

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

平成28年 3 月 22 日

日本公認会計士協会

### 目 次

#### I 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・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 1

#### II 指定正味財産と一般正味財産

1. 寄付の範囲・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 5  
 2. 寄付の取扱いとその会計処理・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 5  
 3. 指定正味財産の範囲・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 8  
 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・・・・・ 11  
 5. 補助金等の会計処理・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 13

#### III 特定資産

1. 特定資産の勘定科目・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 17  
 2. 固定資産の区分とその財源・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 17  
 3. 用途が制約されている寄付金の取扱い・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 18  
 4. 一般正味財産や負債を財源等とする特定資産・・・・・・・・・・・・・・・・ 19  
 5. 指定正味財産及び一般正味財産からの充当額・・・・・・・・・・・・・・・・ 20

#### IV 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・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 22  
 2. 満期保有目的の債券の取扱い・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 24  
 3. その他有価証券に区分された債券の時価評価・・・・・・・・・・・・・・・・ 28  
 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・・・・・・・・ 33  
 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・・・・・ 37  
 6. 資産の時価が著しく下落した場合の取扱い・・・・・・・・・・・・・・・・ 38  
 7. 外貨建有価証券について・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 39

## V 固定資産の減損会計

1. 減損会計の適用・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 39
2. 時価評価の対象範囲・・・・・・・・・・・・・・・・ 42
3. 減損処理の対象資産・・・・・・・・・・・・・・・・ 42
4. 時価の著しい下落・・・・・・・・・・・・・・・・ 42
5. 使用価値の算定・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 42
6. 会計処理及び財務諸表における開示方法・・・・ 43
7. 固定資産の減損処理方法・・・・・・・・・・・・ 45

## VI 税効果会計

1. 税効果会計適用の要否・・・・・・・・・・・・・・ 48
2. 税効果会計に係る法定実効税率・・・・・・・・・・ 49
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・・・・・・ 50

## VII その他

1. 経常増減と経常外増減の内容とその区分・・・・・・・・ 53
2. キャッシュ・フロー計算書の取扱い・・・・・・・・ 54

## VIII 適用・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・ 54



本実務指針は、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、平成16年会計基準に基づいて公表された非営利法人委員会報告第28号、第29号、第31号及び第32号に必要な改訂を行った上で、各委員会報告を統合したものである。

あわせて、内閣府公益認定等委員会のもとに設置された公益法人の会計に関する研究会により公表された26年度報告に基づき、公益認定等委員会委員長から当協会会長あてに検討の依頼があった項目についても追加している。

なお、本実務指針で使用する略称は、次のとおりである。また、これ以外の使い方をする場合、適宜略称の使い方について説明を加えている。

- ・ 平成20年会計基準：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）別紙公益法人会計基準
- ・ 平成20年会計基準注解：同公益法人会計基準注解
- ・ 平成20年会計基準運用指針：「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）
- ・ FAQ：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）（平成27年4月版 内閣府）
- ・ 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 公益認定等委員会 公益法人の会計に関する研究会）
- ・ 平成16年会計基準：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）
- ・ 金融商品に関する会計基準：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）
- ・ 金融商品会計に関する実務指針：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 日本公認会計士協会、最終改正平成27年4月14日）
- ・ 税効果会計：「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」（平成10年10月30日 企業会計審議会）税効果会計に係る会計基準
- ・ 一般法人法施行規則：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）
- ・ 認定法：公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成18年6月2日 法律第49号）
- ・ 認定法施行規則：公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則（平成19年9月7日 内閣府令第68号）
- ・ (B/S)：貸借対照表
- ・ (指定)：正味財産増減計算書（指定正味財産増減の部）
- ・ (一般)：正味財産増減計算書（一般正味財産増減の部）

- (一般・経常) : 正味財産増減計算書 (一般正味財産増減の部・経常増減の部)
- (一般・経常外) : 正味財産増減計算書 (一般正味財産増減の部・経常外増減の部)

## I 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：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判断は、各法人が事業実態等に応じて自ら判断することになるが、FAQ問VI-4によれば、いずれの法人類型も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、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、メンテナンスが行われぬのが実態となっている。

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得るのは、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より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、公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）（平成20年4月 内閣府公益認定等委員会、最終改定平成25年1月）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、次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（貸借対照表内訳表を含む。）</li> <li>・正味財産増減計算書（正味財産増減計算書内訳表を含む。）</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（貸借対照表内訳表を含む。）</li> <li>・正味財産増減計算書（正味財産増減計算書内訳表を含む。）</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年会計基準の主な違いは何ですか。**

A：平成16年会計基準と平成20年会計基準については、主に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年会計基準第1「4 会計区分」においては、「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、平成20年会計基準第1「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動的な位置付け）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(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・フロー計算書及び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(貸借対照表内訳表を含む。)、正味財産増減計算書(正味財産増減計算書内訳表を含む。)、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、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(平成18年6月2日法律第48号)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、平成20年会計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1-3(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。

## II 指定正味財産と一般正味財産

### 1. 寄付の範囲

Q5：平成20年会計基準注解（注6）では、「寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途について制約が課されている場合には、当該受け入れた資産の額を、貸借対照表上、指定正味財産の区分に記載するものとする。」とされていますが、ここでいう寄付にはどのようなものが含まれますか。

A：寄付とは通常、寄付者等が法人の事業のために金銭、有価証券及び土地等の資産を寄贈することであるが、平成20年会計基準注解（注6）の寄付には国や地方公共団体からの補助金等も含まれる。

また、低廉譲渡による受贈益も寄付に該当する。したがって、例えば、時価1,000の土地を100で譲り受けた場合、その差額900は寄付となる。なお、その土地の用途に制約が課されている場合は、この差額900は指定正味財産となる。

### 2. 寄付の取扱いとその会計処理

Q6：長期にわたる特定の事業の実施に充てることを指定された寄付金を受け入れた場合の会計処理について教えてください。

<設例> A財団法人は環境保全のための助成金を10年間毎年100ずつ交付することを目的とする基金を設けるための寄付金を募集し、受入れのための特定預金を設け、その口座に1,000の寄付金を受け入れた。これを基に計画どおり事業を実施した。

#### ① 寄付金を受け入れたときの仕訳

環境保全助成金基金特定預金 (B/S)	1,000	受取寄付金 －受取寄付金（指定）	1,000
------------------------	-------	---------------------	-------

#### ② 助成金を交付したときの仕訳

支払助成金（一般）	100	環境保全助成金基金特定預金 (B/S)	100
一般正味財産への振替額（指定）	100	受取寄付金 －受取寄付金振替額（一般）	100

Q7：複数年にわたる特定の事業の実施に充てることを指定された寄付金を受け入れた場合の会計処理について教えてください。

<設例> A財団法人は〇〇地域の希少植物保護事業を実施することを指定された寄付金1,000を受け入れ、特定預金を設け、受入年度に600の事業を行い、翌年度に400の事業を行った（寄付金額は指定正味財産として計上しなければならない。）。

① 寄付金を受け入れたときの仕訳

現金預金 (B/S)	1,000	受取寄付金	1,000
		－受取寄付金 (指定)	

② 希少植物保護事業特定預金を設定したときの仕訳

希少植物保護事業特定預金 (B/S)	1,000	現金預金 (B/S)	1,000
--------------------	-------	------------	-------

③ 1年目の事業を実施したときの仕訳

事業費 (一般)	600	希少植物保護事業特定預金 (B/S)	600
一般正味財産への振替額 (指定)	600	受取寄付金	600
		－受取寄付金振替額 (一般)	

④ 2年目の事業を実施したときの仕訳

事業費 (一般)	400	希少植物保護事業特定預金 (B/S)	400
一般正味財産への振替額 (指定)	400	受取寄付金	400
		－受取寄付金振替額 (一般)	

**Q8 : 当年度における特定の事業の実施に充てることを指定された寄付金を受け入れた場合の会計処理について教えてください。**

＜設例＞ A財団法人は〇〇地域の希少植物保護事業を実施することを指定された寄付金1,000を受け入れ、その年度内に事業を行った。

(1) 指定正味財産増減の部に記載する方法

① 寄付金を受け入れたときの仕訳

現金預金 (B/S)	1,000	受取寄付金	1,000
		－受取寄付金 (指定)	

② 事業を実施したときの仕訳

事業費 (一般)	1,000	現金預金 (B/S)	1,000
一般正味財産への振替額 (指定)	1,000	受取寄付金	1,000
		－受取寄付金振替額 (一般)	



(2) 指定正味財産増減の部に記載しないで最初から一般正味財産増減の部に記載する方法

① 寄付金を受け入れたときの仕訳

現金預金 (B/S)	1,000	受取寄付金	1,000
		－受取寄付金 (一般)	

② 事業を実施したときの仕訳

事業費 (一般)	1,000	現金預金 (B/S)	1,000
----------	-------	------------	-------

**Q9：寄付者から使途に制約が課された寄付を受けましたが、その目的たる支出が事業年度末までに行われる予定である場合には、指定正味財産増減の部に計上する必要がありますか。**

A：平成20年会計基準注解（注13）は、補助金等を受け入れた場合、その受入額を指定正味財産増減の部に記載し、支出が行われるのに応じて指定正味財産から一般正味財産へ振り替えるのを原則としているが、当該事業年度末までに目的たる支出を行うことが予定されている補助金等については、その受入額を一般正味財産増減の部に記載することもできるとしている。

当該補助金等に関する取扱いは、事業年度末までに支出が予定されている寄付についても準用できることと解されている。

なお、仕訳例については、Q8を参照のこと。

**Q10：平成20年会計基準運用指針「12.財務諸表の科目」によれば、受取寄付金は経常収益となっており、固定資産受贈益（土地受贈益及び投資有価証券受贈益）は経常外収益の例とされています。まとまった金額の寄付は、毎年あるようなものではありません。その場合は、臨時的項目として経常外収益に区分するのですか。**

A：質問のように、平成20年会計基準運用指針「12.財務諸表の科目」によれば、受取寄付金は経常収益であり、固定資産受贈益（土地受贈益及び投資有価証券受贈益）は経常外収益の例とされている。

寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思によって当該資産の使途について制約が課されている場合には、指定正味財産の受入れとなるので、寄付者による制約が存在しない場合や重要性がない場合が一般正味財産の増加となり、「経常増減」と「経常外増減」の区分が問題となる。「財務諸表の科目」における受取寄付金及び固定資産受贈益の区分は、財産の受入れ活動は一般に金銭によることが多く、受取寄付金は経常増減に例示され、一般正味財産の増加となる現物による寄付は少ないので、固定資産受贈益は経常外収益に例示されている。

しかしながら、経常性の概念には、取引発生の際の経常性の視点ばかりでなく、活動の経常性の視点も含まれている。したがって、事業計画において寄付等の受入れ活動を明らかにしている場合のように、経常的な活動として、寄付等の受入れ活動を行っている場合には、現実

の寄付の受入れが数年に1回だけというような場合であっても、活動の経常性の視点から経常増減に区分されることになる点に留意する。

### 3. 指定正味財産の範囲

**Q11：平成20年会計基準注解（注6）の「当該資産の用途について制約が課されている場合」には、どのような場合がありますか。**

A：平成20年会計基準運用指針「7. 指定正味財産として計上される額について」では、指定正味財産として計上される額は、寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途、処分又は保有形態について制約が課されている場合の当該資産の価額をいうものとされている。

(1) 用途の制約とは、寄付を受けた資産をどのように使用するかについて制約が課されている場合であり、例えば、30周年事業又は会館の改修に使用を限定する等、特定の支出に寄付の用途が制約されている場合が考えられる。

