

目次

1. はじめに
 2. TG の目的および範囲
 - 2.1 目的
 - 2.2 範囲
 3. 用語の定義
 4. 現金による支出①：支出不足額に対する引当金の認識
 - 4.1 TG 公表時点における指針
 - 4.2 2019 年改正会社法に基づく指針
 - 4.3 第 135 条第 6 項に基づく一連の会計処理
 5. 現金による支出②：超過支出額の繰越と次年度以降の要支出額との相殺
 - 5.1 TG 公表時点における指針
 - 5.2 2020 年改正会社法に基づく指針
 6. 現物支給による支出
 7. CSR 活動によって生じた剰余
 8. CSR 活動の実施手法別の指針
 - 8.1 基金へ拠出を行うことによる実施
 - 8.2 公益を目的とする会社、登録基金、または登録団体をつうじての実施
 - 8.3 自社による実施
 - 8.3.1 支出額の資産計上の可否
 - 8.3.2 現物支給
 - 8.3.3 補助金の受入れ
 9. 財務諸表における表示および開示
 - 9.1 損益計算書における表示
 - 9.2 3 会計年度の純利益の平均がゼロである場合の開示
 - 9.3 損益計算書に対する注記とその様式
- 補遺
- 補遺 1. 2019 年改正会社法および 2020 年改正会社法による第 135 条の改正
 - 補遺 2. 会社法別紙Ⅶ（最終改正：2020 年 8 月 24 日）
 - 補遺 3. 比較表
 - 補遺 4. 仕訳のフォーマット例
- 参考文献

1. はじめに

インド 2013 年会社法（以下、「会社法」）の第 135 条「企業の社会的責任（Corporate Social Responsibility）」は、所定の要件¹を充足する会社（company）に対し、直近の 3 会計年度に計上した「純利益」の平均の 2%以上の額²を、CSR 活動に支出することを義務づけている。これについて、インド勅許会計士協会（ICAI）は³、2020 年 7 月、Technical Guide「CSR 活動に対する支出の会計処理」（以下、「TG」）を公表した⁴。TG の公表に伴い、ICAI が 2015 年 5 月に公表した Guidance Note「CSR 活動に対する支出の会計処理」（以下、「GN」）は⁵、失効した。

TG は、①TG の公表時点において施行されている会社法第 135 条の条文（会社法別紙Ⅶ「会社の CSR 方針に盛り込まれる可能性を有する諸活動」、2014 年 CSR 方針規則（以下、「CSR 方針規則」）、および関連する通達を含む）に基づく指針⁶に加えて、②TG の公表時点において未施行である 2019 年改正会社法さらには 2020 年改正会社法案⁷による改正を経た第 135 条の条文を想定した指針を策定している。②は、とくに、貸借対照表⁸に大きな変化が生じることを明確にしている。具体的には、2019 年改正会社法によって、実際支出額が要支出額（直近の 3 会計年度に計上した「純利益」の平均の 2%相当額）を下回った会社については、支出不足額を引当金（負債）として認識する必要性が生じる。また、2020 年改正会社法によって、実際支出額が要支出額を上回った会社については、次年度以降の要支出額と相殺すべく超過支出額を繰り越し、それを資産として認識する可能性が生じる。

本稿は、2020 年改正会社法が成立した 2020 年 9 月 28 日時点の法体系を前提として、TG の内容について整理を行い、具体的な会計処理の方法や意義について若干の検討を行うものである。当該時点において、2019 年改正会社法および 2020 年改正会社法による第 135 条の改正は、施行されていない。また、2020 年 3 月に公表された CSR 方針規則の改正法案（MCA 2020a）は、成立していない。当該法案と、2020 年 8 月 24 日に成立し施行された 2020 年改正 CSR 方針規則（MCA 2020c）の内容は、無関係である⁹。

¹ 具体的には、直近の会計年度において、「純資産」が 50 億ルピー以上、「売上高」が 100 億ルピー以上、「純利益」が 5,000 万ルピー以上のいずれかに該当する会社である。ここにいう「純資産」、「売上高」、および「純利益」の定義については、第 3 節を参照。

² 未施行であるものの、2019 年改正会社法は、設立から 3 年を経過しない会社については、直近の会計年度に計上した「純利益」の 2%以上の額とすることとした（補遺 1 を参照）。

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

⁴ TG の公表に先がけて、ICAI は、2020 年 4 月 29 日にウェブキャスト「CSR Laws, Accounting and Taxation」を開催し、当日の参加者から寄せられた 126 件の質問に対する回答（ICAI 2020b）を取りまとめている。また、ICAI は、TG が公表され、2020 年改正会社法が成立した後（注 7 を参照）、同年 10 月 9 日にウェブキャスト「CSR Laws, Accounts and Audit」を開催している。当日の様相については、ICAI の公式 YouTube チャンネル「ICAI CA Tube」（URL: <https://www.youtube.com/c/IcaiOrgtube/featured>）にて視聴可能である。

⁵ GN の詳細については、赤塚（2019, pp. 63-66）を参照。

⁶ ①については、おおむね GN の見解を踏襲したものとなっている。

⁷ 2020 年 9 月 28 日、2020 年改正会社法が成立した。2019 年改正会社法および 2020 年改正会社法による第 135 条の改正については、補遺 1 を参照。

⁸ 会社法は、「貸借対照表（balance sheet）」と表記している。

⁹ 2020 年 8 月 24 日時点における法体系については、赤塚（2020）を参照。

2. TG の目的および範囲

2.1 目的

TG は、CSR 活動に対する支出額の認識、測定、会計処理 (accounting)、表示、および開示に関する指針を提供することを目的としている (par. 4)¹⁰。

