

非営利組織会計検討会による報告

## 非営利組織における財務報告の検討 ～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～

2019年7月18日

日本公認会計士協会

### 目次

	頁
I 非営利組織における財務報告の検討	1
II 附属資料1 非営利組織における財務報告の基礎概念	39
III 附属資料2 非営利組織モデル会計基準	55



# I 非営利組織における財務報告の検討

非営利組織会計検討会による報告

## 非営利組織における財務報告の検討 ～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～

2019年 7 月 18 日  
日本公認会計士協会

### 目 次

	頁
はじめに .....	1
第1章 検討の背景と目的 .....	3
1. 非営利組織における財務報告の意義 .....	3
2. 非営利組織会計基準の現状と課題 .....	4
3. 非営利組織における財務報告の在り方 .....	5
4. 法人形態を越えて財務報告の共通性を高めるアプローチ .....	5
5. 非営利組織における財務報告の基礎概念及び非営利組織モデル会計基準に関する提案 .....	6
第2章 検討体制とプロセス .....	9
第3章 検討結果 .....	10
1. モデル会計基準の位置付け .....	10
2. 企業会計の基準との関係 .....	10
3. 対象組織 .....	10
4. 財務報告の基礎概念 .....	11
5. モデル会計基準 .....	20
おわりに .....	36
附属資料1 非営利組織における財務報告の基礎概念	
附属資料2 非営利組織モデル会計基準	



## はじめに

日本公認会計士協会は、これまで、民間非営利セクター全体に共通する一般に分かりやすい会計の枠組みを構築すべきことを提唱してきた。これは、我が国においても非営利組織に対する期待が高まり活躍の場が広がる一方で、財務諸表及びそれを作成するための会計実務について法人根拠法ごとに社会規範が形成され、法人形態間の違いが大きく、情報利用者の利便性を損ねているという問題意識に基づくものであった。

我が国における非営利組織会計が目指すべきは、会計に関する基本的知識を持つ者であれば、法人形態の違いにかかわらず、非営利組織が公表する財務諸表を通じて当該組織の財政状態、活動及び資源の利用状況を容易に理解できる環境を実現することである。非営利セクター全体において財務報告の枠組みを共有すること、そして、一般の情報利用者のニーズに応え、一貫した分かりやすい枠組みを形成することによって、会計の一般化を実現することが求められている。そのためには、財務諸表を作成する基礎となる規範を、簡潔かつ明快な体系の下に構築することが欠かせない。

本報告は、かかる現状認識とビジョンに基づき、非営利組織における財務報告の在り方を検討した結果を「財務報告の基礎概念」と「モデル会計基準」を含む報告書として取りまとめ、広く関係者に提案するものである。本提案が、非営利組織の財務報告に関わる横断的なプラットフォームを形成する第一歩となれば、幸いである。

＜非営利組織会計検討会 委員一覧＞

会田 一雄（慶應義塾大学 名誉教授）

秋山修一郎（日本公認会計士協会 常務理事／EY新日本有限責任監査法人）

板橋 淳志（企業会計基準委員会ディレクター）

岩下 稲子（有限責任監査法人トーマツ）

梶川 融（日本公認会計士協会 公会計協議会 会長／太陽有限責任監査法人）

椎名 弘（日本公認会計士協会 常務理事／有限責任 あずさ監査法人）

柴 毅（日本公認会計士協会 常務理事／PwCあらた有限責任監査法人）

高山 昌茂（協和監査法人）

橋本 尚（青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科 教授）

藤井 秀樹（京都大学大学院 経済学研究科 教授）

守谷 徳行（有限責任 あずさ監査法人）

山田 治彦（日本公認会計士協会 副会長）

和田 一夫（和田公認会計士事務所）

※ 五十音順 敬称略

## 第1章 検討の背景と目的

### 1. 非営利組織における財務報告の意義

近年、社会福祉その他の社会的課題解決への民間セクターの役割拡大の要請が高まっており、特に、非営利セクターの担う役割に期待が寄せられてきている。我が国においては、公益法人、特定非営利活動法人（以下「NPO法人」という。）、社会福祉法人、医療法人、学校法人といった様々な非営利組織（法人<sup>1</sup>形態）が存在し、それぞれ既に重要な役割を担っているが、その活躍の場は、民間の自発的・創発的行動による社会的サービスの提供や政策提言等、多様な価値の提供の主体へと広がりを見せている。今後、非営利セクターが社会から寄せられる期待に応えていく上で、非営利組織の自立と経営力を向上させていくことが求められている。

そもそも、営利を目的としているか否かを問わず、いかなる組織も、資源提供者及び債権者に対する受託者責任を負っている。したがって、適正な財務報告を作成することによって、利害関係者に対する説明責任を果たすことが求められる。また、社会的責任を果たし、持続的に経営を進め、それによってその目的を達成するためには、基本的な財務規律を構築する必要がある。組織の規模やステークホルダー構造によって、求められる責任の大小や規律の厳格さ及び複雑性は異なるが、説明責任と財務規律が必要であることそれ自体は異ならない。また、こうした責任を果たして行くことによって、組織に対する信頼を高め、経営に必要な財務その他の資源（資金、人材など）を確保して行く上での基礎となる。

このような前提に立ちつつ、上述の非営利組織に対する社会的要請の高まりを踏まえると、非営利組織における財務報告の在り方を考える上で、以下の三点を考慮する必要がある。

#### (1) 自立した資源調達と組織経営の必要性

第一に、非営利組織が自ら戦略的に組織資源を調達し、これを活用することによって、組織を経営していくことが求められるようになってきている。我が国においては、従来、非営利組織の財務資源は補助金、助成金や制度的措置費の支弁に基づく割合が高かったが、補助割合の低下などもあり、民間からの資源確保を増やしていくことが重要な課題となっている。また、近年の社会福祉制度改革においては、社会福祉法人における財務規律を高めるとともに対外的な説明責任を強化することが求められた。非営利組織においては、財務的な管理と外部への情報開示を強化していくことが重要となっている。

#### (2) 組織ガバナンス確立の要請

第二に、非営利組織に対してもガバナンスを確立することへの要請が高まっている。非営利組織には、企業と異なり株主等の持分権者が存在しない。受益者、資源提供者及び債権者、従業員、地域社会、政府等の多様なステークホルダーのニーズを反映し

---

<sup>1</sup> 本報告書における非営利組織には法人格を有しない組織も広くは含むが、我が国における非営利組織の会計基準は法人形態ごとに所管法令との関係性の下に定められてきたことから、法人形態ごとの違いに注目する際には法人という呼称を用いることとする。

つつ、健全な経営を実現し、組織目的を実現することが求められる。組織の監督を実現する体制を構築する必要があるが、評議員会や理事会による監督機能発揮を担保する上で、財務状況及び成果を適切な形で捕捉し、報告していくことが重要となる。

### (3) 異なる法人形態間の事業及びステークホルダーの差異縮小

第三に、法人形態の違いによる事業領域の違いが小さくなり、相互にオーバーラップするようになっている。例えば、病院事業を営む法人は、医療法人や社会福祉法人にとどまらず、学校法人や公益財団法人も含まれる。介護事業に関しても、社会福祉法人や医療法人だけでなく、NPO法人なども営むことが可能であり、実際に介護事業を主事業として位置付けるNPO法人の数は増えている。教育事業についても学校法人にとどまらず、NPO法人等も実施主体として位置付けられつつある。公益法人やNPO法人が担う支援型の非営利事業（いわゆる公益事業）に関しても、例えば、社会福祉法人は2016年（平成28年）の社会福祉法等の一部を改正する法律による改正後の社会福祉法により、「地域における公益的な取組」の実施が求められることとなった。このように法人形態が異なる場合でも、同様の事業が実施されることも多くなり、その結果として各法人のステークホルダーも重複する傾向にある。以上のように、非営利組織が自ら広く資源を調達し、経営力を高め、組織ガバナンスを確立する観点から、財務報告の重要性が高まっている。さらに、法人形態間の差異が小さくなりつつあり、財務報告についても法人形態の枠を越えて、非営利セクター横断的なプラットフォームを構築していくことが重要となっている。

## 2. 非営利組織会計基準の現状と課題

我が国における非営利組織においては、企業会計とは異なる会計規範が形成されてきた経緯があるが、法人形態ごとに適用される会計基準が異なり、その設定主体も異なる。会計処理及び表示に関する取扱いが相互に異なる状況については、近年、それぞれの会計基準の改訂を通じて、改善の傾向もあるが、依然として差が大きく根本的な解決には至っていない。したがって、複数の異なる法人形態別の非営利組織の財務諸表を利用する際、例え同種の事業を営んでいる場合であっても、その横断的理解が難しい状況となっている。

また、財務諸表の利用に当たっては、組織の財務諸表作成の基礎にある会計基準の理解が必要であるが、非営利組織のステークホルダーが複数の会計基準についての専門的知識を有することは期待しにくく、会計基準が法人形態によって異なる状況は、情報利用者の利便性を著しく阻害していると言える。

法人形態ごとに会計が異なる背景には、各会計基準がその所轄官庁によってそれぞれ設定、改正されてきたこと、そして会計基準の設定、改正に当たっては、近年まで、所轄官庁が管理監督する際の利便性が重視され、一般の情報利用者のニーズに応えることを主眼に置いて設計されてこなかった側面も否定できない。

事業内容やステークホルダーにおいて法人形態間の相違が小さくなり、また法人形態を越えた組織連携が求められる時代にあっては、会計の在り方も近づけていく必要がある。法人形態を越え、資源提供者や債権者といったステークホルダーのニーズに応え得

る組織横断的な会計枠組みの構築が必要である。

### 3. 非営利組織における財務報告の在り方

一般利用者の情報ニーズに応え得る会計枠組みを構築するためには、非営利組織全体に共通する枠組みの下、首尾一貫して、理解しやすい財務報告モデルが構築される必要がある。「誰のため」の「どのような目的」の会計とするのか、そして、そのような会計は「どのような情報を提供すべきか」といった基本的な概念が明確になり、そのような概念を基礎とした会計基準が不可欠である。また、様々な非営利組織に共通する基本的特性を反映したものでなければならない。一方、特に高い公益性を求められる非営利組織の会計には、所轄官庁が法定の指導・監督を実施する上で必要な情報を提供することはもちろん、当該組織の財政的な健全性を担保するための社会的インフラとしての役割を果たすことも期待される。このような特定の専門的ニーズと一般の情報利用者ニーズとを、どのように同時実現していくかもまた、非営利組織の会計を考える上で重要な視点である。

### 4. 法人形態を越えて財務報告の共通性を高めるアプローチ

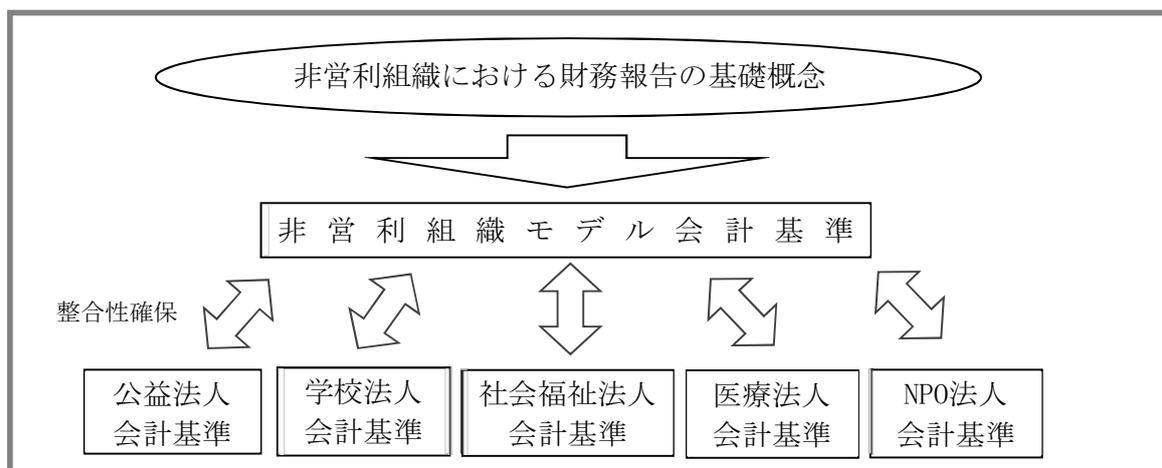
我が国の非営利セクターにおける法人形態の違いによる差異を解消し、分かりやすく一貫した非営利組織会計を実現するアプローチの一つとして、複数の異なる会計基準を統合化することが考えられる。しかしながら、短期的に統合化を進める場合、各法人形態における現行の会計基準から大きな変更が求められる項目が多くなることが予想される。このような場合、財務諸表の作成者である非営利組織にとって変化に対応するための負荷が大きくなることも懸念される。

実務上の対応を円滑に進めるとともに過剰な負担を回避する観点からは、会計基準の継続性について十分な配慮が必要となる。このような観点から、会計基準の共通性を高めることを基本的な方針としつつ、現行制度及び実務からの継続性に十分な配慮をすることによって、漸次的な変化を進めて行くアプローチを取ることが考えられる。当協会

は、2013年に非営利法人委員会研究報告第25号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」（以下「研究報告第25号」という。）を公表し、非営利組織の財務報告における基礎的な概念を整理するとともに、これを基礎として非営利組織におけるモデル会計基準を開発するアプローチを提案した。

当該アプローチにおいては、まず、非営利組織の特性や財務報告の目的、情報利用者のニーズ等を整理し、非営利組織に共通する財務報告の概念を文書化する。その上で、現行実務との整合性を捉えつつ、非営利組織の会計上の基本的な取扱いを整理し、モデル会計基準として構築する。モデル会計基準は、個別の法人形態に適用すべき会計処理や表示の基準を表すものではなく、文字どおりの会計基準のモデルとして、制度上の会計基準が開発・改訂される際に参照されることを目的としたものである。非営利組織における財務報告の基礎的な概念が共有されるとともに、具体的な取扱いを示すモデル会計基準を参照した改訂が実施されていくことを通じて、基準間の相互整合性が高まるものと期待される。【図表1】

【図表 1】モデル会計基準のイメージ

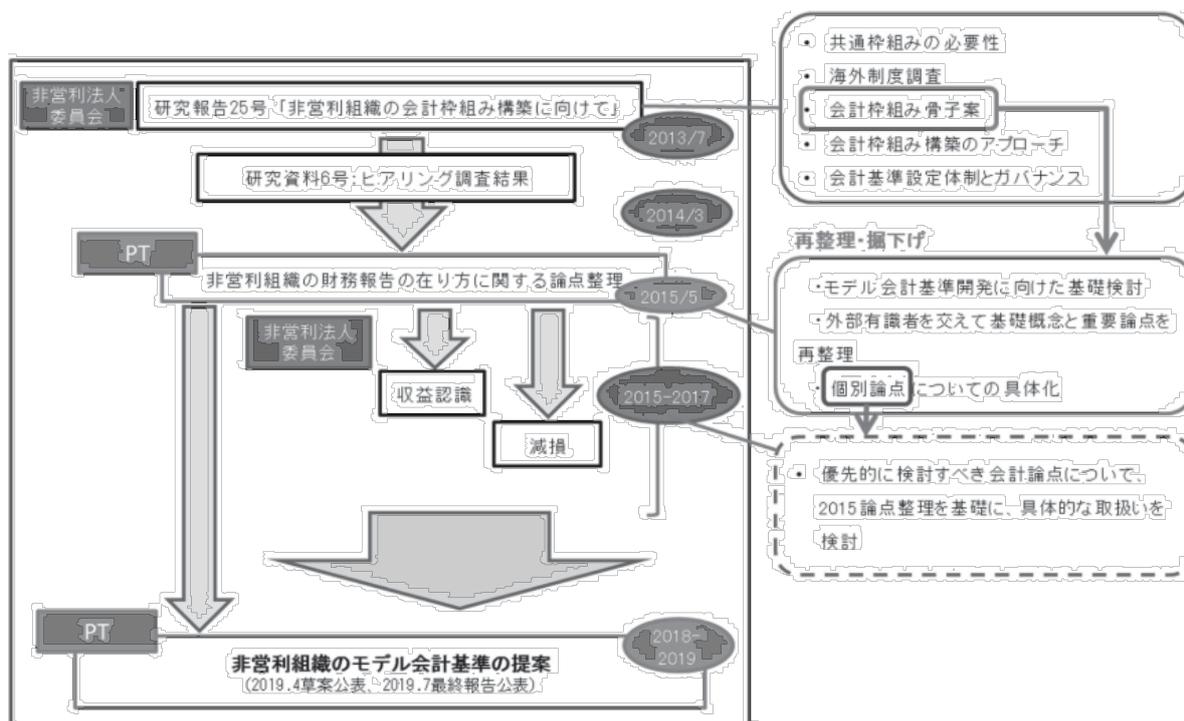


※ 法人別会計基準は例示列举であり、ここに示すものに限定することを目的とした表示ではない。

#### 5. 非営利組織における財務報告の基礎概念及び非営利組織モデル会計基準に関する提案

当協会では、研究報告第25号における検討結果に基づき、非営利組織の財務報告における基礎的な概念及び会計の主要論点についての検討を進めてきた。具体的には、本分野についての専門的知見を有する外部有識者の参画を得て、非営利組織会計検討会（プロジェクトチーム）を設置した。そして、非営利組織会計検討会による報告「非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理」（以下「論点整理」という。）を公表した。さらに、特に重要な論点について、非営利法人委員会（非営利会計検討専門委員会）で実務上の対応も考慮して更に検討を進め、その結果を研究報告として取りまとめた。

【図表 2】 当協会における非営利組織の横断的会計枠組みの検討経緯



今回、非営利組織における財務報告の共通性を高めていく必要性が高まっているとの認識の下、非営利組織における財務報告の基礎概念（以下「財務報告の基礎概念」という。）及び非営利組織モデル会計基準（以下「モデル会計基準」という。）を作成し、広く社会に対して提案することとした。

附属資料 1：非営利組織における財務報告の基礎概念

附属資料 2：非営利組織モデル会計基準

本検討に当たっては、これまでの検討結果を基礎とし、特に以下の四点に留意した。

- ① 情報利用者の期待に応えるものであること。  
開示される情報は、これを利用するステークホルダーのニーズを満たすものであることが求められる。
- ② 非営利組織に固有の特性を反映したものであること。  
会計は、これを作成する組織の財政状態等を表すものである。したがって、非営利組織の会計は、非営利組織固有の特性を反映したものでなければならない。
- ③ 非営利セクター全体での一貫性が確保されていること。  
外部報告目的の会計においては、異なる法人形態間であっても、共通の枠組みの下で会計情報が作成されなければ、情報利用者は適切な理解ができず、組織間の比較も困難である。法人形態が異なっても、利用者層が重なる場合や、同種の事業を営むなど相互の比較が想定される場合には、会計処理、表示の相互整

合性を担保することによって、非営利セクター全体における一貫性が確保されることが重要となる。

④ 一般の情報利用者にとって分かりやすい会計であること。

多くのステークホルダーが開示される会計情報を利用し、その意思決定に役立てるためには、作成される会計情報が一般の情報利用者にとって分かりやすく利便性の高いものである必要がある。

## 第2章 検討体制とプロセス

財務報告の基礎概念及びモデル会計基準の検討に当たっては、当協会に非営利組織会計検討会を設置した。非営利組織会計検討会は、非営利組織会計に関する知見を有する学識者及び実務家（公認会計士）をメンバーとするプロジェクトチームである。

本報告の作成に当たり、下表に示すとおり、全8回の検討会を開催した。このほか、ワーキンググループにおいて個別的な検討を重ねた。

【図表3】検討スケジュール

	開催月	検討テーマ	論点
第1回	2018年6月	・モデル会計基準設定の趣旨、方向性の合意 ・基礎概念の検討	・適用対象範囲 ・目次構成、原則的な考え ・フレームワーク（質的特性）
第2回	2018年8月	個別論点整理①財務諸表の体系、認識・測定	・財務諸表の体系、各表の名称 ・純資産拘束区分と注記
第3回	2018年10月	個別論点整理②認識・測定	・資産（リース、金銭債権等） ・負債（退職給付、資産除去、税効果）
第4回	2018年12月	個別論点整理③認識・測定、開示及び表示	・収益（反対給付のある収益） ・原価計算 ・必要な注記事項
第5回	2019年1月	モデル会計基準全体案①	・全体案の確認
第6回	2019年3月	モデル会計基準全体案②	・全体案の確認
第7回	2019年4月	モデル会計基準全体案③	・モデル会計基準公開草案文案まとめ
第8回	2019年7月	モデル会計基準最終案	・モデル会計基準公開草案に対する意見の検討 ・モデル会計基準最終案まとめ

今回、非営利組織会計に関わる幅広いステークホルダーの見解を反映すべく、報告書の公表後、1か月間の意見募集に付した。寄せられた意見を踏まえ、プロジェクトチームで検討し、必要な修正を加え、最終報告として公表することとなった。

## 第3章 検討結果

本章では、財務報告の基礎概念及びモデル会計基準の検討結果を述べる。

### 1. モデル会計基準の位置付け

各法人の財務諸表は、それぞれの法人形態の関連法令等によって要請される会計基準に従う形で作成される。本報告が提唱するモデル会計基準は、非営利組織に該当する法人に適用される複数の会計基準間の相互整合性を高め、財務報告の目的を達成することを可能とする。

モデル会計基準は、非営利組織に該当する法人に適用される会計基準のモデルとなる枠組みとして位置付けられる。非営利組織の財務報告におけるモデルとなる会計基準を示すことによって、法人形態別会計基準の改訂の際に参照されるプロセスを通じて、各基準間の相互整合性が高まることが期待できる。

### 2. 企業会計の基準との関係

民間非営利セクターにおいて、非営利組織の財務報告目的を達成するための一貫した枠組みを実質的にも形式的にも構築すること、そして、基準の範囲を明確にすることによって非営利組織による会計基準の一貫した適用を担保する観点からは、財務報告の基礎概念及びモデル会計基準に関する文書を、それ単独で成立するよう、企業会計の枠組みとは独立して構築するアプローチを採用した。

財務報告の基礎概念、認識及び測定に関する個別論点の検討に当たっては、非営利組織の財務報告目的及び組織特性の反映を基軸としつつ、企業会計との整合性を考慮した。したがって、財務報告目的や組織特性の相違による影響がない場合においては、企業会計との同様の認識及び測定方法を採用している。

### 3. 対象組織

#### (1) 対象範囲

モデル会計基準は、民間非営利組織を対象としている。したがって、営利企業及び公共部門に属する経済主体（政府、自治体、独立行政法人その他の政府機関等）は対象組織に含まれない。また、非営利組織においてもグループ情報の重要性が増しているが、非営利組織における組織集団の範囲やグループ情報の提供の在り方については別途検討すべき論点が多く、その取扱いは今後の課題とした。したがって、本検討では、法人単体を対象組織としている。

#### (2) 小規模組織

モデル会計基準は、組織規模の違いを考慮していない。組織の大小にかかわらず、全ての非営利組織に共通して適用すべき会計の在り方を提示している。

一方、小規模組織において会計実務能力及びコスト面での制約が大きいのも事実である。こうした状況に対応するため、原則的な会計処理を定める会計基準とは別に、小規模組織向けに簡便的な取扱いを具体的に定め、それ単独で利用可能な会計基準を

設定していくことが望ましい。

#### 4. 財務報告の基礎概念

##### (1) 財務報告の基礎概念とモデル会計基準

今回、モデル会計基準を開発するに当たり、非営利組織の組織特性、財務報告の目的、有用な財務情報の質的特性、財務諸表の構成要素、認識と測定といった財務報告の基礎となる概念を検討し、「非営利組織における財務報告の基礎概念」として取りまとめた。財務報告の基礎概念は、会計基準を開発する際の基本的な指針となり、それによって一貫した考え方にに基づき会計基準を開発し、明確な体系の下に、財務報告の目的を達成することが可能となる。また、財務報告の基礎概念が文書化され、一般に共有されることによって、財務諸表の作成者や情報利用者が会計の前提となる考え方を理解することができるようになるため、会計基準の解釈や作成された財務諸表の理解にも資する。

##### (2) 非営利組織の組織目的

非営利組織の組織特性を考慮するに当たり、組織目的に着目した。なぜなら、組織目的は、資源提供者の資源提供目的と表裏一体であり、財務報告の最も重要な基礎概念である財務報告目的やステークホルダーの情報ニーズに影響するからである。

非営利組織は、組織の活動を通じて公益又は共益に資することを目的とする。非営利組織は、資源提供者が資源提供行為に対する組織からの見返りとして経済的利益を期待せず、組織自身も資源提供者に対して、そのような見返りとなる経済的利益を生み出し、還元することを予定していない点で、営利組織である企業と異なる。

なお、ここでの「経済的利益を提供することを目的としない」とは、組織が経済的利益を稼得することを否定するものではない。非営利組織においても、公益又は共益に関する組織目的を追求した活動の結果として、経済的利益が稼得され、剰余金が蓄積されることはある。この場合、稼得された経済的利益は、当該組織の目的の下に実施される将来の活動に使用される。

