

第3章 会計とは？

公認会計士、税理士
中村元彦

目次

1. 改正NPO法(会計について)
2. 会計はとても重要です
3. NPO法人の会計に関する背景と概要
4. 計算書類の様式
5. 収支計算書と活動計算書の違い
6. NPOにおける留意すべき会計上の取扱い

1. 改正NPO法(会計について)

- 会計の明確化
 - 制度の使いやすさと信頼性向上のための見直し
- 有識者からなる「特定非営利活動法人の会計の明確化に関する研究会」(内閣府)において分かりやすい会計の在り方を検討
 - 記載方法、勘定科目例等、「NPO法人会計基準」をベースとしながら、認定法人の取扱い、経過措置の在り方等の明確化を図るなどの内容で取りまとめ

会計の明確化

- 収支計算書から活動計算書(経過措置あり)
 - 「収支計算書」は収入・支出の動きに焦点を当てた財務諸表
 - 当期正味財産の増減及びその構造に焦点を当てた「活動計算書」に改める
- 収支予算書から活動予算書(経過措置あり)

会計の明確化

- 財産目録は計算書類から外す(附属書類)
 - 計算書類は貸借対照表と活動計算書
- 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)

2. 会計はとても重要です

- NPO法人が作成する会計情報の目的
- ①会員や寄附者にとって → 会費や活動(ボランティアなど)、寄附をするかどうかの判断のための情報
- ②NPO法人の役職員にとって → 運営状況を把握(経営管理)するとともに、将来の計画を検討する時などに役立つ情報
- ③市民や所轄庁にとって → 適正な運営を行っているか(特に、市民によるモニタリング機能)を把握するために役立つ情報

例えば

活動計算書において「経常収益<経常費用」のケース

科目名	金額
I 経常収益	
1. 受取会費
経常収益計	少額
II 経常費用	
1. 事業費(人件費)
経常費用計	多額
当期正味財産増減額	マイナス

経常収益が経常費用より少ない状況が続いていると、NPO法人の長期的な活動について疑問が生じます。

3. NPO法人の会計に関する背景と概要

- 特定非営利活動促進法における会計に関する規定
- 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)
- 会計の原則として、下記の3点があげられている(第27条)
 - 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
 - 活動計算書及び貸借対照表、財産目録は、会計簿に基づいて収支及び財政状態に関する真実な内容を明りょうに表示したものとすること
 - 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)を行う場合は、特定非営利活動にかかる事業に関する会計から区分し、特別な会計として経理を要求(第5条第2項)
- なお、事業報告書等の備置き等及び閲覧(第28条)、事業報告書等の提出及び公開(第29条)が規定されている。

会計における問題点

- 経済企画庁(現内閣府)国民生活局
- 平成11年6月公表(あくまでも例示の位置付け)
- 「特定非営利活動法人の会計の手引き」
- 60年公益法人会計基準(一取引二仕訳)



- NPO法人の計算書類が正確に作成されていないか、計算書類の記載内容に不備が見られたり、会計処理がまちまちでNPO法人間の比較が難しいなどの問題点

会計への対応

- 平成19年6月、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」
- 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)との記載がなされ、趣旨を踏まえ、民間主導での基準策定の動き(強制されるものではないことも同様)

NPO法人会計基準

- 平成22年7月に市民にとって分かりやすく、社会の信頼に応える会計基準として「NPO法人会計基準」が策定・公表（平成23年11月一部改訂）
- 公認会計士・税理士をはじめNPO関係者等が集まり、「NPO法人会計基準協議会」を発足して策定・公表

NPO法人会計基準

- NPO法人会計基準全体の構成
- (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
 - ①NPO法人会計基準(注解も含む)
 - 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
- →会計基準を実務に適用する場合の指針((1)～(3)を実務担当者に分かりやすく伝える機能)
 - ①フローチャート
 - ②パターン分類された記載例
 - ③NPO法人会計基準のQ&A

NPO法人会計基準における本文の構成

- ((2)①の構成)
- 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

内閣府の動き

- 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
- 平成23年11月報告書公表
 - －新しい手引を平成24年3月公表予定
- 旧手引を改正後の特定非営利活動促進法の規定に対応させる