(2) 処分の制約とは、言い換えれば維持に関する制約であり、寄付者等に永久的な維持又は一定時点までの維持の意思があり、その意思を承知して寄付の受入れを行ったような場合の制約をいい、例えば、永久の維持、10年、5年などの一定期間の維持や特定の事業の目的が達成されるまでなどの特定時点までの維持等が考えられる。

(3) 保有形態の制約とは、寄付者等が寄付する資産をどのように保有するかについて指定する場合であり、例えば、寄贈を受けた土地・建物をそのままの状態で使用することや株式を譲渡せずそのまま保有することを求められる場合等が考えられる。

**Q12：用途の制約は、どの程度具体的になされていれば、指定正味財産に計上するのでしょうか。**

A：寄付者から資金提供という取引事実があった場合には、寄付者の意思（資金の拘束度の違いや受託責任の程度）が財務諸表に適切に反映されるよう会計処理をすべきである。平成16年会計基準改正時に指定正味財産の概念が導入されたときからこの考え方に変更はない。

寄付者による用途の制約が一定程度示されているものの具体的でない場合の取扱いは、26年度報告に取扱いが示されている。

<26年度報告V 3. ③ 使途の制約>

(略) また使途の制約の解除は、一般正味財産への振替のタイミングが明らかでないといと会計処理ができないこととなる。このような趣旨に鑑みると、振替のタイミングがわかるように寄附者の意思により明確に使途に制約がかけられているものが指定正味財産として扱われるべきであると考えられるため、寄附者の意思について、法人側で十分に確認することが望まれる。

使途の制約については、例えば、「公益目的事業の〇〇事業に充当してほしい」や「奨学金事業の奨学金の財源に充当してほしい」と具体的に表現される必要がある。

(略) 例えば、公益目的事業が複数ある場合の「公益目的事業のために使ってほしい」という寄附者の指定は、どの公益目的事業に使用した場合に制約が解除されるか明確でない。

(以下、略)

また、内閣府公益認定等委員会のFAQ問V-4-⑫には、26年度報告を踏まえて、次のような取扱いが示されている。

<FAQ問V-4-⑫ (遊休財産額) >

1 使途の制約については、例えば、「公益目的事業の〇〇事業に充当して欲しい」や「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り、「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ません。(略)

特に、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ません。必ず、「寄附金のうち〇%は管理費の財源とし、△%は公益目的事業の〇〇事業に充当し、×%は公益目的事業の◇◇事業に充当して欲しい」というような形で区分して、指定をすることが必要です。

(以下、略)

以上より、使途の制約が一定程度示されているものの十分に具体的ではない寄付を受けた場合に、指定正味財産として計上するには、寄附者の意思を確認し使途を明確にすることが必要である。

一方、遺贈など寄附者が既に亡くなっている場合や、寄附者の意思の確認作業が膨大になる場合の取扱いとして、26年度報告で次のように示されている。

＜26年度報告V 3. ③ 使途の制約＞

(略) 寄附者が亡くなっている場合には当該寄附者の意思を関係者に聴くことによって使途を明確化することができるときは、当該寄附者の意思により明確に使途に制約がかけられているものと考えられる。あるいは、既に定められている法人内部の寄附金に関する規程等によって寄附者の意思の範囲内で具体的な事業を特定することができるか、又は具体的な事業に配分することができるときには、当該寄附者の意思により明確に使途に制約がかけられているものとみなしても差し支えないものと考えられる。

(以下、略)

なお、「公益法人のために使って欲しい」という寄付者の意思については、法人が寄付金の具体的な使途について自ら判断する余地が大きい。この場合、実質的に使途の指定のない一般正味財産との違いがなくなるため、指定正味財産に区分することは適切でないと考えられる。このように具体的な使途が法人の判断に委ねられているなど、実質的に寄付者から使途の制約を課せられていないと認められる場合には、指定正味財産に区分されることは適切でない。

**Q13：当法人は寄付者からの寄付を財源に公益目的事業を行っています。寄付は特定の公益目的事業に使途が指定されているのですが、この場合に当該寄付を法人の管理運営のための財源に使うことは可能でしょうか。**

A：「公益目的事業の〇〇事業のために使ってほしい」という寄付者の指定があった場合には、全てをその公益目的事業の事業費に充当する必要があるとあり、管理費に充当することはできない。しかし、寄付のうち、一定割合を管理費に充当することについて寄付者に了承を得ることができれば、当該一定割合の寄付の使途を管理費に充当することができるものと考えられる。

**Q14：指定正味財産を財源とする基本財産・特定資産の運用益は、指定正味財産増減の部に計上するのでしょうか。**

A：指定正味財産を財源とする基本財産・特定資産としての投資有価証券について償却原価法を適用する場合、収受した受取利息は指定正味財産増減の部に計上することになる。運用益につき寄付者等により具体的な使途の制約のない場合は、受取利息の計上とともに事業の用に供するための指定が解除されたものとして、一般正味財産に振り替えられるが、運用益につき寄付者等により具体的な使途の制約のある場合は、その使途の指定に従って財産が費消された時に指定が解除されたものとして一般正味財産増減の部に振り替えられる。

なお、指定正味財産を財源とする基本財産・特定資産について、償却原価法を適用しない場合は、運用益は寄付者等により具体的な使途の制約のあるものについてのみ、指定正味財産増減の部に計上することが適当であると考えられる。

#### 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

**Q15： 用途を指定された寄付金等により取得した株式、債券及び不動産などについて、評価損が発生することにより指定正味財産が減少する場合がありますが、この場合の会計処理はどのようなのでしょうか。**

A：指定正味財産が増減する要因には、用途を指定された補助金や寄付金等を受け入れた場合、指定の解除により指定正味財産を一般正味財産へ振り替えた場合及び指定正味財産に対応する資産の評価損益を認識する場合等がある。

そのうち、保有する株式、債券及び不動産などに評価損等が発生することにより指定正味財産が減少する場合については、具体的には次の事例が考えられる。

- ① 満期保有目的の債券に対して、償却原価法を適用した場合
- ② 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時価が下落した場合
- ③ 発行会社の破綻又はその他の理由により、株式の時価又は実質価額が著しく下落した場合（回復の見込みがあると認められる場合を除く。）
- ④ 土地等の不動産の価額が著しく下落した場合（回復の見込みがあると認められる場合を除く。）

平成20年会計基準注解（注11）では、指定正味財産に対応する資産の評価損益等の計上については、「指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた有価証券の時価又は償却原価で評価する場合には、従前の帳簿価額との差額は、正味財産増減計算書上、指定正味財産増減の部に記載するものとする。」とされている。

これは、指定正味財産として受け入れた資産の時価評価や償却原価による価額の増減は当該資産に対する指定の解除ではなく資産の評価損益等の計上にすぎないため、このような場合の資産の増減額は指定正味財産増減の部に記載するものとされている。

一方、平成20年会計基準注解（注15）では、「指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産が災害等により消滅した場合には、当該資産の帳簿価額」を「指定正味財産の部から一般正味財産の部に振り替え、当期の振替額を正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部及び一般正味財産増減の部に記載しなければならない。」とされている。

これは、指定正味財産として受け入れた資産であるが、強制評価減の適用等のように実質的にその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は、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せるため、当該減少額を指定正味財産の部から一般正味財産の部に振り替え、当期の振替額を正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部及び一般正味財産増減の部に記載するものとされている。

したがって、上記①及び②の場合には、指定正味財産増減の部において評価損等を計上することになり、また、上記③及び④の場合には、一般正味財産増減の部の経常外費用において減損損失等を計上するとともに、それに対応する金額を指定正味財産増減の部から一般正味財産増減の部の経常外収益へ振り替えることになる。

(1) 上記①において償却額400が生じたときの仕訳

特定資産運用益	400	〇〇積立資産	400
－特定資産受取利息（指定）＊		－投資有価証券（B/S）	

(2) 上記②において評価損600が生じたときの仕訳

特定資産評価損	600	〇〇積立資産	600
－特定資産評価損（指定）＊		－投資有価証券（B/S）	

(3) 上記③において減損損失800が生じたときの仕訳

固定資産減損損失	800	〇〇積立資産	800
－特定資産減損損失 （一般・経常外）＊		－投資有価証券（B/S）	
一般正味財産への振替額 （指定）	800	受取寄付金	800
		－受取寄付金振替額 （一般・経常外）	

(4) 上記④において減損損失1,000が生じたときの仕訳

固定資産減損損失	1,000	土 地（B/S）	1,000
－特定資産減損損失 （一般・経常外）＊			
一般正味財産への振替額 （指定）	1,000	受取寄付金	1,000
		－受取寄付金振替額 （一般・経常外）	

＊ 当該事例は、特定資産とした場合の仕訳である。

なお、指定正味財産として保有する外貨建有価証券の換算差額については、時価法を適用する場合の評価損益に含まれる換算差額は「指定正味財産増減の部」に計上され、減損損失に含まれる換算差額については「一般正味財産増減の部」に計上される。

**Q16：指定正味財産に区分される寄付を、一般正味財産に振り替える場合とは、どのような場合でしょうか。**

A：寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途に制約が課せられているため指定正味財産に計上している場合で、指定正味財産から一般正味財産に振り替え

るのは、寄付者等の使途の指定に従って財産を費消したこと等により、使途の制約が解除された場合である。

一方、寄付によって受け入れた資産が、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、基本的には指定正味財産に計上され続けることになる。

なお、当該制約の範囲を越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と考えられる。この場合、事業への充當時に指定正味財産から一般正味財産に振り替えることとなる。

また、26年度報告によれば、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ものとされている。

## 5. 補助金等の会計処理

**Q17：国庫等から使途が制約された補助金等を受け入れた場合の会計処理について教えてください。**

A：補助金等の受入れ時は指定正味財産増減の部に計上するのが原則である。事業の遂行時は一般正味財産増減の部の事業費に計上し、指定正味財産を同額だけ一般正味財産の部に振り替えることとなる。

しかしながら、実務上の煩雑さに配慮し、当該事業年度末までに目的たる支出を行うことが予定されている補助金等を受け入れた場合には、その受入額を受取補助金等として一般正味財産増減の部に記載することができる（平成20年会計基準注解（注13）なお書きによる方法）。

<設例1> A 社団法人はB省から当年度事業費等に充当する目的で1,000の補助金を受け入れ、当該補助金は事業年度末までに全額支出された。

(1) 指定正味財産増減の部に記載する方法

① 受け入れたときの仕訳

現金預金 (B/S)	1,000	受取補助金等	1,000
		－受取国庫補助金 (指定)	

② 事業費を支出したときの仕訳

事業費 (一般)	1,000	現金預金 (B/S)	1,000
----------	-------	------------	-------

③ 指定正味財産増減の部から一般正味財産増減の部へ振り替えたときの仕訳

一般正味財産への振替額 (指定)	1,000	/	受取補助金等 －受取補助金等振替額 (一般)	1,000
---------------------	-------	---	---------------------------	-------

(2) 指定正味財産増減の部に記載しないで最初から一般正味財産増減の部に記載する方法

① 受け入れたときの仕訳

現金預金 (B/S)	1,000	/	受取補助金等 －受取国庫補助金 (一般)	1,000
------------	-------	---	-------------------------	-------

② 事業費を支出したときの仕訳

事業費 (一般)	1,000	/	現金預金 (B/S)	1,000
----------	-------	---	------------	-------

<設例 2> A 社団法人はB省から建物購入に充当する目的で5,000の補助金を受け入れ、それに自己資金5,000を加えて10,000の建物を購入した。なお、耐用年数50年、残存価額10%、定額法で減価償却するが、当期は6か月間分減価償却費を計上する。

