

非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理

平成 27 年 5 月 26 日

日本公認会計士協会

目 次

	頁
はじめに	1
1 . 論点整理の背景と目的	1
2 . 検討の方法	1
論点	6
1 . 非営利組織の範囲	6
2 . 財務報告の目的	13
3 . 概念フレームワーク及び会計基準の体系	22
4 . 財務諸表の構成要素と認識・測定	33
5 . 収益の認識	40
6 . 固定資産の減損	46
7 . 金融資産の評価	52
8 . 純資産と使途制約のある資源の表示	55
9 . 連結情報の開示	65
10 . 組織の結合	72
11 . 事業報告と活動実績の開示	77
非営利組織会計の発展に向けて	83

はじめに

1．論点整理の背景と目的

日本公認会計士協会は、平成 25 年 7 月 2 日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」(以下「研究報告 25 号」という。)を公表し、我が国における非営利セクターへの期待の高まり、民間からの資源提供の活性化と自立性を高めた経営の必要性、我が国の非営利組織の情報開示に関する課題及び法人形態別の会計基準を踏まえ、一般に分かりやすい非営利組織会計の共通的な枠組みを構築する必要があることについて問題提起した。研究報告 25 号の公表後、より広く関係者の意見を確認する観点から、主な論点に関してヒアリング調査¹を実施した。ヒアリング調査においては、多くの方から研究報告 25 号の中で提案した共通的な枠組みの必要性や、モデル会計基準の開発と各法人会計基準間の収斂を進めることによって段階的に共通性を高めていくアプローチといった基本的な方向性についての賛同を頂いた。その一方で、研究報告 25 号第 4 章及び第 5 章で示した非営利組織会計の基本枠組み及び会計上の個別論点については、一部異なる見解を頂くとともに、他の論点も含めて更なる検討を期待する声もあった。このヒアリング調査結果を踏まえ、これら関係者から頂いた見解を参考としつつ、非営利組織会計の重要な論点について掘り下げた議論が必要であるとの認識の下、本論点整理の開発に至った。

2．検討の方法

本論点整理では、研究報告 25 号で取り上げた論点に限らず、ヒアリング調査において特に関心が高かった論点と非営利組織の財務報告に関して整理が必要と考えられる論点に焦点を当てて検討した。また、研究報告 25 号で取り上げた論点に関しても、ヒアリング調査結果を踏まえた検討会での議論の結果、研究報告 25 号と異なる考え方で整理したものもある。論点の一覧は後述の〈論点一覧〉を参照されたい。

検討の順序としては、非営利組織の範囲、財務報告の目的及び情報ニーズといった基礎概念、並びに企業会計基準との関係性等についての検討を深めた後に、個別論点の検討に進んだ。会計の個別論点においては、基礎概念との整合性を重視しつつ、実務上の課題や影響を踏まえて検討を進めた。さらに、個別論点における検討から、再度、財務諸表の構成要素や認識及び測定といった基礎概念に立ち戻り、その修正の必要性を検討した。このように、本論点整理の検討は、演繹的アプローチと帰納的アプローチを双方向に繰り返す方式によって進めた。

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

¹ 非営利法人委員会研究資料第 6 号「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」に関するヒアリング調査結果について」(平成 26 年 7 月 2 日)

において採用された考え方や取扱いを参考とした。

本論点整理は、日本公認会計士協会の中に非営利組織会計検討会(以下「検討会」という。)を設置して、検討を実施した。検討会には、会員のみならず非営利組織及び会計に関する高度な知見を有する有識者にも参画していただき、検討を深めた。

< 非営利組織会計検討会 委員一覧 >

会田 一雄 (慶應義塾大学 総合政策学部 教授)

秋山 修一郎 (新日本有限責任監査法人)

岩下 稲子 (有限責任監査法人トーマツ)

梶川 融 (太陽有限責任監査法人 / 日本公認会計士協会 副会長)

柴 毅 (あらた監査法人 / 日本公認会計士協会 常務理事)

高山 昌茂 (協和監査法人)

橋本 尚 (青山学院大学大学院 会計プロフェッション研究科 教授)

藤井 秀樹 (京都大学大学院 経済学研究科 教授)

守谷 徳行 (有限責任 あずさ監査法人)

矢島 学 (新日本有限責任監査法人)

和田 一夫 (和田公認会計士事務所)

五十音順、敬称略

< 論点一覧 >

1．非営利組織の範囲

- 1 - 1 非営利組織に関する財務報告の枠組みは、どのような組織を対象とすべきか。
- 1 - 2 非営利組織の範囲に影響する組織特性は何か。

2．財務報告の目的

- 2 - 1 非営利組織における財務報告の目的は何か。
- 2 - 2 財務報告の利用者を、どのように想定するか。利害関係者のうち、特に重視すべき者を定めるべきか。
- 2 - 3 非営利組織に対し、どのような情報ニーズがあるか。また、財務報告が対応すべき情報ニーズは何か。

3．概念フレームワーク及び会計基準の体系

- 3 - 1 非営利組織を対象とする財務報告の枠組みは、どのような体系で構成されるべきか。非営利組織に係る会計基準のみによって完結する体系とすべきか、企業会計の概念フレームワーク又は会計基準を基礎とした規範体系とすべきか。
- 3 - 2 小規模の非営利組織について簡便な会計処理が許容されるべきか。許容される場合、会計基準上、どのように位置付けられるべきか。

