

# 第 18 回 公益法人の会計に関する研究会

## 議 事 次 第

平成 27 年 11 月 2 日 (月) 15:00~17:00  
内閣府公益認定等委員会事務局 第 1 会議室

- 1 金融商品の時価等に関する事項の注記について  
【資料 1】 金融商品の時価等に関する事項の注記について
  
- 2 過年度遡及会計基準の適用について  
【資料 2】 過年度遡及会計基準の適用について
  
- 3 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化について  
【資料 3】 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化  
(日本公認会計士協会提出書類)

## 金融商品の時価等に関する事項の注記について

20年基準の設定当時においては、『金融商品に関する会計基準』が公益法人にも適用されることが前提とされていたため、金融商品に関する会計処理や関連情報の注記による開示に関し、企業会計と公益法人会計の間に大きな相違はなかった。

その後、『金融商品に関する会計基準』が改正され、①「金融商品の状況に関する事項」（金融商品の内容やリスク、リスク管理体制など）、②「金融商品の時価等に関する事項」（金融商品の時価の算定方法に関する説明）についても注記することとされたが、これらの注記の追加まで公益法人に適用するか否かについては、20年基準では明らかにされていない。

### （1）金融商品の状況に関する事項

公益法人にあっては、財務諸表を利用する利害関係者として「投資者」は想定され得ず、いわゆる「企業価値」に相当する法人の価値を測定するニーズはない。しかしながら、昨今の低金利の状況が続く中で多額の資産を金融商品によって運用する公益法人にあっては、金融商品の内容とそのリスク、リスク管理体制など金融商品の状況に関する情報を開示することは、公益目的事業の安定的な持続可能性に影響を及ぼすほどの資産運用リスクを取らないよう、法人の内部統制を図る効果をもたらすことが期待されるとともに、寄付者に対して事業の安定的な持続可能性を示すことにより法人の受託責任を果たす上でも、意義が大きいものと考えられる。

このため、金融商品の運用成績によっては公益目的事業の原資が大きく変動するために、その適切な運用が事業の安定的な持続可能性の基盤となるなど、金融商品による資産運用に重要性があると法人が判断した場合、20年基準に財務諸表の注記事項として定められた「(17) その他公益法人の資産（中略）の状況を明らかにするために必要な事項」の一環として、資産運用を図るために保有する金融商品に限り、その内容とリスク、リスク管理体制等に関する事項を注記することとすべきである。

なお、法人が、上記の重要性が乏しいと判断した場合であっても、行政庁が当該法人についてこれを認める場合、法人に注記をさせるよう監督上の措置を講ずる場合がある。

(2) 金融商品の時価等に関する事項

20年基準においては、満期保有目的の債券については時価を注記するとともに、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については時価をもって貸借対照表価額とすることとされている（子会社株式及び関連会社株式については取得価額とされており、これは企業会計と同様である。）ことから、新たな措置は必要ないと考えられる。

以上の考え方を踏まえれば、金融商品の状況に関する個別の注記事項が公益法人について必要か否かは、次ページのとおり整理される。

記載項目及び具体的内容	要否	理由
<p>(1) 金融商品に対する取組方針</p> <p>① 金融資産の運用方針、金融負債の資金調達方法・手段（内容）、償還期間の状況</p> <p>② 金融資産と金融負債との間、金融商品と非金融商品との間の重要な関連の概要</p> <p>③ 金融商品の取扱いが主たる業務である場合の、その概要</p>	○	<p>事業の安定的な持続可能性に影響を与える資産運用のリスクを取らないよう、法人の内部統制を図るために必要。</p>
<p>(2) 金融商品の内容・リスク</p> <p>① 取り扱っている主な商品の種類とその説明</p> <p>② 取引相手方の契約不履行に係るリスク（信用リスク）、市場価格の変動に係るリスク（市場リスク）、支払期日に支払いを実行できなくなるリスク（資金調達に係る流動性リスク）</p> <p>③ デリバティブ取引の内容、リスク、利用目的</p>	○	<p>事業の安定的な持続可能性に影響を与える資産運用のリスクを取らないよう、法人の内部統制を図るために必要。</p>
<p>(3) 金融商品に係るリスク管理体制</p> <p>① リスク管理方針</p> <p>② リスク管理規程及び管理部署の状況</p> <p>③ リスクの減殺方法又は測定手続等</p>	○	<p>事業の安定的な持続可能性に影響を与える資産運用のリスクを取らないよう、法人の内部統制を図るために必要。</p>
<p>(4) 金融商品の時価等に関する事項についての補足説明</p> <p>金融商品の時価に関する重要な前提条件等</p>	○	<p>時価の客観性を担保するために必要。</p>

