

(追加)

問V - 2 - ⑥ (収支相償)

収支相償の剰余金解消計画は、必ず翌事業年度で解消するものが必要でしょうか。

答

1 収支相償は、公益目的事業に係る収入と公益目的事業に要する費用を比較することになりますが、原則として、各事業年度において収支が均衡することが求められています。ある事業年度において収入が費用を上回ったことのみをもって、直ちに報告徴収等監督措置の対象となるわけではありませんが、剰余金が生じた場合には、翌事業年度までに解消するように発生した剰余金の使い道を説明することが必要です。

2 具体的には、剰余金の発生年度の事業報告書の別表A(1)の「※第二段階における剰余金の扱い」欄に、翌事業年度における解消が実現可能であることが分かる程度に具体的な剰余金の解消計画の内容を記載することが求められます。特に、法人の事業費に比して多額の剰余金がある場合には、事業拡大の達成可能性の観点から具体的で現実的な資金の使い道(事業費の費目)について十分に説明して下さい。また、事後的には、解消計画に従って剰余金が解消されたことについて、説明を求められることもあります。

3 ただし、発生した剰余金が翌事業年度における解消計画で適切に費消することができないことについて特別の事情や合理的な理由がある場合(注1)(注2)には、使い道についてしっかりと検討した上で、より計画的に資金を活用し、効果的に公益目的事業を実施することが、公益の増進を目的とする公益法人認定法の趣旨に沿うものと考えられます。

このため、次のア～ウを前提に、収支相償の剰余金解消計画を1年延長する取扱いが認められます。なお、この場合において、行政庁は、必要に応じて特別の事情や合理的理由、資金使途の内容等について確認することになります。

ア：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」欄には発生した剰余金が翌事業年度における解消計画で適切に費消することができないことについて特別の事情や合理的な理由を示すとともに、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すことが求められる。

イ：翌事業年度に翌々事業年度の事業計画を提出する際に、機関決定された剰余金の解消計画を提出し、翌々事業年度において剰余金を解消するまでの具体的な資金使途について説明することが求められる。

なお、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表示することが必要となる。
 ウ：翌々事業年度の事業報告において、剰余金が解消計画に従って解消されたか否かについて、資金の使い道を説明することが求められる。

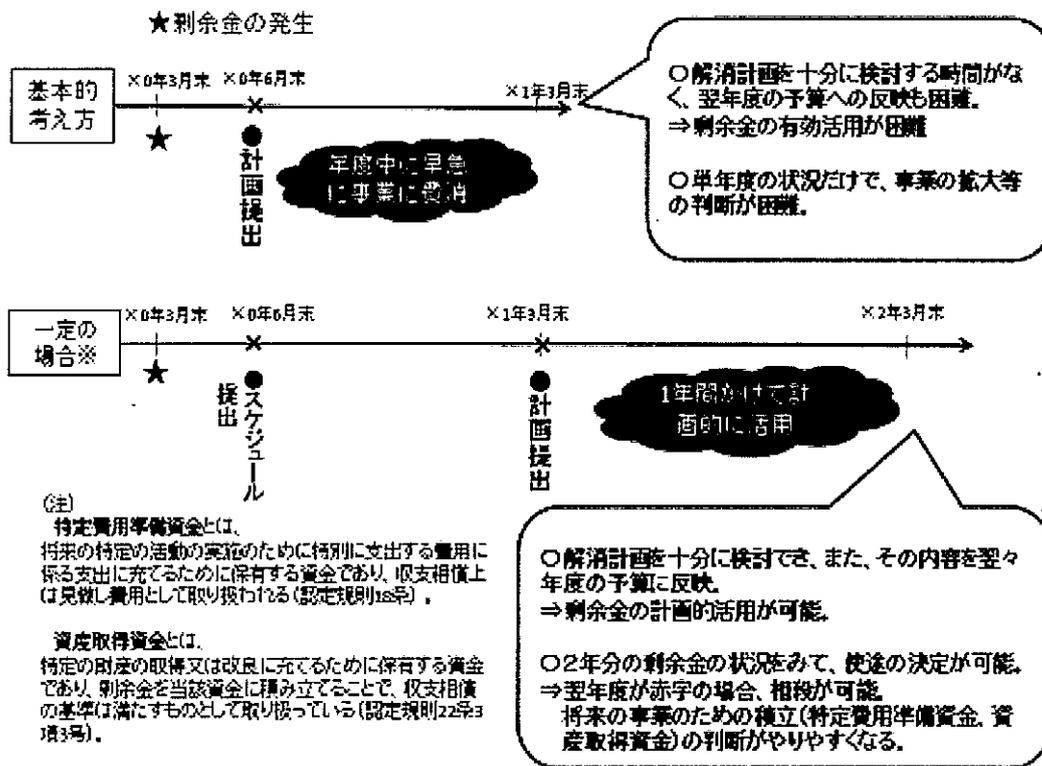
(注1)

