

N P O法人会計基準「最終案」

2010.4.8

N P O法人会計基準協議会

N P O法人会計基準策定委員会

NPO法人会計基準の性格と基本的考え方

1. NPO法人会計基準策定の経緯等

特定非営利活動促進法(以下、NPO法という)の制定以前から、NPOセクターがアカウンタビリティを果たすために共通の会計基準が必要であることが認識され、NPOセクター自らが会計指針等の検討を行ってきた。また、NPO法制定後、各地の特定非営利活動法人(以下、NPO法人という)支援組織が支援活動をする中で、NPO法人の実情に合った会計基準の必要性が一層明らかになってきた。このような状況のもとで、国民生活審議会が、2007年6月に公表した総合企画部会報告「特定非営利法人制度の見直しに向けて」の中で、NPO法人の会計基準がないため、NPO法人の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NPO法人間の比較が難しいなどの問題点を指摘し、NPO法人会計基準の策定の必要性について言及した。さらに、同報告は、NPO法人会計基準の策定主体について、所轄庁が会計基準を策定すると、NPO法人に対して必要以上の指導的効果を及ぼすおそれがあるため、会計基準の策定は民間の自主的な取り組みに任せるべきであるとの考え方を示した。これを受けて、全国18のNPO支援組織がNPO法人会計基準協議会を発足させ、NPO法人会計基準の策定作業を2009年3月に開始した。当協議会は、専門家、研究者、実務家及び助成財団等の24名で構成されるNPO法人会計基準策定委員会に会計基準の策定を諮問した。当策定委員会は、2010年3月までの期間の中で全7回の委員会を開催し、同年4月8日にNPO法人会計基準案をNPO法人会計基準協議会に答申した。

2. NPO法人会計基準の性格

NPO法は、市民に対する情報公開を前提に、市民自身がNPO法人を監視することを第一義に定め、所轄庁の監督は最終的な是正手段としている。このような趣旨からすれば、NPO法人会計基準を法令等によって一意的に義務化することはふさわしくない。NPO法人会計基準は、NPO法人自身が自発的かつ主体的にそれを採用し、また多くの法人がそれに準拠して会計報告を行うようになることが、法の趣旨にかなうというべきである。このような解釈に基づいて、NPO法人会計基準の策定におけるすべての議論を公開し、またオブザーバー制度をも取り入れ、終始、市民が発言できる機会を確保することに努めた。このほかに、2009年1月にNPO法人会計基準中間報告が公表されたのを契機に、同月から12月にかけて中間報告会を全国17地区で実施し、753名の参加者を得た。また、中間報告会会場又はホームページ等を通じて484名から519件のコメントを得た。このように、日本全国のNPO関係者がNPO法人会計基準策定に協心戮力(きょうしんりくりょく)して参画できるようにし、その結果、NPO法人全体の協同の所産としてNPO法人会計基準が策定できるように努めた。

3. NPO法人会計基準の基本的考え方

1998年12月にNPO法が施行されて、現在ではおよそ4万のNPO法人が活動

している。NPO法施行の当初と現在とではNPO法人が置かれている状況は大いに異なっている。多くの市民がNPO法人の活動に大きな期待を持つようになってきたため、NPO法人側もそのような市民の期待にこたえる責任を十分に自覚しなければならない状況となっている。「市民の期待とそれにこたえるべきNPO法人の責任の双方にふさわしい会計基準とはいかなるものであるか」の根拠を策定作業の出発点として、NPO法人会計基準策定委員会は、この問題意識を共有するために、次の2つの基本的考え方を確認した。

①市民にとってわかりやすい会計報告であること。このために、会計基準策定にあたり、会計報告の作成者の視点以上に、会計報告の利用者の視点を重視する。

②社会の信頼にこたえる会計報告であること。

社会の信頼にこたえる会計報告であるためには、何よりも会計報告の正確性が確保されていなければならない。会計報告の正確性の確保のために、複式簿記を前提とする財務諸表の体系、すなわち貸借対照表と活動計算書を中心とする体系を採用した。さらに、使途が特定された寄付、現物寄付、無償によるサービスの受入及びボランティアによる役務の提供等のNPO法人と支援者との関係を、会計報告の中に積極的に取り入れることとした。

NPO法人会計基準の策定作業は、NPO法人とNPO法人を取り巻く社会との関係を鮮明にし、NPO法人とNPO法人を取り巻く社会との関係が会計基準に凝縮されることを改めて認識させることになった。策定されたNPO法人会計基準は、必要なことのすべてを漏らすことなく網羅しているとは必ずしもいえない。今後、このNPO法人会計基準が普及し、NPO法人に定着していく過程で、再度議論され、より適合的なNPO法人会計基準が形成されていくことを期待している。なお、NPO法人会計基準策定委員会の議論の詳細は、「議論の経緯と結論の背景」を参照されたい。

NPO法人会計基準

I NPO法人会計基準の目的

(目的)

1. この会計基準は、以下の目的を達成するため、NPO法人の財務諸表及び財産目録（以下、「財務諸表等」という）の作成及び表示の基準を定めたものである。

- (1) NPO法人の会計報告の質を高め、NPO法人の健全な運営に資すること。
- (2) 財務の視点から、NPO法人の活動を適正に把握し、NPO法人の継続可能性を示すこと。
- (3) NPO法人を運営する者が、受託した責任を適切に果たしたか否かを明らかにすること。
- (4) NPO法人の財務諸表等の信頼性を高め、比較可能にし、理解を容易にすること。
- (5) NPO法人の財務諸表等の作成責任者に会計の指針を提供すること。

(他の法令による規定への留意)

2. 本基準は、NPO法人が行うすべての活動分野に適用することができる。ただし、法令等によって別の会計基準が定められている事業を行う場合には、その法令等に留意する。

II 一般原則

(真実性・明瞭性)

3. NPO法人の財務諸表等は、NPO法人の真実の実態を表示し、かつ明瞭に表示するものでなければならない。

(適時性・正確性)

4. NPO法人は、適時かつ正確に作成した会計帳簿に基づいて、財務諸表等を作成しな

ければならない。

(継続性)

5. 会計処理の原則及び手続並びに財務諸表等の表示方法は、毎事業年度継続して適用し、みだりに変更してはならない。

(単一性)

6. 情報公開のため、社員総会への提出のため、助成金等の申請目的のため、租税目的のためなど、種々の目的のために異なる形式の財務諸表等を作成する必要がある場合、それらの内容は、信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、NPO法人の判断によって、事実の真実な表示をゆがめてはならない。

(重要性)

7. 重要性の乏しいものについては、会計処理の原則及び手続並びに財務諸表等の表示について簡便な方法を用いることができる。重要性の高いものはより詳細な方法を用いて処理しなければならない。

Ⅲ 財務諸表等の体系と構成

(NPO法人の財務諸表等)

8. NPO法人は、財務諸表（活動計算書及び貸借対照表）及び財産目録を作成しなければならない。

(活動計算書)

9. 活動計算書は、当該事業年度の収益、費用及び損失を発生した時点で計上することにより、NPO法人の活動の状況を明瞭に表示するものでなければならない。(注1)

(貸借対照表)

10. 貸借対照表は、当該事業年度末現在におけるすべての資産、負債及び正味財産の状況を明瞭に表示するものでなければならない。(注2)

(財産目録)

11. 財産目録は、当該事業年度末現在におけるすべての資産及び負債につき、その名称、数量、価額等を詳細に表示するものでなければならない。(注3)

IV. 収益及び費用の把握と計算—その 1

(受取会費)

12. 受取会費は、原則として実際に入金したときに収益として計上する。(注1)

(受取寄付金)

13. 受取寄付金は、原則として実際に入金したときに収益として計上する。

(費用の区分)

14. NPO法人の通常の活動に要する費用は、人件費及びその他経費に区分して表示する。

(少額の費用)

15. 消耗品の購入等で少額のもの、実際に支払ったときに費用として計上することができる。

(定期的に支払う費用)

16. 電話代、電気代、家賃等定期的に支払う費用は、実際に支払ったときに費用として計上することができる。

V 収益及び費用の把握と計算—その 2

(事業収益)

17. 棚卸資産の販売又はサービスを提供して対価を得る場合、販売又はサービスを提供したときに収益として計上し、対価の額をもって収益の額とする。

(棚卸資産の計上)

18. 販売して対価を得るための棚卸資産は、購入又は製造した時点では費用とせず、実際に販売したときに費用とする。事業年度末において販売していない棚卸資産は貸借対照表に流動資産として計上する。

(固定資産の計上)

19. 購入した固定資産は、原則として当該資産の取得価額を基礎として計上しなければならない。

(減価償却費の計上)

20. 貸借対照表に計上した固定資産のうち、時の経過等により価値が減少するものは、減価償却の方法に基づき取得価額を減価償却費として各事業年度に配分しなければならない。

(外貨建取引の換算方法)

21. 外貨建取引は、取引発生時の為替相場に基づく円換算額で計上しなければならない。

(事業費と管理費の区分)

22. 事業部門と管理部門が明瞭に区分できない場合を除き、人件費及びその他経費の区分に加えて、事業費及び管理費の区分を注記しなければならない。(注4)

VI その他の事業を実施する場合の区分経理

(特定非営利活動以外の事業を実施する場合の区分経理)

23. 特定非営利活動に係る事業の他に、その他の事業を実施している場合には、活動計算書において当該その他の事業を区分して表示しなければならない。

VII NPO法人に特有の取引等

(現物寄付の取扱い)

24. 交換、受贈等によって取得した資産の取得価額は、取得時における公正な評価額とする。

(無償又は著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合の取扱い)

25. 無償又は著しく低い価格で施設の提供等の物的サービスを受けた場合で、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合には、その内容を注記することができる。なお、当該金額を外部資料等により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。