研究会報告書

- 会計について、民間で作成し公表した「NPO法人会計基準」(平成22年7月策定、平成23年11月一部改訂)を踏まえたものにすることを明示
- NPO法人の会計実務をより良いものに法人運営の信頼性を高めることができる
- 現金主義・単式簿記から発生主義・複式簿記へ

研究会報告書

- NPO法人会計基準を踏まえているため、計算書類等の体系等の概略とNPO特有の会計処理の解説、様式例や勘定科目の例示と解説にとどまる
- 詳細はNPO法人会計基準を参照する
- 但し、この基準は強制ではない(公益法人会計基準を利用しているケースもある)

会計面でNPO法人に作成が要求されるもの

- <NPO法改正前>
- ①会計簿(会計帳簿)－単式簿記 or 複式簿記
- ②収支計算書及び貸借対照表、財産目録
- ③収支予算書(法人の設立申請時及び定款変更に提出)



- <NPO法改正後>
- ①会計簿(会計帳簿)－複式簿記が前提
- ②計算書類(活動計算書及び貸借対照表)、財産目録
- ③活動予算書(法人の設立申請時及び定款変更(一定の場合)に提出)

参考となるHP

- <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>

参考となるHP

- <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
- 「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

参考となるHP

- <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.npokaikeikijun.jp/>
- 基準策定に関わったメンバーのブログ（NPO会計道）
- http://blog.canpan.info/waki/category_23/

4. 計算書類の様式

- 計算書類
 - 活動計算書
 - 貸借対照表
- 財産目録

- 様式が研究会報告書、NPO法人会計基準に記載あり
- 勘定科目の例示
- NPO法人会計基準のガイドラインでは4パターンの記載例

活動計算書

- 事業年度におけるNPO法人の活動状況を表す計算書である。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、NPO法人の財務的生存力を把握する。

- 受け取った会費や寄附金、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

当期正味財産増減額

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	900,000	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

貸借対照表

- 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

正味財産

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

正味財産は資産から負債を引いたもの

財産目録

- 計算書類を補完する書類として位置付けられるものである。科目等は貸借対照表とほぼ同じであるが、その内容、数量等の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、金銭評価はないものの記載することは可能。

チェックポイント

- 「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
- 「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
- 「資産合計」と「負債及び正味財産合計」が一致

注記

- 重要な会計方針
- 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
- 特活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
- 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
- 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

事業別損益の状況

利用者の視点: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→但し、強制ではなく推奨

(単位:円)

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

注記

- 使途等が制約された寄附金等の内訳
- 固定資産の増減内訳
- 借入金の増減内訳
- 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。

固定資産の増減内訳 借入金の増減内訳

- ・ 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いため、注記で表示

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

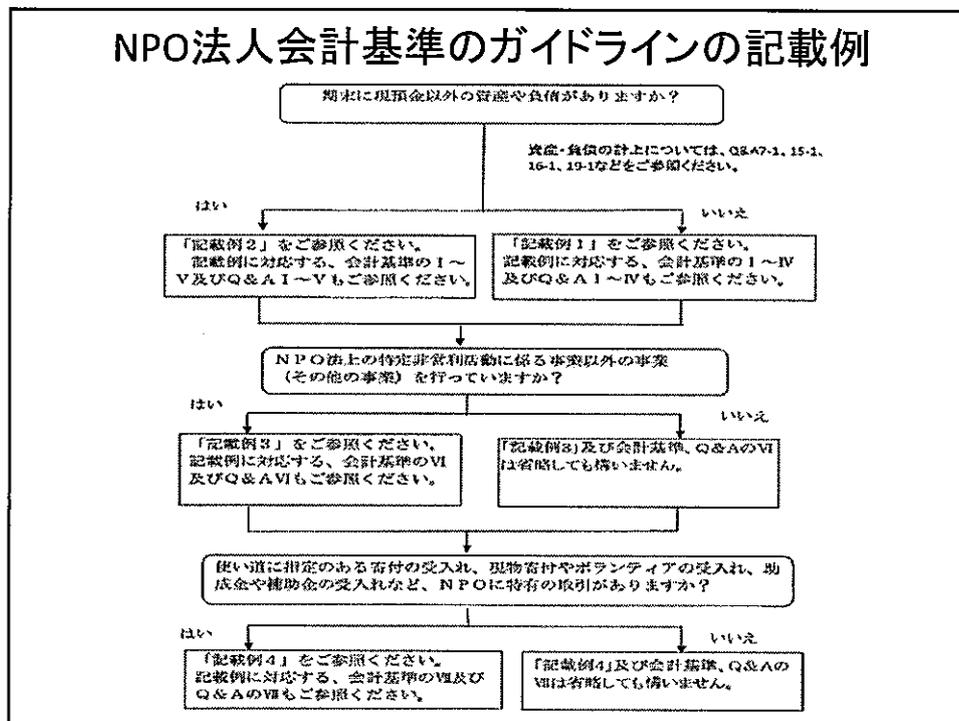
(単位:円)

