

NPO 法人会計基準 FAQ

2012 年 11 月

NPO 法人会計基準協議会

目 次

1. 全般的事項

- 1-1 NPO 法人会計基準への準拠の義務
- 1-2 前年度比較の活動計算書
- 1-3 当期経常増減額の記載の必要性
- 1-4 注記に書く内容が少ない場合

2. 収益

- 2-1 事業収益の内訳を表示する義務
- 2-2 助成金をもらったときの会計処理
- 2-3 委託料の返還の処理
- 2-4 NPO 法人設立にあたっての資金の受入
- 2-5 クレジット決済による寄付金

3. 事業費及び管理費

- 3-1 事業別内訳を注記ではなく、別の内訳表とする方法
- 3-2 中退協の掛金の勘定科目
- 3-3 消費税や法人税等の表示場所
- 3-4 消費税や法人税等の事業別区分
- 3-5 役員報酬について
- 3-6 給料を支払っていない理事への少額の謝礼

4. 資産・負債及び正味財産

- 4-1 自分たちで作った成果物の棚卸資産の計上
- 4-2 固定資産の増減内訳について
- 4-3 圧縮記帳
- 4-4 将来の運営のための積立金の積立

5. NPO 法人に特有の取引

- 5-1 使途に制約のある寄付等
- 5-2 使途制約寄付と特定資産の関係

6. 従来の方法から NPO 法人会計基準への移行

- 6-1 活動計算書への変更時期
- 6-2 1 取引 2 仕訳の廃止について
- 6-3 活動計算書等に関する定款変更の必要性
- 6-4 過年度に減価償却を行っていない場合の取扱い

7. その他

7-1 活動予算書

7-2 証憑の保存の方法

7-3 過年度損益修正

1. 全般的事項

1-1 NPO 法人会計基準への準拠の義務

NPO 法人であれば、すべてがこの基準を採用しなければならないのでしょうか。企業会計方式のままでは問題がありますか。私たちは事業型の NPO 法人で、従来から企業会計方式を採用しています。

NPO 法人会計基準は、決して強制ではありません。ですから企業会計方式を採用されても問題ありません。

ただわれわれとしては次のように考えています。

1. 企業会計方式と NPO 法人会計基準方式は、ともに複式簿記を採用し、いわゆる損益計算書と貸借対照表を作成する点では、基本的な考え方はほとんど同じです。したがって大幅な変更はないと思っています。

2. ただ NPO 法人会計基準は、より NPO 法人の実態に即した基準となっていますので、使いやすいと思います。たとえば

- ・収益につき NPO 法人に通常使われる勘定科目を使用している
- ・営業・営業外という区分をしない
- ・注記を充実している
- ・企業会計に特有の資本関係の処理は省いている
- ・一方 NPO 法人に特有な会計処理に対応している

などです。

3. 利用者にとってより理解しやすい報告基準はどのようなものであるべきかという視点でご検討ください。企業会計方式が適合しているという NPO 法人もあるかと思いますが、「事業型の NPO 法人」といっても NPO 法人会計基準の方がわかりやすい場合もあるかと思っています。

1-2 前年度比較の活動計算書

収支計算書の代わりに活動計算書を使うということですが、様式を見ると活動計算書は前期の記載欄がありません。会計基準として、前期と比較することは求めていると解釈していいのでしょうか？逆に前期対比の様式を使ったらだめでしょうか？

NPO 法人会計基準の科目を記載している別表については「適宜の科目を追加することが出来る」と記載してありますが、様式については、この記載がありません。

したがって、基準では原則としてこの様式に基づいて実施してもらうことになります。

お尋ねの、前年度比較ですが、公益法人会計基準は貸借対照表も正味財産増減計算書とともに、前年度比較を要求していますが、NPO 法人会計基準では、議論の結果、前年度比較を要求しないことにしています。

したがって、前年度比較方式の活動計算書及び貸借対照表を作成した場合には、会計基準に対する準拠性が問題になります。

策定時の議論を重視するならば、基準通りの様式としていただくことが良いと思われま

す。しかし、会計基準は、必要最小限の情報開示の水準を示しているだから、利用者の視点からより詳細な情報を提供することは、趣旨に照らして問題はないとする見解もあることも事実です。ですから、おっしゃるように基準はあくまで前年度比較は求めているのですが、法人が自らの判断で前年度比較方式を採用されることを全く否定するものではありません。

なおご質問にはありませんが、予算との対比方式はどうかという点ですが、予算管理は法人の内部管理の問題であり、個々の法人が自らの必要に基づいて必要な範囲内で実施すれば良いことです。外部報告を目的とした NPO 法人会計基準の財務諸表としては適切ではありません。

1-3 当期経常増減額の記載する必要性

「経常費用計」の次に「当期経常増減額」という項目があるのですが、会計基準の様式にはこの項目はありませんでした。
この項目の有無は任意でかまわないのでしょうか？

経常費用の次に経常外収益、経常外費用がある場合は、「経常費用計」の次に「当期経常増減額」 経常外収益、経常外費用がない場合は、経常費用の次は「当期正味財産増減額」となります。つまり経常外損益があるか否かにより、「当期経常増減額」と表示するのか、「当期正味財産増減額」と表示するのかが変わることになります。任意という意味ではありません。

NPO 法人会計基準の【様式 1 活動計算書】及び実務担当者のためのガイドラインの中の、記載例 3 が、経常外損益がある場合の書式、同じく実務担当者のためのガイドラインの中の、記載例 1、2、4 が経常外損益がない場合の書式です。

1-4 注記に書く内容が少ない場合

「財務諸表の注記」について、様式例を見る限りでは、当法人に該当する項目が全くないのですが、
「1. 重要な会計方針 財務諸表の作成は、NPO 法人会計基準（2010 年 7 月 20 日 2011 年 11 月 20 日一部改正 NPO 法人会計基準協議会）によっています。」と「消費税等の会計処理」は必ず記載すべき事項なののでしょうか？
また、「財務諸表の注記」は、「活動計算書」及び「貸借対照表」にかかるものであって、「財産目録」には、別途「注記」が必要なののでしょうか？

