

第 29 回 公益法人の会計に関する研究会

議 事 次 第

平成 30 年 1 月 23 日（火） 10：00～12：00
内閣府公益認定等委員会事務局 第 1 会議室

1 控除対象財産に関する運用益（果実）の取り扱いについて

【資料 1】 今後検討が必要な事項

【参考資料】 指定正味財産を財源とする特定費用準備資金の参考例

2 特定費用準備資金の運用について

【資料 2-1】 特定費用準備資金に係る規制緩和の検討

【資料 2-2】 特定費用準備資金の明確化措置及び弾力化措置（イメージ案）

3 財務諸表における勘定科目の明確化等の検討について

【資料 3】 日本公認会計士協会から提出された「公益法人の会計に関する諸課題の検討について」に関して

今後検討が必要な事項

1. 6号財産に整理される運用益（果実）の取扱い

認定規則の改正等により、6号財産に果実が含まれないことを明確化する。
5号財産についても認定規則の改正等が必要か否か検討する。

2. 1の適用時期について

1の適用時期について、実務上の対応期間を勘案し、2019年4月以降開始事業年度からを目指すことでよいか検討する。

3. 1の適用以前に溜まった運用益（果実）の取扱い

公益認定（移行認定）時から遡及して6号を認めないことは法的に困難であるが、制度運用上目的使用を促す取組みを検討する。

4. 1の認定規則改正に伴う会計基準の改訂について

会計基準を全体的に見直すことは必要としても、その前段階として一般正味財産及び指定正味財産の概念整理が必要である。

5. 収支相償上の取扱い

今後、6号財産に含まれないと整理された果実については、4号財産として整理しやすくなるように特費の要件を見直し、また、原則として収支相償の対象とすることとする。

⇒ 収支相償上の取扱いについては、果実に用途の指定がかっている場合に関する考え方等の整理が必要なことから、引き続き検討する。【参考資料】

指定正味財産を財源とする特定費用準備資金の参考例

1. 特定費用準備資金(〇〇資金)が200ある
2. 指定正味財産の運用益100を特定費用準備資金に積立てる
3. 特定費用準備資金を一部150取り崩す
4. 特定費用準備資金の残りを全額150取り崩す

	1	2	3
B/S	特定資産 〇〇資金 200	特定資産 〇〇資金 300	特定資産 〇〇資金 150
P/L	指定正味財産増減の部 〇〇運用益	指定正味財産増減の部 〇〇運用益 100	一般正味財産増減の部 寄附金振替え 100 c← 〇〇事業費 -150 指定正味財産増減の部 一般振替え -100 c→
別A(1)		〇〇(特費)事業費 -100 a→	〇〇事業収入 100 =c 〇〇(特費)事業収入 150 b← 〇〇事業費 -150 〇〇(特費)事業費
別C(5)		〇〇特費積立 200 〇〇特費積立 100 a←	〇〇特費積立 300 〇〇特費取崩し -150 b→

- ①資金の実態に合わせた会計処理・制度上の整理をした場合
 一般正味財産増減の部では剰余が生じていないにもかかわらず、特費を積むこととなり特定の事業に資金を使う段階で収支相償に問題が生ずる(収入二重)
- ②収支相償に問題が生じないように別表の整理をした場合
 別表Aで特費を積む時点で、収支相償上特費取崩し収入も見込むことが考えられるが、別表Cでは実態の資金を管理するため、積立時点で取崩しの扱いとすることに問題が生ずる

