

実務担当者のためのガイドライン

2010年7月20日

NPO 法人会計基準協議会
NPO 法人会計基準策定委員会

目 次

NPO法人会計基準の構成とガイドラインの役割	2
会計基準とガイドラインの関係についてのフローチャート	3
パターン分類された記載例	
記載例1 現預金以外に資産・負債がない場合 (NPO法人会計基準Ⅰ～Ⅳに対応)	
活動計算書	4
貸借対照表	4
財務諸表の注記	5
記載例2 現預金以外に資産・負債がある場合 (NPO法人会計基準Ⅰ～Ⅴに対応)	
活動計算書	6
貸借対照表	7
財務諸表の注記	7
記載例3 特定非営利活動に係る事業とその他の事業を行っている場合 (NPO法人会計基準Ⅶに対応)	
活動計算書	10
貸借対照表	11
財務諸表の注記	12
記載例4 NPO法人に特有の取引等がある場合 (NPO法人会計基準Ⅶに対応)	
活動計算書	13
貸借対照表	14
財務諸表の注記	15
財産目録の記載例 (記載例2に対応して作成)	17
NPO法人会計基準のQ&A	19
Ⅰ NPO法人会計基準の目的	23
Ⅱ 一般原則	24
Ⅲ 財務諸表の体系と構成	32
Ⅳ 収益及び費用の把握と計算—その1	37
Ⅴ 収益及び費用の把握と計算—その2	47
Ⅵ その他の事業を実施する場合の区分経理	67
Ⅶ NPO法人に特有の取引等	69
Ⅷ 財務諸表の注記	97
Q&A作成者・監修者一覧	100

NPO法人会計基準の構成とガイドラインの役割

1. NPO法人会計基準の構成

NPO法人会計基準の構成は以下の通りになっています

- | | | |
|--|---|--|
| (1) NPO法人会計基準の性格と基本的考え方 | } | NPO法人会計基準の骨格を示すもの |
| (2) NPO法人会計基準 | | |
| ① NPO法人会計基準（注解も含む）
② 別表1～2
③ 様式1～5 | | |
| (3) 議論の経緯と結論の背景 | } | 会計基準を実務に適用する場合の指針(1)～(3)を実務担当者に分かりやすく伝える機能 |
| (4) 実務担当者のためのガイドライン | | |
| ① フローチャート | | |
| ② パターン分類された記載例
③ NPO法人会計基準のQ&A | | |

2. 会計基準とガイドラインの関係

NPO法人会計基準は、配列方法を工夫することで、すべてのNPO法人がすべての項目を見ずに省略してもいいようにしています。

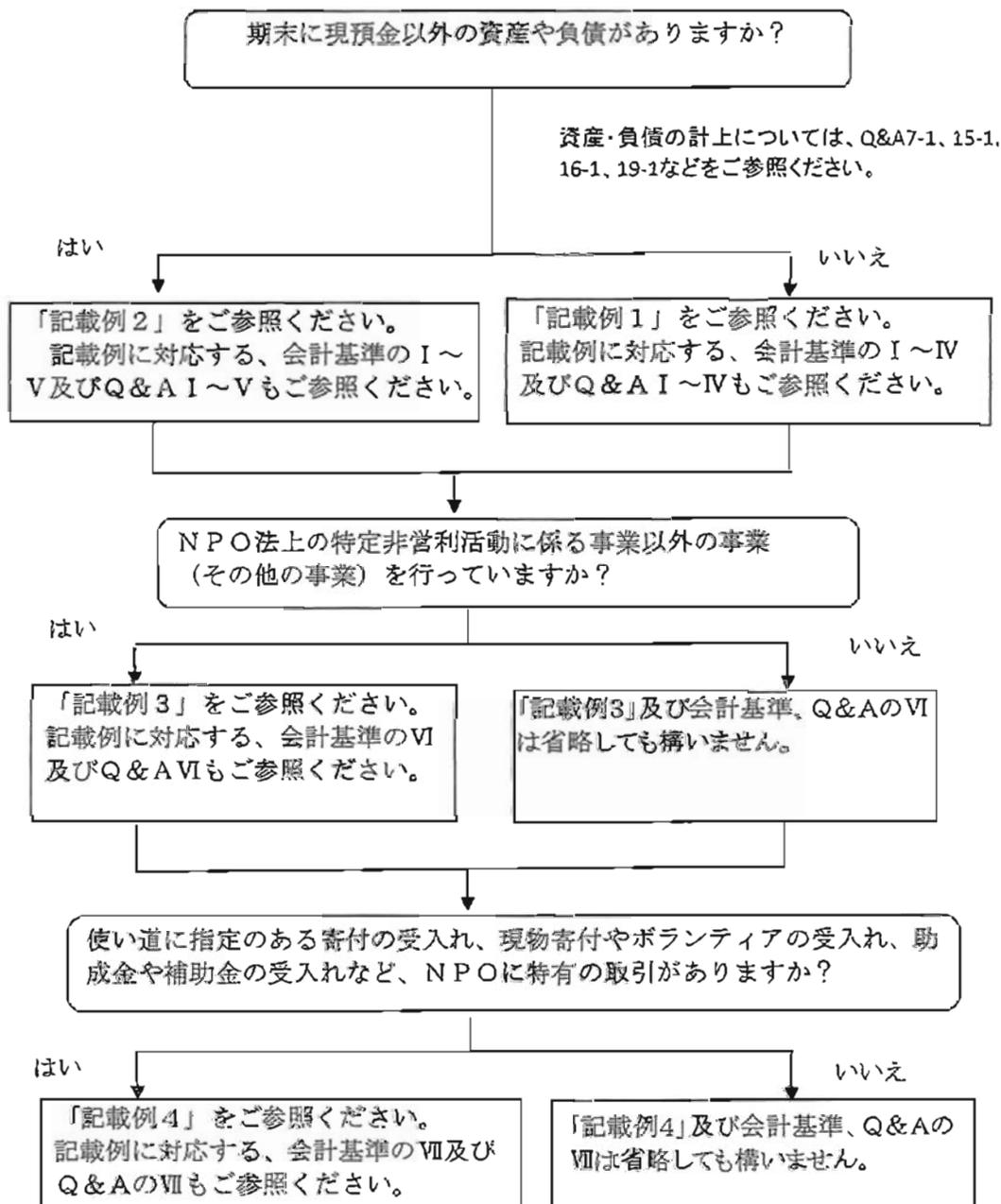
また、会計基準とガイドラインの記載例、Q&Aを連動させて、ガイドラインの記載例やQ&Aが会計基準にどのように関係しているのかが分かるようにしています。

以下のようにお使いください。

- ・ 現預金以外に資産・負債がない場合には、会計基準Ⅰ～Ⅳ及びガイドラインの記載例Ⅰをご参照ください。
- ・ 棚卸資産の販売やサービスの提供、行政からの委託事業などを行う場合や固定資産の購入などがあり、現預金以外の資産や負債がある場合には、会計基準Ⅰ～Ⅳのほか会計基準Ⅴ及び記載例Ⅱもご参照ください。
- ・ NPO法上の「その他の事業」を行っている場合には、会計基準Ⅵ及び記載例Ⅲもご参照ください。
- ・ 現物寄付やボランティアの受入れ、施設の無償提供、使途が制約された寄付金、助成金や補助金の受入れ等NPO法人に特有の取引がある場合には、会計基準Ⅶ及び記載例Ⅳもご参照ください。
- ・ 「NPO法人会計基準のQ&A」は、会計基準を解説するものです。Q&Aの番号は、会計基準の番号と対応しています。
- ・ 次ページのフローチャートで、会計基準とガイドラインの関係を確認してください。

会計基準とガイドラインの関係についてのフローチャート

ガイドラインでは、活動計算書、貸借対照表、財務諸表の注記の記載例を4つ示しました。それぞれどのような法人がどの記載例を参照すればいいのか、会計基準や会計基準のQ&Aとどのような関係にあるのか、フローチャートを示しました。記載例はあくまでも例示ですので、この通りの様式で作成しなければならないというものではありません。それぞれのNPO法人が工夫をして作成してください。できることなら、すべての記載例に目を通してください。複数の記載例に目を通す必要があるNPO法人もあります。



記載例 1 (現預金以外に資産・負債がない場合)

(名称) ××××

活動計算書(注)

××年××月××日から××年××月××日まで

(単位:円)

科目	金額	
I 経常収益		
1. 受取会費		700,000
2. 受取寄付金		290,000
3. その他収益		10,000
経常収益計		1,000,000
II 経常費用		
1. 事業費		
(1) 人件費		
臨時雇賃金	200,000	
人件費計	200,000	
(2) その他経費		
旅費交通費	300,000	
通信運搬費	100,000	
その他経費計	400,000	
事業費計		600,000
2. 管理費		
(1) 人件費		
人件費計	0	
(2) その他経費		
印刷製本費	150,000	
通信運搬費	100,000	
雑費	50,000	
その他経費計	300,000	
管理費計		300,000
経常費用計		900,000
当期正味財産増減額		100,000
前期繰越正味財産額		200,000
次期繰越正味財産額		300,000

受取会費は確実に入金されること
が明らかな場合を除き、実際に入
金したときに計上します。詳細は
Q&A12-1~12-3をご参照ください。

経常費用は、「事業費」と「管理
費」に分けます。
事業費と管理費の意味につい
ては、Q&A14-1、事業費と管理費の
按分の方法については、Q&A14-2
を参照ください。

「事業費」と「管理費」について、
それぞれ「人件費」と「その他経
費」に分けたうえで、支出の形態
別(旅費交通費、通信運搬費な
ど)に内訳を記載します。事業費
を事業の種類別に表示したり、事
業部門別、管理部門別に損益を
表示する場合には記載例2の注
記の2をご参照ください。

現預金以外に資産・負債がない場
合には、当期の現預金の増減額を
表します。

前期の活動計算書の「次期繰越正
味財産額」を記載します。

(注) 特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。

活動計算書がNPO法の収支計算書に
相当することを明示します

(名称) ××××

貸借対照表

××年××月××日現在

(単位:円)

科目	金額	
I 資産の部		
1. 流動資産		
現金預金	300,000	
流動資産合計		300,000
2. 固定資産		
固定資産合計		0
資産合計		300,000
II 負債の部		
1. 流動負債		
流動負債合計		0
2. 固定負債		
固定負債合計		0
負債合計		0
III 正味財産の部		
前期繰越正味財産	200,000	
当期正味財産増加額	100,000	
正味財産合計		300,000
負債及び正味財産合計		300,000

活動計算書の「次期繰越正味財産
額」と、貸借対照表の「正味財産合
計」は一致します。

財務諸表の注記

1. 重要な会計方針

財務諸表の作成は、NPO法人会計基準(×年×月×日NPO法人会計基準協議会)によっています。
同基準では、特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。



「重要な会計方針」の一番最初に、この財務諸表がNPO法人会計基準によっていることを記載します。

記載例 2 (現預金以外に資産・負債がある場合)

(名称) ××××

活動計算書(注)

××年××月××日から××年××月××日まで

(単位:円)

科目	金額	
I 経常収益		
1. 受取会費		
正会員受取会費	300,000	
賛助会員受取会費	700,000	1,000,000
2. 受取寄付金		
受取寄付金		500,000
3. 事業収益		
自主事業収益	3,200,000	
受託事業収益	4,100,000	7,300,000
4. その他収益		
受取利息	1,000	
為替差益	9,000	
雑収入	40,000	50,000
経常収益計		8,850,000
II 経常費用		
1. 事業費		
(1) 人件費		
給料手当	3,300,000	
臨時雇賃金	1,500,000	
法定福利費	350,000	
人件費計	5,150,000	
(2) その他経費		
売上原価	300,000	
業務委託費	1,000,000	
旅費交通費	150,000	
地代家賃	1,350,000	
減価償却費	150,000	
その他経費計	2,950,000	
事業費計		8,100,000
2. 管理費		
(1) 人件費		
役員報酬	600,000	
人件費計	600,000	
(2) その他経費		
消耗品費	60,000	
地代家賃	450,000	
減価償却費	50,000	
支払手数料	100,000	
雑費	50,000	
その他経費計	710,000	
管理費計		1,310,000
経常費用計		9,410,000
当期正味財産増減額		△ 560,000
前期繰越正味財産額		3,260,000
次期繰越正味財産額		2,700,000

受取会費は必要に応じて正会員受取会費、賛助会員受取会費など内訳表示をすることができます。受取会費については、Q&A12-1～12-9をご参照ください。

事業収益は、自主事業収益、受託事業収益に区分するほか、事業の種類ごとに区分して表示することもできます。

為替換算による差益を記載します。為替換算がある場合には相殺して表示します。為替換算の方法については、Q&A21-1をご参照ください。

経常費用は、「事業費」と「管理費」に分けます。事業費と管理費の意味については、Q&A14-1、事業費と管理費の按分の方法については、Q&A14-2をご参照ください。

事業の種類別の表示は「財務諸表の注記」で行います。事業別に表示するかどうかについては、Q&A22-1をご参照ください。

「事業費」と「管理費」について、それぞれ「人件費」と「その他経費」に分けたうえで、支出の形態別(給料手当、通信運搬費など)に内訳を記載します。

商品売上の処理については、物品販売の割合が小さい場合には、三分法を使用せず、活動計算書には「売上原価」のみを表示します。詳細はQ&A18-1をご参照ください。

固定資産を購入した場合には、活動計算書には計上せずに、貸借対照表に計上します。固定資産のうち、時の経過などにより価値が減少するものは、減価償却費を計上します。減価償却費の計算方法は、Q&A20-1をご参照ください。

NPO法人の通常の活動以外によって生じる収益・費用がある場合には、「経常外収益」「経常外費用」を記載しますが、該当する項目がない場合には、省略することが可能です(経常外収益、経常外費用の記載方法は、記載例3をご参照ください)。

当期の正味財産の増減額を示します。

前期の活動計算書の「次期繰越正味財産額」を記入します。

貸借対照表の「正味財産の部合計」に一致します。

活動計算書がNPO法の収支計算書に相当することを明示します。

(注) 特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。

(名称) ××××

貸借対照表
××年××月××日現在

		(単位:円)	
科目	金額		
I 資産の部			
1. 流動資産			
現金預金	2,000,000		
未収金	500,000		
棚卸資産	200,000		
流動資産合計		2,700,000	
2. 固定資産			
(1)有形固定資産			
車両運搬具	1,950,000		
有形固定資産計	1,950,000		
固定資産合計		1,950,000	
資産合計			4,650,000
II 負債の部			
1. 流動負債			
未払金	1,800,000		
預り金	150,000		
流動負債合計		1,950,000	
2. 固定負債			
固定負債合計		0	
負債合計			1,950,000
III 正味財産の部			
前期繰越正味財産		3,260,000	
当期正味財産増減額		△ 560,000	
正味財産合計			2,700,000
負債及び正味財産合計			4,650,000

すでに商品を販売したり、サービスを提供しているが、まだお金を回収していないものは「未収金」として計上します。

商品・製品・貯蔵品等で、事業年度末に販売していないものは、活動計算書には計上せず、「棚卸資産」として貸借対照表に計上します。

時の経過とともに価値の減少する固定資産は、減価償却をした残額を貸借対照表に計上します(固定資産を取得価額で計上し、減価償却累計額を控除する間接法でもよい)。重要性が乏しい場合には、活動計算書に一括して費用として計上した場合には、貸借対照表には計上しません。固定資産に計上するか、消耗品費等の費用に計上するかについては、Q&A19-1を参照ください。

活動計算書の「次期繰越正味財産額」に一致します。

財務諸表の注記

1. 重要な会計方針

財務諸表の作成は、NPO法人会計基準(×年×月×日NPO法人会計基準協議会)によっています。

同基準では、特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。

(1) 棚卸資産の評価基準及び評価方法

棚卸資産の評価基準は原価基準により、評価方法は総平均法によっています。

(2) 固定資産の減価償却の方法

有形固定資産は、法人税法の規定に基づいて定率法で償却をしています。

(3) 消費税等の会計処理

消費税等の会計処理は税込経理方式によっています。

「重要な会計方針」の最初に、この財務諸表がNPO法人会計基準によっていることを記載します。

事業の種類別に内訳を明示するかどうかは法人の任意です。
内訳を表示する場合に、事業費の内訳を事業別に表示するパターン、収益も含めて事業別及び管理部門別に損益の状況を表示するパターンが考えられます。

<例1 事業費の内訳を事業別に表示するパターン>

活動計算書の事業費を、事業の種類別に表示します。複数の事業に共通する事業費は、従事割合や面積割合などで各事業に按分します。具体的な方法は、Q&A22-2をご参照ください。

2. 事業費の内訳

事業費の区分は以下の通りです

科目	(単位:円)			
	A事業	B事業	C事業	事業費計
(1) 人件費				
給料手当	1,500,000	1,800,000		3,300,000
臨時雇賃金			1,500,000	1,500,000
法定福利費	150,000	200,000		350,000
人件費計	1,650,000	2,000,000	1,500,000	5,150,000
(2) その他経費				
売上原価	300,000			300,000
業務委託費		200,000	800,000	1,000,000
旅費交通費	50,000	30,000	70,000	150,000
地代家賃	450,000	450,000	450,000	1,350,000
減価償却費	50,000	50,000	50,000	150,000
その他経費計	850,000	730,000	1,370,000	2,950,000
事業費計	2,500,000	2,730,000	2,870,000	8,100,000

活動計算書の「1. 事業費」の金額と一致します。

<例2 収益も含めて、事業別及び管理部門別に損益の状況を表示するパターン>

経常収益のうち、各事業に結びつく収益は、各事業に配分し、事業別に損益の状況を表示します。また、特定の事業に結びつかない収益及び管理費は、管理部門に表示します。具体的な方法はQ&A22-2をご参照ください。

2. 事業別損益の状況

事業別損益の状況は以下の通りです

科目	(単位:円)					
	A事業	B事業	C事業	事業部門計	管理部門	合計
I 経常収益						
1. 受取会費					1,000,000	1,000,000
2. 受取寄付金		200,000		200,000	300,000	500,000
3. 事業収益	2,500,000	1,900,000	2,900,000	7,300,000		7,300,000
4. その他収益					50,000	50,000
経常収益計	2,500,000	2,100,000	2,900,000	7,500,000	1,350,000	8,850,000
II 経常費用						
(1) 人件費						
役員報酬					600,000	600,000
給料手当	1,500,000	1,800,000		3,300,000		3,300,000
臨時雇賃金			1,500,000	1,500,000		1,500,000
法定福利費	150,000	200,000		350,000		350,000
人件費計	1,650,000	2,000,000	1,500,000	5,150,000	600,000	5,750,000
(2) その他経費						
売上原価	300,000			300,000		300,000
業務委託費		200,000	800,000	1,000,000		1,000,000
旅費交通費	50,000	30,000	70,000	150,000		150,000
地代家賃	450,000	450,000	450,000	1,350,000	450,000	1,800,000
減価償却費	50,000	50,000	50,000	150,000	50,000	200,000
消耗品費					60,000	60,000
支払手数料					100,000	100,000
雑費					50,000	50,000
その他経費計	850,000	730,000	1,370,000	2,950,000	710,000	3,660,000
経常費用計	2,500,000	2,730,000	2,870,000	8,100,000	1,310,000	9,410,000
当期経常増減額	0	△ 630,000	30,000	△ 600,000	40,000	△ 560,000

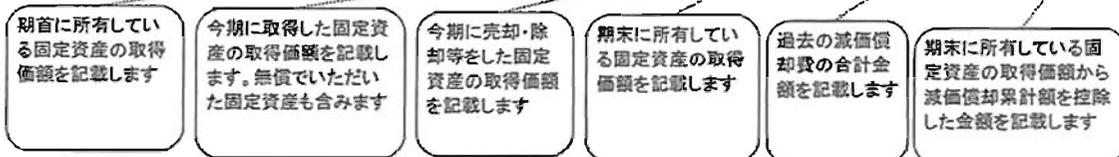
管理費は、「事業費計」の横の「管理部門」の欄に表示し、「合計」で、法人全体の費用を費用の形態別(勘定科目別)に表示します。

事業別損益の「事業費計」、「管理部門」、「合計」の欄の「経常費用計」の金額は、それぞれ活動計算書の「事業費計」、「管理費計」、「経常費用計」に一致します。

3. 固定資産の増減内訳

(単位:円)

科目	期首取得価額	取得	減少	期末取得価額	減価償却累計額	期末帳簿価額
車両運搬具	2,500,000	1,700,000		4,200,000	△ 2,250,000	1,950,000
合計	2,500,000	1,700,000	0	4,200,000	△ 2,250,000	1,950,000



4. 役員及びその近親者との取引の内容

役員及びその近親者との取引は以下の通りです

(単位:円)

科目	財務諸表に計上された金額	内役員及び近親者との取引
(活動計算書)		
地代家賃(事業費)	1,350,000	1,200,000
活動計算書計	1,350,000	1,200,000

役員及び近親者(2親等内の親族。配偶者も含まれます)及びこれらの者が支配している法人との取引がある場合には、勘定科目ごとに財務諸表に注記をします。ただし、全体的に重要性が乏しい場合には注記の必要はありません。具体的には、活動計算書については、各勘定科目の金額の10%相当額(その金額が100万円を超える場合には100万円)以下の金額、貸借対照表科目については、100万円以下の増減取引は、金額的に重要性が乏しいと考えます。詳細は、Q&A31-1をご参照ください。

記載例 3 (特定非営利活動に係る事業とその他の事業を行っている場合)

(名称) ××××

活動計算書(注)

××年××月××日から××年××月××日まで

(単位:円)

科目	特定非営利活動に係る事業	その他の事業	合計
I 経常収益			
1. 受取会費			
正会員受取会費	400,000		400,000
賛助会員受取会費	1,690,000		1,690,000
2. 受取寄付金			
受取寄付金	500,000		500,000
3. 事業収益			
A事業収益	5,000,000		5,000,000
B事業収益	8,000,000		8,000,000
C事業収益	3,600,000		3,600,000
D事業収益		1,000,000	1,000,000
4. その他収益			
受取利息	1,000		1,000
雑収入	49,000		49,000
経常収益計	19,240,000	1,000,000	20,240,000
II 経常費用			
1. 事業費			
(1)人件費			
給料手当	5,300,000	150,000	5,450,000
臨時雇賃金	3,000,000		3,000,000
法定福利費	700,000		700,000
人件費計	9,000,000	150,000	9,150,000
(2)その他経費			
業務委託費	2,600,000	40,000	2,640,000
旅費交通費	300,000	50,000	350,000
地代家賃	3,000,000		3,000,000
減価償却費	400,000		400,000
雑費	200,000		200,000
その他経費計	6,500,000	90,000	6,590,000
事業費計	15,500,000	240,000	15,740,000
2. 管理費			
(1)人件費			
役員報酬	1,200,000		1,200,000
給料手当	1,200,000		1,200,000
人件費計	2,400,000	0	2,400,000
(2)その他経費			
業務委託費	1,500,000		1,500,000
地代家賃	600,000		600,000
雑費	100,000		100,000
その他経費計	2,200,000	0	2,200,000
管理費計	4,600,000	0	4,600,000
経常費用計	20,100,000	240,000	20,340,000
当期経常増減額	△ 860,000	760,000	△ 100,000
III 経常外収益			
1. 固定資産売却益			
2. 過年度損益修正益			
経常外収益計	0	0	0
IV 経常外費用			
1. 固定資産除却損	200,000		200,000
2. 過年度損益修正損			
200,000		0	200,000
経常外費用計	200,000	0	200,000
経理区分振替額	760,000	△ 760,000	0
当期正味財産増減額	△ 300,000	0	△ 300,000
前期繰越正味財産額	1,800,000	0	1,800,000
次期繰越正味財産額	1,500,000	0	1,500,000

