

# 我が国における公益法人制度改革についての一考察

## —会計およびガバナンスを通して—

紺 野 卓

### A Study on Reform of Public-interest Corporations System — From a Perspective of Accounting and Governance —

Taku Konno

#### 1. はじめに

わが国の公益法人制度は、明治29年の民法制定から始まり、100年以上の長きにわたり民間非営利部門でその役割を果たしてきた。これまで公益法人は民法34条に基づき主務官庁の許可により設立され、税務上の様々な措置等を受けながら活動してきた。

このような公益法人制度も、平成13年以降、小泉内閣における構造改革の一環として100年に一度の大改革が施されることになった。これにより小泉改革の象徴でもあった郵政民営化や、あるいは中央省庁の再編、公社公団の民営化、国公立大学の民営化などと併せる形で、公益法人制度の抜本的な改革に向けた取り組みが始まったのである<sup>1)</sup>。

その後、平成15から16年にかけて「公益法人制度改革に関する有識者会議」での議論等を経て、平成16年12月に「公益法人制度改革の基本的枠組み」が閣議決定された。これを受けて平成18年の通常国会に関連3法案が提出され、同年5月成立、6月2日公布、平成20年12月1日から施行されている。

これまでの公益法人は主務官庁の許可制のため、その公益性の判断基準が不明確であるとの批判を受けてきたが、新制度では主務官庁制と許可主義を改め、一般社団法人、および一般財団法人は準則主義で登記のみにて設立できることになった。また新制度では、一般社団法人・一般財団法人のうち、行政庁の認定（公益認定）を受けた法人が公益法人となるが、その際には民間有識者による第三者機関である公益認定等委員会（国）、また合議制の機関（都道府県）が公益認定の審査を行い行政庁に答申し、その結果を踏まえて行政庁が処分を行うという仕組みがとられることになった。

平成20年12月1日から施行されている関連3法案は、具体的には、一般社団法人および一般財団法人に関する法律（以下、法人法）、公益社団法人および公益財団法人の認定等に関する法律（以下、公益認定法）、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（以下、整備法）であり、法人法は法人の設立、組織、運営および管理の規定などについて、公益認定法は公益認定の基準について、整備法は従来の公益法人に係る新制度への移行手続について規定している。これら各法律に対応する政省令が制定されているほか、特に認定法については、公益認定基準の詳細を示す必要があることから公益認定等ガイ

ドライン<sup>2)</sup>が公益認定等委員会（平成19年4月発足）から公表されている。

これら一連の法制度の改正により、従来からの公益法人は、特段の手続きもなく平成20年12月1日時点で自動的に特例民法法人となり（名称は社団法人、財団法人がそのまま使用できる）、平成20年12月1日から平成25年11月30日までの間に一般社団法人・一般財団法人、あるいは公益社団法人・公益財団法人のいずれかに移行する選択肢を持つこととなった。また仮に平成25年11月30日の移行期間終了の日までにいずれかの移行申請を行わなかった場合には、当該法人は解散したとみなされることが決定した。

本稿では、移行期間終了まで残りあとわずかとなっている公益法人への移行状況の現状を確認した上で、公益法人制度改革全般について概観していく。また公益法人の会計およびガバナンスに関わる部分について検討しその課題について考察する<sup>3)</sup>。

## 2. 現在の申請状況

平成25年1月末時点における申請状況は（表1）の通りである。これを見ると全国平均で71.4%（下線部分）の特例民法法人が移行申請をしている。5年間の移行期間の残り10ヶ月の時点でいまだ約3割近くの特例民法法人が移行申請をしていないことがわかる。

