

NPO法人会計の現状に関する考察 ～内閣府調査と独自ヒアリング調査に基づいて

大原昌明

【もくじ】

はじめに

I. NPO法人の特徴

1. 活動内容と活動規模
2. 会計の態様

II. 会計支援組織の活動

1. ヒアリングの着想とヒアリング先
2. 会計支援の内容

III. 内閣府モデルと会計基準

1. 内閣府モデルにかかわる問題
2. 財務諸表体系と会計基準設定にかかわる問題

おわりに

はじめに

1998年12月に特定非営利活動促進法（NPO法）が施行されて8年が経過した。

ここに来て、NPO法人制度に影響を及ぼす動きが活発化している。内閣府は、2006年9月に「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて—中間報告」をまとめた。その中では、現行の財務諸表体系の見直しも提案されている⁽¹⁾。

また広義「非営利組織」という点からは、公益法人制度改革の動きもある。現時点では、NPO法人制度は新公益法人制度とは別個のものとして扱われているが、主務官庁制の見直し、許可主義から準則主義（登記）による法人設立、公益法人への中間法人の取り込み等、公益法人制度の抜本改革が行われており、

今後、NPO法人制度を「非営利組織」の中でどのように位置付けるかをめぐる議論にも拍車がかかるものと思われる。

さて、NPOの活動は、ミッションを持ち、そのミッション遂行に心を同じくする人々の自主的で自律的活動である。ところがひとたび法人格を取得すると、法人としての義務が生じる。その義務の一つが法律で定められた決算書類を含む事業報告書等の定期的な提出である。多くのNPO法人にとって、事業報告書等の作成、所轄庁への提出は、ことのほか大きな課題である。もしその義務が果たせない場合には認証取り消しになるからである。

このようなNPO法人の課題を克服するため、会計を支援する組織がある。

2005年8月に開催されたNPO会計税務専門家ネットワーク（NPO@PRO）のシンポジウム「NPO会計支援の現状と展望」では、全国の会計支援組織における会計支援の現状や課題が報告され、それぞれに独自の会計支援が継続的に行われていることが明らかとなった。また一方で同シンポジウムで報告されたNPO@PROのNPO法人会計実態調査研究グループによる「静岡県におけるNPO法人の財務報告等に関する実態調査」では、所轄庁に提出された財務報告等の分析から多様な報告実態や不整合性が指摘された。

NPOは、行政、企業と肩を並べる「第三のセクター」として位置付けられ⁽²⁾、市民による活動を通して持続可能な社会の発展を担う重要な存在である。とりわけNPO法人の活

キーワード：NPO法人，内閣府モデル，会計制度，会計支援

動が持続可能な社会の発展に寄与するものであるとすれば、NPO法人会計もまた、将来にわたって持続できる制度として構築されなければならないものと思われる。

本報告では、上述の事実と認識のもと、まず、内閣府が行った調査に基づいてNPO法人全般の態様を紹介する。次に、会計支援組織の担当者へのヒアリングから、会計支援(相談と助言・指導を含む)の内容を紹介する。そしてヒアリングから考察される内閣府モデルと会計基準設定について問題点を整理し、最後に、NPO法人会計についての今後のあり方を考察する。

I. NPO法人の特徴

内閣府は、NPO法人制度の見直しの検討のため、2006年2月から3月にかけて全国のNPO法人3,000法人を対象に調査を行い、同年5月、その結果を「平成17年度市民活動団体基本調査報告書」(以下、「基本調査」)として公表した(回答数1,010法人)⁽³⁾。

この調査によって明らかになった実態の中で、とりわけNPO法人会計を考察する上で

かかわりのある項目は、活動内容と活動規模および会計に関する態様である。

1. 活動内容と活動規模

周知のように、NPO法では、特定非営利活動として17の活動が列挙されている。法に基づいてNPO活動を行う団体は、その活動のいずれか1つ以上を目的として活動を行う。

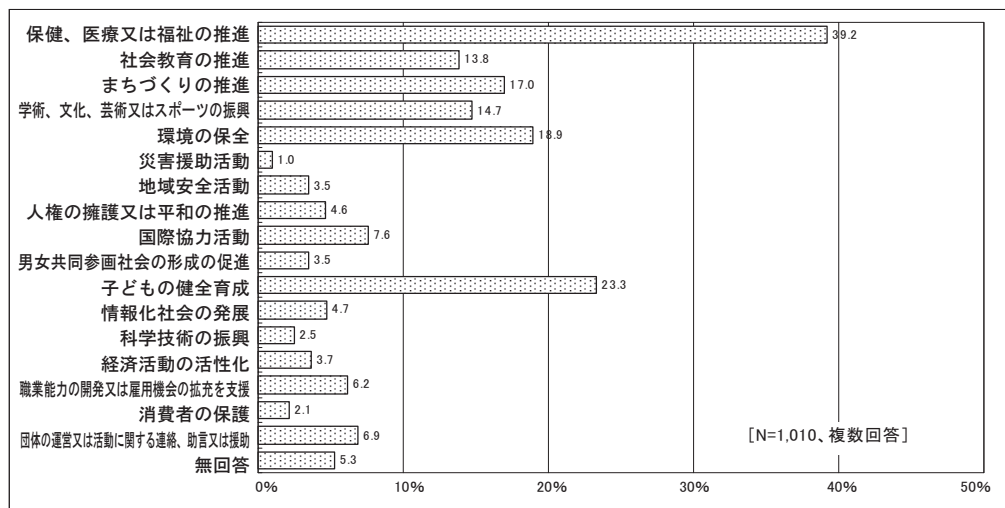
しかし、17の活動は非常に多種多様であり、活動の性質も異なっている。

内閣府の調査によれば、回答した法人がとくに力を入れている分野(図表1)は、「保健、医療又は福祉の増進を図る活動」(39.2%)、「子どもの健全育成を図る活動」(23.3%)、「環境の保全を図る活動」(18.9%)、「まちづくりの推進を図る活動」(17.0%)である(複数回答)。

また、活動範囲(図表2)を見れば、日本国内で活動する法人数は、ひとつの都道府県内で活動する法人が64.1%で、そのうち「一の都道府県内の一部」が25.1%、「一の市区町村内」が23.4%である⁽⁴⁾。

