

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

目 次

要旨	i
はじめに	1
1. 研究報告の目的	1
2. 調査の方法	1
我が国の非営利セクターの現状と課題	2
1. 非営利セクターの重要性の高まり	2
2. 非営利セクターの抱える課題	3
3. 情報開示と会計	6
非営利組織会計に関する海外制度調査	13
1. 情報開示	13
2. 会計基準	13
3. 基準設定主体	15
4. 財務報告目的	16
非営利組織会計の基本枠組み	21
1. 基本枠組みの必要性	21
2. 報告主体：非営利組織の範囲	22
3. 非営利組織会計の基本枠組み案	23
会計上の個別論点の検討	30
1. 財務諸表の体系と各表の意義	32
2. 発生主義	39
3. 収益認識における実現主義	41
4. 純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方	47
5. サービス提供の成果と報告	51
6. 今後の検討課題	54
会計枠組み構築に向けた提案	57
1. 共通的な会計枠組み構築のアプローチ	57
2. 会計基準設定における体制とガバナンス	61
おわりに	66
付属資料 1：諸外国調査結果の詳細について	68
付属資料 2：個別論点に関する諸外国制度概要について	105

要旨

1. 我が国の非営利セクターの現状と課題

近年、人口構成等の変化、政府の財政健全化への要請、福祉・医療分野への政策的な重要性の推移から、非営利セクターの担う役割に期待が寄せられてきている。また、その活躍の場は、民間の自発的・創発的行動による社会的サービスの提供やアドボカシー等、多様な価値の提供の主体へと広がりを見せている。一方、我が国においては、国際的に見て非営利セクターへの従事割合等の規模が小さいこと、財源面の脆弱性、また硬直的な労働市場等に起因する人材確保の難しさ、法人形態間での収入構造や組織的力量的の違いなどの様々な課題も指摘されており、今後、非営利セクターが社会から寄せられる期待に応えていく上で、非営利組織の自立と経営力の向上が必要であることが指摘されている。

非営利組織が、自立性を高め、組織外部から様々な形で資源提供を受け、目的を達成するべく活動を進めていく上で、説明責任が適切に果たされる必要があり、情報開示の充実が期待される。我が国においても、多くの非営利組織に一定の情報開示が課せられているが、備置きのみであったり、開示請求が必要であったり、情報の入手しやすさに課題がある。また、会計に関しても、各所轄官庁の指導の下で発展してきた歴史的背景を反映して、法人形態ごとに会計基準や作成する財務諸表に違いが大きく、一般の情報利用者による横断的な理解は困難な状況にある。非営利組織への民間からの資源提供を強化し、自由度の高い競争条件の下、自立した経営が求められる環境においては、法人形態を越え、幅広いステークホルダーのニーズに応え得る共通的な会計枠組みの構築が必要である。

2. 非営利組織会計に関する海外制度調査

非営利組織の会計枠組みを検討する際の参考とするため、アメリカ、イギリス、フランス及びドイツにおける制度等の状況を調査した。

非営利組織による情報開示の状況には差があり、イギリスとフランスでは法的要請の下、アメリカとドイツでは民間機関の取組によって情報開示が進んでいる。

また、非営利組織向けの会計基準について、アメリカ、イギリス及びフランスでは、企業会計基準に一定の修正又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。会計基準の設定主体も企業会計と同一であり、非営利組織会計を専門的に取り扱う組織を設置することで、そのステークホルダーのニーズを調整・反映する体制を整えている。

なお、非営利組織会計は全体として共通的な枠組みの下で整備されているが、一部、事業特性等を反映した異なる取扱いを許容している。例えば、イギリスでは、中核的な会計枠組みを会計基準設定主体が作成し、個別の会計上の取扱いに関する推奨実務書(Statement of Recommended Practice (SORP))を各所轄機関が策定する形を取っている。アメリカにおいても、ヘルスケア事業体については一部個別の

取扱いが提示されている。

3．非営利組織会計の基本枠組み

幅広い情報利用者のニーズに応え得る非営利組織に広く適用可能な会計枠組みを構築するには、会計の基本的な考え方を整理する必要がある。本研究報告では、民間非営利組織の会計について、情報利用者の期待に応えるものであること、非営利組織に固有の特性を反映したものであること、一貫性が確保されていること、一般の情報利用者にとって分かりやすい会計であることを重視しながら、財務報告目的と情報ニーズ、財務諸表の構成要素及び会計上の認識と測定の基本的な考え方を整理した。なお、民間非営利組織には、独立行政法人等の政府が関与している公的組織は対象から除いている。

(1) 財務報告目的と情報利用者

財務報告の目的は、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することである。ここで、非営利組織は成果の分配を目的とせず、将来の超過収益を源泉とする財務リターンを期待する資源提供者は存在しないため、財務報告において想定する情報利用者が異なる。

本研究報告では、非営利組織における情報利用者として、受益者や地域社会までも含む広範な利害関係者を想定した中で、会計情報に特に関心を持つ情報利用者を、資源提供者及び債権者として定義した。さらに、我が国において歴史的に行政が重要な情報利用者として位置付けられてきた経緯を考慮しつつも、一般の情報利用者に幅広く利用可能な会計枠組みを構築することを重視した。

(2) 情報ニーズと財務諸表の構成要素

一般の情報利用者の情報ニーズは、非営利組織の目的、活動の方針及び計画、継続的活動能力、活動の努力及び成果に関する実績によって構成され、この中で会計に期待されるのは、とを理解するための情報提供である。そして、非営利組織の財務諸表は資産、負債、純資産、収益及び費用という要素によって構成されるべきである。

非営利組織は、一部の例外を除いて持分を有しない。この場合、資本は財務諸表の構成要素とならない。また、構成員への利益分配を目的としない非営利組織において、収益と費用の差額は組織の主たる成果を表すものでなく、財務諸表の構成要素としての位置付けを持たない。

(3) 認識と測定

収益及び費用の認識は、具体的な論点として別途検討を行い、基本枠組みでは資産及び負債の認識と測定について検討した。

非営利組織は公益又は共益への貢献を目的としており、その目的達成に向けた

活動のために、財務、設備その他の資産を保有する。これらの資産は、その活動に直接利用されてサービス提供に貢献するものと、経済的便益獲得を通じて事業活動に間接的に貢献するものに分類することができ、将来サービス提供能力又は経済的便益を有し、信頼性をもって測定できることを前提に、貸借対照表において認識され、歴史的原価を基礎として測定される。資産の持つ将来サービス提供能力又は経済的便益が著しく下落した場合、適正なサービスコストを表示するために、その状況を反映させる必要がある。

また、負債は、経済主体が負っている経済的負担である。借入金や買掛金といった法律上の債務に限らず、いずれ負担することになる経済的負担で、合理的に測定可能なものは負債となる。経済的負担額は法律上の債務額又は将来の経済的負担の貨幣額に基づいて合理的に測定される。

4. 会計上の個別論点の検討

続いて、非営利組織に特徴的で、会計上の取扱いにも影響の大きい五つの論点について検討した。以下、その概要を紹介する。

(1) 財務諸表の体系と各表の意義

財務諸表の構成要素を、要素間の有機的な関係性を明らかにしつつ表すためには、資産、負債及び純資産の状態を表す貸借対照表と、収益及び費用とその差額によって計算される純資産増減を表す活動計算書が必要となる。

また、組織の財務健全性を理解する上で、資金フローに関する情報も重要である。これを表すものとして、キャッシュ・フロー計算書と収支計算書があるが、経済的資源に関するフロー情報を活動計算書が表すこと、資金範囲を統一すべきこと、貸借対照表と活動計算書との連動性を重視するとともに作成上の実務負担を最小化したいことから、キャッシュ・フロー計算書を財務諸表とすることを提案する。

なお、収支計算書及び財産目録は財務諸表を構成するものではないとした。収支計算書は内部管理目的の計算書としての位置付けを明確にし、財産目録については、重要な資産・負債についての附属明細書と事業報告書内の非財務情報とに分けて報告することが望ましい。

(2) 発生主義

組織の継続的活動能力、活動努力及び成果を適切に表現するためには、資源の変動時に会計上の認識を行う発生主義が不可欠である。組織への資源流入に伴う純資産の増加は収益として、資源の費消は費用として認識する。発生主義を採用することによって、資源の流入及び流出実態に対応する形で、貸借対照表におけるストック情報と活動計算書におけるフロー情報（収益と費用）を的確に計上することができる。また、非営利組織における活動成果は主に財務諸表外で報告さ

れるが、活動努力としての資源獲得や費消が期間対応することによって、活動努力と活動成果を一体的に理解することにもつながる。

(3) 収益認識における実現主義

本研究報告において、非営利組織への資源の流入に伴う純資産の増加を「収益」と定義した。非営利組織の収益には、売上等の反対給付のあるものと、寄付等の反対給付のないものがある。このうち反対給付のない収益については、財貨の移転又は役務の提供がないため、企業会計における実現主義の要件を適用することができない。本研究報告では、実現主義の本質は、組織への資源流入が実質的に生じていることを確認できる時点において収益を認識することにあるという考え方から、非営利組織の収益認識に関して、反対給付のない収益も含めて以下の要件に基づく実現主義を提案した。

(A) 資源の移転：権利を支配している状態、又はその他資源を利用でき、その資源の将来を自ら決定できる状態にある。

(B) 确实性：移転が确实である。

(C) 測定可能性：移転額を測定できる。

この要件を適用すると、非営利組織に特徴的な取引である使途に制約が課された資源の受領については、資源が提供された時点で一定程度の支配を獲得したものととして「一時拘束資源の流入」として収益認識し、その後、拘束が実質的に解除されたと判断できた時点で「拘束の解除」として非拘束純資産への振替を行うこととなる。すなわち、資源流入と拘束解除それぞれの時点で段階的に認識する。あわせて、貸借対照表上も一時拘束純資産と非拘束純資産というように組織の支配状況を区別して表示する。

(4) 純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方

非営利組織の純資産には、拠出資本がない一方で、一部は資源提供者からの使途制約が課されている。このような非営利組織の純資産特性を適切に表すためには、非営利組織の純資産を永久拘束・一時拘束・非拘束の3区分に大別し、それぞれについて区分した残高を貸借対照表上で表示するとともに、拘束区分別に活動計算を実施すべきである。資源提供者による要請か法による要請かにかかわらず、拘束の有無及びその永久性によって区分表示する。

特定の組織形態について基本財産保護等の理由から、法令上の拘束等の状況について、より詳細な定めをする必要がある場合には、上記3区分の小区分として項目を設けるか、又は注記による表示を求めることが望ましい。組織形態ごとに純資産区分が異なる状況は、一般の情報利用者の利便性を損なう可能性が高い。

また、活動計算の表示方式としては、拘束区分ごとに列を設ける並列式が拘束区分別の外部からの資源流入と拘束区分間の振替が明確に示されるため、情報利

用者の理解に貢献する。

(5) サービス提供の成果と報告

非営利組織の活動を理解するためには、活動努力と活動成果を表す情報が必要である。活動努力は、活動の内容と活動への資源投入によって表され、その一部は財務報告によって提供可能な情報である。一方、活動成果は活動実績情報と、その活動が目的とする公益・共益への貢献情報とに分類できる。多くの場合、会計上測定することは非常に困難であり、非財務指標や説明的記述で対応すべきである。

また、事業報告という全体の情報開示枠組みの中で、これらの情報を有機的に関連付けて報告することも重要である。プログラム別費用や収益を含む財務会計情報は、組織の活動目的、個々のプログラム目標と達成のための戦略、個別の具体的な活動内容、活動実績といった非財務情報とともに報告されてこそ、その有用性が十分に発揮される。

以上の論点に加えて、例えば、「非営利組織会計基準の適用範囲」、「財務諸表の作成単位」、「固定資産の減損会計の考え方」、「非営利組織の合併・統合時の会計処理」、「無償等による役務提供の評価」及び「財務諸表の表示」といった様々な論点について検討が必要である。

なお、非営利組織の会計基準の適用範囲については、多くの小規模組織が存在する非営利組織の実態に鑑み、非営利組織側の実務上の制約と情報利用者側のニーズ（会計の重要性）のそれぞれを勘案して対応する必要がある。非営利組織会計の原則的な取扱いを示しつつも、小規模組織については、実務上の優先度を考慮しつつ、一定の簡便的な取扱いを認めるといった対応も検討すべきである。

5. 会計枠組み構築に向けた提案

続いて、共通的な会計枠組みの構築に向けたアプローチと、そのための体制とガバナンスについて検討した。

(1) 共通的な会計枠組み構築のアプローチ

法人形態による差異を解消し、分かりやすく一貫した非営利組織会計の枠組み構築を実現するためには、基本枠組みだけでなく、会計基準レベルでも統合を図ることが望ましい。しかし、実務対応を円滑に進めるためには、現行制度との継続性への十分な配慮も欠かせず、また、共通的な会計枠組みの構築に向けて、非営利組織会計の基本的な考え方を共有し、段階的に基準開発と制度対応を進めていくことが適切な対応と考える。

そこで本研究報告では、会計基準共通化を中期的な課題として位置付け、まずは非営利組織会計の基本枠組みを構築しながら個別基準の開発又は改正を行い、

続いて 非営利組織のモデル会計基準開発を進め、収斂を進めながら、非営利組織全体として会計基準の共通化を図るというように、段階的に統合化を進めるアプローチを提案する。

(2) 会計基準設定における体制とガバナンス

非営利セクターに、横断的かつ一貫した会計枠組みを構築するためには、これを一元的に取り扱う体制が不可欠である。そして、そのような主体は、利害関係者の参画と代表性、独立性、透明性とガバナンス、正当性、専門性及び財政基盤という各要件を備えている必要がある。

このような観点から考えると、会計基準設定主体として、政府内に独立組織を設置する方式、非営利組織の会計に特化した民間の基準設定団体を設立する方式、既存の会計基準設定組織（民間）に、非営利組織会計基準委員会（仮称）と担当事務局を設置する方式の3方式が考えられる。

これについては、更なる検討が必要であるが、上記3方式の中では、特に「利害関係者の参画と代表性」、「独立性」、「専門性」の観点から、の方式が最も望ましい方式と言える。「財政基盤」については既存の人的資源の活用によって必要資金を最小化しつつ独立性を保持した形での政府資金の活用が、「透明性とガバナンス」に関しては、デュー・プロセスの徹底と審議プロセスの公開、「正当性」については、会計基準設定主体の体制及び手続につき政府による合意が得られていることが前提となるが、法的な情報開示要請に対応する会計の作成基準として、独立した基準設定組織の開発した会計基準を政府が採用することによって担保できる。

また、基準設定主体についても段階的な対応が必要となるだろう。例えば、会計の基本枠組みを共有する段階においては、横断的な検討委員会を設置し、基本枠組みの検討を行うとともに、所轄官庁それぞれが所轄法人の会計基準を更新することが考えられる。また、モデル会計基準の開発の段階においては、基準設定主体の体制整備を強化するとともに、より詳細なレベルで個別基準の整合性を高めていく。基準の整合性が高まり、実務的適用も進んだ段階では、基準設定の権限を移行し、政府における情報開示の監督組織も一元化しつつ、非営利組織全体の適用ガイドラインや法人個別指針の提供を行うことが考えられる。

はじめに

1．研究報告の目的

近年、我が国の状況は、人口構成等の変化、政府の財政健全化への要請、福祉・医療分野への政策的な重要性の推移から、行政の果たす役割だけでなく、非営利セクターの担う役割に期待が寄せられてきている。ここでの非営利セクターには、特定非営利活動法人（以下「NPO法人」という。）や公益社団・財団法人だけでなく、一般社団・財団法人、社会福祉法人、学校法人、医療法人、宗教法人、労働組合、各種の協同組合等が含まれると考えられる。現代社会において、地域コミュニティの核として、高齢化社会における福祉・医療の支え手として、民からの政策立案・提言・モニタリング主体として、非営利セクターの活躍に対する期待は極めて大きい。

一方で、我が国において非営利セクターに属する各組織（以下「非営利組織」という。）の状況を理解するための情報開示という点では課題もある。特に財務情報については、適用される会計基準が法人形態ごとに設計され、事業分野の特殊性を踏まえた経過をたどった結果、異なる内容の会計基準のまま今日に至っており、同種の事業を営んでいる場合であっても、法人形態が異なる場合には、法人形態を越えて財務情報を横断的に理解することが難しい状況となっている。

我が国における非営利セクターが活動領域を広げていくことが期待される状況の中、その活動を支援する資源提供者を始めとするステークホルダーが財務情報を容易に入手、理解できる環境を整えることが望ましい。その環境整備の一環として、非営利セクターの各組織に共通した会計枠組みの構築を検討することとした。

2．調査の方法

本研究報告の取りまとめに当たっては、我が国において、どのように非営利組織の会計枠組みを構築し、情報利用者が必要とする情報の開示を実現していくかについて検討することとした。

具体的には次の調査を実施している。

(1) 我が国及び諸外国の会計、制度に関する調査

我が国における非営利組織の会計、制度に関して、主に文献による調査を実施した。一方、実務上の諸課題や、基本枠組みの構築に当たって必要な要素など、文献だけでは知り得ない部分については、有識者へのヒアリングを通して情報収集を図った。

また、諸外国において法人形態を越えて一貫した会計枠組みを構築している国があることから、情報開示・会計を含む制度等の状況を中心に、主に海外文献を参考に調査を実施した。イギリスについては、チャリティ委員会の関係者へヒアリングを行うなど、文献以外の調査も行った。

(2) 有識者へのヒアリング

(1)に記載のとおり、本研究報告の取りまとめに当たって、非営利組織へ資源提供を行う組織や、中間支援を行う組織の関係者、非営利組織の会計専門家など、幅広い有識者の方々へのヒアリングを実施した。

具体的には、 に関して非営利セクターの現状や課題、 に関して想定される情報利用者及び情報ニーズは何か、 に関して非営利組織に特徴的な会計上の個別論点としてどういった論点があるか、 に関して非営利組織に共通的な会計枠組みの構築に向けて留意すべき事項は何か等の示唆を受けた。

我が国の非営利セクターの現状と課題

1. 非営利セクターの重要性の高まり

我が国の経済・社会において、非営利セクターの位置付けはいうまでもなく重要である。福祉、医療、教育といった国の根幹を成す公共的サービスに関して、社会福祉法人、医療法人、学校法人を含む様々な非営利組織が中心的な役割を果たしている。

また、格差、貧困、人権、環境、災害といった多様な社会的課題に対して、地域社会から国際社会に至るまで非営利セクターの活躍の場は広がっている。2011年3月の東日本大震災後の緊急支援、復旧及び復興活動においては、物資補給、食糧支援、生業支援、更には地域社会の再形成という様々な局面で、広く支援に携わっている。

このように非営利セクターの重要性が高まる背景には、次のような要因があると考えられる。

(1) サービスの需要拡大及び多様化

我が国においては、少子高齢化が急速に進展しており、これに比例して福祉・医療サービスの需要も急増している。また近年では、個人間の所得格差の拡大、失業率の高まりに伴う生活困窮者に対する経済的、社会的支援の在り方も大きな課題である。

一方で、このようなサービス需要の量的増加という側面だけでなく、人々の価値観やライフスタイルの多様化に伴い、福祉や教育への需要も多様化している。経済・社会のグローバル化、ボーダレス化はグローバルな環境問題、人権問題を伴い、これらの国際課題に対しては、国などの行政区を越えた活動が必要となっており、民間組織の活躍の場が広がっている。

(2) 民間によるサービス供給

また、サービスの供給側にも要因があり、伝統的に政府セクターの強力な支

援と関与の下で供給されてきた¹福祉、医療、教育といった公的サービスは、近年、政府セクターの財政面の制約が顕著となり、政府による財政的支援と管理統括を前提とした形でのサービス供給が難しくなっている。

その結果、多くの公的サービスが民間に委託されるとともに、社会福祉法人等の公的関与が比較的強い非営利組織だけでなく、NPO法人等の公的関与が比較的少ない非営利組織にも、これらのサービス提供の担い手としての期待が高まっている。例えば、2000年以降の一連の社会福祉制度改革に見られるように、規制緩和を通じて形成された比較的自由的な競争環境の下で、多様な民間組織の自発的取組に委ねることによって、より良いサービスが効率的に提供されることを促す仕組みの構築も進みつつある。

(3) 非営利セクターの果たす役割の広がり

第三に、従来のサービス提供の主体としての非営利セクターから、アドボカシーも含め、その果たす役割が広がり、位置付けも多様化している。サービス提供の在り方も、行政の積極的な関与による公共的サービスの提供といった形から、NPO法人に代表されるように、民間の自発的・創発的行動による社会的サービスの提供という形への広がりを見せている。1998年に、「市民が行う自由な社会貢献活動」の主体としてのNPO法人の設置を定める特定非営利活動促進法（平成10年法律第7号）が制定され、非営利、公益的活動のすそ野が大きく広がった²。その後、NPO法人の数は急速に増加し、2013年4月末時点で47,636法人³となっている。また、その事業も福祉、医療、文化芸術、環境保全、就労支援、国際協力、地域社会など、多岐にわたり、活動内容が多様化・複合化している。

2. 非営利セクターの抱える課題

我が国の非営利セクターの現状に関しては、以下の課題が指摘されている。

(1) 社会全体に占める非営利セクターの規模

我が国において、非営利セクターの果たす役割が拡大していることを先述したが、相対的に見れば、依然その規模が小さいことが指摘されている。非営利セクターの範囲について様々な解釈があること、国によって公的セクターや民間営利セクターの役割領域が異なること、非営利セクターの規模に関わる指標

¹ 例えば、戦後の社会福祉行政は、社会福祉法人への措置費、施設建物整備の補助金、原則非課税という社会福祉法人への財政的支援と、一法人一施設モデル、措置命令その他の強力な主務官庁による監督を軸として展開された。

² 特定非営利活動促進法第1条：この法律は、特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること並びに運営組織及び事業活動が適正であって公益の増進に資する特定非営利活動法人の認定に係る制度を設けること等により、ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し、もって公益の増進に寄与することを目的とする。

³ 内閣府ウェブサイト

が確立されておらず信頼性の高いデータ入手が難しいことなどから単純な比較は困難であるが、非営利セクターに関わる国際ベンチマーク調査であるグローバル・市民社会：オーバービュー⁴によれば、我が国において非営利セクター業務に従事する国民の割合は4.2%と、開発途上国も含む世界平均4.4%よりも低く、欧米各国（オランダ14.4%、アメリカ9.8%、イギリス8.5%など）の規模を大きく下回る。

また、関連して個々の非営利組織の規模の問題もある。我が国の非営利組織は、民間企業や欧米の非営利組織に比べて、全体として大多数の小規模組織から構成される。特に、NPO法人のような比較的新しい法人形態においては、小規模法人が大多数を占め、また、社会福祉法人に関しても、規模拡大の必要性が提唱されている⁵。

(2) 財源の確保

財源に関しても、その脆弱性が課題とされている。まず、我が国においては非営利セクターへの民間寄付が少ない。単純比較は難しいが、日本ファンドレイジング協会のアンケート調査によると、我が国における名目GDP比の寄付金割合はアメリカの1.98%、イギリスの1.00%に対して0.25%となっている⁶。特に、我が国においては法人からの寄付に比べて個人からの寄付が非常に少ないが、同アンケート調査によれば、7割以上が、「日本においてもっと寄付が進むようになるとよい」と回答している。また、同協会の推計によれば、東日本大震災に対応して金銭又は物資による寄付を行った人は、我が国15歳以上人口の76.9%に相当することなどから、今後、寄付文化が浸透すれば、個人寄付が増加する余地は十分にあると考えられる。

また、政府等からの補助金、助成金に関しても、支出費目が厳格に指定されるとともに直接費が重視される傾向にあることが、非営利組織全体の運営に関わる活動費確保の障害となっていることも指摘されている。

さらに、政府の財政健全化への要請や、民間契約ベースの経営を重視した政策の方向性から、施設整備を目的とした補助金が減額される傾向にある。全体として見ると、非営利組織の組織強化や維持のための長期的、安定的な財源確保が難しいという課題があり、経営の規模拡大や効率化とともに、民間融資や私募債の活用等、資金調達手段の多様化が求められている。

⁴ Lester M. Salamon, Global Civil Society: An Overview, The Johns Hopkins University. (2003)

⁵ 社会福祉法人経営研究会「社会福祉法人経営の現状と課題」全国社会福祉法人経営者協議会（2006）によれば、「これまで、一法人一施設の指導が行われたことや、措置費と施設整備費補助とでそれなりの運営が保障されたこと、事業拡大のための新たな寄付の獲得が困難であったこと等により、現在に至るまで、零細な規模の法人が多数を占めている」こと、「同族的経営が多く見られる」ことが指摘されるとともに、「複数事業を運営し、多角的な経営を行える＝「規模の拡大」を目指す」べきことが提唱されている。

⁶ 日本ファンドレイジング協会「寄付白書2012」経団連出版（2012）

(3) 専門的人材の確保

財源の問題と関連して、専門的人材を確保する上でも障害がある。政府セクター、民間営利セクターに比して、民間非営利セクター、特にNPO法人において給与水準が低い傾向にある。また、政府、営利、非営利という異なるセクター間での人材移動、すなわち雇用の流動性の低さも、非営利セクターが専門的人材を確保する上での障害となっていると考えられる。

(4) 法人間の違い

以上のような異なるセクター間の違いだけでなく、非営利セクター内の法人間の違いも指摘されている。「日本におけるサードセクター組織の現状と課題 - 法人形態ごとの組織、ガバナンス、財政の比較 - 」⁷によれば、サードセクター⁸に属する組織の、収入構造や組織的力量について差が大きいことが言及されている。

収入構造に関しては、公的資金の割合が高い法人(例:社会福祉法人 86.1%)と低い法人(例:公益財団法人 25.7%)、稼いだ収入(事業収入)の割合が高い法人(例:特例財団法人 79.1%)と低い法人(例:公益社団法人 38.9%)とに区分される⁹。また、職員数や財政規模等の組織的力量にも法人形態ごとに差があることが指摘されている。

非営利セクター全体として、法人の収入構造や組織的力量に多様性があることは自然なことであるが、法人形態の違いによって差が生じている事実については、制度的要因によるものか、事業特性によるものか、検討が必要だろう。なお、このような差が生じている要因について、同報告書は、「特定の事業分野を特定の法人形態だけに独占させる参入規制」を挙げており、法人形態ごとの参入を見直すとともに、法人形態に関係なく、あらゆる種類のサードセクター組織、更には企業も含めた健全な競争によって、より質の高い効率的な公共サービスの実現を目指すべきとしている¹⁰。

(5) 自立性

非営利セクターの中で、相対的に組織的力量が高いとされる学校法人や社会

⁷ 後 房雄「日本におけるサードセクター組織の現状と課題 - 法人形態ごとの組織、ガバナンス、財政の比較 - 」RIETI Discussio Paper 12-J-012, 経済産業研究所(2012)

⁸ サードセクターとは、行政組織でもなく営利企業でもない民間組織を広く総称する言葉であり、特定非営利活動法人、各種公益法人、協同組合、任意団体、地縁組織などを全て含むと定義されている(後(2012) p.22)。

⁹ サードセクター組織の収入について、会費、寄付収入等を「もらった収入」として、事業収入を「稼いだ収入」として区分している(後(2012) pp.21-27)。

¹⁰ より具体的に、事業委託契約や指定管理者制度について、事業の実施過程に関する制約が強い仕組みから、事業実施には裁量を持たせつつ、成果に対する評価や統制を強化する方向へ改革すべきと提唱している(後(2012) p.31)。

福祉法人といった法人についても、課題が指摘されている。政府の財政的制約が強まる中、伝統的に公的な性格が強く、政府セクターから手厚く財政的に支援されてきた非営利組織について、経営の自立性を高めることへの要請が強まっている。訪問介護事業の例のように、近年、規制緩和が進むことによって、これまで特定の非営利組織のみがサービスを提供してきた分野への営利企業を含む各種法人からの参入が起これり、非営利組織が競争にさらされるようになっている。

このような状況の下、非営利組織の持続的運営の重要性が高まっており、財政上の自立性が問われている。

3. 情報開示と会計

このような非営利セクターの現状と課題に対して、近年、非営利セクターの自立と経営力の向上が、各方面から提唱されている。組織の財政的基盤を強化するために、民間寄付を増加させるなど、資金調達の強化と多様化が求められている。また、非営利組織の事業収入を増やし、経営効率性を高めていくことの重要性も指摘されている。政府からの補助金・助成金の在り方も、非営利組織の主体性・自立性を重視した形に変化する方向にある。

(1) 非営利組織の情報開示

非営利組織がその自立性を高める上で、説明責任が適切に果たされる必要がある。公益性の観点から税制面などでの制度的優遇を受ける法人が、国民一般に対する説明責任を負うことはいうまでもないが、外部から様々な形で資源提供を受ける場合、当該利害関係を有する者に対しても、必要な情報を適切な形で開示していくことが求められる。

我が国の各非営利組織制度においても、それぞれ一定の情報開示が課せられている（表2 - 1¹¹）。各法人の利害関係者は、所定の手続を踏むことによって財務諸表等を閲覧することができる。しかし、個別に法人や所轄官庁へ請求するには時間や手数を要し、情報利用を促進する上で一定の制約となっている¹²。一般の情報利用者の利便性を考えれば、ウェブサイトを通じた開示が望ましい。政府、民間組織それぞれによるウェブサイトを通じた開示を推進する取組が進

¹¹ 本研究報告では、我が国における非営利組織の情報開示や会計の現状を理解するための参考として、数種類の非営利法人に関する比較表を掲載している（表2 - 1、2 - 2）。比較の対象としている法人は、非営利組織を網羅的に抽出したものではないことを念のため付記する。

¹² 松山幸弘「医療経営と財務諸表公開」(「医療経営の理論と実践」(一般社団法人日本医療経営実践協会)創刊号,2011)では、医療法人及び社会福祉法人の情報公開請求を自ら行った結果を踏まえ、以下の手続上の課題を指摘している。

- ・ 所轄官庁、担当課、担当者の特定が大変である。所轄官庁は、法人施設の事業展開地域によって、都道府県、政令指定都市、厚生労働省地方厚生局と分かれている。
- ・ 情報公開請求手続に使用する文書様式が3種類ある。
- ・ 決算資料の提出期限が守られていないことが多い。また、所轄官庁による審査終了まで情報公開請求に応じられない。

められているが¹³、現状では、ウェブサイトでの公開状況には差が大きい¹⁴。

非営利組織の開示情報に関しては、入手しやすさ（アクセシビリティ）に課題があり、改善が必要である。

¹³ 政府による取組として、例えば、文部科学省は学校法人に対してホームページを通じた財務情報を含む各種情報の公表につき継続して推奨しており、同省の「平成 24 年度学校法人の財務情報等の公開状況に関する調査結果」によれば、97.5%の学校法人が、財務情報等をホームページにおいて公表しているとしている。また、民間の取組の例として、日本財団は公益事業コミュニティサイト CANPAN にて、NPO 活動支援 CANPAN NPO+としてNPOなどの市民活動団体の情報発信支援、ファンドレイジング（寄付募集等）支援、団体情報データベースの提供などを行っている。

¹⁴ サードセクターに属する法人について、定款、事業報告書、決算報告書の公開割合を見ると、「関係者」「事務所内」での公開は60%から75%程度だが、ウェブサイトでの公開に関しては、事業報告書21.2%、決算報告書23.5%にとどまっている（後（2012）p.17）。

【表 2 - 1 各法人の情報開示制度¹⁵⁾】

	公益社団・財団法人	一般社団・財団法人 ¹⁶⁾	NPO法人	社会福祉法人	学校法人	医療法人 ¹⁷⁾	消費生活協同組合
関連法令	一般法 ¹⁸⁾ 、一般法施行規則 ¹⁹⁾		NPO法 ²⁰⁾	社会福祉法 ²¹⁾ 、社会福祉法施行規則 ²²⁾	私立学校法 ²³⁾	医療法 ²⁴⁾	生協法 ²⁵⁾
備置き	認定法 ²⁶⁾ 、認定法施行規則 ²⁷⁾						
	・計算書類等(計算書類(貸借対照表及び損益計算書)及び事業報告書並びにこれらの附属明細書)の備置き ・事業計画書、収支予算書、財産目録及びキャッシュ・フロー計算書の備置き	計算書類等(計算書類(貸借対照表及び損益計算書)及び事業報告書並びにこれらの附属明細書)の備置き	事業報告書、計算書類(活動計算書及び貸借対照表)及び財産目録の備置き	事業報告書、財産目録、貸借対照表及び収支計算書の備置き	財産目録、貸借対照表、収支計算書及び事業報告書の備置き	事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書その他厚生労働省令で定める書類の備置き	決算関係書類(貸借対照表、損益計算書及び剰余金処分案又は損失処理案)及び事業報告書並びにこれらの附属明細書の備置き

