

公益法人会計基準改正の経緯と課題

藤 井 誠

1. はじめに

公益法人は、営利を目的とせず公共の利益に資する事業を行う法人であり、その財務情報の適正な開示は、社会的信頼の確保等の観点から、重要性を増しつつある。従来、公益法人に適用される会計基準は、2008（平成20）年の公益法人制度改革に伴い策定された「公益法人会計基準」（以下、「平成20年基準」という。）に基づいていたが、施行から十数年が経過し、経済社会の変化や会計実務の多様化、国際的な会計基準との整合性の必要性が高まったことなどを背景に、基準の見直しが行われることとなった。

基準見直しの過程では、数年間にわたって研究会が開催され、多くの論点はその組上に載せられた。そして、2024（令和6）年12月に新しい「公益法人会計基準」（以下、「令和6年基準」という。）が公表され、2025（令和7）年4月1日以降に開始する事業年度より適用が開始された。なお、3年間の経過措置が設けられており、2028（令和10）年4月1日以降開始事業年度からは、すべての公益法人が適用対象となる。

令和6年基準の主な改正点として、つぎの三点を挙げることができる。第一点は、財務諸表体系の見直しである。具体的には、従来の「正味財産増減計算書」が「活動計算書」に改められることとなったことである。第二点は、「貸借対照表」について、名称こそ変わらないものの様式が再編され、純資産の内訳表示が変更されたことである。第三点は、財務諸表本表の簡素化とそれに伴う注記情報の拡充である。

今般の改正では、財務諸表本体に加え、事業別の収益・費用の明細や、寄附金の使途、理事等の報酬額など、利害関係者が重要と考える情報の透明化が強く意識されている。これらの改正により、財務諸表利用者が法人の財務内容を理解しやすくなり、評価の客観性や信頼性が高まることが期待される。

本稿は、令和6年基準の紹介やそれに基づく問題点の指摘および考察を目的とするものではなく、令和6年基準導入に先んじて検討された変更点に関する議論の内容や、途中で公表された素案に対して寄せられたパブリックコメント等の基準形成過程に焦点を当て、問題点の検討を行う。なお、収支相償の問題については、変更点の概略を示すにとどめ、本格的な検討は別稿に譲る。

2. 令和2年度報告書提案の概要

2021 (令和3) 年3月19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より『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』(以下, 「令和2年度報告書」という。)が公表された。

令和6年基準の導入に向けては, 数年にわたる研究および検討が行われたが, 令和2年度報告書は, 前年度の報告書において, 正味財産増減計算書を「活動計算書」へ名称変更するという結論を得たことを踏まえ, その具体的な様式や振替処理の廃止の提案が行われるなど, 令和6年基準の方向性を決定づけるマイルストーンとなった。本節では, 令和2年度報告書において提案された主たる変更点(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[2021] 1-8頁)の整理を行う。

① 「活動計算書」への変更

正味財産増減計算書を「活動計算書」へと名称を変更し, その内容についても大幅に変更する。

② 振替処理の廃止

寄附金等のうち寄附者等が用途を制約した指定正味財産を費消する段階において, 一般正味財産に振り替える処理により, 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ものの, 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という問題が指摘されている(内閣府公益認定等委員会・公益法人会計に関する研究会[2022] 4頁)。これを受けて, 振替処理を廃止することとし, どの事業にいくら支出したのかを明らかにする方法が提案されている。

③ 純資産への名称変更と区分変更

一般正味財産・指定正味財産の概念を廃止し, 機関決定により用途制約が課される資産を含む「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た区分に変更する。

④ 機能別分類による費用表示への変更

給料, 旅費交通費等の形態別分類を廃止することとし, 事業単位等での集約的かつ機能的分類¹による事業費および管理費の表示へと変更する。なお, 事業費割合の算定の要請に定めるため, 形態別分類²による事業費・管理費を注記として記載する。

