

2017年12月12日
NPO法人会計基準の一部改正
に関するポイント解説

NPO法人会計基準協議会

1. 改正内容

■ 改正項目1：受取寄付金の認識

従来：実際に入金した時に収益に計上する。

改正：確実に入金されることが明らかになった場合に収益に計上する。

⇒新たにQ & Aを8つ新設。

■ 改正項目2：役員報酬と関連当事者間取引の明確化

役員に支払った報酬は「役員報酬」という科目で表示するが（従来通り）

「給料手当」と表示された場合は注記に役員への支払いの総額を表示（改正）。

⇒Q & Aを2つ変更し、1つ新設。

■ 改正項目3：その他の事業がある場合の活動計算書の表示の変更

その他の事業がある場合には、「特定非営利活動に係る事業」と「その他の事業」のそれぞれの次期繰越正味財産額が明示されるように改正。

■ 改正項目4：特定資産のQ&Aの改正

Q27-3の「特定資産とは何ですか？」の解説を改正



改正項目 1 : 受取寄付金の認識

2. 受取寄付金のQ & Aの狙い

- ▶ 活動計算書⇒NPO法人の活動の実態を表すもの。

事業収益：すでに事業年度内に終了した事業はお金が入金されていなくても収益に計上する

費用：お金は支払っていないなくても、すでに活動が終わっている部分は今期の費用に計上する

数年間に渡って使用される固定資産は、全額は今期の費用に計上せず、活動が行われる期間に渡って費用に計上する（減価償却） など

※重要性の原則を幅広く解釈し、重要性の乏しいものには簡便な方法を用い、重要性の高いものは厳密な方法を用いて処理しなければならない。

- ▶ 受取寄付金

活動の実態を表すのに、いつの時点で計上すべきか？

入金時に収益に計上することが実態を表すのか？

⇒「確実に入金されることが明らかになった場合に収益に計上」と改正

⇒具体的に「どのような場合に確実に入金されることが明らかになった場合」に該当するのかに

ついての詳細のQ & Aが必要

⇒8つのQ & Aを新設

3. 基本的考え方 (Q13-1)

(「確実に入金されることが明らかになった場合」とは?)

➡ 贈与契約が成立していること。

例：寄付者が寄付申込書提出し、NPO法人がそれを承諾したとき

➡ 入金が確実にあると認められること。

例：すでに決算手続き中に入金になっている(13-1)、クレジットカードにより寄付を受けている(13-2)、寄付仲介団体には入金されている(13-3)、死因贈与契約を結び、契約者が死亡している(13-8)

➡ 金額を合理的に算定できること(現物寄付等)。

例：使用目的、支援目的、保有目的、換金目的で現物寄付を受けている(13-5~13-7)、遺言で寄付を受けている(13-8)

4. クレジットカードによる寄付 (Q & A 13-2)

- ▶ 寄付者がウェブサイトで寄付の意思表示をし、その支払いはクレジットカードで行う場合
⇒クレジットカードによる寄付の場合に、NPO法人に入金になるのは1~2か月後になるが
受取寄付金として収益に計上するのは、寄付者が**クレジットカードにより寄付をした時点**
(寄付者がウェブサイトの決済ページで決済申込み処理を行った時点)になる。

債権譲渡契約によるクレジットカードの場合、寄付者が寄付をした段階でNPO法人からクレジットカード会社に債権譲渡が行われ、クレジットカード会社からNPO法人に入金されることが確実になるため。クレジットカードの大部分が、この債権譲渡契約。

- ▶ 金額や件数が些少であるなど重要性が乏しい場合には、入金時に収益に計上することも可

<例> NPO法人Aが寄付キャンペーンを行い、寄付者甲は振込で、乙はクレジットカードで寄付をしている。甲の寄付は今期中にNPO法人Aの預金口座に入金されているが、乙の寄付は、今期中には入金されていない。
⇒いずれも寄付をした時点で入金され、あるいは確実に入金されるので、寄付をした事業年度に収益に計上。

5. 寄付仲介団体を通しての寄付 (Q & A 13-3)

- ▶ 寄付仲介サイトなどを通して寄付を受ける場合 (クラウドファンディング等)

