

2006 公益法人新会計基準セミナー

白井万佐夫 公認会計士事務所

満 喜 株 式 会 社

2006/09

< 目次 >

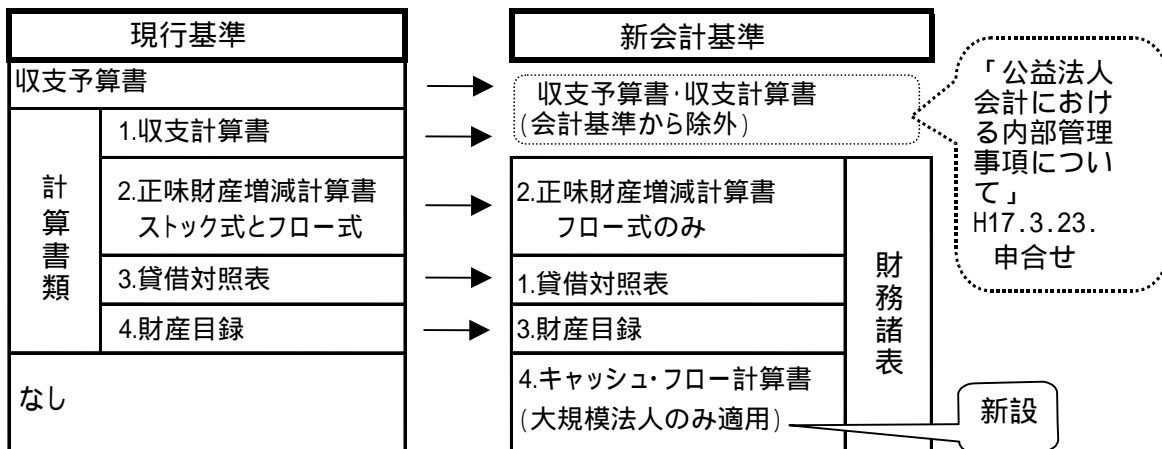
1 . 新公益法人会計基準において作成すべき財務に係る書類.....	2
2 . 新会計基準への実務対応について.....	3
(1) 財務に係る書類の作成方法.....	3
(2) 財務諸表と収支計算書を同時に作成する仕訳（一取引二仕訳）の考え方.....	3
(3) 三つの仕訳の考え方の違い.....	4
3 . 会計システムによる財務書類の作成方法.....	9
(1) 会計システムによる財務諸表と収支計算書の作成方法.....	9
(2) 出力可能な財務に係る書類.....	9
(3) 会計システムにおける仕訳の入力方法.....	10
(4) 新会計基準の仕訳を入力する方法（損益入力方式）.....	11
(5) 収支計算書を作成するための仕訳を入力する方法（収支入力方式）.....	12
4 . 新会計基準において新しく採用された会計処理方法について.....	13
(1) 固定資産の区分について.....	13
(2) 指定正味財産と一般正味財産の区分.....	16
(3) 過年度分の減価償却費の取扱いについて.....	36
(4) 有価証券の取り扱いについて.....	39
(5) 退職給付引当金の取扱い.....	57
(6) リース会計について.....	64
5 . キャッシュ・フロー計算書について.....	71
6 . 公益法人制度改革について.....	78
(1) 公益法人制度改革のポイント.....	78
(2) 現行公益法人の新制度への移行.....	79

1. 新公益法人会計基準において作成すべき財務に係る書類

平成 16 年 10 月 14 日に改正された公益法人会計基準（以下、**新会計基準とする**）における財務諸表は、貸借対照表、正味財産増減計算書及び財産目録とされています。収支予算書、会計帳簿、収支計算書が会計基準の範囲外となり、大規模公益法人については新たにキャッシュ・フロー計算書の作成が要請されています。

しかし、収支予算書や収支計算書を作成しなくてよいということではありません。現行の公益法人制度における指導監督体制もとでは、内部管理事項として引続き作成すべきものとされています。「公益法人会計における内部管理事項について」（平成 17 年 3 月 23 日 公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議幹事会申合せ（以下、**内部管理事項とする**）において収支予算書、収支計算書の様式や標準的な科目例示が記載されされております。

したがって、大規模法人を前提とすると、財務諸表としての貸借対照表、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内部管理事項としての収支計算書を作成しなければなりません。



2. 新会計基準への実務対応について

(1) 財務に係る書類の作成方法

実務においては、財務諸表（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）のみならず、収支計算書を作成しなければなりません。新会計基準の考え方からすれば、財務諸表（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）と収支計算書に区別されます。しかし、これらの書類は、決算時には作成しなければならない財務に係る書類という点では共通します。実務上は、決算時には作成しなければならない点で同じですから、日常的には、財務諸表と収支計算書を同時に作成することが効率的です。実務上は、日常的に財務諸表を作成するための仕訳と収支計算書を作成するための仕訳を、会計処理を行うのが通常であると思われます。

(2) 財務諸表と収支計算書を同時に作成する仕訳（一取引二仕訳）の考え方

「新公益法人会計基準適用に伴う収支予算書及び収支計算書の取扱いについて」で示されている収支計算書を作成する方法のうち（A）原則的な方法（財務諸表作成の会計組織と収支計算書作成の会計組織を構築する方法）における仕訳の基本的な考え方は、**一取引二仕訳の考え方**です。すなわち、一つの取引に対して **新会計基準による仕訳と収支による仕訳を作成し、財務諸表（貸借対照表と正味財産増減計算書）と収支計算書を同時に作成するという考え方**です。

新会計基準のもとでの基本的な仕訳を考える場合、それは企業会計と同様の仕訳となります。新会計基準の仕訳すなわち企業会計と同様の仕訳では、「一取引一仕訳」により貸借対照表と正味財産増減計算書を作成することになるため、当該仕訳により収支計算書は作成されません。貸借対照表、正味財産増減計算書と同時に収支計算書も併せて作成するためには「一取引二仕訳」（現行会計基準におけるストック式一取引二仕訳の内容とは異なる）が必要となります。

なお、大規模法人に該当し、キャッシュ・フロー計算書を直接法で作成する法人は、同時にキャッシュフロー計算書と収支計算書も併せて作成するためには「**一取引三仕訳**」が必要となります。

すなわち、一つの取引に対して **新会計基準の仕訳（貸借対照表と正味財産増減計算書を作成するための仕訳） 収支計算書を作成するための仕訳、 キャッシュフロー計算書を作成するための仕訳という3つの仕訳の作成が必要**となります（*）。

（*ここでは、キャッシュフロー計算書を直接法により作成することを前提としており、間接法により作成する場合は、新会計基準の仕訳と 収支計算書を作成するための仕訳の「一取引二仕訳」が必要となります）

(3) 三つの仕訳の考え方の違い

一つの取引に対して 新会計基準の仕訳(貸借対照表と正味財産増減計算書を作成するための仕訳) 収支計算書を作成するための仕訳 キャッシュフロー計算書を作成するための仕訳の3つの仕訳の作成が必要となります。

～ の仕訳の違いは、貸借対照表項目の認識する範囲の違いです。

新会計基準の仕訳(貸借対照表と正味財産増減計算書を作成するための仕訳)の場合、正味財産(資産全体と負債全体の差額)を認識対象としています。

収支計算書を作成するための仕訳の場合、原則として資金科目(現金預金及び短期金銭債権債務)のみ(資産の一部又は負債の一部)を認識対象としています。

キャッシュフロー計算書を作成するための仕訳の場合、原則としてキャッシュ(現金及び現金同等物)のみ(資産の一部又は負債の一部)を認識対象としています。

～ の仕訳を行うかどうかは、取引によってそれぞれの認識対象に増減があるかどうかによって決定されます。

詳しい説明は次の通りです。

新会計基準の仕訳(貸借対照表と正味財産増減計算書を作成するための仕訳)

貸借対照表		正味財産増減計算書(フロー式)			
資 産	負 債			一般正味財産の部 費用	一般正味財産の部 収益
	一般正味財産	一致	一致	(一般正味財産増加額)	一般正味財産期末残高
	指定正味財産			(指定正味財産増減額)	指定正味財産増減額
				指定正味財産期末残高	指定正味財産期首残高

貸借対照表と正味財産増減計算書における一般正味財産と一般正味財産期末残高、指定正味財産と指定正味財産期末残高は一致する関係にあります。

貸借対照表と正味財産増減計算書を作成するための仕訳としての新会計基準の仕訳は、取引が発生した場合、**正味財産が増減したか(一般正味財産もしくは指定正味財産が増減したか)**どうかで仕訳を作成します。すなわち、**正味財産(資産全体と負債全体の差額)を認識対象**としています。

なお、正味財産が増減していなくても、貸借対照表科目が変わる場合は、貸借対照表

を作成する観点から仕訳を作成する必要があります。新会計基準の仕訳は、貸借対照表を作成することが目的だからです。

会計上認識される取引は、必ず貸借対照表もしくは正味財産増減計算書に変化を生じさせるため、新会計基準の仕訳は、すべての取引において行われることになります。このため、新会計基準の仕訳が新会計基準の基本的な仕訳とされております。

< 正味財産が増減する取引 >

例	賃借料 1,000 千円を預金口座から支払った。
---	--------------------------

借方		貸方	
賃借料	1,000,000	普通預金	1,000,000

(PL：経常費用)

(BS：流動資産)

(BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

< 正味財産が増減しない取引（貸借対照表科目が変わる取引） >

例	建物（その他の固定資産）80,000 千円を購入し、預金口座から支払った。
---	---------------------------------------

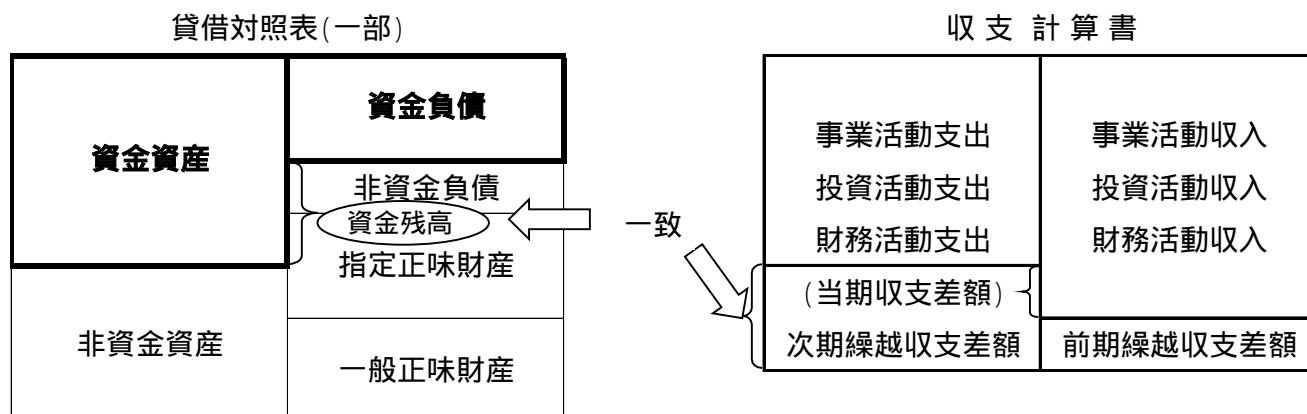
借方		貸方	
建物	80,000,000	普通預金	80,000,000

(BS：固定資産)

(BS：流動資産)

(BS)：貸借対照表の科目

収支計算書を作成するための仕訳



貸借対照表における資金資産と資金負債の差額である資金残高と収支計算書における次期繰越収支差額は一致する関係にあります。ここで、「資金」とは、原則として現金預金及び短期金銭債権債務をいいます。

収支計算書を作成するための仕訳は、取引が発生した場合、資金残高が増減したかどうかで仕訳を作成します。**すなわち、原則として現金預金及び短期金銭債権債務（資産の一部又は負債の一部）を認識対象としています。**資金残高が増減していない場合は、仕訳を作成する必要はありません。なお、貸借対照表（一部）は作成する必要はありません。収支計算書を作成するための仕訳は、貸借対照表を作成することを目的としないからです。

< 資金残高が増減する取引 >

例	賃借料 1,000 千円を預金口座から支払った。
---	--------------------------

借方		貸方	
賃借料支出	1,000,000	普通預金（*）	1,000,000

（収支：事業活動支出）

（資金）

（収支）：収支計算書科目 （資金）：現金預金及び短期金銭債権債務

* 「資金」勘定、「支払資金」勘定も可。

< 資金残高が増減する取引 >

例	建物（その他の固定資産）80,000 千円を購入し、預金口座から支払った。
---	---------------------------------------

借方		貸方	
建物取得支出	80,000,000	普通預金（*）	80,000,000

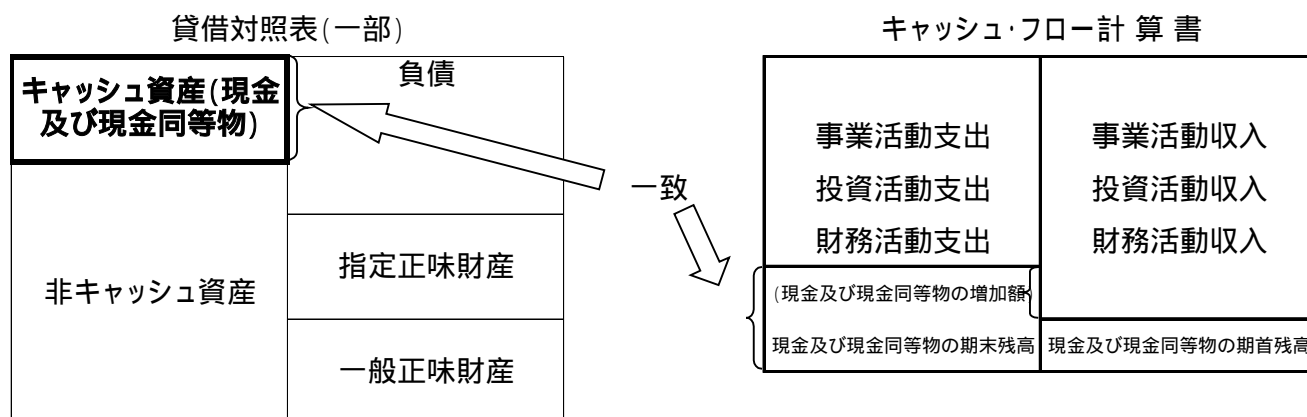
（収支：投資活動支出）

（資金）

（収支）：収支計算書の科目 （資金）現金預金及び短期金銭債権債務

* 「資金」勘定、「支払資金」勘定も可。

キャッシュ・フロー計算書（直接法）を作成するための仕訳



貸借対照表におけるキャッシュ残高とキャッシュ・フロー計算書における現金及び現金同等物の期末残高は一致する関係にあります(注)。ここで、「キャッシュ」とは、現金及び現金同等物をいいます。

(注) キャッシュ残高は、キャッシュ資産と一致する場合がありますが、当座借越など負債項目もキャッシュになることがあります。この場合キャッシュ残高はキャッシュ資産とキャッシュ負債の差額となります。

キャッシュ・フロー計算書を作成するための仕訳は、取引が発生した場合、キャッシュ残高が増減したかどうかで仕訳を作成します。すなわち、**原則として現金及び現金同等物(資産の一部又は負債の一部)を認識対象としています。**キャッシュ残高が増減していない場合は、仕訳を作成する必要はありません。なお、貸借対照表(一部)は作成する必要はありません。キャッシュ・フロー計算書を作成するための仕訳は、貸借対照表を作成することを目的としないからです。

< キャッシュ残高が増減する取引 >

例	賃借料 1,000 千円を預金口座から支払った。
---	--------------------------

借方		貸方	
賃借料支出	1,000,000	普通預金 ()	1,000,000

(CF: 事業活動支出)

(キャッシュ)

