

## 正味財産増減計算書内訳表等に関する研究報告

平成28年3月22日

日本公認会計士協会

### 目 次

<b>I 正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付けの緩和</b>	
1. 正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付けの緩和	1
2. 正味財産増減計算書内訳表における期首及び期末正味財産残高の記載方法	4
<b>II 実施事業資産の注記について</b>	
1. 実施事業資産の注記について	5
<b>III 事業費・管理費科目の考え方と表示方法</b>	
1. 事業費・管理費科目の考え方と表示方法	7

本研究報告は、内閣府公益認定等委員会のもとに設置された公益法人の会計に関する研究会により公表された26年度報告にて決定された事項で、会計基準に関連する事項として、公益認定等委員会委員長から当協会会長あてに検討の依頼があった項目の一部について、検討の結果、公表することとした事項についてまとめたものである。

同様に検討の依頼があったその他の事項については、「公益法人会計基準に関する実務指針」（非営利法人委員会実務指針第38号）として、公表している。

なお、本報告で使用する略称は、次のとおりである。また、これ以外の使い方をすることは、適宜略称の使い方について説明を加えている。

- ・ 平成 20 年会計基準：公益法人会計基準について（平成 20 年 4 月 11 日 内閣府公益認定等委員会、平成 21 年 10 月 16 日改正）別紙公益法人会計基準
- ・ 26 年度報告：公益法人の会計に関する諸課題の検討状況について（平成 27 年 3 月 26 日公益認定等委員会公益法人の会計に関する研究会）
- ・ ガイドライン：公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）（平成 20 年 4 月 内閣府公益認定等委員会、最終改定平成25年 1 月）
- ・ FAQ：新たな公益法人制度への移行等に関するよくある質問（FAQ）（平成 27 年 4 月版内閣府）
- ・ 認定法：公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（平成 18 年 6 月 2 日法律第 49 号）
- ・ 整備法：一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成 18 年 6 月 2 日法律第 50 号）
- ・ 整備法施行規則：一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律施行規則（平成 19 年 9 月 7 日内閣府令第 69 号）

## I 正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付けの緩和

### 1. 正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付けの緩和

Q1：一部の法人については、正味財産増減計算書内訳表の法人会計区分の義務付けが緩和されました。どのような法人が緩和の対象となっているのでしょうか。また、法人会計区分を廃止する場合には、どのような点に注意して作成する必要がありますか。

A：平成27年3月に公表された26年度報告で、一部の法人について正味財産増減計算書内訳表の法人会計区分の義務付けが緩和された。

#### (1) 法人会計区分の義務付けが緩和された法人

法人会計区分の省略が可能とされたのは、公益法人のうち、公益目的事業のみを実施している法人である。収益事業等を実施している法人は、少なくとも当該収益事業等から生じた利益の50%を公益目的事業のために使う必要があるが、法人会計の区分を省略した場合、当該利益が、公益目的事業会計の区分に表示されている管理費に充当されてしまう可能性があり、会計的に認定法の要請を担保することができないとして、省略することは認められていない。

公益目的事業のみを実施している法人では、法人会計区分の記載を省略することによって、正味財産増減計算書内訳表における作成負担が減少するとともに、財務諸表として簡潔な表示が可能となると考えられる。その一方で、法人会計の区分がないために、管理費の財源は、管理費相当額の収入と見ざるを得ず、管理費と管理費財源としての収益の差額としての黒字の発生はなくなると考えられている。

#### (2) 平成20年会計基準との関係

平成20年会計基準では、第1「4 会計区分」において、「公益法人は、法令の要請等により、必要と認めた場合には会計区分を設けなければならない。」とされている。公益法人は、少なくとも収益事業等の利益の50%を公益目的事業の財源とすることが求められているため、収益事業等会計の当該利益が、公益目的事業会計に繰り入れられ、公益目的事業のために使われているかどうかを、明らかにする必要があると考えられる。これを踏まえて、ガイドライン18(2)では、正味財産増減計算書内訳書において、公益目的事業会計、収益事業等会計、法人会計の3区分を設けることを求めている（認定法第19条）。このような法令上の要請から、平成20年会計基準においても、3区分が求められていると解されている。