特定費用準備資金に係る規制緩和の検討

緩和水準	内容	課題等	税制優遇との対比の観点
現行	新規事業・既存事業の拡充・いわゆる逆特費を許容する。 ただし、それぞれについて、積立限度額の合理的算定根拠等の要件を満たすことが必要である。	▶ 逆特費については、経済情勢の変化等、法人で予測できない要因による収入減少に対応できない等、法人にとって利便性の観点から問題がある。	
1	逆特費に係る合理的算定根拠の判断基準を緩和（将来の収入減少の説明は <u>必要</u> ）する。 （例）前年度比収入減が来年度以降も継続すると仮定することを認める。	▶ 逆特費に係る合理的算定根拠の判断基準を緩和する方法にはどのようなものがあり得るか。 ▶ 現時点では、逆特費の合理的算定方法について明示していないため、これを法人に示すことにも価値がある。 ▶ 使い勝手が良くなったとまでは言えない、という批判があり得る。	既存事業について将来の財源不足を想定しており、当年度の剰余金はその財源不足に充てられることを法人が説明する必要がある。 説明の程度の議論ではあるが、いずれにしても将来の見込みの話であるため、説明に合理性があれば監督の観点からは否定は難しい。
2	逆特費に係る合理的算定根拠の判断基準を緩和（将来の収入減少の説明は <u>不要</u> ）する。 （例）将来の収入の見通しに関わらず、一定額の特費を計上することを認める。	▶ 将来の収入減少について法人が説明する必要がなくなり、法人にとっての利便性は格段に向上する。 ▶ 将来の収入減少についての説明なく計上される特費は、 <u>もはや逆特費とは言えない</u> のではないかと。 ▶ 「一定額」をどのように算定するかが重要になる。例えば、公益目的事業支出の〇年分、収益事業会計・法人会計を含む法人の支出全体の〇年分等が考えられる。 ▶ 当該算定で、〇が小さい場合は、一時しのぎにしかならないという批判があり得るが、この間に特費の将来の用途について検討してもらうことに価値がある。 ▶ 〇が大きい場合は、特費を取り崩すべき年限を設けることも考えられるか。	既存事業について将来使用する資金を一定額保有することを半ば無条件で認めることとなり、特費の本質から外れるとの見解もある。 法人に説明責任・履行責任を課すことを前提としても、収入減少の見込みが不明確な状況で既存事業に関する既存水準の事業規模について将来の財源の積立てを認めるとすれば、事業費1年分未満が限度と考えられる（事業費0.x年分）。 この考え方の下、事業費複数年分の積立てをするとすれば、認定制度の趣旨（主税当局）から大きな反論が予想される。
3	逆特費に係る合理的算定根拠を廃止（代替措置が必要）する。 （例）将来の収入の見通しに関わらず、特費を計上することを認める代わりに、当該特費を一定期間内に特定の事業に使用することを機関決定の上、行政庁に覚書を提出することとする。	▶ 逆特費に係る一般的な合理的算定根拠が示せない場合に、代替措置としてどのようなものがあり得るか。 ▶ 新規事業・既存事業の拡充のための特費についても影響を及ぼすことになる。 ▶ 合理的算定根拠要件を廃止するのであれば、規則改正によって「特費」の概念を見直すことになるのではないかと。	代替措置が合理的算定根拠となり得るかについては、個別に検討を要する。 合理的算定根拠を求めずに合理的な説明は困難な状況であることが想定されながらも法人の主張を認めることとなり、制度趣旨の観点から当局として容認することは困難と考えられる。
4	逆特費に係る合理的算定根拠を廃止（いわゆる経営安定化基金）する。 （例）将来の収入減少に備え、特費を計上することを無制限に認める。	▶ 遊休財産規制、収支相償原則を没却するおそれがあり、規則改正では対応できず、法律改正が必要になると考えられる。	積立限度額及び取崩し期限が明確でなければ、特費とはいえず、このような場合は緩和の域を超えており、認定規則の改正レベルでは対応できない。

特定費用準備資金の明確化措置 (□) 及び弾力化措置(□) (イメージ案)

		対象事業		法定要件		
		新規事業	既存事業	目的	規模	期間 (注3)
現 状 (通常型)	(1) 将来の費用支出の増加が見込まれる場合	○	○	具体的な説明	個別具体性のある計画	最長 10 年 程度
	(2) 将来の収入の減少が確実に見込まれる場合	—	○	具体的な説明	個別具体性のある計画	最大 5 年分
<p>行政庁は、(1) 及び (2) で対応できないと主張する法人から、その理由に関してガバナンス (注4) を踏まえ、事業の安定性・継続性を中心に合理的な説明を求める (注2)</p>						
特 例 型	(2) ② 将来的に収入の安定性が損なわれるおそれがあり、専ら法人の責に帰すことができない場合 (注1)	—	○	具体的な説明	蓋然性の高さに係る見込み	最大 5 年分

