

2007 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

2007/07

< 目次 >

I. 決算書類の数字チェック.....	2
(1) 新会計基準適用初年度における決算書類.....	2
(2) 決算書類の関連性.....	2
II. 問い合わせの多い会計処理.....	7
1. 「財務諸表に対する注記」の記載内容.....	7
2. 指定正味財産と一般正味財産について.....	14
(1) 指定正味財産.....	14
(2) 指定正味財産の一連の会計処理.....	15
3. 満期保有目的の有価証券に対する償却原価法.....	18
(1) 有価証券の評価方法.....	18
(2) 満期保有目的の債券の会計処理(指定正味財産から充当された基本財産の場合)	19
(3) 指定正味財産から充当された基本財産受取利息の処理(数値はアンダーパー)	23
(4) 指定正味財産(寄付金等)の増減について.....	24
(5) 基本財産の増減について.....	24
4. 賞与引当金.....	25
5. 退職給付引当金について.....	27
6. 税効果会計.....	34
(1) 前提知識.....	34
(2) 税効果会計とは.....	37
(3) 財務諸表等の表示と注記.....	43
III. 平成19年度税制改正における減価償却に関する取り扱いについて.....	47
1. 平成19年度税制改正について.....	47
2. 具体的な計算方法.....	48
3. 会計上の減価償却の方法.....	51
4. 会計方針の変更.....	52

参考資料

- ・法人税申告書サンプル

I. 決算書類の数字チェック

(1) 新会計基準適用初年度における決算書類

財務諸表

- ① 貸借対照表
- ② 正味財産増減計算書
- ③ 財産目録
- ④ 財務諸表に対する注記
- ⑤ 貸借対照表総括表
- ⑥ 正味財産増減計算書総括表

内部管理事項

- ⑦ 収支計算書
 - ⑧ 収支計算書に対する注記
 - ⑨ 収支計算書総括表
- ⑤、⑥、⑨は複数の会計を設定している法人のみ

(2) 決算書類の関連性

① 貸借対照表と正味財産増減計算書

貸借対照表

Ⅲ 正味財産の部	
1. 指定正味財産	
寄付金	36,240,000
指定正味財産合計	A 36,240,000
(うち基本財産への充当額)	(30,000,000)
(うち特定資産への充当額)	(6,240,000)
2. 一般正味財産	B 200,000,000
(うち基本財産への充当額)	(5,000,000)
(うち特定資産への充当額)	(10,000,000)
正味財産合計	C 236,240,000

正味財産増減計算書

Ⅰ 一般正味財産増減の部	
当期一般正味財産増減額	13,000,000
一般正味財産期首残高	187,000,000
一般正味財産期末残高	B 200,000,000
Ⅱ 指定正味財産増減の部	
当期指定正味財産増減額	0
指定正味財産期首残高	36,240,000
指定正味財産期末残高	A 36,240,000
Ⅲ 正味財産期末残高	C 236,240,000

以下のA～Cにおいて一致する関係にあります。

- A 貸借対照表「指定正味財産合計」と正味財産増減計算書「指定正味財産期末残高」
 B 貸借対照表「一般正味財産合計」と正味財産増減計算書「一般正味財産期末残高」
 C 貸借対照表「正味財産合計」と正味財産増減計算書「正味財産期末残高」

② 貸借対照表と収支計算書

貸借対照表

I 資産の部		
1. 流動資産		
現金預金	D	30,005,029
未収金	D	6,639,493
前払金	D	1,200,000
棚卸資産		3,364,985
流動資産合計		41,209,507
II 負債の部		
1. 流動負債		
未払金	E	26,598,746
前受金	E	1,500,000
預り金	E	2,345,973
賞与引当金		4,632,561
流動負債合計		35,077,280

収支計算書

科 目	予算額	決算額
IV 予備費支出		—
当期収支差額	(省略)	1,767,659
前期繰越収支差額		5,632,144
次期繰越収支差額		F 7,399,803

資金の範囲

現金預金、未収金、前払金、未払金、前受金及び預り金とする。

以下は一致する関係にあります。

貸借対照表の資金科目残高 (D の合計－E の合計) と収支計算書 F 「次期繰越収支差額」

この関係は「収支計算書に対する注記」の「次期繰越収支差額に含まれる資産及び負債の内訳」にて表示されます。

<収支計算書に対する注記>

1. 資金の範囲

資金の範囲には、現金、未収金、前払金、未払金、預り金及び前受金を含めている。なお、前期末及び当期末残高は、下記2. に記載するとおりである。

2. 次期繰越収支差額に含まれる資産及び負債の内訳

(単位：円)

科 目	前期末残高	当期末残高
現金預金		30,005,029
未収金		6,639,493
前払金		1,200,000
合計		37,844,522
未払金	(省略)	26,598,746
前受金		1,500,000
預り金		2,345,973
合計		30,444,719
次期繰越収支差額		7,399,803

③ 貸借対照表における指定正味財産とその内書き

貸借対照表

Ⅲ 正味財産の部	
1. 指定正味財産	
寄付金	36,240,000
指定正味財産合計	G 36,240,000
(うち基本財産への充当額)	H (30,000,000)
(うち特定資産への充当額)	I (6,240,000)
2. 一般正味財産	200,000,000
(うち基本財産への充当額)	(5,000,000)
(うち特定資産への充当額)	(10,000,000)
正味財産合計	236,240,000

指定正味財産合計」 G = (うち基本財産への充当額) H + (うち特定資産への充当額) I

これは、指定正味財産は必ず基本財産か特定資産に充当されることを意味します。

これに対して、一般正味財産の金額と(うち基本財産への充当額)と(うち特定資産への充当額)の合計とは必ずしも一致しません。

④ 貸借対照表と財務諸表に対する注記

貸借対照表

I 資産の部	
1. 流動資産	(省略)
2. 固定資産	
(1) 基本財産	
投資有価証券	30,000,000
基本財産積立預金	5,000,000
基本財産合計	35,000,000
(2) 特定資産	
建物建設補助積立資産	6,240,000
減価償却引当資産	10,000,000
退職給付引当資産	63,216,900
(3) その他固定資産	(省略)
資産合計	
1. 流動負債	(省略)
2. 固定負債	(省略)
負債合計	
III 正味財産の部	
1. 指定正味財産	
寄付金	30,000,000
補助金	6,240,000
指定正味財産合計	36,240,000
(うち基本財産への充当額)	(J 30,000,000)
(うち特定資産への充当額)	(K 6,240,000)
2. 一般正味財産	200,000,000
(うち基本財産への充当額)	(L 5,000,000)
(うち特定資産への充当額)	(M 10,000,000)
正味財産合計	236,240,000

財務諸表に対する注記

4. 基本財産及び特定資産の財源等の内訳

基本財産及び特定資産の財源等の内訳は、次のとおりである。(単位:円)

科目	当期末残高	(うち指定正味財産からの充当)	(うち一般正味財産からの充当)	(うち負債に 対応する額)
基本財産				
投資有価証券	30,000,000	(30,000,000)	(0)	—
基本財産積立預金	5,000,000	(0)	(5,000,000)	—
小計	35,000,000	J (30,000,000)	L (5,000,000)	—
特定資産				
建物建設補助積立資産	6,240,000	(6,240,000)	(0)	(0)
減価償却引当資産	10,000,000	(0)	(10,000,000)	(0)
退職給付引当資産	63,216,900	(0)	(0)	(63,216,900)
小計	79,456,900	K (6,240,000)	M (10,000,000)	(63,216,900)
合計	114,456,900	(36,240,000)	(15,000,000)	(63,216,900)

