

令和 3 年度
公益法人の会計に関する諸課題の
検討状況について

令和 4 年 3 月 25 日
内閣府公益認定等委員会
公益法人の会計に関する研究会

はじめに

公益法人の会計に関する研究会（以下「研究会」という。）は、公益法人の会計に関する実務上の課題、公益法人を取り巻く新たな環境変化に伴う会計事象等に的確に対応するため、平成 25 年 8 月から、内閣府公益認定等委員会の下に開催している。

本年度は、令和 2 年度の研究会報告で示された「正味財産増減計算書」から「活動計算書」への名称変更や記載内容の変更等について議論を深めるため、公益法人、公益法人への資金提供者、学識経験者、認定・監督にあたる都道府県の合議制機関（以下「合議制機関」という。）、日本公認会計士協会からヒアリング等を行った。

本報告書は、ヒアリング結果とともに、今後の「活動計算書」についての検討を行っていく上での課題などを記載している。

公益法人会計は、公益法人が国民や関係者に対して公益目的事業を適切に実施したことを会計面（accounting）から説明を果たしていくこと（accountability）の手段であり、公益法人ガバナンスの重要な柱の 1 つである。今後とも研究会は、専門的な見地から会計上の諸課題について検討・提言に取り組んでまいりたい。

目 次

1. 今後検討すべき課題とした項目の現在の状況について.....	1
2. 「活動計算書」の記載内容の変更に関して検討すべき 項目の検討について.....	1
参考資料 1-1 ヒアリング先.....	22
参考資料 1-2 ヒアリング事項について.....	23
参考資料 1-3 ヒアリング等における主な発言.....	27
参考資料 2 公益法人の会計に関する課題の検討 (令和4年1月12日 日本公認会計士協会)	50
参考資料 3 令和3年度会計研究会の開催について (令和3年4月16日 公益認定等委員会)	69
参考資料 4 公益法人の会計に関する研究会 構成員名簿.....	70
参考資料 5 公益法人の会計に関する研究会 審議経過.....	71
参考資料 6 公益法人の会計に関する研究会 報告書一覧.....	79

1. 今後検討すべき課題とした項目の現在の状況について

研究会では、平成30年度において今後検討すべき課題について取りまとめ、以後、各課題を検討してきた。このうち、『有価証券評価損益等に計上された「評価損益、売却損益、為替差損益」を注記で区分別示することについて』、「有価証券評価損益の計上に関する会計処理（洗替法と切放法）について」、「指定正味財産の明確化について」、「財務諸表の注記における継続事業の前提の呼称について」、「収益認識に関する会計基準の適用について」、「子会社株式、関連会社株式を保有する場合の実質価額の注記について」及び『「正味財産増減計算書」から「活動計算書」への名称変更について』は、すでに検討を行い過年度の報告書にその検討結果を記載している。

上記に記載した検討すべき課題の一つである『「正味財産増減計算書」から「活動計算書」への名称変更について』は、令和元年度研究会において「活動計算書」に名称変更するという結論を得た。更に、「活動計算書」に関しては、令和元年度報告において、「活動計算書」への名称変更に伴って記載内容まで変更すべきか、変更する場合の影響については、残るもう一つの検討すべき課題である、「事業費及び管理費の形態別分類の集約化と機能別分類」と併せて令和2年度以降引き続き検討することとされた。

令和2年度研究会において、「活動計算書」への名称変更に伴い内容の変更を検討すべきとの意見の一致を見たことから、「活動計算書」の記載内容の変更に関して検討すべき項目の整理を行い、令和3年度以降当該項目を検討していくにあたり、今後の検討のそれぞれの方向性が得られた。

本年度の研究会は、「活動計算書」への記載内容の変更に関して検討すべき項目について、令和2年度報告を踏まえ、さらに検討を進めるため、令和3年4月に第46回を開催し、以後、公益法人、公益法人への資金提供者、学識経験者、合議制機関、日本公認会計士協会といった様々な立場の方々へのヒアリング等の実施を中心に11回開催した。

2. 「活動計算書」の記載内容の変更に関して検討すべき項目の検討について

（1）昨年度までの検討状況

1. に記載したように、令和2年度報告においては、「活動計算書」への名称変更に伴い、記載内容の変更を行うか名称変更のみとするかについて検討し、変更後の「活動計算書」は、現在の正味財産増減計算書よりも一見して分かりやすく作成も容易であるべきであり、名称変更に伴い内容の変更も検討すべきとして意見の一致を見た。

研究会においては、さらに、記載内容の変更に関して検討すべき項目の整理を行った。その結果、以下の項目が整理され、令和３年度以降検討していくにあたり、それぞれの方向性が得られた。その際、「活動計算書」と関連する残る検討すべき課題である「事業費及び管理費の形態別分類の集約化と機能別分類について」や法令で規定されている収益事業等会計等の事業別会計区分の取扱い、「活動計算書」での有価証券評価損益の取扱いについてもこれに含めて検討することとされた。

＜令和２年度報告により整理された項目＞

○令和２年度報告より、整理された項目についての意見を抜粋の上一部要約

（１）指定正味財産から一般正味財産への振替の会計処理について

指定正味財産から一般正味財産への振替の会計処理は、指定正味財産を財源とする資産について、使途の指定が解除されるとき、正味財産増減計算書において指定正味財産増減の部から一般正味財産増減の部の収益へ振り替えて、一般正味財産増減の部の費用と合算して対応させるものである。

これについて、研究会では、振替の会計処理を廃止する方向で検討すべきであるとの意見が大勢を占めた。

（２）純資産（正味財産）区分と振替について

ア 指定正味財産から一般正味財産への振替処理を行わないとする場合の、一般正味財産・指定正味財産の概念の扱い

上記（１）において振替処理を行わないとした場合に、現行の一般正味財産・指定正味財産の概念（寄附者等の意思により使途について制約が課されている資産が指定正味財産とされ、法人の機関決定により使途について制約が課されている資産は指定正味財産ではなく一般正味財産に含まれる。）ではなく、機関決定により使途に制約が課されている資産を含む「拘束純資産」とそれ以外の「非拘束純資産」という新たな純資産区分の概念を取り入れる拘束純資産・非拘束純資産の概念による区分の方向で検討すべきとの意見が大勢を占めた。

イ 指定正味財産と使途拘束純資産の定義の相違を反映した活動計算書のひな型

活動計算書のひな型については、拘束純資産・非拘束純資産の概念による【様式例Ａ】（一般純資産の部と指定純資産の部に分け、さらに指定純資産の部を機関決定による使途拘束と資源提供者による使途拘束に区分する案）及び【様式例Ｂ】（一般純資産の部と指定純資産の部に分け、さらに一般純資産の部を非拘束純資産と拘束純資産に分け、指定純資産は拘束純資産であると考えた案）が示された。【様式

例 A】及び【様式例 B】については、議論を進める上で参考となり、指定正味財産と拘束純資産の概念について、研究会においてより深い検討が必要であることが方向性として示された。

(2) ヒアリングの実施について

本年度の研究会においては、「活動計算書」への名称変更に伴う記載内容の変更に関して、検討すべき項目として整理した内容について議論を深めるために、様々な立場の方々から広く意見等を聞くことが必要であることから、公益法人、公益法人への資金提供者、学識経験者、合議制機関からヒアリングを行った。

ア. ヒアリングにあたっての考え方

ヒアリングを実施するにあたり、そもそも「正味財産増減計算書」から「活動計算書」への変更を検討する趣旨・必要性が令和2年度報告では不明瞭であるとの意見があった。

今回のヒアリングで提案した様式例¹では、指定正味財産から一般正味財産への振替処理を行っていないが、それは、現在の振替処理を行って作成される正味財産増減計算書においては、以下のような課題があると認識しているためである²。

①振替処理が分かりにくいこと

公益法人の損益計算書である「正味財産増減計算書」については、振替処理などの公益法人会計特有のものがああり、公益法人には定着しているものの、財務諸表利用者にとっては分かりにくい。

公益法人の財務諸表は、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように作成されなければならないと考えられるため、少なくとも一般的な財務知識のある利用者が理解できるものであることが望ましいと考えられる。

現在の正味財産増減計算書は、一般的な企業会計の財務知識では読み解くことが困難である。その大きな要因が、一般の企業会計でも他の非営利法人会計でも行われていない、公益法人会計特有の処理である一般正味財産と指定正味財産の区分や振替処理にあると考える。

¹ 参考資料 1－2 「活動計算書」の様式例 A、B

² 「令和2年度 公益法人の会計に関する諸課題の検討結果について」（令和3年3月19日 公益法人の会計に関する研究会）P1～4

②使途の制約のある寄附について増減の状況、残高を十分に示せないこと

振替処理は、寄附金等のうち寄附者等が使途を制約した指定正味財産を費消するときに、使途の制約が解除されたとして一般正味財産に振替える会計処理である。

振替処理によって指定正味財産の減少と一般正味財産の増加については正味財産増減計算書で表されるが、費消された指定正味財産がどの事業のどのような費用に使われたかについては表示されていない。

例えば、寄附者は寄附金等がどのように使われたかについて高い関心を持っていることが実態調査等³で明らかになっているが、現在の正味財産増減計算書では、個別の寄附金等に関する増減、使用した事業、残高などの顛末を分かりやすく表しているとはいえない。

③指定正味財産の課題

現行の公益法人会計においては、指定正味財産の範囲や使途の制約の解除時期等について解決すべき課題が多い。指定正味財産を財源とする財産の運用益を指定正味財産として取扱う場合の詳細については、現在の公益法人会計基準では必ずしも明確には示されていない。制約の具体的な範囲が明確にならないと、制約の解除とそれに伴う一般正味財産への振替のタイミングと振替額を客観的に判断することが困難である。このことは、研究会発足時から継続して認識されている課題である⁴。

³ 例えば、「令和元年度 市民の社会貢献に関する実態調査 報告書」（令和2年6月内閣府）P26、P38

⁴ その他の課題として、6号財産（公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則（以下「内閣府令」という。）第22条第3項第6号に規定する財産）と指定正味財産との関係がある。

6号財産は寄附者の定めた使途が存在することが前提の指定正味財産ではあるが、この6号財産に積み上げられた運用益の中には、明確な費消期限が定められず、また、具体的に費消される見込みもなく、漫然と蓄積されるものが散見された。公益法人制度の目的が一般国民から受けた寄附等の財産を速やかに公益目的事業のために使用することによって、公益が増進し、活力ある社会の実現を目指すことであることから、このような状況を是正する必要があった。そのため、制度面では平成31年に内閣府令等が改正され、公益目的事業における支出の増大を間接的に担保するために、当該運用益については、収支相償の対象ではないが遊休財産規制の対象であることや、費消の時期の目安について明確化された。

しかし、会計面についてみると、現行の正味財産増減計算書は、6号財産の運用益の使用状況や累積状況について十分に開示される仕組みにはなっていない。

このため、6号財産の運用益等を公益目的事業における支出の増大へつなげようとする場合に、有用と思われる情報を十分に提供するものではないと考えられる。

上記①～③の課題に対する解決策の一つとして、以下の内容を含む「活動計算書」の様式例を提案した。

①の課題に対して

一般的な企業会計の財務知識で読み解くことができる財務諸表を目指して、分かりにくさの要因である振替処理を廃止する提案とした。公益法人会計基準では正味財産を一般正味財産（拘束性のない正味財産）と指定正味財産（拘束性のある正味財産）に区分しなければならないとされていることから、「活動計算書」の様式例⁵では、現行の整理である縦に一般正味財産、指定正味財産と区分するのではなく、横に純資産の拘束別に非拘束の部、使途拘束の部と区分している。また、振替処理廃止によるデメリットとして、費用を財源毎に区分して表示する必要があり煩雑であると考えられるが、費用を形態別ではなく機能別に表示することによって「活動計算書」の一覧性は確保されるものとする。

②の課題に対して

寄附者等の資金提供者に対して、公益法人へ提供した寄附金等の使用状況や寄附金等残高についての情報が明示されるように、指定純資産の部の「資源提供者による使途拘束」の区分において収益（使途が拘束された受取寄附金等の資源の流入）、費用（資源の費消による使途拘束の解除）、純資産変動（収益費用の差額）を表示する様式例⁶を提案した。この様式例では、使い道を定めて（使途を拘束して）寄附等を行った資金提供者に対して、寄附金等の使途と残高を一覧性のある分かりやすい形で明瞭に表示できるものとする。

さらに、指定純資産の部については、「資源提供者による使途拘束」区分のほかに公益法人の機関によって使途が決定される「機関決定使途拘束」区分が設けられている。当該区分では、これまでの正味財産増減計算書では開示されなかった、特定費用準備資金等の積み立て及び取り崩しの情報が明示されることになる。これは、公益法人が事業計画に従って自らの機関で資金の使途を決定し、公益目的事業を行っていることについて社会に対する説明責任を果たす仕組みであり、公益法人のガバナンス、自主性の強化を後押しするものとする。

③の課題に対して

⁵ 参考資料 1－2 「活動計算書」の様式例 A、B

⁶ 同上

現行は、公益法人外部の資金提供者による使途制約の有無によって、純資産を指定正味財産と一般正味財産に区分している。しかし、今回提案した活動計算書では、寄附者等による場合だけでなく法人の機関決定による場合でも使途制約がある純資産を拘束純資産、それ以外の純資産を非拘束純資産と区分する方が簡潔であるとして、純資産の特性に従って拘束・非拘束に区分する考え方を採用しており、運用益もその純資産区分に応じて発生するものと考えている。

運用益については、現行では原則として一般正味財産に区分されるが、寄附者等が運用益について明確に使途の制約を付している場合には、指定正味財産と判断されることとなっている⁷。これをさらに一歩進めて、活動計算書を拘束・非拘束という純資産の特性に従って区分し、運用益もその純資産区分に応じて発生するものと扱うことができるとした場合には、元本が「資源提供者による使途拘束」区分の受取寄附金であればその運用益も同区分の収益とする考え方も可能であると考えられる。これを前提に、非拘束純資産（一般正味財産）への振替処理を行わない今回の提案において「資源提供者による使途拘束」区分の収益として受け入れられた元本及び運用益については、それらが資源提供者による意図に従って費消される際に「資源提供者による使途拘束」区分の費用として処理されるため、正味財産増減計算書のように指定正味財産の制約解除のタイミングにとらわれることがないものとする。

これら振替処理の廃止、使途拘束の区分表示及び運用益の取扱いの明示により、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等の平成 31 年改正と相まって、ア. ①～③で挙げたような指定正味財産の範囲や使途の制約の解除時期等に関する長年の課題について解決が進むものとする⁸。

イ. ヒアリング項目及びヒアリング結果について

ヒアリング項目については、令和 2 年度報告において整理された項目である「公益法人の会計基準についての基本的な考え方について」、「指定

⁷ 「公益法人の会計に関する諸課題の検討状況について」（平成 27 年 3 月 26 日 公益法人の会計に関する研究会）P20

⁸ なお、これに対して、一部の参与からは振替処理により毎期の法人全体の正味財産の増減を網羅的に把握できるなど振替のメリットもあり米国等でも振替処理が引き続き採用されていることを考慮して検討がなされるべき、資源提供者による拘束と機関拘束は性質が異なり明確に区分されるべき、純資産を 3 区分することは会計が複雑化するなどの意見もあった。

正味財産から一般正味財産への振替の会計処理について」、「指定正味財産について」及び「活動計算書」の様式例」の他、「事業費及び管理費の形態別分類の集約化と機能別分類について」、「事業別会計区分の取扱」及び「正味財産増減計算書での有価証券評価損益の取扱」について行った。その結果概要は以下のとおりである⁹。

ヒアリング項目 1

(1) 公益法人の会計基準についての基本的な考え方について

公益法人の損益計算書となる「活動計算書」について、分かりやすく作成も容易であるべきという考えについて、どのように考えますか。

特に、公益法人会計をはじめ非営利法人の会計制度はそれぞれ別のものになっていますが、公益法人と他の非営利組織との比較や、利用者にとっての有用性や分かりやすさという視点も必要という考えについて、どのように考えますか。

【ヒアリング項目とした趣旨について】

公益法人の財務諸表を初めて見る人でも容易に理解できる「活動計算書」であること、公益法人の「活動計算書」がNPO法人や社会福祉法人など他の法人と容易に比較できることにより、民間公益活動への寄附を検討している人に対しての有用な情報提供になること¹⁰などを念頭に置いて、このヒアリング項目を設定した。

【ヒアリング結果について】

(公益法人からの主な意見)

- ・「活動計算書」について分かりやすく作成も容易であるべきという考えに対しては賛成。しかし、今回の提案については現在どういう「分かりにくさ」「作りにくさ」があるのか等を明確にしてから議論すべきではないか。
- ・分かりやすいことが第一であるが、作成者側に余計な事務負担がないことも、当然作成者側のニーズとしてある。
- ・他の非営利組織との比較の有用性については、会計基準の目的並びに組織の財源、活動目的及び事業内容が異なるので、会計基準のありかたを考えるうえで優先度は低いのではないか。

⁹ ヒアリング先及びヒアリング等における主な発言等については、参考資料1-1～1-3

¹⁰ 例えば、「令和元年度 市民の社会貢献に関する実態調査 報告書」（令和2年6月内閣府）P26、P38

- ・我々と他の非営利法人を比較する必要があるのか分からない。

（資金提供者からの主な意見）

- ・「活動計算書」について分かりやすく作成も容易であるべきという考えに対しては一般論としてはその通り。しかし、平成 20 年会計基準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、「公益認定法」という。）と密接にかかわっており、両者は不可分の関係にあることを考慮すると、まずは現在の計算書を尊重し、分かりにくい箇所について法律の適用と矛盾しないかたちでの是正を試みる必要があるのではないか。
- ・今回の提案は、これまでの会計基準の考え方の経緯や実情を踏まえた論点整理の過程があまり伝わってきていない。唐突感が否めない。
- ・非営利組織共通の会計基準を検討するということは有用な議論だと思うが、法人形態別の会計制度となったのはそれぞれ法律や行政庁の求めに応じた結果である。法人形態ごとの比較を重要視するのであれば、会計制度の様式を合わせる前に、行政目的としての監督官庁や法律上の要請・要件を統一するところから見直しが必要ではないか。

