회계기준을 일원화하기 위해 일본공인회계사협회를 중심으로 노력하고 있지만 다양한 이해관계에 의해 어려움에 봉착해 있다.

미국의 경우 1993년 6월에 발표된 SFAS No. 116⁵¹⁾ 및 No. 117⁵²⁾을 통해 비영리단체에 대한 회계기준이 마련되었으며, 특히 SFAS No. 117을 통해 비영리단체의 회계기준이 전면적으로 발생주의에 따른 실체통합 재무제표를 작성하도록 하였다. 2008년에는 SFAS No. 162, 2009년에 SFAS No. 168을 발표하

51) FASB는 SFAS No. 116을 통해 기부금 수익의 인식기준을 마련함

52) FASB는 SFAS No. 117을 통해 비영리조직 재무보고서의 내용 및 구성에 대한 기준을 마련함

였으며, 이러한 절차를 거쳐 현재는 ACS 958을 통해 비영리조직 회계에 하나의 통합된 특수회계기준이 적용되고 있다. 최근 미국에서는 비영리단체에 대한 정보 투명성 제고 및 공시 확대에 관한 요구가 증가하고 있으며, 이에 따라 주식 공시의 필수내역과 외부감사 등에 대한 다양한 기준이 수립되고 있는 실정이다.

우리나라의 경우 한국회계기준원(당시 한국회계연구원)이 2003년에 ‘비영리조직의 재무제표 작성과 표시 지침서’를 발표한 이래 기획재정부를 중심으로 KASB가 작성한 비영리조직회계기준 초안과 중소기업회계기준을 바탕으로 2017년 12월 공익법인회계기준을 제정하여 국내 공익법인에 현재까지 적용하고 있다. 하지만 현행 공익법인회계기준은 「상속세 및 증여세법」에 근거 법령을 두고 있으며, 또한 종교단체, 의료법인, 학교법인 등은 제외되어 있기 때문에 우리나라의 일반적인 비영리단체에 적용되는 기준이라 보기 어렵다. 따라서 일본의 사례와 마찬가지로 심도 있는 연구와 분석을 통해 다양한 비영리단체 및 공익법인을 아우르는 하나의 통합된 원칙과 기준이 마련될 필요가 있다. 또한 실무적으로 우리나라의 비영리단체 혹은 공익법인들은 그 규모가 다른 나라에 비해 영세한 경향이 있어 이해관계자들에게 보다 많은 회계정보 유용성 및 투명성을 제공하기 위한 정보생산비용이 다소 부담이 되고 있는 실정이다. 따라서 보다 표준화된 기준 제정과 구체적인 실무지침서 마련을 통해 법인들의 정보생산비용을 감소시킬 필요가 있다. 마지막으로 비영리단체 및 공익법인들의 이해관계자들이 요구하는 정보 투명성 제고를 위해 공시요건을 강화하고 더불어 하나의 통합된 공시사이트가 제공될 필요가 있다.

본 연구는 앞서 서술된 바와 같이 국내 공익법인의 정보 유용성 및 투명성을 제고하기 위한 노력의 일환으로 진행되었으나, 주요국의 비영리단체 및 공익법인회계기준이 우리나라의 기준과 그 적용 범위와 체계에서 다소 차이가 있어 직접적이고 대칭적인 비교가 어려운 것으로 나타났다. 또한 본 연구는 일부 사항에 한정하여 개선방안을 도출함으로써 감리제도, 비기부금 단체, 소규모 공익법인 등 연구에서 소외되는 부분이 다수 존재한다고 판단된다. 본 연구 이후의 지속적인 후속 연구를 통해 국내외 사례를 다각적으

로 분석하고, 이해관계자들에게 보다 유용하고 투명한 재무제표 제공을 위한 공익법인 회계제도 및 회계기준을 마련할 필요가 있다.

참고문헌

- 기획재정부·한국조세재정연구원, 『국가회계편람』, 2022.
- 김희창, 「비영리공익법인의 회계투명성확보와 부패방지 방안」, 『부패방지연구』, 제3권 제2호, 한국부패방지법학회, 2020, pp. 115~137.
- 박성환·이호영·강선아·채수준, 「비영리공익법인의 모니터링시스템 개선방안」, 『회계연구』, 제19권 제5호, 대한회계학회, 2014, pp. 209~244.
- 배원기·박재형, 『비영리법인(NPO)의 회계와 세무 입문(제3판)』, 신영사, 2019.
- 원정연, 「호주와 뉴질랜드의 회계기준 제정절차와 회계조화」, 『월간상장』, 1996년 4월호, 한국상장사협의회, 1996, p. 17.
- 윤재원, 「상속세및증여법상 공익법인 결산서류와 미국세법상 Form 990 비교분석을 중심으로 한 월드비전의 공시사례분석」, 『회계저널』, 제25권 제4호, 한국회계학회, 2016, pp. 509~537.
- 정도진·박윤진·정수진·최중갑, 「공익법인회계기준 제정방향」, 조세재정 브리프, 제62호, 한국조세재정연구원, 2017. 12.
- 사회복지법인 세이브더칠드런코리아, 2020회계연도 감사보고서, 2021.
- 한국회계기준원 조사연구실, 「비영리조직회계기준 해설서」, 2017.
- KPMG, “Rechnungslegung in der Praxis,” 2017.
- NYSSCPA, *The CPA Journal*, <https://www.cpajournal.com/about-the-cpa-journal/>, 검색일자: 2022. 10. 4.

부록

1. 일본 공익법인회계기준

公益法人会計基準

第1 総則

1 目的及び適用範囲

この会計基準は、公益法人の財務諸表及び附属明細書並びに財産目録の作成の基準を定め、公益法人の健全なる運営に資することを目的とする。

2 継続組織の前提

この会計基準は、公益法人が継続して活動することを前提としている。したがって、組織の清算や全事業の廃止など、組織の継続を予定していない場合には、この会計基準は適用されない。

3 一般原則

公益法人は、次に掲げる原則に従って、財務諸表（貸借対照表、正味財産増減計算書及びキャッシュ・フロー計算書をいう。以下同じ。）及び附属明細書並びに財産目録を作成しなければならない。

- (1) 財務諸表は、資産、負債及び正味財産の状態並びに正味財産増減の状況に関する真実な内容を明りょうに表示するものでなければならない。
- (2) 財務諸表は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳された会計帳簿に基づいて作成しなければならない。
- (3) 会計処理の原則及び手続並びに財務諸表の表示方法は、毎事業年度これを継続して適用し、みだりに変更してはならない。
- (4) 重要性の乏しいものについては、会計処理の原則及び手続並びに財務諸表の表示方法の適用に際して、本来の厳密な方法によらず、他の簡便な方法によることができる。(注1)

4 事業年度

公益法人の事業年度は、定款で定められた期間によるものとする。

5 会計区分

公益法人は、法令の要請等により、必要と認めた場合には会計区分を設けなければならない。(注2)

第2 貸借対照表

1 貸借対照表の内容

貸借対照表は、当該事業年度末現在におけるすべての資産、負債及び正味財産の状態を明らかに表示するものでなければならない。

2 貸借対照表の区分

貸借対照表は、資産の部、負債の部及び正味財産の部に分かち、更に資産の部を流動資産及び固定資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に、正味財産の部を指定正味財産及び一般正味財産に区分しなければならない。なお、正味財産の部には、指定正味財産及び一般正味財産のそれぞれについて、基本財産への充当額及び特定資産への充当額を内書きとして記載するものとする。(注3)(注4)(注5)(注6)(注7)

3 資産の貸借対照表価額

- (1) 資産の貸借対照表価額は、原則として、当該資産の取得価額を基礎として計上しなければならない。交換、受贈等によって取得した資産の取得価額は、その取得時における公正な評価額とする。(注8)
- (2) 受取手形、未収金、貸付金等の債権については、取得価額から貸倒引当金を控除した額をもって貸借対照表価額とする。
- (3) 満期まで所有する意思をもって保有する社債その他の債券(以下「満期保有目的の債券」という。)並びに子会社株式及び関連会社株式については、取得価額をもって貸借対照表価額とする。満期保有目的の債券並びに子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券のうち市場価格のあるものについては、時価をもって貸借対照表価額とする。(注9)(注10)(注11)
- (4) 棚卸資産については、取得価額をもって貸借対照表価額とする。ただし、時価が取得価額よりも下落した場合には、時価をもって貸借対照表価額とする。
- (5) 有形固定資産及び無形固定資産については、その取得価額から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。
- (6) 資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。ただし、有形固定資産及び無形固定資産について使用価値が時価を超える場合、取得価額から減価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて使用価値をもって貸借対照表価額とすることができる。

第3 正味財産増減計算書

1 正味財産増減計算書の内容

正味財産増減計算書は、当該事業年度における正味財産のすべての増減内容を明らかに表示するものでなければならない。

2 正味財産増減計算書の区分

正味財産増減計算書は、一般正味財産増減の部及び指定正味財産増減の部に分ち、更に一般正味財産増減の部を経常増減の部及び経常外増減の部に区分するものとする。(注6)(注12)(注13)(注14)(注15)

3 正味財産増減計算書の構成

一般正味財産増減の部は、経常収益及び経常費用を記載して当期経常増減額を表示し、これに経常外増減に属する項目を加減して当期一般正味財産増減額を表示するとともに、更にこれに一般正味財産期首残高を加算して一般正味財産期末残高を表示しなければならない。

指定正味財産増減の部は、指定正味財産増減額を発生原因別に表示し、これに指定正味財産期首残高を加算して指定正味財産期末残高を表示しなければならない。(注3)(注12)(注15)(注16)

第4 キャッシュ・フロー計算書

1 キャッシュ・フロー計算書の内容

キャッシュ・フロー計算書は、当該事業年度におけるすべてのキャッシュ・フローの状況を明らかに表示するものでなければならない。

2 キャッシュ・フロー計算書の区分

キャッシュ・フロー計算書は、当該事業年度におけるキャッシュ・フローの状況について、事業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローに区分して記載するものとする。

3 キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲

キャッシュ・フロー計算書には、当該事業年度における現金及び現金同等物に係る収入及び支出を記載しなければならない。

第5 財務諸表の注記

財務諸表には、次の事項を注記しなければならない。

- (1) 継続組織の前提に関する注記
- (2) 資産の評価基準及び評価方法、固定資産の減価償却方法、引当金の計上基準等財務諸表の作成に関する重要な会計方針
- (3) 重要な会計方針を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更による影響額
- (4) 基本財産及び特定資産の増減額及びその残高
- (5) 基本財産及び特定資産の財源等の内訳
- (6) 担保に供している資産
- (7) 固定資産について減価償却累計額を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高
- (8) 債権について貸倒引当金を直接控除した残額のみを記載した場合には、当該債権の債権金額、貸倒引当金の当期末残高及び当該債権の当期末残高
- (9) 保証債務（債務の保証を主たる目的事業とする公益法人の場合を除く。）等の偶発債務
- (10) 満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益
- (11) 補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高
- (12) 基金及び代替基金の増減額及びその残高
- (13) 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳
- (14) 関連当事者との取引の内容（注17）
- (15) キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲及び重要な非資金取引
- (16) 重要な後発事象
- (17) その他公益法人の資産、負債及び正味財産の状態並びに正味財産増減の状況を明らかにするために必要な事項

第6 附属明細書

1 附属明細書の内容

附属明細書は、当該事業年度における貸借対照表及び正味財産増減計算書に係る事項を表示するものとする。

2 附属明細書の構成

附属明細書は、次に掲げる事項の他、貸借対照表及び正味財産増減計算書の内容を補足する重要な事項を表示しなければならない。

(1) 基本財産及び特定資産の明細

(2) 引当金の明細

なお、財務諸表の注記に記載している場合には、附属明細書においては、その旨の記載をもって内容の記載は省略することができる。

第7 財産目録

1 財産目録の内容

財産目録は、当該事業年度末現在におけるすべての資産及び負債につき、その名称、数量、使用目的、価額等を詳細に表示するものでなければならない。

2 財産目録の区分

財産目録は、貸借対照表の区分に準じ、資産の部と負債の部に分かち、正味財産の額を示さなければならない。

3 財産目録の価額

財産目録の価額は、貸借対照表記載の価額と同一とする。

2. 일본 공익법인회계기준 주해

公益法人会計基準注解

(注1) 重要性の原則の適用について

重要性の原則の適用例としては、次のようなものがある。

- (1) 消耗品、貯蔵品等のうち、重要性が乏しいものについては、その買入時又は払出時に正味財産の減少原因として処理する方法を採用することができる。
- (2) 取得価額と債券金額との差額について重要性が乏しい満期保有目的の債券については、償却原価法を適用しないことができる。
- (3) 寄付によって受け入れた金額に重要性が乏しい場合、寄付者等(会員等を含む。以下同じ。)からの制約が課される期間に重要性が乏しい場合、又は寄付者等からの制約に重要性が乏しい場合には、当該寄付によって増加した正味財産を指定正味財産の増加額としないで、一般正味財産の増加額として処理することができる。
- (4) ファイナンス・リース取引について、取得したリース物件の価額に重要性が乏しい場合、通常の貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。
- (5) 法人税法上の収益事業に係る課税所得の額に重要性が乏しい場合、税効果会計を適用しないで、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができる。なお、財産目録の作成及び表示にあたっては重要性の原則が適用される。

