

非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理  
～反対給付のない収益の認識～

平成 28 年 9 月 20 日  
日本公認会計士協会

	頁
はじめに .....	1
1. 研究報告の背景と目的 .....	1
2. 検討の対象及び方法 .....	2
I 非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理の要点 .....	3
1. 反対給付のない収益の認識（論点整理 5-1） .....	3
2. 用途制約のある資源に関わる収益の認識（論点整理 5-2） .....	4
3. 用途制約の状況による純資産の区分（論点整理 8-1） .....	4
4. 用途制約の状況による活動計算書の区分（論点整理 8-2） .....	5
II 会計上の取扱いに関する検討 .....	6
1. 用途制約の有無による分類 .....	7
(1) 用途制約がない場合 .....	8
(2) 用途制約がある場合 .....	8
2. 資源流入形態による分類 .....	12
(1) 寄付金 .....	12
(2) 補助金及び助成金 .....	16
(3) 現物寄付 .....	20
(4) 無償又は低廉な価格での人的サービス .....	25
(5) 使用貸借 .....	31
3. 返還義務が生じた場合の検討 .....	33
おわりに .....	34
付属資料 1 活動計算書及び無償又は低廉な価格でのサービス提供の開示例 .....	36
付属資料 2 資源流入形態別の収益認識要件検討及び拘束の解除時点のまとめ .....	37
付属資料 3 現行の会計上の取扱いとの主な差異 .....	39

## はじめに

### 1. 研究報告の背景と目的

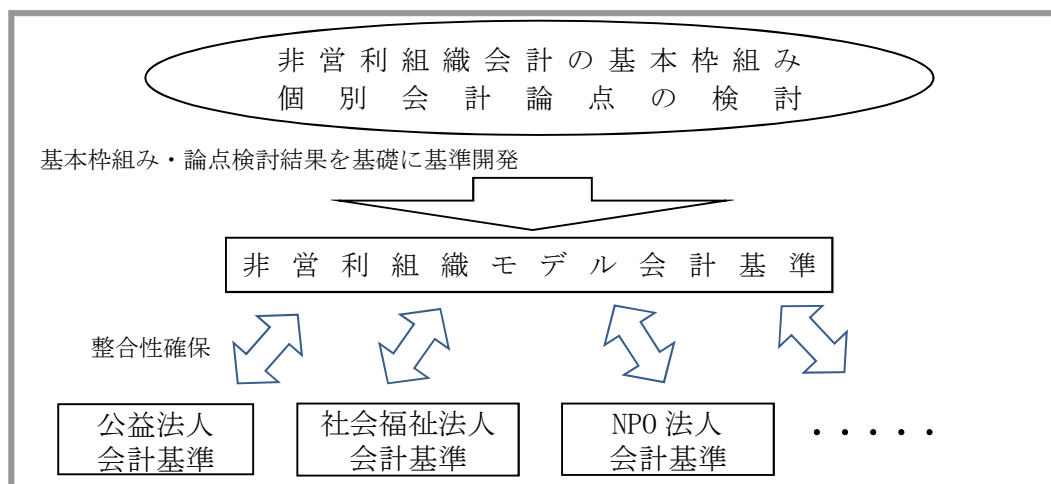
近年、我が国において、非営利組織の活動は組織形態を越えて多様化しており、また、非営利組織に対する社会からの期待や役割も広がりを見せている。このように、非営利組織が活動領域を広げていくことが期待される状況の中、その活動を支援する資源提供者を始めとするステークホルダーが財務情報を容易に入手、理解できる環境を整えることは重要である。

一方で、我が国における非営利組織の財務情報については、適用される会計基準が組織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、組織形態が異なる場合には、組織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。

そのため、日本公認会計士協会（以下「当協会」という。）は、平成 25 年に非営利法人委員会研究報告第 25 号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」を公表し、民間非営利組織に共通の会計枠組みを構築する必要性と、そのための重要なステップとして、モデル会計基準の開発を提唱した。さらに、平成 26 年に当協会の中に非営利組織会計検討会を設置して、非営利組織における財務報告の基礎概念及び会計に関する重要な個別論点について、モデル会計基準の開発に向けた基礎的な検討を行い、平成 27 年 5 月 26 日付で「非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理」（以下「論点整理」という。）を公表した。

ここでのモデル会計基準とは、それ自体は法的拘束力を持たないが、公益法人会計基準、社会福祉法人会計基準、学校法人会計基準といった各制度上の会計基準が改正される場合や非営利組織に関する新たな会計基準が開発される場合のモデルとなるものである。モデル会計基準の存在によって、各個別基準間の整合性も高まることが期待できる（【図 1】参照）。

【図 1】モデル会計基準の開発イメージ



## 2. 検討の対象及び方法

前述のような経緯を踏まえ、今回、民間非営利組織に共通のモデル会計基準開発に向けて、非営利組織において重要かつ典型的な収益である「反対給付のない収益」について検討の必要性が高いと判断して、検討を開始し、本研究報告を取りまとめるに至った。

論点整理では、小規模組織において会計実務能力に制約がある状況に対応することを考えれば、原則的な会計処理を定める会計基準とは別に、小規模組織向けに簡便的な取扱いを具体的に定め、それ単独で利用可能な会計基準を設定することが望ましい（論点整理 第 3.24 項）としている。小規模組織向けの会計基準は別途検討することが有用であると考え、本研究報告では、原則的な会計処理が適用される法人を対象として検討を行った。

なお、原則的な会計処理が適用される法人であっても、重要性の原則は当然に適用されることから、重要性の乏しいものについては、簡便な取扱いをすることは許容される。

本研究報告では、論点整理の検討結果を前提として、論点整理の要点を示すとともに（Ⅰ）、寄付金のほか、補助金及び助成金（以下「補助金等」という。）、現物寄付等の具体的な資源流入形態別の検討も入れながら「反対給付のない収益」の会計上の取扱いに関して、より掘り下げて具体的に検討した（Ⅱ）。

なお、検討に当たっては、我が国の企業会計基準及び我が国制度における各非営利組織の会計基準との関係性を重視するとともに、他国における財務報告の枠組みにおいて採用された考え方や取扱いを参考とした。特に、我が国の企業会計基準及び我が国制度における各非営利組織の会計基準との関係性に関しては、本研究報告における検討結果との差異を整理しており、本研究報告を理解するに当たり有用であると考えられるため参考として紹介している（付属資料 3）。

## I 非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理の要点

- 1.1 論点整理では、民間非営利組織<sup>1</sup>を対象として財務報告の在り方についての論点を整理した。その中では、意思決定有用性とステewardシップに基づく説明責任を非営利組織の財務報告の目的として位置付けた上で、継続的活動能力、組織活動、資源提供目的との整合性を三つの情報ニーズとして導出した。このような情報ニーズを基に、非営利組織の財務報告における財務諸表の構成要素を、資産、負債、純資産、収益及び費用と整理した。以下、本検討に直接関連する論点につき抜粋して紹介する。

### 1. 反対給付のない収益の認識（論点整理 5-1）

- 1.2 論点整理では、企業会計基準委員会（ASBJ）討議資料「財務会計の概念フレームワーク」（以下「ASBJ 討議資料」という。）における検討を基礎に、非営利組織の財務諸表の構成要素の認識について、下記の2要件を提案した（論点整理 4-2 (1)）。

- ① 特定の取引又は事象が発生し、それによって財務諸表の構成要素の定義を満たすこと。
- ② 一定程度の発生の可能性<sup>2</sup>があり、信頼性をもって貨幣額によって測定できること。

- 1.3 その上で、非営利組織の収益を「経済的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加」としている（論点整理 第4.4項）。ここで資源が流入（移転）している場合とは、報告組織が当該資源に関する権利を支配している状態、又は資源提供者からの拘束がある場合であっても当該資源を利用でき、合意された用途の範囲において資源の将来を自ら決定できる状態にある場合であると考えられると整理している（論点整理 第5.3項）。

- 1.4 さらに、収益認識について以下のように整理している。

ASBJ 討議資料では双務契約に焦点を当て、認識要件として契約に関して「少なくとも一方の履行」を挙げている。寄付金や補助金等の反対給付のない片務契約について契約の履行を要件とする場合、贈与契約の成立や助成金支給の決定による現金受領権の発生や権利の移転だけでは収益認識されず、資金の受領時点での収益認識となる。しかし、資金受領が確実と考えられる状況で収益認識

<sup>1</sup> 論点整理では、非営利組織を次のように想定した。「組織の活動を通じて公益又は共益に資することを目的とし、資源提供者に対して経済的利益を提供することを目的としない組織である。したがって、資源提供者から組織に提供された資源は、組織がその目的を達成するために実施する活動に利用される。」（論点整理 第1.5項）

<sup>2</sup> 一定程度の発生の可能性（蓋然性）とは、財務諸表の構成要素に関わる将来事象が、一定水準以上の確からしきで生じると見積られることをいう（ASBJ 討議資料 第4章 第6項）。

を入金時まで遅らせることは、認識要件の意図と異なることから、片務契約に関しては、一方による契約の履行を要件とせず、権利の発生や移転があるかどうかを実質的に判断することによって認識されるべきとした（論点整理 5-1 (2)）。

## 2. 使途制約のある資源に関わる収益の認識（論点整理 5-2）

- 1.5 反対給付のない収益には、資源提供者である寄付者等がその使途を指定することによって一定の制約を加える場合がある。その際、資源提供者からの資金の流入、活動の遂行、活動の完了及び資源提供者への未利用資源の返還という非営利組織活動の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開示することは、非営利組織の活動の全体像の理解に資する（論点整理 第5.11項）。
- 1.6 したがって、制約された使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、当該資源の流入を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、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るとした（論点整理 第5.11項）。
- 1.7 また、提供された資源が、報告主体となる非営利組織に帰属した上で、当該非営利組織の意思決定及び管理の下で受益者のために利用される場合には、負債ではなく、純資産とすることが適当であるとしている（論点整理 第5.14項）。

## 3. 使途制約の状況による純資産の区分（論点整理 8-1）

- 1.8 非営利組織における純資産の使途制約の状況により、当該組織の財務健全性や活動の自由度は大きく異なる。したがって、非営利組織の継続的活動能力を表す観点からは、純資産の区分を使途に制約がない資源（以下「非拘束資源」という。）に対応する非拘束純資産、指定された使途に従って利用されることが想定される資源のうち、資源提供者の承認や当該資源の利用等を通じて一定期間の後に拘束が解除される資源（以下「一時拘束資源」という。）に対応する一時拘束純資産、永続的に指定された使途に従って利用されることが想定される資源（以下「永久拘束資源」という。）に対応する永久拘束純資産の三つに分類することが望ましいとした<sup>3</sup>（論点整理 8-1 (1)、(2)）。

---

<sup>3</sup> 2015年4月22日に米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board（以下「FASB」という。））が公表した会計基準改訂に関する提案「非営利組織（Topic 958）及びヘルスケア事業体（Topic 954）」（以下「FASB 会計基準改正案」という。）において、開示の複雑性解消という観点、制度の変遷を通じて永久拘束と一時拘束との境界があいまいとなり、両者を区別しにくくなってきた状況への対応の観点から、

- 1.9 また、純資産の区分表示に利用する使途制約の要因は、資源提供者から指定される場合や法規制に基づき資源保全が求められる場合を含めた、組織の意思を越えた外的要因に基づく制約が存在するか否かにより純資産が区分表示されることが情報利用者のニーズに沿うものであるとした<sup>4</sup>（論点整理 8-1(3)）。

#### 4. 使途制約の状況による活動計算書の区分（論点整理 8-2）

- 1.10 スtock情報を表す貸借対照表だけでなく、非営利組織の資源に関するフロー情報についても、外部からの資源流入と拘束区分間の振替を明確に区別して表示することが情報利用者による活動の理解に資するという考え方から、活動計算書<sup>5</sup>を拘束区分別に表示することを提案している（論点整理 第8.14項、第8.15項）。

- 1.11 また、以下の理由から拘束区分ごとに資源流入と資源流出を並列して表示する方式を提案している（論点整理 第8.14項）。

- ・ 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途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。拘束区分間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。）。

---

純資産を寄付者拘束あり(with donor restriction)と寄付者拘束なし(without donor restriction)の2区分とすることが提案されている。また、併せて拘束の性質と性格に関する詳細情報の開示要請（本表での細目開示又は注記）に関して、資源が「いつ」「どのように」利用されるかに着目すべきことが新たに明確にされている。これに対し、我が国においては、学校法人や公益法人等の制度会計上、期限の設定なく純資産保持が求められる場合も多く、そのような場合においては、これらの資源を基本金等の形で区分開示することが要求されている。法的に制約が課される資源についても拘束純資産に含める場合においては、非営利組織会計によって組織の継続的活動能力を表す観点からは、資源拘束の時間軸の違いを財務諸表上明らかにするため、一時拘束純資産と永久拘束純資産を区別して表示することが望ましいと考えられる。そのため、論点整理において、資源に対する使途制約の有無の観点及び使途制約の永久性の観点から純資産を3区分に分類することを提案している（論点整理 第8.3項、第8.8項）。なお、2016年8月18日にFASBから「Accounting Standards Update 2016-14: Not-for-Profit Entities (Topic 958), Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities」(以下「改正後FASB会計基準」という。)が公表され、FASB会計基準改正案のとおり、純資産の区分は2区分に改正された。

<sup>4</sup> FASB会計基準改正案のように、寄付者拘束の有無のみを基準として区分計上する方法も考えられるが、我が国における非営利組織の多様性（外部寄付の多寡、法的制約や所轄庁による監督の強さなど）を踏まえると、非営利組織全体を対象とした財務報告の枠組みにおいては、より普遍的な観点から、資源の利用可能性に関する制約の有無を判断し、開示されることが望ましい。一方、組織自身の決定によって使途の変更ができる場合には、会計上は使途制約がないものとして取り扱われるべきである。そのため、論点整理において、外的要因に基づく制約が存在するかどうかによって純資産が区分表示されることが、最も情報利用者のニーズに沿うものであると整理している（論点整理 第8.12項）。なお、2016年8月18日に公表された改正後FASB会計基準においても、FASB会計基準改正案どおり、寄付者の拘束の有無を基準として区分計上することとされている。

<sup>5</sup> 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書類の名称は、損益計算書、正味財産増減計算書、活動計算書等様々なものがある。論点整理においては、当該書類が、非営利組織の各期の活動努力、活動状況を表示するという点から、活動計算書という名称を使用している。本研究報告においても、論点整理を踏襲し、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書類の名称は、活動計算書と呼ぶこととする。

## II 会計上の取扱いに関する検討

2.1 Iで示したとおり、論点整理において、非営利組織の財務諸表の構成要素の認識について、下記の2要件を提案した（論点整理 第5.2項）。

- ① 特定の取引又は事象が発生し、それによって財務諸表の構成要素の定義を満たすこと。
- ② 一定程度の発生の可能性<sup>6</sup>があり、信頼性をもって貨幣額によって測定できること。