（学識経験者からの主な意見）

- ・財源を提供する側が様々な意思決定ができるような情報が求められており、これを踏まえた会計基準の開発が必要。
- ・正味財産の変動に関するものを網羅的に表示するという従来性格は変わらないと思うので、「活動計算書」とする際に「活動」の内容を限定的に解することのないように求める。
- ・分かりやすく作成も容易であるべきという考えについては異論はないが、有用な情報を提供するのであれば、必要なコストは正当化される。

（合議制機関からの主な意見）

- ・計算書類を必要とする様々な情報利用者への有用性を考慮すると、非営利組織の計算書類は可能な限り共通の考え方・基準に基づき、また分かりやすいものとするのが望ましい。
- ・一方、公益法人では財務三基準の遵守状況を計算書類から可能な限り把握できるようにすることも必要。
- ・定期提出書類の作成が相当の事務負担になっているとの声もあり、「活動計算書」導入に合わせてより作成しやすく簡便なものへ見直すことも必要。

これらの意見を踏まえると、分かりやすく作成も容易な財務諸表を作成する趣旨は賛同が得られたと考えるが、公益法人をはじめとする非営利法人間において比較可能な財務諸表の作成については、その必要性も含め改めて検討する必要がある。

ヒアリング項目 2

（２）指定正味財産から一般正味財産への振替の会計処理について

現行の公益法人会計基準においては、寄附者等により用途等の制約が課された「指定正味財産」を公益法人が費消等するときには、「指定正味財産」から「一般正味財産」への振替処理が必要となっています。この振替処理は公益法人特有の会計処理であって分かりにくく廃止すべきである、という考えについて、どのように考えますか。

【参考：振替の問題点】

「公益目的事業に使用すること」といった事業を特定しない制約でも指定正味財産に該当するかなど、どの程度の制約があれば指定正味財産として取り扱うことができるのか明確な基準が示されていない。このため、制約の具体的な範囲が明確にならないと制約の解除とそれに伴う一般正味財産への振替のタイミングと振替額を客観的に判断することが困難。（平成 26 年度研究会報告より）

【ヒアリング項目とした趣旨について】

2. （２）アを参照。

【ヒアリング結果について】

（公益法人・資金提供者からの主な意見）

- ・ 振替処理は実務で定着してきており分かりにくいという指摘は当たらない。
- ・ 振替処理は法人の恣意性が入る場合があり客観性が保てないという指摘について、拘束純資産は指定正味財産を含むことになっていることから、拘束純資産を解除する場合に振替額という科目を使用しなかったとしても、同様の問題は残るように思われる。

（学識経験者からの主な意見）

- ・ 総費用を開示する目的で今は指定正味財産から一般正味財産への振替が示されているが、並列的様式であれば、それぞれ純資産の増減を示すことができるのではないかと。費用についても拘束と非拘束の分を合計すれば、法人としての費用の総額となる。
- ・ クリーンサープラス利益（正味財産の増減を網羅的に表示する利益）、

法人の業績・活動について漏れのない情報を提供するという観点から指定正味財産から一般正味財産への振替は必要になる。

- ・振替をする場合には、正味財産全体の変動額と、一般正味財産の変動額である収益費用差額の2つとも、クリーンサープラス利益になる。発生、実現、対応について統一的な認識基準に基づく変動額が算定され、業績表示に役立つ利益が算定される。
- ・振替をしない場合、クリーンサープラス利益は、正味財産全体の変動額である収益費用差額が該当する。正味財産全体の変動額の認識基準が統一的ではないため、正味財産全体の変動額の表示の方法が重要になり、認識時点の異なる期間的に対応しない収益・費用を明確に区別して表示する必要がある。

(合議制機関からの主な意見)

- ・指定正味財産に係る会計処理、特に運用益の発生、財産の償却・減失等に係る振替処理の誤りが多く見受けられる。
- ・指導監督を行う行政庁の立場から見たときでも、現状の縦方向での振替処理は直感的に分かりにくく、もし間違いがあったとしても非常に気付きにくい面がある。また、現行の正味財産増減計算書では、振り替えた資産が何に使用されたかを確認することが困難である。
- ・横方向での表示区分に変更した方が、収益・費用の対応関係が明瞭になり、法人関係者やその他利用者にとって直感的に分かりやすくなるが、使途制約時や制約解除時の会計処理ルールをより明確にしない限り、会計処理の誤りが引き続き発生する懸念がある。
- ・横方向での表示区分に変更した場合、対応する費用の振り分けをするという法人の事務処理が新たに生じると想定される。

これらの意見を踏まえると、振替処理は定着しているという意見が多い一方で、同処理の方法の明確化などの課題も挙げられたことから、同処理のあり方も含め改めて検討する必要がある。

なお、研究会では、振替処理の是非と、どの程度の制約があれば指定正味財産として取扱うことができるかという課題は、関連してはいるが、別々に取り扱われる問題であると認識している。

ヒアリング項目3

(3) 指定正味財産について

現行の公益法人の会計制度では、寄附者より使途等の制約が課された

寄附金を「指定正味財産」として区分して扱っています。これを、法人の機関決定により使途に制約を加えたものも併せて「指定純資産」として扱うという考えについて、どのように考えますか。

さらに、これは公益法人のガバナンス、自主性の強化を後押しするものである、という考えについて、どのように考えますか。

【ヒアリング項目とした趣旨について】

令和2年度報告書では、①純資産（正味財産）の概念については、現行の一般正味財産・指定正味財産では、機関決定による制約と外部寄附者による制約の区分の明確化に限界があるという問題があることから、機関決定により使途に制約が課されている資産を含む「拘束純資産」とそれ以外の「非拘束純資産」に変えたほうが簡潔、②法人の機関決定によるものは最初から拘束とした方が実務的な負担が少ないと考えられること、③機関決定により法人が自ら使途を決定した資産を拘束純資産に含めることで、当該法人の特定費用準備資金などの積立・取崩状況の透明性が向上し、もって法人の運用責任が明確になることから、会計面からガバナンスの強化を後押しする意義がある、などの考え方が示されたため、ヒアリング項目とした。

【ヒアリング結果について】

（公益法人からの主な意見）

- ・公益法人では寄附者の意思を反映したということが最大に尊重されるべきであり、それと、法人が判断したものを、同質、並列に並べるべきではない。
- ・「指定純資産」の定義が不明。指定正味財産の定義を拡大するものなのか、純資産の部における拘束された財産額を表現する新しい概念なのか。公益法人制度関係法令上の観点からは、6号財産や5号財産と指定純資産の関係をどのように整理するのか。
- ・公益法人のガバナンス、自主性の強化については、経営全体の大きな視点でとらえるべきで、法人の機関決定による使途制約を会計処理に反映させることは、一部分を捉えたにすぎない。
- ・新しい純資産の概念は、公益認定法との関係、会計システムの再構築、会計処理の見直しなど法人の大きな負担の割には、公益法人のガバナンス、自主性の強化に大きく寄与するとは到底思えない。
- ・公益法人のガバナンス、自主性の強化を後押しするものであるべき、との考えに異論はない。

（資金提供者からの主な意見）

- ・ 指定純資産は、貸借対照表の特定資産と合致するという意味では分かりやすいかもしれないが、法人の機関決定により制約を加えたものは、逆に法人の機関決定により制約を外せることにもなり、指定正味財産と比べて拘束性が弱く、一貫性・継続性を担保できない可能性がある。
- ・ 「指定純資産」として扱うと、受託責任のある資金と自己資金を混在させることとなり、結果として説明責任が果たせなくなる恐れがある。
- ・ 拘束純資産（指定純資産）へ変更した場合、公益法人制度関係法令の要請に従えなくなったり、財務基準のひとつである遊休財産額の算定に影響することになるのではないか。
- ・ 自主性の強化とは法人の組織運営から導き出すものである。会計処理はその活動の結果を表現する役割であるため、基本的には法人の組織運営の在り方が重要となる問題である。
- ・ 拘束・非拘束の分類をすることで、現在より複雑になり、法人の負担が増える。

（学識経験者からの主な意見）

- ・ 拘束の純資産については、寄附者らとの契約が前提で、公益活動へ社会の資源提供を促すような効果が期待できる。きちんと拘束純資産について、寄附者等の使途の制約に沿ってそれを使っているということがしっかりと説明できれば、追加の資源提供も期待できる。
- ・ 寄附者よりも構成員からの資源提供のウェイトが高い法人においては、使途を法人の機関が決定するというケースもあると思うが、機関決定分を純資産の部に含める場合には、原則、拘束を解除しないものに限定して、法人の機関決定により当該拘束が解除されることがないようにすべきではないか。
- ・ 一般には、自己指定の影響を業績報告書に反映させると、一般正味財産と指定正味財産の区分に恣意性が入り込み、業績報告書の有用性が低下すると考えられているのではないか。自己指定は、一般正味財産の内訳とすべき。法人の機関決定にも様々なものがあり、認めるにしても法令等に基づくものに限定すべき。
- ・ 一般正味財産・自己指定正味財産・寄附者指定正味財産の3つの財源で取得した資産の会計処理は複雑すぎる。

（合議制機関からの主な意見）

- ・ 特定費用準備資金など法人の機関決定により使途の制限を課した資産を積み立てる事例が増えているため、こうした資産の情報開示の重要

性は高まっている。

- ・ 現行の計算書類においては、特定費用準備資金のような資産の増減等に係る情報が十分明瞭になっているとは言えないことから、「指定純資産」の区分を設けた方が分かりやすくなる。
- ・ 機関決定拘束に係る資産としての区分を設けた場合、対応する費用の振り分けをするという法人の事務処理が新たに生じると想定される。
- ・ 現状、法人の機関決定により用途の制約を課した資産を特別なものとして扱う意識に乏しい法人も一部見受けられることからすると、「指定純資産」の区分を設けることの有用性は十分に認められる。

また、「公益法人のガバナンス、自主性の強化を後押しするもの」との考え方については、ほとんどのヒアリング対象者が疑問を呈したか、分らないという意見であった。

これらの意見を踏まえると、「指定純資産」、「拘束純資産」及び「非拘束純資産」の各純資産区分については、現行の「指定正味財産」との対応関係や、公益法人制度関係法令との関係などを改めて整理し、検討する必要がある。

以下のヒアリング項目4からヒアリング項目7については、議論の参考とするためヒアリング項目とした。

ヒアリング項目4

（4）事業費及び管理費の形態別分類の集約化と機能別分類について

公益法人会計基準においては、事業費・管理費の一般的・標準的な科目を、「給料」、「旅費交通費」、「水道光熱費」等の形態別分類によって示しています。これは、公益法人において必要となる事業費と管理費に共通する科目の事業費割合を把握するためには有用な分類と考えられています。

一方で、類似の科目を集約すれば一覧性が高まるという考え方や、事業の実態を明らかにする上では、「〇〇プロジェクト事業費」等の科目単位で表す機能別分類の方が適切であるという考えがあります。（令和元年度研究会報告参照）

これについて、どのように考えますか。

（注）事業費割合の算定が制度上の要請としてあるため、仮に、活動計算書を機能別分類としても、形態別分類による事業費・管理費を財務諸表の注記として記載する必要が生じる可能性があります。

【ヒアリング結果について】

（公益法人からの主な意見）

- ・ 現行制度への移行当時多くの法人は、形態別分類への変更で大変苦労した。実務でも広く周知定着している今になって、機能別分類に戻せることに抵抗感を覚える。機能別分類を導入するのであれば、法人の任意とすることを認めるべき。
- ・ 事業費割合の算定が制度上の要請としてあるので、機能別分類としても従前の形態別分類が注記として残るのであれば二重の手間になって、法人の負担が大きい。
- ・ 機能別に分類する必要がある法人については、自己の判断により、注記として記載するもので足りる。
- ・ ヒアリング項目の注では、従来の形態別分類による事業費・管理費を注記としたらいかかのように書いているが、逆ではないか。
- ・ 「機能別分類」は主たる財務諸表の補助的な役割を果たすものと理解しているので、現状の「正味財産増減計算書」の科目から変更する必要はない。
- ・ 事業別に管理する必要性は理解しているが、それに加えて「〇〇プロジェクト事業費」とした場合、今以上に管理工数、作業工数が増大することが予測されるので、業務負荷の増加は受け入れかねる。

（資金提供者からの主な意見）

- ・ 注にて「活動計算書」を機能別分類としても、行政目的で形態別分類を求めるとあるが、これは同じものについて2種類の作成を求めているということであり、公益法人に過度の負担を強いている。
- ・ 全ての法人に適用するのではなく、中小で勘定科目が少ない法人は、一覧表示とした方が、1枚に損益計算書全てが記載されていて寄附者は分かりやすい。

（学識経験者からの主な意見）

- ・ そもそも事業費と管理費の区分はマネジメント機能に着目して組織の効率性や有効性を判断する上で活用されており、これ自体ある程度機能別の分類がされている。さらに事業をプログラム別、あるいは管理費について、例えば、資金調達と広報活動と組織運営というように分類すると、理解度が向上するのではないか。その一方で、こういった投入資源があったかを見る上で、形態別の費用も注記で開示したほうが望ましい。
- ・ 法人全体の「活動計算書」においては、企業会計でも形態別なので、

一般の利用者の視点からは、形態別が良いのではないかと。事業ごとの集計は、注記や内訳表で工夫するのがよいのではないかと。

(合議制機関からの主な意見)

- ・ 法人への指導監督を行う立場からすると、事業費・管理費の形態別分類や事業会計別の収支の情報が詳細に開示されていることが必要であり、現行の形態別分類による開示方法について特段の課題は生じていない。
- ・ 大規模法人のような場合は、科目の集約化や機能別分類による開示を主とした方が一覧性が高まり、一般の情報利用者にとっての有用性も高まると言えるので、法人の事務負担等を考慮の上、具体的な開示の方法等を整理していくべきと考える。

これらの意見を踏まえると、現行の形態別分類で支障を生じていないとの意見を念頭に置きながら、公益法人の負担についても十分配慮して検討する必要がある。

ヒアリング項目 5

(5) 「活動計算書」の様式例

「活動計算書」の様式例について、令和2年度の会計研究会報告書においては、例として様式例A、様式例Bを挙げています。

活動計算書の様式について、何か御意見があればお願いします。

【ヒアリング結果について】

(公益法人からの主な意見)

- ・ 収益および費用を拘束・非拘束により区分して作成する事務負担の重さに比べて、利用者にとってそれらの数値にどれほどの意味があるか疑問。
- ・ 共通費用について事業別に配分し、さらに財源別にも配分することは困難。
- ・ 多くの事業を有し、さらに事業毎に複数のプロジェクトがある場合、様式例に従うと縦方向に長大なものとなり、一覧性が損なわれるのではないかと危惧される。
- ・ 活動計算書には細かな費用科目の記載はなく、作成側としては勘定科目を集約して記載することは負担ではないが、基本財務諸表から細かな科目が抜けるとなると、理事会等へ提出する際に別途（細かな勘定科目で記載されている）添付資料を付けることになる。

- ・従来の財務諸表とは違い、管理会計的なものになると感じている。
- ・（活動計算書は資源提供者の意図通りに資源が使われているかに重点を置いた様式であることや、特定費用準備資金など機関決定したものの積立てや取崩しが分かることについての説明を受けて）そういうことであれば、資源提供者の理解の助けになるのかなと思う。

（資金提供者からの主な意見）

- ・公益法人は法律の要請に従うことが求められるため、行政にあわせた明細書を別につくることになり、公益法人にとっては非常に負担が大きくなることが懸念される。
- ・すべての非営利法人が上記の様式を使うことが定まっており、かつこの様式のみで定期報告などの行政目的も果たせるということでないのであれば、公益法人だけが敢えてこの様式を取り入れる意味を見いだせない。

（学識経験者からの主な意見）

- ・指定（拘束）から一般（非拘束）への振替が総費用開示目的であれば並列型様式で代替可能。
- ・報告書様式例について、機関決定の拘束度が高ければ拘束区分に独立併記（様式例A）。
- ・法人の機関決定を反映することにより指定正味財産に関する区分に恣意性が入り込むことを危惧する考え方からは、様式例Bを支持することになる。

（合議制機関からの主な意見）

- ・法人への指導監督を行う行政庁の立場からすると、様式例Aと様式例Bとで、実務上、特に大きな差はないが、一般純資産の部をさらに2つに区分する様式例Bよりも、指定純資産の部に「機関決定使途拘束」を加える様式例Aの方が分かりやすい。
- ・新たな様式の導入に伴う法人の事務負担等を考慮するとともに、「活動計算書」の導入に併せて、別表A～Cや別表Hの定期提出書類についても、より作成しやすく簡便なものに見直す必要がある。

これらの意見を踏まえると、行政庁へ提出する定期提出書類も含めて、公益法人の負担についても十分配慮して検討する必要がある。

ヒアリング項目 6

(6) 事業別会計区分の取扱

公益認定法においては、収益事業等に関する会計は、公益目的事業に関する会計から区分し、各収益事業等ごとに特別の会計として経理することが求められています。

事業別会計区分の取扱について、何か御意見があればお願いします。

【ヒアリング結果について】

(公益法人からの主な意見)

- ・ 会計に関する区分は、定期提出書類との関係もあるので、現行法上、公益認定法や税法上の要請に準拠していると思えるため、現行のままでよい。

(資金提供者からの主な意見)

- ・ 現行の正味財産増減計算書内訳表では、同じ様式で事業別の会計が横の表示となっているため、それぞれの合計数字が正味財産増減計算書と内訳表とで合致していることが一目で確認できる。
- ・ 注記で事業別の会計区分を示す場合、現行の内訳表のように事業別の会計ごとに横に展開していく記載になるが、「活動計算書」では事業別会計が縦で表現されているため、注記で表示している数字との合致を確認する上では一目では分かりにくく、作成が煩雑となり実務上の効率性が損なわれることが懸念されるため、定着している現状の取り扱いで問題ない。

(学識経験者からの主な意見)

- ・ 公益認定法の趣旨に沿って、収益事業は公益目的事業と分離して、採算の状況や財源の蓄積水準を明示することが必要。
- ・ 本来は収益事業に関わる組織を分割して、独立会計単位として財務諸表を作成すべき。その際、理念的には、営利目的の組織に対する会計基準を適用すべき。
- ・ 費用の機能別分類、内訳表などと併せて、総合的に検討すべき課題である。
- ・ 事業別会計区分はガバナンスの観点から必要とされていると理解しており、その必要性を前提に会計を考えていくということではよいのではないか。

