

# 第30回 公益法人の会計に関する研究会

## 議 事 次 第

平成30年3月1日（木）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

【資料1】6号財産に蓄積された果実について

### 2 特定費用準備資金の運用

【資料2-1】特定費用準備資金の運用の点検について

【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（案）

### 3 財務諸表における勘定科目の明確化等の検討

【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（協力依頼）」の回答への対応

【資料3別紙】収支相償と外貨建有価証券に係る為替差損益との関係

【参考資料】日本公認会計士協会からの回答（抜粋）

### 4 別表H簡便版の検討結果と今後の運用の見通し

【資料4-1】別表H簡便版の検討結果と今後の運用の見通し

【資料4-2】別表H簡便版算定式

【資料4-3】別表H簡便版フローチャート

【資料4-4】別表H簡便版手引き

# 机上配布資料

## 特定費用準備資金の運用の点検について

公益法人は、税制優遇を受けて専ら公益目的に資する事業を行う社会的存在であることから、公益法人制度においては、公益目的事業に係る収入と公益目的事業に要する費用の均衡及び遊休財産の保有制限等の財務に関する規律が定められている。このような制度趣旨の下、公益目的事業の適切な実施のために必要な一定の資金を積み立て、かつ保有することができるよう特定費用準備資金及び遊休財産額算定の際に控除される財産の仕組みが設けられており、公益法人が国民の信頼を得てその活動を行っていくためには、これらの仕組みの適切な運用が求められている。

特定費用準備資金については、将来の特定の活動の実施のために特別に支出する費用に係る支出に充てるために保有する資金であり、その積立てのためには対象となる活動の内容及び時期が具体的に見込まれ、積立限度額が合理的に算定されること等が必要となる。公益法人が公益目的事業を行うに際しては、臨時の寄附金や予定外の収入を受け取る場合があるが、そのような場合においても将来の公益目的事業に活用できるように特定費用準備資金の制度が用意されている。特定費用準備資金については、内閣府認定の約 2,400 法人中、20%程度の法人において活用されているところであるが、法人の安定的・継続的な事業の実施の観点から、より多くの法人において活用されるようその明確化と環境整備を図る必要がある。

特定費用準備資金を将来の特別の活動の実施のための費用支出に照らしてみれば、①将来の費用支出の増加が見込まれる場合と②将来の費用支出の増加は見込まれないが、財源となる収入の減少が見込まれる場合とがある。

まず①については典型的な特定費用準備資金であるが、これにはさらに新規の公益目的事業を行う場合と既存の事業ではあるがその規模を拡大して行う場合とに整理できる。新規事業や事業拡大をする場合のいずれも法人自身が事業計画を立案するため、活動の目的・内容や事業規模、実施期間を想定することが比較的容易であるが、運用上の要件等に変更はない。公益認定等ガイドラインにおいては、実現の見込みが低い事業や実施まで 10 年を超えるような事業は適当ではないとされている。

一方、②の場合、将来の収支の変動に備えて法人が積み立てる資金（基金）として、過去の実績や事業環境の見通しを踏まえて、活動見込みや限度額の見積もりが可能であるなどの要件を充たすことができれば、特定費用準備資金となる。これに該当する特定費用準備資金についても F A Q 問 V - 3 - ④等にお

いて認められてきたところであるが、過去の実績等を勘案するとしても将来の収入見込みを予測することは容易くないため、最大 5 年以内の実施期間が妥当と考えられる。将来の活動の見込みに関連する収入の減少見込みについて、法人の説明資料に合理性があれば、基本的に認められることが妥当と考える。

また、公益目的事業の性質等に鑑み、法令・政策の要請等専ら法人の責に帰すことができない要因により、将来の収入の安定性が損なわれるおそれがある場合、法人の説明により上記②に相当する特定費用準備資金については認められることが妥当と考える。この場合も既存事業が対象となり、将来の収入見込みの減少やその理由が法人の責に帰すことができない旨、並びに計画の蓋然性  
の見込み等について法人による合理的な説明及び報告が必要となる。

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 (注1)	期間 (注2)
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 (注3)	—	○	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5)</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6)	—	○	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) 規模については、目的に対する必要資金の合理的な説明に基づき積立限度額の明示が必要である。

