

就労支援事業別事業活動明細書の作成方法と消費税改正後への対応

(群馬県健康福祉部監査指導課研修資料)

2019年10月25日
公認会計士 田島龍一

- [1] 就労支援事業者に要求される計算書類とその目的・・・・・・・・・・・・・・・・ p101
 - (1) 求められる計算書類
 - (2) 目的
 - (3) 「就労支援事業収益(売上高)」と「自立支援事業給付費収益」の区別
 - (4) 「就労支援事業事業活動計算書」(別紙1)の作成

- [2] 就労支援事業者の損益(収益・費用)把握の基本的な考え方・・・・・・・・ p103
 - (1) 就労支援事業収益の把握
 - (2) 就労支援事業費用の把握

- [3] 計算書類ごとの内容把握・・・・・・・・・・・・・・・・ p104
 - (1) 「就労支援事業別事業活動明細書」(表1参照)・・・・・・・・ p104
 - (2) 「就労支援事業製造原価明細書」(表2参照)・・・・・・・・ p105
 - (3) 「就労支援事業販管費明細書」(表3)・・・・・・・・ p108
 - (4) 「就労支援事業明細書」(表4)・・・・・・・・ p109
 - (5) 「就労支援事業事業活動計算書」(別紙1)・・・・・・・・ p109
 - (6) 共通費の按分・・・・・・・・ p109

- [4] 積立金とその明細表・・・・・・・・ p110

- [5] 消費税・複数税率制度とインボイス方式導入に係る対応・・・・・・・・ p111

- [6] まとめ・・・・・・・・ p113

就労支援事業別事業活動明細書の作成方法と消費税改正後への対応

(群馬県健康福祉部監査指導課研修資料)

