

公益法人の会計に関する研究会

(第12回)

議 事 次 第

日 時：平成26年10月2日(木) 10:00~12:00
場 所：公益認定等委員会事務局 第1会議室

1. 第11回公益法人の会計に関する研究会における宿題に対する意見について
2. 正味財産増減計算書における資金収支の情報の注記
3. 有価証券の評価方法等の考え方・表示方法について
4. 事業費・管理費科目の考え方と表示について
5. 財産目録の使用目的等欄の表示の必要性について

【資料一覧】

- 〈資料1〉 第11回公益法人の会計に関する研究会における宿題
に対するご意見
- 〈資料2〉 資金収支の情報の開示
- 〈資料3〉 上倉参与提出資料
- 〈資料4〉 事業費・管理費科目の考え方

- 〈参考資料1〉 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
- 〈参考資料2〉 会計研究会の具体的スケジュール

最終報告書案（貸借対照表の内訳表について）

公益認定等ガイドライン上、収益事業等から生じた利益のうち 50%を超えて公益目的事業財産に繰り入れる法人は、貸借対照表の内訳表において会計を公益目的事業会計、収益事業等会計、法人会計の3つに区分して表示することとなっている。この点に関し、研究会では「内訳表は、認定法第18条及び認定法施行規則第24条に基づく繰入れが行われているか否かを判断する意味があるものであるが、そのために、法人にとって事務負担の大きい様式が必要なのか。」という意見があった。

研究会では、この問題を小規模法人に限らず公益法人一般に関係する問題として捉え検討を続けてきた。貸借対照表の内訳表については、「収益事業等の利益が繰り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ではないか。そうであるならば、収益事業を実施している法人において法人税法上作成が義務付けられる貸借対照表の区分経理表で代替できるのではないか。」との意見がある一方、「複式簿記の考え方からすれば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すべきではないか。」との意見等があった。

また、社会福祉法人等、他の非営利法人にも順次導入されているとの事実がある。以上を踏まえると研究会としては……。

最終報告書案（収支相償の剰余金解消計画を1年延長する案について）

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（特定費用準備資金で解消する場合以外）については、適正な運用のため必要な管理・監督の観点から本研究会で検討した結果を踏まえ、運用上の取り扱いとして反映させた場合には、以下のようになります。

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、各事業年度において収支が均衡することが求められます。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、直ちに監督処分等の対象となるわけではありませんが、翌事業年度との2年間で収支が相償するように発生した剰余金の使い道を説明していただく必要があります。

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」欄に剰余金の解消計画の内容を記載し、翌年度において実現可能であることを十分に説明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いただく必要があります。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、説明していただく必要があります。

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(※)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していただくことが、公益の増進を目的とする認定法の趣旨に沿うものと考えられます。

4 その場合には、以下のように対応していただく必要があります。なお、この場合において、行政庁から、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させていただくことがあります。

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ます。

イ：翌事業年度の事業計画提出時において、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ます。

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ります。

ウ：翌々事業年度の事業報告においては、解消計画に従って、剰余金が解消されたか否かについて、資金の使い道（事業費の費目）を説明することが求められます。

(※) 合理的な理由について

- ①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年を掛けて段階的に事業拡大を図ることに合理性があると判断される場合などもないとは言えません。
- ②公益目的事業の対価収入の増加に伴う剰余金の発生の場合等、公益目的事業の活動で儲けを得るような場合は、合理的な理由には含まれません。

宿題1 追加FAQ案

問V - 2 - (収支相償)

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に、公益目的保有財産の取得として、金融資産の取得は認められますか。また、この場合に留意すべき事項はありますか。

答

- 1 収支相償の計算において、ある事業年度に剰余が生じる場合であっても、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り入れたり、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われます。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することが必要となります。
- 2 翌年度の事業の拡大を行う場合に、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で一定額の金融資産を保有する計画が立案されるケースもあると思います。例えば、保有する金融資産の運用益を中心に事業を行っている財団法人においては、公益目的保有財産を金融資産として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。
- 3 しかし、これらの場合、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る恐れがあり、本来の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。
- 4 そこで、無制限に公益目的保有財産の取得として金融資産の取得を認めるのではなく、例えば以下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と合理性について確認することとなります。
 - 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及び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、寄附金を募集するのではなく、剰余金を用いることについても合理的な理由があること 等

