全国公益法人協会創立50周年記念

最終報告書

非営利組織会計の研究

非営利法人研究学会
公益法人会計研究委員会

2017 年 9 月

全国公益法人協会創立50周年記念 最終報告書 非営利組織会計の研究 非営利法人研究学会

目　　次

はじめに ····· 3
総　論　民間非営利法人の会計を考えるにあたって必要ないくつかの視点···· 5

第Ⅰ部　反対給付のない収益の認識と事業費および管理費の検討

第１章　非営利組織の組織特性と収益認識····· 17
第２章　非営利組織会計における収益の認識原則····· 29
第３章　使途制約がある寄付金等の会計処理····· 41
第４章　非営利組織における特殊な収益取引····· 57
第５章　非営利組織におけるファンドレイジングコストの位置づけ····· 67
第６章　事業費および管理費の区分について····· 77

第Ⅱ部　企業会計の適用に係る提言と考察

第１章　税効果会計 ····· 95
第２章　リース会計 ····· 99
第３章　資産除去債務 ····· 103
第４章　有価証券 ····· 107
第５章　固定資産の減損 ····· 111

第Ⅲ部　英米の非営利組織会計と我が国における会計構造論の新たな視点

第１章　米国の非営利組織会計 FASB の非営利組織会計の改革プロジェクトの動向·· 119
第２章　英国チャリティの財務報告制度構造····· 135
第３章　企業会計と非営利会計の統合にむけて―共益三元簿記の構想と背景―·· 147

最終報告書

非営利組織会計の研究

【非営利法人研究学会　公益法人会計研究委員会（50 音順）】

委 員 長	江 田　　寛	（公認会計士）
副委員長	藤 井 秀 樹	（京都大学教授）
委　　員	会 田 一 雄	（慶應義塾大学教授）
	居 関 剛 一	（公認会計士）
	内 野 恵 美	（公認会計士）
	金 子 良 太	（國學院大學教授）
	亀 岡 保 夫	（公認会計士）
	齋 藤 真 哉	（横浜国立大学教授）
	佐 藤 倫 正	（愛知学院大学教授）
	髙 山 昌 茂	（公認会計士）
	永 島 公 朗	（公認会計士）
	古 庄　　修	（日本大学教授）
	宮 本 幸 平	（神戸学院大学教授）
	和 田 一 夫	（公認会計士）
専門委員	石 津 寿 惠	（明治大学教授）
	今 枝 千 樹	（愛知産業大学准教授）
	島 田 牧 子	（公認会計士）
	橋 本 俊 也	（税理士）
	兵頭和花子	（兵庫県立大学准教授）

はじめに

我が国における民間非営利組織の会計制度は、主務官庁制を背景に法人形態ごとに策定され、利用者にとっては問題点が多く存在する分かりにくい制度となっている。非営利法人研究学会では、この問題を、2009 年 9 月に名古屋大学で開催された第 13 回全国大会で統一論題「非営利法人の会計基準統一の可能性をさぐる」として議論して以来、常に重要なテーマの一つとして検討を継続してきた。そのような折り、2014 年、全国公益法人協会から公益法人制度に関する委託研究の打診をいただき、これを受けて、同年 9 月、横浜国立大学で行われた第 18 回会員総会において本学会内に公益法人会計研究委員会を設置し、同委員会において委託研究の一部を受け持つこととなった。

公益法人会計研究委員会は、民間非営利組織の会計基準を統一するうえで重要な論点となる事項について、研究者及び専門実務家の共同作業として議論を重ねてきた。本報告書は、将来のありうべき統一会計基準設定に際して設定主体が検討すべき主要な論点を、学術的な視点から提示することを目的としている。

委員会は、予算の効率的執行の観点から、関東分科会と関西分科会に分けて議論を行い、全体委員会で総括を行うという形で運営してきた。なお全体委員会と二分科会の実務上の調整を行うために別途、事務打合せ会を設置し、作業の効率的遂行に努めてきた。委員会発足後、半年の準備期間の後、2015 年 4 月 1 日に法政大学一口坂キャンパスにおいて委員 11 名及び会長並びに事務局 3 名からなる第 1 回全体委員会を開催し、検討項目及び分科会方式による作業プロセスが承認された。以来、全体委員会で 4 回、関東分科会で 5 回、関西分科会で 6 回の議論を行った。さらに、実務調整の視点から事務打合せ会を 4 回実施した。

本報告書は「総論」及び第Ⅰ部「反対給付のない収益の認識と事業費及び管理費の検討」、第Ⅱ部「企業会計の適用に係る提言と考察」、第Ⅲ部「英米の非営利組織会計と会計構造論」から構成されている。このうち第Ⅰ部は関西分科会で議論し、第Ⅱ部及び第Ⅲ部は関東分科会で議論した。

第Ⅰ部は、2015 年 4 月 1 日に設置された関西分科会の研究成果に係る最終報告である。第Ⅰ部では、統一的な非営利組織会計基準の設定を近未来の課題として念頭に置きながら、非営利組織における反対給付のない収益の認識問題の多面的な検討を、主として行っている。反対給付のない収益とは、「対価性のない収益」とも呼ばれ、非営利組織が資源提供者から受領する経済的な見返りを伴わない資源をいう。寄付金、補助金、助成金等が、その代表的な事例である。反対給付のない収益が関係する取引は、非営利組織の組織特性を反映したものであるため、統一的な非営利組織会計基準の設定を目指すうえで、その合理的な認識基準の開発が避けて通れない課題の 1 つとなる。

非営利組織が従たる事業活動として手掛ける収益事業における収益の認識については、原

則として、営利企業における認識基準が準用されるであろう。したがって、第Ⅰ部では、収益事業における収益の認識問題は取り扱っていない。

なお、第Ⅰ部の一部には、平成 26～28 年度科学研究費補助金基盤研究（B）「非営利法人法の再構成―健全な民間非営利活動の一層の促進を目指して―」（課題番号 26285025）による研究成果が含まれている。

第Ⅱ部及び第Ⅲ部は、2015 年 4 月 1 日に設置された関東分科会の研究成果に係る最終報告である。第Ⅱ部及び第Ⅲ部では、民間非営利組織会計の議論の基本的スタンス、海外の状況、会計構造論及び企業会計で開発された会計基準を民間非営利組織に導入する際の留意点について検討を行っている。民間非営利組織の経済的特性を考慮し、会計構造論や海外の状況を考慮しながら企業会計で開発された会計基準の民間非営利組織適用上の留意点を検討した。なお、第Ⅱ部では 5 つの基準が検討されているが、5 つの基準の抽出は、執筆者の専門領域に沿ったものであり、また掲載順序は執筆者の 50 音順である。検討上の重要性や緊急性の序列を示すものではない。

第Ⅱ部は、専門実務家が執筆者の多数を占め、研究者が中心となった関西分科会の第Ⅰ部や第Ⅲ部とは印象が異なると感じられる方もおられると思うが、この点が我が国における民間非営利組織の会計に対する専門実務家と研究者の相違点であり、現実である。お互いが協力して、社会に対する貢献のハーモニーを奏でることの必要性を痛切に感じている。

研究活動には、細部にわたる特殊専門的な視点からの分析、鳥瞰する総合的な視点からの分析、社会のよりよい発展方向を科学的に展望した分析の、3 つが求められる。これら 3 つの視点からなされた分析作業の成果を取りまとめた本報告書が、そうした研究活動の礎ともなれば、望外の喜びである。

本学会は 20 年を超える歴史を数えるが、本格的な委託研究を手掛けたのは今回が初めてである。この機会を与えてくださった全国公益法人協会の学問の大儀に対する真摯な姿勢と熱意に敬意を表するとともに、厚く御礼申し上げる。

このたび、本報告書は、全国公益法人協会を通じて、公益・一般法人の関係各位をはじめ社会一般に広く発出されることになった。このことは、研究成果の社会還元という本学会の使命を我々が全うしていくうえで、大きな助けとなるものである。そのような便宜をも図ってくださった同協会に対して、さらなる深甚の感謝を申し上げたい。

平成29年8月3日

非営利法人研究学会会長　堀田 和宏
公益法人会計研究委員会委員長　江田　寛
同副委員長　藤井 秀樹

民間非営利法人の会計を考えるにあたって必要ないくつかの視点

江田　寛（公認会計士）

Ⅰ　はじめに

会計制度は、国内外の研究成果を考慮しながら、会計現場の視点に立って検討することが基本である。しかしながら、会計現場の視点に立つことを重視するあまり、全体のフレームワークの視点が軽視される傾向が見られる。その場しのぎ的な対応がフレームワークの構成に影響を与えてしまうことさえ散見される。存在する会計制度の検討は全体を構成するフレームワークが前提にあって、会計現場の個々の問題点が検討されなければならない。本稿は、我が国おける民間非営利組織の会計の現状を概観し、本来あるべき会計の姿を民間非営利組織の経済的特性を考慮しながら検討することによって、非営利法人研究学会が 2009 年名古屋大学における第 13 回全国大会以来重要なテーマとしてきた非営利法人の会計基準統一の議論に貢献することを目的としている。

Ⅱ　我が国における民間非営利組織の会計の特色

我が国には、社会福祉法人、学校法人、公益法人、NPO 法人等民間非営利組織の数多くの法人類型が存在する。それぞれの法人にはそれぞれの設立根拠法があり、それぞれに所管官庁が存在し、それぞれ異なる会計基準が適用されていた。しかしながら FASB の強い影響のもとに公表された「平成 16 年公益会計基準」[2004] が従来、計算書類の重要な位置づけであった「収支計算書」を内部管理目的として財務諸表から除外したことからその構成が変化しつつある。社会福祉法人会計基準や学校法人会計基準では、従来、資金フロー計算を目的とする資金収支計算の役割が、純資産フローを目的とする正味財産増減計算と比較し相対的に大きいものであった。しかし、「平成 16 年公益会計基準」[2004] 以後の改正を経て正味財産増減計算の役割を重視する視点が増大しているように思われる。NPO 法人においても、制度創設当時、重要な役割を担った「会計の手引き」は資金収支計算に重きを置いていたが、「NPO 法人会計基準」[2010] は、純資産フローを目的とする「活動計算書」を採用し、収支予算管理を目的とする資金フロー計算は行われないこととなった[1]。

---

[1] 収支予算管理を目的とする資金フロー計算を実施しないことを意味しており、基本財務諸表としてのキャッシュ・フロー計算書の作成を否定しているものではない。

１　行政機関との距離感と会計の特色

法人法定主義を採用する我が国においては、法人の設立には設立根拠法が必要となる。民間非営利組織の場合には､それぞれの設立根拠法に監督権限を持つ主務官庁が規定され、会計基準も主務官庁が直接策定するか、主務官庁の強い影響力の下において策定されてきた。行政機関の会計は、国民の義務として徴収された税金を財源とすることから、三権分立構造に基づき行政機関で作成した事業計画及び歳入・歳出予算を、立法機関で検討承認したのち、立法機関のモニタリングの下で行政機関が予算を執行するというプロセスをたどる。指導監督権限を持つ主務官庁が、対象となる法人にこのような行政機関的執行方法を要求して来たことが我が国の民間非営利組織の会計の重要な特徴を構成してきた。しかしながら、「平成 16 年公益会計基準」[2004] は FASB の考え方を大幅に取り入れ、行政機関の指導監督権限に貢献する会計から国民の意思決定に役立つ会計へと方向を転換する。「NPO 法人会計基準」[2010] は「平成 16 年公益会計基準」[2004] の考え方をさらに明確化する形でその枠組みを発展させている[2]。

２　公益法人会計基準の変遷

昭和 52 年に公表された最初の公益法人会計基準（以下「昭和 52 年基準」[1977] という。）は、昭和 46 年 12 月の「公益法人の指導監督に関する行政監査の結果に基づく勧告」を契機としている。当該勧告書の（第 3）は「公益法人の会計、経理に関する事務処理の基準を設け適切な指導を行うこと」とのタイトルで「各府省庁は、公益法人の会計、経理の適正化について注意するとともに、予算及び決算関係書類の作成方法、事業成績を適正に表示するために必要な、標準的な勘定科目の例示、公益事業から生じる所得に関する経理と収益事業から生ずる所得に関する経理との区分経理の具体的要領など、会計、経理に関する事務処理の基準を示し、的確な指導を行う必要がある」（番場・新井 [1986] 8-9 頁）と記載している。公益法人会計基準は「公益法人会計経理基準調査研究会」が昭和 50 年 5 月に作成した「公益法人会計基準（案）」を基にしているが、会計専門家から構成される調査研究会は、所管官庁の指導監督に役立つ収支予算管理を目的とする財務書類を含む財務諸表の作成を複式簿記を用いて実施する会計基準の策定を要請されたことになる。行政機関の歳入歳出計算書には出納閉鎖期間という概念があるので、その本質は短期金銭債権債務を含む資金のフロー計算書に類似している。「公益法人会計基準（案）」は、フロー情報を、収支予算管理を目的とする短期金銭債権債務を含む資金のフローとその他の正味財産

[2] NPO 法人会計基準は、民間団体である NPO 法人会計基準協議会が策定主体となっており､策定コストもすべての金額を同協議会のファンド･レイジングによって調達している。

から成る非資金のフローに区分することで複式簿記の枠組みを構築する。「昭和 52 年基準」[1977] はこのように主務官庁の指導監督権限に役立つ収支計算を中心に計算書類が構成された。「昭和 52 年基準」[1977] は昭和 60 年 9 月に改正される（以下「昭和 60 年基準」[1985] という。)。「昭和 60 年基準」[1985] では、ストック式と呼ばれる「非資金のフロー計算書」の他に、フロー式と呼ばれる「正味財産全体のフロー計算書」の選択適用が認められたが、収支予算管理を目的とする「収支計算書」の作成義務は継続されたことから、指導監督権限を強く意識した会計報告との本質を変更することはできていない。

「昭和 52 年基準」[1977] が公表されてから 27 年経過した、2004 年に公益法人会計基準は、前述の「平成 16 年公益会計基準」[2004] となる。指導監督権限を強く意識した会計報告から国民の理解を前提にした会計基準に変貌したのである[3]。その後新たな公益法人制度の施行と伴に改正され「平成 20 年公益会計基準」[2008] となった。「平成 20 年公益会計基準」[2008] は公益法人制度の新たな監督機関である公益認定等委員会や都道府県に設置された合議制の機関の利用を前提としたものに変更されている。

Ⅲ　民間非営利組織の経済的特性

１　「市場の失敗」と「政府の失敗」

レスターM サラモンは民間非営利組織の存在理由について 5 つの項目を挙げている。①歴史②市場の失敗③政府の失敗④多元的な価値観/自由⑤連帯である（入山映訳［1994］23-28 頁)。

このうち経済学的視点は「市場の失敗」と「政府の失敗」であろう。「市場の失敗」は市場による資源配分の限界を説明するもので、非市場的資源配分の必要性の根拠となる。非市場的資源配分の主体の一つは政府部門である。政府部門は国民から徴収する税金を財源として非市場的資源配分を行う。つまり、選挙によって選出された議員から構成される立法機関で制定された法律に基づいて、立法機関のモニタリングの下で、執行機関である行政府が事業を執行していくのである。立法機関の構成員が選挙で選出されるという事実を考慮すれば、実施される事業は国民共通の理解を得られることが必要となる。また、政府部門による事業の執行は、三権分立構造に基づき政府部門で作成した事業計画及び歳入・歳出予算に基づき、立法機関で承認の後、立法機関のモニタリングの下で行政機関が予算を執行するというプロセスをたどる。そこでは、事業実施の効率性よりも民主的執行

[3] 会計基準の設定及び改正の経緯等に「公益法人の活動状況を分かりやすく広く国民一般に対して報告するものとするため、会計基準の全面的な改正を行うこととした。」（平成 16 年公益会計基準「公益法人会計基準の改正等について」)。

手続の確保が重要視されることになる。事業執行の適時性や事業コストの視点よりも執行手続の適切性の確保に優位性が置かれることになるのである。この点について、レスターMサラモンは「国民大多数の支持がある場合でさえ、政府の行動には、わずらわしさ、対応の遅さ、官僚的な反応などがつきものである。」と述べている（入山映訳［1994］26頁）。すなわち「市場の失敗」および「政府の失敗」から導かれる民間非営利組織の経済的特性は、非市場的資源配分の主体の一つとして政府部門が選択しにくい範囲に係る事業や政府部門の執行プロセスでは効率性が十分に確保できない部分[4]について、事業実施の主体となる必要性の中に存在しているのである。

２　政府による所得再分配の限界と「もう一つのルート」

我が国の債務残高は1,000兆円近いといわれている。一方で、資本の国際間移転は進み、税負担の増大は産業の空洞化ばかりでなく、個人の国外転居さえ生じかねない現状となっている。つまり、国内の税負担割合は国際的な税負担割合と関係し、税負担率の上限としての壁が形成されることを意味している。国際的な税負担率の上限という壁の存在が、結果として国民の所得間格差を発生させることになる。同時に税収不足による財源の不足が、政府による所得の再分配機能を低下させる。ここに政府による再分配機能の限界を補足するものとして「もう一つのルート」と呼ばれる民間のボランタリィな寄付を財源とする所得の再分配の必要性が存在することになる。「もう一つのルート」による所得の再分配は、政府による所得の再分配に比較し二つの測面で経済的優位性を持つ。一つは、高額な所得を獲得することによる自己実現であり、他の一つは、所得の一部を用いた社会貢献活動による自己実現である。しかしながら「もう一つのルート」による所得の再分配は、社会貢献活動の財源となる任意の寄付の不確実性及び所得格差の存在を前提とした所得の移転である点に劣位性がある。所得格差を前提とした所得の再分配は持てる者から持たざる者への所得の移転であり、人間のおごりや卑屈さに連動する可能性があるからである。この部分に民間非営利組織の経済的役割が存在する。すなわち、「もう一つのルート」による所得の再分配が持つ二つの劣位性の克服こそがその役割となるからである。マイクロソフトの創設者であるビル・ゲイツや、フェイスブックのマーク・ザッカーバーグの行動は「もう一つのルート」の具体例の一つであろう。「もう一つのルート」から導かれる民間非営利組織の経済的特性は、ボランタリイーな寄付を確実に集め、持たざる人々へのサポート活動

[4] 指定管理者制度は、公の施設の管理運営を民間事業者に委ねることによって施設の有効活用を確保することを目的としている。指定管理者制度は行政的執行手続の補完という意味で当該分野の事業に該当するといえるだろう。

に変換するという極めて重要かつ重大な役割として社会の中に存在することになる。

３　経済的特性に関するまとめ

「市場の失敗」と「政府の失敗」から導かれる特性に着目すると、民間非営利組織は政府と伴に非市場的資源配分の主体であり、任意の寄付を集め、政府部門が対象とすることができにくい事業を実施すること、および政府機関的意思決定プロセスでは効率性を確保することが難しい事業について主として税金から構成される補助金や委託料等を財源として実施する組織となる。また「もう一つのルート」から導かれる特性に着目すると、民間非営利組織は任意の寄付を確実に集め、援助を必要とする人々へのサポート活動に変換する経済的特性[5]を持つことになる。民間非営利組織の会計を構築するにあたっては、市場原理を前提とした資源配分の主体である企業とは異なる経済的特性を斟酌したうえで検討される必要が有ることになる。

Ⅳ　民間非営利組織の会計を考えるにあたって重要な視点

民間非営利組織は､任意の寄付を財源として組織の目的である社会貢献事業を実施する。経済的特性を、「市場の失敗」と「政府の失敗」から検討しても、「もう一つのルート」から検討しても対価性のない収益の獲得と、それらを財源とする事業の実施が最も組織目的との整合性が高い。「市場の失敗」と「政府の失敗」から導かれる、行政機関的執行プロセスでは効率性が確保できない事業の実施については、財源が国民から徴収した税金を基にした補助金や委託料である場合も考えられる。しかし、税金を財源とするという一点をもって民間非営利組織に行政機関的執行プロセスを要求するのでは、出発点である事業効率性の確保との整合性が取れない点に注意すべきである。

１　対価性のない収益の獲得

伝統的な民間非営利組織の会計では、収益の認識は現金主義を出発点としている。物品やサービスの提供と異なり､「寄付者の意思」を出発点とする寄付や贈与では財産の提供が終了するまでは、確実性が担保されないと考えられたからである。しかしながら、現状では IT 技術等の進展に伴い多くの新しい寄付の形[6]が作り出され、伝統的な考え方だけでは

---

[5] 芸術活動への助成は、対価たる収益ではそのコストを賄うことができない部分について不足する部分を補てんすることが目的である。助成が存在しなければ、当該活動を維持することができなくなり、人類の歴史の中で作り上げられてきた表現形態を失うことを意味している。それは、広い意味で所得の再分配を意味している。

[6] クラウド・ファンディング、もったいない寄付、ジャストギビング方式等多くの新しい寄付の形が生み出されている。

その実態を表現することができない状態に立ち至っている。また、社会貢献事業に対する財産の提供は寄付者の自己実現ばかりでなく、社会全体の豊かさの創造と密接な繋がりを持っていることから、資源を安定的に獲得し、サービス利用者のために適切な形に変換することを主要な役割とする民間非営利組織にとっては、映し出される会計的真実はこれらの観点を含めて構築される必要が有る。寄付獲得のための努力と成果としての寄付金の受入れは、最も重要な要素として認識及び測定される必要があるだろう。

２　一般目的の財務報告基準

我が国の民間非営利組織会計の特色は、前述したごとく指導監督権限を背景にして主務官庁にとって役に立つ会計制度の確立が指向されてきたという事実と深い関係がある。しかし、この考え方は民間非営利組織の経済的特性との整合性を持ちにくい。「市場の失敗」と「政府の失敗」から導かれるのは、非市場的資源配分において政府機関と民間非営利組織は、共に自立した主体として相互補完的に機能することによって経済的特性を確保し、社会的役割を果たすことになるからである。また、「もう一つのルート」は、政府による所得の再分配機能の低下を民間からの任意の寄付を財源とする所得再分配によって補おうとするものである。したがって、行政機関と民間非営利組織は従属関係ではなく、独立した事業主体である必要性が重要な部分となる。このことから民間非営利組織の会計は、資源提供者である国民を第一義的な対象として構築される必要性が導き出される。資源提供者である一般国民は、主務官庁と異なり、民間非営利組織から提供される会計報告によってのみ判断を実施することが標準的である。このことは、民間非営利組織の会計は、主として民間非営利組織から提供される会計報告を利用して意思決定行う一般国民を想定（一般目的の会計基準）して作成されなければならない[7]ことを意味している。従来の主務官庁の利用を主たる目的として会計報告（限定目的の会計基準）を作成することは民間非営利組織の経済的特性と整合的ではない。行政機関は一般目的の財務諸表によって指導監督に係る意思決定を行うことになるが、監督権限の履行にあたって不足部分が生じた場合には、それを会計基準に求めるのではなく、適正な指導監督権限を行使して追加的に情報を獲得すれば良いのである。

---

[7] 一般目的の財務報告基準の定義に関して、策定手続の適正性に関して議論をする傾向がある。わが国の民間非営利組織の会計に関して議論をする場合、一般目的と特別目的（限定目的）の区分は、主務官庁である行政機関に焦点を当てているか、一般国民に焦点を当てているかが第一義的に議論される必要が有るだろう。

３　制度の成熟度

民間非営利組織の会計を考えるにあたって、営利企業で開発された会計基準をどのように導入するのかは、極めて大きなテーマである。営利企業の会計基準の開発目的と民間非営利組織の経済的特性との整合性について検討することはもちろん大切なことである。それ以外にも民間非営利組織の制度の成熟度を考慮することが必要であろう。1998 年の特定非営利活動促進法の施行に合わせて、「シーズ＝市民活動を支える制度をつくる会」の中に設置された「NPO アカウンタビリティ研究会」は「公開草案第 3 号 NPO 法人等の財務諸表の作成基準と様式」を公表した（「NPO 会計公開草案」[1998]）。

「NPO 会計公開草案」[1998] は NPO 法人の財務諸表について標準型と簡易型を提示している。標準型は FASB の考え方を大幅に採用し活動計算書、貸借対照表およびキャッシュ・フロー計算書を基本財務諸表とし、寄付者の使途制約概念を会計報告に採り入れた画期的な内容であった。しかし、この標準型は、ほとんど NPO 法人に採用されることはなく、資金収支計算と棚卸法による財産目録を内容とする簡易型が普及したという事実がある。このことは、どんなに理論的に優れた内容であっても、対象とする組織が消化する段階にない場合には普及することが困難であるという事実を示している。「2010 年 NPO 法人会計基準」[2010] は、この点を考慮し「組織の成熟度」を判断基準の一つとして会計基準を策定する努力[8]を行っている。

４　対象たる組織の規模と会計基準の対応

対象たる組織の規模が多岐にわたっているときに、標準的な組織と小規模な組織とでは会計ニーズが異なってくる。小規模な組織にまですべての適用を要求すると消化不良を起こし伝えるべき情報が相手に伝わらないという事態が生じる恐れがある。

この問題に対処するには二つの方法がある。一つは、標準型と簡易型として二つの会計基準を用意する方法である。この方法では、対象たる組織が一定のラインに達するといきなり会計報告の内容が異なる事態が生じる。この点に着目してダブル・スタンダードであるとする批判的な見解がある。他の一つは「重要性の原則」を利用する方法である。「重要性の原則」とは、通常は標準的な会計処理を要求するが、重要性が少ない場合には簡便な処理を認めるとする考え方である。重要性とは情報価値の重要性を意味するので、二つの

---

[8] 「NPO 法人会計基準」[2010] では、使途制約のある寄付の受入れに関しては財務諸表の注記として記載することとしている。NPO 法人は中小零細な組織が多く、活動計算書を区分する方法を義務化すると消化不要となり、会計報告の質が確保できないと考えたためである。ただし、使途制約寄付金の会計報告の中における重要性が高い場合には活動計算書を区分する方法を採用することになっている。

会計基準を用意するのとは異なりダブル・スタンダードの問題は起こりにくい。「重要性の原則」のもう一つの利点は、組織の成熟度との関連で考えることができることにある。対象となる組織の構成割合が、成熟組織 60%、未成熟な組織 40%と想定すれば、会計基準は厳格な会計処理を標準的な処理として記載し、重要性がない場合には簡便な処理を採用することができると記載すればよい。一方、対象となる組織の構成割合が、成熟組織 40%、未成熟な組織 60%と想定すれば、会計基準は簡便な会計処理を標準的な処理として記載し、重要性が高い場合にはより厳格な処理を採用すると記載すれば良いことになるからである。

５　アンソニー・レポート

民間非営利組織の会計の視点については、1978 年に公表された「非営利法人の財務会計に関する調査報告書」が参考になる。同報告書は「財務報告情報の内容」として以下の 4 項目を記載している（若林茂信［1997］40-41 頁）。

（1）financial viability（財務的生存力）

「法人がその存在目的であるサービスの提供を継続する能力があるかどうかを表示した情報」

（2）fiscal compliance（使徒指令等との準拠）

「非営利法人の管理者は、数多くの使徒指令に準拠しなければならない。・・・（中略）・・・使徒指令には法令によるもの（政府機関の場合）、経営方針決定機関からの意思表示によるもの、あるいは資源提供者からの意思表示によるものがある。」

（3）management performance（管理者の管理運営）

「管理者は、基本的に、金銭を賢明に（wisely）使用する責任がある。したがって、財務情報利用者は、金銭がいかに良く使用されたか、会計がその事実にいかに良く焦点を当てているかについて関心を持つ」

（4）cost of services provided（提供したサービスのコスト）

「いろいろのプログラムにいくらの金銭が支出されたかの情報は、情報利用者に対して重要である。」

アンソニーの視点は現時点でも非営利組織の会計基準の策定において強い影響力を有している。特に financial viability（財務的生存力）の議論はわが国の民間非営利組織の会計基準策定に大きな影響を与えたといえる。fiscal compliance は、法令遵守概念よりも広い、会計的視点からのコンプライアンスを意味している。若林茂信［1997］は法令・経営方針決定機関の意思表示・資源提供者の意思表示に関してのコンプライアンスと説明している。

本稿は、民間非営利組織は政府機関と伴に非市場的資源配分の主体であるとして主務官庁の指導監督権限を抑制する方向で経済的特性を説明した。この視点から見れば会計上のコンプライアンスは組織の自浄性を含むより広い概念で考えられる必要がある[9]。cost of services provided は、民間非営利組織の本質的役割の一つであり、民間非営利組織の活動の根源をなすものである。したがってコストの中には社会貢献活動以外の要素の入り込む余地はない。特定のプログラムに係る寄付の募集コストであっても、それがプログラムコストを構成することはない。あくまでも社会貢献活動としてのコストを意味するからである。我が国の民間非営利組織の会計は、多くの場合経常費用を事業費と管理費に区分する[10]。管理費は企業会計上の「販売費及び一般管理費」から販売に係る費用を控除したものとしての意味合いが強い。民間非営利組織の経常費用の区分は、議論の結果構築されたものではなく企業会計の借用概念として存在しているように感じられる。その結果、事業費と管理費の区分は曖昧になり、制度に応じてその境界が変動する事態[11]が生じている。民間非営利組織の経常費用を cost of services provided の視点から検討すると、民間非営利組織の経常費用を経済的特性から議論し区分することが可能になるだろう[12]。

V　むすびにかえて

民間非営利法人の会計を考えるにあたって必要ないくつかの視点について検討してきた。民間非営利組織の会計の統一の枠組みから考えれば、到底議論を尽くしたとは言えないが、一人の実務家として考え方を明示することはできたと思っている。ここでの視点のいくつかが今後の統一化の議論の中で、参考材料として取り上げられればこれ以上の喜びはない。

---

[9] 経済的特性から考えれば、民間非営利組織に対する主務官庁の指導監督権限を抑制することでその社会的役割を有用に果たすことができるといえる。しかしながら、民間非営利組織が社会の中で重要な役割を果たす以上、不正義は排除されなければならない。これは二者択一的な問題として議論されるべきではない。一方において、民間非営利組織の自浄性を確保するための方策が検討されるべきであり、他方において主務官庁による指導監督の内容が検討されるべきである。これらの帰結は、制度の成熟度との関係の中でバランスされることが望ましい。

[10] 社会福祉法人の会計では、人件費、事務費及び事業費に区分する。また学校法人会計基準では、人件費、教育研究経費及び管理経費に区分する。人件費以外の科目は、事業費及び管理費区分の影響があるように思われる。

[11]「平成 16 年公益会計基準」[2004] では、事業費は「事業の目的のために直接要した支出で管理費以外のもの」と規定されていたが、「平成 20 年公益会計基準」[2008] では、「事業の目的のために要する費用」となり、事業費の範囲が拡大し、その結果管理費の範囲が縮小している。

[12] FASB は経常費用を事業費、ファンドレイジング費及び管理費に 3 区分している。

【参考文献】

「平成 16 年公益会計基準」[2004]「公益法人会計基準」（平成 16 年 10 月 14 日公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ。

「平成 20 年公益会計基準」[2008]「公益法人会計基準」（平成 20 年 4 月 11 日内閣府公益認定等委員会）。

「NPO 法人会計基準」[2010]『NPO 法人会計基準完全収録版』八月書館。

「NPO 会計公開草案」[1998]（シーズ・アカウンタビリティ研究会「NPO 法人等の財務諸表の作成基準と様式」

入山　映訳［1994］『米国の「非営利セクター」入門』ダイヤモンド社（Lester, M. Salamon, *America's Nonprofit Sector*）。

番場嘉一郎・新井清光編著［1986］『公益法人会計』中央経済社。

若林茂信［1997］『アメリカの非営利法人会計基準』高文堂出版社。

第Ⅰ部

反対給付のない収益の認識と
事業費および管理費の検討

公益法人会計研究委員会関西地区分科会

第１章

非営利組織の組織特性と収益認識

藤井秀樹（京都大学）

Ⅰ　非営利組織の組織特性

FASB [1980]（par.6）によれば，非営利組織の組織特性は，①経済的な見返りを期待しない資源提供者から相当額の資源を受領すること，②利益を得て財貨やサービスを提供すること以外に活動目的があること，③譲渡や売却等の可能性および残余財産の分配を受ける権利を伴う持分が存在しないことの，3 つに集約される。

このうち①は，資源の受領に当たり資源提供者に対して，(a) 剰余金の分配を約さないということ（「剰余金の分配を受ける権利」の不存在）と，(b) 受領する資源に見合う財貨やサービスの引渡し（以下「財貨の引渡し」という）を行わないということを，含意している。(a) は一般に，非分配制約（non-distribution constraint）と呼ばれ，法制度上，狭義には，非分配制約が非営利組織の非営利性の要件をなすとされている[1]。

社会通念として，上記②の組織特性（「利益を追求しないこと」）が，非営利性の要件とみなされることもあるが，法制度上，この組織特性は必ずしも非営利性の要件を構成するものではない[2]。また，「利益を追求しないこと」を非営利性の要件とする場合においても，当該

---

[1] 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律では，「社員に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは，その効力を有しない」（第 11 条②）とされている。この規定は一般社団法人に関するものであるが，同法（第 153 条③二）では，一般財団法人についても同様の規定が設けられている。以上のことから，わが国の法制度においては，剰余金の非分配制約に加えて，上記③の組織特性（「残余財産の分配を受ける権利」の不存在）も，非営利性の要件として位置づけられていることが理解される。

非営利性に関する以上のような解釈は，会社法第 105 条が「株主の権利」として，（ア）剰余金の配当を受ける権利，（イ）残余財産の分配を受ける権利，（ウ）株主総会における議決権の 3 つを規定していることによるものである。これら 3 つの権利が株式会社の営利性を規定する要件とされていることから，これら 3 つの権利（とりわけ経済的見返りに係る（ア）（イ）の権利）の否認が，非営利組織の非営利性を規定する要件を構成するとする解釈が導かれることになる。

[2] 公益法人に要求される収支相償は，公益法人に対して「利益を追求しないこと」を求めたものである。しかし，この要件は，公益認定に当たって，結果としての収支相償を求める規準としても機能するため，その過度に厳格な適用は，非営利原則の本来的な趣旨から逸脱した規制に繋がる可能性がある。

他方，一般法人も含めた非営利組織一般に視野を広げた場合，新公益法人制度研究会

要件は，組織の目的として「利益を追求しないこと」を求めるものであって，事業活動の結果として利益が生じることまでを制約するものではない[3]。

以上を要するに，非営利組織の組織特性を規定する非営利性は第一義的には，事業活動の結果として生じた利益によって形成された剰余金を社員や設立者等の法人関係者に分配することを制約したものということができる。かかる非営利原則のもとでは，非営利組織が稼得した利益（剰余金）は半永久的に内部留保されるため，当該組織の主たる事業活動にこれを再投資することが何らかの形で，義務づけられることになる[4]。

Ⅱ　反対給付のない収益の意義と位置づけ

周知のように，企業会計においては，資本取引と損益取引を区分することが一般原則の 1 つとして位置づけられている（企業会計原則第一の三）。ところが，非営利会計においては，当該区分を行うことは制度的に不可能であり，かつまた不必要でもある。なぜならば，既述のように，非営利組織には，非営利性を担保する制度的な措置として，持分の不存在（前掲③の組織特性）という制約が課されているからである。改めていうまでもなく，持分（資本）に対する作用性の相違によって，取引は資本取引と損益取引に区分される（出資のように持分を直接的に変化させる取引は資本取引として，商品販売のように持分を間接的に変化させる取引は損益取引として，それぞれ区分される）。非営利組織においては，その判断の前提となる持分が存在しないために，両者の区分を行うことができず，さらにいえば，そもそも資本取引・損益取引という概念自体が，制度的には存在しえないものとなっているのである。

ということは，すなわち，非営利組織が受領する資源については，持分として処理する選択肢が制度上存在せず，かつまた負債として処理するのでもない限り（この点については

[2006] における以下のような議論が，非営利組織における非営利性の意味を理解するうえで，参考になる。すなわち，新公益法人制度研究会 [2006]（14 頁）によれば，「非営利」という用語は，「剰余金の分配を目的としない」という意味の他に，「利益を追求しない」という意味でも用いられており，社会一般ではむしろ後者の意味で理解されることが多く，「非営利法人」という用語を採用すると，法律上もそのような制約のある法人であるとの誤解を招くおそれがあったために，新公益法人制度では「一般法人」という用語を用いることにしたとされる。このことから，少なくとも，わが国における法制度上の通説としては，「利益を追求しない」ということは，「一般法人」であることの要件とされていないことが理解される。

[3] この意味で，FASB が非営利組織を言い表す用語として “Not-for-Profit Organization”（利益を目的としない組織）を用いているのは示唆的である。

なお，非営利組織が自己財源を確保するために収益事業（たとえば駐車場や物品販売等）を兼業することもあるが，本稿ではそうした収益事業は取り扱わず，「反対給付のない収益」に係る事業に的を絞った形で検討を行う。

[4] 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（第 5 条③および第 16 条）が，公益法人の遊休財産額の保有について制限を設けているのは，その一例といえよう。

Ⅳ.2 参照），金額の多寡によらず，これをすべて一旦，収益として処理するしかないということである。したがって，このことから，非営利組織における収益は，「資産の増加または負債の減少に伴う純資産の増加」として定義されることになる[5]。この定義は，「経済活動の成果」であることを収益の要件としない点で，企業会計における収益の定義と異なる[6]。かかる制度設計のもとでは，収益と費用の差額はいわゆる包括利益を表すものとなり（Northcutte [1995] p.54），貸借対照表で表示される純資産は包括利益の累計額を示すことになる[7]。

剰余金の分配と財貨の引渡しは，資源提供の反対給付（経済的な見返り）という点で共通している。したがって，「反対給付のない収益」は，非営利組織が受領する資源の以上にみるような性質（反対給付の不存在）と，そこから導出される会計処理（受領資源の全額収益処理）を縮約的に体現したものとなる。すなわち，この意味で，「反対給付のない収益」は，非営利組織の非営利原則に深く根差した要素として，これを位置づけることができるのである。

Ⅲ　非営利組織における資産の定義

非営利組織が「反対給付のない収益」を受領するということは，非営利組織が「収益を生まない費用」を負担するということと表裏の関係にある。このことは，非営利組織においては通常，提供される財貨の需要者とその関連コストの負担者が異なるということに起因するものである。

非営利組織が「収益を生まない費用」を負担することがあるということは，非営利組織における経済的資源の活用が，将来のキャッシュ･インフロー（経済的便益）の創出に結びつかない場合があるということである。しかし，そのような経済的資源の活用は，非営利組織のミッションの遂行と深く結びついていることが多く，その意味で，経済的便益を生み出さないということはむしろ，非営利組織における事業活動の固有性を反映した資産の特徴ということができるのである。

したがって，非営利組織の資産は，「過去の取引または事象の結果として，特定の実体により稼得または支配されている，発生の可能性の高い将来の経済的便益」（FASB

---

[5] 公認会計士協会［2015］（第 4.4 項）では，収益は，「経済的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加」と定義されている。

[6] 企業会計における通説的な収益の定義は，次のようなものである。「企業の経済活動の成果（価値生成分）として，企業の資本（自己資本）を増加させる原因となる事実」（中野［2000］19 頁，傍点原文）。

[7] このことは，ここで検討している収益が，「反対給付のない収益」（すなわち経済活動の対価ではない収益）であることの必然的な帰結である。藤井［2016］では，この点を，資本利益計算構造の観点から検討している。

[1985] par.25）に加えて，「組織目的の達成に資するサービス提供能力を生み出す資源」も含むものとして，定義される必要がある。つまり，非営利組織の資産は，営利企業の資産とは異なり，その実質を「経済的便益」として一元的に捉えることができないのである。

日本公認会計士協会［2015］では，非営利組織の資産を，「過去の取引又は事象の結果として，事業体が支配している経済的資源であり，将来の経済的便益又はサービス提供能力をもたらす」（第 4.4 項，傍点引用者）ものと定義している。この定義は，以上で整理した非営利組織における資産の固有性を斟酌したものとなっている[8]。

以上にみるように，「反対給付のない収益」の存在は，非営利組織における資産の定義にも影響を及ぼす要因となるのである。

Ⅳ　収益・純資産の拘束別経理

1.　受託責任の履行状況の評価

既述のように，非営利組織において資本取引と損益取引を区分することは制度的には不可能であると同時に不必要でもあるが，資源受領の実態を資源の性質に関連づけて明らかにすることは，組織のガバナンスにおいても，外部利用者向けの財務報告においても，重要な意義を持つと考えられる。そこで，資本取引と損益取引の区分経理に代わるものとして提案されたのが，拘束別の区分経理である[9]。その嚆矢となった FASB 基準書第 117 号では，非拘束（資源の使途が拘束されていないもの），一時拘束（資源の使途が一時的に拘束されたもの），永久拘束（資源の使途が永久に拘束されたもの）の 3 区分で，収益と純資産を経理するものとされている[10]。

拘束のクラスは，資源提供者がどのような意図で資源を非営利組織に提供したかにもとづいて決定される。資源提供者の意図が，非営利組織における資源管理のあり方を規定する要因となるからである。資源提供者の意図に依拠した拘束別の財務情報は，非営利組織の受

---

[8] この点で，日本公認会計士協会［2015］における資産の定義は，FASB 概念書第 6 号におけるそれよりも，的確なものと評することができよう。

[9] FASB 非営利組織会計問題専門委員会委員長（当時）の R. H. Northcutt によれば，FASB 基準書第 117 号で導入された拘束別経理によって，タイプ別の寄付処理が可能になるとされる（Northcutt [1995] p.54）。この指摘は，寄付の会計処理を定めた FASB の一連の基準書が，「資本に対する寄付」（contribution of capital）と「事業活動に対する寄付」（contribution for operating activities）の区分を行っていないという Anthony [1995] の批判に応えたものである。両者の論争の詳細については，藤井［2004］を参照されたい。

[10] ただし，非営利組織会計基準の包括的な見直しを行った FASB［2015］では，「非拘束」と「拘束」の 2 区分への変更が提案されている。この見直しの背景等については，金子［2016］（37-39 頁）を参照されたい。

託責任の履行状況を評価するうえで有用とされる（FAS117, par.96）。

受領資源の拘束別経理は，わが国の公益法人会計基準や NPO 法人会計基準に取り入れられているほか，将来のあるべき非営利組織会計基準の開発について包括的な提言を行った公認会計士協会［2013］（47 頁）においても，「収益を適切に活動計算の結果として表示できる」方法として推奨されている[11]。

2. 一時拘束純資産と負債の異同関係

3 区分で経理される純資産のうち，一時拘束純資産は，資源提供者の意図によって使途が一時的に拘束された純資産をいい，(a) 特定の事業活動への支援に利用目的が限定された純資産，(b) 特定の期間に投資期間が限定された純資産，(c) 特定の将来期間に利用期間が限定された純資産，（d）固定資産の取得に使途が限定された純資産等から，構成される（FAS117, par.15）。

ここで留意されるべきは，一時拘束純資産は，上記（a）～（d）のどのタイプに属するにせよ，将来他の経済主体に資産を引き渡す義務を表すものになるということである。一時拘束純資産のこの性質は，負債の定義すなわち，「過去の取引または事象の結果として，特定の実体が将来他の実体に資産を引き渡し，あるいはサービスを提供する現在の義務から生じる，発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」（SFAC6, par.35）に合致する可能性がある。あるいは少なくとも，そのような可能性を完全に排除することができない。

