

公益法人会計基準に関する実務指針（その 2）

平成 18 年 4 月 13 日

改正 平成 20 年 10 月 7 日

日本公認会計士協会

目 次

指定正味財産と一般正味財産	1
1．寄付の範囲	1
2．事業年度内に支出が予定される寄付の取扱い	1
3．指定正味財産の範囲	1
4．新会計基準移行時に判断すべき事項	2
特定資産	3
1．特定資産の勘定科目	3
2．固定資産の区分とその財源	4
3．使途が制約されている寄付金の取扱い	5
4．一般正味財産や負債を財源等とする特定資産	5
5．指定正味財産及び一般正味財産からの充当額	7
引当金	8
1．賞与引当金について	8
2．役員退職慰労引当金について	10
リース会計	11
1．リース取引の種類	11
2．リース取引の会計処理の概要	12
3．所有権移転外ファイナンス・リース取引の借手の会計処理	12
4．所有権移転ファイナンス・リース取引の借手の会計処理	17
5．オペレーティング・リース取引の会計処理	18
6．リース取引に係る財務諸表の注記	18
7．リース会計基準適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引の	

借手の取扱い	19
退職給付会計	22
1. 退職給付等に係る財務諸表の注記	22
2. 確定拠出型の企業年金制度等について	25
税効果会計	26
1. 税効果会計の概要	26
2. 税効果会計適用の要否	27
3. 財務諸表における会計区分と法人税法上の収益事業との関係	28
4. 税効果会計に係る会計処理の設例	29
5. 税効果会計を適用する場合の法人税等に関する財務諸表の表示	36
6. 税効果会計適用初年度の処理	42

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場合は、適宜略称の使い方について説明を加えている。

- ・ 新会計基準：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合せ）
- ・ 新会計基準注解：公益法人会計基準注解
- ・ 新会計基準の運用指針：公益法人会計基準の運用指針について（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）
- ・ 実務指針（その 1）：非営利法人委員会報告第 28 号「公益法人会計基準に関する実務指針」（平成 17 年 6 月 13 日 日本公認会計士協会）
- ・ リース会計基準：企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（平成 19 年 3 月 30 日改正 企業会計基準委員会）
- ・ リース会計基準適用指針：企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（平成 19 年 3 月 30 日改正 企業会計基準委員会）
- ・ 改正前リース会計基準：「リース取引に係る会計基準」（平成 5 年 6 月 17 日 企業会計審議会第一部会）
- ・ 退職給付会計基準：「退職給付に係る会計基準」（平成 10 年 6 月 16 日 企業会計審議会）
- ・ 税効果会計基準：「税効果会計に係る会計基準」（平成 10 年 10 月 30 日 企業会計審議会）
- ・ (B/S)：貸借対照表
- ・ (指定)：正味財産増減計算書（指定正味財産増減の部）
- ・ (一般)：正味財産増減計算書（一般正味財産増減の部）

指定正味財産と一般正味財産

1. 寄付の範囲

Q 1 : 新会計基準注解(注5)では、「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されている場合には、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。」とされていますが、ここでいう寄付にはどのようなものが含まれますか。

A : 寄付は通常、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の資産の寄贈等であるが、新会計基準注解(注5)の寄付には補助金等も含まれる。したがって、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の法人等が含まれる。

また、低廉譲渡による受贈益も寄付に該当する。したがって、例えば、時価1,000の土地を100で譲り受けた場合、その差額900は寄付となる。なお、その土地の用途に制約が課されている場合は、この差額900は指定正味財産となる。

2. 事業年度内に支出が予定される寄付の取扱い

Q 2 : 寄付者から用途に制約が課された寄付を受けましたが、その目的たる支出が事業年度末までに行われる予定である場合には、指定正味財産増減の部に計上する必要がありますか。

A : 新会計基準注解(注11)は、補助金等を受け入れた場合、その受入額を指定正味財産増減の部に記載し、支出が行われるのに応じて指定正味財産から一般正味財産へ振り替えるのが原則であるが、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については、その受入額を一般正味財産増減の部に記載することもできるとしている。

当該補助金等に関する取扱いは、事業年度末までに支出が予定されている寄付についても準用できることと解されている。

なお、仕訳例については、実務指針(その1)Q23を参照のこと。

3. 指定正味財産の範囲

Q 3 : 新会計基準注解(注5)の「当該資産の用途について制約が課されている場合」には、どのような場合がありますか。

A : 新会計基準の運用指針10.では、指定正味財産とされるのは、寄付者等の意思により資産の用途、処分又は保有形態について制約が課されている場合をいうものとされている。

(1) 用途の制約とは、寄付を受けた資産をどのように使用するかについて制約が課されている場合であるが、例えば、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をいう。

(2) 処分の制約とは、言い換えれば維持に関する制約であり、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。具体的には永久の維持、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がある。

(3) 保有形態の制約とは、寄付者等が寄付する資産をどのように保有するかについて指定する場合であるが、具体的には、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がある。

4. 新会計基準移行時に判断すべき事項

4-1 制約が課されたことを示す証憑書類等はないが、法人の関係者の誰もがその事実を知っているケース

Q 4 : 当法人の公益事業用施設の建設資金の一部はA元理事から建設のために寄付を受けたものであり、この事実を直接示す寄付申込書のような証憑書類等は残っておりませんが、その事実は法人の関係者の多くの人が承知していることであります。このような場合、指定正味財産となるのでしょうか。

A : 過年度に受け入れた正味財産のうち、新会計基準適用時に寄付者等の意思により制約されていることが明らかなものについては、指定正味財産の期首残高となる。ここで制約されていることが明らかなものには、A元理事が施設建設のために寄付を行ったことを示す寄付申込書などの直接的な証憑書類等が保管されていなくても、当該事実を法人の多くの人が承知しており、残された証憑書類等により、制約が課せられている寄付であったことを総合的に判断することができ、当該寄付の額が合理的に分かる場合も含まれる。このような場合は指定正味財産とすることが適当である。

なお、制約が課された資産であり、指定正味財産とすることが適当と判断した場合には、その旨及び根拠を文書化し、適切な一定の機関で承認を受けておく必要がある。

4-2 過去の計算書類の中で特別会計として寄付を受けたことが分かるケース

Q 5 : 当法人の10年前の計算書類によると、会館建設特別会計という特別会計が設けられ、会員から建設のための寄付の募集が行われていることが読み取れますが、会館建設のための寄付について具体的な内容を示す証憑書類等はありません。このような場合、指定正味財産となるのでしょうか。

A : 会館建設の資金収集のために特別会計が設けられ、当該特別会計の寄付金が会館建設に使用されていることが明らかな場合は、指定正味財産とすることが適当であ

る。

なお、会館建設特別会計で募集された寄付が指定正味財産になると判断した場合には、その旨及び根拠を文書化し、適切な一定の機関で承認を受けておく必要がある。

4 - 3 現在の計算書類の中で基本財産として計上されているケース

Q 6 : 当法人は歴史の古い財団法人で現在の法人本部の土地が基本財産として計上されておりますが、これがどのような財源によっているか分からない状況にあります。指定正味財産と一般正味財産の区分を判断するに当たって、どのような手続が考えられますか。

A : 基本財産は、その財源が寄付金等によるもので寄付者等の意思により制約が課されていることが明らかな部分は指定正味財産に区分される。このため、基本財産がどのような財源によっているか分からない場合は、一般正味財産とされることになる。ただし、財団法人等において法人の設立時に基本財産としている場合は、設立時の寄付者等の意思を考慮して基本財産としたことが想定される。

基本財産については、いつ、どのような経緯により基本財産とされたかを調べる必要があるが、経緯や財源が分からない場合は、少なくとも基本財産としたのが設立時なのか設立後なのかを明らかにし、設立時に基本財産としたものについては、その金額を指定正味財産にすることが適当である。特に、基本財産が土地や建物である場合には、沿革史や登記簿などにより取得年度を明らかにできると思われるため、これらの調査を行い設立時に取得したものであるかどうかを確認することが必要である。

