

公益法人会計基準に関する実務指針 等の解説

内閣府公益認定等委員会
「公益法人の会計に関する研究会」

平成28年 11月9日

公認会計士 上倉 要介

I. 添付資料・略称

【添付資料】

- ◆ 公益法人会計基準に関する実務指針
(非営利法人委員会実務指針第38号 平成28年3月22日 日本公認会計士協会)
- ◆ 正味財産増減計算書内訳表等に関する研究報告
(非営利法人委員会研究報告第29号 平成28年3月22日 日本公認会計士協会)

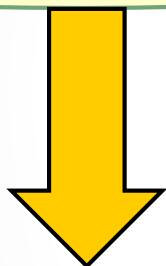
【略称】

- ◆ 平成16年基準： 公益法人会計基準等の改正について (平成16年10月14日 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)
- ◆ 平成20年基準： 公益法人会計基準について (平成20年4月11日 内閣府公益認定等委員会 平成21年10月16日改正)
- ◆ 26年度報告： 公益法人の会計に関する諸課題の検討状況について (平成27年3月26日 内閣府公益認定等委員会 公益法人の会計に関する研究会)

Ⅱ. 実務指針等公表の経緯（26年報告の反映）

【平成16年基準のもとで作成されたもの】

- 公益法人会計基準に関する実務指針（非営利法人委員会報告第28号） H17.6.13.
- 公益法人会計基準に関する実務指針（その2）（非営利法人委員会報告第29号） H18.4.13. 改正H20.10.7.
- 公益法人会計基準に関する実務指針（その3）（非営利法人委員会報告第31号） H19.3.29.
- 公益法人会計基準に関する実務指針（その4）（非営利法人委員会報告第32号） H20.3.25.



- ◆ 4つの実務指針を1つに取り纏め
- ◆ 現状では不要と考えられるQ Aを削除
- ◆ 平成20年基準および新公益法人制度に対応すべく文言等を修正
- ◆ 内閣府公益認定等委員会からの検討依頼を受けてQ Aを増設

【平成20年基準に対応するものとして作成】

- 公益法人会計基準に関する実務指針（非営利法人委員会実務指針第38号） H28.3.22.

- 正味財産増減計算書内訳表等に関する研究報告（非営利法人委員会研究報告第29号） H28.3.22.

Ⅱ. 実務指針等公表の経緯（26年報告の反映）

【増設されたQ A】

- 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化（Q1～Q4）
 - ・ 移行法人以外の一般社団・財団に対する20年基準の適用促進
- 指定正味財産の範囲（Q12～Q14）
 - ・ 用途の制約の程度
- 指定正味財産から一般正味財産に振り替える例とその会計処理（Q16）
 - ・ 指定正味財産から一般正味財産への振替え
- その他有価証券に区分された債券の時価評価（Q32～Q33）
 - ・ 償却原価法＋評価損益
 - ・ 財務諸表の表示

Ⅲ. 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化（Q1～Q4）

【Q1】

- 社団・財団法人については、法令により特定の会計基準の適用が強制されていない。
- 社団・財団法人は、利潤の獲得と分配を目的としない非営利法人であることから、通常は企業会計基準よりも**優先して公益法人会計基準を適用**することになる。
(行政庁に財務諸表を説明する必要がなく、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う法人は、企業会計基準を採用することもあり得る。)
- 平成16年基準は、既に設定主体が存在せず、メンテナンスされていない状況である。
⇒ **時代と共に会計基準が発展していくなかで陳腐化している**

Ⅲ. 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化（Q1～Q4）

【Q3(1) Q4】（会計区分）

- 『・・・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。』
 - ⇒ **法令等の要請がなければ内訳表の作成は必要ない**
 - ・ 公益目的事業しか行わないため、法人会計区分の作成を省略している公益社団・財団法人
 - ・ 公益認定申請を予定していない一般社団・財団法人
 - ・ 公益目的支出計画を完了した一般社団・財団法人
- 公益目的支出計画が完了した一般社団・財団法人は、会計区分（実施事業等会計、その他会計、法人会計）を廃止することも可能
- 行政庁が関与しない一般社団・財団法人は、法人で独自の会計区分を設けることも可能（実施事業等会計、その他会計、法人会計の名称に捉われることはない）