最初の、「重要な会計方針 財務諸表の作成は、NPO 法人会計基準（2010 年 7 月 20 日 2011 年 11 月 20 日一部改正 NPO 法人会計基準協議会）によっています。」は記載する必要があります。したがってどれだけ記載項目が少なくても、この 1 行だけは書いてもらわないといけません。

一方「消費税等の会計処理」は記載例 1 に該当するような小規模法人にあっては重要性が低いと思われますので、必ずしも記載する必要がないという理解でよろしいと思います。もちろん重要性が高い場合は記載することになります。

また、財務諸表というのは活動計算書と貸借対照表のことです。ですから財務諸表の注記とはこの二つの財務諸表のことを指しており、財産目録は含まれません。そして財産目録には別途注記が必要とは考えておりません。

2. 収益

2-1 事業収益の内訳を表示する義務

私たちの法人は注記に事業費の内訳を記載する様式で作成しました。所轄庁からは、事業収益についても事業ごとに内訳を記載するよう求められました。

NPO 法人会計基準をみても事業費の内訳だけを記載し、収益についてまで区分を求めない記載例もありますが、事業収益も事業ごとに内訳を記載する必要があるのでしょうか？

NPO 法人会計基準では、事業費だけの内訳を表示する方法（事業費の内訳）、あるいは収益まで事業別にして事業ごとの採算性を見る方法（事業別損益の状況）のどちらを採用してもかまわないことになっています。またそもそもこれらの注記を行うのか行わないのかに関しても任意となっています。

法人の任意としたのには理由があります。例えば事業別に事業収益があったり、受託事業収益があったりする場合は、収益の方も区分する意味がありますが、仮に収益の方は会費や寄付金しかなく、それを元にいろんな事業を行っている場合、収益の方は全体として使っているわけであり、事業別に分けることは困難だからです。このあたりは当の法人が一番わかっているので、法人の選択にまかせているわけです。

この法人の選択ということは、単に「どちらを使ってもよい」という意味ではないことに御留意ください。その法人にとって、どちらが利用者にわかりやすのかということを十分検討して採用していただきたいと思います。ただ基準策定関係者や所轄庁など外部のものが、こちらを採用しなさいと言える性格のものではありません。

2-2 助成金をもらったときの会計処理

NPO 法人の会計処理の取扱いについてお尋ねします。

1. 老人デイサービスセンターの整備・改修

事業費総額 ***万円

助成金 ***万円

2. 地域防犯活動推進のための青パトの購入

事業費総額 ***万円

助成金 ***万円

以上 2 件の助成金を助成財団よりいただきました。

どのように経理、申告したらいいのでしょうか？

【助成金受取時の仕訳】

現金預金 ***万円 / 受取民間助成金 ***万円

【資産の取得時の仕訳】

1. 老人デイサービスセンターの整備・改修

建物 ***万円 / 現金預金 ***万円

その他考えられる勘定科目として、

建物付属設備、器具備品、消耗品費、修繕費など。

2. 地域防犯活動推進のための青パトの購入

車両運搬具 ***万円 / 現金預金 ***万円

【財務諸表の注記】

使途が制約された寄付等の内訳に記載します。

当期受入額の欄は、受取民間助成金の額を記入。

当期減少額の欄は、取得資産の減価償却費の額。(※)

(※) 資産の取得のために一部自己資金を支出した場合は、取得資産の減価償却費×(資産の取得に充当した助成金の額/資産の取得価額)

これは資産の購入に関する寄付等の使途の制約は、減価償却という資産価値の減少を通じて解除されるという考え方によるものです。

ただし、備品、車両等比較的耐用年数の短い資産の場合は減価償却費ではなく、資産の取得のために充当した額、とすることができます。ですから青パトの方は、上記の原則の減価償却費相当額ではなく、車両を購入した段階で、助成金の全額を減少欄に記載することになります。

2-3 委託料の返還の処理

行政から委託事業を受けていて、残額は返還する義務のある事業を行なっています。

収支計算書では、委託費をそのまま事業収入とし、支出の部に「委託料返還支出」という欄を作って計上していました。

NPO 会計基準では、そのような場合は、実際に使った額を収入として計上し、残額は前受助成金として処理し、注記および貸借対照表に記載する、ということが可能なのでしょうか？

ご指摘の前受助成金とする NPO 法人会計基準の規定（会計基準第 28 項）は、助成金、補助金に関する規定であり、しかも決算期が助成対象期間と異なっていて、かつ返還義務があるという場合に限定された方法であり、委託料に関しては適用の余地はありません。受託事業収益は NPO 法人会計基準の上では事業収益に該当し、その計上時期は一般の会計基準と同じように実現した段階で行うことになっています。

委託料については返還義務とその返還額が確定しているのであれば、その部分は収益として実現していないことになりますから、返還する部分は未払の確定債務として扱うべき性質であると思います。このため決算期末に未使用額が確定し、返還（支払）が未了の場合の仕訳は以下のようになります。

借方 受託事業収益××× 貸方 未払金×××

つまり収益の方から直接減額するべきであり、委託料返還支出といった費用科目を用いる方法は、一般的ではありません。返還分を差し引いたネットの金額こそが正しい受託事業収益の額だからです。

2-4 NPO 法人設立にあたっての資金の受入

NPO 法人設立にあたって A さんが設立当初の財産として預金に 10 万円をいれました
この場合、通常会社だと（預金）10 万円（資本金）10 万円となるのですが、NPO 法人は非営利のため「資本金」という科目はそぐわないように思えます

この資金がもらったものということであれば、寄付金となりますので仕訳は以下のとおりです。

（借）預金 10 万円 （貸）受取寄付金 10 万円

なお念のため、この後の流れを説明しておけば、上記受取寄付金の他に収益・費用がないとなければ、当期の活動計算書には「受取寄付金 10 万円」が記載され、それが最終的には「次期繰越正味財産額 10 万円」となります。そしてこれが貸借対照表の正味財産の部の「当期正味財産増減額 10 万円」と一致する、という流れになります。貸借対照表だけを見ると、資産（預金 10 万円）、正味財産の部（当期正味財産増減額 10 万円）で貸借バランスするわけです。

またこの資金が将来返還するという性格であれば、それは借入金になります。この場合は活動計算書には計上されず、貸借対照表だけが、資産（預金 10 万円）、負債の部（借入金 10 万円）で貸借バランスすることになります。正味財産に変動はありません。

