

# 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 —

## The Financial Statements of Specified Nonprofit Corporations (NPOs)

### — The Survey of the Financial Reporting by NPOs —

豊 田 光 雄 \*

Mitsuo TOYODA

#### 抄 録

1998年12月の特定非営利活動促進法(NPO法)の施行以来, 特定非営利活動法人(NPO法人)は右肩上がりに増加し, 2003年10月末現在, 約14,000団体が法人格を取得している。

NPO法上, NPO法人には計算書類の開示が義務づけられているが, NPO法人には独自の会計基準が制定されていないため, NPO法人の多くは, 内閣府から実務上の指針として示されている『特定非営利活動法人の会計の手引き』(『会計の手引き』)や各都道府県が作成しているマニュアル(兵庫県の場合, 『特定非営利活動法人の設立・運営の手引き』)に従って計算書類を開示している。

しかし, 『会計の手引き』等は収支計算書にストック式の正味財産増減計算書を「正味財産増減の部」としてつなげているため, 収支計算書を技術的に複雑にするとともに, 収支計算書の性格を複合的にしているなど, きわめて問題の多い計算書類の体系となっている。

本稿では, こうした複雑な計算書類の体系からもたらされる実務上の混乱についてその実態を調査した。

#### 1. はじめに

2003年10月末現在, 特定非営利活動促進法(NPO法)に基づいて, 内閣府及び各都道府県から設立の認証を受けた特定非営利活動法人(NPO法人)は13,777団体に達し, 昨年1年間でも約4,000団体が法人格を取得するなど増加傾向が続いている<sup>1)</sup>。

こうした中, 兵庫県においても2003年11月20日現在, NPO法人として認証を受けた団体は463

---

\* 関西国際大学経営学部

団体に達し、昨年度1年間でも135団体、今年度もすでに133団体が認証を受け、さらに約40団体が法人格の取得を申請中である<sup>2)</sup>。

これらNPO法人は、NPO法により計算書類を主たる事務所に備え置くとともに、所轄庁（兵庫県内のみに事務所を設置する団体は兵庫県知事。2つ以上の都道府県に事務所を設置する団体は内閣総理大臣）に情報開示する義務が課せられている（法第28・29条）。

本稿は、前回の調査と同様<sup>3)</sup>、1999年度に兵庫県からNPO法人として認証を受けた団体を対象に、収支計算書と貸借対照表との関連性、とりわけ、収支計算書の「当期収支差額」と貸借対照表の「当期正味財産増加額（減少額）」との調整にかかわる問題を中心に、計算書類の現状を調査した。

## 2. NPO 法人の会計と計算書類の体系

### 2.1 NPO 法人の会計

NPO法では、NPO法人に対して、1. 会計簿は、正規の簿記の原則に従って正しく記帳すること（正規の簿記の原則）。2. 財産目録、貸借対照表及び収支計算書は、会計簿に基づいて収支及び財政状態に関する真実な内容を明瞭に表示したものとすること（真実性・明瞭性の原則）。3. 採用する会計処理の基準及び手続きについては、毎年（事業年度を設けている場合は、毎事業年度）継続して適用し、みだりにこれを変更しないこと（継続性の原則）、といった4つの会計原則に従うことや（法第27条）、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開示する義務が課せられているが（法第28条）、NPO法人には他の非営利法人のような独自の会計基準が制定されておらず、計算書類の様式についても何も決められていない。

### 2.2 計算書類の体系

NPO法上の計算書類は、上記の財産目録、貸借対照表及び収支計算書であるが、「一般に、団体の財務情報を分析するためには、一定時点の財産の状態を表すストックの情報と、一定期間の収入と支出及び財産の増減を表すフローの情報が必要であるが、計算書類の内、貸借対照表と財産目録がストックの情報を記載した計算書類であり、収支計算書がフローの情報を記載した計算書類である。」<sup>4)</sup>