この点について，日本公認会計士協会［2015］（第 5.13 項）は，次のように述べている。「この場合の責任（一時拘束純資産に係る責任―引用者）は，資源提供者に対して資産を移転する，又はサービスを提供する義務を課すものではなく，通常，債務には当たらないと考えられる」。つまり，拘束された使途への資源の充当は資源提供者に対する「返済」を表すものではないので，一時拘束純資産は「債務には当たらない」という見解が，そこでは採用されているのである。一時拘束純資産については，FASB も，当該拘束が「債権者への支払いやサービス提供の義務」（obligation to pay or provide services to a creditor）を表すものではないという理由で，負債性を否認している（Northcutt [1995] p.55）[12]。

これらの解釈は，3 区分の拘束別経理を防護するものとなる。しかし，この解釈を一般化

---

[11] この提言は，日本公認会計士協会［2015］（第 8.1～8.25 項）; [2016]（第 2.4～2.14 項）でも継承されている。

[12] ただし，FASB 基準書第 116 号では，非営利組織が代理人（agent）として受領した資源については，当該組織が当該資源の利用について裁量を有しないことから，同基準書でいう寄付金に該当しないとされている（FAS116, par.52）。この規定は，当該資源を負債（預り金）として処理することを求めたものと解釈されている（森［2005］46 頁）。

する場合には，当該解釈と負債の定義[13]の整合性について，さらに突っ込んだ検討が必要となるであろう。また，既存の非営利組織会計基準には，補助金や寄付金等の一部を受領時に負債計上することを求めたものもあり（たとえば国立大学法人会計基準第 80 および第 82），統一的な非営利組織会計基準の開発を目指すさいには，こうした先行事例との整合性についても検討することが必要になろう。

3. 拘束純資産に見合う資産の保持

拘束別経理は，貸借対照表においては純資産の拘束として実施される。これによって，資源提供者の意図に沿った将来の資源活用が担保され，資源提供者に対する受託責任の履行が準備されることになる。

しかし，この会計処理に関して留意されるべきは，純資産の拘束は将来の資源活用を金額的に担保するにすぎないということである。資源提供者が意図した使途に資源が適時に充当できるか否かは，当該資源がそれを可能にする状態（たとえば現金資産等）で保持（earmark）されているかどうかに拠っている。つまり，貸借対照表の貸方で拘束された純資産の金額に見合う借方の資産が流動性の低い資産（たとえば非上場株式や不動産等）で保有されている場合には，仮に純資産が金額的に拘束されているとしても，資源提供者の意図に沿った資源活用は保証されないことになるのである。

以上のような問題点を解消する 1 つの方途として，一時拘束純資産に見合う資産を適時に活用可能な状態でイヤーマークする制度の導入が検討されてよいであろう。その場合，かつてイギリスの公益事業（鉄道会社等）で見られたような複会計制の考え方が参考になるであろう[14]。

V 収益の認識原則

企業会計における収益の認識原則は実現（realization）であり，財貨の引渡しと対価の受

---

[13] 日本公認会計士協会［2015］（par.4.4）では，負債は，「過去の取引又は事象の結果として，事業体が資産を放棄する，若しくは引渡しを行う，又は用役を提供する義務」と定義されている。この負債の定義は基本的に，本文で引用した FASB 概念書第 6 号（SFAC6, par.35）のそれと一致すると考えて差し支えないであろう。

ただし，負債の定義に関する FASB の見解は，新しい金融商品の出現等に伴う会計環境の変化を受けて，FASB 概念書第 6 号の公表以降，断続的な変化を見せてきた。この点については，徳賀［2014］を参照されたい。

[14] イギリスの複会計制度の詳細については，醍醐［1981］（第 2 章，第 10 章）を参照されたい。

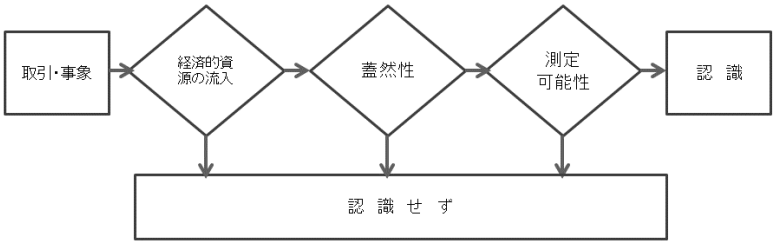
わが国の公益法人会計制度における特定資産は，特定の目的のために，使途，保有，運用方法等に制約が課された預金や金融商品等をいい，固定資産の部における計上が要求されるが，貸方での拘束経理を伴わない点で，ここで提唱するイヤーマーク方式と取扱いが異なる。

領の 2 つがその要件とされている（企業会計審議会［1952］総論第一の二）。そして，これら 2 つの要件が満たされるのは通常，財貨の販売時点であるため，実現の原則基準は販売基準とされる。ところが，反対給付のない収益取引においては，実現で想定される販売という行為が介在しないために，当該収益の認識基準として実現を準用することができない。つまり，非営利組織の主要かつ特徴的な収益の認識に，企業会計の原則基準を準用することができないのである。非営利組織における収益認識問題の固有性は，この点にある。

実現は，収益認識に当たって取引の確実性と金額の客観性を要求するものである（藤井［2015］131 頁）。この要求を非営利組織の収益認識においても維持するとすれば，実現によることなく，取引の確実性と金額の客観性を担保する基準（要件）を，新たに設定することが必要になる。

日本公認会計士協会［2016］（第 2.1 項）では，実現に代わる非営利組織の収益認識要件として，(1) 経済的資源の流入等があること，(2) 一定の発生の可能性（蓋然性）があること，(3) 信頼性をもって貨幣額で測定できること（測定可能性）の，3 つを提案している。そして，これら 3 つの要件がすべて満たされたときに，収益を認識するとしている（図表 1 参照）。

図表1 認識のフローチャート



（出所）日本公認会計士協会[2016]（第2.3項）。

一見して明らかなように，この提案は，ストックの動態に基礎づけて収益を認識しようとするものであり，資産負債アプローチに依拠した認識規準（recognition criteria）となっている。実現は収益費用アプローチに依拠した収益認識基準であり，非営利組織の収益認識については，既述のように，これを準用することができないために，資産負債アプローチに依拠した要件構成が半ば必然となるのである。しかしまた，そうであるがゆえに，当該要件には，資産負債アプローチに依拠した収益認識に固有の問題が必然的に付随することになる[15]。以下では，その主要な論点を，本稿のテーマに関連する範囲で整理しておきたい。

「経済的資源の流入等があること」とは，実質的には，認識対象となる項目が財務諸表の

15 資産負債アプローチに依拠した収益認識の固有の問題については，藤井［2011］で筆者なりの検討を行っている。

構成要素（とりわけ資産）の定義を満たすことを要求するものである[16]。この要件に関連して生じる主要な問題は，「資源に対する支配」の識別である。

Ⅲでふれたように，資産の定義には「特定の事業体による支配」が含まれており，この要件の充足いかんが，拘束資源の流入を識別するさいに問題となるのである。受領資源の使途が資源提供者の意図によって拘束されている場合，非営利組織が当該資源を完全に支配しているとはみなせないであろう。この問題について，日本公認会計士協会［2016］は次のような見解を示している。「当該資源を利用することができ，合意された使途の範囲において資源の将来を自ら決定できる状態にある場合には，純資産の増加と考え，収益認識要件である経済的資源の流入等を満たすと整理した」（第 2.10 項）。

この見解は，Ⅳ.2 でふれた一時拘束純資産と負債の異同関係に関する日本公認会計士協会［2015］の見解と整合的である。ただし，この見解を一般化する場合には，当該見解と負債の定義の整合性，および拘束資源を負債計上する先行事例との整合性について，さらに突っ込んだ検討が必要となるであろう。

他方，日本公認会計士協会［2016］が「一定の発生の可能性（蓋然性）があること」を認識要件の 1 つとして掲げているのは，日本版概念フレームワーク（ASBJ［2006］第 4 章第 6～7 項）で，認識には「一定程度の発生の可能性（蓋然性）」が求められるとされていることを受けたものである。日本公認会計士協会［2016］（第 2.2 項）では，「収益認識において求められる蓋然性については，取り消される可能性が低く，履行される可能性が極めて高い場合」とされている。寄付金や補助金をいつの時点で収益として認識するかを決めるさいに，この要件が制約条件として作用することになる。測定可能性は，主として現金以外の資源（現物等）を受領したときに問題とされる要件である。

Ⅵ　特殊な収益取引

以上では，①資源提供が現金ないし現金同等物によってなされることと，②資源提供者が非営利組織に直接資源を提供することを前提として，論点整理を行ってきた。この 2 つの前提のもとでなされる資源提供は，収益取引の基本型をなすものであるが，すべての収益取引をカバーするものではない。そこで，この節では，2 つの前提を満たさない特殊な収益取引について，問題提起的に必要最低限の論点整理を行っていくことにしたい。

1.　現物寄付

上記（1）の前提を満たさない収益取引の代表的な事例は，現物による寄付取引（以下「現

[16] 財務諸表の構成要素の定義を会計的認識要件の 1 つとして位置づける考え方は，FASB 概念書第 5 号で示された認識規準（SFAC5, par.63）の考え方と合致する。当該認識規準も，資産負債アプローチに依拠したものとなっている。

物寄付」という）である[17]。現物寄付については，測定基準と寄付目的が主要論点となる。

測定基準　現金とは異なり現物は一意的な価額を持たないことから，その収益認識に当たってはどのような測定基準にもとづいて価額を決定するかが問題となる。公益法人会計基準では，「交換，受贈等によって取得した資産の取得原価は，その取得時における公正な評価額とする」（第 2 の 3（1））とされている[18]。現物寄付については取引価格が存在しない以上，公正価値を測定基準とすることには合理性があるといえよう。ただし，次に取りあげる寄付目的の多様性を考慮した場合，上記のような画一的なルールで実務の実情に対応できるか否かについて，（再）検討することが必要となろう。

寄付目的　現物寄付の目的は，（1）換金目的，（2）使用目的，（3）救援目的に，大別される[19]。換金目的の寄付とは，非営利組織等における換金を想定して行われる現物寄付（貴金属，ブランド品，中古 CD 等）である。これらの現物はその受領時に一旦棚卸資産として整理されるが，その公正価値評価額が換金額と異なる場合，どのような会計処理がなされるべきかについて，検討が必要となろう。

使用目的の寄付とは，非営利組織における使用を想定して行われる現物寄付である（車両運搬具，事務用機器等）[20]。これらの現物を固定資産として整理する場合，減価償却を行うか否かが問題となる。また，減価償却を行う場合には，収益・費用の期間配分の適正化を図る会計処理を基準化するべきか否かについて，検討する必要があろう[21]。

救援目的の寄付とは，被災地等への救援を目的として行われる現物寄付である（医薬品，日用品等）。救援活動においては，非営利組織は寄付者からの寄付を被災者に仲介する役割を担うことになる。したがって，現物は比較的短期間のうちに被災地に移送されるが，その

---

[17] 論点の過度の拡散を避けるために，ここではボランティアの認識問題は取り扱わない。

[18] NPO 法人会計基準（第 24 項）でも，同様の規定がなされている。ちなみに，FASB 基準書第 116 号（FAS116, par.8）では，現金寄付か現物寄付かに関わりなく，受領した寄付は一般に公正価値で測定するものとされている。

[19] この論点は，Ⅳで述べた収益・純資産の拘束別経理とも関連しているので，具体的な会計処理を提案する場合には，当該拘束別経理をふまえた検討が必要となろう。

[20] 使用目的で保有する資産については，使途拘束が付された寄付金で取得した場合と，現物寄付で取得した場合とで，取引の経済的実質が異なるか否かが問題となろう。それらの経済的実質が同じと判断された場合には，両者に対して同一の会計処理が適用されるべきである。

[21] たとえば，公益法人会計基準注解 15 では，「指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産について、減価償却を行った場合には、当該減価償却費の額」を，指定正味財産の部から一般正味財産の部に振り替えるとしている。この会計処理によって，固定資産の取得に充てられた寄付に係る当期一般正味財産増減額は平準化されることになる。この会計処理は，収益・費用の期間配分において，国庫補助金等で取得した資産の積立金方式による会計処理と同じ効果を持つ。積立金方式については，桜井［2016］（172-173 頁）を参照されたい。

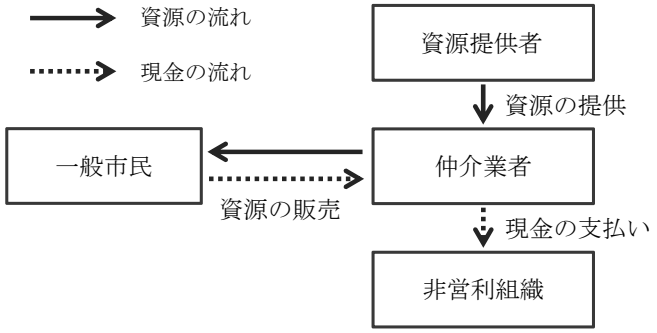
ような場合においても当該現物をその受領時に棚卸資産として整理する必要があるか否かが問題となる[22]。この問題について検討を行うさいには，非営利活動の実態を把握・報告する必要性とのバランスを考慮する必要があろう。

2.　仲介業者が介在する寄付取引

近年わが国においても，資源提供者と非営利組織の間に仲介業者が介在するケースが散見されるようになった。このようなケースにはいくつかのバリエーションがあるが，その基本型を示せば，図表 2 のようになる。

まず資源提供者が資源（たとえば未使用のブランド品）を仲介業者に提供する。資源を受領した仲介業者は，これを自己の店舗やウエブサイト等で一般市民に販売する。資源は一般市民がこれを購入することによって，換金される。仲介業者は，この換金で得た現金を，一定の金額調整（たとえば手数料の控除）を行ったのち，非営利組織に支払う。図表 2 で示しているのは，以上のような現物寄付のフローチャートである。

図表 2　仲介業者が介在する現物寄附のフローチャート



（出所）筆者作成。

このような現物寄付において問題となるのは，(1) 資源提供者と現金提供者が異なるということであり，(2) それと関連して資源受領時点と現金受領時点が異なるということである。これらのことから，寄付者は誰で，寄付取引の発生はいつで，寄付の金額はいくらかということが，会計処理においては問題となる[23]。

---

[22] この場合，非営利組織は代理人 (agent) として寄付を受領することになる。したがって，当該寄付を棚卸資産に計上した場合，FASB 基準書第 116 号との関係でいえば，当該寄付を収益として処理するか，負債として処理するかが，問題となろう。他方，非営利組織の裁量を介することなく，比較的短期間のうちに移送される救援目的の現物寄付については，オフバランスとし，注記で開示することも，1 つの有力な対応策となろう。

[23] たとえば，資源提供者が税額控除の手続きを希望する場合，その手続きに必要な領収書

寄付者は仲介業者で，寄付取引の発生は現金受領時点であると考えた場合，非営利組織においてこの取引は通常の現金寄付として処理されることになる。つまり，この場合，現金受領という事実だけが会計処理の対象とされるのである。ところが，Ⅵ.1 でふれたように非営利組織が現物の受領と換金を自ら行う場合，当該現物は少なくとも一旦は，棚卸資産として処理されることになる。

この問題は，仲介業者が介在する寄付取引の経済的実態をどう捉えるかという問題に帰着する。わが国おける現行制度では，当該寄付取引について統一的な処理基準を定めた事例はない。かつてリース取引の会計処理をめぐって，「実質優先」（substance over form）という考え方が強調されたことがある。取引の経済的実質が同じであるにも拘わらず，法的形式の相違を根拠に異なる会計処理を行うのは適当でないという主張である。仲介業者が介在する場合と介在しない場合とでは寄付取引の経済的実質は異なるのか否かについて，検討することが必要となろう。少なくとも，仲介業者が介在する寄付取引について，法人ごとに異なる会計処理が行われるという状況が生じないような制度を構築する必要がある。

参考文献

Anthony, R. N. [1995], “The Nonprofit Accounting Mess,” *Accounting Horizons*, Vol.9, No.2, pp.44-53.

FASB [1980], *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, SFAC No.4，平松一夫，広瀬義州訳［2002］『FASB 財務会計の書概念』増補版，中央経済社。

————[1985], *Elements of Financial Statements*, SFAC No.6，平松一夫，広瀬義州訳［2002］『FASB 財務会計の書概念』増補版，中央経済社。

————[2015], *Not-for-Profit Entities (Topic 958) and Health Care Entities (Topic 954), Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities*, FASB Exposure Draft, Proposed Accounting Standards Update.

Norhtcutt, R. H. [1995], “Observations on Professor Anthony’s Commentary,” *Accounting Horizons*, Vol.9, No.2, pp.54-55.

NPO 法人会計基準協議会［2010］『NPO 法人会計基準策定プロジェクト最終報告』。

金子良太［2016］「米国 FASB の非営利組織会計改革プロジェクトと我が国への影響」『公益・一般法人』No.908，34-45 頁。

企業会計審議会［1952］『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』。

桜井久勝［2016］『財務会計講義』第 17 版，中央経済社。

を当該寄付者に発行する必要があるが，当該領収書に日付，金額，領収者名をどのように記載するかが，問題となろう。仲介業者が介在する寄付取引の会計処理は，こうした問題ともリンクしている。

新公益法人制度研究会［2006］『一問一答・公益法人関連三法』商事法務。
醍醐　聰［1981］『公企業会計の研究』国元書房。
徳賀芳弘［2014］「負債と資本の区分」平松一夫・辻山栄子責任編集『会計基準のコンバージェンス』中央経済社，275-328 頁。
日本公認会計士協会［2013］『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』非営利法人委員会研究報告第 25 号。
————［2015］『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』非営利組織会計検討会による報告。
————［2016］『非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理―反対給付のない収益の認識―』非営利法人委員会研究報告公開草案。
藤井秀樹［2004］「アメリカにおける非営利組織会計基準の構造と問題点―R. N. アンソニーの所説を手がかりとして―」『商経学叢』第 50 巻第 3 号，89-106 頁。
————［2011］「収益認識プロジェクトの現状と展開方向―基準設定における資産負債アプローチの意義と限界―」『会計・監査ジャーナル』第 23 巻第 12 号，77-86 頁。
————［2015］『入門財務会計』中央経済社。
————［2016］「純資産包括利益の計算構造に関する再検討」『財務会計研究』第 10 号，1-19 頁。
森　公高［2005］「補助金等の会計処理」『企業会計』第 57 巻第 2 号，44-48 頁。

第 2 章

非営利組織会計における収益の認識原則

宮本幸平（神戸学院大学）

Ⅰ　考察の意義

非営利組織の諸活動において、寄付金や補助金が主たる財源となるが、会計上、これらには反対給付義務（財・サービスの引渡し義務）を有しない特質がある。本考察は、非営利組織の会計においてこれまで重要論点とされてきた、反対給付のない寄付金・補助金の収益認識の問題に焦点を当て、認識原則の設定を目途に掲げる。

日本公認会計士協会（以下、JICPA）は、財務報告の重要論点に関する検討を行い、『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』（以下、『論点整理』またはJICPA [2015]）、および『非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理－反対給付のない収益の認識－』（以下、『個別論点整理』またはJICPA [2016]）をそれぞれ公表した。2つの考察では、非営利組織において重要かつ典型的な収益である寄付金・補助金につき、認識のあり方が分析されている。

本考察の対象である資金的インフローにつき、企業会計の計算処理では、財貨もしくはサービスの提供と関連づけられて「収益」となるもの、将来の弁済義務を伴う「負債」となるもの、および拠出資本であり「持分」となるものに分類される。これに対して非営利組織では、拠出資本の制度がなく持分が存在しないため、弁済義務を持たない場合には、反対給付がなくても収益とするよりほか処理方法が存在しない。かかる事情に起因して、企業会計における収益認識の基本原則である実現主義（財貨引渡しおよび対価受領による収益認識）に代わる認識原則を設定する必要がある。

そして、非営利組織会計の基準設定においては、当該会計制度が、企業会計を基礎として成立していることに留意すべきである。例えばアメリカやイギリスでは、企業会計の基準をベースに非営利組織の情報ニーズや固有の特性を反映したうえで、当該会計基準が設定される[1]。本考察はこうした諸外国の実情を参酌し、企業会計の収益認識基準との異同を勘案しながら、非営利組織会計における反対給付のない収益の認識原則の設定を図る。

論考の流れとしては、まず、寄付金・補助金の収益認識につき『論点整理』および『個別論点整理』が指摘する事項のうち、重要となる点を抽出して整理する（第Ⅱ節）。次に、比較分析を行うため、企業会計の収益認識基準が規定さ

[1] 宮本［2015］、114-116 頁参照。

れたIFRS第15号の内容を概観する（第Ⅲ節・第1項）。そして、当該基準をベンチマークとしつつ、これと『個別論点整理』で示された収益認識要件とを比較することで、反対給付のない寄付金・補助金の収益認識の原則案が設定される（第Ⅲ節・第2項）。

Ⅱ　JICPAにおける寄付金・補助金の収益認識原則の考察

以上のように、非営利組織への主たるキャッシュ・インフローである寄付金・補助金の特質は、反対給付の義務が生じないことである。このため、企業会計における収益認識の基本原則である実現主義（財貨引渡しおよび対価受領に基づく収益認識）が適用できない。そこで本節では、寄付金・補助金の収益認識の要件について先駆的に考察された、『論点整理』（JICPA [2015]）、および『個別論点整理』（JICPA [2016]）の論考内容を概観する（本節では、当該文献からの引用に対し、文中カッコ内に出典の項番を示す）。

１．『論点整理』が示す寄付金・補助金の収益認識の要件

通常の取引において、非営利組織が受取る寄付金・補助金は、財・サービスの相手方への移転を伴わずにインフローする。これらは、弁済義務を負わないため負債ではなく、また出資者の持分とされないため資本でもないため、収益とすることが最も適切といえる。そして上記のとおり、企業会計の実現主義は、非営利組織会計における収益認識には適用できない。そのため、当該インフローに対し、実現主義とは別の収益認識原則を設定する必要がある。

この点についてJICPA [2015] では、契約履行の観点から寄付金・補助金の収益性を考察し、寄付契約や助成金支給の決定だけではそれが認識されないと考える（5.6）。また、契約の締結や助成金交付の決定が行われた場合でも、資金の受領がなければ、原則的に収益は認識されないと判断する（5.6）。かりに寄付契約をもって権利移転したと判断し収益認識した場合、当該契約の信頼性に問題があれば、認識の確実性が損なわれることになる（5.7）。寄付金・補助金収入の内在特質として反対給付がないため、相手側（寄付者）には債務が生じず、契約不履行時の請求権が元々存在しない。こうした契約の実質を鑑みると、資源インフローの確実性が担保できないとJICPAは見るのである。

そこで、以上のように寄付金・補助金の特質を捉えたJICPA [2015] は、資金受領の「蓋然性」[2]を、収益認識の判断基準にすべきと考える（5.7）。寄付

[2] 財務諸表上での認識対象となるためには、構成要素に関わる将来事象が一定水準以上の確からしさで生じていると見積もられること（「一定程度の発生の可能性」）が求められ、当該状況が「蓋然性」である（ASBJ [2004], par.9）。

金の契約が締結されているが資金移転が未了の場合につき、蓋然性の有無が収益認識の尺度となるのである（5.8）。そして JICPA [2015] は、蓋然性がみたされる要件につき、贈与意思を確認し得る書面が作成された場合には契約を撤回できない民法規定に着目し、文書化された寄付契約が成立した場合に、寄付金受領の蓋然性が生じ、収益が認識されると結論付ける（5.8.①）。

ただし、政府等の信頼性の高い組織体から補助金の支給が決定された場合には、資金受領が確実と考えられる状況で認識時点を入金時まで遅らせることは、収益認識要件である蓋然性の範囲を狭めることに繋がる（5.8.②）。そこで資金移転等が未了の場合でも、当該交付が決定し、かつ書面通知がなされた場合には、資源の移転に関する蓋然性が高いと考えられる（5.8.②）。そこで、政府等からの補助金については、契約履行を要件とせず、権利の移転があるかどうかを実質的に斟酌することによって認識されるべきとJICPAは判断する。

また、JICPA [2015] では、「測定可能性」が、収益認識の判断基準の一つに挙げられている。寄付金・補助金の交付が決定し、対応する事業が開始されている場合には、一定の測定可能性が満たされたと考えられ、収益が認識される（5.8.②）。さらに、事業が会計年度をまたがって実施される場合でも、その時点の計画を基礎に支出総額を見積って収益計上することにより、測定の客観性が担保されると判断する（5.8.②）。

２．『個別論点整理』が示す寄付金・補助金の収益認識の要件

そして JICPA は、以上の『論点整理』で取り上げた個別論点のうち、重要かつ典型的な収益である「反対給付のない収益」に対して掘り下げた検討を行い、草案として『個別論点整理』（2016）を公表した。当該成果においては、寄付金と補助金を峻別し、各々に対する収益認識の要件が整理されている。本項以下ではこれらについて内容を説明する。

2.1　寄付金の収益認識の要件

JICPA [2016] では、非営利組織会計における収益認識の要件として、①経済的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加（「経済的資源の流入等」）、②一定程度の発生可能性（「蓋然性」）、③信頼性をもって貨幣額によって測定できること（「測定可能性」）の 3 要件を提案する（2.1）。そして、当該数字順のプロセスを経て収益が認識され、いずれかの段階で要件が満たされない場合には、収益が認識されない（2.3）。

まず、寄付金の流入につき、寄付された資源を受領する権利の確定後であれば、当該資源に対して自由な裁量権を有している状態（「完全な支配」）となり、収益認識要件の一つである「経済的資源の流入等」をみたすと JICPA

は考える[3]。具体的には、寄付金の申込みと承諾という双方の合意により贈与契約が成立して現金請求権が生じ（民法 549 条）、純資産の増加が明確化することで、経済的資源の流入等の要件が満たされる（2.18）。

次に、「蓋然性」の要件につき、贈与契約は、贈与意思を明確に確認し得る書面が作成されている場合に撤回できない（民法 550 条）。そのため、寄付の申込書やウェブサイト上の送信画面から寄付者の贈与意思を明確に確認することができ、組織が受入れを相手に通知した場合には契約を撤回できず、蓋然性が生じることになる（2.21）。ただし寄付行為の性質上、契約のみでは履行が不確定な部分があるため、蓋然性を満たすためには、契約履行の可能性が不明瞭である現金請求権のみに依拠するのではなく、逆に、現金の受領という確定した事実のみに依拠するのでもなく、契約の履行の確実性に着目して認識を判断すべきと JICPA は考える（2.22）。したがって、相手先の財務状況や寄付実績等を総合的に勘案し、契約の効力発生時点で寄付履行の可能性が極めて高いと判断された場合に、契約の効力発生時点で収益認識を行うことになる（13 頁・検討結果）。

そして、「測定可能性」の要件については、通常、金額を決定した上で寄付が行われるため、測定可能性に問題は通常生じない。ただし例外として、資産の運用益に基づいた寄付申込など、寄付金の金額を合理的に見積もることができない場合には測定可能性に問題が生じることから、寄付金額を合理的に見積もることが可能となった時点で収益認識を行うべきと考えられる（2.25）。

以上より、寄付金の収益認識要件を概括すると、寄付金の申込みと承諾によって「経済的資源の流入等」がみたされ、次に、贈与意思を確認し得る書面が作成された場合には契約が撤回できず「蓋然性」がみたされる。このとき、相手先の財務状況や寄付実績等が同時に勘案され、寄付の金額が決定している場合、および決定していないときに金額を合理的に見積もることができる場合には「測定可能性」がみたされて、収益が認識される所となる。

民法における贈与契約では、贈与意思を明確に確認し得る書面が作成された場合には撤回が困難となるため、申込書などの文書作成により、寄付者の贈与意思が確認できる。そこで、非営利組織が当該受入れを相手に通知した場合には、原則として撤回できず、蓋然性が生じる。そして特別な場合を除き、通常は寄付金額を決定して寄付が行われることから、測定可能性がみたされ、収益が認識されることになる。

---

[3] JICPA [2016] では、寄付された資源について使途制約がある場合は、資源提供者からの拘束があるものの、当該資源を利用することができ、合意された使途の範囲において資源の将来を非営利組織が決定できる状態(「限定的支配」)であり、純資産の増加が期待されるため、収益認識要件である経済的資源の流入等を満たすと考える（9 頁・検討結果)。

2.2　補助金の収益認識の要件

政府等から受入れる補助金につき、JICPA［2016］では、収益認識の要件として、①経済的資源の流入等、②蓋然性、③測定可能性のプロセスを経ることが示されている。これは、寄付金収入の認識要件と同じである。

まず、「経済的資源の流入等」の要件につき、補助金等は対価を伴わず片務契約の性質を持つ点で贈与契約と同様であり、公的機関等から送付された補助金等交付決定通知書を非営利組織が受領した時点で受領の権利が発生するため、経済的資源の流入等の要件が満たされる（2.28）[4]。また、目的や支出項目に制約はあるものの、事業対象、期間、金額の設定範囲内で、当該資源を自由に利用できる場合には、「一時拘束資源の流入」として収益認識し、拘束が実質的に解除された時点で「拘束の解除」の認識をする（2.30）[5]。

次に、「蓋然性」の要件につき、補助金等の交付元は公的機関等であることが多く、補助金等の申請に対して交付が決定した場合、当該交付の履行はほぼ確実となる（2.32）。そこで、補助金等の交付決定通知を受領した時点で、取り消される可能性は低いため、非営利組織がこれを受領した時点で、蓋然性の要件が充足すると考えられる（2.32）。

そして、「測定可能性」の要件につき、補助金等の交付申請に対する交付決定通知は、交付額で通知される場合、および一定の金額の枠内での交付の決定として通知される場合があるが、いずれの場合でも、交付決定時の使用見込額から大きく乖離することが見込まれる場合を除き、測定可能性は満たされると判断される（2.34）。

以上で示された、補助金の収益認識要件を概括すると、公的機関等から送付された補助金等交付の決定通知書等を非営利組織が受領した時点で権利が発生し、「経済的資源の流入等」の要件がみたされる。次に、当該通知書を受領した時点で、取り消しの可能性は低いため、これを受け取った時点で「蓋然性」の要件がみたされる。つまり、補助金については、交付の決定通知を受領した時点で、2つの要件が同時に達成されることになる。さらには、一定の金額の枠内での決定として通知される場合で当初の使用見込額から大きく乖離することが見込まれる場合を除き、交付が決定している場合には「測定可能性」についても同時にみたされることになる。

---

[4] ただし、補助金等の交付に付帯条件が付されている補助金等（例えば、一定金額の寄付が他の団体等から集まることを条件として補助金等が交付される場合）があり、この場合、条件を達成するまで受領する権利はなく、経済的資源の流入等の要件は満たさない（2.29）。JICPA［2016］では、当該入金につき負債として認識すべきと考える（2.29）。

[5] 具体的な手続として、補助金等の内容に応じて実績報告書が作成され、非営利組織内の権限ある機関において承認された時点もしくは減価償却が行われた時点で、拘束の解除が会計上認識される（2.30）。

補助金は、おもに公的機関から受取る資金であり、当該受け取りにおいては、権利獲得が確実であること、受取側の瑕疵による以外は撤回される可能性が低いことがその特質である。そして当該特質は、民法の贈与契約の要件と合致するものであるため、経済的資源の流入と蓋然性を高める要素となる。さらには、交付決定の通知により、受領価額を容易に測定することが可能である。したがって、補助金の認識においては、寄付金収入と異なり、決定通知書等の受領によって3つの要件が同時にみたされて、収益を認識することができる。

Ⅲ　企業会計との比較による収益認識原則の考察

以上により、JICPAが示した、寄付金・補助金の収益認識の要件が明らかにされた。本節では、当該諸要件を束ねる収益認識の原則が何であるかを考察する。一般に、「原則」が会計処理を行うための基盤的規定であり、処理実施のプロセスが「要件」であるため、諸要件の上位に原則が位置することになる。そこで以下では、JICPAが示した収益認識の要件の妥当性を検証したうえで、当該要件から演繹的に原則案が設定される。そして、ここでの検証は、非営利組織会計基準の基礎である企業会計基準との比較により行われる。具体的には、IFRS第15号に規定される収益認識の要件をベンチマークとし、これとJICPA [2016] が示した要件とを比較することで、反対給付のないインフローの収益認識要件および原則の設定が図られる（本節では、鴬地［2014］からの引用注については本文中に頁を記し、IFRS第15号からの引用注については同様にパラグラフ番号を記している）。

１．IFRS第15号における収益認識要件

IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」は、国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）とが共同で開発を進め、2014年に公表された企業会計基準である。IFRS第15号においては、顧客との契約から生じる収益の性質、金額、時期および不確実性についての有用な情報を、財務諸表利用者に報告するため、企業が適用すべき原則の設定を目標に定める（par.1）。コアとなる原則とされるのは、「財・サービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価を反映した金額で、顧客への財・サービスの移転を描写するように、主体は収益を認識する」（par.2）というものである。そして、以下で示された5ステップの要件を適用することによって、コア原則に従った収益認識が達成される。

表　IFRS 第 15 号における収益認識の要件

ステップ	内　　容
ステップ１ 「顧客との契約の識別」	■ 契約当事者が契約を承認してその実行を確約していること、契約によって移転しなければならない財又はサービスを特定できること等が要件となる。 ■ 契約は、書面・口頭・商慣行など、強制可能で経済的実質を伴っていなければならない。
ステップ２ 「契約における履行義務の識別」	■ 履行義務の識別決定要因は、財又はサービスが、区別できるかにある。 ■ 顧客が、財又はサービスからの便益を、それ単独もしくは容易に入手可能な他の資源と一体として得ることができ、かつ当該財又はサービスが契約における他の約束から区分して識別できる場合、当該財又はサービスは区別できる。
ステップ３ 「取引価格の決定」	■ 取引価格とは企業が権利を得ると見込む対価の金額である。 ■ 取引価格は、変動対価によって制限される。変動対価は、その見積金額の事後的な変更に起因して、収益が大幅に減額されない可能性が非常に高い範囲でのみ、取引価格に含められる。
ステップ４ 「取引価格の履行義務への配分」	■ 取引価格につき、独立販売価格の比率に基づいて、各独立した履行義務に配分する。
ステップ５ 「履行義務充足時の収益の認識」	■ 約束した財又はサービスの支配を顧客に移転することにより履行義務を充足する。 ■ 一時点で充足される履行義務に配分される収益は、履行義務の基礎となる財又はサービスの支配が顧客に移転された時点で認識される。

出所：鶯地［2014］に基づいて作成。

顧客との契約の識別（ステップ１）

最初のステップは、当該取引が、基準による判定対象となるかを判断するステップである（28 頁）。基準の対象となる契約は、次の 5 つの条件全てが充足されたときとしている。すなわち、契約当事者が契約を承認してその実行を確約していること、契約によって移転しなければならない財又はサービスを特定できること、支払い条件などが明確であること、契約が経済的実体を伴っていること、対価の回収の可能性が高いこと、である。

契約における履行義務の識別（ステップ２）

次のステップは、その契約のなかで約束している財・サービスの移転の内容を確認することであり、具体的な履行義務が何であるかを明確にするプロセスである（28 頁）。IFRS 第 15 号では履行義務につき、区別できる財・サービスを移転するという顧客との契約上の約束と定義している（par.31）。

当該ステップにおいて識別された履行義務に対し、後続のステップで、契約において定められた価額を配分し、各々の義務が充足された時点で当該価額が収益認識される。したがって履行義務は、IFRS 第 15 号を適用する際の収益認識の単位であると考えられる。

取引価格の算定（ステップ３）

3 つ目のステップは、取引価格を算定することである。取引価格とは、企業が財・サービスの顧客への移転と交換に権利を得ると見込んでいる対価の金額であり（par.47）、通常は契約金額が取引価格となる。ただし、契約における金額に変動性がある場合、貨幣に時間価値が存在する場合、現金以外の対価を約束している場合、リベート等がある場合については、算定に注意が必要となる（29 頁）。

取引価格の履行義務への配分（ステップ４）

ステップ 3 で取引価格が算定された後は、各々を履行義務ごとに配分するプロセスが必要となる。複数の履行義務の基礎となっている財・サービスの契約時の独立販売価格を算出し、取引価格を独立販売価格の比率で配分する（29 頁）。

契約に複数の履行義務が含まれる場合は、ステップ 3 で算定した契約全体の取引価格を、個々の履行義務の基礎となる区別できる財・サービスの契約開始時における独立販売価格の比率に基づき、各履行義務に配分する。この配分は、契約開始時点において行い、その後、計算の基礎となる独立販売価格が変動したとしても、そのこと自体をもって配分計算を見直すことはしない[6]。

履行義務充足時の収益の認識（ステップ５）

そして、最終段階として、履行義務が充足された時点で、収益が認識される。「履行義務の充足」とは、財・サービスなどの資産が顧客に移転したタイミングであり、資産の移転とは、資産への支配（資産の使用について指図することができる状態でその便益を全て受け取ることができる状態）が移転したタイミングである（30 頁）。

---

[6] 独立販売価格が観察可能でない場合、IFRS 第 15 号は、その見積方法として、財・サービスを販売する市場を評価し、顧客が支払ってもよいと考えるであろう価格を見積るアプローチ（調整後市場評価アプローチ）、予想コストを見積ってそれに適切なマージンを加算するアプローチ、契約全体の取引価格から他の財・サービスの観察可能な独立販売価格の合計を控除することにより算定するアプローチ（残余アプローチ）、を示している（par.79）。

履行義務の充足においては、一時点で履行義務の充足有無を判断するか（現行の販売基準に相当）、時間の経過に合わせて判断するかが論点であり（30 頁）、IFRS 第 15 号は、以下の 3 要件が満たされれば、履行義務は一定の期間に渡って充足されると規定している（par.35）[7]。

① 企業の履行義務の履行と同時に、顧客が企業の履行の便益を受取って消費する。
② 企業の履行義務の履行によって資産（たとえば、仕掛品）が創出・増価し、これにつれて顧客が当該資産を支配する。
③ 企業の履行義務の履行によって、企業が他に転用できる資産が創出されず、現在までに完了した履行についての支払を受ける権利が企業にある。

２．非営利組織会計との比較分析

以上のように、IFRS第15号が規定する収益認識の要件は、ステップ1・2において識別された契約および履行義務に対し、ステップ3で契約上定められた価額が確定し、ステップ4･5で履行義務である財・サービスの顧客への移転のタイミングを見極めて、当該価額が収益として認識される。したがって、顧客に対する履行義務が、IFRS第15号を適用する際の収益認識の単位と見ることができる。

これに対し、非営利組織にインフローする反対給付義務がない寄付金につき、JICPA [2016] の考察では、申込みと承諾によって「経済的資源の流入等」がみたされ、贈与意思を明確に確認し得る書面が作成されている場合には撤回できないため「蓋然性」がみたされる。そのうえで、寄付の金額が決定している場合、および決定していないときに金額を合理的に見積もることができる場合に「測定可能性」がみたされて、収益が認識される。また、補助金の収益認識については、公的機関等から送付された補助金等交付の決定通知書等を非営利組織が受領した時点で権利が発生して「経済的資源の流入等」の要件がみたされ、当該受領の時点で取り消しの可能性は低いため同時に「蓋然性」の要件がみたされる。さらに、当該受領による交付決定は、一定の金額の枠内での決定として通知される場合で当初の使用見込額から大きく乖離する場合を除き、「測定可能性」についてもみたすことができる。したがって、補助金等交付の決定通知書等を非営利組織が受領した時点で、収益が認識される。

以上にまとめられた、IFRS 第 15 号が規定する収益認識のプロセス（要件）と、JICPA [2016] が規定する寄付金・補助金の収益認識の要件につき、文理的に比較すると、JICPA [2016] が示す要件は、使途制限がある場合を除き、IFRS

[7] ①に該当する例として、経常的・反復的に実施されるサービスが該当する。②の例として、顧客所有の土地における建設工事が該当する。また③の例として、顧客の注文に基づく資産の建設が該当する。

第 15 号のステップ 3 の達成によって完結する点に着目できる。すなわち、契約内容が書面で明らかにされて経済的資源の流入等および蓋然性がみたされ（IFRS 第 15 号ではステップ 1）、財・サービスと交換に権利を得ると見込む金額が決定されて測定可能性がみたされて（IFRS 第 15 号ではステップ 3）、収益が認識される。

非営利組織において、受け取った寄付金・補助金の対価として移転する財・サービスは、寄付者ではなく活動の対象に移転する。したがって、使途制限がある場合を除き、支払者への履行義務は存在しない。つまり、IFRS 第 15 号における収益認識の単位が履行義務であるのに対し、JICPA［2016］における認識単位は契約文書であると考えられる。そのため、契約文書を受け取り、権利を得ると見込む金額が明らかとなった時点（ステップ 3）において、寄付金・補助金の収益認識が可能となるのである。

ただし、寄付金・補助金に使途制限がある場合には、当該使途の履行義務が生じる。この場合には、IFRS 第 15 号のステップ 4･5 に準じ、特定使途への履行義務がある財・サービスの移転により、当該寄付金・補助金を収益認識すべきと考えられる。計算処理においては、当該移転が行われる前の段階では、持分でも債務でもない以上、収益とするしかない。そこで、使途制限がない収益と峻別する必要があり、一時拘束区分などを設定してこれを計上する必要がある[8]。

以上の考察を総括すれば、IFRS 第 15 号の収益認識原則、すなわち「財・サービスと交換に権利を得ると見込んでいる対価を反映した金額で、顧客への財・サービスの移転を描写するように、主体は収益を認識する」という原則に準じた、非営利組織における反対給付のない収益の認識原則を、次のように設定することができる。

（非営利組織における反対給付のない収益の認識原則）

双方が同意しかつ金額が示された書面等を受領した時点で、主体は反対給付のない収益を認識する。

Ⅳ　考察のまとめ

以上の考察により、非営利組織が受け取る、反対給付のない資金等に対する収益認識の原則が設定された。ここでは、JICPA［2016］の公表成果を整理して寄付金・補助金の収益認識の要件を明確化し、IFRS 第 15 号の収益認識要件と

[8] JICPA［2016］においても、使途制約が課されている場合、補助金等の交付決定通知を非営利組織が受領した時点で、一時拘束区分において、収益計上を行い、補助金等の実績報告書を作成した時点で「拘束の解除」の認識を行うべきであることが説明されている（16 頁・検討結果）。

対比することによって、これの妥当性が検証された。非営利組織の会計基準は、企業会計を基礎として構築されるものであるため、このような対比が行われた。そして、当該検証で JICPA が示す収益認識要件の妥当性が確認され、反対給付のない収益の認識原則が設定されたのである。

本文中で述べられたとおり、JICPA [2016] は、片務契約である寄付金・補助金の受入れを贈与と見立て、民法の贈与契約に係る条文を援用して、収益認識要件の導出を図っている。民法 549 条を寄付行為に当てはめれば、寄付金の申込みと承諾により贈与契約が成立して現金請求権が生じる。また、民法 550 条によれば、かかる贈与契約は、贈与意思を明確に確認し得る書面が作成された段階で撤回ができない。このため、2 つの規定を援用することで寄付契約が成立する状況を具現化でき、当該状況が収益認識の要件となる。寄付の申込および文書作成により贈与意思が確認できて蓋然性が高まり、収益が認識されるのである。

参考文献

ASBJ [2004]「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」、ASBJ。

FASB [1993], *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*, Statement of Financial Accounting Standards No.116.

IASB [2006], *Expose Draft of Proposed Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements: A Revised Presentation*, March 2006,IASB, 企業会計基準委員会 [2006]『国際会計基準書（IAS）第 1 号「財務諸表の表示」改訂に関する公開草案－改訂された表示』。

――――[2014], *Revenue from Contracts with Customers*, International Financial Reporting Standard No.15.