いずれにせよ、おっしゃるように資本金ではありません。NPO 法人には出資概念はありません。その資金が返還を必要とするものか否かにより、「借入金」となったり、「受取寄付金」となったりするとお考えください。

2-5 クレジット決済による寄付金

クレジットカード決済で受け取った寄付金を計上する時期を教えてください。
とあるプロジェクトでの寄付を受け付けていて、そのプロジェクトは終わったのですが、クレジットカードの決済が数か月後のため、入金が決算日を越えてしまいそうです。
未収計上すればいいですか？

NPO 法人会計基準においては、受取寄付金について実際に入金した時に計上することになっています。この考え方からすれば、法人に入金した時点で認識し、未収金を計上しないこととなります。

ただクレジットカード決済寄付に関しては、その確実性から未収計上することも必ずしも間違いではありません。いずれの処理をするのかは法人の判断にゆだねられます。この場合には会計処理の継続性が必要です。

寄付金の計上は、収益ですから「実現主義」に拠ります。寄付金は法律的に他の収益とは異なる性格があり、「実現」の具体的内容として入金の実事を持って「実現」とする考え方が定着したように思います。「クレジット決済寄付」については、我が国の慣行が確立された前提といささか異なるものです。クレジット決済寄付は二つの考え方があるように思われます。

- （１）NPO 法人会計基準に記載された通り、入金の実事を持って受取寄付金とする
- （２）NPO 法人会計基準の趣旨を考えてクレジット決済寄付は入金と同じ程度に収益が

実現したものと判断して未収寄付金を計上する。

(2) の考え方は、NPO 法人会計基準の明文の規定とは少し異なり難しいかもしれませんが、基準の趣旨を類推解釈して適用するという考え方に立てば適用の余地があると思います。

3. 事業費及び管理費

3-1 事業別内訳を注記ではなく、別の内訳表とする方法

事業別の内訳を「注記」ではなく、内訳表という一つの会計書類として作成すれば、官庁への提出書類も含めてよりシンプルに情報開示できるのではないかと思います、いかがでしょうか？

NPO 法人会計基準では、内訳表に相当する計算書類は、注記に記入するようになっていますが、注記は基本的には、ワードやエクセルでの手作業による作成になることが多いと思います。しかし、内訳表作成は、会計ソフトなどでは、比較的容易に作成できますので、注記と切り離れた別紙とすれば、毎年の運用上の事務的な手間も省けるのではないかと思います。

活動計算書とは別に「内訳表」という付属明細書的なものを作成して、それをもって NPO 法人会計基準の注記に変えるという方法があることはよく承知しております。例えば「活動内訳表」というようなタイトルで、基準の事業別損益の状況と同様な情報を、別の会計書類として作成する方法です。現に他の非営利法人の会計基準でもそのような方法を採用しているケースもあります。

このことは NPO 法人会計基準の策定段階でも議論になりました。そして議論の結果現在の注記方式を結論といたしました。活動計算書と貸借対照表だけを財務諸表とし、その他の部分はすべて注記にまとめる方法にしたのです。

御質問者はその方がシンプルだとおっしゃいますが、現実には一長一短といってもよいと思います。財務諸表の体系が複雑になる欠点もあります。財務諸表を 2 つだけにして、その他の情報をすべて注記にまとめる方法は、NPO 法人の実務の受入可能性を考慮したからです。またこの部分を内訳表としたところで、他の注記事項が省略できるわけではなく、財務諸表の注記はやはりエクセル等で別途作成する必要があります。エクセル等での作成は一見大変そうに思われますが、一度作成してしまえば、特に変化がなく、計算式などを組み込んでおけば翌年以降はほとんど数字を変更するだけで作成可能であり、思われるほど大変ではありません。

仮に注記にすべてを表示することがどうしても困難であると思われる場合には、注記中の事業別損益の状況の欄に、「別紙参照」として上記内訳表的なものを記載するという方法も考えられるかもしれません。ただしその場合は、必ず注記の中に「別紙参照」と書いてそれが注記の一部分であること、及び他の注記項目は基準に準じて記載するということが必要であると思っています。

3-2 中退協の掛金の勘定科目

私が所属する法人では中小企業退職金共済に入っていて、掛け金を支払っています。この支払いの勘定科目は「福利厚生費」でよいでしょうか？

なお、中退協の場合は貸借対照表の退職給付引当金は関係ないと考えてよいかということも教えてください。

中退協の掛金の処理ですが、福利厚生費とかの科目ではなく「退職給付費用」としてください。【みんなで使おう NPO 会計基準】の中の実務担当者のためのガイドライン Q&A19-5 に回答があります。

3 退職給付債務の対象範囲と計算方法の項に、『中小企業退職金共済制度・・・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。』とあります。

中小企業退職金共済は外部拠出・積立制・オフバランスです。オフバランスとは貸借対照表に記載しないことを意味します。

下記の様な会計処理が簡便で一般的です。

《仕訳例》

退職給付費用 ○○○/現金預金 ○○○

活動計算書上は、事業費に係る分については、事業費の人件費の区分に、また管理費に係る分については管理費の人件費の区分に表示すればいいでしょう。

なお、中退協掛金はいわゆる外部拠出（掛金支払）ですから、退職給付引当金は関係ありません。

3-3 消費税や法人税等の表示場所

消費税や法人税等などはどの場所に表示すればよいのでしょうか？

- ・事業費内の租税公課
- ・管理費内の租税公課
- ・企業会計のように税引前正味財産増減額の後に法人税等の項目を設ける

などいろいろな方法が考えられますが、NPO 法人会計基準に準拠するとすればどのようになればいいのか教えてください。

（１）消費税（税込経理を採用している場合）は下記のようになります。

原則は事業費の租税公課。

重要性が乏しい場合の例外として管理費の租税公課。

また、計上時期は下記のようになります。

原則は該当する申告事業年度の費用として処理。

重要性が乏しい場合には納付した事業年度の費用として処理。

（前事業年度の租税公課が、翌事業年度の費用として計上される）

前者の仕訳

租税公課 / 未払消費税 （決算整理仕訳）

後者の仕訳

租税公課 / 現金預金

※税抜経理を採用している場合には、通過勘定である仮受消費税勘定と仮払消費税勘定は、申告事業年度末で精算（反対仕訳）され、未払消費税のみ計上されることが原則ですが、その際相殺しきれなかった「控除対象外消費税額等」が生じた場合は、上記の処理と同様に行ってください。