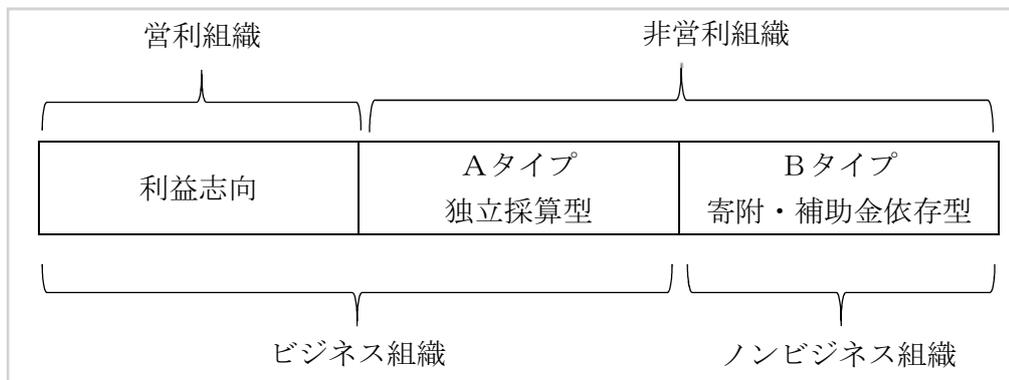
##### (3) 財務資源源泉

財又はサービスの販売収益を源泉とする組織をビジネス組織、財又はサービスの販売収益以外の資源流入を源泉とする組織をノンビジネス組織と呼ぶことがある。米国財務会計基準審議会（FASB）リサーチ・レポート「非営利組織における財務会計：概念的論点に関する探索的研究」（以下「アンソニー報告書」という。）<sup>2</sup>では、利益志向ではない非営利組織のうち、ビジネス組織に該当するものをAタイプ非営利組織（以下「独立採算型組織」という。）、ノンビジネス組織に該当するものをBタイプ非営利組織（以下「寄附・補助金依存型組織」という。）と位置付けている【図表4】。特に、FASBの財務会計の概念書第4号「非営利事業体の財務報告の目的」（以下「FASB概念書

<sup>2</sup> Robert N. Anthony, FASB Research Report, “Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues” [1978]

第4号」という。)では、この財務資源源泉の違いに注目し、寄附・補助金依存型組織がその対象とされている。

【図表4】アンソニー報告書における営利・非営利区分



財務資源源泉の違いによって報告組織を区分し、財務報告の枠組みを構築する論拠としては、独立採算型組織と寄附・補助金依存型組織とでは、会計の前提となる事業モデルが異なる点が挙げられる。これに関連して、アンソニー報告書では、特に以下の点が財務資源源泉の違いによって区分するアプローチの論拠とされている。

- ① サービスの測定による相違：独立採算型組織は収益によりサービスが測定されるが、寄附・補助金依存型組織では収益がサービス提供の尺度とならない。
- ② 資本取引と業務取引の区別：独立採算型組織では提供資源についての拘束がないが、寄附・補助金依存型組織では提供資源についての拘束がある。したがって、後者では、組織の裁量で使用可能なインフローと用途が拘束されるインフローを区別する必要がある。
- ③ 費消についての拘束：寄附・補助金依存型組織では、資源拘束の状態と使用状況についての情報を提供することが重要となる。
- ④ 税金：寄附・補助金依存型組織の多くは税金から財務資源を得る。
- ⑤ 目的の無関連性：営利組織と非営利組織の会計目的の相違は、会計概念の相違につながらない。

一方、財務資源源泉の違いによって区分するアプローチには、幾つか課題がある。近年の非営利組織に特徴的な傾向として、独立採算型組織と寄附・補助金依存型組織との境界が曖昧になっており、両者を明確に区分することが難しくなっている。我が国においても、売上収入と寄附・補助金等収入とを組み合わせ、全体の事業を成り立たせている法人が多くなっており、近年の政策動向を考慮すれば、その傾向は今後も強まることが予想される。税制上も、みなし寄附金による優遇措置が存在し、両タイプの収入を組み合わせ、事業を成立させるインセンティブが存在する。社会福祉法人のように、公的性格が強く、社会保険制度に基づき公的資源を主たる財源とする一方で、直接的には顧客への販売を通じて収益を得る組織もある。こうした組織では、資源提供者からの直接の用途制約がなくとも、基本金といった形態で資源確保の要請を受けることがある。このような、ビジネスとノンビジネスという二つの組織特性を

併せ持つ非営利組織に対応するためには、非営利組織を対象とする財務報告の枠組みがビジネス組織に見られる経済活動にも適用可能な形で設計されていることが必要である。

他方、上場企業を対象とする企業会計は、投資家による将来キャッシュ・フロー予測に基づく意思決定への有用性を重視し、公正価値評価と原価評価が併存する混合会計モデルの枠内で公正価値評価の範囲を拡大しているとの指摘もある<sup>3</sup>。したがって、企業会計によって提供される情報では、独立採算型組織に対する資源提供者の情報ニーズを充足することはできない。こうした認識の下で非営利組織会計基準の対象を寄附・補助金依存型組織に限定した場合、独立採算型組織を対象とした会計基準を別途構築することが必要となり、非営利組織会計の二元化が生じる。そのような事態は、本報告が目指す将来像ではない。

以上の各点を踏まえ、今回のモデル会計基準では、独立採算型組織と寄附・補助金依存型組織の両方を対象とし、財務資源源泉の違いを会計上適切に反映できるように財務報告の枠組みを構築することとした。

#### (4) 資源の分配可能性

非営利組織においても、事業活動を通じて経済的利益が生み出され、剰余金が蓄積されることがある。本検討に当たり、剰余金の分配が可能な法人を非営利組織として含むべきかを検討した。

組織資源の分配可能性の問題は、資源提供者が組織の所有主持分を有するかどうかという問題に密接に関連している。米国のFASB概念書第4号は、ノンビジネス組織の特徴として、反対給付のない資源提供があること、及び利益稼得以外の組織目的を有することに加えて、売却、譲渡若しくは償還され得る、又は組織の清算に際して資源の残余分配を得る権利を譲渡し得る明確に規定された所有主持分が存在しないことを挙げている。

我が国においては、会社以外にも、純資産の一部に相当する資源を資源提供者に支払うことが認められる法人がある。例えば、一般社団法人、公益社団法人及び社団である医療法人に関しては、基金制度<sup>4</sup>が設けられている。基金は、純資産に一定の超過額がある場合に当該超過額を限度として、返還可能である。また、一般社団法人及び一般財団法人では、その定款に残余財産の帰属について定めがない場合、清算法人の社員総会又は評議員会の決議によって帰属先を決定できるため、社員等への残余財産

<sup>3</sup> 会計研究会「公正価値重視がもたらす会計の役割変化」(2012年 日本銀行金融研究所)

<sup>4</sup> 基金とは、法人に拠出された金銭その他の財産であって、法人が拠出者との間の合意により返還義務を負うものをいう。純資産に一定の超過額がある場合に、当該超過額を限度として、定時社員総会の決議の下に返還が可能である。基金の返還に係る債権に利息を付すことはできない(「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(平成18年法律第48号。以下、脚注において「一般法」という。)第131条、第141条及び第143条並びに「医療法施行規則」(昭和23年厚生省令第50号)第30条の37及び第30条の38)。

の分配が可能と考えられる<sup>5</sup>。なお、経過措置型医療法人<sup>6</sup>に関しては、出資持分があり、出資持分に応じた残余財産の分配請求権が認められている。消費生活協同組合では、組合員からの出資金が存在するが持分の概念はない。組合員が組合から脱退する際に出資金の払戻しが認められるが、剰余金を含めた分配は認められていない<sup>7</sup>。一方、一定の制約はある<sup>8</sup>ものの、利用分量や出資金に応じた組合員への剰余金の割戻しや解散時の残余財産の分配は認められている。

本検討においては、組織活動を通じて稼得された資源である剰余金の分配が可能となる場合、当該経済的利益の大きさや資源提供者が負うこととなるリスク、さらには、資源提供者が資源提供の見返りとして経済的利益を受けることを期待しているかどうかを考慮し、当該組織が資源提供者に対して経済的利益を提供することを目的としているかどうかを判断することとした。

## (5) 財務報告の目的

本検討では、非営利組織の財務報告においては、資源提供者及び債権者に代表されるステークホルダーの意思決定に有用な情報を提供することと併せて、非営利組織に提供された資源を、どのように利用したかについての説明責任を果たすことも目的となると位置付けた。

財務報告によって提供される情報は、資源提供者による提供先の選択等の意思決定に影響を及ぼす。また、資源提供者が組織における提供資源の利用状況を確認し、その妥当性を評価するための材料にもなる。非営利組織がその資源の利用状況について説明責任を果たすことは、資源提供者が自らの監督機能を発揮する上での重要な前提であるといえる。

また、特定の公益に資することを目的に設置された非営利法人に関しては、多くの形で税制優遇や補助金等の措置が設けられており、間接的に国民や地域社会から資源が付託されていると捉えることができる。この点で、国民や地域社会も広義の資源提供者として位置付けられるが、これらの主体は、その経済的意思決定を通じて当該組織に影響を及ぼすことは難しい。しかし、そのような広義の資源提供者に対しても、非営利組織の報告は、付託された資源が制度目的に沿って効率的かつ効果的に利用さ

<sup>5</sup> 社員・設立者に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、その効力を有しない（一般法第11条第2項及び第153条第3項第2号）。残余財産の帰属が定まらないときは、その帰属は、清算法人の社員総会又は評議員会の決議によって定める。その決議により帰属が定まらない残余財産は、国庫に帰属する（一般法第239条）。

<sup>6</sup> 経過措置の期限は設けられていない。「種類別医療法人数の年次推移」（厚生労働省ウェブサイト）によれば、2018年3月末現在、全医療法人（53,944法人）に占める経過措置型医療法人（39,716法人）の割合は73.6%である。

<sup>7</sup> 脱退した組合員は定款の定めるところにより、その払込済出資額の全部又は一部の払戻しを請求することができる（消費生活協同組合法（昭和23年法律第200号。以下「生協法」という。）第21条）。しかし、生協法には、農業協同組合法（昭和22年法律第132号。以下「農協法」という。）における任意脱退時の持分の譲渡（農協法第21条）に相当する規定がない。

<sup>8</sup> 「生協会計のあり方に関する研究会報告書」（2014年 日本生活協同組合連合会）によれば、「出資が利子の水準を超える金銭的利益の獲得を目的として行われているとは認められない」点及び「組合員が出資金の多寡に応じて剰余金への請求権を有する構造にはなっていないことから、とりわけ純資産に関わる部分については企業会計との違いがある」点が指摘されている。

れていることを広く説明すること、すなわちステュワードシップに基づく説明責任を果たすための手段として位置付けることができる。

## (6) 想定利用者

非営利組織の財務報告に関し、資源提供者及び債権者を主たる利用者として想定するか、受益者や従業員といった広範なステークホルダーも想定利用者として含めるか、検討した。

財務報告を通じて提供される財務情報に関し、特に強い関心を持つのは、寄附者等の資源提供者及び債権者と考えられる。しかし、資源提供者及び債権者が必要とする情報のみに焦点を当てて財務報告を作成する場合、その他のステークホルダーの情報ニーズが満たされなくなるおそれがある。例えば、我が国政府における近年の検討においても、社会福祉法人が地域住民や利用者に対する説明責任を果たすべきことが指摘されており<sup>9</sup>、その観点から情報開示及び組織ガバナンスに関する制度設計が進められている。多様なステークホルダーのニーズを広範かつバランスよく満たすことのできる財務報告の枠組みを構築していくことへの社会的な要請が高まりつつある。

その一方で、多様なステークホルダーの多様な情報ニーズに幅広く応えることができるように財務報告の枠組みを構築する場合、提供すべき情報量が膨大なものとなることや財務諸表が複雑過ぎるものとなってしまうことが懸念される。費用対効果の観点からは、重要な情報ニーズに焦点を当てるべきであると考えられる。資源利用に関するステュワードシップ評価を財務報告目的に含め、財務報告によって提供する情報を検討するに当たり、寄附者や助成金提供主体といった直接の資源提供者だけでなく、政府、保険者並びにその先にいる納税者及び被保険者<sup>10</sup>を含む広義の資源提供者に共通する情報ニーズに焦点を当てることによって、地域住民やサービス利用者のニーズに応えることにもつながる。また、このように開発された財務報告の枠組みは、他のステークホルダーのニーズに照らしても有用なものとなることが期待できる。

以上の点を踏まえ、本検討では、資源提供者及び債権者を非営利組織の財務報告における主たる情報利用者として位置付けた。ここでの資源提供者には、直接の資源提供者だけでなく、納税者や被保険者といった間接的な資源提供者も含む。

## (7) 情報ニーズ

資源提供者及び債権者の意思決定に有用な情報を提供する観点とステュワードシップに基づく説明責任を果たす観点のそれぞれから、想定利用者の情報ニーズを整理した。

意思決定に有用な情報を提供する観点からは、資源提供者及び債権者による財務報告の利用目的を考慮する必要がある。資源提供者は、非営利組織がその目的を達成す

<sup>9</sup> 「社会福祉法人の在り方等について」（厚生労働省（社会福祉法人の在り方等に関する検討会）2014年7月4日）

<sup>10</sup> 医療事業や介護事業を営む非営利組織においては、診療報酬や介護報酬が主な財務源泉となるが、医療保険や介護保険の対象事業として営まれる場合、その多くは被保険者（加入者）が負担する社会保険料によって賄われる。被保険者が納付した社会保険料は保険者にプールされた上で審査支払機関を通じて各事業者を支払われることとなるため、被保険者は直接の資源提供者ではないが、間接的な資源提供者といえる。

るための活動に必要な資源を提供する。財務報告によって提供される情報は、寄附者等による組織に資源を提供するかどうかの判断、さらには資源提供の対象となる事業や活動内容、規模及び実施時期に影響を及ぼす。

資源提供者は、非営利組織が、その目的の下に公益又は共益的な活動を実施することによって、社会的サービスを供給したり、課題解決に向けた成果を上げたりすることを期待する。また、非営利組織に対して債権を保有する債権者も、資金の回収可能性を判断する観点で、同様の情報ニーズを有する。

債権者は、非営利組織の与信情報、特に継続的な活動能力に関心を持つ。財務報告によって提供される情報は、組織との取引関係を持つかどうか、回収可能性の判断に影響を及ぼす。

一方、スチュワードシップに基づく説明責任という観点からは、組織の活動状況に関する情報に加えて、資源提供目的に沿って資源が利用されているかが重要となる。提供資源が適切に利用されているかどうか、特に、指定された用途に合致又は整合した形で資源が利用されているかに関する情報ニーズを満たす必要がある。

こうした点を踏まえ、財務報告が対応すべき情報ニーズは、①継続的活動能力、②組織活動及び③資源提供目的との整合性の三つから構成されるものと結論付けた。

#### (8) 有用な財務情報の質的特性

意思決定有用性とスチュワードシップに基づく説明責任という財務報告の目的を達成するために、財務情報が備えるべき質的な特性を検討した。検討に当たっては、企業会計及び公的会計に関する国際的な枠組みを参考とした。

まず、目的適合性と忠実な表現という二つの基本的な特性が満たされるべきとした。目的適合性は、情報利用者の意思決定に違いを生じさせることや、組織における資源利用の状況に関する理解に影響を及ぼすことができる特性である。一方、忠実な表現は、情報が対象とする現象を忠実に表すことを担保する特性である。忠実な表現は、「完全性」、「中立性」、「重要な誤謬が存在しないこと」という三つの特性から支えられる。

財務情報の有用性は、比較可能性、検証可能性、適時性、理解可能性という四つの特性によって補強される。基本的な質的特性に対し、補強的質的特性と呼ぶ。基本的な質的特性を満たす範囲で、財務情報の有用性を更に高めるための特性と位置付けられる。

コストは、財務報告によって提供される情報に対する一般的な制約条件である。財務情報を作成し、報告することによって情報利用者にとっての便益がもたらされるが、作成者には財務情報の収集、処理、検証、公開及び普及にコストがかかる。制約条件としてコスト概念を適用するに当たり、特定の情報を報告することによる便益が、当該情報の提供と利用について発生するコストを上回る可能性が高いかどうかを評価する。

## (9) 財務諸表の構成要素

非営利組織の財務報告に期待される情報ニーズのうち、継続的活動能力を表す情報（ストック情報）として資産、負債及び純資産が、組織活動を表す情報（フロー情報）として収益及び費用が構成要素となる。

非営利組織の財務報告における財務諸表の構成要素は、以下のとおり整理した。

- ・ 資産：過去の取引又は事象の結果として、事業体が支配している経済的資源であり、将来の経済的便益又はサービス提供能力をもたらす。
- ・ 負債：過去の取引又は事象の結果として、事業体が資産を放棄する、若しくは引渡しを行う、又は用役を提供する義務である。
- ・ 純資産：事業体に帰属する経済的資源の純額<sup>11</sup>をいい、資産と負債の差額として表される。
- ・ 収益：経済的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加である。
- ・ 費用：経済的資源の費消又は義務の履行に伴う純資産の減少である。

非営利組織の資産、すなわち経済的資源に関して、将来の経済的便益に帰結するものに限定するか、経済的便益をもたらさないものも含めるかが問題となる。非営利組織においては収益、すなわち将来のキャッシュ・インフローの源泉とはならないが、公益又は共益に関する組織目的を達成するための活動基盤として資産が保有されることも多く、当該資源に関する状況は、資源提供者及び債権者が組織の継続的活動能力を理解する上で重要な情報となる。また、組織活動を理解する観点からも、将来のサービス提供能力の源泉となる償却性の資源が資産として認識され、その利用に応じた減価償却費が毎期の活動努力として計上されることが必要である。以上のことから、本検討においては、将来の経済的便益を直接的にはもたらさない場合であっても、公益又は共益に資する組織目的を達成するためのサービス提供能力の源泉となる資源についても、財務諸表の構成要素である資産として含めることとした。

## (10) 財務諸表の体系

財務諸表の構成要素を、その有機的な関係性を明らかにする形で会計情報として表すためには、資産、負債及び純資産の状態を表す貸借対照表と、収益及び費用とその差額によって計算される純資産増減を表す活動計算書が必要となる。非営利組織においては一般に資本の拠出を伴う資本的取引が想定されないことから、原則として純資産を増減させる全ての活動はフロー計算書である活動計算書を通じてストック情報を表す貸借対照表に反映されることとなる。

また、財務健全性を理解する上で、資金フローに関する情報も重要である。資金フローを表す書類としてはキャッシュ・フロー計算書と収支計算書がある。経済的資源に関するフロー情報は活動計算書によって提供されるため資金フロー情報に特化すべきこと、外部報告目的という観点からは資金の範囲を統一すべきこと、貸借対照表と

<sup>11</sup> プラスの場合だけでなく、マイナスの場合も含む。

活動計算書との連繫を重視するとともに作成上の実務負担を考慮すべきことから、キャッシュ・フロー計算書を財務諸表とすることが必要であると結論付けた。

#### (11) 財務諸表における認識

2006年に企業会計基準委員会（ASBJ）から公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下「ASBJ討議資料」という。）では、財務諸表における認識とは、構成要素を財務諸表の本体に計上することとされている<sup>12</sup>。ASBJ討議資料では、財務諸表における認識要件として、以下の二つを挙げている。

- ① 基礎となる契約の原則として少なくとも一方の履行が契機となり、
- ② 一定程度の発生の可能性（蓋然性）があることが求められ、財務諸表の構成要素に関わる将来事象が、一定水準以上の確からしきで生じると見積もられること。

非営利組織に関する財務報告の枠組みにおいても、契約に関する「少なくとも一方の履行」を認識要件とすべきかどうかの問題となる。ASBJ討議資料の中でも、「前項の第一文は、双務契約であって、双方が未履行の段階にとどまるものは、原則として、財務諸表上で認識しないことを述べている。」と説明されており、双務契約における認識に焦点を当てた要件であると考えられる。一方、非営利組織においては、寄附を受領する場合のような片務取引も双務取引と同様に重要な経済活動となる。このような非営利組織の活動特性を踏まえると、取引又は事象の発生によって財務諸表の構成要素の定義が満たされることとなった時に認識することが、多様な経済活動の捕捉に資すると考えられる。また、構成要素の発生に関する蓋然性と客観的な測定可能性（信頼性をもって貨幣額によって測定できること。）によって確実性を担保することができる。

このような点を考慮し、本検討では、非営利組織においては、財務報告の目的を満たすことを前提としつつ、以下の要件の両方を満たす場合に財務諸表の構成要素を認識することと結論付けた。

- ① 特定の取引又は事象が発生し、それによって財務諸表の構成要素の定義を満たすこと。
- ② 一定程度の発生の可能性（蓋然性）があり、信頼性をもって貨幣額によって測定できること。

<sup>12</sup> ASBJ討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第4章 本文 1

## (12) 財務諸表における測定

財務諸表における測定とは、財務諸表に計上される諸項目に貨幣額を割り当てることをいう。以下は、国際公会計基準審議会（IPSASB）の策定した「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」に示される測定基礎である【図表5】。

【図表5】財務諸表の構成要素の測定基礎

資産	負債
<ul style="list-style-type: none"><li>・ 歴史的原価</li><li>・ 市場価値</li><li>・ 再調達価額</li><li>・ 正味売却可能価額</li><li>・ 使用価値</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 歴史的原価</li><li>・ 履行原価</li><li>・ 市場価値</li><li>・ 解放原価</li><li>・ 引受価格</li></ul>

IPSASBの概念フレームワークにおいては、公的組織の財務報告に関して、測定基礎について原則的な取扱いを定めるアプローチを取っておらず、それぞれの測定基礎の性格についての解説を提供するにとどめられている。

非営利組織の財務報告に関する本検討においても、画一的に測定基礎を定めることは、非営利組織の多様な経済活動を適切に捕捉する上での弊害となるという認識から、非営利組織の財務報告目的を達成するためには、状況に応じて、適切な測定基礎を選択することが原則となるという前提に立った。

## (13) 資産の測定

このような基本的な前提を置きつつも、非営利組織における測定基礎を選択する上での考え方を整理する必要がある。そこで、基礎概念では非営利組織の資産に関する測定基礎に焦点を当てて検討を深めた。

非営利組織の目的は、資源提供者に対して経済的利益を提供することにはなく、当該組織の公益又は共益に資することにある。したがって、財務報告によって満たされるべき情報ニーズは、①継続的活動能力、②組織活動及び③資源提供目的との整合性の三つから構成される。これらのうち、特に②と③に関するニーズを充足するためには、資産は当初測定時の価額によって引き継がれ、その減価が継続的に認識されることによって活動努力が財務諸表において表されることが望ましい。ここでの当初測定時の価額は、一般には取得時の取引価額となるが、寄附等の片務取引においては当該資産の公正価値によって測定される。非営利組織におけるこのような財務報告の目的と情報ニーズを踏まえると、企業会計における資産の測定に比べて、歴史的原価を測定基礎とする方が情報ニーズに合致する場合が多いとした。

## 5. モデル会計基準

モデル会計基準は、財務報告の基礎概念を受けて、非営利組織において財務諸表を作成するためのルールを定めたものであり、非営利組織の各現行制度、その下に運用されている各会計基準、実務上の取扱いを踏まえて整理をしたものである。「Ⅰ 総論」では、その前提を示しており、「Ⅱ 財務諸表の体系」では、財務諸表全体の構成を示すことで、モデル会計基準は、どのようなものを取り扱っているかを体系的に明確化している。また「Ⅲ 認識及び測定並びに関連する開示」では、財務諸表の構成要素に従い、資産、負債、純資産、収益、費用の順番で個別項目ごとに、認識及び測定の方法を示し、補足のための情報が必要な項目については注記事項も示している。さらに「Ⅳ 注記及び様式」では、財務諸表の注記事項と様式のひな型を示している。以下は、各項目における検討の過程や結論の背景に加えて、必要に応じてモデル会計基準の適用指針となるものを示す。

### (1) 総論

総論では、最初に「継続組織の前提」について述べている。なぜならば、継続組織の前提は、一般に公正妥当と認められる会計の基準においては、全ての会計処理の前提となるものである。モデル会計基準も、当該前提に基づいて作成されたものであることを明らかにしている。

非営利組織は活動を継続することが、モデル会計基準の適用の前提であることから、組織の清算若しくは事業の停止があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合や継続を予定していない場合の適用は想定していない。例えば、次の場合には適用は想定されない。

- ・ 再生手続開始決定の取消し、再生計画の不認可など
- ・ 破産手続開始の申立て
- ・ 法令の規定による整理手続によらない関係者の協議等による事業継続の中止に関する決定
- ・ 行政機関による事業停止に関する命令

次に、財務諸表の作成に当たって採用した会計方針を每期継続して適用し、会計方針に変更が生じる場合には変更内容を開示することを求めている。また、非営利組織が財務諸表を作成する上で、重要性の原則は、必要な原則を成すことから、当該原則を総論において記載している。

### (2) 財務諸表の体系

貸借対照表日における全ての資産、負債、純資産の状態を表す貸借対照表、一会計期間に属する全ての収益、費用及びその他の純資産増減を表す活動計算書、資金フローを表すキャッシュ・フロー計算書の三表によって、財務諸表は構成されるものとした。この方針は、論点整理の結論を踏襲したものである。

## ① 貸借対照表の表示区分

### 資産の表示について

論点整理(8-4)では、非営利組織の資源について用途制約が課せられる場合、これに対応して、資産を特定して利用制限を課される場合、利用上の制約のある資産について区分して表示されることが情報利用者による組織の活動能力や流動性の理解に資すると結論付けた。例えば、公益法人会計基準(内閣府公益認定等委員会)における固定資産の区分において、基本財産、特定資産という表示区分や、社会福祉法人会計基準(厚生労働省)における固定資産の区分において、基本財産という表示区分がある。

