

# 公益法人の会計に関する研究会

(第11回)

## 議 事 次 第

日 時：平成26年8月26日(火) 10:00~12:00  
場 所：公益認定等委員会事務局 第1会議室

1. 貸借対照表内訳表について
2. 収支相償について
3. 収支相償の剰余金の使途について  
(個別の事情、事業拡大、特定費用準備金等)
4. 指定正味財産の指定の範囲について

### 【資料一覧】

- 〈資料1〉 貸借対照表内訳表について
- 〈資料2〉 収支相償の剰余金の取り扱い
- 〈資料3〉 収支相償の剰余金の解消
- 〈資料4〉 指定正味財産について
- 〈資料5〉 上倉参与提出資料

〈参考資料〉 公益法人の会計に関する研究会検討課題とスケジュール

## 貸借対照表内訳表について

## (区分経理の考え方)

1. 認定法第 18 条 4 号は、収益事業等から生じた利益について一定割合の額を公益目的事業のために使用することを定めている。認定法 19 条（区分経理）は、この規定が適正に遵守されているか、例えば、他の収益事業等の赤字の補てんに利用されていないか等を把握するため、区分経理を求めたものとする。
2. 複式簿記による会計理論上の区分経理という観点からすれば、損益のみならず、資産・負債・正味財産についても区分されることが求められると考えられるものの、認定法規則第 24 条に基づく収益事業等の利益の 50%繰入については、正味財産増減計算書内訳表によって損益が区分され、繰入額が明示されることで、認定法の要請を満たすと考えられている。
3. 貸借対照表内訳表については、収益事業等の利益が繰入れられたことを資産の面から裏付けるもので、いわば確認的な資料として作成を求めているものと思われる。複式簿記の考え方からも、収益事業等の利益の繰入額が正しく算定されているかは、貸借対照表内訳表の金額と合わせて確認できるものである。
4. なお、認定法 19 条において貸借対照表内訳表の表示までは要請されていないと解されているが、認定法の財務基準を算定する基礎となる数値が正しく算定されていることを確認する必要性から、複式簿記の仕組みに沿って、経理上は、資産・負債・正味財産についても区分されることが考えられる。
5. これより本来は、貸借対照表内訳表については、収益事業等の利益の繰入額が 50%か 50%超かにより、作成義務が異なるものではない。しかし、認定法 19 条、認定法規則 24 条においては、実務的配慮から、収益事業等からの利益の 50%繰入れが行われていることを正味財産増減計算書内訳表で明示されることをもって満たすと解され、50%繰入れの場合には、貸借対照表内訳表の作成提出までは求めてはいない。
6. 一方、収益事業等の利益の 50%超を公益目的事業財産に繰り入れる法人は、比較的大きな規模で収益事業等を実施している法人に限られると考えられ、多額に繰り入れられた公益目的事業財産が確実に公益目的事業のために使われるかを確定決算に基づく財務諸表において確認する意義は大きい。財務諸

表で区分されていない場合には、会計区分間での流用を誘発する可能性がある。このような考え方から、収益事業等の利益の50%超を公益目的事業財産に繰り入れる場合には、その利益を資産面から確認する必要性が特に高いと考えられたため貸借対照表内訳表の作成提出が求められている（ガイドラインI-18）と考えられる。

（結論）

- 貸借対照表内訳表の作成は、上記理由より、本来、剰余金の金額の正確性を確認する手段として貸借対照表内訳表が合わせて必要であるところ、50%超に限定していることより、上記のような法令上の趣旨と乖離する方向である、貸借対照表内訳表の廃止の結論はとるべきではなく、現状通りとする。
  
- 貸借対照表内訳表の作成は、法人全体の資産・負債・正味財産を各事業区分に適切に按分するなど、その作成に係る負担の重さを考えると、貸借対照表内訳表の役割を果たせる代替的な資料を提出することで負担軽減につながるのではないかと。代替的な資料としては、例えば、法人税法で求められている区分経理の提出資料としての貸借対照表区分経理表ではいかがか。ただし、法人税法上の区分（収益事業と非収益事業）と認定法上の区分（公益目的事業会計、収益事業等会計、法人会計）には違いがあるため、調整は必要となる。

# 収支相償の剰余金の取扱い

資料2

## ★剰余金の発生

×1年3月末

×0年3月末 ×0年6月末

現行



● 計画提出

年度中に早急に事業に費消

○ 解消計画を十分に検討する時間がなく、翌年度の予算への反映も困難。  
⇒ 剰余金の有効活用が困難

○ 単年度の状況だけで、事業の拡大等の判断が困難。

検討中の運用方法

×0年3月末

×0年6月末

×1年3月末 ×1年6月末

×2年3月末



● スケジュール提出

1年間かけて計画的に活用

● 計画提出

(注)

特定費用準備資金とは、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かかる支出に充てるために保有する資金であり、収支相償上は見做し費用として取り扱われる(認定規則18条)。