4．財務諸表の構成要素と認識・測定

- 4 - 1 非営利組織における財務諸表の構成要素は何か。
- 4 - 2 財務諸表の構成要素は、どのように認識・測定されるか。

5．収益の認識

- 5 - 1 非営利組織における収益の認識基準はどのように定められるべきか。
- 5 - 2 使途制約のある資源に関わる収益は、どのように認識されるべきか。

6．固定資産の減損

- 6 - 1 非営利組織における減損会計の目的は何か。
- 6 - 2 全ての固定資産は、共通の測定属性によって再測定されるべきか。
- 6 - 3 資金生成資産と非資金生成資産は、どのような考え方にに基づき区分されるべきか。
- 6 - 4 資金生成資産に適用される減損会計は、企業会計と同様の取扱いとすべきか。
- 6 - 5 非資金生成資産についても減損会計の適用対象とすべきか。その場合、

どのような測定属性に基づき減損会計が適用されるべきか。

7. 金融資産の評価

- 7 - 1 非営利組織における有価証券の保有目的は何か。
- 7 - 2 有価証券の保有目的ごとに異なる測定属性を採用する場合、測定属性は、どのように選択されるべきか。
- 7 - 3 有価証券を公正価値により再測定する場合の評価差額はどのように計上されるべきか。

8. 純資産と使途制約のある資源の表示

- 8 - 1 非営利組織の財務諸表における純資産は、どのように区分されるべきか。
- 8 - 2 活動計算書において純資産区分は、どのように取り扱われるべきか。
- 8 - 3 純資産の拘束区分別の金額は、財務諸表本表上で表示されるべきか。特定の純資産区分が重要でない場合に、当該純資産区分の別掲表示を省略(他の純資産区分と統合して表示)することができるか。
- 8 - 4 貸借対照表の資産の部についても、資源の拘束状況を反映した表示とすべきか。

9. 連結情報の開示

- 9 - 1 非営利組織において連結財務諸表は必要か。
- 9 - 2 非営利組織における連結財務諸表の作成目的は何か。
- 9 - 3 連結範囲をどのように設定するか。
- 9 - 4 連結財務諸表作成に関して、どのような取扱いとするか。

10. 組織の結合

- 10 - 1 非営利組織の結合の経済実態は「取得」として位置付けられるか、「統合」として位置付けられるか。
- 10 - 2 「統合」と「取得」を区分する要因は何か。
- 10 - 3 「統合」の場合の認識・測定方法として何が適切か。
- 10 - 4 「取得」の場合の認識・測定方法として何が適切か。

11. 事業報告と活動実績の開示

- 11 - 1 非営利組織における事業報告の意義は何か。事業報告においては、どのような情報が提供されるべきか。
- 11 - 2 非営利組織の活動実績は、どのように伝達されるか。活動努力情報と活動成果情報は、どのような関係にあるか。

論点

1. 非営利組織の範囲

1 - 1 非営利組織に関する財務報告の枠組みは、どのような組織を対象とすべきか。

1 - 2 非営利組織の範囲に影響する組織特性は何か。

1.1 本論点では、非営利組織に適用される財務報告の枠組み²が対象とする組織の範囲を検討する。これは、非営利組織の一般的な定義や範囲を示すことを目的とするものではなく、非営利組織を対象とする財務報告の枠組みを検討するに当たって、どのような組織を想定するかを明確にするための検討である。検討対象とする組織を明らかにすることにより、財務報告の目的、想定利用者とその情報ニーズ、財務報告主体の組織特性といった基礎概念を検討することが可能となり、それによって、社会的ニーズに応え得る体系的な財務報告の枠組みを構築することにつながるものと期待される。

1.2 研究報告 25 号では非営利組織について、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せず、稼得資源は組織目的を達成するために利用される組織として位置付けた。その後に実施したヒアリング調査においても、これに賛同する意見が多かったが、現行制度との関係も含めて、非営利組織の範囲について明確にすべきとの意見も示された。特に、財・サービスの販売による収益を源泉とする「独立採算型組織」と財・サービスの販売収益以外の資源流入を源泉とする「寄付・補助金依存型組織」の各特性を踏まえた対応がなされるべきとの意見が多く、本論点整理ではこの点についても検討を深める。

1 - 1 非営利組織に関する財務報告の枠組みは、どのような組織を対象とすべきか。

(1) 組織目的の違いによる整理

1.3 財務報告の在り方を検討する観点からは、非営利組織は組織目的に着目することによって整理されるべきと考えられる。また、企業会計が対象とする営利組織とも、組織目的の違いによって区別されるべきと考えられる。なぜなら、組織目的は、資源提供者の資源提供目的と表裏一体であり、財務報告の最も重要な基礎概念である財務報告目的や利害関係者の情報ニーズに影響するからである。

² 本論点整理においては、財務諸表作成上の規準となる会計基準（会計基準設定主体が設定するものだけでなく、法令等により要求される事項を含む。）と、会計基準により要求される事項の基礎にある概念や一般的な原則（基礎概念）の両方を含めて、財務報告の枠組みと呼ぶ。