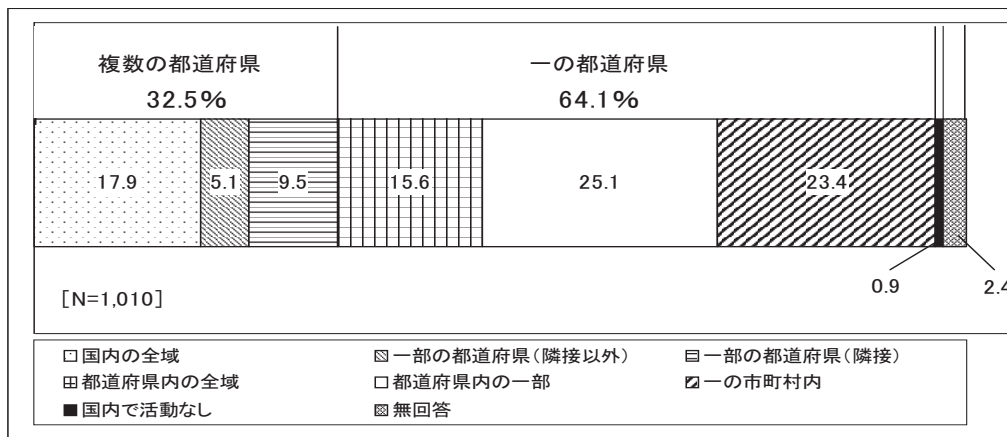
次に活動規模は図表3および図表4のようになっている。

図表1 とくに力を入れている活動分野



[内閣府国民生活局「平成17年度市民活動団体基本調査報告書」p.11の一部を抜粋・修正して作成]

図表2 日本国内における活動範囲

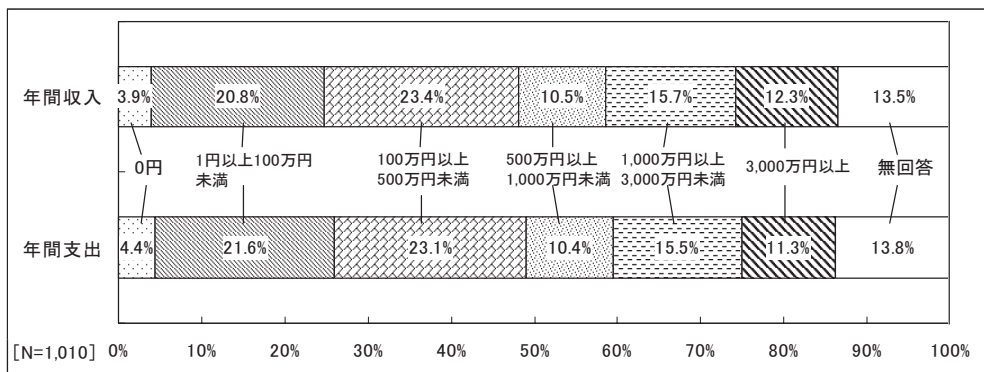


[内閣府国民生活局「平成17年度市民活動団体基本調査報告書」p.13の一部を抜粋・組みかえて作成]

年間収入・年間支出について、収入・支出が3,000万円を超えていると回答した法人が1割強ある一方、0円と回答した法人も見られ、それを合せて年間収入・年間支出が

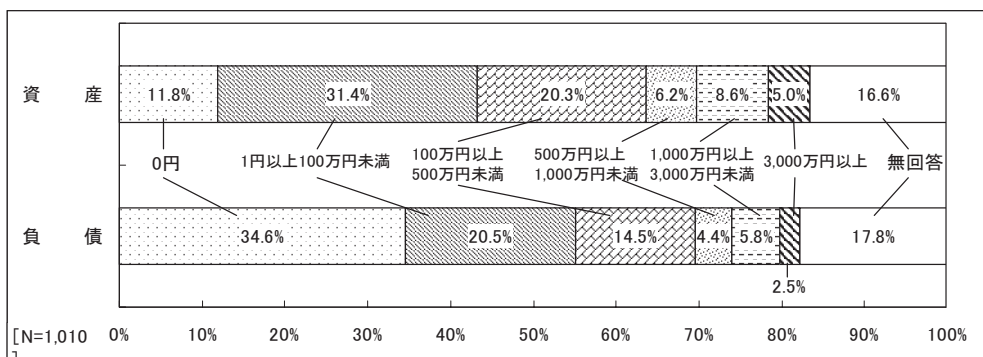
1,000万円未満の法人が約6割を占めている。一法人あたりの平均値は収入2,147万円、支出2,027万円であるが、「基本調査」によれば、中央値は収入365万円、支出323万円である。

図表3 活動規模：年間収支



[内閣府国民生活局「平成17年度市民活動団体基本調査報告書」p.12の一部を抜粋・組みかえて作成]

図表4 活動規模：資産・負債



[内閣府国民生活局「平成17年度市民活動団体基本調査報告書」p.12の一部を抜粋・組みかえて作成]

資産および負債については、3,000万円以上の資産を持っている法人は全体の5%で、資産および負債とも100万円未満の法人が43.2%、55.1%を占めている。一法人あたりの平均値は資産1,473万円、負債646万円、「基本調査」によれば、中央値は資産88万円、負債9万円である。

これらの調査結果から活動内容・活動範囲および活動規模に関する現在のNPO法人の態様を特徴付ければ、①活動内容は多様であるが、いわゆる介護・福祉系活動を行っている法人が多いこと、②一つの都道府県で活動する法人が多いこと、③年間収支のみならず、資産・負債の状況も規模に大きな差があるとまとめることができる。加えて収支、資産・負債とも金額がきわめて少ない法人が多いことも指摘できるであろう。

2. 会計の態様

「基本調査」では、15項目にわたる質問事項のうち、第10問目に会計に関する質問事項を掲げている。そこでは、次の4点の回答を求めている。

(1) 貴法人では、発生主義を採用していますか、それとも現金主義を採用していますか。該当す

る番号ひとつに○を付けてください。

- 1 発生主義：現金の収支に関係なく、取引の発生により収益や費用を計上する方法
 - 2 現金主義：現金の収支により収益や費用を計上する方法
- (2) 貴法人では、管理費と事業費の区分をしていますか。該当する番号ひとつに○を付けてください。
- 1 区分している
 - 2 区分していない
- (3) 貴法人では、帳簿書類をいつ記載していますか。該当する番号ひとつに○を付けてください。
- 1 その都度記載している
 - 2 定期的に記載している
- どれくらいの周期で記載していますか。該当する番号ひとつに○を付けてください。
- 年に1回 数月に1回 1月に1回
数週間に1回 1週間に1回
その他()
- 3 特に決まっていない
- (4) 貴法人では、どのような監査を行っていますか。該当する番号すべてに○を付けてください。
- 1 監事による内部監査
 - 2 公認会計士や監査法人による外部監査