定款上、その他の事業を記載している場合には、区分して表示します。

特定非営利活動に係る事業とその他の事業を合算した全体の数字を明示します。

定款にその他の事業を掲げているが、実際にはその他の事業を行っていない場合には、その他の事業の欄を設ける必要はありません。

経常外収益、経常外費用には、NPO法人の通常の活動以外によって生じる収益・費用を記載します。企業会計の特別利益・特別損失に相当するものです。該当する項目がない場合には、省略することも可能です。詳細は、Q&A9-3をご参照ください。

その他の事業で得た利益を特定非営利活動に係る事業に振替える場合には、「当期正味財産増加額」の上で、「経理区分振替額」を計上します。

貸借対照表の「正味財産の部」の合計額と一致します。

(注) 特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。

以下のように、その他の事業を行っている場合でも、貸借対照表の区分経理を省略することができます。
Q&A23-2をご参照ください。

(名称) ××××

貸借対照表
××年××月××日現在

(単位:円)

科目	金額	
I 資産の部		
1. 流動資産 ←		
現金預金	500,000	
未収金	1,000,000	
棚卸資産	300,000	
流動資産合計		1,800,000
2. 固定資産 ←		
(1)有形固定資産 ←		
什器備品	500,000	
有形固定資産計	500,000	
(2)無形固定資産 ←		
ソフトウェア	300,000	
無形固定資産計	300,000	
(3)投資その他の資産 ←		
敷金	120,000	
投資その他の資産計	120,000	
固定資産合計		920,000
資産合計		2,720,000
II 負債の部		
1. 流動負債 ←		
未払金	150,000	
預り金	70,000	
流動負債合計		220,000
2. 固定負債 ←		
役員借入金	1,000,000	
固定負債合計		1,000,000
負債合計		1,220,000
III 正味財産の部		
前期繰越正味財産		1,800,000
当期正味財産増減額		△ 300,000
正味財産合計		1,500,000
負債及び正味財産合計		2,720,000

現預金及び事業年度末から1年以内に現預金になる資産や通常の活動の中で1年以内に使う資産を記載します。

事業年度末から1年を超えて使う資産を記載します。

固定資産の部は、「有形固定資産」「無形固定資産」「投資その他の資産」に分けます。

事業年度末から1年以内に支払わなければならない支払いの義務を記載します。

事業年度末から1年超の支払いの義務を記載します。

活動計算書の「次期繰越正味財産額」に一致します。

財務諸表の注記

1. 重要な会計方針

財務諸表の作成は、NPO法人会計基準(×年×月×日NPO法人会計基準協議会)によっています。同基準では、特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。

(1) 棚卸資産の評価基準及び評価方法

棚卸資産の評価基準は原価基準により、評価方法は総平均法によっています。

(2) 固定資産の減価償却の方法

法人税法の規定に基づいて、有形固定資産は定率法で、無形固定資産は定額法で償却をしています。

(3) 消費税等の会計処理

消費税等は税込経理により処理しています。

2. 事業費の内訳

事業費の区分は以下の通りです。

事業の種類ごとに内訳を明示するかどうかは法人の任意です。ここでは事業費の内訳を明示していますが、収益も含めて、事業別及び管理部門別に損益の状況を表示することも可能です。

(単位:円)

科目	特定非営利活動に係る事業			その他の事業	事業費計
	A事業	B事業	C事業	D事業	
(1)人件費					
給料手当	2,000,000	1,500,000	1,800,000	150,000	5,450,000
臨時雇賃金		3,000,000			3,000,000
法定福利費	300,000	150,000	250,000		700,000
人件費計	2,300,000	4,650,000	2,050,000	150,000	9,150,000
(2)その他経費					
業務委託費	2,000,000		600,000	40,000	2,640,000
旅費交通費	50,000	200,000	50,000	50,000	350,000
地代家賃	800,000	1,200,000	1,000,000		3,000,000
減価償却費	200,000	200,000			400,000
雑費	100,000	50,000	50,000		200,000
その他経費計	3,150,000	1,650,000	1,700,000	90,000	6,590,000
事業費計	5,450,000	6,300,000	3,750,000	240,000	15,740,000

3. 固定資産の増減内訳

(単位:円)

科目	期首取得価額	取得	減少	期末取得価額	減価償却累計額	期末帳簿価額
有形固定資産						
什器備品	1,000,000			1,000,000	△ 500,000	500,000
無形固定資産						
ソフトウェア		350,000		350,000	△ 50,000	300,000
投資その他の資産						
敷金	120,000			120,000		120,000
合計	1,120,000	350,000	0	1,470,000	△ 550,000	920,000

4. 借入金の増減内訳

(単位:円)

科目	期首残高	当期借入	当期返済	期末残高
役員借入金	1,200,000		200,000	1,000,000

5. 役員及びその近親者との取引の内容

役員及びその近親者との取引は以下の通りです。

(単位:円)

科目	財務諸表に計上された金額	内役員及び近親者との取引
(活動計算書)		
業務委託費(事業費)	2,640,000	2,000,000
活動計算書計	2,640,000	2,000,000
(貸借対照表)		
役員借入金	1,000,000	1,000,000
貸借対照表計	1,000,000	1,000,000

記載例 4 (NPO法人に特有の取引等がある場合)

(名称) ××××

活動計算書(注)

××年××月××日から××年××月××日まで

(単位:円)

科目	金額	
I 経常収益		
1. 受取会費		
正会員受取会費	5,000,000	
賛助会員受取会費	850,000	5,850,000
2. 受取寄付金		
受取寄付金	7,500,000	
資産受贈益	2,000,000	
施設等受入評価益	828,000	10,328,000
3. 受取助成金等		
受取民間助成金	4,000,000	
受取国庫補助金	2,000,000	6,000,000
4. 事業収益		
A事業収益	2,000,000	
B事業収益	5,000,000	
C自治体受託事業収益	5,500,000	12,600,000
5. その他収益		
受取利息	101,000	
雑収入	49,000	150,000
経常収益計		34,828,000
II 経常費用		
1. 事業費		
(1) 人件費		
給料手当	14,500,000	
法定福利費	1,500,000	
人件費計	16,000,000	
(2) その他経費		
印刷製本費	1,800,000	
旅費交通費	1,450,000	
通信運搬費	550,000	
地代家賃	1,000,000	
施設等評価費用	828,000	
減価償却費	500,000	
支払寄付金	5,100,000	
その他経費計	11,228,000	
事業費計		27,228,000
2. 管理費		
(1) 人件費		
給料手当	2,000,000	
法定福利費	100,000	
人件費計	2,100,000	
(2) その他経費		
通信運搬費	250,000	
消耗品費	250,000	
地代家賃	200,000	
減価償却費	100,000	
雑費	100,000	
その他経費計	900,000	
管理費計		3,000,000
経常費用計		30,228,000
当期正味財産増減額		4,600,000
前期繰越正味財産額		10,400,000
次期繰越正味財産額		15,000,000

用途が制約された寄付金を受け入れた場合には、原則として経常収入の部に「受取寄付金」と計上し、その受入額、使用額、期末残額等を注記します。
ただし、重要性が高い場合には、活動計算書を指定正味財産の部と一般正味財産の部に分けて表示します。具体的な会計処理については、Q&A27-2をご参照ください。

棚卸資産や固定資産の現物寄付を受けた場合には、公正な評価額で計上します。公正な評価額については、Q&A24-1をご参照ください。

補助金や助成金も対象事業及び実施期間が定められているものは、用途が制約された寄付金等として、その受入額、使用額、期末残額等を注記します。詳細は、Q&A28-1、29-1をご参照ください。

無償又は著しく低い価格で施設の提供等の物的サービスを受けた場合や、ボランティアを受け入れている場合で、外部資料等によって客観的に把握できる場合には、収益の部に「施設等受入評価益」「ボランティア受入評価益」として計上するとともに、費用の部に「施設等評価費用」「ボランティア評価費用」と計上することができます。この記載例は、「施設等受入評価益」だけを活動計算書に計上し、ボランティア受入評価益は活動計算書には計上せず、財務諸表に注記する方法を例示しています。詳細はQ&A25-1、26-1～5をご参照ください。

貸借対照表の正味財産の部の合計と一致します。

(注) 特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。

(名称) ××××

貸借対照表

××年××月××日現在

(単位:円)

科目	金額	
I 資産の部		
1. 流動資産		
現金預金	2,300,000	
〇〇援助事業用預金	3,000,000	
流動資産合計		5,300,000
2. 固定資産		
(1) 有形固定資産		
車両運搬具	1,500,000	
有形固定資産計	1,500,000	
(2) 無形固定資産		
ソフトウェア	200,000	
無形固定資産計	200,000	
(3) 投資その他の資産		
〇〇基金事業用預金	10,000,000	
投資その他の資産計	10,000,000	
固定資産合計		11,700,000
資産合計		17,000,000
II 負債の部		
1. 流動負債		
未払金	130,000	
前受助成金	1,000,000	
預り金	100,000	
流動負債合計		1,230,000
2. 固定負債		
役員借入金	770,000	
固定負債合計		770,000
負債合計		2,000,000
III 正味財産の部		
前期繰越正味財産	10,400,000	
当期正味財産増減額	4,600,000	
正味財産合計		15,000,000
負債及び正味財産合計		17,000,000

使途が制約された寄付金等により取得した資産や、法人自らが特定の目的のために所有することとした預貯金や有価証券、固定資産等は、その使途がわかる名称で、流動資産の部、固定資産の部にそれぞれ表示します。詳細はQ&A27-3をご参照ください。

現物寄付を受けた固定資産は、公正な評価額で貸借対照表に計上し、減価償却を行います。

対象事業や実施期間が定められていて、未使用額の返還義務が規定されている補助金や助成金については、事業年度末における未使用額を負債の部に計上します。Q&A28-1をご参照ください。

活動計算書の「次期繰越正味財産」と一致します。

財務諸表の注記

1. 重要な会計方針

財務諸表の作成は、NPO法人会計基準(×年×月×日NPO法人会計基準協議会)によっています。同基準では、特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。

- (1) 固定資産の減価償却の方法
有形固定資産は、法人税法の規定に基づいて定率法で償却をしています。
- (2) 施設の提供等の物的サービスを受けた場合の会計処理
施設の提供等の物的サービスの受入れは、活動計算書に計上しています。また計上額の算定方法は「3. 施設の提供等の物的サービスの受入の内訳」に記載しています。
- (3) ボランティアによる役務の提供
ボランティアによる役務の提供は、「4. 活動の原価の算定にあたって必要なボランティアによる役務の提供の内訳」として注記しています。
- (4) 消費税等の会計処理
消費税は税込経理によっています。

施設の提供等の物的サービスの受入れやボランティアの受入れを活動計算書に計上したり、財務諸表に注記したりする場合には、その旨を「重要な会計方針」に記載します。

2. 事業別損益の状況

事業別損益の状況は以下の通りです。

事業の種類ごとに内訳を明示するかどうかは法人の任意です。ここでは事業別及び管理部門別に損益の状況を明示していますが、事業費のみを表示することも可能です。

科目	A事業費	B事業費	C事業費	事業部門	管理部門	(単位:円) 合計
I 経常収益						
1. 受取会費					5,850,000	5,850,000
2. 受取寄付金	828,000	6,000,000		6,828,000	3,500,000	10,328,000
3. 受取助成金等	4,000,000	2,000,000		6,000,000		6,000,000
4. 事業収益	2,000,000	5,000,000	5,500,000	12,500,000		12,500,000
5. その他収益					150,000	150,000
経常収益計	6,828,000	13,000,000	5,500,000	25,328,000	9,500,000	34,828,000
II 経常費用						
(1) 人件費						
給料手当	3,500,000	6,000,000	5,000,000	14,500,000	2,000,000	16,500,000
法定福利費	300,000	650,000	550,000	1,500,000	100,000	1,600,000
人件費計	3,800,000	6,650,000	5,550,000	16,000,000	2,100,000	18,100,000
(2) その他経費						
印刷製本費	1,800,000			1,800,000		1,800,000
旅費交通費	850,000	350,000	250,000	1,450,000		1,450,000
通信運搬費	150,000	200,000	200,000	550,000	250,000	800,000
地代家賃	200,000	300,000	500,000	1,000,000	200,000	1,200,000
施設等評価費用	828,000			828,000		828,000
減価償却費	500,000			500,000	100,000	600,000
支払寄付金		5,100,000		5,100,000		5,100,000
消耗品費					250,000	250,000
雑費					100,000	100,000
その他経費計	4,328,000	5,950,000	950,000	11,228,000	900,000	12,128,000
経常費用計	8,128,000	12,600,000	6,500,000	27,228,000	3,000,000	30,228,000
当期経常増減額	△ 1,300,000	400,000	△ 1,000,000	△ 1,900,000	6,500,000	4,600,000

3. 施設の提供等の物的サービスの受入れの内訳

内容	役務提供益	算定方法
〇〇体育館の無償利用	828,000	〇〇体育館使用料金表によっています。

施設提供等の評価やボランティアの受入評価を活動計算書に計上する場合には、外部資料等によって客観的に把握できることが必要です。詳細は、Q25-1、26-3～26-5をご参照ください。

4.活動の原価の算定にあたって必要なボランティアによる役務の提供の内訳

(単位:円)

内容	金額	算定方法
弁護士 10時間	100,000	日本弁護士連合会から出されている「市民のための弁護士報酬の目安」から、1時間の法律相談の料金を1万円として計算しています。
A事業相談員 3名×10日間	72,000	単価は〇〇地区の最低賃金によっています

施設提供等の評価やボランティアの受入評価を財務諸表に注記する場合には、その金額を合理的に算定できなければいけません。詳細は、Q&A26-1~26-5をご参照ください。

5. 使途等が制約された寄付等の内訳

使途等が制約された寄付等の内訳は以下の通りです。当法人の正味財産は15,000,000円ですが、のうち13,000,000円は〇〇援助事業と〇〇基金事業に使用される財産です。したがって、使途が制約されていない正味財産は2,000,000円です。

使途等に制約のある寄付金、補助金、助成金等を受け入れた場合には、その指定された事業ごとに前期からの繰越額、当年度の受入額、当年度の実施額、次期に繰り越す金額(=使途が拘束されている正味財産額)を注記します。

(単位:円)

内容	前期繰越額	当期受入額	当期減少額	次期繰越額	備考
〇〇援助事業	0	5,000,000	2,000,000	3,000,000	翌期に使用予定の支援用資金
〇〇基金事業	10,000,000	0	0	10,000,000	A事業のための基金 助成金の総額は5,000,000円。 当期受入額との差額1,000,000 円は前受助成金として貸借対 照表に計上しています。
〇〇助成団体助成金	0	4,000,000	4,000,000	0	B事業の補助金
〇〇自治体補助金	0	2,000,000	2,000,000	0	
合計	10,000,000	11,000,000	8,000,000	13,000,000	

対象事業及び実施期間が定められ、未使用額の返還義務が規定されている助成金・補助金を未収経理、前受経理をした場合には、「当期受入額」には、実際の入金額ではなく、活動計算書に計上した金額を記載します。実際の入金額は「備考」欄に記載することが望ましいです。

6. 固定資産の増減内訳

(単位:円)

科目	期首取得価額	取得	減少	期末取得価額	減価償却累計額	期末帳簿価額
有形固定資産						
車両運搬具		2,000,000		2,000,000	△ 500,000	1,500,000
無形固定資産						
ソフトウェア	300,000			300,000	△ 100,000	200,000
投資その他の資産						
C基金事業用預金	10,000,000			10,000,000		10,000,000
合計	10,300,000	2,000,000	0	12,300,000	△ 600,000	11,700,000

7. 借入金を増減内訳

(単位:円)

科目	期首残高	当期借入	当期返済	期末残高
役員借入金	0	1,000,000	230,000	770,000

8. 役員及びその近親者との取引の内容

役員及びその近親者との取引は以下の通りです。

(単位:円)

科目	財務諸表に計上された金額	内役員及び近親者との取引
(活動計算書)		
受取寄付金	10,328,000	2,000,000
活動計算書計	10,328,000	2,000,000
(貸借対照表)		
役員借入金	770,000	770,000
貸借対照表計	770,000	770,000

財産目録の記載例

(名称) ××××

財産目録
××年××月××日現在

(単位:円)

科目	金額	
I 資産の部		
1. 流動資産		
現金預金		
手許現金	50,000	
〇〇銀行	1,000,000	
ゆうちょ銀行	950,000	
未収金		
××市	370,000	
利用者〇名	130,000	
棚卸資産		
販売用書籍	200,000	
流動資産合計		2,700,000
2. 固定資産		
(1)有形固定資産		
車両運搬具		
障害者送迎用自動車 3台	1,950,000	
什器備品		
歴史的資料	評価せず	
有形固定資産計	1,950,000	
固定資産合計		1,950,000
資産合計		4,650,000
II 負債の部		
1. 流動負債		
未払金		
△月分給与	1,650,000	
△月分社会保険料	150,000	
預り金		
源泉所得税	50,000	
社会保険料	100,000	
流動負債合計		1,950,000
2. 固定負債		
固定負債合計		0
負債合計		1,950,000
正味財産		2,700,000

財産目録には、金銭評価ができない資産も「評価せず」として財産目録に記載することができます。

NPO法人会計基準 のQ&A

I	NPO法人会計基準の目的	23
II	一般原則	24
III	財務諸表の体系と構成	32
IV	収益や費用の把握と計算—その1	37
V	収益や費用の把握と計算—その2	47
VI	区分経理	67
VII	NPO法人に特有の取引等	69
VIII	財務諸表の注記	97

「NPO法人会計基準のQ&A」は、「NPO法人会計基準」に対応する形で作成されています。

会計基準と同様に、現預金以外に資産や負債がないNPO法人は、I～IVを見てください。

商品、製品の売買、サービスの提供、行政からの委託事業などを行う場合や固定資産の購入などがある等で、現預金以外に資産や負債がある場合は、I～IVの他に、Vも見てください。

NPO法に規定するその他の事業を行っている場合には、I～Vの他に、VIも見てください。

現物寄付や、ボランティアの受入、使い道に指定のある寄付の受入、助成金・補助金の受け入れなどがある場合には、I～VIの他に、VIIも見てください。

また、財務諸表の注記についてはⅧを見てください。

「NPO法人会計基準のQ&A」に付されている番号は、会計基準の番号に対応しています。

例えば、Q&Aの、「14-1 事業費や管理費とは具体的にどのようなものですか？」は、会計基準の「14. NPO法人の通常の活動に要する費用は、事業費及び管理費に区分し、かつそれぞれを人件費及びその他経費に区分して表示する。」に対応しています。

I NPO法人会計基準の目的

- 2-1 NPO法人会計基準に書いていない事項は、企業会計に準拠するのでしょうか？
具体的にどのような事項があるのでしょうか？

II 一般原則

- 4-1 「NPO法人は適時かつ正確に作成した会計帳簿に基づいて財務諸表を作成しなければならない」とありますが、「適時に」とは、具体的にどれくらいの頻度を言うのでしょうか？
- 5-1 会計処理を変更してよい場合とは、具体的にどのような場合ですか？また、会計方針を変更した場合には具体的にどのように記載しますか？
- 6-1 助成金事業や委託事業を行っている場合、その部分だけ区分して財務諸表を作成することが要求されることがあります。この会計基準との関係はどうなりますか？
- 7-1 重要性の原則の考え方について説明して下さい

III 財務諸表の体系と構成

- 9-1 貸借対照表と活動計算書は何を表わすものですか？
- 9-2 「活動計算書は、当該事業年度に発生した収益、費用及び損失を計上することにより・・・」とありますが、「当該事業年度に発生した」とはどのような意味ですか？
- 9-3 経常外収益、経常外費用は「経常収益」「経常費用」とどう違いますか？ 固定資産を現物でもらった場合や高額な寄付をもらった場合は経常外収益ですか？

IV 収益や費用の把握と計算—その1

- 12-1 未収会費を計上するのはどのような場合ですか？
- 12-2 将来の会費もまとめて入金してきた場合にはどう会計処理をするのですか？
- 12-3 介護サービスを受けるための会費のようなものも、通常の会費と同じ取り扱いでよいですか？
- 14-1 事業費や管理費とは具体的にどのようなものですか？
- 14-2 常勤の職員がいないような小規模なNPO法人で、事業部門と管理部門が明瞭に分かれていない場合には、どのように事業費と管理費を区分したらいいのですか？
- 14-3 人件費にはどのようなものがありますか？
- 15-1 「消耗品の購入等で少額のもの、実際に支払ったときに費用として計上することができる」とありますが、棚卸資産に計上しなくてもよい少額の費用とは、い

くらぐらいまでのものですか？

- 16-1 「電話代、電気代、家賃等定期的に支払う費用は、実際に支払ったときに費用として計上することができる」とありますが、「定期的に支払う費用」とは他にどのようなものがありますか？

V 収益や費用の把握と計算—その2

- 18-1 物品の販売を実施している場合の売上原価の表示方法について説明して下さい
- 19-1 固定資産に計上する場合と、消耗品費等の費用に計上する場合の考え方について説明して下さい
- 19-2 ソフトウェアは資産になるのですか？
- 19-3 注解の第10項に「資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない」とありますが、「時価が著しく下落したとき」とはどのような場合でしょうか？
- 19-4 貸倒引当金は計上しなければいけないのですか？
- 19-5 退職給付引当金は計上しなければいけないのですか？
- 20-1 減価償却の手続きとは何でしょうか？必ず行わなければいけないのでしょうか？
- 20-2 注解の第15項に、「リース取引が事実上物件の売買と同様の状態にあると認められる場合には、売買取引に準じて処理することができる」とありますが、「売買取引に準ずる処理」とはどのような処理ですか？
- 21-1 外貨建取引が発生したときの円換算や、期末に資産・負債があるときの円換算はどのようにして行うのでしょうか？
- 22-1 複数の事業を行っている場合には、事業費をその事業ごとに区分しなければいけないのですか？
- 22-2 事業部門と管理部門に共通する経費や、複数の事業に共通する経費はどのように^{集計}区分するのですか？

VI その他の事業を実施する場合の区分経理

- 23-1 定款にその他の事業を掲げているが、実際にはその他の事業を行っていない場合には、活動計算書はどのように作成するのですか？
- 23-2 その他の事業を実施している場合でも、貸借対照表は区分をしなくてもよいのですか？

VII NPO法人に特有の取引等

- 24-1 寄付してもらった資産は公正な評価額で計上すると記載されていますが、公正な

- 評価額とは具体的にどのようなものですか？
- 24-2 寄付してもらった棚卸資産を販売して対価を得た場合には、活動計算書にどのように表示したらよいですか？
- 24-3 寄付してもらった棚卸資産を期末まで所有している場合には活動計算書と貸借対照表にどのように計上したらよいですか？
- 25-1 無償又は著しく低い価格で施設の提供等の物的サービスを受けた場合の会計上の基本的な考え方を説明して下さい
- 26-1 ボランティアによる役務の提供を受けた場合の会計上の基本的な考え方を説明して下さい
- 26-2 ボランティアの受け入れについて、「活動の原価の算定に必要なボランティアによる労務の提供」とは具体的にどのようなケースですか？
- 26-3 無償又は著しく低い価格で施設の提供等の物的サービスを受けた場合やボランティアの受け入れをした場合において、「合理的に算定できる場合」や「客観的に把握できる場合」とは具体的にどのような場合ですか？
- 26-4 無償又は著しく低い価格の施設の提供等による物的サービスの受け入れやボランティアの受け入れに関する財務諸表の注記の方法について教えてください
- 26-5 無償又は著しく低い価格の施設の提供等による物的サービス等を受け入れた場合やボランティアの受け入れをした場合で、活動計算書へ計上する場合はどのように表示したらよいですか？
- 27-1 使途が制約された寄付金等について、制約が解除された場合とは具体的にどのような状況を意味するのでしょうか？
- 27-2 使途が制約された寄付金等について重要性が高い場合の会計処理について具体例を挙げて説明して下さい
- 27-3 特定資産とはなんですか？使途が制約された寄付金等で取得して期末まで保有しているものは特定資産になるのですか？
- 28-1 未使用額の返還義務がある使途が制約された補助金等について、対象事業の途中で決算期末を迎えた場合の会計処理を、具体例を挙げて説明して下さい
- 29-1 後払いの補助金等（補助金等の交付が対象事業終了後となるもの）の会計処理について、具体例を挙げて説明して下さい

