

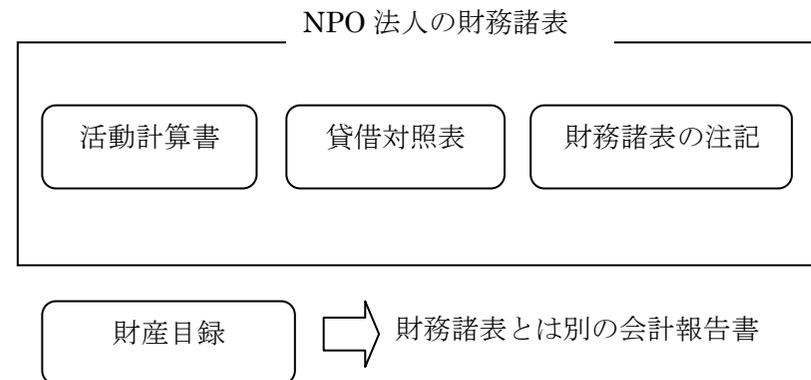
第二章

NPO 法人会計基準

財務諸表の体系は？

NPO 法人会計基準では、「活動計算書」と「貸借対照表」を NPO 法人が作成しなければならない財務諸表としています。また、「注記」を非常に重要なものと考え、会計報告に組み込むような位置付けにしました。

財産目録は、NPO 法に規定がある以上作成しなければなりません。現状は、実質的には貸借対照表の付属明細書的な機能しか持たず、他の会計基準では財務諸表から除くようになってきたため、財産目録を財務諸表とは別の会計報告書と位置付けています。



活動計算書とは？

収支計算書が「収入」から「支出」を引いて、「当期収支差額」を計算するのに対して、活動計算書は「収益」から「費用」を引いて「当期正味財産増減額」を計算します。「収益」とは正味財産が増加した原因を表すもので、「費用」とは正味財産が減少した原因を表すものです。「収益」も「費用」も、お金の入出金ではなく、それぞれに関連する経済的な事実が生じた時点で把握をします。

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

もし、NPO 法人の通常の活動以外によって生じる収益・費用がある場合には、経常外収益・経常外費用に記載します。企業会計で言う特別利益・特別損失に相当するものです。該当がない場合には、省略することも可能です。

「当期正味財産増減額」に、前期末の正味財産である「前期繰越

正味財産額」を加えて、「次期繰越正味財産額」を計算します。「次期繰越正味財産額」は、前期末の正味財産に、今期に増減した正味財産を加味しますので、期末の正味財産の金額を表します。

活動計算書

科 目	金 額	備 考
I 経常収益	今期の活動についてどのようにして資金を調達したのかを表す。
経常収益計	1,000,000	
II 経常費用	今期の活動にどれくらいのコストがかかったのかを表す。
経常費用計	900,000	
当期経常増減額	100,000	
III 経常外収益		経常外収益、経常外費用には、NPO 法人の通常の活動以外によって生じる収益・費用を記載します。省略も可能です。
IV 経常外費用		
当期正味財産増減額	100,000	今期の正味財産の増減額を表す。
前期繰越正味財産額	200,000	期首の正味財産を表す。
次期繰越正味財産額	300,000	期末の正味財産を表す。

貸借対照表とは？

貸借対照表とは、年度末時点での NPO 法人の資産、負債、正味財産の有高を示すものです。資産とは、いわば NPO 法人のもつ財産のことで、種類ごとに勘定科目という名前をつけて金額で表します。負債とは、未払いの給料や借入金など、いつかは支払わなければならないものです。資産から負債を引いた差額が、正味財産です。従って、貸借対照表では、必ず、「資産合計＝負債合計＋正味財産合計」という関係になっています。

前頁で述べたように、活動計算書は、収益から費用を引いて当期の正味財産の増減を表し、これに前期末の正味財産額を足して当期末の正味財産額（次期繰越正味財産額）を表します。貸借対照表の「正味財産の部」の金額は、当期末の資産－負債＝正味財産額となりますので、活動計算書の「次期繰越正味財産額」と貸借対照表の「正味財産の部」の合計金額は必ず一致します。この整合性が取れているということが、会計では、信頼される会計報告としての大前提になります。不一致で整合性が取れていないということは、どこかに計算間違いがあるということを示しています。

貸借対照表

科 目	金額	科 目	金額
I 資産の部		II 負債の部	
現金預金	200,000	未払金	50,000
未収金	150,000	負債合計	50,000
		III 正味財産の部	
		前期繰越正味財産	200,000
		当期正味財産増減額	100,000
		正味財産合計	300,000
資産合計	350,000	負債・正味財産合計	350,000

活動計算書の「次期繰越正味財産額」と一致する

<活動計算書・貸借対照表のチェックポイント>

- ① 活動計算書の「前期繰越正味財産額」と貸借対照表の前期末の「正味財産の部」の合計額が一致していること
- ② 貸借対照表の「正味財産の部」の合計額と活動計算書の末尾（次期繰越正味財産額）が一致していること
- ③ 貸借対照表の「資産合計」と「負債及び正味財産合計」が一致していること

「特定非営利活動法人の会計の明確化に関する研究会報告書」より引用・加筆

財務諸表の注記とは？

「財務諸表の注記」は、「活動計算書」や「貸借対照表」を補足するものですが、NPO 法人会計基準では、この「注記」を非常に重視しています。「注記」により、「活動計算書」や「貸借対照表」では表すことができない有益な情報をたくさん表すことができると考えています。注記に記載する項目は、以下のものです。

