

非営利法人会計の現状と展望

平成20年9月2日
日本公認会計士協会

目 次

1. 非営利法人会計の現状認識と問題点	1
(1) 設立根拠法令ごとの会計基準.....	1
(2) 所轄庁の指導監督目的と会計基準.....	2
(3) 経済環境等の影響.....	2
(4) 企業会計の影響.....	2
2. 財務報告の目的	3
(1) 非営利法人の定義.....	3
(2) 企業会計の目的.....	4
(3) 財務会計としての非営利法人会計の目的.....	4
(4) 「財務会計の概念フレームワーク」への依拠と会計基準のあり方.....	5
(5) 貸借対照表の純資産の意義と非営利法人会計.....	6
(6) 損益計算書構造の計算書のボトムラインの意義と非営利法人会計.....	8
(7) 特別会計と連結財務諸表.....	11
3. 展望	11
補論. 非営利法人と予算	12
(1) 予算の意義と非営利法人会計.....	12
(2) 予算と収支計算.....	12
(3) 予算とコーポレートガバナンス.....	13
(4) 外部報告目的会計と予算.....	13
(5) 収支計算書とキャッシュ・フロー計算書.....	14

1. 非営利法人会計の現状認識と問題点

(1) 設立根拠法令ごとの会計基準

民間非営利法人は各設立根拠法令に基づき、多くの法人形態が存在する。会計基準についても、それぞれの法人形態ごとに存在している。

非営利法人の設立根拠法令及び適用される会計基準等を例示すると以下のとおりである。

法人形態	設立根拠法令	会計基準等
公益法人 ^(注1)	民法第34条	公益法人会計基準（昭和60年9月17日 公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ 最終改正 平成16年10月14日） ^(注1)
社会福祉法人	社会福祉法第22条、第31条	社会福祉法人会計基準（平成12年2月17日 社援第310号 最終改正 平成19年7月31日） 指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針（平成12年3月10日 老計第8号 最終改正 平成19年7月6日 老計発第0706001号） 社会福祉法人経理規程準則（昭和51年1月31日 社施第25号 平成9年12月11日 最終改正 社援施第175号）
学校法人	私立学校法第3条、第30条	学校法人会計基準（昭和46年4月1日 文部省令第18号 最終改正 平成19年12月25日 文部科学省令第40号） ^(注2)
特定非営利活動法人	特定非営利活動促進法第2条、第10条	特定非営利活動法人の会計の手引き（経済企画庁国民生活局）
宗教法人	宗教法人法第4条	宗教法人会計の指針（非営利法人委員会研究報告第6号 平成13年5月14日 日本公認会計士協会）
労働組合	労働組合法第11条	労働組合法会計基準（公益法人委員会報告第5号 昭和60年10月8日 日本公認会計士協会）
消費生活協同組合	消費生活協同組合法第4条、第58条	消費生活協同組合法施行規則（昭和23年9月30日 大蔵省・法務庁・厚生省・農林省令第1号 最終改正 平成20年6月30日 厚生労働省令第124号） 生協会計基準（昭和60年11月3日 生協会

		計基準委員会 最終改訂 平成19年1月)
中間法人 (注1)	中間法人法第1条～ 第3条	中間法人法施行規則 (平成15年2月28日法務省令第8号 最終改正 平成18年4月28日法務省令第53号)

(2) 所轄庁の指導監督目的と会計基準

各会計基準等は、法人形態の設立趣旨を踏まえた上で、所轄庁の指導監督目的に則して規定されているものが多数ある。法人形態別の各会計基準を非営利法人が適用することによって、所轄庁が実施している指導監督が統一的に行えることとなり、各法人の健全な事業運営に資しているのが現状であるといえる。

(3) 経済環境等の影響

我が国では、寄附文化が未成熟であったこと、民間非営利法人の収入における補助金の占める位置が重要であること、非営利法人の組織が脆弱であることも所轄庁の指導監督の重要性が高い要因と考えられる。経済環境が継続的に拡大している状況にあっては、補助金も安定的に供給され、非営利法人の活動を安定的に行うことが可能であったといえる。

