

# 公益法人の会計に関する研究会

(第16回)

## 議 事 次 第

日 時：平成27年1月28日（水）15:00～17:00

場 所：公益認定等委員会事務局 第1会議室

1. 検討結果のまとめ（案）について
2. 改正退職給付会計基準の適用について

### 【資料】

- 〈資料 - 1〉 最終報告書（案）
- 〈資料 - 2〉 公益法人会計基準における退職給付会計基準の適用について

〈資料 - 1〉

# 公益法人の会計に関する 諸課題の検討状況について

(最終報告書素案)

公益認定等委員会  
公益法人の会計に関する研究会

2015年2月

公益法人の会計に関する諸課題の検討状況について  
(最終報告書素案)

平成 27 年 2 月 日

公益認定等委員会  
公益法人の会計に関する研究会

1. はじめに

新公益法人制度への移行期間の終了も間近となった平成 25 年 7 月、公益認定等委員会は、公益法人の会計に関する実務上の課題、公益法人を取り巻く新たな環境変化に伴う会計事象等に的確に対応するため、公益法人の会計の諸課題の検討を行うこととした。具体的には、同委員会の下で、公益法人の会計に関する研究会（以下「研究会」という。）を開催し、専門的な観点から具体的な検討を行うこととなり、これを受けて研究会は、同年 8 月の初会合以来、公益法人や関係者からの意見聴取等を行いつつ、途中経過として、平成 26 年 4 月に「中間とりまとめ」を公表し、説明会や意見交換を実施のうえ、これまで議論を進めてきた。

公益法人は、変動する社会経済情勢の下で継続的に活動を続けている。公益法人の会計基準もこの状況に対応して反映をしていかなければならない。このため、「公益法人の会計に関する諸課題を継続的に検討する」ために設けられた研究会にも、特に設置期限は設けられていない(参考資料)。しかしながら、今回の取組は、平成 20 年 12 月の新公益法人制度の施行以来約 5 年ぶりに初めて、新制度の下での会計上の課題を洗い出して検討を行うものであり、ある程度まとまった作業であったため、本年 1 月まで、議論を要することとなった。

2. 新公益法人制度における会計基準と検討の対象

公益法人は、会費や寄附金及び補助金を受け入れ、税制優遇を受けて公益目的に資する事業を実施する社会的な存在である。このため、法人としてしっかりとした経理処理、財産管理を行うとともに、その活動を財務諸表を通じて明らかにすることが、多様な利害関係者に、ひいては国民に対して説明責任を果たす上で極めて重要である。

公益法人の会計処理を適正に行い、法人の財務状況を正確に表すため、会計帳簿及び計算書類を作成する基準として、公益法人会計基準が定められている。

平成 20 年 12 月には新公益法人制度が施行され、独立した合議制の機関（国の場合は、内閣府公益認定等委員会）の関与の下で、内閣総理大臣又は各都道府県知事が、法定された基準に従い公益法人の認定及び監督を行うことになった。この新たな制度を踏まえ、会計基準についても、**内閣府公益認定等委員会**により「平成 20 年公益法人会計基準」（平成 20 年 4 月 11 日（平成 21 年 10 月 16 日改正）。以下「平成 20 年会計基準」という。）が策定された。

内閣府が平成 25 年 7 月に内閣府所管の公益法人・移行法人に対して行った「公益法人会計基準適用についてのアンケート」においては、約 94 パーセントの法人が平成 20 年会計基準を適用しており、平成 20 年会計基準が定着しつつある状況が伺われる。

一方で、同アンケートでは、平成 20 年会計基準を適用している法人のうち約 20 パーセントが、平成 20 年会計基準について、現場で実際に適用する観点から改善点を挙げており、同基準をより使いやすくしてほしいという要望が見受けられる（資料 1）。

また、公益法人の中間支援団体の一つである（公財）公益法人協会が平成 25 年 6 月から 7 月に実施したアンケートでは、約 31 パーセントの法人が平成 20 年会計基準に「不都合を感じている」という結果になっており、同協会では「計算書類を作成する公益法人及びこれを閲覧する一般国民にとっては理解が容易ではない」としている（資料 2）。

加えて、会計監査の実施に責任を有する公認会計士の団体である日本公認会計士協会から公益認定等委員会に提出された「公益法人会計検討のための体制の整備について（要望）」（平成 25 年 7 月 12 日。以下「**日本公認会計士協会要望書**」という。）においても、平成 20 年会計基準には企業会計基準との関係性について「実務上の混乱」が生じている点があり、これに「対処すべく早急に検討する必要がある」とされている（資料 3）。

このように、現在の公益法人会計の在り方については、各方面から課題が指摘されている。研究会においては、平成 25 年 11 月末をもって新公益法人制度への 5 年間の移行期間が終了し、民法に基づき設立された旧公益法人（特例民法法人）が基本的になくなり、新公益法人制度が新たな段階に入っていくことになることを踏まえ、法人にとってより利用しやすく、かつ適切な会計制度の在り方について議論を行うこととした。議論に当たっては、新公益法人制度を踏まえて策定された平成 20 年会計基準及び同運用指針<sup>1</sup>を前提とし、また、小規模法人が多いという公益法人の実務上の制約にも配慮した。

<sup>1</sup> 「公益法人会計基準」の運用指針（平成 20 年 4 月 11 日（平成 21 年 10 月改正）内閣府公益認定等委員会）

### 3. 課題の抽出

研究会はまず、上記の内閣府アンケートを参照するとともに、内閣府及び公益認定等委員会に関連の要望等を提出した（公財）公益法人協会及び日本公認会計士協会から意見を聴取し、検討課題及びその優先順位を議論<sup>2</sup>し、その結果を委員会に報告した（資料4）。その際、特に法人からの要望が高く、可能な限り早急な対応が求められる小規模法人の負担軽減策について、優先的に整理・検討を行うこととした。

検討に際しては、明治29年（1896年）の民法施行以来110年ぶりの大改革である新公益法人制度が施行されてまだ5年であり<sup>3</sup>、まずは制度の定着を図ることが重要であることを踏まえ、制度の運用改善を中心に据えることとした<sup>4</sup>。

### 4. 課題の整理・検討状況

今回の検討においては、事業規模が小さい公益法人の負担の軽減ということが一つの焦点となった。

小規模法人の負担軽減策については、公益法人はその事業規模にかかわらず税制優遇を受ける責任ある社会的存在であるという観点と、事業規模も小さく事務処理の体制も脆弱な法人にどこまでの対応を求めるのかという観点の両面から検討を行った。また、改善策を具体化するに当たっては、事業規模の小さい法人の範囲をどのように設定するかについても合わせて検討を行った。研究会においては、法人からのアンケートの提出、ヒアリング、中間報告の公表及び説明会を行い、公益法人を取り巻く利害関係者から広く意見を募集しつつ検討を行ってきた。

