

原 著

わが国の NPO 法人の会計における課題 — 財務諸表の関連性と資金概念の関係性を中心に —

谷 光 透^{*1}

要 約

特定非営利活動法人(以下、NPO 法人という)は、1998年3月に、民法34条の特別法として成立した「特定非営利活動促進法」(NPO 法という)を根拠として成立したものである。

本稿では、適宜、例題を用いて、特に NPO 法人の会計における財務諸表の関連性と資金概念の関係性を中心に、整理・検討し、今後の NPO 法人の会計のあり方について考察した。

はじめに — 問題の所在 —

特定非営利活動法人(以下、NPO 法人という)は、1998年3月に、民法34条の特別法として成立した「特定非営利活動促進法」(NPO 法という)を根拠として成立したものである。その法律の中で、NPO 法人の会計原則について定めた規定は、NPO 法27条である。その内容は、以下の通りである。

(会計の原則)

第二十七条 特定非営利活動法人の会計は、この法律に定めるもののほか、次に掲げる原則に従って、行わなければならない。

- 一 削除
- 二 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。
- 三 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りょうに表示したものとすること。
- 四 採用する会計処理の基準及び手続きについては、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。

上記原則の規定を中心として、その他には、その他の事業を、特定非営利活動に係る事業に関する会計と区分し、特別の会計として経理しなければならない規定(NPO 法第5条)や、情報公開に関する規定(NPO 法第28, 29条)がある。

上記会計原則を踏まえて、筆者の考えるわが国の NPO 法人の会計の重要な問題点は、財務諸表の関連性の不明瞭さや、それらの定義や役割の曖昧さであると考えられる。例えば、営利企業の会計における貸借対照表と損益計算書は、利益を媒介とした有機的関係性を有している。また、周知の通り、貸借対照表は、一定時点における企業の財政状態を表示し、損益計算書は、一定期間における企業の経営成績を表示すると定義されている。一方、NPO 法人の会計は、上記の会計原則を見る限り、主たる財務諸表として、貸借対照表と収支計算書が要求されている。しかし、両者の関連性が甚だ不明瞭であるし、さらに、両者の定義や役割も曖昧である。確かに、現状の NPO 法人の会計実務においては、収支計算書と貸借対照表を補完する計算書として、正味財産増減計算書が存在する。しかし、現状では、NPO 法人の会計における正味財産増減計算書の定義や役割が曖昧であるし、その結果、財務諸表の体系における位置づけも曖昧である。さらに、その重要な問題は、後述する通り、資金概念の選択とも関係する問題であるので、一層複雑な問題となっている。

したがって、本稿の目的は、適宜、例題を用いて、上記で指摘した問題点のうち、特に現行の NPO 法人の会計における財務諸表の関連性と資金概念の関係性を中心に、整理・検討し、今後の NPO 法人の会計のあり方について考察することである。なお、本稿は、NPO 法人の会計に焦点を当てているが、本稿で指摘した問題点は、わが国の非営利組織体会計(後述するが、非営利組織体のうち、プライベート・

*1 川崎医療福祉大学 医療福祉マネジメント学部 医療福祉経営学科
(連絡先) 谷光 透 〒701-0193 倉敷市松島288 川崎医療福祉大学
E-Mail: tanimitu@mw.kawasaki-m.ac.jp

セクターに属する法人の会計)全体に共通する問題点を含んでいると考える。

わが国の非営利組織体会計の比較検討

わが国の非営利組織体は、大きく分けて、パブリック・セクターとプライベート・セクターに区分される。さらに、プライベート・セクターを詳細に区分すれば、公益法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、NPO法人等に区分される。本稿は、上記の区分のうち、プライベート・セクターに属する法人の会計を対象としている。(以下、本稿で、非営利組織体と述べた場合は、プライベート・セクターを指す。)

ここでは、わが国の主たる非営利組織体会計の比較を通じて、その共通点を明らかにしたい。

表1は、わが国のプライベート・セクターに属する主な法人に適用される会計基準又はそれに準じるものと、それらに従って、各法人が作成する主な財務諸表又は計算書類(以下、財務諸表等とする)を要約したものである。

表1によれば、わが国の非営利組織体会計には、各非営利組織体間における会計の共通点として、以下の主要な点が存在する。

(1) 収支の状態を示す計算書の存在

この共通点は、表1の各法人において、キャッシュ・フロー計算書、収支計算書又は資金収支計算書のいずれか一つが、収支の状態を示す計算書として存在する点である。消費経済体である非営利組織体会計においては、営利企業のように、利益獲得を第一の目的としておらず、予算準拠主義に基づいて、