## 過年度遡及会計基準の適用について

企業会計では、会計方針や表示方法の変更及び誤謬の訂正が行われた場合の過去の財務諸表の遡及処理に関する取扱いに関し、「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）（以下「過年度遡及会計基準」という。）を定め、財務諸表利用者への比較情報提供を担保している。

20 年基準は、貸借対照表及び正味財産増減計算書で前年度金額を開示することとしているが、公益法人会計基準注解 14 「一般正味財産増減の部における経常外増減に属する項目について」には、「一般正味財産増減の部における経常外増減に属する項目には、臨時的項目及び過年度修正項目がある。」と定められており、過年度修正の遡及処理を求めていない。

過年度遡及会計基準は、20 年基準の最終改正（平成 21 年 10 月 16 日）以降に定められているため、公益法人会計における適用の可否が論点となる。

過年度遡及会計基準は、会計理論の観点からは、期間比較可能性と法人間の比較可能性を向上し、関係者の意思決定に当たっての財務諸表の有用性を高める上で意義があり、このことは、営利企業、公益法人いずれにも当てはまることから、個別の公益法人がその会計処理に当たってこれを採用することは、有益である。また、判明した誤謬の内容によっては、実際の資産額が財務諸表に計上された金額よりも著しく少なくなるなど、利害関係者の判断に重大な影響を及ぼしかねない事態に至ることも、あり得ないものではない。

一方で、公益法人の実態や制度、その運用に鑑み、過年度遡及会計基準に関しては、以下のとおり整理される。

### （1）財務諸表の適正性の担保

公益法人にあっては、当年度において、会計方針が変更されたり、過年度の財務諸表に誤謬が判明した場合、過年度分に遡って修正しなくても、20 年基準注解 14 に基づき、当年度分について過年度修正することができ、これによって、財務諸表の将来に亘る適正性は担保される。

### （2）厳密な期間比較の担保

営利企業への投資は、配当や株価上昇等の見返りが得られることを期待して、過去の業績等の企業価値の推移を基にその将来予測をたて、これを他企業のものと比較した上で、是非が判断される。このように投資行動は、まずは企業価値の期間比較が厳密になされることが不可欠であり、そのた

めには、企業価値を表す財務諸表が、過去から現在にわたり同一条件の下に作成されることが必要である。このため、企業会計にあっては、会計方針の変更や誤謬の訂正について、過年度の財務諸表への遡及処理が求められる。

一方、公益法人への寄付は、寄付者の意向に沿うものとして事業趣旨に賛同し、その実現可能性があると思込んで行われるものであって、企業価値に相当するいわば「法人価値」の推移とその将来予測、他法人との比較に基づき、利益配分などの見返りを期待して行われるものではない。このため、公益法人会計にあっては、営利企業と同程度の厳密な期間比較までは求められない。

### (3) 収支相償・遊休財産額の確認の必要性

公益法人の収支相償や遊休財産額は、行政庁により、定期提出書類を基に年度単位で確認されている。仮に、当年度において、過年度の財務諸表に誤謬が判明した場合であっても、行政庁は、必要に応じ、定期提出書類を訂正させることにより対応できる。

また、会計方針が変更された場合であっても、過年度の財務諸表そのものは適正な方法により作成されていることから、その修正を求めることは公益法人にとって過度の負担となる。なお、この場合、定期提出書類の変更は求めている。

以上のことから、過年度遡及会計基準は、個別の公益法人が、事後に判明した誤謬について、過年度の財務諸表を修正させることに重要性があると判断した場合にはこれに拠るとすることを基本とすべきであって、全ての法人に一律に適用するまでの必要性には乏しいと考えられる。