合理的な理由とは、平年度における法人の事業規模に照らし、翌事業年度だけで剰余金を解消するには困難が伴うといった事情がある場合、例えば2年をかけて段階的に事業拡大を図ることが考えられます。

(注2)

事業が恒常的に相当の黒字を産む構造になっている場合は、合理的な理由には含まれません。

参考 収支相償の剰余金の取扱い



※ 一定の場合とは、特別な事情や合理的な理由がある場合をいう。

(追加)

問Ⅴ - 2 - ⑦ (収支相償)

収支相償の剰余金が生じた場合に、公益目的保有財産としての金融資産の取得は認められますか。

答

- 1 例えば、金融資産の運用益を財源として事業を行っている公益財団法人においては、公益目的保有財産としての金融資産を取得することが、事業の拡大を図るために必要な措置であると考えられます。
- 2 しかし、金融資産の取得が無制限に認められる場合には、公益目的保有財産の積み増しに伴って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り、収支相償や遊休財産額の保有制限に関する制度の趣旨を潜脱するおそれがあります。
- 3 このため、剰余金の解消のために公益目的保有財産としての金融資産を取得することについては、合理的な理由がある場合に限って認められることとしています。審査に当たっては、例えば以下の①～④の内容を確認することにより、金融資産を取得することの必要性和合理性について確認することになります。
 - ① 事業拡大に関して、実物資産ではなくて金融資産を取得して業務を拡大する必要性が明確なこと
 - ② 事業拡大の内容は具体的になっており、それが事業計画等として法人において機関決定等（理事会等の承認、決定）を受けていること
 - ③ 運用する金融資産について、その内容及びこれから生じる運用益の見込額が妥当であること並びに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こと（拡大する費用と運用益のバランスが妥当であること）
 - ④ その他、事業の財源として、剰余金を用いることについて望ましい理由があること

(修正)

問Ⅴ - 3 - ⑤ (公益目的事業比率)

法人が、地震、火災等災害時に備えて積み立てる資金は、特定費用準備資金の対象となるのでしょうか。

答

- 1 法人が地震等の災害時に当該法人の施設、事業所等の復旧、復興に充てるために積み立てる資金は、その資金の目的である活動をいつ行うのかという具体的な見込みを立てることが一般的には困難です。したがって、災害時に備えて法人の施設、事業所等の復旧、復興に充てるために積み立てる資金については、目的と金額の合理的な見積りが難しいことから、特定費用準備資金の要件を充たすことは難しいものと考えられます (問Ⅴ - 3 - ④参照)。
- 2 ただし、特定費用準備資金として積み立てられない場合でも、当該法人の施設、事業所等の復旧、復興に充てるための資金を合理的に見積もった範囲で貸借対照表上の特定資産として表示する場合には、公益目的事業に必要な活動の用に供する財産 (公益法人認定法施行規則第 22 条第 3 項第 2 号) として、遊休財産額の対象から除外されます。
- 3 また、災害救援等を事業として定款に位置付けている法人が災害等発生時の緊急支援のための備えを過去の実績や類例等から合理的に見積ることができる場合には、特定費用準備資金の要件を充たすこととなります。