2.2 範囲

TG は、現金を支出するかまたは現物を支給する (財または用役を提供する) ことによって実施する CSR 活動¹¹に対する支出 (CSR 支出) の会計処理について、GAAP (適用可能な会計基準を含む) と整合的な指針を提供するものである。

TG は、CSR 活動の範囲に関する指針を提供しない (par. 5)。CSR 活動の具体的な範囲については、会社法別紙Ⅶ (補遺 2 を参照)、CSR 方針規則、および関連する通達に従う¹²。

3. 用語の定義

TG は、会社法第 2 条「定義」に基づき、「会計年度 (financial year)」、「純資産 (net worth)」、および「売上高 (turnover)」の定義を提示している (par. 7)。①「会計年度」は、原則として、4 月 1 日に開始し、3 月 31 日に終了する (第 2 条第 41 項)。②「純資産」とは、監査済みの貸借対照表における払込資本、利益を源泉とするすべての剰余金、株式プレミアム勘定、および当期純損益の貸方または借方残高の合計から、各種控除項目 (繰越欠損金および前払費用その他の経過勘定項目) を控除した額をいう。なお、資産の再評価、減価償却の戻入れ、および合併を源泉とする剰余金は、純資産の構成要素ではない (第 2 条第 57 項)。③「売上高」とは、財の販売または (および) 用役の提供によって 1 会計年度に損益計算書において認識された収益 (revenue) の総額をいう (第 2 条第 91 項)。

また、TG は、「純利益 (net profit)」¹³の定義を提示している (par. 7)。会社法第 135 条にいう「純利益」は、第 198 条にいう「純利益」¹⁴から、①「在外支店が計上した利益」と②「第 135 条の適用を受ける国内会社から受け取った配当金」を控除することによって算定する (会社法第 135 条第 5 項解説 (explanation) および CSR 方針規則第 2 条第 1 項 (f))。したがって、第 135 条にいう「純利益」は、次のとおり算定する。

第 135 条にいう「純利益」＝第 198 条にいう「純利益」
－在外支店が計上した利益
－第 135 条の適用を受ける国内会社から受け取った配当金

¹⁰ 以下、TG を引用・参照するに際し、パラグラフ番号のみ表記する。

¹¹ 会社法第 135 条に基づく義務の履行と無関係の慈善活動は、TG の適用対象とはならない (par. 6)。

¹² TG は、事実上、現物支給による CSR 活動の範囲を明確にしているといえる (第 6 節を参照)。

¹³ 本稿は、“net profit”に「純利益」という訳語を充てている。もっとも、第 135 条にいう「純利益」は、いわゆる「ボトムライン」ではなく、「税引後の営業利益」に近い数値となる (BCCI 2018, p.13)。

¹⁴ 第 198 条にいう「純利益」の詳細については、赤塚 (2020, 表 1 および表 10) を参照。

4. 現金による支出①：支出不足額に対する引当金の認識

4.1. TG 公表時点における指針

会社法第 135 条第 5 項第二但書は、要支出額（直近の 3 会計年度に計上した「純利益」の平均の 2%相当額）の一部または全部を支出しなかった（つまり、支出不足が生じた）場合、取締役会報告書（第 134 条第 3 項（o））において、その理由を説明することとしている。また、CSR 方針規則別紙は、支出不足が生じた場合、取締役会報告書において、支出不足額とそれが生じた理由を開示することとしている¹⁵。さらに、2016 年 1 月 12 日付通達（MCA 2016）は、支出不足額の次年度への繰越¹⁶について、取締役会の決定に委ねることとしている（FAQ No. 17）。

これらは、会計上、支出不足額にかかる法的義務の認識を求めるものではないと解される¹⁷。そこで、TG は、支出不足額に対する引当金（および費用）を認識する必要がないとしている（par. 12）。

したがって、CSR 活動の実施に伴い生じる費用（CSR 費用）は、損益計算書において、支出額ベースで認識されるということである。

4.2 2019 年改正会社法に基づく指針

2019 年改正会社法（第 21 条）は、支出不足額の取扱いについて、第 135 条第 5 項第二但書に文言を追加するとともに、第 135 条に第 6 項を新設することとした。

第 135 条第 6 項は、「継続的なプロジェクト（ongoing project）」¹⁸に関連する支出不足額について、次のとおり取り扱うこととしている。

- ・会計年度の終了後 30 日以内に、指定銀行¹⁹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。
- ・特別口座への入金後 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 会計年度以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に列挙された基金に拠出する。

¹⁵ 取締役会報告書における CSR 活動報告については、赤塚（2020, pp. 52-53）を参照。

¹⁶ 当該繰越額は、次年度の要支出額の算定に影響を及ぼさない。

¹⁷ 契約に基づく義務の認識の要否については、表 5（補遺 3）の注を参照。

¹⁸ 現状、「継続的なプロジェクト」は定義されていない。ちなみに、2020 年 3 月に公表された CSR 方針規則の改正法案（MCA 2020a）第 2 条において、次のとおり、「継続的なプロジェクト」の定義案が提示されている。

- ・会社が CSR 義務を履行するために採用したプロジェクトのうち、年度をまたぐものであり、プロジェクトの開始年度を除き 3 年を超えないもの
- ・当初は年度をまたぐプロジェクトに該当しなかったものの、正当な理由をもって取締役会が事後的に年度をまたぐプロジェクトに該当すると承認したもの

¹⁹ 「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（準備銀行法第 2 条（e））。

第 135 条第 6 項が施行されれば、「継続的なプロジェクト」に関連する支出不足が生じた会社には、当該会計年度の終了後 30 日以内に、指定銀行に未支出 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。また、その後、3 会計年度以内に入金額のすべてを CSR 活動に支出しなかった会社には、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、未支出 CSR 口座に入金を要する額（ひいては基金に拠出を要する額）によって、当該義務を引当金として認識することとしている（par. 17）。