そして、認識要件を基礎に、非営利組織における収益の認識について検討した。収益は「経済的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加」である（論点整理 第4.4項参照）。したがって、上記①の要件を満たすためには、純資産を増加させる形で、事業体へ資源が流入していること、その価値が増加していること又は債務等が減少していることが求められる。このうち、資源が流入（移転）している場合とは、報告組織が当該資源に関する権利を支配している状態、又は資源提供者からの拘束がある場合であっても当該資源を利用でき、合意された用途の範囲において資源の将来を自ら決定できる状態にある場合であると考えられる<sup>7</sup>（論点整理 第5.3項）。これらを踏まえて、本研究報告では、非営利組織の収益認識要件について、以下の三つの要件を提案する。

1. 経済的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加（以下「経済的資源の流入等」という。）があること。
2. 取り消される可能性が低く、履行される可能性が極めて高いこと（以下「蓋然性」という。）。
3. 信頼性<sup>8</sup>をもって貨幣額によって測定できること（以下「測定可能性」という。）。

2.2 なお、蓋然性について、ASBJ 討議資料では、一定程度の発生可能性（蓋然性）とされているが、一定程度という文言が蓋然性要件に高い発生可能性を要求していないという誤解が生じるおそれがあり、低い可能性で収益認識が行われる

<sup>6</sup> 一定程度の発生の可能性（蓋然性）とは、財務諸表の構成要素に関わる将来事象が、一定水準以上の確からしきで生じると見積もられることをいう（ASBJ 討議資料 第4章 第6項）。

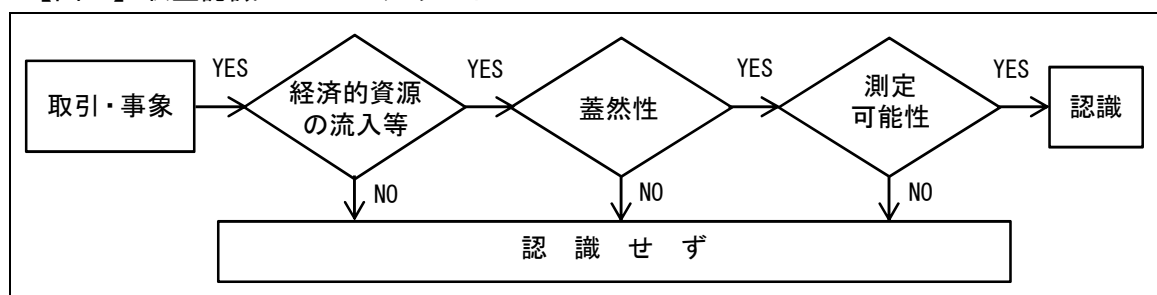
<sup>7</sup> 非営利法人委員会研究報告第25号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」 V3(3)

<sup>8</sup> 国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board（以下「IASB」という。））が公表している財務報告に関する概念フレームワークの公開草案において、有用な財務諸表の質的特性として、「目的適合性」と「忠実な表現」が挙げられており、「忠実な表現」は、「完全」「中立的」「誤謬がない」という特性を有するものであるとしている。また、補強的な質的特性として、「比較可能性」、「検証可能性」、「適時性」及び「理解可能性」を挙げられている。なお、従来「信頼性」と表現されていた用語は、より明確に意味を伝える観点から、「忠実な表現」へと置き換えられている。本研究報告においても、信頼性を検討するに当たり、上記の特性を考慮している。

ことにより、一度認識された収益が取り消されることは望ましくない。また、反対給付のある収益と反対給付のない収益との間で、求められる蓋然性について差異はない。ASBJ 討議資料においても、一定程度の発生の可能性（蓋然性）という要件が求められるのは、発生の可能性が極めて乏しい構成要素を財務諸表上で認識すると誤解を招くからだとしながらも、逆に確定した事実のみに依拠した会計情報は有用でないとして、二つの相反する要請のバランスを考えるべきであるとしている<sup>9</sup>。そのため、本研究報告においても、贈与契約の成立や補助金等の支給決定による現金等を受領する権利の発生をもって自動的に収益認識するのでもなく、また、資源の受領という確定した事実のみに依拠するのでもなく、当該契約が実行されるかという契約の履行の確実性に着目して、認識のタイミングを判断すべきと考える。以上を踏まえ、本研究報告において、収益認識において求められる蓋然性については、取り消される可能性が低く、履行される可能性が極めて高い場合とする。

- 2.3 II では、特定の取引又は事象について、当該3要件を満たしたときに収益認識する（【図2】参照）ことを前提に、会計上の取扱いを検討する。II.1 では、使用制約の有無による分類での収益認識時点の考え方、特に、経済的資源の流入等の有無の検討を行うとともに、当該使用制約の解除時点について検討を行う。II.2 では、寄付金、補助金等の資源流入形態ごとに、対象とする経済的資源の流入等、蓋然性、測定可能性の3要件を踏まえて、収益認識時点を検討する。II.3 では、収益認識後に資源の返還義務が生じた場合の取扱いについて検討する。

【図2】収益認識のフローチャート



### 1. 使用制約の有無による分類

- 2.4 非営利組織では、寄付を受ける際に、資源提供者から資源の使用に制約を受ける場合等、資源に拘束性がある場合も多い<sup>10</sup>。このような拘束性がある資源に

<sup>9</sup> ASBJ 討議資料 第4章 第7項

<sup>10</sup> 使用の制約には、使用目的に関する制約のほか、文化資産を後世のために適切に保管保存する、資源の



ついて、収益認識の要件である経済的資源の流入等の有無が論点になることから使途制約の有無に分けて、当該論点について検討した。

#### (1) 使途制約がない場合

##### 【検討結果】

- 非営利組織において、寄付された資源について使途制約がない場合は、当該資源を受領する権利の確定後であれば、当該資源に対して自由な裁量権を有している状態（以下「完全な支配」という。）であり、資源に対する権利の支配があると言える。そのため、他の収益認識要件である、蓋然性、測定可能性の要件を満たした場合には資源の流入時に非拘束資源の流入を収益として認識する。

2.5 寄付される資源に使途制約がない場合、当該資源を受領する権利の確定後であれば、非営利組織は、当該資源を自由に利用することができる。このように完全な支配は、経済的資源に対する権利を支配している状態であり、収益認識要件の一つである、経済的資源の流入等があると言える。そのため、他の収益認識要件である、蓋然性、測定可能性の要件を満たした場合には非拘束区分において収益認識される。

#### (2) 使途制約がある場合

##### 【検討結果】

- 非営利組織において、寄付された資源について使途制約がある場合は、外的要因による拘束があるものの、当該資源を利用することができ、合意された使途の範囲において資源の将来を非営利組織が決定できる状態（以下「限定的支配」という。）であり、純資産の増加があると考えられる。そのため、収益認識要件である経済的資源の流入等があると言える。
- 資源の拘束状況に応じて以下のように収益認識を行う。
  - ・ 一時拘束資源  
非営利組織において、一時拘束資源を受け入れる場合は、その組織目的に鑑み、「拘束資源の流入」と使途に従った使用による「拘束の解除」の2段階で非営利組織の活動を表すことが適切であると考えられる。そのため、他の収益認識要件である蓋然性、測定可能性の要件を満たした場合には、①一時拘束資源を受領する権利の発生時点で一時拘束資源の流入を収益として認識し、②その後、契約条件等に照らして拘束が実質的に解除されたかどうかの判断に基づき拘束の解除の認識を行う。

処分を禁止するというような保有形態に関する制約も含む。

- ・ 永久拘束資源  
他の収益認識要件である、蓋然性、測定可能性の要件を満たした場合には、  
①永久拘束資源を受領する権利の発生時点で永久拘束資源の流入としての収益認識を行うが、通常「拘束の解除」は生じない。

### 経済的資源の流入等

- 2.6 非営利組織は、寄付金や補助金等の資源提供者から受け取る資源について、法令や資源提供者等の外的要因により用途制約を受ける場合、受領の権利発生のみでは完全な支配を獲得していない。一方で、外的要因による拘束があるものの、合意された用途の範囲において当該資源を利用できることから、限定的支配があると言える。
- 2.7 用途制約がある資源の受入れの場合、当該資源を受領する権利の発生は完全な支配とは言えないことから、収益認識要件の一つである経済的資源の流入等の要件を満たさないという考え方もある。この場合、拘束が解除されることで、完全な支配を獲得して初めて経済的資源の流入等の要件が満たされると考える。しかしながら、当該考えによれば、完全な支配が想定されない永久拘束資源の流入について、収益認識が行われないうこととなり、非営利組織の活動が適切に表されないおそれがある。他方、完全な支配を獲得した資源の流入と同様の処理とした場合には、情報利用者にとって重要な情報である用途の制約状況が活動計算書上で開示されないことから、資源提供目的との整合性という情報ニーズが満たされないこととなる。
- 2.8 非営利組織活動の一連のプロセスは、以下のとおりである（論点整理 第 5.11 項）。

- (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

論点整理において、上記一連のプロセスは、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ことから、組織の活動計算書上では一連のプロセスを資源の拘束区分に対応させてフロー情報として提供する<sup>11</sup>とともに、組織の純資産についても用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と結論付けた。

<sup>11</sup> 論点整理では、資源の拘束区分に対応させてフロー情報として提供する方法として、活動計算書を拘束区分ごとに資源流入と資源流出を並列して表示する方式を提案している（論点整理 第 8.14 項、第 8.15 項）。

2.9 また、論点整理において、以下の点から、提供された資源が報告主体となる非営利組織に帰属した上で、当該資源の利用について、非営利組織に一定の裁量を与えられ、その管理の下で受益者のために利用される場合には収益の認識を通じて、純資産として計上されることが適当であると考えられるとしている（論点整理 第 5.13 項、第 5.14 項）。

- ・ 寄付金、補助金等についての用途制約は、資源提供者への便益の観点ではなく、活動主体となる非営利組織の受益者への便益の観点から設定されること。
- ・ 非営利組織は、提供された資源を効果的かつ効率的に利用することについての責任を負うこととなるが、当該責任は、資源提供者に対して資産を移転する、又はサービスを提供する義務を課すものではなく、通常、債務には当たらないと考えられること。

#### 拘束資源の流入

2.10 上記の論点整理を踏まえ、本研究報告においても、法令や資源提供者等の外的要因により資源の拘束がある場合であっても当該資源を利用することができ、合意された用途の範囲において資源の将来を自ら決定できる状態にある場合には、純資産の増加と考え、収益認識要件である経済的資源の流入等の要件を満たすと整理した。また、完全な支配を獲得している資源流入と区別して、一時拘束資源又は永久拘束資源の流入として収益認識を行うことが、非営利組織の活動を適切に表すと考えられる。そのため、拘束資源の流入があった場合で、他の収益認識の要件である蓋然性、測定可能性を満たす場合には、活動計算書の一時拘束純資産区分（又は永久拘束純資産区分）において、一時拘束資源の流入（又は永久拘束資源の流入）として、収益認識を行う。

#### 拘束の解除

2.11 一時拘束資源については、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、非拘束純資産の増加と一時拘束純資産の減少の認識を活動計算書上で行うことにより、非営利組織における用途制約がある資源への支配獲得の過程を表すことができる。そのため、契約条件等に照らして用途制約に関する拘束が実質的に解除され、当該資源に対して完全な支配を有することとなった場合には、拘束の解除を認識する。永久拘束資源については、永続的に指定された用途に従って利用されることが想定されることから、拘束の解除は生じず、限定的支配が継続することとなる。

2.12 一時拘束資源の拘束の解除時点について、用途の指定や制約の仕方は多様であ

ることから、一律の基準を定めることは困難であり、個別に実質的な判断を行うこととなると考えられる。以下、第 2.13 項で補助金等による事業活動、第 2.14 項で寄付金による資産購入を例に取り上げ、検討を行う。

- 2.13 補助金等の交付を受けて事業活動を行う場合、非営利組織は、法令や補助金等の交付目的に従った事業を実施するとともに、交付要綱の支出項目に従う必要があるというように使途の範囲が制限され、資源が拘束されることが多い。このような場合、非営利組織は自ら補助対象事業の完了検査を実施し、法令や補助金等の交付要綱に従って補助金等が使用されたことを確認し、補助金等の実績に関する報告書を作成する。したがって、非営利組織で補助金等の実績に関する報告書を作成し、非営利組織内の権限ある機関において承認された時点で、補助金等の交付決定に基づいて請求できる補助金等の額を一定以上の確からしさと把握している。このように、適切な補助金等の実績に関する報告書が作成された時点において、補助金等決定通知書に照らして拘束が実質的に解除されているため、拘束の解除を認識し、当該資源を非拘束区分に振り替えることが妥当である。年度をまたぐ補助事業については、事業年度末時点で、当該事業年度の活動実績に対応した額を非拘束区分に振替計上することで、事業年度ごとの活動実績に応じた資源の拘束状況を表すことが可能となる。
- 2.14 また、非営利組織においては、使途を指定された寄付金で当該使途に従った資産を購入する場合や、使途が指定された資産そのものの寄付を受ける場合がある。このような資産は、非営利組織において、当該資産を指定された使途に従って、耐用年数にわたって利用されると考えられるため、他の拘束条件がない場合には一時拘束資源になる。一時拘束資源が償却性資産であれば、減価償却に従い、徐々に拘束が実質的に解除されると解される。そのため、減価償却相当額を拘束の解除として認識し、一時拘束区分における収益のマイナス計上、非拘束区分における収益計上を行う。また、当該資産が物理的に滅失した場合も拘束を受ける資産が存在しなくなることから、拘束は解除されると考えられる。土地等の非償却性資産について、使途の指定があった場合、使途の指定に期限がある場合を除き、耐用年数という概念もなく、永続的に指定された使途に従って利用されることが想定されるため、一時拘束資源ではなく、永久拘束資源となることから、通常、拘束の解除は行われないと考えられる。

【表 1】 使途制約の有無と財務諸表の表示の関係

使途制約の有無	資源の性質	資源に対する支配の状況	活動計算書での表示	貸借対照表での表示
使途制約なし	非拘束資源	完全な支配	非拘束区分で収益計上	純資産の非拘束区分に表示
使途制約あり	永久拘束資源	限定的支配	永久拘束区分で収益計上	純資産の永久拘束区分に表示
	一時拘束資源	Step 1 限定的支配	一時拘束区分で収益計上	純資産の一時拘束区分に表示
		Step 2 完全な支配	拘束の解除として計上	純資産の非拘束区分に表示

## 2. 資源流入形態による分類

2.15 寄付金、補助金等の事例ごとに、収益認識要件を踏まえて、収益認識時点を検討するとともに、資源に使途制約がある場合の収益認識及び拘束解除時点について検討した。