(合議制機関からの主な意見)

- ・収益事業等に関する会計を区分して経理する必要性は高いと考えるが、もし公益目的事業に関する「活動計算書」とは異なる別の様式による計算書類の作成を求めることになると、法人の事務負担が増えるので、慎重な検討が必要。

これらの意見を踏まえると、行政庁へ提出する定期提出書類も含めて、公益法人の負担についても十分配慮して検討する必要がある。

ヒアリング項目 7

(7) 正味財産増減計算書での有価証券評価損益の取扱

現行の公益法人会計基準では、有価証券評価損益は、損益計算書（「正味財産増減計算書」）の経常増減の下に別掲表示しています。新しい損益計算書となる「活動計算書」は、法人の活動を表すものであることから、理屈の上では、活動には含まれない有価証券の評価損益は活動計算書には含めないことにはなります。評価損益を直接貸借対照表の純資産に評価差額として計上する会計処理を採用すべきかどうかについて、何か御意見があればお願いします。

【ヒアリング結果について】

（公益法人からの主な意見）

- ・特に現行の扱いに不都合は感じていない。現状不都合があるのであれば、その理由を明確にすべき。
- ・「活動計算書」は法人の活動を表すものの趣旨であれば、評価損益は含めないことは妥当。評価損益は貸借対照表で資本直入すれば良い。

（資金提供者からの主な意見）

- ・現行の取り扱いで不都合を感じていないため、変更の必要はない。
- ・有価証券評価差額金として貸借対照表に計上することについて、現状の企業会計と整合する会計処理となるため、分かりやすくなる。
- ・每期評価差額を計上せずに、大きく取得価額を毀損している場合等一定の事由が生じたときのみでも良いのではないか。

（学識経験者からの主な意見）

- ・「活動計算書」は法人の活動を対象に、純資産の増減を原因別に描写している。有価証券の保有に伴う差額については、その期に保有していたという活動に起因しているので、「活動計算書」に記載すべき。
- ・その他有価証券については資本直入もあり得る。その場合、資本直入

分を別途開示することが必要。

- ・ 有価証券の評価損益が「活動」に該当しないという考え方には、同意しかねる。評価損益は、法人の公益活動等を支える財務活動の成果として重要である。ストックのみではなく、評価損益を開示することも重要。
- ・ 企業会計における「その他有価証券」の会計処理は、当該証券の保有によって投資先との事業上の関係が生じている（シナジーがある）ことが前提。公益法人は、そのようなシナジーはなく、純粋な金融投資のはずである。
- ・ わが国の企業会計でのみ、純資産直入が認められている。公益法人会計基準による会計処理は、IFRS や米国基準の会計処理に相当する。

（合議制機関からの主な意見）

- ・ 当県所管の公益法人においては、有価証券の評価損益の表示を必要とする法人はさほど多くない。法人への指導監督を行う立場からすると、「活動計算書」に含める場合と含めない場合とで、実務上、特に大きな差は生じない。

これらの意見を踏まえると、賛否両方の意見があり、引き続き検討する必要がある。

（３）ヒアリングの総括と次年度以降の活動にあたって

令和３年９月から１２月までの間に、６回のヒアリングを行った。「正味財産増減計算書」を「活動計算書」へ名称を変更するとともに記載内容も変更することについて、多くのヒアリング対象者からは、財務諸表作成者としての法人負担が大きい、指定正味財産から一般正味財産への振替処理に慣れている、提示された「活動計算書」でも企業会計に慣れている人から見ると分かりにくいのではないか、公益法人制度関係法令との関係が不明瞭、などの意見が聞かれた。

また、現行の正味財産増減計算書では開示されていない指定正味財産を財源とする資産や特定費用準備資金等の費消内容に関する情報開示の重要性は高まっており、指定純資産の区分を設ける有用性は理解できるものの、公益法人の事務負担と併せて検討が必要、などの意見もあった。

他方で、研究会は日本公認会計士協会から「正味財産増減計算書」を「活動計算書」へ変更する場合などの検討事項について様々な資料を受領した。

「活動計算書」については、ヒアリングで聴取した意見や日本公認会計士協

会からの資料¹¹などを参考にして、活動計算書への記載内容の変更に対する法人の負担の軽減や指定正味財産費消時の活動計算書への表示方法などを引き続き検討していくこととしたい。

¹¹ 参考資料 2

参考資料

- 1－1 ヒアリング先
- 1－2 ヒアリング事項について
- 1－3 ヒアリング等における主な発言
- 2 公益法人の会計に関する課題の検討
(令和4年1月12日 日本公認会計士協会)
- 3 令和3年度会計研究会の開催について
(令和3年4月16日 公益認定等委員会)
- 4 公益法人の会計に関する研究会 構成員名簿
- 5 公益法人の会計に関する研究会 審議経過
- 6 公益法人の会計に関する研究会 報告書一覧

令和 3 年度公益法人の会計に関する研究会

ヒアリング先

【公益法人】

実施日	
令和 3 年 9 月 9 日	公益財団法人 公益法人協会
令和 3 年 10 月 4 日	公益財団法人 中谷医工計測技術振興財団

【資金提供者】

実施日	
令和 3 年 11 月 11 日	公益財団法人 日本財団
令和 3 年 12 月 16 日	味の素株式会社

【学識経験者】

実施日	
令和 3 年 9 月 9 日	会田一雄慶應義塾大学名誉教授
令和 3 年 10 月 14 日	川村義則早稲田大学教授

【都道府県の合議制機関】

実施日	
令和 3 年 12 月 6 日	神奈川県公益認定等審議会

1. 令和2年度会計研究会報告において記載された論点について

(1) 公益法人の会計基準についての基本的な考え方について

公益法人の損益計算書となる「活動計算書」について、分かりやすく作成も容易であるべきという考えについて、どのように考えますか。

特に、公益法人会計をはじめ非営利法人の会計制度はそれぞれ別のものになっていますが、公益法人と他の非営利組織との比較や、利用者にとっての有用性や分かりやすさという視点も必要という考えについて、どのように考えますか。

(2) 指定正味財産から一般正味財産への振替の会計処理について

現行の公益法人会計基準においては、寄付者等により用途等の制約が課された「指定正味財産」を公益法人が費消等するときには、「指定正味財産」から「一般正味財産」への振替処理が必要となっています。

この振替処理は公益法人特有の会計処理であって分かりにくく廃止すべきである、という考えについて、どのように考えますか。

【参考：振替の問題点】

「公益目的事業に使用すること」といった事業を特定しない制約でも指定正味財産に該当するかなど、どの程度の制約があれば指定正味財産として取り扱うことができるのか明確な基準が示されていない。このため、制約の具体的な範囲が明確にならないと制約の解除とそれに伴う一般正味財産への振替のタイミングと振替額を客観的に判断することが困難。（平成26年度研究会報告より）

(3) 指定正味財産について

現行の公益法人の会計制度では、寄付者より用途等の制約が課された寄付金を「指定正味財産」として区分して扱っています。これを、法人の機関決定により用途に制約を加えたものも併せて「指定純資産」として扱うという考えについて、どのように考えますか。

さらに、これは公益法人のガバナンス、自主性の強化を後押しするものである、という考えについて、どのように考えますか。

(4) 事業費及び管理費の形態別分類の集約化と機能別分類について

公益法人会計基準においては、事業費・管理費の一般的・標準的な科目を、「給料」、「旅費交通費」、「水道光熱費」等の形態別分類によって示しています。これは、公益法人において必要となる事業費と管理費に共通する科目の事業費割合を把握するためには有用な分類と考えられています。

一方で、類似の科目を集約すれば一覧性が高まるという考え方や、事業の実態を明らかにする上では、「〇〇プロジェクト事業費」等の科目単位で表す機能別分類の方が適切であるという考えがあります。（令和元年度研究会報告参照）

これについて、どのように考えますか。

（注）事業費割合の算定が制度上の要請としてあるため、仮に、活動計算書を機能別分類としても、形態別分類による事業費・管理費を財務諸表の注記として記載する必要が生じる可能性があります。

（５）「活動計算書」の様式例

「活動計算書」の様式例について、令和２年度の会計研究会報告書においては、例として様式例Ａ、様式例Ｂを挙げています。

活動計算書の様式について、何か御意見があればお願いします。

（６）事業別会計区分の取扱

公益認定法においては、収益事業等に関する会計は、公益目的事業に関する会計から区分し、各収益事業等ごとに特別の会計として経理することが求められています。

事業別会計区分の取扱について、何か御意見があればお願いします。

（７）正味財産増減計算書での有価証券評価損益の取扱

現行の公益法人会計基準では、有価証券評価損益は、損益計算書（「正味財産増減計算書」）の経常増減の下に別掲表示しています。

新しい損益計算書となる「活動計算書」は、法人の活動を表すものであることから、理屈の上では、活動には含まれない有価証券の評価損益は活動計算書には含めないことにはなります。

評価損益を直接貸借対照表の純資産に評価差額として計上する会計処理を採用すべきかどうかについて、何か御意見があればお願いします。

２．上記の他、公益法人の会計について

以上

【「活動計算書」の様式例 A】

活 動 計 算 書

年 月 日から 年 月 日まで

(単位：円)

	当 期			前期
	一般純資産の部		指定純資産の部	合計
	非拘束	機関決定 使途拘束	資源提供者に よる使途拘束	
I 経常活動区分				
経常収益				
受取寄附金				
受取助成金				
公1事業収益				
公2事業収益				
収益事業収益				
〇〇運用収益				
経常収益計				
経常費用				
公1事業費				
公2事業費				
管理費				
経常費用計				
経常収益費用差額				
II その他活動区分				
その他収益				
. . .				
その他収益計				
その他費用				
. . .				
その他費用計				
その他収益費用差額				
税引前収益費用差額				
法人税、住民税及び事業税				
法人税等調整額				
税引後収益費用差額				
III 純資産間の振替区分				
振替				
非拘束と拘束純資産間振替				
純資産変動額				
期首純資産額				
期末純資産額				

【「活動計算書」の様式例 B】

活 動 計 算 書

年 月 日から 年 月 日まで

(単位：円)

	当 期			前 期
	一般純資産の部		指定純資産の部	合 計
	非拘束	機関決定 使途拘束	資源提供者に よる使途拘束	
I 経常活動区分				
経常収益				
受取寄附金				
受取助成金				
●●事業収益				
○○運用収益				
経常収益計				
経常費用				
○○事業費				
●●事業費				
管理費				
経常費用計				
経常収益費用差額				
II その他活動区分				
その他収益				
. . .				
その他収益計				
その他費用				
. . .				
その他費用計				
その他収益費用差額				
税引前収益費用差額				
法人税、住民税及び事業税				
法人税等調整額				
税引後収益費用差額				
III 振替区分				
非拘束から拘束への振替				
純資産変動額				
期首純資産額				
期末純資産額				

ヒアリング等における主な発言

※報告書の参考資料として、「公益法人の会計に関する研究会」におけるヒアリング対象者の発言等を事務局において抜粋の上でまとめたもの。見やすさ等から事務局で整理した資料であり、発言等をすべて網羅していない。

[全体を通して]

【公益法人協会】

- ・当協会の基本的な考え方としては、①公益活動のお金は広い意味の寄付者・出捐者のものであり、その人たちの意思が最優先されるべきであり、会計もそれを表示するものであるべきこと、②公益法人は事務職員も少ない小規模法人も多いことから、会計はシンプルであるべきであること、また、③当該法人法制との関連性を重視する財務諸表作成者の立場からは、ご提案の活動計算書への改正は、現行の実務には大きな影響を与えることとなるので、その検討に当たっては、改正する趣旨・必要性ならびに実際の扱い等を財務諸表作成者に対して分かり易く説明することが極めて重要である。
- ・最終的な結論をまとめる前にはパブリックコメントはもちろん、平成 26 年、同 27 年に実施したような検討状況の説明会を開催するなど、法人に寄り添った施策を切に願う。
- ・「活動計算書」とは直接関係はしないが、この度のコロナ禍による特殊な状況に鑑み、財政的に苦境にある公益法人への救済策として、純資産 300 万円割れに対処するための資本性劣後ローン(借入れ)を公益財団法人に対し一定の要件のもとに認めることを別添のとおりご提案する。その借入れ金額をみなし資本とする等の会計上の扱いとなるため、本「公益法人の会計に関する研究会」においてその経理処理等を検討し、その適用により今般のコロナ禍等により苦しい損益状況にある公益財団法人を援助救済し、国民の公益の維持拡大を図ってほしい。

【日本財団】

- ・公益法人の会計に関する研究会による今回の変更検討ポイントは、1. 一般に分かりやすくするための正味財産増減計算書の名称変更とそれに伴う内容の大幅な見直しであり、2. 変更する上では日本公認会計士協会が提案している非営利組織に共通するモデル会計基準をベースとする、の2点にあると理解。
- ・研究会による検討手順は、まずは今回のヒアリング等を踏まえて検討を行い、次に他の財務諸表への影響や定期提出書類などの認定と監督の関係、公益法人への負担を検討するとの順番となると聞いているが、実務者の立場としては、認定法と会計基準は不可分な関係にあることから、認定法と切り離すことは困難であり相関的な視点での回答とな

る。

- ・前提として、公益法人の財務報告の目的は、大きくは「寄付者を含めた一般情報利用者にわかりやすく情報開示すること」及び「公益認定を受けていることから財務面により法律の要請に従うこと」の両方があると認識している。
- ・「一般に分かりやすい」ことは重要である。一方で今回の問題提起は、実務を踏まえた解決策とは言えない。「一般に分かりやすい」ことを目的として平成 16 年会計基準に正味財産増減計算書が導入され平成 20 年会計基準でも引き継がれたという経緯を考えると、正味財産増減計算書に対して活動計算書をもって大幅な変更を行うよりも、正味財産増減計算書の定着化を図る上で分かりにくい部分の改善を図るという方法を検討するほうがこれまでの考え方や取組みの意義を尊重し実務を生かすことができるため、建設的かつ現実的な解決策である。
- ・非営利組織共通のモデル会計基準について、現状は法人形態ごとに根拠法が異なり、それぞれの法により求められる財務報告の要件が異なっていて複雑であるため、非営利組織共通の会計があれば一般に向けて分かりやすく比較しやすくなるということには賛同。しかし、法人形態ごとに分けられている会計基準をひとつに合わせるためには、分けられていた要因を見極めるとともにその要因を解消することが先決ではないか。つまり、法人形態ごとと行政庁から求められる要件を見直して共通化することである。
- ・それを解決するには法律改正を含めた多くの変更や運用の見直しなどが求められ、非常にハードルが高い。特に、公益法人は認定法の要請に従う必要があることから平成 20 年会計基準が設けられ、行政庁からの指導も受け、大半の公益法人がそれを適用している現状にある。そのため、法律と切り離して計算書を捉えることは困難であり、実務上もすでに導入している会計ソフトの組替えなど著しい労力と負担を強いられることが懸念される。これは、ともすれば公益活動の活性化を図ろうとする認定法とは真逆の結果を招く恐れがあるのではないかと憂慮する。
- ・公益法人会計基準をわかりやすくするという視点は大切であるが、会計の個別的技術的な議論に先立って、公益法人会計の目指す方向性を定めることが重要。例えば、平成 16 年基準以降は企業会計に近づけていくことが目指されていたが、今後も同様であるのかどうか、その流れのなかで国際会計基準なども念頭に置く必要があるのかどうか、あるいは非営利組織共通の会計基準を策定するにあたり法律改正を前提とするのかどうか、そうした大きな方向性を定めていくうえで、実務者を含めた関係者で整理し議論する必要がある。

【神奈川県公益認定等審議会】

当県の状況と基本的な考え方

- ・当県所管の多くの法人は現行の公益法人会計基準を遵守した会計処理を行っているが、一部の法人においては、公益法人特有の会計ルールを十分理解していないところも見受けられ、指定正味財産の部における振替処理の誤り、会計間の振替処理の誤りなど、い

まだ様々な計算書類の不備がある。

- ・ 計算書類の見直しに当たっては、行政庁による指導監督の有用性の観点だけではなく、法人の組織ガバナンスの向上や事務負担の軽減、寄付者をはじめとする様々な情報利用者への有用性に配慮する必要がある。
- ・ 次の3つの点が、回答に至る議論の前提にある。①研究会の今般の提案については、総じて反対するものではない。②あくまでも県としての指導監督上の経験あるいは知見に基づいて回答を整理している。③中小法人も多数存在する実態を踏まえて、追加的な実務上の負担には十分に留意していただきたい。
- ・ 当県の審議会においては、会計処理方法の変更に係る法人側の負担に鑑み、公益法人会計が変わり続けることへの疑問の声も含め、今回の提案について支持しないという意見や、正味財産増減計算書の名称変更にとどまるのであれば賛成だが、その中身まで変える必要はないとの意見もあったが、総論としては、今後のさらなる検討に期待し、賛意を表したい。
- ・ 以下は私見であるが、今回の提案の背景にあるのは日本公認会計士協会のモデル会計基準であると思われるところ、そうした関係性、つながりについては総じて説明が不足しているのではないかと感じられ、説明が不足しているがゆえに正しい理解が得られない可能性がある。
- ・ 指導監督下にあって計算書類を作成している法人にとって、一般目的の財務報告と言っても十分に伝わらない可能性がある。また、必ずしも十分に説明されていない、非営利組織の横断的な統一基準の意義あるいは比較可能性の確保については、各法人にとって必ずしも第一義の問題ではないとすれば、新たな実務に伴い負担増となり得ることこそ関心事であって、反対するのは当然であろう。
- ・ 会計基準の変更によって公益法人にとって良くなること、あるいは負担が軽減されることなどがあれば、そのメリットを明確に説明いただきたい。
- ・ あくまでも、公益法人会計の枠組みの中で、現行制度の指導監督目的との連携を踏まえた、すなわち指導監督目的とは事実上切り離せない側面が多々あるので、その上での有効かつ合理的な制度設計をお願いしたい。
- ・ 提案の趣旨の多くには賛同するところであり、今後研究会から重要な変更点についてさらに説明が追加されるならば、もっと理解が広がるのではないと思われる。

[各ヒアリング項目]