なお表1の見方であるが、「移行認定申請」とは公益法人への移行を希望する、また「移行認可申請」とは一般法人への移行を希望する際のそれぞれの申請という意味である。

表1. 全国の申請状況（平成20年12月1日～平成25年1月末）

	特例民法法人数 (平成20年12月1日現在)	移行認定 申請件数	移行認可 申請件数	申請合計	申請割合
内閣府	6,625	2,048	2,018	4,066	61.40%
北海道	832	218	493	711	85.50%
青森県	346	99	170	269	77.70%
岩手県	315	93	123	216	68.60%
宮城県	326	127	89	216	66.30%
秋田県	253	68	96	164	64.80%
山形県	322	118	121	239	74.20%
福島県	367	121	90	211	57.50%
茨城県	347	126	141	267	76.90%
栃木県	296	112	121	233	78.70%
群馬県	339	97	142	239	70.50%
埼玉県	438	191	165	356	81.30%
千葉県	446	177	191	368	82.50%
東京都	838	400	362	762	90.90%
神奈川県	609	268	238	506	83.10%
新潟県	424	152	176	328	77.40%
富山県	256	119	88	207	80.90%
石川県	333	119	116	235	70.60%
福井県	279	90	102	192	68.80%
山梨県	215	83	80	163	75.80%
長野県	444	106	268	374	84.20%
岐阜県	350	110	175	285	81.40%
静岡県	567	158	298	456	80.40%
愛知県	527	218	210	428	81.20%
三重県	279	91	112	203	72.80%
滋賀県	283	133	117	250	88.30%
京都府	521	242	168	410	78.70%
大阪府	871	222	333	555	63.70%
兵庫県	578	216	272	488	84.40%
奈良県	296	85	78	163	55.10%
和歌山県	285	83	100	183	64.20%
鳥取県	198	62	75	137	69.20%
島根県	283	97	107	204	72.10%
岡山県	411	136	158	294	71.50%
広島県	458	143	171	314	68.60%
山口県	380	88	165	253	66.60%
徳島県	198	79	89	168	84.80%
香川県	258	104	72	176	68.20%
愛媛県	257	87	72	159	61.90%
高知県	298	86	79	165	55.40%
福岡県	619	262	219	481	77.70%
佐賀県	211	55	96	151	71.60%
長崎県	309	79	105	184	59.50%
熊本県	253	85	141	226	89.30%
大分県	280	95	103	198	70.70%
宮崎県	252	79	106	185	73.40%
鹿児島県	315	152	69	221	70.20%
沖縄県	256	91	102	193	75.40%
全国合計	24,443	8,270	9,182	17,452	71.40%

(本表は公益認定等委員会のHP上のデータの一部を抜粋し加工したものである)

### 3. 公益認定法および公益認定ガイドラインについて

#### 3. 1. 公益認定の概要

今般の公益法人制度改革は、株式会社等では実施しえない公益性の高い事業について果たす、民間非営利部門の重要性に鑑み、その一層の発展を促進し、現行の公益法人制度がかかえる様々な課題に対応することを主目的としている（以下、本稿における下線は筆者による）。

この目的について公益認定法1条（目的）では、「この法律は、内外の社会経済情勢の変化に伴い、民間の団体が自発的に行う公益を目的とする事業の実施が公益の増進のために重要となっていることにかんがみ、当該事業を適正に実施し得る公益法人を認定する制度を設けるとともに、公益法人による当該事業の適正な実施を確保するための措置等を定め、もって公益の増進及び活力ある社会の実現に資することを目的とする」ことを明定している。

下線で示す公益を目的とする事業については、「学術、技芸、慈善その他・・・事業であって、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するものをいう」（2条4号）としている。

また同法は「公益目的事業を行う一般社団法人又は一般財団法人は、行政庁の認定を受けることができ」（4条）、この認定を受けた一般社団法人・一般財団法人がそれぞれ公益社団法人・公益財団法人となること、またこれらを総称して公益法人という（2条1～3号）ことを定めている。

公益認定を受けた公益法人は公益性の極めて高い事業を行っていると同認められるため、公益事業にかかる事業については非課税、また公益法人に対する寄付金は寄附金控除が可能となるなど税務上の恩典が与えられている。税金に関わるベネフィットがあるため、当然のことながら公益法人となるための基準は適切に規定され、また運用されるべきものと考えられる。

これについて公益認定法では、当該法人を公益認定するかどうか判定する基準として、同法5条（公益認定の基準）で1～18号の基準を規定している。これら基準に照らし合わせて、公益認定等委員会（国）および合議制の機関（都道府県）は公益認定の判定を行っている。

公益認定法と併せる形で、平成20年4月11日、内閣府公益認定等委員会は、「公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）」（以下、ガイドライン）を公表、また法人の行う個別の事業が「公益目的事業であるかどうか」の事実認定に当たっての留意点として「公益目的事業のチェックポイント」も公表している。

公益法人の申請を行う、つまり公益認定を受ける立場の法人については、公益認定法に合致するように、より具体的には上記ガイドラインやチェックポイントを参照しながら申請手続を行うことになる。

#### 3. 2. 公益認定法5条の概要

公益認定を申請する法人については「公益目的事業を行うことを主たる目的とするものであること」（5条1号）、また「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」（5条2号）が必要とされる。

また当該法人の行う公益目的事業については、当該公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであること（5条6号）、同時に、その公益目的事業を行うに当たり、当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならないこと（14条）が定められている。

このような「収支相償」という考え方がとられているため、「公益目的事業」については利益を出してはいけなく、つまり収支が0以下になることが求められているのである。この規定どおりに事業を遂