#### 2.2.1 内閣府及び兵庫県（各都道府県）モデル

前述のように、NPO法人にはまだ独自の会計基準が制定されていないが、実務上の指針として内閣府（旧経済企画庁）より『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、また各都道府県よりこの『会計の手引き』に準拠したマニュアル（兵庫県の場合は、『特定非営利活動法人の設立・運営の手引き』、以下『運営の手引き』）が示されており、NPO法人の多くはこうした実務上の指針に沿った計算書類を開示している。

このモデルの特徴は、表1に見られるように、収支計算書に「正味財産増減の部」（ストック式の

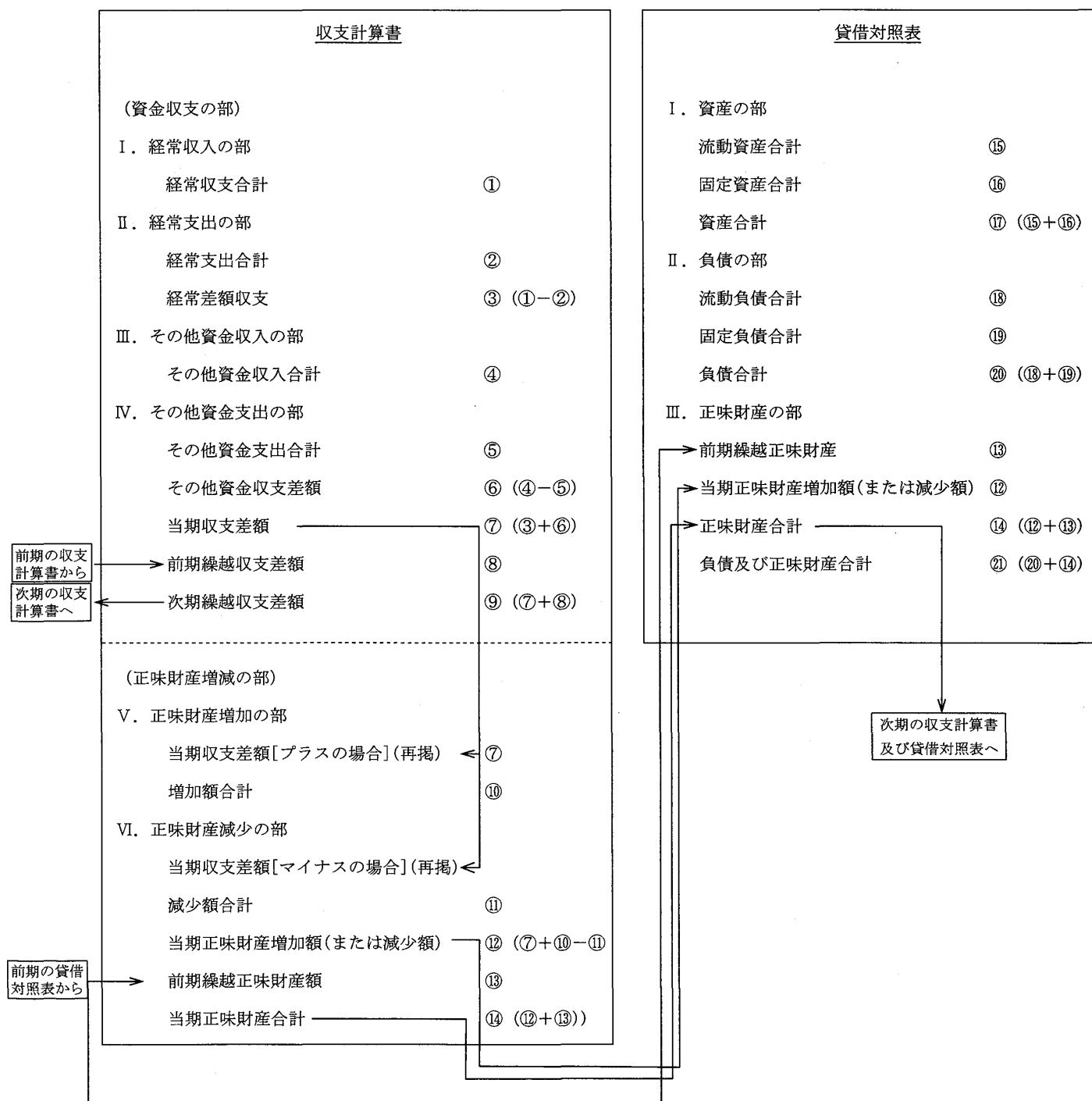
特定非営利活動法人(NPO 法人)の計算書類の現状について

正味財産増減計算書)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で示すもので、旧公益法人会計(旧公益法人会計基準)のモデルとされたものである<sup>5)</sup>。