VIII 財務諸表の注記

- 31-1 役員及びその近親者との取引を注記するのはなぜですか？金額にかかわらずすべて注記するのですか？

I NPO法人会計基準の目的

Q 2-1 NPO法人会計基準に書いていない事項は、企業会計に準拠するのでしょうか？具体的にどのような事項があるのでしょうか？

A 今回公表となったNPO法人会計基準は、「NPO法人会計基準の性格と基本的考え方」の中で「必要なことのすべてを漏らすことなく網羅しているとは必ずしもいえない。今後、このNPO法人会計基準が普及し、NPO法人に定着していく過程で、再度議論され、より適合的なNPO法人会計基準が形成されていくことを期待している。」と述べているようにすべての会計処理を網羅しているものではありません。その結果、個々の具体的な会計処理を行う場合どのように処理すべきなのか疑問が出てくる場合もあると思います。

そのような場合に参考となるのが他の会計基準です。他の会計基準といえは、ご質問の利益獲得を目的とする営利法人を対象とした企業会計を想定されるかもしれませんが、利益獲得を主目的とはしていない非営利法人を対象とする非営利法人の会計が存在します。営利の世界と同等あるいはそれ以上の非営利の世界があるのです。NPO法人は非営利法人であり、非営利法人の会計も参考となるものと考えます。

こうした営利、非営利の各種の会計基準の中から、NPO法人の会計として適切と思われるものを法人自ら検討し、準拠していただくこととなります。

NPO法人会計基準に書かれていない事項の具体的な例としては、棚卸資産の評価方法、減価償却方法、引当金の計上、外貨換算などがあり、他の会計基準を参照して、その処理方法を行うこととなります。採用した会計処理については、重要な会計方針として注記することが必要となります。

このQ&Aでの説明は、こうした、他の会計基準を参照して、その処理方法を決める際の参考として使用していただくと考えています。

とは言え、当然NPO法人会計基準に書いていない事項であり、NPO法人会計基準が普及し、NPO法人に定着していく過程であることより、試行錯誤は出てくるものと思っています。この試行錯誤については、避けて通ることはできないものであると考えていただき、大いに試行錯誤を行っていただきたいと思います。そのような試行錯誤を繰り返す中で改めてNPO法人会計基準の議論が出てきた時に、会計の実務の中に慣習として発達したものの中からNPO法人会計の基準として一般に公正妥当と認められるところを集約し、より適切なNPO法人会計基準を形成していただくことを期待しています。その形成の過程では、これも、「NPO法人会計基準の性格と基本的考え方」の中で記載されていることですが、「市民の期待とそれにこたえるべきNPO法人の責任の双方にふさわしい会計基準とはいかなるものであるか」の視点であることは忘れてはならないものと考えます。

II 一般原則

Q 4-1 「NPO法人は適時かつ正確に作成した会計帳簿に基づいて財務諸表を作成しなければならない」とありますが、「適時に」とは、具体的にどれくらいの頻度を言うのでしょうか？

A NPO法人会計基準第4項（適時性・正確性）には、「NPO法人は適時かつ正確に作成した会計帳簿に基づいて財務諸表を作成しなければならない」とされています。

財務諸表を作成するために、会計帳簿では、①全ての取引を発生順（日付け順）に記録する機能と、②取引を勘定科目毎に記録し合計額を算出する機能の二つが必要と考えられています。

手作業中心の会計帳簿では、①の機能を「仕訳帳」の作成、②の機能を「総勘定元帳」の作成としてきましたが、目的である機能が達成されれば、必ずしも形式にこだわる必要はありません。

現金に関する全ての取引を日付順に記録した「現金出納帳」や、同様に預金の取引を日付順に記録した「預金出納帳」は、多くのNPO法人でも作成されていると思いますが、これらは①の機能を果たしています。②の機能を果たす総勘定元帳には、現金出納帳や預金出納帳と、現預金以外の取引を仕訳した振替伝票からすべての取引が勘定科目毎に転記され、その合計金額から活動計算書及び貸借対照表を作成することになります。

現金出納帳は、現金管理と記帳の正確性を確保する観点から、帳簿残高と現金の実際有高を照合し、不一致が生じた場合に原因を判明できる範囲の期間に記帳することが必要です。不一致が生じた場合は、記帳に間違いがある可能性があり、その原因を調査して訂正する必要があるからです。従って、現金の動きがあったときはその都度毎日作成することが原則です。ただし、法人によっては現金を取り扱う日を週1回、月1回など定めている場合もありますから、そのような場合は現預金の動きのあった日ごとに記帳すればよいでしょう。預金出納帳についても、最低でも1月に1回は作成することが原則です。

規模や活動内容が多様であるために一律に「適時」を規定することはできません。しかし、決算時期に1年分をまとめて処理するようなことには問題があります。

総勘定元帳は出納記録や振替伝票作成の都度記帳することが望ましいのですが、実務上は週1回、月1回など定期的に作成すればよいでしょう。会計ソフトでは、現金出納帳・預金出納帳などを入力すると自動的に総勘定元帳も作成されます。また多桁式の現金出納帳などを使えば、現金取引に関しては現金出納帳が総勘定元帳の役割も果たします。

(多桁式現金出納帳記載例) 多桁式現金出納帳

日付	前日 残高	入金			出金			当日 残高
		事業 収益	受取 会費	受取 寄付金	交通費	地代 家賃	通信 運搬費	
・・・ 7/13 ・・・ ・・・	・・・ 2,300 ・・・ ・・・	・・・ ・・・ ・・・ ・・・	・・・ 3,000 ・・・ ・・・	・・・ 20,000 ・・・ ・・・	・・・ 300 ・・・ ・・・	・・・ ・・・ ・・・ ・・・	・・・ ・・・ ・・・ ・・・	・・・ 25,000 ・・・ ・・・
合計	30,000	50,000	20,000	60,000	5,000	50,000	80,000	45,000

なお現金出納帳は、法人が所有する現金が動いた日付で記帳します。例えばスタッフが経費を個人の現金から支払い(立替払い)、後日、法人の経理担当者が精算した場合、現金出納帳に記載する日付はスタッフが立替えた日(領収証やレシートの日付)ではなく、法人が経費を精算した日付で記帳します。領収証の日付は摘要欄などに記載します。さかのぼって現金残高を修正するようなことはしてはなりません。帳簿上の現金残高と手許にある実際の現金残高を一致させることが重要です。

手許残高と一致することが重要

(現金出納帳記載例)

日付	科目・部門	摘要	収入	支出	残高
7/1	通信運搬費・A 事業	案内チラシ送付 郵便局 6/30		240	3,210

法人の金庫から出金した日付で記帳

領収証等の日付は摘要欄に記載

また、事業年度末までにスタッフが立替払いしている経費を精算できなかったような場合には、スタッフに対する未払金になりますので、決算で「未払金」を計上し、翌事業年度に、精算したときには、現金出納帳には「未払金」(未払金を精算したという意味)と記帳をします。

<例> 会場費3万円を、スタッフが立替払いをし、事業年度末までに精算しなかった
(事業年度末)

借方	金額	貸方	金額	適用
会議費・A事業	30,000	未払金	30,000	●●セミナー会場費 ●●氏立替分

会場費3万円を活動計算書に計上

●●氏に対する未払(未精算)分3万円を貸借対照表に計上

(精算時)

(現金出納帳記載例)

日付	科目・部門	摘要	収入	支出	残高
4/10	未払金	セミナー会場費 ●●氏立替分 精算		30,000	1,500

Q 5-1 会計方針を変更してよい場合とは、具体的にどのような場合ですか？また、会計方針を変更した場合具体的にどう記載しますか？

A まず会計方針とは、財務諸表を作成するために採用した会計処理の原則、手続き、表示方法のことですが、NPO法人が一度採用した会計方針は、原則として毎期継続して適用しמידりにこれを変更してはなりません。これはNPO法第27条第4項及びNPO法人会計基準第5項(継続性)にもあるとおり「継続性の原則」と呼ばれるもので、その理由は恣意性の排除と比較可能性の維持です。つまり、自由に変更を認めると、それを利用して事実と異なる報告をしようとしたり、前期と比較しようとしても意味がないものになってしまうからです。

しかしながら会計処理等の変更が全く認められないわけではありません。変更が認められる場合というのは、いわゆる「正当な理由」がある場合です。

つまり、一つの取引について、いずれも妥当と認められた、いくつかの会計方針がある場合において、正当な理由により、従来採用している会計方針から他の会計方針へ変更することができます。

そして、このような会計方針の変更を行った場合、この変更に関与している場合にはその変更の旨、変更理由及び従来の処理と比べた場合の影響額を財務諸表に注記することが必要となります(NPO法人会計基準第31項(2))。

なお、明らかに従来の処理方法が誤っていて、誤りに気付いて正しい理由により変える場合は、変更というよりも当然の修正といえます。ただ、変更があった事実と影響額を注記することは必要です。

正当な理由の判断基準としては以下のようなものが挙げられます。

①会計基準等の新たな制定・改正に伴い行われるものであること

(ただし、このNPO法人会計基準を採用した場合は、これまで会計基準が存在していなかったことにより、継続性の変更には当たらない、と考えています。)

②法人の事業活動・内容及び経営環境の変化に対応して行われるものであること

③取引を財務諸表に今まで以上に、より適切に反映するために行われるものであること

④事実と異なる報告をしようとするなどの不正処理を目的としていないこと

⑤一般に妥当と認められるNPO会計の基準(従来より適切と認められている処理慣行及びNPO法人会計基準など)に照らして妥当であること

(具体的ケースの検討)

例えば、前年度まで現金主義(現金預金の収支ベースで処理する方法)で処理していたものを当年度より発生主義(その事実が発生した年度に対応させて処理する方法)により未収金、未払金などをたてて処理する方法へ変更する場合があります。

具体例を挙げれば以下のとおりです。

①当事業年度末において確実に後日入金予定の未収の会費が100万円あった場合、以下の処理を入れます。

(借) 未収会費 100万円 (貸) 会費収入 100万円

②当事業年度末において備品を購入したが代金50万円が未払いの場合、以下の処理を入れます。

(借) 備品 50万円 (貸) 未払金 50万円

(重要な会計方針の変更があった場合の注記の具体的記載例)

例 定期的な費用を現金主義で処理していたものを未払金計上に変えた場合

従来、業務委託費については現金主義で処理していましたが、金額的にも重要性があり、費用の期間対応をより適切に行うため、当事業年度より、既に業務が終了し支払金額が確定しているものについては未払金を計上することとしました。この変更の結果、前事業年度に比べ、活動計算書において、事業費の業務委託費が×××円増加し、当期経常増減額及び当期正味財産増減額が同額減少しています。

(表示方法の変更と会計方針の変更)

表示方法とは、一般に財務諸表項目の科目分類、科目配列及び報告様式をいい、表示方法の変更には、貸借対照表の流動資産あるいは固定資産の区分や活動計算書の経常収益、経常費用等の同一区分内での勘定科目の区分掲記、統合あるいは勘定科目名の変更等を行うものと、当該区分を超えて表示方法を変更するものがあります。

金額的に重要性が高まったことにより、貸借対照表の流動資産の「その他」に含まれている「未収金」や「仮払金」等を独立して区分掲記する場合や、活動計算書の「経常費用」の「事業費」の「雑費」に含まれていたものを「〇〇費用」として独立して区分掲記する場合などは、前者に属する表示方法の変更であり、合理的根拠又は理由に基づくもので単なる表示形式上の変更にすぎないものは会計方針の変更としては取り扱いません。

他方、流動資産から固定資産に区分を変更する、あるいは経常外収益、経常外費用の区分から経常収益、経常費用の区分に変更するなど、区分を超えることにより財務諸表に重要な影響を与えて表示方法を変更するものは、会計方針の変更として取り扱うものとします。

Q 6-1 助成事業や委託事業を行っている場合、その部分だけ区分して財務諸表を作成することが要求されることがあります。この会計基準との関係はどうなりますか？

A このNPO法人会計基準は、NPO法に規定する財務諸表等の作成を念頭においています。そのため助成金事業や委託事業の会計も含め、NPO法人全体の経理状況について報告することとなります。

一方、助成事業や委託事業の会計報告においては、一般に対象事業部分についてのみの報告を求められます。多くの場合、報告の科目や様式について指定があり、それにしたがって会計報告をします。会計報告においては資金使途の制約要件を守ったかということが資金提供側の関心事項です。

両者は目的が異なるため様式や対象期間が異なることがありますが、「単一性の原則（NPO法人会計基準第6項）」により両者に矛盾がないことが求められます。つまり、次の二つの点が必要です。

- ① 対象期間が違っても、基礎となる帳簿は同じものを使うこと
- ② 帳簿から求められる様式にあわせた報告書の数字までの合理的な説明が可能なこと

法人の正式な帳簿としては、あくまでNPO法のもものが唯一無二のものとなります。助成金等の報告のために、一から帳簿を作り直す必要はありません。助成財団等への報告については、正式の帳簿からそのまま使えるものはそのまま使い、対象期間や勘定科目などについて加工が必要な場合は、正式の帳簿からどのような加工をしたのかの経緯を説明できる資料を作れば問題ありません。

Q 7-1 重要性の原則の考え方について説明してください。

A. 会計は、会計報告の利用者に、NPO法人の財政状態や、正味財産の増減情報を正確に伝えることが目的です。したがって、利用者に誤った情報を伝えるおそれがないなら、できるだけ簡単な方法で記録し、報告も簡易にすることが合理的です。反対に、利用者に誤解を与えるおそれがある場合には、面倒でも厳密な方法で記録し、報告も厳密にすることが必要です。前者のケースを「重要性が乏しい」、後者のケースを「重要性が高い」と言っています。

重要性の原則は、コストと効果の関係だと考えれば理解しやすいでしょう。ここでコストとは、「厳密な会計処理を行う事務処理上の手間」のことであり、効果とは、「その結果としての財務諸表の理解可能性の増大」を意味します。つまり、いくら厳密な方法を採用して時間と労力を費やした会計であっても、利用者の理解可能性を高めることにならないなら、意味がないわけです。効果が期待できないのであれば、より簡単な方法を採用することは当然です。

一般に重要性の原則には、「質的重要性」と「量的重要性」があるとされています。「質的重要性」とは、金額の大きさに関係なく、使われる科目が活動等を示す上でなくてはならないことを表します。つまり、いくら金額的に少額であっても、その科目及び内容がNPO法人の活動を表すのに欠かせないものである場合には、厳密で詳細な報告が求められます。事業収入や人件費や借入金などは、一般に「重要な」科目とされています。金額面だけで判断するのではないことに注意してください。

金額面のことを意味する「量的重要性」には、絶対的側面と相対的側面の二つがあります。絶対的側面の量的重要性は〇〇円という金額そのものです。「〇〇円以下のものなら、支払った時の費用にしよう」という場合です。例えば減価償却資産について法人税法では、10万円未満の場合は一括損金算入、10万円以上20万円未満は一括償却資産と言って簡便な方法、中小企業の特例として30万円未満なら損金算入を認めるといった処理を認めています。相対的側面の量的重要性は、比率で表されます。「総収入に対して〇〇パーセント以下だから区分表示しない」という場合です。例えば上場会社に対する規則である財務諸表等規則では、資産総額の100分の1以上の資産の区分表示とか、売上高の10%超の材料売上高の区分表示などの細かい規定があります。実務的には、この二つの側面を総合して判断します。

また重要性の原則は、会計処理の面でも、財務諸表の表示の面でも、考えなくてはなりません。会計処理の面とは、「重要性に乏しいので簡単な方法で帳簿をつけよう」という場合です。表示の面とは、「重要性がないので他の科目にまとめて報告しよう」という場合です。

重要性の判断は、会計のあらゆる局面で問題となります。例えば、

- (1) 定期的に支払う費用で、その金額が大きく変動しないものについては、支払時に費用として処理できます。
- (2) 消耗品、貯蔵品等のうち、重要性が乏しいものについては、買入時に費用として処理する方法を採用することができます。
- (3) 減価償却資産の購入は、取得価額を基礎として計上することが必要ですが、重要性が乏しい場合には、活動計算書に一括して費用として計上することができます。
- (4) 使途等が制約された寄付等について、重要性が高い場合には正味財産の部を指定正味財産と一般正味財産に区分し、指定正味財産の受入とすることが必要です。

これら以外にも多くのものがあり、なかなか一律に示すことはできません。それぞれのNPO法人の特徴があるからです。例えば、「切手」を考えてみましょう。通常、切手は郵便物を送る際に購入しますから、切手の購入時点でその支払額を「通信費」として処理しても問題ないでしょう。しかし、郵便物が多いので年に何回も切手を大量にまとめ買いするようなどころでは、決算時に残っている切手を数えて「貯蔵品」として貸借対照表に計上する方が良い場合もあるかもしれません。さらに、機関誌や出版物を通信販売するようなNPO法人で、利用者から購読料の支払いとして切手そのものを送ってくることもあるようなどころでは、いよいよ重要性が高くなって、日頃から切手の受払簿も記帳する必要も出てくるでしょう。このようにいろいろなケースがあるのです。

10万円とか、10%とか、重要性の判断を数値で示してもらう方が楽だと考えられるかもしれませんが、確かにそうですが、同じ10万円と言っても法人の規模によってその相対的な価値はまちまちですし、同じ10%といってもどの金額に対する10%なのかによって判断も変わります。法人ごとに判断せざるを得ないのです。先の法人税法は公平性の観点から、上場会社に対する財務諸表等規則は比較可能性の観点から、重要性について一律の規定を設けていますが、NPO法人会計基準について同様な規定の仕方をするには適当ではないと考えています。ただ法人が一旦その判断基準を決めたら、相当な理由がある場合を除き、每期継続して同じ判断基準を使わなくてはなりません。每期使用する判断基準がまちまちだとか、会計担当者が交替になったら重要性の判断基準まで変わるということは、行うべきではありません。

最後に、重要性の原則と間違っただけの会計処理とは根本的に異なるものだという事に触れておきます。例えば、普通預金の利息は少額なので、通帳記入をしないまま確認しないで帳簿をつけても大差ないだろうということは、「重要性が乏しい」からそのような方法を採用したなどとは言えません。これは「間違っただけの方法」なのです。少なくとも決算期末には、帳簿上の普通預金の残高と通帳の残高を照合することは、会計の基本です。重要性の原則を、そのような「安易で手をぬいた会計」の言い訳に使っ

てはなりません。つまり効果が期待できないような「必要以上の労力をかけることはやめよう」という趣旨ですから、どうしても「必要な」労力はかけなくてはなりません。この点、誤解のないように注意してください。

Ⅲ 財務諸表の体系と構成

Q 9-1 貸借対照表と活動計算書は何を表すものですか？

A 貸借対照表は年度末時点でのNPO法人の資産、負債、正味財産の有高を示すものです。資産とは、いわばNPO法人のもつ財産のことで、種類ごとに勘定科目という名前をつけて金額で表します。小さなNPO法人では現金と預貯金くらいしか資産がないこともあります。そのほかにもパソコンとか車とか販売用のグッズなど、さまざまな資産をもっていることもあるでしょう。それらが年度末にいくらあるかを表すのです。負債とは未払いの給料や借入金など、いつか払わなければならないものです。資産から負債を引いた差額が、そのNPO法人の正味の財産だということで、正味財産と呼びます。したがって貸借対照表では必ず、

資産の合計 = 負債の合計 + 正味財産の合計

という関係になっています。

一方、活動計算書は1年間の収益から費用や損失を引いて、1年で正味財産がどれだけ増減したかを、その原因の面から表すものです。収益とは会費や寄付金を受け取ったり、モノを販売したりして正味財産を増やした金額です。費用は支払えば資産が減りますし、支払っていないければ負債が増えるので、どちらにしても正味財産を減らします。

企業の会計では、収益と費用・損失の差額を利益と言い、利益を計算する書類を損益計算書と呼びます。NPO法人の場合、利益を追求しているわけではありませんが、収益の金額と費用の金額を内訳別に見ていけば、1年間どのような活動をしてきたのかが金額面から見えてきます。そこでこれを「活動計算書」と呼ぶのです。

また、いくら利益を追求しないと言っても、正味財産がマイナスになってしまったら、どうでしょうか。正味財産がマイナスということは、資産より負債の方が多いうことです。負債が返せません。NPO法人といえども最低限の正味財産を維持することは必要なのです。このように正味財産の残高とその増減は、お金の面から組織が維持できるかどうかを表すものなので「財務的生存力」の重要な部分を示しているといえます。せっかく寄付をしたNPO法人がすぐにつぶれてしまったのでは、困りますから、寄付をしたり、会員になったりする人にとって重要な情報です。

これまで多くのNPO法人は現金預金の動きに焦点を当てた収支計算書を作ってきたと思います。現金と預金しか資産がなく、負債もなければ、従来の収支計算書とこの会計基準という活動計算書は同じものになります。けれども、たとえば借入金のような負債がある場合、それによって現金や預金が増えたとしても、いつか返さなくてはならないお金ですから、財務的生存力の増加にはつながりません。また、現金預金が少なくても、その他の資産があれば、やがて換金できたり、将来の活動を支えたりする可能性も考えられます。このように、現金預金の動きだけでは、必ずしもNPO法人の活動

実態を正しく捉えることにならないので、今回の会計基準では活動計算書を中心におくことにしたのです。

Q 9-2 「活動計算書は、当該事業年度に発生した収益、費用及び損失を計上することにより・・・」とありますが、「当該事業年度に発生した」とはどのような意味ですか？

A これは、収益や費用がいつ生じたものとして把握すべきであるかという問題です。収益・費用の把握に関しては、以下の2つの基本的な考え方があります。

- ・収益と費用を、それぞれに関連する現金収入と現金支出の時点において把握する方法
- ・収益と費用を、それぞれに関連する経済的な事実が生じた時点で把握する方法

今回の会計基準では、後者の考え方を採用しています。現金収入と現金支出の時点ではなく、経済的な事実が生じた時点で把握することにより、収益と費用の対応関係が、より明確になるからです。

介護サービスの提供を行っている介護事業者の例をもとに具体的に説明しましょう。

介護保険適用事業者の場合には、介護サービスの提供という経済的な事実が生じた時点と、介護報酬の現金収入の時点に2カ月以上の時間差が存在することがあります。

今回の会計基準では、収益と費用を経済的な事実が生じた時点で把握しますので、介護サービスを提供した時点で、収益として例えば次のような会計処理を行います。

○月△日	(借) 未収金	×××	(貸) 訪問介護事業収益	×××
			(貸) 通所介護事業収益	×××

(実際には介護報酬の請求は月単位で行いますので、請求を行ったときに上記の会計処理を行えばよいでしょう。)

その後、介護報酬の入金があった時点で、次のような会計処理を行います。

△月○日	(借) 現金預金	×××	(貸) 未収金	×××
------	----------	-----	---------	-----

費用についても同様に、経済的な事実が生じた時点と現金支出の時点が異なる場合には次のような会計処理を行います。

(経済的な事実が生じた時点)

