

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)の改正

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29年 7月20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 ～ 抜粋 ～
(非営利法人委員会実務指針第38号 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)

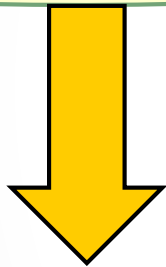
【略称】

- ◆ 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)
- ◆ 27年度報告： 公益法人の会計に関する諸課題の検討結果について
(平成28年3月23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－1. 実務指針改正の経緯（26年度報告の反映）

【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－1．実務指針改正の経緯（26年度報告の反映）

【増設されたQ A】

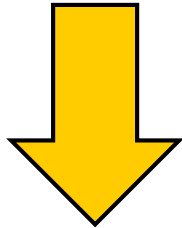
- 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化（Q1～Q4）
 - ・ 移行法人以外の一般社団・財団に対する20年基準の適用促進
- 指定正味財産の範囲（Q14～Q16）
 - ・ 使途の制約の程度
- 指定正味財産から一般正味財産に振り替える例とその会計処理（Q18）
 - ・ 指定正味財産から一般正味財産への振替え
- その他有価証券に区分された債券の時価評価（Q36～Q37）
 - ・ 償却原価法＋評価損益
 - ・ 財務諸表の表示

（注）QのNo.はH28.12.22.改正後のものを記載している。

Ⅱ－２．実務指針改正の経緯（27年度報告の反映）

【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.



◆ 27年度報告の反映

◆ 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38号）
改正H28.12.22.

<新設>

- 会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準
- 金融商品会計基準（開示関係）
- 資産除去債務に関する会計基準
- 賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準

Ⅱ－２．実務指針改正の経緯（27年度報告の反映）

【27年度報告の要約】

	基準	適用	補足コメント
1.	退職給付に関する会計基準	○	改正されれば改正後の基準を適用
2.	金融商品に関する会計基準	○	リスクある場合、「金融商品の状況に関する事項」を注記で要求
3.	リース取引に関する会計基準	○	
4.	棚卸し資産の評価に関する会計基準	○	平成20年基準における規定実質的な相違はない。
5.	工事契約に関する会計基準	○	
6.	資産除去債務に関する会計基準	○	
7.	賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準	○	
8.	会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準 (過年度遡及会計基準)	△	適用しなくとも可（自主的な適用を妨げない）。 但し、監査上は適用必須の取扱い。
9.	固定資産の減損に係る会計基準	—	平成20年基準では別に定められている。

Ⅱ－２．実務指針改正の経緯（27年度報告の反映）

【増設されたQ A】

- 過年度遡及会計基準（Q5～Q6）
 - ・ 会計上の取扱い、会計処理および注記例
- 金融商品の状況に関する事項の注記（Q29～Q30）
 - ・ 開示に関する考え方、注記例
- 資産除去債務に関する会計基準（Q49）
 - ・ 公益法人における会計上の留意点
- 賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準（Q50～Q53）
 - ・ 公益法人における賃貸等不動産の範囲
 - ・ 重要性の判断、時価の内容
 - ・ 注記例

Ⅲ. 過年度遡及会計基準（Q5～Q6）

【過年度遡及会計基準とは】

- 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準委員会 平成21年12月4日）
- 会計方針を変更した場合や誤謬の訂正が行われた場合等における過去の財務諸表の遡及処理に関する取扱いを定めたもの。

○：遡及処理する ×：遡及処理しない

内容	原則的な取扱い
会計上の変更	
会計方針の変更	○（遡及適用）
表示方法の変更	○（財務諸表の組替え）
会計上の見積もりの変更	×（将来にわたり会計処理）
過去の誤謬の訂正	○（修正再表示）

Ⅲ. 過年度遡及会計基準（Q5～Q6）

1. 会計方針の変更

(1) 原則的な取扱い

会計方針の変更には、①会計基準等の改正に伴うものと、②それ以外の正当な理由によるものがある。いずれの場合にも、原則として、過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用する。

但し、会計基準等の改正に伴う会計方針を変更する際に、会計基準に経過的な取扱いが定められている場合には、当該取扱いに従う。

(2) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合の

ケース	取扱い
新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額は算定できるが、どの期間に影響を与えるかの算定が不可能な場合	遡及適用が実行可能な最も古い期間の期首で累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を遡及適用
新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を算定することが不可能な場合	実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用する