2019年10月25日
公認会計士 田島龍一

[1] 就労支援事業者に要求される計算書類とその目的

(1) 求められる計算書類

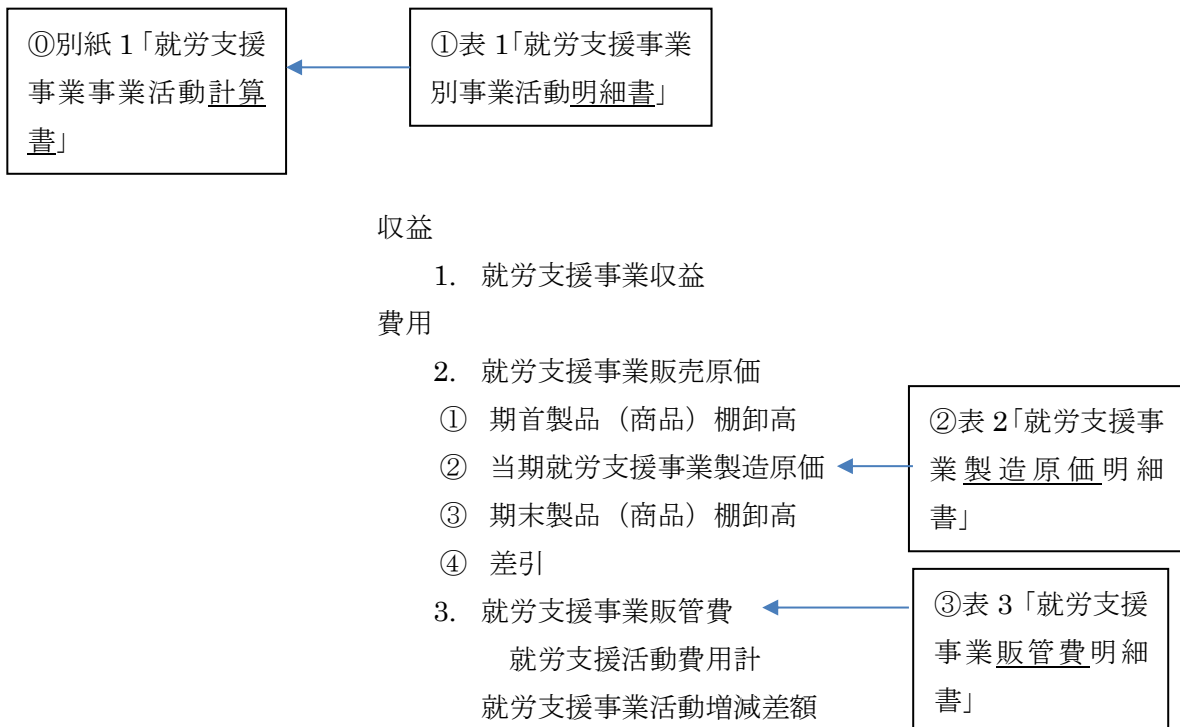
就労支援事業を行っている法人は、次の計算書類の作成が義務付けられています。

- ① 「就労支援事業事業活動計算書」(別紙1)の作成 p207
- ① 「就労支援事業別事業活動明細書」(表1) (別紙3(15))p201.
- ② 「就労支援事業製造原価明細書」(表2) (別紙3(16))p202
- ③ 「就労支援事業販管費明細書」(表3) (別紙3(17))p203
- ④ 「就労支援事業明細書」(表4) (別紙3(18)) (売上が一定規模未満事業者は②③を合算したこの明細書作成による代用も可)p206

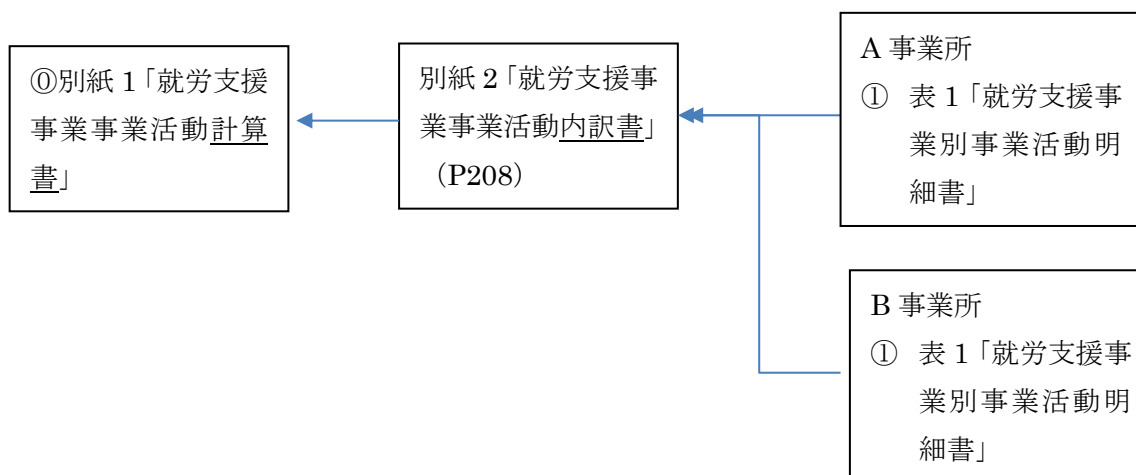
これらは、社会福祉法人以外の法人については、「就労支援の事業の会計処理の基準」(就労支援事業会計処理基準)に基づいてその作成が求められています。

また、社会福祉法人においては、社会福祉法人会計基準(省令79号)及び「社会福祉法人会計基準の運用上の取扱い」に基づきその作成が義務付けられています。なお、社会福祉法人以外は表1~4と社会福祉法人は、別紙3(15)~別紙3(18)と計算書の様式番号は異なりますが、その内容は全く同じものです。

・就労支援事業所が一つの場合



- ・就労支援事業所が複数の場合



(2) 目的

これらの計算書類作成の目的は、①適正な利用者賃金及び利用者工賃を算出しているか、また、②適正な事業運営が行われているかを確認する為と思われます。

就労支援事業者は、収益から必要経費を控除した額を利用者賃金・利用者工賃として支給することが求められます。利用者の賃金や工賃を適正に算出する為には、上記の表 1～3 を適正に計算する必要がありますが、これらの計算書類上の表示としては、利用者賃金及び利用者工賃は、労務費の中に含めて表現されていることに留意が必要です。

(3) 「就労支援事業収益(売上高)」と「自立支援事業給付費収益」の区別

「就労支援事業収益」は、就労支援事業の「売上高」を意味します。

一方、就労支援事業者は、その活動の一環として障害者訓練事業を行いますので、その役務対価として政府から「障害福祉サービス等事業収益」である「自立支援給付費収益」を受給します。それらは、「就労支援事業別事業活動明細書」の「就労支援事業収益(売上高)」ではありませんので明確に区別され、そこに含めることはできません。

(4) 「就労支援事業事業活動計算書」(別紙 1)の作成 p207

就労支援事業者は、上記の(1)の表 1 の計算結果を反映した法人全体の事業活動計算書(別紙 1)を作成することが求められます。複数の事業所を有する法人は、別紙 2「就労支援事業事業活動内訳表」(P208)を作成し、各事業所の表 1 の結果を別紙 2 を通して集計して別紙 1 にその合計を転記します。