また、第 135 条第 5 項第二但書の追加文言は、「継続的なプロジェクト」に関連する支出不足額に該当しない支出不足額について、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。当該但書が施行されれば、「継続的なプロジェクト」に関連する支出不足額に該当しない支出不足額が生じた会社には、会計年度の終了後 6 カ月以内に、支出不足額を会社法別紙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、基金に拠出を要する額によって、当該義務を引当金として認識することとしている（par. 15）。

TG は、2019 年改正会社法の施行に伴い会社に新た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（provision）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。もともと、会社法第 135 条が定める要支出額と実際支出額は、いずれも確定額であるから、双方の差額である支出不足額に測定に関する不確実性は生じないはずである。また、上述のとおり、支出不足額の取扱いについて、時期が定められている。さらに、「支出不足が生じること」という義務発生事象も明確である。したがって、支出不足が生じることによって認識される負債について、特段の不確実性は生じないはずである。そうすると、当該負債は、引当金ではなく、未払金としての性格を有すると思われる。

4.3 第 135 条第 6 項に基づく一連の会計処理

ここで、第 135 条第 6 項に基づき、「継続的なプロジェクト」に関連する支出不足額が生じた場合における一連の会計処理を検討する。

なお、検討に際し、当期の要支出額を 1,000 ルピー、実際支出額を 800 ルピー、双方の差額である支出不足額を 200 ルピーとする。また、未支出 CSR 口座への預入れによって、利息は生じないこととする²⁰。

²⁰ 西村あさひ法律事務所編（2020, p. 102）は、未支出 CSR 口座から生じた利息について、CSR 活動に支出する（使途が制限される）という解釈を提示している。

①要支出額および支出不足額の認識

当期の要支出額は、1,000 ルピーである。そして、そのうち 200 ルピーが支出不足となっている。そこで、表 8（補遺 4）に倣い、次の仕訳を行う。

Dr. CSR expenditure	1,000
Dr. Cash	800
CSR to be Spent on Ongoing Project	200

当期の CSR expenditure（CSR 費用）は、要支出額 1,000 ルピーとなる。また、当該時点における CSR to be Spent on Ongoing Project 勘定は、会計年度の終了後 30 日以内に未支出 CSR 口座へ支出不足額を入金する義務を意味する。

②未支出 CSR 口座へ入金したとき

次に、会計年度の終了後 30 日以内に未支出 CSR 口座へ支出不足額 200 ルピーを入金したとき、次の仕訳を行う。なお、未支出 CSR 口座については、Unspent CSR account 勘定を用いることとした。

1) 口座への入金

Dr. Unspent CSR account	200
Cr. Cash	200

2) 義務の差替え

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

2) に示した仕訳については、例えば手形の更改における仕訳をイメージすれば、理論的に重要な意味を有する仕訳であることが分かるであろう。未支出 CSR 口座へ支出不足額を入金することにより、会計年度の終了後 30 日以内に未支出 CSR 口座へ支出不足額を入金する義務 200 ルピーが消滅する。それと同時に、3 会計年度以内に入金額を CSR 活動に支出する義務 200 ルピーが新たに生じる。したがって、当該時点において、義務の性質が変化するものの、支出不足にかかる義務そのものが消滅するわけではない。

③期限内に未支出 CSR 口座から CSR 活動に支出したとき

未支出 CSR 口座に入金した全額（200 ルピー）を 3 会計年度以内に CSR 活動に支出したとき、次の仕訳を行う。これにより、未支出 CSR 口座の残高はゼロとなり、支出不足にかかる義務は消滅する。なお、当該時点において、CSR 費用は生じない（①の時点において仕訳済である）。

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

④-1 期限内に未支出 CSR 口座から CSR 活動に支出しなかったとき

未支出 CSR 口座に入金した額（200 ルピー）のうち、80 ルピーを 3 会計年度以内に CSR 活動に支出しなかったとき、次の仕訳を行う²¹。

1) 支出

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

2) 義務の差替え

Dr. CSR to be Spent on Ongoing Project	80	
Cr. CSR to be Spent on Ongoing Project		80

1) により、Unspent CSR account 勘定の残高は、80 ルピーとなる。また、1) および 2) により、3 会計年度以内に未支出額を CSR 活動に支出する義務 200 ルピーが消滅する。それと同時に、2) により、3 会計年度の終了後 30 日以内に未支出額を基金に拠出する義務 80 ルピーが新たに生じる。したがって、当該時点において、支出不足にかかる義務のすべてが消滅するわけではない。

④-2 基金に拠出したとき

3 会計年度の終了後 30 日以内に未支出額 80 ルピーを基金に拠出したとき、次の仕訳を行う。これにより、支出不足にかかる義務のすべてが消滅する。なお、当該時点において、CSR 費用は生じない（①の時点において仕訳済である）。

Dr. CSR to be Spent on Ongoing Project	80	
Cr. Unspent CSR account		80

5. 現金による支出②：超過支出額の繰越と次年度以降の要支出額との相殺

5.1 TG 公表時点における指針

会社法第 135 条第 5 項が定める要支出額（直近の 3 会計年度に計上した「純利益」の平均の 2%相当額）とは、会社が CSR 活動に支出すべき最低額である。そして、それを上回る支出額（超過支出額）と次年度以降の要支出額とを相殺する（次年度以降の要支出額の計算において過年度の超過支出額を控除する）ことは認められないと解される。これに関して、2016 年 1 月 12 日付通達は、超過支出額を次年度に繰り越し、次年度の要支出額と相殺することはできないとしている（FAQ No. 16）。

