

活動計算書、活動予算書、注記等の論点について

論点	考え方の整理（叩き台）
<p>（別葉表示について） 現在、その他の事業を実施している法人は、財産目録、貸借対照表、収支計算書及び収支予算書について、本来事業のものとは別個にその他の事業に係るものを作成することが求められているが、特定非営利活動促進法改正の国会審議における貸借対照表の別葉表示の見直しに係る質疑を踏まえ、計算書類等の別葉表示の在り方を全体的に見直すということでよいか。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・適切な繰入の確認についてはフローで確認すれば足りるとの国会審議における提案者の発言もある。一方、現行のその他の事業の貸借対照表を見ると、その他の事業に資産が残っているケースもある（参考資料2-1）。このうち、在庫品としての棚卸資産や、商標権等、本来事業に繰り入れることが困難なものも存在している。これらの資産の状況を把握するため別葉表示には一定の有用性があるものと考えられるが、それに代わるその他の事業の資産の確認手段としてはどのようなものが考えられるか。 ・例えば、貸借対照表の注記において、その他の事業に固有の資産がある場合に、その資産状況の記載を求めることとしてはどうか。一方で、事業共通的な資産がある場合に、従事割合等の基準によって按分してまで計上することは求めないこととしてはどうか。
<p>（事業費・管理費の費目別内訳、按分方法について） 現在は事業費・管理費の費目別内訳まで記載している法人は多くないが、どこまで内訳を記載するようにすることが適当か。また、複数事業を行っている場合の事業費・管理費の按分方法をどのように示していくか。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・「公益法人会計基準」の運用指針においては、「正味財産増減計算書に係る科目及び取扱要領」の中で、事業費・管理費それぞれの主な費目例を示している。また、「NPO法人会計基準」においてもほぼ同様な主な費目例を示している（参考資料2-2, 3-1）。 ・「NPO法人会計基準」においては、上記のほかにそれぞれを人件費とその他経費に区分して、費目ごとに記載することを原則としている。 ・公益法人においては、平成20年10月に内閣府が改訂した「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）」で事業共通的に発生する費用の配賦基準として、「建物面積比」「職員数比」「従事割合」「使用割合」が例示されている。また、「NPO法人会計基準」においては、このほかに「収益・非収益事業の収益比」を例示している。合理的な按分方法として、これら5つの基準を各費目に当てはめた表を例示することとしてはどうか（参考資料2-3）。

論点	考え方の整理（叩き台）
<p>（ボランティアによる役務の提供等の取扱いについて）</p> <p>「NPO法人会計基準」では、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やボランティアの受け入れをした場合において、「合理的に算定できる場合」には注記でき、「客観的に把握できる場合」には活動計算書への計上も可能とされている。他方、会計の信頼性確保の観点から、不適切な計上は排除する必要がある。実務慣行の成熟を待つ部分が多いとはいえ、その積み重ねが適切に行われるよう「NPO法人会計基準」を踏まえ、より具体的な目安を示すことができないか。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・米国においては、法人に対して専門技術を要するサービスが無償で提供され、法人がこれを費消している場合、収益・費用の認識が要求されており、これ以外のものは収益・費用の認識が禁止されている。 ・英国においては、ボランティアによる貢献については受託者年次報告書における説明は要求されているが財務活動計算書における計上は禁止されている。ボランティア以外の無償での施設提供、無償のサービス提供等収益的資源のうち測定可能なものについては計上が要求されている（参考資料2-4）。 ・「NPO法人会計基準」においては、無償又は著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合、及びボランティアによる役務の提供を受けた場合、その金額を合理的に算定できる場合はその内容を注記でき、外部資料等により客観的に把握できる場合は注記に加えて活動計算書に計上できるとしている（参考資料2-5）。 ・認定制度においては、法人の事業全体や特定非営利活動事業の規模が認定要件の充足・未充足に影響を及ぼすため、ボランティア等を計上する場合には、金額換算の方法が明確（比較可能性や測定可能性の担保）である必要がある。 ・いずれにせよ、特定非営利活動法人に対してボランティア等が提供されている場合、それらが計算書類上計上されている場合等について、継続的に実態把握する必要があるのではないか。
<p>（活動予算書について）</p> <p>「NPO法人会計基準」には活動予算書の様式例等の記載がないが、法人の内部管理用の資料として作成されるものではあるものの、活動予算書と活動計算書の様式が異なると混乱を生じかねないことから、標準的な例を検討して提示した方がよいのではないか。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・活動予算書については、内部管理用資料であるため「NPO法人会計基準」においては言及がされていないものと考えられるが、手引きにおいては、現場の混乱を招かないよう、活動計算書との整合性が取れた様式例を提示することとしてはどうか。