(注2) 内訳表における内部取引高等の相殺消去について

当該公益法人が有する会計区分間において生ずる内部取引高は、正味財産増減計算書内訳表において相殺消去するものとする。また、公益法人が会計区分を有する場合には、会計区分間における内部貸借取引の残高は、貸借対照表内訳表において相殺消去するものとする。

(注3) 総額主義について

貸借対照表における資産、負債及び正味財産は、総額をもって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は正味財産の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。

総額主義の原則は、正味財産増減計算書においても適用する。

(注4) 基本財産及び特定資産の表示について

- 1 当該公益法人が基本財産又は特定資産を有する場合には、固定資産を基本財産、特定資産及びその他固定資産に区分するものとする。
- 2 寄付によって受け入れた資産で、その額が指定正味財産に計上されるものについては、基本財産又は特定資産の区分に記載するものとする。
- 3 当該公益法人が特定の目的のために預金、有価証券等を有する場合には、当該資産の保有目的を示す独立の科目をもって、貸借対照表上、特定資産の区分に記載するものとする。

(注5) 基金について

基金を設定した場合には、貸借対照表の正味財産の部を基金、指定正味財産及び一般正味財産に区分し、当該基金の額を記載しなければならない。

(注6) 指定正味財産の区分について

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ものとする。また、当期中に当該寄付によって受け入れた資産の額は、正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部に記載するものとする。

(注7) 一般正味財産の区分について

基金の返還により代替基金が計上されている場合には、一般正味財産を代替基金及びその他一般正味財産に区分するものとする。

(注8) 外貨建の資産及び負債の決算時における換算について

外国通貨、外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む。）及び外貨建有価証券等については、子会社株式及び関連会社株式を除き、決算時の為替相場による円換算額を付すものとする。

決算時における換算によって生じた換算差額は、原則として、当期の為替差損益として処理する。

(注9) 満期保有目的の債券の評価について

満期保有目的の債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、取得価額と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額としなければならない。

(注 10) 満期保有目的の債券並びに子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券について
満期保有目的の債券並びに子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券のうち市場価格のあるものについては、時価評価に伴って生じる評価差額は、当期の正味財産増減額として処理するものとする。

(注 11) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた有価証券の会計処理について
指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた有価証券を時価又は償却原価で評価する場合には、従前の帳簿価額との差額は、正味財産増減計算書上、指定正味財産増減の部に記載するものとする。

(注 12) 基金増減の部について

基金を設定した場合には、正味財産増減計算書は、一般正味財産増減の部、指定正味財産増減の部及び基金増減の部に分けるものとする。

基金増減の部は、基金増減額を発生原因別に表示し、これに基金期首残高を加算して基金期末残高を表示しなければならない。

(注 13) 補助金等について

法人が国又は地方公共団体等から補助金等を受け入れた場合、原則として、その受入額を受取補助金等として指定正味財産増減の部に記載し、補助金等の目的たる支出が行われるのに応じて当該金額を指定正味財産から一般正味財産に振り替えるものとする。なお、当該事業年度末までに目的たる支出を行うことが予定されている補助金等を受け入れた場合には、その受入額を受取補助金等として一般正味財産増減の部に記載することができる。

ただし、当該補助金等が国又は地方公共団体等の補助金等交付業務を実質的に代行する目的で当該法人に一時的に支払われたものである場合等、当該補助金等を第三者へ交付する義務を負担する場合には、当該補助金等は預り補助金等として処理し、事業年度末における残高を負債の部に記載するものとする。

(注 14) 一般正味財産増減の部における経常外増減に属する項目について

一般正味財産増減の部における経常外増減に属する項目には、臨時的項目及び過年度修正項目がある。

なお、経常外増減に属する項目であっても、金額の僅少なものは毎期経常的に発生するものは、経常増減の区分に記載することができる。

(注 15) 指定正味財産の部から一般正味財産の部への振替について

次に掲げる金額は、指定正味財産の部から一般正味財産の部に振り替え、当期の振替額を正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部及び一般正味財産増減の部に記載しなければならない。

- (1) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産について、制約が解除された場合には、当該資産の帳簿価額
- (2) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産について、減価償却を行った場合には、当該減価償却費の額
- (3) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産が災害等により消滅した場合には、当該資産の帳簿価額

なお、一般正味財産増減の部において、指定正味財産からの振替額は、その性格に従って、経常収益又は経常外収益として記載するものとする。

(注 16) 投資有価証券評価損益等の表示方法について

経常収益又は経常費用に含まれる投資有価証券（基本財産又は特定資産の区分に記載されるものを含む。）に係る評価損益及び売却損益については、その他の経常収益及び経常費用と区別して記載するものとする。この場合、その他の経常収益からその他の経常費用を控除して評価損益等調整前当期経常増減額を表示し、さらに投資有価証券評価損益等を調整することによって当期経常増減額を表示する。

(注 17) 関連当事者との取引の内容について

1 関連当事者とは、次に掲げる者をいう。

- (1) 当該公益法人を支配する法人
- (2) 当該公益法人によって支配される法人
- (3) 当該公益法人と同一の支配法人をもつ法人
- (4) 当該公益法人の役員又は評議員及びそれらの近親者

2 関連当事者との取引については、次に掲げる事項を原則として関連当事者ごとに注記しなければならない。

- (1) 当該関連当事者が法人の場合には、その名称、所在地、直近の事業年度末における資産総額及び事業の内容。なお、当該関連当事者が会社の場合には、当該関連当事者の議決権に対する当該公益法人の所有割合
- (2) 当該関連当事者が個人の場合には、その氏名及び職業
- (3) 当該公益法人と関連当事者との関係
- (4) 取引の内容
- (5) 取引の種類別の取引金額
- (6) 取引条件及び取引条件の決定方針
- (7) 取引により発生した債権債務に係る主な科目別の期末残高
- (8) 取引条件の変更があった場合には、その旨、変更の内容及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容

3 関連当事者との間の取引のうち次に定める取引については、2に規定する注記を要しない。

- (1) 一般競争入札による取引並びに預金利息及び配当金の受取りその他取引の性格からみて取引条件が一般の取引と同様であることが明白な取引
- (2) 役員又は評議員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払い

3. 일본 공익법인회계기준 운용지침

公益法人会計基準の運用指針

平成20年4月11日
改正平成21年10月16日
改正平成30年6月15日
改正令和2年5月15日
内閣府公益認定等委員会

1. 設定及び改正の経緯等について

(1) 設定について

公益法人会計基準の運用指針(以下、「運用指針」という。)は、公益法人制度改革関連三法の成立に伴い、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平成16年に改正された公益法人会計基準(以下、「平成16年改正基準」という。)の見直しを行った結果、平成16年改正基準のうち表示に関する項目、別表及び様式については、平成16年改正基準から切り離し、公益法人制度改革関連三法、関係する施行令及び施行規則に従うべく内容を改め、ここに運用指針として定めたものである。加えて、公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議幹事会申合せとして平成17年に公表された平成16年改正基準の運用指針のうち、公益法人会計基準の適用にあたって引き続き必要となる事項につき、本運用指針において定めるものとした。

本運用指針を定めた目的は、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」(以下、「認定法」という。)第2条第3号に定めのある公益法人、及び「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」(以下「整備法」という。)第123条第1項に定めのある移行法人が、公益法人制度のもとで、法人運営の適切な状況を広く法人の関係者に伝えるため、別途定めのある公益法人会計基準と合わせて法人の情報開示を行うための方法を定めることにある。

なお、本運用指針の適用の前提としては、公益法人制度改革関連三法、関係する施行令及び施行規則並びに公益法人会計基準がある。法人が会計に関する書類を作成する際に、公益法人会計基準に定めのない事項については、本運用指針によるものとする。

(2) 一部改正について

①平成21年10月改正

一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行規則の改正(平成21年8月1日施行)に伴う所要の改正を行ったものである。(平成21年10月16日)

主な改正内容は、運用指針6(1)において、当該公益法人を支配する法人(支配法人)及び支配される法人(被支配法人)を、議決権の保有割合のほか、法人が公益財団法人又は

一般財団法人である場合には評議員に占める割合に応じて判断すること等の改正を行い、支配法人及び被支配法人に公益財団法人又は一般財団法人が含まれることを文理上明確化するものである。

②平成30年6月改正

主な改正内容は、財務諸表の科目において、為替差損益の取り扱いを明示したこと及び様式2-3、様式2-4の正味財産増減計算書内訳表の様式において、他会計振替前当期一般正味財産増減額の科目を追加したことである。(平成30年6月15日)

③令和2年5月改正

公益法人会計基準第5財務諸表の注記(1)の改正に伴い、運用指針13.様式について(4)財務諸表に対する注記1.を「継続事業の前提に関する注記」から「継続組織の前提に関する注記」に改正するとともに、改元に伴う所要の変更を行ったものである。(令和2年5月15日)

2. 公益法人会計基準における公益法人について

公益法人会計基準における公益法人は、以下に定めた法人とする。

- ① 認定法第2条第3号に定めのある公益法人(以下「公益社団・財団法人」という。)
- ② 整備法第123条第1項に定めのある移行法人(以下「移行法人」という。)
- ③ 整備法第60条に定めのある特例民法法人(整備法第44条、第45条の申請をする際の計算書類を作成する場合。)
- ④ 認定法第7条の申請をする一般社団法人又は一般財団法人(以下「一般社団・財団法人」という。)

3. キャッシュ・フロー計算書の作成について

公益法人会計基準に定めのあるキャッシュ・フロー計算書の作成に当たっては、以下によるものとする。

(1) 作成しないことができる法人

公益法人会計基準に定めのあるキャッシュ・フロー計算書については、認定法第5条第12号の規定により会計監査人を設置する公益社団・財団法人以外の公益法人は、これを作成しないことができる。

(2) キャッシュ・フロー計算書の表示方法

事業活動によるキャッシュ・フローの区分においては、直接法又は間接法のいずれかを用いてキャッシュ・フローの状況を記載しなければならない。

4. 財産目録の作成について

公益法人会計基準に定めのある財産目録については、移行法人及び一般社団・財団法人は、これを作成しないことができる。

5. 退職給付会計における退職給付債務の期末要支給額による算定について

退職給付会計の適用に当たり、退職給付の対象となる職員数が300人未満の公益法人のほか、職員数が300人以上であっても、年齢や勤務期間に偏りがあるなどにより数理計算結果に一定の高い水準の信頼性が得られない公益法人や原則的な方法により算定した場合の額と期末要支給額との差異に重要性が乏しいと考えられる公益法人においては、退職一時金に係る債務について期末要支給額により算定することができるものとする。

6. 関連当事者との取引の内容について

公益法人会計基準注解の注17における関連当事者との取引の内容について財務諸表に注記を付す場合の関連当事者の範囲及び重要性の基準は、以下のとおりである。

(1) 関連当事者の範囲

① 当該公益法人を支配する法人

当該公益法人を支配する法人（以下「支配法人」という。）とは、当該公益法人の財務及び事業の方針を決定する機関を支配している法人をいい、次の場合には当該法人は、支配法人に該当するものとする。なお、当該法人にはその被支配法人を含むものとする。