3 その他 ()

その回答結果は図表5～9のようになっている。

まず取引要素の認識基準としては3分の1を超える法人で現金主義が採用されている。

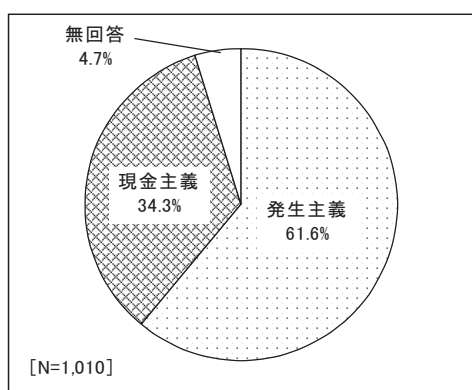
次に、その善し悪しは別として、2003年に内閣府から『NPO法の運用方針』について」が出され、その中で管理費の支出割合についての基準（管理費の支出規模は総支出額つま

り事業費および管理費の総計の2分の1以下であることが必要）が提示されたが、回答からは1割以上の法人で管理費と事業費を区分していないことが明らかとなっている。

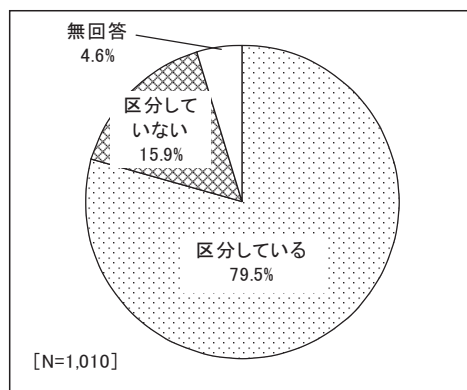
帳簿の記載時期についても、定期的に記帳しているものの、「まとめて記帳」という法人も決して少なくないことがうかがい知れる。

加えて、NPO法人には外部監査は強制されていないながら、調査結果からは1割超の法人で外部監査を受けている。

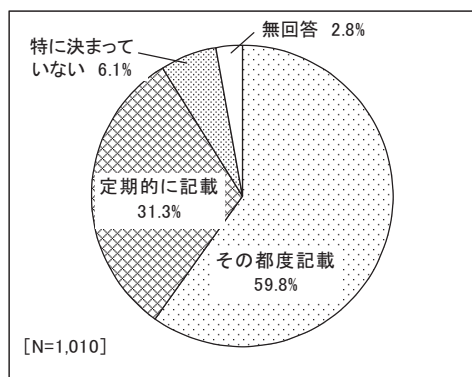
図表5 会計上の原則⁽⁵⁾



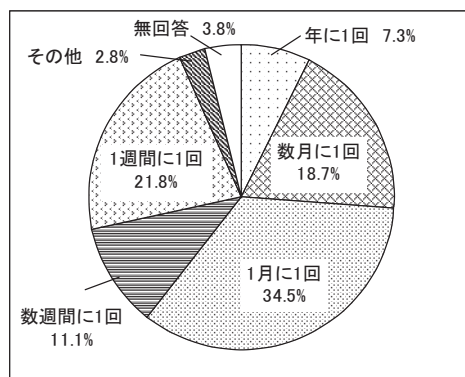
図表6 管理費と事業費の区分



図表7 帳簿の記載時期

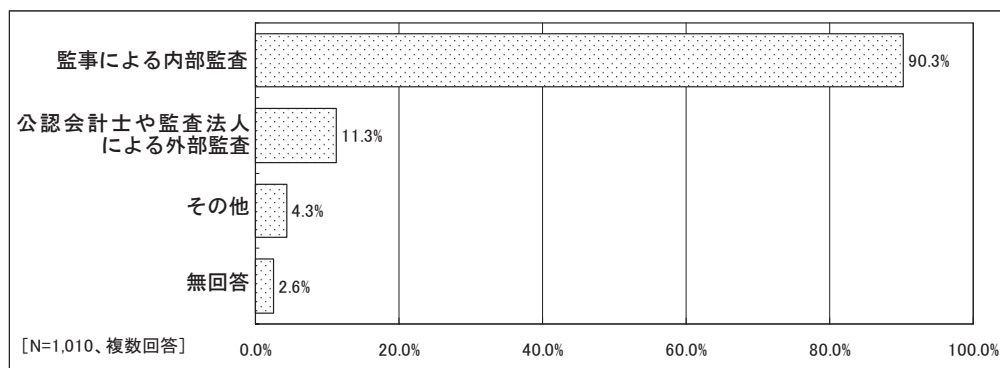


図表8 「定期的に記載」の頻度



[図表5～8は、内閣府国民生活局「平成17年度市民活動団体基本調査報告書」PP.25-26を抜粋・組みかえて作成]

図表9 監査の実施状況



[内閣府国民生活局「平成17年度市民活動団体基本調査報告書」p.27を抜粋・組みかえて作成]

II. 会計支援組織の活動

本章では、ヒアリングによって明らかになった会計支援組織の活動内容を紹介する。

1. ヒアリングの着想とヒアリング先

すべてのNPO法人には、法によって決算書類を含む事業報告書等の所轄庁への提出が義務づけられている（法第29条1項）。さらに3年以上にわたって事業報告書等の提出がない場合には認証の取り消しとなる（法第43条）。先の章で特徴付けたように、活動内容や収支、資産・負債に大きな差が見られるNPO法人の態様であるが、規模の大小を問わず、あるいは活動地域（一つの都道府県か全国か）を問わず、すべてのNPO法人には、事業報告書等の提出が求められている。

このような状況の中で、NPO法人の円滑な活動を支援するために、さまざまな支援を行う組織が全国に存在する。会計支援は、NPO法人支援活動の一つの柱である。

NPO法人会計を考察する場合、会計支援組織あるいは会計支援を行う担当者の考え方や意識を知ることが必要であると思われる。NPO法人の会計処理や決算書等の作成に際して直接的な影響力を持ち、もっとも重要な

役割を演じているのが彼らであると考えられるからである。

今回ヒアリングを実施した組織は、ヒアリング順に、さいたまNPO会計税務専門家会議、（特活）杜の伝言板ゆるる、NPO会計支援センター、（社福）大阪ボランティア協会、（特活）ボランタリーネイバーズおよび長野県NPO会計専門家委員会の6団体である⁽⁶⁾⁽⁷⁾。これらは法人格を有するものもあれば、任意の組織として活動しているものもある。また、会計支援を主たる活動としている組織もあれば、組織全体の活動の一部として会計支援を行っている組織もある。