研究会での検討の結果は、以下のⅠからⅦに結論を記している。なお、結論の中には、引き続き、長期的に検討が必要な項目もある。

公益法人の会計の在り方についても、寄附者を始めとする国民にとって分かりやすく、また法人にとってもより利用しやすいものとしていく必要がある。研究会は、このような観点に立って、新公益法人制度の普及促進の観点から、引き続き会計に関する課題の整理と対応策の検討を次年度以降も行っていく予定である。

<sup>2</sup> その際には、公益認定等委員会の常勤委員も出席し、意見を表明した。

<sup>3</sup> 5年の移行期間の満了は平成25年11月末であり、当研究会の発足（平成25年8月）は、その満了前であった。

<sup>4</sup> ただし、法令・制度とはいえ運営の細目を定めているような場合もあり、また、当研究会が内閣府の下で検討を行うことを考え、公益認定等委員会又は内閣府が制定改廃の権限ないし責任を有している範囲、すなわち内閣府令レベル以下については、必要に応じて検討の視野に入れることとした。

## 目次

|     |                                 |    |
|-----|---------------------------------|----|
| I   | 小規模法人の負担軽減策                     | 6  |
| II  | 公益法人会計基準の適用の在り方                 | 7  |
|     | 1. 会計基準の設定主体の在り方                |    |
|     | 2. 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化          |    |
|     | 3. 公益法人会計基準に明示されていない新たな会計事象への対応 |    |
|     | 4. 制度と会計基準の分離                   |    |
| III | 正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付けの緩和  | 11 |
| IV  | 財務諸表上の様式・勘定科目の改善                | 12 |
|     | 1. 貸借対照表内訳表                     |    |
|     | 2. 正味財産増減計算書内訳表                 |    |
| V   | 財務三基準の解釈・適用                     | 13 |
|     | 1. 収支相償の剰余金解消計画の1年延長            |    |
|     | 2. 剰余金の解消理由                     |    |
|     | (1) 公益目的保有財産として金融資産の取得          |    |
|     | (2) 特定費用準備資金の積立                 |    |
|     | (3) 過去の赤字補てん                    |    |
|     | (4) 公益目的保有財産を取り崩した場合の充当         |    |
|     | 3. 収支相償・遊休財産規制と指定正味財産の考え方       |    |
|     | ① 指定正味財産の考え方                    |    |
|     | ② 問題点                           |    |
|     | ③ 使途の制約                         |    |
|     | ④ 指定正味財産から一般正味財産への振替え           |    |
|     | ⑤ 指定正味財産に関する平成20年会計基準と実務指針の関係   |    |
| VI  | 定期報告書類                          | 20 |
|     | 1. 別表Hと財務諸表の関係                  |    |
|     | 2. 別表C(2)控除対象財産と財務諸表の関係         |    |
|     | 3. 実施事業資産と財務諸表の関係               |    |

|     |                        |    |
|-----|------------------------|----|
| VII | 財務三基準以外                | 25 |
|     | 1. 有価証券の評価方法等の考え方、表示方法 |    |
|     | 2. 事業費・管理費科目の考え方と表示    |    |
|     | 3. 他会計振替の考え方           |    |
|     | 4. 財産目録の使用目的等欄の表示の必要性  |    |
|     | 5. 資金収支の情報の記載          |    |

## I 小規模法人の負担軽減策

事業規模の小さい法人(以下「小規模法人」という。)の負担軽減策について、検討課題としており、研究会では、軽減策を具体的に検討することと合わせて、小規模法人の対象範囲について議論した。検討の当初においては、小規模法人に限定する負担軽減策として検討を始めたが、以下の i 及び ii の理由により、小規模法人を定義することは難しいとの結論を得た。

i 経常収益、経常費用、総資産、寄附金・補助金の受領の有無、職員数等の定量的条件に加え、法人の自己規律の取組を重視する等の定性的な条件が検討されたが、それぞれについて一定の理屈があるものの、いずれも決定的な根拠に欠けるため、線引きすることは難しいこと。

ii 線引きの際に、中位の公益財団法人が、中位の公益社団法人より 10 倍超の総資産を有するという実態をどのように勘案するかを明確に定めることが難しいこと。

中間まとめにおいて小規模法人の負担軽減策を検討すると記載していた重要性の原則の適用及び事業費・管理費の配賦方法については、引き続き検討した。具体的には、満期保有目的の債券に対する評価についての負担軽減策として償却原価法を適用しなくてもよいか検討したが、適用を弾力化する対象を定めることが難しいという結論になった。また、申請時に用いた事業費・管理費の配賦基準を継続的に使用することにより簡便化することができるか検討したが、使用する配賦割合の見直しのタイミングや要件が分かりにくいため、かえって負担になるという結論になった。このような結論に加え、たとえ小規模な法人であっても、同じ公益法人として認定基準を満たし、社会的な位置づけを得ていることから、その活動への期待は、規模の大小にかかわらず同じであり、公益法人として原則的な処理が必要であるとの結論になった。

なお、正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付けの緩和及び収支相償の剰余金解消計画の 1 年延長については、小規模法人の負担軽減策として検討するという意見もあったが、小規模法人に限ることなく公益法人全体について弾力化する項目として、Ⅲ及びⅥにおいて検討した。

### 【規模にかかわらず、原則的な処理が必要である項目】

- ・重要性の原則の適用
- ・事業費・管理費の配賦方法の簡便適用

コメントの追加 [松前1]: 収益事業等を有している法人においては、償却原価法を適用した財務数値も別途算定する必要があることから、負担軽減にはならない(修正前)

【小規模法人に限ることなく公益法人全体について弾力化をする項目】

- ・正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付けの緩和
- ・収支相償の剰余金解消計画の1年延長

## II 公益法人会計基準の適用の在り方

### 1. 会計基準の設定主体の在り方

公益法人会計基準は、平成16年に設定された会計基準(以下、「平成16年会計基準」という。)までは、「法人の業務は主務官庁の監督に属す」(旧民法第67条)とされていた。この制度の下で、監督の一環として旧主務官庁の申合せにより会計基準を策定しており、当該会計基準の適用を法人に指導していた。