ア 当該法人が当該公益法人の議決権の過半数を自己の計算において所有していること

イ 当該法人が当該公益法人の議決権の100分の40以上、100分の50以下を自己の計算において所有している場合で、以下のいずれかの要件に該当すること

a. 自己の計算において所有している議決権と自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とを合わせて、当該公益法人の議決権の過半数を占めていること

b. 当該法人の役員（理事、監事、取締役、会計参与、監査役、執行役その他これらに準ずる者をいう。以下同じ。）、評議員若しくは職員である者又はこれらであった者で自己が当該公益法人の財務及び事業の方針の決定に関して影響を与えることができる者が、当該公益法人の理事会の構成員の過半数を占めていること

c. 当該公益法人の重要な財務及び事業の方針の決定を支配する契約等が存在すること

- d. 当該公益法人の資金調達額（貸借対照表の負債の部に計上されているものに限る。）の総額の過半についての融資を行っていること
- e. その他、当該公益法人の意思決定機関を支配していることが推測される事実が存在すること

ウ 当該法人が自己の計算において所有している議決権と自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とを合わせた場合（自己の計算において議決権を所有していない場合を含み、上記ア、イに該当する場合を除く。）に当該公益法人の議決権の過半数を占めている場合で、上記イの b から e に掲げるいずれかの要件に該当すること

ただし、財務上又は事実上の関係から当該公益法人の意思決定機関を支配していないことが明らかな場合には、対象外とすることができるものとする。

また、当該公益法人が公益財団法人又は一般財団法人である場合には、上記ア～ウにおける自己の計算において所有している議決権については、以下に掲げる者が当該公益法人の評議員会の構成員を占めていることとする。

- a. 当該法人の役員、評議員若しくは職員である者又は就任日前5年以内にこれらであった者
- b. 当該法人によって選任された者又は就任日前5年以内に当該公益法人の評議員に選任されたことがある者

なお、国及び地方公共団体については、公益法人の監督等を実施していることをもって、ただちに支配法人とはしないが、上記ア～ウに該当しない場合であっても、国又は地方公共団体が当該公益法人の財務又は事業の方針を決定する機関を支配している一定の事実が認められる場合には、当該公益法人は、国又は地方公共団体を支配法人とみなして公益法人会計基準注解の注17に定める注記をすることが望ましいものとする。

② 当該公益法人によって支配される法人

当該公益法人によって支配される法人（以下「被支配法人」という。）とは、当該公益法人が他の法人の財務及び事業の方針を決定する機関を支配している場合の他の法人をいい、次の場合には当該他の法人は、被支配法人に該当するものとする。なお、当該公益法人にはその被支配法人を含むものとする。

- ア 当該公益法人が他の法人の議決権の過半数を自己の計算において所有していること
- イ 当該公益法人が他の法人の議決権の100分の40以上、100分の50以下を自己の計算において所有している場合で、以下のいずれかの要件に該当すること
 - a. 自己の計算において所有している議決権と自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決

権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とを合わせて、他の法人の議決権の過半数を占めていること

b. 当該公益法人の役員、評議員若しくは職員である者又はこれらであった者で自己が他の法人の財務及び事業の方針の決定に関して影響を与えることができる者が、他の法人の理事会その他これに準ずる機関の構成員の過半数を占めていること

c. 他の法人の重要な財務及び事業の方針の決定を支配する契約等が存在すること

d. 他の法人の資金調達額（貸借対照表の負債の部に計上されているものに限る。）の総額の過半についての融資を行っていること

e. その他、他の法人の意思決定機関を支配していることが推測される事実が存在すること

ウ 当該公益法人が自己の計算において所有している議決権と自己と出資、人事、資金、技術、取引等において緊密な関係があることにより自己の意思と同一の内容の議決権を行使すると認められる者及び自己の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者が所有している議決権とを合わせた場合（自己の計算において議決権を所有していない場合を含み、上記ア、イに該当する場合を除く。）に他の法人の議決権の過半数を占めている場合で、上記イのbからeに掲げるいずれかの要件に該当すること

ただし、当該公益法人が他の法人の財務上又は事実上の関係から他の法人の意思決定機関を支配していないことが明らかな場合には、対象外とすることができるものとする。

なお、他の法人が公益財団法人又は一般財団法人である場合には、上記ア～ウにおける自己の計算において所有している議決権については、以下に掲げる者が当該他の法人の評議員会の構成員を占めていることとする。

a. 当該公益法人の役員、評議員若しくは職員である者又は就任日前5年以内にこれらであった者

b. 当該公益法人によって選任された者又は就任日前5年以内に他の法人の評議員に選任されたことがある者

③ 当該公益法人と同一の支配法人をもつ法人

当該公益法人と同一の支配法人をもつ法人とは、支配法人が当該公益法人以外に支配している法人のこととする。

④ 当該公益法人の役員又は評議員及びそれらの近親者

当該公益法人の役員又は評議員及びそれらの近親者とは、以下に該当するものとする。

ア 役員又は評議員及びそれらの近親者（3親等内の親族及びこの者と特別の関係にある者）

イ 役員又は評議員及びそれらの近親者が議決権の過半数を有している法人
ただし、公益法人の役員又は評議員のうち、対象とする者は有給常勤者に限定するものとする。

(2) 重要性の基準

① 支配法人、被支配法人又は同一の支配法人を持つ法人との取引

ア 正味財産増減計算書項目に係る関連当事者との取引

経常収益又は経常費用の各項目に係る関連当事者との取引については、各項目に属する科目ごとに、経常収益又は経常費用の合計額の100分の10を超える取引を開示する。

経常外収益又は経常外費用の各項目に係る関連当事者との取引については、各項目に属する科目ごとに100万円を超える増減額について、その取引総額を開示し、取引総額と損益が相違する場合には損益を併せて開示する。

なお、指定正味財産から経常収益や経常外収益に振替られたものについては、関連当事者との取引の開示においては含めないものとする。

指定正味財産増減の部の各項目に係る関連当事者との取引については、各項目に属する科目ごとに100万円を超える増加額について、その取引総額を開示する。

ただし、経常外収益又は経常外費用の各項目及び指定正味財産の部に係る関連当事者との取引については、上記基準により開示対象となる場合であっても、各項目に属する科目の取引に係る損益の合計額が、当期一般正味財産増減額の100分の10以下となる場合には、開示を要しないものとする。

イ 貸借対照表項目等に係る関連当事者との取引

貸借対照表項目に属する科目の残高及びその注記事項に係る関連当事者との取引、被保証債務並びに関連当事者による当該法人の債務に対する担保提供資産に係る取引については、その金額が資産の合計額の100分の1を超える取引について開示する。

ただし、資金貸借取引、有形固定資産や有価証券の購入・売却取引等については、それぞれの残高が100分の1以下であっても、取引の発生総額が資産の合計額の100分の1を超える場合には開示を要するものとする。

② 役員又は評議員及びそれらの近親者との取引

役員又は評議員及びそれらの近親者との取引については、正味財産増減計算書項目及び貸借対照表項目のいずれに係る取引についても、100万円を超える取引については全て開示対象とするものとする。

7. 指定正味財産として計上される額について

指定正味財産として計上される額は、例えば、以下のような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、処分又は保有形態について制約が課せられている場合の当該資産の価額をいうものとする。

- ① 寄付者等から公益法人の基本財産として保有することを指定された土地
- ② 寄付者等から奨学金給付事業のための積立資産として、当該法人が元本を維持することを指定された金銭

8. 子会社株式・関連会社株式について

子会社株式とは、公益法人が営利企業の議決権の過半数を保有している場合の当該営利企業の株式をいう。また、関連会社株式とは、公益法人が営利企業の議決権の20%以上50%以下を保有している場合の当該営利企業の株式をいう。

9. 基金について

公益法人会計基準注解の注5、注7及び注12における基金とは、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(以下「一般社団・財団法人法」という。)第131条により設置されたものとする。

10. 補助金等の取扱いについて

公益法人会計基準注解の注13における補助金等とは、補助金、負担金、利子補給金及びその他相当の反対給付を受けない給付金等をいう。なお、補助金等には役務の対価としての委託費等については含まないものとする。

11. 資産の時価が著しく下落した場合について

(1) 時価が著しく下落したとき

資産の時価が著しく下落したときとは、時価が帳簿価額から概ね50%を超えて下落している場合をいうものとする。

(2) 使用価値

資産の時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならないが、有形固定資産及び無形固定資産について使用価値が時価を超える場合には、取得価額から減価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて、使用価値をもって貸借対照表価額とすることができるものとされている。この時価と比較する使用価値の見積りに当たっては、資産又は資産グループを単位として行うことができるものとする。

12. 財務諸表の科目

ここに示した財務諸表を作成する際の科目は、一般的、標準的なものであり、事業の種類、規模等に応じて科目を追加することができる。また、科目及び金額の重要性が乏しい場合に

は省略することができる。なお、必要に応じて小科目を設定することが望ましい。

(1) 貸借対照表に係る科目及び取扱要領

(資産の部)

科 目		取 扱 要 領
大 科 目	中 科 目	
流動資産	現金預金	現金、当座預金、普通預金、定期預金等
	受取手形	
	未収会費	
	未収金	
	前払金	
	有価証券	
固定資産	貯蔵品	売買目的で保有する有価証券及び貸借対照表日後1年以内に満期の到来する債券等（ただし、基本財産又は特定資産に含まれるものを除く）
	基本財産	定款において基本財産と定められた資産
特定資産	土地	満期保有目的の債券等、流動資産の区分に記載されない有価証券（貸付信託受益証券等を含む）で基本財産と定めたもの 特定の目的のために使途等に制約を課した資産
	投資有価証券	
その他固定資産	退職給付引当資産 〇〇積立資産	退職給付を支払うための特定預金等 特定の目的のために積み立てられた資産（特定費用準備資金、資産取得資金等を含む）
	建物 構築物 車両運搬具 什器備品 土地 建設仮勘定 借地権 電話加入権 敷金 保証金 投資有価証券 子会社株式 関連会社株式	建設中又は制作中の有形固定資産（工事前払金、手付金等を含む）

(負債の部)

科 目		取 扱 要 領
大 科 目	中 科 目	
流動負債	支払手形	

固定負債	未払金	事業費等の未払額
	前受金	受取会費等の前受額
	預り金	源泉所得税、社会保険料等の預り金
	短期借入金	返済期限が貸借対照表日後1年以内の借入金
	1年内返済予定長期借入金	返済期限が貸借対照表日後1年以内となった長期借入金
	賞与引当金	
	長期借入金	返済期限が貸借対照表日後1年超の借入金
	退職給付引当金	退職給付に係る見積債務額から年金資産額等を控除したもの
	役員退職慰労引当金	
	受入保証金	

(正味財産の部)

科 目		取 扱 要 領	
大 科 目	中 科 目		
基金	基金	一般社団・財団法人法第131条に規定する基金	
指定正味財産	(うち基本財産への充当額)	基金のうち基本財産への充当額	
	(うち特定資産への充当額)	基金のうち特定資産への充当額	
一般正味財産	国庫補助金	寄付者等(会員等を含む)によりその用途に制約が課されている資産の受入額	
	地方公共団体補助金		
	民間補助金		
	寄付金		
	(うち基本財産への充当額)		指定正味財産合計のうち基本財産への充当額
	(うち特定資産への充当額)		指定正味財産合計のうち特定資産への充当額
代替基金	一般社団・財団法人法第144条により計上された額		
一般正味財産	正味財産から指定正味財産及び代替基金を控除した額		
(うち基本財産への充当額)	一般正味財産合計のうち基本財産への充当額		
(うち特定資産への充当額)	一般正味財産合計のうち特定資産への充当額		

(2) 正味財産増減計算書に係る科目及び取扱要領

(一般正味財産増減の部)

科 目		取 扱 要 領
大 科 目	中 科 目	
経常収益		基本財産の運用益
基本財産運用益	基本財産受取利息	
	基本財産受取配当金	
	基本財産受取賃貸料	

特定資産運用益	特定資産受取利息 特定資産受取配当金 特定資産受取賃貸料	
受取入会金	受取入会金	
受取会費	正会員受取会費 特別会員受取会費 賛助会員受取会費	
事業収益	〇〇事業収益	
受取補助金等	受取国庫補助金 受取地方公共団体補助金 受取民間補助金 受取国庫助成金 受取地方公共団体助成金 受取民間助成金 受取補助金等振替額	事業費等に充当する目的で毎年度経常的に受取るもの 指定正味財産から一般正味財産への振替額
受取負担金	受取負担金 受取負担金振替額	指定正味財産から一般正味財産への振替額
受取寄付金	受取寄付金 募金収益 受取寄付金振替額	指定正味財産から一般正味財産への振替額
為替差益		時価法を適用した投資有価証券以外の財産に係る為替差損益が差益の場合
雑収益	受取利息 有価証券運用益 雑収益	売買目的で保有する有価証券に係る評価益及び売却益
経常費用 事業費	給料手当 臨時雇賃金 退職給付費用 福利厚生費 旅費交通費 通信運搬費 減価償却費 消耗什器備品費	事業の目的のために要する費用 必要に応じて、事業の種類ごとに区分して記載する