(追加)

問V - 3 - ⑥ (公益目的事業比率)

事業費と管理費の概念をもう少し詳しく教えてください。

答

- 1 事業費とは、事業の目的のために要する費用と定義づけられ、管理費とは、法人の事業を管理するため、毎年度経常的に要する費用と定義づけられています(公益法人会計基準運用指針12(2)、ガイドラインI-7(1)参照)。
- 2 具体的には、事業費は、当該事業に跡付けることができる費用であって、例えば、事業に従事する職員の給与手当等の人件費、事業に関連して発生する旅費交通費、事業の実施会場の賃借料等の経費が該当します。また、業務執行理事に対する役員報酬のうち、事業へ従事することへの対価であると認められる部分についても事業費に該当します。
- 3 一方、管理費は、当該事業に跡付けることができない経常的な費用であり、換言すれば、法人の事業活動にかかわらず、法人が存続していく上で、必要な経常的な費用です。例えば、個別の事業実施に直接かかわりのない役員報酬や管理部門の経理担当職員の給料手当等の人件費、社員総会・評議員会・理事会の開催費用、理事・評議員・監事報酬や税務申告に係る税理士報酬、会計監査に係る監査報酬等は、法人が存続していくために必要な経常的費用と考えられるので、管理費に該当します

(修正)

問V-4-⑫(遊休財産額)

寄附者の用途の指定はどの程度具体的になされている必要があるのでしょうか。過去にされた寄附で、指定が十分に明確ではない場合には、どのように対応すればよいでしょうか。確認作業が膨大となることが見込まれる場合や、寄附者が死亡している場合の対応方法も含め、教えてください。

答

1 用途の制約については、例えば、「公益目的事業の〇〇事業に充当して欲しい」や「奨学金事業の奨学金の財源に充当して欲しい」と具体的に表現される必要があり、「公益目的事業に使ってほしい」というだけでは、一般的には、用途の制約があるとは認められません。寄附を受ける時点で、寄附者の意思を十分に確認し、明確にしてもらうことが必要です。

特に、管理費や収益事業にも使用できる形では、用途の制約があるとは言えません。必ず、「寄附金のうち〇%は管理費の財源とし、△%は公益目的事業の〇〇事業に充当し、×%は公益目的事業の◇◇事業に充当して欲しい」というような形で区分して、指定をすることが必要です。

(注) 指定正味財産を財源とする基本財産の運用益は、一般には、運用益の発生した当該事業年度の費用に充当することを期待していると考えられ、具体的な用途の制約があるものについてのみ、指定正味財産として取扱うことが適当です。

2 過去にされた寄附であって、寄附契約書の記載が十分でない場合は、寄附の際の募集要項や、寄附当時の理事会等の議事録その他寄附者の意思が確認できる文書を通じて用途の確認を行っていただく必要があります。

3 寄附者の意思を確認できる文書が無かったり、当該文書を探し出すのに膨大な作業が発生したりするような場合、あるいは寄附者の死亡により確認が困難であることなども考えられます。寄附者が生存している場合には、改めて当該寄附者の意思を確認するか、寄附者が亡くなっている場合には、当該寄附者の意思を関係者に聴くことによって、用途を明確化することができるときは、当該寄附者の意思により明確に用途に制約がかけられているとみなしても差し支えないものと考えられます。または、既に定められている法人内部の寄附金に関する規程等によって寄附者の意思の範囲内で具体的な事業を特定されているか、具体的な事業に配分することができるときには、当該寄附者の意思により明確に用途に制約がかけられているものとみなしても差し支えな

いものと考えられます。その場合には、法人におけるこれまでの当該寄附の取扱いから、寄附者の意思を合理的に推定できる場合には、理事会での確認等をもって、使途の確認に代替できると考えられます。

- 4 また、審査に当たっては、寄附者の意思が確認できる文書、使途の確認の代替手段としての理事会の議事録等を提出していただくことがありますので、御留意ください。

(追加)

問Ⅵ - 2 - ⑤ (区分経理)