なお、調査手続の結果、法人本部の土地が指定正味財産になると判断した場合には、その旨及び根拠を文書化し、適切な一定の機関で承認を受けておく必要がある。

特定資産

1 . 特定資産の勘定科目

Q 7 : 新会計基準注解（注3 - 2）は、特定の目的のために預金や有価証券等を有する場合には、保有目的を示す独立の科目をもって、特定資産の区分に記載するとされておりますが、土地や建物等についても保有目的を示す独立の科目が必要ですか。

A : 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る。

金融資産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）で独立の科目をもって、特定資産に区分するとしているが、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ない。

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る。

2. 固定資産の区分とその財源

Q 8：基本財産、特定資産及びその他固定資産の財源には、それぞれどのようなものがありますか。

A：法人が基本財産又は特定資産を有する場合は、固定資産を基本財産、特定資産及びその他固定資産に区分する。これらの3区分は、固定資産の用途、保有又は運用上の制約によるもので、財源との関係は以下ようになる。

(1) 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する。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する。

(2) 特定資産の財源

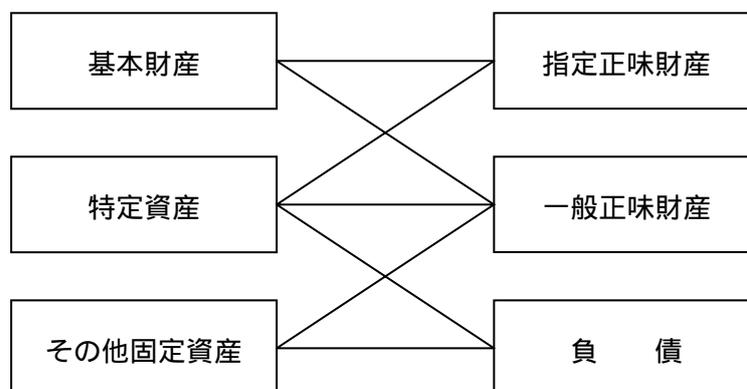
特定資産のうち、寄付者等が用途に関して制約を課し、法人がこれを受け入れた部分は、指定正味財産を財源とする。また、法人自らが用途に関する制約を課したり、保有又は運用に制約を課した部分は、一般正味財産ないし負債を財源とする。

なお、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る。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ある。

(3) その他固定資産の財源

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る。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を財源とする。

基本財産、特定資産及びその他固定資産と財源との関係を示すと、次のようになる。



3. 使途が制約されている寄付金の取扱い

Q9：特殊車両を購入するために1,200の寄付を受けました。しかしながら、特殊車両のため納車が遅れ、当年度中に取得できませんでした。この場合の寄付金1,200の処理方法について教えてください。

A：この寄付金は、車両の取得に使途が制約されているのであるから、1,200は指定正味財産となる。当該寄付金は、受入年度末までに、車両の取得がなされない場合は、預貯金等の金融資産で保有されることになる。この金融資産は車両購入目的の金融資産であるから、新会計基準注解（注3-2）により、例えば、車両運搬具購入積立資産等の保有目的を示す独立の科目をもって、貸借対照表上、特定資産の区分に記載される。仕訳を示せば次のようになる。

寄付金の受入時

現金預金（B/S）	1,200	／	受取寄付金（指定）	1,200
-----------	-------	---	-----------	-------

事業年度末

特定資産 - 車両運搬具購入 積立資産（B/S）	1,200	／	現金預金（B/S）	1,200
-----------------------------	-------	---	-----------	-------

車両購入時

特定資産 - 車両運搬具（B/S）	1,200	／	特定資産 - 車両運搬具購入 積立資産（B/S）	1,200
----------------------	-------	---	-----------------------------	-------

4. 一般正味財産や負債を財源等とする特定資産

Q10：一般正味財産や負債を財源等とする特定資産にはどのようなものがありますか。また、特定資産を設定するときには、どのような点に注意すればよいですか。

A：一般正味財産や負債を財源等とする特定資産には、例えば、次のようなものがある。

(1) 特定の目的のための預金や有価証券等の金融資産

一般正味財産を財源とする特定資産とは、法人自らが特定の目的のために預金や有価証券等を当該資産の保有目的を示す科目で積み立てるものであり、例えば、会館建設積立資産等がある。また、負債に対応する特定資産とは、負債の支払いに充てるために預金や有価証券等を当該資産の保有目的を示す科目で積み立てるものであり、例えば、退職給付引当金に対応する退職給付引当資産、預り保証金に対応する預り保証金引当資産等がある。

これらの特定資産は、次の事項を定めた取扱要領を作成することが望ましい。

- 目的
- 積立ての方法
- 目的取崩の要件
- 目的外取崩の要件
- 運用方法
- その他

(2) 補助対象資産等の取得財源のうち法人負担分

固定資産等の取得財源の一部が補助金等の交付によるものであり、残りが法人負担によるものとなっている場合に、法人負担分に対応する部分は一般正味財産に対応する特定資産となる。

設例により会計処理を示すと次のとおりである。

< 設 例 >

建物取得に当たり、 県から補助金 800 が交付され、法人が 1,200 を負担の上、建物 2,000 を取得した。

補助金交付時の仕訳

現金預金 (B/S)	800	／	県受取補助金 (指定)	800
------------	-----	---	-------------	-----

建物取得時の仕訳

特定資産 - 建物 (B/S)	2,000	／	現金預金 (B/S)	2,000
-----------------	-------	---	------------	-------

建物 2,000 のうち、指定正味財産に対応する特定資産は 800 となり、一般正味財産に対応する特定資産は 1,200 となる。

(3) (1)及び(2)以外の現物資産等

特定資産には、(1)のような金融資産で特定の目的のために使途、保有及び運用方法等に制約が存在する場合や、(2)のような建物等の現物資産で法人負担対応部分についても補助金等の交付者等の意思によって間接的に保有方法が制約される場合がある。

さらに、(1)及び(2)以外に、法人の一般正味財産のみを財源として取得した建物等の現物資産等についても、法人の意思により特定資産として設定する場合があります。留意が必要である。

5. 指定正味財産及び一般正味財産からの充当額

Q11：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、基本財産への充当額及び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。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。貸借対照表の正味財産の部と「基本財産及び特定資産の財源等の内訳」との関係について教えてください。

A：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基本財産への充当額及び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」に一致することが必要である。

設例を用いて説明すると次のとおりである。

<設 例>

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。

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				
定期預金	20,000	(20,000)	-	-
投資有価証券	30,000	(15,000)	(15,000)	-
小 計	50,000	(35,000) 1	(15,000) 3	-
特定資産				
建 物	100,000	(100,000)	-	-
退職給付引当資産	80,000	-	-	(80,000)
積立資産	40,000	(30,000)	(10,000)	-
小 計	220,000	(130,000) 2	(10,000) 4	(80,000)
合 計	270,000	(165,000)	(25,000)	(80,000)

貸借対照表
平成×年×月×日現在

科 目	当年度	前年度	増 減
・			
・			
・			
正味財産の部			
1. 指定正味財産			
・・・・・・・・・・	× × ×		
・・・・・・・・・・	× × ×		
指定正味財産合計	165,000		
(うち基本財産への充当額)	(35,000)		
	1		
(うち特定資産への充当額)	(130,000)		
	2		
2. 一般正味財産	× × ×		
(うち基本財産への充当額)	(15,000)		
	3		
(うち特定資産への充当額)	(10,000)		
	4		
正味財産合計	× × ×		
負債及び正味財産合計	× × ×		

(注) 指定正味財産及び一般正味財産の「うち基本財産への充当額」又は「うち特定資産への充当額」は、それぞれ基本財産又は特定資産の増減に対応して増減するものである。したがって、基本財産又は特定資産の増減を伴わない事業収益、事業費及び管理費等の発生により一般正味財産が増減したとしても、「うち基本財産への充当額」又は「うち特定資産への充当額」は増減しない。

引当金

1. 賞与引当金について

Q12: 賞与引当金の計上について教えてください。

A: 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う。

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る。

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る。

< 算定方法 >

賞与引当金は、支給見込額を基に算定される。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ある。

設例により会計処理を示すと次のとおりである。

< 設 例 >

決 算 日 3月31日

賞与支給月 6月賞与：6月

12月賞与：12月

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

翌期の6月賞与の支給見込額は30,900であったが、実際の支給額は31,000であった。

(ア) 引当金計上時の仕訳

賞与引当金繰入額 (一般)	20,600	/	賞与引当金 (B/S)	20,600
------------------	--------	---	-------------	--------