(注2) 特定費用準備資金の変更については、(1) は原則一回限り認めるが、(2) 及び (2) ②は認めない。

(注3) 過去の実績等及び将来見込みから収入減少の見込みを明示する必要がある。

(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。

(注5) 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6) 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

## 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（協力依頼）」の回答への対応

日本公認会計士協会の検討結果について、以下の論点につきご検討いただきたい。なお、制度の運用上、対応方針を示している論点もある点にご留意いただきたい。

### 1. 「為替差損益」の科目例示及び為替差損益と評価損益との関係

公益法人会計基準で取り扱いが明確にされていない為替差損益については、実務上経常収益及び経常費用に含めて処理する方法と評価損益等に含めて処理する方法がある。

日本公認会計士協会の検討結果は、公益法人会計基準が公益法人制度運用と強く結びついたものであることから、実務上どのように運用されているかその取り扱いが整理されたものとなっており、議論の土台として十分なものである。

今般の公益認定等委員会から日本公認会計士協会への検討依頼の趣旨が、為替差損益の取り扱いを明確にすることであるため、会計研究会としては日本公認会計士協会の検討結果を基にあるべき一定の取り扱いを確定する必要がある。

また、制度運用上は、収支相償の判定要素とするか否かに影響があり、その点については、別紙にまとめた。

<論点1> 為替差損益の表示場所は、評価損益等調整前当期経常損益の「上」か「下」か。

(A 案) 固定資産から生ずる為替差損益については投資有価証券の評価損益等と同様とし、その他の為替差損益については売買目的有価証券の評価損益等と同様とする。

(B 案) すべての為替差損益について、投資有価証券の評価損益等と同様とする。

	メリット	デメリット
A 案 ①	時価法を適用する有価証券について、流動資産と固定資産とを区別していることに倣っており、説明が比較的容易である。	B 案に比較して事務負担が増加する。
B 案 ⑥	一律の取り扱いであるため、簡便であり事務負担が少ない。	外貨建取引等会計処理基準に従った原則的な表示方法から省略したものとなる。

<論点2> 会計区分がある場合の為替差益と為替差損は相殺表示するか否か。

会計区分間の相殺表示について、回答は、相殺表示する場合としない場合の両論併記となっている。

(対応方針)

制度の運用上、会計区分が公益目的取得財産残額に影響することから、会計区分間の相殺は望ましくないため、相殺表示はしないこととしたい。

<論点3> 投資有価証券の評価損益等と同様の整理をする場合、為替差損益を評価損益等と別建て表示するか否か。

(A案) 外貨建取引等会計処理基準に基づき為替差損益を科目に追加し、評価損益等と別建て表示することとしたい。

(理由)

近年、外貨建取引の比重が相対的に増してきたため。

(B案) 為替差損益を科目に追加せず、評価損益等に含めて(別建せず)表示することとしたい。

(理由)

評価損益等が評価損益と売却損益とを区別せずまとめている現状に鑑みて、為替差損益を別建する意義は大きくないため。

<論点4> 為替差損益のうち、決済差損益と換算差損益は表示区分を変更するか否か。

決済差損益と換算差損益で表示区分を分けるか否かについて、回答は表示区分を変更する必要はないとなっている。

(対応方針)

為替差損益のうち、決済差損益と換算差損益とを区分表示することが必要であるとは言い切れないことから、回答と同様に、純額で表示することとしたい。

<論点5> 指定正味財産に区分される外貨建資産の為替差損益は評価損益等と別建て表示するか否か。

(A案) 外貨建取引等会計処理基準に基づき為替差損益を科目に追加し、評価損益等と別建てで表示することとしたい。

(理由)

近年、外貨建取引の比重が相対的に増してきたため。

(B案) 為替差損益を科目に追加せず、評価損益等に含めて(別建せず)表示することとしたい。

(理由)

評価損益等が評価損益と売却損益とを区別せずまとめている現状に鑑みて、為替差損益を別建する意義は大きくないため。

## 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

日本公認会計士協会より、公益法人会計の運用指針（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について、他会計振替額の直前に「他会計振替前当期一般正味財産増減額」を追加することの検討依頼があった。

依頼の理由は、現状のひな型が他会計振替額の直前で集計されていないため他会計振替額の蓋然性を直ちに確認できない状況にあるためである。

（イメージ例：様式2-3）

正味財産増減計算書内訳表	
I	一般正味財産増減の部
	...
2.	経常外増減の部
	...
	当期経常外増減額
	他会計振替前当期一般正味財産増減額
	他会計振替額
	当期一般正味財産増減額
	...

