

## 第2章 改正 NPO 法における会計のポイント～NPO 法人における会計の明確化～

### 1. NPO 法人の現状 ～会計面の特徴～

#### 1-1. NPO と NPO 法人

「NPO (Non-Profit Organization) : 非営利組織」とは、様々な社会貢献活動を行い、団体の構成員に対し収益を分配することを目的としない団体の総称である。収益を獲得してはいけない団体と勘違いされる場合もあるが、収益を獲得し活動資金を確保することは大切なことである。

NPO の中でも、特定非営利活動促進法 (NPO 法) に基づいて法人格を取得した法人を、「特定非営利活動法人 (NPO 法人)」と呼ぶ。法人格を持たない任意団体に対し、NPO 法人になることで、銀行口座の開設や事務所の賃借などを法人名義で行うことが可能になるなどのメリットがある。

#### 1-2. NPO 法人における会計面の特徴

表 2-1 は、平成 13 年と 21 年に、それぞれ 346 法人 633 法人を対象としたサンプル調査に基づき、NPO 法人の収入と支出の平均値を比較したものである。総収入は 2,541 万円から 3,072 万円へと、また総支出は 2,095 万円から 3,063 万円へと、ともに増加していた。その内訳をみると、それぞれ事業収入、事業費が大きく増えていることがわかる。

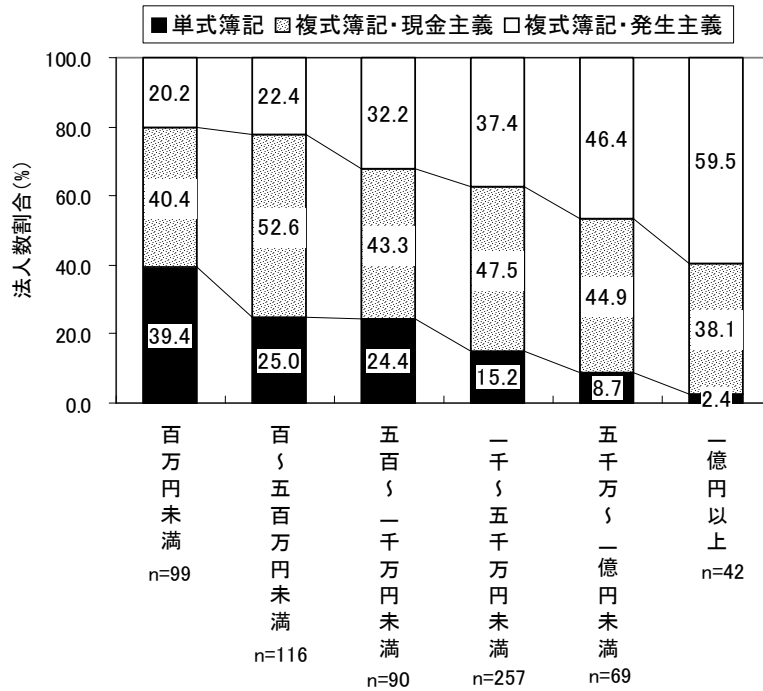
表 2-1 NPO 法人の平均収入・支出構成の比較

	単位:万円	
	平成13年調査	平成21年調査
総収入	2,541	3,072
会費	206	126
寄付金	529	868
補助金・助成金	394	468
事業収入	902	1,435
その他収入	509	175
総支出	2,095	3,063
事業費	617	2,343
管理費	402	501
その他支出	1,076	218

出典：特定非営利活動法人の会計の明確化に関する研究会第1回会議資料より作成。

※元データ：内閣府国民生活局(2001)「特定非営利活動法人の活動状況、財務、税務等に関する実態調査報告書」、内閣府大臣官房市民活動促進課(2010)「平成21年度市民活動団体等基本調査報告書」。

備考：平成13年調査、平成21年調査におけるサンプル数はそれぞれ346法人、633法人。平成21年調査の数値は、認定NPO法人を含んだ値。



出典：内閣府大臣官房市民活動促進課(2012)特定非営利活動法人の会計の在り方に関するインターネットアンケート調査報告書より作成

図 2-1 NPO 法人の財産規模と会計方法の割合

NPO 法人は、単式簿記や現金主義を採用している団体が多い。平成 23 年に行われた内閣府のインターネット調査によると、673 の NPO 法人のうち、単式簿記を採用している団体が 20.2%、複式簿記・現金主義が 45.9%、複式簿記・発生主義を採用している法人は 33.9%であった（内閣府大臣官房市民活動促進課「特定非営利活動法人の会計の在り方に関するインターネットアンケート調査」）。