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月に支給するが、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する。

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

(イ) 支給時の仕訳

賞与引当金 (B/S)	20,600	/	現金預金 (B/S)	31,000
賞 与 (一般)	10,400			

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。

<注記例>

賞与引当金の計上基準は、重要な会計方針として財務諸表に注記する必要がある。注記例を示すと次のとおりである。

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。

2. 役員退職慰労引当金について

Q13：当法人では、役員の退職の際に、内規に基づき役員退職慰労金を支給していますが、この場合、役員退職慰労引当金を計上する必要がありますか。

A：役員退職慰労引当金は、役員が退任に際し法人から、在任期間中の職務執行に対する対価として受け取る一時金の慣行があり、その支給額が内規等により、適切に見積もることができる場合における期末時の役員退職慰労金見積額をいう。

役員退職慰労引当金は、従前必ずしもその計上が強制されていなかった。この点に関し、公益法人委員会報告第7号「公益法人会計における退職給与引当金について」(昭和61年10月27日 日本公認会計士協会)に、「企業会計原則上の要請は別として、商法上は計上が強制されないため、企業会計実務においても、計上が一般化するに至っていない。かつ、公益法人会計においては、債務でない負債性引当金の計上の可否について詰められていない。したがって、役員退職給与引当金全般について述べるのは時期尚早である。」と記述されている。

しかしながら、近年、企業会計実務においては役員退職慰労引当金を計上することが一般化し、定着している。そのため、公益法人会計においても効率性の的確な把握を行うために、支給が内規等に基づいて算定され、発生の可能性が高く、金額を合理的に見積もることができる場合には、当期に属する見積額を当期の費用として引当計上する必要がある。

設例により会計処理を示すと次のとおりである。

<設 例>

引当金計上時の仕訳

決算時に役員に対する退職慰労金の当期の見積額 5,000 を引当計上する。

役員退職慰労引当金繰入額 (一般)	5,000	/	役員退職慰労引当金 (B/S)	5,000
----------------------	-------	---	-----------------	-------

支給時の仕訳

役員の退任に伴い役員退職慰労金 15,000 を支給する。なお、当該役員の役員退職慰労引当金は、12,000 である。

役員退職慰労引当金(B/S)	12,000	現金預金(B/S)	15,000
役員退職慰労金(一般)	3,000		

<注記例>

役員退職慰労引当金の計上基準は、重要な会計方針として財務諸表に注記する必要がある。注記例を示すと次のとおりである。

1. 重要な会計方針

(4) 引当金の計上基準

- ・ 役員退職慰労引当金

役員の退職慰労金の支給に備えるため、内規に基づく期末要支給額を計上している。

リース会計

1. リース取引の種類

Q14: リース取引の種類について教えてください。

A: 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う。

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種類に分けられる。

(1) 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こととなるリース取引をいう。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)に分類される。

(2) オペレーティング・リース取引

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う。

2. リース取引の会計処理の概要

Q15：リース取引の会計処理について教えてください。

A：企業会計においてはリース取引の会計処理はリース会計基準に従って行われる。公益法人においてもリース取引の会計処理はこれに準じて行うこととなる。

したがって、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取引に係る方法に準じて会計処理を行う。

改正前リース会計基準では、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たが、平成20年4月1日以後開始する事業年度からは、当該処理を廃止し、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととなる。

また、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る。

土地、建物等の不動産のリース取引（契約上、賃貸借となっているものも含む。）についても、ファイナンス・リース取引に該当するか、オペレーティング・リース取引に該当するかを判定する。ただし、土地については、所有権の移転条項又は割安購入選択権の条項がある場合等を除き、オペレーティング・リース取引に該当するものと推定することとなる。

なお、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又は通常の保守等の役務提供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300万円以下のリース取引等少額のリース資産や、リース期間が1年以内のリース取引についてはオペレーティング・リース取引の会計処理に準じて資産計上又は注記を省略することができる等の簡便的な取扱いが認められている。

3. 所有権移転外ファイナンス・リース取引の借手の会計処理

Q16：所有権移転外ファイナンス・リース取引の借手の会計処理を教えてください。

A：リース会計基準による所有権移転外ファイナンス・リース取引における借手の会計処理の主な内容は次のとおりである。

(1) リース取引開始日に、リース物件とこれに係る債務を、リース資産及びリース債務として計上する。ただし、リース資産については固定資産に属する各科目に含めることもできる。

(2) リース取引開始日におけるリース資産とリース債務の計上額は、リース料総額の現在価値と貸手の購入価額等（貸手の購入価額等が明らかでない場合は借手の見積現金購入価額）とのいずれか低い額による。

(3) 利息相当額の総額は、原則としてリース期間にわたり利息法により配分するが、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、次のいずれかの方法を採用することができる。

リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法。この場合、リース資産及びリース債務は、リース料総額で計上され、支払利息は計上されず、減価償却費のみが計上される。

利息相当額の総額をリース期間中の各期にわたり定額で配分する方法。

なお、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とは、未経過リース料の期末残高（個々のリース資産に重要性が乏しいと認められる場合に賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととしたものや、利息相当額を利息法により各期に配分しているリース資産に係るものを除く。）が当該期末残高、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高の合計額に占める割合が10パーセント未満である場合とされている。

(4) リース資産の減価償却費については、原則として、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして算定する。償却方法については自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一である必要はなく、法人の実態に応じたものを選択する。

(5) リース資産について、その内容（主な資産の種類等）及び減価償却の方法を注記する。ただし、重要性が乏しい場合には、当該注記を要しない。

< 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・リース取引に該当する。

取得価額相当額（借手の見積現金購入価額） 60,000（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 月額1,200 支払いは毎月末

リース料総額 72,000

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とする。)

リース取引開始日 ×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。

〔表1〕

回数	返済日	期首元本	返済合計	元本分	利息分	期末元本
1	×1年4月30日	60,000	1,200	829	371	59,171
2	×1年5月31日	59,171	1,200	834	366	58,337
...
12	×2年3月31日	50,594	1,200	887	313	49,707
...
59	×6年2月28日	2,378	1,200	1,185	15	1,193
60	×6年3月31日	1,193	1,200	1,193	7	-
	合計	-	72,000	60,000	12,000	-

(ア) 利息相当額を利息法で会計処理する場合（上記(3)の原則的方法）

×1年4月1日（リース取引開始日）

リース資産（B/S）（*1）	60,000	／	リース債務（B/S）	260
----------------	--------	---	------------	-----

×1年4月30日（第1回支払日）

リース債務（B/S）（*1）	829	／	現金預金（B/S）	1,200
支払利息（一般）（*1）	371			

（*1）リース債務の元本返済額及び支払利息は、〔表1〕より。

×2年3月31日（第12回支払日・決算日）

リース債務（B/S）（*2）	887	／	現金預金（B/S）	1,200
支払利息（一般）（*2）	313			

減価償却費（一般）（*3）	12,000	／	減価償却累計額（B/S）	12,000
---------------	--------	---	--------------	--------

（*2）リース債務の元本返済額及び支払利息は、〔表1〕より。

（*3）減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

$$60,000 \times 1 \text{年} / 5 \text{年} = 12,000$$

以後も同様な会計処理を行う。

× 6年3月31日（最終回の支払いとリース物件の返却）

リース債務（B/S）（* 4）	1,193	／	現金預金（B/S）	1,200
支払利息（一般）（* 4）	7			

減価償却費（一般）（* 5）	12,000	／	減価償却累計額（B/S）	12,000
----------------	--------	---	--------------	--------

減価償却累計額（B/S）	60,000	／	リース資産（B/S）	60,000
--------------	--------	---	------------	--------

（* 4）リース債務の元本返済額及び支払利息は、〔表1〕より。

（* 5）減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

$$60,000 \times 1 \text{年} / 5 \text{年} = 12,000$$

(1) リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しないで会計処理する場合（上記(3)の方法）

× 1年4月1日（リース取引開始日）

リース資産（B/S）（* 1）	72,000	／	リース債務（B/S）	72,000
-----------------	--------	---	------------	--------