（２）法人税、住民税及び事業税

重要性が乏しい場合には管理費の租税公課として表示します。

重要性が高い場合には下記のように表示します。

活動計算書の末尾・・・

税引前当期正味財産増減額	×××
法人税、住民税及び事業税	×××
当期正味財産増減額	×××

計上時期は、下記のようになります。

重要性が乏しい場合には納付した事業年度の費用として処理、

重要性が高い場合には該当する申告事業年度の費用として処理。

前者の仕訳

租税公課 / 現金預金

後者の仕訳

法人税、住民税及び事業税 / 未払法人税等（決算整理仕訳）

3-4 消費税や法人税等の事業別区分

消費税は、租税公課として事業費の区分で処理、法人税等は、法人税、住民税及び事業税として、処理したとします。

注記で、事業別損益を作成する場合、確定した納税額をそれぞれの事業に、どのように金額を計算して反映させるのが、ベストな方法でしょうか？

事業別の収益の方には、寄付金や会費が入っていて税金とは無関係と思いますが、それでも問題ないのでしょうか？

消費税は、事業収益に関連する税金ですから、重要性がある場合は事業費の１項目とすることが正しいと思われます。その場合、消費税の課税対象取引は限定されているはずですから、その対象事業のそれぞれに計上することとなるでしょう。

ただ控除対象消費税の方まで各事業に振り分けることは、相当困難であると思われます。したがって、各事業の課税売上の比率や、課税売上一事業費の課税仕入の比率等で按分することが実務的と思われます。

そして重要性がない場合は管理費に一括計上することになります。

一方法人税等の方は、元々収益から費用を差し引いた所得に課税される税金ですから、費用の方（事業費）に計上する考え方はなく、今回の例示のように最後一括して差し引くことになろうかと思います。

重要性がない場合は、管理費に一括して計上します。

この原則からすると法人税等の方は、事業費の内訳など経常費用を記載する注記の様式には本来入らないことになります。法人税等はあくまでもどの事業というより、法人全体に関わるものだからです。

ただ複数事業を行っていて、特定の事業しか法人税等が発生しておらず、その事業のみ

に法人税等を記載したいという要求も出てくるかもしれません。

そのときは現在の注記の事業別損益の状況を少しアレンジして、最終行に法人税等の欄を設け、その後税引後正味財産増減額を記載する方法もあるかもしれません。

しかし税法上の収益事業と会計の事業がうまく一致するという保証はなく、また均等割部分は全体から差し引く以外になく、結構複雑になる可能性が大きいので、あまりおすすめできないと考えています。

3-5 役員報酬について

私自身は NPO 法人の代表をさせていただいています。

事業費と管理費の区分に関してはある程度理解をしているのですが、代表は使用人を兼務出来ないのも、この場合税法上は役員報酬となると思います。

私は、管理部門というよりは、かなりの比率を事業部門で仕事を行っております。ですので、役員待遇としての報酬ではなく、労務の対価として報酬はもらっているのも、税法上は役員報酬だが、NPO 法上は給与にあたると理解しております。

その際に、定額でもらうことが条件になる場合は、代表の報酬は事業費と管理費に按分することは出来ないのでしょうか？

また、難しい場合、事業に関わる割合が 80%を超えているので、事業費として役員報酬を記載すればよろしいのでしょうか？

NPO 法人会計基準では、役員報酬について下記のように表示することとしています。

理事長（代表権のある理事）に支給した報酬、給与

・・・勘定科目 役員報酬、

表示場所 事業費または管理費

NPO 法上の役員報酬

理事だが雇用契約部分があり、労働の対価として支給された給与

（副理事長、専務理事や常務理事等を除く）

・・・勘定科目 役員報酬と給与手当に分けることができる

表示場所 事業費または管理費

役員報酬部分が NPO 法上の役員報酬

NPO 法人会計基準の策定の趣旨は、『利害関係者への適正な情報開示』でした。役員報酬の額は、見る側にとって知りたい情報の一つです。委任契約の報酬であれ、実質労務の対価であれ、一体役員にいくら支払われたのか？という情報です。

理事は役員報酬の額や給与支給規定の決定に関与することができる以上、理事がもらう報酬は、役員報酬として表示することが妥当であると考えます。

中小企業の社長は、株主であり、経営者であると同時に、労働者でもあります。そして多くの場合、その会社の中で社員以上に働いています。

そのことを考えると、理事長も同様に経営者であり、労働者であるのは当然だし、この二つの職務を分けることは難しいと考えます。

また、表示の場所ですが、会計基準の記載例では、役員報酬は管理費となっていますが、直接事業にかかわる部分の役員報酬については事業費として表示してください。80%とか

の数値基準は特にありませんので、按分していただくことが原則です。もちろん重要性の原則は考慮していただくことになります。

3-6 給料を支払っていない理事への少額の謝礼

私は、まちづくり分野に取り組む NPO 法人の理事の 1 人です。

法人の事業規模は毎年度数百万円程度の少規模で、専属で事務局を担っている理事は 1 人のみ、給与を支払っているのは事務局の 1 人だけです。

今年度、自治体からまちづくりの事業を受託し、その委託費の中で、対象となる県内の施設調査を 1 件 4 千円（時給 1 千円×4 時間程度）＋交通費を基準として支給しようと考えています。

例えば、我々のように法人から給与をもらっていない理事が調査スタッフとなった場合、活動計算書上ではどの項目に入れたらよいのかをお聞きしたいと思います。理事へのこうした一時的で少額な費用の支払いを「記録作成費」とできるのか「人件費」とするべきなのか、どう扱えばよいのかわからないため教えてください。

ポイントとなることは、給料手当（人件費）なのか外注費（委託料）なのか、の判断基準だと思います。

これらを区別する基準としては、次のようなことが考えられます。このことは、理事の方に支払う金銭に対してだけのポイントという訳ではなく、一般に給与なのか外注（請負）なのかを判断する場合の基準となっています。