（対応方針）

依頼の内容、および理由について、実務上の利便に資するため、追加することとしたい。

以上



## 収支相償と外貨建有価証券に係る為替差損益との関係

## ○ 収支相償の趣旨

公益目的事業は、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与すべきものである。そこで公益目的事業の遂行に当たっては、動員可能な資源を最大限に活用し、無償又は低廉な対価を設定すること等により受益者の範囲を可能な限り拡大することが求められる。

そのため、公益法人制度においては、公益目的事業を行うに当たり、当該公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならないという収支相償の原則を設けている。

## ○ 正味財産増減計算書（P/L）における収支相償の判定方法

ガイドラインにおいて、収支相償の判定では、第一段階及び第二段階のいずれにおいても、その基礎となる収入と費用は「法人の損益計算書（正味財産増減計算書）におけるそれぞれ当該公益目的事業に係る経常収益、経常費用」であるとされている。

公益目的事業の経常収益とは、公益目的事業を行うに当たり、経常的・反復的に生じる収益（収入）を意味する一方で、公益目的事業の経常費用とは、公益目的事業を行うに当たり、経常的・反復的に生じる費用を意味する。すなわち、収支相償の判定においては、公益目的事業に関連して、経常的・反復的に生じる収入と費用を比較することとされており、公益目的事業に関連しない収入や費用はもちろんのこと、公益目的事業に関連するものの偶発的に発生した収入や費用についても収支相償の判定の対象とはされていない。

## ○ 外貨建有価証券に係る為替差損益とは

外貨建有価証券に係る換算差額とは、法人が外貨建有価証券を保有している場合において、為替相場の変動によって決算時における換算によって生じた換算差額を意味する。当該換算差額に外貨建有価証券を償還等により決済した際の決済差額（決済時と最終決算時の差額）を加えたものが「為替差損益」である。よって、為替差損益は、法人の活動と直接関係のない為替市場の変動によって生じる収益（収入）又は費用であると言える。

## ○ 結論

上述を踏まえると、為替差損益は、法人の公益目的事業に直接関連しない収入又は費用であるから、公益目的事業の経常収入又は経常費用に含めず、収支相償の判定に算定されないものと解することが相当である。

なお、当該解釈は、認定規則第15条第1項及び第3項により、公益目的事業比率の算定において、P/Lの経常収入又は経常費用に為替差損益を含む評価損益及び売却損益（商品または製品の売却の場合を除く）を含めないことの規定とも整合的である。

○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  
 の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？  
（＝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？）
- ⇒ 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する。

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

## 別表H簡便版の検討結果と今後の運用の見通し

## (28 年度報告の記載内容の確認)

28 年度報告「1. 公益目的取得財産残額の算定方法の検討」において、「会計研究会としては、今後はこの方向に沿って、行政庁において、法人側のニーズも踏まえながら、正確な公益目的取得財産残額の算出が可能か、法人の負担軽減につながるかなどといった観点から、別表Hの代替として使用できる簡便な算出表（簡便版）の作成を目指して、具体案の策定の検討が早急に進められることを期待する。」と記載されている。これを受けて行政庁としては具体案の策定を行った。

## (結論)

正確な公益目的取得財産残額の算出については、28 年度報告で提示した調整項目①から⑦以外で調整が必要とされる項目の有無を調査したが、新たな調整項目は発見されなかったため、別紙の簡便版算定式（【資料 4 - 2】）とする。

別紙の簡便版算定式を導入するにあたって、別表Hの代替として簡便版を選択できる場合を説明したフローチャート（【資料 4 - 3】）、簡便版を計算する場合の手引き（【資料 4 - 4】）を作成して、導入にあたってのツールを作成した。