公益法人関連三法成立により、行政庁が設置され、各行政庁のもとに民間有識者により構成される合議制機関が置かれた。公益法人関連三法のうち公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律(以下「認定法」という。)では、認定基準の中に財務に係る基準が置かれ、当該基準の判断の元となる数値を算定するため、会計基準が必要となり、内閣官房行政改革推進本部事務局に「新たな公益法人等の会計処理に関する研究会」が設けられ、平成19年3月に報告書が出され、これをもとに、内閣府公益認定等委員会で平成20年会計基準が策定された。

上記のような経過を経て平成20年会計基準が策定されたが、今回の検討課題として、今後の法的条件、国際基準の変更などの公益法人を巡る環境変化に即応したメンテナンス責任の所在をどう考えるか。また、内閣府に変わる民の設定主体の必要性をどう考えるか検討を行った。

以下①から③の理由から、非営利組織の会計の状況を見ながら、公益法人会計基準の検討、作成が必要であると考えられる。ただし、現段階において、民間第三者の設定主体は成立していないと考えられる。

したがって、現在の設定主体である公益認定等委員会は、内閣府の機関であるが、民間有識者により構成され、行政庁そのものではない。研究会は、同委員会の下に置かれていることから、今後、非営利組織全体の会計基準の枠組みの構築がどのようになされていくかを見つつ、引き続き検討することが妥当であるとの結論を得た。また、その際には、本研究会が会計基準の設定に携わることになることも考えられるが、会議体の位置づけ、メンバー等は、基準設定の観点から改めて検討のうえ、設定することが必要である。

- ① 行政庁が策定の主体ではなく、内閣府の下に置かれた民間有識者により構成さ

れる合議体が主体である。

- ② 民間の設定主体が策定することについて、法令等の規定との関連がある会計基準を民間だけで作成することは、技術面も含め合理的とは言えない。
- ③ 現在、検討が進んでいる非営利法人全体に係る財務会計の概念フレームワークの構築の議論もあり、公益法人もその一角をなすため、非営利法人会計全体における設定主体を考える有力な議論もある。

## 2. 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化

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、一般法人といくつか法人類型が考えられる。いずれも、分配を目的としない、非営利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はないかとの結論を得た。

一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(以下「法人法」という。)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」とされている。

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、広く流布し受け入れられていると客観的に判断できる必要があり、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」とそれぞれの下での慣行がある。

その際、一般法人は非営利を目的とする法人であり、利潤の獲得と分配を目的とする法人ではないことを踏まえ、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と考える。

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る。

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なくなくなるが、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る。

平成20年会計基準は、今回の制度改革により策定されたものであり、現在、平成16年会計基準とは、異なるものと整理されているが、基本的な考え方は同じであることから、平成20年会計基準と平成16年会計基準の違いを明らかにすることで、法人が適用する会計基準を選択する際に、円滑な切り替えができるものとする。

これについては、日本公認会計士協会において、実務上の観点踏まえ、研究報告等、何らかの形で、説明をしていただきたい。

加えて、一昨年7月に内閣府所管の公益法人、移行法人に対して、適用している会計基準の調査を実施した際には、94%以上の法人が平成20年会計基準を適用している旨の回答を得ている。また、移行期間が終了した現在において、移行認定・移行認可の審査は、99%終了している状況である。

移行期間においては、平成20年会計基準を現行制度に合わせて策定したものの、移行の円滑化を図る観点から、「新たな公益法人制度への移行等に関するよくある質問(FAQ)」（以下「移行FAQ」という）により、平成16年会計基準の適用も、法人の実態に合ったものであり、法令により求められる書類が作成提出されている限り、認めているところであったが、移行FAQについては、移行期間が終了したことをもって、その役割を終えたと思われるため、整理することが必要ではないかと考えられるため、検討いただきたい。

今後、廃止又は見直しが必要であると考えられる移行FAQには、例えば以下のものがある。研究会の結論を踏まえご対応いただきたい。

#### ○ FAQ6. 移行後の公益社団法人・公益財団法人の運営

|                                       |
|---------------------------------------|
|                                       |
| <u>問6-1-2(公益目的事業財産)</u>               |
| <u>問6-3-1(移行後の基本財産の扱い)</u>            |
| <u>問6-3-2(定款における基本財産、不可欠特定財産の定め方)</u> |
| <u>問6-4-1(会計基準)</u>                   |
| <u>問6-4-2(会計基準)</u>                   |
| <u>問6-4-3(会計基準)</u>                   |
| <u>問6-4-4(会計基準)</u>                   |
| <u>問6-4-5(会計基準)</u>                   |
| <u>問6-4-6(会計基準)</u>                   |
| <u>問6-5-4(作成すべき書類等)</u>               |

#### 3. 公益法人会計基準に明示されていない新たな会計事象への対応

新たな会計事象が発生した場合に、企業会計では既に対応しているものの、公益法人会計基準では明示されていないときに、どのように対応したらよいか示されてい

ない。例えば、企業会計基準では既に導入されている「資産除去債務に関する会計基準」(企業会計基準第18号 平成20年3月31日)や、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(企業会計基準第24号 平成21年12月4日)等について公益法人に適用するか否かにつき、公益法人会計基準では明示されていないものである。

公益法人会計基準以外の会計基準において、社会の状況を踏まえ、新たな会計事象に対応した新たな会計基準等が設定され、会計の整理の仕方が変わったならば、その動きと無縁である公益法人はないと思われる。このため、特に社会的な動向を踏まえて改訂されている企業会計基準を念頭に、公益法人会計基準への導入が必要か否かを検討することが考えられる。

平成16年会計基準と平成20年会計基準のどちらを見ても、上記を前提にした改正等が行われているものと考えられる。すなわち、平成20年会計基準を制定したときは、当時の会計研究会において、最新の企業会計基準のうち、棚卸資産の会計基準(低価法)、財務諸表の注記(継続事業の前提に関する注記)等の公益法人にも適用することが妥当であるとの結論を得たものについては、平成20年会計基準に取り入れる対応をしている。

その後、公益法人会計基準は、改正はあまり行われておらず、平成20年会計基準の制定時以降、改正が行われた個別の企業会計基準は、「退職給付に関する会計基準」(企業会計基準第26号 平成10年6月16日 企業会計審議会 改正平成24年5月17日 企業会計基準委員会)、「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)など、いくつかにとどまる。このため研究会では、これらに対応する方針、体制につき検討を行った。

平成16年会計基準の制定時においては、記載のない新たな会計事象については、企業会計基準を参考にするという会計慣行になっていた。その後、企業会計基準の改正は、頻繁に行われており、一方では、非営利法人会計の概念フレームワークの検討も進んできている。