(3) 注記

会計基準等の改正に伴い会計方針を変更した場合と、それ以外の正当な理由による会計方針の変更の場合に分けて、注記事項が定められている。

また、公表済みで適用されていない新会計基準等がある場合には、その名称や概要、新会計基準適用による影響に関する記述等の注記が必要である。⇒ 公益法人においては任意

Ⅲ. 過年度遡及会計基準（Q5～Q6）

2. 表示方法の変更

(1) 原則的な取扱い

表示方法の変更が認められるのは、①表示方法を定めた会計基準または法令等の改正により表示方法の変更が求められる場合と、②会計事象等を財務諸表により適切に反映するために表示方法の変更を行う場合である。

いずれの場合においても、表示する過去の財務諸表を新たな表示方法により、組み替えることが必要である。

(2) 原則的な取り扱いが実務上不可能な場合の取扱い

新たな表示方法により、過去の財務諸表を組み替えることが実務上不可能な場合には、実行可能な期間から新たな表示方法を適用するとともに、実務上不可能な理由を注記する。

(3) 表示方法の変更の注記

表示方法を変更した場合には、その内容等を注記することが必要である。

Ⅲ. 過年度遡及会計基準（Q5～Q6）

3. 会計上の見積りの変更

(1) 原則的な取扱い	会計上の見積もりの変更が行われた場合には、過去にさかのぼって処理せず、その影響を変更年度降の財務諸表において認識する。
(2) 注記	会計上の見積もりを変更した場合には、その内容や影響額等を注記する。
(3) 減価償却等に関する取扱い	
① 減価償却方法の変更	有形固定資産の減価償却方法および無形固定資産の償却方法は会計方針として位置付けられているが、減価償却方法等の変更は、会計上の見積もりの変更と同様に扱い、遡及適用は行わない。
② 耐用年数の変更	固定資産の耐用年数の変更は、当年度以降の費用配分にのみ影響させる取り扱いとし、臨時償却については廃止されている。

Ⅲ. 過年度遡及会計基準（Q5～Q6）

4. 過去の誤謬の訂正

(1) 原則的な取扱い

過去の財務諸表に誤謬が発見された場合には、原則として過去の財務諸表を修正再表示する。

また、重要性の判断に基づいて、過去の財務諸表を修正再表示しない場合には、経常収益・費用として認識する。

(2) 原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

実務上不可能な場合の取扱いは明示しないとされているが、まれな実務において誤謬の修正再表示が不可能な場合が生じる可能性を否定するものではないとされている。

(3) 注記

過去の誤謬の内容や影響額等について注記することが必要である。

IV. 金融商品の状況に関する事項の注記（Q29～Q30）

【ポイント】（Q29）

- 「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」に注記が必要。（但し、自主的な注記を妨げない）
- 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、有価証券やデリバティブ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の限定。（現金預金、受取手形、売掛金、貸付金、支払手形、買掛金、借入金、社債等を除く）
- ①金融商品に対する取組方針、②金融商品の内容およびそのリスク、③金融商品に係るリスク管理体制等 の注記が必要。

【注記例】（Q30）

- 27年度報告の注記例
- 仕組債の運用を行っている場合の注記例

V. 資産除去債務に関する会計基準（Q49）

【資産除去債務に関する会計基準とは】

- 「資産除去債務に関する会計基準」「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（企業会計基準委員会 平成20年3月31日）
- 有形固定資産の除去に関する将来の負担を資産除去債務として財務諸表に反映する際の取り扱いを定めたもの。資産除去債務を負債として計上するとともに、これに対応する除去費用を有形固定資産に計上する会計処理および開示について記載されている。

【資産除去債務の定義】

内容

有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの。

- 有形固定資産には、建設仮勘定、リース資産、投資不動産を含む。
- 使用期間中に実施する環境修復、修繕は対象外。
- 除去には売却、廃棄、リサイクル等が含まれ、転用や用途変更は含まれない。
- 有形固定資産自体の除去が義務付けられていなくても、当該有形固定資産に含まれる一定の有害物質を特定の方法で除去する義務がある場合における、有害物質の除去費用を含む。

V. 資産除去債務に関する会計基準（Q49）

【会計処理】

（1）資産除去債務の負債計上

- 有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用により発生した時に負債として計上する。
- 金額を合理的に見積ることができない場合には合理的に見積ることができるようになった時点で計上する。