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

(1)の重要な会計方針は、複数の会計処理が認められるものについて、どの会計処理をしたのかを明示するものです。例えば、NPO 法人会計基準によって財務諸表を作成した場合にはその旨を記載するほか、消費税の会計処理を税込経理で行ったか税抜経理で行ったかを記載する、といったようなものです。

また、(2)～(10)は、該当する項目があった場合にのみ記載します。例えば、固定資産や借入金があれば、(7)や(8)を記載しますが、法人と役員の間取引が一定金額以上あれば(9)を記載しますが、そのようなものがなければ、記載する必要はありません。逆に言うと、該当がある場合には、確実に注記することが必要です。

収支計算書と活動計算書の違いは？

NPO 法人会計基準では、従来の収支計算書から活動計算書へ移行することになります。従来の収支計算書でも、未収金や未払金を計上していた場合もあると思います。そのような場合に、収支計算書と活動計算書はどこが違うのでしょうか？ 主に、「固定資産」や「借入金」の扱いに違いが出てきます。

例えば、固定資産を購入した場合には、収支計算書には、「固定資産支出」として計上するとともに、その固定資産を貸借対照表にも計上します。収支計算書にも貸借対照表にも計上するため、「一取引二仕訳」という複雑な仕訳が必要でした。「借入金」についても、収支計算書に「借入金収入」とし、貸借対照表にも「借入金」と計上するため一取引二仕訳が必要でした。また、どこまでを収入、支出に計上するかという、「資金の範囲」という概念が必要でした。また、収支計算書の「次期繰越収支差額」と貸借対照表の「正味財産合計」の整合性を確認するために、「正味財産増減の部」を記載することも多く見受けられました。

NPO 法人会計基準では、企業の会計と同様に、当期の正味財産の増減を表しますので、一取引二仕訳は必要なくなり、「資金の範囲」という概念や、「正味財産増減の部」という、企業の会計にはない特殊なものが必要なくなります。なお、固定資産や借入金の動きについては、「財務諸表の注記」に記載することとしています。

(名称) ××××
活動計算書
××年××月××日から××年××月××日まで
(単位：円)

科目	金額
I 経常収益	
1. 受取会費	1,000,000
2. 受取寄付金	500,000
3. 事業収益	7,300,000
4. その他収益	50,000
経常収益計	8,850,000
II 経常費用	
1. 事業費	
(1) 人件費	
給料手当	3,300,000
臨時雇賃金	1,500,000
法定福利費	350,000
人件費計	5,150,000
(2) その他経費	
売上原価	300,000
業務委託費	1,000,000
旅費交通費	150,000
地代家賃	1,350,000
減価償却費	150,000
その他経費計	2,950,000
事業費計	8,100,000
2. 管理費	
(1) 人件費	
役員報酬	600,000
人件費計	600,000
(2) その他経費	
消耗品費	60,000
地代家賃	450,000
減価償却費	50,000
支払手数料	100,000
雑費	50,000
その他経費計	710,000
管理費計	1,310,000
経常費用計	9,410,000
当期正味財産増減額	△560,000
前期繰越正味財産額	3,260,000
次期繰越正味財産額	2,700,000

貸借対照表の正味財産の部の合計と一致

「財務諸表の注記」に固定資産や借入金の動きを記載

(名称) ××××
収支計算書
××年××月××日から××年××月××日まで
(単位：円)

科目	金額
(経常収支の部)	
I 経常収入の部	
1. 会費収入	1,000,000
2. 事業収入	7,300,000
3. 寄付金収入	500,000
4. その他収入	50,000
経常収入合計	8,850,000
II 経常支出の部	
1. 事業費	
○事業	3,300,000
△事業	4,000,000
■事業	650,000
事業費計	7,950,000
2. 管理費	
役員報酬	600,000
消耗品費	60,000
地代家賃	450,000
支払手数料	100,000
雑費	50,000
管理費計	1,260,000
経常支出合計	9,210,000
経常収支差額	△360,000
III その他資金収入の部	
長期借入金収入	1,800,000
その他資金収入合計	1,800,000
IV その他資金支出の部	
車両運搬具購入支出	1,700,000
その他資金支出合計	1,700,000
当期収支差額	△260,000
前期繰越収支差額	2,610,000
次期繰越収支差額	2,350,000
(正味財産増減の部)	
V 正味財産増加の部	
1. 資産増加額	
車両運搬具増加額	1,700,000
2. 負債減少額	
増加合計	1,700,000
VI 正味財産減少の部	
3. 資産減少額	
当期収支差額	260,000
減価償却費	200,000
4. 負債増加額	
長期借入金増加額	1,800,000
減少額合計	2,260,000
当期正味財産増減額	△560,000
前期繰越正味財産額	3,260,000
次期繰越正味財産額	2,700,000

貸借対照表の正味財産の部の合計と一致

勘定科目の設定は？

次に勘定科目をどのように設定していくのかを見ていくことにします。

「経常収益」は「受取会費」「受取寄付金」「受取助成金等」「事業収益」「その他収益」に分けます。「受取会費」は、さらに任意で「正会員受取会費」「賛助会員受取会費」に分けて表示したりすることができます。「事業収益」については、事業の種類ごとに内訳表示することもできますし、「自主事業収益」「受託事業収益」に分けることもできます。

「経常費用」は「事業費」と「管理費」に分けたうえで、それぞれ、各勘定科目ごとに表示をします。各勘定科目は、さらに、「人件費」と「その他経費」に分けます。人件費は、「役員報酬」や「給料手当」「法定福利費」「通勤費」などがあります。

勘定科目については、会計基準の別表1と2に、「活動計算書の科目」と「貸借対照表の科目」を掲載しています。

別表1、2は、一般によく使われると思われる科目のうち主なものを示したものです。従って、該当がない場合には使用する必要はありませんし、利用者の理解に支障がなければまとめても構いません。また、これ以外に適宜、科目を追加することは法人の自由です。

<活動計算書の科目>

収益（経常収益）

受取会費
受取寄付金
受取助成金等
事業収益
その他収益

収益は5つの科目に分類する。補助科目などでさらに内訳を表示できる

費用（経常費用）

事業費
給料手当
法定福利費
旅費交通費
通信運搬費
.....
管理費
役員報酬
給料手当
法定福利費
旅費交通費
通信運搬費
.....