(CF): CF 計算書科目 (キャッシュ): 現金及び現金同等物
「キャッシュ」勘定も可。

< キャッシュ残高が増減する取引 >

例	建物（その他の固定資産）80,000千円を購入し、預金口座から支払った。
---	--------------------------------------

借方		貸方	
建物取得支出	80,000,000	普通預金（ ）	80,000,000

（CF：投資活動支出）

（キャッシュ）

（CF）：CF 計算書科目 （キャッシュ）：現金及び現金同等物
「キャッシュ」勘定も可。

< キャッシュ残高が増減する取引 >

例	未払金（消耗品の購入）70,000円を預金口座から支払った。
---	--------------------------------

借方		貸方	
消耗品費支出	70,000	普通預金（ ）	70,000

（CF：事業活動支出）

（キャッシュ）

（CF）：CF 計算書科目 （キャッシュ）：現金及び現金同等物
「キャッシュ」勘定も可。

3. 会計システムによる財務書類の作成方法

(1) 会計システムによる財務諸表と収支計算書の作成方法

会計システムの使用を前提に新会計基準で要求される貸借対照表、正味財産増減計算書、キャッシュ・フロー計算書および内部管理事項としての収支計算書を作成するための方法としては、事務作業の手間、誤謬防止の観点からは、新会計基準用の会計ソフトを使用し、貸借対照表、正味財産増減計算書、キャッシュ・フロー計算書および収支計算書を会計ソフトから出力するのが望ましいこととなります。会計システムにより、一取引三仕訳を入力して財務諸表と収支計算書を自動的に作成させる方法は、このケースに該当する方法です。(以下の会計システムの説明はこの方法を前提に行います)。

(2) 出力可能な財務に係る書類

この方法の場合では、大きくわけて以下の3つの書類が自動的に作成されます。

貸借対照表及び正味財産増減計算書作成の会計組織(新会計基準の仕訳伝票、総勘定元帳、試算表、貸借対照表及び正味財産増減計算書)

収支計算書作成の会計組織(収支計算書の仕訳伝票、収支元帳又は予算差引簿、収支試算表、収支計算書)

キャッシュ・フロー計算書

が自動的に作成可能となります。

は、会計システムであるならば、作成される書類です。

は、会計システムから出力することで、取引の発生の都度、収支の執行状況を適宜把握し、収支予算管理を適切に行うことができます。

は、手作業で作成することも可能ですが、事務上の手間がかかり、あるいは高度な会計知識が必要となります。会計システムにおいて自動的に作成されることで、事務負担を軽減し、誤謬を防止することが可能です。

会計システムにおける作成方法は、直接法を採用し、一取引三仕訳の方法により作成する場合以外は、自動的に作成されたキャッシュ・フロー計算書を修正する必要があります。例えば(借)未払金(貸)現金預金という伝票を入力すると、キャッシュ・フロー計算書には、「未払金支出」というような科目に反映される場合です。この場合、「未払金支出」は、「消耗品費支出」など本来の科目に振替える必要があります。このため、会計システム上において、このような調整入力が可能でなければなりません。

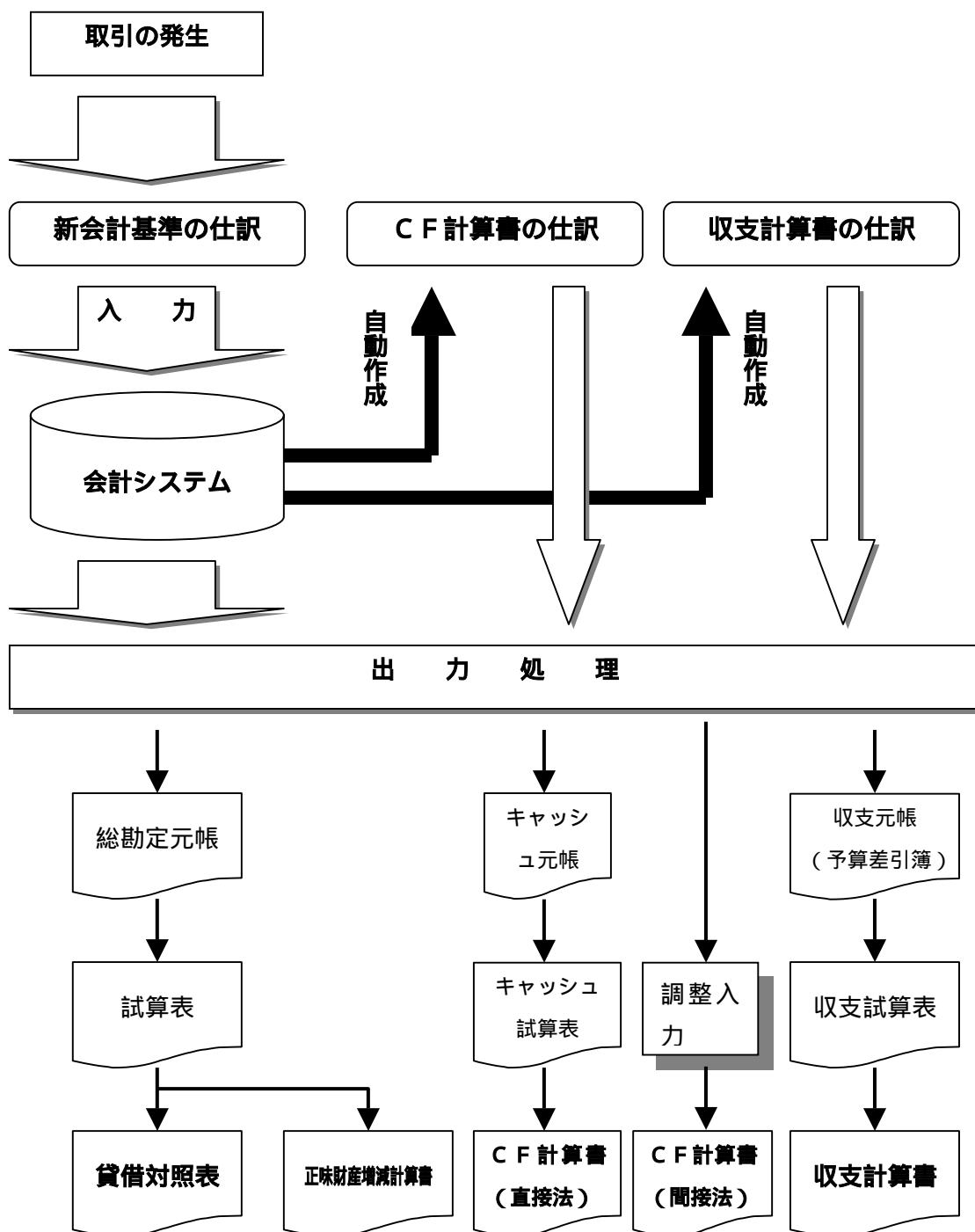
(3) 会計システムにおける仕訳の入力方法

一取引三仕訳の三つの仕訳をすべて会計システムに入力することは、事務作業上合理的ではありません。会計システムを使用するならば、一つの仕訳を入力して残りの二つの仕訳は自動的に作成させることが効率的です。会計システムにおいて、**実際に入力する仕訳は、新会計基準の仕訳 収支計算書を作成するための仕訳の2通り**が考えられます。

基本的な方法は**財務諸表としての貸借対照表と正味財産増減計算書の2表を作成するA)新会計基準の仕訳を入力する方法(損益入力方式)**です。この方法の場合、新会計基準の仕訳を入力すれば、収支計算書を作成するための仕訳が必要な場合は、会計システムにおいて自動的に作成されます。ただし、この方法の場合、**新会計基準の仕訳から収支計算書を作成するための仕訳は一義的に決まらないことに注意**しなければなりません。例えば(借)備品(貸)現金預金という新会計基準の仕訳は、通常の場合、備品の購入の取引に対する仕訳であり、収支計算書を作成するための仕訳は(借)備品取得支出(貸)現金預金(資金)となります。しかし、(借)備品(貸)現金預金という新会計基準の仕訳は備品売却取引の修正仕訳となる場合もあります。このとき、(借)備品売却収入(貸)現金預金(資金)とならなくてはなりません。会計システムには、収支計算書を作成するための仕訳を修正できる機能が必要となります。

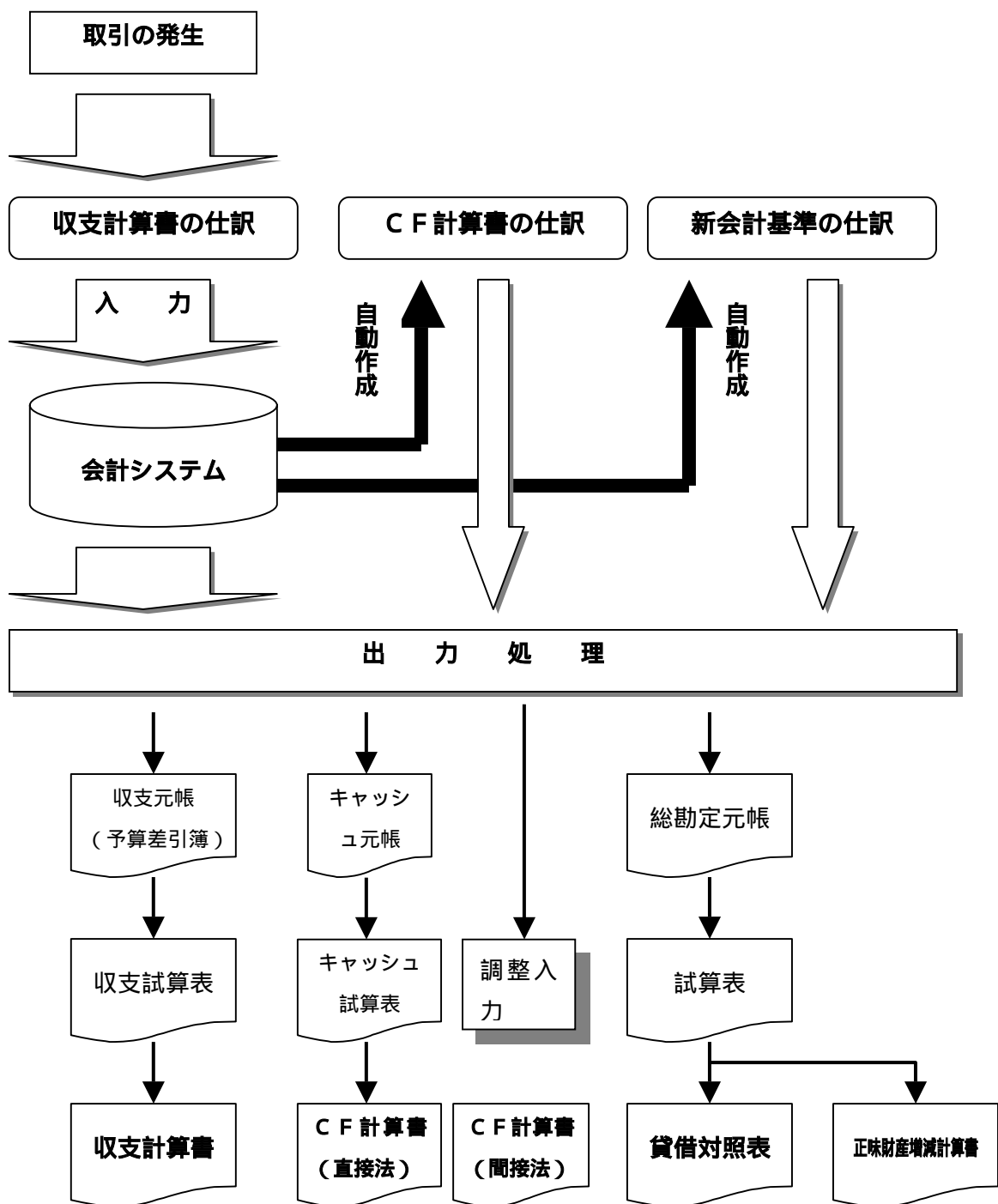
また、実務上の便宜を考慮して**B)収支計算書を作成するための仕訳を入力する方法(収支入力方式)**も考えられます。この方法の場合、収支計算書を作成するための仕訳を入力すれば新会計基準の仕訳は会計システムにおいて自動的に作成されます。ただし、この方法の場合、収支計算書を作成するための仕訳が必要ない場合は、新会計基準の仕訳を入力する取引が存在し、**すべての取引が収支計算書を作成するための仕訳を入力するのではない**ことに注意が必要です。

(4) 新会計基準の仕訳を入力する方法 (損益入力方式)



会計システムに新会計基準の仕訳を入力し、キャッシュ・フロー計算書(直接法)を作成する仕訳と収支計算書を作成する仕訳を自動的に作成する方法です。

(5) 収支計算書を作成するための仕訳を入力する方法 (収支入力方式)



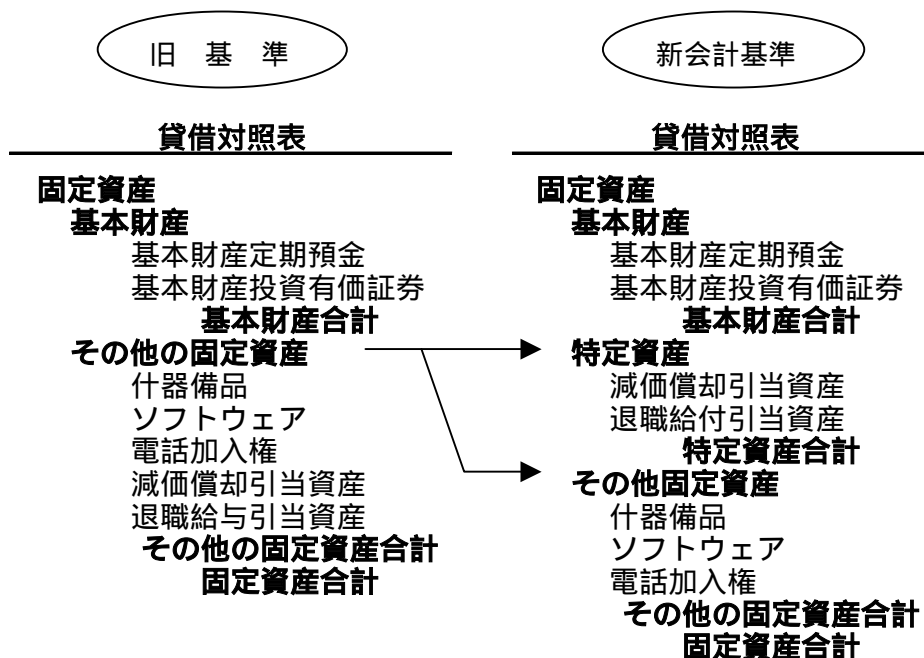
会計システムに収支計算書を作成する仕訳を入力し、新会計基準の仕訳とキャッシュ・フロー計算書 (直接法) を作成する仕訳を自動的に作成する方法です。

4. 新会計基準において新しく採用された会計処理方法について

(1) 固定資産の区分について

固定資産の3区分

旧基準（昭和60年9月17日決定「公益法人会計基準」のこと。以下同様）において、固定資産は、「基本財産」と「その他の固定資産」の2つに区分されていました。しかし、「新会計基準」では、「基本財産」「特定資産」「その他固定資産」の3つに区分されることとなります。



基本財産は変わりませんが、「その他の固定資産」が、「特定資産」と「その他固定資産」の2つに区分されることとなります。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ます。