① 受け入れたときの仕訳

現金預金 (B/S)	5,000	/	受取補助金等 －受取国庫補助金 (指定)	5,000
------------	-------	---	-------------------------	-------

② 建物を購入したときの仕訳

建 物 (B/S)	10,000	/	現金預金 (B/S)	10,000
-----------	--------	---	------------	--------

③ 減価償却費を計上するときの仕訳

減価償却費 (一般)	90	/	建 物 (B/S)	90
------------	----	---	-----------	----

$$10,000 \times (1 - 0.1) \times \frac{1}{50} \times \frac{6}{12} = 90$$



④ 指定正味財産増減の部から一般正味財産増減の部へ振り替えたときの仕訳

一般正味財産への振替額（指定）	45	／	受取補助金等	45
			－受取国庫補助金（一般）	

$$5,000 \times (1 - 0.1) \times \frac{1}{50} \times \frac{6}{12} = 45$$

**Q18：補助金により取得した指定正味財産たる建物が火災により焼失した場合の会計処理について教えてください。**

A：補助金等により取得した指定正味財産たる固定資産が災害等により消失した場合には、当該損失額を一般正味財産増減の部の経常外費用に計上するとともに、指定正味財産増減の部に計上されている受取補助金等のうち当該損失に対応する額を一般正味財産増減の部に振り替える。

**<設例>** A 社団法人が B 省の国庫補助金で過年度に建設した建物が火災により焼失した。焼失時の帳簿価額は 2,500、それに対応する指定正味財産に計上されていた国庫補助金残高は 2,000 であった。

① 建物が焼失したときの仕訳

災害損失－災害損失（一般）	2,500	／	建 物 (B/S)	2,500
---------------	-------	---	-----------	-------

② 指定正味財産増減の部から一般正味財産増減の部へ振り替えたときの仕訳

一般正味財産への振替額（指定）	2,000	／	受取補助金等	2,000
			－受取国庫補助金（一般）	

**Q19：国（又は地方公共団体等）の補助金の交付業務代行を行う場合の会計処理について教えてください。**

A：国等からの補助金であっても、それが単なる交付業務の代行である場合は、実質的には預り金であり正味財産の増減には反映させない（平成 20 年会計基準注解（注 13）ただし書き）。

**<設例>** A 社団法人は他の法人に補助金交付業務を実質的に代行する目的で B 省より 1,000 の補助金を受け入れた。当該補助金は事業年度末までに 950 支出され、残額は 50 である。

① 受け入れたときの仕訳

現金預金 (B/S)	1,000	／	預り補助金 (B/S)	1,000
------------	-------	---	-------------	-------

② 支出したときの仕訳

預り補助金 (B/S)	950	/	現金預金 (B/S)	950
-------------	-----	---	------------	-----

**Q20：「補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高」及び「指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳」の記載方法について教えてください。**

A：上記Q17からQ19を例として、平成20年会計基準運用指針13. (4)「11.財務諸表に対する注記」に基づく注記例を示せば、次のとおりである（Q17の設例1の(2)の方法を採用したとする。）。

(1) 補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高

補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高は、次のとおりである。

補助金等の名称	交付者	前期末 残高	当期 増加額	当期 減少額	当期末 残高	貸借対照表上 の記載区分
補助金						
〇〇国庫補助金	B省	—	1,000	1,000	—	—
〇〇国庫補助金	B省	—	5,000	45	4,955	指定正味財産
〇〇国庫補助金	B省	2,000	—	2,000	—	—
〇〇国庫補助金	B省	—	1,000	950	50	流動負債
合 計		2,000	7,000	3,995	5,005	

Q17<設例1>

Q17<設例2>

Q18<設例>

Q19<設例>

(2) 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳

指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳は、次のとおりである。

内 容	金 額
経常収益への振替額	
減価償却費計上による振替額	45
経常外収益への振替額	
災害損失計上による振替額	2,000
合 計	2,045

Q17<設例2>

Q18<設例>

**Q21：正味財産増減計算書の一般正味財産増減の部の科目である受取補助金等には、毎年度経常的に受け取る補助金等と指定正味財産から振り替えられた補助金等の両方が含まれていますが、指定正味財産からの振替額が分かるようにするにはどのようにすればよいでしょうか。**

A：平成20年会計基準運用指針12.「(2) 正味財産増減計算書に係る科目及び取扱要領」では、受取補助金等について、「事業費等に充当する目的で毎年度経常的に受取るもの」とされている。

平成20年会計基準によれば、正味財産増減計算書の一般正味財産増減の部において経常収益と経常費用及び経常外収益と経常外費用を対応表示することが有用であるという観点か

ら、指定正味財産から一般正味財産への振替時における一般正味財産増減の部の科目は、例えば、補助金等であれば、当初より一般正味財産として受け入れた場合の科目と同じ科目（具体的には、指定正味財産として受け入れたときの科目である「受取補助金等」）を使用することとされている。

しかしながら、正味財産増減計算書の一般正味財産増減の部に表示されている「受取補助金等」のうち、指定正味財産からの振替額が分かるようにするためには、例えば、「受取補助金等振替額」又は「(大科目) 受取補助金等・(中科目) 指定正味財産からの振替額」等のその内容が分かる適当な科目を使用することが考えられる。この場合には、毎年度経常的に受け取る補助金等の「受取補助金等」と指定正味財産から振り替えられた補助金等とが、それぞれ別科目として表示されることとなる。

ただし、この場合においても、平成20年会計基準運用指針13.(4)「13. 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳」を表示することとされており、この注記は指定正味財産から一般正味財産増減の部の経常収益と経常外収益への振替額をその内容別に一括して把握することができるようにするためのものであるから、省略できないことに留意する。

### Ⅲ 特定資産

#### 1. 特定資産の勘定科目

**Q22：平成20年会計基準注解（注4）3は、特定の目的のために預金や有価証券等を有する場合には、保有目的を示す独立の科目をもって、特定資産の区分に記載するとされていますが、土地や建物等についても保有目的を示す独立の科目が必要ですか。**

A：特定資産は、特定の目的のために使途、保有又は運用方法等に制約が存在する資産であり、特定資産には、預金や有価証券等の金融資産のみならず、土地や建物等も含まれる。

金融資産は土地や建物等と異なり、外観だけでは特定し難いため、平成20年会計基準注解（注4）3で独立の科目をもって、特定資産に区分するとしているが、土地や建物等においては、特定資産に区分する場合においても、保有目的を示す独立の科目による必要はない。ただし、保有目的を示す独立の科目を使用する必要があると考えられる場合には、当該科目を使用することになる。

#### 2. 固定資産の区分とその財源

**Q23：基本財産、特定資産及びその他固定資産の財源には、それぞれどのようなものがありますか。**

A：法人が基本財産又は特定資産を有する場合は、固定資産を基本財産、特定資産及びその他固定資産に区分する。これらの3区分は、固定資産の使途、保有又は運用上の制約によるもので、財源との関係は次のようになる。

##### (1) 基本財産の財源

寄付者等が、基本財産とすることを条件として出捐した部分は、指定正味財産を財源とする。また、法人が自らの意思で自己資金等を基本財産とした部分は一般正味財産を財源

とする。なお、法人の意思により基金に対応する資産を基本財産として区分することは可能であるため、その部分は、基金を財源とすることとなる。

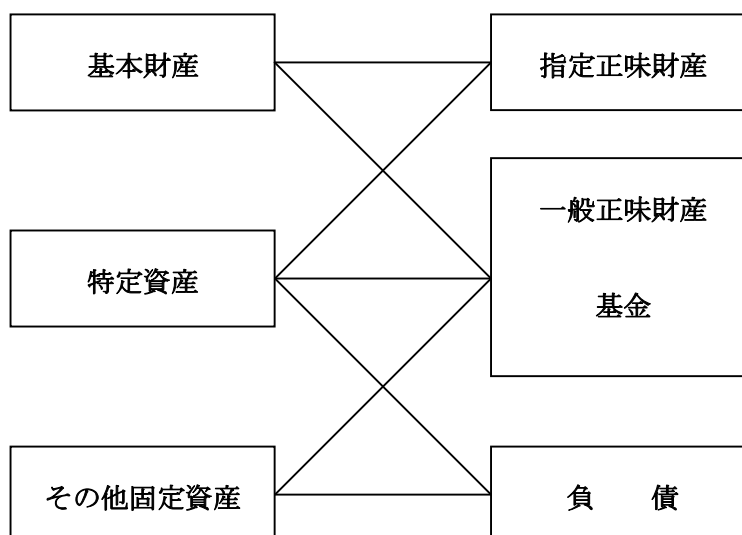
(2) 特定資産の財源

特定資産のうち、寄付者等が用途、保有又は運用に関して制約を課し、法人がこれを受け入れた部分は、指定正味財産を財源とする。また、法人自らが用途、保有又は運用に関して制約を課した部分は、一般正味財産、基金及び負債を財源とする。

(3) その他固定資産の財源

基本財産及び特定資産以外の固定資産は、その他固定資産に区分される。その他固定資産は、指定正味財産を財源とすることではなく、一般正味財産、基金及び負債を財源とする。

基本財産、特定資産及びその他固定資産と財源との関係を示すと、次のようになる。



3. 用途が制約されている寄付金の取扱い

Q24：特殊車両を購入するために1,200の寄付を受けました。しかしながら、特殊車両のため納車が遅れ、当年度中に取得できませんでした。この場合の寄付金1,200の処理方法について教えてください。

A：この寄付金は、車両の取得に用途が制約されているのであるから、1,200は指定正味財産となる。当該寄付金は、受入年度末までに、車両の取得がなされない場合は、預貯金等の金融資産で保有されることになる。この金融資産は車両購入目的の金融資産であるから、平成20年会計基準注解（注4）3により、例えば、車両運搬具購入積立資産等の保有目的を示す独立の科目をもって、貸借対照表上、特定資産の区分に記載される。仕訳を示せば次のようになる。

① 寄付金の受入時

現金預金 (B/S)	1,200	受取寄付金	1,200
		－受取寄付金 (指定)	

② 事業年度末

特定資産	1,200	現金預金 (B/S)	1,200
－車両運搬具購入積立資産 (B/S)			

③ 車両購入時

特定資産	1,200	特定資産	1,200
－車両運搬具 (B/S)		－車両運搬具購入積立資産 (B/S)	

4. 一般正味財産や負債を財源等とする特定資産

Q25：一般正味財産や負債を財源等とする特定資産にはどのようなものがありますか。また、特定資産を設定するときには、どのような点に注意すればよいですか。

A：一般正味財産や負債を財源等とする特定資産には、例えば、次のようなものがある。

(1) 特定の目的のための預金や有価証券等の金融資産

一般正味財産を財源とする特定資産とは、法人自らが特定の目的のために預金や有価証券等を当該資産の保有目的を示す科目で積み立てるものであり、例えば、会館建設積立資産等がある。また、負債に対応する特定資産とは、特定の負債の支払いに充てるために、対応する負債を限度として、預金や有価証券等を当該資産の保有目的を示す科目で積み立てるものであり、例えば、退職給付引当金に対応する退職給付引当資産、預り保証金に対応する預り保証金引当資産等がある。

なお、これらの特定資産は、次の事項を定めた取扱要領を作成することが望ましい。

- ① 目的
- ② 積立ての方法
- ③ 目的取崩の要件
- ④ 目的外取崩の要件
- ⑤ 運用方法
- ⑥ その他

(2) 補助対象資産等の取得財源のうち法人負担分

固定資産等の取得財源の一部が補助金等の交付によるものであり、残りが法人負担によるものとなっている場合に、法人負担分に対応する部分は一般正味財産を財源とする特定資産となる。