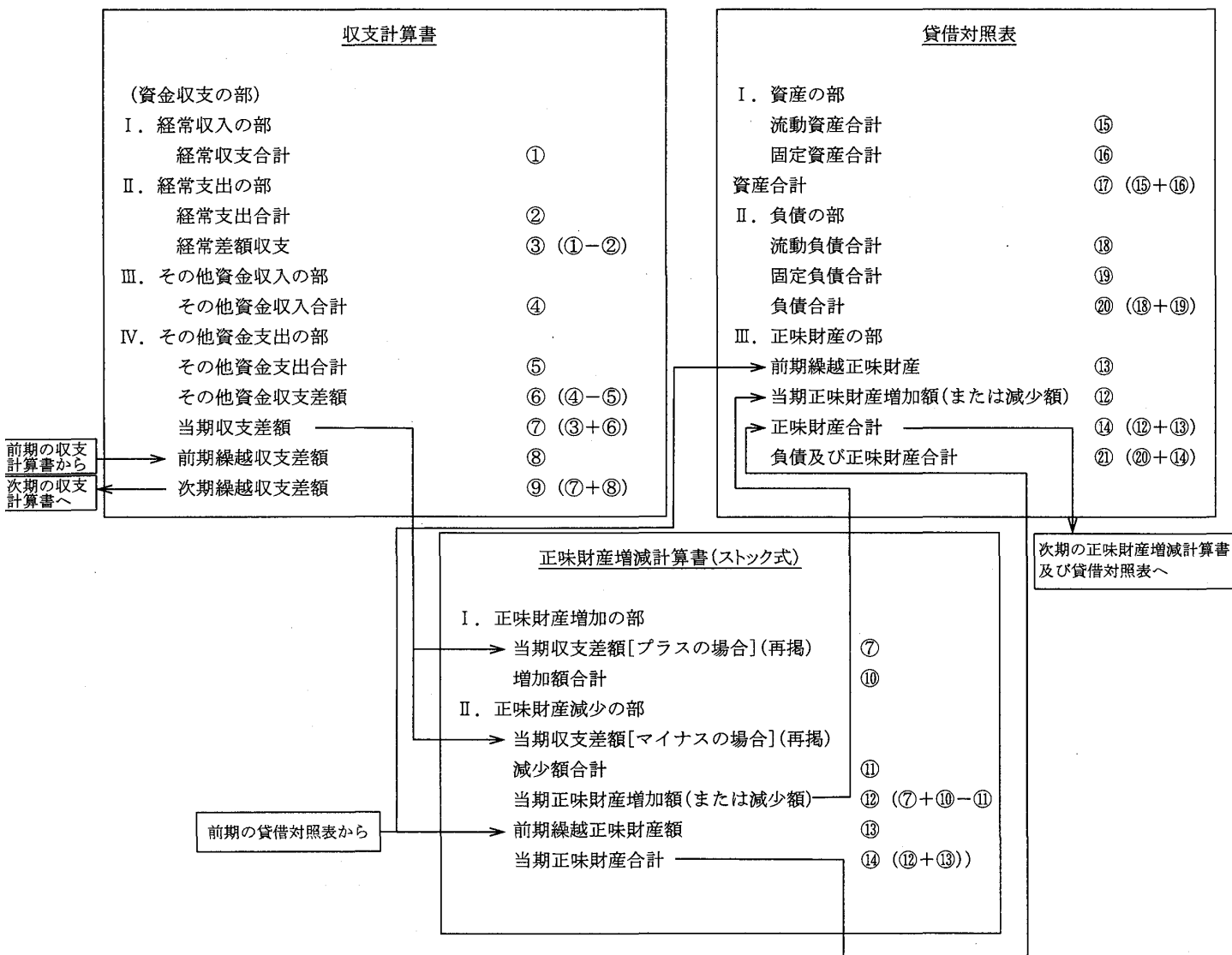
すなわち、「資金収支の部」で算出された「当期収支差額」〈当期収入合計－当期支出合計〉をもとに、「正味財産増減の部」で「当期正味財産増加額(減少額)」〈(当期収支差額＋資産増加額＋負債減少額)－(資産減少額＋負債増加額)〉が算出され、この「当期正味財産増加額(減少額)」が連結環となって収支計算書と貸借対照表が有機的に結びつく計算書類の体系となっている(表1参照)。