非営利法人の各会計基準等の役割もこのような経済状況及び社会環境の影響を受けているものとする。

企業環境の変化と同様に民間非営利法人においても長期にわたり低迷する経済環境を経験した。経済環境の悪化は、国又は地方公共団体の財政状況の悪化となり、補助金の削減が行われることとなった。

このような環境変化の下、非営利活動を継続するために補助金以外の財源を確保する必要に迫られている法人もある。

(4) 企業会計の影響

非営利法人の各会計基準等の作成に当たっては、法人形態及び行う事業の特殊性を考慮した上で、所轄庁の指導監督目的に則して設定されている。その場合、各会計基準等作成時の企業会計の影響を大きく受けたものとなっている。また、各会計基準等の改正時においても同様に、改正時点での企業会計の影響を反映したものとなっている。

日本公認会計士協会では、今日まで、非営利法人に関する各会計基準等の作成時及び改正時には、所轄庁に対して会員を委員等として推薦してきており、結果として、企業会計の動向との乖離が少ない状況を確保してきた。

しかし、作成時点又は改正時点が各会計基準等で異なるために、その時々企業会計を取り入れた会計基準等が混在しているのが現状である。

このような状況の中で、企業会計に依拠できる部分と非営利法人の会計として独自に規定する必要のある部分を明確にする必要があるものと思われる。

2. 財務報告の目的

(1) 非営利法人の定義

総務省が毎年公表している「公益法人白書」によれば、非営利法人は以下の表の「非営利」の欄に該当する法人となる。

	非営利	営利
公益	【広義の公益法人】 社団法人・財団法人（民法） 学校法人（私立学校法） 社会福祉法人（社会福祉法） 宗教法人（宗教法人法） 医療法人（医療法） 更生保護法人（更生保護事業法） 特定非営利活動法人（特定非営利活動促進法）	【公共企業】 電気会社（会社法・個別事業法） ガス会社（会社法・個別事業法） 鉄道会社（会社法・個別事業法）
非公益	【中間的な団体】 中間法人（中間法人法） 労働組合（労働組合法） 信用金庫（信用金庫法） 協同組合（各種の協同組合法） 共済組合（各種の共済組合法）	【営利企業】 株式会社*（会社法） 合名会社（会社法） 合資会社（会社法） 合同会社（会社法） 相互会社（保険業法）

*特例有限会社を含む。

非営利法人は、法人の行う事業活動の目的として営利を追求しないという意味での「非営利」ではあるが、この場合、営利法人の行う事業活動と明確に区別することが困難となる。

「非営利活動」そのものを明確にすることが必要であるとする意見もある。「非営利活動に係る取引」とは典型例として公会計における「非交換取引」であり、企業会計的には「対価性のない取引」として定義をする意見もある。この場合、非営利活動を行う法人の範囲は著しく限定され、非営利法人として位置付けられる法人は著しく少数となる。非営利法人の枠組みとして「非営利活動」の定義以外のものを考察する必要がある。

「非営利性」を担保する組織形成上の要件として「剰余金の分配」を目的としない法人と定義することができる^(注3)。典型的には社員等（株主等）による配当請求権及び残余財産分配権のない法人であり、営利法人と明確に異なる非営利法人とは、社員等（株主等）による持分のない法人であるといえる。

上記の表のうち、信用金庫・協同組合・共済組合等については従来から企業会計の

基準を適用しており、剰余金を構成員に分配するため本研究資料の対象外とする。

本研究資料では、広く「非営利」といわれている法人に共通の考え方を示すことを検討することとした。各非営利法人に固有の事象については、当然、個々の会計基準で対応すべき問題と考える。

(2) 企業会計の目的

企業会計（営利法人の会計）では、投資家の投資意思決定に有用な財務報告であることが求められる^(注4)。そのためには、企業成果の予測と企業価値の評価に役立つ情報、すなわち、企業の投資ポジションとその成果に関する情報を測定し開示することになる。投資家にとって特に重要な情報は、投資の成果を示す利益情報である。

