

非営利法人の会計: 特定非営利活動法人の会計基準(再考)

著者名(日)	豊田 光雄
雑誌名	研究紀要
巻	11
ページ	165-177
発行年	2010-03-31
URL	http://id.nii.ac.jp/1084/00000312/

非営利法人の会計

—特定非営利活動法人の会計基準（再考）—

Reconsideration of accounting standards
for specified nonprofit corporations

豊田光雄*

Mitsuo TOYODA

抄録

新制度下の公益法人（一般社団・財団法人，公益社団・財団法人）をはじめ学校法人や社会福祉法人等の非営利法人には，税制面で優遇措置を受ける半面，所轄庁による指導監督が行われるため，独自の会計基準に基づいた計算書類（財務諸表）の開示が求められている。しかし，特定非営利活動法人（NPO法人）には，独自の会計基準がまだ制定されていないため，さまざまな様式の計算書類が開示されている。

現在，NPO法人を対象にした会計基準の制定作業が民間主導で進められているが，本稿では，こうした状況を踏まえ，NPO法人の会計の在り方について検討した。

Abstract

The nonprofit organization has its own accounting standards. However, there are no accounting standards for special nonprofit corporations.

Thus, various problems occur in business. Various financial statements are one of them.

In this paper, the original accounting standards for specified nonprofit corporations were considered.

1. はしがき

1998年12月に特定非営利活動法人法（NPO法）が施行されて以来，すでに11年以上が経過し，特定非営利活動法人（NPO法人）として認証を受けた法人数も40,000に近づきつつある¹⁾。

公益法人（新公益法人：一般社団・財団法人，公益社団・財団法人）をはじめ学校法人や社会福祉法人等の非営利法人には，税制面で優遇措置を受ける半面，所轄庁による指導監督が行われるため，独自の会計基準に基づいた計算書類（財務諸表）の開示が求められている，しかし，

* 関西国際大学人間科学部

NPO 法人には、実務上の指針として「特定非営利活動法人の会計の手引き（以下、「会計の手引き」）」が経済企画庁（現内閣府）から示されているにすぎず、独自の会計基準がまだ制定されていない。このため、NPO 法人の中には、この「会計の手引き」に基づいて計算書類を開示する法人もあれば、公益法人会計基準や企業会計方式に準拠した計算書類を開示する法人もあるなど、実にさまざまな様式の計算書類が見受けられる²⁾。

現在、NPO 法人を対象にした会計基準の制定作業が民間主導で進められているが、本稿では、こうした状況を踏まえ、NPO 法人の会計の在り方について検討した。

2. 非営利法人の会計基準

我が国において、非営利法人とは、広義の公益法人をいい、NPO 法人をはじめ、公益法人（新公益法人）、学校法人、社会福祉法人、宗教法人等がそれに該当する。

前述のように、これら非営利法人にはそれぞれ独自の会計基準が制定されているが、NPO 法人には独自の会計基準が制定されていない³⁾。

公益法人（新公益法人）を例にとると、これらを対象にした会計基準として、いわゆる『2008年基準』と呼ばれるものがある。これは公益法人関連三法に基づいた新制度を踏まえ、公益法人（旧公益法人）を対象にした旧会計基準（『2004年基準』）が改正されたものである⁴⁾。

公益法人（旧公益法人）を対象とした会計基準は、1977年3月に「公益法人監督事務連絡協議会の申し合わせ」（『1975年基準』）として制定されたのが最初であるが、その後、1985年9月（「公益法人指導監督連絡会議決定」による『1985年基準』）と、2004年10月（「公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申し合わせ」による『2004年基準』）にそれぞれ改正されてい

図表1 法人の分類

	非 営 利		営 利	
	広 義 の 公 益 法 人		公 共 企 業	
公 益 法 人	社団法人	（民法）*	電力会社	（会社法・特別事業法）
	財団法人	（民法）*	ガス会社	（会社法・特別事業法）
	学校法人	（私立学校法）	鉄道会社	（会社法・特別事業法）
	社会福祉法人	（社会福祉法）		
	宗教法人	（宗教法人法）		
	医療法人	（医療法）		
	更生保護法人	（更生保護事業法）		
	特定非営利活動法人	（特定非営利活動促進法）		
非 公 益 法 人	中 間 的 な 団 体		営 利 企 業	
	中體法人	（中體法人法）**	株式会社	（会社法）
	労働組合	（労働組合法）	合名会社	（会社法）
	信用金庫	（信用金庫法）	合資会社	（会社法）
	協同組合	（各種の協同組合法）	合現会社	（会社法）
	共済組合	（各種の共済組合法）	相互会社	（保険業法）

