

第 28 回 公益法人の会計に関する研究会

議 事 次 第

平成 29 年 12 月 8 日（金）10：00～12：00
内閣府公益認定等委員会事務局 第 1 会議室

1 控除対象財産に関する運用益（果実）の取り扱いについて

【資料 1-1】控除対象財産における運用益（果実）について

【資料 1-2】規則第 22 条第 3 項第 6 号に整理されている寄附金の果
実の取り扱いについて

【資料 1-3】その他の要検討事項

2 特定費用準備資金の運用について

【資料 2】公益目的事業の円滑な実施に向けた特定費用準備資金の
見直しについて（素案）

【参考資料】特定費用準備資金の積立・取崩サンプル

控除対象財産における運用益（果実）について

前回（27回）の研究会において、金融資産から生ずる運用益（果実）の取り扱いについて、遊休財産の控除対象財産である 6 号財産に整理されながら実際には公益目的活動に寄与しない実態を示して問題提起した。金融資産から生ずる運用益を改めて整理すれば、次のようになる。

1 一般正味財産を財源とする控除対象財産から生ずる運用益について

一般正味財産を財源とする金融資産が、公益目的保有財産（1号財産）又は2号財産として整理される場合、その運用益は当該金融資産の区分にしたがって公益目的事業会計又は収益事業等会計・法人会計の一般正味財産増減の部の経常収益に直接計上される。一般正味財産増減の部において、剰余を構成する場合には、将来の公益資産取得に充てるため、又は将来の公益目的活動等に充てるために整理することが想定されており、ここでの問題は生じない。

2 指定正味財産を財源とする控除対象財産から生ずる運用益について

指定正味財産を財源とする金融資産が公益目的事業のために用途の指定がなされている場合、公益目的保有財産（1号財産）又は5号財産として整理される元本から生ずる運用益については、一旦、指定正味財産増減の部に整理し必要額を一般正味財産へ振替える方法と運用益まで明確に用途指定がある場合を除き一般正味財産増減の部に計上する方法が考えられる。会計基準で明確に規定されていない状況では、これらの方法について会計上いずれかの方法にすべきと決めることは非常に困難である。ただし、運用益が一般正味財産増減の部に計上される場合には、6号財産として保留されることはなく、ここでは問題にならない。

ここで問題となるのは、運用益が指定正味財産へ留まる場合である。しかしながら、一旦、指定正味財産に整理される方法は、会計上は特定資産、控除対象財産では6号財産に計上されることから、制度運用上の要請から運用益を6号財産から除外することは可能と考えられる。

3 法令的検討

法令的観点から上記を検討すれば、【資料 1-2】のように整理できる。

規則第 22 条第 3 項第 6 号に整理されている寄附金の果実の取扱いについて

平成 29 年 12 月
内閣府公益認定等委員会事務局

はじめに

公益認定等事務支援システム（POSS）において、平成 29 年 7 月時点の情報を基に、直近の財務諸表で、当該年度の 5 号・6 号財産の増加額が当該年度の寄附金受領額を上回っている上位 60 法人を抽出したところ、このうち、11 法人が、移行認定又は公益認定以降現在に至るまで（4 年度～7 年度）の間の累積果実合計額（該当する年度の果実を合計した額）が累積振替額（該当する年度の指定正味財産から一般正味財産に振替えられた額の合計額）を上回っていた。そして、当該 11 法人の累積果実合計額から累積振替額を控除した額の合計額は、約 50 億円に上った。

このように、指定正味財産から生じた果実を 6 号財産に整理することを認めることによって、複数の法人において、当該果実が公益目的事業のために費消されることなく、6 号財産として年々積み増しされていく状態が許容されている。公益法人制度が施行から 10 年を迎えようとしており、将来に向けてより一層適正な公益法人行政を確保するために、移行期に特例的に果実を 6 号財産に含めることを解釈で許容してきた制度運用を改める時期が来ていることは明らかである。

平成 29 年 10 月 11 日（水）に開催された第 27 回公益法人の会計に関する研究会においては、このような問題意識への対応方策として、指定正味財産である「金融資産から生じる果実については、一般正味財産と考え、6 号財産には含めない」とする方向で検討を進めてはどうかという意見が大宗を占めた。これを踏まえ、以下の取扱いをすることとしてはどうか。

金融資産から生じる果実に対する指定正味財産該当性解釈の厳格化について

指定正味財産である金融資産から生じる果実（以下単に「果実」という。）については、①会計上、寄附の用途指定は受領者の自由を制限しない方向で解釈することが好ましいと考えられること、また、②寄附者が元本について用途指定をした場合でも、将来の不確定な要素である果実についてまで用途指定をしたとは当然には認められないことから、原則として、果実については用途指定がないと解することが望ましい。