基本財産評価損益等		一般正味財産を充当した基本財産に含まれている投資有価証券に時価法を適用した場合における評価損益、売却損益及び為替差損益
特定資産評価損益等	基本財産評価損益等	一般正味財産を充当した特定資産に含まれている投資有価証券に時価法を適用した場合における評価損益、売却損益及び為替差損益
投資有価証券評価損益等	特定資産評価損益等	投資有価証券に時価法を適用した場合における評価損益、売却損益及び為替差損益
経常外収益	投資有価証券評価損益等	
固定資産売却益		固定資産の売却による売却差益
	建物売却益	
	車両運搬具売却益	
	什器備品売却益	
	土地売却益	
	借地権売却益	
	電話加入権売却益	
固定資産受贈益		指定正味財産から一般正味財産への振替額を含む
	土地受贈益	
	投資有価証券受贈益	
経常外費用		
固定資産売却損		固定資産の売却による売却差損
	建物売却損	
	車両運搬具売却損	
	什器備品売却損	
	土地売却損	
	借地権売却損	
	電話加入権売却損	
固定資産減損損失		
	土地減損損失	
	投資有価証券減損損失	
災害損失		
	災害損失	
他会計振替額		内訳表に表示した収益事業等からの振替額

(指定正味財産増減の部)

科 目		取 扱 要 領
大 科 目	中 科 目	
受取補助金等	受取国庫補助金 受取地方公共団体補助金	用途が制約されている補助金等の受入額

受取負担金	受取民間補助金 受取国庫助成金 受取地方公共団体助成金 受取民間助成金	
受取寄付金	受取負担金	
固定資産受贈益	受取寄付金	
基本財産評価損益等	土地受贈益 投資有価証券受贈益	指定正味財産を充当した基本財産の評価損益及び為替差損益
特定資産評価損益等	基本財産評価損益等	指定正味財産を充当した特定資産の評価損益及び為替差損益
一般正味財産への振替額	特定資産評価損益等	指定正味財産から一般正味財産への振替額
	一般正味財産への振替額	

(基金増減の部)

科 目		取 扱 要 領
大 科 目	中 科 目	
基金受入額	基金受入額	
基金返還額	基金返還額	

(3) キャッシュ・フロー計算書に係る科目及び取扱要領

① 事業活動によるキャッシュ・フローを直接法により表示する場合
(事業活動によるキャッシュ・フロー)

科 目		取 扱 要 領
大 科 目	中 科 目	
事業活動収入		
基本財産運用収入	基本財産運用収入	
入会金収入	入会金収入	
会費収入	会費収入	
事業収入	事業収入	

補助金等収入	国庫補助金収入	
負担金収入	負担金収入	
事業活動支出	事業費支出	
事業費支出	事業費支出	
管理費支出	管理費支出	

(投資活動によるキャッシュ・フロー)

科 目		取 扱 要 領
大 科 目	中 科 目	
投資活動収入		
固定資産売却収入	固定資産売却収入	
投資有価証券売却収入	投資有価証券売却収入	
投資活動支出		
固定資産取得支出	固定資産取得支出	
投資有価証券取得支出	投資有価証券取得支出	

(財務活動によるキャッシュ・フロー)

科 目		取 扱 要 領
大 科 目	中 科 目	
財務活動収入		
借入金収入	借入金収入	
基金受入収入	基金受入収入	
財務活動支出		
借入金返済支出	借入金返済支出	
基金返還支出	基金返還支出	

② 事業活動によるキャッシュ・フローを間接法により表示する場合

(事業活動によるキャッシュ・フロー)

科 目		取 扱 要 領
大 科 目	中 科 目	
当期一般正味財産増減額	当期一般正味財産増減額	
	額	

キャッシュ・フローへの調整額		
減価償却費	減価償却費	
基本財産の増減額	基本財産の増減額	償却原価法による利息計上額で基本財産に加算されたものを含む
退職給付引当金の増減額	退職給付引当金の増減額	
未収金の増減額	未収金の増減額	
貯蔵品の増減額	貯蔵品の増減額	
未払金の増減額	未払金の増減額	
指定正味財産からの振替額	指定正味財産からの振替額	
指定正味財産増加収入 補助金等収入	国庫補助金収入	

投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローについては、①と同様。

1 3. 様式について

財務諸表、附属明細書及び財産目録を作成する場合には、概ね以下の様式によるものとする。

(1) 貸借対照表

(様式1-1)

貸借対照表

令和 年 月 日現在

(単位：円)

科 目	当年度	前年度	増 減
I 資産の部			
1. 流動資産			
現金預金			
.....			
流動資産合計			
2. 固定資産			
(1) 基本財産			
土地			
.....			
基本財産合計			
(2) 特定資産			
退職給付引当資産			
○積立資産			
.....			

特定資産合計			
(3) その他固定資産			
.....			
その他固定資産合計			
固定資産合計			
資産合計			
II 負債の部			
1. 流動負債			
未払金			
.....			
流動負債合計			
2. 固定負債			
退職給付引当金			
.....			
固定負債合計			
負債合計			
III 正味財産の部			
1. 指定正味財産			
国庫補助金			
.....			
指定正味財産合計			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定資産への充当額)	()	()	()
2. 一般正味財産			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定資産への充当額)	()	()	()
正味財産合計			
負債及び正味財産合計			

(様式1-2)

一般社団・財団法人法第131条により基金を設けた場合には、正味財産の部は、以下の様式による。

科 目	当年度	前年度	増 減
III 正味財産の部			
1. 基金			
基金			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定資産への充当額)	()	()	()
2. 指定正味財産			
国庫補助金			
.....			
指定正味財産合計			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定資産への充当額)	()	()	()
3. 一般正味財産			
(1) 代替基金			
(2) その他一般正味財産			
一般正味財産合計			
(うち基本財産への充当額)	()	()	()
(うち特定資産への充当額)	()	()	()
正味財産合計			

負債及び正味財産合計

(様式1-3)

公益社団・財団法人が会計区分を有する場合には、貸借対照表の内訳表として以下のように表示する。

貸借対照表内訳表

令和 年 月 日現在

(単位：円)

科 目	公益目的事業会計	収益事業等会計	法人会計	内部取引等消去	合計
I 資産の部					
1. 流動資産					
中科目別記載					
流動資産合計					
2. 固定資産					
(1) 基本財産					
中科目別記載					
基本財産合計					
(2) 特定資産					
中科目別記載					
特定資産合計					
(3) その他固定資産					
中科目別記載					
その他固定資産合計					
固定資産合計					
資産合計					
II 負債の部					
1. 流動負債					
中科目別記載					
流動負債合計					
2. 固定負債					
中科目別記載					
固定負債合計					
負債合計					
III 正味財産の部					
1. 指定正味財産					
中科目別記載					
指定正味財産合計					
(うち基本財産への充当額)					
(うち特定資産への充当額)					
2. 一般正味財産					
(うち基本財産への充当額)					
(うち特定資産への充当額)					
正味財産合計					
負債及び正味財産合計					

(作成上の留意事項)

- 法人会計区分は、管理業務に関するものやその他の法人全般に係る（公益目的事業会計・収益事業等会計に区分できないもの）ものを表示するものとする。

(様式1-4)

移行法人が会計区分を有する場合には、貸借対照表の内訳表として以下のように表示する。

貸借対照表内訳表

令和 年 月 日現在

(単位：円)

科 目	実施事業等会計	其他会計	法人会計	内部取引等消去	合計
I 資産の部					
1. 流動資産					
中科目別記載					
流動資産合計					
2. 固定資産					
(1) 基本財産					
中科目別記載					
基本財産合計					
(2) 特定資産					
中科目別記載					
特定資産合計					
(3) その他固定資産					
中科目別記載					
その他固定資産合計					
固定資産合計					
資産合計					
II 負債の部					
1. 流動負債					
中科目別記載					
流動負債合計					
2. 固定負債					
中科目別記載					
固定負債合計					
負債合計					
III 正味財産の部					
1. 指定正味財産					
中科目別記載					
指定正味財産合計					
(うち基本財産への充当額)					
(うち特定資産への充当額)					
2. 一般正味財産					
(うち基本財産への充当額)					
(うち特定資産への充当額)					
正味財産合計					
負債及び正味財産合計					

(作成上の留意事項)

- ・ 法人会計区分は、管理業務に関するものやその他の法人全般に係る（実施事業等会計、其他会計に区分できないもの）ものを表示するものとする。

(2) 正味財産増減計算書

(様式2-1)

正味財産増減計算書

令和 年 月 日から令和 年 月 日まで

(単位:円)

科 目	当年度	前年度	増 減
I 一般正味財産増減の部			
1. 経常増減の部			
(1) 経常収益			
基本財産運用益			
特定資産運用益			
受取会費			
事業収益			
受取補助金等			
受取負担金			
受取寄付金			
経常収益計			
(2) 経常費用			
事業費			
給与手当			
臨時雇賃金			
退職給付費用			
管理費			
役員報酬			
給与手当			
退職給付費用			
経常費用計			
評価損益等調整前当期経常増減額			
基本財産評価損益等			
特定資産評価損益等			
投資有価証券評価損益等			
評価損益等計			
当期経常増減額			
2. 経常外増減の部			
(1) 経常外収益			
固定資産売却益			
経常外収益計			
(2) 経常外費用			
固定資産売却損			
経常外費用計			
当期経常外増減額			
当期一般正味財産増減額			
一般正味財産期首残高			

一般正味財産期末残高			
II 指定正味財産増減の部			
受取補助金等			
.....			
一般正味財産への振替額			
.....			
当期指定正味財産増減額			
指定正味財産期首残高			
指定正味財産期末残高			
III 正味財産期末残高			

(様式2-2)

一般社団・財団法人法第131条により基金を設けた場合には、正味財産増減計算書の基金増減の部は、以下の様式による。

正味財産増減計算書

令和 年 月 日から令和 年 月 日まで

科 目	当年度	前年度	増 減
III 基金増減の部			
基金受入額			
基金返還額			
当期基金増減額			
基金期首残高			
基金期末残高			
IV 正味財産期末残高			

(様式2-3)

公益社団・財団法人の会計区分については、正味財産増減計算書の内訳表として以下のように表示する。なお、会計区分のうち公益目的事業内の区分については、法人が事業の内容に即して集計単位を定めることができる。

正味財産増減計算書内訳表

令和 年 月 日から令和 年 月 日まで

(単位：円)

科 目	公益目的事業会計				収益事業等会計				法人会計	内部取引 等消去	合計
	A事業	B事業	共通	小計	a事業	b事業	共通	小計			
I 一般正味財産増減の部											
1. 経常増減の部											
(1) 経常収益											
基本財産運用益											
中科目別記載											
特定資産運用益											
中科目別記載											
受取会費											
中科目別記載											
事業収益											
中科目別記載											
受取補助金等											

中科目別記載									
受取負担金									
中科目別記載									
受取寄付金									
中科目別記載									
.....									
経常収益計									
(2) 経常費用									
事業費									
中科目別記載									
.....									
管理費									
中科目別記載									
.....									
経常費用計									
評価損益等調整前									
当期経常増減額									
基本財産評価損益等									
特定資産評価損益等									
投資有価証券評価損益等									
評価損益等計									
当期経常増減額									
2. 経常外増減の部									
(1) 経常外収益									
中科目別記載									
経常外収益計									
(2) 経常外費用									
中科目別記載									
経常外費用計									
当期経常外増減額									
他会計振替前									
当期一般正味財産増減額									
他会計振替額									
当期一般正味財産増減額									
一般正味財産期首残高									
一般正味財産期末残高									
II 指定正味財産増減の部									
受取補助金等									
.....									
一般正味財産への振替額									
.....									
当期指定正味財産増減額									
指定正味財産期首残高									
指定正味財産期末残高									
III 正味財産期末残高									

(作成上の留意事項)

- ・ 支部を有する法人においては、支部の活動を勘案して内訳表を作成するものと

する。

- ・ 法人会計区分は、管理業務に関する収益・費用やその他の法人全般に係る（公益目的事業会計・収益事業等会計に区分できないもの）収益・費用を表示するものとする。

(様式2-4)

移行法人の会計区分は、正味財産増減計算書の内訳表として以下のように表示する。

正味財産増減計算書内訳表

令和 年 月 日から令和 年 月 日まで

(単位：円)