予算を執行することを第一の目的としている。その他にも、非営利組織体は、経費や設備が必要であれば、国、地方公共団体又は寄付者等からの資金提供を受ければ済むために、収支の状態を示す計算書が重要となる。

(2) 営利企業の損益計算書に準じた計算書の存在

この共通点は、表1の各法人において、正味財産増減計算書、消費収支計算書又は事業活動収支計算書のいずれか一つが存在する点である。これらの計算書は、いずれも、実現主義あるいは発生主義に基づいて取引の認識・測定が行われ、企業会計の損益計算書と類似した計算書である。

(3) 貸借対照表、財産目録の存在

まず、貸借対照表は、各法人において、すべて財務諸表等として要求されている。次に、財産目録は、表1の通り、学校法人及び医療法人等を除いて、すべて財務諸表等に含まれている。しかし、学校法人においても、財産目録は、私学法47条により、所轄庁への提出の義務はないが、作成しておく必要があり、医療法人においても、医療法52条により、都道府県知事に提出しなければならない。したがって、表1のすべての法人は、財産目録を作成している。それらの法人が財産目録を作成する理由は、非営利組織体の継続的活動を促進する観点からすると、財産を維持管理する際に活用する物量情報の重要性が高いからである。

つまり、非営利組織体会計においては、貸借対照表が提供する財産の貨幣情報だけでなく、財産の物量情報も重要性が高いといえる。

最後に、わが国の非営利組織体会計の各法人には、

表1 わが国のプライベート・セクターに属する主な法人の会計基準等

法人の種類	公益法人等	学校法人	社会福祉法人
会計基準又はそれに準じるもの	公益法人会計基準	学校法人会計基準	社会福祉法人会計基準
主な財務諸表又は計算書類等	キャッシュ・フロー計算書 正味財産増減計算書(フロー式) 貸借対照表 財産目録	資金収支計算書 消費収支計算書 貸借対照表	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
法人の種類	宗教法人	特定非営利活動法人(NPO)	医療法人
会計基準又はそれに準じるもの	宗教法人会計の指針(日本公認会計士協会)	特定非営利活動法人の設立及び管理・運営の手引き(内閣府)	病院会計準則 介護老人保健施設会計・経理準則 指定老人訪問看護の事業及び指定訪問看護の事業の会計・経理準則
主な財務諸表又は計算書類等	収支計算書 正味財産増減計算書(ストック式) (フロー式) 貸借対照表 財産目録	収支計算書 貸借対照表 財産目録	損益計算書 貸借対照表 キャッシュ・フロー計算書 附属明細表

上記の共通点が存在する。したがって、以下では、上記の共通点により、わが国の非営利組織体全体に共通する問題を一部含むと認識した上で、NPO 法人における会計の財務諸表の関連性と資金概念の関連性を、例題を用いて検討していくことにする。

NPO 法人の会計における財務諸表の関連性と資金概念の関係性

以下では、簡単な例題を用いて、NPO 法人の会計における財務諸表の関連性と資金概念の関係性について検討していくことにする。

上記の関係性について論じる前に、財務諸表の関連性と、資金概念について述べることにする。

まず、財務諸表の関連性は、具体的に述べるとすれば、先に述べた NPO 法人の会計における財産目録、貸借対照表、収支計算書及び正味財産増減計算書の関連性のことである。その中でも、以下では、財産目録を除いた三つの財務諸表に限定して論じる。