費用は、事業費と管理費に分けたうえで、それぞれ勘定科目を設定。活動計算書に表示する場合には、それぞれの科目を「人件費」と「その他経費」に分けて表示する

事業費と管理費とは？

経常費用は、まず、「事業費」と「管理費」に区分します。

「事業費」とは、NPO 法人が目的とする事業を行うために直接要する人件費やその他の経費をいいます。具体的には、ある事業の遂行のために支出した人件費、Tシャツ等の仕入れや製作費、チラシやポスターの印刷費、講師への謝金、会場の賃借料、特定事業の寄付金の募集のためのファンドレイジング（資金調達）費など、明らかに事業に関する経費として特定できる金額などです。

「管理費」とは、NPO 法人の各種の事業を管理するための費用で、総会及び理事会の開催運営費、会報の発行やホームページの更新に係る費用、経理や労務・人事に係る費用、支援者や所轄庁等への報告に係る費用などがあります。

「事業費」「管理費」は、それぞれ、さらに「人件費」と「その他経費」に分けたうえで、支出の形態別に勘定科目を表示します。「形態別」とは、「〇〇事業費」「イベント費用」のように取引の目的に応じた勘定科目の分類ではなく、「給料手当」「旅費交通費」のようにどのような取引の形態に使ったのかで勘定科目を表示する方法です。

「給料手当」や「旅費交通費」の中には、事業費と管理費に共通するものもありますが、そのような共通経費は合理的に算出した比で按分します。

Ⅱ 経常費用			
1. 事業費			(1)経常費用を「事業費」と「管理費」に分けます
(1)人件費			
給料手当	×××		
・・・	×××		
人件費計	×××		(2)事業費と管理費をさらに「人件費」と「その他経費」に分けます
(2)その他経費			
業務委託費	×××		
・・・	×××		
その他経費計	×××		
事業費計		×××	
2. 管理費			(3)人件費とその他経費をさらに勘定科目別に表示します
(1)人件費			
給料手当	×××		
・・・	×××		
人件費計	×××		
(2)その他経費			
会議費	×××		
・・・	×××		
その他経費計	×××		
管理費計		×××	
経常費用計			×××

<コラム>

従来の所轄庁などが出している収支計算書のひな型では、「事業費」を「●●事業」「△△事業」など、事業の種類別に表示されていたので、そのような表示方法をしているNPO法人が多かったのではないかと思います。しかし、このような表示方法だと、「●●事業」というところに多額の金額が記載され、具体的にどのようなことにどれくらいお金が使われたかがわからないという状況が多く見られました。特に問題が大きいのは、人件費がその中にいくら含まれているのかがわからないことでした。このことが、NPO法人の会計が「分かりやすい会計報告」となっていないことの理由の一つにもなっていました。

そこで、この会計基準では、「事業費」も「管理費」と同様に形態別に分類することとし、どのような費用（コスト）がどれくらいかかっているのかを分かるようにしました。

また、人的資源が重要なNPO法人にとって、人にどれくらいのコストがかかっているのかを明示することは重要なことだと考え、事業費と管理費のそれぞれについて「人件費」と「その他経費」に分けて表示することになりました。

なお、複数の事業を行っている場合に、どの事業にどれくらいかかったのかを示すのは「財務諸表の注記」で行うことにしました。

従来の収支計算書

経常費用

1. 事業費

●●事業

△△事業

××事業

2. 管理費

給料手当

旅費交通費

会議費

活動計算書

経常費用

1. 事業費

(1)人件費

給料手当

臨時雇賃金

(2)その他経費

業務委託費

旅費交通費

2. 管理費

(1)人件費

給料手当

(2)その他経費

会議費

共通経費の按分は？

事業費は NPO 法人が目的とする事業を行うために直接要する人件費やその他の経費で、管理費は、NPO 法人の各種の事業を管理するための費用でした。しかし、小規模な NPO 法人では、事業を直接行う「事業部門」と、各種の事業の管理をする「管理部門」が区別されていないところが大部分ではないかと思います。このような場合に、事業費と管理費はどのように分けたいのでしょうか？

以下のような手順で行っていきましょう。

- (1) まず、各法人で、自分たちの日々の活動の中で、「管理部門に係る業務はどのようなものがあるのか？」を考えます。一般的には、総会や理事会の準備・開催業務、会報の発行やホームページの更新業務、日々の経理、予算や決算などの会計業務、法務局への登記や所轄庁等の届出・報告業務、人事や労務関係の業務などです。それ以外は、事業部門に係る業務と考えます。
- (2) 事業部門と管理部門に共通する経費が出てきたときに按分する割合を決めます。按分する割合はいろいろ考えられますが、代表的な按分する割合としては「従事割合」と「面積割合」があります。「面積割合」は、家賃や水道光熱費などで使う割合で、計算方法は難しくないのですが、「従事割合」は若干複雑ですので、以下のように計算します。