IV. 指定正味財産の範囲（Q12～Q14）

【Q12】（使途の制約の程度）

- 寄付者の意思が財務諸表に適切に反映されるよう会計処理をすべき
⇒ 寄付者の意思を確認し使途を明確にすることが必要

- 一般正味財産への振替えのタイミングが分かるように寄付者の意思により明確に使途に制約が課されているものが指定正味財産として取扱われるべき。
 - ・ 「公益目的事業の〇〇事業に充当して欲しい」「奨学金事業の奨学金の財源に充当して欲しい」と具体的に表現される必要がある。
 - ・ 「公益目的事業に使ってほしい」というだけでは、一般的には使途の制約があるとは認められない。
(具体的な使途について法人が自ら判断する余地が大きい)
 - ・ 管理費や収益事業にも使用できる形では、使途の制約があるとは言えない。必ず、具体的な比率を数値で示して指定することが必要。

【寄付者が亡くなっている場合】

⇒ 26年報告 V 3. ③ 参照

IV. 指定正味財産の範囲（Q12～Q14）

【Q14】（指定正味財産を財源とする資産の運用益の会計処理）

【設例1】償却原価法を適用する場合

指定正味財産を財源とする特定資産としての有価証券について、満期保有目的の債券のため償却原価法を適用している。

額面： 1,000

取得価額： 980

償却期間： 5年（⇒ 年間の償却額÷4）

年間のクーポン受取額： 3

① 運用益につき用途の制約がない場合

【仕訳】

借方		貸方	
特定資産・投資有価証券(BS)	4	特定資産受取利息(PL・指定)	4
現金預金(BS)	3	特定資産受取利息(PL・指定)	3
一般正味財産への振替額(PL・指定)	3	特定資産受取利息振替額(PL・一般)	3

② 運用益につき用途の制約がある場合

【仕訳】

借方		貸方	
特定資産・投資有価証券(BS)	4	特定資産受取利息(PL・指定)	4
特定資産・預金(BS)	3	特定資産受取利息(PL・指定)	3

IV. 指定正味財産の範囲（Q12～Q14）

【Q14】（指定正味財産を財源とする資産の運用益の会計処理）

【正味財産増減計算書】設例1 ①の場合

I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息振替額	3
.....	
II 指定正味財産増減の部	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息	7
② 一般正味財産への振替額	△ 3
.....	

【正味財産増減計算書】設例1 ②の場合

I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息	-
.....	
II 指定正味財産増減の部	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息	7
② 一般正味財産への振替額	-
.....	

IV. 指定正味財産の範囲（Q12～Q14）

【Q14】（指定正味財産を財源とする資産の運用益の会計処理）

【設例2】償却原価法を適用しない場合

指定正味財産を財源とする特定資産としての有価証券について、満期保有目的の債券であるが額面で取得しているため取得価額を貸借対照表価額としている。

額面＝取得価額： 1,000

年間のクーポン受取額： 6

① 運用益につき用途の制約がない場合

【仕訳】

借方		貸方	
現金預金(BS)	6	特定資産受取利息(PL・一般)	6

② 運用益につき用途の制約がある場合

【仕訳】

借方		貸方	
特定資産・預金(BS)	6	特定資産受取利息(PL・指定)	6

(注) 設例では、満期保有目的の債券を前提としているが、満期保有目的以外の債券で時価評価する場合についても同様の考え方である。なお、評価損益については、指定正味財産増減の部に計上することとなる。

IV. 指定正味財産の範囲（Q12～Q14）

【Q14】（指定正味財産を財源とする資産の運用益の会計処理）

【正味財産増減計算書】設例2 ①の場合

I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息	6
.....	
II 指定正味財産増減の部	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息	-
② 一般正味財産への振替額	-
.....	

【正味財産増減計算書】設例2 ②の場合

I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息	-
.....	
II 指定正味財産増減の部	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息	6
② 一般正味財産への振替額	-
.....	