資産取得資金とは、特定の財産の取得又は改良に充てるために保有する資金であり、剰余金を当該資金に積み立てること、収支相償の基準は満たすものとして取り扱っている(認定規則22条3項3号)。

○ 解消計画を十分に検討でき、また、その内容を翌々年度の予算に反映。  
⇒ 剰余金の計画的活用が可能。

○ 2年分の剰余金の状況をみて、用途の決定が可能。  
⇒ 翌年度が赤字の場合、相殺が可能。  
将来の事業のための積立(特定費用準備資金、資産取得資金)の判断がやりやすくなる。

収支相償の剰余金を公益目的事業の拡大によって解消する場合の審査上のポイント

○現状の運用

事業報告書の別表 A (1) の「※第二段階における剰余金の扱い」欄に記載されている剰余金の解消計画の説明内容について、翌年度において実施可能かどうかという観点から審査する。特に、法人の事業費に比して多額の剰余金の場合には、事業拡大の達成可能性の観点から詳細な資金の使い道（事業費の費目）を確認している。

○解消計画の提出を 1 年延長する場合(案)

✓ 剰余金発生年度の事業報告書

事業報告書の別表 A (1) の「※第二段階における剰余金の扱い」欄に剰余金の解消計画立案のための検討のスケジュールを具体的に示してもらう。

✓ 翌事業年度の事業報告書

機関決定された解消計画を提出してもらい、達成の可能性を審査する。達成可能性の観点から、解消までの具体的な資金使途について確認する。また、財務面から計画達成を担保するため、当該剰余金に見合う資金について、貸借対照表において特定資産として計上することを求める。

※現状の運用にプラスして、このような対応を認めるのは、発生した剰余金が事業規模に比して多額であるからであり、少額の場合には現状通り、翌事業年度での解消で対応すれば問題がないと考えられる。多額の場合のこの案の場合には、しっかり検討して、より計画的に資金を活用したいというニーズにこたえるものであるから、例えば、翌事業年度の損益状況によって、提出したスケジュール通りの検討をしない、つまり、当該年度で費消してしまうといったような、単に現状の運用を緩和するだけといったことは避けるべきである。

## 収支相償の剰余金の解消を翌年度の事業拡大等で説明する場合

### ガイドライン I. 5(4)剰余金の扱いその他

- ① ある事業年度において剰余が生じる場合において、公益目的保有財産に係る資産取得、改良に充てるための資金に繰入れたり、当期の公益目的保有財産の取得に充てたりする場合には、本基準は満たされているものとして扱う。このような状況にない場合は、翌年度に事業の拡大等により同額程度の損失となるようにする。

### 【運用】

#### 翌年度に事業の拡大等による説明の実際の運用

収支相償の剰余金については、特定費用準備資金への積立のほかに、予想外の事情の変化によって剰余金が生じた場合であっても、当該事業を通じて短期的に解消される見込みのあるものについては、具体的な解消計画を説明することによって、収支相償の基準を満たすとして弾力的に扱うこととなっている（FAQ V-2-⑤参照）。

### 【課題】

#### ○公益目的保有財産の取得について

公益目的保有財産の取得として金融資産の取得を認められるケースどのような場合か。

運用上は、事業拡大を目的として、必要な運用益を確保するために基本財産等で一定額の金融資産を保有することがわかるよう計画が立案されている場合が考えられる。

#### （検討の視点）

○公益目的保有財産を実物資産に限定していないため、認めない理由はないのではないか。特に運用益を中心に事業を行っている財団法人においては、事業の拡大を図るためには、必要な措置ではないか。

●事業の拡大が適切になされなければ、内部留保を無制限に積み増していく結果になる恐れがあり、公益の増進という公益法人の制度の趣旨にそぐわないことになる恐れがないか。

※公益目的保有財産の取得として認める場合：

以下のチェックポイントを確認することが必要ではないか。

公益目的保有財産（金融資産）の積み増しを許容するためのチェックポイント

- ✓ 事業拡大の具体的な内容
- ✓ 事業拡大が、事業計画等として法人においてオーソライズされているのか
- ✓ 事業拡大に際して、実物資産ではなく、金融資産を取得する必要性
- ✓ 運用する金融資産の内容
- ✓ 運用する金融資産から生じる運用益の見込額
- ✓ 運用益が事業拡大の財源として、合理的に説明できるものであるか（拡大する費用と運用益のバランスが適切か）
- ✓ 財源として、寄附金を募集するのではなく、剰余金を用いることの合理的な理由はあるか

## 収支相償の剰余金の解消を個別の事情で説明する場合

### ガイドライン I. 5(4)剰余金の扱いその他

② 事業の性質上特に必要がある場合には、個別の事情について案件毎に判断する。また、この収支相償の判定により、著しく収入が超過し、その超過する収入の解消が図られていないと判断される時は報告を求め、必要に応じ更なる対応を検討する。