（* 1）リース資産及びリース債務は、リース料総額で計上する。

× 1年4月30日（第1回支払日）

リース債務（B/S）	1,200	／	現金預金（B/S）	1,200
------------	-------	---	-----------	-------

× 2年3月31日（第12回支払日・決算日）

リース債務（B/S）	1,200	／	現金預金（B/S）	1,200
------------	-------	---	-----------	-------

減価償却費（一般）（* 2）	14,400	／	減価償却累計額（B/S）	14,400
----------------	--------	---	--------------	--------

（* 2）減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

$$72,000 \times 1 \text{年} / 5 \text{年} = 14,400$$

以後も同様な会計処理を行う。

× 6年3月31日（最終回の支払いとリース物件の返却）

リース債務（B/S）	1,200	／	現金預金（B/S）	1,200
------------	-------	---	-----------	-------

減価償却費（一般）（* 3）	14,400	／	減価償却累計額（B/S）	14,400
----------------	--------	---	--------------	--------

減価償却累計額（B/S）	72,000	／	リース資産（B/S）	72,000
--------------	--------	---	------------	--------

（* 3）減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

$$72,000 \times 1 \text{年} / 5 \text{年} = 14,400$$

(ウ) 利息相当額の総額をリース期間中の各期にわたり定額で配分する場合（上記(3)の方法）

× 1年4月1日（リース取引開始日）

リース資産（B/S）（* 1）	60,000	／	リース債務（B/S）	60,000
-----------------	--------	---	------------	--------

× 1年4月30日（第1回支払日）

リース債務（B/S）（* 2）	1,000	／	現金預金（B/S）	1,200
支払利息（一般）（* 1）	200			

（* 1）支払利息は、利息相当額の総額 12,000 を、リース期間中の各期にわたり定額で配分する。

$$12,000 \times 1 \text{年} / 5 \text{年} \times 1 \text{月} / 12 \text{月} = 200$$

（* 2） $1,200 - 200 = 1,000$

× 2年3月31日（第12回支払日・決算日）

リース債務（B/S）（* 4）	1,000	／	現金預金（B/S）	1,200
支払利息（一般）（* 3）	200			

減価償却費(一般)(* 5)	12,000	／	減価償却累計額(B/S)	12,000
------------------	--------	---	--------------	--------

(* 3) $12,000 \times 1 \text{年} / 5 \text{年} \times 1 \text{月} / 12 \text{月} = 200$

(* 4) $1,200 - 200 = 1,000$

(* 5) 減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

$60,000 \times 1 \text{年} / 5 \text{年} = 12,000$

以後も同様な会計処理を行う。

× 6年3月31日(最終回の支払いとリース物件の返却)

リース債務(B/S)(* 7)	1,000	／	現金預金(B/S)	1,200
支払利息(一般)(* 6)	200			

減価償却費(一般)(* 8)	12,000	／	減価償却累計額(B/S)	12,000
------------------	--------	---	--------------	--------

減価償却累計額(B/S)	60,000	／	リース資産(B/S)	60,000
--------------	--------	---	------------	--------

(* 6) $12,000 \times 1 \text{年} / 5 \text{年} \times 1 \text{月} / 12 \text{月} = 200$

(* 7) $1,200 - 200 = 1,000$

(* 8) 減価償却費は、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして計算する。

$60,000 \times 1 \text{年} / 5 \text{年} = 12,000$

4. 所有権移転ファイナンス・リース取引の借手の会計処理

Q17: 所有権移転ファイナンス・リース取引の借手の会計処理について、所有権移転外ファイナンス・リース取引との主な相違点を教えてください。

A: 所有権移転外ファイナンス・リース取引との主な相違は、次のとおりである。

利息相当額の総額は、リース期間にわたり利息法により配分する(リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合の取扱いがない。)。

自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法によりリース資産の減価償却費を算定する。この場合の耐用年数は、経済的使用可能予測期間とする。

5. オペレーティング・リース取引の会計処理

Q17-2：オペレーティング・リース取引の会計処理及び注記について教えてください。

A：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。このうち解約不能のものに係る未経過リース料については、貸借対照表日後1年以内のリース期間に係るものと、貸借対照表日後1年を超えるリース期間に係るものとに区分して注記する。ただし、重要性が乏しい場合には、当該注記を要しない。

6. リース取引に係る財務諸表の注記

Q17-3：リース取引の借手において必要とされる一定の注記項目及び記載例を教えてください。

A：リース取引に関する注記は「その他公益法人の資産、負債及び正味財産の状態並びに正味財産増減の状況を明らかにするために必要な事項」(新会計基準第41(14))として、リース会計基準に準じて以下のような記載を行うことが考えられる。

(1) ファイナンス・リース取引

リース資産について、その内容(主な資産の種類等)及び減価償却の方法

(2) オペレーティング・リース取引(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るオペレーティング・リース取引を除く。)

貸借対照表日後1年以内のリース期間に係る未経過リース料

貸借対照表日後1年を超えるリース期間に係る未経過リース料

これらの注記の記載例を示すと次のとおりである。

<注記例>

1. 重要な会計方針

(3) 固定資産の減価償却の方法

定額法によっている。

×××

定率法によっている。

リース資産

所有権移転ファイナンス・リース取引に係るリース資産

自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法によっている。

所有権移転外ファイナンス・リース取引に係るリース資産

リース期間を耐用年数とし、残存価額を零とする定額法によって

いる。

・
・
・

・リース取引関係

(1) ファイナンス・リース取引

所有権移転ファイナンス・リース取引

リース資産の内容

その他固定資産

××事業における検査機器（機械装置）である。

所有権移転外ファイナンス・リース取引

リース資産の内容

その他固定資産

本部におけるコンピュータ、サーバー及びコピー機（什器備品）である。

(2) オペレーティング・リース取引

オペレーティング・リース取引のうち解約不能のものに係る未経過

リース料

1年内 ×××

1年超 ×××

合計 ×××

7. リース会計基準適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引の借手の取扱い

Q17-4：リース会計基準適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引について、従来、賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理によっていた場合の処理方法を教えてください。

A：所有権移転外ファイナンス・リース取引につき、リース会計基準の改正により、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理から、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理に変更する場合、リース取引開始日がリース会計基準適用初年度開始前のリース取引については、原則として、下記(1)の処理が採用されるが、(2)、(3)の処理によることも認められている。

(1) リース取引開始日がリース会計基準適用初年度開始前のリース取引についても、リース会計基準及びリース会計基準適用指針に定める方法により会計処理する。この場合、変更による影響額（適用初年度の期首までの当期一般正味財産増減額に係る累積的影響額）は経常外損益として処理する。

- (2) リース取引開始日がリース会計基準適用初年度開始前のリース取引については、適用初年度の前年度末における未経過リース料残高又は未経過リース料期末残高相当額（利息相当額控除後）を取得価額とし、期首に取得したものとしてリース資産に計上する。未経過リース料期末残高相当額（利息相当額控除後）を取得価額とした場合は、リース会計基準適用後の残存期間における利息相当額については、利息法によらず、利息相当額の総額をリース期間中の各期に定額で配分することができる。
- (3) リース取引開始日がリース会計基準適用初年度開始前のリース取引で、リース会計基準に基づき所有権移転外ファイナンス・リース取引と判定されたものについては、引き続き賃貸借処理を採用する。この場合、リース取引開始日がリース会計基準適用初年度開始前のリース取引について、引き続き通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用している旨及び改正前リース会計基準で必要とされていた事項を注記しなければならない。

なお、平成 20 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から新会計基準の適用を開始する法人における所有権移転外ファイナンス・リース取引についても同様の扱いとする。

Q17-5：リース会計基準適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引について引き続き賃貸借処理を採用する場合における借手の注記項目及び記載例を教えてください。

A：リース取引開始日がリース会計基準適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引について、引き続き通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を採用する場合の注記は、重要な会計方針欄に「引き続き通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用している」旨を記載するとともに、ファイナンス・リース取引関係欄に改正前リース会計基準に準じて以下のような項目について記載を行う。

- (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
- 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。
- 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。
- 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。
- 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。

