

財務会計体質改善のためのハンドブック

平成25年3月

製作/株式会社日本能率協会マネジメントセンター
(神奈川県 新しい公共支援事業 活動基盤強化プログラム)

【目次】

第1章 NPO法人会計基準の目的とその概要	1
(1)NPO法人会計基準と導入の背景	1
①NPO法人における会計報告の重要性	
②会計基準とは	
(2)NPO法人会計基準の目的と導入のメリット	2
①会計基準の目的	
②導入のメリット	
第2章 財務諸表の体系と財務諸表作成の前提条件	3
(1)財務諸表の体系	3
①活動計算書	
②貸借対照表	
③財務諸表の注記	
④財産目録	
(2)財務諸表作成の前提条件	4
①複式簿記による会計記録が前提	
②発生主義による費用収益の認識	
③重要性の原則	
④継続性の原則	
第3章 財務諸表の様式と使用する勘定科目	6
(1)財務諸表の様式	6
①活動計算書の様式	
②貸借対照表の様式	
③財務諸表の注記	
④財産目録	
(2)その他の事業がある場合	13
(3)NPO法人特有の取引がある場合の表示方法	15
①寄付によって取得した資産	
②施設の提供等の物的サービスを受けた場合、ボランティアによる 役務の提供を受けた場合	
③使途が制約されている寄付等がある場合	
第4章 NPO法人会計基準に沿った会計処理のポイント	17
(1)日々の会計処理	17
1)収益の計上方法	
①受取会費、寄付金	
②事業収益	

2)費用の計上方法	
①人件費	
②その他経費(人件費以外の費用)	
3)資産の計上方法	
①棚卸資産	
②固定資産	
(2)決算修正手続き	25
①期末棚卸による売上原価の修正	
②未払・未収金、前払・前受金の計上	
③減価償却費	
④共通費用の配賦計算	
⑤NPO法人特有の取引等	
第5章 NPO法人の税務	34
(1)NPO法人の法人税	34
①販売業、製造業その他政令で定める事業とは	
②継続して事業場を設けて行われているか	
③収益事業に関する届出手続き	
④収益事業か否かの判断について	
(2)NPO法人に必要な所得税と消費税	38
1)所得税	
①給与の源泉所得税	
②報酬の源泉所得税	
2)消費税	
①課税売上と納税義務	
②預かった消費税額と支払った消費税額(仕入税額控除額)	
③対価性の有無に関する判断のポイント	
(3)認定NPO法人の税制上の特例措置	40
①個人が認定NPO法人に寄付をした場合	
②法人が認定NPO法人に寄付をした場合	
③相続人が認定NPO法人に相続財産を寄付した場合	
④認定NPO法人のみなし寄付金制度	
簿記演習編	43
1. 会計取引の発生(事例にもとづく仕訳)	
2. 仕訳(解答)	
3. 帳簿の記入と集計	
4. 試算表の作成	
5. 決算修正事項と試算表(活動計算書と貸借対照表の作成まで)	
6. 会計報告書(活動計算書、貸借対照表)の作成	

I. NPO法人会計基準の目的

II. 一般原則

III. 財務諸表等の体系と構成

IV. 収益及び費用の把握と計算 — その1

V. 収益及び費用の把握と計算 — その2

VI. その他の事業を実施する場合の区分経理

VII. NPO法人に特有の取引等

VIII. 財務諸表の注記

※NPO法人会計基準注解

※本ハンドブックの内容は、平成25年2月28日現在の情報を基に作成されたものです。
NPO法人に関する税の取扱いについては、所轄税務署、県税事務所及び市町村税務
担当窓口にあらかじめご確認ください。

第1章 NPO法人会計基準の目的とその概要

(1)NPO法人会計基準と導入の背景

①NPO法人における会計報告の重要性

特定非営利活動法人(以下、「NPO法人」という。)は、市民による特定非営利活動を行う組織であり、市民の方たちからの多様な資金とボランティア等の支援に支えられて活動しています。

特定非営利活動促進法(以下、「NPO法」という。)の精神は、行政の関与をできるだけ少なくして自由に活発な社会貢献活動を促進するとともに、NPO法人に対して、十分な情報公開を行い、それを市民がチェックするよう求めています。

つまり市民が行う非営利活動を、市民が自ら監視することによってNPO法人制度全体が良い方向に向かうことが期待されており、NPO法人は市民の方たちに活動の実態を広く知っていただくために自らが積極的な情報開示を進める必要があります。

②会計基準とは

情報公開される会計報告は、事業報告とともに非常に重要なものですが、これまで会計基準がなく、会計報告を作る基本ルールが存在しなかったために、NPO法人が公表する会計報告は千差万別でした。また提出された会計報告があまりにも多様であったり、計算書類が正確に作成されていなかったり、計算書類の記載内容に不備が見られたり、会計処理がまちまちで他のNPO法人との比較をすることも難しく、数字の検証もできないものが多く存在していました。

こうした状態を改め、市民にとってわかりやすく社会の信頼にこたえる会計報告を基本的な考えとして、全国のNPO法人が統一したルールで会計報告を作成するために、NPO法人会計基準が策定されました。

NPO法人会計基準は、民間の手で作ろうという強い意思のもとに日本中のNPOの関係者が集まり、広く意見を聞いて民間主導でオープンに作ったものであり、平成22年7月20日に発表されました。

このNPO法人会計基準は、法律的な強制力のあるものではありませんが、平成23年11月には、内閣府に設置された「特定非営利活動法人の会計の明確化に関する研究会」が、「本研究會としては、現段階において『NPO法人会計基準』は特活法人(注:NPO法人)の望ましい会計基準である」と最終報告書をまとめました。

(2)NPO法人会計基準の目的と導入のメリット

①会計基準の目的

NPO法人会計基準の目的については、会計基準の本文に次のように5つの目的が記入されています。

- (1)NPO法人の会計報告の質を高め、NPO法人の健全な運営に資すること。
- (2)財務の視点から、NPO法人の活動を適正に把握し、NPO法人の継続可能性を示すこと。
- (3)NPO法人を運営する者が、受託した責任を適切に果たしたか否かを明らかにすること。
- (4)NPO法人の財務諸表等の信頼性を高め、比較可能にし、理解を容易にすること。
- (5)NPO法人の財務諸表等の作成責任者に会計の指針を提供すること。

②導入のメリット

NPO法人会計基準とは外部に対する会計報告書の作成指針であり、会計基準は法律ではないので、強制されるものではありません。

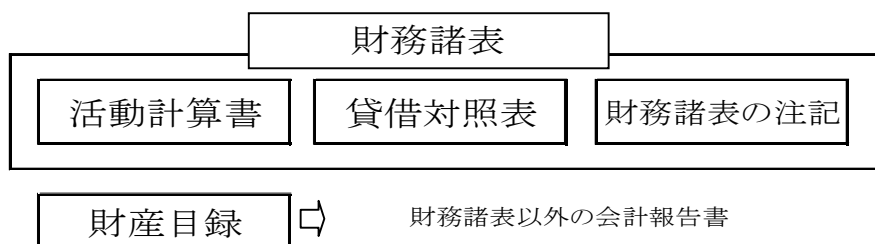
しかし、会計基準に則った会計報告を行うことで、社会からの理解や信頼が増すことが想定され、それによって外部から様々なかたちでの支援(会員やボランティアスタッフの増加、寄付等)が期待されます。

なお、会計報告とともに、数字で表現できない情報は事業報告書として開示することで積極的な情報公開を行うことが必要です。

第2章 財務諸表の体系と財務諸表作成の前提条件

(1)財務諸表の体系

NPO法人会計基準で求められる財務諸表等は、活動計算書、貸借対照表、財産目録の3つであり、このうち、活動計算書と貸借対照表を財務諸表といい、財務諸表の中には財務諸表の注記も含まれています。



財産目録を含めて表現するときは「財務諸表等」という表現を用いています。

①活動計算書

活動計算書は、発生した収益、費用及び損失を計上して正味財産の増減の状況を表すものであり、企業の会計では損益計算書といわれているものです。

NPO法人は、企業のように利益の追求が目的ではなく、損益という表現が適切でないため活動計算書と名付けられました。

なお、従来は収支計算書(現金の収支を表す)の作成が義務付けられていましたが、平成24年4月1日に施行された改正NPO法により、活動計算書の作成が規定されました。ただし、経過措置により当分の間は活動計算書に代えて収支計算書も作成可能です。

②貸借対照表

貸借対照表は、事業年度末現在におけるすべての資産、負債及び正味財産の状態を表示するものであり、企業の会計と基本的には同じものです。

③財務諸表の注記

財務諸表の注記は、活動計算書と貸借対照表の作成するための会計処理の方法や詳細を説明したもので、会計基準では「注記」を非常に重要なものと考え、財務報告と一体という位置付けにしています。

④財産目録

財産目録はNPO法に規定されており、法律に規定がある以上作成しなければなりません
が、実質的には貸借対照表の附属明細書的な機能を持つものです。財産目録は財務諸表
とは別の会計報告書と位置付けられています。

財産目録を含めて表記するような場合には、「財務諸表等」と称しています。

(2)財務諸表作成の前提条件

①複式簿記による会計記録が前提

財務諸表の作成にあたっては、複式簿記を採用した会計帳簿が前提となっています。

現状では、現金預金の出納帳だけを記帳しているNPO法人が多くありますが、次のような理由で複式簿記の採用が前提となりました。

:複式簿記が会計報告の正確性を担保する最善の方法であること

:必ずしも複式簿記の習得が思われているほど難しいものではないこと

:仮に現金預金しか存在しない法人であれば、複式簿記といっても単式簿記の場合とほとんど同じ結果となり、過度の負担を強いるものではないこと

②発生主義による費用収益の認識

また、複式簿記を採用することによって、当然の帰結として現金主義ではなく発生主義の会計を基本とすることになります。

会計基準では発生主義という言葉は使っていませんが、基準Ⅲの第9項で「発生した収益、費用及び損失」という文言が示されており、会計基準全体に流れる根本的な考え方となっています。

発生主義とは、次の事例のように、たとえ現金の収入・支出がまだ行われていなくとも、将来の収入・支出を生じさせるような原因となる経済的事実が発生している場合には、当期の収益、費用として認識・計上するような会計の方法です。

3月15日に、PR用のパンフレットの作成を印刷会社に依頼し、3月25日に完成し納品された。
その代金は50,000円で請求書はもらったが、翌月支払いの条件のため3月31日時点では未払いであった。

・現金主義では:現金の支払いがないため、今期の収支にはならない。

・発生主義では:今後の支払いをとまなう、経済的事実が既に発生したため、50,000円は今期の費用となる。

[複式簿記の仕訳記入の例]

(借方)印刷製本費 50,000 (貸方)未払金 50,000

③重要性の原則

会計基準ではさまざまな会計処理や報告の方法を規定していますが、重要性の原則は、重要な事項は厳密な会計処理を要求しますが、重要でないものはより簡便な会計処理で良いとする考え方であり、会計では昔からある常識的な考え方です。

例えば、小額の事務用品を購入して数年間使用していた場合、これを固定資産とせずに事務消耗品費として費用処理したり、あるいは会計報告にあたって、勘定科目が異なるからといって金額の小さい費用をいちいち表示せず、「その他」として一括して表示するような場合が重要性の原則の適用といってよいでしょう。

この場合、「何が重要で何が重要でないか」が問題になりますが、基本は財務諸表の利用者の判断を誤らせないか否かがポイントであり、数量的に一律に決定することが難しいため、NPO法人自らが重要か否かの判断を行わなければなりません。

④継続性の原則

財務諸表作成のもととなる会計処理の方法、あるいは表示方法について每期継続して適用し、みだりに変更してはいけないというルールです。財務諸表の表示方法はもちろん、売上原価や減価償却費の計算方法等が変更になると、期間の比較ができなくなったり、あるいは恣意的に操作された財務報告になってしまい、信頼性を確保できなくなってしまう。

第3章 財務諸表の様式と使用する勘定科目

財務諸表の様式や内容は、その他の事業を行っているか否か、使い道に指定のある寄付の受入れや現物寄付やボランティアの受入れなどNPOに特有の取引があるか否か、NPO法人の活動パターンによって異なりますが、ここではもっとも標準的なパターンの様式を例示します。