そこで、TG は、超過支出が生じた年度において、超過支出額を資産として認識することはできないとしている（par. 21）。

²¹ 1) と 2) の仕訳をまとめて行えば、次のとおりである。

Dr. CSR to be Spent on Ongoing Project	200	
Cr. CSR to be Spent on Ongoing Project		80
Unspent CSR account		120

5.2 2020 年改正会社法に基づく指針

2020 年改正会社法（第 27 条）は²²、会社法第 135 条第 5 項に定める要支出額を上回る支出を行った場合、超過支出額と次年度以降の要支出額との相殺を認める第三但書を、第 5 項に新設することとした²³。

そこで、TG は、超過支出が生じた年度において、超過支出額を次のとおり取り扱うこととしている（par. 23）。

- ・超過支出額を繰り越し、次年度以降の要支出額と相殺する場合、超過支出が生じた年度において、資産を認識する。
- ・超過支出額の一部または全部を繰り越さない（次年度以降の要支出額と相殺しない）場合、超過支出が生じた年度において、費用を認識する。

なお、TG は、当該資産の特性（端的に言えば、前払費用に該当するのか）を明確にしてい

6. 現物支給による支出

CSR 活動は、現金を支出するほか、現物を支給する（財または用役を提供する）ことによって実施することもできる。TG は、CSR 活動に該当する現物支給として、次の例を挙げている（par. 24）。これらに要する支出額は、CSR 支出に該当する²⁴。

(a) 財を購入し、それを CSR プロジェクトに供した場合

(b) 財を製造し、それを無償で提供した場合

具体的には、

(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、それを無償で提供した場合

(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、それを無償で提供した場合²⁵

(c) 用役を無償で提供した場合

具体的には、州政府のガイドラインに基づき、病院が、総患者数の 25% 超の患者に医療を無償で提供した場合²⁶。

(b) (i) が CSR 活動に該当する現物支給となることについて、留意を要する。CSR 方針

²² TG は 2020 年改正会社法案を前提としているが、本稿は、2020 年 9 月 28 日に成立した 2020 年改正会社法を前提として記述する。

²³ 現状、繰越可能年数や相殺方法の詳細については、定かではない。

²⁴ 認識および測定については、第 8 節（8.3.2）を参照。

²⁵ 有償で提供する場合、CSR 活動には該当しない。

²⁶ 医療を無償で提供する総患者数の割合が 25% 以下の場合、医療サービスにかかる原価は、CSR 支出に該当しない。

規則第4条第1項は、通常の事業活動の一環として行われる活動はCSR活動に該当しないとしている²⁷。したがって、会社が通常の事業活動の一環として製造した財または用役を無償で提供することは、原則としてCSR活動には該当しない。もっとも、会社法第135条の適用対象となる製薬会社による医薬品の無償提供は、会社法別紙VIIに定める「医療の向上」等と関連を有すると認められることから、CSR活動に該当すると解される²⁸。

7. CSR活動によって生じた剰余

「剰余 (surplus)」とは、収益と費用の差額をいう。「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク」²⁹は、収益を、「資産の流入もしくは増加または負債の減少によって、持分の増加（出資者による拠出を除く）をもたらす、1会計期間における経済的便益の増加」(Framework, par. 69)と定義している。そして、AS第5号「当期純損益、前期損益修正、および会計方針の変更」は、原則として、1会計期間に認識されたすべての費用および収益項目を、当期純損益計算に反映することとしている (AS 5, par. 5)。

CSR活動によって生じた収益は、出資者との取引によって生じるものではなく、収益の定義を充足することから、損益計算書において認識する必要がある。そうすると、CSR活動によって収益と費用の差額である「剰余」が生じれば、損益計算書においてそれを認識することとなる。しかし、CSR規則第6条第2項は、CSR活動によって生じた「剰余」について、会社の事業利益 (business profit) を構成しないとしている。

そこで、TGは、CSR活動によって生じた「剰余」相当額について、貸借対照表において負債を認識するとともに、損益計算書において費用を認識することとしている。これにより、損益計算書上、CSR活動によって生じた「剰余」は、ゼロとなる。そして、CSR活動によって生じた「剰余」は、会社法第135条にいう「純利益」の算定に影響を及ぼさなくなる (par. 33)。

ここで、かかる会計処理が有する意義を検討する。例えば、CSR expenditure (費用・現金支出) が1,000ルピー、CSR revenue (収益・現金収入) が1,200ルピー発生した場合、次のとおり仕訳を行う。

Dr. CSR expenditure	1,000
Cr. Cash	1,000
Dr. Cash	1,200
Cr. CSR revenue	1,200

これらの仕訳を行ったままでは、損益計算書において、CSR活動によって生じた「剰余」

²⁷ 当該文言は、TGの公表後成立し施行された2020年改正CSR方針規則により削除された。

²⁸ かかる解釈については、デリー高等裁判所判例 (Mohd. Ahmed (Minor) vs. UOI & Ors dt 17.4.2014) が影響を及ぼしているとされる (par. 24 (b))。

²⁹ これは、AS用の概念フレームワークである (Ind AS用の概念フレームワークが別に存在する)。

200 ルピーが認識される。そこで、TG パラグラフ 33 は、「剰余」200 ルピーについて、さらに次のとおり仕訳を行うこととしている。

Dr. CSR expenditure	200
Cr. CSR liability	200

「剰余」相当額 200 ルピーを CSR expenditure として認識することにより、CSR expenditure と CSR revenue との差額は、ゼロとなる。結果として、「剰余」もゼロとなる。したがって、「剰余」は、損益計算書において認識されない。また、新たに認識する CSR expenditure 200 ルピーは非現金支出項目であるから、会社に 200 ルピー分の内部留保が生じる。そして、CSR liability 200 ルピーを認識することにより、「剰余」の用途が拘束され、近い将来、当該留保が CSR 活動に確実に再投資されるしくみとなっているのである。