¹⁵⁾ ここでは、財務諸表等のほか、関連する計画及び報告についての開示書類を含めている。

¹⁶⁾ 一般社団・財団法人のうち、移行法人を除く。

¹⁷⁾ 医療法第 54 条の 2 第 1 項に規定する社会医療法人債を発行した医療法人を除く。

¹⁸⁾ 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律(平成 18 年法律第 48 号)

¹⁹⁾ 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行規則(平成 19 年法務省令第 28 号)

²⁰⁾ 特定非営利活動促進法(平成 10 年法律第 7 号)

²¹⁾ 社会福祉法(昭和 26 年法律第 45 号)

²²⁾ 社会福祉法施行規則(昭和 26 年厚生省令第 28 号)

²³⁾ 私立学校法(昭和 24 年法律第 270 号)

²⁴⁾ 医療法(昭和 23 年法律第 205 号)

²⁵⁾ 消費生活協同組合法(昭和 23 年法律第 200 号)

²⁶⁾ 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律(平成 18 年法律第 49 号。以下「認定法」という。)

²⁷⁾ 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(平成 19 年内閣府令第 68 号。以下「認定法施行規則」という。)

	公益社団・財団法人	一般社団・財団法人 ¹⁶	NPO法人	社会福祉法人	学校法人	医療法人 ¹⁷	消費生活協同組合
閲覧請求可能な者	何人も請求可能	社員、債権者	社員その他の利害関係人	福祉サービス利用希望者その他の利害関係人	学校法人の設置する私立学校に在学する者その他の利害関係人	(社会医療法人を除く医療法人の場合は、)社員若しくは評議員又は債権者	組合員及び組合の債権者
所轄庁等への提出、閲覧	・行政庁へ提出 ・行政庁は、請求があったときには閲覧・謄写に応じる。		・所轄庁へ提出 ・所轄庁は、請求があったときには閲覧・謄写に応じる。	所轄庁へ届出	28	・事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書その他厚生労働省令で定める書類を都道府県知事へ届出 ・請求があった場合、都道府県知事は、閲覧に供する。	決算関係書類(貸借対照表、損益計算書及び剰余金処分案又は損失処理案)及び事業報告書並びにこれらの附属明細書を行政庁に提出
公告	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表(大規模法人(負債合計200億円以上)は貸借対照表及び損益計算書)を公告しなければならない。 ・公告方法は、定款で規定するいずれかの方法(官報、日刊紙、電子公告又は主たる事務所に掲示)による。 						

²⁸ 私立学校振興助成法(昭和50年法律第61号)第4条第1項又は第9条に規定する補助金の交付を受ける学校法人は、貸借対照表、収支計算書、収支予算書その他の財務計算に関する書類を所轄庁へ提出

(2) 非営利組織の会計

非営利組織の会計の在り方に関しても課題がある。現状、我が国における非営利組織の会計は、法人形態ごとに規定が異なる。表2-2に示すとおり、法人形態ごとに適用される会計基準が異なり、その設定主体も異なる。さらに、適用すべき会計基準が、制度上明確にされていない場合も多い。相互に異なる取扱いについては、近年、会計基準間の整合性を改善する取組も進められているが、依然として差が大きい。したがって、複数の異なる法人形態別の非営利組織の財務諸表を確認する際、たとい同種の事業を営んでいる場合であっても、その横断的理解が難しい状況となっている。

また、財務諸表の利用に当たっては、組織の財務諸表作成の基礎にある会計基準の理解が必要であるが、一般の情報利用者が複数の会計基準それぞれについての専門的知識を有することは期待しにくく、複数の異なる会計基準が存在する状況は、一般の情報利用者の利便性を著しく阻害していると言える。

このように法人形態ごとに会計が異なる背景には、各会計基準がその所轄官庁によってそれぞれ設定、改正されてきたこと、そして会計基準の設定、改正に当たっては、近年まで、所轄官庁が管理監督する際の利便性が重視され、一般の情報利用者のニーズに応えることを主眼に置いて設計されてこなかった側面も否定できない。従来のように、法人形態ごとに非営利組織の事業内容が明確に異なり、政府からの補助金が主たる資金源で、民間の資金提供が限定的である状況を前提とすれば、このような会計基準の開発は合理的と言えるかもしれない。

しかし、先述のとおり、その環境は大きく変わりつつある。民間からの資源提供を強化し、自由度の高い競争条件の下、自立した経営が求められる環境においては、特定のステークホルダーのニーズにとどまることなく、多様なステークホルダーの幅広いニーズに応え得る会計枠組みが構築される必要がある。例えば、非営利組織への寄付の提供、非営利組織との間での共同事業実施、介護サービス事業者の選択などの様々な局面で、財務情報が利用されることが想定できる。

そのような幅広いニーズに応え得る会計枠組みを構築するためには、非営利組織全体として共通的な枠組みの下、一般の情報利用者にとっても分かりやすい形で設計される必要がある。具体的には、[「誰のため」の「どのような目的」の会計とするのか](#)、そして、そのような会計は「どのような情報を提供すべきか」といった概念的な基礎が不可欠である。また、様々な非営利組織に共通的な基本的特性を反映したものでなければならない。

一方、特に高い公益性を求められる非営利組織に関しては、所轄官庁が政策的要請の範囲における監督を実施する上で必要な情報の提供、また、非営利組織の財政的な健全性を担保するためのインフラとしての役割も会計に期待され

る。このような特定の専門的ニーズと一般の情報利用者ニーズとを、どのように同時実現していくかもまた、非営利組織の会計の重要な課題の一つである。

【表 2 - 2 各法人に適用される会計基準】

	公益社団・財団法人	一般社団・財団法人	NPO法人	社会福祉法人	学校法人	医療法人	消費生活協同組合
制度上の適用が求められている会計基準	公益法人会計基準（平成 20 年 4 月 11 日公表 平成 21 年 10 月 16 日改正） ²⁹	30		社会福祉法人会計基準（平成 23 年 7 月 27 日公表） ³¹	学校法人会計基準（昭和 46 年文部省令第 18 号）		
基準設定主体（括弧書きは発行主体）	内閣府公益認定等委員会			（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（局長連名通知として公表））	（文部科学大臣）		
その他、政府文書によって参照されている会計基準			NPO法人会計基準（平成 22 年 7 月 1 日公表 平成 23 年 11 月 20 日改正） ³²				企業会計基準（ただし、課長通知において、一部異なる取扱いが規定されている。 ³³ ）
基準作成組織			NPO法人会計基準協議会				企業会計基準委員会

²⁹ 内閣府から公表されている「新たな公益法人制度への移行等に関するよくある質問（FAQ）」において、「公益法人は、一般に公正妥当と認められる公益法人の会計基準その他の公益法人の会計の慣行によることが求められますが（認定法施行規則第 12 条）これは特定の会計基準の適用を義務付けるものではありません。」との記載がある。したがって、公益社団・財団法人は、法令で定められた書類を法令に則った方法により作成しなければならないが、平成 20 年 4 月 11 日に公表された公益法人会計基準のほか、平成 16 年 10 月 14 日に最終改正された公益法人会計基準（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）を適用することも可能であるとされている。

³⁰ 「公益法人会計基準」の運用指針（内閣府公益認定等委員会。平成 20 年 4 月 11 日公表、平成 21 年 10 月 16 日改正。以下「公益法人会計基準運用指針」という。）の 2 のとおり、平成 20 年 4 月 11 日に公表された公益法人会計基準を適用する公益法人には、公益認定申請をする一般社団・財団法人が含まれている。

³¹ 平成 27 年 3 月 31 日（平成 26 年度決算）までの間は、従来の会計処理（平成 12 年に公表された「社会福祉法人会計基準」等）によることができることとされている。

³² 内閣府に設置された「特定非営利活動法人の会計の明確化に関する研究会」の報告書において、「現段階において「NPO法人会計基準」は特活法人の望ましい会計基準であると考えられる」と述べられている。

³³ 「消費生活協同組合法施行規則の一部改正に伴う組合の財務処理等に関する取扱いについて」（平成 20 年 3 月 28 日 社援地発第 0328001 号 厚生労働省社会・援護局地域福祉課長通知）において、「組合についても、基本的には企業会計の基準に準拠した会計処理を行っていることは当然」としつつ、同通知において、合併や減損に関して企業会計と異なる取扱いが規定されている。

非営利組織会計に関する海外制度調査

前章では、我が国における非営利セクターの重要性の高まりと、現状及び課題を概括した上で、非営利組織が広く説明責任を果たしていくこと、そして、非営利組織の会計が共通的な枠組みの下、一般の情報利用者にとって分かりやすい形で構築されることの必要性を示した。本章では、以降における非営利組織会計の在り方を検討する際の参考とするため、諸外国における非営利組織に関する情報開示及び会計に関する制度等の状況をレビューする。調査は、アメリカ、イギリス、ドイツ及びフランスの4か国を対象とした。なお、調査の詳細については付属資料1を参照されたい。

1. 情報開示

調査対象とした4か国では、非営利組織の情報が、基本的に広く一般に開示されている。しかし、広範な情報開示を担保する仕組みはそれぞれ異なる。

このうち、法の下で情報開示を担保しているのが、イギリスとフランスである。イギリスでは、チャリティ法等によって、一定規模以上の組織について財務諸表を含む年次報告書の提出が要請されており、監督機関であるチャリティ委員会は、提出された年次報告書をウェブサイト上で公表し、利用者が容易に検索・入手可能な仕組みを提供している。フランスでは、年次会計報告書の作成を求めるとともに商業裁判所(GREFFE)への登記を義務付けている。

一方、アメリカとドイツでは、非営利組織による情報開示を義務付ける法は存在しない。しかしながら、政府との協力関係の下での民間機関の取組が、情報開示の広がりをサポートしている。アメリカでは、法人規約や寄付者との契約の下で、アニュアル・レポートの公表や財務諸表の開示が個別に規定される実務が広がっている。また、内国歳入法(IRC)第501条第(c)項第3号にて特定される公共性が顕著な免税団体は、年次税務書類を内国歳入庁(IRS)に提出することが要求されるが、この年次税務書類は、民間非営利組織であるガイドスターUSAインクに提供され、"Guide Star"と称するインターネット上のウェブサイト上で公表される。ドイツでは、多くの非営利組織が社会的責任の観点から、ドイツ連邦公報(Bundesanzeiger)に年次報告書を公表しているが、民間の財団法人による認証制度が、情報開示に向けた更なるインセンティブ³⁴を与えていると考えられる。

2. 会計基準

アメリカ、イギリス及びフランスでは、企業会計基準を基礎としつつ、非営利組織の財務報告目的を勘案した上で、その基本枠組みや基準に一定の修正を加え

³⁴ このインセンティブとは、ドイツ社会問題中央研究所(Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen)の定める情報公開要件を満たす組織(2012年時点で、認証を受けている非営利組織は約260団体である。)は、同組織から認証を受け、出版物やウェブサイト等で認証マークを記載できるというものである。

ることによって、企業会計との整合性を担保しつつ、非営利組織の情報ニーズや固有の特性を反映した会計枠組みを構築している。

アメリカでは、財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, 以下「FASB」という。) が公表する財務会計の概念書 (Statements of Financial Accounting Concepts, 以下「FASB 概念書」という。) の中で、「営利企業の財務報告の目的」と併せて「非営利事業体の財務報告の目的」が取り扱われ、これを基礎として、営利企業と非営利事業体の両方を対象とした「会計情報の質的特性」及び「財務諸表の構成要素」を形成している。また、会計基準についても、アメリカ GAAP である会計基準コディフィケーション (Accounting Standards Codification (ASC)) の中に非営利事業体を対象とした産業別基準 (Industry Topic) を設定し、財務諸表の表示、収益認識、固定設備・備品や退職給付といった領域について会計基準を提供している。

イギリスでは、チャリティ組織 (Charities) 等の非営利組織についても財務報告評議会 (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おり、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当たる財務報告の原則書に対して、公益事業体 (Public Benefit Entity (PBE))³⁵ 向けの解釈³⁶ 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推奨実務書 (Statement of Recommended Practice, 以下「SORP」という。) 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。

このようにアメリカとイギリスでは、フレームワークや基準に直接的に反映するかどうかという違いはあるが、財務報告目的や想定利用者ニーズについての営利企業と非営利組織との違いに注目し、その違いを基礎に企業会計の財務報告フレームワークを一部修正し、会計基準の領域においても、一部、企業会計基準と異なる取扱いを定めている点で、同様のアプローチを採用していると言える。

一方、フランスでは、企業会計基準を修正するような非営利組織向けの定めはない。非営利組織に対しても、フランス会計原則 (Plan comptable général (PCG)) が適用され、フランス会計原則に対する追加規定として、フランス会計規制委員会 (Comité de la réglementation comptable (CRC))³⁷ によって社団・

³⁵ 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。

³⁶ Accounting Standards Board (以下「ASB」という。), Statement of Principles for Financial Reporting: Interpretation for Public Benefit Entities. (2007)

³⁷ フランス会計規制委員会 (CRC) は、2009年に、国家会計審議会 (Conseil national de la comptabilité

財団用の規定(以下「フランス会計規制委員会規則」という。)が設けられている。

また、ドイツにおいては、非営利組織の統一的な会計基準及び会計報告に対する包括的な規則はない。公益有限会社に対する会計報告の規則は、通常の有限会社に対するものと何ら変わるところはなく商法 (Handelsgesetzbuch (HGB)、以下「ドイツ商法」という。)が適用される。社団の会計報告義務については、民法 (Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB)、以下「ドイツ民法」という。)が適用され「収支計算書と財産目録」を作成することになるが、企業の決算と同様にドイツ商法の「貸借対照表と損益計算書」を作成することも認められている。財団はドイツ民法第 86 条に該当するため、社団と同様の会計報告が求められ、「収支計算書と財産目録」又は「貸借対照表と損益計算書」を作成することになる。

3. 基準設定主体

アメリカ、イギリス及びフランスでは、企業会計基準を基礎としていることから、基準設定の主体も企業会計と同一である。すなわち、アメリカでは FASB が、イギリスでは FRC が、フランスでは会計基準庁 (Autorité des Normes Comptables、以下「ANC」という。)が管轄している。したがって、非営利組織会計に関する基準や規則は、それぞれの会計基準に関する意思決定機関の決定事項であるが、各組織は、意思決定機関への助言組織として非営利組織会計に関する専門委員会を設置している³⁸。これらの専門委員会には、会計専門家、非営利組織の関係者、非営利組織への資源提供者及び政府関係者などが参加しており、非営利組織のステークホルダーのニーズを反映・調整しながら、会計基準を設定する体制を整えている。

なお、先述のとおり、イギリスでは非営利サブセクターごとに各所轄機関によって、SORP が作成・発行される形となっている。発行に当たって FRC が会計基準との整合性を確認する手続が求められているため、最終的な権限は FRC に残されているが、非営利組織特有の問題についての取扱いを定める役割は、実質的に各所轄機関が担っている³⁹。FRC の会計評議会 (Accounting Council (AC)) に設置された公益事業体会計委員会の役割は、各 SORP の確認について理事会に対して助言することにある。

(CNC))と統合し、会計基準庁 (Autorité des Normes Comptables (ANC)) に改組された。

³⁸ FASB では非営利諮問委員会 (Not-for-Profit Advisory Committee (NAC))、FRC では公益事業体会計委員会 (Committee on Accounting for Public-benefit Entities (CAPE))、ANC では民間会計基準委員会 (Commission des normes comptables privées) の下にある非営利組織検討チーム (Organismes sans but lucratif) が担当している。

³⁹ なお、チャリティに関しては、チャリティ委員会が SORP 策定の役割を担っており、そのための財源は政府から拠出されているが、他の政府機関からの独立性を担保する強力な仕組みが設けられていることを、念のため付記する。

4．財務報告目的

アメリカとイギリスでは、非営利組織会計について、その目的と想定する情報利用者が明確化されている。

アメリカでは、FASB 概念書第 4 号「非営利事業体の財務報告の目的」において、現在及び将来の資源提供者（会員、寄付者、納税者、与信者、仕入先及び従業員が含まれる。）の非営利組織に対する資源配分に係る意思決定に有用な情報を提供することを目的とすることが明記されている。そして、意思決定に有用な情報とは、非営利組織が提供するサービス及びそのサービスを提供し続ける能力を評価するのに有用な情報であり、非営利組織の管理者が、いかにその受託責任を果たしたか、及び彼らの業績を評価するのに有用な情報であるとしている。その上で、FASB 概念書の中では、このような目的を実現し得る情報は、非営利組織が継続的にサービスを提供し、その活動目標を達成する能力に関心を持つあらゆる人々にとっても有用となるとしている。

イギリスでは、先に述べた公益事業体向けの解釈書の中で、公益事業体の一般目的財務諸表の目的は、「広範な情報利用者⁴⁰による、組織運営に関するステークホルダーシップの評価と、経済的意思決定にとって有用な財務情報を提供すること」として示されている。ここでの広範な情報利用者としては、資源提供者、債権者、受益者及び顧客だけでなく、政府及びその関係機関並びに公衆（パブリック）といった組織の様々なステークホルダーが挙げられている。このうち、本解釈書では、資源提供者を公益事業体における想定利用者と定義し、資源提供者の情報ニーズに焦点を当てることにより、他の情報利用者のニーズにも応えることができるとしている。このように、公益事業体の会計について、幅広い利用者を想定しつつも、主に資源提供者（債権者は含まれない。）を代表的な情報利用者として定義することによって、企業会計との整合性を取った形での会計枠組みを設計している⁴¹。

このように、両国における取扱いは、資源提供者の情報ニーズに応え、その意思決定に有用な情報を提供するとともに、より広範なステークホルダーに対しての説明責任を果たすことを非営利組織の財務報告目的としている点で共通している。ただし、イギリスでは、受益者等も含む広範なステークホルダーへの説明責任を、資源提供者の意思決定への貢献と同様に扱う一方、アメリカでは広範なス

⁴⁰ その権限を行使することによって必要な情報を入手可能な規制当局の情報ニーズは、特別目的の財務諸表によって満たされるべきであり、一般目的の財務諸表は、広範な情報利用者による情報ニーズを満たすものであるべきとしている。

⁴¹ なお、チャリティ向け SORP の冒頭では、「チャリティの年次報告書及び会計は、広範なステークホルダーへの説明責任を果たすものとして作成されること」、そして、その目的は、「資源提供者、寄付者、受益者及びサプライヤーに対して、受け取った資金をどのように費消し、また、活動に貢献したか、及び期末時点で利用可能な資源の状況を示すことにある」ことが明記されているが、このうち資源提供者に焦点を当てている旨の明確な言及はなく、公益事業体向けの解釈書とは、想定利用者が一致していない。

テークホルダーへの説明を二次的な目的として捉えているように理解できる。

本章では、諸外国における非営利組織に関する情報開示と会計制度についての概要を確認した。その結果、アメリカ、イギリス及びフランスの3か国では企業会計基準を基礎としつつ、非営利組織向けの会計基準が整備される一方、ドイツでは、明文化され制度的な要請に紐付けられた非営利組織向け会計基準は存在しないことが確認された⁴²。

会計枠組みの統一性について、アメリカ及びフランスでは、原則として非営利組織向けの会計基準体系がセクター全体に一貫して適用されるという意味で、高度な統一性を実現していると言える。その一方で、イギリスでは、企業会計基準は統一的に適用されるが、非営利組織に関する会計上の取扱いを定める SORP は、非営利サブセクターごとに設定されている。この SORP は F R C による確認というプロセスを通じて、企業会計基準を軸として一定の相互整合性が担保されているが、個別の会計上の取扱いについて相違点が多いことも指摘されている⁴³。また、アメリカにおいても、非営利事業体のうち病院などのヘルスケア事業体については、非営利事業体向けの会計基準に追加する形で個別の取扱いが提示されており、統一的な会計枠組みであっても、財務諸表の表示を含めた全ての取扱いを統一的に適用することを意味するものではない。フランスでは、フランス会計原則に最低限の追加をしているのみであり、実務の中で、どの程度の整合性が確保されているかは今後更に調査する必要がある。

このように、非営利組織会計について先進的とされるアメリカやイギリスにおいても、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、一部、事業特性等を反映した異なる取扱いを許容している。特に、個別事業体特有の論点や財務諸表の表示については、財務報告の概念的基礎に立ち戻りながら、実務上の便宜を考慮した取扱いを整備してきたものと考えられる。それは、非営利組織の多様性を反映するための工夫として捉えることもできるだろう。

なお、イギリスでは、中小企業向けの国際会計基準（IFRS for small and medium-sized entities）に対応するための財務報告基準の抜本的な改正を控え、公益事業体向けの会計上の取扱いを、新財務報告基準の中に組み込むことが提案されている。このような企業会計への一層の収斂の動きに対して非営利組織固有の財務報告目的を達成することが難しくなるとの懸念もあり、非営利組織向けの会計枠組みを、企業会計、公会計枠組みとは独立した形で、第三の会計枠組みとして新たに

⁴² ドイツ公認会計士協会（Institut der Wirtschaftsprüfer. 以下「IDW」という。）による実務上の指針やひな形が、会計基準としての役割を果たしている。

⁴³ PricewaterhouseCoopers, Review of Public Benefit SORPs: Report to the Committee on Accounting for Public-Benefit Entities of the Accounting Standards Board（2008）. 2008年時点で発行されている4事業体向けのSORPについて、企業会計基準との整合性およびSORP相互の整合性をレビューしたものの、企業会計基準からの逸脱はないものの、58の会計領域のうち21領域について業種特性や取引慣行の違いを反映してSORPによって異なる取扱いが規定されていることを明らかにした。

構築すべきとの議論もある。さらに、非営利組織の活動や、非営利組織への資源提供がグローバル化していることに鑑み、国際的な非営利組織会計の基本枠組み及び基準の設定に向けた検討も始まっている。我が国における非営利組織の会計枠組みを検討するに当たり、国際動向については引き続き注視していくことが重要である。

【表3 4か国の比較表】

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
法人制度と会計制度との関係	内国歳入法による免税団体（パブリック・チャリティ等）が社会的に非営利組織として広く認知されている。会計基準が対象とする非営利組織の範囲とおおむね合致する。	保証有限会社、信託、産業共済組合及び Charitable Incorporated Organisation（CIO）等が非営利組織となる。情報開示・会計上の取扱いは、法人制度とは切り離され、チャリティや継続・高等教育機関といった法的位置付けと対応する形で整備されている。	非営利組織は、社団・財団及び有限会社で構成されている。会計制度はドイツ民法又はドイツ商法が適用されるが、ドイツ商法が適用される場合は企業会計と合致する。	非営利組織は社団・財団から構成され全ての社団・財団に同一会計基準が適用される。
開示要請	財務諸表の公表義務は規定されておらず、開示要請は法人規約や寄付者との契約等によるものである。 内国歳入法第 501 条第(c)項第3号に該当する団体は、年次税務書類の備置きが義務付けられており、また、民間団体運営のウェブサイト"Guide Star"においても公表される(基本的に無料)。	年間収入2万5,000ポンド超のチャリティは、年次報告書が政府ウェブサイト上で公表される。	原則として、非営利組織について財務諸表の公表義務はない(例外的に、公開法に規定される大規模法人は年次報告書の公表義務を負う。) ・自主的に年次報告書を公表している団体は多い。 ・年次報告書公表団体に対するドイツ社会問題中央研究所による認証制度が公表の動機付けの役割を果たしている。	以下の法人は年次会計報告書を公表(商業裁判所(GREFFE)へ登記)する。 ・行政から年間15万3,000ユーロ以上の補助金を受領する社団 ・税制優遇対象寄付を年間15万3,000ユーロ以上受ける社団・財団 ・債券発行している社団 ・慈善勧誘を行う公益社団・財団
財務報告目的	現在及び将来の資源提供者の非営利団体に対する資源配分に係る意思決定に有用な情報を提供すること。 ・資源提供者：会員、寄付者、納税者、与信者、仕入先及び従業員が含まれる。	広範な情報利用者による、組織運営上のステュワードシップの評価と、経済的意思決定にとって有用な財務情報を提供すること。 ・広範な情報利用者：資源提供者、債権者、受益者及び顧客、政府関係機関、及び公衆 ・広範な情報利用者のうち、想定利用者として、資源提供者の情報二		

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
		ーズに焦点を当てる。		
会計基準	会計基準コーディフィケーション (産業別基準 (Industry Topic) 958 にて非営利事業体について規定して いる。)	企業会計基準 (非営利事業体に関しては、「財務報 告の原則書：公益事業体向け解釈」 が概念フレームワークとして、SORP が実務上の指針としての実質的な役 割を果たしている。)	社団・財団： ドイツ民法又はドイツ商法 有限会社： ドイツ商法	フランス会計原則 (社団・財団向けの追加規定 (フラ ンス会計規制委員会規則)がある。)
基準設定 主体	FASB	F R C (F R C による企業会計基準と整合 性を確保した形で、所轄機関 (チャ リティ委員会等) が S O R P を発行す る。発行に当たっては F R C の確認 が必要である。)	ドイツ法務省 (Bundesministerium der Justiz)	A N C (民間会計基準委員会 非営利組織 ワーキンググループ)
企業会計 との整合 性	企業会計との概念フレームワークの 共有によって、企業会計との整合性 を担保している。	企業会計基準が適用されるが、財務 報告原則書を一部修正して公益事業 体向け解釈を公表しており、これを 反映して作成された S O R P は、個別の 会計論点について企業会計基準と異 なる取扱いも多い。	I D W が、社団・財団それぞれのた めのドイツ民法に基づく財務諸表の ひな型を提供し、非営利組織特有の 会計処理につき意見書を提供してい る。	フランス会計原則が適用される。 社団・財団向けに一部追加規定 (フ ランス会計規制委員会規則) が設け られている。
非 営 利 セ ク タ ー 内 で 統 一 的 か 否 か	・非営利セクター内で統一的である。 ・対象となる非営利組織について、 三つの特徴を設けるとともに、対 象業種・団体を会計基準において 明記し、該当する組織については 原則として同一の会計基準体系が 適用される形となっている。	・枠組みレベルでは非営利セクター 内で統一的である。 ・非営利サブセクターの会計上の取 扱いを定める S O R P についても一 定の整合性を確保している。 ・また、非営利セクターの核となる 登録チャリティに関しては、同一 の S O R P が適用される。	・非営利組織の業務内容によっては、 会計報告に別の法律が適用される こともある。 ・社団・財団が、病院や介護施設を 運営している場合には、病院簿記 規則や介護施設簿記規則が適用さ れ、ドイツ商法上の会計報告が義 務付けられている。	・非営利セクター内で統一的である。 ・全ての社団・財団に同一会計基準 が適用される。

非営利組織会計の基本枠組み

1. 基本枠組みの必要性

において、幅広い情報利用者のニーズに応え得る会計枠組みを構築することが必要であることを論じたが、そのような会計枠組みを構築するためには、会計の基本的な考え方を整理する必要がある。ここでの基本的な考え方とは、会計に求められる役割及びその果たすべき目的を出発点に、会計の基礎にある前提や概念として体系化したものである。会計の基本枠組みは、会計実務の基本的指針となり、会計基準開発の概念的基礎を提供するものとなる。それによって、一貫した考え方の下に会計基準が開発され、明確な体系の下に、会計の目的を達成することが可能となる。これにより、財務諸表の作成者や情報利用者が会計の前提となる考え方を理解することができるようになるため、会計基準の解釈や、作成された財務諸表の理解に資するものとなる⁴⁴。

企業会計においては、このような会計の基本枠組みは概念フレームワークとして構築されている。国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board（IASB））は財務報告に関する概念フレームワークを構築しており、我が国では、財務会計基準機構（FASF）内に設置された企業会計基準を開発する組織である企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）から財務会計の概念フレームワークが2006年に公表されている。しかしながら、これらの概念フレームワークは、営利を目的とする企業の会計（企業会計）を前提に構築されたものである⁴⁵。営利企業と非営利組織とでは、資源提供者の期待や組織特性が一部異なり、それによって会計目的も異なり得る。では、アメリカ及びイギリスにおいて、概念フレームワークの一部について非営利組織の財務報告目的を反映して修正されていることが確認された。

そこで本章では、非営利組織を対象に、会計の概念的基礎を整理することによって、会計の基本枠組みの検討を試みる。

⁴⁴ 企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）討議資料「財務会計の概念フレームワーク」前文には、概念フレームワークの役割について、「概念フレームワークは、企業会計（特に財務会計）の基礎にある前提や概念を体系化したものである。それは、会計基準の概念的な基礎を提供するものであり、それによって、会計基準に対する理解が深まり、その解釈についての予見可能性も高まるであろう。また、概念フレームワークは、財務諸表の利用者に資するものであり、利用者が会計基準を解釈する際に無用のコストが生じることを避けるという効果も有するであろう。」と記載されている。

⁴⁵ ASBJ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」前文には、「討議資料の第1章で述べる財務報告の目的などは、当委員会の中心的な役割との関係上、原則として証券市場におけるディスクロージャー制度を念頭に置いて記述されたものである点にも留意しなければならない。ここでは公開企業を中心とする証券市場への情報開示が前提とされている。」と記載されている。

【会計の基本枠組みと会計基準】

会計の基本枠組みは、会計基準の基礎にある前提や概念を体系化したものであり、会計基準開発の指針となる。一貫した会計基準を構築する上で重要な役割を果たす。

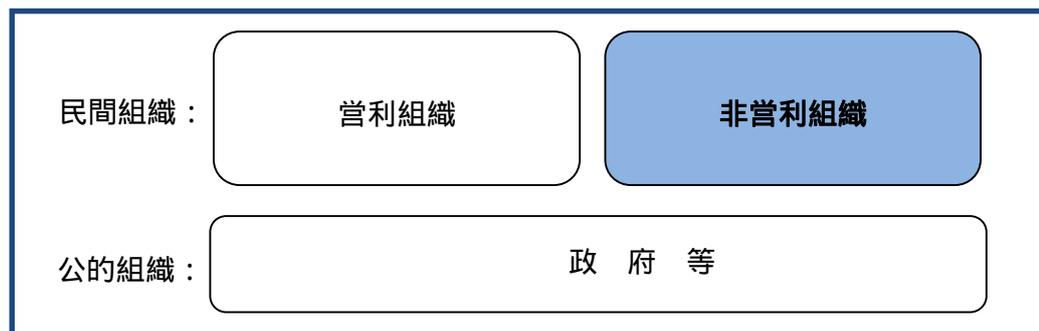
以下に、基本枠組みと会計基準それぞれの役割と対象範囲を示す。

	役割	対象範囲
基本 枠組み	財務報告の目的や基本原則等、その概念的枠組みを提供し、適切な会計基準開発をガイド	財務報告目的、質的特性、財務諸表の構成要素、認識と測定等
会計 基準	会計実務の規範として機能し、作成者が財務諸表を作成する上で準拠の対象となる。	財務諸表の表示、個別の会計上の重要論点等

2. 報告主体：非営利組織の範囲

本研究報告では、民間の非営利組織を対象に会計の基本枠組みの検討を進める。

【図4 民間組織と公的組織、営利組織と非営利組織】



(1) 民間組織と公的組織

民間企業や非営利組織は民間組織として、中央政府や地方自治体その他の政府関係機関は公的組織として位置付けられる。中央政府や地方自治体以外の組織であっても政府の直接的関与を通じて意思決定機能が掌握される組織は公的組織となる。例えば、我が国における独立行政法人のように事業計画の承認や代表者の任命権限を政府が保持する場合は考えられる。公的組織に適用される会計として公会計がある。

(2) 営利組織と非営利組織⁴⁶

民間組織は、営利を目的とする組織と営利を目的としない組織とに区分される。営利を目的とする組織とは、事業活動を通じて稼得した利益を分配することを目的とする組織であり、株式会社などの企業が代表的である。