（出所）平成20年度（2008年度）版「公益法人に関する年次報告（公益法人白書）」を加筆修正

* 旧公益法人（旧民法の法人）は特例法人に移行

新公益法人は、一般社団・財団法人、公益社団・財団法人

** 一般社団法人に移行

図表 2 非営利法人の会計基準及び主な計算書類（財務諸表）

	会計基準	主な計算書類（財務諸表）
NPO 法人	—	財産目録 貸借対照表 収支計算書
公益法人	公益法人会計基準	貸借対照表 正味財産増減計算書（フロー式） キャッシュ・フロー計算書 〈会計監査人設置法人のみ〉
学校法人	学校法人会計基準	資金収支計算書 消費収支計算書 貸借対照表
社会福祉法人	社会福祉法人会計基準	資金収支計算書 事業活動収支計算書 貸借対照表 財産目録

る。しかし、公益法人制度改革に沿った新たな会計基準が必要になったことから再度改正が行われることになり、内閣府公益認定等委員会から新しい会計基準（『2008年基準』）が制定されることになった。

この他、私立学校振興助成法第14条第1項に規定される学校法人に対して、学校法人会計基準が制定されており、また、社会福祉事業法第22条に規定されている社会福祉法人に対して、社会福祉法人会計基準が制定されている。

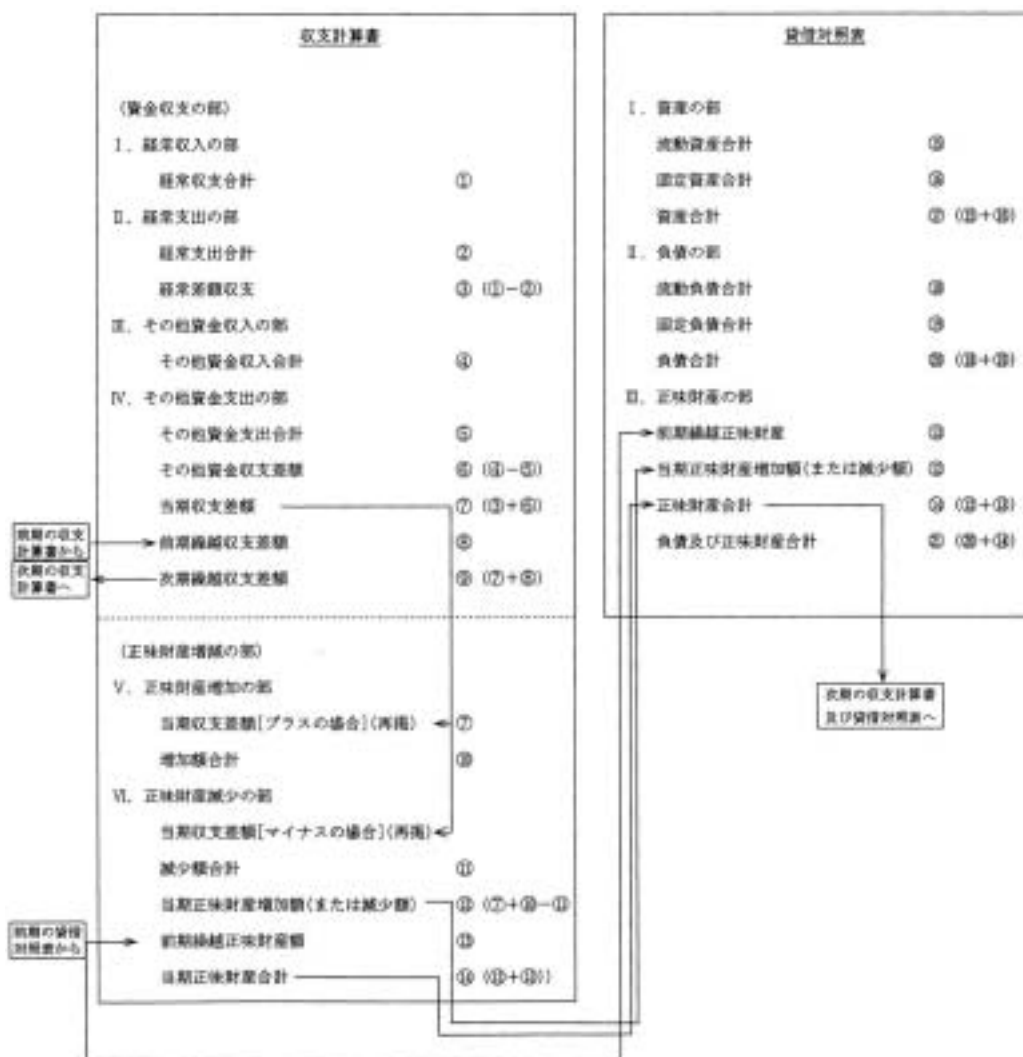
3. NPO 法人会計の現状

現行のNPO法では、NPO法人に対して、（1）正規の簿記の原則、真実性の原則、明瞭性の原則及び継続性の原則といった4つの原則に従うこと（NPO第27条⁵⁾）、（2）特定非営利活動に係る事業と収益事業を区分すること（NPO法第5条）、（3）財産目録、貸借対照表及び収支計算書といった計算書類を作成し公開すること（NPO法第28・29条）を義務付けているが、計算書類を作成するにあつての会計基準が制定されていないため、各法人は「会計の手引き」などを参考に計算書類を開示している。