(借) ○○○○費 ××× (貸) 未払金 ×××

(現金支出の時点)

(借) 未払金 ××× (貸) 現金預金 ×××

また、活動計算書における収益と費用の把握や計算の方法は、これまで多くのNPO法人が作成してきた収支計算書とは異なる場合があります。

例えば、固定資産を現金で取得したとき、これまでは以下のような一取引二仕訳が必要でした。

(借) 固定資産取得支出 ××× (貸) 現金 ×××
(借) 固定資産 ××× (貸) 固定資産購入額 ×××

そして、収支計算書には資金支出として固定資産取得支出が、正味財産増加として固定資産購入額が計上されていました。

今回の会計基準では、固定資産を現金で取得したときには、以下のような会計処理となります。

(借) 固定資産 ××× (貸) 現金 ×××

いずれも貸借対照表上の勘定科目ですので、活動計算書には計上されません。しかし、土地を除く固定資産は、使用または時の経過などによって次第に価値が減少します。活動計算書には、この価値の減少分が当該会計期間に発生した費用(減価償却費)として計上されることとなります。

同様に、返済期限が1年を超える資金の借入を行ったときにも、これまでは以下のような仕訳が行われ、収支計算書には資金収入として長期借入金収入が、正味財産減少として長期借入金増加額が計上されていました。

(借) 現金 ××× (貸) 長期借入金収入 ×××
(借) 長期借入金増加額 ××× (貸) 長期借入金 ×××

今回の会計基準では、返済期限が1年を超える資金の借入を行ったときに必要となるのは以下の会計処理のみです。

(借) 現金 ××× (貸) 長期借入金 ×××

この場合もいずれも貸借対照表上の勘定科目ですので、活動計算書には計上されません。活動計算書に計上されるのは、借入によって発生する当該会計期間の費用として計算される支払利息の金額となります。なお、分割返済した場合の元本部分は、貸借対照表上に計上されている借入金の残高を減らしてゆくことになります。

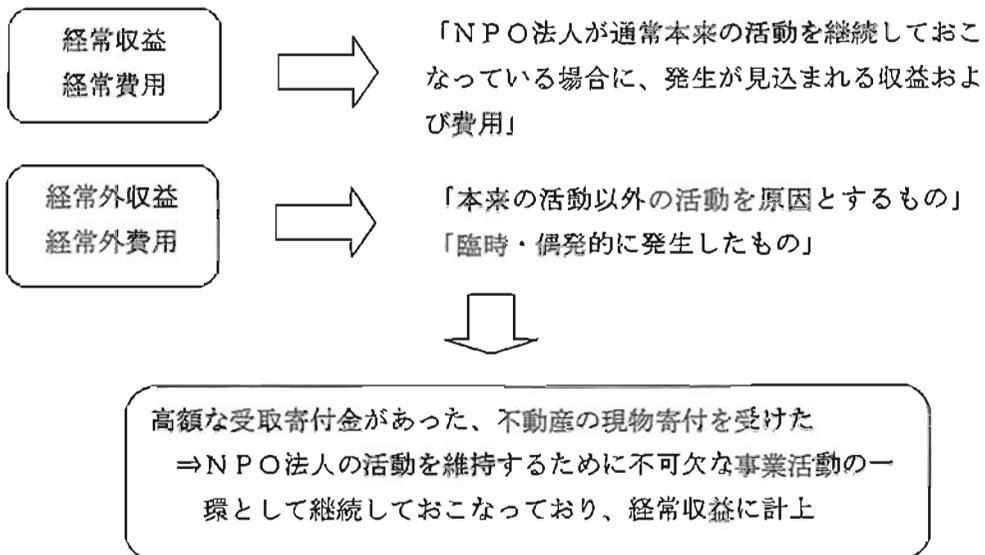
Q 9-3 「経常外収益」、「経常外費用」は「経常収益」「経常費用」とどう違いますか？ 固定資産を現物でもらった場合や高額な寄付をもらった場合は経常外収益ですか？

A 「経常収益」および「経常費用」は、「NPO法人が通常本来の活動を継続しておこなっている場合に、発生が見込まれる収益および費用」のことです。たとえば経常収益には「受取会費」「受取寄付金」「受取補助金・助成金」などが該当します。経常費用には、「給与手当」などの人件費や、「消耗品費」、「交通費」、「水道光熱費」などの、その他経費が該当します。(注解第2項、第4項)。

「経常外収益」および「経常外費用」は、これら以外のものですから、「本来の活動以外の活動を原因とするもの」や「臨時・偶発的に発生したもの」ということとなります。たとえば「固定資産売却損益」や「災害損失」などが該当します(注解第8項)。

では本来の活動により発生したものだけでも、予期しえなかった臨時の収益や費用、たとえば高額な受取寄付金などについては、どう扱えばいいのでしょうか。これを判断するうえで重要なことは、寄付金を得るための活動を、NPO法人が継続しておこなっているか、否か、ということです。寄付金はその金額の多寡から偶然性を排除することはできません。ですから金額の多寡によらず、寄付金募集活動を継続しておこなっている場合には、原則、経常活動による収益として、経常収益に計上するのが適当と言えるでしょう。

寄付金はその性格上、継続的・安定的に得られる収入ではありません。NPO法人はそのような不安定な収入のうえに、事業を安定して運営させねばならないものなのです。受取寄付金が安定しないことにより、活動計算書の期間比較が損なわれるという意見もあるかもしれませんが、受取寄付金が不安定であることを示すことがNPO法人の実態に近いのです。もちろん法人経営者には、できるだけ受取寄付金を安定させるような努力が求められるのは言うまでもありません。



IV 収益及び費用の把握と計算—その1

Q 12-1 未収会費を計上するのは、どのような場合ですか？

A 当期に帰属すべき受取会費の未収額のうち確実に回収できる額は、当期の収益として計上し、かつ当該金額を資産の部の流動資産区分に「未収会費」として計上します。

会費収入は、NPO法人の活動方針に沿っている限り自由に使えるお金であり、会費収入が主な活動財源となっている場合も多いと思われます。

NPO法人会計基準での会費の取扱いは、NPO法人会計基準第12項（受取会費）で、「受取会費は、確実に入金されることが明らかな場合を除き、実際に入金したときに収益として計上する。」としています。

会費は、対価性のある事業収入と異なり、会費の請求を行った途端に退会を理由に支払いを断られてしまうなど、定款に定めがあっても強制的に徴収することが難しいものです。

したがって、未収会費はその全額を当期の収益として計上するのではなく、回収が確実なものだけを、当期の収益として計上します。

実際に未収会費として計上する額は、

① 納入の確約ができていない未収会費額、または

② 決算書を作成するまでの期間に実際に納入された未収会費額

が考えられるでしょう。

Q 12-2 将来の会費もまとめて入金してきた場合には、どう会計処理をするのですか？

A 翌期以降に帰属すべき受取会費の前受額は、以下のように当期の収益として計上せずに、負債の部に「前受会費」として計上します。

当期入金時	・ ・	(借) 現金又は預金	30,000	(貸) 前受会費	30,000
翌期以降	・ ・	(借) 前受会費	30,000	(貸) 正会員受取会費	30,000

事業年度末近くの入会された方から、翌期分の会費を併せていただくことがあります。

このような将来の会費の取扱いについては、注解第3項（受取会費）で、「翌期以後に帰属すべき受取会費の前受額は、当期の収益とはせずに負債の部に前受会費として計上しなければならない」としています。

したがって、将来の会費もまとめて入金してきた場合には、当期中にその会費が帰属

する将来まで会費を預かったことになるため、負債として計上します。

しかし、会計年度が始まる前に1年分の会費の納入をお願いしている場合のように、会計年度と会費徴収時期のズレがある場合までも、前受会費を計上すべきなのか。

このような場合では、入金時のみに収益を計上しても、実質的に年1回会費収入が計上されることに変わりはないので、重要性の観点からもそのような会計処理を行っても差し支えないと思われま

Q 12-3 介護サービスを受けるための会費のようなものも、通常の会費と同じ取り扱いでよいですか？

A 受取会費は、確実に入金されることが明らかな場合を除き、実際に入金した時点で収益を計上しますが、特定のサービス等を受けるための会費は、事業収益の一部ですので、サービス等を提供した時点で収益を計上します。

介護サービスやスポーツクラブ会費のように、会費を支払うことで一定のサービスが受けられるような場合には、会費と提供されるサービスとの間には明白な対価関係があり、この場合の受け取った会費は、事業収益の一部を構成するものと考えられます。

NPO法人会計基準第17項(事業収益)では、「棚卸資産の販売又はサービスを提供して対価を得る場合、販売又はサービスを提供したときに収益として計上し、対価の額をもって収益の額とする。」としています。

したがって、介護サービスを受けるための会費のような対価性のある会費は、会員規則にもよりますが、一般的にはサービス等を提供し、会費の返還義務がなくなった時点で収益として計上します。

なお、通常の受取会費の取扱いについては、Q12-1、Q12-2を参照してください。



☆ 適用する会計基準：NPO法人会計基準第12項(受取会費)



☆ 適用する会計基準：NPO法人会計基準第17項(事業収益)

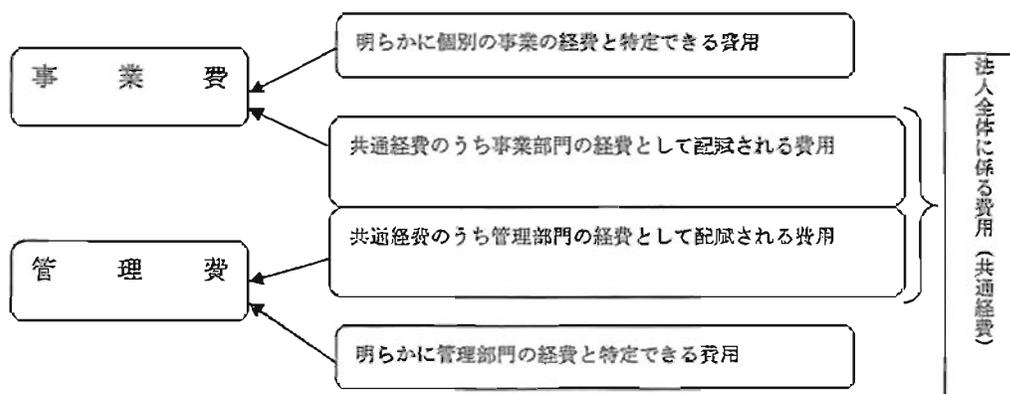
Q 14-1 事業費や管理費とは具体的にどのようなものですか？

A 事業費とは、NPO法人が目的とする事業を行うために直接要する人件費やその他の経費をいいます。これは法人が、ある事業を遂行するために支出した人件費、Tシャツ等の売上原価（仕入れや製作費）、チラシやポスターの印刷費、講師への謝金、会場の賃借料、特定の事業の寄付金の募集のためのファンドレイジング（資金調達）費（※1）等、明らかに事業に関する経費として特定できる金額と、人件費、事務所の賃借料、水道光熱費、通信費、消耗品費、コピー機やパソコンなどの備品の減価償却費等といった事業部門と管理部門に共通する経費がある場合には、そのうち事業を行うために要した経費として合理的に算出された金額との合計額になります。

管理費とは、NPO法人の各種の事業を管理するための費用で、総会及び理事会の開催運営費、管理部門に係る役職員の人件費、管理部門に係る事務所の賃借料及び水道光熱費等をいいます。

NPO法人の管理部門には、①総会や理事会といった法人の組織運営、意思決定業務、②会報の発行やHPの運営などの広報、外部報告業務、③会費や特定の事業目的でない寄付金の募集のためのファンドレイジング業務、④日常の経理処理、予算の計画、税務申告等の経理業務、⑤社会保険や労働保険の手続き、給与計算、求人、福利厚生等の人事労務業務、⑥監事等による監査業務があります。

これらの管理部門の業務を行うために要した費用が管理費で、明らかに管理部門に関する経費として特定できる金額と、事業費のところでも説明した共通経費のうち、管理部門の業務を行うために要した経費として合理的に算出された金額との合計額になります。



では、なぜ事業費と管理費を分けなければならないのでしょうか？

事業費と管理費の区分というと、NPO法人の認証基準や監督基準を思い浮かべて所轄庁のための区分と考える方もいらっしゃると思います。ですが寄付者の立場からすると自分の寄付金が目的の事業のためにきちんと使われているか？が一番関心のある事柄です。外部への情報公開に資する会計報告であるためには、事業費をきちんと計算し報告する必要があるというのが、事業費と管理費を区分する第1の理由です。

また小規模な法人の場合でしたら実際に管理費として計上される金額は少額かもしれませんが。しかし毎月一定の管理費が発生する法人の場合、助成金や補助金、委託事業の収益が事業費相当額しかなければ管理費の分だけ赤字になってしまいます。これでは法人として財務的生存力があるとは言えません。法人が存続するためには、事業費だけでなく管理費も含めたところでのトータルコストを計算した事業計画やファンドレイジングが必要になります。これも事業費と管理費を区分する理由の一つです。

(※1) ファンドレイジング費

ファンドレイジングとは、個人や企業からの寄付金集め、助成金や補助金などの申請といったNPO法人の資金集めのための活動のことです。ファンドレイジング費の具体例として、寄付金集めのためのパンフレットなどの作成費、HP等での広告費、寄付金集めのためのイベント開催費、これらの作業に従事した人の人件費などがあります。

このQ&AではNPOの現状を考慮し、特定の事業のために行ったファンドレイジング活動にかかる費用は事業費、そうではない場合は管理費として説明しています。ファンドレイジング費については、これらを参考に各法人の実態や状況に応じた処理をしてください。

Q 14-2 常勤の職員がいないような小規模なNPO法人で、事業部門と管理部門が明瞭に分かれていない場合には、どのように事業費と管理費を区分したらいいのですか？

A 小規模なNPO法人は、事業部門と管理部門を特に区分することなく日々の活動を行っていることが多いと思います。このような法人は次のような手順で事業費と管理費を分けてください。

① 各法人で自分たちの日々の活動の中に、どのような管理部門に係る業務があるかをリストアップして、それにどの程度の時間やスペース等を使っているかを把握します。

管理部門に係る業務は、総会や理事会の準備・開催業務、会報の発行やホームページの更新業務、予算書や決算書の作成業務、監査業務、支援者や所轄庁等への報告業務、登記業務等ですが、詳細はQ14-1を参照してください。

② 事業部門と管理部門を分けるための割合を決め、その割合に応じて共通経費を分けます（この作業を**按分**といいます）。ここでは「従事割合」と「面積割合」を使用して説明します。その他「人件費割合」や「直接費割合」等、各法人の活動の実態を反映するような割合を使用してください。

また複数の事業を行っている法人は、できる限り日報等で各事業の従事時間を記録し、それに基づいて「従事割合」を算出するようにしてください。詳細はQ22-2を参照してください。

以下では、具体的な数値を使って、事業費と管理費の按分方法の事例を紹介します。

【ステップ1：管理部門の業務のリストアップと按分割合の計算】

(1) 従事割合

(月平均時間)

業務内容	スタッフA	スタッフB	スタッフC	合計
【事業部門】				
事業部門小計	50	45	40	135
【管理部門】				
理事会・総会	5			5
ホームページ		5		5
経理・予算・決算			2	2
登記・諸届出・報告			1	1
人事・労務			2	2
管理部門小計	5	5	5	15
合計	55	50	45	150

「従事割合」は、事業部門と管理部門に係る業務に各々従事した時間の比率です。日々継続して従事時間数を記録していない法人の場合は、各スタッフが各業務に概ねどの程度の時間数を費やしたかを見積もって「従事割合」を求めます。

また、例えば1日5時間の従事時間のうち1時間（1週間のうち1日）を管理業務に充てているといった方法で見積もりすることも可能です。

(2) 面積割合

「面積割合」は、事業部門と管理部門に係る業務に使用する場所（面積）の比率です。複数の事務所等を有していない法人の場合は、事務所スペースのうち、事業が増えても減っても最低限NPO法人として存続するために必要と思われる部分の面積を管理部門に係る業務のためのスペースとして見積もりすることも可能です。

ここでは、理事長の自宅を事務所として40㎡借りており、最低限NPO法人を存続するために必要と思われる事務所の面積を10㎡と見積もって計算しています。

以上をまとめると按分割合は下の表のようになります。

按分の方法	事業部門	管理部門	合計
従事割合※1	90%	10%	100%
面積割合※2	75%	25%	100%

※1：事業部門90%=135時間/150時間、管理部門10%=15時間/150時間

※2：事業部門75%=30㎡/40㎡、管理部門25%=10㎡/40㎡

事業の内容や規模が毎月あまり変わらないのであれば、上記の計算を毎月行う必要はなく、同じ割合を通年使用しても良いでしょう。ここでは、決算の際に1年分まとめて共通経費を分けています。

【ステップ2：事業費と管理費と共通費に区分する】

科目	事業費	管理費	共通経費	合計
給料手当			520,000	520,000
消耗品費	50,000		90,000	140,000
旅費交通費			60,000	60,000
会議費	10,000	30,000	10,000	50,000
通信費			60,000	60,000
地代家賃			120,000	120,000
雑費	15,000	5,000	30,000	50,000
合計	① 75,000	② 35,000	③ 890,000	1,000,000

明らかに事業費や管理費として特定できる経費は事業費と管理費の欄に、それ以外の経費を共通経費の欄に記載します。

【ステップ3：共通経費を事業費と管理費に按分する】

科目	按分の方法(按分割合) (ステップ1より)	共通経費 (ステップ2の③ より)	事業費 (按分割合×共通経費)	管理費
給料手当	従事割合 (90:10)	520,000	468,000	52,000
消耗品費	従事割合 (90:10)	90,000	81,000	9,000
旅費交通費	従事割合 (90:10)	60,000	54,000	6,000
会議費	従事割合 (90:10)	10,000	9,000	1,000
通信費	従事割合 (90:10)	60,000	54,000	6,000
地代家賃	面積割合 (75:25)	120,000	90,000	30,000
雑費	従事割合 (90:10)	30,000	27,000	3,000
合計		890,000	④ 783,000	⑤ 107,000

【ステップ4：事業費と管理費をそれぞれ集計する】

(事業費)

科目	ステップ2の①より	ステップ3の④より	事業費合計
給料手当		468,000	468,000
消耗品費	50,000	81,000	131,000
旅費交通費		54,000	54,000
会議費	10,000	9,000	19,000
通信費		54,000	54,000
地代家賃		90,000	90,000
雑費	15,000	27,000	42,000
合計	75,000	783,000	858,000

(管理費)

科目	ステップ2の②より	ステップ3の⑤より	管理費合計
給料手当		52,000	52,000
消耗品費		9,000	9,000
旅費交通費		6,000	6,000
会議費	30,000	1,000	31,000
通信費		6,000	6,000
地代家賃		30,000	30,000
雑費	5,000	3,000	8,000
合計	35,000	107,000	142,000

上記の表の右端の列の事業費合計と管理費合計の金額を活動計算書の経常費用へ記載します。

Q 14-3 人件費にはどのようなものがありますか？

A 組織の運営や事業を実施する「人」に関わる費用として役員報酬、給料手当、臨時雇（アルバイト）賃金、ボランティア評価費用、法定福利費、退職給付費用、通勤費、福利厚生費等があります。

① 役員報酬について

NPO法の解釈では、役員報酬は法人事業の方針決定や執行責任の役割を持つ役員に支払われる委任に伴う報酬と捉えています。ですから役員に対する給与の支払いは「役員報酬」として計上する必要があります。

もともと代表権を理事長や専務理事だけに限定しているような法人で、通常の理事が使用人としての労働も行っており、それが他の職員と同じ基準でされているといったように明確に分けることができるのであれば、その部分は給与手当でかまいません。

② 給料手当や通勤手当、アルバイト賃金について

事業や活動の労働に対して支払われる費用です。

また、事業に従事した人件費は「事業費」、組織全体の経理や労務、理事会や会員管理などの総務に関する業務に従事した人件費は、「管理費」になります。

人件費が発生すると、通常は所得税や住民税等の源泉徴収義務が発生します。

③ ボランティア評価費用

ボランティアを受入れて「客観的に確定できる場合」は、活動計算書に計上できません。詳しくは、Q26-1 からQ26-5 までに記載しています。

④ 法定福利費

厚生年金や健康保険の「社会保険」や雇用保険と労災保険の「労働保険」の雇用主負担があります。従業員の負担分は、給与から控除して預り金として処理します。

⑤ 退職給付費用

退職金とは従業員が退職する時に一括して支払われる一時金のことですが、給料の後払いという意味も持ちます。中小企業退職金共済制度に加入して掛金を支払っている場合や、退職金支給規定に基づいて引当金を計上している場合には、当期に発生した金額を退職給付費用として処理します。詳細は引当金のQ19-5 を見てください。

⑥ 福利厚生費

健康診断代や従業員の慰労、結婚や親族の不幸などに出る慶弔見舞などが入ります。

この他、職員の採用費や研修費なども、人件費として含めてもいいでしょう。

Q 15-1 「消耗品の購入等で少額のもの、実際に支払ったときに費用として計上することができる」とありますが、棚卸資産に計上しなくてもよい少額の費用とは、いくらぐらいまでのものですか？

A 「いくらまで」と断定することはできませんが、普通は、すべて費用として処理すると思っておいてよいでしょう。なお、この質問に対する答えは「重要性」に関する考え方の応用ですから、重要性に関するQ7-1も併せて読んでおいてください。また、固定資産に計上するかどうかについては、Q19-1を見てください。

まず、消耗品とは何でしょうか。商品や製品などの販売用の資産との違いは、売ることを目的とせず、自分で使うことを予定していることです。販売用の資産であれば売れるまでは資産として記録しておく必要がありますが、文房具などの消耗品は最初から使うつもりで買っているわけです。そして使ってしまうえば費用ですから、買ったときに費用にしてもいいではないか、というわけです。

それでは、消耗品を棚卸資産に計上すべき場合とは、どういう場合でしょうか。それは買ったけれどすぐに使わない場合、たとえば何年分も一度に買って、ストックしておくような場合です。たとえば医療に関わる団体が医薬品をまとめて購入し、来年度以降に使うためにストックしているような場合、これは棚卸資産として計上して報告した方がその団体の状況を正しく伝えることになるでしょう。

この判断はケースバイケースです。ノートなどの文房具が期末に少し残っていても棚卸資産に計上する必要はありません。医療系団体における医薬品とは「質的」な重要性が違いますし、金額的にも小さいからです。医薬品でも毎月定期的に補充するのであれば、その都度使いきっていると考えて、費用処理してもいいと思われれます。逆に、質的に重要なものや金額的に大きいものは、棚卸資産に計上します。重要かどうかは法人ごとの判断です。たとえば総収入が数百万円くらいの法人ならば、総額で10万円くらいが消耗品を棚卸資産に計上するかどうかの分かれ道かと思われれますが、あくまでも各法人が自らの実状に照らして判断してください。ただし、一度ルールを決めたら、むやみに変更せず、毎年同じ基準で会計処理することが必要です。

Q 16-1 「電話代、電気代、家賃等定期的に支払う費用は、実際に支払ったときに費用として計上することができる」とありますが、「定期的に支払う費用」とは他にどのようなものがありますか？

A 「定期的に支払う費用」には、ほかにも、ガス代、水道代、新聞などの購読料、機器のリース料、他団体の会費、給料など、いろいろなものが考えられます。これらを「実際に支払ったときに費用として計上する」というのは、費用と期間の対応をどのくらい厳密に考えるかという問題です。

