

誤りのない会計処理のために

第4節 公益法人と剰余金及び剰余金処分について

第1項 現状

財団法人の寄附行為や社団法人の定款において、かつて次のような条文が見うけられた。

例1

(剰余金)

第×条 この法人の決算に剰余金があるときは、理事会の決議を経てその全部もしくは一部を基本財産に繰り入れ、もしくは積み立て、または翌年度に繰り越すものとする。

例2

(剰余金の処分)

第×条 年度末に剰余金を生じたときは、準備金として積み立てる。ただし、理事会の議決を経て、その一部又は全部を翌年度の収入に繰り入れることができる。

2 準備金は、損失の補てんにあて、又は基本財産に繰り入れる場合のほか、取り崩すことはできない。

又、計算書類の中に次のような剰余金計算書や利益処分計算書が見うけられた。

例1

利益処分計算書

平成 X 年 X 月 X 日

(単位：円)

当期末処分利益 X,XXX,XXX

これを次のとおり処分します。

次期繰越利益 X,XXX,XXX

例2

剰余金計算書

自 平成 X 年 4 月 1 日 至 平成 X 年 3 月 31 日

(単位：円)

未処分利益剰余金

1 前年度未処分利益剰余金 X,XXX,XXX

2 当年度純利益 X,XXX,XXX

3 当年度未処分利益剰余金 X,XXX,XXX

剰余金処分計算書

誤りのない会計処理のために

1	当年度未処分利益剰余金	XX,XXX,XXX
2	利益剰余金処分別	XX,XXX,XXX
	(1) 退職手当引当金	X,XXX,XXX
	(2) 利益積立金	X,XXX,XXX
	(3) 施設改良積立金	X,XXX,XXX
3	翌年度繰越利益剰余金	XX,XXX,XXX

例 1 はともかく、例 2 については、公益法人の計算書類として首をかしげざるを得ないものである。公益法人会計基準は昭和 60 年の改定において、基本金と剰余金という概念を廃止しており、明らかな公益法人会計基準違反である。もちろん公益法人会計基準に対する批判や異なった場合も当然認められるところではあるが、「剰余金」の問題は、公益法人の本質、その存在意義にかかわる問題であるだけに、軽視することはできない。まず企業会計における「剰余金」の検討を行い、公益法人においてなぜ「剰余金処分」があり得ないかについて考えることとする。

第 2 項 企業会計における剰余金について

公益法人とは異なり、企業の目的は「利益」の獲得である。現在では社会的存在としての企業のもつ役割、責任は極めて大きく、単に利益を求めることだけを行動原理とすることは許されなくなっている。

「利益のためには何をしてもよいのか」という批判は社会性をもっている。しかし、企業が「利益」を計上出来なくなれば、投資家はその企業の株式へ投資することをやめ、企業は経営活動に必要な資金を市場から得ることが出来なくなる。銀行からの借入れも困難になる。なぜなら、銀行に対する借入れの返済と利息の支払いの原資は、基本的にはその企業が獲得した利益以外にはないからである。

「社会的役割、責任といっても利益が計上できてこそ」という反論の方が本音である。一人一人の経営者の意識を越えて、企業という存在そのものと、それを支える社会的仕組みが利益追求を求めてくるのである。

このような企業の目的は、当然計算書類の表示の仕方に反映される。損益計算書はその企業が当期どれ位の利益を獲得したかを直接示している。

一方、貸借対照表は借入金等他者からの資金の調達額、資本金等株主からの資金の調達額及びその企業の活動結果である利益のうち、内部留保した金額を貸方に示している。企業会計

誤りのない会計処理のために

における剰余金は上記利益の内部留保額のことを指している。

純資産の部

I 株主資本

1. 資本金	XXX	
2. 資本剰余金		
(1) 資本準備金	XXX	
(2) その他資本剰余金	XXX	XXX

3. 利益剰余金		
(1) 利益準備金	XXX	
(2) 任意積立金	XXX	
(3) 繰越利益剰余金	XXX	XXX

株主資本合計	XXX	

純資産合計	XXX	
	===	

ここで示されているように、剰余金は別途積立金等の形で内部留保されたものと、繰越利益剰余金として株主に対する配当金等社外に流出するものに区別される。もっとも別途積立金等を取崩して社外流出にあてる場合もあり、繰越利益剰余金を別途積立金として内部留保する場合もあるから、この区分は相対的なものである。この繰越利益剰余金をどのように配分するかを具体的に示すものが株主資本変動計算書であり、その様式は次の通りである。

株主資本等変動計算書

自 平成 X 年 4 月 1 日 至 平成 X 年 3 月 31 日

株主資本等

資本金

・・・中略・・・

当期末残高 XXX

資本剰余金

資本準備金

・・・中略・・・

当期末残高 XXX

誤りのない会計処理のために

その他資本剰余金	
・・・中略・・・	
当期末残高	XXX

利益剰余金	
利益準備金	
前期末残高	XXX
当期変動額	
剰余金の配当	XXX

当期変動額合計	XXX

当期末残高	XXX

任意積立金	
・・・中略・・・	
当期末残高	XXX

繰越利益剰余金	
前期末残高	XXX
当期変動額	
剰余金の配当	XXX
当期純利益	XXX

当期変動額合計	XXX

当期末残高	XXX

純資産合計	
前期末残高	XXX
当期変動額	XXX

当期末残高	XXX
	====

つまり、企業会計においては、企業が当期及びそれ以前に獲得した利益の累積である剰余金

誤りのない会計処理のために

は、内部留保するだけでなく、株主への配当、役員への賞与として企業の外部へ流出する事を前提としているのである。従って、企業における株主資本変動計算書は基本的な計算書類の一部として作成され、株主配当や役員賞与の具体的な金額を表示することになる。