⑤ 「活動計算書」の様式例

非拘束純資産と拘束純資産の概念を前提として, 前者を一般純資産の部, 後者を指定純資産に区分したうえで, 様式例A(指定純資産の部を機関決定による用途拘束と資源提供

¹ 公益法人会計における費用の機能別分類とは, 「公1事業費」「公2事業費」「収益事業費」「管理費」等の活動別の分類を意味し, 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しているとされる(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[2024] 9-10頁)。令和6年基準では, これを活動別分類と称している(令和6年基準第40項)。

² 事業(活動)ごとに費用を分類する機能別分類に対し, 形態別分類とは, 役員報酬, 給料手当, 福利厚生費等の費目ごとに分類する方法であり, 平成20年基準に基づく正味財産増減計算書において用いられているものである。

者による使途拘束に区分する案）と様式例B（一般純資産の部を非拘束純資産と拘束純資産に分ける案）の2案が提案されている。

⑥ 事業別会計区分

公益認定法において、収益事業等の会計は公益目的事業に関する会計から区分し、収益事業毎に特別の会計として経理することが定められていることについて検討されている。

⑦ 有価証券評価損益

有価証券評価損益は正味財産増減計算書における経常増減の下に表示するが、「活動計算書」は法人の活動を表すものであることから、法人の活動に含まれない有価証券評価損益は表示対象外となり、貸借対照表の純資産に直入する会計処理が提案されている。

令和2年度報告書で提案されている「活動計算書」の様式については、いずれもマトリックス形式の様式例Aと様式例Bという2つの案が示されている。様式例Aは、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であり、様式例Bは、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とする案である（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〔2021〕5頁）。

2つの案の特徴と相違点を明確にするため、つぎの設例を用いて、平成20年基準における正味財産増減計算書と変更案における様式例Aおよび様式例Bを示す。

〔設例〕（尾上〔2022〕31-32頁、内閣府公益認定等委員会・公益法人会計に関する研究会〔2021〕3頁、8頁を基に加筆修正。）

- ・寄附者が指定した事業を実施し、一般正味財産増減の部における経常費用（事業費）30,000円を計上している。
- ・当期一般正味財産増減額のうち33,000円を特定費用準備金（4号財産）として積み立てることを機関決定した。
- ・単純化のため、経常活動以外の活動を行っていないものとし、収益事業に係る法人税等についても考慮外とする。

正味財産増減計算書 (平成20年基準)

正味財産増減計算書	
X1年4月1日からX2年3月31日まで	
(単位：円)	
I 一般正味財産増減の部	
経常増減の部	
経常収益	
受取寄附金	25,000
受取寄附金振替額	30,000
受取会費	50,000
公益目的事業収益	274,000
収益事業収益	420,000
経常収益計	799,000
経常費用	
事業費	662,000
給料手当	527,000
退職給付費用	19,000
減価償却費	35,000
消耗品費	54,000
その他の事業費	27,000
管理費	79,000
役員報酬	5,000
給料手当	55,000
退職給付費用	1,000
その他の管理費	18,000
経常費用計	741,000
当期経常増減額	58,000
当期一般正味財産増減額	58,000
当期一般正味財産期首残高	1,135,000
当期一般正味財産期末残高	1,193,000
II 指定正味財産増減の部	
一般正味財産への振替額	-30,000
当期指定正味財産増減額	-30,000
指定正味財産期首残高	100,000
指定正味財産期末残高	70,000
III 正味財産期末残高	1,263,000