ここで、それぞれの活動の概要を示せば次のとおりである。

①さいたまNPO会計税務専門家会議

会計税務専門家（会計士、税理士それぞれ5名）で組織。

活動は、3年ほど前から（特活）さいたまNPOセンターと連携し、月1回（第3金曜日）、当番メンバー2名で会計・税務に関する個別相談会（無料）を実施。

相談会は事前予約制で1団体に付き60分程度。

②（特活）杜の伝言板ゆるる

2003年3月法人化。

主たる活動は情報誌『月刊杜の伝言板ゆるる』を通じた情報提供・情報共有を中心としたボランティアやNPO・市民活動団体を支援する活動。県指定管理者としてNPO支援施設の運営とともに、2003年から税務・会計の講座や個別相談も実施。

③NPO会計支援センター

(特活) CS神戸で会計担当として活動していた職員が代表として運営。

会計ソフト「ee-会計」⁽⁸⁾による個別会計支援とともに、CS神戸と連携して会計実務講座を実施。

④(社福)大阪ボランティア協会

協会内のNPO推進センターとして活動。現在の活動は各地支援センター支援あるいはNPOと企業とのコーディネートが中心。

2000年度から5年間行った大阪府委託事業「NPO活性化推進事業」に基づく活動から、現場の人や支援者にもわかりやすい書物が必要ではないかという問題意識が生まれ『実践!NPOの会計・税務』を出版。

⑤(特活)ボランタリーネイバーズ

2001年6月にNPOとまちづくりのサポートセンターとして法人化。

設立母体NPO連絡会による1997年の会計セミナーから会計支援がスタート。

現在は、これまでの各種講座テキストをまとめた『完全マスター基礎からわかるNPO会計』を出版するとともに「VNs会計

ソフト」および愛知県委託のNPO専門アドバイザー事業によって会計支援。

⑥長野県NPO会計専門家委員会

2002年12月に、(特活)長野県NPOセンターの会計支援事業を行う組織として税理士、会計士、NPO会計担当者、長野県NPO担当職員、NPOセンター職員等計10名で組織化。現在は20名で活動。2002年に「NPO法人のための年度末NPO会計講座」を開催して会計支援がスタート。

この委員会の成果は長野県NPO担当課との協働で『NPO会計まるごとガイドブック』として出版。

2. 会計支援の内容

このヒアリングは、NPO法人(法人化を考えている任意団体を含む)に対していかなる支援が行われ、支援担当がいかなる意識で活動を行っているかを明らかにするために⁽⁹⁾行ったが、ここではヒアリング目的の中心である会計支援の内容を紹介する。

A. 会計支援プログラムの有無とその内容

ここでいう会計支援プログラムとは、定期的な会計支援講座等の開催を指す。

2006年度を中心としたヒアリング先のおもな会計支援プログラムをまとめたものが図表10である。

図表10 ヒアリング先のおもな会計支援プログラム

組 織 名	講 座 名	内 容
さいたまNPO会計税務専門家会議	講座としては実施していない	
杜の伝言板ゆるる	財務会計講座	2006年度は、宮城県の委託を受け、2006年5月から2007年3月まで11回実施(1回3時間、定員15名、資料代1,000円)。
NPO会計支援センター	経理初心者講座	2006年度は、CS神戸との連携のもと、11月～12月に5回にわたって実施(1回1時間30分、定員20名、テキスト代5回分合計5,000円)。
	ee-会計の理解と実践	11月、12月に各1回ずつ会計ソフト講座実施(1回1時間30分、定員5名、テキスト代2回分合計2,000円)。
大阪ボランティア協会	NPOのための会計はじめの第一歩セミナー	2006年度は、2006年8月と2007年1月に実施(休憩をはさんで5時間、定員10名、テキスト代込参加費4,800円)。
		また、会計を含むNPOマネジメント支援として、コンサルティングも常時実施(1時間2,000円)。
ボランティアネイバーズ	NPO法人のための事業報告書作成セミナー	2006年1月～3月に愛知県の委託を受けて愛知県内6ヶ所で実施(午前中2時間半がセミナー、午後は個別相談、定員はとくに定めていない、無料)。
	NPO専門アドバイザー	2006年5月～2007年3月まで、愛知県の委託を受けて、月3回のペースで会計・労務、NPOの会計、事業報告書作成、組織運営にかかる相談会(1相談90分以内、無料)を実施。
長野県NPO会計専門家委員会	決算に役立ちますNPO決算セミナー	2006年3月に長野県内3ヶ所で実施(2時間、定員20名、2,500円)。

ヒアリングにおいて判明したことは、初歩的な内容を扱っている講座と決算書作成に関する講座があり、その重点は決算書作成よりも初歩的な内容にある点である。

たとえば、杜の伝言板ゆるるでは、2003年11月に会計講座を初めて開催し、2004年度に入って初歩的な会計講座(初級)、決算書作成講座(中級)、税務講座(上級)の3講座を開催した。この中で初級講座への参加者ももっとも多く、これへのニーズが高いと判断し、日々の記帳方法や仕訳といった初歩的な内容を扱うよう徐々に重点を移行して現在に至っている。

NPO会計支援センターでは「経理初心者講座」、大阪ボランティア協会でも「NPOのための会計はじめの第一歩セミナー」を実施するなど、会計初心者向けの講座が開講されている。

また、決算書作成に関する講座に関しては、ボランティアネイバーズでは「NPO法人のための事業報告書セミナー」にて貸借対照表と収支計算書を作成する実務演習を実施し、長野県NPO会計専門家委員会では「決算に役立ちますNPO決算セミナー」を実施している。

講座内容に関して、これまでの活動実績をまとめ、それをテキストとして用いている組織は、大阪ボランティア協会、ボランティアネイバーズ、長野県NPO会計専門家委員会である。大阪ボランティア協会『実践! NPOの会計・税務』は、前掲のとおり大阪府委託事業に基づく活動成果をまとめた際、NPO法人や会計支援組織にとってわかりやすい入門書が必要ではないかとの認識のもと編集されたが、これを大阪ボランティア協会が開催する会計支援講座で使用している。ポ