1.4 米国及び英国における非営利組織に適用される財務報告の枠組みにおいても、組織目的を基礎に非営利組織が定義されている。米国財務会計基準審議会（FASB）の財務会計の概念書（以下「FASB 概念書」という。）第4号「非営利事業体の財務報告の目的」³では、利益稼得以外に財・サービスを提供する業務目的があることがノンビジネス組織の特徴として挙げられている。また、英国の会計基準審議会（現在の財務報告評議会）が発行した「財務報告の原則書：公益事業体向け解釈」⁴では、非営利組織は、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、団体の主目的を支援する観点から提供されるとしている。

1.5 以上を踏まえ、本論点整理では、組織目的の違いによって非営利組織と営利組織とを区分し、非営利組織を以下に該当する組織として想定することとする。

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。

1.6 非営利組織は、一般に寄付者、助成金及び補助金の提供主体等から資源提供を受け、これを主な財政的基盤として活動するが、これらの資源提供者が資源提供行為に対する組織からの見返りとして経済的利益を期待せず、組織自身も資源提供者に対して、そのような見返りとなる経済的利益を生み出し、還元することを予定していない点で、営利組織である企業と異なる。このような非営利組織の特性は、財務報告の目的を始めとする基礎概念に重要な影響を及ぼす。

1.7 なお、ここでの「経済的利益を提供することを目的としない」とは、組織が経済的利益を稼得することを否定するものではない。非営利組織においても、公益又は共益に関する組織目的を追求した活動の結果として、経済的利益が稼得され、剰余金が蓄積されることはある。この場合、稼得された経済的利益は、当該組織の目的の下に実施される将来の活動に使用される。

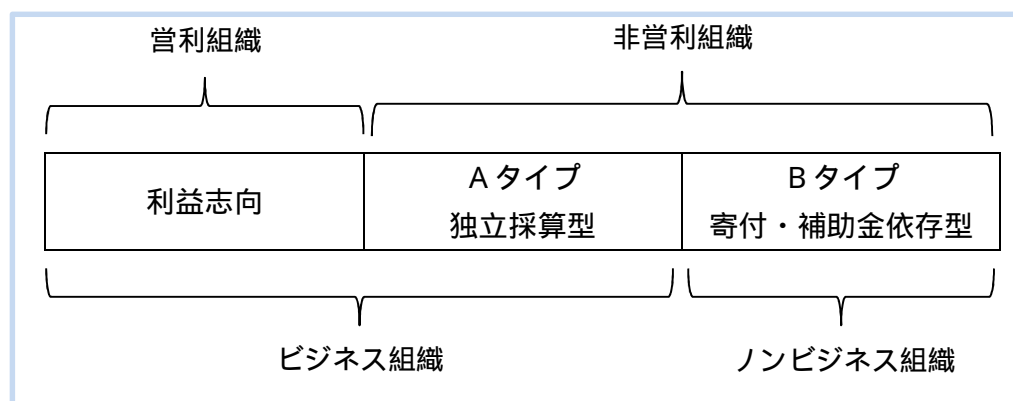
(2) 財務資源源泉の違いによる影響

³ FASB, Statements of Financial Accounting Concepts No. 4 “Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations” [1980]

⁴ Accounting Standard Board, “Statement of Principles for Financial Reporting: Interpretation for Public Benefit Entities” [2007]

- 1.8 FASB 概念書では、上記の組織目的に加えて、財務資源源泉の違いについても財務報告の枠組みが対象とする組織を区分する際に考慮する形となっている。FASB 概念書第4号では、提供した資源に比例する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が、FASB 概念書第6号「財務諸表の構成要素」⁵では、金銭的見返りを期待しない資源提供者からの寄付があることが、非営利組織の特性として記述されている。
- 1.9 先述のとおり、研究報告25号に対するヒアリング調査においても、財務資源源泉の違いによる財務報告の枠組みへの影響を検討すべきとの指摘が複数あった。ここでは、特に、非営利組織会計の対象組織を、財・サービスの販売収益以外のものを源泉とする組織に限定すべきかどうかを検討する。
- 1.10 ここで、財・サービスの販売収益を源泉とする組織をビジネス組織、財・サービスの販売収益以外の資源流入を源泉とする組織をノンビジネス組織と呼ぶ。FASB リサーチ・レポート「非営利組織における財務会計：概念的論点に関する探索的研究」(以下「アンソニー報告書」という。)⁶では、利益志向ではない非営利組織のうち、ビジネス組織に該当するものをAタイプ非営利組織(以下「独立採算型組織」という。) ノンビジネス組織に該当するものをBタイプ非営利組織(以下「寄付・補助金依存型組織」という。)と位置付けている(図1)。特に、FASB 概念書第4号では、この財務資源源泉の違いに注目し、寄付・補助金依存型組織がその対象とされている。

図1 アンソニー報告書における営利・非営利区分



- 1.11 財務資源源泉の違いによって報告組織を区分し、財務報告の枠組みを構築する論拠としては、独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織とでは、会計の前提となる事業モデルが異なる点が挙げられる。これに関連して、アンソニ

⁵ FASB, Statements of Financial Accounting Concepts No. 6 “Elements of Financial Statements” [1985]

⁶ Robert N. Anthony, FASB Research Report, “Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues” [1978]