換言すれば、配当又は利息の受領可能性及び投資資本の回収可能性を評価できる情報を提供することが必要である。

企業会計における「財務報告の目的」から、企業の経済的資源の状況（資産・負債及び純資産）を把握できる情報であること、経済的資源の流入（収益又は収入）・流出（費用・損失又は支出）を把握できる情報であることが必要となる。さらに企業の経営者による説明により、これらの情報が補完されることとなる。

(3) 財務会計としての非営利法人会計の目的

民間非営利法人を取り巻く利害関係者は多数存在する。利害関係者としては、寄附者、補助金交付者（国又は地方公共団体等）、当該法人の提供する用役（財貨又は役務）の利用者、管理者（理事者）、従業員、納入業者、金融機関及び所轄庁等が考えられる。

寄附者及び補助金交付者は、当該法人の行っている事業に賛同し、対価性のない取引（非交換取引）として経済的資源を提供する。寄附者及び補助金交付者は、寄附金及び補助金が有効に事業に使用されることを望んでいる。

主として非交換取引により、法人の事業活動を維持継続している場合には、寄附者等による経済的資源の提供（寄附等）が必要不可欠であり、寄附者等の自由な意思決定に有用な情報を提供することが必要となる。

用役の利用者は、対価性を有する取引（交換取引）を行う者と、対価性のない取引（非交換取引）を行う者とに区分できる。交換取引を行う当該法人の用役利用者は、自らの対価と用役の比較及び取引の安全性を考慮することとなる。非交換取引としての用役利用者は、用役が受けられること及びその用役が継続的に受けられるか否かについて関心がある。

管理者（理事者）及び従業員は、自らの役務に対する対価を考慮した上で当該法人と取引関係となる。雇用等の継続性及び昇給の可能性等に関心がある。また、ボランティアとして役務を提供する場合には、当該法人の事業に賛同する寄附者等と同様に非交換取引を行う者として区分できる。

納入業者は、取引の安全性について関心があり、当該法人へ貸付けを行っている金融機関は、当該資金の回収可能性に関心がある。

また、所轄庁は当該法人が設立趣旨に基づいた事業活動を行っていることについて関心がある。

上記の利害関係者のうち、非営利法人会計では、法人の情報を容易に入手することができない外部の利害関係者を対象とする財務会計を基本に考察する。ここで法人の非営利活動が継続的に行われるためには、経済的資源提供者の継続的な意思決定が当該法人に行われる必要がある。したがって、非営利法人会計の「財務報告の目的」は、外部の経済的資源提供者の意思決定に資する情報を提供することであると考える^(注5)。

経済的資源提供者の意思決定に有用な財務報告として具備すべきものには、法人の提供する用役及び用役提供能力の継続性について評価できる情報であることが挙げられる。寄附者等は、法人の行う事業活動に賛同し、当該事業に有効に使用されること、当該事業の一助となることを期待して経済的資源（寄附金等）を提供する。法人が用役を提供するために利用された経済的資源と提供した用役の状況及び用役提供能力の継続性について把握できる財務情報が、意思決定に有用な情報であるといえる。同様の情報は、交換取引による経済的資源提供者にとっても、取引の意思決定に有用な情報である。

経済的資源提供者の意思決定に有用な財務報告としては、さらに法人の管理者の受託責任が明確となる情報及び業績の評価に役立つ情報が挙げられる。非交換取引によって提供された経済的資源に対して法人の管理者は受託責任を負っており、業績の評価に役立つ財務情報は、経済的資源提供者の意思決定に有用な情報であるといえる。

このような情報は、経済的資源提供者以外の情報利用者のニーズも満たすものであると考える。

以上の「財務報告の目的」の考察から、財務会計としての非営利法人会計は、経済的資源の状況（資産・負債及び純資産）を把握できる情報であること、経済的資源の流入（収益又は収入）・流出（費用・損失又は支出）を把握できる情報であることが必要となる。さらに法人の管理者による説明により、これらの情報が補完されることとなる。