(1)財務諸表の様式

①活動計算書の様式

法人名：××

活動計算書

〇〇年〇月〇日～〇〇年〇月〇日 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	900,000	
賛助会員受取会費	760,000	1,660,000
2. 受取寄付金		
受取寄付金	500,000	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		9,510,000
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		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。

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。

経常費用は、「事業費」と「管理費」に分け、「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。

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。

収益事業による法人税等の支払いがない場合の様式です。

当期の正味財産の増減額を示します。企業会計でいう損益計算書の利益に相当します。

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「正味財産合計」と一致します。

事業の種類別の表示は「財務諸表の注記」で行います。

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。EX. 固定資産の売却等

活動計算書は「収益」から「費用」を引いて「当期正味財産増減額」を計算します。「収益」とは正味財産が増加した原因を表すもので、「費用」とは正味財産が減少した原因を表すものです。「収益」も「費用」も、お金の入出金ではなく、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ことが基本です(発生主義の採用)。

(注)従来作成されていた収支計算書は「収入」から「支出」を引いて、「当期収支差額」を計算していました。

営利企業では、「収益」(売上など)を上げるためにさまざまな「費用」(経費)を使います。しかし、NPO法人は、収益を上げるために活動しているのではなく、まず先に活動がありきで、活動にかかったコストがどれくらいであるかを表すのが「費用」です。それをどのような形で賄ったのかを表すのが「収益」で、活動の結果、正味の財産が1年間でどれだけ増えたのか、減ったのかを「当期正味財産増減額」として表します。「当期正味財産増減額」は、営利企業の損益計算書でいう「当期純利益」に相当するもので、この金額の赤字が続くと、NPO法人の経営は安定しません。

もし、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・経常外費用に記載します。企業会計で言う特別利益・特別損失に相当するものです。該当がない場合には、省略します。

収益事業を行っておらず、収益事業に係る法人税等がない場合、「当期正味財産増減額」に、前期末の正味財産である「前期繰越正味財産額」を加えて、「次期繰越正味財産額」を計算します。「次期繰越正味財産額」は、前期末の正味財産に、今期に増減した正味財産を加味しますので、期末の正味財産の金額を表します。

収益事業を行い、法人税等(住民税、事業税を含む)の支払いがある場合には、次の表のように、租税公課(その他の経費)とは別に、活動計算書の末尾に表示します。

.....			2,500,000	
経常収益計				
II 経常費用		...		
1. 事業費				
2. 管理費				
(2) その他経費				
租税公課	←	.....	
.....				
経常費用計			2,300,000	
税引前当期正味財産増加額	←		200,000	
法人税、住民税及び事業税	←		123,000	
当期正味財産増減額			77,000	
前期繰越正味財産額			200,000	
次期繰越正味財産額			277,000	

消費税、印紙税、固定資産税、自動車税等は租税公課に計上します。

法人税等を差引く前の段階で、正味財産増加額を表示します。

収益事業に係る法人税等はここに計上します。

②貸借対照表の様式

貸借対照表とは、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、資産の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。

負債とは、未払いの給料や借入金など、いつかは支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、正味財産です。従って、貸借対照表では、必ず、「資産合計＝負債合計＋正味財産合計」という関係になっています。

※活動計算書との関係

前ページで述べたように、活動計算書は、収益から費用を引いて当期の正味財産の増減を表し、これに前期末の正味財産額を足して当期末の正味財産額(＝次期繰越正味財産額)を表します。

貸借対照表の「正味財産の部」の金額は、当期末の資産－負債＝正味財産額となりますので、活動計算書の「次期繰越正味財産額」と貸借対照表の「正味財産の部」の合計金額は必ず一致します。

この整合性が取れているということが、会計では、信頼される会計報告としての大前提になります。不一致で整合性が取れていないということは、どこかに計算間違いがあることを示しています。

貸借対照表

法人名: ××

〇〇年 3月 31日現在

(単位:円)

科 目	金 額	
I 資産の部		
1. 流動資産		
現金預金	50,000	
未収金	300,000	
棚卸資産	90,000	
流動資産合計		440,000
2. 固定資産		
(1) 有形固定資産		
車両運搬具	750,000	
有形固定資産計	750,000	
固定資産合計		750,000
資産合計		1,190,000
II 負債の部		
1. 流動負債		
未払金	740,000	
預り金	150,000	
流動負債合計		890,000
2. 固定負債		
固定負債合計		0
負債合計		890,000
III 正味財産の部		
前期繰越正味財産	200,000	
当期正味財産増減額	100,000	
正味財産合計		300,000
負債及び正味財産合計		1,190,000

流動資産は、現金預金及び事業年度末から1年以内に現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、固定資産は事業年度末から1年を超えて使う資産を記載します。

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。

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。ここでは有形固定資産のみ表示しています。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。

流動負債は、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、固定負債は、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」と一致します。

③財務諸表の注記

財務諸表の注記

「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。

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。

- (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。

2. 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				0	4,850,000	4,850,000
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				0	150,000	150,000
経常収益計	6,828,000	13,000,000	5,500,000	25,328,000	8,500,000	33,828,000
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				0	250,000	250,000
雑費				0	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	5,500,000	3,600,000

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。これは、収益も含めて損益の内訳を示すパターンです。

活動計算書の「II 経常費用 1. 事業費 事業費計」の金額と一致します。

3. 固定資産の増減内訳

固定資産の増減は以下の通りです。

(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	1,300,000	1,000,000		2,300,000	△ 1,550,000	750,000
合計	1,300,000	1,000,000	0	2,300,000	△ 1,550,000	750,000

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

「財務諸表の注記」は、「活動計算書」や「貸借対照表」を補足するものですが、NPO法人会計基準では、この「注記」を非常に重視しています。

「注記」により、「活動計算書」や「貸借対照表」では表すことができない有益な情報をたくさん表すことができると考えています。

注記に記載する項目は、以下のものです。

- (1) 重要な会計方針
- (2) 重要な会計方針を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更による影響額
- (3) 事業費の内訳又は事業別損益の状況を注記する場合には、その内容
- (4) 施設の提供等の物的サービスを受けたことを財務諸表に記載する場合には、受入れたサービスの明細及び計算方法
- (5) ボランティアとして活動に必要な役務の提供を受けたことを財務諸表に記載する場合には、受入れたボランティアの明細及び計算方法
- (6) 使途等が制約された寄付等の内訳
- (7) 固定資産の増減の内訳
- (8) 借入金の増減の内訳
- (9) 役員及びその近親者との取引の内容
- (10) その他NPO法人の資産、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

④財産目録

財産目録は、資産、負債、正味財産等の基本的な数値は貸借対照表と一致しますが、預金や固定資産の種類を具体的に表示する事例が多く見受けられます。

法人名: ××

財産目録

〇〇年3月31日現在

(単位:円)

科目・摘要	金額	
I 資産の部		
1. 流動資産		
現金預金		
手元現金	10,000	
〇〇銀行普通預金	15,000	
△△銀行普通預金	25,000	
未収金		
XX市	280,000	
利用者〇名	20,000	
棚卸資産		
販売用図書	90,000	
流動資産合計		440,000
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 〇台	750,000	
固定資産合計		750,000
資産合計		1,190,000
II 負債の部		
1. 流動負債		
未払金		
△月分給料	700,000	
△月分社会保険料	40,000	
預り金		
源泉所得税	50,000	
社会保険料	100,000	
流動負債合計		890,000
2. 固定負債		
固定負債合計		0
負債合計		890,000
正味財産		300,000

(2) その他の事業がある場合

・活動計算書の様式

NPO法では、NPO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(その他の事業)を行うことができると規定されています。

また、「その他の事業に関する会計は、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」と規定されており、そのため、法人が、その他の事業を行っている場合には、次表のように、特定非営利活動に係る事業の会計と区分して表示しなければいけません。

また、定款に「その他の事業」は掲げていても、その他の事業を当該年度は行わなかったならば、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く、活動計算書の脚注に、「今年度はその他の事業を実施していません」と記載すれば足ります。

なお、この場合、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ことになると、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しますし、活動計算書の区分だけで充分理解されるためです。ただし、その他の事業に固有の資産(例:在庫品としての棚卸資産等、本来事業に繰り入れることが困難なもの)で重要なものがある場合には、その資産状況を注記として記載します。また、按分を要する共通的なもので重要性が高いものについても、注記します。

法人名: ××

活動計算書

〇〇年〇月〇日 ~ 〇〇年〇月〇日まで

(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	.....	
2. 受取寄付金	.....	
3. 事業収益	.....	.....	.....
4. その他収益	.....	
経常収益計	3,500,000	1,200,000	4,700,000
II 経常費用			
1. 事業費	.....	.....	.....
2. 管理費	.....		.....
経常費用計	3,600,000	900,000	4,500,000
当期経常増減額	△100,000	300,000	200,000
経理区分振替額	300,000	△300,000	0
当期正味財産増減額	200,000	0	200,000
前期繰越正味財産額	500,000		500,000
次期繰越正味財産額	700,000		700,000

当期経常増減額は、それぞれの事業から得られた利益を意味します。

経理区分振替額の欄で、その他の事業から得られた利益を振り替えます。

・その他の事業で得た利益の繰り入れ方

NPO法人が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繰り入れるには、次の順番で行ってください。

- ①まず、「その他の事業」の欄で、収益から費用を差し引いてその他の事業で今期に得た利益を計算します。活動計算書では、「当期経常増減額」の300,000円が相当します。
 - ②次に、「当期正味財産増減額」の上に「経理区分振替額」という欄を作り、その他の事業で得た利益を全額特定非営利活動に係る事業に繰り入れ、その他の事業で得た利益と同額を△表示で、その他の事業の「経理区分振替額」に記入します。次ページの活動計算書では、「経理区分振替額」の△300,000円が相当します。
 - ③一方、「特定非営利活動に係る事業」の欄の「経理区分振替額」には、その他事業からの利益が繰り入れられます。次ページの活動計算書では300,000円が計上されています。
- 「その他の事業」の欄は、利益の全額を特定非営利活動に繰り入れますので、「当期正味財産増減額」は0円になります。

(3) NPO法人特有の取引がある場合の表示方法

NPO法人の場合、寄付によって取得した資産、無償または著しく低い価格で施設等の提供を受ける場合、あるいはボランティアによって活動している場合、使途が制約されている寄付金を受取った場合等、NPO法人固有の取引が発生します。

ここでは、これらの取引が発生し、これを活動計算書等に計上する場合の表示方法について説明します。

① 寄付によって取得した資産

例えば、バザーでの販売用に衣料品の寄付を受けた場合や、パソコン等の備品の寄付を受けた場合には、公正な評価額で活動計算書の受取寄付金の一項目として「・・・受贈益」として表示します。

② 施設の提供等の物的サービスを受けた場合、ボランティアによる役務の提供を受けた場合

無償また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、あるいはボランティアによる役務の提供を受けた場合で、これを金額評価しなかった場合は、NPO法人の真の活動規模が過小評価されることになってしまいます。

会計基準では、このような金額を評価して活動計算書に計上することも認められており、その場合には公正な価格で評価して活動計算書の受取寄付金の一項目として「・・・受入評価益」として収益計上するとともに、「・・・評価費用」として費用表示します。

法人名： ××

活動計算書

〇〇年〇月〇日 ~ 〇〇年〇月〇日まで (単位:円)

科目	金額	
I 経常収益		
1. 受取会費		
2. 受取寄付金		
受取寄付金	185,000	
什器備品受贈益	200,000	
施設等受入評価益	350,000	
ボランティア受入評価益	400,000	1,135,000
3. 事業収益		
4. その他収益		
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	400,000	
(2) その他経費		
施設等評価費用	350,000	
2. 管理費		
.....		