- (3) スタッフごとに、事業部門と管理部門にそれぞれ 1 月の間にどれくらい従事したのかを見積もり、以下のような表を作ります。従事時間を記録していれば、その記録を使います。まず、管理部門に従事した時間を見積もり、残りは事業部門に従事したと考えるように計算しやすいでしょう。

従事割合 月平均時間

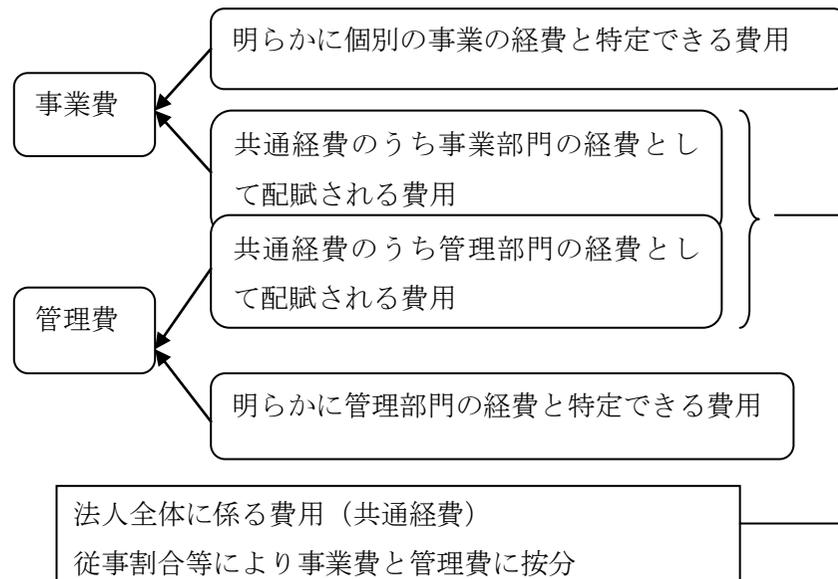
業務内容	スタッフ A	スタッフ B	合計
<事業部門>			
事業部門小計	50	40	90
<管理部門>			
総会・理事会	5		5
会報・ホームページ		1	1
経理・予算・決算		2	2
登記・諸届出・報告		1	1
人事・労務		1	1
管理部門小計	5	5	10
合計	55	45	100

事業部門の従事割合 $90 \text{ 時間} / 100 \text{ 時間} = 90\%$

管理部門の従事割合 $10 \text{ 時間} / 100 \text{ 時間} = 10\%$

- (4) 事業部門に直接かかる費用は事業費の各科目に、管理部門に直接かかる費用は管理費の各科目にそのまま計上し、両方に共通する費用は、従事割合、面積割合等に応じて、事業費と管理費に按分します。

もし、管理部門に係る業務に従事する時間が、年間でほんのわず
 かしかなない場合には、管理費は、管理に直接かかる経費だけとし、
 それ以外はすべて事業費とするという方法も許容されると思います。



<コラム>

この会計基準策定の段階では、事業部門と管理部門が
 明瞭に区分できないような場合には、事業費と管理費を
 区分せず、事業部門と管理部門が明瞭に区分できる場合
 には、注記で事業費と管理費を明示するという案が出さ
 れました。

これは、多くのNPO 法人では、少数の職員が何もかも
 兼務しているという状態が多く、通信費や消耗品費等も
 共通で使用して、明確にこれは事業費、これは管理費と
 判断できない場合が多いと考えたからです。

しかし、活動計算書には事業費と管理費は明示されず、
 注記で明示するという案について、パブリックコメント
 で、主にNPO 法人側から、活動計算書に事業費と管理費
 を明示すべきであるという意見が多数出されたこと、
 NPO 法人にとって、本来の事業にどれくらいコストがか
 かるのかを明示することは、小規模な団体であっても重要
 であること等の理由から、事業費と管理費の区分を活動
 計算書で行うことになりました。

その代わりに、事業費と管理費の定義を明確にすると
 もに、事業費と管理費に共通して発生する費用について
 の計算方法をQ&Aで明示することとしました。

複数の事業を行っている場合の表示方法は？

従来、所轄庁が提示していた収支計算書のひな型などでは、事業費は、A事業、B事業など、事業の種類ごとにその総額を記載する様式が示されていました。しかし、このやり方だと、A事業、B事業という科目の中に何もかも入ってしまい、利用者にとっては一体そこに何が含まれているのかが全く見えない事態になりました。特に問題が大きいのは、NPO法人にとって重要な人件費がその中にくら含まれているのかわからないことでした。

そのような問題があるため、NPO法人会計基準では、事業費は、まず「人件費」と「その他経費」に分けたうえで、それぞれ費用の形態別に分類して表示するという方法を取りました。しかし、そうすると、今までのように活動計算書では事業の種類ごとに表示ができなくなってしまいます。

そこで、複数の事業を行っている場合には、「注記」で、事業ごとに事業費の内訳を表示することができることとしました。事業ごとの表示は強制ではありませんが、利用者にとってはどの事業にどのようなお金が使われているのかは、とても関心のある情報ですので、複数の事業を行っている場合には、事業ごとに表示をすることを推奨しています。

活動計算書

1. 事業費		活動計算書の事業費は、人件費及びその他経費に分けたうえで費用の形態別に表示します
(1)人件費		
給料手当	×××	事業の種類別の表示は、財務諸表の注記で行うことができます
.....	×××	
人件費計	×××	
(2)その他経費		
業務委託費	×××	事業の種類別の表示は、財務諸表の注記で行うことができます
.....	×××	
その他経費計	×××	
事業費計		