### (1) 寄付金

#### 【検討結果】

- 寄付者が寄付申込みを行い、非営利組織がそれを承諾し<sup>12</sup>、贈与契約の効力が発生<sup>13</sup>する場合には、当該贈与契約履行の可能性が極めて高いと判断された時点で、寄付金額について収益認識を行う。
  - ・ 寄付者の過去の寄付実績、履行までの期間、財務状況その他履行が阻害される要因がないかを総合的に勘案した結果、贈与契約の効力発生時点で当該契約履行の可能性が極めて高いと判断された場合は、贈与契約の効力発生時点で収益認識を行う。
  - ・ 贈与契約の効力発生時点で当該契約履行の可能性が極めて高いと判断できずに、収益認識を行わなかった場合であっても、入金、クレジットカード決済等の契約の履行がなされた場合は、契約の履行を完了していることから、

<sup>12</sup> 非営利組織の寄付金の受入れ承諾は、非営利組織において適切な承認手続を経て相手に通知をすることが必要である。

非営利組織内における承認手続は、職務分掌内容によるが、多額の寄付の受入れ等、重要な寄付の受入れの場合には、理事会等の権限のある機関で決議されることが必要である。

また、意思表示は相手に伝達する必要があるため、寄付の受入れ承諾についても相手に通知する必要がある。実務的には、申込み後の振込口座の連絡、領収証の発行、寄付募集時に受入意思を明確に表示する、寄付申込書に受入方法について記載する等で明示的、黙示的に相手に伝達すると考えられる。

<sup>13</sup> 寄付は、民法上、贈与契約として位置付けられ、贈与契約は、一般に申込みと承諾により成立し、効力が発生する。そのため、寄付者からの寄付の申込みと受領する非営利組織の承諾により、贈与契約が成立、効力が発生し、現金請求権が生じる。なお、死因贈与契約の場合には遺言者の死亡日に贈与契約の効力が発生する。

当該時点で収益認識を行うこととなる。契約履行の事実が確認できない場合には、組織の口座への入金をもって収益認識する。

- 受領する寄付金の用途について制約を受ける場合には、その拘束状況に応じて一時拘束区分又は永久拘束区分のいずれかで収益計上する。その後、契約条件等に照らして拘束が実質的に解除されたかどうかの判断に基づき拘束の解除の認識を行う。

- 2.16 寄付金の事務フローは、寄付申込み、贈与契約の履行である入金行為及び非営利組織におけるその受領から成る。寄付申込みの方法としては、書類による提出やウェブサイトからの送信が多い。入金の方法には、現金、銀行振込み、口座振替、コンビニ決済、クレジットカード決済などがある。また、都度の寄付だけでなく、マンスリーサポーターや年会費などの支払方法がある。
- 2.17 寄付金という現金の受領が純資産を増加させることは明らかであり、現金はその金額で測定することから、寄付金の場合、収益認識要件のうち経済的資源の流入等及び測定可能性については、一般的に問題はない。そのため、収益認識要件のうち蓋然性が主に問題となる。

#### 経済的資源の流入等

- 2.18 贈与契約は一般に、申込みと承諾という双方の合意によって成立し(民法第549条)、効力が発生することから、寄付者からの寄付の申込みと受領する非営利組織の承諾により、贈与契約が成立、効力が発生し、現金請求の権利が生じる。現金が純資産を増加させることは明らかであることから、現金請求権の発生は、経済的資源の流入等の要件を満たす。
- 2.19 なお、非営利組織には死因贈与契約による寄付も多く、死因贈与契約の場合、寄付者が死因贈与の申入れを行い、寄付者が死亡する前に非営利組織において受入れの決議をし、贈与契約が成立した場合であっても、効力の発生は寄付者である遺言者が死亡した時点となる。そのため、寄付者の死亡の日に、現金請求権が発生する。
- 2.20 受領する寄付金の用途についての制約を受ける場合には、拘束状況に応じて一時拘束区分又は永久拘束区分のいずれかで収益計上する。その後、契約条件等に照らして拘束が実質的に解除されたかどうかの判断に基づき拘束の解除の認識を行う。

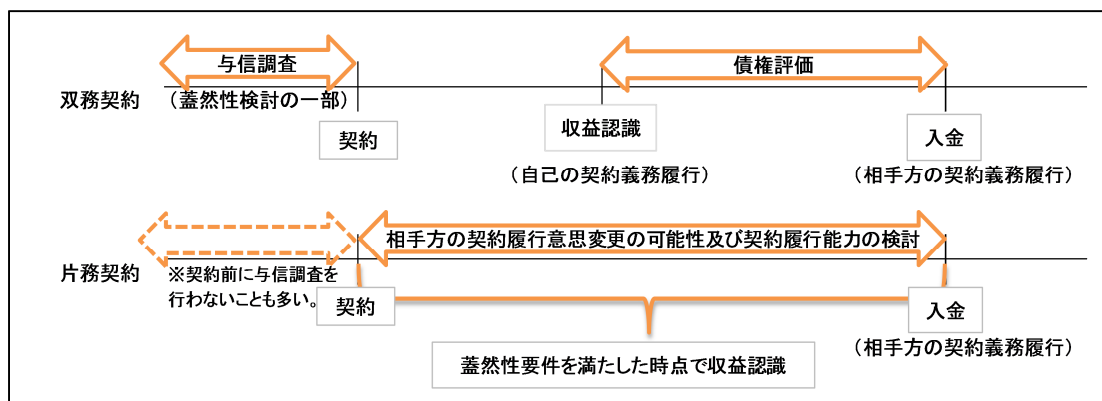
## 蓋然性

- 2.21 民法では、贈与契約は申込みと承諾という双方の合意によって成立し、贈与意思を明確に確認し得る書面が作成されている場合には原則として撤回できないとされる（民法第 549 条、第 550 条）。寄付申込書やウェブサイト上の送信画面から寄付者の贈与意思を明確に確認することができ<sup>14</sup>、受領する非営利組織の承諾、すなわち、非営利組織において適切な承認手続を経て、受入れについて相手に通知した場合には、原則として撤回できない。
- 2.22 書面による契約成立、効力の発生後は、原則として撤回できないことから、契約の成立、効力発生時に蓋然性の要件が満たされるとも考えられる。一方、寄付という行為の性質や慣行から寄付者が寄付の取消しを申し出た場合に、非営利組織が当該申出を受け入れる場合も多く、契約のみでは当該契約が履行されるかについては不確定な部分もある。一度認識された収益が取り消される可能性や履行されない可能性がある状況で収益認識を行うことは、財務諸表利用者の誤解を招き、また、資金受領が確実と考えられる状況で収益認識を入金時まで遅らせることは、認識要件の意図と異なる。したがって、本研究報告においても、契約履行の可能性が不明瞭である現金請求権の発生のみには依拠するのではなく、また、現金の受領という確定した事実のみには依拠するのではなく、契約の履行の蓋然性、すなわち取り消される可能性が低く、履行される可能性が極めて高いかどうかに着目して、認識のタイミングを判断する。
- 2.23 蓋然性の判断は、贈与契約を取り消すことがないかという寄付者の意思変更の可能性及び贈与契約を実際に履行できるかという寄付者の履行能力に影響を受ける。寄付者の意思変更の可能性判断には過去の寄付実績や履行までの期間等を、寄付者の契約履行能力の判断には寄付者の財務基盤をそれぞれ考慮することが考えられる。先述の寄付の性質や慣行から判断すると、寄付者の意思変更の可能性は、蓋然性判断の重要な判断要素となると言える。一方、寄付者の契約履行能力は、取引の発生時の蓋然性判断に当たり考慮するものではなく、債権評価に当たり考慮すべき事項ではないかという点が問題となる。
- 2.24 ここで、売買契約のような双務契約の場合、契約当事者はそれぞれ履行義務を負い、取引リスクがあることから、通常取引開始前に相手先の信用調査を行い、取引実行可能性について判断を行った上で取引を開始する。このように契約締結前に相手先の財務基盤の検討を行うことで、取引の蓋然性の検討の一端を担っている面がある。これに対し、贈与契約のような片務契約の場合、契約当事者のうち、経済的資源を受領する側は、何ら履行義務を負わずに経済的資源を

<sup>14</sup> 寄付者からの寄付の申込みは、贈与意思を明確に確認するために書面等であることが望ましい。

受領することから、取引の実行可能性から生じる取引リスクは相対的に低く、取引開始前に寄付者の信用調査を行わないことも多い。双務契約と異なり、契約前に相手先の財務基盤の検討を通常行わないことから、蓋然性要件を満たした取引のみを認識するために、契約の効力発生時の相手先の履行能力も重要な判断要素となる。

【図3】双務契約と片務契約の収益認識の違い



2.25 以上から、蓋然性要件の判断には、寄付者の契約履行に関する意思変更の可能性と契約履行能力の両者を考慮する必要がある、具体的には寄付者の過去の寄付実績、履行までの期間、財務状況その他履行が阻害される要因がないかを総合的に勘案する必要がある<sup>15</sup>。第2.2項でも記載のとおり、一度認識された収益が取り消されることは望ましくないことから、これらの判断は慎重になされる必要がある。蓋然性要件を総合的に判断した結果、契約の効力発生時点で蓋然性要件が満たされると判断できる場合は、贈与契約の効力発生時点で収益を認識する。契約の効力発生時点では取り消される可能性がある、又は履行の可能性が極めて高いとまでは言えない場合には、蓋然性要件が満たされた時点で収益を認識することになる<sup>16</sup>。

2.26 なお、寄付者がクレジットカード決済やコンビニ決済で寄付を行う場合、寄付

<sup>15</sup> 例えば、以下のような場合には、蓋然性要件は満たされず、履行時に収益認識することとなると考えられる。

- ・ 過去に寄付の申込みがあったものの入金がなかった場合
- ・ 贈与契約日と履行予定日の間が長期間である場合
- ・ 死因贈与契約で、本人は死亡し、契約の効力は発生しているものの、相続において当該寄付に異議を唱えている相続人がいる場合
- ・ 取引相手の財務基盤等の信用情報が不明である場合

<sup>16</sup> マンスリーサポーターや年会費の支払方法が選択された場合で、当該契約締結当初は、契約履行の可能性が不明であるとして、入金時に収益認識を行い、ある程度の期間における寄付実績が確認できた以降は、支払予定日に収益認識していくことも考えられる。



者はこれらの信用取引の利用時に契約の履行を完了していることから、非営利組織は、寄付申込額を未収計上することになる。契約履行の事実が確認できない場合には、組織の口座への入金をもって収益認識することになる。

### 測定可能性

- 2.27 寄付は、通常であれば金額を決定した上で行われることから、測定可能性の問題は生じないが、資産の運用益についての現金寄付を行う申込みがなされる場合や、死因贈与契約で負の遺産を控除後の金額の贈与が行われる場合等、寄付金の金額を合理的に見積もることができない場合には、測定可能性に問題があることから、寄付金額を合理的に見積もることが可能となった時点で収益認識を行うこととなる。

## (2) 補助金及び助成金

### 【検討結果】

- 公的機関や助成団体（以下「公的機関等」という。）から受領する補助金等のうち、反対給付のない収益に該当する補助金等については、原則として交付者から送付された補助金等の交付決定通知を非営利組織が受領した時点で、当該通知に記載されている金額等のうち、非営利組織において使用が見込まれる額の収益認識を行う。
- 補助金等の交付に付帯条件が付された場合には、当該条件を満たした時点で収益認識を行う。
- 非営利組織が法令や補助金等の交付要綱の目的や支出項目に従って補助金等を使用しなければならない等の使途制約が課されている場合は、他の収益認識要件である蓋然性、測定可能性を満たすことを前提に、補助金等の交付決定通知を非営利組織が受領した時点で、一時拘束区分において、収益計上を行う。その後、補助金等の実績報告書を作成し、非営利組織内の権限のある機関において承認された時点で補助金等の交付決定通知に照らして拘束が実質的に解除され、補助金等についての権利を完全に支配したと言えることから、「拘束の解除」の認識を行う。

- 2.28 補助金等には、様々な形態があるが、本研究報告では、補助金等が報告主体となる非営利組織に帰属した上で、当該補助金等の利用について非営利組織に一定の裁量が与えられ、その管理の下で受益者のために利用されるというような

反対給付のない収益に該当する補助金等を対象とする<sup>17 18</sup>。

2.29 補助金等の代表的な業務フローは以下のとおりである。

- ① 非営利組織から公的機関等への補助金等の交付申請
- ② 公的機関等からの非営利組織へ補助金等の交付決定の通知
- ③ 補助金等の入金
- ④ 事業の実施
- ⑤ 非営利組織から公的機関等への実績報告書の提出等による実績の報告
- ⑥ 公的機関等から非営利組織への補助金確定通知書等の交付による金額の確定
- ⑦ 補助金の精算（補助金等の交付決定通知と補助金等の金額の確定通知の差額の返還）

### 経済的資源の流入等

2.30 補助金等は、対価を伴わず、補助金等支給者のみが債務を負うという性質を持つ点で、贈与契約に類似した片務性を有している。そのため、補助金等の入金が前払いか後払いにかかわらず、非営利組織からの補助金等の申請に対し、公的機関等から送付された補助金等の交付決定通知を非営利組織が受領した場合には、補助金等の受領の権利が発生する。そして、現金の受領が純資産を増加させることは明らかであることから、補助金等の現金請求権の発生は、経済的資源の流入等の要件を満たす。

2.31 ただし、補助金等の交付に付帯条件が付されており、当該条件が満たされなければ補助金等が支給されない、又は返還が求められる補助金等もある。例えば、一定金額の寄付が他の団体等から集まることを条件として補助金等が交付される場合、実施した事業の業績、研修人数、支援事業実施の回数、受益者が利用する施設の営業時間等の事業の実績について条件が付される場合、実施の結果である成果物について検収が行われ、一定基準を達成していない場合には補助金等が交付されないという条件が付されることもある。このような付帯条件が付されている場合は、対象事業や支出費目が定められているというような使

<sup>17</sup> 補助金等という名称であっても、その実態は反対給付のある収益、すなわち、双務契約と同様のものもある。実態が双務契約となる補助金等については、その名称にかかわらず他の双務契約と同様の収益認識を行うこととなる。

<sup>18</sup> 交付要領の記載事項が、反対給付のある収益である双務契約に当たるか、反対給付のない収益に該当し、付帯条件が付されているものに該当するののかについての区別について、英国のチャリティに関する推奨実務書である CHARITIES SORP (FRS102)によれば、以下のように記載されている。

「補助金等に返還が生じる場合に、付帯条件の場合は、条件違反は当該補助金等の全部又は一部の返還の原因となるが、双務契約となる場合には、契約の不履行又は契約違反により生じた費用、損害賠償及び補償を取引の相手方が請求することを認めている。」