前述のように適正な利用者賃金や利用者工賃を計算する為に、就労支援事業に係る損益を適切に区分経理する必要があります。事業所別収益は、各作業の売上高なので把握は比較的容易ですが、それに係る経費は、まず、事業に係るものとその以外とを区分すると共に共通経費は、適切な按分要素により按分計算する必要があります。それらの手続きや集計を通して適正な利用者賃金や利用者工賃を計算することが可能となります。

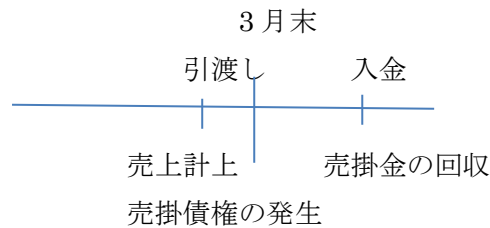
[2] 就労支援事業者の損益(収益・費用)把握の基本的な考え方

(1) 就労支援事業収益(売上高)の把握

- ・収益は、就労支援事業に係る売上を計上します。

例えば、工芸品製造事業であれば、工芸品の売上高がそれに該当します。

・売上とは、製品を相手に引き渡した時点の引き渡し請求額をいいます。たとえ、現金入金が後になる場合であっても引渡時の請求額を売上計上をする必要があります。これを掛け売りといい、現金回収されるまで売掛金または未収金という債権(資産)が計上されます。これを「実現主義」と言います。



前述の通り、「障害福祉サービス等事業収益」の「自立支援給付費収益」は、障害者の職業訓練に係る役務対価であり上記の就労支援事業収益(販売等の売上)では無いので明確に区分する必要があり、事業収益(売上)に含めて計上することは許されません。

(2) 就労支援事業費用の把握

- ・就労支援事業費用は、「製造原価」と「販管費」に区分されます。

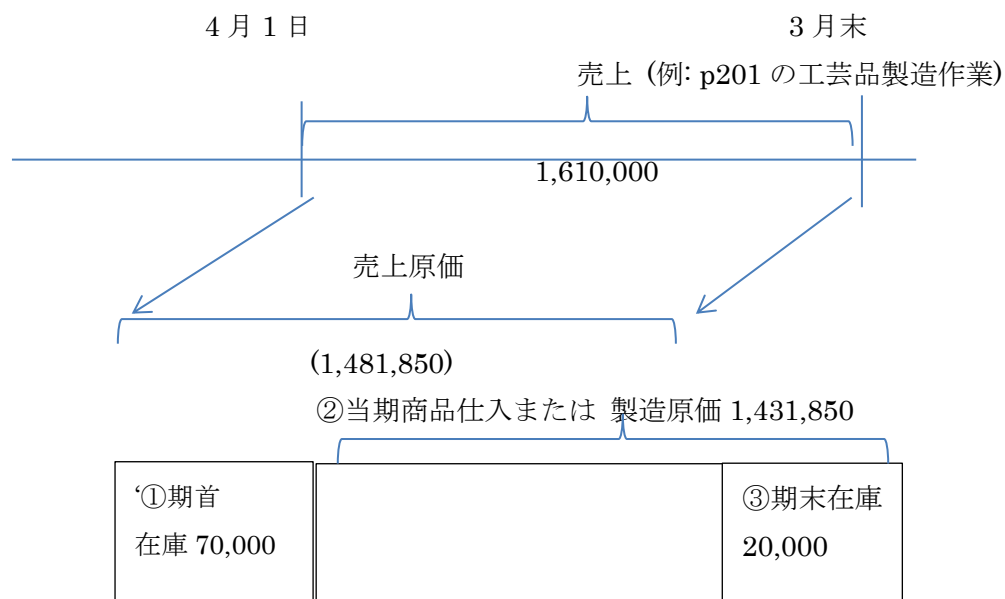
ここで、「製造原価」は、製品を製作する為に必要な原価を意味し、具体的には①材料費 ②労務費 ③外注費 ④経費 で構成されます。

一方、「販管費」は、販売費及び一般管理費の意味で、販売に必要な費用(例えば、運搬費や広告宣伝費等)、および一般管理業務に必要な管理費(例えば事務所賃借料・事務用消耗品費等)があげられます。

