

インド会社法第135条に基づく CSR活動の会計処理

インド勅許会計士協会(ICAI)
「Technical Guide」を手がかりとした
仕訳方法の考察

赤塚尚之

Naoyuki Akatsuka

滋賀大学 経済学部 / 准教授

I はじめに

インド2013年会社法第135条「会社の社会的責任(CSR)」は、所定の要件¹⁾を充足する会社(の取締役会)に対し、直近の3会計年度に計上した「純利益」²⁾の平均の2%以上の額をCSR活動に支出することを義務づけている。

CSR活動の実施に伴い必要となる会計処理について、インド勅許会計士協会(ICAI)は³⁾、近年の法改正をふまえ⁴⁾、2020年7月に「CSR活動に対する支出の会計処理」(ICAI 2020a)、2021年2月に「第三者によるCSR基金の会計処理」(ICAI 2021)という2つのTechnical Guide(以下、「TG」⁵⁾)を公表している⁶⁾。本稿は、2020年7月公表のTGが提示する仕訳のフォーマット(表1を参照)を手がかりとして、会社法第135条に基づくCSR活動の実施に伴い必要となる仕訳方法をより具体的かつ網羅的に検討し、会社法第135条が財務諸表に及ぼす影響をより明確にすることを目的としている⁷⁾。

本稿の構成は、次のとおりである。まず、II節において、CSR活動およびCSR支出(CSR活動の実

1) 具体的には、純資産50億ルピー以上、売上高100億ルピー以上、純利益5,000万ルピー以上のいずれかである。

2) 会社法第135条にいう「純利益(net profit)」は、いわゆるボトムラインとは異なり、税引前の営業利益に近い数値となる(BCCI 2018, p. 13)。具体的な算定方法については、赤塚(2020, p. 50)を参照。

3) より厳密には、CSR委員会(CSR Committee)である(URL: https://www.icaig.org/new_post.html?post_id=16321)。

4) 2021年1月22日、会社法第135条を改正する「2019年改正会社法」(2019年7月31日公布)第21条および「2020年改正会社法」(2020年9月28日公布)第27条が施行された。また、それと同時に、会社法第135条の施行規則である2014年CSR方針規則を改正する「2021年改正CSR方針規則」が公布され、一部の規定を除きただちに施行された。

5) 本邦における適切な訳語の例が見当たらないため、Technical Guide/TGと表記することとした。

施に伴い生じる支出)の範囲を定める諸規定を整理する。次に、Ⅲ節において、CSR支出の基本的な仕訳方法を検討する。さらに、Ⅳ節以降において、必要に応じて筆者が勘定科目を設定・定義したうえで(表2を参照)、次に示す状況における仕訳方法を検討する。なお、現物を支給することによりCSR活動を実施することもできるが、本稿は、現金を支出することによりCSR活動を実施することを前提とする⁸⁾。

- ・支出不足が生じた場合(Ⅳ節)
- ・超過支出が生じた場合(Ⅴ節)
- ・固定資産を取得または製造した場合(Ⅵ節)
- ・代理機関(第三者)に寄付を行った場合(Ⅶ節⁹⁾)
- ・剰余が生じた場合(Ⅷ節)
- ・補助金を受け入れた場合(Ⅸ節)

また、仕訳方法の検討に加えて、Ⅳ節においては支出不足が生じることに伴い認識する負債の会計学的性格について、Ⅴ節においては超過支出額をいったん資産として認識する場合における当該資産の会計学的性格についても検討する。

6) 実質的な影響はないが、2020年7月公表のTGは、施行前の2019年改正会社法と、2020年改正会社法案を前提としている。また、2020年7月公表のTGは、2021年改正CSR方針規則によるCSR方針規則の改正(赤塚(2021b)を参照)を前提としていない。

7) 本稿は、2021年6月30日時点における状況に基づき執筆している。

8) 現物を支給することにより実施することができるCSR活動の仕訳については、本稿が提示する仕訳におけるCash勘定をPurchase勘定等に置き換えることによって対処可能である。

9) Ⅶ節のみ2021年2月公表のTGを参照し、それ以外の節は2020年7月公表のTGを参照している。

10) CSR方針(CSR Policy)とは、CSR委員会からの具申をふまえて会社の取締役会が策定したCSR活動の実施方法および方向性を含む年次行動計画の策定に加えて、CSR活動の選択、実施、およびモニタリングに関する行動規範を含む声明をいう(CSR方針規則第2条(f))。なお、CSR委員会

Ⅱ CSR活動およびCSR支出の範囲

2.1 CSR活動の範囲

会社法別紙Ⅶ(ScheduleⅦ)「会社のCSR方針¹⁰⁾に盛り込まれる可能性を有する諸活動」(2020年8月24日最終改正)は、CSR活動に該当しうる会社の諸活動として12の区分を示している(表3を参照)。

CSR方針規則第2条(d)は、次のとおりCSR活動に該当しない活動を示している。

- ・会社の通常の事業活動の範疇にある活動¹¹⁾
- ・インド国外において実施される活動¹²⁾
- ・会社法第182条「政党に対する寄付の禁止および制限」に基づく、政党に対する直接的または間接的な寄付
- ・2019年賃金法第2条(k)に定義された「従業員」が、便益を享受する活動
- ・会社が後援する活動のうち、当該会社が販売する製品または提供する役務に関するマーケティング上の便益をもたらすもの
- ・インド国内において施行された他の法¹³⁾を根拠とする義務の履行に要する活動

(CSR Committee)とは、会社法第135条に基づき設置され、取締役会が所管する社会的責任委員会をいう(CSR方針規則第2条(e))。

11) 通常の事業活動としてワクチン、薬品、および医療機器の研究開発を行っている会社が、2020年度ないし2023年度にCOVID-19関連のワクチン、薬品、および医療機器の研究開発を実施する場合、次の要件を充足すれば、当該活動はCSR活動に該当する(CSR方針規則第2条(d)但書)。

- ・会社法別紙Ⅶに列挙された機関または組織(表3の区分9を参照)と共同で実施する研究開発であること。
- ・取締役会報告書において、別途、研究開発の詳細を開示すること。

12) 州・連邦直轄領代表のスポーツ選手個人およびインド代表の国際的スポーツ選手個人のインド国外におけるトレーニングを目的とする活動を除く。

13) 2016年1月12日付通達(General Circular)第1号は、労働法、2013年土地取用法、1961年養成訓練法を挙げている(MCA 2016, FAQ No. 7)。

2016年1月12日付通達第1号は、マラソン大会、授賞式、慈善寄付、広告、テレビ番組のスポンサー等、一度限りのイベントがCSR活動に該当しないことを明確にしている (MCA 2016, FAQ No. 7)。

さらに、2020年7月公表のTGは、CSR活動に該当する現物支給 (財または役務の無償提供) として、次の例 (具体例を含む) を示している (ICAI 2020a, par. 24)。

- (a) 購入した財を無償提供すること
- (b) 製造した財を無償提供すること
 - (i) 製薬会社が、通常の事業活動の一環として医薬品を製造し、それを無償提供した場合¹⁴⁾
 - (ii) 鋼棒を製造する会社が、通常の事業活動とは別に、鋼棒を材料として病院用ベッドを製造し、それを無償提供した場合
- (c) 役務を無償提供すること
 - 病院が、州政府が定めるガイドラインに基づき、総患者数の25%超の患者に医療を無償提供した場合

2.2 CSR支出の範囲

CSR方針規則第7条第1項は、管理活動によって生じた間接費¹⁵⁾が1会計年度の会社のCSR支出総額の5%を上回ってはならないとしている。ま

た、CSR方針規則第7条第4項は、次に示す主体が保有することを条件として、固定資産の製造または取得に要する支出をCSR支出に算入することができるとしている。

- ・公益を目的とする会社、登録慈善基金、登録団体であり、公益を目的とし、かつ、CSR登録番号を有するもの (注17を参照)
- ・CSRプロジェクトの受益者であり、自助グループ等の形態を採るもの
- ・公的当局¹⁶⁾