8. CSR 活動の実施手法別の指針

8.1 基金へ拠出を行うことによる実施

TG は、会社法別紙Ⅶに列挙された基金に拠出を行った場合、損益計算書において、拠出額を CSR 費用として認識する³⁰こととしている (par. 27)。

8.2 公益を目的とする会社、登録基金、または登録団体をつうじての実施

CSR 活動は、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)、登録基金³¹ (Registered Trust)、または登録団体 (Registered Society) をつうじて実施することができる (CSR 方針規則第 4 条第 2 項 (a))。また、CSR 活動は、中央政府、州政府、議会制定法または州法によって設立された主体が設立した、公益を目的とする会社、登録基金、または登録団体をつうじて実施することができる (CSR 方針規則第 4 条第 2 項 (b))。

TG は、公益を目的とする会社、登録基金、または登録団体をつうじて CSR 活動を実施する場合、損益計算書において、それらに対する支出額 (現金支出額または現物支給額) を CSR 費用として認識することとしている (par. 27)。

8.3 自社による実施

8.3.1 支出額の資産計上の可否

「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク」は、資産を「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」(Framework, par. 49 (a)) と定義している。そうすると、資産の定義を充足するため

³⁰ 支出不足が生じ、基金に拠出する場合、基金に拠出する以前に CSR 費用を認識する (第 4 節 (4.3) を参照)。

³¹ 基金の登録が義務づけられない州においては、1956 年所得税法に基づき登録された基金を含む (2014 年 6 月 18 日付通達 (vii))。

の要件として、次の3要件を導出することができる。

要件 (a) : 過去の事象の結果として生じること。

要件 (b) : 企業が支配する資源であること。

要件 (c) : 将来の経済的便益が流入すること。

例えば、CSR 活動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、完成後、校舎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予定である場合、要件 (b) に抵触することから、会社は、建設中または完成後の校舎を資産として認識することは認められない。TG は、支出を行った時点において、費用を認識することとしている (par. 28)。

また、会社が校舎の所有権を所有する場合には、要件 (c) の充足が問題となる。これについて、CSR 活動によって生じた「剰余」は、会社の事業利益を構成しない (CSR 規則第6条第2項) から、校舎 (CSR 資産に該当する) から生じる経済的便益は、会社に流入しない³²。したがって、会社が校舎の所有権を所有し、要件 (b) を充足しても、要件 (c) に抵触することから、建設中または完成後の校舎を資産計上することは認められない (par. 29)。この場合にも、支出を行った時点において、費用を認識すればよいであろう。

8.3.2 現物支給

TG は、自社が製造した財または用役を提供することにより CSR 活動を実施する場合 (第6節を参照)、財に対する支配を移転したかまたは用役を提供した時点において、財または用役にかかる支出額を (費用として) 認識することとしている (par. 30)。

TG は、支出額について、次のとおり算定することとしている (pars. 30 and 38)。

(a) 引き渡した財は、AS 第2号「棚卸資産の評価」または Ind AS 第2号「棚卸資産」に基づき評価を行う。

(b) 提供した用役は、原価によって測定する。

(a) について、評価額は、原価と正味実現可能価額のいずれか小さいほうの額となる (par. 38)。なお、TG は、正味実現可能価額を評価額とする場合における評価損 (原価と正味実現可能価額との差額) の取扱いについて明確にしていない。(b) について、利益額を加算しないことを指示するものであるから、用役を提供することによって損益は生じない (par. 38)。

また、GST (Goods and Services Tax) をはじめとする財または用役に課される間接税の支払額は、CSR 支出額に算入する (par. 30)。

³² CSR 活動によって生じた「剰余」は、内部留保された後、CSR 活動に支出されるしくみとなっている (第7節を参照)。

8.3.3 補助金の受入れ

TG は、CSR 活動の実施に際し補助金を受け入れた場合、補助金相当額を CSR 支出額から控除することとしている (par. 31)。

9. 財務諸表における表示および開示

9.1 損益計算書における表示

会社法別紙Ⅲ「損益計算書の作成に関する一般原則」は、CSR 支出額を損益計算書に対する注記によって開示することとしている³³。端的に言えば、別紙Ⅲは、損益計算書上、CSR 支出を他の費用項目と合算し、「その他の費用 (other expenses)」として表示することを前提としている。そうすると、損益計算書本体において、CSR 支出額を直接把握することはできない。

これについて、TG は、損益計算書本体において、CSR 支出額を「CSR 支出 (CSR expenditure)」として独立表示するとともに、項目の特性や重要性に応じて CSR 支出額の明細を注記によって開示することとしている (par. 34)。

9.2.3 会計年度の純利益の平均がゼロである場合の開示

3 会計年度連続で純損失を計上した会社について、直近の 3 会計年度の「純利益」の平均は、ゼロ³⁴となる³⁵。そうすると、当該会社は、CSR 活動に支出を行う必要はない。もっとも、当該会社の直近の会計年度の「純資産」が 50 億ルピー以上であるかまたは「売上高」が 100 億ルピー以上であれば、会社法第 135 条の適用対象となることに変わりない³⁶。

TG は、この場合、取締役会報告書において、CSR 支出を行わない理由 (3 会計年度連続で純損失を計上した旨) を開示することとしている (par. 35)。

9.3 損益計算書に対する注記とその様式

TG は、CSR 支出に関して、次の事項を損益計算書に対する注記によって開示することとしている (par. 36)。

- (a) 当該年度における要支出額の総額
- (b) 当該年度において取締役会が承認した支出額

³³ 別紙Ⅲは、会社の形態および会社が適用する会計基準にあわせて、Division I、Division II、および Division III の 3 つに区分されている。CSR 支出の取扱い、いずれの区分においても、本文において言及したとおりである。

