

事 務 連 絡

平成 22 年 4 月 13 日

各都道府県建設業協会

事 務 局 長 殿

社団法人 全国建設業協会

総 務 部

公益法人制度改革に関する情報提供 《vol.24》

【「他会計振替額」と「貸借勘定」について】

時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

『月刊 公益法人』（4月号）【公益財団法人公益法人協会 発行】に、“公益法人会計Q&A”『「他会計振替額」と「貸借勘定」について』と題する別添の記事が掲載されましたので参考にお知らせいたします。

今回の記事では、平成20年改正会計基準において大きな会計処理の変更となる「他会計振替額」と「貸借勘定」の考え方について詳細に解説されています。

今後も、移行認定・認可申請に向けて有用と思われる情報につきまして、積極的に提供を続けていく予定としておりますので、是非ご活用いただくようお願い申し上げます。

以 上

「他会計振替額」と「貸借勘定」について

公認会計士

出塚 清治

問 新しい「会計基準」において、初めて「他会計振替額」の勘定科目が示されましたが、どのような内容ですか。また、会計区分間の貸借勘定はどのように処理するのか、お教え願いたい。

解説

「平成20年改正会計基準」（平成20年4月11日制定、以下「会計基準」という。）は、公益法人制度改革関連三法の成立を受け、「平成16年改正基準」をベースに検討し、内閣府公益認定等委員会の名で確定し公表されたものである。

「平成16年改正基準」から「会計基準」への改正は、公益法人が「民間が担う公益」を実現するための制度改革のなかでの会計面における改正である。これは、法人の公益性の判断ができるように法人全体の貸借対照表及び正味財産増減計算書を基本とし、会計区分ごとの情報は、財務諸表の一部として「公益目的事業会計」「収益事業等会計」及び「法人会計」の会計区分を明らかにする貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表において表示することとした。この内訳表の作成は、今回の「会計基準」におけるもっとも重要な変更点である。

変更したことによる会計区分間の資金等の移動についての会計処理が、次のように大きく変わってきた。

1 「平成16年改正基準」における「繰入金」、「繰出金」について

「平成16年改正基準」においては、会計区分を「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。」としていた。

これは、公益法人の会計が、特定の目的を有する資金、または、特定の事業活動を明らかにするために、一般会計と区別して特別会計を設置できるとし、特別会計は、公益法人の定款・寄附行為や法令等の定め、あるいは理事会・総会の決議や資金を拠出する側の要請から区別して経理されてきたものである。

この特別会計は、一般会計と区別して経理されるが、一般会計と特別会計間、または、特別会計相互間において資金等を移動したときには、「他会計からの繰入額」及び「他会計への繰出額」として経理されてきた。

この経理において留意すべきは、特別会計が特定の事業を行うための経理であるため、原則として、特別会計から一般会計に資金等の移動は当該事業の目的外の行為となることから認められるべきではないことから、会計上の一時的な資金の貸借は貸借勘定で処理していた。

一般会計のほかに、特別会計を設けている場合には、会計区分ごとの貸借対照表及び正味財産増減計算書を作成し、総括表により法人全体

のものを表示し、「他会計からの繰入額」、「他会計への繰出額」及び会計間の貸借勘定は内部取引として相殺消去していた。

2 「会計基準」における会計単位間における「他会計振替額」について

「会計基準」は、法人全体の財務諸表を作成するが、法人の数値上の公益性を判断するため「公益目的事業会計」「収益事業等会計」及び「法人会計」の会計区分を明らかにする貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表の作成を義務づけた。

つまり、「会計基準」は、会計区分を「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。(注2)」とし、「注解(注2)」において内訳表における会計区分間に生ずる「他会計振替額」等の内部取引高等は相殺消去するものとしている。

この「他会計振替額」は、「収益事業等会計」から「公益目的事業会計」または「法人会計」への資金等の移動を処理する科目である。

3 「平成16年改正基準」と「会計基準」との関係

「平成16年改正基準」は、一般会計と特別会計ごとの貸借対照表・正味財産増減計算書及びそれぞれの総括表を作成することにしてきたが、「会計基準」では、前述のとおり全体の貸借対照表及び正味財産増減計算書の他に貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表を作成することにした。この貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表の作成方法には、仕訳をする段階から、内訳表作成のための仕訳を通して作成する「仕訳法」(本誌2009年11月号参照)と「平成16年改正基準」を前提に全体の貸借対照表及び正味財産増減計算書を作成した

後に、内訳表を作成するために分解して内訳表を作成する「分解法」(本誌2009年12月号～2010年1月号及び2010年3月号参照)がある。この「分解法」による内訳表は、「会計基準」が示す貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表と同一のものである。

4 「他会計振替額」と「貸借勘定」の意味

「会計基準」における「運用指針」では、「正味財産増減計算書に係る科目及び取扱要領」において、「他会計振替額」を「内訳表に表示した収益事業等からの振替額」と説明している。

「公認等ガイドライン」においては、原則として収益事業等会計から公益目的事業会計または法人会計への資金等の移動を「他会計振替額」の科目で処理することとしたものであり、「貸借勘定」による処理は、原則不可である。

「他会計振替額」は、収益事業等の利益から公益目的事業財産への繰入れと収益事業等から法人会計の管理費に充てる場合の収益事業等会計から法人会計への繰入れについて「他会計振替額」で経理するとしており、収益事業等の利益から公益目的事業財産への繰入額は、利益額の50%の場合と50%超100%までの2つの方法を示している(ガイドライン5.(1)②、FAQVI-1-②)。

