

公益法人会計基準に関する実務指針

平成28年3月22日
改正 平成28年12月22日
日本公認会計士協会

目 次

I. 本実務指針の適用範囲	
1. 適用範囲.....	1
2. 背景.....	3
II. Q&A	
1. 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化	
(1) 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化.....	Q1～Q4
2. 過年度遡及会計基準	
(1) 会計上の取扱い.....	Q5
(2) 会計処理及び財務諸表における開示.....	Q6
3. 指定正味財産と一般正味財産	
(1) 寄付の範囲.....	Q7
(2) 寄付の取扱いとその会計処理.....	Q8～Q12
(3) 指定正味財産の範囲.....	Q13～Q16
(4) 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.....	Q17～Q18
(5) 補助金等の会計処理.....	Q19～Q23
4. 特定資産	
(1) 特定資産の勘定科目.....	Q24
(2) 固定資産の区分とその財源.....	Q25
(3) 用途が制約されている寄付金の取扱い.....	Q26
(4) 一般正味財産や負債を財源等とする特定資産.....	Q27
(5) 指定正味財産及び一般正味財産からの充当額.....	Q28
5. 金融商品会計基準（開示関係）	
(1) 財務諸表における開示.....	Q29～Q30
6. 有価証券の評価とその会計処理	
(1) 有価証券の保有区分とその評価.....	Q31～Q32
(2) 満期保有目的の債券の取扱い.....	Q33～Q35

(3) その他有価証券に区分された債券の時価評価	Q36～Q37
(4) 償却原価法による償却額と収受した投資有価証券受取利息	Q38
(5) 一般正味財産として保有する有価証券について評価損益の取扱い	Q39
(6) 資産の時価が著しく下落した場合の取扱い	Q40
(7) 外貨建有価証券について	Q41
7. 固定資産の減損会計	
(1) 減損会計の適用	Q42
(2) 時価評価の対象範囲	Q43
(3) 減損処理の対象資産	Q44
(4) 時価の著しい下落	Q45
(5) 使用価値の算定	Q46
(6) 会計処理及び財務諸表における開示方法	Q47
(7) 固定資産の減損処理方法	Q48
8. 資産除去債務に関する会計基準	
(1) 会計上の留意点	Q49
9. 賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準	
(1) 賃貸等不動産の範囲及び時価	Q50～Q52
(2) 財務諸表における開示	Q53
10. 税効果会計	
(1) 税効果会計適用の要否	Q54
(2) 税効果会計に係る法定実効税率	Q55
(3) 税効果会計を適用する場合の法人税等に関する財務諸表の表示	Q56
11. その他	
(1) キャッシュ・フロー計算書の取扱い	Q57
III. 適用	5

《 I . 本実務指針の適用範囲 》

《 1 . 適用範囲 》

1. 本実務指針は、内閣府公益認定等委員会によって設定された「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）別紙公益法人会計基準」（以下「平成20年会計基準」という。）及び「「公益法人会計基準」の運用指針」（平成20年4月 内閣府公益認定等委員会、平成21年10月改正）（以下「平成20年会計基準運用指針」という。）の2. ①から④に定める法人（以下「公益法人」という。）に関する平成20年会計基準の会計処理等についての実務上の指針をQ&A方式で提供するものである。
2. 本実務指針の適用に際し関連する実務指針は、以下のとおりであるが、本実務指針において、新たな要求事項は設けていない。
 - ・ 非営利法人委員会実務指針第34号「公益法人会計基準を適用する公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人の財務諸表に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」

《 2 . 背景 》

3. 日本公認会計士協会（以下「当協会」という。）では、内閣府公益認定等委員会によって平成20年会計基準が設定されたことに伴い、「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）（以下「平成16年会計基準」という。）に基づいて公表された非営利法人委員会報告第28号「公益法人会計基準に関する実務指針」（平成17年6月13日）、同第29号「公益法人会計基準に関する実務指針（その2）」（平成18年4月13日、最終改正平成20年10月7日）、同第31号「公益法人会計基準に関する実務指針（その3）」（平成19年3月29日）及び同第32号「公益法人会計基準に関する実務指針（その4）」（平成20年3月25日）に必要な改訂を行った上で統合し、平成28年3月22日に本実務指針として公表した。また、本実務指針には、内閣府公益認定等委員会の下に設置された公益法人の会計に関する研究会から公表された「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。以下「26年度報告」という。）に基づき、公益認定等委員会委員長から当協会会長宛てに協力依頼があった項目のうち、監査上、特に留意すべき事項についても追加している。
4. 平成28年3月23日に内閣府公益認定等委員会から「公益法人の会計に関する諸課題の検討結果について」（以下「27年度報告」という。）が公表され、26年度報告及び27年度報告は、平成20年会計基準及び平成20年会計基準運用指針を補完するものとして位置付けられた。

当協会では、内閣府公益認定等委員会から協力依頼を受け、26年度報告及び27年度報告に基づき検討を行った上で、必要と思われる企業会計基準に係る実務上の指針を追加するため、平成28年12月22日付けで本実務指針を改正した。

