

検 討 結 果 取 り ま と め

平成19年3月29日

新たな公益法人等の会計処理に関する研究会

目 次

はじめに	1
1 . 公益法人認定法に係る会計に関する事項	2
(1) 公益目的事業比率	2
費用の定義	2
費用に係る調整事項	2
(2) 遊休財産額の保有の制限	3
指導監督基準における内部留保規制との関係	3
制度の詳細	3
(3) 公益目的事業財産、公益目的取得財産残額	4
(4) 経理的基礎	4
資産運用	4
事業に必要な資力	4
経理能力	4
(5) 収益事業等の区分経理	4
(6) 認定初年度の事業年度	5
2 . 公益目的支出計画に係る会計に関する事項	6
(1) 公益目的財産額の算定	6
資産の評価	6
負債の取扱い	6
評価の時点	7
(2) 公益目的支出計画における公益の目的のための「支出」	7
「支出（収入）」を認識する計算書類及び科目	7
特に留意が必要な費用及び収益の取扱い	8
公益目的支出計画に記載する事業とその他の事業等との区分経理	9
(3) 公益の目的のための支出をした事業に係る「収入」	9
事業収入の範囲	9
「収入」が「支出」を超過した場合の当該超過額の取扱い	10
3 . 新制度下における会計基準の在り方	11
(1) 公益法人が適用する会計基準	11
(2) 公益法人向けの会計基準の作成の在り方	11
4 . 整備法第 60 条の計算書類の作成	12

はじめに

「新たな公益法人等の会計処理に関する研究会」(以下「研究会」という。)は、平成 18 年 6 月 2 日に公布された公益法人制度改革三法律の施行に向け、新たに創設される公益認定制度における会計に関する事項及び現行の公益法人が新たな制度の法人に移行するに当たっての会計処理等について、現行の公益法人会計基準も踏まえつつ、専門的観点からの検討を行うことを目的として開催された。

研究会は、平成 18 年 10 月 26 日の初会合から平成 19 年 3 月 22 日までの間に計 10 回開催され、公益認定制度における会計に関する詳細事項や現行の公益法人が通常の一般社団法人・一般財団法人に移行するための認可申請において作成する公益目的支出計画に係る会計に関する詳細事項を中心に専門的かつ精力的に検討を行った。

以下に記述するのは、この検討の結果を取りまとめたものであり、この検討結果については、公益認定等委員会(平成 19 年度内閣府に設置予定)における公益法人制度改革関連法関係政令・内閣府令や制度運用指針等の案に係る審議の参考にも供されることを期待している。

(注) この取りまとめにおける用語は、以下による。

「一般社団・財団法人法」...	一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(平成 18 年法律第 48 号)
「公益法人認定法」.....	公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律(平成 18 年法律第 49 号)
「整備法」.....	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(平成 18 年法律第 50 号)
「特例民法法人」.....	整備法第 40 条の規定により一般社団法人又は一般財団法人として存続するものとされる民法第 34 条の規定により設立された社団法人又は財団法人及び整備法第 41 条の規定により一般社団法人又は一般財団法人として存続するものとされる民法施行法第 19 条の規定により法人とされた社団又は財団
「行政庁」.....	公益法人認定法第 3 条又は整備法第 47 条に規定する行政庁
「公益認定等委員会等」.....	公益法人認定法第 32 条の規定により内閣府に置かれる公益認定等委員会及び同法第 50 条の規定により都道府県に置かれる合議制の機関
「公益法人会計基準」.....	公益法人会計基準(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)

1. 公益法人認定法に係る会計に関する事項

(1) 公益目的事業比率

費用の定義

公益目的事業比率を算出する基礎となる費用としては、損益計算書(正味財産増減計算書)の経常費用における事業費、管理費を用いることが基本的な方向性としては適当と考えられる。ただし、人件費等の共通費用についての事業費、管理費への切り分けについては、更に検討した上で、一定の考え方を示すことが必要である。