活動計算書（様式例A）					
X1年4月1日からX2年3月31日まで					
(単位：円)					
	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 使途拘束	合計	
I 経常活動区分					
経常収益					
受取寄附金	25,000	0	0	0	25,000
受取会費	50,000	0	0	0	50,000
公益目的事業収益	274,000	0	0	0	274,000
収益事業収益	420,000	0	0	0	420,000
経常収益計	769,000	0	0	0	769,000
経常費用					
公益目的事業費	319,000	0	30,000	30,000	349,000
収益事業費	313,000	0	0	0	313,000
管理費	79,000	0	0	0	79,000
経常費用計	711,000	0	30,000	30,000	741,000
経常収益費用差額	58,000	0	-30,000	-30,000	28,000
収益費用差額	58,000	0	-30,000	-30,000	28,000
II 純資産間の振替区分					
振替					
非拘束と拘束純資産間振替	-33,000	33,000	0	33,000	0
純資産変動額	-33,000	33,000	0	33,000	0
期首純資産額	1,135,000	0	100,000	100,000	1,235,000
期末純資産額	1,160,000	33,000	70,000	103,000	1,263,000

活動計算書（様式例B）					
X1年4月1日からX2年3月31日まで					
(単位：円)					
	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	合計	資源提供者 使途拘束	
I 経常活動区分					
経常収益					
受取寄附金	25,000	0	25,000	0	25,000
受取会費	50,000	0	50,000	0	50,000
公益目的事業収益	274,000	0	274,000	0	274,000
収益事業収益	420,000	0	420,000	0	420,000
経常収益計	769,000	0	769,000	0	769,000
経常費用					
公益目的事業費	319,000	0	319,000	30,000	349,000
収益事業費	313,000	0	313,000	0	313,000
管理費	79,000	0	79,000	0	79,000
経常費用計	711,000	0	711,000	30,000	741,000
経常収益費用差額	58,000	0	58,000	-30,000	28,000
収益費用差額	58,000	0	58,000	-30,000	28,000
II 振替区分					
非拘束から拘束への振替	-33,000	33,000	0	0	0
純資産変動額	-33,000	33,000	0	0	0
期首純資産額	1,135,000	0	1,135,000	100,000	1,235,000
期末純資産額	1,160,000	33,000	1,193,000	70,000	1,263,000

3. 令和2年度報告書提案に寄せられた主な意見

2022 (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から、「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」(以下、「令和3年度報告書」という。)が公表された。令和3年度報告書は、令和2年度報告書における提案内容について、公益法人、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からのヒアリング結果³を主な内容とする。

令和3年度報告書には、情報作成者はもちろん、学識経験や各都道府県における合議制機関から寄せられた多くの意見が掲載されており、その後の方向性を決めるうえで大きな影響を及ぼすものとなったことから、掲載された意見のうち、重要性の高いものを抜粋のうえ要約して以下に記述する。

(1) 「活動計算書」への変更

① 公益法人・資金提供者からの主な意見

わかりやすさを目指すという方針には賛同する。しかし、NPO法人や社会福祉法人等の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、活動目的および事業内容が異なるため、優先度は低い。

② 学識経験者からの主な意見

わかりやすく作成が容易であることに異論はない。しかし、正味財産の変動に関する内容を網羅的に表示するという性格は変わらないため、活動の内容を限定的に解釈すべきではない。

③ 合議制機関からの主な意見

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、わかりやすいものとするのが望ましい。しかし、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である。

(2) 振替処理の廃止

① 公益法人・資金提供者からの主な意見

指定正味財産から一般正味財産への振替処理は実務において定着しており、わかりにくいという指摘は当たらない。法人の恣意性が入る場合があるために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。

② 学識経験者からの主な意見

クリーンサンプラス利益(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、振替処理は必要である。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方法が重要に

³ 令和3年度報告書では、日本公認会計士協会からのヒアリングも収録しているが、本稿では、検討の範囲や紙幅の制約等の理由により割愛する。

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。

③ 合議制機関からの主な意見

振替処理は直感的にわかりにくく、間違いに気付きにくい。平成20年基準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り、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る。

(3) 純資産への名称変更と区分変更

① 公益法人・資金提供者からの主な意見

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が、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。法人の機関決定により制約を加えたものは、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り、受託責任のある資金と自己資金を混在させることとなる。

② 学識経験者からの主な意見

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ため、自己指定は、一般正味財産の内訳とすべきである。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過ぎる。

