

平成14年2月28日

総務省大臣官房管理室

公益法人行政推進室御中

財団法人 公益法人協会

「公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）」

についての

意見書

はじめに

本意見書は平成13年12月に公表された公益法人会計基準検討会の「公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）」に対する当公益法人協会の現時点における意見である。

なお、本意見書取りまとめにあたり、当協会は中間報告公表後アンケート実施*1、意見交換会の開催*2、会計専門家からの意見聴取*3を実施した。本意見書はこれらの意見を参考として作成したものであるが、意見書自体については当協会の責任に置いて独自の判断も取り入れて纏めたものである。

* 1 平成14年1月末締め切りにより、当協会会員中200団体を抽出、58団体から回答を得た。詳細は添付の「アンケート結果報告書」（以下単にアンケートという）を参照されたい。

* 2 平成14年1月21日に当協会会員希望者（46名の各団体関係者）が集まり、「中間報告」の説明および意見交換のための会合を開催した。

* 3 当協会相談員公認会計士富田英保、税理士柴田美千代両氏に「中間報告」の検討および評価を委嘱した。

1. 基本的な考え方

「公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）」（以下単に中間報告という）冒頭、「骨子」において、「1.（前略）公益法人の財務諸表は、国民又は納税者にとって理解しやすいものである必要があり、特別の理由がない限り企業会計において作成される財務諸表と同様のものとする。」と記述されているが、当公益法人協会もこの考え方に賛成する。

すなわち、公益法人の抜本的改革が関係方面で具体的に論議されている今日、その柱の一つとして透明性を高める、そのために広く一般に情報公開を進めることが時代の流れとなっている。国民に理解しやすい財務諸表は正に透明性を高める前提となるものと考ええる。

また、現行の公益法人会計と比較した場合、企業会計は国内的にも国際的にも普遍性が高く、組織の形態を問わず事業の効率性と健全度をより正確に、より明確に示すことができると考えられる。

以上のことから中間報告の基本姿勢ともいうべき骨子1について賛成するものである。

なお、アンケートも中間報告が肯定できる部分として例示した9項目中「企業会計におおむね準拠するという基本的な考え方」を挙げるものが24団体と第1位であり、「国民・納税者にとってわかりやすいという基本姿勢」も19団体と第3位であった。（因みに第2位は「小規模法人の特例を認めていること」の21団体）逆に、中間報告に否定的な理由として掲げた9項目中「企業会計におおむね準拠するという基本的な考え方」を挙げたのは7件、「国民・納税者にとってわかりやすいという基本姿勢」を挙げたものが6件であり、それぞれ6位、7位と少数派である。（因みに否定的項目のトップは「正味財産の3区分」22件であった。）

このことから、回答団体に関する限り中間報告の基本姿勢は総じて評価されているものと言えよう。

2. 財務諸表の体系と収支予算書／収支計算書

中間報告は「収支計算書は収支予算の執行状況を示す計算書としての役割に特化させ、(中略)財務諸表外の財務書類として作成することとした」としている。(報告書p. 5) また、その理由として「予算準拠主義に基づいて作成される収支計算書では歴史的事実としてのキャッシュフローの状況を示すことができないと考えられる」と指摘し(p. 5)、「予算とその執行の状況を表示する収支予算書及び収支計算書は、それらの主たる目的が公益法人の事業活動の状況を総合的に利用者に伝達するという財務諸表の目的とは異なるからである。」としている。(p. 11)

当協会もこの考え方に基本的に賛成である。

しかしながら、それでは何故財務書類として残す必要性があるのか疑問が残る。

そもそも、予算・決算は当該公益法人における事業遂行を資金(貨幣)の側面から統制し、執行にあたる理事者の恣意的な支出行為、収入行為を制限するためのものであり、会計そのものではない。すなわち、予算・決算の様式や記載する費目の詳細は各公益法人の自治に任せられてしかるべきものとする。また、予算書作成にあたり、現金主義的に計算するか発生主義的に計算するかといったことや予備費の使用、費目間の流用に関するルールなども、当該公益法人の機関が許容する方式をとることで十分ではなかろうか。要は予算書・決算書は資金面での内部規律を定めるものであり、執行にあたる理事者等に課せられる財務面でのコンプライアンスの根拠となるものとして捉えるべきであろう。

例えば、正味財産増減計算書(フロー式)やキャッシュフロー計算書そのものあるいはこれを要約したものを予算書・決算書として決定機関の承認を求めることもあり得るのではなかろうか。

さらに、例えこれを財務諸表でなく財務書類として位置づけるにしても、各公益法人では財務諸表と二重の会計管理が必要となり、コスト・労力負担が大きくなることを懸念する。