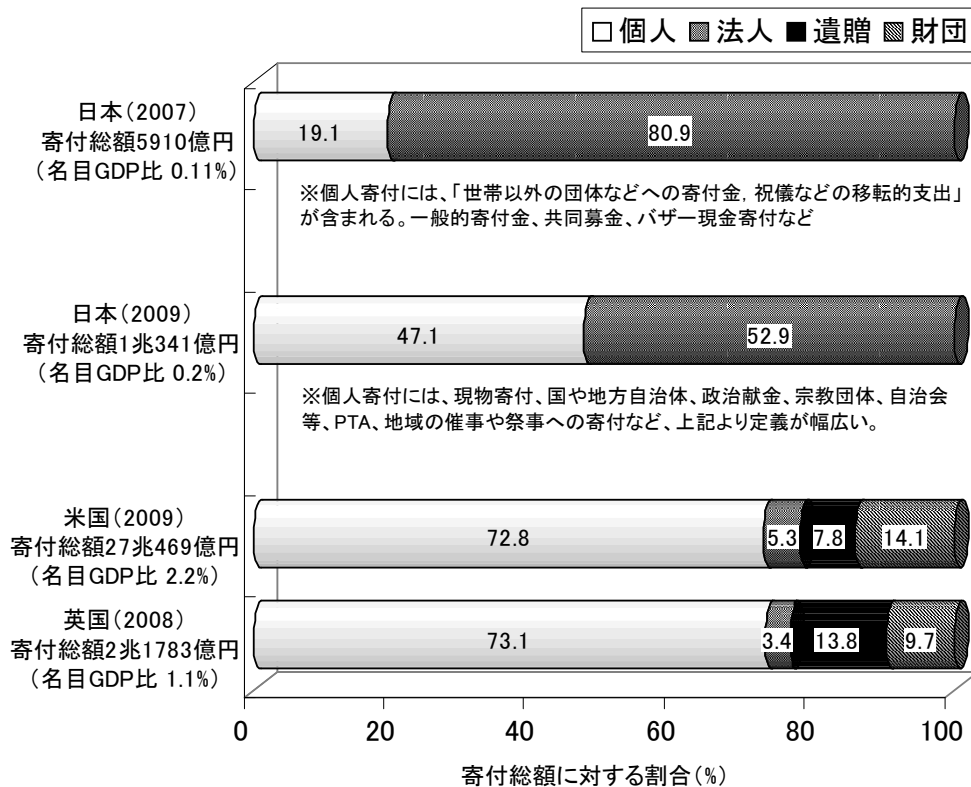
現金主義と発生主義の採用割合は、NPO 法人の収入規模と関連している。図 2-1 は、上記のアンケート調査のデータで、法人の収入規模別に見た会計方法（単式簿記、複式簿記・現金主義、複式簿記・発生主義）の割合を示している。全体的に、収入規模が大きくなるに従って、ゆるやかではあるが、単式簿記や複式簿記・現金主義を採用している団体の割合が減少し、相対的に複式簿記・発生主義が増加している。しかし、多くの法人は収入規模が 5,000 万円未満であり、複式簿記・発生主義を採用している団体は全体の 3 割程度にとどまっている。

### 1-3. 日本の寄付文化

図 2-1 で示したように、NPO 法人にとって、寄付金・会費は、事業収入や補助金・助成金とともに、重要な資金源の一つである。しかし、海外と比較すると、日本の寄付文化は大きく異なっている。図 2-2 は、日本（2007 年、2009 年）・米国（2009 年）・英国（2008 年）の寄付金総額と支出比率を比較したものである。米国では寄付金総額が 27 兆円に達し、名目 GDP の約 2.2%を占める。英国では約 2 兆 2,000 億円で、名目 GDP の 1.1%にあたる。これに対し日

本の寄付総額は、2007年に5,910億円（個人寄付には、一般的寄付、共同募金、バザー現金寄付などを含む）、2009年には1兆341億円（個人寄付に、宗教や教育団体等への寄付、現物寄付などを含み、2007年に比較して広義である）で、それぞれ名目GDPの0.11%と0.2%に相当するが、依然として海外と比較して低い水準にある。また前寄付金額における個人寄付の割合が、英国や米国は80%を超えているのに対し、日本では2007年で20%、2009年でも50%に満たず、法人による寄付の割合が相対的に高くなっている。

現代社会が抱える課題は多様化し、これまで解決へのニーズに対応してきた行政の範疇を大きく超えるようになった。行政が担いきれなくなった課題解決のニーズは、市民や地域の力によって充足する必要性が指摘され、NPO法人への期待は高まっている。その活動を支えるために、NPO法人の組織力向上は不可欠であり、寄付の促進や活動への参画など、市民がNPO法人を支える体制を整えていく必要がある。



※日本ファンドレイジング協会(2012)寄付白書2011より作成  
 ※日本(2007)のみ、内閣府NPOホームページよりデータ引用。  
 注)米国の寄付額は2009年12月末日、英国は2008年12月末日の為替レートを元に、日本円に換算

図2-2 日・米・英の寄付総額と寄付支出比率

## 2. NPO 法改正の内容（会計に係る変更点）

平成 24 年 4 月 1 日から改正 NPO 法が施行となった。平成 10 年 12 月 1 日の NPO 法の施行以来の大きな改正であり、会計の明確化を図るために、会計に係る項目も大きく変更されることとなった。主な変更ポイントは以下の 4 点である。

- ① 収支計算書から活動計算書への変更（経過措置あり）
- ② 収支予算書から活動予算書への変更（経過措置あり）
- ③ 財産目録は計算書類から外す（附属書類）
- ④ 区分経理の運用として、活動計算書において区分することで問題ないとする（貸借対照表の区分表示までは義務付けられない）

上記の変更に伴い、改正 NPO 法における会計に関する規定は、以下のような内容となっている。

- 事業報告書等として、計算書類（活動計算書及び貸借対照表）・財産目録の作成を要求（第 28 条）
- NPO 法人の会計は、下記の 3 原則に従って行うこと（第 27 条）
  - ① 会計簿は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳すること
  - ② 活動計算書及び貸借対照表、財産目録は、会計簿に基づいて活動に関する事業の実績及び財政状態に関する真実な内容を明瞭に表示したものとすること
  - ③ 採用する会計処理の基準及び手続については、毎事業年度継続して適用し、みだりにこれを変更しないこと
- 当該 NPO 法人が特定非営利活動に係る事業以外の事業（その他の事業）を行う場合、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をすることを要求（第 5 条第 2 項）
- なお、事業報告書等の事務所への備置き等及び閲覧（第 28 条）、事業報告書等の提出（第 29 条）及び公開（第 30 条）が規定されている。