- ・ 役務提供の内容が他人と替わるかどうか
- ・ 指揮命令を受けるかどうか
- ・ 時間的・場所的に拘束されているかどうか
- ・ 旅費その他の費用の負担がされているかどうか
- ・ 対価の計算がどうなっているか
 - 今回のケースを当てはめてみると
- ・ 調査の質が確保されていれば、担当者が変わっても支障がなさそうなこと
- ・ 調査する日程や時間が担当者に任されているなど、現場での裁量が大きく、指揮命令を受けながら業務を行っていると言えないこと
- ・ 場所としては調査対象の施設があるが、調査が時間的に早く終わっても、時間まで拘束されるわけではないこと。
- ・ 旅費は負担されるようですが、それ以外の費用は各調査員の負担と思われること。
- ・ 対価の計算は、計算根拠としては時給単価を目安に考えられているが、結果として 1 件 4,000 円で、時間の多寡に応じて変動するものでもないこと。

これらを総合して考えると、ご質問の支払金額は、理事、社員の区別なく、すべて給料手当（人件費）とするより外注費（委託料）として考えたほうが良いと思います。であれば、活動計算書上の記載は、事業費のその他の経費に計上することになります。

ただし、「記録作成費」という勘定科目を考えていらっしゃるようですが、会計基準では勘定科目は費用の性質を表す形態別分類の科目を使用することを強調しています。ですので、会計基準では、このような費用については、「業務委託費」または「諸謝金」といった科目で計上することを推奨しています。

4. 資産・負債及び正味財産

4-1 自分たちで作った成果物の棚卸資産の計上

理事や会員、スタッフで執筆したものを簡単な書籍、冊子として販売することがあります。自分たちでコピー機等をつかって印刷も行います。販売価格は様々ですが、仮に 1,000 円と決めたとします。

この場合の、期末の棚卸等の処理を教えてください。

●原価の算定が難しいが、どのようにすればいいのか？

●原価を決めたとした場合、

借方：棚卸資産 / 貸方：どういう科目にすればいいのか？

●すべてを販売するのではなく、たとえば 50 冊のうち 20 冊販売し、あとの 30 冊は別途無償で渡すような場合はどのように処理すればよいですか？

自分の法人で作成した冊子の場合、その製造にかかった費用の合計額が製造原価です。たとえば、100 冊作って、印刷費が 25,000 円、その他の経費が 5,000 円かかった場合、1 冊の製造原価は $(25,000 + 5,000) \div 100 = 300$ 円となります。販売価格を 1,000 円としても、期末棚卸で 20 冊売れ残った場合、 $300 \text{ 円} \times 20 \text{ 冊} = 6,000 \text{ 円}$ 、この金額が貯蔵品（棚卸資産）として貸借対照表に載ります。つまり売価ではなく原価が棚卸資産の評価額となります。印刷費などが直接把握できない場合は、コピー機のリース料や用紙代などを何らかの按分方法を使って把握することになります。

冊子製作過程の仕訳は

(印 刷 費)	25,000	(現金)	30,000
---------	--------	------	--------

(その他の経費)	5,000		
----------	-------	--	--

そして、製作終了時に

(貯蔵品)	30,000	(印 刷 費)	25,000
-------	--------	---------	--------

		(その他の経費)	5,000
--	--	----------	-------

決算で 100 冊のうち 20 冊残っていれば、貸借対照表に 貯蔵品 6,000 円（ $300 \text{ 円} \times 20 \text{ 冊}$ ）が記載されます。

もし、残った 20 冊を、無償で配布するのであれば、その時の仕訳は、目的にしたがって、たとえば以下のような勘定科目を使用すると良いのではないのでしょうか？

(教育・広報費)	6,000	(貯蔵品)	6,000
----------	-------	-------	-------

4-2 固定資産の増減内訳について

総会において、財務諸表の注記の「3. 固定資産の増減内訳」について、以下の質問を受けました。

「期首取得価額」は「取得価格」、「期末取得価額」は「前期取得価額」ではないか、との質問だったのですが、わからなかったので、後日、お答えすることになっています。

どのように理解すればいいのか、教えてください。

注記の様式では

「期首取得価額」に（当事業年度の）「取得」をプラスし、（当事業年度の）「減少」をマイナスして、「期末取得価額」を算出する様式になっています。その後「減価償却累計額」を控除して「期末帳簿価額」を算出することになっています。この最後の数字が貸借対照表と一致します。このように期末取得価額は前期ではなく当期末の金額ですので、そうではありませんとしか言いようがありません。

一方「期首取得価額」は「取得価額」ではないかというご意見は、ひょっとして取得価額というものは、その資産がある限り不変のものではないのかという意味かもしれません。しかしながら、取得価額というものは変動することもあります。例えば資本的支出といって部分的に加えるということもありますし、反対に一部を除却することもあります。

ですから様式では厳密に「期首」としているわけです。なおこの金額は、前期の注記の「期末取得価額」の金額をそのまま移記します。こうして事業年度間の連続性を保っているのです。

減少欄には減価償却費は含まれません。つまり当期の減価償却費の額はこの表には直接表現されません。減価償却累計額の中に含まれてしまっているとお考えください。期末取得価額と期末帳簿価額は減価償却を行う限り違う金額になります。

4-3 圧縮記帳

以下のような場合どのように処理すべきか教えてくださいませんか。

200 万の車両に対して 150 万の助成金があり、助成団体からすでに車両メーカーへ 150 万円を直接支払うために、法人へは助成金の受け入れがありません。

差額の 50 万を払うだけなのですが、この場合、どのようにしたらよろしいか？

聞くとところによると圧縮記帳という方法では、実際に支払う 50 万円で記帳すればよいとのことですが、それでいいですか？

圧縮記帳（上記の例では、実際に法人が支払った 50 万円という金額をもとに、固定資産の計上や減価償却を行う方法）という会計処理は、本来租税目的のための特殊な方法であり、一般的な会計処理と言えるものではありません。NPO 法人会計基準においても、この処理を行うことは、基本的に想定されていません。したがって原則に基づいた処理をしていただくことになります。