「財務報告の目的」を考察すると企業会計における「財務会計の概念フレームワーク」（企業会計基準委員会 2006年12月）と「非営利法人会計の概念フレームワーク」を積極的に区別する理由はないものと思われる。「財務報告の目的」を達成することによって、経済的資源提供者又は投資家による意思決定に有用な財務情報が提供され、経済的資源の効率的な配分が促進される点でも同様といえる。

(4) 「財務会計の概念フレームワーク」への依拠と会計基準のあり方

非営利法人会計の「財務報告の目的」から、経済的資源提供者の意思決定に資する財務情報は、企業会計における投資家の投資意思決定に有用な財務情報と基本的に異ならないことが考察された。

以上から、非営利法人会計についても「会計情報の質的特性」^(注6)、「財務諸表の構成要素」^(注7)及び「財務諸表における認識と測定」^(注8)については、「財務会計の概念

フレームワーク」に依拠できることとなる。ただし、民間非営利法人として社員等による持分のない法人は、「財務諸表の構成要素」のうち純資産が企業会計と異なる。

「概念フレームワーク」から会計基準が導き出されることになるが、「財務会計の概念フレームワーク」に依拠することが可能であるため、非営利法人の会計基準もその多くが企業会計の基準に依拠することが可能となる。非営利法人の会計基準としては、企業会計に依拠できる箇所については重複記載を避け、依拠する旨の包括的な記述を行い、企業会計とは異なり個別に規定すべきものについて記載を行う整理が必要であると考えられる。

(5) 貸借対照表の純資産の意義と非営利法人会計

「財務報告の目的」を達成する財務諸表（計算書類）として、企業会計では、貸借対照表及び損益計算書がある。「財務会計の概念フレームワーク」では、財務報告の対象とすべき項目を明確にするために財務諸表の構成要素について定義している（注7）。ここで、キャッシュ・フロー計算書は、これらを補完する役割を果たすものであり、貸借対照表及び損益計算書のような構成要素に相当するものがないとして、検討対象から外している。

非営利法人会計における「財務報告の目的」を達成する財務諸表（計算書類）も企業会計と同様と考えられ、貸借対照表及び損益計算書構造の計算書（正味財産増減計算書又は消費収支計算書等がこれに相当する。）であるといえる。キャッシュ・フロー計算書についても企業会計と同様に貸借対照表及び損益計算書構造の計算書を補完する役割を果たしている。

「財務会計の概念フレームワーク」では、財務諸表の構成要素として、資産・負債・純資産・株主資本・包括利益・純利益・収益及び費用の8つを挙げている。非営利法人会計においても基本的に同様と考えられるが、明らかに異なるのは純資産の内容である。

純資産は資産と負債の差額であり、非営利法人会計においても企業会計と同様である。しかし、営利法人では株主による持分が存在しているために、企業会計の純資産は株主資本とそれ以外の部分に区分する。また、株主資本以外の部分は、子会社の少数株主との直接取引で発生した部分及び投資のリスクから解放された部分のうち子会社の少数株主に割り当てられた部分、企業の将来の所有者となり得るオプションの所有者との直接的な取引で発生した部分、投資のリスクから解放されていない部分をいう。