宿題4 改定案

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あり、したがって、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満たすことは難しいものと考えられます(問V-3-④参照)。
- 2 これに対し、地震等の災害時に、被災地域の被災者への支援、復興等の事業を目的とする法人においては、広域における災害発生頻度に基づき合理的な積算等が可能と考えられます。この場合には特定費用準備資金の積立て・取り崩しの検討にあたり、震災等の発生頻度、確率等を見込み、計画することが必要になります。例えば、科学的・統計的な発生頻度を計算して相当の確率で発生することが予測されるような説明が必要となります。さらに、見積額の算定にあたっては、実績があれば過去の人材派遣等の実績等を基にするなど、合理的に計算する必要があります。
- 3 災害時の復旧等の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経理する場合には、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。

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あり、したがって特定費用準備資金の要件を満たすことは難しいものと考えられます（問V - 3 - ④参照）。
- 2 災害時の復旧等の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経理する場合には、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。

資金収支の情報の開示について

(問題の所在)

1. 収支予算書は会計基準の範囲から除かれている。従来の収支計算ベースではなくて、損益計算ベースで収支予算数値が記載される必要がある。(FAQ問VI-4-⑥)
2. 法人の中には、長年、収支計算ベースの計算書類に馴れ親しんできたため、理事会等の説明資料として、財務諸表とは別に収支計算書を作成して、行政庁には損益計算ベースでの財務諸表を提出する法人もある。また、公益法人のような非営利法人においては、未だ収支計算ベースで予算管理を行っている法人が多いのも事実である。

(検討課題)

3. 収支計算ベースでの収支予算書及び収支計算書については、公益法人会計基準においては作成する必要はないが、多くの法人で未だにその必要性に応じて引き続きこれを作成している。これは法人の事務負担をかけることになる。そこで、法人の事務負担を軽減する方法として、収支計算ベースの収支予算書及び収支計算書の情報を財務諸表等(財務諸表に対する注記を含む。以下、同じ)若しくは財務諸表等以外の適当な場所に記載することは可能か不可能か。

また、記載するとした場合にその記載内容・記載方法としていかなるものが適切であるか。

(事務局提案)

○収支計算ベースの情報については、内部資料として作成する。

理由

- ・ 公益法人会計基準においては、キャッシュ・フロー計算書は財務諸表として位置づけているが、法人の多くは作成対象となっていない。
- ・ 社会福祉法人会計基準における資金収支計算書のように他の非営利法人に

においては規模に関係なく作成を義務づけていることから、規模の小さな公益法人においても資金収支の情報開示が必要ではないか。

- ・ キャッシュ・フロー計算書の作成対象を広げることは困難であるとしても特定の内容によっては収支計算ベースの資金収支の情報を開示することが可能ではないか。

問題点

- ・ 資金収支の情報開示のために新たな資料の作成を要求すると法人に事務負担をかけることになってしまう。
- ・ 従来ベースの収支計算書の情報を財務諸表等に記載するとキャッシュ・フロー計算書の情報と混乱をきたす可能性があるため、記載内容を検討する必要がある。

記載場所と記載内容について

- ・ 記載内容については、収支計算ベースの収支計算書の主要な数値を記載する((記載例)－1)ことが考えられるが、記載場所については財務諸表等に記載すると混乱をきたす可能性があるため、これらについては内部資料として添付することでよいか。

記載内容と記載例

(記載例)－1

×. 収支の状況

内容	金額
前期繰越収支差額	
当期収入合計	
当期支出合計	
当期収支差額	
次期繰越収支差額	

以上

第12回 研究会

2014/10/02 上倉

1. 有価証券の評価方法等の考え方・表示方法

公益法人会計基準に定められている評価の基準、財務諸表の表示方法以外の詳細な会計処理については、「金融商品に関する会計基準」(企業会計基準第10号平成11年1月22日 企業会計審議会 最終改正平成20年3月10日 企業会計基準委員会)を適用するという考え方でよいかを確認したい。