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年の一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行規則（平成19年4月20日法務省令第28号。以下「一般法人法施行規則」という。）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明確化された（イ）。

ア 支配法人、被支配法人となり得る要件について、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、平成20年会計基準運用指針13. 様式について

- ・ 平成20年会計基準運用指針13. (4)「14. 関連当事者との取引の内容」について、記載すべき情報が明確化された。

Q 4 : 移行法人以外の一般社団・財団法人が平成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、FAQ問VI-4によれば、いずれの法人形態も利潤の獲得と分配を目的としない非営利法人であるため、「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、その会計区分に捉われることなく、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。

《 2. 過年度遡及会計基準 》

《 (1) 会計上の取扱い 》

Q 5 : 公益法人における会計上の変更及び過去の誤謬の訂正に関する会計上の取扱いについて教えてください。

A : 公益法人における会計上の変更及び過去の誤謬の訂正に関する会計上の取扱いは、原則として、企

業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（平成21年12月4日 企業会計基準委員会。以下「過年度遡及会計基準」という。）に規定する取扱いに、準拠することになる。

同会計基準第35項では、「本会計基準のすべての項目について、財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮される。重要性の判断は、財務諸表に及ぼす金額的な面と質的な面の双方を考慮する必要がある。」とされている。この重要性に関する規定は、公益法人が同会計基準を適用するに当たっても同様に適用されるものである。

なお、会計方針の変更の取扱いのうち未適用の会計基準等に関する注記は、会社計算規則（平成18年2月7日法務省令第13号）第98条「注記表の区分」で特に記載が求められておらず、会社法との権衡を鑑みて、この注記を行うかは各法人の任意と考えられる。

《(2) 会計処理及び財務諸表における開示》

Q6：過年度遡及会計基準を適用した場合の会計処理と注記例を教えてください。

A：過年度遡及会計基準を適用した場合の会計処理及び注記例を具体的に示すと、次のとおりである。

＜設例1－1＞会計方針の変更（遡及適用を行う場合）

① 前提条件

- ・ A法人は当年度（×4年3月期）より、通常の事業目的で保有する棚卸資産（貯蔵品）の評価方法を総平均法から先入先出法に変更した。
- ・ 先入先出法を過去の会計年度から遡及適用すること（原則的な取扱い）は可能である。
- ・ A法人は税効果会計を適用していない。
- ・ 前年度（×3年3月期）の当該棚卸資産の増減について、先入先出法を遡及適用した場合の金額と、従来の方策である総平均法との差額の影響は次のとおりである。なお、払出高は全て販売に対応するものである。

	前年度 期首残高	前年度 購入高	前年度 払出高	前年度 期末残高
総平均法（従来の方策）	140	2,000	2,090	50
先入先出法を遡及適用した場合	200	2,000	2,050	150
当期一般正味財産増減額への影響	60	-	40	100

② 前年度（×3年3月期）における財務諸表

ア 貸借対照表（抜粋）

科 目	当年度 (×3年3月末)	前年度 (×2年3月末)	増減
I 資産の部			
1. 流動資産			
貯蔵品	50	140	△90
...
III 正味財産の部			
1. 指定正味財産	600	×××	×××
2. 一般正味財産	700	500	200
正味財産合計	1,300	×,×××	×××

イ 正味財産増減計算書（抜粋）

科 目	当年度 (×3年3月期)	前年度 (×2年3月期)	増減
I 一般正味財産増減の部			
...
(2) 経常費用			
事業費	2,090	×,×××	×××
...
当期一般正味財産増減額	200	×××	×××
一般正味財産期首残高	500	×××	×××
一般正味財産期末残高	700	500	200

ウ キャッシュ・フロー計算書（抜粋）

科 目	当年度 (×3年3月期)	前年度 (×2年3月期)	増減
I 事業活動によるキャッシュ・フロー			
1. 当期一般正味財産増減額	200	×××	××
...
棚卸資産の増減額(△は増加)	90	×××	××
...

③ 当年度（×4年3月期）における財務諸表

ア 貸借対照表（抜粋）

科 目	当年度 (×4年3月末)	前年度 (×3年3月末)	増減
I 資産の部			
1. 流動資産			
貯蔵品	×××	150	××
...
III 正味財産の部			
1. 指定正味財産	×××	600	×××
2. 一般正味財産	×××	800	×××
正味財産合計	×, ×××	1,400	×××

イ 正味財産増減計算書（抜粋）

科 目	当年度 (×4年3月期)	前年度 (×3年3月期)	増減
I 一般正味財産増減の部			
...
(2) 経常費用			
事業費	×××	2,050	×××
...
当期一般正味財産増減額	×××	240	×××
一般正味財産期首残高	800	500	300
会計方針の変更による累積的影響額（*）	-	60	×××
一般正味財産期末残高	×××	800	×××

* 遡及処理が行われた場合、過去の期間における遡及処理の累積的影響額は、貸借対照表上、遡及処理後の当期の期首の残高に反映される。企業会計においては、株主資本等変動計算書において、遡及処理を行った場合には、表示される最も古い期間の当期首残高に対する累積的影響額としてその金額が別途表示されることになるが、公益法人会計基準においては、株主資本等変動計算書に相当する財務諸表が存在しない。例示のとおり、正味財産増減計算書の正味財産の部において、その金額を別途表示することが考えられる。

ウ キャッシュ・フロー計算書（抜粋）

科 目	当年度 (× 4年 3月期)	前年度 (× 3年 3月期)	増減
I 事業活動によるキャッシュ・フロー			
1. 当期一般正味財産増減額	× × ×	240	× ×
...
棚卸資産の増減額(△は増加)	× × ×	50	× ×
...