⁴⁶ 非営利組織によっては、法律で「営利を目的としてその事業を行ってはならない」(消費生活協同組合法第9条)とされている法人もある。

一方、非営利組織は、団体利益の構成員への分配を目的としない組織である。事業活動を通じて稼得した資源は、組織目的を達成するために利用される。我が国において、本定義に該当し得る組織には、公益社団・財団法人、一般社団・財団法人、NPO法人、社会福祉法人、学校法人、医療法人、宗教法人、労働組合、消費生活協同組合を含む各種の協同組合及び任意団体等がある。これらのうち、法令によって利益分配が認められない組織が非営利組織となることは疑いないが、一定の利益分配が認められる、又は実質的に分配することが可能な組織も存在する。このような組織を非営利組織として取り扱うか、営利組織と取り扱うか、そして、その区分の判断基準が問題となる。

ここで、本研究報告において非営利組織を定義するのは、制度上の取扱いを定めることが目的ではなく、会計報告の想定利用者やそのニーズ、及び会計主体の組織特性を明確にして、会計枠組みの検討を進めるためである。後述するように、外部報告目的の会計は、情報利用者の情報ニーズに応えることを目的とするものである以上、対象組織範囲の判断に当たっては、情報利用者及びそのニーズの違いが重視されるべきであろう。すなわち、会計枠組みの検討においては、将来の経済的成果を求める情報利用者（投資家等）が主に想定される組織を企業会計が適用される対象とし、経済的成果を重視しない（組織目的の達成を求める）情報利用者が主に想定される組織を非営利組織会計の適用対象と考える。

3．非営利組織会計の基本枠組み案

(1) 会計の基本的な考え方

非営利組織の会計枠組みを検討するに当たっては、以下の4点について、特に配慮する必要がある。

情報利用者の期待に応えるものであること。

開示される情報は、これを利用する利害関係者のニーズを満たすものであることが求められる。

非営利組織に固有の特性を反映したものであること。

会計は、これを作成する組織の財政状態等を表すものである。したがって、非営利組織の会計は、非営利組織固有の特性を反映したものでなければならない。

一貫性が確保されていること。

外部報告目的の会計においては、異なる形態の組織間であっても、共通的な枠組みの下で会計情報が作成されなければ、情報利用者は、それぞれ適切

な理解ができず、複数組織の比較も困難である。組織形態が異なっている場合、利用者層が重なる場合や、同種の事業を営むなど相互の比較が想定される場合には、会計処理、表示の一貫性が確保されることが重要となる。

一般の情報利用者にとって分かりやすい会計であること。

多くの利害関係者が開示される会計情報を利用し、その意思決定に役立てるためには、作成される会計情報が一般の情報利用者にとって分かりやすく利便性の高いものである必要がある。

以下においては、まず、財務報告目的と情報利用者の情報ニーズを整理し、非営利組織がどのような会計情報を提供すべきか検討する。あわせて、会計に影響し得る非営利組織固有の特性について検討する。これらを踏まえ、会計の基礎として財務諸表の構成要素及び会計上の認識と測定についての基本的な考え方を整理する。

(2) 財務報告目的と情報ニーズ

財務報告目的と利害関係者

財務報告の目的は、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することにある。営利企業でも、非営利組織でも、この目的は変わらない。

しかしながら、企業会計と非営利組織会計とでは、情報利用者の関心、すなわち情報ニーズは異なり得る。外部報告目的で作成される企業会計の情報利用者は、将来の財務リターンを期待する資源提供者(主に投資家)であり、その情報ニーズ(関心事)は、投資先である企業の将来キャッシュ・フロー予測に資する情報とされる。つまり、企業の資源(資産)、企業に対する請求権(負債)、経営者等がどのように効率的かつ効果的に資源を利用する責任を果たしたか(収益性を含む損益の状況)についての情報が求められる。

一方、非営利組織は成果の分配を目的としない組織であるため、組織に対し、将来の超過収益を源泉とする財務リターンを期待する資源提供者は存在しない。非営利組織の利害関係者としては、資源提供者、債権者、受益者、従業員、ボランティア従事者、地域住民等が挙げられる。非営利組織の主な利害関係者それぞれの属性及び非営利組織への期待は、以下のとおり想定される。

【非営利組織の主な利害関係者と非営利組織への期待】

資源提供者:

資源提供者は、非営利組織がその目的を達成するための活動に必要な資源を提供する。ここでいう資源提供者には、会員、寄付者、助成金・補助金の

提供主体が含まれる。また、非営利組織を助成金・補助金といった形で財政的に支援する場合の政府その他の公共団体も、広義の資源提供者として含むことができると考えられる。

資源提供者は、非営利組織が、その目的の下に公益又は共益的な活動を実施することによって、社会的サービスを供給したり、課題解決に向けた成果を上げたりすることを期待する。

債権者⁴⁷：

金融取引又は商取引によって、非営利組織に対して債権を有する者である。債権者は、債権が確実に回収されることに関心を持つ。なお、債権者は非営利組織の取引先としての側面から、安定的かつ確実な取引の実現に関しても関心を有すると考えられる。

受益者：

非営利組織の提供するサービスを受ける者であり、その属性は福祉サービス利用者、学生、患者等、組織の活動内容によって多様である。

非営利組織のサービス受益者は、将来にわたって継続的かつ高品質なサービスが提供されることを期待する。

従業員、ボランティア従事者：

非営利組織は、多くの場合、その組織的な活動のために従業員を雇用する。従業員は、やりがいのある仕事への従事、社会的目的の達成、業務に見合った報酬、継続的な雇用、より良い労働条件等を期待する。また、非営利組織においては、その活動を実務的側面から支援するボランティア従事者も重要な利害関係者であり、やりがいのある仕事への従事、社会的目的の達成等を期待する。

地域住民：

継続的な公益サービス提供や雇用等の幅広い観点から、地域への貢献と、地域社会との円滑な関係を期待する。

非営利組織の会計情報は、これらの利害関係者による様々な意思決定に貢献することが考えられるが、このうち、特に非営利組織の会計に関心を持つのは、資源提供者及び債権者であると考えられる。受益者も、例えば、高等教育機関や介護施設等のサービスを受ける際には、比較的長い期間にわたっ

⁴⁷ ここでの債権者は、相対取引による債権者を想定している。非営利組織が債券を発行している場合は、広く一般投資家が存在することとなるため、企業会計が適合する。

てサービスを受け、それに対し多額の資金を支払うことも多いため、組織の財務状況への関心を持つことも多いが、受益者が組織の会計情報を利用する状況は多くない。他の利害関係者による利用目的を否定するものではないが、非営利組織の財務報告目的を明確にするためにも、一般の情報利用者として、資源提供者及び債権者を主たる情報利用者として想定することが適切と言える。

なお、我が国における非営利組織の会計に関しては、行政が重要な情報利用者として位置付けられ、発展してきた経緯がある。これは、非営利組織への資源提供に関して補助金や助成金という形で行政が重要な役割を果たしていること、また、公益的なサービスを提供する主体としての非営利組織の特性に鑑み、円滑かつ安定した活動が担保できるよう監督する立場にあることが影響している。今後も、行政は非営利組織会計の利用者であり続けることが想定されるが、そのニーズは、一般の情報利用者の会計ニーズと異なることも考えられる。本研究報告では、先述のとおり、一般の情報利用者幅広く利用可能な会計枠組みを構築することを重視しており、特定利用者の専門的、政策的ニーズに関しては、特定利用者向けに一般目的の会計から派生した形で提供される枠組みを想定して検討を進めることとする。

情報利用者の情報ニーズ

非営利組織による財務報告の主たる情報利用者を資源提供者及び債権者としたが、これらの利害関係者の期待から、その情報ニーズは以下のとおり整理できる。

ア．非営利組織の目的

非営利組織の目的は、公益又は共益に資することにあるが、資源提供者や債権者は、より具体的に組織がどのような目的のために活動するかに関心を持つ。特に、非営利組織の活動を支援することを目的とする資源提供者にとって重要な情報である。

イ．活動の方針及び計画

非営利組織が、その目的を達成するために、どのような考え方の下に、どのような活動を実施するかという方針及び計画に関する情報である。活動目的の実現を理解する上で重要な情報である。

ウ．継続的活動能力

非営利組織が目的達成に向けて、計画された活動を継続的に実施するための能力を有するかに関する情報である。活動能力は、財務、設備、人材や経験等の様々な側面から構成される。

エ．活動の努力及び成果に関する実績

資源提供者は、非営利組織へ提供した資源を基に、どのように活動がなされ、成果がもたらされたかについて関心を持つ。なお、このような実績情報は、債権者が、事業収益を伴うものも含めて、組織の活動が円滑に遂行されているかどうかを理解する上でも重要である。

これらの情報ニーズに関して会計に期待されるのは、上記の「ウ．継続的活動能力」及び「エ．活動の努力及び成果に関する実績」を理解するための情報提供である。

(3) 非営利組織に固有の特性

非営利組織の会計は、組織の財政状態及び活動状況を表すものであり、組織固有の特性を適切に反映できる形で設計される必要がある。そこで、ここでは、会計に影響し得る非営利組織固有の特性を挙げる。各特性が会計上どのように影響するかは、及びの各論点の検討において、個別に言及することとする。

持分

一部の例外を除き、非営利組織には持分が存在しない。残余財産の帰属に関しては、組織形態ごとに規定が異なるが、多くの場合、資源提供者には帰属しない。

資源提供と受益

公益を目的とした組織では、組織が提供するサービス⁴⁸は広く一般に対するものであり、通常、資源提供者とサービスの受益者は対応しない。会員間の共益を目的とした組織では資源提供者は受益者となるが、その場合でも資源提供と受益の量は通常対応しない。その結果、非営利組織の取引には収入、支出、それぞれの局面で対価性のない取引が発生する（収入面：寄付や補助金等、支出面：公益サービスの提供）。

会計への政策ニーズ

先述のとおり、非営利組織に関して、行政による情報ニーズは重要である。また、公益性の高いものとして位置付けられる非営利組織に関しては、基本財産の保護等、外部報告以外の政策目的が会計に期待されることもある。本研究報告では、一般の情報利用者への外部報告目的の会計を想定して検討を

⁴⁸ ここでのサービスは、福祉や医療、教育といったサービスのみならず、社会に向けた問題提起及び啓発といったアドボカシー活動や、文化芸術の増進といった表現活動も含み、非営利組織が提供する広範な社会的サービス全体を包含する概念である。

進めるが、他の目的との整合性を担保できる形で会計枠組みを構築することが求められる。

(4) 財務諸表の構成要素

非営利組織の情報利用者である資源提供者及び債権者の情報ニーズを踏まえると、継続的活動能力、特に財務健全性を理解するための情報として資産、負債及び純資産に関する情報が求められる。また、活動の状況、特に活動努力を理解するための情報として、収益及び費用に関する情報が求められる。したがって、非営利組織の財務諸表は、資産、負債、純資産、収益及び費用という要素によって構成されるべきである。

非営利組織の重要な特性として、一部の例外を除き持分が存在せず、企業会計における資本は財務諸表の構成要素として存在しない。資産と負債との差は純資産となり、基本的に組織に帰属する財産として、組織の事業継続能力を表すこととなる。ただし、組織に提供される資源について、その用途に制約が課されることもあり、その結果として、純資産の拘束性に対応した区分が問題となる。この点については、[図表 1-1](#) で具体的に検討する。

また、持分のない非営利組織において資本取引は存在しない⁴⁹。この場合、収益と費用の差額は純資産の増減と一致する。非営利組織は営利企業と異なり利益獲得を主たる目的としないため、当該差額は組織の主たる成果を表さず、財務諸表の構成要素としての位置付けを持たない。

(5) 認識と測定

会計枠組みを構築する上で、財務諸表の構成要素をどのように認識、測定するかは、重要な問題である。ここでは、資産及び負債の認識と測定について簡単に説明する。収益及び費用の認識については、より具体的な論点として [図表 1-2](#) で言及する。

資産の認識と測定

投資家等による企業の将来キャッシュ・フロー予測に有用な情報を提供することを目的とする企業会計においては、資産は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定できる場合に、貸借対照表上で認識される。

一方で、非営利組織は公益又は共益への貢献を目的としており、構成員への利益分配を目的としない。非営利組織は、その目的達成に向けた活動を遂行するために、財務、設備その他の資産を保有する。これらの資産は、その

⁴⁹ 我が国においては、非営利組織と呼ばれる組織において持分が認められている場合もあるが、本研究報告では、共通的な会計枠組みの構築に向けた検討の観点から、非営利組織に一般的である持分のない組織を想定して議論を展開する。

活動に直接的に利用されてサービス提供に貢献するものと、経済的便益獲得を通じて事業活動に間接的に貢献するものとに分類できる。

したがって、非営利組織が保有する資産は、将来のサービス提供能力又は経済的便益を有し、信頼性をもって測定できることを前提に、貸借対照表上、認識される⁵⁰。

資産の測定は、歴史的原価すなわち取得原価を基礎とする。ここで、非営利組織会計には、組織の継続的活動能力に関する情報を提供することも期待されるので、資産の持つ将来サービス提供能力又は経済的便益が著しく下落した場合には、その状況を貸借対照表価額に反映させる。また、金融資産に関しては、経済的便益の獲得を通じて事業活動に間接的に貢献する特性から、事業活動へ投入可能な評価額を貸借対照表価額に反映させる。

負債の認識と測定

非営利組織の会計においても、企業会計と同様、負債は経済主体が負っている経済的負担であり、かつ貨幣額で合理的に評価されるものと捉えることができる。

負債は借入金や買掛金といった法律上の債務に限らず、いずれ経済主体が負担することになる経済的負担で、かつ貨幣額で合理的に測定できるものは原則として負債となる。経済的負担には、法律上の確定した債務ではないが、その活動に関連して将来の支払義務をもたらす可能性が高い未払費用や引当金などが含まれる。

負債の概念は資産の概念とは違い、その負債概念自体が独立で存在するものではなく資産の概念と密接に関連性を持っている。非営利組織において、資産がサービス提供能力であるとすれば、負債は、将来の一定時点においてサービス提供能力である資産を減少させるものとして経済的負担の性質を持つ。

したがって、非営利組織会計では、負債は、社会に対するサービス提供能力である資産を将来的に減少させる経済的負担となる事実において認識され、その経済的負担額は、法律上の債務額又は将来の経済的負担の貨幣額に基づいて合理的に測定されることになる。

では、財務報告の目的と情報利用者のニーズを基礎に、非営利組織の会計枠組みの基本的考え方を整理した。非営利組織の財務報告の目的を、その主たる情報利用者である資源提供者及び債権者の意思決定に有用な情報の提供とした。また、情

⁵⁰ なお、資産の定義について、国際公会計基準（IPSAS）は、「過去の事象の結果として主体が支配している資源であって、将来の経済的便益又はサービス提供能力が主体へ流入することが期待されるもの」としている（国際公会計基準第1号第7項）。

報利用者のニーズを、「非営利組織の目的」、「活動の方針及び計画」、「継続的活動能力」及び「活動の努力及び成果に関する実績」に分類し、財務報告には「継続的活動能力」及び「活動の努力及び成果に関する実績」を理解するための情報提供が求められるとした。

このような情報利用者の情報ニーズと非営利組織に固有の特性を考慮し、財務諸表の構成要素（資産、負債、純資産、収益及び費用）と、それらの認識及び測定についての考え方を示した。

では、より具体的な論点に焦点を当てて検討を深める。

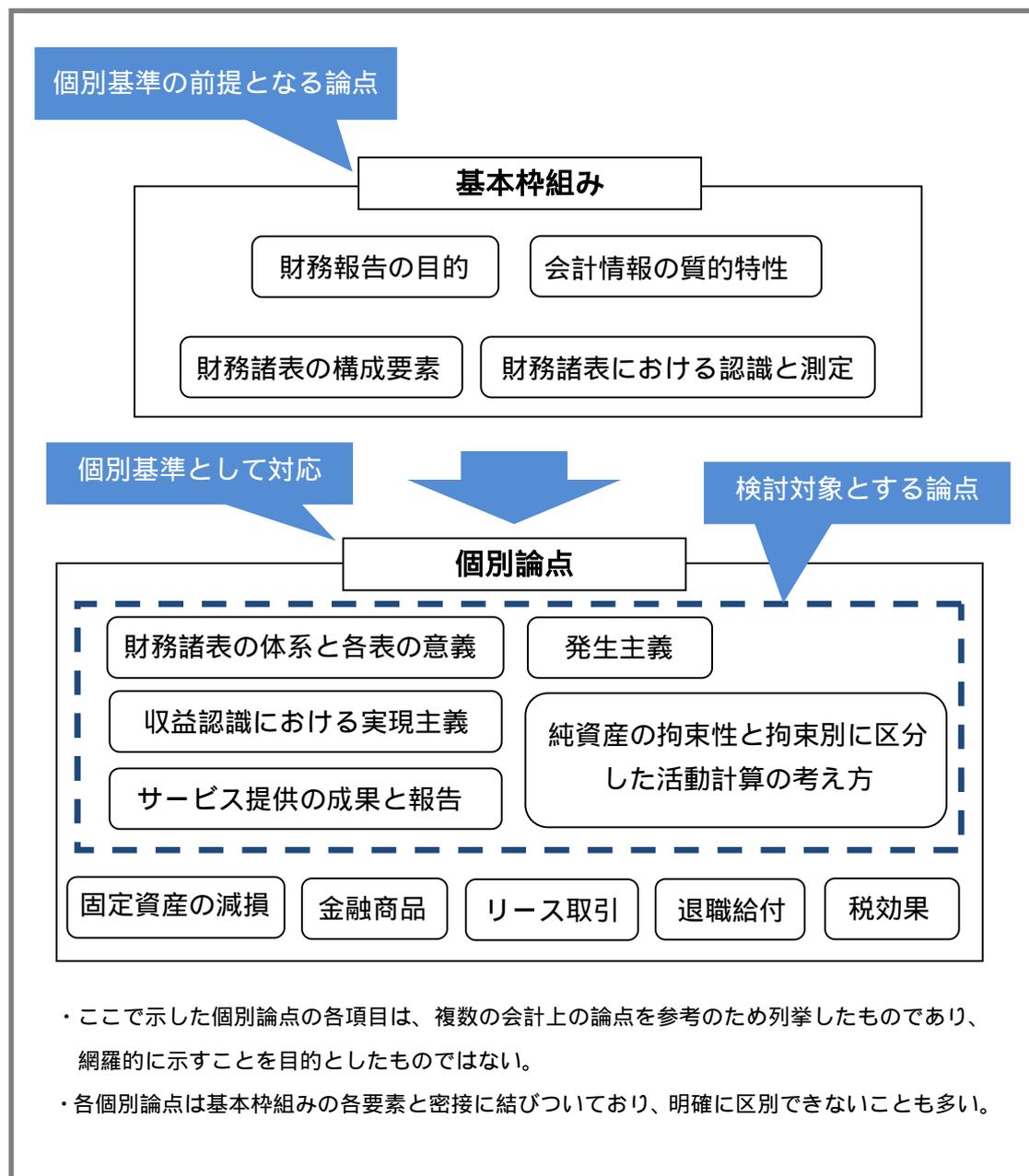
会計上の個別論点の検討

では、非営利組織会計の基本的な枠組みを示した。本章では、この基本枠組みを基礎としつつ、非営利組織会計についてのより具体的な論点を取り扱う。でも示したように、非営利組織には固有の特性が存在することに起因し、会計に関しても様々な論点が存在する。そのため、本研究報告で全てを網羅することは現実的ではない。本章では、非営利組織に特徴的で、かつ、会計上の取扱いに影響の大きい論点について考察することによって、個別の会計上の取扱いの具体的な検討に向けた示唆を提供することを目的とする。

そこで、まず非営利組織の財務諸表体系と各表の意義について考察した後、費用・収益認識の問題を取り扱う。費用認識については発生主義を、収益認識については非営利組織に特徴的な反対給付のない収益（寄付・助成金等）に焦点を当てて対応を検討する。さらに、非営利組織における純資産の拘束性に注目し、拘束別に区分した活動計算等を検討する。最後に、サービス提供の成果と報告について、その在り方を考察する。

なお、これらの個別論点は、基本枠組みの各要素と密接に結びついており、むしろ基本枠組みから導かれるものである。例えば、財務諸表体系や純資産区分に関する論点は、基本枠組みにおける「財務諸表の構成要素」と不可分である。本章では、費用・収益認識と発生主義、寄付・助成金収益の認識の問題を取り扱うが、これらは、基本枠組みの「財務諸表における認識と測定」そのもの、又はこれを具体化したものである。本章では、各論点に焦点を当てつつ、その基礎となる考え方も含めて包括的に検討することを試みる。

【図5 - 1 非営利組織の会計枠組み】



検討に当たっては、まず、各論点を提示する。その後、我が国の現行制度上の取扱いをレビューするとともに、情報利用者の情報ニーズを想定し、また、非営利組織固有の特性を考慮する。これらを踏まえ、非営利組織の財務報告目的から理論的考察を加え、望ましい会計上の取扱いを提示する。なお、諸外国の現行制度上の取扱いに関しては、付属資料2を参照されたい。

本研究報告では、以下の五つの論点について検討している。

1. 財務諸表の体系と各表の意義
2. 発生主義

- 3．収益認識における実現主義
- 4．純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方
- 5．サービス提供の成果と報告

1．財務諸表の体系と各表の意義

(1) 論点の所在

財務諸表は、組織がその利害関係者に対し、会計期末の財政状態や会計期間の活動状況、資金の状況を明らかにするために作成・開示する書類である。本項では、非営利組織にとっての財務諸表とその明細の位置付けを明確にするとともに、財務諸表を構成する各表の意義を検討する。

(2) 現行制度概要とその課題

我が国では、経済的資源に関するストック情報を表す貸借対照表、そして同フロー情報を表す書類(正味財産増減計算書、損益計算書、活動計算書等、様々な名称で呼ばれる。)が、多くの非営利法人において導入されている。

一方、法人形態により異なる点は、資金収支に関する情報と財産目録の取扱いである。資金収支に関する情報について、一部の公益社団・財団法人においてはキャッシュ・フロー計算書の作成が求められており、社会福祉法人、学校法人においては、いわゆる収支計算書の作成が求められている。ただし、その計算書の計上対象を画する資金の範囲については、法人形態により異なる。なお、資金収支に関して、その他の非営利組織については特に規定が存在しない。また、財産目録については、各法人形態の会計基準上では財務諸表には含まれていないが、多くの法人(公益社団・財団法人、NPO法人、社会福祉法人、医療法人等)で作成が義務付けられている。

【表5 - 2 現行制度における財務諸表等の体系】

法人形態	公益社団・財団法人	一般社団・財団法人	NPO法人	社会福祉法人
各法人形態において「財務諸表」「計算書類」「決算関係書類」と定められている書類*1	貸借対照表 正味財産増減計算書 キャッシュ・フロー計算書*2	貸借対照表 損益計算書	活動計算書 貸借対照表	資金収支計算書*3 事業活動計算書*3 貸借対照表*3
その他作成義務のある財務情報を含む書類	事業報告書 附属明細書 事業計画書 収支予算書*4 財産目録	事業報告書 附属明細書	財産目録 事業報告書	附属明細書 財産目録
任意書類		収支予算書、収支計算書（内部管理事項*5）		
資金の範囲（収支計算を実施している場合）		原則として現金預金及び短期債権債務（内部管理事項*5）		支払資金＝流動資産及び流動負債（社会福祉法人会計基準 第2章2）*6

*1：制度上の適用が求められている会計基準がある場合（表2 - 2参照）には、会計基準の規定を優先的に記載している。

*2：大規模法人のみに作成が求められる（公益法人会計基準運用指針3）。

*3：資金収支計算書には資金収支内訳表、事業区分資金収支内訳表及び拠点区分資金収支計算書を含み、事業活動計算書には事業活動内訳表、事業区分事業活動内訳表及び拠点区分事業活動計算書を含み、貸借対照表には貸借対照表内訳表、事業区分貸借対照表内訳表、事業区分貸借対照表内訳表及び拠点区分貸借対照表を含む（社会福祉法人会計基準注解（「社会福祉法人会計基準の制定について」（平成23年7月27日 雇児発0727第1項、社援発0727第1号、老発0727第1項 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））。

*4：認定法及び認定法施行規則に基づくもの。資金ベースではなく損益ベースである。

*5：「公益法人会計における内部管理事項について」（平成17年3月23日 公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議幹事会申合せ）

*6：1年基準により固定資産又は固定負債から振り替えられた流動資産・流動負債、引当金及び棚卸資産（貯蔵品を除く。）は含まれない。

法人形態	学校法人 *7	医療法人	消費生活協同組合
各法人形態において「財務諸表」「計算書類」「決算関係書類」と定められている書類	資金収支計算書並びにその内訳表及び活動区分資金収支計算書 *8 事業活動収支計算書及びその内訳表 貸借対照表及びその明細表	事業報告書 財産目録 貸借対照表 損益計算書 *10	貸借対照表 損益計算書 剰余金処分案又は損失処理案
その他作成義務のある財務情報を含む書類	事業報告書 財産目録 収支予算書 *9		事業報告書 附属明細書
任意書類			
資金の範囲（収支計算を実施している場合）	支払資金＝現金及びいつでも引き出すことができる預貯金（学校法人会計基準第6条）		

*7：学校法人会計基準の一部を改正する省令（平成25年4月22日文科科学省令第15号）が公布されており、本省令に基づき記載している。平成27年度（知事所轄学校法人については平成28年度）以後の会計年度に係る会計処理及び計算書類の作成から適用される。

*8：都道府県知事を所轄庁とする学校法人は、活動区分資金収支計算書を作成しないことができる。

*9：教育に係る経常的経費について補助金の交付を受ける学校法人は、収支予算書を所轄庁に届け出なければならない（私立学校振興助成法第14条第2項）。

*10：これらの書類について作成義務を定めるのみで、財務諸表の範囲は規定されていない。

表5 - 2から明らかなように、財務諸表体系に関する課題として以下2点が挙げられる。

資金収支情報の取扱い	資金収支に関する情報が、収支計算書やキャッシュ・フロー計算書により開示されており、法人形態によって異なっている。 また、資金の範囲について、各会計基準上の定義にばらつきが見られるため、法人形態間での比較が困難となっている。
財務諸表の名称	フロー情報を表す財務諸表の名称が様々であることや、活動計算を表す書類についても「収支計算書」という表現をしている法人形態もあることから、利用者の誤解を招く可能性がある。

(3) 考察

では、非営利組織会計には継続的活動能力と活動努力及び成果に関する実績を理解するための情報が期待されることから、その財務諸表は、継続的活動能力、特に財務健全性を理解するための情報としての資産、負債及び純資産、そして、活動努力を理解するための情報としての収益及び費用から構成されることを述べた。これらの構成要素を、その有機的な関係性を明らかにする形で会計情報として表すためには、資産、負債及び純資産の状態を表す貸借対照表と、収益及び費用とその差額によって計算される純資産増減を表す活動計算書が必要となる。

また、財務健全性を理解する上で、資金フローに関する情報も重要である。資金フローを表す書類としてはキャッシュ・フロー計算書と収支計算書がある。経済的資源に関するフロー情報を活動計算書が表すこと、外部報告目的という観点から資金の範囲を統一すべきこと、貸借対照表と活動計算書との連動性を重視するとともに作成上の実務負担を最小化したいことから、ここではキャッシュ・フロー計算書を財務諸表とすることを提案する。

以上を踏まえ、本研究報告で提案する財務諸表の構成は次のとおりである。

- ・ 貸借対照表：期末時点における財政状態を表示
- ・ 活動計算書：報告期における活動状況を表示
- ・ キャッシュ・フロー計算書：報告期における資金フローを表示

以下、各表の意義を述べる。

貸借対照表

貸借対照表は組織が保有している資産や、返済義務等を負っている負債を対照表示する財務諸表であり、資産及び負債の状況、すなわち組織の財政状態に関する情報を提供する。その構成要素としては、資産、負債及び純資産がある。

資産は、継続的なサービス提供基盤を表す。負債は、対外債務を含む将来支払に関する情報を提供する。また、資産と負債とを対比することによって、財政的な健全性が理解できる。後述するが、非営利組織において純資産を提供資源の拘束状況別に区分して表示することによって、資源に対する組織の裁量範囲を表すことにもつながる。

活動計算書

活動計算書は、特定の会計期間における組織の活動状況に関する情報を提供する。その構成要素は収入及び支出ではなく、収益及び費用である。一般的に、収入及び支出は、現金等資金の変動を認識するものであるのに対し、収益及び費用は、経済的資源の変動を、その発生の都度、適時に認識する。したがって、活動計算書を作成するためには、経済的資源の変動があった時点で会計処理を行う発生主義が必須となる。

収益は経済的資源の流入を、費用はその流出を表す。収益の内訳情報が提供されることによって、事業運営に必要な資源がどのように調達されたか、その源泉ごとの金額が明らかになる。また、費用の内訳情報が提供されることにより、組織が事業活動に投入した資源の内容と量に関する情報が表され、組織の活動内容の理解につながる。このように、収益及び費用の額は、非営利組織の規模（活動量）と活動を財務面から表現するものである。

なお、構成員への利益分配を目的としない非営利組織において、収益費用差額は、財務に関わるフロー情報として財務健全性の理解に貢献するが、非営利組織の成果情報とはならない。したがって、非営利組織においては、業績の財務上の表現である活動計算書の収益費用差額だけでなく、活動の目的や内容及び実績等の非財務情報も含めてその成果を報告する必要がある⁵¹。

キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書は、現金及び現金同等物⁵²の変動を表示する財務諸表であり、資金の流入及び流出についての情報を提供する。キャッシュ・フロー計算書は、主たる事業からのキャッシュ・フロー稼得状況を表す事業活動からのキャッシュ・フローと、固定資産・金融資産への投資等に係る投資活動キャッシュ・フロー、借入金返済等に係る財務活動キャッシュ・フローの三区分から構成される。

事業活動からのキャッシュ・フローの内訳により、組織が自力でどの程度

⁵¹ 非財務情報も含めた非営利組織の活動成果の報告については、「5. サービス提供の成果と報告」において詳細に検討している。

⁵² 現金同等物とは、容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりリスクしか負わない短期投資をいう（会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（日本公認会計士協会）第2項(2)）。

キャッシュ・フローを獲得する能力があるか、(直接法によりキャッシュ・フロー計算書を作成している場合)どのような資金により組織事業が支えられているのかが明らかになる。また、投資活動キャッシュ・フローや財務活動キャッシュ・フローは、組織の将来の事業見通しを理解する上で有用な情報となる。

【収支計算書の取扱い】

収支計算書とは、組織の収入及び支出を表す書類である。我が国の非営利組織においては、伝統的に、政府セクターからの補助金・助成金によってその活動が支えられ、寄付金収入や事業収入(=交換取引による収入)が相対的に小さい状況にあった。したがって、組織運営上、予算が極めて重要な意味を持ち、この予算の執行状況を表す情報として、収支ベースでの実績が収支計算書という形で報告されてきた。

収入及び支出情報の基礎となる資金の範囲は、学校法人の資金収支計算書のように短期で流動性の高い資金に限られている場合もあれば、社会福祉法人のように流動資産及び流動負債として定義される場合もある。前者の場合には、いわゆる資金収支を表す書類であるが、後者の場合の収支計算書は活動状況を表すフロー情報を提供する書類としての意味合いが強くなる。

非営利組織のうち、学校法人や社会福祉法人においては、いわゆる活動計算書と併せて収支計算書の作成が要求されているが、その他の組織では要求されていない。どの組織においても発生主義ベースの活動計算書の作成が要請されている状況を考えれば、組織の活動に関する情報は活動計算書で表示し、資金フローに関する情報をどのように提供すべきか、という観点からキャッシュ・フロー計算書と収支計算書の意義を比較検討すべきであろう。そこで、以下、収支計算書とキャッシュ・フロー計算書がどのように異なるか検討する。