③ 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用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、情報開示が重要である⁴。平成20年基準では、特定費用準備資金のような資産の増減等に係る情報が不明瞭であるため、「指定純資産」の区分を設けた方がわかりやすい。

(4) 機能別分類による費用表示への変更

① 公益法人・資金提供者からの主な意見

実務でも定着している今、機能別分類に戻すことには反対である。制度上の要請として、事業費割合の算定が求められるので、形態別分類が注記として残るのであれば、二重の手間となる。

② 学識経験者からの主な意見

事業費と管理費の区分は、組織の効率性や有効性を判断するために活用されており、ある程度の機能別分類がされている。企業会計においても形態別区分なので、一般の利用者の視点からは形態別が好ましく、事業毎の集計は注記や内訳表で工夫する方がよい。

③ 合議制機関からの主な意見

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、平成20年基準の形態別分類による開示方法でも特に問題があるわけではない。

⁴ 正味財産増減計算書では、設例における33,000円の特定費用準備金の積立ては表示されないが、「活動計算書」においては純資産間の振替において表示される。

(5) 「活動計算書」の様式例

① 公益法人・資金提供者からの主な意見

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、利用者にメリットがあるのか疑問である。また、共通費用を事業別、さらに財源別にも配分することは困難である。

② 学識経験者からの主な意見

振替処理が総費用開示目的であるならば並列型様式で代替可能である。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。

③ 合議制機関からの主な意見

実務において、特に大きな差はないものの、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の方がわかりやすい。

(6) 事業別会計区分

① 公益法人・資金提供者からの主な意見

平成20年基準は公益認定法や税法上の要請に準拠しているため、変更不要である。平成20年基準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可能である。

② 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である。収益事業に関わる組織を独立会計単位として、企業会計基準を適用して財務諸表を作成すべきである。

③ 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。しかし、公益目的事業に関する「活動計算書」とは異なる様式による計算書類の作成を求めると、法人の事務負担が増える。

(7) 有価証券評価損益

① 公益法人・資金提供者からの主な意見

平成20年基準の扱いに不都合はない。「活動計算書」は法人の活動を表すものとの趣旨であれば、評価損益を含めないことは妥当であり、評価損益は貸借対照表で純資産直入すれば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。

② 学識経験者からの主な意見

「活動計算書」は、法人の活動を対象として、純資産の増減を原因別に描写するものであり、有価証券の保有に伴う差額は保有という活動に起因するため、記載すべきである。その他有価証券については純資産直入もあり得るが、純資産直入分を別途開示することが必要である。

③ 合議制機関からの主な意見

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く、「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。

以上のとおり、令和3年度報告書におけるヒアリング調査結果は、それぞれの立場の違いを浮き彫りにし、おおむねつぎのようにまとめることができる。まず、法人側は、財務諸表作成者として作成コストが利用者にもたらされる利益に見合うかに関心を持っている。つぎに、学識経験者は、「活動計算書」の網羅性と併せて貸借対照表と「活動計算書」の関係性を重視する姿勢が際立つ。そして、合議制機関は、法人への指導監督という立場から問題の有無に注意を払っている。これらの立場の相違は、単に賛成か反対かではなく、関心を示す点が異なるということがいえよう。

4. 活動計算書を巡る問題

令和2年度報告書における財務諸表案に寄せられた主な意見の概略は前述のとおりであるが、基準設定側の意図については、必ずしも理解を得られているとはいえない状況が読み取れる。利用者にとっての理解可能性を高める財務諸表体系を目指す点は、総論として賛同を得ているものの、他の非営利組織との比較可能性の優先度は低く、非営利法人の種類別の会計報告の存在を容認する意見が多い。さらには、公益法人会計基準は公益認定法との関係が深いことから、この関係を阻害しないことが求められていることは、公益法人会計基準に特有の要請となる。