(2) 未経過リース料期末残高相当額

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。

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。

(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

(5) 利息相当額の算定方法

これらの注記の記載例を示すと次のとおりである。

<設 例>

前提条件

リース会計基準適用初年度開始前の車両のリース(所有権移転外ファイナンス・リース取引に該当)について、引き続き賃貸借処理を採用することとした。

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とする。)

リース取引開始日 ×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

・
・
・

(×) リース会計基準適用初年度開始前の所有権移転外ファイナンス・リース取引
引き続き通常の賃貸借処理に係る方法に準じた会計処理を適用している。

・ リース会計基準適用初年度開始前のファイナンス・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

	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

(2) 未経過リース料期末残高相当額

	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

(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

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

(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。

退職給付会計

1. 退職給付等に係る財務諸表の注記

Q18：新会計基準において退職給付会計が導入されておりますが、退職一時金を期末要支給額により算定することができる場合、また、確定給付型の企業年金制度における簡便法により算定できる場合に、どのような注記が必要となりますか。

A：退職給付会計における注記は、退職給付会計基準に準じて次のとおり記載する。

(1) 退職一時金に関して期末要支給額により算定することができる場合

<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)

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

なお、仕訳を示せば次のとおりである。

退職金支給時の仕訳

退職給付引当金 (B/S)	10	現金預金 (B/S)	10
---------------	----	------------	----

退職給付費用計上時 (期末) の仕訳

退職給付費用 (一般)	70	退職給付引当金 (B/S)	70
-------------	----	---------------	----

(2) 確定給付型の企業年金制度に関して、簡便法のうち「年金受給者及び待機者については年金財政計算上の責任準備金の額をもって退職給付債務とする方法」の場合

<設 例> 企業年金制度 (確定給付型) のみのケース

前提条件

期首時点における退職給付引当金 (退職給与引当金) 残高 0

適格退職年金制度における年金財政計算上の責任準備金

前期末 500 当期末 600

適格退職年金制度における年金資産の公正な評価額

前期末 350 当期末 429

適格退職年金制度における掛金拠出額

当 期 70

適格退職年金制度における年金資産の運用益

当 期 9 (= 429 - 350 - 70)

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 150 (= 500 - 350)

このため、会計基準変更時差異の費用処理額は毎年度 30 1となる。

退職給付費用

当期 121 (91 2 + 30 1)

2 91 = 600 - 500 - 9

<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及び年金資産に基づき、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、退職給付債務は年金財政計算上の責任準備金の額に基づいて計算し、会計基準変更時差異 (150) 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適格退職年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	600
年金資産	429
会計基準変更時差異の未処理額	120
退職給付引当金 (+ +)	51

(3) 退職給付費用に関する事項

勤務費用	91
会計基準変更時差異の費用処理額	30
退職給付費用 (+)	121

(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、適格退職年金制度における年金財政計算上の責任準備金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

なお、仕訳を示せば次のとおりである。

掛金拠出時の仕訳

退職給付引当金 (B/S)	70	/	現金預金 (B/S)	70
---------------	----	---	------------	----

退職給付費用計上時 (期末) の仕訳

退職給付費用 (一般)	121	/	退職給付引当金 (B/S)	121
-------------	-----	---	---------------	-----

2 . 確定拠出型の企業年金制度等について

Q19 : 新会計基準において退職給付会計が導入されていますが、中小企業退職金共済制度を採用している法人や確定拠出型の企業年金制度を採用している法人について、会計処理を教えてください。

A : 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ある。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う。

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る。

拠出以後に追加的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。

税効果会計

1. 税効果会計の概要

Q20：新会計基準では、原則として税効果会計を適用することになっていますが、税効果会計とは、どのようなものですか。

A：公益法人において法人税法上の収益事業を実施している場合は、税効果会計適用の可否を検討する必要があり、法人税法上の収益事業を実施していない場合には、税効果会計を適用する余地はない。

公益法人は、法人税法上、原則非課税とされているものの、継続して事業場を設けて収益事業（法人税法第2条第13項、法人税法施行令第5条）を営む場合には課税関係が発生する。この法人税法上の収益事業は、専ら課税する立場から定められたものであり、定款又は寄附行為に定められている公益を目的とする本来の事業（公益事業）であっても、法人税法上の収益事業に該当すれば課税関係が発生することに留意する必要がある。

法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下「法人税等」という。）の課税所得の計算に当たっては会計上の利益（当期正味財産増減額）の額が基礎となるが、会計と課税所得計算とはその目的を異にするため、収益又は費用（益金又は損金）の認識時点や、資産又は負債の額に相違が見られるのが一般的である。

このため、税効果会計を適用しない場合には、課税所得を基礎とした法人税等の額が費用として計上され、法人税等を控除する前の会計上の利益（当期正味財産増減額）と課税所得とに差異があるときは、法人税等の額が法人税等を控除する前の当期純利益（当期正味財産増減額）と期間的に対応せず、また、将来の法人税等の支払額に対する影響が表示されないことになる。

税効果会計は、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相違等により、会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税等の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益（当期正味財産増減額）と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。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る。

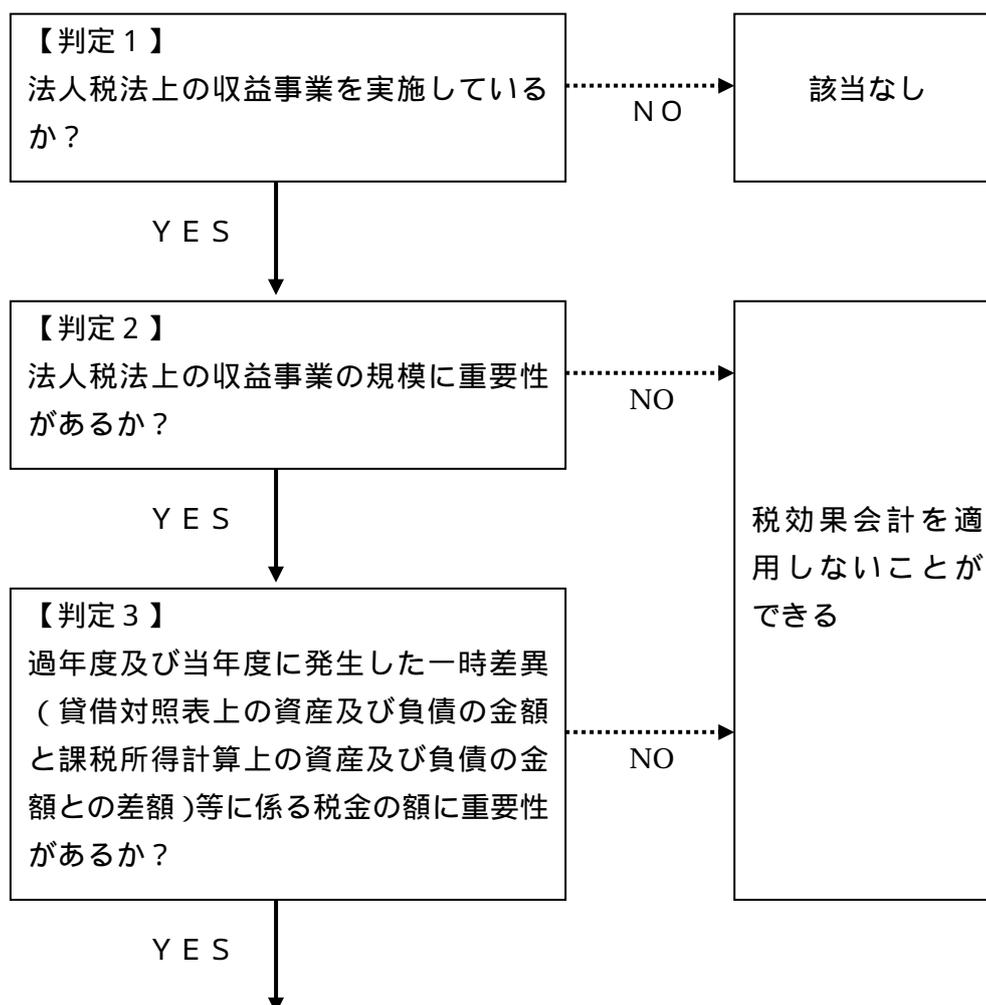
2. 税効果会計適用の要否

Q21：新会計基準注解（注2）では、重要性の原則の適用例として税効果会計が挙げられていますが、税効果会計を適用しないことができるのは、どのような場合ですか。

A：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。」とされている。

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となっている。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る。