本検討においては、利用上の制約に伴う資産に関する情報提供に当たり、まず、資産の区分情報を貸借対照表上で開示するか、注記によって開示するかについて検討した。検討に当たっては、米国FASB基準では注記による情報開示の整備拡充が図られていることを参考にした。貸借対照表上で用途拘束の状況を開示する場合、流動固定分類、資産形態別区分に加えて、拘束性区分が行われることになり、表示の複雑性が増し、理解可能性をかえって損ねるおそれがある点が懸念された。その結果、貸借対照表においては、資金ニーズに係る流動性開示を優先し、資産の用途の拘束に関する情報は、注記によって開示することとした。

次に、注記の対象となる用途制約のある資産の範囲について、①全資産とするアプローチ、②有形固定資産(未償却残高)と金融資産にするアプローチ、③金融資産のみとするアプローチを検討した。資産に関する拘束状況の開示について、純資産の拘束区分別開示との紐付けを重視する考え方を採用する場合、全資産を対象とすることとなるが、本検討では、情報利用者のニーズを満たす観点から重要な情報に限定して情報提供することに主眼を置くため、純資産の拘束別区分表示と拘束の対象となる資産との紐付けは求めないと結論付けた。そして、組織の活動能力を理解する観点からは、土地や建物等の重要な資産に関する用途制約に関する情報が必要となること、また、資金の流動性に関する情報ニーズに対応する観点から金融資産については全ての資産について用途制約の有無を明らかにする必要があることから、用途について制約のある資産のうち、重要性のある資産を注記の対象とするとともに金融資産については重要性にかかわらず注記対象とすることとした。

### 純資産の表示について

非営利組織における純資産区分については、論点整理において、非拘束資産、一時拘束資産、永久拘束資産とするものとしたが、米国FASB基準において非拘束資産と拘束資産の二区分が採用されたことから、改めて議論を深めることとなった。その結果、組織の財務的基盤として保持し続けることが求められる資源と、資源提供者との合意等に起因して用途の制約を受ける資源とは、その性格が大きく異なるにもかかわらず二区分ではその区別が表示されず、組織基盤を構成する財務資源の実態が明らかにならないことから、情報利用者に組織の財政状態を適切に伝達するためには、三区分による表示が必要との結論に改めて至った。一方、拘束の永久性についての判断は難しいとの見解を受け、組織基盤となる資源を明確にするという趣

旨により忠実に対応するとともに、判断の曖昧性を排除する観点から、基盤純資産（基本金など）と使途拘束純資産とに区分する方式を採用することとした。【図表 6】

【図表 6】純資産の区分

基盤純資産	法令等に定められた発生事由に従い、組織活動の基盤として保持し続けるために区分経理することを決定した純資産である。 取崩しに当たっては、所轄庁の承認、法人の理事会等による機関決定、資源提供者との合意といった事前に定められた一定のプロセスを経ることが求められることを前提とする。
使途拘束純資産	資源提供者との合意又は組織の機関決定により、使途の拘束を受ける資源をいう。 (使途が拘束される場合であっても、組織基盤保持の観点から基本金等の形で区分経理が求められている場合は、基盤純資産となる。)
非拘束純資産	非営利組織が自らの活動目的を達成する観点から自ら使途を決定できる資源をいう。

基盤純資産への繰入れは、特定の目的での資源の取得等、法令等に定められた発生事由に起因して組織の理事会等の意思決定機関の決定によって実施される。基盤純資産の額は、法令又は組織の定款等であらかじめ定められた機関決定を伴う繰入れ又は取崩し手続きによってのみ変化する。したがって、基盤純資産に区分される資源を原資として取得された資産の再測定は、基盤純資産の額に影響しない。

一方、使途拘束純資産は、資源提供者との合意又は組織の機関決定等により、特定の資源が使途の拘束を受ける場合に計上される。したがって、当該資源を原資として取得された資産の評価額が変化した場合、その他有価証券の評価差額を除き、使途の指定を受ける資源の額、すなわち使途拘束純資産の額が影響を受ける。

純資産に対する拘束の有無を判断するに当たっては、資源提供者との合意に基づく使途拘束だけでなく、公益法人における特定費用準備資金のような報告組織自身が機関決定した場合であっても、取崩しに制約が課される場合も考慮することとした。

純資産区分は重要な情報であるので、貸借対照表上でこれを開示することとした。論点整理（8-3）では、純資産の特定の拘束区分についてその残高がない場合、省略表示を認める考え方と、認めない考え方が両論併記の結論となっていた。これについては、区分表示することによる実務上の煩雑性や明瞭性の低下についての懸念等を踏まえて、より簡潔かつ明瞭な表示を行うことを重要視して、基盤純資産又は使途拘束純資産について残高がない場合には、表示をしないこととした。

## ② 活動計算書の表示区分

### 活動別の表示について

活動計算書については、経常的な活動により発生する収益と費用を表示する経常活動区分、その他の活動により発生するその他活動区分、これらの活動以外で純資産の変動が発生する純資産区分間の振替の三つに区分して表示することとした。米国FASB基準等、海外の主な会計基準においては、このような段階的な活動区分表示に関する規定はないが、実際に活動している法人が必要と考える場合には、区分表示をすることも制限は見られない。当該区分は、活動計算書の読みやすさにおいて多くの利点があるため、これを採用することにした。

### 拘束区分別の表示について

研究報告第25号の結論を受けて、論点整理においても並列式の活動計算書を採用している。並列式の活動計算書によると、拘束区分別に資源流入が表示されるため、流入資源について使途制約の状況が把握できること、拘束区分の解消や振替を当期の資源流入と区別して把握できること、拘束区分の変更勘定を別途設けることで内部振替であることが明確となること（収益の二重計上との誤解を回避できること。）を、その理由として掲げている。

拘束区分ごとに資源流入を示す並列式を採用する場合、研究報告第25号での提案では、非拘束純資産に使用額を振り替える方式と、拘束純資産から費用を差し引く方式の二つの様式を掲げており、それぞれ以下のような特徴を持っている。

#### **【非拘束純資産に使用額を振り替える方式】**

拘束純資産を拘束に従って使用したときに、当該使用額に相当する金額を拘束純資産から非拘束純資産へ振り替える。この方法によると、非拘束区分において費用が発生した年度で費用と収益が対応する。また、非拘束純資産の増加額により、組織の完全な管理下に入った収益額が把握できる。

#### **【拘束純資産から費用を差し引く方式】**

拘束純資産を拘束に従って使用したときに、拘束純資産区分において費用を計上する。この方法によると、拘束区分・非拘束区分の各区分において費用と収益が対応する。しかしながら、資源の流入時の収益が費用と対応することとなり、拘束の解除により完全な管理下に入った収益額が、当期の活動計算書に反映されない。そのため、拘束の解除情報は、注記（使途拘束純資産の内訳と増減額及び残高）で開示することとなる。

これら二つの方式のうち、どちらを採用するかを検討した結果、流入資源の収益としての当初認識を前提にして、当該資源の使途拘束がどのように解除されたかを、流入資源の区分において表示することが、情報利用者のうち、特に資源提供者の情報ニーズにより適合していると考えられるため後者の様式を採用した。

なお、基盤純資産に関する増減は、非営利組織の資源フローを示すことによって

活動状況に関する情報ニーズに応えるという活動計算書の目的に鑑み、活動計算書に表示しないこととした。純資産を増減させる要因のうち、活動計算書に表示されない基盤純資産のフロー情報については、注記（基盤純資産の繰入額、取崩額及び残高）によって補完することとした。また、使途拘束純資産については、これに該当するものがない場合には、表示の明瞭性を向上させるとともに実務の煩雑性を解消する観点から省略表示するものとした。

### **費用科目の表示方法**

活動計算書における費用の表示方法には、形態別分類による方法と活動別分類による方法が考えられるが、現行制度での取扱いと非営利組織の特性を踏まえながら、どちらの方法が有用な情報を示すかを検討した。

米国FASB基準での取扱いは、プログラムA、プログラムB、経営管理費、資金調達費という表示例が示され、費用については、活動別分類（機能別分類）による表示方法が採用されている。また、我が国の現行制度上の取扱いも加味すると、活動別分類による表示方法が望ましいと考えられる。この表示方法による場合、組織に提供された資源が各事業においてどのように使用されているかを明らかにすることができ、外部報告目的に合致すると結論付けた。ただし、形態別分類による情報も、それによって組織における発生費用の内訳を一覧でき、組織運営状況の理解に資することから、注記において開示することとした。

#### **① キャッシュ・フロー計算書の表示方法**

資金フローを表す財務諸表としては、キャッシュ・フロー計算書を採用しつつ、資金収支計算書の考え方を一部取り入れる方法についても検討した。

なぜならば、非営利組織の資金フローを示すものとして、現行の制度及び実務においては、収支計算書が依然として用いられているケースが広く観察される。こうした実態を考慮すると、キャッシュ・フロー計算書の漸次的な導入が現実的であり、制度整備の在り方としては望ましいと考えられる。キャッシュ・フロー計算書の作成方法については、主要な取引ごとに収入総額と支出総額を表示する方法（直接法）を原則とする。ただし、事業活動によるキャッシュ・フロー区分において、未収金及び未払金、前払金及び前受金等の短期債権債務については、間接法的な方法を用いて、調整表示する方法（簡便法）を可とした。具体的な表示は、キャッシュ・フロー計算書の事業活動によるキャッシュ・フロー区分の事業活動支出計の次に調整勘定の行を設けて表示することとなる。なお、調整勘定の内容は注記事項としている。

間接法は、利益を出発点として、これに非資金損益項目や非資金資産・負債の増減等を加減することによって、キャッシュ・フロー計算書を作成表示する方法であり、多くの企業において利用されている。しかし、非営利組織はそもそも利益の稼得を目的としない組織であるため、利益を作成表示の出発点とする間接法は非営利組織に馴染まない作成表示方法と考えられる。したがって、間接法は認めないこととした。

### (3) 認識及び測定並びに関連する開示

#### ① 金融資産

金融資産は、金銭債権、有価証券、デリバティブに区分した。論点整理では、これらのうち有価証券について、非営利組織に特有の論点を取り上げて検討した。

#### 有価証券の保有区分

有価証券について、改めて保有区分を検討したところ、論点整理のまとめの際には、売買目的有価証券及び政策目的保有の有価証券は想定されていなかったが、このたびの議論では、これらの有価証券も想定され得る状況が見られることより、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)における保有区分との相違はないとの結論に至った。

#### 子会社株式及び関連会社株式の定義

子会社株式及び関連会社株式については、株式の保有割合を基準とする形式基準のみではなく、実質的な支配や影響を及ぼす場合も含む実質基準を導入することとした。この点においても金融商品会計基準の考え方を採用するに当たり、非営利組織において特段考慮すべき理由はない。また、関連当事者との取引の内容に関する注記においても実質的な判断に基づき、関連当事者の範囲を決定しているため、子会社株式及び関連会社株式の定義と関連当事者の範囲に実質基準を導入することで、これらの整合性を図ったものである。ただし、今後、グループ情報等の検討を進めていくことから現段階における考え方を明示したものととどめた。

#### 子会社株式及び関連会社株式の評価方法

子会社株式及び関連会社株式について、論点整理では、直接的な貢献目的の保有であることから、取得価額での評価としていたが、独立行政法人会計基準(独立法人会計基準研究会)(以下「独法会計基準」という。)における関係会社株式(特定関連会社株式/関連会社株式)の評価に倣い、低価基準での評価とするか、持分法を適用して、時価の変動を本表に反映させる、若しくは、時価を注記して情報ニーズへの対応を図るということが検討された。その結果、現段階では、グループ情報の検討が課題として残されている状況であることに鑑み、これらの株式の時価情報を財務情報に反映させる方法は採用せず取得価額のままとして、今後、更に検討することとした。

#### 有価証券の評価差額の表示

有価証券の時価評価から発生する評価差額の取扱いを検討した。その結果、売買目的有価証券については、活動計算書における経常活動区分において評価差額として表示することとした。

その他有価証券の評価差額については、評価差額を活動計算書に示すことは作成目的にそぐわないため、貸借対照表の純資産の部における取扱いを検討した。具体

的には、拘束区分別純資産に含めて開示するか、評価差額相当分を別掲する表示方法のいずれを採用するかを検討した。短期的な売買を予定しないその他有価証券の評価差額については、売買目的有価証券における評価差額とその性質が異なるため、拘束区分別の純資産の額に含めて開示するよりも別掲して開示することが、組織の継続的活動能力に関する情報利用者の理解に資するためその他有価証券評価差額金として、純資産の拘束区分の次に別掲して表示することとした。

### **有価証券の減損損失**

売買有価証券を除く有価証券の減損損失については、通常の事業活動から生じるものではないことから、その活動の性質を考慮し、その他活動区分の費用として表示することとした。なお、基盤純資産として保有する有価証券に減損損失が発生した場合も同様の取扱いとする。

### **金銭債権及びデリバティブ**

金銭債権及びデリバティブについては、金融商品に関する会計基準の考え方を導入するに当たり、非営利組織に特有の考慮すべき事項はないため、非営利組織の現行制度や独法会計基準を参考に検討した結果、非営利組織において、実務上、必要と思われる会計処理の基準のみを規定した。

#### **② たな卸資産**

たな卸資産については、非営利組織に特有の考慮すべき事情はないため、非営利組織の現行制度や独法会計基準を参考に検討した結果、たな卸資産の評価基準として低価法を採用することとした。

#### **③ 有形固定資産及び無形固定資産**

有形固定資産及び無形固定資産に関し、非営利組織に特有の考慮すべき事情としては、固定資産の減損会計が挙げられた。これについては、2017年12月に日本公認会計士協会非営利法人委員会研究報告第34号「非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～固定資産の減損～」(以下「研究報告第34号」という。)を公表している。その他については、非営利組織の現行制度や独法会計基準を参考に検討した結果、減価償却方法については、非営利組織の制度が様々であることから、各非営利組織制度の取扱いを尊重し、複数の方法を認めることとした。

#### **④ リース取引**

リース会計については、非営利組織の現行制度や独法会計基準を参考に、所有権移転外ファイナンス・リースの会計処理、利息計算方法につき簡便な方法を認めるか否かを論点として具体的に検討した。その結果、おおよその会計基準において企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」(以下「リース会計基準」という。)と同様の会計処理を採用していることが分かった。

また、米国FASB基準及び英国チャリティ推奨実務書(Statement of Recommended

Practice (SORP)) (以下「英国SORP」という。)においても、日本のリース会計基準と同様の会計処理方法が採用されている。なお、オペレーティング・リース取引については、両基準において売買処理を原則とする会計処理に改正する過程にあるが、我が国においては現時点において導入されていない。

以上の検討結果を踏まえて、ファイナンス・リース取引は、原則として通常の売買取引として会計処理を行うこととし、所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、原則として通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行い、リース資産について必要な注記を行うこととした。リース資産に重要性が乏しい場合には、賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととした。また、オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行い、解約不能のものに係る未経過リース料について必要な注記を行うこととした。

## ⑤ 固定資産の減損

固定資産の減損については、既述のように論点整理を基に、研究報告第34号を公表している。モデル会計基準では、研究報告第34号を基に【附属資料2】Ⅲ. 5. 固定資産の減損に導入した。減損のフローにおいて最初に判定する事項は、資産の区分であるが、非営利組織が保有する資産の特性や非営利組織の運営の特徴を考慮し、保有する資産の性質に応じた最適な測定基礎を検討した結果、資金生成資産と非資金生成資産に分けて、減損会計を適用することとした。

また、減損損失を認識するかどうかの判定を全ての資産又は資産グループについて実施することは実務上過大な負担となるおそれがあることから、減損の兆候がある場合にのみ、減損損失を認識するかどうかの判定を行うこととした。

非営利組織の資産の特性を十分に生かした減損処理の方法を取り入れたものと考えているが、このうち資産の区分は、経営者の法人運営に対する方針を反映した結果となることに留意が必要である。資金生成資産に区分された資産については、当該資産の利用を通して得られる資金によって投資を回収することが予定されているのに対して、非資金生成資産に区分された資産については、そのようなことが予定されず、投資を回収するためには、資源提供者からの新たな資源提供が必要となる。

減損会計の適用フローについては、【図表7】を参考にされたい。

### 固定資産の減損を導入する目的

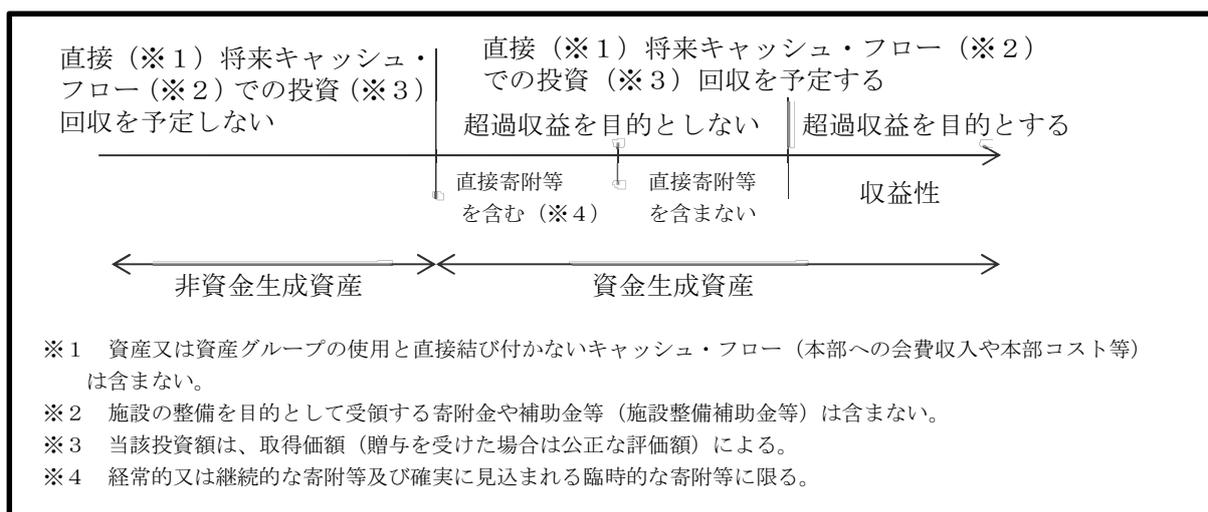
非営利組織の資産は、情報ニーズとの整合性を考慮した場合、歴史的原価により測定することが適切といえるが、組織の継続的活動能力、活動状況及び資源提供目的との整合性を考慮すると、資産価値が著しく下落し、かつ、その価値の回復が困難と認められる場合には、帳簿価額を当該資産の有する価値に見合った適切な価額にまで切り下げる減損会計を適用し、再測定を行うことが必要となる。

資産の投下資金回収可能性又はサービス提供能力に比して過大な帳簿価額を切り下げ、その後の活動コストを適正に表示することは、報告組織の活動状況に関する情報利用者の理解に資することにつながる。

## 非営利組織の特性と資産の区分

非営利組織においては、将来の事業収益等による投資回収を前提とする資金生成資産と、投資回収を前提としない非資金生成資産が存在する。これらの資産は、法人が営む各事業と結び付いて使用されているという特徴があり、これは非営利組織特有の資源フローに基づくものである。非営利組織の主な収益源は、会費、寄附金、補助金、事業収益である。これらは、個別の事業に直接結び付く収益と個別の事業に直接結び付かない収益が存在する。また、資金生成資産については、当該資産の帰属する事業において独立採算が予定され、場合によっては超過収益も期待される。一方、非資金生成資産については、当該資産の帰属する事業において独立採算が予定されず、当該事業において発生する損失は、組織内の収益財源によって補填される。保有する資産を資金生成資産とするか、非資金生成資産とするかの判断は、【図表7】に示したようなプロセスに沿ってなされる。主な資金生成資産と非資金生成資産の内容は、注記される。

【図表7】 資金生成資産と非資金生成資産の判定



## 減損損失の認識と測定

資産又は資産グループについて、以下の【図表7】に従い区分を行い、3ステップで減損会計を適用する。

ア. 減損の兆候の有無を判断する。

イ. 減損の兆候がある場合には、減損の存在が相当程度確実と認められるか否かで減損を認識するかどうかを判定する。

ウ. 減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについて減損額の測定を行う。

非資金生成資産におけるイの減損の認識としては、【図表8】に記載の①～③の状況があるかについて判断するステップが入る。この際、減損が不要と判断するに当たっては、当該サービス提供の継続可能性を検討していることが必要となる。検討に際しては、財

務的な面を含めて検討し、その結果は、事業計画に反映され、当該事業計画は、理事会等の組織の意思決定機関での決定が行われることを想定しているものである。

【図表 8】非営利組織における減損会計の適用フロー



## ⑥ 外貨建取引

外貨建取引については、非営利組織に特有の考慮すべき事情はないため、非営利組織の現行制度や独法会計基準を参考に検討した結果、通常、非営利組織において発生すると考えられる取引に関連して必要な規定を導入することとした。

## ⑦ 金融負債

金融負債については、非営利組織に特有の考慮すべき事情はなく、非営利組織の現行制度や独法会計基準を参考に検討した結果、資金調達手段としての債券の発行が主たる論点として浮かび上がった。各非営利組織の制度において、法人債の発行についての法令等を確認したところ、公益法人、一般法人、社会福祉法人には、債券発行の仕組みはないが、学校法人、社会医療法人については、法人債の発行が制度上で認められていることが分かった。そのため、これら債券発行の仕組みに対応するため、発行主体となり得る非営利組織の会計処理を含むこととした。その他、金銭債務について、非営利組織に特有の事情はないため、実務上、必要と思われる会計処理の規定を導入することとした。

## ⑧ 退職給付債務・退職給付引当金

退職給付会計については、非営利組織に特有の考慮すべき事情はないため、非営利組織の現行制度や独法会計基準を参考に検討した。我が国の現行制度では、退職給付会計における原則的な考え方を前提として、簡便法を採用している会計基準がほとんどであった。簡便法の適用範囲において違いはあるものの、退職金規程に基づき、期末要支給額の100%を引当金として計上する方法を採用することが会計基準上は、認められている。

このような現行制度下で採用されている会計基準は、米国FASB基準や英国SORPとも歩調を合わせたものとなっており、現行の会計基準を尊重することとした。その結果、原則法により退職給付引当金を計上し、一定の場合には、退職給付債務の計算に当たり簡便法を認めることとした。原則法は、確定給付制度の場合には、退職給付債務から年金資産を控除した額を負債計上する。また、確定拠出制度の場合には、要拠出額をもって費用処理する。職員数が300人未満の場合、また職員数が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、原則法による計算の結果に一定の高い水準の信頼性が得られない場合に、退職一時金制度における退職給付債務の計算に当たり、簡便法を認めることとした。

## ⑨ 資産除去債務

資産除去債務については、非営利組織に特有の考慮すべき事情はないため、非営利組織の現行制度や独法会計基準を参考に検討した結果、通常、非営利組織において発生すると考えられる取引に関連して必要な規定を導入することとした。

## ⑩ 税効果会計

税効果会計については、非営利組織の現行制度や独法会計基準を参考に検討した結果、非営利組織に特有の部分として、収益事業区分のみへの法人税課税による影響（みなし寄附金部分を加味した実効税率の計算、繰延税金資産の回収可能性は収益事業のみで計画）を加味したものとする事とした。以下に適用の際の参考となる法定実効税率の計算の方法を示している。

法定実効税率は、課税所得を基礎とする法人税、住民税、事業税の各税率から計算されるが、事業税が課税所得の計算上、支払時に損金となることから、法定実効税率の基本的な計算式は一般的には以下のように表される。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$$

公益法人等に対する優遇税制の一つである法人税法上の「みなし寄附金」の定めがある場合、法定実効税率は、みなし寄附金の影響を考慮して算定する。その場合、税効果会計における一時差異の解消による税額への影響額については、みなし寄附金による影響額を考慮する必要がある。みなし寄附金がある場合の具体的な法定実効税率の算出式は以下のとおりである。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 - a*) \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率} \times (1 - a*)}{1 + \text{事業税率} \times (1 - a*)}$$

\* みなし寄附金の割合をaとする。

## ⑪ 収益

収益に関する研究報告として、非営利法人委員会研究報告第30号「非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～反対給付のない収益の認識～」(以下「研究報告第30号」という。)を2016年9月に公表している。そこでは、非営利組織における収益のうち、主に反対給付のない収益(非交換取引収益)に焦点を当てて検討している。モデル会計基準では、収益認識全般に係る会計基準を再整理するとともに、交換取引収益についての具体的な認識基準についても企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」(以下「収益認識会計基準」という。)を参考に検討した。

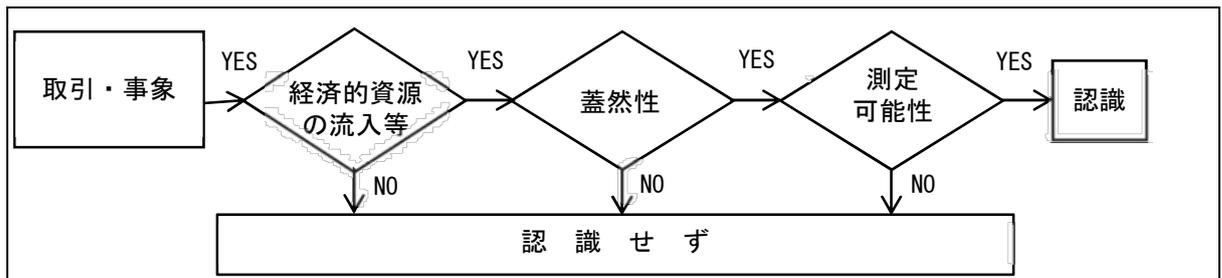
### 研究報告第30号での収益認識要件

非営利組織における収益は、以下の三要件全てを満たす場合に認識するものとした。認識のフローを図示すれば、【図表9】のようになる。

## 収益認識要件

1. 経済的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加（以下「経済的資源の流入等」という。）があること。
2. 取り消される可能性が低く、履行される可能性が極めて高いこと（以下「蓋然性」という。）。
3. 信頼性をもって貨幣額によって測定できること（以下「測定可能性」という。）。

