

「NPO 収支計算書の再定義論」補足 1

－会計基準の法的位置付け－

2009年12月24日

中小企業診断士・福井 幸洋

問1 「NPO 法人の会計基準」が策定されたとして、法的な位置付けはどうなるのか。NPO 法人はその会計基準に従わなければならないのか。NPO 法人は別の会計基準たとえば企業会計基準で経理してはならないのか。

NPO 法人の会計基準に関する法令ではありませんが、一般社団・財団法では「会計は・・一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする」（119条）とされ、施行規則には「・・規定の適用に関しては、一般に公正妥当」と認められる会計の基準その他の会計の慣行を斟酌しなければならない」（21条）とされています。

また、公益法人制度に関する内閣府FAQの問IV-4では

- ①「公益法人は公益法人会計基準に従わなくてはならないか」
- ②「一般社団・財団はどの会計基準を使えばいいか」
- ④「企業会計基準を用いてきたが公益法人等に移行したあとも企業会計基準を用いてよいか」といった質問があり、これに対して、

「・・特定の会計基準の適用を義務付けるものではありません。・・ただし・・法令で定められた書類を法令に則った方法で作成し提出する必要があります」「企業会計の基準を用いることが可能です」・・・などの回答が示されています。

NPO 法には「一般に公正妥当と認められる会計の基準や慣行に従う」といった規定はありませんが、そういう経理をすることが望ましいはずで、ですから収支計算書、貸借対照表などの法令で定められた書類を、公正妥当な会計基準や慣行に基づいて作成し提出することが否定されるわけではありません。

そういう会計基準や慣行としては、内閣府「会計の手引」のほか企業会計基準、公益法人会計基準などがあります。NPO 会計基準も普及して「会計の慣行」となれば、その一つになるでしょう。以上は自明のことですから「再定義論」も同じ考えに立脚しています。

問2 そうは言っても NPO 法の財務諸表規定（収支計算書）が残れば、内閣府「会計の手引」が特別の地位を占めることにならないか。

法令で定められた書類は、通常、特定の会計基準の定める計算書様式を採用します。NPO

の場合、所轄庁の収支計算書の様式例は「会計の手引」で定義されたものと同じです。このため「会計の手引」で経理する方が便利なのかもしれません。さきの内閣府FAQの問IV-4は「公益法人会計基準は・・・法律で定められた・・・をはじめ・・・の表示を求めていますので、法人の会計の利便に資するものと考えます」と述べています。公益法人制度が要求する計算資料を作成するうえで便利だからこの会計基準を選択したらどうか・・・というわけです。

このような利便性を念頭において「会計の手引」を見ると、副計算（損益計算）をストック式または差分計算法で表現しなければならないと考えるならば確かに特別の地位を持ちます。しかし、副計算の表現を自由化すれば他の会計基準や慣行による経理もさほどの不利はないと考えられます。現に企業会計基準で経理するNPO法人が多いのは、損益計算書から収支計算書を作ることは、副計算省略であればさほど不便ではないことを示しています。

ところが、そのような法人は複式簿記で経理し貸借対照表も誘導法で作成しているにも拘わらず副計算（「正味財産増減計算の部」）なしの収支計算書を提出しますから、見た目には、棚卸法で貸借対照表を作成する法人と区別できないのが現状だと思われます。

「再定義論」では副計算が自由化されますから、そういう法人は損益フロー計算書をそのまま副計算書として提出するよう奨励されます。

なお損益型フロー計算書から収支計算書を作るさいは、資金の範囲をキャッシュに限定せず流動性の財産に広げる方が有利です（全財産に広げれば損益型フロー計算書＝収支計算書です）。

問3 今回の会計基準論議の背景は、国民生活審議会総合企画部会の報告「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」（2007年6月）である。「再定義論」は報告をどう考えるか。