表1 NPO 法人会計の計算書類の体系

1. 内閣府及び兵庫県モデル



## 2. 現公益法人会計モデル



### 2. 2. 2 現公益法人会計（現公益法人会計基準）モデル

旧公益法人会計基準において、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る方法は、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るとの批判から、現公益法人会計基準では、収支計算書の「正味財産増減の部」を収支計算書から切り離し、独立した計算書類として正味財産増減計算書を開示することを求めている<sup>6)</sup>。

このモデルにおいては、この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になっている。

### 3. 計算書類の実態調査

#### 3. 1 NPO 法人の規模 (収益事業等も含める)

前回の調査では、1999 年度に NPO 法人として認証を受けた 50 団体の内、2001 年 10 月末において計算書類を 2 期分開示していた(法人格を取得して 2 回決算を実施していた)42 団体を対象にしたが、今回はこの 50 団体の内、すでに解散している 4 団体と計算書類を 2 期連続して開示していない(第 3 期・第 4 期の計算書類が兵庫県に提出されていない) 1 団体を除いた 45 団体を調査の対象にした。

##### 3. 1. 1 資産の規模

まず、資産の規模で見ると、表 2 に見られるように、資産を全く有していない団体(2 団体)から 1 億円を超える大規模な団体(4 団体、最高は約 3 億 1,544 万円であった)まで実に様々であったが、兵庫県の場合、100 万円から 500 万円までの団体(14 団体)が中心であった。

ちなみに、これを 1 団体あたりの平均額で見ると、第 1 期に比べて約 370 万円増加し、約 2,425 万円となっていた(表 2 参照)。

表 2 NPO 法人の規模 (収益事業等も含む)

1. 資産の規模				2. 正味財産の規模			
		単位 円				単位 円	
		第 1 期*	第 4 期**			第 1 期*	第 4 期**
0		2 団体	2 団体	～ 0		7 団体	7 団体
～ 100,000		4	1	～ 100,000		4	1
～ 500,000		3	4	～ 500,000		5	4
～ 1,000,000		3	0	～ 1,000,000		5	2
～ 5,000,000		16	14	～ 5,000,000		11	17
～ 10,000,000		4	7	～ 10,000,000		5	4
～ 50,000,000		8	11	～ 50,000,000		5	7
～ 100,000,000		4	2	～ 100,000,000		2	1
100,000,001 ～		1	4	100,000,001 ～		1	2
		計 45	計 45			計 45	計 45

3. 収入の規模				4. 資産・負債・正味財産の規模(1 団体あたりの平均)単位 円			
		単位 円					
		第 1 期*	第 4 期**				
～ 100,000		1 団体	2 団体	資産	第 1 期*[構成比]	第 4 期**[構成比]	(増加率)
～ 500,000		4	1		20,548,885	24,250,948	(18.0%)
～ 1,000,000		2	0		[100. 0%]	[100. 0%]	
～ 5,000,000		7	10	負債	5,315,055	8,896,224	(67.4%)
～ 10,000,000		11	4		[ 25. 9%]	[ 36. 7%]	
～ 50,000,000		14	18	正味財産	15,233,830	15,354,724	(0.8%)
～ 100,000,000		5	5		[ 74. 1%]	[ 63. 3%]	
100,000,001 ～		1	5				
		計 45	計 45				