以下のJ~Mにおいて一致する関係にあります。

J 貸借対照表 指定正味財産(うち基本財産への充当額)と注記 基本財産科目(うち指定正味財産から充当)の小計

K 貸借対照表 指定正味財産(うち特定資産への充当額)と注記 特定資産科目(うち指定正味財産から充当)の小計

L 貸借対照表 一般正味財産(うち基本財産への充当額)と注記 基本財産科目(う

ち一般正味財産から充当)の小計

M 貸借対照表 一般正味財産(うち特定資産への充当額)と注記 特定資産科目(うち一般正味財産から充当)の小計

*注記 特定資産科目(うち負債に対応する額)については、対応する貸借対照表の内書きはありません。

II. 問い合わせの多い会計処理

1. 「財務諸表に対する注記」の記載内容

1. 重要な会計方針

- (1) 当期から「公益法人会計基準」（平成16年10月14日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ）を採用している。【新会計基準への移行に基づく公益法人監査における監査上の取扱い】
- (2) 棚卸資産の評価基準及び評価方法
移動平均法に基づく原価法
- (3) 有価証券の評価基準及び評価方法 **【実務指針その1 Q12】**
 - ①満期保有目的の債券
償却原価法（定額法）
 - ②その他有価証券
時価のあるもの
決算日の市場価格等に基づく時価法（売却価額は移動平均法により算定）
時価のないもの
移動平均法に基づく原価法
- (3) 固定資産の減価償却の方法 **【実務指針その1 Q1】**
 - ①有形固定資産
建物及び什器備品の減価償却は、法人税法に規定する法定耐用年数による定率法を採用し、一括償却資産の減価償却は3年間均等償却による方法を採用している。
 - ②無形固定資産
ソフトウェアの減価償却は、定額法による方法を採用している。
- (4) 引当金の計上基準
 - ①貸倒引当金
未収金の貸倒損失に備えるため、一般債権については貸倒実績率により、貸倒懸念債権等特定の債権については個別に回収可能性を勘案し、回収可能見込額を計上している。
 - ②賞与引当金 **【実務指針その2 Q12】**
職員に対する賞与の支給に備えるため、支給見込額のうち当期に帰属する額を計上している。
 - ③退職給付引当金 **【実務指針その2 Q18】**
職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ている。
 - ④役員退職慰労引当金 **【実務指針その2 Q13】**
役員退職給付に備えるため、内規に基づく期末要支給額を計上している。
- (5) リース取引の処理方法 **【実務指針その2 Q16】**
リース物件の所有権が自己に移転す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。
- (6) 消費税等の会計処理
消費税等の経理処理は **【実務指針その2 Ⅲ設例】**
- (7) 税効果会計の適用について **【実務指針その2 Q22】**
税引前の当期一般正味財産 **【実務指針その2 Q22】** 合理的に期間対応させ、より適正な当期正味財産増減額を計上することを目的として税効果会計を適用している。

2. 基本財産及び特定資産の増減額及びその残高 **【実務指針その1 III設例】**

基本財産及び特定資産の増減額及びその残高は、次のとおりである。 (単位：円)

科 目	前期末残高	当期増加額	当期減少額	当期末残高
基本財産				
投資有価証券	30,000,000	0	0	30,000,000
基本財産積立預金	5,000,000			5,000,000
小 計	35,000,000	0	0	35,000,000
特定資産				
建物建設補助積立資産	0	6,240,000		6,240,000
減価償却引当資産	8,000,000	2,000,000		10,000,000
退職給付引当資産	67,391,690	2,362,820	6,537,610	63,216,900
小 計	75,391,690	10,602,820	6,537,610	79,456,900
合 計	110,391,690	10,602,820	6,537,610	114,456,900

3. 基本財産及び特定資産の財源等の内訳

基本財産及び特定資産の財源等の内訳は、次のとおりである。 (単位：円)

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				
投資有価証券	30,000,000	(30,000,000)	(0)	—
基本財産積立預金	5,000,000	(0)	(5,000,000)	—
小 計	35,000,000	(30,000,000)	(5,000,000)	—
特定資産				
建物建設補助積立資産	6,240,000	(6,240,000)	(0)	(0)
減価償却引当資産	10,000,000	(0)	(10,000,000)	(0)
退職給付引当資産	63,216,900	(0)	(0)	(63,216,900)
小 計	79,456,900	(6,240,000)	(10,000,000)	(63,216,900)
合 計	114,456,900	(36,240,000)	(15,000,000)	(63,216,900)

4. 担保に供している資産

【実務指針その1 III設例】
 その他固定資産のうち、建物は〇〇銀行からの借入金150,000,000円の担保に供している。

5. 固定資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高 (直接法により減価償却を行なっている場合)

固定資産の取得価額、減価償却累計額及び当期末残高は、次のとおりである。

(単位：**【実務指針その1 III設例】**)

科 目	取得価額	減価償却累計額	当期末残高
建 物	1,650,000,000	690,000,000	960,000,000
什器備品	9,653,200	4,597,000	5,056,200
合 計	1,659,653,200	694,597,000	965,056,200

6. 債権の債権金額、貸倒引当金の当期末残高及び当該債権の当期末残高（貸倒引当金を直接控除した残高のみを記載した場合）

債権の債権金額、貸倒引当金の当期末残高及び当該債権の当期末残高は、次のとおりである。

(単位：円)

科目	債権金額	貸倒引当金の当期末残高	債権の当期末残高
未収金	35,400,000	708,000	34,692,000
合 計	35,400,000	708,000	34,692,000

7. 満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益 **【実務指針その1 III設例】**

満期保有目的の債券の内訳並びに帳簿価額、時価及び評価損益は、次のとおりである。

(単位：円)

科 目	帳簿価額	時 価	評価損益
第△△利付国債	96,000,000	96,500,000	500,000
××県債	19,900,000	19,560,000	△ 340,000
合 計	115,900,000	116,060,000	160,000

8. 保証債務等の偶発債務

従業員の住宅資金借入金に対し10,000,000円の債務保証を行っている。

9. 補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高 **【実務指針その1 Q19】**

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。

(単位：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
〇〇省研究費補助金						
A研究事業補助金	〇〇省	0	62,000,000	62,000,000	0	流動負債 指定正味財産
B研究事業補助金	〇〇省	0	19,000,000	18,000,000	1,000,000	
建物建設補助金	東京都	0	6,240,000	0	6,240,000	
合 計	計	0	87,240,000	80,000,000	7,240,000	

10. 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳 **【実務指針その1 Q19】**

指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳は、次の通りである。

(単位：円)

内 容	金 額
経常収益への振替額	
目標達成による指定解除額	3,000,000
減価償却費計上による振替額	4,600,000
受取寄付金計上による振替額	600,000
経常外収益への振替額	
建物除却損計上による振替額	1,260,000
合 計	9,460,000

11. 関連当事者に関する注記 **【運用指針 9】**

(単位：円)

属性	法人等の名称	住所	資産総額	事業の内容又は職業	議決権の所有割合	関係内容		取引の内容	取引金額	科目	期末残高
						役員の兼務等	事業上の関係				
支配法人	社団法人××協会	東京都千代田区	6,568,000,000	〇〇に関する調査研究	—	2名	テナント貸室	事業収益(賃借料収益)	1,300,000	未収金	0
										預り保証金	5,000,000

(取引条件及び取引条件の決定方針等)

賃借料は、一般取引先と同様に決定しております。

12. リース取引関係

【実務指針その2 Q16】

(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 (単位: 円)

	工具器具及び備品
取得価額相当額	87,414,585
減価償却累計額相当額	37,749,278
期末残高相当額	49,665,307

(2) 未経過リース料期末残高相当額 (単位: 円)

	1年以内	1年超	合計
未経過リース料期末残高相当額	41,120,468	8,665,379	49,785,847

(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 (単位: 円)

支払リース料	35,720,593
減価償却費相当額	35,602,189
支払利息相当額	195,680

(4) 減価償却費相当額の算定方法は、定額法で行っている。

(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。

※ 所有権移転外ファイナンスリースについて
08年4月1日より、賃貸借取引に準じた会計処理は、原則廃止となります。

13. 退職給付関係

【実務指針その2 Q18】

(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 (単位: 円)

① 退職給付債務	△ 65,635,900
② 会計基準変更時差異の未処理額	2,419,000
③ 退職給付引当金 (①+②)	△ 63,216,900

(3) 退職給付費用に関する事項 (単位: 円)

① 勤務費用	1,758,070
② 会計基準変更時差異の費用処理額	604,750
③ 退職給付費用 (①+②)	2,362,820

(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

14. 税効果会計 **【実務指針その2 Q24】**

(1) 繰延税金資産の主な原因別の内訳

未払事業税否認	1,273,158
賞与引当金繰入否認	1,053,000
繰延税金資産（流動資産）	2,326,158
退職給付引当金損金算入限度超過額	12,960,000
役員退職慰労引当金損金算入限度超過額	27,000
繰延税金資産（固定資産）	12,987,000
繰延税金資産合計	15,313,158

(2) 法人税法上の非収益事業と収益事業の区分

項 目	非収益事業	収益事業	合計
税引前当期一般正味財産増減額 (A)	80,000,000	30,000,000	110,000,000
寄付金損金算入限度額 (B)	0	12,413,960	12,413,960
小計 (C) = (A) + (B)	80,000,000	42,413,960	122,413,960
法人税、住民税及び事業税 (D)	0	17,970,700	17,970,700
法人税等調整額 (E)	0	△ 1,589,004	△ 1,589,004
過年度法人税等調整額 (F)	0	△ 14,512,554	△ 14,512,554
当期一般正味財産増減額 (A) - (D) - (E) - (F)	80,000,000	28,130,858	108,130,858

(3) 法人税法上の収益事業に係る法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因となった主な項目別の内訳

項 目	率
法定実効税率	27
(調整)	
寄付金等永久に損金に算入されない項目	12
過年度法人税等調整額	-34
端数調整	-1
税効果会計適用後の法人税等の負担率	4

15. 減損損失関係

【実務指針その3 Q7】

以下の固定資産について減損損失を計上している

(単位：円)

種 類	電話加入権
場 所	東京都千代田本石町3-2-6
減損損失の金額	800,000

(評価金額の算定方法)