## (簡便版の導入方法)

簡便版の使用開始にあたっては当初、システム対応を検討していたが、平成 30 年度から開始される新システムの運用開始もあり、現状ではシステム対応は難しいため簡便版算定式で計算したファイルを定期提出書類に添付することとする。これをトライアルとして開始しシステム運用への移行を前提に、システム上どのような対応が望ましいかどうかについて検討を加えていくこととする。

簡便版算定式の運用は平成 30 年度の定期提出書類の提出時期からを予定としている。

以上

※ 簡便方式で計算する場合に使用して下さい。 法人コード 法人名 【資料4-2】  
 事業年度: 年 月 日 ~ 年 月 日

公益目的取得財産残額を、①前事業年度の公益目的取得財産残額+②当事業年度の正味財産増減額（一般・指定正味財産の公益目的事業会計分）±調整額（以下の③~⑥）で計算します。

**公益認定されて初めての年度及び下の「---」の場合は、この表によらず、別表Hで算出してください。**

前事業年度の公益目的取得財産残額

① a

当事業年度の正味財産増減額

(i) 公益目的事業会計の当期一般正味財産増減額

[    ] b 円]

(ii) 公益目的事業会計の当期指定正味財産増減額

[    ] 円]

計 (i)+(ii)

②   

○時価評価法を用いている場合で投資有価証券の時価評価損益がある場合はその額を記入してください。（評価損は+、評価益は-にする。該当なしの場合は0円と記入。）

③ c

○以下の場合があれば、それぞれの額を記入してください。（該当なしの場合は0円と記入。）

・他の公益法人の公益目的事業のために、公益目的事業会計以外から寄附を行った場合  
 → 当該寄附の額

④ d

・公益認定される以前から不可欠特定財産を保有している場合であって、その不可欠特定財産の価値を増加させた場合  
 → 当該価値の増加額

⑤ e

・“公益目的事業会計に属する財産であって公益目的事業財産に属さない財産”（例えば、公益認定以前から保有している、公益目的事業のための流動資産）により公益目的事業財産を増加させた（例えば、公益目的保有財産を取得した）場合  
 → 当該増加させた額

⑥   

当事業年度の公益目的取得財産残額

①~⑥の計   

(参考値) 公益認定される以前から不可欠特定財産を保有している場合には、その不可欠特定財産の帳簿価額（前年度の帳簿価額+⑤の増加額）を記入してください（認定の取消しがあった際には、この額を減算します。）。

(参考値) f

(注)

**当事業年度において、以下のことがあった場合には、この表は使用せず、別表Hにより算出してください。**（以下のことに該当しない場合は、チェックを入れてください。）

(ア) 他の公益法人と合併した場合	該当なし <input type="checkbox"/>
(イ) 公益目的保有財産を公益目的保有財産以外の財産とした場合	<input type="checkbox"/>
(ウ) そのほか、法令違反や会計基準違反を行うなど、例外的な会計処理を行った場合 （例えば、正当な理由がなく公益目的事業財産に費用・損失を生じさせた場合）	<input type="checkbox"/>

**㉔ 前事業年度の公益目的取得財産残額**

- ① 前事業年度に別表Hで計算していた場合  
前事業年度の別表Hの24欄を記載してください。
- ② 前事業年度に別表H簡便版で計算していた場合  
前事業年度の別表H簡便版「当事業年度の公益目的取得財産残額」を記載してください。

**㉕ 当事業年度の正味財産増減額**

当事業年度の正味財産増減計算書内訳表(公益目的事業会計)より記載してください。

**㉖ 当事業年度の正味財産増減額**

- ① 当事業年度の正味財産増減計算書内訳表(公益目的事業会計)の一般正味財産増減の部の「基本財産評価損益等」、「特定資産評価損益等」及び「投資有価証券評価損益等」のうち、評価損益の合計
  - ② 当事業年度の正味財産増減計算書内訳表(公益目的事業会計)の指定正味財産増減の部の「基本財産評価益」、「特定資産評価益」、「基本財産評価損」及び「特定資産評価損」の合計
- 上記、①と②の合計金額を記載してください。