5. 収入・支出・収支差額の規模(1 団体あたりの平均)単位 円			
	第 1 期*	第 4 期**	(増加率)
収入	25,136,290	35,472,046	(41.1%)
支出	22,937,498	36,575,705	(59.5%)
収支差額	2,198,792	△ 1,103,659	(－)

\* 第 1 期の決算が設立後 3 ヶ月未満の 13 団体は第 2 期の数値

\*\* 最終の決算が第 3 期までの 3 団体及び第 4 期の計算書類が未提出の 7 団体は第 3 期の数値

△ マイナス

### 3. 1. 2 正味財産の規模

次に、正味財産の規模で見ると、債務超過に陥っている団体(7団体)から1億円を超える団体(2団体、最高は3億1,434万円であった)まで大きな開きが見られた。

資産と同様、これを1団体あたりの平均額で見ると、第1期(約1,523万円)とほぼ同水準の約1,535万円であった。

ところで、資産、負債及び正味財産の構成で見ると、上記のように1団体あたりの資産及び正味財産は平均額で見るといずれも増加しているが、その一方で、負債(資産－正味財産)も大幅に増加していることから、負債比率は第1期の25.9%から36.9%に10ポイント以上も上昇するなど、財務の健全性にやや問題も見られた。

### 3. 1. 3 収入の規模

また、収入の規模で見た場合でも、10万円にも満たない脆弱な団体(2団体)がある一方で、1億円を超える団体(5団体、最高は2億5,312万円)があるなど団体間で大きな隔たりが見られた。

収入についても1団体あたりの平均額で見ると、第1期の約2,514万円から大幅に増加し、約3,541万円に達しているが、支出も約2,114万円から約3,658万円に大幅に増加していることから支出超過(収支差額がマイナス)に陥っていた。

## 3. 2 資金の範囲

NPO 法人会計は、NPO 法上「資金の範囲」が定義されていないため、現状では各 NPO 法人の判断に委ねられている。

しかし、表3に見られるように、「資金の範囲」を「現金預金」とするか、あるいは「現金預金及び借入金を除く短期の債権債務」とするか、さらには「短期借入金等を含めた正味運転資金」とするかによって、収支計算書が異なったものとなるため、「資金の範囲」や「次期繰越収支差額の内訳」が「計算書類の注記」として示される必要がある(表3参照)。

今回の調査では、こうした「資金の範囲」について、表4に見られるように、「注記」が示されている団体はわずか7団体(15.6%)にすぎず、「注記」が示されていない団体は実に38団体(84.4%)にも達していた(表4参照)。

「注記」が示されている割合が、前回の調査では11.9%であったことを考えると、幾分改善があったものといえなくはない。しかし、その一方で、80%を超える団体がいまだに「注記」を示していないということは、制度上の不備はあるものの、情報開示に対する意識を欠いた団体がいかに多いかということである。

特定非営利活動法人(NPO 法人)の計算書類の現状について

表3 資金の範囲と収支計算書科目との関係表

勘定科目 資金の範囲	現金預金	現金預金及び借入金を除く 短期金銭債権債務等	短期借入金を含めた正味 運転資金
(資産の部)			
現金預金	資金		
受取手形 未収金 前払金 有価証券		資金	資金
その他の流動資産		非資金	
固定資産			非資金
(負債の部)			
支払手形 未払金 前受金 預り金		資金	資金
短期借入金	非資金		
長期借入金		非資金	非資金