寄付仲介団体には、すでに入金され又は入金が確実であるが、NPO法人には入金はまだされていない場合

⇒入金は確実なので、収益に計上する。

※クラウドファンディングで、一定の金額に達した場合のみ成立するものは、一定の金額に達していない段階では入金が確実でないため収益には計上しない。

- ▶ 寄付者が、助成団体や地方自治体を通してNPO法人を指定して寄付を行う場合は、助成団体等からの寄付になるため、助成団体等から助成決定通知が到着し、金額が明らかになった段階で収益に計上する。
- ▶ 金額や件数が些少であるなど、重要性が乏しい場合には、入金時に収益に計上することも可。

<例> NPO法人Bがクラウドファンディング (寄付型) で資金を調達し、今期中に目標を達成したが、クラウドファンディング会社からの入金はまだない。

⇒贈与契約 (プロジェクト) は成立し、入金は確実であるので、今期の収益に計上。

6. 返礼品を提供する場合の寄付金計上の可否 (Q & A 13-4)

- ▶ 寄付金の定義は、①支出する側に任意性があること、②直接の反対給付がないこと。
- ▶ 寄付者に対する返礼品がある場合に、「直接の反対給付があるか」をどのように考えるか？
- ▶ 返礼品が直接の反対給付と考えられ、返礼品の提供による資金の獲得と推定されるかどうかは、**以下のポイントを参考に総合的に判断する。**
 - ①返礼品の金銭類似性、換金可能性、一般的な使用価値が高いかどうか
 - ②返礼品がNPO法人の活動と関連性があるかどうか
 - ③寄付額に対する返礼品の調達価格の割合（返礼割合）が高いかどうか

<例> NPO法人Cでは、1万円の寄付者には、Cが運営するカンボジアの職業訓練校で作成した、通常1千円程度で販売しているペンケースをお礼として送っている。

⇒ペンケースは、換金性も高くない、NPO法人の活動に関連性も深く、返礼割合も低い。1万円に対する直接の反対給付とは考えられず、全額を受取寄付金として計上して問題ないと思われる。

7. 現物寄付の収益計上時期 (Q & A 13-5)

<基本的な考え方>

- ➡ 現物資産がNPO法人に引き渡されるなど、その資産の所有権がNPO法人に移転した場合に収益に計上。
- ➡ 合理的に金額を算定することが難しい場合には、所有権がNPO法人に移転されていても、収益に計上しない。

- 活動の拠点となる不動産のように、現物で受けた資産をNPO法人の活動に使用する場合（使用型）
資産受入時に公正な評価額で評価して収益に計上。
- 災害時の支援物資のように、現物で受けた資産をそのままの形で受益者へ送る場合（支援物資型）
現物資産受入時に公正な評価額で評価して収益に計上。
公正な評価額で評価ができない場合には計上しない。
- 文化財のように、現物で受けた資産を保存する場合（保存型）
公正な評価額で評価ができない場合でも、重要性が高い場合には、備忘価額で貸借対照表に計上。
- 書き損じはがきのように、現物で受けた資産を換金し、換金した現預金を活動に充てる場合（換金型）
換金主体が寄付者である場合は、NPO法人に入金が確実になった時点で収益に計上
換金主体がNPO法人である場合は、現物資産受入時に公正な評価額で収益に計上することが原則。

8. 換金型の寄付で換金主体が寄付者の場合 (Q & A 13-6)

- ▶ 寄付者が換金をNPO法人に依頼し、NPO法人が寄付者の代わりに換金して、その換金金額をNPO法人に寄付をしたのであれば、換金が行われるまでは寄付者に物品の所有権があるので、**換金するまでは会計処理は不要**。
- ▶ 換金時に、以下の仕訳をする。
借方 現預金 ××× 貸方 受取寄付金 ×××
- ▶ 仲介業者で換金が行われた後に、定期的に仲介業者からNPO法人に入金がされる場合は、まだNPO法人に入金がない場合であっても、仲介業者からの明細書等で確実に入金されることが明らかであれば、その時点で収益に計上する。

<例> NPO法人Dは、古着の寄付を受け古着業者で換金し、法人の活動に充てている。寄付者からは、「私は、私が所有する〇〇を、NPO法人Dに引き渡し、その売却代金をNPO法人Dが受領することを了承します。なお、私は、NPO法人Dに本物品を寄付することが目的ではなく、同法人が本件物品の売却代金を受領することをもって、寄付行為とするものであることを確認します。」という寄付承諾書をもらっている。
⇒古着の寄付者がNPO法人Dへ換金を依頼し、換金金額を寄付していると考えられるため、換金した時点で受取寄付金として収益に計上する。

