

# 公益事業体と剰余金

藤本 孝一郎

## はじめに

近年、我が国では公益事業体の財務状況等の問題が多くとりあげられ、各種の制度改革が為されている。しかし事業活動に関する現行の情報公開制度は不十分であり、財務諸表上の自己資本指標（純資産）に議論の焦点が当たってこなかったことも一因である。そこで日本の公益事業の剰余金に関する問題発見に役立つ自己資本情報の意義を検討した。本稿では、地域での公益事業体を対象に、事業活動に伴う剰余金計上に関する問題と財務報告の取扱の意義を焦点とした。

## 1. 公益事業と純資産

一般に、「公益」は不特定多数者の利益の増進に寄与するものと解される。そのため「公益」を目指す事業は広義の公益事業であるといえる。法制上、公益目的事業を一義的に定めていて、その公益目的事業を営む社団または財団法人のみが法制上の公益法人（狭義の公益法人）と位置付けられている<sup>1</sup>。従って、最狭義の「公益事業」は法制上の「公益目的事業」となる。しかし公益事業には明確な理論的定義はない。一般に、生活に日常不可欠な用役を提供する一連の事業を「公益」といい、行政上の法制等で各種定義がある<sup>2</sup>。ここで公益法人は、一般社団法人、一般財団法人のうちで、公益目的事業との認定を受け設立されたものである<sup>3</sup>。

ところで公益事業が法人によって遂行される場合、会計情報による報告が必要となる。一般的に企業会計と異なる財務諸表の様式は、事業体の規制によりいくつか種類がある。公益事業体の貸借対照表に純資産の区分がある。貸借対照表の資産合計額から負債合計額を差し引いた差額を純資産としている。資本金や剰余金を主たる項目とし、企業会計での自己資本のような位置づけ

- 1) 現在「公益法人」は、公益法人認定法「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」(2006)に定められた公益社団及び公益財団法人を指す。
- 2) 公益事業学会「電気、ガス、水道、鉄道、軌道、自動車道、バス、定期船、定期航空、郵便、電信電話、放送等の諸事業」が包括されるとしている。
- 3) 本稿では「公益性」を「不特定多数の第三者の利益を目的とする性質」を想定している。なお医療法人は医療法に定められているため、分類上、公益法人には含まれない。

を有する。本稿では地域における地方公営企業体などの公益事業体を想定し純資産を構成する剰余金の問題を検討する。なお事例として地域医療法人や公立病院をとりあげている<sup>4</sup>。

## 2. 公益法人と剰余金

### 2.1 公益法人の特徴と剰余金

公益法人の会計基準では、貸借対照表における純資産の項目として基本金、積立金、次期繰越差額の要素があげられている。公益法人における剰余金の位置づけは、公益法人の本質から企業会計と異なる視点が必要である。公益に資する事業遂行を目的とし、その運営は基本財産の運用収入や社員からの会費等に基づく原資を得て実施される。ここで剰余金計上の検討のため、一般的な営利目的の法人との相違点を採り上げる（主として法人経営で、社員の義務等）<sup>5,6</sup>。

- a. 出資義務を負わない。
- b. 利益（剰余金）分配請求権を有しない。
- c. 残余財産分配請求権を有しない。
- d. 法人財産に対する持分を有しない。

また公益性を有する代表的要件として指摘されている点もある。

- e. 内部留保は過大ではない。
- f. 株式保有等を制限する

本来、公益法人経営（a, d, f）において、事業活動からの剰余の発生は予定されていない（b, c）。そのため実際の公益法人の予算（主として収支）等でも収支均衡が求められ、剰余金処分という考え方はあり得ないこととなる（e, f）。

ここで以上の諸点を医療法人の例で検討する。現行法人制度上では公益法人（狭義）に位置付けられてはいないが、医療法により法人として制度化されている。ここでわが国において「医療」は公益とされ、医療法人の行う事業を「公益的事業」とした表記も有り、公益性を有する非営利法人として位置付けられている。

ところで医療法人には法人として財務報告規定があり、純資産項目の区分が設けられている<sup>7</sup>。

- 4) 地方公営企業には、民間企業の社長にあたる企業管理者が置かれているほか、地方公営企業の経営は特別会計を設けてこれを行うこととされている。地方自治体が行う仕事に要する費用は通常税金で賄われる。
- 5) 厚生労働省（2004）「公益法人制度改革に関する有識者会議報告書」
- 6) 本稿では公益事業に関する法人税法、租税特別措置法等による税法上の取扱については触れない。
- 7) 医療法「病院、医師若しくは歯科医師が常時勤務する診療所又は介護老人保健施設を開設しようとする社団又は財団は、この法律の規定により、これを法人とすることができる。」、また「前項の規定による法人は、医療法人と称する。」との規定がある。

医療法人の純資産の財務諸表上の表記は「病院会計準則」等で定めがある<sup>8</sup>。その処分に制限があり「利益剰余金」及び「資本剰余金」の配当が禁じられている。なお残余財産の帰属すべき者に関する規定を設ける場合、国若しくは地方公共団体又は医療法人その他の医療を提供する者（厚生労働省令で定める）からの選定が求められる。さらに余剰がある場合には次期繰越正味財産として、翌期へ繰り越すのが原則で、次期以降の公益事業提供のための原資となる。以上のように、公益法人の運営上、原則として剰余金の処分は予定されていない。