資産の寄付を受けた場合には、公正価格で収益計上を行います。

物的サービスやボランティアから役務の提供を受けた場合には、公正価格で評価し、収益と費用の両方に計上を行うこともできます。

(注) NPO法人特有の取引に関する会計処理に関しては、表示しない方法、財務諸表の注記による方法、活動計算書に計上する方法があり、一定の条件のもとで法人の選択適用となります。(30ページを参照)

③使途が制約されている寄付等がある場合

NPO法人に対する資金援助の中には、寄付者等の意思により、使い道が指定されているものもあります。

NPO法人会計基準では、寄付等については、受取った年度で収益に計上し、寄付等のうち使途に制約があるものはその使途ごとにその増加額、減少額、期末残高を注記します。また、併せて法人の正味財産の金額、そのうち使途が特定されている金額と、使途が制約されていない金額をそれぞれ明示します。

ただし、その寄付等の重要性が高い場合には、公益法人会計基準にならって、貸借対照表の正味財産の部を指定正味財産と一般正味財産に区分するとともに、活動計算書にも指定正味財産増減の部と一般正味財産増減の部の区分を設け、それぞれの動きを表示します。

● 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3,800,000円ですが、そのうち2,800,000円は下記のように使途が特定されています。したがって、使途が制約されていない正味財産は1,000,000円です。

(単位:円)

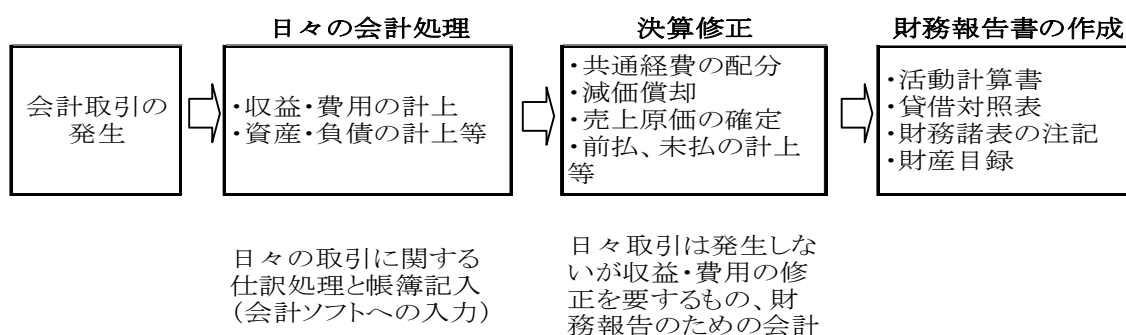
内 容	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	備 考
〇〇援助事業	0	3,100,000	2,300,000	800,000	翌期に使用予定の支援用資金
〇〇基金事業	100,000	1,900,000	0	2,000,000	A事業のための基金
〇〇民間助成団体助成金	0	4,000,000	4,000,000	0	助成金総額は4,500,000円です。 当期増加額との差額500,000円 は前受助成金として貸借対照表 に負債計上しています。
〇〇自治体補助金	0	2,000,000	2,000,000	0	B事業の補助金
合 計	100,000	11,000,000	8,300,000	2,800,000	

第4章 NPO法人会計基準に沿った会計処理のポイント

財務諸表は、日々あるいは決算時の会計処理の結果であり、適切な会計基準に沿った会計処理を行う必要があります。

ここでは要求される会計処理の方法について、複式簿記による仕訳処理の方法を示して説明することにします。

また、会計処理は次のように、大きく日々の会計処理と決算修正の2つのプロセスに分けられ、それぞれの処理方法を理解することが必要です。



(1) 日々の会計処理

NPO法人の日々の活動から生ずる会計取引項目を、もれなく複式簿記の仕組みにもとづいて処理、記録を行わなければなりません。ここでは主要な項目についてそのポイントを説明します。

1) 収益の計上方法

収益とは、会費や寄付金、助成金等を受取ったり、物品の販売やサービスの提供を行い正味財産を増加するものです。

会計基準では収益の計上について、現金の収支ではなく、将来の収入をもたらす経済的な事実が生じているか否か(発生主義)によって行うことを基本としています。一部については将来の回収の可能性等を考慮して慎重な会計処理を求めているものもあります。

①受取会費、寄付金

【受取会費】

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します。

下記の事例では、今期の会費が実際に振り込まれており、今期の収益が発生し銀行預金が増加しました。

[事例①]4月25日 会員10名から今期の会費260,000円が普通預金に振り込まれた。

仕訳:(借方)銀行預金 260,000 (貸方)受取会費 260,000

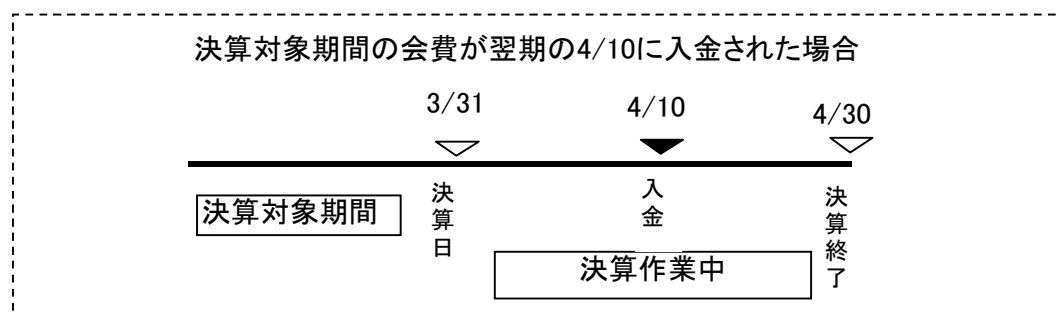
しかし、今期の会費20,000円が年度末の3月31日になっても入金されなかった場合には、その会費を収益として計上すべきか否か問題になります。

このような場合には、確実に入金されることが明らかか否かがポイントです。

会費の場合、請求を行ったとたんに退会を理由に支払いを断られるケース等、強制的に徴収することが難しい面があり、その後入金されるか否か不確かな場合には、収入の原因となる経済的事実は発生していても収益に計上すべきではありません。

ただし次のように、3月末時点では入金されていないけれども、決算作業中(4月10日)に入金されているような場合は、確実に入金されており、次の仕訳のように受取会費を収益に計上するとともに未収金の計上を行うことが適切な処理といえるでしょう。

決算修正仕訳:(借方)未収金 20,000 (貸方)受取会費 20,000



【受取寄付金】

受取寄付金は、実際に入金したときに収益として計上します。

寄付金は、たとえ「寄付金を支払う」と約束されても、確実に入金されるかどうかわかりません。したがって、入金された日をもって収益に計上します。

[事例②]6月15日 A企業から現金300,000円の寄付金を受取った。

仕訳:(借方)現金 300,000 (貸方)受取寄付金 300,000

②事業収益

目的とする事業遂行のため、物品の販売やサービスの提供によって対価を受取る場合は、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します。

物品の販売やサービスの提供による収益は、発生主義によって計上します。したがって、たとえ入金の後日であったとしても、収益計上は販売又はサービスを提供したときに行います。

[事例③]8月3日 商品を500,000円で販売し、その代金は翌月10日に受取ることにした。

9月10日 商品の販売代金として500,000円、銀行預金に振り込まれた。

8/3 仕訳:(借方)未収金 500,000 (貸方)事業収益 500,000

9/10 仕訳:(借方)銀行預金 500,000 (貸方)未収金 500,000

2)費用の計上方法

費用とは、法人の活動にかかったコストであり、正味財産の減少の原因となるものです。費用も、現金の入出金ではなく、将来の支出の原因となる経済的な事実が生じた時点で把握することが基本です。

また、法人の事業活動の遂行に関して発生した費用は「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関して発生した費用は、「管理費」になります。(27～28ページ参照)

①人件費

人件費には、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、組織の運営や事業を実施する「人」に関わる費用のことです。

【役員報酬】

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。

ただし、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支給されているといったように、役員報酬と明確に分けることができるのであれば、その部分は給料手当でかまいません。

【給料手当や通勤費、臨時雇(アルバイト)賃金】

事業活動の遂行や組織運営に関する労働に対して支払われる費用であり、前述の役員報酬以外のものです。

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。

[事例④]9月25日 給料手当400,000円について源泉徴収分40,000円を差引いて、

360,000円を銀行預金口座から支払った。

9/25 仕訳: (借方)給料手当 400,000 (貸方)銀行預金	360,000	
	預り金	40,000

【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。

【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。

【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。

【その他の人件費】

ボランティアを受入れて活動を行い、ボランティア評価費用を計上する場合があります。

(31～32ページ参照)

②その他経費(人件費以外の費用)

人件費以外にもさまざまな費用が発生しますが、これらをまとめてその他経費といいます。その他の経費も発生主義によって計上しますが、いくつかの特徴ある費用項目について計上方法を説明します。

【通常の経費】

交通費や会議費等、経費の発生と同時に支払いが行われる場合には、支払い時に経費処理を行うことになります。

また、請求書を受取り支払いは1ヶ月後等、経費の発生と支払いがずれるような場合、そのずれが会計年度内であれば支払い時に経費処理を行ってもなんら問題はありません。

しかし、3月度に発生し支払いが4月の場合等、会計期間がずれるような場合には、原則として経費処理を行うと同時に未払金の計上が必要になります。(決算修正手続き参照)

[事例⑤]5月20日 年度総会のための会議室を利用し現金で10,000円を支払った。

5/20 仕訳:(借方)会議費 10,000 (貸方)現金 10,000

【少額の資産】(消耗品等)

消耗品とは、商品や製品と異なり、自分で使用する目的で購入する文房具や備品をいいます。これらの消耗品の中には1年以上使用するものもありますが、金額も小さい場合が多く、たとえ決算時に資産として残っていても、購入時に費用として計上します。

ただし、活動に使用する小物等を大量に購入し、期末にかなりの数量が残っており、金額が重要な場合、その残存分を棚卸資産として資産に計上したほうが活動の内容をより正しく表示することになります。

(注)金額の重要性の判断は各法人の実態に合わせて行うのが原則ですが、事業規模が数百万円の法人であれば100,000円くらいが棚卸資産とする判断基準ともいわれます。

[事例⑥]10月8日 筆記具やノート等の文房具を購入し、現金で15,000円を支払った。

10/8 仕訳:(借方)事務消耗品費 15,000 (貸方)現金 15,000

仮に、事業で使用する小物類を300,000円で購入して消耗品費に計上し、期末時点でその半数が保管されており、棚卸資産への計上を決定した場合は次のような仕訳になります。

・購入時の仕訳:(借方)消耗品費 300,000 (貸方)現金 300,000

・決算時の仕訳:(借方)棚卸資産 150,000 (貸方)消耗品費 150,000

【定期的に支払う費用】(電話代、電気代、家賃等)

例えば、電話代、電気代、家賃等の「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してもかまいません。

定期的に支払う費用には、他にも、ガス代、水道代、新聞等の購読料、機器のリース料、他団体の会費、給料等、いろいろなものが考えられます。

これらの費用は、例えば3月に使用して4月に支払うというように使用する時期と支払いの時期が異なるケースが多く、支払ったときに費用計上すると、これまで説明した「発生主義」による費用を計上する場合と、多少金額が違ってきます。

しかし、発生主義を厳格に適用すると、いちいちメーターを調べて未払計上したり、経理業務にたいへんな手数を要してしまいます。

また、多少の違いはあっても毎月ほとんど同じような金額の支払いが行われるのが普通であり、多少の違いは「重要性が低い」と判断することができるため、支払いが行われた時点でその金額を費用計上することも可能にしたものです。

これらの費用は、定期的に支払うことが前提であり、例えば「資金繰りがつかず3月分の水道代は支払えなかった」という場合には、未払金として負債に計上しなければなりません。家賃等も同様で、滞納した場合には未払金の計上が必要です。

[事例⑦] 10月27日 9月22日～10月23日までの電気の使用料が12,000円である旨の通知を受けた。

11月5日 銀行預金口座から引き落としされた。

10/27 仕訳なし

11/5 仕訳:(借方)水道光熱費 12,000 (貸方)銀行預金 12,000

3)資産の計上方法

①棚卸資産

販売目的の商品や製品は棚卸資産といい、会計基準では「販売して対価を得るための棚卸資産は購入又は製造した時点では費用とせず、実際に販売した時に費用とする」。

また「事業年度末において販売していない棚卸資産は貸借対照表に流動資産として計上する」としています。

この意味について例題を使用して説明します。

商品売買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を算定することにあります。それに対する会計処理の方法としては売上原価対立法・三分法などがあります。

