

令和5年度公益法人の会計に関する諸問題の検討状況について（令和5年度報告書）の意見募集に関して、以下の通り、意見を提出する。

はじめに

まず、今回の会計基準の変更に向けた検討案は、公益法人等に多大な負担が生じることになる点につき、十分な配慮をいただきたい。本表・注記の変更といえども、法人側には、会計ソフト購入の経済負担、人的面での研修や習熟のためのコストおよび時間等が非常に重いものとなる。法人実務に大きな変化が生じること留意すべきである。多くの法人から、「法人に負担をかけないでいただきたい」「全体的に変更箇所を少なくしてほしい」との意見が寄せられている。

また、中小規模法人等の負担軽減の観点から、十分な経過措置を設けることは必須である。中小規模法人等については、十分な経過措置期間を設け、その間は従来の財務諸表でよしとすることも検討いただきたい。

1. 今般の公益法人制度改革に伴う会計基準の見直しの考え方について

【2P1(2)ア】「本表は簡素でわかりやすく、詳細情報は注記等で」

「本表は簡素でわかりやすく、詳細情報は注記等で」との基本的な考え方自体や、本表には管理会計や内部管理の事項を極力持ち込まない考え方には賛同する。

しかしながら、「わかりやすく、簡潔に」とは、公益法人の活動、財産状況を端的に示すことを求めているのではないかと。本表が簡素なものとなりすぎ、一見して情報量が少なくなり、注記を見ないと結局分からなくなっているとの意見が多い。公益法人の特有の情報は、本来、できるだけ本表で完結し、情報を分かりやすく表示すべきである。

一方、注記・附属明細書については、情報量が多く、かつ情報項目の重複がみられる。様式例にある注記事項の追加項目（貸借対照表関係で3項目、活動計算書関係で5項目）の内容は情報としての有用性について再検討願いたい。また、注記、附属明細書、財産目録、定期提出書類の間で、重複した情報が多く、利用者の分かりづらさ・作成者の負担増につながることから、重複項目の削減を強く要望する。

【3P1(2)イ】公益法人会計特有の考え方の整理・見直し

公益法人会計は、公益法人特有の事業構造や財源構造に基づくものであり、その情報を開示することこそが重要である。他の非営利組織会計や企業会計とで共通する部分の標準化はあるとしても、公益法人“独特”或いは“特有”の事項は会計基準にあってしかるべきである。

2. 新公益法人会計基準における具体的な見直しの方向性について

【6P2(2)ア】貸借対照表の「使途拘束」の有無による区分、「指定純資産」と「一般純資産」の区分について

「使途拘束」の概念※について、当初の議論が修正され、「純資産の区分」ではなく、「資産の区分」と整理されたことに賛同する。しかしながら、「使途拘束」という用語自体は日本の実務でこねられておらず、また、使途拘束の区分の概念は、資源提供者による財源の区分とは異なることから、作成者や利用者の混乱を招きかねない。このため、使途拘束の区分の趣旨や用語の定義について、周知徹底することが不可欠である。

また、公益法人特有の「指定純資産」「一般純資産」（現行の「指定正味財産」「一般正味財産」）の概念

について、現行通り、財源としての「指定純資産」「一般純資産」の区分概念が残されたことに賛同する。

※ 『使途の拘束について、「法令に基づく控除対象財産としての位置付けを有する、内部資金の積立て又は外部の資金提供者により使途を指定された資源により得た資産に課された使途の制限」（資産の区分概念）と整理する。』

【7P2(2)イ】固定資産における「基本財産」及び「特定資産」の区分について

貸借対照表本表の区分については、資産の形態に基づく流動・固定区分のみとし、従来の「基本財産」「特定資産」の区分は必要に応じ注記で記載することとされたが、慎重な検討が必要である。

現行の固定資産を「基本財産」「特定資産」「その他固定資産」に区分することは実務で定着しており、法人が自由に処分できない財産を示すものとして意義があること、あえて変更する必要性がないこと等の意見が多い。また、この区分に基づく情報は、法人の実態を表すものであることから、注記でなく本表で表すべきであるとの意見が多い。

また、貸借対照表の流動・固定区分が「ワンイヤールール」となることで、「現預金」が膨らんで計上され、「投資有価証券」が突出して計上されることとなり、わかりにくくなる、かえって法人の実態を示さないことになる、との意見が多い。