論点	考え方の整理（叩き台）
<p>（活動予算書について）</p> <p>「NPO法人会計基準」において活動計算書への計上が可能とされている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やボランティアの受け入れをした場合について、同基準には言及のない活動予算書上の取り扱いについてはどのようにすべきか。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・活動計算書と対の書類となる活動予算書については、活動計算書と同様の整理とすることとしてはどうか。
<p>（使途等が指定された寄附金の取扱いについて）</p> <p>特定非営利活動法人はじめ非営利法人に特徴的な事象である寄附金等の受け入れに関し、当期に解消されない使途等が指定された寄附金の取扱いはどうするか。法人が受託責任を全うすることが重要であり、「NPO法人会計基準」でも重要性の原則を踏まえた適切な処理を求めているが、この重要性の判断に当たり、特定非営利活動法人が簡易に判断できるような目安を設定することは考えられないか。また、その表示は注記を基本とすることではどうか。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・使途等が指定された寄附金については、公益法人会計基準においては、貸借対照表上に指定正味財産として区分して記載することとしている。一方、寄附者からの責務を負っている財産であることを明確にするため、負債として計上する考え方もある（例：独立行政法人、国立大学法人）（参考資料2-6, 3-1, 2）。 ・前者については、寄附金を受け取ったときに全額を指定正味財産として計上するとともに、使用時に受取寄附金として計上できること、目的どおり使用したときに費用との対応を明示できることが利点として挙げられる反面、受取時と使用時に2度寄附金が計上されることが欠点として挙げられる。 ・後者については、寄附者からの責務を負っている財産であるという認識がわかりやすいこと、目的どおり使用したときに費用との対応を明示できることが利点として挙げられる反面、負債の考え方を拡張する必要があること、期をまたぐ寄附金を受取年度に一部使用した場合、計算書類上、受取総額の確認が困難であることが欠点として挙げられる。 ・公益法人会計基準では、寄附金額、制約が課される期間又は制約自体に重要性が乏しい場合は、一般正味財産の増加額として処理できるとしている（参考資料2-8）。 ・「NPO法人会計基準」においては、活動計算書上に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、次期繰越額を注記することを基本とし、重要性が高い場合には、公益法人会計基準と同様の処理によることとしている（参考資料2-6）。 ・認定法人については、認定制度における寄附金の持つ重要性に鑑みて、一般正味財産としてではなく、基本的に指定正味財産として区分して記載することによって、寄附金の受取・使用状況の透明性を高め、信頼性向上につなげていくことが望ましいのではないかと整理する。またその場合、収益・費用は一般正味財産の増減に係る概念と整理し、活動計算書上二重に収益として認識しているのではないかと整理することとしてはどうか。

論点	考え方の整理（叩き台）
<p>（対象事業及び実施期間が定められている補助金、助成金等の取扱いについて） 当期に解消されない用途に制約のある補助金、助成金等の取扱いはどうするか（対象事業及び実施期間が定められている、返還義務がある等）。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・公益法人会計基準注解においては、原則として、受入額を受取補助金等として指定正味財産増減の部に記載し、補助金等の目的たる支出が行われるのに応じて、指定正味財産から一般正味財産に振り替えるものとしている。また、当該事業年度末までに目的たる支出を行うことが予定されている補助金等については、受取補助金等として一般正味財産増減の部に記載することができるとしている。 ・「NPO法人会計基準」においては、対象事業及び実施期間が定められている補助金、助成金等で、当期に受取補助金等として活動計算書に計上したものは、用途等が指定された寄附金等に該当するので、その補助金等ごとに受入金額、減少額及び事業年度末残高を注記することとしている（参考資料2-7）。 ・認定法人については、用途等が指定された寄附金と同様の整理（一般正味財産としてではなく、基本的に指定正味財産として区分して記載）とすることとしてはどうか。 ・「NPO法人会計基準」においては、①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は、未使用額は当期の収益には計上せず、貸借対照表上受補助金等として負債計上（この場合、注記では、受取補助金として計上する額を受入金額とし、残高は記載せず、補助金等の総額及び未使用額は備考欄に記載することが望ましい）、②事業実施期間満了後又は一定期間ごとに交付される補助金等については、未収額は事業実施に伴って計上した費用に対応する金額を貸借対照表上未収補助金等として資産計上することとしている（参考資料2-7）。 <p>⇒ 資料3に基づく検討を踏まえて必要に応じて修正</p>