(ボランティアによる役務の提供の取扱い)

26. 無償又は著しく低い価格で活動の原価の算定に必要なボランティアによる労務の提供を受けた場合で、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合には、その内容を注記することができる。なお、当該金額を外部資料等により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。

(使途が制約された寄付金等の取扱い)

27.寄付等によって受入れた資産で、寄付者等の意思により当該受入資産の使途等について制約が課されている場合には、当該事業年度の収益として計上するとともに、その使途ごとに受入金額、減少額及び事業年度末の残高を注記する。(注5、注6)

(返還義務のある助成金及び補助金等の未使用額の取扱い)

28.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及び補助金等について、事業年度末における未使用額は、当期の収益には計上せず、負債として処理しなければならない。

(後払いの助成金及び補助金等の取扱い)

29.対象事業及び実施期間が定められている助成金及び補助金等のうち、実施期間満了後又は一定期間ごとに交付されるもので、事業年度末に未収の金額がある場合、対象事業の実施に伴って当期に計上した費用に対応する金額を、未収助成金等として計上する。

(対象事業及び実施期間が定められている助成金及び補助金等の注記)

30.対象事業及び実施期間が定められている助成金及び補助金等で、当期に受取助成金又は受取補助金として活動計算書に計上したものは、使途が制約された寄付金等に該当するので、その助成金や補助金等ごとに受入金額、減少額及び事業年度末の残高を注記する。

VIII 財務諸表の注記

(財務諸表の注記)

31.財務諸表には、次の事項を注記する。

(1) 重要な会計方針

資産の評価基準及び評価方法、固定資産の減価償却方法、引当金の計上基準、事業費及び管理費の取扱い、施設の提供等の物的サービスを受けた場合の会計処理方法、ボランティアによる役務の提供を受けた場合の会計処理の取扱い等財務諸表の作成に関する重要な会計方針

(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) 事業費と管理費の区分

(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、受入れたサービス等の明細及び計算方法

(5) ボランティアによる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、受入れたサービス等の明細及び計算方法

- (6) 使途が制約された寄付等の内訳
- (7) 固定資産の増減の内訳
- (8) 借入金の増減の内訳
- (9) 役員及びその近親者との取引の内容（注7）
- (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

NPO法人会計基準注解

（注1）活動計算書の表示方法

（活動計算書の区分表示）

1. 活動計算書は経常収益、経常費用、経常外収益及び経常外費用に区分する。

（経常収益）

2. 経常収益は、NPO法人の通常の活動によって生じる収益で、受取会費、受取寄付金、受取助成金等、事業収益及びその他の収益等に区分して表示する。

（受取会費）

3. 受取会費の未収額のうち、確実に回収できる額は、当期の収益とし、かつ当該金額を資産の部に未収会費として計上しなければならない。翌期以後に帰属すべき受取会費の前受額は、当期の収益とせず、負債の部に前受会費として計上しなければならない。

（経常費用）

4. 経常費用は、NPO法人の通常の活動に要する費用で、人件費及びその他経費に区分して表示する。

（人件費）

5. 人件費は、役員報酬、給料手当、賞与手当、臨時雇賃金、福利厚生費、退職給付費用等をいう。

（その他経費）

6. その他経費は、経常費用のうち、人件費以外のものをいう。

(経常外収益)

7. 経常外収益は、NPO法人の通常の活動以外から生じる収益で、固定資産売却益等の臨時利益又は過年度損益修正益等が該当する。ただし、金額の僅少ななもの又は毎期経常的に発生するものは、経常収益の区分に記載することができる。

(経常外費用)

8. 経常外費用は、NPO法人の通常の活動以外から生じる費用又は損失で、固定資産売却損等の臨時損失又は過年度損益修正損等が該当する。ただし、金額の僅少ななもの又は毎期経常的に発生するものは、経常費用の区分に記載することができる。

(注 2) 貸借対照表の表示方法及び計上額

(貸借対照表の区分表示)

9. 貸借対照表は、資産の部、負債の部及び正味財産の部に区分する。資産の部は流動資産及び固定資産に区分し、固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分する。負債の部は流動負債及び固定負債に区分する。

(資産の貸借対照表価額)

10. 資産の貸借対照表価額は、原則として、当該資産の取得価額に基づき計上しなければならない。ただし、資産の時価が著しく下落したときは、回復の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なければならない。

(棚卸資産)

11. 棚卸資産は、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は、時価をもって貸借対照表価額とすることができる

(固定資産)

12. 有形固定資産及び無形固定資産は、取得価額から減価償却累計額を差し引いた価額をもって貸借対照表価額とする。固定資産の取得価額は、購入の代価に、運送及び据え付け等のための付随費用を加えた価額をいう。

(特定資産)

13. 特定の目的のために資産を有する場合には、流動資産の部又は固定資産の部において当該資産の保有目的を示す独立の科目で表示する。

(外貨建債権債務)

14. 外国通貨、外貨建金銭債権債務（外貨預金を含む。）及び外貨建有価証券等については、決算時の為替相場に基づく円換算額を付する。

(リース取引)

15. リース取引については、原則として賃貸借取引として処理をする。ただしリース取引が事実上物件の売買と同様の状態にあると認められる場合には、売買取引に準じて処理することができる。

(引当金)

16. 将来の特定の費用又は損失であって、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ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、貸借対照表の負債の部に記載する。

(注3)財産目録

(財産目録の記載価額)

17. 財産目録の記載価額は、貸借対照表における計上金額と同一とする。ただし、金銭評価ができず貸借対照表に記載のない資産については、その物量をもって計上することができる。

(注4) 事業費と管理費の区分

(事業費)

18. 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及びその他経費をいう。

(管理費)

19. 管理費は、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、管理部門に係る役職員の人件費、管理部門に係る事務所の賃借料及び光熱費等をいう。

(事業費と管理費の注記の方法)

20.人件費及びその他経費の区分に加えて事業費及び管理費の区分を追加する場合には、実施している事業の種類ごとに区分して注記することができる。

(注5) 使途が制約された寄付等の内訳の注記

(使途が制約された寄付等の内訳の注記)

21.使途等が制約された寄付等の内訳の注記は以下のように行う。

(1) 正味財産のうち使途等が制約された寄付等の金額に対応する金額

(2) 制約の解除による当期減少額は次のいずれかの金額による。

①受入れた資産について制約が解除された場合、当該資産の帳簿価額。

②受入れた資産について、減価償却を行った場合、当該減価償却費の額、ただし、備品又は車両等については、対象となる資産を購入して、対象の事業に使用したときに制約の解除とみなして当該取得額を減少額とすることができる。なお、備品又は車両等について、取得時に制約が解除される処理を行う場合には、その旨を重要な会計方針として注記しなければならない。

③受入れた資産が災害等により消失した場合には、当該資産の帳簿価額。

(3) 返還義務のある助成金及び補助金等の取扱い

返還義務のある助成金及び補助金等について、受取助成金及び受取補助金として計上した場合、当該計上額を当期受入額として記載する。なお、助成金及び補助金の合計額及び未使用額は備考欄に記載することが望ましい。

(注6) 使途が制約された寄付等で重要性が高い場合の取扱い

(使途が制約された寄付等で重要性が高い場合の取扱い)

22.使途が制約された寄付等で重要性が高い場合には、次のように処理する。

(1) 貸借対照表の正味財産の部を、指定正味財産及び一般正味財産に区分する。

(2) 活動計算書は、一般正味財産増減の部及び指定正味財産増減の部に区分する。

(3) 使途等が制約された寄付等を受入れた場合には、当該受入資産の額を貸借対照表の指定正味財産の部に記載する。また寄付等により当期中に受入れた資産の額は正味財産増減計算書の指定正味財産増減の部に記載する。

(4) 使途等が制約された資産について、制約が解除された場合には、当該解除部分に相当する額を指定正味財産から一般正味財産に振り替える。

(5) 指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳は財務諸表に注記する。

(注7) 役員及びその近親者との取引の注記

(役員及び近親者の範囲)

23.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。

- (1) 役員及びその近親者 (2 親等内の親族)
- (2) 役員及びその近親者が支配している法人

(注記の除外)

24.役員に対する報酬、賞与及び退職慰労金の支払及びこれらに準ずる取引は注記を要しない。

活動計算書の科目

以下に示すものは、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。したがって該当がない場合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かまいません。また、これ以外に適宜の科目を追加することは、法人の自由です。

勘定科目	科目の説明
I 経常収益	
1. 受取会費	
正会員受取会費	
賛助会員受取会費	
2. 受取寄付金	
受取寄付金	
資産受贈益	
施設提供等評価益	
ボランティア受入評価益	
3. 受取助成金等	
受取助成金	
受取補助金	
4. 事業収益	
5. その他収益	
受取利息	
為替差益	
雑収入	
II 経常費用	
1. 人件費	
役員報酬	
給料手当	
臨時雇賃金	
ボランティア評価費用	
法定福利費	
退職給付見込額のうち当期に発生した費用	
通勤費	
福利厚生費	
2. その他経費	
業務委託費	
諸謝金	
印刷製本費	
会議費	
旅費交通費	
車両費	
通信運搬費	
消耗品費	
修繕費	
水道光熱費	
地代家賃	
賃借料	
施設提供等評価費用	
減価償却費	
保険料	
諸会費	
租税公課	
研修費	
支払手数料	
為替差損	
雑費	
III 経常外収益	
固定資産売却益	
過年度損益修正益	
IV 経常外費用	
固定資産除・売却損	
災害損失	
過年度損益修正損	

別表2

貸借対照表の科目

以下に示すものは、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。したがって該当がない場合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かまいません。また、これ以外に適宜の科目を追加することは、法人の自由です。