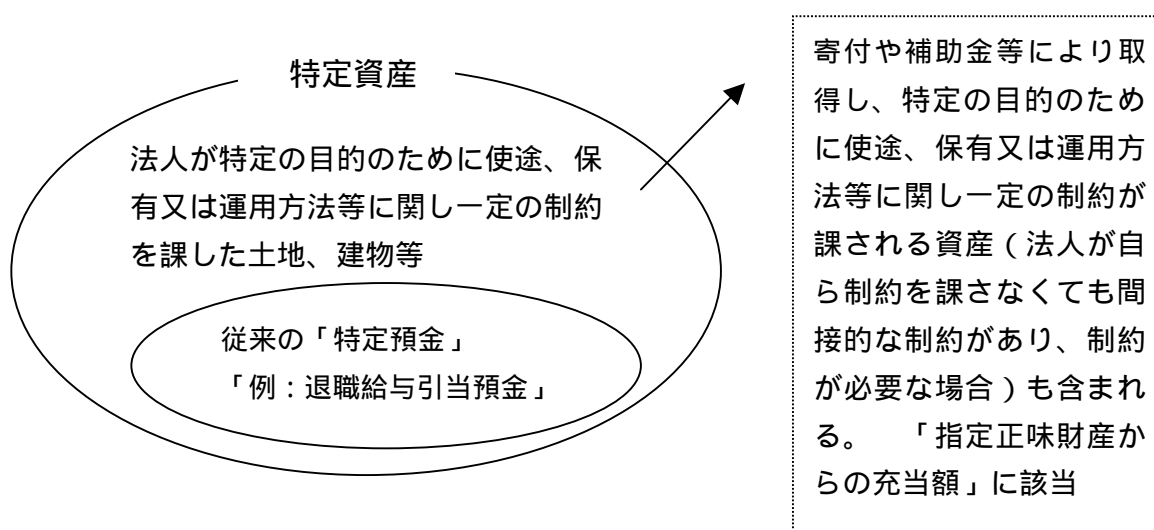
特定資産とは

特定資産は、特定の目的のために用途、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、土地や建物等が含まれます。基本財産以外の固定資産については、特定の目的のために用途、保有又は運用方法等に関し、一定の制約を課した場合、当該固定資産は特定資産に区分されま

す。例えば、補助金によって取得した建物は、交付要綱等によって保有上の制約が存在することから、特定資産に区分されることが通常です。

金融資産（預金や有価証券等）は土地や建物等と異なり、外観だけでは特定し難いため、新会計基準注解（注3-2）で独立の科目（例：退職給付引当資産）をもって、特定資産に区分するとしていますが、土地や建物等の特定資産の場合には、通常は保有目的を示す独立の科目による必要はありません（例：土地、建物）。ただし、状況に応じて、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ります（例：研究用備品）。

<イメージ>



固定資産と財源（正味財産及び負債）との関係

）基本財産の財源

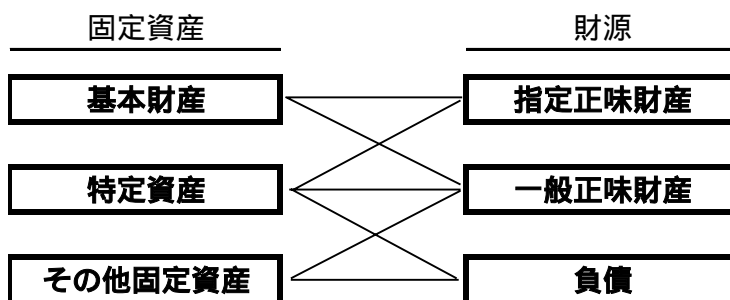
寄付者等が、基本財産とすることを条件として出捐した部分は、指定正味財産を財源とします。また、法人が自らの意思で自己資金等を基本財産とした部分は一般正味財産を財源とします。

）特定資産の財源

特定資産のうち、寄付者等が用途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します。また、法人自らが用途に関する制約を課したり、保有又は運用に制約を課した部分は、一般正味財産ないし負債を財源とします。

）その他固定資産の財源

その他固定資産は、指定正味財産を財源とすることはなく、一般正味財産ないし負債が財源となります。



なお、基本財産と特定資産については、「基本財産及び特定資産の財源の内訳」として財務諸表の注記に記載する必要があります。

注記 基本財産及び特定資産の財源の内訳

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				
土地	2,000	(2,000)		
定期預金	1,000	(500)	(500)	
小計	3,000	(2,500)	(500)	
特定資産				
退職給付引当資産	700			(700)
積立資産	1,000	(700)	(300)	
小計	1,700	(700)	(300)	(700)
合計	4,700	(3,200)	(800)	(700)

(2) 指定正味財産と一般正味財産の区分

指定正味財産と一般正味財産とは

旧基準では、正味財産を特に区分しておらず、正味財産は一本で捉えられています。しかし、公益法人の正味財産の中には、法人の設立又は活動趣旨に賛同を得て寄付によって受入れ、寄付者の意向によりその用途が指定もしくは制限されている資産に相当する部分があっても、区分して把握されていません。これに相当する正味財産は、公益事業を維持継続するための重要な財源となっており、受託責任を明確にするためには、これらのどのような状態でどれだけ維持されているのか、もしくはどのような原因で増減しているのかを把握する必要があります。

他方、寄付者の意向によりその用途が指定もしくは制限されている部分以外の正味財産は、法人の意思で用途を決定できる正味財産であって、公益活動の効率性、採算性の観点から、これらがどのような状態でどれだけ維持されているのか、もしくはどのような原因で増減しているのか把握する必要があります。

このような考え方を踏まえ、新会計基準では、貸借対照表の正味財産の部を**寄付者の意向によりその用途が指定もしくは制限されている資産に相当する部分**(以下「**指定正味財産**」)と**それ以外の法人の意思で用途を決定できる正味財産**(「**一般正味財産**」)に区分することで、これらがどのような状態でどれだけ維持されているかを把握し、また、これらがどのような原因で増減しているのかを把握するため、正味財産増減計算書を「**指定正味財産増減の部**」と「**一般正味財産増減の部**」に区分することになりました。

(注5) 指定正味財産の区分について

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せられている場合には、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。また、当期中に当該寄付によって受け入れた資産の額は、正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部に記載するものとする。

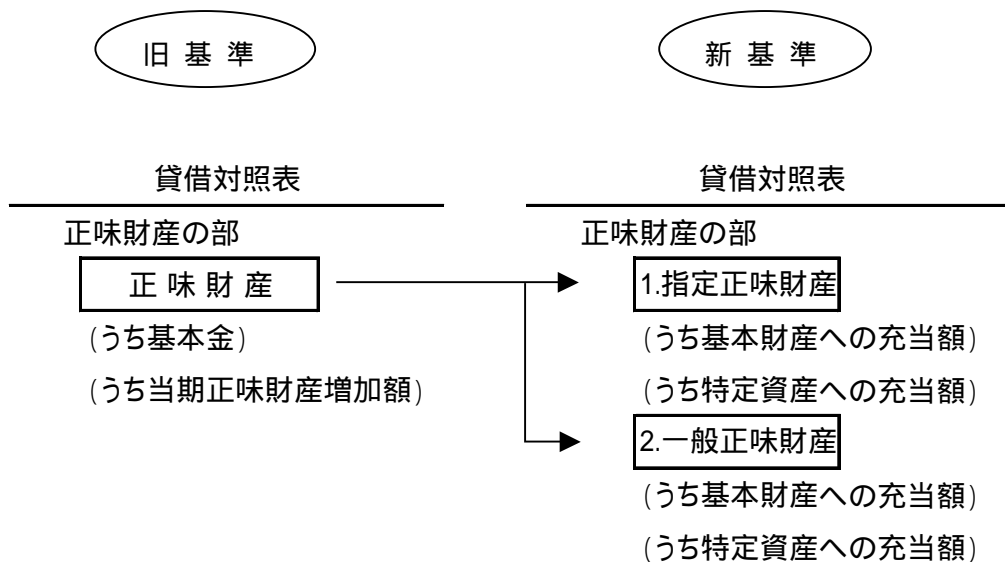
【公益法人会計基準の運用指針 10 指定正味財産として計上される額について】

指定正味財産として計上される額は、例えば、以下のような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せられている場合の当該資産の価額をいうものとする。

寄付者等から財団法人の基本財産として保有することを指定された土地

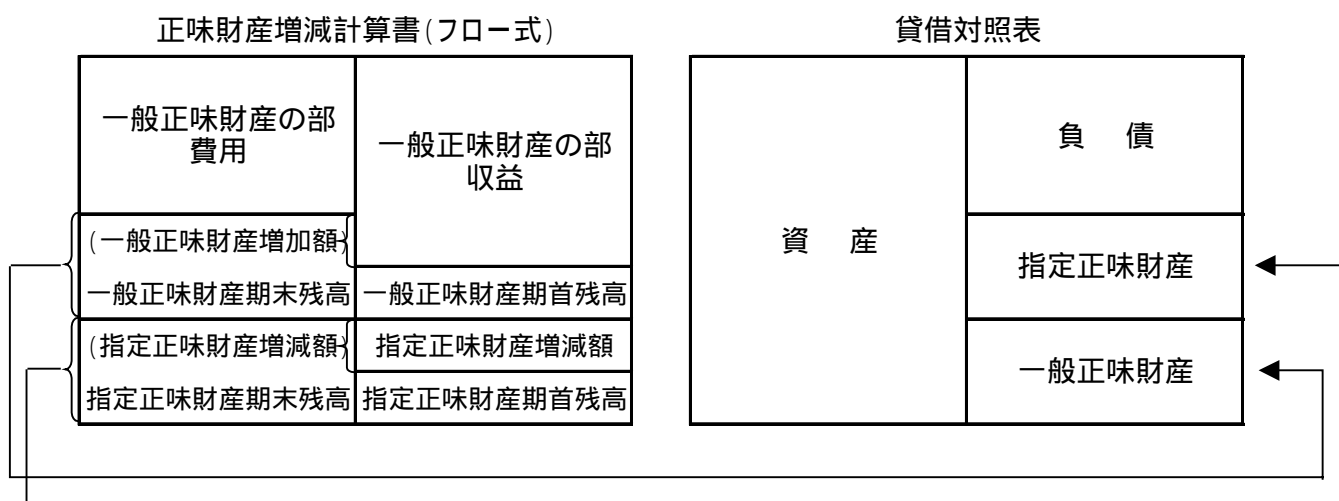
寄付者等から奨学金給付事業のための基金として、当該法人が元本を維持することを指定された金銭

新旧正味財産の部の比較



「旧基準」では正味財産は一本で表示され、内書きとして(うち基本金)(うち当期正味財産増加額)を記載するとしています。「新会計基準」において正味財産は「指定正味財産」と「一般正味財産」の2つに区分され、それぞれにおいて(うち基本財産への充当額)と(うち特定資産への充当額)が内書きとして記載されることとなります。

貸借対照表と正味財産増減計算書の関連



正味財産増減計算書と貸借対照表の関係は、前者が「指定正味財産増減の部」と「一般正味財産増減の部」においてこれらがどのような原因で増減しているのかを把握し、結果として残った期末残高が、後者の正味財産の部に「指定正味財産」と「一般正味

財産」として計上されるという関係にあります。このような関係が意味するのは、貸借対照表の「指定正味財産」や「一般正味財産」は、仕訳によって直接増減させるのではなく、正味財産増減計算書の「指定正味財産増減の部」と「一般正味財産増減の部」を通じて間接的に増減させるということです。具体的な流れは以下の通りです。

【取引例 1】

1	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 受入れた。
---	--

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,000	受取寄付金	1,000

(BS：資産)

(PL：指定正味財産増減の部 収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,000	寄付金収入	1,000

(資金)

(収支：事業活動収入)

正味財産増減計算書（フロー式）		貸借対照表	
一般正味財産の部 費用	一般正味財産の部 収益	資 産	負 債
一般正味財産期末残高	一般正味財産期首残高		指定正味財産 寄付金 1,000 ←
指定正味財産 期末残高（寄 付金分） 1,000	指定正味財産増減額 受取寄付金 1,000 指定正味財産期首残高 0		一般正味財産

となります。ここで、新会計基準の仕訳の受取寄付金（指定正味財産）は、正味財産を増加させますので、指定正味財産増減額が 1,000 増加します。このため、指定正味財産期首残高が 0 の場合、指定正味財産期末残高は 1,000 となります。この指定正味財産期末残高 1,000 が貸借対照表上の指定正味財産「寄付金」にそのまま移行されることとなります。

指定正味財産の範囲

指定正味財産は『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せられている場合には、当該受け入れた資産の額』(「新会計基準」(注5))とされておりす。

さらに、「公益法人会計基準の運用指針」10 においては、『指定正味財産として計上される額は、例えば、以下のような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せられている場合の当該資産の価額をいうものとする。』と説明されています。

）「寄付によって受け入れた資産」の寄付の範囲

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資産の寄贈すること
補助金等も含まれる。 寄付者等には補助金等を交付する国や地方公共団体あるいは民間法人等が含まれる
低廉譲渡 時価 1,000 の土地を 100 で譲り受ける場合、差額 90 は寄付となる。

）当該資産の用途、処分又は保有形態について制約が課せられている場合

- . (1) **用途の制約** 使用に関する制約
例) 30 周年事業あるい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
- . (2) **処分の制約** 維持に関する制約
寄付者等に永久的な維持、あるい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う。
例) 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
- . (3) **保有形態の制約** 寄付者等が寄付する資産をどのように保有するか指定
例) 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

正味財産の区分と資産の対応

貸借対照表		貸借対照表	
資産の部		負債の部	
1.流動資産		1.流動負債	
2.固定資産		2.固定負債	
(1)基本財産	(3,000)	退職給付引当金	700
土地	2,000	正味財産の部	
定期預金	1,000	1.指定正味財産	3,200
(2)特定資産	(1,700)	(うち基本財産への充当額)	(2,500)
退職給付引当資産	700	(うち特定資産への充当額)	(700)
積立資産	1,000	2.一般正味財産	2,000
		(うち基本財産への充当額)	(500)
		(うち特定資産への充当額)	(300)

正味財産と資産の区分の基本的な考え方

正味財産の区分の考え方	寄付者の意図による区分
資産の区分の考え方	法人の意図による区分

正味財産が具体的にどのような資産が対応しているか（正味財産から資産をみる）

（うち基本財産への充当額）（うち特定資産への充当額）が内書きとして表示されます。すなわち、指定正味財産もしくは一般正味財産において基本財産へいくら充当されているか、特定資産へいくら充当されているか、が示されることとなります。

ここで注意しなければならないのが、「指定正味財産」の（うち基本財産への充当額）（うち特定資産への充当額）です。内書きといっても両者を合計すると指定正味財産の合計額に一致します。これは、「指定正味財産」は、必ず基本財産が特定資産に充当されていることを意味します。例えば、指定正味財産が流動資産に充当されることはありません。指定正味財産は、寄付金等の用途が寄付者等の意思によって制約されているものであり、その受託責任を明確にする上でも資産の側でも用途が判るように区分しなければならないためです。したがって、

$$\text{指定正味財産の額} = \text{対応する基本財産の額} + \text{対応する特定資産の額}$$

という算式が成立することとなります。

貸借対照表

資産の部		負債
1 流動資産		
2 固定資産		指定正味財産
(1) 基本財産 ←		
(2) 特定資産 ←		
(3) その他の固定資産		一般正味財産

ここで、18ページの例を再度とりあげます。

【取引例1】

1	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受入れた。
---	---

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,000	受取寄付金	1,000

(BS：資産)

(PL：指定正味財産増減の部 収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,000	寄付金収入	1,000

(資金)

(収支：事業活動収入)

このとき、「指定正味財産1,000 > 対応する基本財産の額0 + 対応する特定資産の額0」となり、等式は成立しません。寄付者より受け入れた寄付金は、特定資産として他の運用資産と区別して管理しておかなければなりません。したがって、次頁の【取引例2】が必要になります。

) 資産が指定・一般正味財産又は負債に対応しているか(資産から正味財産・負債をみる)(P15で説明)