3.1 内閣府及び各都道府県（「会計の手引き」）モデル

NPO法人に対する実務指針として、1999年6月、前出の「会計の手引き」が、また、各都道府県からはこの「会計の手引き」に沿ったマニュアルが公表されているが、これらはいわゆる『1977年基準』と呼ばれている公益法人会計基準である。

図表3 内閣府及び各都道府県（「会計の手引き」）モデル



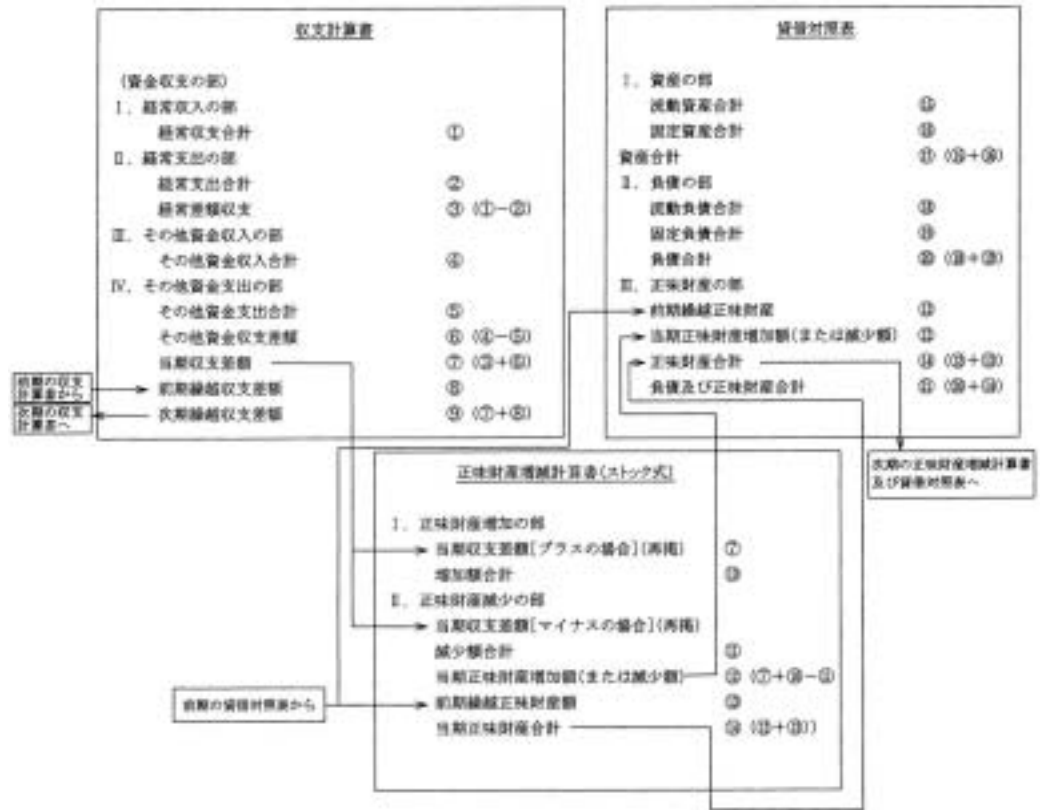
(出所) 拙稿「特定非営利活動法人(NPO法人)の計算書類の現状について—収支計算書と貸借対照表の関連性について—」『関西国際大学研究紀要第5号』2004年3月

このモデルは、収支計算書に「正味財産増減の部」を設け、「資金収支の部」に示された以外の正味財産の増減額をここに示すものである。すなわち、「資金収支の部」で算出された「当期収支差額」をもとに、「正味財産増減の部」において「当期正味財産増加額」あるいは「当期正味財産減少額」を算出するものであり、「当期正味財産増加額」あるいは「当期正味財産減少額」が連結環となって収支計算書と貸借対照表が有機的に結びつく計算書類の体系となっている。

3.2 公益法人(旧公益法人)会計モデル

前述のように、公益法人(新公益法人)を対象とした会計基準は、2008年4月に制定された基準(『2008年基準』)であるが、ここでいうNPO法人が準拠している公益法人会計モデルとは、