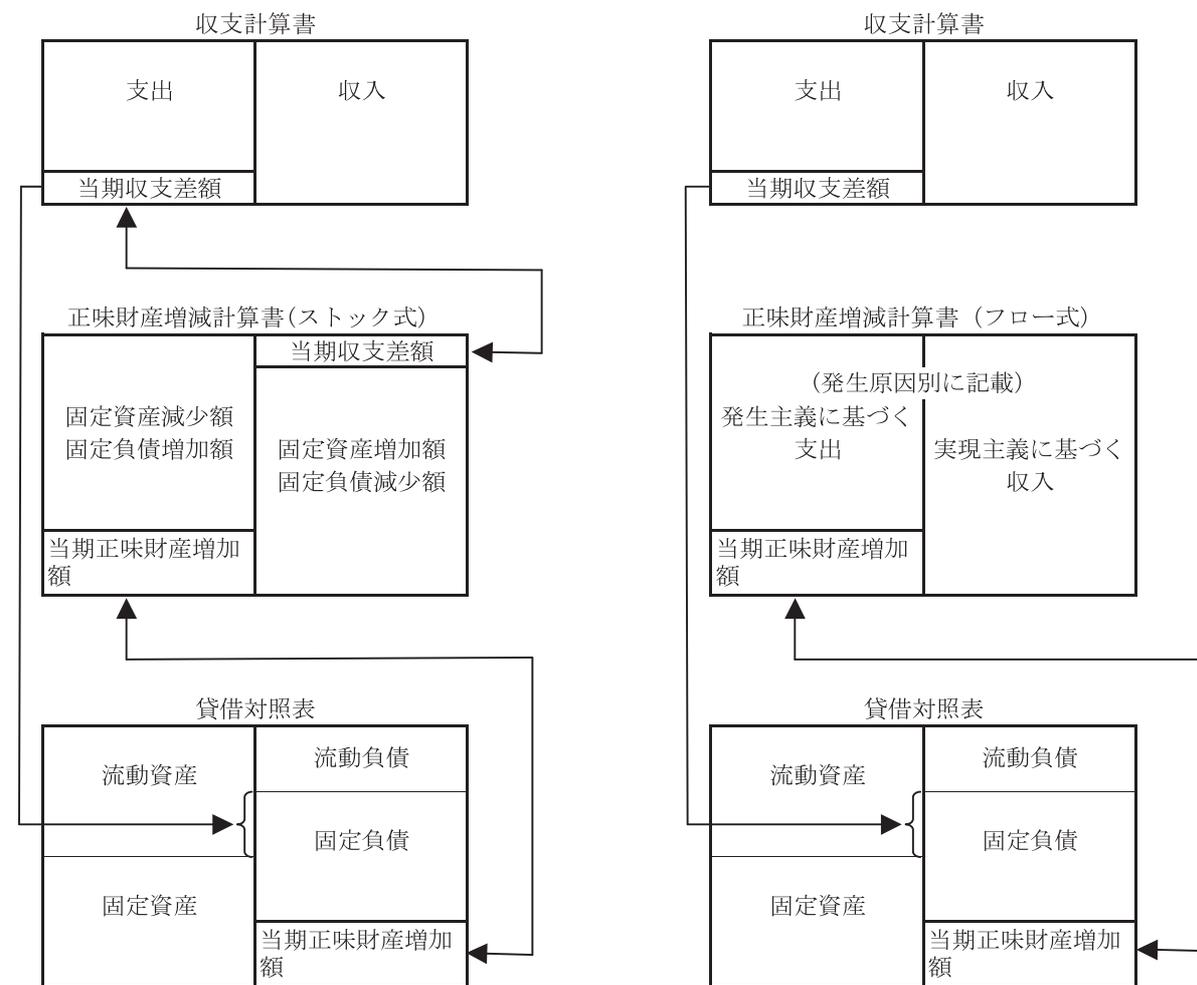
三つに限定する理由は、財産目録と、その他の財務諸表との関連性を考えた場合、財産目録が、貸借対照表を補完するという関連性のみを有しているからである。したがって、以下では、貸借対照表、収支計算書及び正味財産増減計算書の三つの財務諸表の関連性に限定して検討していくことにする。

以下では、表 2 で示す通り、三つの財務諸表のうち、正味財産増減計算書が①ストック式の場合と、②フロー式の場合に分けて、上記で限定した三つの財務諸表の関連性を中心に、検討していくことにする。

表 2 により、NPO 法人の会計における財務諸表の関連性について明らかになることは以下の通りである。

- (1) ①正味財産増減計算書・・・ストック式の場合は、まず、収支計算書と正味財産増減計算書が、当期収支差額を媒介としてリンクする。その次に、正味財産増減計算書におい

表 2 わが国の NPO 会計における財務諸表の関連性



この表の例は、設立初年度を想定している。

て、当期収支差額に固定資産及び負債の増減を加減することによって、当期正味財産増加額が計算され、その増加額を媒介として正味財産増減計算書と貸借対照表がリンクする。その結果、この場合には、三つの財務諸表が有機的関連性を有するというメリットがある。また、それに加えて、当然ではあるが、収支計算書と貸借対照表の関連性で言えば、前者で表示される当期収支差額と後者で表示される運転資本の増加額が一致する。

- (2) ②正味財産増減計算書…フロー式の場合は、正味財産増減計算書と貸借対照表が、当期正味財産増加額を媒介としてリンクする。また、ストック式と同様に、当期収支差額と運転資本の増加額が一致する。