勘定科目	取扱要領
I 資産の部	
1. 流動資産	
現金預金	
未収金	商品の販売によるものも含む。 商品、貯蔵品等として表示することもできる。 役員に対するものを区分してもよい。
棚卸資産	
短期貸付金	
前払金	
仮払金	
立替金	
○○特定資産	目的が特定されている資産で流動資産に属するもの。目的を明示する。
貸倒引当金(△)	
2. 固定資産	
(1)有形固定資産	
建物	建物付属設備を含む。
構築物	
車両運搬具	
什器備品	
土地	
建設仮勘定	工事の前払金や手付金など、建設中又は制作中の固定資産。
(2)無形固定資産	
ソフトウェア	購入あるいは制作したソフトの原価。
(3)投資その他の資産	
敷金	返還されない部分は含まない。
長期貸付金	役員に対するものを区分してもよい。
長期前払費用	
○○特定資産	目的が特定されている資産で固定資産に属するもの。目的を明示する。
II 負債の部	
1. 流動負債	
短期借入金	返済期限が事業年度末から1年以内の借入金。役員に対するものを区分しても商品の仕入れによるものも含む。
未払金	
前受金	
仮受金	
預り金	
2. 固定負債	
長期借入金	返済期限が1年を超える借入金。役員に対するものを区分してもよい。 退職給付見込額の期末残高。
退職給付引当金	
III 正味財産の部	
1. 正味財産	
前期繰越正味財産	
当期正味財産増減額	

様式1

活動計算書(注)

××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			
正会員受取会費	×××		
賛助会員受取会費	×××	×××	
2.受取寄付金			
受取寄付金	×××		
施設提供等評価益	×××	×××	
3.受取助成金等			
受取民間助成金		×××	
4.事業収益			
〇〇事業収益		×××	
5.その他収益			
受取利息	×××		
雑収入	×××	×××	
経常収益計			×××
II.経常費用			
1.人件費			
役員報酬	×××		
給料手当	×××		
法定福利費	×××		
福利厚生費	×××		
人件費計		×××	
2.その他経費			
会議費	×××		
旅費交通費	×××		
施設提供等評価費用	×××		
.....	×××		
.....	×××		
その他経費計		×××	
経常費用計			×××
当期経常増減額			×××
III.経常外収益			
1.固定資産売却益		×××	
.....		×××	
経常外収益計			×××
IV.経常外費用			
1.過年度損益修正損		×××	
.....		×××	
経常外費用計			×××
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			×××

(注)特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。

様式2

貸借対照表
××年×月×日現在

(単位:円)

科目	金額		
I 資産の部			
1 流動資産			
現金預金	×××		
未収金	×××		
.....	×××		
流動資産合計		×××	
2 固定資産			
(1)有形固定資産			
車両運搬具	×××		
什器備品	×××		
.....	×××		
有形固定資産計	×××		
(2)無形固定資産			
ソフトウェア	×××		
.....	×××		
無形固定資産計	×××		
(3)投資その他の資産			
敷金	×××		
〇〇特定資産	×××		
.....	×××		
投資その他の資産計	×××		
固定資産合計		×××	
資産合計			×××
II 負債の部			
1 流動負債			
未払金	×××		
.....	×××		
流動負債合計		×××	
2 固定負債			
長期借入金	×××		
.....	×××		
固定負債合計		×××	
負債合計			×××
III 正味財産の部			
前期繰越正味財産		×××	
当期正味財産増減額		×××	
正味財産合計			×××
負債及び正味財産合計			×××

様式3

財務諸表に対する注記

1.重要な会計方針

財務諸表の作成は、NPO法人会計基準(××年×月×日 NPO法人会計基準協議会)によっています。同基準では、特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。

(1)固定資産の減価償却の方法

.....

(2)引当金の計上基準

.....

(3)事業費及び管理費の取扱い

事業費及び管理費の区分は「3.事業費及び管理費の内訳」として注記しています。

(4)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「4.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。

(5)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、「5.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。

(6)消費税等の会計処理

.....

2.会計方針の変更

.....

3.事業費及び管理費の内訳

(単位:円)

科目	事業費	管理費	合計
人件費	×××	×××	×××
その他経費	×××	×××	×××
合計	×××	×××	×××

4.施設の提供等の物的サービスの受入の内訳

(単位:円)

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

5.ボランティアによる役務の提供の内訳

(1)活動の原価の算定にあたって必要な受入状況

(単位:円)

内容	金額	算定方法
〇〇事業相談員 ■名×■日間	×××	単価は××地区の最低賃金によって算定しています。

(2)その他の受入状況

上記の他××事業の実施にあたり■名の方々に■日間ご協力をいただいています。

6.使途が制約された寄付等の内訳

使途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、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	前期繰越額	当期受入額	当期減少額	次期繰越額	備考
〇〇地震被災者援助事業		×××	×××	×××	支援用物資。翌期に配布を予定しています。
△△財団助成××事業		×××	×××		助成金の総額は××円です。当期受入額との差額××円は前受助成金として貸借対照表に計上しています。
合計		×××	×××	×××	

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.借入金の内訳

(単位:円)

科目	期首残高	当期借入	当期返済	期末残高
〇〇銀行借入金	×××		×××	×××
役員借入金	×××			×××
合計	×××		×××	×××

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との取引は以下のようになっています

(単位:円)

科目	財務諸表に計上され金額	内役員及び近親者との取引
(活動計算書)		
受取寄付金	×××	×××
委託料	×××	×××
活動計算書計	×××	×××
(貸借対照表)		
未払金	×××	×××
借入金	×××	×××
貸借対照表計	×××	×××

様式4

財産目録
××年×月×日現在

(単位:円)

科目	金額		
I 資産の部			
1 流動資産			
現金預金			
手元現金	×××		
××銀行普通預金	×××		
未収金			
××事業未収金	×××		
.....	×××		
流動資産合計		×××	
2 固定資産			
(1)有形固定資産			
什器備品			
パソコン1台	×××		
応接セット	×××		
.....	×××		
有形固定資産計	×××		
(2)無形固定資産			
ソフトウェア			
財務ソフト	×××		
無形固定資産計	×××		
(3)投資その他の資産			
敷金	×××		
〇〇特定資産			
××銀行定期預金	×××		
投資その他の資産計	×××		
固定資産合計		×××	
資産合計			×××
II 負債の部			
1 流動負債			
未払金			
事務用品購入代	×××		
預り金			
源泉所得税預り金	×××		
流動負債合計		×××	
2 固定負債			
長期借入金	×××		
××銀行借入金	×××		
固定負債合計		×××	
負債合計			×××
正味財産			×××

様式5: その他事業がある場合の活動計算書

活動計算書(注)

××年×月×日から××年×月×日まで

(単位:円)

科目	特定非営利活動	その他の事業	合計
I. 経常収益			
1. 受取会費			
正会員受取会費	×××		×××
2. 受取寄付金			
受取寄付金	×××		×××
施設提供等評価益	×××		×××
3. 受取助成金等			
受取民間助成金	×××		×××
4. 事業収益			
○事業収益	×××		×××
△事業収益		×××	×××
5. その他収益			
受取利息	×××		×××
雑収入	×××		×××
経常収益計	×××	×××	×××
II. 経常費用			
1. 人件費			
役員報酬	×××		×××
給料手当	×××	×××	×××
法定福利費	×××	×××	×××
福利厚生費	×××	×××	×××
人件費計	×××	×××	×××
2. その他経費			
会議費	×××		×××
旅費交通費	×××	×××	×××
施設提供等評価費用	×××		×××
.....	×××		×××
.....	×××	×××	×××
その他経費計	×××	×××	×××
経常費用計	×××	×××	×××
当期経常増減額	×××	×××	×××
III. 経常外収益			
1. 固定資産売却益	×××		×××
.....	×××		×××
経常外収益計	×××		×××
IV. 経常外費用			
1. 過年度損益修正損	×××		×××
.....	×××		×××
経常外費用計	×××		×××
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	×××	×××	×××

(注) 特定非営利活動促進法第28条第1項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます。

議論の経緯と結論の背景

NPO 法人会計基準策定の経緯と経過

1. 1998 年 3 月に特定非営利活動促進法（以下「NPO 法」という）が成立公布され、その後市民活動を支える組織として多くの特定非営利活動法人（以下「NPO 法人」という）が設立されました。その数は 2010 年●月現在、●●●に達しています。今や我が国において、NPO 法人は、非営利法人の一形態として、非常に重要な地位を占め、社会のあらゆる場面にしっかりと根ざしたものとなっています。

NPO 法は「特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること等により、ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し、もって公益の増進に寄与することを目的とする。」（第 1 条）と定められています。NPO 法人の設立には、所轄庁が法令違反のない限り必ず認証しなければならないという「認証主義」が採用され、「許可」や「認可」による場合とは違って、非常に自由な法人形態となっています。これは議員立法として生まれた NPO 法が、自由で活発な市民活動を促進するために、できる限り行政の関与の度合いを少なくするという趣旨を踏まえたためであるとされています。

2. 行政の関与を少なくするかわりとして、NPO 法は NPO 法人に対して十分な情報公開を求めています。毎事業年度後 3 ヶ月以内に事業報告書、財産目録、貸借対照表、収支計算書等の書類を所轄庁に提出し、所轄庁はそれを一般市民に公開することになっています（第 28 条）。つまり、「市民」が行う非営利活動を「市民」自らが監視することによって、より健全な NPO 法人を育て、反対に不相当と思われる NPO 法人を排除することで、NPO 法人制度が全体としてより良い方向に向かうことが期待されています。「市民のチェックを期待した情報公開」と「行政の関与を少なくした自由な市民活動」とはワンセットで考えるべきものです。法の当初から、これほどまでの情報公開を要求されていた法人形態は他に例を見ません。
3. 情報公開される会計報告は、事業報告とともに非常に重要なものとされています。しかしながら、NPO 法人の会計報告について、我が国では会計基準が存在せず、このため提出された会計報告があまりにも多様で、中には数字の整合性がとれないものさえ多く存在することが、かねてから指摘されてきました。NPO 支援組織によるたゆまぬ支援や所轄庁の助言などもされてきましたが、大幅な改善は見られずに今日に至っています。