平成20年基準における正味財産増減計算書は、令和6年基準では「活動計算書」へと名称が変更され、正味財産の変動を明らかにすることから、活動内容や資金の流れを明らかにすることが重視されるように変化した。正味財産増減計算書においては、指定正味財産の指定を解除して一般正味財産に振り替えてから使用するという振替処理が必要であったが、「活動計算書」は、活動別に生じた収益・費用を示すものとなり、この振替処理は廃止されることとなった。

振替処理については、作成側の習熟が十分に進んでおり、わかりにくさはないという意見は、令和6年基準改正における大きな変更点に関する重要な指摘である。振替処理の本質は、指定正味財産増減額と一般正味財産増減額という2つの増減額について、正味財産計算書において行われる再分類調整ともいうべきものであるため、純利益と包括利益という2つの利益額の間で行われるリサイクリングと軌を一にする。一方、合議制機関からは、振替処理をわかりにくいものと捉え、正反対の意見となっていることは興味深い。

提案されている「活動計算書」においても、非拘束純資産と拘束純資産間での振替処理は残されており、振替処理の必要性が完全には失われないことをうかがわせる。ただし、振替額を収益に計上する処理は省かれているため、この点で振替処理の簡便化は図られているといえる。学識経験者は、網羅性の観点から、クリーンサープラス関係の維持を強く主張するという他の二者とはまったく異なる視点を持っており、それは有価証券評価損益の取扱いにも及んでいる。

ここで、「活動計算書」における網羅性とダブル・クリーンサープラス関係について、若干の考察を行いたい。先ほどの設例に戻ると、正味財産増減計算書（平成20年基準）における当期一般正味財産増減額は58,000円、当期指定正味財産増減額は△30,000円となっている。一方、提案された「活動計算書」においては、様式例Aおよび様式例Bともに、①非拘束純資産増減額は収益費用差額58,000円と純資産変動額△33,000円の合計額25,000円、②機関決定拘束純資産増減額は収益費用差額0円と純資産変動額33,000円の合計額33,000円、③資源提供者拘束純資産増減

活動計算書 (令和6年基準)

活動計算書	
X1年4月1日からX2年3月31日まで	
(単位：円)	
Ⅰ 経常活動区分	
経常収益	
受取寄附金	25,000
受取会費	50,000
公益目的事業収益	274,000
収益事業収益	420,000
経常収益計	769,000
経常費用	
公益目的事業費	349,000
収益事業費	313,000
管理費	79,000
経常費用計	741,000
経常収益費用差額	28,000
収益費用差額	28,000
Ⅱ その他の活動区分	
その他収益	
その他収益計	0
その他費用	
その他費用計	0
その他収益費用差額	0
税引前当期収益費用差額	28,000
法人税、住民税及び事業税	0
法人税等調整額	0
当期収益費用差額	28,000

額は収益費用差額△30,000円と純資産変動額0円の合計額△30,000円として把握され、3区分した各純資産と純資産合計額について、いずれもクリーンサープラス関係が成立する。なお、①と②の合計額58,000円は一般正味財産増減額と一致し、③は正味財産増減額と一致する。ただし、後述するその他有価証券評価差額の純資産直入処理が行われる場合、当該差額は「活動計算書」に表示されないため、クリーンサープラス関係成り立たないことになる。

「活動計算書」の様式例について、公益法人・資金提供者は、様式例Aおよび様式例Bのいずれも事務コストが増える割に情報利用上のメリットが得られるのか疑問を持っているところに、学識経験者は様式例Bを、合議制機関は様式例Aを支持するという異なる意見が出ている。この相違は、法人の機関決定による用途拘束についての信頼の有無に起因しており、学識経験者はこれに恣意性の介入の余地があることを警戒している一方、合議制機関はこれを財務諸表に反映することに積極的であると捉えることができる。

なお、最終的な令和6年基準における「活動計算書」の様式は、様式例Aでも様式例Bでもなく、活動区分を経常活動区分とその他の活動区分の二区分としたうえで、多欄式ではない各期一列報告式（前期と当期が並列表記されるので二列報告式）が採用された。