V. 指定正味財産から一般正味財産へ振替える例（Q15～16）

【Q15】（評価損等の発生により指定正味財産が減少する場合）

【設例①】 満期保有目的の債券について償却原価法を適用する場合

指定正味財産を財源とする特定資産としての有価証券について、満期保有目的の債券のため償却原価法を適用している。（運用益には用途の制約がないとする）

額面： 100,000

取得価額： 102,000

償却期間： 5年（⇒ 年間の償却額△400）

年間のクーポン受取額： 500

【仕訳】

借方		貸方	
特定資産運用益・受取利息(PL・指定)	400	〇〇積立資産・投資有価証券(BS)	400
現金預金(BS)	500	特定資産運用益・受取利息(PL・指定)	500
一般正味財産への振替額(PL・指定)	500	特定資産運用益・受取利息振替額(PL・一般)	500

【設例②】 有価証券について時価評価する場合

指定正味財産を財源とする特定資産としての有価証券について、満期保有目的の債券以外の市場価格があるため時価を貸借対照表価額としている。（運用益には用途の制約がないとする）

取得価額： 10,000

年度末の時価： 9,400

年間のクーポン受取額： 200

【仕訳】

借方		貸方	
特定資産評価損(PL・指定)	600	〇〇積立資産・投資有価証券(BS)	600
現金預金(BS)	200	特定資産運用益・受取利息(PL・一般)	200

V. 指定正味財産から一般正味財産へ振替える例（Q15～16）

【Q15】（評価損等の発生により指定正味財産が減少する場合）

【正味財産増減計算書】設例①

I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息振替額	500
.....	
II 指定正味財産増減の部	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息	100
② 一般正味財産への振替額	△ 500
.....	

【正味財産増減計算書】設例②

I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息	200
.....	
II 指定正味財産増減の部	
① 特定資産運用益	
特定資産受取利息	-
② 特定資産評価損	600
③ 一般正味財産への振替額	-
.....	

V. 指定正味財産から一般正味財産へ振替える例（Q15～16）

【Q15】（評価損等の発生により指定正味財産が減少する場合）

【設例③】 株式を減損処理する場合

指定正味財産を財源とする特定資産としての有価証券(株式)について、時価又は実質価額が著しく下落し、回復の見込みがないとして減損処理する。（業績が悪く、配当金はないとする）

取得価額： 1, 000

時価(実質価額)： 200

【仕訳】

借方		貸方	
特定資産減損損失(PL・一般・ 経常外)	800	〇〇積立資産・投資有価証券(BS)	800
一般正味財産への振替額(PL・ 指定)	800	受取寄付金振替額(PL・一般・ 経常外)	800

【設例④】 土地を減損処理する場合

指定正味財産を財源とする特定資産としての土地について、時価が著しく下落し、回復の見込みがないとして減損処理する。

取得価額： 1, 500

時価： 500

【仕訳】

借方		貸方	
特定資産減損損失(PL・一般・ 経常外)	1,000	土地(BS)	1,000
一般正味財産への振替額(PL・ 指定)	1,000	受取寄付金振替額(PL・一般・ 経常外)	1,000

V. 指定正味財産から一般正味財産へ振替える例（Q15～16）

【Q15】（評価損等の発生により指定正味財産が減少する場合）

【正味財産増減計算書】 設例③

I 一般正味財産増減の部	
2. 経常外増減の部	
(1) 経常外収益	
① 受取寄付金	
受取寄付金振替額	800
(2) 経常外費用	
① 固定資産減損損失	
特定資産減損損失(株式)	800
II 指定正味財産増減の部	
① 一般正味財産への振替額	△ 800
.....	

【正味財産増減計算書】 設例④

I 一般正味財産増減の部	
2. 経常外増減の部	
(1) 経常外収益	
① 受取寄付金	
受取寄付金振替額	1,000
(2) 経常外費用	
① 固定資産減損損失	
特定資産減損損失(土地)	1,000
II 指定正味財産増減の部	
① 一般正味財産への振替額	△ 1,000
.....	

- 実質的に資産の価値が喪失するような場合には、寄付者の直接的な意図ではないにしろ、当該減少額について、実質的に指定の解除がなされたものと同様の状況であるとみなす。

⇒ 【Q18】のケースも同様

V. 指定正味財産から一般正味財産へ振替える例（Q15～16）

【Q16】（指定正味財産から一般正味財産へ振替える場合）

- 寄付者等の用途の指定に従って財産を費消したこと等により、用途の制約が解除された場合に指定正味財産から一般正味財産へ振替える。
⇒ 【Q17】のケース
- 株式等で保有し続けることを指定されているなど、処分又は保有形態に制約が課されている場合は、基本的に指定正味財産に計上され続ける。
⇒ 【Q15】のケース（但し、減損処理された部分を除く）
- 制約の範囲を超えて事業に充当すること等は、寄付者の同意を得られれば可能である。
⇒ 事業への充當時に振替える。
- 寄付者が亡くなっている場合など、寄付者の意思を改めて確認できない場合には、当該寄付者の関係者の意思を確認することで、処分又は保有形態の制約が解除されるとみなせる場合がある。（26年度報告）