以上の理由から、中間報告書の趣旨をより徹底し、収支計算書は財務書類としても残さないことをさらなる検討に加えていただきたい。

(なお、予算・決算書は当該公益法人の重要な情報であることに鑑み、ディスクロージャーの対象書類として残すことには変わらない。)

アンケートは収支計算書について、「会計基準にのっとり作成すべき」が36件(62%)、「各法人の任意により作成すればよい」が20件(34%)となっている。しかし、二重負担軽減

の見地から説明すれば上記のような考え方も十分理解が得られるものと思量する。

3. キャッシュフロー計算書

「キャッシュフローの状況は、法人の事業活動の短期的な支払い能力を知る上で重要であり、(中略) 理事者の会計操作の余地が小さく極めて客観的な事実を示すことができる(後略)」(p. 7) との中間報告書の意見に異存はない。継続的存在を前提とする企業において、その安全性に対する評価はキャッシュフロー計算書が最も重要かつ明確に表現され则认为られており、このことは公益法人においても何ら変わらないと考えるからである。

また、キャッシュフロー計算書を事業活動、投資活動、財務活動に三区分別て表示することも極めて有用と考える。特に事業型公益法人に有意義なこの区分は、助成事業を目的とする公益法人にあっても本来の助成事業から生ずる収支と設備投資および資金運用から生ずる収支ならびに補完的に実行される資金調達活動である財務活動から生ずる収支を区分する実益が十分あるものとする。

ただし、「受取利息等は、投資活動によるキャッシュフローとして表示することは適切ではなく、事業活動によるキャッシュフローに含めるべきであろう。」(p. 14) とされているが、公益法人特有の収支についてはその区分に混乱を生じさせないようにさらに検討するべきであろう。

アンケートはキャッシュフロー計算書の必要性について、導入賛成が27件(46%)、導入反対が14件(24%)、わからないが17件(29%)となっており、その有用性を認める意見が多数派である。

4. 正味財産増減計算書

1) 作成方式

公益法人においても企業におけるいわゆる損益勘定の把握は、事業活動の効率性を示すものとして重要と考える。つまり正味財産（資本勘定）の増減がどのような経費・収益を計上した結果であることが明確にされるべきであろう。

このように考えると、ネットでしかも当期収支差額に集約して示すストック式より各科目ごとの計数が把握できるフロー式の方が、より第三者が公益法人の実体を理解しやすい計算方式であると考えてるので、中間報告書の意見に賛成したい。

2) 収支区分

収支を経常収支と経常外収支に区分して正味財産増減計算書を作成することについても、損益計算書としての性格を持つ以上当然の帰結と考える。

3) 正味財産の3区分

後記5. 貸借対照表で述べる。

アンケートではフロー式に一本化賛成とするものが29件、従来通り両方式選択とすべきが18件、わからない11件という結果であった。

また、経常・経常外に区分することについては適切な区分とするものが19件、区分不要とするものが21件、わからない15件とやや区分不要が多かった。

5. 貸借対照表

現行貸借対照表の正味財産は企業会計では資本勘定（株主勘定）に相当するものであるが、公益法人にあっても正味財産の内訳表示が必要という点では中間報告の考え方に同感である。

しかし、中間報告が提案する永久拘束正味財産、一時拘束正味財産、非拘束正味財産の3区分については疑問なしとしない。その理由は次の通りである。

（疑問とする理由）

1) 永久・一時・非拘束を区分する基準として中間報告は寄付者の意思を重視する立場に立っているが、米国における *endowment* とわが国における基本財産制度の相違を今少し吟味する必要があるだろう。米国では一般的に貸し方で *endowment* を認識し、わが国では借り方で認識されている。

従って、たとえ有価証券等の実物資産で出捐されても売却禁止などの特約（現実には米国でも例外的）がない限り貸し方では非拘束正味財産に分類されているため、米国財団の貸借対照表には永久拘束財産や一時拘束財産として正味財産が計上される金額は多くない。

一方わが国では、基本財産は主務官庁の許可がない限り処分してはいけないという考え方が事実上のルールとなっており、実物資産での出捐はもとより現金での出捐についてもその現金で運用した当初財産は処分禁止となる。したがって、上記3区分を機械的に採用するとわが国では寄付者による基本財産はすべて永久拘束財産と区分することとなろう。果たしてそのような結果となってよいのであろうか。

米国基準を機械的に当てはめるのではなく、彼我の実状の差異をもう少し検討してみる必要があるのではないか。

2) また、中間報告では「永久拘束正味財産は、外部の寄付者等の意思で永久拘束する財産の寄付を受けた場合に生ずるものであるから、法人が事業を通じて留保したその他の正味財産からの振り替えは認められない」（p. 21）と拘束性の基準を寄付者の意思に求めるが、理事会の決定により剰余金を繰り入れ基本財産と、寄付者による基本財産との間に性格上の差異を見いだすことは困難である。