ここで、表2におけるストック式とフロー式の場合の財務諸表の関連性の比較を踏まえると、筆者は、財務諸表の有機的関連性の観点からすれば、ストック式のほうが、フロー式に比べて優れていると考える。その理由は、上記で説明した通り、正味財産増減計算書が収支計算書と貸借対照表を結び付けており、その結果、三つの財務諸表の有機的関連性が保たれているからである。

次に、資金概念について検討することにする。NPO法人の会計における資金概念は、NPO法において定義されていない。そのため、各法人が、事業の種類、規模に応じて判断することになる。しかし、NPO法人の会計における大半の組織の実務は、「旧公益法人会計基準」別表における「資金の範囲は原則として現金預金及び短期金銭債権債務とする」という規定に基本的に従っていると思われる。上記の「短期金銭債権債務」については、表3の通り、大きく分けて二通りの考え方がある¹⁾。

表3の通り、NPO法人の会計における資金概念は、各法人において、個別に判断することになる。ただし、NPO法人は、短期金銭債権債務を、上記の狭義の範囲とした上で、資金概念を「現金預金および短期借入金、貸付金を含まない短期金銭債権債務まで」とするのが好ましいとの指摘がある²⁾。

以上、NPO法人の会計における財務諸表の関連性と、資金概念について述べた。

以下では、上記を踏まえて、仮のNPO法人につ

いて、正味財産増減計算書として①ストック式あるいは②フロー式を採用した場合に、資金概念をA…現金のみ、B…運転資本とする場合の全ての組み合わせを、簡単な例題を用いて検討する。その上で、以下では、その検討結果を踏まえて、財務諸表の関連性と資金概念の関係性を整理したい。その他にも、以下では、必要に応じて上記の全ての組み合わせを、企業会計方式(資金概念は現金)と比較することとする。

①(ストック式)—A(現金)

この組み合わせの場合に問題となるのは、収支計算書の「仕入100」と、正味財産増減計算書の「仕入増加額50」である。つまり、同じ仕入取引にもかかわらず、前者が資金取引に該当し、後者が非資金取引に該当するため、それぞれ別個の計算書に計上されてしまう問題である。この問題は、①(ストック式)—A(現金)が結びついたために生じたものであり、別個の計算書に同じ仕入取引が計上されてしまうと、NPO法人の利害関係者に混乱を与えてしまうことになる。また、これと同様の理由から問題となるのは、収支計算書の「売上300」と、正味財産増減計算書の「売上増加額100」である。

①(ストック式)—B(運転資本)

この組み合わせは、NPO法人の大半が採用している組み合わせと、本質的に同質の組み合わせである。ただし、上記で触れた通り、NPO法人は、資金概念として、多くの法人が「現金預金および短期借入金、貸付金を含まない短期金銭債権債務まで」を採用している。したがって、この組み合わせは、純粋に運転資本(流動資産—流動負債)を採用しているため、期中取引7による短期借入金償還支出50が収支計算書に計上されていない。

しかし、この組み合わせにおいて、期中取引7の会計処理以外は、「現金預金および短期借入金、貸付金を含まない短期金銭債権債務まで」を採用した場合と、すべて同様である。

この組み合わせでは、上記の①(ストック式)—A(現金)における問題が解決されている。このことから、現行のNPO法人の多くが採用している組み合わせと本質的に同質であるこの組み合わせは、上記①(ストック式)—A(現金)の問題を回避するために採用されていることが推測される。

表3 短期金銭債権債務の範囲

短期金銭債権債務の範囲	具体的勘定科目
狭義	未収入金, 未払金, 前受金, 前払金まで
広義	上記の範囲+短期貸付金・短期借入金まで

表4-1 企業会計方式と①(ストック式)－A(現金)

期首貸借対照表

現金	100	買掛金	50
商品	100	短期借入金	200
備品	100	長期借入金	450
建物	300	資本	400
土地	500		
	1,100		1,100

(期中取引)

- 1 商品100を現金で仕入
- 2 商品100を掛で仕入
- 3 商品を100で掛販売
- 4 商品を300で現金販売
- 5 給料10を支給
- 6 備品(固定資産)50を代金は後日払いで購入
- 7 短期借入金のうち50を返済
- 8 長期借入金のうち50を返済
- 9 買掛金のうち20を支払

(期末整理事項)