平成16年基準公表後、JICPA において当時の「金融商品に関する会計基準」に準じる内容の実務指針(非営利法人委員会報告第28号、同第32号)を公表しているが、例えば、以下の場合の会計処理が明示されていない。

【その他有価証券を時価評価する場合の会計処理】

「金融商品に関する会計基準」によると、その他有価証券に区分された債券について、償却原価法を適用したうえで時価評価することが求められているが、公益法人の実務でそのような処理が浸透しているかどうか疑問である(償却原価法を適用せずに時価評価だけしているケースも少なくないように思われる)。

公益法人会計基準では、金融商品の運用による利息等と評価損益(売却損益を含む)を明確に分けて表示することが定められているため、その他有価証券に区分された債券については、償却原価法を適用したうえで時価評価する必要があることを明示すべきである。

または、公益法人会計基準に定められている評価の基準、財務諸表の表示方法以外の詳細な会計処理については、「金融商品に関する会計基準」を適用するという考え方を明示すべきである。

2. 事業費・管理費科目の考え方・表示方法

公益法人会計基準では、事業費についていわゆる形態別の勘定科目により表示することが求められている。

しかし、従来から公益法人からは形態別の勘定科目ではなく、事業別の勘定科目(A 事業費、B 事業費など)で表示することにより、各事業で幾ら要したかを示したいというニーズが少なくない。

条件付きで事業別の勘定科目により表示することも許容することを明示すべきであ

る。

【条件】

- ◆ 事業別の勘定科目で表示した場合には、その内訳を形態別の勘定科目により注記すること。または、事業別の勘定科目の下に小科目として形態別の勘定科目を表示すること。

3. 財産目録の使用目的等欄の表示の必要性

【公益認定法施行規則】

第25条 法第18条第7号の内閣府令で定める方法は、財産目録、貸借対照表又はその附属明細書において、財産の勘定科目をその他の財産の勘定科目と区分して表示する方法とする。

2 (略)

第31条

(略)

3 財産目録の各項目については、当該項目の内容を示す適当な名称を付さなければならない。この場合において、公益目的保有財産については第二十五条第一項の方法により表示しなければならない。

(略)

上記を受けて、「公益法人会計基準」の運用指針では、財産目録の様式に「使用目的等」の欄を設けて、そこに公益目的保有財産である旨の記載を例示し、または公益目的保有財産の明細を例示している。

このため、法令の趣旨から、「使用目的等」の欄を省略することはできないと考えられる。

以上

を理由に、満期保有目的の債券へ振り替えることは認められない。

満期保有目的の債券の会計処理

(償却原価の算定)

274. 債券の取得の際に生じる取得差額の要因としては、クーポンレートと取得時の市場利子率との調整に基づくものが通常であるが、発行後に発行体の信用力の重要な低下により市場価格が下落した債券を購入した場合には、取得差額は金利調整差額以外の部分から構成されることになる。償却原価法においては、債券が予定された期日に債券金額で償還されることが前提とされている点から、本報告では、取得差額が金利調整差額から構成されている場合のみ償却原価法を適用できることとした。なお、満期保有目的の債券は、当該保有目的区分へ分類するための要件から、信用リスクの高くない債券が対象となるため、一般に、取得差額は金利調整差額のみから構成されるものとみなすことができる。

以上のように、取得差額のうち償却原価法の対象とされるのはクーポンレートと市場利子率との調整部分であるから、その適用によって取得価額に加減する金額の性格は有価証券利息に他ならない。したがって、償却原価法の処理方法は、利息の合理的な期間配分を目的とする利息法によることを原則とすべきであるが、当該方法の計算の複雑性を考慮して、継続適用を条件として、簡便法である定額法によることもできることとした。