これらの状況を踏まえ、研究会としては、現在、社会的な環境変化に最も対応している企業会計基準をベースに個々の会計基準を公益法人において適用しない場合のメリットとデメリットは何かを検討の視点として、研究会において、継続して検討していくこととしたい。

検討の結果、適用することとした会計基準については、その具体的な適用方法について、i 研究会が引き続き検討するもの、もしくは、ii 日本公認会計士協会に研究会の結論・方向性を伝えて、具体的な適用方法について検討を依頼するものを分けて導入していくこととしたい。

#### 4. 制度と会計基準の分離

制度と会計基準の分離可能性について、制度を定めた認定法等の考え方は、会計基準、運用指針、ガイドラインに反映されており、そのうち、会計基準は、財務諸表の作成に関するルールであることから、財務諸表ごとに研究会において検討を行った。

分離可能性を検討した項目として、例えば、貸借対照表内訳表の作成について簡便化が図れないか、また、財産目録における使用目的欄の記載の簡便化は図れないか等について挙げられた。しかし、これらについては、現在のところ、制度との分離を前提として議論をすることは難しいとの結論を得た。このため、研究会では、制度との関連において運用上の負担軽減を図れないかという前提のもとに検討を行うこととなった。

#### Ⅲ 正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付けの緩和

コメントの追加 [横山2]: 廃止ではない

公益目的事業のみを行う法人については、負担軽減策として、法人会計区分の作成を義務付けないことは可能か、研究会において検討を行った。

法人の運営に必要な経常的経費(管理費)の額の算定に当たっては、法人会計区分を設けずとも、公益目的事業会計区分に管理費として計上することによっても可能である。

収益事業等を実施する法人については、その利益が公益目的事業費に繰入れられることを担保するため、法人会計区分が必要となる。公益法人の実施する収益事業は、公益目的事業を財政的に補完することが一義的な目的であり、認定法第18条及び認定規則第24条に基づき、収益事業等の利益の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る。

一方、法人会計は認定法第15条を踏まえ、公益法人の運営に必要な経常的経費(管理費)の額を事業費と区分する役割を担っている。収益事業等を行っている法人について、法人会計を廃止すると、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る。このため、認定法第18条の趣旨を損なうこととなり、不適切である(資料5:収益事業等を行う法人を検討対象外とする理由)と考える。

公益目的事業のみを行う法人については、この問題がないため、法人会計区分の義務付けを廃止することを検討した。

この場合、管理費の財源をどのように考えたらよいか検討を行った。その結果、法人会計区分を作成しない場合は、管理費相当額の収益を管理費の財源とみなさざる

を得ないため、結果として法人会計の黒字が認められないことと同様となる。

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る。すなわち、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、経理が認定法等の趣旨に基づき、適正になされた結果として黒字が生じている場合には、運用上認められる。

したがって、公益目的事業のみを行う法人が、財務状況から法人会計区分を作成する必要がない場合には、同区分の作成に関する業務量を勘案して、同区分の作成を省略できることとする。

コメントの追加 [横山3]: 敷衍しました。

コメントの追加 [松前4]: 表現についてご議論いただきたい（中田参与）  
（修正前の文書）  
したがって資金面の都合と業務量を勘案し、法人会計区分を作成するかどうかと選択することができることとした。

#### IV 財務諸表上の様式・勘定科目の改善

##### 1. 貸借対照表内訳表

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。」との意見があった。

貸借対照表内訳表については、公益法人は今後も継続して国民に対して説明責任を果たすために、作成することはやむを得ないと考えられる。したがって、研究会としては現状どおりとするという結論になった。

コメントの追加 [松前5]: 税制優遇を今後も継続して受ける公益法人としては、説明責任を果たすために、（修正前）

## 2. 正味財産増減計算書内訳表

正味財産増減計算書内訳表の正味財産残高の表示方法について、会計区分ごと、あるいは事業区分ごとに**正味財産残高**を配賦している場合もあれば、配賦していない場合もある。このように実務上の取り扱いが定まっていないため、運用上平易にできるか研究会において検討を行った。

認定法における財務三基準を図る上で、事業区分ごとの正味財産残高が必要かという点において、特に事業区分ごとの正味財産残高が明示されなくとも問題はないと考えられるため、**運用上、貸借対照表の単位ごと(貸借対照表内訳表を作成している場合には、会計区分単位ごと)**に期首及び期末の正味財産残高を記載すれば**足りる**という結論となった。

## V 財務三基準の解釈・適用

### 1. 収支相償の剰余金解消計画の1年延長

一般に公益目的事業は事業年度を単位として実施されるものであることから、認定法第14条に規定される費用と収入のバランス(「適正な費用を償う額を超える収入を得てはならない」という収支相償の判断も、事業年度単位で行うことが原則となる。しかしながら、法人側からは、「単年度では偶発的事象により収支相償を満たせない場合があり、複数年度の実績で判定する必要がある」、「収支を相償させるために無駄な支出を行うなどモラルハザードが生じる」といった意見もあり、検討を行った。

研究会の検討では、まず、仮に複数年度を対象に適合性を判断するとした場合には、途中年度で剰余金が発生しても、最終年度が終わるまで様子を見ることになるが、他方では、当該複数年度の終了までに確実に収支相償するようにする<sup>5</sup>ためには、途中段階で対応策の検討等を求めないのは適切とはいえないのではないかと、との指摘があった。一方、現在は、剰余金が発生した年度の翌年度にその対応策の検討を求めているが、事業の拡大等の計画を立案するためには必要な予算の確保等のため一定の期間を要することから、困難な場合もあることも<sup>6</sup>事実である。このため、法人に責任ある経営を求める観点から、収支相償の剰余金を公益目的

<sup>5</sup> 複数年度においてもなお収支相償を満たさない場合には、法人にとっても認定法違反の問題を免れ得ないから、当該期間内における収支均衡は確実なものである必要がある。

<sup>6</sup> 法人においては、事業年度終了後3か月内に行う決算の確定時に剰余金の額を確定することになるが、その時点までに当該剰余金の次年度以降の発生見込みを見極め、その計画的な使途や解消方法を熟慮検討し、機関決定まで行うことは現実的に難しい場合があるとの指摘である。

事業の拡大によって解消する場合については、適正な運用のため必要な管理・監督の観点から次の①～④を運用上の取り扱いとする結論を得た。

- 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るが、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る。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ないが、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する必要がある。
- 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る。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する必要がある。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、説明する必要がある。
- 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認定法の趣旨に沿うものと考えられる。
- ④ その場合には、以下のように対応する必要がある。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することがある。

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：翌事業年度の事業計画において、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る。