車両運搬具 200 万円/受取助成金 150 万円

 /現預金 50 万円

減価償却は取得価額 200 万円を基に計算します。

また車両の購入のための助成金は、用途が制約された寄付等に該当します。

①寄付金等の用途制約の解除については、Q&A27-1 を参照して下さい。

②注記については、財務諸表の記載例 4（NPO 法人に特有の取引がある場合）の注記 5 用途が制約された寄付等の内訳を参照してください。

①については基準では、車両のように耐用年数の短いものは、減価償却のつど用途制約が解除されたとする原則的な方法ではなく、車両等の購入時に用途制約が解除されたものと扱う簡便な方法を採用しています。

②の注記については、当期受入額 150 万円、当期減少額 150 万円として下さい。期末残高はゼロになります。

4-4 将来の運営のための積立金の積立

今年度の決算で前年度繰越額のうち 190 万円を、将来の不測の事態に対応するため、運営資金として積立金とすることになりました。この場合の仕訳を教えてください。

運営資金積立預金が、特定の目的のために積み立てられたものならば、NPO 法人会計基準では「特定資産」に該当します（注解注 2 第 13 項）

したがって、以下の仕訳となります。

（運営資金積立特定資産）1,900,000 （現金預金）1,900,000

しかし、「将来の不測の事態に対応するため」という目的は漠然としすぎて、NPO 法人会計基準でいうところの特定目的とは考えられないと思われます。特定資産とは資金を固定化して他の資金と分別経理し、通常の運転資金に使用しないためのツールです。そもそも財務余剰は積極的には将来の事業活動に使用するためであり、消極的には将来のリスクに備えるためのものです。将来の不測の事態に備えるため多額の資金を固定化することに十分な意味があるのでしょうか？一般的には固定化することのデメリットの方が大きいでしょう。

つまり特定資産という考え方は、預金等の一部を固定化する処理（借方概念）であり、積立金というような、あたかも正味財産（貸方概念）の一部を区分する処理ではありません。この点が誤解されやすいですが、基準では次期繰越正味財産の一部を区分するという考え方を採用していません（1 点だけ、重要性が高い場合の使途制約のある寄付等の処理が例外となります）。ですから上の仕訳も「積立特定資産」であり、「積立金」ではありませんので、ご注意ください。

5. NPO 法人に特有の取引

5-1 使途に制約のある寄付等

「何々のために使ってください」という寄付金をもらった場合の会計処理方法が、どうもよく分かりません。

使途等が制約された寄付金、ということになるのだと思うのですが、もう少しわかりやすく教えていただけないでしょうか？

おっしゃるように、何々のために使ってくださいという寄付等は、基準では「使途等が制約された寄付等」に該当します。基準ではできる限りシンプルな処理を心がけましたので、この場合も活動計算書の収益のところに「受取寄付金」として、もらった金額を記載することが原則です。

ただそれだけでは、「何々のために使ってください」という寄付者の意図が会計に反映しません。また一見多額のお金があるように見えて、利用者が誤解するおそれもあります。基準ではこの問題を解決するために、注記という方法を使うことにしました。

様式の注記の「使途等が制約された寄付等の内訳」には当期の寄付等の増加額だけでなく、減少額も書いて、期末残高を示しています。この期末残高が使途に制約のある正味財産ということになります。そして表の上の方の文章に、「したがって、使途が制約されていない正味財産は××円です」という金額が示され、法人が自由にできる部分を明示しているわけです。

ではこの当期減少額というのはどう計算するのかということですが、単純に言って、当期に寄付等を使途通りに使用した額ということになります。100 万円の寄付をもらって、当期には 60 万円しか使わなかったら、残り 40 万円が期末残高になります。でも活動計算書の収益は 100 万円です。

この使途に制約のある寄付等に重要性が高い場合は、正味財産を区分する方法も基準は示していますが（注解注 6 第 22 項及び Q&A27-2）、とりあえず

1. 使途に制約があっても全額を収益に計上する

2. ただ使途の制約の状況は注記する

という二つのことだけ覚えてください。

5-2 使途制約寄付と特定資産の関係

指定正味財産と特定資産の関係について教えてください。

使途に制約のある寄付金を指定正味財産で計上することを検討しています。その際は、必ず特定資産を計上しないといけないのでしょうか。

Q&A27-3 をみると必ず計上しないといけないというように読める気がします。

ただ、議論の経緯と結論の背景 63 に、「使途指定の寄付金との整合性は求めない」とあるので、特定資産を計上しなくても良い場合があります。

計上しなければならない場合、固定資産でも流動資産でもどちらでも計上できるとありますが、その元となる資産は預金ではない形での保有でも構わないのでしょうか？

NPO 法人会計基準では公益法人会計基準のように「一般正味財産」と「指定正味財産」を区分して計上するという様式を原則としていません。寄付等については受け取った年度に収益計上して使途が指定された寄付等ごとに残高や増減などを注記することが原則です。

ただし、寄付の重要性が高く「一般正味財産」と「指定正味財産」を区分して表示することが望ましいとその法人が判断する場合、この記載を妨げるものではありません。ご質問の方法はこちらに相当します。

また同様に背景 63 の「使途指定の寄付金との整合性は求めない」との記載は公益法人会計基準のような厳密さを求めているという意味であり、流動資産や固定資産の何を「特定資産」として位置づけをするのかは各法人に任されているということを意味します。公益法人会計基準のように、指定正味財産と特定資産の厳密な整合性を求めると、相当処理が複雑になることを考慮しての判断です。

NPO 法人会計基準では使途に制約のある寄付等に関しては、資産側の区分経理ではなく、正味財産の方を分けて表示する（原則は注記で、重要性が高い場合は区分経理）ことの方を重要視しています。ただ使途制約の寄付等の対象となった資産を、特定資産として目的に適した名称によって管理した方が明確で分かりやすいであろうという意味合いで Q&A は書かれています。

また預金でない形の保有でもかまわないのかという点ですが、基準では特に限定していません。しかし概ね現預金等の資産を念頭においています。貸借対照表の標準的な科目を例示した別表においても、特定資産は流動資産と投資その他の資産のところにしか書いていません。ですから少なくとも有形固定資産等は想定していません。有形固定資産まで含めると、また指定正味財産との関係が問題になり、せっかく厳密な整合性を求めないとした方針と矛盾してしまうからです。