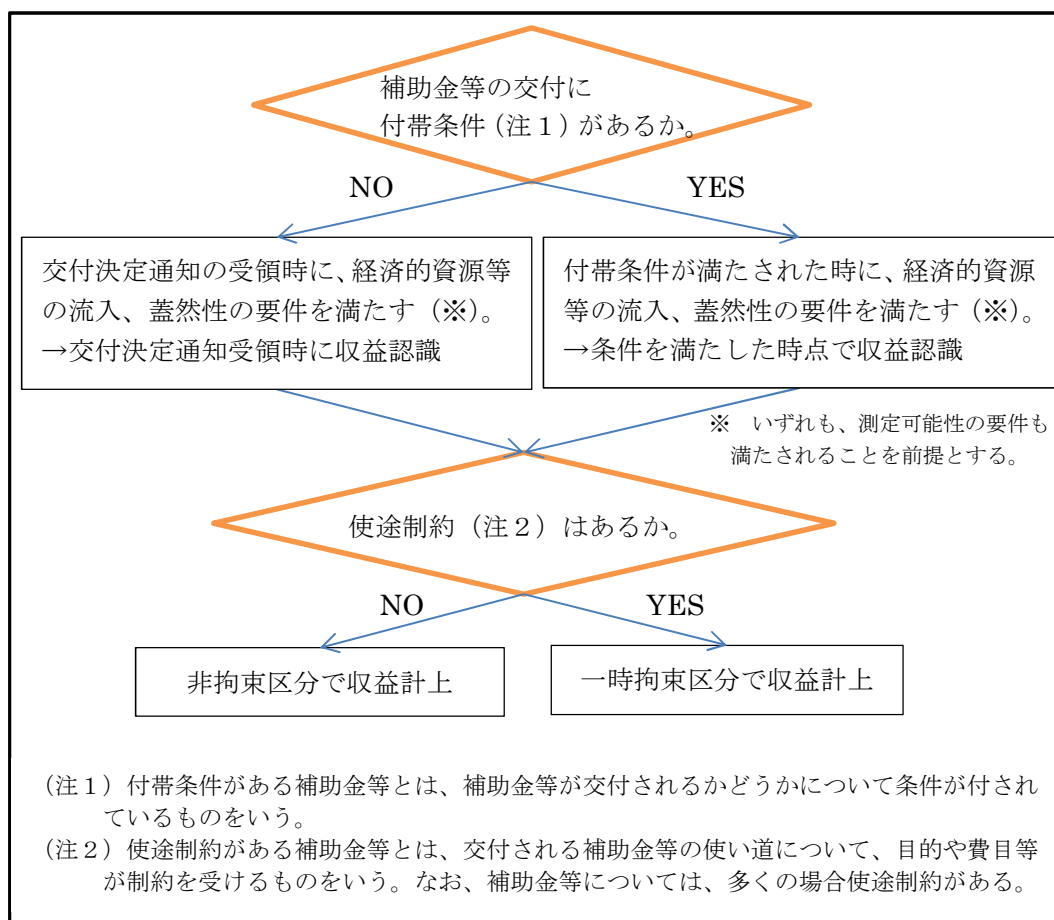
途が制約されている場合とは異なり、条件を達成するまで補助金等を受領する権利はないことから、当該資源に対する支配を獲得しているとは言えず、経済的資源の流入等の要件は満たさない。また、補助金等の交付決定通知を受領していたとしても、条件付きの交付決定であるため、当該条件が満たされるまでは、蓋然性要件も満たさない。そのため、入金があったとしても当該入金は純資産の増加ではなく、負債として認識される。

- 2.32 また、補助金等には、非営利組織が法令や補助金等の交付要綱の目的や支出項目に従って補助金等を使用しなければならないという制約が多くの場合課されており、特定の事業や費目に利用する必要がある。

目的や支出項目に制約はあるものの、事業対象、期間、金額の範囲内で、当該資源を自由に利用することができ、交付についての付帯条件がない場合には、交付決定通知を受けた補助金等について、完全な支配はないものの限定的支配はあると言えることから、補助金等を受領する権利の獲得は純資産を増加させるものと言える。そのため、Ⅱ 1. (2) で検討したように、他の収益認識の要件である蓋然性、測定可能性を満たす場合には、この時点で「一時拘束資源の流入」を収益として認識し、拘束が実質的に解除された時点で「拘束の解除」の認識をする。具体的には、補助金等の内容に応じて、第 2.13 項や第 2.14 項で述べたように、補助金等の実績報告書が作成され、非営利組織内の権限ある機関において承認された時点や減価償却が行われた時点で「拘束の解除」を認識することになる。

- 2.33 以上から、反対給付のない収益に該当する補助金等の収益認識時点は、付帯条件の有無により異なり、また多くの場合用途制約はあることから、一時拘束区分に計上されることとなる（【図 4】参照）。

【図4】 反対給付のない補助金等の収益認識フロー



### 蓋然性

- 2.34 補助金等の交付元は公的機関等であることが多く、非営利組織からの補助金等の申請に対し、交付が決定した場合、通常当該交付の履行は確実と考えられる。そのため、公的機関等から補助金等の交付決定通知を非営利組織が受領した時点で、取り消される可能性は低いと考えられることから、補助金等の交付決定通知を非営利組織が受領した時点で蓋然性要件が満たされると考えられる。
- 2.35 また、補助金等が交付される事業について、事業終了後に実績報告が求められ、公的機関等による支出項目について確認がなされる場合、最終的な補助金等の額が確定するのは、当該確認が終了した時点であるため、蓋然性が満たされないという考え方もある。しかしながら、補助金等の交付が決定している場合において、特定の理由によって交付決定時点の使用見込額が大きく乖離する、又は交付されないことが見込まれるときを除き、当該補助金等について、蓋然性は満たされたものと捉えることも可能と考えられる。先述の ASBJ 討議資料の記載を考慮すれば、補助金等の交付決定通知により交付金額が確定しており、

公的機関等が補助金等の交付を履行しない可能性も低いのであれば、補助金等の交付を受ける権利の発生と当該金額の測定可能性及び履行の蓋然性という、収益認識のための要件を満たしていると考えられる。

### 測定可能性

- 2.36 補助金等は、通常、使用が見込まれる額について交付申請を行う。補助金等の交付申請に対する交付決定通知は、交付額で通知される場合もあれば、一定の金額の枠内での交付の決定として通知される場合もある。いずれの場合であっても、特定の理由により交付決定時の使用見込額から大きく乖離することが見込まれるときを除き、交付が決定している場合には測定可能性は満たされると考えられる。実務的には、会計年度末に当年度の事業別の支出を確認し、当年度内に事業が終了するものは同額を収益として計上し、翌年度以降にまたがるものはその時点の計画を基礎に支出総額を見積もって収益として計上することによって、測定の客観性を高めることができると考えられる。
- 2.37 震災時の緊急的な補助金等の交付決定を受けた場合等、使用見込額が合理的に算定できず、交付される補助金等の額が不明である場合には、測定可能性要件を満たさない。

### (3) 現物寄付

#### 【検討結果】

- 寄付を受ける現物が非営利組織において利用可能又は換金可能であり、組織目的の達成に貢献する資源である場合には、原則として、現物又は現物についての権利や内容を証明する書類（以下「現物等<sup>19</sup>」という。）を受領し、非営利組織が受入れを承諾した時点で、その公正な評価額により収益認識を行う。
- 現物等の収納がある状況であっても、寄付の意思や使途制約の有無が不明である場合には、収益認識は行わない。
- 受益者の利用に供することを前提とした寄付で、単に非営利組織を経由しているにすぎない場合や、測定可能性が満たされない場合には、収益認識は行わず事業報告書上で開示を行う。
- 換金を前提とした寄付は、寄付と譲渡（換金）行為に分解し、譲渡（換金）主体により会計処理を分ける。
  - ・ 譲渡（換金）主体が寄付者の場合は、現金の寄付の取扱いに従う。

<sup>19</sup> 現物寄付には、不動産のように現物そのものを非営利組織に持ち込めないものや、電子化された株券のように現物自体が存在しないものもある。このようなものについては、関連書類に基づいて贈与の手続が行われると想定される。

- ・ 譲渡（換金）主体が非営利組織の場合には、寄付者からの寄贈品受入れを現物の寄付の取扱いに従って処理し、寄贈品の譲渡（換金）を譲渡契約に従って処理する。

寄贈品に市場がない場合には、簡便的に公正な評価額の測定に譲渡時の契約額（換金額）を利用することができる。

- 寄贈品の用途についての制約を受ける場合には、その拘束状況に応じて一時拘束区分又は永久拘束区分のいずれかで収益計上する。その後、契約条件等に照らして拘束が実質的に解除されたかどうかの判断に基づき拘束の解除の認識を行う。

2.38 非営利組織には、有価証券、土地や建物などの不動産、有形文化財、車両、緊急支援物資などの現物の寄付も多い。現物寄付の業務フローは、通常、寄付者が非営利組織に対して現物等とともに現物寄付申込書を提出し、非営利組織がそれを受理した後、寄付者に対して礼状等を送付し、その後、必要に応じて名義変更等の手続を行う。なお、現物寄付申込書には寄付目的も記載される。このような現物寄付についての収益認識要件、すなわち、経済的資源の流入等、蓋然性及び測定可能性について順に検討する。

### 経済的資源の流入等

2.39 寄付者が、非営利組織に対して現物寄付の申込みを行い、非営利組織が当該現物寄付の受入れを承諾することにより現物の贈与契約が成立し、現物の所有権が移転するため（民法第549条）、当該資源に対する支配を獲得する<sup>20</sup>。ここで、認識の対象となる現物寄付は、非営利組織に純資産を増加させる形で経済的資源を流入させるもの、すなわち、非営利組織において利用可能又は換金可能である等、非営利組織の経済的便益又はサービス提供能力を増加させるものであり、組織目的の達成に必要な資産である必要がある。

2.40 寄贈品に用途の指定があり、用途についての制約を受ける場合には、「拘束資源の流入」として一時拘束区分又は永久拘束区分にて収益計上を行い、その後、契約条件等に照らして拘束が実質的に解除されたかどうかの判断に基づき、拘束の解除の認識を行う<sup>21</sup>。

<sup>20</sup> 不動産の登記変更や有価証券の名義書換えは第三者に対する対抗要件となるが、所有権の移転は飽くまでも当該現物の贈与契約による。

<sup>21</sup> 非営利組織においては、寄贈品の受入時に、寄贈品そのものだけでなく、寄贈品から生じる運用益についても用途の制約を受ける場合がある。運用益についても用途の制約を受ける場合は、運用益の発生時に拘束区分にて収益計上を行うこととなる。

## 蓋然性

- 2.41 非営利組織に寄付申込書を提出し、非営利組織において寄付申込書に基づき受入れの決議をし、相手へ通知した時点で、書面による贈与契約が成立し、撤回不能となる（民法第 549 条、第 550 条）。ただし、第 2.2 項で記載のとおり、寄付という行為の性質から、契約の成立のみでは当該契約が履行されるかについて不明確な部分もあるため、契約の成立のみではなく、贈与契約が履行される可能性が極めて高いと判断できる場合に蓋然性要件が満たされると考える。現物が収納されるまで契約履行の可能性が高いと判断できない場合には、現物が収納された時点で蓋然性の要件が満たされる。
- 2.42 また、寄付申込書によらず、現物等のみの収納による寄付申込みを行い、非営利組織の承諾が行われる場合もある。書面によらない贈与の場合は、履行前であれば取消しが可能であるが、現物の収納により、現物等の引渡しという贈与契約の履行も終了しているため、贈与当事者は贈与契約を撤回できない（民法第 550 条）。現物等が収納されている状況では、現物等の収納という積極的行為もあることから、寄付が撤回される可能性は一般的に低いと考えられるため、通常、蓋然性要件は満たされると考える。

## 測定可能性

- 2.43 現物寄付の測定は、公正な評価額で行われる必要がある。公正な評価額とは、市場がある場合は市場価格に基づく価額であり、市場がない場合は合理的に算定された価額である。有価証券等の金融商品や土地、車両のような固定資産は、それぞれの会計基準を参考に合理的に算定された価額に基づき測定を行う。
- 2.44 有形文化財のように主にサービス提供能力を目的に保有される資産は、本来は利用価値を測定に用いることが合理的と言えるが、利用価値を金銭的に見積もることは困難である。そのため、再調達原価（再調達原価の算出が難しい場合には備忘価額。以下同じ。）を測定基礎とすることが妥当である。したがって、有形文化財は再調達原価で測定し、備忘価額で計上された有形文化財が重要な資産である場合には資産の内容を注記することが適切である。
- 2.45 ここで、寄付申込書の受領はあるものの、現物等が収納されない状況では、現物についての確認ができないことから、通常は測定が困難となるケースが多いことが想定される。履行の蓋然性と合わせて考えた場合、原則として現物に基づいて、受入承認及び収益認識を行うと考えられる。寄贈品が有価証券等の金融商品である場合は、当該金融商品が担保に供されているかどうかや、用途制約の有無等について寄付申込書のみでは判断できない事項もあるものの、現物

等についてその価値に影響を与える事項の情報がある<sup>22</sup>場合には測定可能性要件が満たされると考える。

- 2.46 他方、現物等の収納はあるものの、寄付申込書を受領していない状況では、通常、現物等の収納という積極的行為もあることから、寄付の意思が明らかである場合が多く、必ずしも寄付申込書等の書面は必要ではない。ただし、非営利組織に一定期間預ける意思で現物等が収納される場合もあり、また、使途制約の有無を確認できない場合もある。そのため、寄付の意思や使途制約の有無を寄付申込書以外の手段で確認できない場合には、蓋然性要件や測定可能性要件を満たさないとと言える。

### 受益者の利用に供することを前提とした寄付

- 2.47 非営利組織は、自らが寄贈品を直接利用するのではなく、受益者の利用に供することを前提として寄付を受ける場合、例えば災害時に現地支給用の救援物資を受領する場合や、生活困窮者や支援施設に対して物資を支給する活動に利用されることを前提として寄付者から現物寄付を受ける場合がある<sup>23</sup>。
- 2.48 受益者の利用に供することを前提とした現物寄付を受領した場合、純資産を増加させる形で経済的資源の流入があるかが問題となる。受益者の利用に供することを前提とした現物寄付を受けるに当たり、通常、非営利組織が被災地や支給施設等の支給先のニーズを調査し、寄付者からの提供物資の受付・仕分け・配送指示を行い、支給先に資源を移転する。このように非営利組織が受益者に資源を移転するに当たり、ニーズ調査や仕分け・配送指示といったマネジメント<sup>24</sup>を非営利組織が行う場合には、当該現物についての支配を、非営利組織が獲得していると言え、純資産を増加させる形で経済的資源の流入があると言える。そうでない場合、例えば、非営利組織の意思が介在せずに、寄付者の指示どおりに施設等に物資を運搬するような場合や、物資を支給する活動のために倉庫を提供している場合等には、単に現物が組織を経由しているのみで、当該現物を一時的に預かっているにすぎず、当該現物を支配する権利が非営利組織