たとえば3月31日を決算日とする法人が4月分の家賃を3月20日に支払った場合、厳密に言えば4月分つまり来年度の費用ですから、3月の決算では費用でなく、前払費用（貸借対照表の資産の一種）にしておくべきだという考え方もあるかもしれません。しかし、そんな面倒なことをしなくても、家賃は毎月1回支払って、12回で1年分なのです。支払ったときに費用に計上することにしても、毎年そのやり方をするなら、1年分の金額は変わりません。だから、いちいち前払費用などに計上せず、支払ったときに費用にしておけばいいではないか、というわけです。

電話代の場合も考え方は同じです。たとえば2月分の電話代を3月15日に支払って、3月31日の決算を迎えたとき、3月分の電話代は、厳密に言えば未払いです。けれども、その分、前年の3月分を4月に支払っているはずですから、1年を通して考えれば、支払ったときに費用に計上しても、実質的には大きな違いはないはず。家賃と違って電話代は毎月少しずつ金額が違いますが、その程度の小さな違いは「重要性が低い」と判断してよいということです。

つまりこれらの定期的に支払う費用は、厳密に考えれば、前払いや未払いなどの資産や負債になり得ますが、一般的には、そういう処理をする必要はなく、多桁式の現金出納帳や預金出納帳で支出の記録をすれば十分だということです。

他団体の会費などは年に1回の支払いということが多いと思います。これも、厳密に言えば、対応する期間があるのかもしれませんが、毎年払うのであれば、期間対応をする必要はありません。支出時に一括して費用に計上して構いません。「定期的に」というのは、「毎月」だけでなく、2か月に一度でも、半年に一度でも、継続的に支払うもので、年間を通じて毎年だいたい同じ金額になるならば、支出時に費用に計上してよいということです。

給料の場合も、3月25日に支払ったから、残りの6日分は未払いだと考える必要はありません。ただしこれは、定期的に支払うということが前提ですから、たとえば「資金繰りがつかなくて3月分は支払えませんでした」というような場合には、きちんと未払金として負債に計上しなければなりません。家賃なども同様で、滞納している場合には、支払時に費用に計上するのではなく、未払金ですから、注意してください。

V 収益及び費用の把握と計算—その2

Q 18-1 物品の販売を実施している場合の売上原価の表示方法について説明してください。

A NPO法人が行っている事業のほとんどが物品販売であれば、商品売上の会計処理方法である三分法によって処理し、活動計算書では売上原価の内訳を表示することが合理的です。しかし、経常収益に占める物品販売による事業収益の割合が小さい場合には、三分法を使用せずに、売上原価対立法によって処理し、活動計算書では売上原価のみを表示することが適当です。

一般的な商品売上の会計処理の目的は、一事業年度における商品の仕入と販売による商品販売損益と決算時における商品有高の算定にあります。それに対する会計処理の方法としては分記法・売上原価対立法・三分法などがありますが、企業会計においては三分法による会計処理が圧倒的に多いものと推察されます。これに対して、NPO法人においては経常収益の大部分が会費・寄付金・補助金・助成金等で構成され、経常収益に対する事業収益の割合自体が小さい場合や事業収益があっても事業収益に対する物品販売の割合が小さい場合が多いと思われます。

経常収益に占める物品販売による事業収益の割合が大きい場合には、三分法による会計処理が合理的ですが、経常収益に占める物品販売による事業収益の割合が小さい場合には、売上原価対立法による会計処理が合理的と思われる。

〈例題〉

期首商品棚卸高	500
商品仕入高	1,000 (信用取引)
期末商品棚卸高	600
売上高	1,500 (信用取引)

〈三分法による会計処理の場合〉

仕入時の仕訳					
(借)	仕入(仕入高)	1,000	(貸)	未払金	1,000
売上時の仕訳					
(借)	未収金	1,500	(貸)	事業収益	1,500
決算時の仕訳					
(借)	仕入(期首商品棚卸高)	500	(貸)	繰越商品	500
(借)	繰越商品	600	(貸)	仕入(期末商品棚卸高)	600

〈三分法による活動計算書の表示〉

I. 経常収益	
4. 事業収益	
事業収益	1,500
II. 経常費用	
1. 事業費	
(2) その他経費	
期首商品棚卸高	500
当期商品仕入高	<u>1,000</u>
合 計	1,500
期末商品棚卸高	<u>600</u>
売上原価	900

〈売上原価対立法による会計処理の場合〉

仕入時の仕訳			
(借) 売上原価	1,000	(貸) 未払金	1,000
売上時の仕訳			
(借) 未収金	1,500	(貸) 事業収益	1,500
決算時の仕訳			
(借) 商品	100	(貸) 売上原価	100
※決算時に在庫となっている分だけ、売上原価勘定から商品勘定に振り替えます。			

〈売上原価対立法による活動計算書の表示〉

I. 経常収益	
4. 事業収益	
事業収益	1,500
II. 経常費用	
1. 事業費	
(2) その他経費	
売上原価	900

Q 19-1 固定資産に計上する場合と、消耗品費等の費用に計上する場合の考え方について説明して下さい。

A パソコンや机などの備品等を購入した際に、什器備品などの固定資産として計上する会計処理をとるか、それとも消耗品費などの費用として計上する会計処理をとるかで迷うことがよくあります。

会計実務上、多くの企業や団体では、10万円という金額を一つの判断基準として、1個または1組の取得価額が10万円未満であれば消耗品費などの費用とし、10万円以上であれば什器備品などの固定資産として会計処理しています。これは、「使用可能期間が1年未満又は取得価額が10万円未満であるものについて、その事業の用に供した日の属する事業年度において、その取得価額の全額を損金経理により損金とすることができる。」という法人税法施行令に基づいて、10万円という基準を参考にして会計処理をしているからです。このことからすれば、NPO法人も、1個または1組の取得価額が10万円未満か以上かで、費用として計上するか固定資産として計上するかを判断してよいと考えます。

しかしながら、固定資産を頻繁に購入したり保有することがない法人などは、各法人の内部規程等で、金額的な判断基準を5万円などに引き下げても、あるいは20万円などに引き上げても、法人内部での適正な手続きによって決められた基準であれば、そのような基準も一般的には許容されると考えられます。しかし、内部規程等で一度決めた判断基準は、原則として、每期継続して適用する必要があります。つまり、ある会計年度では、5万円以上のものを固定資産として、別のある会計年度には、20万円以上のものを固定資産にするような一貫性のない会計処理は望ましくありません。

仮に、固定資産として会計処理した場合には、当該固定資産は、原則として、每期継続して減価償却を行う必要があります。剰余金が多い会計年度には減価償却を行い、剰余金が少ない会計年度には減価償却をしないというように、減価償却を行ったり行わなかったりする恣意的な会計処理は望ましくありません。減価償却については、「財務諸表の注記」の中で重要な会計方針の一つとして減価償却の方法を每期表示する必要があります。

Q 19-2 ソフトウェアは資産になるのですか？

A ソフトウェアには、外部に販売（提供）する目的のもの、法人内部で利用する目的のものがあり、取得方法も、外部から購入する場合と法人内で制作開発する場合があります。ここでは最も一般的なケース、つまり法人内で利用する目的で外部から購入するソフトウェアについて、それをどのように会計処理すべきかを説明します。法人自身

が利用する目的でソフトウェアを外部から購入した場合には、原則としてそれを無形固定資産として計上する必要があります。販売されているソフトウェアを購入し業務に投入した場合には、そのソフトウェアの利用は法人の業務活動の効率化等に貢献することになります。ソフトウェアは有形固定資産と同様に、その効用が複数期間にわたって継続して現れますので、固定資産に計上して減価償却することになります。

ソフトウェアの導入にあたって付随費用が発生するケースがあります。例えば財務会計ソフト導入時の科目マスターの設定や商品管理ソフト導入時の商品マスターの設定のような作業が必要となる場合には、ソフトウェアを法人内の仕様に適合させるための導入費用が発生することになります。導入費用はソフトウェアを利用するための不可欠な付随費用であるため、原則として購入対価に付随費用を加えてソフトウェアの取得価額を決定し、無形固定資産として計上します。なお、本体価格と付随費用の合計額が、法人自身が定めた固定資産の計上金額基準を満たさない場合には、費用処理が可能です。詳細はQ19-1を参照してください。

保守料はソフトウェアを利用するための環境を整備し有効利用を図るための費用です。ソフトウェアの価値そのものを高めるような性格はありませんので、発生時に費用として処理することが適切です。

これに対して、インストール済のソフトウェアのバージョンアップ料は、プログラムの機能上の障害の除去・現状の効用の維持のために要する場合には費用処理し、ソフトウェアの機能追加を伴うような場合には資産計上します。ライセンス契約でソフトウェアを取得した場合には、支払うライセンス料をソフトウェアの取得価額として資産計上します。しかし、バージョンアップ料やライセンス料であっても法人自身が定めた固定資産の計上金額基準を満たさない場合には、費用処理が可能です。詳細はQ19-1を参照してください。

また、最近ではASPやSaaSなどインターネットを通じて利用するソフトウェアがあり、このようなソフトウェアを利用する場合には、利用期間に応じてレンタルの使用料を支払います。このようなソフトウェアは固定資産に計上せずに、費用処理することになります。

パソコンを購入した場合、ワープロソフトや表計算ソフトが既にインストールされている場合がありますが、購入代金をパソコン本体とプリインストールソフト部分とに区分できない場合には、全額をパソコンの取得価額として取扱い、器具備品として有形固定資産の区分に計上してもかまいません。

法人内で利用するソフトウェアの減価償却については、実務的には定額法で償却期間5年で実施することが一般的です。定額法は、残存簿価が0円になるまで耐用年数にわたって毎期均等額の減価償却費を計上する方法です。また、有形固定資産と異なり減価償却累計額を使用しての間接控除表示ではなく、資産の勘定科目から減価償却費を直接減額する方法で表示します。減価償却の手続の詳細については、Q20-1を参照してください。

Q 19-3 注解の第10項に「資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない」とありますが、「時価が著しく下落したとき」とはどのような場合でしょうか？

A

(1) 「時価」とは

「時価」とは、公正な評価額であり、市場において形成されている取引価格、気配または指標その他の相場（以下「市場価格」といいます。）に基づく価額のことです。市場価格がない場合には、合理的に算定された価額を市場価格に準ずるものとして公正な評価額として取り扱います。

(2) 「著しく下落した」ときとは

時価のある資産の時価が「著しく下落した」ときとは、必ずしも数値化できるものではありませんが、時価が取得原価に比べて50%程度以上に下落した場合には、合理的な反証がない限り回復する見込みがあるとは認められず、「著しく下落した」ときに該当します。

「回復の見込みがあると認められる場合」とは、時価の下落が一時的なものであり、期末日後おおむね1年以内に時価が取得原価にほぼ近い水準にまで回復する見込みのあることを合理的な根拠をもって予測できる場合を言います。つまり、将来回復すると証明できるような水準を言いますから、どちらかわからない、というレベルでは見込みがないと判断されます。

(3) 会計処理

例えば、取得原価100万円の有価証券の時価が、50%下落し50万円となった場合には、当該有価証券の貸借対照表価額を減額し、評価損は活動計算書に計上します。仕訳を示すと、以下のようになります。

(借) 有価証券評価損 500,000 (貸) 有価証券 500,000

この有価証券評価損は、NPO法人の通常の活動以外から生じる損失で、経常的に発生するものではないため、経常外費用に計上します。

なお、寄付等によって取得した資産で用途が制約されている場合にも、寄付者の直接的な意図でないにしろ物理的な滅失と同様に考えて、評価損を計上します。この時には、「用途等が制約された寄付等の内訳」の注記の中で、制約の解除によるものとして、当期減少額に含めて記載します。貸借対照表の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ている場合には、評価損に対応する金額を指定正味財産から一般正味財産に振り替えることとなります。

Q 19-4 貸倒引当金は計上しなければいけないのですか？

A 貸倒引当金は、NPO法人において保有している未収金などの債権が実際にどの程度回収できるかを示すとともに、コストに関してもその期間に対応する会計年度に反映させることから、NPO法人の活動を示すためには、必要となります。

1. 貸倒れと貸倒損失

NPO法人において保有している未収金などの債権が、例えば相手先の倒産（個人であれば死亡）などで回収できなくなってしまうことを貸倒れといいます。

会計上は、法的に債権が消滅した場合のほか、回収不能な債権がある場合は、その金額を貸倒損失として計上し、債権金額から控除する必要があります。

「法的に債権が消滅した場合」とは、破産などにより債権の一部が切り捨てられることとなった場合等が該当します。また、「回収不能な債権がある場合」とは、債務者の財政状態及び支払能力から見て債権の全額が回収できないことが明らかである場合をいいます。

2. 貸倒引当金

1で述べた法的に債権が消滅した場合のほか、回収不能な債権がある場合は、債権が回収できませんので、当然のこととして債権金額をマイナスした金額を貸倒損失としてコストに計上することとなります。

これに対して、金銭債権について取立不能のおそれがある場合にも、その取立不能見込額を貸倒引当金（活動計算書では貸倒引当金繰入額）として計上する必要があります。

「取立不能のおそれがある場合」とは、債務者の財政状態、取立のための費用及び手

続の困難さ等を総合し、社会通念に従って判断したときに回収不能のおそれがある場合をいいます。

引当金が計上できるのは、①将来の特定の費用又は損失であって、②その発生が当期以前の事象に起因し、③発生の可能性が高く、かつ④その金額を合理的に見積ることができている場合であることが注解第 16 項に述べられていますが、この要件を満たしていなければ計上することはできません。1 の貸倒損失と異なり、まだ確定しないことに注意してください。

なお、貸倒引当金を計上する場合には、引当金の計上基準を重要な会計方針として注記する必要があります。例えば、次のように注記するとよいでしょう。

<p>1. 重要な会計方針</p> <p>.....</p> <p>(2) 引当金の計上基準</p> <p>貸倒引当金・・・債権の貸倒れによる損失に備えるため、一般債権について法人税法の規定による法定繰入率により計上するほか、個々の債権の回収可能性を勘案して計上しています。</p>

Q 19-5 退職給付引当金は計上しなければいけないのですか？

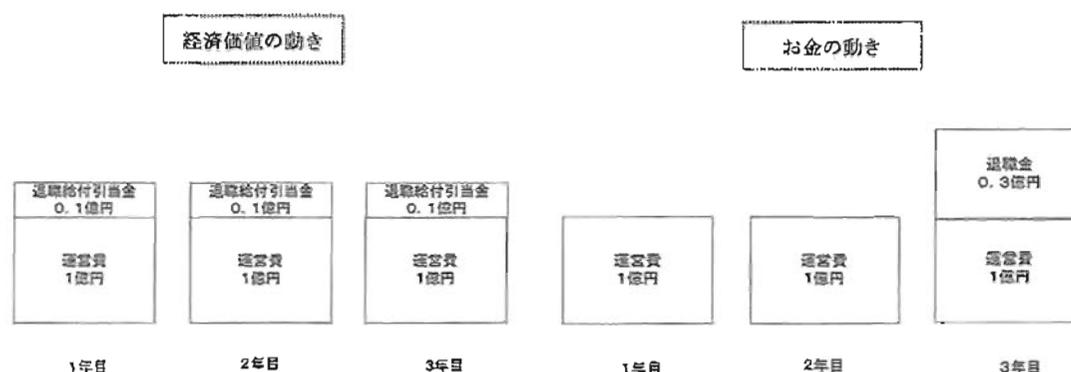
A 退職給付引当金は、NPO法人において将来支払われる退職金など(退職給付債務)がどの程度存在しているかを示すとともに、コストに関してもその期間に対応する会計年度に反映させることから、NPO法人の活動を示すためには、必要となります。

1. 退職給付引当金と必要性

NPO法人において退職金を支払う取り決めがある場合で、働いている職員が退職したときに支払う退職金は支払ったときのコストでしょうか。お金の動きでとらえると、退職金は、退職時に通常、支払うのであり、退職までの勤務している間の支出は発生しません。このため、お金の動きがないのに、なぜコストや負債を認識するのかという疑問が生じると思います。

しかしながら、例えば、退職金について退職の時点で突然コストが発生するのではなく、賃金の後払いであり、退職金規程などに従って勤務年数に応じてコストが発生(活動計算書に計上)し、累積(貸借対照表に計上)していくと考えているのです。このような、お金の動きがなくても価値(経済価値)が増減すると、それを反映させるという

考え方（発生主義）が退職給付引当金に適用されています。下図でその考え方を図示しています。右側がお金の動き、左側が経済価値で活動を示したものです。3年間同じような活動をしている前提では、お金の動きでは正確に表すことができませんが、経済価値で表すと3年間は同じ活動であることを数値で示すことができます。同じ活動をしているのに退職金の支払いがあったので、今年度はコストが高いということでは活動を正しく表しているとはいえません。NPO法人の活動のコストを正しく把握するという観点から考えると理解しやすいのではないのでしょうか。また、将来的にどの程度支払いが必要になるかも負債に計上された金額から判断することになります。



2. 引当金計上の要件に関する注意点と未払金との違い

①将来の特定の費用又は損失であって、②その発生が当期以前の事象に起因し、③発生の可能性が高く、かつ④その金額を合理的に見積ることができる場合が注解第16項に述べられていますが、この要件を満たしていなければ計上することはできません。

このため、退職給付引当金を計上するためには、退職金規程や退職金等の支払いに関する合意などが存在し、支払うことの明確性が必要となります。

また、引当金と未払金との違いですが、引当金は要件の③に記載したように発生の可能性が高いけれども確定はしていません。これに対して、未払金は未払額という確定した債務となります。

3. 退職給付債務の対象範囲と計算方法

退職給付債務の対象範囲は、退職一時金制度（いわゆる退職金）、厚生年金基金、適格退職年金及び確定給付企業年金という確定給付型退職給付制度を採用している場合となります。このため、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型年金制度のような拠出以後に追加的な負担が生じない制度（外部拠出型）を採用している場合については、掛金を費用処理すれば原則的に問題ありません。

厚生年金基金、適格退職年金及び確定給付企業年金のケースは少ないと考え、特にQ & Aには記載しておりませんが、該当がある場合は、例えば「中小企業の会計に関する指針」を参照下さい。

退職一時金制度において、退職給付の対象となる職員数が300人未満のNPO法人もしくは職員数が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NPO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場合は、期末要支給額により算定することができます。

期末要支給額は当該事業年度末において、職員が全員自己都合により退職したとすると、いくらかを算定した金額となります。

4. 財務諸表に対する注記

なお、退職給付引当金を計上する場合には、引当金の計上基準を重要な会計方針として注記する必要があります。例えば、次のように注記するとよいでしょう。

1. 重要な会計方針

.....

(2) 引当金の計上基準

貸倒引当金

退職給付引当金・・・従業員の退職給付に備えるため、退職金規程に基づく期末要支給額により計上しています。

Q 20-1 減価償却の手続きとは何でしょうか？必ず行わなければいけないのでしょうか？

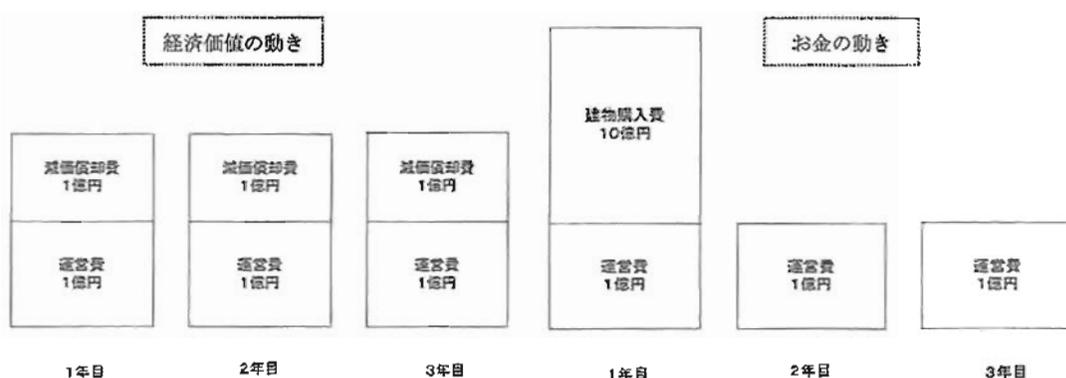
A 減価償却とは、NPO法人において利用している固定資産について、時の経過等によってその価値が減っていることを会計上反映させる手続きをいい、「定額法」や「定率法」などの償却方法があります。減価償却はNPO法人の活動を示すためには、必要となります。

1. 減価償却と必要性

NPO法人において利用している建物、建物附属設備、機械装置、器具備品、車両運搬具などの固定資産は、一般的には時の経過等によってその価値が減っていきます。このような固定資産は、お金の動きでとらえると、通常、取得の際に支出を行い、その後の支出は発生しません。このため、お金の動きがないのに、なぜコストを認識するのか

という疑問が生じると思います。

しかしながら、例えば建物で考えてみると、取り壊しの時点で突然、価値がゼロになるのではなく、取り壊しまでの間に利用していることによって価値が減少していくのです。すなわち、利用によって効用が活動に与えられる結果、その対価にあたる価値が減少すると考えて、取得した時の価値を利用した複数の期間に費用として配賦すべきと考えているのです。このような、お金の動きがなくても価値（経済価値）が減少すると、それを反映させるという考え方（発生主義）を固定資産に適用したものが減価償却という手続です。下図でその考え方を図示しています。右側がお金の動き、左側が経済価値で活動を示したものです。3年間同じような活動をしている前提では、お金の動きでは正確に表すことができませんが、経済価値で表すと3年間は同じ活動であることを数値で示すことができます。減価償却費とは、会計年度で経済価値が減少した金額（コスト）を示しています。NPO法人の活動のコストを正しく把握するという観点から考えると理解しやすいのではないのでしょうか。



2. 減価償却の対象（寄付の扱い）

減価償却の対象となる資産は、時の経過等により価値が減少しますが、土地や骨とう品などのように時の経過により価値が減少しない資産は、減価償却の対象となる資産ではありません。

他の人から寄付でもらった固定資産についても、寄付を受けた取得日における公正価値でその金額を認識し、時の経過等により価値が減少するものであれば、減価償却をする必要があります。

3. 減価償却の方法

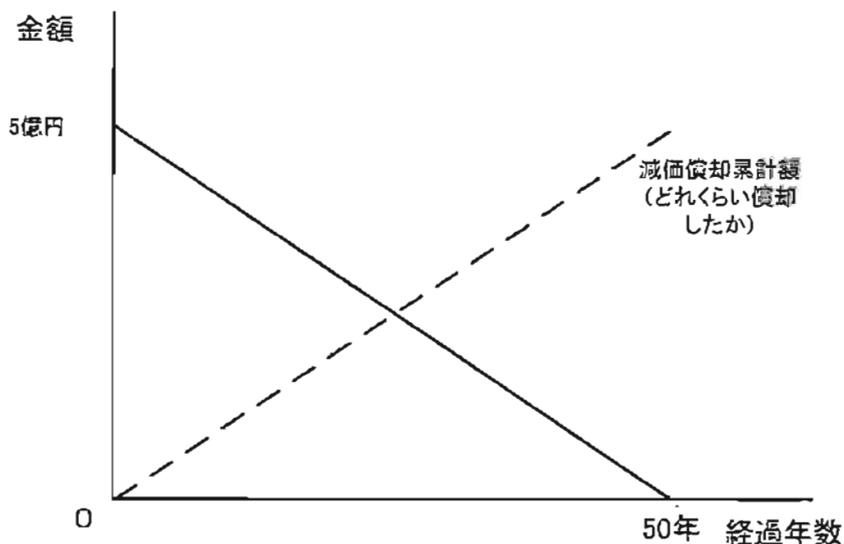
減価償却の方法には、償却費が耐用年数に応じて毎年同一額となるように計算する方法（定額法）と、償却費が毎年一定の割合で逡減するように計算する方法（定率法）等があります。