- 10 建物減価償却費30
- 11 期末商品棚卸高150

期中
仕訳 企業会計方式

1	仕入	100	現金	100
2	仕入	100	買掛金	100
3	売掛	100	売上	100
4	現金	300	売上	300
5	給料	10	現金	10
6	備品	50	未払金	50
7	短期借入金	50	現金	50
8	長期借入金	50	現金	50
9	買掛金	20	現金	20

決算整理仕訳

10	建物減価償却費	30	建物	30
11	仕入	100	商品	100
11	商品	150	仕入	150

損益計算書

仕入	400	売上	400
給料	10		
減価償却費	30		
利益	210		
	400		400

貸借対照表

現金	170	買掛金	130
売掛金	100	未払金	50
商品	150	短期借入金	150
備品	150	長期借入金	400
建物	270	資本	400
土地	500	利益	210
	1,340		1,340

キャッシュ・フロー計算書(間接法)

利益	210
減価償却費	30
買掛金の増加	80
未払金の増加	50
小計(現金増加額)	370
売掛金の増加	100
商品の増加	50
備品の増加	50
短期借入金の減少	50
長期借入金の減少	50
小計(現金減少額)	300
当期現金増加額	70
期首現金残高	100
期末現金残高	170

①(ストック式)－A(現金)

1	仕入	100	現金	100
2	仕入増加額	100	買掛金	100
3	売掛	100	売上増加額	100
4	現金	300	売上	300
5	給料	10	現金	100
6	備品	50	未払金	50
7	短期借入金償還支出	50	現金	50
7	短期借入金	50	短期借入金減少額	50
8	長期借入金償還支出	50	現金	50
8	長期借入金	50	長期借入金減少額	50
9	買掛金返済支出	20	現金	20
9	買掛金	20	買掛金減少額	20

決算整理仕訳

10	建物減価償却費	30	建物	30
11	仕入増加額	100	商品	100
11	商品	150	仕入増加額	150

収支計算書

仕入	400	売上	300
給料	10		
短期借入金償還支出	50		
長期借入金償還支出	50		
買掛金返済支出	20		
当期収支差額	70		
	300		300

正味財産増減計算書

仕入増加額	50	当期収支差額	70
減価償却費	30	売上増加額	100
当期正味財産増加額	210	長期借入金減少額	50
		短期借入金減少額	50
		買掛金減少額	20
	290		290

貸借対照表

現金	170	買掛金	130
売掛金	100	未払金	50
商品	150	短期借入金	150
備品	150	長期借入金	400
建物	270	資本	400
土地	500	当期正味財産増加額	210
	1,340		1,340

表4-1～表4-3は、企業会計方式との比較を行う際に混乱を避けるため、①(ストック式)－A(現金)をはじめとした組み合わせを検討する際に、企業会計方式で使用した勘定科目以外、すなわち新たに必要となる勘定科目以外は、企業会計方式の勘定科目をそのまま活用している。したがって、NPO法人に相応しくない勘定科目も一部存在するが、その理由は、企業会計方式との比較を優先したためである。当然ではあるが、そのことで、財務諸表や会計処理自体に影響はない。

表4-3 ②(フロー式)―B(運転資本)

②(フロー式)―B(運転資本)

1	仕	入	100	現	金	100				
1	仕	入	100	資	金	100				
2	仕	入	100	買	掛	金	100			
2	仕	入	100	資	金	100				
3	売	掛	金	100	売	上	100			
3	資	金	100	売	上	100				
4	現	金	300	売	上	300				
4	資	金	300	売	上	300				
5	給	料	10	現	金	10				
5	給	料	10	資	金	10				
6	備	品	50	未	払	金	50			
6	備	品	購入	支出	50	資	金	50		
7	短	期	借	入金	50	現	金	50		
8	長	期	借	入金	50	現	金	50		
8	長	期	借	入金	償還	支出	50	資	金	50
9	買	掛	金	20	現	金	20			

決算整理仕訳

10	建	物	減	価	償	却	費	30	建	物	30
11	仕	入	100	商	品	100					
11	仕	入	100	資	金	100					
11	商	品	150	仕	入	150					
11	資	金	150	仕	入	150					

収支計算書

仕	入	150	売	上	400		
給	料	10					
備	品	購入	支出				
長	期	借	入金	償還	支出		
当	期	収	支	差	額	140	
		400			400		

※資金の検証

当期運転資本(90) - 前期運転資本(-50) = 140

正味財産増減計算書

仕	入	150	売	上	400				
給	料	10							
減	価	償	却	費	30				
当	期	正	味	財	産	増	加	額	210
		400			400				