エ 会計方針の変更に関する注記

<p>(会計方針の変更)</p> <p>当法人における、貯蔵品の評価方法は、従来、主として総平均法によっていたが、〇〇〇（正当な理由の内容を記載する。）のため、当年度から先入先出法に変更した。当該会計方針の変更は遡及適用され、前年度については遡及適用後の財務諸表となっている。</p> <p>この結果、遡及適用を行う前と比べて、前年度の貸借対照表は、貯蔵品、一般正味財産がそれぞれ100増加し、前年度の正味財産増減計算書は、事業費が40減少し、当期経常増減額及び当期一般正味財産増減額がそれぞれ同額増加している。</p> <p>前年度のキャッシュ・フロー計算書は、当期一般正味財産増減額が40増加し、棚卸資産の増減額が40減少している。</p>
--

<設例 1 - 2> 会計方針の変更（遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合）～過年度遡及会計基準第9項(1)の場合

① 前提条件

- ・ B法人は当年度（× 4年 3月期）より、通常の事業目的で保有する貯蔵品の評価方法を総平均法から先入先出法に変更した。
- ・ B法人は税効果会計を適用していない。
- ・ 当年度の期首時点において、過去の期間の累積的影響額は把握可能であるものの、前年度以前の会計年度に係る貯蔵品の仕入記録が一部入手不可能であり、前年度以前の会計年度において、この会計方針の変更を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することは、実務上不可能であると認められた。
- ・ この会計方針の変更により、当年度の期首における貯蔵品は150増加し、一般正味財産は同額増加している。また、期末棚卸資産残高は400増加している。

当年度の事業費は250減少し、その結果、同額だけ当期経常増減額及び一般正味財産増減額が同額増加している。

② 当年度（× 4年 3月期）における財務諸表

本設例では、会計方針の変更に関する注記のみを示している。

会計方針の変更に関する注記

(会計方針の変更)

当法人における、貯蔵品の評価方法は、従来、主として総平均法によっていたが、〇〇〇(正当な理由の内容を記載する。)のため、当年度から先入先出法に変更した。

当該会計方針の変更は、〇〇〇(実務上不可能な理由を記載する。)のため、先入先出法に基づく当年度の期首の貯蔵品の帳簿価額と、前年度の期末における貯蔵品の帳簿価額の差額を元に算定した累積的影響額を、当年度の期首残高に反映している。

これにより、従来の方法と比べて、当年度末における貯蔵品が400増加し、当年度の事業費が250減少しており、その結果、当期経常増減額及び当期一般正味財産増減額がそれぞれ同額増加している。

当年度のキャッシュ・フロー計算書は、当期一般正味財産増減額が250増加し、棚卸資産の増減額が250減少している。

(注) 棚卸資産の増減額 期末増加額△400－期首増加額△150＝△250

<設例1-3>会計方針の変更(遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合)～過年度遡及会計基準第9項(2)の場合

① 前提条件

- ・ C法人は当年度(×4年3月期)より、通常の事業目的で保有する貯蔵品の評価方法を先入先出法から総平均法に変更した。
- ・ C法人は税効果会計を適用していない。
- ・ 過去の会計年度に関する当該棚卸資産の仕入記録について、総平均法による情報が入手不可能であり、この会計方針の変更を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することは、実務上不可能であると認められた。
- ・ ただし、当年度の期首から将来にわたり総平均法を適用するために必要な情報は入手済みであり、当該会計方針の変更により、従来の方法に比べ、当年度末における棚卸資産の評価額が100増加し、事業費が同額減少している。その結果、当期経常増減額及び当期一般正味財産増減額がそれぞれ同額増加している。
- ・ C法人の決算日は3月31日である。

② 当年度(×4年3月期)における財務諸表

本設例では、会計方針の変更に関する注記のみを示している。

会計方針の変更に関する注記

(会計方針の変更)

当法人における、貯蔵品の評価方法は、従来、主として先入先出法によっていたが、〇〇〇(正当な理由の内容を記載する。)のため、当年度から総平均法に変更した。

当該会計方針の変更は、〇〇〇(実務上不可能な理由を記載する。)のため、前年度末の貯蔵品の帳簿価額を当年度の期首残高として、期首から将来にわたり総平均法を適用している。

これにより、従来の方法と比べて、当年度末における貯蔵品が100増加し、当年度の事業費が同額減少しており、その結果、当期経常増減額及び当期一般正味財産増減額がそれぞれ同額増加している。