SORP [2005], Accounting and Reporting by Charities, SORP.

鷲地隆継 [2014]「公表までの経緯とその概要」『企業会計』Vol.66,No.9。

日本公認会計士協会[2013]「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」非営利法人委員会研究報告第25号。

――――[2015]「非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理」日本公認会計士協会非営利組織会計検討会。

――――[2016]「非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理　－反対給付のない収益の認識－」日本公認会計士協会非営利法人委員会。

藤井秀樹 [2007]『制度変化の会計学―会計基準のコンバージェンスを見すえて―』中央経済社。

宮本幸平 [2015]『非営利組織会計基準の統一　－会計基準の統一化へのアプローチ－』森山書店。

第 3 章

使途制約がある寄付金等の会計処理

石津寿惠（明治大学）

Ⅰ　使途制約がある寄付金等の意義

資源提供者や監督機関から、利用方法が拘束・指定された資源を受け入れる場合が多いことは、営利組織と比べた非営利組織の特徴の一つである（FASB [1985] par. 21）。そして、資源提供者の意図に依拠した拘束別の財務情報は、非営利組織の受託責任の履行状況を評価する上で有用とされる（FASB [1993b] par. 96）。

受託責任については、2004 年の公益法人会計基準（以下、公益基準という)改正の視点として「公益法人の事業活動の透明性を一層向上させ、寄付者、会員等から受入れた財に対する受託責任を明確にすることを通じて、広く国民に対して理解しやすい会計情報を提供するものでなければならないこと」（加古 [2005] 18 頁)として挙げられている。そして、そのための手段として、「貸借対照表の正味財産の部について、寄付者等から受入れた財産に対する法人の受託責任を明確にするため、寄付者等の意思によって特定の目的に使途が制限されている寄付を受入れた部分を指定正味財産として表示する」（公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ [2004] 1(2)ウ）という会計処理が行われるようになった。

2016 年の日本公認会計士協会『非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～反対給付のない収益の認識～』（以下『個別論点整理』という）においても、「意思決定有用性とスチュワードシップに基づく説明責任を非営利組織の財務報告の目的として位置付けた上で、継続的活用能力、組織活動、資源提供目的との整合性を三つの情報ニーズとして導出」（日本公認会計士協会 [2016] 1.1 項）した上で、「組織の意思を超えた外的要因に基づく制約が存在するか否かにより純資産が区分表示されることが情報利用者のニーズに沿うもの」（同 1.9 項）とされた。

ここで使途制約とは、資源提供者が提供した資源がその目的に沿って利用されることを確実にするために課した利用目的や使途の制約であり（日本公認会計士協会 [2013] Ⅴ3.③)、寄付等には、寄付金、補助金、助成金等反対給付（経済的見返り）のない資源の流入が含まれる。寄付金等は、公益法人や NPO 法人の年間収入に占める割合が事業収入に次いで高く、非営利組織にとって重要な収入源である[1]。この使途制約の有無、拘束の程度を、財務諸表上で明示することは情報利用者にとって有用なことであり、受託責任の表明にとって必要なことである。

---

[1] 公益法人の年間収入構造は、補助金等が 10.3%、寄付金が 1.0%（内閣府 [2014] 33 頁)、NPO 法人では、補助金等が 12.8%、寄付金が 10.3%となっている（内閣府 [2016] 20 頁)。

使途制約がある寄付金等の会計処理については、組織形態により異なる部分がある。本稿では、使途制約がある寄付金等の会計処理について、プライベートセクター、パブリックセクターとも比較検討し、使途制約の有無による収益認識と純資産（正味財産）における区分のみならず、『個別論点整理』において新たに示された「付帯条件」に着目して、負債と捉える可能性についても検討するものである。また、受託責任の観点から、貸方と借方のリンケージの必要性についても併せて検討する。

Ⅱ　現行基準における使途制約がある寄付金等の会計処理（寄付、補助金）

1.　民間非営利組織（公益法人会計基準、NPO 法人会計基準）

公益基準では、寄付金に関して「指定正味財産の区分について寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の使途について制約が課されている場合には、当該受け入れた資産の額を、貸借対照表上、指定正味財産の区分に記載するものとする。また、当期中に当該寄付によって受け入れた資産の額は、正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部に記載するものとする」(内閣府公益認定等委員会［2009］注６)とされている。また、補助金等に関して「法人が国又は地方公共団体等から補助金等を受け入れた場合、原則として、その受入額を受取補助金等として指定正味財産増減の部に記載する」（同注 13）こととされている[2]。使途制約がある寄付金等は、指定正味財産として、使途制約がない資源の流入とは区別して計上されている。

NPO 法人会計基準（以下、NPO 基準という）では、寄付金等について「寄付等によって受入れた資産で、寄付者等の意思により当該受入資産の使途等について制約が課されている場合には、当該事業年度の収益として計上するとともに、その使途ごとに受入金額、減少額及び事業年度末の残高を注記する。」（NPO 法人会計基準協議会［2011］27 項）とされている。なお、寄付金等の重要性が高い場合には、公益法人と同様に、指定正味財産と一般正味財産に区分することとなる（同注 6)。NPO 基準は使途制約がある寄付金等については注記で情報を開示するのが原則である。

2.　公的非営利組織（独立行政法人会計基準、地方公営企業法施行規則、特殊法人会計処理基準）

独立行政法人会計基準（以下、独法基準という）では、寄付金等について「寄附者がその使途を特定した場合又は寄附者が使途を特定していなくとも独立行政法人が使用に先立っ

---

[2] さらに、公益基準では「補助金等の目的たる支出が行われるのに応じて当該金額を指定正味財産から一般正味財産に振り替えるものとする。なお、当該事業年度末までに目的たる支出を行うことが予定されている補助金等を受け入れた場合には、その受入額を受取補助金等として一般正味財産増減の部に記載することができる（内閣府公益認定等委員会［2009］注 13)。

てあらかじめ計画的に使途を特定した場合において、寄附金を受領した時点では預り寄附金として負債に計上し、当該使途に充てるための費用が発生した時点で当該費用に相当する額を預り寄附金から収益に振り替えなければならない。」（独立行政法人会計基準研究会 [2015] 第 85,1(2)）。とし、さらに寄付金によって償却資産を取得した場合には「その金額を預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金に振り替える。償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益に振り替える。」（同第 85,2(2)）こととされている。

また、補助金等について独法基準では「独立行政法人が国又は地方公共団体から補助金等の概算交付を受けたときは、相当額を預り補助金等として整理するものとする。預り補助金等は流動負債に属するものとする。」（同第 83,1）とし、さらに「取得に充てられた補助金等の金額を預り補助金等から資産見返補助金等に振り替える。資産見返補助金等は、償却資産の場合は毎事業年度、当該資産の減価償却額に取得価額に占める補助金等の割合を乗じて算定した額を、…取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。」（同第 83,4(2)）こととされている。つまり独法会計では寄付金等は負債として扱われている。

地方公営企業（地方公営企業法適用）では、償却資産の会計処理についてそれまで「みなし償却」（補助金充当部分については減価償却を行わない）が認められてきたが、「地方公営企業会計制度の見直し」により、「償却資産の取得又は改良に充てるための補助金、負担金その他これらに類するもの（以下この条において「補助金等」という。）をもって償却資産を取得し又は改良した場合においては、当該補助金等の額を長期前受金勘定に整理する」（地方公営企業法施行規則第 21 条）（地方公営企業法施行令第 26 条）とされた。これに伴って、貸借対照表の負債の部は流動負債、固定負債とともに繰延収益が新たな区分として設けられるようになった（総務省自治財政局公営企業課 [2013] 7-9 頁）。つまり地方公営企業会計では、補助金等は負債（繰延収益）として扱われている。なお、寄付金を区別した会計処理の規定はない。

特殊法人会計処理基準では、「固定資産を国庫補助金等で取得した場合の整理」として、「各事業年度において国庫補助金等の交付を受け固定資産の取得又は改良に充てた場合には、原則として、当該国庫補助金等に相当する額を負債の部に計上し、翌年度以降、減価償却額に相当する額を取り崩し、収益として整理するものとする」（財政制度審議会公会計小委員会 [2007] 第 15）とされている。つまり、公団・公庫など特殊法人の国庫補助金は繰延収益処理が原則となっている。なお、寄付金を区別した会計処理の規定はない。

3. 会計処理方法の比較

民間非営利組織である公益法人と NPO 法人においては、寄付金等を受領した際には収益（正味財産の増加もしくは経常収益）とされる。そして、公益法人と NPO 法人（重要性が

高い場合）については、使途制約の有無により収益の中で区分される[3]。すなわち使途制約があるものは指定正味財産、使途制約が無いものは一般正味財産に区別され、期末残高は貸借対照表の正味財産の部にそれぞれ区別されて計上されることになる。拘束の有無により区分を明確にすることによって受託責任の明示に資する処理となっている。

他方、公的非営利組織である独立行政法人、地方公営企業及び特殊法人においては、補助金等（寄付金の会計処理については明示されていない場合がある）を受領した際には負債とされる。そして、当該補助金等を定められた使途どおりに業務遂行した分だけ収益化され取り崩されることとなる。

民間非営利組織と公的非営利組織とでは、収益（期末残高は正味財産）と負債というように扱いに違いがある。その理由として、資本金の存在の有無が関わっているとも考えられよう。公的非営利組織には資本金が存在することに着目し、出資とは異なる寄付や補助金等は負債として整理しているとも考えられる。この点については、今後、主体論を含めたさらなる検討が必要となる。なお、寄付金や補助金の性質（負債性等）そのものからの検討も必要となろうが、それについてはⅢ節で行うこととする。

Ⅲ　収益と負債との異同関係

1.　『個別論点整理』における使途制約のある資源に関わる収益の認識

日本公認会計士協会では、近年、非営利組織のモデル会計基準開発に向けた三つの書類を公表している[4]。まず、2013 年の非営利法人委員会研究報告第 25 号『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』（以下『25 号』という）では、民間非営利組織に共通の会計枠組みを構築する必要性を、2015 年の『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』、（以下『論点整理』という）では、非営利組織における財務報告の基礎概念を、そして 2016 年の『個別論点整理』では、特に、非営利組織において重要かつ典型的な収益である、反対給付のない収益について、公開草案として公表されたものである[5]。

これらの中では、まず、収益の定義として「潜在的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加」（日本公認会計士協会［2015］4.4 項）、とし、収益の認識要件としては、①特定の取引又は事象が発生し、それによって財務諸表の構成要素の定義を満たすこと、②一定程度の発生の可能性があり、信頼性を持って貨幣額によって測定できること、の

---

[3] なお、NPO 法人では、受入時に収益（経常収益）とし、使途制約がある場合はそれについて注記するのが原則的処理である（NPO 法人会計基準協議会［2011］27 項）。

[4] モデル会計基準とは、それ自体は法的拘束力を持たないが、公益基準等の各制度上の会計基準が改正される場合や非営利組織に関する新たな会計基準が開発される場合のモデルとなるもの（日本公認会計士協会［2016］2 頁）。

[5] これらの報告書は一連のものである。本稿では、最新のものである『個別論点整理』に依拠しているが、『個別論点整理』で言及されていない個所については『論点整理』や『25 号』を用いている。

2 点を挙げている（同 1.2 項）。また、負債の定義として「過去の取引又は事象の結果として、事業体が資産を放棄する、若しくは引渡しを行う、又は用役を提供する義務」（同 4.4 項）とされている。

『個別論点整理』では、使途制約がある場合の扱いを「寄付された資源について使途制約がある場合は、資源提供者からの拘束があるものの、当該資源を利用することができ、合意された使途の範囲において資源の将来を非営利組織が決定できる状態（以下「限定的支配」という）であり、純資産の増加があると考えられる。そのため、収益認識要件である。経済的資源の流入等を満たす」（日本公認会計士協会［2016］Ⅱ1.(2)）とされている。使途制約の有無と財務諸表の表示の関係を示すと図表 1 のようになる。

図表 1　使途制約の有無と財務諸表の表示の関係

<table>
<tr><th>使途制約の有無</th><th>資源の性質</th><th>資源に対する支配の状況</th><th>活動計算書での表示</th><th>貸借対照表での表示</th></tr>
<tr><td>使途制約なし</td><td>非拘束資源</td><td>完全な支配</td><td>非拘束区分で収益計上</td><td>非拘束純資産として表示</td></tr>
<tr><td rowspan="3">使途制約あり</td><td>永久拘束資源</td><td>限定的支配</td><td>永久拘束区分で収益計上</td><td>永久拘束純資産として表示</td></tr>
<tr><td rowspan="2">一時拘束資源</td><td>Step1
限定的支配</td><td>一時拘束区分で収益計上</td><td>一時拘束純資産として表示</td></tr>
<tr><td>Step2
完全な支配</td><td>拘束の解除として計上（非拘束純資産区分へ）</td><td>非拘束純資産として表示</td></tr>
</table>

（注）図表中の活動計算書は、公益法人会計の正味財産増減計算書に相当。図表中の「非拘束区分」と「永久拘束区分と一時拘束区分」は、それぞれ公益法人会計及び NPO 法人会計の「一般正味財産」と「指定正味財産」に相当。

（出所）日本公認会計士協会［2016］12 頁より筆者作成。

2.　『個別論点整理』における資源流入形態別の検討

第Ⅰ部第 1 章「非営利組織の組織特性と収益認識」のⅡ「反対給付のない収益の意義と位置づけ」で述べられているように、非営利組織には持分の不存在という制約が課されているため「非営利組織が受領する資源については、持分として処理する選択肢が制度上存在せず、かつまた負債として処理するものでもない限り…金額の多寡によらず、これをすべて一旦、企業会計にいう収益として処理するしかない」こととなる。先に挙げた公認会計士協会による三つの公表物では、使途制約がある寄付金等については「使途制約がある収益」とされ、

使途制約の有無による区分処理に関する検討がなされてきた。使途制約による拘束の程度によった区分処理は、民間非営利組織（公益法人、NPO 法人）でも用いられている考え方である。

しかし、『個別論点整理』では、使途制約がある資源の流入について、さらに寄付や補助金等といった資源流入形態ごとに分類した検討を行っている。その中では、後に述べるように補助金等について負債として認識する会計処理が含まれている。

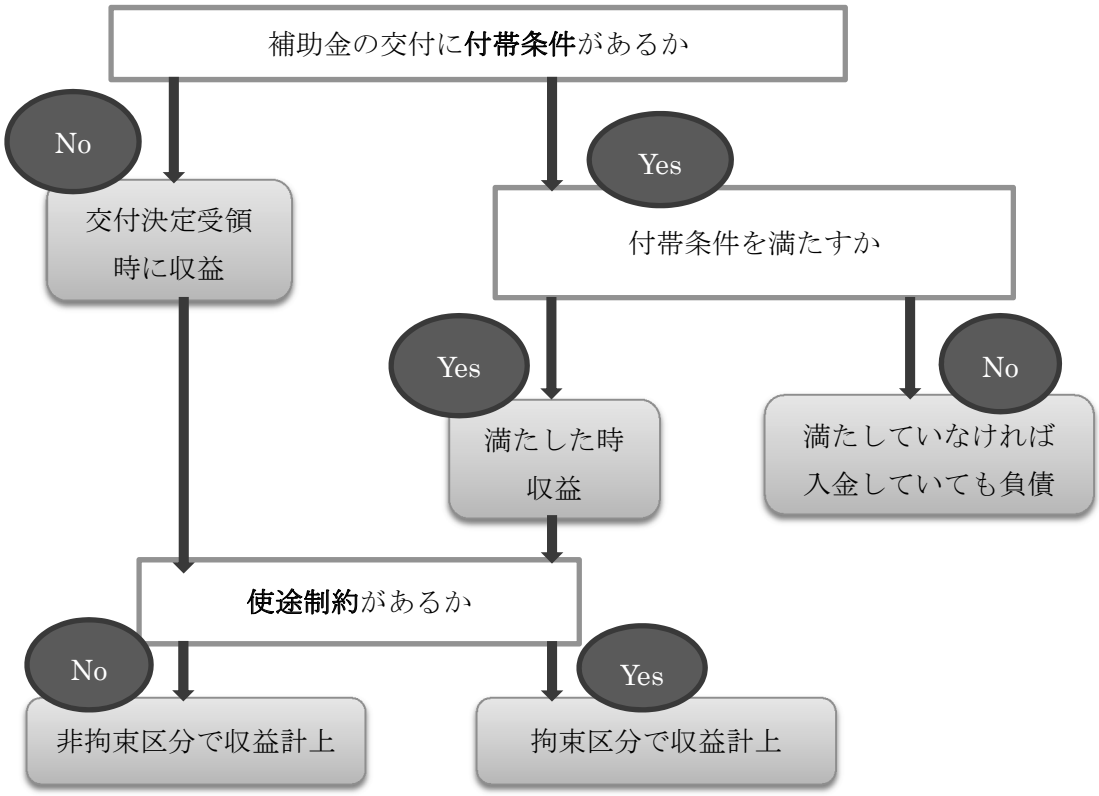
まず、寄付金については「寄付者が寄付申込みを行い、非営利組織がそれを承諾する場合には、当該寄付履行の可能性が極めて高いと判断された時点で、寄付金額について収益認識を行う」（日本公認会計士協会［2016］Ⅱ2.(1)）とし、使途制約による区分については「その拘束状況に応じて一時拘束区分又は永久拘束区分のいずれかで収益計上する。その後、契約条件等に照らして拘束が実質的に解除されたかどうかの判断に基づき拘束の解除の認識を行う」（同Ⅱ2.(1)）とされている。これは、公益基準と同様の処理である。

一方、補助金等については「公的機関や助成団体（以下「公的機関等」という。）の補助金等については、原則として交付者から送付された補助金等の交付決定通知を非営利組織が受領した時点で、当該通知に記載されている金額等のうち、非営利組織において使用が見込まれる額の収益認識を行う。」（同Ⅱ2.(2)）とされ、補助金が公的機関等から支給されるという性質上、交付決定通知を受領した時点で収益認識するとされている。

ただし、「補助金等の交付に付帯条件が付された場合には、当該条件を満たした時点で収益認識を行う。」（同Ⅱ2.(1)）という点について注意が必要である。「付帯条件が付されている場合は、条件を達成するまで補助金等を受領する権利はないことから、当該資源に対する支配を獲得しているとは言えず、経済的資源の流入等の要件は満たさない。また、補助金等の交付決定通知を受領していたとしても、条件付きの交付決定であるため、当該条件が満たされるまでは、蓋然性要件も満たさない。そのため、入金があったとしても当該入金は純資産の増加ではなく、負債として認識される。」（同 2.29 項） と、付帯条件がある場合には負債として認識されることとされている。図表 2 は、補助金等について収益とするか負債とするかの判断フローを示したものである。

負債となるかどうかは、付帯条件が付いているかどうかによって判断される。『個別論点整理』では、付帯条件について「当該条件が満たされなければ補助金等が支給されない、又は返還が求められる」（同 2.29 項）としており、具体的には、実施した事業の業績、研修人数、支援事業実施の回数、受益者が利用する施設の営業時間等の事業の実績について条件が付される場合や、実施の結果である成果物について検収が行われ、一定基準を達成していない場合には補助金等が交付されないなどが例示されている（同 2.29 項）。

図表 2　補助金のフロー



（出所）日本公認会計士協会［2016］18 頁，図 3 及び同(2.29)を参考に筆者作成。

3.　条件と制約

『個別論点整理』では、補助金等について付帯条件が付いている場合、条件が満たされなければ入金していても負債であるとされている（日本公認会計士協会［2016］2.29 項）。このように、反対給付のない資源の流入について、条件が満たされなければ負債と捉える考え方は、我が国の民間非営利組織会計には用いられていない[6]。しかし、米国や国際的基準においては条件の有無により負債と収益を分ける規定が存在する。

まず、米国 FASB 基準書第 116 号（FAS116）では、使途条件付きで提供する誓約（Conditional promises to give）について、「依存する条件が実質的に満たされる時、すなわち、条件付き制約が無条件になる時に認識される。…条件付き約束に基づく資産の移転は、条件が実質的に満たされるまでは回収可能な前払い（refundable advance）と説明される。」（par.22）とされている。「寄付者が付した条件」（Donor-imposed condition）とは、寄付者の

6 公的非営利組織会計においては、そもそも負債と位置づけられているので条件が満たされていなければ負債とするという規定が必要ないことになる。

規定で、将来及び不確実な事象によって、提供した資産を取り戻す権利があること、またはその資産の移転義務から解除されることが明示されていることである（FASB [1993a] 付録 D 用語集 209）。

一方、「寄付者が付した制限」（Donor-imposed restriction）とは、寄付者の規定で、（寄付受領組織体の）経営側による限定（limits）よりもより明確に寄付資産の利用を明示するものであり、寄付資産の利用制限は一時的なものか永久的なものとなる（FASB [1993a] 付録 D 用語集 209）とされている。後者の「制限」は、先に検討した一時拘束、永久拘束に関わる部分であり、これと「条件」とは区別して整理されている。「条件」についてはそれが満たされるまでは負債とされることが分かる。

また、国際公会計基準第 23 号（IPSAS23）では、「資産として認識した非交換取引による資源流入のうち、負債として認識されている部分を除いた部分を収益認識しなければならない」（IPSAS [2006] par.44）とし、非交換取引によって流入した資産に条件（condition）が付いていれば負債となる（同 par.17）。条件とは、移転者の指定通りに費消しなかった場合に、移転資産を移転者（transferor）に返還しなければならない合意事項」（同 par.17）である。一方、制限（restriction）とは、制限事項に反しても移転資産等を移転者に返還しなくてもよい合意事項」（同 par.19）であり、使途制限に従わなくてもペナルティーが科せられることがあるに過ぎない（同 par.19）。このため、負債ではなく収益と捉えられている。つまり、「条件」と「制限」を明確に分けており、移転者への返還が求められているかどうかが負債と収益を分ける判断規準とされている。

さらに、営利企業における国際会計基準第 20 号（IAS20）では、資産に関する国庫補助金は「企業が補助金交付のための条件を満たす」、「補助金が受領される」という二つの要件について合理的な保証が得られるまで認識してはならない（IASB [2008] par.7）としている。会計処理としては、資産に関する国庫補助金は、繰延収益法か原価控除法とされている（同 par.24）。前者は負債（繰延収益）として計上する方法である。

このように、反対給付のない資源の流入について、条件の有無、及び条件が満たされているか否かによって収益とするか負債とするかを判断する『個別論点整理』がとり入れた手法は、我が国の基準等においてはこれまで用いられていなかったが、米国や国際的基準において既に存在している考え方である。なお、繰延収益処理については、我が国の現行会計の中でも割賦販売における繰延割賦未実現利益、PFI における運営権、カスタマーロイヤリティ・プログラムにおける収益繰延方式などでとり入れられている[7]。

---

[7] 繰延割賦未実現利益（割賦販売による回収基準による処理には対照勘定法と未実現利益控除法の二つがある。後者は、当期決算時において未回収割賦売掛金に相当する利益を未実現利益として控除する。運営権（2011 年 PFI 法改正により導入された公共施設等運営権）の会計処理においては、管理者等の「繰延受取運営権対価」等を長期前受収益として繰延べて、運営権の存続期間にわたり、時の経過に基づき収益認識する（内閣府民間資金等活用時宜用

4. 負債性の検討

(1)負債の定義

前節で検討したように、反対給付がない資源の流入に当たって『個別論点整理』、米国や国際的基準では、条件が付く場合には負債という規定が存在している[8]。これまで、反対給付のない資源の流入において、使途制約がついている場合に負債と捉える（あるいは収益認識を否定する）かどうかについて検討が加えられてきている。例えば、『25 号』においては「…助成金の入金時点では当該資源に対する支配を組織が獲得していない…との理由から、収益認識を否定する考え方もある」（日本公認会計士協会［2013］Ⅴ3.③）とあり、NPO 会計基準の『議論の経緯と結論の背景』においては「使途に指定のある寄付金等で、まだ使途通りに使用していない場合は…必ずその使途通りに使わなければいけない義務が生じているので、その点を重視して負債に計上するという方法も主張されました」（NPO 会計基準協議会［2010］41 項）とされている。これらの検討の中では、使途制約のある資源の流入について、負債とすることを否定する議論が行われてきている。これらの論拠は主として①資源提供者への返還ではないこと[9]、②現在の義務ではないこと[10]、などが挙げられる[11]。これらについて、各基準等における負債の定義に照らして検討してみよう。図表 3 は、基準等における負債の定義を一覧にしたものであり、営利企業のものも参考に挙げている。

各基準等を比較すると、共通点として、過去の取引または事象の結果としての義務である点と、将来の「資源」の「流出」をもたらすものという点を挙げることができる。また、先に述べた負債性否定の論拠の①資源提供者への返還ではないこと、については、「資源提供者への返還」が負債の定義としては明示されていないことがわかる。特に FASB 概念報告書 6 号（SFAC6）においては、他の実体（other entities）へ資産を譲渡し（transfer assets）または用役を提供（provide services）しなければならないとされており（par.35）、「資源提供者への返還」は負債の定義からは明確には読み取れない。

推進室［2013］12 頁）。カスタマーロイヤリティ・プログラムにおける収益繰延方式では、顧客からの対価を当初販売した商品と顧客に提供された得点に分配し、後者を負債として繰延べる（IASB［2007］par.7）。このほか、修繕引当金については将来における修繕の必要性は、企業にとって法律上の債務ではないため、修繕引当金は条件付き債務ではなく、債務以外の経済的負担としての負債に該当する（桜井［2016］232 頁）とされている。

[8] Ⅲ節 3.で述べたように、負債については、使途制約よりも前の段階の課題であるため、「反対給付」の有無という用語によって説明する。

[9] これについては、Northcutt［1995］pp.54-55、藤井［2004］99-100 頁などが検討している。

[10] これについては、金子［2006］9-10 頁、石田［2015］9 頁などが検討している。

[11] このほか、NPO 会計基準協議会［2010］42 項は、永久拘束資源は永久に負債としてとどまってしまうことを問題としている。この点については、「維持を義務付けられた補助金の交付は、資本・利益の問題ではなく負債会計上の問題である」（新井［1985］78 頁）という見解がある。

図表 3　基準等における負債の定義

JICPA『論点整理』	過去の取引又は事象の結果として、事業体が資産を放棄する、若しくは引渡しを行う、又は用役を提供する義務（第 4.4 項）。
独立行政法人『独立行政法人会計基準』	1.独立行政法人の負債とは、過去の取引又は事象に起因する現在の義務であって、その履行が独立行政法人に対して、将来、サービスの提供又は経済的便益の減少を生じさせるものをいう。 2. 負債は法律上の債務に限定されるものではない。3.負債は、流動負債及び固定負債に分類される（第 14）。
総務省『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』	過去の事象から発生した、特定の会計主体の現在の義務であって、これを履行するためには経済的便益を伴う資源が当該会計主体から流出し、または当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力の低下を招くことが予想されるもの（第 39 項）。
（参考）企業会計基準委員会　討議資料『財務会計の概念フレームワーク』	過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物（第 3 章 5）。
FASB SFAC No.6 財務諸表の構成要素（注 1）	過去の取引または事象の結果として、特定の実体が、他の実体（other entities）に対して、将来、資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲（par.35）
IPSASB IPSAS No.1 財務諸表の表示（注 2）	過去の事象から発生した当該主体の現在の債務であり、その決済により、経済的便益又はサービス提供能力を有する資源が主体から流出する結果となることが予想されるもの（par.7）。
（参考）IASB『財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク』（注 3）	過去の事象から発生した当該企業の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益を包含する資源が当該企業から流出する結果になると予想されるもの（par.49(b)）。

（注 1）FASB [1985] par.35.
（注 2）IPSASB [2006b] par.7.
（注 3）IASB [2001] par.49(b).
（出所）各基準等から筆者作成。

次に、負債性否定の論拠の②現在の義務ではないこと、については、果たすべき義務が何

を指していると捉えるかによって「現在の義務」に該当するかどうかが異なってくる。義務を経済的資源の返還、すなわち使途通りに流入資源を使用せず当該資源を返還することになった際に生じると捉えるのであれば、資源流入時には義務が生じていないため「現在の義務」には該当しない。しかし、「義務」を指定された業務（役務等）を行う義務と捉えるのであれば、資源流入時に「現在の義務」が生じていることになる。図表 3 に記載したように、『個別論点整理』では「用役を提供する義務」が、独法基準では「サービスの提供」が、SFAC6 では「用役を提供しなければならない現在の債務」が挙げられている。少なくてもこれらの基準等においては、後者の意味、すなわち義務には指定された業務（役務等）を行う義務を含んでいると捉えられる。つまり、これらにおいては「現在の義務」という負債の要件を満たしていると考えることが可能となっている。

第Ⅰ部第 1 章「非営利組織の組織特性と収益認識」のⅢ「非営利組織における資産の定義」において、資産について「…組織目的の達成に資するサービス提供能力を生み出す資源も含むものとして、定義される必要がある。つまり、非営利組織の資産は、営利企業の資産とは異なり、その実質を「経済的便益」として一元的に捉えることができない」とされている。負債についても、組織目的の達成との関係から、「経済的資源の放棄・引渡し」の義務のみならず、提供された資源の提供条件とされた業務（役務等）を提供する義務を含むものとして捉えるほうがより適切と考えることができるのではないだろうか。そうであれば、資源流入時に義務が生じているため、「現在の義務」という定義を満たすと考えられる。

⑵補助金の法的性質

ここでは、補助金のうち大きな部分を占める、国による「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」（以下、補助金適正化法という）に基づく補助金と、地方自治体の「地方自治法」第 232 条の 2（以下、地方自治法という）に基づく補助金の受領に伴う義務について検討することとする。

国庫補助金の交付決定は、補助金適正化法に基づく行政処分である。補助事業者は交付決定通知に基づき具体的な義務（事業遂行義務第 11 条、状況報告義務 12 条、実績報告義務 14 条、精算義務 15 条）を負うこととなる。これらの義務に違反した場合、交付決定の取り消し処分（17 条）、返還（18 条）及び刑事罰を受ける（29～31 条）。金銭による返還が生じるのは実績報告・精算の後であるが、事業の遂行義務は交付決定通知受領時に生じているものである（小滝［2013］253-266 頁）。

次に、地方自治法の補助金について検討してみよう。地方自治体の補助金における補助金の対象・条件は「補助金交付要領」、補助金の手続きは「補助金交付規則」に規定されている。地方自治体の長が行う補助金交付決定は私法上の贈与契約であり、補助金適正化法による補助金と異なり行政処分には該当しない。ただし、地方自治体の補助金は負担贈与契約であり、補助

金交付規則の手続きや補助金交付要領に定める条件（負担）、補助金返還（解約）となる事由が補助金交付決定通知書（契約）に明示される（碓井［2005］）。補助金は片務契約と捉えられるが、民法553条では負担付贈与について「負担付贈与については、本節の規定のほか、双務契約に関する規定を適用する」とされており、同時履行の抗弁権（533 条）や危険負担に関する条項（534-536 条）が準用されると考えられる（我妻、有泉［1998］141-142 頁）。

これらの検討から、補助金受領者には交付決定通知書受領時に通知書記載の内容を履行する義務が生じることが分かる。Ⅲ節 4.(1)検討したように、負債を負う側に課せられた義務には（経済的資源の引渡しのみでなく）サービス提供が含まれるのであれば、補助金適正化法による補助金も、地方自治法による補助金（民法上の負担付贈与に該当）も付帯条件に該当すると捉えられる可能性がある。そうであれば、負債として捉えられると考えることができる。さらには、寄付金についても負担贈与契約とされるものについては、同様に負債として位置付けられる可能性がある。

Ⅳ　貸方と借方のリンケージ

本章冒頭で述べたように、使途制約の有無、拘束の程度を、財務諸表上で明示することは情報利用者にとって有用なことであり、受託責任の表明にとって必要なことである。これまで、これらについて貸方に着目して検討してきたが、「実際に使途の制限を受けているのは寄付等された資産であり、使途の制限による区分はあくまで使途制限されている金額を表しているに過ぎないため、受託責任が明確化できるのか、またそうして組織体が提供できるサービスの種類と水準の評価の基礎となりうるのか疑わしい。それらは、資産の側の情報があって初めて可能となる」（齋藤［2011］10 頁）、つまり、借方とのリンケージを検討することが必要になってくる。

『論点整理』では、使途制約がある資産については「区分して表示されることが情報利用者による組織の活動能力や流動性の理解に資する」（日本公認会計士協会［2015］8.22 項）とされている。長期にわたって利用上の制約があるような資産については、短期的な資金ニーズへの対応を含めた幅広い目的に利用することができないためである（同）[12]。しかしながら、具体的なリンケージの方法についてまでは言及されていない[13]。

公益基準では、借方について、「…固定資産を基本財産、特定資産及びその他の固定資産に区分する」（内閣府公益認定等委員会［2009］注 4.1）、「寄付によって受入れた資産で、その額が

---

[12] なお、区分表示すべき資産の範囲については、「使途制約が課されているものに限定する」、「非営利組織自身が使途を決定して制約を課す場合を含める」（日本公認会計士協会［2015］8.23 項）とされている。

[13] このほか『論点整理』では、米国の FASB 会計基準コディフィケーション（ASC）958-210-45-6 には、長期目的のための使途制約が課された資産は、使途制約のないものと一緒に表示すべきではない等とされているとの記載がある（日本公認会計士協会［2015］8.19 項）。

指定正味財産に計上されるものについては、基本財産又は特定資産の区分に記載する」（同注4.2）とし、貸方については、「…正味財産の部には、指定正味財産及び一般正味財産のそれぞれについて、基本財産への充当額及び特定資産への充当額を内書きとして記載するものとする。」（同第2.2）とされており、借方と貸方に一定のリンケージが図られている。

さらに、リンケージが図られている基準として学校法人会計基準を挙げることができる。学校法人については、貸方、純資産の部に第1号から第4号の基本金があり（文部科学省令［2015］第29-30条）、借方、資産の部には「中科目として特定資産、小科目として第2号基本金引当特定資産、第3号基本金引当特定資産、（何）引当特定資産」が挙げられている（同第33条、別表三）。借方（資産）と貸方（純資産、基本金）のリンケージが明確に図られている。なお、NPO基準では、借方について、「特定の目的のために資産を有する場合には、流動資産の部又は固定資産の部において当該資産の保有目的を示す独立の科目で表示する。」（NPO会計基準協議会［2011］13項）　とされているが、「特定資産については…使途指定の寄付金との整合性は求めないこととしました。」（NPO 法人会計基準協議会［2010］63項）とされている。そもそもNPO会計においては、使途制約がある寄付金等について、原則として注記で使途について記載するにとどめるなど、NPOの活動実態に合わせて簡便な処理が行われている。リンケージについてもNPOへの過度な負担を避け、会計処理の自由度を認めていると考えられる。

なお、独立行政法人や地方公営企業においては、リンケージは求められていない[14]。

V　むすびにかえて

使途制約がある寄付金等を拘束別に区分して表示した財務情報は、非営利組織の受託責任の履行状況を評価する上で有用である。公益法人やNPO法人（重要性が高い場合）といった民間非営利組織においては、寄付金等（寄付金、補助金、助成金等）を受け入れた際に正味財産の増加（収益）とされ、当該補助金等に使途制約があれば指定正味財産、なければ一般正味財産に区分処理される。この方法は、米国の非営利組織会計でも、また、日本公認会計士協会が非営利組織のモデル会計基準開発に向けて公表した三つの書類でも同様にとり入れられている。

しかしながら、『個別論点整理』では新たに「付帯条件」という考え方がとり入れられ、補助金等については付帯条件が満たされなければ資源の流入があっても負債とされる考え方が示された。本稿では、使途制約がある資源の流入について「付帯条件」に着目して負債性の面から検討を行った。まず、寄付金等に関する会計基準等を事業形態ごとに比較し、民

[14] ただし、予算決算については収益的収支（第3条、各事業年度の経営活動の予定であり、その間に発生するであろうすべての収益と、これに対応するすべての費用を計上）と資本的収支（第4条、収益的収支以外の貸借対照表勘定に属する取引等を計上）に大別し、それぞれ区分している（地方公営企業制度研究会編［2009］264-279頁）。

間非営利組織（公益法人、NPO 法人）では収益とされているが、公的非営利組織（独立行政法人、地方公営企業など）ではこれと異なり負債とされていることを確認した。そして、「付帯条件」が満たされているかどうかで収益とするか負債とするかを識別する規定が FASB、IPSASB、IASB には存在することを明らかにした。その上で、我が国の補助金適正化法や地方自治法第 232 条の 2 に基づく補助金等について、交付決定通知の受領によって当該受領組織は、通知に基づく業務遂行が義務づけられるとともに、交付条件を満たさない場合には補助金等の返還が義務付けられることを明らかにした。さらに、負債の定義を検討した上で、負債の「義務」が、資源提供者への経済的資源の返還のみならず、資源提供者による資源提供の条件である業務の遂行を含むと捉えられる場合には、補助金等については交付決定通知受領時に「現在の義務」が生じることとなるため負債となる可能性があることを示唆した。

反対給付のない資源の流入が負債となるかどうかは、図表 2 に示したように「使途制約」の有無を判断する段階で行うのではなく、その前の「付帯条件」の有無を判断する段階で行うものである。なお、補助金等に限らず、寄付金についても負担贈与契約とされるものについては、同様に負債として位置付ける可能性については、今後の課題である。

さらに、受託責任の面からは、制約のある資源について、貸方のみならず借方（資産）においても他と区別して明示すること、及び貸借のリンケージが必要と考えられる。リンケージは、公益法人や学校法人の会計ですでにとり入れられているが、今後さらなる明確化が必要である。その際、主体論との関係を整理することが課題である。

参考文献

新井清光［1985］『企業会計原則論』森山書店。

石田晴美［2015］「補助金等による固定資産取得の会計処理の検討」『経営論集』第 1 巻第 5 号、1-17 頁。

碓井光明［2005］『公共契約法精義』信山社出版株式会社。

NPO 法人会計基準協議会［2010］『議論の経緯と結論の背景』。

NPO 法人会計基準協議会［2011］『NPO 法人会計基準』。

加古宣士（2005）「新公益法人会計基準の特徴と課題」『企業会計』第 57 巻第 2 号、18-23 頁。

金子良太（2006）「公益法人会計基準の改正について」『國學院経済学』第 54 巻第 1 号、1-21 頁。

企業会計基準委員会［2006］討議資料『財務会計の概念フレームワーク』。

公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ［2004］『公益法人会計基準について』。

小滝敏之［2013］『補助金適正化法解説』全国会計職員協会。

財政制度審議会公会計小委員会［2007］『特殊法人会計処理基準』。
桜井久勝［2016］『財務会計論講義第 17 版』中央経済社。
総務省（2014）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』。
総務省自治財政局公営企業課［2013］『地方公営企業会計制度の見直しについて』。
地方公営企業制度研究会編［2009］『公営企業の経理の手引』財団法人地方財務協会、264-279 頁。
独立行政法人会計基準研究会［2015］『独立行政法人会計基準』。
齋藤真哉（2011）「非営利組織体会計の現状と課題」『會計』第 179 巻第 4 号、1-14 頁。
内閣府［2014］『平成 25 年度特例民法法人に関する年次報告』。
内閣府［2016］『平成 27 年度特定非営利活動法人及び市民の社会貢献に関する実態調査報告書』。
内閣府公益認定等委員会［2009］『公益法人会計基準』。
内閣府民間資金等活用事業推進室［2013］『公共施設等運営権に係る会計処理方法に関する PT 研究報告（中間とりまとめ)』。
日本公認会計士協会［2013］非営利法人委員会研究報告第 25 号『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』。
日本公認会計士協会［2015］『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』。
日本公認会計士協会［2016］『非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理~反対給付のない収益の認識～』。
藤井秀樹［2004］「アメリカにおける非営利組織会計基準の構造と問題点」『商経学叢』第 50 巻第 3 号、pp.89-106。
文部科学省令［2015］『学校法人会計基準』（2015 年省令 13 号)。
我妻栄、有泉亨［1998］『コンメンタール契約法』日本評論社。
FASB [1985], *Elements of Financial Statements,* SFAC No.6,平松一夫、広瀬義州訳［2002］『FASB 財務会計の諸概念（増補版)』中央経済社。
————[1993a], Accounting *for Contributions Received and Contributions Made,* SFAS No.116.
————[1993b], *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations,*. SFAS No.117.
IASB [2001], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*
————[2007], *Customer Loyalty Programs,* IFRIC Interpretation 13.
————[2008], *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance,* IAS No.20.
IPSASB [2006a], *Presentation of Financial Statement,* IPSAS No.1.
————[2006b], *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers),* IPSAS No.23.
Northcutt, Robert H. [1995], "Observations on Professor Anthony's Commentary", *Accounting Horizons,* Jun 1995; 9, 2; pp.54-55.