その際には、小規模法人への配慮など法人の実態に合わせた配分を認めることが望ましい。

また、配分の方法として、小規模法人の役員報酬について、事業費への算入について一定割合を想定した上で、これを超える場合にはより詳細な資料を求めることなども考えられ、更に検討が必要である。

費用に係る調整事項

法人の計算書類とは離れて調整計算されるものとして、費用として把握されない公益法人の活動で、金額換算を行って事業費等に加算することが適当なものの内容及びその加算方法について検討を行った。具体的には以下の3点について議論が行われた。

ア 無償の役務提供

ボランティアに代表される無償の役務提供については、民間による公益活動の促進という政策目的のため事業費等に加算することは考えられるが、我が国においては、その評価について確立した慣行がなく、事業費等への加算に当たっては、更に検討が必要である。

加算を認めることとする場合には、法人に対し、例えば提供者、場所、日時、受けた便益についての記録など十分な疎明資料を求めることにより、報告の信頼性を高める必要がある。

また、加算方法としては、事業比率の達成が困難な場合に特段の事情として考慮する方法も考えられ、更に検討が必要である。

イ 将来の特定の事業に係る費用

複数年度に一度の大規模な事業を行う法人において、その費用の額を合理的に見積もり、特別に管理して資産を積み立てた場合には、その事業年度に積み立てた額を当該年度の事業費等に加算することは一つの方法として考えられる。

加算を認めることとする場合には、し意性を排除するために減価償却

類似の整理で同額ずつとするか法人の任意とするかという点、積み立てる余裕がある法人とない法人との間の公平性をどう確保するかという点、計画の中止や変更の際に過年度分をどう取り扱うかという点を含め、更に検討が必要である。

また、事業規模の平準化を図るという考え方の下で調整を行うというのであれば、事業比率が未達成の場合の監督措置の運用により対応することも考えられる。

ウ 非減価償却資産

自己所有地を利用した事業等については、実務上の困難さはあるが、条件を満たす場合に一定の基準で事業費等に加算することも一つの考え方である。

(2) 遊休財産額の保有の制限

指導監督基準における内部留保規制との関係

会計上の内部留保は資産から負債等を控除して算出する貸方概念であるが、この「遊休財産額の保有の制限」は、公益目的事業に使用されるべき財産の死蔵を防ぐとともに、健全な法人運営のために一定の資産保有が可能となるよう、貸借対照表の借方から精査するものであり、余剰資産の把握方法として、従来の内部留保規制とは異なる視点に立っている。

なお、負債や指定正味財産等の貸方の取扱いについて、更に検討が必要である。

制度の詳細

具体的な資産の判定については、法人においてある程度の余剰資産を保有する必要性がある一方、際限なく余剰資産の保有を認めると、本基準の実効性が失われる。そのため、制度の目的に沿って遊休財産の枠組みを定めた上で、更にどういう類型、条件の財産であれば、遊休財産に該当するとするか明らかにしていくべきである。

また、遊休財産額の比較対象となる公益目的事業の実施に要した費用の範囲については、損益計算書上の公益目的事業に係る事業費のみならず、管理費の扱いも検討すべきという意見と、管理費の額が増えれば基準に抵触しないこととなるような仕組みではなく、抵触しそうな法人には公益目的事業を拡大させる方向性を持たせる仕組みとすることが適当であるという意見があった。

更に、資金が潤沢で引当資産等を積む余裕がある法人より、ぎりぎり

の運転資金しか保有していない法人の方に、本規制が厳しく働くという
ようなことがないようにする必要がある。

(3) 公益目的事業財産、公益目的取得財産残額

公益目的取得財産残額は、認定取消時に認定当初にさかのぼって計算するのではなく、毎事業年度、当該年度の公益目的事業財産の増減を計算して、過年度の公益目的事業財産の増減の累計額と併せて、年度末における公益目的取得財産残額を算出しておくことが適当である。