図表 4 公益法人会計モデル



(出所) 図表 3 に同じ

いわゆる『1985年基準』と呼ばれている公益法人会計基準である。

『1977年基準』と『1985年基準』の相違点は、前者のモデルが、収支計算書にストック式の正味財産増減計算書をつなげ、資金の収支計算書としての性格と正味財産の増減計算書としての性格を混在させるものであったのに対して、後者のモデルは、収支計算書の「正味財産増減の部」を収支計算書から分離し、独立した計算書として正味財産増減計算書を作成させるものである。企業会計の場合、株主資本等変動計算書を介して損益計算書と貸借対照表が結びつくように、このモデルにおいては、正味財産増減計算書を介して収支計算書と貸借対照表が有機的に結びつく計算書類の体系となっている。

3.3 企業会計モデル

資産規模や収入規模が比較的大きな法人の場合、専従の会計担当者を有していることもあるが、圧倒的に多くの法人は会計担当者が他の業務を兼務していたり、会計の知識や理解を欠いていることが多い。このため、上記のモデルによらずに、企業会計方式に基づいた計算書類を開示する法人も少なからずある。その場合、計算書類の名称を収支計算書としながらも、費用・収益と表示したままであったり、名称も損益計算書のままにしている法人も見受けられる。

4. NPO 法人会計基準制定への動き

4.1 シーズ＝市民運動を支える制度をつくる会「公開草案第1～3号」, 「NPO 法人の外部報告に関する基本的な考え方－NPO 法人の会計・事業報告・税務会計作成基準への提言－」

シーズ＝市民運動を支える制度をつくる会（以下、シーズ）は、NPO 法が施行される直前の1998年3月に、「公開草案第1号（NPO 法人等の会計報告の責任）」及び「公開草案第2号（NPO 等の財務諸表の体系）」を、また、同年9月に「公開草案第3号（NPO 等の財務諸表の作成基準と様式）」を公表し、NPO 法人に対する会計報告の指針を示しているが、これらは「市民のためのNPO 制度をつくるための重要な柱が、アカウンタビリティの確保であることと、そのシステムの中心に会計システムが据えられるべきである」という考えのもと（「日本社会における市民活動団体のアカウンタビリティの確保に必要な施策の検討」はしがき）、米国財務会計基準審議会（FASB）の非営利法人会計基準（基準書116号及び117号）をベースに作成されたものである。

その後、公益法人制度改革が進展するとともに、NPO 法人をめぐる状況も変化したことから、2005年12月、「NPO 法人の外部報告に関する基本的な考え方」を公表し、NPO 法人の会計基準、税制、事業報告について中長期的視点に立った提言等を行なっている。

4.2 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」

NPO 法人の会計基準の在り方について、2007年6月、国民生活審議会総合企画部会より、「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて」という報告書が出ているが、同報告書において、「法人から所轄庁に提出される計算書類を見ると、正確に作成されていなかったり、記載内容に不備が見られるものが散見される。また、法人ごとに、様々な方法で会計処理がなされており、法人間での比較も難しい。広く市民に対して理解しやすい計算書類を作成するためには、法人自身の自主的な取組に加え、法人の取組をバックアップするものとして、会計処理の目安となる会計基準が作成されることが適当である。」と、NPO 法人を対象にした会計基準の制定が必要であることや、「会計基準の策定主体については、所轄庁が策定すると必要以上の指導的効果を持つおそれがあるため、民間の自主的な取組に任せるべきであるとの考え方があるものの、基準の策定及び定期的な見直しには相当のコストがかかることから、行政と協力して民間主導で作成等を行うことが適当である」（「同報告2. 法人の業務運営の在り方（4）会計基準及び計算書類の在り方」）と、会計基準を制定するにあたっては民間主導で行うべきであることを指摘している。

4.3 NPO 法人会計基準策定委員会「会計基準案（中間報告書）」

こうした官民の動きを受けて、2009年3月、前出のシーズやNPO 会計税務専門家ネットワークをはじめ全国のNPO 支援団体は「NPO 法人会計基準協議会」を発足させ、その協議会の下に公認会計士や税理士などの会計の専門家から構成された「NPO 会計基準策定委員会」（以下、「委員会」）を設置し、市民参加型の会計基準制定プロジェクトをスタートさせている。また、同年11月、これまでの検討結果を「NPO 法人会計基準策定プロジェクト中間報告」（以下、「中間報告書」）としてとりまとめている。

「中間報告書」の「会計基準サンプル案」（以下、「基準案」）を見ると、「基準案」の本文は33項目から構成されているが、文章も簡潔で、専門的な用語もできる限り避けるなど、比較的わか

りやすい表現となっている。また、NPO 法人を、「会費中心」、「サービス等の取引あり」、「複数の事業あり」及び「特殊な取引あり」の4つのパターンに分類し、それぞれが適用する会計基準の範囲を示す積み上げ方式を採用するなどの配慮がなされている⁶⁾。