【図表9】収益認識のフローチャート



これまでは、非営利組織における収益については、「反対給付のある収益」と「反対給付のない収益」の二区分としてきたが、低廉販売や返礼品のある寄附など、少額の反対給付がある収益が存在し、上述の二区分では実務を適切に整理できないことから、モデル会計基準では「価値の交換」を前提とした取引かどうかに着目し、「交換取引」・「非交換取引」という名称をもって区分する方法に改めた。

本検討では、収益認識要件に関する議論を深め、交換取引と非交換取引を包含する収益認識の一般原則を定めることとした。

### 経済的資源の流入等

研究報告第30号では、「経済的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加（以下「経済的資源の流入等」という。）があること。」としていたが、収益の定義と重複することと、負債の減少についても加味して考える必要があることから、「取引その他の事象の結果、非営利組織が経済的資源に対する権利を得る、又は、経済的資源を移転する義務から解放されること」に改めることとした。

研究報告第30号では、非交換取引における用途拘束のある寄附金等について、「当該資源を利用でき、合意された用途の範囲において資源の将来を自ら決定できる状態にある場合」に収益として認識するとしている。これを敷衍したモデル会計基準第190項における「実質的に」は、経済的資源の将来を自ら決定できる場合をいう。

### 確実性

研究報告第30号では、「履行される可能性が極めて高い」としていたが、交換取引収益では、履行を前提として認識するので、取消し可能性のみに焦点を当てることとした。また、蓋然性とは「確実性の度合い」を意味し、履行可能性が極めて高いことを表す観点からは「確実性」とする方が理解を得やすいと考え、「取引その他の

事象が取り消される可能性が極めて低いこと（以下「確実性」という。）に改めることとした。

### **交換取引収益の認識基準**

以上に加えて、交換取引収益の認識基準については、収益認識会計基準における基本原則を準用し（※1）、また認識時点を契約上の履行義務履行時（※2）に合わせることにより、企業会計との整合性を確保することとした。

#### **（※1）基本原則の共有**

交換取引においては、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することを原則とする。【収益認識会計基準第16項】

#### **（※2）認識時点：契約上の履行義務履行時**

経済的資源に対する権利は、非営利組織が契約上の義務を履行することによって、非営利組織に移転する。非営利組織が約束した財又はサービスが顧客に移転することにより履行義務が充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。【収益認識会計基準第35項】

収益認識会計基準では、収益認識のプロセスが5ステップアプローチで表現されているが、非営利組織の収益認識については、適切な表現とならないため、本報告では5ステップアプローチによる記述はしていない。契約及び履行義務の識別については、第174、第175項にて記述することとした。

交換取引収益は基本的には、非拘束純資産区分で認識されることになるが、チャリティ・イベントでの販売事業（収益事業）等では、使途拘束がある交換取引収益が発生するため、使途拘束について第186項の規定を追加した。

### **非交換取引収益の認識基準**

研究報告第30号では、贈与契約の成立や補助金等の支給決定による現金等を受領する権利の発生をもって自動的に収益を認識するのではなく、また、資源の受領という確定した事実のみに依拠して収益を認識するのでもなく、当該契約の履行の確実性に着目して収益認識に係る判断をするべきであるとしている。モデル会計基準でも同様の考え方を採用しており、権利の移転については、双方の合意の下に何に基づいて移転日を確定するかを明らかにしておくことが必要である。これについては、交換取引収益と同じ収益認識の要件であるが、両者を比較した時には、非交換取引収益における認識の特徴を示すものとする。

### **無償又は低廉な価格での人的サービス／使用貸借**

無償又は低廉な価格での人的サービスの提供等の情報は、非営利組織の活動の特徴的なものであることから活動計算書には反映する必要がある。しかしながら、これらの活動は、その測定に課題があることから活動計算書上での収益認識は行わず、注記において可能な限り情報を開示することとした。記載の内容としては、一

定の過程の下で貨幣価値を算定して、表形式で活動計算書における収益及び費用と対比可能な形で開示するため、活動計算書の脚注とするとともに、人的サービスの内容、規模及び算定方法についての情報を付記する方法とした。

## ⑫ 費用

費用については、原価計算の項目を設けた。原価計算は非営利組織に特有の考慮すべき事情はないため、非営利組織の現行制度や独法会計基準を参考に検討した。原価計算は、適用する業種、業態が限定的であること等から、非営利組織の各会計基準以外の文書において取扱いを定めている状況である。非営利組織において特に考慮すべき事項はないため、一般に公正妥当と認められる原価計算の基準に従う旨を定めることとした。

## (4) 注記及び様式

### ① 様式

財務諸表の注記及び様式のひな型を示している。財務諸表の様式では、2年分の財務数値を表示することとしたが、検討の際には、年度の並びを前年度、当年度とするか、当年度、前年度とするかで見解が分かれた。モデル会計基準においては、活動計算書の表示において、情報の複雑化を避けるため、前年度数値は、拘束区分を設けず合計で表示することとしたことから、当年度、前年度の並びを採用することとした。これに合わせるために他の財務表においても同様の並びとした。

### ② 注記

非営利組織に特有の注記事項は、【附属資料2】Ⅲ 認識及び測定並びに関連する開示の個別の事項（第114項、第145項、第153項、第164項、第165項、第166項）に合わせて検討されており、その他のものは、現行制度（会社法を含む）、独法会計を参考に検討した。その結果、できるだけ簡潔にすることで、財務情報の利用者の利便に資することに加えて、財務情報の作成者の負担を軽減する方向で注記事項を以下のとおり分類することとした。モデル会計基準に示した注記事項のうち、各法人形態において財務諸表の注記事項として必要となる項目は各法人形態の特性を反映するものとなると予想されるが、財務諸表の注記を作成する場合には、以下の方針により、必要な項目のみを注記することとした。

#### <財務諸表の注記>

- ア．非営利組織の財務情報を読み取るために必要な事項
- イ．注記すべき事項が発生した場合に記載する事項
- ウ．項目に重要性がある場合に記載する事項

なお、非営利組織に特有の注記事項としては、以下のものを規定することとした。

- ・ 使途の拘束のある資産の内訳と増減額及び残高
- ・ 固定資産の減損に関する注記

- ・ 基盤純資産の繰入額、取崩額及び残高
- ・ 使途拘束純資産の内訳と増減額及び残高
- ・ 事業費及び管理費の形態別内訳
- ・ 無償又は低廉な価格でのサービスの提供
- ・ キャッシュ・フロー計算書を簡便法で作成した場合の調整勘定の内訳

注記事項として記載する項目については、一般的なものをひな型として第223項に提示することとした。注記事項の中でも、継続組織の前提に関する注記について補足する。

モデル会計基準は、非営利組織が継続して活動を実施することができる環境にあることを前提としたものであり、報告組織の継続が困難な場合には、適用されない。このため、経営者は、報告組織が事業活動を継続するとの前提について評価を行い、その前提に重要な疑義を生じさせる事象や状況が生じている場合には、「継続組織の前提に関する注記」としてその旨及びその内容を記載することが必要になる。

また、関連当事者との取引の内容に関する注記については、どこまでを関連当事者の範囲として注記対象とするかが論点であるが、実質的に報告組織に支配力や重要な影響力を持つ可能性のある法人及び個人との取引が注記による開示の対象になると考えられる。この論点に関する詳細な検討は、今後に予定されているグループ情報に関する議論においてなされるべきものと考えている。

## おわりに

本報告では、非営利組織における財務報告の基礎概念と非営利組織モデル会計基準を、企業会計の枠組みとは別の独立した枠組みとして位置付けるものとして、提案した。

財務報告の基礎概念の開発に当たっては、非営利組織の組織特性、財務報告目的及び利用者ニーズを考慮し、当該報告目的を達成するための考え方を整理した。財務報告の基礎概念は会計基準を策定する際の考え方の基礎となるとともに、今後、実務においても具体的な会計処理を決定する際の助けとなることも想定している。また、モデル会計基準においては、財務報告の基礎概念に示す基本的な考え方を反映しつつ、非営利組織に該当する法人形態に定められている個別の会計基準等における取扱いとの整合性に配慮した。非営利セクターに共通する枠組みを構築する上で、財務報告の基礎概念と実務上の適用とのバランスをどのように取るかが大きな課題となる。

当協会では、2013年の研究報告第25号の公表後、非営利組織の特性を反映した共通的な財務報告の枠組みを構築するべく、検討を重ねてきた。検討に当たっては、非営利組織会計検討会に参加いただいた有識者を始め、非営利組織における財務報告の作成者、利用者となるステークホルダー、個別の法人形態に適用される会計基準の策定主体の関係者など、様々な立場の方からご意見を頂き、検討を深めてきた。今回、長期にわたる検討の成果として本報告を公表するに至ることができたのは、ひとえに関係者各位の多大なるご協力のおかげである。この場を借りて、心より御礼申し上げたい。

今後、各法人形態の会計基準設定主体が、制度に基づく会計基準を改訂する際に、モデル会計基準を参照することによって、法人形態間の財務報告の相互整合性が高まり、非営利組織に対する資源提供者、債権者、より広範なステークホルダーによる財務情報の利用が広がっていくことを期待している。当協会としては、今後も多くの関係者との協力及び連携を深めながら、引き続きモデル会計基準及び個別論点の検討を進め、非営利組織の財務報告の発展に貢献していく所存である。

以 上

## II 附属資料 1 非営利組織における財務報告の基礎概念

非営利組織会計検討会による報告「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」(2019年7月18日 日本公認会計士協会)

## 附属資料 1 非営利組織における財務報告の基礎概念

### 目次

	頁
I 総論 (第1項～第17項) .....	1
財務報告の基礎概念 (第1項～第3項) .....	1
一般目的の財務報告 (第4項～第6項) .....	1
財務報告に含まれる情報 (第7項) .....	1
報告組織 (第8項～第17項) .....	2
II 財務報告の目的 (第18項～第26項) .....	3
意思決定有用性 (第19項～第21項) .....	3
ステークホルダーシップとそれに基づく説明責任 (第22項～第23項) .....	5
財務報告が提供する情報 (第24項～第26項) .....	5
III 有用な財務情報の質的特性 (第27項～第48項) .....	7
基本的な質的特性 (第29項～第36項) .....	7
補強的な質的特性 (第37項～第43項) .....	8
制約条件 (第44項～第48項) .....	9
IV 財務諸表の構成要素 (第49項～第55項) .....	11
V 認識と測定 (第56項～第61項) .....	13
財務諸表における認識 (第56項～第57項) .....	13
財務諸表における測定 (第58項～第59項) .....	13
資産の測定 (第60項～第61項) .....	14



## I 総論

### 財務報告の基礎概念

1. 非営利組織における財務報告の基礎概念（以下「財務報告の基礎概念」という。）では、民間非営利組織の作成する一般目的の財務報告について、基礎となる概念を定める。財務報告の規範を構成する要求事項を定めるものではなく、要求事項は非営利組織モデル会計基準（以下「モデル会計基準」という。）に定められる。
2. 非営利組織の会計基準を開発するに当たっては、その基礎となる概念を整理することが重要である。「非営利組織における財務報告の基礎概念」は、会計基準の基礎にある前提や概念を体系化したものである。体系立った財務報告の基礎概念の存在により、一貫した考え方に基づいて会計基準を開発することが可能となり、財務報告の目的達成につながる。
3. 財務報告の基礎概念が文書化され、一般に共有されることによって、財務諸表の作成者や情報利用者が会計の前提となる考え方を理解することができるようになるため、会計基準やその他の諸規則等が存在しない会計問題を処理する際の指針を提供するとともに、会計基準の解釈や作成された財務諸表の理解にも資する。

### 一般目的の財務報告

4. 一般目的の財務報告は、非営利組織による透明性の確保された財務報告の中核となる。一般目的の財務報告は、自己のニーズを満たす財務報告書の作成を個別に要求できない利用者の情報ニーズを満たすために作成される。
5. 特定のニーズを満たすために設計された財務報告書の作成を要求できる利用者もいる。一般目的の財務報告は、こうした利用者にとっても有用なものとなり得るが、こうした特定のニーズを満たすことを意図して作成されるものではない。
6. 一般目的の財務報告で取り扱う取引、事象、活動の範囲は、財務報告の目的と情報利用者のニーズを反映する。

### 財務報告に含まれる情報

7. 財務報告には財務諸表のほか、財務諸表外で開示される財務情報、さらには非財務情報も含む。財務報告の目的は、これらの情報が一体となって提供されることによって達成される。

## 報告組織

### 財務報告の主体

8. 報告組織とは財務報告の主体であり、完全な一組の財務諸表の対象範囲である。
9. 非営利組織においてもグループ情報の重要性が増しているが、非営利組織における組織集団の範囲やグループ情報の提供の在り方について検討すべき論点が多く、本枠組みにおいては、特定の法人格を持つ組織を報告組織として位置付ける。
10. 非営利組織が営む特定の事業に関する財務報告を求められる場合があるが、本枠組みは、そのような組織の一部分を対象として作成される財務報告書に適用されることを想定したものではない。

### 非営利組織の組織目的

11. 非営利組織は、組織の活動を通じて公益又は共益に資することを目的とする。
12. 非営利組織は、一般に寄附者、補助金及び助成金等の提供主体等から資源提供を受け、これを主な財政的基盤として活動する。資源提供者から組織に提供された資源は、当該組織の目的を達成するための活動に利用される。
13. 非営利組織の資源提供者は、非営利組織に対し、公益又は共益に関する目的達成を期待している一方、資源提供行為に対する見返りとしての経済的利益の還元を期待していない。また、組織自身も資源提供者に対して、そのような見返りとなる経済的利益を生み出し、還元することを目的としていない。このような非営利組織の特性は、営利を目的とする企業との根本的な違いであり、財務報告の目的を始めとする財務報告の基礎概念に重要な影響を及ぼす。財務報告の基礎概念及びモデル会計基準は、資源提供者への経済的利益の還元を目的とする組織には適用しない。

### 財務資源の源泉

14. 非営利組織には、寄附金、補助金及び助成金を財務資源の源泉として活動する組織、財又はサービスの販売収益を財務資源の源泉として活動する組織、さらには、その両方を財務資源の源泉として活動とする組織がある。また、非営利組織においても、公益又は共益に関する組織目的を追求した活動の結果として、稼得された財務資源が蓄積される場合がある。蓄積された財務資源は、当該組織目的を達成するための活動に将来使用される。非営利組織における財務報告は、こうした非営利組織における資源フローの多様性を反映する。

### 財務資源の分配可能性

15. 非営利組織において、事業活動を通じて蓄積された財務資源は、組織目的を達成するために利用されることが想定されている。我が国の法制度においても、非営利

組織として位置付けられる法人に関しては、剰余金として示される蓄積された財務資源を資源提供者に分配することについて一定の制約が課されている場合が一般的である。

16. その一方で、一部の法人に関して、配当や分配金等の形で剰余金の分配が認められる場合や、残余財産の処分に当たって当初の拠出割合等に応じて剰余金部分を含めて財産を帰属させることができる場合（すなわち資源提供者に残余財産請求権が認められる場合）もある。
17. 資源提供者への支払に関して、実質的に拠出された財産の払戻しにすぎない場合には、資源提供者への経済的利益の還元とは考えられない。一方、組織活動を通じて稼得された財務資源である剰余金の分配が可能となる場合もある。このような場合、資源提供者が享受することとなる経済的利益の大きさや資源提供者が負うこととなるリスク、さらには資源提供者が財務資源を提供する見返りとして経済的利益を受けようことを期待しているかどうかを考慮し、資源提供者への経済的利益を還元することを目的としているかどうかを判断する。

## II 財務報告の目的

18. 非営利組織における財務報告は、主たる情報利用者による意思決定に有用な情報を提供すること（意思決定有用性）、そして、非営利組織に提供された資源を、どのように利用したかについての説明責任（スチュワードシップとそれに基づく説明責任）を果たすことを目的とする。

### 意思決定有用性

19. 非営利組織には、資源提供者、債権者、受益者、従業員及びボランティア従事者、地域住民といった多様なステークホルダーが存在する。ステークホルダーは、それぞれ以下のような期待を有している。

#### 主なステークホルダーの非営利組織への期待

##### 資源提供者：

資源提供者は、非営利組織がその目的を達成するための活動に必要な資源を提供する。ここでいう資源提供者には、会員、寄附者、補助金及び助成金の提供主体が含まれ、広くは納税者も含む。

資源提供者は、非営利組織が、その目的の下に公益又は共益的な活動を実施することによって、社会的サービスを供給したり、課題解決に向けた成果を上げたりすることを期待する。

##### 債権者：

金融取引又は商取引によって、非営利組織に対して債権を有する者である。債権者

は、債権が確実に回収されることに関心を持つ。なお、債権者は非営利組織の取引先としての側面から、安定的かつ確実な取引の実現に関しても関心を有すると考えられる。

受益者：

非営利組織の提供するサービスを受ける者であり、その属性は福祉サービス利用者、学生、患者等、組織の活動内容によって多様である。

非営利組織のサービス受益者は、将来にわたって継続的かつ高品質なサービスが提供されることを期待する。

従業員、ボランティア従事者：

非営利組織は、多くの場合、その組織的な活動のために従業員を雇用する。従業員は、やりがいのある仕事への従事、社会的目的の達成、業務に見合った報酬、継続的な雇用、より良い労働条件等を期待する。また、非営利組織においては、その活動を実務的側面から支援するボランティア従事者も重要なステークホルダーであり、やりがいのある仕事への従事、社会的目的の達成等を期待する。

地域住民：

継続的な公益サービス提供や雇用等の幅広い観点から、地域への貢献と、地域社会との円滑な関係を期待する。

## 情報利用者

20. 財務報告には、こうした多様なステークホルダーのニーズをバランスよく満たす社会的な要請がある一方、ステークホルダーの多様な情報ニーズ全てに幅広く応えることができるように財務報告の枠組みを構築する場合、提供すべき情報量が膨大なものとなる、財務諸表が複雑なものとなる等の問題が生じる。
21. 財務報告の有用性や費用対便益の観点からは、ステークホルダーの重要な情報ニーズに焦点を当てるべきであると考えられる。そこで、財務報告の基礎概念及びモデル会計基準においては、資源提供者及び債権者を非営利組織の財務報告における主たる情報利用者として位置付け、その情報ニーズを満たすことのできる財務報告モデルを構築することに主眼を置く。なお、資源提供者には、寄附者や補助金及び助成金等の提供主体等の直接の資源提供者だけでなく、政府への納税行為を通じて間接的に財務資源を提供することとなる納税者等の間接的な資源提供者も含む。資源提供者及び債権者の情報ニーズに焦点を当てることは、その他のステークホルダーのニーズを軽視すべきという考えに基づくものではない。むしろ、こうした広範な資源提供者及び債権者のニーズを考慮した一貫した財務報告モデルを構築することによって、他のステークホルダーの多様なニーズに応える財務報告書の作成につながるという考えに基づく。

## スチュワードシップとそれに基づく説明責任

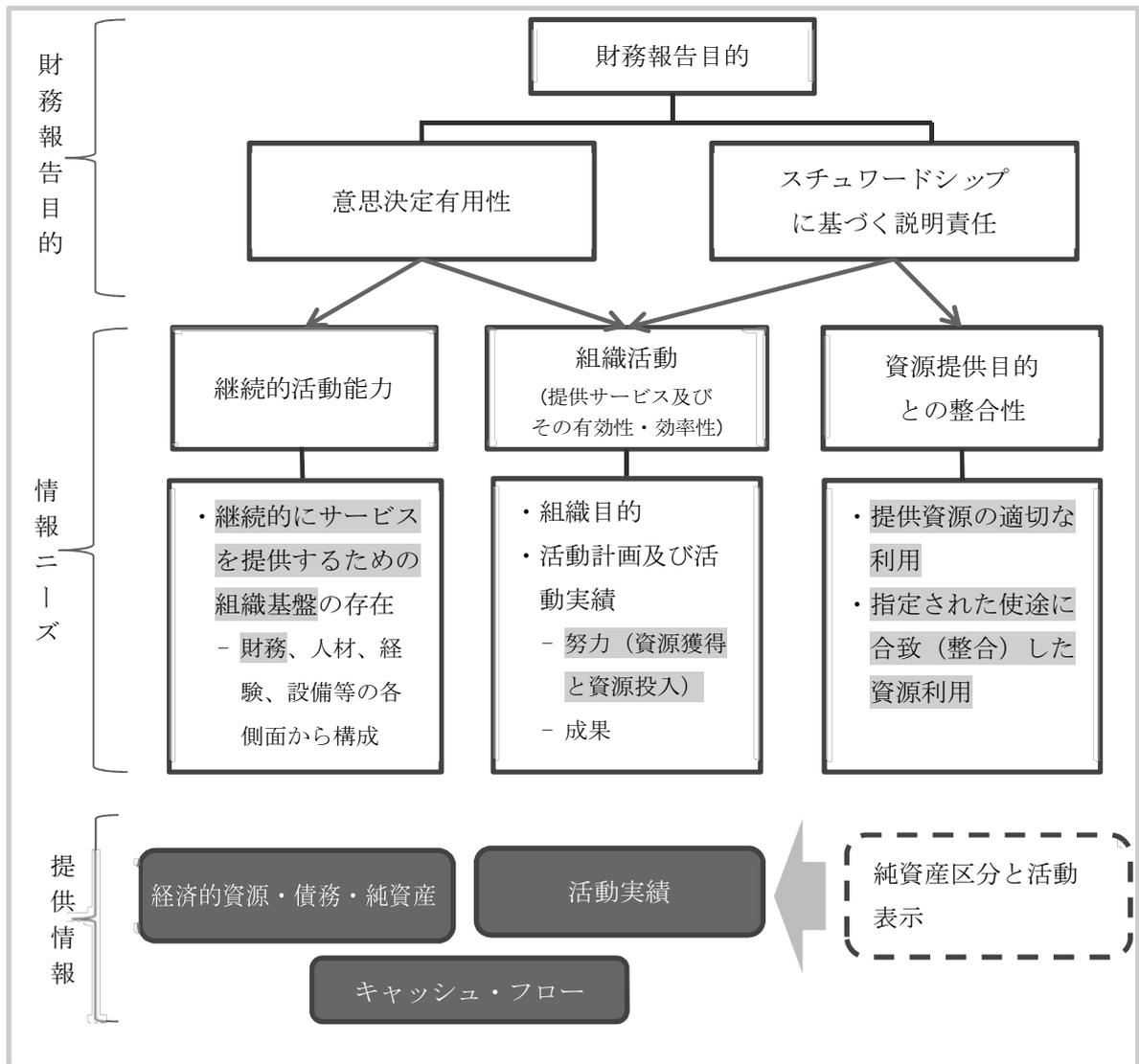
22. 非営利組織においては、寄附金、補助金及び助成金といった非営利組織による活動と成果を期待した資源流入が重要な財務資源となっている。こうした資源流入について、資源提供者に対してその資源の利用状況についての説明責任を負う。また、非営利組織においては、活動目的を提示して調達された資源に関して、その用途を明確にすることへの情報ニーズが大きく、この傾向は近年より強まっている。こうした状況を踏まえると、非営利組織の財務報告においては、スチュワードシップに基づく説明責任を、財務報告の目的の一部として位置付けることの必要性は高い。さらに、非営利組織がその資源の利用状況について説明責任を果たすことは、資源提供者が自らの監督機能を発揮する上での重要な前提条件となる。
23. また、一部の非営利組織に関しては、税制優遇や補助金等の措置が設けられている場合があるが、こうした場合、当該組織に対して間接的に国民や地域社会から資源が付託されていると捉えることができる。納税者や地域社会に対しても、非営利組織の報告は、付託された資源が制度目的に沿って効率的かつ効果的に利用されていることを広く説明する手段、すなわちスチュワードシップに基づく説明責任を果たすための手段として位置付けることができる。

## 財務報告が提供する情報

24. 資源提供者の意思決定に有用な情報を提供する観点からは、継続的活動能力及び組織活動（提供サービス及びその有効性・効率性）を表す情報が必要となる。このうち、継続的活動能力に関する情報は、継続的にサービスを提供するための組織基盤の存在を表す情報として、財務、人材、経験、設備等の各側面から構成される。また、組織活動に関する情報は、組織目的、活動計画及び活動実績に関する情報から構成される。さらに、活動計画及び活動実績に関する情報は、活動努力（資源獲得と資源投入）に関する情報と活動成果に関する情報とに分解できる。
25. 一方、スチュワードシップに基づく説明責任という観点からは、前項で説明した組織活動に関する情報に加えて、資源提供目的に沿って資源が利用されているかに関する情報が重要となる。提供資源が適切に利用されているかどうか、特に、指定された用途に合致又は整合した形で資源が利用されているかに関する情報ニーズを満たす必要がある。
26. このように、意思決定有用性とスチュワードシップに基づく説明責任という財務報告の目的は、①継続的活動能力、②組織活動及び③資源提供目的との整合性という三つの情報ニーズと関連する。そして、これらの情報ニーズを満たすために、非営利組織の財務報告においては、組織の経済的資源・債務・純資産（ストック情報）、活動実績（フロー情報）及びキャッシュ・フローが提供すべき情報となる。さらに、③資源提供目的との整合性という情報ニーズに対応するために、これらのストック情報及びフロー情報に関して、用途制約の課された資源に関する情報提供が重要と