ここでは、NPO法人の活動と対応した計算方法と一般的に考えられる定額法について説明します。

定額法は次の式で計算します。

償却限度額＝取得価額 × 定額法による償却率

例えば、5億円の建物を取得した場合、耐用年数が50年であると、1年間の減価償却費は5億円×0.02＝10,000,000円となります。これは50年で価値がゼロになるのであり、5億円÷50年＝10,000,000円と同じです。これを図示したのが下記となります。



期中に建物を取得した場合には、事業の用に供した月数が減価償却の対象となります。このため、上記の例では取得した年度が6ヶ月しか使用していなければ、10,000,000円×6/12＝5,000,000円が減価償却費の金額となります。

活動が税法上の収益事業に該当し法人税の申告を行っている場合は、届出を行わないと償却方法が定率法（建物は定額法）に強制されますので留意する必要があります。また、税務上は平成19年3月31日以前に取得のケースは、旧定額法と旧定率法という別の計算方法となっておりますので、この点もついても留意する必要があります。

Q 20-2 注解の第15項に、「リース取引が事実上物件の売買と同様の状態にあると認められる場合には、売買取引に準じて処理することができる」とありますが、「売買取引に準ずる処理」とはどのような処理ですか？

A 「売買取引に準ずる処理」とは、リースした資産を実際に自ら購入した場合に行う処理と同じ処理を行うということです。つまり、リース資産を貸借対照表の固定資産の

部に計上し、その資産に対して減価償却を行うと同時に、リース会社に対して支払う金額の総額を負債の部に計上し、支払の都度、その負債の残高を減らしていくという方法です。

リース取引は、資産を活用している法人がリース会社から購入資金の借入れをし、その資金でリース資産を購入したと考えることができます。その実態は、銀行から借入れをし、資産を購入した場合と、リース会社から借入れをし、資産を購入した場合とでは、大きな差はありません。それにもかかわらず、従来からのリース取引については、リース料を支払ったときに費用として計上する方法が採られ、銀行から借入れをし、固定資産を購入した場合には、貸借対照表の資産の部に固定資産を計上すると同時に負債の部に借入金を計上し、貸借対照表に計上した固定資産を、使用できる各期間にわたり、規則的に費用として計上する方法が採られます。このような異なった会計処理の方法を統一しようということです。

ただし、「売買取引に準ずる処理」ができるリース取引は、リース取引が事実上物件の売買と同様の状態にあると認められる場合です。リース取引が事実上物件の売買と同様の状態にあると認められる場合とは、リース契約に基づくリース期間の途中で、契約を解除することができないリース取引で、そのリース資産の耐用年数の期間において利用することができ、かつ、リース料総額もそのリース資産を実際に購入した場合とほとんど変わらない場合をいいます。このようなリース取引を「ファイナンス・リース取引」と呼びます。

それ以外のリース取引の場合は、「売買取引に準ずる処理」としないで、今までどおり、実際にリース料を支払った際に費用計上する方法（「賃貸借取引に準ずる処理」といいます）を採ります。このリース取引は「オペレーティング・リース取引」と呼びます。

NPO法人会計基準では、リース取引の会計処理として「賃貸借取引に準ずる処理」を原則とし、「売買取引に準ずる処理」は例外として扱っています。しかし、企業会計においては、ファイナンス・リース取引は原則「売買取引に準ずる処理」になっており、会計処理の取扱いが反対になっています。ただ、企業会計の場合であっても、重要性の低い場合（短期リース〈リース期間が1年以内のリース〉、少額資産〈企業の事業内容に照らして重要性の乏しいリース取引で、1件当たりのリース料総額が300万円以下のリース取引〉）には、「賃貸借取引に準ずる処理」をすることも例外的に認められています。このことから、NPO法人では、「賃貸借取引に準ずる処理」を原則とし、重要性が高く、厳密な会計処理を行うべきと考えられる場合のみ、「売買取引に準ずる処理」ができることにしたものです。

Q 21-1 外貨建取引が発生したときの円換算や、期末に資産・負債があるときの円換算はどのようにして行うのでしょうか？

A 取引価額が外国通貨で表示されている取引を外貨建取引といいます。外貨建取引が発生したときに円換算する場合には、その取引が発生した日の為替レートで換算します。また期末に外貨建ての資産・負債がある場合は、期末日の為替レートで換算します。

《設例》 3月10日に海外から注文していた500ドルの事務用の備品が届きました。当日の為替レートは100円/ドルです。また、この金額については、4月30日に銀行から引き落とされました。銀行からの引き落としは4月30日の為替レート（110円/ドル）で行われました。法人の決算日は3月31日です。3月31日の為替レートは105円/ドルです。

設例にもとづく仕訳を示せば、次のようになります。

①購入時 (借) 消耗品費 50,000 (貸) 未払金 50,000

消耗品費として計上する円貨額は、3月10日の為替レートが100円/ドルであるため、 $100 \text{円} \times 500 \text{ドル} = 50,000 \text{円}$ で計上します。

②決算時

3月31日が決算日の場合は、期末現在において500ドルの未払金残高があります。期末日の為替レートは105円/ドルであるため、1ドルにつき5円の差損が生じ、 $5 \text{円} \times 500 = 2,500 \text{円}$ の為替差損を計上します。

(借) 為替差損 2,500 (貸) 未払金 2,500

決算日において、差額が生じた場合は、「為替差損」もしくは「為替差益」で処理し、「為替差損」は経常費用として、「為替差益」は経常収益として、活動計算書に計上します。

③支払時 (借) 未払金 52,500 (貸) 普通預金 55,000

(借) 為替差損 2,500

4月30日の為替レートで計算した円貨額が引き落とされます。したがって、物品が届いた3月10日の為替レートおよび3月31日の為替レートとは異なったレートで計算されますから、1ドルにつき5円 \times 500ドルの為替差損が生じることになります。

また、4月30日のレートが95円/ドルであれば、「為替差損」ではなく、「為替差益」という勘定科目で1ドルにつき10円 \times 500ドルの差額を貸方に計上することになります。

(借) 未払金 52,500 (貸) 普通預金 47,500

(貸) 為替差益 5,000

取引発生時の為替レートで換算するという方法は、海外との取引がそれほど多くない場合であれば、その都度、為替レートを調べて計上することもそれほど煩雑ではないかもしれませんが、取引が多い場合は、事務作業が大変になります。その場合は、前月末

日、前週末日、当月初日、当週初日などの為替レートを1か月分または1週間分の取引に用いることもできます。ただし、一つの方法を選んだら、正当な理由により変更を行う場合を除き、その方法を継続するようにしましょう。

また、ここにいう為替レートとは直物為替相場といわれるものですが、直物為替レートには、主にTTM（仲値）、TTS（電信売相場）、TTB（電信買相場）の3種類があります。税務においてはTTMを使うことが原則とされていますが、会計上は必ずしもどれが原則という決まりはありません。法人がどれを使うか決め、正当な理由により変更を行う場合を除き、その方法を継続するようにしましょう。

例：国外の事務所が下記の取引を行った場合：期中のレートは月初のレートを使うこととします。前月末には200ドルの残高があったとします。なお、外貨建ての現金出納帳を国外の事務所で作成し、月ごとにコピーを国内事務所に送っているとしたします。

日付	取引	金額	手持外貨残	当日レート
5/1	家賃の支払	100ドル	100ドル	110
5/10	日本から送金	100ドル	200ドル	105
5/20	人件費の支払	60ドル	140ドル	100
5/31	交通費の支払	10ドル	130ドル	103
6/1			130ドル	98

現金出納帳（現地通貨）←国外の事務所で作成したもの。

日付	入金（\$）	出金（\$）	残高（\$）
前月繰越			200
5/1		100	100
5/10	100		200
5/20		60	140
5/31		10	130
6/1			130

外貨建てと円建ての両方の帳簿を作ります。

換算レートは入金時は送金時レートを、支出時は月初のレートを使います。

現金出納帳（円） ←国外の事務所からのコピーに基づき国内事務所で作成したもの

日付	入金（円）	出金（円）	残高（円）	換算レート	
前月繰越			22,000	110	月初のレート
5/1		11,000	11,000	110	＃
5/10	10,500		21,500	105	送金時レート
5/20		6,600	14,900	110	月初のレート
5/31		1,100	13,800	110	＃
6/1			12,740	98	月初のレート

6月1日に98円で残高を換算すると $130 \text{ ドル} \times 98 \text{ 円} = 12,740 \text{ 円}$ になります。5月31日の円残高が13,800円なので、その差額が為替差損になります。

ここでは6月1日に手持ち外貨を換算替えしていますが、毎月の支出はその月の月初レートで換算しておき、手持ちの外貨を換算するのは決算期末だけとする方法もあります。

Q 22-1 複数の事業を行っている場合には、事業費をその事業ごとに区分しなければいけないのですか？

A NPO法人会計基準第22項の（複数事業の事業別開示）において、「事業費は、事業別に区分して注記することができる。その場合収益も事業別に区分して表示することを妨げない」とありますので必ずしも事業費を事業ごとに区分して表示することは義務ではありません。

しかしながら、NPO法人が自らの事業費を明らかにすることは、法人がどのような事業をどれだけ行ったのかという、言わば『活動の証』となるものです。そこで、「財務諸表の注記」で、複数の事業を行う場合には、事業の種類ごとに事業費の内訳を表示するか、あるいは、収益も含めて事業別及び管理部門別に損益の状況を表示するか、いずれかの方法を推奨しています。

外部からの評価の基準は、金額の大小だけではありません。事業費の総額が少額でも、『僅かな事業費にもかかわらず、様々な活動をしているなあ』という評価の方法仕方もあるでしょうし、事業費の使途について『この事業費は、もっと有効な使い方ができるのではないか』という評価の方法があるかもしれません。

また、個々の事業に対する収益を事業費と対応させて各事業の損益を明示することで、事業を遂行する上でどのような経費がどれだけ必要なのか、その経費に見合う収益が得られているのか、といったさらに多くの情報を提供することが可能になります。NPO法人が外部へ公開する情報は、できるだけ詳細な方が望ましいのです。

したがって、注記の際の表示は、一番上にその事業年度に行った事業の名称と管理部門を並べて表示し、その区分ごとに収益は「受取会費」「受取寄付金」「事業収益」、費用は「給与手当」「地代家賃」「旅費交通費」といった勘定科目ごとの金額を記載するようにしてください。（Q22-2の表〈例2〉を参照）

また、勘定科目はなるべく一般的な勘定科目（NPO法人会計基準別表1を参照）を使用し、法人で独自に勘定科目を設定する場合は利用者が容易に内容を推測できるような科目名にするといった工夫も必要でしょう。

Q 22-2 事業部門と管理部門に共通する経費や、複数の事業に共通する経費はどのように^{按分}するのですか？

A 共通経費の按分は、NPO法人の会計で最も理解しにくく、また煩雑な作業を伴う部分です。しかし、共通経費のない法人はまずありませんし、按分という作業（基準となる比率に応じて分けること）をしないと活動計算書は作成できません。ここでは、以下の事例に基づいて按分の手順を説明します。

<例2 収益も含めて、事業別及び管理部門別に損益の状況を表示するパターン>

2. 事業別損益の状況

事業別損益の状況は以下の通りです

(単位:円)						
科目	A事業	B事業	C事業	事業部門計	管理部門	合計
I 経常収益						
1. 受取会費					1,000,000	1,000,000
2. 受取寄付金		200,000		200,000	300,000	500,000
3. 事業収益	2,500,000	1,900,000	2,900,000	7,300,000		7,300,000
4. その他収益					50,000	50,000
経常収益計	2,500,000	2,100,000	2,900,000	7,500,000	1,350,000	8,850,000
II 経常費用						
(1) 人件費						
役員報酬					600,000	600,000
給料手当	1,500,000	1,800,000		3,300,000		3,300,000
臨時雇賃金			1,500,000	1,500,000		1,500,000
法定福利費	150,000	200,000		350,000		350,000
人件費計	1,650,000	2,000,000	1,500,000	5,150,000	600,000	5,750,000
(2) その他経費						
売上原価	300,000			300,000		300,000
業務委託費		200,000	800,000	1,000,000		1,000,000
旅費交通費	50,000	30,000	70,000	150,000		150,000
地代家賃	450,000	450,000	450,000	1,350,000	450,000	1,800,000
減価償却費	50,000	50,000	50,000	150,000	50,000	200,000
消耗品費					60,000	60,000
支払手数料					100,000	100,000
雑費					50,000	50,000
その他経費計	850,000	730,000	1,370,000	2,950,000	710,000	3,660,000
経常費用計	2,500,000	2,730,000	2,870,000	8,100,000	1,310,000	9,410,000
当期経常増減額	0	△ 630,000	30,000	△ 600,000	40,000	△ 560,000

(実務担当者のためのガイドライン記載例2より抜粋)

- ① 会費や寄付金、助成金、事業収益といった収益は按分の対象ではありません。事業収益や補助金、助成金、事業目的として使途が特定された寄付金は、それぞれの事業の収益として記載します。正会員や賛助会員の会費、使途不特定の寄付金は管理部門の収益とします。
- ② 経費の内容から判断して、明らかに事業の費用として特定できるものは事業費、明らかに管理部門に係る費用として特定できるものは管理費になります。ここで複数の事業を行う法人は事業ごとに事業費を分けておきます。

- ③ 経費のうち、②で事業費や管理費と容易には判断できないもの、2つ以上の事業の事業費となるものが共通経費です。共通経費には人件費、地代家賃、水道光熱費、通信運搬費、消耗品費、減価償却費等があります。具体的には一人の人が事業部門と管理部門の両方の仕事をしている場合のその人の人件費、一カ所の事務所で複数の事業を行っている場合の地代家賃や水道光熱費、通信運搬費等です。共通経費は合理的な按分の方法により事業部門と管理部門に分け、②で求めた事業費と管理費に合算します。その際に使用する比率については、表1【共通経費の按分方法】を参考にしてください。

勘定科目別に合理的と考えられる按分方法の例は、表2【事業費と管理費の区分】を参照してください。事業内容に変更があった場合等正当な理由がある場合を除き、継続的に毎年同じ方法で按分してください。

表1 【共通経費の按分方法】

按分の方法	比率の求め方の例
従事割合	① 日報等をもとに算出した各事業に従事した時間数(日数)と管理業務に従事した時間数(日数)の比
	② 業務ごとの標準的な従事時間(日数)を定めておいて、それ以外の例外的な従事時間(日数)のみを記録して算出した比
	③ 管理業務のみ(各事業のみ)の従事時間(日数)を記録し、それ以外の時間(日数)を各事業(管理部門)に従事したものとして算出した比
	④ 各事業や管理部門への従事者の延べ人数の比
使用割合	① 通信記録、車両の走行距離数等の使用記録により算出した各事業または管理部門の使用量の比
	② 管理業務のみ(各事業のみ)の標準的な使用量(時間)を定めておいて、それ以外を各事業(管理部門)の使用量(時間)として算出した比
	③ 延べ利用者数等の比
建物面積比	各事業や管理業務に使用している面積の比
職員数比	各事業や管理業務に従事している職員数の比

※按分の対象となる共通経費の内容や金額の大小に応じて、按分計算にかける事務作業量は各法人で加減してください。たとえば比率が年間を通して一定であると予想される場合には、上記の方法で一定の期間の比率を計算し、それを通年使用しても構いません。

【計算例】

職員 3 名分の勤務実績（1 ヶ月の給与手当 合計 60 万円）

A 事業 240 時間、B 事業 180 時間、C 事業 0 時間、管理 60 時間、計 480 時間/月

60 万円×240 時間/480 時間=30 万円・・・A 事業の事業費となる給与手当の額

60 万円×180 時間/480 時間=22.5 万円・・・B 事業の事業費となる給与手当の額

60 万円×60 時間/480 時間=7.5 万円・・・管理費となる給与手当の額

	A 事業	B 事業	C 事業	管理部門	合計
給与手当					600,000 円
従事時間	240h	180h	0h	60h	480h
従事割合	50%	37.5%	0%	12.5%	100%
按分後の金額	300,000	225,000	0	75,000	600,000 円

なお、法人税の申告をする際には、管理部門の経費（管理費）も、税法上の収益事業（課税対象）と、それ以外の事業に按分することがあり、会計と異なる処理をする場合があるので注意してください。

表2【事業費と管理費の区分】

区分	内 容		勘定科目の例	費用の内訳の例	共通経費の按分方法
事業費 法人の事業 部門に係る 費用 ①+②a	明らかに個別の事業の経費と特定できる費用 ① (複数の事業を行う場合は事業ごとに分ける)		給与手当 旅費交通費 臨時雇賃金 旅費交通費 印刷製本費 通信運搬費 消耗品費 地代家賃 . . .	事業の専従職員の給与 事業の専従職員の通勤費 臨時雇スタッフの日当 臨時雇スタッフの交通費 使途特定の寄付募集チラシの印刷費 切手代 看板作成費 イベント会場の賃借料	/
	法人全 体に 係る 費用 (共通 経費)	共通経費のうち事業部門の経費として配賦される費用 (複数の事業を行う場合は事業ごとに分ける) ②a	給与手当 旅費交通費 通信運搬費 消耗品費 水道光熱費 地代家賃 減価償却費	事業と管理業務両方に従事する職員の給与 事業と管理業務両方に従事する職員の交通費 電話代、インターネット料 事務用品費 電気代、ガス代、水道代 事務所家賃、駐車場代 建物、車両、備品等	
管理費 法人の管理 部門に係る 費用 ③+②b	共通経費のうち管理部門の経費として配賦される費用 ②b		保険料 租税公課 法人税・住民税等 . . .	火災保険料 固定資産税、自動車税等	建物面積比、使用割合、職員数比 建物面積比、使用割合、職員数比 収益・非収益事業の収益比
	明らかに管理部門の経費と特定できる費用 ③				/
1	組織運営、意思決定業務	総会・理事会の開催費用	役員報酬	理事の報酬	
2	広報、外部報告業務	会報の発行費用	印刷製本費	コピー用紙代、印刷代	
3	ファンドレイジング業務	会費の徴収のための費用	通信運搬費	切手代	
		使途不特定の寄付金の募集費用	広告宣伝費	寄付募集チラシの印刷	
4	経理業務		支払報酬	税理士報酬	
5	人事労務業務				
6	監査業務		役員報酬	監事報酬	
7	事務所の維持費用	1-6の業務を行うための事務所や設備の維持費用 管理業務にのみ従事する職員の人件費	地代家賃 減価償却費 給与手当 旅費交通費 . . .	事務所家賃、駐車場代 建物、車両、備品等 管理業務の専従職員の給与 管理業務の専従職員の交通費	

VI その他の事業を実施する場合の区分経理

Q 23-1 定款にその他の事業を掲げているが、実際にはその他の事業を行っていない場合には、活動計算書はどのように作成するのですか？

A 特定非営利活動促進法第5条1項は、「特定非営利活動法人は、その行う特定非営利活動に係る事業に支障がない限り、当該特定非営利活動に係る事業以外の事業を行うことができる」と規定しています。さらに、同条2項において、「その他の事業に関する会計は、当該特定非営利活動法人の行う特定非営利活動に係る事業に関する会計から区分し、特別の会計として経理しなければならない」と規定しています。

このため、法人が定款にその他の事業を掲げて、特定非営利活動に係る事業以外の事業を行っている場合には、『実務担当者のためのガイドライン』の記載例3にあるように、活動計算書をその他の事業の会計と特定非営利活動に係る事業に区分して表示しなければなりません。

しかしながら、定款には掲げていても、実際にはその他の事業を行っていなければ、その他の事業の金額はすべて0円になります。このような場合には、活動計算書にその他の事業の欄を設ける必要はないでしょう。

Q 23-2 その他の事業を実施している場合でも、貸借対照表は区分をしなくてもよいですか？

A NPO法人会計基準では、その他の事業を行っている場合には、活動計算書は区分して表示しますが、貸借対照表を区分して表示するかどうかは、法人の任意となっています。

その理由は、貸借対照表も区分するとなると実務的には相当複雑になり、財務諸表を作成するNPO法人にとって事務負担が増大するからです。また、間違った会計処理にもとづく区分や、恣意的な区分がなされた貸借対照表は、利用者にとってかえって分かりにくいものとなる可能性もあります。

その他の事業を実施している場合に、貸借対照表を区分表示するには、会計処理がどれくらい複雑になるかを、以下の設例でみてみましょう。

設例 消耗品費 50,000 円を現金で支払った。内訳は以下の通り。

(1) 特定非営利活動 35,000 円

(2) その他の事業 15,000 円

○貸借対照表を区分しない場合の会計処理

特定非営利活動：(借) 消耗品費 35,000 (貸) 現金預金 50,000

その他事業：(借) 消耗品費 15,000

○貸借対照表を区分する場合の会計処理

(50,000 円は特定非営利活動会計で支払い、後日、その他の事業会計と精算する方法)

・支払い時

《特定非営利活動会計》

(借) 消耗品費 35,000 (貸) 現金預金 50,000

(借) その他の事業会計 15,000

《その他の事業会計》

(借) 消耗品費 15,000 (貸) 特定非営利活動会計 15,000

・資金の清算時

《特定非営利活動会計》

(借) 現金預金 15,000 (貸) その他の事業会計 15,000

《その他の事業会計》

(借) 特定非営利活動会計 15,000 (貸) 現金預金 15,000

このように、貸借対照表を区分表示する場合には複雑な会計処理が必要になります。

VII NPO法人に特有の取引等

Q 24-1 寄付してもらった資産は公正な評価額で計上すると記載されていますが、公正な評価額とは具体的にどのようなものですか？

A 公正な評価額とは、公正な取引に基づいて成立した価額で、その資産を現金で購入すれば支払うであろう価額をいいます。

資産に応じて公正な評価額は、以下のようなものが想定されます。

- ① 什器備品・・・正常品については定価、中古品等については売却価額の見積りなどにより公正な評価額を算定します。新品の物については、市場での店頭価格などが参考になると思います。また、中古品についてはリサイクルショップやネットオークションでの取引価格も参考になるかもしれません。

NPO法人が支援者の方からパソコンの寄付を受けた場合の仕訳を示すと以下ようになります。公正な評価額は、市場での店頭価格の20万円とします。

(借) 什器備品 200,000 (貸) 什器備品受贈益 200,000

- ② 棚卸資産・・・正常品については定価、処分品や型落ち品については処分予定価額や使用予定価額などにより公正な評価額を算定します。

アパレルメーカーから型落ちした衣料品の寄付を受け、それをバザーで販売し活動資金を獲得しているNPO法人を想定した場合の受入時の仕訳を示すと以下のようになります。公正な評価額は、売却予定価額の10万円とします。

(借) 棚卸資産 100,000 (貸) 衣料品受贈益 100,000

バザーで予定通り10万円で販売した際は以下のような仕訳になります。

(借) 現金 100,000 (貸) バザー売上 100,000

(借) バザー売上原価 100,000 (貸) 棚卸資産 100,000

- ③ 土地・・・近隣の売買実例価額、不動産鑑定士による鑑定評価額、地価公示法に基づく公示価格などにより公正な評価額を算定します。また固定資産税評価額はおおむね地価公示価格の70%を目安に設定されるので固定資産税評価額÷0.7という計算式で公正な評価額を求めることも考えられます。さらに国税庁から発表される路線価はおおむね地価公示価格の80%を目安に設定されます。従って路線価÷0.8により公正な評価額を算定するケースも想定されます。

- ④ 建物・・・近隣の売買実例価額、不動産鑑定士による鑑定評価額、固定資産税評価額から計算された価額、当該建物を新たに取得したと仮定した場合に支出する予想価額などにより公正な評価額を算定します。新築時の取得価額がわかればそこから