収支の区分 資金の範囲	現金預金	現金預金及び借入金を除く 短期金銭債権債務等	短期借入金を含めた正味 運転資金
経常収支の部	基本的に各範囲とも同じ		
その他資金収入の部	固定資産売却収入 敷金・保証金収入 短期借入金収入 長期借入金収入 特定預金取崩収入 有価証券売却収入 繰入金収入 その他収入 受取手形回収収入 前受収入金 預り収入金	固定資産売却収入 敷金・保証金収入 短期借入金収入 長期借入金収入 特定預金取崩収入  繰入金収入	固定資産売却収入 敷金・保証金収入  長期借入金収入 特定預金取崩収入  繰入金収入
その他資金支出の部	固定資産取得支出 敷金・保証金支出 短期借入金返済支出 長期借入金返済支出 特定預金支出 有価証券購入支出 繰入金支出 その他支出 支払手形決済支出 前払金支出 預り金支出	固定資産取得支出 敷金・保証金支出 短期借入金返済支出 長期借入金返済支出 特定預金支出  繰入金支出	固定資産取得支出 敷金・保証金支出  長期借入金返済支出 特定預金支出  繰入金支出

内閣府『会計の手引き』p.11・p.38 より

特定非営利活動法人(NPO 法人)の計算書類の現状について

表4 資金の範囲について(第4期分)\*

1) 資金の範囲を		
定義している	7団体 (15.6%) [前回調査11.9%]	
定義していない	38 (84.4%) [前回調査88.1%]	
計	45	
2) 定義している場合、資金の範囲は		
現金預金		1 団体
現金預金及び借入金を除く短期金銭債権債務		2
現金預金及び短期金銭債権債務		1
現金預金, 未収入金, 未払金, 預り金, 仮受金		1
現金, 普通預金, 未収入金, 立替金, 前払金, 未収金, 前受金, 預り金, 仮受金		1
現金, 預金, 未収金, 前渡金, 未払金, 前受金, 短期借入金及び預り金		1
計		7

\*表2に同じ

### 3. 3 収支計算書と貸借対照表の関連性

一般企業の場合、「利益(損失)がいくら発生したか」が問題となるため、損益計算書が開示される。一方、公益法人をはじめNPO法人などの非営利法人の場合は、「資金をいかに有効に使ったか」が問題となるため、「資金」の動きを把握する収支計算書が開示される。それゆえ、「資金」以外(「非資金」)の動きをどのように把握し、貸借対照表とどのように結びつけていくかが重要になってくる。

すなわち、「資金」と「非資金」の両方に関係する取引が発生した場合、収支計算書の「当期収支差額」と貸借対照表の「当期正味財産増加額(減少額)」とが一致しなくなるため、両者を一致させるなんらかの調整が必要となる。

この点、現行の公益法人の場合は、正味財産増減計算書の開示が義務づけられているため、この正味財産増減計算書を介して収支計算書と貸借対照表とが有機的に結びつくことになる。しかし、NPO法人の場合、NPO法上、正味財産増減計算書の作成が義務づけられていないため、収支計算書と貸借対照表とが直接結びつかないといった奇妙な計算書類の体系となっている。

NPO法人会計の実務において、収支計算書の「当期収支差額」と貸借対照表の「当期正味財産増加額(減少額)」とが一致していない場合、通常、次のような方法で調整が行なわれている。

(1) 収支計算書に正味財産増減計算書にあたる部分を「正味財産増減の部」としてつなげる方法

これは、内閣府及び兵庫県をはじめ各都道府県で採用されているモデルで、収支計算書の「正味財産増減の部(ストック式)」において「当期正味財産増加額(減少額)」が算出され、これと貸借対照表の「当期正味財産増加額(減少額)」とを一致させるものである。

(2) 正味財産増減計算書を作成する方法

これは、現行の公益法人会計で採用されているモデルで、正味財産増減計算書(ストック式が原則)において「当期正味財産増加額(減少額)」が算出され、これと貸借対照表の「当期正味財産増加額

(減少額)」とを一致させるものである。

NPO 法人は、「一般的に財政規模が小さいものが多いと考えられますので、「その他資金収支の部」や「正味財産増減の部」がほとんどなく、結果的に(収支計算書は)企業会計とほぼ同じものになる」<sup>7)</sup>との理由から、正味財産増減計算書が NPO 法人の計算書類から除かれたものと考えられるが、『会計の手引き』では便宜的に正味財産増減計算書を収支計算書に組み入れている。