論点	考え方の整理（叩き台）
<p>(注記の充実について)</p> <p>「NPO法人会計基準」でも示しているとおおり、計算書類の注記は外部の計算書類の利用者にとっても有益な情報であることから、注記の充実が必要ではないか。また、多額の補助金を受け入れている場合など、一定の要件に該当する場合に注記することが望ましいものの考え方を整理し、その注記事項を示してはどうか。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・現在は計算書類に注記を付している法人は多くないが、注記は計算書類と一体のものであり、「NPO法人会計基準」で示されている10項目の注記については確実に記載されることを求めることとしてはどうか。 ・改正法第45条第1項第4号ニにおいて、認定法人は受入寄附金総額の7割以上を本来事業に充てることとされていることから、寄附金の使途については明確に表示する必要がある。「NPO法人会計基準」においては、事業別損益の状況を注記で示すことは任意とされているが、認定法人や多額の寄附金を受け入れる法人については、寄附金の使途は原則明示することとしてはどうか（参考資料2-11）。 ・公益法人会計基準においては、補助金や助成金の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高を注記で示すこととしている。「NPO法人会計基準」においては、使途等が制約された寄附金とあわせて、補助金や助成金も注記に当期受入額、当期減少額を記載することとしているが、未使用額の返還義務が規定されている場合には補助金等の総額及び未使用額の記載については備考欄への記載を推奨するにとどまっている（参考資料2-12, 13-3-1）。補助金等の使用状況の透明性を高めるために、認定法人や多額の補助金等を受け入れる法人については、交付者、前期末残高、当期増減額、当期末残高、（貸借対照表上の記載区分）を注記で示すこととしてはどうか。 ・「NPO法人会計基準」においては、役員及び近親者との取引についてその金額を注記することとしているが、公益法人会計基準においては、法人と関連当事者との関係、取引内容、取引条件等についても注記することとしている（資料4）。認定法人や多額の補助金等を受け入れる法人については同程度の内容を注記で示すこととしてはどうか。⇒資料4に基づく検討を踏まえて必要に応じて修正 ・貸借対照表日後に発生した事象で、次年度以降の財政状態に重大な影響を及ぼすものについて、注記することとしておくことが望ましいのではないかと。

論点	考え方の整理（叩き台）
<p>（経過措置について）</p> <p>「NPO法人会計基準」では、民間作成の基準であることを踏まえ、適用時期や経過期間に関する言及は行われていない。これに関連し、同基準で原則とされている固定資産の減価償却については、過年度において減価償却を行ってこなかった法人が新しい手引きに基づいて会計処理を行うこととした場合、過年度分の減価償却の取り扱いをどのようにすることが適当か。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・「NPO法人会計基準」への速やかな移行を求めることとする場合、過年度分の減価償却等の取扱いについて明らかにしておくことが望ましいのではないか。 ・「公益法人会計基準」の運用指針においては、「基準を適用する際の経過措置」の中で、原則として適用初年度に過年度分の減価償却費を正味財産増減計算書の経常外費用に計上することとしている。ただし、適用初年度の期首の帳簿価額を取得価額とみなし、その年度を減価償却の初年度として、経過年数を控除した耐用年数の間、継続的に減価償却することも認めている（参考資料2-9, 3-1）。 ・公益法人会計基準では、その運用指針において、退職給付会計の導入に伴う会計基準変更時差異については、平成20年12月1日（本会計基準実施時期）以後開始する最初の事業年度から12年以内（企業会計基準では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ることとしている（参考資料2-10）。 ・活動計算書への変更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こと、表示方法の変更等について遡って修正を行う必要のないこと等について明らかにしておくことが望ましいのではないか。 ・「NPO法人会計基準」へ移行した上で新認定制度に基づく認定を受け、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て差し支えないか。