減価償却費相当額を差し引いたものを評価額としてもいいと思います。

なお、NPO法人を支援する税制として認定NPO法人制度があります。この制度は、国税庁から一定の条件を満たすと「認定」された「NPO法人」にさまざまな支援税制を提供するものです。その条件の一つにパブリックサポートテストがあり、これは全ての収入のうちに寄付金収入が占める割合が20%以上かどうかを計るものです。20%以上であれば一般市民から支援されている度合いが高い＝公益性が高いと国税庁は判断します。その際の寄付金収入には金銭の寄付だけでなく、上述の現物寄付も含まれます。従って会計上現物寄付を認識したほうが「認定」を受けやすくなります。

Q 24-2 寄付してもらった棚卸資産を販売して対価を得た場合には、活動計算書にどのように表示したらよいですか？

A Q24-1のアンサー②の例にもとづいて説明します。

棚卸資産の受入時の仕訳を示すと以下になります。

① (借) 棚卸資産 100,000 (貸) 衣料品受贈益 100,000

①の仕訳の衣料品受贈益の100,000円については、経常収益として「衣料品受贈益」として記載されます。この記載により、支援者に対して、現物寄付による資産受入れの事実をアピールできます。

その後、バザーでその商品を10万円で販売したとすると以下のような仕訳になります。

② (借) 現金 100,000 (貸) バザー売上 100,000

③ (借) バザー売上原価 100,000 (貸) 棚卸資産 100,000

②の仕訳のバザー売上100,000円については、経常収益の事業収益のところに記載されます。また③の仕訳のバザー売上原価100,000円は、経常費用のその他経費に記載されます。

以上の仕訳の結果、活動計算書において次のように表示されます。

活動計算書

××年×月×日から××年×月×日まで

(単位：円)

科目	金額	
I. 経常収益		
1. 受取会費		
正会員受取会費	×××	
賛助会員受取会費	×××	×××
2. 受取寄付金		
受取寄付金	×××	
衣料品受贈益	①100,000	×××
3. 受取助成金等		
受取民間助成金		×××
4. 事業収益		
バザー売上	②100,000	×××
5. その他収益		
受取利息	×××	
雑収入	×××	×××
経常収益計		×××
II. 経常費用		
1. 事業費		
(1) 人件費		
.....	×××	
人件費計	×××	
(2) その他経費		
バザー売上原価	③100,000	
.....	×××	
.....	×××	
その他経費計	×××	

Q 24-3 寄付してもらった棚卸資産を期末まで所有している場合には、活動計算書と貸借対照表にどのように表示したらよいですか？

A Q24-1のアンサー②の例にもとづいて説明します。

寄付してもらった棚卸資産を期末まで所有しているということは、その資産を販売する前に決算期末が到来したことを意味します。このため、棚卸資産の受入時の仕訳をしたままの状態が続いている状態を活動計算書と貸借対照表において表示します。

したがって、活動計算書における表示は、経常収益として「衣料品受贈益」100,000円に記載されたままの状態です。

また、貸借対照表における表示は、寄付してもらった棚卸資産が当該法人の手元にあることを示すために、資産の部における流動資産に「棚卸資産」100,000円として表示します。

活動計算書
××年×月×日から××年×月×日まで

(単位：円)

科目	金額	
I. 経常収益		
1. 受取会費		
正会員受取会費	×××	
賛助会員受取会費	×××	×××
2. 受取寄付金		
受取寄付金	×××	
衣料品受贈益	100,000	×××

貸借対照表
××年×月×日現在

(単位：円)

科目	金額	
I 資産の部		
1 流動資産		
現金預金	×××	
.....	×××	
棚卸資産	100,000	
.....	×××	
流動資産合計		×××

Q 25-1 無償又は著しく低い価格で施設の提供等の物的サービスを受けた場合の会計上の基本的な考え方を説明して下さい。

A NPO法人は、支援者等の好意で、無償又は著しく低い価格で土地・建物等の不動産やパソコン・車などの動産を使用しているなどといった「物的サービス」の提供を受けることがよくあります。

このように無償又は著しく低い価格で物的サービスを受けた場合も、パソコン・車などの現物寄付を受けた場合と同様、現金による受取寄付と変わらないので、金銭換算して財務諸表でも表現したい、という理由により、NPO法人会計基準では、それを可能とすることにしました。ただし、これは金銭換算して財務諸表で公表したいと望む団体の任意であり、望まない団体は、従来どおり、事業報告書で事実や恩恵等を表示するだけにかまいません。「本来的に金銭換算すべきでない」という団体の考えがある場合は、それを尊重するためと、集計や評価（換算用の単価の決定）に多くの作業が発生するためです。

無償又は著しく低い価格で提供された物的サービスを金銭換算して財務諸表で公表することを認める例は、これまであまり多くなく、それは、次のような問題点があるからです。

1. 提供を受けた事実、数量をどのように集計するか

サービスのため、個数だけでなく、面積や回数や期間（時間）などの集計が必要で、信頼性のある集計のための仕組みが必要になる。財務諸表の作成は、会計帳簿という集計システムを、その基盤として信頼性の確保を行っており（NPO法人会計基準第4項）、金銭換算して財務諸表で公表するためには、理論的には、会計帳簿と同じ程度に正確に集計することのできる仕組みが必要ということになる。

2. どのような単価を使って金銭に換算するか

単価は、その物的サービスの「公正な評価額」によることになるが、具体的にどのようなものを使えばよいのか。

この二つの点について、十分に慣行が成熟しているとはいえません。これらの点を考慮し、NPO法人会計基準では、二つのレベルを設定することにしています。

レベル1：財務諸表の注記だけに記載して、活動計算書には計上しない

レベル2：活動計算書に計上する

財務諸表での公表という意味では、レベル2の「活動計算書への計上」が一番分かりやすいといえます。しかし、施設等受入評価益などの独立科目で表示するにしても、活動計算書の受取寄付金の一部に含まれるため、「受取寄付金の合計額のすべてが現金による寄付である」と、利用者に理解されたり統計で集計されたりする可能性が大

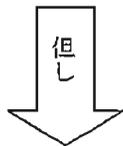
きくなります。従って、他のお金に結びついた科目の数字と同じレベルの信頼性が必要と考えられます。

一方、レベル1の「注記への記載だけで活動計算書には計上しない」場合は、こうした点からすると、レベル2に比較して、やや信頼性が低くてもよい、と考えられます。

こうした考え方に立って、NPO法人会計基準では、それぞれを可能とする信頼性の程度として、レベル1を「金額を合理的に算定できる場合」、レベル2は、それに加えて「金額を外部資料等により客観的に把握できる場合」という用語で表現しています。

以上を具体的に説明すると、次のようになります。

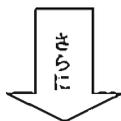
- ① 無償又は著しく低い価格で提供された物的サービスについては、特に会計上の処理や財務諸表への表示は行わない。



(※財務諸表への金銭的な表示は必要ないですが、事業報告書等にその事実や恩恵等を表示することが望ましいと言えます)

- ② 財務諸表への表示を行うことができる。

- ② - 1 【ステップ1】：その物的サービスの金額を「合理的に算定できる場合」



には、「財務諸表に注記」することができる。

(※注記するか、しないか、を選択できる)

- ② - 2 【ステップ2】：その物的サービスの金額を「客観的に把握できる場合」

には、注記をした上で「活動計算書に計上」することができる。

(※活動計算書に計上するか、しないか、を選択できる。もちろん、注記だけにすることも選択できる)

何らかの形で金銭換算して財務諸表でも公表したいと考える団体では、提供を受けた物的サービスの重要性と、金銭換算のための手間を勘案して、事業報告書に記載することに加えて、財務諸表に注記したり、活動計算書に計上することを検討されればよい、と思います。

なお、「合理的に算定できる場合」や「客観的に把握できる場合」の具体例は、Q26-3を参照してください。

また、財務諸表に注記する場合や活動計算書の計上する場合の具体例は、Q26-4やQ26-5を参照してください。

Q 26-1 ボランティアによる役務の提供を受けた場合の会計上の基本的な考え方を説明して下さい。

A NPO法人は、ボランティアによる無償や著しく低い価格での労力の提供に支えられている部分が非常に多く、これは営利企業などには見られない特色となっています。一方で、ボランティアの労力を金額評価しないことにより、NPO法人の真の活動規模が過小評価されているとの問題もかねてから指摘されています。つまり、営利企業などでは、事業の実施に必要な労力は金銭を支払って調達するのが一般的なので、人件費の金額が大きくなる傾向があるのに対して、NPO法人の場合には、ボランティアとして労力が提供されることも多いので、人件費の金額が低くなる傾向があることから、適正な財務比較ができないといった問題があります。

こうした問題点に対応しようという理由から、NPO法人会計基準では、ボランティアによる労力の提供を金銭換算して財務諸表でも公表することを可能にすることにしました。ただし、これは金銭換算して財務諸表で公表したいと望む団体の任意であり、望まない団体は、従来どおり、事業報告書で事実や恩恵等を表示するだけにかまいません。「本来的に金銭換算すべきでない」という団体の考えがある場合は、それを尊重するためと、集計や評価（換算用の単価の決定）に多くの作業が発生するためです。

弁護士などの専門的な技能を持つ人だけでなく、全てのボランティアによる労力の提供を金銭換算して財務諸表で公表することを認める例は、これまでほとんどなく、それは、次のような問題点があるからです。

ボランティアによる労力提供は、無償又は著しく低い価格での物的サービスの提供と基本的に同じなので、Q25-1で説明した、集計のための信頼できる仕組みと、金銭換算に使用する単価をどうするか、という問題があります。

さらに、団体によっては、なるべく多くのボランティアに参加してもらうことが、団体の活動そのものだったり、団体の活動を知ってもらうための方策だったりする場合があります。そのような場合は、「必要な労力を金銭を支払って調達する場合と同様に事業実施に必要なコストを把握したい」という財務諸表で公表する目的とは違います。こうした点から、NPO法人会計基準では、「活動の原価の算定に必要なボランティアを金銭換算して評価することができる」としています。

このように、ボランティアを金銭換算して財務諸表で公表するためには、原価算定目的への限定を含めて三つの条件が必要になります。しかし、これらについては、まだ、十分に慣行が成熟しているとはいえませんので、NPO法人会計基準では、物的サービスの提供と同様に、二つのレベルを設定することになっています。

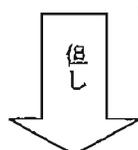
レベル1：財務諸表の注記だけに記載して、活動計算書には計上しない

レベル2：活動計算書に計上する

二つのレベルの持つ意味や、それを可能とする信頼性の程度を、レベル1：「金額を合理的に算定できる場合」、レベル2：「金額を客観的に把握できる場合」という用語で表現しているところは物的サービスの提供と同じですが、三つ目の比較可能な原価算定という目的から、ボランティアの金銭換算によって原価が過大に計上されるような事態を防止する意味で、信頼性の確保の必要性は、より大きいということできます。また、「比較可能な原価の算定を行おう」という考えのない団体は、金銭換算を検討する必要はないことになります。

以上を具体的に説明すると、次のようになります。

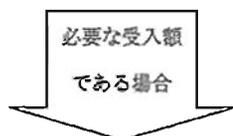
- ① ボランティアによる役務の提供については、特に会計上の処理や財務諸表への表示は行わない。



(※しかし、事業報告書等にボランティア参加の事実や恩恵等を表示することでより活動の様子を伝えることができます)

- ② 財務諸表への表示を行うことができる。

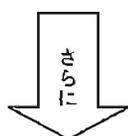
- ②-1【ステップ1】：そのボランティアによる役務の提供が



「活動の原価の算定に必要な受入額である場合」か？



- ②-2【ステップ2】：そのボランティアによる役務の提供の金額を「合理的に算定できる場合」には「財務諸表に注記」することができる。



(※注記するか、しないか、を選択できる)

- ②-3【ステップ3】：そのボランティアによる役務の提供の金額を「客観的に把握できる場合」には、注記をした上で「活動計算書に計上」することができる。

(※活動計算書に計上するか、しないか、を選択できる。もちろん、注記だけにすることも選択できる)

なお、「活動の原価の算定に必要な受入額である場合」の具体例はQ26-2を、「合理的に算定できる場合」や「客観的に把握できる場合」の具体例は、Q26-3を参照してください。

また、ボランティアによる役務の提供の金額を財務諸表に注記する場合や活動計算書に計上する場合の具体例は、Q26-4やQ26-5を参照してください。

Q 26-2 ボランティアの受け入れについて、「活動の原価の算定に必要なボランティアによる労務の提供」とは具体的にどのようなケースですか？

A NPO法人会計基準では、ボランティアの受け入れを財務諸表に注記したり、あるいは活動計算書に計上する目的を、主に「必要な労力を金銭を支払って調達した場合、事業実施に必要となるコストを把握したい」ということにおいでいます。

したがって、「活動の原価の算定に必要なボランティア」とは、事業の実施に当たって、金銭を支払っても必要とされる範囲のボランティアの労力を指します。

そのため、ここでは対外的な事業や活動において従事しているボランティアを想定しており、単に組織内部の日常的な管理業務を行うためのボランティアについては、「活動の原価の算定に必要なボランティア」として、金銭換算した評価や財務諸表への計上を行うことは困難であると思われる。ただ、ボランティアの金銭換算による財務諸表での公表は、これまで、ほとんど例がなく、慣行も成熟していないので、今後の実際の事例の中で、引き続き検討してゆくことが必要だと考えています。

「活動の原価の算定に必要なボランティア」の具体的な事例として、

- 国際会議やイベントでの通訳ボランティア
- パソコン教室の講師ボランティア
- フリーペーパー発行のための取材・編集ボランティア
- 虐待やDV（ドメスティックバイオレンス）、多重債務者に対する電話相談の受け手ボランティア
- 開発途上国で難民支援をするボランティア
- ホームページの作成・更新のためのITスキルを持ったボランティアなどが挙げられます。

「活動の原価の算定に必要なボランティア」と認識することが困難な事例として、

- 通常の日常管理業務に従事している無報酬の理事等
 - 通常の日常管理業務の補助作業に従事するインターンシップの学生等
 - 同様の事業を行っている営利企業の平均的な給与水準より低い給与支給額で従事している有給スタッフ等
- などが挙げられます。

ただし、組織内部の日常的な管理業務であっても、専門性を有し、そのボランティアがいなければ、外部の専門的な知識や技術等を有する者に依頼しなければならないような場合は、「活動の原価の算定に必要なボランティア」として評価すること

も可能と思われれます。

また、ボランティアの受け入れは、施設の無償提供の場合と異なり、ボランティアの自主性を尊重して多数のボランティアを受入れている場合、その活動が必要とする本来の労力を超えてボランティアのご協力をいただくことがあります。その場合に、その受け入れたボランティア全員の評価額を算定すると、活動の原価（コスト）が必要以上に大きくなってしまふ恐れがあります。

そこで、活動の原価を算定するにあたって「必要な受入額」だけを金銭換算して公表することにしてあります。

「活動の原価を算定するにあたって必要な受入額」を算出換算するには、次のような具体例が考えられます。

《具体例1》

通訳のボランティアを10名必要として募集したところ、15名の方が応募されたので、その15名全員をボランティアとして受け入れ、5名は補助的な業務や補完的な役割として従事してもらった場合、その活動の原価を算定するにあたって必要な受入額は10名分となり、5名分は算定しません。

《具体例2》

フリーペーパーの取材・編集作業を行うために、1人当たり40時間程度の作業を行うボランティアを5名の200時間（5名×40時間）が必要と想定していたところ、8名を採用し、1人当たり20時間の作業を行った場合、活動の原価を算定するにあたって必要な受入額は160時間（8名×20時間）分となります。

《具体例3》

ホームレス支援のために、3台の電話を設置して、電話相談ボランティア30名が登録し、年間述べ360日、常に3名のボランティアが交代制で電話相談に対応した場合、活動の原価を算定するにあたって必要な受入額は1,080日（360日×3名）分となります。

Q 26-3 無償又は著しく低い価格で施設の提供等の物的サービスを受けた場合やボランティアの受入れをした場合において、「合理的に算定できる場合」や「客観的に把握できる場合」とは具体的にどのような場合ですか？

A 「合理的に算定できる場合」や「客観的に把握できる場合」とは、無償による物的サービスやボランティアを金銭換算して財務諸表で公表する場合に、注記だけにするか、活動計算書に計上するか、に応じて必要とされる金銭評価の仕組みの信頼性の程度を示しています。信頼性の確保のためには、人数、時間数、面積などの集計の仕組みと、換算のための単価の決定という二つの要素が必要です。営利企業でも、不動産の交換や退職給付費用の算定など、短期的に金銭化されないケースでの金銭評価の困難さが議論されて来ており、これまで事例の少ない物的サービスの無償提供や、ボランティアの金銭評価については、今後の実際の事例の積み重ねの中で慣行が成熟していくものと考えられます。

「合理的に算定できる場合」（財務諸表に注記できる場合）とは、その金額の算定のために、信頼できる集計の仕組みと金銭換算のための単価の使用があることを言います。そのためには、ボランティアの従事時間や車両の走行距離、施設の利用時間等の適切な集計の単位を設定し、信頼性のある資料から、漏れなく（網羅性）、正しく（正確性）、責任のある者によって（正当性）集計される仕組みを作って運用することが必要です（これらの要件は、会計帳簿で必要とされているものと同じです）。また、適切な単価によって評価することも必要です。こうした金銭換算の「算定方法」も財務諸表に注記することにしていきます。

次のような具体的な事例が考えられます。

- 会議室を無償で借りた際に、使用した時間や広さを正確に記録し、過去において、同様な地域や規模や設備等の会議室を借りた際の1㎡当りの単価を参考にして決定した単価で金銭換算した。
- イベント時に、個人から車を無料で借りた際に、走行距離を記録し、所有者が経験上把握していた1キロ当りの維持費を参考にして算定した単価で金銭換算した。
- 事務所を無償で借りている場合に、使用している月数に、不動産屋の店頭で把握した近隣の類似の建物の1㎡当りの賃貸料金を参考にして決定した単価で金銭換算した。
- パソコンの得意な会員にホームページの作成を無料（ボランティア）で行ってもらった際に、他のNPO法人の同様な業務の委託料を参考にして算定した。
- 10名の通訳のボランティアの活動を、その時間数を記録し、過去の平均的な通訳料を参考に算定した単価で金銭換算した。

「客観的に把握できる場合」（活動計算書に計上できる場合）とは、「合理的に算定できる場合」の要件に加えて、計上されている金額を、外部資料等によって把握できることを意味しています。例えば、イベント会場の無償提供を受けた施設の部屋別の利用料金表が、その施設のホームページに掲載されており、無償提供された施設名と部屋名を財務諸表の注記に記載することによって、金銭換算した金額をインターネットで確認することができる場合などです。なお、単価については、この他、地域の最低賃金、専門家団体の料金表、派遣会社の業種別賃金、地域の賃金統計等が資料として使用できるでしょう。

次のような具体的な事例が考えられます。

- 会議室を無償で借りた際に、当会議室が一般に公開している料金表をもって算定した。
- イベント時に、レンタカー会社から車を無料で借りた際に、当レンタカー会社の料金表をもって算定した。
- 事務所を無償で借りている場合に、不動産管理会社が一般の入居予定者に提示している当該物件の賃貸料金をもって算定した。
- プログラマーにホームページの更新作業を無料（ボランティア）で行ってもらった際に、当プログラマーから過去に頂いた請求書の報酬単価をもって算定した。
- 10名の通訳のボランティアの活動を、外部の通訳派遣会社から頂いた経験年数等に応じた報酬表を参考にボランティアごとに算定した。

なお、上記の何れの会計処理を選択する場合においても、資料を継続的に記録・保管すると共に、経理担当者などだけが単独で判断せず、できるだけ複数の関係者で協議して算定することが望ましいと言えます。

Q 26-4 無償又は著しく低い価格の施設の提供等による物的サービスの受け入れやボランティアの受け入れに関する財務諸表の注記の方法について教えてください。

A 無償又は著しく低い価格の施設の提供等による物的サービス等を受け入れた場合やボランティアの受け入れをした場合で、それらを金銭換算して財務諸表で公表することを選択した場合は、重要な会計方針に「どのような会計処理をおこなったか」を記載するとともに、金銭換算した金額、その内訳（日数、時間数などの数量や換算に使用した単価など）、算定の方法、を記載します。内訳や算定方法などを記載する目的は、利用者に信頼性の程度を理解してもらうためです。

具体的には、以下のように考えます。

- 1. 無償又は著しく低い価格の施設の提供等による物的サービス等の受け入れやボランティアの受け入れをした場合で、その物的サービスやボランティアの評価額を「合理的に算定できる場合」には、「財務諸表に注記できる」ことになっています。
(注記することが強制されているわけではありません)

この場合の注記の記載例として、

1. 重要な会計方針
(省略)

(5) 施設の提供等の物的サービスを受けた場合の会計処理
施設の提供等の物的サービスの受入れは、「4. 施設の提供等の物的サービスの受入の内訳」として注記しています。

(6) ボランティアによる役務の提供の会計処理
ボランティアによる役務の提供は、「5. 活動の原価の算定にあたって必要なボランティアによる役務の提供の内訳」として注記しています。
(省略)

4. 施設の提供等の物的サービスの受入の内訳

内 訳	金 額	算定方法
〇〇会議室の無償利用	××××円	近隣の類似の会議室の利用料金を参考にして算定しています。

5. 活動の原価の算定にあたって必要なボランティアによる役務の提供の内訳

内 訳	金 額	算定方法
〇〇事業相談員 ■名×■日間	×××× 円	単価は XX 地区の相談員の平均賃金を参考にして算定しています。

Ⅱ. 無償又は著しく低い価格の施設の提供等による物的サービス等の受け入れやボランティアの受け入れの事実があったが、その事実について、会計上の処理をしないことを選択した場合には、原則として、財務諸表には何も注記する必要はありません。

Ⅲ. 無償又は著しく低い価格の施設の提供等による物的サービス等の受け入れやボランティアの受け入れの事実があったが、その事実について、特に会計上の処理をしないことを選択した場合においても、それらの受入れの事実があったことを財務諸表に注記することは許容されるでしょう。

この場合の注記の記載例として、

1. 重要な会計方針

(省略)

(5) 施設の提供等の物的サービスを受けた場合の会計処理

施設の提供等の物的サービスの受け入れはありましたが、そのサービスに関する会計上の処理は行わず、財務諸表の注記も活動計算書の計上もしていません。

(6) ボランティアによる役務の提供の会計処理

ボランティアによる役務の提供はありましたが、その役務の提供に関する会計上の処理は行わず、財務諸表の注記も活動計算書の計上もしていません。

(省略)

Ⅳ. 無償又は著しく低い価格の施設の提供等による物的サービス等の受け入れやボランティアの受け入れの事実が無かった場合や特にそれらの事実を会計処理上把握する必要性がないと判断した場合などには、原則として、財務諸表には何も注記する必要はありません。

Q 26-5 無償又は著しく低い価格の施設の提供等による物的サービス等を受け入れた場合やボランティアの受け入れをした場合で、活動計算書へ計上する場合はどのように表示したらよいですか？

A 無償又は著しく低い価格の施設の提供等による物的サービス等を受け入れた場合やボランティアの受け入れをした場合で、「客観的に把握することができる場合」には、財務諸表の注記に加えて、活動計算書へ計上することができます。（活動計算書に計上することが強制されているわけではありません。注記だけとすることもできます。）

活動計算書に計上することを選択した場合には、その会計方針や算定方法を財務諸表に注記すると共に、活動計算書の経常収益の部に「施設等受入評価益」や「ボランティア受入評価益」、経常費用の部に「ボランティア評価費用」や「施設等評価費用」等の科目を設けて表示します。