財務諸表の注記

事業費の内訳

科目	A事業費	B事業費	合計
(1)人件費			
給料手当	×××	×××	×××
.....	×××	×××	×××
人件費計	×××	×××	×××
(2)その他経費			
業務委託費	×××	×××	×××
.....	×××	×××	×××
その他経費計	×××	×××	×××
事業費計	×××	×××	×××

前頁で、複数の事業を行っている場合には、「注記」で、事業の種類ごとに事業費の内訳を表示する方法を紹介しましたが、NPO 法人会計基準では、複数の事業を表示する方法として、「事業費の内訳を表示する方法」以外に、個々の事業に対する収益を事業費と対応させ、各事業の損益を明示する方法も示しています。これを「事業別損益の状況」と呼んでいます。このやり方は、事業ごとの損益と同時に管理部門の損益の状況も表します。以下にそのやり方を示します。

事業別損益の状況のつくり方

- ① 一番上にその事業年度に行った事業の名称と管理部門を並べて表示します。
- ② 事業収益や補助金、助成金、用途が特定された寄付金などは、それぞれの事業の収益として記載します。正会員や賛助会員の会費、用途が不特定の寄付金は管理部門の収益とします。
- ③ 費用の内容から判断して、明らかに特定の事業に係るものは各事業に計上し、明らかに管理部門に係る費用として特定できるものは管理費になりますので、管理部門に計上します。
- ④ 費用のうち、事業費や管理費と容易には判断できないもの、2つ以上の事業の事業費になるものが共通経費です。共通経費は、合理的な按分の方法により各事業及び管理部門に割り振ります。

このように事業の種類ごと、及び管理部門の損益を表示することで、事業を遂行する上でどのような経費がどれだけ必要なのか、そ

の経費に見合う収益が得られているのか、ある事業の赤字分はどの事業の黒字で賄っているのか、といった多くの情報を提供することが可能になります。

財務諸表の注記

2. 事業別損益の状況

科 目	A 事業	B 事業	事業部門計	管理部門	合計
I 経常収益					
受取会費				×××	×××
受取寄付金	×××		×××		×××
事業収益	×××	×××	×××		×××
経常収益計	×××	×××	×××	×××	×××
II 経常費用					
(1) 人件費					
給料手当	×××	×××	×××	×××	×××
・・・	×××	×××	×××	×××	×××
人件費計	×××	×××	×××	×××	×××
(2) その他経費					
業務委託費		×××	×××		×××
・・・	×××	×××	×××	×××	×××
その他経費計	×××	×××	×××	×××	×××
経常費用計	×××	×××	×××	×××	×××
当期経常増減額	×××	×××	×××	×××	×××

使途が制約されている寄付等の扱いは？

NPO 法人に対する資金援助の中には、制約のないものもありますが、使い道が指定されているものも少なくありません。「〇〇の目的のために使って欲しい」という寄付金は多くありますし、助成金や補助金であれば、使途が指定されていることが通常です。このような使途に制約のある寄付等を、受け入れた年度に収益として計上して、単純に正味財産を増加させてよいかどうかは疑問です。例えば、災害などが起こって、その救援のために寄付を募った場合で、寄付金を受けた会計年度と実際に救援金や救援物資を現地に送った会計年度とがずれている場合、寄付金を受領した年度で単純に収益として計上して正味財産を増加させていいものでしょうか？なぜなら、それらの資金は、翌年度以降、災害が起こった現地に渡されることになるので、NPO 法人の自由になるお金が増加したわけではないからです。

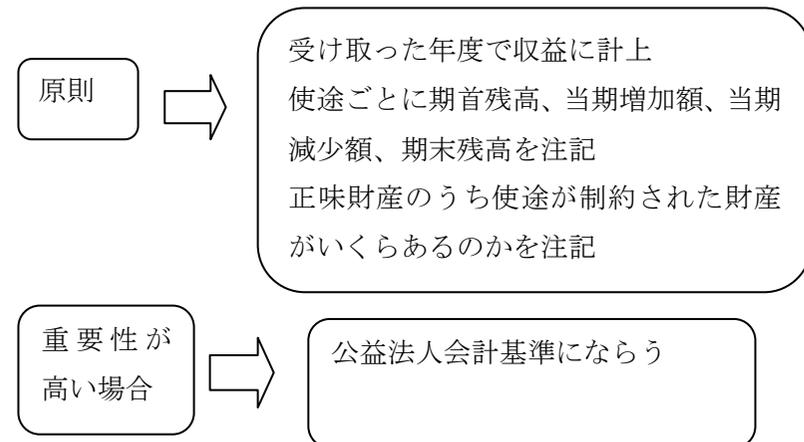
公益法人会計基準では、この問題に対して、正味財産を使い道が拘束されている「指定正味財産」と自由に使える「一般正味財産」の2つに区分する方法がとられています。しかし、この方法は、非常に難解で、NPO 法人に理解してもらえるか、疑問視する声がありました。

そこで、NPO 法人会計基準では、寄付等については、受け取った

年度で収益に計上し、寄付等のうち使途に制約があるものはその使途ごとにその増加額、減少額、期末残高を注記することを原則としました。そして、同じ個所に「当法人の正味財産は××円ですが、そのうち××円については、〇〇のために使用する財産です」と示すことによって、使途が制約されていることを明示することとしました。