³⁴ 明文化された規定はないものの、実務上、3 会計年度の「純利益」の平均を算定するプロセスにおいて、純損失は反映しないと解される。

³⁵ 便宜上、2019 年改正会社法による取扱い (注 2 を参照) については、考慮外とする。

³⁶ 3 会計年度連続して、直近の会計年度の「純資産」が 50 億ルピー以上、「売上高」が 100 億ルピー以上、「純利益」が 5,000 万ルピー以上のいずれにも該当しない会社については、会社法第 135 条は適用されない (CSR 方針規則第 3 条第 2 項)。

(c) 当該年度における支出額の明細³⁷

(d) AS 第 18 号「関連当事者の開示」に基づき、関連する第三者（公益を目的とする会社、登録基金、または登録団体）との取引の詳細

(e) 2019 年改正会社法および 2020 年改正会社法による会社法第 135 条の改正が施行された場合、支出不足額および繰越額（超過支出額）の明細

(c) の様式は、表 1 のとおりである。また、(e) の様式は、表 2、表 3、および表 4 のとおりである。

表 1 当該年度における支出額の明細

	Amount (in Rs.)
(i) Construction/acquisition of any asset	
(ii) On purposes other than (i) above	

(TG, par. 36 (c))

表 2 当該年度における支出不足額の明細

<i>In case of S. 135 (5) unspent amount</i>				
Opening Balance	Amount deposited in Specified Fund of Sch. VII within 6 months	Amount required to be spent during the year	Amount spent during the year	Closing Balance

(TG, par. 36 (e))

表 3 当該年度における繰越額（超過支出額）の明細

<i>In case of S. 135 (5) excess amount spent</i>			
Opening Balance	Amount required to be spent during the year	Amount spent during the year	Closing Balance

(TG, par. 36 (e))

表 4 「継続的なプロジェクト」の明細

<i>In case of S. 135 (6) (ongoing project) (to be given year-wise)</i>							
Opening Balance		Amount required to be spent during the year	Amount spent during the year			Closing Balance	
With Company	In Separate CSR Unspent A/c		From Company's bank A/c	From Separate CSR A/c	Separate Unspent	With Company	In Separate CSR Unspent A/c

(TG, par. 36 (e))

³⁷ 目的適合性を有し、かつ、実行可能性が担保されれば、キャッシュ・フロー計算書に対する注記においても開示する。

補遺

補遺 1. 2019 年改正会社法および 2020 年改正会社法による第 135 条の改正

2019 年改正会社法

2019 年改正会社法（第 21 条）は、第 135 条について、次の改正を行う。

(a) 第 5 項本文の文言の追加

設立から 3 年を経過しない会社については、直近の会計年度に計上した「純利益」の 2%以上の額を CSR 活動に支出することとする文言を、第 5 項本文に追加する。

(b) 第 5 項第二但書の文言の追加

「継続的なプロジェクト」に関連する支出不足額に該当しない支出不足額については、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する文言を、第 5 項第二但書に追加する。

(c) 第 6 項の新設

「継続的なプロジェクト」に関連する支出不足額について、次のとおり取り扱うこととする第 6 項を新設する。

- ・会計年度の終了後 30 日以内に、指定銀行に「未支出 CSR 口座」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。
- ・特別口座への入金後 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 会計年度以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に列挙された基金に拠出する。

(d) 第 7 項の新設

次の罰金を科すこととする第 7 項を新設する。

- ・第 5 項または第 6 項に違反した会社に対して、5 万ルピー以上 250 万ルピー以下の罰金を科す。
- ・第 5 項または第 6 項に違反した会社の役員に対して、個々に 3 年以下の禁錮または（および）5 万ルピー以上 50 万ルピー以下の罰金を科す。

(e) 第 8 項の新設

会社または会社集団に対し、中央政府が必要に応じて一般または特別通達を行うことができることとする第 8 項を新設する。

2020 年改正会社法

2020 年改正会社法（第 27 条）は、第 135 条について、次の改正を行う。

(a) 第 5 項第三但書の新設

第 5 項に定める要支出額（直近の 3 会計年度に計上した純利益の平均の 2%）を上回る支出を行った場合、超過支出額と次年度以降の要支出額との相殺を認めることとする第三但書を、第 5 項に新設する。

(b) 第 7 項の差替え

2019 年改正会社法によって新設された第 7 項を、次のとおり差し替える。なお、役員に対する禁錮刑は、廃止される。

- ・第 5 項または第 6 項に違反した会社に対して、①会社法別紙Ⅶに列挙された基金への要拠出額または未支出 CSR 口座への要入金額に 2 を乗じた額と、②1,000 万ルピーのいずれか小さいほうの額を、罰金として科す。
- ・第 5 項または第 6 項に違反した会社の役員に対して、個々に①会社法別紙Ⅶに列挙された基金への要拠出額または未支出 CSR 口座への要入金額に 10 分の 1 を乗じた額と、②20 万ルピーのいずれか小さいほうの額を、罰金として科す。

(c) 第 9 項の新設

直近の会計年度において、「純資産」が 50 億ルピー以上、「売上高」が 100 億ルピー以上、「純利益」が 5,000 万ルピー以上のいずれかに該当する会社は CSR 委員会³⁸を設置しなければならないところ（第 135 条第 1 項）、第 5 項に定める要支出額が 500 万ルピーを超えない会社については、CSR 委員会を設置せず、CSR 委員会の役割機能を取締役会が担うこととする第 9 項を新設する。

