

公益認定法人の公益目的取得財産残額についての考察

記 税理士 水野雄二

平成 25 年 10 月 5 日

はじめに

公益目的取得財産残額とは、公益法人が公益認定を取り消されたときに、国又は地方公共団体又は他の公益法人に贈与しなければならない金額の算定の基になる金額です。

この公益目的取得財産残額の数字は何を表しているのでしょうか。

条文や手引書や解説書を読んでも、今ひとつしっくりこないのです。

ネット上の解説を見ても、どれもこれも似たり寄ったりで、手引書の焼き直しで、要は報告書の書き方を説明しているだけです。

理解するとは、腑に落ちるということです。

腑に落ちるとは、説明書に書いてあるのとは違う形でも理解できるということなのです。

仕方がないので、自分なりの理解ができるように報告書の別表の算式を解析してみました。

なお、内容的には、ある程度会計知識のある人が対象となっています。

また、公益法人会計専用の用語が用いられています。

正味財産増減額とは企業会計上の当期利益のことです。

正味財産残高とは企業会計上の純資産額のようなものです。

公益目的保有財産とは公益事業を行うために保有している固定資産のことです。

次の算式は、文中に出てきますので理解しておいてください。

固定資産の期末帳簿価額＝期首帳簿価額＋購入した固定資産の取得価額－譲渡または除却した固定資産の帳簿価額－減価償却費

本文

まず、結論は、次の通りです。

難解な算式を見ていると、少しシンプルすぎる結論で意外に思うかもしれません。

1 当期末公益目的取得財産残額＝前期末公益目的取得財産残額＋公益事業正味財産増減額

前期末公益目的取得財産残額＝前期末公益事業正味財産残高、であるとしたら、

当期末公益目的取得財産残額＝当期末公益事業正味財産残高、となります。

※ 公益目的取得財産残額と正味財産残高とを必ずしも一致させなければならないというわけではありませんが、ここでは、一致させていることを前提とします。

公益事業正味財産増減額は、次の算式で表されます。

2 公益事業正味財産増減額＝公益事業収益－公益事業費＋他会計からの振替額

これを、1の算式に代入します。

1 当期末公益目的取得財産残額＝前期末公益目的取得財産残額＋公益事業正味財産増減額

3 当期末公益目的取得財産残額＝前期末公益目的取得財産残額＋公益事業収益－公益事業費＋

他会計からの振替額

以上より、

$$3 \text{ 当期末公益目的取得財産残額} = \text{前期末公益目的取得財産残額} + \text{公益事業収益} - \text{公益事業費} + \text{他会計からの振替額}$$

この算式になることを証明し、公益目的取得財産残額の中身を解析します。

提出書類の算式をみます。

$$4 \text{ 当期末公益目的取得財産残額} = \text{当期末公益目的保有財産残高} + \text{当期末公益目的増減差額}$$

となっています。

そして、

$$5 \text{ 当期末公益目的増減差額} = \text{公益事業収益} - \text{公益事業費} + \text{収益事業等からの利益の繰入額 (6)} \\ + \text{定款等の定めにより公益目的事業財産となった額 (13)} + \text{前期末公益目的保有財産残高 (22)} \\ - \text{当期末公益目的保有財産残高 (21)}$$

とされています。

そこで、5の算式を4の算式に代入します。

$$4 \text{ 当期末公益目的取得財産残額} = \text{当期末公益目的保有財産残高} + \text{当期末公益目的増減差額}$$

$$6 \text{ 当期末公益目的取得財産残額} = \text{当期末公益目的保有財産残高} + \text{公益事業収益} - \text{公益事業費} + \\ \text{収益事業等からの利益の繰入額 (6)} + \text{定款等の定めにより公益目的事業財産となった額 (13)} \\ + \text{前期末公益目的保有財産残高 (22)} - \text{当期末公益目的保有財産残高 (21)}$$

$$6 \text{ 当期末公益目的取得財産残額} = \text{当期末公益目的保有財産残高} + \text{公益事業収益} - \text{公益事業費} + \\ \text{収益事業等からの利益の繰入額 (6)} + \text{定款等の定めにより公益目的事業財産となった額 (13)} \\ + \text{前期末公益目的保有財産残高 (22)} - \text{当期末公益目的保有財産残高 (21)}$$