正味財産増減計算書が、本来、独立した計算書類であることから、NPO 法人会計の体系にない正味財産増減計算書を開示している団体は、一定規模以上の、公益法人会計に明るい団体といえる。

### (3)「計算書類に対する注記」による方法

これは、「資金の範囲」、「次期繰越収支差額の内訳」、「固定資産の取得価額、減価償却累計額及び当期期末残高」等とともに、「当期正味財産増加額(減少額)の内訳」を「計算書類に対する注記」として示すもので、これによって貸借対照表の「当期正味財産増加額(減少額)」とを一致させるものである。

なお、上記の他に企業会計の損益計算書を収支計算書と読み替える方法も考えられるが、この方法によると、収支計算書の「当期収支差額」が「当期正味財産増加額(減少額)」に一致することから、調整が全く不要となる。

ところで、今回の調査では、表5に見られるように、両者が一致していない団体は、資産規模が拡大した団体が増加したこともあって、前回の調査[18 団体, 42.9%]に比べて大幅に増加し 28 団体(62.2%)にも達した。この内両者の調整が行われている団体は 21 団体(75.0%)であったのに対して、調整が全く行われていない団体は 7 団体(25.0%)であった(表5 参照)。

調整が行われている割合が、前回の調査では 72.2%であったことを考えると、ほとんど改善されていなかった。「当期正味財産増加額(減少額)」の内訳が示されていない計算書類がアカウンタビリティを履行していないことは明らかである。

なお、調整が行われている 21 団体の内、(1)による調整が 13 団体(61.9%) [前回調査 61.5%], (2)による調整が 4 団体(19.0%) [前回調査 30.8%], また(3)による調整が 4 団体(19.0%) [前

表5 収支計算書の「当期収支差額」と貸借対照表の「当期正味財産増加額(減少額)」との関係について(第4期分)\*

1)「当期収支差額」と「当期正味財産増加額(減少額)」とが			
一致している	17団体	(37.8%)	[前回調査57.1%**]
一致していない	28	(62.2%)	[前回調査42.9%]
計	45		
2) 一致していない場合、調整が			
行なわれている	21団体	(75.0%)	[前回調査72.2%]
行なわれていない	7	(25.0%)	[前回調査27.8%]
計	28		
3) 調整が行われている場合、その方法は			
収支計算書に正味財産増減の部を設けている	13団体	(61.9%)	[前回調査61.5%]
別途、正味財産増減計算書を作成している	4	(19.0%)	[前回調査30.8%]
注記している	4	(19.0%)	[前回調査 7.7%]
計	21		

\* 表2に同じ

\*\* 両者が0である1団体を含めている

回調査7.7%]となっているなど、前回の調査と同様今回も、『会計の手引き』や『運営の手引き』といった実務指針の影響が色濃く出ていた。

#### 4. 展望

収支計算書の「当期収支差額」と貸借対照表の「当期正味財産増加額（減少額）」とが一致しない場合、両者を一致させる方法には概ね3通りの方法があることを前章で紹介したが、そこで紹介したものはいずれもストック式（財産法）と呼ばれる計算方法によるものであって、フロー式（損益法）と呼ばれる計算方法によるものではなかった。

すなわち、当期の正味財産増加額（減少額）の内訳をどのように明らかにするかという点で、前章で紹介した3通りの方法は、いずれも資産及び負債について、各科目別にその増加額（減少額）を算出し、「当期正味財産増加額（減少額）」を明らかにするものであって、正味財産の増加（減少）を発生原因別に算出するものではなかった。

NPO 法人会計で用いられているストック式の計算方法は、「資産や負債の項目がいくら増減し、その結果、正味財産がいくら増減したかを示す方法であるため、NPO 法人の目的活動の遂行が計画通りに進められているかどうか、またサービスの提供のコストとそれに見合う収入との釣り合いはどうかなどを評価するためのデータは得られない。それに対してフロー式の計算方式は、ストックの増減原因が発生し、その結果、正味財産がいくら増減したかを示すものなのでNPO 法人の事業成績を表示することができる」<sup>8)</sup>など、ストック式とフロー式とでは開示される情報が全く異なったものとなる（表6参照）。