(1) 公益法人の会計基準についての基本的な考え方について

公益法人の損益計算書となる「活動計算書」について、分かりやすく作成も容易であるべきという考えについて、どのように考えますか。

特に、公益法人会計をはじめ非営利法人の会計制度はそれぞれ別ものになっていますが、公益法人と他の非営利組織との比較や、利用者に

とっての有用性や分かりやすさという視点も必要という考えについて、
どのように考えますか。

<公益法人>

【公益法人協会】

- ・ 分かりやすく作成も容易であるべきという考えそのものには賛成。
- ・ どういう「分かりにくさ」「作りにくさ」があるのかを明確にするのが、議論のスタート。
- ・ ディスクロージャーのためのルールづくりが会計基準の重要な役割であるので、その法人の活動をよく知りたい、サポートしたい人によく分かるものでなければ意味がない。
- ・ 分かり易いことが第一であるが、作成者側に余計な事務負担がないことも、当然作成者側のニーズとしてある。
- ・ 会計基準にはそれぞれ目的があり、他の非営利法人（NPO、社福、学校法人など）と会計制度が異なるのは、会計基準の目的が異なることから当然。
- ・ 公益法人と他の非営利法人とでは、財源および活動目的、事業内容も異なるので、比較の有用性の観点は、会計基準のありかたを考える上では優先度が低いのではないかと。
- ・ 現行の公益法人会計基準は、公益認定法における財務基準（の判定）と密接に関連しており、単純に他の非営利組織との比較といっても、自ずと限界がある。

【中谷医工計測技術振興財団】

- ・ 「活動計算書」について、分かりやすく作成も容易であるべきとの考え方は賛成。
- ・ 我々と他の非営利法人を比較する必要があるのか分からない。

<資金提供者>

【日本財団】

- ・ 「わかりやすく作成も容易であるべき」という考えについては一般論としてはその通りだが、一般利用者や実務者である公益法人からのニーズと現状を踏まえた問題提起が必要。
- ・ 公益法人会計基準において、昭和60年会計基準から平成16年会計基準に変更した際の方針は「寄付者等から受け入れた財産の受託責任についてより明確にすることを通じて、広く国民に対して理解しやすい財務情報の提供」（平成16年10月14日 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より抜粋）とあるため、正味財産増減計算書の導入目的は、今回の見直しの目的と同一といえる。
- ・ いま改めて「わかりにくい」のであれば、これまでの取り組みに照らしてなお改善の余地があるという視点にたった具体的な問題提起がなされることが求められる。
- ・ 今回の提案は、これまでの会計基準の考え方の経緯と実情を踏まえた論点整理の過程があまり伝わってきていないように感じられ、唐突感が否めない。

- ・平成 20 年会計基準は、公益認定法と密接にかかわっており両者は不可分の関係にあり、上述した一般目的と並んで、行政目的についても満たした建付けになっている。
- ・そのため、まずは現在の計算書を尊重し、仮にわかりにくい箇所があるとすれば、法律の適用と矛盾しないかたちの是正を試みる必要があるのではないか。
- ・認定法の意義を考えれば、施行されて 10 年余り経過する今はまさに定着化を図るための工夫が求められている段階なのではないか。
- ・今回は、定着化ではなく法律と切り離し根本的に見なおすような方向で会計処理の変更を検討しているように思われ、これまでとは異なる考え方をしている点が疑問。
- ・法人形態別の会計制度を改め非営利組織共通の会計基準を検討するというのは有用な議論である一方、法人形態別となったのはそれぞれが規定される法律および行政庁の求めに応じた結果である。
- ・法人形態ごとの比較を重要視するのであれば、会計制度の様式を合わせる前に、行政目的である監督官庁あるいは法律上の要請・要件を統一するところからの見直しが必要ではないか。
- ・そこが置き去りにされてしまうと、非営利法人にとっては「比較しやすいという目的を満たす決算書類」と「行政目的を満たす決算書類」の二種類の資料を作成する義務を負わされることとなり、結果として公益法人を含む非営利法人の会計処理は現状以上に複雑なものとなっていくことが懸念される。
- ・提案されている活動計算書はモデル会計基準がベースとなっていると思われるが、公益法人以外の法人形態での導入の見通しが不明瞭であるとしたら、比較しやすいという目的も満たせる可能性が低いと言わざるを得ない。

【味の素】

- ・寄付者として、決算書等は当社からの寄付がどのように使用されたかを確認できればよいため、制度の異なる公益法人と比較する必要はそれほど感じていない。
- ・現在も、一般企業の損益計算書と、公益財団の正味財産計算書の違いは良く分かっておらず、今後、活動計算書と対照表のようなものがあれば理解を深めることが出来ると考える。
- ・経団連が示す株式会社のひな形に沿って仮に作成した場合の損益計算書の様式が、非常になじんだ表であるということが正直な感想である。

<学識経験者>

【会田名誉教授】

1. 会計基準開発にあたってのスタンス

- ・90 年代後半より国の財政逼迫状態が顕著になり、「官から民へ」の流れが加速
 - ・民間によるモニター機能を発揮する会計情報への期待増大
- ⇒寄付者、債権者等が財務状況を把握できる情報が必要（一般目的）

- ⇒他の会計基準と異なる計算構造や表示方法を採用する場合、強固な論理構造が必要
- ・遊休財産保有額等、監督目的の情報は財務諸表本体でなく、注記または他の情報
- ⇒財務諸表本体での財務三基準判定は望ましいが、そのために一般目的阻害は論外
- ・介護、教育、地域振興、環境保全をはじめ個別の事業について、種々の経済主体が関与
- ⇒個別の事業についてのコスト・ベネフィットへの関心増大
- ⇒将来的には、法人全体の財務情報だけでなく、事業毎のコスト情報により EBPM の実現

【川村教授】

- ・ NPO 法人会計基準においてすでに導入済みの財務諸表（業績報告書）の名称で特段違和感はない。
- ・ 公益法人の活動計算書の名称は、「公益等活動計算書」などとすることも考えられる。
- ・ 内容は、正味財産の増減を網羅的に表示すべきものであり、「活動」に関連するものに限定されると解釈されるべきではない。クリーンサープラス利益を開示することが重要。そうしないと、活動計算書のみをもって法人の業績を理解することができないし、将来の業績予測にも悪影響（過去の業績をもって将来の業績を網羅的に予測できない）が生じかねない。
- ・ 企業会計の世界でクリーンサープラス利益というのは、期首の資本と期末の資本を比較した際に、その増減が必ず利益を構成するということである。言い換えれば、損益計算書を見れば、全ての資本の増減は、資本取引を除いて網羅されている。損益計算書を見れば、きちんと全貌が分かる、漏れがないというのが非常に重要であるので、やはり法人の業績について、漏れがない計算書を作成していただくことが重要。
- ・ 「分かりやすく作成も容易である」ことは、一面においては望ましいが、これが最優先の目的ではない。有用な情報を提供する計算書であれば、それに必要なコストの負担は正当化される。

<合議制機関>

【神奈川県公益認定等審議会】

- ・ 我が国には、公益法人、NPO法人、社会福祉法人、学校法人など、設立根拠法の異なる様々な非営利組織が存在しており、それぞれ異なる会計基準に基づき計算書類を作成している。
- ・ これらの計算書類を必要とする様々な情報利用者への有用性を考慮すると、非営利組織の計算書類は、可能な限り共通の考え方・基準に基づき、また分かりやすいものとするのが望ましい。
- ・ 一方、公益法人においては、財務三基準の遵守など、他の非営利組織とは異なる規律があり、その遵守状況を計算書類から可能な限り把握できるようにする必要もある。
- ・ 当県所管の公益法人からは、毎年度の事業報告等において提出を求められる財務三基準に係る別表A～Cや公益目的取得財産残額に係る別表Hの作成方法が複雑であり、相当

な事務負担になっているとの声もある。

- ・これらの書類についても、「活動計算書」の導入に併せて、より作成しやすく簡便なものに見直す必要がある。

（２）指定正味財産から一般正味財産への振替の会計処理について

現行の公益法人会計基準においては、寄付者等により用途等の制約が課された「指定正味財産」を公益法人が費消等するときには、「指定正味財産」から「一般正味財産」への振替処理が必要となっています。

この振替処理は公益法人特有の会計処理であって分かりにくく廃止すべきである、という考えについて、どのように考えますか。

【参考：振替の問題点】

- ・「公益目的事業に使用すること」といった事業を特定しない制約でも指定正味財産に該当するかなど、どの程度の制約があれば指定正味財産として取り扱うことができるのか明確な基準が示されていない。このため、制約の具体的な範囲が明確にならないと制約の解除とそれに伴う一般正味財産への振替のタイミングと振替額を客観的に判断することが困難。（平成 26 年度研究会報告より）

＜公益法人＞

【公益法人協会】

- ・公益法人会計基準の目的の一つが認定法の基準に準拠しているかを把握することにあるのであれば、現行の指定から一般への振替は、収支相償と整合させるものであり、違和感はない。
- ・公益法人会計基準が施行されてから相当期間経過し、また、日本公認会計士協会・非営利法人委員会実務指針第 38 号「公益法人会計基準に関する実務指針」等により実務処理も示されている。受け入れる際の寄付者の趣旨等を踏まえ、適切に履行した結果を会計上、示しているものと思料され、また、公益財団法人等の財務諸表作成者にとっては、ある程度定着している基準であり、分かりにくいといった指摘は当たらず、「この処理がわかりにくい」という指摘は、様式改正を行う理由には当たらない。
- ・「振替の問題点」として、「『公益目的事業に使用すること』といった事業を特定しない制約でも指定正味財産に該当するかなど、どの程度の制約があれば指定正味財産として取り扱うことができるのか明確な基準が示されていない。このため、制約の具体的な範囲が明確にならないと制約の解除とそれに伴う一般正味財産への振替のタイミングと振替額を客観的に判断することが困難。」とのことであるが、これは「指定正味財産」の制約の意義について議論すればよいことで、振替処理の分かりにくさとは別の問題で

はないか。

【中谷医工計測技術振興財団】

(2)、(3)については合わせて回答。

- ・ 現在、寄付者から用途を制限されている指定正味財産は収支相償の対象外であり、一般正味財産は用途制限以外の重要な区分を担っている。指定正味財産に、法人の機関決定による用途拘束分を併せた「指定純資産」が用途制限だけであれば、収益事業の割合が大きな公益法人を除き、当財団も含めた多くの公益法人について影響は小さく、積極的な賛同はしない。
- ・ 公益法人のガバナンス、自主性の強化を後押しするものであるべき、との考えに異論はない。

<資金提供者>

【日本財団】

- ・ これまでの振替処理はすでに定着しており理解もできていることから、わかりにくくはない。
- ・ 振替処理の問題点として、「制約の具体的な範囲が明確にならないと制約の解除とそれに伴う一般正味財産への振替のタイミングと振替額を客観的に判断することが困難。」という趣旨の平成 26 年度の研究会報告が上げられている。振替処理は法人の恣意性が入る場合があり客観性が保てないことがあるとのご指摘と理解したが、拘束純資産は指定正味財産が含まれるということなので、仮に拘束純資産を解除する場合には、振替額という科目を使用しなかったとしても同様の問題が残るように思われる。

<学識経験者>

【会田名誉教授】

- ・ 総費用を開示する目的で今は指定から一般に振替が示されているが、並列的様式であれば、それぞれ純資産の増減を示すことができるのではないかと、費用についても、拘束と非拘束の分を合計すれば、それは法人としての費用の総額になる。

【川村教授】

- ・ 一般正味財産の増減が、先ほど申し上げたクリーンサープラス利益、法人の業績、活動について漏れのない情報を提供するという観点から、指定正味財産から一般正味財産への振替は必要になる。
- ・ 指定正味財産と一般正味財産の区分は、損益に及ぼす影響の観点からは、寄付者による制約の長短に基づく相対的なものである。一般正味財産に区分されれば、収入のあった期間に収益として認識されるのに対し、指定正味財産に区分されれば、指定の解除に応じて、将来の数期間にわたって配分される。期間配分の問題であるので、指定が解除さ

れば、通期でみて同じ結果となる。

- ・クリーンサープラス利益（正味財産の増減を網羅的に表示する利益）をどのように表示するかが重要と考えられる。現行基準では、正味財産⇔当期正味財産増減額 一般正味財産⇔当期一般正味財産増減額という 2 つのクリーンサープラス関係が存在する。とくに当期一般正味財産増減額として、適切なタイミング（業績表示に資するタイミング）で、すべての活動の成果が集約される。（特に、「活動計算書」と名称変更するのであれば、この視点は重要と考えられる。）

指定正味財産から一般正味財産への振替えを行わない場合、当期一般正味財産増減額（クリーンサープラス利益ではない）は、当期正味財産増減額（クリーンサープラス利益）の一区分にすぎないという位置づけになる（言い換えれば、当期正味財産増減額だけで法人のすべての活動によって生じる成果が表現されないことになる。）。クリーンサープラス利益は、法人の活動から生じる損益をすべて網羅する利益であり、ガバナンスの観点からも必要である（漏れがあってはいけない）。

- ・指定正味財産から一般正味財産への振替えを行わない場合、正味財産全体の当期増減額を視野に入れないと、法人全体の活動を網羅的に把握できない。ただし、指定正味財産の増減額は、振替えを行わない限り、適切なタイミングで業績を表示することができない（寄付金で建物を取得する場合など、寄付を受け入れた年度に多額の収益が計上され、減価償却費は当該年度に係る分のみが計上される。例えば、100 の指定正味財産の寄付を受け取り、10 の減価償却費を計上した場合。現行では、一般正味財産の増加はゼロ（減価償却費△10 と振替額+10）、指定正味財産の増加は 90（＝100-10）となる。リサイクルしないと、一般正味財産の変動には何ら記載はなく（漏れが生じる）、指定正味財産の変動は 90（減価償却費△10 と寄付収益 100）となる。
- ・指定正味財産とされると、一般正味財産から永久に隔絶される（振替をしない処理は、明確に寄付の源泉や法人の活動が異なる場合などに適する。）。指定正味財産に分類されると、一般正味財産の変動のみで事業の規模を理解することができなくなる。また、恣意的に、指定正味財産に分類することによって、一般正味財産における費用が小さくなる。また逆もありうる。さらに、振替処理をしない場合、そもそも「一般正味財産」と「指定正味財産」という名称が適切か検討する必要があるようにも思う。なお、実質的に「永久拘束」のようなものに振替えが生じないことを妨げるものではない。
- ・現行基準においても、指定正味財産を財源に資産を運用する場合、利息や配当等のインカムゲインは、原則的には、一般正味財産の増加（収益）として認識すべきであろう。インカムゲインの全額を無期限に再投資して、指定正味財産が自己増殖していく実務は（公益法人制度の趣旨からも）不適切である。インカムゲインの再投資まで寄付者の意図によることを認めることは、法人が実質的に資産を支配していない（公益法人の財務諸表において当該寄付を認識できない）ことを意味する可能性もある。インカムゲインのうち、公益活動に使用しなかった残余について期間を限定して再投資の指定を認めるなどの例外的な取扱い、限定的なものとするべきであろう。（アメリカでも、

endowment fund の doner-restriction は存在する。)

- ・ 分かりにくいというなら、定義を明確にする方向もある。平成 16 年基準当時は、区分を健全な実務慣行にゆだねた面がある。現在では、米国基準と近似しており、米国基準が十分参考になる。また、リサイクリングが分かりにくいとすれば、表示の工夫で対応できないか。
- ・ 負債処理する寄付金(指定正味財産よりも制約が厳しい)は、一般正味財産にリサイクリングするのが当然である。指定正味財産に分類してリサイクリングしないことを避けるために、あえて負債とすることも考えられる。そうすると、振替処理の有無は、法人にとってオプションとなりかねない。
- ・ 完全に事業が独立であれば、分離して永久に区分することにも意味がある(逆に、寄付と自己資金で資産を取得するようなケースでは、振替処理が必要のはず。)。振替処理をしないと、活動計算書というよりは、異なる財源の使途の説明書(正味財産増減計算書への後戻り?)の性格が強くなる。
- ・ 指定正味財産から一般正味財産への振替をしない場合、クリーンサープラス利益は、正味財産全体の変動額である収益費用差額が該当する。振替をする場合は、正味財産全体の変動額と、一般正味財産の変動額である収益費用差額の2つとも、クリーンサープラス利益になる。
- ・ 振替をしない場合には、正味財産全体の変動額の認識基準は統一的ではなく、例えば、指定の寄付は受取時に全額認識される一方で、減価償却費は発生時に配分して認識される。振替をする場合には、発生、実現、対応について統一的な認識基準に基づく変動額が算定され、業績表示に役立つ利益が算定されと考えられる。そのため、振替をしない場合には、正味財産の全体の変動額の表示の方法が重要になり、認識時点の異なる、期間的に対応しない収益・費用を明確に区別して表示する必要がある。

<合議制機関>

【神奈川県公益認定等審議会】

- ・ 当県所管の公益法人の中には、寄付者等による使途等の制約解除の認識誤り等により、指定正味財産に係る会計処理を誤る事例が散見され、特に運用益の発生や財産の償却・減失等に係る振替処理の誤りが多く見受けられる。
- ・ 法人の指導監督を行う行政庁の立場から見たときでも、現状の縦方向での振替処理は直感的に分かりにくく、もし間違いがあったとしても非常に気付きにくい面がある。また、現行の正味財産増減計算書では、振り替えた資産が何に使用されたかを確認することが困難である。
- ・ 現行の縦方向での振替処理を行うよりも、横方向での表示区分に変更した方が、収益・費用の対応関係が明瞭になり、法人関係者やその他利用者にとって直感的に分かりやすくなるが、使途制約時や制約解除時の会計処理ルールをより明確にしない限り、会計処理の誤りが引き続き発生する懸念がある。

- ・横方向での表示区分に変更した場合、対応する費用の振り分けをするという法人の事務処理が新たに生じると想定される。
- ・振替処理が公益法人特有の会計処理であることは間違いないが、分かりにくく廃止すべきであるという議論の背景あるいはその基礎となる研究会の考え方を説明してほしい。