科 目	実施事業等会計				その他会計				法人会計	内部取引等消去	合計
	A事業	B事業	共通	小計	a事業	b事業	共通	小計			
I 一般正味財産増減の部											
1. 経常増減の部											
(1) 経常収益											
基本財産運用益											
中科目別記載											
特定資産運用益											
中科目別記載											
受取会費											
中科目別記載											
事業収益											
中科目別記載											
受取補助金等											
中科目別記載											
受取負担金											
中科目別記載											
受取寄付金											
中科目別記載											
.....											
経常収益計											
(2) 経常費用											
事業費											
中科目別記載											
.....											
管理費											
中科目別記載											
.....											
経常費用計											
.....											
評価損益等調整前											
当期経常増減額											
基本財産評価損益等											
特定資産評価損益等											
投資有価証券評価損益等											
評価損益等計											
.....											
当期経常増減額											

.....			
補助金等収入			
.....			
事業活動収入計			
2. 事業活動支出			
事業費支出			
.....			
管理費支出			
.....			
事業活動支出計			
事業活動によるキャッシュ・フロー			
II 投資活動によるキャッシュ・フロー			
1. 投資活動収入			
固定資産売却収入			
.....			
投資活動収入計			
2. 投資活動支出			
固定資産取得支出			
.....			
投資活動支出計			
投資活動によるキャッシュ・フロー			
III 財務活動によるキャッシュ・フロー			
1. 財務活動収入			
借入金収入			
.....			
財務活動収入計			
2. 財務活動支出			
借入金返済支出			
.....			
財務活動支出計			
財務活動によるキャッシュ・フロー			
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額			
V 現金及び現金同等物の増減額			
VI 現金及び現金同等物の期首残高			
VII 現金及び現金同等物の期末残高			

(様式 3-2)

事業活動によるキャッシュ・フローを間接法による場合には、以下の方法に従い表示する。

キャッシュ・フロー計算書

令和 年 月 日から令和 年 月 日まで

(単位：円)

科 目	当年度	前年度	増 減
I 事業活動によるキャッシュ・フロー			
1. 当期一般正味財産増減額			
2. キャッシュ・フローへの調整額			
減価償却費			
基本財産の増減額			
退職給付引当金の増減額			
未収金の増減額			

貯蔵品の増減額			
未払金の増減額			
指定正味財産からの振替額			
.....			
小 計			
3. 指定正味財産増加収入			
補助金等収入			
.....			
指定正味財産増加収入計			
事業活動によるキャッシュ・フロー			
II 投資活動によるキャッシュ・フロー			
1. 投資活動収入			
固定資産売却収入			
.....			
投資活動収入計			
2. 投資活動支出			
固定資産取得支出			
.....			
投資活動支出計			
投資活動によるキャッシュ・フロー			
III 財務活動によるキャッシュ・フロー			
1. 財務活動収入			
借入金収入			
.....			
財務活動収入計			
2. 財務活動支出			
借入金返済支出			
.....			
財務活動支出計			
財務活動によるキャッシュ・フロー			
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額			
V 現金及び現金同等物の増減額			
VI 現金及び現金同等物の期首残高			
VII 現金及び現金同等物の期末残高			

(様式3-3)

一般社団・財団法人法第131条により基金を設けた場合には、キャッシュ・フロー計算書の財務活動によるキャッシュ・フローは、以下の様式による。

(事業活動によるキャッシュ・フローを直接法により表示する場合)

キャッシュ・フロー計算書

令和 年 月 日から令和 年 月 日まで

科 目	当年度	前年度	増 減
III 財務活動によるキャッシュ・フロー			
1. 財務活動収入			
借入金収入			
.....			
基金受入収入			
財務活動収入計			
2. 財務活動支出			
借入金返済支出			

.....			
基金返還支出			
財務活動支出計			
財務活動によるキャッシュ・フロー			
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額			
V 現金及び現金同等物の増減額			
VI 現金及び現金同等物の期首残高			
VII 現金及び現金同等物の期末残高			

(4) 財務諸表に対する注記

財務諸表に対する注記については以下の表示による。

財務諸表に対する注記

1. 継続組織の前提に関する注記

.....

2. 重要な会計方針

(1) 有価証券の評価基準及び評価方法

.....

(2) 棚卸資産の評価基準及び評価方法

.....

(3) 固定資産の減価償却の方法

.....

(4) 引当金の計上基準

.....

(5) キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲

.....

(6) 消費税等の会計処理

.....

.....

3. 会計方針の変更

.....

4. 基本財産及び特定資産の増減額及びその残高

基本財産及び特定資産の増減額及びその残高は、次のとおりである。

(単位：円)

科 目	前期末残高	当期増加額	当期減少額	当期末残高
基本財産				
土 地				
小 計				
特定資産				
退職給付引当資産				
小 計				
合 計				

5. 基本財産及び特定資産の財源等の内訳

基本財産及び特定資産の財源等の内訳は、次のとおりである。

(単位：円)

科 目	当期末残高	(うち指定正味財 産からの充当額)	(うち一般正味財 産からの充当額)	(うち負債に 対応する額)
基本財産				
土 地		()	()	—
小 計		()	()	—
特定資産				
退職給付引当資産		—	—	()
〇〇積立資産		()	()	—
小 計		()	()	()
合 計		()	()	()

(記載上の留意事項)

基金からの充当額がある場合には、財源の内訳として記載するものとする。

6. 担保に供している資産

……(資産) ×××円(帳簿価額)は、長期借入金×××円の担保に供している。

7. 固定資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高

(直接法により減価償却を行っている場合)

固定資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高は、次のとおりである。

(単位：円)

科 目	取得価額	減価償却累計額	当期末残高
建 物			
.....			
.....			
合 計			

8. 債権の債権金額、貸倒引当金の当期末残高及び当該債権の当期末残高

(貸倒引当金を直接控除した残額のみを記載した場合)

債権の債権金額、貸倒引当金の当期末残高及び当該債権の当期末残高は、次のとおりである。

(単位：円)

科 目	債権金額	貸倒引当金の当 期 末 残 高	債権の当期末残高
未 収 金			
.....			
.....			
合 計			

9. 保証債務（債務保証を主たる目的事業としている場合を除く。）等の偶発債務

〇〇〇に対する保証債務は、×××円である。

10. 満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益

満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益は、次のとおりである。

(単位：円)

種類及び銘柄	帳簿価額	時 価	評価損益
国 債			
〇〇株式会社債			
.....			
.....			
合 計			

1 1. 補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高

補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高は、次のとおりである。

(単位：円)

補助金等の名称	交付者	前期末残高	当期増加額	当期減少額	当期末残高	貸借対照表上の記載区分
補助金						
〇〇補助金	〇〇〇					指定正味財産 流動負債
……………	〇〇〇					
助成金						
〇〇助成金	〇〇〇					〇〇〇
……………	〇〇〇					〇〇〇
〇〇〇						
……………	〇〇〇					〇〇〇
合 計						

1 2. 基金及び代替基金の増減額及びその残高

基金及び代替基金の増減額及びその残高は、次のとおりである。

(単位：円)

科 目	前期末残高	当期増加額	当期減少額	当期末残高
基金				
〇〇基金				
……………				
基金計				
代替基金				
〇〇基金			—	
……………			—	
代替基金計			—	
合 計				

13. 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳

指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳は、次のとおりである。

(単位：円)

内 容	金 額
経常収益への振替額	
減価償却費計上による振替額	
経常外収益への振替額	
目的達成による指定解除額	
合 計	

14. 関連当事者との取引の内容

関連当事者との取引の内容は、次のとおりである。

種 類	法人等 の名称	住 所	資産総額 (単位：円)	事業の 内容又 は職業	議決権 の所有 割合	関係内容		取引の 内容	取引金額 (単位：円)	科目	期末残高 (単位：円)
						役員の兼 務等	事業上の 関係				
										(注)	

(取引条件及び取引条件の決定方針等)

(注)

- ・ 関連当事者に対する債権については、債権の期末残高に対する貸倒引当金残高、当期の貸倒引当金繰入額等、当期の貸倒損失等の項目を開示する。ただし、債権の期末残高に対する貸倒引当金残高及び当期の貸倒引当金繰入額等については、当該者の経営状態等に重大な問題が生じていない場合には、開示の対象とはしないこととする。
- ・ 関連当事者との取引に関して、貸倒引当金以外の引当金が設定されている場合において、注記することが適当と認められるものについては、上記取り扱いに準じて開示する。
なお、開示にあたっては、関連当事者の種類ごとに合算して記載することができる。

15. キャッシュ・フロー計算書の資金の範囲及び重要な非資金取引

(1) 現金及び現金同等物の期末残高と貸借対照表に掲記されている金額との関係は以下のとおりである。

前期末		当期末	
現金預金勘定	×××円	現金預金勘定	×××円
預入期間が3ヶ月を超える定期預金	－××円	預入期間が3ヶ月を超える定期預金	－××円
現金及び現金同等物	×××円	現金及び現金同等物	×××円

(2) 重要な非資金取引は、以下のとおりである。

前期末	当期末
現物により寄付を受けた固定資産が×××円ある。	現物により寄付を受けた固定資産が×××円ある。

16. 重要な後発事象
.....

17. その他
.....

(5) 附属明細書

1. 基本財産及び特定資産の明細

(単位：円)

区分	資産の種類	期首帳簿価額	当期増加額	当期減少額	期末帳簿価額
基本財産	土地				
	建物				
	...				
	...				
	基本財産計				
特定資産	退職給付引当資産				
	〇〇積立資産				
	...				
	...				
	特定資産計				

(記載上の留意事項)

- ・ 基本財産及び特定資産について、財務諸表の注記に記載をしている場合には、その旨を記載し、内容の記載を省略することができる。
- ・ 重要な増減がある場合には、その理由、資産の種類の詳細な内容及び金額の脚注をするものとする。

2. 引当金の明細

(単位：円)

科目	期首残高	当期増加額	当期減少額		期末残高
			目的使用	その他	
賞与引当金					
...					

(記載上の留意事項)

- ・ 期首又は期末のいずれかに残高がある場合にのみ作成する。
- ・ 当期増加額と当期減少額は相殺せずに、それぞれ総額で記載する。
- ・ 「当期減少額」欄のうち、「その他」の欄には、目的使用以外の理由による減少額を記載

し、その理由を脚注する。

- ・ 引当金について、財務諸表の注記において記載している場合には、その旨を記載し、内容の記載を省略することができる。

(6) 財産目録

財 産 目 録

令和 年 月 日現在

(単位：円)

貸借対照表科目		場所・物量等	使用目的等	金額	
(流動資産)	現金	手元保管	運転資金として	×××	
	預金	普通預金 ○○銀行○○支店	運転資金として	×××	
流動資産合計				×××	
(固定資産)	基本財産	土 地	○○㎡ ××市▽▽町 3-5-1	公益目的保有財産であり、○○事業の施設に使用している。	×××
		建物	○○㎡ ××市▽▽町 3-5-1 4階建	3～4階部分：公益目的保有財産であり、○○事業の施設に使用している。 1～2階部分：△△事業に使用している。	×××
		美術品	絵画 ○点 ○年○月以前取得	公益目的保有財産であり、○○事業に供している 不可欠特定財産である。	×××
		投資有価証券	第○回利付国債他	公益目的保有財産であり、運用益を○○事業の財源として使用している	×××
	特定資産	○○積立資産	定期預金 ○○銀行○○支店	○○事業の積立資産であり、資産取得資金として管理されている預金	×××
		○○積立資産	××社債	満期保有目的で保有し、運用益を○○事業の財源として使用している。	×××
			○○株式	寄付により受け入れた株式であり、長期間保有することにより、運用益を○○事業の財源として使用している。	×××
	その他	建物	○○㎡ 東京都△△区▲▲ 4-6-2	公益目的保有財産であり、○○事業に使用している。	×××
		固定資産	……	……	×××
	固定資産合計				×××
資産合計				×××	

(流動負債)	未払金	〇〇に対する未払額	〇〇事業に供する備品購入の未払い分	×××
	短期借入金	〇〇銀行〇〇支店	運転資金	×××
流動負債合計				×××
(固定負債)	退職給付引当金	従業員に対するもの	従業員〇〇名に対する退職金の支払いに備えたもの	×××
	長期借入金	〇〇銀行〇〇支店	△△事業に供する建物を取得するための借入れ	×××
固定負債合計				×××
負債合計				×××
正味財産				×××