そして、「活動計算書」が示すのは、純資産変動額ではなく、当期収益費用差額となったことも見逃せない変更点である。もっとも、「収益費用差額」も純資産の増減に影響することを考慮するならば、例えば、「収益費用差額純資産変動額」あるいは「活動成果純資産変動額」とし、「純資産変動額」も「純資産直接あるいは振替変動額」と呼称し、収益費用を経由しない振替処理による増減額であることを明らかにするべきであろう。

5. 貸借対照表を巡る問題

令和2年報告書では、「活動計算書」の様式との関わりの観点から、貸借対照表の正味財産あるいは純資産の区分方法が検討された。具体的には、振替処理を廃止した場合、平成20年基準の一般正味財産・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。）を維持するか、機関決定により使途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概念に転換するかが検討された（内閣府公益認定等委員会・公益法人会計に関する研究会〔2021〕2頁）。

この時点では、純資産（正味財産）区分を一般正味財産および指定正味財産としてきたことを尊重しつつも、拘束純資産・非拘束純資産の概念とする方向⁵を支持する意見が研究会内では大勢を占めていた（内閣府公益認定等委員会・公益法人会計に関する研究会〔2021〕2頁）。その理由として、つぎのような意見が示されていた（内閣府公益認定等委員会・公益法人会計に関する研究会〔2021〕4頁）。

- ① 拘束純資産・非拘束純資産に変えた方が簡潔であり、一般正味財産をさらに2つに分ける様式例Bは混乱を招く。
- ② 拘束純資産区分の中に法人の機関決定による拘束概念を含めることは、法人のガバナンスすなわち自主性を重んじることであり、法人が自ら決定したものを拘束純資産として責任を持って運用することが明確になることから、会計面からのガバナンスの強化が期待される。

令和3年度報告書では、使途拘束純資産と非拘束純資産に区分したうえで、前者を機関決定拘束純資産と資源提供者による使途拘束純資産に分ける案が示された（内閣府公益認定等委員会・公益法人会計に関する研究会〔2022〕63頁）。

令和6年基準では、財務諸表本表をできるだけわかりやすいものとし、詳細情報は注記や附属明細書において情報開示されることとなった。実際に、令和6年基準における財務報告の目的として、資源提供者を中心とする多様なステークホルダーに対する開示ということが謳われており（令和6年基準第2項）、このことは、財務諸表のわかりやすさという方針と深い関わりを持つものといえよう。

⁵ この考え方は、令和2年度報告書における様式例Aを想定している（内閣府公益認定等委員会・公益法人会計に関する研究会〔2021〕2頁）。

貸借対照表 (平成20年基準)

借方	金額	貸方	金額
(資産の部)		(負債の部)	
1. 流動資産		1. 流動負債	xxx
現金預金	xxx	2. 固定負債	xxx
有価証券	xxx	負債合計	xxx
2. 固定資産	xxx	(正味財産の部)	
(1) 基本財産		1. 指定正味財産	xxx
土地	xxx	(うち基本財産充当額)	xxx
(2) 特定資産		(うち特定資産充当額)	xxx
事業積立金	xxx	2. 一般正味財産	xxx
(3) その他固定資産		(うち基本財産充当額)	xxx
投資有価証券	xxx	(うち特定資産充当額)	xxx
資産合計	xxx	負債及び正味財産合計	xxx

貸借対照表 (令和6年基準)

借方	金額	貸方	金額
(資産の部)		(負債の部)	
1. 流動資産		1. 流動負債	xxx
現金預金	xxx	2. 固定負債	xxx
有価証券	xxx	負債合計	xxx
2. 固定資産	xxx	(純資産の部)	
(1) 有形固定資産		1. 指定純資産	xxx
土地	xxx	2. 一般純資産	xxx
(2) 無形固定資産		3. その他有価証券評価差額金	xxx
〇〇権	xxx	(うち指定純資産に係る評価差額金)	xxx
(3) その他固定資産		(うち一般純資産に係る評価差額金)	xxx
投資有価証券	xxx		
資産合計	xxx	負債及び純資産合計	xxx