なお、行政庁が、過年度の財務諸表にある誤謬を放置しておくことが利害関係者の判断に重大な影響を及ぼしかねないと判断した場合、これを修正させるよう監督上の措置を講ずる場合がある。

(日本公認会計士協会提出資料)

## 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化

(本文抜粋)

## Ⅱ 公益法人会計基準の適用の在り方

## 2. 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化 (抄)

平成 20 年会計基準は、新公益法人制度に合わせて設定されたものであり、改正前民法第 34 条の社団法人・財団法人のために改正された平成 16 年会計基準とは、異なるものと整理されている。しかし、移行期間においては、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として、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。両基準の基本的な考え方は同じであることから、法人が適用する会計基準を円滑に切り替えていくことができると考えられ、そのためには、両基準の違いを明らかにすることが必要であると考える。

これについては、公益法人の実務に精通している会計の専門家を構成員とし、これまで「公益法人会計基準に関する実務指針」等を作成している日本公認会計士協会とも連携し、実務上の観点を踏まえ、何らかの形で、説明をしていただきたい。

本文に記載のとおり、平成 16 年会計基準の適用と平成 20 年会計基準の考え方は、基本的に同じであると思われるので、平成 16 年会計基準と平成 20 年会計基準との違いを明らかにし、平成 20 年会計基準へ円滑に切り替えが進むよう、実務上考慮すべき以下の事項について検討いただきたいと思います。

なお、検討に当たっては、貴会において公表している平成 16 年会計基準に係る公益法人会計基準に関する実務指針(以下「実務指針」という)の改廃に併せて、検討の結果を公表いただきたいと思います。

(具体的検討項目)

## ①平成 16 年会計基準と平成 20 年会計基準の違い

- ・ 事業単位の会計区分 (法令等の要請に基づくもの)
- ・ 棚卸資産の評価方法
- ・ 関連当事者の範囲 (子法人の定義に伴うもの)

## ②平成 16 年会計基準から平成 20 年会計基準へ移行する場合の留意事項

- ・ 移行法人以外の一般法人が平成 20 年会計基準を適用した場合の正味財産増減計算書内訳表の適用の考え方 等

Q1：社団法人・財団法人には、どのような会計基準の適用が想定されますか。

A：社団法人・財団法人は、法令によって特定の会計基準の適用が強制されていないため、自らの判断によって、採用する財務報告の枠組み（会計基準）を選択適用することになる。この場合、内閣府認定等委員会のFAQの旧問VI-4-1①～④によれば、想定される会計基準として、公益法人会計の基準と企業会計の基準が記載されていた。いずれの会計基準を選択するかは、各法人が事業実態等に依りて自ら判断することになるが、内閣府公益認定等委員会のFAQの問VI-4によれば、いずれの法人類型も非営利法人（利潤の獲得と分配を目的としない）であることから、「通常は、公益法人会計基準を企業会計基準に優先して適用することになる」としている。

この場合、平成20年会計基準を選択適用している法人が多いと思われるが、平成16年会計基準を選択適用している法人も現時点では存在している。しかしながら、平成16年会計基準は「公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ」として作成されたものであり、現在は当該基準の設定主体が存在しないため、メンテナンスが行われない会計基準となっている。

一方、平成20年会計基準は、現行公益法人制度に合わせて内閣府公益認定等委員会により策定されたことから、制度との関連性が強く、加えて平成16年会計基準の施行後の社会的な環境変化に対応するように見直した部分もある。また、平成20年会計基準及びその運用指針は、会計基準の適用範囲を公益法人（公益社団・財団法人、移行法人、公益認定申請を予定している一般社団・財団法人）としている。

なお、企業会計の基準を選択適用する場合としてありうるのは、例えば、公益認定申請を予定していない新規設立の一般社団・財団法人など行政庁に財務諸表を説明する必要がない一般社団・財団法人であって、主たる事業が対価を伴う事業を実施するなど企業と同様の事業を行っている法人が、公益法人会計の基準ではなく、企業会計の基準を選択適用することが事業の実態等を適切に表していると判断する場合は考えられる。