当年度のキャッシュ・フロー計算書は、当期一般正味財産増減額が100増加し、棚卸資産の増減額が100減少している。

＜設例2＞表示方法の変更

① 前提条件

- ・ D法人は当年度（×4年3月期）より、従来、「その他固定資産」の「その他」に含めていた「長期貸付金」の金額的重要性が増したため、これを独立掲記する表示方法の変更を行った。前年度末（×3年3月31日）の貸借対照表の「その他」には「長期貸付金」4,500が含まれていた。
- ・ D法人の決算日は3月31日である。
- ・ 本設例では、貸倒引当金については考慮していない。また、キャッシュ・フロー計算書への影響についても考慮していない。

② 前年度（×3年3月期）における財務諸表

ア 貸借対照表（抜粋）

科 目	当年度	前年度	増減
I 資産の部			
2. 固定資産			
(2) その他固定資産			
・・・	・・・	・・・	・・・
その他	5,000	×,×××	×××
その他固定資産合計	6,000	×××	×××
固定資産合計	25,000	××,×××	×××

③ 当年度（×4年3月期）における財務諸表（組替え後）

ア 貸借対照表（抜粋）

科 目	当年度	前年度	増減
I 資産の部			
2. 固定資産			
(2) その他固定資産			
...
長期貸付金	×, ×××	4, 500	×××
その他	×××	500	×××
その他固定資産合計	×, ×××	6, 000	×××
固定資産合計	××, ×××	25, 000	×××

イ 表示方法の変更に関する注記

<p>（表示方法の変更）</p> <p>従来、「その他固定資産」の「その他」に含めていた「長期貸付金」は、金額的重要性が増したため、当年度より独立掲記することとした。この表示方法の変更を反映させるため、前年度の財務諸表の組替えを行っている。</p> <p>この結果、前年度の貸借対照表において、「その他固定資産」の「その他」に表示していた5,000は、「長期貸付金」4,500、「その他」500として組み替えている。</p>
--

<設例3> 会計上の見積りの変更

① 前提条件

- ・ E法人は当年度（×4年3月期）において、保有する備品Xの耐用年数について、新たに得られた情報に基づき、従来の10年を6年に見直す会計上の見積りの変更を行った。
- ・ 備品Xは×1年4月1日に5,000で取得したものであり、E法人は、残存価額をゼロとして定額法で減価償却している。備品Xの減価償却費は全て事業費として処理している。
- ・ 備品Xに関する耐用年数の変更の影響は次のとおりである。

	耐用年数が10年である場合	耐用年数を6年に見直した場合
当年度の期首における残存耐用年数（年）	8	4
当年度の期首における帳簿価額	4,000	
当年度以降の毎期の減価償却費	500	1,000

- ・ E法人の決算日は3月31日である。

② 当年度（×4年3月期）における財務諸表

本設例では、会計上の見積りの変更に関する注記のみを示している。

会計上の見積りの変更に関する注記

<p>（会計上の見積りの変更）</p> <p>当法人が保有する備品Xは、従来、耐用年数を10年として減価償却を行ってきたが、当年度において、〇〇〇（変更を行うこととした理由などの変更の内容を記載する。）により、耐用年数を6年に見直し、将来にわたり変更している。</p> <p>この変更により、従来の方法と比べて、当年度の減価償却費が500増加し、当期経常増減額及び当期一般正味財産増減額がそれぞれ同額減少している。</p>

<設例4> 減価償却方法の変更

① 前提条件

- ・ F法人は、当年度（×4年3月期）において、保有する機械装置の減価償却方法について、従来の定額法から定率法に変更する会計方針の変更を行った。
- ・ 減価償却費のうち、20%が期末の棚卸資産に配分されている。
- ・ 減価償却方法の変更が当年度の正味財産増減計算書に与える影響は次のとおりである。

減価償却費		変更が各項目に与える影響額	
定額法による場合	定率法による場合	減価償却費	棚卸資産への配分後の事業費
7,500	11,950	4,450	3,560

- ・ F法人の決算日は3月31日である。

② 当年度（×4年3月期）における財務諸表

本設例では、会計方針の変更に関する注記のみを示している。

会計方針の変更に関する注記

（会計方針の変更）

当法人は、機械装置の減価償却方法について、従来、定額法によっていたが、当年度から、将来にわたり定率法に変更している。〇〇〇（変更を行うこととした正当な理由などを記載する。）これにより、従来の方法と比べて、当年度の減価償却費が4,450増加し、当期経常増減額及び当期一般正味財産増減額がそれぞれ3,560減少している。

＜設例5＞過去の誤謬の訂正

① 前提条件

- ・ G法人の当年度（×4年3月期）の財務諸表を作成する過程で、前年度（×3年3月期）の財務諸表について誤謬が発見された。当該誤謬の内容は、G法人が受けた寄付金50を一般正味財産増加として会計処理していたが、指定正味財産増加として会計処理すべきものであった。
- ・ 当年度末までに、当該指定の解除は行われていない。
- ・ G法人は当該誤謬について、当年度の報告の中で訂正を行う。
- ・ G法人の決算日は3月31日である。