(注1) 現行の特定費用準備資金による緩和をさらに限定的に緩和する措置であるため、法人には毎事業年度末に結果報告を求める。

(例) 政策的要請、親法人の事業方針の変更等

(注2) 事業の安定性・継続性が損なわれる場合のデメリットについて、法人に具体的かつ明確な説明 (可能な限り定量的に) を求める。

(注3) 特定費用の積み替えについては、(1) は原則一回限り認めるが、(2) 及び (2) ②は認めない。

(注4) 特定費用準備資金の必須要件である目的、規模、期間のそれぞれについて、対応不能とした背景、経緯、事情等について、理事会、評議員会 (社員総会)、監事等の認識を踏まえ説明を求める。

平成29年12月26日

公益法人の会計に関する諸課題の検討について（回答）

平成29年10月2日付府益698号にて依頼のありました標記のうち、貴委員会からの依頼に基づき検討を行い、『2. 「公益法人会計基準」の運用指針に関する課題等の検討について』に関し、下記のとおり結果の取りまとめを行ったため、回答いたします。

記

I. 「公益法人会計基準」の運用指針に関する課題等の検討について

1. 「公益法人会計基準」の運用指針（平成20年4月11日内閣府公益認定等委員会）の様式2-3及び様式2-4正味財産増減計算書内訳表中「当期経常外増減額」の次に「他会計振替額」の科目が定められているものの、どの程度の割合を振り替えたのかを明瞭にするため、科目の追加等により、他会計振替前の金額の明示をご検討いただきたい。

追加をご検討いただく具体的な科目としては、「当期経常外増減額」と「他会計振替額」の間に、『他会計振替前当期一般正味財産増減額』の科目などが考えられる。

以上

○為替差損益についての考察

現状及び論点	手当て
「為替差損益」の科目例示がない。経常損益、経常外損益の計上が明確にされていない。	公益法人会計基準上、為替差損益について現預金と有価証券等で表示上の差があるのか、また、有価証券の為替差損益と評価損益の関係を明確にして頂きたい（内閣府）。

1. 経常損益、経常外損益の計上について

【現状】

為替差損益については、実務上は経常損益（評価損益等調整前当期経常損益の「上」）として表示しているのが多いと思われる。

為替差益：（大科目）雑収益 （中科目）為替差益（or 雑収益に含める）

為替差損：（大科目）事業費 or 管理費 （中科目）為替差損（or 雑費に含める）

なお、外貨建取引等の会計処理に関する実務指針 28の但し書きに該当する場合には、経常外損益として表示することになる。

（外貨建取引等の会計処理に関する実務指針 28）

28. 外貨建金銭債権債務等に係る決済差損益と換算差損益とは、ともに為替差損益として処理し、差益と差損を相殺した純額で損益計算書に表示する。

為替差損益は営業外損益の一項目として表示する。ただし、当該為替差損益の発生要因となった取引が経常取引以外の取引であり、かつ、金額に重要性があると認められる場合又は特殊な要因により一事業年度に異常、かつ、多額に発生したと認められる場合の為替差損益は、特別損益の一項目として表示する。

【開示例】

- ① 為替差損益を表示している事例は多くはなかったが、経常損益として表示している事例が多かった。
- ② 為替差益と為替差損を両建て表示しているケースが散見された。
- ② 評価損益等の項目に為替差損益を表示しているケースがあった。
- ③ 経常費用の大科目として「為替差損」を表示しているケースがあった。

2. 公益法人会計基準上の為替差損益の表示上の差について（現預金と有価証券等）

【外貨建有価証券に係る換算差額】

決算時における換算によって生じた換算差額は、原則として、当期の為替差損益として処理することになっているが、公益法人が所有する外貨建有価証券に係る換算差額は為替差損益として別掲せず、評価損益に含めて処理することができるとされている（実務指針 Q41）。

※ なお、この実務指針 Q41 は 16 年基準の実務指針とほぼ同じ内容であり、収支相償などの公益認定基準を考慮したものではないが、実務ではこの処理方法が浸透していると思われる。

公益法人会計基準注解

（注 8）外貨建の資産及び負債の決算時における換算について

外国通貨、外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む。）及び外貨建有価証券等については、子会社株式及び関連会社株式を除き、決算時の為替相場による円換算額を付すものとする。