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	×××	×××	×××	×××

注記

- ・ 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。
 - － 現物寄附の評価方法
 - － 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)

NPO法人会計基準のガイドラインの記載例



貸借対照表の別葉表示

- 特活法第5条第2項
 - 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—区分経理
- 原則、全ての書類において別葉表示は求めない(特活法改正案の国会審議における質疑): 活動計算書のみで十分
- 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

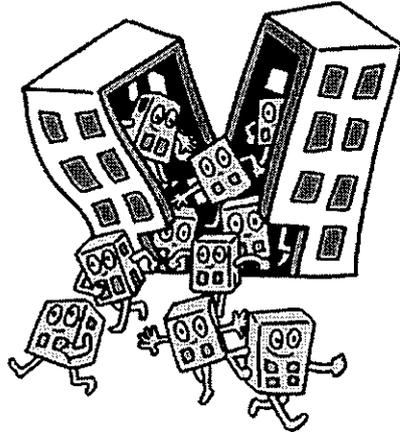
5. 収支計算書と活動計算書の違い

- 収支計算書
 - 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もの
- 活動計算書
 - 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、法人の財務的生存力を把握する上で重要なものの一つ
 - 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ます

具体的に

- 例1
 - 収支計算書: 固定資産支出額
 - 活動計算書: 計上せず、減価償却費を計上
- 例2
 - 収支計算書: 借入金収入、借入金返済額
 - 活動計算書: 計上せず

減価償却とは(発生主義)



- 例えば、建物の価値は建設してから同じ状況でしょうか



- 利用に応じて、あるいは時間の経過と共に価値は減少していくと考えるのが発生主義です

37

減価償却とは(続き)



- 発生主義では、お金の動きがなくても価値(経済価値)が減少すると、それを反映させます



- 建て替え時に価値はゼロに近くなっており、実態と対応しています

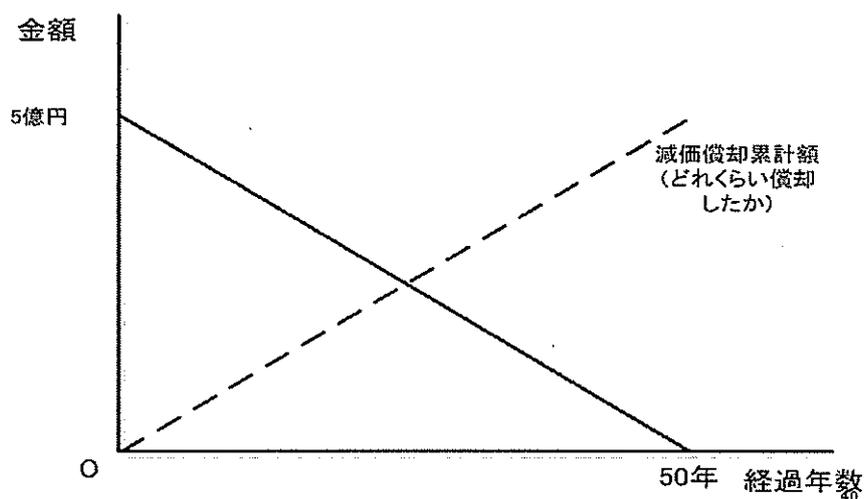
38

減価償却の計算方法

- 計算方法は定額法
- 「減価償却対象有形固定資産 ÷ 耐用年数」
- 例えば、建物建設に5億円かかったとすると、減価償却金額は、毎年10,000千円 (500,000千円 ÷ 50年) となる。
- 減価償却累計額は、償却年数 × 一年当たり償却額、例えば上記の例で10年たてば10,000千円 × 10年で100,000千円
- 土地は減価償却は行いません (機械などと異なり、使用しても価値は減らないと考えるため)。