会計報告を行う NPO 法人側では、準拠すべき会計基準がないことに加え、小規模法人が多いことから、会計に詳しい人材を確保できない事情もありました。第 2 項で述べた「情報公開」が NPO 法人の生命線であるにもかかわらず、公開される会計報告の信頼性が非常に低いものの中には散見される状態でした。

4. このような状況下で、2007 年 6 月に国民生活審議会から「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」という答申が公表され、その中で「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である。」と提言されました。そして会計基準策定主体については行政と協力して民間が取り組むことが適当であること、また幅広い関係者の意見を反映した公正なものであることが適当であるとされました。

この答申の趣旨を受けて、2009 年 3 月に全国の 18 の NPO 支援組織が呼びかけ人となって NPO 法人会計基準協議会（以下「協議会」という）が発足しました。協議会はその後参加団体が増えて、現在●●となっています。協議会の諮問機関として、専門的な議論を行うため、NPO 法人会計基準策定委員会（以下「委員会」という）が協議会の下に設置され、NPO 法人会計基準を策定するよう協議会から諮問を受けました。委員会の委員は、公認会計士、税理士などの会計専門家、学識経験者、助成財団、金融機関、NPO 支援組織などの幅広い層から集められ、24 人で構成されました。これ以外にオブザーバーとして、内閣府をはじめとするすべての所轄庁、助成財団、会計専門家、会計ソフトメーカーなど多方面の方々に登録いただき、委員会の傍聴だけでなく、発言できる機会も設けられました。

5. 委員会は全体で●回開催されました。委員会の作業部会として実務的な基準案を策定する公募による専門委員会が設けられ、それは全体で●回開催されました。委員会や専門委員会は全国にまたがる組織であることから、メーリングリストも設けられ、ウェブ上での議論もすすめられました。2009 年 11 月には会計基準案中間報告が公表され、2010 年 4 月には会計基準最終案が公表されました。2009 年 11 月の中間報告と、2010 年 4 月の最終案に対して、それぞれパブリックコメントが募集され、前者については 484 件、後者については●●件の意見が寄せられました。

中間報告公表後には全国各地の生の声を聞くため、17 箇所でキャラバンを行いました。キャラバンでの意見を聞く会への参加者は、述べ 753 人に上ります。公開した議論を行うため、ウェブ上に「みんなで作ろう！NPO 法人会計基準」というブログを開設し、議事録や資料などすべてウェブ上に公開しました。全国から意見を募るため、別途オンライン掲示板も開設し、延べ●●件の意見が集まりました。

このようにして 2010 年●月●日に最終協議会が開催され、承認され公表されたものが、この NPO 法人会計基準です。

NPO 法人会計基準の策定目的

6. 経緯と経過（第1項から第5項まで）で述べたように、NPO 法人会計基準を策定する目的は、NPO 法人制度を支える情報公開に資するという点にあります。つまり、所轄庁において閲覧に供する会計報告や、自分たちのウェブへのアクセスによって市民に公開する会計報告を作成するための基準を策定するということです。そのため会計報告を作成する側よりも、それを利用する側の視点から会計基準を検討することに重きを置きました。

これに対しては、会計基準を策定するに際して会計報告を作成する側をもっと考慮するべきではないか、目に見えない一般市民よりも、身近な支援者の視点を重視するべきではないか、また NPO 法人そのものに役立つ管理会計や税務会計的な側面も重要ではないか、何よりも小規模法人が多いので簡単に作成できるものにするべきではないか等の意見がありました。

しかしながら、委員会は、会計基準を策定するにあたって、NPO 法人の根幹をなす情報公開に資することが最重要の目的であること、身近な支援者ばかりでなく不特定多数の一般市民への説明という点が支援者拡大にもつながること、管理会計や税務会計を対象として会計基準を作成することは他の法人形態では見られないこと、別途各種の方策を講じる必要があるにしても簡単に会計報告を作成するという側面だけでは社会の信頼を得られないこと等の理由から、一般市民を前提とした利用者に対する、外部報告としての会計報告はいかにあるべきかという観点から議論をいたしました。

7. 当初は会計報告と同様に、NPO 法人の情報公開として重要な事業報告についても、何らかの指針を示すべきではないかという意見もありました。

しかしながら会計基準としては会計報告に限定することが原則であること、事業報告は会計報告よりさらに多様性があり、それについて基準そのものが作成しにくいこと、現実に限られた予算と時間の中で両者を議論して基準を策定することは事実上不可能であること等の理由から、われわれは今回の取り組みを会計報告の部分に限定することにしました。ただ事業報告の重要性は十分認識しており、またそれは NPO 法人の情報公開について車の両輪とも言えるものですから、今後別の機会に検討できるのであれば、取り組むべき重要な課題だと認識しており、われわれ以外にその課題に取り組むところが出てくればおおいに推奨するものです。それまでの間は、各 NPO 法人が独自の工夫を重ねてより良い事業報告書を作成されることを望みます。

NPO 法人会計基準策定の基本的考え方

8. 第6項で述べたようにNPO法人会計基準の目的の視点を、利用者たる一般市民に置いたため、そこからわれわれは会計基準を策定するに当たって、次の2つの理念を最上位におくべき基本的考え方と位置付けました。

(1) 市民にとってわかりやすい会計報告であること

(2) 社会の信頼にこたえうるような正確な会計報告であること

そしてこの2つの基本的考え方を具現するNPO法人会計基準とはどうあるべきかについて議論しました。

他の会計基準等との関係

9. 第8項の基本的考え方を出発点として、他の会計基準等の検討をしました。

会計基準ではありませんが、経済企画庁（現在の内閣府）が、1990年に作成した「特定非営利活動法人の会計の手引き」（以下「手引き」という）を検討しました。この「手引き」は現在全文を入手することが困難ですが、それは内閣府をはじめ各所轄庁がNPO法人向けに提供している雛型の原型となったものです。その特徴は収支計算書を「資金収支の部」と「正味財産増減計算の部」に分けていることにあります。

「手引き」に準拠して従来から会計報告を作成している法人も多く、そのためNPO法人会計基準の策定の際に、「手引き」の方法を選択適用できるように残してほしいという意見も寄せられました。また「手引き」の方法に長所もあるという意見もありました。

しかしながら、「手引き」の方法は、当初指針のない状況では一定の成果はあったと認められるものの、非常に複雑で難解なものであり、「わかりやすい会計報告」という基本的な考え方に合致しないこと、特に1取引2仕訳という複雑な会計処理は受け入れがたいこと、会計基準の根幹をなす財務諸表体系の部分で選択適用を認めるのは前例がないこと、「手引き」の方法が必ずしも浸透しているとは言えないこと、「手引き」の方法の長所は他の方法でも代替可能であることなどの理由から、NPO法人会計基準策定の議論では、選択肢として残さないことになりました。

10. 非営利法人としては類似する点の多い公益法人に対する公益法人会計基準の適用可能性も検討しました。これは特に委員会の委員などからではなく、外部の会計専門家から指摘されることが多くありました。つまり公益法人会計基準がすでに存在しているのにもかかわらず、さらにNPO法人会計基準を作成する必要があるのかというものです。

しかしながら公益法人は非営利法人とはいっても大規模法人が多く、小規模な法人が多いNPO法人に対する会計基準としては公益法人会計基準は適用しにくい部分が多いこと、公益法人会計基準は、公益法人に特有の公益認定のための基準という性格

を有していることなどの理由から、そのまま適用することには無理があると判断しました。

しかし、NPO 法人にも適用可能な考え方が公益法人会計基準の随所にありますので、可能な限りそれを参考にしました。

11. 企業会計の基準についても検討しました。企業会計基準は何と言っても我が国において最も歴史があり、かつ社会に受け入れられている会計基準ですので、われわれとしても大いに参考にすべき会計基準として検討しました。

それは NPO 法人が会計専門家の支援を受ける場合、会計専門家はとかく企業会計に対する造詣が深い半面、第 9 項の「手引き」の方法などは会計専門家にとっても難解なもので、そのことが NPO 法人が会計専門家の支援を受ける際の大きなハードルとなっていたからです。

とはいえ企業会計の考え方を全面的に導入することについては、営利法人を対象とする企業会計基準と非営利法人を対象とする NPO 法人会計基準とでは、明らかに考え方に相違がある部分があること、小規模であることが多い NPO 法人にとって全面的な企業会計の導入は新たな障壁になりかねないことなどの理由から、NPO 法人にとって当面必要と考えられる範囲において取り入れるという立場をとりました。

12. NPO 法人会計基準に直接の規定のない事項に関しては、当面、公益法人会計基準、企業会計基準を参考にしつつ、利用者の判断を誤らせないと考える会計処理を個々の NPO 法人が選択することになります。このような事例が蓄積され、NPO 法人会計基準に規定のない事項で多くの NPO 法人に関わる事項が明らかになれば、NPO 法人会計基準の規定の追加や修正を検討することが将来必要になるかもしれません。例えば金融商品会計基準が対象とする有価証券の会計処理では公益法人会計基準と企業会計基準の会計処理に違いがあるため、どちらの会計処理が NPO 法人の会計処理として適切であるかなどは、今後の検討課題の一つになる可能性があります。また減損会計、税効果会計などを NPO 法人に適用すべきかどうかも将来検討すべき課題となるかもしれません。