② 当年度（×4年3月期）における財務諸表

本設例では、過去の誤謬に関する注記のみを示すこととする。

過去の誤謬の修正再表示に関する注記

（過去の誤謬の修正再表示）

当法人が前年度において受領した寄付金50が、誤って前年度の一般正味財産増減の部の受取寄付金として計上されていた。前年度の財務諸表は、この誤謬を訂正するために修正再表示している。

これにより、修正再表示を行う前と比べて、前年度の貸借対照表は、〇〇積立資産、指定正味財産がそれぞれ50増加し、現金預金、一般正味財産がそれぞれ同額減少している。前年度の正味財産増減計算書は、一般正味財産増減の部の受取寄付金が50減少し、この結果、当期経常増減額及び当期一般正味財産増減額が同額減少しており、指定正味財産増減の部の受取寄付金が50増加し、当期指定正味財産増減額が同額増加している。

前年度のキャッシュ・フロー計算書は、当期一般正味財産増減額が50減少し、指定正味財産増加収入が50増加している。

《 5. 金融商品会計基準（開示関係） 》

《 (1) 財務諸表における開示 》

Q29：金融商品会計基準第40-2項(1)「金融商品の状況に関する事項」について、財務諸表における開示項目を教えてください。

A：企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（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。以下「金融商品会計基準」という。）第40-2項(1)「金融商品の状況に関する事項」では、①金融商品に対する取組方針、②金融商品の内容及びそのリスク、③金融商品に係るリスク管理体制等を注記することとされている。

27年度報告では、2(1)「金融商品の状況に関する事項」において、「金融商品の運用次第では法人運営に相当のリスクをもたらすおそれがある法人にとって、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与えるほどの信用リスクを取らないよう、法人の内部統制を図る効果を及ぼすことが期待されるとともに、寄附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する。（中略）公益法人の適切な運営を図るという観点からは、これらのうち、『現金預金、受取手形、売掛金及び貸付金等の金銭債権、支払手形、買掛金、借入金及び社債等の金銭債務』を除く、法人の資産運用を図る手段として用いられる金融商品について、その運用次第では、法人運営に相当のリスクをもたらすおそれがあると法人が判断した場合、（中略）注記することとすべきである。」とされている。

すなわち、開示すべき金融商品の範囲を金融商品会計基準で規定する全ての金融商品を対象とするのではなく、株式その他の出資証券及び公社債等の有価証券並びにデリバティブ取引（先物取引、先渡取引、オプション取引、スワップ取引及びこれらに類似する取引）等の法人の資産運用を図る手段として用いられる金融商品に限定している。

また、当該金融資産の運用次第では、公益目的事業の安定的な持続可能性に影響を与えるなど、法人運営に相当のリスクをもたらすおそれがあると法人が判断した場合に注記することとすべきであるとされているが、それ以外の場合であっても法人が自主的に注記を行うことは妨げない。

Q30：金融商品会計基準第40-2項(1)「金融商品の状況に関する事項」の財務諸表における開示例を教えてください。

A：「金融商品の状況に関する事項」は、27年度報告では、平成20年会計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、負債及び正味財産の状態並びに正味財産増減の状況を明らかにするために必要な事項」の一環として、金融商品の内容及びそのリスク、金融商品に係る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とされている。

具体的な注記例としては、企業会計基準適用指針第19号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」（平成20年3月10日 企業会計基準委員会、改正平成23年3月25日）における参考（開示例）の他、27年度報告における下記の注記例が参考となる。

金融商品の状況に関する注記例

1. 金融商品に対する取組方針

当法人は、公益目的事業の財源の相当部分を運用益によって賄うため、債券、株式、投資信託により資産運用する。なお、デリバティブ取引は行わない方針である。

2. 金融商品の内容及びそのリスク

投資有価証券は、債券、株式、投資信託であり、発行体の信用リスク、市場価格の変動リスクにさらされている。

3. 金融商品のリスクに係る管理体制

① 資産運用規程に基づく取引

金融商品の取引は、当法人の資産運用規程に基づき行う。

② 信用リスクの管理

債券については、発行体の状況を定期的に把握し、理事会に報告する。

③ 市場リスクの管理

株式については、時価を定期的に把握し、理事会に報告する。

投資信託については、関連する市場の動向を把握し、運用状況を理事会に報告する。

また、27年度報告では、「例えば、中途解約が著しく制約されているため、満期到来まで資金化することが極めて困難となる流動性リスクが発生する金融商品、デリバティブが組み込まれた金融商品、為替リスクが発生する金融商品等についても、リスクの内容、リスク管理体制を注記する。」とされている。そこで、デリバティブを組み込んだ債券（仕組債）の運用を行っている場合の注記例を示すと次のとおりである。