2014年6月18日付通達第21号は、代理機関 (第三者) をつうじてCSR活動を実施する場合¹⁷⁾、それらが専ら会社法別紙Ⅶと関連を有するCSR活動を実施するために設立されていれば、それらに対する寄付がCSR支出に該当することを明確にしている (MCA 2014, p. 3)。また、同通達は、会社が会社に代わりCSR活動を実施する代理機関 (第三者) にCorpus Donation¹⁸⁾に該当する寄付を行った場合¹⁹⁾、Corpusが会社法別紙Ⅶの範疇にある活動と直接関連を有すれば、当該寄付がCSR支出に該当することを明確にしている (MCA 2014, p. 3)。2021年2月公表のTGは、Corpus Donationに関する同通達の見解を継承している (ICAI 2021, par. 26)。

2016年1月12日付通達第1号は、従業員による

14) 本文において言及したとおり、CSR方針規則第2条(d)は、会社の通常の事業活動の範疇にある活動はCSR活動に該当しないとしている。したがって、会社が通常の事業活動の一環として財を製造しただけでは、CSR活動には該当しない。もっとも、製薬会社 (会社法第135条の適用対象となることを前提) による医薬品の無償提供は、会社法別紙Ⅶに挙げられた「医療の向上」等と関連を有すると認められることから (表3の区分1を参照)、CSR活動に該当すると解される (ICAI 2020a, par. 24(b))。

15) 管理活動によって生じた間接費 (administrative overheads) とは、会社のCSR部門における一般管理活動によって発生した費用 (特定のCSRプロジェクトまたはプログラムの策定、実施、モニタリングおよび評価に際し直接生じた費用を除く) をいう (CSR方針規則第2条(b))。

16) 公的当局 (Public Authority) とは、2005年情報に対する権利法第2条 (h) において定義された「公的当局」をいう (CSR方針規則第2条(j))。

17) CSR方針規則第4条第1項は、次に示す代理機関 (第三者) をつうじてCSR活動を実施することができるとしている。

- ・自社または他社と共同で設立した、公益を目的とする会社 (会社法第8条に基づき設立)、登録慈善基金 (registered public trust)、登録団体 (registered trust) であり、1961年所得税法第12A条および第80G条に基づき登録されたもの
- ・中央政府または州政府が設立した、公益を目的とする会社 (会社法第8条に基づき設立)、登録慈善基金、登録団体
- ・議会制定法または州法に基づき設立された主体 (entity)
- ・公益を目的とする会社 (会社法第8条に基づき設立)、登録

プロボノの貨幣評価額をCSR支出に算入してはならないことを明確にしている (MCA 2016, FAQ No. 23)。

2020年4月10日付通達第15号は、COVID-19対応として、首相による緊急事態における市民援助および救済基金(PM CARES Fund)に対する寄付、州の防災機関に対する寄付、COVID-19対策を目的として行う支出、および臨時賃金労働者・日雇賃金労働者に対する見舞金の支払い²⁰⁾が、CSR支出に該当することを明確にしている (MCA 2020b, pp. 1-3)。

III CSR支出に関する 基本的な会計処理

3.1 現金による支出

CSR活動の実施に伴い現金を支出した場合、当該支出額 (CSR支出) については、損益計算書上、費用として取り扱う²¹⁾。そこで、例えば、現金¥1,000をCSR活動に支出した場合、CSR Expenditure勘定 (費用) を用いて、次のとおり仕訳を行う。

Dr. CSR Expenditure 1,000
Cr. Cash 1,000

慈善基金、登録団体であり、1961年所得税法第12A条および80G条に基づき登録され、かつ、過去3年間に同様のCSR活動の実績を有するもの

会社に代わりCSR活動を実施する代理機関 (第三者) は、2021年4月1日以降、様式「CSR-1」に必要事項を記入し、中央政府に登録しなければならない (CSR方針規則第4条第2項 (a))。また、外国会社から寄付を受ける場合、別途、外国寄付規制法に基づく登録を要する (ICAI 2021, par. 22)。

18) 本邦における適切な訳語の例が見当たらないため、Corpus/Corpus Donationと表記することとした。

19) Corpus Donationを源泉とする基金は、寄付を受けた第三者にとって、返済不能であり、かつ、拘束性を有する

なお、CSR活動は、会社法別紙Ⅶに列挙された基金に拠出することによって実施することもできる (表3を参照)。これについて、2020年7月公表のTGは、会社法別紙Ⅶに列挙された基金に拠出したとき、損益計算書において拠出額と同額の費用を認識することとしている (ICAI 2020a, par. 27)。そこで、例えば、現金¥1,000を会社法別紙Ⅶに列挙された基金に拠出した場合、上記のとおり仕訳を行えばよい。

3.2. 現物支給

3.2.1 購入した財を無償提供した場合

CSR活動に無償で提供した財の取得に要した支出額は、CSR支出に該当する。そこで、例えば、販売目的で購入した棚卸資産¥1,000 (原価) をCSR活動の一環として無償提供した場合、次のとおり、当該棚卸資産の仕入原価¥1,000をCSR支出とすべく、他勘定振替の要領で、仕入原価¥1,000をPurchase勘定からCSR Expenditure勘定へと振り替える仕訳を行う。

Dr. CSR Expenditure 1,000
Cr. Purchase 1,000

3.2.2 製造した財または役務を無償提供した場合

TGは、自社が製造した財または役務を無償で提供することによりCSR活動を実施する場合、財

(ICAI 2021, par. 26)。ちなみに、NPOに関していえば、Corpusとは、NPOの設立者または支援者が寄付を行った資本の性質を有する返還不要な基金 (non-reducible funds of capital nature) であり、NPOの存続期間にわたり配当不能なものをいう (ICAI 2009, par. 17)。

20) 通常の賃金とは別に支払う見舞金は、COVID-19対策を目的とし、かつ、法定監査人の承認を経て取締役会がCOVID-19対策を目的とする見舞金であることを表明することを条件として、1回に限りCSR支出に該当するとされる。

21) 2020年7月公表のTGは、損益計算書本体 (「その他の費用」の区分) において、CSR支出額を「CSR支出 (CSR expenditure)」として独立表示することとしている (ICAI 2020a, par. 34)。

に対する支配を移転したかまたは役務を提供した時点において、財の製造または役務の提供にかかる支出額²²⁾を(費用として)認識することとしている(ICA I 2020a, par. 30)。

CSR活動に無償で提供した財の製造または役務に要した支出額は、CSR支出に該当する。そこで、例えば、販売目的で製造した製造原価¥1,000の財(完成品)をCSR活動の一環として無償提供した場合、次のとおり、当該財の製造原価をCSR支出とすべく、製造原価¥1,000をFinished Goods勘定(製品勘定)からCSR Expenditure勘定へと振り替える仕訳を行う。

Dr. CSR Expenditure 1,000
Cr. Finished Goods 1,000

また、CSR活動の一環として役務(原価¥1,000)を無償提供した場合、次のとおり、役務原価¥1,000を直接的にCSR支出とする仕訳を行う²³⁾。

Dr. CSR Expenditure 1,000
Cr. Cash 1,000

IV 支出不足が生じた場合

4.1 継続的なプロジェクトの実施に際し支出不足が生じた場合

CSR活動の実施に伴い生じる実際支出額が、会社法第135条に基づく要支出額(3会計年度の

「純利益」の平均に2%を乗じた額)を下回る場合、支出不足となる。会社法第135条第6項(2019年改正会社法により新設)は、継続的なプロジェクト²⁴⁾の実施に際し生じた支出不足額(未支出額)について、次の順に取り扱うこととしている。

1. 支出不足が生じた会計年度の終了後30日以内に、指定銀行²⁵⁾に「未支出CSR口座(Unspent Corporate Social Responsibility Account)」とよばれる特別口座を開設し、支出不足相当額を入金する。
2. 未支出CSR口座への入金後3会計年度以内に、自身が策定したCSR方針に基づき、入金額をCSR活動に支出する。
3. 期限内に入金額のすべてをCSR活動に支出しなかった場合、3会計年度の終了後30日以内に、残額を会社法別紙Ⅶに列挙された基金(表3を参照)に拠出する。