報告の（5）「会計基準及び計算書類のあり方」の概要はこうです。

・・・（以下は引用ではなく内容の紹介です）・・・

NPOの会計は、法人の自主性尊重の考えに基づき、法においては一般原則を規定するのみで会計帳簿及び計算書類を作成する基準は設けられていない。・・・所轄庁提出計算書は不正確だったり会計処理がまちまちだったりしている。・・・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。・・・ただしそれは強制力は持たず法人の自主性や独自性を尊重し、あくまで目安として取り扱うべきである。会計基準の策定主体は、行政と協力して民間主導で策定等を行なうことが適当であるが、幅広い関係者の意見を反映した公正性が担保されるよう配慮されるべきである。・・・

近年、非営利法人会計において企業会計の手法が導入されている状況を踏まえ、財産目録や収支計算書など、現行の計算書類体系を見直すことも考えられる。

..

報告は、NPO の計算書には問題が多いという現状認識にたち、問題克服のための「会計処理の目安となる会計基準」の策定を求め、策定主体は「民間主導」がよいとしています。ですから、今回の会計基準論議がこの報告を受けていることは間違いないとみます。

ただし報告のいう「会計基準」の主目的は、不正確な計算書類、まちまちな会計処理を克服する点にあると見るべきではないでしょうか。「公正妥当な会計基準」で経理している多くの NPO 法人に対して、現状の経理手法の変更を求めているわけではありません。

もちろん、たとえ公正妥当な会計基準で経理していたとしても提出（外部報告）される計算書類の様式がバラバラだったり掲載金額と各会計基準との整合性が曖昧では「法人間の比較も難しい」という批判を受けますから、計算書（例えば企業会計基準の損益計算書）から収支計算書を作成するガイド文書が用意されるべきです。そのガイドは NPO 側が作成すべきではないでしょうか。とくに活動計算書から収支計算書を作成するガイド文書は当然示されるべきです。

しかし、不正確な計算書類、まちまちな会計処理等々は、もっと困難な問題の周辺に存在しています。それは「小規模法人問題」という枠組みで議論されています。「公正妥当な会計基準」はみな複式簿記の基礎の上に構築されていますが、それが困難な法人が存在するだけでなく NPO では重要なファクターです。それらの法人向けに実行可能な会計指針を示すべきだと考えます。そしてその実行を支える体制も必要なのではないでしょうか。

それは単式簿記を基礎とするでしょう。今回の会計基準論議が複式簿記を前提とするとして早々のうちに「小規模法人問題」と手を切ったのは残念でした。これでは報告の指摘に対する答えとはならないのではないのでしょうか。

問 4 報告は「現行の計算書類体系を見直すことも考えられる。」と述べている。この点をどう考えるか。

最後の一節「計算書類体系の見直し」は、それまでの文脈と切り離されていて、しかも「考えられる」という曖昧な結語なので評価が難しいようです。

しかし、公益法人会計基準の変化（平成 16 年にフロー式正味財産増減計算書が中心となり収支計算書は内部資料に格下げ）に合わせて NPO の計算書類も収支計算書から損益型計算書に変えてはどうか、という提案なのであろうと推察されます（なお公益法人会計基準は平成 20 年に再改定があり収支計算書は廃止されました）。

報告の「はじめに」を読むと「新しい公益法人制度との関連」のなかで NPO 法人制度をとらえたいという問題意識があるので、会計制度も公益法人会計と関連づけたいのだと思

われます。それはそれでNPO側もじっくり検討すべきだと思います。

実は「公益法人制度の抜本的見直し」(報告)のなかでNPO法人制度をどう考えるべきか、それは会計基準論議の前段に整理されておくべきでしたが、その論議は皆無でした。

ただ、「新定義論」は平成16年の公益法人会計基準改定と同じ問題意識を持っていたと推定できます。「公益法人会計基準の改正等について」(平成16年10月14日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ)には「公益法人においても一層効率的な事業運営が求められることとなり、事業の効率性に関する情報を充実させる必要が生じている。」としているからです。活動計算書の様式例を見ると平成20年の公益法人会計基準も下敷きにしています。