国税庁の公表する評価額によっている。

2. 指定正味財産と一般正味財産について

(1) 指定正味財産

公益法人は、公益的な事業を行うことを目的としている法人です。公益的事業を行うためには必要な費用がかかりますが、これをすべて基本財産利息や事業収益で賄うことができないことが多くあります。この様な場合、この不足分は、寄付金、補助金、又は助成金などで賄われることとなります。このような寄附金、補助金、助成金など（以下「寄付金等」）は、資金を提供する者に対して、役務の提供（サービスの提供）を行うことはありません。

ここで、「寄付金等」には2種類のものがあります。資金を提供する者（寄付者等）が、A) 寄付金等の使い道を指定しないものと B) 指定するものです。B) の場合、寄付者等は、これに対する役務の提供をうけていないため、寄付したお金や財産が、指定した目的どおり使われているかどうか知りたいはずです。他方寄付を受けた公益法人は、これを寄付者等の指定する目的どおりお金や財産を運用し、その増減や残額を報告する必要があります。

このような観点から、新会計基準においては、B) のように寄付者等がその用途を指定する寄付金等は指定正味財産として扱われます。すなわち、指定正味財産は、それ以外の正味財産（一般正味財産）とは別にその増減や残高を把握されることとなります。

指定正味財産は、「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。

① 「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 900 は寄付となる。

② 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

(i) **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

(ii) **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

(iii) **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

(2) 指定正味財産の一連の会計処理

指定正味財産に関わるの仕訳は、以下の4種類です。

- ① 寄付金等の受入の処理
- ② 目的に沿った使用の処理
- ③ 一般正味財産への振替の処理
- ④ 基本財産又は特定資産への積立の処理

① 寄付金等の受入の処理

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)

② 目的に沿った使用の処理

A財団法人は〇〇地域の希少植物保護事業を実施し、800を支払った。

【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	
希少植物保護事業費(注)	800	現金預金	800

(PL：一般正味財産増減の部 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	
希少植物保護事業費支出	800	現金預金	800

(収支：事業活動支出)

(資金)

(注) 通常では、「消耗品費」や「旅費交通費」など、形態別に分類したより具体的な科目が用いられる。

③ 一般正味財産への振替の処理

【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	800	受取寄付金または受取 寄付金振替額	800

(PL：指定正味財産増減の部 費用)

(PL：一般正味財産増減の部 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)			

④ 基本財産又は特定資産への積立の処理

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のうち事業を実施したのは800だった。残額の200は次年度に事業を行うため特定資産に積み立てた。

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目

借方		貸方	
希少植物保護事業特定預金	200	現金預金	200

(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	
希少植物保護事業特定預金支出	200	現金預金	200

(収支：投資活動支出)

(資金)

貸借対照表

<p>I 資産の部</p> <p>1 流動資産</p> <p>現金預金 ① 1,000 ②△800 ④△200</p> <p>2 固定資産</p> <p>(1) 基本財産</p> <p>(2) 特定資産 奨学金特定資産 ④200 ←</p> <p>(3) その他の固定資産</p>	<p style="text-align: center;">負 債</p> <p>指定正味財産 200</p> <p>〔 寄付金 ①1,000 寄付金 ③△800 〕 ←</p> <p>一般正味財産 0</p> <p>〔 希少植物保護事業費②△800 受取寄付金分 ③+800 〕 ←</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

正味財産増減計算書（フロー式）

<p>一般正味財産の部 費用</p> <p>希少植物保護事業費 ②800</p> <p>一般正味財産期末残高 0</p> <p>指定正味財産期末残高 200</p>	<p>一般正味財産の部 収益</p> <p>受取寄付金 ③800</p> <p>一般正味財産期首残高0</p> <p>指定正味財産増減額 200</p> <p>〔 受取寄付金 ①1,000 一般正味財産への振替額 ③△800 〕 ←</p> <p>指定正味財産期首残高 0</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

3. 満期保有目的の有価証券に対する償却原価法

(1) 有価証券の評価方法

新会計基準においては、決算時において評価換えが必要とされている。以下の表の有価証券を保有目的ごとに分類し、それぞれの評価価額で行うことになります。

保有による分類		内容	期末評価（貸借対照表価額）	評価差額
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	取得原価（注2） （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却原価法（注1））	— （正味財産増減計算書 基本財産受取利息等）
	子会社株式及び関連会社株式（注1）	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	取得原価（注2）	—
	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	時価	正味財産増減計算書 基本財産評価益（損）等
市場価格のない有価証券		時価のない有価証券	取得原価（注2）	—

（注1）【償却原価法】

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）を満期に至るまで毎期一定の方法で貸借対照表価額に加減する方法です。これにより、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ことになります。

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

$$(100,000,000 - 99,000,000) \times 12 \text{ ヶ月} / 60 \text{ ヶ月} = 200,000 \text{ 円 (定額法の場合)}$$

を貸借対照表価額に加算します。これにより、期末の償却原価は 99,200 千円となります。

（注2）減損処理の対象

(2) 満期保有目的の債券の会計処理 (指定正味財産から充当された基本財産の場合)

【ケース1】 購入価額<額面価額 (アンダーパーの場合)

購入価額 198,000 千円 額面 200,000 千円
購入日 平成 18 年 4 月 1 日 (普通預金で購入) 償還日 平成 23 年 3 月 31 日

購入時の仕訳

(単位：千円)

【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	198,000	普通預金	198,000

(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	
投資有価証券取得支出	198,000	普通預金	198,000

(BS：投資活動支出)

(資金)

利息を受取る際の仕訳 (利息を計上する仕訳)

【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)

利息を受取る際の仕訳 (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し、同額を一般正味財産へ振り返ることになります。

決算時の仕訳

【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	400	基本財産受取利息	400

(BS：資産)

(PL - 指定正味財産増減の部)

当年度分： 400千円 = (200,000 - 198,000)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)	

注解9では以下の通り規定しています。

* (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。

【ケース2】 購入価額>額面価額（オーバーパーの場合）

購入価額 202,000 千円 額面 200,000 千円
購入日 平成 18 年 4 月 1 日（普通預金で購入） 償還日 平成 23 年 3 月 31 日

購入時の仕訳

（単位：千円）

【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	202,000	普通預金	202,000

(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	
投資有価証券取得支出	202,000	普通預金	202,000

(BS：投資活動支出)

(資金)

利息を受取る際の仕訳（利息を計上する仕訳）

【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	1,200	基本財産受取利息	1,200

(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	1,200	基本財産受取利息収入	1,200

(資金)

(事業活動収入)

利息を受取る際の仕訳（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	1,200	基本財産受取利息	1,200

(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（1,200 千円）は、指定正味財産増減の部に計上し、同額を一般正味財産へ振り返ることになります。

決算時の仕訳

【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	
基本財産受取利息	400	基本財産－基本財産	400

(PL - 指定正味財産増減の部)

(BS：資産)

当年度分： 400 千円 = (202,000 - 200,000) 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)			

注解9では以下の通り規定しています。

* (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。

(3) 指定正味財産から充当された基本財産受取利息の処理（数値はアンダーパー）

利息を受取る際の仕訳において基本財産受取利息は、指定正味財産増減の部の科目を使用しました。これは、償却原価法により計上される基本財産受取利息（400千円）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（400千円）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になります。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（1,900千円）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、寄付金等によるものではなく、かつ、經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。

正味財産増減計算書の動きは下記の通りです。

一般正味財産の部 費用 0	一般正味財産の部 収益 基本財産受取利息 1,500
一般正味財産期末残高 1,500	一般正味財産期首残高 0
指定正味財産期末残高 400	指定正味財産増減額
	基本財産受取利息 1,900 〔 利払い日利息分 1,500 償却原価調整分 400 ④一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

(4) 指定正味財産（寄付金等）の増減について

償却原価法の会計処理を行うことで、指定正味財産の部「寄付金」も増減することになります。寄付金は、当初提供を受けた金額（202,000千円）を計上すべきとも考えられますが、貸借対照表には償却原価法の会計処理を反映させた金額（201,600千円）が計上されることとなります。これは、貸借対照表においては、当初受け入れた寄付金を運用した資産（基本財産又は特定資産）の決算日時点における評価額を計上すると考えるためです。

貸借対照表	
I 資産の部 1 流動資産 2 固定資産 (1) 基本財産 投資有価証券 202,000 (2) 特定資産 (3) その他固定資産	負債 指定正味財産 寄付金 202,000 一般正味財産
↓	
貸借対照表	
I 資産の部 1 流動資産 2 固定資産 (1) 基本財産 投資有価証券 201,600 (2) 特定資産 (3) その他固定資産	負債 指定正味財産 寄付金 201,600 一般正味財産

(5) 基本財産の増減について

基本財産に償却原価法を適用すると、基本財産が每期増減することになります。とくにオーバーパーの場合は每期基本財産が減少することになります。

この点については、「公益法人会計基準の改正等について（平成16年10月14日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申し合わせ）等の実施に伴う財団法の基本財産の指導監督について（通知）」において、会計上の認識にとどまる基本財産の減少（償却原価法による増減も含む）は、指導監督上の基本財産の「処分」に該当せず、所管官庁の許可は必要ないとされています。