「基本財産及び特定資産の財源の内訳」の注記として示されます。

基本財産と特定資産が指定正味財産、一般正味財産、負債にいくら充当されているかが示されます。

注記 基本財産及び特定資産の財源の内訳

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				
土地	2,000	(2,000)		
定期預金	1,000	(500)	(500)	
小計	3,000	(2,500)	(500)	
特定資産				
退職給付引当資産	700			(700)
積立資産	1,000	(700)	(300)	
小計	1,700	(700)	(300)	(700)
合計	4,700	(3,200)	(800)	(700)

) 貸借対照表内書きと注記「基本財産及び特定資産の財源等の内訳」の関係

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、(うち基本財産への充当額)(うち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(前述 参照)。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(前述 参照)。

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(うち基本財産への充当額)(うち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」に一致する関係にあります。

貸借対照表

貸借対照表

資産の部		負債の部	
1. 流動資産		1. 流動負債	
2. 固定資産		2. 固定負債	
(1) 基本財産	(3,000)	退職給付引当金	700
土地	2,000	正味財産の部	
定期預金	1,000	1. 指定正味財産	3,200
(2) 特定資産	(1,700)	(うち基本財産への充当額)	(2,500)
退職給付引当資産	700	(うち特定資産への充当額)	(700)
積立資産	1,000	2. 一般正味財産	2,000
		(うち基本財産への充当額)	(500)
		(うち特定資産への充当額)	(300)

注記 基本財産及び特定資産の財源の内訳

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				
土地	2,000	(2,000)		
定期預金	1,000	(500)	(500)	
小計	3,000	(2,500)	(500)	
特定資産				
退職給付引当資産	700			(700)
積立資産	1,000	(700)	(300)	
小計	1,700	(700)	(300)	(700)
合計	4,700	(3,200)	(800)	(700)

指定正味財産から一般正味財産への振替

(注13) 指定正味財産の部から一般正味財産の部への振替について

次に掲げる金額は、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。

- (1) 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について、制約が解除された場合には、当該資産の帳簿価額
- (2) 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について、減価償却を行った場合には、当該減価償却費の額
- (3) 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

なお、一般正味財産増減の部において、指定正味財産からの振替額は、その性格に従って、経常収益又は経常外収益として記載するものとする。

寄付者等が特定した用途が法人の行為や時の経過により達成したとき、用途特定は解かれたと考えます。このとき、指定正味財産から一般正味財産へ振り替えなければなりません。

なお、「指定正味財産 = 対応する基本財産の額 + 対応する特定資産の額」という算式が成り立たなければならないので、対応する基本財産や特定資産が減少した場合には、指定正味財産の金額を減少させなければならないこととなります。ここで、貸借対照表の指定正味財産の金額は、直接減らせないことから、正味財産増減計算書上の科目を媒介させて間接的に減少させます。具体的には、借方側に指定正味財産増減の部「一般正味財産への振替額」を計上するとともに、貸方側に一般正味財産増減の部「受取寄付金」や「固定資産受贈益」等を計上します(指定正味財産から一般正味財産への寄付や受贈と考える)。なお、貸方の科目は、その性格に従って、経常収益または経常外収益に区分されます。基本パターンの仕訳は以下のとおりです。

【新会計基準の仕訳】 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
一般正味財産への振替額	×××	受取寄付金または固定 資産受贈益(*)	×××

(PL：指定正味財産減少)

(PL：経常収益又は経常外収益)

(*) 補助金により受け入れた資産の場合は「受取補助金」となります。受取負担金等も同じです。なお、一般正味財産への振替額の科目として「受取寄付金振替額」

「受取補助金振替額」等もしくは「指定正味財産からの振替額」を設定することも可能です。

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

【取引例 3】

3	奨学金に充てるため寄付で受入れた資産(奨学金特定資産 500,000)を取り崩して奨学金を支給した。
---	--

前提の仕訳として

) 奨学金支給という用途が限定されている寄付金受け入れ時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	500,000	受取寄付金	500,000

(BS：資産)

(PL：指定正味財産増減の部 収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	500,000	寄付金収入	500,000

(資金)

(収支：事業活動収入)

「指定正味財産 500,000 > 対応する基本財産の額 0 + 対応する特定資産の額 0」等式不成立。

) 特定資産設定時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目

借方		貸方	
奨学金特定預金	500,000	現金預金	500,000

(BS：資産)

(BS：資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
奨学金特定預金支出	500,000	現金預金	500,000

(収支：投資活動支出)

(資金)

という仕訳を作成していたこととします。

「指定正味財産 500,000 = 対応する基本財産の額 0 + 対応する特定資産の額 500,000」等式成立。

）特定資産取崩時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目

借方		貸方	
現金預金	500,000	奨学金特定預金	500,000

(BS：資産)

(BS：資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	500,000	奨学金特定預金取崩収入	500,000

(資金)

(収支：投資活動収入)

「指定正味財産 500,000 > 対応する基本財産の額 0 + 対応する特定資産の額 0」等式不成立。

）奨学金支給時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
奨学金	500,000	普通預金	500,000

(PL：経常費用)

(BS：流動資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
奨学金支出	500,000	普通預金	500,000

(収支：事業活動支出)

(資金)

「指定正味財産 500,000 > 対応する基本財産の額 0 + 対応する特定資産の額 0」等式不成立。

【新会計基準の仕訳】 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
一般正味財産への振替額	500,000	受取寄付金	500,000

(PL：指定正味財産減少)

(PL：経常収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

「指定正味財産 0 = 対応する基本財産の額 0 + 対応する特定資産の額 0」等式成立。

貸借対照表

資産の部	負債
1 流動資産	
2 固定資産	指定正味財産
(1) 基本財産	寄付金 500,000
(2) 特定資産 奨学金特定資産	寄付金 500,000
500,000	
500,000	一般正味財産
(3) その他の固定資産	奨学金分 500,000
	受取寄付金分 +500,000

正味財産増減計算書(フロー式)	
一般正味財産の部 費用 奨学金 500,000	一般正味財産の部 収益 受取寄付金 500,000
一般正味財産期末残高 0	一般正味財産期首残高 0
指定正味財産期末残高 0	指定正味財産増減額 受取寄付金 500,000 一般正味財産への振替額 500,000
	指定正味財産期首残高 0

【取引例 4】

4	補助金により取得した研究用備品 10,000,000 について減価償却(1,125,000)を行った。
---	---

前提の仕訳として

) 補助金受け入れ時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	10,000,000	受取補助金	10,000,000

(BS：資産)

(PL：指定正味財産増減の部 収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	10,000,000	補助金収入	10,000,000

(資金)

(収支：事業活動収入)

「指定正味財産10,000千円>対応する基本財産の額0+対応する特定資産の額0」等式不成立。

）備品取得時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目

借方		貸方	
器具及び備品	10,000,000	現金預金	10,000,000

(BS：特定資産)

(BS：流動資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
器具及び備品取得支出	10,000,000	現金預金	10,000,000

(収支：投資活動支出)

(資金)

という仕訳を作成していたことを前提とします。

「指定正味財産 10,000 千円 = 対応する基本財産の額 0 + 対応する特定資産の額 10,000 千円」
等式成立。

）減価償却時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
減価償却費	1,125,000	建物減価償却累計額	1,125,000

(PL：経常費用)

(BS：固定資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

「指定正味財産 10,000 千円 > 対応する基本財産の額 0 + 対応する特定資産の額 8,875 千円」等
式不成立。

【新会計基準の仕訳】 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
一般正味財産への振替額	1,125,000	受取補助金	1,125,000

(PL：指定正味財産減少)

(PL：経常収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

「指定正味財産 8,875 千円 = 対応する基本財産の額 0 + 対応する特定資産の額 8,875 千円」
等式成立。

貸借対照表

資産の部	負債
1 流動資産	
2 固定資産	
(1) 基本財産	指定正味財産 8,875,000
(2) 特定資産	補助金 10,000,000
備品 8,875,000	補助金 1,125,000
10,000,000	
1,125,000	
(3) その他の固定資産	一般正味財産
	減価償却費 1,125,000
	受取補助金 + 1,125,000

正味財産増減計算書（フロー式）

一般正味財産の部 費用	一般正味財産の部 収益
減価償却費 1,125,000	受取補助金 1,125,000
一般正味財産期末残高 0	一般正味財産期首残高 0
指定正味財産期末残高 8,875,000	指定正味財産増減額
	受取寄付金 10,000,000
	一般正味財産への振替額 1,125,000
	指定正味財産期首残高 0

決算上のチェック

前述したように、貸借対照表における資産と正味財産の関係において

$$\text{指定正味財産の額} = \text{対応する基本財産の額} + \text{対応する特定資産の額}$$

という等式が成立し、「指定正味財産」は、必ず基本財産が特定資産に充当されていなければなりません。

具体的には、

- ）寄付金や補助金等の受入による指定正味財産の増加が発生した場合（A）
基本財産や特定資産に積立または計上（B）しておく必要がある。
- ）寄付者等が特定した用途が法人の行為や時の経過により達成したことにより、基本財産や特定資産が取崩または減少（C）した場合
指定正味財産を減少させる（D）必要がある。

ということになります。

ここで、（A）と（B）は別の仕訳であり、（C）と（D）も別の仕訳となります。したがって、どちらか一方の仕訳の作成を失念すると上の等式は成立しないことになります。このため、どちらか一方の仕訳が失念されていないかをチェックすることが重要となります。具体的な方法としては、指定正味財産増減取引のチェックが有効な手段となります。

指定正味財産から一般正味財産への振替額の注記

注記 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳

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	100,000
目的達成による指定解除額	500,000
経常外収益への振替額	
火災による損失額	10,000,000
合 計	10,600,000

指定正味財産から一般正味財産へ振替の内容について、注記をしなければなりません。振替額の内容に従って、経常収益への振替額または経常外収益への振替額として記載されます。

重要性の原則

(注2) 重要性の原則の適用について

(3) 寄付によって受け入れた金額に重要性が乏しい場合、寄付者等（会員等を含む。以下同じ。）からの制約が課される期間に重要性が乏しい場合、又は寄付者等からの制約に重要性が乏しい場合には、当該寄付によって増加した正味財産を指定正味財産の増加額としないで、一般正味財産の増加額として処理することができる。

補助金等の会計処理と注記

「新会計基準」において、公益法人の事業活動において重要性の高いことに鑑み、**補助金等の会計処理が示されました**。正味財産が指定正味財産と一般正味財産に区分されたのに伴い、補助金等の会計処理についてもこの考え方が基本となっています。しかし、**補助金等であっても第三者へ交付する義務を負担する場合などは、負債として認識するという考え方が新たに導入されました**。

また、補助金等の不正受給の防止、受託責任の明確化という観点から、**財務諸表への注記**を記載するものとしています。

) 補助金等の範囲【公益法人会計基準の運用指針 1 1 より】

補助金等とは、補助金、負担金、利子補給金及びその他相当の反対給付を受けない給付金等をいいます。なお、補助金等には役務の対価としての**委託費等**については含まないものとされます。

) 補助金等の会計処理【公益法人会計基準注解 1 1 より】

原則 法人が国又は地方公共団体等から補助金等を受け入れた場合、**原則として、その受入額を受取補助金等として指定正味財産増減の部に記載**し、補助金等の目的たる支出が行われるのに応じて当該金額を指定正味財産から一般正味財産に振り替えます。

容認 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ます**。

例外 当該補助金等が国又は地方公共団体等の補助金等交付業務を実質的に代行する目的で当該法人に一時的に支払われたものである場合等、**当該補助金等を第三者へ交付する義務を負担する場合には、当該補助金等は預り補助金等として処理し、事業年度末における残高を負債の部に記載しなければなりません**。

原則的な方法による処理

【取引例 5】

5	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 10,000,000 の補助金を受け、当該補助金は事業年度末までに全額支出された。
---	--

) 補助金受け入れ時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	10,000,000	受取補助金	10,000,000

(BS：資産)

(PL：指定正味財産増減の部 収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	10,000,000	補助金収入	10,000,000

(資金)

(収支：事業活動収入)

）事業費支出時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目(PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
事業費	10,000,000	現金預金	10,000,000

(PL：経常費用)

(BS：流動資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
事業費支出	10,000,000	現金預金	10,000,000

(収支：事業活動支出)

(資金)

）指定正味財産増減の部から一般正味財産の部へ振り替えたときの仕訳

【新会計基準の仕訳】 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
一般正味財産への振替額	10,000,000	受取補助金	10,000,000

(PL：指定正味財産減少)

(PL：経常収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

容認の方法による処理 (実務上はこの方法が多いと想定される)

【取引例 5】

5	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 10,000,000 の補助金を受け、当該補助金は事業年度末までに全額支出された。
---	--

）補助金受け入れ時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	10,000,000	受取補助金	10,000,000

(BS：資産)

(PL：経常収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	10,000,000	補助金収入	10,000,000

(資金)

(収支：事業活動収入)

）事業費支出時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目(PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
事業費	10,000,000	現金預金	10,000,000

(PL：経常費用)

(BS：流動資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
事業費支出	10,000,000	現金預金	10,000,000

(収支：事業活動支出)

(資金)

指定正味財産増減の部から一般正味財産の部へ振替は必要ありません。

例外的方法による処理

【取引例 6】

6	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 10,000,000 の補助金を受けた。そして当該補助金は事業年度末までに 9,500,000 支出され、残額は 500,000 である。
---	---

）補助金受け入れ時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目

借方		貸方	
現金預金	10,000,000	預り補助金	10,000,000

(BS：資産)

(BS：負債)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	10,000,000	預り補助金収入	10,000,000

(資金)

(収支：事業活動収入)

）支出時

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目

借方		貸方	
預り補助金	9,500,000	現金預金	9,500,000

(BS：負債)

(BS：資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
預り補助金支出	9,500,000	現金預金	9,500,000

(収支：事業活動支出)

(資金)

） 補助金等の注記

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。

注記 補助金等の内訳及び交付者、当期の増減額及び残高

(単位:千円)

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						
事業補助金	東京都	0	10,000	10,000	0	
研究補助金	××省	0	10,000	1,125	8,875	指定正味財産
交付補助金	××省	0	10,000	950	50	流動負債
合計		450,000	60,000	40,000	470,000	

(3) 過年度分の減価償却費の取扱いについて

今まで全く減価償却を実施していない法人、過年度の途中から減価償却を実施しているが償却不足がある法人、あるいは、補助金により取得した資産を圧縮記帳しているなどで、取得した年度に一括して償却して償却超過となっている法人等は、原則として、新会計基準への移行年度に過年度の償却不足または償却超過を修正する必要があります。

運用指針3. では次のような記述があります。

3. 過年度分の減価償却費の取扱いについて

減価償却を行っていない資産を有する公益法人においては、原則として新会計基準適用初年度に過年度分の減価償却費を計上するものとする。この場合、過年度の減価償却費については、正味財産増減計算書の経常外費用に計上するものとする。

ただし、過年度分の減価償却費を一括して計上せず、新会計基準適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなし、当該適用初年度を減価償却の初年度として、以後継続的に減価償却することも認める。なお、この場合に適用する耐用年数は、新規に取得した場合の耐用年数から経過年数を控除した年数とするものとし、その旨を重要な会計方針として注記するものとする。

なお、平成18年4月1日以後開始する最初の事業年度の期首において所有する固定資産のうち、取得時から減価償却を実施せず、その後経過年数を考慮しない耐用年数で減価償却を実施しているものがある場合には、当該資産の償却は従前の方法で継続して実施することができるものとする。

運用指針では、今まで全く減価償却を実施していない場合と、過年度の途中から減価償却を実施しているが償却不足がある場合は、原則として過年度の償却不足を移行年度に一括して償却することとしています。次のような例外規定も定めています。

のケースでは、過年度の償却不足を修正せず、残りの耐用年数により減価償却を開始すること認めています。のケースでも過年度の償却不足を修正せず、正規の減価償却をそのまま継続していくことを認めています。