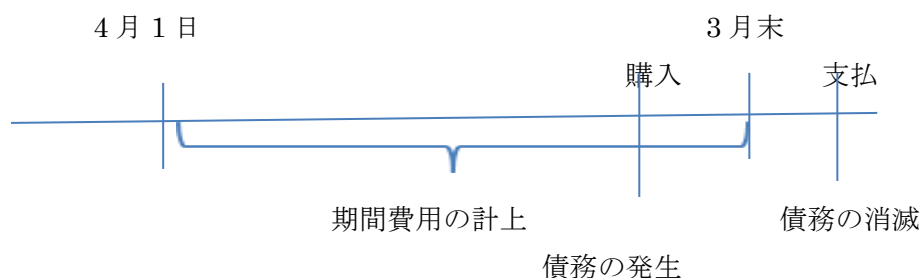
・一会計期間(4月から3月までの1年間)に製造した製品のすべてが販売できるとは限りません。当期に「販売した製品の製造原価」(売上原価と言います)を把握する為に当期の「製造原価」から、会計年度末である3月末に売れ残った製品(期末棚卸製品:在庫と言います)を控除し、前期から繰越された期首在庫は、当期に販売済みですから原価に加算して売上原価を算出します。

この期末在庫は、資産として翌年度に繰り越します。(p204 貸借対照表の製品参照)

この売上に対応する原価・費用の対応関係を「収益費用対応の原則」と言います。



・一方、販管費は、当期に発生した費用を計上します。これを期間費用といいます。これは、消耗品等を購入すれば期末に未払であっても当期の費用として計上します。これを発生主義といいます。



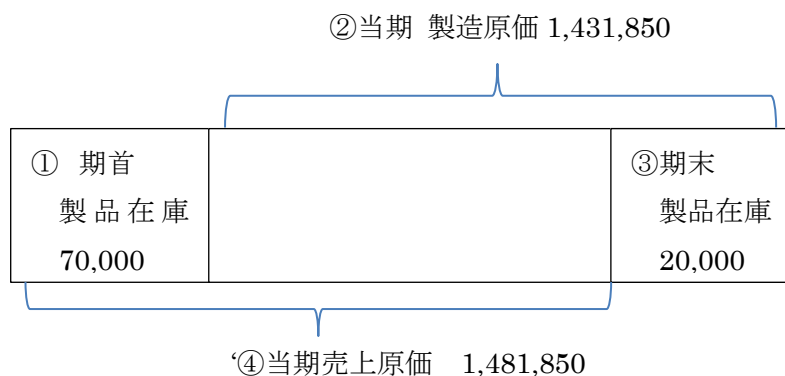
[3] 計算書類ごとの内容把握

(1) 「就労支援事業別事業活動明細書」(表 1 参照)p201

1. 事業所毎に作成。(複数事業所がある場合には、「就労支援事業活動内訳表」別紙 2 を作成。)
2. 構造・・・①勘定科目・「収益」と「費用」の各科目につき、②各作業の内訳と合計を記入。
3. 「収益」は、「1.就労支援事業収益」すなわち、各作業の一年間の売上高を計上します。「収入」という文言ではなく「収益」としている理由は、現金収入ではなく、掛売りも含めた売上高を計上することを意味しています。未収であっても収益は実現していると考えこれを「実現主義」と言い、収入のみを計上する「現金主義」と区別しています。(従って、回収不能額の発生があり得ます)
4. 「費用」は、「2.就労支援事業販売原価」と「3.就労支援販管費」に区分されます。

<1> 「就労支援事業販売原価」は、①期首製品棚卸高(期首在庫) + ②当期就労支援事業製造原価 - ③期末製品棚卸高(期末在庫) = ④差引(当期売上原価) が各作業区分に内訳計上

されます。これにより、当期の売上に対応する売上原価が正しく計上されることになります。



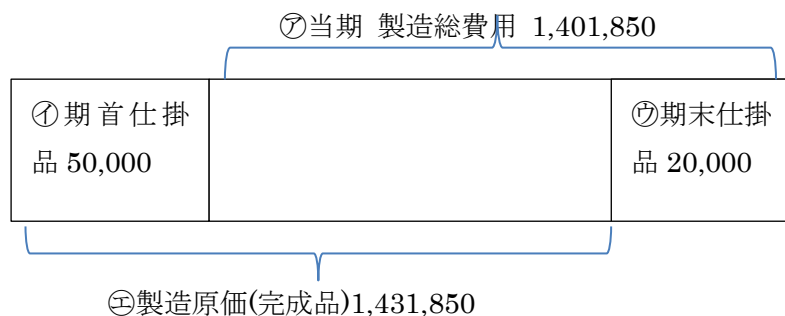
この内、上記の②の「当期就労支援事業製造原価」は、表 2 の「就労支援事業製造原価明細書」で、材料費・労務費・外注加工費・経費の内訳明細が明示され、その内、完成品となった原価が計算されて表 1 の②当期の製造原価として転記されます。