行し、公益目的事業のみを行う公益法人にあっては、事業の継続は様々な困難に直面することが予想される。そのため公益法人は、公益目的事業以外の「収益事業等」を行うことが認められている。

これについて「公益目的事業以外の事業（収益事業等）を行う場合には、収益事業等を行うことによって公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないものであること」（5条7号）が求められている。

この「公益目的事業」と「収益事業」の住み分けに関連して、「その事業活動を行うに当たり、15条に規定する公益目的事業比率が100分の50以上となると見込まれるものであること」（5条8号）、また「公益法人は、毎事業年度における公益目的事業比率が100分の50以上となるように公益目的事業を行わなければならない」（15条）ことが規定されている。

すなわち税法の優遇措置を受ける公益法人にあっては、「収益事業」が総事業の半分以上を占めることがあってはならないとしているのである。

ところでこの「公益目的事業比率100分の50以上」の算出については、具体的には15条にて、①公益目的事業の実施に係る費用の額、②収益事業等の実施に係る費用の額、③当該公益法人の運営に必要な経常的経費の額、の合計額に対する公益目的事業の割合で計算する旨が規定されている。

財務諸表を作成する一義的責任はまずは経営者にあるとする企業会計と同様に、公益法人の計算関係書類の作成責任は理事および理事会にある。支出する費用の割合でもって公益認定となるかどうかの判定が変わるため、各法人の会計情報の信頼性は極めて重要な問題であり、その信頼性を担保する仕組みが必要となってくるものと考えられるのである。

この会計情報の信頼性の担保に関連して、公益法人には「会計監査人を置いているものであること」（5条12号）が一応は規定されているが、同条同号の但し書きにおいて「ただし、毎事業年度における当該法人の収益の額、費用及び損失の額その他の政令で定める勘定の額がいずれも政令で定める基準に達しない場合は、この限りでない」としている。

政令（認定法施行令）では、会計監査人を置くことを要しない公益法人の基準として、最終事業年度に係る損益計算書の収益の部に計上した額の合計額1000億円、損益計算書の費用及び損失の部に計上した額の合計額1000億円、貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額50億円、に達しない法人としている。

これにより上記基準に達しない公益法人は会計監査人を置かなくてもよいということになり、外部監査を受けなければならない法人の範囲は相当限定されたものになることが想定される。公益認定の中心ともいえる「公益目的事業費率」を算出するベースとなる会計情報の信頼性は非常に重要であり、今後はその信頼性を高めるためのより踏み込んだ外部監査の活用も検討すべきであろう。

### 3. 3. ガイドラインの概要（会計関連を中心として）

ガイドラインは移行申請の事務作業を円滑に進める目的で、特に公益認定法5条に関連して、より詳しい公益認定指針を示している。例えば前述の公益認定法の5条2号の規定、「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」については次のような指針を置いている。

「認定法第5条第2号の公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎とは、（1）財政基盤の明確化、（2）経理処理、財産管理の適正性、（3）情報開示の適正性とする。」

またこの中の（2）経理処理・財産管理の適正性、（3）情報開示の適正性については、次のような視点でその適正性を測るとしている。

(以下、ガイドラインからの抜粋)

(2) 経理処理・財産管理の適正性

財産の管理、運用について法人の役員が適切に関与すること、開示情報や行政庁への提出資料の基礎として十分な会計帳簿を備え付けること、不適正な経理を行わないこととする。

(3) 情報開示の適正性

① 外部監査を受けているか、そうでない場合には費用及び損失の額又は収益の額が1億円以上の法人については監事（2人以上の場合は少なくとも1名、以下同じ）を公認会計士又は税理士が務めること、当該額が1億円未満の法人については営利又は非営利法人の経理事務を例えば5年以上従事した者等が監事を務めることが確認されれば、適切に情報開示が行われるものとして取り扱う。

② 上記①は、これを法人に義務付けるものではなく、このような体制にない法人においては、公認会計士、税理士又はその他の経理事務の精通者が法人の情報開示にどのように関与するのかの説明をもとに、個別に判断する。

このように(2)「経理処理・財産管理の適正性」では不適正な経理を行わないことを求めており、また(3)「情報開示の適正性」については、「外部監査」の重要性、あるいは会計に精通した「監事」の必要性について言及している。「監事」については公認会計士、税理士、あるいは非営利法人の経理事務を5年以上従事した者、などその者が持つスキルについても併せて言及している点にも注目できる。