当期末公益目的保有財産残高と当期末公益目的保有財産残高(21)とは相殺されて0円となります。

他会計からの振替額 = 収益事業等から利益の繰入額(6) + 収益事業等から過年度残高からの繰入額(13) + 法人会計からの繰入額(13)と考えられますから、これをさらに、6の算式に代入します。

$$6 \text{ 当期末公益目的取得財産残額} = \text{公益事業収益} - \text{公益事業費} + \text{他会計からの繰入額} + \text{前期末公益目的保有財産残高 (22)}$$

これで、

$$3 \text{ 当期末公益目的取得財産残額} = \text{前期末公益目的取得財産残額} + \text{公益事業収益} - \text{公益事業費} + \text{他会計からの振替額}$$

と同じになります。

さて、「はじめに」で述べた固定資産の期末残高の算式と同様に、当期末公益目的保有財産残高は次の算式になります。

$$7 \text{ 当期末公益目的保有財産残高} = \text{前期末公益目的保有財産残高} + \text{当期取得した公益目的保有財産取得価額} - \text{当期譲渡または除却した公益目的保有財産帳簿価額} - \text{当期公益目的保有財産の減価償却費}$$

これを展開しますと、

$$8 \text{ 前期末公益目的保有財産残高 (22)} - \text{期末公益目的保有財産残高 (21)} = - \text{当期取得した公益目的保有財産取得価額} + \text{当期譲渡または除却した公益目的保有財産帳簿価額} + \text{当期公益目的保有財産の減価償却費}$$

となります。

これを、5の算式に代入します。

- 5 当期末公益目的増減差額＝公益事業収益－公益事業費＋他会計からの振替額＋前期末公益目的保有財産残高（22）－当期末公益目的保有財産残高（21）
- 9 当期末公益目的増減差額＝公益事業収益－公益事業費＋他会計からの振替額＋（－当期取得した公益目的保有財産取得価額＋当期譲渡または除却した公益目的保有財産帳簿価額＋当期公益目的保有財産の減価償却費）

公益事業費には、公益目的保有財産の譲渡損または除却損と公益目的保有財産の減価償却費が含まれていますから、それを別表示にします。

- 10 公益目的事業費＝公益目的保有財産の譲渡損または除却損＋公益目的保有財産の減価償却費＋その他の公益事業費

これを、9の算式に代入しますと、

- 9 当期末公益目的増減差額＝公益事業収益－公益事業費＋他会計からの振替額＋（－当期取得した公益目的保有財産取得価額＋当期譲渡または除却した公益目的保有財産帳簿価額＋当期公益目的保有財産の減価償却費）
- 11 期末公益目的増減差額＝公益事業収益－（公益目的保有財産の譲渡または除却損＋公益目的保有財産の減価償却費＋その他の公益事業費）＋他会計からの振替額－当期取得した公益目的保有財産取得価額＋当期譲渡または除却した公益目的保有財産帳簿価額＋公益目的保有財産の減価償却費

となります。

並び替えます。

- 11 期末公益目的増減差額＝公益事業収益－その他の公益事業費＋他会計からの振替額－公益目的保有財産の減価償却費＋公益目的保有財産の減価償却費－当期取得した公益目的保有財産取得価額＋当期譲渡または除却した公益目的保有財産帳簿価額－公益目的保有財産の譲渡または除却損

