

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ヒアリング

「活動計算書」への名称変更に伴い検討すべき事項に関する意見

（公財）公益法人協会

はじめに

貴委員会事務局より、表題研究会で検討する表記課題について当協会にヒアリングの依頼がありましたので、下記事項について意見を申し述べます。

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りますので、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と考えます。

（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。

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ですが、ただ、どういう「分かりにくさ」「作りにくさ」があるのか、あるいはあったのか等について、それをまず明確にさせていただくのが、議論そのもののスタート地点ではないかと思えます。

事業報告とその内容を計数的に表す「活動計算書」による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と思えます。そのためには、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と思えます。したがって分かり易いことが第一ですが、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ことは言うまでもありません。

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と言えます。また、他の非営利法人とは、財源および活動目的、事業内容も異なるので、比較の有用性の点は、会計基準のあり

かたを考えると優先度が低いと思います。現行の公益法人会計基準（正味財産増減計算書）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それなりの意味があることから、単純に他の非営利組織との比較といっても、自ずと限界があると考えます。

## （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、違和感はありません。

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ます。受け入れる際の寄附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、（他の公益法人では採用されていないとしても、）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ないと考えます。したがって、「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と考えます。

なお、「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でしょうか。

## （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。

寄付者の意思を反映したものと、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ます。「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ますが、これに対し本件のように、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ります。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でしょう。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です。

さらにいえば、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です。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と思われます。

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のではないのでしょうか。さらに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ません。

公益法人のガバナンスを後押しすることになるかは、法人がどのような内容と形式で機関決定をどう行うかによるものであり、機関決定者が理事会、評議員会であれば、理事会、評議員会が十分にその意味を理解していることが前提と思われます。

#### (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性が生じる可能性があります。

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ます。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ましたが、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ます。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です。

そもそも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ません。確かに、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ですので、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ます。しかしながら、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ですが、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すし、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です。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たりとを考えます。

#### (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。

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があります。収益側の区分は比較的容易ですが、費用側を区分していくのは大変な作業だと思います。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と考えます。また、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と思われれます。

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」とありますが、分かりやすさも疑問かつ実務の負担も大きくなり、この趣旨に反するのではないのでしょうか。この際、「活動計算書」は名称変更にとどめ、様式は従来のままにさせていただきたいと考えます。

#### (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。

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、現行のままでよいと考えます。

#### (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。

活動計算書の様式変更を支持しておりませんので回答いたしかねますが、特に現行の扱いに不都合は感じておりません。現状不都合があるのであれば、その理由を明確にすべきと考えます。

#### おわりに

冒頭でも申し上げましたが、ご提案の活動計算書への改正は、実務には大きな影響を与えることとなりますので、その検討の趣旨・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と考えます。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ものです。

最後に「活動計算書」とは直接関係はしませんが、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いたします。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お図りいただきたいと存じます。

以上

## 資本性劣後ローン導入の提案

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、その借入れ金額をみなし資本とする等の扱いとするため、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るものである。

### <理由>

#### 1. 経緯等

(1) 当協会が公益法人対象に毎年実施しているアンケートによれば、2020年6月時点で事業活動において損失が出ていると答えた法人は6割に上る(このうち破産寸前と答えた法人が6件あった)。また、2021年6月に実施した同アンケートでも損失が発生したと答えた法人は5割弱で、そのうち財政破綻寸前の状態と答えた法人は9件あった※。

※2020年アンケートの回答母数は1,515法人、2021年は速報値で1,488法人。

(2) この状況は公益社団法人・財団法人を問わないが、なかんずく公益財団法人においては、純資産がマイナスとなり、財団法人の存立・継続要件である純総資産額300万円以上の2年間継続維持が困難となり、法人の解散を余儀なくされる(一般法人法§202②)可能性が生じている。

このような状況に対し、当該公益財団法人では①物件費の削除・人員の削減や給与カット、②寄附金等の支援の要請、③事業活動の多様化や強化等懸命な努力を行っているが、過去の蓄積も少なく、赤字幅の大きいところでは、対処が不可能になっている。

(3) この問題への対応策としては、①一般法人法§202②の見直し(規定の廃止や2年間の継続維持期間の延長)が考えられるが、一般法人法の改正検討等に時間を要することから応急措置としては現実的ではない。これに対し②当該公益財団法人に、資本性劣後ローンの導入を認めた場合には、資金繰り等の実体面の改善のみならず、当該ローン金額をみなし資本(ないしは資産)とすることにより、上記(2)の法制の形式面もクリアできる。

#### 2. 提案に対する疑問とそれに対する考え方

##### (1) ローンを資本とみなすことについて

初歩的な疑問として、ローンは一般的な経理処理では負債であり、それを資本とみなし経理することが出来るかという疑問がある。これについては過去ならびに現金融界において実例があり、当該ローンにより一定期間経過後事業が回復し、利益を生む可能性が高い場合は、それを疑似資本とみなすことが出来るとする金融や財務の新しい考え方の実行により難局を切り抜けている。

直近では、事業会社において、2020年10月にANAホールディングス(株)やイオン(株)が劣後ローンを導入するなど、コロナ禍による苦境救済等のために資本性の資金調達が行われたことは記憶に新しい。

#### (2) 事業・収益が回復することの判断について

基本的には、そのローンを実行する金融機関が判断するものであるが、その借入金や借入保証の一部(ないしは全部)に国・地公体等の公共機関も参加することとなる場合は、それらの機関もその審査に加わるのが一般的である。

公益法人にこのローンを適用する場合も、基本的な構図はこれと同じこととなるが、公益法人の場合は一般法人が公益認定を受ける法律の形式であることから、その認定に係る行政庁の判断が必要となると思われる。しかしこのことは公益認定を受け、かつその認定条件を持続するために、行政庁が公益認定法第5条2号の「公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであること」を審査することとなっていることから、行政庁のいわば本業的なルーティンの業務であると考えられる。したがって、公益認定を行う行政庁がこれに加わることは当然であり、新しい負荷が行政庁に生じるものではないものと思われる。

### 3. 導入に至る道程について

#### (1) 内閣府(公益認定)当局の発議

資本性劣後ローンの仕組みとしては、関係当局と実行する金融機関の協同が必要となるが、このローンがコロナ禍における特殊な状況における政策的なものであるとすると、まずこの仕組みの発議は公益法人制度を所管し、日本の公益目的事業活動の政策判断とその決定・実行を担っている内閣府が行うべきものと考えられ、是非この制度の導入にイニシアティブをとっていただきたいと考える。

#### (2) 経理処理の方法の決定

このローンについては、負債を資本とみなすこととなることから、実際の経理処理の仕方やB/SやP/Lへの表示、さらに公益認定法上の各種の計算の仕方等について検討することが必要と思われる。これについては従来慣行に従えば、内閣府当局と本「公益法人の会計に関する研究会」において決定し、ガイドライン等で公表・公開すべきと考えられる。

### 4. おわりに

コロナ禍という未曾有の事態に起因するとはいえ、このような財務上の問題が容易に発生することは、そもそも公益法人に潤沢な資金や資産の保有が、認定法等により制限されていることにも起因すると思われる。したがって、前述の一般法人法§202②の改正と併せ、現行法における収支相償原則の改正・撤廃や遊休財産規制の限度の増枠等が検討されるべきであると思料する。

以上