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

<使途が制約された寄付等の会計処理>



活動計算書

科目	金額
I 経常収益	
1. 受取会費	
2. 受取寄付金	×××

受け取った年度の
の収益に計上

財務諸表の注記

正味財産のうち用途等が
制約された金額がいくら
あるのか明示

5. 用途等が制約された寄付等の内訳

用途等が制約された寄付等の内訳は以下の通りです。当法人の正味財産は×××円ですが、そのうち、×××円は、〇〇援助事業と〇〇基金事業に使用される財産です。したがって、用途が制約されていない正味財産は×××円です。

内容	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	備考
○援助事業	0	×××	×××	×××
○基金事業	×××			×××
合計	×××	×××	×××	×××	

用途等が制約される寄付等については、用途ごとに期首残高、当期増加額、当期減少額、期末残高を注記します

無償等で物的サービスの提供等を受けた場合は？

NPO法人は、支援者等の好意で、無償又は著しく低い価格で土地や建物等の不動産やパソコン・車などの動産を使用しているなどといった「物的サービス」の提供を受けることがよくあります。このようなサービスも、現物寄付を受けた場合と同様に現金による受取寄付と変わらないので、金銭換算して財務諸表でも表現したい、という理由で、それを可能にすることとしました。ただし、これは、金銭換算して財務諸表で公表したいと望む法人の任意であり、望まない法人は、従来通り事業報告書に記載するだけで構いません。

財務諸表に計上する方法としては、① 財務諸表の注記だけに記載し、活動計算書には計上しない、② 活動計算書に計上し、注記にも記載する、という2つがあります。

②の活動計算書に計上するためには、お金で寄付を受け取ったのと同レベルの「客観的に把握できる」必要があります。一方、①の財務諸表の注記だけに記載する場合は、「合理的に算定できる」レベルで構いません。

何らかの形で金銭換算して財務諸表でも公表したいと考える法人は、提供を受けた物的サービスの重要性和金銭換算のための手間を勘案して、事業報告書に記載することに加え、財務諸表に注記したり活動計算書に計上することを検討してください。

＜無償又は著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合＞

① 原則的な処理：

無償又は著しく低い価格で提供された物的サービスについては、特に会計上の処理や財務諸表への表示は行わない。

(※財務諸表への金銭的な表示は必要ないですが、事業報告書等にその事実等を表示することが望ましい)

② 会計処理が容認される場合：

② - 1

その物的サービスの金額を「合理的に算定できる場合」には、「財務諸表に注記」することができる
(※注記するか、しないか、を選択できる)

② - 2：

その物的サービスの金額を「客観的に把握できる場合」には、注記に加えて「活動計算書に計上」することができる。
(※活動計算書に計上するかしないかを選択できる。もちろん、注記だけにすることも選択できる。)

ボランティアによる役務提供を受けた場合は？

NPO 法人はボランティアによる無償や著しく低い価格での労力に支えられている部分が非常に多く、これは営利企業などには見られない特色です。一方で、ボランティアの労力を金額評価しないことで、NPO 法人の真の活動規模が過小評価されている問題も指摘されています。営利企業では事業の実施に必要な労力は金銭を支払って調達するしかないので人件費の金額が大きくなりますが、NPO 法人の場合には、ボランティアで労力が提供されると人件費の金額が出てこないため、比較ができず、そのことが行政との契約などで NPO 法人に不利に働く場合があります。

こうした点に対応しようという理由から、NPO 法人会計基準では、ボランティアによる労力の提供を金銭換算して財務諸表でも表現することを可能にすることにしました。ただし、財務諸表に計上できるのはそのボランティアによる役務の提供が、「活動の原価の算定に必要な受入額」である場合だけです。この取り扱いは適正な活動のコストを表示するためにおこなうので、その活動が必要とする本来の労力を超えてボランティアを受け入れた場合に、その超えている分まで活動計算書に計上するのはおかしいのです。

ボランティアによる役務の提供も、無償の施設の提供等と同様、①財務諸表の注記だけに記載し、活動計算書には計上しない、②活動計算書に計上し、注記にも記載するという2つがあります。

＜ボランティアによる役務の提供を受けた場合＞

①原則的な処理：

ボランティアによる役務の提供については、特に会計上の処理や財務諸表への表示は行わない。

(※しかし、事業報告書等にボランティア参加の事実や恩恵等を表示することでより活動の様子を伝えることができます)

②会計処理が容認される場合：

②—1

そのボランティアによる役務の提供が、活動の原価の算定に必要な受入額である。

②—2

そのボランティアによる役務の提供の金額を「合理的に算定できる場合」には「財務諸表に注記」することができる。(※注記するか、しないか、を選択できる)

②—3

そのボランティアによる役務の提供の金額を「客観的に把握できる場合」には注記に加えて「活動計算書に計上」することができる。
(※活動計算書に計上するか、しないか、を選択できる。もちろん、注記だけにすることも選択できる。)

＜財務諸表への表示の具体例＞

*施設の提供等の物的サービスの受入については、客観的に確定できるため活動計算書に計上し、ボランティアによる役務の提供は合理的に算定できるため財務諸表の注記に記載する場合

活動計算書

(単位：円)

科目	金額
I 経常収益	
1. 受取会費	
2. 受取寄付金	
施設等受入評価益	828,000
.....	
II 経常費用	
1. 事業費	
(1)人件費	
.....	
(2)その他経費	
施設等評価費用	828,000

同額を
計上

財務諸表の注記

1. 重要な会計方針

.....