第４章

非営利組織における特殊な収益取引

橋本 俊也（税理士）

Ⅰ　はじめに

非営利組織の収入財源は、事業収入、会費収入、財産運用収入等の独自収入、政府・地方自治体からの補助金収入、および寄付金収入からなる。企業と比べて収入財源に多様性があることが特徴である。ところが、わが国の非営利組織は、独自収入あるいは補助金収入を主要な財源としているため、諸外国と比較して寄付金収入の依存割合が低い。このため、寄付金に関する具体的な会計処理の指針は設定されていない。したがって、わが国における寄付金の会計処理は、現金主義に基づく取扱いが原則とされている（NPO法人会計基準第13項）。

わが国においても、社会貢献への意識が高まるとともに、情報通信技術の普及により、新しい寄付の方法（日本ファンドレイジング協会［2013］14-25頁）[1]も開発されてきた。さらに、非営利組織に対する寄付税制も改善されたこともあり、寄付金は事業を運営するための収入財源として無視できないものとなってきている。このように、寄付金を巡る会計処理は、非営利組織のおける会計の重要な課題となってきている。そこで、本稿では非営利組織における現行の実務を行う上で、重要となる寄付金の会計処理を考えてみたい。

Ⅱ　寄付金に対する収益認識原則

非営利組織は、持分が存在しないため、資本取引は成立しない。このため、会計処理において資本取引と損益取引を区別することは不必要である。したがって、非営利組織において、純資産の増加をもたらすものは、その原因の如何を問わず、すべて収益として処理されることになる。

企業会計では、収益は実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限り認識される。この場合における収益の実現とは、販売又は役務の提供完了を意味

---

[1] 日本ファンドレイジング協会［2013］は、次のような寄付の事例を紹介している。
①寄付付き商品 ②ポイント還元による寄付 ③クリック寄付、ツイッター募金、フェイスブック寄付 ④「もったいない」寄付 ⑤給与天引きによる寄付 ⑥「JustGiving」方式 ⑦クラウドファンディングの仕組みを利用した寄付 ⑧社員貢献型債権 ⑨記念日寄付、遺贈・相続・香典寄付

するものである。非営利組織の主要な収益の一つである寄付金については、資源提供者と受益者が異なり、資源提供者に対する販売又は役務の提供がない。したがって、寄付金については、販売又は役務の提供完了を基礎とする実現主義の原則によって、収益を認識することができないことが明らかである。

こうした販売又は役務の提供完了を基礎とする実現主義の原則に替わる収益認識の方法として、イギリスでは、チャリティ団体のための実務勧告書（Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice 2015）において、①権利を支配し、②発生の可能性[2]が高く、③測定可能である場合には、認識すべきことが規定されている[3]（Charity Commission [2015a]（FRS102[4]）par.5.8；Charity Commission [2015b]（FRSSE[5]）par.5.9）。

①権利の授与（entitlement）

資源を利用できる権利があること

②発生の可能性（probable）

発生の可能性が高いこと

③測定可能性（measurement）

受領可能な対価の公正価値で測定できること

イギリスの実務勧告書では、収益認識の方法を実現主義に替わるものとして権利授与の有無を要件としている。したがって、寄付金といった反対給付のない資源流入については、提供された資源を自由に利用できる状態になった時点で収益として認識されることになる。

以上の判断指針を踏まえ、非営利組織における寄付取引を個別に検討するためのステップを次のように考えていきたい。

取　引　の　発　生

↓

純資産の増加をもたらす資源の流入[6]の有無

↓

権利の授与

---

[2] Charity Commission [2005] では、確実性（certainty）であった。

[3] 日本公認会計士協会 [2016]（個別論点整理 第 2.1 項）は、非営利組織の収益認識要件について、以下の要件に基づく提案をしている。

①経済的資源の流入等　②蓋然性　③測定可能性

[4] Charity Commission [2015a] FRS102 は、会計処理に関する財務報告基準である。

[5] Charity Commission [2015b] FRSSE は、小規模法人向けの財務報告基準である。

[6] 純資産の増加をもたらす資源の流入とは、非営利組織への現金及び現金同等物の流入に直接的又は間接的に貢献する潜在能力をいう。

↓

発生の可能性

↓

測定の可能性

↓

収 益 認 識

Ⅲ　特殊な収益取引

１．現物寄付

非営利組織が現物の寄付を受けた場合は、その現物が利用可能あるいは換金可能な資源であれば、その受領した時点（寄付申込書等で確認）において、公正な評価額で収益認識を行う。

現物寄付の取引を上記のステップ別の判断指針で収益の認識を考えてみたい。

① 資源の流入については、寄付を受けた現物が利用可能あるいは換金可能な資源である。このため、純資産の増加をもたらす資源の流入である。

② 権利の授与及び発生の可能性については、寄付者が寄付申込書等により現物寄付の申込みを行い、受贈者である非営利組織が寄付の受入れの決議を行うことで契約が成立する。さらに、非営利組織においては名義変更されたことが分かる書類（土地、建物の場合は所有権移転登記後の登記事項証明書、車両の場合は車検証、株式の場合は発行法人または信託銀行証券代行部の証明書、株券の裏面の写し、株主名簿等の写し等）を確認することで、資源を利用することができる権利移転の有無を判断することができる。

③ 測定の可能性については、公正な評価額（土地、建物の場合は鑑定評価書の写し等、車両の場合は下取り価格表等、株式の場合は株式の評価明細書等）に基づき算定できることが条件となる。

２．換金予定の現物寄付

現物寄付には、土地、建物、車両、器具備品といった固定資産のほか、未使用切手、使用済み切手、書き損じハガキ、古本、貴金属、ブランド品といった流通性の高い品物の寄付がある。こうした流通性の高い品物を換金するために、資源提供者である寄付者と非営利組織との間に仲介業者が介在するケースがある。その結果として、資源提供者と換金後の現金提供者が異なることになる。このため、換金の主体が寄付者である場合と非営利組織である場合によって、異なった会計処理を考えなければならない。さらに、仲介業者が介在する場合には、誰が寄付者であるかを確認するために、その取引における当事者を識別して会計処理を行わなければならない。

(1) 取引当事者の識別

寄付者が非営利組織に対して寄付物品を譲渡するため、仲介業者を介在させる場合、仲介業者と非営利組織との間の取引については、寄付取引が生じたかのように見えるが、仲介業者は買取り業務の委託を請けただけで寄付された物品の使途を決定する自由裁量をもたない。このため、仲介業者が寄付者から受領したものは寄付の受領ではない。また非営利組織が受領したものは、仲介業者からの寄付ではない。それは、資源提供者である寄付者からの寄付であり、第三者である非営利組織が寄付を受領したものである[7]。

こうした取扱いは、寄付者等の資源提供者と非営利組織との間に仲介業者が存在するケースを検討する際に参考になると思われる。

(2) 換金予定の現物寄付（換金の主体が寄付者である場合）

換金の主体が寄付者である場合は、寄付者が寄付物品を売却し、その売却代金を受領することをもって寄付金の原資となるため、現金の寄付と同様の扱いとなる。この関係を明確にするため、寄付物品を受け付ける際に、資源提供者である寄付者と寄付金受領である非営利組織との間で「贈与承諾書[8]」を交わし、当事者を確認するケースが多くみられる。

換金の主体が寄付者である場合の取引の仕訳を示すと次のとおりである。

【説例 1】寄付者から古本を売却した代金 1,000 円を現金で受取った。

（借）現　　金　1,000　（貸）受取寄付金　1,000

(3) 換金予定の現物寄付（換金の主体が非営利組織である場合）

非営利組織においては、寄付された物品を直接利用するのではなく、あらかじめ活動の原資として換金することを目的に現物寄付を募ることもある。こうした物品は、寄付者から現物を受領した後、ネットオークション、バザーなどの換金手段を通じて資金化される。この場合に、非営利組織は、ネットオークション、バザー、金券ショップ、リサイクルショップといった仲介業者に買取りの業務を委託し、売却後にその代金を受取る。

以上の取引を分解すると、①非営利組織が現物の寄付を受ける取引、②非営利組織が現物を換金する取引という 2 つに分けることになる。

2 つに分ける取引については、NPO 法人会計基準の事例《Q＆A 24-1、24-2》において、以下のように示されている。

---

[7] FASB は、1999 年 6 月に、SFAS 第 136 号「他の組織体のために資金募集する組織体がその資産を譲渡するため取引の基準」を設定している。

[8] 規約としては、次のような贈与承諾書の文面が想定される。
「私は、私が所有する物品を株式会社○○に引き渡し、その売却代金を公益社団法人××が受領することを了承します。なお、私は、公益社団法人××に本件物品を贈与することが目的ではなく、公益社団法人××が本件物品の売却代金を受領することをもって、寄付行為とするものであることを確認します。」

【説例 2】アパレルメーカーから型落ちした衣料品の寄付を受け、それをバザールで販売している。寄付を受けた衣料品の公正な評価額は、売却予定価額である 10 万円である。

①NPO 法人が現物寄付を受領した時点の仕訳

（借）棚 卸 資 産　100,000　（貸）衣料品受贈益　100,000

②NPO 法人が現物をバザーで売却した時点の仕訳

（借）現　　金　100,000　（貸）バザー売上　100,000

（借）バザー売上原価　100,000　（貸）棚 卸 資 産　100,000

次に、換金予定の現物寄付（換金の主体が非営利組織である場合）の取引をステップ別の判断指針で収益の認識を考えてみたい。

① 資源の流入については、寄付を受けた現物が利用可能あるいは換金可能な資源である。このため、純資産の増加をもたらす資源の流入である。

② 権利の授与及び発生の可能性については、寄付者からの現物寄付の申込みにより、受贈者である非営利組織が寄付の受入れの決議を行うことで契約が成立する。さらに、現物が収納されたことで権利授与の条件が満たされる。

③ 測定の可能性については、公正な評価額に基づき算定できることが必要となる。公正な評価額とは、公正な取引に基づいて成立した価額で、その資産を現金で購入すれば支払うであろう価額をいう（NPO 法人会計基準《Q & A 24-1》）。ただし、換金予定の現物寄付の場合、現物の受領後、ネットオークション、バザーなどの換金手段を通じて資金化されるため、換金時点まで金額を確定することができない。

以上の判断指針から、資源の流入、権利の授与及び発生の可能性は満たされるものの寄付された品物の金額を合理的に見積もることが困難な場合には、その金額が確定できる時点まで収益として認識することができない。

前述した【説例 2】においては、現物の寄付を受ける取引と現物を換金する取引という 2 つの取引に分けるため、衣料品受贈益とバザー売上の 2 つの収益が計上される。

換金予定の現物寄付という同じ経済取引であるにも拘らず、仲介業者の介在の有無により、換金の主体が寄付者である場合と非営利組織である場合とでは、収益の計上方法が異なる結果となり、財務情報利用者に誤解を与える可能性もある。したがって、現物寄付を受領した時点の仕訳としては、受贈益ではなく、預り金として処理し、その後、現物を売却した時点において、金額が確定するため、受取寄付金（または受贈益）として処理すべきことを提案する。

この案で、前述した【説例 2】に基づいて仕訳を行うと次のとおりである。

①NPO 法人が現物寄付を受領した時点の仕訳

（借）棚 卸 資 産　100,000　（貸）預　り　金　100,000

②NPO 法人が現物をバザーで売却した時点の仕訳

（借）現　　金　100,000　（貸）受取寄付金　100,000

または（衣料品受贈益）

（借）預　り　金　100,000　（貸）棚 卸 資 産　100,000

また、換金目的が非常に明確な場合は、換金までの期間が短いこと、手数料を差し引いた換金額が明らかであることを条件として、現物の寄付を受ける取引及び現物を換金する取引を一体の取引とみなし、換金時点で収益として認識する方法も考えられる。

この場合の仕訳は、次のとおりである。

（借）現　　金　100,000　（貸）受取寄付金　100,000

３．遺贈寄付

遺贈とは、遺言による財産の一部または全部を、相続人又は相続人以外の人に無償で譲渡することをいう。そして、遺言によって財産の一部または全部を非営利組織、あるいは国、地方公共団体などに寄付する行為を本稿では遺贈寄付という。わが国においても、非営利組織への遺贈寄付の件数は年々増加している[9]。

イギリスでは、遺贈寄付のことを遺贈収入（Legacy Income）といい、実務勧告書において、その規準が定められている。

イギリスでは、寄付者の遺言書において、当該団体に財産を寄付するという文書を必要とする。この場合、遺贈を収入として認識するには、権利の授与、発生の可能性、および測定の可能性の 3 つの条件が満たされたものでなければならない。

次に、イギリスの遺贈収入の取引をステップ別の判断指針で収益の認識を考えてみたい。

① 資源の流入については、寄付を受けた現物が利用可能あるいは換金可能な資源である。このため、純資産の増加をもたらす資源の流入である。

② 権利の授与及び発生の可能性については、遺言者の死亡後、遺言書の検認を行い、遺言執行者による財産の確定（Charity Commission [2015a] par.5.31、par.5.33）が行われることにより、受領の確信を得ることができる。

---

[9] 増加の理由については、国勢調査の資料によると、生涯未婚率が 1950 年では 1.4%だったが、2010 年では 15.1%にまで上がっているが大きな要因と考えられる。

③　測定の可能性については、受領の確信を得ることで提供される資源の金額を測定することが可能となる。

以上の判断指針から、財産受領の確信を得ることが可能となれば、資源の流入、権利の授与及び発生の可能性、測定の可能性は満たされることになる。ただし、寄付者の生前中に資源を受け入れた場合は、寄付者の死亡という事実が確認されるまで資源の権利が授与されないため、前受金または預り金としなければならない。

アメリカにおいても、遺贈寄付のことを贈与の約定（Conditional Promises to Give）といい、SFAS No.116「受入寄付金と支払寄付金」において、その規準が定められ、条件の有無により、無条件贈与の約定と条件付贈与の約定に区分される。無条件贈与の約定は、現金寄付の認識と同様に、それを受け入れた時点において収益として認識される。例えば、将来現金を贈与するという無条件の約定を受けたときは、収益として認識するとともに、純資産の増加として報告される。さらに、無条件の現金贈与の約定を受けた後に発生する利息は、受贈者の寄付金収入として明らかにされる。

こうした無条件贈与の約定を収益として認識する FASB の見解に対して、その当時、多くの異議が唱えられていた。例えば、SFAS No.116 の議長であるベレスフォード（Dennis R. Beresford）は、同基準書において、「資金募集に多く依存している組織は、贈与の約定を収益として認識することにより、現在使用可能でない将来入金可能な超過資金を、財務諸表で表示することになる。その結果、財務諸表の利用者は、その組織が超過資金という余剰資源をもつとみなし、組織に対する判断を誤らせる可能性を与えることになるから、将来入金可能な無条件贈与の約定は、約定期間における収益として認識すべきでない」（FAS116, Appendix A）と述べている。また、FASB が 1990 年に公表した同基準書の公開草案に対するコメントでは、財務諸表の利用者を含めて、ほとんどの回答者は贈与の約定を認識すべきではないと提案された（FAS116, par.103）。

しかし、FASB は、贈与の約定を収益として認識することにより、寄付者、債権者、その他の利用者が組織の財政状態、公的な支援を生み出す能力、およびその組織が運営し続ける能力を評価するのに有用な情報であるとした。さらに、贈与の約定についての情報は、寄付者、債権者、およびその他の利用者に組織への資源配分の決定に影響を与える事象であるから、将来支払われるという贈与の約定を資産として認識するとともに、収益として認識することを決定している。

アメリカにおける贈与の約定を、前述したステップ別の判断指針で収益の認識を考えてみると、贈与の約定は将来現金を贈与するという約定であるため、利用可能な資源ではない。このため、純資産の増加をもたらす資源の流入ではなくなる。したがって、この判断指針によると、収益として認識すべきではないことになる。

４．ボランティアによる無償サービス

ボランティア[10]による無償サービスについて、会計規定を有しているのは、わが国においてはNPO法人会計基準のみである。ＮＰＯ法人会計基準では、ボランティアの受入れをした場合、原則として会計上の処理や財務諸表への表示は行わない。ただし、「合理的に算定できる場合[11]」には、財務諸表の注記だけを記載できるとし、さらに「外部資料等により客観的に把握できる場合[12]」には、注記に加えて活動計算書への計上も可能としている（NPO法人会計基準第26項）。

したがって、ボランティアによる無償サービスの計上については、「活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供」及び「金額が合理的に算定できる場合」という２つの条件が満たされることが注記において記載できる条件となる。また、２つの条件を満たしたとしても、注記の記載を強制しているわけではない。

次に、ボランティアによる無償サービスの取引を前述したステップ別の判断指針で収益の認識を考えてみたい。

① 資源の流入については、ボランティアによる無償サービスを受けなければ、有給の職員を雇い、その対価を支払わなければ事業の遂行ができない。その対価は活動原価を算定する基礎となると共にサービス相当額の寄付を受けたことになる。このため、純資産の増加をもたらす資源の流入として考えられる。

② 権利の授与及び発生の可能性については、ボランティアによる無償サービスを受けることでその要件が満たされる。

③ 測定の可能性については、金額が合理的に算定できる場合のみ計上が可能となる。

５．施設等の物的無償提供

施設等の物的無償提供について、会計規定を有しているのは、わが国においてはNPO法人会計基準のみである。NPO法人会計基準では、施設等の物的無償提供を受けた場合、原則として会計上の処理や財務諸表への表示は行わない。ただし、「合理的に算定できる場合」には、財務諸表の注記だけを記載できるとし、「外部資料等により客観的に把握できる場合」には、注記に加えて活動計算書への計上も可能としている（NPO法人会計基準第25項）。

施設提供等の物的サービスの計上については、「金額が合理的に算定できる」ということ

---

10 対外的な事業や活動において従事しているボランティアを想定している。

11「合理的に算定できる場合」とは、その金額の算定のために、信頼できる集計の仕組みと金銭換算のための単価の使用があることをいう（NPO法人会計基準《Q & A 26-3》）。

12「外部資料等により客観的に把握できる場合」とは、「合理的に算定できる場合」の要件に加えて、計上されている金額を、外部資料等によって把握できることをいう（NPO法人会計基準《Q & A 26-3》）。

が注記において記載できる条件となる。また、「金額が合理的に算定できる」場合においても、注記の記載を強制しているわけではない。

次に、施設等の物的無償提供の取引を前述したステップ別の判断指針で収益の認識を考えてみたい。

① 資源の流入については、施設等の物的無償提供を受けなければ、施設利用料を支払わなければならい。したがって、その対価は利用料相当額の寄付を受けたことになる。利用料相当額は純資産の増加をもたらす資源の流入として考えられる。

② 権利の授与及び発生の可能性については、施設等の物的提供を受けることで、その要件が満たされる。

③ 測定の可能性については、金額が合理的に算定できる場合のみ計上が可能となる。

Ⅳ 結びにかえて

本稿では、非営利組織における特殊な収益取引の検討を行った。これを検討するにあたっては、イギリスの実務勧告書を参考にして、①資源を利用できる権利（権利の授与）があること、②発生の可能性が高いこと、③受領可能な対価の公正価値で測定できること、の三つの要件が満たされることを条件に収益認識の判断指針とした。

その結果、現物寄付については、受入れの契約が成立した時点において収益として認識し、換金予定の現物寄付については、金額が確定する換金時点において収益として認識すべきことが明らかになった。遺贈寄付については、財産受領の確信を得ることができた時点において収益として認識し、さらに、ボランティアによる無償サービス、施設等の物的無償提供については、条件付で収益として認識すべきことが明らかになった。

インターネットを活用したクラウドファンディングやクリック募金寄付、寄付金付き商品の販売、カードの利用額に応じて付与されるポイントをお金に替えて寄付できるという寄付付きクレジットカード、社会貢献型預金など、個人の問題意識を社会に反映させるための寄付の方法は多様化している。その結果、資源提供者である寄付者と非営利組織との間に仲介業者が介在するケースが多くなった。同一（換金予定の現物寄付）の経済取引であるにも拘らず、仲介業者の介在の有無により、換金の主体が寄付者である場合と非営利組織である場合とでは、収益の計上方法が異なる。それによって、財務情報利用者に誤解を与える可能性もある。このため、非営利組織における寄付取引を考察する際は、取引当事者の識別を行うことが重要な課題となり、今後さらに検討を要する事項である。

参考文献

Charity Commission [2005], *Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice* .

Charity Commission [2015a], *Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland* (FRS 102) .

Charity Commission [2015b], *Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard for Smaller Entities* (the FRSSE) .

FASB [1993], *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*, Statement of Financial Accounting Standards No.116.

FASB [1999], *Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organizations or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others*, Statement of Financial Accounting Standards No.136.

NPO 法人会計基準協議会 [2012]『NPO 法人会計基準[完全収録版 第 2 版]』八月書館。

武田安弘・橋本俊也 [2001]「アメリカにおける寄付金会計の特質 －FASB 財務会計基準基準第 116 号を中心に－」『経営学研究』第 10 巻第 3・4 合併号、39-49 頁。

日本公認会計士協会 [2013]『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』非営利法人委員会研究報告第 25 号。

―――――― [2015]『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』非営利組織会計検討会による報告。

―――――― [2016]『非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理 ―反対給付のない収益の認識―』非営利法人委員会研究報告第 30 号。

日本ファンドレイジング協会 [2013]『寄付白書 2013』日本ファンドレイジング協会。

非営利法人研究学会 公益法人会計研究委員会関西地区分科会 [2015] 『公益法人における収益認識と費用区分 研究資料』。

第５章

非営利組織におけるファンドレイジングコストの位置づけ

税理士　橋本俊也

Ⅰ　はじめに

非営利組織の法人が活動を行うための必要な資金を調達する方法には、営利組織の企業と同様に事業やサービスの提供による事業収入、業務委託による収入のほか、寄付金収入、会費収入、補助金・助成金などによる収入がある。近年、積極的なファンドレイジング活動を行うことで、寄付金、補助金・助成金を獲得し事業の活動資金に当てようとする非営利組織の法人が増加している。非営利組織の法人においては、組織を発展させ、より活発な活動を推進するためにも、ファンドレイジング活動の拡大は奨励されるべきものである。

ファンドレイジング活動を行う法人においては、資金獲得のための専門部署が設置され、それに伴うファンドレイザーの専門職員を採用することにより、寄付金、補助金・助成金などの資源を獲得するための費用が発生する。こうしたファンドレイジングコストは、法人が目的とする事業のコストをあらわす事業費及び法人のガバナンスのための費用をあらわす管理費とは異なる費用と考えられる。

ファンドレイジングコストについては、非営利組織の法人が活動を行うための重要な問題であるが、ファンドレイジングを組織的に行っている法人は日本では少ない。これに対し、アメリカやイギリスではファンドレイジングに関する研究や実践が長年にわたり蓄積されている。会計面においても、ファンドレイジングコストに対する費用を独立した科目で表示されていることがその表れである。そこで、本稿ではわが国における非営利組織のファンドレイジングコストの位置づけを考えるために、ファンドレイジングコストの定義を明確にし、わが国における公益財団法人及び NPO 法人、さらにアメリカ及びイギリスにおける非営利法人の費用区分を比較検討することで、わが国における今後のファンドレイジングコストに対する財務諸表への表示方法を考えてみたい。

Ⅱ　ファンドレイジングコストの概念

ファンドレイジングコストを検討するにあたっては、まずファンドレイジングコストの概念を明らかにすることが必要である。この節では、ファンドレイジングコストの定義を明確にする。

アメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board、以下 FASB という）では、ファンドレイジング活動を「ファンドレイジングキャンペーンの宣伝と実施、寄付者のメーリングリストの管理、特別なファンドレイジング活動の実施、資金調達マニュアル・教材の作成と発送、個人、財団、行政機関からの寄付金の勧誘活動、会員獲得活動」（FASB [1993] par.28）と定義している。FASB におけるファンドレイジングコストは、こうしたファンドレイジング活動を行うための費用と定義することができる。さらに、内国歳入庁（Internal Revenue Service）がフォーム 990（Form990）の指示書において、ファンドレイジングコストを「寄付、贈与、助成金等の募集に要した総費用」と定義している。この定義からもファンドレイジングは、一般的には寄付金、会費、補助金・助成金などの財源の獲得手段を指すものである。

わが国における各非営利組織に適用される会計基準において、ファンドレイジングコストの用語を説明しているものはない。ただし、会計基準ではないが、ＮＰＯ法人会計基準を実務に適用する場合の指針である《Q & A》において、その用語の説明を行っている。

NPO 法人会計基準の《Q & A》において、「ファンドレイジングとは、個人や企業からの寄付金集め、助成金や補助金などの申請といった NPO 法人の資金集めのための活動のことです。ファンドレイジング費の具体例として、寄付金集めのためのパンフレットなどの制作費、HP 等の広告費、寄付金集めのためのイベント開催費、これらの作業に従事した人の人件費などがあります。この《Q ＆ A》では NPO の現状を考慮し、特定の事業のために行った活動にかかる費用は事業費、そうでない場合は管理費として説明しています。ファンドレイジング費については、これらを参考に各法人の実態や状況に応じた処理をしてください」（NPO 法人会計基準《Q & A》14-1）と説明している。このため、NPO 法人においては、法人の実態や状況に応じて、特定の事業の寄付金募集及び資金募集のためのファンドレイジングコストは事業費、会費や特定の事業目的でない寄付金募集及び資金募集のためのファンドレイジングコストは管理費として区分することが要請される。

事業費と管理費を区分する理由は、当該法人の活動内容をより明瞭に表示することができるからである（守永［1999］196-197 頁）。守永［1999］は、「公益法人は設立目的を達成するために諸事業を行う組織体であるから、総支出の 50%以上が事業経費として支出されていることが望ましく、この割合が増加するほど健全であるという一応の目安となる」としている。さらに、「事業経費に対する事業収入がどの程度の割合で償っているのか、また管理経費と会費との対応関係、そして事業経費と管理経費の全支出額に対する比率などを考察できる」としている。但し、守永［1999］の著作の初版は 1981 年のものであり、その当時のわが国ではファンドレイジングは耳慣れない言葉であったが、現在ではファンドレイジングは、組織を発展させるための不可欠な要素になりつつある。このため、ファンドレイジングの活動については、今後ますます重要性が高まると思われるので、法人の活動内容をより明瞭に表示する方法を考えなければならない。

Ⅲ　公益法人とＮＰＯ法人の費用区分

非営利組織の法人の中でも、とりわけ公益社団法人・公益財団法人や NPO 法人においては、寄付金が重要な活動資金となる。税額控除の対象となる公益社団法人・公益財団法人は、平成 23 年 6 月より個人からの寄付金について所得税の税額控除制度[1]が導入されたことにより、総収入に対する寄付金収入の割合が平成 23 年度は 15.84%、平成 24 年度は 14.67%と高くなり、寄付金収入に対する依存率も高い（内閣府［2013］6 頁）。また、NPO 法人の特定非営利活動事業に関する収益の財源別構造収益の内訳をみると、認定・特例認定法人[2]では寄付金の割合が 25.7%となっている（内閣府［2016］20 頁）。このため、この節ではファンドレイジングコストを公開している公益財団法人と NPO 法人の表示方法をみてみたい。

---

[1] その年中に支出した公益社団法人・公益財団法人に対する寄附金の額の合計額－2 千円）×40%

[2] 平成 28 年法改正により、平成 29 年 4 月 1 日から仮認定 NPO 法人は特例認定 NPO 法人という名称に改められた。

１．公益財団法人の正味財産増減計算書

正　味　財　産　増　減　計　算　書

平成28年1月1日から平成28年12月31日まで　　（単位：千円）

科　　目	当　年　度	前　年　度	増　減
Ⅰ 一般正味財産増減の部			
１．経常増減の部			
(1) 経常収益			
基本財産運用益	1,343	1,246	2,589
受取会費	60,707	60,305	402
受取寄付金	17,748,951	18,631,564	△ 882,613
雑収益	1,698	2,541	△ 843
経常収益計	17,812,699	18,695,656	△ 882,957
(2) 経常費用			
事業費	17,829,458	18,739,795	△ 910,337
本部拠出金	14,400,000	15,000,000	△ 600,000
啓発事業費	440,883	451,524	△ 10,641
募金活動事業費	**2,245,806**	**2,243,796**	**2,010**
・・・	742,769	1,044,475	△ 301,706
管理費	15,960	13,202	2,758
給与手当	2,919	3,367	△ 448
・・・	13,041	9,835	3,206
経常費用計	17,845,418	18,752,997	△ 907,579
当期経常増減額	△ 32,719	△ 57,341	24,622
２．経常外増減の部			
(1) 経常外収益	0	0	0
経常外収益計	0	0	0
(2) 経常外費用	185	0	185
経常外費用計	185	0	185
当期経常外増減額	△ 185	0	△ 185
当期一般正味財産増減額	△ 32,904	△ 57,341	24,437
一般正味財産期首残高	5,096,643	5,153,984	△ 57,341
一般正味財産期末残高	5,063,739	5,096,643	△ 32,904
Ⅱ 指定正味財産増減の部			
受取寄付金	780	2,791	3,571
一般正味財産への振替額	△ 116,890	△ 139,387	22,497
当期指定正味財産増減額	△ 116,110	△ 136,596	20,486
指定正味財産期首残高	116,410	253,007	△ 136,597
指定正味財産期末残高	300	116,411	△ 116,111
Ⅲ 正味財産期末残高	5,064,039	5,213,054	△ 149,015

２．ＮＰＯ法人の活動計算書

活　動　計　算　書

平成28年1月1日から平成28年12月31日まで　　（単位：千円）

科　目	金　額		
Ⅰ 経常収益			
1. 受取会費			
正会員受取会費	1,290		
賛助会員受取会費	644	1,934	
2. 受取寄付金			
受取寄付金	51,147	51,147	
3. 受取助成金			
受取助成金	6,487	6,487	
4. 事業収益			
自主事業収益	125,673	125,673	
5. その他収益			
受取利息	6		
雑収益	1	7	
経常収益計			185,248
Ⅱ 経常費用			
1. 事業費			
(1)人件費			
給料手当	26,348		
法定福利費	3,767		
人件費計	30,115		
(2)その他経費			
業務委託費	49,574		
資金調達費	**2,224**		
旅費交通費	20,625		
・・・・・	41,349		
その他経費計	113,772		
事業費計		143,887	
2. 管理費			
(1)人件費			
役員報酬	10,200		
・・・・・	10,558		
人件費計	20,758		
(2)その他経費			
消耗品費	1,080		
賃借料	2,925		
支払手数料	278		
・・・・・	3,544		
その他経費計	7,827		
管理費計		28,585	
経常費用計			172,472
当期正味財産増減額			12,776
前期繰越正味財産額			68,135
次期繰越正味財産額			80,911

公益財団法人の正味財産増減計算書及び NPO 法人の活動計算書におけるファンドレイジングコストの表示においては、両法人とも特定の事業のために行った活動にかかる費用として事業費に計上されていることが明らかである。

Ⅳ　アメリカとイギリスにおける費用区分

NPO の先進国であるアメリカやイギリスにおいては、「いくら集めるために、いくら使った」というファンドレイジングコストという視点をしっかり持って、その結果を金額的に明らかにしている。さらに、今後の資金計画を行うためのファンドレイジング計画の策定が重要な課題となっている。

アメリカやイギリスではファンドレイジングコストを独立した科目で表示されている。このため、この節ではアメリカにおける活動計算書（Statement of Activities）とイギリスにおける財務活動計算書（Statement of Financial Activities）の事例を示す。

例示１　アメリカにおける非営利組織の活動計算書

活　動　計　算　書

20X1 年 6 月 30 日までの 1 年間　　（単位：千ドル）

	非拘束純資産	拘束純資産	合　計
収益、利得およびその他の支援金:			
寄付金収入	8,640	8,390	17,030
会費収入	5,200		5,200
長期投資運用収入	6,650	18,300	24,950
固定資産売却益	200		200
その他の収入	150		150
拘束純資産からの振替額:			
プログラムに対する拘束の満了	8,990	(8,990)	
設備取得に対する拘束の満了	1,500	(1,500)	
期間的拘束の満期	1,250	(1,250)	
永久拘束からの充当及び拘束満了	7,500	(7,500)	
拘束純資産からの振替合計	19,240	(19,240)	—
収益､利得およびその他の支援金合計	40,080	7,450	47,530
費用および損失：			
プログラムＡ	13,296		13,296
プログラムＢ	8,649		8,649
プログラムＣ	5,837		5,837

経営管理費 (Management and general)	2,038		2,038
資金調達費 (Fund raising)	**2,150**		**2,150**
費 用 合 計	31,970		31,970
火 災 損 失	80		80
年金債務の発生損失		30	30
費用および損失合計	32,050	30	32,080
純 資 産 変 動 額	8,030	7,420	15,450
期 首 純 資 産 額	84,570	186,070	270,640
期 末 純 資 産 額	92,600	193,490	286,090

例示２　イギリスにおける非営利組織の財務活動計算書

財 務 活 動 計 算 書

2016 年 8 月 31 日に終る年度　　（単位：千ポンド）

	拘束基金	非拘束基金	合計基金	2015 年
資 源 収 入				
寄付金収入	326	422	748	812
チャリティ活動収入	1,431	74	1,505	773
他の営業収入	－	51	51	74
投資収入	－	5	5	8
その他の収入	－	－	－	－
資源収入合計	1,757	552	2,309	1,667
消 費 資 源				
資金調達費(Raising funds)	**－**	**259**	**259**	**271**
事業活動費	1,339	259	1,598	1,161
消費資源合計	1,339	518	1,857	1,432
投 資 損 失	－	(5)	(5)	－
正 味 資 源 収 入	418	29	447	235
前 期 繰 越 基 金	136	518	654	421
次 期 繰 越 基 金	554	547	1,101	656

費用の区分については、アメリカでは事業費用（Program services）、経営管理費（Management and general）、ファンドレイジング（Fund raising）に区分表示され、さらに注記でその内訳を示す方法が規定されている。イギリスでは「資金を集める」という言葉が名詞化した資金調達費（Raising funds）という用語を用い、資金調達費、事業活動費（Charitable activities）、その他の費用（Other）に区分表示されている。

国際的な潮流としては、活動計算書上にプロジェクト費用、管理費、及びファンドレイジング費用などといった機能別分類を示すとともに、注記によってこれらの費目別内訳を追加する実務が広く行われている。ファンドレイジングは、組織を発展させるためには不可欠なものである。このためアメリカやイギリスでは重要な活動費用として、プロジェクト費用や管理費と区分して表示されているのである。

Ⅴ　ファンドレイジングコストに関するアンケート調査

NPO 法人会計基準委員会は、ファンドレイジング活動の現状を含め、NPO 法人や助成団体などの関係者の意見を聞くために、アンケート調査を行った。同委員会は、2017 年 4 月 13 日に開催された第 6 回会計基準委員会において、ファンドレイジングコストに関するアンケート調査の結果を報告した。その調査において、18 件（内訳としては、NPO 団体 2 件、NPO 支援センター 6 件、助成財団 1 件、会計専門家 9 件）の回答が得られた。これらの回答から得られた賛否両論の意見は、次のとおりである。

①　賛成論者の見解

・ファンドレイジングコストを認識し、それを管理することで、NPO の発展に繋がる。

・現状において、既に様々な名称や定義でファンドレイジングコストを公開している組織がある（具体例としては、事業費の項目の中で募金活動費等）。これを整理するためにも、開示できる方法が必要である。

・ファンドレイズに係る費用が発生している法人も増えてきているため、その対応が必要である。

・寄付金を集めるのに一定の費用がかかることは当然であり、むしろそのことを正面からとらえて管理し、情報開示することが有意義であること、また単なる資金調達の手段ということではなく、ファンドレイジングは人々に理解を訴え、共感を呼び覚まし、寄付者が資金を提供するという形を通じて、NPO の活動に参加するためのコミュニケーションの一環として積極的にとらえるべきである。

②　反対論者の見解

・ファンドレイジングコストの定義が明らかにされていない。
・ファンドレイジングコストが組織の維持管理に必要な経費を求める費用であるのか、あるいは事業を推進するための費用であるのか、その区分が明らかでない。
・ファンドレイジングコスト、事業費、及び管理費の 3 つに区分した場合、共通費用を適切に按分することができない。現状においても、事業費と管理費の按分すらままならない法人も多い。
・ファンドレイジングコストの認識を行うことは、事務負担を増加させる。
・NPO の取り組みも欧米とは差が大きい中で会計だけが海外に習って導入されることは得策ではない。

Ⅵ　結びにかえて

寄付者及び会員から資源の提供を受けて社会貢献を行う非営利組織の法人が、社会からの信頼を得るためには、適正な会計報告を行うことが重要な要素となる。このため、ファンドレイジングコストについても一般に公開され、寄付者及び会員に対して説明責任を果たすことが必要である。

ファンドレイジングコストは、寄付金、補助金・助成金などの資源を獲得するための費用である。このため、法人が目的とする事業のコストをあらわす事業費及び法人のガバナンスのための費用をあらわす管理費とは異なる費用である。それゆえに、法人の活動内容をより明瞭に表示するには、アメリカ及びイギリスの財務諸表と同様に、経常費用を事業費、管理費、及びファンドレイジングコストの 3 つに区分する必要がある。

わが国の公益社団法人・公益財団法人及び NPO 法人におけるファンドレイジングコストの表示は、特定の事業のために行った活動にかかる費用として事業費に計上されていることが多いと思われる。その結果、事業費に対する事業収入がどの程度の割合で償っているのかが不明となり、財務諸表の利用者に対して誤解を与える可能性がある。このため、ファンドレイジングコストを区分表示しなければ、法人の活動内容をより明瞭に表わすことができない。

ファンドレイジングについての活動は、組織を発展させるために不可欠なコストであることから、今後より重要性が増すと思われる。したがって、ファンドレイジングを組織的に行う法人は、経常費用の区分を事業費、管理費、及びファンドレイジングコストの 3 つに区分して表示するか、あるいは別途注記によってファンドレイジングコストの内容を明らかにする方法等で対処する必要がある。ただし、こうした経常費用の表示区分を変更することは、会計実務に大きな影響を及ぼすこととなるので幅広い関係者の意見を求め検討されなければならない。

参考文献

FASB［1993］*Financial Statement of Not-for-Profit Organizations*, Statement of Financial Accounting Standards No.117.

Larkin,R.F., and DiTommaso M. [2016] *Wiley Not-for-Profit GAAP 2016: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, John Wiley & Sons.

NPO 法人会計基準協議会［2012]『NPO 法人会計基準[完全収録版 第 2 版]』八月書館。

金子良太［2017]「公益法人・NPO 法人における会計の機能と課題」柴健次編著『公共経営の変容と会計学の機能』253-270 頁。

武田安弘・橋本俊也［1999]「アメリカにおける非営利組織体の財務諸表の特質 ―FASB 財務会計基準書第 117 号を中心に―」『経営学研究』第 9 巻第 1 号、143−161 頁。

内閣府［2013]「社団法人と公益財団法人の寄附金収入に関する実態調査」。

内閣府［2016]「平成 27 年度特定非営利活動法人及び市民の社会貢献に関する実態調査報告書」。

橋本俊也［2004]「イギリスにおける非営利組織体の会計 ―チャリティ団体の財務報告を中心に―」『経営学研究』第 14 巻第 1 号、79−95 頁。

馬場英朗［2013]『非営利組織のソーシャル・アカウンティング 社会価値会計・社会性評価のフレームワーク構築に向けて』日本評論社。

守永誠治［1999]「公益法人会計精説〔増補改訂版〕」全国公益法人協会。

第６章

事業費および管理費の区分について

兵頭和花子（兵庫県立大学）

Ⅰ　はじめに

非営利組織における事業費や管理費の計上について問題点が指摘されている。たとえば，江田［2010］によると特定非営利活動法人（以下NPO法人とする）の場合，事業部門と管理部門が未分化となっている団体が多く，事業費と管理費の按分計算が恣意的になる危険性が指摘されている。

旧経済企画庁（現内閣府）による『特定非営利活動法人の会計の手引き』（以下，旧手引きとする）では，事業費を収支計算書上で事業ごとに機能別分類し，管理費は主として費目ごとに形態別分類[1]を行うこととしていた[2]。ここでは事業費については「原則として，当該法人の事業の目的のために直接要した支出で管理費以外のもの。必要に応じて，事業の種類ごとに区分して記載する」[3]とされ，また管理費については「原則として，法人の各種の事業を管理するために要する支出」[4]として規定されている。このため，これまでは収支計算書上に事業費と管理費に区分し，事業費の内訳としてA事業費，B事業費といった形で計上していた。この方法は事業の種類ごとにその総額を記載するであり，どれぐらいの費用が何に使用されたのかが理解しにくかった[5]。

そのため，新しいNPO法人会計基準の活動計算書では，経常費用は事業費と管理費に区分し，さらにそれぞれ人件費とその他の経費に区分し，そして支出の形態別に区分して活動計算書に計上されることになった[6]。事業ごとの内訳は注記によって表示されるようになったのである[7]。それは各事業費で計上すると，そこにすべての費用が計上され，利用者が費

---

1 費用を計上する際に，事業ごとに費用を計上する分類を機能別分類といい，費目ごとに費用を計上する分類を形態別分類という。後者は性質別分類，または費目別分類ともいう。本稿ではこれを形態別分類で統一するが，引用の場合はそのまま引用している。

非営利組織の費用における機能別あるいは形態別の分類については兵頭［2015］を参照されたい。

2 馬場他［2014］27-28 頁。

3 経済企画庁［2009］を参照されたい。

4 経済企画庁［2009］を参照されたい。

5 NPO 法人会計基準協議会専門委員会監修［2013］36-37 頁。

6 NPO 法人会計基準協議会専門委員会監修［2013］28-31 頁。

7 馬場他［2014］29 頁。

用を把握しにくいといった欠点から採用された方法である。とくに費用の大きな金額を占める人件費がその事業費のどれだけを占めているのかについての把握が困難であったからである[8]。

他方，国際的な潮流としては，活動計算書上にプロジェクト費及び管理費，ガバナンス費用，ファンドレイジング費用などといった機能別分類で示すとともに，注記によってこれらの費目別内訳を追加する実務が広く行われている[9]。そこで，本稿では諸外国の規定も参照しながら日本における非営利組織の事業費と管理費の分類の妥当性について検討していきたい。

Ⅱ　日本における非営利法人[10]の事業費と管理費の区分

ここでは公益法人，NPO 法人，社会福祉法人，学校法人を取り上げる。経常費用[11]の計上が法人化に係っている場合もあることから，法人の設立に係る規定とその経常費用の区分について整理・検討することとする。

1　公益法人

公益法人の設立は主務官庁・許可主義が廃止され，公益性の判断は民間の有識者からなる第三者機関が行うこととなった[12]。この公益法人では一般社団・財団法人のうち，公益性の審査を経て，行政庁（内閣府または都道府県）から公益認定を受けることで，公益社団・財団法人となるのである[13]。

公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律施行規則（以下，認定規則とする）によれば，各事業年度の費用額は，公益実施費用額（公益目的事業の実施に係る費用），収益等実施費用額（収益事業等の実施に係る費用）及び管理運営費用額（当該公益法人の運営に必要な経常的経費の額として内閣府令で定めるところにより算定される額）に区分して適正な基準によりそれぞれの費用額に配賦しなければならない（認定規則第13条・19条）。すなわち，公益法人の事業を大きく3つに区分しているのである。

ただし，配賦することが困難な費用額については，当該費用額が公益実施費用額と収益等実施費用額とに関連する費用額である場合にあっては収益等実施費用額とし，当該費用額が公益実施費用額又は収益等実施費用額と管理運営費用額とに関連する費用額である場合にあっては管理運営費用額とすることができる（認定規則19条）。

---

8 馬場他［2014］27-28 頁。
9 馬場他［2014］27-28 頁。
10 本稿では，非営利法人として公益法人，特定非営利活動法人（以下，NPO 法人とする），社会福祉法人，学校法人を取り上げている。これらを含め非営利組織全体を指すときは非営利組織としている。
11 本稿では，経常費用には非営利法人の費用の区分も含めている。
12 出塚・辺土名［2014］3 頁。
13「内閣府」http://www.cao.go.jp/others/koeki_npo/koeki_npo_seido.html，2015.7.27.