一報告書では、特に以下の点が財務資源源泉の違いによって区分するアプローチの論拠とされている。

サービスの測定による相違：独立採算型組織は収益によりサービスが測定されるが、寄付・補助金依存型組織では収益がサービス提供の尺度とならない。

資本取引と業務取引の区別：独立採算型組織では提供資源についての拘束がないが、寄付・補助金依存型組織では提供資源についての拘束がある。

費消についての拘束：寄付・補助金依存型組織では、資源拘束の状態と使用状況についての情報を提供することが重要となる。

税収：寄付・補助金依存型組織の多くは税収から財務資源を得る。

目的の無関連性：営利組織と非営利組織の会計目的の相違は、会計概念の相違につながらない。

1.12 一方、財務資源源泉の違いによって区分するアプローチには、いくつか課題がある。まず、近年の非営利組織においては、独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織との境界があいまいになっており、両者を明確に区分することが難しくなっている。我が国においても、売上収入と寄付・補助金等収入とを組み合わせ、全体の事業を成り立たせている法人が多くなっており、近年の政策動向を考慮すれば、その傾向は今後も強まることが予想される。税制上も、みなし寄付金による優遇措置が存在し、両タイプの収入を組み合わせ、事業を成立させるインセンティブが存在する。社会福祉法人のように、公的性格が強く、社会保険制度に基づき公的資源を主たる財源とする一方で、直接的には顧客への販売を通じて収益を得る組織もある。こうした組織では、資源提供者からの直接の用途制約がなくとも、基本金といった形態で行政当局からの用途制約を受けることがある。このような、ビジネスとノンビジネスという二つの組織特性を併せ持つ非営利組織に対応する観点からは、非営利組織を対象とする財務報告の枠組みがビジネス組織に見られる経済活動にも対応した形で設計されていることが必要である。

1.13 また、上場企業を対象とする企業会計は、投資家による将来キャッシュフロー予測に基づく意思決定への有用性を重視し、公正価値評価と原価評価が併存する混合会計モデルの枠内で公正価値評価の範囲を拡大しているとの指摘もある⁷。その結果、企業会計によって提供される情報が、独立採算型組織の情報利用者である資源提供者の情報ニーズに対応していないことが考えられる。そのため、我が国において非営利組織会計基準の対象を寄付・補助金依存型組織に限定した場合、独立採算型組織を対象とした会計基準を別途構築することが必要となる。

⁷ 会計研究会「公正価値重視がもたらす会計の役割変化」(2012年 日本銀行金融研究所)

1.14 以上の各点を踏まえると、独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織の両方を、非営利組織に適用される財務報告の枠組みの対象に含めつつ、財務資源源泉の違いを会計上適切に反映できるように財務報告の枠組みを設計することが望ましいと考えられる。

1 - 2 非営利組織の範囲に影響する組織特性は何か。

1.15 前論点では、営利組織と非営利組織の違いは、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するか、公益又は共益に資することを目的とするかにあるとした。ここで、個々の報告組織が適用すべき財務報告の枠組みを判断するに当たっては、一貫した適用のための判断の基準が必要となる。以下、そのような判断基準となり得る非営利組織の特性について検討する。

(1) 組織資源の分配と所有主持分

1.16 非営利組織において、事業活動を通じて経済的利益が生み出され、剰余金等の組織資源が蓄積されることそれ自体は否定されるべきものではないが、蓄積された資源は、組織目的を達成するために利用されることが想定されている。非営利組織に該当するものと考えられる我が国の法人についても、多くの場合、蓄積された剰余金が資源提供者に分配されることが法規制によって認められていないが、このような法人に関しては、剰余金が組織目的を達成するための活動に利用されることが想定されているものと考えられる。一方、一部の法人に関しては、配当や分配金等の形で剰余金の分配が認められる場合や、残余財産の処分にあたって当初の拠出割合等に応じて剰余金部分を含めて財産を帰属させることができる場合（すなわち資源提供者に残余財産請求権が認められる場合）があるが、このような場合に、当該法人が公益又は共益に資することを実質的に主目的としているものと言えるかどうかは問題となる。資源提供者に対する経済的利益の提供を目的としているかどうかを、剰余金として蓄積された組織資源の実質的な分配が可能かどうか注目して判断する方法が考えられる。

1.17 組織資源の分配可能性の問題は、資源提供者が組織の所有主持分を有するかどうかという問題に密接に関連している。米国の FASB 概念書第 4 号は、ノンビジネス組織の特徴として、反対給付のない資源提供があること及び利益稼得以外の組織目的を有することに加えて、売却、譲渡若しくは償還される、又は組織の清算に際して資源の残余分配を得る権利を譲渡し得る明確に規定された所有主持分が存在しないことを挙げている。我が国においても、原則として所有主持分が存在せず、組織資源の実質的な分配ができないこと

を、非営利組織の重要な特性として位置付けることが考えられる。

(2) 現行制度との関係

- 1.18 我が国においては、会社以外にも、純資産の一部に相当する資源を資源提供者に支払うことが認められる法人がある。
- 1.19 例えば、一般社団法人、公益社団法人及び社団である医療法人に関しては、基金制度⁸が設けられている。基金は、純資産に一定の超過額がある場合に当該超過額を限度として、返還可能である。また、基金の返還に係る債権には、利息を付すことができない。したがって、当該基金の拠出者は組織の所有主持分を獲得せず、それによる経済的利益も得ないことは明らかである。
- 1.20 また、一般社団法人及び一般財団法人では、その定款に残余財産の帰属について定めがない場合、清算法人の社員総会又は評議員会の決議によって帰属先を決定できるため、社員等への残余財産の分配が可能と考えられる⁹。なお、経過措置型医療法人¹⁰に関しては、出資持分があり、出資持分に応じた残余財産の分配請求権が認められている。
- 1.21 消費生活協同組合では、組合員からの出資金が存在する。組合員が組合から脱退する際に出資金の払戻しが認められるが、剰余金を含めた分配は認められておらず、いわゆる持分の譲渡は想定されていない¹¹。一方、一定の制約はある¹²ものの、組合員への剰余金の割戻しや解散時の残余財産の分配は認められている。