---

<sup>22</sup> 有価証券については、寄付申込みがあった場合、寄付申込書のみではなく、各関連書類に基づいて個別相談がなされた上で、贈与契約を締結する実務も行われている。このような場合、寄付の申込みと承諾の成立は、個別相談後の贈与契約書締結時となるため、贈与契約書における贈与契約日で収益認識を行う。なお、履行についての蓋然性要件が満たされない場合は、取引報告書等に記載の名義書換え完了日に収益認識すると考えられる。

<sup>23</sup> 受益者の利用に供することを前提とした寄付の特徴として、寄付者から提供された資源の形態を変えずに、受益者に資源を移転する点が挙げられる。そして、このような寄付で非営利組織が受領する資源は、現物だけではなく、義援金のように現金の場合もあるが、現金の場合も考え方は同様となる。

<sup>24</sup> このようなマネジメントを行うためには、物資自体の管理もなされている必要があり、物資の受入れの記録、払出しや期末在庫についての記録が必要となる。



に移転していないことから、非営利組織に経済的資源が流入しているとは言えない。

- 2.49 なお、災害等の緊急時には、寄付申込書に基づかずに、非営利組織に現物のみが収納されることが多い。この場合、寄付の意思や当該災害等に利用するという寄付目的は明らかであり、使途制約状況についても寄付申込書がなくとも確認ができることから、現物のみで収益認識を行うことが可能であると考えられる。
- 2.50 また、受益者の利用に供することを前提とした現物寄付の受入れでは、公正な評価額の測定が困難な資源を受け入れる場合も多いと考えられる<sup>25</sup>。さらに、災害直後の混乱期にあっては、物資の記録が完全に残されていない場合もあると考えられる。公正な評価額での測定が困難な資源を受け入れる場合や、物資の記録がない場合には、測定可能性要件が満たされないことから、収益認識は行わない点に留意が必要である。
- 2.51 単に現物が組織を経由しているのみで経済的資源の流入があると言えない場合や、測定可能性に問題がある場合には、財務諸表上で認識できないが、事業報告書上で開示を行うことにより情報利用者の理解に資する。

#### 換金を前提とした寄付

- 2.52 近年、非営利組織においては、ネットオークションによる寄付など寄贈品を直接利用するのではなく、あらかじめ活動の原資として換金することを目的に、現物寄付を募ることもある。オークションのほかにも、リサイクルショップ等古物商による買取り、委託契約による売却などの換金方法がある。測定可能性に関連して、換金目的の現物寄付の場合、ある時点までは換金額が確定しないことになる。
- 2.53 換金目的の現物寄付は、寄付と譲渡（換金）の二つの行為から成る。そして、譲渡（換金）の主体によって会計処理が異なってくる。譲渡（換金）の主体が寄付者である場合、寄付者が譲渡（換金）により得た現金を非営利組織に寄付するものであり、現金の寄付に該当する。そのため、現金の寄付の処理に従う。譲渡（換金）の主体が非営利組織である場合、他の現物寄付と同様に、寄付者から現物等を受領し、非営利組織において受入れの決議をした段階で贈与契約が成立し、寄付金収益を寄贈品の公正評価額で認識する。その後、各換金手段

---

<sup>25</sup> 受け入れた資源が市販品の場合や寄付を受けた現物の原価情報を寄付者から提供された場合のように、測定が可能な資源もある。一方、中古品で一般的な中古市場が形成されていない資源、中古市場がある物であっても、古着のように測定に当たっての考慮要件が多く、中古市場を参考にした測定が困難な資源もある。

を通じて非営利組織が譲渡契約を締結することになる。オークション、買取りサービス、委託契約はいずれも双務契約であり、企業における場合と経済的実態に変わりがないことから、少なくとも一方の契約の履行を認識要件とする企業会計と同様の取扱いになる。したがって、具体的な契約成立時期は利用規約や契約書によるが<sup>26</sup>、双方の合意があり、代金支払等の少なくとも一方の契約の履行があった時点で収益を認識することになる（【表2】参照）。

**【表2】換金を前提とした寄付の処理のまとめ**

譲渡（換金） 主体	会計処理	
寄付者	経済的実態が現金寄付と同様のため、現金寄付の取扱いに従い収益認識する。	
非営利組織	①寄贈品の受入時	現物寄付の取扱いに従い、現物等受領時に公正な評価額で収益認識する。
	②譲渡（換金）時	譲渡契約に従った会計処理を行う。

※ 譲渡（換金）主体が非営利組織の場合でも、寄贈品に市場がない場合には、公正な評価額の測定に譲渡時の契約額（換金額）を利用することができる。

- 2.54 通常、非営利組織が換金を条件に現物寄付を募集した場合や、寄付者への課税関係に配慮した場合、譲渡（換金）の主体を非営利組織とすることが想定されるが、譲渡主体により処理が異なることから、寄付申込書において譲渡（換金）の主体をあらかじめ明記しておくことが望ましい。
- 2.55 なお、寄贈品に市場がない場合には、簡便的に公正な評価額の測定に譲渡時の契約額（換金額）を利用することができる。

#### (4) 無償又は低廉な価格での人的サービス

##### 【検討結果】

- 無償又は低廉な価格での人的サービスは、労働単価の客観的な見積りが困難である等、恣意性を排除した測定に課題があることから、活動計算書上で収益計上を行わない。

<sup>26</sup> 譲渡契約の成立について、オークションや買取りサービスは、各社の用意する利用規約、委託契約については委託契約書に従う。例えば、オークションの場合、ある社の利用規約では、オークションの結果によって落札者は出品者と交渉する権利を得るのみであり、出品者との交渉の中で双方の意思表示が合致したときに契約が成立する。また、別の社の利用規約では、落札者が一定の期間内に手続をしないと、出品者と交渉する権利が自動的にキャンセルされるだけでなく、出品者はどの段階でもキャンセルが可能であるとする。古物商による買取り規約では、古物商が現物を査定した後に提示した買取り金額に対して承諾の意思表示をした段階で契約が成立し、古物商が入金した時点で現物の所有権が古物商に移転するケースが多いと考えられる。

- 非営利組織の経済的活動を広く捕捉する観点と情報の質を高める観点の両者を勘案して、無償又は低廉な価格での人的サービスは活動計算書外で開示、報告する。開示の方法は以下の方法等が考えられる。
  - ・ 組織目的達成に不可欠な人的サービスについて、当該労務サービスの内容、規模及び算定方法について注記をする。ただし、金額の算定が困難な場合には、当該労務サービスの内容や規模について注記をする。
  - ・ 注記の有無にかかわらず、事業報告書において記載を充実させる。
- 無償又は低廉な価格での人的サービスの貨幣情報を注記として開示する場合には、注記情報の客観性や他法人との比較可能性、更には検証可能性の観点から、会計基準において測定方法が定められている必要がある点に留意する。

2.56 非営利組織の重要な特性の一つに、ボランティア、各分野の専門家が無償で行う専門分野サービスであるプロボノ、報酬が無償又は低廉な役員、出向元が賃金を負担した出向者の受入れ等、無償又は低廉な価格での人的サービスの提供を受けながら事業活動を遂行するケースが多いことが挙げられる。このような非営利組織の特性を踏まえると、非営利組織の経済活動を広く捕捉する観点からは、外部から提供される無償又は低廉な価格での人的サービスについても、収益及び費用として財務諸表に開示すべきとも考えられる。例えば、無償の人的サービスの提供を受ける場合、従業員を雇用する等の形で同様のサービスを購入し、当該購入額の寄付を受ける取引と経済的実態は変わらないものとして、このような取引を擬制して費用及び収益を認識することが考えられる。一方、非営利組織からの金銭による支払は発生せず、当該サービスの価値を事後的に検証することもできないことから、測定に恣意的な判断が入る余地が大きく、特にその測定可能性が問題となる。無償の場合も低廉な価格の場合も検討結果に違いはないことから、以下では無償の人的サービスの提供を受ける場合を例に記載する。

#### 経済的資源の流入等

2.57 人的サービスの購入及びその対価の寄付を受ける取引を擬制した場合、非営利組織に提供された無償の人的サービスによるサービスの全てが認識対象となるわけではなく、作業内容が非営利組織の組織運営目的に合致する、又は非営利組織のサービス提供能力を高める等、人的サービス提供者が非営利組織の活動のためにサービスを提供し、また、当該サービスが無償で提供されなかったとしても、当該サービスを購入する意思決定を行ったであろう場合に、非営利

組織に経済的資源の流入等があると言える<sup>27</sup>。

- 2.58 なお、人的サービスの場合は、使途の指定が行われたとしても、「拘束資源の流入」と「拘束の解除」が同時に行われることとなる。「拘束資源の流入」と「拘束の解除」が同時に行われる場合、資源の拘束性を開示し、他の資源と区分して表示する必要性は少ないことから、非拘束区分にて収益計上を行うことが適当である。

### 蓋然性

- 2.59 蓋然性について、前述のような取引を擬制した場合、サービス提供と同時に当該対価の寄付が発生することから、サービス提供前に発生可能性を認識することはできず、人的サービスが実際に発生したことを確認した時点で当該要件が満たされる。

### 測定可能性

- 2.60 測定可能性について、無償の人的サービスは、一般的に客観的な測定が難しい。無償の人的サービスの測定方法としては、無償の人的サービスを購入した場合の人件費の公正価値に基づく方法が考えられる。例えば、個人からの人的サービスを人件費の公正価値に基づいて測定する場合、人件費は労働単価と工数の積数として求められるので、労働単価を見積もり、工数を計測することになる。
- 2.61 しかし、実際の労働単価は、同一の作業内容であっても幅があり<sup>28</sup>、無償の人的サービスの労働単価の見積りは極めて困難である。非営利組織の給与規定に基づく金額で算定することも考えられるが、非営利組織内で、サービス提供者が行う労務サービスについて給与規定、給与テーブルに反映されており、法人内の評価基準等が定められていることが前提となる。また、他の組織から人員を受け入れ、当該他の組織がその人件費を負担する場合は、非営利組織内の給与規定等に基づく算定方法以外にも、対価の支払元である当該他の組織の実際の支払額に基づき、人件費の公正価値を測定する方法が考えられる。この場合は、当該他の組織の実際の支払額の把握に加え、業務の同質性や財務体力の違いを考慮して、対価の支払元の実際の支払額で計上することが妥当であるかの判断が必要である。いずれも、実務コストや判断の客観性を担保する仕組みの構築等、実務上の適用に課題がある。

<sup>27</sup> 実務上は、作業内容報告書等の記載内容により、対象となるサービスが抽出されると考えられるが、当該サービスが無償で提供されなかった場合には購入する必要があったかの客観的な判断には課題がある。

<sup>28</sup> 労働者の賃金には、雇用形態、就業形態、性別、企業規模別、地域等により格差がある（平成27年賃金構造基本統計調査 結果の概況（厚生労働省））。

- 2.62 また、工数を算出するには、勤務表や作業内容報告書等に記載された時間を集計することが必要となる。作業内容ごとに信頼性の高い工数を測定するためには、勤怠管理に関する内部統制や、作業内容報告書等の様式や承認手続など適切な内部統制の構築が必要となるが、人件費支出を伴わない作業に対して厳格な内部統制を求めることは、実務コストを勘案すると現実的ではない。

### 活動計算書への計上についての考察

- 2.63 財務会計基準書（SFAS）第 116 号「受取寄付金及び支払寄付金に関する会計」では、対象を限定して、活動計算書への計上や注記での説明を要求している<sup>29</sup>。しかし、無償の労働サービスについて活動計算書に計上されている事例は少なく<sup>30</sup>、その理由として、労働価値を信頼性をもって測定することが困難である旨を活動計算書の注記に記載している非営利組織もある<sup>31</sup>。また、米国の非営利組織において、FASB における認識基準を満たしていない（いる）にもかかわらず、人的サービスを収益認識する（しない）、ファンディングに係る人的サービスは認識しないなどの、人的サービスの収益認識を恣意的に行う会計操作も指摘されている<sup>32</sup>。
- 2.64 多くの無償の人的サービスの提供を受ける点は、非営利組織の大きな特質であり、当該特質を踏まえて非営利組織の経済的活動を広く捕捉する観点や情報の完全性の観点からは、活動計算書上で、収益として無償の人的サービスによる資源流入が、費用としてボランティア等の無償の人的サービスによる活動コストが開示されるべきとも考えられる。そのため、本研究報告において、無償の人的サービスについて活動計算書に計上することを検討したが、幅広い無償の人的サービスの活動全てに適用可能な測定ルールを一般的に定めることは困難であると判断した。また、一部のサービスに限った計上や任意での計上を認めることにより、活動計算書上で金銭的資源や市場価格の存在する資源の増減に、一部の無償のサービスが収益や費用として混在することとなり、活動計算

---

<sup>29</sup> SFAS 第 116 号では、①事業用資産を増価させるサービス又は②寄付されない場合に購入する必要がある専門サービスに該当する場合、活動計算書への計上を要求している。①又は②に該当しなかったことにより収益として認識されなかったサービスについて、可能な場合は、注記等による公正価値の開示が推奨される。さらに、全ての提供サービスについて、非貨幣情報又は貨幣情報での注記等による説明が要求される。

<sup>30</sup> 基準制定後の調査によれば、回答団体のうち 37%がボランティアの労働時間を記録しているが、3%しか財務諸表に計上していない（金子良太「非営利組織におけるボランティアの会計」『早稲田商学』第 434 号（平成 25 年 1 月、早稲田商学同攻会）p. 674）。

<sup>31</sup> Sickkids Foundation Financial Statements March 31, 2015, National Kidney Foundation Financial Statements March 31, 2015

<sup>32</sup> Granof, H. G. and Khumawara, S. B. “Government and Not-for-Profit Accounting: Concepts and Practices,” 5th Edition, Wiley (2011)（和訳については、金子良太「非営利組織におけるボランティアの会計」『早稲田商学』第 434 号（平成 25 年 1 月、早稲田商学同攻会）p. 678 を参照した。）

書全体の客観性に問題が生じ、有用性を損ねるおそれがある。以上の問題点を勘案し、測定可能性に課題が大きいサービス活動に関しては、活動計算書外で報告することが適切であると結論付けた。

#### 活動計算書外での開示方法

- 2.65 活動計算書外で開示する方法として、財務諸表注記による開示と事業報告書による開示がある。
- 2.66 注記による方法としては、活動計算書の枠外で、無償の人的サービスについて一定の仮定の下で貨幣価値を算定し、表形式で活動計算書における収益・費用と対比可能な形で開示するとともに、無償の人的サービスの内容、規模及び算定方法についての情報を付記する方法が考えられる（付属資料1）。このような方法によれば、活動計算書本表の客観性を確保しつつ、情報利用者に対して、当該組織に対する資源の流入及び活動費用について、より広範な情報提供を行うことが可能となる。すなわち、資源の流入である寄付による収入や活動費用である人件費と併せて当該無償の人的サービスに関する情報を利用することにより、非営利組織の活動状況を更に理解し、情報の非完全性を補うことが可能となる。
- 2.67 事業報告書における開示では、無償の人的サービスの職務内容、工数、単価等のサービス内容や規模について、各非営利組織が情報ニーズと開示コストを勘案した上で、必要と考えられる範囲の開示を行うことが考えられる。記述の自由度が高い事業報告書で開示を行うことで、各非営利組織に統一的な負担を強いることなく、各非営利組織における無償の人的サービスの重要度に応じた情報開示が可能となる。
- 2.68 ここで、注記として開示する場合、本表において認識されていない活動を注記として開示することができるかどうかの問題となる。この点の財務諸表の注記の役割について、IASB 及び FASB において検討が進められている<sup>33</sup>。これらの検討において、財務諸表本表と注記はその役割を異にすることが明示されている。注記には財務諸表の構成要素の認識要件が外されており、財務諸表本表に