それぞれの方法は次のとおりです。

<例題> 期首・期末の商品の残高、期中の仕入高、売上高が次の通りであったとします。

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

	(借方)		(貸方)	
仕入時	仕入	1,000	未払金	1,000
売上時	未収金	1,500	事業収益	1,500
決算時	仕入(売上原価)	500	繰越商品	500
	繰越商品	600	仕入(売上原価)	600

三分法による活動計算書の表示

事業収益		1,500
事業費(その他経費)		
期首商品棚卸高	500	
当期商品仕入高	1,000	
合計	1,500	
期末商品棚卸高	600	
差引:売上原価		900

売上原価対立法による会計処理

	(借方)		(貸方)	
仕入時	売上原価	1,000	未払金	1,000
売上時	未収金	1,500	事業収益	1,500
決算時	商品(期末商品)	100	売上原価	100

売上原価対立法による活動計算書の表示

事業収益	1,500
事業費(その他経費)	
売上原価	900

※決算時に在庫の増加分だけ、売上原価から期末商品に振替えます。

企業会計においては三分法による会計処理がほとんどですが、NPO法人においては、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。

物品販売による事業収益の金額が大きい場合には、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ます。

いずれの方法を採用しても、会計基準のいうように、実際に販売した分だけが売上原価という費用になり、事業年度末において販売していない分は、棚卸資産として貸借対照表に流動資産として計上されることになります。

[事例⑧] 7月20日 販売用のB商品を400個、400,000円で購入し、代金は後日支払うことにした。

(三分法によって処理を行うものとする)

7/20 仕訳:(借方)仕入 400,000 (貸方)未払金 400,000

②固定資産

会計基準では、「購入した固定資産は、原則として当該資産の取得価額を基礎として計上しなければならない」とし、さらに「貸借対照表に計上した固定資産のうち、時の経過等により価値が減少するものは、減価償却の方法に基づき取得価額を減価償却費として各事業年度に配分しなければならない」としています。

まず、固定資産に計上する資産とはどんなものか考えてみましょう。

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。

ほとんどの企業や団体では、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年以上のものであること」が前提であり、法人税法の規定をそのまま基準として会計処理をしているからです。

このような実態を参考にすれば、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、法人の規模もまちまちであり、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、一般的には許容されると考えられます。

しかし、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、ある会計年度では5万円以上、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「継続性の原則」に照らして望ましくありません。

[事例⑨]10月1日 法人の支援者から活動用の車両(時価50万円相当)を150,000円で購入し、預金口座から振込みにより支払った。(時価との差額分は収益として活動計算書に計上しない)

10/1 仕訳:(借方)車両 150,000 (貸方)銀行預金 150,000

なお、100,000円以下で購入したパソコンやデジカメ等の事務機器等を購入し経費処理した場合、これは会計上消費されたものとの扱いになり固定資産台帳上で管理することはありません。

しかし、だからといってこのような資産をぞんざいに扱ってよいものではありません。会計上の扱いとは別に、少額資産台帳というようなものを作成し管理することが適当と思われます。

[事例⑩]2月3日 事務処理用にパソコンとデジカメをそれぞれ50,000円と25,000円で購入し、現金で支払った。(消耗品とは別に備品費として計上する)

2/3 仕訳:(借方)備品費 75,000 (貸方)現金 75,000

(2) 決算修正手続き

日々発生する取引は帳簿に記入されていきます。しかし次のような事項は日々の取引としては発生しませんが、その期の収益や費用として認識しなければ活動の実態を正しく把握することができません。

決算時にこのような修正処理を行うことを決算修正といい、決算修正の主なものとしては、次のようなものがあります。

(例) ① 期末棚卸の結果による売上原価の修正処理

② 未払・未収金、前払・前受金の計上

- ・入金がないが当期の収益に計上すべき取引(未収金)
- ・支払いは行っていないが当期の費用に計上すべき取引(未払金)
- ・入金済みだが、当期の収益でない取引の修正(受取会費:前受金)
- ・支払済みだが、当期の費用にはいけない取引の修正(前払金)

③ 固定資産の減価償却費の計上

④ 財務諸表作成のための共通費用の配分計算(事業費と管理費、部門別計算)

⑤ NPO法人特有の取引計上(無償または著しく低い価格で物的サービスを受けた場合、ボランティアによる役務の提供を受けた場合等)

(注) ④⑤については、決算修正でなく日々の取引として会計処理を行う方法もありますが、実務的な経理作業効率を考慮し、ここでは決算修正の一環と位置づけています。

① 期末棚卸による売上原価の修正

販売用の商品を購入し、三分法で会計処理を行った場合(23ページ参照)、購入時点で仕入として計上するため、たとえ販売されていない在庫があっても、そのまま決算を行うとすべて売上原価として費用計上されてしまいます。

したがって、決算時には棚卸を行って在庫分を調べ、購入した商品のうち販売された金額を確定し、次のような決算修正処理を行うことが必要となります。

[事例①] 事例⑧で400個、400,000円で購入した販売用のB商品について棚卸を行った結果、100個、100,000円分が在庫として残っていた。(三分法によって処理を行うものとする)
決算修正仕訳: (借方) 棚卸商品 100,000 (貸方) 仕入(売上原価) 100,000

なお、事業で使用する少額の資産や消耗品(例えばTシャツ等)を大量に購入し、かなりの金額分が在庫として保管されている場合には同様の決算修正手続きが必要となります。

②未払・未収金、前払・前受金の計上

発生主義による会計を行っている場合、期末時点で見ると、例えば後払い家賃等のように、すでに消費しており今後その対価の支払義務が生じているものの、まだ支払いが行われな
いためのなんら会計処理を行っていないような事項、あるいは会員から会費を受け取り収益
に計上したものの、そのうち一部は次期の会費であった場合等、さまざまなケースが発生し
ます。

このような場合、その期間の活動実績を正しく表示するには、決算時に収益・費用の加算
または減算を行うとともに、未収や未払い等の会計処理をしなければなりません。

[事例⑫] 事例①で振り込まれた受取会費260,000円のうち、6万円分は次期の会費であることが判
明した。

また、当期分の会費20,000円が未収であるが、この金額は確実に回収できるものである。

決算修正仕訳: (借方) 受取会費	60,000	(貸方) 前受金	60,000
決算修正仕訳: (借方) 未収金	20,000	(貸方) 受取会費	20,000

③減価償却費

購入した備品等を固定資産として会計処理した場合には、その固定資産は、原則として、
毎期継続して減価償却を行う必要があります。

利用している建物や器具備品、車両などの固定資産は時の経過等によってその価値が
減っていきます。減価償却とは、固定資産を利用している期間(耐用年数という)に、価値の
減少分を費用として配賦する手続きです。

減価償却の一般的な方法としては、定額法と定率法があり、どちらの方法を採用するかに
よって、次の計算例にみるように各期間の費用の金額が異なってきますが、固定資産を利用
した初期の段階で大きく価値が低下するような特別な事情がない限り、各年度の償却費が
一定になる定額法のほうが、NPO法人の活動コストを正しく把握するという観点から望ましい
と思われま

なお、剰余金が多い会計年度には減価償却を行い、少ない年度には減価償却をしなかつ
たり、むやみに定額法から定率法に変更するような恣意的な会計処理は「継続性の原則」
に反しており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
の方法を毎期表示する必要があります。

[事例⑬] 事例⑨で10月1日に150,000円で購入した車両について定額法により減価償却費を計上
した。ただし、耐用年数5年で期中取得のため月割計算を行った。

決算修正仕訳: (借方) 減価償却費	15,000	(貸方) 車両	15,000
--------------------	--------	---------	--------

減価償却計算例

以下の条件で、定額法、定率法による今期の減価償却費を計算します。

- ・4月1日に乗用車1台を1,500,000円で購入し、直ちに事業活動に活用することとします。
- ・法人の決算期間は4月1日から3月31日の1年間とします。
- ・乗用車の耐用年数は5年であり、償却率はそれぞれ次のとおりです。
定額法：0.200
定率法：0.400 改訂償却率 0.500 保障率 0.10800
- ・耐用年数経過後の残存価格は1円です。

定額法

- 償却率 0.200 (5年の耐用年数で均等に償却するため)
- 減価償却費と原価償却後の資産の計算方法
 - ・償却後資産が300,000円を切るまで毎年度300,000円を減価償却

	減価償却費	減価償却後資産
1年目	300,000円 (1,500,000円×0.2)	1,200,000円 (1,500,000円-300,000円)
2年目	300,000円 (1,500,000円×0.2)	900,000円 (1,200,000円-300,000円)
3年目	300,000円 (1,500,000円×0.2)	600,000円 (900,000円-300,000円)
4年目	300,000円 (1,500,000円×0.2)	300,000円 (600,000円-300,000円)
5年目	299,999円 (※)	1円 (300,000円-299,999円)

※残存価格1円を残して減価償却

定率法

- 償却率 0.400
- 改定償却率 0.500
- 保証率 0.10800
- 減価償却費と減価償却後の資産の計算方法
 - ・毎年度、減価償却後資産から40%相当額を償却
 - ・減価償却費が当初資産額に保証率を乗じた額(129,600円)を割る前に改定償却率を適用

※定率法の償却率は、法律上定額法の2倍で設定することとされており、この場合0.400となります。また、この償却率によって毎年償却していくと償却不足が生じるようになっており、それを調整し1円を残してすべて償却しきるようにするため、改定償却率や保証率が決定されています。
(詳細は、法人税法の「減価償却資産の償却率表」や「耐用年数省令別表十」を参照)

	減価償却費	減価償却後資産
1年目	600,000円	900,000円 (1,500,000円-600,000円)
2年目	360,000円 (900,000円×0.4)	540,000円 (900,000円-360,000円)
3年目	216,000円 (540,000円×0.4)	324,000円 (540,000円-216,000円)
4年目	162,000円 (324,000円×0.5)	162,000円 (324,000円-162,000円)
5年目	161,999円 (※)	1円 (162,000円-161,999円)

※残存価格1円を残して減価償却

④ 共通費用の配賦計算

会計基準では、「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」とし、複数の事業を行っている場合には「事業費は、事業別に区分して注記することができる」としています。

しかし、発生する費用の中には、事業費なのか管理費なのか、どの事業に関する費用なのか明確ではないもの、あるいは共通に発生する費用も多くあり、会計基準にしたがって費用の区分を行うためには何らかの配賦基準を用いた配賦計算が必要になります。

【事業費と管理費の区分】

■事業費、管理費とは

- ・事業費…NPO法人が目的とする事業を行うために要した費用をいい、事業を遂行するために要した人件費、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)等をいいます。
- ・管理費…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。(注)

しかし、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、合理的な按分計算を行い、事業費と管理費に区分しなければなりません。

■区分の方法

事業費と管理費に区分する方法として、次の2つの方法があります。

1. 発生段階で明らかに事業費、管理費と区分できる費用については、事業費と管理費それぞれについて勘定科目を設定し、発生段階から区分しておき、共通経費のみ決算修正として按分計算により区分する。
2. 発生段階ではすべて事業費として処理しておき、すべて決算修正で按分計算により事業費と管理費に区分する。

1の方法によると勘定科目が多くなる等会計処理が複雑になり、小規模なNPO法人の場合、2の方法を推薦します。

■共通経費の按分計算の方法

按分計算の方法として、次表のように従事割合や使用割合等の方法がありますが、一般的には、どの事業や管理業務にどのくらいの時間がかかっているか、日誌・日報やメモ等の記録を参考にし、最後は法人としての判断により決定することになります。

また、時間をかけて調査をすれば、必ずより正確な按分比率を求められるというものではありません。

例えば、経理業務を行っている最中に、事業遂行に要した経費の内容を見て、新たな活動方法を思いついたような場合、これは管理業務なのか事業計画を行っているのか、考えても際限がありません。按分比率は適度の調査にもとづいて決めるしかありません。

按分の方法 (例)		調査方法
従事割合	事業毎の活動、管理業務に要した時間数をもとに按分する	記録メモ、日報等による
使用割合	通信記録や車両の走行距離等にもとづいて按分する	通信データ数、距離数測定
面積割合	各事業や管理業務に要しているスペース数をもとに按分する	面積の測定