NPO 法人は民間の支援によって支えられている組織であり、上述の規定によって寄付などの資金の使い道を情報公開していくことにより、支援者への説明責任を果たすことが求められている。

下記の書類については、毎事業年度終了後 3 カ月以内に所轄庁に提出する必要がある。

- 事業報告書
- 計算書類（活動計算書、貸借対照表：注記も含む）
- 財産目録
- 役員名簿
- 10 名以上の社員名簿

### 3. 「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」の背景と概要

#### 3-1. 会計に係る改正の背景～これまでの会計の課題～

特定非営利活動促進法は、平成10年12月から施行され、その後、会計の手引きの作成や法改正を経て現在に至っている（表2-2）。平成11年6月、経済企画庁（現内閣府）国民生活局が開催した研究会での議論を参考に、「特定非営利活動法人の会計の手引き」が公表された。多くのNPO法人が、この手引きにもとづいて会計を進めている。この手引きは、NPO法人の計算書類作成にあたっての目安を作成するという目的で作られたもので、あくまでも例示という位置付けであった。この手引きは、昭和60年に公表された「公益法人会計基準」をベースとしており、一取引二仕訳というわかりにくい手法が使われていた。そのため、計算書類が正確に作成されていなかったり、計算書類の記載内容に不備が見られたり、また、会計処理がまちまちで法人間の比較が難しいなどの問題点があった。

NPO法人の会計に係る上記のような課題の解消を含め、公益法人制度改革との関連も踏まえつつ、平成17年11月以降、内閣府国民生活審議会総合企画部会においてNPO法人制度検討委員会が立ちあげられ、特定非営利活動法人制度の見直しの審議が進められた。平成19年6月には、その報告「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」が公表され、会計処理の目安となる会計基準が策定されることが適当（ただし、こうした会計基準は強制力を持つものではなく、各法人の自主性や独自性を尊重し、あくまでも目安として取り扱われるべきである）などが指摘された。この趣旨を踏まえ、民間主導での基準策定の動きがはじまった。

表2-2 特定非営利活動法人の会計に係る動き

平成10年 12月	「特定非営利活動促進法」の施行
平成11年 6月	「特定非営利活動法人の会計の手引き」の作成 経済企画庁(当時)が開催した研究会の議論を参考としつつ、法人における計算書類を作成するにあたっての目安を提供するために作成。
平成19年 6月	内閣府国民生活審議会総合企画部会報告「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」の指摘 広く市民にわかりやすい計算書類を作成するため、 <u>会計基準(ただし、強制力を持つものではなく、目安となるもの)の必要性を指摘</u> 。また、その策定主体については、 <u>行政と協力して民間主導で行うこと、幅広い関係者の意見を反映した公正なものとする</u> ことも提言。
平成22年 7月	「NPO法人会計基準」の公表 上記報告を踏まえ、平成21年に全国のNPO支援組織の呼びかけでNPO法人会計基準協議会が組織され、会計基準の検討を開始。22年7月には、 <u>市民にとって分かりやすく、社会の信頼に応えるものとして、「NPO法人会計基準」を策定・公表</u> 。
平成23年	新しい公共推進会議情報開示・発信基盤に関するワーキング・グループ報告 「情報開示・発信基盤整備の在り方について」の指摘 非営利法人の情報開示・発信基盤整備の一環として、 <u>特定非営利活動法人の財務情報について、「NPO法人会計基準」を基に、行政が法人に対して一覽制、比較性のあるフォーマットを提示することの必要性を指摘</u> 。基本情報フォーマットについても提言。
平成24年 4月	「改正特定非営利活動促進法」の施行

### 3-2. 会計に係る改正 ～NPO 法人会計基準の策定を受けて～

こうした経緯を経て、平成 22 年 7 月、市民にとって分かりやすく、社会の信頼に応えられる会計基準として「NPO 法人会計基準」が策定・公表された。その後、NPO 法の改正に対応し、平成 23 年 11 月に改訂が行われている。

この会計基準は、上記検討委員会の報告「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」の提言を受け、公認会計士・税理士をはじめ NPO 関係者等が集まって発足した「NPO 法人会計基準協議会」が主体となって策定された。

行政の動きであるが、内閣府では平成 23 年 5 月から同年 11 月まで、12 回にわたり「特定非営利活動法人の会計の明確化に関する研究会」を開催した。この研究会の報告書では、「本研究会としては、現段階において『NPO 法人会計基準』は、特活法人（NPO 法人）の望ましい会計基準であると考え」と述べ、前記の旧手引きを全面的に見直して、改正 NPO 法と NPO 法人会計基準に対応した新しい手引きを策定・公表するとした。すなわち、NPO 法人会計基準を踏まえ、計算書類等の体系等の概略と NPO 特有の会計処理の解説、様式例や勘定科目を例示、解説するものである（詳細は会計基準を参照する）。