（2）資産除去債務の算定

- 資産除去債務はそれが発生したときに、有形固定資産の除去に要する割引前の将来支出（キャッシュ・フロー）を見積り、割引後の金額（割引価値）で算定する。

V. 資産除去債務に関する会計基準（Q49）

（3）資産除去債務に対応する除去費用の資産計上と費用配分

【資産計上】

- 資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。

【費用配分】

- 資産計上額を、減価償却を通じて残存耐用年数にわたり費用配分
- 時の経過による調整額（利息費用）を発生時の費用として処理
- 賃借建物等に係る有形固定資産(内部造作等)に係る原状回復費用については、敷金のうち回収が見込めない額の費用処理が認められている。

（4）資産除去債務の見積りの変更

- 割引前の将来キャッシュ・フローに重要な見積りの変更が生じたことによる調整額は、資産除去債務及び関連する有形固定資産の帳簿価額に加減する。
- 資産除去債務が法令の改正等により生じた場合も同様とする。

V. 資産除去債務に関する会計基準（Q49）

【財務諸表における開示】

貸借対照表	<ul style="list-style-type: none">● 資産除去債務は資産除去債務等の適切な勘定科目で負債に表示（流動固定区分はワンイヤールール）
損益計算書（正味財産増減計算書）	<ul style="list-style-type: none">● 除去費用に係る費用配分額と時の経過による調整(*) → 減価償却費と同じ区分に計上
	<ul style="list-style-type: none">● 資産除去債務残高と支出額の差額 → 除去費用の費用配分額と同区分（原則、経常費用）
注記	<ul style="list-style-type: none">● 資産除去債務に関する開示● 金額を合理的に見積ることができない場合の開示
キャッシュ・フロー計算書	<ul style="list-style-type: none">● 資産除去債務の履行に伴う支出額は「投資活動によるキャッシュ・フロー」● 重要な資産除去債務計上時には「重要な非資金取引」として注記

(*) 時の経過による資産除去債務の調整額は、実際の資金調達活動の費用でないこと、退職給付会計における利息費用が退職給付費用の一部とされていることを考慮し、財務費用（支払利息等）ではなく、減価償却費と同一の区分で処理することとしている。

V. 資産除去債務に関する会計基準（Q49）

【適用初年度の取扱い】

(1) 資産除去債務計上額	◆ 適用初年度の期首日時点で計算
(2) 既存資産の帳簿価額に含まれる除去費用	◆ 資産除去債務の発生時点で計算した金額から、その後の減価償却額相当額を控除した額
(1) - (2)	◆ 原則として特別損失（経常外費用）に計上

➤ 会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取扱う。

V. 資産除去債務に関する会計基準（Q49）

【公益法人に特有の論点】 ～ 財源が異なる場合のイメージ ～

【貸借対照表】（X5年度）

I 資産の部		II 負債の部	
2. 固定資産 (2) 特定資産 建物	9,660	資産除去債務	502
		III 正味財産の部	
		1. 指定正味財産 寄付金	9,200
		2. 一般正味財産	

【財務諸表に対する注記】

< 特定資産の財源等の内訳 >

科目	当期末残高	(うち指定正味財産からの充当額)	(うち一般正味財産からの充当額)	(うち負債に対応する額)
特定資産				
建物	9,660	9,200	460	—

< 前提 >

	建物本体		債務相当部分		建物合計	資産除去債務	
	BS価額	償却額	BS価額	償却額	BS価額	BS価額	利息費用
X1年度	10,000	200	500	10	10,500	500	0.5
X2年度	9,800	200	490	10	10,290	500.5	0.5
X3年度	9,600	200	480	10	10,080	501.0	0.5
X4年度	9,400	200	470	10	9,870	501.5	0.5
X5年度	9,200	200	460	10	9,660	502.0	0.5
...	

VI. 賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準（Q50～Q53）

- 賃貸等不動産の範囲は、保有する不動産の現況により判断され、事業目的や財源、認定法上の位置付け等により、対象が制限されることはない。
（Q50）
- 重要性の判断においては、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（公益目的保有財産、実施事業等資産・・・）。（Q51）
- 時価とは、観察可能な市場価格に基づく価額、合理的に算定された価額（不動産鑑定評価基準による方法等）である。重要性の乏しいものについては、実勢価格、公示価格、路線価による相続税評価額、固定資産税評価額等によることも可。（Q52）
- 注記例（Q53）
 - 一括して注記する場合
 - 管理状況に応じて区分して注記する場合
 - 賃貸等不動産として使用される部分を区分しない場合

ご清聴ありがとうございました。