貸借対照表

現	金	170	買	掛	金	130						
売	掛	金	100	未	払	金	50					
商	品	150	短	期	借	入	金	150				
備	品	150	長	期	借	入	金	400				
建	物	270	資	本	金	400						
土	地	500	当	期	正	味	財	産	増	加	額	210
		1,340							1,340			

②(フロー式)—A(現金)と、②(フロー式)—B(運転資本)

この両者の組み合わせで問題となるのは、両者の組み合わせ共に、資金取引が、収支計算書と正味財産増減計算書において、二重となることである。その理由は、収支計算書を、企業会計におけるキャッシュ・フロー計算書のように、複式簿記システム外で作成しないからである。しかし、この組み合わせであれば、両者共に、企業会計における損益計算書と類似した正味財産増減計算書を作成可能である。さらに付け加えれば、企業会計における損益計算書が、利益の発生原因を明らかにすると同様に、NPO法人の会計におけるフロー式の正味財産増減計算書は、正味財産増減の発生原因を明らかにすることが可能である。

上記では、正味財産増減計算書として①ストック式あるいは②フロー式を採用した場合に、資金概念をA…現金のみ、B…運転資本とする場合の全ての組み合わせを検討した。その組み合わせを整理すれば、表5の通りである。以下では、その関係性により生じる問題点を解決する際の参考として、アメリカの非営利組織体会計における財務諸表の関連性と、資金概念に焦点を当てて検討していくことにする。

アメリカの非営利組織体会計における
財務諸表の関連性と資金概念

以下では、アメリカの非営利組織体会計における財務諸表の関連性と、資金概念に焦点を当てて検討していくことにする。

まず、アメリカの非営利組織体における財務諸表に関する会計基準について述べる。アメリカ財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board: 以下、FASB)は、1993年に財務会計基準書第117号「非営利組織体の財務諸表」³⁾(以下、基準書第117号)を公表した。その内容は、非営利組織体が作成する財務諸表として、貸借対照表(Statement of Financial Position)、事業活動計算

書(Statement of Activities)及びキャッシュ・フロー計算書(Statement of Cash Flows)を作成することを要請したものであった。

次に、以下の表6において、アメリカの非営利組織体における財務諸表の関連性を明らかにする。

表6の通り、アメリカの非営利組織体における財務諸表の関連性で特筆すべき点は、貸借対照表と事業活動計算書が有機的関連性を有している点である。この関連性は、アメリカの営利組織体における財務諸表の関連性と本質的に同一である。両者が本質的に同一である理由は、アメリカの非営利組織体会計と営利組織体会計について、利益の計算及び配分等に関する若干の事項を除き、本質的には顕著な差が認められないとのFASBの認識があるからである。⁴⁾

次に、アメリカの非営利組織体における資金概念について明らかにする。その資金概念については、財務会計基準書第95号「キャッシュ・フロー計算書」⁵⁾及び基準書第117号により規定されている。前者は、営利企業に適用されていたが、基準書第117号により一部改訂し、その適用範囲を非営利組織体にまで拡大した。それにより、営利企業と非営利企業の資金概念は、同一なものとなった。両者により規定されている資金概念は、一言で言えば、現金および現金同等物である。したがって、アメリカの非営利組織体会計における資金概念は、両者により規定された結果、組織体間の比較可能性を確保し、さらに営利企業と同様の「現金および現金同等物」となった結果、利害関係者にとって非常に理解しやすい資金概念となった。

NPO法人会計の問題点の検討

ここでは、上記の検討を踏まえて、今後のNPO法人の会計における財務諸表のあり方(特に、正味財産増減計算書は、フロー式とストック式のどちらが好ましいかという問題)や、望ましい資金概念について検討する。

表5 財務諸表の関連性と資金概念の関係性

		資金概念	
		現金	運転資本
正味財産増減計	ストック式	同じ性質の取引にもかかわらず、資金取引か非資金取引かによって、別個の計算書に計上される問題が生じる。	左記の「ストック式-現金」における問題点を解決することが出来る。 現行のNPO法人の多くが採用している。
	フロー式	資金取引が、収支計算書と正味財産増減計算書において二重となる。 (その結果、一取引二仕訳の問題が生じる。)	正味財産増減計算書により、正味財産増減の発生原因を明らかにする。