### 【運用】

#### I. 特定の借入金の返済に充当するケース

- ✓ 収支相償の剰余金の解消理由として、借入金の返済に充当することは、原則として認められない。
- ✓ ただし、病院等一定の業種に限っては借入によって事業を実施する必要性が高い。
- ✓ そこで、委員会での議論(平成23年1月7日)を経て、メルクマールを設定(※)し、審査において、個別事案の当該メルクマールへのあてはめを行ったうえで具体的な判断をしているところ。

#### ※メルクマール

- ①借入金に係る資産(以下、当該資産という)を取得することが公益目的事業を実施するために(又は、公益を実現するために)必要不可欠なものかどうか。また、当該資産は、公益目的以外の用途に転用不可能なものか。(⇒なぜ資産を取得することが公益目的事業を実施するうえで必要不可欠なのかを法人に確認)
- ②借入によって資金を工面しない限りは当該資産を取得することが不可能なものであったか。(⇒借入当時の財務会計書類を徴求・確認)
- ③借入金の返済が当該資産に係るものに充当されている蓋然性が認められるか。(⇒返済計画を徴求・確認)

・借入返済後の収支計画(なお、剰余金が発生するのではないか)、その解決手段も確認しておく必要に留意する。

#### (メルクマールの位置づけ)

本メルクマールは、平成23年1月7日公益認定等委員会にて了承され、都道府県に対して周知されているものであるが、HP上は公表されていない。個別の事情の一つであること、借入金の実行についても、そもそも認定法上に取決めがないことから、当該扱いについては、公表していない。



## II. 債務超過の解消に対応するケース

- ✓ 債務超過法人は、一般的には認定法 5 条 2 号にいう経理的基礎のうち、財政基盤の明確化という観点で疑義がある。
- ✓ 債務超過の申請法人の中には、具体的な債務超過解消計画が存在し、当該計画に従って、財政基盤の強化を図る法人もあり、その際には、収支相償上の剰余金の活用を見込む場合もある。
- ✓ 当該法人の事業が高い公益性を有し、債務超過解消計画が適切に進捗し、財政の健全化の蓋然性が高いものについては、経理的基礎の要件は満たすと判断し、認定を行っている場合がある。
- ✓ このような場合、財政基盤の強化という法人存続上、不可欠な目的のために剰余金が使用されていると認められるもの。

### 【課題】

#### ① 過去の赤字補てんについて

過去の事業年度で発生した赤字を補てんすることについて、当該事業年度以降発生した剰余金の使途として認められるか。

#### (検討の視点)

○民間企業でも、赤字の繰り越しが認められており、公益法人においても同様の措置を認められるべき。

●利益を出すことを目的とする民間企業と、公益事業を行うことが目的である公益法人では性格が異なる。過去に赤字を出したからといって、それを埋め合わせる必要があるとはいえない。

#### ②公益目的保有財産を取り崩した場合について

やむを得ない理由により、公益目的保有財産を取り崩した場合に、剰余金を公益目的保有財産に充当することは認められるか。(FAQV-4-⑧)

#### (検討の視点)

○本来取り崩すべきでない公益目的保有財産の取り崩しを行っており、法人の安定的な運営のためには、その回復を図ることが望ましい。

●公益目的保有財産を取り崩しただけで、法人の継続的な運営に問題が生じているとはいえず、直ちに埋め合わせを認める理由にはならないのではないか。

※課題②については、公益目的事業に使われることが確実であることを確認できることが必要である。

(チェック・ポイント)

- ✓ 公益目的保有財産の取り崩しが不可避的なものであったか
- ✓ 現状の事業規模と比較して、金融資産の回復が必要なものであるかどうか
- ✓ 運用益が事業の財源として、合理的に説明できるものであるか(費用と運用益のバランスが適切か)
- ✓ 機関決定された具体的な回復のための計画の存否
- ✓ 財源として、寄附金を募集するのではなく、剰余金を用いることの合理的な理由はあるか

## 収支相償の剰余金の解消を特定費用準備資金の積立で説明する場合

### ガイドライン I. 5(1)判定方法

- ① 第一段階においては、公益性が認められる公益目的事業(公益目的事業のチェックポイントにおける事業の単位と同様の考え方に基づいて、事業の目的や実施の態様等から関連する事業もまとめたものを含む)を単位として、当該事業に関連付けられた収入と費用とを比較する。当該事業に関連付けられた収入と費用は、法人の損益計算書(正味財産増減計算書)におけるそれぞれ当該事業に係る経常収益、経常費用とする。収入が費用を上回る場合には、当該事業に係る特定費用準備資金への積立て額として整理する。
- ② 第二段階においては、第一段階の収支相償を満たす事業に係る経常収益及び経常費用に加え、公益目的事業に係る会計に属するが、特定の事業と関連付けられない公益に係るその他の経常収益及び経常費用を合計し、特定費用準備資金、公益目的保有財産等に係る一定の調整計算を行った上で収支を比較する。