(4) 経理的基礎

資産運用

資産運用については、法人の自己責任とし、行政庁は事後の監督において財務の健全性が損なわれた場合や不正経理がなされた場合に監督措置を講じればよいという意見と、法人内部において資産の管理、運用に係る体制整備を求めるなど、何らかの基準を設けるべきであるという意見があった。

資産運用についてはポートフォリオによる危険の分散という観点があるが、資産の運用比率のような数値基準を定めることは不適切であるという意見と、法人の資産が集中的に運用されることを懸念する意見があった。

事業に必要な資力

事業に必要な資力の有無については収支計画等を見て判断することが適当である。

債務超過かどうかという観点は重要だが、債務超過が解消に向かう見込みがある場合は経過的にこれを許容することとすべきとする意見や、債務超過の判断は、計算書類等上で判断するのか、オフバランス資産・負債や含み損益を勘案して実質判断をするのかという視点もあり、更に検討が必要である。

経理能力

公益法人は一定程度のディスクロージャー等を行いうるだけの経理能力は必要である。

(5) 収益事業等の区分経理

経理を区分する単位としては、リスクとリターンが異なる事業で区分したり、収益事業と収益事業以外の事業で区分したりといった方法があり得

るが、区分の考え方については、更に検討が必要である。

(6) 認定初年度の事業年度

認定前後の法人の地位に対応してどのような計算書類等を作成するかについては、公益認定の日や認定の登記の日の前後でみなし事業年度を設定して、それぞれに対応する計算書類等を作成するという方法、認定を受けた事業年度の期首にさかのぼって公益法人認定法に基づく計算書類等の作成を許容するという方法、認定後に開始する事業年度から公益法人認定法に基づく計算書類等を作成する方法等があり得るが、法人の事務負担にも配慮し、更に検討が必要である。

2. 公益目的支出計画に係る会計に関する事項

(1) 公益目的財産額の算定

資産の評価

整備法において、公益目的財産額は特例民法法人が解散したものとする場合における残余財産の額に相当するものとして算定した額としていることから、公益目的財産額は、時価により資産評価して算定することが考えられる。

しかしながら、すべての資産の時価を算定することは法人にとって多大な負担である。また、移行認可の審査において、限られた時間や体制の中で法人が算定した評価額が適正なものかを審査することも困難である。

一方で、土地や有価証券等を除く資産については、適正に作成された貸借対照表における簿価と時価との差額が金額的に大きく乖離し、公益目的財産額の算定に重要な影響を及ぼすことは少ないと考えられる。

このことから、適正に作成された貸借対照表における評価額を公益目的財産額算定の際の資産の評価額とすることが適当である。

ただし、土地や有価証券等の資産については、簿価と時価との差額が金額的に大きく乖離し、公益目的財産額の算定に重要な影響を及ぼすことが十分に想定される。

このため、土地や有価証券等については、時価による評価とするとともに、その評価においては、例えば路線価を基に算定した額を土地の評価額とすることを許容するなど、簡便な方法を採用できるよう検討する必要がある。

負債の取扱い

上記の資産の評価と同様、公益目的財産額算定における負債の額は、適正に作成された貸借対照表における負債の額によることを原則とする。

ただし、引当金については、貸借対照表に計上した時点ではその支払が確定しておらず、損害補償損失引当金のように、その金額の妥当性や支払の確実性を検証することが困難であるものもある。このため、こうした引当金については、公益目的財産額の算定においては考慮せず、移行後、実際に支払がなされた時点で認識することとするという取扱いを行うことも考えられる。

一方で、退職給付引当金のように、実際に支払を行うまでに長期を要し、通常の場合には公益目的支出計画の実施期間中に実際に支出されるものは限定され、その支払の確実性や、金額の妥当性が比較的高いもの

もある。

また、退職給付引当金については、実際の支払時においても、法人において退職金等の支払額が移行前の勤務に対応するものか、移行後の勤務のうち、支出計画上の事業に対応するものか又はそれ以外のものかを管理しなければ、適切な額を算定することができないことから、支出計画の適正性を確保するためにも、移行時点のみならず、支出計画の実施期間中においても引当金として認識することが望ましいと考えられる。