したがって、基本財産の総額を維持しなくとも指導監督上及び新会計基準上は問題ありません。ただし、法人内部の規定において基本財産を維持する旨が定められている場合は総額を維持する必要があります。

4. 賞与引当金

賞与引当金は、法人と職員との雇用関係に基づき、毎月の給料の他に賞与を支給する場合において、翌期に支給する職員の賞与のうち、支給対象期間が当期に帰属する支給見込額について設けられる引当金をいいます。

賞与は、一般的に給与規程等において、支給の時期や支給対象期間が定められている場合が多く、職員の労働提供の対価として、発生する費用と考えられます。

したがって、費用と収益の適切な期間対応を図り、法人運営の効率性の的確な把握を行うためには、賞与は、支給時の一時の費用として処理するのではなく、期末時に翌期に支給する職員の賞与のうち、支給対象期間が当期に帰属する支給見込額について、当期の費用として引当計上する必要があります。

① 算出方法と仕訳

<算出方法>

賞与引当金は、支給見込額を基に算定されます。これは、過去の賞与の支給実績、法人業績の状況、労使間の協定内容、交渉状況、翌期の給与のベースアップ等を勘案して、翌期の賞与の支給見込額を算出し、そのうち当期に帰属する額を計上する方法です。

【取引例1】

1	① 決算日	3月31日
	② 賞与支給月	6月賞与：6月 12月賞与：12月
	③ 支給対象期間	6月賞与：12月1日から5月31日 12月賞与：6月1日から11月30日
	④ 翌期の6月賞与の支給見込額は	30,900,000円であったが、実際の支給額は31,000,000円であった。
	⑤ 賞与引当金は	非資金科目とする。

引当金計上時の仕訳（賞与引当金を非資金科目とした場合）

【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	
賞与引当金繰入額	20,600,000	賞与引当金	20,600,000

(PL：経常費用)

(BS：流動負債)

【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)			

支給対象期間が12月1日から5月31日の6月賞与は、翌期の6月に支給しますが、支給対象期間のうち12月1日から3月31日までは、当期に帰属するため、この期間に対応する金額を賞与引当金として計上します。

$$30,900,000 \times \frac{4\text{ヶ月}}{6\text{ヶ月}} = 20,600,000$$

支給時の仕訳（賞与引当金を非資金科目とした場合）

【新会計基準の仕訳】 (BS)：貸借対照表の科目

借方		貸方	
賞与引当金 (BS：流動負債)	20,600,000	普通預金 (BS：資産)	31,000,000
賞 与 (*) (PL：経常費用)	10,400,000		

【収支計算書の仕訳】 (収支)：収支計算書の科目

借方		貸方	
賞 与 支 出 (*) (収支：事業活動支出)	20,600,000	普通預金	31,000,000
賞 与 支 出 (*) (収支：事業活動支出)	10,400,000		

(*)「給料手当 (PL：経常費用)」「給料手当 (収支：事業活動支出)」等のケースが多い。

収支計算書の仕訳については、会計システム上2段に入力する必要がある。

支給額31,000のうち、20,600は引当金として計上済みであるため、残りの10,400を当期の経常費用として計上する。

② 注記

<注記例>

1. 重要な会計方針

(4) 引当金の計上基準

- 賞与引当金

職員に対する賞与の支給に備えるため、支給見込額のうち当期に帰属する額を計上している。

5. 退職給付引当金について

① 退職給付引当金とは

退職金支給規程等の定めに基づく退職一時金、適格退職年金及び確定給付企業年金の退職給付制度を採用している法人にあっては、従業員との関係で法的債務を負っていることになるため、引当金の計上が必要となります。すなわち、**法人が将来実質的に負担すべき債務**として**退職給付引当金**を計上する必要があります。

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。

② 確定給付型と確定拠出型

確定給付型とは、退職一時金や厚生年金基金・適格退職年金等に代表され、「給付額」が確定している制度です。法人は退職時に退職金規定等で決められた金額を、加入者に支払います。

一方、確定拠出型とは、中小企業退職金共済制度、特定退職金共済制度及び確定拠出年金制度のように「拠出額」が確定され、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、**退職給付引当金の計上が必要となるのは、確定給付型のみとなります。確定拠出型の場合、法人は追加的な負担がないため、引当金を計上する必要はありません。**

ただし、退職一時金制度等の確定給付型と併用している場合には、それぞれ会計処理する必要があります。なお、退職一時金の一部を中小企業退職金共済制度等から支給する制度の場合には、期末自己都合要支給額から同制度より給付される額を除いた金額によることとなります。

③ 確定拠出型の企業年金制度の処理

【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 (PL)：正味財産増減計算書の科目

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)

④ 退職給付引当金の算出

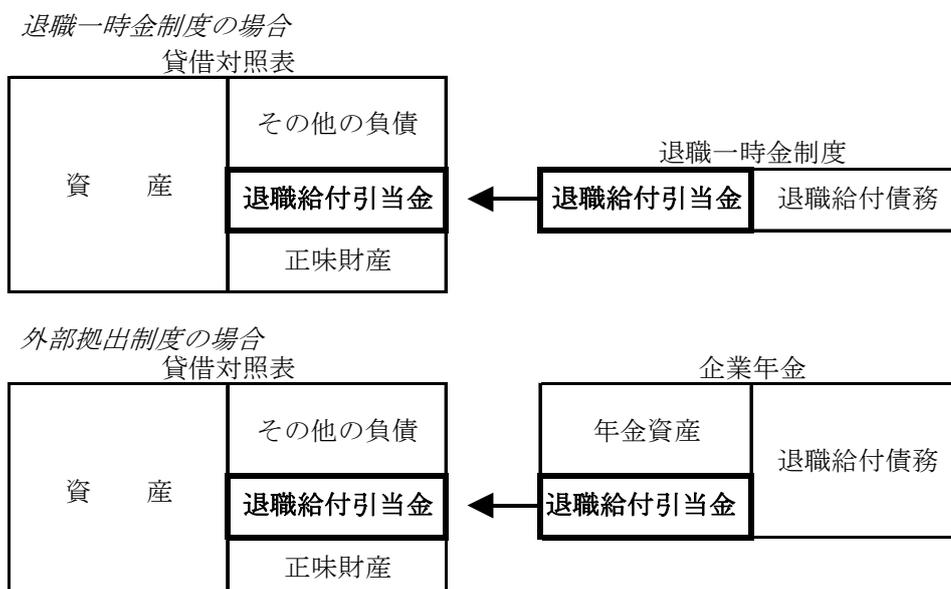
確定給付型の場合で、法人が将来実質的に負担すべき債務を負う場合、退職給付引当金を計上する必要があります。退職給付引当金は以下の通り算出されます。

<退職一時金制度の場合>

$$\text{退職給付引当金} = \text{退職給付債務}$$

<外部拠出制度の場合（確定給付型企业年金）>

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



⑤ 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、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（簡便法を採用できる）ものとする。**

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）は少数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。

⑥ 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
併用	期末自己都合要支給額＋責任準備金

⑦ 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

(BS：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

(BS：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)	

⑧ 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）。

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こととなります。**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 ⇒ 過年度分を区分しない方法

【取引例5】～退職一時金の場合～

5	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6】～退職一時金の場合～

6	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)			

⑨ . 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>

- ①自己都合期末要支給額 前期末150 当期末200
- ②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
- ③退職一時金制度における退職金支給額10
- ④会計基準変更時差異の処理年数 5 年
- ⑤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。
- ⑥退職給付費用 当期70（=60※2 +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

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

① 退職給付債務	△200
② 会計基準変更時差異の未処理額	40
③ 退職給付引当金（①+②）	△160

(3) 退職給付費用に関する事項

① 勤務費用	60
② 会計基準変更時差異の費用処理額	10
③ 退職給付費用（①+②）	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. 税効果会計

(1) 前提知識

① 公益法人と税金

すべての公益法人に対して法人税がかかるわけではありません。公益法人の場合、法人税法上、原則非課税となっています。継続して法人税法上収益事業を営む場合、その収益事業部分の所得に対して法人税等の税金がかかります。

② 収益事業にかかる税金の種類

法人税法上の収益事業の所得に対してかかる税金には4種類あります。

1) 法人税 2) 法人事業税 3) 法人都道府県民税 4) 法人市町村民税です。

1) は国税、2)～4) は地方税です(東京 23 区については、4) はありません)

③ 各税金の計算方法

1) 法人税

収益事業所得×税率(22%)

2) 法人事業税

収益事業所得×税率(段階税率)

3) 法人都道府県民税

均等割 20,000 円

法人税割 法人税額×税率(5%)

4) 法人市町村民税

均等割 (例 50,000 円)

法人税割×税率(例 12.3%)