### ガイドライン I. 7(5)特定費用準備資金

- ① 第1号の「資金の目的である活動を行うことが見込まれること」とは、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を要する。

### 【運用】

#### ○ 特定費用準備資金の運用事例

- ・ 赤字補てんのための特定費用準備資金  
(FAQV-3-④)より

将来の収支の変動に備えて法人が自主的に積み立てる資金(基金)については、過去の実績や事業環境の見通しを踏まえて、活動見込や限度額の見積もりが可能など要件を満たす限りで特定費用準備資金を用いることができる。

(例、事業規模の縮小等への対応のために、事業計画の立案がなされた場合や、資格検定試験の受験者数減少を見込んで、受験料の変動をなくすために将来の財源不足を見込んだ場合)

## 【課題】

- ① 震災等の際、迅速に事業を行うため、資金を積み立てる方法として、特定費用準備資金を認めることは可能か。

### (検討の視点)

○ 一部の震災等については、科学的知見から、相当の確率で発生することが予測されているものがある。公益法人は、不特定多数の者の利益の増進に寄与する事業を行う法人であり、震災等の場合、被災者への支援、復興等について公益法人の果たすべき役割は重要。このような事業を迅速に行うためには、資金をあらかじめ確保することが必要であり、特定費用準備資金の活用が適切ではないか。認める場合には、特定費用準備資金の要件のうち、発生時期が確定できないため、取り崩しの要件についての検討が必要。

● 震災等は、公益法人だけが特別に対応するものではなく、営利企業であっても起こり得るものであり、無制限に公益法人のみに優遇をするのは、社会的な視点からバランスが取れないのではないか。また、長期にわたり、十分活用されないまま資金を留保しておくことになりかねず、現に税制優遇を受けている社会的な存在として、適切に責任を果たしているとはいえないのではないか。

※特定費用準備資金として積み立てることを認める場合：

以下のチェックポイントを確認することが必要ではないか。

- ✓ 法人自身の復旧のための事業ではなく、不特定多数者のため必要な震災等からの復興のための事業であるか。
- ✓ 本体事業と比して規模はどの程度か（安定的な本来事業の実施を考えると概ね、事業費の2～3割程度）。
- ✓ 積立てられた金融資産について、他への流用防止のため、目的外への利用を避けるための管理がなされているか（例えば、信託財産）。
- ✓ 震災等の初動対応の事業であり、過去の震災等を参考に、合理的に見積額が算定されているか。

## 指定正味財産について

## 1. 指定正味財産の範囲について

どの程度の制約が課されていれば指定正味財産として取り扱うのか明確な基準が示されていない。以下に示したケースは指定正味財産として取り扱うこととしてよいか。また、どのような場合に、制約が解除されたとみなすか。

## 【指定正味財産となるケース】

## 1 用途の制約

- 寄附金等について、「明確に具体的な用途が定められている」ことを必要とするか。
- 単に「公益目的事業に使ってくれ」という寄附金は、指定正味財産には当たらないとすべきか。
- 用途が具体的に定められている場合にも、法人の事業全般にわたるような場合はどうか。例えば、研究事業のみを実施している法人について、「研究に使ってくれ」という寄附金は指定正味財産といえるか。
- 法人が公1、公2…といった多数の事業を行っている場合、そのうちの複数の事業についての寄附金は、指定正味財産に当たるか（例えば、「奨学事業に使ってくれ」という寄附が奨学金の対象によって、2つの事業に該当する場合など）。
- 複数の事業についての寄附金を指定正味財産とした場合、個別の事業への配分は、法人の裁量によるのか、あるいは、事業ごとに等分する、寄附された年度の費用の割合に従うなど、一定のルールに従うべきか。
- 特定の事業に使うこととされた寄附金を指定正味財産とした場合、当該寄附金を金融資産の購入に充て、その収益を当該事業に使うことが許されるか。どういう場合に、そのように運用の原資として利用することが許されるのか。
- 特定の事業に使うこととされた寄附金を指定正味財産とした場合、適切な事業対象がないなどの理由により、支出せずにいることは許されるか。そういった場合にも遊休財産に当たらないとすべきなのか。

## 2 その他（保有形態の制約、処分の制約）

- 保有自体を目的として寄附された財産について、現に利用されていなく、また今後も利用する予定のないものも指定正味財産としてよいか（遊休財産規制の例外としてよいか）。
- 保有形態を株式等で保有し続けることを指定された指定正味財産について、

取り崩して事業に使うことはまったく許されないのか。許される場合があるとすれば、どういう場合か。

- 処分の制約は、言い換えれば維持に関する制約であり、一定時点まで維持することの制約である。保有も保有し続けることの制約であり、両者の違いはどのように考えるのか。