）新会計基準適用初年度に過年度分の減価償却費を一括計上する方法

減価償却を行っていない資産を有する公益法人においては、原則として**新会計基準適用初年度に過年度分の減価償却費を計上しなければなりません**。この場合、過年度の減価償却費については、正味財産増減計算書の**経常外費用**に計上されます。

【設例 1】

1	什器備品（音響機器：耐用年数 5 年）200,000 円を平成 16 年 4 月 1 日に購入したが、減価償却を行っていなかった。新会計基準を平成 18 年 4 月より開始する事業年度より適用する。減価償却の計算は定額法を適用するものとする。
---	---

過年度減価償却費

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
過年度什器備品減価償却費	72,000	什器備品減価償却累計額	72,000

(PL：経常外費用)

(BS：固定資産)

(200,000 円 - 20,000 円) ÷ 耐用年数 5 年 × 経過年数 2 年 = 72,000 円

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

当年度減価償却費

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
什器備品減価償却費	36,000	什器備品減価償却累計額	36,000

(PL：経常費用)

(BS：固定資産)

(200,000 円 - 20,000 円) ÷ 耐用年数 5 年 = 36,000 円

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

)新会計基準適用初年度を減価償却の初年度として、以後継続的に減価償却する方法

過年度分の減価償却を一括して計上せず、**新会計基準適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなし、当該適用初年度を減価償却の初年度として、以後継続的に減価償却することも認められます。**なお、この場合に適用する耐用年数は、新規に取得した場合の耐用年数から経過年数を控除した年数とするものとし、その旨を重要な会計方針として注記するものとします。この場合、**減価償却費**は、正味財産増減計算書上において、**一般正味財産増減の部の経常費用**に計上されます。

当年度減価償却費

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
什器備品減価償却費	60,000	什器備品減価償却累計額	60,000

(PL：経常費用)

(BS：固定資産)

(200,000円 - 20,000円) ÷ (耐用年数5年 - 経過年数2年) = 60,000円

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

【注記例】

【固定資産の減価償却の方法】

固定資産の減価償却は、定額法によっている。

ただし、従来、減価償却を行っていなかった固定資産については、新会計基準適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなし、適用初年度から実施することとした。この減価償却を実施するに際して、適用する耐用年数は、新規に取得した場合の耐用年数から経過年数を控除した年数によっている。

(4) 有価証券の取り扱いについて

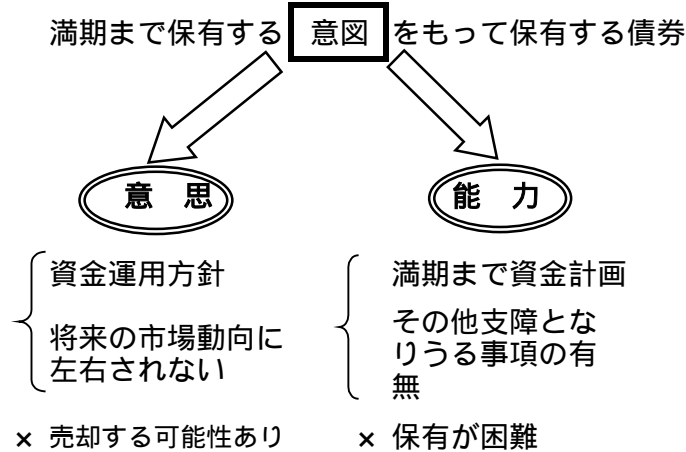
有価証券は、保有目的ごとに分類され、それぞれ評価方法が異なります。

有価証券の分類

有価証券の分類

保有による分類		内容
市場価格のある有価証券	満期保有目的の債券	満期まで所有する意図をもって保有する社債その他の債券
	子会社株式及び関連会社株式	実質的に支配している会社（子会社）、重要な影響を与える会社（関連会社）の株式
	その他の有価証券	満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券で、時価のあるもの
市場価格のない有価証券		時価のない有価証券

満期保有目的の考え方



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ません。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ません（実務指針Q & Aより）。

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またはその他有価証券に振替えたり、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すべての債券について、保有目的の変更があったものとして売買目的有価証券またはその他有価証券に振り替えなければなりません。さら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こととなります。ただし、以下の状況が生じた場合などは、振り替える必要がなくなります（金融商品会計に関する実務指針第83項）。

- 債券の発行者の信用状態の著しい悪化
- 税法上の優遇措置の廃止
- 重要な合併または事業譲渡に伴うポートフォリオの変更
- 法令の改正または規制の廃止
- 監督官庁の規制・指導
- 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
- その他、予期できなかった売却また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

なお、売却価額が満期償還金額とほぼ同額となる場合は、満期到来に基づく償還とすることができます（金融商品会計に関する実務指針第282項）。

有価証券の評価方法

分類毎の評価

保有による分類		評価する価額	評価差額
市場価格のある有価証券 (注2)	満期保有目的の債券	取得原価 (ただし、取得価額と債権金額の差額が金利相当分であるときは償法原価法)	- (正味財産増減計算書 受取利息)
	子会社株式及び関連会社株式(注1)	取得原価	-
	その他の有価証券	時価(注3)	正味財産増減計算書 評価損益
市場価格のない有価証券		取得原価	-

注1) 「子会社株式及び関連会社株式」は、当該公益法人の子会社及び関連会社に該当する会社の株式で

ある。このうち子会社は、指導監督基準「6.株式の保有等」に記載されている公益法人が営利企業の全株式の2分の1を超える株式の保有を行っている場合の当該営利企業等をいう。また、関連会社は、公益法人が営利企業の全株式の20%以上50%以下を保有している場合の当該営利企業等をいう。

注2) 市場価格とは

(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。

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。

注3) 時価とは

(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。

(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。

(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。

償却原価法

この方法は、表面利回りと実質利回りが異なる場合に、実質利回りで利息を計上する方法です。債券を額面金額より低い価額または高い価額で取得した場合で、取得価額と額面金額の差額（取得差額）を満期に至るまで每期一定の方法で貸借対照表価額に加減する方法です。

例えば期首に額面 100,000 千円（償還期間 5 年）国債を 99,000 千円で購入した場合（ $100,000,000 - 99,000,000$ ） $\times 12$ ヶ月 / 60 ヶ月 = 200,000 円（定額法の場合）を貸借対照表価額に加算します。

なお、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債券については、償却原価法を適用しないことができます。

減損処理

資産の時価又は実質価額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りません。その他の有価証券は元々時価評価であることから、減損処理の対象となるのは、満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式、時価のない有価証券となります。

ここで、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います。なお、減損処理を行う判断基準が「実務指針」に示されています。

< 実務指針より >

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（例えば“30%以上の下落が2期間継続”、“40%以上の下落”等）を設けて判定することができるものとする。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。

会計処理（決算時のみ）

満期保有目的の債券 償却原価に評価（償却原価法）

【取引例 1】～アンダーパーの場合

1	額面価額 100,000,000 円の国債（満期 5 年）を、95,000,000 円で購入した。
---	---

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
投資有価証券	1,000,000	受取利息	1,000,000

(BS：資産)

(PL：収益)

投資有価証券が指定正味財産に区分 「受取利息」は「指定正味財産増減の部」(注6)

投資有価証券が一般正味財産に区分 「受取利息」は「一般正味財産増減の部」

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

(注6) 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会計処理について

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。

【取引例 2】～オーバーパーの場合

2	額面価額 100,000,000 円の国債（満期 5 年）を、101,000,000 円で購入した。
---	--

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
受取利息	200,000	投資有価証券	200,000

(PL：収益)

(BS：資産)

投資有価証券が指定正味財産に区分 「受取利息」は「指定正味財産増減の部」

投資有価証券が一般正味財産に区分 「受取利息」は「一般正味財産増減の部」

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方	貸方
(仕訳なし)	

子会社株式及び関連会社株式 取得原価で評価

【新会計基準の仕訳 / 収支計算書の仕訳】

借方	貸方
(仕訳なし)	

その他の有価証券 時価で評価

【取引例3】

3	奨学金支給を目的とする積立資産 100,000,000 円の有価証券の時価は、102,000,000 円である。
---	--

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
奨学金支給積立資産	2,000,000	奨学金支給積立資産評価益	2,000,000

(BS：資産)

(PL：収益)

奨学金支給積立資産が指定正味財産 「奨学金支給積立資産評価益」は「指定正味財産増減の部」

奨学金支給積立資産が一般正味財産 「奨学金支給積立資産評価益」は「一般正味財産増減の部」

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方	貸方
(仕訳なし)	

減損処理

時価等で評価

【取引例 4】

4	満期保有目的の債券として保有している投資有価証券 100,000,000 円の時価は、48,000,000 円である。
---	---

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
投資有価証券評価損	52,000,000	投資有価証券	52,000,000

(PL：経常外費用)

(BS：資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

勘定科目と表示**a 勘定科目**

時価法を適用する場合の評価損益は「経常増減の部」(ただし、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は、「経常外増減の部」に計上)

原価法を適用する場合の減損処理による評価損益は「経常外増減の部」

科目は、次のように貸借対照表の科目に応じて変わることになります。

- ・基本財産の場合・・・基本財産評価損益
- ・特定資産の場合・・・特定資産評価損益
- ・投資有価証券の場合・・・投資有価証券評価損益
- ・有価証券の場合・・・有価証券評価損益

なお、有価証券の評価損益は、「雑収益 - 有価証券運用益」、「管理費 - 有価証券運用損」に含めることも考えられますが、事業に実際使える財源を明瞭にするため、実現した運用損益と区分し評価損益であることを示す科目をもって表示することが望まれます。

b 表示

正味財産増減計算書に有価証券の評価損益を計上した場合には、一般正味財産増減の部の経常増減の部又は経常外増減の部、指定正味財産増減の部の各区分で「基本財産評価損益」、「特定資産評価損益」、「投資有価証券評価損益」、「有価証券評価損益」の科目ごとに表示し、それぞれの損益は相殺表示することになります。

新会計基準適用初年度の有価証券の取扱いについて

A. 一般正味財産を充当した資産として所有している有価証券

A -) 時価評価が適用される有価証券(その他の有価証券)

新会計基準適用初年度の期首において一般正味財産を充当した資産として所有している有価証券のうち、時価評価が適用されるものについては、当該適用の前事業年度末の帳簿価額と前事業年度末の時価の差額は、**適用初年度において正味財産増減計算書の経常外収益又は経常外費用**となります。ただし、重要性が乏しい場合には経常収益又は経常費用とすることができます。

【取引例5】

5	以下の情報の有価証券の、新基準適用初年度の処理方法について。
---	--------------------------------

(単位:千円)

科目	財源	銘柄	保有区分	市場 価格	取得価額	時価(実質価額)	
						移行時 H18.4.1.	移行年度末 H19.3.31.
特定資産 退職給付引当資産	一般	公社債	その他	有	300,000	315,000	302,000

新基準移行時の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目(PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
退職給付引当資産	15,000	過年度特定資産評価益	15,000

(BS：資産)

(PL：経常外収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

移行年度末の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
特定資産評価損	13,000	退職給付引当資産	13,000

(PL 経常費用)

(BS：資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

A -) 償却原価法が適用される有価証券（満期保有目的の債券）

新会計基準適用初年度の期首において一般正味財産を充当した資産として所有している有価証券のうち、償却原価法が適用されるものについては、次のいずれかの方法によるものとします。

方法1 取得時まで遡って償却原価法を適用する方法

この方法をとる場合は、**過年度分については経常外収益又は経常外費用となります。**ただし、重要性が乏しい場合には経常収益又は経常費用とすることができます。

【取引例6】

6	以下の情報の有価証券の、新基準適用初年度の処理方法について。
---	--------------------------------

保有する有価証券については、従来より取得価額で評価してきた。移行時および移行年度末における有価証券に関する情報は、次のとおりである。

保有している国債の債券金額は100,000千円であり、取得時から満期までは5年、取得時から移行時までの経過年数は2年である。また、毎年1,500千円の利息を受取る。取得価額と債券金額との差額は、金利の調整と認められるため、償却原価法を適用する。

(単位:千円)

科目	財源	銘柄	保有区分	市場価格	取得価額	時価（実質価額）	
						移行時 H18.4.1.	移行年度末 H19.3.31.
基本財産 投資有価証券	一般	国債	満期保有	有	95,000	98,000	101,000

新基準移行時の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
基本財産 - 投資有価証券	2,000	過年度基本財産受取利息	2,000

(BS：資産)

(PL：経常外収益)

過年度分： 2,000 千円 = (100,000 - 95,000) 千円 ÷ 5 年 × 2 年

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

移行年度末の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
基本財産 - 投資有価証券	1,000	基本財産受取利息	1,000

(BS：資産)

(PL：経常収益)

当年度分： 1,000 千円 = (100,000 - 95,000) 千円 ÷ 5 年

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

利息を受取る際の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,500	基本財産受取利息	1,500

(BS：資産)

(PL：経常収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,500	基本財産受取利息収入	1,500

(資金)

(事業活動収入)

方法2 新会計基準適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなして、当該適用初年度の期首から満期日までの期間にわたって償却する方法

【取引例7】

7	以下の情報の有価証券の、新基準適用初年度の処理方法について。
---	--------------------------------

保有する有価証券については、従来より取得価額で評価してきた。移行時および移行年度末における有価証券に関する情報は、次のとおりである。

保有している国債の債券金額は100,000千円であり、取得時から満期までは5年、取得時から移行時までの経過年数は2年である。また、毎年1,500千円の利息を受取る。取得価額と債券金額との差額は、金利の調整と認められるため、償却原価法を適用する。

(単位:千円)

科目	財源	銘柄	保有区分	市場価格	取得価額	時価(実質価額)	
						移行時 H18.4.1.	移行年度末 H19.3.31.
基本財産 投資有価証券	一般	国債	満期保有	有	95,000	98,000	101,000

新基準移行時の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目(PL)：正味財産増減計算書の科目

借方	貸方
(仕訳なし)	

移行年度末の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目(PL)：正味財産増減計算書の科目

借方	貸方
基本財産 - 投資有価証券	1,666
	基本財産受取利息
	1,666

(BS：資産)

(PL：経常収益)

当年度分： 1,666千円 = (100,000 - 95,000)千円 ÷ 3年

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方	貸方
(仕訳なし)	

利息を受取る際の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,500	基本財産受取利息	1,500

(BS：資産)

(PL：経常収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,500	基本財産受取利息収入	1,500

(資金)

(事業活動収入)

B. 指定正味財産を充当した資産として所有している有価証券

B -) 時価評価が適用される有価証券(その他の有価証券)

新会計基準適用初年度の期首において指定正味財産を充当した資産として所有している有価証券のうち、時価評価が適用されるものについては、当該適用の前事業年度末の帳簿価額と前事業年度末の時価の差額は、原則として過年度分として当事業年度分と区分して表示されます。ただし、重要性が乏しい場合には一括して表示することができます。

【取引例8】

8 以下の情報の有価証券の、新基準適用初年度の処理方法について。

(単位：千円)

科目	財源	銘柄	保有区分	市場価格	取得価額	時価(実質価額)	
						移行時 H18.4.1.	移行年度末 H19.3.31.
基本財産 投資有価証券	指定	国債	その他	有	200,000	180,000	210,000

新基準移行時の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
過年度基本財産評価損	20,000	基本財産 - 投資有価証券	20,000

(PL 指定正味財産増減の部)

(BS：資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

移行年度末の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
基本財産 - 投資有価証券	30,000	基本財産評価益	30,000

(BS：資産)

(PL 指定正味財産増減の部)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

B -) 償却原価法が適用される有価証券（満期保有目的の債券）

新会計基準適用初年度の期首において指定正味財産を充当した資産として所有している有価証券のうち、償却原価法が適用されるものについては、次のいずれかの方法によるものとします。