以上をまとめると、次の図のとおりである。



税効果会計を適用

税効果会計を適用すると、一時差異が解消するときに税務申告上その年度の課税所得を減額させる効果をもつ将来減算一時差異が繰延税金資産に計上され、一時差異が解消するときに税務申告上その年度の課税所得を増額させる効果をもつ将来加算一時差異が繰延税金負債に計上されることになる。

すなわち、税効果会計を適用すると、過年度及び当年度に発生した一時差異等に係る税金の額が財務諸表に影響を与えることになる。このため、過年度及び当年度に発生した一時差異等に係る税金の額に重要性が乏しい場合に税効果会計を適用しないことができることになる。

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る。

3. 財務諸表における会計区分と法人税法上の収益事業との関係

Q22：税効果会計を適用するに当たって、財務諸表における会計区分と法人税法上の収益事業との関係について教えてください。

A：Q20 で記述したように、定款又は寄附行為に定められている公益を目的とする本来の事業（公益事業）であっても、法人税法上の収益事業に該当する場合がある。一方、公益法人会計では会計区分について、特定の目的のために特別会計を設けることができるとされており、特別会計を設けるか否かは各法人の任意である。

このため、実務上、財務諸表における会計区分と法人税法上の収益事業との関係は、次のような場合が考えられる。

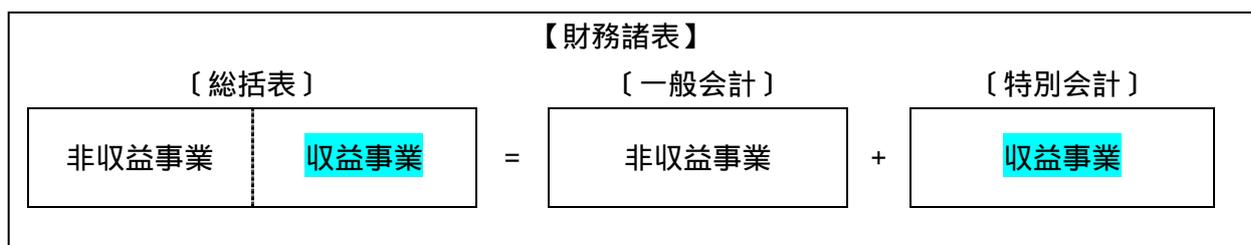
< ケース 1 >

特別会計を設けていない場合（法人税法上の非収益事業と収益事業とが混在している場合）



< ケース 2 >

法人税法上の収益事業について特別会計を設けている場合



< ケース 3 >

特別会計を設けているが、一般会計と特別会計の双方に法人税法上の非収益事業と収益事業とが混在している場合



この他にも、特別会計にのみ法人税法上の収益事業が混在している場合、一般会計にのみ法人税法上の収益事業が混在している場合などが考えられるが、いずれにしても法人税法上の収益事業について税効果会計を適用することになる。

4. 税効果会計に係る会計処理の設例

Q23：税効果会計に係る会計処理について設例を用いて説明してください。その際、法定実効税率、繰延税金資産等の計算方法、仕訳及び財務諸表の表示について教えてください。

A：設例を示すと次のとおりである。

< 設 例 >

公益法人は、以下の各資料に基づき、×2年の税金の期間配分計算を行う。

課税所得の計算

公益法人の×1年及び×2年の法人税等として納付すべき額の内訳は、次のとおりである。

項 目		× 1 年	× 2 年	差異の種類
税引前当期一般正味財産増減額		9,000	15,152	
加 算	貸倒引当金損金算入限度超過額	1,000	500	一時差異
	棚卸資産評価損	800	-	一時差異
	退職給付引当金損金算入限度超過額	2,000	1,000	一時差異
	寄付金損金不算入額	300	-	
	交際費損金不算入額	200	-	
減 算	棚卸資産評価損認容	-	800	一時差異
	未払事業税認容	-	1,276	一時差異
課税所得		13,300	14,576	

(注) × 0 年以前において、税務申告上の調整項目はないものとする。

(未納付税金)

	× 1 年	× 2 年
法人税・住民税	3,432	3,761
事業税	1,276	1,399
計	4,708	5,160

税率及び税額の計算

(ア) 各年の税率

法人税	22.0%
住民税	3.806% (= 22.0% × 17.3%)
事業税	9.6%

なお、公益法人には優遇税制の一つとして、「みなし寄付金」の規定（下記(ウ)を参照）があり、上記の各税率はみなし寄付金（寄付金支出前の所得の 20% - 1 が寄付金の損金算入限度額）控除後の課税所得に対するものである。したがって、税効果会計における一時差異の解消による税額への影響額は、みなし寄付金による影響額を考慮する必要があり、当該一時差異の額に対しては上記の各税率の 80%（1 - 20% - 1）となることに留意する。具体的な法定実効税率の算出式は下記(ウ)のとおりである。

(イ) 税額の計算

	× 1 年	× 2 年
法人税・	13,300 × (22.0% + 3.806%)	14,576 × (22.0% + 3.806%)

住民税		3,432		3,761
事業税	13,300 × 9.6%	1,276	14,576 × 9.6%	1,399

(注) 住民税の均等割は無視している。

(ウ) 繰延税金資産及び繰延税金負債を計算するに際して適用する法定実効税率

$$\frac{22.0\% \times (1 - 20\%) \times (1 + 17.3\%) + 9.6\% \times (1 - 20\%)}{1 + 9.6\% \times (1 - 20\%)} \quad 26\%$$

公益法人においては、法人税法上の収益事業の会計から非収益事業の会計へ金銭等の支出が行われた場合、金銭等支出前の所得の20%を限度として寄付金の損金算入が認められるという特殊性がある。このため、ここでは寄付金の損金算入限度額を全額利用することを前提としている。将来減算一時差異又は将来加算一時差異がある場合の将来の税金の減少額又は増加額は、みなし寄付金の制度を考慮した税率により計算されることが考えられる。

なお、みなし寄付金を考慮しない場合の法定実効税率は次のとおりであるが、繰延税金資産及び繰延税金負債を計算するに際して適用する税率は、各公益法人においてそれぞれの状況に応じて決定することになる。

$$\frac{22.0\% \times (1 + 17.3\%) + 9.6\%}{1 + 9.6\%} \quad 32\%$$

調整項目の説明と仕訳

(7) 貸倒引当金

個別の債権の回収可能見込みにより必要と認められた額を計上しているため、法人税法上の損金算入限度超過額がそれぞれ×1年に1,000、×2年に500生じており、×2年末における法人税法上の損金算入限度超過額の累計額は1,500となる。

当該損金算入限度超過額は、会計上の債権計上額が決済されたとき（貸倒償却を実施したとき、貸倒引当金の取崩しが行われたとき等）に、課税所得の計算上減額されるため、将来減算一時差異に該当する。したがって、これに係る繰延税金資産を計上する。

(×1年)

繰延税金資産 (B/S)	260	法人税等調整額 (一般)	260
a 期首繰延税金資産	0		

- b 期末繰延税金資産 $1,000 \times 26\% = 260$
- c 繰延税金資産増加額 $b - a = 260$

(× 2 年)

繰延税金資産 (B/S)	130	法人税等調整額 (一般)	130
--------------	-----	--------------	-----

- a 期首繰延税金資産 $1,000 \times 26\% = 260$
- b 期末繰延税金資産 $1,500 \times 26\% = 390$
- c 繰延税金資産増加額 $b - a = 130$

(イ) 棚卸資産

× 1 年に長期滞留品につき、法人税法上の損金扱いはされないが、ある一定の基準により会計上 800 の評価損を計上した。× 2 年に当該滞留品をすべて処分したため、× 1 年に会計上で計上した評価損 800 が× 2 年課税所得の計算上損金に認容される。

その結果、× 1 年では会計上の棚卸資産の額が法人税法上の簿価を下回っており、将来減算一時差異が生じていたが、× 2 年に当該滞留品をすべて処分したため、× 2 年において、将来減算一時差異は解消する。

(× 1 年)