#### 【指定正味財産が解除されるケース】

会計処理として、指定正味財産から一般正味財産への振替が行われるタイミングは、指定正味財産の制約が解除されたときである。制約が解除されたと考えられるのは、どのような時か。以下のような考えでよいか。

- 用途に制約がある場合には、用途に指定された目的に費消されたとき、例えば、奨学金支給事業では、奨学金として給付したとき。
- 保有形態に制約がある場合には、保有形態が変化したとき、例えば、株式で保有していた場合に、売却して他の金融資産に変わったとき。  
(なお、建物等の償却資産を寄附され、保有形態に制約がある場合には、減価償却費が計上されるタイミングで年々解除されていくこととなる。)

## 【公益法人会計基準 注解】

### (注6) 指定正味財産の区分について

寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途について制約が課されている場合には、当該受け入れた資産の額を、貸借対照表上、指定正味財産の区分に記載するものとする。また、当期中に当該寄付によって受け入れた資産の額は、正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部に記載するものとする。

### (注15) 指定正味財産の部から一般正味財産の部への振替について

次に掲げる金額は、指定正味財産の部から一般正味財産の部に振り替え、当期の振替額を正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部及び一般正味財産増減の部に記載しなければならない。

- (1) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産について、制約が解除された場合には、当該資産の帳簿価額
- (2) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産について、減価償却を行った場合には、当該減価償却費の額
- (3) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産が災害等により消滅した場合には、当該資産の帳簿価額

なお、一般正味財産増減の部において、指定正味財産からの振替額は、その性格に従って、経常収益又は経常外収益として記載するものとする。

## 【公益法人会計基準の運用指針】

### 7. 指定正味財産として計上される額について

指定正味財産として計上される額は、例えば、以下のような寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途、処分又は保有形態について制約が課せられている場合の当該資産の価額をいうものとする。

- ① 寄付者等から公益法人の基本財産として保有することを指定された土地
- ② 寄付者等から奨学金給付事業のための積立資産として、当該法人が元本を維持することを指定された金銭

指定正味財産の概念および一般正味財産への振替えの考え方

2014/08/26 上倉

## 1. 現状の規定と課題

指定正味財産については、公益法人会計基準注解、公益法人会計基準の運用指針で定められ、平成16年基準改正時に日本公認会計士協会から公表された非営利法人委員会報告第28号および29号において例示されているものの、用途の制約については、例えば、「公益目的事業に使用すること」といった抽象的な指定で該当するのかどうかは明確になっていない。

つまり、どの程度の制約が課されていれば指定正味財産として取り扱うのか明確な基準が示されていないところである。

また、指定正味財産は制約の解除により一般財源化するため、指定正味財産から一般正味財産に振り替えることとなるが、制約の具体的範囲が明確にならないと、制約の解除とそれに伴う一般正味財産への振替といった会計処理にも影響する。

## 【公益法人会計基準 注解】

## (注6) 指定正味財産の区分について

寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途について制約が課されている場合には、当該受け入れた資産の額を、貸借対照表上、指定正味財産の区分に記載するものとする。また、当期中に当該寄付によって受け入れた資産の額は、正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部に記載するものとする。

## (注15) 指定正味財産の部から一般正味財産の部への振替について

次に掲げる金額は、指定正味財産の部から一般正味財産の部に振り替え、当期の振替額を正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部及び一般正味財産増減の部に記載しなければならない。

- (1) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産については、制約が解除された場合には、当該資産の帳簿価額
- (2) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産について、減価償却を行った場合には、当該減価償却費の額
- (3) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産が災害等により消滅した場合には、当該資産の帳簿価額

なお、一般正味財産増減の部において、指定正味財産からの振替額は、その性格に従って、経常収益又は経常外収益として記載するものとする。



## 【公益法人会計基準の運用指針】

## 7. 指定正味財産として計上される額について

指定正味財産として計上される額は、例えば、以下のような寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途、処分又は保有形態について制約が課せられている場合の当該資産の価額をいうものとする。

- ① 寄付者等から公益法人の基本財産として保有することを指定された土地
- ② 寄付者等から奨学金給付事業のための積立資産として、当該法人が元本を維持することを指定された金銭

## 【非営利法人委員会報告第28号】

## II 3. 指定正味財産から一般正味財産に振り替える例とその会計処理

Q20: 用途を指定された寄付金等により取得した株式、債券及び不動産などについて、評価損が発生することにより指定正味財産が減少する場合

Q21: 長期にわたる特定の事業の実施に充てることを指定された寄付金を受け入れた場合

Q22: 複数年にわたる特定の事業の実施に充てることを指定された寄付金を受け入れた場合

Q23: 当年度における特定の事業の実施に充てることを指定された寄付金を受け入れた場合

Q24: 一般正味財産増減の部における指定正味財産からの振替額が分かるようにするための科目

## 【非営利法人委員会報告第29号】

## I 3. 指定正味財産の範囲

Q3: 新会計基準注解(注5)の「当該資産の用途について制約が課されている場合」の例示

## II 3. 用途が制約されている寄付金の取扱い

Q9: 特殊車両を購入するための寄付金の会計処理

## 2. 問題点

## (1) 指定正味財産の範囲

指定正味財産の概念は、平成16年基準改訂時に新たに導入されたものであり、平成20年基準ではその考え方を踏襲しているが、その取扱いについては厳格な規定が置かれていない。

