

平成30年1月25日

NPO法人会計基準

関西NPO会計税務研究会
税理士 俣野 玲子

» 会計の役割

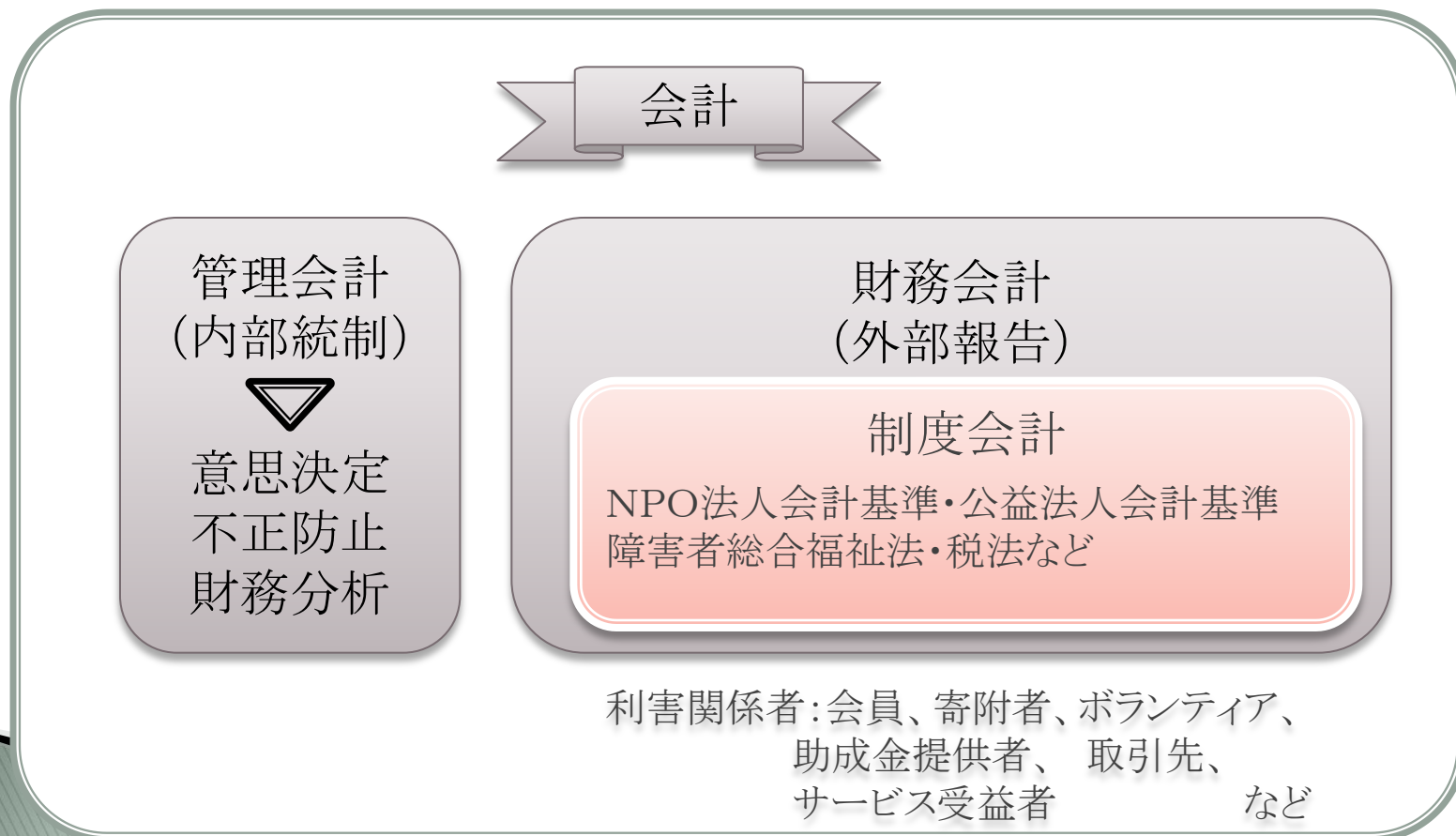
会計基準とは・・・

- ▶ 会計基準とは、主に財務会計における**財務諸表の作成に関するルール**をいう。
- ▶ 会計基準とは、**会計処理および会計報告における法規範**である。会計基準そのものは国家が制定する**法律**ではないが、慣習法として法体系の一環を成す**規範**である。
- ▶ 広義の会計基準には明文化されていない**規範**を含む。狭義には、**企業会計の実務**の中に慣習として発達したもののなかから、**一般に公正妥当と認められたところを要約したもの**として明文化された**法規範**をいう。
- ▶ なお、会計基準は財務諸表の表面的な書式や表示に関する規定のみではなく、主に**実質的な内容や金額の計算等に関する規定**である。