**㉗ 他の公益法人の公益目的事業のために、公益目的事業会計以外から寄附を行った場合**

別表Hで計算する場合の18欄の金額と一致します。

**㉘ 公益認定される以前から不可欠特定財産を保有している場合であって、その不可欠特定財産の価値を増加させた場合**

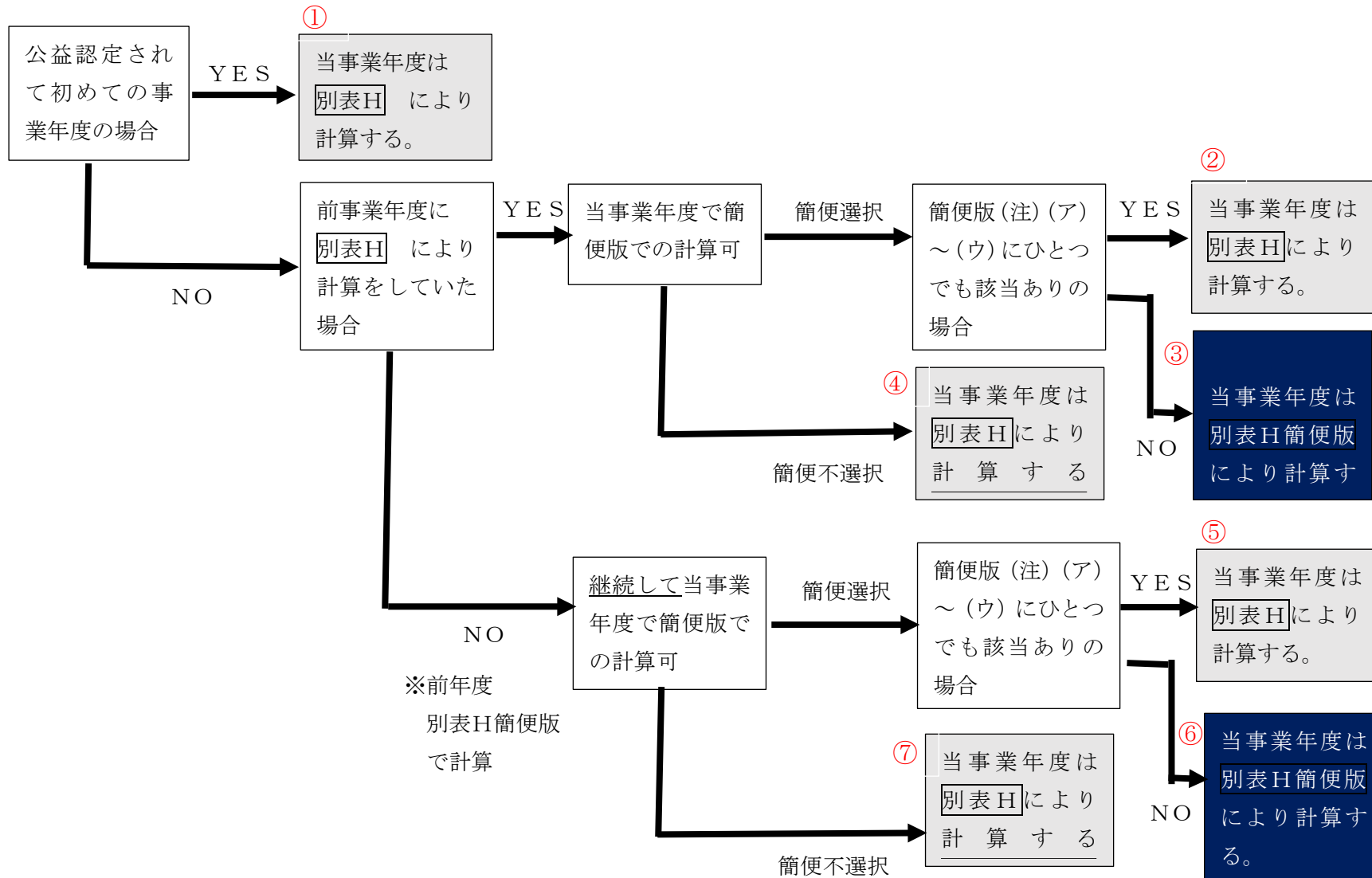
別表Hで計算する場合の12欄の金額と一致します。

**㉙ 公益認定される以前から不可欠特定財産を保有している場合には、その不可欠特定財産の帳簿価額**

別表Hで計算する場合の23欄の金額と一致します。

# 別表H簡便版 フローチャート

【資料4-3】





## 別表H(1) 当年事業年度末日における公益目的取得財産残額 ～ 別表H簡便版 ～

別表H簡便版については、法人の実務負担を軽減する観点から一定の条件を満たす法人について「現行の別表Hに代わる算出方法」として「選択適用が可能」としたものです（「別表H簡便版 計算上のフロー・チャート」を参照のこと）。

公益目的取得財産残額については、公益法人が取得した全ての公益目的事業財産から公益目的事業のために費消・譲渡した財産を除いた残高です。

したがって、公益目的取得財産残額は、基本的には、公益目的保有財産を含む公益目的事業財産の残額に相当し、正味財産増減計算書内訳表の公益目的事業会計に区分される財産の額に相当すると考えられます。上記の考え方に基いて別表H簡便版は公益目的事業会計の正味財産増減額を用いて算出する方法です。

1. 算出の計算式は以下のとおりです。

$$\begin{aligned} \text{公益目的取得財産残額} &= \text{前年度の公益目的取得財産残額} \\ &+ \text{公益目的事業会計の当年度の正味財産増減額} \\ &\quad (\text{当期一般正味財産増減額} + \text{当期指定正味財産増減額}) \\ &\pm \alpha \text{ (調整項目：別表Hで算出する場合との差)} \end{aligned}$$

※ ±α（調整項目）として必要な項目は以下です。

① 時価評価方式を採用している場合の投資有価証券の時価評価損益勘定科目としては以下のものが含まれます。