設例により会計処理を示すと次のとおりである。

<設例>

建物取得に当たり、〇〇県から補助金 800 が交付され、法人が 1,200 を負担の上、建物 2,000 を取得した。

① 補助金交付時の仕訳

現金預金 (B/S)	800	受取補助金等	800
		－〇〇県受取補助金 (指定)	

② 建物取得時の仕訳

特定資産－建物 (B/S)	2,000	現金預金 (B/S)	2,000
---------------	-------	------------	-------

建物 2,000 のうち、指定正味財産を財源とする特定資産は 800 となり、一般正味財産を財源とする特定資産は 1,200 となる。

(3) (1) 及び (2) 以外の現物資産等

特定資産には、(1) のような金融資産で特定の目的のために使途、保有及び運用方法等に制約が存在する場合や、(2) のような建物等の現物資産で法人負担対応部分についても補助金等の交付者等の意思によって間接的に保有方法が制約される場合がある。

さらに、(1) 及び (2) 以外に、法人の一般正味財産のみを財源として取得した建物等の現物資産等についても、法人の意思により特定資産として設定する場合がある。

5. 指定正味財産及び一般正味財産からの充当額

Q26：貸借対照表は、正味財産の部を指定正味財産及び一般正味財産に区分し、指定正味財産及び一般正味財産のそれぞれについて、基本財産への充当額及び特定資産への充当額を内書きとして記載するものとされています。一方、財務諸表の注記は「基本財産及び特定資産の財源等の内訳」として、基本財産及び特定資産の期末残高と貸方科目との対応関係を記載することを要求しています。貸借対照表の正味財産の部と「基本財産及び特定資産の財源等の内訳」との関係について教えてください。

A：貸借対照表の正味財産の部の指定正味財産又は一般正味財産の内書項目である基本財産への充当額及び特定資産への充当額は、「基本財産及び特定資産の財源等の内訳」に係る注記の「うち指定正味財産からの充当額」及び「うち一般正味財産からの充当額」に一致することが必要である。

設例を用いて説明すると次のとおりである。

<設例>

基本財産及び特定資産の財源等の内訳

基本財産及び特定資産の財源等の内訳は、次のとおりである。

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)
基本財産				
定期預金	20,000	(20,000)	(0)	—
投資有価証券	30,000	(15,000)	(15,000)	—
小 計	50,000	(35,000)※1	(15,000)※3	—
特定資産				
建 物	100,000	(100,000)	(0)	—
退職給付引当資産*	80,000	—	—	(80,000)
〇〇積立資産	40,000	(30,000)	(10,000)	—
小 計	220,000	(130,000)※2	(10,000)※4	(80,000)
合 計	270,000	(165,000)	(25,000)	(80,000)

\* 負債に対応する資産（設例では退職給付引当資産が該当）は、当該負債の将来の支払い等に充てるため、預金や有価証券等を当該資産の保有目的を示す科目で積み立てるもののみが該当する。

**貸借対照表**  
平成×年×月×日現在

科 目	当年度	前年度	増 減
・			
・			
・			
<b>Ⅲ 正味財産の部</b>			
<b>1. 指定正味財産</b>			
・・・・・・・・・・	×××		
・・・・・・・・・・	×××		
指定正味財産合計	165,000		
(うち基本財産への充当額)	(35,000)		
	※1		
(うち特定資産への充当額)	(130,000)		
	※2		
<b>2. 一般正味財産</b>	×××		
(うち基本財産への充当額)	(15,000)		
	※3		
(うち特定資産への充当額)	(10,000)		
	※4		
<b>正味財産合計</b>	×××		
<b>負債及び正味財産合計</b>	×××		

(注) 指定正味財産及び一般正味財産の「うち基本財産への充当額」又は「うち特定資産への充当額」は、それぞれ基本財産又は特定資産の増減に対応して増減するものである。したがって、基本財産又は特定資産の減少を伴わない事業費及び管理費等の発生により一般正味財産が減少したとしても、「うち基本財産への充当額」又は「うち特定資産への充当額」が減少することはなく、結果として、「うち基本財産への充当額」又は「うち特定資産への充当額」の額が一般正味財産の額を上回ることもある。

#### Ⅳ 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

Q27：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（金融商品会計に関する実務指針第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

取引所及び店頭において取引が行われていなくても、随時、売買・換金等を行うことができる取引システム（例えば、金融機関・証券会社間の市場、ディーラー間の市場、電子媒体取引市場）が流通性を確保する上で十分に整備されている場合には、そこで成立する取引価格を市場価格とする。

なお、有価証券に市場価格が存在しない場合でも、その構成部分の時価を合成することにより価額を合理的に算定することができるとき、又は類似の有価証券の市場価格に基づいて価額を合理的に算定することができるときには、市場価格のある有価証券と同様に扱うものとする。

**Q28：平成20年会計基準では、「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。」と規定していますが、この場合の時価について説明してください。**

A：「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。」と規定している場合の時価とは、金融商品に関する会計基準に定める内容と同様に公正な評価額を指し、取引を実行するために必要な知識を持つ自発的な独立第三者の当事者が取引を行うと想定した場合の取引価額をいう。有価証券に付すべき時価には、当該有価証券が市場で取引され、そこで成立している価格がある場合の「市場価格に基づく価額」と、当該有価証券に市場価格がない場合の「合理的に算定された価額」とがある。有価証券を時価評価する場合に用いられる時価

は、具体的には次のようになる（金融商品会計に関する実務指針第47項、第60項～第62項）。

(1) 株式

株式に付すべき時価は市場価格とし、市場において公表されている取引価格の終値を優先適用し、終値がなければ気配値を適用する。その場合の気配値は、公表された売り気配の最安値又は買い気配の最高値とし、それらがともに公表されている場合にはそれらの仲値とする。また、当日に終値も気配値も公表されていない場合は、同日前直近において公表された終値又は気配値とする。なお、新株権利落ちのあった株式で期末に当該株式に係る新株の発行が行われていないものについては、終値に当該株式の新株の価格に相当する金額を加算した金額とする。

また、店頭登録株式については業界団体が公表する基準価格を市場価格、ブローカーの店頭及びシステム上において取引されている株式については、そこで成立している売買価格又は店頭気配値を市場価格とする。

(2) 債券

債券に付すべき時価は市場価格とし、市場価格がない場合には、市場価格に準ずるものとして合理的に算定された価額が得られればその価額とする。債券の市場価格とする取引価格は、株式の取引価格に準じた終値又は気配値とする。市場価格に準ずるものとして合理的に算定された価額には、取引所等が公表する市場価格に基づき、利子率、残存償還期間、当該債券の発行体の信用度等を勘案して算定する理論価格方式によるもの、債券の種類ごとに類似した銘柄を選定し、業界団体が公表する売買参考統計値の利回りをを用いて算定する比準価格方式によるもの等がある。公益法人において合理的な算定が困難な場合には、それらの方法に基づき算定された価格をブローカー又は情報ベンダーから入手して利用することができる。

(3) 証券投資信託

証券投資信託に付すべき時価は市場価格とし、市場価格がない場合には市場価格に準ずるものとして合理的に算定された価額が得られればその価額とする。

市場価格に準ずるものとして合理的に算定された価額には、証券投資信託委託会社の公表する基準価格、ブローカー又は情報ベンダーから入手する評価価格が含まれる。

## 2. 満期保有目的の債券の取扱い

**Q29：平成20年会計基準に記載されている満期保有目的の債券としての「満期まで所有する意思をもって保有する」とは、どのようなことをいうのでしょうか。**

A：満期まで所有する意思をもって保有するとは、法人が償還期限まで所有するという積極的な意思とその能力に基づいて保有することをいう。保有期間が漠然と長期であると想定し保有期間をあらかじめ決めていない場合、又は市場金利や為替相場の変動等の将来の不確定要因の発生いかんによっては売却が予測される場合には、満期まで所有する意思があるとは認められない。また、満期までの資金繰計画等からみて、又は法律等の障害により継続的な保有が困難と判断される場合には、満期まで所有する能力があるとは認められない。

**Q30：満期保有目的の債券の一部を満期前に売却又は保有区分の変更を行った場合、どのような処理が必要になりますか。**

A：満期保有目的の債券について、満期まで保有する意思は取得時点において判断すべきものであり、一旦、他の保有目的で取得した債券について、その後保有目的を変更して満期保有目的の債券に振り替えることは認められない。

一方、満期保有目的の債券に分類された債券につき、その一部を売買目的有価証券又はその他有価証券に振り替えたり、償還期限前に売却を行った場合には、満期保有目的の債券に分類された残り全ての債券について、保有目的の変更があったものとして売買目的有価証券又はその他有価証券に振り替えなければならない。更に保有目的の変更を行った事業年度を含む二事業年度においては、取得した債券を満期保有目的の債券に分類することはできないものとする。

ただし、一部の債券について、以下のような状況が生じた場合又は生ずると合理的に見込まれる場合には、当該債券を保有し続けることによる損失又は不利益を回避するため、一部の満期保有目的の債券を他の保有目的区分に振り替えたり、償還期限前に売却しても、残りの満期保有目的の債券について、満期まで保有する意思を変更したものはしない。したがって、これらの債券を売買目的有価証券又はその他有価証券へ振り替える必要はない（金融商品会計に関する実務指針第83項）。

- (1) 債券の発行者の信用状態の著しい悪化
- (2) 税法上の優遇措置の廃止
- (3) 法令の改正又は規制の廃止
- (4) 監督官庁の規制・指導
- (5) 自己資本比率等を算定する上で使用するリスクウェイトの変更
- (6) その他、予期できなかつた売却又は保有目的の変更をせざるを得ない、保有者に起因しない事象の発生

また、次の状況において売却した場合には、売却価額が満期償還金額とほぼ同額となるため、満期の到来に基づく償還とすることができる（金融商品会計に関する実務指針第282項）。

- (1) 債券の売却が満期日に極めて近い時点で行われていること
- (2) 割賦償還等により取得時の元本のうちの大部分が償還された銘柄について、残りの債券を売却すること

なお、公益法人においては上記に規定する「売買目的有価証券又はその他有価証券」は、「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」となる。

**Q31：指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた基本財産としての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の会計処理について教えてください。**

また、一般正味財産から充当された基本財産としての満期保有目的の債券についての会計処理についても教えてください。

A：償却原価法は、満期保有目的の債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、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に、当該差額を償還日までの残存期間にわたって受取利息処理（加算又は減算）により期間配分する方法

である。また、平成20年会計基準注解（注11）では、「指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた有価証券を時価又は償却原価で評価する場合には、従前の帳簿価額との差額は、正味財産増減計算書上、指定正味財産増減の部に記載するものとする。」とされている。したがって、基本財産受取利息は、平成20年会計基準運用指針12.「(2)正味財産増減計算書に係る科目及び取扱要領」に示されているように、通常、一般正味財産増減の部に計上されることが予定されているが、指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた有価証券について償却原価法を採用する場合には、正味財産増減計算書の指定正味財産増減の部において基本財産受取利息処理（加算又は減算）を行うことを意味すると解される。

なお、一般正味財産から充当された基本財産としての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の会計処理は、正味財産増減計算書の一般正味財産増減の部において基本財産受取利息処理（加算又は減算）を行うことになる。

(1) 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた基本財産としての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