継続的なプロジェクトの実施に際し支出不足が生じた会社には、上記1の時点において、支出不足が生じた会計年度の終了後30日以内に未支出CSR口座を開設し、支出不足額を当該口座に入金する義務が生じる。そこで、TGは、支出不足が生じた会計年度において、当該義務を未支出CSR口座に入金を要する額によって引当金(provision)として認識することとしている(ICA I 2020a, par. 17)。

22) 支出額は、次のとおり算定する(ICA I 2020a, pars. 30 and 38)。

- ・無償提供した財は、AS第2号「棚卸資産の評価」またはInd AS第2号「棚卸資産」に基づき、原価と正味実現可能価額のいずれか小さいほうの額によって評価する。
- ・無償提供した役務は、原価によって測定する。したがって、役務を提供することによって、損益は生じない。
- ・財または役務に課される間接税(GST、VAT等)の支払額は、支出額に算入する。

23) Service Cost勘定(役務原価勘定)を経由する場合には、次のとおり仕訳を行えばよい。

Dr. Service Cost 1,000
Cr. Cash 1,000
Dr. CSR Expenditure 1,000
Cr. Service Cost 1,000

24) 継続的なプロジェクト(ongoing project)とは、次のいずれかに該当する(CSR)プロジェクトをいう(CSR方針規則第2条(i))。

- ・会社がCSR義務を履行するために採択した複数年度をまたぐプロジェクトであり、プロジェクトの開始年度を除き3年を超えないもの

4.2 継続的なプロジェクトに該当しないプロジェクトの実施に際し支出不足が生じた場合

会社法第135条第5項第二但書(2019年改正会社法により文言追加)は、継続的なプロジェクトに該当しないプロジェクトの実施に際し生じた支出不足額(未支出額)について、会計年度の終了後6カ月以内に、会社法別紙Ⅶに列挙された基金に拠出することとしている。

継続的なプロジェクトに該当しないプロジェクトの実施に際し支出不足が生じた会社には、不足が生じた会計年度の終了後6カ月以内に、支出不足相当額を会社法別紙Ⅶに列挙された基金に拠出する義務が生じる。そこで、TGは、支出不足が生じた年度において、当該義務を基金に拠出を要する額によって引当金として認識することとしている(ICAI 2020a, par. 15)。

4.3 支出不足が生じることに伴い認識する負債の会計学的性格

TGは、支出不足が生じることによって会社に生じる法的義務を、引当金として認識することとしている。ここでAS第29号「引当金、偶発負債、および偶発資産」は、引当金を「相当程度の見積り(substantial degree of estimation)を行うことによるのみ測定可能な負債」(AS 29, par. 101)と定義している。また、Ind AS第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」は、引当金を「時期または金額の不確実性を有する負債」(Ind AS 37, par.

10)と定義している²⁶⁾。いずれにしても、引当金は、負債の定義を充足する項目のうち²⁷⁾、不確実性を有する項目である。

もっとも、会社法第135条が定めるCSR活動に支出を要する額(直近の3会計年度に計上した「純利益」の平均の2%)と、会社が実際にCSR活動に支出した額は、いずれも確定額である。したがって、双方の差額として算定される支出不足額も確定額であり、金額に関して不確実性はない。また、上述のとおり、会社法第135条第5項第二但書および第6項によって、支出を行うしかるべき時期が定められており、時期に関しても不確実性はない。さらに、「CSR活動に対する支出不足が生じた」という義務が存在する根拠(義務発生事象)も明確であり、義務の存在に関して不確実性はない。そうすると、支出不足が生じることに伴い認識する負債は、引当金というよりも、いわゆる確定債務(具体的には未払金)としての性格を有すると思われる。

これについて、Vinod Kothari & Company (2021, pp. 22 and 24)は、会社法第135条第5項第二但書および第6項によって生じる義務が、時として「拠出する基金の決定に関する不確実性」を有することを指摘している。すなわち、会社法第135条第5項第二但書または第6項が定めるプロセスにしたがって同法別紙Ⅶに列挙された基金に拠出する義務が生じたとき、拠出する基金が未確定の状況であれば、当該義務は不確実性を有する。

・当初は複数年度をまたぐプロジェクトではなかったものの、正当な理由をもって取締役会が事後的に複数年度をまたぐ(1年超の)プロジェクトとして承認したもの

25) 指定銀行(scheduled bank)とは、1934年準備銀行法別紙Ⅱに記載された銀行をいう。

26) Ind AS第37号による引当金の定義は、IAS第37号「引当金、偶発負債、および偶発資産」による引当金の定義(AS 37, par. 10)と同一である。

27) 負債とは、「過去の事象の結果として生じる現在の義務であり、決済に際し経済的便益を意味する資源が流出することが予想されるもの」(ICAI 2000, par. 47 (b))、「過去の事象の結果として経済的資源を移転するという企業の現在の義務」(ICAI 2020b, par. 4.26)をいう。ちなみに、前者はIASBの2010年公表の概念フレームワークによる負債の定義、後者はIASBの2018年公表の概念フレームワークによる負債の定義と同一である(ASB 2010, par. 4.4 (b); IASB 2018, par. 4.26)。

そして、当該義務は、引当金の認識要件を充足すると認められる²⁸⁾。

4.4 一連の会計処理についての検討

次の条件のもと、支出不足が生じた場合における一連の会計処理を検討する。

- ・会社法が定める要支出額: ₹1,000
- ・実際支出額: ₹800(一時点において全額支出する)
- ・支出不足額: ₹200
- ・基金に拠出する場合、首相による国民救済基金(PMNRF)に拠出する。

なお、会社法が定めるプロセスが進行するにつれて会社に存在する義務の特性が変化していくことから、本項において使用する負債の勘定科目とその定義、さらには不確実性の有無をここに示す。CSR to be Deposited in Unspent CSR Account

：支出不足額を未支出CSR口座に入金する義務(不確実性なし)

CSR to be Spent on Ongoing Project

：未支出CSR口座に入金した額をCSR活動(継続的なプロジェクト)に支出する義務(不確実性なし)

CSR to be Deposited in Fund

：支出不足額を基金(未確定)に拠出する義務(不確実性あり)

CSR to be Deposited in PMNRF

：支出不足額を基金(PMNRF)に拠出する義務(不確実性なし)

4.4.1 継続的なプロジェクト

4.4.1.1 支出不足額の認識

会社法が定める要支出額 ₹1,000のうち、実際支出額 ₹800については、次のとおり仕訳を行う。

Dr. CSR Expenditure 800
Cr. Cash 800

次に、未支出CSR口座に入金すべき支出不足額 ₹200については、CSR to be Deposited in Unspent CSR Account勘定を用いて、次のとおり仕訳を行う。

Dr. CSR Expenditure 200
Cr. CSR to be Deposited
in Unspent CSR Account 200

これにより、当会計年度のCSR Expenditureは ₹1,000となり、会社法が定める要支出額と等しくなる²⁹⁾。なお、支出不足額を未支出CSR口座に入金する義務は、支出不足が生じた会計年度の終了後30日以内に履行される予定であるから、貸借対照表上³⁰⁾、流動負債に分類する。

4.4.1.2 未支出CSR口座へ入金したとき

支出不足額を未支出CSR口座へ入金したとき、Unspent CSR Account勘定(流動資産)を用いて、

28) 引当金の認識要件は、IAS第37号と同様、次の3要件である(AS 29, par. 14; Ind AS 37, par. 14)。

- ・過去の事象の結果として、現在の義務(法的義務または推定的義務)が存在すること。
- ・義務の決済に要する経済的便益を意味する資源が流出する蓋然性が高いこと。
- ・信頼性をもって義務額を見積もることができること。