<2> 「就労支援事業販管費」は、ここでは、各作業につき 1 行で記載されますが、その詳細は、表 3 の「就労支援事業販管費明細書」で記載され、その合計が表 1 に転記されます。

(2) 「就労支援事業製造原価明細書」(表 2 参照)p202

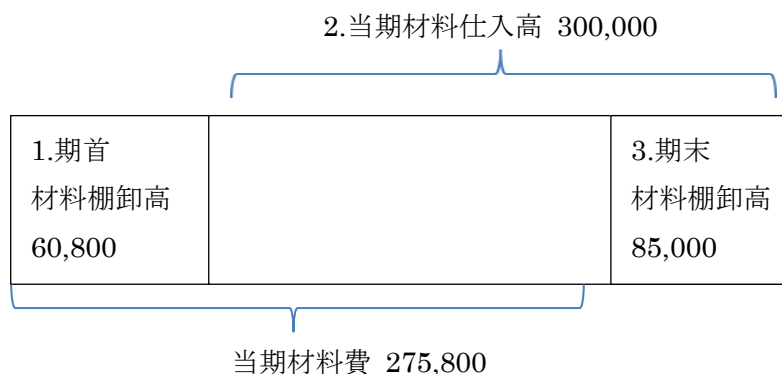
1. 構造・・・勘定科目の各費目につき、作業毎に計上。
2. 勘定科目は、Ⅰ材料費 Ⅱ労務費 Ⅲ外注加工費 Ⅳ経費に区分されます。
3. 下から 5 行目に「⑦当期就労支援事業製造総費用」とあるのは、上記のⅠ材料費 Ⅱ労務費 Ⅲ外注加工費 Ⅳ経費 の合計であり、当期に生産活動に投入した全ての費用の集計となります。
4. 下から 2 行目の「⑧期末仕掛品棚卸高」は、期末に仕掛中の未完成品を言います。完成品の原価を正しく算出する為には、期末仕掛品の製造費用を算定して、上記 3.の「⑦当期製造総費用」から控除する必要があります。前期末に同じように仕掛品があった場合には、その仕掛品は当期には完成しているはずですので、前期に期末仕掛品として棚卸資産として繰越された額は、製造原価に加える必要があります。それが下から 4 行目の「④期首仕掛品棚卸高」です。

・ ⑦当期就労支援事業製造総費用 + ④期首仕掛品棚卸高 - ⑧期末仕掛品棚卸高 = ⑤当期就労支援事業製造原価となります。これにより当期に完成した製品の正しい原価が計算されます。



5. I 材料費 は、次の式で計算されます。

$$1. \text{期首材料棚卸高} + 2. \text{当期材料仕入高} - 3. \text{期末材料棚卸高} = \text{当期材料費}$$



6. II 労務費 次の費目で計上されます。

1. 利用者賃金・・・A型の雇用契約対象の利用者の賃金を計上
2. 利用者工賃・・・雇用契約対象外の利用者の工賃を計上

下記の3.~6.は、指導員等が各作業に従事した場合にその従事時間につき按分計上します。

3. 就労支援事業指導員等給与
4. 就労支援事業指導員等賞与引当金繰入
5. 就労支援事業指導員等退職給付費用
6. 法定福利費（社会保険料等法人負担分）

当期労務費

7. III 外注加工費

加工を外注した費用を計上します。（うち内部外注加工費）とあるのは、同一法人の別の作業部隊に加工を依頼した場合に集計します。この場合には、この内部加工費がその別の作業部隊の売上に同額が計上されます。すなわち、費用と収益が両建てされることとなります。これにより、正しい売上規模が把握されます。

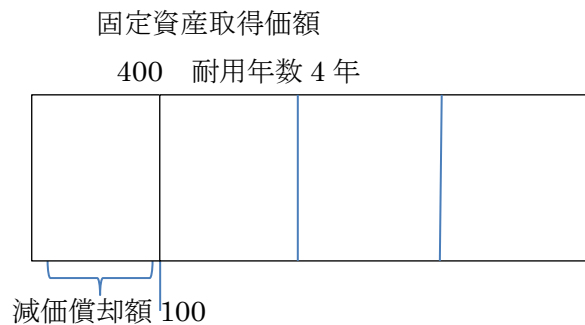
8. IV 経費 は、次の費目で主に発生形態分類費目で計上されます。下記の内、1.福利厚生費は、目的分類費用項目であり、利用者等の福利厚生目的に使用される経費を集計します。