³⁸ CSR 委員会は、次の義務を負う（第 135 条第 3 項）。

- CSR 方針を策定し、取締役会に具申する。
- CSR 方針に基づく CSR 活動によって生じる支出額を、取締役会に具申する。
- 会社の CSR 方針を、適宜モニタリングする。

補遺 2. 会社法別紙Ⅶ（最終改正：2020年8月24日）

会社法別紙Ⅶ「会社の CSR 方針に盛り込まれる可能性を有する諸活動」（最終改正：2020年8月24日）は、CSR 活動に該当しうる諸活動として、次の 12 の区分を列挙している。なお、別紙Ⅶは、例示列挙と解される（2014年6月18日付通達（i））。

- (i) ①飢餓・貧困・栄養失調の根絶
 - ②医療（予防医療を含む）・公衆衛生の向上（中央政府が設立した Swach Bharat Kosh³⁹ に対する寄付を含む）
 - ③安全な飲料水の確保
- (ii) ①教育水準の向上（子供、女性、高齢者、および障がい者に対する特別支援教育・職業訓練を含む）
 - ②生活水準向上プロジェクト
- (iii) ①男女平等の促進
 - ②女性のエンパワメントの促進
 - ③女性・孤児の居住・宿泊施設の開設
 - ④老人施設、デイケアセンターその他の高齢者施設の開設
 - ⑤社会的・経済的弱者の不公平を解消する手段の確立
- (iv) ①環境サステナビリティ
 - ②生態系バランスの確保
 - ③動植物愛護
 - ④動物福祉
 - ⑤アグロフォレストリー
 - ⑥天然資源保護
 - ⑦土壌・大気・水質の保全（中央政府が設立した Clean Ganda Fund⁴⁰に対する寄付を含む）
- (v) ①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）
 - ②公立図書館の開設
 - ③伝統工芸の促進・発展
- (vi) ①退役軍人、戦争未亡人とその扶養家族に対する給付
 - ②中央武装警察（CAPF⁴¹）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
- (vii) 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

³⁹ <http://sbkosh.gov.in/>

⁴⁰ <http://mowr.gov.in/>

⁴¹ <https://www.mha.gov.in/about-us/central-armed-police-forces>

- (viii) ①首相による国民救済基金（PMNRF⁴²）に対する寄付
 - ②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 Fund⁴³）に対する寄付
 - ③社会経済の発展、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
- (ix) (a) ①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
 - ②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
- (b) ①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
 - ②核エネルギー局（DAE⁴⁴）、バイオテクノロジー局（DBT⁴⁵）、科学・技術局（DST⁴⁶）、医薬局（Department of Pharmaceuticals⁴⁷）、伝統医学省（AYUSH⁴⁸）、電子情報技術省（MeitY⁴⁹）、防衛研究開発機構（DRDO⁵⁰）、インド農業研究委員会（ICAR⁵¹）、インド医学研究委員会（ICMR⁵²）、科学産業研究委員会（CSIR⁵³）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、エンジニアリングおよび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。
- (x) 農村開発プロジェクト
- (xi) スラム街の開発
- (xii) 防災活動（救助、修復および再建活動を含む）

⁴² <https://www.pmnrf.gov.in/>

⁴³ <https://www.pmcare.gov.in/en/>

⁴⁴ <http://www.dae.gov.in/>

⁴⁵ <http://dbtindia.gov.in/>

⁴⁶ <https://dst.gov.in/>

⁴⁷ <https://pharmaceuticals.gov.in/>

⁴⁸ <https://www.ayush.gov.in/>

⁴⁹ <https://www.meity.gov.in/>

⁵⁰ <https://www.drdo.gov.in/>

⁵¹ <https://icar.org.in/>

⁵² <https://www.icmr.gov.in/>

⁵³ <https://www.csir.res.in/>

補遺 3. 比較表

TG は、表 5、表 6、および表 7 のとおり、TG 公表時点において施行されている会社法第 135 条の条文（CSR 方針規則および通達等を含む）に基づく指針と、2019 年改正会社法および 2020 年改正会社法による改正を経た条文を想定した指針との比較表を提示している。なお、表中に波線を付した箇所が、双方の相違点である。

表 5 比較表①：費用（資産）の認識と測定

		TG 公表時点の指針	2019 年・2020 年改正会社法に基づく指針
既支出額	認識	損益計算書において、費用として認識する。	損益計算書において、費用として認識する。
	測定	<ul style="list-style-type: none"> ・実際の支出額をもって測定する。 ・契約上の義務が存在し、引当金を認識した場合には*、それに伴い生じる費用額を加算する。 	<ul style="list-style-type: none"> ・実際の支出額をもって測定する。 ・契約上の義務が存在し、引当金を認識した場合には*、それに伴い生じる費用額を加算する。 ・<u>超過支出額を資産計上した場合には、その額を控除する。</u>
支出不足額	認識	特段の定めなし（会社に委ねる）。	損益計算書において、費用として認識する。
	測定	特段の定めなし（会社に委ねる）。	<ul style="list-style-type: none"> ・<u>「継続的なプロジェクト」から生じた額については、未支出 CSR 口座に入金を要する額をもって測定する。</u> ・<u>「継続的なプロジェクト」以外のプロジェクトから生じた額については、会社法別紙 VII に列挙された基金に拠出を要する額をもって測定する。</u>
超過支出額	認識	—————	超過支出額を資産計上した場合には、貸借対照表において、資産として認識する**。
	測定	—————	<u>要支出額を超過する額をもって測定する。</u>

* TG は、会社が契約に基づく義務を有し、すでにそれに基づき CSR 活動に着手しており、当該年度に履行した義務に相当する額の全部または一部が未支出であった場合、未支出額に相当する引当金（負債）を認識することとしている（pars. 13 and 19）。