ただし、現状において、NPO 法人会計基準は公認会計士又は監査法人による会計監査を受けるための会計基準として認められているものではない。この報告書では、会計監査について、「関係者の連携、協力の下、特定非営利活動法人の会計の手引きの継続的見直しのための取組のさらに先の課題として、会計監査の下地を作っていく取組の推進を期待したい」と述べている。この結果、現金主義・単式簿記から発生主義・複式簿記への転換がなされているが、この基準は強制ではない（公益法人会計基準等を利用しているケースもある）ことにも留意する必要がある。

この改正によって、会計面で NPO 法人に作成が義務付けられる書類の内容も、表 2-3 のように変更された。これらの会計書類は、所轄庁の条例で定める所により、NPO 法人の事務所や所轄庁において誰でも閲覧することができる。このような会計情報の公開は、下記のような状況において有効な情報となる。

- ① 会員や寄付者が、法人に対して会費、活動や寄付を提供する際に法人の活動や財務の状況を理解する。
- ② 特定非営利活動法人の役職員が、法人の運営状況を把握する。
- ③ 市民や所轄庁が、適正な運営を行っているかを把握する。

表 2-3 NPO 法人に義務付けられる会計書類の比較

改正前	改正後
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 会計簿（会計帳簿）－単式簿記 もしくは複式簿記</li> <li>➤ 計算書類（収支計算書及び貸借対照表）、財産目録</li> <li>➤ 収支予算書（法人の設立申請時及び定款変更[一定の場合]の場合に提出）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 会計簿（会計帳簿）－複式簿記が前提</li> <li>➤ 計算書類（活動計算書及び貸借対照表）、財産目録</li> <li>➤ 活動予算書（法人の設立申請時及び定款変更[一定の場合]の場合に提出）</li> </ul>

### 3-3. 新しい会計の普及の在り方

先に述べたように、これまでの NPO 法人は、「現金主義を採用している団体が 6 割」を占め、発生主義で必要となる「固定資産の減価償却」などに慣れていない団体が多い。また、「年間収支規模が 1,000 万円未満の法人が 6 割」と財政規模が小さく、会計や経理の専任担当者がいる団体は約 1 割にとどまっている。こうした NPO 法人の状況を考えると、新しい会計基準や手引きをつくるだけではその浸透は難しく、普及対策をしっかりと進めることが重要となる。

上記の研究会報告では、「新しい手引きについて行政の働きかけだけで浸透を図ることは難しく、広がりのある取組が必要であることが読み取れる。中間支援組織による会計相談や公認会計士・税理士等によるプロボノ（各分野の専門家が、職業上持っているスキルや知識、経験をいかして、社会的・公共的な目的のために行うボランティア活動）等、関係者が連携、協力しながら普及に努めることが望まれる」と指摘している。小規模な NPO 法人が「活動計算書」に切り替える際には、会計の知識が乏しいため、初歩的な事柄でもつまずいてしまう団体が多いと予想され、専門性を持つ公認会計士・税理士等の支援が期待されている。

また、内閣府が平成 23 年 5 月に実施したアンケートによると、9 割の法人が会計ソフト又は表計算ソフトを使用して会計処理をしていた。このことは、NPO 法人の会計に対し、会計ソフトが与える影響度の大きさを示している。この現状を踏まえ、メーカーへの情報提供等についても、関係者が連携、協力しながら積極的な対応を図ることが、求められている。すでに、いくつかの会計ソフトメーカーが新しい手引に従ったソフトを提供する方針を表明している。

#### 4. NPO 法人において留意すべき会計上の取扱い

##### 4-1. 使途等が制約された寄付金等の取扱い

原則として、寄付金については、受け取ったときに「受取寄付金」として収益計上する。このうち使途等に制約のある寄付金は、原則、その内容、正味財産に含まれる期首残高、当期増加額、当期減少額、正味財産に含まれる期末残高等を注記する（図 2-3）。また同じ注記に、正味財産のうち使途等が制約された寄付金等がいくらかを明示することとされている。

なお、使途等が制約された寄付金で重要性が高い場合には、一般正味財産と指定正味財産を区分して表示することが望ましい。これは、公益法人会計基準と同じ処理である。

6. 使途等が制約された寄附金等の内訳  
 使途等が制約された寄附金等の内訳（正味財産の増減及び残高の状況）は以下の通りです。  
 当法人の正味財産は5,000,000円ですが、そのうち3,000,000円は、下記のように使途が特定されています。  
 したがって使途が制約されていない正味財産は2,000,000円です。

（単位：円）

内容	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	備考
〇〇地震被災者 援助事業	0	5,000,000	2,000,000	3,000,000	翌期に使用予定の支援用資金
△△財団助成 ××事業	0	4,000,000	4,000,000	0	助成金の総額は5,000,000円です。 活動計算書に計上した額4,000,000円との 差額1,000,000円は前受助成金として 貸借対照表に負債計上しています。
合計	0	9,000,000	6,000,000	3,000,000	

対象事業及び実施期間が定められ、未使用額の返還義務が規定されている助成金・補助金を未収経理、前受経理をした場合には、「当期増加額」には、実際の入金額ではなく、活動計算書に計上した金額を記載する。実際の入金額は「備考」欄に記載することが望ましい。