・ 収支計算書とキャッシュ・フロー計算書の相違

作成目的	組織の資金フローについての情報を提供することを目的とする点で共通である。しかし、収支計算書は予算との対比を通じた年度の収支管理を目的とする側面が強いのに対して、キャッシュ・フロー計算書は資金フロー状況についての外部報告のみを目的とする。
資金範囲	既に述べたように、現状、収支計算書作成の基礎となる資金の範囲は、組織形態によって異なる。これは、予算に対する結果報告と管理を目的とするため、予算管理上の資金範囲と合わせる必要があるからである。一方、キャッシュ・フロー計算書における資金の範囲は、現金及び現金同等物となる。これは、外部報告目的である以上、比較可能性を担保するために組織間での取扱いに一貫性を持たせる必要があるからである。
作成プロセス	収支計算書は、一般的に、継続した帳簿記録を通じて作成され、資金と資金以外が変動する取引(例:固定資産支出、借入金の返済等)については、活動計算書と収支計算書双方に記録(一取引二仕訳)する必要がある。一方、

キャッシュ・フロー計算書は、間接法を採用することにより、貸借対照表及び活動計算書を基礎として期末に作成することが可能である。
--

以上の相違点を考慮すると、資源提供者を中心としたステークホルダーへの外部報告目的においては、資金範囲が統一されたキャッシュ・フロー計算書がより有用であり、また、実務負担も小さくなり得ることが理解できる⁵³。収支計算書に関しては、組織内部における予算管理や所轄官庁等の特定利用者への報告目的において一定の意義がある⁵⁴ことから、内部管理目的の計算書としての位置付けを明確にすることが望ましい。

【財産目録の取扱い】

多くの非営利組織において、財産目録の作成が求められている。この財産目録は、貸借対照表に記載された資産及び負債について、その名称、数量、使用目的、価額等の詳細を表示するものであり⁵⁵、その目的は、非営利組織が保有する資産、負っている負債の詳細を明確にすることにより、適切な資産保全と利害関係者による統制を図ることにある。財産目録は、資産、負債、純資産、収益及び費用という構成要素を表す主たる書類ではない以上、財務諸表の体系を構成する貸借対照表や活動計算書等とは区別して取り扱うべきものである⁵⁶。

本研究報告では、財産目録の有用性についての検討はしないが、貸借対照表上の資産及び負債の明細としての位置付けと、主要な資産及び負債に関する非財務情報とを区分する観点からは、以下の対応が望ましいと考える。

- ・ 固定資産や借入金等が重要な組織において、その詳細情報を提供する必要性が高い場合は、固定資産、借入金等について附属明細書での開示を求める。
- ・ 主要設備の概要等については、非財務情報として事業報告書等の記載項目とする。

(4) まとめ

非営利組織における財務諸表は、貸借対照表、活動計算書及びキャッシュ・フロー計算書の3表とすべきである。現行一部の法人制度において財務諸表と位置付けられている収支計算書及び財産目録は、一般目的の財務諸表（広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みに準拠して作成される財務諸表）の体系からは除外すべきである。

⁵³ キャッシュ・フロー計算書の資金範囲をどのように設定するかによって、その作成負担が左右される。短期的な資金移動が通常少なく、利用される金融商品も限定的な非営利組織においては、実務負担を軽減する観点から、貸借対照表に計上される資金範囲と整合性を持たせることも考えられる。

⁵⁴ 非営利法人委員会研究資料第3号「非営利法人会計の現状と展望」（日本公認会計士協会）「補論・非営利法人と予算」において、予算を、「計画機能、調整機能及び統制機能を有する管理会計として有効な手段であり、コーポレートガバナンスを担う手段」と位置付け、その重要性について触れている。

⁵⁵ 公益法人会計基準 第7 1

⁵⁶ 現行の各法人制度上、財産目録の作成義務は定められているものの、ほとんどの場合、財務諸表には含まれていない（表5-2）

2. 発生主義

で検討した資産及び負債の認識に関する議論を基に、発生主義について考察する。なお、次の3において収益認識における実現要件について検討する。

(1) 論点の所在

企業会計だけでなく非営利組織会計においても、その財政状態及び活動状況を適切に表す会計技法は発生主義であるかどうかについて検討する。

(2) 現行の取扱い

現行、主な非営利組織の会計においては、発生主義が適用されている。ただし、組織制度間で一部異なる会計処理が規定されている。

例えば、学校法人会計基準では、学校法人の退職金制度を踏まえ、数理計算によらず、期末要支給額に基づき退職給与引当金を計上することが規定されている⁵⁷。また、リース対象資産の減価償却においても、独自の簡便な処理が認められている。すなわち、会計年度の途中で取得した所有権移転外ファイナンス・リース取引に係るリース対象資産の減価償却額の計算において、年間減価償却額を月数按分する方法のほか、償却額年額の2分の1とすることや、取得年度は償却せず、翌年度から償却する方法等が認められている⁵⁸。

(3) 考察

組織の継続的活動能力、活動努力及び成果を適切に表現するためには、資源の変動時に会計上の認識を行う発生主義が不可欠である。組織への資源流入に伴う純資産の増加は収益として、資源の消費は費用として認識する。

例えば、組織が長期間利用する資産は、発生主義を採用する場合には固定資産として認識される。そして、固定資産使用の局面において、使用に伴う価値減少を表すため、使用期間にわたって減価償却を通じて費用化する。これによって、貸借対照表ではサービス提供能力に応じた価値が資産として表され、活動計算書では期中に費消されたサービスコストが費用として表される。

また、非営利組織の活動の実施能力、財務健全性に関する情報を適切に表現するためには、適時に負債を認識することも重要となる。例えば、将来発生する可能性の高い資源の流出のうち、当期に負担すべきものについては、現金支出を待たずに費用と負債（引当金）を計上する。事業債権の貸倒れ見込みや、提供済み労働の対価として将来支払を予定する賞与や退職金について、引当金を計上することによって、組織の実質的な財政状態を示すことができる。

このように、発生主義を採用することによって、資源の流入及び流出実態に

⁵⁷ 「退職給与引当金の計上等に係る会計方針の統一について（通知）」（平成23年2月17日 22高私参第11号 文部科学省高等教育局私学部参事官通知）1(1)

⁵⁸ 「リース取引に関する会計処理について（通知）」（平成20年9月11日 20高私参第2号 文部科学省高等教育局私学部参事官通知）3(1)

対応する形で、貸借対照表におけるストック情報（資産、負債及び純資産）活動計算書におけるフロー情報（収益及び費用）を的確に計上することができ、情報利用者による財政状態及び活動状況の理解に大きく貢献する。また、非営利組織における活動成果は主に財務諸表外で報告されるが、活動努力としての資源獲得や費消が期間対応することによって、活動努力と活動成果を一体的に理解することにもつながる⁵⁹。

(4) 適用局面において想定される課題

発生主義を適用する場合、一般的に現金主義に比して実務負担が増える。

発生主義の採用により必要となる代表的な実務（現金主義と比べた場合）

- ・発生時の収益認識と債権消込（債権管理）
- ・棚卸資産の計上と評価
- ・減価償却の実施
- ・各種引当金の計上

このように、発生主義の採用は、収入の少ない小規模組織において、特に大きな負担となり得る。ただ一方で、多くの小規模組織においては、毎期の収入と支出が経済的資源移動のほとんどであり、固定資産の保有や債権債務、賞与や退職金等も限定的であることが想定される。このような場合、発生主義による場合と収支計算（いわゆる修正現金主義）による場合で財政状態及び活動状況に大きな差がないことが想定される。

【複式簿記と発生主義会計】

発生主義会計によりストック情報（財政状態：資産、負債及び純資産）とフロー情報（活動状況：収益及び費用）を作成するに当たっては、ストック計算とフロー計算とが帳簿上、有機的に関連付けて記録される複式簿記を採用することが必要となる。これによって、情報利用者は財政状態と活動状況とを一体的、包括的に理解することが可能になる。また、財務諸表作成者にとっても財政状態と活動状況の計算を一つの帳簿組織で行うため、会計処理や記帳の誤りを発見しやすく、会計の信頼性向上にも有効である。

(5) まとめ

以上のとおり、発生主義（費用認識。収益認識については発生に加えて実現要件を課す。）の適用により、組織の活動努力や活動成果、継続的活動能力を表

⁵⁹ 例えば、建物の取得を取得時の支出としてのみ認識する場合、当該建物を利用することによって将来期間に提供される福祉や医療、教育といったサービス成果と期間対応せず、活動努力と活動成果との一体的な理解を損ねる結果となる。

すことを通じて、情報利用者の情報ニーズを満たした財務諸表を作成・開示できることが示された。一方、発生主義の適用によって、実務上の負担が増大することも想定された。一定規模以上の組織など、情報利用者の情報ニーズが高い組織においては、発生主義適用によるメリットは、その適用に伴う負担を上回ることが想定されるため、発生主義が適用されるべきである。今後、発生主義の適用に関して、引当金や減価償却等の個別の論点についても、一貫した会計上の取扱いを検討する必要がある。

3. 収益認識における実現主義

(1) 論点の所在

次に、非営利組織における収益の認識要件を検討する。なお、本研究報告では、非営利組織への資源の流入に伴う純資産の増加を「収益」と定義している⁶⁰。

企業会計では、収益の認識について実現要件を課しており、費用と収益でその認識の要件に差を設けている（実現主義）。実現主義の要件は「財貨の移転又は役務の提供完了」及び「金額の合理的な見積りが可能」という2要件である⁶¹。

ここで、非営利組織の主要な収益の一つである寄付、助成金等については、資源提供者と受益者が異なり、資源提供者に対する財貨の移転又は役務の提供がない。したがって、その収益認識に関して、上記2要件のうち「財貨の移転又は役務の提供完了」を直接当てはめることができない。そこで、企業会計における実現主義を拡張することによって、非営利組織にふさわしい収益認識要件を提示する。あわせて、この収益認識要件を当てはめた場合の非営利組織の会計処理について検討する。

(2) 現行の取扱い

非営利組織の各会計基準において、適用すべき収益認識の基本的な原則についての定めはない。寄付金や補助金の収益認識について個別の取扱いが定められている場合もあるが、その取扱いにも法人形態ごとに差が見られる。

例えば、寄付金の収益認識時点として、学校法人会計基準及びNPO法人会計基準では、現金主義に基づく取扱いが原則とされている⁶²。一方、公益法人会計基準では、使途に制約が課された寄付金収入に関しては、寄付金等の受入

⁶⁰ 企業には持分概念があるため、所有者との取引である資本取引と法人自身の業績である損益取引を区分する必要がある（資本取引・損益取引区分の原則）。一方、非営利組織には持分概念がないことが多く、この場合、企業会計における資本取引・損益取引区分の原則が成り立たない。

⁶¹ 企業会計原則（昭和24年7月9日 経済安定本部企業会計制度対策調査会中間報告）第二 損益計算書原則三B

⁶² 学校法人における寄付金収入は、寄付金品の受領年度に認識するが、翌年度入学予定の学生生徒等に係る寄付金については、受領年度においては前受金収入とし、翌年度の帰属収入とすることも認められる（学校法人委員会報告第39号「寄付金収入に関する会計処理及び監査上の取扱い」（日本公認会計士協会）1）。NPO法人会計基準では、受取寄付金は入金時に収益計上するものと定められている（NPO法人会計基準 第13項）。

額を指定正味財産増減の部に記載し、寄付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形となっており、収益として表示されるのは振替時（制約が解除された時点）となっている。

その他、収益認識に関連する取扱いとしては、公益法人会計基準及び社会福祉法人会計基準において、受領した補助金で固定資産を購入した場合の処理が規定されている⁶³。NPO法人会計基準では、ボランティアによって提供されたサービスについて収益認識する規定が存在する⁶⁴。

(3) 考察

企業会計においては、(1)で示したように、「財貨の移転又は役務の提供完了」及び「金額の合理的な見積りが可能」という2要件が、収益認識の要件である（実現主義の原則）。

非営利組織の収益には、反対給付のある収益と、反対給付のない収益がある。反対給付のある収益は、物品の販売やサービス提供の対価として実現される収益であり、企業会計における収益と同じである。一方、反対給付のない収益は、寄付、助成金及び補助金のように、組織の公益又は共益活動実施を支援する目的で、組織外部の者から資源が提供される場合である。このような反対給付のない収益については、実現主義の原則のうち「(資源提供者への)財貨の移転又は役務の提供完了」要件が満たされないため、企業会計における実現主義の要件をそのまま適用することができない。

したがって、非営利組織の収益認識に関しては、反対給付のない収益も含めて適用できる実現主義の要件を設定する必要がある。

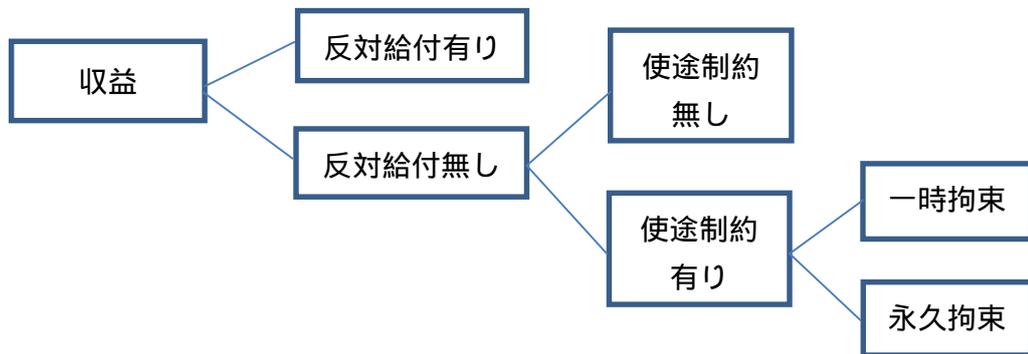
反対給付のない収益である寄付や助成金は、主に以下のような特徴がある。

- ・ 財貨又は役務が資源提供元に対して提供されないことがある（対価性がない。）すなわち、資源提供者は投下資本の回収を目的としない。
- ・ 財貨又は役務の提供前に、資源提供者から資源を受領することが多い。
- ・ 複数期間にわたって使用するよう拠出者が指定した資源が存在する。
- ・ 資源提供を受けた一定期間後に未使用額を返還する場合がある。

⁶³ 補助金受領時に全額を収益認識するとともに、同額の特別費用（特別積立金積立額）を計上し、毎会計年度、固定資産の減価償却費計上に併せて同額を取り崩す（社会福祉法人会計基準注解（注10）（注11））。

⁶⁴ 提供を受けた部分につき合理的に金額を算定できる場合に注記することが認められている。さらに、外部資料等により客観的に把握できる場合は活動計算書に計上することができる（NPO法人会計基準 第26項）。なお、活動計算書上、同額の費用を同時に計上することとされている。

【図5 - 3 非営利組織における収益の分類⁶⁵】



非営利組織における実現主義要件の提案

実現主義の本質は、組織への資源流入が実質的に生じていることを確認できる時点において、収益を認識することにある。寄付や助成金といった反対給付のない収益に関して言えば、資源提供者から非営利組織への権利移転がなされ、これが取り消される可能性が低く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合である。

このような考え方にに基づき、非営利組織の収益（反対給付の有無を問わない。）について、以下の要件に基づく実現主義を提案する。

- (A) 資源の移転：権利を支配している状態、又はその他資源を利用でき、その資源の将来を自ら決定できる状態にある。
- (B) 確実性：移転が確実である。
- (C) 測定可能性：移転額を測定できる。

ここでは、企業会計の実現主義における「財貨の移転又は役務の提供完了」の要件を拡張し、非営利組織への資源移転の有無を収益認識の要件としている。したがって、物品販売などの反対給付のある取引に関しては、物品に関する所有権が移転し、これに対応する売上債権についての支配を組織が獲得した場合（獲得することが確実となった場合）に、収益を認識することとなる（企業会計における実現主義と変わらない。）

一方、寄付や助成金といった反対給付のない資源流入については、提供された資源についての支配を獲得し、利用できる状態になった時点で収益を認識する。以下、反対給付のない資源流入の収益認識について、より詳しく検討する。

⁶⁵ 一時拘束と永久拘束の定義については、「4. 純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方」を参照のこと。

使途に関する制約がない収益

非営利組織の収益には、提供される資源の使途に関する制約がある場合と制約がない場合があるが、使途に制約がない資源提供に関しては、資源提供後に組織が無条件での支配を獲得するため、資源提供時に収益認識すべきである。

例えば、一般的に、非営利組織へ使途に制約のない寄付金が提供される場合、寄付の意思表示と入金と同時になされることが多い。この場合、入金時に資源の移転、その確実性、測定可能性の要件が満たされるため、入金時点をもって収益を認識することとなる。ただし、寄付金の提供に関して入金前に契約が締結され、寄付金額と入金日が明確になっている等、上記の3要件が満たされていると判断できる場合においては、入金前（入金が確実になった時点）での収益認識がふさわしい局面も想定される。

使途に関する制約がある収益

非営利組織への資源提供者は、提供され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、利用目的や使途についての制約を課すことも多い。資源提供者（例：助成金の交付者）が提供資源（例：助成金）の使途に制約を課した場合、これを原資とする活動は、その使途目的の範囲内に限定される。助成金の場合、通常その対象活動、期間、充当可能費目等が定められており、対象活動の終了後に活動及び支出報告を受け、使途制約解除を確認する、又は提供資源の全部若しくは一部の返還を求めることとなる。

このような提供資源に関して、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（前述(A)の要件を満たさない。）との理由から、収益認識を否定する考え方もある。一方で、制約が課された使途の範囲において非営利組織側の裁量の下で利用できるのであれば、一定程度の支配を獲得しており、収益認識すべきとの考え方もある。

ここで、「反対給付のない収益」が「活動時点の前に」発生することは、非営利組織の活動の重要な特徴の一つである。すなわち、非営利組織活動において、

- | |
|---|
| (A) 資源提供者からの資金等の提供（流入）
(B) 公益又は共益活動の遂行と、それに伴う各支出の発生
(C) 活動の完了、資源提供者への報告及び（該当する場合）未利用資源の返還 |
|---|

という一連のプロセスは、非営利組織の活動の全体像を理解する上で、いずれも欠くことのできない要素である。組織の活動計算書上では一連のプロセスをフロー情報として提供するとともに、組織の純資産についても使途制約の有無によって区分して表示することが、資源提供者への有益な情報を提供

する会計目的に合致するものとする。

このような考え方からすれば、制約された用途の範囲での裁量が与えられており、その他の収益認識要件が満たされる場合には「一時拘束資源の流入」として収益認識し、その後の事業実施完了時においては、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」として認識することが適切であろう。また、貸借対照表上も、一時拘束純資産と非拘束純資産と区別して表示することによって組織の支配状況の違いが明確となり、活動計算書と連動しつつ、非営利組織固有の特性を表現することが可能となる。

以上から、非営利組織における用途に関する制約が課された収益に関しては、資源流入、拘束解除それぞれの時点で段階的に認識すべきと言える⁶⁶。

固定資産を取得する財源として寄付等を受領した場合

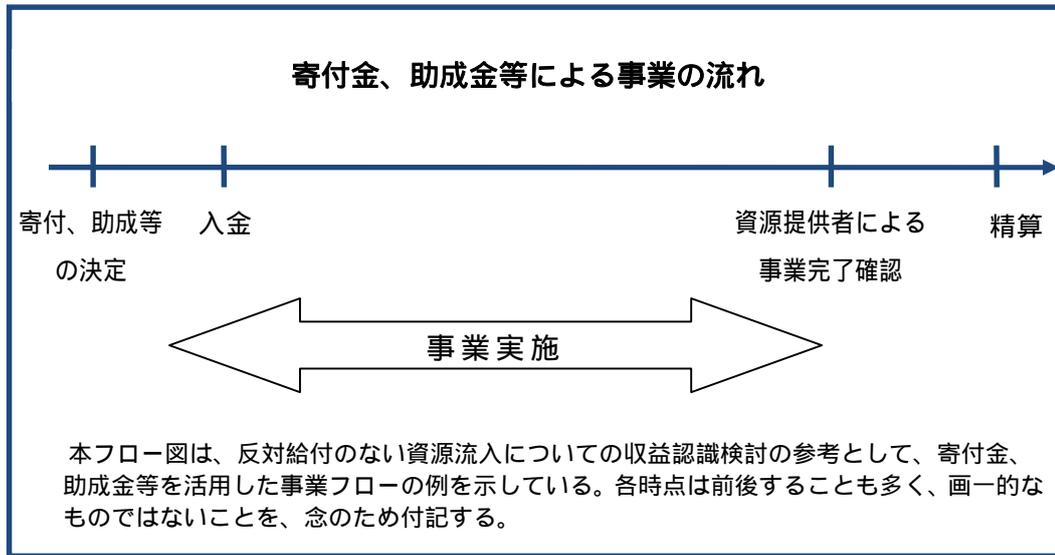
固定資産を取得する財源として寄付等を受領した場合、その活動費用（固定資産の減価償却費）は複数期間（使用期間）にわたって発生するものの、入金は一時に成されるので、入金額全額を一会計期間の収益として認識することが適切か、という問題が生じる。

このような複数期間の活動に対応する収益については、寄付等の受入れが確実にされた段階で収益認識することが適切である。しかしながら、ここで一時に非拘束純資産の増加として区分してしまうと、使用期間にわたって発生する費用と対応せず、組織の活動成果が適切に表示されないこととなる。そこで、寄付者の用途制約（固定資産を指定した活動に使用する等）がある場合は、当該用途制約の状況を反映させるため、実施期間にわたって純資産を拘束する（一時拘束純資産とする）ことが適切である。拘束された純資産は、減価償却（使用）に応じて非拘束純資産に振り替えられる（拘束の解除）こととなる。

これにより、貸借対照表上、資源提供者により拘束されている資金と、固定資産の簿価が対応する。また、活動計算書上、当期減価償却費（活動費用）が寄付等で賄われている程度が明らかになる。

⁶⁶ 純資産の拘束について、詳細は「4. 純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方」を参照のこと。

【図5 - 4 寄付金、助成金等による事業の流れ】



寄付金、助成金等の性質	収益認識時点（実現要件の適用）	拘束の解除時点
用途制約のないもの	通常、入金時に資源の移転、その確実性及び測定可能性が満たされる。	-
用途制約のあるもの	対象事業、期間、金額の範囲内で、当該資源を自由に利用可能であり、事後的な成果が助成金確定の要件となっていない場合においては、入金時に3要件が満たされる。事後的な成果達成が要件とされる場合には、事業終了後に3要件が満たされる。	資源提供主体による事業完了確認時に拘束解除
固定資産を取得する財源として提供されるもの	契約締結又は入金時に資源の移転が確実となる。	減価償却に伴い拘束解除

助成金等の返還義務

助成金等、用途制約の課された資源につき、未使用残額の返還が求められることがある。このような返還可能性が高い資金について、どのような取扱いが望ましいか検討する。

用途制約の課された助成金等の交付決定を受けた際には、上の表で示している「用途制約のあるもの」の収益認識時点の説明に記載のとおり、事業成果と助成金の交付とが紐付けられていない場合、一時拘束純資産に計上する。助成対象事業の期間が決算期をまたぐ場合、決算期末時点での未使用残額は

一時拘束純資産として貸借対照表に計上されることとなる。ここで、当初計画された活動の一部を実施できない等の理由から、交付された資金の一部が使用されないと見込まれる場合がある。このような場合、未使用残額全てを一時拘束純資産に計上することは、純資産の過大計上となる。したがって、返還可能性が高いことが判明した場合、返還見積額を費用計上することによって一時拘束純資産から控除するとともに、同額を負債（引当金）として計上することが適切である。

(4) まとめ

組織形態により収益認識時点が異なることのないように、非営利組織全般に該当する収益認識要件を確立すべきである。

複数期間の活動に対応する収益については、受入時には一時拘束純資産として計上（純資産の増加であるので収益認識である。）し、使用に応じて（減価償却等に対応させて）非拘束純資産への振替を行うことが適切である。

受け入れた助成金等で返還の可能性が高いことが判明した場合は、その時点で一時拘束純資産から負債（引当金）へ振り替える。なお、純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算については、4において検討する。

4．純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方

(1) 論点の所在

3では純資産の拘束という方法を採用することにより、複数期間の活動に対応する収益を適切に活動計算の結果として表示できることを示した。4では、情報利用者の情報ニーズと非営利組織の特性を踏まえた上で、純資産の拘束について、その概念整理と具体的方法を検討する。

(2) 現行制度概要とその課題

我が国非営利組織の現行制度上、資源提供者による用途制約の状況により純資産を区分している法人は、公益法人及び社会福祉法人⁶⁷である⁶⁸。一方、学校法人では、純資産の区分について「基本金」制度を設けている。両者の相違は、が専ら資源提供者の用途制約の状況により拘束性を区分する一方、は、法人の資産保全を目的として、法令等に基づき帰属収入からの繰入れが要請されている点である。

このように、法人形態により純資産区分の方法が異なると、法人形態を越え

⁶⁷ 社会福祉法人会計基準には、基本金という純資産項目が存在する。資源提供者の拘束により純資産を区分する点が、公益法人会計基準と共通しているため、に分類している。

⁶⁸ NPO法人会計基準では、用途に制約が課された寄付等については注記項目とし、貸借対照表や活動計算書上での区分報告は原則として求めている。ただし、重要性が高い場合には、公益法人会計基準同様の区分報告をするものとしている。

て横断的に財政状態を把握することが難しく、また、情報利用者の誤解を招く可能性もある。

(3) 考察

非営利組織の純資産の特性

非営利組織は、一部の例外を除いて持分がなく、残余財産は資源提供者に分配されない。すなわち、企業会計のように拠出資本と獲得資本とを区別して表す必要性が乏しい。

一方、非営利組織の純資産には、その利用決定に関する組織の裁量範囲に差がある。例えば、資源提供者は非営利組織への資源提供に際して、その目的を達成するために使途に制約を課すことがある。また、公的性格が強く、固定資産の継続保持が事業活動の遂行上重要な意味を持つ組織に関して、その財政的基礎を担保するために、制度的に純資産の拘束を義務付けている場合もある。

拘束区分表示の意義と目的

このような非営利組織における純資産の特性を反映し、純資産に使途制約が課されているかどうかを区分して表示することが、資源提供者の情報ニーズに資する。例えば、使途に制約が課されている純資産がどの程度あるのか、逆に言えば、組織が自由に利用可能な純資産がどの程度あるかという情報は、当該組織の位置付けや体力（財務健全性）を理解する上で、重要な情報である。

一方、寄付者等からの純資産に対する拘束は、資源の利用についての制約を課すものであるから、組織の業務運営上の制約ともなり得る。また、寄付者等から拘束を課された資産に対する受託責任をいかに遂行したかについての情報は、組織の業務運営の成果を評価するのに役立つものとなる。フロー情報に関しても、純資産の拘束区分に応じた活動計算が示されることによって、組織がどのような性格の資源を獲得し、また、利用したのかを理解できる。

このように、純資産を拘束別に区分して表示する目的は、拘束純資産により、資源提供者からどの程度の使途制約があるかを示すこと、非拘束純資産により、組織が自由に利用できる純資産の残高について情報を開示することにある。非拘束純資産が純資産全体に占める割合は、財務的安定性、財務的弾力性⁶⁹を示す指標となる。

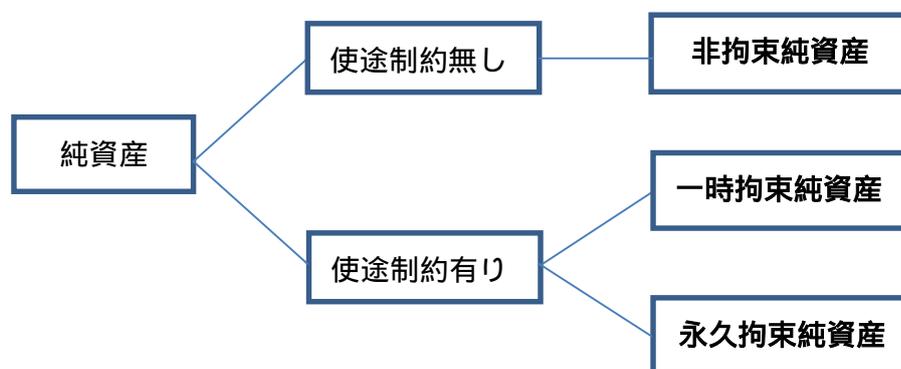
⁶⁹ 財務的弾力性とは、法人が自ら保有する資金について、支出の金額とタイミングをどの程度自由に操作できるかという程度をいう。財務的弾力性が高いと、予測不可能な支出に対応することができる。すなわち、非拘束純資産が多額の場合は、財務的弾力性が高くなる（FASB 基準書第 117 号 第 9 項）。

望ましい拘束区分

まず、組織が活動目的を達成する範囲において自由に利用可能な資源（非拘束純資産）と、利用範囲について一定の制約が課されている資源（拘束純資産）とに区分すべきである。

また、制約が課されている資源について、永久に保持することが求められる資源（永久拘束純資産）⁷⁰と、一定期間の後に拘束が解除される資源（一時拘束純資産）⁷¹とに区分すべきである。会計上、いずれの拘束区分に該当するかは、法令による要請が資源提供者からの要請にかかわらず、拘束実態によって判断されるべきである。

【図5 - 5 拘束の違いによる純資産の区分】



拘束区分に対応した活動計算書の様式

次に、活動計算書の表示例を示しているが、以下の理由から、拘束区分ごとに資源流入を示す並列式を採用することが望ましいと考える。

- ・ 拘束区分別に資源流入が表示されるため、獲得資源についての使用制約の状況が理解できる。
- ・ 拘束の解消や振替を、当期の資源流入と区別して把握しやすい。拘束区分の変更勘定を別途設けることで、内部振替であることが明確となる（収益の二重計上との誤解を防ぐことができる。）

拘束純資産区分における費用計上の方法として、「非拘束純資産に振り替えて費用を差し引く方式」と「拘束純資産から費用を差し引く方式」が考えら

⁷⁰ 永久拘束純資産は、永久保持が要請された資産であり、時の経過により消滅したり、組織の行為によって消費されたりしない純資産である。例えば、寄付された土地が当てはまる。

⁷¹ 一時拘束純資産は、法人に一時的に流入するものの、時の経過により消滅するか、組織の行為によって消費されるために永久に保持できない純資産である。例えば、プロジェクトと利用可能費目が指定された助成金や、寄贈された建物等の償却資産が当てはまる。

れる。

【非拘束純資産に振り替えて費用を差し引く方式】

	非拘束 (Unrestricted)	一時拘束 (Temporarily Restricted)	永久拘束 (Permanently Restricted)	計
一般収益	100,000	-	-	100,000
事業寄付(一時拘束)	-	50,000	-	50,000
基金受入(永久拘束)	-	-	30,000	30,000
収益計A	100,000	50,000	30,000	180,000
拘束の解除B	25,000	(25,000)	-	-
一般費用	40,000	-	-	40,000
事業費用	25,000 *1	-	-	25,000
費用計C	65,000	-	-	65,000
当期純資産変動額(A+B-C)	60,000	25,000	30,000	115,000
期首純資産	800,000	200,000	200,000	1,200,000
期末純資産	860,000	225,000	230,000	1,315,000

*1 一時拘束純資産を使用した場合、本方式においては、非拘束区分で 事業費用を計上する。

用途どおりに使用した場合、当該使用額に相当する金額を拘束純資産から非拘束純資産へ振り替える。この方法によると、非拘束区分において費用と収益が対応する。また、非拘束純資産の増加額合計により、組織の完全な管理下に属した収益額が把握できる。

【拘束純資産から費用を差し引く方式】

	非拘束 (Unrestricted)	一時拘束 (Temporarily Restricted)	永久拘束 (Permanently Restricted)	計
一般収益	100,000	-	-	100,000
事業寄付(一時拘束)	-	50,000	-	50,000
基金受入(永久拘束)	-	-	30,000	30,000
収益計A	100,000	50,000	30,000	180,000
一般費用	40,000	-	-	40,000
事業費用	-	25,000 *2	-	25,000
費用計B	40,000	25,000	-	65,000
振替 *3	-	-	-	-
当期純資産変動額(A-B)	60,000	25,000	30,000	115,000
期首純資産	800,000	200,000	200,000	1,200,000
期末純資産	860,000	225,000	230,000	1,315,000

*2 一時拘束純資産を使用した場合、本方式においては、一時拘束区分で 事業費用を計上する。
*3 振替... 拠出資金の性質(一定期間拘束の目的等)が変わったことによる場合等に限定される。

拘束純資産を使用した場合は拘束純資産区分において費用を計上する。この方法によると、拘束区分・非拘束区分の各区分において費用と収益が対応する。一時拘束純資産の使用状況が、非拘束純資産から分離されて報告されるため、当該拘束資源の提供者(寄付者等)の情報ニーズを満たすと考えられる。