13. われわれは公益法人会計基準、企業会計基準のほかに、アメリカの非営利法人会計基準やイギリスのチャリティ会計なども参考にしました。これらについても取り入れることが可能な部分は極力取り入れる方向で検討しました。

複式簿記と発生主義

14. 簿記の方法が大きな議論の対象となりました。第 8 項の会計報告書の正確性を担保

するためには複式簿記の導入が不可欠であるとの意見が多くを占めました。現金預金の動きを表す出納帳のみの簿記形態であれば、結果として作成される収支計算書と貸借対照表がうまく繋がらず、そのため明らかに間違っただけの会計報告が多く行われている現状があるからです。また NPO 法が成立した直後ならいざ知らず、10 年以上も歴史を刻み、重要な活動もしている NPO 法人にとって複式簿記の導入程度は最低の義務であるとの強い意見もありました。

15. 一方従来から現金預金の出納帳だけの処理をしている法人が多数存在すること、現金預金の取引が大半を占める NPO 法人に複式簿記が必ずしも必要とは言えないこと、会計の素養が少ない NPO 法人の担当者にとって複式簿記は非常に高いハードルと感じられることなどの理由から、単式簿記も認めるべきだとの意見もありました。その場合現金預金以外の資産や負債は会計帳簿以外のところから抜き出して貸借対照表を作成するという方法を採用するという見解もありました。

16. 委員会では、会計基準そのものに簿記の方法まで書き込まないまでも、複式簿記の採用が暗黙の前提となるという方向で合意しました。それは、複式簿記が会計報告の正確性を担保する最善の方法であること、必ずしも複式簿記の習得が思われているほど難しいものではないこと、仮に現金預金しか存在しない法人であれば、複式簿記といっても単式簿記の場合とほとんど同じ結果となり、過度の負担を強いるものではないことなどの理由からです。

17. 複式簿記を採用した当然の帰結として現金主義ではなく発生主義の会計を基本といたしました。これも明文で発生主義という言葉は使っていませんが、基準Ⅲの第 9 項で「発生した時点で計上する」という文言が示す通り、会計基準全体に流れる根本的な考え方です。

これに対して一定規模以下の法人に対しては、例外として現金主義を認めるべきだとの意見も一部ありました。ここで言う現金主義とは、現金預金の動きだけに着目して財務諸表を作成する方法で、結果として資金収支的な収支計算書が作成されることとなります。しかしながら一部とはいえそのような例外を設けることは不適切であること、一定規模という基準を設けることが現実に困難であることなどの理由から、そのような意見は採用されませんでした。

重要性の原則

18. 小規模な法人が多いことが NPO 法人の大きな特徴です。内閣府の調査によれば、収入規模が 500 万円以下の法人が全法人の半分を占めるとまで言われています。このよ

うな小規模な法人の大半が、第 15 項で述べた出納帳だけの経理を行っています。そのような小規模な法人に対して NPO 法人会計基準をいかに浸透させるのかという問題が大きく議論されました。この「小規模法人問題」は NPO 法人会計基準の検討の最初から最後まで続きました。

19. 委員会としては、資金収支計算書との選択適用を認めない、第 17 項で述べた現金主義の例外も認めないという基本的方向を採用しましたので、この「小規模法人問題」に関して何らかの解決策を提示する必要にせまられました。その結果採用された考え方が、「重要性の原則を柔軟に解して少しでも負担の軽減を図る」というものです。

20. 重要性の原則は、会計には昔から存在する考え方です。重要な事項は詳細な会計処理を要求するが、重要でないものはより簡便な会計処理で良いとする考え方です。この場合「何が重要で何が重要でないのか」という判断が大事になります。

重要性の判断に関して何らかの基準や目安を示してほしいという声が多く寄せられました。またそのような漠然とした言い方では、現実の実務で迷ってしまうという意見も多くありました。

委員会としてはそのような意見の趣旨はよく理解しましたが、結局会計基準本文には重要性に関する何らかの基準や目安を書かないこととしました。考え方として重要性は NPO 法人自らが判断する、その判断は仮に簡便な方法をとるという判断をしてもその判断が全体的に利用者の判断を誤らせない場合に限るというものです。しかしながらそれだけでは不十分なので、重要性の判断に関して参考となる事例を可能な限り Q & A に載せました。重要性は数量的に一律に決めることができない性格のものである以上、今後の実務慣行の成熟に待つところが多いことも事実です。ただ「重要でないものは簡便な方法でもよい」というメッセージを強く発することによって、NPO 法人会計基準導入の不安感を少しでも和らげる効果があると考えています。

21. 「重要な事項はより詳細な会計報告としなければならない」ことを随所に明示しました。一般的に重要性の原則は重要性が乏しい場合に簡便な方法を用いることができるという意味で使われることが多いのですが、できる限りシンプルな形で原則を示すことにしたため、反対に重要性が高い場合は詳細な方法によることを明らかにする必要性をあると考えたからです。

このため、基準に「……することができる」と書いてあっても、「……しなければならない」ではないからやめようではなく、法人自らすすんで詳細な会計報告をすることは、大いに望まれるところです。

財務的生存力とフローの計算書

22. 第8項で述べたように、会計報告は正確なものでなければならないこと、また第16項で述べたように、会計報告の正確性を担保するためには複式簿記が採用されるべきであること、また第17項で述べたように発生主義を基本とすることなどの理由から、NPO法人のフローの計算書は資金収支的な収支計算書ではなく、営利企業の損益計算書に相当する計算書であるべきであるとの結論に達しました。

なぜなら資金収支的な収支計算書は、資金の範囲の違いによっていくつかのパターンがあるものの、NPO法人のすべての資産と負債の動きを表すものではなく、資金の範囲に含まれる限定された部分のみの動きを表すにすぎないからです。その結果正味財産のすべての動きがカバーできず、フローの計算書と貸借対照表が一元的に結びつかなくなります。NPO法人の作成する会計報告が必ずしも正確なものでなかった大きい原因の一つは、その点にあります。すべての正味財産の増減原因を示すフローの計算書が作成できれば、フローの計算書の最後の数字（「ボトムライン」と言います）は期末正味財産（当期正味財産増減額に期首正味財産を加えたもの）となり、それがそのまま貸借対照表の正味財産と一致することになりますので、フローの計算書と貸借対照表との整合性を簡単に確認できます。

23. NPO法人は非営利法人であって、営利企業のように利益の獲得を目的として活動しているわけではないから、損益計算書のようなフローの計算書は不相当であるとの反対意見がありました。

確かにNPO法人は営利を目的として活動していませんから、営利企業と同じ意味で損益計算書的なフローの計算書が必要であるとは言えません。しかしながらNPO法人であったとしても、継続して活動を続けていくことのできる財務的な力があるか否かを判断することは、きわめて大切です。いくら社会的に良いと認められる活動を行っていても、財務的に破たんするようなことになったら意味がないからです。営利企業が極大化を図ろうとしている利益は正味財産増加額から構成されますが、NPO法人であっても今後法人そのものが存続し続ける力があるのか否かを把握するためには、正味財産がどれだけ増加したかを計算表示することはきわめて重要です。正味財産がどのような活動によってどれだけ増加・減少したかについての情報は、営利企業だけでなくNPO法人にとっても重要となりますから、損益計算書的なフローの計算書はNPO法人にとっても欠かせないものです。アメリカの非営利法人会計基準に強い影響力を与えたアンソニーレポートは、非営利法人が存続し続ける力のことを「財務的生存力」と称しています。

24. 事業活動によって獲得した成果だけでなく、事業や管理のサービスに費やしたコストを正しく計算し報告することは、NPO法人の財務的生存力を評価するうえで会計報

告の利用者にとって大変重要です。資金収支的な収支計算書ではコストに関係しない投資的な支出や財務面での収支などが混在するようになるので、正確なコストは算定できません。

25. われわれは、この損益計算書的なフローの計算書のことを「活動計算書」と称することで合意しました。他の非営利法人会計などでは「正味財産増減計算書」とか「事業活動収支計算書」などと呼ばれることもありますが、NPO 法人の活動の実態を会計的に表現する計算書という意味で、「活動計算書」という名称が妥当と判断したからです。アメリカの非営利法人会計基準でも、活動計算書のことを Statement of Activities と称していることも参考にしています。

財務諸表の体系

26. 委員会は、「活動計算書」と「貸借対照表」を、NPO 法人の財務諸表とすることとしました。なお財務諸表という言葉は、一般に「計算書類」と呼ばれる場合もありますが、それは法人内部のガバナンスで使われるケースが多く、より外部報告のための会計報告というニュアンスを強めるために、「財務諸表」という言葉を使用することに統一しました。
27. 委員会は、「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。つまり、注記は財務諸表の中に必ず記載しなければならないこととし、いわば「財務諸表と一体のもの」と位置付けしています。したがって、実質的には財務諸表は、活動計算書、貸借対照表及び財務諸表の注記の3つとなります。
28. NPO 法に規定する財産目録は、法律に規定がある以上作成しなければなりません。財産目録は実質的には貸借対照表の附属明細書的な機能しか持たず、それは法律上削除される傾向にあり、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、われわれは財産目録を財務諸表とは別の会計報告書と位置付けました。このために、財産目録を含めて表記するようなときには、「財務諸表等」と称することとしました。
- 財務諸表等を掲げる順番について、NPO 法では財産目録、貸借対照表、収支計算書の順になっています。しかしわれわれは財産目録を貸借対照表の附属明細書的なものとして位置付けたこと、活動計算書が NPO 法人の活動の実態を示す最も重要な計算書であること、「注記」も重要な会計報告であることなどの理由から、活動計算書、貸借対照表、財務諸表の注記、財産目録という順番にしました。
29. NPO 法に「収支計算書」という言葉があるにもかかわらず、会計基準で「活動計算