しかし、公益目的事業のみを実施している法人の場合には、収益事業等からの利益の振替は存在しないため、ガイドライン18(2)で示されている3区分の要請の趣旨は当たらない。

また、公益目的事業が一つしかない場合には、正味財産増減計算書内訳表は、実質的に正味財産増減計算書と変わらないため、正味財産増減計算書内訳表の作成自体が省略することができる。

なお、平成20年会計基準 第1 2(3)は、「会計処理の原則及び手続並びに財務諸表

の表示方法は、毎事業年度これを継続して適用し、みだりに変更してはならない。」としており、一度、法人会計区分を省略した場合には、変更後の表示方法を継続適用する必要があると考えられる。

(3) 様式

従来法人会計区分で表示していた損益については、公益目的事業会計区分の共通欄に表示することとなると考えられる（様式中、××の部分該当する。）。

公益目的事業が複数あり、法人会計区分を省略した場合の正味財産増減計算書内訳表の様式例は次のとおりである。

**正味財産増減計算書内訳表**

平成×0年4月1日から平成×1年3月31日まで

(単位：円)

科 目	公益目的事業会計			合計
	A事業	B事業	共通	
I 一般正味財産増減の部				
1. 経常増減の部				
(1) 経常収益				
基本財産運用益			××	
基本財産受取配当金			××	
事業収益				
A事業収益				
B事業収益				
受取賃料				
受取補助金				
受取国庫補助金				
受取寄付金				
受取寄付金			××	
雑収益				
受取利息				
経常収益計			×××	
(2) 経常費用				
事業費				
役員報酬				
給料手当				
消耗品費				
管理費			×××	

役員報酬		××	
給料手当		××	
減価償却費		××	
租税公課		××	
雑費		××	
経常費用計		×××	
評価損益等調整前当期経常増減額		×××	
投資有価証券評価損益等		××	
評価損益等計		×××	
当期経常増減額		×××	
2. 経常外増減の部			
(1) 経常外収益			
経常外収益計			
(2) 経常外費用			
経常外費用計			
当期経常外増減額			
当期一般正味財産増減額		×××	
一般正味財産期首残高			
<u>法人会計区分省略に伴う一般正味財産</u>		×××	
<u>期首残高調整額</u>			
一般正味財産期末残高			
II 指定正味財産増減の部			
受取補助金等			
一般正味財産への振替額			
当期指定正味財産増減額			
指定正味財産期首残高			
指定正味財産期末残高			
III 正味財産期末残高			

(4) 法人会計区分省略時の処理

今回の26年度報告の公表により、一定の要件のもと、法人会計区分の省略が容認されたことから、これを理由に法人会計区分の省略による表示方法の変更は認められると考えられる。

変更にあたっては、変更年度の法人会計区分の一般正味財産期首残高は、正味財産増減計算書内訳表において、公益目的事業会計区分の共通欄において、一般正味財産期首残高の調整項目として、「法人会計区分省略に伴う一般正味財産期首残高調整額」等適

切な名称で公益目的事業会計区分の一般正味財産期首残高を調整することが考えられる。

なお、公益目的事業が一つしかない場合には、正味財産増減計算書内訳表は、実質的に正味財産増減計算書と変わらないため、正味財産増減計算書内訳表の作成自体が省略することができる。

あわせて、当該表示方法の変更にかかる注記例を示せば、次のとおりである。

(表示方法の変更)

前期まで法人会計区分に表示していた収益及び費用については、公益法人の会計に関する諸課題の検討状況について（平成27年3月26日公益認定等委員会公益法人の会計に関する研究会）が公表され、法人会計区分の義務付けが緩和されたことに伴い、当期より法人会計区分を省略し、公益目的事業会計の区分に含めて表示している。