なる【図表1】。

【図表1】 財務報告目的、情報ニーズ及び提供情報の体系的整理



※ 情報ニーズのうち、財務報告に特に期待されるのは網掛け部分に対応する情報である。

### Ⅲ 有用な財務情報の質的特性

27. 非営利組織の財務報告に含まれる情報の質的特性とは、当該情報を利用者にとって有用なものにし、財務報告の目的の達成を支える属性をいう。有用な財務情報の質的特性は、全ての情報が満たすべき基本的な質的特性と、情報の有用性を補強する補強的質的特性とから構成される。
28. 非営利組織の財務報告に含まれる情報の質的特性は、以下から構成される。各質的特性は、それぞれ単独ではなく、一体となって機能することによって、財務報告目的の達成を支える。

#### 基本的な質的特性

##### 目的適合性

29. 情報に目的適合性があるとは、情報利用者の意思決定に相違を生じさせることができる場合や、組織における資源利用の状況に対する理解に影響を及ぼすことができる場合をいう。そのような情報は、予測価値、確認価値又はその両方を有する。
30. 情報が、将来の財政状態や活動を予測するために用いることができる場合、予測価値を有する。例えば、現在の組織の資源配分に関する情報は、将来の組織活動の内容や質、成果についての情報利用者の予測に資する。
31. 情報が、情報利用者による過去の期待に対するフィードバックを提供する場合、確認価値を有する。例えば、資源提供の際に期待された活動が実施されたかどうか、期待された成果が得られたかどうかの理解に資する情報は、資源提供者にとって過去の期待を確認する手段となる。過去の期待を達成することが確認できる場合もあれば、期待に沿う結果が得られず、期待を変化させなければいけない場合もある。
32. 予測価値と確認価値は相互に関連している。

##### 忠実な表現

33. 情報は、それが対象とする経済現象を忠実に表すものでなければならない。情報が「完全」で、「中立的」で、「誤謬がない」という特性を有する場合、忠実な表現が担保される。

##### 完全性

34. 完全な描写は、描写しようとしている現象を利用者が理解するのに必要な情報を全て含んでいる。

## 中立性

35. 中立的な描写は、情報の選択又は表示に偏りが無い。財務情報が利用者に有利又は不利に受け取られるための、歪曲、加重、強調、軽視、その他の操作が行われていない。

## 誤謬がないこと

36. 誤謬がないとは、全ての点で正確であることを意味するものではなく、現象の描写に誤謬や脱漏がなく、報告された情報を作成するのに用いられたプロセスが当該プロセスにおける誤謬無しに選択され適用されたことを意味する。

## 補強的な質的特性

### 比較可能性

37. 比較可能性は、項目間の類似点と相違点を利用者が識別し理解することを可能にする質的特性である。
38. 報告組織に関する情報は、他の組織に関する類似の情報や、別の期間又は同一組織に関する類似の情報と比較できる場合に、より有用である。
39. 首尾一貫性は、ある報告組織の期間ごとに、あるいは異なる組織の単一の期間において、同じ項目に同じ方法を使用することを指している。比較可能性は目標であり、首尾一貫性はその目標の達成に役立つものである。

### 検証可能性

40. 検証可能性は、その情報が表示しようとしている経済現象を忠実に表現していることを利用者に確信させるのに役立つ。検証可能性は、知識を有する独立した別々の観察者が、必ずしも完全な一致ではないとしても、特定の描写が忠実な表現であるという合意に達し得ることを意味する。

### 適時性

41. 適時性とは、情報利用者の意思決定に活用できるように、また、組織による資源利用の状況を適時に理解する上で必要な時期に入手できるように、適時に情報を利用可能とすることを意味する。一般的に、情報が古くなれば、その有用性が失われる。

### 理解可能性

42. 情報を分類し、特徴付けし、明瞭かつ簡潔に表示することにより、情報が理解しやすいものとなる。

## 補強的な質的特性の適用

43. 補強的な質的特性は、可能な範囲で最大化すべきである。しかし、補強的な質的特性は、その情報が目的適合性のないものであったり、忠実に表現されていなかったりする場合には、情報を有用なものとすることはできない。

## 制約条件

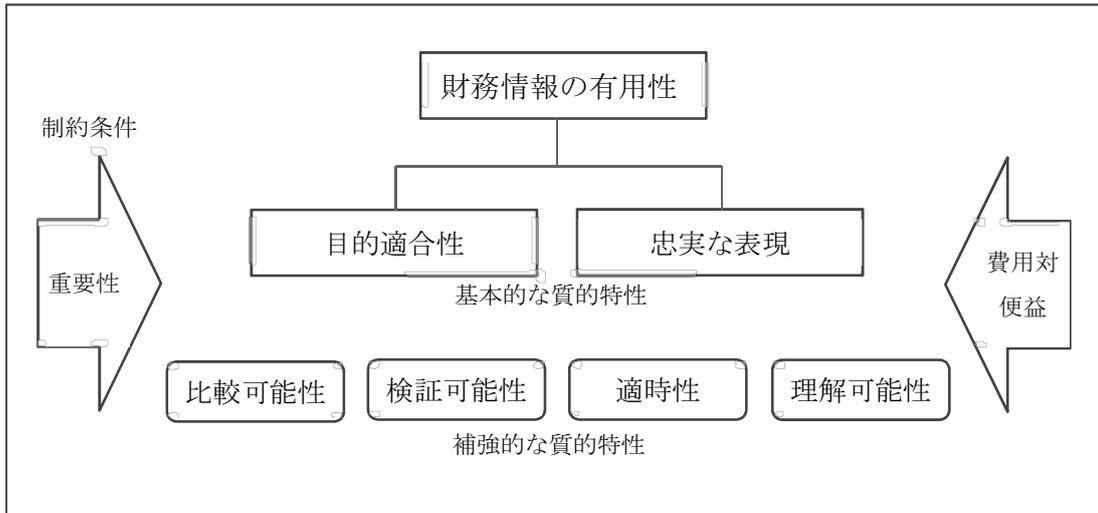
### 重要性

44. 情報は、その脱漏又は誤表示により、報告組織の説明責任の履行又は当該情報に基づいて利用者が行う意思決定に影響を及ぼす場合には、重要性がある。
45. 重要性は情報の制約条件となる。したがって、会計基準の開発に当たって、会計方針、開示項目及び表示に関わる決定に当たり、重要性を考慮する。また、財務報告書を作成する主体は、特定の会計方針の適用、開示項目の決定に当たり、重要性を考慮する。

### コスト対便益

46. 財務報告には、コストがかかる。財務報告による便益は、そうしたコストを正当化するものとなることが重要である。
47. 情報の提供者側では、情報の収集、加工、検証及び配布において労力がかかり、利用者側では情報の分析や解釈のコストが生じる。情報の有用性及びそれを支える質的特性を高めることによって、情報利用者がより高い確信をもって意思決定を行うことや、組織活動等の理解につながる。これは、非営利組織に対する資源提供や資源配分を円滑化し、取引コストを低減する効果が期待できる。しかし、その一方で、情報の質（精度等）を高めることには追加的なコストを伴う。
48. 非営利組織の財務報告基準を開発するに当たり、基準設定主体は、提案されている要求事項等の便益とコストの性質及び数値について検討する。当該検討は、個々の組織との関連においてではなく、財務報告一般との関連で考慮する。

【図表2】 有用な財務情報の質的特性



#### IV 財務諸表の構成要素

49. 非営利組織の財務報告における財務諸表の構成要素は、次のとおり整理できる。

- ・ 資産：過去の取引又は事象の結果として、非営利組織が支配している経済的資源であり、将来の経済的便益又はサービス提供能力をもたらす。
- ・ 負債：過去の取引又は事象の結果として、非営利組織が資産を放棄する、若しくは引渡しを行う、又は用役を提供する義務である。
- ・ 純資産：非営利組織に帰属する経済的資源の純額<sup>1</sup>をいい、資産と負債の差額として表される。
- ・ 収益：経済的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加である。
- ・ 費用：経済的資源の費消又は義務の履行に伴う純資産の減少である。

50. 非営利組織においては、一般に資本の拠出を伴う資本的取引は想定されないため、資本は構成要素とならない。また、非営利組織は経済的利益の提供を目的としないため、収益と費用の差額は活動成果を表さず、構成要素とならない。

資産：経済的資源（経済的便益とサービス提供能力）

51. 非営利組織においては、将来の経済的便益の源泉となる資産だけでなく、公益又は共益に関する組織目的を達成するための活動基盤として資産が保有されることも多く、当該資源に関する状況は、資源提供者が組織の継続的活動能力を理解する上で重要な情報となる。また、組織活動を理解する観点からも、将来のサービス提供能力の源泉となる償却性の資源が資産として認識され、その利用に応じた減価償却費が毎期の活動努力として計上されることが必要である。以上のことから、将来の経済的便益を直接的にはもたらさない場合であっても、公益又は共益に資する組織目的を達成するためのサービス提供能力の源泉となる資源についても、財務諸表の構成要素である資産を構成する。

純資産区分

52. 非営利組織の継続的活動能力を理解する上で、非営利組織の純資産のうち、その利用についての制約の有無に関する情報が欠かせない。また、スチュワードシップに基づく説明責任に対応する情報ニーズ「資源提供目的との整合性」に応える観点からは、資源提供者から提供された資源がどのように利用されたかに関する情報が重要となる。

---

<sup>1</sup> プラスの場合だけでなく、マイナスの場合も含む。

53. 非営利組織においては、その財務的基盤を担保する観点から、基本金等の形で資源確保が求められることがある。また、資源提供者がその用途を指定し、資源利用についての一定の拘束を非営利組織に課す場合が多い。こうした非営利組織における特性を反映し、非営利組織の財務報告における純資産は複数のクラスに区分されるものとある。

#### 財務諸表の体系

54. 財務諸表の構成要素を、その有機的な関係性を明らかにする形で会計情報として表すためには、資産、負債及び純資産の状態を表す貸借対照表と、収益及び費用とその差額によって計算される純資産増減を表す活動計算書が必要となる。非営利組織においては一般に資本の拠出を伴う資本的取引が想定されないことから、原則として純資産を増減させる全ての活動はフロー計算書である活動計算書を通じてストック情報を表す貸借対照表に反映されることとなる。
55. また、財務健全性を理解する上で、資金フローに関する情報も重要である。資金フローを表す書類としてはキャッシュ・フロー計算書と収支計算書がある。経済的資源に関するフロー情報は活動計算書によって提供されるため資金フロー情報に特化すべきこと、外部報告目的という観点からは資金の範囲を統一すべきこと、貸借対照表と活動計算書との連繫を重視するとともに作成上の実務負担を考慮すべきことから、キャッシュ・フロー計算書が必要となる。

## V 認識と測定

### 財務諸表における認識

56. 財務諸表における認識とは、構成要素を財務諸表の本体に計上することをいう。
57. 財務報告の目的を満たすことを前提としつつ、以下の要件の両方を満たす場合に財務諸表の構成要素を認識する。

- ① 特定の取引又は事象が発生し、それによって財務諸表の構成要素の定義を満たすこと。
- ② 一定程度の発生の可能性（蓋然性）があり、信頼性をもって貨幣額によって測定できること。

### 財務諸表における測定

58. 財務諸表における測定とは、財務諸表に計上される諸項目に貨幣額を割り当てることをいう。画一的に測定属性を定めることは、非営利組織の多様な経済活動を適切に捕捉する上での弊害となるという認識から、非営利組織の財務報告目的を達成するためには、状況に応じて、適切な測定基礎を選択することが原則となる。【図表3】

【図表3】 資産・負債の測定基礎

資 産	負 債
<ul style="list-style-type: none"><li>・ 歴史的原価</li><li>・ 市場価値</li><li>・ 再調達価額</li><li>・ 正味売却価額</li><li>・ 使用価値</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>・ 歴史的原価</li><li>・ 履行原価</li><li>・ 市場価値</li><li>・ 解放原価</li><li>・ 引受価格</li></ul>

59. 非営利組織の目的は、資源提供者に対して経済的利益を提供することにはなく、当該組織の活動を通じて公益又は共益に資することにある。したがって、財務報告によって満たされるべき情報ニーズは、①継続的活動能力、②組織活動及び③資源提供目的との整合性の三つから構成される。このため、測定基礎の選択に当たっては、各々の測定基礎の性質がこれらの情報ニーズの充足にどのように寄与するかを考慮する。

## 資産の測定

60. 非営利組織の資産は、公益又は共益に資するためのサービスを提供する目的で組み合わせて使用されることがある。これらの測定基礎として歴史的原価を用いる場合、実際に行われた取引を基礎として活動の努力と成果に関する情報が提供される。この場合、資産は当初測定時の価額によって引き継がれ、その減価が継続的に認識されることによって活動努力が財務諸表において表される。ここでの当初測定時の価額は、一般には取得時の取引価額となるが、寄附等の非交換取引においては当該資産の市場価格等を取引価額とみなすことによって測定される。
61. 歴史的原価が当該資産の有する価値と乖離したときに、財務諸表がその目的を達成し、情報利用者のニーズに適合した情報（継続的活動能力、組織活動及び資源提供目的との整合性）を提供するために、歴史的原価を現在の価値に修正すること、すなわち再測定が必要となる場合が存在する。再測定に用いる現在の価値としては、市場価値、再調達価額、正味売却価額、使用価値がある。

以 上

### Ⅲ 附属資料2 非営利組織モデル会計基準

非営利組織会計検討会による報告「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」(2019年7月18日 日本公認会計士協会)

## 附属資料2 非営利組織モデル会計基準

### 目次

	頁
I 総論 (第1項～第8項) .....	1
II 財務諸表の体系 (第9項～第59項) .....	3
1. 完全な一組の財務諸表 (第9項) .....	3
2. 貸借対照表 (第10項～第31項) .....	3
3. 活動計算書 (第32項～第49項) .....	7
4. キャッシュ・フロー計算書 (第50項～第59項) .....	9
III 認識及び測定並びに関連する開示 (第60項～第206項) .....	12
1. 金融資産 (第60項～第81項) .....	12
2. たな卸資産 (第82項) .....	16
3. 有形固定資産及び無形固定資産 (第83項～第91項) .....	17
4. リース取引 (第92項～第103項) .....	18
5. 固定資産の減損 (第104項～第115項) .....	20
6. 外貨建取引 (第116項～第123項) .....	25
7. 金融負債 (第124項～第128項) .....	27
8. 引当金 (第129項～第136項) .....	28
9. 資産除去債務 (第137項～第145項) .....	30
10. 税効果会計 (第146項～第153項) .....	32
11. 純資産の区分 (第154項～第166項) .....	33
12. 収益 (第167項～第204項) .....	35
13. 費用 (第205項～第206項) .....	40
IV 注記及び様式 (第207項～第223項) .....	41
1. 注記 (第207項～第219項) .....	41
2. 様式 (第220項～第223項) .....	44

非営利組織モデル会計基準は、日本公認会計士協会（非営利組織会計検討会）の非営利組織における財務報告の検討に基づき作成されたものであり規範性のあるものではない。

## I 総論

### 財務報告のための基準

1. 非営利組織モデル会計基準（以下「モデル会計基準」という。）は、個別の事象について、会計上の取扱いを具体的に定めたものであり、非営利組織が財務諸表を作成する上で、準拠するものである。

ここに規定する内容は非営利組織における財務報告の基礎概念（以下「財務報告の基礎概念」という。）に基づいて個別の会計処理を定めている。その定めにあたっては、現行の各法人形態における会計基準、実務上の取扱いを踏まえて整理をしている。ここに定めのない事項については、財務報告の基礎概念及びモデル会計基準に記載のある関連する項目を考慮し、財務報告の目的を達成できるよう非営利組織が自ら置かれている状況に照らして必要な会計処理を適切に行う。

### 継続組織の前提

2. モデル会計基準は、非営利組織が継続して活動することを前提とした会計基準である。したがって、組織の清算若しくは事業の停止があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合や組織の継続を予定していない場合は、モデル会計基準の適用は想定していない。

### 会計方針

3. 非営利組織が財務諸表の作成にあたって、その会計情報を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続を会計方針という。会計方針は、正当な理由により変更を行う場合を除き、每期継続して適用する。正当な理由により変更を行う場合には、次のいずれかに分類される。

#### (1) 会計基準の改正に伴う会計方針の変更

会計基準の改正によって特定の会計処理の原則及び手続が強制される場合や、従来認められていた会計処理の原則及び手続を任意に選択する余地がなくなる場合など、会計基準の改正に伴って行う会計方針の変更をいう。会計基準の改正には、既存の会計基準の改正又は廃止のほか、新たな会計基準の設定も含まれる。なお、会計基準に早期適用の取扱いが定められており、これを適用する場合も、会計基準の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。

#### (2) (1)以外の正当な理由による会計方針の変更

正当な理由に基づき自発的に行う会計方針の変更をいう。

### 重要性

4. 非営利組織は、特定の会計処理及び開示内容を設定する場合には、それらの省略や虚偽の記載が情報利用者による意思決定に影響を与える可能性があるため、重要な項目又は取引を特に考慮する。重要な項目の記載漏れや虚偽の記載は、財務報告の目的を達成できない可能性がある。

5. 重要性は次の点に依存し、各表示科目について考慮する。

- ・ 表示科目の金額の誤り

- ・ 表示科目の質的な誤り
  - ・ 収入又は支出及び純資産に対する省略又は虚偽表示の影響
  - ・ 貸借対照表、活動計算書及びキャッシュ・フロー計算書の中の特定の分析、注記されている開示項目に対する省略又は虚偽表示の影響
6. 非営利組織は、重要な項目や取引に適用される会計方針のみを開示し、重要でない項目又は取引に不要な情報は提供しない。
7. 重要な項目又は取引にのみ適用されるが、非営利組織の財政状態、活動状況又はキャッシュ・フローの状況を示すために、重要でない項目について逸脱し、又は未修正にすることは適切ではない。
8. 非営利組織において重要な項目又は取引として、関連当事者との取引等がある。

## II 財務諸表の体系

### 1. 完全な一組の財務諸表

9. 非営利組織の完全な一組の財務諸表は、次の財務諸表及び注記によって構成される。
- (1) 貸借対照表
  - (2) 活動計算書
  - (3) キャッシュ・フロー計算書

### 2. 貸借対照表

#### 貸借対照表の作成目的

10. 貸借対照表は、非営利組織の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日における全ての資産、負債及び純資産を示すものである。

#### 表示区分及び記載の基準

- 11.
- (1) 貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部の三区分に分かち、更に資産の部を流動資産及び固定資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分する。
  - (2) 資産、負債及び純資産は、適切な区分、配列、分類及び評価の方法に従って記載する。
  - (3) 資産、負債及び純資産は、総額によって記載することを原則とし、資産の項目と負債又は純資産の項目とを相殺することによって、その全部又は一部を貸借対照表から除去してはならない。

#### 資産及び負債並びに純資産の配列

- 12.
- (1) 貸借対照表は、資産と負債の差額として純資産の金額を示すものとする。
  - (2) 資産及び負債の項目の配列は、この基準に定めるもののほか、原則として、流動性配列法によるものとする。

#### 貸借対照表科目の分類

- 13.
- (1) 資産、負債及び純資産の各科目は、一定の方法に従って明瞭に分類する。
  - (2) 資産は、流動資産に属する科目及び固定資産に属する科目に分類する。
  - (3) 負債は、流動負債に属する科目及び固定負債に属する科目に分類する。

#### 資産の表示項目

14. 貸借対照表の科目について、次項以降に示すものは、一般的、標準的なものであり、組織や事業の種類、規模等に応じて科目を追加することができる。また、科目及び金額の重要性が乏しい場合には省略することができる。なお、必要に応じて、詳細な科目を設定することができる。

15. 流動資産に属する資産は、次に掲げる項目に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示する。

- (1) 現金及び預金
- (2) 受取手形
- (3) 未収金
- (4) 有価証券
- (5) たな卸資産
- (6) 前渡金
- (7) 前払費用
- (8) 未収収益
- (9) その他

16. 固定資産に属する資産は、有形固定資産、無形固定資産、その他の固定資産に分類する。有形固定資産に属する資産は、次に掲げる項目に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示する。

- (1) 建物（その附属設備を含む。以下同じ。）
- (2) 構築物
- (3) 機械及び装置（その附属設備を含む。以下同じ。）
- (4) 船舶（水上運搬具を含む。以下同じ。）
- (5) 車両その他の陸上運搬具
- (6) 工具、器具及び備品
- (7) 土地
- (8) 建設仮勘定
- (9) その他

17. 無形固定資産に属する資産は、次に掲げる項目に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示する。

- (1) 借地権（地上権を含む。）
- (2) ソフトウェア
- (3) その他

18. その他の固定資産に属する資産は、次に掲げる項目に従い、当該資産を示す名称を付した科目をもって表示する。

- (1) 投資有価証券（関係会社株式及びその他の関係会社有価証券を除く。）
- (2) 関係会社株式（子会社株式及び関連会社株式）
- (3) その他の関係会社有価証券
- (4) 長期貸付金（役員、職員及び関係会社に対する長期貸付金を除く。）
- (5) 役員、職員及び関係会社に対する長期貸付金
- (6) 破産債権、再生債権、更生債権その他これらに準ずる債権
- (7) 長期前払費用
- (8) 繰延税金資産

## 固定資産の表示方法

19. 有形固定資産及び無形固定資産は、減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した未償却残高を記載する。

## 負債の表示項目

20. 流動負債に属する負債は、次に掲げる項目に従い、当該負債を示す名称を付した科目をもって表示する。

- (1) 支払手形
- (2) 未払金
- (3) 前受金
- (4) 預り金
- (5) 短期借入金
- (6) 未払費用
- (7) 未払法人税等
- (8) 前受収益
- (9) 引当金
- (10) 資産除去債務
- (11) その他

21. 固定負債に属する負債は、次に掲げる項目に従い、当該負債を示す名称を付した科目をもって表示する。

- (1) 法人債
- (2) 繰延税金負債
- (3) 引当金
- (4) 資産除去債務
- (5) その他

## 純資産の表示項目

22. 純資産は、次に掲げる項目に従い、当該純資産を示す名称を付した区分の科目をもって表示する。なお、(1)、(2)又は(4)がない場合には、区分は省略することとする。

- (1) 基盤純資産
- (2) 使途拘束純資産
- (3) 非拘束純資産
- (4) 評価・換算差額等

## 流動資産又は流動負債と固定資産又は固定負債とを区別する基準について

23. 非営利組織の通常の事業活動により発生した受取手形、未収金、前渡金、未払金、前受金等の債権及び債務は、流動資産又は流動負債に属する。ただし、これらの債権のうち、破産債権、再生債権、更生債権及びこれに準ずる債権で貸借対照表日の翌日から起算して1年内（以下「1年内」という。）に回収されないことが明らかなものは、固定資

産たるその他の固定資産に属する。

24. 法人債、借入金、差入保証金、資産除去債務、当該非営利組織の通常の事業活動以外によって発生した未収金、未払金等の債権及び債務で、1年内に入金又は支払の期限が到来するものは、流動資産又は流動負債に属するものとし、入金又は支払の期限が1年を超えて到来するものは、その他の固定資産又は固定負債に属する。
25. 現金及び預金は、原則として、流動資産に属するが、預金については、1年内に期限が到来するものは、流動資産に属するものとし、期限が1年を超えて到来するものは、その他の固定資産に属する。
26. 売買目的有価証券及び1年内に満期の到来する国債、地方債、政府保証債その他の債券は流動資産に属するものとし、それ以外の有価証券はその他の固定資産に属する。
27. 製品、半製品、原材料、仕掛品、商品等のたな卸資産は、流動資産に属するものとし、非営利組織がその事業を行うために所有し、かつ、その加工又は販売を予定しない財貨は、固定資産に属する。

なお、固定資産のうち残存耐用年数が1年内となったものも流動資産とせず固定資産に含め、たな卸資産のうち恒常在庫品として保有するもの又は余剰品として長期間にわたって所有するものも固定資産とせず流動資産に含める。

#### 経過勘定項目

##### 28. 前払費用

前払費用は、一定の契約に従い、継続してサービスの提供を受ける場合、いまだ提供されていないサービスに対し支払われた対価であり、支払った非営利組織においては、経済的便益をもたらすものであるため、前払費用は資産に属する。

##### 29. 前受収益

前受収益は、一定の契約に従い、継続してサービスの提供を行う場合、いまだ提供していないサービスに対し支払を受けた対価であり、対価の支払を受けた非営利組織においては、いまだ提供していないサービスの提供をする義務を負うものであるため、前受収益は負債に属する。

##### 30. 未払費用

未払費用は、一定の契約に従い、継続してサービスの提供を受ける場合、既に提供されたサービスに対していまだその対価の支払が終わらないものであり、支払を終えていない非営利組織においては、その対価の支払を行う義務を負うものであるため、未払費用は負債に属する。

##### 31. 未収収益

未収収益は、一定の契約に従い、継続してサービスの提供を行う場合、既に提供した

サービスに対してはまだその対価の支払を受けていないものであり、支払を受けていない非営利組織においては、その対価の支払を受けるという経済的便益をもたらすものであるため、未収収益は資産に属する。

### 3. 活動計算書

#### 活動計算書の作成目的

32. 活動計算書は、非営利組織の活動状況を明らかにするため、一会計期間に属する非営利組織の全ての収益、費用及び基盤純資産以外の純資産の増減を示すものである。

#### 表示区分

33.