例えば、「主に会費や寄付金によって運営されている法人」については、会計基準ⅠからⅤ(NPO 法人会計基準の目的から収入や費用の把握・計算—その1 現預金の入出金について—)までの16項目だけを参照すればいい配列になっていた(図表5参照)。「商品やサービス等の売買を行っている(事業は1種類)法人」については、会計基準ⅠからⅥ(「NPO 法人会計基準の目的」から「収入や費用の把握・計算—その2 現預金の入出金以外について—)までの24項目だけを、また、「商品・サービス等売買を行っている(複数の事業を行っている)」法人については、

図表5 活動計算書 <主に会費、寄付金によって運営されているNPO 法人の様式>

特定非営利活動法人 ××××

活動計算書

××年××月××日から××年××月××日まで

(単位:円)

	当年度	前年度	増減
(経常増減の部)			
I 経常収益			
1. 受取会費	(700,000)	(600,000)	(100,000)
正会員受取会費	200,000	150,000	50,000
賛助会員受取会費	500,000	450,000	50,000
.....			0
2. 受取寄付金	(290,000)	(290,000)	(0)
個人受取寄付金	100,000	50,000	50,000
企業受取寄付金	90,000	200,000	-110,000
現物受取寄付金	0	0	0
受取募金	100,000	40,000	60,000
.....			0
3. その他収益	(10,000)	(10,000)	(0)
受取利息	1,000	500	500
雑収入	9,000	9,500	-500
.....			0
経常収益合計	1,000,000	900,000	100,000
II 経常費用			
1. 事業費	(900,000)	(840,000)	(60,000)
消耗品費	150,000	120,000	30,000
旅費交通費	300,000	240,000	60,000
通信運搬費	100,000	120,000	-20,000
印刷製本費	100,000	130,000	-30,000
謝礼金	200,000	200,000	0
租税公課	30,000	20,000	10,000
雑費	20,000	10,000	10,000
経常費用合計	900,000	840,000	60,000
当期経常増減額	100,000	60,000	40,000
当期純資産増減額	100,000	60,000	40,000
前期末繰越純資産	200,000	140,000	60,000
次期末繰越純資産	300,000	200,000	100,000

原則として実際に入金した時に計上します

会費、寄付金などの内訳は、分ける意味がある場合には分けて表示します

事業費と管理費を分ける意味が乏しい場合には、事業費だけで表示しても構いません

企業でいう「当期利益」を表します

貸借対照表の「純資産の部」の合計額と一致します

(出所) NPO 法人会計基準プロジェクト中間報告

会計基準ⅠからⅦ（「NPO法人会計基準の目的」から「区分経理と複数事業の区分表示」）までの27項目を（図表6参照）、さらに、「NPOに特有の取引等がある」法人については、会計基準のすべて（「NPO法人会計基準の目的」から「NPOに特有の取引等の扱い」）を参照することになっている。

図表6 活動計算書 <複数の事業を行っているNPO法人の様式>

特定非営利活動法人 ××××		活動計算書			
		××年××月××日から××年××月××日まで		(単位:円)	
(経常増減の部)	特定非営利活動	その他の事業	合計	前年度	増減
I 経常収益					
1. 受取会費	(2,000,000)	(0)	(2,000,000)	(2,000,000)	(6,000)
正会員受取会費	400,000	0	400,000	400,000	10,000
賛助会員会費	1,600,000	0	1,600,000	1,600,000	6,000
.....					
2. 受取寄付金	(500,000)	(0)	(500,000)	(500,000)	(100,000)
個人受取寄付金	500,000	0	500,000	400,000	100,000
企業受取寄付金	0	0	0	0	0
.....					
3. 受取補助金・助成金	(2,800,000)	(0)	(2,800,000)	(2,000,000)	(800,000)
受取民間助成金	2,800,000	0	2,800,000	2,000,000	800,000
4. 事業収益	(13,800,000)	(1,000,000)	(14,800,000)	(13,000,000)	(1,800,000)
参加料・入場料	5,000,000	0	5,000,000	4,500,000	500,000
セミナー受講料	8,000,000	0	8,000,000	7,000,000	1,000,000
物品販売	800,000	0	800,000	600,000	200,000
保険代理店	0	1,000,000	1,000,000	500,000	500,000
5. その他収益	(50,000)	(0)	(50,000)	(40,000)	(10,000)
受取利息	1,000	0	1,000	1,000	0
雑収入	49,000	0	49,000	41,000	8,000
.....					
6. 繰入金収入	(700,000)				
特定非営利活動からの繰入金収入	700,000				
その他の事業からの繰入金収入					
経常収益合計	20,000,000	1,000,000	20,000,000	14,990,000	5,250,000
II 経常費用					
1. 事業費	(18,600,000)	(240,000)	(18,840,000)	(15,340,000)	(3,320,000)
給料手当	6,500,000	240,000	6,740,000	5,000,000	1,740,000
法定福利費	700,000	0	700,000	650,000	50,000
臨時雇賃金	3,000,000	0	3,000,000	2,000,000	1,000,000
仕入	600,000	0	600,000	450,000	150,000
地代家賃	3,600,000	0	3,600,000	3,600,000	0
別費交通費	300,000	0	300,000	300,000	0
減価償却費	400,000	0	400,000	400,000	0
雑費	3,500,000	0	3,500,000	3,500,000	0
2. 管理費	(1,700,000)	(0)	(1,700,000)	(1,700,000)	(60,000)
役員報酬	1,300,000	0	1,300,000	1,200,000	100,000
消耗品費	300,000	0	300,000	240,000	60,000
支払手数料	150,000	0	150,000	150,000	0
雑費	50,000	0	50,000	50,000	0
3. 繰入金支出		(700,000)			
特定非営利活動への繰入金支出		700,000			
その他の事業への繰入金支出					
経常費用合計	18,300,000	1,000,000	19,300,000	16,040,000	3,320,000
当期経常増減額	-200,000	0	-200,000	-1,990,000	1,690,000
(経常外増減の部)					
I 経常外収益					
固定資産売却益					0
.....					
経常外収益合計	0	0	0	0	0
II 経常外費用					
償却除却損			0		0
.....					
経常外費用合計	0	0	0	0	0
当期経常外増減額	0	0	0	0	0
当期純資産増減額	-200,000	0	-200,000	-1,990,000	1,690,000
前期繰越純資産	3,000,000	0	3,000,000	2,990,000	50,000
次期繰越純資産	2,700,000	0	2,700,000	1,000,000	1,700,000