書」と称することは不適當ではないか、いや法律違反ではないかとの強い反対意見もありました。

しかし、NPO 法に規定のある収支計算書について定義を明文にした規定は一切ないこと、またすべての資産と負債の動きを表現するためには資金的な収支だけの計算書では不十分であること、他の非営利法人会計の場合でも法律の用語と、会計基準の用語とでは異なっているケースが見られることなどの理由から、活動計算書という名称で差支えないと判断しました。しかし、会計報告の利用者が誤解してはいけないとの配慮から、注記などの様々な箇所に、「特定非営利活動促進法第 28 条第 1 項の収支計算書を活動計算書と呼んでいます」との記載を行うこととしました。

無償又は著しく低い価格での財やサービスの提供

30. NPO 法人が営利企業と根本的に異なる点は、NPO 法人の場合、財やサービスを提供して対価を得る方法が収益の主たるものではなく、寄付金や助成金、無償又は著しく低い価格で物的サービスの提供を受けるといった収益も存在する点です。このため、営利企業の場合はほぼ「売上高」だけが収益になるのに対して、NPO 法人の場合は、事業収益の他に、受取会費、受取寄付金、受取助成金・受取補助金など多様な資金調達原資である収益があることとなります。

31. NPO 法人に対する無償又は著しく低い価格での財やサービスの提供は、営利企業で言えば、売上高というより、資本の出資に近い性格を持っているとも言えます。つまり NPO 法人にこれだけの資金提供をするので、それに応じて自らに還元してもらうというのではなく提供した財やサービスを公益目的に使ってほしいという支援者の期待が、それらの提供に含まれているとも言えます。このことをとらえて、NPO 法人に対する無償又は著しく低い価格での財やサービスの提供は、営利企業の場合の「資本取引」ではなく、非営利法人に特有の「贈与取引」であるとする研究があります。

32. NPO 法人に対するこれらの無償又は著しく低い価格での財の提供は、すべて現金預金で行われるとは限りません。物品を受領することもよくあります。このような現物寄付金は、従来会計報告の対象として取扱われることはまれでした。しかし、提供されるものが現金預金であろうと、物品であろうとも、その実質は同じです。

われわれは、現物寄付金を公正な評価額で受入れ、会計報告の対象にするべきだと考えました。この点については、委員会の議論でも大きい反対はありませんでした。

ただ公正な評価額とは何か、あるいは客観的な評価額がわからないときはどうするのかといった点が議論になりました。路線価、固定資産税評価額、見積売却額、定価等、様々なものが考えられますが、あえて会計基準そのものにはこれというように限

定せずに、Q&Aなどで例を示すこととしました。

またそれに対しては当然重要性の原則が適用されますので、重要性の乏しいもので、すべて評価することは考えないことが前提となっています。さらに元来金額評価になじまないものもありますので、それらは財産目録に物量で表示し、金額欄には「評価せず」と記載するという方法も示しました。

33. 無償又は著しく低い価格で施設の提供等の物的サービスを受けた場合にどうするかについて検討しました。たとえば通常ならば有償である施設を好意により無償で使用することを認められたような場合や什器備品を無償で借りたような場合です。

このような場合には、NPO 法人の真実のコストを表示すること、援助を受け取ったという事実を表示することなどの理由から、活動計算書に「施設提供等評価益」を計上するとともに、同額の費用を「施設提供等評価費用」として計上するという方法の採用を検討しました。

このような会計処理方法については、確かに望ましい方法ではあるものの、その金額の算定に迷うということ、お金が動いていない事象を会計的に表現することへの理解が得られにくいのではないかということなどの理由から、そのような方法の採用は時期尚早であるとの意見が多数を占めました。

このため、無償又は著しく低い価格で物的サービスの提供を受けた場合は、それを従来通り会計的には認識しないことを原則とし、合理的にその金額を算定できる場合には、その事実を注記するということにしました。さらに、その金額を外部資料等により客観的に明確にできる場合には、活動計算書に計上することができることとしました。しかもこの最後の規定は「できる」として、「しなければならない」というような強い表現にはしませんでした。

ここで「合理的」というのは財務諸表作成者が利用者に対してその金額評価の根拠について十分説明可能な程度の水準にあることを指し、「客観的」というのは、さらに誰でもが入手できる具体的な外部資料が存在する水準を指します。この点は次のボランティアによる役務の提供の場合でも同じです。

ただちにそれら無償のサービスの提供を活動計算書に計上する方法を採用する法人は、あまり多くないと考えています。しかし今後慣行が成熟し、社会の理解も得られやすい状況になったとき、積極的に活動計算書に計上する方法を検討する法人が増加することを望んでいます。

ボランティアによる役務の提供

34. 第 33 項と同じ事象の延長線上にある事象として、ボランティアによる無償または著しく低い価格による役務の提供の問題があります。ボランティアの件費を費用とし

て計上するとともに、それと同額を収益に計上する方法も検討しました。NPO 法人はボランティアによる無償の労力に支えられている部分が非常に多く、これは営利企業に見られない特色となっています。またボランティアの労力を金額評価しないことにより、NPO 法人の真の活動規模が過小評価されている問題もかねてから指摘されました。さらに事業活動はほとんどボランティアにより支えられており、有給の職員は管理業務を行っているだけという NPO 法人の場合は、一見すると、まるで事業をほとんど行っておらず、管理業務だけにお金を使っていると見られてしまうという弊害もありました。ボランティアの人件費評価相当額の計上ができれば、これらの問題が一挙に解決することになります。

35. ボランティアの人件費評価についてアメリカの非営利法人会計基準では、金額の測定可能性を考慮して、一般的な労働力を無償又は著しく低い価格で受けたときには、会計的な評価を行わないが、特殊な技能をもった専門家などの労働力を無償又は著しく低い価格で受けたときに限り、活動計算書に計上するという方法をとっています。
36. 労働力を無償提供してもらったボランティアのすべてについて金額評価をしてよいものか否かも問題です。たとえば、ある事業については 10 人の労力が必要な場合で、ボランティアが集まらなければ有償で人を雇うしかないといった場合について、予想を上回って 20 人のボランティアが集まったときなどです。ボランティアはあくまで自由意思で参加しており、その行為は受け入れるべきですから、まさか残りの 10 人の人に引き取ってもらうというようなことはしません。このとき 20 人の人件費を計上することは、明らかに過大な費用計上となります。
37. この問題について検討しましたが、やはり金額評価が難しいこと、必要な人員を明確に算定しがたいこと、さらに本質的な面でボランティアの無償の行為を金額評価して会計報告に載せることにそもそも違和感があることなどの理由により、積極的に活動計算書に計上する方法を主張する意見は少数でした。
38. このため会計基準では、第 33 項の施設提供等の物的サービスの無償提供と同様な規定を置くこととしました。つまり一般的な場合は会計報告の対象としないこととし（この場合は事業報告書などでその内容を記載することとなると考えられます）、合理的に金額を算定できる場合には注記をすること、さらにその金額を外部資料等により客観的に把握できるのであれば、活動計算書に計上することができることとしました。活動計算書に計上する場合は、収益の部に「ボランティア受入評価益」を計上し、費用の部にそれと同額の「ボランティア受入評価費用」を計上することとなります。

なお第 36 項で述べた問題がありますので、活動計算書に計上するにしても、NPO

法人の活動コストの把握にあたって必要な部分に対応する額だけに限ることとなります。

39. ボランティアの人件費計上の問題も NPO 法人に特有で、かつ重要な問題ですので、金額測定手法や慣行が成熟して、多くの NPO 法人が活動計算書に計上して、他の法人などとの活動規模の比較が容易になるような状況が生まれることが期待されます。

使途が制約されている寄付金等

40. NPO 法人に対する資金援助には、本来の公益的な事業に使うのであれば何も制約がないものもありますが、中には使い道が指定されているものも少なくありません。たとえば、「〇〇の目的のために使ってほしい」という寄付金は多くあります。また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。

会計的に見て、これらの使途に制約のある寄付金等を、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ものかどうかは疑問です。たとえば環境保護を目的とする NPO 法人に対して、緑の保全のために土地等を寄贈してもらった場合を考えてみましょう。貸借対照表は一見すると多額の資産が計上されており、あたかも「裕福な団体」と思われてしまいますが、その土地等は半永久的に保持しなければならず、NPO 法人が自由に使うことのできる資産は本当にわずかな部分だけということがあります。

また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。

41. 第 40 項で述べた問題は非営利法人に特有な問題として、かねてから議論されてきました。アメリカの非営利法人会計基準では、使途に制約のある寄付金等について、正味財産を、永久拘束の正味財産（先の環境保護の場合の土地等が該当します）、一時拘束の正味財産（先の災害救援金などが該当します）、非拘束の正味財産の 3 つに分ける方法が採用されています。一時拘束の正味財産は、その拘束が解けた時、つまり寄付者の使途通りに使用した段階で、一時拘束の正味財産から非拘束の正味財産に振り替えられることとなります。

一方我が国の公益法人会計基準では、正味財産を指定正味財産と一般正味財産の 2 つに分ける方法がとられています。アメリカの会計基準の永久拘束と一時拘束の両者をまとめて指定正味財産としているわけです。

このような正味財産を分ける方法に代えて、用途に指定のある寄付金等で、まだ用途通りに使用していない場合は、まだ寄付者の期待通りになっていないわけですから、NPO 法人にとっては翌期以降必ずその指定通りに使わなければいけない義務が生じているので、その点を重視して負債に計上するという方法も主張されました。