こうしたことから、引当金として計上した額が実際に支払われる確実性の度合いや実際に支出されるまでに要する時間など、それぞれの引当金の性質を踏まえて引当金の種類ごとに適切に取り扱うことが適当であり、引き続き検討が必要である。

更に、保険事業を行う法人における責任準備金等については、審査上金額の妥当性を検証することが困難であることから、公益目的財産額の算定においては考慮せず、移行後、実際に支出がなされた時点で認識することが考えられる。

評価の時点

通常的一般社団法人・一般財団法人への移行認可申請から認可を受けるまでの間に、法人の財産状況は変動していることは十分想定される。このため、公益目的財産額算定のための評価の時点については、以下のような方法を採用することが考えられるが、どの時点から公益の目的のための支出を計上することができることとするのかについても考慮しつつ、更に検討を進めることが適当である。

ア 申請の直近の時点（申請の6箇月以内等）で決算し評価。

イ 申請の直近の事業年度の決算書類を申請時に提出、移行後の最初に終了する事業年度の末日までに生じた事象に基づき調整。

ウ 申請の直近の事業年度の決算書類を申請時に提出、移行の登記日で決算を行いそれまでに生じた事象に基づき調整。

(2) 公益目的支出計画における公益の目的のための「支出」

「支出（収入）」を認識する計算書類及び科目

公益目的支出計画において「支出（収入）」を損益計算書又は収支計算書のどちらに基づくこととするかについて、公益目的支出計画の制度趣旨にかなうかどうか、また、法人に過度の負担がかからないか、などの観点から検討したところ、

ア 一般社団・財団法人法においては、各事業年度の財務状況を表す書

類としては損益計算書を採用しており、また、公益法人会計基準は、平成 16 年 10 月の改訂により、収支計算主体の会計から損益計算主体の会計に転換していること、

イ 奨学金の新規貸付けや固定資産の有償取得など、事業に伴う支出の結果、単に資産の形態が振り替わるだけの支出を「公益の目的のための支出」とすることは適当ではないが、収支計算書はそれらのものが支出として計上可能であること、

などを踏まえ、基本的に損益計算書を公益目的支出計画上の「支出（収入）」を算定するための計算書類とすることが適当と考える。

ただし、例えば引当金等の計上のように、損益計算書において費用となる科目についても、直ちに公益目的支出計画における「支出」として取り扱うか検討が必要なものも含まれることに留意が必要である。

特に留意が必要な費用及び収益の取扱い

ア 資産を売却した場合、滅失した場合等の損益の取扱い

減価償却費は、固定資産の取得原価をその耐用期間にわたって一定の規則的な方法により配分したものであるが、売却損益は、こうした計算の結果である簿価と実際の資産価額（時価）との差を調整する効果があることから、減価償却費を公益の目的のための「支出」と取り扱うのであれば、売却した場合の損益も同様に扱うべきと考えられる。

また、公益目的支出計画上の事業に使用している資産が滅失した場合等の損失についても、公益目的支出計画上の事業に使用される資産について発生した事象によるものであることから、これについても公益のための「支出」として取り扱うことが適当である。

特に、公益目的財産額算定において貸借対照表における簿価ではなく、時価により算定した評価額としたものについては、未実現の損益を反映した額との調整という側面もあることから、移行後に売却した場合の損益や滅失した場合等の損失を公益の目的のための支出又は支出に係る収入として取扱うことの必要性がより高いとの指摘もあった。

なお、売却した場合の損益や、滅失した場合の損失等を公益の目的のための支出又は支出に係る収入とする場合の基準額は、公益目的財産額算定時における評価額とすることが適当である。

イ 引当金等の取扱い

公益の目的のための「支出」として計上が認められる引当金等の範囲については、公益目的財産額の算定時における取扱いと連動させる必要があるため、公益目的財産額算定時における取扱いと併せて引き続き検