(5) 施設の提供等の物的サービスを受けた場合の会計処理

施設の提供等の物的サービスの受入れは、活動計算書に計上しています。また、計上額の算定方法は、「3. 施設の提供等の物的サービスの受入の内訳」に記載しています。

(6) ボランティアによる役務の提供

ボランティアによる役務の提供は、「4. 活動の原価の算定にあたって必要なボランティアによる役務の提供の内訳」として注記しています。



3. 施設の提供等の物的サービスの受入の内訳

内容	金額	算定方法
〇〇体育館の無償利用	828,000	〇〇体育館使用料金表によっています。

4. 活動の原価の算定にあたって必要なボランティアによる役務の提供の内訳

内容	金額	算定方法
A 事業相談員	72,000	単価は〇〇地区の最低賃金によっています。

Q&A

Q: 「合理的に算定できる」「客観的に把握できる」とは？

A: 「合理的に算定できる場合」（財務諸表に注記できる場合）とは、財務諸表の作成者がその利用者に対して、その金額の算定根拠を十分に説明可能な状態を言います。算定根拠の基礎資料となるボランティアの従事時間や車両の走行距離、施設の利用時間等が確認できる内部資料が整っていることが必要となります。

「客観的に把握できる場合」（活動計算書に計上できる場合）とは、さらに、誰でも入手可能な具体的な外部資料が存在する状態を言います。「客観的」という概念は、ボランティアを受け入れた法人以外の方が作成した資料によってそのサービスの提供が確認できる状況を意味しています。この外部資料も、特定の利害関係者等が作成したものである場合には、複数の外部資料を用意して、中立的な「公正な評価額」であることを説明できるようにしておくことが望ましいと言えます。

その他の事業を行っている場合の活動

計算書は？

NPO 法第 5 条 1 項において、「特定非営利活動法人は、その行う特定非営利活動に係る事業に支障がない限り、当該特定非営利活動に係る事業以外の事業を行うことができる」と規定されています。さらに、NPO 法第 5 条 2 項において、「その他の事業に関する会計は、当該特定非営利活動法人の行う特定非営利活動に係る事業に関する会計から区分し、特別の会計として経理しなければならない」と規定されています。そのため、法人が、その他の事業を行っている場合には、右頁のように、その他の事業の会計を特定非営利活動に係る事業の会計と区分して表示しなければいけません。

従来、その他の事業を行っている場合に、特定非営利活動に係る収支計算書とその他の事業に係る収支計算書を別々に作成した法人が多いと思いますが、その方法ですと、法人全体の数字が見えませんが、NPO 法人会計基準では、その他の事業を行う場合の活動計算書は右のようなものとしています。

また、定款に「その他の事業」は掲げていても、実際にはその他の事業を行っていない場合は、その他の事業の金額はすべて 0 円になります。このような場合には、活動計算書にその他の事業の欄を設ける必要はありません。活動計算書の脚注に、「今年度はその他の事業を実施していません」と記載すれば足ります。

活動計算書

	特定非営利活動 に係る事業	その他の事業	合計
I 経常収益			
1. 受取会費	×××		×××
2. 受取寄付金	×××		×××
3. 事業収益	×××	×××	×××
4. その他収益	×××		×××
経常収益計	×××	×××	×××
II 経常費用			
1. 事業費	×××	×××	×××
2. 管理費	×××		×××
経常費用計	×××	×××	×××
当期正味財産増減額	×××	×××	×××
前期繰越正味財産額			×××
次期繰越正味財産額			×××

その他の事業で得た利益を繰り入れる 場合は？

NPO 法人がその他の事業で得た利益を特定非営利活動に係る事業に繰り入れる場合には、活動計算書ではどう表示するのでしょうか？右頁の活動計算書を基に説明をします。

① まず、「その他の事業」の欄で、収益から費用を差し引いてその他の事業で当期に得た利益を計算します。右の活動計算書では、「当期経常増減額」の760,000円が相当します。

② 次に、「当期正味財産増減額」の上に「経理区分振替額」という欄を作ります。その「経理区分振替額」は、特定非営利活動とその他の事業の振替額を記載するところですので、その他の事業で得た利益を全額特定非営利活動に繰り入れる場合には、その他の事業で得た利益と同額を△表示で、その他の事業の「経理区分振替額」に記入します。右の活動計算書では、「経理区分振替額」の△760,000円が相当します。

③ 「その他の事業」の欄は、利益の全額を特定非営利活動に繰り入れますので、「当期正味財産増減額」は0円になります。

④ 一方、「特定非営利活動に係る事業」の欄の「経理区分振替額」の欄には、その他事業からの利益が繰り入れられます。右の活動計算書では760,000円が計上されています。

(名称) ×××

活動計算書

××年××月××日から××年××月××日まで

(単位：円)

	特定非営利活動 に係る事業	その他の事業	合計
I 経常収益			
.....			
経常収益計	19,240,000	1,000,000	20,240,000
II 経常費用			
1. 事業費			
.....			
2. 管理費			
.....			
経常費用計	20,100,000	240,000	20,340,000
当期経常増減額	△860,000	①760,000	△100,000
経理区分振替額	④ 760,000	② △760,000	0
当期正味財産増減額	△100,000	③ 0	△100,000
前期繰越正味財産額			1,600,000
次期繰越正味財産額			1,500,000

その他の事業を行っている場合の貸借対照表は？

NPO 法人会計基準では、その他の事業を行っている場合には、活動計算書は区分して表示しますが、貸借対照表を区分して表示するかどうかは、法人の任意となっています。その理由は、貸借対照表も区分することになると、実務的には相当複雑になり、財務諸表を作成する NPO 法人にとって事務負担が増大しますし、活動計算書の区分だけで充分理解されるためです。また、間違っただけで充分理解されるためです。また、間違っただけで充分理解されるためです。また、間違っただけで充分理解されるためです。