図 2-3 注記の事例（使途等が制約された寄付金等の取扱い）

##### 4-2. 対象事業及び実施期間が定められている補助金、助成金等の取扱い（含む、負債処理）

対象事業及び実施期間が定められている補助金、助成金等は、使途等が制約された寄付金等として扱い、当期に使用した額は収益（受取補助金等）として活動計算書に計上する。また、その内容、正味財産に含まれる期首残高、当期増加額、当期減少額、正味財産に含まれる期末残高等を注記で表示する。なお、重要性が高い場合には、寄付金と同様に、正味財産を一般正味財産、指定正味財産に区分し、当該補助金等を指定正味財産に計上することが望ましい。これは、公益法人会計基準と同じ処理である。

対象事業及び実施期間が定められ、かつ未使用額の返還義務が規定されている補助金等について、実施期間の途中で事業年度末が到来した場合の未使用額は、当期の収益には計上せず、前受補助金等として負債処理する。



#### 4-3. 会費の計上方法

会費とは、税務上、サービス利用の対価又は会員たる地位にある者が会を成り立たせるために負担するものとされており、直接の反対給付がない経済的利益の供与である寄付金とは基本的に異なる。寄付金は、対価性（反対給付）がなく、支払いが任意であることがポイントとなる。

会費は、対価性のある事業収入と異なり、会費の請求を行った途端に退会を理由に支払いを断られてしまうなど、定款に定めがあっても強制的に徴収することが難しい。そこで、未収会費は回収が確実なものだけを当期の収益として計上する。実際に未収会費として計上する額は、①納入の確約ができていない未収会費額、または、②決算書を作成するまでの期間に実際に納入された未収会費額が考えられる。（NPO 法人会計基準 Q&A12-1 に対応）

#### 4-4. 事業費も形態別分類

費用の分類は、まず「事業費」と「管理費」に分け、その上でそれぞれを「人件費」と「その他経費」に分け、形態別に表示をする。ここで「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指す。例えば、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ディング（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のことである。複数事業を行っている場合、事業ごとに区分して金額表示を行う義務はないものの、利用者の判断に有用であると考えられる場合には、注記において事業別に開示することが推奨される。

一方、「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ある。例えば、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相当する。

費用の中には、人件費、事務所家賃、通信費等、事業部門と管理部門が共通して負担しているものもある。こうした法人全体に係る経費、すなわち共通経費については、事業費をきちんと計算し報告するため、按分を実施する（図 2-4）。小規模な NPO 法人の場合には、厳密に従事割合をださなくてもいい場合もある。また、スタッフの事業部門と管理部門の大まかな従事割合で按分するという方法も考えられる。按分方法としては、以下のようなものがある。

- 従事割合（科目例：給与手当、旅費交通費等）
- 使用割合（科目例：通信運搬費、消耗品費、水道光熱費、地代家賃等）
- 建物面積比（科目例：水道光熱費、地代家賃、減価償却費、保険料等）
- 職員数比（科目例：通信運搬費、消耗品費、水道光熱費、地代家賃等）

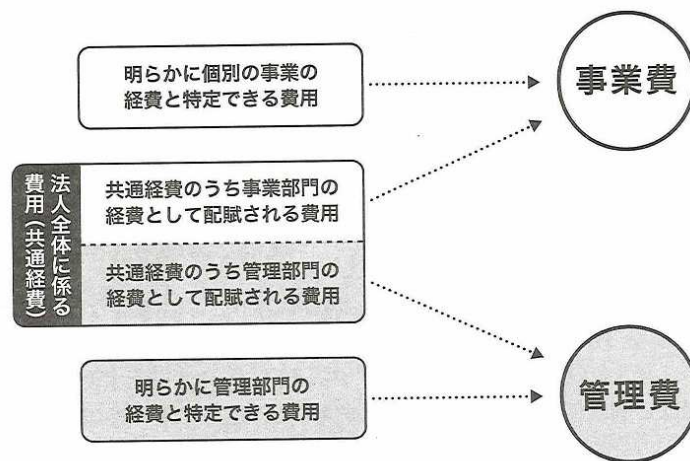


図 2-4 共通経費の事業費・管理費への按分

#### 4-5. ボランティアによる役務の提供等の取扱い

NPO 法人に特有の取引の 1 つに、ボランティア活動を受けたり、無償又は著しく低い価格で物的サービス（施設の提供等）を受けるといったことがある。これらは従来、会計的に認識されなかったが、一定の条件の下であればこれらを会計上認識することが可能となった。

ボランティアによる役務や、無償又は著しく低い価格で物的サービスを受けた場合、従来どおり会計的に認識しない方法が原則であるが、「合理的に算定できる場合」には注記が可能であり、また「客観的に把握できる場合」には注記に加えて活動計算書への計上も可能とされている。

ここで「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、その金額の算定のために、信頼できる集計の仕組みと金銭換算のための単価の使用がある場合を指す。そのためには、ボランティアの従事時間や車両の走行距離、施設の利用時間等の適切な集計単位を設定し、信頼性のある資料から、網羅性、正確性、正当性をもって集計される仕組みが必要である。また、適切な単価によって評価することも必要である。

一方、「客観的に把握できる場合」とは、「合理的に算定できる場合」の要件に加えて、計上されている金額を外部資料等によって把握できることを意味する。例えば、無償提供を受けた施設の部屋別料金表が施設のホームページで確認できる状況であれば、無償提供された施設名と部屋名を財務諸表の注記に記載することで、客観的に把握することが可能となる。単価については、地域の最低賃金や専門家団体の料金表、派遣会社の業種別賃金等も資料となる。