（３）指定正味財産について

現行の公益法人の会計制度では、寄付者より用途等の制約が課された寄付金を「指定正味財産」として区分して扱っています。

これを、法人の機関決定により用途に制約を加えたものも併せて「指定純資産」として扱うという考えについて、どのように考えますか。

さらに、これは公益法人のガバナンス、自主性の強化を後押しするものである、という考えについて、どのように考えますか。

＜公益法人＞

【公益法人協会】

- ・公益法人では寄付者の意思を反映したということが最大に尊重されるべきであり、これと、法人が判断したものを、同質、並列に考えるべきものではないと考える。
- ・「寄付者等の意思により用途制限のあるもの」を「指定正味財産」として区分表示することは、法人の受託者責任を明確にする趣旨と理解しているが、これに対し、法人の意思の要件を加え、拘束の概念を持ち出し、「法人の機関決定により用途に制約を加えたもの」を、新たに区分表示することは、「正味財産の三区分性」という大きな概念変更となる。
- ・表示の問題についてであれば、区分表示とせずとも、注記表示で足りる場合もある。重要性の原則等により法人が必要と考えれば選択できるなどとし、おしなべて適用することには反対。
- ・そもそも指定純資産というのはどのような定義なのか不明。現況の指定正味財産の定義を拡大するものなのか、それとも、純資産の部での、拘束された財産額を表現する新しい概念なのか、認定法令上の観点からは、6号財産や5号財産と指定純資産の関係をどのように整理するのも不明。
- ・公益法人のガバナンス、自主性の強化については、経営全体の大きな視点でとらえるべきで、法人の機関決定により用途に制約を加えたものを会計処理に反映させることは、一部分を捉えたにすぎない。
- ・新しい純資産の概念は、認定法との関係、会計システムの再構築、会計処理の見直しなど法人の大きな負担の割には、公益法人のガバナンス、自主性の強化に大きく寄与するとは到底思えない。
- ・公益法人のガバナンスを後押しすることになるかについては、それぞれの法人の遵法意

識であるとか、内部的規律がしっかりしているかどうかはまずあり、使途に制約を加えることを決定する機関が理事会、評議員会であれば、それらが十分にその意味を理解して規律を策定し、かつ、それを皆が遵守するという、まず、コンプライアンスが確立していないと、こういう様式にしたからガバナンスがしっかりするというものではないような気がする。

【中谷医工計測技術振興財団】

(2) 参照

<資金提供者>

【日本財団】

- ・ 指定正味財産は、確かに公益法人独特であるが、受入れ財産に対する受託者責任義務の履行を明確化するために設けられた概念であり、これは平成 16 年会計基準の導入目的である「寄付者等から受け入れた財産の受託責任についてより明確にすることを通じて、広く国民に対して理解しやすい財務情報の提供」を示すための肝の部分。
- ・ 指定純資産は、貸借対照表の特定資産と合致するという意味では分かりやすいかもしれないが、法人の機関決定により制約を加えたものは、逆に法人の機関決定により制約を外せることにもなり、指定正味財産と比べて拘束性が弱く、一貫性・継続性を担保できない可能性がある。
- ・ 不特定多数の者に支持を得た寄付として受託責任のある資金と自己資金を混在させるととなり、結果として説明責任が果たせなくなる恐れがある。
- ・ 指定正味財産という概念により明確化していた受託者責任の範囲が不明瞭となり、ひろく国民から見た場合の客観性が保てないことが懸念される。
- ・ 法人による機関決定により制約を加えたものが拘束純資産（指定純資産）として表現できることが法人の自主性の強化と結びつけるのは飛躍しているように思う。
- ・ 自主性の強化とは法人の組織運営から導き出すものであり、会計処理はその活動の結果を表現する役割であり、基本的には法人の組織運営の在り方が重要となる問題である。
- ・ 指定正味財産は公益認定法施行規則において貸借対照表上の表示が義務付けられているため、拘束純資産（指定純資産）へ変更した場合はこの部分に影響し、規則を変える前提でないのであれば法律の要請に従えなくなると思われる。
- ・ 財務基準のひとつである遊休財産額の算定を行う上でも必要な概念であることから、遊休財産額を導きだせるのかが不明。
- ・ 指定正味財産と一般正味財産を拘束純資産と非拘束純資産とに変更したとしても、その概念も公益法人会計独特のものと思われ、指定・一般と同じくらい他にはない特殊性を持っているようであるため、変更する意義があるようには感じられない。
- ・ 指定正味財産というのは第三者から受け入れたものであることが明確である。一方で、指定純資産は、もともと持っている自己資金でも機関決定をすれば拘束できるという説

明なので、そこは受託者責任という観点を含めて両者の非常に大きな違いであると考え
る。

【味の素】

- ・ 指定正味財産の内容や振替え等について十分理解できていない中で、さらに改正案の「活動計算書」において使途拘束の部、非拘束の部など追加されるとさらに複雑になると感じる。
- ・ このような状態で、今回の会計基準の変更が公益法人のガバナンス強化につながるかは判断しかねる。
- ・ もう少し簡易的で意味を想起しやすい名称であればよい。
- ・ 指定正味財産から一般正味財産への振替がなくなり簡易化される一方で、「活動計算書」で拘束・非拘束を分類することにより、公益法人での経理処理の負担が増すのではないか。
- ・ 寄付者側としては、寄付金をどのように使用したか分かればよいので、わかりやすい決算書がよい。
- ・ 公益法人は公益事業をメインに行うことから、透明性は大事であるものの経理処理コストを増やすことになることは避けるべきで、中小の公益法人に配慮された仕組みとなることを願う。

<学識経験者>

【会田名誉教授】

3. 純資産の部における区分表示

- ・ 法人が長期的に存続するために純資産の水準を維持することが必要
- ・ 資産の部での基本財産、特定資産の貨幣価値表示よりも所有実態の開示が重要
- ・ 純資産には寄付者による使途が拘束されたもの、将来的に費消できないものを含有
- ・ FASB (Financial Accounting Standards Board。アメリカの民間非営利組織会計基準の設定主体) では近年、永久拘束と一時拘束の統合により純資産が3区分から2区分に移行
- ・ 純資産を2区分とするか、基盤、拘束、非拘束の3区分とするかは重要な論点
- ・ 基盤純資産は、法人根拠法で価値の維持が要請されるようなものなので、寄付者、あるいは補助金、助成金の提供者にとっては、拘束か非拘束かということになる。
- ・ 拘束の純資産については、寄付者らとの契約が前提で、公益活動へ社会の資源提供を促すような効果が期待できる。きちんと拘束純資産について、寄付者等の使途の制約に沿ってそれを使っているということがちゃんと説明できれば、追加の資源提供も期待できる。
- ・ 寄付者よりもむしろ構成員からの資源提供のウェイトが高い法人においては、使途を法人の機関が決定するというケースもある。ただ、機関決定分を含む場合には、原則、拘

束を解除しないものに限定すべきではないか。

【川村教授】

- ・ 一般には、自己指定の影響を業績報告書に反映させると、一般正味財産と指定正味財産の区分に恣意性が入り込み、業績報告書の有用性が低下すると考えられているのではない。企業会計でいえば、利益処分で利益が変動するようなもの？
- ・ 自己指定は、一般正味財産の内訳とすべきであろう。「法人の機関決定＝法人の意思」なので、あまりにも緩い。機関決定にも様々なものがある。認めるにしても、法令等に基づくものなどに限定すべき。技術的には、理事会等のタイミングは限られるので、機関決定により一般正味財産から指定正味財産への振替えをする場合、期間的なズレを調整する会計処理が必要となる。また、一般正味財産、自己指定正味財産、寄付者指定正味財産の 3 つの財源で取得した資産の会計処理は、複雑すぎる。活動計算書（損益計算書）と正味財産増減計算書（株主資本等変動計算書）の分離も検討する必要がある？
- ・ 法令に基づいて特定費用準備資金とするための機関決定であれば、指定正味財産とするかもしれない。
- ・ ガバナンスは、コントロールでもある。果たして、機関決定による指定正味財産への分類を認める場合、ガバナンスを強化することにつながるであろうか。逆に、機関決定による指定正味財産への分類を認めない現行基準下においてガバナンスが弱体化しているという状況は存在するか。

<合議制機関>

【神奈川県公益認定等審議会】

- ・ 当県所管の公益法人においては、特定費用準備資金のように、法人の機関決定により使途の制約を課した資産を積み立てる事例が増えており、こうした資産の情報を開示する重要性は高まっている。
- ・ 現行の計算書類、特に正味財産増減計算書においては、特定費用準備資金のような資産の増減等に係る情報が十分明瞭になっているとは言えないことから、「指定純資産」の区分を設けた方が分かりやすくなる。
- ・ 機関決定拘束に係る資産としての区分を設けた場合、対応する費用の振り分けをするという法人の事務処理が新たに生じると想定される。
- ・ 「指定純資産」の区分を設けることが、公益法人のガバナンス、自主性の強化をどの程度後押しするかについて、法人への指導監督を行う行政庁の立場からは明言できないが、現状、法人の機関決定により使途の制約を課した資産を特別なものとして扱う意識に乏しい法人も一部見受けられることからすると、「指定純資産」の区分を設けることの有用性は十分に認められる。

(4) 事業費及び管理費の形態別分類の集約化と機能別分類について

公益法人会計基準においては、事業費・管理費の一般的・標準的な科目を、「給料」、「旅費交通費」、「水道光熱費」等の形態別分類によって示しています。これは、公益法人において必要となる事業費と管理費に共通する科目の事業費割合を把握するためには有用な分類と考えられています。

一方で、類似の科目を集約すれば一覧性が高まるという考え方や、事業の実態を明らかにする上では、「〇〇プロジェクト事業費」等の科目単位で表す機能別分類の方が適切であるという考えがあります。これについて、どのように考えますか。

(注) 事業費割合の算定が制度上の要請としてあるため、仮に、活動計算書を機能別分類としても、形態別分類による事業費・管理費を財務諸表の注記として記載する必要が生じる可能性があります。

<公益法人>

【公益法人協会】

- ・ 現行制度は、平成 20 年の施行から 12 年程経ち、実務でも広く周知定着している。新公益法人制度への移行当時多くの法人は、形態別分類への変更で、勘定科目の検討・会計システムの導入で大変苦労したが、この機に及んで強制的に機能別分類に戻させることに非常に抵抗感を覚える。機能別分類をもし導入するのであれば、法人の任意で可能とすべき。
- ・ 事業費の割合の算定が制度上の要請としてあるので、機能別分類としても従前の形態別分類が注記として残るのであれば二重の手間になって、多くの公益法人は負担の大きさに耐えられないのではないか。
- ・ 費用が発生する実態とその用途は、会計ソフトの設定や勘定科目体系では明確な区分けはできない。
- ・ 事業単位やプロジェクト単位での収支管理は、法人の事業管理や外部への説明上必要なので、必要のある法人においては各法人とも重要な業務として苦労しそれぞれ工夫してまとめている。
- ・ 的確な計画と進行によって事業を推進している法人ならば、それを管理会計等で管理することは当たり前のことだが、それと関係のない法人に対しても「機能別分類」を主とした形式に変更してしまうのは行き過ぎで、法人の負荷がさらに増えるのは今般の改正からみて本末転倒。
- ・ 必要がある法人においては、自己の判断により、注記として記載するもので足りる。
- ・ ヒアリング項目の注では、従来の形態別分類による事業費・管理費を注記としたらいいが、かのように書いてあるが、逆ではないか。

【中谷医工計測技術振興財団】

- ・財務諸表の主たるものを「機能別分類」にすることは反対。
- ・「機能別分類」は主たる財務諸表の補助的な役割を果たすものと理解しているので、現状の「正味財産増減計算書内訳表」を活用するのが妥当と考え、現状の「正味財産増減計算書」の科目別から変更する必要はない。
- ・公益事業別（公1事業、公2事業、・・・）に管理することの必要性は理解しているが、それに加え「〇〇プロジェクト事業費」とした場合、今以上に管理工数、作業工数が増大することが予測されるので、業務負荷の増加は受け入れかねる。
- ・従来からやってきたことの延長線上では、やはり会計帳票としては形態別分類の科目が主にあったほうが非常に分かりやすいと思う。その上で、機能別分類は補助帳票に持ってくる、あるいは、現在の正味財産増減計算書内訳表を充実されるほうがやりやすい。

＜資金提供者＞

【日本財団】

- ・（注）にて、「活動計算書を機能別分類としても、行政目的で形態別分類を求める」と明記されている。これは同じものについて2種類の作成を求めているということであり、「作成も容易」と真逆の状況を示していると言わざるを得ず、公益法人に過度の負担を強いているように思う。

【味の素】

- ・全ての法人に適用するのではなく、中小で勘定科目が少ない法人は、一覧表示とした方が寄付者は分かりやすいと考える（1枚でPL全てが記載されている方が見やすいと思う）。

＜学識経験者＞

【会田名誉教授】

- ・費用について、一般にはコントロール目的では形態別、これに対して計画設定とか評価には機能別とか事業別が活用されているが、そもそも事業費と管理費の区分は、マネジメント機能に着目して組織の効率性や有効性を判断する上で活用されており、これ自体はある程度機能別の分類がされている。
- ・さらに、事業費をプログラム別、管理費は一つの分け方だが、資金調達と広報活動と組織運営などと分類すると理解度が向上できるのではないか。その一方で、どのような投入資源があったのかを見る上で、形態別の費用も注記で開示したほうが望ましい。

【川村教授】

- ・柔軟性と統一性（比較可能性）のバランスの問題か。公益認定目的との関係もある。
- ・内訳表とのバランスの問題もある。

- ・法人全体の活動計算書においては、企業会計でも形態別なので、一般の利用者の視点からは、形態別がよいのではないか（人件費の額などにも関心があるのではないか）。事業ごとの集計は、注記や内訳表で工夫するのがよいのでは？
- ・プロジェクトと事業（特別会計）との関係をどう整理するか？ プロジェクト＜事業（会計単位）？ 公1、公2程度？
- ・直感的には形態別分類でよいと思うが、どのようなニーズがあって機能別、目的別の分類が必要かわからない。

<合議制機関>

【神奈川県公益認定等審議会】

- ・法人への指導監督を行う行政庁の立場からすると、事業費・管理費の形態別分類や事業会計別の収支の情報が詳細に開示されていることが必要であり、現行の形態別分類による開示方法について特段の課題は生じていない。
- ・一方、例えば、形態別分類の科目や事業会計の数が多岐にわたる大規模法人のような場合は、科目の集約化や機能別分類による開示を主とした方が一覧性が高まることは確かであり、一般の情報利用者にとっての有用性も高まると言えるので、法人の事務負担等を考慮の上、具体的な開示の方法等を整理していくべきと考える。

（５）「活動計算書」の様式例

「活動計算書」の様式例について、令和２年度の会計研究会報告書においては、例として様式例Ａ、様式例Ｂを挙げています。

活動計算書の様式について、何か御意見があればお願いします。

<公益法人>

【公益法人協会】

- ・収益および費用を拘束・非拘束により区分して作成する様式でＰＬ本表を作成することは、作成の事務負担の重さに比べて、利用者にとって数値にどれほどの意味があるかについて疑問。
- ・収益側の区分は比較的容易であるが、費用側を区分していくのは大変な作業である。
- ・正確に処理を行おうとすれば、支出対象の事業および費目が決められている公的な補助金を受けた場合の財源充当表作成のようなイメージがあり、全ての法人が行うのは実務的には難しい。
- ・共通費用について事業別に配分し、さらに財源別にも配分するのは全く困難。共通費用の配分については、法制上の要請に従うのも困難な部分があり、現状、内閣府のガイドライン等に従ってなんとかやっているが、それがないと、ある意味法人が恣意的に分けるようなことが行われかねない。

- ・令和 2 年度「公益法人の会計に関する諸課題の検討結果について」の 2 頁にもある通り、今回の改正案は、「現在の正味財産増減計算書よりも一見して分かりやすく作成も容易なものであるべき」とあるが、分かりやすさも疑問かつ実務の負担も大きくなり、この趣旨に反する。
- ・「活動計算書」は名称変更にとどめ、様式は従来の方がよい。

【中谷医工計測技術振興財団】

- ・（4）で述べたように、様式例 A、様式例 B とともに主たる財務諸表とすることは反対。
- ・当財団の公益事業は 7 事業あり、さらに事業毎に複数のプロジェクトがあるため、様式例に従った場合は縦方向に長大なものとなり一覧性が損なわれるのではないかと危惧。
- ・（2）、（3）で述べたように、様式例にある「機関決定使途拘束」を新たに設けるか否か、設けた場合に「一般純資産」とするか「特定純資産」とするかは、収支相償との関りで議論が必要。
- ・ただし、当財団ではほとんどが指定正味財産であるので収支相償に関してはあまり問題がないため、機関決定使途拘束を新たに設けるか否かによる影響は少ないので、いずれでも拘りはない。
- ・縦に機能別分類といったものを並べると非常に見にくくなるのではないかと、非常に抵抗が強いかなと思う。主たる帳簿は現状のような並べ方にしておいて、補助帳簿のほうで横に並べるという形のほうが見やすいのではないかと。
- ・新しい様式のものを作成する場合、慣れてしまえば、定期提出書類の作成について恐らく大きな工数の増加はない。
- ・活動計算書には正味財産増減計算書で記載されているような細かな費用科目の記載はなく、作成側としては勘定科目を集約して記載することは負担ではないが、基本財務諸表から細かな科目が抜けるとなると、理事会等へ提出する際に別途（細かな勘定科目で記載されている）添付資料を付けることになる。注記の経費区分については、会計基準等で決めてもらえばいいと考えている。従来の財務諸表とは違い、管理会計的なものになるのかなと感じている。
- ・（活動計算書は資源提供者の意図通りに資源が使われているかに重点を置いた様式になっていたり、ガバナンスの観点も取り入れており、特定費用準備資金や資産取得資金などの機関決定したものについて、積み立てたり取り崩して事業で使ったりしていることが分かるようになっているという事務局からの説明を受けて）そういうことであれば、資源提供者の理解の助けになるのかなと思う。