(記載上の留意事項)

- ・ 支部を有する法人は、支部単位での明細を作成するものとする。
- ・ 資産を他の事業等と共用している場合には、法人において、区分、分離可能な範囲で財産を確定し、表示する。ただし、物理的な特定が困難な場合には、一つの事業の資産として確定し、共用財産である旨を記載するものとする。
- ・ 特定費用準備資金や資産取得資金を有する場合には、使用目的等の欄に明示するものとする。
- ・ 不可欠特定財産を有する場合には、使用目的等の欄に明示するものとする。
- ・ 「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則第25条に基づき、財産目録により公益目的保有財産を区分表示する場合には、上記ひな型例に従い、貸借対照表科目、資産の種類、場所、数量、取得時期、使用目的の事業等を詳細に記載するものとする。なお、上記ひな型では詳細な記載を表示できない場合には、下記に従い明細を作成する。

公益目的保有財産の明細

財産種別	公益認定前取得 不可欠特定財産	公益認定後取得 不可欠特定財産	その他の 公益目的保有財産	使用事業
土地			〇〇㎡ ××市▽▽町3-5-1 ×××円	〇〇事業 (△△事業と 共有)
建物			〇〇㎡ ××市▽▽町3-5-1 4階建の3~4階部分 ×××円	〇〇事業
美術品	〇〇像 ×××円 〇〇図 ×××円			〇〇事業
...				
合計	×××円		×××円	

附則

公益法人会計基準を適用する際の経過措置

公益法人会計基準を適用するに当たっては下記のとおり、経過措置を設けるものとする。

1. 適用初年度における前事業年度の財務諸表の記載について

貸借対照表、正味財産増減計算書及びキャッシュ・フロー計算書の前事業年度の数値については、記載しないことができる。

2. 公益法人会計基準の適用と認定・認可の関係について

(1) 特例民法法人が公益法人又は一般社団・財団法人へ移行申請する場合

特例民法法人が移行認定・認可の申請をする場合には、平成20年12月1日以後開始する最初の事業年度に係る財務諸表は、公益法人会計基準前文3の本会計基準の実施時期にかかわらず、平成16年改正基準を適用して作成することができる。

(2) 一般社団・財団法人を設立して公益認定を申請する場合

公益法人会計基準及び本運用指針によるものとする。

3. 退職給付会計の導入に伴う会計基準変更時差異の取扱について

退職給付会計の導入に伴う会計基準変更時差異については、平成20年12月1日以後開始する最初の事業年度から12年以内の一定の年数にわたり定額法により費用処理するものとする。なお、既に退職給付会計の導入が行われている公益法人においては、従前の費用処理方法により引き続き行うものとする。

4. 過年度分の減価償却費の取扱いについて

減価償却を行っていない資産を有する公益法人においては、原則として適用初年度に過年度分の減価償却費を計上するものとする。この場合、過年度の減価償却費については、正味財産増減計算書の経常外費用に計上するものとする。

ただし、過年度分の減価償却費を一括して計上せず、適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなし、当該適用初年度を減価償却の初年度として、以後継続的に減価償却することも認める。なお、この場合に適用する耐用年数は、新規に取得した場合の耐用年数から経過年数を控除した年数とするものとし、その旨を重要な会計方針として注記するものとする。

5. 適用初年度における有価証券の取扱いについて

(1) 一般正味財産を充当した資産として所有している有価証券

① 時価評価が適用される有価証券

適用初年度の期首において一般正味財産を充当した資産として所有している有

価証券のうち、時価評価が適用されるものについては、当該適用の前事業年度末の帳簿価額と前事業年度末の時価の差額は、適用初年度において正味財産増減計算書の経常外収益又は経常外費用とするものとする。ただし、重要性が乏しい場合には経常収益又は経常費用とすることができるものとする。

② 償却原価法が適用される有価証券

適用初年度の期首において一般正味財産を充当した資産として所有している有価証券のうち、償却原価法が適用されるものについては、次のいずれかの方法によるものとする。

ア 取得時まで遡って償却原価法を適用する方法

なお、この方法をとる場合は、過年度分については経常外収益又は経常外費用とするものとする。ただし、重要性が乏しい場合には経常収益又は経常費用とすることができるものとする。

イ 適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなして、当該適用初年度の期首から満期日までの期間にわたって償却する方法

ウ 平成20年12月1日以後開始する最初の事業年度の期首において既に適用している場合には引き続き従前の方法

(2) 指定正味財産を充当した資産として所有している有価証券

① 時価評価が適用される有価証券

適用初年度の期首において指定正味財産を充当した資産として所有している有価証券のうち、時価評価が適用されるものについては、当該適用の前事業年度末の帳簿価額と前事業年度末の時価の差額は、原則として過年度分として当事業年度分と区分して表示するものとする。ただし、重要性が乏しい場合には一括して表示することができるものとする。

② 償却原価法が適用される有価証券

適用初年度の期首において指定正味財産を充当した資産として所有している有価証券のうち、償却原価法が適用されるものについては、次のいずれかの方法によるものとする。

ア 取得時まで遡って償却原価法を適用する方法

なお、この方法による場合は、原則として過年度分については当事業年度分と区分して表示するものとする。ただし、重要性が乏しい場合には一括して表示することができるものとする。

イ 適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなして、当該適用初年度の期首から満期日までの期間にわたって償却する方法

ウ 平成20年12月1日以後開始する最初の事業年度の期首において既に適用している場合には引き続き従前の方法

6. 移行時における過年度分の収益又は費用の取扱いについて

移行時における過年度分の収益又は費用の取扱いについては、適用初年度において、原則として、正味財産増減計算書の経常外収益又は経常外費用に計上するものとする。ただし、重要性が乏しい場合には経常収益又は経常費用とすることができるものとする。なお、経常外収益又は経常外費用に計上する科目が複数になる場合には、経常外収益又は経常外費用においてそれぞれの科目として計上する方法のほか、経常外収益又は経常外費用毎にそれぞれ「会計基準適用に伴う過年度修正額」等の科目として計上する方法によることもできるが、後者による場合はその内訳科目を設け、又は内訳を注記することとする。

7. 特定資産、指定正味財産及び一般正味財産の適用初年度の期首残高について

特定資産、指定正味財産及び一般正味財産の適用初年度の期首残高については、当該適用の前事業年度末の貸借対照表を組み替えて算定するものとする。このうち、正味財産について過年度に受け入れたものは、適用時に寄付者等の意思により制約されていることが明らかなものについて、指定正味財産の期首残高とする。

8. 関連当事者との取引内容について

6. 関連当事者との取引の内容について(1) 関連当事者の範囲は、特例民法法人(移行前に一般社団・財団法人法上の機関を設定している場合を除く。)の場合、「評議員会」とあるのは「理事会その他これに準ずる機関」と、「就任日前5年以内にこれらであった者」とあるのは「これらであった者」と読み替えるものとする。

9. 一部改正について

① 平成30年6月改正

財務諸表の科目及び様式の一部を改正する平成30年6月の改正は、同年4月1日以降開始する事業年度から適用することとする。ただし、早期の適用を妨げないものとする。

② 令和2年5月改正

ア 公益法人会計基準第1総則に追加された規定、同第5財務諸表の注記の(1)の改正後の規定及び運用指針13. 様式について中の(4)財務諸表に対する注記の1. の改正後の規定は、令和2年4月1日以降開始する事業年度から適用することとする。ただし、早期の適用を妨げないものとする。

イ 運用指針13. 様式について中の元号の変更については、作成する財務諸表の事業年度に応じて適用するものとする。

4. 미국 비영리단체회계기준 요약 (Not-for-Profit Entities(capitalizationic 958))

Accounting Standards Update 2018-08
Not-for-Profit Entities (capitalizationic 958)
Clarifying the Scope and Accounting Guidance for
Contributions Received and Contributions Made
June 2018

Summary

Why Is the FASB Issuing This Accounting Standards Update (Update)?

The FASB is issuing this Update to clarify and improve the scope and the accounting guidance for contributions received and contributions made. The amendments in this Update should assist entities in (1) evaluating whether transactions should be accounted for as contributions (nonreciprocal transactions) within the scope of capitalizationic 958, Not-for-Profit Entities, or as exchange (reciprocal) transactions subject to other guidance and (2) determining whether a contribution is conditional.

Many stakeholders noted difficulty in characterizing grants and similar contracts with resource providers as either exchange transactions or contributions and in determining whether a contribution is conditional when applying the guidance in Subcapitalizationic 958-605, Not-for-Profit Entities—Revenue Recognition. These challenges, which result in diversity in practice when applying current generally accepted accounting principles (GAAP), have been longstanding; however, the amendments in Accounting Standards Update No. 2014-09, Revenue from Contracts with Customers

(capitalization 606), place an increased focus on the issues because those amendments add new disclosure requirements and eliminate certain limited exchange transaction guidance that was previously contained in Subcapitalization 958-605.

Distinguishing between contributions and exchange transactions determines which guidance is applied. For contributions, an entity should follow the guidance in Subcapitalization 958-605, whereas for exchange transactions, an entity should follow other guidance (for example, capitalization 606, Revenue from Contracts with Customers).

Thus, the accounting may be different depending on the guidance applied. Diversity in practice occurs for grants and other similar contracts from various types of resource providers, but it is most prevalent for government grants and contracts.

In addition, once a transaction is deemed to be a contribution, stakeholders noted that it can be difficult in practice to determine when a contribution is conditional, particularly when an entity receives assets accompanied by certain stipulations but with no specified return requirement for when the stipulations are not met. Diversity also exists in assessments of whether the likelihood of failing to meet a condition is remote and in evaluating whether and how remote provisions affect the timing of when a contribution is recognized. Differences in these conclusions can affect the timing of revenue recognized. The guidance in Subcapitalization 958-605 indicates that if the possibility that a condition will not be met is remote, a conditional promise to give is considered unconditional, and contribution revenue is recognized immediately.

The contribution guidance in Subcapitalization 958-605 requires an entity to determine whether a transaction is conditional, which affects the timing of the revenue recognized. Contributions are recognized immediately and classified as either net assets with donor restrictions or net assets without donor restrictions. Conditional contributions received are accounted for as a liability or are unrecognized initially, that is, until the barriers to entitlement are overcome, at which point the transaction is recognized as unconditional and classified as either net assets with restrictions or net assets without restrictions.

Who Is Affected by the Amendments in This Update?

Accounting for contributions is an issue primarily for not-for-profit (NFP) entities because contributions are a significant source of revenue for many of those entities. However, the amendments in this Update apply to all entities, including business entities, that receive or make contributions of cash and other assets, including promises to give within the scope of Subcapitalization 958-605 and contributions made within the scope of Subcapitalization 720-25, Other Expenses—Contributions Made.

The amendments do not apply to transfers of assets from government entities to business entities. Contribution revenue may be presented in the financial statements of an entity using different terms (for example, gift, grant, donation, or other terms). The term used in the presentation of financial statements to label revenue is not a factor for determining whether an agreement is within the scope of the guidance.

What Are the Main Provisions and Why Would They Be an Improvement?

The amendments in this Update clarify and improve current guidance about whether a transfer of assets (or the reduction, settlement, or cancellation of liabilities) is a contribution or an exchange transaction. The amendments clarify how an entity determines whether a resource provider is participating in an exchange transaction by evaluating whether the resource provider is receiving commensurate value in return for the resources transferred on the basis of the following:

1. A resource provider (including a foundation, a government agency, or other) is not synonymous with the general public. A benefit received by the public as a result of the assets transferred is not equivalent to commensurate value received by the resource provider.
2. Execution of a resource provider's mission or the positive sentiment from acting as a donor does not constitute commensurate value received by a resource provider for purposes of determining whether a transfer of assets is a contribution or an exchange.

The amendments in this Update clarify that, consistent with current GAAP, in instances in which a resource provider is not itself receiving commensurate value for the resources provided, an entity must determine whether a transfer of assets represents a payment from a third-party payer on behalf of an existing exchange transaction between the recipient and an identified customer. If so, other guidance (for example, capitalization 606) applies.