(フリー百科事典ウィキペディアより)

非営利法人にとっての会計

ガバナンスを高めることにより法人の健全な運営に資すること、継続可能性を示し、組織に託されたお金(資源)を適切に使ったかどうかを、多様な利害関係者に対して明らかにすること。説明責任であり、報告義務である。



会計基準の特色(発生主義)

会計基準では、複式簿記を前提とした発生主義が前提。

☛発生主義とは、現金収支という事実にとらわれることなく、資産の移動や収益・費用の発生事実に基づき記録すること。

債権・債務が発生した時点で費用や収入、又は未収金や未払金として記帳する。通常、収益の認識は実現主義により行われる。

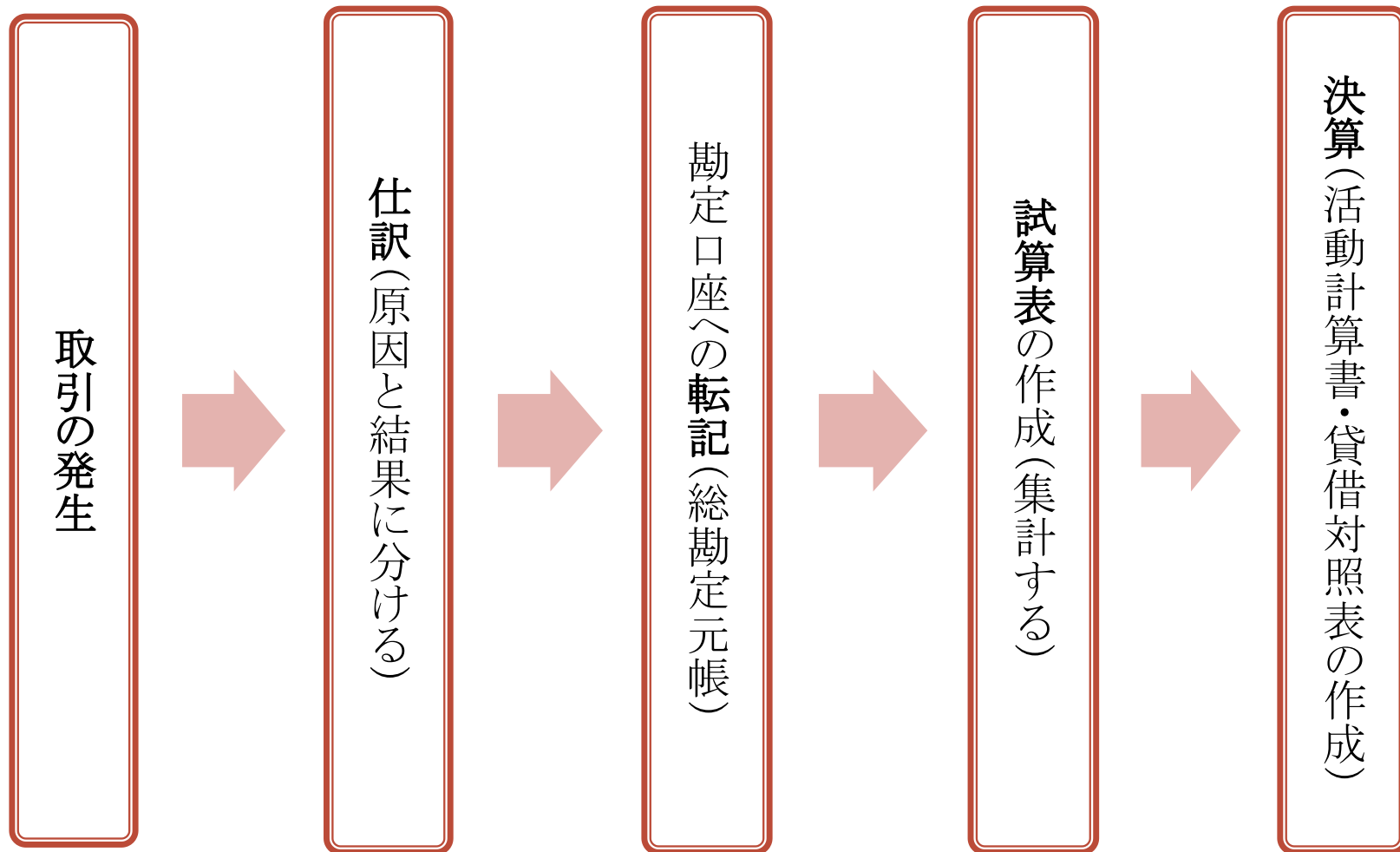
☛現金主義とは、現金(資金)の収支という事実に基づいて認識する損益計算の方法である。