正味財産増減計算書内訳表における正味財産の期首残高及び期末残高は事業区分ごとに記載するのでしょうか。

答

- 1 正味財産増減計算書内訳表における正味財産の期首及び期末残高の表示方法については、運用上、貸借対照表の作成単位に合わせることであります。
- 2 貸借対照表内訳表を作成する法人においては、会計区分は、公益目的事業会計区分、収益事業等会計区分、法人会計区分に分けた貸借対照表内訳表を作成します。そのため、正味財産増減計算書内訳表においても、公益目的事業会計区分、収益事業等会計区分、法人会計区分の単位で正味財産の期首及び期末残高を表示することになります。なお、事業区分ごとの正味財産の期首及び期末残高の記載は要しません。会計区分ごとに貸借対照表の単位と一致させ、事業区分が細分化されている場合には「小計」欄に記載すれば足りります。
- 3 貸借対照表内訳表を作成していない法人においては、正味財産増減計算書内訳表の合計欄に法人全体の正味財産の期首及び期末残高を表示することになります。
- 4 ただし、必要に応じて事業区分ごとに正味財産の期首残高及び期末残高を表示することもできます。より詳細な表示をすることになりますので、情報開示の観点からは、より好ましいものと考えます。

(追加)

問VI - 2 - ⑥ (区分経理)

「他会計振替額」は「公益法人会計基準の運用指針」12. 財務諸表の科目の取扱要領に「正味財産増減計算書内訳表に表示した収益事業等からの振替額」と記載されていますが、収益事業等から公益目的事業会計への利益を繰り入れる場合にのみ用いられるのでしょうか。

答

- 1 「他会計振替額」は「公益法人会計基準の運用指針」12. 財務諸表の科目の取扱要領に「正味財産増減計算書内訳表に表示した収益事業等からの振替額」と記載されているように、通常は収益事業等から公益目的事業会計への利益の50%又は50%超の繰入れに用いられる場合と収益事業等から法人会計に充てる場合に用いられます(FAQ問VI - 1 - ②)。

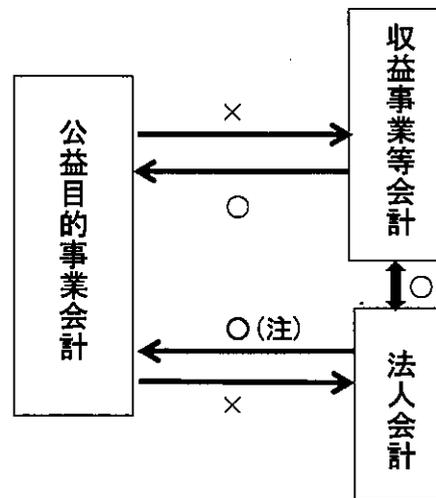
これに加えて、以下の図表にあるように、公益法人においては、i 法人会計から公益目的事業会計への振替、ii 収益事業等会計と法人会計間の振替も行うことができます。

- 2 他の会計区分における利益を振り替える会計区分間の取引が発生した場合、正味財産増減計算書内訳表上、「当期経常外増減額」と「当期一般正味財産増減額」の間に「他会計振替額」として表示します。「他会計振替額」は会計区分間の資産及び負債の移動(内部貸借取引を除く。)を意味しており、収益・費用の按分を処理する科目ではありません。

なお、公益法人認定法第18条の規定により、公益目的事業会計から収益事業等会計又は法人会計への振替はできません(一般社団法人及び一般財団法人については各会計間の振替は可能)(なお、公益目的事業しか行わない法人については、問VI - 1 - ③参照)。

- 3 法人会計から公益目的事業会計への振替は、公益法人認定法施行規則第26条第8号に定められる定款又は社員総会若しくは評議員会において、公益目的事業のために使用し、又は処分する旨を定めた額に相当する財産として振り替えることとなります。(決算承認の社員総会又は評議員会でも可能です)

4 各会計間の振替の可否は、以下の図表のとおりです。



(注) 公益法人認定法施行規則第 26 条第 8 号に定められる定款又は社員総会若しくは評議員会において、公益目的事業のために使用し、又は処分する旨を定めた額に相当する財産の移動は可能。