方法1 取得時まで遡って償却原価法を適用する方法

なお、この方法による場合は、原則として過年度分については当事業年度分と区分して表示することになります。ただし、重要性が乏しい場合には一括して表示することができます。

【取引例 9】

9	以下の情報の有価証券の新基準適用初年度の処理方法について。
---	-------------------------------

保有する有価証券については、従来より取得価額で評価してきた。移行時および移行年度末における有価証券に関する情報は、次のとおりである。

保有している国債の債券金額は 100,000 千円であり、取得時から満期までは 5 年、取得時から移行時までの経過年数は 2 年である。また、毎年 1,500 千円の利息を受取る。取得価額と債券金額との差額は、金利の調整と認められるため、償却原価法を適用する。

(単位：千円)

科目	財源	銘柄	保有区分	市場 価格	取得価額	時価（実質価額）	
						移行時 H18.4.1.	移行年度末 H19.3.31.
基本財産 投資有価証券	指定	国債	満期保有	有	95,000	99,000	97,000

新基準移行時の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
基本財産 - 投資有価証券	2,000	過年度基本財産受取利息	2,000

(BS：資産)

(PL 指定正味財産増減の部)

過年度分： 2,000 千円 = (100,000 - 95,000) 千円 ÷ 5 年 × 2 年

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

移行年度末の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
基本財産 - 投資有価証券	1,000	基本財産受取利息	1,000

(BS：資産)

(PL 指定正味財産増減の部)

当年度分： 1,000 千円 = (100,000 - 95,000) 千円 ÷ 5 年

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

利息を受取る際の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,500	基本財産受取利息	1,500

(BS：資産)

(PL 指定正味財産増減の部)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,500	基本財産受取利息収入	1,500

(資金)

(事業活動収入)

一般正味財産への振替の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
一般正味財産への振替額	1,500	基本財産受取利息	1,500

(PL 指定正味財産増減の部)

(PL 経常収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

指定正味財産として区分される基本財産(又は特定資産)について償却原価法を適用する場合、利払い日の利息である基本財産受取利息(1,500千円)は、指定正味財産増減の部に計上されます。これは、償却原価法により計上される基本財産受取利息(1,000千円)は指定正味財産増減の部に計上されるため(*注解9)、利払い日の利息計上分(1,500千円)を一般正味財産増減の部に計上すると、利払い日の利息計上分(1,500千円)と償却原価法による調整額(1,000千円)が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て計上されてしまうこととなります。本来は利払い日の利息と償却原価法による調整額を合算したもの(2,500千円)が実質利息であり、両者は合算され

て表示されるべきです。

しかし、基本財産受取利息のうち利払い日の利息計上分（1,500 千円）は、寄附金等によるものではなく、かつ、経常活動に運用されるため、一般正味財産増減の部で計上される必要があります。このため、指定正味財産から一般正味財産への振替が必要になります。

*（注解 9）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会計処理について
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。

<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: left;">一般正味財産の部 費用</td> <td style="text-align: right;">0</td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;">一般正味財産期末残高</td> <td style="text-align: right;">1,500</td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;">指定正味財産期末残高</td> <td style="text-align: right;">3,000</td> </tr> </table>	一般正味財産の部 費用	0	一般正味財産期末残高	1,500	指定正味財産期末残高	3,000	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: left;">一般正味財産の部 収益</td> <td style="text-align: right;">基本財産受取利息 1,500</td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;">一般正味財産期首残高</td> <td style="text-align: right;">0</td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;">指定正味財産増減額</td> <td style="text-align: right;">過年度基本財産受取利息 2,000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">基本財産受取利息 2,500</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">〔 利払い日利息分 1,500</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">償却原価調整分 1,000</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">一般正味財産への振替額</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">（利払い日利息分） 1,500</td> </tr> <tr> <td style="text-align: left;">指定正味財産期首残高</td> <td style="text-align: right;">0</td> </tr> </table>	一般正味財産の部 収益	基本財産受取利息 1,500	一般正味財産期首残高	0	指定正味財産増減額	過年度基本財産受取利息 2,000		基本財産受取利息 2,500		〔 利払い日利息分 1,500		償却原価調整分 1,000		一般正味財産への振替額		（利払い日利息分） 1,500	指定正味財産期首残高	0
一般正味財産の部 費用	0																								
一般正味財産期末残高	1,500																								
指定正味財産期末残高	3,000																								
一般正味財産の部 収益	基本財産受取利息 1,500																								
一般正味財産期首残高	0																								
指定正味財産増減額	過年度基本財産受取利息 2,000																								
	基本財産受取利息 2,500																								
	〔 利払い日利息分 1,500																								
	償却原価調整分 1,000																								
	一般正味財産への振替額																								
	（利払い日利息分） 1,500																								
指定正味財産期首残高	0																								

方法 2 新会計基準適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなして、当該適用初年度の期首から満期日までの期間にわたって償却する方法

【取引例 10】

10 以下の情報の有価証券の新基準適用初年度の処理方法について。

保有する有価証券については、従来より取得価額で評価してきた。移行時および移行年度末における有価証券に関する情報は、次のとおりである。

保有している国債の債券金額は 100,000 千円であり、取得時から満期までは 5 年、取得時から移行時までの経過年数は 2 年である。また、毎年 1,500 千円の利息を受取る。取得価額と債券金額との差額は、金利の調整と認められるため、償却原価法を適用する。

科目	財源	銘柄	保有区分	市場 価格	取得価額	時価（実質価額）	
						移行時 H18.4.1.	移行年度末 H19.3.31.
基本財産 投資有価証券	指定	国債	満期保有	有	95,000	99,000	97,000

新基準移行時の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

移行年度末の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
基本財産 - 投資有価証券	1,666	基本財産受取利息	1,666

(BS：資産)

(PL 指定正味財産増減の部)

当年度分： 1,666 千円 = (100,000 - 95,000) 千円 ÷ 3 年

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

利息を受取る際の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,500	基本財産受取利息	1,500

(BS：資産)

(PL 指定正味財産増減の部)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
現金預金	1,500	基本財産受取利息収入	1,500

(資金)

(事業活動収入)

一般正味財産への振替の仕訳

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
一般正味財産への振替額	1,500	基本財産受取利息	1,500

(PL 指定正味財産増減の部)

(PL 経常収益)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

注記

財務諸表に対する注記の「1.重要な会計方針(1) 有価証券の評価基準及び評価方法」の記載例としては、例えば次のようなものが考えられます。

【有価証券の評価基準及び評価方法】

1. 満期保有目的の債券・・・償却原価法(定額法)によっている。
2. 子会社株式及び関連会社株式・・・移動平均法による原価法によっている。
3. その他の有価証券
 - (1) 時価のあるもの・・・期末日の市場価格等に基づく時価法(売却原価は移動平均法により算定)によっている。
 - (2) 時価のないもの・・・移動平均法による原価法によっている。

(5) 退職給付引当金の取扱い

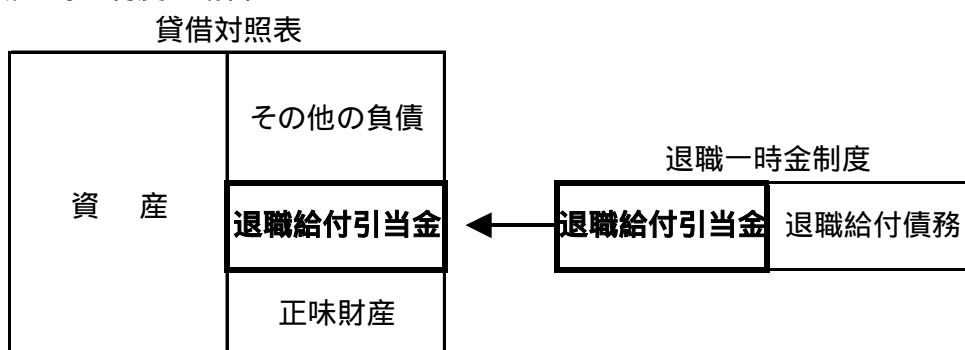
退職給付引当金とは

退職給付引当金は、**法人が将来実質的に負担すべき債務**です。退職給付は基本的に労働協約等に基づいて従業員が提供した労働の対価として支払われる賃金の後払いであるという考え方に立っています。退職給付は、その発生が当期以前の事象に起因する将来の特定の費用的支出であり、将来の退職給付のうち当期の負担に属する額を当期の費用として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部に計上することになります。退職給付引当金は以下の算式で計算されます。

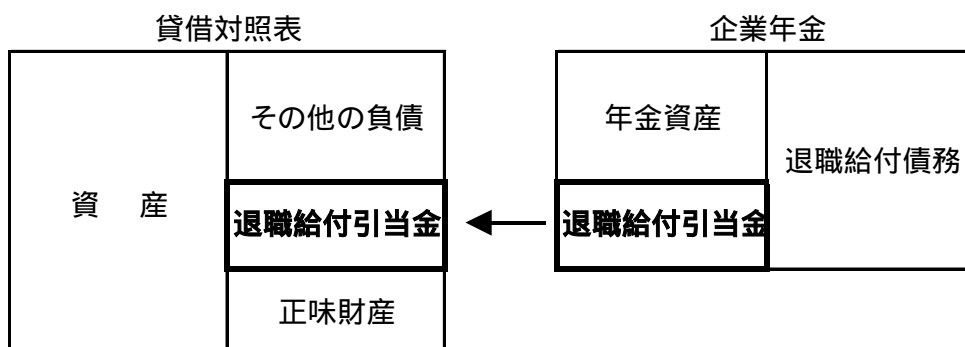
$$\text{退職給付引当金} = \text{退職給付債務} - \text{年金資産}$$

退職一時金制度
の場合はゼロ

退職一時金制度の場合



外部拠出制度の場合



退職給付債務の計算方法

退職給付債務の計算方法としては、**原則法**と**簡便法**の2通りがあります。しかし、原則法を採用する法人(退職給付の対象となる職員数が300人以上の法人)は稀であると思われるため、以下では、退職給付債務の計算について簡便法を前提に説明します。なお、原則法の場合、一般企業において、実務上退職給付債務の計算は、アクチュアリー(信託銀行、生命保険会社等)に計算委託したり、専用ソフトを使用しているのが実情のようです。

8. 退職給付会計における退職給付債務の期末要支給額による算定について

退職給付会計の適用に当たり、退職給付の対象となる職員数が300人未満の公益法人のほか、職員数が300人以上であっても、年齢や勤務期間に偏りがあるなどにより数理計算結果に一定の高い水準の信頼性が得られない公益法人や原則的な方法により算定した場合の額と期末要支給額との差異に重要性が乏しいと考えられる公益法人においては、退職一時金に係る債務について期末要支給額により算定することができるものとする。

簡便法

制度	計算方法
退職一時金制度	期末自己都合要支給額を退職給付債務とする方法
年金制度	年金財政計算上の責任準備金をもって退職給付債務とする方法

会計処理

【取引例1】～退職一時金の場合～

1	在職する職員の退職金期末要支給額を計算したところ、30,000千円であった。前期期末要支給額は、25,000千円である。なお、期中に退職者はいなかった。
---	--

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
退職給付費用	5,000,000	退職給付引当金	5,000,000

(PL：経常費用)

(BS：固定負債)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

【取引例 2】～退職一時金の場合～

2	翌年度 A 職員が退職し、退職金 2,000 千円を普通預金より支給した。
---	---------------------------------------

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目

借方		貸方	
退職給付引当金	2,000,000	普通預金	2,000,000

(PL：固定負債)

(BS：資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
退職給付支出	2,000,000	普通預金	2,000,000

(収支：事業活動支出)

(資金)

【取引例 3】～外部拠出金制度の場合～

3	企業年金に掛金 3,000 千円を普通預金より拠出した。
---	------------------------------

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目

借方		貸方	
退職給付引当金	3,000,000	普通預金	3,000,000

(PL：固定負債)

(BS：資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
退職給付支出	3,000,000	普通預金	3,000,000

(収支：事業活動支出)

(資金)

【取引例4】～外部拠出金制度の場合～

4	翌年度A職員が退職し、退職金2,000千円を普通預金より支給した。
---	-----------------------------------

【新会計基準の仕訳 / 収支計算書の仕訳】

借方	貸方
(仕訳なし)	

会計基準変更時差異の処理

a 会計基準変更時差異

会計基準変更時差異とは、会計基準変更時の期首退職給付債務から期首年金資産を控除した金額と、退職給与引当金の期首残高との差額をいいます。これは、新会計基準移行時点の退職給付引当金の引当不足額又は超過額を意味します。

b 処理・計上方法

原則 18年4月1日以後開始する最初の事業年度から15年以内の一定の年数にわたり定額法による償却（平成33年度が最後）します。

容認 費用処理期間が短期間（原則5年以内）で、かつ、金額的重要性がある場合、正味財産増減計算書「経常外増減の部」に計上できます（実務指針）。

2. 退職給付会計の導入に伴う会計基準変更時差異の取扱いについて

退職給付会計の導入に伴う会計基準変更時差異については、平成18年4月1日以後開始する最初の事業年度から15年以内の一定の年数にわたり定額法により費用処理するものとする。

退職給付引当金は、法人によっては決算数値に多大な影響を及ぼす可能性があるため、15年以内という一定の猶予期間を設けたものです。公益法人は、各法人の事情に応じて、会計基準変更時差異の償却期間について15年以内の一定年数を選択できるようになります。すなわち、費用処理年数（償却期間）が15年以内であれば何年を採用してもよいわけですが、費用処理年数が5年以内で、かつ金額的重要性がある場合には、費用処理額を正味財産増減計算書の「経常外増減の部」に計上することができるとされています。

c 会計処理

原則的な方法

【取引例 1】～退職一時金の場合～

1	新会計基準移行前における貸借対照表上には、退職給与引当金が 12,000 千円計上されている。新会計基準移行時の退職金期末要支給額を計算したところ、30,000 千円であった。会計基準変更時差異の 18,000 千円を 15 年間で費用処理する方針を採用する。
---	--

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
退職給付費用	1,200,000	退職給付引当金	1,200,000

(PL：経常費用)

(BS：固定負債)

18,000 千円 ÷ 15 年 = 1,200 千円

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

容認される方法

【取引例 1】～退職一時金の場合～

1	新会計基準移行前における貸借対照表上には、退職給与引当金が 12,000 千円計上されている。新会計基準移行時の退職金期末要支給額を計算したところ、30,000 千円であった。会計基準変更時差異の 18,000 千円を 3 年間で費用処理する方針を採用する。なお、費用処理額には重要性がある。
---	--

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
過年度退職給付費用	6,000,000	退職給付引当金	6,000,000

(PL：経常外費用)

(BS：固定負債)

18,000 千円 ÷ 3 年 = 6,000 千円

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
(仕訳なし)			

確定拠出型の企業年金制度の場合

中小企業退職金共済制度や確定拠出型の企業年金制度は、将来の退職給付について拠出以後に追加的な負担が生じない外部拠出型の制度です。ここで、確定拠出型の企業年金制度とは、掛金額が法人及び制度に加入する従業員から拠出され、加入者ごとに設定された個人勘定へ割り当てられる掛金及び運用収入によって給付額が事後的に決まる制度をいいます。

この場合の会計処理は、基本的には、当該制度に基づく要拠出額をもって費用処理となります。拠出以後に追加的な負担が生じない外部拠出型の企業年金では、将来の負担が必要ないため、退職給付引当金を計上する必要はなく、注記は法人の採用する退職給付制度についての記載のみとなる。ただし、確定給付型と併存している場合には、退職給付引当金の計上が必要となることに留意する

【取引例 1】～中小企業退職金共済制度の場合～

1	中小企業退職金共済制度に掛金 3,000 千円を普通預金より拠出した。
---	-------------------------------------

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目

借方		貸方	
退職給付費用	3,000,000	普通預金	3,000,000

(PL：経常費用)

(BS：資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
退職給付支出	3,000,000	普通預金	3,000,000