しかしながらこのような規定をおきながらも(3)②で示すように、「これを法人に義務付けるものではなく、このような体制にない法人においては、公認会計士、税理士又はその他の経理事務の精通者が法人の情報開示にどのように関与するのかの説明をもとに、個別に判断する」としている。おそらくはこの規定を厳格に適用することは移行期の法人にはいささか負担が重いという配慮があったものと推察できる。

前述の通り「外部監査」をどの程度活用するか、あるいは内部の役員である「監事」をどのように活用するか、これらは会計情報の信頼性を高めていく上での今後の課題であると考えられるのである。

## 4. 法人法の求めるガバナンスについて

### 4. 1. 概要

新制度では、最低限必要な各種機関の設置を含むガバナンスに関する様々な事項を法律で定めており、公益法人はこれまでの運営方法を見直す必要が出てくる場合がある。

これまでの公益法人制度では、法人のガバナンスについての詳細な規定が民法に置かれておらず、主務官庁ごとに監督が行われてきたが、新制度では主務官庁制を廃止して準則主義を採用するにあたり、法人自らが責任を持って自主的・自律的に運営を行っていけるよう、法律でガバナンスに関する様々な事項を明確に定めることになった<sup>4)</sup>。

例えば、これまでの公益法人におかれていた理事会などは、主務官庁の指導監督や法人の判断でおかれている任意機関であったが、新制度では法律で定める必要的機関となり、その権限や義務は法律で定められることとなった。

公益法人に求められる機関設計は具体的には以下の通りとなる<sup>5)</sup>。

<公益社団法人>

1	社員総会	理事	理事会	監事	
2	社員総会	理事	理事会	監事	会計監査人

<公益財団法人>

1	評議員	評議員会	理事	理事会	監事	
2	評議員	評議員会	理事	理事会	監事	会計監査人

公益社団法人・公益財団法人はそれぞれ1. 2. から、自らに合った機関設計を選択することになる。

#### 4. 2. 監事の機能（会計関連を中心として）

新しい公益法人制度では、理事会および監事が必置の機関となっている。これは会社法で定める株式会社の機関である取締役会および監査役の構造と同様のものと考えられる。

法人法は役員等の機関について一般社団法人、一般財団法人の別に規定を置いているが、同61条では、理事会設置一般社団法人及び会計監査人設置一般社団法人は、監事を置かなければならない、また同170条では、一般財団法人は、評議員、評議員会、理事、理事会及び監事を置かなければならない、と規定している。

このように社団法人および財団法人では、理事および理事会に対して様々な角度でチェック機能を果たすべく監事の設置が義務づけられている。

ガバナンスの一翼を担うことになる監事であるが、内閣府が公表する「新たな公益法人制度への移行等に関するよくある質問（FAQ）平成24年8月版」では、公益法人の監事の選任についてQ&A形式で説明している。

その中の問Ⅱ-1-③（監事の選任）「一般社団法人又は一般財団法人の監事はどのような人がふさわしいですか。監事として選任する人は誰でもいいのですか」という質問に対しては以下のように回答している<sup>6)</sup>。

（回答）

1. 監事は、理事の職務の執行を監査し、理事が作成した計算書類及び事業報告並びにこれらの附属明細書を監査するとともに、その職務の遂行のため、いつでも、理事及び使用人に対し事業の報告を求め、法人の業務及び財産の状況を調査することができるなどの広範な権限を与えられており、法人の運営が適正に行われるための重要な役割を担っています。

また、このような重要な役割を担う監事が、その権限を有効かつ適切に行使して職務を遂行するため、重要な業務執行の決定が行われ、代表理事や業務執行理事から法人の業務執行の状況が報告される理事会にも監事が出席し、必要があると認めるときは意見を述べなければならないこととされています。

このようにして、監事は、理事会への出席義務を果たして法人の業務運営状況を把握し、法令・定款に違反する決議や著しく不当な決議等が行われるのを監視するとともに、理事や使用人に事業の報告を求め、業務及び財産の状況を調査できる権限を行使して、年間を通して理事の職務の執行を監査する職責を負い、計算書類等の会計監査のみならず事業報告も含む業務監査も行って監査報告を作成しなければ

ばいけません。(以下、省略)

2. このように、監事は法人の役員として、法人の運営が適正に行われるための重要な職責を担うため、監事として選任する者としては、以下の条件のいずれかを満たす者が望ましいといえます。

- i. 法人の業務運営に一定の知見を有し、業務監査能力を備えている。
- ii. 会計制度に一定の知見を有し、計算書類の監査能力を備えている。
- iii. 関係法令に一定の知見を有し、理事(会)の職務の執行(決定)等が法令に違反しないよう監視できる能力を備えている。

