

特定資産公益信託については損益計算書ではなく収支決算書で足りる(内閣府令第19条参照)と考えられる理由

明治大学 弥永真生

公益信託に関する法律8条によると、特定資産公益信託とは「その信託行為において信託財産が寄附により受け入れた金銭又は預貯金、国債その他これらに準ずる資産(いずれも内閣府令で定める要件に該当するものに限る。)に限られる旨及び当該信託財産(その信託財産に帰せられる収益を含む。)について内閣府令で定める方法によってのみ支出する旨を定める公益信託」と定義されている。そして、内閣府令では、以下のように定めることが検討されていることを前提とする。

(特定資産公益信託)

第C条 法第八条に規定する内閣府令で定める信託財産の要件は、次に掲げるものとする。

一 寄附によって受け入れた資産が金銭であること

二 信託財産は、金銭、預金、国債、地方債、特別の法律により法人の発行する債券、合同運用信託の信託その他安定した収益の確保を目的として適正に財産とされたものに限られていること。

2 法第八条に規定する内閣府令で定める信託財産の支出の方法は、次に掲げるものとする。

一 【信託財産の支出が、助成金その他の公益事務のため、金銭の支給その他これに準ずる方法により実施されることが信託行為に定められていること。】【P】

二 信託行為において、この公益信託の信託財産は、毎信託事務年度末において、当該信託財産の総額見込額の上限を超えない旨が定められていること(案1)【P】

二 信託行為において、公益信託の信託財産から生ずる利子等を超える額を毎年支出する旨が定められていること(案2)【P】

発生主義に基づいて損益計算書を作成することは、①企業等の損益の状況を明らかにし、将来の収益力(損益)を予想するための情報を提供すること、②費用・収益の見越・繰延の結果として、反射的に、企業等の財産の状況を明らかにすること、という2つの目的に資するものと考えられている。また、③発生主義に基づいて計算書類を作成することによって株式会社では適切に分配可能額を算定することができ、その結果、会社債権者の利益と株主の利益との調整が図られているという面がある。

他方で、④一定の見積りなどに基づいて費用・損失及び収益・利益を認識するという面があり、作成者の経理的能力が要求され、また、会計処理の煩雑さが増すことになりうるという課題が存在する。③及び④もふまえて、会社法の下では合名会社・合資会社については損益計算書の作成を要求せず、また、商法は(個人)商人や民法上の組合について損益計算書の

作成を要求していない

これらをふまえて、特定資産公益信託について検討すると、以下のような点を考慮すると、発生主義に基づく損益計算書の作成を要求する実益は乏しい可能性が高い。

第1に、信託財産を取崩していくということが想定されており、そこでは、収益と費用とを対応させ、収益力を表示することは求められていない。また、受入財産が金銭に限られていること及び支出の方法が金銭の支給またはそれに準ずる方法によるものに限定されていることから利害関係者は、むしろ、どれだけの支出が行われたかに関心があると考えられる。そうであれば、収益及び費用を発生主義に基づいて認識し、その差額を明らかにするという要請は大きくないものと考えられる。

第2に、受託者が信託事務に係る費用を立替払する場合には信託財産から経過期間に対応して償還を受けることにすれば現金主義で十分であるということになる。また、受託者が信託事務に係る費用を信託財産から直接支出する場合であっても長期の前払(繰延)がなされるような費用または長期の未払(見越)が生ずるような費用は特定資産公益信託の性質上、想定しにくい。さらに、受託者が信託報酬の中に信託事務に係る費用を含めており、信託報酬とは別に信託事務に係る費用を信託財産から支出しない場合にはなおさらである。このように考えると費用の見越・繰延の必要は乏しい。しかも、信託財産の種類に照らすと、減価償却や貸倒引当金などの認識は不要であると考えられる。

第3に、信託財産の種類に照らすと、収益の繰延が生ずることはほとんど想定できない一方で、第1点と関係するが、利害関係者にとっての情報という観点から、収益の見越(典型的には未収利息)の重要性は低いものと考えられる。結局、収益の見越・繰延の点から発生主義に基づくことを要求する必要性も乏しい。会計基準においては、重要性が乏しい場合には費用収益の見越・繰延を認識しないことが認められており、その限りにおいては現金主義が認められていると評価することができる。

第4に、特定資産公益信託においては、その性質上、受益者は存在せず(受益者が存在しないため、給付可能額の算定の前提として発生主義に基づく会計処理を求める必要はない)、かつ、(受託者自身を除けば)重要な信託債権者も想定しにくいことから、信託債権者の保護の観点から発生主義に基づく損益計算書の作成を要求する必要はない。

このように発生主義によることを要求することの意義が乏しいのであれば、あえて、手間のかかる発生主義に基づく損益計算書を作成させる必要はなく、他方、現金主義に基づく「収支計算書」を作成させた方が受託者にとっては簡便であり、信託管理人にとっても理解しやすく、チェックしやすい(監督しやすい)というメリットがある。

なお、少なくとも1938年改正前商法における損益計算書は、そもそも、実質的には収支計算書であった可能性があり、「損益計算書」といっても、実は、発生主義を前提とする「損益計算書」と現金主義を前提とする「損益計算書」とが想定できる。したがって、ここで「収支計算書」と呼ぶのは、誤解を防ぐためであり、現金主義に基づく「損益計算書」と呼んで

もよいのかもしれない。

また、信託に限って考えるならば、信託計算規則の下で、限定責任信託については発生主義に基づく損益計算書の作成を要求していると考えられるが、信託についての「一般に公正妥当と認められる会計の基準その他の会計の慣行」の内容は必ずしも明確ではないため、限定責任信託ではない信託について、発生主義に基づく損益計算書の作成が要求されていると解されるかどうかは明らかではない(受託者と委託者との間での合意によって定めることができるという考え方も排除されていないようにも思われる)。

一つの公益信託会計の中で、発生主義と現金主義の考え方を横並びで書くことの合理性という点については、上述したように、現在の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準ないし慣行においても、たとえば、費用・収益の見越・繰延の重要性が乏しい場合には結果的に現金主義によることが認められており、併存しているのだと説明するのが最も簡単だと思われる。その上で、「収支計算書」は現金主義に基づく「損益計算書」であると位置づけることが可能である。

(参考)

企業会計原則注解

〔注1〕 重要性の原則の適用について（一般原則二、四及び貸借対照表原則一）

企業会計は、定められた会計処理の方法に従って正確な計算を行うべきものであるが、企業会計が目的とするところは、企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも、正規の簿記の原則に従った処理として認められる。

重要性の原則は、財務諸表の表示に関しても適用される。

重要性の原則の適用例としては、次のようなものがある。

- (1) 消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品等のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法を採用することができる。
 - (2) 前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益のうち、重要性の乏しいものについては、経過勘定項目として処理しないことができる。
 - (3) 引当金のうち、重要性の乏しいものについては、これを計上しないことができる。
- (以下、略)