(出典：日本公認会計士協会非営利法人委員会研究資料第 4 号)

(参考)

他会計振替の考え方、振替額の計算方法、計算事例等については、日本公認会計士協会から公表されている「非営利法人委員会研究資料第 4 号」に記載があります。

(追加)

問Ⅵ - 2 - ⑦ (区分経理)

公益目的事業しか行わない法人は、正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の作成は省略できますか。

答

- 1 公益法人が収益事業等を行う場合は、その利益の50%は、公益目的事業を行うために使用しなければならないこととされています(公益法人認定法第18条、公益法人認定法施行規則第24条)。収益事業等を実施する法人について、法人会計区分を廃止すると、公益目的事業会計に繰り入れた利益が公益法人の運営に必要な経常的経費(管理費)に充てられる可能性があります。このため、公益法人認定法第18条の趣旨を損なうこととなるため、法人会計区分は省略できません。
- 2 公益目的事業しか行わない法人については、このような問題がないため、法人会計区分の作成を省略することができます。この場合、法人は、作成に係る業務量のみでなく財務状況の観点も含め、作成するか省略するか決めることとなります。
- 3 法人会計区分を作成しない場合は、管理費の財源については、管理費相当額の収益とみなさざるを得ないため、法人会計区分がある場合のような管理費と管理費の財源である収益の差額としての黒字はなくなることに留意する必要があります。

(注1) 一方、法人会計区分を作成する場合は、同区分で経理が適正になされていれば、黒字が生じていても、運用上認められることとなります。例えば、管理費の財源として金融資産を2号財産として合理的な範囲内で保有した結果、その運用状況が良好であったことから黒字が生じる等が考えられます。

(注2) 法人会計区分を作成しない場合で、金融資産を2号財産として保有している場合においては、管理費相当額を超えて収益があったときには、決算時において公益目的事業財産に繰り入れられたとみなすこととなります。法人運営のために使用すべきと定められた会費等も同様の取り扱いとなります。
- 4 法人会計区分を作成しない場合、公益目的事業会計区分内において事業費と管理費は明確に区分表示しなければなりません。公益目的事業がひとつの場合には、正味財産増減計算書内訳表の作成も省略できます。

なお、一度、法人会計区分を作成しないこととした場合には、継続的な情

報提供を行う見地から、次年度以降も継続的に作成しないこととなります。ただし、収益事業等を追加した場合には区分が必要となる等、合理的な理由が説明可能であれば、変更することは可能です。

5 法人会計区分の作成の省略は、公益目的事業比率の計算、収支相償の計算及び遊休財産の保有制限の計算には影響ありません。公益目的事業比率は、公益目的事業区分において事業費と管理費が区分されていますので、計算可能です。また収支相償の計算は、公益目的事業会計区分に計上された収益から管理費相当額を差し引いた差額を「収入」として、「費用」は、公益目的事業費をもって収支を判定することとなります。さらに遊休財産規制上の上限額は、公益目的事業会計区分の事業費1年分です。

6 ガイドラインI—17（公益法人認定法第18条）に、公益目的事業財産から除く財産についての定めがあります。公益法人認定法第18条各号の項目ごとに定めているところですが、法人会計区分を作成しない場合には、公益目的取得財産残額の計算において、項目ごとではなく、管理費相当額を公益目的事業財産以外のために使用する財産とみなし、当該金額を除く取扱いとします。

(追加)

問VI - 4 (会計基準)