<資金提供者>

【日本財団】

- ・本様式は一般目的のためのもので行政目的を満たすという視点には立っていないように見える。

- ・公益法人は法律の要請に従うことが求められるため、上記（４）で示されている通り、本様式で作成すると、行政にあわせた明細書を別につくることになり、公益法人にとっては非常に負担が大きくなるのが懸念される。
- ・すべての非営利法人が上記の様式を使うことが定まっており、かつこの様式のみで定期報告などの行政目的も果たせるということでないのであれば、公益法人だけが敢えてこの様式を取り入れる意味を見いだせない。
- ・活動計算書は縦が科目で展開されていて、横は非拘束の部、指定拘束の部というふうに概念で区別されている一方で、正味財産増減計算書内訳表の横は会計という一般名詞で区分されている。そういう点で言うと、内訳表のほうが単純な表現をしているので、分かりやすいのではないか。

<学識経験者>

【会田名誉教授】

- ・法人の長期の存続可能性については、フロー情報の中では拘束性に留意した純資産の増減が中心になる
- ⇒資源の費消及び価値の変動について、拘束純資産の増減は拘束区分、非拘束純資産の増減は非拘束区分に記載
- ・名称は本質的な論点ではないが、指定純資産の費消分を一般に計上する手続は一般が前提で指定が特殊なものであるとの誤解を与えかねない。拘束と非拘束のほうがいい。
 - ・会計情報は会計記録にもとづきストックとフローの両面から組織活動を財務的に描写
 - ・正味財産増減計算書のストック式とフロー式の相違は、結果に着目か原因に焦点か
 - ・純資産変動計算書と混同しないために、正味財産増減計算書より活動計算書が better
 - ・活動計算書は純資産の増減の原因を示し、資源の費消額たる費用の内容と金額が開示される
 - ・収益、費用以外の純資産内の振替も開示対象
 - ・報告書様式例について、機関決定の拘束度が高ければ拘束区分に独立列記（様式例 A）

【川村教授】

- ・（３）で述べた、一般正味財産と指定正味財産の考え方からすると、２つの様式案のうちからは様式例 B を支持することになる。ただし、どんどん内訳をつくっていくと、振替の中に振替が生じるような形になって、複雑になりすぎるようにも感じるので、注記などによった方がよいのではないか。
- ・特定費用準備資金としての指定正味財産への分類であれば、様式例 A を支持することになるか。

<合議制機関>

【神奈川県公益認定等審議会】

- ・法人への指導監督を行う行政庁の立場からすると、様式例Aと様式例Bとで、実務上、特に大きな差はないが、一般純資産の部をさらに2つに区分する様式例Bよりも、指定純資産の部に「機関決定使途拘束」を加える様式例Aの方が分かりやすい。
- ・繰り返しになるが、新たな様式の導入に伴う法人の事務負担等を考慮するとともに、「活動計算書」の導入に併せて、別表A～Cや別表Hの書類についても、より作成しやすく簡便なものに見直す必要がある。

(6) 事業別会計区分の取扱

公益認定法においては、収益事業等に関する会計は、公益目的事業に関する会計から区分し、各収益事業等ごとに特別の会計として経理することが求められています。

事業別会計区分の取扱について、何か御意見があればお願いします。

<公益法人>

【公益法人協会】

- ・会計に関する区分は、定期提出書類との関係もあるので、現行法上、認定法や税法上の要請に準拠していると思えるため、現行のままでよい。

【中谷医工計測技術振興財団】

- ・当財団では収益事業を行っていないので、特段の意見はない。

<資金提供者>

【日本財団】

- ・注記で事業別の会計区分を示す場合、現行の内訳表のように事業別の会計ごとに横に展開していく記載になると思われる。
- ・現行では、正味財産増減計算書と内訳表では、同じ様式で事業別の会計が横の表示となっているため、それぞれの合計数字が正味財産増減計算書と内訳表とで合致していることが一目で確認できる。
- ・一方、活動計算書では事業別会計が縦で表現されているため、注記で表示している数字との合致を確認する上では一目ではわかりにくく、作成が煩雑となり実務上の効率性が損なわれることが懸念されるため、定着している現状の取り扱いで問題ないと思われる。

<学識経験者>

【会田名誉教授】

2. 収益事業に関する会計情報の位置付け

- ・ 認定法の趣旨に沿い収益事業は公益目的事業と分離し、採算状況、財源蓄積水準を明示
- ・ 本来は組織として分割すべきであり、独立会計単位と位置付け
- ・ 法人内での財務内訳ではなく、別個の経済主体の財務諸表
- ・ 理念的には、企業会計基準を適用した財務諸表の開示

【川村教授】

- ・ 費用の機能別分類、内訳表などと合わせて、総合的に検討すべき論点であろう。
- ・ 事業別会計区分は、ガバナンスの観点から必要とされていると理解している。自由な組織設計を許すのであれば、公益目的事業と収益事業等の区分・組み合わせなどを理事者の視点から設計・開示する制度（マネジメント・アプローチ）など、検討の余地があると思うが、現状そうした議論が可能かは疑問。

<合議制機関>

【神奈川県公益認定等審議会】

- ・ 収益事業等に関する会計を区分して経理する必要性は高いと考えるが、もし公益目的事業に関する「活動計算書」とは異なる別の様式による計算書類の作成を求めることになると、法人の事務負担が増えるので、慎重な検討が必要。

（７）正味財産増減計算書での有価証券評価損益の取扱

現行の公益法人会計基準では、有価証券評価損益は、損益計算書（「正味財産増減計算書」）の経常増減の下に別掲表示しています。

新しい損益計算書となる「活動計算書」は、法人の活動を表すものであることから、理屈の上では、活動には含まれない有価証券の評価損益は活動計算書には含めないことにはなります。

評価損益を直接貸借対照表の純資産に評価差額として計上する会計処理を採用すべきかどうかについて、何か御意見があればお願いします。

<公益法人>

【公益法人協会】

- ・ 活動計算書の様式変更を支持していないので回答いたしかねるが、特に現行の扱いに不都合は感じていない。現状不都合があるのであれば、その理由を明確にすべき。

【中谷医工計測技術振興財団】

- ・ 「活動計算書」は法人の活動を表すものの趣旨であれば、評価損益は含めないことは妥当。

- ・「活動計算書」は企業会計の損益計算書（P/L）と同様で問題ない。
- ・評価損益は貸借対照表で資本直入すれば良い。

＜資金提供者＞

【日本財団】

- ・現行の取り扱いで不都合を感じていないため、変更の必要はない。

【味の素】

- ・有価証券評価差額金として貸借対照表に計上することについて、現状の企業会計と整合する会計処理となるため、わかりやすくなる。
- ・ただ、每期評価差額を計上する意味があるかも考え、大きく取得価額を毀損している場合等一定の事由が生じたときのみでも良いのではないか。
- ・投資家ではないので、公益法人の財政状態に大きな関心はもっていない。

＜学識経験者＞

【会田名誉教授】

- ・フローの情報である活動計算書は法人の活動を対象に、純資産の増減を原因別に描写しており、有価証券の保有に伴う差額については、その期に保有していたという活動に起因しているので、活動計算書に記載すべき。
- ・保有しているだけで、例えば時間の経過によって減価償却費が発生することもあり、市場価値の変動によって評価損益が発生するため、保有しているだけでも価値の変動を活動計算書に記載すべき。
- ・なお、経常的な財務活動に伴う売買目的有価証券の処分に伴う損益、保有に伴う損益は、共に経常活動によって発生しているので経常損益となる。評価損益と売却損益について、売買目的であれば、どちらも運用に伴う損益ということで、合算・相殺することができるのではないか。
- ・売買目的有価証券以外の有価証券については、処分に伴う損益と減損損失は異質であり、経常外の区分で分離表示
- ・連結情報等の投資効果を開示しないのであれば、子会社・関連会社株式の評価を再検討
- ・その他有価証券については資本直入もあり得る。ただ、その場合には、資本直入にした分を別途開示することが必要である。また、それがそのまま残っていていいのかどうかについてはまだ解決できていない。

【川村教授】

- ・有価証券の評価損益が「活動」に該当しないという考え方には、同意しかねる。評価損益は、法人の公益活動等を支える財務活動の成果として重要である。ストックのみではなく、評価損益を開示することも重要。

- ・ 企業会計における「その他有価証券」の会計処理は、当該証券の保有によって投資先との事業上の関係が生じている（シナジーがある）ことが前提。公益法人は、そのようなシナジーはなく、純粋な金融投資のほうである。（その他有価証券とすべき状況なら、収益事業と他企業とのシナジーが存在し、むしろ「損益計算書」を作成すべき状況ではないか。）
- ・ IFRS は OCI ノンリサイクリング処理、米国基準（企業会計・非営利法人会計）は純損益処理に移行。わが国の企業会計でのみ、純資産直入が認められている。公益法人会計基準による会計処理は、IFRS や米国基準の会計処理に相当する。

<合議制機関>

【神奈川県公益認定等審議会】

- ・ 当県所管の公益法人においては、有価証券の評価損益の表示を必要とする法人はさほど多くない。法人への指導監督を行う行政庁の立場からすると、「活動計算書」に含める場合と含めない場合とで、実務上、特に大きな差は生じない。

2022 年 1 月 12 日

公益法人の会計に関する研究会検討用資料

「公益法人の会計に関する課題の検討」（日本公認会計士協会提出）

本資料は、公益認定等委員会事務局からの依頼に基づき公益法人の会計に関する研究会における公益法人の会計に関する課題の検討に資する目的で、日本公認会計士協会非営利法人委員会において事前に検討した内容を取りまとめて提出したものである。今後の追加の検討により本内容は変更される可能性があるのご承知いただきたい。

(1) 令和 2 年度報告 1. に記載の事項（活動計算書関係）

○「活動計算書」の【様式例 A】【様式例 B】を参考にした「活動計算書」のひな型

- ・ いわゆる財務三基準の判断に必要な財務数値の把握方法
- ・ 様式例に対応した必要な財務諸表の注記事項

○事業別会計区分の取扱い

- ・ 法令等の要請に基づく事業別会計区分の活動計算書への反映方法

1. 現状の相違

本件の検討にあたり、現行の公益法人会計基準と非営利組織会計検討会による報告「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」附属資料 2（2019 年 7 月 18 日 日本公認会計士協会）（以下「モデル会計基準」という。）の比較を行った。

公益法人会計基準では、フロー計算書として正味財産増減計算書が存在するが、モデル会計基準では、資源の用途拘束別に費用、収益を区分表示した活動計算書が示されている。両者のひな型には相違が見られ、正味財産増減計算書は、縦に一般正味財産増減、指定正味財産増減を記載して、指定正味財産から一般正味財産への振替処理がある。一方、モデル会計基準では、横に非拘束、用途拘束と区分され、振替処理はない。

	公益法人会計基準	モデル会計基準
趣旨	一般正味財産増減の部と指定正味財産増減の部に区分し、縦に並べている。一般正味財産については、収益及び費用を経常増減と経常外増減の部に区分している。一般正味財産増減の部において	拘束・非拘束を横に並べた理由は、流入資源の収益としての当初認識を前提にして、当該資源の用途拘束がどのように解除されたかを、流入資源の区分において表示することが、情報利用者のう

	て、収益と費用を対応させることにより、組織全体の活動状況がわかるということと、費用を財源別に区分することによるデメリット（配賦基準の問題で恣意性が入ること、寄附者は、そこまで意図していないこと）から、純資産に区分しない収益と費用の計上方法を採用している。	ち、特に資源提供者の情報ニーズにより適合していると考えられ、見やすいためである。
--	---	--

制度上必要な財務三基準の数値のうち、収支相償の数値は、正味財産増減計算書内訳表の一般正味財産増減の部における公益目的事業会計の経常収益計と経常費用計を基礎として算定される。正味財産増減計算書内訳表では、おおよその判定はできるが、収支相償の判定に必要な全ての数値が得られるわけではない。

次に公益目的事業比率の数値は、正味財産増減計算書内訳表の一般正味財産増減の部の経常費用計を用いる。ここでも上記同様に必要な全ての数値が得られるわけではない。

さらに遊休財産規制の数値は、公益目的事業会計の経常費用計と、使途目的ごとに区分された資産、対応する負債の数値が必要となるため、財産目録もしくは、貸借対照表内訳表を作成している場合にはこれらの数値から算定する。ここでも、上記同様に全ての数値は得られず、控除対象財産など公益認定関係書類の数値を用いて算定している。

このように現行の会計基準により作成された正味財産増減計算書内訳表では、おおよその収支相償、公益目的事業比率の判定が可能である程度に運用されている。

本来は、財務諸表である正味財産増減計算書（内訳表）で財務三基準を算定可能なレベルにすることが、制度目的においては、最も分かりやすい。しかし、財務三基準の算定の方法として、資金勘定及びみなし費用としての性質を有する「特定費用準備資金」、同じく資金勘定である「資産取得資金」を費用とみなした算定方法を採用していることや、無償の役務の提供等に係る費用など会計帳簿から算定できないものも用いることから、このような運用になっている。

2. 課題と解決策

上記に記載の両者の趣旨を踏まえると、モデル会計基準は、資源提供者等の情報ニーズへの対応を図ったひな型を採用している一方、公益法人会計基準は、資源提供者等の情報ニーズに応えることに加え、制度上の必要な数値を算定することを主目的としたひな型となっているが、必ずしもそれだけで完結するようにはできていない。また、以下のような解決すべき点もある。

	課題	解決策
1	公益目的事業比率の判定がしにくい。	・公益目的事業比率、収支相償結果、収益事業からの振替額を注記する。
2	収支相償が満たされているかの判定がしにくい。	・貸借対照表及び正味財産増減計算書の内訳表を注記する。
3	収益事業からの繰入れが50%超かどうかの判定がしにくい。	⇒財務諸表等の情報から公益認定関係書類を正確に記載できれば、制度上は問題ないのではないか。
4	財務三基準に影響の大きい特定費用準備資金や資産取得資金の増減が正味財産増減計算書では表示されない。	・活動計算書に機関決定使途拘束の部を設けて、特定費用準備資金や資産取得資金の増減を表示する。 (法人の自主性を尊重するとともに法人が責任を持って運用することが明確となり、会計面からガバナンスの強化を後押しすることが可能となる。)
5	特定の目的のために積み立てられた資産を特定資産としているが、特定費用準備資金や資産取得資金等の控除対象財産との間にギャップが生じている。	・活動計算書に使途拘束の部を設けることにより、特定資産と控除対象財産とのギャップが縮小することが期待され、制度上も有用である。

上記のうち1～3については、認定法19条を踏まえた注記による解決策となっているが、財務三基準の判定では特定費用準備資金の取崩額や積立額のほかにも、資産取得資金の繰入れ、公益目的保有財産の取得等も考慮するため、上記の会計区分情報だけでは財務三基準を充足しているか判断することができない。解決策では財務三基準の結果等を注記すると記載しているが、財務諸表等の情報から公益認定関係書類を正確に記載できれば、あえて結果等を注記しなくても制度上の問題はないと考える。また、現行は正味財産増減計算書内訳表から財務三基準の算定の基礎となる数値を引用しているが、財務諸表本体からも引用することが可能となれば、有用性はさらに高まることが期待できる。

4及び5については、活動計算書に機関決定使途拘束の部を設けることにより、会計面からのガバナンスの強化が期待される。なお、機関決定使途拘束の部については、単に理事会等の機関において承認されたという要件のみで計上するのは適切でないと考える。すなわち、特定費用準備資金や資産取得資金のように個別具体的な計画があり、使途が明確なもの

に限定することが望ましいと考える。これにより、特定資産と制度上の控除対象財産とのギャップの縮小が期待できる。

以上の点を踏まえると、正味財産増減計算書を用いた方法より活動計算書を用いた方法の方が、財務三基準の判定に必要な数値を取りやすいと予想されるとともに、資源提供者の情報ニーズへの適合性や明瞭性の観点からも優れているため、活動計算書をベースに解決策を示すこととした。活動計算書のひな型は以下のとおりである。

3. 具体的なひな型案

活 動 計 算 書					
年 月 日から 年 月 日まで					
					(単位：円)
当期				前期	
非拘束の部	使途拘束の部		合計	合計	
	機関決定 使途拘束	資源提供者に よる使途拘束			
I 経常活動区分					
経常収益					
受取寄附金					
受取助成金					
公1事業収益					
公2事業収益					
収益事業収益					
〇〇運用収益					
経常収益計					
経常費用					
公1事業費					
公2事業費					
収益事業費					
管理費					
経常費用計					
経常収益費用差額					
II その他活動区分					
その他収益					
・・・					
その他収益計					
その他費用					
・・・					
その他費用計					
その他収益費用差額					
税引前収益費用差額					
法人税、住民税及び事業税					
法人税等調整額					
税引後収益費用差額					
III 純資産間の振替区分					
振替					
基盤純資産との振替					
非拘束と拘束純資産間振替					
純資産変動額					
期首純資産額					
期末純資産額					

※様式例 A からの変更点

- ・純資産区分の名称について修正
（「一般純資産の部」→「非拘束の部」、「指定純資産の部」→「使途拘束の部」）
- ・「経常費用」に「収益事業費」を追加
- ・「Ⅲ純資産間の振替区分」に「基盤純資産との振替」を追加

《上記ひな型のメリット・デメリット》

メリット	デメリット
機関決定による制約と外部寄附者による制約の区分が明確化される。	活動計算書の非拘束・拘束（機関決定、資源提供者）の区分と認定法 19 条の区分経理の 2 つの基準による整理が必要となり、事務処理が煩雑になる恐れがある。
使途拘束の部に対応する資産から生じる運用益を使途拘束の部に計上することによって、収支相償の判定の期間的な縛りから解放される。	活動計算書の使途拘束の部に計上した運用収益を使用する場合には、対応する経常費用を使途拘束の部において機能別に区分する必要がある。
使途拘束の部（機関決定使途拘束）に特定費用準備資金及び資産取得資金が計上されることにより、制度上必要な数値が取りやすい。	使途拘束純資産の内訳と増減額及び残高についての注記が必要となる。

【活動計算書における検討課題】

(1) 機関決定使途拘束の部の範囲について

機関決定使途拘束の部に計上する範囲については、法人の自主性を重視して、理事会等の機関において計上が承認された特定の目的のために積み立てられた資産と広く捉える考え方から、その範囲に一定の要件を設け、認定法上の控除対象財産に限定するという狭く捉える考え方まで様々考えられる。

ここで、法人のガバナンスを重視すべきであることについて異論はない。ただし、上述したとおり、機関決定使途拘束の部への計上については、単に理事会等の機関において承認されたという要件のみではなく、特定費用準備資金や資産取得資金のように個別具体的な計画があり、使途が明確なものに限定することが望ましいと考える。