(収支：事業活動支出)

(資金)

・退職給付等に係る財務諸表の注記

< 設 例 > 退職一時金制度（確定給付型）のみのケース

< 前提条件 >

自己都合期末要支給額 前期末150 当期末200
 期首時点における退職給付引当金（退職給与引当金）残高 100
 退職一時金制度における退職金支給額10
 会計基準変更時差異の処理年数 5 年
 期首時点での会計基準変更時差異 50（= 150 - 100）このため、会計基準変更時差異の費用処理額は毎年度10（= 50 ÷ 5年） 1 となる。
 退職給付費用 当期70（= 60 + 10 1） 2 60 = 200 - （150 - 10）

< 注記例 >

1 . 重要な会計方針

(4) 引当金の計上基準

- ・ 退職給付引当金従業員の退職給付に備えるため、当期末における退職給付債務に基づき、当期末において発生していると認められる額を計上している。
 なお、退職給付債務は期末自己都合要支給額に基づいて計算し、会計基準変更時差異（50）は、5年で費用処理している。

・ 退職給付関係

(1) 採用している退職給付制度の概要

確定給付型の制度として退職一時金制度を設けている。

(2) 退職給付債務及びその内訳

退職給付債務	200
会計基準変更時差異の未処理額	40
退職給付引当金（ + ）	160

(3) 退職給付費用に関する事項

勤務費用	60
会計基準変更時差異の費用処理額	10
退職給付費用（ + ）	70

(4) 退職給付債務等の計算の基礎に関する事項

退職給付債務の計算に当たっては、退職一時金制度に基づく期末自己都合要支給額を基礎として計算している。

(5) 会計基準変更時差異の処理年数 5 年

(6) リース会計について

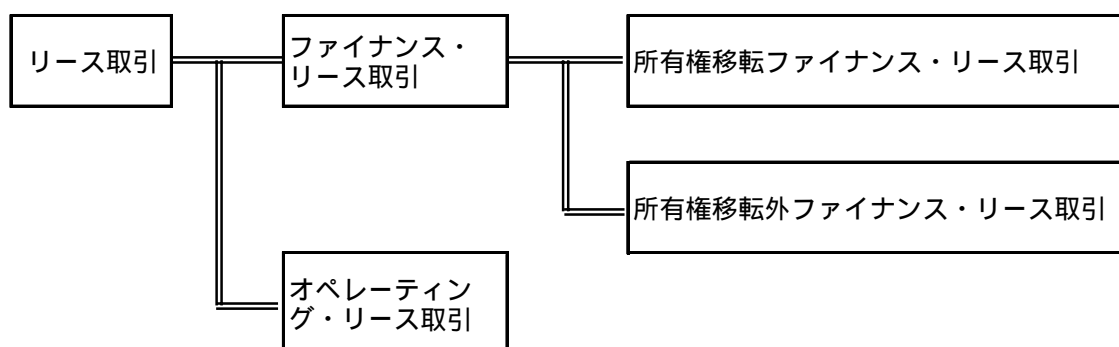
新会計基準移行に伴い、公益法人にも導入されることとなりました。内容に関しては、民間企業と同様に「リース取引に係る会計基準・同注解」(平成5年6月17日企業会計審議会第一部会 - 以下「リース会計基準」という。)及び「リース取引の会計処理及び開示に関する実務指針」(平成6年1月18日会計制度委員会 - 以下「リース実務指針」という。)に準拠することとなります。

・リース取引とは

リース取引とは、特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対し、合意された期間(以下「リース期間」という。)にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料(以下「リース料」という。)を貸手に支払う取引をいいます。

・リース取引の種類

リース取引は、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引の2種類に分けられます。なお、ファイナンス・リース取引については、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められる取引(**所有権移転ファイナンス・リース取引**)及びリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引(**所有権移転外ファイナンス・リース取引**)に分類されます。



） ファイナンス・リース取引

ファイナンス・リース取引とは、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引(*1)で、借手が、当該契約に基づき使用する物件（以下「リース物件」という。）からもたらされる経済的利益を実質的に享受する(*2)ことができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担する(*3)こととなるリース取引をいいます。

(*1) 法的形式上は解約可能であるとしても、解約に際し相当の違約金を支払わなければならない等の理由から事実上解約不可能と認められるリース取引

(*2) 当該リース物件を自己所有とするならば得られると期待されるほとんどすべての経済的利益を享受すること

(*3) 当該リース物件の取得価額相当額、維持管理等の費用、陳腐化によるリスク等のほとんどすべてのコストを負担すること

所有権移転ファイナンス・リース取引の例

リース期間終了後又は期間中に所有権が移転するリース
割安購入選択権が与えられ、その行使が確実なリース
借手の用途等に合わせて特別な仕様により製作され、他の第三者の使用が困難と認められるリース

） オペレーティング・リース

オペレーティング・リース取引とは、ファイナンス・リース取引以外のリース取引をいいます。

ファイナンス・リース取引の判断基準（いずれかを満たす場合）

現在価値による判定：

解約不能のリース期間中のリース料総額の現在価値が借手の見積現金購入価額のおおむね 90%以上であること

B 経済的耐用年数による判定：

解約不能のリース期間が、当該リース物件の経済的耐用年数のおおむね 75%以上であること

・リース取引の会計処理について

	分類	会計処理
ス フ ァ ・ リ ー ス ・ フ ァ イ ナ ン ス	所有権移転	売買処理
	所有権移転外	原則 売買処理 例外 賃貸借処理 + 注記
ン オ ペ レ ー テ ィ ン グ ・ リ ー ス	解約不能	賃貸借処理 + 注記
	解約可能	賃貸借処理

ファイナンス・リース取引については、原則として通常の売買処理に係る方法に準じて会計処理を行います。が、**所有権移転外ファイナンス・リース取引については、一定の注記を行うことを条件に通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができます。**なお、売買処理とは、リース会社から借入れを行い、これを原資にリース物件をリース会社から購入したものとみなす会計処理方法です。その為、通常の固定資産売買の会計処理と同様であり、リース物件及びリース債務とも貸借対照表に記載されます。

税務上は、所有権移転ファイナンス・リース取引は売買処理、所有権移転外ファイナンス・リース取引は賃貸借処理が強制されるため、**上表の原則どおり所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買処理を採用する場合には、税務上申告調整という手間が掛ることになります。**このため、**実務上は、ほとんどの企業が上表の例外である賃貸借処理を採用しています。**

オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うとともに一定の事項の注記を行うこととなります。

「所有権移転ファイナンス・リース取引」の会計処理と重要性の原則

所有権が借手に移転すると認められるファイナンス・リース取引についても、取得したリース物件の価額に重要性が乏しい場合、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができます（注解2：重要性の原則の適用について）。

「所有権移転外ファイナンス・リース取引」の会計処理と重要性の原則

リース契約1件当たりのリース料総額(維持管理費用相当額のリース料総額に占める割合が重要な場合には、その合理的見積額を除くことができる。)が300万円未満の取引については資産計上又は注記を省略することができます。この場合、1つのリース契約に科目の異なる資産が含まれている場合は、異なる科目ごとに、その合計金額によることができるものとします。

ただし、リース契約1件当たりの金額が300万円未満であっても、同種のリース契約が多数あって、それが法人の事業内容に照らして重要なものと判断される場合には、それらについて資産計上又は注記を省略することはできません。

「所有権移転外ファイナンス・リース取引」の会計処理

< 賃貸借処理を採用する場合のリース料支払時の仕訳 >

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目 (PL)：正味財産増減計算書の科目

借方		貸方	
支払リース料	××××	普通預金	××××

(PL：経常費用)

(BS：流動資産)

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
支払リース料支出	××××	普通預金	××××

(収支：事業活動支出)

(資金)

・リース取引に係る財務諸表の注記に関して

所有権移転外ファイナンス・リース取引については、一定の注記を行うことを条件に通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができるとされており、また、オペレーティング・リース取引についても一定の事項の注記を行うこととされています。

所有権移転外ファイナンス・リース取引について賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理している場合

）リース物件の取得価額相当額、減価償却累計額相当額及び期末残高相当額

(ア) リース物件の取得価額相当額は、リース取引開始時に合意されたリース料総額から、これに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除した額に基づいて算定する。

(イ) リース物件の減価償却累計額相当額は、通常の減価償却の方法に準じて算定する。

- (ウ) リース物件の期末残高相当額は、当該リース物件の取得価額相当額から減価償却累計額相当額を控除することによって算定する。
- (エ) リース物件の取得価額相当額、減価償却累計額相当額及び期末残高相当額は、リース物件の種類別に記載する。リース物件の種類は、貸借対照表記載の固定資産の科目に準じて分類する。
-) 未経過リース料期末残高相当額
- (ア) 未経過リース料期末残高相当額は、期末現在における未経過リース料(貸借対照表日後のリース期間に係るリース料をいう。以下同じ。)から、これに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除することによって算定する。
- (イ) 未経過リース料期末残高相当額は、貸借対照表日後1年以内のリース期間に係るリース料の額と1年を超えるリース期間に係るリース料の額とに分けて記載する。
-) 当期の支払リース料、減価償却費相当額及び支払利息相当額
-) 減価償却費相当額の算定方法
-) 利息相当額の算定方法

< 設例 >

前提条件

車両のリースについて所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当し、賃貸借取引を採用している。

取得価額相当額(借手の見積現金購入価額) 40,000(貸手のリース物件の購入価額はこれと等しいが、借手において当該価額は明らかではない。)

リース期間 5 年

リース料年額10,000 支払いは1年ごと(期末に支払う。)

リース料総額 50,000

借手の減価償却方法定額法(耐用年数はリース期間とし残存価額はゼロ。)

リース開始日 × 1 年 4 月 1 日

決算日 3 月 31 日

リース債務の返済スケジュールは次のとおりである。

返済日	期首元本	返済合計	元本分	利息分	期末元本
× 2 年 3 月 31 日	40,000	10,000	6,828	3,172	33,172
× 3 年 3 月 31 日	33,172	10,000	7,369	2,631	25,803
× 4 年 3 月 31 日	25,803	10,000	7,954	2,046	17,849
× 5 年 3 月 31 日	17,849	10,000	8,584	1,416	9,265
× 6 年 3 月 31 日	9,265	10,000	9,265	735	0
合計	-	50,000	40,000	10,000	-

< 注記例 > × 2 年 3 月 31 日現在の財務諸表に係る注記の記載例

1. 重要な会計方針

リース取引の処理方法・・・ファイナンス・リース取引

リース物件の所有権が借主に移転すると認められるもの以外のファイナンス・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理によっている。

ファイナンス・リース取引関係

- (1) リース物件の取得価額相当額、減価償却累計額相当額及び期末残高相当額
- (2) 未経過リース料期末残高相当額
- (3) 当期の支払リース料、減価償却費相当額及び支払利息相当額
- (4) 減価償却費相当額の算定方法は、定額法によっている。
- (5) 利息相当額の算定方法は、リース料総額とリース資産計上価額との差額を利息相当額とし、各期への配分方法については、利息法によっている。

	車両運搬具
取得価額相当額	40,000
減価償却累計額相当額	8,000
期末残高相当額	32,000

	1 年以内	1 年超	合計
未経過リース料期末残高相当額	7,369	25,803	33,172

支払リース料	10,000
減価償却費相当額	8,000
支払利息相当額	3,172

・新会計基準適用前に開始されたリース取引の取扱い

新会計基準適用前に開始されたリース取引については、企業会計においてリース会計基準が導入されたときの取扱いに準じて次のとおりとなります。

分類		新基準適用後の会計処理	新基準適用前のリース取引	新基準適用前のリース取引会計処理
ファイナンス・リース	所有権移転	売買処理へ変更	売買処理へ変更	適用初年度期首における未経過リース料残高相当額を取得価額とする
	所有権移転外	売買処理へ変更	売買処理へ変更	適用初年度期首における未経過リース料残高相当額を取得価額とする
		売買処理へ変更	賃貸借処理のまま	賃貸借処理のまま ただし、一定事項を注記
		賃貸借処理のまま	賃貸借処理のまま	賃貸借処理のまま ただし、一定事項を注記

5. キャッシュ・フロー計算書について

旧基準にはない新しい財務諸表で、**現金及び現金同等物(キャッシュ・フロー計算書上の資金)**の増減を示す計算書です。収支計算書と同様に、**3つの活動別に区分して示され、事業活動の増減は、直接法と間接法のどちらかを選択**できます(企業会計と同様)。ただし、**大規模法人のみに作成義務あり**、中小規模法人においては、作成義務はありません。

なお、この計算書は、**法人全体で作成**します。

・ 大規模法人とは

次の**何れかに該当**する法人をいいます(法人全体で判定)。

- a) 前事業年度末の貸借対照表の「**資産**」合計額が**100億円以上**の法人
- b) 前事業年度末の貸借対照表の「**負債**」合計額が**50億円以上**の法人
- c) 前事業年度の正味財産増減計算書の**一般正味財産増減の部「経常収益」額が10億円以上**の法人

なお、特別会計を有する公益法人では、前事業年度の貸借対照表総括表及び正味財産増減計算書総括表における**内部取引消去後の合計額**をもって、当事業年度が大規模公益法人に該当するか否かを判定します。

・ キャッシュ・フロー計算書の作成を要する事業年度

当事業年度においてキャッシュ・フロー計算書の作成が必要となる大規模公益法人は、翌事業年度において大規模公益法人に該当しない場合でもキャッシュ・フロー計算書の作成が必要となります。つまり、**大規模公益法人に該当した事業年度の翌事業年度は、大規模公益法人に該当するか否かにかかわらず、キャッシュ・フロー計算書の作成が必要となります**。2事業年度連続して大規模公益法人に該当しない場合に、キャッシュ・フロー計算書の作成は要請されないこととなります。これは、キャッシュ・フロー計算書において2期間比較が求められているためです。

なお、**キャッシュ・フロー計算書の作成は新会計基準適用2年度目より作成**するものとします。大規模公益法人の判断は前事業年度の財務諸表で判断するため、新会計基準適用初年度においては、新会計基準に基づいた前事業年度の財務諸表は作成されていないからです。また、**キャッシュ・フロー計算書を作成する初年度においては、前事業年度分の記載は要請されていません**。

・現金及び現金同等物とは

現金

手許現金及び要求払預金（普通預金、当座預金、通知預金等）

現金同等物

容易に換金可能であり、かつ価値の変動について僅少なりスクしか負わない短期投資（満期日、償還日までの期間が3ヶ月以内の定期預金、公社債投資信託、譲渡性預金等）

・表示方法について

キャッシュ・フロー計算書には、直接法と間接法の2種類の方法が認められており、どちらかを選択することができます。これらの方法の違いは「**事業活動によるキャッシュ・フロー**」の表示方法の違いであり、**投資活動によるキャッシュ・フロー**と**財務活動によるキャッシュ・フロー**は同じとなります。

区分	説明	退職金支給に関わる科目
事業活動のキャッシュ・フロー	公益法人の事業取引によって生じた収入・支出の状況を明らかにする区分	退職給付支出
投資活動のキャッシュ・フロー	設備投資、特定資産等の増減取引によって生じた収入・支出の状況を明らかにする区分	退職給付引当資産支出 退職給付引当資産取崩収入
財務活動のキャッシュ・フロー	借入金等の増減取引によって生じた収入・支出の状況を明らかにする区分	なし

キャッシュ・フロー計算書(直接法)

事業活動によるキャッシュ・フロー
事業活動収入
事業活動支出
事業活動によるキャッシュ・フロー(-)
投資活動によるキャッシュ・フロー
投資活動収入
投資活動支出
投資活動によるキャッシュ・フロー(-)
財務活動によるキャッシュ・フロー
財務活動収入
財務活動支出
財務活動によるキャッシュ・フロー -)
現金及び現金同等物の増加額(+ +)
現金及び現金同等物の期首残高
現金及び現金同等物の期末残高(+)