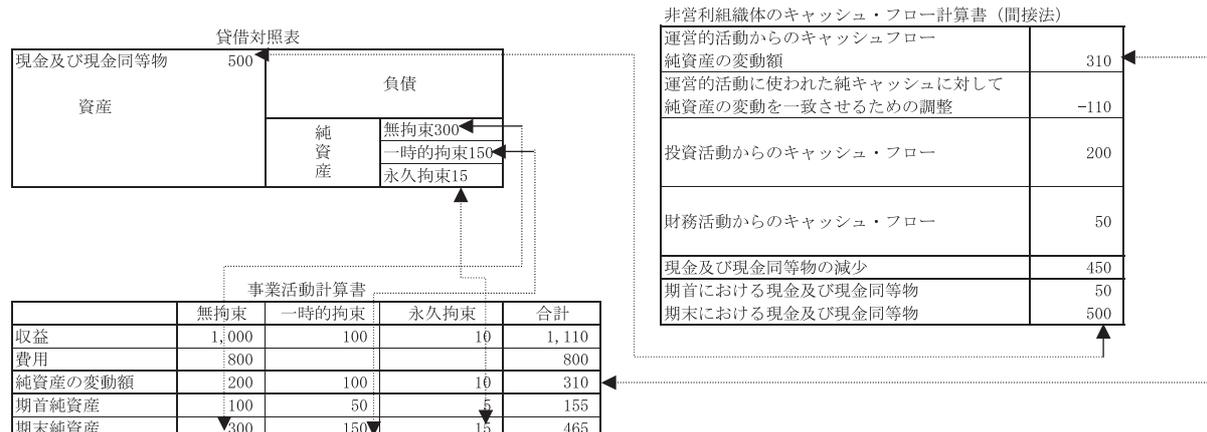
わが国の NPO 法人の会計は、最初に述べた通り、NPO 法で詳細に財務諸表の体系や定義が示されていない。したがって、NPO 法人の会計実務は、情報開示の具体的様式や内容が法定されていないために、非常に混乱している⁶⁾。したがって、本稿は、表 2 に基づいて、NPO 法人の会計の実務に沿って、貸借対照表、収支計算書及び正味財産増減計算書の三つの関連性について、正味財産増減計算書を①ストック式、②フロー式を採用した場合に分けて検討した。その結果、上記では、三つの財務諸表の有機的関連性の観点からすれば、ストック式のほうが、フロー式に比べて優れているとした。さらに、上記では、財務諸表の関連性と資金概念の関係性を明らかにするために、仮の NPO 法人について、正味財産増減計算書として、①ストック式、②フロー式を採用した場合に、資金概念を A…現金のみ、B…運

転資本とする場合の全ての組み合わせにおける問題点を整理した。

そこで、以下では、財務諸表の関連性を検討する上で、筆者が、特に重要であると考ええる正味財産増減計算書を、ストック式とするか、フロー式にするかについて、表 5 で指摘した内容と、筆者が考えるそれ以外のメリット・デメリットを合わせて整理した表 7 により、再度検討する。

表 7 の通り、正味財産増減計算書について、ストック式とフロー式は、それぞれ一長一短である。しかし、筆者は、制度的実行可能性の観点からすると、フロー式の方が優れていると考える。その理由は、コンピューター会計や、公認会計士等による監査の充実により、フロー式のデメリットは解決出来ると考えるからである。例えば、表 6 の一取引二仕訳により、事務量増加に関するデメリットの解決は、コ

表 6 アメリカの非営利組織体会計における財務諸表の関連性



FASB の基準書第 117 号によれば、事業活動計算書とキャッシュ・フロー計算書は、複数の形式が示されている。そこで、本稿では、事業活動計算書については、Format B を採用し、キャッシュ・フロー計算書については、間接法を採用している。両者を採用した理由は、アメリカの非営利組織体における財務諸表の有機的関連性を重視する観点からすれば、両者が優れているからである。

表 7 正味財産増減計算書 (ストック式・フロー式) のメリット・デメリット

	メリット	デメリット
ストック式	財務諸表の有機的関連性を保つ事が出来る。(表 2 参照)	上記で検討した①(ストック式) - A (現金) の場合に、別個の計算書に同じ仕入取引や、売上取引が計上される問題が生じる。(表 4 参照)
	フロー式に比して、一取引二仕訳による事務量が少ない。	利害関係者にとって、正味財産増減計算書の提供情報が難解である。(フロー式が、営利組織体の損益計算書と類似しているのに比して、ストック式はまったく相違しているために、利害関係者に混乱を与えてしまう。)
フロー式	税務申告に関する情報の把握が容易である。	資金取引が、収支計算書と正味財産増減計算書において二重となる。(その結果、一取引二仕訳の問題が生じる)(表 4 参照)
	営利企業の損益計算書と類似していることから、損益計算書が利益の発生原因を示す様に、正味財産の増減結果を明らかにする。	ストック式に比して、財務諸表の有機的関連性が乏しい。特に、収支計算書と正味財産増減計算書の関連性が希薄である。