「再定義論」は損益フロー計算書の内容について見解を示す立場ではありません。

「考えられる」という結語は要するに「民間主導」の会計基準策定主体に対して、検討テーマを投げかけたと見るのが妥当と考えるべきでしょう。

このテーマに対する「再定義論」の回答は、計算書類体系は維持する・副計算書を自由化して損益フロー計算書一般を公認する、というものでした。

他方「新定義論」の回答は、計算書類体系を維持する・法律上の収支計算書を活動計算書と読み換える、というものでした。

もう一つ潜在的にありそうな「法改定論」の回答は、計算書類体系を変える・法律において収支計算書を活動計算書に置き換える、というものだろうと推定されます。

これらの答えはみな損益フロー計算書の公認という点で共通していますが、収支計算書に対する態度が異なります。「再定義論」はNPOの歴史の連続性と現状との親和性を求めています。「新定義論」と「法改定論」は歴史の断絶や現状との乖離を恐れない立場のように見えます。

問5 報告の指摘したNPO経理の問題をどう考えるか。

報告の出発点は、不正確な計算書類、まちまちな会計処理というNPO経理の問題点でした。もしその原因が法令で定めた計算書類(収支計算書)そのものにあるのであれば「計算書類体系の見直し」が必要かもしれません。ただ仮にそうだとしても「新定義論」や「法改定論」のように損益フロー計算書(活動計算書)に一本化すれば問題を解消できると見るのはあまりにも短絡的です。

NPO経理の問題点は「小規模法人問題」(規模だけに限定するのは正しくないでしょうが)の周辺にあることは、既に問3の回答で述べました。この問題は公益法人制度の公益認定の基準「経理的基礎・技術的能力」を見ると明確になります。「経理的基礎」とは①財政基盤②

経理処理、財産管理の適正性③情報開示の適正性だと説明されています（内閣府FAQ問V-1-①）。「経理的基礎」がなければ公益認定されません。

しかしNPOは「経理的基礎」を問われることはありません。人材面、法人税申告の有無、事業形態（資金獲得型）等々の面からNPOなりの問題をもっと詳細化し、ターゲットを確定した会計指針作りを行えば、有益な結果を出して報告の指摘に答えられたのではないかと思います。NPO全体に一律に適用というイメージのつきまとう「会計基準」という言葉に囚われすぎたのではないのでしょうか。「会計処理の目安となる会計基準」という言葉をもっと吟味すべきでした。

問3の回答では単式簿記を基礎とする実行可能な会計指針を示すべきだと述べましたが、NPOの歴史を紐解くとシーズ・アカウンタビリティ研究会の公開草案1号で「簡易型」が提唱され今回の会計基準論議の前段である赤塚委員会でも踏襲されています。「再定義論」はこれらの歴史を引き継ぎ（副計算なし・簡易型マーク）として組み入れました。問3の回答は、それをさらに鮮明にしたものです。

現行法の定める計算書類は収支計算書ですが、それだけで十分だという主張は今更ありません。損益計算は必要です。しかし、収支計算書をNPO全体がきちんと作成するための指針はやはり必要です。第一に、収支計算書は**NPO全体の共通項**として残す必要があります（主計算書）、第二に、損益計算を自由化して損益型フロー計算書を公認する必要があります（副計算書）。－これが「再定義論」の提案です。

今回の会計基準論議は、報告の最後の一節（企業会計の手法の導入・計算書類体系の見直し）を受けて、損益計算一色路線を強引に突き進んだようです。そして収支計算書否定・活動計算書唯一論に辿りつきました。だがまだ最後の一線（NPO法の改定）を踏み越えてはいません。ここで踏みとどまって、これまでの議論を冷静に振り返り、論理の再構築に取り組んでいただきたい。**それはまだ可能だ**と考えます。