Q2：平成20年会計基準を適用する社団法人・財団法人には、どのような法人類型と監査対象となる財務諸表等がありますか。



A：非営利法人委員会実務指針第34号「公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人における監査上の取扱い」において、法定監査の対象となる財務諸表等について、公益認定等ガイドライン等に従って平成20年会計基準における名称に置き換えて整理している。これにより、法人類型と監査対象となる財務諸表等は、以下のように要約することができる。

法人類型	財務諸表等
公益社団・財団法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表（貸借対照表内訳表含む）</li> <li>・正味財産増減計算書（正味財産増減計算書内訳表含む）</li> <li>・キャッシュフロー計算書（*）</li> <li>・財務諸表に対する注記</li> <li>・附属明細書</li> <li>・財産目録（監査対象は金額等に限る）</li> </ul>
移行法人	<ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表（貸借対照表内訳表含む）</li> <li>・正味財産増減計算書（正味財産増減計算書内訳表含む）</li> <li>・財務諸表に対する注記</li> <li>・附属明細書</li> </ul>
一般社団・財団法人 （移行法人を除く）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・貸借対照表</li> <li>・正味財産増減計算書</li> <li>・財務諸表に対する注記</li> <li>・附属明細書</li> </ul>

（\*）認定法第5条第12号の規定により会計監査人を設置しなければならない公益社団・財団法人以外の法人は作成しないことができる。

Q3：公益法人会計基準について、平成16年会計基準と平成20年会計基準の違いは何ですか。

A：平成16年会計基準と平成20年会計基準については、以下の項目についての違いがあるものの、現時点では、基本的な考え方が同じである。したがって、前者の基準を選択適用している法人も後者の基準に円滑に切り替えていくことが可能であると考えられる。

① 事業単位の会計区分（法令等の要請に基づくもの）

平成16年会計基準においては、第1総則 会計区分に「公益法人は、特定の目的のために特別会計を設けることができる。」とされており、法人が任意

に設定できるように規定されていた。これより、貸借対照表及び正味財産増減計算書が各会計区分において作成され、法人全体の情報については総括表を作成していた。

一方、平成 20 年会計基準は認定法第 19 条で、収益事業等の区分経理として、収益事業等に関する会計は、公益目的事業に関する会計から区分し、各収益事業等ごとに特別の会計として経理しなければならないと定められているため、収益事業等を継続する限り会計区分を設けることが必要となり、第 1 総則 4 会計区分において「公益法人は、法令の要請等により、必要と認められた場合には会計区分を設けなければならない。」と規定されることとなった。会計区分は必要に応じて設置されるものとし、区分経理の情報は正味財産増減計算書、貸借対照表の内訳表（企業会計におけるセグメント情報的位置づけ）として表示する。具体的には、事業区分（公益目的事業を複数実施している場合には、当該最小事業単位ごと）に従い内訳表を作成することとなる。

なお、法令等の要請がない場合には、内訳表の作成は必要がないものと考えられる。例えば、公益目的事業しか行わない公益社団・財団法人で、法人会計区分の作成を省略している法人は、法令等の要請がないものとして内訳表の作成を省略する場合がある（内閣府公益認定等委員会の FAQVI-2-⑦）。さらに、公益認定申請を予定していない一般社団・財団法人や、公益目的支出計画を完了した移行法人の場合には、法令等の要請による会計区分の必要性が一般的にないと考えられるため、内訳表の作成を省略することができるものと考えられる。

平成 16 年会計基準を従前採用して特別会計区分を設置している法人が平成 20 年会計基準の採用に移行する場合には、特別会計区分を事業単位に改め、これを内訳表において区分表示することになる。例えば、事業ごとに補助金を受領しており、交付元別に特別会計区分を作成していた場合においては、事業区分が補助金の財源と一致しており、そのまま事業区分に移すことで足りると考える。また、一つの事業に複数補助金を受領している場合には、一つの事業としてまとめることとなる。