繰延税金資産 (B/S)	208	法人税等調整額 (一般)	208
--------------	-----	--------------	-----

- a 期首繰延税金資産 0
- b 期末繰延税金資産 $800 \times 26\% = 208$
- c 繰延税金資産増加額 $b - a = 208$

(× 2 年)

法人税等調整額 (一般)	208	繰延税金資産 (B/S)	208
--------------	-----	--------------	-----

- a 期首繰延税金資産 $800 \times 26\% = 208$
- b 期末繰延税金資産 $0 \times 26\% = 0$
- c 繰延税金資産増加額 $b - a = 208$

(ウ) 退職給付引当金

退職給付会計基準により算定した金額を計上しているため、法人税法上の損金算入限度超過額がそれぞれ× 1 年に 2,000、× 2 年に 1,000 発生している。

当該損金算入限度超過額は、退職給付引当金の取崩時に法人税法上、課

税所得の減少をもたらすため、将来減算一時差異に該当する。したがって、これに係る繰延税金資産を計上する。

(× 1 年)

繰延税金資産 (B/S)	520	/	法人税等調整額 (一般)	520
a 期首繰延税金資産	0			
b 期末繰延税金資産	$2,000 \times 26\% = 520$			
c 繰延税金資産増加額	$b - a = 520$			

(× 2 年)

繰延税金資産 (B/S)	260	/	法人税等調整額 (一般)	260
a 期首繰延税金資産	$2,000 \times 26\% = 520$			
b 期末繰延税金資産	$3,000 \times 26\% = 780$			
c 繰延税金資産増加額	$b - a = 260$			

(I) 寄付金

× 1 年に寄付金の損金不算入額が 300 ある。

寄付金の損金算入限度超過額は、課税所得の計算上で永久に損金に算入されないため、一時差異には該当しない。

仕訳なし

(イ) 交際費

× 1 年に交際費の損金不算入額が 200 ある。

交際費の損金算入限度超過額は、課税所得の計算上で永久に損金に算入されないため、一時差異には該当しない。

仕訳なし

(カ) 未払事業税

課税所得に対する事業税額をそれぞれ × 1 年に 1,276、× 2 年に 1,399 計上している。納付時には未払事業税が取り崩されることから、× 2 年に 1,276 が損金算入される。

未払事業税については、法人税法上の損金算入時期と会計上の費用認識時期との間に相違があり、会計上の負債計上時に法人税法上の負債として計上されないため、両者に差異を生じることとなる。

この差異は、事業税の納付時に課税所得の計算上減算されるものであり、

将来減算一時差異に該当する。したがって、これに係る繰延税金資産を計上する。

(× 1 年)

繰延税金資産 (B/S)	332	法人税等調整額 (一般)	332
--------------	-----	--------------	-----

a 期首繰延税金資産	0	
b 期末繰延税金資産	1,276 × 26%	332
c 繰延税金資産増加額	b - a =	332

(× 2 年)

繰延税金資産 (B/S)	32	法人税等調整額 (一般)	32
--------------	----	--------------	----

a 期首繰延税金資産	1,276 × 26%	332
b 期末繰延税金資産	1,399 × 26%	364
c 繰延税金資産増加額	b - a =	32

財務諸表の表示

の仕訳をまとめると、次のとおりである。

項 目	× 1 年	× 2 年	合 計
(流動資産・繰延税金資産)			
貸倒引当金損金算入限度超過額	260	130	390
棚卸資産評価損	208	208	0
未払事業税	332	32	364
流動 計	800	46	754
(固定資産・繰延税金資産)			
退職給付引当金損金算入限度超過額	520	260	780
固定 計	520	260	780
【法人税等調整額】	1,320	214	1,534

【 × 1 年 】

貸借対照表

科 目	当年度
資産の部	
1. 流動資産	
.	
繰延税金資産	800
2. 固定資産	
(1) 基本財産	

正味財産増減計算書

科 目	当年度
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) 特定資産	
.....	
(3) その他固定資産	
.....	
繰延税金資産	520
負債の部	
1. 流動負債	
.....	
未払法人税等	4,708
.....	
2. 固定負債	
.....	

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	9,000
法人税、住民税及び事業税	4,708
法人税等調整額	1,320
当期一般正味財産増減額	5,612
.....	
指定正味財産増減の部	
.....	

【×2年】

貸借対照表

科 目	当年度
資産の部	
1. 流動資産	
.....	
繰延税金資産	754
2. 固定資産	
(1) 基本財産	
.....	
(2) 特定資産	
.....	
(3) その他固定資産	
.....	
繰延税金資産	780
負債の部	
1. 流動負債	
.....	
未払法人税等	5,160
.....	
2. 固定負債	
.....	

正味財産増減計算書

科 目	当年度
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	15,152
法人税、住民税及び事業税	5,160
法人税等調整額	214
当期一般正味財産増減額	10,206
.....	
指定正味財産増減の部	
.....	

なお、一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払が行われると見込まれない税金の額を控除し、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上しなければならない。

将来減算一時差異に係る繰延税金資産から控除する金額の決定に当たっては、当該資産の回収可能性(将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうか)について十分に検討し、慎重に決定しなければならない(監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」(平成11年11月9日 日本公認会計士協会)参照)。

5. 税効果会計を適用する場合の法人税等に関する財務諸表の表示

Q24: 法人税法上の収益事業について特別会計を設けている公益法人について、税効果会計を適用する場合の財務諸表の表示方法について教えてください。

A: Q22 で示した<ケース2>に基づいて、税効果会計を適用する場合の法人税等に関連する財務諸表の表示を例示すると、次のとおりである。なお、使用した数値は便宜的なものである。

(1) 貸借対照表総括表

貸借対照表総括表
平成×2年3月31日現在

科 目	一般会計 (非収益)	特別会計 (収 益)	内部取引 消去	合 計
資産の部				
1. 流動資産				
現金預金	649	957		1,606
未収金	172	113		285
棚卸資産	0	107		107
繰延税金資産	0	8		8
流動資産合計	821	1,185	0	2,006
2. 固定資産				
(1) 基本財産				
建 物	1,680	0		1,680
土 地	3,484	0		3,484
基本財産合計	5,164	0	0	5,164
(2) 特定資産		0		
退職給付引当資産	514	0		514
積立資産	2,457	0		2,457
特定資産合計	2,971	0	0	2,971
(3) その他固定資産		0		
建 物	442	2,250		2,692
什器備品	75	17		92
ソフトウェア	119	3		122
投資有価証券	26	1		27
繰延税金資産	0	29		29
その他固定資産合計	662	2,300	0	2,962
固定資産合計	8,797	2,300	0	11,097

資産合計	9,618	3,485	0	13,103
負債の部				
1. 流動負債				
未払金	360	139		499
未払法人税等	0	126		126
預り金	9	273		282
前受金	244	169		413
流動負債合計	613	707	0	1,320
2. 固定負債				
長期預り金	0	1,064		1,064
退職給付引当金	453	111		564
固定負債合計	453	1,175	0	1,628
負債合計	1,066	1,882	0	2,948
正味財産の部				
1. 指定正味財産				
寄付金	5,164	0		5,164
指定正味財産合計	5,164	0	0	5,164
(うち基本財産への充当額)	(5,164)	(0)		(5,164)
2. 一般正味財産	3,388	1,603		4,991
(うち特定資産への充当額)	(2,971)	(0)		(2,971)
正味財産合計	8,552	1,603	0	10,155
負債及び正味財産合計	9,618	3,485	0	13,103

繰延税金資産は、将来の法人税等の支払額を減額する効果を有し、一般的には法人税等の前払額に相当するため、資産の部に計上する。また、繰延税金負債は、将来の法人税等の支払額を増額する効果を有し、法人税等の未払額に相当するため、負債の部に計上する。流動資産(又は流動負債)に計上するか、固定資産(又は固定負債)に計上するかについては、将来解消される一時差異の性質に基づいて決定することになる。

なお、流動資産に属する繰延税金資産と流動負債に属する繰延税金負債がある場合及びその他固定資産に属する繰延税金資産と固定負債に属する繰延税金負債がある場合には、それぞれ相殺して表示する。