仕組債の運用を行っている場合

金融商品の状況に関する注記例

1. 金融商品に対する取組方針

当法人は、法人運営の財源の大部分を運用益によって賄うため、債券、株式、投資信託、デリバティブ取引を組み込んだ複合金融商品により資産運用する。

当法人が利用するデリバティブ取引は、デリバティブを組み込んだ複合金融商品（仕組債、仕組預金）のみであり、一定の金額を限度としている。なお、投機目的のデリバティブ取引は行わない方針である。

2. 金融商品の内容及びそのリスク

投資有価証券は、債券、株式、投資信託、デリバティブ取引を組み込んだ債券（仕組債）であり、発行体の信用リスク、市場リスク（金利の変動リスク、為替の変動リスク及び市場価格の変動リスク）にさらされている。なお、投資有価証券には、リスクが高いものとして、中途解約が著しく制約されていることにより、満期到来までに資金化することが極めて困難な流動性に乏しい債券（仕組債）×××円が含まれている。

3. 金融商品のリスクに係る管理体制

① 資産運用規程に基づく取引

金融商品の取引は、当法人の資産運用規程に基づき行う。

② 信用リスクの管理

債券及び仕組債については、発行体の信用情報や時価の状況を定期的に把握し、理事会に報告する。

③ 市場リスクの管理

株式については、時価を定期的に把握し、理事会に報告する。

投資信託については、関連する市場の動向を把握し、運用状況を理事会に報告する。

《 6. 有価証券の評価とその会計処理 》

《 (1) 有価証券の保有区分とその評価 》

Q31: 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、時価をもって貸借対照表価額とするものとされていますが、市場価格とはどのようなものをいうのでしょうか。

A: 市場価格とは、売買が行われている市場において有価証券の売却により入手できる現金の額又は取得のために支払う現金の額をいい、具体的には、以下の公表されている取引価格を市場価格とする。なお、有価証券に付すべき市場価格は毎期同一の方法によって入手し、評価の精度をより高める場合を除き、みだりにこれを変更してはならない（会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（平成12年1月31日 最終改正平成28年3月25日。以下「金融商品会計実務指針」という。）第48項～第52項）。

① 取引所に上場されている有価証券

市場価格が形成される市場として、まず取引所が挙げられるが、この取引所には国内はもとより海外のものも含まれる。有価証券が複数の取引所に上場されている場合は、当該有価証券の取引が最も活発に行われている取引所のものとする。

② 店頭において取引されている有価証券

店頭において取引されている有価証券の市場価格は、公正な価格を提供するため複数の店頭市場の情報を集計し、提供することを目的として組織化された業界団体（例えば、日本証券業協会）が公表する価格とする。ただし、業界団体が公表する価格の入手が困難か又はそれが無い場合には、ブローカー（有価証券の売買を仲介したり、場合によっては自己が買手又は売手となって店頭での売買を成立させる業者で、証券会社や銀行が代表的なものである。）の店頭において成立する価格（気配値を含む。）とすることもできる。

有価証券の種類により、取引所で取引が成立しているものであっても、上場されている銘柄が限られ、また、売買高も少量であるため、取引所における市場価格が有価証券の公正な評価額を示しておらず、店頭取引による価格の方が時価としてより妥当と判断される場合には、当該店頭取引による価格を用いる。

③ 上記①又は②に準じて随時、売買・換金等が可能なシステムにより取引されている有価証券

イ 注記例

○. 減損損失関係

以下の固定資産について減損損失を計上している。

種 類	土地
場 所	〇〇県〇〇市
減損損失の金額	1,231

(減損損失の内訳)

減損損失の内訳は、A事業の土地700、B事業の土地391、法人会計の土地140である。

(評価金額の算定方法)

A事業及び法人会計の土地は不動産鑑定評価額によっている。

B事業の土地は使用価値により評価しており、将来キャッシュ・フローを2.0%で割り引いて算定している。

≪ 8. 資産除去債務に関する会計基準 ≫

≪ (1) 会計上の留意点 ≫

Q49：公益法人における資産除去債務の会計処理上の留意点について教えてください。

A：資産除去債務（資産除去債務に関する会計基準（企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（平成20年3月31日 企業会計基準委員会）における資産除去債務をいう。）に対応する有形固定資産を計上する場合、当該有形固定資産に対応する財源は一般正味財産となる。これは、例えば借入金により固定資産を取得した場合の財源の考え方と同様である。また、本体部分は財源の指定の有無により、指定正味財産又は一般正味財産が財源となる。したがって資産除去債務を計上する場合、本体部分と資産除去債務部分で財源が異なる場合があることに留意する。

資産計上された資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額及び時の経過による資産除去債務の調整額は、当該資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて事業費又は管理費に計上する。また、資産除去債務の履行時に認識される決済差額についても、固定資産の取得原価に含められ減価償却を通じて費用処理された除去費用と同様の性格と考え、原則として、当該資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額と同じ区分に含めて計上する。