<sup>33</sup> IASB では、財務諸表を基本財務諸表と注記に区分し、基本財務諸表は企業の認識した資産等の情報について比較可能な要約を提供する役割を持ち、注記は基本財務諸表に表示された情報を説明するか、基本財務諸表を追加的な情報（基本財務諸表では描写していないが、財務諸表の目的を満たすために必要な情報）で補足する役割を持つとしている（IFRS 財団会計基準アドバイザー・フォーラム（ASAF）会議アジェンダ「開示原則ディスカッションペーパーの内容」（アジェンダ・ペーパー5A））。

FASB では、注記は財務諸表本表の情報を説明するための個別の表示科目に関する情報、報告企業の性質、活動、制約、特権、他の企業と比較した場合の強み及び弱みに関する一般的な情報、認識規準を満たさないものの、企業のキャッシュ・フローに影響を与え得る情報を提供するものとしている（FASB 公開草案「財務報告のための概念フレームワーク」第8章：財務諸表注記）。

認識されていない情報でも注記により情報提供する場合があるとされている<sup>34</sup>。

- 2.69 本表に認識されていない情報について、補足的に注記で開示することがあるとされていることを踏まえると、客観的な測定可能性の問題から本表に計上を行わなかった場合であっても、無償の人的サービスの職務内容、労働単価、工数等の計算根拠を同時に注記し、測定可能性の問題の一部を補うことにより、補足的に注記で情報提供することは可能と考えられる。また、本表の客観性を高める観点から本表へ計上する情報を限定した場合には、注記において広く情報を捕捉することが望まれる。ただし、注記として無償の人的サービスの貨幣情報を開示する場合、注記情報としての客観性や他法人との比較可能性、更には検証可能性の観点からは、一般に公正妥当と認められる会計基準において測定方法が定められている必要があると言える。測定方法には、様々な方法が考えられるが<sup>35</sup>、無償の人的サービスの職務内容、労働単価、工数、算定方法等の計算根拠を同時に記載することで、補足情報として注記に開示するための測定可能性は満たされると考えられる。
- 2.70 そして、当該情報が有用であるとしても、工数算定のための内部統制の構築等に係るコスト制約を考慮した場合<sup>36</sup>、一律に無償の人的サービスに関する注記の記載を求めることはできないが、第 2.66 項に記載したような利点もあることから、組織目的の達成に不可欠な無償の人的サービスについては、当該無償の人的サービスの内容及び規模について注記を要求することが望ましいと考える。ただし、一定の仮定を置いた金額の算定が困難である等、貨幣情報の算定が困難な場合には、当該内容や規模といった情報について注記することが考えられる。
- 2.71 また、注記の有無にかかわらず、事業報告書において当該無償の人的サービスの記載を充実させていくことが有用であると言える。

---

<sup>34</sup> これらの検討において、財務諸表の構成要素の認識要件は満たさないが注記に含まれる情報の範囲について明確な線引きがされているとは言えず、その他の検討においても、現時点において合意形成はされていない。

<sup>35</sup> 「実務担当者のためのガイドライン」(NPO 法人会計基準協議会)の「NPO 法人会計基準の Q & A」の Q 26-3 に、客観的に測定可能な場合の例示として、プログラマーにホームページの更新作業を無料(ボランティア)で行ってもらった際に、当プログラマーから過去に頂いた請求書の報酬単価による方法や、単価について、地域の最低賃金、専門家団体の料金表、派遣会社の業種別賃金、地域の賃金統計等を利用する方法等が挙げられている。

<sup>36</sup> FASB 公開草案では、注記での情報提供を要求する際に留意すべき制約について、「注記での情報提供の要求は、少なくとも、有用性、コストの制約、将来志向の情報の 3 点において制約される」としている(FASB 公開草案「財務報告のための概念フレームワーク」第 8 章：財務諸表注記)。無償の人的サービスに当てはめた場合は、「有用性」と「コストの制約」への配慮が必要となると考えられる。

## (5) 使用貸借

### 【検討結果】

- 土地利用や事務所使用の無償提供には、事務所や会議用の土地建物、自宅、会議室、チャリティーイベント用の会場等、様々な形があり、恣意性を排除した測定に課題があることから、活動計算書上で収益計上を行わない。
- 非営利組織の経済的活動を広く捕捉する観点と情報の質を高める観点の両者を勘案して、使用貸借は活動計算書外で開示、報告する。開示の方法として以下の方法等が考えられる。
  - ・ 組織目的達成に不可欠な使用貸借について、当該サービスの内容、規模及び算定方法について注記する。ただし、金額の算定が困難な場合には、当該サービスの内容及び規模について注記をする。また、重要性が乏しい場合には注記を省略することができる。
  - ・ 注記の有無にかかわらず、事業報告書において記載を充実させる。
- 注記として使用貸借の貨幣情報を開示する場合には、注記情報の客観性や他法人との比較可能性、更には検証可能性の観点から、会計基準において測定方法が定められている必要がある点に留意する。

2.72 民法上、借主が無償で使用及び収益をした後に返還することを約して、貸主から物を受け取ることを内容とする契約を使用貸借契約という(民法第593条)。通常、使用目的、経費負担、損害賠償責任等を記載した使用貸借契約書を締結した後、事務所の無償提供等が開始される。

2.73 非営利組織は、事務所や会議用の土地建物、自宅、会議室、チャリティーイベント用の会場等、他の組織から土地利用や事務所使用の無償提供を受ける場合が多いことも非営利組織の大きな特質である。この場合、経済的資源の利用に伴う利用料を支払い、当該利用料相当額の寄付を受ける取引と経済的実態は変わらないことから、このような取引を擬制して費用及び収益を認識することが考えられる。しかし、無償の人的サービスの場合と同様に、非営利組織の特質を踏まえて積極的開示が必要とも考えられる反面、その測定可能性が問題となる。

### 経済的資源の流入等

2.74 純資産を増加させる形で事業体への経済的資源の流入等があるかどうかについては、組織目的適合性や、使用の必要性、合理性を考慮することが必要であると考えられる。そのため、非営利組織の事業目的に沿って当該事務所が使用され、かつ、当該無償のサービスの提供がなかったとしても、当該サービスを購入す



る意思決定をしたであろう場合に、当該使用貸借は非営利組織への経済的資源の流入等があると言える<sup>37</sup>。

- 2.75 なお、使用貸借契約について、使途の指定が行われる場合も、第 2.58 項と同様に、非拘束区分にて収益計上を行うことが適当である。

### 蓋然性

- 2.76 法的には、使用貸借契約において使用の開始日が定められている場合、非営利組織は、当該資源について使用開始日から貸主に対して使用の請求権を持つ。他方、上記のように経済的実態を考慮して、取引を擬制した場合、経済的資源の利用に伴う利用料の発生と寄付の受取が同時に生じることとなる。会計上、収益の認識を検討する上では、経済的実態を重視して、利用と同時に利用料相当額の寄付を受けていると考えて、利用に応じて、蓋然性要件を満たすとするのが妥当である。

### 測定可能性

- 2.77 測定可能性について、使用サービスの測定方法として、使用料の公正価値を、賃貸市場における賃料相場（例えば、近隣賃料）等を参考に見積もることが考えられる。しかしながら、使用貸借契約は、契約内容により権利内容は千差万別であり、また、賃貸借契約とは権利が異なる<sup>38</sup>。そのため使用貸借について、賃貸借契約を前提とした賃料相場を使用貸借の公正価値とすることが必ずしも適切であるとは言えない。権利の違いを考慮して、賃料の見積りを行う場合、使用貸借についての相場はないことから、賃料の測定に恣意性が介入するおそれがある。
- 2.78 また、返還期限を定めない使用貸借や契約を締結しない使用貸借もあると考えられ、客観的な測定に課題がある。また、個人住宅の中の一室等、近隣賃料相場等がない場合は活動計算書に費用及び収益が計上されないため、使用貸借契約の全てが活動計算書に計上されるわけではない。さらに、当該土地や建物の無償提供を受けなかった場合に購入して同様の意思決定を行ったか否かについても、実務上、客観的な判断は難しい。

---

<sup>37</sup> 当該土地や建物の無償提供を受けなかった場合に同等のサービスを購入するという意思決定を行ったか否かについては、利用目的や利用実績等から総合的に判断されると考えられるが、実務上の判断は難しく、運用には課題がある。

<sup>38</sup> 使用貸借契約は、借地借家法（平成 3 年法律第 90 号）の適用を受けない点や、当事者が返還の時期並びに使用及び収益の目的を定めなかったときは、貸主は、いつでも返還を請求することができる（民法第 597 条第 3 項）点等で賃貸借契約と異なる。

### 活動計算書への計上についての考察

- 2.79 第 2.64 項と同様の問題があることから、使用貸借についても、活動計算書へは計上せず、活動計算書外で報告する形とするのが適切であると結論付けた。

### 活動計算書外での開示方法

- 2.80 活動計算書外での開示、報告の方法としては、第 2.65 項と同様に、注記又は事業報告書で行うことが考えられる。
- 2.81 注記として開示を行うための測定方法には、使用貸借契約と賃貸借契約は権利内容が異なるものの上記の賃貸市場における賃料相場（例えば、近隣賃料）等を参考に算定する方法が考えられる。使用貸借サービスの内容、参考にした近隣相場等の計算根拠を同時に記載することで、補足情報として注記に開示するための測定可能性は満たされると考えられる（付属資料 1）。

## 3. 返還義務が生じた場合の検討

### 【検討結果】

収益認識額と実際の入金額が異なる場合や収益認識額について返還義務が生じた場合には、収益認識額と入金額の差額や返還額について、別途、費用計上を行う<sup>39</sup>。

なお、当該差額の費用計上が拘束資源について生じた場合は、拘束区分にて費用計上を行う。

- 2.82 収益認識後に諸般の理由により、収益認識額と実際の入金額が異なる場合や返還義務が生じる場合がある。例えば、補助金等の残額について返還を行う場合や、使途制約がある寄付について当該使途に従った事業ができないことにより当該寄付金の返還が行われる場合、当初の収益認識額と入金額が異なる場合がある。このような場合の処理について検討を行う。
- 2.83 過去において行われた収益認識が適切である場合には、収益を直接修正することは妥当ではない。国際会計基準（International Accounting Standards（以下「IAS」という。））第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」においても、政府補助金の返還は、会計上の見積りの変更として取り扱われている<sup>40</sup>。そのため、収益認識額と実際の入金額が異なる場合や収益認識額について返還義務が生じた場合には、会計上の見積りの変更として取り扱い、当初の

<sup>39</sup> 当初の収益認識が適切であることを前提としている。

<sup>40</sup> IAS 第 20 号第 32 項

収益認識額と入金額との差額や返還額について、別途、費用計上することが妥当である。

- 2.84 このような差額が補助金等の拘束資源について生じた場合、例えば、法令や交付要綱に従って支出した分だけ補助金等を支給されるという制約条件付きの資源の流入として、交付決定金額を基礎に測定した額で当初の収益認識を行い、返納義務が確定した時点においても当該制約条件と交付決定金額には何の変更もないような場合は、差額分について拘束区分で純資産の減少、すなわち費用の計上をすることとなる。この際、当初の拘束目的どおりに資源を利用して、契約条件等に照らして拘束が実質的に解除された場合とは異なることから、拘束の解除とは区別して、拘束区分で費用計上を行うのが適切である。拘束区分で費用計上を行うことにより、他の非拘束区分における費用と混同されるおそれもなく、また、期をまたいで収益と費用が両建てで計上されることによる非営利組織の活動規模に関する誤解も防止することができるという利点もある（付属資料1）。

## おわりに

本研究報告では、論点整理を踏まえ、反対給付のない収益の具体例を取り上げながら、特に収益認識及び使途制約解除の時点に焦点を当てて検討を行った。付属資料3に記載のとおり、本研究報告の方向性と現行の会計上の取扱いの間で共通点があるものの、各法人形態の根拠法、寄付金や国庫補助金等の収益認識の時点など、本研究報告の検討結果と現行の会計上の取扱いについて異なる点も存在する。また、純資産についても、各法人形態の根拠法に基づく会計上の取扱いにおける純資産区分を一部分解することで、おおむね外的要因による使途制約の有無に分けられることを確認できたが、使途制約のある資源を更に一時拘束純資産と永久拘束純資産に区分するか否かという点において異なる。

現在、非営利分野では、各組織形態において、会計基準の開発や見直し、開示の拡充が進んでおり、更に監査についての要請も制度化が進んでいるなど、非営利組織において会計の重要性はますます高まっていくことが見込まれる。また、非営利組織の活動は組織形態を越えて多様化し、また、組織形態を越えた事業の連携も生じている。このような流れの中で、組織形態ごとの会計上の取扱いについての差異に起因する弊害、例えば、同種の事業を営んでいる場合であっても組織形態が異なる場合には、財務情報を横断的に理解することが難しいことや、組織形態が異なる場合に連携して事業を行っていても、事業活動全体の開示が難しいといった弊害も顕在化してくることが懸念される。

本研究報告は、規範性を持つものとして取りまとめられたものではないことから、直接的に実務に影響を与えるものではないものの、本研究報告を基礎に、各法人制度

上の要請や政府の財務諸表の利用方法が会計上の取扱いに与える影響について整理され、各法人形態の根拠法に基づく会計上の取扱いの差異に関する議論が深まることを望む。また、今後、モデル会計基準の開発や各会計基準の改正が行われる際には、本研究報告が参照され、段階的に各会計基準の整合性が高まっていくことを期待する。

当協会においても、モデル会計基準の開発に向けて、今後も非営利組織において重要と考えられる論点について研究を続けていく。

以 上

## 付属資料 1 活動計算書及び無償又は低廉な価格でのサービス提供の開示例

《前提》

N1 年度

- 事業の施設購入の補助金 100、△△事業実施の補助金 200 を受領した。
- 永続的使用を目的として土地 200 を譲り受けた。
- 使途の指定のない寄付金 100 を受領した。