VI. その他有価証券に区分された債券の時価評価

【有価証券の評価基準】

◆ 保有区分に応じて評価基準が決まる。

保有区分		評価基準	正味財産増減計算書 における処理
満期保有目的の 債券	取得価額と債券金額と の差額の性格が金利の 調整と認められるとき	償却原価法	受取利息処理
	上記以外	取得価額	— (減損処理すべきもの については評価損を計上)
子会社株式・関連会社株式			
その他の有価証 券	市場価格のないもの	時価	評価損益を計上
	市場価格のあるもの		

VI. その他有価証券に区分された債券の時価評価（Q32～33）

- 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ことが求められている。（金融商品会計に関する実務指針第276項）
- 平成20年基準では、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。
- 但し、取得価額と債券金額との差額に重要性が乏しい場合には、償却原価法を適用しないことも認められている。（平成20年基準注解(注1)(注2)）

VI. その他有価証券に区分された債券の時価評価（Q32～33）

【正味財産増減計算書】 設例1

I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
① 基本財産運用益	
基本財産受取利息	21
.....	
基本財産評価損益等	58

【貸借対照表】 設例1

I 資産の部	
.....	
2. 固定資産	
(1) 基本財産	
投資有価証券	1,010

【正味財産増減計算書】 設例2

I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
① 基本財産運用益	
基本財産受取利息振替額	15
.....	
II 指定正味財産増減の部	
① 受取寄付金	946
② 基本財産運用益	
基本財産受取利息	21
③ 基本財産評価益	58
④ 一般正味財産への振替額	△ 15
.....	

【貸借対照表】 設例2

I 資産の部	
.....	
2. 固定資産	
(1) 基本財産	
投資有価証券	1,010

VI. その他有価証券に区分された債券の時価評価（翌年度の処理）

【設例1-②】 一般正味財産から充当される基本財産を時価評価

翌年度末(×3年3月31日)の時価が、1,090となった場合

【仕訳】

借方		貸方	
現金預金(BS)	15	基本財産運用益・受取利息(PL・一般)	15
基本財産・投資有価証券(BS)	6	基本財産運用益・受取利息(PL・一般)	6
基本財産評価損益等(PL・一般)	58	基本財産・投資有価証券(BS)	58

◆ 設例1で計上した評価損益等の戻し

基本財産・投資有価証券(BS)	132	基本財産評価損益等(PL・一般)	132
-----------------	-----	------------------	-----

評価損益等132=時価1,090-(前年度末帳簿価額1,010+当年度償却6-前年度末評価損益等の戻し58)

【正味財産増減計算書】 設例1-②

I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
① 基本財産運用益	
基本財産受取利息	21
.....	
基本財産評価損益等	74

【貸借対照表】 設例1-②

I 資産の部	
.....	
2. 固定資産	
(1) 基本財産	
投資有価証券	1,090

VI. その他有価証券に区分された債券の時価評価（翌年度の処理）

【設例1-③】 一般正味財産から充当される基本財産を時価評価

翌年度末(×3年3月31日)の時価が、930となった場合

【仕訳】

借方		貸方	
現金預金(BS)	15	基本財産運用益・受取利息(PL・一般)	15
基本財産・投資有価証券(BS)	6	基本財産運用益・受取利息(PL・一般)	6
基本財産評価損益等(PL・一般)	58	基本財産・投資有価証券(BS)	58

◆ 設例1で計上した評価損益等の戻し

基本財産評価損益等(PL・一般)	28	基本財産・投資有価証券(BS)	28
------------------	----	-----------------	----

評価損益等△28＝時価930－(前年度末帳簿価額1,010＋当年度償却6－前年度末評価損益等の戻し58)

【正味財産増減計算書】 設例1-③

I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
① 基本財産運用益	
基本財産受取利息	21
.....	
基本財産評価損益等	△ 86

【貸借対照表】 設例1-③

I 資産の部	
.....	
2. 固定資産	
(1) 基本財産	
投資有価証券	930

ご清聴ありがとうございました。