公益法人における正味財産増減計算書では，費用の区分は大きく事業費と管理費に区分している。公益法人の事業費とは当該法人の事業の目的のために要する費用であり，管理費とは，法人の事業を管理するため，毎年度経常的に要する費用である。一方，管理費の例としては，総会・評議員会・理事会の開催運営費，登記費用，理事・評議員・監事報酬，会計監査人監査報酬などであり，事業費には，専務理事等の理事報酬，事業部門の管理者の人件費は，公益目的事業への従事割合に応じて公益目的事業費に配賦することができる[14]（表 1 参照）。

表1　公益法人における事業費と管理費

	定義	例示
事業費	当該法人の事業の目的のために要する費用	専務理事等の理事報酬，事業部門の管理者の人件費は，公益目的事業への従事割合に応じて公益目的事業費に配賦可能
管理費	法人の事業を管理するため，毎年度経常的に要する費用	総会・評議員会・理事会の開催運営費，登記費用，理事・評議員・ 監事報酬，会計監査人監査報酬

内閣府公益認定等委員会［2012］8-9頁を基に筆者作成。

全体の共通費の配賦については，事業費および管理費に係る共通費については次の配賦基準を参考に配布する[15]（表2　参照）。

表2　公益法人における共通経費の配賦基準

配賦基準	適用される共通費用
建物面積比	地代，家賃，建物減価償却費，建物保険料等
職員数費	福利厚生費，事務用消耗品費等
従事割合	給料，賞与，賃金，退職金，理事報酬等
使用割合	備品減価償却費，コンピューターリース料等

出所：内閣府公益認定等委員会［2008］9頁。

この費用額の算定は公益目的事業費率に関っており，それは公益認定に関っていることを意味している。公益目的事業比率とは公益法人の行う全ての活動の中で公益目的事業が占める割合を，それにかかった費用の額で測ったものである。公益法人は公益目的事業を行うことが主たる目的であることから，この比率が少なくとも半分以上（100分の50以上）である

[14] 内閣府公益認定等委員会［2008］8-9 頁。
[15] 内閣府公益認定等委員会［2008］9 頁。

ことが求められている（公益認定法第5条第8号，認定規則第15条）。その計算式は以下のようになっている[16]。

公益目的事業費率＝公益実施費用額／(公益実施費用額＋収益等実施費用額＋管理運営費用額)

また，公益認定の基準において，その行う公益目的事業について，当該公益目的事業に係る収入がその実施に要する適正な費用を償う額を超えないと見込まれるものであることとされている。まず第一段階では，公益目的事業単位で事業に特に関連付けられる収入と費用とを比較し，次に第二段階で，第一段階を満たす事業の収入，費用も含め，公益目的事業を経理する会計全体の収入，費用を比較する（公益認定法第5条第6号，第14条関係）。

このような収支相償の規定は,公益目的事業を無償または低廉な対価で実施することによって,受益者の範囲をできる限り拡大して,不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するために設けられたものである。

また，事業費と管理費の計上は，公益財団・社団法人における正味財産増減計算書上で行われる。ここでは一般正味財産の部と指定正味財産の部に区分し，前者をさらに経常増減の部と経常外増減の部に区分する。そして経常費用に事業費と管理費に二区分して計上が行われるが，その内訳として給料などの形態別分類[17]が行われている[18]。

2　NPO法人の事業費と管理費

NPO 法人は特定非営利活動を行うことが主目的であることなどについて所轄庁から認証

---

16 ただし，以下については調整計算が必要であるとしている。①土地の賃料相当額の費用算入（公益規則第 16 条），②融資に係る費用額（公益規則第 16 条の 2），③無償の役務の提供等に係る対価相当額の費用算入（公益規則第 17 条），④特定費用準備資金の費用算入（公益規則第 18 条），⑤引当金（公益規則第 14 条），⑥財産の譲渡損，評価損，運用損（公益規則第 15 条）の項目である。

17 勘定科目の分類方法には，大きく分けて「形態別分類」と「機能別分類」がある。「形態別分類」とは，「人件費」や「その他管理費」「給料手当」「旅費交通費」のように支出の形態別に勘定科目に名前をつける。家計簿でいう「食費」「洋服代」のような分類である。それに対し，「機能別分類」とは，「〇〇事業費用」「〇〇イベント費用」のように，取引の目的に応じて分類する方法である。家計簿でいう「〇〇旅行代」というところに旅行の時の宿泊代や食事代なども全部一緒に集計するようなものである（NPO 法人会計基準協議会専門委員会監修［2013］14 頁）。

本稿では性質別分類，または費目別分類ともいう（財務会計基準機構［2009］１，脚注１。本稿では形態別分類で統一するが，引用の場合はその限りではない。一方，事業費を事業ごとにヴン類して計上する分類は機能別分類とする。

18 正味財産増減計算書の内訳表については，公益目的事業会計，収益事業等会計，法人会計に区分し，そこで A 事業，B 事業，共通の区分によって計上が行われる（公益法人会計基準運用指針　様式 2-3）。

を受けることによって法人として設立できる。その要件としては①活動内容に関するもの，②特定非営利活動を行うことが主目的（宗教，政治活動を主たる目的としてはいけない）‐営利性に関するもの，社員に利益を分配してはいけない，役員報酬を受け取ることができる役員は，役員総数の 3 分の 1 以下‐，③組織に関するもの‐10 人以上の社員，理事 3 人以上及び監事 1 人以上が必要‐となっている[19]。

当該NPO法人では，貸借対照表と活動計算書を作成するよう会計基準で求められている。活動計算書では経常収益と経常費用，経常外収益と費用を計上する。そして前者の経常費用において事業費と管理費に区分することになった。そしてさらにそこから「人件費」と「その他経費」に区分し，さらに，支出の形態別に勘定科目を表示するのである。

事業費とはNPO法人が目的とする事業を行う単に直接要する人件費やその他の経費である[20]。これは，たとえば，ある事業を遂行するために支出した人件費，売上原価（仕入れや制作費），チラシやポスターの印刷，講師への謝金，会場の賃貸料，特定事業の寄付金の募集のためのファンドレイジング（資金調達）費等，明らかに事業に関する経費として特定できる金額をここに計上する。

また，人件費，事務所の賃貸料，水道光熱費，通信費，消耗品費，コピー機やパソコンなどの備品の減価償却費等といった事業部門と管理部門に共通する経費がある場合には，そのうち事業を行うために要した経費として合理的に算出された金額の合計額が事業費となる。

一方，管理費とはNPO法人の各種の事業を管理するための費用である[21]。これは総会および理事会の開催運営費，管理部門に係る役職員の人件費，管理部門に係る事務所の賃貸料および水道光熱費等をいう[22]。また，事業費および管理費はそれぞれ人件費およびその他経費に区分したうえで，形態別に表示しなければならない[23]。

特定の事業のためだけの費用ではなく，どの事業にも共通している，また組織の運営の側面もあるというような「共通費用」については，費用を按分するための基準を法人の実態にできるかぎり沿ったものを決定する必要がある。例えば，面積費や使用頻度などがある。旧

---

[19]「内閣府」http://www.cao.go.jp/others/koeki_npo/koeki_npo_seido.html，2015.7.27。

[20] NPO 法人会計基準注解　注 4 の No.18。

[21] NPO 法人会計基準注解　注 4 の No.19。

NPO 法人の管理部門には，①総会や理事会といった法人の組織運営，意思決定業務，②会報の発行や HP の運営などの広報，外部報告業務，③会費や特定の事業目的でない寄付金の募集のためのファンドレイジング業務，④日常の経理処理，予算の計画，税務申告等の経理業務，⑤社会保険や労働保険の手続き，給与計算，求人，福利厚生等の人事労務業務，⑥監事等による監査業務がある。これらの管理部門の業務を行うために要した費用と共通経費で合理的に算出された金額との合計が管理費である（NPO 法人会計基準　注解 4-18，19 および Q&A14-1）。

[22] NPO 法人会計基準注解 4-18，19 および Q&A14-1。

[23] NPO法人会計基準注解　注4のNo.20。

手引きでは事業ごとに分類・計上していたが，現在は事業費と管理費にわけ，さらにそれぞれ支出の形態別（例：旅費交通費，通信運搬費など）に分けて記載し，事業の内訳は注記によって表示するように変更が行われた[24]。それは各事業費ごとに計上すると，そこにすべての費用が計上され，利用者が費用を把握しにくいといった欠点から採用された方法である。とくに費用の大きな金額を占める人件費がその事業費のどれだけを占めているのかについての把握が困難であったからである[25]。

3　社会福祉法人

社会福祉法人の設立は社会福祉事業を行うことを目的として社会福祉法の定めるところにより設立された法人をいう（社会福祉法第 22 条）。厚生労働省によれば，社会福祉法人は，安定的で適正な運営ができるように，設立の際に役員や資産等について一定の要件を課していると述べられている[26]。施設を経営する法人は，原則として，①社会福祉事業を行うために直接必要なすべての物件につき，所有権を有していること，②国若しくは地方公共団体から貸与若しくは使用許可を受けていること，のいずれかが必要である[27]。また，施設を経営しない法人は，原則として 1 億円以上（委託費等で安定的な収入が見込める場合は，所轄庁が認める額）の基本財産を有していることが必要である[28]としている。

この社会福祉法人における費用の取引は，主として資金収支計算書の事業活動による支出と，事業活動計算書のサービス活動費用，サービス活動外費用に該当するものが多いが，資金収支計算書のその他の活動による支出も含まれている。事業活動計算書におけるサービス活動増減の部では，大区分として人件費（支出），事業費（支出），事務費（支出）授産事業費用，就労支援事業費用に分類している。事業費は利用者の処遇に直接要する費用であり，事務費は本部及び施設の運営事務に要する人件費以外の費用である[29]。

具体的には，人件費は役員報酬や職員の給料などであり，事業費は給食費，介護用品費，医療品費などであり，事務費には福利厚生費や旅費交通費などが含まれこれらは経常的な支

---

24 馬場他［2014］27-28 頁；NPO 法人会計基準協議会［2010］70 頁。
25 馬場他［2014］27-28 頁。
26 社会福祉法人の設立については「厚生労働省」http://www.mhlw.go.jp/bunya/seikatsuhogo/shakai-fukushi-jigyou3.html#setsuritsu-youken，2015.7.28.を参照している。
27 すべての不動産について貸与又は使用許可を受ける場合には，1,000 万円以上の基本財産を有していることが必要，特別養護老人ホーム，保育所等，一部の事業については上記要件を緩和する通知が示されている。また，都市部等土地の取得が極めて困難な地域においては，民間から敷地部分についてのみ貸与を受けることが認められ，この場合，地上権又は賃借権の設定が必要である。
28 居宅介護等事業，地域・共同生活援助事業，介助犬訓練事業又は聴導犬訓練事業については，上記要件を緩和する通知が示されている。
29 齋藤・中川［2007］105 頁。
以上に含まれない若干の科目もある（齋藤・中川［2007］105 頁）。

出の区分である[30]。これらの区分以外に複数の部門にわたって発生する共通費はそれぞれ費用科目の性格により，適切な基準を設けて配分することが必要であり，その配分方法は，それぞれ決定されている配分方法を基準としている。しかし，その基準に即さない場合は，実態に即した合理的な配分方法によることとなる[31]。

「水道光熱費（支出)」「燃料費（支出)」「賃借料（支出)」,「保険料（支出)」については原則，事業費（支出）のみに計上，ただし，措置費，保育所運営費の弾力運用が認められないケースでは事業費（支出)，事務費（支出）双方に計上するものとする[32]。

社会福祉法人の事業活動計算書の雛形によれば，大きくは人件費と事業費と事務費，授産事業費用，就労支援事業費用といった区分である。すなわち，大きくは人件費と事業費と事務費といった区分であり,それ以外は事業活動による費用が列挙されていると捉えることができる。機能別分類か科目別分類かではなく，機能別と形態別の並列での表記であると考えられる。

4　学校法人

学校法人は私立学校を設置運営する主体である。学校法人を設立しようとする者は，寄附行為において，その目的，名称，設置する私立学校の種類，名称等所定の事項を定めた上，文部科学省令でさだめる手続（私立学校法施行規則第 2 条等）に従い所轄庁の認可を受けなければならない（私立学校法第 30 条）とされている。

この学校法人における事業活動収支計算書に着目すれば，学校法人は，毎会計年度，当該会計年度の次に掲げる活動に対応する事業活動収入及び事業活動支出の内容を明らかにするとともに,当該会計年度において第二十九条及び第三十条の規定により基本金に組み入れる額（以下「基本金組入額」という。）を控除した当該会計年度の諸活動に対応する全ての事業活動収入及び事業活動支出の均衡の状態を明らかにするため,事業活動収支計算を行うものとする（学校法人会計基準第 15 号）と学校法人会計基準に定められている。

事業活動収支計算書では，教育活動収支，教育活動外収支，特別収支に区分され，それぞれの事業活動収入の部と事業活動支出の部が設けられ，さらに科目−大科目，小科目 - に区分している。例えば，大科目は人件費，教育研究経費，管理経費などに区分して計上し[33]，小科目では，人件費については教員人件費，職員人件費，役員報酬に，教育研究経費や管理経費はそれぞれさらに消耗品費，光熱水費，旅費交通費に区分されている（学校法人会計基準　別表第二)。教育研究経費と管理経費の区分については，①役員の行なう業務執行のた

---

30 齋藤・中川 [2007] 105-106 頁。
31 社会福祉法人会計基準適用上の留意事項（運用指針）13。
32 社会福祉法人会計基準適用上の留意事項（運用指針）13。
33 教育研究経費や管理経費の区分については様々な議論が存在するが，本稿では法人化と費用の関係を中心とした検討であることから，この議論には踏み込まない。

めに要する経費および評議員会のために要する経費，②総務・人事・財務・経理その他これに準ずる法人業務に要する経費，③教職員の福利厚生のための経費，④教育研究活動以外に使用する施設，設備の修繕，維持，保全に要する経費（減価償却費を含む。），⑤学生生徒等の募集のために要する経費，⑥補助活動事業のうち食堂，売店のために要する経費，⑦附属病院業務のうち教育研究業務以外の業務に要する経費については，前述の各項に該当することが明らかな経費は，これを管理経費とし，それ以外の経費については主たる使途に従って教育研究経費と管理経費のいずれかに含めるものとするとしている[34]。

学校法人では経常的な収支と臨時的な収支を把握するために教育活動収支・教育活動外収支と特別収支に区分し，そして人件費，教育研究経費として区分し，それをさらに小科目の区分する場合，形態別分類として計上することが定められている（学校法人会計基準　別表第二，注 2）[35]。

Ⅲ　アメリカとイギリスにおける費用の区分

1　アメリカにおける費用の区分

アメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：以下，FASB とする）では事業ごとに事業費を分類表示して，費目別内訳を注記する会計処理が行われている[36]。FASB によれば，1993 年に財務会計基準ステートメント（以下，Statement of Financial Accounting Standards：以下，SFAS とする），第 117 号で「非営利組織のサービス提供努力についての情報」[37]として，「寄贈者，債権者，その他の者が，サービス提供のコストや組織体はどの程度資源を使用したかという内容も含めて，組織体のサービス提供努力を評価するのに役立てるために，事業活動計算書または財務諸表の注記において，プログラムサービスや支援活動といった大区分のような機能別分類により費用についての情報を提供することになる」[38]と述べている[39]。

この SFAS 第 117 号によれば，事業活動計算書における費用および損失に，プログラム（事業），経営管理（management and general），ファンドレイジング（fund raising）と

---

[34]「文部科学省」http://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/koutou/030/gijiroku/05122201/005/001.htm，2015.7.29.

[35] 学校法人会計基準　別表第二，注 2 によれば「小科目に追加する科目は，形態分類による科目でなければならない。ただし，形態分類によることが困難であり，かつ，金額が僅少なものについては，この限りでない」としている。

[36] 馬場他［2014］27-28 頁。

[37] FASB [1993] para.26.

[38] FASB [1993] para.26（黒川他訳［2001］101 頁）.

[39] ただし，ボランタリー保健福祉事業体においては，機能別分類計算書（機能別及び形態別のマトリックス表示）の作成が行われる。

いったような機能別費用に区分して報告するよう述べられている[40]。注記ではその内訳を示す方法を規定している。

しかし，FASB ではこれまでの分類だけでなく，形態別の分類も奨励している[41]。FASB では，非営利組織の事業活動計算書について 2013 年の 5 月から 2015 年の 2 月まで合計 9 回の委員会（Board Meeting）を開催し[42]，2015 年 4 月 7 日に「非営利組織の財務諸表」について暫定的委員会決定（Tentative Board Decisions）を公表した。その委員会において，非営利組織の費用や機能別費用計算書についての議論が行われている。当該委員会による報告では，費用について大きく 4 点挙げられている[43]。

①すべての非営利組織に形態別と機能別の両方の費用を報告するよう要求する。ただし，機能別か形態別かあるいは（両方か）のいずれかを事業活動計算書か注記で表記することも認める。したがってボランタリー保健福祉事業体はこれまでのように個別に機能別費用計算書を作成する必要はない。

②すべての非営利組織にある範囲（one location）で機能別か形態別による費用の分析を提供することを求める。ただし，ある範囲および形式は柔軟で，注記内に含めてもよい。投資収益に対する費用は含まれる必要はなく，非事業費（例：利益と他の金融費用）は機能別に分類される必要はない。

③すべての非営利組織にプログラムと支援機能間に費用を配分するために使用した方法の既述を含めることを求める。

④委員会は経営管理の定義を精査し，プログラムとあるいはまた，支援機能の間に配分さ

---

40 FASB [1993] para. 159.

41 財務会計基準機構によれば，営利組織を対象としているが，そこで損益項目の分類方法について次のように述べている。「労働力及び原材料などの経済的特徴に基づく形態別分類とどのような機能のために損益項目が発生したかどうかに基づく機能別分類とがある。売上原価と販売費及び一般管理費を区分することは，機能別に分類することを示す」としている。また，「国際財務報告基準（IFRS）では，損益計算書上，性質別又は機能別の分類により費用の内訳を開示することを要求しており，費用を機能別に分類している場合には，費用の性質別の情報の追加開示を求めている」としている（財務会計基準機構［2009］2 頁）。

しかし，費用を機能別分類により開示している企業に，費用の形態別の追加情報を開示する規定は，IAS の改善プロジェクトによる平成 15 年（2003 年）の改訂の前から存在しているが，これを求める理由は結論の背景に記載されていないと述べられている（財務会計基準機構［2009］2 頁，脚注 5）。

また，機能別あるいは形態別のいずれを選択するかは，「歴史的要因及び業界の要因並びに 企業の性質に左右される」（IAS1.105）とされている。

42 また，事業活動計算書以外にも貸借対照表やキャッシュ・フロー計算書などについての委員会も開催され，それらの報告をまとめたものが暫定的委員会決定として公表されている。そのため，2015 年 4 月 22 日に非営利組織やヘルスケア組織の会計基準として最新の会計基準を提案し，そのパブリックコメントを求めており，その期限は 2015 年 8 月末である。

43 Cf. FASB [2015].

れるべき費用のタイプをよりよく表示するための追加的な実例による手引きを含む予定である[44]。このように FASB では非営利組織に形態別と機能別費用の両方を求めている，あるいはこれまでのように機能別によって費用を報告することが要求される。

FASB におけるその理由は費用を形態別で報告することは，財務諸表の目的適合性や有用性を増加させると考えられるからであると述べている[45]。

これまでの FASB による費用の計上は，上記に述べた SFAS 第 117 号によればプログラムと経営管理，ファンドレイジングなどに分類されて計上されている。この方法は，プログラムを事業費，経営管理費を管理費として捉えれば，上記で見てきたような日本における事業費と管理費の区分と同じであるとも捉えることができる[46]。

現在，FASB では給与や旅費などの費目ごとに計上する方法も採用するよう提案している。このことにより，これまでの事業費の中にすべての費用が計上されていた点が，費目別での把握が可能となり，FASB によれば意思決定に有用な情報が提供されているといえる[47]。

2　イギリスにおける費用の区分

イギリスにおけるチャリティ組織（Charities）等の非営利組織については財務報告評議会（Financial Reporting Council：以下「FRC」という）の発行する企業会計基準の適用が原則とされている[48]。この FRC は会計基準審議会（Accounting Standards Board：以下，ASB とする）の指導・監督・資金援助機関となっており，ASB は会計基準を独自の権限で作成・公表が可能となっている。

このイギリスでは非営利組織向けの会計基準は設定されていない。しかし，財務報告の概念フレームワークにあたる財務報告の原則書に対して，公益事業体（Public Benefit Entity（PBE））[49]向けの解釈[50]が示され，財務報告目的や想定利用者につき，企業会計の考え方に実質的な修正を施している。そして，本解釈書の考え方に基づき，チャリティ組織，継続・高等教育機関（Further and Higher Education）及び登録公共住宅協会（Registered Social Landlords）といった公益事業体に属する非営利サブセクターの実務に沿った形で 実務勧

---

44 Cf. FASB [2015].
45 FASB [2013] para.7.
46 ただし，この場合，日本の事業費と管理費と異なるのは，日本では事業費の中に人件費（あるいは人件費そのものを計上）を区分し計上していたのに対し，アメリカでは人件費の計上は注記情報として計上される（FASB，SFAS 第 117 号，注記 F を参照）ことと，ファンドレイジング費は事業費と管理費の両者に配分される場合も生じるが，その点については考慮していない。
47 Cf. FASB.
48 日本公認会計士協会 [2013] 14 頁。
49 解釈書では，公益事業体は，公共又は社会的便益のために財・サービスを提供することを主目的とし，リスク資本が提供される場合には，資本持分所有者への財務リターンという観点よりもむしろ，組織の主目的を支援する観点から提供される組織として説明されている。
50 Cf. ASB [2007] .

告書（Statement of Recommended Practice：以下，SORPとする。）がガイドラインとして提供され，実質的な基準としての役割を果たしている[51]。

イギリスのASBによれば，「財務活動計算書（the Statement of Financial Activities，以下SOFAとする）は実施された活動の性質に基づいたチャリティによって費やされた資源の分析を提供する。使用された資源は3つの主な活動カテゴリーに区分される。(a）資金創出費用（the costs of generating funds)，(b）チャリティ活動費（charitable activities）と（c）ガバナンス費用である。財務活動ステートメントあるいは勘定への注記は特定の活動に貢献するサブ的な活動，サービス，プログラム，プロジェクトあるいは他のイニシアティブの分析を含むべきである」[52]としている。SOFAの雛形によれば，消費資源は機能別分類により分類され，主として資金創出費用（cost of generating fund)，チャリティ活動費（charitable activities)，ガバナンス費（governance costs)，その他消費資源に区分され，資金創出費はさらに自発的収益，ファンドレイジング取引費用，投資管理費に区分されている。

（a）は，①自発的収益（voluntary income）を発生するための費用，②売上や他の付随する費用を含む資金創出費用，③収益の発生と資本維持のための投資管理費であり，①は支払われた活動のタイプにより，注記で示され，②は収益の分析に見合う方法でそれぞれの取引活動の費用を区別するために注記で示されるきである。③は，寄付基金投資に交わり，財務活動計算書の寄付基金（endowment fund）へ一般に課されている[53]。

（b）は，チャリティ活動に使用された資源すべて，プログラムやプロジェクト活動に直接要した費用と支援費用も含まれている。これらの費用は財務活動計算書で分析されるか注記で示されるが，取り組んだ活動の性質や規定に則って使用された資源の理解を提供する。注記ではこの活動に配分される支援費用の金額を明確にするべきであり，直接的なサービスあるいは活動と第三者への資金提供の両方を通して実施され，使用された活動を説明するために注記を使用する[54]。

（c）は，本来の資金の提供，サービスの提供，プログラムやプロジェクトの活動といった直接の活動の管理機能に対して，チャリティの一般的な運営に関連するガバナンスの調整の費用を含んでいる。これらの活動はチャリティに公衆のアカウンタビリティのために要求される情報を管理することを認めるガバナンスの基礎を提供する。そこにはチャリティの将来の発展をし続けるための戦略的な計画的なプロセスを含んでいる。その開示は，ガバナンスの分類配分された費用の性質を説明するべきである[55]。

---

[51] 日本公認会計士協会［2013］14 頁。
[52] ASB [2005] para.177.
[53] ASB [2005] paras.178-187.
[54] ASB [2005] paras.188-209.
[55] ASB [2005] paras.210-212.

SOFA の雛形によれば，消費資源は機能別分類により分類され，主として資金創出費用（cost of generating fund），チャリティ活動費（charitable activities），ガバナンス費（governance costs），その他消費資源に区分され，資金創出費はさらに自発的収益，ファンドレイジング取引費用，投資管理費に区分されている。

この SOFA もチャリティ活動費を計上していることから，日本と同じように事業費の把握が可能となる。しかし，それ以外の区分が費目ごとの把握が可能となるような項目とまでは言えず，その意味ではアメリカおよび日本との区分とは異なっているといえる。

Ⅳ　非営利組織における費用区分の必要性と可能性

上記から，公益法人，NPO法人においては，事業費と管理費に区分し，社会福祉法人は人件費，事業費，事務費，授産事業費用，就労支援事業費用の区分が存在し，学校法人では人件費，教育研究経費，管理経費の区分が行われている。公益法人，NPO法人では事業費，社会福祉法人では事業費，学校法人では教育研究費として計上が行われることからこれら4つの法人すべては事業活動に係る費用の把握が可能となるといえる。非営利法人において事業費がどれだけかを開示することは，自らの組織の活動目的のためにどれだけの費用をかけて活動を行ったのかを示すことにつながる。

また，公益法人，NPO法人では事業費と管理費の内訳は費用の費目別に計上しており，社会福祉法人や学校法人での人件費は費目別の計算となる。すなわち，4つの法人では一部であったとしても形態別分類を採用し，費目ごとに費用を把握しようとしていることが理解できる。NPO法人によれば，当該法人の費用区分の理由は，費用の大きな金額を占める人件費がその事業費のどれだけを占めているのかについての把握のために現在の方法を採用したとのことであった。

さらに公益法人では，上記で述べたように，各事業年度の費用額の算定は公益目的事業費率に関っている。公益目的事業比率は公益法人の行う全ての活動の中で公益目的事業が占める割合を，それにかかった費用の額で測ったものであることから，その計算のためには事業費や管理費の費用額の把握が必要である。また収支相償の規定では公益目的事業単位あるいは，公益事業全体で事業に関連付けられる収入・費用の比較が行われる。このため，事業活動における収入・費用の把握が必要となるのである。すなわち，公益法人における事業費と管理費の区分は，現行の公益法人（会計）制度を前提とすると公益認定の外形基準として存在していることが理解できる。

非営利組織において，日本では 4 つの非営利法人を，アメリカとイギリスの非営利組織の費用区分について整理してきた。日本における非営利法人では事業費と管理費の区分，人件費の計上，公益認定という点が大きな特徴であるといえる。とくに前二者の事業費と管理費の区分，人件費の計上は費用の区分・計上そのものにかかわり，これらの計上により情報

利用者は非営利組織の活動にかかわる費用の把握が可能となると考えられる。ただし，アメリカの FASB の基準は日本と類似していたが，イギリスの SOFA は異なっていた。

アメリカの FASB によれば，事業活動計算書での計上は事業費と経営管理費の区分が明確に述べられていることから，実質的に事業費と管理費の区分が行えるといえる。アメリカの FASB では意思決定に有用な情報の提供の観点から SFAS 第 117 号が規定されている。このことを踏まえれば，事業費と管理費の区分は意思決定に有用な情報の提供が可能となるといえるのである。

さらに現在，FASB では給与などの形態別での情報も加味するように提案しており，FASB におけるその理由は費用を形態別で報告することは，財務諸表の目的適合性や有用性を増加させると考えられるからであると述べている[56]。

ただし，事業費と管理費の明確な基準については，アメリカやイギリスにおいても述べられていなかった。非営利組織はその事業規模（資源の規模）も異なり，とくに小規模な組織も多いことから，どこで区分するかは法人の裁量に依存せざるを得ないと考えられる。

V　おわりに

本稿では，非営利組織の経常費用において事業費と管理費といった区分を行っているのかどうか，費用の区分の必要性と可能性について検討と行ってきた。日本における非営利法人として，公益法人，NPO 法人，社会福祉法人，学校法人を取り上げ，それぞれの設立要件（法人化）と費用計上について検討を行った。その結果，日本における公益法人，NPO 法人，社会福祉法人，学校法人の 4 つの法人すべては事業活動に係る費用の把握が可能となる区分を行っていた。非営利法人において事業費の開示はすべての法人が行っていたといえ，それは自らの組織の活動目的のためにどれだけの費用をかけて活動を行ったのかを示しているともいえる。

また，公益法人，NPO 法人では経常費用を事業費と管理費に区分し，さらにその内訳は形態別に区分し計上している。一方，社会福祉法人や学校法人での人件費は形態別の計算となる。すなわち，4 つの法人では一部であったとしても形態別分類を採用し，形態別につまり費目ごとに費用を把握しようとしていると理解できる。また，公益法人における事業費と管理費の区分は，現行の公益法人（会計）制度を前提とすると公益認定の外形基準として存在していることが理解できる。

さらにアメリカとイギリスにおける費用の区分についても検討した。アメリカの FASB の検討からによれば，事業費と管理費の区分は意思決定に有用な情報の提供を可能にするともいえることを導出した。イギリスにおける費用の区分は日本のそれとは異なっていることが理解できた。しかし，イギリスの費用の区分がどのような観点から，その意義はどのような点にあるのかについては十分に検討できなかった。今後の検討課題としたい。

---

[56] FASB [2013] para.7.また，当該内容については兵頭［2015］を参照されたい。

〈参考文献〉

石崎忠司・成道秀雄・松葉邦敏［2010］『非営利組織の財源調達』全国公益法人協会。

池田享誉［2007］『非営利組織会計概念形成論 - FASB 概念フレームワークを中心に - 』森山書店。

岩田陽子［2009］「アメリカの NPO 税制」『レファレンス（国立国会図書館調査及び立法考査局）』，第 54 巻第 9 号，30-42 頁。

江田寛［2010］「NPO 会計基準を民間で作成することの意義」『非営利法人研究学会誌』第12巻，11-22頁。

経済企画庁［1999］『特定非営利活動法人の会計の手引き』。

公益認定等委員会　公益法人の会計に関する研究会［2014］『公益法人の会計に関する諸課題の諸課題の検討課題について』

公益認定等委員会事務局［2013］『公益法人制度の国際比較概略－英米独仏を中心にして－』https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20130801_kokusai_hikaku.pdf, 2015/5/10。

「公益認定の基準」http://www.kohokyo.or.jp/seido1206/ninteikijun18.pdf, 2015.7.9.

「公益法人認定法における公益認定の基準」http://www.gyoukaku.go.jp/siryou/koueki/ikou/dai2/siryou1.pdf，2015.7.9.

齋藤力夫・中川健蔵［2007］『社会福祉法人の会計と税務の要点 基礎と事例 四訂版』税務経理協会。

財務会計基準機構［2009］「損益項目の性質別開示」https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/minutes/20090604/20090604_05.pdf，2015/5/27。

出塚清治・柴田美千代［2009］『詳解　公益法人の会計・税務』中央経済社。

内閣府公益認定等委員会［2008］「公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）」http://www.kagoshima.med.or.jp/hojin/guideline.pdf, 2015/5/15.

内閣府公益認定等委員会事務局［2014］「民間が支える社会を目指して -「民による公益を担う」公益法人 - 」https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/pdf/20140718_NewPanflet.pdf，2015/5/15。

日本公認会計士協会［2013］「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」非営利法人委員会研究報告第25号，1-105頁。

橋本俊也［2004］「イギリスにおける非営利組織体の会計--チャリティ団体の財務報告を中心に」『愛知学院大学論叢 経営学研究』，第 14 巻第 1 号，79-95 頁。

長谷川哲嘉［2012］「非営利会計の混迷」『早稲田商学』，第 432 号，111-174 頁。

馬場英朗・五百竹宏明・石田祐［2014］「NPO法人会計基準における利害関係者の情報ニーズに関する実証研究」『社会関連会計研究』，第26号，27-39頁。

兵頭和花子［2015］「非営利組織における費用分類」『公益・一般法人』第 903 号，94-102 頁。

福岡市・市民局・市民公益活動推進課［2014］『特定非営利活動法人の手引き　会計編』http://www.city.fukuoka.lg.jp/data/open/cnt/3/42779/1/kaikeiall.pdf,2015.7.15.

古庄　修［2002］「イギリスにおけるチャリティ会計」，杉山　学・鈴木　豊編著［2002］『非営利組織体の会計』中央経済社，165-177頁。
山下和久［2009］「公益法人の行動」『經濟學研究（北海道大学）』，第58巻第4号，33-39頁。
NPO法人会計基準協議会［2010］『NPO法人会計基準[完全収録版]』八月書館。
NPO法人会計基準協議会専門委員会監修［2013］「Q&A　NPO会計マニュアル　NPO法人会計基準対応」NPO 会計税務専門家ネットワーク，www.npoatpro.org/potal/files/npo-accounting-md201306.pdf，2015.5.12.
Accounting Standards Board［2005］"Accounting and Reporting by Charities:Statement of Recommended Practice," http://www.charitycommission.gov.uk/media/95505/sorp05textcolour.pdf，2015/5/18.
————［2007］"Statement of Principles for Financial Reporting : Interpretation for Public Benefit Entities," https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/Interpretation-of-the-Statement-of-Principles-for/Interpretation-Statement-of-Principles-for-Financi.pdf，2015/5/25.
Financial Accounting Standards Board［1978］*Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB（平松一夫・広瀬義州訳［2002］『FASB財務会計の諸概念　増補版』中央経済社）
————［1980］*Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, FASB（平松一夫・広瀬義州訳［2002］『FASB財務会計の諸概念　増補版』中央経済社）.
————［1993］*Statement of Financial Accounting Standards No. 117, Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, FASB（黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本晴生訳［2001］『FASB　NPO会計基準』中央経済社）.
————［2013a］*Not-for-Profit Financial Reporting: Financial Statements*, FASB.
————［2013b］*Board Meeting Hangout Not-for-Profit Financial Reporting: Financial Statements*, FASB.
————［2015］"Financial Statements of Not-for-Profit Entities, (SUMMARY OF DECISIONS REACHED TO DATE (APRIL 7, 2015)，"http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176164459852, 2015/5/24.

〈参考URL〉
「文部科学省」http://www.mext.go.jp/b_menu/shingi/chousa/koutou/030/gijiroku/05122201/005/001.htm，2015.7.29.

第Ⅱ部

企業会計の適用に係る提言と考察

公益法人会計研究委員会関東地区分科会

第１章

税効果会計

居関剛一（公認会計士）

Ⅰ　概要

現行の各非営利法人の会計基準を比較すると「税効果会計を適用する旨の記載がある法人（公益法人、社会福祉法人他）」と「税効果会計を適用する旨の記載がない法人（学校法人、NPO 法人）」とが並存する。

また、税効果会計適用に係る重要性の原則については、企業会計（税効果会計［1998］）が「重要性が乏しい一時差異等については、繰延税金資産及び繰延税金負債を計上しないことができる。」としているのに対し、非営利法人（公益法人会計［2008］、社福会計取扱［2016］においては、「法人税法上の収益事業に係る課税所得の額に重要性が乏しい場合、税効果会計を適用しないで、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上しないことができる。」と定められている。

税効果会計適用時に使われる勘定科目である法人税等調整額、繰延税金資産（負債）等は、いったん別途作成する「法人税法上の収益事業の損益計算書」を利用して計算される。しかし、法人税法上の収益事業と財務諸表の区分（例えば正味財産増減計算書内訳表の区分）が一致していない場合、特に法人税法上の収益事業が複数の会計部門にまたがる場合など、これらの勘定科目を各会計部門へどのように計上するのかという問題が生じるが、各種非営利法人の会計基準はもちろん実務指針においても何ら記載されてはいない。

税効果会計を適用した場合の注記については、企業会計が、税効果会計［1998］において、「1. 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳」、「2. 税引前当期純利益又は税金等調整前当期純利益に対する法人税等（法人税等調整額を含む）の比率と法定実効税率との間に重要な差異があるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳」、「3. 税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額」、「4. 決算日後に税率の変更があった場合には、その内容及びその影響」を記載することを定めているのに対し、非営利法人においては、その特有の収益事業課税の問題によって、企業会計で定める注記事項がそのまま適用できず、例えば公益法人（JICPA 第 38 号の Q47）においては、「繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳」が注記例として記載されている。

Ⅱ　提言・考察

非営利法人に対して統一的に税効果会計を適用するにあたっての課題とその解決策について考察し、提言していく。

まず、非営利法人への税効果会計の適用については以下のように考える。

非営利法人のうち、「法人税法に定める収益事業に該当する事業を行っている法人」には法人税の課税所得（負の課税所得を含む）が発生するため、税効果会計を適用することができる。なお全ての所得に対して課税される「非営利型でない一般社団・財団法人」について税効果会計を適用することができるのは当然である。したがって、法人税法に定める収益事業に該当する事業を行っている非営利法人（全ての所得に対して課税される「非営利型でない一般社団・財団法人」を含む）においては、税効果会計を適用し、一時差異等に係る税金の額に重要性が乏しい場合は適用しないことができる、として統一化を図ることを提言する。

次に、税効果会計適用に係る重要性の原則については、以下のように考える。

企業会計の場合は、課税所得の額に重要性が乏しいことを理由として税効果会計を適用しないことはできない。

しかし、公益法人と社会福祉法人（両法人ともに法人税法上の収益事業課税が適用される）には、一時差異等に係る税額に重要性が乏しい場合は当然として、「Ⅰ　概要」に記載したように収益事業に係る課税所得が少ないことが税効果会計を適用しない理由となる。この結果、法人税法上の収益事業課税が適用されるがその収益事業の規模が極めて小さい非営利法人が、一時差異の金額を算出しなくて済むという、事務の簡素化というメリットを現実に享受できている。

非営利法人の会計基準の統一化の観点からは、この「法人税法上の収益事業に係る課税所得の額の重要性が乏しい場合」というルールが必要であるのか改めて検討していくことを提言する。

税効果会計適用時に使われる勘定科目である法人税等調整額、繰延税金資産（負債）等の各部門への按分計算の方法については､「各会計部門へは合理的な方法で按分することを原則とし、重要性が乏しい場合は主な収益の発生部門に一括計上できる」等で統一して規定することを提言する。

税効果会計を適用した場合の注記については、公益法人において、「Ⅰ　概要」に記載の通り「繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳」のみが注記例として記載されているのに対し、社会福祉法人（JICPA 第 5 号）においては、これに加え、「法人税法上の非収益事業と収益事業の区分」及び「法人税法上の収益事業に係る法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因となった主な項目別の内訳」を注

記するとされている。このような注記は、社会福祉法人に限らず非営利法人が税効果会計を適用した場合に記載するべき有用な情報であるので、この方法（後者の方法）を原則とすることを提言する。

【参考文献】

税効果会計［1998］「税効果会計に係る会計基準注解」（平成 10 年 10 月 10 日 企業会計審議会）

公益法人会計［2008］「公益法人会計基準について」（平成 20 年 4 月 11 日 改正平成 21 年 10 月 16 日 内閣府公益認定等委員会）・「公益法人会計基準注解」

社福会計取扱［2016］「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の取扱いについて」（平成 28 年 3 月 31 日付け 雇児発 0331 第 15 号・社援発 0331 第 39 号・老発 0331 第 45 号 厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知）

非営利法人委員会研究資料第５号（JICPA 第５号）「社会福祉法人会計基準に関する実務上のＱ＆Ａ」（平成 24 年 7 月 18 日 日本公認会計士協会）

非営利法人委員会実務指針第 38 号（JICPA 第 38 号）「公益法人会計基準に関する実務指針」（平成 28 年 3 月 22 日 日本公認会計士協会）

第２章

リース会計

江田　寛（公認会計士）

Ⅰ　概要

「「リース取引」とは、特定の物件の所有者たる貸手（レッサー）が、当該物件の借手（レッシー）に対して、合意された期間（以下「リース期間」という。）にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は合意された使用料（以下「リース料」という。）を貸手に支払う取引をいう。」（「リース会計基準」用語の定義）

「リース取引」は、解約不能及びフルペイアウトを要件とするファイナンス・リースとオペレーティング・リースに区分される。ファイナンス・リースは、さらにリース期間終了後所有権が借手に移転する「所有権移転ファイナンス・リース」と「所有権移転ファイナンス・リース」以外の「所有権移転外ファイナンス・リース」に区分される。「リース取引」は、法律上は「賃貸借契約」であり、従来は会計上も賃貸借取引として処理されてきた。しかし、オペレーティング・リースについては法律上の概観と会計上の概観は概ね一致するが、ファイナンス・リースについては法律上の概観と会計取引の経済的実態とが異なるものと考えられることから、会計上の実体を正しく表現する取扱いとして「リース会計基準」が策定された。これは「リース取引」のプロセスを考えるとわかりやすい。コピーマシンの導入に関して、販売店と購入者が商品および金額で合意すると販売店側は現金購入かリース利用かを確認する。ここで、購入者が現金購入の意思表示をすれば通常の売買となり、リース利用を選択すれば賃貸借契約としての「リース取引」が開始されることになる。つまり、経済的実態の観点からすればファイナンス・リースは金融取引であり、リース対象資産は購入資産とほぼ同様の内容を有していることになる。しかしながら、リース資産は完全な物品購入ではなく、同時にリース債務は完全な借入金ではない。リース資産は、購入資産のように売却することはできないし、通常の借入金のようにリース債務を一括返済することはできないからである。「リース会計基準」の本質的部分は、法律上の概観と経済的実質が異なる場合に、会計的真実をどのように映し出すかという点にある。

「リース会計基準」は、前述のごとくリース取引を「所有権移転ファイナンス・リース」と「所有権移転外ファイナンス・リース」および「オペレーティング・リース」に３区分する。この区分は売買取引（金融取引）と法律上の概観である賃貸借取引との距離感を示している。「所有権移転ファイナンス・リース」と「所有権移転外ファイナンス・リース」は売買取引に近く「オペレーティング・リース」は賃貸借取引そのものである。「リース会計基準」は会計的真実を映し出すため、ファイナンス・リースについては原則を売買取

引とし、重要性のないものについて賃貸借取引を許容する。ただし、売買取引に最も近い所有権移転ファイナンス・リース取引については所有固定資産と同様の減価償却を要求し、売買取引と若干の距離を有する所有権移転外ファイナンス・リース取引についてはリース期間を耐用年数とする残存価額ゼロの定額法を要求する。また、負債サイドについては、金融取引であることに着目し、リース総額のうちの利息相当額について利息法に基づく計上を要求している。同時に、リース債務が完全な借入金とは異なることから「リース資産総額の重要性」を判断基準として、利息を定額で配分する方法及び利息相当額を区分しない方法も許容している。さらに、「リース取引の内容及び減価償却の方法」を財務諸表の注記として記載することが付加的に要求されている。つまり、「リース会計基準」は「リース取引」の本質に着目し会計的真実を映し出す一手法を提示しているのである。

Ⅱ　提言・考察

「リース会計基準」が「リース取引」の本質に着目し、会計的真実を映し出す方法を提示しているのであれば、一義的には民間非営利組織の会計に導入することに、さしたる問題はない。しかし、「リース会計基準」が成熟度の高い営利企業を前提に開発されたものであることを考慮すれば、民間非営利組織への導入に当たっては営利企業との経済的特性における相違点及び制度の成熟度に留意する必要があるだろう。

１　提言

（１）「リース会計基準」は法律上の概観が賃貸借取引であり、経済的実質が金融を前提とした資産の取得である場合における会計的真実を前提として構成されている。したがって、これらの前提が満たされない場合には「リース会計基準」の適用はないと考えるべきである。

（２）リース債務の会計処理における簡便法適用の判断基準の緩和を検討すべきと考える。

２　考察

指定管理者制度や一部の管理委託制度において、指定管理料や受託料で購入した固定資産の所有権が自治体や委託者に留保されるケースが存在する。指定管理に係る協定書や管理委託契約書で明記されるケースが多い。具体的には、指定管理者や受託者（以下「指定管理者等」という。）が固定資産を購入した場合に、指定管理者等は当該事実を自治体や委託者に報告し、自治体や委託者の備品台帳に計上する。このような固定資産の購入に係る会計処理には、一旦指定管理者等が固定資産を計上し、当該固定資産を自治体等に寄贈するという会計処理や取得価額や耐用年数にかかわらず消耗備品費で処理するもの等が

見受けられる。しかしながら、寄贈という行為は、寄贈者側にも受贈者側にも「寄付」という意識が必要であり、このケースでは両者に「寄付」の意識はなく会計的真実に見合った処理ではない。また、取得価額や耐用年数にかかわらず消耗備品費で処理するという会計処理方法は法人の経理規程における固定資産の定義との整合性を見いだせなくなる。