貸借対照表について、基本的には流動性配列法によることに変わりはないが(令和6年基準第19項)、平成20年基準の固定資産は①基本財産、②特定財産、③その他固定資産に分けられていたものが、令和6年基準では、①有形固定資産、②無形固定資産、③その他固定資産という区分となった(令和6年基準第22項)。

純資産については、従来の指定正味財産と一般正味財産の区分を踏襲し、指定純資産と一般純資産の区分とすることになった(令和6年基準第24項)。令和2年度報告書および令和3年度報告書で検討された拘束純資産と非拘束純資産という概念への転換は断念され、令和6年基準では正味財産を純資産に変更したにとどまった。これは、多欄式の「活動計算書」の導入が取り止めとなり、従来の一列報告式となったことと連動している。

このほか、有価証券の区分も企業会計と同様のものとなるなど、貸借対照表は全体として企業会計のそれに近づくこととなった。令和2年度報告書提案に寄せられた主な意見の中には、有価証券評価損益に関するものもあった。

公益法人・資金提供者は純資産直入を支持する意見を示したが、学識経験者は有価証券の保有に伴う差額は保有という活動に起因するものであるから、「活動計算書」を通過させるべきという正反対の意見であった。ここでも、学識経験者はクリーン・サープラス関係を重視しているが、公益法人・資金提供者はそこに拘りを持っていない。合議制機関は、いずれでも特に差はないとし、この点に関心を示していない。

有価証券を保有することについては、投資活動という活動の一つであり、株式を通じた間接的な事業活動ともいえる。これを公益法人の活動から除外するというならば、「活動計算書」に含めるか否を決定付けらうで、預貯金という投資活動との相違や、直接的な事業活動との相違が示されなければならないはずであるが、そのような説明はなされていない。

平成20年基準では、経常収益又は経常費用に含まれる投資有価証券に係る評価損益および売却損益については、それ以外の経常収益および経常費用と区別して一般正味財産増減額の直前に記載することとされ、正味財産増減計算書内に表示することを規定していた。したがって、正味財産増減額は企業会計における純資産変動額としての包括利益に似た性質を持っていたといえる。これに対して、令和6年基準では、有価証券を保有目的によって4つに区分したうえで、その他有価証券評価差額を貸借対照表の純資産に区分を設けて記載することとされているため、フロー計算の最終値の性格が変容し、純利益に近い性質を帯びるようになった。

なお、その他有価証券の純資産直入処理は、財務諸表の構成要素のうち、「費用とは、資産の減少（消費もしくは減価）又は負債の増加を伴う純資産の減少をいう」とする「令和6年基準素案」における定義（令和6年基準素案第15項）とは整合していなかった。筆者は、この指摘を雑誌『公益・一般法人』第1103号において行くとともに、内閣府公益認定等委員会・公益法人会計に関する研究会にも伝えた。その結果、最終的に公表された令和6年基準では、「費用とは、純資産（基金及び評価差額等を除く。）を減少させる項目であり、資産の減少や負債の増加に伴って生じる。」と修正された（令和6年基準第15項）。もちろん、この指摘は、収益にも当てはまるものであり、同様に修正されている。

振替処理の廃止により、例えば、使途制約のある寄附金収入がその制約に基づいて順次費消又は減価する場合、「活動計算書」における寄附金収益と活動費用との対応関係は表示されないことになる。この情報は、財源別注記によって補われることになっているが、「活動計算書」において収益と費用との対応関係が示されないばかりか、指定正味財産の増減と一般正味財産の増減の区分に関する情報が消えることになる。

そのため、振替処理の廃止と引き替えに、正味財産増減計算書では財源別に表示されるフロー情報が、「活動計算書」と財源別注記に分割されることになり、情報の一覧性が失われるというデメリットが生じる。そして、このことは、「活動計算書」における費用と収益の対応が希薄なものとなることを意味する。

