

NPO収支計算書の新定義と再定義

－活動計算書の普及のために－

2009年12月18日 中小企業診断士・福井 幸洋

「NPO法人会計基準協議会」からプロジェクトの中間報告が出されました。まだ生煮え状態のようですが、損益型フロー計算書（活動計算書と命名）のサンプル様式例もだされています。

私は、中間報告の冒頭「論点に関する整理」の「5 NPO法と会計基準の整合性」に着目しています。会計基準ではNPO法の「収支計算書」を「活動計算書」と呼ぶ、だが法の財務諸表規定を変える必要はない、名称の整合性はとれる、と述べています。

第一 NPO法の財務諸表規定は改定しない。

第二 （会計基準では）NPO法の収支計算書を活動計算書と定義する（新定義）。

法改定しないとする確認は会計基準論議を安定させるので大いに賛成です。しかし「新定義」論には弱点があります。新定義が通用するのは、まずは会計基準を支持するNPO法人の内部に限定されるからです。「収支計算書を資金収支計算書と解釈する」（14頁）という常識がありますから「新定義」は「常識」とのギャップに苦しむことになります。活動計算書は普及するでしょうか。

所轄庁はNPO法上「収支計算書」しか受理できませんから名称の変更を求めましょう。「新定義」論は<変更すればよい>とする論理を内包しています。<名称ではなく内容が問題なのだ>（内容中心主義）と考えれば名称変更は何の問題もありませんが、それを普及といえるかどうか。

だが<内容ではなく名称が問題なのだ>という考えもあります。「活動計算書」はNPO会計の旗印だ。NPO法に「活動計算書」を押し込めば所轄庁を通じて普及する、内容はあとからついてくるというわけです（名称中心主義）。しかし所轄庁の力を借りるのは変ではないか、法律に書き込むほど十分知られた名称なのか（「正味財産増減計算書」の方がメジャーではないのか）、このあたりにも難しい問題がありそうです。

「活動計算書」の普及は無理なのでしょうか。

今回の会計基準論議の目的は、**損益型フロー計算書の公認**だったはずですが、決して**収支計算書の追放**ではなかったはずですが。この原点に立ち返ると困難は簡単にクリアできます。

第一 NPO法の財務諸表規定は改定しない。

第二 NPO法の収支計算書は従来の定義どおりとする。

従来の定義とは何か。

第一に、それはたんなる資金収支計算書です。これがNPO法「収支計算書」の自然な解釈、つまり**自然解釈**です。損益計算がありませんから貸借対照表との連結は困難です。

第二に、それは損益計算付きの資金収支計算書です。これは旧経済企画庁が作成し「よるべき指針」とされている「会計の手引」の収支計算書ですから「**公認**」のもの、つまり**公認解釈**です。損益計算付きという点に注意してください。

収支計算書の従来の定義には、この二つの解釈が共存しています。会計基準策定委員会は第一回会議で自然解釈を切捨て、第四回会議で公認解釈を切捨てました。切捨てた二つを拾いなおしてはどうでしょうか。

自然解釈の収支計算書は貸借対照表を誘導的に作成していないかもしれませんが信憑性に欠けるのでよくないという批判はありますが、小規模団体のNPO法人化を妨げないという有力な利点があります。シーズ・アカウントビリティ研究会の公開草案1号で「簡易型」として提案され「赤塚委員会」にも引き継がれました。「小規模法人問題」に対する有力な回答として。

公認解釈の収支計算書は所轄庁の様式例でお馴染みです。損益計算の姿が独特（「正味財産増減計算の部」）ですが、それに囚われずに本質を見ると、資金収支計算に損益計算を追加することにより貸借対照表と連結させ、自然解釈の収支計算書を補強しようとしたものだということがわかります。