42. われわれは、これらの問題を時間をかけて検討しました。第 41 項で示した会計処理の趣旨はわかるものの、アメリカの会計基準や公益法人会計基準の方法は難解で、はたして NPO 法人に理解してもらえるかについて疑問視する声が多くありました。さらに正味財産を 2 つに分ける方法は、同じ寄付金等が最初にもらった時は指定正味財産の増加となり、用途通りに使用された場合に今度は一般正味財産の部の増加となって、あたかも二重に計上されているように見えるという欠点があります。

また負債方式は、理解を得やすい方法であるものの、会計上一般に認められている負債の定義を拡張しなければならないこと、一時拘束の場合はまだしも、永久拘束の場合に永久的に負債に計上し続けることにも疑問があること、最初に受け取った時に活動計算書に表現されない欠点があることなどから、これについても難点があります。

43. 結局委員会は、まずわかりやすくするために、寄付金等を受け取った年度で収益に計上することとしました。そして用途に制約のある場合は、その用途ごとに寄付金等の受入額、減少額、次期繰越額を注記することを原則としました。そして、同じ箇所、「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、用途が制約されていることを明示することとしました。この注記方式が原則であるという点が NPO 法人会計基準の特徴の一つとなっています。

44. しかし、その寄付金等の重要性が高い場合は、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計算の部、一般正味財産増減計算の部の区分を設け、それぞれの動きを表示することとしました。このような会計処理については、会計基準の本文には書かず、注解として示しました。

この場合、用途等に制約のある寄付金等を受け入れた場合は、活動計算書の指定正味財産増減の部に記載するとともに、期末現在まだ残っている金額があれば、それを貸借対照表の指定正味財産の部に計上することになります。また、用途等に制約のある資産について、当該用途通りに使用して減少した場合や、災害等によって消失した場合には、活動計算書の指定正味財産増減の部では一般正味財産への振替として減少させるとともに、一般正味財産増減計算の部において指定正味財産からの振替額として増加させることとなります。つまり用途が解除されたので、指定正味財産が減少し

て、NPO 法人が自由に処分できる一般正味財産が増加したと考えるわけです。この結果期末には、それらは貸借対照表の一般正味財産にまとめて計上されます。

このような会計処理に関して、公益法人会計基準の場合は、指定正味財産についてそれに対応する資産との厳密な結びつきを要求していますが、NPO 法人の場合はそれは難解に過ぎるので、そこまでは求めないこととしました。什器備品や車両運搬具等の購入のための寄付金等については、原則的には資産を購入した時ではなく、実際にその資産を使用した時に用途が解除されたと考えるべきものです。つまり、資産の減価償却の実施に伴って、それに対応する部分を指定正味財産から一般正味財産に振り替えるという会計処理が必要になります。しかし、什器備品や車両運搬具等は通常耐用年数も短いので、簡便的にこの両者に限って、取得した時を用途が解除されたときとみなす取り扱いを注解で示しました。このため、建物のような比較的長い耐用年数のものは、原則に立ち返って減価償却の都度、指定正味財産から一般正味財産に振り替える会計処理が必要になります。

用途等に指定のある寄付金等に関して上記のような会計処理を行うのは、当該寄付金等が重要な場合に限り、したがって、注記を行う法人が大半になると見込まれます。しかし、積極的に正味財産に計上する方法を採用する法人が現れることを決して否定しているものではありません。

45. 第 40 項から第 44 項で述べた問題に関連して、NPO 法人の会計年度によっては、助成金等をもらった年度と、その助成対象事業の終了年度とが異なる場合があります、単純に助成金等をもらった年度で収益計上してよいものか否か判断に迷う場合があります。つまり事業実施期間の途中でその法人の会計年度が到来したような場合です。

このような場合で、対象となる助成金等について未使用額の返還義務が課されている場合には、未使用額を負債として計上することにしました。つまり、交付要綱等に従った支出に対応する部分については、受取助成金等として計上し、用途が制約された寄付金等として処理しますが、未使用額については負債として翌期に繰越すこととなります。これは返還義務があるような場合の一時的かつ経過的な意味合いでの負債への計上であって、第 41 項で述べた「負債方式」とは異なる意味ですので、この点は注意する必要があります。

なおこのように複数年度にわたって受取助成金等が計上される場合は、活動計算書に記載された金額が、用途が指定された寄付金等に該当し、第 43 項で述べた注記が必要になります。そのため助成金等の総額がわかりにくくなりますので、注記の備考欄に助成金等の総額を記載することが望ましいとしました。

しかし、この会計処理も煩雑ですので、重要性が乏しい場合は、それぞれ入出金が多かった年度で会計処理をしてもよいものと考えています。

その他の事業との区分経理

46. NPO 法第 5 条には、「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。」という規定があります。一般にこれは「区分経理」と称しています。従来これは特別会計を設け、収支計算書だけではなく、貸借対照表も区分するものと解釈されてきました。現実には所轄庁の雛型などでも、その他の事業を行っている場合は、特定非営利活動のそれとは別に、その他事業でも会計報告を一式そろえる形式がとられているところが多くありました。
47. しかしながら、貸借対照表も区分するとなると実務的には相当複雑になります。現金預金だけならまだしも、他の資産や負債を明瞭に区分することは、特に共用している場合などは難しくなりますし、かえって恣意的になる場合すらあります。また繰入金収入や繰入金支出などの振替のための科目も使わなくてははいけませんし、他会計勘定などの貸借勘定も使用しないと無理なケースがあります。このため特定非営利活動とその他事業との明瞭な区分を目的とする規定が、反対に複雑化することにより、かえって誤りや恣意的な区分を増長させ、目的と相反する結果となりかねない結果となることが多く見られました。何よりも会計報告を作成する NPO 法人にとって事務処理が増大しますし、利用者にとってもわかりにくいものになります。
48. NPO 法第 5 条の規定と同様の規定が「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」第 19 条に規定されています。第 19 条について、公益認定等委員会から公表された「公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）」では、貸借対照表までの区分を要求していないという記述があります。（ガイドライン 1-18・(2) 認定法第 19 条関係〈収益事業等の区分経理〉）。この記述をもとに、活動計算書だけの区分で法の趣旨に十分こたえられるものと判断しました。会計基準の本文においては、活動計算書を区分することのみを示していますが、これは貸借対照表や財産目録は区分しないことを意味しています。また「区分する」とは一葉の活動計算書で欄を区分するという意味であって、別々の活動計算書を作成する意味ではありません。具体例を様式 5 として記載しています。われわれは、その他事業を行っている場合でも法人全体の金額を示すことが重要であると考えています。もっとも法人自ら貸借対照表を区分する財務諸表を作ることも否定するものではありません。

費用の分類と複数事業

49. かねてより非営利法人たる NPO 法人では、費用を事業費と管理費に区分する実務が

行われてきました。事業費とは NPO 法人が行う事業に直接要する費用であり、管理費とは NPO 法人の管理運営のための費用とされてきました。

50. 確かに事業費と管理費の区分の趣旨はわかりますし、所轄庁がその NPO 法人が本当に非営利活動を主たる活動としている法人であるのか否かを識別する際にも重要な判断材料とされてきました。つまり管理費の割合が異常に多い、管理費が事業費よりも多く使われている場合、一体その法人は本当に特定非営利活動を主たる活動としているのか、法人内部に還元すると見られやすい役員報酬など、組織維持だけが目的の法人ではないのか、という疑念をいだかせるからです。

51. しかしながら実務的には、事業費と管理費の区分は非常に難しいものがあります。特に NPO 法人の場合は、少数の職員が何もかも兼務しているという状態が多く、通信費や消耗品費などのその他の経費も共通で使用して、明確にこれは事業費、これは管理費と判断できるケースばかりではないことがよくあります。

このような場合、事業費と管理費の区分を強調しすぎたために、按分という方法によって、何パーセントは事業費、何パーセントは管理費というように、あまり裏付けのない比率で分類する事例も多くありました。按分基準は、合理的に決めなければならないとされ、時間に比例するものは時間数、面積に比例するものは面積、使用頻度に比例するものは使用頻度などにより決めるとされています。確かに理論的にはその通りなのですが、実務的には按分比率の決定は困難なものでした。その結果恣意的な按分も多くみられるようになり、かえって利用者の理解が難しくなる例もありました。

52. 複数事業を行っている場合は、事業費と管理費の 2 区分だけでなく、事業費をさらに A 事業費、B 事業費というように分類し、さらに按分比率を用いて配分することになります。

その結果、事業費の方は、金額が大きいにもかかわらず A 事業費、B 事業費という目的別分類で表示し、管理費の方は形態別に通信費、消耗品費などと細かく表示するというように、非常にバランスの悪い会計報告が多く見られました。所轄庁の雛型にそのように記載されているケースもあることが、さらにこの傾向を強めました。

53. そして第 52 項のような場合の会計報告では、A 事業費、B 事業費という科目の中に何もかも入っていますから、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となりました。特に大きい問題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が、NPO 法人の会計のデータベースを作成しようとしてもできないネックになっていました。

54. 第 50 項から第 53 項までの現状分析から、委員会は、費用の分類を「人件費」と「その他経費」に区分することを第一義的にすることとしました。なぜなら、このように区分することはどの NPO 法人にとっても可能であり、多種多様な項目がそのような区分の中に紛れ込むことが少ないと考えられるからです。

事業部門と管理部門が明瞭に区分されていない法人を除き、上記の人件費とその他経費のそれぞれについて、事業費部分と管理費部分に区分したものを、財務諸表に注記とすることとしました。つまり、事業部門と管理部門が明瞭に区分されていないところに対しては、無理してまでも事業費と管理費に区分することを要請しないが、そのような区分を行うことのできる場所は活動計算書を区分するのではなく、注記によって事業費と管理費を明示する方法を採用しました。