I. 活動計算書に計上する場合の注記の記載例

1. 重要な会計方針

(省略)

(5) 施設の提供等の物的サービスを受けた場合の会計処理

施設の提供等の物的サービスの受け入れは、活動計算書に計上しています。また、計上額の算定方法は、「4. 施設の提供等の物的サービスの受入の内訳」に記載しています。

(6) ボランティアによる役務の提供の会計処理

ボランティアによる役務の提供は、活動計算書に計上しています。また、計上額の算定方法は、「5. 活動の原価の算定にあたって必要なボランティアによる役務の提供の内訳」に記載しています。

(省略)

4. 施設の提供等の物的サービスの受入の内訳

内 訳	金 額	算定方法
〇〇体育館の無償利用	×××円	〇〇体育館の一般市民が利用する場合の利用料金表により算定しています。

5. 活動の原価の算定にあたって必要なボランティアによる役務の提供の内訳

内 訳	金 額	算定方法
弁護士1名 延べ■時間	×××円	〇〇弁護士事務所で公表されている一般的な法律相談の時間単価により算定しています。

Ⅱ. 活動計算書の記載例

《活動計算書》

科目	金額		
I 経常収益			
1			
.	×××	×××	
2 受取寄付金			
.	×××		
施設等受入評価益	××		
ボランティア受入評価益	××	×××	
3		××××	
経常収益計			××××
Ⅱ 経常費用			
1 事業費			
(1) 人件費			
.	×××		
ボランティア評価費用	××		
人件費計	×××		
(2) その他経費			
.	×××		
施設等評価費用	××		
その他経費計	×××		
事業費計		××××	
2 管理費			
(1) 人件費			
.	×××		
人件費計	×××		
(2) その他経費			
.	×××		
その他経費計	×××		
管理費計		××××	
経常費用計			××××
当期経常増減額			×××
(以下省略)			

なお、「施設等受入評価益」と「施設等評価費用」、「ボランティア受入評価益」と「ボランティア評価費用」はそれぞれ同額を計上します。

Q 27-1 使途が制約された寄付金等について、制約が解除された場合とは具体的にどのような状況を意味するのでしょうか？

A 使途が制約された寄付金等には、明確な目的に使用されるべき目的の制約、将来の一定期間または特定日以後に解除される時間の制約、あるいは両者を含むものに区分されます。こうした使途の制約は、受け入れた資産の制約目的が達成されたとき、時間が経過したとき、あるいはその両者が達成されたときに解除されます。この制約解除についての情報は、NPO法人が現在の会計期間の活動のために、過去の会計期間で得られた資産の使途制限の範囲を示すために重要な項目となります。さらに、制約の解除を認識することは、その会計期間終了時における使途が制限された受入資産の内容を確認するためにも大変重要になります。

このため、使途が制約された寄付金等について、制約が解除された場合には注記の「使途が制約された寄付等の内訳」の当期減少額の欄に記載します。

具体的には、次のような状況を制約の解除として記載します。

(1) 寄付者等の意思で定められた使途等が完了した場合

① 地震被災者に支援物資を届けることを目的とする金銭の寄付

支援物資を購入した時ではなく、実際に被災者に届けた時に制約は解除されたと考えます。

② DVのシェルターとして使用するための土地及び建物の寄付

土地は、永久に制約の解除はありません。ただし、建物については、減価償却費に相当する金額は、使途に従って使用されたので、その部分の制約は解除されたと考えます。

③ 奨学基金として使用するための現金預金の寄付

預金利息を奨学金の給付とし、奨学基金は元本として永久に保持することが条件であれば、永久に制約の解除はありません。現預金を取り崩して奨学金の給付に充てることが条件であれば、給付した金額が制約の解除と考えます。

④ 事業に使う備品や車両等を購入する目的の金銭の寄付

購入した備品や車両等の取得価額のうち、減価償却費に相当する金額について、制約が解除されたと考えます。ただし、備品や車両等に使途が指定されている寄付金等の場合は、購入して事業のために使用を開始した時に、制約が解除されたとみなすこともできます。これは通常、備品や車両に対する耐用年数は短く、建物のように耐用年数にわたって減価償却のつど制約の解除と考える原則的な方法をあえて要求しないでも、結果的に利用者の判断を誤らせることはないであろうとの考えから、簡便な方法を認めたものです。ただしこの方法を採用した場合は、その旨を重要な会計方

針として記載しなければなりません。

なお「備品又は車両等」となっていますので、「等」の中には何が入るの
だろうと思われるかもしれませんが、基準本文だけではわかりませんが、上
記に述べたようにあくまで簡便法なので、その趣旨から考えて耐用年数が
短く、金額的にも重要性が低いものに限定されるでしょう。

⑤ 5年間保有することを条件に贈与を受けた株式の寄付

5年間が経過したときに制約が解除されたと考えます。

(2) 制約が解除されていない資産が災害等により消失した場合

消失した部分は、寄付の目的を果たすことができなくなったので、消失し
た部分について制約が解除されます。

(3) 制約が解除されていない資産の時価が著しく下落した場合

時価のある資産の時価が著しく下落した場合には、寄付者の直接的な意図
でないにしろ、物理的な滅失と同様に考え、滅失した部分について制約が解
除されます。

なお、以上述べたことは制約の解除に関してのことですが、当然重要性の
原則が適用されますので、非常に重要性の乏しい寄付金等のすべてに上記の
方法を適用してほしいとはしていません。ただ使途に制約のある
寄付金等に関しては、受入金額、減少額、次期繰越額を注記することとな
っていますので、重要性の判断（注記事項とするか否か）は、制約の解除の
時というより、最初の受入時点で行うこととなります。つまり、本当に重要
性が乏しい場合には、最初から使途に制約のある寄付金等として取扱う必要
はありません。

Q 27-2 使途が制約された寄付金等について重要性が高い場合の会計処理について具体例をあげて説明してください。

A

《設例》地震被災者支援のための寄付金を以下のように受け入れた。

①寄付金の使途に関する制約	・ ・ ○○地震被災者を援助するために、援助物資を 購入し、被災者のもとへ届ける。
②当年度受入寄付金の総額	・ ・ 5,000 万円
③援助用物資の購入	・ ・ 当年度 5,000 万円
④援助用物資の被災者への提供	・ ・ 当年度 2,000 万円、翌年度 3,000 万円

設例にもとづく仕訳を示せば、次のようになります。

① 寄付金の受入時

(借) 現金預金 5,000 万円 (貸) 受取寄付金(指定) 5,000 万円

「現金預金」を貸借対照表の流動資産に計上するとともに、「受取寄付金」を活動計算書の指定正味財産増減の部(増加)に計上します。

② 援助用物資 5,000 万円の購入時

(借) 被災者援助物資 5,000 万円 (貸) 現金預金 5,000 万円

「被災者援助物資」を貸借対照表の流動資産に計上するとともに、「現金預金」を貸借対照表の流動資産の減少とします。

③ 被災者へ援助物資 2,000 万円を届ける。

(借) 事業費：援助用消耗品費 2,000 万円

(貸) 被災者援助物資 2,000 万円

「援助用消耗品費」を活動計算書の一般正味財産増減の部(増加)に計上するとともに、「被災者援助物資」を貸借対照表の流動資産の減少とします。

④ 寄付者による制約の解除額を一般正味財産へ振替える。

(借) 一般正味財産への振替額(指定) 2,000 万円

(貸) 受取寄付金振替額(一般) 2,000 万円

「一般正味財産への振替額」を活動計算書の指定正味財産増減の部(減少)に計上するとともに、「受取寄付金振替額」を活動計算書の一般正味財産増減の部(増加)に計上します。

以上の仕訳にもとづく財務諸表の表示は、次のようになります。

活 動 計 算 書

××年×月×日から××年×月×日まで

一般正味財産増減の部	
I 経常収益	
受取寄付金振替額	2,000 万円
.....	
II 経常費用	
1 事業費	
援助用消耗品費	2,000 万円
.....	
指定正味財産増減の部	
受取寄付金	5,000 万円
.....	
一般正味財産への振替額	△2,000 万円

貸 借 対 照 表

××年×月×日現在

I 資産の部	
1 流動資産	
被災者援助物資	3,000 万円
.....	
II 負債の部	
.....	×××
III 正味財産の部	
1 指定正味財産	3,000 万円
2 一般正味財産	×××

財務諸表の注記

指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳

1. 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳は、次のとおりです。

内 容	金 額
経常収益への振替額 当年度の被災者支援に対する振替額	2,000万円 ×××
合 計	×××万円

2. 指定正味財産から一般正味財産への振替による事業別損益の状況は、次のとおりです。

科 目	A事業	B事業	災害援助事業	事業費計	管理費	合 計
一般正味財産増減の部						
I 経常収益						
1.受取会費					1,300,000	1,300,000
2.受取寄付金		200,000	20,000,000	20,200,000		20,200,000
3.事業収益	2,500,000	1,900,000		4,400,000		4,400,000
4.その他収益					200,000	200,000
経常収益計	2,500,000	2,100,000	20,000,000	24,600,000	1,500,000	26,100,000
II 経常費用						
1.人件費	1,650,000	2,000,000		3,650,000	600,000	4,250,000
2.その他経費	850,000	800,000	20,000,000	21,650,000	700,000	22,350,000
経常費用計	2,500,000	2,800,000	20,000,000	25,300,000	1,300,000	26,600,000
当期一般正味財産増減額	0	△ 700,000	0	△ 700,000	200,000	△ 500,000
前期繰越一般正味財産額	100,000	100,000	0	200,000	100,000	300,000
次期繰越一般正味財産額	100,000	△ 600,000	0	△ 500,000	300,000	△ 200,000
指定正味財産増減の部						
I 受取寄付金			50,000,000	50,000,000		50,000,000
II 一般正味財産への振替額			△20,000,000	△20,000,000		△20,000,000
当期指定正味財産増減額			30,000,000	30,000,000		30,000,000
前期繰越指定正味財産額						
次期繰越指定正味財産額			30,000,000	30,000,000		30,000,000
次期繰越正味財産額	100,000	△ 600,000	30,000,000	29,500,000	300,000	29,800,000

Q 27-3 特定資産とはなんですか？使途が制約された寄付金等で取得して期末まで保有しているものは特定資産になるのですか？

A 特定資産とは、特定の目的に使用するために保有している資産をいいます。特定の目的とは、単に法人の活動のためという幅広い目的ではなく、例えば、具体的な〇〇事業を行うために保有している資産であり、そのような資産であることを財務諸表を通じて表明することにもなります。

様式例の勘定科目の説明では以下のように取り扱っています。

勘定科目	科目の説明
1. 流動資産 〇〇特定資産	目的が特定されている資産で流動資産に属するもの。 目的を明示する。
2. 固定資産 (3) 投資その他の資産 〇〇特定資産	目的が特定されている資産で固定資産に属するもの。 目的を明示する。

では、特定資産をどのように定めたらよいのでしょうか。特定資産の定め方には、統一した基準はありませんので、それぞれのNPO法人が独自に規定すればよいと考えています。ただし、規定する場合に押さえておくべき点がありますので以下にまとめておきます。

特定の目的を持つ場合には、

- ① 外部の寄付者が寄付する時点で使途を制限することにより特定の目的を持つ場合や助成団体等の助成がそもそも特定目的となっており特定目的の資産として受入れる場合
- ② NPO法人自ら特定資産として指定する場合があります。

①の特定目的の資産を受入れる場合には、NPO法人が独自に決める余地はありません。他方、②の場合は、法人自らの意思に基づくものであり、NPO法人が独自に決める余地があるものです。

ご質問にある「使途が制約された寄付金等で取得して期末まで保有しているもの」は、受入れる時点で使用目的が特定されていますので、法人自らの特定資産にするか否かの判断の余地はなく、受入れる時点で特定資産になります。ただし、使途の制約が解除されれば特定資産に該当しなくなりますのでその点についてはご注意ください。使途指定解除につきましては、Q27-1で取り上げていますのでそちらをご参照ください。

なお、NPO法人会計基準の注解第21項では、使途が制約された寄付等の内訳の注

記の方法、また、注解第 22 項では、使途が制約された寄付等で重要性が高い場合の取扱いに関して規定しておりますので、使途が制約された寄付等の重要性の程度により注解第 21 項による注記となるか、注解第 22 項による会計処理となるかの違いがあります。

Q 28-1 未使用額の返還義務がある使途が制約された補助金等について、対象事業の途中で決算期末を迎えた場合の会計処理を、具体例を挙げて説明して下さい。

A 助成金や補助金には、対象事業及び実施期間が定められ、未使用額の返還義務が規定されているものが多くあります。このような補助金等について、実施期間とNPO法人の会計期間が異なるため実施期間中に決算期末が到来し、決算期末時点では、先に受取った補助金等のすべてを使い切っていない場合があります。このような場合には、受取った補助金等のうち、事業年度末に使用していない部分については、当期の収益にせず「前受助成金」「前受補助金」など、負債に計上します。

以下、具体例を示します。

<具体例>

〇〇助成財団から、××事業を×年4月1日から×1年3月31日の期間で実施すること目的として助成金1,000万円の交付を受けました。当該助成金は、未使用額については返還義務が課されています。なお、助成金は×年4月に全額入金されました。助成金を受入れたNPO法人の決算期末は12月です。事業の実施は×年12月31日の段階では、当該事業に係る費用600万円を計上しています。

<×年の会計処理>

助成金入金時

(借) 現金預金 10,000,000 (貸) 受取助成金 10,000,000

期中処理

(借) ××事業費 (具体的には、該当する勘定科目) 6,000,000
(貸) 現金預金 6,000,000

期末処理

(借) 受取助成金 4,000,000 (貸) 前受助成金 4,000,000

<解説>

以上の処理の結果、活動計算書(×年1月1日から×年12月31日)では、受取助成金600万円、事業費用600万円が計上され、使途等が特定された寄付金等として注記の対象となります。一方未使用額400万円は「前受助成金」として負債に計上されます。

なお、翌期には事業が終了しますから、活動計算書(×1年1月1日から×1年12月31日)では、受取助成金400万円、事業費用400万円が計上され、使途等が特定された寄付金等として注記の対象となります。

<×年の注記例>

6. 使途が制約された寄付等の内訳

使途が制約された寄付等の内訳は以下の通りです。当法人の正味財産は〇〇円ですが、そのうち使途が制約された財産はありません。

(単位：円)

内容	前期繰越額	当期受入額	当期減少額	次期繰越額	備考
〇〇助成団体 助成金	0	6,000,000	6,000,000	0	××事業用として交付を受けた助成金 1,000 万円のうち、未使用で返還義務のある 400 万円は前受助成金として負債に計上しています。

<注記の解説>

この注記の「当期受入額」には、実際に入金した助成金の額ではなく、あくまでも当期に計上した受取助成金の額（収益計上額）を記載し、助成事業の実施済みの費用の額を「当期減少額」に記載します。この「当期受入額」と「当期減少額」は同額となるので「次期繰越額」は0となります。これは、事業未実施相当額は、貸借対照表の負債（前受助成金）に計上されるため期末正味財産には含まれておらず、従って「次期繰越額」にも記載されないことを意味しています。補助金等に返還義務がない場合は、全額が受取助成金として収益に計上され、事業を実施していない未使用額が期末正味財産に含まれるため、注記にその金額を記載し、「次期繰越額」にも記載することになります。ただ、こうした収益計上額以外に、助成金等の総額や、決算期末での未使用額も一緒に見ることができの方がわかりやすいので、こうした情報を注記の「備考」欄に記載することが望ましいとしています。

<×1年の会計処理>

(借) 前受助成金 4,000,000 (貸) 受取助成金 4,000,000

<×1年の注記例>

6. 用途が制約された寄付等の内訳

用途が制約された寄付等の内訳は以下の通りです。当法人の正味財産は〇〇円ですが、そのうち用途が制約された財産はありません。

(単位：円)

内容	前期繰越額	当期受入額	当期減少額	次期繰越額	備考
〇〇助成団体 助成金	0	4,000,000	4,000,000	0	××事業として前期に交付を受けた助成金 1,000万円のうち、前期未使用で返還義務のあった 400万円は前期に前受助成金として負債計上していましたが、当期に事業の実施に伴い受取助成金として計上しています。

Q 29-1 後払いの補助金等（補助金等の交付が対象事業終了後となるもの）の会計処理について、具体例を挙げて説明して下さい

A 補助金等については、交付決定がされていても、事業が先に実施され、補助金等の交付は決算期をまたいで、翌期に交付される場合があります。このような、後払いの補助金等で、まだ入金されていない補助金等についても、対象事業の実施に伴って当期に計上した費用に対応する金額を、未収補助金等として、今期の収益に計上します。以下、具体例を示します。

<具体例>（この例は、助成金が後払いであること以外は、Q28-1と同じです）

〇〇助成財団から、××事業を×年10月1日から×1年3月31日の期間で実施すること目的として助成金1,000万円の交付が決定しました。なお、実際の助成金の交付は事業終了後に行われます。

事業を行うNPO法人の決算期末は12月です。×年12月31日の段階では、当該事業に係る費用600万円を計上しています。

<×年の会計処理>

この場合には、事業年度末で以下の仕訳を行います。

（借）未収助成金 6,000,000 （貸）受取助成金 6,000,000

<解説>

活動計算書（×年1月1日から×年12月31日）では、受取助成金600万円、事業の費用600万円が計上され、使途等が特定された寄付金等として注記の対象となります。

一方、貸借対照表には未収助成金600万円が計上されます。なお、翌期に事業が予定通り終了するとして、活動計算書（×1年1月1日から×1年12月31日）では、受取助成金400万円、事業の費用400万円が計上され、使途等が特定された寄付金等として注記の対象となります。

<×年の注記例>

6. 使途が制約された寄付等の内訳

使途が制約された寄付等の内訳は以下の通りです。当法人の正味財産は〇〇円ですが、そのうち使途が制約された財産はありません。

(単位：円)

内容	前期繰越額	当期受入額	当期減少額	次期繰越額	備考
〇〇助成団体 助成金	0	6,000,000	6,000,000	0	××事業として当期に交付の決定を受けた助成金1,000万円は、次期に入金予定ですが、但し、このうち600万円は当期に事業実施済みのため当期の未収助成金として計上しています。

<×1年の入金時の会計処理>

(借) 現金預金 10,000,000 (貸) 受取助成金 10,000,000

(借) 受取助成金 6,000,000 (貸) 未収助成金 6,000,000

→ ×年において既に計上分との相殺

<×1年の注記例>

6. 使途が制約された寄付等の内訳

使途が制約された寄付等の内訳は以下の通りです。当法人の正味財産は〇〇円ですが、そのうち使途が制約された財産はありません。

(単位：円)

内容	前期繰越額	当期受入額	当期減少額	次期繰越額	備考
〇〇助成団体 助成金	0	4,000,000	4,000,000	0	××事業として前期に交付の決定を受けた助成金1,000万円は、当期に全額入金されました。うち、600万円は既に前期において受取助成金として計上済みであり、残り400万円は当期において事業実施に伴い当期の受取助成金として計上しています。

Ⅷ 財務諸表の注記

Q 31-1 役員及びその近親者との取引を注記するのは何故ですか？金額にかかわらずすべて注記するのですか？

A このNPO法人会計基準はNPO法人の信頼性を高めるため、利害関係者に対し真実な会計情報を伝達することを理念としています。NPO法人に限らず、役員やその近親者あるいは役員の関係会社等を通じて、社会的信頼を損なうような取引が行われる恐れは往々にしてあります。そのため役員及び近親者との取引の透明性を確保し、不公正なお金の流れがないかどうかを利害関係者がチェックできる仕組みを担保しようと考えました。

なお多くのNPO法人はミッション達成のため、日々たゆまぬ努力を続けていらっしゃるわけですから、不正など起こるはずもなくこのような注記は不要と考えられるかもしれませんが、事実を示すことによって信頼性を確保するという情報開示の基本的考え方に基づき、NPO法人と役員及びその近親者との間の取引は原則として注記を要することにしました。NPO法人と役員及びその近親者との間にまったく取引がない場合や金額的重要性が低い場合には注記の必要はありません。

1. 役員及びその近親者の範囲

- ①役員（役員に準ずる相談役、顧問等で役員と同様に実質的に法人の経営に従事していると認められる者を含む。以下同じ）
- ②その近親者（2親等内の血族、配偶者並びに2親等内の姻族とする。以下同じ。）
- ③役員及びその近親者が支配している法人（役員及びその近親者が支配するという場合の支配は、理事会や総会など機関意思の決定権を有する場合を意味しています。具体的にはNPO法人の役員及びその近親者のグループで社員総会の議決権の過半数を占めている場合や、NPO法人の役員及びその近親者が他の法人の代表取締役、代表理事など務める場合の当該他の法人が該当します。以下同じ）

2. 金額的重要性の判断の目安について

重要性が乏しいとして注記する必要がないのは、経常収益又は経常費用の各勘定科目の金額の10%に相当する金額（その金額が100万円を超える場合は100万円とする。）以下を相当と考えています。貸借対照表科目については、100万円以下の増減取引は金額的重要性が低いものと考えています。

事例①

NPO法人Xは役員であるA氏が代表取締役を勤める株式会社Yに対し、WEBサイトのメンテナンス料として、1カ月10万円、年間1,200,000円の支払いをしています。業務委託費の総額は11,000,000円です。

<判定方法> $11,000,000 \text{円} \times 10\% = 1,100,000 \text{円} > 1,000,000 \text{円}$ ∴1,000,000円
 $100,000 \text{円} \times 12 \text{カ月} = 1,200,000 \text{円} > 1,000,000 \text{円}$
∴注記するのが相当です。このような場合は次のような注記となります。

財務諸表の注記

(9) 役員およびその近親者との取引の内容

役員及びその近親者との取引は以下のようになっています。 (単位:円)

科目	財務諸表に計上された金額	左の内役員及び近親者等の取引
(活動計算書) 業務委託費	11,000,000	1,200,000

事例②

NPO法人Xは、役員Aから90万円の借入をしています（他に役員等取引がないものとします）。

<判定方法> 900,000円 ≤ 1,000,000円です。このような場合は注記の必要はありません。

事例③

NPO法人Xは地域で活動する団体に助成金を支給しています。NPO法人Yは助成金300万円の支給をXに申請し当期中に内定通知書を受け取っています。A氏はXとYの理事長を兼務しています。NPO法人Xの地域〇〇助成金の支出総額は5,000万円です。

<判定方法> 50,000,000円 × 10% = 5,000,000円 ≥ 3,000,000円 > 1,000,000円

∴注記するのが相当です。このような場合は次のような注記となります。

財務諸表の注記

(9) 役員およびその近親者との取引の内容

役員及びその近親者との取引は以下のようになっています。

(単位：円)

科目	財務諸表に計上された金額	左の内役員及び近親者等の取引
(貸借対照表) 未払金 (未払助成金)	10,000,000	3,000,000
(活動計算書) 地域〇〇助成金	50,000,000	3,000,000

3. 注記を要しない役員取引

なお注解第24項において役員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支給については注記を要しないとされていることに留意してください。

Q & A 作成者・監修者一覧

(五十音順、敬称略、◎：監修者)

	五百竹	宏明
◎	岩永	清滋
	戎井	重樹
◎	江田	寛
	大久保	朝江
	岡田	純
◎	岡村	勝義
◎	加藤	俊也
	白石	京子
	鈴木	智子
	瀧谷	和隆
	田村	ちひろ
	寺内	正幸
	中尾	さゆり
	中村	元彦
◎	橋本	俊也
	馬場	利明
	平塚	綾子
	深谷	豊
	福田	哲也
	水口	剛
	矢崎	芽生
◎	脇坂	誠也

以上 23名