現金主義は、棚卸資産の期末在庫や固定資産がなく、かつ、信用取引(掛取引)が行われていない場合には有効。

簿記とは・・・

- ▶ 簿記とは、日々のお金や物品がどのように動いたかを記録し、整理して財政状況を把握すること、つまり、**帳簿に記録すること**をいう。
- ▶ お金や物品の動きを簿記では「取引」といい、その動きを帳簿に記録することを「記帳」という。
- ▶ 簿記の目的は、合理的な経営活動が行えるよう
 - 一定期日における財産状態(財政状態)を明らかにし →B/S
 - 一定期間における経営成績を明らかにすること →P/L

簿記一巡の流れ



取引の発生から記帳まで(その都度)

▶ 取引の発生

簿記上の取引とは、資産、負債、正味財産に増減変化をもたらす全ての事象をいい、金額で表すことができるものである。契約の締結は一般的には「取引」であるが、財貨の授受を伴わない限り簿記上の取引ではない。

▶ 証憑(しょうひょう)書類の整理

証憑書類とは、取引の事実を証する書類(領収証、請求書など)のことをいい、出納処理が終わったら整然と整理しファイルしておく。領収証がもらえない取引については支払証明書などで代用することもできる。また、領収証の記載内容に不備がある場合には、補足しておくことも有効である。

▶ 仕訳と記帳

勘定科目は、合理的で説得力のある名称であればどんな科目を設定しても構わない。帳簿には、主要簿(仕訳帳・総勘定元帳)と補助簿(現金出納帳のような補助記入帳と得意先元帳・仕入先元帳のような補助元帳)がある。

仕訳 (複式簿記の基礎)

- ▶ 複式簿記は、取引を資産・負債・資本(正味財産)・費用・収益の**5つの要素**について、その増減変化や発生について記録、計算する。その計算上の単位を勘定科目という。
- ▶ 取引を**原因と結果**に分けることを「**仕訳**」という。つまり、仕訳とは、取引の内容を勘定科目別に金額を明らかにして借方(かりかた)・貸方(かしかた)の区別をつける作業である。
- ▶ 帳簿には、**取引の発生順**に①日付、②借方・貸方の勘定科目、③金額、④取引の内容をそれぞれ記帳する。
- ▶ 一の仕訳において**借方金額と貸方金額は必ず一致**する。

取引の要素

▶ 取引の5要素

- 資産 …… 現金、預金、備品、売掛金 など
- 負債 …… 借入金、未払金 など
- 資本 …… 元手、前期からの繰越金 ⇔ 正味財産
- 収益 …… 売上、雑収益 など
- 費用 …… 仕入、通信費や交通費、その他の経費、減価償却費