(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には、合理的な理由には含まれない。

(資料7) 収支相償の剰余金の取り扱い 参照

## 2. 剰余金の解消理由

収支相償の剰余金の解消理由としては、当期の公益目的保有財産の取得や特定費用準備資金の積立てがガイドラインに掲げられている。研究会では、例えば、公益目的保有財産の追加取得で特に金融資産を取得することや過去の赤字を補てんすることは認められるか否かについて検討を行った結果、以下の結論を得た。

### (1) 公益目的保有財産としての金融資産の取得

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るか否か、また、この場合に留意すべき事項は何かについて検討を行った結果、以下の結論を得た。

- ① 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。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る。

② 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おそれがあり、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る。

③ 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ア.～エ.の項目を確認することとなる。

- ア. 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
- イ. 事業拡大の内容が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
- ウ. 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適当であること）
- エ. 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 等

## （２）特定費用準備資金の積立

法人が、地震、火災等災害時に備えて積み立てる資金を剰余金の解消理由の一つである特定費用準備資金として説明することは可能か否かにつき検討した結果、以下の結論を得た。

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る。

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、自己で所

有する施設等の災害復旧、復興にあてるために積み立てる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(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る。

- ③ また、災害救援等を事業として行うことを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満たすことになる。

### (3) 過去の赤字補てん

過去の事業年度で発生した赤字を補てんすることについて、当該事業年度以降発生した剰余金の使途として認められるか否かについて検討を行った。検討においては、「民間営利企業において、欠損金の繰り越しが法人税法上認められていることもあり、公益法人においても同様の措置を認められるべきではないか」という意見があった。一方、「利益を出すことを目的とする民間営利企業と、公益目的事業を行うことが目的である公益法人では、設立の目的及び性格が異なることから、過去に赤字を出したからといって、それを埋め合わせる必要があるとはいえない」という意見があった。

検討の結果、現時点で過去の事業年度で発生した赤字が存在する場合においても、発生した剰余金をどのように活用していくかは、認定法の考え方に従い、将来に向かって公益目的活動に投資することにより、事業の拡大を図れるよう事業計画や予算に反映させ実施することにより、結果として法人の財政状況が回復できるものとの意見にまとまった。

したがって、過去の事業年度で発生した赤字の補てんは剰余金の使途としては、適当ではないこととなった。

なお、このような検討課題が挙げられたことについては、公益目的事業区分における正味財産の維持に懸念があることに起因するものと考えられる。この点については、「公益目的事業会計区分以外の区分での財産をどの程度保有しているかに関連するものであるため、運用上、柔軟な対応を求める」との意見があった。さらに、「各行政庁において対応が異なるという声を聞くが、公益法人が将来に向かって活動の基盤を拡充することができるよう各行政庁において適切な運用をしていただきたい」との意見があった。

法人が備える財産としては、将来の収支の変動に備えて、法人が自主的に積み立てる資金として、過去の実績や事業環境の見通しを踏まえて、活動の見

込みや限度額の見積もりが可能などの要件を満たす限りで特定費用準備資金として保有することも考えられる。

#### (4) 公益目的保有財産を取り崩した場合の充当

公益法人がやむを得ない理由により、**当事業年度以前において**公益目的保有財産を取り崩した場合に、**当事業年度に**発生した剰余金を公益目的保有財産に充当することは認められるか否かについて検討を行った。検討においては、「本来取り崩すべきでない公益目的保有財産の取り崩しを行っており、法人の安定的な運営のためには、その回復を図ることが望ましい」という意見があった。一方、「公益目的保有財産を取り崩しただけで、法人の継続的な運営に問題が生じているとはいえず、直ちに埋め合わせを認める理由にはならないのではないか」との意見があった。

検討の結果、認定法の運用上、剰余金の使途については、過去の説明ではなく、将来に向けての計画で説明することを予定しているため、将来に向けての公益目的保有財産を増やす説明をもって可能ではないかとの意見にまとまった。

したがって、**当事業年度以前において**公益目的保有財産を取り崩した場合に、**当事業年度に**発生した剰余金の使途として公益目的保有財産に充当することは適当ではないこととなった。

### 3. 収支相償・遊休財産規制と指定正味財産の考え方

#### ① 指定正味財産の考え方

指定正味財産とは、寄附等によって受け入れた資産で、寄附者等の意思により当該資産の使途、処分又は保有形態について制約が課されている財産額とされる（「公益法人会計基準」の運用指針7、公益法人会計基準注解（注6）、公益法人会計基準に関する実務指針（その2）I3参照）。しかし、実務指針（その2）I3に例示されているものの、使途の制約については、例えば、「公益目的事業に使用すること」といった抽象的な指定で該当するのかどうかは明確になっていない。つまり、どの程度の制約が課されていれば指定正味財産として取り扱うのか明確な基準が示されていないところである。

また、指定正味財産は制約の解除により、指定正味財産から一般正味財産に振り替えることとなるが、制約の具体的範囲が明確にならないと、制約の解除とそれに伴う一般正味財産への振替といった会計処理にも影響する。

## ② 問題点

指定正味財産の概念は、平成16年会計基準改訂時に新たに導入されたものであり、指定正味財産概念の普及の意味から、その取扱いについて厳格な規定を置いていなかったと考えられる。平成20年会計基準では、その考え方を踏襲しているが、公益認定制度の財務基準のうち、収支相償、遊休財産規制において、指定正味財産の概念が取り入れられており、当初予定されていなかった制度上の要請がかかってきているものと考えられる。

このような背景から、例えば、公益法人のための寄附として定められているだけで、具体的な用途は法人の判断に委ねられているような場合や、特に定めのない特定資産の運用益など、指定正味財産として処理されることが適当であるのか疑問となる事例も多くある点が問題となっている。

指定正味財産についての具体的な記載については、平成20年会計基準には定めはないので、日本公認会計士協会の実務指針（以下「実務指針」という。）を参考として事例を検討した。

## ③ 用途の制約

指定正味財産の趣旨は、寄附者等からの受託責任の明確化のため、一般正味財産から区分することにある。このような趣旨に鑑みると、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のみを指定正味財産として扱われるべきであると考えられるため、寄附者の意思について、法人側で十分に確認することが望まれる。

具体的に用途の制約については、「公益目的事業の〇〇事業の事業費に充当してほしい」や「奨学金事業の奨学金の財源に充当してほしい」等、具体的であり、かつ、法人の判断を要することにならない形で表現される必要がある。