29) 実際支出額と支出不足額にかかる仕訳を同時に行えば、次のとおりである。

Dr. CSR Expenditure 1,000
Cr. Cash 800
CSR to be Deposited
in Unspent CSR Account 200

30) 会社法は、貸借対照表(Balance Sheet)と表記している。

次のとおり仕訳を行う。これにより、会社が保有する現金₹200の用途が拘束される。

Dr. Unspent CSR Account 200
Cr. Cash 200

あわせて、支出不足額を未支出CSR口座に入金する義務が消滅する一方、新たに3会計年度以内に入金額をCSR活動（継続的なプロジェクト）に支出する義務が生じる。これについて、CSR to be Spent on Ongoing Project勘定を用いて、次のとおり仕訳を行う³¹⁾。3会計年度以内に入金額をCSR活動に支出する義務は、貸借対照表上、支出を行う時期に応じて流動負債または非流動負債に分類すればよい³²⁾。

Dr. CSR to be Deposited
in Unspent CSR Account 200
Cr. CSR to be Spent
on Ongoing Project 200

4.4.1.3 期限内に支出したとき

未支出CSR口座に入金した全額（₹200）を期限内の一時点においてCSR活動に支出したとき、次のとおり仕訳を行う。これにより、会社法第135条第6項を根拠とする義務は、すべて消滅する。

Dr. CSR to be Spent
on Ongoing Project 200
Cr. Unspent CSR Account 200

31) 支出不足額の認識と未支出CSR口座への入金仕訳を同時に行うならば、CSR to be Deposited in Unspent CSR Account勘定を用いることなく、次のとおり仕訳を行えばよい。

Dr. CSR Expenditure 1,000
Unspent CSR Account 200
Cr. Cash 1,000
CSR to be Spent on Ongoing Project 200

4.4.1.4 期限内に支出しなかったとき

4.4.1.4.1 拠出する基金が決定されていない場合

4.4.1.4.1.1 支出不足額の認識

未支出CSR口座に入金した₹200のうち₹80を期限内にCSR活動に支出しなかった場合、その₹80を会社法別紙Ⅶに列挙された基金へ拠出する義務が新たに生じる。このとき、拠出する基金が決定されていなければ、CSR to be Spent on Ongoing Project勘定の残高₹80をCSR to be Deposited in Fund勘定へと振り替えるべく、次のとおり仕訳を行う³³⁾。ここで新たに生じる義務は、支出不足が生じてから3年目の会計年度の終了後30日以内に履行される予定であるから、貸借対照表上、流動負債に分類する。

Dr. CSR to be Spent on Ongoing Project 80
Cr. CSR to be Deposited in Fund 80

4.4.1.4.1.2 拠出する基金が決定されたとき

その後、拠出する基金(PMNRF)が決定されたとき、CSR to be Deposited in Fund勘定の残高₹80をCSR to be Deposited in PMNRF勘定へと振り替えるべく、次のとおり仕訳を行う。特定の基金に拠出する義務も、支出不足が生じてから3年目の会計年度の終了後30日以内に履行される予定であるから、貸借対照表上、流動負債に分類する。

Dr. CSR to be Deposited in Fund 80
Cr. CSR to be Deposited in PMNRF 80

32) 実施計画に応じて、流動負債と非流動負債に分割することもありうる。

33) 期限内に支出した₹120については、次のとおり仕訳を行う。

Dr. CSR to be Spent on Ongoing Project 120
Cr. Unspent CSR Account 120

4.4.1.4.1.3 基金への拠出

さらにその後、支出不足額の全額(¥80)を基金(PMNRF)へ拠出した場合には、次のとおり仕訳を行う³⁴⁾³⁵⁾。これにより、会社法第135条第6項を根拠とする義務は、すべて消滅する。

Dr. CSR to be Deposited in PMNRF 80
Cr. Unspent CSR Account 80

4.4.1.4.2 拠出する基金が決定されている場合

4.4.1.4.2.1 支出不足額の認識

未支出CSR口座に入金した¥200のうち¥80を期限内にCSR活動に支出しなかった場合、その¥80を会社法別紙Ⅶに列挙された基金へ拠出する義務が新たに生じる。このとき、拠出する基金(PMNRF)が決定されていれば、CSR to be Spent on Ongoing Project勘定の残高¥80をCSR to be Deposited in PMNRF勘定へと振り替えるべく、次のとおり仕訳を行う。ここで新たに生じる義務は、支出不足が生じてから3年目の会計年度の終了後30日以内に履行される予定であるから、貸借対照表上、流動負債に分類する。

Dr. CSR to be Spent on Ongoing Project 80
Cr. CSR to be Deposited in PMNRF 80

4.4.1.4.2.2 基金への拠出

その後、支出不足額の全額(¥80)を基金(PMNRF)へ拠出した場合には、次のとおり仕訳を行う。これにより、会社法第135条第6項を根拠とする義務は、すべて消滅する。

Dr. CSR to be Deposited in PMNRF 80
Cr. Unspent CSR Account 80

4.4.2 継続的なプロジェクト以外のプロジェクト

4.4.2.1 拠出する基金が決定されていない場合

4.4.2.1.1 支出不足額の認識

会社法が定める要支出額¥1,000のうち、実際支出額¥80については、次のとおり仕訳を行う。

Dr. CSR Expenditure 800
Cr. Cash 800

次に、支出不足額¥200を認識する時点において拠出する基金が決定されていなければ、CSR to be Deposited in Fund勘定を用いて、次のとおり仕訳を行う³⁶⁾。会社法別紙Ⅶに列挙された基金へ拠出する義務は、支出不足が生じた会計年度の終了後6カ月以内に履行される予定であるから、貸借対照表上、流動負債に分類する。

Dr. CSR Expenditure 200
Cr. CSR to be Deposited in Fund 200

4.4.2.1.2 拠出する基金が決定されたとき

その後、拠出する基金(PMNRF)が決定されたとき、CSR to be Deposited in Fund勘定の残高¥200をCSR to be Deposited in PMNRF勘定へと振り替えるべく、次のとおり仕訳を行う。特定の基金に拠出する義務も、支出不足が生じた会計年度の終了後6カ月以内に履行される予定であるから、貸借対照表上、流動負債に分類する。

34) 拠出する基金の決定と基金への拠出にかかる仕訳を同時に行うならば、CSR to be Deposited in PMNRFを用いることなく、次のとおり仕訳を行えばよい。

Dr. CSR to be Deposited in Fund 80
Cr. Unspent CSR Account 80

35) 本例においては、CSR Expenditureは支出不足額が生じた時点において認識済であり(4.4.1.1を参照)、基金へ拠出を行った時点において費用は生じない。

36) 実際支出額と支出不足額にかかる仕訳を同時に行えば、次のとおりである。

Dr. CSR Expenditure 1,000
Cr. Cash 800
CSR to be Deposited in Fund 200

37) 拠出する基金の決定と基金への拠出にかかる仕訳を同時に行うならば、CSR to be Deposited in PMNRF勘定を用いることなく、次のとおり仕訳を行えばよい。

Dr. CSR to be Deposited in Fund 200
Cr. Cash 200

Dr. CSR to be Deposited in Fund 200

Cr. CSR to be Deposited in PMNRF 200

4.4.2.1.3 基金への拠出

さらにその後、支出不足額の全額(₹200)を基金(PMNRF)へ拠出した場合には、次のとおり仕訳を行う³⁷⁾。これにより、会社法第135条第5項第二但書を根拠とする義務は、すべて消滅する。

Dr. CSR to be Deposited in PMNRF 200

Cr. Cash 200

4.4.2.2 拠出する基金が決定されている場合

4.4.2.2.1 支出不足額の認識

会社法が定める要支出額₹1,000のうち、実際支出額₹800については、次のとおり仕訳を行う。

Dr. CSR Expenditure 800

Cr. Cash 800

次に、支出不足額₹200を認識する時点において拠出する基金(PMNRF)が決定されていれば、次のとおり仕訳を行う。特定の基金に拠出する義務は、貸借対照表上、上述のとおり、流動負債に分類する。