39

図で表すとこのようになります



収支計算書が活動計算書となると

- 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

6. NPOにおける留意すべき会計上の取扱い

- ① 使途等が制約された寄附金等の取扱い
- 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)
- ③ 会費の計上方法
- ④ 事業費も形態別分類
- ⑤ ボランティアによる役務の提供等の取扱い
- ⑥ 特定資産

① 使途等が制約された寄附金等の取扱い

- 原則：寄附金については、受け取ったときに「受取寄附金」として収益計上する。
- このうち使途等が制約された寄附金については、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
- 使途等が制約された寄附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と考えられる。
 - 公益法人会計基準と同じ処理

注記

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×××円ですが、そのうち×××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×××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	×××	×××	×××	×××	翌期に使用予定の支援用資金
△△財団助成 ××事業	×××	×××	×××	×××	助成金の総額は××円です。活動計算書に計上した額××円との差額××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	×××	×××	×××	×××	

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・補助金を前受経理とした場合、「当期増加額」には、活動計算書に計上した金額を記載する。助成金・補助金の総額は「備考」欄に記載する。

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

- 用途等が制約された寄附金等として扱う
 - 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
 - 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
 - 重要性が高い場合には、寄附金と同様に、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が望ましい
- － 公益法人会計基準と同じ処理

負債処理

- 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
 - 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処理する
- － 負債処理

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附金とは基本的に異なる
- 寄附金は対価性(反対給付)がない、任意であることがポイント

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」に分ける
 - 「事業費」と「管理費」について、さらに「人件費」と「その他経費」に分け、形態別に表示をする
 - 「事業費」と「管理費」の定義や共通する経費の按分の方法などをQ&A(NPO法人会計基準)などで明示する
- 複数事業を行っている場合、事業ごとの金額表示を行うのか否かは法人の判断に任せるが、利用者の判断に有用であると考えられる場合には事業別の開示を推奨する(注記)

事業費と管理費

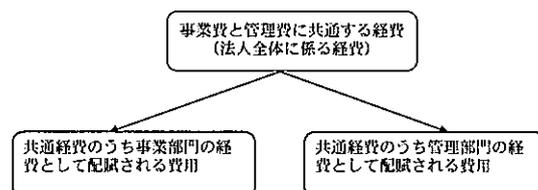
- 事業費：NPO法人が目的とする事業を行うために直接要する人件費やその他の経費
 - 事業の遂行のために支出した人件費、Tシャツ等の仕入れや製作費、チラシやポスターの印刷費、講師への謝金、会場の賃借料、特定事業の寄付金の募集のためのファンドレイジング（賅金調達）費など、明らかに事業に関する経費として特定できる金額

事業費と管理費

- 管理費：NPO法人の各種の事業を管理するための費用
 - 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

共通経費

- 按分を実施
- 事業費をきちんと計算し報告するため
 - 実際には、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ります。スタッフの事業部門と管理部門の適当な従事割合で按分するという方法も考えられます。



按分方法の例示

- 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)

⑤ボランティアによる役務の提供等の取扱い

- ボランティアの受入れをした場合や無償又は著しく低い価格での施設の提供等の物的サービスを受けた場合において、従来どおり会計的に認識しない方法
- 「合理的に算定できる場合」には注記が可能
- 「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
 - 「ボランティア受入評価益」、「ボランティア評価費用」

金額換算の根拠(例示)

- 法人所在地における厚生労働省が公表している最低賃金(時間給)を従事時間数で乗じた額
- 専門職の技能等の提供によるボランティアに関して、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

⑥特定資産

- 特定資産
- 特定の目的のための資産を有する場合には、特定資産として独立して表示
- 具体例
 - ①寄附者により用途等が制約されている資産
 - ②特活法人自ら特定資産と指定した資産

ご静聴ありがとうございました