公益認定制度の財務基準のうち、収支相償、遊休財産規制において、指定正味財産の概念が影響することとなり、当初予定されていなかった制度上の要請と切り離して考えることができなくなっている。

すなわち、(特例)民法法人時代には、処理の煩雑さもあり、指定正味財産の範囲を限定

的に捉える法人が多くあったが、制度移行後には指定正味財産を広く捉え、収支相償や遊休財産保有規制の対策とするような法人も散見される場所である。

<問題とされる例>

- ① 公益法人のための寄付として定められているだけで、具体的な使途は法人の判断に委ねられているような場合(公益目的事業しか実施していない場合)
- ② 公益目的事業のための寄付として定められているだけで、具体的な使途は法人の判断に委ねられているような場合(複数の公益目的事業を実施している場合)
- ③ 指定正味財産から充当される基本財産や特定資産から生じる特に定めのない運用益

指定正味財産を受取ったとした場合には、収支相償の判定における経常収益に計上されないため、一時的に収支相償のエラーを回避できることになる。

さらに、指定正味財産として計上した場合には、認定法上の控除対象財産(5号、6号財産など)として位置付け、遊休財産の計算から除外できる可能性もある。

また、運用益にまで使途の制約が及ぶと明らかでないにも拘わらず、運用益を指定正味財産とすることにより、収支相償や遊休財産の計算に影響を与えている場合もある。

以上より、法人の恣意的な判断による利用を排除するために、入り口のところで指定正味財産の概念を明確にする必要がある。

## (2) 一般正味財産への振替え

不明確な使途の制約は、指定正味財産から一般正味財産への振替えのタイミングと振替額についても影響する。寄付者等の使途の制約にそって、財産が費消されるなどした場合には、指定正味財産として使途の制約は解除されることとなる。

制約の解除に伴い、解除額相当が指定正味財産から一般正味財産に振り替えられることとなるが、使途の制約が不明確な場合、制約の解除のタイミングと解除額が曖昧となり、そこに法人の恣意性が入り込む可能性がある。

また、次の事例ように、振替えるべき金額の具体的な算定が不明確な部分もある。

- ① 建物取得の必要性があり、借入金によって先行取得し、事後的に建物取得を目的とした寄付金を集めた場合
- ② 支出は行われているが費用化されていない場合(前払費用)、費用化されているが支出されていない場合(未払費用)
- ③ 指定正味財産を外貨建資産で保有している場合

一般正味財産への振替えのタイミングと振替額について、幾つかの事例を設けて具体的な処理を明らかにする必要がある。

### 3. 問題点の検討

#### (1) 指定正味財産の範囲

指定正味財産の趣旨は、寄附者等からの受託責任の明確化のため、一般正味財産から区分することにある。つまり、寄附者等からの制約があるため、法人の恣意的な判断による利用を排除するために必要な区分であろうと考えられる。このような趣旨を鑑みると、明確に具体的な使途が定められているもののみを指定正味財産として扱われるべきではないかと考えられる。

この趣旨からすれば、例えば、寄附者からの「公益法人のために使ってくれ」や「公益目的事業のために使ってくれ」といった制約は、具体的な使用については法人の裁量に委ねられる部分が大きいため、指定正味財産の使途の制約としては不十分ではないかと考えられる。

この観点から、使途の制約については、「公益目的事業の〇〇事業の事業費に充当してくれ」や「奨学金事業の奨学金の財源に充当してくれ」等、具体的で法人の裁量の働かない形で表現される必要があると考えられる。

また、基本財産として保有する指定正味財産の運用益について、当然に指定正味財産であるとの考え方もあるが、寄附者の意思は基本財産として保有することであり、その運用益についてまでは指定していない場合も多いと考えられる。運用益については、具体的な使途の制約がある場合についてのみ、指定正味財産として取り扱うべきと考える。

なお、指定正味財産とするに際して、「指定の旨が文書で残っている」、「寄附者に対して報告している」などといった要件を定めるべき、またはチェックリストのようなものを使用すべきなどという意見もある。

## (2) 一般正味財産への振替え

## 【設例1】

建物取得の必要性があり、借入金によって先行取得し、事後的に建物取得を目的とした寄付金を集めた場合

- ① 建物取得のための寄付金をH26年度～H28年度の3年間に跨って受入れる。
  - 【H26年度】 H27.3.31. 300,000 (指定寄付①)
  - 【H27年度】 H28.3.31. 400,000 (指定寄付②)
  - 【H28年度】 H29.3.31. 100,000 (指定寄付③)