ンピューター会計による仕訳の自動生成等の利用により可能である。また、財務諸表の有機的関連性に関するデメリットは、公認会計士等による監査により、かなりの程度解消され则认为する。

次に、NPO 法人における資金概念の問題について触れることにする。NPO 法人の資金概念は、NPO 法で定められておらず、各法人において、事業の種類、規模に応じて選択することになることを先に述べた。換言すれば、NPO 法人の会計においては、資金概念の選択の余地が残されていることになる。この選択の余地が残されていることによって生じる問題は、NPO 法人間の財務諸表における比較可能性の欠如という問題である。確かに、非営利組織体会計において、会計理論上、どの資金概念を選択することが、最も適切であるかの問題は未だ決着を見ていない⁷⁾。しかし、例えば、上記で触れた通り、アメリカの非営利組織体における資金概念が規定されているように、筆者は、NPO 法において、NPO 法人間の財務諸表の比較可能性の観点からすれば、NPO 法人の資金概念を規定する必要があると考える。さ

らに、今後、NPO 法人の資金概念を制定する際には、上記で明らかになった財務諸表の関連性と資金概念との関係性に十分留意する必要があると考える。

最後に、本稿の目的は、NPO 法人の財務諸表の関連性と資金概念の関係性を中心に検討することであった。特に、その関連性の検討は、例題を用いて技術的側面からのみ行った。しかし、NPO 法人における適切な財務諸表の体系や資金概念を規定する際には、営利企業と比較した場合の特殊性、具体的には、非営利性や使命 (mission) を考慮することが重要である。その重要性を考慮する一例としては、アメリカの非営利組織体会計のように、貸借対照表の正味財産を、どのように区分するのか、という問題が挙げられる。

さらに、上記で指摘した非営利性や使命を考慮しながら、財務諸表の体系をいかに構築するかという問題は、NPO 法人だけでなく、わが国の非営利組織体会計全体に共通する問題である。引き続き、筆者の研究課題としたい。

文 献

- 1) 田中義幸：NPO 法人の会計。初版、(株) 税務経理協会、東京、12、2006。
- 2) 田中義幸：NPO 法人の会計。初版、(株) 税務経理協会、東京、65、2006。
- 3) FASB： *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations* . SFAS117, 1993。
- 4) 若林茂信：アメリカにおける非営利組織体の会計。杉山学・鈴木豊 編、非営利組織体の会計、初版、(株) 中央経済社、東京、160、2002
- 5) FASB： *Statement of Cash Flows* , SFAS95, 1987。
- 6) 日本公認会計士協会近畿会：特定非営利活動法人の計算書類 — 実態調査並びにモデル記載例 —。7-10, 2001。
- 7) 守永誠治：非営利組織体の研究 — 民法34条法人・社会福祉法人・宗教法人を中心として —。慶應義塾大学商学会、東京、21、1989。

(平成19年10月31日受理)

**The Problem of Accounting on Japanese Non Profit Organizations
— Centering Around the Relation of the Relevance of Financial
Statements and Fund Concept —**

Toru TANIMITSU

(Accepted Oct. 31, 2007)

Key words : non profit organization (NPO), financial statement, fund concept

Abstract

Non profit organization (NPO) are formed under the terms of “nonprofit activities promotion law” (usually referred to as the NPO Law) enacted as a special amendment of Article 34 of the Civil Code in March, 1998.

The main difficulty of accounting on NPO's in Japan is the obscurity of the relevance of financial statements and the ambiguity of those definitions and roles. Therefore, the purpose of this paper is to consider the future of accounting theory related to NPO's, using an example and focusing on the relation of the relevance of financial statements and fund concept.

Correspondence to : Toru TANIMITSU

Department of Health and Welfare Services Management
Faculty of Health and Welfare Services Administration
Kawasaki University of Medical Welfare
Kurashiki, 701-0193, Japan

E-Mail: tanimitu@mw.kawasaki-m.ac.jp

(Kawasaki Medical Welfare Journal Vol.17, No.2, 2008 403-413)