▶ 取引の組み合わせ

借方(左側)の4要素	貸方(右側)の4要素
資産の増加	資産の減少
負債の減少	負債の増加
資本・正味財産の減少	資本・正味財産の増加
費用の発生	収益の発生

※全ての取引は必ず借方と貸方の組み合わせであり、借方のみや貸方だけの組み合わせは絶対に存在しない。また、一般に費用の発生と収益の発生の組み合わせはない。

NPO法の会計規定

- ① 財務諸表(法第28条)
計算書類(活動計算書・貸借対照表)及び財産目録
- ② 会計原則(法第27条)
 - 1. (削除)
 - 2. 正規の簿記の原則
 - 3. 真実かつ明瞭性の原則
 - 4. 継続性の原則
- ③ 区分経理(法第5条第2項)
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、特別な会計として経理しなければならない。

収益事業に対する法人税課税

① NPO法人の行う事業と法人税法上の収益事業

		NPO法人の事業	
		特定非営利活動(限定列举)	その他の事業
法人税法上の事業	収益事業	課税	課税
	非収益事業	非課税	非課税

② 区分経理

- (1) NPO法は特定非営利活動とその他の事業の区分経理を要求している。
- (2) 法人税法は法人税法上の収益事業と非収益事業の区分経理を要求している。
- (3) 日常的に区分を意識する必要はない。決算時に配賦計算を行う。

③ みなし寄附金

認定NPO法人が、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該当するもののために支出した金額がある場合は、その収益事業に係る寄附金の額とみなされる。
(特例認定NPO法人には適用されない。)

法人税法上の収益事業

NPO法人の収益の種類

大分類	中分類	個別判断	法人税課税可能性
出捐金	会費	対価性のないもの	無
		対価性のあるもの	有 (収益事業に準ず)
	寄附金	収益事業に関連しない	無
		収益事業に関連する	有
事業収益	本来事業収益	3条件に該当しない	無
		3条件に該当する	有
	その他の事業収益	3条件に該当しない	無
		3条件に該当する	有
補助金・助成金	補助金(行政)	収益事業に関連しない	無
		収益事業に関連する	有
	助成金(民間)	収益事業に関連しない	無
		収益事業に関連する	有

» NPO法人会計基準

(2010年7月20日 2011年11月20日一部改正
2017年12月12日最終改正)

基本的な考え方

①市民にとってわかりやすい会計報告であること。



会計報告の作成者の視点以上に、会計報告の**利用者の視点を重視**することで、支援者(=資源提供者)の意思決定をしやすくする。NPO法人会計基準は、不特定多数の利用者のための一般目的の財務諸表であって、財務諸表の閲覧という制度を前提としたものである。

②社会の信頼にこたえる会計報告であること。



情報公開の重要な部分を占めるNPO法人の会計報告について、複式簿記を前提とした統一したルールによることで、比較可能性を確保し、NPO法人の**信頼性の向上**につなげる。

収益の区分表示

- ▶ 経常収益は、次の5つの科目で表示する。

1. 受取会費
2. 受取寄附金
3. 受取助成金等
4. 事業収益
5. その他収益

チェックポイント
⑧参照

- ▶ 上記以外の科目は使用しない。「その他収益」に含めて表示する。

収益の計上方法

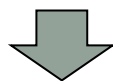
- ▶ 受取会費、受取寄附金は、確実に入金されることが明らかになった場合に収益として計上する。
- ▶ 事業収益は、商品やサービスを相手方に「引き渡した」ときに収益を計上する。
 - ☛ 決算時に引渡し済で、代金が未入金の場合には、「未収金」として収益を当期に計上する。
 - ☛ 代金を先にもらい、未引渡しの場合は、「前受金」で収益計上を翌期に繰り越す。