The amendments in this Update require that an entity determine whether a contribution is conditional on the basis of whether an agreement in-

cludes a barrier that must be overcome and either a right of return of assets transferred or a right of release of a promisor's obligation to transfer assets. Either a right of return of the assets transferred or a right of release of the promisor from its obligation to transfer assets, as described in the current FASB Accounting Standards Codification® Master Glossary definition of the term donor-imposed condition, must be determinable from the agreement (or another document referenced in the agreement). The presence of both a barrier and a right of return or a right of release indicates that a recipient is not entitled to the transferred assets or a future transfer of assets until it has overcome the barrier(s) in the agreement. After a contribution has been deemed unconditional, an entity would then consider whether the contribution is restricted on the basis of the current definition of the term donor-imposed restriction, which includes a consideration of how broad or narrow the purpose of the agreement is, and whether the resources are available for use only after a specified date.

Indicators are used to guide the assessment of whether an agreement contains a barrier. Depending on the facts and circumstances, some indicators may be more significant than others, and no single indicator is determinative. The indicators include:

1. The inclusion of a measurable performance-related barrier or other measurable barrier. Examples of measurable performance-related barriers include a requirement that indicates that a recipient's entitlement to transferred assets is contingent upon the achievement of a certain level of service, an identified number of units of output, or a specific outcome.

An example of another measurable barrier is a stipulation that the recipient is entitled to the assets only upon the occurrence of an identified event (for example, a matching requirement).

2. The extent to which a stipulation limits discretion by the recipient on the conduct of an activity. Limited discretion by the recipient is more specific than the general activity being conducted by the recipient or the time frame in which the contribution must be used. Examples of limited discretion could include a requirement to follow specific guidelines about qualifying allowable expenses, a requirement to hire specific individuals as part of the workforce conducting the activity, or a specific protocol that must be adhered to.
3. Whether a stipulation is related to the purpose of the agreement. This indicator generally excludes administrative tasks and trivial stipulations.

The amendments in this Update provide a more robust framework to determine when a transaction should be accounted for as a contribution under Subcapitalization 958- 605 or as an exchange transaction accounted for under other guidance (for example, capitalization 606). The amendments provide additional guidance about how to determine whether a contribution is conditional. Stakeholders indicated that additional guidance would help reduce diversity in practice and ease the application of judgment because the current guidance is open to differences in interpretation and can be difficult to apply. The amendments provide for additional clarifying guidance for the evaluation of such arrangements, resulting in greater consistency in application of the guidance, and make the

accounting for contributions more operable.

The amendments in this Update likely will result in more grants and contracts being accounted for as either contributions or conditional contributions than observed in practice under current guidance. For this reason, clarifying the guidance about whether a contribution is conditional is important because such classification affects the timing of contribution revenue and expense recognition. Recipients of conditional promises to give are required to comply with current disclosure requirements in paragraph 958-310-50-4.

The amendments in this Update amend, for recipients, what is generally known as the simultaneous release accounting policy option in paragraphs 958-605-45-4A through 45-4B. Specifically, the amendments allow an NFP to elect that policy option for donor-restricted contributions that were initially conditional contributions without also having to elect the policy for other donor-restricted contributions.

The amendments in this Update apply to both resources received by a recipient and resources given by a resource provider, except for transfers of assets from government entities to business entities.

When Will the Amendments Be Effective?

The amendments in this Update should be applied on a modified prospective basis. Retrospective application is permitted. Under a modified prospective basis, in the first set of financial statements following the ef-

ffective date the amendments should be applied to agreements that are either:

1. Not completed as of the effective date
2. Entered into after the effective date.

A completed agreement is an agreement for which all the revenue (of a recipient) or expense (of a resource provider) has been recognized before the effective date in accordance with current guidance (for example, capitalization 605, capitalization 958, or other capitalizations).

The amendments in this Update should be applied only to the portion of revenue or expense that has not yet been recognized before the effective date in accordance with current guidance. No prior-period results should be restated, and there should be no cumulative-effect adjustment to the opening balance of net assets or retained earnings at the beginning of the year of adoption. Under this approach, an entity is required to disclose both:

1. The nature of and reason for the accounting change
2. An explanation of the reasons for significant changes in each financial statement line item in the current annual or interim period resulting from applying the amendments instead of the previous guidance.

For transactions in which an entity is either a public business entity or an NFP that has issued, or is a conduit bond obligor for, securities that

are traded, listed, or quoted on an exchange or an over-the-counter market and serves as a resource recipient, the entity should apply the amendments in this Update on contributions received to annual periods beginning after June 15, 2018, including interim periods within those annual periods. All other entities should apply the amendments for transactions in which the entity serves as the resource recipient to annual periods beginning after December 15, 2018, and interim periods within annual periods beginning after December 15, 2019.

For transactions in which an entity is either a public business entity or an NFP that has issued, or is a conduit bond obligor for, securities that are traded, listed, or quoted on an exchange or an over-the-counter market and serves as a resource provider, the entity should apply the amendments in this Update on contributions made to annual periods beginning after December 15, 2018, including interim periods within those annual periods. All other entities should apply the amendments for transactions in which the entity serves as the resource provider to annual periods beginning after December 15, 2019, and interim periods within annual periods beginning after December 15, 2020. Early adoption of the amendments is permitted.

5. 영국 비영리단체회계기준 요약

(FRS 102: The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland)

Scope of this Financial Reporting Standard

1.1 This FRS applies to financial statements that are intended to give a true and fair view of a reporting entity's financial position and profit or loss (or income and expenditure) for a period.

1.2 The requirements of this FRS are applicable to public benefit entities and other

entities, not just to companies. However, those paragraph numbers prefixed with 'PBE' shall only be applied by public benefit entities, and shall not be applied directly, or by analogy, by entities that are not public benefit entities, other than, when specifically directed, entities within a public benefit entity group. A public benefit entity shall apply all paragraphs prefixed with 'PBE' to the extent that they are relevant and, for those public benefit entities within the scope of a Statement of Recommended Practice (SORP), their use is permitted by the applicable SORP.

1.2A An entity applying this FRS must ensure it complies with any relevant legal requirements applicable to it. This FRS does not necessarily contain all legal disclosure requirements. In relation to small companies (see Section 1A Small Entities) most legal disclosure requirements are included, but, for example, those only relevant when the financial statements have been audited are not included.

Basis of preparation of financial statements

1.3 As stated in FRS 100, an entity that is required by the IAS Regulation (or other legislation or regulation) to prepare consolidated financial statements in accordance with EU-adopted IFRS must do so. The individual financial statements of such an entity, or the individual financial statements or consolidated financial statements of any other entity within the scope of FRS 100, must be prepared in accordance with the following requirements:

(a) If the financial statements are the individual financial statements of an entity that is eligible to apply FRS 1052, they may be prepared in accordance with that standard.

(b) If the financial statements are those of an entity that is not eligible to apply FRS 105, or of an entity that is eligible to apply FRS 105 but chooses not to do so, they must³ be prepared in accordance with this FRS, EU-adopted IFRS or FRS 1014.

1.4 An entity whose ordinary shares or potential ordinary shares are publicly traded, or that files, or is in the process of filing, its financial statements with a securities commission or other regulatory organisation for the purpose of issuing ordinary shares in a public market, or an entity that chooses to disclose earnings per share, shall apply IAS 33 Earnings per Share (as adopted in the EU).

1.5 An entity whose debt or equity instruments are publicly traded, or that files, or is in the process of filing, its financial statements with

a securities commission or other regulatory organisation for the purpose of issuing any class of instruments in a public market, or an entity that chooses to provide information described as segment information, shall apply IFRS 8 Operating Segments (as adopted in the EU). If an entity discloses disaggregated information, but the information does not comply with the requirements of IFRS 8, it shall not describe the information as segment information.

1.6 An entity shall apply FRS 103 to:

- (a) insurance contracts (including reinsurance contracts) that it issues and reinsurance contracts that it holds; and
- (b) financial instruments with a discretionary participation feature that it issues.

1.7 When applying IAS 33, IFRS 8 and IFRS 6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources (see paragraphs 34.11 to 34.11C), references made to other IFRSs within those standards shall be taken to be references to the relevant section or paragraph in this FRS.

Application of Statements of Recommended Practice (SORPs)

1.7A Statements of Recommended Practice (SORPs) set out the circumstances in which they apply. When a SORP applies, an entity shall provide the disclosures required by paragraph 6 of FRS 100.

Reduced disclosures for subsidiaries (and ultimate parents)

- 1.8 A qualifying entity (for the purposes of this FRS) which is not a financial institution may take advantage in its individual financial statements of the disclosure exemptions set out in paragraph 1.12.
- 1.9 A qualifying entity (for the purposes of this FRS) which is a financial institution may take advantage in its individual financial statements of the disclosure exemptions set out in paragraph 1.12, except for the disclosure exemptions from Section 11 Basic Financial Instruments and Section 12 Other Financial Instruments Issues.
- 1.10 A qualifying entity (for the purposes of this FRS) which is required to prepare consolidated financial statements (for example, if the entity is required by section 399 of the Act to prepare consolidated financial statements, and is not entitled to any of the exemptions in sections 400 to 402 of the Act), or which voluntarily chooses to do so, may not take advantage of the disclosure exemptions set out in paragraph 1.12 in its consolidated financial statements.
- 1.11 A qualifying entity (for the purposes of this FRS) may take advantage of the disclosure exemptions in paragraph 1.12, in accordance with paragraphs 1.8 to 1.10, provided that:
- (a) [Deleted]
 - (b) It otherwise applies the recognition, measurement and disclosure requirements of this FRS.
 - (c) It discloses in the notes to its financial statements:
 - (i) a brief narrative summary of the disclosure exemptions

adopted; and

- (ii) the name of the parent⁵ of the group in whose consolidated financial statements its financial statements are consolidated, and from where those financial statements may be obtained.

1.12 A qualifying entity (for the purposes of this FRS) may take advantage of the following disclosure exemptions:

- (a) [Deleted]
- (b) The requirements of Section 7 Statement of Cash Flows and paragraph 3.17(d).
- (c) The requirements of paragraphs 11.42, 11.44, 11.45, 11.47, 11.48(a)(iii), 11.48(a)(iv), 11.48(b), 11.48(c), 12.26 (in relation to those cross-referenced paragraphs from which a disclosure exemption is available), 12.27, 12.29(a), 12.29(b), and 12.29A provided disclosures equivalent to those required by this FRS are included in the consolidated financial statements of the group in which the entity is consolidated.
- (d) The requirements of paragraphs 26.18(b), 26.19 to 26.21 and 26.23, provided that for a qualifying entity that is: (i) a subsidiary, the share-based payment arrangement concerns equity instruments of another group entity; (ii) an ultimate parent, the share-based payment arrangement concerns its own equity instruments and its separate financial statements are presented alongside the consolidated financial statements of the group; and, in both cases, provided that the equivalent disclosures required by this FRS are included in the consolidated financial statements of the group in which the entity is consolidated.
- (e) The requirement of paragraph 33.7.

1.13 Reference shall be made to the Application Guidance to FRS 100 in deciding whether the consolidated financial statements of the parent provide disclosures which are equivalent to the requirements of this FRS (ie the full requirements of this FRS when not applying the disclosure exemptions) from which relief is provided in paragraph 1.12.

6. 캐나다 비영리단체회계기준 요약

The future of not-for-profit accounting standards
(Share your ideas and have an impact)

In developing the SOP, both Boards carefully considered the conceptual framework underpinning their respective frameworks and critically challenged the existing accounting principles, some of which were considered to be inconsistent with the conceptual framework. For example – restricted contributions should be recorded as deferred contributions only as long as they meet the conceptual definition of a liability.

The SOP is the first step in the process to amend the NFPO accounting standards and it is a preliminary document in advance of the issuance of formal exposure drafts issued by the AcSB and the PSAB. The Boards are seeking input at this stage and the results of the input will be critical to the content of the future exposure drafts of proposed accounting changes.

The principles fall into the following categories:

Contributions

Tangible capital assets

Intangible assets

Tangible and intangible capital assets (“size exemption”)

Controlled and related entities

Financial statement presentation

Works of art, historical treasures and similar items

What is a not-for-profit organization?

A not-for-profit organization is an entity, normally without transferable

ownership interests, organized and operated exclusively for social, educational, professional, religious, health, charitable or any other not-for-profit purpose.

What is a public sector organization?

Public sector organizations include federal, provincial, territorial, local governments, government organizations, government partnerships and school boards that are controlled by the government.

Where do not-for-profit organizations look for their reporting standards?

Private Sector NFPO

Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations (Part III of the CICA Handbook) and Accounting Standards for Private Enterprises (Part II of the CICA Handbook) to the extent capitalizationics are not addressed in Part III.

Public Sector NFPO

Public Sector Accounting (PSA Handbook) either with or without the Public Sector (PS) 4200 series.