Dr. CSR Expenditure 200

Cr. CSR to be Deposited in PMNRF 200

4.4.2.2.2 基金への拠出

その後、支出不足額の全額(₹200)を基金(PMNRF)へ拠出した場合には、次のとおり仕訳

を行う³⁸⁾。これにより、会社法第135条第5項第二但書を根拠とする義務は、すべて消滅する。

Dr. CSR to be Deposited in PMNRF 200

Cr. Cash 200

V 超過支出が生じた場合

5.1 次年度以降の支出額との相殺

会社法第135条第5項第三但書(2020年改正会社法により新設)は、会社法が定める要支出額を上回る支出を行った場合、要支出額を上回る部分(超過支出額)と次年度以降の支出額を相殺することができるとしている³⁹⁾。つまり、会社法が定める要支出額を上回る支出を行えば、次年度以降の実際に支出を要する額を減額することができるわけである⁴⁰⁾。そして、CSR方針規則第7条第3項は、超過支出が生じた年度から3会計年度内において相殺を認めることとした⁴¹⁾。

これについて、TGは、超過支出額と次年度以降の支出額を相殺する場合、超過支出が生じた年度において、次年度以降の支出額と相殺する超過支出相当額を資産として認識する⁴²⁾こととしている(ICAI 2020a, par. 23)。

5.2 一連の会計処理についての検討

次の条件のもと、超過支出額の全額と次年度以降の支出額を相殺する場合における一連の会計処理を検討する。

38) 支出不足額の認識と基金への拠出にかかる仕訳を同時に行うならば、CSR to be Deposited in PMNRF勘定を用いることなく、次のとおり仕訳を行えばよい。

Dr. CSR Expenditure 1,000

Cr. Cash 1,000

39) ちなみに、2020年改正会社法が施行されるまでは、2016年1月12日付通達第1号が相殺を認めないこととしていた(MCA 2016, FAQ No. 16)。

40) 会社法が定める要支出額そのものは、変化しない。

41) CSR方針規則第7条第3項は、相殺に際して次の条件を課している。

- ・相殺可能額には、CSR活動を源泉とする剰余を勘案しないこと(注47を参照)。
- ・取締役会決議を経ること。

42) 次年度以降の支出額と相殺しない場合には、超過支出が生じた年度の費用として認識する。

【×1年度】

- ・会社法が定める要支出額: ¥1,000
- ・実際支出額: ¥1,600 (一時点において全額支出する)
- ・超過支出額: ¥600 (全額を次年度以降の支出額と相殺する)
- ・相殺の方法: 3会計年度にわたり ¥200ずつ相殺する

【×2年度ないし×4年度(各年度共通)】

- ・会社法が定める要支出額: ¥1,000
- ・会社法が定める要支出額との相殺額: ¥200
- ・相殺後の実際に支出を要する額: ¥800 (一時点において全額支出する)

5.2.1 ×1年度の会計処理

まず、実際支出額 ¥1,600 について、次のとおり仕訳を行う。これにより、超過支出額 ¥600 が生じる。

Dr. CSR Expenditure 1,600
Cr. Cash 1,600

次に、超過支出額 ¥600 を次年度以降に繰り越すべく、CSR Pre-Spent 勘定(流動資産)を用いて、次のとおり仕訳を行う。これにより、当会計年度の CSR Expenditure は、会社法が定める要支出額 (¥1,000) と等しくなる。

Dr. CSR Pre-Spent 600
Cr. CSR Expenditure 600

なお、貸借対照表上、資産として認識する超過支出額 ¥600 のうち、次年度(×2年度)に相殺を予定している ¥200 を流動資産に表示し、×3年度お

よび×4年度に相殺を予定している ¥400 を非流動資産に表示する必要がある。そこで、Long-term CSR Pre-spent 勘定(非流動資産)を用いて、次のとおり仕訳を行う⁴³⁾。これにより、CSR Pre-Spent 勘定の残高は、¥200 となる。

Dr. Long-term CSR Pre-Spent 400
Cr. CSR Pre-Spent 400

5.2.2 ×2年度の会計処理

×2年度においては、まず、×2年度に相殺する×1年度の超過支出相当額 ¥200 について、次のとおり再振替仕訳を行う。これにより、現金支出を伴わない CSR Expenditure が ¥200 認識される。

Dr. CSR Expenditure 200
Cr. CSR Pre-Spent 200

次に、実際に支出を要する ¥800 について、次のとおり仕訳を行う。これにより、CSR Expenditure は、会社法が定める要支出額 ¥1,000 となる。

Dr. CSR Expenditure 800
Cr. Cash 800

さらに、×1年度に非流動資産に分類した超過支出相当額 ¥400 のうち、次年度(×3年度)に相殺を予定している超過支出相当額 ¥200 について、次のとおり仕訳を行い、流動資産に再分類する。これにより、Long-term CSR Pre-Spent 勘定の残高は、¥200 となる。

Dr. CSR Pre-Spent 200
Cr. Long-term CSR Pre-Spent 200

5.2.3 ×3年度の会計処理

×3年度においても、まず、×3年度に相殺する

43) 超過支出額 ¥600 を次年度以降に繰り越す仕訳を一度に行えば、次のとおりである。

Dr. CSR Pre-Spent 200
Long-term CSR Pre-Spent 400
Cr. CSR Expenditure 600

×1年度の超過支出相当額 $\yen 200$ について、次のとおり再振替仕訳を行う。これにより、現金支出を伴わないCSR Expenditureが $\yen 200$ 認識される。

Dr. CSR Expenditure 200

Cr. CSR Pre-Spent 200

次に、実際に支出を要する $\yen 800$ について、次のとおり仕訳を行う。これにより、CSR Expenditureは、会社法が定める要支出額 $\yen 1,000$ となる。

Dr. CSR Expenditure 800

Cr. Cash 800

さらに、次年度(×4年度)に相殺を予定している×1年度の超過支出相当額 $\yen 200$ について、次のとおり仕訳を行い、流動資産に再分類する。これにより、Long-term CSR Pre-Spent勘定の残高は、ゼロとなる。

Dr. CSR Pre-Spent 200

Cr. Long-term CSR Pre-Spent 200

5.2.4 ×4年度の会計処理

×4年度においても、まず、×4年度に相殺する×1年度の超過支出相当額 $\yen 200$ について、次のとおり再振替仕訳を行う。これにより、現金支出を伴わないCSR Expenditureが $\yen 200$ 認識される。

Dr. CSR Expenditure 200

Cr. CSR Pre-Spent 200

次に、実際に支出を要する $\yen 800$ について、次のとおり仕訳を行う。これにより、CSR Expenditureは、会社法が定める要支出額 $\yen 1,000$ となる。

Dr. CSR Expenditure 800

Cr. Cash 800

5.3 超過支出額を繰り越すことに伴い認識する資産の会計学的性格

前項における検討からも明らかとなっており、超過支出額を繰り越すことによって必要となる一連の会計処理は、(長期)前払費用の会計処理を援用することにより対処可能である。したがって、計算技術的な観点にのみ照らせば、超過支出額を繰り越すことに伴い認識する資産は、(長期)前払費用に分類することが最も適当である。しかし、CSR支出は、(長期)前払費用とは異なり、必ずしも継続的役務提供契約を締結することによって生じるわけではない。また、そもそも超過支出が生じた年度において必ずしもそれを資産として認識する必要はなく、費用として認識することもできる。これらの特性に照らせば、当該資産は、(長期)前払費用とは明らかに異なる特性を有している。

次に、費用の期間帰属を会社が決定できる点にのみ照らせば、当該資産は、繰延資産に似た特性を有する。しかし、当該資産は、繰延資産とは異なり、期間損益計算の適正性を論拠として資産化することが認められるわけではない。したがって、当該資産は、繰延資産とも明らかに異なる特性を有している。