⁸ 基金とは、法人に拠出された金銭その他の財産であって、法人が拠出者との間の合意により返還義務を負うものをいう。純資産に一定の超過額がある場合に、当該超過額を限度として、定時社員総会の決議の下に返還が可能である。基金の返還に係る債権に利息を付すことはできない(「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。以下、脚注において「一般法」という。)第131条、第141条及び第143条並びに「医療法施行規則」(昭和23年厚生省令第50号)第30条の37及び第30条の38)。

⁹ 社員・設立者に剰余金又は残余財産の分配を受ける権利を与える旨の定款の定めは、その効力を有しない(一般法第11条第2項及び第153条第3項第2号)。残余財産の帰属が定まらないときは、その帰属は、清算法人の社員総会又は評議員会の決議によって定める。その決議により帰属が定まらない残余財産は、国庫に帰属する(一般法第239条)。

¹⁰ 経過措置の期限は設けられていない。「種類別医療法人数の年次推移」(厚生労働省ウェブサイト)によれば、平成26年3月末現在、全医療法人(49,889法人)に占める経過措置型医療法人(41,476法人)の割合は83.1%である。

¹¹ 脱退した組合員は定款の定めるところにより、その払込済出資額の全部又は一部の払戻しを請求することができる(消費生活協同組合法(昭和23年法律第200号。以下「生協法」という。)第21条)。しかし、生協法には、農業協同組合法(昭和22年法律第132号。以下「農協法」という。)における任意脱退時の持分の譲渡(農協法第21条)に相当する規定がない。

¹² 「生協会計のあり方に関する研究会報告書」(2014年 日本生活協同組合連合会)によれば、「出資が利子の水準を超える金銭的利益の獲得を目的として行われているとは認められない」点及び「組合員が出資金の多寡に応じて剰余金への請求権を有する構造にはなっていないことから、とりわけ純資産に関わる部分については企業会計との違いがある」点が指摘されている。

1.22 このような資源提供者への支払に関して、活動を通じて稼得され、蓄積された資源の分配ではなく、実質的に拠出された財産の払戻しにすぎない場合には、資源提供者への経済的利益の提供と認められないことは明らかであると考えられる。一方、組織活動を通じて稼得された資源である剰余金の分配が可能となる場合、資源提供者に対する経済的利益が生じていることとなる。このような場合に関しては、当該経済的利益の大きさや資源提供者が負うこととなるリスク、更には資源提供者が資源提供の見返りとして経済的利益を受けようとしているかどうかを考慮し、当該組織が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ているかどうかを判断することが考えられる。

2. 財務報告の目的

- 2 - 1 非営利組織における財務報告の目的は何か。
- 2 - 2 財務報告の利用者を、どのように想定するか。利害関係者のうち、特に重視すべき者を定めるべきか。
- 2 - 3 非営利組織に対し、どのような情報ニーズがあるか。また、財務報告が対応すべき情報ニーズは何か。

2.1 研究報告 25 号では、非営利組織における財務報告の目的について、企業会計と同様に、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とした。非営利組織における情報利用者を検討するため、資源提供者、債権者、受益者、従業員・ボランティア従事者、地域住民といった多様な利害関係者を挙げ、これらの利害関係者による非営利組織への期待を整理した。そして、財務報告目的を明確にする観点から、「特に非営利組織の会計に関心を持つ」利害関係者である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を提案した。その上で、主たる情報利用者である資源提供者及び債権者の情報ニーズは、非営利組織の目的、活動の方針及び計画、継続的活動能力並びに活動の努力及び成果に関する実績であり、このうち、会計に期待されるのは「継続的活動能力」と「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であると整理した（表 1）。本論点においては、研究報告 25 号に対するヒアリングにおいて提示された意見を踏まえつつ、非営利組織の財務報告の目的、情報利用者及びその情報ニーズを改めて整理する。

主な利害関係者の非営利組織への期待（研究報告 25 号）

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：

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

で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。

表 1 非営利組織への情報ニーズ（研究報告 25 号）

非営利組織の目的	具体的に、組織がどのような目的のために活動するか。
活動の方針及び計画	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。
継続的活動能力	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。活動能力は、設備、財務、人材や経験等の側面から構成される。
活動の努力及び成果に関する実績	提供された資源を基に、どのように活動が実施され、成果がもたらされたか。

2 - 1 非営利組織における財務報告の目的は何か。

(1) ヒアリング調査の際の指摘

2.2 研究報告 25 号に対するヒアリング調査の結果、非営利組織の財務報告にお

いても、資源提供者¹³に代表される利害関係者の意思決定に有用な情報を提供することが目的となる点については、多くの支持を得た。一方、非営利組織の財務報告においては、非営利組織に提供された資源が、どのように利用されたかの説明責任を果たすことが重視されるべきであり、営利組織にも増して、提供された資源の利用に関する非営利組織のステewardシップとそれに基づく説明責任¹⁴を重視した形で財務報告の枠組みが設計されるべきとの意見が多く示された。また、非営利組織においては、活動目的を提示して調達された資源に関して、その用途を明確にすることへの情報ニーズが大きく、この傾向は近年より強まっていることも指摘された。このような指摘を踏まえると、非営利組織の財務報告においては、ステewardシップに基づく説明責任を、財務報告の目的の一部として位置付けることの必要性は高いと考えられる。ここで問題となるのは、ステewardシップに基づく説明責任を、意思決定有用性という財務報告目的を構成する一部として位置付けるか、意思決定有用性とは別個の独立した（又は意思決定有用性と相互関係を有する並列的な）目的として位置付けるかである。