3) 一時拘束財産についても同様のことが言える。中間報告は「一時拘束正味財産は、外部の寄付者等から一時拘束する財産の寄付を受けた場合に増加するものである。」（p. 21）とするが、理事会の決定によりたとえば5年後の「国際学会引当金」を創設し剰余金を繰り入れた場合、常識的にはこれは一時拘束されている財産と考え借方では特定預金、貸方では負債勘定ではなく、一時拘束正味財産勘定として計上することが妥当であろう。つまり、ここでも寄付者

の意思と法人の意思に差を設ける必然性に乏しいのではないかと。

以上の疑問点が残るため、正味財産の区分自体については上記の通りその必要性に賛成するものの、区分の方法についてはさらに慎重な検討が必要と思料する。

アンケートでも、3区分を適切と答えたものは13件、区分不要21件、適切な区分であるが寄付者の意思だけによるのは問題が10件、わからないが12件であり、全体としてこの区分を疑問視しているといえよう。

6. その他の諸点

以下中間報告の提言するその他の諸点につき、若干の感想を申し上げる。

1) 連結財務諸表

基本的には支配・被支配の関係にある法人集団を一体として財務的に把握することは必要なことと理解できる。ただ、公益法人が関連する場合の実質支配基準をどのように考えるのか、また逆に営利法人が公益法人を支配することは考慮外でよいのかといった疑問が生ずるが、今後の検討に待ちたい。(下表参照)

アンケートでも連結財務諸表必要が34件、不要は僅か4件、わからないが20件であった。

被支配法人 \ 支配法人	公益法人	営利法人
公益法人	連結 中間報告の提言	現状 連結なし
営利法人	連結 中間報告の提言	連結 企業会計で実施

2) 個別の会計処理原則

中間報告が企業会計と同様の各種の手法を提言している点についても、原則的に理解できる。

とくに、減価償却、リース会計、貸し倒れの見積もりは基本的に必要なことと考える。一方退職給付債務会計や税効果会計など実質上、上場企業や大企業に適用されている会計方式の公益法人適用については、なお慎重にその必要性を検討する必要があるだろう。

次に、有価証券の時価評価については、基本財産の性格付けに影響する問題であろう。すなわち、時価基準のある有価証券(上場株式・債券)が基本財産である場合、この簿価を時価により認識すると当然に基本財産が増減額することとなる。債券について満期保有有価証券として償却原価法をとる場合でもア

モチ分だけは基本財産が減額する。基本財産の減少を原則認めないとする現在の行政指導慣行に波及する大きな問題であると思料する。

そもそも、基本財産に関する主務官庁の指導基準が硬直的過ぎるとの意見が強く、この際基本財産のあり方についても別途検討することを提言する。

アンケートでは減価償却について賛成 48, 反対 4, わからない 6 とほぼコンセンサスが得られている。

つぎに、有価証券の時価評価に関するアンケートは次の結果となっている。

時価評価の 対象証券は	すべて賛成	売買目的のみ	反対	わからない
	16	16	12	13
会計処理は どのように	正味財産反映	注記のみ	わからない	その他
	21	17	14	1
満期保有証券 の原価償却は	するべき	不要	わからない	
	16	12	29	

3) ディスクロージャー

一般国民への透明性、説明責任が求められる今日、ディスクロージャーの中身をより充実させるための諸提言はいずれも同感である。とくに理事等の利益相反取引の開示は、過去における不祥事件の典型パターンの一つでもあり、その必要性は高いと考えられる。ただし、利益相反取引の範囲が別途明確にされる必要がある。

主要支出先および関連当事者取引公示についてアンケートは、賛成 31, 反対 9, わからない 18 件であった。

7. 小規模法人等の特例措置

新しい公益法人会計基準はほぼ企業会計に準ずるもので、実現すれば昭和 52 年以来 25 年の長きにわたり大部分の公益法人において採用されてきた会計基準を抜本的に変更するものといってよい。

新会計基準採用に際し、会計担当者の知識習得、新会計ソフトの開発、帳票類の変更整備など、公益法人にとっては相当な人的、金銭的負担の発生が予想される。長引く日本経済の不況、超低金利などにより財政事情の悪化している公益法人にとって、大きな負担増となり得ることが指摘できる。