① 債券金額より低い価額で取得した場合

5年満期の新発の債券（金額1,000）を当年度期首に950で取得した場合

ア. 当年度中に、受取利息15を受け取ったときの仕訳

現金預金 (B/S)	15	基本財産運用益	15
		－基本財産受取利息（指定）	

イ. 当該受取利息15を一般正味財産増減の部に振り替えたときの仕訳

一般正味財産への振替額（指定）	15	基本財産運用益	15
		－基本財産受取利息振替額（一般）	

ウ. 当年度末に償却原価法を適用したときの仕訳

基本財産	10	基本財産運用益	10
－投資有価証券 (B/S)		－基本財産受取利息（指定）	

$$(1,000 - 950) \times \frac{1}{5} = 10$$

② 債券金額より高い価額で取得した場合

5年満期の新発の債券（金額1,000）を当年度期首に1,050で取得した場合

ア. 当年度中に、受取利息35を受け取ったときの仕訳

現金預金 (B/S)	35	基本財産運用益	35
		－基本財産受取利息 (指定)	

イ. 当該受取利息35を一般正味財産増減の部に振り替えたときの仕訳

一般正味財産への振替額 (指定)	35	基本財産運用益	35
		－基本財産受取利息振替額 (一般)	

ウ. 当年度末に償却原価法を適用したときの仕訳

基本財産運用益	10	基本財産	10
－基本財産受取利息 (指定)		－投資有価証券 (B/S) *	

$$(1,000 - 1,050) \times \frac{1}{5} = \Delta 10$$

\* 「特定資産－〇〇特定資産 (B/S)」の場合には、その相手科目は「特定資産運用益－特定資産受取利息 (指定)」、「特定資産運用益－特定資産受取利息振替額 (一般)」となる。

(2) 一般正味財産から充当された基本財産としての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

① 債券金額より低い価額で取得した場合

5年満期の新発の債券（金額1,000）を当年度期首に950で取得した場合

ア. 当年度中に、受取利息15を受け取ったときの仕訳

現金預金 (B/S)	15	基本財産運用益	15
		－基本財産受取利息 (一般)	

イ. 当年度末に償却原価法を適用したときの仕訳

基本財産	10	基本財産運用益	10
－投資有価証券 (B/S)		－基本財産受取利息 (一般)	

$$(1,000 - 950) \times \frac{1}{5} = 10$$

② 債券金額より高い価額で取得した場合

5年満期の新発の債券（金額1,000）を当年度期首に1,050で取得した場合

ア. 当年度中に、受取利息35を受け取ったときの仕訳

現金預金 (B/S)	35	基本財産運用益	35
		－基本財産受取利息 (一般)	

イ. 当年度末に償却原価法を適用したときの仕訳

基本財産運用益	10	基本財産	10
－基本財産受取利息 (一般)		－投資有価証券 (B/S) *	

$$(1,000 - 1,050) \times \frac{1}{5} = \Delta 10$$

\* 「特定資産－〇〇特定資産 (B/S)」、「その他固定資産－投資有価証券 (B/S)」の場合には、その相手科目は「特定資産運用益－特定資産受取利息 (一般)」、「雑収益－受取利息 (一般)」となる。

なお、平成20年会計基準運用指針13.(4)「10. 満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益」における帳簿価額の欄に記載する金額は、(1)の場合でも(2)の場合でも償却原価で評価した後の金額であることに留意する。

### 3. その他有価証券に区分された債券の時価評価

Q32: その他有価証券に区分された債券を時価評価する場合の会計処理を具体的に示してください。

A: 金融商品に関する会計基準によると、その他有価証券に区分された債券について、償却原価法を適用した上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）。

また、平成20年会計基準では、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。したがって、原則的には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上で時価評価する必要がある。

ただし、取得価額と債券金額との差額に重要性が乏しい場合は、償却原価法を適用しないこ

とも認められている（平成20年会計基準注解（注1）（2））。

その他有価証券に区分された債券について、償却原価法を適用した上で時価評価する会計処理を示すと次のとおりである。

**<設例1>一般正味財産から充当された基本財産としての債券について償却原価法を適用した上で時価評価する場合**

① 前提条件

- ・×1年4月1日発行5年満期の債券（額面1,000）を×1年10月1日に946で取得し、その他有価証券として区分した。
- ・額面金額と取得価額の差額54は、金利調整差額と認められる。
- ・当該債券の決算日（×2年3月31日）の時価は、1,010であった。
- ・償却原価の算定に当たっては簡便法である定額法を採用する。

② 会計処理

ア. 受取利息15を受け取ったときの仕訳

現金預金	15	基本財産運用益	15
		－基本財産受取利息（一般）	

イ. 決算日（×2年3月31日）の仕訳

（ア）償却原価法の適用

基本財産	6	基本財産運用益	6
－投資有価証券		－基本財産受取利息（一般）	

$$(1,000 - 946) \times (6 \text{ か月} \div 54 \text{ か月}) = 6$$

その他有価証券に区分された債券についても、金利調整差額が生じている場合は、まず償却原価法を適用して償却原価を算定する。

償却原価法適用後の帳簿価額（償却原価）は次のとおりとなる。

$$946 + 6 = 952$$

（イ）時価評価

基本財産	58	基本財産評価損益等	58
－投資有価証券		－基本財産評価損益等（一般）	

$$1,010 - 952 = 58$$

その他有価証券に区分された債券については、時価と償却原価の差額により、評価差額

を算定する。

＜設例２＞指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた基本財産としての債券について償却原価法を適用した上で時価評価する場合

① 前提条件

- ・×１年４月１日発行５年満期の債券（額面１,０００）を×１年１０月１日に寄付を受け（時価９４６）、その他有価証券として区分した。
- ・額面金額と取得価額の差額 ５４は、金利調整差額と認められる。
- ・当該債券の決算日（×２年３月３１日）の時価は、１,０１０であった。
- ・償却原価の算定に当たっては簡便法である定額法を採用する。

②会計処理

ア. 受取利息 15 を受け取ったときの仕訳

現金預金	15	基本財産運用益	15
		－基本財産受取利息（指定）	

イ. 当該受取利息15を一般正味財産増減の部に振り替えたときの仕訳

一般正味財産への振替額（指定）	15	基本財産運用益	15
		－基本財産受取利息振替額（一般）	

收受した投資有価証券受取利息は、事業の用に供するため指定が解除されたもの（運用益が寄付者等の意思により制約が課されている場合を除く。）として、一般正味財産増減の部に振り替える。

ウ. 決算日（×２年３月３１日）の仕訳

（ア）償却原価法の適用

基本財産	6	基本財産運用益	6
－投資有価証券		－基本財産受取利息（指定）	

$$(1,000 - 946) \times (6 \text{ か月} \div 54 \text{ か月}) = 6$$

償却原価法適用後の償却原価は次のとおりとなる。

$$946 + 6 = 952$$



(イ) 時価評価

基本財産	58	基本財産評価益	58
－投資有価証券		－基本財産評価益（指定）	
$1,010 - 952 = 58$			

時価と償却原価の差額により、評価差額を算定する。

**Q33 : 評価差額の処理並びに表示方法を具体的に示してください。**

A : 評価差額の処理並びに表示方法を具体的に示すと次のとおりである。

(1) 一般正味財産を充当した有価証券の時価評価差額の表示

一般的には、正味財産増減計算書の「経常増減の部」において「評価損益等調整前当期経常増減額」の下に「基本財産評価損益等」、「特定資産評価損益等」、「投資有価証券評価損益等」として計上する。

このような表示によっているのは、有価証券の時価評価差額を正味財産増減計算書の経常収益並びに経常費用から除外して、評価差額が公益目的事業比率の算定等に影響しないようにする趣旨と解されている。

なお、上記の「〇〇評価損益等」の科目は、経常的な時価評価差額について例示されているものであり、減損処理の対象となる時価の著しい下落又は臨時的要因による有価証券の評価差額は、その性格に従って「経常外増減の部」に計上されることになる。

①一般正味財産を充当した債券に係る評価損益等の表示

Q32<設例1>による債券利息、評価損益の表示は次のとおりである。

I. 一般正味財産増減の部

1. 経常増減の部

(1) 経常収益

基本財産運用益

基本財産受取利息 21

:

:

:

:

経常費用計

評価損益等調整前当期経常増減額

基本財産評価損益等 58

特定資産評価損益等

投資有価証券評価損益等

評価損益等計 58

当期経常増減額



償却原価法により算出された償却額について会計処理を示すと次の①又は②のようになる。

① 債券金額より高い価額で取得した場合

投資有価証券受取利息	×××	/	投資有価証券	×××
------------	-----	---	--------	-----

② 債券金額より低い価額で取得した場合

投資有価証券	×××	/	投資有価証券受取利息	×××
--------	-----	---	------------	-----

上記①及び②の投資有価証券受取利息は、平成20年会計基準では正味財産増減計算書に属する科目であり、一般正味財産増減の部又は指定正味財産増減の部のいずれかに計上される。

(2) 償却原価法による償却額の取扱い

平成20年会計基準注解（注11）では、「指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた有価証券を時価又は償却原価で評価する場合には、従前の帳簿価額との差額は、正味財産増減計算書上、指定正味財産増減の部に記載するものとする。」と規定している。これは、貸借対照表上、資産の部に計上される指定正味財産を財源とする資産（基本財産・特定資産）の金額と正味財産の部に計上される指定正味財産の金額を一致させて、両者の対応関係を明らかにしているものである。

よって、指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた有価証券につき、償却原価法を採用する場合、その償却額は投資有価証券受取利息として指定正味財産増減の部に計上する。

(表 1) 償却原価法による償却額の計上方法

償却原価法による 償却額	┌	① 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた有価証券につき、償却原価法を採用している場合…指定正味財産増減の部に計上する。
		② 上記①以外の場合…一般正味財産増減の部に計上する。

(3) 收受した投資有価証券受取利息の取扱い

收受した投資有価証券受取利息を、正味財産増減計算書（一般正味財産増減の部又は指定正味財産増減の部）に計上する際、上記（表 1）「償却原価法による償却額の計上方法」に準じて処理する。Q31によると、これは、同一の計上方法を採用することにより、收受した投資有価証券受取利息に金利の調整の性格を有する償却額を加算又は減算を行うことを意味すると解されている。

(表2) 収受した投資有価証券受取利息の計上方法

収受した投資有価証券受取利息	① 指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた有価証券につき、償却原価法を採用している場合…指定正味財産増減の部に計上する。*
	② 上記①以外の場合…一般正味財産増減の部に計上する。

\* 指定正味財産増減の部に計上した投資有価証券受取利息は、事業の用に供するため指定が解除されたもの（寄付者等の意思により制約が課されている場合を除く。）として、一般正味財産増減の部に振り替える。

(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の正味財産増減計算書への計上方法

上記の処理を含め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の計上方法をまとめると、例えば、次のとおりである。

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の計上方法

資 産	財 源	区分 ・科目	償却原価法による 償却額	収受した投資有価 証券受取利息
(流動資産) 有価証券	一般正味財産	区分	一般	一般
		科目	受取利息	受取利息
(基本財産) 投資有価証券	指定正味財産	区分	指定	指定
		科目	基本財産 受取利息	基本財産 受取利息*
	一般正味財産	区分	一般	一般
		科目	基本財産 受取利息	基本財産 受取利息
(特定資産) 投資有価証券	指定正味財産	区分	指定	指定
		科目	特定資産 受取利息	特定資産 受取利息*
	一般正味財産	区分	一般	一般
		科目	特定資産 受取利息	特定資産 受取利息
(その他固定資産) 投資有価証券	一般正味財産	区分	一般	一般
		科目	受取利息	受取利息