(出所) 図表5に同じ

5. NPO 人の会計の在り方

現在、前出の「委員会」において、会計基準の制定作業が進められているが、NPO 法人を対象にした会計基準を制定するにあたって考慮しなければならない点は、「利用者にとって理解しやすい計算書類とは何か」という点と、「作成者にとって作成しやすい計算書類とは何か」という点である。この両者は相反するものであるだけに、この両者をどのように調整していくかが大きな課題といえる。

5.1 利用者の視点に立った計算書類

「中間報告書」を見ると、あらためて「NPO 法人の会計とは一体誰のための会計なのか」や、「計算書類は一体誰に向けられているのか」といった疑問がよぎる。「市民にとってわかりやすい」ものであるとか、「利用者にとって理解しやすい」ものであるとかいわれるものの、従来、NPO 法人が開示してきた計算書類が一体誰に向けられていたのかについては必ずしも明確であったようには思われない。

会計の目的とは、元来、営利法人であろうと非営利法人であろうと、その組織体の財務の状態や活動の状況を適切に表現することであり、ステークホルダーが意思決定を行うために必要な会計情報を提供することである。

これまで NPO 法人の多くは、「会計の手引き」や『1985年基準』などの旧公益法人会計基準に準拠した計算書類を開示してきたが、こうした旧公益法人会計基準は、旧公益法人が指導監督を受ける所轄庁に対して、その受託責任の履行状況を開示することを目的としたいわゆる官庁会計といえるものであり、計算書類そのものは必ずしも情報公開を前提とするものではなかった。このことから、NPO 法人がこれまで開示してきた計算書類は、もっぱら、内閣府や都道府県などの所轄庁に向けられていたともいえ、会員や寄付者といった本来のステークホルダーに向けられていたものではなかったものといえる。もっとも、所轄庁もステークホルダーの一つであり、そのこと自体を否定するものではないが、計算書類が本来のステークホルダーに向けられていたのかどうかという点では否定せざるを得ない。

このように、従来の NPO 会計には、計算書類が誰に向けられていたのかということと併せて、NPO 法人に対するモニタリングの機能が十分に果たせていたのかという点で問題があった。

これらの点については、「中間報告書」の論点 6（収支計算書の意味するものについて）などにもかかわることであるが、会計基準を制定する前提でもあるだけに、今一度確認しておく必要がある⁷⁾。

5.2 作成者の視点に立った計算書類

NPO 法人の特徴の一つが、「全法人の約60%が年間収入1,000万円以下であり、少数の役員と職員で運営されている」（「中間報告書」論点に関する報告）ことから、NPO 法人を対象にした会計基準を制定するにあたっては、このような NPO 法人の規模の大小にどう対処していくかも大きな課題といえる。

特に、小規模法人は、専従の会計担当者がいないことや、非営利法人に関する会計の専門的知識や理解を欠いている場合が多いため、日々の会計処理や計算書類の作成は法人にとって大きな