下記の費用は、製造に係るものに限られます。

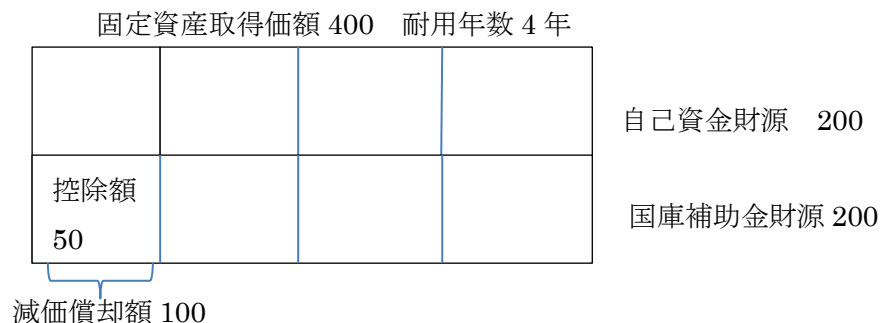
1. 福利厚生費・・・製造作業に係る人及びその作業に係る時間等により按分
2. 旅費交通費
3. 器具什器費
4. 消耗品費
5. 印刷製本費
6. 水道光熱費
7. 燃料費
8. 修繕費

- 9. 通信運搬費
 - 10. 会議費
 - 11. 損害保険料
 - 12. 賃借料
 - 13. 図書・教育費
 - 14. 租税公課
 - 15. 減価償却費・・・製作機械等に係るもの
 - 16. 国庫補助金等特別積立金取崩額(控除項目)
 - 17. 雑費
- 当期経費

9. 「減価償却費」は、1年以上利用する目的で取得する固定資産の取得価額を利用年数(耐用年数という)で除した額であり、当期のこの固定資産の使用料として当期の費用に計上する計算額を言います。



10. 「国庫補助金等特別積立金取崩額(控除項目)」は、固定資産の取得原価の財源として国庫補助金等を受領した場合に、その額を「国庫補助金等特別積立金」として貸借対照表の純資産に計上しますが、毎期の減価償却費を計上するごとに国庫補助金を財源に取得した額相当額を積立金取崩額として減価償却費と相殺するように収益計上します。従って、減価償却費の(控除項目)という意味で△表示されます。(これにより、自己資金外の取得価額の費用化を排除可能)



(3) 「就労支援事業販管費明細書」(表 3)p203

1. 構造・・・勘定科目の各費目につき、作業毎に計上。
2. 勘定科目は、製造原価明細書と異なり区分は無く、1.～6.は、人件費に係る経費であり、また、販管費特有な費目としては、16.受注活動費・24.徴収不能引当金繰入額・25.徴収不能額があります。その他は、製造原価計算書の IV経費の費目と同様ですが、販売費・一般管理費に相当する金額に限られます。

1. 利用者賃金
2. 利用者工賃
3. 就労支援事業指導員等給与・・・・・・・・販売活動に従事する時間のみ
4. 就労支援事業指導員等賞与引当金繰入・・同上の按分
5. 就労支援事業指導員等退職給付費用・・同上の按分
6. 法定福利費・・・・・・・・・・同上の按分

7. 福利厚生費
8. 旅費交通費
9. 器具什器費
10. 消耗品費
11. 印刷製本費
12. 水道光熱費
13. 燃料費
14. 修繕費
15. 通信運搬費
16. 受注活動費・・・・・・・・目的別分類科目であり、広告宣伝費他、受注活動に係る諸費用が集計されます。
17. 会議費
18. 損害保険料
19. 賃借料
20. 図書・教育費
21. 租税公課
22. 減価償却費
23. 国庫補助金等特別積立金取崩額(控除項目)
24. 徴収不能引当金繰入額・・・・過去の貸倒れ実積率により計算。(計上はマレ)
25. 徴収不能額・・・・・・・・貸倒損失。(計上はマレ)
26. 雑費

就労支援事業販管費合計

(4) 「就労支援事業明細書」(表 4:p206 参照)

就労支援事業の年間売上高が 5 千万円以下であり、多種少額の生産活動を行う等の理由により、製造業務と販売業務に係る費用を区分することが困難な場合は、「就労支援事業製造原価明細書」(表 2)及び「就労支援事業販管費明細書」(表 3)の作成に替えて、その 2 表を合算した「就労支援事業明細書」(表 4)を作成することも認められます。

この明細書の基本的な構造は、表 2 と同様ですが、IV経費 の中に販管費固有の費目が含まれます。すなわち、10.受注活動費・18.徴収不能引当金繰入額・19.徴収不能額 の 3 費目です。