内閣府から公表された「NPO 法人の会計の明確化に関する研究会」の最終報告では、その他の事業を行っている場合でその他の事業に固有の資産（例：在庫品としての棚卸資産等、本来事業に繰り入れることが困難なもの）で重要なものがある場合には、その資産状況を注記として記載することとしています。また、按分を要する共通的なものについては、基本的に記載は求めませんが、重要性の高いものについては注記することとしています。

・その他の事業に係る資産の状況

その他の事業に係る資産の残高は、土地・建物が××円、棚卸資産が××円です。特定非営利活動に係る事業、その他の事業に共通で使用している重要な資産は、土地・建物が××円です。

新しい会計基準への移行時期は？

NPO 法人会計基準は従来の会計のやり方と違ってくるところがあります。この会計基準をいつから適用すればいいのでしょうか？適用時期については、法人での準備が出来次第、いつからでも構いません。現在進行している決算期からでも構いませんし、次の決算期から適用しても構いません。各法人の中で、会計報告の目的や役割も含めて、理事会などで充分議論して決めてください。

なお、改正されたNPO法では、2012年4月1日から、NPO 法人が提出する会計書類として「収支計算書」から「活動計算書」に変更されています。附則で当分の間収支計算書で提出することも可能となっていますが、早い時期での移行が望まれます。

<NPO 法人会計基準の適用時期>

現在進行中の決算期

次の決算期 etc

いつでも OK だがなるべく早く。

理事会等で議論を

活動計算書への引き継ぎは？

NPO 法人会計基準に移行するには、具体的にどのようにしたらいいのでしょうか？従来は、NPO 法人は、「収支計算書」「貸借対照表」を作成していました。NPO 法人会計基準では「活動計算書」「貸借対照表」を作成します。

NPO 法人会計基準に移行しても、「貸借対照表」と「財産目録」については変更がありません。従って、この会計基準に移行した事業年度についても、貸借対照表と財産目録は、以前のやり方によって作成していたものを引き継ぎます。つまり、この会計基準の期首の貸借対照表は、前期末に作成された貸借対照表をそのまま引き継ぐこととなります。

それに対して、「活動計算書」は、従来の「収支計算書」とは違うものになる可能性があります。しかし、「活動計算書」は、今期の収益・費用を示し、前期以前の数字を引き継ぐわけではありませんので、それほど気にしなくても問題ありません。「活動計算書」の中で、唯一、前期の数字を引き継ぐのは「前期繰越正味財産額」です。この「前期繰越正味財産額」に計上される数字は、会計基準適用前の「収支計算書」の「次期繰越収支差額」ではなく、会計基準適用前の貸借対照表の「正味財産合計」の金額を記入することとなります。

<貸借対照表>

会計基準適用直前の
期末の貸借対照表

I	資産の部

	資産合計
II	負債の部

	負債合計
III	正味財産の部

	正味財産合計

会計基準適用初年度の
期首の貸借対照表

I	資産の部

	資産合計
II	負債の部

	負債合計
III	正味財産の部

	正味財産合計

=

会計基準適用初年度の
活動計算書

I	経常収益
II	経常費用

	当期正味財産増減額
	前期繰越正味財産額
	次期繰越正味財産額

会計基準適用初年度の活動計算書の「前期繰越正味財産額」には、適用直前期末の貸借対照表の「正味財産合計」の金額を記載する

貸借対照表の引き継ぎは？

NPO 法人会計基準を適用する場合には、会計基準適用直前の期末の貸借対照表を会計基準適用後の期首の貸借対照表に引き継ぐべきか、迷う場合があります。例えば、5 年前に 1000 万円で購入した建物の減価償却を行っておらず、1000 万円そのままの金額が貸借対照表に計上されているような場合です。このような場合に、1000 万円を引き継ぐのはおかしい感じがします。すでに相当価値は減っているはずですが。

このような場合でも、会計基準適用後の期首の貸借対照表には、適用前の期末の貸借対照表に計上されている 1000 万円をそのまま引き継ぎます。ただし、本来、減価償却費を計上していれば、建物として貸借対照表に計上されている金額は 800 万円であったとすると、差額の 200 万円を「過年度損益修正損」として、活動計算書の「経常外費用」に計上します。

一方、このような修正をせずに、会計基準適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなして、そこから減価償却費を計上する方法も認められます。つまり、帳簿価額を 800 万円に修正することはせず、1000 万円から減価償却をしていく方法です。この場合には、耐用年数は、新規に取得した場合の耐用年数から経過年数を控除した年数とします。

会計基準適用直前の
期末の貸借対照表

I	資産の部
	建物 1000 万円
II	負債の部
III	正味財産の部

会計基準適用初年度の
期首の貸借対照表

I	資産の部
	建物 1000 万円
II	負債の部
III	正味財産の部

=

会計基準適用前から減価償却費
を計上していれば、800 万円

会計基準適用初年度に

(借方) 過年度損益修正損 200 万円 (貸方) 建物 200 万円



活動計算書の「経常
外費用」に「過年度損
益修正損」として 200
万円を計上



貸借対照表の「建物」の金額が 800
万円になる (今期に減価償却費を計
上すると、その分、さらに金額が少
なくなる)

上記の修正をせずに、1000 万円を取得価額とみなして減価償却費を計上することも可能。ただし、耐用年数は「新規の耐用年数－経過年数」を使う。