しかし、寄附者から用途の制約が一定程度示されているものの、それが十分に明確でない場合がある。この場合、i 改めて寄附者又はその遺族の意思を聴くことによって用途を明確化することができる場合、あるいは、ii 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用途を特定するか、又は具体的な用途に配分することができる場合には、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する。

なお、「公益法人のために使ってほしい」という寄附者の意思や極めて多くの種類の公益事業を行っている法人に対する「公益目的事業のために使ってほしい」という寄附者の意思については、法人が寄附金の具体的な用途について自ら判断する余地が大きい。この場合、実質的に用途の指定のない一般正味財産との違いがなくなるため、指定正味財産に区分されることは適切ではないと考える。

コメントの追加 [横山6]: 各参与の御意見を踏まえ、修正しました。

コメントの追加 [松前7]: これは極めて例外的なケースとして取り扱わざるを得ないと思います。寄附者の用途の指定は相当に具体的でない指定正味財産にはできないと言っておきながら、一方で法人の内部規定で指定正味財産にできるという記述は、前提が不十分な場合、会計基準違反と捉えられかねません（金子主査）、他、上倉参与から表現に矛盾のある旨、中田参与から再度議論の依頼がありました。

（修正前文書）

しかしながら、寄附者からの用途の制約が明確でなくても、法人内部で寄附金規定等において、定めた配分ルールに従う等、不十分さを補える場合には、寄附金の用途の指定がなされているものとみなすことも可能と考える。

指定正味財産を財源とする基本財産の運用益について、当然に指定正味財産であるとの考え方もある。しかし、例えば、運用益の発生した当該事業年度の費用に充当されることを期待している場合も多く、運用益についてまで指定正味財産とすることは寄附者等の意思を超える場合も多いと考えられる。このため、運用益について具体的な使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り扱うものと考えられる。

#### ④ 指定正味財産から一般正味財産への振替え

寄附者等の使途の制約に沿って、財産が費消された場合には、指定正味財産として使途の制約は解除されることとなる。制約の解除に伴い、解除額相当が指定正味財産から一般正味財産に振り替えられることとなるが、使途の制約が不明確な場合、制約の解除のタイミングと解除額が曖昧となり、そこに法人の恣意性が入り込む可能性がある。

例えば、保有形態を株式等で保有し続けることを指定された指定正味財産を、取り崩して事業に使うことは全く許されないのかということについて、解除か否か曖昧であることから、当該事情が発生した時に、寄附者又はその遺族の意図を確認することが必要であると考えられる。

また、特定の事業に使うこととされた寄附金を指定正味財産とした場合で、適切な事業対象がないなどの理由により、相当の期間、支出せずにいる場合には、当該使途の制約の対象がなくなるため、当該寄附金は、会計上は指定正味財産とは取り扱わないこととなり、一般正味財産へ振り替えることとなる。

#### ⑤ 指定正味財産に関する平成20年会計基準と実務指針の関係

指定正味財産については、寄附者等からの使途の制約、指定の解除等の事実認定に関してより明確な規定とする必要があるのではないか、あるいは指定正味財産の運用について具体的な考え方を明確にして法人関係者に示すことが必要ではないかと考えられる。既に②に記載したとおり平成20年会計基準には指定正味財産の具体的な記載なく、実務指針を参考にされている。したがって、指定正味財産の今回の検討結果については、実務指針にも反映してもらうよう日本公認会計士協会に要請するとともに、実務指針との関係を明確に整理することが必要と考える。

コメントの追加 [松前8]: 上倉参与より、寄附者が死亡している場合には、どのように扱うかの記載は必要ないか?とのコメントをいただいています。

コメントの追加 [松前9]: 中田参与より、「相当の期間」を追加記載するコメントをいただいています。(どの程度の期間と考えればよいでしょうか。)

## VI 定期報告書類

### 1. 別表Hと財務諸表の関係

定期提出書類の別表Hは、毎事業年度の公益目的取得財産残額を算定する書類である。公益目的事業財産の毎事業年度のフローとストックを捉え、公益法人が現在、公益目的事業にどの程度の財産を投下しているかを示すものである。

公益目的事業財産は、認定法及び認定法規則で財産となるものが決まっている。しかし、公益目的事業会計で赤字が発生し、公益目的事業財産以外の財源で赤字を補てんした場合、赤字補てんした財産が公益目的事業財産に含まれるかどうかなど、法令等の解釈において意見の分かれるところがあり、別表Hの作成上も法人から難しいという声を聞いている。

まず、公益目的事業財産は、認定法第18条及び認定法規則第26条で規定されているところであり、赤字補てんした財産は、認定法第18条第8号に基づく認定法規則第26条第8号で規定されている、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に該当するという解釈がある。

一方、認定法第30条第2項第3号において、公益目的事業財産以外の財産について公益目的事業を行うために費消、譲渡した場合には、公益目的取得財産残額から控除するものと規定されており、赤字補てんはこれに当たるとの解釈がある。

二つの解釈のうちいずれかをとるかによって、公益目的取得財産残額の計算結果が異なってくるものであり、研究会としては以下の結論を得た。

赤字を補てんした財産は、認定法第18条第8号に基づく認定法規則第26条第8号で規定する、公益目的事業のために使用、又は処分する旨を定めた額に相当する財産に該当すると考える。

なぜなら、認定法第19条において区分經理の規定が設けられている趣旨の一つに、公益目的事業と収益事業等の事業活動の実態をそれぞれの会計により確認できるようにすることがある。このことを踏まえると、公益目的事業の事業活動は極力公益目的事業会計で表されることが必要と考えられる。したがって、公益目的事業会計に区分された財産は基本的には認定法第18条に規定する公益目的事業財産に該当し、それに該当しないものはごく例外的な場合と解すべきである。このため、認定法第30条第2項第3号の公益目的事業財産以外の財産について公益目的事業を行うために費消、譲渡した場合についても、限定的に解するのが適切であると考え。(※1)

すなわち、公益目的事業会計以外の財産で公益目的事業会計の赤字を補てん

した場合、当該補てんのための金額は、一度公益目的事業会計に移動されてから、支出されていると考えられる。会計上は、当該金額は、正味財産増減計算書内訳表（他会計振替額）で、公益目的事業会計区分へ移動することになるものであって、当該書類の決算承認をもって、公益目的事業のために使用することが意思決定されており（※2）、認定法規則第26条第8号に該当し、公益目的事業財産に当たるものと考えられる。

また、当該補てんした金額は、認定法第30条第2項第1号の法人が取得した公益目的取得財産及び第2号の公益目的事業を行うために費消したものの双方に当たるため、差し引きされて、公益目的取得財産残額の計算上影響を与えないこととなる。