さらに流動資産への計上を想定しているのは、使途が制約された寄付等で、翌年度には使用する見込というケースもあるでしょうから、すべてを投資その他の資産としなかったわけです。

6. 従来の方法から NPO 法人会計基準への移行

6-1 活動計算書への変更時期

「2012 年 4 月 1 日施行の改正特定非営利活動促進法第 27 条においては作成する財務諸表は旧法の収支計算書・貸借対照表・財産目録の 3 点セットから活動計算書・貸借対照表・財産目録の 3 点セットに改正されております。」との記載がありましたが、2011 年度の財務諸表から活動計算書に変えた方がいいのでしょうか？2012 年度の財務諸表からでいいのでしょうか？

改正 NPO 法の附則第 6 条第 1 項に、「施行日（平成 24 年 4 月 1 日）前に開始した事業年度に係る旧特定非営利活動促進法第二十八条第一項に規定する事業報告書等及び役員名簿等については、なお従前の例による。」との規定がありますので、御質問者の決算期が 3 月であれば、2012 年度からの適用となります。

また附則第 6 条第 2 項には、「当分の間、特定非営利活動法人は、新特定非営利活動促進法第二十八条第一項の規定にかかわらず、新特定非営利活動促進法第二十七条第三号の活動計算書に代えて、旧特定非営利活動促進法第二十七条第三号の収支計算書を作成し、備え置くことができる。」との規定もありますので、しばらくの間は従前の方法で提出することも認められています。

ただ、NPO 法人会計基準は、NPO 法人の活動の内容を分かりやすく公表して信頼を得るために活動報告書を採用しました。ということで、なるべく早い決算から活動計算書の作成をお勧めしています。仮に期首の段階から複式簿記を採用して十分決算もできる状況であれば、2011 年度からの適用でも問題ないと考えています。

6-2 1 取引 2 仕訳の廃止について

2012 年 4 月 1 日より 1 取引 2 仕訳が廃止されるということのようですがいわゆる固定資産の購入などの時の仕訳が変わる、ということでしょうか。具体的には、普通の企業会計基準と同じになるのでしょうか？

活動計算書を作成する場合は 1 取引 2 仕訳がなくなります。

たとえば、車両などの固定資産を購入した場合は

（借方）車両運搬具（貸借対照表に計上） （貸方）現預金

借入金の借入の場合は、

（借方）現預金 （貸方）借入金（貸借対照表に計上）

という仕訳になり、これらはおっしゃるように企業会計の場合と同じです。

従来多く用いられていた手引きに準じた方法であれば、車両の購入の場合は

（借方）車両運搬具購入支出（収支計算書） （貸方）現預金（貸借対照表）

（借方）車両運搬具（貸借対照表） （貸方）車両運搬具増加額（収支計算書）

という 1 つの取引に関し 2 つの仕訳が必要でした。そしてこの 2 番目の仕訳の貸方は、収支計算書の正味財産増加の部に記載するという方法をとっていました。

これらの仕訳や表示方法が難解なため、間違い等も多くありました。通常の企業会計と

同様の方法になることで、分かりやすい基準になっていると思います。

なお、これらの固定資産や借入金の増減が活動計算書には出てこないこともあり、財務諸表の注記に増減の内訳を書くことになっています。

6-3 活動計算書等に関する定款変更の必要性

私のところでは定款第 48 条に「この法人の事業報告書、収支計算書、貸借対照表及び財産目録の決算に関する書類は、事業年度終了後、速やかに、理事長が作成し、監事の監査を受け、総会の議決を経なければならない。」と定められておりますが、新会計基準では「収支計算書」が「活動計算書」となっております。この場合定款の改正が必要でしょうか。尚、28 条 1 項にも読み替え規定が見当たりませんが如何ですか？

基準では策定当時、法律に「収支計算書」と書いていても基準で「活動計算書」としてすることは、他の非営利法人形態にもあることなので法令違反には当たらないとの考えでした。その理由等に関しては「議論の経緯と結論の背景」をご参照ください。しかし利用者に誤解を与えてはいけないとの考えから、脚注として「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。」と書くことにしています。」との文章を書くことにしていました。

しかし法律が改正された今日にあっては、実際に活動計算書を作成しているのにいつまでも定款が収支計算書となっていることは整合性がとれていません。したがって、このことだけの定款変更は急ぐ必要はありませんが、他のことで定款変更される場合は、この書類名も改正される方が良いでしょう。その場合は予算の方も活動予算としてください。

なおこれに関する定款変更は軽微な変更として扱われますから、所轄庁の認証は必要ではなく、届出だけですみます。

6-4 過年度に減価償却を行っていない場合の取扱い

以前、NPO 法人の減価償却は任意であると認識していたため、当法人は資産計上しておりませんでした。このたび決算をするにあたり、NPO 法人会計基準では減価償却が義務となったと記載されていました。

そこで、今期の決算から資産計上しなければならないと思うのですが、どのような仕訳をおこせばよいのかわかりませんので教えていただきたいと思います。

以下の 2 つのケースが考えられますので、参考にして処理を行って頂ければと思います。

<例>

■前期の貸借対照表（財産目録）が下記のように計上されている

資産 10,000 負債 2,000 正味財産 8,000

過去に車両 500 を購入したが、資産に計上していなかった。

本来の減価償却費は 200 であった。

⇒年度末の正しい簿価は 300 (500-200) です。

■当期の活動計算書への記載方法は以下ようになります（当年度の減価償却費を 100 と仮定します。つまり車両 500 の減価償却は過年度分 200 当年度分 100）

(ケース 1 の処理方法による活動計算書の記載)

過年度損益修正とする方法

活動計算書

経常収益

経常費用

事業費

.....

減価償却費 100

経常外収益

過年度損益修正益 300

.....

当期正味財産増減額 ××

前期繰越正味財産額 8000

次期繰越正味財産額 ××

【財務諸表の注記の例】

その他 NPO 法人に資産、負債及び正味財産の状態並びに正味財産の増減の状況を明らかにするために必要な事項

過年度損益修正益 300 の内訳は以下の通りです

①車両の計上に係る正味財産の増加 500

②同車両の過年度減価償却費 △200

(ケース 2 の処理による活動計算書の記載)

前期繰越正味財産額を修正する方法

経常収益

経常費用

事業費

.....