費用の区分表示

チェックポイント⑨参照

- ▶ 経常費用は次のように区分して表示する。

まず、事業費と管理費に分類する。



事業費と管理費について、各々を「人件費」と「その他経費」に区分し、その明細を科目別に表示する。

(注) 1. 事業費は事業別ではなく形態別(※)に表示する。

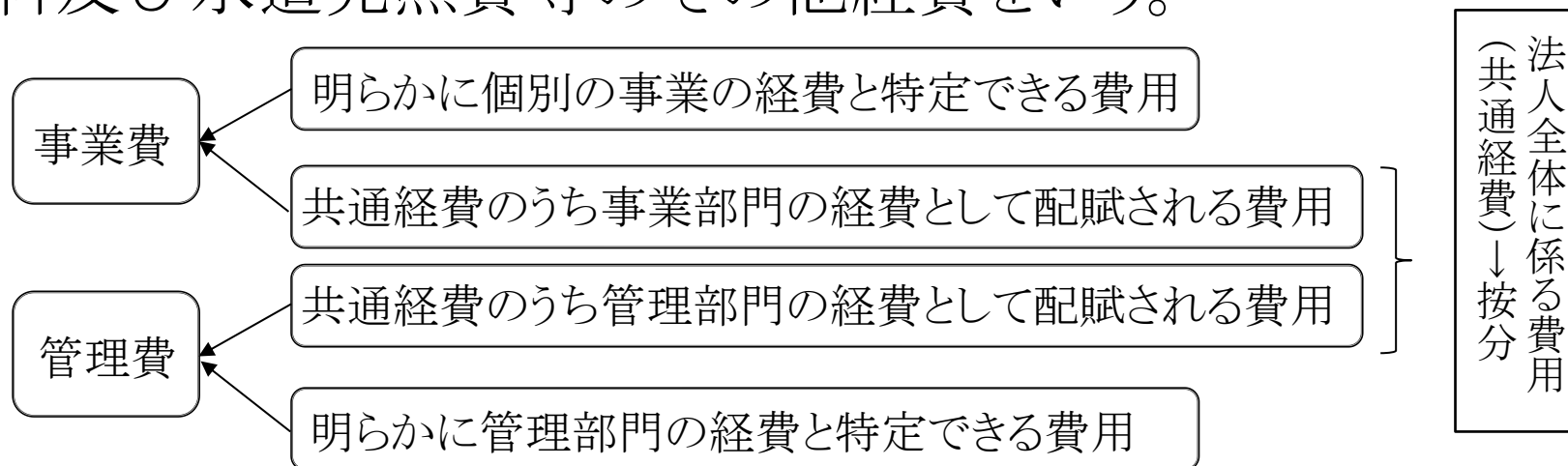
※ 形態別分類とは、費用をその形態・性質に基づいて、いわゆる勘定科目別に分類・開示する方法である。給料、消耗品費、租税公課、旅費交通費、通信費などがこれにあたる。

2. 事業別の開示は注記による。(任意)

事業費と管理費

【注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やその他の経費をいう。

【注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水道光熱費等のその他経費をいう。



共通経費の按分

- ▶ 明らかに事業部門又は管理部門に関する経費として特定できない共通の経費(※)を「共通(経)費」という。

※ 人件費、事務所の賃借料や水道光熱費等、備品の減価償却費など

- ▶ 共通経費の按分計算表の例

	全体共通費	A事業	B事業	合計	管理費
【従事割合】	100%	40%	20%	60%	40%
給料手当	986,000	394,400	197,200	591,600	394,400
法定福利費	3,000	1,200	600	1,800	1,200
通勤費	52,800	21,120	10,560	31,680	21,120
.....