社員等による持分のない非営利法人の純資産は、法人に帰属する部分と法人に帰属しない部分に区分することができる。法人に帰属しない部分は、リスクから解放されていない投資の成果などであり、企業会計と同様である。法人に帰属する部分については、寄附者等の経済的資源提供者の意思を反映した区分を行うことが必要であり、管理者の受託責任を解明することとなる。寄附者等の意思により、永久制限純資産（Permanently restricted net assets）及び一時制限純資産（Temporarily restricted

net assets) の区分を設け、それ以外の法人に帰属する部分を無制限純資産 (Unrestricted net assets) とする方法 (「(参考) 純資産の部の表示方法 (法人に帰属する部分)」) がある (注9)。永久制限純資産は、当該法人に永久的に維持することを意図した寄附金等であり、金融資産又は土地等で維持される。一時制限純資産は、複数年度にわたって使用することを意図した寄附金等が計上されることとなる。寄附金等の意思に制限のないもの及び事業収益の残額は、無制限純資産となる。公益法人会計基準では、基本的に上記の考え方を取り入れ実務的な面も考慮して、寄附者等の意思が複数年度以上にわたるものについては指定正味財産として区分を行い、それ以外を一般正味財産としている。非営利法人会計としての基本的な考え方として、寄附者等 (経済的資源提供者) の意思を反映した区分を行うことが必要であるといえる。

ここで、無制限純資産は寄附者等の意思がない純資産であるが、すべて余剰を意味するものでは決してない。法人が非営利活動を行うためには、事業の種類に応じた必要な純資産を確保することが極めて重要であり、この確保によって法人の事業を継続することが可能となる。必要な純資産であることを表示する方法としては、様々な方法が考えられる。無制限純資産の内訳として、例えば、企業会計での任意積立金に相当するものを確保する方法 (「(参考) 無制限純資産の表示方法 1」)、借方の資産と結び付けて特定資産相当額を表示する方法 (「(参考) 無制限純資産の表示方法 2」) などが考えられる。

また、非営利法人における純資産の区分として、法人が事業を継続するために維持すべき純資産の基準値を示すことも必要であるとする意見もある。

(参考) 純資産の部の表示方法 (法人に帰属する部分)

純資産の部	
1. 永久制限純資産	×××
2. 一時制限純資産	×××
3. 無制限純資産	×××
純資産合計	×××

(参考) 無制限純資産の表示方法 1

3. 無制限純資産		
(1) 任意積立金		
○○積立金		×××
○○積立金		×××
任意積立金計		×××
(2) 次期繰越金		×××
無制限純資産計		×××

(参考) 無制限純資産の表示方法 2

3. 無制限純資産	×××
（うち〇〇積立資産）	（×××）
（うち・・・・・・・・・・）	（×××）

(6) 損益計算書構造の計算書のボトムラインの意義と非営利法人会計

非営利法人会計における損益計算書構造の計算書は、純利益を計算することに重点があるのではなく、その行った事業活動の内容を示すことに重点が置かれる。収益と費用項目の規模及びその構成を示すことが重要となる。この点から企業会計と同様の損益計算書の名称を使用することに抵抗を持つ意見もある。

寄附者等の意思に基づいた純資産の区分を行うのと同様に、損益計算書構造の計算書においても寄附者等の意思に基づいて区分し表示することが管理者の受託責任を解明することとなる。ここで、寄附金等は基本的に寄附者等の持分を離れ、法人に帰属するものであるため、損益計算書構造の計算書に計上されることとなる。ただし、無条件に当該法人に帰属するものではなく、用途について寄附者等の意思が反映されることが必要であり、それを開示することが重要となる。開示方法としては、寄附者等の意思を反映した区分別に損益計算書構造の計算書を「(参考) 損益計算書構造の計算書1」のように表示する方法と「(参考) 損益計算書構造の計算書2」の方法等が考えられる^(注9)。この場合、法人全体の活動状況は、合計額によって概括的に把握されることとなる。

制限解除による振替額の処理は、一時制限純資産に計上されている金額のうち、寄附者等の意思に従って使用された部分を無制限純資産増減の部へ振り替えることによって、寄附者等の制限を解くこととなる。寄附金等によって取得した減価償却資産の場合、使用に応じて減価償却費が計上される。当該金額が一時制限純資産の部から無制限純資産の部へ振り替えられる。