(5) 収支相償の判定の仕方

収支相償の判定は、一義的には、公益目的事業会計区分の経常損益によって行われることとなっているが、法人会計区分を省略した場合、内閣府が公表しているFAQ問VI-2-⑦によれば、公益目的事業会計区分に計上された収益から管理費相当額を差し引いた差額を「収入」として、「費用」は、公益目的事業費をもって収支を判定するとされている。

## 2. 正味財産増減計算書内訳表における期首及び期末正味財産残高の記載方法

**Q2: 正味財産増減計算書内訳表の期首及び期末正味財産残高の記載の仕方について教えてください。**

A: 26年度報告では、「認定法における財務三基準の適合性を判断する上で、(中略)、運用上、貸借対照表の単位ごと（貸借対照表内訳表を作成している場合には、会計区分単位ごと）に期首及び期末の正味財産残高を記載すれば足りる」と結論づけられ、事業区分ごとの正味財産残高が明示されなくとも問題ないとされた。

正味財産増減計算書内訳表の表示を例示すると、次のとおりである。

(1) 貸借対照表内訳表を作成していない場合

**正味財産増減計算書内訳表**  
平成X0年4月1日から平成X1年3月31日まで

科 目	公益目的事業会計				収益事業等会計				法人会計	内部取引消去	合計
	A事業	B事業	共通	小計	C事業	D事業	共通	小計			
I 一般正味財産増減の部											
1. 経常増減の部											
(1) 経常収益											
基本財産運用益											
基本財産受取配当金											
事業収益											
A事業収益											
省略											
受取寄付金											
雑収益											
当期一般正味財産増減額											×××
一般正味財産期首残高											×××
一般正味財産期末残高											×××
II 指定正味財産増減の部											
受取補助金等											
一般正味財産への振替額											
当期指定正味財産増減額											×××
指定正味財産期首残高											×××
指定正味財産期末残高											×××
III 正味財産期末残高											×××

各会計区分ごとの記載は、必ずしも必要ないと考えられる。

貸借対照表に合わせて、法人全体の金額を記載する。

(2) 貸借対照表内訳表を作成している場合

**正味財産増減計算書内訳表**  
平成X0年4月1日から平成X1年3月31日まで

科 目	公益目的事業会計				収益事業等会計				法人会計	内部取引消去	合計
	A事業	B事業	共通	小計	C事業	D事業	共通	小計			
I 一般正味財産増減の部											
1. 経常増減の部											
(1) 経常収益											
基本財産運用益											
基本財産受取配当金											
事業収益											
A事業収益											
省略											
受取寄付金											
雑収益											
当期一般正味財産増減額				×××				×××	×××		×××
一般正味財産期首残高				×××				×××	×××		×××
一般正味財産期末残高				×××				×××	×××		×××
II 指定正味財産増減の部											
受取補助金等											
一般正味財産への振替額											
当期指定正味財産増減額				×××				×××	×××		×××
指定正味財産期首残高				×××				×××	×××		×××
指定正味財産期末残高				×××				×××	×××		×××
III 正味財産期末残高				×××				×××	×××		×××

事業区分ごとの残高の表示は、必ずしも必要ないと考えられる。

貸借対照表内訳表の各会計区分の残高に一致する。

II 実施事業資産の注記について

1. 実施事業資産の注記について

Q3：実施事業資産の会計上の取扱いを教えてください。

A：実施事業資産とは、実施事業等のために保有する資産であり、法人において、認可申請

書や公益目的支出計画実施報告書で、実施事業資産として記載する必要のある資産である。

実施事業資産は、公益目的支出計画の実施に影響があるため、整備法施行規則第42条は、貸借対照表において実施事業資産を、また損益計算書（正味財産増減計算書）において、実施事業等に係る額を明らかにしなければならない旨が定められており、その具体的方法として平成20年会計基準において、貸借対照表内訳表、正味財産増減計算書内訳表について定めている。