- ▶ 共通経費は、従事割合・面積比などの合理的な基準を用いて事業費と管理費に分けることが必要である。

(注)この作業を「按分」という。按分の方法には、従事割合の他、使用割合、建物面積比、職員数比などがある。

助成金・補助金の会計処理

- ▶ 補助金等をもらった年度と、その補助対象事業の終了年度が異なる場合（実施期間の途中で会計年度が到来した場合）の処理

【28】未使用額の返還義務が課されている場合には、未使用額を前受助成金等として負債として計上する。

【29】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。

【30】使途が制約された寄附金等として財務諸表に注記をする。

» 決算と報告

NPO法の情報公開(法第28条～第30条)

毎事業年度終了後3カ月以内に事業報告書等(①～⑤)

①事業報告書

②計算書類(活動計算書・貸借対照表)

③財産目録

④年間役員名簿

⑤10名以上の社員名簿

を所轄庁に提出しなければならない

所轄庁はそれを一般市民に公開する。(☛内閣府HP)

NPO法人はそれを備え置き、社員その他の利害関係者からの請求により閲覧させなければならない。(5年間)

決算の流れ

- ▶ 決算とは、日々の仕訳や伝票、あるいは総勘定元帳を集計し、活動計算書や貸借対照表を作成すること。
- ▶ 一定期間の経営成績と財政状態を知ることによって、今後の経営方針を決めたり、利害関係者の意思決定に資することができる。
- ▶ 決算は、①試算表の作成②決算整理(精算表の作成)③決算整理後残高試算表の作成④活動計算書と貸借対照表(及び注記)の作成という順序で行う。

<決算整理>

- 棚卸表の作成→売上原価の算定
- 現金過不足の整理
- 減価償却費の計上
- 債権・債務の整理(前払金・前受金、未収金・未払金、仮払金、仮受金)
- 収益・費用の繰延、見越
- 引当金の設定、など

財務諸表作成のためのチェックポイント

チェックポイント①参照

▶ 財務諸表・・・

「活動計算書」「貸借対照表」「財務諸表の注記」を作成する。

▶ 活動計算書の形式

- 「法人名」「会計期間」「単位」を記載する。

▶ 貸借対照表の形式

- 「法人名」「事業年度末日」「単位」を記載する。

▶ 貸借対照表の区分

- 「資産の部」「負債の部」「正味財産の部」の3つに区分する。

チェックポイント⑦、⑬、⑭参照

活動計算書

チェックポイント⑩参照

- ▶ 活動計算書は、NPO法人の活動の状況を開示する。

当期の活動
により発生
した収益

—

当期の活動に
要した費用、
当期の損失

=

当期正味財産
増減額

- ▶ さらに、最終的に貸借対照表の「正味財産合計」とつながることを明示する。

当期正味財産
増減額

+

前期繰越
正味財産額

=

次期繰越
正味財産額

チェックポイント⑪参照

貸借対照表

チェックポイント
②、⑮、⑯参照

- ▶ 次の金額が一致しているか？
 - 貸借対照表の「資産合計」と「負債及び正味財産合計」
 - 貸借対照表の「当期正味財産増減額」と活動計算書の「当期正味財産増減額」
 - 貸借対照表の「正味財産合計」と活動計算書の「次期繰越正味財産額」
 - 貸借対照表の「正味財産合計」と財産目録の「正味財産」

《誤謬原因発見方法》

- 不一致の数を9で整除する → 桁間違いが無いかを調べる
- 不一致の数が偶数 → $\frac{1}{2}$ を乗じてその金額が仕訳にないかを調べる
- 不一致の数が9で整除でき、その答えが1～9までのときは2数字の転倒が多い(例えば¥7,200を¥2,700と誤った場合)
- 不一致の数が一桁のときは仕訳の一桁の数について突合する

貸借対照表と損益計算書(活動計算書)

X 1 年

X 2 年

貸借対照表	
資産	負債
	正味財産合計

貸借対照表	
資産	負債
	前期繰越正味財産額
	当期正味財産増減額

損益計算書	
費用	収益
当期正味財産増減額	

会計基準の特色(弾力性)

NPO法人会計基準には「する」項目と「できる」項目がある。

「できる」項目の例示…

【22】 複数事業の事業別開示

【25】 無償の施設等提供

【26】 ボランティアによる役務の提供

《ボランティアなどの受入》

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、ボランティアによる無償又は著しく低い価格による役務の提供があった場合、**原則は会計的には認識しないが、合理的に金額を算定できる場合には注記、財務諸表に計上するに足りるほど客観的なものである場合には、活動計算書に計上できるとする。**