一方、「基本財産」「特定資産」については、「基本財産」は一般法人法第172条第2項の規定があるものの、「特定資産」は法令に根拠がなく、今般「使途拘束資産」があらたに定義されたことから、「本表では不要」との意見もある。

また、貸借対照表の流動・固定区分（ワンイヤールール）では、貸借対照表の作成負担が軽減されること、監事監査等で残高証明書との一致等実在性が容易に確認できること等は肯定しうる。さらに貸借対照表を流動・固定区分とすることで将来的な財務諸表のデータベース化も可能となることも評価できる。

公益法人実務において定着してきたものだけに、この変更には多くの法人の納得が得られるよう、慎重な対応が必要である。

【8P2(3)ア】「正味財産増減計算書」から「活動計算書」への名称・記載内容の変更について

名称変更については、名称が適切かどうかについての説明が不足しており、多くの法人が納得できるような丁寧な説明が必要である。

一方、記載内容のうち、表示区分については、いくつかの問題点が指摘されており、その整理が必要である。

現行では、一般正味財産増減の部において収益・費用を認識しており、指定正味財産増減の部では収益・費用の認識が行われず、使途の指定された寄附金等をいわば預り金的に管理し、費消（指定解除）するときに一般正味財産に振替を行う処理が行われている。これが今回、指定正味財産から一般正味財産への振替処理を行わず、指定正味財産増減の部で直接、収益・費用を認識することに変更される。このため、これまで定着してきた実務を変更することに対する抵抗感には根強いものがある。

また、一般純資産（一般正味財産）と指定純資産（指定正味財産）の区分を注記により開示することはともかく、本表で公益法人全体、すなわち一般純資産（一般正味財産）と指定純資産（指定正味財産）とを合算して収益・費用を表示することへの違和感が大きい。指定純資産（指定正味財産）では経常収益額・差額の期ごとの変動が大きくなることが予想され、単純に合算すると、情報の利用者にはわかりにくくなる懸念がある。

特に、複数年度にまたがる使途の指定された寄附金等の受け入れについては、他にも、課題が残されている。「負債とまでは言えず」と整理され、「経常収益」と認識すべきとの考え方が示されているが、収益・費用の対応関係が示されなくなること、当年度の費用に対応しない多額の経常収益が計上されることへの違和感・抵抗感は強いものがある。期間配分にあたっては、「前受収益」のような収益の繰り延べ（負面的）な処理、「経常収益」でなく「経常外収益」とする扱い等の整理が考えられないかとの意見がある。多くの法人の納得が得られるよう、慎重な対応が必要であり、丁寧な説明が不可欠である。

【9P2(3)ア】費用科目の表示方法について

費用科目の表示方法について「形態別分類」と「活動別分類（機能別分類）」による方法が考えられる中、本表で「活動別分類」を採用すると整理されたが、慎重な検討が必要である。

従来通りで問題がなく、あえて積極的に変更する意義に乏しいとの意見が多い一方で、「活動別分類（機能別分類）」とすることが合理的であるとの意見がある。

「活動別分類（機能別分類）」を合理的とする理由には、本表の費用項目がより簡素になること、「指定純資産」「一般純資産」の内訳区分は「活動別分類（機能別分類）」であれば可能であるとみられ、「形態別分類」では困難であること等から、その作成が容易となること等が挙げられる。

なお、注記で「形態別分類」を併せて内訳表示させることとされたが、これについては、法人の作成負担が重く、特に小規模法人等では作成が困難であり、また「形態別分類」を区分する情報の有意性には疑問があり、見直しを強く要望する（活動計算書の内訳情報 注記⑤で後述）。

【10～12P2(5)ア】財務諸表に対する注記 貸借対照表の内訳情報について

① 会計区分別内訳

記載する項目として流動資産額、固定資産額、流動負債額、固定負債額、純資産額計と大きくくりの科目が考えられていること、また、作成方法は、翌期以降においても、公益法人の負担を軽減する観点から、期末に棚卸的な整理を行うことが「許容されるべき」とされたことは、いずれも、小規模法人等の負担軽減につながる施策であり、賛同する。