(4) まとめ

非営利組織の純資産を永久拘束・一時拘束・非拘束の3区分に大別し、それぞれについて区分した残高を貸借対照表上で表示するとともに、拘束区分別に活動計算を実施すべきである。法令による要請が資源提供者からの要請にかかわらず、拘束があるかないか、さらに一時的なものか永久的なものかという実態を反映した形で区分されるべきである。

特定の組織形態について基本財産保護等の理由から、法令上の拘束等の状況について、より詳細な定めをする必要がある場合には、上記3区分の小区分として項目を設けるか、又は注記による表示を求めることが望ましい。組織形態ごとに純資産区分が異なる状況は、一般の情報利用者の誤解を招く可能性が高い。

また、活動計算の表示方式としては、拘束区分ごとに列を設ける並列式を採用すべきである。拘束区分別の外部からの資源流入と拘束区分間の振替が、明確に表示されるからである。

5. サービス提供の成果と報告

(1) 論点の所在

組織の財政状態を報告することは会計の主たる目的であるが、報告対象期間における組織の活動成果を報告することも会計に期待される目的の重要な要素である。

企業会計においては、企業活動による成果を表す情報として、収益や利益が主たるものとして位置付けられており、収益と費用から当期利益を求める損益計算書は、報告年度における企業活動の成果を導くための財務諸表である。これは、将来のキャッシュ・フロー予測のための利益獲得に関心を持つ情報利用者である投資家の情報ニーズに合致しているし、利益獲得目的の事業活動を展開する企業⁷²の組織特性とも整合している。

一方、非営利組織は通常、利益獲得を目的として活動するものではない。また、情報利用者となる資源提供者及び債権者も、超過収益に基づく財務リターンを得ることを目的としていない。したがって、企業会計のような収益や利益は、非営利組織の成果情報としての確でない。そこで本項では、非営利組織におけるサービス提供の成果について、どのように報告されるべきか検討する。

(2) 考察

非営利組織は、営利を目的とせず、公益又は共益に資することを目的として活動する組織である。非営利組織の目的は、社会福祉への貢献、教育機会の提

⁷² 企業においても、広く社会へ価値を提供する事業活動を通じて収益を獲得することを目的としており、株主価値にとどまらない企業価値を外部報告上表するための情報として非財務情報が重視されつつある。

供、環境の保全といった一般公衆の利益に資すること又は社員等の特定多数の者の共通の利益に資することであり、その活動の成果は、公益又は共益への貢献度合いで表されるべきである。

一方、非営利組織への資源提供者も、当該組織が実施する公益的又は共益的な活動を支援するため、財務その他の資源を提供する。資源提供者となる個人や団体は、提供先組織の活動が実施されることによって社会福祉や環境保全といった公益、さらには、より具体的な目的が達成されることを期待して寄付や助成を行う。また、政府からの助成金や補助金に関しても、非営利組織による活動が公益に資するものであるからこそ、政府は国民から委託された資源を拠出するのであり、そこで期待される成果は個別には多様であろうが、究極的には公益への貢献にある。

このような非営利組織の目的及び情報利用者である資源提供者の期待を考えると、非営利組織の活動成果は、公益や共益への貢献度合いによって表されるべきであるが、直接これを測定することは非常に困難である。むしろ、非営利組織がどのような活動を実施し、これによってどのような実績が上がったか、これらの活動が非営利組織の組織目的の実現にどのように貢献しているかを総合的に提示することが、その活動成果の報告として求められる。



(3) 国内の現行制度と実務

我が国の非営利法人は、それぞれ法の下で事業報告書の作成と備置き等が要請されている。しかしながら、事業報告書の記載項目については概括的な定めのみであって、開示に関する具体的な要請は少なく、成果情報を含めて各法人の判断の下、自由に作成する形となっている。

例えば、学校法人に関しては、「私立学校法の一部を改正する法律等の施行に伴う財務情報の公開等について(通知)(平成16年7月23日 16文科高第304号 文部科学省高等教育局私学部長通知)において、その記載例が示され、事業報告書は、財務書類の背景となる学校法人の事業方針やその内容を分かりやすく説明し、理解を得るためのものとして位置付けられている。そして、記載例においては「法人の概要」、「事業の概要」及び「財務の概要」の3区分に区分することが例示されている。したがって、法人の目的や活動内容、その成果については、「事業の概要」区分での記載が期待されるが、これについての具体的な定めはない。

(4) まとめ

活動努力情報と活動成果情報の提供

非営利組織の活動を理解するためには、活動努力と活動成果を表す情報が必要である。活動努力は、主に、活動の内容と活動への資源投入によって表され、これらの一部は財務報告によって提供可能な情報である。活動計算書において、報告組織の主要な事業グループ別にどの程度の費用が発生したかが示されることによって、情報利用者は事業グループ別の資源投入量が理解できる。また、当該事業に従事した職員や外部ボランティア等の人員数など、財務以外の投入実績が報告されることによって、財務情報と併せて、より良い理解につながる。なお、活動努力を理解する上で各事業の目的や主な活動内容が示されることは不可欠であり、これらの情報は、説明的記述によって提供されるべきである。

一方、活動成果は、個別活動の実績を表す活動実績情報と、その活動が目的とする社会的課題の解決や社会的便益の増進にどの程度寄与したかを表す貢献に関する情報とに分類できる。これらの情報は、多くの場合、会計上測定することは非常に困難である。財務会計で表現しようという考え方もあるが、その評価は不確実性が高く、会計情報の価値低下につながるため、確実性を重視する会計情報に混在させるべきではない。財務会計の枠外において非財務指標や説明的記述によって対応されるべきである。

活動成果に関する情報は、活動の有効性を理解する上で重要である。また、活動努力に関する情報と活動成果に関する情報の両方が提供されることによって、活動の効率性を理解することができる。資源提供者は、より少ない資源投入によって、より多くの成果が実現されることを期待すると考えられることから、活動の効率性に関する情報は重要である。具体的には、プログラム分類を統一する、投入資源と活動実績との相互関係を明らかにする、活動実績を当該年度の活動努力や外部要因によって分析する等、活動努力情報と活動成果情報が相互に関連付けられて報告されることによって、活動の効率性に関するより良い理解につながる。

【表 5 - 6 活動努力と活動成果情報】

(括弧内は「開発途上国での水資源アクセス改善」を目的とした事業を想定した場合の例)

		理解	財務情報	非財務情報
活動努力	活動内容	どのような活動を実施しているか	活動計算書	説明的記述 (・安全な水の提供) (・井戸の開発)
	資源投入	使用設備、人員数、費用額など	活動計算書： 機能別費用明細	職員数 ボランティア数

			貸借対照表： 固定資産額	設備面積等
活動 成 果	活動実績	プログラム別の 活動実績（目標 との対比）	-	活動実績を表す指標 （・井戸掘削数） （・水質調査結果）
	貢献	目的とする社会的 課題の解決や 社会的便益への 貢献度合い	-	貢献度合いを表す指標 （・水アクセス可能世帯数） （・1人当たり水利用量） （・衛生状態等の改善への 貢献）

事業報告と会計情報

活動努力と活動成果の情報は、報告組織である非営利組織の事業報告全体を通じて提供されることが望ましい。

非営利組織は、自らの活動目的を達成するために、戦略をもって活動を実施する。戦略策定に当たっては、活動目標が設定され、その達成状況が実績として測定され、管理されるはずである。また、今後の活動をより良くしていくために、その活動実績は分析され、戦略の改善又は再構築につながる。

外部の情報利用者にとっても、非営利組織の活動努力や活動実績を、このような全体像の中で捉えることが、その活動の有効性や効率性のより良い理解につながる。活動計算書におけるプログラム別費用明細や、プログラム別費用に対応する収益に関する情報は、それ単独でも、投入資源についての情報としての意味を持ち得るが、組織の活動目的、個々のプログラム目標と達成のための戦略、個別の具体的な活動内容及び活動実績といった一連の情報とともに有機的に関連付けて報告されることによって、情報の有用性は格段に上がる。

本研究報告は非営利組織の会計を対象とするものであるが、事業報告の体系化と会計情報との有機的な結合が、非営利組織会計の有用性を高めるものとなることを、ここで改めて指摘したい。

6. 今後の検討課題

本章では、で示した非営利組織会計の基本枠組みを基礎に、「財務諸表の体系と各表の意義」、「発生主義」、「収益認識における実現主義」、「純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方」及び「サービス提供の成果と報告」の各論点について、その意義と会計上の取扱いについて検討した。本章の冒頭でも言及したとおり、非営利組織会計について検討すべき論点は、これらに限定されるものではない。例えば、以下に示す論点についても、検討が必要である。

(1) 検討が必要と考えられる論点

非営利組織会計基準の適用範囲

我が国の非営利組織会計においては、「非営利性」が明確に規定されていないため、どのような組織が非営利組織となるのか⁷³、会計上明らかではない。今回提案した共通的な枠組みを、どの組織にまで適用するのかについては更に検討が必要である。

財務諸表の作成単位（連結範囲、作成単位内のセグメントの捉え方）

非営利組織において、報告組織範囲をどのように捉えるかが問題となる。連結の範囲を判断する際の基準として、企業等の持分保有割合のほか、人事や取引等を通じた非営利組織の支配等が考えられる。

また、報告単位内のセグメント報告を実施するかどうか、セグメント区分の設定方法なども論点として考えられる。

固定資産の減損会計の考え方

企業会計において、「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」（「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 3）とされている⁷⁴。

非営利組織においては、収益の獲得ではなく、サービスの提供を目的とした固定資産も多く保有しているため、その減損については取扱いを検討していく必要がある。

非営利組織の合併・統合時の会計処理

非営利組織の合併・統合時に、消滅法人の資産及び負債を時価評価して引き継ぐのか、それとも帳簿価額のまま引き継ぐのか、という点が問題となる⁷⁵。

また、存続法人が何らかの資金提供を行って消滅法人を取得した場合に、当該資金額と承継対象資産・負債の差額（企業会計における「のれん」に相当する金額）をどのように会計処理するかも問題となる。

⁷³ なお、IV では、「団体利益の構成員への分配を目的としない組織」を非営利組織としている。

⁷⁴ 具体的には、減損の兆候のある固定資産について、売却した場合の価額（正味売却価額）と保有し続けた場合の価値（使用価値）のうち高い金額（回収可能価額）と帳簿価額を比較し、回収可能価額が帳簿価額を下回っていれば回収可能価額まで帳簿価額を切り下げる処理を行う。

⁷⁵ 時価評価する考え方は、消滅法人を一旦清算して、改めて取得するという考え方（取得法）に基づくものであり、帳簿価額のまま引き継ぐ考え方は、消滅法人の事業の継続性を重視するものである。「取得」は、企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（平成 15 年 10 月 31 日 企業会計審議会）第 9 項によると、「他の企業又は企業を構成する事業に対する支配を獲得すること」と定義されている。非営利組織にはそもそも持分がないことが一般的であるため、「支配」や「取得」という考え方がなじむのかという論点もある。

無償等による役務提供の評価

無償又は著しく低廉な対価での役務提供が多くを占める組織においては、ボランティアによる役務提供に係る収益及び費用を計上することにより、他組織と比較した場合のボランティア活動の規模が明らかになる可能性がある。

ただし、多くの非営利組織の現行会計基準において制度化するには至っていない。なぜなら、入出金のように取引上、明確な事象が存在しないため、収益計上額を見積もらざるを得ないためである。今後、ボランティアによる役務提供に係る収益及び費用の見積方法について、体系的な事例整理を行い、計上方法について検討を行うことが望まれる。

財務諸表の表示

現行制度上、財務諸表の表示（どのような勘定科目を用いるか）については会計基準の別添や参考資料として勘定科目表において示されていることが多い。勘定科目表において示された勘定科目は、各会計基準間で精粗等にはばらつきがあるのが現状である。集約した表示を行うことにより、異なる法人形態間での比較、分析が行えるように改善する余地がある。

(2) 小規模組織等における例外的取扱い

以上のとおり、今後検討が必要と考えられる論点を例示したが、特に、「非営利組織会計基準の適用範囲」については、多くの小規模組織が存在する非営利組織の実態に鑑み、非営利組織側の実務上の制約と情報利用者側のニーズ（会計情報の重要性）のそれぞれを勘案して対応する必要がある。会計情報の作成には、継続的な経理実務と決算実務とが必要であり、本業務に割くことのできるリソースの大きさは、組織規模等によって大きく異なる。また、資源提供者から、又は広く社会から、多くの資源提供を受ける組織と、小規模で地域ベースの共益的活動を中心とする組織とでは、求められる説明責任と会計情報の重要性は大きく異なる。

本章の各論点で示した取扱いは、原則として、情報開示の必要性が高く、かつ、一定の実務リソースを割くことのできる組織を想定したものである。例えば、「純資産の拘束区分と連動した活動計算」や「キャッシュ・フロー計算書の作成」、「資産評価における減損会計の適用」といった実務は、小規模組織を想定した場合、「発生主義の適用」という論点に比べると優先性が低いとも考えられる。非営利組織会計の原則的な取扱いを示しつつも、小規模組織については、実務上の優先度を考慮しつつ、一定の簡便的な取扱いを認めるといった対応の必要性も検討すべきである。

会計枠組み構築に向けた提案

において示した非営利組織会計の基本枠組みを基礎として、¹では、代表的な個別論点を例示するとともに、検討を試みた。本章では、非営利組織の会計枠組み構築の在り方について検討する。²で述べたとおり、我が国の非営利組織会計は、法人形態別に会計基準が設定され、各会計基準間で取扱いが異なる領域も多く、共通的な非営利組織会計の枠組みの構築を目指すべきである。

そこで次の1では、非営利組織に共通的な会計枠組みの構築を進めるアプローチを検討する。続いて2では、非営利組織の会計基準設定について検討する。現行の非営利組織会計の基準設定、基準設定主体に求められる要件を検討した上で、複数の案を提示し、今後の方向性についての示唆を提供する。

1. 共通的な会計枠組み構築のアプローチ

ここでは、どのように非営利組織に共通的な会計枠組みの構築を図るかを検討する。

(1) 考慮すべき事項

共通的な会計枠組みの構築に向けて、第一に、非営利組織における財務報告目的を明確にすることが重要である。どのような情報利用者を想定し、どのような情報を提供するか、そのための財務諸表の構成要素と認識及び測定に関する基本的な考え方を整理する必要がある。そのような概念的基礎なくして、体系的かつ整合性の取れた会計枠組みを構築することはできない。³で示したように、アメリカやイギリスにおいても、非営利組織の会計目的を明確にすることによって、体系的かつ一貫した非営利組織の会計基準が開発されている。

一方で、我が国では、現行、法人形態ごとに設定された会計基準に基づき会計処理が行われており、現行基準と実務への配慮が必要である。また、非営利セクターに属する組織の目的及び活動は多様であり、そのような多様性を反映できることも重要である。非営利組織全体に適用される会計基準は、全体として共通的な枠組みでありつつも、そのような多様性を適切に表現できるものでなければならない。

(2) 三つの方式

このような観点から、非営利組織の共通的な会計枠組みについて、共通化の範囲と深さが異なる三つの方式を検討する。

基本枠組み共有アプローチ

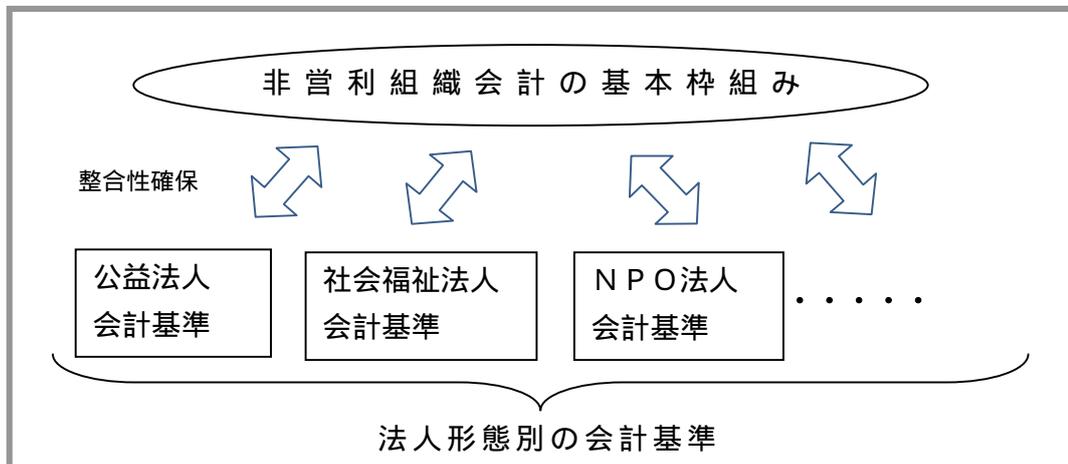
会計基準は法人形態ごとに設定するが、非営利組織会計に関する基本的な考え方をまとめた概念的な基本枠組みを構築し、各会計基準は基本枠組みとの整合性を確保する方式である。

本アプローチにおいて、会計の基本枠組みは共有されるが、会計基準レベ

ルでは整合性の確保にとどまる。

利点	<ul style="list-style-type: none"> ・非営利組織会計の概念的基礎が形成される。 ・現行の会計実務との連続性を確保しつつ、法人相互の会計の整合性を図ることができる。
課題	<ul style="list-style-type: none"> ・基本枠組みに含まれる財務諸表の構成要素、会計の認識と測定等については整合性が取れるが、個別の会計論点への対応については、法人間で異なる処理となり得る。 ・法人形態ごとにそれぞれ会計基準を設定するので、モデル会計基準の開発アプローチ及び会計基準共通化アプローチに比べて、基準設定コストの面で、非効率となり得る。

【図6 - 1 基本枠組み共有アプローチ】



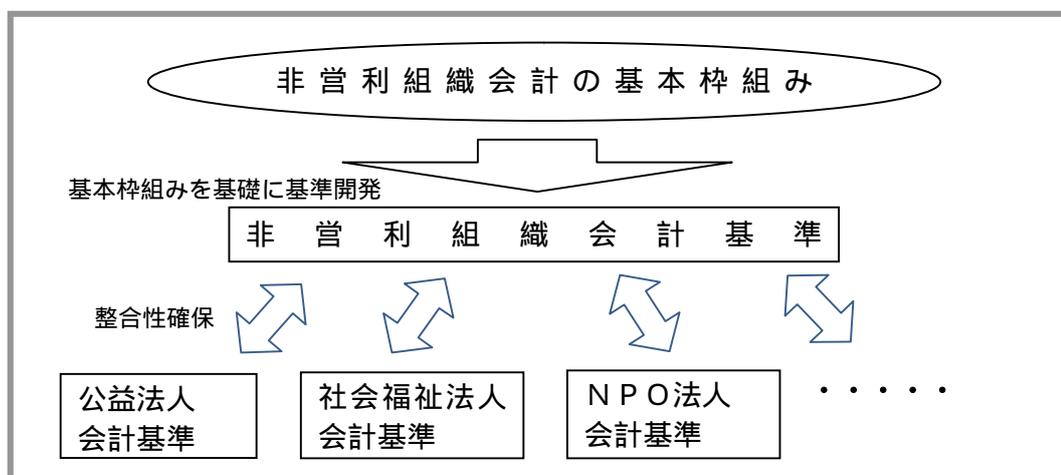
モデル会計基準の開発アプローチ

非営利組織会計の基本枠組みを構築するとともに、基本枠組みを基礎として非営利組織会計基準を開発する。制度上は、公益法人会計基準等の法人形態別の会計基準は存続するが、非営利組織会計基準をモデルとした基準開発又は改正が進むことによって、法人形態別の会計基準間の整合性が高まる。

すなわち、ここで開発される会計基準は非営利組織のモデル会計基準として位置付けられる。アメリカの取引法に関する統一商事法典は、民間組織の開発したモデル法であり、法的拘束力を持たないが、各州法はこれを参考に制定されており、モデル法が州相互の整合性確保に大きな役割を果たしている。国際財務報告基準（IFRS）や国際公会計基準（IPSAS）も、各国によるアダプション（採用）を想定して開発されたものであるが、コンバージェンス（収斂）段階においては、実質的にモデル会計基準としての役割を果たしている。

利点	<ul style="list-style-type: none"> ・モデル会計基準によって、個別の会計論点について明確な指針を示すことができる。 ・基本枠組み共有アプローチに比べて、非営利組織全体としての整合性をより高めた会計枠組みの構築が可能となる。
課題	<ul style="list-style-type: none"> ・法人形態ごとにそれぞれ会計基準を設定するので、モデル会計基準が、各会計基準にどの程度反映されるか、不確実性が残る。 ・会計基準共通化アプローチに比べて、基準設定コストの面で、非効率となり得る。

【図6 - 2 モデル会計基準の開発アプローチ】



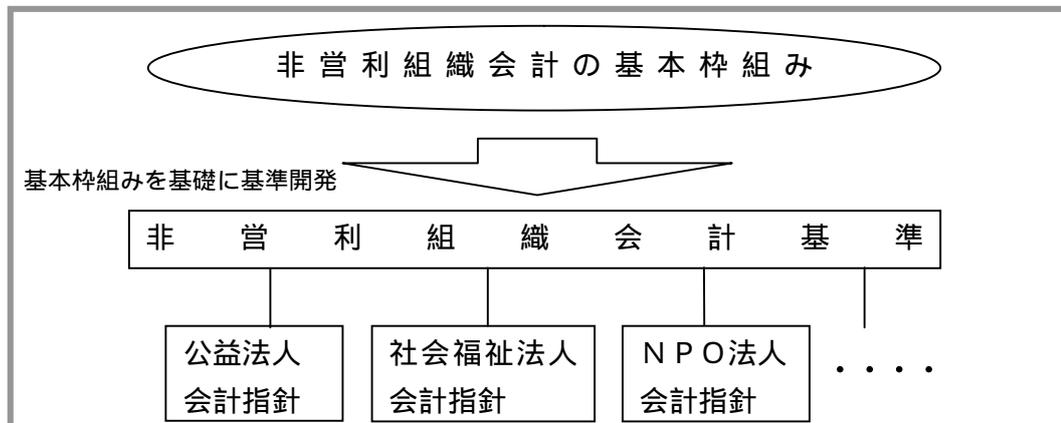
会計基準共通化アプローチ

非営利組織会計の基本枠組みだけでなく、個別の会計論点の取扱いについても共通に適用される会計基準を設定する方式である。

法人特有の問題については、共通の会計基準を原則としつつ、その適用や解釈のための指針を別途提示することによって、対応することとする。この場合、会計基準が異なる法人の多様な状況を反映するため、柔軟な対応が可能となる形である必要がある。基本枠組み共有アプローチ及びモデル会計基準の開発アプローチに比べ、より広範かつ深いレベルで会計枠組みが構築される。

利点	<ul style="list-style-type: none"> ・非営利組織全体で共通的な会計基準の適用が実現
課題	<ul style="list-style-type: none"> ・全体の整合性を重視する結果、特定の法人について、その特性を適切に反映できない場合が生じ得る（ただし、会計基準レベルでの適用の柔軟性を高めつつ、整合性を確保し、個別の状況を反映し得る指針を開発することによって解決可能）。 ・現行実務との相違が大きくなる可能性があり、現行実務からの移行が課題となる。

【図6 - 3 会計基準共通化アプローチ】



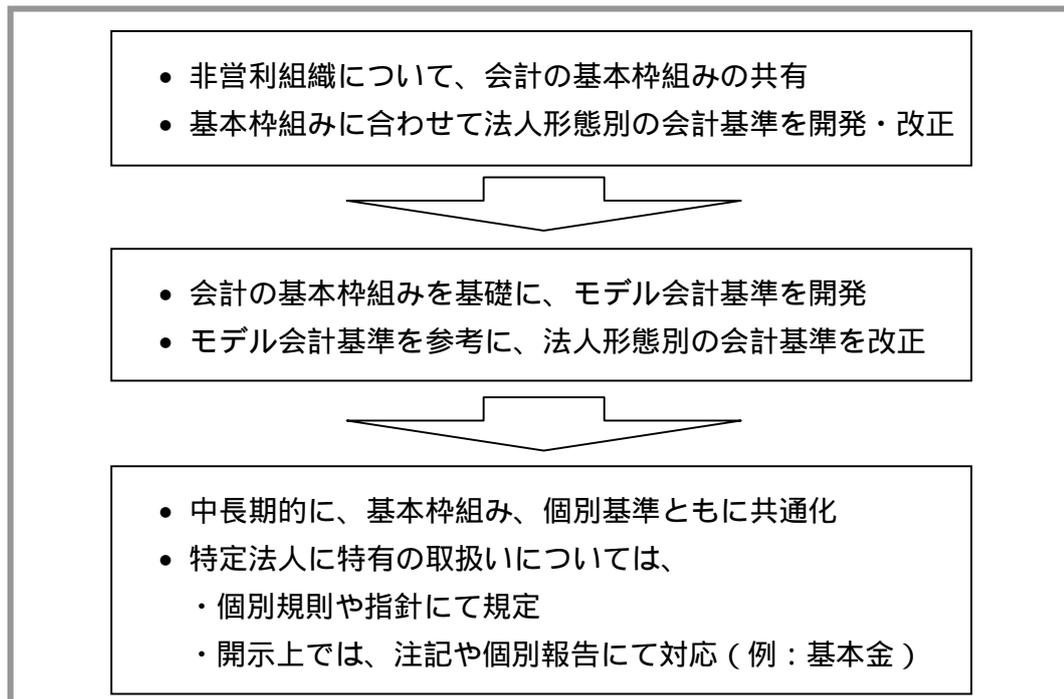
(3) 段階的アプローチの提案

(2)では、共通的な会計枠組みの構築に向けた三つの方式を示した。

ここで、法人形態の違いによる差異を解消し、分かりやすく一貫した非営利組織会計を実現するためには、基準レベルでの統合を図る会計基準統合化アプローチが望ましい。しかしながら、前述のとおり、現行基準からの変更が大きくなる場合に、各法人にとって実務対応のための負荷が大きくなり得る。実務対応を円滑に進めるためには、現行制度との継続性への十分な配慮も欠かせない。また、共通的な会計枠組みの構築に向けて、非営利組織会計の基本的な考え方となる基本枠組みを共有し、段階的に基準開発と制度対応を進めていくことが必要である。

以上を踏まえ、ここでは非営利組織会計の共通的な枠組み構築に向けた段階的なアプローチを提案する。すなわち、会計基準共通化を中期的な課題として位置付け、まずは非営利組織会計の基本枠組みを共有しながら個別会計基準の開発又は改正を行い、続いて非営利組織のモデル会計基準開発を進め、収斂を進めながら、非営利組織全体として会計基準の共通化を図るというように、段階的に統合化を進めるアプローチである。

【図6 - 4 非営利組織の会計枠組み構築に向けた段階的アプローチ】



2. 会計基準設定における体制とガバナンス

非営利セクターに、横断的かつ一貫した会計枠組みを構築するためには、非営利組織会計基準を一元的に取り扱う体制が不可欠である。また、 において言及したとおり、我が国において非営利組織の各会計基準は、その所轄官庁によってそれぞれ設定されており、非営利組織に共通した会計枠組み構築に向けて新たなガバナンスの在り方を検討する必要がある。本項では、 において一元的な体制を整備していることが確認されたアメリカ及びイギリス等の制度も参考にしつつ、非営利組織の共通的な会計枠組みを構築するための望ましい体制（設定主体）及びガバナンスの在り方を検討する。

(1) 会計基準設定主体に求められる要件

適切な会計基準の開発を進める上で、会計基準の設定主体には、主に以下の要件を確保することが求められる。

利害関係者の参画と代表性

会計基準は非営利組織の利害関係者（ステークホルダー）の要請を適切に反映するものでなければならない。そのためには、これらの利害関係者がバランス良く参画することによって、その利害を調整し、ニーズを反映できることが必要である。

独立性

開発される会計基準は、特定の利害関係者の要請のみ重視した、偏ったも

のであってはならない。会計基準設定主体は、あらゆる利害関係者から独立した、中立的な組織であることが必要である。

透明性とガバナンス

利害関係者の適切な参画を促し、また、会計基準開発プロセスの信頼性を担保するためには、基準開発プロセスにおける透明性が確保される必要がある。また、参加者の選定や会計基準設定に関する手続を含む組織運営に関する監視機構の存在など、組織のガバナンスが構築されている必要がある。

正当性

開発された会計基準が、制度的枠組みの下、一般に公正妥当な会計基準として機能するためには、基準設定主体及び開発された基準が、法令による裏付けを持つことが必要である。

専門性

会計基準の開発に必要な専門的な知識及び経験を具備していることが必要である。会計の知識だけでなく、非営利組織制度や実務についての理解も重要である。

財政基盤

会計基準開発には人員その他の資源が不可欠であり、そのためのコストが発生する。これらのコストを最小化しつつ、財政的な安定を担保するための資金調達の仕組みが必要である。

(2) 基準設定主体の案

上記各要件を確保した形で会計基準を設定するための基準設定主体の在り方について、以下、三つのアプローチを検討する。

政府内に独立組織を設置する方式

政府内に、非営利組織の会計枠組み、より広くは情報開示枠組みに特化した独立組織を設置する方式である。イギリス政府に設置されたチャリティ委員会は、各非営利組織のチャリティとしての登録、監督、報告、開示までを包括的に取り扱う機関であり、その役割は、情報開示や会計を越えるものであるが、我が国にとって参考になる形であろう。我が国の現行制度と異なる点は、省庁毎に各非営利組織制度を所管し、会計基準設定権限を持つのではなく、他省庁から独立した組織として一元的に情報開示制度の整備と会計基準設定を行うことである。

本方式の利点は、政府を除く各利害関係者からの中立性を確保しやすいこ

と、規制機関が会計基準を設定するために会計基準の法的な裏付けが容易であること、会計基準設定のための財源を確保しやすいこと等が挙げられる。

一方、政府内に設置されるため、行政側の意向が強く反映され、非営利組織等の民間側のニーズが反映されにくくなる、又は、そのような疑念を持たれやすい、といった課題もある。このような行政からの独立性への懸念に対しては、イギリスのチャリティ委員会のように、当該独立組織が政府及び他の行政省庁から一切の影響を受けず、また、独立組織の意思決定機関（委員会等）メンバーの任命権を含め、人事権についても当該独立組織が保持するという形を取ることによって、一定の対処が可能と考えられる。

非営利組織の会計に特化した民間の基準設定団体を設立する方式

非営利組織向けの会計基準開発を目的とした民間団体を新規設立する方式である。本方式の利点は、政府を含めて、あらゆる利害関係者から独立した、中立的な基準設定主体としやすい点にある。

しかしながら、本方式は、新規に民間組織を設立することとなるため、基準開発のための財務的、人的、組織的基盤を一から確保しなければならず、ここで示す3方式の中で最もハードルが高いと言えよう。特に、民間非営利組織の財政的基盤の乏しさを考慮すると、会計情報の作成者である非営利組織から活動資金を調達することは現実的に難しい。さらに、基準設定の正当性を担保するためのガバナンスやデュー・プロセス構築を早期に確立することも大きな課題となるだろう。

既存の会計基準設定組織（民間）に、非営利組織会計基準委員会（仮称）と担当事務局を設置する方式

一般に公正妥当と認められる会計基準の開発等を目的とし、企業会計基準を開発する民間組織に、非営利組織会計の基準開発組織を設置する方式である。この方式による利点は、政府を含めた各利害関係者から独立した立場での基準設定が可能なこと、既存の会計基準設定組織の人的、組織的基盤の活用が期待できること、現行企業会計基準と整合性を確保しやすいことが挙げられる。

一方、本方式において課題となるのは、既存の会計基準設定組織における意思決定機関のメンバーが企業会計の利害関係者により構成されており、非営利組織の会計基準開発に当たっては、非営利組織会計の関係者の参画を担保するための措置が必要となる点である。アメリカとイギリスでは、企業会計に関する基準設定組織に非営利組織会計に関する専門委員会を設置しつつ、非営利組織会計専門委員会に会計専門家、非営利組織の関係者、非営利組織への資源提供者、政府関係者などが参加することによって、非営利組織の利

害関係者のニーズを反映、調整しながら、非営利組織の会計基準を設定する体制を整えている。このうちイギリスでは、非営利サブセクターごとに実務ガイドラインとして SORP が作成されているが、会計基準との整合性を確保するため、会計基準設定主体による整合性確認プロセスが設けられている。