(注)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。したがってこれらの業務にかかわって発生した費用が管理費となります。

[事例⑭] 事例④の給料手当400,000円については従事割合にもとづいて10%分を、事例⑤の会議費についてはすべて管理費として振替えた。

決算修正仕訳: (借方)給料手当(管理費) 40,000 (貸方)給料手当 40,000

(借方)会議費(管理費) 10,000 (貸方)会議費 10,000

【費用の事業別区分】

会計基準では、複数の事業を行っている場合には「事業費は、事業別に区分して注記することができる」とし、また「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、いわば『活動の証』となるものであり、複数の事業を行う場合には、「財務諸表の注記」で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、いずれかの方法が推奨されています。

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。

個々の費用をどのように各事業に区分するかについては、上記の事業費と管理費の区分と同様であり、次の計算例のように、事業別区分と管理費への区分を同一のフォーマットで行う方法が効率的です。

計算例:決算修正手続きとして、共通経費である給料手当の合計600,000円を
従事時間によって3つの事業と管理部門に配分した結果は次のとおりです。

	A事業	B事業	C事業	管理部門	合計
給料手当(円)					600,000
従事時間(時間)	240	180	0	60	480
従事割合(%)	50	38	0	13	100
按分後の金額	300,000	225,000	0	75,000	600,000

なお、上記のような按分比率が、年度によって大きく変化しない場合には通年使用しても差し支えないでしょう。

⑤NPO法人特有の取引等

NPO法人の場合、寄付によって取得した資産、無償または著しく低い価格で施設等の提供を受ける場合、あるいはボランティアによって活動している場合等、NPO法人固有の取引が発生します。

会計基準では、これらの取引に関する会計処理について、各法人の選択適用の余地を残しながら、その方法を定めています。

【現物寄付】— 寄付によって取得した資産 —

什器備品、棚卸資産、土地、建物等の資産の寄付を受けた場合、会計基準では「受贈等によって取得した資産の取得価額は、取得時における公正な評価額とする」と規定しています。

ここでいう公正な評価額とは、公正な取引に基づいてその資産を現金で購入すれば支払うであろう価額を意味しており、資産の種類に応じて以下のようなものが想定されます。

什器備品	・新品：市場での店頭価格などを参考にする。 ・中古品：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を参考にする。
棚卸資産	・正常品：市場での定価により算出する。 ・処分品や型落ち品：処分予定価額や使用予定価額などにより算定する。
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する。
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定価額などにより公正な評価額を算定する。

また、什器備品や棚卸資産の現物寄付を受けたときの会計処理は次のようになります。

- ・市場での店頭価格200,000円が公正な評価額であるパソコンの寄付を受けた場合
(借方) 什器備品 200,000 (貸方) 什器備品受贈益 200,000
- ・型落ちした衣料品の現物給付を受け、売却予定価格が100,000円の場合
(借方) 棚卸資産 100,000 (貸方) 衣料品受贈益 100,000

(注) 現物寄付が経済的価値のある場合には、受入時の時価で適性に評価し、パブリックサポートテスト(認定NPO法人の認定基準の一つ)の判定上、寄付金の額に含めることができます。

【無償または著しく低い価格での物的サービスを受けた場合】

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じく受取寄付と変わらないため、金銭換算して財務諸表で表現したい場合には、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。

ただし、どのように公正な評価額を算出するか難しい面があり、財務諸表で公表する場合には、NPO法人会計基準では、次のような2つのレベルを設定し、それぞれ条件を設定しています。

- ・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

レベル1の財務諸表の注記を行う場合は、提供を受けた「物的サービス」の公正な評価額について、「金額を合理的に算定できる場合」がその条件であり、レベル2の活動計算書に計上する場合は、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」が条件となっています。

活動計算書に計上する場合の会計処理の例は次のとおりです。

〔事例⑤〕3月25日 支援者から事務所スペースを借り、本来月額50,000円の家賃を			
10,000円としてもらい、今期1年間の家賃代として120,000円の請求を受けた。120,000円を費用計上と未払計上を行う(管理費は20%分)とともに、実際に支払った家賃と公正な評価額の差額を評価益として計上することにした。			
(家賃の評価額は外部資料で客観的に把握できるものとします)			
決算修正仕訳:	(借方)家賃	96,000	(貸方)未払金 120,000
	家賃(管理費)	24,000	
	(借方)施設等評価費用	480,000	(貸方)施設等受入評価益 480,000

また、これらの方法で財務諸表に記載する場合には、その明細や計算方法を財務諸表で注記することになっています。

【ボランティアによる役務の提供を受けた場合】

NPO法人の場合、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。

これらボランティアの労力を金額評価しない場合には、NPO法人の真の活動規模が過小評価されることになり、適正な財務比較ができないといった問題が生じてしまいます。

NPO法人会計基準では、金銭換算して財務諸表で公表したいと望む場合には、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公表することを可能にしています。

ただし、物的サービスの提供と同様に、「金額を合理的に算定できる場合」と「金額を外部資料等により客観的に把握できる場合」に分けて2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

(注)ボランティアによる役務の提供分を金額換算して財務諸表で公表するには、事業実施に必要なコストを把握する場合に限られます。例えば、多くのボランティアに参加してもらうこと自体が目的の活動の場合には、金額換算による財務諸表への公表はできません。

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場合の会計処理の例は次のとおりです。

- ・イベント運営のためにボランティアによる役務の提供を受け、それを客観的な資料により金額換算した結果、300,000円であった。その金額を活動計算書に計上することにした。

(借方)ボランティア評価費用 300,000 (貸方)ボランティア受入評価益 300,000

無償または著しく低い価格での物的サービス、ボランティアによる役務の提供を受けた場合の会計処理の選択

1、特に会計上の処理や財務諸表への表示は行わない。
(※事業報告書等で活動の様子を伝えることができる)

2、財務諸表への表示を行う。		財務諸表への注記	活動計算書への計上
金額を合理的に算定できない		×	×
金額を合理的に算定できる	金額を客観的に把握できない	○	×
	金額を客観的に把握できる	○	○

○は、することもできるという意味(しないこともできる)

第5章 NPO法人の税務

NPO法人が活動を行う場合、さまざまな課税関係が生じてきます。ここでは会計や財務報告、及びNPO法人が寄付を受ける場合に関する税務についての基本的な知識を説明します。

(1)NPO法人の法人税

NPO法人は、NPO法第70条第1項により、法人税法上の「公益法人等」とみなされ、収益事業を行う場合に限って法人税が課税されます。

法人税でいう「収益事業」とは、販売業、製造業その他政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものです。

つまり、NPO法人が行う活動が法人税法上の「収益事業」に該当するか否かについては、次の2つがポイントとなります。2つとも該当すると収益事業となります。

イ. 販売業、製造業その他政令で定める事業に該当するか

ロ. 継続して事業場を設けて行われているか

ただし、実際に法人税を納付しなければならないのは、法人税法上の収益事業で利益が出た場合だけで、赤字の場合は法人税を納付することはありません。

また青色申告を行った場合には、赤字が出れば、その赤字を翌年の黒字と相殺することができます。

(注) 法人税は収益事業の所得(利益)に課せられるため利益が生じなければ税金の納付は不要ですが、収益事業を営む法人には法人税以外に事業税、住民税が課せられ、これについては赤字でも一定額の税金(均等割として7~8万円程度)が課せられます。したがって利益が出なくても収益事業を行ってれば税金の負担は必ず生じます。

①販売業、製造業その他政令で定める事業とは

法人税法上の収益事業とは、次の34種類の事業を、継続して事業場を設けて営むことをいいます。この事業には、その収益事業の事業活動の一環として、あるいは関連して付随的に行われる行為も含まれます。

- | | | | | |
|------------|------------|----------------|-------------|------------|
| (1) 物品販売業 | (2) 不動産販売業 | (3) 金銭貸付業 | (4) 物品貸付業 | (5) 不動産貸付業 |
| (6) 製造業 | (7) 通信業 | (8) 運送業 | (9) 倉庫業 | (10) 請負業 |
| (11) 印刷業 | (12) 出版業 | (13) 写真業 | (14) 席貸業 | (15) 旅館業 |
| (16) 料理飲食業 | (17) 周旋業 | (18) 代理業 | (19) 仲立業 | (20) 問屋業 |
| (21) 鉱業 | (22) 土石採取業 | (23) 浴場業 | (24) 理容業 | (25) 美容業 |
| (26) 興行業 | (27) 遊技所業 | (28) 遊覧所業 | (29) 医療保健業 | (30) 技芸教授業 |
| (31) 駐車場業 | (32) 信用保証業 | (33) 無体財産権の提供業 | (34) 労働者派遣業 | |

この34種類の事業は、その事業がNPO法人の定款に記載された特定非営利活動に係る事業であるか否かは関係ありません。その関係を図に示すと次のようになります。

つまり、Aのゾーンのように、NPO法人の定款で定めた特定非営利活動に係る事業であっても34業種にあてはまれば収益事業となり、aゾーンのように34業種以外であれば収益事業ではありません。

なお、B及びbゾーンのように定款で特定非営利活動に係る事業以外の事業(その他の事業)を行うと定めている場合にも、それは収益事業になる場合とならない場合があります。

NPO法人の活動と収益事業の関係

	定款で定める特定非営利活動に係る事業	定款で定めるその他の事業
法人税法の34業種に該当する事業(収益事業)	A	B
法人税法の34業種に該当しない(収益事業ではない)	a	b

②継続して事業場を設けて行われているか

事業を継続して事業場を設けて営んでいるか否かについては、一つの事業計画に基づいて通常相当期間にわたって継続して営まれるものや、海水浴場の席貸し等又は縁日における物品販売のように定期的に、若しくは不定期に反復して行われるものも継続して営まれていると判断されます。

また、「事業所を設けて営まれること」には、店などを設けない移動販売・委託販売なども含まれます。

③収益事業に関する届出手続き

収益事業に該当する事業を行っている場合、所轄する税務署には「収益事業開始届出書」「青色申告の承認申請書」「棚卸資産の評価方法の届出書」「減価償却資産の償却方法の届出書」等を、また都道府県や市町村には「収益事業開始申告書」「法人・事務所等異動届(収益事業開始届)」等の届出をしなければなりません。

また、収益事業を行っていないNPO法人の場合には、都道府県や市町村に対して「減免申請書」の届出を行うことによって、大部分の自治体では上記の均等割の税額が免除されることになります。

④収益事業か否かの判断について

法律上の説明は前述のとおりですが、現実的には収益事業にあてはまるか否か区別しにくいケースが多くあります。特に、NPO法人の場合、収益を得ることを目的に活動を行っておらず、判断に迷う取引が多く発生しています。

ここでは、事例を中心に、このような取引を説明したいと思います。その見解は、税理士等多くの専門家の意見をもとに取りまとめたものです。しかし、最終的な判断は税務署が行うこととなりますので、あくまでも参考としてください。

【事例1】活動費を捻出するために毎年開催するバザー

バザーは物を販売するため、一見すると前述の34業種のうち(1)物品販売業に該当するように思われます。

しかし、年に1、2回行われるようなバザーは「継続して」にはあらず、収益事業とみなされない場合が多いようです。では3回、4回と開催している場合はどうかというと、「何回以上は収益事業だ」というような基準はなく、まさに判断に迷う取引にあてはまると思われます。

【事例2】ガレージセールを行って、寄付を受取る場合

ガレージセールの場合、バザーと異なってNPO法人は場所を提供し、会員や支援者の参加者が自分で物を持ち込んで販売するだけであり、物品販売業にはあてはまりませんが、その後参加者から販売代金の一部または全額について寄付を受けることはよくあります。

この場合、受取った金額が寄付になるには、あくまで参加者の任意でなければなりません。参加者がしたくなければ寄付をしなくてもよい、ということがわかりやすくなっているというのが条件です。

なお、参加者から参加料を徴収すると、34業種のなかの(14)席貸業や(5)不動産貸付業になってしまいますので注意してください。

【事例3】音楽教室や料理教室を行い、受講料を受取る場合

音楽教室や料理教室を開催し、受講料を徴収するような活動を行うNPO法人は多く見受けられます。この場合には34業種のなかの(30)技芸教授業に該当し、収益事業になります。