## ② 財産目録

財務諸表の定義が平成 16 年会計基準では、貸借対照表、正味財産増減計算書、キャッシュフロー計算書、財産目録となっていた。一方、平成 20 年会計基準では、貸借対照表（貸借対照表内訳表も含む）、正味財産増減計算書（正味財産増減計算書内訳表も含む）、キャッシュフロー計算書が財務諸表の定義であり、財産目録については、財務諸表の範囲外となっている点が異なる。

そのため、移行法人や一般社団・財団法人が平成 20 年会計基準を採用した場合には、財産目録を作成しないこととなる。

### ③ 附属明細書

平成 16 年会計基準では規定がなかったが、一般法人法で重要な事項について附属明細書の作成が義務付けられたことから、平成 20 年会計基準において、附属明細書の規定が新設された。そこにおいては、基本財産及び特定資産の明細、引当金の明細が例示として掲げられている。ただし、従前より、基本財産及び特定資産の明細を財務諸表に対する注記の項目で記載している場合には、その旨を記載し、内容の記載を省略することができる。

### ④ 棚卸資産の評価方法

企業会計においては、平成 18 年 7 月 5 日に企業会計基準委員会から、企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」が公表されており、公益法人に、当該基準を適用する場合に、特に考慮すべき事項はないと考えられることから、20 年基準においては会計慣行に則った評価方法に修正されている。具体的には、第 1 総則 3 (4)「棚卸資産については、取得価額をもって貸借対照表価額とする。ただし、時価が取得価額よりも下落した場合には、時価をもって貸借対照表価額とする。」とし、「とすることができる」が「とする」と修正された。すなわち、平成 16 年会計基準では、低価法が選択適用できるものとされていたが、平成 20 年会計基準では強制適用されることになった。

### ⑤ 関連当事者の範囲（子法人の定義に伴うもの）

平成 16 年会計基準においても規定はあり、平成 20 年会計基準は、基本的には、その規定が踏襲されていたが、平成 21 年の一般法人法施行規則の改正により、子法人の定義が明確になった。そのため、関連当事者における支配が業務執行機関である理事会から、最高意思決定機関である社員総会・評議員会に変更されている。それに合わせて、支配法人・被支配法人の要件が整理された（ア）。また、関連当事者の範囲の見直しの一環として、関連当事者との取引内容についても整理された（イ）。

ア. 支配法人、被支配法人となりうる要件について、一般法人法施行規則で子法人を定義したことに合わせて、議決権要件での区分に整理された。

・支配法人には、当該支配している法人と当該法人の被支配法人とが合わせて公益法人を支配している場合も、含まれることとなった（被支配法人についても同様に整理）。

- ・議決権の所有割合による区分に従い、実質基準の考え方を導入している（自己の計算において議決権を所有していない場合でも、要件に該当すれば対象となる）。
- ・財団の評議員及びその近親者が対象に含められた。合わせて、重要性の基準についても開示対象の取引が明記された。

- イ. 関連当事者の範囲の見直しの一環として、運用指針 13. 様式について
- ・(4) 財務諸表に対する注記 14. 関連当事者との取引内容について、債権残高の注記として情報の記載を追加された。

Q4：移行法人以外の一般法人が平成 20 年会計基準を適用した場合、正味財産増減計算書内訳表を作成する必要があるか、その考え方を教えてください。

A：移行法人以外の一般社団・財団法人は、公益法人会計基準の運用指針において、平成 20 年会計基準の適用対象には含まれていないため、当該会計基準の適用を強制されない。

ただし、内閣府公益認定等委員会の FAQ の問 VI-4 によれば、いずれの法人形態も非営利法人（利潤の獲得と分配を目的としない）であるため、「通常は、公益法人会計基準を企業会計基準に優先して適用することになる」旨が示されていることから、移行が完了した一般社団・財団法人も引き続き平成 20 年会計基準を継続して適用し、正味財産増減計算書内訳表を作成することも差支えないと考えられる。

なお、移行（公益目的支出計画）が完了した一般社団・財団法人は、移行時に制度上求められていた会計区分（実施事業等会計、その他会計、法人会計）を廃止することや、その会計区分にとらわれることなく、新たな会計区分を設け、それに応じた内訳表的な資料を作ることも可能であると考えられる。