正味財産増減計算書・公益目的事業会計

（一般正味財産増減の部）

- ・ 基本財産評価損益等（内、評価損益）
- ・ 特定資産評価損益等（内、評価損益）
- ・ 投資有価証券評価損益等（内、評価損益）

（指定正味財産増減の部）

- ・ 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

② 他の公益法人に公益目的事業会計以外の会計から寄附を行った場合の当該寄附の額

【定期提出書類の手引きに記載予定】

- ③ 公益認定以前に取得した不可欠特定財産を改良した場合の当該改良に要した額
- ④ “公益目的事業会計に属する財産であって公益目的事業財産に属さない財産”（例えば、公益認定以前から保有している、公益目的事業のための流動資産）により公益目的事業財産を増加させた（例えば、公益目的保有財産を取得した）場合の当該金額
- ⑤ 他の公益法人と合併した場合の財産受入額と当該他の公益法人の公益目的取得財産残額との差（正味財産増減計算書の公益目的事業会計に計上される場合）
- ⑥ 公益目的保有財産を公益目的保有財産以外の財産とした場合の当該財産
- ⑦ 法定違反や会計基準違反を行うなど、例外的な会計処理を行った場合の該当金額

※ 上記⑤から⑦の項目が一つでも発生した事業年度は別表Hにて計算する。

2. 別表H簡便版の添付の方法

別表H簡便版を選択して計算した場合には、定期提出書類の別表Hの記載の必要はありません。指定の様式（エクセル）の必要事項を記載して、添付ファイルとして提出してください。

3. 前事業年度に別表H簡便版で計算して当事業年度に別表Hに変えた場合の

「前事業年度の期末日の公益目的増減額」（2欄）の計算について

前事業年度に別表H簡便版を選択して計算していて当事業年度に別表Hに計算方法を変更する場合（別表H簡便版 計算上のフロー・チャートの⑤、⑦の場合に該当）に、「前事業年度の期末日の公益目的増減額」（2欄）については以下のとおり計算してください。

	当事業年度の別表Hの「前事業年度の期末日の公益目的増減額」（2欄）
=	前期の別表H簡便版の「当事業年度の公益目的取得財産残額」
-	前期の公益目的保有財産の帳簿価額（別表C(2)A)

以上