④ 所得の計算方法

$$\boxed{\text{課 税 所 得} = \text{益 金} - \text{損 金}} \quad \text{㉔}$$

で計算されます。

ここで、益金と損金とは、大雑把に言えば、税務上の収益と費用のことです。

あくまで、税務上の収益と費用であり、会計上の収益と費用とは異なる場合があります。

$$\boxed{\text{会 計 上 の 利 益} = \text{収 益} - \text{費 用}} \quad \text{㉕}$$

(当期正味財産増減額)



A・B



C・D

(*)必ずしも一致しない

$$\boxed{\text{課 税 所 得} = \text{益 金} - \text{損 金}}$$

- a 会計上の収益だが益金にならないもの(収益・非益金)→「益金不算入項目」
- b 会計上の収益でないが益金になるもの(非収益・益金)→「益金算入項目」
- c 会計上の費用だが損金にならないもの(費用・非損金)→「損金不算入項目」
- d 会計上の費用でないが損金になるもの(非費用・損金)→「損金算入項目」

実務上は、所得を計算する場合、会計上の利益（当期正味財産増加額）から計算をおこないます。

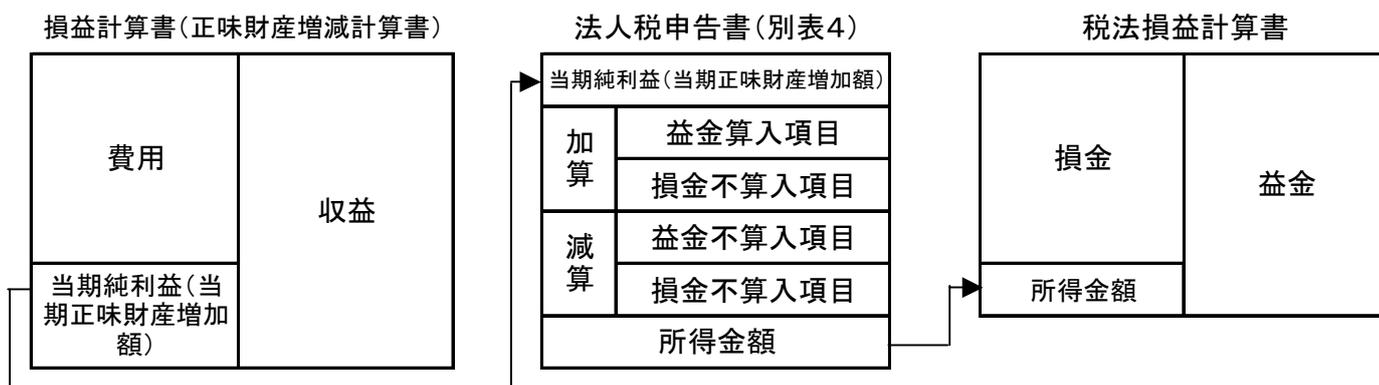
④の式に⑥の式と a～d の式に変形すると、

所得=(収益－費用)－益金算入項目＋損金不算入項目－益金不算入項目－損金算入項目
となります。

これはさらに以下のように変形が可能です。

$$\text{所得} = \underbrace{\text{利益} + \text{益金算入項目} + \text{損金不算入項目}}_{\text{加算項目}} - \underbrace{\text{益金不算入項目} - \text{損金算入項目}}_{\text{減算項目}}$$

上の式を図で表すと以下の通りです。



⑤ 一時差異と永久差異

加算項目と減算項目は、収益と益金又は費用と損金のズレを意味します。このズレには2種類あります。A) 計上されるタイミングが違うだけで将来的にはズレが解消されるもの B) 会計上と税務上どちらかにおいて金額のうち一部もしくは全部が計上されること認められず、ズレが永久的に解消できないもの、の二種類です。

A) を**一時差異**、B) を**永久差異**といいます。

⑥ 一時差異と永久差異の具体例

A) 一時差異

会計上費用と税務上損金の計上のタイミング

	会計上費用の計上時	税務上損金の計上時
未払事業税	未払金計上時	支払い時
退職給付引当金の繰入	繰入時	退職金支払い時
賞与引当金の繰入	繰入時	賞与支払い時



一時差異(別表4に記載される→税務上の損益計算書に記載)

	会計上費用の計上時	税務上損金の計上時
未払事業税	損金不算入納税充当金	納税充当金から支出した事業税等の額
退職給付引当金の繰入	退職給付引当金損金算入限度超過額	退職給付引当金当期認容
賞与引当金の繰入	賞与引当金損金算入限度超過額	賞与引当金当期認容



一時差異(別表5(一)に記載される→税務上の貸借対照表に記載)

	会計上費用の計上時	税務上損金の計上時
未払事業税	未払事業税増加	未払事業税減少
退職給付引当金の繰入	退職給付引当金が増加	退職給付引当金が減少

未払事業税や賞与引当金は通常の場合、翌年度に一時差異は解消されるが、退職給付引当金は長期にわたり解消されない。したがって、別表5(一)の退職給付引当金は長期にわたり解消されないことになる。

B) 永久差異

会計上費用額と税務上損金額

	会計上費用の金額	税務上損金の金額
交際費の計上	全額	限度額あり
寄付金の計上	全額	限度額あり



永久差異(別表4に記載される)

	会計上費用の計上時	税務上損金の計上時
交際費の計上	交際費損金不算入額	なし

(2) 税効果会計とは

① 内容

税効果会計とは、**会計上の収益又は費用と課税所得計算上の益金又は損金の認識時点のズレ等により、会計上の資産及び負債の額と課税所得計算上の資産及び負債の額とに差異がある場合**、当該差異に係わる法人税等の金額を適切に期間配分させることにより、税引前当期純利益の金額と法人税等の金額を合理的に対応させるため手続きです。

税効果会計は、会計と税務の認識時点のズレが一時的なもので将来解消する見込みのあるものである一時差異が対象になり、永久差異は対象になりません。

税効果会計を適用すると、**繰延税金資産及び繰延税金負債が貸借対照表に計上**されるとともに、当期の法人税等として納付すべき額及び税効果会計の適用による**法人税等の調整額が正味財産増減計算書に計上**されることになります。

②. 適用対象

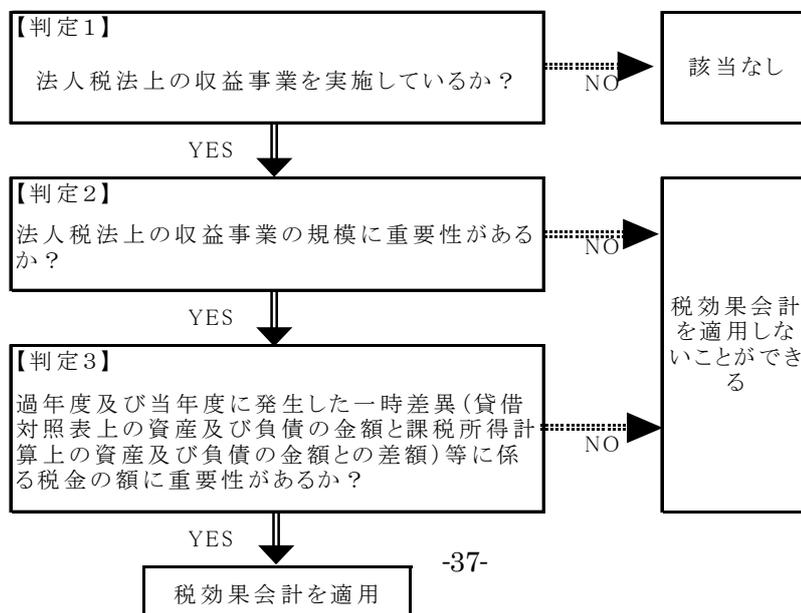
法人税法上の収益事業を実施している場合⇒**税効果会計適用の要否を検討必要**

法人税法上の収益事業を実施していない場合⇒**税効果会計を適用する余地はなし**

③ . 税効果会計適用の要否（重要性の原則の適用）

新会計基準注解（注2）では、重要性の原則の適用例として「(5) 法人税法上の収益事業に係る課税所得の額に重要性が乏しい場合、税効果会計を適用しないで、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができる。」とされています。

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



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

④ 税効果会計の効果

<設例>

【1年度】

実効税率 32%（注）、費用のうち賞与引当金繰入限度超過額（一時差異）が 100 あった。

<正味財産増減計算書>税効果適用なし

税引前当期一般正味財産増減額	200
法人税、住民税及び事業税	96
当期一般正味財産増減額	104

<正味財産増減計算書>税効果適用

税引前当期一般正味財産増減額	200
法人税及び住民税事業税	96
法人税等調整額	△ 32
当期一般正味財産増減額	136

64

$$\text{法人税、住民税及び事業税} = (\text{税引前当期一般正味財産増減額 } 200 + \text{加算項目 } 100) \times 32\% = 96$$

$$\text{法人税等調整額} = \text{加算項目 } \Delta 100 \times 32\% = \Delta 32$$

<貸借対照表>税効果適用なし

流動資産
なし

<貸借対照表>税効果適用

流動資産
繰延税金資産 32

【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	
繰延税金資産	32	法人税等調整額	32

(BS：流動資産又は固定資産)