一方で、ガイドラインⅡ-4では、正味財産増減計算書内訳表については、作成を要請しているが、貸借対照表内訳表については明確にされていない。FAQ問X-4-②において、実施事業資産については注記にて表示することが可能な旨が明示されている。

#### (1) 注記例（様式）

注記例を示せば、次のとおりである。

××. 実施事業資産は次のとおりである。

基本財産	投資有価証券	500
その他固定資産	土地	200
	建物	100

#### (2) 貸借対照表内訳表の実施事業等会計区分と実施事業資産の関係性

貸借対照表内訳表の実施事業等会計区分は、実施事業等に係る資産及び負債が表示され、その範囲は、実施事業資産よりも広い概念である。実施事業資産は、公益目的支出計画の適正な実施を担保するための資産として、実施事業等会計区分に表示された固定資産とされるが、貸借対照表内訳表の実施事業等会計区分に表示される資産・負債は、それに加えて、実施事業等に係る未収入金、未払金、借入金等が含まれる。

#### (3) 正味財産増減計算書内訳表での関連損益の取扱い

実施事業資産を貸借対照表の注記として表示した場合であっても、実施事業資産から生じた損益については、正味財産増減計算書内訳表の実施事業等会計区分の損益に計上する必要がある。例えば、実施事業で使用する建物等の償却性資産を実施事業資産としている場合には、当該資産の減価償却費は実施事業等会計区分の費用に表示され、実施事業の財源として保有している投資有価証券等の基本財産や特定資産を実施事業資産としている場合には、当該資産から生じる運用益等は、実施事業等会計の区分の収益として計上されることとなる（整備法第16条、第17条参照）。

#### (4) 継続性

平成20年会計基準 第12(3)では、「会計処理の原則及び手続並びに財務諸表の表示方法は、毎事業年度これを継続して適用し、みだりに変更してはならない。」とされており、実施事業資産の表示の方法も、原則として每期同一の方法によって表示する必要があると考えられる。



### Ⅲ 事業費・管理費科目の考え方と表示方法

#### 1. 事業費・管理費科目の考え方と表示方法

Q4：公益法人会計基準では、費用として事業費と管理費があります。科目例を含めて、具体的に教えてください。

A：事業費は、当該事業に跡付けることができる費用であって、例えば、次のような勘定科目名が該当する。

勘定科目名	内 容
役員報酬	関連する事業へ従事する役員に支払われる報酬のうち、事業への従事割合をもとに当該事業に配賦された報酬である。
給料手当	関連する事業に直接従事する職員の給料であり、家族手当や残業手当等を含む。また、作業時間等をもとに、当該事業に配賦された給与手当等も含む。
臨時雇賃金	関連する事業に直接従事するパート・アルバイトなどの非正規・臨時雇用者等の給料であり、諸手当等を含む。また、作業時間等をもとに当該事業に配賦された臨時雇賃金も含む。
退職給付費用	関連する事業に直接従事する職員に対する退職給付引当金の当期繰入額や、退職金の加算金などであり、中小企業退職金共済制度などの掛金拠出額を含む。
福利厚生費	関連する事業に直接従事する役員職員に対する社会保険料のうち、法人が負担すべき費用であり、福利厚生活動のために支出される費用を含む。
旅費交通費	関連する事業の事業活動のために生ずる出張費、通勤費等の交通費である。
通信運搬費	関連する事業の事業活動のために生ずる電話代、郵便代、運送料である。
減価償却費	関連する事業で使用する償却資産をその耐用年数にわたり費用配分したものである。
消耗什器備品費	関連する事業で使用する償却資産で、資産の計上基準に満たない少額の什器備品で費用処理したものである。
消耗品費	関連する事業で使用する消耗品である。
修繕費	関連する事業で使用する償却資産の修理・現状維持に要した費用である。
印刷製本費	関連する事業の事業活動のために生ずる出版物や資料等の印刷や製本費用である。