損益計算書構造の計算書のボトムラインとしての純利益の内容については、企業会計と同様であるが、非営利法人は営利を目的としていないため用語として純利益を使用することに抵抗がある。損益計算書構造の計算書のボトムラインは純資産の増減を意味することとなるため、損益差額又は純資産増減額等（実際に使用されている用語は、「当期正味財産増減額」及び「当年度消費収入超過額」又は「当年度消費支出超過額」等がある。）が適切であると考えられる。

ただし、損益計算書構造の計算書のボトムラインに意味がないことではない。法人の短期的な用役提供能力を示すものとして、黒字であることが望ましいことは当然である。また、短期的に赤字であっても、その他の指標により長期的に用役提供能力の継続性に問題がないことを示す財務諸表の体系が確保されていることが重要となる。長期的な趨勢から黒字となることが見込まれること、純資産の額から短期的な赤字は用役提供能力の継続性に問題のないことが分析的に把握できることが必要である。

また、損益計算書構造の計算書は企業会計に準じた区分計算を行うことによって、

管理者の業績評価及び当該法人の効率性も表示できるものと思われる。例えば、経常損益と経常外損益に分ける等の区分計算が有効であると考ええる。

なお、貸借対照表の無制限純資産を企業会計と同様に任意積立金として区分する場合には、任意積立金繰入額を損益計算書構造の計算書の末尾に続けて表示する方法等が考えられる（「(参考)無制限純資産増減の部に任意積立金繰入額等を表示する方法」）。

(参考) 損益計算書構造の計算書 1

科目	金額
I 合計純資産増減の部	
1. 収益の部	
受取寄付金	×××
:	×××
事業収益	×××
:	×××
:	×××
収益の部合計	×××
2. 費用及び損失の部	
事業費	×××
管理費	×××
:	×××
費用及び損失の部合計	×××
当期純資産増減合計額	×××
II 無制限純資産増減の部	
1. 収益の部	
受取寄付金	×××
:	×××
事業収益	×××
:	×××
制限解除による振替額	×××
収益の部合計	×××
2. 費用及び損失の部	
事業費	×××
管理費	×××
:	×××
費用及び損失の部合計	×××
当期無制限純資産増減額	×××
III 一時制限純資産増減の部	

1. 収益の部	
受取寄付金	×××
:	×××
制限解除による振替額	(×××)
収益の部合計	×××
2. 費用及び損失の部	
:	×××
費用及び損失の部合計	×××
当期一時制限純資産増減額	×××
IV 永久制限純資産増減の部	
1. 収益の部	
受取寄付金	×××
:	×××
収益の部合計	×××
2. 費用及び損失の部	
:	×××
費用及び損失の部合計	×××
当期永久制限純資産増減額	×××

(参考) 損益計算書構造の計算書2

科目	無制限	一時制限	永久制限	合計
1. 収益の部				
受取寄付金	×××	×××	×××	×××
:	×××	×××	×××	×××
事業収益	×××			×××
:	×××			×××
制限解除による振替額	×××	(×××)		
収益の部合計	×××	×××	×××	×××
2. 費用及び損失の部				
事業費	×××			×××
管理費	×××			×××
:	×××	×××	×××	×××
費用及び損失の部合計	×××	×××	×××	×××
当期純資産増減額	×××	×××	×××	×××

独立した統一の設定主体によって行われることが望まれる。

- (3) 社員等による持分のある法人については、企業会計と異ならないと考えられ、当該法人の事業内容に則した会計処理及び表示について検討することとなる。社員等による持分のない法人については、純資産の区分が企業会計と異なる。純資産のうち法人に帰属する部分を経済的資源提供者である寄附者等の意思を反映した区分とすることが必要であると考ええる。
- (4) 企業会計で導入されている会計基準については、基本的には非営利法人会計に採用されるべきものとする。ただし、営利を目的としていないことから、事業における収益性が必ずしも重要とならない場合があり、投下資金の回収を前提としない場合もある。したがって、減損会計等については、別途、検討する必要があるものとする。