ランタリーネイバース『完全マスター基礎からわかるNPO会計』は、1999年以降開催してきた内容別の会計講座用テキストを2006年7月に一冊にまとめたものである。さらに長野県NPO会計専門家委員会では、長野県の助成事業として『NPO会計まるごとガイドブック』をまとめた。これは、NPO会計の実態把握の目的で所轄庁（長野県）へ提出された事業報告書を3年連続で点検を行った結果（チェックリストの作成）を受けて、チェックリストを含めて編集されたもので、これが講座において利用されている。

なお、これらの会計支援プログラムの実施にあたっては、行政からの委託事業の一環として行っているケース、自主事業として行っているケースなど、多様な開催方法が見られた。しかし委託事業として、あるいは自主事業として開催している場合にも「ほとんど費用の回収ができない」という実態にあるようである。

B. 決算書作成指導方法とその内容

決算書作成指導は、前掲のように講座として扱うケースも見られるが、活動内容や事業規模が異なるため、ほとんどが個別指導である。

たとえば、さいたまNPO会計税務専門家会議では、会計・税務に関する相談会において、初めて決算を迎える団体の相談を受ける場合、決算書作成の指導内容は、各相談員の判断によるところが多いという。もちろん、各相談員は、相談員間でメーリングリストを通して事前事後に情報交換・情報共有を行っており、一定程度の相互理解のもとで指導を行ってはいるが、団体の特性に合わせて、その都度相談員が決定する事項も多い。

また、決算書作成指導は、直接面談の上行うばかりではない。会計ソフトによる決算書作成指導もある。

今回ヒアリングした中で、会計ソフトを開

発・利用しているのは、ボランティアネイバースとNPO会計支援センターであった。

ボランティアネイバースでは2003年2月に「VNs会計ソフト」（利用会員8,400円、一般9,450円）を開発し、現在、全国580団体を超える利用がある。NPO会計支援センターが利用する会計ソフト「ee-会計」（年間利用料10,000円～）は、インターネット上で記帳・集計・報告を行う会計システムであり、利用する団体は全国50団体を超える。

一般的に会計ソフト利用の場合、決算書は自動的に作成されることになる。このため最初のデータをいかに適正に入力するかが重要となる。ボランティアネイバースでは、ソフトへ入力する前段階で必要となる日々の手続きについては、『完全マスター基礎からわかるNPO会計』を使用した会計講座で指導し、NPO会計支援センターの場合も、指導の重点は、決算書作成というよりは日々の記帳に置いているという。

C. 会計支援と内閣府モデルの関係

NPO法では、NPO法人に対して財産目録、貸借対照表および収支計算書の作成・備え置きを規定する（法第28条1項）。

しかしNPO法で作成が求められる財産目録、貸借対照表および収支計算書は、各計算書の名称のみが規定されているだけである。そこで旧経済企画庁は、1999年6月、「特定非営利活動法人の会計の手引き」（以下、「会計の手引き」）⁽¹⁰⁾を公表した。そこではNPO法人の会計担当者に対する「目安を提供するため」と明記され、その中で示されたものが、現在でいう、いわゆる内閣府モデルである。

内閣府モデルについては、各種の会計支援講座の決算書作成部分について参考にされるケースがある。

また、ヒアリング先が編集にかかわった書物では、『実践！NPOの会計・税務』においては、「苦肉の策の計算書」として内閣府の

収支計算書が紹介されている [pp.144-146]。『完全マスター基礎からわかるNPO会計』『NPO会計まるごとガイドブック』では、内閣府の文字は見られないながら、決算書の書式として内閣府モデルに準拠した様式のもので記載されている。

D. 会計支援の拡張

今回のヒアリング先は、先に紹介したように、法人格を有する組織、法人格を持たない組織、あるいは当該組織活動の一部として会計支援を行っている組織等、その組織形態や性格はさまざまであった。いいかえれば、NPO法人に対する会計支援の重要性を認識している組織が、その組織形態や主たる活動を超えて取り組んでいるといえる。

このような現在の会計支援のあり方に関しては、「その地域の現場支援の輪を広げることが必要」、「納税関係はプロに委ね、その他は定期的に支援してくれる非プロ（有給ボランティア）を養成すべきではないか」、「会計支援者を高める支援が必要」などの意見が見られた。

上記の発言にかかわる取り組みの一つとして、会計支援を行う人材の育成が行われている。杜の伝言板ゆるるでは、会計支援に限定したものではないが、シニア対象のキャリアボランティア養成講座を開講している。ボランティアネイバーズでは、会計支援にかかわるボランティアを養成し、その方々を実際に支援を必要としている団体に派遣する事業にも取り組んでいる⁽⁴⁾。

E. NPO法人側の意識

会計支援活動では、当然のことながらNPO法人側（理事長や会計担当者）から質問が寄せられることになる。

今回のヒアリングでは、「簿記や仕訳など基本的な用語がわからない」、「ある取引についてどの勘定科目で処理すればいいか」、「会

計それ自体がよくわからない」などの質問が寄せられている実態が明らかとなった。

これらの質問内容は、誰が会計支援講座に参加するかによっても異なる。ヒアリングの中で「法人の代表（理事長）と会計担当者との間に会計に対する温度差がある」との意見があった。つまり法人の代表は法人の管理運営を行う意識が高いため、会計に対してもそれ相応の意識を持って処理しようとする。ところが、会計知識に乏しいスタッフが会計担当者として記帳処理等を行うことになった場合、会計に対する意識が低くなることもあるのである。

また、各支援組織の会計支援講座等は、1回の講座に定員を設けて実施することが多いが、定員を超過することはあまり多くない。たとえば、杜の伝言板ゆるる「財務会計講座」では、定員15名に対し、これまで平均10団体弱の参加者であるという。一方、愛知県内6ヶ所で実施したボランティアネイバーズの「NPO法人のための事業報告書作成セミナー」は、定員はとくに定めておらず、都市部では60名ほどの参加者が集まり、参加者が多い場合には複数の講師を派遣して、参加者が質問しやすいように配慮している。それに対して、地方ではNPO法人を新規に設立する団体が少ないこともあり、参加者が10名程度の場合もある。

こういったNPO法人側の意識について、ヒアリングの中で「単に（事業報告書等を）提出すればいいという理事長がいれば、会計士や税理士が作成した決算書を提出するだけとなり、会計の重要性を認識しないまま提出するだけとなる」と警鐘を発する意見も見られた。