また、下から 5 行目の各費目の合計は、製造原価と販管費の合計なので「当期就労支援総事業費」と表現され、一番下の仕掛品調整後の金額は、「就労支援事業費」と表現されます。

この表 4 に対応する表 1 の「就労支援事業別事業活動明細書」(表 1-2 P205 参照)は、「当期就労支援事業製造原価」の代わりに「当期就労支援事業費」と表現され、「就労支援事業販管費」は削除します。製造原価及び販管費が合算されているからです。

(5) 「就労支援事業事業活動計算書」(別紙 1:p207 参照)

「就労支援事業事業活動計算書」は、表 1「就労支援事業別事業活動明細書」に「障害福祉サービス等事業収入」(自立支援給付費収益等の役務対価として政府から受領する額)等も含め就労支援事業に関係する全ての収益費用を法人単位で集計した計算書です。

表 1「就労支援事業別事業活動明細書」は、事業所毎に作成されますので、1 事業所の場合には、表 1 の合計額が別紙 1「就労支援事業事業活動計算書」に集計されます。複数事業所を有する法人の場合は、別紙 2「就労支援事業事業活動内訳表」(P208)に各事業所欄に表 1 の合計額がされ転記され、その合計が別紙 1 に転記されます。

(6) 共通費の按分

製造原価及び販管費に共通して生じる費用をその発生の都度区分することが困難な共通費は、一定の時期にその費用の発生に係る合理的な按分基準により按分します。

製造原価と販管費に按分された各共通費は、その後作業毎に同様な基準により按分します。

その按分基準は、①その費用の発生形態により合理的な基準でかつ算定が容易なものを選択し、②いったん選択したらそれを継続適用し、また、③按分基準を記録に残す必要があります。

具体的には、エクセル表等に共通費とその按分基準となる要素である数量を作業毎に区分計上し、その比率により按分し、就労支援事業明細書に転記します。(「共通費按分表事例」P209 参照)

その按分基準の費目ごとの例示は、「別紙」の通りですが、それ以外の合理的な基準を選択しても構いません。その基本的な考え方は、

- ・人件費は、勤務時間割合・人員配置割合・延利用者数割合等
- ・材料費は、消費金額により区分・延利用者数割合・事業所別収入割合等
- ・経費は、その発生形態により、給与割合・人員配置割合・延利用者数割合・床面積割合等

[4] 積立金とその明細表

就労支援事業は、売上から必要経費を控除した額を工賃として支払わなければならないとしているので、原則として剰余金は発生せず、「就労支援事業活動増減差額」は生じません。

しかし、将来に渡って安定的に工賃を支給するため、または、安定的かつ円滑に就労支援事業を継続する為に、理事会の議決に基づきの次のような積立金を計上できます。その場合には、同額の積立資産を計上する必要があります。また、「その他の積立金明細表」(別紙 3 p216)と「その他の積立資産明細表」(別紙 4 p217)を作成することが求められます。

なお、次の積立金は、当該年度の利用者賃金及び利用者工賃が前年度を下回らない場合に限り計上できます。

・工賃変動積立金・・・毎会計年度、一定の工賃水準を利用者に保障する為、工賃水準低下の補填に備える積立金。 制限・各年度の積立制限額:過去 3 年間の平均工賃の 10%以内。

・積立額の上限額: 過去 3 年間の平均賃金の 50%以内。

取崩・過去 3 年間の最低工賃を下回った年度は、理事会の議決に基づき積立金を取り崩して工賃を補てんする。

・設備等整備積立金・・・就労支援事業に要する設備等の更新、または新たな事業展開の為の設備等導入の為積立金。制限・各年度の積立制限額:就労支援事業収入の 10%以内。