決算時における換算によって生じた換算差額は、原則として、当期の為替差損益として処理する。

公益法人会計基準に関する実務指針

《(7) 外貨建有価証券について》

Q41：外貨建有価証券の決算時の会計処理について教えてください。

A：平成20年会計基準注解（注 8）によれば、外貨建有価証券は、子会社株式及び関連会社株式を除き、決算時の為替相場による円換算額を付し、決算時における換算によって生じた換算差額は、原則として、当期の為替差損益として処理することになっている。より具体的な処理は「外貨建取引等会計処理基準」及び同注解（昭和54年6月26日、最終改正平成11年10月22日 企業会計審議会）、並びに会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（平成8年9月3日、最終改正平成26年11月4日）によることになるが、決算時の主な処理は次のようになる。

- ① 満期保有目的の外貨建債券については、決算時の為替相場による円換算額を付する（外貨建債券について償却原価法を適用する場合における償却額は、外国通貨による償却額を期中平均相場により円換算した額による。）。
- ② 満期保有目的の債券並びに子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券のうち市場価格のあるものについては、外国通貨による時価を決算時の為替相場により円換算した額を付する。
- ③ 外貨建有価証券について時価の著しい下落又は実質価額の著しい低下により評価額の引下げが求められる場合には、当該外貨建有価証券の時価又は実質価額は、外国通貨による時価又は実質価額を決算時の為替相場により円換算した額による。
- ④ 決算時における換算によって生じた換算差額は、原則として、当期の為替差損

益として処理することになっているが、公益法人が所有する外貨建有価証券に係る換算差額は為替差損益として別掲せず、評価損益に含めて処理することができる。

【投資有価証券評価損益等の正味財産増減計算書における表示方法】

平成20年会計基準では、基本財産、特定資産及びその他の固定資産として運用する投資有価証券の評価損益及び売却損益については、その他の経常収益及び経常費用とは区分して処理するものとされている。

公益法人会計基準注解

(注16) 投資有価証券評価損益等の表示方法について

経常収益又は経常費用に含まれる投資有価証券（基本財産又は特定資産の区分に記載されるものを含む。）に係る評価損益及び売却損益については、その他の経常収益及び経常費用と区別して記載するものとする。この場合、その他の経常収益からその他の経常費用を控除して評価損益等調整前当期経常増減額を表示し、さらに投資有価証券評価損益等を調整することによって当期経常増減額を表示する。

⇒ 財産の譲渡損失や運用損失が公益目的事業比率の費用の額から除外されたため（認定法施行規則第15条）

公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則

(財産の譲渡損等)

第15条 公益法人が財産を譲渡した場合には、当該譲渡に係る損失（当該財産の原価の額から対価の額を控除して得た額をいう。）は、当該公益法人の各事業年度の費用額に算入しない。

2 前項の規定にかかわらず、公益法人が各事業年度において商品（販売の目的をもって所有する土地、建物その他の不動産を含む。）又は製品を譲渡した場合には、これらの財産の原価の額を、その事業等の区分に応じ、当該事業年度の費用額に算入する。

3 公益法人がその有する財産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の額は、当該公益法人の各事業年度の費用額に算入しない。

4 前三項に定めるもののほか、公益法人が財産を運用することにより生じた損失の額（当該財産について譲渡することとなった財産の額から当該財産について得ることとなった財産の額を控除して得た額をいう。）は、当該公益法人の各事業年度の費用額に算入しない。