討する必要がある。

公益目的支出計画に記載する事業とその他の事業等との区分経理

公益目的支出計画上の事業は当該移行法人が実施する全事業とは限らないこと、例えば公益目的支出計画上の事業に使用する固定資産の減価償却費を公益目的支出計画上の「支出」として計上するのであれば、当該固定資産が公益の目的のために使用されるものであることを貸借対照表上も明らかにすることが望ましいと考えられることから、公益目的支出計画に係る事業に関する会計は、他の事業から区分することが、公益目的支出計画に係る「支出」、「収入」を的確に把握するためには有効であると考えられる。

ただし、「公益の目的のための支出」をすべて整備法第 119 条第 2 項第 1 号口に規定する寄附により行う場合など、公益目的支出計画の内容によっては、公益目的支出計画に係る会計を他の事業から区分して経理する必要がない場合もあり得ることから、必ずしもすべての移行法人に区分経理を義務付ける必要はないものと考えられる。

(3) 公益の目的のための支出をした事業に係る「収入」

事業収入の範囲

公益目的支出計画においては、実施する事業に係る収入があるときは、これを支出から控除した額により公益目的財産残額を減額していくこととなっている。

現行の公益法人の収入には、社団法人の会費や財団法人の基本財産運用収入など、法人の基本的な収入であり法人運営全般を賄うための収入と位置付けられるものがある。このように用途が特定の事業に限定されておらず、かつその事業を賄うために一部が充てられていることは推定されるもののその額が明らかでないようなものまで公益目的支出計画上の事業に係る「収入」としてしまうと、すべての収入について同じ処理をすることにより、結局当該事業における支出と収入が均衡してしまうことが想定される。この結果、事業の実施によっては「公益の目的のための支出」が計上できず、ひいては公益目的支出計画の作成が困難な法人が多数出てくることが想定される。

したがって、以下のようなものを公益の目的のための支出をした事業に係る収入とすることが適当である。

ア 「公益の目的のための支出をした事業」に用途を特定した寄附金や

補助金

イ 事業の対価として法人が額を明示して事業実施に伴い徴収等したもの（例：展示施設運営における入館料収入）

ウ 支払う名目は異なるが一定の受益を得るために一定の額を納めることが明らかな部分（例：年会費 1 万円を納めることにより会報が 1 部配布されるところ、2 部以上配布希望者は 1 部につき 2 千円ずつ年会費が増額する場合において、2 部以上配布希望したことによる年会費の増額分）

「収入」が「支出」を超過した場合の当該超過額の取扱い

単年度において公益目的支出計画上の事業に係る「収入」が「支出」を超過した場合、当該超過額について特段措置を講じなければ、当該事業における中長期的な収支と公益目的財産残額の減少額が一致しない事態が生ずることが想定される。

公益目的支出計画上の事業に係る「収入」が「支出」を超過した場合の取扱いについて検討したところ、以下のような意見があり、どのように対処すべきか引き続き検討する必要がある。

ア 収入超過額を翌年度の「収入」とみなすこと等により、当該事業における中長期的な収支と公益目的財産残額の減少額を一致させることが適当である。

イ 上記アの方法を採用しても、清算時においてはその時点での公益目的財産残額が類似の事業を目的とする公益法人等に帰属させる上限となることは整備法上明らかであることから、収入超過額について完全に調整することはできない。したがって、調整を図るとしても一定の効果にとどまるので、特段の調整を図らなくてもよいのではないか。

3. 新制度下における会計基準の在り方

(1) 公益法人が適用する会計基準

一般社団・財団法人法及び公益法人認定法においては、特定の会計基準を適用することを法律上規定していない。しかしながら、行政庁が効率的かつ適正な審査・監督を行う観点から、また、行政庁の審査・監督を受ける法人の便宜から、公益認定制度における要請を満たす会計基準は必要であると考えられる。

そのような会計基準をどのように策定するかについては、公益法人会計基準の基本的枠組みを維持しつつ、公益認定制度に対応した表示方法を反映した基準に修正することが適当である。