とくに、人的資源や資金的にゆとりのない小規模の公益法人が新会計基準のすべてを満たす体制を整えることは実質的に困難である。

また、中間報告の提言する会計原則は企業会計にあっても、大企業のみに実質上採用されているものも多い。

これらのことから、中間報告も指摘するように、小規模法人については新会計基準の適用について、いくつかの適用除外措置を設けることとするよう要望する。

また、適用除外措置を講ずる際、資金的規模だけでなく、事業タイプ（事業型・助成型、行政委託型・非行政委託型）による区別も考慮すべきとの意見があり、当協会としても今後の検討課題としたい。

なお、新基準決定後、実際の適用をするまでの移行期間（準備期間）についても混乱が生じないよう十分な期間を置くことが必要である。

アンケートでも小規模法人特例について認めるべきが大半で46，一律でよいが7，わからない・その他が5件となっている。

また、小規模と認められる基準については外部監査基準が29件、もっと下げるべき14件、もっと上げるべき2件、わからない・その他が10件であった。

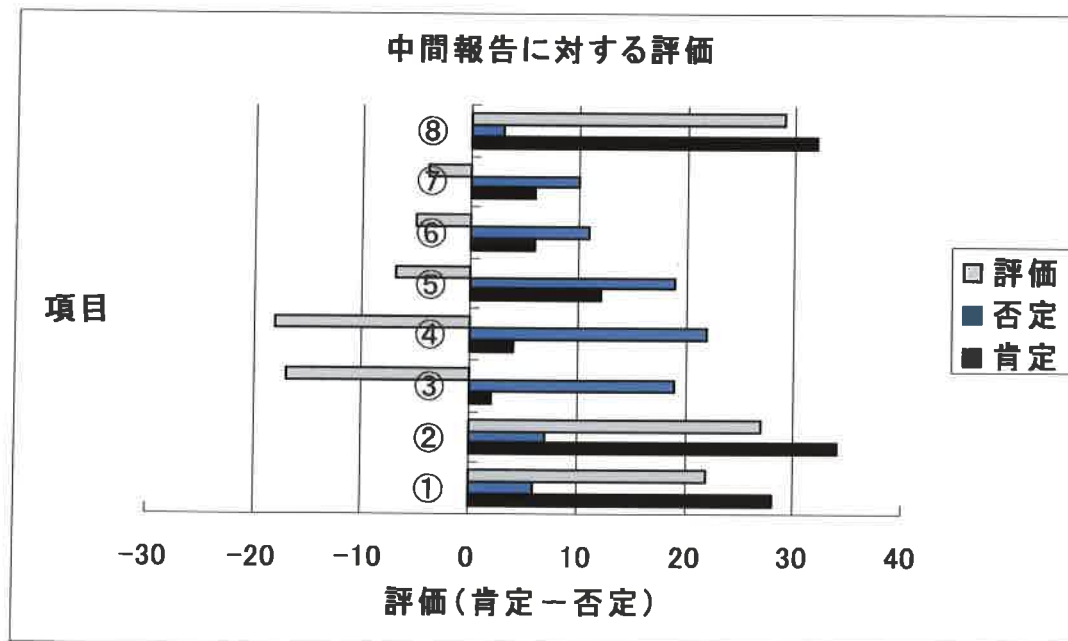
準備期間については、翌決算期から移行可能とするものが10件、翌々決算期からとするものが27件、3年以上必要は17件、わからない・その他が4件で、新基準決定後2年前後の期間が必要となろう。

おわりに

当協会では、アンケートにより中間報告が回答者にとって肯定的な部分と否定的な部分がどのような点であるかを把握するため肯定・否定両方に共通の8項目を掲げ回答を求めた。なお、これは複数回答を可とした。

その結果下のグラフに見られるように、①国民・納税者にとってわかりやすいという視点②企業会計におおむね準拠するという基本的な考え方⑧小規模法人の特例を認めることの3項目が肯定評価の数が否定的評価の数を上回り、残り5項目は否定的評価が肯定的評価を上回った。特に正味財産3区分（肯定4、否定22）と活動収支3区分（肯定2、否定19）は評判が悪かった。

このことから、アンケート回答者はいわば総論（基本的な考え方）に賛意を示し、あわせて小規模法人の特例を認める点を肯定的に評価するものの、新しい会計基準のいわば各論には否定的な見解を持っていることがわかる。もとより、現時点において新会計基準の中身が中間報告でも明確に示されていない部分があることや、回答者の理解そのものに不十分なことも考慮しなくてはならないが、新会計基準に対する現時点での一般的印象として興味深い。



—項目説明—

①国民・納税者にとってわかりやすいという視点②企業会計におおむね準拠するという基本的な考え方③活動収支を3区分すること④正味財産を3区分すること⑤キャッシュフロー計算書の導入⑥正味財産計算書のフロー式一本化⑦収支計算書・予算書を財務諸表と別の位置付けとしたこと⑧小規模法人の特例を認めること

以上