＜論点1＞ 為替差損益は、評価損益等調整前当期経常損益の「上」なのか「下」なのか？

公益法人会計基準注解16では、評価損益等に計上するのは「基本財産、特定資産及びその他の固定資産として運用する投資有価証券の評価損益及び売却損益」としている。

⇒ 認定法施行規則第15条の「財産」の範囲をどのように考えるか？

… 土地・建物などの有形固定資産、借地権・電話加入権などの無形固定資産のほかに追加される範囲はどこまでか？

「財産」に追加される範囲	評価損益等に計上する為替差損益の対象	評価損益等調整前当期経常損益の「上」	「下」＝評価損益等
① 基本財産、特定資産及びその他の固定資産として運用する投資有価証券のみ	(長期の資産運用目的で保有している) 外貨建有価証券 ⇒ 注解及び実務指針と同じ	「為替差損(益)」 : ①以外の外貨建資産及び負債の換算によって生じた換算差額	「為替差損(益)」 : 外貨建満期保有目的債券 「〇〇評価損益等」 : 外貨建その他有価証券
② ①+基本財産、特定資産及びその他の固定資産として運用する預金	(長期の資産運用目的で保有している) 外貨預金+外貨建有価証券	「為替差損(益)」 : ②以外の外貨建資産及び負債	「為替差損(益)」 : 外貨預金、外貨建満期保有目的債券 「〇〇評価損益等」 : 外貨建その他有価証券
③ 控除対象財産	目的、用途が具体的に定まっている外貨建の資産 ⇒ 会計が制度に流されている？	「為替差損(益)」 : 控除対象財産以外の外貨建資産及び負債	「為替差損(益)」 : 外貨預金、外貨建満期保有目的債券等 「〇〇評価損益等」 : 外貨建その他有価証券
④ 固定資産(=基本財産、特定資産及びその他の固定資産)	外貨建の固定資産 ⇒ 営業循環基準に基づく区分 ⇒ 1年基準が適用される貸付金や前払費用は、長期のみ対象？	「為替差損(益)」 : 外貨建の流動資産、負債	「為替差損(益)」 : 外貨預金、外貨建満期保有目的債券、外貨建長期債権等 「〇〇評価損益等」 : 外貨建その他有価証券
⑤ 総資産(流動資産+固定資産)	外貨建の資産すべて ⇒ 流動資産に計上される外国通貨・外貨預金や短期金銭債権も含む ⇒ 短期金銭債務については対象外？	「為替差損(益)」 : 外貨建の負債	「為替差損(益)」 : 外貨預金、外貨建金銭債権、外貨建満期保有目的債券等 「〇〇評価損益等」 : 外貨建その他有価証券

⑥ 資産（積極財産）及び負債（消極財産）	外貨建の資産・負債すべて ⇒ 実務例は少ない？	—	「為替差損（益）」 ：外貨預金、外貨建金銭債権債務、外貨建満期保有目的債券等 「〇〇評価損益等」 ：外貨建その他有価証券
----------------------	----------------------------	---	---

※ 上記にかかわらず、外貨建の売買目的有価証券の簿価と時価（外貨建の時価×決算日レート）との差額は、有価証券運用損（益）として評価損益等調整前当期経常損益の「上」（事業費 or 管理費）有価証券運用損 又は（雑収益）有価証券運用益）に表示される。

《ポイント》 外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む）の取扱いをどのように考えるか？

【上記に対する見解】

現行の会計基準等を考慮すると①が考えられるが、認定法施行規則第15条の財産の範囲が明確ではなく、解釈の余地があるため、会計研究会においてご検討頂きたい。

なお、①のほかに、②及び⑥を支持する意見があった。

＜①を支持＞

公益法人会計基準注解16では、評価損益等に計上するのは「基本財産、特定資産及びその他の固定資産として運用する投資有価証券の評価損益及び売却損益」としている。現行の実務指針においても、公益法人が所有する外貨建有価証券に係る換算差額は為替差損益として別掲せず、評価損益に含めて処理することができるとされている。

＜②を支持＞

固定資産に計上される長期の資産運用目的で保有している外貨預金や外貨建有価証券から生じた為替差損（益）は、実態として「評価損失（益）」や「運用損失（益）」と変わらない場合があるかと思われる。この場合には、評価損益等の区分に計上すべきではないか。

それ以外の場合（通常の事業目的で保有する外国通貨・外貨預金や外貨建の金銭債権債務の換算から生じた為替差損益など）は、実務慣行にならって、経常損益（評価損益等調整前当期経常損益の「上」）で処理するのではないか。

＜⑥を支持＞

公益目的事業比率等の計算に当たり、株価の価格変動など公益法人の管理不能な外的要因を除外するという認定法施行規則第15条の立法趣旨を考慮すると、為替相場の変動により発生する為替差損益も公益目的事業比率等の計算から除外するのが適切である。