開示上も、機関決定使途拘束の部の範囲に含めた資産の目的取崩を行った場合には、活動計算書においてその使途を表示することが求められており、その使途は明確にすることが必要と考える。

これにより、機関決定使途拘束の部の範囲は、制度上の控除対象財産に求められる要件に近似するため、通常は控除対象財産と一致するものと考えられる。

(2) 運用収益の取扱いについて

活動計算書においては、使途の拘束のある資産から生じる果実（運用収益）は、使途拘束の部に計上する。活動計算書における収支相償の計算は、後述のとおり非拘束の部をベースに行うことが考えられるため、使途拘束の部に計上する運用収益は、収支相償の判定の期間的な縛りから解放される。

その一方、活動計算書の使途拘束の部に計上した運用収益を使用する場合には、対応する経常費用を使途拘束の部において機能別に区分する必要がある。その際には、機関決定または資源提供者によってあらかじめ定められた事業区分に基づいて行うものとし、恣意性が介入する余地がないように留意する必要がある。

(3) 注記案の区分経理情報について

活動計算書における区分経理情報として、下記が考えられる。

- ① 合計欄ベースで区分
- ② 活動計算書内訳表（非拘束の部、使途拘束の部それぞれで区分）
- ③ 非拘束の部ベースで区分

①の場合、使途拘束のある受取寄附金があった場合に、現行制度では指定正味財産増減の部に計上されたものが、活動計算書では振替処理の廃止により資源提供者による使途拘束の部の経常収益に計上されることになるため、経常収益の金額が収支相償の判定に必要な数値にならない。

②は丁寧であるが、表示が細くなるため、収支相償の数値の引用に支障がある。

剰余金の解消計画など収支相償の判定における期間的な縛りは、主に非拘束の部をベースとして考えるべきである。したがって、収支相償の判定においては、③とモデル会計基準を参考にした「使途拘束純資産の内訳と増減額及び残高」の注記を記載することでの対応が適切であると考ええる。

注記案：事業別会計区分情報（案）

活動計算書 非拘束の部

科 目	公益目的事業会計				収益事業 等会計	法人会計	合計
	公1	公2	共通	小計			
経常収益	100	100	0	200	100	100	400
経常費用	150	80	0	230	20	110	360
経常収益費用差額	-50	20	0	-30	80	-10	40
収益事業等から生じた利益の繰入額			35	35	-35		0
収支差額	-50	20	35	5	45	-10	40

- ・事業別会計区分情報については、現行の正味財産増減計算書内訳表をベースに、活動計算書のひな型も参考にしながら案を作成した。
- ・事業別会計区分情報を作成する場合、前述【活動計算書における検討課題】(3)の①～③の方法が考えられるが、ここでは③の非拘束の部で区分する方法を採用している。なお、事業別会計区分情報として注記する公益目的事業会計の数値は、別表 A とリンクすることを想定している。

○. 使途拘束純資産の内訳と増減額及び残高

(単位：円)

内 訳	前期末残高	当期増加額	当期減少額	当期増減差額	当期末残高
機関決定使途拘束純資産					
公2 ○○準備資金					
小 計					
資源提供者による使途拘束純資産					
公1 ○○助成金					
公1 ○○寄附金					
小 計					
合 計					

- ・モデル会計基準の注記のひな型 17 を参考に、「使途拘束純資産」を「機関決定使途拘束純資産」と「資源提供者による使途拘束純資産」に分けて表示する案を作成した。
- ・機関決定使途拘束純資産は主に特定費用準備資金や資産取得資金を想定しており、当期増加額・当期減少額は活動計算書及び別表 A とリンクすることを想定している。

(派生論点) 純資産区分について

1. 現状の相違

公益法人会計基準では、一般正味財産と指定正味財産の 2 区分で正味財産を構成している。一方、モデル会計基準は、基盤純資産、使途拘束純資産、非拘束純資産の 3 区分で構成している。両者を比較すると、一般正味財産は非拘束純資産に相当し、指定正味財産は使途拘束純資産にほぼ当てはまるが、使途拘束純資産には法人が機関決定により制約を課したもの（＝機関決定使途拘束）も含まれる点で、指定正味財産より広い使途指定の考え方となっている。

	公益法人会計基準	モデル会計基準
趣旨	外部の寄附者等からの提供資源を他の資源と区分するために指定正味財産と一般正味財産の 2 区分に区分している。寄附者及び助成金、補助金提供者を特別なステークホルダーとしている。	組織の財政基盤として保持し続けることが求められる資源と、資源提供者との合意等に起因して使途制約を受ける資源とは、その性格が大きく異なるが、2 区分ではその区別が表示されず、組織基盤を構成する財務資源の実態が明らかにならないことから、情報利用者に組織の財政状態を適切に伝達するために 3 区分による表示としている。

2. 課題と解決策

モデル会計基準は、法人のガバナンスを主とした考え方であり、拘束純資産に両者の相違がみられるため、公益法人に何が必要かを検討する必要がある。

	課題	解決策
1	・法人内意思決定の純資産も、指定正味財産と同様に取り扱うことに違和感があり、あくまでも外部からの拠出分は区別すべきであるという意見。	・活動計算書の使途拘束の部を「機関決定使途拘束」と「資源提供者による使途拘束」の 2 つに区別して表示する。
2	・3 区分について、基盤純資産は、公益法人で該当するものがあるのか。 ・もともと 2 区分にした経緯は、3 区分の判定が難しいことにあるため、区分の考え方は明確にできるのか。	・基盤純資産に該当するものを検討した結果、基金が該当すると整理をしている。その他の資産（基本財産、不可欠特定財産）は、使途拘束純資産で整理することではいかがか。

3. 結論

モデル会計基準において、基盤純資産とは、『法令等に定められた発生事由に従い、組織活動の基盤として保持し続けるために区分経理することを決定した純資産』（モデル会計基準第 155 項）と定義している。また基盤純資産には、以下のものが含まれるとしている（モデル会計基準第 156 項）。

- (1) 資源保持の観点から法令上、純資産の区分保持が定められているもの（基本金等）
- (2) 特定の目的のために設置される基金であり、その元本を保持し続けることを目的に純資産における区分経理することを決定したもの

公益法人制度は、公益目的事業に資源を投入し、収支均衡を図り、財産を必要以上に溜めずに公益法人の活動を促進する仕組みとしている。制度の仕組みとして、事業の継続については、再投資をして維持することを原則とはしておらず、事業が必要なくなったら、法人解散もとれるものとなっている。その制度趣旨から、学校法人や社会福祉法人のような基本金という制度的な概念はない。

このことから公益法人における基盤純資産は、法令上で返還義務を負う基金（一般社団・財団法人法第 131 条）のみが該当すると考えられる。すなわち、基金は、資金調達の方法のひとつであり、純資産が基金の総額等を超える場合に、その超過額を限度として社員総会の決議により返還することができる（一般社団・財団法人法第 141 条）。基金の返還をする場合には、返還する基金に相当する金額を代替基金として純資産の部に計上しなければならず（一般社団・財団法人法第 144 条）、当該代替基金は、基盤純資産として法人の純資産に残るものである。

しかしながら、モデル会計基準の基盤純資産の意義（組織活動の基盤として保持し続ける純資産）を鑑みると、公益法人の中でも施設型の事業を実施している法人についても同様に基盤純資産はないと考えてよいか、今後検討の余地があると思われる。資源維持の観点から、事業の継続には基盤純資産が必要と考え、制度としての仕組みを検討することになるが、現在日本公認会計士協会ではそこまでの検討が行われていないため、問題提起にとどめる。

なお、前述のとおり、学校法人や社会福祉法人においては基本金の制度を有している。一方、公益法人においても平成 16 年会計基準以前は基本金の制度を有していたが、16 年会計基準改正の際に削除されている。

- (1) 令和2年度報告 1. に記載の事項（活動計算書関係）
- 事業費・管理費の形態別分類と機能別（活動）分類について
- ・ ひな型
 - ・ それぞれの分類におけるメリット・デメリット

1. 現状の相違

公益法人会計基準では、事業費と管理費は、形態別分類により科目表示を行い、公益目的事業、収益事業等区分に分けての表示である。一方、モデル会計基準では、活動別分類により科目表示を行い、拘束区分別に財源を区分しての表示である。

	公益法人会計基準	モデル会計基準
趣旨	形態別分類表示と、区分経理による事業区分を採用しており、公益目的事業、収益事業等、法人会計の区分でそれぞれ形態別分類の表示になっている。形態別分類表示の必要性は、収支相償の算定要素としての費用にどのような項目が含まれているか形態別の情報で審査していることからである。また、事業区分別の情報は、財務三基準を算定する際に、事業区分毎の数値を用いるためである。	活動別分類表示を採用している理由は、組織に提供された資源が各事業において、どのように使用されているかを明らかにすることができ、外部報告目的に合致するからである。ただ、形態別分類の情報も、組織における発生費用の内訳を一覧でき、組織運営状況の理解に資することから、注記としている。

2. 機能別分類と形態別分類のメリット及びデメリット

それぞれの分類におけるメリット・デメリットは、以下のことが考えられる。

	機能別分類	形態別分類
メリット	<ul style="list-style-type: none"> ・ 各事業に投入されている資源の額を一覧できる ・ 事業別の資源配分状況の理解に資する ・ 外部報告目的に合致する 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 発生費用の内訳を一覧できる ・ 組織運営状況の理解に資する
デメリット	<ul style="list-style-type: none"> ・ 発生費用の内訳が明示されない 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 各事業に投入されている資源の額が明示されない

3. 対応案

それぞれのメリット及びデメリットを考慮し、全体の目的から、形態別の情報を残しつつも、活動別分類表示での数値を有効利用できるような仕組みを提案する。(上記参照)

※上記におけるモデル会計基準の課題

	課題	解決策
1	公益目的事業比率の判定がしにくい。	モデル会計基準の注記様式を変更する（事業区分の列を設ける）。
2	収支相償が充たされているかの判定がしにくい。	
3	モデル会計基準注記「18. 事業費及び管理費の形態別内訳」は、事業区分ごとになっていない。	
4	科目の設定を修正する必要があり、システム対応、会計規程の変更対応等の作成者サイドの実務上の負担が想定される。	変更することの必要性について十分に周知し、作成者の理解を得られるようにする。

事業区分別ごとの形態別注記

以下に一般的、標準的な科目を示すが、組織や事業の種類、規模等に応じて科目を追加及び集約することも想定できる。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。

(単位：円)

科 目	公一事業費	公二事業費	収益事業費	管理費
役員報酬				
給与手当				
退職給付費用				
福利厚生費				
旅費交通費				
委託費				
通信運搬費				
修繕費				
減価償却費				
消耗品費				
：				
合 計				

(1) 令和2年度報告 1. に記載の事項（活動計算書関係）

○正味財産増減計算書での有価証券評価損益の取扱い

・取扱いの考え方及び表示方法

1. 現状の相違

公益法人会計基準では、算定方法としては規定していないが、モデル会計基準では、洗替法を規定している。加えて、評価差額については、当期の正味財産増減額として正味財産増減計算書の経常増減で別掲表示（BS は区分なし）であるのに対し、モデル会計基準では、売買目的有価証券評価差額は、当期の収益費用差額として処理、その他有価証券評価差額は、活動計算書は通さず、純資産の部Ⅳ評価差額等で表示することとなっている。

	公益法人会計基準	モデル会計基準
趣旨	有価証券の評価方法については、企業会計と同様に導入されているが、評価差額の取扱いが全て、正味財産増減計算書を通して点、異なっている。有価証券の保有の目的は、運用益を得ることなので、毎期、正味財産増減計算書に反映させることが公益法人の活動に沿った会計処理と考えられるためである。	<p>金融商品会計基準の定めに準じている。非営利組織の特性を考慮すべき事項はないと考えている。</p> <p>その他有価証券評価差額の取り扱いは、3 区分に関わらず、貸借対照表上は、純資産の部で、『その他有価証券評価差額金』として別掲表示することにより、組織の継続的活動能力に関する情報利用者の理解に資することとしている。</p> <p>これ以外の保有目的の有価証券に関わる評価差額は、活動計算書の各拘束区分で計上して、純資産区分もその結果を表示することとなるが、そのうち、基盤純資産に含まれるものについては、当該資産の原始取得価額での表示を優先し、非拘束区分に評価差額を表示することとしている。企業会計での「資本金」と同様に、基盤純資産は、時価により変動しないものとしての取り扱いになっている。</p>

2. 課題と解決策

評価差額の考え方を明確にして、毎年度算定が必要な公益目的財産残額の算定における取り扱いをなるべく、簡易にする方向で検討する。

課題	解決策
活動計算書を採用し、構成要素を検討した場合、評価差額の処理の違いが明確になる。この際に、保有区分別の有価証券評価差額をそれぞれ、どのように処理するか。活動計算書を通さない場合のメリットを総合的に検討。	<p>売買目的有価証券については、現行の公益法人会計基準とモデル会計基準と同様の取り扱いである。</p> <p>その他有価証券については、それぞれ異なるため、モデルの取り扱いとして純資産の拘束 3 区分に関わらず、評価差額金として貸借対照表に別掲表示することとする。もともとの取得原価を時価の増減に伴い「評価差額を別掲することで、明らかにしている。</p>

3. 対応案

その他有価証券について、純資産の拘束 3 区分に関わらず、評価差額金として貸借対照表に別掲表示する案を記載することとする。

純資産の部			
科 目		当期	前期
I	基盤純資産		
	基金		
	代替基金		
II	使途拘束純資産		
	機関決定使途拘束		
	資源提供者による使途拘束		
III	非拘束純資産		
IV	評価・換算差額等		
純資産合計			
負債・純資産合計			

(2) 上記の他、公益法人への適用が必要な項目

○上記の他、モデル会計基準において提案されているもの

1. 収益認識

(1) 現状の相違

収益認識については、公益法人会計基準では、寄附等の受入時に時価で評価することは記載があるが、これ以外に認識基準は規定されていない。モデル会計基準では、収益認識に関して、寄附金、補助金及び助成金、現物寄附の区分で認識測定が明文化されている。また、ボランティアの注記が明文化されている。

	公益法人会計基準	モデル会計基準
趣旨	現行の会計基準では、収益認識についての規定はない。企業会計に準ずる解釈での運用となっているが、企業会計が収益認識基準について、公表されたことへの対応として、公益法人で特に考慮すべき点などの検討はまだ行われていない。	交換取引、非交換取引の共通する収益認識の基準を基本として明文化して、非営利組織の特徴的な取引である非交換取引の認識について、規定することで、いつ、収益として認識するのかを明確かつ、共通した概念とすることにある。非交換取引として、寄附金、補助金、助成金、現物寄附等を明確にしている。

(2) 現行の公益法人会計基準における収益認識に係る課題

これまで、公益法人会計基準は、記載のないものについては、企業会計基準（我が国における一般に公正妥当といわれるもの）に準じた取扱いの方針のもとに「公益法人の会計に関する研究会」で検討が実施されてきた。一方で、企業会計の基準としては、「収益認識に関する会計基準」、「収益認識に関する会計基準の適用指針」が2021年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用されている。そのため、公益法人会計基準のよりどころとしている企業会計の基準が変更されたにもかかわらず、公益法人会計基準の収益認識基準が明瞭に規定されていないという課題が存在する。その後、モデル会計基準が公表されたことに伴い、検討の方向性として、企業会計の基準との比較をしないでも、すでに企業会計の基準を非営利組織に当てはめる場合に必要となる会計基準としてモデル会計基準が作成されていることから、モデル会計基準で規定されている非交換取引を始め収益認識基準の規定を参考にして進めていくものとする。

	現状の公益法人会計基準における収益認識に係る課題
1	収益認識基準についての規定がない。特に非交換取引については、何時、認識して

	よいかも法人によって過去の習慣で行っている。
2	公益目的事業の活動には、ボランティア活動など、支出を伴わない活動があるが、活動計算書での認識、測定、開示の方法が明確になっていない。
3	税込み処理を採用している法人が多数であり、収益認識基準によると認められるか。

2. 減損

(1) 現状の相違

公益法人会計基準では、減損の会計処理が、簡便的な強制評価減のみ規定されている。一方、モデル会計基準では、国際公会計基準を参考にした、減損会計を導入しており、非営利組織における減損の考え方を示しているため、公益法人会計基準における強制評価減とは、考え方、会計処理方法が異なる。

	公益法人会計基準	モデル会計基準
趣旨	<p>現行の会計基準は、強制評価減のみの規定であるため、減損会計を採用していない。これは、現在は、収益性を基にした企業会計における減損の会計基準が一般に公正妥当な会計基準として存在するのみであるので、公益法人の特性が生かせないことから、導入されていない。</p>	<p>保有する資産の特性や、非営利組織の運営の特徴を考慮して、保有する資産の性質に応じた最適な測定基礎として、資金生成資産と非資金生成資産に区分して減損会計を適用することとしている。</p> <p>また、適用に際しては、減損のフローにおいても兆候、認識、測定のステップを企業会計と同様に設定しているが、非営利組織への適用に配慮しており、兆候のある場合のみ、認識するかどうかを判定することとして、手続きの簡素化も図っている。</p> <p>兆候があった場合、サービス提供の継続性に着目して、認識するか否かの判断をする仕組みとしており、この点でも非営利組織の活動を反映した方法としている。</p>

(2) 現行の公益法人会計基準における減損の会計処理に係る課題

公益目的事業でサービスを提供していたが、受益者が減少して、固定資産の稼働率が下がった場合には、そのままの状態では貸借対照表に表示したままであるとサービス提供能力の過大表示となってしまう、組織のサービス提供能力を誤認する可能性が出てくる。現行の公益法人会計基準では、時価の著しい下落がない限り、減損損失は計上されない。そのため、過大なサービス提供能力が財務諸表に表示されるという課題がある。一方で、モデル会計基準における減損会計の導入により、公益法人の理事者の運営方針や保有する資産について活動の目的や活動量など組織の特性を踏まえた会計数値に応じた評価が可能となるため、遊休財産規制の実態の把握に貢献できる数値が算定可能