上記の各分野について一定の知見を有する監事が1名で足りない場合には、複数名の監事を選任することにより、各分野ごとに一定の知見を有した者が監事の中に少なくとも1名はいるという状態がもっとも望ましい状態といえます。

このように内閣府Q&Aは、公益法人の行う事業、および事業結果を示す会計情報の信頼性に対して監事は重要な役割を担うとともに、コンプライアンスや法人の内部統制にも多大な影響を持つことを示している。またこのような重要な役割を担う監事には、その職責に対応するような会計監査のスキルも併せて要求しているのである。

## 5. おわりに

本稿では新しい公益法人制度について、会計に関わる部分、またガバナンスに関連する規定を中心に検討してきたが、特に公益法人が税務上の優遇措置を受けているということもあり、事業の結果を示す会計情報の信頼性、あるいはそのガバナンスについては国民の関心も非常に高いものがあると考えられる。

一般法人の設立自体はこれまでの許可主義とは違い、これからは届出制で簡易に設立できるが、公益法人となる場合には公益認定法に照らし合わせて第三者機関がその適否を審査することになる。客観的な基準ということもあり、その際にもっとも重視されるのが、公益認定法5条8号規定(公益目的事業費率が50%以上)と考えられる。この公益目的事業比率の算出については、当該法人の事業から生じる費用の割合で求めることになる。したがって公益目的事業にかかる費用とそれ以外とを明確に区別し管理する必要性が出てくる。公益法人にあっては、自らの事業が公益目的に合致しているのかを数値もモニタリングしながら事業遂行していく仕組みを構築しておくべきであろう。つまり当該法人が定款で定める公益目的事業を適切に果たすべく、適切な内部統制あるいはガバナンスを自ら構築するべきであり、またそれを適切に運用していくべきである。

これと関連して公益認定法は「行政庁は、公益法人の事業の適正な運営を確保するために必要な限度において、公益法人に対し、その運営組織及び事業活動の状況に関し必要な報告を求め、又はその職員に、当該公益法人の事務所に立ち入り、その運営組織及び事業活動の状況若しくは帳簿、書類その他の物件を検査させ、若しくは関係者に質問させることができる」(27条)ことを定めている。

このように事業活動全般に対しては、行政庁の立入検査など実効性が高いと考えられるチェック制度も準備はされてはいるが、公益法人改革が始まった際の議論の経過や関連法の立法趣旨を斟酌するに、まず第1に法人自らが適切なガバナンスシステムを構築し、運用していくことが本来のあるべき姿と考えられるのである。



今後改めて議論されていくであろうが、当該法人の公益目的事業比率が50%以上であることを合理的に保証できるような仕組みが必要であり、そこには「外部監査」、あるいは「監事」の機能の質的・量的な深化が欠かせないのである。事業規模に応じた形での弾力的な運用は必要であろうが、「外部監査」の義務化、あるいは「監事」のスキルについての要件等については、今後対応していくべき制度上の課題であると考えられるのである。

(本稿は、2010年度社団法人日本内部監査協会研究助成を受けて行った研究の一部である)

(注)

- 1) 公益法人制度改革の概要は公益認定等委員会のHPにて詳しい。[https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/koeki/pictis\\_portal/common/portal.html](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/koeki/pictis_portal/common/portal.html) (visited at February 18, 2013)
- 2) 「公益認定等に関する運用について(公益認定等ガイドライン)」公益認定等委員会 [https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/common/index.do?contentsKind=120&gyogyouse=00&contentsNo=00201&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=1&cocontentsTy=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120473055&meiNo=1120531120&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=120&gyogyouse=00&contentsNo=00201&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=1&cocontentsTy=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120473055&meiNo=1120531120&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0) (visited at February 18, 2013)
- 3) なお本稿は公益法人を扱っているが、法人の設立や運営等については「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(以下、法人法)」にしたがっているため法人法も検討対象としている。
- 4) 「民による公益の増進を目指して～新公益法人制度の概要～」P.7 [https://www.koeki-info.go.jp/pictis\\_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00202&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=15&contentsType=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120048945&meiNo=1120047058&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0](https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/common/index.do?contentsKind=110&gyouseiNo=00&contentsNo=00202&syousaiUp=1&procNo=contentsdisp&renNo=15&contentsType=02&houjinSerNo=&oshiraseNo=&bunNo=1120048945&meiNo=1120047058&seiriNo=undefined&edaNo=undefined&iinkaiNo=undefined&topFlg=0) (visited at February 20, 2013)
- 5) 前掲、「民による公益の増進を目指して」P.8
- 6) 「新たな公益法人制度への移行等に関するよくある質問(FAQ)平成24年8月版」内閣府、P.89。