この場合、資産・負債の流動・固定分類に関わらず、経常損益において為替差損益は全て「評価損益等」の区分に計上することになるのではないか。

＜論点2＞会計区分がある場合の為替差益と為替差損の相殺表示について

公益法人は、法令の要請等により、必要と認めた場合には会計区分を設けなければならない（公益法人会計基準 第1 総則 4 会計区分）。

- 会計区分の関係で差益と差損を相殺できないケースがあるのではないかと？
 （＝会計区分を超えて差益と差損を相殺することができないのではないかと？）
 ⇒ 正味財産増減計算書（及び内訳表）上で両建て表示を容認するか否か。
 （※正味財産増減計算書と正味財産増減計算書内訳表の表示は一致を前提）

＜設例＞

公益目的事業会計：（雑収益）為替差益 800 （事業費）為替差損 500 ⇒ 差益 300
 法人会計：（雑収益）為替差益 200 （管理費）為替差損 600 ⇒ 差損 400

（容認する場合）

同一の会計区分内では差益と差損は相殺する。

	公益目的事業会計	法人会計	合 計
（雑収益）為替差益	300	—	300
（管理費）為替差損	—	400	400

※ 同一の会計区分内では差益と差損は相殺されるが、合計では差益と差損は相殺しないため、外貨建取引等の会計処理に関する実務指針とは異なる取扱いとなる。

⇒ そこで、本来の使用目的とは異なるが、下記のように内部取引消去欄を使用する方法が考えられるのではないかと意見があった。

	公益目的事業会計	法人会計	内部取引消去	合 計
（雑収益）為替差益	300	—	△300	—
（管理費）為替差損	—	400	△300	100

（容認しない場合）

同一の会計区分内で差益と差損を相殺した上で、全体の正味財産増減計算書（＝内訳表の合計）では差益と差損のいずれかの科目で表示する（マイナス表示もあり得る）。

	公益目的事業会計	法人会計	合 計
（事業費）為替差損	△300	—	△300
（管理費）為替差損	—	400	400

※ 為替差損が評価損益等調整前当期経常損益の「上」に計上される場合には、公益目的事業比率等の計算に影響がある。

【上記に対する見解】

容認する場合、容認しない場合の2つが考えられる。

なお、評価損益等調整前当期経常損益の「上」に計上される為替差損益と評価損益等（＝「下」）に計上される為替差損益とは、同一の会計区分内であっても相殺できないと考える。

3. 有価証券の為替差損益と評価損益の関係について

上記1及び2を踏まえ、有価証券の区分ごとに換算方法と処理方法をまとめた。

区 分	換算方法	処理方法
売買目的有価証券	外貨建ての時価×CR	経常収益 (雑収益) 有価証券運用益 or 経常費用 (事業費 or 管理費) 有価証券運用損
満期保有目的の外貨建債券	外貨建ての取得原価×CR	評価損益等 表示は?⇒〈論点3〉
満期保有目的の外貨建債券 (償却原価法)	当期償却額：外貨建の償却 額×期中平均相場 期末換算：(外貨建取得原価 ＋外貨建償却累計額)×C R (実務指針 Q41)	当期償却額：利息の調整 換算前簿価との差額 ：評価損益等 表示は?⇒〈論点3〉
子会社株式及び関連会社株 式	外貨建ての取得原価×取得 時の為替相場	—
その他有価証券	(時価あり) 外貨建の時価×CR (時価なし) 外貨建の取得原価×CR	評価損益等 表示は?⇒〈論点3〉
強制評価減	(時価あり) 外貨建の時価×CR (時価なし) 外貨建の実質価額×CR	経常外費用 (固定資産減損損失) 投資有価証券減損損失

CR：決算時の為替相場

＜論点3＞ 評価損益等における為替差損益の表示方法について

- ① 現行の運用指針通りとする方法
「基本財産評価損益等」「特定資産評価損益等」「投資有価証券評価損益等」に含める
- ② 為替差損益を新たに大科目・中科目として追加する方法
 - ①+「為替差損益」
 - 外貨預金：「為替差損益」
 - 満期保有目的の外貨建債券：「為替差損益」
 - 満期保有目的の外貨建債券（償却原価法）：「為替差損益」
 - その他有価証券：「〇〇評価損益等」
 - ⇒ 外貨建取引等会計処理基準の原則的な方法及び現行の実務指針 Q41 と同じ
 - ⇒ 外貨建取引等会計処理基準 注解 10 の容認規定を考慮するか？
 - 時価の変動に係る差額：「〇〇評価損益等」
 - それ以外の差額：「為替差損益」