9. 換金型の寄付で換金主体がNPO法人の場合 (Q & A 13-7)

- ▶ 寄付者が換金した金銭を寄付する目的で物品の寄付をNPO法人に行い、NPO法人が法人自身で、あるいは仲介業者等を通してその物品を売却して換金する場合には、**原則として、NPO法人が物品の寄付を受けた時点で公正な評価額で収益に計上。**
- ▶ 寄付受入れ時
借方 貯蔵品 ××× 貸方 資産受贈益 ×××
- ▶ いくらで換金できるのかが明確にわからず、**換金金額を合理的に算定できないようなもの**については、現物を受け取った時点では収益に計上せずに、**実際に換金した時に「受取寄付金」として収益に計上する。**

<例> NPO法人Eは、古着の寄付を受け、Eが運営するショップで販売し、その利益を途上国に送る活動をしている。

⇒古着をNPO法人へ寄付をし、NPO法人が販売するので、原則は受け取ったときに資産受贈益として収益に計上。寄付物品の金額を合理的に算定できない場合は、実際に換金した時に受取寄付金として収益に計上。

10. 遺贈寄付の会計処理 (Q & A 13-8)

<基本的な考え方>

入金されることが確実であり、その入金金額も明確にわかるときに収益に計上する。

▶ 遺言による寄付

- ・ 通常は入金時。
- ・ 遺言執行人から遺贈する旨の通知は受けているが、遺贈財産の詳細は不明である場合、NPO法人に入金になっているが、相続人と係争中等の理由で金額が確定しない場合には収益に計上せず、財務諸表に注記。

▶ 死因贈与契約による寄付

- ・ 通常は寄付者の死亡時
- ・ 贈与財産の詳細が不明である場合、相続人と係争中等の理由で金額が確定しない場合には収益に計上せず財務諸表に注記



改正項目2：役員報酬と関連当事者間取引の明確化

1 1 . 役員報酬の注記とQ & Aの狙い

- ▶ 役員と法人は委任関係にあり、役員の業務は法人のすべての業務が対象となる。従って、役員の業務への支払いのうち、事業に係る部分は事業費に、ガバナンスに係る部分は管理費に、「役員報酬」の科目で計上する。
- ▶ しかし、使用人兼務役員の使用人部分のほか、指定管理の場合に役員報酬という科目名が認められていない、といった実務上の例もあり、役員に対する支払いの総額が、役員報酬の科目で活動計算書に計上されない場合があることから、何らかの理由で役員報酬として表示されなかった部分を、役員及びその近親者との取引の注記として記載することに改正し、この点を明らかにするためにQ & A 14-4を追加し、Q & A 31-1を改正。
- ▶ 活動計算書で役員報酬として表示された金額に、この注記の金額を加えることで、役員に対する人件費の総額が明確となり、法人のガバナンスの向上などに役立つ。

12. 役員報酬の表示（1）

勘定科目

- I 経常収益
 -
- II 経常費用
 - 1. 事業費
 - (1) 人件費
 - 役員報酬
 - 給料手当
 -
 - (2) その他経費
 -
 - 2. 管理費
 - (1) 人件費
 - 役員報酬
 - 給料手当
 -
 - (2) その他経費
 -

役員（理事・監事）に対する報酬を「役員報酬」という科目で活動計算書に計上していれば、財務諸表への注記は不要。
役員への支払いの総額が活動計算書からわかるため。

NPO法第2条に規定する役員報酬（役員報酬を受けるものは役員総数の1/3以下でなければならない）は、管理費に計上する役員報酬のみが該当。
管理費に計上する役員報酬がある場合には、「役員報酬あり」として所轄庁に提出する。

12. 役員報酬の表示 (2)

勘定科目

- I 経常収益
.....
- II 経常費用
 - 1. 事業費
 - (1) 人件費
 - 給料手当
.....
 - (2) その他経費
.....
 - 2. 管理費
 - (1) 人件費
 - 役員報酬
給料手当
.....
 - (2) その他経費
.....

役員に対する報酬が、事業費では「給料手当」、管理費では「役員報酬」という科目で活動計算書に計上された場合には、財務諸表への注記で給料手当として計上された役員報酬の総額（使用人兼務役員の使用人分を含む）を記載する。活動計算書の役員報酬と、財務諸表の注記の「内役員との取引」を合算することで役員への支払いの総額がわかる。

<財務諸表の注記>.