(2) 他の財務報告の枠組みにおける取扱い

2.3 米国のFASB概念書第4号（第35項、第38項から第40項）では、財務報告目的について、資源提供者による資源配分に関する意思決定に有用な情報を提供すること（意思決定有用性）に一元化しつつ、提供サービス及びその提供能力に関する情報を提供するに当たって、業績情報と併せてステewardシップ評価に有用な情報の提供が求められるとしている。

2.4 一方、英国の財務報告の原則書：公益事業体向け解釈（第1.5項）では、経済的意思決定に有用な情報を提供すること（意思決定有用性）と並列する形で、基金その他資源の効率的・効果的な利用に関する評価を支援すること（ステewardシップ評価）を公益事業体の財務諸表の主目的と位置付けている。

(3) 考察

2.5 意思決定有用性を財務報告の唯一の目的として位置付け、ステewardシップに基づく説明責任については意思決定有用性の構成要素として捉えるアプローチは、資源提供者を中心とする利害関係者による情報利用が、何らか

¹³ 本論点整理では、債権者も資源提供者に含めて検討を進める。

¹⁴ 本論点整理においては、非営利組織に関するステewardシップを、資源提供目的が達成されるよう、付託された資源を有効かつ効率的に利用することについての非営利組織及びその経営者の責任として捉える。また、このようなステewardシップの存在により、組織及びその経営者は資源提供者に対して、当該資源の利用状況等についての説明責任を負う。

の形でそれぞれの意思決定に帰結するという考え方に基づくものと考えられる。しかしながら、提供された資源が資源提供者の指定した目的範囲に沿って利用されたかどうかという情報は、当該資源提供者の将来の資源配分に関する意思決定にも影響を及ぼすと考えられるが、より重要なことは、当該資源を提供した者が事後的に組織による資源の利用状況を確認し、その妥当性を評価するための材料となるということである。言い換えれば、非営利組織がその資源の利用状況について説明責任を果たすことは、資源提供者が自らの監督機能を発揮する上での重要な前提であると言える。

2.6 また、特定の公益に資することを目的に設置された非営利法人に関しては、多くの形で税制優遇や補助金等の措置が設けられており、間接的に国民や地域社会から資源が付託されていると捉えることができる。この点で、国民や地域社会も広義の資源提供者として位置付けられるが、これらの主体は、その経済的意思決定を通じて当該組織に影響を及ぼすことは難しい。そのような広義の資源提供者に対しても、非営利組織の報告は、付託された資源が制度目的に沿って効率的かつ効果的に利用されていることを広く説明すること、すなわちステewardシップに基づく説明責任を果たすための手段として位置付けることができる。

2.7 これらの点を踏まえると、非営利組織の財務報告目的を考えるに当たり、ステewardシップに基づく説明責任を意思決定有用性という目的の一部としてではなく、意思決定有用性と並ぶ独立した目的として位置付ける方が、非営利組織の財務報告に対する社会的要請をより良く捉えることができると考えられる。

2 - 2 財務報告の利用者を、どのように想定するか。利害関係者のうち、特に重視すべき者を定めるべきか。
--

(1) ヒアリング調査の際の指摘

2.8 研究報告 25 号に対するヒアリング調査では、財務報告の情報利用者に関して、寄付者や助成金・補助金等の提供主体である資源提供者を主たる情報利用者とすることを支持しつつも、受益者等の多様な利害関係者（マルチ・ステークホルダー）を利用者として含めるべきとの意見が複数あった。主な意見は、以下のとおりである。

- ・ 受益者や地域社会（場合によっては国際社会）は、社会福祉法人、公益社団法人及び公益財団法人並びに特定非営利活動法人（以下「NPO法人」という。）等の非営利組織にとって非常に重要であり、主たる情報利用者

として整理すべきである。

- ・ 受益者は、法人の財務状態の安定性に強い関心を持っている。例えば、助成団体への助成申請者は、特に複数年度にわたって助成を受ける場合には、安定的に助成金が支給されることが自身の事業継続に強く影響するため、助成団体の財務健全性に強い関心を持つ。
- ・ 税制優遇を受けている場合には、納税者（国民）に対する説明責任も重要と考える。このような説明責任の観点から情報開示及び会計の在り方を検討することも必要である。
- ・ 受益者や地域社会に属する個人が財務諸表を直接利用することは考えにくいですが、これらの利害関係者は、評議員会や地域ネットワーク組織に参画して非営利組織のガバナンス機能の一翼を担っていくことが期待されており、そのような立場からの情報利用ニーズを考慮することは必要と考える。

2.9 本論点では、これらの意見を踏まえ、非営利組織の財務報告において、資源提供者を主たる情報利用者として位置付けるべきか、主たる情報利用者を定めず広範な利害関係者を対象とするかについて検討する。