(売却原価の算定)

275. 有価証券の評価方法としては、個別法、先入先出法及び平均法のいずれかを適用することが考えられる。このうち、個別法は売却対象銘柄の選定において恣意性が働く可能性を否定できないため、採り得ないものとした。したがって、償却原価法を適用するに当たって、定額法を採用する場合には、先入先出法又は平均法のいずれかを採用することになるが、利息法の場合には、その特質から、売却原価の算定方法として平均法では適用が困難なため、先入先出法によることとした。

その他有価証券

276. その他有価証券のうち、金利の調整（クーポンレートと取得時の市場利子率との調整）と認められる取得差額が生じている債券については、満期保有目的の債券と同様に、利息の合理的な期間配分を目的として償却原価法を適用して有価証券利息の修正を行うこととした。したがって、その他有価証券に係る評価差額の処理方法として、全部資本直入法と部分資本直入法のいずれを採用していても、償却原価法により有価証券利息の修正として処理された金利調整差額部分は、当期の損益に含められることになる。時価のある債券については、取得後も市場利子率の変動等に起因して時価が変動するため、時価と償却原価との差額が評価差額として計上されることになるが、当該評価差額については、企業が採用する全部資本直入法又は部分資本直入法のいずれかの方法により処理する。

有価証券の消費貸借契約等の会計処理

277. 貸手は、返還期日に貸し付けた有価証券と同一種類の有価証券の返還を受ける権利を有するので、貸付期間中の現物の自由処分権はないものの、返還を受けた後は貸手にとって当該有価証券を保有していた場合と同一結果となるから、保有していた有価証券

事業費・管理費科目の考え方

(問題点)

過去に内閣府で実施したアンケートによると、事業費・管理費について、事業費と管理費の区分が曖昧であるとか、管理費の具体的な科目毎の取扱要領の例示を示してほしいといった回答があった。このアンケート結果から判断すると、事業費、管理費の定義と具体例の説明が不足していると考えられる。そこで、具体的な対応を検討する。

(対応)

FAQとして、新たに以下の解説を行うこととしてはどうか(FAQ問V-3-②の前を想定)。

FAQ 案

Q. 事業費と管理費の概念を教えてください。

A. 事業費とは、事業の目的のために要する費用であり、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る(『「公益法人会計基準」の運用指針』12(2)、公益認定等ガイドラインI.7.(1)参照)。

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する。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による功労であると認められる部分についても事業費に該当する。

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ある。例えば、個別の事業実施に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。

以上

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

平成25年11月1日

1. 検討課題

(優先順位A)

○小規模法人の負担軽減策

- ✓ 適用除外・簡略化の方法及び内容 (㊤・㊦・㊧・㊨)
- ✓ 小規模法人の定義 (㊤・㊦・㊧・㊨)

○公益法人会計基準の適用の在り方

- ✓ しん酌すべき会計基準について (㊦)
→議論の前提としての意見交換
- ✓ 基準に規定が無い場合の対応 (㊦)

○制度と会計基準の分離可能性 (㊤)

→個別項目の議論の前提として意見交換

○法人会計の区分(必要性) (㊤・㊨)

○財務諸表上の様式・勘定科目の改善 (㊤・㊦・㊨)

- ✓ 貸借対照表内訳表の必要性 (㊤・㊨)
- ✓ 正味財産増減計算書及び正味財産増減計算書内訳表 (㊦・㊨)

(優先順位B)

○財務三基準の解釈・適用

以下について、公益法人の目的・特性を踏まえて、会計処理の具体的方法の改善についてどう考えるか。

- ✓ 収支相償 (㊤・㊦・㊧)
- ✓ 公益目的事業比率 (㊤・㊨)
- ✓ 遊休財産規制 (㊤・㊦・㊧)

○定期報告書類

- ✓ 別表Hと財務諸表の関係 (㊤・㊦・㊨)