ただし、資産除去債務の発生時に当該債務を合理的に見積もることができない場合には、これを計上せず、当該債務を合理的に見積もることができるようになった時点で負債として計上する。なお、当該債務を合理的に見積もることができない場合とは、資産除去債務の履行時期を予測することや、将来の最終的な除去費用を見積もることが困難であるため、合理的に資産除去債務を算定できない場合をいい、このような場合には、当該資産除去債務の概要、合理的に見積もることができない旨及びその理由を注記する。これについて、例えば建物を期限の定めなく公益目的事業に使用してほしいということで寄付を受けているが、当該保有に関する制約が寄付者等からいつ解除されるか明確ではない、すなわち資産除去債務の履行時期が寄付者等から明示されていないことのみをもって、直ちにその金額を見積もれない理由となるものではないことに留意する。このような場合、当該資産に適用している耐用年数等から撤去時期を合理的に見積もることができないか慎重に検討する必要がある。

《 9. 賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準》

《 (1) 賃貸等不動産の範囲及び時価》

Q50：公益法人における賃貸等不動産の範囲について教えてください。

A：公益法人における賃貸等不動産の範囲は、企業会計基準第20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」（平成20年11月28日 企業会計基準委員会、改正平成23年3月25日。以下「賃貸等不動産基準」という。）第5項のとおり、次の不動産が含まれる。

- ① 貸借対照表において投資不動産（投資の目的で所有する土地、建物その他の不動産）として区分されている不動産
- ② 将来の使用が見込まれていない遊休不動産
- ③ 上記以外で賃貸されている不動産

これらに該当するかは、保有する不動産の現況により判断され、事業目的や充当している財源、認定法上の位置付け等によりその対象が制限されることはないと考えられる。

また、不動産の中には、例えばサービスの提供、経営管理に使用されている部分と賃貸等不動産として使用される部分で構成されるものがある。このような場合、原則として賃貸等不動産として使用される部分については、賃貸等不動産に含めることとなる。しかし、賃貸等不動産基準第7項なお書きのとおり、賃貸等不動産として使用する部分の割合が低いと考えられる場合は、賃貸等不動産に含めないことができる。

Q51：賃貸等不動産の総額に重要性が乏しいとして注記を省略するかどうかを判断するに当たっての留意点を教えてください。

A：賃貸等不動産基準第8項ただし書きのとおり、賃貸等不動産の総額に重要性が乏しい場合は注記を省略することができる。当該賃貸等不動産の総額に重要性が乏しいかどうかは、賃貸等不動産の貸借対照表日における時価を基礎とした金額と当該時価を基礎とした総資産の金額との比較をもって判断することとなる。

しかしながら、公益法人において賃貸等不動産の総額に重要性があるかどうかの判断は、画一的に決まるものではなく、以下のような企業と公益法人の事業目的の相違点を加味することが考えられる。

- ① 公益法人の利害関係者は企業の利害関係者と異なり投資目的を有していないことから、利害関係者に対する時価開示の意義は限られていること
- ② 公益目的保有財産や実施事業資産として保有される賃貸等不動産は事業実施に供されることを直接の目的とした財産であること

Q52：賃貸等不動産の時価開示において注記が必要とされる時価について教えてください。

A：企業会計基準適用指針第23号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」（平成20年11月28日 企業会計基準委員会。以下「賃貸等不動産指針」という。）第11項によると、賃貸等不動産の当期末における時価とは、通常、観察可能な市場価格に基づく価額をいい、市場価格が観察できない場合には合理的に算定された価額（「不動産鑑定評価基準」（国土交通省）による方法又は類似の方法に基づいて算定）をいうとされている。また、契約により取り決められた一定の売却予定価額がある場合には、合理的に算定された価額として当該売却予定価額を用いることとされている。

賃貸等不動産指針第13項によれば、「開示対象となる賃貸等不動産のうち重要性が乏しいものについては、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標に基づく価額等を時価とみなすことができる。」とされている。

ここで、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標に基づく価額には、容易に入手できると考えられる評価額としていわゆる実勢価格や査定価格が、容易に入手できると考えられる土地の価格指標として公示価格、都道府県基準地価格、路線価による相続税評価額、固定資産税評価額が含まれる。また、建物等の償却資産については、適正な帳簿価額をもって時価とみなすことができる（賃貸等不動産指針第33項）。

なお、開示対象となる賃貸等不動産の重要性については、簿価や含み損益の状況といった金額的重要性の他、賃貸事業の法人事業における位置付け、公益目的事業や実施事業等の財源としての寄与度等の当該公益法人の実態等や企業と公益法人の事業目的の相違点を考慮して判断することも考えられる。

《(2) 財務諸表における開示》

Q53：公益法人における賃貸等不動産に関する開示例を示してください。

A：賃貸等不動産に関する開示に当たっては、賃貸等不動産指針の開示例等が参考となる。これを公益法人に即した開示とした場合、以下のような開示例が考えられる。

賃貸等不動産を一括して注記する場合の開示例

1. 賃貸等不動産の状況に関する事項

当法人では、東京都その他の地域において、収益事業に使用するため賃貸用のオフィスビル（土地を含む。）を有している。

2. 賃貸等不動産の時価に関する事項

（単位：百万円）

貸借対照表計上額	当期末の時価
×××	×××

（注1） 貸借対照表計上額は、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額である。

（注2） 当期末の時価は、土地については主として固定資産税評価額に基づいて当法人で算定した金額であり、建物については適正な帳簿価額である。

賃貸等不動産を管理状況に応じて区分して注記する場合(賃貸等不動産基準第8項また書き)の開
 示例

当法人では、東京都に収益事業用資産として賃貸オフィスビル及び賃貸住宅を所有
 している。これら賃貸等不動産の貸借対照表計上額、当期増減額及び時価は、次のと
 おりである。