これらを計上する際には、収益と費用に両建てされているものが判別できるよう、ボランティアの場合は「ボランティア受入評価益」及び「ボランティア評価費用」、施設の無償提供等の場合は「施設等受入評価益」及び「施設等評価費用」として明示し、その金額換算の根拠についても注記の「内容」及び「算定方法」で明確にすること、とされている。

金額換算の根拠の具体例としては、以下のとおりである。

- 法人所在地において厚生労働省が公表している最低賃金（時間給）に従事時間数を乗

じた額

- 専門職の技能等の提供によるボランティアに関しては、その専門職の標準報酬額をベースに時間給を算定し、それに従事時間を乗じた額

#### 4-6. 特定資産

特定の目的のための資産を保有する場合に、その保有目的を示す独立の科目により、特定資産として独立して表示することが求められている。ここで、特定の目的を持つ場合とは、① 寄付者により用途等が制約されている資産、② NPO 法人自ら特定資産と指定した資産がある。①の特定目的の資産を受け入れる場合、NPO 法人が独自に決める余地はない。一方、②のケースは、法人自らの意思に基づいて独自に決めることができる。

#### 4-7. 経過措置

NPO 法人会計基準を適用するに当たって、当面の間、以下のような経過措置がとられる。

- 過年度分の減価償却費

減価償却を行っていない NPO 法人においては、原則として適用初年度に過年度分の減価償却費を計上する。この場合、過年度の減価償却費については、活動計算書の経常外費用に「過年度損益修正損」として表示する。ただし、「過年度損益修正損」に該当する費用が減価償却費だけである場合は、「過年度減価償却費」として表示してもよい。

過年度分の減価償却費を一括して計上せず、適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなし、当該適用初年度を減価償却の初年度として、以後継続的に減価償却することも認める。なお、この場合に適用する耐用年数は、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、その旨を重要な会計方針として注記する。

- 退職給付会計の導入に伴う会計基準変更時差異

退職給付会計については、すべての NPO 法人に導入を求めるものではない。

ただし、この機会に退職給付会計を新たに導入しようとする法人における会計基準変更時差異については、他の会計基準と同様に、適用初年度から 15 年以内の一定の年数にわたり定額法により費用処理すべきである。この処理は、会計基準変更時に一括して経常外費用の過年度損益修正額として計上することも含まれる。なお、既に退職給付会計の導入が行われている NPO 法人においては、従前の費用処理方法により引き続き行う。

- 過年度分の収支計算書の修正

従来の収支計算書から活動計算書への変更については、制度改正に基づくものであり、継続性の原則に反するものではないため、表示方法の変更等について遡って修正を行う必要はない。

- 正味財産の区分

「NPO 法人会計基準」へ移行した上で、正味財産を基本的には区分して記載することとした場合、適用初年度以降区分することとし、遡って修正を行う必要はない。

- 適用初年度における「前期繰越正味財産額」

NPO 法人会計基準適用初年度における活動計算書上の「前期繰越正味財産額」は、前事業年度の貸借対照表における「正味財産合計」を記載することとする。

- 収支予算書及び収支計算書による代替

改正 NPO 法の附則では、当分の間、活動予算書、活動計算書に代えて従来の収支予算書、収支計算書を作成、提出することを認めている。このため、当分の間は、従来の NPO 法人の会計処理（旧「手引き」に基づくものを含む）によって、収支予算書、収支計算書の提出が認められる。

#### 4-8. 収支計算書と活動計算書の違い

NPO 法人の財務的生存力を把握しやすくするため、資金収支ベースの収支計算書から活動計算書に改められることとなった。従来フローの計算書として使用されていた収支計算書は、NPO 法人の会計方針で定められた資金の範囲に含まれる部分の動きを表す。一方、新しい会計基準で示された活動計算書は、NPO 法人の当期の正味財産の増減原因を示すフローの計算書であり、ストックの計算書である貸借対照表との整合性を簡単に確認することができる。

収支計算書から活動計算書に切り替えることによって、NPO 法人には以下の様な相違がある。

- 一取引二仕訳が不要
- 「資金の範囲」が不要
- 「正味財産増減の部」が不要
- 固定資産や借入金の増減は注記で記載
- 貸借対照表との整合性を簡単に確認できる

## 5. 計算書類の様式、その他

### 5-1. 計算書類

改正 NPO 法では、NPO 法人の会計報告に関して、「活動計算書」と「貸借対照表」が計算書類として整理され、「財産目録」はこれらを補完する位置づけとなった。

活動計算書は事業年度における NPO 法人の活動状況を表す。営利企業における損益計算書に相当するフローの計算書であり、受け取った会費や寄付金、事業の実施によって得た収益や、事業に要した費用、法人運営に要した費用等を記載し、収益と費用の差額から「当期正味財産増減額」を計算する（表 2-4）。これは、企業の損益計算書における「当期純利益」に相当する。

貸借対照表は、事業年度末における NPO 法人の全ての資産、負債及び正味財産の状態を示すものであり、資金の調達方法（負債及び正味財産）及び保有方法（資産）から、NPO 法人の財務状況を把握することができる。流動資産として現金預金、未収金、棚卸資産、前払金等を、固定資産として土地・建物、什器備品、長期貸付金等を、流動負債として短期借入金、未払金、前受金等を、固定負債として長期借入金、退職給付引当金等を記載する（表 2-5）。