(PL：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)			

<正味財産増減計算書の観点>

税引前当期一般正味財産増減額と法人税、住民税及び事業税の対応は、実効税率 32%となるべきですが、税効果会計を適用しない場合では、税引前当期一般正味財産増減額 200 と法人税及び住民税事業税 96 の関係はそうはなっていません (48%になってしまっている)。これは、加算項目 100 が存在しており、これに対しても税金がかかるためです。

税効果会計を適用すると、加算項目 100 にかかる税金 ($100 \times 32\% = 32$) を法人税等調整額として法人税、住民税及び事業税から控除するため、税引前当期一般正味財産増減額 200 と対応する金額は $96 - 32 = 64$ となります。これにより税引前当期一般正味財産増減額と法人税、住民税及び事業税の対応が、実効税率 32% となります。

<貸借対照表の観点>

会計上の税引前正味財産増減額に対応する法人税、住民税及び事業税は、貸倒引当金繰入超過額（一時差異） $100 \times$ 実効税率 $32\% = 32$ だけ多くなります。この分が繰延税金資産として計上されますが、これは将来解消する見込のある差異によるものであり、将来の税金を減額させるものです。したがって、繰延税金資産は前払い税金としての性格をもつ資産科目です。

【2年度】

実効税率 32%、翌年度賞与を支払い、100 の損金算入が認められた。

<正味財産増減計算書> 税効果適用なし

税引前当期一般正味財産増減額	300
法人税、住民税及び事業税	64
当期一般正味財産増減額	236

法人税、住民税及び事業税 = (税引前当期一般正味財産増減額 300 - 減算項目 100) \times 32% = 32

法人税等調整額 = 減算項目 $100 \times 32\% = 32$

<貸借対照表> 税効果適用なし

流動資産
なし

<正味財産増減計算書> 税効果適用

税引前当期一般正味財産増減額	300
法人税及び住民税事業税	64
法人税等調整額	32
当期一般正味財産増減額	204

96

<貸借対照表> 税効果適用

流動資産
なし

【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	
法人税等調整額	32	繰延税金資産	32

(PL：一般正味財産増減の部)

(BS：流動資産又は固定資産)

【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)			

<正味財産増減計算書の観点>

税引前当期一般正味財産増減額と法人税、住民税及び事業税の対応は、実効

税率 32%となるべきですが、税効果会計を適用しない場合では、税引前当期一般正味財産増減額 300 と法人税及び住民税事業税 64 の関係はそうはなっていません (21%になってしまっている)。これは、減算項目 100 が存在しており、これに税率をかけた分の税金が減るためです。

税効果会計を適用すると、減算項目 100 に税率をかけた分 ($100 \times 32\% = 32$) を法人税等調整額として法人税、住民税及び事業税に加算するため、税引前当期一般正味財産増減額 200 と対応する金額は $64 + 32 = 96$ となります。これにより税引前当期一般正味財産増減額と法人税、住民税及び事業税の対応が、実効税率 32%となります。

<貸借対照表の観点>

会計上の税引前正味財産増減額に比べ法人税、住民税及び事業税は、貸倒引当金繰入超過額 (一時差異) $100 \times$ 実効税率 $32\% = 32$ だけ少なくなります。この分は、繰延税金資産から相殺されることとなります。これは会計と税務の差異が解消したことを意味します。

(注) 実効税率 (法人によって税率は異なることに注意)

<みなし寄付考慮しない場合>

$$\begin{aligned} \text{実効税率} &= \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{都道府県民税率} + \text{市町村民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}} \\ &= \frac{22\% \times (1 + 5\% + 12.3\%) + 9.6\%}{1 + 9.6\%} \\ &\doteq 32\% \end{aligned}$$

<みなし寄付考慮する場合>

$$\begin{aligned} \text{実効税率} &= \frac{\text{法人税率} \times (1 - 20\%) \times (1 + \text{都道府県民税率} + \text{市町村民税率}) + \text{事業税率} \times (1 - 20\%)}{1 + \text{事業税率} \times (1 - 20\%)} \\ &= \frac{22\% \times (1 - 20\%) \times (1 + 5\% + 12.3\%) + 9.6\% \times (1 - 20\%)}{1 + 9.6\% \times (1 - 20\%)} \\ &\doteq 26\% \end{aligned}$$

⑤ 繰延税金資産と法人税等調整額の算出方法

繰延税金資産 = 一時差異等 × 実効税率

法人税等調整額 = 当年度繰延税金資産 - 前年度繰延税金資産

⑥ 設例

1) 一時差異内容

一時差異内容	過年度分	当年度分
未払事業税否認	4,750,200	4,715,400
賞与引当金繰入否認	1,080,000	3,900,000
退職給付引当金損金算入限度超過額	45,000,000	48,000,000
役員退職慰勞引当金損金算入限度超過額	0	100,000

2) みなし寄付金 30,000,000円

3) 税引前当期一般正味財産増加額 30,000,000円

4) 法人税、住民税及び事業税 17,870,700円 (別添 法人税申告書参照)

5) 実効税率 27%

繰延税金資産の発生の主な原因別の内訳及び仕訳根拠

<過年度分>

一時差異内容	一時差異金額	繰延税金資産	算定根拠
未払事業税否認	4,750,200	① 1,282,554	別表4 損金納税引当金のうち 事業税分4,750,200円×27%
賞与引当金繰入否認	1,080,000	② 291,600	別表4 賞与引当金繰入否認分 1,080,000円×27%
繰延税金資産（流動資産）		1,574,154	
退職給付引当金損金算入限度超過額	45,000,000	③ 12,150,000	別表5（一）退職給与引当金 期首現在利益積立金額 45,000,000×27%
役員退職慰労引当金損金算入限度超過額	0	0	
繰延税金資産（固定資産）		12,150,000	
繰延税金資産合計	0	13,724,154	

<当年度分>

一時差異内容	一時差異金額	繰延税金資産	算定根拠
未払事業税否認	4,715,400	④ 1,273,158	別表4 納税引当金損金不算入の 事業税分4,715,400円×27%
賞与引当金繰入否認	3,900,000	⑤ 1,053,000	別表4 賞与引当金繰入否認分 3,900,000円×27%
繰延税金資産（流動資産）		2,326,158	
退職給付引当金損金算入限度超過額	48,000,000	⑥ 12,960,000	別表5（一）退職給与引当金 期末現在利益積立金額 48,000,000×27%
役員退職慰労引当金損金算入限度超過額	100,000	⑦ 27,000	別表5（一）役員退職慰労引当金 期末現在利益積立金額 100,000×27%
繰延税金資産（固定資産）		12,987,000	
繰延税金資産合計	0	15,313,158	

【税効果会計仕訳】

<過年度分>

繰延税金資産 （流動資産）	1,574,154	/	過年度法人税等調整額	1,282,554 ①
			過年度法人税等調整額	291,600 ②
繰延税金資産 （固定資産）	12,150,000	/	過年度法人税等調整額	12,150,000 ③
			過年度法人税等調整額	13,724,154

<当度分>

法人税等調整額	9,396	/	繰延税金資産 （流動資産）	9,396 ①-④
繰延税金資産 （流動資産）	761,400	/	法人税等調整額	761,400 ⑤-②
繰延税金資産 （固定資産）	837,000	/	法人税等調整額	810,000 ⑧-④
			法人税等調整額	27,000 ⑨
			法人税等調整額	1,589,004

(3) 財務諸表等の表示と注記

① 財務諸表等の表示

貸借対照表

科 目	当年度
I 資産の部	
1. 流動資産	
.....	
繰延税金資産	2,326,158
2. 固定資産	
(2) その他固定資産	
.....	
繰延税金資産	12,987,000
II 負債の部	
1. 流動負債	
.....	
未払法人税等	17,970,700
2. 固定負債	
.....	

正味財産増減計算書

科 目	当年度
I 一般正味財産増減の部	
1. 経常増減の部	
(1) 経常収益	
.....	
(2) 経常費用	
.....	
2. 経常外増減の部	
(1) 経常外収益	
.....	
(2) 経常外費用	
.....	
税引前当期一般正味財産増減額	30,000,000
法人税、住民税及び事業税	17,970,700
法人税等調整額	▲ 1,589,004
過年度法人税等調整額	▲ 13,724,154
当期一般正味財産増減額	28,130,858
.....	
II 指定正味財産増減の部	
.....	

収 支 計 算 書

科 目	予 算 額	決 算 額	差 異	備 考
I 事業活動収支の部				
1. 事業活動収入				
.....				
2. 事業活動支出				
.....				
事業活動支出計				
小計				
④ 法人税等の支払額		17,970,700		
事業活動収支差額				
II 投資活動収支の部				
.....				
III 財務活動収支の部				
.....				