このような固定資産の購入は、実質的には委託者の財産の代理購入であることから「受託財産購入支出」あるいは「指定管理財産購入支出」として処理することが適当であろう[1]。「受託財産購入支出」あるいは「指定管理財産購入支出」で処理した場合には、指定管理事業や管理受託事業では、固定資産に計上されることはない。このようなケースで指定管理者等が固定資産を購入する代わりに「リース取引」を行った場合にどのように対応すべきであろうか。「リース会計基準」の本質が法律上の概観と経済的実質を比較衡量したうえで会計的真実とは何かを明確にすることにあるとすれば、単純にリース資産やリース債務を計上すれば良いとする見解は受け入れ難い。現預金での取得の場合には「受託財産購入支出」あるいは「指定管理財産購入支出」として処理されるため固定資産に計上されることはなく、リース契約に拠った場合のみ貸借対照表に計上されることになるからである。そもそも「リース会計基準」は法律上の概観が賃貸借取引であり、経済的実質が固定資産の取得である場合の会計的真実を前提として構成されており、経済的実質が委託者財産の代理購入である場合を想定していない。したがって、この場合には「リース取引会計基準」の適用はないと考えるべきだろう。このような場合、一つの方法として法律上の概観通り賃貸借処理を行うことが考えられるが、取引自体はファイナンス・リースであること及び簿外のリース債務が現実に存在することから、財務諸表の注記として「重要な会計方針」に「リース会計基準」を採用していない旨およびその理由を記載し、オペレーティング・リースと同様に１年以内の未経過リース料および１年超の未経過リース料を記載する方法も認められるべきだろう。また、リース資産が指定管理等の対象たる財産に該当する場合には、「受託財産購入支出」あるいは「指定管理財産購入支出」として計上し、リース総額を長期未払金として計上する方法も考えられる。この場合にも、「重要な会計方針」を含む財務諸表の注記として適切な開示が行われる必要があるだろう。

民間非営利組織の場合であっても、「リース会計基準」の本質に該当する取引の場合には、重要性の判断を前提として「リース資産」と「リース債務」を計上する必要がある。なお、「リース債務」の会計処理は利息法による計上を原則とし、簡便法として利息を定額で配分する方法及び利息を区分しない方法が認められている。「リース債務」における簡便法の採用は「リース資産総額の重要性」による判定が必要となる。「リース資産総額

[1] 指定管理料や受託料と相殺するという考え方もあるが、それでは指定管理料や受託料の総額が分からず、自治体や委託者の了解は得にくいだろう。

に重要性が乏しいと認められる場合とは、未経過リース料の期末残高が当該期末残高、有形固定資産や無形固定資産の期末残高の合計額に占める割合が 10%未満である」とされている[2]。つまり、有形固定資産および無形固定資産の金額が多いと重要性は低く判定されるが、合計金額が少ないと重要性が高くなり利息法による利息区分が要求されることになる。人的サービス産業としての特性を持つ民間非営利組織は、有形固定資産や無形固定資産の合計金額は少額な場合が多く、営利企業と比較して「リース資産総額の重要性」が高いと判断される可能性が高い。その結果原則的処理方法が要求され、民間非営利組織の会計を必要以上に複雑化させることになる。利息法による支払利息の計上による会計報告の複雑化は「リース会計基準」の採用の歴史の浅い民間非営利組織では制度の成熟度の視点からも好ましいものとは言えない。「リース資産総額の重要性」の判断基準を緩和し、利息を区分しない方法の適用を拡大すべきものと考える。

【参考文献】

企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（平成 5 年 6 月 17 日企業会計審議会第一部会、改正平成 19 年 3 月 30 日企業会計基準委員会）

企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（平成 6 年 1 月 18 日日本公認会計士協会会計制度委員会、改正平成 19 年 3 月 30 日、最終改正平成 23 年 3 月 25 日企業会計基準委員会）

「公益法人会計基準に関する実務指針（その 2)」（平成 8 年 4 月 13 日、平成 20 年 10 月 7 日一部改正、日本公認会計士協会非営利法人委員会報告第 29 号 Q16 の一部抜粋）

[2]「公益法人会計基準に関する実務指針（その 2)」（平成 8 年 4 月 13 日、平成 20 年 10 月 7 日一部改正、日本公認会計士協会非営利法人委員会報告第 29 号 Q16 の一部抜粋）

第３章

資産除去債務

亀岡保夫（公認会計士）

Ⅰ　概要

資産除去債務とは、「有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じ、当該有形固定資産の除去に関して法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるもの」をいう。この場合の法律上の義務及びそれに準ずるものには、有形固定資産を除去する義務のほか、有形固定資産の除去そのものは義務でなくても、有形固定資産を除去する際に当該有形固定資産に使用されている有害物質等を法律等の要求による特別の方法で除去するという義務も含まれる（資産除去債務会計基準第３項（１））。

有形固定資産が対象であり、棚卸資産、無形固定資産、投資その他の資産は通常は対象とはならない。投資その他の資産に区分される投資不動産は有形固定資産に準ずるものとして対象となる。建設仮勘定やファイナンス・リース取引に基づくリース資産も含まれる。

除去とは、有形固定資産を用役提供から除外することをいう。具体的には、売却、廃棄、リサイクルその他の方法による処分等をいう。転用や用途変更は含まれない。遊休状態になるのは除去に該当しない。

除去費用の範囲は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって生じたものである。したがって、有形固定資産を除去する義務が、不適切な操業等の異常な原因によって生じた場合には、引当金の計上や減損の対象となる。

法令又は契約で要求される法律上の義務及びそれに準ずるものとは、債務の履行を免れることがほぼ不可能な義務を指す。具体的には、法律上の解釈により当事者間での清算が要請される債務に加え、過去の判例や行政当局の通達等のうち、法律上の義務とはほぼ同等の不可避的な支出が義務付けられるものをいう。

会計処理の概要は次のとおりである。資産除去債務の計上は、有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって発生した時に負債として計上する。資産除去債務の金額は発生した時に、有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積もり、割引後の金額で算定する。割引計算に使用する割引率は、貨幣の時間的価値を反映した無リスクの税引前の利率である。資産除去債務に対応する除却費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、同額を関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。資産計上された資産除去債務に対応する除却費用は、減価償却を通して、当該有形固定資産の残存耐

用年数にわたり、各年度に費用配分することになる（会計基準第７項）時の経過による資産除去債務の調整額は、その発生時の費用として処理する。当該調整額は、期首の帳簿価額に当初負債計上時の割引率を乗じて算定する。

資産除去債務計上の効果としては、適正な損益計算を行うことができる。すなわち、資産除去債務を計上しない場合には、撤去時に費用が一括計上されるが、資産除去債務を計上すると各年度の利益を平準化する効果がある。また、除去費用が多額に上る場合には、もともと除去費用を織り込んで設備投資に係る生涯採算を評価していると考えられ、これを損益計算に反映させる資産除去債務に係る会計処理は経営上の判断とも整合していると言えるだろう。

Ⅱ　提言・考察

『資産除去に債務に関する会計基準』は、民間非営利組織といえども、事業を実施していく上で、土壌汚染対策法、フロン回収破壊法、石綿生涯予防規則、建設リサイクル法等、遵守しなければならない法律等がある。上記Ⅰの概要に記載の要件に該当するのであれば、引当金や固定資産の減損の会計処理と同様に認識することができる。さらに、行政等の公的な機関からの要請で行う事業（民間営利法人であれば除去費用が多額になるために断念するような事業）もその社会的役割から実施する場合もあるであろう。

しかしながら、『資産除去に債務に関する会計基準』の適用は、営利企業、なかんずく金融商品取引法の適用会社、会社法に基づく会計監査人の設置会社は必須であり、その他の公認会計士または監査法人による監査を受けていない会社や中小企業の会計に関する指針の適用会社はその対象となっていないことを勘案すると、民間非営利組織における導入についても配慮が必要であろう。

１ 提言

（1）民間非営利組織、特に公益社団・財団法人に課せられている収支相償の公益認定基準の観点からも『資産除去に債務に関する会計基準』の適用は有用である。

（2）資産除去債務と有形固定資産（特定資産を含む）の関係は負債に対応する資産（特定資産を含む）ではなく、一般正味財産を財源とする資産（特定資産を含む）である。

（3）適用においては、法人の規模等を勘案してその範囲を決め、適用する場合にも簡便法等を導入する等の配慮が必要である。

２ 考察

資産除去債務計上の効果の一つとして、適正な損益計算を行うことができることは、前述したが、これは、資産除去債務を計上しない場合には、撤去時に除却損が一括計上されるが、資産除去債務を計上すると各年度に減価償却費が計上されることになる。収支相償等の公益認定基準をクリアしなくてはならない公益社団・財団法人は資産除去債務の計上により、利益の平準化を図ることは望ましいことである。つまり、公益事業に使用する有形固定資産であれば、減価償却費は事業費に計上されるので収支相償の計算に含まれる。もし、資産の撤去時に一括処理であれば、経常外費用となり、収支相償の計算の範囲外の処理となる。同様に、除去費用が多額に上る場合には、もともと除却費用を織り込んだ設備投資計画があったものと考えられ、これを採算計算に反映させることは法人運営上の判断にも利するものであろう。

資産除去債務と有形固定資産の関係であるが、負債に対応する資産（特定資産を含む）になりうるのか。負債に対応する資産（特定資産を含む）とは、負債の支払いに充てるために預金や有価証券等を当該資産の保有目的を示す科目で積み立てるものである。例えば、退職給付引当金に対応する退職給付引当資産、預り保証金に対応する預り保証金引当資産等がある。通常、これらは負債の増減の動きに合わせて増減するものである。一方、資産除去債務を計上時には同額の有形固定資産を計上することとなる。その後、有形固定資産は毎期、減価償却計算によって減額していく。他方、資産除去債務は毎期、有形固定資産撤去時まで、利息費用分が増額していく。そして、耐用年数を経て有形固定資産除却時には有形固定資産はゼロであるが、資産除去債務は当初算出した割引前の金額となっている。したがって、資産除去債務と有形固定資産の関係は負債に対応する資産（特定資産を含む）とはならない。固定資産除去時の資金は減価償却計算を通じて内部留保することとなるので、資産除去債務に対応して計上する有形固定資産は一般正味財産を財源とする資産（特定資産を含む）である。

時の経過による資産除去債務の増加に係る利息費用については、利息費用相当額の総額は、原則として資産除去債務計上時から除去履行時までの期間にわたり、利息法により配分するが、小規模が多い民間非営利組織においては簡便的な会計処理の適用の検討が必要である。資産除去債務額（割引前金額）または利息費用相当額の総額に重要性が乏しいと認められる場合には、資産除去債務額（割引前金額）から割り引く利息相当額の合理的な見積額を控除しない方法や、利息費用相当額の総額を資産除去債務の計上時から除去履行時までの各期にわたり定額で配分する方法等である。

【参考文献】

「資産除去債務に関する会計基準」（平成 20 年 3 月 31 日、企業会計基準委員会、企業会計基準第 18 号）

「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（平成 20 年 3 月 31 日、改正平成 23 年 3 月 25 日、企業会計基準委員会、企業会計基準適用指針第 21 号）

「公益法人会計基準に関する実務指針」（平成 28 年 3 月 22 日、改正平成 28 年 12 月 22 日、日本公認会計士協会、非営利法人委員会実務指針第 38 号）

第４章

有価証券

永島公朗（公認会計士）

Ⅰ　有価証券と金融商品会計基準の概要

１　金融商品会計基準の公表

1999 年１月 22 日、企業会計審議会より企業会計基準第 10 号（最終改正 2008 年 3 月 10 日企業会計基準委員会）「金融商品会計基準」（以下「会計基準」という。）が公表された。その背景として金融資産の多様化、価格変動リスクの増大、取引の国際化等バブル崩壊に伴い取得原価主義の見直しが行われ､投資家が自己責任に基づいて投資判断を行うために、金融商品の時価評価を導入して企業の財務活動の実態を適切に財務諸表に反映させ、投資家に対して適格な財務情報を提供することの必要性を述べている(｢会計基準｣結論の背景、第 64 項)。

この「会計基準」の目的は、金融商品に関する会計処理を定めることにあり、資産の評価基準については「企業会計原則」に定めがあるが、金融商品に関しては､「会計基準」を優先して適用することを明らかにし､また適用時期は 2000 年４月１日以降開始事業年度とし、全ての会社を適用対象法人として、商法等の一部を改正する法律（1999 年 8 月)、会社計算規則の定め、外貨建取引等会計処理基準の改正（1999 年 10 月)、金融商品会計に関する実務指針の公表（2000 年４月)、法人税法の改正等、関係する基準および法令等の改正整備が行われた。

２　「会計基準」による有価証券の保有目的区分・評価基準

有価証券は、取得時に定めた保有目的により、下記の４つに分類する。

⑴　売買目的有価証券

時価の変動により利益を得ることを目的として保有する有価証券は、時価をもって貸借対照表価額とする（第 15 項)。

⑵　満期保有目的の債券

満期まで所有する意図をもって保有する社債その他の債券は、取得価額をもって貸借対照表価額とする。ただし、債券を債券金額より低い価額又は高い価額で取得した場合において、取得価額と債券金額との差額の性格が金利の調整と認められるときは、償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額としなければならない（第 16 項)。

⑶　子会社株式及び関連会社株式

取得原価をもって貸借対照表価額とする（第 17 項)。

⑷　その他有価証券

上記⑴⑵⑶以外の有価証券は、時価をもって貸借対照表価額とする（第 18 項）。

Ⅱ　提言・考察

１　提言

⑴　「金融商品会計基準」による受渡日基準から約定日基準への変更

「会計基準」では、有価証券発生の認識時点を受渡日基準から約定日基準に変更している。すなわち原則として約定時に発生を認識し、デリバティブ取引については、契約上の決裁時ではなく契約の締結時にその発生を認識しなければならない（第 55 項）。

約定日から受け渡しまでの期間が市場の規則又は慣行に従った通常の期間であれば、保有目的ごとに約定日基準に代えて買手は約定日から受渡日までの時価の変動のみを認識し、また、売手は売却損益のみを約定日に認識することができるとして、これを修正受渡日基準と呼んでいる（実務指針第 22 項）。

⑵　「公益法人会計基準」と有価証券発生認識時点の取扱い

平成 20 年公益法人会計基準（以下「20 年会計基準」という。）は内閣府公益認定等委員会より平成 20 年 4 月 1 日（平成 21 年 10 月 16 日改正）に公表され、平成 20 年 12 月 1 日以後開始する事業年度から適用されている。

公益法人会計基準では、資産の貸借対照表価額（第２⑶）についての記載、財務諸表に対する注記等はあるが、有価証券の発生認識時点についての取扱いは記載がない。本来は約定日基準や修正受渡日基準について「注解」等で触れる必要があると思料する。具体的には「市場価格のあるその他有価証券」では約定日基準を適用する場合、決算日をまたがった約定日、決算日、受渡日の取引についての当期正味財産増減額に影響を及ぼすことになる。

２　考察

設例によりそれぞれの会計処理を示すと次のようになる。

〈設例〉

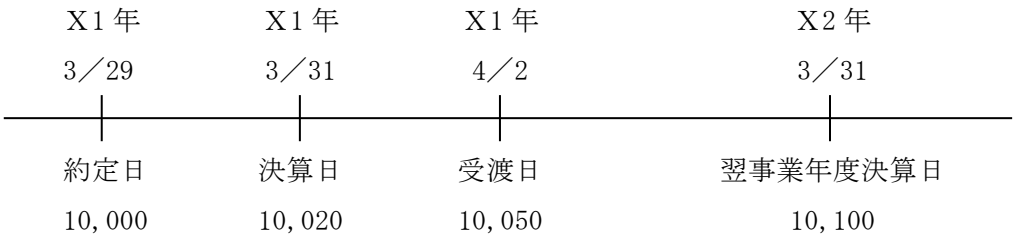
約定日：平成Ｘ１年 3 月 29 日

購入価額：10,000（その他有価証券に区分、市場価格あり）

決算日（平成Ｘ１年 3 月 31 日）の時価：10,020

受渡日（資金決済日）：平成Ｘ１年 4 月 2 日の時価：10,050

翌事業年度決算日（平成Ｘ2 年 3 月 31 日）の時価：10,100



⑴　約定日基準による会計処理

①　約定日

（借）投資有価証券　10,000　（貸）未払金　10,000

②　決算日

（借）投資有価証券　20　（貸）投資有価証券評価益　20

③　翌期首（洗替方式を適用）

（借）投資有価証券評価益　20　（貸）投資有価証券　20

④　受渡日

（借）未払金　10,000　（貸）現金　10,000

⑤　翌期末決算日

（借）投資有価証券　100　（貸）投資有価証券評価益　100

⑵　修正受渡日基準（注）

①　決算日

（借）投資有価証券　20　（貸）投資有価証券評価益　20

②　翌期首（洗替方式を適用）

（借）投資有価証券評価益　20　（貸）投資有価証券　20

③　受渡日

（借）投資有価証券　10,050　（貸）現金預金　10,050

④　翌期末決算日

（借）投資有価証券　50　（貸）投資有価証券評価益　50

（注）修正受渡日基準は、適用要件として⒜約定日から受渡までの期間が市場の規則または慣行に従った通常の期間であること。⒝継続適用することを要している（実務指針 235）。

上記 2 の考察に示したように、決算日に投資有価証券（又は有価証券）の評価損益を生ずることとなる。20 年会計基準および日本公認会計士協会非営利法人委員会より公表された実務指針 38 号（平成 28 年 12 月 22 日）のいずれにも約定日基準および修正受渡日基準による評価損益が生ずる場合についての解説がない。非営利法人会計においても損益（当期正味財産増減額）に影響を与える重要事項と思料する。

第５章

固定資産の減損

和田一夫（公認会計士）

Ⅰ　概要

我が国の営利法人では、事業用の固定資産はその収益性が当初の予想よりも低下し投資額の回収が見込めなくなった場合、原則として資産の回収可能性を帳簿価額に反映させ早期に費用化させる「固定資産の減損に係る会計基準」が適用される。

「固定資産の減損に係る会計基準」において、固定資産の減損とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理である。このような固定資産の減損処理は事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために行われる会計処理と考えることが適当である[1]。

非営利法人は、組織の活動を通じて公益または共益に資することを目的とし、資源提供者に対して経済的利益を提供することを目的としない組織である。

したがって、資源提供者から組織に提供された資源は、組織がその目的を達成するために実施する活動に利用される[2]。

非営利法人といえども収益を稼得し剰余金を蓄積する事業もあることから、営利法人と同様の固定資産の減損会計が適用される必要があると考えられるが、多くの非営利事業については利益の稼得を目的とせず、対価を得て投資の回収そのものを行わないことから、営利法人の固定資産の減損会計がそのまま適用されることについては否定的である。

本稿では、「公益法人会計基準」、「独立法人会計紀基準」・「ＩＰＳＡＳ（International Public Sector Accounting Standards)」「ＳＦＡＳ（Statement of Financial Accounting Standards)」における固定資産の減損を参考にしつつ、私見として非営利法人に適用されるべき減損会計について考察する。

１　公益法人会計基準における固定資産の減損

「公益法人会計基準に関する実務指針」では、公益法人における固定資産の減損会計は企業会計と同一ではなく、その適用は以下のとおりである。

平成 20 年会計基準第２　３(6)では、「資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込

---

[1] 固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書（平成 14 年 8 月 9 日企業会計審議会）三 基本的な考え方 1

[2] 非営利組織会計検討会による報告 非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理（平成 27 年 5 月 26 日日本公認会計士協会）1.5

みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」とされており、原則として、強制評価減を行う必要がある。

ただし、「有形固定資産及び無形固定資産について使用価値が時価を超える場合、取得価額から減価償却累計額を控除した価額を超えない限りにおいて、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値をもって算定する使用価値をもって貸借対照表価額とすることができる。」とされており、例外として、帳簿価額（取得価額から減価償却累計額を控除した価額）を超えない限り、使用価値で評価することもできる。

なお、公益法人において固定資産を使用価値により評価するか否かは任意であるが、使用価値による評価は、対価を伴う事業に供している固定資産に限られる。

２　独立行政法人会計基準における固定資産の減損

独立行政法人会計基準における固定資産の減損とは、固定資産に現在期待されるサービス提供能力が当該資産の取得時に想定されたサービス提供能力に比べ著しく減少し、将来にわたりその回復が見込めない状態又は固定資産の将来の経済的便益が著しく減少した状態において、貸借対照表に計上される固定資産の過大な帳簿価額を適正な金額まで減額すること及び独立行政法人の業務運営状況を明らかにすることを目的とする。

また減損の兆候として（1)固定資産を使用する業務実績の著しい低下、(2)固定資産の使用範囲又は使用方法の著しい低下、(3)固定資産の業務運営環境の著しい悪化、(4)固定資産の市場価格の著しい下落、(5)固定資産の全部又は一部につき使用しないという決定を行ったこと、が定められている。減損の兆候⑴から⑶までに該当し当該資産がその使用目的に従った機能を現に有し将来の使用の見込みが客観的に存在しない場合、減損の兆候⑷に該当し当該資産の市場価格の回復の見込みがあると認められない場合、減損の兆候⑸に該当する場合、減損を認識し、減損が認識された当該固定資産について、帳簿価額が回収可能サービス価額[3]を上回るときは、帳簿価額を回収可能サービス価額まで減額しなければならない。

なお、固定資産の減損が、独立行政法人が中期計画、中長期計画および事業計画または年度計画で想定した業務運営を行わなかったことにより生じたものであるときは、減損損失の科目により当期の臨時損失として計上し、その減損が、独立行政法人が中期計画等または年度計画で想定した業務運営を行ったにもかかわらず生じたものであるときは、当該減損額は損益計算書上の費用には計上せず、損益外減損損失累計額の科目により資本剰余金の控除項目として計上することになる。

---

[3] 回収可能サービス価額とは、当該資産の正味売却価額（観察可能な市場価格－処分費用）と使用価値相当額（減価償却後再調達価額）のいずれか高い額をいう。

３　ＩＰＳＡＳ（International Public Sector Accounting Standards）第21号

資金生成資産（Cash-Generating Assets）とは商業上の利益を生成することを主な目的として保有する資産（Cash-Generating assets held with the primary objective of generating a commercial return.）であり、非資金生成資産(Non-Cash-Generating Assets)とは、資金生成資産以外の資産をいう。

非資金生成資産は、帳簿価額が回収可能サービス額を上回るときに減損するとされており、減損の兆候が表れたときは、主体は回収可能サービス額を正式に見積もり減損を認識・測定することが要求される。減損の兆候として(1)資産によってもたらされるサービスに対する需要の喪失または一時的中断、(2)事業の技術的・法的・政策的環境における悪影響、(3)資産の物的損害、(4)資産の遊休化、事業の廃止もしくはリストラクチャリングの計画、資産の処分計画、(5)資産の建設の中止決定、(6)資産のサービス提供の成果の著しい悪化が定められている。なお、回収可能サービス額は資産の売却費用控除後の公正価値（市場価格）と使用価値（減価償却後の資産の再調達原価）のいずれか高い金額と定義され、帳簿価額が回収可能サービス額を上回る額が減損損失として計上される。

また、減損の兆候の回復等が認められるときは過年度の減損損失の戻入れについて定められていることが特徴的である。

４　ＳＦＡＳ（Statement of Financial Accounting Standards）第144号

減損とは、長期性資産（資産グループ）の簿価が公正価値（市場価格等）を上回る場合が存在している状況をいう。

長期性資産（資産グループ）の簿価の回収可能性がないことを示す(1)市場価格の著しい下落、(2)利用範囲・方法の著しく不利な変化、(3)価値に影響を及ぼす法的要因又は景況における著しく不利な変化、(4)取得や建設のための当初の見積額から累積原価が著しく超過、(5)営業損失又はキャッシュフロー損失の継続及び継続予測、(6)予測した経過年数より著しく前に売却又は処分の予測といった減損の兆候が表れたときは、長期性資産の回収可能性がテストされる。そこで、長期性資産（資産グループ）の割引前キャッシュフローの合計を簿価が上回った場合、長期性資産（資産グループ）の簿価は回収可能性がないと考え、長期性資産（資産グループ）の簿価が公正価値を超える額の減損損失が認識・測定される。

また、ＳＦＡＳでは、ある資産が組織全体レベル以外の区分認識できるキャッシュフローを持たない場合には、回収可能性テストは組織全体レベルでも行われなければならないと結論付け、非営利法人は、資産運用費用を賄う原資として、法人全体に対する指定のない寄付を含めなければならないとしている。

Ⅱ　提言・考察

１　提言

（1）資金生成資産については営利法人と同様の減損会計の適用が望ましい。

（2）非資金生成資産については非営利法人に則した減損会計の適用が望ましい。

２　考察

非営利法人における事業活動にはいくつかの分類があり、稼得収益につき投資額の回収を予定する事業、投資額の回収を予定しない事業という分類の一方で、超過利益を稼得すること目的とする事業、超過利益を稼得すること目的としない事業という分類もある[4]。

非営利法人は、資源提供者に経済的利益を提供することを目的としないが、組織が経済的利益を稼得することを否定するものではない。非営利法人においても、公益又は共益に関する組織目的を追求した活動の結果として、経済的利益が稼得され、剰余金が蓄積されることはある[5]。

非営利法人が超過利益を稼得することを目的とする事業活動において、当該事業の用に供されている固定資産が収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなる状態となった場合には、営利法人と同様の固定資産の減損処理が必要になると考えるべきである。つまり、超過利益を稼得することを目的として保有する固定資産を「資金生成資産」と定義[6]すれば、その収益性が低下し投資額の回収が見込めなくなった場合、帳簿価額が価値を過大に表示したまま将来に損失を繰り延べることなく、資産の回収可能性を帳簿価額に反映させ早期に費用化する処理は営利法人と同様に有用である。

一方で、超過利益を稼得することを目的として保有する固定資産すなわち資金生成資産以外の資産を「非資金生成資産」と定義[6]すると、非資金生成資産は超過利益を稼得することを目的としないため投資額を当該資産に帰属する収益で回収するという概念は当てはまらない。しかしながら、固定資産に現在期待されるサービス提供能力が減少している状態の場合には減損として帳簿価額に反映させることを検討すべきである。

前述の「独立法人会計基準」やＩＰＳＡＳにおいては、非資金生成資産の減損の兆候が示されている。「独立法人会計基準」やＩＰＳＡＳが公会計の枠組みの中で減損を規定しているが、非営利法人については事業計画等についての位置付けが公的組織とは異なると考

---

[4] 非営利組織会計検討会による報告 非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理（平成 27 年 5 月 26 日日本公認会計士協会）6.10

[5] 同上 1.7

[6] ＩＰＳＡＳ（International Public Sector Accounting Standards）第 21 号の定義とは一致しない。

えられるため、減損の兆候には（1)業務運営環境の著しい悪化（固定資産の技術的・法的・政策的環境における長期的な悪影響など)、(2)固定資産の使用方法または範囲について、当該資産の使用可能性の著しい低下（資産が遊休になること、資産の属する事業の廃止もしくはリストラクチャリングの計画など)、(3)固定資産に起きた著しい物的損害、(4)固定資産の時価（公正な評価額）の著しい下落[7]といった事象が掲げられる。

減損の兆候が表れ、減損の測定・認識にあたっては、帳簿価額と比較する公正な評価額は、原則として再調達原価を基礎とし、償却資産の場合、減価償却後の再調達原価とする。

ＩＰＳＡＳ 21 号（58～70 項）では、非資金生成資産の減損損失の戻入れを規定している。しかしながら、減損損失の戻入れは、金融商品に適用されている時価評価のように資産価値の変動によって利益を測定することに繋がるリスクがあるため、本稿では減損損失の戻入れは行わないものとする。なお、減損損失の戻入れは行わないが、減損の兆候となる時価（公正な評価額）の著しい下落については、時価が回復しないと合理的に判断される目安として時価（公正な評価額）が帳簿価額と比較し 3 年程度継続して 50%超下落していることが妥当と考える。

【参考文献】

「公益法人会計基準に関する実務指針」（平成 28 年 3 月 29 日、日本公認会計士協会非営利法人委員会報告第 38 号）

「独立行政法人会計基準」・「独立行政法人会計基準注解」（平成 12 年 2 月 16 日（平成 27 年 1 月 27 日改訂）独立行政法人会計基準研究会

ＩＰＳＡＳ（International Public Sector Accounting Standards）February 2008

ＳＦＡＳ（Statement of Financial Accounting Standards）August 2001

「固定資産の減損に係る会計基準」・「固定資産の減損に係る会計基準注解」（平成 14 年 8 月 9 日企業会計審議会）

「非営利法人委員会研究報告第 25 号 非営利組織の会計枠組み構築に向けて」（平成 25 年 7 月 2 日 日本公認会計士協会）

「非営利組織会計検討会による報告 非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理」（平成 27 年 5 月 26 日 日本公認会計士協会）

[7] IPSAS 21 号（非資金生成資産の減損）では、必ずしも市場価格の著しい下落を減損の兆候としていない。BC（Basis For Conclusion）21.では、これは非資金生成資産の市場価格の変動が資産の継続的利用のサービス量の変動を反映していないというのがその理由である。しかし、本稿では非営利法人の財政状態の適正表示の観点から市場価格の著しい下落を減損の兆候とした。

第Ⅲ部

英米の非営利組織会計と
我が国における会計構造論の新たな視点

公益法人会計研究委員会関東地区分科会

第１章

米国の非営利組織会計
FASB の非営利組織会計の改革プロジェクトの動向

金子良太（國學院大学）

Ⅰ　はじめに

本稿では、米国の会計基準設定主体である FASB の非営利組織会計の改革プロジェクトの動向について述べる。本稿で、本プロジェクトの内容や背景を検討する意義は次のとおりである。

第１に、純資産の区分や活動計算書の分類表示など非営利組織特有の論点を集中的に検討しており、今後の我が国の非営利組織会計を考えるうえでの貴重な先行事例となる。非営利組織の会計では、企業会計との整合性が重要視されているが、非営利組織特有の事項に関しての検討の必要性は高い。

第２に、今回のプロジェクトの提案や今後の基準化に至るまでの各種の手続きが、今後の我が国の非営利組織の会計基準の設定方法を変革するうえで参考となる。我が国の会計基準は、内容だけではなくその設定プロセスも主体によって多様である。会計基準の内容だけではなく、より多様な利害関係者の意見を反映した会計基準の設定プロセスについて検討する必要がある。そして、今後は諸外国の非営利組織の会計が我が国に与える影響についても注視していく必要があろう。

米国における非営利組織の会計基準やその概念の形成過程等に関しては、我が国でも池田（2007）等の先行研究が存在する。本稿では、これらの先行研究を踏まえたうえで、主に 2009 年以降の NAC 設立の経緯や、2015 年に公表された会計基準の改訂提案を中心に述べることとする。

Ⅱ　米国の非営利組織会計の概要

Ⅳ以降の議論を進めていくにあたり、ここでは米国の会計基準設定主体の概要や非営利組織会計の目的を述べる。

１　米国における非営利組織会計基準設定主体としての FASB

米国では、1960 年代前半までは、営利組織と非営利組織の会計とは別個のものと捉えられてきた。1966 年に AAA（American Accounting Association：アメリカ会計学会）から公表された基礎的会計理論（A Statement of Basic Accounting Theory：ASOBAT）では、

会計の情報提供機能を強調し、情報利用者を志向した会計の構築という考え方が広まった。そして、会計を資産や期間利益の測定だけに限定せず、対象は期間利益の獲得を第一目的とする経済単位だけに限られないとして、非営利組織に対してもその理論の適用を拡大した。以降、徐々に営利企業の会計と非営利組織の会計との融合が図られてきた。

1970 年代までは AICPA（American Institute of Certified Public Accountants：米国公認会計士協会）や大学、医療機関等の各種の非営利組織の上部団体などが会計基準や業種別の会計に関するガイダンスの設定にかかわっていた。このため、非営利組織の類型ごとに様々な会計に関するガイダンスが公表されていた。この結果、非営利組織の類型ごとに異なる会計処理や開示が求められるケースも出てきた。その結果、開示される情報は組織外部の財務諸表利用者から見て分かりにくいものとなっていた。また、会計基準やガイダンスの設定にかかわる委員の多くは非常勤や無給であって会計基準設定や改訂に当たり十分な資源を有しないこと、各非営利組織の意向を強く受けることから高品質で独立性の高い会計基準の設定が難しいこと等が問題となってきた。

1973 年に、信頼性・中立性の高い会計基準を設定する主体として FAF（Financial Accounting Foundation：財務会計財団）のもとに、FASB（Financial Accounting Standards Board：財務会計基準審議会）が設立された。FASB は、企業や非営利組織を含めた民間組織の会計基準を設定する。もっとも、FASB 自体も民間の会計基準設定主体であり、非営利組織に対し会計基準の適用を強制する権限はない。

米国でも様々な類型の非営利組織があるが、代表格は 100 万近くの登録数を有し、公益的な活動を目的として税制上の優遇が大きい、内国歳入法 501 条Ｃ項３号に規定される組織である。これらの組織は、Form 990 という税務申告書を IRS（内国歳入局）に提出する。企業の税務申告書とは異なり、Form 990 は広く一般に公開されている。Form 990 の内容は組織の規模に応じて異なり、小規模な団体に適用される Form 990-EZ の場合、開示される会計情報は資産規模、収入規模など限定的になる。

多くの非営利組織は、Form 990 の他に組織のミッションや活動内容を明らかにする Annual Report（年次報告書）を作成し、公開している。その中で、多くの組織が FASB の会計基準に基づく財務諸表を開示している。また、非営利組織に対して FASB の会計基準に基づく財務諸表の開示を求めている州もある（詳しくは、金子［2015］を参照。）。

２　FASB における非営利組織会計の目的と NAC の成立

FASB は、1980 年に概念基準書第４号「非営利組織の財務報告の目的」を公表した。それによれば、非営利組織会計の目的は、寄付等の形で組織へ資源を提供する者にとっての

資源配分の意思決定に有用な情報の提供である。資源提供者を財務諸表の最重要な利用者として位置づける点では、企業会計と同様であるとしている。概念基準書第４号では、アカウンタビリティ（Accountability）も重視されるが、単に受託者として資産を保全するという意味にとどまらず、限りある資源を効率的かつ効果的に使用することを求めている（par . 40）。1985 年には、FASB は概念基準書第６号「財務諸表の諸要素」を公表し、営利組織と非営利組織双方を包含したものとなった。

その後、FASB は非営利組織の会計基準を多く公表している。特に 1993 年に公表された会計基準 116 号「寄付の会計」、117 号「非営利組織の財務諸表の表示」は、非営利組織の寄付の会計処理や財務諸表の体系を規定し、発生主義会計を前提としている。財務諸表は、名称こそ異なるものの企業会計に近い体系となった。具体的には、「貸借対照表」・「活動計算書」・「キャッシュ・フロー計算書」の作成が求められることとなった。これは、それまで収支計算を中心とし、ファンド会計を前提とした非営利組織の会計に大きな変革を迫るものとなった。

FASB は営利企業の会計基準も設定しており、最近では IASB（International Accounting Standards Board：国際会計基準審議会）との国際的な共同プロジェクトなど課題は山積みである。そういった中、非営利組織特有の課題について検討することを目的として、2009 年に FASB のもとに NAC（Not-for-Profit Advisory Committee）が設立された。NAC は 15～20 名の委員で構成され、NAC の議長は FASB の議長により任命される。NAC での検討結果は、FASB の理事会に上程され、承認が得られれば外部へ公表される。以下、NAC の約４年間にわたる検討の結果として 2015 年に公表された「会計基準改訂に関する提案 非営利組織（Topic 958）及びヘルスケア事業体（Topic 954）」（以下「改訂提案」という。）および 2016 年に公表された Accounting Standards Update「非営利組織（Topic 958）」（以下「ASU」という。）について述べる。

Ⅲ　非営利組織会計改革プロジェクトの背景と概要

１　改訂提案の公表に至るまでの動き

現行の米国における非営利組織の会計は、会計基準 116・117 号等を基礎としている。これにより非営利組織の財務諸表の様式が標準化され、組織間の比較可能性が向上し、利用者にとっても理解しやすいものとなった。もっとも、費用の区分や注記については従前の実務の多様性を反映して詳細な規定を定めていないため、現在でも多様となっている。なお、現在会計基準はすべてコード化され、非営利組織の会計は ASC（Accounting Standards Codification：会計基準のコード化体系）Topic958 を中心にまとめられている。

近年では、非営利組織に対する情報開示の圧力は一層強まる傾向にある。また会計基準116・117号設定後20年超が経過したことから、その間の実務や情勢の変化を反映した非営利組織会計の包括的な改訂が求められている。そこで、現行の非営利組織会計の改革を念頭において、FASB議長は２つの議題を検討することを決定した。そして、NACにおいて財務諸表本表並びに注記の改善を目指すプロジェクトと、財務諸表外の MD & A（Management Discussion and Analysis : 経営者による討議と分析）等を通じての非営利組織の活動状況をよりよく示すことを目指すプロジェクトが並行的に始動した。

プロジェクト発足当初は、２つのプロジェクトが同時に提案を公表することを目指していた。しかし、財務諸表外の情報の改訂プロジェクトについては、FASBが主体となって実施すべきプロジェクトかどうかについて疑問が呈された。また、財務諸表外の情報の規定権限がFASBにあるか否か等を巡って、議論が確定しない状況となった。そして、2014年に財務諸表外のプロジェクトは NAC が検討すべき議題から削除された。その後財務諸表本体及び注記に関するプロジェクトについては単独で検討が進められ、2015 年５月に改訂提案が出された。改訂提案の公表後も、FASBは引き続き当該提案にかかる FAQ などを公表している。

２　改革プロジェクトの特徴

本プロジェクトは、個別の会計処理や開示にとどまらず、非営利組織会計全体を包括的に検討している点が特徴となる。もっとも、NACの2015年９月の会議では、これらは非営利組織会計を完全に再構築することを意図しているのではなく、現行の基準をベースとした「改善」であると説明されている。そして、組織の活動内容や流動性をより適切に示すという観点から、包括的な提案が行われている。改訂提案が公表された後の意見聴取の期間は、通常よりも長めに確保されている。改訂提案の中では、提案を踏まえた今後の基準改正の日程は、明確に示されていない。

改訂提案に対してコメントの募集が行われ、コメントの締切は2015年８月20日であった。2015年９～10月にかけて、米国の５都市でFASBのスタッフと利害関係者との公式会合が開催された。2015年10月に、これらのコメントや意見聴取に関して検討が行われている。締切日までに約260のコメントが寄せられ、５都市にて開催した説明会には146団体が参加した。FASB では、改訂提案の大枠について同意を得られたと理解しているようである。反対の多かった一部の論点や用語等の修正は予想されるが、CF の区分や継続して検討することとなった事項を除いては、概ね以下に述べる改訂提案に沿った改訂が行われた。

Ⅳ　主要な改訂提案の内容

改訂提案の内容は、多岐にわたる。ここでは、改訂提案のうち我が国の非営利組織会計にも大きな影響が予想される３つの論点について検討する。具体的には、「純資産の区分」「活動計算書における収益や費用の区分表示」「キャッシュ・フロー計算書等における流動性に関する情報開示」の３点について述べる。

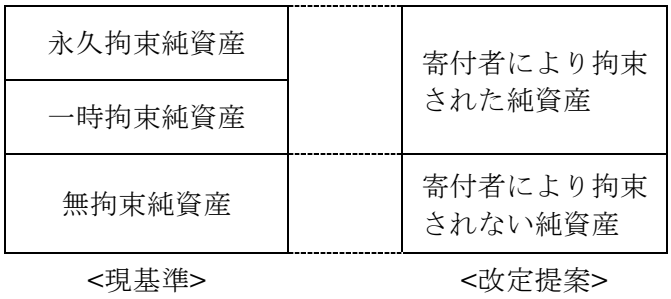
１　純資産の区分

⑴　現行基準と改訂提案との差異

これまで米国では、会計基準第 116・117 号の制定以来、純資産を寄付者により永久に拘束されている「永久拘束」（permanently restricted）・寄付者により一時的に拘束されている「一時拘束」（temporarily restricted）・永久拘束や一時拘束に含まれない「無拘束」（unrestricted）という３区分にしていた。貸借対照表において純資産が３区分されるほか、活動計算書でも純資産の流れが３区分されて報告される。

新基準ではこれらの区分が変更され、純資産を「寄付者により拘束される純資産（net assets with donor's restriction）」と、「寄付者により拘束されない純資産（net assets without donor's restriction）」とに区分することになった。その理由として、永久拘束と一時拘束との境界があいまいになっていること、３区分により財務諸表の表示が複雑化し利用者の理解が難しくなっていることが挙げられている。現基準と改訂提案との関係を図表化すれば、次のとおりである。

【図表：現基準と新基準における純資産の区分の比較】



純資産が誰によって拘束されているかも重要である。非営利組織では、寄付者による拘束にとどまらず、法律による拘束や理事者による拘束など多様である。現在用いられている「無拘束」という用語は、寄付者により拘束されていないことを意味している。寄付者以外、例えば理事者等による拘束が行われていても「無拘束」に含まれる。「無拘束」とい

う用語では、誰からも拘束されていないものと誤解される可能性があるので、「寄付者により拘束されない純資産」というように実態を示す名称が提案された。用語は変更となるが、純資産の区分は寄付者による使途の指定の有無による点について変更はない。

⑵　拘束の内容に関する注記

これまでも、理事者等による拘束は、財務諸表の無拘束純資産の内訳として、また注記に記載する形で、多くの組織によって自発的に開示されてきた。このような開示は、ASC 958–210－45－11 でも許容されている。改訂提案では、純資産に課された様々な制約についても、量的・質的双方の観点から注記が求められる。代表例を挙げれば、次のとおりである。

・寄付者による拘束については、拘束の具体的な内容、拘束の期限等
・理事者等組織内での拘束については、その期限や内容
・法令等による拘束がある場合には、その根拠法令や内容、期限

これらの注記の意図は、資源提供者等への責任を示すこともあるが、あわせて純資産に対する拘束の内容を明らかにすることで、組織の流動性を明らかにすることにもある。まとめれば、純資産の区分は寄付者による使途の指定の有無をもとに行う従来の考え方を維持した。その上で、純資産の呼称を変更し、拘束の内容に関する注記を充実させたということになる。

⑶　純資産の２区分化に伴う懸念

２区分化の是非について述べる前に、現行の３区分の根拠や意見を概観しておきたい。非営利組織会計に関する研究を数多く公表してきた Anthony［1989］は、FASB が規定する純資産の３区分には否定的な立場をとっている。ほとんどの非営利組織は、組織内に維持することを期待される寄付を受け取っており、このような寄付はそもそも活動計算書に計上されるべき性質のものではないとした。Anthony［1995］では、FA SB の基準では、寄付の性質にかかわらず全ての寄付が収益として活動計算書に計上されることとなり、寄付の性質の違いを反映していないと批判している。

非営利組織には株主資本という意味での持分や資本は存在しないにせよ、寄付者等により組織内に維持して組織の財産の基礎を形成することが期待されている部分は存在する。通常の事業に用いられる寄付と、維持すべき寄付とを明確に区別することで、組織の財務的生存力や事業の効率性を的確に判断することが可能になると考えられる。

FASB の非営利組織における活動報告書は、損益計算書とは異なり、組織内に維持すべき寄付を含めたすべての純資産の変動を報告する報告書として位置づけられている。会計基準 116 号設定前、FASB の非営利組織会計プロジェクトチームの議長であった

Northcutt は、Anthony に反論している。Northcutt [1995] は、Anthony が主張する組織が維持すべき寄付とそれ以外の寄付の区分は、純資産を３区分することで達成されうるとした。そして、永久拘束純資産は組織が維持すべき部分に相当し、永久拘束・一時拘束・無拘束を区分することで、財務諸表上で寄付の性質の違いを示していると反論した。

改訂提案にあるように、純資産を寄付者による拘束の有無のみで２区分とした場合、組織が維持すべき資本とそれ以外との区分が不明確になる。注記で純資産残高の内訳や拘束の具体的内容を記述できるものの、活動計算書における純資産間の振替を含めたフローの情報を完全に代替できるわけではない。ストックに関する情報は充実したものの、相対的にフロー情報の提供は限定されているように思われる。なお、この懸念は今回の改訂提案の中では言及されていないようである。非営利組織会計においても、収益や費用よりもストックに重点を置く資産・負債アプローチの色彩がより強くなったと見ることができるかもしれない。