収支計算書の再定義

私は従来の定義を引き継いで収支計算書を以下のように再定義してみます。

収支計算書は、①主計算（資金収支計算）と副計算（損益計算）で構成される、②主計算と副計算は一体であっても独立であってもよい、③副計算の目的は貸借対照表との連結なので当期正味財産増減額（正味財産期末残高）を合理的な方法で計算すればよい、計算方法はストック式・フロー式を問わない、④所轄庁に提出すべき収支計算書は主計算と副計算を合わせたものである。（内閣府の様式例は、たまたま、主計算と副計算が一体型で副計算の方法がストック式だということになります。）

さらに、⑤損益計算のない収支計算書は貸借対照表に「**簡易型マーク**」を付与することとします。

再定義は、副計算（損益計算）は独立計算書であってもよい、損益計算はフロー式であってもよい、副計算は主計算（収支計算書）と合わせて提出すべきである、としています。これは従来の公認解釈と矛盾しないはずで

⑤の簡易型マークは私の提案です。マーク付与を条件に自然解釈を再定義の枠組みに入れようというものです。

自然解釈論は主副一体型の収支計算書が嫌いです。公認解釈論は損益計算のない収支計算書を認めない傾向がありました。損益中心主義は公認解釈論のストック計算を毛嫌いし収支計算書そのものの否定論に向かいました。本策定委員会も論点整理を見てわかるとおり公認解釈論の否定こそ会計基準策定の目的であるかのような方向に向かいました。

こういう排他性は NPO 会計に不幸をもたらします。収支計算書再定義論のなかに全体を吸収できないものでしょうか。

簡易型マークは損益経理を行なう法人に対して損益計算の提出を促す効果があります。たとえば「活動計算書」を作成する NPO 法人は、簡易型マークが不本意ならば収支計算書とともに副計算書として「活動計算書」を提出しなければならないこととなります。

「活動計算書」の普及に見通しができたのではないのでしょうか。主計算書である収支計算書を補強する副計算書として「活動計算書」を外部公開できます。法改正も収支計算書の無理な新定義も不要です。

副計算の自由化

収支計算書の再定義は、副計算の自由化をもたらします。また、収支計算書の陰に隠れている損益フロー計算書を顕在化します。「活動計算書」は他の経理手法と共存します。自分だけが NPO 会計なのだというような排他性を主張しません。

損益型フロー計算書としては「活動計算書」以外にも営利版損益計算書（企業会計基準）、正味財産増減計算書（公益法人会計平成 16 年-平成 20 年基準）などがあります。

企業会計型の会計ソフトはかなり採用されていますので、営利版損益計算書が表面化しませぬ（資金獲得型の NPO 法人に対して活動計算書は営利版損益計算書以上の魅力を示せるか）。

公益法人会計の会計ソフトも平成 20 年基準版が普及するでしょう。そうなると活動計算書は正味財産増減計算書との差別化をどうするかが課題になります（本格版活動計算書は正味財産増減計算書と非常に類似しているのではないか）。

もちろん「会計の手引」準拠の会計ソフトも相当採用されていますから、損益計算のフロー化に相当の魅力がなければ活動計算書への吸引力がでません（簡易版活動計算書と経常収支の部があまり違わないなら「その他収支」があるぶん手引収支計算書の方がよくはないか）。

自由化は競争であり「活動計算書」はそのなかで揉まれながら普及・成長します。競争論

の観点では「棲み分け」「ターゲットの確定」などが重要とされています。

疑問があるかもしれません。

問1 「活動計算書」だけでなく収支計算書も作るのか。それは経理の負担が大きいのではないか。

「活動計算書」を作るとすれば複式簿記が必要です。従って常識的には対応する会計ソフトの登場が必要です。ソフトの中に損益仕訳から収支仕訳を作り収支計算書を作成する機能を織り込んでもらえば、ほとんど自動的に作成できるでしょう。それは十分期待できます。