燃料費	関連する事業の事業活動のために生ずる車輛のガソリン代等や暖房の燃料費である。
光熱水料費	関連する事業の事業活動のために生ずる電気料金、ガス料金、上下水道料金等の費用である。
賃借料	関連する事業の事業活動のために生ずる事務所等の家賃やリース料等の費用である。
保険料	関連する事業の事業活動のために生ずる火災保険や損害保険、自動車保険等の費用である。
諸謝金	関連する事業の事業活動のために生ずる専門家への顧問料や原稿料、講師等への謝金の費用である。
租税公課	関連する事業の事業活動のために生ずる固定資産税、印紙税、不動産取得税等である。
支払負担金	関連する事業の事業活動のために生ずる他団体が実施する事業に対して費用の一部を支払う場合の負担金である。
支払助成金	関連する事業の事業活動のために生ずる他団体等の事業活動に対して支払う助成金である。
支払寄付金	関連する事業の事業活動の達成の為に特定の団体等に対して行われる寄付金である。
委託費	関連する事業の事業活動のために生ずる業務を他の団体等に委託して行う費用である。
雑費	関連する事業の事業活動のために生ずる上記以外の費用であり、重要性の乏しいものである。

管理費は、当該事業に跡付けることができない経常的な費用であり、換言すれば、法人の事業活動にかかわらず、法人が存続していく上で、必要な経常的な費用であって、例えば、次のような勘定科目名が該当する。

勘定科目名	内 容
役員報酬	理事、監事、評議員に対する報酬で、事業への従事割合をもとに、事業費に配賦されなかった報酬を含む。
給料手当	各種の事業を管理するための職員（管理部門の経理担当職員等）の給料であり、作業時間をもとに、事業費に配賦されなかった報酬を含む。
退職給付費用	個別の事業実施に直接かかわりのない職員（管理部門の経理担当職員等）に対する退職給付引当金の当期繰入額や、退職金の加算金などであり、中小企業退職金共済制度などの掛金拠出額を含む。
福利厚生費	個別の事業実施に直接かかわりのない役職員に対する社会保険料のうち

	ち、法人が負担すべき費用であり、福利厚生活動のために支出される費用を含む。
会議費	社員総会・評議員会・理事会等の各種委員会の開催費用である。
旅費交通費	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために生ずる出張費、通勤費等の交通費である。
通信運搬費	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために生ずる電話代、郵便代、送料である。
減価償却費	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために使用する償却資産をその耐用年数にわたり費用配分したものである。
消耗什器備品費	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために使用する償却資産で、資産の計上基準に満たない少額の什器備品で費用処理したものである。
消耗品費	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために使用する消耗品である。
修繕費	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために使用する償却資産の修理・現状維持に要した費用である。
印刷製本費	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために生ずる出版物や資料等の印刷や製本費用である。
燃料費	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために生ずる車輛のガソリン代等や暖房の燃料費である。
光熱水料費	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために生ずる電気料金、ガス料金、上下水道料金等の費用である。
賃借料	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために生ずる事務所等の家賃やリース料等の費用である。
保険料	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために生ずる火災保険や損害保険、自動車保険等の費用である。
諸謝金	税務申告に係る税理士報酬、会計監査に係る監査報酬等の費用である。
租税公課	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために生ずる固定資産税、印紙税、不動産取得税等の費用である。
支払負担金	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために生ずる他団体が実施する事業に対して費用の一部を支払う場合の負担金である。
支払寄付金	特定の事業活動にかかわらず、法人が存続していく上で、必要な特定の団体等に対して行われる寄付金である。
支払利息	事業活動にかかわらず、法人が存続していく上で、必要な借入金から発生する利息である。

雑費	個別の事業実施に直接かかわりのない業務のために生ずる上記以外の費用であり、重要性の乏しいものである。
----	--

以 上