収支計算書については、様式例はありませんが、キャッシュ・フロー計算書の様式に準ずることが考えられます。

② 注記

(1) 繰延税金資産の主な原因別の内訳

未払事業税否認	1,273,158
賞与引当金繰入否認	1,053,000
繰延税金資産（流動資産）	2,326,158
退職給付引当金損金算入限度超過額	12,960,000
役員退職慰労引当金損金算入限度超過額	27,000
繰延税金資産（固定資産）	12,987,000
繰延税金資産合計	15,313,158

繰延税金資産の内訳を示します。① 繰延税金資産と法人税等調整額の算出方法を参照してください。

(2) 法人税法上の非収益事業と収益事業の区分

項 目	非収益事業	収益事業	合計
税引前当期一般正味財産増減額 (A)	80,000,000	30,000,000	110,000,000
寄付金損金算入限度額(B)	0	12,413,960	12,413,960
小計 (C) = (A) + (B)	80,000,000	42,413,960	122,413,960
法人税、住民税及び事業税 (D)	0	17,970,700	17,970,700
法人税等調整額 (E)	0	△ 1,589,004	△ 1,589,004
過年度法人税等調整額 (F)	0	△ 13,724,154	△ 13,724,154
当期一般正味財産増減額 (A) - (D) - (E) - (F)	80,000,000	27,342,458	107,342,458

税法上の非収益事業と収益事業における正味財産増減計算書のうち税効果会計に関連する部分の金額を明らかにしています。ここで「寄付金損金算入限度額 (B)」が記載されているのは、寄付金の損金算入限度額を加算した金額 (C) が控除前の税引前当期一般正味財産増減額が本来の当期純利益に相当するものであるためです。

「寄付金損金算入限度額 (B)」を記載することによって、小計 (C) の当期純利益とこれに対応する税額 ((D) - (E) - (F)) の対応関係を明らかにしています。

(3) 法人税法上の収益事業に係る法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因となった主な項目別の内訳

項 目	率
法定実効税率	27
(調整)	
寄付金等永久に損金に算入されない項目	12
過年度法人税等調整額	-32
端数調整	-1
税効果会計適用後の法人税等の負担率	4

実効税率から税効果会計適用後の法人税等の負担率の過程を表しています。

税効果会計は、会計上の利益 (当期正味財産増加額) と税額を合理的に対応させるための会計処理ですが、永久差異については対象となりません。したがって、実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率は完全に一致しません。この注記では一致しない原因を記載することになります。

<算式>

寄付金等
永久に損
金に算入
されない
項目

$$= \frac{(\text{交際費損金不算入額} + \text{寄付金損金不算入額}) \times \text{実効税率}}{\text{小計(C)}}$$

$$= \frac{(900,000 + 17,586,040) \times 27\%}{42,413,960} \times 100$$

$$\approx 11.76$$

過年度法
人税調整
額

$$= \frac{\text{過年度法人税調整額}}{\text{小計(C)}}$$

$$= \frac{13,724,154}{42,413,960} \times 100$$

$$\approx 34.21$$

税効果会
計適用後
の法人税
等の負担
率

$$= \frac{\text{法人税、住民税及び事業税(D)} - \text{法人税調整額(E)} - \text{過年度法人税調整額(F)}}{\text{小計(C)}}$$

$$= \frac{17,970,700 - 1,589,004 - 13,724,154}{42,413,960} \times 100$$

Ⅲ. 平成19年度税制改正における減価償却に関する取り扱いについて

1. 平成19年度税制改正について

平成19年度税制改正において減価償却制度が見直され、償却可能限度額及び残存価額を廃止することとし、これに伴い関連する事項に所定の改正が施されました。

(1) 平成19年4月1日以降取得する減価償却資産

- ① 償却可能限度額及び残存価額を廃止し、耐用年数経過時点に備忘価額（1円）まで償却できるようになりました。
- ② 従来の残存価額10%を前提とする定額法、定率法はこれを廃止し、残存価額を考慮しない方法に改正されました。
- ③ 定率法を採用する場合の償却率は、定額法の償却率（1／耐用年数）を2.5倍した数とし、特定事業年度以降は残存年数（耐用年数から経過年数を控除した年数）による均等償却に切り換えて備忘価額まで償却できることとされました（いわゆる250%定率法）。

(2) 平成19年3月31日以前に取得された減価償却資産

- ① 税務上、改正前の償却方法をそのまま継続適用できます。
- ② 償却可能限度額（取得価額の95%相当額）まで償却した事業年度の翌事業年度以後5年間で備忘価額（1円）まで均等償却ができるようになりました。

(算式)

$$\text{償却限度額} = \text{取得価額} - (\text{取得価額の95\%相当額}) - 1円 \times \frac{\text{償却を行う事業年度の月数}}{60}$$

【19年4月1日以後の減価償却資産の改正後の取扱い】

減価償却資産の取得日	償却可能限度額(残存簿価)	償却方法
平成19年3月31日以前	取得価額の95%相当額(残存簿価5%相当額)	旧定額法、旧定率法、旧生産高比例法
	上記達成後は残存簿価1円まで償却可能	(上記算出のとおり)
平成19年4月1日以後	残存簿価1円	定額法、定率法、生産高比例法など

(注) 取得日が平成19年3月31日以前であっても、事業に供した日が平成19年4月1日以後であれば、新たな減価償却制度を採用することになります。

2. 具体的な計算方法

(1) 新たな定額法

新たな定額法は、減価償却資産の取得価額に、その償却額が毎年同一になるように当該資産の耐用年数に応じた「定額法の償却率」（耐用年数省令別表第十に規定）を乗じた金額を、各事業年度の償却限度額として償却を行うもので、耐用年数経過時点において残存簿価1円まで償却することができます。

○ 定額法の償却限度額の計算式

$$\text{定額法の償却限度額} = (\text{取得価額}) \times (\text{耐用年数省令別表第十の「定額法の償却率」})$$

【設例】取得価額 1,000,000円 耐用年数10年の減価償却資産の各年の償却

定額法の償却率 0.100 耐用年数10年の減価償却資産の各年の償却

年数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
期首帳簿価額	1,000,000	900,000	800,000	700,000	600,000	500,000	400,000	300,000	200,000	100,000
償却限度額	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	100,000	99,999
期末帳簿価額	900,000	800,000	700,000	600,000	500,000	400,000	300,000	200,000	100,000	1

(注)10年目における計算上の償却限度額は100,000円ですが、残存簿価が1円になりますので、結果として、実際の償却限度額は99,999円になります。

<算式>

$$\begin{aligned} \text{○ 1年目の償却限度額} &= 1,000,000 \times 0.100 \\ &= 100,000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{○ 1年目の期末帳簿価額} &= 1,000,000 - 100,000 \\ &= 900,000 \end{aligned}$$

(2) 新たな定率法

新たな定率法は、減価償却資産の取得価額に、その償却額が毎年一定の割合で遞減するように当該資産の耐用年数に応じた「定率法の償却率」（耐用年数省令別表第十に規定）を乗じた金額（調整前償却額）を事業供用1年目の償却限度額として償却を行い、2年目以後は、当該資産の期首帳簿価額（取得価額から既にした償却費の累計額を控除した後の金額）に「定率法の償却率」を乗じた金額（調整前償却額）を各事業年度の償却限度額として償却を行います。

○ 定率法の償却限度額の計算式 [(調整前償却額) ≥ (償却保証額) の場合]

$$\text{定率法の償却限度額} = (\text{期首帳簿価額}) \times (\text{耐用年数省令別表第十の「定率法の償却率」})$$

その後、各事業年度の「調整前償却額」が当該減価償却資産の取得価額に「保証率」（耐用年数省令別表第十に規定）を乗じた金額である「償却保証額」に満たない場合は、原則として、その最初に満たないこととなる事業年度の期首帳簿価額（取得価額から既にした償却費の累計額を控除した後の金額）である改定取得価額に、その償却費がその後毎年同一になるように当該資産の耐用年数に応じた「改定償却率」（耐用年数省令別表第十に規定）を乗じて計算した金額を償却限度額として償却を行うもので、耐用年数経過時点において残存簿価1円まで償却することができます。

○ 定率法の償却限度額の計算式 [(調整前償却額) < (償却保証額) の場合]

$$\text{定率法の償却限度額} = (\text{改定帳簿価額}) \times (\text{耐用年数省令別表第十の「改定定率法」})$$

【設例】取得価額 1,000,000円 耐用年数10年の減価償却資産の各年の償却

定率法の償却率 0.250 保証率 0.0448 改定償却率 0.334

年数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
期首帳簿価額	1,000,000	750,000	562,500	421,875	316,407	237,306	177,980	133,485	88,902	44,319
調整前償却額	250,000	187,500	140,625	105,468	79,101	59,326	44,495	33,371	25,028	18,771
償却保証額	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480	44,480
改定取得価額× 改定償却率								44,583	44,583	44,583
償却限度額	250,000	187,500	140,625	105,468	79,101	59,326	44,495	44,583	44,583	44,318
期末帳簿価額	750,000	562,500	421,875	316,407	237,306	177,980	133,485	88,902	44,319	1