N2 年度

- N1 年度に受領した施設購入の補助金 100 と使途の指定のない寄付金 100 を利用し、固定資産 200 (耐用年数 10 年(定額法)) を購入した。
- 新たに××事業についての補助金 100 (※1) を受領した。
- 施設購入補助金について固定資産の償却に応じた拘束の解除 10 (100÷10=10) と△△事業実施による拘束の解除 170 が生じ、合計 180 (※2) の拘束の解除が生じた。
- 取得した固定資産 200 の減価償却費 20 (200÷10=20) (※3) が生じた。
- △△事業を実施し、N1 年度に受領した補助金 200 のうち 170 (※4) の支出があり、30 (※5) の返還が生じた (当初の収益認識に誤りはないものとする。)
- その他に、△氏から\*\*ビルのフロアを、本部事務所に利用する目的で無償提供を受けている。
- また、●人から無償での労働提供を受けており、当該人員は●●に関する業務を行った。当該業務は作業日報に基づいた記録がなされており、●●関連事業責任者が時間について都度承認を行っている。

(N2年度)

<活動計算書>

	非拘束	一時拘束	永久拘束	計
〇〇一般収益	-	-	-	-
●●事業寄付(一時拘束)	-	-	-	-
××事業補助金等(一時拘束)	-	100 ※1	-	100
収益 A	-	100	-	100
拘束の解除	180 ※2	-180 ※2	-	-
拘束区分の振替	-	-	-	-
区分の変更 B	180	-180	-	-
小計 A+B	180	-80	-	100
〇〇一般費用	-	-	-	-
●●事業費用	20 ※3	-	-	20
△△事業費用	170 ※4	-	-	170
補助金等返還損	-	30 ※5	-	30
費用 C	190	30	-	220
当期純資産変動額(A+B-C)	-10	-110	-	-120
期首純資産	100	300	200	600
期末純資産	90	190	200	480

注 <無償又は低廉な価格でのサービス提供>

人的サービス	*1	10
不動産の利用	*2	5
その他		-

\*1: 人的サービスは●●に関する人員●人の無償受入れであり、地域の賃金統計表を利用した単価に当法人で集計した工数を乗じて計算しております。

\*2: 不動産の利用は本部事務所の無償提供を受けたものであり、近隣の賃料相場により算定しています。

付属資料2 資源流入形態別の収益認識要件検討及び拘束の解除時点のまとめ

	経済的資源の流入等	蓋然性	測定可能性	収益認識時点（左記より）	拘束の解除
寄付金	<p>経済的資源の流入等の有無は、現金のため問題とならない。</p>	<p>契約の効力発生後、契約履行の確実性により判断する（相手の状況により判断する。）。</p>	<p>現金のため基本的に問題とならない。ただし、金額が確定しない寄付の申込みの場合は、金額が合理的に見積り可能となった時点で測定可能性要件を満たす。</p>	<p>一定程度の契約履行の確実性を確認できた時点で収益を認識する。</p>	<p>寄付目的が達成されたことについて、契約条件に照らして拘束が実質的に解除されたと判断できた時点となる。</p>
補助金等	<p>経済的資源の流入等の有無は、現金のため問題とならない。</p> <p>補助金等の交付に付帯条件が付されている場合には、条件が満たされた場合に経済的資源の流入等の要件を満たす。</p> <p>補助金等の使用目的や支出項目が定められており、使途制約がある場合には、「一時拘束資源の流入」として収益認識を行う。</p>	<p>補助金等の交付の確実性により判断する（通常は補助金等の交付決定通知を受領した時点となる。付帯条件がある場合には、当該条件が満たされた時点となる。）。</p>	<p>現金のため基本的に問題とならない。</p> <p>執行見込額や交付額が合理的に算定できない場合は、執行見込額や交付額が算定可能となった時点で測定可能性要件を満たす。</p>	<p>一定程度の補助金等の交付の確実性を確認できた時点（通常は補助金等の交付決定通知を受領した時点となる。付帯条件がある場合には当該条件が満たされた時点となる。）で収益を認識する。</p>	<p>補助金等の交付決定通知受領時点で収益認識した場合を前提として、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>事業の実施のための補助金等は、適切な補助金等の実績に関する報告書が作成された時点となる。</li> <li>固定資産取得のための補助金等は、減価償却が行われた時又は資産が滅失した時となる。</li> </ul>

	経済的資源の流入等	蓋然性	測定可能性	収益認識時点（左記より）	拘束の解除
現物寄付	経済的資源の流入等があると言えるためには、非営利組織において、利用可能又は換金可能であり、組織目的の達成に必要な資産の所有権を獲得する必要がある。	寄付申込書や現物に基づいて非営利組織が受入れを承諾した時点で当該要件を満たす。	公正な評価額（市場価格に基づく価額、合理的に算定された価額）で測定する。 有形文化財で再調達原価の算定が困難な場合は、備忘価額で評価する。 現物が収納されない場合は、測定は困難である。	現物等に基づき現物寄付の受入れを承諾した時点で収益を認識する。 数量が客観的に把握されていない、又は単価の見積りが困難など、公正な評価額の測定が困難な場合は、事業報告書上で開示することが考えられる。	寄付目的が達成されたことについて、契約条件に照らして拘束が実質的に解除されたと判断できた時点（償却性資産の減価償却時、資産が消滅した時を含む。）となる。
無償又は低廉な価格での人的サービス	当該提供されたサービスが、非営利組織のためになされる場合で、当該無償のサービス提供がなければ購入の意思決定をしたであろう場合に、純資産の増加があると言える。	サービス提供時に当該要件を満たす。	無償又は低廉な価格での人的サービス等の客観的な評価は困難である。	測定可能性に課題があるため、活動計算書上には計上しない。組織目的達成に不可欠なボランティア活動については、当該ボランティアの内容及び規模について注記する。	使途の制約があったとしても、「拘束資源の流入」と「拘束の解除」が同時に行われることとなる。
使用貸借	提供された使用貸借が、非営利組織の組織目的のために使用される場合で、当該無償のサービス提供がなければ購入の意思決定をしたであろう場合に、純資産の増加があると言える。	使用時に当該要件を満たす。	使用貸借の客観的な評価は困難である。	測定可能性に課題があるため、活動計算書上には計上しない。組織目的達成に不可欠な使用貸借については、当該使用貸借の内容及び規模について注記する。	使途の制約があったとしても、「拘束資源の流入」と「拘束の解除」が同時に行われることとなる。

## 付属資料3 現行の会計上の取扱いとの主な差異

	頁
1. 非営利組織における現行の会計上の取扱いとの主な差異 .....	39
(1) 使途制約がある資源（公益法人会計基準） .....	40
(2) 国庫補助金等特別積立金、固定資産圧縮積立金（社会福祉法人会計基準、医療法人会計基準） .....	40
(3) 寄付金（学校法人会計基準） .....	44
(4) 無償又は低廉な価格でのサービス提供（NPO 法人会計基準） .....	45
(5) 純資産の区分（公益法人会計基準、社会福祉法人会計基準、学校法人会計基準） .....	45
2. 企業会計における現行の会計上の取扱いとの主な差異 .....	47
(1) 補助金及び助成金 .....	47
(2) 国庫補助金等特別積立金 .....	48
(3) 純資産の区分 .....	48

反対給付のない収益に関して、論点整理における提案内容と現行の会計上の取扱いについて比較検討を行った。企業会計、各法人形態の根拠法に基づく会計上の取扱いである公益法人会計基準<sup>41</sup>、社会福祉法人会計基準<sup>42</sup>、学校法人会計基準<sup>43</sup>との比較検討を行いながら、四病院団体協議会による医療法人会計基準<sup>44</sup>、NPO 法人会計基準協議会による NPO 法人会計基準<sup>45</sup>についても参照している。

### 1. 非営利組織における現行の会計上の取扱いとの主な差異

前述のとおり、現行の非営利組織における会計上の取扱いでは、貸借対照表価額を取得価額や公正な評価額を基礎とする旨を定めたのみ（公益法人会計基準 第2 貸借対照表 3（1）、社会福祉法人会計基準第4条第1項）であり、収益の認識原則についての定めはないが、反対給付のない収益のうち、特定のものについての会計処理

<sup>41</sup> 平成 20 年 4 月 11 日（平成 21 年 10 月 16 日改正） 内閣府公益認定等委員会

<sup>42</sup> 平成 28 年 3 月 31 日厚生労働省令第 79 号

<sup>43</sup> 昭和 46 年 4 月 1 日文部省令第 18 号（最終改正 平成 27 年 3 月 30 日文部科学省令第 13 号）

<sup>44</sup> 「医療法人会計基準に関する検討報告書」（平成 26 年 2 月 26 日 四病院団体協議会）。なお、平成 27 年 9 月 28 日に公布された医療法の一部を改正する法律（平成 27 年法律第 74 号）により改正された医療法（昭和 23 年法律第 205 号）第 51 条第 2 項により、事業活動の規模その他の事情を勘案して厚生労働省令で定める基準に該当する医療法人は、「医療法人会計基準」（平成 28 年 4 月 20 日厚生労働省令第 95 号）で定めるところにより、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならない。

<sup>45</sup> 平成 22 年 7 月 20 日（平成 23 年 11 月 20 日改正） NPO 法人会計基準協議会



を定めている。そのうち、論点整理及び本研究報告の内容と他の非営利組織における現行の会計上の取扱いとの主な差異は以下のとおりである。

#### (1) 使途制約がある資源（公益法人会計基準）

本研究報告Ⅱ． 1（2）において、寄付金や補助金等を受け入れる場合で、資源提供者から使途制約を受ける場合について検討した。そこでは、当該使途の制約を受けた資源の受入れが一時拘束資源に該当する場合は、他の収益認識要件が満たされることを前提に、①当該資源を受領する権利の発生時点で一時拘束資源の流入として収益認識を行い、②その後、契約条件等に照らして拘束が実質的に解除されたかどうかの判断に基づき、拘束の解除の認識を行うこととした。

これに対し、公益法人会計基準では、寄付者等の意思により使途について制約が課されている資産を受け入れた場合には、正味財産増減計算書において、指定正味財産増減の部に記載し（公益法人会計基準 注解6）、当該制約が解除された場合に、一般正味財産の部に振り替え、経常収益又は経常外収益に計上するとされている（公益法人会計基準 注解15）。

公益法人会計基準において、制約がある資源の受入れ時に指定正味財産の部へ計上することで純資産の増加を認識し、一般正味財産の部への振替時に「収益認識」が行われるのに対し、本研究報告では、純資産を増加させる一時拘束資源の流入時に一時拘束資源の流入としての「収益認識」を行い、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」として一時拘束純資産から非拘束純資産に振り替えるとしている点で異なる。

#### (2) 国庫補助金等特別積立金、固定資産圧縮積立金（社会福祉法人会計基準、医療法人会計基準）

本研究報告Ⅱ． 2（2）において、論点整理で提案した非営利組織の収益の認識要件を補助金等に適用した場合について検討した。そこでは、非営利組織が補助金等の交付決定通知を承諾し、交付元の状況を勘案した結果、補助金等の交付の確実性を確認できた時点で補助金等収益を使途制約のある資源に関わる収益として認識することが適切であるとした。また、当該資源が一時拘束資源に該当する場合は、事業実施についての補助金等の受領であれば、補助対象事業が法令や補助金等の交付要綱に従って遂行され、実質的に完了したことを確認できた時点で、使途に従った資産を購入するための補助金等を受領した場合であれば、減価償却を通じて、それぞれ拘束の解除を認識すると整理した。

補助金等のうち、社会福祉法人会計基準、医療法人会計基準において、施設及び設備の整備のために国及び地方公共団体等からの補助金、助成金及び交付金等（以下「国庫補助金等」という。）について、会計処理が定められている。

社会福祉法人会計基準の運用上の留意事項<sup>46</sup>では、「未収補助金」勘定が設けられており、決算時に未受領の国庫補助金等があった場合には、収益認識を行い未収計上することから、決算時においては、国庫補助金受領の権利の発生時に純資産の増加を認識する点において本研究報告と差異はない。

しかしながら、社会福祉法人会計基準では、施設及び設備の整備のための国庫補助金等について、受領時点で特別収益に計上した後、その収益に相当する額を国庫補助金等特別積立金積立額として特別費用に計上した上で、純資産の区分に国庫補助金等特別積立金として計上するものとしている（社会福祉法人会計基準の運用上の取り扱い<sup>47</sup> 10）。そして、補助対象資産の減価償却費等の費用計上に応じて取り崩し、サービス活動費用の控除項目として計上するとしている（社会福祉法人会計基準の運用上の取り扱い 9）。社会福祉法人の資産取得負担を軽減し、社会福祉法人が経営する施設等のサービス提供者のコスト負担を軽減することを通して、利用者の負担を軽減するという国庫補助金等の目的から、社会福祉法人会計基準では、負担軽減効果の期待される期間にわたり、減価償却を通じて、国庫補助金等の助成効果を反映させる会計処理となっている。また、国庫補助金等特別積立金の積立てと取崩しという処理を行うことで、財源としての国庫補助金等の残額を示すことが可能となる。具体的な仕訳は以下のとおりである。

#### < 事例 >

100 の国庫補助金等を受け取り、200 の固定資産（耐用年数 10 年（定額法））を取得した場合を例に仕訳に示すと以下のとおりである。なお、仕訳中の BS は貸借対照表、PL は活動計算書、事業活動計算書又は損益計算書、SS は純資産変動計算書を指すこととする。

#### < 本研究報告の仕訳 >

交付の決定通知受領時

未収補助金 (BS 資産)	100	/	受取補助金 (PL 収益 (一時拘束区分計上))	100
---------------	-----	---	--------------------------	-----

<sup>46</sup> 「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の留意事項について」（平成 28 年 3 月 31 日 雇児総発 0331 第 7 号、社援基発 0331 第 2 号、障障発 0331 第 2 号、老総発 0331 第 4 号 厚生労働省雇用均等・児童家庭局総務課長、社会・援護局福祉基盤課長、社会・援護局障害保健福祉部障害福祉課長、老健局総務課長連名通知）

<sup>47</sup> 「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の取扱いについて」（平成 28 年 3 月 31 日 雇児発 0331 第 15 号、社援発 0331 第 39 号、老発 0331 第 45 号 厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知）

国庫補助金等受入れ時

現金 (BS 資産)	100	/	未収補助金 (BS 資産)	100
------------	-----	---	---------------	-----

固定資産購入時

固定資産 (BS 資産)	200	/	現金 (BS 資産)	200
--------------	-----	---	------------	-----

減価償却時

減価償却費 (PL 費用 (非拘束区分計上))	20	/	固定資産 (BS 資産)	20
拘束の解除 (PL (一時拘束区分のマイナス計上))	10	/	拘束の解除 (PL (非拘束区分計上))	10

< 社会福祉法人会計基準の仕訳 >

国庫補助金等受入れ時

現金 (BS 資産)	100	/	施設整備等補助金収益 (PL 収益)	100
国庫補助金等積立金積立額 (PL 費用)	100	/	国庫補助金等特別積立金 (BS 純資産)	100