(単位：千円)

用 途	貸借対照表計上額			当期末の 時価
	前期末残高	当期増減額	当期末残高	
オフィスビル (うち建設予定の土地)	××× (×××)	××× (×××)	××× (×××)	××× (×××)
住 宅	×××	×××	×××	×××
合 計	×××	×××	×××	×××

(注1) 貸借対照表計上額は、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を
 控除した金額である。

(注2) 当該増減額のうち、主な増加額は次のとおり。

オフィスビルーAビルの取得(×××千円)及びBビルのリニューアル(××
 ×千円)

(注3) 当該増減額のうち、主な減少額は次のとおり。

オフィスビルーCビルの売却(×××千円)

(注4) 当期末の時価は、主要な物件については外部の不動産鑑定士による不動産
 鑑定評価書に基づく金額である。ただし、第三者からの取得時や直近の評価
 時点から、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標
 に重要な変動が生じていない場合には、当該評価額や指標を用いて調整した
 金額によっている。また、当期に新規取得したものについては、時価の変動
 が軽微であると考えられるため、貸借対照表計上額をもって時価としている。

また、賃貸等不動産に関する平成××年度における正味財産増減は、次のとおりで
 ある。

(単位：千円)

用 途	正味財産増減計算書における金額			
	経常収益	経常費用	経常増減	その他
オフィスビル	×××	×××	×××	×××
住宅	×××	×××	×××	—
合 計	×××	×××	×××	×××

(注1) 経常収益及び経常費用は、賃貸収益とこれに対応する費用(減価償却費、
 修繕費、保険料、租税公課等)であり、それぞれ収益事業の経常収益、経常
 費用に計上している。

(注2) その他は、売却益であり、収益事業の経常外収益に計上している。

賃貸等不動産として使用される部分を区分しない場合（賃貸等不動産指針第17項）の開示例

当法人では、東京都その他の地域において、収益事業として賃貸収益を得ることを目的として賃貸オフィスビルや賃貸商業施設を所有している。なお、国内の賃貸オフィスビルの一部については、当法人が使用しているため、賃貸等不動産として使用される部分を含む不動産としている。

これら賃貸等不動産及び賃貸等不動産として使用される部分を含む不動産に関する貸借対照表計上額、当期増減額及び時価は、次のとおりである。

(単位：千円)

	貸借対照表計上額			当期末の時価
	前期末残高	当期増減額	当期末残高	
賃貸等不動産	×××	×××	×××	×××
賃貸等不動産として使用される部分を含む不動産	×××	×××	×××	×××

(注1) 貸借対照表計上額は、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額である。

(注2) 賃貸等不動産の当期増減額のうち、主な増加額は不動産取得(×××千円)であり、主な減少額は不動産売却(×××千円)である。

(注3) 当期末の時価は、主要な物件については外部の不動産鑑定士による不動産鑑定評価書に基づく金額である。それ以外の物件は重要性が乏しいと判断されるため、土地については路線価等「容易に入手できる評価額」、建物については「適正な帳簿価額」である。

また、賃貸等不動産及び賃貸等不動産として使用される部分を含む不動産に関する平成××年度における損益は、次のとおりである。

(単位：千円)

	賃貸収益	賃貸費用	差 額	その他 (売却損益等)
賃貸等不動産	×××	×××	×××	×××
賃貸等不動産として使用される部分を含む不動産	×××	×××	×××	×××

(注) 賃貸等不動産として使用される部分を含む不動産には、サービスの提供及び経営管理として当法人が使用している部分も含むため、当該部分の賃貸収益は計上していない。なお、当該不動産に係る費用（減価償却費、修繕費、保険料、租税公課等）については、賃貸費用に含まれている。

《Ⅲ. 適用》

5. 本実務指針は、公表日（平成 28 年 3 月 22 日）から適用する。

なお、非営利法人委員会報告第 28 号「公益法人会計基準に関する実務指針」（平成 17 年 6 月 13 日）、同第 29 号「公益法人会計基準に関する実務指針（その 2）」（平成 18 年 4 月 13 日、最終改正平成 20 年 10 月 7 日）、同第 31 号「公益法人会計基準に関する実務指針（その 3）」（平成 19 年 3 月 29 日）及び同第 32 号「公益法人会計基準に関する実務指針（その 4）」（平成 20 年 3 月 25 日）は廃止する。

6. 「非営利法人委員会実務指針第 38 号「公益法人会計基準に関する実務指針」の改正について」（平成 28 年 12 月 22 日）については、平成 28 年 4 月 1 日から開始する事業年度から適用する。また、同日前に開始する事業年度から適用することを妨げない。

以 上