Ⅲ. 内閣府モデルと会計基準

ここでは、内閣府モデルや会計基準設定に関する会計支援組織側の意識を紹介すると

ものに、それぞれについての問題点を整理する。

1. 内閣府モデルにかかわる問題

現行NPO法人会計の課題として、まずもって内閣府モデルを巡る問題が指摘できる。つまり、内閣府モデルの位置付けの不明確さである。

NPO法の目的は、「ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し、もって公益の増進に寄与すること」(法第1条)である。内閣府は、「NPO法は、特定非営利活動法人(NPO法人)の自主性、自律性を尊重する観点から、様々な形で行政の関与を極力抑制」(「NPO法の運用について」)していると解く。

先にも触れたように、内閣府モデルは、まず「会計の手引き」で示された。「会計の手引き」では、「この手引きも、まだまだ検討途上のもの」と位置付けて将来的に改善・改良することを示唆しているように見受けられた。その後内閣府は、法人申請およびその後の活動を行う際に利用するため「特定非営利活動法人の設立及び管理・運営の手引き」(以下「管理・運営の手引き」)を公表している。その中では「様式例・記載例」という形で財産目録、貸借対照表および収支計算書を示しているが、それぞれについて使用勘定科目から配列までかなり具体的である。しかも「管理・運営の手引き」には、「目安」も「検討途上」という文字も見られない。所轄庁(都道府県)も、内閣府モデルに準拠したモデルを公表しており、NPO法人側でも、「『手引き』で示されている」ことをもって内閣府モデルを「ひな形」としてとらえ、内閣府モデルに沿った形で財務諸表を作成しなければならぬと考える法人が見られる⁽¹²⁾。

本来的に「会計の手引き」が目安である以上、「会計の手引き」で示されたモデルもまた、あくまでもモデルであって強制力を持つ

ものではない。

ヒアリングにおいては、会計支援にあたって内閣府モデル(各都道府県モデルを含む)を意識している場合もあれば、意識していない場合もあった。会計支援組織が具体的に決算書作成にかかわる場合にも、支援組織すべてが内閣府モデルを到達点としてとらえているわけではないように思われる。その一つの理由は、「資金概念と資金の範囲が不明確で指導しにくい」「正味財産増減の部の計算(一取引二仕訳)がNPO法人にとって理解されにくい」等、モデルに内在する課題があるためである⁽¹³⁾。それでもなお、内閣府モデルに準拠して決算書作成を行う場合、あえて資金の範囲や一取引二仕訳を説明しないか、あるいは法人側が理解しているかどうかにかかわらず、指導する側が資金の範囲や正味財産増減の部の計算を決めてしまうという発言も見られた。

このことから、「会計の手引き」「管理・運営の手引き」の存在は、行政が「様々な形で行政の関与を極力抑制」といながらも、実質的にNPO法人そして会計支援組織をも行政側(内閣府・都道府県)に導くことになってしまっているように考えられる⁽¹⁴⁾。

2. 財務諸表体系と会計基準設定にかかわる問題

会計基準がない中で、目安として公表されたものが「会計の手引き」であるとすれば、上記内閣府モデルに関する問題は、会計基準を設定することで解決できる問題であると考えられる。しかし、会計基準を設定する場合にも課題がある。

まず、現行法に規定する財務諸表体系(財産目録・貸借対照表・収支計算書)と会計基準との関係である。現行法に規定する財務諸表体系を維持して会計基準を設定する場合、財産目録、貸借対照表、収支計算書の作成に関して、何を基準にするかという問題が生じ

る。設定主体次第では、会計基準は、依然として「会計の手引き」「管理・運営の手引き」をベースとしたものになることが想定されるからである。この場合、善し悪しは別にして、NPO法人側にとっても、会計支援組織側にとっても、資金概念や一取引二仕訳という収支計算書に関する問題を避けて通ることができない問題として残り続ける可能性が高い。とりわけ、先に触れたように、NPO法人にとってこれらに対する理解はことのほか難しいと指摘されているにもかかわらず、である。

次に、法改正を行い、現行財務諸表体系を反故にして新しい体系を構築して会計基準を設定しようとする場合にも課題は残る。もし会計基準がこれまでの体系とは異なる計算書の作成を要請することになれば、そのことが、現在でも脆弱なNPO法人側の会計処理に混乱を及ぼすことが考えられるからである。

上述の二つの課題、すなわち現行法を変えずに会計基準を設定するか、あるいは法改正を行って会計基準を設定するかという問題を解決するために、NPO法人会計基準は設定するものの、それはあくまで目安であり、「会計の手引き」がそうであったように、会計基準を強制しないという方法も考えられる。しかしそれもまた、現行の内閣府モデルと同じ問題（位置付けの不明確さ、会計指導上の取り扱いの困難さ、比較可能性の乏しさ）を抱えてしまうことになる。

ヒアリングでは、現行法に定める財務諸表体系や内閣府モデルに対して疑問を持ち、「究極的には基準は必要」「比較可能性のために基準はほしい」「統一したものがあればそれはそれで良い」などの意見があった。こういった会計基準設定に関する意識の濃淡を聞くとき、会計基準がない状態で会計支援を行ってきた会計支援組織の苦衷を察することができる。

おわりに

行政として、NPO法人の活動について「自主性」「自律性」を尊重するという立場は、市民の手による市民活動を推進するという点から重要な姿勢である。昨今、不適切な活動によってNPO法人としての認証を取り消される事例が報告されているが、そのことをもって規制を強化するのであれば、自由な市民活動が阻害され、ひいてはNPOの活動それ自体が縮んでしまうことになりかねない。この点から現在進行中のNPO法人制度の見直し作業においても、法によって活動に規制をかけることは極力避けなければならない。

同様のことは会計制度構築にも当てはまる。NPO法人の会計制度は、行政側が主導するのではなく、あくまでもNPO法人が主体的に解決する問題として位置付けるべきである。まさに制度構築の「スタート地点の立ち位置」（あるヒアリングでの発言）が大事なのである⁽¹⁵⁾。このことから、NPO法人制度が施行された直後に、NPO法人の会計担当者に「目安を提供するため」に公表された内閣府モデルの意義は認めるものの、制度化から8年を経過した現時点では、内閣府モデルそのものの存在を再考すべきであろうと思われる。

その上で、今後のNPO法人会計のあり方を探ってみたい。

NPO法人会計のあり方を考えるための糸口は、第一に、何を目的にして、どのような体系で会計制度を構築するかを明確することであろう。

とりわけ、会計制度の中心となる会計基準の設定に際しては、NPO法人会計に何を求めるかを明確にする必要がある。たとえば、一般市民はNPO法人のミッションに賛同して寄付金を、行政側は官民協働あるいは市民活動支援のために補助金を交付するだろう。企業側も、自らの社会貢献活動の一環として各種助成金をNPOに拠出するのであろう。