・積立額の上限額: 就労支援事業資産の取得価額の 75%以内。

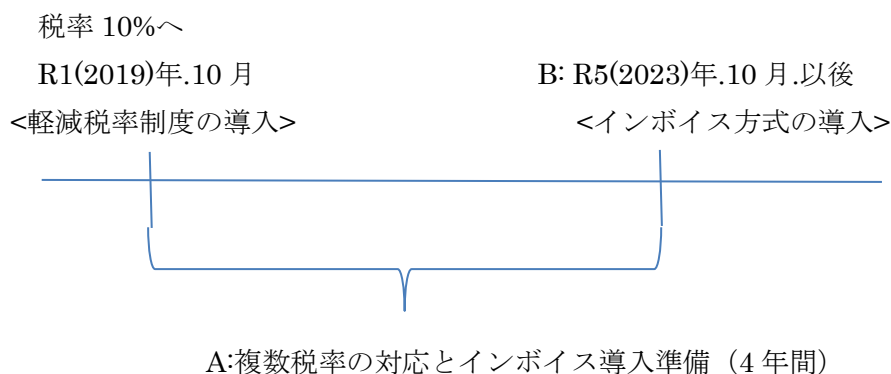
取崩・同上設備取得時には、取り崩すものとする。

[5] 消費税・複数税率制度とインボイス方式導入に係る対応

基本的な考え方

1. 免税事業者でも材料費の消費税負担が増える。
2. 食料品販売は、8%となり、4年間は、請求書等に8%である旨の記載が必要。
3. 2023年10月より、消費税の課税業者にならないと企業への販売につき、取引排除されるリスクがある。

- (1) 免税事業者(基準期間(2年前)の課税売上が1千万円以下の法人)は、消費税の納税義務は無いが、材料費等(全ての経費)仕入に係る消費税が原則として8%から10%に増加するので、消費税の増税部分につき負担増になる。
- (2) 食料品販売は、免税事業者でも企業等の課税業者に販売する場合には、4年間は請求書等に8%である旨の記載が必要。



- ・ A の期間: R1(2019)年 10 月から 4 年間・・・「帳簿方式」が継続される。
「帳簿方式」とは、消費税の課税業者が仕入税額控除を受ける要件は、帳簿に課税仕入であることの記載と「区分記載請求書等」の保存があれば良い。
- ・ α :食料品(農産物・パン・ソーセージ等)・・・ 8%
- ・ β :その他・・・・・・・・・・・・・・・・ 10%
- *:請求書・領収書に α ・ β の区分表記が必要 (「区分記載請求書等」)
従来の請求書等に 8%部分について記号を付けることで足りる。
- ・ 免税事業者でも上記の「区分記載請求書等」を発行すれば、取引から排除されることは無い。

(3) 2023年10月以後: B 期間

「インボイス方式」の導入・・・消費税の課税業者が仕入税額控除を受ける要件「適格請求書発行事業者」の登録をした業者から「登録番号」が記載された「適格請求書等」の保存が義務付けられる。

・免税事業者は、消費税の「適格請求書発行事業者」の登録をして、「課税事業者の選択」をしないと、取引業者に仕入れに係る消費税相当額の負担をかけることになる。・・・取引から排除されるリスクがある。

・消費税の「適格請求書発行事業者」の登録をして、「課税事業者の選択」をした場合は、次の日常業務が新たに生じる。

- ㉞. 売上に係る「適格請求書等」の発行。・・・登録番号の記載が必須。
- ㉟. 仕入に係る「適格請求書等」の保存。
- ㊱. 「消費税申告書」の提出及び納税。・・・非課税売上の比率が比較的ある就労支援事業者は、消費税の計算業務が一般と比較して複雑になりうる。

事例:

<u>就労支援事業者</u>		<u>企 業</u>		
〔「適格請求書発行事業者」の場合〕				
		税込	税抜	消費税
	売上	110	100	10
売上	88	仕入	88	<u>8</u>
		消費税納税額		<u>2</u>

<u>就労支援事業者</u>		<u>企 業</u>		
〔「免税事業者」の場合〕				
		税込	税抜	消費税
	売上	110	100	10
売上	88	仕入	88	<u>0</u>
		消費税納税額		<u>10</u>

・ B 期間の経過措置

・2023年10月から2026年9月までの3年間は、免税事業者からの課税仕入の消費税額の80%控除を認める。

・2026年10月から2029年9月までの3年間は、免税事業者からの課税仕入の消費税額の50%控除を認める。

[6] まとめ

1. 表 1・・・就労支援の損益を把握・・・適切な損益状況を判定。
2. 表 2・・・表 1 の内、売上原価の明細を表わす。
3. 表 3・・・表 1 の内、販管費の明細を表わす。
4. 表 4・・・表 2+表 3 の合算形式で、一定の要件を満たす場合に表 2.3.の代わりに提出。
5. 費用の内、減価償却費や引当金繰入等は、計上時には、資金支出が無いが、これを計上しておかないと、将来資金ショートが発生するので、要注意。
6. 改善計画・・・A 型・・・雇用契約・・・原則として最低賃金を支払う。表 1 がプラスを求められる。・・・「経営改善計画書」作成が義務付けられる。
7. 利用者(障害者)の雇用確保・・・工賃の維持・・・事業の継続。
8. 消費税の免税事業者でもこの 4 年以内に課税事業者の選択をすべきかの検討が必要。

以上