○財務三基準以外の個別項目

日本公認会計士協会における検討結果を踏まえて議論

- ✓ 有価証券の評価方法等の考え方、表示方法 (㊸・㊹)
- ✓ 事業費・管理費科目の考え方と表示 (㊸・㊹・㊺)
- ✓ 指定正味財産から一般正味財産への振替の考え方 (㊸・㊹・㊺)
- ✓ 他会計振替の考え方 (㊸・㊹・㊺)
- ✓ 平成 20 年基準で適用可否が明示されていない企業会計基準、又は平成 20 年基準と一部会計上の取扱いが異なる企業会計基準への対応 (㊹)
- ✓ 個別の企業会計基準が改正された場合の平成 20 年基準における対応の在り方 (㊹)
- ✓ 財産目録の使用目的等欄の表示の必要性 (㊹)
- ✓ 正味財産増減計算書における資金収支の情報の注記 (㊸・㊹)

(優先順位 C)

○定期報告書類等

- ✓ 定期報告書類別表 C(2)の控除対象財産と財務諸表の関係 (㊸・㊹)
- ✓ 移行法人の実施事業資産と財務諸表の関係 (㊸・㊹)

○会計基準の設定主体の在り方 (㊸・㊹)

○法人類型ごとの適用する会計基準の明確化 (㊹)

※検討課題については、議論の結果、変更することも想定される。

※検討課題提出元

㊸：公益財団法人公益法人協会

㊹：日本公認会計士協会

㊺：委員

㊻：アンケート結果

2. スケジュール

開催日時	項目
10月	○検討課題優先順位、スケジュールについての議論 ○他制度や海外での小規模法人の取り扱い
11月～2月 概ね4回程度	○小規模法人の負担軽減策 ○会計基準の適用の考え方の整理 ○その他主な優先順位Aの事項について議論
3月～8月 概ね5回程度	○財務三基準の解釈・適用 ○別表Hの改善策について意見交換 ○その他主な優先順位B、Cの事項について議論
年内目途	○検討結果の最終まとめ

- 取りまとめの時期等は、検討過程において変更がありうる。
- 節目において、委員会に報告予定。

会計研究会の具体的スケジュール

平成26年7月3日	第10回研究会	法人会計区分の作成を義務付け廃止の検討 ★ 指定正味財産から一般正味財産への振替の考え方 遊休財産規制(6号財産と指定正味財産)・指定正味財産の考え方 ★ (意見募集・意見交換会の結果報告)	法人会計の剰余の取り扱い 該当する用途の指定の範囲
平成26年8月26日	第11回研究会	貸借対照表内訳表 収支相償 収支相償の剰余金の用途(個別の事情・事業拡大・特費等) ★ 有価証券の評価方法等の考え方・表示方法	※ 具体的なケースに沿った議論
平成26年10月2日	第12回研究会	事業費・管理費科目の考え方と表示 財産目録の使用目的等欄の表示の必要性 正味財産増減計算書における資金収支の情報の注記	
平成26年11月4日	第13回研究会	重要性の原則 小規模法人の事業費・管理費の配賦に係る検討 ★ 小規模法人の定義 ★ 他会計振替の考え方 企業会計基準の改正があった場合の20年基準における対応のありかた 20年基準で適用可否が明らかでない企業会計基準等 定期提出書類・その他の項目(会計基準の設定主体等)・検討結果のまとめ(素案)	対象法人の範囲 定義の具体化
平成26年11月25日	第14回研究会		
平成26年12月15日	第15回研究会	検討結果のまとめ	その他については、次年度継続
平成27年1月	第16回研究会 常勤会議	常勤会議・内閣府内調整等	
平成27年1月	委員会	委員会への報告 諮問・答申	
平成27年2月	委員会	パブリックコメント(府令・ガイドライン・公益法人会計基準運用指針)の実施	
平成27年3月	委員会	パブリック報告・施行	

赤字:中間まとめの項目
黒字:会計士協会課題提起の個別項目の考え方
青字:検討事項B

★ 個別のテーマの中でも、議論に時間を要すると思われる事項

※ 事前の主税局との調整に時間を要する見込み