固定資産購入時

固定資産 (BS 資産)	200	/	現金 (BS 資産)	200
--------------	-----	---	------------	-----

減価償却時

減価償却費 (PL 費用)	20	/	固定資産 (BS 資産)	20
国庫補助金等特別積立金 (BS 純資産)	10	/	国庫補助金等特別積立金取崩額 (PL 費用のマイナス計上)	10

本研究報告では、拘束区分別の活動計算書を提案し、資源流入時に収益認識を通じて純資産計上を行い、一時拘束資源の拘束が実質的に解除される減価償却時には純資産の拘束区分の振替である拘束の解除を認識するとしている。社会福祉法人会計基準は、用途制約区分別の活動計算書を前提としておらず、資源流入、事業の実施による費用の発生、事業の完了を一つの計算書に表した結果、上記のように実質

的に、損益認識を行わず純資産の計上が行われ、減価償却時に純資産の取崩しが行われる点で本研究報告と異なる。

続いて、医療法人会計基準では、補助金等について直接減額方式又は積立金経理により圧縮記帳するものとされている（医療法人会計基準 注8）。

圧縮記帳を行う場合の仕訳を示すと以下のとおりである。

<医療法人会計基準の仕訳（直接減額方式）>

国庫補助金等受入れ時

現金（BS 資産）	100	/	国庫補助金受贈益（PL 収益）	100
-----------	-----	---	-----------------	-----

固定資産購入時

固定資産（BS 資産）	200	/	現金（BS 資産）	200
固定資産圧縮損（PL 費用）	100	/	固定資産（BS 資産）	100

減価償却時

減価償却費（PL 費用）	10	/	固定資産（BS 資産）	10
--------------	----	---	-------------	----

<医療法人会計基準の仕訳（積立金方式）>

国庫補助金等受入れ時

現金（BS 資産）	100	/	国庫補助金受贈益（PL 収益）	100
-----------	-----	---	-----------------	-----

積立金の計上

繰越利益積立金（SS）	100	/	固定資産圧縮積立金（BS 純資産）	100
-------------	-----	---	-------------------	-----

固定資産購入時

固定資産（BS 資産）	200	/	現金（BS 資産）	200
-------------	-----	---	-----------	-----

減価償却時

減価償却費（PL 費用）	20	/	固定資産（BS 資産）	20
--------------	----	---	-------------	----

## 積立金の取崩し

固定資産圧縮積立金（BS 資産）	10	／	繰越利益積立金（SS）	10
------------------	----	---	-------------	----

いずれも課税の繰延べを意図した会計処理であり、基準上、いずれの方式も認められている。直接減額方式を採用した場合には、国庫補助金等の受領時点で特別利益に計上した後、固定資産取得時にその収益に相当する額を固定資産圧縮損として特別費用に計上し、固定資産額を減額することとなる。その結果、減価償却費が減額することとなり、同じ固定資産を事業に供用していても、補助金等の有無により、固定資産計上額や事業活動計算書のサービス活動費用の規模が異なることになるという問題点がある。本研究報告では、国庫補助金等の交付決定通知受領時に収益認識を行い、制約が実質的に解除された時点で、拘束区分の振替である拘束の解除を認識するとしており、補助金等の額は活動費用の規模に影響を与えない点で異なる。

また、積立金方式を採用した場合には、積立金の取崩しは活動計算書に開示されないが、本研究報告では、拘束の解除として拘束区分の振替を活動計算書に開示する点で異なる。

### (3) 寄付金（学校法人会計基準）

本研究報告Ⅱ 2. (1)において、寄付金について検討した。寄付契約の履行について一定程度の発生可能性を確認できた時点で収益を認識することが適切であるとした。具体的には、相手方の状況を勘案した上で、契約成立時から寄付金の受領時の間に収益を認識することになる。

これに対し、学校法人委員会実務指針第 39 号「寄付金収入に関する実務指針」では、「寄付金収入の帰属年度は、寄付金品の受領日の属する年度とし、寄付の申込みがあった場合でも寄付金品を受領するまでは未収入による計上は妥当な処理として認められない。」と定められており、寄付金品受領までは、寄付契約が履行されるかは不確実であるため、取引の確実性を重視して、寄付金品受領前の収益認識は認められていない。

論点整理及び本研究報告では、受領が確実と考えられる状況にもかかわらず認識時点を受領時まで遅らせることは構成要素の認識要件の意図することとは異なるため、反対給付のない収益について、「一方による契約の履行を要件とせず、権利の発生・移転があるかどうかを実質的に判断することによって認識する。」という考え方にに基づき、寄付金受領前でも、蓋然性が満たされる場合があると考える点で学校法人会計基準と異なる。

#### (4) 無償又は低廉な価格でのサービス提供（NPO 法人会計基準）

本研究報告Ⅱ 2. (4)、(5)において、無償又は低廉な価格での人的サービスや使用貸借については、検証可能性や恣意性を排除した測定可能性に課題があるため、非営利組織の経済的活動を広く捕捉し、非営利組織における継続的活動能力に関する情報ニーズを満たす観点と、活動計算書の客観性を確保し情報の質を高める観定の両者を勘案し、活動計算書外で報告する形とするのが適切であるとした。そして、組織目的達成に不可欠な無償のサービス活動については、当該活動内容及び規模について注記を要求することが望ましいとした。

各法人形態の根拠法に基づく会計上の取扱いのうち、無償のサービスについて規定したものはないため、NPO 法人会計基準を参照することとする。NPO 法人会計基準では、活動の原価の算定に必要なボランティアや無償又は著しく低い価格で施設の提供等の物的サービスを受けた場合について、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合は、その内容を注記することができるとしている。さらに、当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合には、注記に加えて活動計算書に計上することができるとしている（NPO 法人会計基準 第 25 項及び第 26 項）。

このように、NPO 法人会計基準では、ボランティアや無償の施設提供の金額を客観的に把握できる場合において、活動計算書への計上の有無について法人が自由に選択できるとしており、同じ規模の無償のサービスの提供を受けていたとしても、法人が選択する会計処理によって活動計算書上の収益及び費用の規模が異なることになる。そのため、活動計算書上に金銭的資源や市場価格の存在する資源に任意で無償のサービスを混在させることにより、活動計算書全体の客観性に問題が生じ、有用性を損ねるおそれがある。

#### (5) 純資産の区分（公益法人会計基準、社会福祉法人会計基準、学校法人会計基準）

I 3. に記載したとおり、論点整理において、非営利組織の純資産の区分は用途制約の状況により、用途制約がない資源である非拘束純資産、一定期間の後に拘束が解除される資源である一時拘束純資産、永久に保持することが求められる資源である永久拘束純資産の三つに分類することが望ましいと整理している。また、当該分類は、資源提供者、法規制等の組織の意思を越えた外的要因による制約が存在するかどうかによって区分表示されることが考えられるとした。

公益法人会計基準では、純資産（正味財産の部）を基金、指定正味財産、一般正味財産に区分表示している。基金は、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第 131 条に規定するもので、法人が拠出者に対して返還義務を負っている点で、負債に近い性質を有しているものである。ただし、返還条件に制約があり、実質的に拘束される面が強いという点で、基金は、現行の公益法人会計基準においては、一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行規則第 31 条に基づき、正味財産の

部に位置付けられている。指定正味財産と一般正味財産は、寄付者等による用途制約の有無により区分される（公益法人会計基準注解 注6）。したがって、基金の取扱いは異なるが、用途制約の有無により純資産を区分することについて、論点整理と共通している。

社会福祉法人会計基準では、純資産（純資産の部）を基本金、国庫補助金等特別積立金、その他の積立金、次期繰越活動増減差額に区分表示する。基本金は、基本財産等の取得や運転資金等の特定の用途に充てるものとして指定された寄付金の額である（社会福祉法人会計基準の運用上の取り扱い 11）。国庫補助金等特別積立金は、施設及び設備のために国及び地方公共団体等から受領した補助金、助成金及び交付金等である（社会福祉法人会計基準の運用上の取り扱い 10）。その他の積立金は、理事会の議決に基づき将来の特定の目的のために積み立てた額である（社会福祉法人会計基準第6条第3項）。よって、次期繰越活動増減差額は用途制約がない資源に相当し、それ以外は用途制約のある資源である。基本金及び国庫補助金等特別積立金は法規制や資源提供者という外的要因、その他の積立金は報告組織の機関決定という内的要因により用途が制約されている。

学校法人会計基準では、純資産の部は基本金と繰越収支差額により構成される。基本金は第1号基本金から第4号基本金であり、繰越収支差額は翌年度繰越収支差額である（学校法人会計基準 第33条及び別表第三）。第1号基本金は法人設立当初に取得した固定資産で教育の用に供されるものの額又は新たな学校の設置若しくは既設の学校の規模の拡大若しくは教育の充実向上のために取得した固定資産の価額、第4号基本金は恒常的に保持すべき資金として別に文部科学大臣の定める額であり（同基準 第30条）、法規制等の外的要因により用途が制約されたものであると言える。また、第2号基本金は新たな学校の設置又は既設の学校の規模の拡大若しくは教育の充実向上のために将来取得する固定資産の取得に充てる金銭その他の資産の額、第3号基本金は基金として継続的に保持し、かつ、運用する金銭その他の資産の額であり、資源提供者等の外的要因又は機関決定等の内的要因により用途が制約されることが考えられる。繰越収支差額については、翌年度繰越収支差額は用途制約のない資源に相当する。

以上のとおり、各法人形態の根拠法に基づく会計上の取扱いにおける純資産区分を一部分解することで、おおむね外的要因による制約の有無に仕分けることができる。しかし、各法人形態の根拠法に基づく会計上の取扱いでは、用途の制約のある資源を、更に一定期間の後に拘束が解除される資源（一時拘束純資産）と永久に保持することが求められる資源（永久拘束純資産）により区分していない点において、論点整理における純資産の区分と整合していない。

## 2. 企業会計における現行の会計上の取扱いとの主な差異

現行の会計上の取扱いでは、企業会計では実現主義による旨が定められており（企業会計原則 第二 損益計算原則 三 B）、また、ASBJ において、ソフトウェアや工事契約等一部の収益認識について個別の会計基準等の設定が行われているものの、反対給付のない収益については、特段の規定はない。ASBJ 討議資料では認識要件として契約に関して「少なくとも一方の履行」が挙げられており、また、「双務契約であって、双方が未履行の段階にとどまるものは、原則として、財務諸表上で認識しない」と説明されている<sup>48</sup>。認識要件として「少なくとも一方の履行」が挙げられているのは、双務契約における認識に焦点を当てた要件であると考えられるため、寄付金のような片務契約に基づく取引については、基本的には本研究報告と同様の取扱いとなると考えられる。しかしながら、反対給付のない収益について、論点整理及び本研究報告の内容と企業会計における現行の会計上の取扱いとでは、主に以下の点で差異が生じている。

### (1) 補助金及び助成金

本研究報告Ⅱ 2. (2)において、論点整理で提案した非営利組織の収益の認識要件を補助金等に適用した場合について検討した。そこでは、補助金等の交付について実績や実施の結果に対する付帯条件が付されている場合には、当該条件が満たされたときに収益認識を行うことが適切であるとした。他方、交付についての付帯条件はなく、非営利組織が法令や補助金等の交付要綱の目的・支出項目に従って補助金等を使用しなければ、交付決定を取り消され、補助金等を返還する、又は補助金等自体が入金されないという用途の制約はあるものの、事業対象、期間、金額の範囲内で当該資源を自由に利用できる場合には、非営利組織が補助金等の交付決定通知を受領し、他の収益認識要件である蓋然性、測定可能性を満たした時点で補助金等収益を拘束資源の流入として収益認識することが適切であるとした。また、補助対象事業が法令や補助金等の交付要綱に従って遂行され、実質的に完了したことについて確認できた時点で、拘束の解除を認識すると整理した。

補助金等の交付に付帯条件が付されている場合の処理については、本研究報告と企業会計において違いはない。他方、補助金等の用途の制約はあるものの、事業対象、期間、金額の範囲内で当該資源を自由に利用でき、補助金等の交付について付帯条件が付されていない場合の処理について、企業会計において明文規定はない。

なお、会計制度委員会研究報告第 13 号「我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）－IAS 第 18 号「収益」に照らした考察－」において、「役務提供契約上成果物を提出することとなっても、例えば、その成果物の提供が単なる形式的な作業内容の報告書の提出であり、対価の実質的な内容は報告書の提出までの期間に

<sup>48</sup> ASBJ 討議資料 第 4 章 第 3 項及び第 4 項



実施した作業そのものであると判断できる場合や、報酬が作業の発生時間を基礎として定期的に（成果物の提出とは無関係に）支払われるような場合には、（中略）原則として業務の進捗に応じた収益認識を行うことになると考えられる」と記載されている。そのため、上記のような場合に、業務の進捗に応じた収益認識を行っている実務も行われていると考えられる。

企業会計において、財務諸表を拘束区分別に開示することは想定されていない。他方、非営利組織においては、資源に使用制約が課されることも多く、資源の拘束性の情報は、組織の位置付けや財務的安定性、財務的弾力性を理解する上で情報利用者にとって重要な情報である。また、使用制約がある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際に役立つことから重要である。そのため、企業会計とは異なり、外的要因による資源の拘束性の違いを純資産の表示に反映する方式が広く採用されている。また、本研究報告Ⅱ 1. (2)において、非営利組織活動の全体像を理解するために、一連のプロセスをフロー情報として提供するとともに、使用制約がある資源の流入を、完全な支配権を獲得した資源の流入と区別して、「一時拘束資源の流入」として収益認識するというように、活動計算書も拘束区分別に表示することが、資源提供者への有益な情報を提供するという会計目的に合致すると結論付けていることから、取扱いに差が生じている。

## (2) 国庫補助金等特別積立金

企業会計においても、課税の繰延べの観点から、国庫補助金等について、直接減額方式又は積立金方式により圧縮記帳する会計処理が認められている（企業会計原則 注解 24、監査第一委員会報告第 43 号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」）。

基準上いずれの方式も認められているが、直接減額方式を採用した場合には、国庫補助金等の受領時点で特別収益に計上した後、固定資産取得時にその収益に相当する額を固定資産圧縮損として特別費用に計上し、固定資産額を減額することとなる。その結果、減価償却費が減額することとなり、同じ固定資産を事業に供用していても、補助金等の有無により、固定資産計上額や事業活動計算書のサービス活動費用の規模が異なることになるという問題が生じる。

## (3) 純資産の区分

I 3. に記載したとおり、論点整理において、非営利組織の純資産の区分は使用制約の状況により、使用制約がない資源である非拘束純資産、一定期間の後に拘束が解除される資源である一時拘束純資産、永久に保持することが求められる資源である永久拘束純資産の三つに分類することが望ましいと整理している。使用制約の

要因としては、資源提供者、法規制等、報告組織の機関決定による制約が考えられるとした。

企業会計では、純資産を用途制約の状況に応じて区分するという考え方は採られていない。

企業会計と非営利組織会計とでは、資源の流入形態や会計の情報ニーズが異なることから純資産の区分に違いが生じている。