純資産の区分に関する改訂提案に対しては、全体的に賛成意見が多いようである。反対意見として、組織内に長期的に拘束される組織の基本となる財産の寄付と、それ以外の寄付とは本質的に異なるので区分しないことは不十分な開示であるとの指摘がある。また、拘束の内容が注記されても、注記は本表よりも注目度が低いので情報開示の後退となることも懸念されている。

２　活動計算書の収益・費用の区分および投資収益の表示

⑴　事業（operating）と事業外（non-operating）の区分

非営利組織においては、概念基準書第４号前文にも述べられているように、営利を目的としていないため利益が唯一の評価指標にならない。そして、収益や費用の性質を明らかにするため、様々な活動の内容を適切に反映する収益や費用の区分が重要となる。概念基準書第４号は、事業に関連する資源とそうでない資源の流れは区分すべきとしている（par. 49）。

ASC 958–225－45－9 により、活動計算書の収益及び費用について、「事業」と「事業外」の区分とに大別することが一般的である。例えば事業に関連する費用は管理費等を含めて「事業」に区分され、金融商品の公正価値評価に伴う差額などは「事業外」に区分されることが一般的である。これらの区分は、非営利組織の活動内容を判断するうえで重要なものである。しかし、非営利組織では事業内容が多岐にわたるため、「事業」の定義は組織により異なり、事業と事業外との境界もあいまいになる。このようなこともあって、両者の区分が非営利組織によって多様で、組織間の比較可能性が損なわれているとの問題意

識がある。改訂提案では、事業と事業外の区分に関して新たな提案が行われ、各組織における「事業」をどのように定義し、事業と事業外をどのように区分したかについての補足説明を求めている。

なお、FASB はこの課題を非常に重要であると認識しながらも、より慎重な検討や意見の集約が必要との立場から、ASU においては最小限の変更のみを盛り込み、2017 年 4 月現在も引き続き検討を進めている。

⑵　費用の機能別分類と性質別分類

費用には、機能別と性質別の分類が考えられる。企業会計においては、一般的に給与、減価償却費、運送費といった性質別の区分が行われている。非営利組織では、FASB の ASC 958-720-45－15 で、非営利のヘルスケア組織については性質別の費用区分のほか、機能別の費用表（Statement of functional expense）も併せて求められている。これは、ヘルスケア組織が利用者等からの利用料を主要な収益源泉としていること、営利組織であるヘルスケア組織との比較等を念頭に置いたものであると考えられる。非営利組織であっても、事業収入が主たる収益源泉の場合、その活動は営利組織に近く、企業会計と同じ性質別の分類のほうが理解しやすいかもしれない。

一方、ヘルスケア組織以外の非営利組織については、ASC 958－720－05－４では、事業費用（operating expense）について次のとおり機能別の区分表示が求められている。

・プログラム費（program）……プログラム遂行のための費用

・管理費（management and general）……組織の管理に要する費用

・ファンドレイジング費（fundraising）……組織の資金調達に要する費用

そして、性質別の区分を行うことは求められていない。もっとも、性質別区分に基づく情報を自発的に開示する非営利組織は多い。改訂提案では、ヘルスケア組織に特有の規定を廃止し、すべての非営利組織に事業費用の機能別・性質別双方の情報の開示を求めている。開示の様式は柔軟で、次のような選択肢がある。

・活動計算書において、機能別・性質別双方の区分表示を行う方法

・費用の性質別区分等の詳細区分について、別表を作成する方法

・活動計算書本体で行っていない区分につき、注記で開示する方法

なお、事業外費用については性質別区分のみが求められ、機能別分類を行うかどうかは組織に委ねられる。機能別・性質別双方の区分により非営利組織の活動実態がより適切に表示されることが期待されるが、その前提としては費用区分が適正になされていなければならない。

ファンドレイジング費や管理費の比率が高いということは、プログラムに投入される資

源が限定されることを意味する。一般に非営利組織には、寄付の獲得等のために管理費やファンドレイジング費の比率を低く、事業費の比率を高めようとする動機が生じる。そこで、共通的に発生し、一定の基準に基づいて配分を要する費用については、これを多く事業費に配分し、管理費やファンドレイジング費に過小に配分する恣意的な会計処理が行われる可能性がある。特にファンドレイジング費については、その範囲など不明確な点もあり、不正確な報告が多くなりがちである。

米国では、NPO の財務諸表で開示される費用を調査した実証研究がある。Krishnan, Yetman and Yetman [2006] では、ファンドレイジング活動を行っていることがホームページ等から明らかであるにもかかわらず、ファンドレイジング費が報告されていない事例があること、また事業費比率を高く計上しようとする経営者による会計数値の調整行動が存在すること等が示されている。また、Jacobs and Marudas [2009] では、寄付者は管理費比率の低い非営利組織を選好する傾向にあることを明らかにしている。不適切な費用区分は、財務諸表利用者の寄付に関する意思決定を歪めることにもなりかねない。

このような問題を改善するために、改訂提案では、共通費用の各プログラム、管理、ファンドレイジングへの配分方法について追加的な記述を求めている。非営利組織の活動内容は多様であり、運用上の困難も想定される。そこで、今後 FASB より費用の区分に関する各種ガイダンスが公表される予定である。

FASB では、活動計算書の表示区分に関する提案についても、概ね理解が得られたとしている。これに対する反対意見としては、Form990 の費用分類との不整合が挙げられている。Form 990 では、機能別費用表を求め、プログラム費・管理費・ファンドレイジング費に区分している。また、機能別・性質別双方で開示することによる作成・開示コストの上昇も懸念されている。

全体を通じて、活動計算書や注記における費用の表示区分は詳細化される傾向にあるが、本表で行う必要はなく注記として記載することも認められる。情報開示の充実が求められているものの、その開示方法については自由度が高いものとなっている。

⑶　投資収益の表示

改訂提案では、投資収益の表示方法についても言及している。投資収益は、米国の非営利組織にとって寄付や事業収益と並んで重要な収益源泉である。特に保有する財産の大きな財団の場合、資産運用から得られる投資収益に収益の多くを依存している。そこで、組織間で比較可能な形での投資収益の表示が求められる。

現行の実務では、投資収益については、資産運用にかかる費用と両建てにして示すこともあれば、収益と費用を相殺して純額で示されている例があるなど、多様である。大規模

な資産運用を行う非営利組織では、専属の運用担当者を雇用していることもあれば、外部の運用会社に運用を委託していることもある。運用担当者を自社で雇用するか、外部の運用会社を利用するかによっても、経済的実質はそれほど変わらないにもかかわらず、財務諸表上の表示は異なることがある。この結果、投資収益の組織間の比較可能性は十分でなかった。

改訂提案では、投資収益は原則として純額で示すことを要求している。つまり、活動計算書上運用益と運用により生じる各種費用は相殺され、純額が投資収益として示される。そのうえで、組織内部で生じた運用担当者の給与等については注記が求められる。この提案に対しては賛否両論であり、組織内部で生じた費用の注記に関しても、その作成コストが開示のベネフィットを上回るのではないかとの意見が寄せられている。

３　流動性に関する情報の充実（キャッシュ・フロー計算書を中心に）

⑴　キャッシュ・フロー計算書の直接法への一本化

非営利組織の流動性に関する情報開示の改善は、本プロジェクトの重要な目的と位置付けられている。そして、キャッシュ・フロー計算書（以下「CF 計算書」という。）をはじめとする各種情報の拡充が求められている。ASC 958－230－55－５では、非営利組織の CF 計算書での事業活動による CF（以下「事業 CF」という。）の表示について直接法と間接法の双方が認められている。これに対して新提案では、直接法のみとなる。直接法により、組織の事業内容がより明確になる。また、活動計算書における事業費用と、CF 計算書における事業 CF とを連動させる形で、両計算書の関係を分かりやすい形で表示することが意図されている。

これまでの実務では間接法が多かったため、非営利組織には直接法に切り替えることによるコストが生じる。FASB は、非営利組織ではこれまでも収支計算を重視してきたこと、GASB（Governmental Accounting Standards Board：政府会計基準審議会。米国の州地方政府の会計基準を設定する機関。）の対象となる政府系非営利組織においては、GASB の基準書第 34 号により従前から直接法による CF 計算書が義務付けられていることからみても、追加的なコストは限定的であるとしている。

⑵　CF の区分方法の変更

ASC 230－10－45－10 では、CF を「事業活動」、「投資活動」、「財務活動」の３つに区分する。非営利組織における特定の活動を、どこに区分するかについての変更が提案されている。たとえば、固定資産を取得するという寄付者からの意図を持った現金による寄付は、これまでは財務活動として区分されていたが、これに代わり事業活動に区分すること

が提案された。また、固定資産を取得する使途制限を付して他組織に対して行った寄付も、投資活動ではなく事業活動に区分される。これらは、非営利組織の本来的活動であり、活動計算書上も「事業」に区分されている。非営利組織の特性を反映して、企業会計とは異なる区分が求められることとなる。これらの変更により、活動計算書の事業区分と CF 計算書の区分は整合的になる。

直接法の導入や区分の変更により、企業会計実務とのかい離が大きくなるとのコメントもある。また、直接法の強制はコストが便益を上回るとか、直接法を導入するにしても企業会計において同様の提案がなされてからにすべきとのコメントも寄せられている。

この結果、改訂提案において示された直接法への一本化は、ASU においては見送られた。また、CF の区分方法の変更は引き続き検討されている。もっとも、FASB はこれまでも直接法への一本化の提案を複数回行っており、現在でも非営利組織会計の改訂プロジェクトは継続していることから、今後も直接法の一本化への含みを残している。

⑶　流動性に関する情報開示

流動性に関する開示は非営利組織にとって重要であり、様々な情報の開示が求められる。改訂提案では、組織の流動性を判断するのに必要な次のような情報の説明を求めている。

・金融資産の合計額
・様々な制約から非営利組織が期間内に支払うことができない金額
・金融負債の合計額

非営利組織や寄付者をはじめとする多くの利害関係者にとっても存続可能性は重要である。改訂提案の中でも、「流動性（liquidity）」という用語は繰り返し登場する。米国では、新たな非営利組織が多く生まれる一方、淘汰されていく組織も多い。そこで、様々な利害関係者の立場から流動性に関する情報開示の充実が要請されているようである。

Ⅳ　我が国への示唆と今後の展望

改革プロジェクトでは、非営利組織の流動性や活動内容に関する開示を向上させる方法について様々な観点から検討されている。そして、非営利組織会計に特有の論点について詳細な検討がなされている。特定の項目に限られない包括的な提案であり、会計処理や財務諸表上の表示だけではなく、注記等の補足説明の充実を意図したものとなっている。本表の詳細化は避ける一方、注記情報が大幅に拡充される見通しである。なお、FASB ではこれらの改革は従来の実務の「変更」というよりも、これまでの実務や考え方を基本とした「改善」であるとしている。

非営利組織においては利益数値が唯一の指標とならない分、財務諸表における表示項目

の区分や注記等による情報開示が企業会計以上に重要であろう。我が国では財務諸表本表や会計処理の検討が中心となり、注記に対する検討には比重が置かれていない。現在我が国の社会福祉法人や学校法人等でも全般的な会計基準の改訂が行われているが、注記の充実や非営利特有の論点の会計処理等については学ぶべき点も多い。

個別の内容を見ると、純資産の区分については我が国への影響も大きいものと思われる。我が国では、公益法人会計基準において一般正味財産と指定正味財産の２区分が採り入れられている。平成 16 年の公益法人会計基準改正前に、純資産を３区分する議論はあったものの、実行可能性（それまで純資産を区分してこなかったことからの実務上の煩雑性や、永久拘束と一時拘束を区分することの難しさ）の問題もあり２区分となった。その方針は平成 20 年基準においても踏襲されている。

NPO 法人会計基準では、純資産を２区分するほか、区分しないことも許容している。非営利組織会計の共通的枠組みの構築を見据えた日本公認会計士協会[2013]は、純資産の３区分を提案している。３区分では、組織が維持すべき部分と日々の運営に関連する部分との区分を意図しているように思われる。このよう中で、純資産の２区分に向けて舵を切った米国の動向が我が国に与える影響が注目される。また、川村（2010）にもあるように２区分であっても、非営利組織のフローの性質を区分することはある程度可能であり、３区分と２区分との相違について検討が必要と考える。前述の通り、２区分とした場合でも、注記によりストック情報の開示は補足することができる。一方、活動計算書のフローについては２区分と３区分とで数値や意味が大きく異なってくる。この情報内容の違いがもたらす意味については、今後検討していきたい。

費用の区分に関して言えば、馬場・五百竹・石田［2014］の NPO 法人に対するアンケート調査では、費用の機能別と性質別の分類いずれが望ましいかとの問いに対し、約７割が性質別の分類が望ましいと回答している。非営利組織における費用の区分は、我が国では公益認定との関係もあり「事業費」と「管理費」の区分に焦点が当たっているが、機能別か性質別かという軸についても十分に議論していく必要があろう。

CF 計算書については、現在我が国で CF 計算書を作成する非営利組織は限定的であるが、独立行政法人のように直接法による作成が求められている例も存在する。収支を明らかにするだけではなく、活動状況を適切に示す区分が求められる。我が国では、CF の区分に関する検討は進んでいないが、非営利組織の活動をよりよく反映するよう、企業会計とは異なる区分を視野に入れたうえで今後の検討を進める必要があろう。

本稿で述べてきた改訂提案は、関係者から賛同が得られた項目が多いことから、今後基準設定の動きが具体化していくこととなろう。もっとも、注記等を中心に反対意見が多い

部分もあり、引き続き動向を注視していくことが必要である。また、米国では、GASB において、2015 年 9 月に州・地方政府の財務報告の改革プロジェクトが開始されることが公表された。AICPA においても、2015 年に非営利組織部会が立ち上がり、非営利部門の専門家の認証を行うプログラム（Not-for-Profit Entities Certificate Program）も始まり、今後の動きが注目される。

今回の改訂を通してみると、全般的には情報開示の充実を進めているものの、企業会計に近づく部分もあればそうでない部分もある。CF 計算書における区分や一部の注記については、企業会計とは異なる規定が検討されていた。非営利組織会計は企業会計に近づく方向に向かうのだろうか、それともより独自性を強調する方向に向かうのであろうか、今後の展開に注目したい。

なお、改訂は以上に限られないが、そのすべてを検討することは不可能であった。そして、新基準適用後の財務諸表の実例などはまだ公表されていないが、これらについても、別稿にて詳しく検討したい。

【主要参考文献】

（洋文献）

AAA [1966] “A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT).”

AICPA [2015] “2015 Not-for-Profit Entities Industry Developments.”

CCAB [2014] “International financial reporting or the not-for-profit sector.”

C. Ryan & H. Irvine [2012] “Accountability Beyond the Headlines: Why Not-for-profit Organizations Need to Communicate Their Own Expenditure Stories”, Australian Accounting Review No. 63 Vol. 22 Issue 4, pp. 353-370.

FASB [1980] Statement of Accounting Concepts No. 4 “Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations.”

FASB [1985] Statement of Accounting Concepts No. 6 “Elements of Financial Statements.”

FASB [1993] Statement of Financial Accounting Standards No.116 “Accounting for Contribution Received and Contribution Made.”

FASB [1993] Statement of Financial Accounting Standards No.117 “Financial Statements of Not-for-Profit Organizations.”

FASB [2013] “Not-for-Profit Advisory Committee Charter.”

FASB [2015] “Proposed Accounting Standards Update Not-for-Profit Entities (Topic 958) and Health Care Entities (Topic 954).”

FASB [2016] “Accounting Standards Update (ASU) No.2016-14 “Not-for-Profit Entities (Topic958).”

GASB [1999] Statement of Governmental Accounting Standards No.34 “Basic Financial Statements—and Management's Discussionand Analysisfor State and Local Governments.”

Jacobs, F. A. and N. P. Marudas [2009] “The Combined Effect of Donation Price and Administrative Inefficiency on Donations to US Nonprofit Organization”, Financial Accountability & Management, Vol. 25 Issue 1, pp. 33-53.

Krishnan, R., M. H. Yetman and R. J. Yetman [2006] “Expense Misreporting in Nonprofit Organizations”, The Accounting Review, Vol. 81, pp. 399-420.

R. N. Anthony [1989] “Should Business and Nonbusiness Accounting be Different?”, Harvard Business School Press.

R. N. Anthony [1995] “The Nonprofit Accounting Mess”, Accounting Horizons, Vol.9 No. 2, pp. 44-53.

R. H. Northcutt [1995] “Observations on Professor Anthony's Commentary”, Accounting Horizons, Vol. 9 No. 2, pp. 54-55.

（和文献）

池田享誉［2007］『非営利組織会計概念形成論』森山書店。

金子良太［2015］「米国における非営利組織の外部監査の動向」『公益・一般法人』第 896 巻、22～33 頁

川村義則［2010］「公会計の概念フレームワークの再検討―公的主体のフロー報告への示唆―」『会計検査研究』第 41 巻、13-34 頁。

黒木淳［2015］「非営利組織の税制と財務報告：米国の事例を参考に」『経営研究』第 65 巻第 4 号、57-72 頁。

須藤芳正・谷光透［2011］「非営利組織体における会計基準設定の歴史的展開―アメリカの展開と日本への示唆―」『川崎医療福祉学会誌』第 20 巻第 2 号、465-473 頁。

日本公認会計士協会［2013］非営利法人委員会研究報告第 25 号『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』。

日本公認会計士協会［2015］『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』。

馬場英朗・五百竹宏明・石田祐［2014］「NPO 法人会計基準における利害関係者の情報ニーズに関する実証研究」『社会関連会計研究』第 26 巻、27-39 頁。

非営利法人研究学会［2015］『研究資料公益法人における収益認識と費用区分』（公益法人

会計研究委員会関西地区分科会)。
日野修造［2010］「FASB 非営利組織体会計概念・基準における収益測定可能性の検討―FASB とアンソニーの対立構造を中心として―」『中村学園大学・中村学園大学短期大学部研究紀要』第 42 号、303-313 頁。
兵頭和花子［2015］「非営利組織における費用分類」『公益・一般法人』第 903 号、94-102 頁。
古市峰子［2002］「米国の公会計制度の仕組みと我が国へのインプリケーションについて」、『金融研究』第 21 巻第 1 号、日本銀行金融研究所、145-191 頁。
宮本幸平［2015］『非営利組織会計基準の統一』森山書店。
（ウェブサイト）
AICPA　非営利セクション　ウェブサイト
http://www.aicpa.org/InterestAreas/NotForProfit/ Pages/NFP.aspx（2015 年 11 月 10 日最終アクセス）
財務会計財団（FAF）ウェブサイト
http://www.accountingfoundation.org/home（2015 年 11 月 6 日最終アクセス）
FASB NAC 会議議事要旨（2014 年 3 月 10 日・ 11 日開催分）
http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176163928119（2015 年 11 月 11 日最終アクセス）
FASB NAC 会議議事録（2015 年 9 月 10 日・11 日開催分）
http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176166378720（2015 年 11 月 16 日最終アクセス）
GASB ニュースリリース（2015 年 9 月 1 日公表）
http://gasb.org/cs/ContentServer?c=GASBContent_C&pagename=GASB%2FGASBContent_C%2FGASBNewsPage&cid=1176166366146（2015 年 11 月 16 日最終アクセス）
内国歳入局（IRS）ウェブサイト Form990
http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f990.pdf （2015 年 10 月 29 日最終アクセス）

【付記】本稿は、『公益・一般法人』第 908 号（2016 年 1 月）に掲載した論文について、その後 2017 年 4 月までの情勢の変化を反映して、一部加筆修正を行ったものである。

第 2 章

英国チャリティの財務報告制度構造

古庄　修（日本大学）

Ⅰ　はじめに

筆者は、『非営利法人研究学会誌』第 16 号（2014 年）において、英国における財務報告制度の再編成に係る議論を踏まえて、「総体としての財務報告制度において非営利組織（英国では公益目的事業体（Public Benefit Entities, PBE）と総称される。）の会計の位置づけ、そして営利企業の会計との連係が絶えず議論されてきた」（古庄［2014］36 頁）これまでの経緯と到達点に注目し、その経路依存性を相対化して捉えることにより、日本の非営利組織に係る会計基準の統一の必要性の是非およびその可能性について考察した。

今般の英国における財務報告制度の再編成の主眼は、英国会社法上適用される一般に認められた会計原則（以下「英国 GAAP」という。）が国際会計基準（IFRS）とともに財務報告制度に併存するいわゆるダブル・スタンダードを回避することにあった。そこでは IFRS の肯定的な受容と統合をその出発点としながら、中小企業向け IFRS（IFRS for SME）をベースに、これに調整を加えて英国 GAAP を再編成した点に特徴があることを説明した。

だが、財務報告基準（FRS）第 102 号「英国およびアイルランド共和国において適用可能な財務報告基準」の公表時点ではその全容が明らかにされていなかったチャリティ（charities）に適用される実務勧告書（SORP、以下「チャリティ SORP」という。）については、上記拙稿においてその改訂に係るいくつかの課題を指摘するにとどまり、当該 SORP の性格や適用範囲および FRS 第 102 号との相互関係等については言及しなかった。

英国の非営利組織の会計基準は、財務報告評議会（FRC）が公表した FRS 第 102 号が営利企業と共通して適用されることになるが、それだけで完結しているわけではない。特に、非営利組織たる PBE に対しては、当該事業体ごとに適用される具体的な会計上の実務指針として、チャリティ SORP が設定されている。つまり、英国では、中核的な会計枠組みを会計基準設定主体たる FRC が形成し、個別の会計上の取扱いについては非営利組織の各所轄機関が SORP を設定している。チャリティ SORP については FRC による確認―会計実務において基本的に認められないような会計基準間の矛盾がないことを確保するための限定的なレビュー（筆者注）―のプロセスを通じて、企業会計基準を基軸として

相互の整合性が図られているが、個別の会計上の取扱いについて当該 SORP において企業会計の場合とは異なる取扱いも許容されている（梶川・森 [2013] 20 頁）。

本稿は、日本公認会計士協会（JICPA）の研究報告に依拠して、非営利組織の「会計枠組み構築」のためのアプローチからふたつの論点、すなわち①企業会計との会計基準の共有、および②小規模チャリティに対する会計基準の適用を析出したうえで、特に①の論点を踏まえて、英国において再編成されたチャリティの新たな財務報告制度、すなわち FRS 第 102 号―PBE の会計―チャリティ SORP―の構造と相互関係について説明したい。

Ⅱ　FRS 第 102 号とチャリティ SORP の相互関係と制度構造

１　「会計枠組みの構築」のためのアプローチとふたつの論点

JICPA は、非営利組織に対する民間からの資源提供を強化し、自立した経営を促す仕組みが必要であり、その一環として、法人形態を超えて幅広いステークホルダーのニーズに応え得る共通の「会計枠組み構築」の必要性を提唱した（日本公認会計士協会[2013]）。

すなわち、JICPA は、非営利組織が自立性ならびに自律性を高め、説明責任を果たす必要からディスクロージャーの意義を認めたうえで、日本の非営利組織の会計基準は法人形態ごとに異なるため、各法人の会計基準に精通していなければ横断的理解が難しい状況を捉えて、各法人が共有しうる会計基準を設定する必要性を提起するものである。

かかる観点から、JICPA は、非営利法人に共通の概念フレームワーク―会計基準―法人個別の会計指針により階層的に構築されると考えられる会計枠組みを想定して、当該枠組みの構築に向けて、①基本枠組み共有アプローチ、②モデル会計基準間開発アプローチ、③会計基準共通化アプローチへの段階的な会計基準の開発と制度対応を進めていくことを提案した（日本公認会計士協会 [2013]）[1]。

また、JICPA は、このような議論を発展させて、特に「モデル会計基準」の開発を提唱

[1] ①基本枠組み共有アプローチは、非営利法人の会計の基本的枠組みを共有し、法人形態別の会計基準においてはかかる枠組みと整合性を確保しうるように開発や改訂を目指すというものである。②モデル会計基準の開発アプローチにおいては、会計の基本的枠組みを共有し、これを基礎として、非営利法人向けモデル会計基準の開発を志向するものである。だが、この段階では法人形態別の会計基準も存在し、「モデル会計基準」との整合性を確保することにより、各法人間の相違が徐々に取り除かれていくことが想定されているものと思われる。③会計基準共通化アプローチは、研究報告が目指す中長期的な到達点であり、会計の基本的枠組み、換言すれば非営利法人が共有しうる概念フレームワークを基礎として、非営利法人に横断的な会計基準を設定し、このような重層的な共通化作業を通じて、各法人特有の会計問題については別途、指針等を作成し、あるいは開示上は注記等で対応することが想定されている。

し[2]、当該基準の開発に向けた基礎的な検討として、非営利組織に共通する「会計枠組み構築」の必要性を踏まえて 11 の論点[3]を示しているが（日本公認会計士協会［2013]）、ここでは次のふたつの指摘に注目したい。

ひとつは、企業会計との関係をどのように考えるか。JICPA は、財務報告の枠組みを①企業会計から独立して構築するアプローチと、②企業会計と共有するアプローチ、のふたつを取り上げ、各々の利点と課題を明示している（日本公認会計士協会［2015]）。そのうえで、非営利組織における財務報告目的を達成するための一貫した枠組みを構築すること、基準の範囲を明確にすることで非営利組織による会計基準の一貫した適用を担保する観点から、非営利組織における財務報告の基礎概念および会計基準が単独で成立するように、JICPA は企業会計の枠組みとは独立して構築することが望ましいと、上記①のアプローチの優位性を強調している。また、この場合、非営利組織会計の基礎概念と会計実務規範としての会計基準をひとつの文書にまとめて公表することにより、財務諸表の作成者および利用者にとって有用性を高め、効率的かつ迅速な対応が可能になるとしている（日本公認会計士協会［2015］23-29 頁）。

もうひとつは、特に小規模組織に適用する会計基準をどのように設定するか。JICPA は、小規模組織にはその会計実務能力に制約があり、かかる状況に対応する観点から、小規模組織には簡便な取扱いを具体的に定め、単独で利用可能な会計基準を設定するアプローチが望ましいと論じている。しかし、その場合であっても概念フレームワークにおける基礎概念や原則的な会計処理方法を定める会計基準との整合性を確保しながら、個別の会計処理については実務上の負担を軽減するための方法を検討することにより簡便な取扱いを定めていくべきとしている（日本公認会計士協会［2015］29-32 頁）。

以下では、非営利組織会計の基礎を形成する概念フレームワークおよび会計実務規範としての会計基準は企業会計と共有すべきか、あるいは独立すべきか、また、非営利組織の規模に配慮して小規模組織に適用される会計基準を別途設定すべきか、もし必要であるならばどのような会計基準が望ましいのか、こうしたふたつの論点のうち、本稿は第一の論

---

[2] 「モデル会計基準」とは、日本において各法人制度上の会計基準が改訂される場合や開発される場合にモデルとなる会計基準を意味する。モデル会計基準の存在により、各法人個別の会計基準間の整合性が高まることが期待でき、一連の収斂プロセスを通じて将来的には、会計基準の共通化に繋げることができるとされる。

[3] 11 の論点とは、以下のとおりである。①非営利組織の範囲、②財務報告の目的、③概念フレームワークおよび会計基準の体系、④財務諸表の構成要素と認識・測定、⑤収益の認識、⑥固定資産の減損、⑦金融資産の評価、⑧純資産と使途制約のある資源の表示、⑨連結情報の開示、⑩組織の結合、⑪事業報告と活動実績の開示

点である企業会計との関係に焦点を絞り[4]、英国チャリティの財務報告制度の形成に係る経路依存性を踏まえてその「現在」を概説することにより、JICPA が提唱する「会計枠組み構築」の在り方について考察の手がかりを得たい。

２　FRS 第 102 号と公益目的事業体の会計

英国においては、2012 年 11 月に英国およびアイルランドにおける新たな財務報告制度の枠組みの全体像を規定する FRS 第 100 号「財務報告基準の適用」、および EU 版 IFRS に基づく認識と測定について適格事業体[5]に対する開示減免の詳細を規定した FRS 第 101 号「開示減免の枠組み」が公表された。また、2012 年 3 月に国際会計基準審議会（IASB）が設定した中小企業版 IFRS、すなわち IFRS for SMEs を土台として英国会社法との調整が図られた前述の FRS 第 102 号が、英国 GAAP として公表されている[6]。

すなわち、英国では、新たな財務報告制度の枠組みとして、①完全版 EU-IFRS の適用、②開示減免を伴う完全版 EU-IFRS の適用、 ③FRS 第 102 号に基づく中規模向け財務報告基準の適用、④開示減免を伴う FRS 第 102 号の適用、そして⑤小規模企業向け財務報告基準（FRSSE）の適用に区分されることになった。

本稿が注目する上記第一の論点、すなわち企業会計と非営利組織会計と関係について、FRC の重要な狙いのひとつは、FRS 第 102 号によって英国 GAAP を単一の財務報告基準として集約したうえで、英国におけるチャリティを含む PBE に適用される SORP を再構築するために、FRS 第 102 号をその基礎として適用することが意図されている点にあった。

チャリティはこのような PBE に分類される典型的な非営利組織のひとつである。

ここに PBE とは公益目的を有する事業体であり、財務的報酬を得ることなく資金や資

---

[4] 本稿は、小規模チャリティに適用する会計基準については、その詳細な説明を割愛するが、概略を述べれば、当初チャリティ SORP は、FRS 第 102 号版 SORP と中小規模エンティティの規準に合致するチャリティに適用される FRSSE 版 SORP に分割されたが、2014 年 7 月のチャリティ SORP の改訂により、FRSSE 版 SORP は廃止されることとなった。したがって、チャリティ SORP は基本的にすべてのチャリティに対して適用される単一の枠組みとなっている。FRS 第 102 号において小規模エンティティ（small entities）に係る財務諸表の表示および開示に係るセクション 1A が新設されるとともに、FRS 第 105 号が零細企業（micro entities）の会計基準として設定されているが、チャリティには適用されない。すべてのチャリティは 2016 年 1 月 1 日以後、FRS 第 102 号を基礎としたチャリティ SORP を適用することになったが、総収入額が 25 万ポンド未満のチャリティにおいては現金主義に基づく収支計算書の作成が許容される。この点については改めて検討したい。

[5] 適格事業体（qualifying entities）とは、連結財務諸表を作成するグループの最終親会社および連結対象子会社を意味する。開示減免規定は、連結財務諸表には適用されない。

[6] FRS 第 102 号は IFRS for SMEs そのものではなく、当該基準では容認していない会計処理方法等を含んでいるため、IFRS との差異が解消していない項目も残されている。

源を提供する支援者が存在し、当該支援を受けて公衆、地域社会、または社会的便益のために財やサービスを提供し、特定の剰余が生じた場合でもあくまでも当該目的のために消費する組織であると定義される。PBE の定義によれば、チャリティ・カンパニーを含む英国チャリティのほか、登録公共住宅協会（registered social landlords）、大学等を含む継続・高等教育機関（further and higher education）、さらに出資型の非営利法人であるコミュニティ利益会社（CIC）等が含まれる。PBE には日本における非営利法人のみならず、広く社会的企業（social enterprise）が包含されることになる[7]。

PBE の会計を網羅した FRS 第 102 号の公表に至る経緯と到達点は、英国における民間非営利組織の会計基準設定をめぐる問題が、IFRS との共通化（コンバージェンス）に直面する財務報告制度全体の枠組みを構想するなかで提起されてきたことを明示している。PBE の会計における IFRS の適用の在り方については当初から重要な課題であったが[8]、最終的には、FRS 第 102 号は、PBE の会計に係る問題のなかには企業会計と共通して適用しうるものが含まれることから、別途独立した PBE 向けの会計基準の設定は選択されることなく、PBE の特定の要求は補足的な基準として FRS 第 102 号の独立した章（chapter）のなかに組み込まれ[9]、総体として英国 GAAP を形成することとなった。特に PBE に求められる特有の会計処理に係る規定については、FRS 第 102 号における「特殊な活動」（Specialized Activities）の領域として構成され、例えば非交換取引による収益の会計、PBE に係る企業結合、コンセッション・ローン等が網羅されている。

英国においては PBE の非商業的取引（non-commercial transactions）をこれまで会計基準のなかで明示的に扱ってこなかった。これに代わってその会計上の取扱いについては、PBE に属するサブ・セクターごとに SORP を設定し、提供されてきた。その意味で、前述の JICPA によるプローチの類型に従えば、英国においては企業会計から独立した非営利組織向けの「会計基準」は存在しておらず、企業会計と PBE の会計は FRS 第 102 号にお

---

[7] PBE は、その主たる目的が投資者に対して経済的利益をもたらすことではない点で共通しているが、社会全体の利益のために存在することを必ずしも意味しない。主として利益動機をもたないこと、資金の余剰を意図した活動は否定されないこと、しかしその構成員に直接的かつ比例的に配当または経済的便益を提供することを目的とする組織は含まれない。PBE は当該組織の主たる目的に基づいて評価されることになり、結果として該当する広範な組織が網羅されることになる（Deloitte [2015] paras.34.5.6-5.7）。

[8] PBE、とりわけチャリティの会計を財務報告制度の枠組みにいかに位置づけるかに係る課題および FRS 第 102 号の公表に至る経緯については、古庄 [2014] 39-40 頁を参照。

[9] PBE の会計に係る要求の多くは、FRS 第 102 号の第 34 章に配置されている。規定の先頭部分に PBE を付して区別されており、当該規定は PBE にのみ適用される。なお、歴史的遺産（heritage assets）の会計やファンディング・コミットメント等に係る会計処理は営利企業にも適用し得る規定として第 34 章に配置されている。

いて統合され、PBE の特定の要求も FRS 第 102 号のなかに組み込まれることになった。

この点について、SORP 間の首尾一貫性を確保するために 2007 年に PBE の会計に係る概念フレームワークとして原則書（Statement of Principles）が、企業会計に係る概念フレームワークとは別途公表されており、当該原則書に基づく「解釈」に従って、FRC は財務報告目的や想定する利用者について企業会計の考え方を実質的に修正している（日本公認会計士協会［2013］14 頁）。

以下に概説するように、チャリティ SORP は、3 つの PBE 向け SORP のひとつであり、FRC により承認された共同 SORP 設定主体（joint SORP-making body）としての役割を担うチャリティ委員会（Charity Commission）およびスコットランドチャリティ規制当局（OSCR）[10]が公表したものである。チャリティ SORP は、FRS 第 102 号の下で財務諸表を作成し、公表するチャリティに対して、当該会計基準および法的要求を具体的に実務に適用するための指針（guidance）としてその役割を果たすことになる。

３　モジュールによって構成されるチャリティ SORP

（１）SORP の性格

前述のように、英国において会計基準は企業会計と非営利組織（英国では PBE）の会計に共通して単一の会計基準が設定されているが、その基礎となる会計に係る概念フレームワーク―原則書―は別々に公表されており、当該フレームワークに従った「解釈」に基づき、サブ・セクターごとに会計基準に係る具体的な適用指針として SORP が設定されている。

SORP は特定の産業または部門―サブ・セクター―のための会計実務に係る諸勧告（recommendations）の総称であり、当該サブ・セクターに関連する特定の会計実務に照らして、現行会計基準である FRS 第 102 号その他の会計・開示上の規定を補足する。SORP は望ましい会計処理を示すことにより、サブ・セクター内における会計処理の差異を削減することを狙いとする（Deloitte［2015］par.4-1）。実務指針としての SORP の性格から、あくまでも FRS 第 102 号および法的要求が SORP に優先する。

チャリティ SORP はそのひとつであり、今般の FRS 第 102 号の公表に伴い、従前の 2005 年チャリティ SORP の改訂が行われ、2015 年 1 月 1 日以後開始する会計年度から適用されている。かかる改訂の主眼は、いわゆる“think small first”アプローチを採用すること

---

[10] SORP は、FRC により発行されるのではなく、SORP の設定主体として各産業または業界団体等により発言権が与えられている。FRC の「SORP―方針と実務規範―」は 2013 年に改訂されており、SORP の設定主体に権威を付与する手続きを詳述し、FRC の役割を説明している。FRC 内の会計評議会（accounting council）に設置された PBE 会計委員会の役割は、理事会に対してサブ・セクターごとの SORP の確認に係る助言を行うことにある（日本公認会計士協会［2013］15 頁）。

にあり、またモジュール・アプローチによって SORP を構成している。一般に、特定の機能を発揮する部分の集合体をモジュールと称するが[11]、チャリティ SORP は、発生主義（accrual basis）により財務諸表を作成するすべてのチャリティが準拠すべき 14 のコア・モジュール、およびすべてのチャリティに適用されないが、より特定の領域をカバーした 4 つのテーマ（selection）に分割された合計 15 のモジュールをその内容とする（以下、チャリティ SORP の該当規定についてパラグラフ番号を括弧書きで示す）。

FRS 第 102 号は、PBE に係る最低限の会計処理方法と開示要求のみを規定するにとどまり、他方で、改訂チャリティ SORP はチャリティが作成すべき主要財務諸表（Accounts）として[12]、貸借対照表、財務活動計算書、キャッシュ・フロー計算書の表示方法および注記事項を網羅している。FRS 第 102 号はあくまでも会計基準であることから、例えばチャリティ独自の財務活動計算書（Statement of Financial Activities, SoFA）の様式[13]、ファンド会計の採用ならびに貸借対象における資金の表示区分等について規定されている。また、財務諸表とともに開示が求められるコーポレート・ガバナンス、目標と諸活動、達成状況および業績、財務概況（financial review）、さらに公益性報告書（public benefit statement）等々の理事による年次報告書（Trustees' Annual Report）におけるナラティブな開示事項等の特定の要求が、チャリティの財務諸表の利用者に対する高い水準のアカウンタビリティと透明性を確保することを狙いとして、FRS 第 102 号に追加的にチャリティ SORP において網羅されている点にその特徴がある。（par.6）。

チャリティ SORP は、主として財務諸表の作成および理事者の年次報告書の作成に関与する関係者を支援するために開発されたものであり、財務諸表の検査・監査（scrutiny）

---

[11] 経済産業省［2015］は、日本における年度開示の在り方として、金融商品取引法、会社法、上場規則に基づく制度開示や任意開示を企業が統合的に行うための方策を提案している。そのための基本的な設計思想として示された考え方が「モジュール型開示システム」であり、これは開示すべき情報の全体像(一体的・統合的な企業報告の全体)を認識したうえで、そこから投資家にとって必要な情報の「モジュール（まとまった構成要素）」を切り出し、適切なタイミングで提供するというものである(畠山［2015]）。

[12] SORP を適用する場合、FRS 第 100 号に従い、チャリティを含む PBE は財務諸表において SORP のタイトルを表示し、SORP の規定に準拠して当該財務諸表を作成している旨を表明しなければならない。また、チャリティ SORP において、FRS 第 102 号により明示的に要求されない、SORP が独自に要求する追加的な開示を区別する場合には「当該 SORP が要求する」のフレーズが用いられている（par.6）。

[13] チャリティ SORP はチャリティの成功と失敗の評価指標として企業会計上の利益概念から距離を置く。チャリティ法は、チャリティ目的の促進のためにすべてのファンドを利用することを要求し、したがって損益計算書は財務活動計算書に置き換えられることになる。財務活動計算書は、チャリティに利用可能なすべての資源をひとつに集約し、当該資源をチャリティ目的のためにどのように利用したかを表示する計算書である。

に関与、または会計基準の適用について助言を行うチャリティの監査人（auditor）、独立検査人（independent examiners）および会計実務家にも関連している（par.8）。また、SORP の利用者には当該 SORP を通じて会計上の諸概念、原則および用語等を熟知し、会計実務に合理的な知識を有することが期待される（par.9）。

（２）チャリティ SORP の目的、適用範囲および構成

チャリティ SORP の諸勧告は、以下の諸目的を達成することを意図している（par.10）。

①チャリティによる財務報告の質の改善

②財務諸表に表示される情報の目的適合性、比較可能性および理解可能性の向上

③チャリティおよびセクター特有の取引に対する会計基準およびその適用に係る説明および解釈等の提供

④理事者の年次報告書および財務諸表の作成に責任を負う関係者の支援

チャリティ SORP は、理事者の年次報告書および財務諸表の目的は、チャリティ目的ファンド（charitable funds）に係る理事の受託責任（stewardship）およびマネジメントを評価し、また財務諸表の利用者におけるチャリティに関連した経済的意思決定を支援するために、チャリティの財務業績および財政状態に関する情報を広範な利害関係者（stakeholders）に対して提供することにあると説明している(par.11)。そこでは、チャリティの過去、現在ならびに潜在的な資金提供者、寄付者および財務的支援者が当該報告書および財務諸表に網羅される財務情報の主な利用者（audience）であるが、当該情報への関心はチャリティのサービスの利用者その他の受益者にも拡張されうる（par.12）として、当該報告書および財務諸表を通じて、チャリティに提供された資源（resources）がどのように利用され、その活動の結果として何が達成されたのかを利用者が理解し得るように、法的形式を超えて支援すべきことを推奨している（par.13）。

チャリティ SORP は、法規制において設定された代替的な報告枠組みを除き、当該 SORP の会計上の勧告（accounting recommendations）についてはその規模に拘らず、チャリティの財政状態および財務活動について真実かつ公正な概観（true and fair view）を提供するために発生主義に基づく財務諸表を作成するすべてのチャリティに適用されることになる（par.14）[14]。だが、チャリティ SORP は、その会計上の勧告については現金主義に基づく収支計算書（Receipts and Payments Accounts）を作成するチャリティには適用し

[14] SORP を適用するチャリティは、例えば会社法の要求に従うことが求められるチャリティ・カンパニーのように、組織形態に基づく特定の規制または法的要求に合致する必要がある（par.16）。

ないことを明示している（par.17）。これに該当するチャリティは別途、収支計算書および理事者の年次報告書の様式と内容に係る各法域の規制上の要求を参照すべきことを指示している。したがって、チャリティ SORP は英国 GAAP としての FRS 第 102 号の下で、大規模チャリティに対して強制され、小規模チャリティにとっては当該チャリティ SORP の勧告に従って任意に適用されるものと解釈し得るであろう。

前述のようにチャリティ SORP は、モジュール・アプローチを採用しており、以下のようにすべてのチャリティに適用される前述の 14 のコア・モジュールが列挙されている。

【コア・モジュール】

・理事者の年次報告書
・ファンド会計
・見積もりおよび誤謬の修正を含む会計基準、会計方針、諸概念および諸原則
・財務活動計算書
・遺贈、補助金および契約上の収益を含む収益の認識
・ボランティアを含む現物給付、設備能力およびサービス
・支出の認識
・財務活動計算書における活動別原価配分の方法
・理事ならびにスタッフ報酬、関連当事者およびその他の取引の開示
・貸借対照表
・金融資産および金融負債の会計
・資産の減損
・後発事象
・キャッシュ・フロー計算書

また、当該コア・モジュールを補足して、①特定の取引のタイプに着手するとき、②特定の方法により資産および負債を認識・測定または開示する必要があるとき、③特定の投資形態を有するとき、④特定の法的形態またはグループ構造を採用するとき等、状況に応じて選択的に適用される 15 の独立性の高い追加的モジュールから構成される（par.27）。財務諸表を作成する際には、チャリティはその取引、資産および負債に適用するチャリティ SORP の諸勧告のすべてを識別していることを確保するために、モジュールのインデックスに言及しなければならない（par.28）[15]。

[15] 今般のチャリティ SORP の改訂点のひとつとして、SORP の諸勧告について、「must」・「should」・「may」の用語が区別して使用されている点を挙げている。すなわち、「must」は、強制適用を、「should」は最善慣行として勧告するが、適用の義務はないことを、そして「may」は選択適用が認められることをそれぞれ意味している（paras.33-35）。

Ⅲ　おわりに

本稿は、JICPA が提唱する「モデル会計基準」の行方を見据えながら、英国の非営利組織に係る財務報告制度の現在について考察した。

JICPA によれば、米国やフランスと同様に、英国では「企業会計基準に一定の修正または追加を施すことによって、企業会計との整合性を取りつつ固有の特性を反映した会計枠組みが構築されている」（日本公認会計士協会［2013］i 頁）が、チャリティを含む「非営利組織向けの会計基準は設定されていない」（日本公認会計士協会［2013］14 頁）。本稿は、このような英国チャリティの財務報告制度を企業会計との相互関係に注目して、その制度構造を概念フレームワーク―会計基準―非営利組織(PBE)会計―会計実務指針(チャリティ SORP)の階層的な構造として捉えて説明した。

前掲の拙稿は、英国の財務報告制度の形成において IFRS とどのように向き合ったのか、特に PBE 会計の位置づけをめぐる問題を強調したが、当時まだ公表されていなかったチャリティ SORP についてはいくつかの課題を指摘するにとどまった。

英国の会計基準を理解するうえで重要な特徴のひとつは、FRS 第 102 号は中小企業版 IFRS である IFRS for SMEs に基づいて設定されたものであるが、「それは土台としてのフレームワークを借りたものであり、そのアドプションや UK 版 IFRS の設定を意図したものではない」という点にある（篠原［2015］134 頁）[16]。換言すれば、英国会計基準は IFRS for SMEs をベースに設定されているが、英国会社法との整合性が図られる等の修正を加えた結果として、英国内のいわばローカル会計基準となっている。

また、もうひとつの特徴は、英国においては、FRS 第 102 号により英国 GAAP を単一の財務報告基準として集約するとともに、チャリティに適用される SORP についてもこれを基礎として改訂し、FRS 第 102 号のなかに PBE の会計が包含されるかたちで営利企業と非営利組織の会計が連係することを意図した点にある。FRS 第 102 号は、PBE 向け会計基準もその共通性を強調して組み込んだ、あくまでも単一の会計基準であり、別途、当該会計基準を補足する会計実務指針としてチャリティ SORP との整合性が確保されている。そこでは、全体として一定の整合性を確保した会計枠組みを構築しつつ、部分的には

[16] 篠原[2015]は、FRS 第 102 号について、「現状に即して簡潔で透明化された理解可能な基準として作成されたものであり、内容的に IFRS とのコンバージェンスをその目的とはせず、会社法との首尾一貫性を大きな目的の一つとしたものである」として、英国においては、「GAAP 見直しの過程で UK GAAP を IFRS にとって替えるという方針が打ち出されたこともあるが、次第に実情に即した独自の考え方による基準設定という方向性に転換していった」と説明している 134 頁）。このような指摘はチャリティ SORP の性格を理解し、またその前提となる FRS 第 102 号との関係を理解するうえでも重要である。

チャリティの特性等を反映した異なる取扱いを許容している。特に、ファンド会計あるいはナラティブ報告のような営利企業とは区別されるチャリティの特性に基づく会計上の論点や財務諸表の表示方法については、PBE の会計に係る概念フレームワークをその基礎として、実務上の便宜を考慮した取り扱いを整備してきたものと考えられる。このことは、英国における PBE の多様性に対応するための工夫として捉えることもできるであろう。

翻って、現在の日本の公益法人制度は英国のチャリティ制度の枠組みに影響を受けたとの説明もあるが、財務報告制度に限って言えば、会計実務指針としての性格を有し、FRS 第 102 号との多数の相互参照箇所を含んでいるチャリティ SORP を単独で「会計基準」として説明してよいかという点も含めて、日英間にはその制度構造に大きな相違があり、JICPA が想定する「モデル会計基準」の設定に向けて想定し得る道程とも異なっているように思われる。

英国の財務報告制度は、営利企業と非営利組織に共通の会計基準を設定したうえでチャリティ SORP が会計実務指針として連係するトップダウンの階層的な構造として説明しうる一方で、いわゆる“think small first”アプローチを採用した点を強調するならば、少なくとも実務上は小規模チャリティを前提とした現金主義ベースの財務諸表（収支計算書および財産目録に相当する簡易な資産・負債表）の作成をあらかじめ許容したうえで、チャリティ SORP は主として一定規模以上のチャリティ向け会計指針として説明することも可能である。この点を日本の制度設計においてどのように捉えて評価するかが今後の「会計枠組み構築」の課題となると考えられる。

【参考文献】

BDO [2013] *Generally Accepted Accounting Principles and Not-for-Profit Entities, Spring.* http://www.bdo.co.uk/

Charity Commission and Office of the Scottish Charity Regulator [2014], *Charities SORP (FRS 102).*

Charity Commission for England and Wales [2016], Guidance, *Charity Reporting and Accounting：the essential* （CC15d）, November.