(注) 「区分」とは、正味財産増減計算書への計上について、「一般」は一般正味財産増減の部を指し、「指定」は指定正味財産増減の部を指す。

また、「科目」は、平成20年会計基準運用指針12.「(2)正味財産増減計算書に係る科目及び取扱要領」の中科目を参考にしている。

\* 指定正味財産増減の部に受取利息を計上し、一般正味財産増減の部へ振り替えを行う仕訳は次のとおりである。

現金預金	×××	基本財産運用益	×××
		－基本財産受取利息（指定）	
		*	

\* 特定資産の場合には、「特定資産運用益－特定資産受取利息（指定）」となる。

一般正味財産への振替額 （指定）	×××	基本財産運用益	×××
		－基本財産受取利息振替額 （一般・経常）*	

\* 特定資産の場合には、「特定資産運用益－特定資産受取利息振替額（一般・経常）」となる。

(5) 投資有価証券受取利息を直接、一般正味財産増減の部へ計上する場合

投資有価証券受取利息を直接、正味財産増減計算書上、一般正味財産増減の部に計上する場合とは、平成20年会計基準注解（注11）に該当しない場合である。例えば、次のものがある。

- ① 一般正味財産を財源とする有価証券（基本財産及び特定資産を含む。）の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
- ② 債券金額と同じ価額で取得したため、償却原価法の適用対象とならない有価証券の受取利息

なお、上記以外に、指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた債券で、取得価額と債券金額との差額について重要性が乏しい満期保有目的の有価証券について償却原価法の適用をしない投資有価証券受取利息がある。

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

**Q35：一般正味財産として保有する有価証券について評価損益を計上する場合の正味財産増減計算書の表示区分及び科目を教えてください。**

A：平成20年会計基準運用指針「13. 様式について」では、正味財産増減計算書の「経常増減の部」の評価損益等調整前当期経常増減額の下に「基本財産評価損益等」、「特定資産評価損益等」、「投資有価証券評価損益等」と示されている。

ただし、経常的な項目について例示されているものであり、臨時的な有価証券の評価損益は、その性格に従って「経常外増減の部」に計上されることになる。

一般的には、時価法を適用する場合の評価損は「経常増減の部」に、原価法を適用する場合の減損処理による評価損は「経常外増減の部」に計上されることが考えられるが、時価法を適用する場合の評価損益であっても、減損処理の対象となるような時価の著しい下落があった場合には、「経常外増減の部」に計上されることもある。

なお、一般正味財産として保有する外貨建有価証券の換算差額については、時価法を適用する場合の評価損益に含まれる換算差額は「経常増減の部」に、原価法を適用する場合の減損処理による評価損に含まれる換算差額は「経常外増減の部」に計上される。ただし、時価法を適用する場合であっても、減損処理の対象となるような時価の著しい下落があった場合には、「経常外増減の部」に計上されることもある。

## 6. 資産の時価が著しく下落した場合の取扱い

**Q36：資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならないとされていますが、有価証券の時価の著しい下落と回復可能性はどのように判定するのでしょうか。**

A：平成20年会計基準第23(6)においては「資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とされている。したがって、有価証券に関してもこれに従った会計処理を行う必要がある。

ところで、平成20年会計基準運用指針「11. 資産の時価が著しく下落した場合について」では、「資産の時価が著しく下落したときとは、時価が帳簿価額から概ね50%を超えて下落している場合をいうものとする。」とされている。50%未満の時価の下落の場合については何ら規定されていないが、それが著しい下落に該当するかどうかは、各法人の判断で合理的な規準を設けて判定することができるものとする。

なお、参考までに、金融商品会計に関する実務指針には、有価証券に関し次の内容が記載されている。すなわち「著しく下落した」ときとは、個々の銘柄の有価証券の時価が取得原価に比べて50%程度又はそれ以上下落した場合には「著しく下落した」ときに該当する。この場合には、合理的な反証がない限り、時価が取得原価まで回復する見込みがあるとは認められないため、評価減を行わなければならない。また、個々の銘柄の有価証券の時価の下落率がおおむね30%未満の場合には、一般的には「著しく下落した」ときに該当しないものと考えられる。上記以外の場合、すなわち時価の下落率が30%以上50%未満の場合には、状況に応じ個々の法人において時価が「著しく下落した」と判断するための合理的な基準を設け、当該基準に基づき回復可能性の判定の対象とするかどうかを判断することになっている。

また、時価の下落について「回復する見込みがある」と認められるときとは、株式の場合、時価の下落が一時的なものであり、期末日後おおむね1年以内に時価が取得原価にほぼ近い水準にまで回復する見込みのあることを合理的な根拠をもって予測できる場合をいう。この場合の合理的な根拠は、個別銘柄ごとに、株式の取得時点、期末日、期末日後における市場価格の推移及び市場環境の動向、最高値・最安値と購入価格との乖離状況、発行会社の業況等の推移等、時価下落の内的・外的要因を総合的に勘案して検討することが必要である。ただし、株式の時価が過去2年間にわたり著しく下落した状態にある場合や、株式の発行会社が債務超過の状態にある場合又は2期連続で損失を計上しており、翌期もそのように予想される場合には、通常は回復する見込みがあるとは認められない。他方、債券の場合は、単に一般市場金利の大幅な上昇によって時価が著しく下落した場合であっても、いずれ時価の下落が解消すると見込まれるときは、回復する可能性があるものと認められるが、格付けの著



しい低下があった場合や、債券の発行会社が債務超過や連続して赤字決算の状態にある場合など、信用リスクの増大に起因して時価が著しく下落した場合には、通常は回復する見込みがあるとは認められない（金融商品会計に関する実務指針第91項）。

## 7. 外貨建有価証券について

### Q37：外貨建有価証券の決算時の会計処理について教えてください。

A：平成20年会計基準注解（注8）によれば、外貨建有価証券は、子会社株式及び関連会社株式を除き、決算時の為替相場による円換算額を付し、決算時における換算によって生じた換算差額は、原則として、当期の為替差損益として処理することになっている。より具体的な処理は「外貨建取引等会計処理基準」及び同注解（昭和54年6月26日、最終改正平成11年10月22日 企業会計審議会）、並びに会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（平成8年9月3日、最終改正平成26年11月4日 日本公認会計士協会）によることになるが、決算時の主な処理は次のようになる。

- (1) 満期保有目的の外貨建債券については、決算時の為替相場による円換算額を付する（外貨建債券について償却原価法を適用する場合における償却額は、外国通貨による償却額を期中平均相場により円換算した額による。）。
- (2) 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、外国通貨による時価を決算時の為替相場により円換算した額を付する。
- (3) 外貨建有価証券について時価の著しい下落又は実質価額の著しい低下により評価額の引下げが求められる場合には、当該外貨建有価証券の時価又は実質価額は、外国通貨による時価又は実質価額を決算時の為替相場により円換算した額による。
- (4) 決算時における換算によって生じた換算差額は、原則として、当期の為替差損益として処理することになっているが、公益法人が所有する外貨建有価証券に係る換算差額は為替差損益として別掲せず、評価損益に含めて処理することができる。

## V 固定資産の減損会計

### 1. 減損会計の適用

### Q38：公益法人における固定資産の減損会計は、どのように適用されるのでしょうか。

A：公益法人における固定資産の減損会計は企業会計と同一ではなく、その適用は次のとおりである。

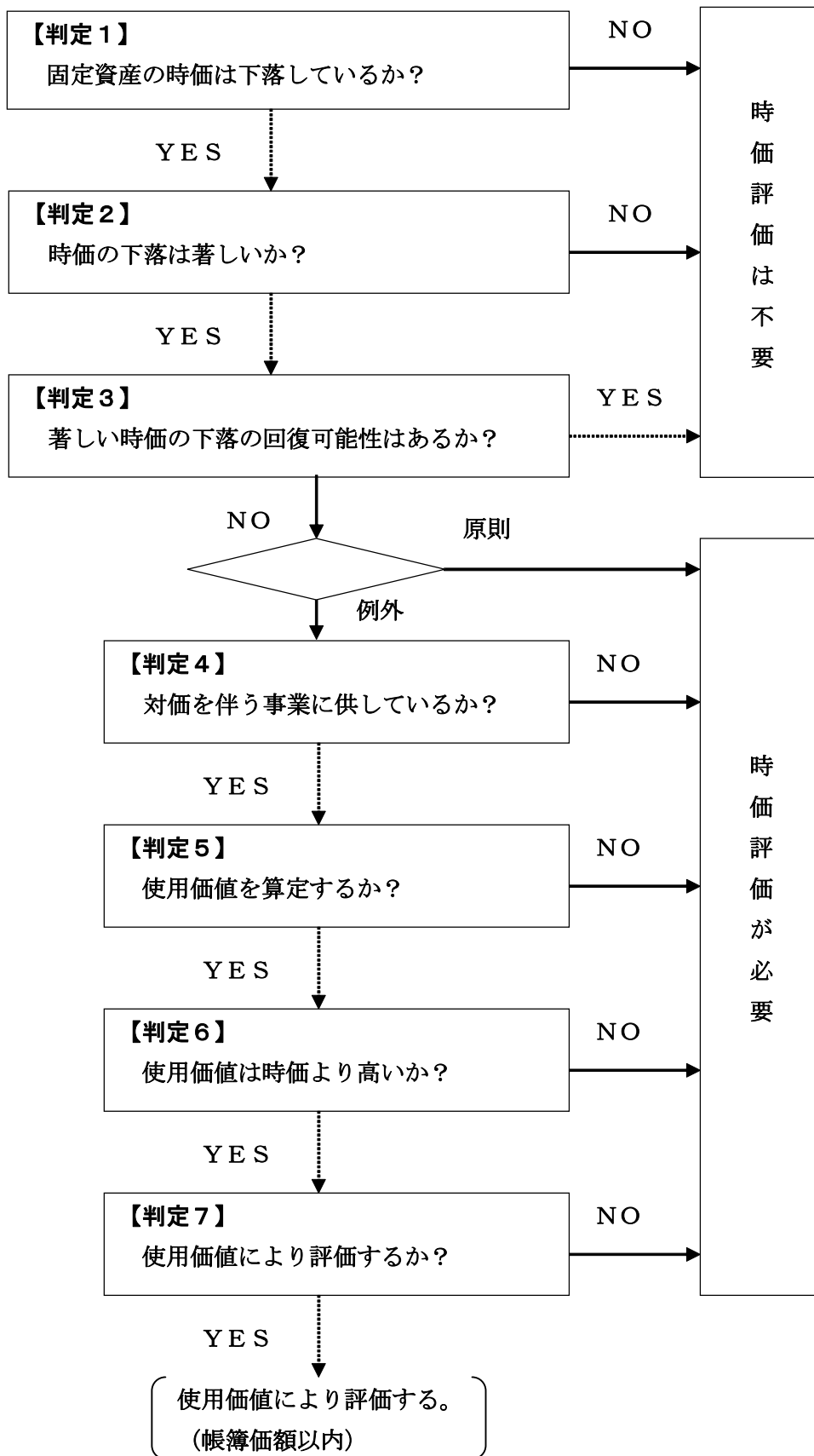
平成20年会計基準第2-3(6)では、「資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とされており、原則として、強制評価減を行う必要がある。

ただし、「有形固定資産及び無形固定資産について使用価値が時価を超える場合、取得価額から減価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて使用価値をもって貸借対照表価

額とすることができる。」とされており、例外として、帳簿価額（取得価額から減価償却累計額を控除した価額）を超えない限り、使用価値で評価することもできる。

なお、公益法人において固定資産を使用価値により評価するか否かは任意であるが、使用価値により評価できるのは、対価を伴う事業に供している固定資産に限られる。

以上をまとめると、次の図のとおりである。



## 2. 時価評価の対象範囲

**Q39：Q38における減損会計の適用の有無に関する図解の【判定1】は「固定資産の時価は下落しているか？」となっていますが、全ての固定資産について時価を調査する必要があるのでしょうか。**

A：公益法人における固定資産の減損会計は、Q38に記載のとおり、原則として強制評価減である。したがって、対象となる固定資産は強制評価減の対象になるおそれのあるものである。