（※1）限定的に解した場合、例えば以下のような場合が該当すると考えられるのではないかと。

○法人会計区分で所有している建物を一時的に公益目的事業に使用している時の減価償却費。

○退職給付引当資産を公益目的事業財産に位置付けないで保有しており、公益目的事業会計区分に従事している従業員に配賦した退職給付費用。

（※2）これについては、「公益目的事業のために使用し、又は処分する旨を定めた」というには、そのことが明示される形で意思決定が行われることが必要であり、財務諸表の承認は当たらないのではないかと、という意見がある。特に、会計監査人設置法人については、法人法第12条で定時社員総会への報告となっていることから、該当するとは考え難いのではないかと意見である。

なお、赤字補てんした財産は、公益目的事業財産以外の財産の費消であるため、認定法第30条第2項第3号に該当するとの考えもあり、認定法第30条第2項第3号を限定的に解する必要はなく、法人が公益目的事業財産以外の財産を財源としてまで公益目的事業を実施していることを評価し、その財源とした額を公益目的取得財産残額から減額することが社会通念上公平という考え方もある。この場合、補てん額は、公益目的取得財産残額から控除されることになる。しかし、この考え方に従って計算をすると、赤字補てんが繰り返し行われると、公益目的事業会計に区分された（公益目的事業のために使用することが予定された）財産が存在しているにもかかわらず、公益目的取得財産残額がマイナスとなる恐れがある。この場合、認定取消等で残さ

れた財産を自由に処分できることになるが、適当であるか疑問が残る。

研究会の結論を参考にさらに検討を進めていただきたい。

## 2. 別表C(2) 控除対象財産と財務諸表の関係

控除対象財産と財務諸表との具体的な関係(勘定科目)が分かりにくい**ため**、両者の関係を整理すると、以下の**とおりとなる**。

| 会計上の<br>資産区分   | 財産の用途・保有目的と認定法における財産区分       |                        | 控除対<br>象財産 |
|----------------|------------------------------|------------------------|------------|
| (流動資産)         | 特に用途の定めがないもの(遊休財産)           |                        | ×          |
| (固定資産)<br>基本財産 | 公益目的<br>保有財産                 | 不可欠特定財産                | —          |
|                |                              | 不可欠特定財産以外の公益目的事業財<br>産 |            |
|                | 収益事業等その他事業又は活動財産             |                        | 二          |
|                | 寄附者等による用途の指定のある財産・資金         |                        | 五、六        |
|                | 用途・用途不明等(上記以外)(遊休財産)         |                        | ×          |
| 特定資産           | 公益目的<br>保有財産                 | 不可欠特定財産以外の公益目的事業財<br>産 | —          |
|                |                              | 収益事業等その他事業又は活動財産       |            |
|                | 資産取得資金                       |                        | 三          |
|                | 特定費用準備資金                     |                        | 四          |
|                | 寄附者等による用途の指定のある財産・資金         |                        | 五、六        |
|                | 用途・用途不明等(上記以外)(遊休財産)         |                        | ×          |
| その他<br>固定資産    | 公益目的保有財産(金融資産以外)             |                        | —          |
|                | 収益事業等その他事業又は活動財産(金融資産以<br>外) |                        | 二          |
|                | 用途・用途不明等(上記以外)(遊休財産)         |                        | ×          |

(注) 一～六： 認定法施行規則第22条第3項各号に該当  
×： 該当せず。

これらの関係を定期報告書類作成時において、財務諸表と別表C(2)が相互にチェックできるように記載していただきたい。

### 3. 実施事業資産と財務諸表の関係

移行法人における実施事業資産を区分して明らかにする方法として、①貸借対照表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、②貸借対照表に実施事業資産を注記する方法の二つがあげられているが、具体的な記載例がないため、どの程度の記載があれば実施事業資産を正しく明示しているか検討を行った。

移行法人においては、公益目的支出計画を実施している途中であることから、公益目的支出の額に関係のある費用を明らかにすることが必要である。このため、実施事業資産は区分して明らかにしておく必要がある。すなわち、公益目的支出計画の実施に影響があるため、必要な記載である。

このため、上記①や②の方法が示されているものと考えられる。すなわち、①の貸借対照表内訳表を作成した場合には、実施事業等会計に区分された固定資産が実施事業資産に該当するものと考えられる。さらに、②財務諸表に対する注記を選択した場合には、記載例として以下の記載が考えられる。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る。

(記載例)

財務諸表(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 |

## Ⅶ 財務三基準以外

### 1. 有価証券の評価方法等の考え方、表示方法

平成20年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がある。研究会では、この考え方でよいか改めて確認を行った。

平成 16 年会計基準公表後、日本公認会計士協会において当時の「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（**金融商品会計に関する実務指針 276**）。

平成 20 年会計基準では、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。**このため、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ることで、一層、会計処理の普及につながるものと考えられる。**詳細については、日本公認会計士協会**において**検討いただきたい。

## 2. 事業費・管理費科目の考え方と表示

事業費・管理費について、事業費と管理費の定義がわかりにくい場合がある。**すなわち、現行のガイドラインでは、定義と例示のみが記載されている。このため、研究会では、事業費と管理費について定義を解説することにより、よりわかりやすい表現とすることを検討した結果、以下のとおりとなった。**

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。

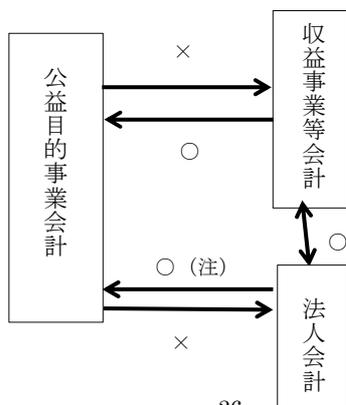
一方、管理費は、当該事業に跡付けることができない経常的な費用であり、換言すれば、法人の事業活動にかかわらず、法人が存続していく上で、必要な経常的な費用である。例えば、個別の事業実施に直接かかわりのない役員報酬や管理部門の経理担当職員の給料手当等の人件費、社員総会・評議員会・理事会の開催費用、理事・評議員・監事報酬や税務申告に係る税理士報酬、会計監査に係る監査報酬等は、法人が存続していくために必要な経常的な費用と考えられるので、管理費に該当する。

### 3. 他会計振替の考え方

他会計振替の考え方について、「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%超の繰り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る(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**もすることができる。

- ① 他の会計区分における収益又は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」として表示する。「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ない。
- ② なお、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ない(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)**。
- ③ 法人会計から公益目的事業会計への振替は認定法施行規則第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である。
- ④ 各会計間の他会計振替の可否は、以下の図表のとおりである。