(当初、建物取得に要する資金 1,000,000 を目標としていたが、3年間の寄付実績は 800,000 にとどまった。)
- ② H27.4.1.に1,000,000の建物を1年目の寄付300,000、借入金600,000、手許資金100,000を財源として取得する。
- ③ 建物については、耐用年数50年の定額法により償却する。
- ④ 借入金については、H28.3.31.を初回として年に30,000を20年間にわたり均等額返済する。(なお、利息は無視する。)

(別紙)を参照

H26年度末においては、受入れた指定寄付①300,000を特定資産の建物取得積立資産で表示することに異論はないと思われる。

H27年度末においては、減価償却実施後の帳簿価額980,000が特定資産の建物で、借入金返済後の残高570,000が借入金で表示される。

年度末で受入れた指定寄付②400,000については、既に期首において建物を取得しているため、特定資産の建物取得積立資産ではなく、流動資産のCASHとして表示している。また、指定正味財産としては、指定寄付①300,000から減価償却に対応する指定の解除6,000を控除した金額294,000と指定寄付②400,000の合計694,000が表示される。

ここで、特定資産の財源を注記するにあたって、負債に対応する額をどのように考えるかが問題となる。負債に対応する額に記載されるものは、例えば、退職給付引当資産や預り敷金積立資産など負債の支払いに直接充当されるものに限定されたと考え、ここでは特定資産の財源を負債対応と考えるのではなく、指定正味財産から充当されたもの以外については、すべて一般正味財産から充当されたと考えている。

H28年度においては、指定寄付②400,000のうち幾らを一般正味財産へ振替えるかが問題となるが、取得時に遡って計算するのではなく、実務上の便宜を考慮して寄付を受入れ

た時点での建物の残存耐用年数49年で償却計算し、8,163 を振替える処理を採っている。  
H29年度以降も、同様の考え方を採用している。

以上は、一貫して建物の減価償却を通じて用途の制約が解除されたと考え、一般正味財産への振替収益と減価償却費という費用を対応させているという意味で、公益法人会計基準の趣旨に適った処理であると考ええる。

しかし、仮に寄付者の意思が、借入金返済のための寄付である場合はどうであろうか。借入金返済時には費用が計上されないため、一般正味財産への振替収益に対応する費用が計上されることはない。

指定の解除は、あくまでも寄付者の課した用途の制約の趣旨に沿って行われるべきであるが、このような会計処理にならざるを得ないことの是非については、検討の必要がある。

#### 【設例2】

支出は行われているが費用化されていない場合(前払費用)、費用化されているが支出されていない場合(未払費用)

寄付者の定めた用途に従って支出を行ったとき、その支出項目の中に、例えば前払保険料に計上すべきものがある場合、制約の解除に伴い一般正味財産へ振替えられる収益の額は、費用に計上された分だけと考えるのが妥当であろう。