計算書類において、押さえるべき主なチェックポイントは下記の 3 点である。

- 「前期繰越正味財産」と前期末の「正味財産の部」の合計額が一致する
- 「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」）が一致する
- 「資産合計」と「負債及び正味財産合計」が一致する

### 5-2. 財産目録

財産目録は、上記の計算書類を補完する書類として位置付けられている。科目等は貸借対照表とほぼ同じであるが、その内容、数量等がより詳細な表示がなされる。また、金銭評価ができない歴史的資料のような資産についても、金銭評価はしないものの記載することは可能である。

表 2-4 活動計算書（例）

科目	金額	備考
I 経常収益	1,000,000	今期の活動のコストをどのようにしてまかなったかを表す
⋮		
経常収益計	.....	
II 経常費用		今期の活動のコストを表す
経常費用計	900,000	
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（活動の結果、正味の財産がどのくらい増減したか）
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

表 2-5 貸借対照表 (例)

科目	金額	科目	金額
<b>I 資産の部</b>		<b>II 負債の部</b>	
現金預金	200,000	未払金	50,000
未収金	150,000		
		<b>負債合計</b>	<b>50,000</b>
		<b>III 正味財産の部</b>	
		前期繰越正味財産	200,000
		当期正味財産増減額	100,000
		<b>正味財産合計</b>	<b>300,000</b>
<b>資産合計</b>	<b>350,000</b>	<b>負債及び正味財産合計</b>	<b>350,000</b>

5-3. 注記

注記は、活動計算書、貸借対照表と合わせて重要な財務諸表の一つである。重要な会計方針、事業別内訳、NPO 法人に特有の取引に関する詳細等、活動計算書や貸借対照表で説明しきれないことを注記に記載することで、より丁寧な情報公開を行うことができる。注記に記載する項目は以下のとおり。

- (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) 特定非営利活動事業とその他の事業を区分するほかに、更に詳細に事業費の内訳又は事業別損益の状況を記載する場合には、その内容

⇒事業別損益の状況の記載については、利用者の視点を重視し、どの事業にどのようなお金が使われているのかがわかるように情報を記載する。但し、強制ではなく推奨である。(表 2-6)

表 2-6 注記における事業別損益の状況 (例)

(単位: 円)

科目	A事業	B事業	C事業	D事業	事業部門計	管理部門	合計
<b>I 経常収益</b>							
1. 受取会費	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
2. 受取寄附金	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
3. 受取助成金等	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
4. 事業収益	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
5. その他収益	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
経常収益計	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
<b>II 経常費用</b>							
(1)人件費							
給料手当	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
臨時雇賃金	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
.....	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
人件費計	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
(2)その他経費							
業務委託費	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
旅費交通費	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
.....	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
その他経費計	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
経常費用計	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××
当期経常増減額	×××	×××	×××	×××	×××	×××	×××

表 2-7 注記における固定資産の増減内訳及び借入金が増減内訳（例）

7. 固定資産の増減内訳						
（単位：円）						
科目	期首取得価額	取得	減少	期末取得価額	減価償却累計額	期末帳簿価額
有形固定資産						
什器備品	×××	×××	×××	×××	△×××	×××
.....	×××	×××	×××	×××	△×××	×××
無形固定資産						
.....	×××	×××	×××	×××	△×××	×××
投資その他の資産						
.....	×××	×××	×××	×××		×××
合計	×××	×××	×××	×××	△×××	×××

8. 借入金の増減内訳				
（単位：円）				
科目	期首残高	当期借入	当期返済	期末残高
長期借入金	×××	×××	×××	×××
役員借入金	×××	×××	×××	×××
合計	×××	×××	×××	×××

- (4) 施設の提供等の物的サービスを受けたことを計算書類に記載する場合には、受け入れたサービスの明細及び算定方法
- (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計算書類に記載する場合には、受け入れたボランティアの明細及び算定方法
- (6) 用途等が制約された寄付金等の内訳
- (7) 固定資産の増減内訳（表 2-7）
- (8) 借入金の増減内訳： 固定資産の増減内訳及び借入金の増減内訳については、収支計算書から活動計算書の変更により、活動計算書では表示されなくなったため、注記で表示する。（表 2-7）
- (9) 役員及びその近親者との取引の内容： 役員及びその近親者は、以下のいずれかに該当する者をいう。
  - a. 役員及びその近親者（2親等内の親族）
  - b. 役員及びその近親者が支配している法人
 なお、役員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払並びにこれらに準ずる取引の注記は法人の任意とする。
- (10) その他特定非営利活動法人の資産、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。例えば、以下のような事項のうち重要性が高いと判断される事項が存在する場合には、当該事項を記載する。
  - 現物寄付の評価方法
  - 事業費と管理費の按分方法
  - 貸借対照表日後に発生した事象で、次年度以降の財産又は損益に影響を及ぼすもの（後発事象）

- その他の事業に固有の資産を保有する場合はその資産の状況及び事業間で共通的な資産（後者については按分不要）

#### 5-4. NPO 法人会計基準

NPO 法人会計基準は、以下の（１）～（４）及び、それらの詳細項目から構成される。

- （１）NPO 法人会計基準の性格と基本的考え方
- （２）NPO 法人会計基準
  - ① NPO 法人会計基準（注解も含む）
    - I NPO 法人会計基準の目的
    - II 一般原則
    - III 財務諸表等の体系と構成
    - IV 収益及び費用の把握と計算－その 1
    - V 収益及び費用の把握と計算－その 2
    - VI その他の事業を実施する場合の区分経理
    - VII NPO 法人に特有の取引等
    - VIII 財務諸表の注記
  - ② 別表 1～2
  - ③ 様式 1～5
- （３）議論の経緯と結論の背景
- （４）実務担当者のためのガイドライン
  - ① フローチャート
  - ② パターン分類された記載例
  - ③ NPO 法人会計基準の Q&A