Deloitte [2013] *GAAP 2014 Volume B, UK Reporting－FRS102, LexisNexis.*

Deloitte [2015] Charities Alert, *FRS 102 and the New SORP：a reminder,* November.

Deloitte [2016] Charities Alert, *Charities SORP（FRS 102）：update bulletin 1*, April.

FRC [2012] FRS No.102, *The Financial Reporting Standard Applicable in the UK and Republic of Ireland.*

FRC [2013] *Policy and Code of Practice on SORPs.*

PWC [2013] *Charities：What it means for you, FRS 102 and New Charities SORP.* http://www.pwc.com/

Tait walker [2014] *Charity SORP 2015 Practical Guidance: Adopting the New Standard.* http://www.taitwalker.co.uk/resources/not-for-profit/

沖野光二［2011］「英国財務報告制度の将来像の新たな展開―英国 ASB 財務報告公開草案（草案 FRS100、101 and 102）を手掛かりとして―」『国際会計研究学会年報 2011 年度』第 2 号、75-91 頁。

経済産業省［2015］『持続的成長に向けた企業と投資家の対話促進研究会』報告書。

齊野純子［2014］「IFRS を基軸とするイギリス会計規制の概観」『関西大学商学部』第 59 巻・第 3 号、41-55 頁。

篠原　繁［2015］「New UK GAAP 設定とイギリス会社法―会社法への準拠性を中心として―」『産業経理』第 75 巻・第 2 号、127-136 頁。

梶川　融・森　洋一［2013］「日本公認会計士協会非営利法人委員会研究報告第 25 号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」」『公益・一般法人』第 855 号、18-30 頁。

柴　毅・森　洋一［2015］「非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理」の概要」『公益・一般法人』第 907 号、38-49 頁。

日本公認会計士協会［2013］『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』（非営利法人委員会研究報告第 25 号）。

日本公認会計士協会［2015］『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』（非営利組織会計検討会による報告）。

畠山多聞［2015］『企業と投資家の対話促進に向けた取組み―対話先進国に向けた情報開示と株主総会プロセスのあり方―』『商事法務』第 2071 号、40-48 頁。

古庄　修［2014］「非営利法人会計基準の統一問題―英国における財務報告制度改革の到達点に基づく考察―」『非営利法人研究学会』第 16 巻、35-45 頁。

第 3 章

企業会計と非営利会計の統合にむけて
—共益三元簿記の構想と背景—

佐藤倫正（愛知学院大学）

Ⅰ　はじめに

企業会計と非営利会計を統合する初の概念フレームワークは、ハーバード大の R.N.アンソニー教授によって 1983 年と 1984 年に示された（Anthony [1983][1984]）。アンソニーは、両会計を、旧来の資本主説（P 説）から企業主体説（E 説）に移行することによって統合しようとした。ところが、同じ頃、財務会計基準審議会（FASB）も、企業会計と非営利会計をカバーする概念フレームワークを公表したが、資本主説（P 説）を維持したままだった。どちらの立場が正しかったのか、それから 30 年が経過し、そろそろ結論が出せる時期が来ている。

さらに現代の会計として考慮すべきは、キャッシュフロー計算書の位置づけである。アンソニーと FASB が概念フレームワークを検討した頃は、キャッシュフロー計算書ではなく、財政状態変動表が第三の財務諸表であった。その後、FASB は 1987 年にキャッシュフロー計算書を基本財務諸表とした。アンソニーも 1989 年にキャッシュフロー計算書の必要性を認めた（Anthony [1989]）。ところが、FASB もアンソニーも、そのための会計システム（複式簿記）は論じなかった。

アメリカでは、日本のようなキャッシュフロー計算書を含む勘定理論は発展しなかった。日本では、染谷［1956］が世界に先がけて画期的な簿記構造を提唱し、その後、佐藤［1994a］、佐藤［1994b］によって、FASB が理想形とするキャッシュフロー計算書を作り出す簿記構造が提示された。さらにその 4 ヵ月後に、佐藤・向山［1994］によって、それが非営利組織にも適用されることが示唆された。つまりこれは、会計主体論からアプローチしたアンソニーとは異なる、資金会計という視点から、企業会計と非営利会計を統合する簿記システムからの工夫であった。

そこで、本稿では、①アンソニーが企てた企業主体説（E 説）による企業会計と非営利会計の統合と、②筆者が企てた資金会計システムによる両会計の統合という、二つの異なる統合のアプローチを、さらに結びつけることによって、より一般的な会計統合の構想が可能となることを明らかにする。それが共益三元簿記の構想である。

この企業会計と非営利会計の統合という問題は、じつは慣習的な複式簿記の根本問題を解決することが必要となる。すなわち、企業会計と非営利会計の統合に関しては、①基礎

概念のレベル、②基準のレベル、③複式簿記（計算構造）のレベル、の三つの階層で考える必要がある。

Ⅱ　国際会計の動向

まずここで、共益三元簿記の構想が必要とされる制度的背景を明らかにしておく。その背景とは、IASB と FASB が 20 世紀に作っていた旧フレームワークを見直して、21 世紀の会計ヴィジョンを明らかにしたことである。新旧のフレームワークの間には、1991 年のソ連崩壊と 2001 年 9 月 11 日の米国同時多発テロがあった。

１　旧フレームワークの見直し

21 世紀になって、国際会計基準委員会（IASC）は IASB に組織変えをして、FASB とともに双方の旧概念フレームワークの見直しに着手した。ロンドンの IASB は、2004 年から、米国の FASB と共同で新概念フレームワークづくりに着手した（IASB [2004]）。国際会計基準（IFRS）を核にした会計基準の世界統一のためには、その上位にある基本的前提や基礎概念の体系を欧米で統一しておく必要があった。

その際、両審議会は、①キャッシュフロー計算書の位置づけと、②資本主説（P 説）から企業主体説（E 説）への移行を審議した。その理由は、旧フレームワークが作成された頃は、キャッシュフロー計算書は主要財務諸表でなかったからであり、また、所有と経営が分離した現代の大企業に、旧来の資本主説（P 説）が妥当しないことが明らかにされていたからである。

２　新概念フレームワーク

2008 年に二つの新機軸が打ち出された。第 1 は、同年 5 月の新フレームワークの「公開草案」で、旧来の資本主説（P 説）から企業主体説（E 説）への移行を決めたこと（IASB [2008a]）。これは株主中心の利益至上主義を抑制する。第 2 は、同年 10 月の「財務諸表の表示に関する予備的見解」で、旧来の間接法のキャッシュフロー計算書を止めて直接法にする提案であった（IASB [2008b]）。これは会計不正を抑制する。東芝の会計不正を見ても分かることだが、貸借対照表と損益計算書は容易に操作できる。ところがキャッシュフロー計算書までは操作が難しい。そこで三つの財務諸表を連携して表示することは有効な不正対応策になる[1]。

しかしこの 2 つの提案に対して、各国の反応は芳しいものではなかった。日本も抵抗を

[1] この点については佐藤［2006］を参照いただければ幸いである。

示した。

それでも、2010 年には、この方向に向かう姿勢を示す微妙な表現が採用されていた。2010 年 9 月に、フレームワークの上位階層にあたる「財務報告の目的」と「財務情報の質的特性」が完成した（IASB [2010b]）。ここに二つの新機軸は反映されていた。ところが異変が起きた。2012 年 9 月に、公式の説明のないまま共同作業が終了して、別々に残りの階層の完成を目指すことになった。会計の世界統一は容易ではない。

３　最近の動向

その後、IASB が 2013 年 7 月に公表した「討議資料」では「キャッシュフロー」が財務諸表の構成要素とされたが（IASB [2013]）、2015 年 5 月の「公開草案」では構成要素から外された（IASB [2015]）。直接法キャッシュフロー計算書について腰が引けてきたように見える。ただし企業主体説（E 説）を守ろうとする立場は保持している。

一方 FASB は、2015 年 4 月に、非営利法人会計の旧基準（第 117 号）を改訂する「公開草案」を出して（FASB [2015]）、直接法キャッシュフロー計算書への移行を提案した [2]。米国の概念フレームワークは非営利会計もカバーしているので、この基準変更はフレームワークと連動する。

この国際会計の新動向は、一見、日本に難しい選択を迫るが、チャンスでもあろう。両方に対応しておけば世界をリードすることができる。IASB と FASB は、1973 年にデラウェア州で設立された兄弟組織なので、また仲直りするだろう。それに備えておくのが最善と思われる。その対策が共益三元簿記の構想である。

Ⅲ　共益三元簿記の構想

１　共益三元簿記

共益三元簿記は、次の 2 つの会計思考が結合したものである。

第 1 はアンソニー教授が提示した企業主体説（E 説）である。「共益」という用語は、かつて筆者が 2009 年に「共益資本主義の会計モデル」というタイトルでアンソニー・モデルを紹介したことに由来する [3]。この場合の共益は、ステークホルダー（利害共有者）の利益に資するという意味が込められている。アンソニー・モデルについては後で概説する。

第 2 は、筆者が 1994 年 1 月に発表した「資金勘定組織」である。これは後に英文で

---

[2] 金子［2016］にその紹介がなされている。

[3] 佐藤［2009a］と佐藤［2009b］で、二つの資本主義にからめて二つの会計主体論を対比した。また、Satoh [2009] で英文で海外発表された。

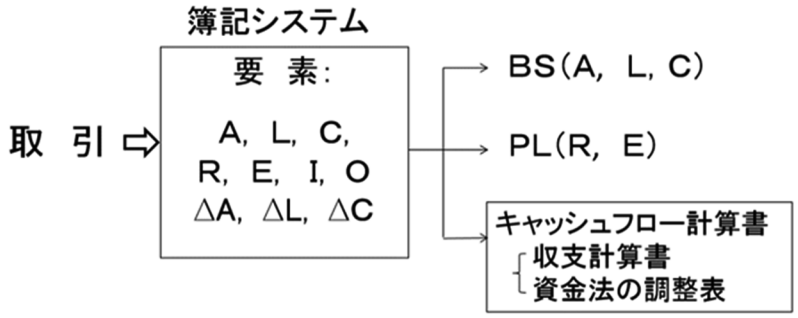
「Three Dimensional Double-Entry Accounting System」として発表されたので（Satoh [2000]）、その頭文字をとって「3DAS」と略記している。最近では「三元複式簿記」という名称を用いている。

２　三元複式簿記

先に、第 2 の三元複式簿記の方をもう少し詳しく説明しておく。その構想が可能であることは佐藤［1993］の 150 頁で示唆されていたが、「資金勘定組織」として具体例が発表されたのは 1994 年であった。複数のルートで発表され（佐藤［1994a］、佐藤［1994b］、佐藤・向山［1994］）、その年の 12 月には、安平教授による紹介と論評もあった[4]。三元複式簿記の理念は次のとおりである。

慣習的な複式簿記は、資本主説（P 説）にもとづいており、キャッシュフロー計算書は導出できない仕組みになっている。資本主説は、資産（A）から負債（L）を差し引いて資本（C）を求め、収益（R）から費用（E）を差し引いた純利益（P）が、期中の資本（C）の増加となって、期末の資本等式（A－L＝C）の貸借一致を確認するという仕組みである。そのため、A. L. C の 3 要素から貸借対照表を、R と E の 2 要素から損益計算書を導くが、キャッシュフロー計算書を作成するための要素（収支の明細勘定と、資産・負債・資本の増減明細勘定）が組み込まれていないため、キャッシュフロー計算書が導けない。そのため、財務三表時代には、新しい工夫が必要となる。その工夫は日本で展開された。その詳細については佐藤［2012b］を参照いただければ幸いである。これによって 1987 年の FASB 基準書第 95 号が理想としたキャッシュフロー計算書を作成することができる。そのイメージ図は次のとおりである。

佐藤型三元簿記の構造



[4] 安平［1994］で論評された。その考察については佐藤［2012b］を参照されたい。

FASB[1987]が理想としていたキャッシュフロー計算書というのは、本体を直接法表示にして、それに「利益と営業キャッシュフロー（CFO）の調整表」を添付するというものであった。三元複式簿記は、この FASB の要請に合わせて開発したものだった。直接法のキャッシュフロー計算書の本体だけなら、染谷［1956］が対応していた。FASB は利益と CFO の調整情報も求めている。そのようなキャッシュフロー計算書は次のような様式になる。

望ましいキャッシュフロー計算書

キャッシュフロー計算書	
営業活動	
売上収入	18,000
仕入支出	-13,000
営業費支払	-7,300
利子支払	-100
ＣＦＯ	-2,400
投資活動	
建物取得支出	-3,500
財務活動	
借入収入	2,000
株式発行収入	5,000
現金増	1,100

利益とＣＦＯの調整表（資金法）	
ＣＦＯ	-2,400
買掛金増加	-3,000
売掛金増加	6,000
商品増加	4,000
減価償却費	-700
純利益	3,900

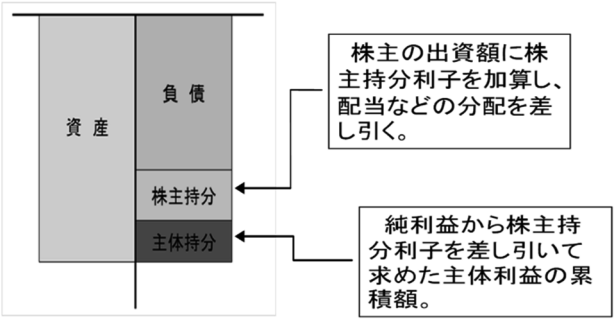
ただし、FASB が当面は間接法でもよいとしていたため、IAS 第 7 号のキャッシュフロー計算書は、単に、直接法でも間接法でもよいとしていた（IASC [1992]）。日本もそれに追随していた。

ところが、21 世紀になって IASB と FASB の合同委員会は、これらを見直して、2008 年に理想形のみを提案し（IASB [2008b]）、2010 年の『公開草案』IFRS X でも、その立場を維持しているのである（IASB [2010a]）。三元複式簿記の存在を前提にしないと、そのような提案はできないであろう。日本の三元複式簿記がバタフライ・エフェクトを起こして、Miller and Bahnson [2002] および Broome [2004] に引き継がれて国際展開した可能性があるが、それについては佐藤［2012a］を見られたい。

３　企業主体説

次に、第 1 のアンソニーの企業主体説（E 説）であるが、その特徴は、配当を費用とし

て、それに発生主義会計を適用することにある。その損益計算構造と貸借対照表構造は次図のようになる。



Ｒ（収益）－Ｅ（費用）＝ Ｐ（純利益）
Ｐ － ｉ （持分利子） ＝ Ｑ （主体利益）

Anthony, R. [1984]（佐藤倫正訳[1989]）

アンソニーの企業主体モデル（Ｅ説）

現行の会計では留保利益がすべて株主資本になるが、アンソニー・モデルでは、留保利益の一部が主体の持分になる。現行会計に比べて株主の権利が制限されることになる。ただし、留保利益を株主持分と主体持分に分けることによって、企業によって拘束されている資本（株主持分）と拘束されていない資本（主体持分）に分けることになる。この分別経理によって「日本企業が貯め込んだ留保利益 360 兆円は誰のものか」という問題が解決されうる。

これが非営利会計の貸借対照表における純資産の区分に対応して、営利会計と非営利会計の統合に資することになる。資本的な寄付は収益ではないというアンソニーの主張は、この企業主体説から出てくるのであって、収益費用観（RE 観）や、資産負債観（AL 観）という会計観から出てくるのではないと思われる。

Ⅳ　統合会計研究の萌芽

企業会計と非営利会計の統合に関して、アンソニーの企業主体説による統合と筆者の資金勘定組織による統合を結合しようとする試みは、じつは本稿が最初ではない。

以下では、1994 年と 2003 年の日本における資金会計と企業主体理論の統合の流れを紹

介させていただく。この点において、日本の研究は世界に比べて遅れていることはなく、相当進んでいた可能性すらある。

１　資金勘定組織の第三セクターへの適用（1994 年）

先にも述べたとおり、1987 年の FASB の基準書第 95 号のキャッシュフロー計算書に対応する三元複式簿記すなわち「資金勘定組織」は、1994 年に日本で複数のルートで発表された。この勘定組織が米国の企業会計に適用されることは明らかだったが、英語のワーキング・ペーパーは 1998 年にコロラド大学ボールダー校で作成し、その後、Satoh［2000］にしておいた。1994 年当時は、海外発信よりは、日本の非営利組織への適用可能性が気になっていた。企業会計と非営利会計を統合する Anthony［1984］を翻訳出版しており、佐藤［1994a、1994b］をもとに、その非営利組織への適用可能性を示唆しておいた。佐藤［1994a］［1994b］の三元複式簿記のイメージ図は先に示したとおりである。これが第三セクターに適用できると考えた。

染谷教授が 1956 年に提示した「資金会計組織」は、佐藤の「三元複式簿記」の資産と負債と資本の変動（△A、△L、△C）の要素が閉じられているので、収支計算書は導出できても、「利益と CFO の調整表」は作成できないため、FASB の要求には対応できない。

その成果が佐藤・向山［1994］である。三元複式簿記が非営利組織に有効であることを示そうとしたのだが、非営利会計は企業主体説（E 説）で実行されるので、この成果は、図らずも共益三元簿記を志向していたことになる。

２　新会計システムに関するスタディーグループ研究（2003 年）

営利会計と非営利会計を共益三元簿記の立場から統合しようとする日本での最初の明示的な試みは、日本会計研究学会に設置されたスタディーグループ（郡司委員会［2001 年 9 月～2003 年 9 月］）においてなされた [5]。それは、慣習的な企業会計にとらわれないで、「新会計システム」を構想しながら、企業会計と非営利会計を統合しようとする企てであった。上記の論文もあって、筆者は、資金会計の立場からこの研究に誘われた。

この日本会計研究学会のスタディーグループ（主査・郡司健、2001 年～2003 年）は、「現代会計構造の研究―新会計システムの構築にむけて―」を課題にして、2003 年 9 月に『最終報告書』を提出した。

メンバーは総勢 17 人で、郡司健（ドイツ研究）、菊谷正人（イギリス研究）、高須教夫

---

[5] このことについては『地域分析』第 55 巻第 1 号（2016 年 9 月）の［資料］において詳説した。ご高覧いただければ幸いである。

（アメリカ研究）、佐藤倫正（アメリカ研究）の 4 人が牽引役であった。高須教授は FASB の概念フレームワーク、佐藤は、FASB が回避したアンソニーと資金会計の概念フレームワーク、という分担は妥当であったろう。

この『最終報告書』に、佐藤は、三本の論文を寄稿して、非営利会計において、企業主体説と三元複式簿記が統合される新会計システムを構想した。これは、企業会計と非営利会計を統合する会計システム研究の第 2 弾であった。

ところが、この『最終報告書』の若手の論文に引用が不適切とのクレームがついたこともあって、結局、この報告書は出版まで至らず、原稿はワーキング・ペーパーのまま埋もれていた。

この報告書は次のような 5 部構成になっていた。

第一部　概念フレームワークと現代会計構造

第二部　各国会計制度、会計基準と現代会計構造

第三部　情報会計と現代会計構造

第四部　非営利組織体会計と現代会計構造

課題と展望

筆者は、**第一部の第Ⅴ章**に「資金会計の計算構造論―資金観の構想の展開―」（43-53 頁）、**第四部の第Ⅳ章**に「非営利法人会計と資金観」（193-196 頁）、**課題と展望**の第Ⅰ章に、「財務諸表の連携と三つの会計観―資金観から見た時価会計」（203-209 頁）の三つの論文を寄稿した。いずれも、資金会計論の研究としては、最新の成果であった。

第 1 論文「資金会計の計算構造論―資金観の構想と展開」は、1994 年に発表した三元複式簿記（当時の名称は「資金会計組織」）が、一取引二仕訳になっていたことから、一取引一仕訳にしても、三元複式簿記は実行できることを論証したものであった。この論文の存在については、佐藤［2012a］を執筆したときに付言しておいたので（38 頁）、興味を持たれた方もおられたかも知れない[6]。

第 2 論文「非営利法人会計と資金観」は、企業会計と非営利法人会計の統合には、アンソニーの企業主体説が有効であり、また会計観としては資金観が有効であることを論じた。

第 3 論文「財務諸表の連携と三つの会計観―資金会計から見た時価会計―」は、収益費用観（RE 観）と資産負債観（AL 観）と資金観（FF 観）の三つを対比して、キャッシュフロー計算書を含む財務三表の時代には、資金観が妥当し、それは時価会計が導入されて

[6] たとえば長谷川［2014、22 頁］は、この第 1 論文の流れの中にあると思われる。ご参照いただき厚くお礼申し上げる。

も有効であることを論じた。また、資本法の損益計算を資金的に解釈することを試みた。

３　逆行する動き

ちょうど同じ頃、これとは逆のタイプの統合会計が検討されていたのだが、当時は、そのことに気づいていなかった。逆のタイプの統合というのは、当時のアメリカ企業会計を先進的なものと考えてか、FASB [1993] の基準書第 117 号を範にとって、貸借対照表と損益計算書と間接法のキャッシュフロー計算書を一組の財務諸表とし、慣習的な二元複式簿記を非営利会計（公益法人会計）に導入しようとする動きであった。

2004 年には、こちらの方が制度化されてしまい、先駆的な研究が陽の目を見なかったのは残念であった。会計の進化と逆方向に実務が動いたことに意外な感じを持ったのを記憶している。

「なぜ大切な収支計算書を内部資料にして奥に隠したのか」と、学会の懇親会などで関係者に尋ねると「ひとまず公益法人に損益の概念を導入して、効率に無頓着な組織を淘汰するため」という返事で、過渡的な措置ということで納得していた。

非営利組織には、企業における株主のような配当を要求する存在がないため、企業主体説（E 説）のみが妥当する。そのため、企業会計と非営利会計を統合するには、企業会計を現行の資本主説（P 説）から企業主体説（E 説）に移行させ、その上で両会計を統合する必要がある。

また、非営利会計では、透明性を確保する上で直接法のキャッシュフロー計算書が有益であり、同様の主張は、近年企業会計でも提案されており、財務三表を一体とした財務報告に向う方向が見えてきている。先にも述べたが、2015 年になって、FASB が基準書第 117 号を改訂する動きを見せており、日本の公益法人会計も、あるべき姿に戻る時期が近づいているものと思われる。

Ⅴ　資金会計としての日本の非営利会計

ここで、日本の非営利会計の特徴を検討しておこう。もともと日本の非営利法人の会計は、収支（キャッシュフロー）を重視する資金会計であった。収支計算書が財務諸表体系に組み込まれていた。つまり、21 世紀の国際会計が目指す方向を体現していた、ということである。

１　資金会計からの確認

ここに資金会計とは、資金計算書を主要財務諸表と考える会計を意味する。資金の定義

は様々に論じられてきたが、現在では、資金は狭義に現金（同等物を含む）と解されている。資金概念の歴史的変遷は佐藤［1993］で整理されており、今は多様な資金概念を想定する必要はなく、狭義の「現金概念（同等物を含む）」と「活動区分」を考慮するだけでよい。そこで、資金会計とは、キャッシュフロー計算書を主要財務諸表とする会計と解してよいであろう。

その場合、先に述べたように直接法のキャッシュフローを理想とする。そして「利益とCFOの調整表」を添付する。経過的に、間接法も容認してきたものの、あくまで基本は直接法のキャッシュフロー計算書、すなわち収支計算書である。

このように捉えると、日本の非営利会計は資金会計である。たとえば、昭和51年（1976年）の社会福祉法人の「経理規定規則」では、収支を明確に捕捉する簿記構造を採用し[7]、その構造を現在も維持している。

ところが、近年、企業会計の手法が非営利会計に入り込んで置き換わろうとする傾向がある。企業会計の分かり易さがこれを後押ししているのであろう。また、非営利法人にも組織体を維持するだけの利益が必要であることも理解できる。しかし、この傾向になにか違和感を感じている識者も少なくないのではないか。それは何故だろうか。

この点につき興津教授は、公益法人会計への企業会計の「導入」を振り返って次のように述べている。

「公益法人会計基準は、企業会計に適用されている会計基準に非常に類似してきたように思われるが、果たしてこれでよいのであろうか。・・・・・非営利の会計の色彩が失われてきているのではないだろうか。失われたものが必ず不必要なものとは言い切れないのではないだろうか。」（興津［2009］p. 182）

２　主体論からの確認

慣習的簿記は、500年ほど前に成立した資本主簿記である。それは、資本主説（P説）を前提にしている。この資本主説（P説）では、支払利子は費用だが、配当は利益の分配になる。つまり、株主資本のコストが認識されない。所有と経営が分離した現代の大企業には、もはや妥当しないはずだ。さらに、先に述べたように、資本主説（P説）の複式簿記はキャッシュフロー計算書を作り出せない構造になっている。

この点に関して、佐藤［2013］で次のように論じていた。少し長いが引用しておく。

---

[7] 松倉［2002］は次のように述べている。「第2の時代（1976年から始まる時代―筆者注）は、鵜沢昌和、土田三千雄、守永誠治三教授（当時）の提案に基づく近代的な社会福祉法人の会計にふさわしい世界に誇る社会福祉法人の会計システムの時代である。（60頁）」

「昭和 52 年（1977 年）に制定された「公益法人会計基準」は、世界に誇ってよい日本独自の資金会計組織をもっていた。それは収支勘定を開いて損益勘定が閉じられた複式簿記であった。旧公益法人会計はおそらく番場嘉一郎先生の創案であったろう。それが、数次の改訂を経て現在に至っているのであるが、なかでも平成 16 年の改訂は「企業会計手法の導入」となる大きな改訂であった。・・・・・・現行の企業会計は慣習的簿記の上に成り立っている。それは、じつは資本主（あるいは株主）にとって都合のよい計算構造になっている。ところが、非営利法人には資本主に該当する存在がない。企業会計をそのまま非営利法人に適用するのは、誰の立場で会計をするかという会計主体論のレベルでミスマッチを起こしている。会計主体論を明確にしないまま改訂がなされたのではないか。」

注意すべきは、非営利会計は経済主体そのものの立場から行われていることである。そこには資本主説（P 説）が入り込んではいけない。企業主体説（E 説）こそ、資本主をもたない非営利法人に適合する理論である。そして日本の非営利会計はキャッシュフロー計算書を重視する資金会計である。ということは、何と、日本の非営利会計は、新しい企業会計モデルに極めて近い構造ということになるではないか。

このことが理解されると、番場型の資金会計が現代的に改正されて甦る可能性もある。この詳細については別稿に譲ることにしたい。

Ⅵ　むすびにかえて

新しい財務報告の形がロンドンの IASB の主導で姿を現そうとしている。それに対応する複式簿記が「共益三元簿記」として日本で構想されている。両者が一体になると統合会計システムが動き出す。

本稿では、共益三元簿記の概要と、それが登場してくる背景を整理した。もとより、大きな企てを構想したことは承知している。大学院の頃より長年この研究に取り組んできており、1994 年には資金会計の研究に対して一橋大学より博士号の学位をいただいている。それをベースにして、1989 年に翻訳出版した Anthony [1984] の企業主体説（E 説）が IASB と FASB の新概念フレームワークに反映されるようになったことが、この研究の契機になっている。本稿で引用した文献以外にも多くの先学からの示唆と励ましをいただいて、ここに至っている。1988 年の 4 月 4 日に大阪のホテルニューオータニでアンソニー教授とお会いしたとき、教授が示された日本への期待が大きな励みになっている。このことにも、この場をお借りして謝辞を述べさせていただく。

それにしても、このような研究は、現代社会にとって、どのような意味を持つのか。ま

た、最近の国際会計の動向は、何を目指しているのだろうか。

それはまだ明確にはされていないのだが、私考するに、資本主義の型をアメリカ型の株主資本主義から、日本や欧州型のステークホルダー（利害共有者）を重視する共益資本主義へと移行させる兆候ではないかと見ている。この点に関しては佐藤［2015］で考察している。ご高覧いただければ幸いである。

【参考文献】

石津寿恵［2016]「非営利組織における補助金等の収益認識」『日本簿記学会年報』第 31 号、88-99 頁。

興津裕康［2009]「企業会計と非営利の会計―財務会計研究からみた非営利会計を考える―」『非営利法人研究学会誌』第 11 巻、173-184 頁。

川村義則［2012]「公益法人会計における基準形成と基礎概念」大塚・黒川編『政府と非営利組織の会計』体系現代会計学第 9 巻、中央経済社、第 10 章、333-365 頁。

金子良太［2016]「米国 FASB の非営利組織会計改革プロジェクトと我が国への影響」『公益・一般法人』第 908 号、34-45 頁。

鎌田信夫［1991]「資金計算書の作成法」鎌田信夫編『資金情報開示の理論と制度』第 2 章第 4 節、白桃書房、73-93 頁。

小西範幸［2010]「財務諸表の表示のあり方に関する再検討―IASB 公開草案のスタッフ・ドラフトの検討を中心として―」『會計』第 178 巻第 5 号、641−657 頁。

酒井治郎［2013]『会計学の基本問題―会計観の株主（資本主）中心から企業本位への変遷』文理閣。

佐藤倫正［1989]「アンソニー財務会計論解題」『岡山大学経済学会雑誌』第 20 巻第 4 号、151-168 頁。

佐藤倫正［1993]『資金会計論』白桃書房。

佐藤倫正［1994a]「資金会計の勘定組織」『會計』第 145 巻第 1 号、14-27 頁。

佐藤倫正［1994b]「会計観の変遷と日本の選択」中村忠編著『財務会計と制度会計』白桃書房、第 1 部第 2 章、11-34 頁。

佐藤倫正［2005]「財務諸表の連携と業績報告―日本の選択―」『企業会計』第 57 巻第 5 号、4-11 頁。

佐藤倫正［2006]「財務情報の信頼性とキャッシュフロー計算書」『経済科学』第 53 巻第 4 号、9-20 頁。

佐藤倫正［2008]「拝啓ＩＡＳＢ殿」『税務経理』8875 号・合併号。

佐藤倫正［2009a］「株主資本主義の会計モデル」『税務経理』8919 号。
佐藤倫正［2009b］「共益資本主義の会計モデル」『税務経理』8935 号。
佐藤倫正［2012a］「三元複式簿記の国際展開―ミラー論文の貢献―」『産業経理』第 72 巻第 1 号、35-46 頁。
佐藤倫正［2012b］「資金会計論の計算構造」北村・新田・柴編『企業会計の計算構造』体系現代会計学第 2 巻、中央経済社、第 9 章、237-288 頁。
佐藤倫正［2013］「非営利法人の会計主体論」『公益・一般法人』第 858 号、1 頁。
佐藤倫正［2014a］「会計が促す新資本主義―資金会計のイノベーション―」『商学研究』第 54 巻第 2・3 号、165-196 頁。
佐藤倫正［2014b］「新概念フレームワークの会計主体論―IASB へのコメントレター―」『産業経理』、第 74 巻第 3 号、39-51 頁。
佐藤倫正［2015］「21 世紀の資本の会計―企業主体論の現代的意義―」『会計・監査ジャーナル』、7 月号、91-100 頁。
佐藤倫正［2016］「格差の会計原因説」『税務経理』9503 号。
佐藤倫正・向山敦夫［1994］「第三セクターの財政とアカウンタビリティ」岡山大学産業経営研究会『研究報告書』第 29 集、1-27 頁。
柴　毅・森　洋一［2015］「『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』の概要」『公益・一般法人』第 907 号、38-49 頁。
染谷恭次郎［1956］『資金会計論』中央経済社。
内閣総理大臣官房管理室編［1977］『新公益法人会計基準の解説』財団法人公益法人協会。
日本公認会計士協会非営利法人委員会［2013］『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』研究報告第 25 号。
長谷川哲嘉［2013］「非営利会計基準の意義を問う―制度に歪められた平成 20 年公益法人会計基準―」『公益・一般法人』第 849 号、4-11 頁。
長谷川哲嘉［2014］『非営利会計における収支計算書―その意義を問う―』国元書房。
番場嘉一郎［1968］「持分会計の基本理論」番場嘉一郎編著『持分会計論』近代会計学大系Ⅲ、中央経済社、3-93 頁。
番場嘉一郎［1977］「公益法人会計における重要な問題点」内閣総理大臣官房管理室編『公益法人会計基準の解説』公益法人協会、第 1（総論）8、15-23 頁。
日野修造［2016］『非営利組織体財務報告論―財務的生存力情報の開示と資金調達』中央経済社。
古庄　修［2016］「非営利組織版 IFRS（国際会計基準）の設定をめぐる課題」『公益・一般法人』第 909 号、22-31 頁。

松倉達夫［2002］「社会福祉法人の会計」杉山学・鈴木豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社、第 5 章、59−85 頁。

宮本幸平［2015］『非営利組織会計基準の統一―会計基準統一化へのアプローチ―』森山書店。

安平昭二［1994］『会計システム論研究序説―簿記論的展開への試み―』神戸商科大学経済研究所。

Anthony, R. N. and Herzlinger, R. E. [1975], *Management Control in Nonprofit Organizations,* Richard D. Irwin Inc.

Anthony, R. N. [1975], *Accounting for the Cost of Interest*, Lexington Books.

Anthony, R. N. [1978], FASB Research Report, *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues.*

Anthony, R. N. [1983], *Tell It Like It Was: A Conceptual Framework for Financial Accounting*, Richard D. Irwin.

Anthony, R. N. [1984], *Future Directions for Financial Accounting*, Dow Jones-Irwin.（佐藤倫正訳『アンソニー財務会計論』白桃書房、1989 年）

Anthony, R. N. [1989] *Should Business and Nonbusiness Accounting be Different?*, HBS Press.

Anthony, R. N. [1995a], "The Nonprofit Accounting Mess," *Accounting Horizons,* Vol.9 No.2, pp.44-53.

Anthony, R. N. [1995b], "Nonprofit Accounting Standards*," Accounting Horizons,* Vol.9 No3, pp.100-103.

Anthony, R. N. [2004], *Rethinking the Rules of Financial Accounting: Examining the Rules for Proper Reporting,* The McGraw-Hill.

Broome, O. W. [2004], "Statement of Cash Flows: Time for Change!" *Financial Analysts Journal*, Vol. 60, No. 2, pp.16-22.

Carson, A. B. [1949], "A 'Source and Application of Funds' Philosophy of Financial Accounting," *The Accounting Review*, Vol.24, No.22, pp.159-170.

FASB [1976], Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement.*（津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社，1997 年）

FASB [1987], *Statement of Financial Accounting Standards No. 95, Statement of Cash Flows.*

FASB [1993], *Statement of Financial Accounting Standards No. 117, Financial Statement of Not-for-Profit Organizations*.

FASB [2015], *Exposure Draft, Proposed Accounting Standards Update*—Not-for-Profit Entities (Topic 958) and Health Care Entities (Topic 954) : Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities.

IASB [2004], Agenda Paper 7, Conceptual Framework, September Meeting.

IASB [2006], Discussion Paper, *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information,* July.

IASB [2008a], *Exposure Draft of an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information,* May 2008.

IASB [2008b], Discussion Paper, *Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, October 2008.

IASB [2009], IASB Update, *Conceptual Framework*, March.

IASB [2010a], Staff Draft of Exposure Draft, *IFRS X, Financial Statement Presentation*, July 2010.

IASB [2010b], *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, September 2010.

IASB [2013], Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, July 2013.

IASB [2015], Exposure Draft, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, May 2015.

IASC [1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.*

IASC [1992], International Accounting Standard 7 (Revised 1992), *Cash Flow Statements*, December 1992.

Miller, P. B. W., and P. R. Bahnson [2002], "Fast track to Direct Cash Flow Reporting," *Strategic Finance,* Vol.83, No. 8, pp. 51-57, February.

Northcutt, R.H. [1995], Observations on Professor Anthony's Commentary*, Accounting Horizons*, Vol.9 No.2, pp.54-55.

Paton, W. A. [1922], *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise*, Ronald Press.

Piketty, T. [2014], *Capital in the Twenty-First Century*, The Belknap Press of Harvard University Press.（トマ・ピケティ著、山形浩生、守岡桜、森本正史訳『トマ・ピケティ　21 世紀の資本』みすず書房、2014 年）

Satoh, M. [1995], "Funds Flow View: An Alternative Approach to Financial Accounting," *Okayama Economic Review*, Vol.26, No. 3・4, pp. 121-149.

Satoh, M. [2000], "The Structure and Implications of the Three Dimensional Double Entry Accounting System," *Okayama Economic Review*, Vol.31, No. 4, pp. 133-151.

Satoh, M. [2009], "Possibility of New Accounting Model for Stakeholder Capitalism in East Asia," *Economic and Business Cooperation in North East Asia：Challenges and Opportunities,* (MERI International Conference 2009 in Celebration of the 30th Anniversary), Chungnam National University, 2009, pp.91-110.

Satoh, M., Jeanne H. Yamamura [2015], "Inequality and the Proprietary Accounting Model: A Proposal for Change" *16th Conference of AAAA Working Paper*.

Sprague, C. E. [1907], *The Philosophy of Accounts*, reprinted by Scholars Book Co., in 1972.

Staubus, G. J. [1952], "Payments for the Use of Capital and the Matching Process," *The Accounting Review*, Vol. 27, No. 1, pp. 104-113.

Staubus, G. J. [1959], "The Residual Equity Point of View in Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 34, No. 1, January, pp. 3-13.

Staubus, G. J. [1961], *A Theory of Accounting to Investors*, Scholars Book, 1971.（高尾裕二訳『ストーバス投資者のための会計理論』白桃書房、1986 年）

Vatter, W. J. [1947], *Fund Theory and Its Implications for Financial Report*, University of Chicago Press, 1947.（飯岡透・中原章吉共訳［1971］『バッター資金会計論』同文舘出版）

全国公益法人協会創立 50 周年記念
最終報告書　非営利組織会計の研究　《検印省略》

2017 年 9 月 5 日　初版発行

編　集　非営利法人研究学会　公益法人会計研究委員会
発　行　全国公益法人協会
〒103-0027
東京都中央区日本橋 3-2-14　日本橋 K･N ビル 5 階
電話 03-3278-8471(代)　FAX 03-3278-8473(業務)
03-3278-8370(編集)

印刷・製本／レタープレス株式会社
落丁・乱丁はお取り替えします。

本書の内容の一部あるいは全部を無断で複写複製することは、著作権及び出版社の
権利の侵害となりますので、その場合は予め弊会あてに許諾を求めてください。

（注）この成果は、全国公益法人協会の委託研究の結果得られたものです。

© Zenkoku Kouekihoujin Kyokai 2017

全国公益法人協会
創立50周年記念

最終報告書

非営利組織会計の研究

非営利法人研究学会

Ⓒ 2017 ※無断での複製・転載を禁じます。