(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」に記載があるので参照されたい。

#### 4. 財産目録の使用目的等欄の表示の必要性

研究会では、財産目録の情報開示内容についてどの程度の必要性があるのか、法人の負担軽減の観点から検討を行った。現状の開示内容はガイドラインに例示があるとおり、法人の財産をどの公益目的事業の用に供するかを明らかにするためのものであり、現状においてその役割は必要との結論を得た。このため、引き続きガイドラインを参考に情報開示を行うこととする。

#### 5. 資金収支の情報の記載について

資金収支ベースでの収支予算書及び収支計算書については、平成20年会計基準においては作成する必要はないが、多くの法人では、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ことから、研究会では、法人の事務負担を軽減する方法として、資金収支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。)又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どうか検討を行った。

研究会では、財務諸表等に記載することは適当ではなく、財務諸表等以外の事業報告書に任意に記載すること、法人の内部管理資料として作成することは問題ないという結論を得た。この理由として、i 財務諸表等の提出書類は、損益計算ベースで作成した資料であり、当該資料以外に提出を求めることは、法人の事務負担を増やすこととなること、ii 提出資料に追加の記載をすることになると、計算の基本となるルールを定める必要があるため、従前では法人が任意に決めていた資金の範囲等を一定条件の下で決めることになることが挙げられる。

以上

## 添付資料一覧

1. 公益法人会計基準適用についてのアンケート
2. 公益法人協会要望書
3. 日本公認会計士協会要望書
4. 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
5. 法人会計区分の作成を義務付けない法人の検討
6. 委員会だより
7. 収支相償の剰余金の取り扱い

公益法人会計基準における退職給付会計基準の適用について

2015/1/28 上倉

**【経緯】**

1. 公益法人会計基準においては、H16年基準以来、「退職給付に関する会計基準」および「同 適用指針」の適用が前提にされていると解釈され、これまで会計慣行として定着してきた。
2. JICPA の「公益法人会計基準に関する実務指針」および「同 (その2)」においても、①を前提とした記述が行われている。
3. H24.5.17.に「退職給付に関する会計基準」および「同 適用指針」が改正された。
4. 主な改正点は、以下のとおりである。
  - (1) 未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法  
(連結財務諸表上の取扱いのみ変更のため省略)
  - (2) 退職給付債務および勤務費用の計算方法

| 改正前   | 改正後  |
|---|--|
| ① 退職給付見込額の期間帰属の計算方法   |  |
| 期間定額基準が原則<br>(一定の要件を満たす場合には、給与基準、支給倍率基準、ポイント基準を用いることが認められる) | 期間定額基準と給付算定式基準の選択適用  |
| ② 割引率の見直し   |  |
| (原則)<br>退職給付債務の見込支払日までの平均期間<br>(容認)<br>従業員の平均残存勤務期間に近似した年数  | 退職給付支払ごとの支払見込期間を反映するもの<br>(例)<br>・退職給付の支払見込期間および支払見込期間ごとの金額を反映した単一の加重平均割引率を使用する方法<br>・退職給付の支払見込期間ごとに設定された複数の割引率を使用する方法 |
| ③ 予想昇給率の見直し   |  |
| 「確実に見込まれる」昇給等が含まれる  | 「予想される」昇給等が含まれる  |

(3) 開示の充実

(連結財務諸表上の取扱いのみ変更のため省略)

(4) 複数事業主制度の取扱いの見直し

| 改正前  | 改正後                                   |
|--|---------------------------------------|
| 複数事業主間において類似した退職給付制度を有している場合には、「自社の拠出に対応する年金資産の額を合理的に算定できない」ケースには当たらないとみなして、要拠出額を費用処理する例外的な会計処理を採用できるケースから除いている。 | 「みなし」の定めはなくなり、制度の内容を勘案して判断することが求められる。 |

(5) 長期期待運用収益率の考え方の明確化

年金資産は将来の退職給付の支払いに充てるために積み立てられているものであることから、長期期待運用収益率の算定が、退職給付の支払いに充てられるまでの期間にわたる期待に基づくことが明確化された。

なお、従来の考え方を変更するものではない。

(6) 名称の変更

| 改正前     | 改正後             |
|---------|-----------------|
| 退職給付引当金 | 退職給付に係る負債(連結のみ) |
| 前払年金費用  | 退職給付に係る資産(連結のみ) |
| 過去勤務債務  | 過去勤務費用          |
| 期待運用収益率 | 長期期待運用収益率       |

<適用時期>

(1)、(3)、(5)、(6)

⇒ H25.4.1.以後開始する事業年度末に係る財務諸表から適用(期首からの適用も可)

(2)、(4)

⇒ H26.4.1.以後開始する事業年度の期首から適用

5. 独立行政法人における取扱い

|  |
|--|
| <p>「独立行政法人の会計処理に係る当面の取扱いについて」<br/>(事務連絡 平成26年1月8日)(抜粋)</p> <p>(略)</p> <p>新基準に係る独立行政法人会計における対応については、<u>独立行政法人制度改革に係る会</u></p> |
|--|

計基準に関する検討と併せて整理することとし、当面の間、現行の会計処理及び表示の方法(注記による開示を含む。)を踏襲することとします。

(略)

◆ H27.4.1.以後開始する事業年度の期首から適用する。

<理由>

- ・ 開示の拡充と、退職給付債務の計算方法の適用時期をずらすことの積極的な理由がないため
- ・ 上場会社は四半期財務諸表を作成する必要があるため、準備期間を考慮して平成26年4月1日から適用とされたと考えられる。独法は年度財務諸表のみ作成すれば十分であり、また、企業会計においてすでに運用が開始されている基準であり、平成27年4月1日適用としても実務上問題ないと考えられる。

⇒ 結果として、企業会計より1年遅れの適用としている。

#### 【今回の検討事項】

1. 公益法人会計基準においては、「退職給付に関する会計基準」および「同 適用指針」をそのまま適用するという考え方でよいか。

- (1) 公益法人が、企業会計と異なる方法を採用する積極的理由はないと考える。
- (2) 従来から退職給付会計の原則法を採用する公益法人が、改正された退職給付会計基準を採用するデメリットはないと考える。
- (3) 公益法人においては、独立行政法人のような「独立行政法人制度改革に係る会計基準に関する検討」といった特段の事情はないと考える。

2. 現在、JICPAにおいて「公益法人会計基準に関する実務指針」等の改正作業が行われており、今回の研究会での検討結果をその改正に反映してもらうことを依頼するという取扱いでよいか。

以上