例えば、バブル期に取得した土地及び建物等の固定資産の時価が著しく下落していないかどうかというような場合であり、通常に使用している什器備品や車両運搬具まで厳密に時価を把握する必要はない。ただし、電話加入権等の時価が著しく下落しており、その金額に重要性があるような場合には時価評価が必要になる。

なお、公益法人における固定資産の減損会計は、企業会計と異なり、減損の兆候の有無に関係なく、時価と帳簿価額との比較が行われることに留意する。

## 3. 減損処理の対象資産

**Q40：減損処理の対象となる固定資産の範囲はどこまででしょうか。**

A：他の基準に減損処理に関する定めがある資産（例えば、金融商品に関する会計基準における金融資産や税効果会計における繰延税金資産）を除き、固定資産は基本財産や特定資産等の区分にかかわらず、減損処理の対象資産になる。

## 4. 時価の著しい下落

**Q41：固定資産について、時価の著しい下落とはどのような場合ですか。また、その回復可能性はどのように判断するのでしょうか。**

A：平成20年会計基準運用指針「11. 資産の時価が著しく下落した場合について」において「資産の時価が著しく下落したときは、時価が帳簿価額から概ね50%を超えて下落している場合」とされている。この場合の時価は、企業会計と同様に、公正な評価額で把握することになる。通常、それは観察可能な市場価格をいい、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（例えば、不動産鑑定評価額等）を用いることになる。

また、その回復可能性は、相当の期間に時価が回復する見込みであることを合理的な根拠をもって予測できるか否かで判断することが必要となる。

## 5. 使用価値の算定

**Q42：公益法人における固定資産の使用価値はどのように算定するのでしょうか。**

A：公益法人における固定資産の使用価値は、対価を伴う事業に供している固定資産について、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値をもって算定する。なお、将来キャッシュ・フローについては、企業会計に準じて次のように見積もることが必要である。

- (1) 将来キャッシュ・フローは、法人に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積もる。
- (2) 将来キャッシュ・フローの見積りに際しては、資産又は資産グループの現在の使用状況及び合理的な計画等を考慮する。
- (3) 将来キャッシュ・フローの見積金額は、生起する可能性の最も高い単一の金額又は生起し得る複数の将来キャッシュ・フローをそれぞれの確率で加重平均した金額とする。
- (4) 資産又は資産グループに関連して間接的に生ずる支出は、関連する資産又は資産グループに合理的な方法により配分し、当該資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際して控除する。
- (5) 将来キャッシュ・フローには、利息の支払額並びに法人税等の支払額及び還付額を含めない。

## 6. 会計処理及び財務諸表における開示方法

**Q43：減損処理後の会計処理及び財務諸表における開示方法を教えてください。**

A：公益法人の場合、企業会計に準じて次の取扱いとする。

### (1) 会計処理

#### ① 減価償却

減損処理を行った固定資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行う。

#### ② 減損損失の戻入れ

減損損失の戻入れは行わない。

### (2) 財務諸表における開示方法

#### ① 貸借対照表における表示

減損処理を行った固定資産の貸借対照表における表示は、原則として、減損処理前の取得価額から減損損失を直接控除し、控除後の金額をその後の取得価額とする形式で行う。ただし、当該資産に対する減損損失累計額を、取得価額から間接控除する形式で表示することもできる。この場合、減損損失累計額を減価償却累計額に合算して表示することができる。

#### ② 正味財産増減計算書における表示

減損損失は、原則として、一般正味財産増減の部の経常外費用に計上する。

なお、指定正味財産に対応する固定資産の場合には、減損損失に対応する金額を指定正味財産から一般正味財産へ振り替えることになる。この場合の注記例を示せば、次のとおりである。

<注記例>

指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳

指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳は、次のとおりである。

内 容	金 額
経常外収益への振替額	
土地減損損失計上による振替額	〇〇〇

③ 注記事項

重要な減損損失を認識した場合には、減損損失を認識した固定資産、減損損失の金額、評価金額の算定方法等について注記することが望ましい。この場合の注記例を示せば、次のとおりである。

<注記例 1>

○. 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	〇〇〇

(評価金額の算定方法)

不動産鑑定評価額によっている。

<注記例 2>

○. 減損損失関係

以下の固定資産グループについて減損損失を計上している。

種 類	構築物・土地
場 所	〇〇県〇〇市
減損損失の金額	〇〇〇

(減損損失の内訳)

減損損失の内訳は、構築物〇〇〇、土地〇〇〇である。

(グルーピングの方法)

賃貸用不動産（駐車場）について、個々の物件を単位とした。

(評価金額の算定方法)

使用価値により評価しており、将来キャッシュ・フローを〇%で割り引いて算定している。

なお、具体的な注記の事例は、Q44のA(5)を参照のこと。

## 7. 固定資産の減損処理方法

**Q44：固定資産の減損処理方法について具体的に教えてください。**

A：固定資産の減損処理方法について、設例を用いて解説すると次のとおりとなる。

### (1) 対象資産の把握

#### ① 前提条件

甲法人は、公益目的事業であるA事業と収益事業であるB事業を行っている。なお、B事業は対価を伴う事業である。甲法人には、この他に、法人会計が存在する。

甲法人の固定資産は本部の土地建物（一般正味財産を財源とする固定資産）のみであり、A事業、B事業、法人会計の使用割合（5対4対1）により、次のとおり貸借対照表内訳表の各会計区分に計上している。

	建 物	土 地	合 計
公益目的事業会計 (A事業)	250	1,000	1,250
収益事業等会計 (B事業)	200	800	1,000
法人会計	50	200	250
合 計	500	2,000	2,500

#### ② 考え方

平成20年会計基準第23(6)では、公益目的事業であるか収益事業等であるかを問わず、「資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とされている。したがって、時価が下落している場合、本件の土地建物については、時価を把握することが必要である。

### (2) 著しい時価の下落の検討及びその回復可能性の検討

#### ① 前提条件

甲法人の土地建物について不動産鑑定士から鑑定評価額を入手したところ、次のとおりの結果となった。

	建 物	土 地	合 計
公益目的事業会計 (A事業)	150	300	450
収益事業等会計 (B事業)	120	240	360
法人会計	30	60	90
合 計	300	600	900

本件の土地建物については、いずれも相当の期間に時価が回復するか否かは不明である。

② 考え方

次ように帳簿価額に対する時価の割合から、土地について著しい時価の下落が認められる。

	建 物	土 地
公益目的事業会計 (A事業)	60%	30%
収益事業等会計 (B事業)	60%	30%
法人会計	60%	30%

しかも、本件の土地の時価下落の回復可能性について合理的な根拠をもって立証することができない。このため、土地については、A事業、B事業、法人会計のいずれも、時価による評価（減損処理）が必要である。

ただし、対価を伴う事業であるB事業の土地については、使用価値により評価することもできる。

(3) 使用価値の算定

① 前提条件

B事業の土地建物は一体として対価を獲得しており、その割引前将来キャッシュ・フローは次のとおり見積もられた。

年 数	1	2	3	4	5	6	7	8
B事業の将来キャッシュ・フロー	70	70	70	70	60	60	60	60

なお、建物の経済的残存使用年数は8年であり、この残存使用年数経過後における土地建物の正味売却価額は160と見積もられた。また、割引率は2.0%を採用する。

また、B事業に供している土地建物については、これを一体として使用価値を算定する。

② 考え方

B事業の土地建物の使用価値

$$= \frac{70}{1.02} + \frac{70}{(1.02)^2} + \frac{70}{(1.02)^3} + \dots + \frac{60+160}{(1.02)^8} = 614$$

B事業の土地建物の使用価値をそれぞれの時価の比に基づいて配分すると、次のとおりとなる。

	帳簿価額	時 価	使用価値
建 物	200	120	205
土 地	800	240	409
合 計	1,000	360	614

この結果、B事業の土地については、原則として時価までの減損処理が必要であるが、例外として使用価値により評価することも容認される。

なお、建物については、時価の著しい下落がないため減損処理は不要である。



(4) 具体的な会計処理

① 前提条件

B事業の土地については、時価ではなく、使用価値により評価する。  
なお、A事業と法人会計の土地は、上記(2)から時価により評価する。

② 仕訳

ア. 公益目的事業会計 (A事業)

固定資産減損損失	700	/	土地 (B/S)	700
ー土地減損損失 (一般・経常外)				

A事業の土地減損損失：帳簿価額1,000－時価300＝700

イ. 収益事業等会計 (B事業)

固定資産減損損失	391	/	土地 (B/S)	391
ー土地減損損失 (一般・経常外)				

B事業の土地減損損失：帳簿価額 800－使用価値 409＝391

ウ. 法人会計

固定資産減損損失	140	/	土地 (B/S)	140
ー土地減損損失 (一般・経常外)				

法人会計の土地減損損失：帳簿価額 200－時価 60＝140

(5) 具体的な注記例

① 前提条件

上記(4)のとおりとする。

② 注記例

<注記>

○. 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。

## VI 税効果会計

### 1. 税効果会計適用の要否

**Q45：平成20年会計基準注解（注1）では、重要性の原則の適用例として税効果会計が挙げられていますが、税効果会計を適用しないことができるのは、どのような場合ですか。**

A：公益法人において法人税法上の収益事業（公益目的事業を除く。以下同様）を実施している場合は、税効果会計適用の要否を検討する必要があり、法人税法上の収益事業を実施していない場合には、税効果会計を適用する余地はない。

平成20年会計基準注解（注1）(5)では、重要性の原則の適用例として「法人税法上の収益事業に係る課税所得の額に重要性が乏しい場合、税効果会計を適用しないで、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができる。」とされている。

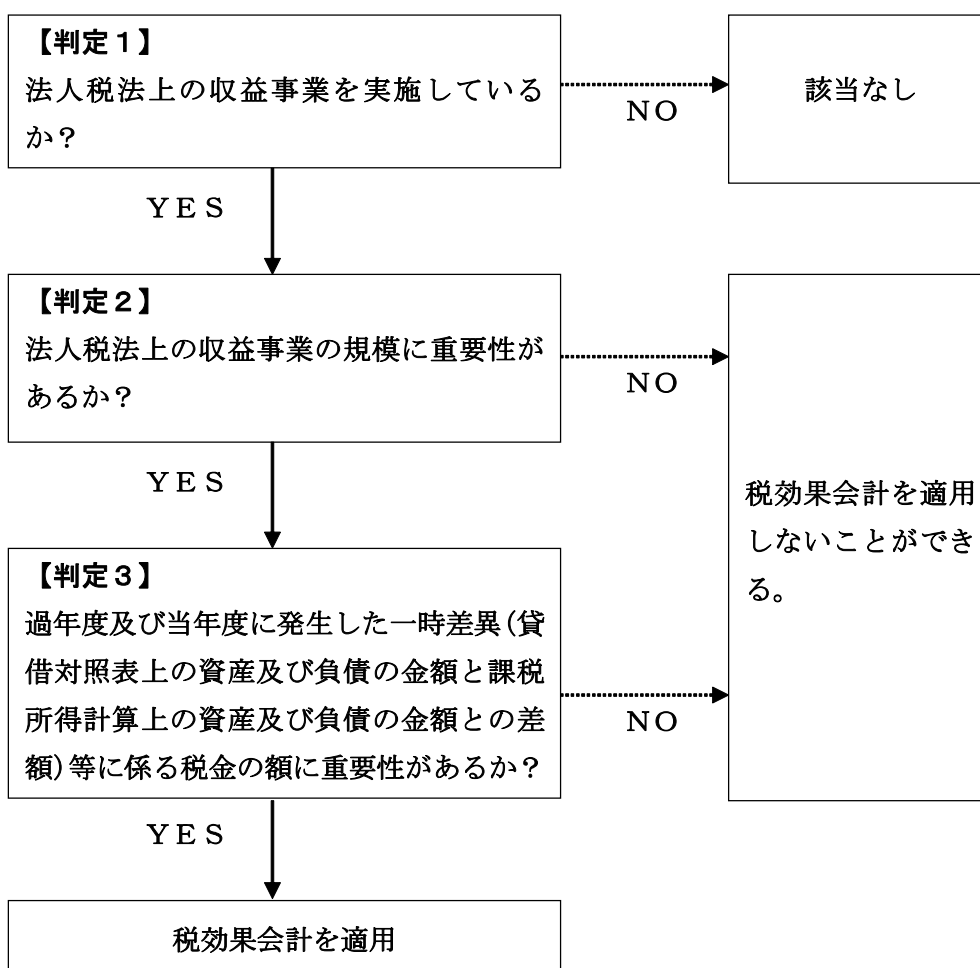
平成20年会計基準では、正味財産増減計算書の一般正味財産増減の部で法人運営の効率性を把握することが目的とされており、法人税法上の収益事業を実施する場合には、原則として税効果会計を適用することが前提となっている。しかし、法人税法上の収益事業に係る課税所得の額に重要性が乏しい場合には、税効果会計を適用しないで、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができる。