また、非営利組織会計基準開発のための追加的なコストを、どのように担保するかも課題となる。この点については、会計専門家から専門的サポートを受けつつ、非営利組織の自立性・透明性向上という公益的・政策的観点から、政府資金の活用によって別途対応することも考えられる⁷⁶。

以上、非営利組織の会計基準設定主体の案について、3方式を提示したが、それぞれの利点と課題をまとめると、下表のとおりとなる。

【表6 - 5 各方式の利点と課題】

	利点	課題
政府内に設置	<ul style="list-style-type: none"> ・会計基準の正当性確保が容易 ・財源の確保 	<ul style="list-style-type: none"> ・行政側の意向が強く反映
新団体を設立	<ul style="list-style-type: none"> ・利害関係者からの独立 	<ul style="list-style-type: none"> ・基準開発のための財務的、人的、組織的基盤を一から確保することが困難
会計基準設定組織内に設置	<ul style="list-style-type: none"> ・利害関係者からの独立 ・企業会計基準設定主体の人的、組織的基盤 ・現行企業会計基準との整合性 	<ul style="list-style-type: none"> ・非営利組織会計の関係者の参画 ・非営利組織会計基準開発の追加的なコストへの対応

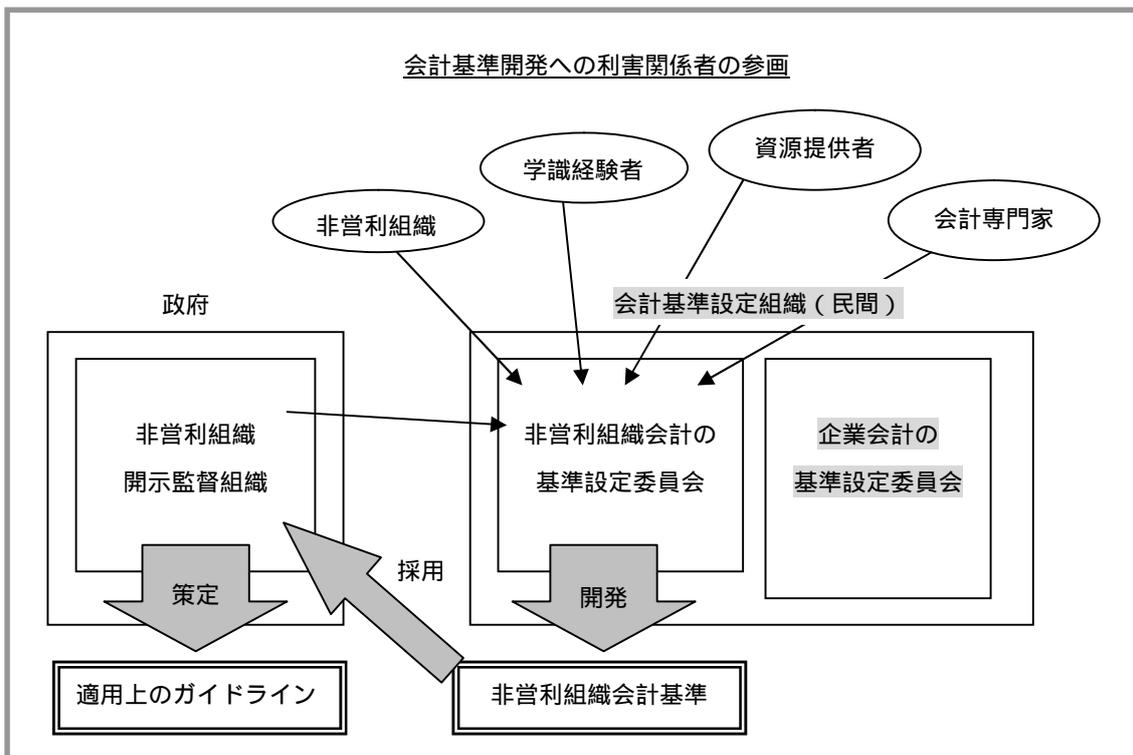
非営利組織会計基準の設定を、どのような体制の下で進めていくかは、更なる検討が必要であるが、上記3方式の中では、「(1) 会計基準設定主体に求められる要件」のうち、特に「利害関係者の参画と代表性」、「独立性」、「専門性」の観点から、の会計基準設定組織内に設置する方式が最も望ましい方式と考えられる。また、その他の要件への対応であるが、「財政基盤」については前述したように、従来の人的、組織的資源の活用によって必要資金を最小化しつつ、独立性を侵害しない形での政府資金の活用が考えられる。「透明性とガバナンス」に関しては、デュー・プロセスの徹底と議事の公開に加え、必要に応じて会議の公開が求められる。会計基準設定主体の体制及び手続につき政府による合意が取れていることが前提となるが、法的な情報開示要請に対応する会計の作成基準として、独立した基準設定組織の開発した会計基準を政府が採用することによって、その「正当性」を担保することができる。

なお、「1. 共通的な会計枠組み構築のアプローチ」では、非営利組織の会計枠組み構築に向けた3段階のアプローチを提唱したが、基準設定主体について

⁷⁶ 一方、政府からの資金流入が、会計基準設定主体の独立性の観点から問題となり得る。例えば、非営利組織会計基準設定活動のみに限定した特別会計的な位置付けとすることも考えられるだろう。

も段階的な対応が必要となるだろう。例えば、図6-4の の非営利組織会計の基本枠組みを共有し、基本枠組みに合わせて個別会計基準の開発・改正を行う段階においては、横断的な非営利組織の会計に関する検討委員会を設置し、基本枠組みの検討を行うとともに、所轄官庁それぞれが所轄法人の会計基準を更新することが考えられる。また、 のモデル会計基準の開発の段階においては、基準設定主体の体制整備を強化するとともに、より詳細なレベルで個別基準の整合性を高めていく。会計基準の整合性が高まり、実務的適用も進んだ段階に達した時点で、 の非営利組織会計基準の共有化を図るべく、基準設定の権限を移行し、政府における情報開示の監督組織も一元化しつつ⁷⁷、非営利組織全体の適用ガイドラインや法人個別指針の提供を行うことが適切であると考えられる。

【図6-6 我が国における非営利組織会計基準設定のガバナンス案】



適用上のガイドラインについては、非営利組織を包括する会計基準のガイドラインと、法人形態ごとの特定の問題を取り扱う個別指針とが考えられる。このうち、前者については、非営利組織の開示を監督する政府組織において発行され、後者については、各非営利法人の法制度を監督する所轄官庁

⁷⁷ ここでの一元化とは、非営利組織全体にわたる透明性確保や開示に関する監督に関わるもので、全ての監督権限を一元化すべきとするものではない。非営利組織全体の情報開示に関する政府の役割としては、情報開示の制度的要請の規定（開示対象となる組織範囲、期限など）、会計以外の開示項目の規定、会計に関する全体ガイドラインの公表、開示された情報の利便性を高めるための措置、開示要請の実施状況のモニタリングとエンフォースメント等が考えられる。また、このような非営利組織全体の情報開示制度を統括する政府組織と、政策目的ごとに所轄法人の取扱いを定める所轄官庁との連携も重要となる。

から発行されるのが適切と言える。

おわりに

本研究報告は、近年の非営利セクターへの期待が急速に高まる状況を考慮し、非営利セクターの更なる発展に向け、その自立に向けた取組を支える一つ的手段として非営利組織の会計枠組み構築に向けた検討を開始したものである。非営利組織の範囲、現行制度と実務慣行の多様性、企業との違いを中心とした固有の特性等、会計枠組みの前提となる論点の洗出しから始まり、非営利組織に共通的な会計枠組み構築を進めるための体制、ガバナンスに至るまで、検討内容は多岐にわたっている。

本研究報告の中核は「非営利組織会計の基本枠組み」、「会計上の個別論点の検討」及び「会計枠組み構築に向けた提案」であるが、これらの検討に当たっては、諸外国における非営利組織の会計制度を調査し、考え方の参考にしている。調査の詳細については、更なる検討を行う際に有用な情報であると考え、付属資料として紹介している。

「会計枠組み構築に向けた提案」では、会計枠組み構築のアプローチと基準設定及びガバナンスについて提案しているが、ここで改めて、非営利組織を巡る多様なステークホルダーが参画する形で会計枠組み構築に向けた検討を進めることの必要性を強調したい。そして当協会も、我が国の非営利セクターが惜しみなくその役割を果たせるよう、活動を支える資源提供者が必要とする活動成果等の情報が共通の会計枠組みの下、適時適切に伝えられることを目標として、引き続き、専門家団体として持てる力を役立てていきたい。

最後に、本研究報告の作成に当たり、調査に多大なるご協力いただいた以下の関係者の方々に深く感謝申し上げたい。

(五十音順。敬称略)

- ・公益社団法人 日本サードセクター経営者協会 代表理事 兼 特定非営利活動法人 市民フォーラム 21・NPOセンター 代表理事 後 房雄
- ・公益財団法人 公益法人協会 理事長 太田 達男
- ・早稲田大学名誉教授 片山 覺
- ・早稲田大学商学大学院 教授 川村 義則
- ・一般財団法人 日本老人福祉財団 理事長 田島 誠一
- ・特定非営利活動法人 日本ファンドレイジング協会 事務局長 徳永 洋子
- ・公益社団法人 日本サードセクター経営者協会 事務局長 兼 特定非営利活動法人 市民フォーラム 21・NPOセンター 事務局長 藤岡 喜美子
- ・日本大学経済学部 教授 古庄 修
- ・特定非営利活動法人 シーズ・市民活動を支える制度をつくる会 代表理事 松原 明
- ・公益財団法人 日本財団 総務グループ

- ・英国勅許公共財務会計協会（CIPFA） サードセクター テクニカルマネジャー
John Maddocks
- ・英国チャリティ委員会（Charity Commission England & Wales） 会計政策チー
ム長・SORP 事務局 Nigel Davies

以 上

付属資料1：諸外国調査結果の詳細について

1. アメリカ

(1) 非営利組織制度

アメリカにおける非営利組織制度は、アメリカ連邦税制の下での非営利組織の分類等を基礎にして整理・考察するのが最も一般的と言える。

アメリカにおいて非営利組織の設立は、一般に州法の定めに従い、州政府への届出書(定款、規約などを含む。)の提出により、比較的簡単に、多くの場合に法人格を得る形で行われる。その後、内国歳入庁(IRS)への申請により、内国歳入法(IRC)第501条第(c)項の連邦税の免税組織となることができる。この種の組織は、次の属性を有する。すなわち、法律上、かつ機構上非営利であること、「社会的に有益」なサービスを供給すること、収益の一部を(税額控除される)寄付金から得ているフィランソロピーであること、である⁷⁸。

さて、内国歳入法第501条第(c)項の免税組織には、27種の分類がある⁷⁹。そのうち、慈善(食事提供、衣服提供、宿泊提供、生活資金補助)、宗教(教会、会堂、モスク)、教育(小学校から大学まで)、科学・研究・文芸、美術館・公演組織(オペラ、バレエ)、健康・福祉(病院、医局、カウンセリング)、児童及び動物虐待防止、アマチュアスポーツなどの業種(内国歳入法第501条第(c)項第3号)に属するものが、公益性が顕著な組織であり、これがアメリカにおいて社会一般に最も認識されている非営利組織と言えよう⁸⁰。これに属する団体は、2010年で約128万団体ある⁸¹。

この組織カテゴリーは、税制上の優遇性から、パブリック・チャリティ(公益・慈善団体)とプライベート・ファウンデーション(助成財団)に分類される。パブリック・チャリティが数の上では圧倒的に多い。パブリック・チャリティには、公共法人、教育機関、病院などの公的機関や公的支援を受けている組織すなわちパブリック・サポート・テスト(その組織が、市民、民間団体、政府部門から一定水準以上のサポート(寄付、助成金、補助金)を受けているかどうかでその組織の公益性を判断する審査基準)に適合している組織が含まれる⁸²。

⁷⁸ 堀田和宏「非営利組織の理論と今日的課題」公益情報サービス(2012) p.108。同書においても、「アメリカにおいては、しばしば非営利組織は免税寄附行為や税額控除寄附行為の適格性に関連して定義されている」としている(p.109)。なお、「Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations」(Cambridge University Press) p.131,136によると、州法による設立準拠のために、また内国歳入法による免税組織適格のために、非営利組織を企業や営利組織と区別する主たる条件は、非営利組織の資産や剰余の分配制限(nondistribution constraint)にあるとされる。

⁷⁹ Laurence Scot, The Simplified Guide to Not-for-Profit Accounting, Formation & Reporting, John Wiley & Sons, Inc. (2010) p.4 and Appendix A.

⁸⁰ Laurence Scot (2010) p.4.

⁸¹ Internal Revenue Service Data Book 2010, IRS, Table 25.

⁸² Laurence Scot (2010) p.225.

プライベート・ファウンデーションは、パブリック・チャリティとなる適格要件を満たさない組織であるが、こちらが税制上は標準的な内国歳入法第 501 条第(c)項第 3 号の組織である⁸³。プライベート・ファウンデーションは、少数の企業や個人から出捐を得て、他の非営利団体に助成金を支出することを目的として運営される財団 (grant-making foundation) であるが、自ら非営利事業を行う財団 (operating foundation) もある⁸⁴。

内国歳入法第 501 条第(c)項第 4 号に属するものは、市民団体、社会福祉団体、地域の労働者団体であり、公益を主目的とし、第 3 号の組織と同様に分配禁止 (所得の配当などによる分配ができない。) に服するが、活動内容 (特に政治活動) の制限は第 3 号の組織よりは緩い。これに属する団体は、2010 年で約 14 万団体ある⁸⁵。内国歳入法第 501 条第(c)項のその他の組織は、労働団体、商工会、友愛団体、共済会など主に共益を目的とした組織であり、2010 年で総数約 40 万団体ある⁸⁶。したがって、広い意味での非営利組織 (第 501 条第(c)項組織) は、182 万団体となる (これには、合衆国憲法第 1 次修正により自動的免税団体である教会を含まない。教会は、およそ 35 万団体存在する。)⁸⁷。

アメリカにおいて、このように非営利組織の数が多くまた活動が多岐にわたっているのは、連邦政府成立以前から市民自らが地域コミュニティに必要な施設や仕組みを作り上げていった歴史があり、また非営利組織及び非営利組織への寄付者個人に対して税制上の恩典があり、雇用拡大に貢献している (非営利組織に雇用されている有給スタッフは 1,200 万人を超え、全労働力の 9.7% に上り、連邦・州の公務員の数より多い。)⁸⁸などの背景があると考えられる。こうして、アメリカにおける非営利組織は、政府セクター、企業セクターと並ぶ第三のセクター⁸⁹の位置を占めるに至っている。

(2) 非営利組織の会計枠組みの体系

開示要請

アメリカにおいて非営利組織に関しては、営利企業に見られるような証券

⁸³ Laurence Scot (2010) p.22 .

⁸⁴ James J. Fishman, Nonprofit organizations in the United States, in Klaus J. Hopt and Thomas Von Hippel, eds., Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations, Cambridge University Press. (2010) p.145 .

Laurence Scot (2010) p.224 .

⁸⁵ Internal Revenue Service Data Book 2010, Table 25 .

⁸⁶ Internal Revenue Service Data Book 2010, Table 25 .

⁸⁷ Laurence Scot (2010) p.11 .

The Nonprofit Almanac 2008, The Urban Institute Press, p.139 .

⁸⁸ The Nonprofit Almanac 2008, p.20 .

⁸⁹ アメリカにおいては、「第三のセクター」という通称以外にも、一般に「ノンプロフィット・セクター」、「チャリタブル・セクター」、「ボランティア・セクター」などとも呼ばれている (Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations, p.130)

取引委員会（SEC）登録による監査済財務諸表の提出と EDGAR システムによる公開という連邦開示制度はない⁹⁰。財務諸表の監査義務や開示（公表）義務は、主として、財団の規約や寄付者との契約等による個別のものである。なお、州又は地域の助成機関の公的規制により、独立監査人による財務諸表監査が要求される場合もある（例えば、ニューヨーク州では、収入 25 万ドル超の非営利組織には年次監査が、10 万ドル超 25 万ドル以下の非営利組織にはレビューが要求される。）⁹¹。また、連邦政府からの補助金が 50 万ドルを超える非営利組織には、行政管理予算局（OMB）通達 A133 により、監査基準及び OMB 監査ルールに従った独立監査人による財務諸表の監査（連邦コンプライアンス監査）が要求される⁹²。

一方、連邦税制においては、内国歳入法第 501 条第(c)項に該当する組織は、総収入が小額の組織を除き、フォーム 990、990EZ 又は 990PF（以下「フォーム 990s」という。）という年次税務書類を内国歳入庁に提出することが要求されている。フォーム 990s を内国歳入庁に提出した非営利組織は、過去 3 期分のそれを主たる事業所等において公衆閲覧（public inspection）のために備置きしておく義務がある。さらに、内国歳入法第 501 条第(c)項第 3 号に該当する非営利組織（パブリック・チャリティ及びプライベート・ファウンデーション）については、ガイドスター USA インクというパブリック・チャリティが運営する "Guide Star" と称するインターネット上のウェブサイトで、フォーム 990s が 10 年程度蓄積され、基本的に無料提供される⁹³。

しかしながら、この制度及び実務は、フォーム 990s がもともと租税目的のためのものであり、アメリカ GAAP（一般に公正妥当と認められる企業会計の基準）のように会計基準設定主体により設定された基準に基づいてその全体が作成されたものではないこと、アメリカ GAAP に基づく財務諸表のように、注記が完全な一組の財務諸表の一部を構成し、注記による詳細な説明を伴うものではないこと、アメリカ GAAP に基づく財務諸表は、通常、独立の監査人による監査を受けたものであるが、フォーム 990s は内国歳入庁による調査に服することはあっても、専門職業団体による監査基準に従った監査を受けたものではないことなど、企業による財務諸表公表制度とは異なるとも考察される⁹⁴。

⁹⁰ Stanley Sigel, Financial reporting by nonprofit organizations: United States developments, in Klaus J. Hopt and Thomas Von Hippel, eds., Comparative Corporate Governance of Non-profit Organization, Cambridge University Press (2010). p.830, 834.

⁹¹ Laurence Scot (2010) p.236 .

⁹² Laurence Scot (2010) p.26, 235 .

⁹³ Stanley Sigel (2010) , p.843 .

⁹⁴ Stanley Sigel (2010) , p.844 .

財務報告目的と主な財務情報利用者

FASB 概念書第 4 号「非営利事業体の財務報告の目的」では、財務情報利用者の代表グループとして、資源提供者を挙げている。資源提供者（resource providers）には、会員、寄付者、納税者、与信者、仕入先及び従業員が含まれ、資源の提供に対して直接的に対価を受ける者（与信者、仕入先及び従業員）と、直接的又は比例的な対価を受けない者（会員、寄付者及び納税者）から構成される。その上で、FASB 概念書第 4 号では、非営利組織の財務報告の基本目的を、現在及び将来の資源提供者の非営利組織に対する資源配分に係る意思決定に有用な情報を提供することにあるとしている⁹⁵。

そして、意思決定に必要な情報とは、非営利組織が提供するサービス及びそのサービスを提供し続ける能力を評価するのに有用な情報であり、非営利組織の管理者がいかにその受託責任を果たしたか、及び彼らの業績を評価するのに有用な情報である、としている。

加えて、財務報告の基本目的は、資源提供者だけに適用されるものではなく、むしろ反対に、基本目的を満足させる情報は、非営利組織が現在及び将来にわたってサービスの提供を続け、その活動目標を達成することができる能力について関心を有する全ての人々にとって有用であるとしている⁹⁶。

統一的か否か

アメリカの会計基準の考え方では、非営利組織を画定する主たる特徴を次の三つとしている（FASB 概念書第 4 号第 6 項）。

- a . 提供した資源に比例する返済又は経済的便益の受領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。
- b . 利益又は利益同等物を得て財貨又はサービスを提供すること以外に活動目的があること。
- c . 売却、譲渡又は償還が可能な明確に規定された所有主請求権（ownership interests）が存在しないこと、又は組織の清算に際して資源の残余分配を得る権利があるという明確に規定された所有主請求権が存在しないこと。

より具体的には、アメリカの会計基準においては、付表 1 に属する組織を非営利組織としている（会計基準コーディフィケーション 958-10-15-3 項）。したがって、これらの組織には、原則として、後述の産業別の会計基準中の非営利組織の箇所（会計基準コーディフィケーション トピック 958）が統一的に適用される。ただし、会計基準としての実践性からか「基準体系」において後述するように、基本的な会計処理及び表示並びに財務諸表の体系に

⁹⁵ FASB 概念書第 4 号第 33 項

⁹⁶ FASB 概念書第 4 号第 35 項

については共通的な基準が適用されるが、特定の項目について業種特有の処理基準が存在したり、財務諸表の体系及び表現方法に独自の基準が適用される業種もある。

なお、独立採算型の非営利組織は、非営利会計基準の適用対象ではなく、FASB 概念書第 1 号「営利企業の財務報告の目的」が適用されるとしている。そうした組織でも、上記の三つの特徴を有する活動を行っている場合には、その部分には非営利会計基準の適用があるとしている（FASB 概念書第 4 号第 8 項 注 4）。

基準設定主体

もともとアメリカにあっては、1939 年から 1973 年まではアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants。以下「AICPA」という。）が会計基準の設定を行う機能を果たしてきた。AICPA は、業種別会計の監査業務における必要性から業種別監査ガイドを公表してきたが、その中には、非営利組織にとって会計上の指針となるものも含まれていた⁹⁷。

1973 年に FASB が設立され AICPA から会計基準設定機能を引き継いだ。FASB は、AICPA、財務管理者協会（Financial Executives International（F E I））などの支援団体からの拠出による財務会計財団を母体とした、7 人の常勤の審議会委員と相当数の研究スタッフからなる独立の民間機関である。1984 年に政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board（GASB））が FASB から分離・独立して公会計基準の設定主体となってからは、FASB は非営利会計に関して、プライベート・セクターにある非営利組織を対象を絞り会計の在り方を検討するようになった。特に、それまで AICPA が公表した四つの非営利組織の監査・会計ガイドにおける業種間の不統一の解消を当面の課題とした。

⁹⁷ AICPA は、業種別監査ガイドとして、1972 年に「病院の監査」（1990 年に「ヘルスケア・サービス提供者の監査」に置き換えられた。）1973 年に「大学の監査」、1974 年に「ボランタリー保健福祉事業体の監査」を公表した。これら監査ガイドには、会計の指針や考え方も含まれていた。さらに、AICPA は、1977 年 8 月に FASB が非営利事業の会計基準の問題をテーマとして取り上げるようになったのに対応して、1978 年 12 月に FASB に対して意見表明書（Statement of Position（S O P））78-10「特定の非営利事業体のための会計の原則及び報告の実践」（既述の業種以外の 18 の業種を対象としている。）を発表した。この意見表明書では、財務諸表の利用者（目的も含む。）発生主義会計、基本的財務諸表、収益、支援金と資本への追加などの項目が取り扱われており、ある程度体系的に示されていた。FASB は、1979 年 9 月に基準書第 32 号を公表し、AICPA による上記の四つの文書を認められる会計原則として位置付けた。このように、AICPA の非営利会計基準設定への貢献は大きなものがあった。

なお、意見表明書 78-10 は、1981 年 8 月に監査ガイドへと変わり、1996 年 6 月に「大学の監査」及び「ボランタリー保健福祉事業体の監査」とともに、新作の監査・会計ガイド「非営利事業体」に吸収された。この監査・会計ガイド「非営利事業体」及び同「ヘルスケア事業体」（「ヘルスケア・サービス提供者の監査」の改訂版）は改訂が続けられ、現在でも FASB による会計基準コーディフィケーションを補足する会計上の参考とされている。

なお、FASB では、会計基準を設定するに当たって、手続ルール (Rules of Procedures) に定められている以下のようなデュー・プロセスを踏んでいる。

- ・ プロジェクトにおける様々な論点を 1 回以上の公開検討会で討論
- ・ 広範な人々からの意見を得るために基準の公開草案 (ED) を公表
- ・ 公開草案へのコメント、公開円卓会議での議論及びその他デュー・プロセスにより得られた情報の分析
- ・ 分析の結果を基に公開草案を再検討し再び公開検討会で討論

基準体系

FASB による会計基準の設定は、概念フレームワークを構築し、それを基盤としてピースミールの会計基準を設定するというアプローチによっている。

FASB は、その設立当初から財務会計の概念フレームワークの構築に努めてきた。1978 年 11 月に営利企業を対象とした FASB 概念書第 1 号「営利企業の財務報告の目的」を公表した。その後、非営利組織の概念フレームワーク設定にも取り組み、1980 年 12 月に FASB 概念書第 4 号「非営利事業体の財務報告の目的」を公表した。この FASB 概念書第 4 号の考え方に沿って、1985 年 12 月に改訂 FASB 概念書第 2 号「会計情報の質的特徴」と改訂 FASB 概念書第 6 号「財務諸表の構成要素」を公表した。これら二つの改訂 FASB 概念書は、もともと営利企業を対象として 1980 年に公表されたものを非営利組織をも対象とするように改訂・統合したものである。

これら財務会計の概念フレームワークを基礎として、FASB は、次のような非営利組織に関する個別の基準書を設定してきた。

- ・ 1987 年 8 月 基準書第 93 号「非営利事業体による減価償却の認識」
- ・ 1993 年 6 月 基準書第 116 号「受け入れた寄付及び提供した寄付の会計」
(営利企業にも適用される。)
- ・ 1993 年 6 月 基準書第 117 号「非営利事業体の財務諸表」
- ・ 1995 年 11 月 基準書第 124 号「非営利事業体が保有する特定の投資有価証券の会計」
- ・ 1999 年 6 月 基準書第 136 号「他者のために寄付を受け取り、又は保有する非営利事業体や慈善信託への資産の譲渡」
- ・ 2009 年 4 月 基準書第 164 号「非営利事業体：合併及び買収 - 基準書第 142 号の改訂を含む」

2009 年 7 月 1 日現在をもって FASB は、それまでの各会計原則・指針 (FASB によるもの、AICPA によるもの) の階層別権威分類を廃止して、それらのうち権威あるアメリカ GAAP と認めるものを集めて一つの編纂集とした。これが会計基準コディフィケーションである。コディフィケーションに編纂しているもののみが唯一のプライベート・セクター向けの公式の権威あるアメリカ

GAAP であり、それ以外の全ての文書又は文献は権威ある会計基準とは言えない。

コディフィケーションには、それまで AICPA 及び FASB が公表した会計基準等（現在では、プレ・コディフィケーション・スタンダードと呼ばれる。）が適宜編入された。コディフィケーションの産業別基準（Industry Topic）958 は非営利組織を扱っており、このトピックの内容は、20 のサブ・トピックに及ぶ体系的なものである。なお、サブ・トピックの構成は付表 2 に示している（これらサブ・トピックは、それぞれ更にセクションに細分化される。）

コディフィケーションのトピック 958「非営利事業体」の箇所には、それまでに公表された前述の基準書及び特定の AICPA の意見表明書（SOP）の内容、さらに AICPA の監査・会計ガイド「非営利事業体」の一部の内容が編入された。そして、このトピック 958 が非営利組織の共通かつ基幹的な会計処理及び財務諸表表示の基準となった。それ以外にも、FASB によるそれまでのヘルスケア事業体（病院など）に関する新出問題タスク・フォース（EITF）の合意事項及び特定の AICPA の意見表明書の内容、さらに AICPA の監査・会計ガイド「ヘルスケア事業体」の一部を集めて、トピック 954「ヘルスケア事業体」が編纂された。

もっとも、これによって非営利組織の各業種特有の会計の在り方などを全て網羅できるわけではなく、AICPA の監査・会計ガイド「非営利事業体」はその後改訂が続けられ、現在でも業種固有の会計処理等の参考とされている。加えて、一部業界団体が作成した会計上の指針や財務諸表表示のひな型なども実務上参照されている⁹⁸。また、財務諸表の体系や表示に関しても、一部の業種においては、従来のものを引き続き認めることになったが⁹⁹、もともと、柔軟な財務諸表の表示形式は、基準書第 117 号が採用した考え方で

⁹⁸ 例えば、私立大学の奨学金などの会計処理は、AICPA の監査・会計ガイド「非営利事業体」による処理が広範に行われており、また、6 月 30 日決算の大学の夏季セミナーの参加料の会計処理は、The National Association of College and University Business Officers（以下「NACUBO」という。）の推奨する処理方法による実務が行われている（Baker, Christensen, Cottrell, Advanced Financial Accounting, McGraw-Hill International Edition（2011）pp.953-955）。

また、ボランティア保健福祉事業体（ユナイテッド・ウェイなどの寄付仲介団体や赤十字や救世軍などの福祉団体が含まれる。）の会計処理は、AICPA の監査・会計ガイド「非営利事業体」による会計処理が広範に行われており、また、The National Health Council, The National Assembly of National Voluntary Health and Social Welfare Organisation 及び The United Way of America の合同製作による「ボランティア保健福祉事業体の会計及び財務報告のスタンダード」（その表紙の色にちなんで、通称「ブラック・ブック」）がマニュアル的に参照されている（Baker, Christensen, Cottrell（2011）pp.977-986）。

⁹⁹ 例えば、ボランティア保健福祉事業体においては、機能別費用明細書（機能別及び形態別のマトリックス表示）の作成の基準（現会計基準コディフィケーション 958-205-05-5 項、958-205-45-6 項）や基準書第 117 号による事業体全体としての財務諸表に加えてファンド別報告の慣行がある。ヘルスケア事業体の財務諸表体系には、オペレーション報告書及び純資産変動報告書を含むという基準がある。私立大学についても、純資産の三つの拘束区分を示す限り、活動報告書については、NACUBO の作成したマニュアルに含まれているひな型による報告が実践されている。

もあった。

「本基準書の要請は、活動報告書のためのいくつかの緩やかな制約を提供し、そうした財務諸表の利用者にとって意味ある情報を提供するであろう(とその組織が信じる)差別化を非営利事業体の自由に任せる。その自由は、営利企業のように組織運営に関する定義されない中間的測定を報告することを許容する。その自由は、全ての又はある種の非営利事業体における報告実務を進化的に展開させるだろう。」(基準書第 117 号 第 163 項)

ヘルスケア組織については、その業界の診療報酬等の会計処理が特有のものであること、従来より、財務諸表の体系として活動報告書に代えて「オペレーション報告書(無拘束純資産の部のみの変動報告書)が存在し、また「純資産変動報告書」の作成も要求されていた(オペレーション報告書と合体してもよい)¹⁰⁰ことから、コーディフィケーションでは、トピック 954「ヘルスケア事業体」としてそれまでの基準を取り込み、一般の非営利事業体(トピック 958)とは別建てで扱っている。なお、オペレーション報告書の作成慣行の継続は、各医療法人の業績指標(performance indicator)の表示が要求されていることに由来すると考えられる。

このように、コーディフィケーション(トピック 958)は総体的な会計基準としては一つの基準であり、非営利組織に業種を問わず共通的に適用されるものである。とはいえ仔細に検討すると、トピック 958 は、主としてかつての基準書の内容による部分が多く、非営利業種に根本的な事項に共通的に適用され、それ以外に、ヘルスケア業種の会計処理や財務諸表表示については、当該業種用の基準(トピック 954)が適用されるという構造にある。また、コーディフィケーションがカバーしていない業種に特有な処理(特に私立大学、ボランティア保健福祉事業体など)に関しては、事業特性を反映した AICPA 監査・会計ガイドや業界団体指針等が参考とされている実情がうかがわれる。

会計の特徴と企業会計との関係

アメリカの非営利会計の特徴は、企業会計との類似性と、非営利の各業種を通じた基幹的な会計処理・報告の達成された統一性にあると言える。

企業会計との類似性は、非営利会計基準を設定する主体が企業会計の基準設定主体と同じ主体すなわち FASB であることと、会計の概念フレームワークの共有によるところが大きいと考えられる。概念フレームワークの共有は、主として財務報告の目的の捉え方の類似性に由来する。