以上、類似する特性を有すると思われる代表的な項目との異同を簡単に整理してみると、超過支出額を繰り越すことに伴い認識する資産を既存の諸項目に分類することは、難しいように思われる。しかるに、TGは、当該資産にCSR Pre-Spent勘定を用いることを提示してはいるものの、その会計学的性格を明確にしていない。

VI 固定資産を取得 または製造した場合

CSR方針規則第7条第4項は、一定の条件のもと、固定資産の製造または取得に要する支出がCSR支出に該当するとしている(2.2を参照)。

したがって、例えば、CSR活動の一環として固定資産を取得するかまたは製造するに際し現金¥1,000を支出した場合、CSR Expenditure勘定を用いて、次のとおり仕訳を行う。

Dr. CSR Expenditure 1,000

Cr. Cash 1,000

なお、借方について、TGは、CSR活動の一環として取得または製造した固定資産を会社自身が資産として認識することはできないとしている。例えば、CSR活動の一環として学校の校舎の建設費用(CSR支出に該当する)を負担し、校舎の完成後その維持管理を行う村落パンチャーヤト(Gram Panchayat)へとその所有権を移転することが予定されている場合、会社は、当該校舎に対する「支配」⁴⁴⁾を有しない。したがって、建設費用を負担した会社は、建設中または完成後の校舎を自身の資産として認識することはできない(ICAI 2020a, par. 28)。

また、後述するとおり、CSR活動を実施することに伴い生じた剰余は、会社の事業利益を構成しない(Ⅷ節を参照)。そうすると、例えば、会社がCSR活動の一環として建設費用を負担した学校の校舎の所有権(支配)を有する場合であっても、会社には校舎から生じる経済的便益は流入しない。したがって、この場合にも、建設費用を負担し

た会社は、建設中または完成後の校舎を自身の資産として認識することはできない(ICAI 2020a, par. 29)。

VII 代理機関(第三者)に 寄付を行った場合

2014年6月18日付通達第21号は、会社に代わりCSR活動を実施する代理機関(第三者)が専ら会社法別紙Ⅶと関連を有するCSR活動を実施するために設立されていれば、それらに対する寄付がCSR支出に該当することを明確にしている(2.2を参照)。したがって、会社が会社に代わりCSR活動を実施する代理機関(第三者)に対して現金¥1,000を寄付した場合、CSR Expenditure勘定を用いて、次のとおり仕訳を行う。

Dr. CSR Expenditure 1,000

Cr. Cash 1,000

また、同通達は、会社が会社に代わりCSR活動を実施する代理機関(第三者)にCorpus Donationに該当する寄付を行った場合、Corpusが会社法別紙Ⅶの範囲にある活動と直接関連を有すれば、当該寄付がCSR支出に該当することを明確にしている。そして、2021年2月公表のTGは、同通達の見解を継承している(2.2を参照)。したがって、例えば、会社が会社に代わりCSR活動を実施する代理機関(第三者)に対してCorpus Donationに該当する寄付として現金¥1,000を寄付した場合、CSR Expenditure勘定を用いて、次のとおり仕訳を行う。

44) 資産とは、「過去の事象の結果として企業が支配する資源であり、それによって将来の経済的便益が企業に流入すると期待されるもの」(ICAI 2009, par. 49(a)) (傍点筆者)、「過去の事象の結果として企業が支配する現在の経済的資源」(ICAI 2020b, par. 4.3) (傍点筆者)と定義している。ちなみに、前者はIASBの2010年公表の概念フレームワークによる資産の定義、後者はIASBの2018年公表の概念フレーム

ワークによる資産の定義と同一である(IASB 2010, par. 4.4(a); IASB 2018, par. 4.3)。

45) 事業利益は、定義された用語ではない。

46) これに関連して、2016年1月12日付通達第1号は、CSR支出が事業支出に該当しないことを明確にしている(MCA 2016, FAQ No. 3)。

Dr. CSR Expenditure 1,000

Cr. Cash 1,000

VIII 剰余が生じた場合

8.1 剰余の取扱い

CSR活動の実施に伴い生じた収益(収入)額がCSR活動の実施に伴い生じた費用(支出)額を上回る場合、剰余(surplus)が生じる。これについて、CSR方針規則第7条第2項は、CSR活動を源泉とする剰余を会社の事業利益⁴⁵⁾の構成要素とすることを禁じたうえで⁴⁶⁾、次のいずれかの方法によってCSR活動に用いることとしている⁴⁷⁾。

- ・剰余が生じたプロジェクトに再投資する。
- ・いったん未支出CSR口座に入金し、CSR方針および年次計画に基づき使用する。
- ・会計年度の終了後6か月以内に、会社法別紙Ⅶに列挙された基金に拠出する。

8.2 会計処理についての検討

CSR活動の実施に伴い生じた費用¥800(すべて現金による支出)および収益¥1,000(すべて現金による収入、CSR Proceed勘定を用いる)について次のとおり仕訳を行い、CSR活動を源泉とする剰余¥200が生じていることを前提として、以下、CSR方針規則が定める3つの方法に基づく剰余の会計処理を検討する。

Dr. CSR Expenditure 800

Cr. Cash 800

Dr. Cash 1,000

Dr. CSR Proceed 1,000

47) 超過支出額と次年度以降の支出額との相殺に際し、CSR活動を源泉とする剰余を勘案しないこととされる(注41を参照)。したがって、剰余が生じている場合における相殺可能額は、次のとおり算定する(CSR方針規則別紙Ⅱ)。

相殺可能額=実際支出額-会社法が定める要支出額
-CSR活動を源泉とする剰余

8.2.1 同一プロジェクトに再投資する場合

当会計年度に生じた剰余¥200を当会計年度に再投資(すべて現金により支出)する場合、次のとおり仕訳を行う。これにより、当会計年度のCSR Expenditureは、CSR Proceedと等しくなる。したがって、CSR活動を源泉とする剰余は、会社の事業利益の算定に影響を及ぼさない。

Dr. CSR Expenditure 200

Cr. Cash 200

他方、当会計年度に生じた剰余¥200を次年度以降に再投資する場合、当該剰余が当会計年度の会社の事業利益の算定に影響を及ぼさないようにするための工夫が必要となる。これについて、TGは、CSR活動を源泉とする剰余相当額の費用と負債を認識することとしている(ICAII 2020a, par. 33)。これに基づき仕訳を行えば、次のとおりである。負債については、会計年度をまたぐ同一プロジェクトへの再投資が前提となることから、CSR to be Spent on Ongoing Project勘定を用いる⁴⁸⁾。

Dr. CSR Expenditure 200

Cr. CSR to be Spent
on Ongoing Project 200

これにより、当会計年度のCSR Expenditureは、CSR Proceedと等しくなる。したがって、CSR活動を源泉とする剰余は、会社の事業利益の算定に影響を及ぼさなくなる。しかも、CSR Expenditure(¥200)を認識する時点において現金支出は生じないから、上記仕訳をつうじて、剰余¥200が内部留保されることとなる。そして、CSR to be Spent

相殺可能額から剰余を控除することは、剰余を源泉とする超過支出額と次年度以降の支出額との相殺を認めないことを意味する。これにより、CSR活動を源泉とする剰余は、将来の実際支出を減額させることなく、再びCSR活動に使用されるしくみとなっている。

48) 剰余を再投資する時期に応じて、貸借対照表上、流動負債または(および)非流動負債に分類する。

on Ongoing Project(₹200)を認識することによって内部留保した剰余₹200の用途が拘束され、近い将来、それがCSR活動に確実に再投資されるしくみとなっている。

8.2.2 未支出CSR口座に入金する場合

当会計年度に生じた剰余₹200を未支出CSR口座に入金する場合、次のとおり仕訳を行う。これにより、借方側において、剰余を源泉とする現金₹200の用途が拘束される。

Dr. Unspent CSR Account 200
Cr. Cash 200

その後、未支出CSR口座に入金した剰余₹200を当会計年度に再投資する場合、次のとおり仕訳を行う。これにより、当会計年度のCSR Expenditureは、CSR Proceedと等しくなる。したがって、CSR活動を源泉とする剰余は、会社の事業利益の算定に影響を及ぼさない。