**資産計上を行わない場合には、損益計算書において、費用として認識する。

（TG, par. 40 をもとに筆者作成）

表 6 比較表②：損益計算書および貸借対照表における表示

	TG 公表時点の指針	2019 年・2020 年改正会社法に基づく指針
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"> ・CSR 費用の総額を独立表示する（特性や重要性に応じて、明細を注記によって開示する）。 	<ul style="list-style-type: none"> ・CSR 費用の総額を独立表示する（特性や重要性に応じて、明細を注記によって開示する）。
貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"> ・支払期限が 12 カ月未満の引当金（契約に基づくもの*）は、流動負債に表示する。支払期限が 12 カ月超の引当金（契約に基づくもの*）は、非流動負債に表示する。 	<ul style="list-style-type: none"> ・支払期限が 12 カ月未満の引当金（契約に基づくもの*）は、流動負債に表示する。支払期限が 12 カ月超の引当金（契約に基づくもの*）は、非流動負債に表示する。 ・<u>「継続的なプロジェクト」について、未支出 CSR 口座への入金額を流動資産に表示し、CSR 活動に用いることを別途明記する。</u> ・<u>「継続的なプロジェクト」以外のプロジェクトについて、支出不足額を基金へ拠出していない場合、基金へ拠出を要する額を流動負債に表示し、貸借対照表日から 6 カ月以内に基金に拠出することを別途明記する。</u> ・<u>超過支出額について資産計上を行う場合には、当該資産を流動資産に表示する。</u>

*表 5 の注を参照。

（TG, par. 40 をもとに筆者作成）

表7 比較表③：取締役会報告書および財務諸表における開示

	TG 公表時点の指針	2019年・2020年改正会社法に基づく指針
取締役会報告書	・支出不足額があれば、その額と不足が生じた理由	・支出不足額があれば、その額と不足が生じた理由 ・「 <u>継続的なプロジェクト</u> 」以外のプロジェクトから生じた支出不足額については、貸借対照表日から6カ月以内に基金に拠出される予定である旨 ・ <u>超過支出額を資産計上した場合には、その額</u>
財務諸表	・当該年度における要支出額の総額 ・当該年度において取締役会が承認した支出額 ・当該年度における支出額の明細 ・関連する第三者との取引の明細	・当該年度における要支出額の総額 ・当該年度において取締役会が承認した支出額 ・当該年度における支出額の明細 ・関連する第三者との取引の詳細 ・ <u>支出不足額および繰越額（超過支出額）の明細</u>

(TG, par. 40 をもとに筆者作成)

補遺 4. 仕訳のフォーマット例

TG による仕訳のフォーマット例を加筆して整理すれば、表 8 のとおりである。

表 8 仕訳のフォーマット例

状況	フォーマット	固有の勘定科目
現金による支出	Dr. CSR Expenditure xxx Cr. Cash/Bank xxx	—————
現物支給による支出	Dr. CSR Expenditure xxx Cr. Purchase/Cost of Goods Consumed xxx	—————
「継続的なプロジェクト」以外のプロジェクトから支出不足が生じた場合	Dr. CSR Expenditure xxx Cr. Cash xxx CSR to be Deposited in Fund xxx	CSR to be Deposited in Fund
	Dr. CSR Expenditure xxx Cr. Purchase/Cost of Goods Consumed xxx CSR to be Deposited in Fund xxx	
「継続的なプロジェクト」から支出不足が生じた場合	Dr. CSR Expenditure xxx Cr. Cash xxx CSR to be Spent on Ongoing Project xxx	CSR to be Spent on Ongoing Project
	Dr. CSR Expenditure xxx Cr. Purchase/Cost of Goods Consumed xxx CSR to be Spent on Ongoing Project xxx	
超過支出額を資産計上する場合	Dr. CSR Expenditure xxx CSR Pre-Spent xxx Cr. Cash xxx	CSR Pre-Spent
	Dr. CSR Expenditure xxx CSR Pre-Spent xxx Cr. Purchase/Cost of Goods Consumed xxx	

(TG, par. 39 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)」および 2019 年度滋賀大学経済学部学術後援基金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*.
- The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) . 2015. *Guidance Note on Accounting for Expenditure on Corporate Social Responsibility Activities*. GN (A) 34.
- . 2019. *Compendium of Accounting Standards (Accounting Standards as on July 1, 2019)* .
- . 2020a. *Compendium of Indian Accounting Standards (Indian Accounting Standards as on April 1, 2020)* .
- . 2020b. *Answers to Questions (ATQs) Raised during the Live Webcast on “CSR Rules, Accounting and Taxation” held on 29th April, 2020*.
- . 2020c. *Technical Guide on Accounting for Expenditure on Corporate Social Responsibility Activities*.
- KPMG. 2020. *Accounting of CSR Related Expenses—Key Considerations*. Chapter 3 of Accounting and Auditing Update (Issue No. 48/2020) .
- 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. *The Companies (Corporate Social Responsibility Policy) Amendment Rules, 2020*. Draft.
- . 2020b. *The Companies Act, 2013*. As amended by The Companies (Amendment) Act, 2020.
- . 2020c. *The Companies (Corporate Social Responsibility Policy) Amendment Rules, 2020*.
- . 2020d. *The Companies (Corporate Social Responsibility Policy) Rules, 2014*. As amended by The Companies (Corporate Social Responsibility Policy) Amendment Rules, 2020.
- Ministry of Law and Justice. 2019. *The Companies (Amendment) Act, 2019*.
- . 2020. *The Companies (Amendment) Act, 2020*.
- 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.
- 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.