(2) 他の財務報告の枠組みにおける取扱い

2.10 この点について、米国及び英国では、非営利組織を対象とした財務報告の枠組みにおいて、資源提供者を重要な利用者又は代表的な利用者として位置付けている。その理由について、米国の FASB 概念書第 4 号では、資源提供者は、自らが必要とする個別的な情報を一般的に要求できない利用者であること、その意思決定が、非営利組織と社会の資源配分に重大な影響を及ぼすこと、さらに、資源提供者のニーズを満たす形で提供された情報は、資源提供者と本質的に同じ側面に関心を有する他の利用者にとっても有用と思われることが指摘されている（第 36 項）。英国の財務報告の原則書：公益事業体向け解釈では、資金提供者（funder）と財務支援者（financial supporter）が代表的な利用者として特定されているが、これらには寄付者や会員だけでなく納税者も含まれるものとされており（第 1.13 項）、資源提供者を広く捉えることによって、多くの利害関係者が包含される形となっている。また、これらの利用者の情報ニーズに焦点を当てることによって、他の利用者のニーズにも応えることができることも指摘されている（第 1.11 項）。

(3) 考察

2.11 非営利組織の財務報告における主たる情報利用者を資源提供者に限定する

場合、受益者や従業員といった利害関係者の情報ニーズが満たされなくなるおそれがある。例えば、我が国政府における近年の検討においても、社会福祉法人が地域住民や利用者に対する説明責任を果たすべきことが指摘されており¹⁵、その観点から情報開示及び組織ガバナンスに関する制度設計が進められている。多様な利害関係者のニーズを広範かつバランスよく満たすことのできる財務報告の枠組みを構築していくことへの社会的な要請が高まりつつあるとも考えられる。

2.12 その一方で、多様な利害関係者の多様な情報ニーズに幅広く応えることができるように財務報告の枠組みを構築する場合、提供すべき情報量が膨大なものとなることや財務諸表が複雑過ぎるものになってしまうことが懸念される。財務報告の枠組みを構築することにも財務報告の実務にもコストがかかるが、費用対効果の観点からは、利害関係者の重要な情報ニーズに焦点を当てるべきであると考えられる。また、地域住民やサービス利用者の多くは、納税や社会保険料の納付を通じて、間接的に非営利組織に資源を提供しており、これらの間接的な資源提供者を広義の資源提供者として位置付ける場合、多くの利害関係者が想定利用者として含まれることとなる。資源利用に関するステークホルダー評価を財務報告目的に含め、財務報告によって提供する情報を検討するに当たり、寄付者や助成金提供主体といった直接の資源提供者だけでなく、政府、保険者並びにその先にいる納税者及び被保険者¹⁶を含む広義の資源提供者に共通的な情報ニーズに焦点を当てることによって、地域住民やサービス利用者のニーズに応えることにもつながる。また、このように開発された財務報告の枠組みは、他の利害関係者のニーズに照らしても有用なものとなることが期待できる。

2.13 以上を踏まえ、本論点整理では、非営利組織における広義の資源提供者を非営利組織の財務報告における主たる情報利用者として位置付けるものとする。広義の資源提供者には、直接の資源提供者だけでなく、納税者や被保険者といった間接的な資源提供者も含む。

¹⁵ 「社会福祉法人の在り方等について」(平成 26 年 7 月 4 日 厚生労働省(社会福祉法人の在り方等に関する検討会))

¹⁶ 医療事業や介護事業を営む非営利組織においては、診療報酬や介護報酬が主な財務源泉となるが、医療保険や介護保険の対象事業として営まれる場合、その多くは被保険者(加入者)が負担する社会保険料によって賄われる。被保険者が納付した社会保険料は保険者にプールされた上で審査支払機関を通じて各事業者を支払われることとなるため、被保険者は直接の資源提供者ではないが、間接的な資源提供者と言える。

2 - 3 非営利組織に対し、どのような情報ニーズがあるか。また、財務報告が対応すべき情報ニーズは何か。

2.14 研究報告 25 号に対するヒアリング調査では、非営利組織に対しては、非営利組織の目的、活動の方針及び計画、継続的活動能力並びに活動の努力及び成果に関する実績という情報ニーズがあり、このうち、特にとが財務報告に期待される情報ニーズである点に関して、多くの支持を得た。一方、情報ニーズをより具体化した方が個別論点の議論が展開しやすく、より掘り下げて整理すべきであると指摘された。また、論点 2 - 1 においては、非営利組織における財務報告の目的は、意思決定有用性とスチュワードシップに基づく説明責任の両方にあるとした。これらの点を踏まえ、非営利組織の財務報告に期待される情報ニーズを改めて整理する。

(1) 他の財務報告の枠組みにおける取扱い

2.15 米国の FASB 概念書第 4 号では、利用者グループの共通的な情報ニーズとして、「非営利組織によって提供されるサービス、そのサービス提供の効率性及び有効性並びに当該サービスを提供し続ける能力についての情報」を挙げ、これらのニーズに対応して、財務報告が提供すべき情報として、経済的資源、債務及び純資源(economic resources, obligations, net resources)、組織業績(organizational performance)、流動性(liquidity)に関する情報を挙げている。英国の財務報告の原則書：公益事業体向け解釈では、情報利用者の個別の情報ニーズを挙げているが、利用者共通の情報ニーズは一般化した形で提示されていない。資源提供者がスチュワードシップ評価及び資源配分の意思決定において必要とする情報として、財務業績(financial performance)、財政状態(financial position)及び資金ニーズ(cash needs)¹⁷に関する情報を挙げている(第 1.17 項から第 1.23 項)。