一方、寄附者が契約書等において明示的に果実について用途指定をしている場合については、①寄附金文化の醸成という観点から寄附者の意思を尊重する

ことが求められること、②契約自由の原則がある一方、果実に関する用途指定を禁止する法的根拠がないこと、③これまで、内閣府として、果実を6号財産として整理することを(特例的に)許容してきた経緯と整合を取る必要があること等を踏まえ、例外的扱いをする必要がある。

したがって、果実については、寄附契約書等において「果実の用途」について明確に言及がある場合等、寄附者の明示的な用途指定の意思確認ができる場合を除き、一般正味財産と整理することとしてはどうか。

指定正味財産である果実に対する遊休財産規制厳格化について

上記の問題意識を踏まえれば、一定の要件の下に指定正味財産と整理される果実についても、現状と同様、6号財産に年々積み増しされていくことを許容することは適当ではないと考えられる。そこで、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則(平成19年内閣府令68号)を改正し、指定正味財産と認められる果実であっても6号財産に含まれないことを明示することとしてはどうか。

その他の要検討事項

1. 検討事項

① 適用時期をいつからにするか

→法人サイドにとっては相当大きな取扱い変更であり、それなりの準備期間を設ける必要があると思われ、また、各法人の事業年度のズレへの対応も検討する必要があることから、例えば、2019年4月以降に開始する法人の年度から適用の方向とするか。

※6号財産に含めないことを内閣府令（規則）改正で措置する場合、パブリックコメントなど法令制定手続きに必要な期間を踏まえる必要がある。

②過去に6号に積み上がってしまった財産の取扱いをどうするか

→今回の取扱いを踏まえ、何らかの措置を講ずることとしてはどうか。

③認定規則第22条第3項第6号を改正する場合の公益法人会計基準の改訂の必要性について

2. 確認事項

① 6号財産を使用して運用益を整理していたことを、4号財産を使用するほうが望ましい方向に誘導することを前提に考えると、収支相償の判定に含めて、4号財産に整理することとなるがよいか。

② 指定正味財産である公益目的保有財産（1号財産）又は5号財産の運用益を1号財産又は5号財産の元本に追加することについては、1号財産の指定正味財産又は5号財産は寄附の受入れによってのみ生じる（増加する）財産であり、運用益を5号財産又は1号財産の元本に加えることはできないとの整理でよいか。

公益目的事業の円滑な実施に向けた特定費用準備資金の見直しについて（素案）

1 見直しの必要性

認定規則第18条は、将来の特定の活動の実施のために特別に支出する費用に係る支出に充てるために保有する資金として、特定費用準備資金（以下「特費」という。）を認めている。特費は、使途が具体的に決まっていることから、遊休財産額からは控除されることとされている。

法人は、将来の事業計画を立て、特費を活用することで、公益の増進に寄与することが期待されている。しかしながら、法人から、特費の使い勝手が悪く、より柔軟に特費を活用できないかという意見が提出されている。

そこで、今年度の会計研究会において、6号財産の運用益の取扱いの見直しと併せて、特費の活用方法を見直すこととしたい。

2 特費の要件

認定規則及びガイドラインにおいて、特費の要件として、以下を定めている。

- ・活動の内容及び時期が費用として擬制できる程度に具体的なものであること
- ・貸借対照表、財産目録上は、特費単位でどの事業に関する資金かが判別できる程度に具体性を持っていること
- ・特費が複数ある場合には相互の違いが明確になるよう適宜名称を付した上、目的、取崩しの要件等を定めた貸借対照表上の特定資産として計上されること
- ・原則として目的外の取崩しができないこと
- ・積立限度額が合理的に算定されていること
- ・積立限度額及びその算定根拠が閲覧等の対象となっていること

3 現行の特費の活用方法と問題提起

現行の特費の活用方法について、大きく分けると、以下の2つに場合分けできる。

- (1) 法人の将来の事業支出の増加が見込まれる場合
- (2) 法人の将来の収入の減少が見込まれる場合

まず(1)については、新規事業と既存事業等の拡大の2つの場合がある。次に(2)については、将来実施する事業に関して見込まれる収入減少（いわゆる「逆特費」）がある。

このうち、(1)については、将来における事業の拡大であるため、法人の意思により拡大幅を決定することができ、積立限度額を合理的に説明することは比較的容易である。

一方で、(2)については、将来の収入減少が、法人の努力ではいかんともし難い経済情勢の変化による運用益の減少や寄附金の減少等に起因することがあり、積立限度額を合理的に説明することが困難であることは想像に難くない。