○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	内役員との取引	内、近親者及び支配法人等との取引
(活動計算書) 事業費 人件費			
給与手当	10,328,000	1,500,000	2,000,000

12. 役員報酬の表示 (3)

勘定科目

- I 経常収益
.....
- II 経常費用
 - 1. 事業費
 - (1)人件費
給料手当
.....
 - (2)その他経費
.....
 - 2. 管理費
 - (1)人件費
給料手当
.....
 - (2)その他経費
.....


役員に対する報酬が、事業費にも管理費にも「給料手当」という科目で活動計算書に計上された場合には、財務諸表への注記で給料手当として計上された役員報酬の総額（使用人兼務役員の使用人分を含む）を記載する。注記（内役員との取引）を見ることで、役員への支払額の総額がわかる。

<財務諸表の注記>.

○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ようになっています。

			(単位：円)
	財務諸表に計上された金額	内役員との取引	内、近親者及び支配法人等との取引
(活動計算書) 事業費 人件費 給与手当	10,328,000	1,500,000	2,000,000
(活動計算書) 管理費 人件費 給与手当	5,328,000	1,200,000	1,200,000
活動計算書計	15,656,000	2,700,000	3,200,000



改正項目 3 :

その他の事業がある場合の活動計算書の表示の変更

13. その他の事業がある場合の活動計算書の表示の変更

科 目	特定非営利活動に係る事業	その他の事業	合 計
(2)その他経費			
会議費	×××	改正前	×××
旅費交通費	×××		×××
.....	×××		×××
.....	×××		×××
その他経費計	×××		×××
管理費計	×××		×××
経常費用計	×××	×××	×××
当期経常増減額	×××	×××	×××
Ⅲ経常外収益			
1. 固定資産売却益	×××		×××
.....	×××		×××
経常外収益計	×××		×××
Ⅳ経常外費用			
1. 過年度損益修正損	×××		×××
.....	×××		×××
経常外費用計	×××		×××
経理区分振替額	×××	△×××	×××
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			×××

科 目	特定非営利活動に係る事業	その他の事業	合 計
(2)その他経費			
会議費	×××	改正後	×××
旅費交通費	×××		×××
.....	×××		×××
.....	×××		×××
その他経費計	×××		×××
管理費計	×××		×××
経常費用計	×××	×××	×××
当期経常増減額	×××	×××	×××
Ⅲ経常外収益			
1. 固定資産売却益	×××		×××
.....	×××		×××
経常外収益計	×××		×××
Ⅳ経常外費用			
1. 過年度損益修正損	×××		×××
.....	×××		×××
経常外費用計	×××		×××
経理区分振替額	×××	△×××	×××
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	×××	×××	×××

この部分を記載するように改正する

- 従来の表示だと、事業ごとの前期繰越正味財産額及び次期繰越正味財産額が不明確。
- その結果、「その他の事業」で生じた正味財産増減額を、単年度ごとに「特定非営利活動に係る事業に100%繰り入れなければならない、との誤解が生じている。
- その他の事業がある場合には、「特定非営利活動に係る事業」と「その他の事業」のそれぞれの次期繰越正味財産額が明示されるように改正。



改正項目4：特定資産のQ&Aの改正

14. 特定資産のQ & Aの改正の狙い

- ▶ 特定資産と使途が制約された寄付の関係を分かりやすくすることが目的。
- ▶ 特定の目的を明示する勘定科目で表示する方が財務諸表の利用者にとってわかりやすいと法人が判断し、かつ、他の資産と分別管理している場合は、保有目的を示す独立の科目で、貸借対照表の「1. 流動資産」又は「2. 固定資産（3）投資その他の資産」に、〇〇特定資産として表示する。（従来どおり）
- ▶ 使いみちを約束して受け入れた寄付（使途が制約された寄付）がある場合、受け入れた資産を「〇〇特定資産」として表示するか否かについて、特定資産と使途指定の寄付金との一致を求めないこと、を明確にするためにQ27-3を改正。
- ▶ つまり、寄付者との約束を守るためには、他の資産と区別して分別管理をすることが必要であり、かつ目的を明示する勘定科目を使用することが利用者にとってわかりやすいと法人が判断すれば「〇〇特定資産」として表示し、その必要がなければ、特定資産の科目を使用せずに他の科目に含めて表示することもできる。
- ▶ ただし、特定資産の採用の有無に関わらず、使途が制約された寄付の注記は必要。