② 資産及び負債の状況

現行の財産目録に相当する情報を提供するものであることから、情報の重複について整理願いたい。

③ 使途拘束資産の内訳と増減額及び残高

法令に基づく控除対象財産と位置づけを有する、内部資金の積立又は外部の資金提供者により使途を指定された資源により得た資金（使途拘束資産）の内訳を示すものであるが、同様に、財産目録や②の資産及び負債の状況との情報の重複について、整理願いたい。

【12～16P2(5)イ】財務諸表に対する注記 活動計算書の内訳情報

① 財源区分別内訳

活動計算書の内訳情報として、一般純資産・指定純資産という財源別内訳情報を注記で示すものであるが、指定純資産において収益・費用の内訳を区分する意義については、その有用性に問題がある。また、指定純資産については、収益・費用の認識に未整理の事項が残されている。合理的な配賦基準に基づいて区分すること自体は可能であるが、そもそも現行では「指定純資産」において収益・費用認識がされていないところ、事業費以外でどこまで費用科目の区分が必要か、詳細科目の区分は負担が大きいとの意見が多い。

i 振替処理の見直しについて

振替処理の廃止については、賛否両論あり、報告書でも指摘されている通りである。振替の実務は定着しているだけに、廃止することへの抵抗感、反対意見は多い。

また、廃止の理由が「振替処理がわかりにくい」では十分な説明とは言えず、「振替処理が合理的でない」ことへの丁寧な説明が必要である。

課題の本質は、振替処理を行わないことで、指定純資産区分（現行の指定正味財産増減の部）で直接、収益・費用を認識されるようになることの方にある。これまで定着してきた実務を大きく変更するだけに、抵抗感には根強いものがある。

現行のように一般純資産区分で費用収益の対応関係を示すのか、一般純資産区分・指定純資産区分それぞれとその合計値で費用収益の対応関係を示すのかは、実務上だけでなく会計理論上、大きな問題となりうるため、前述の通り、指定純資産区分における収益認識の課題の整理や、複数年度にまたがる使途の指定された寄附金等についての課題の整理を望みたい。

ii 経常活動区分・その他活動区分について

「Ⅰ 経常活動区分」と「Ⅱ その他活動区分」の区分について、指定純資産区分において「経常外収益」の取扱いを再検討いただきたい。特に、複数年度にまたがる用途の指定された寄附金等については、費用・収益対応の原則から、当年度の費用に対応する部分以外は、「経常外収益」とすべきであり、「Ⅱ その他活動区分」のその他収益に計上すべきとの意見も多く、再度検討いただきたい。

② 一般純資産の会計・事業区分別内訳

一般純資産（一般正味財産）の部について、会計・事業区分別内訳を示すもので、現行の正味財産増減計算書内訳表に相当するものであるが、①の財源区分別内訳の一般正味財産の部と重複する部分がある。会計・事業区分別内訳の意義を踏まえ、重複情報の整理を検討いただきたい。

③ 指定純資産の内訳

指定純資産の部について内訳として用途の指定された外部資金についてその増減情報を示すものであり、特段の反対意見はない。

なお、26Pの様式例のうち、「当期増減差額」は列自体が不要であると考えられるため検討いただきたい。（増加額と減少額を記載していれば増減額はわかる。23P③と平仄。）

④ 控除対象財産(6号財産)の発生年度別残高及び用途目的計画

控除対象財産のうち、6号財産について、「元本と果実を分けて指定正味財産の発生年度別残高を注記すること」とし、様式例が示されたがこの内容に強く反対する。

「6号財産とされる果実は、相当の期間内に費消することが見込まれるものに限る」と規定されていることから、法令に従い、果実について、相当の期間内に費消するようにすることはやむを得ない。しかしながら、これを、発生年度別内訳の記載を求め、5年超6号財産の残高内訳別用途目的別計画の記載をもとめることは、会計基準によって期間の制限を付し長期にわたり注記に記載させ管理させるという負担を強いることであり、事前の規制そのものに他ならない。

寄附者の指定による待機資金の運用については、寄附者の意志が最優先されるべきである。指定正味財産に計上されている果実について引き続き指定純資産に計上することも可能とすることは当然として、果実の用途が資源提供者の意思によって定められている場合、いない場合、それぞれについて、果実を一般純資産に区分することの是非を、引き続き再検討いただきたい。