技芸教授業とは、講習会、研修会、セミナー等の名目を問わず、有料で一定の技術、知識もしくは資格を与える事業をいい、一般的な技芸の教授と学力の教授の2つに分類されます。

学力の教授とは入試や学校教育の補習を目的とする予備校、進学塾、学習塾等を行い授業料を徴収する事業のことですが、一般的な技芸の教授に関しては、法人税法では次のような22種類(注)に限定し、これに該当する場合には収益事業としています。

したがって音楽教室や料理教室は収益事業となります。

【事例4】音楽教室や料理教室を行い、実費負担として参加料を受取る場合

前述の音楽教室や料理教室を開催する場合でも、参加料は実費精算の方式で受取る場合には収益事業には該当しないということがよくあります。

これは、もともと利益を前提としないものは収益事業でないという解釈であり、ここでは受取った参加料は立替金または預り金と考えられます。

実費の中には材料費や会場費等の直接費が含まれるのは当然ですが、自宅で行った場合の家賃、光熱費や人件費等の間接費については、はっきりした規定はありません。

なお、参加者が実費精算を認識し、それを立証できる証拠書類を備えることが重要です。

【事例5】語学教室、パソコン教室、スポーツ教室を行い、参加料を受取る場合

技芸教授業として列举された洋裁から小型船舶操縦業までの22業種はあくまで限定列举であり、これに含まれない語学教室、パソコン教室、例えばサッカー指導を行うようなスポーツ教室等は収益事業には該当しません。

これは、一見して不思議であり不公平のような気がしますが、税法の規定が古く時代の変化に対応していないことが原因のようです。

(注) 法人税法施行令で規定されている22種類の技芸教授業

洋裁、和裁、着物着付け、編物、手芸、料理、理容、美容、茶道、生花、演劇、演芸、舞踊、舞踏、音楽、絵画、書道、写真、工芸、デザイン、自動車操縦若しくは小型船舶の操縦

(2)NPO法人に必要な所得税と消費税

1)所得税

①給与の源泉所得税

所得税は、本来は本人が確定申告を行って納税するものですが、給与所得者の場合は、給与の支払いを行う者が毎月の給与から源泉徴収を行い、年税額も年末調整によって確定し、本人に代わって納税することになっています。

給与から差引く税額は源泉徴収税額表に明記されており、毎月支給される給与は「月額表」に、日給を毎日あるいは週ごとに支給する場合は「日額表」に明記されています。

源泉徴収した税額は毎月、翌月の10日までに納付しなければなりません。給与の支給人員が常時10人未満の場合は、税務署の承認を得れば半年に1回まとめて納付する特例が認められています。

②報酬の源泉所得税

NPO法人が、源泉徴収義務者となるのは、給与の支払いだけでなく、原稿料や講演料、弁護士や税理士の報酬も源泉徴収して納税しなければなりません。

源泉税率は基本的には10.21% (1回に100万円を超える場合にはその超える部分は20.21%)です。

また納付は毎月、翌月の10日までですが、給与の源泉所得税の特例を受けている場合は、これも半年に1回まとめて納付することができます。

2)消費税

NPO法人が活動を行い、消費税法上の「課税売上」が発生した場合、これに対して消費税の納税義務が課せられます。

消費税の納付額は、「課税売上」に対する消費税額(預かった消費税)を納付するのではなく、次のように「支払った消費税」を差引いた金額となります。

$$\text{預かった消費税額} - \text{支払った消費税額} = \text{納付額}$$

①課税売上と納税義務

事業者が国内において対価を得て行った課税資産の譲渡、資産の貸付、役務の提供を行った場合、その金額を消費税法上の「課税売上」といいます。

わかりやすく言うと、商品を販売したり有料でサービスを提供するという行為を行えばそれが課税売上ということであり、基準期間(2年前)の課税売上が1,000万円以上の場合、原則として消費税の納税義務が生じます。

ただし、基準期間(2年前)の課税売上が1,000万円未満の事業者は、免税事業者として消費税を免除されています。これは中小事業者の負担を軽減するための処置です。

ただし、「物の販売やサービスの提供」を行ってもその対価性がなければ課税売上にならないということに留意してください。(詳しくは③を参照)

また、明らかに「対価を得て、物の販売やサービスの提供」を行っても、次のような取引は「非課税取引」といって政策的に消費税の負担をなくしているものもあります。

※主な非課税取引

- ・土地の譲渡及び貸付け
- ・有価証券(国債や株券等)等の譲渡
- ・介護保険サービスの提供、社会福祉事業等によるサービスの提供
- ・一定の身体障害者用物品の譲渡や貸付け
- ・住宅の貸付け(住宅用の家賃)

②預かった消費税額と支払った消費税額(仕入税額控除額)

物品の販売やサービスを提供する側は、販売代金に消費税を上乗せしてから消費者から徴収します。つまり消費税を預かることになり、これが預かった消費税となります。

一方、物品の販売やサービスの提供を行うためには商品の仕入や経費が必要であり、その際消費税の支払いが生じます。これが支払った消費税です。

事業者が国に納める消費税額は、この預かった消費税から支払った消費税を差引いた額を納めることとなります。

なお、支払った消費税を計算するには、日々の取引発生の段階で記録し集計しなければならず、大変な事務負担が発生してしまい、このような負担を軽減するために簡易課税制度が設けられています。

簡易課税制度は、基準期間の課税売上が5,000万円以下の場合に選択適用することができ、課税売上に対して業種ごとに決定された一定率(みなし仕入率という)を乗じて支払った消費税額を算定し、納付すべき消費税を計算する方法です。

※業種別みなし仕入率

卸売業:90%、小売業:80%、製造業:70%、サービス業:50%、その他事業:60%

③対価性の有無に関する判断のポイント

前述の説明で「対価性が無ければ課税売上とならない」といいましたが、この「対価性」があるか否かについては判断が難しい点もあり、事例を通して説明します。

例えば、スポーツや音楽を通して青少年の健全な育成を行うことを目的としたNPO法人があり、会員から会費を徴収して運営を行っているとします。

この徴収する会費に関する理解の仕方によって対価性の判断が異なってきます。

この会費を「指導に対する対価」として徴収すると対価性が認められ課税売上となり消費税の対象となりますが、「この会費は会の運営を行うための実費負担分」とすると対価性は認められなくなります。

NPO法人の場合、会員や参加者から徴収する会費や参加料について、どちらの考え方で徴収するのか微妙なケースが多くあり、その解釈の仕方や領収証等の証憑書類（証拠となる書類）の記入方法によって課税対象となるか否かが分かれる場合があるため留意してください。また、最終的な判断は税務署が行うこととなりますので、あくまでも参考としてください。

(3) 認定NPO法人の税制上の特例措置

NPO法人の活動は、資金力によって限定されてしまう面があります。そこで外部からより多くの寄付が集まるように、寄付をする側において税制上の恩典が与えられ、寄付を促進するための制度が認定NPO法人の税制上の特例措置です。

税制上の特例措置は、具体的には次の4つがあります。

- ・個人が認定NPO法人に寄付をした場合
- ・法人が認定NPO法人に寄付をした場合
- ・相続人等が認定NPO法人にその相続財産を寄付した場合
- ・認定NPO法人のみなし寄付金制度

※認定NPO法人とは

NPO法人のうち運営組織および事業活動が適正であること、並びに公益の増進に資することにつき一定の要件を満たすものとして、所轄庁の認定を受けたもの。

①個人が認定NPO法人に寄付をした場合

個人が認定NPO法人へ寄付をした場合「寄付金控除」制度が適用され、確定申告をすることで、税金の還付を受けることができます。2011年6月の税制改正で、「寄付金控除」は「所得控除方式」「税額控除方式」を選べるようになりました。

イ. 所得控除方式の場合

その年中に支出した特定寄附金の額の合計額から2千円を控除した金額を、その年分の総所得金額から控除できます。ただし、特定寄附金の額の合計額は、所得金額の40%相当額が限度です。

《算式》

$$\text{特定寄附金の額の合計額} - 2\text{千円} = \text{寄付金控除額}$$

ロ. 税額控除方式の場合

その年中に支出した寄附金の額の合計額から2千円を控除した金額の40%相当額(所得税額の25%相当額を限度)を、その年分の所得税額から控除できます。

《算式》

$$(\text{寄附金の額の合計額} - 2\text{千円}) \times 40\% = \text{税額控除額}$$

年収5,000千円、課税所得金額3,000千円の個人が認定NPO法人に100千円の寄付を行った場合の比較

(単位:千円)

・所得控除方式の場合

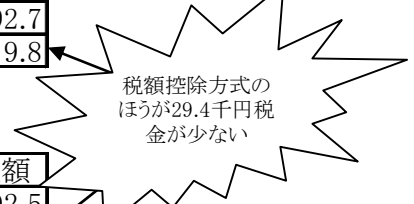
	課税所得	所得税額
寄付をしない前の課税所得と税額	3,000	202.5
所得控除額	98	
寄付した後の課税所得金額と税額	2,902	192.7
:差額(税額の減少分)		9.8

(寄付金の額-2千円)

・税額控除方式の場合

	課税所得	所得税額
寄付をしない前の課税所得と税額	3,000	202.5
税額控除額		39.2
寄付した後の税額		163.3

(寄付金の額-2千円) × 40%



②法人が認定NPO法人に寄付をした場合

法人が認定NPO法人に寄付をした場合は、一般寄附金の損金算入限度額とは別に設けられた特別損金算入限度額の範囲内で、損金算入が認められます。(証明書等の添付必要)

《一般寄附金の損金算入限度額》

$$(\text{資本金等の額} \times 0.25\%) + (\text{所得金額} \times 2.5\%) \times 1/4$$

《特別損金算入限度額》

$$(\text{資本金等の額} \times 0.375\%) + (\text{所得金額} \times 6.25\%) \times 1/2$$

③相続人が認定NPO法人に相続財産を寄付した場合

寄付をした相続財産は相続税が非課税になります。例えば、3億円の相続財産があった場合、うち1億円を認定NPO法人に寄付すると相続税の課税対象額は「2億円」になります。

④認定NPO法人のみなし寄付金制度

認定NPO法人自身が法人税法上の収益事業を行った場合「のみなし寄付金制度」が適用できます。

収益事業に属する資産のうちから、その収益事業以外の事業で、特定非営利活動に係る事業に支出した金額は、この分を寄付金とみなし、一定の範囲で損金に算入できるという制度です。

結果として、収益事業にかかる法人税が軽減されます。

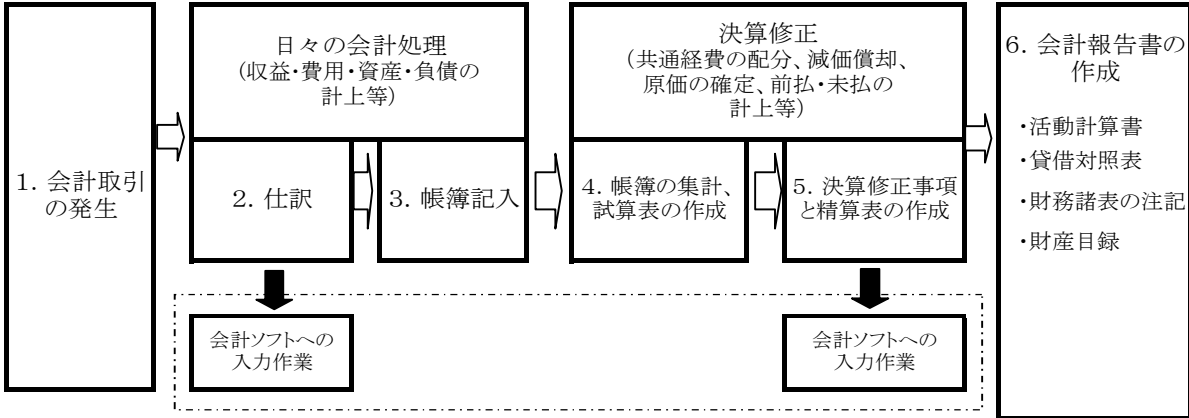
簿記演習編

NPO法人会計基準では複式簿記による日々の会計記録を行うことが前提になっています。しかし、NPO法人の中にはまだ複式簿記に関する知識が十分でない方もいます。この簿記演習編は、複式簿記の仕組みを簡単に理解していただくための参考資料です。