5 取引例と仕訳

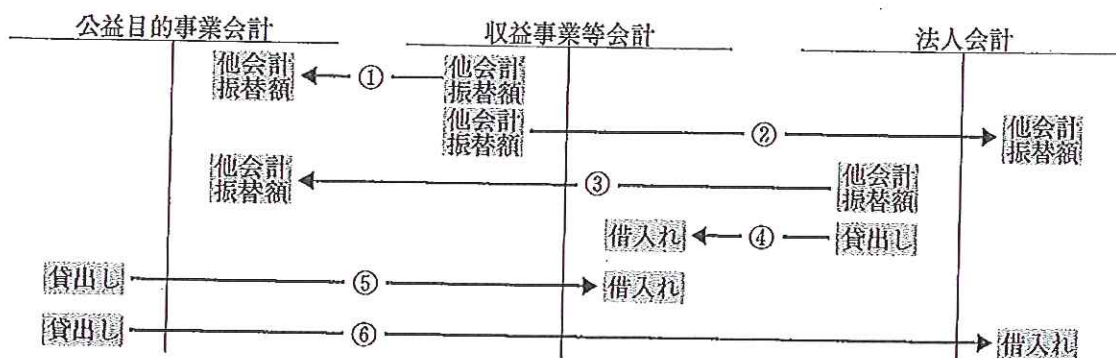
「会計基準」におけるこの会計区分間の資金の移動は、次の図の①～②を意味し、「他会計振替額」の科目で処理される。

③は、法人が存在して公益目的事業を継続して行う趣旨から必要以上の剰余金については「他会計振替額」の経理が認められるべきものである。

④は、収益事業の資金が不足する場合には、

⑤～⑥の公益目的事業会計から収益事業等会計等への貸勘定は、公益目的事業財産の流用で

以上の関係を示すと、次のようになる。



以上の①～⑥の取引例と仕訳を示すと、次のようになる。

取引例と仕訳	説 明
①収益事業等会計から公益目的事業会計への繰出し・繰入れの仕訳 (収益事業等会計) (借) 他会計振替額 × × × (貸) 現金預金 × × × (公益目的事業会計) (借) 現金預金 × × × (貸) 他会計振替額 × × ×	収益事業等会計から公益目的事業会計への繰出し・繰入れは、「他会計振替額」で経理する。 認定法上、「他会計振替額」は、収益事業の利益額から管理費のうち収益事業等に按分される額を控除した額の100%を限度とする。例えば、按分される管理費は、次のように計算される。 $\text{管理費} \times \frac{\text{収益事業費}}{\text{公益事業費} + \text{収益事業費} + \text{その他事業費}}$ (注) 「他会計振替額」の金額は、法人税法上、「みなし寄付金」に該当する(法人税法37)。
②収益事業等会計から法人会計への繰出し・繰入れの仕訳 (収益事業等会計) (借) 他会計振替額 × × × (貸) 現金預金 × × × (法人会計) (借) 現金預金 × × × (貸) 他会計振替額 × × ×	収益事業等会計から法人会計への繰出し・繰入れは、「他会計振替額」で経理する 収益事業等からの利益を管理費に充てる場合には、公益目的事業会計に繰入れた残額を法人会計に繰入れることになるが、「他会計振替額」で経理する(FAQ VI-1-②)。
③法人会計から公益目的事業会計への繰出し・繰入れの仕訳 (法人会計) (借) 他会計振替額 × × × (貸) 現金預金 × × × (公益目的事業会計) (借) 現金預金 × × × (貸) 他会計振替額 × × ×	法人会計に必要な以上の剰余金が生ずる場合は、公益目的事業会計への繰出しは、原則として「他会計振替額」で経理する。 なお、法人会計の資金が経常的に過剰となる場合には、会費等の収益の分割を考慮して、法人会計に直接収益計上する額を減少することを検討することになる。

④法人会計から収益事業等への貸出し・借入れの仕訳 (法人会計) (借) 収益事業等会計勘定 ××× (貸) 現金預金 ××× (収益事業等会計) (借) 現金預金 ××× (貸) 法人会計勘定 ×××	収益事業は、公益目的事業を支える事業であることから、赤字である収益事業は、認められないものである。しかし、一時的に赤字になることはやむを得ないことがあり、すべてを否定することにはならない。 法人会計から収益事業等会計への貸出し・借入れは、原則として「貸借勘定」である「収益事業等会計勘定」「法人会計勘定」の科目で経理する。
⑤公益目的事業会計から収益事業等会計への貸出し・借入れの仕訳 (公益目的事業会計) (借) 収益事業等会計勘定 ××× (貸) 現金預金 ××× (収益事業等会計) (借) 現金預金 ××× (貸) 公益目的事業会計勘定 ×××	公益目的事業会計から収益事業等会計への貸出し・借入れを「他会計振替額」で経理すると、本来、公益目的事業に使用されるべき公益目的事業財産を公益目的事業以外に流用されることになることから公益目的事業財産の目的外使用は、原則認められないものである。 しかし、会計的に一時的に公益目的事業財産で収益事業等会計の費用の立替払いをするような場合や決算整理事項で処理される場合は、物理的に同一年度内での貸借勘定の精算が困難な場合が生ずることがある。 会計上、短期の貸勘定として「収益事業等会計勘定」の科目で経理する場合でも、早期に精算をする必要があるものであり、公益目的事業財産を無制限に他の会計に貸付をするような行為は、許容されるべきものではない。回収不能となるような場合は流用となるので留意する。
⑥公益目的事業会計から法人会計への貸出し・借入れの仕訳 (公益目的事業会計) (借) 法人会計勘定 ××× (貸) 現金預金 ××× (法人会計) (借) 現金預金 ××× (貸) 公益目的事業会計勘定 ×××	公益目的事業会計から法人会計への貸出し・借入れは、⑤と同様である。 なお、法人会計の資金の不足が経常的である場合には、会費等の収入財源を分割して、法人会計の収益として直接計上すること等を検討することになる。