これに対して、事業費と管理費に区分した活動計算書も同時に認めるべきだとの意見もありました。しかしそうすると、活動計算書に 2 種類の形式ができることとなり比較可能性の問題からそれは望ましくないと判断しました。活動計算書の区分については、形態別分類（人件費とその他経費など）と目的別分類（事業費と管理費など）の 2 つの考え（あるいはその両者とも要請する考え）があり、議論のあるところであって、委員会でも異論が唱えられました。また作成者は形態別分類が容易だが、利用者の視点からは目的別分類が有用であるとの指摘もありました。

しかしながら第 8 項で述べた「正確な会計報告」を目指すためにはできる限り紛れが少ない方法を原則とした方が良く、注記については財務諸表と一体であり今後非常に重要な会計報告の一部になり、決して事業費と管理費の区分を軽視しているわけではないことなどから、先に示したような方法を採用しました。注記に関してはこのように、単なる補足説明程度のものではなく、NPO 法人の会計報告にとって必要不可欠な情報公開の一部であることを十分に理解しておく必要があります。

55. 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も法人の判断にまかせることとしました。ただし、事業費と管理費の注記を行う法人にあっては、同時に事業別の区分を行うことができるとしました。このように「できる」として「しなければならない」とはしなかった理由は、NPO 法人によっては種々のケースが生じることが予想され、かつ会計基準としては最低限のルールを定めることにしているため、会計基準の中で強制することが躊躇されること、他の法令等により別の要請があるケースも多いことなどを考慮したためであり、全く NPO 法人の裁量にすべてをゆだねるという意味ではないことは注意しておく必要があります。さらに事業費と管理費の注記を行う場合に限ったのは、複数事業別表示をするためには当然事業費と管理費の区分がなされていることが前提だからです。

またこの場合には収益の側も事業別に区分して事業別の損益を表わす方式もガイドラインで示しました。もっともこの場合は、「事業費及び管理費の内訳」という注記

ではなく、「事業別損益の状況」という注記になります。どちらにしても、法人が事業費と管理費の区分について、どのような方針であるのかについては、重要な会計方針の次に注記をすることにして、利用者の判断を誤らせないようにすることとしました。

その他の論点

56. 一般原則については、NPO 法や他の非営利法人会計基準などの場合と大きく変わるものではありません。ちなみに NPO 法第 27 条の第二号の原則（正規の簿記の原則）は本会計基準の第 4 項に該当し、法の第三号の原則（真実性・明瞭性の原則）は本基準の第 3 項に該当します。また法の第四号の原則（継続性の原則）は本会計基準の第 5 項に該当します。

本会計基準ではそれ以外に、会計基準第 6 項に単一性の原則、会計基準第 7 項に重要性の原則を追加しました。会計基準第 6 項は、NPO 法人の場合、一般市民の閲覧に供する財務諸表だけでなく、助成財団向けや、委託や補助で行政向けの財務諸表等、数種の会計報告をする事例が多いので、それらの会計報告の基礎となる数値は同じものでなければならぬことを確認するために追加したものです。会計基準第 7 項は、当文書の第 18 項から第 21 項で述べた通りです。

57. 財務諸表の注記は、非常に重要であるにもかかわらず、NPO 法人の実務ではあまり一般的でなかったため、詳しく記載事項を示しました。なお財務諸表の注記は必要であれば法人が任意に追加してよいものであり、いくつかの例示を Q & A で示しました。

58. 棚卸資産や固定資産の概念は NPO 法人の実務においてまだそれほど慣れていない場合もあると考えられるので、企業会計等では当然のことであっても、本会計基準には確認のために示しています。

59. 固定資産の減価償却費については、それが時とともに価値が減少する事実に着目して、減価償却をしなければならないこととしました。これについては、営利企業と違って期間収益に期間費用を対応させて表示する必要性に乏しいので不要ではないかとの意見もありました。また減価償却をするのか否かを任意とするべきだとの意見もありました。さらに、受贈固定資産に対しても減価償却を行うと、利用者の負担を軽減させようとした贈与者の意図が半減されるという指摘もありました。つまり固定資産を受贈したことによる正味財産の増加と、減価償却費を行って資金の回収を行うことによる正味財産の増加が、二重になるという指摘です。

しかしながら、NPO 法人といえども活動のコストを正しく把握することは重要であるので、減価償却を義務付ける方向で意見がまとまりました。

受贈固定資産については、贈与者の意思が利用者などの負担を軽減する目的にある場合に、利用者の負担を軽減して減価償却費をそのまま計上すると、正味財産増減額がマイナスになることも想定されますが、その事実もまた利用者にとって有用な会計情報と考えられます。さらに複式簿記の範囲内で統一的に処理の方が簡明であるというメリットもありますので、固定資産について購入したものなのか、受贈したものかの区別は行わないこととしました。

ただ特に小規模の NPO 法人の場合、減価償却という手法になじみがうすいので、Q & Aにおいてその方法を説明することとしました。

60. 国際的 NGO などでは頻りに現れる外貨建て取引については、取引の時点では取得時の為替相場で換算し、期末には決算時の為替相場に評価替えすることとしました。
61. リース取引については、企業会計の基準とは原則と例外を反対にして、賃貸借取引に準じる方法を原則とし、重要性が高い場合に限りて売買取引として処理することとしました。より簡便な方法とすることを念頭においたものです。
62. 引当金については一般的な規定だけを置き、個々の引当金については詳述していません。これは NPO 法人の実務にはあまり見られないこと、会計基準本文に入れると難解なもののように思われることを考慮したものです。詳細は Q & A に移しました。
63. 特定資産については必要な場合は勘定科目だけを明瞭に表示することとしました。公益法人会計基準と異なり、特定資産は固定資産ばかりでなく、流動資産に計上することも可能としました。また使途指定の寄付金との整合性は求めないこととしました。

会計基準の構成やガイドライン

64. 会計基準等の構成については、利用者がより理解しやすいように、会計基準本文、注解、様式及びこの「議論の経緯と結論の背景」という正式の最終成果物とは別に、「実務担当者のためのガイドライン」として、具体的数字を入れたパターン分類された記載例や Q & Aなどをまとめて別途提示するという手法を用いることとしました。つまり会計基準としては、基準本文、注解、様式の 3 つなのですが、これだけではわかりにくい方がおられることを考慮して、別途「ガイドライン」を同時に示したわけです。特に会計になじみのうすい担当者の方などは、ガイドラインを読むことで、なお一層 NPO 法人会計基準の理解がすすむものと考えています。その主な概要は第 65 項から第 68 項のとおりです。

65. 通常の会計基準は、作成する財務諸表ごとに書かれるものですが、NPO 法人には小規模なところが多いことを考慮して、本会計基準では一種の積み上げ方式を採用しました。

現金預金以外に資産や、負債が存在しない非常にシンプルな形態の NPO 法人であれば、会計基準の全文を読まなくても簡単に会計基準を導入できるようにしました。わかりやすくするために、この場合の具体的な記載例をガイドラインで示し、従来の資金収支的な収支計算書とほとんど変わらないことを強調しました。

収益のうち受取会費については、原則として入金時点で収益を認識することとしました。そして未収の場合には確実な場合に限って未収会費を計上することとしました。ただ複数年度にまたがるような前受の場合は必ず負債に計上しなくてはならないこととしました。これは会員の立場というより NPO 法人自身の立場で判断できることであり、かつ将来返還しなければならないことも考えられるためです。

次に対価を得る商品の売買があるとか、行政から委託事業を受けるようなケースでは、少し従来と異なる会計処理が必要になりますので、その場合の規定や記載例を用意しました。

次に NPO 法上のその他事業を行っている場合は、区分経理が必要になりますので、その規定及び様式と具体的な記載例を示しました。

また現物寄付やボランティアの人件費計上など、営利企業とは異なる NPO 法人特有の会計事象がある法人に対しては、さらに必要な会計処理が加わりますので、その場合の規定や記載例を示しました。

66. 第 65 項の趣旨を実際使われる方が間違えないようにするため、通常の会計基準では見られない使用方法をガイドラインで説明する他、フローチャートなども作成しました。

これらは従来会計基準というものになじみのうすかった NPO 法人が、少しでも NPO 法人会計基準を受け入れやすくするための工夫です。

67. 一方、会計基準注解は、財務諸表の分類にしたがって記載しました。これは会計専門家など従来会計基準になじみのある方にとっては、むしろわかりやすい方法だからです。

68. さらに記載例以外に別途 Q & A も示しました。基準本文や様式だけではわかりづらい会計処理や具体的事例などを、Q & A として示すことで、会計基準の理解をより深めるためです。Q & A は、会計基準が使われていくようになって、その後現実の実務から起こってきた実際の事例に対する回答などを後日示す方が本来の Q & A の在り方ではないかとの意見もありましたが、会計基準の公表と同時に想定できる Q & A を示

す方が、より望ましいと判断いたしました。いずれ種々の新たな問題が生じてくれば、Q&Aを適宜追加したり修正したりする必要が生じる事態もありえます。

適用時期など

69. NPO 法人会計基準は純粹に民間の立場で作成したものですから、法律に基づいた規則などと違って、いつから適用すると決めることができる性格のものではありません。われわれとしては、NPO 法人会計基準をただちに採用できる体制にあるところは、できるかぎり早く使ってほしいと考えていますし、しばらく準備がいるというところではその準備期間が終わり次第適用することを望んでいます。したがって通常の会計基準でよく示されている経過期間などを示すことはなじまないと考えています。

以上のようなことから、過渡期には従来の方法によるものであるとか、NPO 法人会計基準に準拠したものであるとか、種々の会計報告がなされることとなると予想されますが、所轄庁としてはそれをそのまま受理して閲覧に供していただきますようお願いする次第です。