公益法人、移行法人のほか、いくつかの法人類型がありますが、それぞれ会計基準は、どれを使ったらよいでしょうか。

答

- 1 公益法人、移行法人、公益目的支出計画を完了した一般法人、公益認定申請を予定している一般法人、公益認定申請を予定していない一般法人といくつか法人類型が考えられます。いずれも、非営利法人(利潤の獲得と分配を目的としない法人)であることから、適用する会計基準について、以下のような基本的な考え方に従い、個々の法人が適用する会計基準を選択することが可能であると思われます。
- 2 一般社団・財団法人法第119条及び第199条により、一般法人の会計は、その行う事業に応じて、「一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする」とされています。会計の慣行は、特定の法人により「公正妥当」と主張されるだけでなく、明文化されるなど、広く受け入れられていると客観的に判断できる必要があります。そのような会計の慣行として、公益法人会計基準、企業会計基準など各種の「会計基準」とそれぞれの下の慣行があります。
- 3 その際、公益法人をはじめ、一般法人は、非営利法人であることを踏まえ、通常は、公益法人会計基準を企業会計基準より優先して適用することになるものと考えられます。
- 4 なお、移行法人が適用する会計基準については、平成20年会計基準が、運用上、法令等により必要とされている提出書類の作成の際に便利であると考えられます。
- 5 また、公益目的支出計画の完了後の一般法人は、行政庁に対する説明責任等はありませんが、現に平成20年会計基準を適用している場合、一定期間適用し続けていたことを踏まえ、引き続き適用することについて合理性があると考えられます。

(修正)

問X-4-②(移行法人の計算書類)

移行法人が作成すべき計算書類(貸借対照表及び損益計算書(正味財産増減計算書))について、作成する上での留意点を教えてください。また、実施事業資産を貸借対照表に注記する場合の記載方法を教えてください。

答

- 1 移行法人は毎事業年度経過後に公益目的支出計画実施報告書と併せて計算書類等(貸借対照表、損益計算書等)を行政庁に提出しなければなりません。
- 2 行政庁において、毎事業年度、公益目的支出計画が適正かつ確実に実施されていることを確認するために、公益目的支出計画に記載する実施事業等(実施事業及び特定寄附)については、その状況を把握する必要があることから、損益計算書(正味財産増減計算書)の内訳表において、実施事業等に関する会計(実施事業等会計)を他と区分した上で、更に事業等ごとに区分する必要があります。
また、実施事業等以外の事業(その他事業)のうち主なもの(事業規模の大きいもの)についても、公益目的支出計画が確実に実施されていることを確認するため、損益計算書の内訳表において、主な事業ごとに収支の状況(収益及び費用)を明らかにしていただく方が望ましいといえます。その他事業は、必要に応じて事業の内容、目的等により関連するものを一つの事業単位としてまとめることは可能です。
更に、法人全体の事業費と管理費に関連する費用は適正な基準によりそれぞれに配賦しなければならず、実施事業とその他事業に関連する事業費も同様に配賦しなければなりません。
これらのことから、移行法人が作成する損益計算書(正味財産増減計算書)は、内訳表において、実施事業等に関する会計(実施事業等会計)、その他事業に関する会計(その他会計)及び法人の管理業務やその他の法人全般に係る事項に関する会計(法人会計)の3つに区分した上で、実施事業等は事業等ごとに表示し、その他事業のうち主なものは事業ごとに表示することが適当であると考えます。
- 3 移行法人は、貸借対照表において実施事業資産(実施事業に係る資産)を区分して明らかにする必要があります。なぜならば、実施事業資産から発生する損益は、公益目的支出の額又は実施事業収入の額として公益目的財産額に反映させる必要があるからです。

例えば、実施事業に供している機械等の固定資産を除却した場合、除却に係る損益は、公益目的支出計画に反映することになりますので、区分しておくことで実施事業に係る支出または収入が明らかになります。

4 実施事業資産を区分する方法として例えば、

- ① 損益計算書（正味財産増減計算書）同様、内訳表において実施事業等会計、
その他会計及び法人会計の3つに区分することにより、明示する方法や、
- ② 貸借対照表に実施事業資産を注記する方法が考えられます。

5 貸借対照表に実施事業資産を注記する方法を選択した場合には、以下の記載例が考えられます。このような記載により、実施事業資産は明示されるものと考えられます。

(記載例)

貸借対照表に対する注記

××. 実施事業資産は以下のとおりである。

基本財産	投資有価証券	500
その他固定資産	土 地	200
	建 物	100