第3項 公益法人における剰余金

企業と比較して、公益法人の本質は公益に資することを目的とし、営利を追求しないことにある。基本財産の運用収入や社員からの会費を原資として行なう公益を目的とした無償サービスの提供が目的である。そこからは剰余が発生することは予定されていない。収支予算書において収支均衡が求められるのである。

従って、剰余金処分という考え方は本来あり得ない。もっとも日本における公益法人の現実的なあり方からすると、基本財産の運用収入や社員からの会費が収入の大半を占めるような例はむしろ少数である。行政サービスの一部を受託するにせよ、独自の事業を行なうにしろ、一定の内部留保を行わなければ法人の運営に支障をきたすような場合の方が多い。企業会計でいう剰余金に当たるものの発生もやむを得ないのである。

しかし、その場合であっても、剰余金は正味財産の一部として翌期にそのまま繰り越すしもなく、準備金や積立金に積み立てることをしてはならない。何故なら、「企業会計における剰余金について」でも述べたように企業における別途積立金等の積立は、利益のうち配当や役員賞与という社外流出を前提としており、その可能額を明確にするため、逆に内部留保に充てる金額を計算するという作業だからである。積立を行なったからといって具体的な資産を固定するものではなく、単に計算上それだけのものが企業の運用資産の中に留保されていることを示しているにすぎない。

公益法人においては、剰余金を原資とした配当や役員賞与等の社外流出は絶対にあり得ずそのような計算は全く無意味である。公益法人会計基準における正味財産増減計算書において、企業会計でいう増資等の資本取引をも正味財産の増加額として扱うのは、公益法人においては配当を行なうことはなく、企業における「タコ配」（資本金からの配当）を防ぐための計算構造が不必要だからである。貸借対照表上も、法人の自己資本の総額である正味財産の総額を示すだけでよいのである。

以上述べたように公益法人において剰余金計算書は全く必要ないものであるが、税法上の収益事業に該当する事業を行なっている法人にあっては、法人税申告書の添付書類として株主資本変動計算書が求められる。申告書の別表 5 に利益処分別額を記載する必要があるのである。

誤りのない会計処理のために

しかし、それは法人税申告書を作成するための技術的な書類であり、例1に示したように、当期の剰余金をそのまま翌期に繰り越すものを作成すればよく、またそれ以外には作成のしようがないものである。

第4項 収支計算書と剰余金処分

例2の次の文章に注意してもらいたい。「…その一部又は全部を翌年度の収入に繰り入れることができる…」改正前の公益法人会計基準における剰余金は、正味財産から基本金を控除したものであった。剰余金をこのように解釈すれば企業会計と同じく、その裏付けとなる資産はどのような形で保持されているかは特定できない。建物等固定資産として保持されている金額も含まれているのである。

そうだとすれば上記のように「翌年度の収入に繰り入れる」という規程は実施不能である。建物を売却して翌期の事業費に充当するようなことはほとんどあり得ないからである。この規程は、収支計算書における次期繰越収支差額と剰余金を混同している。

支出予算の未消化や収入予算をオーバーする収入の発生による次期繰越収支差額の発生は資金の残高として残るものであり、これを翌期に繰り越して翌期の支出に充当することには妥当性がある。

しかし、次期繰越収支差額は剰余金の一部にすぎずこれを剰余金すべての処分として規定することは出来ないのである。資金のみの増減を扱う収支計算書と、資金だけではなく、資産負債全体の増減を扱う正味財産増減計算書とを混同してはならないのである。

剰余金処分と似て非なるものに特定預金の設定がある。期末において発生した次期繰越収支差額を一定の目的のために特定預金として積み立てることである。基本財産運用収入や会費収入だけでは運用できない法人において、その法人の事業を継続させるためには、様々な事態に備えるために一定の資金を特定預金として確保しておくことは必要である。

しかし、その場合であっても決算で確定した次期繰越収支差額を決算理事会や社員総会において特定預金に積立てるのではない。あらかじめ特定預金支出の金額を予算化し、その範囲以内において、事業年度内に特定預金としなければならない。年度末には特定預金として明確に区分しておかなければならないのである。

企業のように年度末に確定した決算の利益をもとに、実際には翌期に入ってから行なわれ

誤りのない会計処理のために

取締役会で利益処分を行なうようなことは公益法人には認められていない。すべての収支は事前に（当該年度開始以前に）予算化されており、その予算の範囲内においてのみ理事に執行の権限が与えられているのであり、その執行は当該年度中に行なわなければならないのである。

第5項 出捐金というもの

公益法人において剰余金処分があり得ないことと同じく、公益法人における出捐金の表示も認められない。自治体からの基本財産の提供も、制度上からいえば寄付金である。配当が認められないのと同じ考え方により、公益法人における寄付者も持ち分はあり得ない。

いったん寄付が行なわれた以上、その金額は基本資産として積立てるかどうにかかわらず、公益法人の正味財産の一部としてその運営の原資となるのであって、運営の方針は持ち分による議決である株主総会とは違い、理事会においてその法人の目的にてらしてどのように公益活動を行なうかという視点からのみ行なわれるべきである。公益法人を指導監督すべき自治体等が出捐金の表示を求めるようなことはあってはならないはずである。