減価償却費 100

経常外収益

.....

当期正味財産増減額 ××

前期繰越正味財産額 8000

前期繰越正味財産修正額 300

次期繰越正味財産額 ××

【財務諸表の注記】

その他 NPO 法人に資産、負債及び正味財産の状態並びに正味財産の増減の状況を明らかにするために必要な事項

前期繰越正味財産修正額 300 の内訳は以下の通りです

①車両の計上に係る正味財産の増加 500

②同車両の過年度減価償却費 △200

【補足および注意点】

- ①前期繰越正味財産額を修正するケース 2 は、初めて NPO 法人会計基準を適用する年度に限って採用可能な方法です。
- ②過年度減価償却額 200 を計上する代わりに、未経過期間で償却する方法も考えられると思います。つまり取得価額を 500 のままにして、耐用年数の方を残存年数という短い期間で償却する方法です。
- ③今回の修正が重要性に乏しい場合には雑収益で計上することも可能だと思います。

7. その他

7-1 活動予算書

設立時に収支予算書に変えて「活動予算書」を作成したいと思いますが、活動計算書との科目等の相違点を確認したく、ご教示いただければ幸いです。

また、計算書の注記に対応するものを予算書でも作成するのでしょうか？

NPO 法人会計基準は、外部報告目的ということもあって、予算のことにはふれておりません。したがって、以下の回答は参考意見としてお聞きください。

基本的に、活動予算書は、決算のときの活動計算書と同じ形になると考えます。ですから科目等も原則同じと考えていただいて結構かと思います。

問題は注記ですが、決算のときと違って、法人の任意であると考えます。つまり決算のときは、財務諸表の数字をこのように算出したのですと注記を書くことは可能ですが、予算段階でそこまで厳密に書けるのか否かは様々であると思います。例えば減価償却などでも、一つ一つの資産に関し厳密に計算し、しかも新規取得分も見越して償却費を算定するというのも煩雑かもしれませんし、おおむね前年などの数字との趨勢などにより予算を組む場合もあるかもしれません。そのようなときに厳密に注記することは困難であると思われます。

それとは異なり、固定資産の取得の予定や借入金の返済予定なども、予算に表現したいという要望もあるかもしれません。もし法人がそのような必要性を感じる場合は、活動予算書には直接表現できませんから、決算のときの注記に準じて、固定資産の増減予定表と借入金の増減予定表などを、注記として書くことは全く差支えないと考えます。

また NPO 法人会計基準では、ボランティアの役務を評価して、活動計算書に計上する方法もふれていますが、予算段階でそれも織り込むのか、織り込まないのかという点も、法人の任意であると考えています。そもそも決算の時のこの処理自体が任意であり、それでも予算段階から織り込んで表示したいと法人が考えるのなら、それを否定する必要はないと思います。ただ織り込む以上は、合理的及び客観的な計上資料があることが前提となります。

7-2 証憑の保存の方法

基本だと思うのですが、何かの仕訳に対する「証憑」を残す場合、請求書と領収書、どちらを残したら良いのでしょうか？

また、具体的に電話や社会保険の場合、請求書と領収書（前月）が両方ついて送付されてきます。そのような場合、どちらの日付を証憑とすれば良いのでしょうか？

あるいは、請求書と領収書の間で切って、それぞれを独立させ、請求書と領収書をセットになるようにして、台紙に貼り付けたほうが良いのでしょうか（そもそも切ってしまうて良いのでしょうか？）

特に絶対的な規則などがあるわけではありません。

例えばものを購入する場合は

- (1) 注文の事実を証明する⇒「注文書（控）」
- (2) 注文したものを受け取った事実を証明する⇒「納品書」
- (3) 受け取ったものへの請求の事実⇒「請求書」
- (4) 上記 3 つが全てを揃えてはじめて支払いを承認し、実際の支払いを行う⇒「領収書」を受け取る

という手順になり、これらの証拠を残していきます。1 つの支払いをするために各々が承認されていることを確認して、出金に不正がないよう証拠もきちんと残すのです。

内部統制はその組織の規模と負担を考えながら、不正が生じないように整えることが大切です。会計の担当者は組織としてその証拠をきちんと残すよう配慮することが大切なのです。

請求書と領収書が 1 つになっているケースの扱いを困っておられるようですが、これは特に切り離さずに、支払いをしたときの証拠として 1 つにしてまとめておけばよいと思います（逆に切り離すと二重の支払いをするような誤解を生じさせる可能性があると思います。）また請求書と領収書が両方ある場合はどちらも残しておいてください。

7-3 過年度損益修正

前の役員が昨年度の総会で一昨年度の決算を承認されてから、都合でほとんど辞めてしまったのですが、その決算書（貸借対照表）では、入る見込みのない会費を未収金として、また結果的には作成しなかった広報紙などを未払金（適当な見込み額を設定）として決算をしてしまい、繰越金が違ってしまって、その処理に大変困っています。そこで、今度の会計基準には経常外として過年度損益修正益とか修正損とか科目がありますが、その科目で処理ができないものでしょうか。できないとしたら、どのような方法で決算の変更の処理をしたらよろしいでしょうか？

今期の決算で過年度の決算の修正を行い、未収金や未払金の過大計上部分を修正し、その金額を相殺し、ネットの損益の額を算出します。

勘定科目は、

益の金額が多ければ「過年度損益修正益」（未払金の減少額の方が多い場合）

損の金額が多ければ「過年度損益修正損」（未収金の減少額の方が多い場合）

を使用してください。そしてこれらの金額を経常外損益のところに表示することになります。つまり前期損益修正益であれば経常外収益のところに、前期損益修正損であれば経常外費用のところに表示するわけです。

過年度の誤りが非常に重要である場合は、決算のやり直しということも考えなくてはいいかもしれません。ただしこれは、再度社員総会を開くなどの相当な問題になることは覚悟しなくてははいけません。

また当年度の財務諸表で前期損益修正損益を使って処理したからそれで十分だと言うものでもありません。それ以外に方法がないだろうという程度ですので、社員総会などでそうせざるを得なかった経緯などは十分説明する必要があるでしょう。