- (1) 活動計算書には、経常的な活動を示す経常活動区分、その他の活動を示すその他活動区分、純資産区分間の振替を示す純資産間の振替区分を設ける。
- (2) 使途拘束区分・非拘束区分の各区分において費用と収益を対応表示する。なお、使途拘束純資産がない場合には、当該区分は省略する。
- (3) 収益及び費用は、総額によって記載することを原則とし、収益の項目と費用の項目とを直接に相殺することによってその全部又は一部を活動計算書から除去してはならない。
- (4) 収益及び費用は、その発生源泉に従って明瞭に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを活動計算書に対応表示する。

#### 活動計算書科目の分類

34. 経常活動区分では、当該非営利組織の経常的な活動から生じた収益及び費用を記載して、経常収益費用差額を計算する。

35. その他活動区分では、経常収益費用差額計算の結果を受けて、固定資産売却損益、減損損失、災害損失等の経常活動により発生する項目以外の項目を記載してその他収益費用差額を計算し、経常収益費用差額と合算して収益費用差額を算定する。非営利組織において、法人税等の納付義務が発生する場合又は「10. 税効果会計」による会計処理を行う場合には、税引前収益費用差額を示し、これに法人税、住民税及び事業税の額並びに法人税等調整額を加減して税引後収益費用差額を示す。

36. 純資産間の振替区分では、収益費用差額計算の結果を受けて、純資産区分間の振替を記載し、純資産変動額を計算する。

37. 事業収益、寄附金収益等については、「履行義務の充足による収益の認識」及び「非交換取引収益」による会計処理を行った結果、当期の収益として認識された額をそれぞれ適切な名称を付して表示する。

#### 活動別分類

38. 費用科目については、活動別分類により表示する。活動別分類とは、費用科目分類の

一つでその活動に注目し、費目を集約して科目を分類する方法であり、活動には、個々の事業活動及び管理活動を含む。

39. 費用の按分については、単一の活動に起因する直接費は、その活動に直課することとし、複数の活動に直接寄与する間接費は、それらの活動間で配賦する。
40. 費用配賦の方法は、每期継続して採用し、費用を配賦する方法を選択する際には、コストと便益とのバランスを図り、適用可能な配賦基準を決定する。配賦基準には、例えば、次のものがある。
- (1) 所要時間、使用された容量、活動の使用量
  - (2) 活動によって占められている面積
  - (3) 職員の各活動に関連する時間数
41. 各活動に関連する管理費には、例えば、以下のものがある。
- (1) 総会開催費、理事会開催費、役員報酬等のガバナンス費用
  - (2) 給与管理、予算作成及び経理、情報技術、人事部門の費用
  - (3) 財務費用

#### 形態別分類による注記

42. 費用科目については、活動別分類による情報を補完するため、形態別分類による情報を財務諸表の注記として開示する。以下に一般的、標準的な科目を示すが、組織や事業の種類、規模等に応じて科目を追加することができる。また、科目及び金額の重要性が乏しい場合には省略することができる。
- (1) 役員報酬
  - (2) 給与手当
  - (3) 退職給付費用
  - (4) 福利厚生費
  - (5) 旅費交通費
  - (6) 委託費
  - (7) 通信運搬費
  - (8) 修繕費
  - (9) 減価償却費
  - (10) 消耗品費
  - (11) 水道光熱費
  - (12) 燃料費
  - (13) 賃借料

#### その他収益及びその他費用項目

43. その他収益、その他費用に属する項目であっても、金額の僅少なもの又は每期経常的に発生するものは、経常収益費用差額に含めることができる。

#### 活動計算書の表示科目

44. 活動計算書の科目は、一般的、標準的なものであり、組織や事業の種類、規模等に応じて科目を追加することができる。また、科目及び金額の重要性が乏しい場合には省略することができる。なお、必要に応じて、詳細な科目を設定することができる。

45. 経常収益費用差額計算に含まれる収益の表示科目は、次に示すような発生源泉を示す名称を付した科目をもって表示する。

- (1) 資産運用収益
- (2) 受取会費
- (3) 受取入会金
- (4) 受取寄附金
- (5) 事業収益
- (6) 受取補助金
- (7) 雑収益

46. その他収益費用差額計算に含まれる収益の表示科目は、次に示すような発生源泉を示す名称を付した科目をもって表示する。

- (1) 固定資産売却益
- (2) 固定資産受贈益

47. 経常収益費用差額計算に含まれる費用の表示科目は、次に示すような発生源泉を示す名称を付した科目をもって表示する。

- (1) 事業費（個別の事業活動の名称を付す。）
- (2) 管理費

48. その他収益費用差額計算に含まれる費用の表示科目は、次に示すような発生源泉を示す名称を付した科目をもって表示する。

- (1) 固定資産売却損
- (2) 固定資産減損損失
- (3) 災害損失

49. 純資産間の振替に含まれる表示科目は、基盤純資産との振替、非拘束純資産と用途拘束純資産間の振替を表示する。

#### 4. キャッシュ・フロー計算書

##### キャッシュ・フロー計算書の作成目的

50. キャッシュ・フロー計算書は、非営利組織の一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を報告するため、キャッシュ・フローを一定の活動区分別に示すものである。

キャッシュ・フロー計算書は、貸借対照表及び活動計算書と同様に非営利組織の活動の全体を対象とする重要な情報を提供するものであり、非営利組織の財務諸表の一つに位置付けられる。

## 表示区分

51. キャッシュ・フロー計算書には、事業活動によるキャッシュ・フロー、投資活動によるキャッシュ・フロー及び財務活動によるキャッシュ・フローの区分を設ける。
- (1) 事業活動によるキャッシュ・フローの区分には、非営利組織の通常の実施に係る資金の状態を表すため、サービスの提供等による収入、事業費支出等、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。
  - (2) 寄附金等については、法人がその事業を行うことを前提に、財源として提供される資金であるので、事業活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する。
  - (3) 法人税等に係るキャッシュ・フローは、事業活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する。
  - (4) 受取利息、受取配当及び支払利息はいずれも事業活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する方法に限定する。
  - (5) 投資活動によるキャッシュ・フローの区分には、固定資産の取得等、将来に向けた活動基盤の確立のために行われる投資活動に係る資金の状態を表すため、非営利組織の通常の実施の基礎となる固定資産の取得及び売却、投資資産の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。
  - (6) 財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、債券の発行・償還及び借入れ・返済による収入・支出等、資金の調達及び返済によるキャッシュ・フローを記載する。

## キャッシュ・フロー計算書の表示科目

52. キャッシュ・フロー計算書の科目は、一般的、標準的なものであり、組織や事業の種類、規模等に応じて科目を追加することができる。また、科目及び金額の重要性が乏しい場合には省略することができる。なお、必要に応じて、詳細な科目を設定することができる。

## 事業活動によるキャッシュ・フローの区分

53. 事業活動によるキャッシュ・フローは、主要な取引ごとに収入総額と支出総額を表示する方法による。ただし、科目ごとに発生額の総額を記載し、関連する未収金及び未払金等の短期債権債務部分を調整勘定として表示する簡便法も認める。簡便法を採用する場合には、調整勘定は、事業活動支出計の次に記載することとし、調整勘定の内訳は注記する。事業活動によるキャッシュ・フローの区分には、例えば、次のようなものがある。
- (1) 事業活動収入、資産運用収入等サービスの提供等による収入
  - (2) 寄附金収入等の非交換取引による収入
  - (3) 会費収入
  - (4) 事業費支出（個別の事業活動の名称を付す。）
  - (5) 管理費支出

#### 投資活動によるキャッシュ・フローの区分

54. 投資活動によるキャッシュ・フローは、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する方法による。投資活動によるキャッシュ・フローの区分には、例えば、次のようなものがある。

- (1) 有価証券の取得支出
- (2) 有価証券の売却収入
- (3) 有形固定資産及び無形固定資産の取得支出
- (4) 有形固定資産及び無形固定資産の売却収入
- (5) 資産除去債務の履行支出

ただし、非営利組織の通常の事業活動として実施される、例えば、次のようなものは事業活動によるキャッシュ・フローの区分に記載する。

- (1) 資金の貸付けを業務とする非営利組織が行う貸付支出
- (2) 出資及び貸付けにより民間企業に研究資金を供給することを業務とする非営利組織が行う出資及び貸付支出

#### 財務活動によるキャッシュ・フローの区分

55. 財務活動によるキャッシュ・フローは、主要な取引ごとにキャッシュ・フローを総額表示する。財務活動によるキャッシュ・フローの区分には、例えば、次のようなものがある。

- (1) 短期借入金収入
- (2) 短期借入金返済支出
- (3) 債券発行収入
- (4) 債券償還支出
- (5) 長期借入金収入
- (6) 長期借入金返済支出

#### 利息の表示

56. 利息の受取額及び支払額は、総額で表示する。

#### 換算差額の表示

57. 資金に係る換算差額は、他と区別して表示する。

#### キャッシュ・フロー計算書の資金

58. 非営利組織のキャッシュ・フロー計算書が対象とする資金の範囲は、手元現金及び要求払預金とする。要求払預金には、例えば、当座預金、普通預金、通知預金及びこれらの預金に相当する郵便貯金を含む。

#### キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲

59. キャッシュ・フロー計算書の資金の期末残高と貸借対照表上の科目との関連性については注記する。

### Ⅲ 認識及び測定並びに関連する開示

#### 1. 金融資産

60. 金融資産とは、現金預金、受取手形、未収金及び貸付金等の金銭債権、株式その他の出資証券及び公社債等の有価証券並びに先物取引、先渡取引、オプション取引、スワップ取引及びこれらに類似する取引（以下「デリバティブ取引」という。）により生じる正味の債権等をいう。

#### 金銭債権の貸借対照表価額

61. 金銭債権の貸借対照表価額は、取得価額を基に以下のとおりとする。

(1) 受取手形、未収金、貸付金等の債権の貸借対照表価額は、取得価額から貸倒引当金を控除した金額とする。

(2) 貸倒引当金は、債務者の財政状態及び経営成績等に応じて、次のように区分し、それぞれ区分ごとの貸倒見積高をもって計上する。

① 一般債権（経営状態に重大な問題が生じていない債務者に対する債権をいう。）については、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の貸倒実績率等合理的な基準により算定する。

② 貸倒懸念債権（経営破綻の状態には至っていないが、債務の弁済に重大な問題が生じているか、又は生じる可能性の高い債務者に対する債権をいう。）については、債権の状況に応じて、次のいずれかの方法により貸倒見積高を算定する。ただし、同一の債権については、債務者の財政状態及び経営成績の状況等が変化しない限り、同一の方法を継続して適用する。

ア. 債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額について債務者の財政状態及び経営成績を考慮して貸倒見積高を算定する方法

イ. 債権の元本の回収及び利息の受取りに係るキャッシュ・フローを合理的に見積もることができる債権については、債権の元本及び利息について元本の回収及び利息の受取りが見込まれるときから当期末までの期間にわたり当初の約定利率で割り引いた金額の総額と債権の帳簿価額との差額を貸倒見積高とする方法

③ 破産更生債権等（経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権をいう。）については、債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額を貸倒見積高とする。

#### 時価評価

62. 市場価格のある金銭債権については、時価又は適正な価格をもって貸借対照表価額とし、評価差額は、当期の収益費用差額として処理することができる。

#### 金銭債権の譲渡

63. 手形割引は、手形の所持人が満期前に第三者に手形を譲渡し、その対価として譲渡の日以後満期に至るまでの金利相当額（割引料と呼ばれる。）を手形額面金額から差し引いた金額を受け取る取引である。また、満期前に当該手形を他の金融機関に譲渡（再割引という。）して資金を回収することもできる。このような場合、手形行為そのものとしては、通常、裏書譲渡が行われる。

64. 手形の割引又は裏書は、金銭債権の譲渡に該当する。したがって、手形割引時に、手形譲渡損が計上される。

#### **有価証券の貸借対照表価額**

##### **有価証券の取得価額**

65. 有価証券の取得価額は、購入代価に手数料等の付随費用を加算し、これに平均原価法等の方法を適用して算定した金額とする。

#### **有価証券の保有目的区分と評価方法**

66. 有価証券は、非営利組織が保有する目的により、次のように区分し、評価差額等について処理した上、それぞれ区分ごとの評価額をもって貸借対照表価額とする。

- (1) 売買目的有価証券
- (2) 満期保有目的の債券
- (3) 子会社株式及び関連会社株式
- (4) その他有価証券

#### **売買目的有価証券**

67. 売買目的有価証券とは、時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券をいい、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額及び売却差額は当期の収益費用差額に含めて処理する。

#### **時価**

68. 時価とは、公正な評価額をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場に基づく価額をいう。市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場がない場合には、合理的に算定された価額を公正な評価額とする。

#### **満期保有目的の債券**

69. 満期保有目的の債券とは、満期まで所有する意図をもって保有する国債、地方債、政府保証債、その他の債券をいい、取得価額をもって貸借対照表価額とする。ただし、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、取得価額と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とする。

70. 償却原価法とは、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、当該差額に相当する金額を償還期に至るまで每期一定の方法で貸借対照表価額に加減する方法をいう。なお、この場合には、当該加減額を受取利息に含めて処理する。

取得価額と債権金額との差額に重要性が乏しい場合には、決済時点において差額を収益費用差額として認識することもできる。

### 子会社株式及び関連会社株式

71. 子会社株式とは、発行済株式数の50%超を保有した会社の株式をいう。このほか、当該非営利組織が直接的又は間接的に、他の会社の財務及び営業又は事業の方針を決定する意思決定機関を支配している場合の当該他の会社の株式を含む。
72. 関連会社株式とは、発行済株式数の20%以上50%以下を保有した会社の株式をいう。このほか、当該非営利組織が直接的又は間接的に、他の会社の財務及び営業又は事業の方針の決定に対して、重要な影響を与えることができる場合における当該他の会社の株式を含む。
73. 子会社株式及び関連会社株式は、取得価額をもって貸借対照表価額とする。

### その他有価証券

74. 売買目的有価証券、満期保有目的の債券並びに子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券は、その他有価証券といい、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は純資産の部に計上し、翌期首に取得価額に洗い替える。なお、「10. 税効果会計」による会計処理を行う場合には、評価差額は、税効果会計による調整後の金額を計上する。

### 有価証券の減損損失

75. 満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式並びにその他有価証券のうち市場価格のあるものについて時価が著しく下落したときは、回復する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、評価差額は活動計算書上、当期の費用として処理する。
76. 市場価格のあるものについて時価が「著しく下落したとき」とは、少なくとも個々の銘柄の有価証券の時価が、取得価額に比べて50%程度以上下落した場合をいう。この場合には、合理的な反証がない限り、時価が取得価額まで回復する見込みがあるとは認められないため、減損処理を行う。
77. 市場価格のない株式については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は活動計算書上、当期の費用として処理する。ただし、市場価格のない株式の実質価額について、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられる場合には、期末において相当の減額をしないことも認められる。
78. 財政状態の悪化とは、一般に公正妥当と認められる会計基準その他の企業会計の慣行に従って作成した財務諸表を基礎に、原則として、資産等の時価評価に基づく評価差額等を加味して算定した1株当たりの純資産額が、当該株式の取得時と比較して、相当程度下落している場合をいう。
79. 市場価格のない株式の実質価額が「著しく低下したとき」とは、少なくとも株式の実質価額が取得原価に比べて50%程度以上低下した場合をいう。実質価額は、通常、1株

当たりの純資産額に所有株式数を乗じた金額であるが、会社の超過収益力等を考慮に入れることができる。

### デリバティブ

80. デリバティブ取引により生じる正味の債権は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は、当期の収益費用差額として処理する。

81. ヘッジ目的でデリバティブ取引を行った場合、ヘッジ対象資産に譲渡等の事実がなく、かつ、そのデリバティブ取引がヘッジ対象資産に係る損失発生へのヘッジに有効である場合に限り、収益費用差額の繰延べが認められる。この場合、ヘッジ手段であるデリバティブ取引から発生する評価差額は、ヘッジ対象に係る収益費用差額が認識されるまで、純資産として繰り延べる。なお、「10. 税効果会計」による会計処理を行う場合には、差額は、税効果会計による調整後の金額を計上する。

## 2. たな卸資産

### たな卸資産の評価基準及び評価方法

82. 製品、半製品、原材料、仕掛品、商品等のたな卸資産については、原則として購入代価又は製造原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、平均原価法等のうちあらかじめ定めた方法を適用して算定した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には時価をもって貸借対照表価額とする（低価法）。

### 3. 有形固定資産及び無形固定資産

#### 有形固定資産

83. 有形固定資産のうち、構築物、建設仮勘定とは、以下のものをいう。

(1) 構築物とは、土地に定着する土木設備又は工作物をいう。

(2) 建設仮勘定とは、有形固定資産（第16項(1)～(7)に掲げる資産）で通常の事業活動の用に供することを前提として、建設又は製作途中における当該建設又は製作のために支出した金額及び充当した材料をいう。

#### 有形固定資産の貸借対照表価額

84. 有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。

85. 有形固定資産の取得原価は、原則として当該資産の引取費用等の付随費用を含めて算定した金額とする。

86. 償却済の有形固定資産は、除却されるまで残存価額又は備忘価額で記載する。

#### 無形固定資産の貸借対照表価額

87. 無形固定資産については、当該資産の取得のために支出した金額から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする。

#### ソフトウェア

88. ソフトウェア（コンピュータを機能させるように指令を組み合わせて表現したプログラム等をいう。以下同じ。）を用いて外部に業務処理等のサービスを提供する契約等が締結されている場合のように、その提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には、適正な原価を集計した上、当該ソフトウェアの制作に要した費用に相当する額を無形固定資産として計上する。

89. 組織内利用のソフトウェアについては、完成品を購入した場合のように、その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合には、当該ソフトウェアの取得に要した費用に相当する額を無形固定資産として計上する。

90. 機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては、当該機械装置等を含めて処理する。

#### 費用配分

91. 固定資産は、当該資産の耐用年数にわたり、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり配分するものであり、減価償却方法は、資産の将来の経済的便益を非営利組織が費消すると予想されるパターンを反映するものである。減価償却方法は、定額法、定率法、その他の方法によるものとする。

#### 4. リース取引

92. リース取引とは、特定の物件の所有者である貸手が、その物件の借手に対し、リース期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、リース料を貸手に支払う取引をいう。

##### ファイナンス・リース取引

93. リース契約に基づくリース期間の中途において契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずるリース取引で、借手が、契約に基づきリース物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引をファイナンス・リース取引といい、このうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引を所有権移転外ファイナンス・リース取引という。

##### オペレーティング・リース取引

94. オペレーティング・リース取引とは、ファイナンス・リース取引以外のリース取引をいう。

##### 所有権移転ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理

95.

- (1) ファイナンス・リース取引は、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理を行う。借手は、リース物件とこれに係る債務をリース資産とリース債務として計上する。
- (2) リース資産とリース債務の計上額を算定するに当たっては、原則として、リース契約締結時に合意されたリース料総額からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除する方法による。
- (3) 当該利息相当額については、原則として、リース期間にわたり利息法により配分する。
- (4) リース資産の減価償却費は、自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一の方法により算定する。

##### 所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手の会計処理

96. リース取引開始時の会計処理については、以下のとおりである。

- (1) 所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る借手は、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行う。ただし、重要性が乏しい場合には、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができる。
- (2) リース取引開始日におけるリース資産とリース債務の計上額は、リース料総額の現在価値と貸手の購入価額等（貸手の購入価額等が明らかでない場合は借手の見積現金購入価額）とのいずれか低い額による。

97.

- (1) 利息相当額の総額は、原則としてリース期間にわたり利息法により配分するが、リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、次のいずれかの方法を採用する

ことができる。

① リース料総額から利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法

リース資産及びリース債務は、リース料総額で計上され、支払利息は計上されず、減価償却費のみが計上される。

② 利息相当額の総額をリース期間中の各期にわたり定額で配分する方法

(2) リース資産の減価償却費については、原則として、リース期間を耐用年数とし、残存価額をゼロとして算定する。償却方法については自己所有の固定資産に適用する減価償却方法と同一である必要はなく、実態に応じたものを選択する。

(3) リース料支払時の会計処理は、期中のリース料支払時に、支出する現金預金を元本と支払利息の支払に区分する。なお、リース期間の利息相当額は、リース取引開始時のリース料総額と、リース資産の計上価額の差額とする。

98. 重要性が乏しい場合とは、リース契約1件当たりの金額が、300万円未満の取引又は、契約期間が1年内のリース取引又はリース料総額が資産計上基準を満たさない場合をいう。

99. リース資産総額に重要性が乏しいと認められる場合とは、未経過リース料、有形固定資産及び無形固定資産の期末残高の合計額に占める未経過リース料の割合が10%未満である場合をいう。

#### ファイナンス・リース取引の表示

100. 貸借対照表の表示は以下のとおりとする。

(1) リース資産については、原則として、有形固定資産、無形固定資産の別に、一括してリース資産として表示する。ただし、有形固定資産、無形固定資産に属する各科目に含めることもできる。

(2) リース債務については、貸借対照表日後1年内に支払の期限が到来するものは流動負債に属するものとし、貸借対照表日後1年を超えて支払の期限が到来するものは固定負債に属するものとする。

#### ファイナンス・リース取引の注記

101. ファイナンス・リース取引で、売買取引に係る方法に準じて処理を行った場合には、リース資産について、その内容（主な資産の種類等）及び減価償却の方法を注記する。

#### オペレーティング・リース取引の会計処理

102. オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う。

#### オペレーティング・リース取引の注記

103. オペレーティング・リース取引のうち、解約不能のものに係る未経過リース料は、1年内のリース期間に係るものと、1年を超えるリース期間に係るものとに区分して注記する。ただし、重要性が乏しい場合には、当該注記を要しない。

## 5. 固定資産の減損

### 適用対象資産

104. 適用対象資産は、固定資産とする。また、金融資産、繰延税金資産については、個別の項において、評価に関する個別規定が設定されているため除く。

### 資産の区分

105. 資産の区分は次のとおりである。

- (1) 資金生成資産とは、当該資産又は資産グループの使用と直接結び付いて生み出される将来キャッシュ・フローにより、投資の回収を予定する資産又は資産グループをいう。
- (2) 将来キャッシュ・フローとは、例えば、以下のようなものがある。
  - ① 事業収益、運営補助金、措置事業に関する措置費
  - ② 資産又は資産グループにおいて継続的に受領している寄附金
  - ③ 資産又は資産グループに直接紐付く会費
  - ④ 過去の実績から、毎期、資産又は資産グループが直接受領すると見込まれる寄附金
  - ⑤ 臨時的な寄附金のうち履行が確実と考えられる寄附金
  - ⑥ 資産又は資産グループで発生するコスト
- (3) 非資金生成資産とは、資金生成資産以外の資産又は資産グループをいう。

### 資産のグルーピング

106.