負担となっている。こうしたことから、小規模法人に対しては、会計基準の適用を除外してはどうかといった議論があるとともに、法人サイドからは長年にわたって染みついた会計処理の変更に対して抵抗があることも事実である。

しかし、「会計基準は法律とはいえないが、会計基準に従った計算書類を開示することで社会からの信頼が高まり、活動もしやすくなることが期待されるため、自発的に会計基準に沿った計算書類を開示することが期待される。また、すべてのNPO法人が共通の会計基準に沿って計算書類を開示することで、これまでばらばらであったNPO法人の会計に統一感が生まれ、NPO法人全体に対する社会の信頼が高まると思われる」（「中間報告書」NPO法人の会計基準とその解説等 はじめに）。

また、「企業会計や公益法人会計の基準はすでにあり、制度として定着してきたこれらの会計基準と比べて、NPO法人の会計基準がかけ離れたものとなったのでは、情報の利用者にとって、かえってわかりにくいものとなりかねない。特に企業会計は、長い歴史の中で発展し、定着したものであり、利用者も最も多いことから、可能な範囲で企業会計の方法を利用するのが望ましい」（同上）。

企業は利益の獲得を目指す一方で、NPO法人はミッションの達成を目指すなど、企業とNPO法人とではその目的は異なっている。しかし、計算書類や財務諸表などの会計情報によって評価する主な項目は、事業の継続性や効率性であることから、この点、規模の大小にかかわらず、企業であろうとNPO法人であろうと、そこに違いは見られない。

また、企業会計の手法を導入することに対して異を唱える向きもあるが、NPO法人の自己点検や自己評価という観点からも、事業の継続性や効率性の評価が問われることから、「中間報告書」に示されている損益型の活動計算書への移行は当然の帰結ともいえる。

これらの点については、「中間報告書」の論点1（小規模法人に対する配慮について）などにもかわることであるが、会計基準を制定するにあっては、NPO法人の特殊性のみを強調するあまり、会計の本来の機能が失われることがあってはならない。「作成者にとって作成しやすい」といった視点ではなく、「作成者にとっても利用しやすい」といった視点から考えていく必要がある⁸⁾。（了）

注

1) 2009年10月31日現在、認証を受けた法人数は全国で38,614となっている（内閣府NPOホームページ）。

NPO法に基づく認証数（現在数）

都道府県	35,535
内閣府	3,079
合計	38,614

2) 兵庫県のNPO法人の実態については、拙稿「特定非営利活動法人（NPO法人）の会計の現状について－計算書類の実態調査より－」『関西国際大学研究紀要第5号』2002年3月及び同「特定非営利活動法人（NPO法人）の計算書類の現状について－収支計算書と貸借対照表の関連性について－」『関西国際大学研究紀要第5号』2004年3月を参照。

また、大阪府のNPO法人の実態については、日本公認会計士協会近畿会「NPO法人の実態調査－実態調査並びにモデル記載例－」2001年4月及び同「NPO法人の実態調査－実態調査並びにモデル記載例－」2007年2月を参照。

非営利法人の会計

- 3) 宗教法人には適用が義務付けられている会計基準はない。しかし、会計処理及び計算書類作成の指針として「宗教法人会計の指針」(日本公認会計士協会非営利法人委員会研究報告第6号)が公表されている。同指針には、宗教法人法第25条に規定されている計算書類の範囲に止まらず、会計の体系を保持する上で必要と考えられる計算書類を挙げている。
- 4) 新制度のもとでは、『2008年基準』が適用されるが、特例民法法人については、新制度のもとでも、所轄庁の指導監督を受けることから、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」第123条で規定する計算書類等(貸借対照表、損益計算書、事業報告及び付属計算書)を作成しなくてもよく(「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定に関する法律施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」第59条)、許可申請や認定申請を行うまでは『1985年基準』あるいは『2004年基準』の適用が認められている。その意味では、現在、3つの基準が併存している状況である。内閣府の『平成21年度(2009年度)特例民法法人に関する年次報告(公益法人白書)』(資料53会計基準の適用状況別法人数)によると、直近(2008年12月1日現在)の適用状況は下記のようにになっている。

	法人数	比率
1. 新公益法人会計基準*を完全に適用	13,014	(52.8%)
2. 旧公益法人会計基準**を完全適用	7,531	(30.6%)
3. その他の会計基準(企業会計等)	4,103	(16.6%)
合計	24,317	

* 新公益法人会計基準：『2004年基準』

** 旧公益法人会計基準：『1985年基準』

- 5) NPO 法人が遵守すべき原則として、当初、予算準拠主義(法第27条第2号)が定められていたが、2003年の改正によって削除されている。
- 6) 「中間報告書」で示されている「NPO 法人会計基準(案)」は、下記の「本文」と「注解」から構成されている。

〈本文〉

- I NPO 法人会計基準の目的(項目1.)
- II NPO 法人会計基準の適用範囲(項目2.・3.)
- III 一般原則(項目4.から8.)
- IV 財務諸表の体系と構成(項目9.から13)
- V 収入や費用の把握・計算 その1(現預金の入出金について)(項目14.から16.)
- VI 収入や費用の把握・計算 その2(現預金の入出金以外について)(項目17.から24.)
- VII 区分経理と複数事業の区分表示(項目25.から27.)
- VIII NPO に特有の取引等について(項目28.から33.)