今日、我が国における民間非営利法人の数は膨大なものとなっている。その事業活動の影響も、国民生活において重要な位置を占めているといえる。この研究資料が、国民生活の一翼を担う民間非営利法人の会計基準等を設定及び改正する場合における参考とされ、我が国における非営利法人会計の発展に寄与することを期待する。

補論. 非営利法人と予算

(1) 予算の意義と非営利法人会計

予算は計画機能、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である。

非営利法人会計では予算準拠性が重視され、管理者の業務執行は、予算に基づいて行われるべきであるとされている。我が国の民間非営利法人のうち、非交換取引によって経済的資源を得る法人では、補助金が果たす役割が非常に大きなものとなっている。そのため、非営利法人会計においても予算は公会計と同様に極めて重要な機能を果たしているといえる。非営利法人会計においても、予算と決算実績を対比した財務諸表（計算書類）が作成され公表されてきた。

しかし、民間非営利法人の枠組みの中には、主として交換取引により事業活動を行い、継続している法人も多数存在する。また、公的部門では、強制的に徴収される税金の使用に係る問題であるために予算の重要度は民間非営利法人とは明らかに異なる。公的部門の経済的資源提供者である納税者は、納税に関する意思決定を行うものではない。民間非営利法人への補助金交付については、交付手続に基づいて担当官等の審査等が行われ、その結果についても個別に報告が行われる。寄附金も強制的に徴収されるものではなく、寄附者による自由な意思決定が行われた結果として提供される。

以上から必ずしもすべての非営利法人が、予算と決算実績を対比した財務諸表（計算書類）を作成し公表すべきであるとは考えない。

(2) 予算と収支計算

非営利法人において予算は、収支予算として設定される場合が多い。予算は事業計

画に基づき計数的に表したものであり、事業の形態に応じた予算の設定が必要である。

法人の収益（収入）が主として非交換取引により確保されている場合、法人の予算の重点は支出予算に向けられることが多い。確保される収入予算に基づいて、支出規模が決まる。このような場合、予算は収支予算が適合する。

予算は、実績と対比することが必要となる。収支予算を設定している場合には、収支計算を実績として作成する必要がある。

主として交換取引を行う法人の場合、予算は損益予算が適合することが多い。法人の投下する費用に応じて収益の変化が予想されるため、損益予算として両面を考慮する必要がある。これは営利法人（企業）における予算と同様である。この場合、損益予算でカバーされない投資活動予算及び財務活動予算を別途作成することとなる。予算と対比される実績は損益計算であり、投資活動実績及び財務活動実績も必要となる。

(3) 予算とコーポレートガバナンス

民間非営利法人において予算は、コーポレートガバナンスに欠くことのできない統制手段といえる。予算の承認権者に対して、実績を対比し報告する必要がある。予算の承認権者は、管理者の予算執行状況について承認権限を持つのは当然である。

非営利法人では、予算及びその執行状況の承認権者は、理事会、評議員会、社員総会等にある。

(4) 外部報告目的会計と予算

民間非営利法人において、予算はコーポレートガバナンスの手段として管理会計に位置付けられる。

財務会計としての財務諸表（計算書類）と予算は次元の異なるものといえる。その情報開示については、財務会計とは切り離れた外部報告目的会計を別途検討する必要がある。

寄附金を幅広く募集し、事業活動を行う法人の場合、集めた寄附金がどのように使用されるのか予算を示して説明することがより具体的であり、共感が得やすいものとする。予算と実績を対比した報告書を開示することも同様に有用な情報といえる。

また、法人税の優遇措置を受けている法人は、優遇措置が妥当であることを示すためにも広く国民に予算及びその実績を報告する必要があるものとする。

民間非営利法人は、財務会計の枠組みとして利害関係者、特に経済的資源提供者に対して説明責任があるものと考えられる。寄附金により事業活動を行っている法人及び法人税の優遇措置を受けている非営利法人については、さらに予算及びその実績を示す公的責任があるものとする。この場合、開示すべき財務情報を財務会計に限定することなく、公会計と同様の枠組みを持たせて予算及びその実績も示す必要があるものと思われる。予算及びその実績は、財務会計の枠外の外部報告目的会計として公的責任又はこれに準ずる責任を開示する報告書として重要な意味を持つものとする。上記のような非営利法人はコーポレートガバナンスの担い手として広く国民も対象とす