概念フレームワークの共有から、個別の非営利会計基準の設定においても、企業会計と共有できる基準は共有し、それ以外には、非営利活動という同

¹⁰⁰ この独自の財務諸表体系は、現在は、会計基準コーディフィケーション 954-205-45-1 項及び 954-225-45-1 項に基準化されている。

じ特性を持ちながらも業種によって異なる会計が行われている項目については共通の処理基準を示し、そして、非営利活動の特徴から独自の基準を必要とする分野については、そこに焦点を当てた基準を設定するというアプローチが取られたように見受けられる。

ことに1993年の基準書第116号「受け入れた寄付及び提供した寄付の会計」及び第117号「非営利事業体の財務諸表」の設定は、それまでの非営利会計報告に対して革新的な変化をもたらした。基準書第116号（現会計基準コーディフィケーション トピック 958 サブ・トピック 605）では、寄付金の会計について統一的な処理を要求した。基準書第117号（現会計基準コーディフィケーション トピック 958 サブ・トピック 205 から 230）では、それまでのファンド別会計から離れ、一般目的の完全な一組の財務諸表として、財政状態報告書（貸借対照表）活動報告書、キャッシュ・フロー計算書を要求し、純資産の拘束別（永久拘束・一時拘束・無拘束）の処理・表示と費用の機能別・プログラム別表示を要求した。

FASBによるこうした共用性と統一性の達成努力は、非営利組織の財務諸表の比較可能性と理解可能性を向上させ、企業会計の基本的知識のある者ならば、非営利組織の財務諸表を業種にかかわらず理解することができるという成果をもたらしたと言えよう。

(3) 背景・歴史的変遷

FASBによるアメリカの非営利会計の展開は、1977年からスタートしたと仮定した場合、約30年間を前半と後半に分けて考察できよう。

前半は、1977年の非営利会計に関する基礎的なリサーチ着手から1993年の基準書第116号「受け入れた寄付及び提供した寄付の会計」及び第117号「非営利事業体の財務諸表」の公表に行き着くまでの約15年間であり、この間に非営利会計は大きな前進と統一を見た。ここでの大きな成果は、第116号による寄付金の処理の統一と第117号による財務諸表の体系化及び各表の基本内容の統一であろう。後半は1993年から2009年までの約15年間としよう。この間は、重要な非営利の特性を有する分野について、業種間の処理方法の不整合の解消にとどまらず、営利企業の会計と多少距離を置く独自の基準の確立作業を行った時期と言えよう。具体的には、1995年の基準書第124号「非営利事業体が保有する特定の投資有価証券の会計」、2009年の基準書第164号「非営利事業体：合併及び買収 - 基準書第142号の改訂を含む」などの、企業会計と異なる会計処理を示した基準書の公表である¹⁰¹。

¹⁰¹ 基準書第124号（現会計基準コーディフィケーション 958-320-05 項から 60 項まで）による非営利組織が保有する特定の投資有価証券の会計処理は、保有目的にかかわらず全て公正価値で測定してその利得・損失を活動報告書に計上する方法であり、営利企業に適用される基準書第115号による処理と異

これら約 30 年間の動向を企業会計との関わりから観望すると、前半 15 年間の統一化動向にあつては、企業会計における財務報告の目的と対を成す非営利財務報告の目的を FASB 概念書として設定し、それ以外の諸概念は、先行する企業会計のフレームワークと共有することにより統一化の軸足とした。後半 15 年間における非営利の特性に応じた個別基準の設定は、特定の分野について独自の処理内容を決めることであつたが、まずベースとなつたのは企業会計の基準である。ここに至り FASB による非営利会計基準設定活動の特徴を総括すると、企業会計の基本概念やアプローチをベースとすることで非営利会計の統一化を果たし、企業会計基準の個別的例外を作ることにより非営利独自の会計処理基準の開発をしてきたと言える。

その結果、企業会計の基本知識と財務諸表の理解力のある者ならば、誰でも非営利事業体の財務諸表を理解することができるという効果が得られた。

研究が先行し、会計基準の蓄積もある企業会計分野を一種の母体として、非営利組織向けの概念フレームワークを構築し、その下で根本的・基幹的な領域については業種にかかわらず適用すべき非営利会計基準を開発し、詳細は業種別ガイドに任せるといった会計基準の体系は、非営利組織会計システムの在り方の一つのモデルとして他国の参考にもなり得るであろう。

なる。

また、基準書第 164 号（現会計基準コディフィケーション トピック 958 サブ・トピック 805）による非営利組織の買収及び合併に関する会計処理は、買収に該当する取引については取得法を、合併に該当する取引については持分プーリング法に類似した方法である繰越法（carryover method）を適用することを要求している点で、取得法のみを認める営利企業向けの基準書第 141 号と大きく異なる。

【付表 1】

会計基準コディフィケーションにおける非営利組織の種類

- 共同墓地団体 (Cemetery organizations)
- 市民団体 (Civic organizations)
- 大学 (Colleges and universities)
- 小中等学校 (Elementary and secondary schools)
- 連合募金団体 (Federated fundraising organizations)
- 友愛団体 (Fraternal organizations)
- ヘルスケア事業体 (Health care entities)
- 労働組合 (Labor unions)
- 図書館 (Libraries)
- 美術館 (Museums)
- その他の文化団体 (Other cultural organizations)
- 芸術団体 (Performing arts organizations)
- 政党 (Political parties)
- 政治活動委員会 (Political action committees)
- プライベート・コミュニティ財団 (Private and community foundations)
- 専門職業団体 (Professional associations)
- 公共放送局 (Public broadcasting stations)
- 宗教団体 (Religious organizations)
- 調査研究団体 (Research and scientific organizations)
- 社交クラブ (Social and country clubs)
- ⑲ 業界団体 (Trade associations)
- ⑳ ボランティア保健福祉事業体 (Voluntary health and welfare entities)
- ㉑ 動物園及び植物園 (Zoological and botanical societies)

【付表 2】

会計基準コディフィケーションにおける非営利組織会計を構成する項目体系

- トピック 958 非営利事業体 (Not-for-Profit Entities)
- 10 全体 (Overall)
- 20 財務的に関連する事業体 (Financially Interrelated Entities)
- 30 利益配分合意 (Split-Interest Agreements)
- 205 財務諸表の表示 (Presentation of Financial Statements)
- 210 貸借対照表 (Balance Sheet)
- 225 インカム計算書 (Income Statement)
- 230 キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows)
- 310 受取債権 (Receivables)

- 320 投資 - 債券及び資本性証券 (Investments-Debt and Equity Securities)
- 325 投資 - その他 (Investments-Other)
- 360 固定設備・備品 (Property, Plant, and Equipment)
- 405 負債 (Liabilities)
- 450 偶発事象 (Contingencies)
- 470 借入債務 (Debt)
- 605 収益認識 (Revenue Recognition)
- 715 報酬 - 退職給付 (Compensation-Retirement Benefits)
- 720 その他の費用 (Other Expenses)
- 805 事業結合 (Business Combinations)
- 810 連結 (Consolidation)
- 815 デリバティブ契約とヘッジ行為 (Derivatives and Hedging)
- 840 リース取引 (Leases)

なお、トピック 958 以外に別建てのトピック 954 があり、ヘルスケア事業体を扱っている。トピック 954 の特徴は、非営利組織としてのヘルスケア事業体のみならず、投資家によって所有されているヘルスケア事業体の会計も扱っており、このためトピック 958 と別建てとされている。非営利組織としてのヘルスケア事業体に関して、トピック 954 は、トピック 958 の追加的ガイダンスを提供するものとされている。

2. イギリス

(1) 非営利組織制度

イギリスでは、民間の非営利セクターについて統一的な呼び方は定まっておらず、また、これを包括的に定める法規則もない。同セクターを表す言葉としては、市民社会組織 (civil society organizations)、ボランティア・セクター (voluntary sector)、サードセクター (third sector) が代表的であるが、その定義も範囲も様々である。イギリス政府 Cabinet Office から 2002 年に公表された "Private Action, Public Benefit, A Review of Charities and the Wider Not-For-Profit Sector" と題する報告書「以下「Cabinet Office 2002 レポート」という。）では、その冒頭において、イギリスにおける非営利セクターの多様性を踏まえつつ、名称を様々な側面から検討した結果、「チャリティ及び幅広い非営利目的セクター」という名称を用いて、民間非営利セクター全体を表している。その共通的な特性は、コミュニティへの貢献や社会的目的のために活動し、投資家 (investor) 利益を稼得することを目的としない (not for profit) こととしている。このような非営利セクターには、法人格のないコミュニティ・グループ等も含めて約 60 万の組織があるとされる。その活動目的も、社会福祉、教育、環境保全、地域サービス、芸術など様々である。

イギリスボランティア団体全国協議会 (National Council for Voluntary Organisations (NCVO)) は、非営利セクターについて "The UK Civil Society Almanac" という年次統計資料を発行している。2012 年版データによると、イギリス全体で約 90 万団体の非営利セクター組織・グループがあるとされ、これには一般チャリティ (General Charities (163,763 団体))、協同組合 (Co-operative (3,339 団体))、住宅協会 (Housing Associations (1,694 団体))、私立学校 (Independent Schools (2,655 団体))、スポーツクラブ (143,450 団体) などが含まれ、そのほか約 60 万団体は任意団体となっている。公益目的の団体と共益目的の団体、公的 성격の強い団体と民間独立団体といった、様々な性格の団体が混在している。

1990 年代後半から 2000 年代に至るまで、民間非営利セクターの強化に向けた施策が、政府と民間との協働の下で進められてきた。これらの施策の柱は、同セクターと政府との戦略的パートナーシップの推進、そして、非営利セクターの幅広い展開に対応した再編にある。1998 年、政府とボランティア・コミュニティ・セクターは、コンパクト¹⁰²という合意文書を結び、相互の役割分担や連携の在り方を明らかにした¹⁰³。その中では、政府の政策立案及び提案への非営利セクターの関与、また、非営利セクターの独立性担保と公益への役割期待

¹⁰² HM Government, Compact: getting it right together; compact on relations between government and the voluntary and community sector in England.

¹⁰³ 目加田説子「NGOセクターに関する6カ国比較調査 M D B s との連携に向けて」経済産業研究所 (2004) 第4章 イギリスを参考に記述

などが記された。

これを受けて、Cabinet Office 2002 レポートにて、非営利セクター制度の在り方が示された。本レポートでは、チャリティ要件の見直しや説明責任と透明性の強化等が提案され、これが 2006 年のチャリティ法の改正につながった

¹⁰⁴₁₀₅。

チャリティは、イギリスにおける民間の非営利セクターの中核に位置付けられる。チャリティ法に定められたチャリティ目的のためにのみ設立された組織がチャリティとしての資格を有し、チャリティ委員会に登録されることによって登録チャリティとなる。

登録チャリティは、事業所得が非課税となるなどの税制上の優遇措置が得られるほか、社会的信用の獲得にもつながる。様々な形態の組織がチャリティとなることができる。会社法に基づく保証有限会社 (CLG)、信託 (trust)、産業共済組合 (Industrial and Provident Societies)、CIO (Charitable Incorporated Organisation) のほか、任意団体 (unincorporated association) も認められる。チャリティの事業形態は、私立病院、私立学校 (independent schools)、社会福祉サービス、フィランソロピー、環境保護、キャンペーン、アドボカシー等、多様である。登録チャリティの年間総収入合計は 599 億ポンド (2013 年 3 月末時点) となっている。

年間収入区分	チャリティ数		年間収入	
0- 10,000	79,288	48.6%	240,847	0.4%
10,001- 100,000	53,656	32.9%	1,972,798	3.3%
100,001- 500,000	20,131	12.3%	4,500,322	7.5%
500,001- 5,000,000	8,128	5.0%	12,306,672	20.5%
5,000,000 超	1,880	1.2%	40,892,614	68.3%
合計	163,083	100.0%	59,913,253	100.0%

2013 年 3 月末時点 (チャリティ委員会ウェブサイトより作成)

登録チャリティのほか、登録が免除されているチャリティ (登録免除チャリティ) と、チャリティ委員会の監督を受けないチャリティ (登録除外チャリティ) とがある。

- ・ 登録免除チャリティ (Excepted Charities)

小規模チャリティ (年間収入が 5,000 ポンドに満たない、永続的な基本財

¹⁰⁴ 網倉章一郎「英国の新チャリティ法の成立とチャリティ・セクターのあり方」(2007) を参考に記述

¹⁰⁵ チャリティ法は 2011 年にも改正され、Charity Act 2011 が現在適用される法である。2011 年改正は従来のチャリティ法 (1992, 1993, 2006) 及びレクリエーション・チャリティ法 (1958) をまとめることを目的としたものであり、内容に関する変更は一切ない。

産を有しない、土地を有しない等の一定の要件を満たすチャリティ)、登録礼拝所、省令・規則によって登録が免除されている宗教関連団体、ボーイスカウトやガールスカウト関連団体、1988年教育改革法に基づくボランタリースクール等である。これらのチャリティは登録義務が免除されている(任意登録は認められているが、その場合、チャリティ法の適用対象となる。)

・ 登録除外チャリティ (Exempt Charities)

チャリティ委員会へ登録する必要がなく、またチャリティ委員会による規制も受けない組織である。その主なものは、高等教育提供組織 (Further or Higher Education, University Organisation) や低所得者住宅 (Social Landlords: Social Housing) であり、これらの組織については、各法律の下で別途規制され、独自の SORP が設定されている。

(2) 非営利組織の会計枠組みの体系

開示要請

イギリスにおける非営利セクターの情報開示制度は、法人格に基づく要請と法的資格に基づく要請がそれぞれある。例えば、保証有限会社形態を取るチャリティについては、情報開示について、チャリティ法と会社法の両方からの要請を受ける。

登録チャリティに関する情報開示はチャリティ法に規定される。全ての登録されたチャリティ組織は、年次報告書 (Trustee's Annual Report) を作成する必要がある。年間収入 2 万 5,000 ポンドを超えるチャリティ組織は、これをチャリティ委員会に提出し、チャリティ委員会はこれをウェブサイト上で公表している。年次報告書は、貸借対照表、活動計算書及びキャッシュ・フロー計算書から構成される財務諸表と、財務諸表外情報としての組織目的やガバナンス、当年度の活動内容及び実績 (KPI を含む。) 情報等から構成される。ただし、年間収入 50 万ポンド (総資産が 326 万ポンドを超える法人については年間収入 25 万ポンド) 以下の法人については、簡易な年次報告書作成が認められる。

また、年次報告書に含まれる情報を要約した Summary Information Return (SIR)¹⁰⁶ や、法人の収入、支出をグラフ形式で表示した組織概要もチャリティ委員会ウェブサイト上で公表されており、情報を利用したい者は、ウェブサイト上の検索システムを通じて、いつでも利用可能となっている。

また、全てのチャリティ会社法人及び年間収入が 25 万ポンドを超えるその他のチャリティ組織は、SORP に基づき発生主義により財務諸表を作成する必要がある。年間収入が 25 万ポンドを下回る会社以外のチャリティ組織は、収

¹⁰⁶ SIR は、団体目的、受益者、受益者ニーズに応える方法、戦略、目標と成果、収入と支出、財務健全性、将来見通し、ガバナンスについての Q & A 形式で作成される様式になっている。

支ベースで会計を作成できる。

年間収入 1 万ポンドを超えるチャリティ組織は、年次申告書 (Annual Return) をチャリティ委員会に提出する。財務諸表の提出が求められない法人についても、これを作成し、求めに応じて提出できるようにしておくことが必要とされる。

なお、以下に該当するチャリティ組織には、法定監査が求められる。

- ・ 年間総収入が 50 万ポンド超
- ・ 総資産 326 万ポンド超及び年間総収入 25 万ポンド超

財務報告目的と想定利用者

非営利会計についての概念的枠組みは、A S B (現在、イギリスにおける会計基準設定主体は F R C に移行している。) の公表した「財務報告の原則書：公益事業体向け解釈」(Statement of Principles for Financial Reporting: Interpretation for Public Benefit Entities。以下「解釈書」という。) に示されている。解釈書は、公益事業体の一般目的財務諸表の作成と開示に関する原則を提供するものであり、企業財務報告との整合性を確保しつつ、財務報告目的とその想定利用者についての企業と公益事業体との違いを明確にすることによって、報告組織の範囲、財務情報の質的特性、財務諸表の構成要素、財務諸表の認識と測定、財務情報の開示といった概念的問題についての論理的な基礎と解釈を提供するものである。なお、ここでの公益事業体とは、一般公衆や社会的便益に寄与する財・サービスを提供することを主たる目的とし、投資家へ経済的便益を還元することを主たる目的としない組織とされており、非営利組織を包含した概念と考えられる。

公益事業体の定義：

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">・ 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、団体の主目的を支援する観点から提供される 団体 |
|--|

解釈書の中で、公益事業体の財務諸表の目的は、「広範な利用者¹⁰⁷による、組織運営上のスチュワードシップの評価と、経済的意思決定にとって有用な財務情報を提供すること」として示されている。ここでの広範な利用者とし

¹⁰⁷ その権限を行使することによって必要な情報を入手可能な規制当局の情報ニーズは、特別目的の財務諸表によって満たされるべきであり、一般目的の財務諸表は、広範な利用者によるニーズを満たすものであるべきであるとしている。

ては、資源提供者¹⁰⁸、債権者、受益者及び顧客だけでなく、政府及びその関係機関並びに公衆（パブリック）といった組織の様々なステークホルダーが挙げられている。このうち、解釈書では、資源提供者を公益事業体における想定利用者として定義し、その情報ニーズに焦点を当てることにより、他の利用者のニーズにも応えることができるとしている。このように、イギリスでは公益事業体の会計について、幅広い利用者を想定しつつも、主に資源提供者（債権者は含まれない。）を代表的な利用者として定義することによって、企業会計との整合性を取った形での会計枠組みが設計されている¹⁰⁹。

会計基準の体系と設定主体

公益事業体の会計は、企業会計の枠組みを基礎としており、原則としては F R C が設定する財務報告基準が適用される。しかし、公益事業体に関しては、上述の解釈書が提供されており、非営利組織の資源提供者のニーズに焦点を当てる形で会計枠組みが修正されている。

公益事業体には、チャリティ組織（Charities）、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）が含まれる。これらの公益事業体向けには、会計に関する実務上のガイドラインとして、SORP が発行されている。SORP は、財務報告基準及び解釈書を踏まえ、チャリティ委員会等の各組織カテゴリーの管轄組織が作成し、F R C による財務報告基準との整合性を確認する手続を経た上で発行される。SORP は財務報告基準ではなく、飽くまで実務上のガイドラインとしての位置付け¹¹⁰であるが、多くのチャリティ組織の年次報告書では、財務報告基準とともに SORP に準拠して財務諸表を作成している旨が記載されている¹¹¹。現行の財務報告基準に非営利組織向けの取扱いに関する定めはされておらず、SORP 内

¹⁰⁸ 解釈書では、資源提供者をファンダー（funder）及び財務支援者（financial supporter）としており、両者を区別しているが、まとめて資源提供者（provider of resource）とも表現されているので、ここでは資源提供者とした。ファンダーは納税者を含む幅広い資源提供者として、財務支援者は意思のある資金の提供者として区別されているようである。

¹⁰⁹ なお、チャリティ向け SORP の冒頭では、「チャリティの年次報告書及び会計は、広範なステークホルダーへの説明責任を果たすものとして作成されること」、そして、その目的は、「資源提供者、寄付者、受益者及びサプライヤーに対して、受け取った資金をどのように費消し、また、活動に貢献したか、及び期末時点で利用可能な資源の状況を示すことにある」ことが明記されているが、このうち資源提供者に焦点を当てている旨の明確な言及はなく、解釈書とは想定利用者が一致していない。

¹¹⁰ チャリティ向け SORP では、同文書は、「チャリティ・セクター固有の要因及び取引を考慮して会計基準を補う」ガイダンスである旨が明記されている。

¹¹¹ Oxfam Annual Report & Accounts 2010/11, Accounting policies:

"financial statements are prepared (中略) in compliance with Accounting and Reporting by Charities: the Statement of Recommended Practice 2005 (Revised 2008) ('the SORP'), and applicable accounting standards in the United Kingdom"

Marie Curie Cancer Care Report and Accounts 2010/11, Accounting Policies:

"They (accounts) comply and have been prepared in accordance with UK accounting standards and with the Statement of Recommended Practice on Accounting and Reporting by Charities (SORP2005) and the Companies Act 2006."

で財務報告基準とは異なる取扱いが定められている場合もある¹¹²ことから、実質的には SORP が会計実務の指針として機能していることがうかがえる。

会計に関する SORP 発行組織の権限は、F R C の発行する財務報告基準に反しない事項を決定し、SORP において明示することにある。主な領域は、以下のとおりである。

- ・ 財務諸表の表示
- ・ 解釈書の中で複数のオプションが認められる場合に、そのいずれを採用すべきか決定

【イギリスにおける公益事業体の会計基準及び指針の体系】

基準又は指針	発行組織
財務報告基準 (F R S、SAAP)	F R C
財務報告の原則書：公益事業体向け解釈 (Statement of Principles for Financial Reporting : Interpretation for Public Benefit Entities)	F R C
SORP:Statement of Recommended Practice	各所轄組織 (下表)

【SORP の対象組織と発行組織】

対象組織	発行組織
チャリティ組織 (Charities)	Charity Commission
継続・高等教育機関 (Further and Higher Education)	Universities UK
登録公共住宅協会 (Registered Social Landlords)	National Housing Federation

続いて、SORP の策定プロセスについて確認するため、一例として、チャリティ向けの SORP の策定プロセスを紹介する。以下が、そのプロセスである。

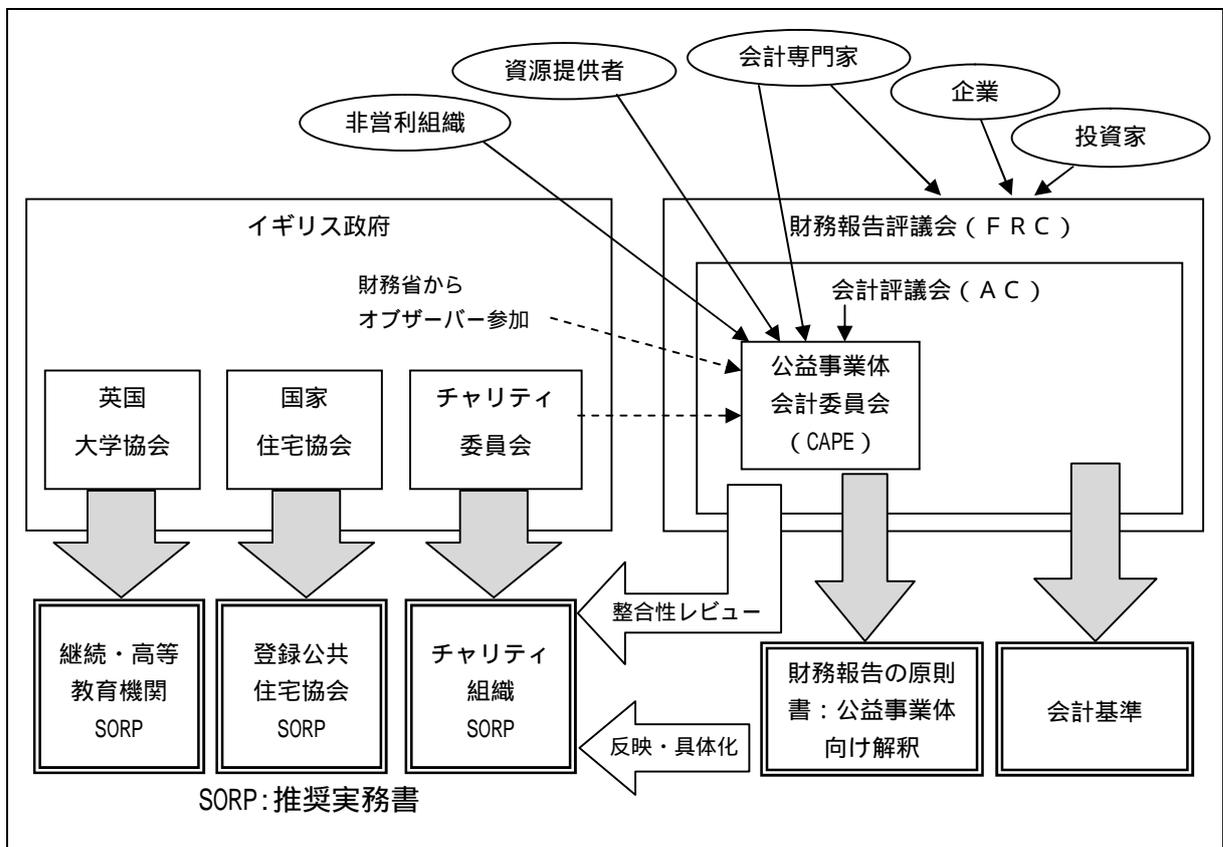
- 1．チャリティ委員会内に会計士及びセクターメンバーが参加する委員会を設置し、SORP 草案を策定する。
- 2．草案の一般コンサルテーション（意見募集）を実施し、提出された意見を基に草案の修正を行う。

¹¹² 例えば、チャリティ向け SORP268 では、固定資産の減損に関して、将来キャッシュ・フローの生成を目的としない固定資産について、将来キャッシュ・フローを基礎とした評価は適切でないとし、サービス提供能力に基づく評価が最も適切な方法としている。

3. 草案のうち、財務会計部分についてFRCが内容を確認する¹¹³。
4. FRCの確認結果を反映したSORPをチャリティ委員会が確定し、チャリティ委員会が発行する。

なお、チャリティ委員会によるSORPガイドライン設定の独立性を担保するため、関係省庁は、SORP策定のプロセスに関与することが認められていない。また、チャリティ委員会は、資金面でも活動面でも他省庁から関与されず、SORP策定のみならず、チャリティ監督に関する行政行為に関して、独立性を担保する仕組みが構築されている。

【イギリスにおける非営利組織会計の基準設定】



財務報告基準の抜本改正

イギリスでは、中小企業や非営利法人等、IFRS適用外の法人について適用してきた財務報告基準を、IFRSとの整合性を強化した形に抜本改正することを予定している。本プログラムは、The Future of Financial Reporting と

¹¹³ 会計以外の非財務セクション（主にマネジメント・コメントリーに該当）における開示項目やその内容については、チャリティ委員会が要求事項を独自に決定する。

呼ばれており、2012年1月に公表された財務報告公開草案（FRED）¹¹⁴では、IFRS適用外の中小法人向け財務報告基準の中に公益事業体向けの基準項目が組み込まれた方式が提案されている。この改正により、現行の解釈書は廃止されるとともに、SORPは、新財務報告基準との整合性を確保した形で新たに公表されることが予定されている。

会計の特徴と企業会計との関係

イギリスでは、非営利セクター、広くはボランティア・セクターの成長と多様化が進むと同時に、チャリティを中心とした非営利セクター向け会計に関するガイドライン、情報開示制度の整備が進み、資源提供者を含めたステークホルダーによる情報アクセス環境は大きく改善された。

イギリス非営利組織会計の第一の特徴は、企業会計との整合性を図りつつも、非営利組織特有の情報ニーズや取引関係を会計上反映していることにある。企業向けの会計基準について、（会計枠組みの公益事業体向け解釈という位置付けではあるが）概念枠組みに修正を施し、これを基礎としてSORPという実務上のガイドラインを設定することによって、その目的を達成しようとしている。

第二の特徴は、非営利セクター全体に共通的な概念的枠組みを設定することによって、財務諸表の構成要素や認識と測定といった会計の基本原則を共有しつつも、サブセクターごとにSORPを設定し、異なる会計上の取扱いを認めていることである。実質的に会計に関する実務指針として機能しているSORPの設定権限を各サブセクターの所管組織（チャリティ委員会等）に委ねつつも、イギリスにおける会計基準設定主体であるFRCによる確認を求めることによって、全体としての整合性を図りながら多様性を認める枠組みを構築していると言えよう。

とはいえ、公益事業体に属するものとされる各組織のSORP間での取扱いに差があるとの指摘もある。また、先述したとおり、財務報告基準の抜本改正を控え、公益事業体向けの具体的な会計上の取扱いが、新財務報告基準の中に組み込まれることから、非営利向けの会計枠組みを企業向けの枠組み、公的組織向けの枠組みとは独立した形で、新たに構築すべきとの議論もある。さらには、国際的な非営利組織会計の基本枠組み及び基準の設定に向けた検討も始まっているようである¹¹⁵。企業向けの財務報告基準に実質的に組み込まれる道を進むか、非営利向けの財務報告基準を設定する道を進むか、非営

¹¹⁴ A S B, The Future of Financial Reporting in the United Kingdom and Republic of Ireland. (2012)

¹¹⁵ CFG Symposium: Is there a need for an international accounting standard for not-for profit?, CFG & CIPFA (2012)

利組織会計の発展における重要な分岐路にあると言えるかもしれない。

【参考文献等】

(各種ウェブサイト)

Charity Commission <http://www.charitycommission.gov.uk/>

(文献)

- ・塚本一郎、柳澤敏勝、山岸秀雄「イギリス非営利セクターの挑戦 NPO・政府の戦略的パートナーシップ」ミネルヴァ書房(2007)
- ・古庄 修「英国チャリティ法改正と公益性報告」月刊公益法人 vol140 No12 (2009)
- ・Carolyn J. Cordery and Rachel F. Baskerville, Charity financial reporting regulation: a comparative study of the UK and Newzealand, Accounting History. (2007)
- ・Greyham Dawes, Charity Commission regulation of the charity sector in England and Wales: the key role of charity audit regulation, in Klaus J. Hopt and Thomas Von Hippel, eds., Comparative Corporate Governance of Non-profit Organization, Cambridge University Press (2010)
- ・Paul Palmer, Martin Isaacs, Kenneth D' Silva, Charity SORP Compliance – findings of a research study. (2001)
- ・Stephen Williams and Paul Palmer, The State of Charity Accounting – Developments, Improvements and Continuing Problemes, Financial Accountability & Management, 14(4). (1998)
- ・A Review of Charitable Trustees' Annual Reports, Deloitte Touche Tohmatsu. (2010)
- ・Charity Act 2011

3. ドイツ

(1) 非営利組織制度

ドイツにおいて、非営利組織には社団、財団、有限会社等の法的形態がある。財団の財産総額は推定 600 億ユーロ、非営利組織の支出総額は年間 50 億ユーロと推定されている。社団の数は 2005 年時点で 60 万団体、財団の数は 1 万 7,000 団体を超え、その他の無数の非営利組織が存在する。また 4 人に 1 人のドイツ人が社団の社員であると推定されている。

【社団】

未登記の社団も非営利組織とみなされるが、法律上の人格を持つ社団の設立には、7 人以上の社員が定款を定め登記することが必要となる。

【財団】

財団の設立には、3 要件（財団の目的、財団の基本財産、財団の組織）を満たさなければならない。財団は、社員及び投資家（出資者）を持たないという点で、社団、会社法に定める会社、地域法人とはその性格を異にする。ほとんどの財団は、ドイツ民法第 80 条に定められている私的財団、すなわち民法上の財団である。それ以外に、国が設立した財団がある。

【有限会社】

会社法に定める法人形態であっても、租税法（Abgabenordnung（A O）以下「ドイツ租税法」という。）に基づく公益認定を受け非営利組織として公益活動を行うことが可能である。

(2) 公益認定について

公益目的事業

公益認定は、税務当局によってドイツ租税法に基づき判断され、認定を受ければ、社団、財団、有限会社のいずれの形態であっても税制優遇を受けることができる。

公益認定に当たっては、後述のとおり、公益目的事業に専念する等の要件が定められている。ドイツ租税法第 52 条に定められている公益目的事業とは以下のとおりである。

- ・ 学問や研究の振興
- ・ 宗教の振興
- ・ 公衆衛生・健康増進への寄与
- ・ 若者及び高齢者援助
- ・ 芸術への振興
- ・ 文化遺産の保護
- ・ 教育・職業訓練・大学教育援助
- ・ 環境保護

- ・ 社会福祉の振興
- ・ 難民の保護
- ・ 人命救助
- ・ 災害時の救助活動
- ・ 国際交流の振興
- ・ 動物保護
- ・ 発展途上国への援助
- ・ 消費者保護
- ・ 囚人・元囚人への援助
- ・ 男女の平等促進
- ・ 夫婦・家族の保護
- ・ 犯罪の防止
- ・ スポーツの振興
- ・ 郷土芸術・郷土特有のものの保護
- ・ 祭りなど無形文化の保護
- ・ 民主主義保護のための偏りのない一般的な活動
- ・ 非営利の慈善的で教会のための社会活動への参加

以上列挙されている活動以外でも、各州の上級税務署で公益性が認められる活動がある。

公益性の判断基準

ドイツ租税法は、第 52 条で公益目的事業を定義しているだけでなく、公益性があるかどうかの判断基準も定めている。

まず税務当局によって認定を受けた社団、財団、有限会社（以下これらを「公益法人」という。）は、公益目的事業に専念し 公益目的事業を直接的に行うように定められており、定款もそれに対応していなければならない。ドイツ租税法第 55 条第 1 項第 1 号にも、公益法人の財産は、定款に定められた目的にのみ支出してよいと定められている。ここでいう財産とは、公益法人が所有している全財産である。経営者、会員又は寄贈者が払い込み、将来解散のときは返還義務のある払込基金のみが、ここでいう全財産から除外される。

また、財産の支出はいつでもよいわけではなく、できるだけ 早期に支出しなければならない。なぜなら、財産を温存することに公益性はなく、公益目的に従って、支出されなければならないからである。

公益目的事業に 専念し 直接的に 早期に行うという 3 条件は同時に満たさなければならない。公益法人設立の際の目的に従った、あらかじめ準備された活動を行うことが求められており、その成果は重要ではない。また、

公益法人の管理、会員の保護、財産の管理等の補助的活動は必要と認められているが、それ自体が公益法人の活動目的となってはならない。

(3) 非営利会計制度

基本的事項

非営利組織には、社団、財団、有限会社等の形態があるが、非営利組織全体に共通した個別の会計基準はない。したがって、非営利組織は法的形態に基づきドイツ民法、ドイツ商法、ドイツ租税法等に基づき決算を行うことになるが、社団、財団であってもドイツ商法に基づく決算を行うことも認められている。

なお、非営利組織の法的形態にかかわらず、ドイツ租税法は、決算書において以下の収支を区分して記載することを要求している。

- ・ 公益目的管理活動（例：寄付収入、会費収入、人件費、経費等）
- ・ 財務投資管理活動（例：財産運用収入、家賃収入、投資活動原価等）
- ・ 収益活動
- ・ 公益目的事業活動

社団

社団の会計報告義務については、ドイツ民法が適用される。ドイツ民法第27条第3項、第259条、第260条及び第666条によると、社団は収支計算書及び財産目録を作成しなければならない。この条文以外は、社団に対して会計報告に関する法的な根拠条文はない。したがって、社団は収支計算書及び財産目録を作成することのほか、企業の決算と同様にドイツ商法に従い貸借対照表及び損益計算書を作成することも認められる。

なお、IDWでは、収支計算書及び財産目録について次のような基本的なひな型を提示する一方で、ドイツ商法に基づく決算書の作成を推奨している（「会計報告に対する意見表明：社団の会計報告」（IDW RS HFA¹¹⁶ 14））。

収支計算書	財産目録
1. 事業活動収入	< 資産の部 >
2. - 事業活動支出	・ 無形固定資産
3. 事業活動収支差額	・ 有形固定資産
4. 投資活動からの収入	・ 金融資産
5. - 投資活動への支出	・ 貯蔵品
6. 投資活動収支差額	・ 債権
7. 財務活動収入	・ 金融資産に分類されない有価証券

¹¹⁶ Institut der Wirtschaftsprüfer, Stellungnahmen des Hauptfachausschusses des IDW zur Rechnungslegung.