こうした点、現在進められている公益法人会計基準の見直し（『公益法人会計基準の見直しに関する論点の整理（中間報告）』、以下『中間報告』及び『公益法人会計基準（案）』、以下『基準案』）は、当を得たものとなっている<sup>9)</sup>。

上記の内、『中間報告』では、公益法人会計の目的を、「理事者、寄付者、会員等の直接の利害関係者及び所轄官庁のみならず、広く国民又は納税者の視点に立って、公益法人の財産、正味財産の増減及びキャッシュ・フローの状況を報告すること」とし、公益法人が開示する財務諸表は、「国民又は納税者にとって理解しやすいものである必要があり、特別の理由がない限り企業会計において作成される財務諸表と同様のものとする」としている。そして、正味財産増減計算書について、「従来、正味財産増減計算書は、貸借対照表と収支計算書を計算構造的に結びつけることに主眼が置かれていたが、今般の改正にあたっては、公益法人の長期的な用役提供能力に関する情報を重視している。このため、正味財産増減計算書は、資産及び負債の期首残高と期末残高の差額を表示する様式ではなく、正味財産増減の発生原因（企業会計における収益及び費用に相当する概念）を総額で表示する様式によって作成することとし、公益法人の一期間における事業の効率性に関する」情報を提供するものと位置付けている。

今後、NPO 法人においても独自の会計基準が制定されるものと思われるが、「他の非営利法人にも応用可能な普遍性の高いもの」となるように、『基準案』が取りまとめられていることから、こうした公益法人会計基準の動向は、NPO 法人会計基準にも少なからず影響を及ぼすものといえる。NPO

特定非営利活動法人(NPO 法人)の計算書類の現状について

表6 公益法人会計基準による正味財産増減計算書(フロー式)

正味財産増減計算書			
I 増加原因の部			
1 事業収入			
.....	×××		
.....	×××		
2 会費収入			
.....	×××		
.....	×××		
3 補助金等収入			
.....	×××		
.....	×××		
4 寄付金収入			
.....	×××		
.....	×××		
合計		×××	
II 減少原因の部			
1 事業費			
.....	×××		
.....	×××		
2 管理費			
.....	×××		
.....	×××		
3 減価償却額			
.....	×××		
.....	×××		
4 その他の支出			
.....	×××		
.....	×××		
合計		×××	
当期正味財産増加額(減少額)		×××	
前期繰越正味財産額		×××	
期末正味財産合計額		×××	



3) キャッシュフロー計算書

(4) 財産目録

また、2003 年 3 月に公表された『公益法人会計基準 (案)』によると、財務諸表の体系を次のように示している。

(1) 貸借対照表

(2) 正味財産増減計算書

(3) 財産目録

(4) キャッシュフロー計算書 (大規模法人)

## 参考文献

- 1) 岩永清滋：『NPO・ボランティアグループの会計入門』 大阪ボランティア協会 2001 年 6 月
- 2) 黒川保美：『FASB NPO 会計基準』 中央経済社 2001 年 5 月
- 3) 杉山学他：『非営利組織体の会計』 中央経済社 2002 年 9 月
- 4) 鶴田彦夫：『NPO 法人の作り方』 PHP 研究所 2003 年 8 月
- 5) 橋留隆志：『非営利法人の会計・税務・監査』 同文館 2002 年 4 月
- 6) 非営利法人会計税務研究会：『非営利法人会計税務ルールブック (改定版)』 ぎょうせい  
2000 年 10 月
- 7) 守永誠司：『非営利組織体会計の研究』 慶應義塾大学商学会 1989 年 8 月

**Abstract**

The financial statements of NPOs consist of the inventory, the balance sheet, and the statement of revenues and expenditures. When the closing is finished, the above financial statements are submitted to Cabinet Office or each all prefectures. However, since the original accounting standards of NPOs are not enacted yet, many problems have occurred related to it.

In this paper, I would like to examine the financial statements submitted to Hyogo prefecture.