そこで、(2)法人の将来の収入の減少が見込まれる場合について、どのように要件を緩和・変更することができるか検討する必要がある。

4 検討事項

(1) 検討の方向性としては、次の2つが考えられるのではないか。

イ 運用益の減少や寄附金の減少等については、法人の努力とは無関係な外部的要因により決まることがあり、このような場合において、将来の収入減少について、合理的な説明を求めることは、法人に過度な負担を課することとなることから、「合理的な説明」の合理性の判断の基準を緩め、又は、何らかの措置を講じることで合理的な説明に代えることを認める。

ロ そもそも、運用益や寄附金により公益目的事業を行う法人は、収入源が外部要因の影響を受けやすい不安定な立場にあることや法人の事業が公益増進に資するものであり、継続的・安定的に行われることが望ましい性質であることを踏まえると、将来の収入減少の見通しに関わらず、一定程度の将来事業費を特費として計上できることとする。

(2) 一方で、(1)のような要件緩和・変更の方向で議論を進めるとしても、特費が遊休財産額の算定における控除対象財産となっており、また、特費に計上することで収支相償の判断の対象から外れることを踏まえると、何らかの方法で特費の積立に一定の制限をかける必要があるのではないか。

○ この場合、制限の方法としては、以下が考えられるのではないか。

- (i) 連続して特費を積み立てることができる年数を制限する。
- (ii) 特費を取崩すべき年限を制限する。
- (iii) 特費の積立限度額に上限を設定する。
- (iv) 何らかのガバナンスの強化を求める。

○ また、公益法人の事業規模及び事業内容には多様性が認められ一律にメルクマールを設定することは現実的に困難性が高いとも考えられること、柔軟な特費を運用するに当たっては法人に必要な内部統制機能を有することが期待されることから、特に上記(1)ロの場合には、例えば、以下の2段

階方式をとることが考えられるか。

〈第 1 段階〉

法人の規模あるいは事業内容に応じ、これまで以上に内部統制に関する明確な説明を求める。

（具体的には、例えば「独立行政法人における内部統制と評価について」（平成 22 年 3 月 独立行政法人における内部統制と評価に関する研究会報告）等を踏まえた内部統制事項を参考にしつつ、公益法人の特性に即した事項のみに限定の上、説明を求める。）

〈第 2 段階〉

第 1 段階をクリアした法人について、業務特性等を踏まえ、上記（i）～（iii）の措置を取る。

管理費 30

(会計)	第1期	第2期	第3期	第4期	第5期	第6期	第7期	第8期	第9期
経常収益	100	100	100	100	100	100	100	100	100
経常費用	91	91	91	91	91	91	91	91	91
剰余	9	9	9	9	9	9	9	9	9

(制度)	第1期	第2期	第3期	第4期	第5期	第6期	第7期	第8期	第9期	第10期	第11期	第12期	第13期	第14期
経常収益	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
特費1取崩		3	3	3										
特費2取崩			4	4	4									
特費3取崩				6	5	5								
特費4取崩					8	7	7							
特費5取崩						9	9	8						
特費6取崩							10	10	10					
特費7取崩								12	12	11				
特費8取崩									13	13	13			
特費9取崩										15	15	14		
特費10取崩											16	16	16	
特費11取崩												18	18	17
特費12取崩													19	19
特費13取崩														21
経常費用	91	91	91	91	91	91	91	91	91	91	91	91	91	91
特費1積立	9													
特費2積立		12												
特費3積立			16											
特費4積立				22										
特費5積立					26									
特費6積立						30								
特費7積立							35							
特費8積立								39						
特費9積立									44					
特費10積立										48				
特費11積立											53			
特費12積立												57		
特費13積立													62	
特費14積立														66
剰余	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

事業比率	第1期	第2期	第3期	第4期	第5期	第6期	第7期	第8期	第9期	第10期	第11期	第12期	第13期	第14期
事業比率	0.769	0.769	0.769	0.769	0.769	0.769	0.769	0.769	0.769	0.769	0.769	0.769	0.769	0.769
	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

特費1積立残	9	6	3	0										
特費2積立残		12	8	4	0									
特費3積立残			16	10	5	0								
特費4積立残				22	14	7	0							
特費5積立残					26	17	8	0						
特費6積立残						30	20	10	0					
特費7積立残							35	23	11	0				
特費8積立残								39	26	13	0			
特費9積立残									44	29	14	0		
特費10積立残										48	32	16	0	
特費11積立残											53	35	17	0
特費12積立残												57	38	19
特費13積立残													62	41
特費14積立残														66
残高合計	9	18	27	36	45	54	63	72	81	90	99	108	117	126