この場合、当該前払費用は、特定資産に計上されることになるが、この考え方の妥当性については、検討の必要がある。

なお、未払費用の場合も同様に、費用に計上された額と同額を一般正味財産へ振替えることとなる。

この場合、まだ取崩されていない特定資産の財源は、負債対応と考えるのかについて検討する必要がある。

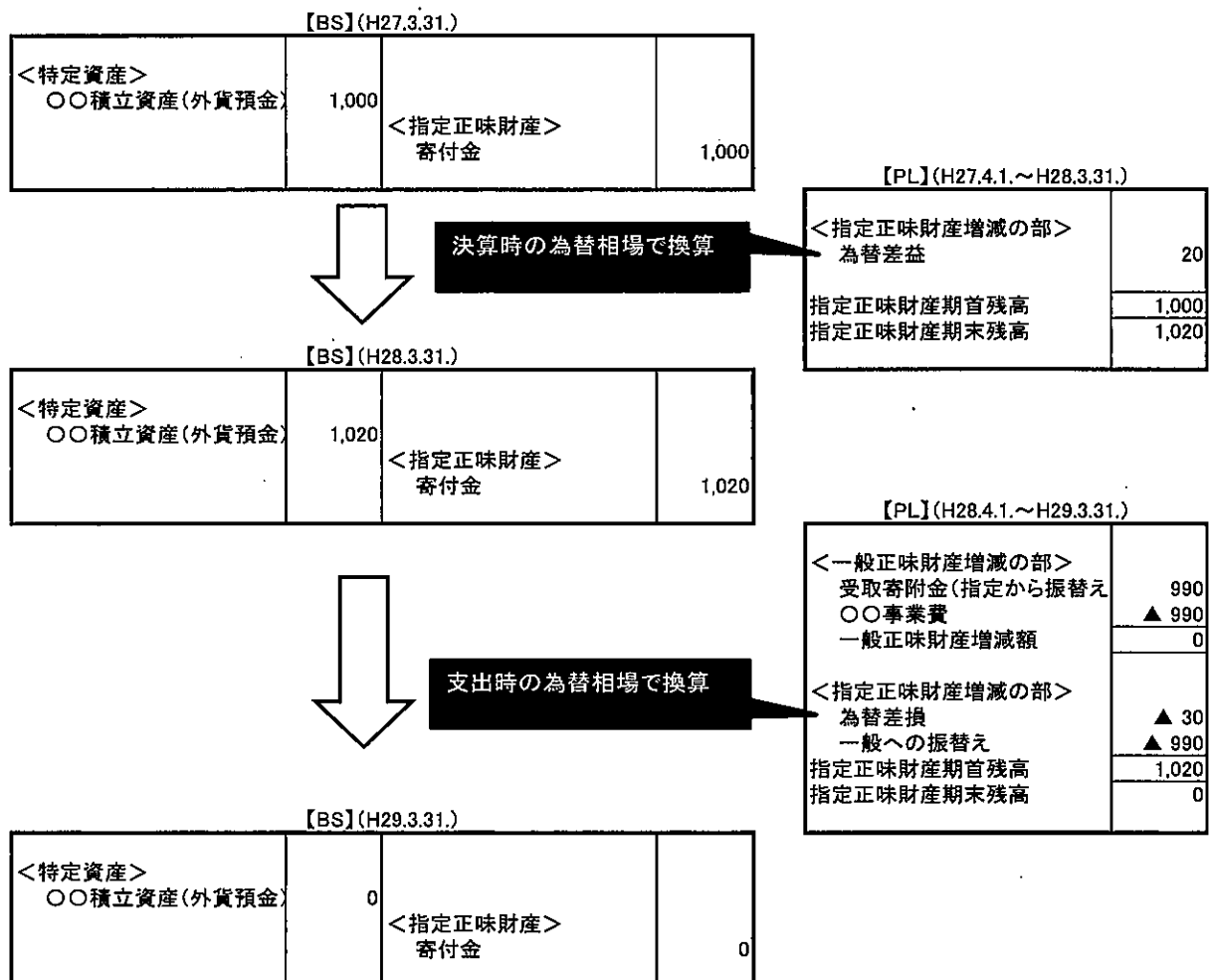
## 【設例3】

## 指定正味財産を外貨建資産で保有している場合

公益法人会計基準では、外国通貨、外貨建金銭債権債務(外貨預金を含む)および外貨建て有価証券等については、原則として決算時の為替相場による円換算額を付すことになる(公益法人会計基準注解(注8))。

指定正味財産を外貨建資産で保有している場合には、決算時の為替相場で換算された結果、指定正味財産増減の部において為替差損益が計上されることになる。

翌年度以降において、寄付者の定めに従って支出が行われた場合には、支出時の為替相場で換算し、指定正味財産増減の部に為替差損益を計上する。この結果、一般正味財産増減の部では、為替差損益は計上されず、支出時の為替相場による円換算額が収益と費用に同額計上されることになる。



以上

年度	増 加										減 少										期末高 合計				
	CASH		建物(特定資産)				特定正味財産				借入金		指定寄付①		指定寄付②		指定寄付③		期末高 合計						
	収入	支出	収入	支出	期末高	減価償却 費	取得 年数	売却 年数	期末高	期末高 合計	借入 期間	借入	返済	期末高	期末高 合計	借入	返済	期末高		期末高 合計	借入	返済	期末高	期末高 合計	
H25			500,000		500,000					500,000					500,000					500,000				500,000	
H26			500,000		800,000					800,000					800,000					800,000				800,000	
H27	1,000,000	750,000		300,000	1,750,000	20,000	50	1,000,000	980,000	1,750,000	20	600,000	30,000	570,000	468,000	400,000			400,000					614,000	
H28	100,000	30,000			1,850,000	20,000	49		980,000	1,850,000	19		30,000	540,000	460,153	288,000			288,000						719,537
H29		30,000			1,750,000	20,000	48		940,000	1,750,000	18		30,000	510,000	476,410	282,000			282,000						753,596
H30		30,000			1,700,000	20,000	47		920,000	1,700,000	17		30,000	480,000	472,656	276,000			276,000						747,244
( 中 略 )																									
H46	30,000	300,000			900,000	20,000	31		600,000	900,000	1	30,000	0	412,692	6,163	180,000			6,163	244,858					487,398
( 中 略 )																									
H76		300,000			300,000	20,000	1		0	300,000		0	0	300,000	8,163	0			8,163	0					487,398
( 中 略 )																									
( 中 略 )																									

【注記】特定資産の財源	指定		負債	【PL】 一般への返 還額 合計
	一般	債権		
	300,000	0	0	0
	894,000	265,000	0	6,000
	719,837	160,183	0	14,163
	763,590	176,410	0	16,247
	747,244	172,656	0	16,247
( 中 略 )				
	487,398	112,692	0	16,247
( 中 略 )				
	0	▲0	0	16,247