Dr. CSR Expenditure 200
Cr. Unspent CSR Account 200

他方、未支出CSR口座に入金した剰余₹200を次年度以降に再投資する場合、次のとおり仕訳を行う。負債については、便宜的にCSR to be Spent on Ongoing Project勘定を用いることとした。これにより、当会計年度のCSR Expenditureは、CSR Proceedと等しくなる。したがって、CSR活動を源泉とする剰余は、会社の事業利益の算定に影響を及ぼさない⁴⁹⁾。

Dr. CSR Expenditure 200
Cr. CSR to be Spent
on Ongoing Project 200

49) 以降の仕訳については、省略する(IV節を参照)

8.2.3 基金に拠出する場合

当会計年度に生じた剰余₹200を会社法別紙VIIに列挙された基金に拠出する場合、当会計年度において基金に拠出する義務が生じる。そこで、拠出する基金が決定されていない場合にはCSR to be Deposited in Fund勘定を、決定されている場合にはPMNRFに拠出することとしてCSR to be Deposited in PMNRF勘定を用いて、次のいずれかの仕訳を行う⁵⁰⁾。これにより、当会計年度のCSR Expenditureは、CSR Proceedと等しくなる。したがって、CSR活動を源泉とする剰余は、会社の事業利益の算定に影響を及ぼさない⁵¹⁾。

Dr. CSR Expenditure 200
Cr. CSR to be Deposited in Fund 200

または

Dr. CSR Expenditure 200
Cr. CSR to be Deposited
in PMNRF 200

IX 補助金を受け入れた場合

TGは、CSR活動の実施に際し補助金を受け入れた場合、当該補助金の額を差し引いた純額によってCSR支出を測定することとしている(ICA I 2020a, par. 31)。これは、AS第12号「政府補助金の会計」およびInd AS第20号「政府補助金の会計および政府援助の開示」が定める「収益に関する補助金(grants related to proceed)」の会計処理方法のひとつである「関連する費用から当該補助金を控除する方法」(AS 12, par. 9.1; Ind AS par. 29)の適用を示唆しているといつてよい⁵²⁾。

したがって、例えば、当期のCSR活動を対象とする補助金₹200を受け入れた場合、補助金相当

50) 基金に拠出する義務は、会計年度の終了後6カ月以内に履行されることから、貸借対照表上、流動負債に分類する。

51) 注49に同じ。

52) IAS第20号「政府補助金の会計および政府援助の開示」が定める方法と同一である(IAS 20, par. 29)。

額をCSR支出から控除すべく、次のとおり仕訳を行う。

Dr. Cash 200
Cr. CSR Expenditure 200

なお、受け入れた補助金に次年度以降のCSR活動を対象とするものが含まれていれば、次年度以降のCSR支出から控除すべく繰延収益を認識すればよい。例えば、当会計年度に受け入れた補助金¥200のうち、当会計年度のCSR活動を対象とするものが¥100、次年度のCSR活動を対象とするものが¥100であった場合、CSR Deferred Credit勘定を用いて、次のとおり仕訳を行う。

Dr. Cash 200
Cr. CSR Expenditure 100
CSR Deferred Credit 100

その後、次年度においては、繰延収益を取り崩すことにより、受け入れた補助金相当額をCSR支出から控除すべく、次のとおり仕訳を行う。

Dr. CSR Deferred Credit 100
Cr. CSR Expenditure 100

X | おわりに

本稿の検討をつうじて、概ね、会社法第135条に基づくCSR活動の実施に伴い必要となる会計処理が可能であることを確認することができた。また、それをつうじて、会社法第135条が財務諸表に及ぼす影響も分かることであろう。これに関連して、本稿の主題からは逸れるかもしれないが、CSR活動を源泉とする剰余を内部留保し、それをCSR活動に再投資するための仕訳方法(Ⅷ節(8.2.1))をみるに、複式簿記が優れた技術であることをあらためて実感した次第である。また、このような国際基準では対処しきれないドメスティックな会計問題に対処する基準を設定する能力をICAIが備えていることも、明らかとなった。

もっとも、TGは、所定の要件を充足する固定資産の取得または製造に要する支出の貸借対照表能力を資産の定義に照らして明確に認めないこととする一方で(Ⅵ節を参照)、超過支出額の繰越に伴い認識する資産の会計学的性格とその貸借対照表能力を明確にしていない(Ⅴ節を参照)。この問題は、実務上、喫緊の検討課題とはいえないかもしれないが、会計理論上、重要な検討課題である⁵³⁾。

53) TGの範囲を超えて本稿において検討を行った補助金の受入れに伴い認識するおよび負債(繰延収益)の貸借対照表能力についても、同様である(Ⅸ節を参照)。

表1 2020年7月公表のTGによる仕訳のフォーマット

状況		仕訳	
現金支出		Dr. CSR Expenditure ×××	
		Cr. Cash ×××	
現物支給		Dr. CSR Expenditure ×××	
		Cr. Bank ×××	
現金支出		Dr. CSR Expenditure ×××	
		Cr. Purchase ×××	
現物支給		Dr. CSR Expenditure ×××	
		Cr. Cost of Goods Consumed ×××	
支出不足	継続的なプロジェクト	現金支出	Dr. CSR Expenditure ×××
			Cr. Cash ×××
			CSR to be Spent on Ongoing Project ×××
		現物支給	Dr. CSR Expenditure ×××
		Cr. Purchase ×××	
		CSR to be Spent on Ongoing Project ×××	
		Dr. CSR Expenditure ×××	
		Cr. Cost of Goods Consumed ×××	
	CSR to be Spent on Ongoing Project ×××		
継続的なプロジェクトに該当しないプロジェクト	現金支出	Dr. CSR Expenditure ×××	
		Cr. Cash ×××	
		CSR to be Deposited in Fund ×××	
	現物支給	Dr. CSR Expenditure ×××	
	Cr. Purchase ×××		
	CSR to be Deposited in Fund ×××		
	Dr. CSR Expenditure ×××		
	Cr. Cost of Goods Consumed ×××		
	CSR to be Deposited in Fund ×××		
超過支出額の繰越	現金支出	Dr. CSR Expenditure ×××	
		CSR Pre-Spent ×××	
		Cr. Cash ×××	
	現物支給	Dr. CSR Expenditure ×××	
	CSR Pre-Spent ×××		
	Cr. Purchase ×××		
	Dr. CSR Expenditure ×××		
	CSR Pre-Spent ×××		
	Cr. Cost of Goods Consumed ×××		

(ICAI 2020a, par. 39をもとに筆者作成)

表2 本稿において使用するCSR活動に固有の勘定科目一覧

初出	勘定科目	属性	TGの取扱い
Ⅲ節	CSR Expenditure	費用	あり
Ⅳ節	Unspent CSR Account	資産	なし
Ⅳ節	CSR to be Deposited in Unspent CSR Account	負債	なし
	CSR to be Spent on Ongoing Project		あり
	CSR to be Deposited in Fund		あり
	CSR to be Deposited in PMNRF		なし
Ⅴ節	CSR Pre-Spent	資産	あり
	Long-term CSR Pre-Spent		なし
Ⅷ節	CSR Proceed	収益	なし
Ⅸ節	CSR Deferred Credit	負債	なし

(筆者作成)

表3 CSR活動に該当しうる諸活動(会社法別紙Ⅶ)