It's important to remember that the principles are proposing changes to Part III of the CICA Handbook and the PS 4200 series. The principles do not propose any direct changes to the PSA Handbook. As such, it would seem that the principles will not directly affect a public sector not-for-profit organization that does not follow the 4200 series. Some of

the principles are not proposing changes at all but simply reinforcing the fact that the AcSB and PSAB Boards believe that no changes should be made and that the current guidance should remain in place. Whether a particular principle would represent a change to your organization depends on your starting place and whether you are a public or a private sector not-for-profit organization.

The principles outlined in each of the various sections below have been reproduced directly from the SOP.

Contributions Principle 1

An NFPO should recognize a contribution as an asset (a receivable) when it has control of the contribution, when it would exercise that control if necessary, and when it can reasonably estimate the amount to be received.

Contributions Principle 2

An NFPO should recognize a contribution as revenue when the contribution is received or receivable in accordance with Principle 1, except when, and to the extent, the contribution gives rise to an obligation that meets the definition of a liability.

Contributions Principle 3

When a contribution's stipulations have given rise to an obligation that meets the definition of a liability, an equivalent amount of revenue should be recognized as the liability is settled. Revenue recognition should occur in a manner consistent with the circumstances and the evidence used to

support the initial recognition of the liability.

Contributions Principle 4

An NFPO may choose to recognize contributions of materials and services at fair value when a fair value can be reasonably estimated.

7. 호주 비영리단체회계기준 제·개정 과정 요약 (Not-For-Profit Financial Reporting)

Not-for-profit entities (NFPs) registered with the Australian Charities and Not-for-profits Commission (ACNC) are required to prepare financial statements that comply with Australian Accounting Standards. Although the ACNC will, for certain types of charities, continue providing transitional relief and accept financial reports lodged with other relevant state and territory regulators, the ACNC is undertaking a streamlining process so that over time, these charities will need to follow Australian Accounting Standards.

While Australian Accounting Standards are essentially written for application by for-profit entities, there are requirements within standards that are written specifically for NFPs, as well as standards written specifically for NFPs, such as the new income recognition standard, AASB 1058 Income Not-for-Profit Entities.

BDO Australia has a large technical accounting division that is able to assist you with challenges you may face when implementing new standards applicable to your entity (outlined below).

Not-for-Profit Entities – AASB 1058

AASB 1058 clarifies and simplifies the income recognition requirements that apply to not-for-profit (NFP) entities, in conjunction with AASB 15 Revenue from Contracts with Customers. These two standards supersede all the income recognition requirements relating to private sector NFP en-

tities, and the majority of income recognition requirements relating to public sector NFP entities, previously in AASB 1004 Contributions.

NFP entities should use the following decision tree to determine whether ‘income’ is recognised under the new income recognition standard, AASB 1058 Income of Not-for-Profit Entities, or the new revenue standard, AASB 15 Revenue from Contracts with Customers.

AASB 1058 applies when a NFP entity receives volunteer services or enters into other transactions where the consideration to acquire an asset is significantly less than the fair value of the asset principally to enable the entity to further its objectives. In the latter case, the entity recognises and measures the asset at fair value in accordance with the applicable Australian Accounting Standard (e.g. AASB 116 Property, Plant and Equipment).

The requirements of AASB 1058 more closely reflect the economic reality of NFP entity transactions that are not contracts with customers. The timing of income recognition depends on whether such a transaction gives rise to a liability or other performance obligation (a promise to transfer a good or service), or a contribution by owners, related to an asset (such as cash or another asset) received by an entity.

Application date of AASB 1058 for NFP entities

AASB 1058 applies to annual reporting periods beginning on or after 1 January 2019. Earlier application is permitted, provided entities also apply AASB 15 Revenue from Contracts with Customers to the same period.

New leases standard – AASB 16 Leases

For lessees, the new standard does away with the current operating/finance lease distinction, requiring lessees to recognise all but the lowest value leases on the balance sheet as a right-of-use asset and a corresponding lease liability. The operating lease rental expense will be replaced by an amortisation charge for the right of use asset and a finance cost.

While there are currently exceptions for recognising ‘peppercorn leases’ on the balance sheet of NFPs, many NFPs do have significant leases, and also need to consider the existence of ‘undocumented leases’.

Effective Date - Mandatory for periods beginning on or after 1 January 2019. For most Australian NFPs, the first reporting period is the year ending 30 June 2020.

Discontinuation of project: Definition of not-for-profit entity

In June 2019, the AASB issued Exposure Draft ED 291 Not-For-Profit Entity Definition and Guidance proposing to replace the current ‘not-for-profit entity’ definition in Australian Accounting Standards with the definition used for public benefit entities in New Zealand.

At its April 2021 meeting, the AASB decided to discontinue this project. The Board decided to retain the current ‘not-for-profit entity’ definition in Australian Accounting Standards which is defined as an entity whose principal objective is not the generation of profit.

The Board recognised that while the majority of the respondents to ED

291 showed support for the proposals, many raised reservations about the clarity of the implementation guidance, the level of judgement required and the expected transition effort and cost for some entities. Acknowledging these concerns, the Board concluded that the potential benefits of the proposals are unlikely to justify the cost of their implementation.

More information: AASB Action Alert (April 2021).

AASB Not-for-profit financial reporting framework project

In June 2019, the AASB issued Exposure Draft ED 291 Not-For-Profit Entity Definition and Guidance proposing to replace the current ‘not-for-profit entity’ definition in Australian Accounting Standards with the definition used for public benefit entities in New Zealand.

At its June 2021 meeting, the AASB continued its deliberations on the development of a discussion paper and made decisions on the form and content of Tier 3 reporting requirements for NFP private sector entities.

Setting Tier 3 requirements in the context of Australian Accounting Standards

The Board is currently still in the process of forming a view on whether the primary objective of Tier 3 reporting requirements should be to simplify accounting requirements or to facilitate comparability between Tier 3 NFP private sector entities.

The AASB has decided to propose developing Tier 3 reporting require-

ments as a single stand-alone pronouncement that will be tailored to NFP private sector entities of the size contemplated by the Board for Tier 3 entities (revenue between \$0.5m- \$3m).

As decided in April 2021 the Tier 3 accounting requirements are subject to the following principles:

Tier 3 financial statements would be GPFS, and are being developed as a proportionate response to the costs incurred by certain entities whilst meeting the needs of the users of the financial statements

In developing accounting requirements the aim is to maximise leveraging information that management uses to make decisions about the entity's operations.

Accounting for controlled entities

The Board also made some decisions around the accounting for controlled entities for Tier 3 NFP entities. The key decisions are:

Not to develop any specific guidance or criteria on identifying controlled entities and make any amendments to the “control” principle set out in AASB 10 Consolidated Financial Statements for Tier 3 reporting requirements as the forthcoming postimplementation review of Appendix E of AASB 10 is expected to address the application of this principle for NFP entities

Entities preparing Tier 3 GPFS are allowed the choice of presenting either:

Consolidated financial statements that consolidate all of its controlled entities, as specified by AASB 10, or Separate financial statements as its only financial statements.

In addition, where an entity presents separate financial statements as its only financial statements, it shall also disclose of its ‘significant relationships’ (definition to be discussed by the AASB in future) to provide users of the financial statements with information on the other entities that could significantly affect the entity’s future financial position or performance.

More information:

AASB Action Alert (June 2021)

NFP Private Sector Financial Reporting project summary April 2021

Post-implementation review of AASB 1058 Income of Not-for-Profit Entities

The Board decided to add a narrow-scope project to its work program to consider implementation issues raised by NFP sector stakeholders during targeted outreach regarding AASB 15 Revenue from Contracts with Customers and AASB 1058. This project is expected to commence in 2022 and the issues to be addressed in the project will be considered further at a future meeting.

More information: AASB Action Alert (June 2021)

Tier 2 disclosure amendments

The AASB decided to issue an Exposure Draft proposing amendments to AASB 1060 General Purpose Financial Statements – Simplified Disclosures for For-Profit and Not-for-Profit Tier 2 Entities and other domestic Standards that would require entities to disclose material accounting policy information rather than significant accounting policies. The Exposure Draft will be issued shortly with a 60-day comment period.

More information: AASB Action Alert (June 2021)

Regulatory update

ACNC legislative review: Announcement of new ACNC thresholds and additional financial reporting obligations

ACNC thresholds

In February 2021, the Treasury issued a consultation paper seeking views on increasing financial reporting thresholds for Australian Charities and Not for profits Commission (ACNC)-registered charities.

On 30 June 2021, the Council on Federal Financial Relations has announced the revised financial reporting thresholds for charities registered with the ACNC which is effective for the 2021-22 financial years onwards in the 2022 and later Annual Information Statements subject to the relevant legislation being passed.

Key management personnel and related party transactions disclosures

In addition to the change in thresholds above, further key financial reporting changes relate to amendments to disclosure requirements for

ACNC registered entities,

These new disclosure requirements include:

For the 2021-2022 financial year onwards, large registered entities are required to disclose the remuneration paid to responsible persons and senior executives on an aggregated basis. This disclosure will only be required for entities with two or more key management personnel to accommodate privacy concerns

For the 2022-2023 financial year onwards, registered entities are required to disclose related party transactions. This was done for the purpose of increased transparency of transactions with related people or organisations that pose a higher risk of conflicts of interest.

More information:

Revised financial reporting thresholds for charities registered with the ACNC - media release 30 June 2021

Increasing financial reporting thresholds for ACNC registered charities consultation paper February 2021

ACNC best practice guidance on financial report disclosures

The ACNC has released 'best practice' guidance to encourage charities to provide better information for users of their financial reports to understand the source and amounts of government revenue.

The ACNC provides the following three recommended disclosures of government funding in a charity's annual financial report:

Where a charity receives 10% or more of its total revenue from government (including grants), it should disclose the following information about the sources of its government revenue:

The total revenue it received by each level of government

The names of each government department which provided revenue (up to 10), including the amount received from each

The revenue received from directly selling goods or services or delivering programs to beneficiaries if the revenue, although not directly received from government, is ultimately funded by government. For example, National Disability Insurance Scheme (NDIS) payments or home and community care services

For a charity dependent on government for significant revenue or financial support, the charity should include an economic dependency note in its financial statements

For a charity that prepares special purpose financial statements and does not make the disclosures required by AASB 15 and AASB 1058, the ACNC recommend disclosing funding from government that has been received but not yet recognised as revenue.

More information: ACNC best practice guidance

Emerging technical issues

Cloud computing arrangements

New guidance on accounting for cloud computing arrangements is in place and needs to be taken into account in the current reporting season.

In April 2021, the IFRS Interpretations Committee (IFRIC®) published an agenda decision that deals specifically with configuration and customisation costs incurred in implementing Software-as-a-Service (SaaS) arrangements. They concluded that the majority of these costs need to be expensed, with only limited scope for capitalisation in certain circumstances. This follows from a previous decision in March 2019 that SaaS arrangements are likely to be service arrangements, rather than intangible or leased assets.

The IFRIC's conclusions are expected to change current accounting practice and may have a significant impact on many financial reporting entities, in both the private and public sectors, irrespective of size and industry. Where a change in accounting policy is required resulting from the agenda decisions, comparative financial information will need to be retrospectively restated to derecognise previously capitalised costs, where material, in accordance with AASB 108 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.

We have published a new edition of our Clarity publication Software-as-a-Service arrangements, providing more analysis and background to this important issue.

저자약력

임채창

국민대학교 정치외교학과 졸업
한국외국어대학교 경영학 석사·박사
현, 안동대학교 경영회계학부 교수

엄기중

한국외국어대학교 독일어과 졸업
한국외국어대학교 경영학 박사
현, 순천대학교 회계학과 교수

공익법인회계기준 해외사례 비교 분석

발행	행	2022년 12월
저자	자	임채창·엄기중
발행인	인	김재진
발행처	처	한국조세재정연구원
주소	소	30147 세종특별자치시 시청대로 336
전화	화	(044)414-2114(대)
홈페이지	지	www.kipf.re.kr
등록	록	1993. 7. 15. 제2014-24호
조판 및 인쇄	쇄	세일포커스(주)
I S B N		979-11-6655-229-8

OPEN

공공누리



중재표시



상업영금지



변경금지

공공 저작물 자유이용허락



본 보고서는 환경부로부터 친환경 인증을 받은
재활용 종이로 인쇄되었습니다.



공익법인회계기준 해외사례 비교 분석

 한국조세재정연구원
KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE



9 791166 552298

ISBN 979-11-6655-229-8