(2) 公益法人が適用する会計基準の作成の在り方

上記(1)のとおり行政庁の審査・監督に資するための会計基準とするのであれば、仮に当該会計基準を関係行政機関ではない外部の機関が作成する場合であっても、当該会計基準に基づき適正に作成された計算書類は公益認定制度における審査・監督のための要素を満たすものであることを、公益認定等委員会が何らかの形で法人に推奨するなどにより普及等を図ることが望ましい。

4 . 整備法第 60 条の計算書類の作成

整備法第 60 条において、特例民法法人が移行を行う事業年度前の決算に係る計算書類の作成方法を内閣府令で定めることとしている。この計算書類の作成については、移行認定及び移行認可の申請書類との適切な機能の分担を図ることが法人の便宜にもかなうことから、整備法第 60 条の計算書類の作成方法は、一般社団・財団法人法第 123 条第 2 項の委任に基づく法務省令による作成方法と同様とすることが適当である。

(別添1)

新たな公益法人等の会計処理に関する研究会メンバー

(敬称略)

(座長) 佐竹 正幸 日本公認会計士協会常務理事

(座長代理) 川村 義則 早稲田大学商学学術院助教授

石川 睦夫 財団法人住友財団専務理事

亀岡 保夫 公認会計士

高山 昌茂 公認会計士

長 光雄 公認会計士

藤谷 武史 北海道大学大学院法学研究科助教授

弥永 真生 筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授

新たな公益法人等の会計処理に関する研究会の開催について

平成18年10月17日
内閣官房行政改革推進室

1. 趣旨

公益法人制度改革三法律の施行に向け、新たに創設される公益認定制度における会計に関する事項及び現行の公益法人が新たな制度の法人に移行するに当たっての会計処理等について、現行の公益法人会計基準も踏まえつつ、専門的観点からの検討を行うことを目的として、法人の会計に関する有識者で構成する「新たな公益法人等の会計処理に関する研究会」(以下「研究会」という。)を開催する。

2. 検討課題

- (1) 公益認定制度における会計に関する詳細事項
- (2) 公益目的支出計画に係る会計に関する詳細事項
- (3) 現行の公益法人会計から新制度の会計への移行の在り方
- (4) その他必要な事項

3. 構成及び運営

- (1) 研究会は、内閣官房行政改革推進室長の主催の下、公益法人の会計に関する理論及び実務の専門家その他の法人の会計に関する有識者からなる委員により構成する。
- (2) 委員の互選により座長を定める。座長は、研究会の議事進行を整理し、会務を総括する。
- (3) 研究会は、必要に応じ、専門的事項に関し学識経験者等の意見を聞くものとする。

4. 開催期間

おおむね平成19年3月末までとする。ただし、必要に応じ、期間を延長することを妨げない。

5. 庶務

研究会の庶務は、総務省大臣官房管理室の協力を得て、内閣官房行政改革推進室において処理する。

検 討 経 過

	開催日時	議事内容
第1回	平成18年10月26日(木)	・ 会議の運営について ・ 公益法人制度改革の概要及び今後のスケジュールについて ・ 具体的検討課題及び検討スケジュールについて
第2回	平成18年11月8日(水)	・ 公益目的支出計画に係る主な検討事項について
第3回	平成18年11月30日(木)	・ 公益目的支出計画に係る主な論点及び検討の視点
第4回	平成18年12月14日(木)	・ 公益目的支出計画に係る主な論点及び検討の視点 ・ 公益認定に係る主な検討事項(公益目的事業比率関係)
第5回	平成18年12月27日(水)	・ 公益認定に係る主な検討事項(財産関係)
第6回	平成19年1月19日(金)	・ 公益認定に係る主な検討事項(その他)
第7回	平成19年2月7日(水)	・ 公益目的支出計画における収入について
第8回	平成19年2月22日(木)	・ 新制度下における計算書類等作成に係る主な論点について
第9回	平成19年3月8日(木)	・ 検討結果取りまとめ骨子(案)について
第10回	平成19年3月22日(木)	・ 検討結果取りまとめ(案)について