税効果会計を適用すると、一時差異が解消するときに税務申告上その年度の課税所得を減額させる効果を持つ将来減算一時差異が繰延税金資産に計上され、一時差異が解消するときに税務申告上その年度の課税所得を増額させる効果を持つ将来加算一時差異が繰延税金負債に計上されることになる。

すなわち、税効果会計を適用すると、過年度及び当年度に発生した一時差異等に係る税金の額が財務諸表に影響を与えることになる。このため、過年度及び当年度に発生した一時差異等に係る税金の額に重要性が乏しい場合には、税効果会計を適用しないことができることになる。

ここで、重要性が乏しい場合とは、財務諸表の読者が判断を誤らない程度に重要性がないことを意味し、正味財産増減計算書の法人税等調整額が当期一般正味財産増減額に与える影響、貸借対照表の繰延税金資産が資産合計に与える影響などを考慮して、総合的に判断することになる。

以上をまとめると、次の図のとおりである。



## 2. 税効果会計に係る法定実効税率

**Q46：税効果会計に係る会計処理を行うに当たって必要となる公益法人の法定実効税率の考え方について教えてください。**

A：公益法人には優遇税制の一つとして、「みなし寄付金」の規定があり、法人税法上の収益事業に属する資産のうちから公益目的事業のために支出した金額は、公益目的事業への寄付金とみなし、損金算入することができる。また、認定法第18条4号及び認定法施行規則第24条より、少なくとも収益事業等から生じた利益の50%は公益目的事業財産に繰り入れなければならない。したがって、税効果会計における一時差異の解消による税額への影響額は、みなし寄付金による影響額を考慮する必要がある。例えば、50%をみなし寄付金として繰り入れる場合の具体的な法定実効税率の算出式は次のとおりである。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 - 50\%*) \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率} \times (1 - 50\%*)}{1 + \text{事業税率} \times (1 - 50\%*)}$$

\* みなし寄付金の割合

### 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

**Q47：税効果会計を適用する場合の財務諸表の表示方法について教えてください。**

A：貸借対照表において、繰延税金資産は、将来の法人税等の支払額を減額する効果を有し、一般的には法人税等の前払額に相当するため、資産の部に計上する。また、繰延税金負債は、将来の法人税等の支払額を増額する効果を有し、法人税等の未払額に相当するため、負債の部に計上する。流動資産（又は流動負債）に計上するか、固定資産（又は固定負債）に計上するかについては、将来解消される一時差異の性質に基づいて決定することになる。

なお、流動資産に属する繰延税金資産と流動負債に属する繰延税金負債がある場合及びその他固定資産に属する繰延税金資産と固定負債に属する繰延税金負債がある場合には、それぞれ相殺して表示する。

さらに、当年度に負担すべき法人税等の未納額については、未払法人税等として流動負債に計上する。

正味財産増減計算書において、一般正味財産増減の部の当期一般正味財産増減額の前に、「税引前当期一般正味財産増減額」を記載し、その下に「法人税、住民税及び事業税」と「法人税等調整額」を計上し、「当期一般正味財産増減額」を表示する。このケースでは、「法人税、住民税及び事業税」及び「法人税等調整額」は収益事業等会計又はその他の事業会計に計上されることになる。

以上より、税効果会計を適用する場合の法人税等に関連する財務諸表の表示を例示すると、次のとおりである。

(1)貸借対照表

科 目	当年度
<b>I 資産の部</b>	
1. 流動資産	
.....	
繰延税金資産	
2. 固定資産	
(1) 基本財産	
.....	
(2) 特定資産	
.....	
(3) その他固定資産	
.....	
繰延税金資産	
<b>II 負債の部</b>	
1. 流動負債	
.....	
未払法人税等	
.....	
2. 固定負債	
.....	

(2)正味財産増減計算書

科 目	当年度
<b>I 一般正味財産増減の部</b>	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
.....	
(2) 経常費用	
.....	
2. 経常外増減の部	
(1) 経常外収益	
.....	
(2) 経常外費用	
.....	
税引前当期一般正味財産増減額	
法人税、住民税及び事業税	
法人税等調整額	
当期一般正味財産増減額	
.....	
<b>II 指定正味財産増減の部</b>	
.....	

## (3) 財務諸表に対する注記

注記例を示すと次のとおりである。

## &lt;注記例&gt;

## ○. 税効果会計関係

## (1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳

未払事業税否認	×××
繰延税金資産（流動資産）	×××
退職給付引当金損金算入限度超過額	×××
繰延税金資産（固定資産）	×××
繰延税金資産合計	×××

(4) キャッシュ・フロー計算書

① 直接法

キャッシュ・フロー計算書

平成×1年4月1日から平成×2年3月31日まで

科 目	当年度	前年度	増 減
<b>I. 事業活動によるキャッシュ・フロー</b>			
<b>1. 事業活動収入</b>			
. . . . .	×××		
事業活動収入計 (A)	×××		
<b>2. 事業活動支出</b>			
事業費支出			
. . . . .	×××		
管理費支出			
. . . . .	×××		
事業活動支出計 (B)	×××		
小計 (C)=(A)－(B)	×××		
<b>法人税等の支払額 (D)</b>	<b>△×××</b>		
事業活動によるキャッシュ・フロー (C)+(D)	×××		

平成20年会計基準運用指針「13. 様式について」には「法人税等の支払額」の記載はないが、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書に準じて、事業活動支出計の次に「小計」を設け、「小計」から「法人税等の支払額」を差し引いて事業活動によるキャッシュ・フローを計算している。

なお、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書では、「小計」の下に「利息及び配当金の受取額」と「利息の支払額」が記載されるが、平成20年会計基準では、それらは事業活動収入と事業活動支出の中に表示するという整理が行われている。

② 間接法

キャッシュ・フロー計算書

平成×1年4月1日から平成×2年3月31日まで

科 目	当年度	前年度	増 減
<b>I 事業活動によるキャッシュ・フロー</b>			
1. 税引前当期一般正味財産増減額 (A)	×××		
2. キャッシュ・フローへの調整額 (B)			
減価償却費	×××		
退職給付引当金の増減額	×××		
未収金の増減額	×××		
.....	×××		
<b>3. 法人税等の支払額 (C)</b>	<b>△×××</b>		
4. 指定正味財産増加収入 (D)			
.....	×××		
事業活動によるキャッシュ・フロー (A)+(B)+(C)+(D)	×××		

企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書に準じて、「税引前当期一般正味財産増減額」からスタートし、「キャッシュ・フローへの調整額」の次に「法人税等の支払額」を記載している。

なお、ここでも「利息及び配当金の受取額」と「利息の支払額」については、「キャッシュ・フローへの調整額」の中に表示するという整理が行われている。

Ⅶ その他

1. 経常増減と経常外増減の内容とその区分

Q48：正味財産増減計算書は、一般正味財産増減の部及び指定正味財産増減の部に分かれ、更に一般正味財産増減の部は経常増減の部と経常外増減の部に区分されることになっています。経常増減の部と経常外増減の部はどのように区分すればよいですか。また、その内容は具体的にどのようなものになりますか。

A：平成20年会計基準は、正味財産増減計算書の区分について、第一に「一般正味財産増減の部」と「指定正味財産増減の部」に分かれ、更に一般正味財産増減の部を経常増減の部及び経常外増減の部に区分することを要求している（平成20年会計基準第3-2）。

経常性の意味は、事業活動の経常性を意味している。したがって、「経常増減の部」は毎期の事業活動から経常的に生じる収益及び費用が含まれ、「経常外増減の部」は臨時的項目及び過年度修正項目に係る収益及び費用が含まれる（平成20年会計基準注解（注14））。

(1) 経常収益の具体的内容は、目的たる事業活動を実施するための経常的財源であり、例えば次のようなものがある。

- ① 基本財産や特定資産の運用益
  - ② 入会金や会費、受取寄付金、補助金等の財産の受入れ行為
  - ③ 事業活動収益
- (2) 経常費用の具体的内容は、目的たる事業活動や事業活動に付随して生じる管理活動等のための費用であり、例えば事業費、管理費がある。
- (3) 経常外増減は臨時的項目及び過年度修正項目であり、例えば次のようなものがある。
- ① 基本財産評価損益
  - ② 固定資産売却損益
  - ③ 固定資産受贈益
  - ④ 災害損失
- なお、経常外増減に属する項目であっても、金額の僅少なもの又は毎期経常的に発生するものは、経常増減の部に記載することができる点に留意する（平成20年会計基準注解（注14）なお書き）。

## 2. キャッシュ・フロー計算書の取扱い

**Q49：キャッシュ・フロー計算書を作成しないことができる公益社団・財団法人の規模について教えてください。**

A：キャッシュ・フロー計算書については、認定法第5条第12号の規定により会計監査人を設置すべき公益社団・財団法人以外の公益法人は、これを作成しないことができる。（平成20年会計基準運用指針3.）

キャッシュ・フロー計算書を作成しないことができる公益社団・財団法人は、次の①、②及び③に該当しない法人である。

- ① 直近の最終事業年度に係る正味財産増減計算書の収益の部に計上した額の合計が1,000億円以上の法人
- ② 直近の最終事業年度に係る正味財産増減計算書の費用の部に計上した額の合計が1,000億円以上の法人
- ③ 直近の最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計が50億円以上の法人

## Ⅷ 適用

1. 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 日本公認会計士協会）、非営利法人委員会報告第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 日本公認会計士協会、最終改正平成20年10月7日）、非営利法人委員会報告第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 日本公認会計士協会）及び第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 日本公認会計士協会）は廃止する。



以 上

# 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)

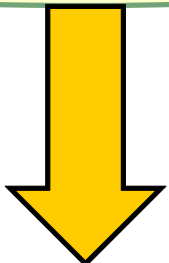
### 【略称】

- ◆ 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）**
  - ・ 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（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 運用益につき使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 運用益につき使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・ <b>経常外</b> )	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・ <b>指定</b> )	800	受取寄付金振替額(PL・一般・ <b>経常外</b> )	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・ <b>経常外</b> )	1,000	土地(BS)	1,000
一般正味財産への振替額(PL・ <b>指定</b> )	1,000	受取寄付金振替額(PL・一般・ <b>経常外</b> )	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	—
子会社株式・関連会社株式			取得価額
その他の有価証 券	市場価格のないもの	時価	
	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の時価評価  
 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。