さらに、当年度に負担すべき法人税等の未納額については、未払法人税等として流動負債に計上する。このケースでは、「繰延税金資産」及び「未払法人税等」は特別会計だけに計上されることになる。

(2) 正味財産増減計算書総括表

正味財産増減計算書総括表 平成×1年4月1日から平成×2年3月31日まで

科 目	一般会計 (非収益)	特別会計 (収 益)	内部取引 消去	合 計
一般正味財産増減の部				
1. 経常増減の部				
(1) 経常収益				
特定資産運用益	19	0		19
受取会費	1,011	0		1,011
A事業収益	0	716		716

B 事業収益	0	938		938
受取補助金等	2,220	0		2,220
受取寄付金	154	0		154
雑収益	3	11		14
他会計からの繰入額	222	0	222	0
経常収益計	3,629	1,665	222	5,072
(2) 経常費用				
事業費	2,879	836		3,715
管理費	720	394		1,114
他会計への繰出額	0	222	222	0
経常費用計	3,599	1,452	222	4,829
当期経常増減額	30	213	0	243
2. 経常外増減の部				
(1) 経常外収益				
.....				
経常外収益計	0	0	0	0
(2) 経常外費用				
.....				
経常外費用計	0	0	0	0
当期経常外増減額	0	0	0	0
税引前当期一般正味財産増減額	30	213	0	243
法人税、住民税及び事業税	0	126		126
法人税等調整額	0	14		14
当期一般正味財産増減額	30	101	0	131
一般正味財産期首残高	3,358	1,502	0	4,860
一般正味財産期末残高	3,388	1,603	0	4,991
指定正味財産増減の部				
一般正味財産への振替額	97	0		97
当期指定正味財産増減額	97	0	0	97
指定正味財産期首残高	5,261	0	0	5,261
指定正味財産期末残高	5,164	0	0	5,164
正味財産期末残高	8,552	1,603	0	10,155

一般正味財産増減の部の当期一般正味財産増減額の前に、「税引前当期一般正味財産増減額」を記載し、その下に「法人税、住民税及び事業税」と「法人税等調整額」を計上し、「当期一般正味財産増減額」を表示する。このケースでは、「法人税、住民税及び事業税」及び「法人税等調整額」は特別会計だけに計上されることになる。

(3) 財務諸表に対する注記

注記例を示すと次のとおりである。

< 注記例 >

1. 重要な会計方針

() 税効果会計の適用について

税引前の当期一般正味財産増減額と法人税等の金額を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。

・
・

．税効果会計関係

(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳

未払事業税否認	8
繰延税金資産（流動資産）	8
退職給付引当金損金算入限度超過額	29
繰延税金資産（固定資産）	29
繰延税金資産合計	37

(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)	30	213	243
寄付金損金算入限度額 (B)		90	90
小 計 (C)=(A)+(B)	30	303	333
法人税、住民税及び事業税 (D)		126	126
法人税等調整額 (E)		14	14
当期一般正味財産増減額 (A)-(D)-(E)	30	101	131

(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	26%	
(調整)		
寄付金等永久に損金に算入されない項目	11%	1
税効果会計適用後の法人税等の負担率	37%	2

(注) 法定実効税率は、みなし寄付金を考慮している。

1

{ 他会計への繰出額 222 - 寄付金損金算入限度額(B)90 } × 26%

11%

小計(C)303

2

法人税、住民税及び事業税(D)126 + 法人税等調整額(E) 14

37%

小計(C)303

「1. 重要な会計方針」として税効果会計を適用している旨を記載し、「税効果会計関係」として税効果会計基準に規定される注記を(1)及び(3)に記載している。(2)の注記は公益法人の特有のものである。

「(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳」の注記には、

上に例示したものの他に、貸倒引当金、賞与引当金等の損金算入限度超過額、減価償却費の損金算入限度超過額、資産評価損の損金不算入額等が将来減算一時差異として、また有価証券評価益の益金不算入額等が将来加算一時差異として考えられる。

「(2) 法人税法上の非収益事業と収益事業の区分」の注記は、正味財産増減計算書総括表の合計欄数値のうち税効果会計に関連する部分について収益事業に係る金額を明らかにしたものである。寄付金損金算入限度額を全額利用することを前提とし、税引前当期一般正味財産増減額(A)に寄付金損金算入限度額(B)を加算して小計(C)を表示する。これが企業会計と異なるところであり、公益法人に特有の考え方である。(3)の注記に記載している法定実効税率26%との整合性を図るための措置であり、小計(C)に対する法人税、住民税及び事業税(D)と法人税等調整額(E)の負担率を見ることになる。

なお、ここでは、寄付金損金算入限度額(B)は90と計算されたとしている。

「(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」の注記では、法定実効税率26%から税効果会計適用後の法人税等の負担率37%への調整過程を示している。

この例では、永久に損金に算入されない寄付金等(交際費を含む)の損金算入限度超過額が示されているが、この他に、指定正味財産から一般正味財産への振替がある場合の永久に益金に算入されない項目、住民税の均等割等が考えられる。

(4) キャッシュ・フロー計算書

直接法

キャッシュ・フロー計算書

平成×1年4月1日から平成×2年3月31日まで

科 目	当年度	前年度	増 減
・ 事業活動によるキャッシュ・フロー			
1. 事業活動収入			
.....	× × ×		
事業活動収入計 (A)	× × ×		
2. 事業活動支出			
事業費支出			
.....	× × ×		
管理費支出			
.....	× × ×		
事業活動支出計 (B)	× × ×		
小計 (C)=(A) - (B)	× × ×		
法人税等の支払額 (D)	56		
事業活動によるキャッシュ・フロー (C)+(D)	× × ×		

新会計基準の様式では「法人税等の支払額」の記載はないが、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書に準じて、事業活動支出計の次に「小計」を設け、「小計」から「法人税等の支払額」を差引いて事業活動によるキャッシュ・フローを計算している。法人税等の支払額 56 は、前年度末貸借対照表の「未払法人税等」残高が 56 という前提のもと、当年度正味財産増減計算書の「法人税、住民税及び事業税」が 126、当年度貸借対照表の「未払法人税等」残高が 126 であることにより計算されている。

なお、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書では、「小計」の下に「利息及び配当金の受取額」と「利息の支払額」が記載されるが、新会計基準では、それらは事業活動収入と事業活動支出の中に表示するという整理が行われている。

間接法

キャッシュ・フロー計算書

平成×1年4月1日から平成×2年3月31日まで

科 目	当年度	前年度	増 減
事業活動によるキャッシュ・フロー			
1. 税引前当期一般正味財産増減額 (A)	243		
2. キャッシュ・フローへの調整額 (B)			
減価償却費	× × ×		
退職給付引当金の増減額	× × ×		
未収金の増減額	× × ×		
.	× × ×		
3. 法人税等の支払額 (C)	56		
4. 指定正味財産増加収入 (D)			
.	× × ×		
事業活動によるキャッシュ・フロー (A)+(B)+(C)+(D)	× × ×		

企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書に準じて、「税引前当期一般正味財産増減額」からスタートし、「キャッシュ・フローへの調整額」の次に「法人税等の支払額」を記載している。法人税等の支払額 56 は、直接法による計算と同様である。

なお、ここでも「利息及び配当金の受取額」と「利息の支払額」については、「キャッシュ・フローへの調整額」の中に表示するという整理が行われている。

6. 税効果会計適用初年度の処理

Q25：税効果会計を適用する初年度において、過年度の一時差異等はどのように処理すればよいか教えてください。

A：税効果会計が適用される最初の年度において、過年度に発生した一時差異等に係る税効果相当額については、「過年度法人税等調整額」として正味財産増減計算書の「法人税等調整額」の下に計上する。

すなわち、まず適用初年度の期首における一時差異等に係る繰延税金資産と繰延税金負債を算出し、貸借対照表に計上する。そして、その純額につき正味財産増減計算書において「過年度法人税等調整額」として、当年度の「法人税等調整額」とは区別して表示する。

正味財産増減計算書

平成×年×月×日から平成×年×月×日まで

科 目	当年度	前年度	増 減
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			
法人税、住民税及び事業税			
法人税等調整額	× ×		
過年度法人税等調整額	× ×		
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			
指定正味財産増減の部			
.			

以 上