- (1) 非営利組織における資産のグルーピングは、他の資産又は資産グループからおおむね独立したキャッシュ・フロー又はサービスを生み出す最小の単位で行う。
- (2) キャッシュ・フロー又はサービスを生み出す最小の単位の決定は、管理会計上の区分や投資の意思決定（資産の処分や事業の廃止に関する意思決定を含む。）を総合的に判断して行う。
- (3) 複数の資産グループ共通で使用される資産（以下「共通使用資産」という。）がある場合には、共通使用資産が関連する複数の資産又は資産グループに共通使用資産を加えた、より大きな単位の将来キャッシュ・フローにより、当該共通使用資産が関連する資産又は資産グループの投資額及び共通使用資産の投資額の回収を予定しているか否かで、当該共通使用資産を資金生成資産と非資金生成資産に区分する。
  - ① 資金生成資産グループのみに使用される共通使用資産は、資金生成資産となることが多い。
  - ② 非資金生成資産グループのみに使用される共通使用資産は、非資金生成資産となることが多い。
  - ③ 本部資産のように資金生成資産グループと非資金生成資産グループにまたがり、組織共通で利用される共通使用資産は、組織全体で当該共通使用資産も含めて投資の回収を予定する場合には資金生成資産となり、組織全体で当該共通使用資産の投資の回収を予定しない場合には非資金生成資産となる。

## 減損損失の認識と測定

107. 資産又は資産グループについて、以下の3ステップで減損会計を適用する。

- (1) 減損の兆候の有無を判断する。
- (2) 減損の兆候がある場合には、減損の存在が相当程度確実と認められるか否かで減損を認識するかどうかを判定する。
- (3) 減損損失を認識すべきであると判定された資産又は資産グループについて減損額の測定を行う。

## 資金生成資産の減損

### 減損の兆候

108. 資金生成資産について、以下のいずれかの状況に該当する場合又はいずれかの状況が見込まれる場合には、減損の兆候が認められる。

- (1) 損益又はキャッシュ・フローについて、以下のいずれかがある場合
  - ・ 投資時に作成された合理的な事業計画からの著しい乖離
  - ・ 長期間（3年～5年程度）にわたる継続したマイナス
- (2) 回収可能額を著しく低下させる変化  
遊休、稼働率の低下、機能的減価、建設仮勘定に計上している建設途中の固定資産の建設の大幅な遅れや延期・中止、異なる用途への変更、資産の処分、事業廃止や縮小の決定等がある。
- (3) 経営環境の著しい悪化  
技術革新による著しい陳腐化、特許期間終了による重要な関連技術の拡散など技術的環境の著しい悪化や、業務に関連する重要な法律改正、規制緩和や規制強化、補助金の大幅な減額などの制度に関する環境の著しい悪化、重大な法令違反の発生等がある。
- (4) 市場価格の著しい下落

### 減損の認識

109. 減損の兆候がある資金生成資産について、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較し、資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を一定程度下回る場合に、減損損失を認識する。

- (1) 将来キャッシュ・フローは、当該資産又は資産グループの使用と直接結び付いて生み出される経常的な将来キャッシュ・フロー及び確実に見込まれる臨時的な将来キャッシュ・フローとする。なお、現在の価値を維持するための合理的な設備投資に関連する将来キャッシュ・フローは、見積りに含める。
- (2) 将来キャッシュ・フローの見積期間は、資産又は資産グループの中の主要な資産の経済的残存使用年数と20年のいずれか短い方とする。
- (3) 一定程度の水準について、一定程度とは、投資案件に期待する収益率にもよるため、一律に数値基準を示すことはできないものの、少なくとも割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を30%以上下回る場合には、減損の存在が確実である。

## 減損の測定

110. 減損損失を認識すべきであると判定された資金生成資産については、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の費用とする。

### (1) 回収可能価額について

- ① 回収可能価額は、資産又は資産グループの正味売却価額と使用価値のいずれか高い方とする。
- ② 正味売却価額は、資産又は資産グループの売却により生み出される価値である。正味売却価額は、資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される。
- ③ 使用価値は、資産又は資産グループの使用により生み出される価値である。使用価値は、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの割引現在価値より算定される。

### (2) 割引率について

- ① 割引率は、貨幣の時間的価値を反映した割引率とする。資産又は資産グループに係る将来キャッシュ・フローが、その見積値から乖離するリスクが、将来キャッシュ・フローの見積りに反映されていない場合には、これを割引率に反映させる。
- ② 当該リスクを割引率に反映させる場合には、当該資産又は資産が属する事業に期待される収益率を用いたり、組織に期待される収益率を用いたりして当該割引率を算定する。
- ③ 当該資産又は資産が属する事業に期待される収益率は、当該資産に係る事業の状況によって異なり、資本コストを下回ることはない。
- ④ 組織存続に最低限必要となる収益率を自己資本コストと考え、当該自己資本コストと借入資本コストの加重平均を組織に期待される収益率とする。

## 非資金生成資産の減損

### 減損の兆候

111. 非資金生成資産について、以下のいずれかの状況に該当する場合又はいずれかの状況が見込まれる場合に減損の兆候が認められる。

### (1) 固定資産が帰属する事業の実績について、投資時の事業計画からの著しい乖離

著しい乖離とは、運営施設における利用者の減少や資産の使用率の低下、資産能力の想定との相違、想定と異なる維持管理コストの発生、事業やプロジェクトの大幅な遅延等である。

### (2) 資産又は資産グループの使用範囲や方法、使用可能性を低下させる変化

遊休、稼働率の低下、機能的減価、建設仮勘定に計上している建設途中の固定資産の建設の大幅な遅れや延期・中止、異なる用途への変更、資産の処分、事業廃止や縮小の決定等がある。

### (3) 経営環境の著しい悪化

技術革新による著しい陳腐化、特許期間終了による重要な関連技術の拡散など技術的環境の著しい悪化や、業務に関連する重要な法律改正、規制緩和や規制強化、補助金の大幅な減額などの制度に関する環境の著しい悪化、重大な法令違反の発生等がある。

- (4) 市場価格の著しい下落

### 減損の認識

112. 減損の兆候がある非資金生成資産について、以下の場合に該当するときは減損損失を認識する。

- (1) 兆候が第111項(1)～(3)の場合

資産又は資産グループの全部又は一部の使用が想定されないとき

- (2) 兆候が第111項(4)の場合

市場価格の回復見込みがあると認められないとき

上記(1)において、減損の兆候があるが、当該資産又は資産グループを用いてサービス提供を継続する場合には、減損の認識は不要である。ただし、このような決定を行うためには、当該サービス提供の継続可能性を検討していることが要件となる。

### 減損の測定

113. 減損損失を認識すべきであると判定された非資金生成資産については、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を減損損失として当期の費用に計上する。

- (1) 回収可能価額について

① 回収可能価額は、資産又は資産グループの正味売却価額と使用価値のいずれか高い方とする。

② 正味売却価額は、資産又は資産グループの売却により生み出される価値である。正味売却価額は、資産又は資産グループの時価から処分費用見込額を控除して算定される。

③ 使用価値は、減価償却後再調達価額により算定される。ただし、減価償却後再調達価額の算定が困難な場合は、資産の帳簿価額に使用が想定される割合を乗じて算出した金額を再調達価額とすることができる。

- (2) 減価償却後再調達価額は、固定資産の一部につき使用が想定されていない部分以外の部分が有するサービス提供能力と同じサービス提供能力を有する資産を新たに取得した場合において見込まれる取得価額から、対応する減価償却累計額を控除した価額をいう。

### 注記

114. 次に掲げる事項について注記をする。

- (1) 主な資金生成資産と非資金生成資産の内容  
(2) 資産又は資産グループの区分変更を行った場合には、その旨、変更理由

115. 減損を認識した場合には、次に掲げる事項について注記をする。

- (1) 減損を認識した資産又は資産グループの用途、種類、場所、帳簿価額等の概要  
(2) 減損の認識に至った経緯  
(3) 主な固定資産の種類ごとの減損損失の内訳  
(4) 資産グループについて減損損失を認識した場合には、当該資産グループの概要と資産をグルーピングした方法

- (5) 回収可能価額が正味売却価額である場合には、その旨及び時価の算定方法、回収可能価額が使用価値である場合にはその旨及び割引率

## 6. 外貨建取引

### 外貨建取引

116. 外貨建取引とは、売買価額その他取引価額が外国通貨で表示されている取引をいう。
117. 外貨建取引は、原則として、当該取引発生時の為替相場による円換算額をもって記録する。
118. 在外事務所における外貨建取引については、原則として、主たる事務所と同様に処理する。ただし、外国通貨で表示されている在外事務所の財務諸表に基づき非営利組織の財務諸表を作成する場合には、在外事務所の財務諸表の費用及び収益（費用性資産の費用化額及び収益性負債の収益化額を除く。）の換算については、期中平均相場によることができる。

### 貸借対照表価額

119. 外国通貨、外貨建金銭債権債務及び外貨建有価証券については、決算時において、次の区分ごとの換算額をもって貸借対照表価額とする。
- (1) 外国通貨については、決算時の為替相場による円換算額
  - (2) 外貨建金銭債権債務については、決算時の為替相場による円換算額
  - (3) 外貨建有価証券の換算額については、保有目的による区分に応じ、次により換算した額
    - ① 満期保有目的の外貨建債券については、決算時の為替相場による円換算額
    - ② 売買目的有価証券及びその他有価証券については、外国通貨による時価を決算時の為替相場により円換算した額
    - ③ 子会社株式・関連会社株式については、取得時の為替相場による円換算額
120. 外貨建有価証券について時価の著しい下落又は実質価額の著しい低下により評価額の引下げが求められる場合には、当該有価証券の時価又は実質価額は、外国通貨による時価又は実質価額を決算時の為替相場により円換算した額とする。

### 決算時の換算差額の会計処理

121. 決算時における換算によって生じた換算差額は、当期の為替差損益として処理する。ただし、外貨建有価証券換算差額については、時価の著しい下落又は実質価額の著しい低下により、決算時の為替相場による換算を行ったことによって生じた換算差額は、当期の有価証券の評価損として処理するほか、次に定めるところにより処理するものとする。
- (1) 満期保有目的の外貨建債券について決算時の為替相場による換算を行うことによって生じた換算差額は、当期の為替差損益として処理する。
  - (2) 売買目的の外貨建債券について決算時の為替相場による換算を行うことによって生じた換算差額は、当期の評価差額として処理する。
  - (3) 外貨建のその他有価証券について決算時の為替相場による換算を行うことによって生じた換算差額は、純資産の部にその他有価証券評価差額金として計上し、翌期首

に取得価額に洗い替える。

#### **取引発生時の為替相場について**

122. 取引発生時の為替相場とは、取引が発生した日における直物為替相場又は合理的な基準に基づいて算定された平均相場、例えば取引の行われた月又は週の前月又は前週の直物為替相場を平均したもの等、直近の一定期間の直物相場に基づいて算出されたものとする。ただし、取引が発生した日の直近の一定の日における直物為替相場、例えば取引の行われた月若しくは週の前月若しくは前週の末日又は当月若しくは当週の初日の直物為替相場によることも認められる。

#### **外国通貨による記録について**

123. 外貨建債権債務及び外国通貨の保有状況並びに決済方法等から、外貨建取引について当該取引発生時の外国通貨により記録することが合理的であると認められる場合には、取引発生時の外国通貨の額をもって記録する方法を採用することができる。この場合には、外国通貨の額をもって記録された外貨建取引は、各月末等一定の時点において、当該時点の直物為替相場又は合理的な基礎に基づいて算定された一定期間の平均相場による円換算額を付するものとする。

## 7. 金融負債

### 金融負債

124. 金融負債とは、支払手形、未払金、借入金及び法人債等の金銭債務並びにデリバティブ取引により生じる正味の債務等をいう。

### 金銭債務

#### 貸借対照表価額

125. 金銭債務の貸借対照表価額は次のとおりとする。

- (1) 支払手形、未払金、借入金その他の債務には、債務額を付さなければならない。
- (2) 払込みを受けた金額が債務額と異なる法人債は、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とする。償却原価法とは、金銭債務を債務額と異なる金額で計上した場合において、当該差額に相当する金額を償還期に至るまで每期一定の方法で取得価額に加減する方法をいう。

### 法人債

126. 事業資金等の調達のため非営利組織が発行する債券をいう。

### デリバティブ

127. デリバティブ取引により生じる正味の債務は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は、当期の収益費用差額として処理する。

128. ただし、金融機関からの融資と組み合わせて、金利スワップの元本の金額が同額である等の一定要件を満たしている場合には、時価評価を行わないことができる。

## 8. 引当金

129. 引当金とは、以下のものをいう。

- (1) 将来の支出の増加又は将来の収入の減少であって、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もることができる場合には、当該金額を引当金として負債に計上するとともに、当期の負担に帰すべき金額を費用に計上する。ただし、引当金のうち資産に係る引当金の場合は、資産の控除項目として計上する。
- (2) 発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金は計上することができない。

130. 引当金には、例えば、以下のものがある。

- (1) 貸倒引当金
- (2) 賞与引当金
- (3) 退職給付引当金
- (4) 債務保証損失引当金
- (5) 損害補償損失引当金

### 退職給付債務・退職給付引当金

#### 退職金制度の会計処理

131. 確定給付制度の会計処理について、就業規則等の定めに基づく退職一時金、厚生年金基金及び確定給付企業年金の退職給付制度を採用している法人にあっては、引当金を計上する。

132. 法人が拠出以後に追加的な負担が生じない確定拠出制度については、当該制度に基づく要拠出額である掛金をもって費用処理する。

#### 確定給付制度の会計処理－原則法

133. 確定給付制度の会計処理は、原則として以下のとおりを行う。

- (1) 退職給付債務は、退職により見込まれる退職給付の総額のうち、期末までに発生していると認められる額を割り引いて計算する。退職給付債務に未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用を加減した額から年金資産の額を控除した額を退職給付引当金として計上する。ただし、年金資産の額が退職給付債務を超える場合には、前払年金費用として計上する。
- (2) 退職給付の総額のうち期末までに発生していると認められる額は、次のいずれかの方法により計算する。この場合、一旦採用した方法は、原則として、継続して適用する。
  - ① 退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法
  - ② 退職給付制度の給付算定式に従って各勤務期間に帰属させた給付に基づき見積もった額を、退職給付見込額の各期の発生額とする方法

なお、この方法による場合、勤務期間の後期における給付算定式に従った給付が、初期よりも著しく高い水準となるときは、当該期間の給付が均等に生じるとみなし

て補正した給付算定式に従う。

- (3) 退職給付債務の計算における割引率は、安全性の高い長期の債券の利回りを基礎として決定することとなる。
- (4) 未認識過去勤務費用とは、退職給付水準の改訂等に起因して発生した退職給付債務の増加又は減少部分のうち、費用処理（費用の減額処理又は費用を超過して減額した場合の利益処理を含む。以下同じ。）されていないものをいう。未認識過去勤務費用は、原則として各期の発生額について、予想される退職時から現在までの平均的な期間（以下「平均残存勤務期間」という。）以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理する。
- (5) 未認識数理計算上の差異とは、年金資産の期待運用収益と実際の運用収益との差異、退職給付債務の数理計算に用いた見積数値と実績との差異及び見積数値の変更等により発生した差異のうち、費用処理されていないものをいう。未認識数理計算上の差異は、原則として各期の発生額について、平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理する。
- (6) 年金資産の額は、厚生年金基金等が運用している年金資産を期末における公正な評価額により計算する。

#### **確定給付制度の計算方法－簡便的方法**

134. 退職給付の対象となる職員数が300人未満の場合、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、原則法による計算の結果に一定の高い水準の信頼性が得られない場合、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には、退職一時金に係る債務は、退職給付に係る期末自己都合要支給額をもって算定することが認められる。

#### **確定拠出制度の会計処理**

135. 確定拠出年金制度のように拠出以後に追加的な負担が生じない確定拠出制度については、当該制度に基づく要拠出額である掛金をもって費用処理する。ただし、退職一時金制度等の確定給付制度と併用している場合には、それぞれ会計処理する必要がある。

なお、退職一時金の一部を確定拠出制度等から支給する制度の場合には、期末自己都合要支給額から同制度より給付される額を除いた金額によることとなる。

#### **退職金規程がなく、退職金等の支払に関する合意も存在しない場合**

136. 退職金規程がなく、かつ退職金等の支払に関する合意も存在しない場合には、退職給付債務を計上することはできない。ただし、退職金の支給実績があり、将来においても支給する見込みが高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、重要性がない場合を除き、退職給付引当金を計上する。

## 9. 資産除去債務

### 資産除去債務

137. 資産除去債務とは、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものをいう。この場合の法律上の義務及びそれに準ずるものには、有形固定資産を除去する義務のほか、有形固定資産の除去そのものは義務でなくとも、有形固定資産を除去する際に当該有形固定資産に使用されている有害物質等を法律等の要求による特別の方法で除去する義務も含まれる。

138. 資産除去債務は、発生した時に負債として計上する。なお、資産除去債務の発生時に、当該債務の金額を合理的に見積もることができない場合には、これを計上せず、当該債務額を合理的に見積もることができるようになった時点で負債として計上する。

139. 有形固定資産の除去とは、有形固定資産を用役提供から除外することをいう（一時的に除外する場合を除く。）。除去の具体的な態様としては、売却、廃棄、リサイクルその他の方法による処分が含まれるが、転用や用途変更は含まれない。

140. 資産除去債務は、それが発生した時に有形固定資産の除却に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積もり、割引後の金額（割引価値）で算定する。

### 除去費用

141. 資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。資産計上された資産除去債務に対応する除却費用は、減価償却を通じて、当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する。

142. 時の経過による資産除去債務の調整額は、その発生時の費用として処理する。当該調整額は、期首の負債の帳簿価額に当初負債計上時の割引率を乗じて算定する。

### 除去費用等の活動計算書上の表示

143. 資産計上された資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額及び時の経過による資産除去債務の調整額は、当該資産除去債務に関連する有形固定資産の減価償却費と同じ区分に含めて計上する。

144. 資産除去債務の履行時に認識される資産除去債務残高と資産除去債務の決済のために実際に支払われた額との差額は、原則として、当該資産除去債務に対応する除去費用に係る費用配分額と同じ区分に含めて計上する。

### 資産除去債務に係る注記

145. 資産除去債務の会計処理に関連して、次の事項を注記する。

- (1) 資産除去債務の内容についての簡潔な説明

- (2) 支出発生までの見込期間、適用した割引率等の前提条件
- (3) 資産除去債務の総額の期中における増減内容
- (4) 資産除去債務の見積りを変更したときは、その変更の概要及び影響額
- (5) 資産除去債務は発生しているが、その債務を合理的に見積もることができないため、貸借対照表に資産除去債務を計上していない場合には、当該資産除去債務の概要、合理的に見積もることができない旨及びその理由

## 10. 税効果会計

146. 税効果会計は、非営利組織の会計上の資産又は負債の額と法人税法に基づく課税所得計算上の資産又は負債の額が異なる場合に、法人税等の額を適切に期間配分して、法人税等を控除する前の収益費用差額と法人税等を合理的に対応させるための手続をいう。

147. 非営利組織において法人税法上の収益事業（公益目的事業を除く。）を実施している場合は、税効果会計を適用する。ただし、一時差異等に重要性が乏しい場合、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができる。

148. 一時差異等とは、貸借対照表に計上されている資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額との差額及び将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金をいう。一時差異等があるときは、以下により法人税等の額を適切に期間配分する。

- (1) 一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として貸借対照表に計上する。
- (2) 繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われるものと見込まれる期の税率に基づいて計算する。
- (3) 繰延税金資産と繰延税金負債の差額を期首と期末で比較した増減額は、当期に納付すべき法人税等の調整額として計上する。ただし、資産の評価替えにより生じた評価差額が直接純資産の部に計上される場合には、当該評価差額に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を当該評価差額から控除して計上する。

### 繰越欠損金の扱い

149. 繰越欠損金に係る繰延税金資産は、法人の運営状況から近い将来課税所得が発生することが確実に見込まれる場合に限り計上することができる。

### 法人税等の範囲

150. 法人税等には、法人税のほか、都道府県民税、市町村民税及び利益に関連する金額を課税標準とする事業税が含まれる。

### 繰延税金資産の回収可能性

151. 繰延税金資産の計上には、収益力に基づく課税所得が十分見込まれること、及びスケジューリングを行うことが前提となる。

### 法定実効税率

152. 法定実効税率とは、法人税等の収益費用差額に対する実質的な税金負担割合をいう。非営利組織においては、課税の範囲や税率が多様であるため、各課税の対象等を踏まえて法定実効税率の計算をする。

### 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳

153. 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳については、注記する。

## 11. 純資産の区分

### 非営利組織における純資産構成

154. 非営利組織における純資産は、主に、組織の財務的基盤として保持し続けることが求められる資源、資源提供者との合意等に起因して用途の制約を受ける資源、活動目的を達成する観点から自らの判断で用途を決定できる資源から構成される。非営利組織の財務報告では、こうした資源の性格の違いを反映し、純資産を区分表示する。

### 基盤純資産

155. 基盤純資産は、法令等に定められた発生事由に従い、組織活動の基盤として保持し続けるために区分経理することを決定した純資産である。基盤純資産の取崩しに当たっては、所轄庁の承認、法人の理事会等による機関決定、資源提供者との合意といった事前に定められた一定のプロセスを経ることが求められる。

156. 基盤純資産には、以下のものが含まれる。

- (1) 資源保持の観点から法令上、純資産の区分保持が定められているもの（基本金等）
- (2) 特定の目的のために設置される基金であり、その元本を保持し続けることを目的に純資産における区分経理することを決定したもの

157. 基盤純資産に該当する基本金や基金について、理事会又は評議員会等の非営利組織の機関決定、所轄庁の承認等の所定の手続を経ることを前提として、取崩しが認められる場合がある。取り崩した基盤純資産は、その用途に制約がない場合には非拘束純資産に、用途の制約を受ける場合には用途拘束純資産に振り替えられる。

### 用途拘束純資産

158. 用途拘束純資産は、資源提供者との合意又は組織の機関決定により、用途の制約を受ける資源のうち、基盤純資産に含まれないものをいう。

159. 用途拘束純資産には、以下のものが含まれる。

- (1) 特定の目的の支出を前提として受け入れる寄附金、助成金・補助金
- (2) 特定の目的のために設置される基金であって、基金の目的達成のために資金等の直接の利用を前提としているもの
- (3) 償却性資産、非償却性資産を問わず、固定資産の取得に充てられることを前提に受け入れる寄附金、助成金・補助金

### 非拘束純資産

160. 非拘束純資産は、非営利組織が自らの活動目的を達成する観点から自ら用途を決定できる資源をいう。

### 関連する投資損益等の取扱い

161. 基盤純資産を原資とする資産について、投資損益又は減損が発生した場合であっても、基盤純資産の額は変化しない。当該資産の投資損益は、その他有価証券に関わる評

価差額を除き、非拘束純資産の区分に計上する。その他有価証券に関わる評価差額は、その他有価証券評価差額金として純資産の部に計上する。

162. 使途拘束純資産を原資とする資産について、投資損益又は減損が発生した場合、その他有価証券に関わる評価差額を除き、使途拘束純資産の区分に計上する。その他有価証券に関わる評価差額は、その他有価証券評価差額金として純資産の部に計上する。

163. 非拘束純資産を原資とする資産について、投資損益又は減損が発生した場合、その他有価証券に関わる評価差額を除き、非拘束純資産の区分に計上する。その他有価証券に関わる評価差額は、その他有価証券評価差額金として純資産の部に計上する。

#### **純資産区分に関わる注記**

164. 基盤純資産については、期首純資産残高、当期繰入額及びその内容、当期取崩額及びその内容、期末純資産残高を注記する。

165. 使途拘束純資産については、その内容を明らかにするために項目別に期首純資産残高、当期増加額、当期減少額、当期増減差額、当期末純資産残高を注記する。

166. 純資産の区分間での振替がある場合には、振替の内訳を注記する。

## 12. 収益

### 非営利組織における収益

167. 収益は、非営利組織の活動を通じた経済的資源の流入若しくは増価又は負債の減少であり、純資産を増やす要因となる場合に認識する。

### 交換取引収益と非交換取引収益

168. 非営利組織の収益には、交換取引収益と非交換取引収益とがある。

169. 交換取引収益は、契約に基づく財の販売又はサービスの提供（反対給付）によって発生し、非営利組織が受け取ることとなる経済的資源は組織が提供する財又はサービスの価値とおおむね同等となる。

170. 非交換取引収益は、寄附に代表されるように、非営利組織が当該収益と同等の価値（反対給付）を提供することなく、経済的資源を受け取る場合に発生する。

### 収益の認識要件（交換取引・非交換取引共通）

171. 収益の認識にあつては、以下の三要件全てを満たすこととする。

- (1) 取引その他の事象の結果、非営利組織が経済的資源に対する権利を得る、または、経済的資源を移転する義務から解放されること。
- (2) 取引その他の事象が取り消される可能性が極めて低いこと（以下「確実性」という）。
- (3) 取引その他の事象により得る権利又は解放される義務を信頼性をもって貨幣額によって測定できること（以下「測定可能性」という）。

### 交換取引に係る収益の認識

172. 交換取引においては、約束した財又はサービスの顧客への移転を当該財又はサービスと交換に非営利組織が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識することを原則とする。

173. 経済的資源に対する権利は、非営利組織が契約上の義務を履行することによって、非営利組織に生じる。

### 契約及び履行義務の識別

174. 交換取引収益の認識に当たっては、あらかじめ当該取引について交わされた契約、非営利組織の履行義務及び移転される財又はサービスに関する各当事者の権利等を識別する。

175. 契約は、書面、口頭、取引慣行等により成立する。

### 履行義務の充足による収益の認識

176. 財又はサービスに対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足した時に、収益を認識する。財又はサービスに対する支配とは、その使用を指図し、それに

よる便益のほとんど全てを享受する能力をいう。

177. 交換取引の収益の認識に当たっては、当該取引について、顧客との契約における義務の履行が一時点で充足されるか、一定の期間にわたり充足されるか、どちらに該当するかを決定する。

#### **一時点で充足される履行義務**

178. 顧客との契約における履行義務が一時点で充足される取引について財又はサービスに対する支配を顧客に移転した時点を決定するに当たっては、次の(1)から(5)の指標を考慮する。

- (1) 非営利組織が顧客に提供した資産に関する対価を収受する現在の権利を有していること。
- (2) 顧客が資産に対する法的所有権を有していること。
- (3) 非営利組織が資産の物理的占有を移転したこと。
- (4) 顧客が資産の所有に伴う重大なリスクを負い、経済的価値を享受していること。
- (5) 顧客が資産を検収したこと。

#### **一定の期間にわたり充足される履行義務**

179. 顧客との契約における履行義務が一定の期間にわたり充足される取引については、履行義務の進捗度を見積もり、当該進捗度に基づき収益を認識する。履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる場合にのみ収益を認識する。

180. 履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に関する進捗度を合理的に見積もることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理する。

#### **収益の額の算定（測定）**

##### **取引価格に基づく収益の額の算定**

181. 履行義務を充足した時に、又は充足するにつれて、取引価格のうち、当該履行義務に配分した額について収益を認識する。

##### **取引価格の算定**

182. 取引価格とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に非営利組織が権利を得ると見込む対価の額をいう。取引価格の算定に当たっては、契約条件や取引慣行等を考慮する。

##### **顧客に支払われる対価**

183. 顧客に支払われる対価は、非営利組織が顧客に対して支払う、又は支払うと見込まれる現金の額や、顧客が非営利組織に対する債務額に充当できるものの額を含む。

184. 顧客に支払われる対価は、顧客から受領する別個の財又はサービスとの交換に支払われるものである場合を除き、取引価格から減額する。

#### **履行義務への取引価格の配分**

185. それぞれの履行義務（又は別個の財若しくはサービス）に対する取引価格の配分は、財又はサービスの顧客への移転と交換に非営利組織が権利を得ると見込む対価の額を描写するように行う。

#### **収益の拘束区分**

186. 原則として、販売収益は非拘束純資産に分類される。ただし、財又はサービスの販売によって生み出される収益による収入を特定目的の支出に充てる取決めがある場合には、当該収益を用途拘束純資産に分類する。