その他の事業の区分表示と複数事業の開示

チェックポイント⑫参照

法第5条 2. その他の事業に関する会計は、その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

【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。

【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。

- * 複数事業を行っている場合、事業ごとの金額表示を行うのか否かは法人の判断に任せるが、利用者の判断に有用であると考えられる場合には事業別の開示を推奨する。
- * 事業ごとの開示は、注記で行い、「事業費の内訳」を表示する方法と、「事業別の損益」を表示する方法のいずれかとする。

注記の重要性

～読み手に理解してもらうために～

【31】 財務諸表には次の事項を注記する

(1) 重要な会計方針 ～

(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

- * 注記とは、会計の計算書(数字)だけでは表現しきれない事柄について、文章や表などで補足するもの。
- * 事業報告書とは違って、財務諸表に関する附属明細書のような意味を含む。財務諸表の作成方針やNPOの活動を最大限説明するために作成する。
- * 「注記」は、**財務諸表と不可分一体のもの**である。

記載が必要とされる注記事項

▶ 次の事項は、該当がない場合を除いて注記が必要。

- (1) 重要な会計方針
- (2) 重要な会計方針を変更した場合の記載
- (3) 用途等が制約された寄附金等の内訳
- (4) 固定資産の増減の内訳
- (5) 借入金が増減の内訳
- (6) 役員及びその近親者との取引の内容

(注) NPO法人会計基準には明記されていないが、どのNPO法人も、「重要な会計方針」に財務諸表の準拠基準の注記が必要である。

使途制約の寄附金等

チェックポイント③参照

☛ 使途が制約された寄附金等は原則として財務諸表に**注記**する。(補助金、助成金についても同様)

寄付金等には金銭による寄附や現物による寄附の他、物的サービスやボランティアの受入れ等が含まれる。

「使途制約」＝目的の制約・時間(期間)の制約

- * 「このような目的に使って欲しい」といって受け取った寄附金等で期末まで使い切っていない場合、受け取った年度の収益に計上したうえで、使途に制約のある場合は、その使途ごとに寄附金等の受入額、減少額、次期繰越額を**注記**する。
- * 重要性が高い場合、公益法人会計基準にならって、貸借対照表を指定正味財産と一般正味財産に区分すると共に、活動計算書も指定正味財産増減計算の部、一般正味財産増減計算の部の区分を設けて表示する。

固定資産の取得と減価償却

チェックポイント④参照

【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。

【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。

減価償却は、固定資産を使用する年数に費用を配分する側面と、固定資産を価値の減少を反映した価額で表示すること及び2年目以降は現金支出のない費用を計上することで投下資金の回収の側面を持つ。

- * 活動計算書には「減価償却資産取得支出」は計上しない。
- * 「固定資産の増減の内訳」を注記する。

固定資産について

- ▶ 固定資産とは、事業活動の用に供するため、1年以上所有して使用する相当額以上の資産をいう。建物のように具体的形態を持った有形固定資産、特許権のように具体的形態のない無形固定資産、投資その他の資産の3つに分類される。
- ▶ 減価償却額の計算には、定額法や定率法などがある。
- ▶ 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。
- ▶ 固定資産の処分
 - ※ 廃棄・・・処分時の帳簿価額を「固定資産除却損」として経常外費用に計上する。
 - ※ 売却・・・処分時の帳簿価額と売却価額との差額を「固定資産売却損益」として経常外収益または経常外費用に計上する。

その他の注記

☛ 借入金の増減の内訳

☛ 役員及びその近親者との取引の内容

(注) 近親者とは2親等内の親族をいう。

- * 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ようにするために行われる。
- * 役員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払等や、役員ごと、勘定科目ごとの年間合計額が100万円以下の取引(金額的重要性)は注記する必要はない。
- * 役員報酬と役員及びその近親者との取引について、今回の改正で明確化された。

終

《参考》

NPO法人会計基準協議会：<http://www.npokaikeikijun.jp>

内閣府NPOホームページ：<http://www.npo-homepage.go.jp>