となる。

	公益法人にモデル会計基準の減損処理を導入するにあたっての課題
1	現行の公益法人会計基準でも強制評価減としての減損は導入されているため、モデル会計基準における減損を導入することによるサービス提供能力の適切な表示というメリットが公益法人の特性を反映した測定方法になっているのかを明確にするとともに、モデル会計基準における減損を導入することのデメリットも考慮することで導入を検討すること

3. 資産の部の区分表示

(1) 現状の相違

公益法人会計基準では、固定資産を基本財産、特定資産に区分している。一方、モデル会計基準では、資産の部に基本財産、特定資産等の資産の拘束を示す科目はない。流動固定分類表示を基本として、拘束の資産の情報は注記事項として補足する方法である。

	公益法人会計基準	モデル会計基準
趣旨	基本財産、特定資産を貸借対照表で表示して、資産の目的を明示することで、公益法人の財産の状況を明らかにしている。これは、現行会計基準以前から適用されていて、制度改革で、基本財産の義務付けがなくなっても続いている。制度改革では、基本財産の保有が不要となっている。ただ、保有する場合には、認定法のガイドラインで、遊休財産規制において、表示区分を要件としていることに対応している。	資産の区分情報をBSで開示するか、注記によって開示するか検討した結果、公益法人の特徴である使途拘束の状況をBSで開示する場合、流動固定分類、資産形態別区分を加えて、拘束性区分が行われることとなるため、表示の複雑性が増し、理解可能性をかねて損ねる恐れがある点を懸念し、情報ニーズに係る流動性開示を優先し、資産の使途の拘束に関する情報を注記情報とした。

(2) モデル会計基準の資産の部の区分表示を導入した場合の課題

遊休財産規制における資産の表示をどのように対応するか検討する。

	モデル会計基準の資産の部の区分表示を導入した場合の課題
1	貸借対照表上、控除対象財産が判明しない。 ※拘束資産の注記は主なもののみ
2	流動資産と固定資産で構成される特定資産（控除対象財産）について、当該特定資産の金額が財産目録上、流動資産と固定資産とで分断されてしまう。また、全て流動資産又は固定資産であっても、有価証券や定期預金等の複数の金融商品で構成され

	モデル会計基準の資産の部の区分表示を導入した場合の課題
	る特定資産についても同様である。
3	FAQV-2-⑥3イにおいて、収支相償を達成するための資金について、特定資産として表示することが要請されているが、これに応えられない。

4. キャッシュ・フロー計算書

(1) 現状の相違

公益法人会計基準では、直接法、間接法のどちらも認めている。一方、モデル会計基準では、直接法のみで、簡便法は認められている。

	公益法人会計基準	モデル会計基準
趣旨	企業会計に準じて導入されており、特に公益法人の特有の事情を考慮されたものではない。(利益をベースに表示するひな型を採用しており、特に企業会計と異なる考えを採用しているところはない。	現行実務で、資金収支計算書が慣行として、法人の管理に使われていることから、キャッシュ・フロー計算書を採用しつつも、資金収支計算書の考え方を一部取り入れ、法人が漸次的な導入を図れるように、簡便法を用意している。また、直接法に限定しているのは、非営利組織がそもそも利益を目的としない組織であることから、利益を作成の出発点とする間接法は、組織になじまないことから、間接法は認めないこととしている。

(2) 公益法人のキャッシュ・フロー計算書の作成上、直接法に限定した場合の課題

非営利組織のモデルが明確に示されたことで、公益法人での活用を検討する材料がそろったことから、モデルの直接法を簡便法から段階的に導入することで、現行の収支計算書から移行のきっかけになると思われる。

	公益法人のキャッシュ・フロー計算書の作成上、直接法に限定した場合の課題
1	実務上、間接法での作成が多いと予想されるため、直接法に限定できるか。

5. 関連当事者の定義

(1) 現状の相違

公益法人会計基準では、定義していないが、モデル会計基準では、定義している。

	公益法人会計基準	モデル会計基準
趣旨	会社法を参考に公益法人会計基準注解で定義をしている。	実質的に報告組織に支配力や重要な影響力を持つ可能性のある法人及び個人との取引を開示の対象にしている。ただ、モデル会計基準でも、未解決の論点であるグループ情報の開示、連結等も控えていることから、関連当事者の定義は、暫定的と考えてよいものである。

(2) 現行の公益法人会計基準上の課題

- ・モデル会計基準と比較して、公益法人の特徴点を明確にしておく。

(2) 上記の他、公益法人への適用が必要な項目

○企業会計基準の内、公益法人会計基準での導入に検討が必要なもの

企業会計基準は、継続的に改正や新規の会計基準が、一般に公正妥当な会計基準として公表されてくる。今回のモデル会計基準では、収益認識に関する会計基準が作成時のタイミングで公表されており、モデル会計基準に導入に際して、非営利組織の特徴を勘案してモデル会計基準に反映させた経緯がある。

今後の対応としては、内閣府の令和2年度の報告書に記載もあるが、収益認識基準については、今後の企業会計における導入の状況を見て、検討していくという方針に従い、検討結果を公益法人会計基準へ導入していくものと考えられる。

なお、会計監査人が設置されている公益法人に関しては、公益法人において該当しない企業会計基準を除き、企業と同様に適用されることが考えられる。新たな企業会計基準が導入された際は、公益法人会計基準での対応が必要であるかを研究会で検討いただくために、必要に応じて日本公認会計士協会での検討の結果をご提案させていただくものとする。

以 上

令和 3 年 4 月 16 日
公益認定等委員会

令和 3 年度会計研究会の開催について

平成 25 年度に発足した「公益法人の会計に関する研究会」（以下「研究会」という。）は、公益法人を巡る会計事象の変化や実務上の課題に的確に対応するため当委員会のもとで開催され、審議を重ねてきた。令和 2 年度においては、活動計算書の内容について、変更を検討すべきとして意見の一致を見るとともに、検討すべき項目の整理を行い、今後の検討の方向性を得たところである。

令和 3 年度においても引き続き、公益法人の会計上の諸課題に対応するため、令和 2 年度報告を踏まえつつ、以下のとおり研究会を開催することとする。

I. 検討事項

- ①活動計算書について、令和 2 年度報告を踏まえ、さらに検討を進める。
- ②その他公益法人の状況等を踏まえ必要な事項があれば随時検討を行う。

II. 検討体制

- ・ 研究会は、別紙のメンバーにより構成する。
- ・ 活動計算書について日本公認会計士協会の協力を得つつ検討を進める。
- ・ 学識経験者、法人関係者その他の関係者から意見を聴取するとともに、委員との認識の共有を図る。

III. 運営

- ・ 会議は、概ね 8 回程度を目途に、新型コロナウイルス感染症による影響の状況に応じつつ、適宜ウェブ会議、メール等の方法にもより、開催することとする。
- ・ 研究会としての報告書を作成し委員会に報告し、公表することとする。

以上

公益認定等委員会
公益法人の会計に関する研究会
構成員名簿

大立目克哉 日本公認会計士協会非営利法人委員会委員長

梶川 融 日本公認会計士協会公会計協議会会長

金子良太 國學院大學経済学部教授

高山昌茂 協和監査法人代表社員

中田ちず子 中田公認会計士事務所、公益財団法人公益法人協会監事

(敬称略 50 音順)

(オブザーバー)

小森幹夫 公益認定等委員会委員長代理

小林敬子 公益認定等委員会委員

黒田かをり 公益認定等委員会委員

安藤まこと 公益認定等委員会委員

以 上

公益認定等委員会
公益法人の会計に関する研究会
審議経過

第1回 平成25年8月5日（月）

- 研究会の運営について
- 公益財団法人公益法人協会からの意見聴取
- 日本公認会計士協会からの意見聴取
- 公益法人会計基準適用についてのアンケート結果（速報）
- 今後のスケジュール

第2回 平成25年9月19日（木）

- 公益認定等委員会委員からの意見
- 公益法人会計基準適用についてのアンケート結果
- 検討課題について

第3回 平成25年10月24日（木）

- 検討課題優先順位、スケジュールについて
- 他制度や海外での小規模法人の取扱い

第4回 平成25年11月18日（月）

- 小規模法人の負担軽減についてのヒアリング
 - ・（公益財団法人）国際医療技術財団、（公益社団法人）全日本断酒連盟
- 公益法人会計基準の適用の在り方
- 制度と会計基準の分離可能性についての意見交換

第5回 平成25年12月9日（月）

- 小規模法人の負担軽減策について

第6回 平成26年1月27日（月）

- 小規模法人の負担軽減策について

第7回 平成26年2月28日（金）

- 小規模法人の負担軽減策について
 - ・ 重要性の原則の適用項目の検討
 - ・ 事業費・管理費の算定方法

- 法人会計区分の義務付けのないことに伴う収益の考え方
- 小規模法人の定義の検討
- 中間報告素案について

第8回 平成26年3月27日（木）

- 小規模法人の負担軽減策について
 - ・ 重要性の原則の適用項目の検討
 - ・ 事業費・管理費の算定方法
- 小規模法人の定義の検討
- 中間報告素案について

第9回 平成26年4月24日（木）

- 別表Hについて

第10回 平成26年7月3日（木）

- 法人会計区分の作成義務付け緩和について
- 指定正味財産から一般正味財産への振替の考え方について
- 遊休財産規制（6号財産と指定正味財産）について
- 意見募集・意見交換会の結果について

第11回 平成26年8月26日（火）

- 貸借対照表内訳表について
- 収支相償について
- 収支相償の剰余金の使途について
 - （個別の事情、事業拡大、特定費用準備資金等）
- 指定正味財産の指定の範囲について

第12回 平成26年10月2日（木）

- 収支相償について
- 収支相償の剰余金の使途について
 - （個別の事情、事業拡大、特定費用準備資金等）
- 指定正味財産の指定の範囲について

第13回 平成26年11月4日（火）

- 正味財産増減計算書における資金収支の情報の注記
- 有価証券の評価方法等の考え方と表示方法について
- 事業費・管理費科目の考え方と表示方法について

- 財産目録の使用目的等欄の表示の必要性について

第14回 平成26年11月25日（火）

- 他会計振替の考え方について
- 公益法人会計基準で明示されていない会計事象への対応について

第15回 平成26年12月15日（月）

- 定期提出書類について
- 会計基準の設定主体等について
- 最終報告素案について

第16回 平成27年 1 月28日（水）

- 最終報告素案について

第17回 平成27年10月2日（金）

- 平成27年度の研究会の運営について
- 公益法人の制度会計についてのアンケート結果（速報）
- 公益法人会計基準で明示されていない会計事象への対応

第18回 平成27年11月 2 日（月）

- 金融商品の時価等に関する事項の注記について
- 過年度遡及会計基準の適用について
- 法人類型ごとの適する会計基準の明確化について

第19回 平成27年12月11日（金）

- 金融商品に関する注記について（継続）
- 過年度遡及会計基準の適用について（継続）
- 日本公認会計士協会の検討結果について
- 公益法人の制度会計についてのアンケート結果

第20回 平成28年 1 月27日（水）

- 金融商品に関する注記について（継続）
- 過年度遡及会計基準の適用について（継続）
- 平成27年度の報告書（案）について
- 日本公認会計士協会の検討結果について（継続）

第21回 平成28年 2 月15日（月）

- 金融商品に関する注記について（継続）
- 過年度遡及会計基準の適用について（継続）
- 報告書（案）について日本公認会計士協会の意見について
- 平成27年度の報告書（案）について（継続）

第22回 平成28年7月27日（水）

- 平成28年度会計研究会の開催について
- 検討課題の主な事例について
- 今後の検討予定事項について
- よりわかりやすい会計に向けた改善策について

第23回 平成28年10月4日（火）

- 公益法人会計の運用の点検と見直し・法人の負担軽減
- 運用上、顕在化してきた問題点の是正

第24回 平成28年12月2日（金）

- 異常値発生への対応
- 特定費用準備資金の運用の点検と見直し並びに遊休財産算定の際に控除される財産の明確化
- 公益目的取得財産残額の算定の見直し
- 公益法人会計基準等の一覧性の向上・整合性の確保

第25回 平成29年1月31日（火）

- 特定費用準備資金の運用の点検と見直し並びに遊休財産算定の際に控除される財産の明確化（継続）
- 公益目的取得財産残額の算定の見直し（継続）
- 定期提出書類の剰余金の発生理由・解消計画の記載例等
- 公益法人会計基準等の一覧性の向上・整合性の確保（継続）

第26回 平成29年4月12日（水）

- 平成28年度会計研究会報告書案の検討

第27回 平成29年10月11日（水）

- 平成29年度会計研究会の開催について
- 特定費用準備資金の運用の点検及び遊休財産算定の際に控除される財産の明確化（継続）

第28回 平成29年12月8日（金）

- 控除対象財産に関する運用益（果実）の取扱いについて（継続）
- 特定費用準備資金の運用について（継続）

第29回 平成30年1月23日（火）

- 控除対象財産に関する運用益（果実）の取扱いについて（継続）
- 特定費用準備資金の運用について（継続）

第30回 平成30年3月1日（木）

- 控除対象財産に関する運用益（果実）の取扱い
- 特定費用準備資金の運用
- 財務諸表における勘定科目の明確化等の検討
- 別表H簡便版の検討結果と今後の運用の見通し

第31回 平成30年3月28日（水）

- 平成29年度報告書について

第32回 平成30年10月15日（月）

- 平成30年度会計研究会の開催について
- アンケートの集計及び分析について
- 今後の検討課題について
- その他

第33回 平成30年12月4日（火）

- 公益法人の会計に関する研究会の報告書等に関するアンケート（以下「アンケート」とする）結果について
- 29年度報告に関するフォローアップについて

第34回 平成31年1月28日（月）

- 遊休財産額算定の際に控除される財産の明確化について（認定規則第22条3項第6号等の改正案）
- 今後検討すべき課題について
- 平成30年度報告書の構成案について
- その他

第35回 平成31年2月28日（木）

- 平成30年度報告書について

○ その他

第36回 令和元年8月1日（木）

- 令和元年度会計研究会の開催について
- 財務諸表の注記における継続事業の前提の呼称について

第37回 令和元年9月19日（木）

- 有価証券評価損益等に計上された「評価損益、売却損益、為替差損益」を注記で区分開示することについて
- 有価証券評価損益の計上に関する会計処理（洗替法と切放法）について
- モデル会計基準について

第38回 令和元年10月21日（月）

- 指定正味財産の明確化について①

第39回 令和元年11月28日（木）

- 指定正味財産の明確化について②
- 「正味財産増減計算書」から「活動計算書」への名称変更について

第40回 令和2年1月16日（木）

- 指定正味財産の明確化について③
- 令和元年度報告について
- 継続事業の前提について

第41回 令和2年2月28日（金）

- 令和元年度報告書について
- その他

第42回 令和2年9月14日（月）

- 令和2年度会計研究会の開催について
- 検討事項について

第43回 令和2年11月18日（水）

- 子会社株式及び関連会社株式に関する実質価額の注記について
- 「活動計算書」について

第44回 令和3年1月14日（木）

- 収益認識に関する会計基準の適用について
- 活動計算書の名称の変更に伴う検討関係について

第45回 令和3年2月15日（月）

- 令和2年度報告書について
- その他

第46回 令和3年4月22日（木）

- 令和3年度会計研究会の開催について
- その他

第47回 令和3年7月29日（木）

- ヒアリングについて
- その他

第48回 令和3年9月9日（木）

- ヒアリング

第49回 令和3年10月4日（月）

- ヒアリング

第50回 令和3年10月14日（木）

- ヒアリング
- 活動計算書について

第51回 令和3年11月11日（木）

- ヒアリング

第52回 令和3年12月6日（月）

- ヒアリング
- その他

第53回 令和3年12月16日（木）

- ヒアリング

第54回 令和4年1月17日（月）

- 公益法人の会計に関する諸課題の検討について

第55回 令和4年1月31日（月）

○ 令和3年度報告書について

第56回 令和4年2月21日（月）

○ 令和3年度報告書について

公益認定等委員会
公益法人の会計に関する研究会
報告書一覧

- 26 年度報告(平成 27 年3月 26 日)
 - I 小規模法人の負担軽減策
 - II 公益法人会計基準の適用の在り方
 - III 正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付けの緩和
 - IV 財務諸表上の様式・勘定科目の改善
 - V 財務三基準の解釈・適用
 - VI 定期提出書類
 - VII 財務三基準以外

- 27 年度報告(平成 28 年3月 23 日)
 - I 企業会計基準の公益法人への適用について
 - II 26 年度報告の日本公認会計士協会実務指針等への反映
 - III 公益法人の制度設計についてのアンケート結果

- 28 年度報告(平成 29 年6月9日)
 - 1. 公益目的取得財産残額の算定方法の検討
 - 2. 定期提出書類上の記載内容の明確化(剰余金の発生理由・解消計画の記載例等)
 - 3. 公益法人会計基準等の一覧性の向上・整合性の確保
 - 4. 異常値の発生への対応
 - 5. 特定費用準備資金の運用の点検及び遊休財産額算定の際に控除される財産の明確化

- 29 年度報告(平成 30 年6月 15 日)
 - 1. 特定費用準備資金の運用の点検及び遊休財産額算定の際に控除される財産の明確化について
 - 2. 財務諸表における勘定科目の明確化の検討について
 - 3. 別表 H 簡便版の作成のフォローアップについて

- 30 年度報告(平成 31 年3月8日)
 - 1. これまでの取り組みの振り返り

2. 29 年度報告のフォローアップ
3. 今後取り組むべき課題について

■ 令和元年度報告(令和2年5月 15 日)

I 今年度の検討事項

1. 「継続組織の前提」について
2. 指定正味財産の明確化
3. 有価証券評価損益等に計上された「評価損益、売却損益、為替差損益」の注記による区分開示
4. 有価証券評価損益の算定方法～洗替法と切放法～について
5. 「正味財産増減計算書」から「活動計算書」への名称変更
6. 事業費及び管理費の形態別分類の集約化と機能別分類
7. 別表H簡便版について
8. 今後の検討の視点

II 次年度以降検討を予定する課題

1. 「活動計算書」について
2. その他

■ 令和2年度報告(令和3年3月 19 日)

1. 活動計算書への名称の変更に伴い検討すべき項目の整理について
2. 収益認識に関する会計基準の適用について
3. 子会社株式、関連会社株式を保有する場合の実質価額の注記について