また、市販本「ここからはじめるNPO会計・税務」（赤塚・松原・水口共著）の 75-79 ページには、活動計算書から手作りで収支計算書を作るガイドが記載され変換作業は難しくないということが強調されています。NPOにおいては損益取引と収支取引との共通部分が非常に大きいので損益計算書から収支計算書への変換は簡単なわけです（私はこの著作に賛同できない部分もありますが、NPO法の精神を大切にすることを評価します）。手作りのための公式ガイドがあると普及を促進すると思われま。

問2 企業会計の損益計算書も外部報告すべきだろうか。

企業会計ソフトで経理する法人は多いと思われま。損益経理で損益計算書と貸借対照表を作成した後、収支計算書を手作成していると推定されま。もし収支計算書しか提出しなければ貸借対照表に簡易型マークが必要です。それが不本意なら損益計算書も提出すべきでしょう。営利版損益計算書を出したからといって営利企業と同じだということにはならないはずで。

ただ収支計算書の作成基準がないので内容がバラバラだろうと推定されま。収支計算書の品質向上のためには作成ガイドが欲しいところだ。そして営利版損益計算書の標準様式も用意すべきではないでしょうか。

問3 収支計算書の再定義は、主計算書が収支計算書で損益型フロー計算書は副計算書だが、損益中心経理では実質は主計算と副計算が逆転している。それなら収支計算書なしにすれば簡単ではないか。

たしかにNPOの歴史と現状を抜きにして会計基準を議論すれば損益型フロー計算書一本で行こうという考えにも合理性があります。協議会は「無」（歴史と現状抜き）から会計基準を構想し「活動計算書」にたどり着いたわけですが、普及を考えたとき「歴史と現状」に直面することになりました。

私の提案は逆に「歴史と現状」から出発して損益型フロー計算書一般の存在場所を探したものです。ですから歴史や現状との一定の妥協があります。歴史の試練に耐える必要があります。収支計算書なしを議論するのはその後ではないでしょうか。

ところが現状を見ると、損益型フロー計算書を外部報告する論理自体が確立されていません。本稿がその出発点になることを願っています。

全体で共有できない急進手段は避けるべきだと考えます。

たとえば、損益型フロー計算書のタイトル（活動計算書）を「収支計算書」と変える、NPO法の収支計算書を損益型フロー計算書（活動計算書）と解釈してそのまま提出する、などです。このような手段はNPO会計全体の信用低下を招きます。NPOの足並みを崩さず全体で共有できる手段を採用すべきではないでしょうか。

中間報告「論点に関する整理」の考え方のまま「会計基準」が誕生すると急進手段の思想的バックボーンになるかもしれません。その点が心配です。

問4 NPO法の収支計算書の解釈問題は、NPO法人が各自対応すべきことなのか。

個別対応ではなく、NPO法人全体の総意として対応すべきです。考える。馴れる。これには時間がかかります。総意形成のプロセスこそ大切だと考えます。ただ再定義論は難しい問題はないはずで、所轄庁とくに内閣府とも合意可能なはずで、要望書にまとめて内閣府に提出してほしいと思います。

これまでNPO法の収支計算書の解釈問題は正面きって議論されたことがありません。「新定義」論はそういう議論不足が背景にあったからこそ登場できたのではないのでしょうか。それにしても「新定義」論をあっさり認めた策定委員会には疑問が残ります。

NPO法人全体の総意をまとめる機関（組織）はどこなのか。NPO法人の意思を誰に伝えればいいのか。こちらが聞きたいところです。

総括

「論点に関する整理」の「5NPO法と会計基準の整合性」は正当な考え方の一つを示しているかもしれませんが、収支計算書の解釈問題に無理と弱点があるので「活動計算書」の普及に困難をもたらすと考えます。

NPO法の成立経過、簡易型提唱の意味、「会計の手引」の歴史的役割などを振り返り、会計基準論議の出発点と本来の目標を再確認すべきではないでしょうか。そうすれば「活動計算書」の活路が多様な経理との共存の中にあることがわかると思われれます。