〈注解〉

- 注1 活動計算書(項目1.から8.)
 - 注2 貸借対照表(項目9.から21.)
 - 注3 財産目録(項目22.・23.)
 - 注4 外貨建の資産及び負債の決算時における換算(項目24.)
 - 注5 使い道に指定のある寄付金などの受け入れ(項目25.・26.)
 - 注6 財務諸表の注記(項目27.)
 - 注7 関連当事者との取引について(項目28.から30.)
- 7) 「中間報告書」では、「委員会」で議論された主な論点(以下の9点)について、なぜ議論の対象とした

のか、どのような議論が行われたのかについて報告されている。

1. 小規模法人に対する配慮
2. 現物寄付の取扱い
3. 無償による施設の提供
4. ボランティアの取扱い
5. 使途等に制約のある寄付の受入
6. 収支計算書の意味するもの
7. 財産目録
8. 区分経理
9. 事業費と管理費の区分

論点6. 収支計算書の意味するもの

「NPOは、財務諸表（現行のNPOでは、計算書類：筆者注）を収支計算書、貸借対照表及び財産目録としています。一方、収支計算書は資金支出が原因別に記載された計算書であると主張する見解もあります。しかし、収支計算書をこのような資金収支計算書だとする考えの下では、収支計算書の次期繰越額が貸借対照表の正味財産と一致しません。NPOが前提とする計算体系の下では、収支計算書は、どのような内容でなければならないでしょうか。」

「NPOは、財務諸表は、収支計算書、貸借対照表及び財産目録としています。したがって、収支計算書の次期繰越額は、貸借対照表の正味財産の金額に一致していることが必要だということが委員会の見解です。資金だけの増減を記録し、貸借対照表を棚卸法で作成する方法では、資金として定義した資産及び負債の正味財産と一致するのみで、資金以外の資産や負債が会計記録の枠外に置かれることになってしまうからです。その結果、会計報告の正確性が確保されず、社会からの信頼に応えることができなくなります。NPOに規定された収支計算書は、原則として、期首の正味財産から始めて、すべての正味財産の増加や減少を記録し、どのようにして期末の正味財産にたどり着いたかを説明する計算書のことを意味していることです。」

8) 論点1. 小規模法人に対する配慮

「現在、NPO法人の会計は、会計基準が無いため混乱しています。特に小規模の法人では、資金の増減を記録した収支計算書と実地棚卸によって貸借対照表及び財産目録を作成しているところがあるため、収支計算書と貸借対照表が繋がらず、会計報告の信頼性が確保されていないケースが見受けられます。小規模のNPO法人に対してこのような、実地棚卸による貸借対照表の作成を認める必要はあるのでしょうか。実地棚卸を認めないとすると、小規模の法人に対して、どのような配慮をすればよいのでしょうか。」

「NPO法人の会計報告は、社会からの信頼性の確保に貢献するものでなければなりません。したがって、提供される会計報告は信頼できるものであることが必要です。（中略）小規模なNPO法人であっても、収支計算書の次期繰越額と貸借対照表や財産目録の正味財産とは一致していることが必要です。委員会では、小規模なNPO法人に対して何らかの配慮は必要だが、それは実地棚卸による貸借対照表の作成といった特別な配慮ではなく、会計情報の利用者が判断を誤らない範囲でより簡単な会計処理や表示を選択するという「重要性の原則」を利用することが適切であるという見解が支持されました。」

参考文献

1. NPO法人会計基準協議会事務局:『NPO法人会計策定プロジェクト中間報告』 特定非営利活動法人シーズ・市民運動を支える制度をつくる会 2009年11月
2. 黒川保美:『FASB NPO会計基準』 中央経済社 2001年5月

非営利法人の会計

3. 公益法人協会編：『公益法人制度改革』 ぎょうせい 2007年5月
4. 杉山学, 鈴木豊編：『非営利組織体の会計』 中央経済社 2002年9月
5. 田尾雅夫他：『非営利組織論』 有斐閣 2009年11月
6. 中田ちず子：『新公益法人の移行手続きと会計・税務』 税務研究会出版局 2008年11月
7. 同：『全訂版非営利法人の税務』 大蔵財務協会 2009年10月
8. 守永誠司：『非営利組織対の会計』 慶応義塾大学商学会 1989年8月