またNPO法人側にとっても、活動資金として寄付金や補助金、助成金が重要である点を考慮すれば、アカウントビリティ遂行に力点を置いた会計基準は一つのあり方であろうと考えられる。ヒアリングでも「どのような報告が必要かが曖昧になるので、誰がステークホルダーなのかを考えるべき」との意見が見られたが、これは会計報告を考える際に明確にしなければならない観点である。そしてこのような観点から財務諸表体系の見直しを行うことに、一つの方向性を見いだすことができる。その点で、NPO法人の制度化と前後してこの課題に対する一つのあり方を示したシーズ=NPOアカウントビリティ研究会の一連の公開草案は、再度検討に値する提言として位置付けることができる⁽¹⁶⁾⁽¹⁷⁾。

第二に、財務諸表体系を見直した上で会計基準を設定する場合、事業別あるいは規模別の基準設定が必要かどうかとも検討すべき観点になるだろう。介護保険法に基づく介護報酬が事業収入の大部分を占める法人がある一方で、事業収入を寄付金や補助金、助成金にのみ頼る法人がある。また、年間収入が3,000万円を超える法人もあれば、100万円以下の法人も存在する。これは単に事業遂行方法の問題ではなく、事業の内容に起因する相違である。ヒアリングでも「事業別・規模別の基準が必要ではないか」、「少なくとも決算書の表示部分で規模別に区分すべき」という意見が見られた。こういった意見は、活動内容的にも規模的にも多様なNPO活動を対象にする、それでいて会計担当者層の会計処理能力に差があるという現実において、会計制度をどのように構築すべきかという視点を基礎として発せられたと考えられる。このことから、事業別あるいは規模別の基準設定を探ることはNPO法人会計の一つの方向性を示しているものと思われる⁽¹⁸⁾。

また、第三の観点は、制度面とはやや異なるが、NPO法人に対する会計教育のあり方

も考える必要があるだろう。

すでに各地会計支援団体が独自の会計支援システムを持ち、継続して会計支援活動を行っている。会計支援プログラムの実施に関しては、行政の委託事業による場合や自主事業による場合があり、様々な形態で実施されている。もっとも、会計支援組織それ自体もNPO法人と同様に自主的で自律的な活動を行うという点では、独自の会計支援プログラムで活動を行うことに問題はない。問題の所在は、ヒアリングから明らかになったように、会計支援側とNPO法人側との会計に対する意識の差である。

内閣府の調査に見られるように、NPO法人の活動は地域限定的である場合が多い。そしてその法人を会計支援する組織もまた地域限定的である場合が多い。そこで、NPO法人に対する会計教育を促進するために、少なくとも地域内における会計支援組織間の連携をさらに深める方策を考えるべきであろうと思われる。とくに、法改正が行われ、それに基づいて会計基準が設定される場合、現行財務諸表体系と異なることから予測されるNPO法人側の混乱をできるだけ回避するためには、会計支援を行う側の連携による会計教育は不可避であろうと思われる。

いずれの観点からNPO法人会計のあり方を探るとしても、NPO法人会計に最前線がかかわっている会計支援組織の役割は、NPO法人制度の定着とともに、今後ますます重要になることが予想される。会計基準の設定を中心とする会計制度の構築においても、そういった会計支援組織の取り組みや考え方を十分に斟酌したものが望まれる。

【注】

- (1) 2006年11月3日、内閣府が会計基準を設定するとの報道が新聞一面を飾った[日本経済新聞]。しかしこの報道内容は、内閣府自身によって否定されている[シーズホームページ]。

- (2) 行政(国・地方公共団体)を第一セクター、企業を第二セクターと分類し、米国にならって公益法人とNPOを合わせて第三セクターと分類するとらえ方は、NPO法施行時から行われている[松下, p.9]。
- (3) NPO法人を対象とした調査は、経済産業省産業構造審議会NPO部会においても2002年度から毎年行われている。なお、これまでの調査結果はRIETI(経済産業研究所)のホームページ(<http://www.rieti.go.jp/projects/npo/index.html>)で公表されている。
- (4) 調査結果によれば、回答法人のうち13.6%が日本国外で活動している。
- (5) 「会計上の原則」という表現は「基本調査」で使われている表現である。
- (6) ヒアリング先は、(特活)API Japanの協力を得て、それぞれに独自の会計支援を行っている組織の担当者を選定した。ヒアリング順に列挙すれば下記ようになる。
- さいたまNPO会計税務専門家会議 寺内 正幸氏(会議メンバー、税理士)(埼玉)
- (特活)杜の伝言板ゆるる 大久保 朝江氏(代表理事)(宮城)
- NPO会計支援センター 荻野 俊子氏(代表)(兵庫)
- (社福)大阪ボランティア協会 水谷 綾氏(事務局主幹)(大阪)
- (特活)ボランタリーネイバーズ 馬場 英朗氏(理事、公認会計士)(愛知)
- 長野県NPO会計専門家委員会 胡桃 環氏(委員会メンバー)(長野)
- (7) ここで紹介する内容は当該組織に関するものではあるが、意見等はヒアリングに協力いただいた個人の意見であり、組織を代表したものでない。
- (8) 「ee-会計」は、正式名をN-Booksという。N-Booksは、(特活)API Japanが企画・製作し、経済産業省「平成15年度市民ベンチャー事業」のモデル事業として製作したものである。
- (9) おもなヒアリング項目は下記のとおりである。
1. 会計支援プログラムがあればその内容(開始年、年間開催回数、1回あたり講座回数、受講料、対象者の特性等)
 2. 決算書作成指導があればその内容(開始年、指導の方法等)
 3. 内閣府モデルの位置付けについての意見(独自モデルの有無を含めて)
 4. 会計支援を実施した中で多かった質問とその回答
 5. 会計支援組織に求められること(指導体制、ネットワークの活かし方等)
 6. 今後、会計制度上、改善が必要と思われる点についての意見
- (10) 「会計の手引き」は、当時の経済企画庁に設置された特定非営利活動法人の会計に関する研究会(1999年1月から4月までに6回開催)の議論を参考にして作成された。なお、この研究会の座長を務めた会田一雄氏は、「会計の手引き」を紹介した自身の論考の中で、所轄庁が会計基準という形式を採用しなかった理由として①機動的な改善を可能にする、②ルールの設定よりは法人を育むというスタンスがあったのではないかと推測している[会田, p.9]。
- (11) NPO法人の情報公開、情報共有にかかわる制度作りは本報告の論点ではないため、ここでは割愛せざるを得ないが、会計を含めた制度作り際に今後必要なことをヒアリングしたところ、「情報公開のインフラ整備が必要」、「注記情報を充実させるのも一つの方法である」など、情報公開制度の整備や公表すべき情報内容の充実に関する意見が見られた。会計情報を含む事業報告書等の情報公開は、市民によるNPO法人のチェック制度を実効性あるものにするためには、早急に検討しなければならない課題の一つである。
- (12) これは、筆者が行っている(特活)API Japanでの会計ボランティア養成講習会で直接受けた質問である。
- (13) 「会計の手引き」の問題点は、すでに1999年