【上記に対する見解】

外貨建取引等処理基準に基づき、②の為替差損益を新たに大科目・中科目として追加する方法が適切である。

なお、実務指針 Q41 の容認規定（公益法人が所有する外貨建有価証券に係る換算差額は為替差損益として別掲せず、評価損益に含めて処理することができる）については、見直しを行う必要がある。

<論点4> 為替差損益のうち、決済差損益と換算差損益で表示区分を変更するか？

(例えば、決済差損益は評価損益等調整前当期経常損益の「上」に計上し、換算差損益を評価損益等に計上するとするか？)

【上記に対する見解】

決済差損益と換算差損益で表示区分を変更する必要はないと考える。

外貨建取引等の会計処理に関する実務指針 28 では、『外貨建金銭債権債務等に係る決済差損益と換算差損益は、ともに為替差損益として処理し、差益と差損を相殺した純額で損益計算書に表示する。』とある。

決済差損益も換算差損益も為替相場の変動によって発生することに変わりがなく、両者を区分して表示することは合理的ではないのではないか？

<論点5> 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた外貨建資産の為替差損益の表示について

- ① 現行の運用指針通りとする方法
「基本財産評価益」「特定資産評価益」「基本財産評価損」「特定資産評価損」に含める
- ② 為替差損益を新たに大科目・中科目として追加する方法
 - ①+「為替差損（益）」
 - 外貨預金：「為替差損（益）」
 - 満期保有目的の外貨建債券：「為替差損（益）」
 - 満期保有目的の外貨建債券（償却原価法）：「為替差損（益）」
 - その他有価証券：「〇〇評価益」「〇〇評価損」

【上記に対する見解】

指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた外貨建資産の為替差損益は、正味財産増減計算書上、指定正味財産増減の部に記載するものと考える。

なお、外貨建取引等処理基準に基づき、②の為替差損益を新たに大科目・中科目として追加する方法が適切である。

(参考) 外貨建取引等会計処理基準、同実務指針の簡単なまとめ

1. 取引発生時の処理 (一 外貨建取引 1.)

外貨建取引は、原則として、当該取引発生時の為替相場による円換算額をもって記録する。

2. 決算時の処理 (一 外貨建取引 2)

(1) 外国通貨、外貨建金銭債権債務 (外貨預金を含む)

科目	換算方法	換算差額の処理
外国通貨	決算時の為替相場 (CR)	為替差損益
外貨建金銭債権債務 (外貨預金を含む)	原則 決算時の為替相場 (CR)	為替差損益

(2) 外貨建有価証券

区分	換算方法	処理方法
売買目的有価証券	外貨建ての時価 × CR	有価証券運用損益
満期保有目的の外貨建債券	外貨建ての取得原価 × CR	為替差損益
満期保有目的の外貨建債券 (償却原価法)	当期償却額：外貨建の償却額 × 期中平均相場 期末換算：(外貨建取得原価 + 外貨建償却累計額) × CR (実務指針 13)	当期償却額：利息の調整 換算前簿価との差額：為替差損益
子会社株式及び関連会社株式	外貨建ての取得原価 × 取得時の為替相場	—
その他有価証券 (原則)	(時価あり) 外貨建の時価 × CR (時価なし) 外貨建の取得原価 × CR	評価差額
その他有価証券 (容認) (注 10)	(時価あり) 外貨建の時価 × CR	時価の変動に係る差額 ： 評価差額 それ以外の差額 ： 為替差損益
強制評価減	(時価あり) 外貨建の時価 × CR (時価なし) 外貨建の実質価額 × CR	当期の有価証券の評価損として処理

3. 決済に伴う損益の処理 (一 外貨建取引 3.)

外貨建金銭債権債務の決済 (外国通貨の円転換を含む。) に伴って生じた損益は、原則として、当期の為替差損益として処理する。

以上