ハンドブックの本文(第4章 NPO法人会計基準に沿った会計処理のポイント)で、日々の会計処理及び決算修正としてそれぞれの会計処理(仕訳)の仕方と、事例として①～⑮の仕訳例を説明しました。

この演習編では、その仕訳例にもとづいて、次のように、帳簿の記入方法や決算時の試算表の作成方法、さらに決算修正を行って活動計算書や貸借対照表を作成するまでのプロセスを明確にしています。

会計業務のプロセス



※会計ソフトを活用した場合の業務

現実的には、上記のように、会計ソフトを活用して仕訳入力を行えば、自動的に活動計算書(通常の会計ソフトでは損益計算書)と貸借対照表が作成されますが、この簿記の仕組みを理解することが会計の仕組みに関する理解の基本であり、一連の経理業務を効率的にかつ正確に行うためにも効果的であると思います。

ぜひこの資料を活用し、複式簿記に関する理解を深めてください。

1. 会計取引の発生(事例にもとづく仕訳)

NPO法人××の1年間の取引は次のとおりでした。下記の勘定科目から適当なものを選択して仕訳を行ってください。期首残高は、銀行預金20万円、正味財産20万円です。

- 事例① 4月25日 会員10名から今期の会費260,000円が普通預金に振り込まれた。
- 事例② 6月15日 A企業から現金300,000円の寄付金を受取った。
- 事例③ 8月3日 商品を500,000円で販売し、その代金は翌月10日に受取ることにした。
9月10日 商品の販売代金として500,000円、銀行預金に振り込まれた。
- 事例④ 9月25日 給料手当400,000円について源泉徴収分40,000円を差引いて、360,000円を銀行預金口座から支払った。
- 事例⑤ 5月20日 年度総会のための会議室を利用し現金で10,000円を支払った。
- 事例⑥ 10月8日 筆記具やノート等の文房具を購入し、現金で15,000円を支払った。
- 事例⑦ 10月27日 9月22日～10月23日までの電気の使用料が12,000円である旨の通知を受けた。
11月5日 銀行預金口座から引き落としされた。
- 事例⑧ 7月20日 販売用のB商品を400個、400,000円で購入し、代金は後日支払うことにした。(三分法によって処理を行うものとする)
- 事例⑨ 10月1日 法人の支援者から活動用の車両(時価50万円相当)を150,000円で購入し、預金口座から振込みにより支払った。(時価との差額分は収益として活動計算書に計上しない)
- 事例⑩ 2月3日 事務処理用にパソコンとデジカメをそれぞれ50,000円と25,000円で購入し、現金で支払った。(消耗品とは別に備品費として計上する)

2. 仕訳(解答)

使用する勘定科目は以下のとおりです。

事例	勘定科目	金額	勘定科目	金額
①	銀行預金	260,000	受取会費	260,000
②	現金	300,000	受取寄付金	300,000
③	未収金	500,000	事業収益	500,000
	銀行預金	500,000	未収金	500,000
④	給料手当	400,000	銀行預金	360,000
			預り金	40,000
⑤	会議費	10,000	現金	10,000
⑥	事務消耗品費	15,000	現金	15,000
⑦	水道光熱費	12,000	銀行預金	12,000
⑧	仕入	400,000	未払金	400,000
⑨	車両	150,000	銀行預金	150,000
⑩	備品費	75,000	現金	75,000

勘定科目

資産項目	負債項目	費用項目	収益項目
銀行預金	前受金	給料手当	受取寄付金
現金	借入金	会議費	受取会費
車両	未払金	事務消耗品費	事業収益
備品	預り金	備品費	
未収金		仕入	
		水道光熱費	

3. 帳簿の記入と集計

実際の帳簿の様式を簡略化し、事例の記入を行っています。

現金			
②受取寄付金	300,000	⑤会議費	10,000
		⑥事務消耗品	15,000
		⑩備品費	75,000
計	300,000	計	100,000

銀行預金			
期首残高	200,000	④給料手当	360,000
①受取会費	260,000	⑦水道光熱費	12,000
③未収金	500,000	⑨車両	150,000
計	960,000	計	522,000

車両			
⑨銀行預金	150,000		
計	150,000	計	

未収金			
③事業収益	500,000	③銀行預金	500,000
計	500,000	計	500,000

未払金			
		⑧仕入	400,000
計		計	400,000

預り金			
		④給料手当	40,000
計		計	40,000

正味財産			
		期首残高	200,000
計	0	計	200,000

受取会費			
		①銀行預金	260,000
計		計	260,000

受取寄付金			
		②現金	300,000
計		計	300,000

事業収益			
		③未収金	500,000
計		計	500,000

給料手当			
④銀行預金	360,000		
④預り金	40,000		
計	400,000	計	

水道光熱費			
⑦銀行預金	12,000		
	12,000		

会議費			
⑤現金	10,000		
	10,000		

事務消耗品費			
⑥現金	15,000		
計	15,000	計	

備品費			
⑩現金	75,000		
計	75,000	計	

仕入			
⑧未払金	400,000		
計	400,000	計	

4. 試算表の作成

試算表を作成し、決算修正前に暫定的に活動計算書と貸借対照表を作成してみました。

合計・残高試算表

残高	合計	勘定科目	合計	残高
200,000	300,000	現金	100,000	
438,000	960,000	銀行預金	522,000	
150,000	150,000	車両	0	
	500,000	未収金	500,000	0
		未払金	400,000	400,000
		預り金	40,000	40,000
		正味財産	200,000	200,000
		受取会費	260,000	260,000
		受取寄付金	300,000	300,000
		事業収益	500,000	500,000
400,000	400,000	給料手当		
12,000	12,000	水道光熱費		
10,000	10,000	会議費		
15,000	15,000	事務消耗品費		
75,000	75,000	備品費		
400,000	400,000	仕入		
1,700,000	2,822,000	計	2,822,000	1,700,000

(仮)貸借対照表

勘定科目	金額	勘定科目	金額
現金	200,000	未払金	400,000
銀行預金	438,000	預り金	40,000
車両	150,000	正味財産	200,000
未収金		正味財産増加額	148,000
計	788,000	計	788,000

(仮)活動計算書

仕入	400,000	正会員受取会費	260,000
給料手当	400,000	受取寄付金	300,000
水道光熱費	12,000	事業収益	500,000
会議費	10,000		
事務消耗品	15,000		
備品費	75,000		
正味財産増加額	148,000		
計	1,060,000	計	1,060,000

注：(仮)貸借対照表と(仮)活動計算書は、決算修正前の段階で暫定的に作成したものです。

5. 決算修正事項と試算表(活動計算書と貸借対照表の作成まで)

・決算時の修正事項は次のとおりです。

事例⑪ 事例⑧で400個、400,000円で購入した販売用のB商品について棚卸を行った結果、100個、100,000円分が在庫として残っていた。(三分法によって処理を行うものとする)

事例⑫ 事例①で振り込まれた受取会費260,000円のうち、6万円分は次期の会費であることが判明した。また、当期分の会費20,000円が未収であるが、この金額は確実に回収できるものである。

事例⑬ 事例⑨で10月1日に150,000円で購入した車両について定額法により減価償却費を計上した。ただし、耐用年数5年で期中取得のため月割計算を行った。

事例⑭ 事例④の給料400,000円については従事割合にもとづいて10%分を、事例⑤の会議費についてはすべて管理費として振替えた。

事例⑮ 3月25日 支援者から事務所スペースを借り、本来月額50,000円の家賃を10,000円としてもらい、今期1年間の家賃代として120,000円の請求を受けた。120,000円を費用計上と未払計上を行う(管理費は20%分)とともに、実際に支払った家賃と公正な評価額の差額を評価益として計上することにした。(家賃の評価額は外部資料で客観的に把握できるものとします)

※事例では、便宜上給料のみを事業費と管理費に按分することとし、施設等評価費用等の按分は省略しています。

決算修正仕訳

事例①	棚卸商品	100,000	仕入	100,000
事例②	受取会費	60,000	前受金	60,000
	未収金	20,000	受取会費	20,000
事例③	減価償却費	15,000	車両	15,000
事例④	給料手当(管理費)	40,000	給料手当	40,000
	会議費(管理費)	10,000	会議費	10,000
事例⑤	家賃	96,000	未払金	120,000
	家賃(管理費)	24,000		
	施設等評価費用	480,000	施設等受入評価益	480,000

精算表

勘定科目	残高試算表		決算修正事項		貸借対照表		活動計算書	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
現金	200,000				200,000			
銀行預金	438,000				438,000			
車両	150,000			15,000	135,000			
未収金			20,000		20,000			
未払金		400,000		120,000		520,000		
預り金		40,000				40,000		
正味財産		200,000				200,000		
受取会費		260,000	60,000	20,000				220,000
受取寄付金		300,000						300,000
事業収益		500,000						500,000
給料手当	400,000			40,000			360,000	
水道光熱費	12,000						12,000	
会議費	10,000			10,000				
事務消耗品費	15,000						15,000	
備品費	75,000						75,000	
仕入	400,000			100,000			300,000	
計	1,700,000	1,700,000						
棚卸資産			100,000		100,000			
前受金				60,000		60,000		
減価償却費			15,000				15,000	
施設等受入評価益				480,000				480,000
給料手当(管理費)			40,000				40,000	
会議費(管理費)			10,000				10,000	
家賃			96,000				96,000	
家賃(管理費)			24,000				24,000	
施設等評価費用			480,000				480,000	
正味財産増加						73,000	73,000	
計			845,000	845,000	893,000	893,000	1,500,000	1,500,000

※ここでは、わかりやすい事例とするために、管理費は給料手当、会議費、家賃の3つにしてあります。

6. 会計報告書(活動計算書、貸借対照表)の作成

法人名: ××

活動計算書

〇〇年〇月〇日 ~ 〇〇年〇月〇日まで

(単位:円)

科 目	金 額		
I 経常収益			
1. 受取会費			
正会員受取会費	220,000	220,000	
2. 受取寄付金			
受取寄付金	300,000		
施設等受入評価益	480,000	780,000	
3. 事業収益	500,000	500,000	
4. その他収益			
経常収益計			1,500,000
II 経常費用			
1. 事業費			
(1) 人件費			
給料手当	360,000		
臨時雇賃金			
法定福利費			
人件費計	360,000		
(2) その他経費			
売上原価	300,000		
水道光熱費	12,000		
事務消耗品費	15,000		
施設等評価費用	480,000		
減価償却費	15,000		
備品費	75,000		
家賃	96,000		
その他経費計	993,000		
事業費計		1,353,000	
2. 管理費			
(1) 人件費			
給料手当	40,000		
人件費計	40,000		
(2) その他経費			
会議費	10,000		
家賃	24,000		
その他経費計	34,000		
管理費計		74,000	
経常費用計			1,427,000
当期正味財産増減額			73,000
前期繰越正味財産額			200,000
次期繰越正味財産額			273,000

法人名：××

貸借対照表
 ○○年3月31日現在

(単位:円)

科 目	金 額		
I 資産の部			
1. 流動資産			
現金預金	200,000		
銀行預金	438,000		
未収金	20,000		
棚卸資産	100,000		
流動資産合計		758,000	
2. 固定資産			
(1) 有形固定資産			
車両運搬具	135,000		
有形固定資産計	135,000		
固定資産合計		135,000	
資産合計			893,000
II 負債の部			
1. 流動負債			
預り金	40,000		
未払金	520,000		
前受会費	60,000		
流動負債合計		620,000	
2. 固定負債			
固定負債合計			
負債合計			620,000
III 正味財産の部			
前期繰越正味財産		200,000	
当期正味財産増減額		73,000	
正味財産合計			273,000
負債及び正味財産合計			893,000

NPO法人会計基準

(2010年7月20日 2011年11月20日 一部改正)