8 . - 財務活動支出	<ul style="list-style-type: none"> ・ 現金及び現金等価物 < 負債の部 > ・ 引当金 ・ 条件付寄付債務 ・ 借入金 ・ 買掛金 ・ その他の債務
9 . 財務活動収支差額	
10 . 当期収支差額	
11 . 前期繰越収支差額	
12 . 次期繰越収支差額	

財団

財団はドイツ民法第 86 条に該当するため、社団と同様の会計報告を行う。財団には州ごとの財団法 (Landesstiftungsgesetz) もあり、そこでも、収支計算書及び財産目録 (ドイツ民法) か、貸借対照表及び損益計算書 (ドイツ商法) のいずれかで会計報告をすることが求められている。

財団についても、IDWでは、収支計算書と財産目録について次のような基本的なひな型を提示する一方で、ドイツ商法に基づく決算書の作成を推奨している (「会計報告に対する意見表明：財団の会計報告」(IDW RS HFA 5))。

収支計算書	財産目録
1 . 事業活動収入	< 資産の部 >
2 . - 事業活動支出	・ 無形固定資産
3 . 事業活動収支差額	・ 有形固定資産
4 . 投資活動からの収入	・ その他の資産
5 . - 投資活動への支出	・ 金融資産
6 . 投資活動収支差額	・ 貯蔵品
7 . 財務活動収入	・ 金融資産に分類されない有価証券
8 . - 財務活動支出	・ 現金及び現金等価物
9 . 財務活動収支差額	・ 債権
10 . 当期収支差額	< 財団資本と負債の部 >
11 . 前期繰越収支差額	・ 財団資本
12 . 次期繰越収支差額	・ 資本準備金
	・ その他の準備金
	・ 繰越資金 (超過資金 / 欠損)
	・ 未払金
	・ 未払費用
	・ 借入金
	・ その他の債務

有限会社

公益有限会社に対する会計報告の規則は、通常の有限会社に対するものと何ら変わるところはない。公益有限会社には、ドイツ商法第6条第2項及び資本会社に対するその他の条項が適用される。

公益法人として認定を受けた有限会社であっても、商業登記を行っているなど商法の適用を受ける法人はドイツ商法第238条が定める複式簿記による記帳が求められ、貸借対照表及び損益計算書等の決算書を作成しなければならない。

(4) 非営利組織の会計報告

IDWが、非営利組織の会計報告について公表している意見の項目は、以下のとおりである。

【「会計報告に対する意見表明：財団の会計報告」(IDW RS HFA 5)】

"IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen"

- 1.序論 (Vorbemerkungen)
- 2.根拠 (Grundlagen)
 - 2.1.財団の構造的特徴 (Strukturmerkmale der Stiftung)
 - 2.1.1.法的根拠 (Rechtliche Grundlagen)
 - 2.1.2.財団の組織としての特徴 (Stiftungsorganisation)
 - 2.1.3.財団の目的 (Stiftungszweck)
 - 2.1.4.財団の財産 (Stiftungsvermögen)
 - 2.2.財団の特別な場合 (Sonderfälle der Stiftung)
 - 2.2.1.財団の設立 (Stiftung in Gründung)
 - 2.2.2.財団と収益事業 (Unternehmensträgerstiftung)
- 3.会計報告 (Rechnungslegung)
 - 3.1.会計報告の根拠 (Grundlagen der Rechnungslegung)
 - 3.1.1.会計報告に対する法律・規定 (Vorschriften zur Rechnungslegung)
 - 3.1.1.1.州毎の財団法と民法 (Landesstiftungsrecht und BGB)
 - 3.1.1.2.財団の定款 (Stiftungssatzung)
 - 3.1.1.3.商法 (Handelsrecht)
 - 3.1.1.4.税法 (Steuerrecht)
 - 3.1.2.財団の会計報告の重要な目的 (Stiftungsrelevante Ziele der Rechnungslegung)
 - 3.1.3.財団の会計報告の原則 (Grundsätze der Rechnungslegung von Stiftungen)
 - 3.2.決算書と事業報告書 (Jahresabschluss und Lagebericht)
 - 3.2.1.決算書に対する解説 (Einzelfragen zum Jahresabschluss)

- 3.2.1.1. 貸借対照表と損益計算書の構成
(Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung)
- 3.2.1.2. 評価 (Bewertung)
- 3.2.1.3. 資本報告書と資本金の受領
(Eigenkapitalausweis und Kapitalerhaltung)
- 3.2.1.4. 財団活動による財産の費消 (Ergebnisverwendung)
- 3.2.1.5. 定款に従った事業活動を表示する決算書
(Bilanzierung satzungsgemäßer Leistungen)
- 3.2.1.6. 受領した寄付金の報告書 (Ausweis von erhaltenen Spenden)
- 3.2.1.7. 退職給付引当金 (Pensionsverpflichtungen)
- 3.2.1.8. 付表 (Anhang)
- 3.2.1.9. 非独立系財団 (Unselbstständige Stiftungen)
- 3.2.2. 事業報告書 (Lagebericht)
- 3.3. 収支計算書と財産目録
(Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnungen)
- 3.3.1. 収支計算書に対する解説
(Einzelfragen zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung)
- 3.3.2. 財産目録に対する解説 (Einzelfragen zur Vermögensrechnung)
- 3.4. 財団の定款目的を満たしたか否かについての報告書
(Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks)
- 4. 開示と提出 (Offenlegung und Einreichung)

【「会計報告に対する意見表明：社団の会計報告」(IDW RS HFA 14)】

"IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen"

- 1. 序論 (Vorbemerkungen)
- 2. 会計報告 (Rechnungslegung)
 - 2.1. 会計報告の根拠 (Grundlagen der Rechnungslegung)
 - 2.1.1. 会計報告に対する法律・規定 (Vorschriften zur Rechnungslegung)
 - 2.1.1.1. 民法 (Bürgerliches Gesetzbuch)
 - 2.1.1.2. 商法とその他の法的規制
(Handelsrecht und andere gesetzliche Vorschriften)
 - 2.1.1.3. 税法 (Steuerrecht)
 - 2.1.2. 会計報告に対する責任
(Verantwortlichkeit für die Rechnungslegung)
 - 2.1.3. 会計報告の目的 (Zwecke der Rechnungslegung)
 - 2.1.4. 社団の会計報告の原則
(Grundsätze der Rechnungslegung von Vereinen)

- 2.1.5. 会計報告義務の発生と終了
(Beginn und Ende der Rechnungslegungspflicht)
- 2.2. 決算書と事業報告書 (Jahresabschluss und Lagebericht)
 - 2.2.1. 参考にすべき会計規則 (Ansatzvorschriften)
 - 2.2.2. 貸借対照表と損益計算書の構成
(Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung)
 - 2.2.3. 評価 (Bewertung)
 - 2.2.4. 資本報告書 (Eigenkapitalausweis)
 - 2.2.5. 社団活動による費用 (Ergebnisverwendung)
 - 2.2.6. 受領した寄付金の報告書 (Ausweis von erhaltenen Spenden)
- 2.3. 収支計算書と財産目録
(Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung)
 - 2.3.1. 収支計算書に対する解説
(Einzelfragen zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung)
 - 2.3.2. 財産目録に対する解説 (Einzelfragen zur Vermögensrechnung)
- 3. 開示 (Offenlegung)

【「会計報告に対する意見表明：寄付金を集めている団体の会計報告の特殊性 (IDW RS HFA 21)】

- "IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung : Spenden sammelnder Organisationen"
- 1. 序論 (Vorbemerkungen)
 - 2. 会計報告に対する一般的な根拠
(Allgemeine Grundsätze für die Rechnungslegung)
 - 3. 決算書と事業報告書 (Jahresabschluss und Lagebericht)
 - 3.1. 貸借対照表と損益計算書の構成に対する根拠
(Grundsätze zur Gliederung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung)
 - 3.2. 寄付金についての会計報告の解説
(Einzelfragen zur Rechnungslegung über Spenden)
 - 3.2.1. 受取寄付金の収益計上時期
(Zeitpunkt der ertragswirksamen Vereinnahmung von erhaltenen Spenden)
 - 3.2.2. 損益計算書上の表示
(Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung)
 - 3.2.3. 現物寄付 (Erhaltene Sachspenden)
 - 3.2.4. 無償の役務の提供
(Spenden in Form von Arbeits- oder Dienstleistungen)

- 3.2.5. 過去に受領した寄付財産からの利息
(Zinsen aus der vorübergehenden Anlage von Spenden)
- 3.2.6. 契約した第三者による寄付の受領
(Spendenwerbung und/oder -einzug durch beauftragte Dritte)
- 3.2.7. 同盟の中での寄付金集め (Spendensammlung im Verbund)
- 3.3. 会費・過料・会員への債権についての会計報告
(Rechnungslegung über Mitgliedsbeiträge, Bußgelder und Förderbeiträge)
- 3.4. 受取協賛金についての会計報告
(Rechnungslegung über erhaltene Sponsorenleistungen)
- 3.5. 公的補助金についての会計報告
(Erhaltene Zuwendungen der öffentlichen Hand)
- 3.6. 付表での開示事項 (Angaben im Anhang)
- 3.7. 事業報告書 (Lagebericht)
- 3.8. 事業区分別の表示
(Erstellung einer gesonderten Projektberichterstattung)
- 4. 年度の開示 (Jahresrechnung)

(5) 情報公開制度

ドイツにおいては、非営利組織は原則、財務諸表を広く一般に公開する必要はない。ただし、公開法 (PublG) 第 9 条、第 15 条に該当する (収益事業において総資産 6,500 万ユーロ、年間収益 1 億 3,000 万ユーロ、従業員数 5,000 人以上) 社団、財団及び有限会社は、ドイツ商法第 325 条から第 329 条に定める財務情報を公開する義務を負う。この際、年次報告書 (annual report) を商業登記所に提出し、ドイツ法務省 (Bundesministerium der Justiz) が所管するドイツ連邦公報 (Bundesanzeiger) に電子掲示し、登記裁判所で検査を受ける必要がある。

なお、法的には強制されないが、非営利組織の中には関係者に対してだけでなく任意でドイツ連邦公報に財務情報を含めた年次報告書を公開している団体もある。そうした非営利組織は社会的責任を果たすために自主的にドイツ連邦公報に年次報告書を公開しているが、民間の一つの制度としては、財団法人ドイツ社会問題中央研究所 (Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen) の認証制度に伴う情報公開要件が挙げられる。同研究所は、「寄付金を集めている団体」としての認証を与えるに当たって、ドイツ連邦公報に財務情報を含む年次報告書を公開することをその要件としている。同研究所から認証を受けた非営利組織は出版物やウェブサイト等に認証マークを記載することができる。2012 年時点で同研究所から認証を受けている非営利組織としての社団、財団、有限会社は約 260 団体に上る。

【参考文献】

- Stephan Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, Verein Stiftung GmbH, Recht Steuern Personal, Verlag C.H.Beck Muenchen. (2005)
- Otto Sauer, Franz Luger, Vereine und Steuern, Bech-Rechtsberater im dtv. (2010)
- Thomas Von Hippel, Nonprofit organizations in Germany, in Klaus J. Hopt and Thomas Von Hippel, eds., Comparative Corporate Governance of Non-profit Organization, Cambridge University Press. (2010)

4. フランス

(1) 非営利組織制度

フランスの非営利法人制度は、社団（Association）、財団（Fondation）、寄贈基金（Fonds de dotation）から構成されている。医療や教育は、主として国や自治体等公的部門が提供している。民間部門が実施する際でも、我が国のように個別に法律で規定された学校法人や医療法人、社会福祉法人といった法人形態は存在せず、社団又は財団が実施している。

社団（Association）制度

フランスには約110万の社団があるとされている（うち1,971団体が公益認定を受けた公益社団）。会員数は2,100万人を超え、社団で働く従業員は180万人程度である（2008年9月時点）。社団を規制している法は、1901年社団法（Loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association）である。

社団は2人以上の自然人により設立が可能であり、法人格を取得するには、県等に届け出て、官報で公告する必要がある。法人格を取得した社団は下表における届出社団となる。届出社団は、寄付の受領範囲や購入できる物品、保有できる資産が制約されている（1901年社団法第6条第1項¹¹⁷）一方で、債券発行は可能である¹¹⁸。なお、政党資金管理団体等の例外を除き、法人格を取得する義務はない（1901年社団法第5条第1項から第3項、1901年8月16日デクレ¹¹⁹）。

社団は営利活動も許容されているが、法人の目的を構成員への利益分配とすることはできない。なお、利益分配を行う社団は裁判所から企業と指定されるリスクがある（民法典（Code civil）第1832条）。

	非届出アソシアシオン (associations non-déclarées)	届出アソシアシオン (associations déclarées)	公益認定アソシアシオン (associations reconnues d'utilité publique)
法的資格	法的資格無し	制限された法人格	法人格
設立手続	必要無し	県や郡への届出、官報への告示	認可制
定款	無くても可	原則として自由	国務院の定めた様式
恩典	・財を所有できない。 ・補助金等を受けられない。	・会費を徴収できる。 ・補助金等を受けられる。	・大口寄付を受けられる。 ・課税優遇がある。

（「フランスのボランティア組織 - アソシアシオン (Associations) について -」（著：出雲祐二）及び「諸外国におけるボランティア活動に関する調査研究報告書」（文部科学省委託調査）による）

¹¹⁷ 資産の保有は、当該法人の目的達成に必要な範囲内で限定的に認められる。また、資産の無償受入（受贈）は認められていない。

¹¹⁸ 債券を発行するには、直近2年間、経済的活動を排他的に行っており、かつ商業登記を行っている等の要件を満たす必要がある（通貨金融法典（Code monétaire et financier）第213条）。

¹¹⁹ フランス法体系：法律（Loi）、オルドナンス（ordonnance、国会の授権による行政府の立法）、デクレ（décret、大統領令）、アレテ（arrêté、行政命令）によって構成される。

り作成)

財団 (Fondation) 制度

2009年12月31日時点で、576団体の公益財団、250団体の会社財団、811団体の庇護財団、47団体のその他の財団がある¹²⁰。1987年メセナ法 (Loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat) 第18条に規定されているとおり、財団は、1人以上の自然人又は法人が財、権利、資源を公益に資する非営利活動に提供することを決定した活動をいう。

財団は、届出社団よりも活動の自由がある¹²¹が、政府機関の厳格な監督下に置かれる。すなわち、法人格を得るには政府 (公益財団の場合) か県知事 (会社財団の場合) の許可が必要である。また、財団の目的は、公共の利益、非営利目的、特定された目的¹²²である必要があり、目的に沿った運営がなされているか、内務大臣を始めとした関係諸大臣の監督を受ける。

公益認定制度

公益認定のない社団や財団においては資産所有や寄付等に制限があるが、認定を受けることで当該制限はなくなる。したがって、公益認定を受けることによって、大口の寄付を受けられたり、寄付者が税制上の優遇措置を受けられたりといったメリットがある。

公益認定は、原則として国務院 (Conseil d'Etat。フランスの行政最高裁判所。) 所定の定款様式に従って定款を作成・承認する必要がある。国務院の示した条件を満たさなければ公益認定を受けられない。公益認定要件は、公益目的を達成し、営利目的ではないこと、公益目的を達成するのに十分な所得又は投資があること¹²³、資金拠出者や公的機関から独立していること、公益認定を害するような定款の規定がないこと、の4点である。

認定権限は政府にあり、内務大臣指令に基づき、政府が国務院の意見聴取を経て認定する。

¹²⁰ 公益社団 : Fondations reconnues d'utilité publique、会社財団 : Fondations d'entreprise、庇護財団 : Fondations abritées (Les fonds et fondations en France de 2001 à 2010, Fondation de France. (2011) より)

¹²¹ 私人からの贈与、遺贈を受領できる。国・地方公共団体からの補助金を受けることができる。また、事業に関連する限り不動産も取得できる。

¹²² 公益の利益、非営利目的、特定された目的とは、具体的には以下のとおりである。

- ・ 公共の利益 : 法で規定されていないが、一部の利害関係者の利益ではなく、広く公共の利益に資するものでなければならない。
- ・ 非営利目的 : 財団は非営利目的で設立されなければならない。財団が解散した場合でも、残余財産は資源提供者ではなく類似団体に分配される。
- ・ 特定された目的 : 普遍的又は一般的すぎる目的ではなく、ある程度特定した目的が内規に規定される必要がある。

¹²³ 当初寄贈額 (endowment) について、国務院は明示していないが、100万ユーロ程度とされる。

寄贈基金 (Fonds de dotation)

社団に対しては、設立や行政の監視は緩やかであるが活動制約があり、財団に対しては、活動制約は緩やかであるものの、設立や運営について政府機関による厳しい監督があるため、これまで十分に浸透してきたとは言えなかった。そこで、2009年に創設された制度が、寄贈基金である。本制度は、アメリカの寄贈基金 (Endowment Funds) を参考に設定された制度である。

寄贈基金の設立は基本的に自由であり (県庁へ届け出ること法人格を取得)、組織・運営における行政の関与も原則としてない。また、寄付者に対する税制優遇措置が手当てされている。

(2) 非営利会計枠組みの体系

財務諸表の作成義務

公益社団、経済的活動を行う社団、その他個別に法で作成義務が定められた社団について、年次会計報告の作成が義務付けられている¹²⁴。

公益社団については、公益認定を受ける際に、直前期末の会計報告と棚卸資産を除く流動資産の明細が必要である。また、国務院の定款様式に、毎期貸借対照表及び損益計算書並びにその明細を作成しなければならないとの条項がある。

経済的活動¹²⁵を行う社団は、商法典 (Code de commerce) の開示要請に従う必要がある (商法典 L612-1 条)。従業員 50 人以上、税抜き売上額が 310 万ユーロ以上、貸借対照表の資産総額又は負債総額が 155 万ユーロ以上の 3 要件のうち、二つ以上を満たす社団は、毎期末、貸借対照表及び損益計算書並びに附属明細書を作成しなければならない (商法典 R612-1 条)。

さらに、従業員 300 人以上か、又は 1,800 万ユーロ以上の税抜き売上、総資産又は負債額を有する社団については、上記財務諸表の作成に加え、棚卸資産を除く当座資産 (quick assets) 報告書を 2 年に 1 度、流動負債報告書、収益予測、キャッシュ・フロー計算書、資金計画を毎期作成しなければならない (商法典 L612-2 条)。

以上の文書は全て、理事会、会計監査役¹²⁶ (Commissaire aux comptes) に提出しなければならない。

公益財団は、1987 年メセナ法第 5 条に基づき、商法典の原則に準拠した

¹²⁴ フランス会計規制委員会規則第 1 条

¹²⁵ 「経済的活動」は 1901 年社団法において定義付けされていない。判例において、経済的活動は、収益事業と解されており、定款に記載された事業であって、公益又は共益目的達成に必要な限度で認められるとされている。したがって、当該活動からの利益は構成員へは分配されない。

¹²⁶ 株式会社に限らず、非営利主体に対しても会計監査役による法定監査が行われる。会計監査役は、株主総会や会員総会で選任される役員であり、専門会計士 (Experts comptable) 等が会計監査役全国協会 (Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)) に登録することにより就任可能となる。

年次会計報告を作成しなければならない。また、公益社団と同様、定款モデルに会計に関する規定が置かれている。経済的活動を行う社団と同様、一定規模以上の経済的活動を行う財団についても商法典が年次会計報告の作成を要請している（商法典 R612-1）。

財務諸表の開示要請

以下の社団・財団については、財務諸表と会計監査役による監査報告書を公表しなければならない。

- ・ 行政機関から毎年合計 15 万 3,000 ユーロ以上の補助金を受領している社団（商法典 D612-5 条）
- ・ 寄付者が税優遇を受ける寄付を毎年合計 15 万 3,000 ユーロ以上受領している社団・財団（商法典 D612-4 条 par.1。1987 年メセナ法 4-1 条 par.2）
- ・ 債券発行している社団（通貨金融法典 R213-4 条 par.1）
- ・ 慈善勧誘を行う公益社団・財団（1991 年慈善勧誘規制法第 3 条、第 4 条）

会計基準、企業会計との関係

会計基準は、企業と同様、フランス会計原則¹²⁷が適用される（1999 年 2 月 16 日フランス会計規制委員会規則第 2 条）。なお、非営利法人向けの追加規定と併せて適用される。

具体的には、非営利法人の主な収益源である運営助成金や寄付、資産の再評価等について規定がある。これら追加規定に対応して勘定科目表（Cadre comptables）にも勘定科目コードと勘定科目が追加されている。

基準設定主体

ア．設定主体

フランスでは企業会計、非営利会計ともに、政府機関たる A N C が基準設定権限を有している¹²⁸。

A N C 内に設けられた民間基準委員会¹²⁹（通称、フランス GAAP 委員会）の下に、非営利法人ワーキンググループ¹³⁰が設置され、非営利会計が検討されている¹³¹。

イ．基準設定へのステークホルダーの参画

非営利法人ワーキンググループの議長は、A N C のボード（collège）メ

¹²⁷ フランス会計原則には、財務報告の目的は規定されていない。

¹²⁸ 2009 年 1 月 22 日オールドナンス第 1 条第 1 項

¹²⁹ Commission des norms comptables privées

¹³⁰ Groupe de travail "Organismes sans but lucratif"

¹³¹ "Missions et Organisation"（A N C（2011））より

ンバー、委員会メンバー又は当該分野の専門家から選任される¹³²。したがって非営利法人ワーキンググループには非営利会計の専門家も参画している。

なお、ANCメンバーは16人（議長を含む。）から構成される。メンバーの属性（議長を除く。）は以下のとおりであり、利害関係者からの参画を実現している。議長、専門家委員以外は公務員委員（充て職）である¹³³。

- ・ 1人：国務院（行政訴訟における最高裁判所）
- ・ 1人：会計裁判所（会計検査院）
- ・ 1人：破産院（司法訴訟における最高裁判所）
- ・ 2人：銀行監督委員会
- ・ 1人：金融商品市場監督機関
- ・ 8人：専門家委員
- ・ 1人：労働組合

ウ．財務的基盤

ANCは、財務経済産業省からの資金拠出と、上場企業からの負担金、会計士協会（会計監査役全国協会、会計士協会（L'Ordre des Experts-Comptables））からの負担金により運営されている。年間予算は358万ユーロである。

エ．事務局体制

テクニカルスタッフは12人で、うち4人が公務員、8人が民間（会計事務所）出身者である。公務員は人事ローテーションにより、民間出身者は任期付き職員として採用されている。サポートスタッフ（事務職員）は全員公務員である。

【参考：フランス会計規制委員会規則に定める非営利特有の会計処理について】

(1) 会計処理規則（条件付き助成金、遺贈、投資助成金等）

停止条件（condition suspensive）が付いている助成金については収益認識できない。解除条件（condition résolutoire）が付いている助成金は収益認識できるが、解除条件が一つでも達成できない可能性が高くなった場合には、助成金返還引当金を認識しなければならない。

複数年にわたる運営助成金は取決めに従って各年度に帰属する金額を每期収益計上する。将来期間に対応する金額については、繰延収益（produits constatés d'avance）として処理される。当期に使用せずに残った助成金で、第三者のために使用することを宣言したのものについては、費用（未実現帰属資源に対する宣言；engagements à réaliser sur ressources affectées）と同時

¹³² 2010年3月11日アレテ付録「ANC内規」第5条

¹³³ 2009年1月22日オルドナンス第2条第2項

に負債（特定目的資金；fonds dédiés）に計上する（助成金受入時に計上した収益は取り消さない。）。翌期、事業実施に応じて負債を取り消し、収益（report des ressources non utilisées des exercices antérieurs）計上する。

現物寄付は、基本的に受取コミットメントの注記（内容、金額、性質等）で対応する。貸借対照表に計上せず、特殊勘定（勘定クラス8）¹³⁴で計上する。

遺贈については、法人に遺贈される動産・不動産について行政庁の承認があった日に、受取コミットメントとして貸借対照表に注記する。資金又は資産等の引渡しに応じて受取コミットメント注記額を減少させる。遺贈による資金移動があった場合、仮勘定「実現途上にある遺贈及び寄贈（legs et donations en cours réalisation）」を相手方として行う。実際に移転が確実になったタイミングで仮勘定を収益又は費用に振り替える。遺贈物が固定資産であった場合は、固定資産見返遺産及び寄贈（legs et donations avec contrepartie d'actifs immobilisés）として資本の部に計上する。

投資助成金は、受入時には収益計上しない。更新可能な項目に対する助成金は負債に計上する。一方、更新不可能な項目に対するものは資本に計上する。負債で繰り延べられた投資助成金は、対応する資産の減価償却費割合に応じて収益計上する。

(2) 資産負債の（再）評価

無償で取得した資産は、取得時の公正価値（通常の交換条件による取得価額）により評価する。また、有形固定資産・長期金融資産について、再評価を実施することができる。法に基づく再評価の場合、再評価差額は損失計上せず、貸借対照表の自己資本に区分掲記される。再評価した固定資産の取得価額は注記が求められる。

(3) ボランティアの取扱い

法人にとって重要なボランティアについて、金額を適切に評価でき、実施記録の方法についても信頼性がある場合には、損益計算書末尾に費用・収益両建てでボランティア評価費用・評価収益を計上することができる。注記において、定数化・評価の方法を記載する。勘定クラスは特殊勘定（勘定クラス8）である。

¹³⁴ 勘定クラスとは、フランス会計原則が設定している勘定科目の類型であり、次のとおりである。

クラス1：資本勘定（自己資本、固定負債等）、クラス2：固定資産勘定、クラス3：棚卸資産勘定、クラス4：第三者勘定（外部者との取引関連）、クラス5：財務勘定（現預金等）、クラス6：費用、クラス7：収益、クラス8：特殊勘定（偶発負債、偶発資産等）

特殊勘定は、クラス1～7に属さない勘定を収容している（フランス会計原則431-1条、431-2条）

【参考文献等】

(各種ウェブサイト)

- Legifrance <http://www.legifrance.gouv.fr/>
- A N C <http://www.anc.gouv.fr/>

(文献)

- Plan comptable général, A N C . (2007年12月最終改訂)
- Missions et Organisation, A N C .
- Les fonds et fondations en France de 2001 à 2010, Fondation de France.
(2011)
- Katrin Deckert, Nonprofit organizations in France, in Klaus J. Hopt and Thomas Von Hippel, eds., Comparative Corporate Governance of Non-profit Organization, Cambridge University Press. (2010)

付属資料2：個別論点に関する諸外国制度概要について

【諸外国の制度比較（ 会計上の個別論点の検討）】

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
1. 財務諸表の体系	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・活動計算書 ・キャッシュ・フロー計算書 <p>財産目録は作成しない。注記において、資産の用途制限を含めて、流動性又は満期について記載する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・財務活動計算書 ・収支計算書 ・キャッシュ・フロー計算書（必要な場合） <p>貸借対照表注記において、有形固定資産明細表の作成義務がある。</p>	<p>有限会社（商法）：</p> <ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・活動計算書 <p>社団・財団（民法）：</p> <ul style="list-style-type: none"> ・収支計算書 ・財産目録 <p>IDWは、社団・財団についても商法ベースの財務諸表、発生主義を推奨している。</p>	<p>財務諸表：</p> <ul style="list-style-type: none"> ・貸借対照表 ・活動計算書 <p>財務諸表以外：</p> <ul style="list-style-type: none"> ・資金計算書（法人により附属明細として作成） ・財産目録（開示書類ではなく内部帳票） <p>小規模法人については、財務諸表の作成義務はない。</p>
2. 発生主義	減価償却が求められているため、発生主義適用と推測される。	原則として発生主義である。ただし、会社形態は強制、小規模法人は免除される。	収支計算書につき現金主義を許容している。	非営利・企業共通（発生主義が原則）
3. 収益認識（寄付）	<p>認識には、測定可能性、検証可能性、表現の忠実性、中立性等の具備を要請</p> <ul style="list-style-type: none"> ・無条件の寄付約定：約定時に収益認識 ・条件付き寄付約定：条件が実質的に達成された際に収益認識する。条件が達成されるまでは貸借対照表に計上する。 	<p>認識要件：</p> <ul style="list-style-type: none"> 権利の移転 受取の確実性 測定の確実性 <p>固定資産取得に充てられた寄付については、基準、指針間で不整合がある。</p>	入金時に全額収益処理を行う。ただし、複数年にわたって使用する寄付金は未支出寄付金として資本計上が推奨されている。	複数年にわたる運営助成金のうち、将来期間に対応する金額は繰延収益（負債）とする。
4. 純資産の区分制度	3区分（永久拘束、一時拘束、非拘束）	3区分（寄贈基金、拘束基金、非拘束基金）	区分していない。	区分していない。
5. 成果と報告	制度化はされていない。FASB が公表するFASB 概念書や研究報告書において、プログラム費用とプログラム収益の対応関係や成果に関する非貨幣情報が役立つことが指摘されている。	一定規模以上のチャリティについて、要約情報申告書（内容：目的、活動及び達成状況等）の提出が義務付けられている。		