⑤ 事業費・管理費の形態別区分

役員報酬、給料手当等形態別の費用項目について一般純資産・指定純資産の区分計算を求め、さらに会計・事業区分別の内訳をも求めることは、法人の実務と大きく乖離しており、また計算の法人負担が多くなることから、⑤の様式例では、特に（2）指定正味財産（純資産）の部について、強く反対する。

指定のある寄附金・補助金・助成金の用途を、役員報酬、給料手当等の形態別に区分することは、現行の法人実務で行われておらず、細かな区分計算の意義が認められない。また、「形態別分類」による配賦計算は、計算負担が大きく困難であるとの意見が多い。

さらに、今般の公益法人制度改革においては、『「指定正味財産」の「指定」における用途制約範囲の緩和』が行われ、指定での用途の制約はおおまかなものも可となるものであり、この点にも留意すべきである。

【16P 2（5）ウ】 その他の注記（財務規律適合性に関する情報）

財務規律適合性に関する情報について、注記又は附属明細書における開示を検討する必要があるとしているが、注記又は附属明細書の位置づけそのものを明確にして検討をすすめて頂きたい。注記又は附属明細書の負担が増えるため、定期提出書類の簡素化を望むとの意見が多い。

【16P 2（6）】 附属明細書

注記又は附属明細書の位置づけそのものを再検討いただきたい。

【17P 2 (7)】財産目録

「法律上の財産目録の作成義務との関係も、制度上、整理する必要がある」とされており、趣旨に賛同する。

3. 財務規律適合性等に関する定期提出書類の見直しについて

【17P 3 (1)】公益目的取得財産残額の新たな把握方法

「財産残額を公益目的事業会計に係る貸借対照表の純資産額を基礎として算定する」との趣旨に賛同する。また「同会計の負債額は基本的には控除される」ことは当然賛同する。

この負債の取扱いについては、公益目的事業会計において法人会計等からの「長期借入金」「短期借入金」「未払金」等の負債として仕訳処理され、決算承認が行われている場合には、当然に控除されるべきである。やむを得ない理由に基づくもののみ控除を認めることとすべきとの考え方は、規制そのものであり、会計基準としては適正でないと考える。

【19P 3 (2)】各種別表の見直し

現行の定期提出書類における各種別表については、できる限り廃止・簡素化していくこととされており、賛同するものである。是非とも積極的に検討をすすめていただきたい。

特に、本表が簡素化される一方で別表や附属明細書で詳細情報が要求され、さらに定期提出書類における各種別表が廃止・簡素化できないとなれば、法人の負担が減少することにつながらない。

4. 引き続き検討が必要な事項について

【20P 4】引き続き検討が必要な事項について

令和6年度以降引き続き検討が必要であるとされたもののうち、「小規模法人の負担軽減を考慮した取扱い」については、是非とも積極的に検討をすすめていただきたい。

取扱いの方法としては、「原則的な取り扱い」とは別に「例外」とする或いは「作成対象外とする」等を検討いただきたい。具体的には、注記や附属明細書の作成免除や簡素化、定期提出書類の作成免除や簡素化の意見が多い。

なお、今後、「中小規模法人等」の定義を、金額規模や事業内容に応じ、検討いただきたい。会計基準そのものを、一律にすべての法人に適用させるのではなく、例えば企業会計における「中小企業における会計要領」が定めるように、中小規模法人等向けの合理的で簡便な会計処理を、検討いただきたい。

その他、令和6年度の検討においては、移行法人の取り扱い（財務諸表の様式等）、財務諸表のイメージについての更なるモデルケース（助成型・事業型、収益事業有無）の例示等を検討いただきたい。

以上

*上記意見書にある【〇〇 (〇)】は、令和5年度報告書の該当ページをさす。

【注】 本意見書は、当協会の税制・会計小委員会、4専門委員会、民間法制・税制調査会における討議内容を事務局にてとりまとめたものである。また、当協会が2024年4～5月に実施した制度改正セミナー等における参加者（会員・非会員）からの意見や要望、さらには当協会相談室相談員、セミナー講師の先生方の意見も織り込んでいる。

実務界からの率直な意見をそのまま意見書に表記したため会計用語として正確性を欠いている点、多くの意見を追記したことから意見書として大部となっている点等については、ご容赦いただきたい。

本意見書が、新たな会計基準を策定する上で参考となれば幸甚である。

(公財) 公益法人協会 税制・会計委員会事務局 理事・業務部長 竹井 豊