### 2.2 剰余金の計上

ところで企業会計諸基準での純資産の構成項目には、各種積立金の項目がある。営利法人での積立金は、剰余金構成項目として株主総会の承認を根拠とする。この点、公益法人では、資産の合計額と負債の合計額の差額を正味財産とするのみで、剰余金や積立金については詳細な計上根拠の規定はない。公益法人において利益処分は予定されず、法人から流出する財源明確化の必要性が薄い事ともその理由の一つと考えられる。

## 3. 剰余金の処分

### 3.1 利益導出と内部留保

公益事業体に「多額の利益剰余金」が存在する場合がある<sup>9</sup>。収益性（単年度）が大きく、その累積的結果の場合や事業目的のための再投資資金留保等の要因が考えられる。基本的に公益事業のみ遂行されていれば、その性質上每期大きな留保金額は発生しないことが原則である。しかし公益的事業を適切かつ継続的に行うため、一定の内部留保の必要も認められるべきである。この点、適正な法人活動を制約しない範囲で、将来の公益的事業の実施に必要な範囲を超えて過大な資金等が留保されることがない事業遂行が要請される。各法人の実態等も踏まえつつ、適切な規律を設けることを適当とする指摘もある<sup>10</sup>。医療法人でも、本来、単年度の収支において大幅な黒字を生ずるものでないと考えられている。

ところで期間損益計算による差額概念としての利益は、一定期間の経営体の成果（余剰）を示す。利益導出過程での費用は、経済資源を外部に流出した状況を示す。この意味で公益（非営利）事業の費用は、事業目的遂行のために発生（支出等）したもので、一種の公益的価値を示すことができる。費用には将来投資やリスクに備えるための内部留保、公租等の公的負担

8) 厚生労働省医政局（2004）「病院会計準則」

9) 厚生労働省（2005）「医療法人の剰余金の使途の明確化について」

10) 厚生労働省（2004）「公益法人制度改革に関する有識者会議報告書」

額なども含まれる。また公益事業経営からは事業存続や将来事業遂行のための費用発生等も含むと解される。当然、個々の項目は事業目的に従った用途であることが前提とされる。

### 3.2 留保水準の検討

公益事業運営で内部留保の累積が過大計上となる場合の検討が必要である。基本的に、このような留保水準状況では、その事業体の公益事業・サービス提供等に危惧を生ぜしめる。しかし剰余金留保の妥当な水準は、公益事業の目的や内容、提供主体、提供地域を考えると、その広汎さから特定することは困難である。一つには公益事業であることを示す「公益事業特性」とされる事業内容から検討する方法もある。公益事業は国民生活に不可欠なサービスを提供し、経営としてその事業撤退の問題に配慮が必要となる。一般に事業開設にあたっては、その安易な撤退の禁止とともに経営が行き詰らないよう様々な保護施策が講じられる。

以上の点を考えると留保水準の具体的な規制には、例えば適宜な見直しを前提に、正味財産との関係に留意しつつ恣意性を排除した客観的な規律が必要である。その適正な水準確定は今後の大きな問題領域であるが、その水準は技術革新と規制緩和や時の経過による齟齬に留意が必要である。

以上のように公益事業での当該年度末に至る経営実態を反映する情報の重要性がわかる。従来あまり注目されなかった純資産項目に関する情報の意義は大きい。例えば純資産項目としての未処分剰余金の計上では、医療法人（主として私的）で、法人内での収益性の違う診療部門剰余を効率よく配分することも考えられる<sup>11)</sup>。

また一旦公益事業と認定された後、公益性再検討の判定にも利益留保金額を示す純資産情報が役立てることが考えられる。純資産に関する情報は公益事業体経営での新たな意義があると考えられる。

### おわりに

社会、経済、技術等環境の変化を考えると、公益事業（体）の位置づけは、公益の内容とともに変化し多様とならざるをえない。公益性から、不特定多数者に対する利益分配額や社会貢献費までも社会的な存続費用と考えると、非営利組織や公益の認定条件も、時代により拡張・縮小が想定される。しかし活力ある社会の実現には、公益、非営利部門の活動の健全な発達の促進が必

要である。そのためにも限られた社会的資源の配分に関する情報は、常に新しい観点から見直されるべきである。

### 【参考文献】

- [1] あずさ監査法人「公立病院の経営改革」同文館出版(2010)。
  - [2] 佐藤, 斎藤他著「スタンダードテキスト財務会計論〈2〉応用論点編第4版」中央経済社(2010)
  - [3] 厚生労働省医政局「平成20年度病院経営管理指標」厚生労働省(2010)。
  - [4] 塩原, 岩波著『社会福祉法人の会計・税務・監査改訂版』税務研究会(2007)。
  - [5] 厚生労働省『医療経済実態調査』(2010)。
  - [6] 鈴木, 兼村著『公会計講義』税務経理協会(2010)。
- 他  
(WWW) 総務省 <http://www.soumu.go.jp/>, 法務省 <http://www.moj.go.jp/> 厚生労働省 <http://www.mhlw.go.jp/>

11) そのためには現在の医療法人の「利益剰余金」の現状を整理し、その「継続性」の状況を明らかとすることが必要であると考えた。医療法人の剰余金のうちで、「利益剰余金」をはじめとする財務諸表の記載上の表記は、「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(2007)。