べきものと考えられ、予算及びその実績を開示することによって統制に資すると思われる。

また、本研究資料の枠組みとは異なり、非営利法人会計は非交換取引により活動を行う法人に限定して考察すべきとする意見もある。これは、公会計と同様に考察すべき立場である。

この場合の非営利法人会計は、寄附者等の経済的資源提供者の意思決定に資する財務情報として、予算と対比した収支計算書、貸借対照表及び損益計算書構造の計算書を基本として、予算の情報も極めて重要なものとなる。財務会計の枠組みとは異なる体系を基本とすべきとする意見であり、この立場からは、非交換取引以外の活動を行う法人については、企業会計によることとなる。

(5) 収支計算書とキャッシュ・フロー計算書

収支計算書とキャッシュ・フロー計算書の構造は類似している。資金の範囲をキャッシュ・フロー計算書と同一のものとした場合、同一の計算書となる。

しかし、収支計算書は、法人の事業運営に適した資金の範囲を決定することが可能であり、予算統制に使用できる。

これに対して、キャッシュ・フロー計算書は、債権債務の残高状況によって大きく異なるものであり、予算統制になじまない。キャッシュ・フロー計算書は会計期間の結果を示す財務諸表であるといえる。

(注1) 現行の公益法人は、「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」(平成18年6月2日法律第48号)、「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6月2日法律第49号)及び「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」(平成18年6月2日法律第50号)が平成20年12月1日に施行されることにより、施行日後5年間で一般社団法人及び一般財団法人又は公益社団法人及び公益財団法人へ移行することとなる。移行期間終了までに移行申請を行わない場合は、解散することとなる。

また、有限責任中間法人は、上記新制度の施行と同時に一般社団法人となる。無限責任中間法人については、新制度施行後1年以内に一般社団法人へ移行する必要がある。

なお、内閣府公益認定等委員会では、上記公益法人制度改革関連三法を踏まえた「公益法人会計基準」(平成20年4月11日)を公表している。

(注2) 私立学校法には会計基準の定めがないが、私立学校振興助成法により準拠すべきとされる「学校法人会計基準」が実務的に普及している。

(注3) 「非営利法人制度の創設に関する試案」(公益法人制度改革に関する有識者会議 非営利法人ワーキング・グループ 平成16年10月12日)では、営利(剰余金の分配)

を目的としない団体に一般的に法人格の機会を与えることの意義、理念を基本方針としている。

(注4) 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(企業会計基準委員会 2006年12月)
「第1章 財務報告の目的」参照

(注5)「FASB 財務会計概念意見書第4号(Statements of Financial Accounting Concepts No. 4)「非営利組織体の財務報告の基本目的」(Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations) 1980年12月」では、資源提供者の意思決定に有用な情報であることを要求している。

(注6) 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(企業会計基準委員会 2006年12月)
「第2章 会計情報の質的特性」では、基本的な特性は意思決定有用性にあり、意思決定有用性を支える特性として、意思決定との関連性及び信頼性を挙げている。また、会計情報が有用であるために必要とされる一般的制約となる特性として、内的整合性と比較可能性を挙げている。

(注7) 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(企業会計基準委員会 2006年12月)
「第3章 財務諸表の構成要素」参照

(注8) 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(企業会計基準委員会 2006年12月)
「第4章 財務諸表における認識と測定」では、認識の契機及び認識に求められる蓋然性を挙げ、資産、負債、収益及び費用の測定について考察されている。

(注9) FASB 財務会計基準書第117号(Statements of Financial Accounting Standards No. 117)「非営利組織体の財務諸表」(Financial Statements of Not-for-Profit Organizations) 1993年6月

以 上