#### **非交換取引収益**

187. 寄附金、補助金、助成金などの非交換取引においては、原則として、非営利組織は資源提供者への財又はサービスの提供といった契約上の義務無しに、経済的便益に対する権利を受領する。したがって、非交換取引における経済的便益に対する権利は、非営利組織と資源提供者との間での合意された移転日に移転する。

#### **用途制約がない場合**

188. 受領資源の用途についての制約がない場合は、当該資源を受領する権利の確定後であれば、当該資源に対して自由な裁量権を有している状態であり、資源に対する権利の支配があるといえる。そのため、他の収益認識要件である、確実性、測定可能性の要件を満たした場合には資源の流入時に非拘束資源の流入を収益として認識する。

#### **用途制約がある場合**

189. 受領資源の用途についての制約がある場合は、外的要因による拘束があるものの、当該資源を利用することができ、合意された用途の範囲において資源の将来を非営利組織が決定できる状態であり、収益認識要件である経済的資源に対する権利が移転している。

#### **用途拘束資源の受領**

190. 用途の制約がある用途拘束資源は、当該資源を受領する権利の発生時点で用途拘束資源の流入を収益として認識する。その後、契約条件等に照らして用途に関する制約が実質的に解除された際に拘束解除の認識を行う。

#### **寄附金**

191. 寄附者による寄附申込みと非営利組織の承諾をもって、当該寄附に関する贈与契約が成立する。寄附収益は、寄附が確実であると判断された時点で認識する。

192. 寄附の確実性は、寄附者の過去の寄附実績、履行までの期間、財務状況その他履行が阻害される要因の存在等を総合的に勘案して判断する。

193. 贈与契約の効力発生時点で当該契約履行の確実性が確認できず、収益認識を行わなかった場合、入金、クレジットカード決済等の契約の履行がなされた時点で収益を認識する。

#### **補助金及び助成金**

194. 公的機関や助成団体から受領する補助金や助成金（以下「補助金等」という。）については、原則として交付者から送付された補助金等の交付決定通知を非営利組織が受領した時点で、当該通知に記載されている金額等のうち、非営利組織において使用が見込まれる額の収益認識を行う。ただし、補助金等の交付に付帯条件が付された場合には、当該条件を満たした時点で収益認識を行う。

195. 事業や支出項目等につき使用制約が課されている場合は、使用拘束純資産区分において、収益計上を行う。当該拘束は、一般的に補助・助成事業の完了について補助・助成団体の確認を得た時点で解除される。

#### **現物寄附**

196. 物資による現物寄附を受ける場合、当該現物が非営利組織において利用可能又は換金可能であり、組織目的の達成に貢献する資源である場合に収益として認識する。現物又は現物についての権利や内容を証明する書類を受領し、非営利組織が受入れを承諾した時点で、その公正な評価額により収益認識を行う。

197. 最終的な受益者の利用に供することを前提とした寄附で、単に非営利組織を経由しているにすぎない場合や、測定可能性が満たされない場合には、収益認識は行わず事業報告書上で開示を行う。

198. 換金を前提とした寄附は、寄附と譲渡（換金）行為に分解し、譲渡（換金）主体により会計処理を分ける。

- ・ 譲渡（換金）主体が寄附者の場合は、現金の寄附の取扱いに従う。
- ・ 譲渡（換金）主体が非営利組織の場合には、寄附者からの寄贈品受入れを現物の寄附の取扱いに従って処理し、寄贈品の譲渡（換金）を譲渡契約に従って処理する。

199. 寄贈品に市場がない場合には、簡便的に公正な評価額の測定に譲渡時の契約額（換金額）を利用することができる。

#### **無償又は低廉な価格での人的サービス**

200. 無償又は低廉な価格での人的サービスは、労働単価の客観的な見積りが困難である等、恣意性を排除した測定に課題があることから、収益として認識しない。

201. 組織目的達成に不可欠な人的サービスについて、当該労務サービスの内容、規模及び算定方法について注記をする。ただし、金額の算定が困難な場合には、当該労務サービスの内容や規模について注記をする。また、重要性が乏しい場合には注記を省略することができる。

#### **使用貸借**

202. 土地利用や事務所使用の無償提供には、事務所や会議用の土地建物、自宅、会議室、チャリティイベント用の会場等、様々な形があり、恣意性を排除した測定に課題があることから、活動計算書上で収益として認識しない。

203. 組織目的達成に不可欠な使用貸借について、当該サービスの内容、規模及び算定方法について注記する。ただし、金額の算定が困難な場合には、当該サービス内容及び規模について注記をする。また、重要性が乏しい場合には注記を省略することができる。

#### **返還義務が生じた場合**

204. 収益認識額と実際の入金額が異なる場合や収益認識額について返還義務が生じた場合には、収益認識額と入金額の差額や返還額について、別途、費用計上を行う。

### 13. 費用

#### 原価計算の基準

205. 製造等の業務を行う非営利組織における製品等の製造原価は、適正な原価計算の基準に従って算定する。

#### 適正な原価計算の基準

206. 就労支援事業等を行う非営利組織は、製造等の業務の種類、業務の規模等を勘案し、一般に公正妥当と認められる原価計算の基準に従い、合理的な原価計算手続を定める。

## IV 注記及び様式

### 1. 注記

207. 財務諸表の注記は以下のように行う。

- (1) 非営利組織の財務諸表には、重要な会計方針等、重要な後発事象、固有の表示科目の内容その他非営利組織の状況を適切に開示するために必要な事項を注記する。
- (2) 重要な会計方針等に係る注記事項は、まとめて記載する。その他の注記事項についても、重要な会計方針の注記の次に記載することができる。なお、その他の注記事項については、重要性にかかわらず記載する事項、注記すべき事項が発生した場合に記載する事項、項目に重要性がある場合に記載する事項がある。
- (3) 該当事項がない場合は、注記の見出しを設けた上で該当事項がない旨を記載する必要はなく、見出しごと省略できる。

208. 非営利組織の財務諸表は、情報利用者にとって分かりやすい形で財務諸表本体を作成するとともに、各種専門家の高度な分析に耐えられるように、注記に詳細な情報を含める。

#### 重要な会計方針等の注記

209. 重要な会計方針、表示方法又は会計上の見積りの変更を行った場合には、重要な会計方針の次に、次の各号に掲げる事項を記載する。

- (1) 会計処理の原則又は手続を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容
- (2) 表示方法を変更した場合には、その内容
- (3) 会計上の見積りの変更を行った場合には、その旨、変更の内容及び当該変更が財務諸表に与えている影響の内容

210. 会計方針とは、非営利組織が財務諸表の作成に当たって、その会計情報を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続をいう。なお、会計方針の例としては次のものがある。

- (1) 有価証券の評価基準及び評価方法
- (2) たな卸資産の評価基準及び評価方法
- (3) 固定資産の測定の方針（減損会計を適用するに当たっての資金生成資産、非資金生成資産の区分内容を含む。）
- (4) 外貨建資産及び負債の本邦通貨への換算基準
- (5) 引当金等の計上根拠及び計上基準
- (6) ヘッジ会計の方法
- (7) キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲
- (8) その他財務諸表作成のための基本となる事項

211. 表示方法とは、非営利組織が財務諸表の作成に当たって、その会計情報を正しく示すために採用した表示の方法（注記による開示も含む。）をいい、財務諸表の科目分類、科目配列及び報告様式が含まれる。

212. 会計上の見積りとは、資産及び負債や収益及び費用等の額に不確実性がある場合において、財務諸表作成時に入手可能な情報に基づいて、その合理的な金額を算出することをいう。

### 重要な後発事象の注記

213. 財務諸表には、その作成日までに発生した重要な後発事象を注記する。

214. 後発事象とは、貸借対照表日後に発生した事象で、次期以降の財政状態及び運営状況に影響を及ぼすものをいう。重要な後発事象を注記事項として開示することは、当該非営利組織の将来の財政状態や運営状況を理解するための補足情報として有用である。

215. 重要な後発事象の例としては、次のようなものがある。

- (1) 非営利組織の主要な業務の改廃
- (2) 国又は地方公共団体からの補助金交付、寄附者からの寄附金交付の重大な変更
- (3) 火災、出水等による重大な損害の発生

### 固有の表示科目の内容その他非営利組織の状況を適切に開示するために必要な会計情報

216. 重要性にかかわらず記載する事項としては、事業費及び管理費の形態別内訳がある。

217. 注記すべき事項が発生した場合に記載する事項としては、以下のものがある。

- (1) 継続組織の前提に関する注記
- (2) 誤謬の訂正に関する注記
- (3) 担保に供している資産
- (4) 保証債務等の偶発債務
- (5) 基盤純資産の繰入額、取崩額及び残高
- (6) 使途拘束純資産の内訳と増減額及び残高
- (7) ○○事業等に係る製造原価の内訳
- (8) 無償又は低廉な価格でのサービスの提供等
- (9) キャッシュ・フロー計算書を簡便法で作成した場合の調整勘定の内訳
- (10) 重要な後発事象

218. 項目に重要性がある場合に記載する事項としては、以下のものがある。

- (1) 拘束のある資産の内訳と増減額及び残高（重要性のある資産及び金融資産に限る。）
- (2) 有価証券の内訳及び残高
- (3) 資産に係る引当金を直接控除した場合の各資産の資産項目別の引当金の金額
- (4) 有形固定資産及び無形固定資産の内訳と増減額及び残高
- (5) 固定資産の減損損失に関する注記
- (6) 引当金の内訳と増減額及び残高
- (7) 借入金の内訳と増減額及び残高
- (8) 資産除去債務に関する注記

- (9) 退職給付債務に関する注記
- (10) 関係会社に対する金銭債権又は金銭債務
- (11) 税効果会計に関する注記
- (12) リース取引に関する注記
- (13) 金融商品の状況に関する事項、金融商品の時価等に関する事項の注記
- (14) 賃貸等不動産の時価等に関する注記
- (15) 関連当事者との取引の内容（一般競争入札による取引並びに預金利息及び配当金の受取りその他取引の性格から見て取引条件が一般の取引と同様であることが明白な取引、役員又は評議員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払は除く。）
- (16) その他非営利組織の資産、負債及び純資産の状態並びに純資産増減の状況を明らかにするために必要な事項

### 関連当事者の定義

219. 関連当事者とは、以下のものをいう。

- (1) 当該非営利組織の常勤の役員又は評議員として報酬を受けている者及びそれらの近親者（三親等内の親族及びこの者と特別の関係にある者）
- (2) 当該非営利組織の常勤の役員又は評議員として報酬を受けている者及びそれらの近親者が議決権の過半数を有している法人
- (3) 当該非営利組織を支配する法人（以下「支配法人」という。）  
支配法人とは、当該非営利組織の財務及び事業の方針を決定する機関を支配している法人をいう。
- (4) 当該非営利組織によって支配される法人（以下「被支配法人」という。）  
被支配法人とは、当該非営利組織が他の法人の財務及び事業の方針を決定する機関を支配している場合の他の法人をいう。
- (5) 当該非営利組織と同一の支配法人を持つ法人

## 2. 様式

貸借対照表、活動計算書、キャッシュ・フロー計算書及びこれらの注記を作成する場合には、おおむね以下の様式等による。

### 貸借対照表の様式

220. 貸借対照表の様式は、次のとおりである。

## 貸 借 対 照 表

年 月 日現在

(単位：円)

資 産 の 部			負 債 の 部		
科 目	当期	前期	科 目	当期	前期
<b>I 流動資産</b>			<b>I 流動負債</b>		
現金及び預金			支払手形		
未収金			未払金		
貸倒引当金			前受金		
有価証券			預り金		
たな卸資産			短期借入金		
前払費用			未払費用		
<b>II 固定資産</b>			未払法人税等		
1.有形固定資産			前受収益		
建物			〇〇引当金		
構築物			<b>II 固定負債</b>		
車両運搬具			法人債		
土地			長期借入金		
建設仮勘定			繰延税金負債		
その他			〇〇引当金		
2.無形固定資産			<b>負債合計</b>		
借地権			<b>純資産の部</b>		
ソフトウェア			<b>科 目</b>	<b>当期</b>	<b>前期</b>
その他			<b>I 基盤純資産</b>		
3.その他の固定資産			<b>II 使途拘束純資産</b>		
投資有価証券			<b>III 非拘束純資産</b>		
長期貸付金			<b>IV 評価・換算差額等</b>		
貸倒引当金			1. その他有価証券評価差額金		
繰延税金資産			2. 繰延ヘッジ収益費用差額		
<b>資産合計</b>			<b>純資産合計</b>		
			<b>負債・純資産合計</b>		

## 活動計算書の様式

221. 活動計算書の様式は、次のとおりである。

<u>活 動 計 算 書</u>				(単位：円)
年 月 日から 年 月 日まで				
				前 期
				合 計
				合 計
				合 計
I 経常活動区分				
経常収益				
受取寄附金				
受取助成金				
●●事業収益				
○○運用収益				
経常収益計				
経常費用				
○○事業費				
●●事業費				
管理費				
経常費用計				
経常収益費用差額				
II その他活動区分				
その他収益				
...				
その他収益計				
その他費用				
...				
その他費用計				
その他収益費用差額				
税引前収益費用差額				
法人税、住民税及び事業税				
法人税等調整額				
税引後収益費用差額				
III 純資産間の振替区分				
振替				
基盤純資産との振替				
基盤純資産以外の純資産間 の振替				
純資産変動額				
期首純資産額				

期末純資産額

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(注) 無償又は低廉な価格でのサービス提供がある場合には、内容、規模及び算定方法についての情報を付記する。

## キャッシュ・フロー計算書の様式

222. キャッシュ・フロー計算書の様式は、次のとおりである。

### キャッシュ・フロー計算書

年 月 日から 年 月 日まで

(単位：円)

科 目	当 期	前 期
I 事業活動によるキャッシュ・フロー		
1. 事業活動収入		
寄附金収入		
.....		
入会金収入		
.....		
会費収入		
.....		
●●事業収入		
.....		
○○資産運用収入		
.....		
事業活動収入計		
2. 事業活動支出		
事業費支出		
.....		
管理費支出		
事業活動支出計		
事業活動によるキャッシュ・フロー		
II 投資活動によるキャッシュ・フロー		
1. 投資活動収入		
有形固定資産売却収入		
.....		
投資活動収入計		
2. 投資活動支出		
有形固定資産取得支出		
.....		
投資活動支出計		
投資活動によるキャッシュ・フロー		
III 財務活動によるキャッシュ・フロー		
1. 財務活動収入		
短期借入金収入		
.....		

	財務活動収入計		
2. 財務活動支出			
短期借入金返済支出			
.....			
	財務活動支出計		
	財務活動によるキャッシュ・フロー		
IV 現金及び現金同等物に係る換算差額			
V 現金及び現金同等物の増減額			
VI 現金及び現金同等物の期首残高			
VII 現金及び現金同等物の期末残高			

## 財務諸表注記のひな型

223. 財務諸表に対する注記については、おおむね以下の表示による。

### 財務諸表に対する注記

#### 1. 継続組織の前提に関する注記

- (1) 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
- (2) 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
- (3) 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
- (4) 財務諸表は継続組織を前提として作成されており、当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映していない旨

#### 2. 重要な会計方針

##### (1) 有価証券の評価基準及び評価方法

満期保有目的の債券…償却原価法（定額法）によっている。

その他有価証券

時価のあるもの…期末日の市場価格等に基づく時価法（売却原価は移動平均法により算定）によっている。

時価のないもの…移動平均法による原価法によっている。

##### (2) たな卸資産の評価基準及び評価方法

先入先出法による低価法によっている。

##### (3) 固定資産の測定の方針（減損会計を適用するに当たっての資金生成資産、非資金生成資産の区分内容を含む。）

減価償却方法

有形固定資産（リース資産を除く。）

…定額法によっている。

リース資産

…所有権移転外ファイナンス・リース取引に係るリース資産は、リース期間を耐用年数とし、残存価格をゼロとする定額法によっている。

減損を適用する場合の主な資金生成資産と非資金生成資産の内容

資金生成資産…

非資金生成資産…

##### (4) 外貨建資産及び負債の本邦通貨への換算基準

・・・

##### (5) 引当金等の計上根拠及び計上基準

貸倒引当金…

賞与引当金…

(6) ヘッジ会計の方法

…

(7) キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲及び重要な非資金取引

① 資金の範囲

(単位：円)

	当期末	前期末
現金預金勘定	XXX	XXX
預入期間が3か月を超える定期預金	-XX	-XX
現金及び預金	XXX	XXX

② 重要な非資金取引

(単位：円)

	当期末	前期末
現物により寄附を受けた固定資産がある。		

(8) 無償又は低廉な価格でのサービス提供等

① 無償又は低廉な価格でのサービスの提供

人的サービスに関する人員×人の無償受入であり、地域の賃金統計表を利用した単価に当法人で集計した工数を乗じて計算している。

② 不動産の利用

本部事務所の無償提供を受けたものであり、近隣の賃料相場により算定している。

(9) その他財務諸表作成のための基本となる事項

…

3. 重要な会計方針等の変更

(1) 重要な会計方針の変更

(2) 表示方法の変更

(3) 会計上の見積りの変更

4. 誤謬の訂正に関する注記

…

5. 担保に供している資産

(資産) XXX円(帳簿価額)は、長期借入金 XXX円の担保に供している。

6. 使途の拘束のある資産の内訳と増減額及び残高

(単位：円)

科 目	前期末残高	当期増加額	当期減少額	当期末残高
流動資産				
現金預金				
有価証券				
固定資産				
有形固定資産				
建物				
土地				
その他固定資産				
投資有価証券				

7. 有価証券の内訳及び残高

(1) 流動資産として計上された有価証券

(単位：円)

満期保有 目的債券	種類及び銘柄	取得価額	券面総額	貸借対照表計上額	当期評価差額	摘 要
	計					

(2) その他の固定資産として計上された有価証券

(単位：円)

満期保有 目的債券	種類及び銘柄	取得価額	券面総額	貸借対照表計上額	当期評価差額	摘 要
	計					

(単位：円)

関係会社 株式	銘 柄	取得価額	貸借対照表計上額	当期評価差額	摘 要
	計				

(単位：円)

その他有 価証券	種類及び銘柄	取得価額	貸借対照表計上額	当期評価差額	摘 要
	計				

8. 資産に係る引当金を直接控除した場合の各資産の資産項目別の引当金の金額  
破産更生債権等から、貸倒引当金XXX円を直接控除している。

9. 有形固定資産及び無形固定資産の内訳と増減額及び残高

(単位：円)

資産の種類	前期末 残高	当期 増加額	当期 減少額	当期末 残高	減価償却累計額		減損損失累計額		差引残高
						当期 償却額		当期減 損損失	
有形固 定資産	建物								
	構築物								
	車両運搬具								
	計								
無形固 定資産	借地権								
	ソフトウェア								
	計								

10. 保証債務等の偶発債務

〇〇に対する保証債務は、XXX円である。

11. 引当金の内訳と増減額及び残高

(単位：円)

科目	前期末残高	当期増加額	当期減少額		当期末残高
			目的使用	その他	
賞与引当金					

(注) 退職給付引当金は、14. 退職給付債務に関する注記に記載しているため除く。

12. 借入金の内訳と増減額及び残高

(単位：円)

区分	前期末残高	当期増加額	当期減少額	当期末残高	平均利率 (%)	返済期限
合計						

13. 資産除去債務に関する注記

資産除去債務は、以下のとおり認識した。

(1) 資産除去債務の内容

・・・

(2) 支出発生までの見込期間、適用した割引率等の前提条件

・・・

(3) 資産除去債務の総額の期中における増減内容

・・・

(4) 資産除去債務の見積りを変更したときは、その変更の概要及び影響額

・・・

14. 退職給付債務に関する注記

(1) 採用している退職給付制度の概要

当法人は、職員の退職給付に充てるため、確定給付型の退職一時金制度を採用している。

(2) 退職給付引当金の前期末残高と当期末残高の調整表

前期末における退職給付引当金	XX 円
退職給付費用	XX 円
退職給付に伴う引当金取崩額	<u>-XX 円</u>
当期末における退職給付引当金	<u>XX 円</u>

15. 関係会社に対する金銭債権又は金銭債務

短期金銭債権	XX円
長期金銭債権	XX円
短期金銭債務	XX円

16. 基盤純資産の繰入額、取崩額及び残高

(単位：円)

内 訳	基盤純資産
前期末残高	
当期繰入額	
：	
当期取崩額	
：	
当期末残高	

17. 使途拘束純資産の内訳と増減額及び残高

(単位：円)

内 訳	前期末残高	当期増加額	当期減少額 (注2)	当期増減差額	当期末残高
使途拘束純資産					
〇〇補助金					
〇〇助成金					
：					
〇〇寄附金					
：					
〇〇準備金 (注1)					
：					
使途拘束純資産計					
合 計					

(注1) ○○準備金は、法令等を根拠に用途制約を課したため非拘束純資産から用途拘束純資産に振り替えられたものを指す(例、公益法人における特定費用準備資金)。

(注2) 「当期減少額」は、拘束の解除又は拘束区分間の振替によるものを示す。

18. 事業費及び管理費の形態別内訳

(単位：円)

科 目	事業費	管理費
役員報酬		
給与手当		
退職給付費用		
福利厚生費		
旅費交通費		
委託費		
通信運搬費		
修繕費		
減価償却費		
消耗品費		
：		
合 計		

19. ○○事業等に係る製造原価の内訳

(単位：円)

表示科目	合 計	○○作業	●●作業
I 材料費			
1. 期首材料棚卸高			
2. 当期材料仕入高			
計			
3. 期末材料棚卸高			
当期材料費			
II 労務費			
1. 賃金			
2. 工賃			
3. 法定福利費			
当期労務費			
III 外注加工費			
(うち内部外注加工費)			
当期外注加工費			
IV 経費			
1. 福利厚生費			
2. 旅費交通費			

3. 器具什器費			
4. 印刷製本費			
5. 水道光熱費			
当期経費			
当期〇〇事業製造総費用			
期首仕掛品棚卸高			
合計			
期末仕掛品棚卸高			
当期〇〇事業製造原価			

20. 固定資産の減損損失に関する注記

固定資産の減損損失について、以下のとおり認識している。

- (1) 減損を認識した資産又は資産グループの用途、種類、場所、帳簿価額等の概要
- (2) 減損の認識に至った経緯
- (3) 主な固定資産の種類ごとの減損損失の内訳
- (4) 資産グループについて減損損失を認識した場合には、当該資産グループの概要と資産をグルーピングした方法
- (5) 回収可能価額が正味売却可能価額である場合には、その旨及び時価の算定方法、回収可能価額が使用価値である場合には、その旨及び割引率

21. キャッシュ・フロー計算書を簡便法で作成した場合の調整勘定の内訳

事業活動によるキャッシュ・フローには、未収金、前受金、未払金、前払金が調整勘定に含まれている。調整勘定の内訳は以下のとおりである。

(単位：円)

項目	キャッシュ・フロー計算書計上額	
	事業活動によるキャッシュ・フロー	
収入		
前受金収入		
期首未収金収入		
期末未収金		
期首前受金		
収入差引計		
支出		
期首未払金支出		
前払金支払支出		
期末未払金		
期首前払金		
支出差引計		
収入計－支出計		

22. 税効果会計に関する注記

繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳は、…である。

23. リース取引に関する注記

所有権移転外ファイナンス・リース取引

(1) リース資産の内容

無形固定資産

施設管理予約システム（ソフトウェア）

公益法人会計システム（ソフトウェア）

(2) リース資産の減価償却の方法

重要な会計方針 2 (3) 固定資産の減価償却に記載のとおりである。

24. 金融商品の状況に関する事項、金融商品の時価等に関する事項の注記

(1) 金融商品の状況に関する事項

① 金融商品に対する取組方針

当法人は、〇〇事業の財源の一部を運用益によって賄うため、債券により資産運用する。

② 金融商品の内容及びそのリスク

元本返還の確実な方法で運用を行っている。

③ 金融商品のリスクに係る管理体制

i) 資産運用の規定に基づく取引

金融商品の取引は、当法人の会計処理規則等に基づき行う。

ii) 信用リスクの管理

元本返還が確実な商品のみを運用する。

(2) 金融商品の時価等に関する事項

(単位：円)

	貸借対照表計上額	時価	差額
現金及び預金	X X X	X X X	X X
未収金、受取手形	X X X	X X X	X X
有価証券、投資有価証券	X X X	X X X	X X
・・・			
未払金	(X X X)	(X X X)	(X X)

※負債に計上されているものは括弧書きにしている。

25. 賃貸等不動産の時価等に関する注記

当法人では、収益事業として賃貸収益を得ることを目的とした賃貸オフィスビルを所有している。一部については、当法人が使用しているため、当法人が使用する部分を含

む当該不動産全体を賃貸等不動産として時価注記の対象としている。賃貸等不動産に関する貸借対照表計上額及び時価は、次のとおりである。

(単位：円)

	貸借対照表計上額 (注1)	時価 (注2)
賃貸等不動産	XXX	XXX

(注1) 貸借対照表計上額は、取得原価から減価償却累計額を控除した金額である。

(注2) 時価は、外部の不動産鑑定士による不動産鑑定評価書に基づく金額である。

## 26. 関連当事者との取引の内容

(単位：円)

種類	名称又は氏名	住所	資産総額	事業内容又は職業	議決権の所有割合	関係内容		取引の内容	取引金額	科目	期末残高
						役員の兼務等	事業上の関係				

取引条件及び取引条件の決定方針等

...

## 27. 重要な後発事象

...

## 28. その他非営利組織の資産、負債及び純資産の状態並びに純資産増減の状況を明らかにするために必要な事項

以上