6. おわりに

会計基準に限らず、新たなものを創るということには、非常に大きな労力を要することは想

像に難くない。もっとも、基準内容の変化量が大きいほど社会的コストを要することも事実であるため、そのために「今のままがよい」という心理が働き、これはいわゆる現状維持バイアスとなりうる。

変化を来す以上は、その必要性の理解をいかに浸透させるかが重要となるが、「平成20年基準のままで問題はない」、「経理実務担当者の負担が大きい」という趣旨の意見も根強く、なぜ大きな変化が必要なのかという理由の理解が深まっていないことが、令和2年度報告書に寄せられた意見からは垣間見える。

令和6年基準が謳うのは「わかりやすさ」であるが、今般の会計基準の改正が「わかりやすさに寄与するであろうか」という疑問の声は少なくない。その理由は、「わかりやすさ」の方向性に曖昧さが残るためであろう。令和6年基準における「わかりやすさ」は、端的には企業会計を知る者にとっての「わかりやすさ」であり、それが振替処理の廃止や、より企業会計に寄せた改正となって表れている。その一方で、「活動計算書」という名称は、企業会計における損益計算書とは異なり、公益法人の特性を踏まえたものとされていることが、「わかりにくさ」の原因となっているように思われる。

令和6年基準では、財務諸表全体が企業会計に近いものへと大きく変わった。確かに企業会計を知る者にとっては、公益法人会計基準に対する理解が容易になる。その一方で、公益法人の有する営利企業とは異なる会計上の特徴は、その分だけ薄まったことは否めない。例えば、使途拘束性は公益法人に特有のものであるが、振替処理や特定資産の区分の廃止により、その特徴は失われた。

内閣府公益認定等委員会事務局によると、法令（一般法人法及び公益認定法）では、法人一般に通用する名称として損益計算書の用語を使用しているが、公益法人会計基準では公益法人の特性を踏まえた名称として「活動計算書」と称すると説明されている（内閣府公益認定等委員会事務局〔2025〕9頁）。企業会計における損益計算書は、企業の事業活動から生じた損益を計算するものであり、令和6年基準における「活動計算書」も、その内容は公益法人の活動から生じた損益を計算するものにほかならず、さらに、収益費用差額という名称も損益（純利益）との違いが判然としないため、疑問の声が出るのも当然と言えよう。

収支相償については、単年度の収支差ではなく、中期的（5年間）な収支均衡を図ることとし、収支均衡の判定に際しては、過去の赤字も通算することとなり、将来の公益目的事業の発展、拡充のため、より柔軟な積立てを行うことが可能な「公益充実資金」が創設されるなど、本稿では取り上げることのできなかった重要な変更点がある。これらの問題については、機を改めて検討を行いたい。

参 考 文 献

- 尾上選哉〔2022〕「公益法人会計基準の大幅改正の論点—正味財産増減計算書から活動計算書へ—」『公益・一般法人』第1045号、28-33頁。
- 金子良太〔2021〕「活動計算書における純資産増減の表示区分と純資産の振替」『公益・一般法人』第1025号、43-50頁。
- 齋藤真哉〔2011〕「非営利組織体会計の現状と課題」『会計』第179巻第4号、481-494頁。
- 内閣府公益認定等委員会・公益法人会計に関する研究会〔2021〕『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）。
- 内閣府公益認定等委員会・公益法人会計に関する研究会〔2022〕『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・公益法人会計に関する研究会 [2024]『令和5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6年5月24日）。
内閣府公益認定等委員会 [2024]『公益法人会計基準』。
内閣府公益認定等委員会事務局 [2025]『「公益法人会計基準（素案）」等に関する意見募集結果について』（令和7年1月28日）。
村山秀幸 [2021]「内閣府公益法人会計研究会の「令和2年度報告書」の解説」『公益・一般法人』第1035号，18-28頁。

〔ふじい まこと 法政大学経営学部教授〕
〔2025年7月31日受理〕