ここで（４）は、会計基準を実務に適用する場合の指針であり、I～III を実務担当者に分かりやすく伝える目的で作られている。②の「パターン分類された記載例」には、活動計算書、貸借対照表、財務諸表の注記の記載例が 4 パターン示されている。各法人がどのパターンに該当するのか、また会計基準やその Q&A とどのような関係にあるかは、図 2-5 のフローチャートを用いて判断できる。

記載例に示されている 4 つのパターンは以下のとおり。

- 期末に現預金以外に資産や負債がない場合
- 期末に現預金以外に資産や負債がある場合
- その他の事業を行っている場合
- 使い道に指定のある寄付の受入れ、現物寄付やボランティアの受入れ、助成金や補助金の受入れなど NPO に特有の取引がある場合



### 5-5. 計算書類等の別葉表示

NPO 法第 5 条第 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」と区分経理について定めている。しかし、国会での質疑等の経緯も踏まえ、原則、全ての書類において別葉表示は求めないこととし、その他の事業に固有の資産（例：在庫品としての棚卸資産等、本来事業に繰り入れることが困難なもの）で重要なものがある場合には、その資産状況を注記として記載する。

なお、活動計算書及び活動予算書については、別葉表示の必要はないが、一つの書類の中で別欄表示し、その他の事業を実施していない場合又は実施する予定がない場合については、脚注においてその旨を記載するか、あるいはその他の事業の欄全てに「0（ゼロ）」を記載する。また、事業報告書においてもそのことを明らかにすることが必要である。

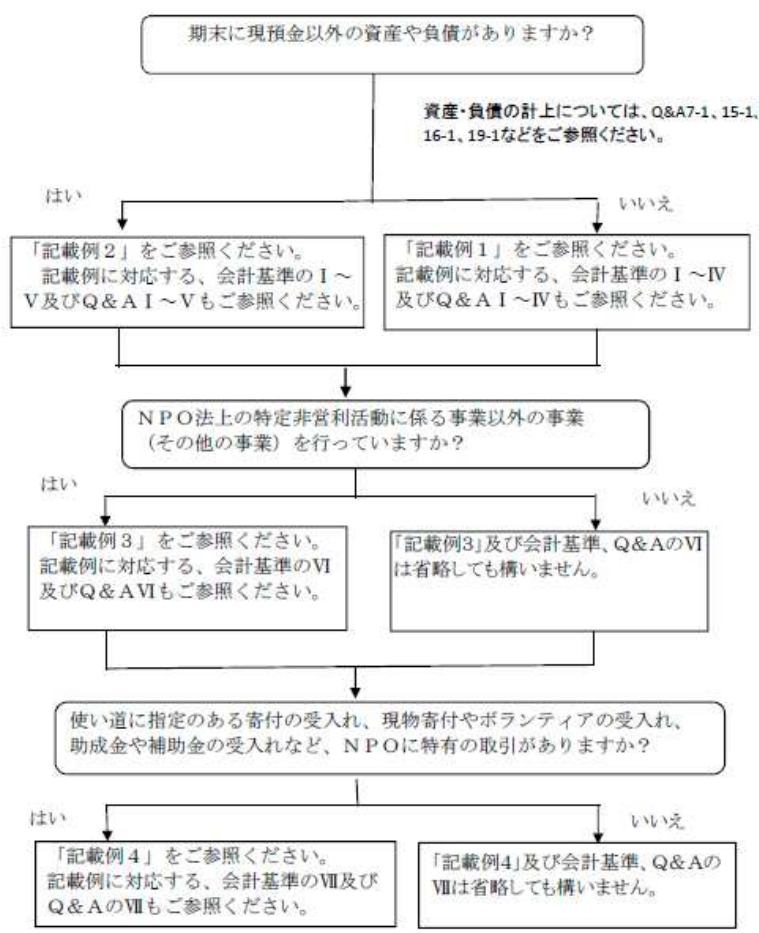


図 2-5 会計基準とガイドラインの関係についてのフローチャート

**【参考・引用情報】**

<東京都>

「特定非営利活動法人ガイドブック本編（認証編）」

<http://www.seikatubunka.metro.tokyo.jp/index4files/guidebook-pdf.htm#5>

「特定非営利活動法人ガイドブック（認定編）」

<http://www.seikatubunka.metro.tokyo.jp/index4files/ninteiguidebook-pdf.htm>

<内閣府>

「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」

[https://www.npo-homepage.go.jp/pdf/report28\\_houkokusyo.pdf](https://www.npo-homepage.go.jp/pdf/report28_houkokusyo.pdf)

「特定非営利活動促進法に係る諸手続の手引き」

[https://www.npo-homepage.go.jp/pdf/201204\\_manual/201204\\_manual\\_all.pdf](https://www.npo-homepage.go.jp/pdf/201204_manual/201204_manual_all.pdf)

「NPO 法人ポータルサイト」

<https://www.npo-homepage.go.jp/portalsite.html>

<NPO 法人会計基準関連>

「みんなで使おう！NPO 法人会計基準」

<http://www.npokaikijun.jp/>