出典:NPO法人会計基準協議会ホームページ(<http://www.npokaikeikijun.jp/>) より引用

I. NPO法人会計基準の目的

【目的】

1. この会計基準は、以下の目的を達成するため、NPO法人の財務諸表及び財産目録(以下、「財務諸表等」という)の作成並びに表示の基準を定めたものである。
 - (1) NPO法人の会計報告の質を高め、NPO法人の健全な運営に資すること。
 - (2) 財務の視点から、NPO法人の活動を適正に把握し、NPO法人の継続可能性を示すこと。
 - (3) NPO法人を運営する者が、受託した責任を適切に果たしたか否かを明らかにすること。
 - (4) NPO法人の財務諸表等の信頼性を高め、比較可能にし、理解を容易にすること。
 - (5) NPO法人の財務諸表等の作成責任者に会計の指針を提供すること。

【他の法令による規定への留意】

2. 本基準は、NPO法人が行うすべての活動分野に適用することができる。
ただし、法令等によって別の会計基準が定められている事業を行う場合には、当該法令等に留意する。

II. 一般原則

【真実性・明瞭性】

3. NPO法人の財務諸表等は、NPO法人の真実の実態を表示し、かつ明瞭に表示するものでなければならない。

【適時性・正確性】

4. NPO法人は、適時かつ正確に作成した会計帳簿に基づいて、財務諸表等を作成しなければならない。

【継続性】

5. 会計処理の原則及び手続並びに財務諸表等の表示方法は、毎事業年度継続して適用し、みだりに変更してはならない。

【単一性】

6. 情報公開のため、社員総会への提出のため、助成金等の申請目的のため、租税目的のためなど、種々の目的のために異なる形式の財務諸表等を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、NPO法人の判断によって、事実の真実な表示をゆがめてはならない。

【重要性】

7. 重要性の乏しいものについては、会計処理の原則及び手続並びに財務諸表等の表示について簡便な方法を用いることができる。重要性の高いものはより厳密な方法を用いて処理しなければならない。

Ⅲ. 財務諸表等の体系と構成

【NPO法人の財務諸表等】

8. NPO法人は、財務諸表(活動計算書及び貸借対照表)及び財産目録を作成しなければならない。

【活動計算書】

9. 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、NPO法人の、すべての正味財産の増減の状況を明瞭に表示し、NPO法人の活動の状況を表すものでなければならない。(注1)

【貸借対照表】

10. 貸借対照表は、当該事業年度末現在におけるすべての資産、負債及び正味財産の状態を明瞭に表示するものでなければならない。(注2)

【財産目録】

11. 財産目録は、当該事業年度末現在におけるすべての資産及び負債につき、その名称、数量、価額等を詳細に表示するものでなければならない。(注3)

Ⅳ. 収益及び費用の把握と計算 — その1

【受取会費】

12. 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。(注1)

【受取寄付金】

13. 受取寄付金は、実際に入金したときに収益として計上する。

【費用の区分】

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。(注1及び注4)

【少額の資産】

15. 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。

【定期的に支払う費用】

16. 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。

V. 収益及び費用の把握と計算 ― その2

【事業収益】

17. 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は、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。

【棚卸資産の計上】

18. 販売して対価を得るための棚卸資産は、購入又は製造した時点では費用とせず、実際に販売したときに費用とする。事業年度末において販売していない棚卸資産は貸借対照表に流動資産として計上する。

【固定資産の計上】

19. 購入した固定資産は、原則として当該資産の取得価額を基礎として計上しなければならない。

【減価償却費の計上】

20. 貸借対照表に計上した固定資産のうち、時の経過等により価値が減少するものは、減価償却の方法に基づき取得価額を減価償却費として各事業年度に配分しなければならない。

【外貨建取引の換算方法】

21. 外貨建取引は、取引発生時の為替相場に基づく円換算額で計上しなければならない。

【複数事業の事業別開示】

22. 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。（注4）

VI. その他の事業を実施する場合の区分経理

【特定非営利活動以外の事業を実施する場合の区分経理】

23. 特定非営利活動に係る事業の他に、その他の事業を実施している場合には、活動計算書において当該その他の事業を区分して表示しなければならない。

Ⅶ. NPO法人に特有の取引等

【現物寄付の取扱い】

24. 受贈等によって取得した資産の取得価額は、取得時における公正な評価額とする。

【無償又は著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合の取扱い】

25. 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で、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合には、その内容を注記することができる。

なお、当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合には、注記に加えて活動計算書に計上することができる。

【ボランティアによる役務の提供の取扱い】

26. 無償又は著しく低い価格で活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供を受けた場合で、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合には、その内容を注記することができる。

なお、当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合には、注記に加えて活動計算書に計上することができる。

【使途等が制約された寄付金等の取扱い】

27. 寄付等によって受入れた資産で、寄付者等の意思により当該受入資産の使途等について制約が課されている場合には、当該事業年度の収益として計上するとともに、その使途ごとに受入金額、減少額及び事業年度末の残高を注記する。（注5及び注6）

【返還義務のある助成金、補助金等の未使用額の取扱い】

28. 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、補助金等について、実施期間の途中で事業年度末が到来した場合の未使用額は、当期の収益には計上せず、前受助成金等として処理しなければならない。

【後払いの助成金、補助金等の取扱い】

29. 対象事業及び実施期間が定められている助成金、補助金等のうち、実施期間満了後又は一定期間ごとに交付されるもので、事業年度末に未収の金額がある場合、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、未収助成金等として計上する。

【対象事業及び実施期間が定められている助成金、補助金等の注記】

30. 対象事業及び実施期間が定められている助成金、補助金等で、当期に受取助成金又は受取補助金として活動計算書に計上したものは、使途等が制約された寄付金等に該当するので、その助成金や補助金等ごとに受入金額、減少額及び事業年度末の残高を注記する。

Ⅷ. 財務諸表の注記

【財務諸表の注記】

31. 財務諸表には、次の事項を注記する。

(1) 重要な会計方針

資産の評価基準及び評価方法、固定資産の減価償却方法、引当金の計上基準、施設の提供等の物的サービスを受けた場合の会計処理方法、ボランティアによる役務の提供を受けた場合の会計処理の取扱い等、財務諸表の作成に関する重要な会計方針

(2) 重要な会計方針を変更したときは、その旨、変更の理由及び当該変更による影響額

(3) 事業費の内訳又は事業別損益の状況を注記する場合には、その内容

(4) 施設の提供等の物的サービスを受けたことを財務諸表に記載する場合には、受入れたサービスの明細及び計算方法

(5) ボランティアとして、活動に必要な役務の提供を受けたことを財務諸表に記載する場合には、受入れたボランティアの明細及び計算方法

(6) 使途等が制約された寄付等の内訳

(7) 固定資産の増減の内訳

(8) 借入金の増減の内訳

(9) 役員及びその近親者との取引の内容（注7）

(10) その他NPO法人の資産、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

NPO法人会計基準注解

(注1)活動計算書の表示方法

【活動計算書の区分表示】

1. 活動計算書は経常収益、経常費用、経常外収益及び経常外費用に区分する。

【経常収益】

2. 経常収益は、NPO法人の通常の活動から生じる収益で、受取会費、受取寄付金、受取助成金等、事業収益及びその他収益等に区分して表示する。

【受取会費】

3. 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。

【経常費用】

4. 経常費用は、NPO法人の通常の活動に要する費用で、費用の性質を表わす形態別に把握し、人件費とその他経費に区分して表示しなければならない。

【人件費】

5. 人件費は、役員報酬、給料手当、臨時雇賃金、福利厚生費、退職給付費用等をいう。

【その他経費】

6. その他経費は、経常費用のうち、人件費以外のものをいう。

【経常外収益】

7. 経常外収益は、NPO法人の通常の活動以外から生じる収益で、固定資産売却益等の臨時利益又は過年度損益修正益等が該当する。

ただし、金額の僅少なもの又は每期経常的に発生するものは、経常収益の区分に記載することができる。

【経常外費用】

8. 経常外費用は、NPO法人の通常の活動以外から生じる費用又は損失で、固定資産売却損等の臨時損失又は過年度損益修正損等が該当する。

ただし、金額の僅少なもの又は每期経常的に発生するものは、経常費用の区分に記載することができる。

(注2)貸借対照表の表示方法及び計上額

【貸借対照表の区分表示】

9. 貸借対照表は、資産の部、負債の部及び正味財産の部に区分する。
資産の部は流動資産及び固定資産に区分し、固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分する。負債の部は流動負債及び固定負債に区分する。

【資産の貸借対照表価額】

10. 資産の貸借対照表価額は、原則として、当該資産の取得価額に基づき計上しなければならない。
ただし、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。

【棚卸資産】

11. 棚卸資産は、取得価額をもって貸借対照表価額とする。ただし、時価が取得価額よりも下落した場合は、時価をもって貸借対照表価額とすることができる。

【固定資産】

12. 有形固定資産及び無形固定資産は、取得価額から減価償却累計額を差し引いた価額をもって貸借対照表価額とする。
固定資産の取得価額は、購入の代価に、運送、据え付け等のための付随費用を加えた価額をいう。

【特定資産】

13. 特定の目的のために資産を有する場合には、流動資産の部又は固定資産の部において当該資産の保有目的を示す独立の科目で表示する。

【外貨建債権債務】

14. 外国通貨、外貨建金銭債権債務(外貨預金を含む)、外貨建有価証券等については、決算時の為替相場に基づく円換算額を付する。

【リース取引】

15. リース取引については、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。ただし、重要性が乏しい場合には、賃貸借取引に準じて処理することができる。

【引当金】

16. 将来の特定の費用又は損失であって、その発生が当期以前の事象に起因し、発生の可能性が高く、かつその金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れる。

(注3)財産目録

【財産目録の記載価額】

17. 財産目録の記載価額は、貸借対照表における計上金額と同一とする。ただし、金銭評価ができず貸借対照表に記載のない資産については、その物量をもって計上することができる。

(注4)事業費と管理費の区分

【事業費】

18. 事業費は、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及びその他経費をいう。

【管理費】

19. 管理費は、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光熱費等のその他経費をいう。

【事業費及び管理費の形態別分類】

20. 事業費及び管理費は、それぞれ人件費及びその他経費に区分したうえで、形態別に表示しなければならない。

(注5)使途等が制約された寄付等の内訳の注記

【使途等が制約された寄付等の内訳の注記】

21. 使途等が制約された寄付等の内訳の注記は以下のように行う。

(1) 正味財産のうち使途等が制約された寄付等の金額に対応する金額。

(2) 制約の解除による当期減少額は次のいずれかの金額による。

① 受入れた資産について制約が解除された場合、当該資産の帳簿価額。

② 受入れた資産について減価償却を行った場合、当該減価償却費の額。ただし備品又は車両等については、対象となる資産を購入して、対象の事業に使用したときに制約の解除とみなして当該取得額を減少額とすることができる。

③ 受入れた資産が災害等により消失した場合には、当該資産の帳簿価額。

(3) 返還義務のある助成金、補助金等の取扱い

返還義務のある助成金、補助金等について、受取助成金及び受取補助金として計上した場合、当該計上額を当期受入額として記載する。

なお、助成金及び補助金の合計額並びに未使用額は備考欄に記載することが望ましい。

(注6) 使途等が制約された寄付等で重要性が高い場合の取扱い

【使途等が制約された寄付等で重要性が高い場合の取扱い】

22. 使途等が制約された寄付等で重要性が高い場合には、次のように処理する。

- (1) 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する。
- (2) 活動計算書は、一般正味財産増減の部及び指定正味財産増減の部に区分する。
- (3) 使途等が制約された寄付等を受入れた場合には、当該受入資産の額を貸借対照表の指定正味財産の部に記載する。また寄付等により当期中に受入れた資産の額は活動計算書の指定正味財産増減の部に記載する。
- (4) 使途等が制約された資産について、制約が解除された場合には、当該解除部分に相当する額を指定正味財産から一般正味財産に振り替える。
- (5) 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳は財務諸表に注記する。

(注7) 役員及びその近親者との取引の注記

【役員及び近親者の範囲】

23. 役員及びその近親者は、以下のいずれかに該当する者をいう。

- (1) 役員及びその近親者。(2親等内の親族)
- (2) 役員及びその近親者が支配している法人。

【注記の除外】

24. 役員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払並びにこれらに準ずる取引は注記を要しない。



企画/神奈川県県民局NPO協働推進課
<http://www.pref.kanagawa.jp/div/0223/>