(注)調整前償却額(133,485×定率法の償却率 0.250 ≒33,371円)が償却保証額(取得価額1,000,000円×保証率 0.04448 =44,480円)に満たないことになる8年目以降の各年は、改定取得価額(133,485円)に改定償却率(0.334)を乗じて計算した金額44,583円が償却限度額となり、10年目において、残存簿価1円まで償却できます(10年目において残存簿価1円となるために44,318円が償却限度額になります。)

<算式>

【1年目】

●1年目の調整前償却額 = 1,000,000 × 0.25 = 250,000

●償却保証額 = 1,000,000 × 0.04448 = 44,480

調整前償却額 ≥ 償却保証額なので

●償却限度額 = 調整前償却額 (250,000)

●1年目の期末帳簿価額 = 1,000,000 - 250,000 = 750,000

【8年目】

●8年目の調整前償却額 = 133,485 × 0.25 = 33,371

●償却保証額 = 1,000,000 × 0.04448 = 44,480

調整前償却額 < 償却保証額なので

●償却限度額 = 133,485 × 0.334 = 44,583

●8年目の期末帳簿価額 = 133,485 - 44,583 = 88,902

3. 会計上の減価償却の方法

今まで説明して来たとおり、平成19年度税制改正によって、新たな減価償却計算が導入されました。しかし、税制（法人税法）上の減価償却計算に係る規定は、各事業年度の課税所得の計算上、損金算入できる金額の限度額を計算することを目的にしたものであって、**会計処理の上で法人税法に基づく減価償却計算が強制適用されるものではありません。**したがって、**平成19年度税制改正後であっても、会計上は改正前の定額法、定率法の採用することができます。**このため、期間を費用配分基準とする会計上の減価償却の方法に関しては、改正前の残存価額を考慮した定額法又は定率法、改正後の残存価額がないものとした定額法又は定率法の4通りの選択肢があることとなります（『減価償却に関する当面の監査上の取扱い』（平成19年4月25日日本公認会計士協会）参照）。

【会計上の減価償却の方法】

① 旧定額法	税制改正前の残存価額を取得価額の10%とした定額法
② 旧定率法	税制改正前の残存価額を取得価額の10%とした定率法
③ 新定額法	法定耐用年数経過時点における残存価額がゼロとなる償却率により、法定耐用年数にわたって均等に償却する方法
④ 新定率法	定額法の償却率（1 / 耐用年数）を2.5倍した数とし、特定事業年度以降は残存年数（耐用年数から経過年数を控除した年数）による均等償却に切り換えて備忘価額1円まで償却する方法

注) ①②を採用する法人税申告法人は、申告書上で調整することになります。

3. 平成19年度税制改正について

（省略）

なお、法人税法上の減価償却計算に係る規定は、各事業年度の課税所得の計算上、損金算入できる金額の限度額を計算することを目的にしたものであって、会計処理の上で法人税法に基づく減価償却計算が強制適用されるものではない。したがって、平成19年度税制改正後であっても、会計上は改正前の定額法、定率法の採用を否定するものではないと考えられる。このため、期間を費用配分基準とする会計上の減価償却の方法に関しては、改正前の残存価額を考慮した定額法又は定率法、改正後の残存価額がないものとした定額法又は定率法の4通りの選択肢があることになる。

～「監査・保証実務委員会報告第81号『減価償却に関する当面の監査上の取扱い』平成19年4月25日日本公認会計士協会」より～

4. 会計方針の変更

従来採用していた減価償却の方法を新しい減価償却の方法に変更する場合、会計方針の変更に該当します。したがって、「財務諸表に対する注記」において「その旨、その理由及び当該変更による影響額」を注記する必要があります。また、理由については正当な理由である必要がありますが、法改正が正当な理由になるケース<ケース1>と法改正のみでは正当な理由にならないケース<ケース2>があります。

<ケース1>

法人税法の改正のみで正当な理由となるケース
① 旧定額法 ⇒ ③ 新定額法 へ変更
② 旧定率法 ⇒ ④ 新定率法 へ変更

改正法人税法に従い、既存資産について従来の旧定率法を採用していた場合には新規取得資産について④の定率法を、あるいは、従来の旧定額法を採用していた場合に③の定額法をそれぞれ採用する場合には、同一種類で同一用途の減価償却資産について、類似の減価償却方法を採用するものと認められるため、法令等の改正に伴う変更に準じた正当な理由による会計方針の変更として取り扱うものとされます。

<ケース2>

法人税法の改正のみでは正当な理由とならないケース
① 旧定額法 ⇒ ④ 新定率法 へ変更
② 旧定率法 ⇒ ③ 新定額法 へ変更

既存資産について従来の旧定率法を採用していた場合に、新規取得資産について③の定額法を、あるいは、従来の旧定額法を選択していた場合に④の定率法をそれぞれ採用する場合には、減価償却方法の類似性が認められないことから、会計方針の変更として取り扱うこととなりますが、単に法人税法の改正を理由とするだけでは正当な理由に該当せず、変更理由の合理性（変更の適時性等）に留意する必要があります。

〔参考資料〕

減価償却資産の償却率、改定償却率及び保証率の表

耐用年数	平成19年4月1日以後取得				耐用年数	平成19年3月31日以前取得	
	定額法 償却率	定率法				旧定額法 償却率	旧定率法 償却率
		償却率	改定償却率	保証率			
2	0.500	1.000	—	—	2	0.500	0.684
3	0.334	0.833	1.000	0.02789	3	0.333	0.536
4	0.250	0.625	1.000	0.05274	4	0.250	0.438
5	0.200	0.500	1.000	0.06249	5	0.200	0.369
6	0.167	0.417	0.500	0.05776	6	0.166	0.319
7	0.143	0.357	0.500	0.05496	7	0.142	0.280
8	0.125	0.313	0.334	0.05111	8	0.125	0.250
9	0.112	0.278	0.334	0.04731	9	0.111	0.226
10	0.100	0.250	0.334	0.04448	10	0.100	0.206
11	0.091	0.227	0.250	0.04123	11	0.090	0.189
12	0.084	0.208	0.250	0.03870	12	0.083	0.175
13	0.077	0.192	0.200	0.03633	13	0.076	0.162
14	0.072	0.179	0.200	0.03389	14	0.071	0.152
15	0.067	0.167	0.200	0.03217	15	0.066	0.142
16	0.063	0.156	0.167	0.03063	16	0.062	0.134
17	0.059	0.147	0.167	0.02905	17	0.058	0.127
18	0.056	0.139	0.143	0.02757	18	0.055	0.120
19	0.053	0.132	0.143	0.02616	19	0.052	0.114
20	0.050	0.125	0.143	0.02517	20	0.050	0.109
21	0.048	0.119	0.125	0.02408	21	0.048	0.104
22	0.046	0.114	0.125	0.02296	22	0.046	0.099
23	0.044	0.109	0.112	0.02226	23	0.044	0.095
24	0.042	0.104	0.112	0.02157	24	0.042	0.092
25	0.040	0.100	0.112	0.02058	25	0.040	0.088
26	0.039	0.096	0.100	0.01989	26	0.039	0.085
27	0.038	0.093	0.100	0.01902	27	0.037	0.082
28	0.036	0.089	0.091	0.01866	28	0.036	0.079
29	0.035	0.086	0.091	0.01803	29	0.035	0.076
30	0.034	0.083	0.084	0.01766	30	0.034	0.074
31	0.033	0.081	0.084	0.01688	31	0.033	0.072
32	0.032	0.078	0.084	0.01655	32	0.032	0.069
33	0.031	0.076	0.077	0.01585	33	0.031	0.067
34	0.030	0.074	0.077	0.01532	34	0.030	0.066
35	0.029	0.071	0.072	0.01532	35	0.029	0.064
36	0.028	0.069	0.072	0.01494	36	0.028	0.062
37	0.028	0.068	0.072	0.01425	37	0.027	0.060
38	0.027	0.066	0.067	0.01393	38	0.027	0.059
39	0.026	0.064	0.067	0.01370	39	0.026	0.057
40	0.025	0.063	0.067	0.01317	40	0.025	0.056
41	0.025	0.061	0.063	0.01306	41	0.025	0.055
42	0.024	0.060	0.063	0.01261	42	0.024	0.053
43	0.024	0.058	0.059	0.01248	43	0.024	0.052
44	0.023	0.057	0.059	0.01210	44	0.023	0.051
45	0.023	0.056	0.059	0.01175	45	0.023	0.050
46	0.022	0.054	0.056	0.01175	46	0.022	0.049
47	0.022	0.053	0.056	0.01153	47	0.022	0.048
48	0.021	0.052	0.053	0.01126	48	0.021	0.047
49	0.021	0.051	0.053	0.01102	49	0.021	0.046
50	0.020	0.050	0.053	0.01072	50	0.020	0.045

(注) 耐用年数省令別表第九及び別表第十には、耐用年数100年までの計数が規定されています。

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。