に、水口氏によって、予算、収支計算書の様式、簿記システムなどで公益法人会計にかなり傾斜している事実であると指摘されている[水口, p.7]。

- (14) やや観点は異なるが、今回のヒアリングで、「大きな問題は事業報告書である」「事業報告書の形式がわかりにくい」「事業報告書と決算書が結びついていない」等、内閣府による事業報告書モデルに対する批判的言及があった。また2006年9月に開催されたNPO@PROのシンポジウムにおいても、事業報告の実態について、事業報告書が1枚だけで、その内容を見ても何をやっている団体なのかわからないという調査結果が報告されている。その要因の一つとして考えられるのが所轄庁が示す記載例の影響力である。なお、このシンポジウムの内容については、NPO@PROのホームページ

(<http://www.npoatpro.org/sympo2006F.html>)で参照できる。

- (15) 会計制度の中心となる会計基準の設定主体に関して、「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて－中間報告」では、民間の自主的な取り組みに委ねるという考え方や、民間と行政が協力して策定する等の考え方を示している[内閣府「中間報告」, p.14]。
- (16) シーズは、NPO法施行と時を同じくして、アカウンタビリティ研究会を組織して、次のような公開草案を公表してきた。

公開草案第1号「NPO法人等の会計報告の責任」(1998年3月17日)

公開草案第2号「NPO法人等の財務諸表の体系」(1998年3月17日)

公開草案第3号「NPO法人等の財務諸表の作成基準と様式」(1998年9月25日)

そして2005年、再びアカウンタビリティ研究会(第2期)を組織して同年12月「NPO法人の外部報告に関する基本的考え方－NPO法人の会計・事業報告・税務会計作成基準への提言－」を公表した。なお、第2期の研究会

で示された財務諸表の体系は第1期のものとは異なっている。

- (17) 今回のヒアリングにおいて、シーズの取り組みとその財務諸表体系の導入について意見を聴取したが、いずれもがシーズの取り組みを知ってはいたものの、会計支援上、実際に導入しているという声は聞かれなかった。
- (18) NPOアカウンタビリティ研究会では、公開草案第2号で標準型会計モデルと簡易型会計モデルを提示し、財務諸表の体系も2種類示した上で、どちらを選択するかの最終判断を各NPO法人に委ねている。なお、NPOアカウンタビリティ研究会の公開草案は、すべて「NPO法人の外部報告に関する基本的考え方－NPO法人の会計・事業報告・税務会計作成基準への提言－」に集録されている。

【参考文献】

- 岩永清滋・水谷綾『実践! NPOの会計・税務』大阪ボランティア協会, 2004年。
- 長野県NPOセンター編『NPO会計まるごとガイドブック』長野県NPOセンター, 2004年。
- 馬場英朗・小椋淑子『完全マスター基礎からわかるNPO会計』合同出版, 2006年。
- シーズ=NPOアカウンタビリティ研究会『NPO法人の外部報告に関する基本的考え方』シーズ, 2005年。
- 松下啓一『自治体NPO政策』ぎょうせい, 1998年。
- 会田一雄「NPO法人の会計と財務諸表体系」『非営利法人』第658号(1999年12月), pp.4-9。
- 水口剛「NPO法人会計の課題～経済企画庁「手引き」をめぐって」『とうきょうの自治』東京自治研究センター, 第18巻35号(1999年11月), pp.1-7。
- 経済企画庁「特定非営利活動法人の会計の手引き」(1999年6月)
- 内閣府国民生活局「NPO法の運用について」(2003年12月)
- 内閣府国民生活局「平成17年度市民活動団体基本調査報告書」(2006年5月)

内閣府国民生活局「特定非営利活動法人の設立及び管理・運営の手引き」(2006年7月改訂版)

内閣府国民生活審議会総合企画部会NPO法人制度検討委員会「特定非営利活動法人制度の見直しに向けて－中間報告」(2006年9月)

NPO@PRO NPO法人会計実態調査研究グループ「静岡県におけるNPO法人の財務報告等に関する実態調査」(2005年8月)

NPO@PROホームページ

<http://www.npoatpro.org/sympo2006F.html>

(2006年11月20日アクセス)。

経済産業研究所ホームページ

<http://www.rieti.go.jp/jp/projects/npo/index.html>

(2006年11月20日アクセス)。

シーズホームページ

<http://www.npoweb.jp/news/>

news_info.php?article_id=2628

(2006年11月20日アクセス)。

日本経済新聞, 2006年11月3日朝刊。

本稿は、日本社会関連会計学会第19回全国大会(2006年11月25, 26日, 於愛知工業大学)における統一論題の一つとして報告したものを、そのタイトルを変更するとともに、加筆修正をしてみたものである。

[Abstract]

A Study of the Current Conditions of Accounting for Japanese Non-profit Organisations

Masaaki OHARA

In 1998, the law allowing non-profit organisations (NPOs) in Japan was enacted. Since then more than 30,000 incorporated NPOs have begun to various activities throughout Japan. Nowadays incorporated NPOs have become an important factor in the third sector, and it seems that they support the development of a sustainable society through multiple activities. In this situation, it is necessary to construct an incorporated NPOs accounting system that can be continued during the future. It is particularly important to consider and set an standard for incorporated NPOs because it is the one element that support their sound development. This paper, based on the above view, firstly, introduces the current conditions of accounting for Japanese non-profit organisations based on the investigation of the Cabinet Office. Secondly, it consider the circumstances of accounting support for NPOs such as consultation, advice, and guidance based on interviews of a few persons who perform accounting support for NPOs. Thirdly, it indicates a forward-looking agenda for the accounting system of incorporated NPOs. Finally, it propose some ideas to deal with this agenda.

key words : Incorporated NPOs, Cabinet Office Models, Accounting System, Accounting Support