キャッシュ・フロー計算書(間接法)

事業活動によるキャッシュ・フロー
当期正味財産増加(減少)額
キャッシュ・フローへの調整額
指定正味財産増加収入
事業活動によるキャッシュ・フロー(+ +)
投資活動によるキャッシュ・フロー
投資活動収入
投資活動支出
投資活動によるキャッシュ・フロー(-)
財務活動によるキャッシュ・フロー
財務活動収入
財務活動支出
財務活動によるキャッシュ・フロー -)
現金及び現金同等物の増加額(+ +)
現金及び現金同等物の期首残高
現金及び現金同等物の期末残高(+)

相違

同じ

直接法

主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する方法です。基本財産運用収入、入会金収入、会費収入、事業収入などの総額を事業収入とし、事業費支出、管理費支出等の総額を事業活動支出として「事業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に表示します。**収支計算書と同じ表示方法**です。

直接法は、収支計算書と同じ項目の並びであり、公益法人の担当者、理事者等にとっては、わかりやすいという長所があります。**直接法の場合、収支計算書の資金の範囲を現金預金等に絞ったものにとらえることが出来るから**です。しかし、作成には、日々の伝票作成時に別途キャッシュ・フローに関する仕訳を把握する必要があるという短所があります。なお、「独立行政法人会計基準」「地方独立行政法人会計基準」「土地開発公社の経理について」「地方住宅供給公社会計基準」においては、直接法のみを採用しています。

間接法

当期一般正味財産増減額に以下の項目を加減または減算の調整を加えて表示する方法です。

- ） 正味財産増減計算書に収益又は費用として計上されている項目のうち、キャッシュの増加または減少を伴わない項目。例えば、減価償却費、基本財産の増減額、退職給付引当金の増減額
- ） 未収金、未払金その他事業活動により生じた資産又は負債の増加額又は減少額
- ） 正味財産増減計算書に収益又は費用として計上されている項目のうち、投資活動又は財務活動によるキャッシュ・フローの区分に含まれる項目
- ） 指定正味財産からの振替額
- ） 指定正味財産増加収入（補助金等）

間接法の場合、基本的に、正味財産増減計算書と貸借対照表から事後的に作成が可能であり、企業会計の実務においてもほとんどがこの方法を採用していることから、一般の国民はわかりやすいという長所があります。しかし、収支計算書に慣れた公益法人の担当者、理事者等にとっては、作成しにくく、説明もしにくいという短所があります。

作成方法

直接法 収支計算書と同じように取引の都度、キャッシュ・フローに係る仕訳を起こして作成する方法（一取引三仕訳）。

なお、直接法でも精算表を用いて事後的に貸借対照表と正味財産増減計算書から作成する方法もあります。

間接法 貸借対照表と正味財産増減計算書から精算表を用いて事後的に作成する方法。

なお、会計システムにおいて、キャッシュ・フロー計算書は自動的作成される場合が多いと思われます。しかし、直接法を採用し、一取引三仕訳を採用する場合以外は、完全に自動的作成することは困難と思われます。これは、以下のような問題点があるからです。

「未収金」の回収（借）普通預金（貸）未収金という仕訳だけでは事業活動収入（基本財産利息収入や事業収入など）なのか投資活動収入（固定資産売却収入など）なのかわからない。

「未払金」の支払い（借）未払金（貸）普通預金という仕訳だけでは事業活動支出（事業費支出や管理費支出など）なのか投資活動支出（固定資産取得支出）なのかわからない。

そのほか、「預り金」「立替金」等も同様です。

この場合、自動的作成されたキャッシュ・フロー計算書を修正する必要があります。

直接法の考え方

「2. 新会計基準への実務対応について」のP7～8を参照してください。

間接法の考え方

1) まず出発点として、下の二期間貸借対照表を例示します。

(増減: 当期末 - 前期末)

貸借対照表	前期末	当期末	増減
現金預金	80	90	10
未収会費	100	150	50
未収金	50	30	(20)
基本財産: 投資有価証券	1,000	1,000	0
特定資産: 減価償却引当資産	200	250	50
特定資産: 退職給付引当資産	100	110	10
その他固定資産: 建物	500	450	(50)
未払金	(130)	(110)	20
退職給付引当金	(100)	(110)	(10)
指定正味財産	1,000	(1,000)	0
一般正味財産	(800)	(860)	(60)

減価償却引当資産の増加 50 と退職給付引当資産の増加 10 は積立支出による。

建物の減少は減価償却による。

2) キャッシュ・フロー計算書は現金及び現金同等物の増減を示す計算書です。最終的には、現金預金増加 10 が導かれることとなります。

3) 間接法は、一般正味財産の「増減」60 をスタートとして、現金預金増加 10 を最終的に導く方法です。

4) ここで一般正味財産の「増減」は、

$$\begin{aligned} \text{一般正味財産増加 } 60 &= \text{現金預金増加 } 10 + \text{未収会費増加 } 50 - \text{未収金減少 } 20 + \text{減価償} \\ &\quad \text{却引当資産 } 50 + \text{退職給付引当資産 } 10 - \text{建物減少 } 50 + \text{未払金減少 } 20 \\ &\quad - \text{退職給付引当金増加 } 10 \end{aligned}$$

となります。

5) 4) を移行し現金預金増加 10 の等式に変更すると

$$\begin{aligned} \text{現金預金増加 } 10 &= \text{一般正味財産増加 } 60 - \text{未収会費増加 } 50 + \text{未収金減少 } 20 - \text{減価償} \\ &\quad \text{却引当資産 } 50 - \text{退職給付引当資産 } 10 + \text{建物減少 } 50 - \text{未払金減少 } 20 \\ &\quad + \text{退職給付引当金増加 } 10 \end{aligned}$$

となります。

6) この算式を計算書にすると、原始的な間接法のキャッシュ・フロー計算書を作成することができます。

キャッシュ・フロー計算書

当期一般正味財産増減額	60
未収会費の増加額	-50
未収金の減少額	20
減価償却引当資産増加	-50
退職給付引当資産増加	-10
建物減少	50
未払金減少額	-20
退職給付引当金増加額	10
現金預金の増加額	10

7) 正式なキャッシュ・フロー計算書は3区分で表示されます。

減価償却引当資産増加 -50 と 退職給付引当資産増加 -10 は「投資活動によるキャッシュ・フロー」に計上され、その他は「事業活動によるキャッシュ・フロー」に計上されます。

「投資活動によるキャッシュ・フロー」においては、増減は総額で表示されます。また、建物減少は減価償却費として表示されます（正味財産増減計算書に収益又は費用として計上されている項目のうち、キャッシュの増加減少を伴わない項目）。

キャッシュ・フロー計算書

事業活動によるキャッシュ・フロー	
1. 当期一般正味財産増減額	60
2. キャッシュ・フローへの調整額	
減価償却費	50
退職給付引当金の増加額	10
未収会費の増加額	-50
未収金の減少額	20
未払金の減少額	-20
小計	10
事業活動によるキャッシュ・フロー	70
投資活動によるキャッシュ・フロー	
1. 投資活動支出	
減価償却引当資産取得支出	-50
退職給付引当資産取得支出	-10
投資活動支出計	-60
投資活動によるキャッシュ・フロー	-60
現金及び現金同等物の増減額	10
現金及び現金同等物の期首残高	80
現金及び現金同等物の期末残高	90

表示順序は入替えています。

前期末現金預金残高 「現金及び現金同等物の期首残高」

当期末現金預金残高 「現金及び現金同等物の期末残高」

・ キャッシュ・フロー計算書に関わる注記事項

キャッシュ・フロー計算書については、次の事項を注記しなければなりません。

1) 資金の範囲

キャッシュ・フロー計算書における「キャッシュ」の定義について記載する。
(例：「資金の範囲には現金及び現金同等物を含めている」)

2) 重要な非資金取引

キャッシュ・フロー計算書には影響を及ぼさないが、重要性の高い非資金取引があれば記載する。

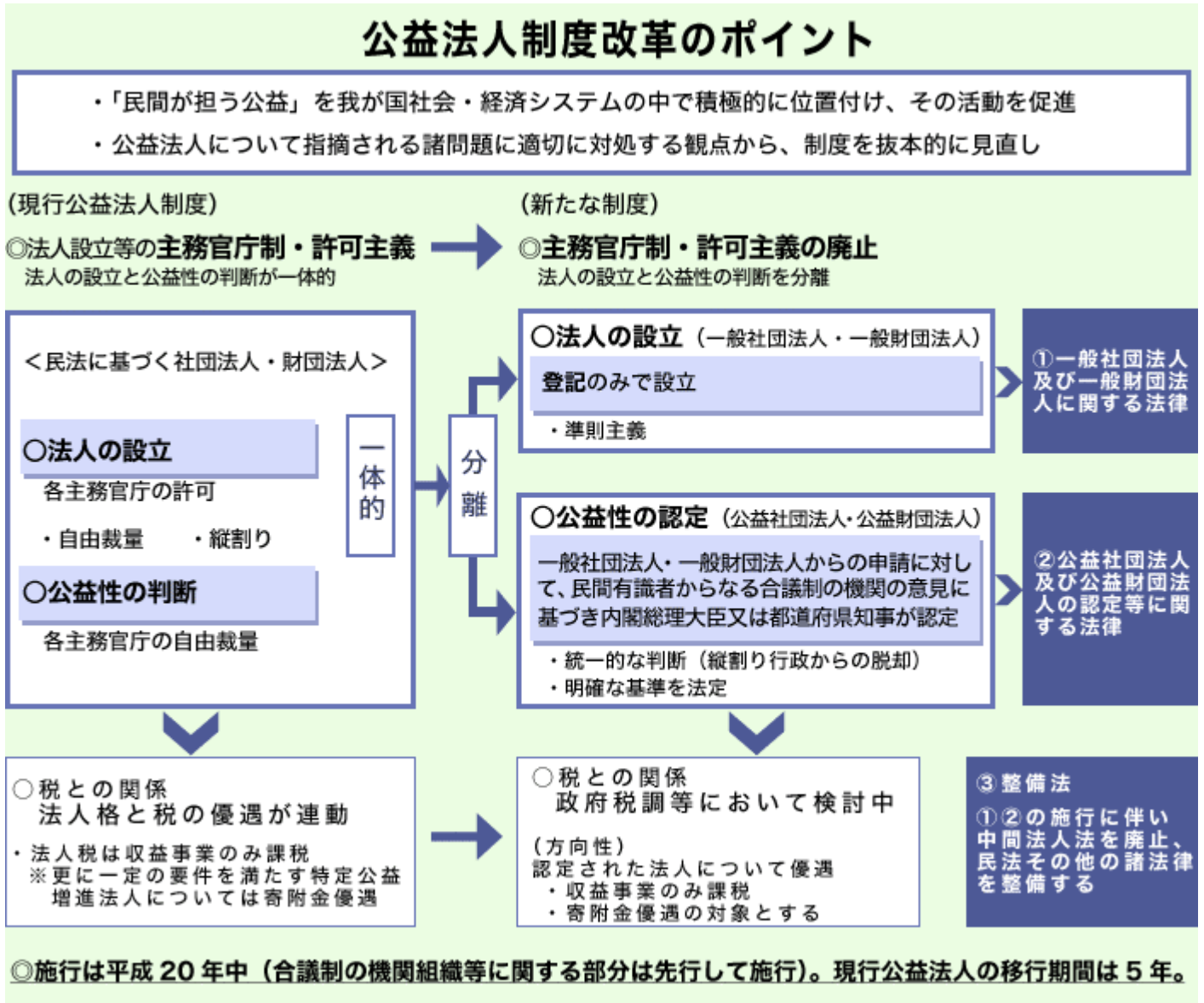
(例1：「基本財産として土地 〇〇〇〇〇 円の寄贈を受けている」)

(例2：建物一棟 60,000 千円(帳簿価額)は、全焼したので全額火災損失として処理した。)

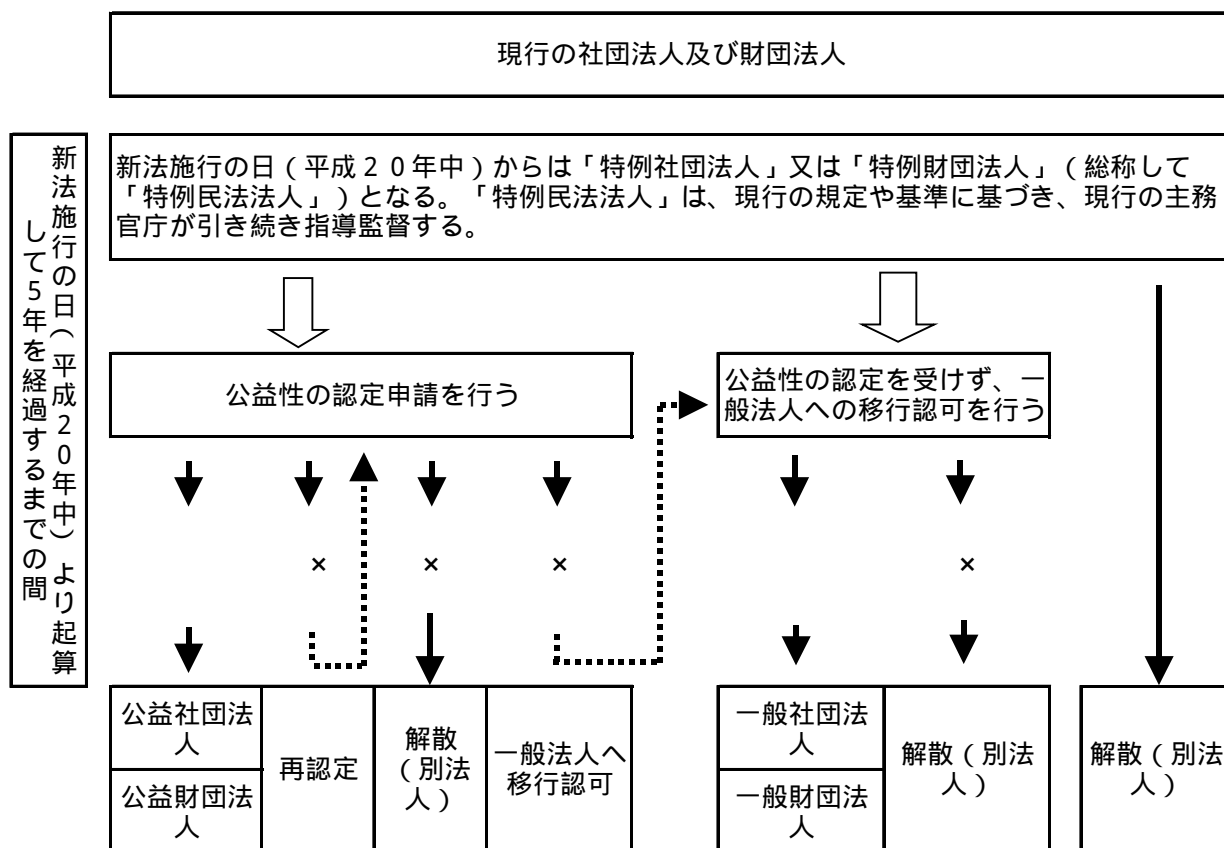
(例3：基本財産として投資有価証券 5,000 千円の寄付を受けた)

6. 公益法人制度改革について

(1) 公益法人制度改革のポイント



(2) 現行公益法人の新制度への移行



公益性の認定申請

申請先は、内閣府または都道府県庁。

申請書とともに定款変更案（総会決議等必要な手続きを得たもの）、事業計画書、収支予算書、財産目録、貸借対照表などによる書面審査。

公益法人会計セミナー

販売目的の利用など私的利用以外に無断で使用（複製、転用、転載、改ざんを含む）することはできません。