1	飢餓、貧困、栄養失調の根絶 医療(予防医療を含む)の向上 公衆衛生の向上(中央政府が設立したSwachh Bharat Kosh(基金)に対する寄付を含む) 安全な飲料水の確保
2	教育水準の向上(子供、女性、高齢者、障がい者に対する特別支援教育や職業訓練を含む) 生活水準向上プロジェクト
3	男女平等の促進 女性のエンパワメントの促進 女性、孤児の居住・宿泊施設の開設 老人施設、デイケアセンターその他の高齢者施設の開設 社会的・経済的弱者の不公平を解消する手段の確立
4	環境サステナビリティ 生態系バランスの確保 動植物愛護 動物福祉 アグロフォレストリー 天然資源保護 土壌、大気、水質の保全(中央政府が設立したClean Ganga Fund(基金)に対する寄付を含む)
5	国家遺産、芸術、文化の保護(歴史的建造物、遺跡、芸術作品の修復を含む) 公立図書館の開設 伝統工芸の促進・発展
6	退役軍人、戦争未亡人とその扶養家族に対する給付 中央武装警察(CAPF)および中央準軍隊(CPMF)の退職者、扶養家族(未亡人を含む)に対する給付
7	農村部スポーツ、国家的スポーツ、パラリンピック・オリンピック競技の普及促進
8	首相による国民救済基金(PMNRF)に対する寄付 首相による緊急事態における市民援助および救済基金(PM CARES Fund)に対する寄付 社会経済の発展を目的として中央政府が設立したその他の基金に対する寄付 指定カースト、部族、下層階級、マイノリティ、女性の救済および福祉を目的として中央政府が設立したその他の基金に対する寄付
9	中央政府、州政府、公営会社または中央政府もしくは州政府が設立した代理機関が資金援助を行うインキュベーターに対する寄付 中央政府、州政府、公営会社または中央政府もしくは州政府が設立した代理機関が資金援助を行う科学・技術・エンジニアリング・医学分野の研究開発プロジェクトに対する寄付 インド工科大学(IITs)をはじめとする国公立大学に対する寄付 核エネルギー局(DAE)、バイオテクノロジー局(DBT)、科学・技術局(DST)、医薬局(Department of Pharmaceuticals)、伝統医学省(AYUSH)、電子情報技術省(MeitY)、防衛研究開発機構(DRDO)、インド農業研究委員会(ICAR)、インド医学研究委員会(ICMR)、科学産業研究委員会(CSIR)が所管し、「持続可能な開発目標(SDGs)」の推進を目的として、科学、技術、エンジニアリング、医学の研究に従事する国立研究所または独立機関に対する寄付
10	農村開発プロジェクト
11	スラム街の開発
12	防災活動(救助、修復、再建活動を含む)

(会社法別紙Ⅶ(2020年8月24日最終改正)をもとに筆者作成)

【付記】

本稿は、日本私立学校振興・共済事業団「2020年度学術研究振興資金（The Science Research Promotion Fund）」による研究成果である。

参考文献

- ◎ Bombay Chamber of Commerce and Industry (BCCI). 2018. *Legal Compliances in CSR: Section 135, Schedule VIII and CSR Rules*.
- ◎ IASB. 2010. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- ◎ ————. 2018. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.
- ◎ ————. 2021. *The Annotated Issued IFRS Standards — Standards Issued at 1 January 2021*.
- ◎ Institute of Chartered Accountants of India (ICAI). 2000. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- ◎ ————. 2009. *Technical Guide on Accounting for Not-for-Profit Organisations (NPO's)*.
- ◎ ————. 2015. *Guidance Note on Accounting for Expenditure on Corporate Social Responsibility Activities*.
- ◎ ————. 2019. *Compendium of Accounting Standards. Accounting Standards As on July 1, 2019*.
- ◎ ————. 2020a. *Technical Guide on Accounting for Expenditure on Corporate Social Responsibility Activities*.
- ◎ ————. 2020b. *Conceptual Framework for Financial Reporting under Indian Accounting Standards (Ind AS)*.
- ◎ ————. 2021. *Technical Guide on Accounting of CSR Funds by Third Parties*.
- ◎ Institute of Company Secretaries of India. 2021. *FAQs on Corporate Social Responsibility*.
- ◎ Ministry of Corporate Affairs (MCA). 2014. *Clarifications with Regard to Provisions of Corporate Social Responsibility under Section 135 of the Companies Act, 2013*. General Circular No. 21/2014.
- ◎ ————. 2016. *Frequently Asked Questions (FAQs) with Regard to Corporate Social Responsibility under Section 135 of the Companies Act, 2013*. General Circular No. 01/2016.
- ◎ ————. 2020a. *Indian Accounting Standards (Ind AS) As on 01.04.2020*.
- ◎ ————. 2020b. *COVID-19 Related Frequently Asked Questions (FAQs) on Corporate Social Responsibility (CSR)*. General Circular No. 15/2020.
- ◎ ————. 2021a. *The Companies Act, 2013. As Amended by The Companies (Amendment) Act, 2019 and The Companies (Amendment) Act, 2020*.
- ◎ ————. 2021b. *The Companies (Corporate Social Responsibility Policy) Rules, 2014. As Amended by The Companies (Corporate Social Responsibility Policy) Amendment Rules, 2021*.
- ◎ ————. 2021c. *The Companies (Corporate Social Responsibility Policy) Amendment Rules, 2021*.
- ◎ Ministry of Law and Justice. 2019. *The Companies (Amendment) Act, 2019*.
- ◎ ————. 2020. *The Companies (Amendment) Act, 2020*.
- ◎ Vinod Kothari & Company. 2021. *CSR: Accounting & Taxation*.
- ◎ 赤塚尚之. 2019. 「インドのMandatory CSR—関連法規と会計指針—」『彦根論叢』(420) : pp. 52-70.
- ◎ ————. 2020. 「コメンタリー：インド2013年会社法第135条（CSR）及び関連法規（2020年8月24日最終改正）」『滋賀大学経済学部研究年報』(27) : pp. 41-65.
- ◎ ————. 2021a. 「インド 勅許会計士協会 Technical Guide『CSR活動に対する支出の会計処理』」滋賀大学経済学部 Working Paper No. 303: pp. 1-20.
- ◎ ————. 2021b. 「インド2014年CSR方針規則の2021年1月改正について—新旧比較をまじえて—」『彦根論叢』(428) : pp. 42-61.
- ◎ 新日本有限責任監査法人. 2017. 『インドの会計・税務・法務Q&A』第3版. 税務経理協会.
- ◎ 西村あさひ法律事務所編. 2020. 『インドのビジネス法務』有斐閣.
- ◎ KPMG/あずさ監査法人インド事業室編. 2016. 『インドの投資・会計・税務ガイドブック』第3版. 中央経済社.

Accounting for CSR Activities under Section 135 of the Companies Act, 2013

A Study on the Method of Journal Entries Based on Technical Guides Issued by ICAI

Naoyuki Akatsuka

In India, Section 135 of the Companies Act, 2013 obligates a company with a net worth of five hundred crore rupees or more, a turnover of one thousand crore rupees or more, or a net profit of five crore rupees or more during the immediately preceding financial year to spend in every financial year at least two percent of the company's average net profit earned during the three immediately preceding financial years for CSR activities (Mandatory CSR).

On 21st January 2021, the Ministry of Corporate Affairs (MCA) issued two official gazettes to set the effective dates of Section 21 of the Companies (Amendment) Act, 2019 and Section 27 of the Companies (Amendment) Act, 2020. These sections of the amendment acts revise Section 135. Furthermore, on the same date, MCA issued and gave notification of the Companies (Corporate Social Responsibility Policy) Amendment Rules, 2021, which considerably amends the Companies (Corporate Social Responsibility Policy) Rules, 2014.

As for the accounting treatment of CSR activities under Section 135 of the Companies Act, 2013, the CSR Committee of the Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) recently issued the following two Technical Guides:

- Accounting for Expenditure on Corporate Social Responsibility Activities (July 2020); and
- Accounting of CSR Funds by Third Parties (February 2021).

Based on these two Technical Guides, this paper examines whether it is possible to journalise various CSR activities under Section 135 of the Companies Act, 2013, and how to journalise these activities.

Keywords: Companies Act, 2013; Companies (Corporate Social Responsibility Policy) Rules, 2014; ICAI; Mandatory CSR in India; Technical Guides

JEL Classification Codes: K22, M41, M49