減価償却費は消しあって0円となります。

当期譲渡または除却した公益目的保有財産帳簿価額－公益目的保有財産の譲渡または除却損は、公益目的保有財産の譲渡収入になります。

以上より、11の算式は次の通りとなります。

- 12 期末公益目的増減差額＝公益事業収益－その他の公益事業費＋他会計からの振替額－当期取得した公益目的保有財産取得価額＋公益目的保有財産の譲渡収入

言い換えると、

- 12 期末公益目的増減差額＝公益事業収入－その他の公益事業費支出＋他会計からの振替額－公益目的保有財産当期購入支出＋公益目的保有財産の譲渡収入

となり、固定資産の購入支出、固定資産売却収入後の、いわゆるキャッシュフロー残高となります。

公益目的保有財産は、資金収支のみの把握ではなく、減価償却等を加味した帳簿価額とされています。

固定資産の購入支出、売却収入を加算減算後のキャッシュフロー残高に公益目的保有財産の帳簿残高を加算したものが公益目的取得財産残額となります。

公益認定を取り消された場合は、公益目的保有財産を時価評価した金額と公益目的増減差額の

合計額を国または地方公共団体または他の公益法人に贈与することとなっています。

公益認定を取り消された場合は、公益目的保有財産を時価評価しなければならないことから、公益目的取得財産残額は、公益目的保有財産と公益目的増減差額と区分する必要があります。

移行認定後初年度の処理

移行認定後初年度は、前期末公益目的保有財産残高（22）は0円として計算します。

初年度は、当初、公益認定申請時の公益目的保有財産残高相当額、資産取得資金と特定費用準備資金相当額の合計額の公益目的増減差額を自己資金で持っていたと仮定して、その後、その資金で、前期末公益目的保有財産相当額を購入し、資産取得資金、特定費用準備資金相当額を積み立てたとしています。

なお、資産取得資金、特定費用準備資金は公益目的保有財産ではありませんから、公益目的増減差額から公益目的保有財産にその積立額を振り替える等の処理はありません。公益目的増減差額に資産取得資金、特定費用準備資金は含まれます。

これで、公益目的取得財産残額と正味財産残高と一致させることができるわけです。

公益目的取得財産残額と正味財産残高と一致させなければいけないか。

公益目的取得財産残額と正味財産残高とを一致させることができるわけですが、一致させねばならないわけではありません。

理由は、公益法人会計は、公益法人の適正な業務内容、財政状態を表すことを目的としているのであって、公益目的取得財産残額を算定することが目的ではないからです。法人の意向により公益目的取得財産残額以外の財産であっても公益事業の財産と処理することは合理的でもあります。

収益事業等からの繰入額について

収益事業等から利益の50%を公益事業会計に繰り入れることになっています。（50%を超えて繰り入れることも認めています。）

その処理は、決算書上は、当期一般正味財産増減額の前の他会計振替額の欄で行います。

収益事業等とは、収益事業と共益事業とを言う定義されていますから、法人会計は含みませんので、法人会計からの公益事業会計への繰り入れは任意となります。

公益事業会計から収益事業等会計または法人会計への繰り入れはできません。公益事業が共益事業を資金的に助けるということは許されないからです。

管理費をまかなうために公益事業会計から法人会計に収入を割り振らねばならないときは、収入を法人会計に割り振るのであって、他会計振替は使えません。

また、文献では、ガイドラインが「公益事業会計への繰入額は、収益事業等における利益から管理費のうち収益事業等に按分される金額を控除した金額の50%」としていることから、そのことでもって、会費収入等の割り振りにより法人会計の収支が合っても、さらに管理費を按分して控除しているものがあります。

そのようなことをすると、決算書上は数値としては表れませんが、理屈を言えば、法人会計が恒常的に黒字になってしまいます。公益認定等委員会は、法人会計の黒字は好ましくないとしているはずなのですが。

さてここでは、体系を理解することに重点を置きましたから、次のことは考慮していません。

※ 特殊事例は省きました。

※ 決算の数値が報告書の想定している数値と一致しているとの前提にたっています。

※ キャッシュフローといいましたが、厳密に言えば、退職給付引当金等を考慮していません。