(2) 財務報告の目的、情報ニーズ及び提供情報についての体系的整理

2.16 非営利組織の財務報告目的、情報ニーズ及び財務報告が提供すべき情報についての体系的整理を試みる(図 2 参照)。まず、研究報告 25 号で整理したとおり、資源提供者の意思決定に有用な情報を提供する観点からは、継続的活動能力及び組織活動(提供サービス及びその有効性・効率性)を表す情報が必要となる。継続的活動能力に関する情報は、継続的にサービスを提供する

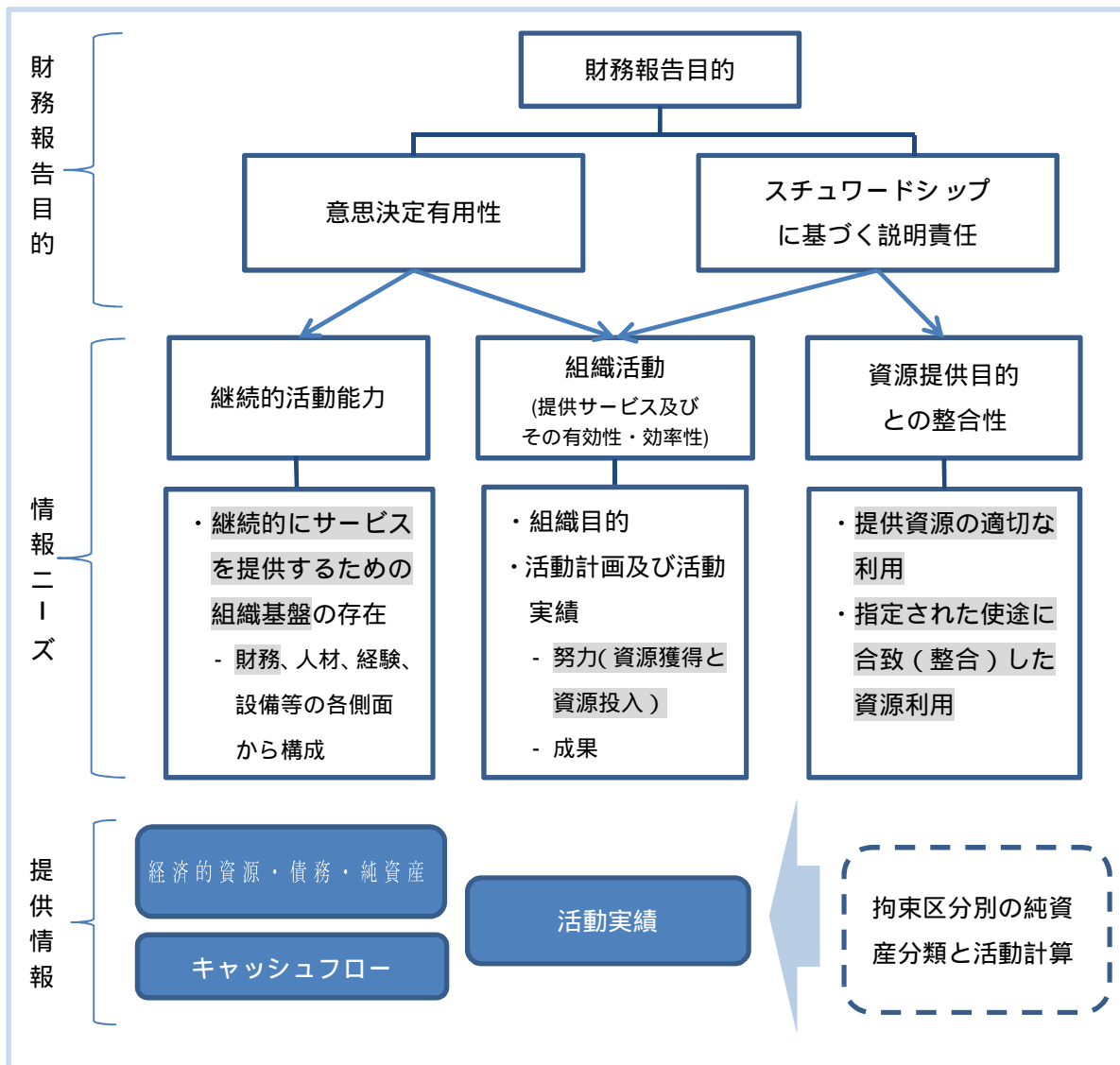
¹⁷ 資金ニーズに関しては、キャッシュフローに関する情報のほか、予期せぬニーズや機会に対応するためにキャッシュフローの量やタイミングを変化させる効果的なアクションを取る能力を表す財務順応性(financial adaptability)に関する情報が含まれるとしている。

ための組織基盤の存在を表す情報として、財務、人材、経験、設備等の各側面から構成される。組織活動に関する情報は、組織目的、活動計画及び活動実績に関する情報から構成され、さらに、活動計画及び活動実績は努力（資源獲得と資源投入）と成果に関する情報に分解できる。

2.17 一方、スチュワードシップに基づく説明責任という観点からは、組織の活動状況に関する情報に加えて、資源提供目的に沿って資源が利用されているかという観点が重要となる。具体的には、提供された資源が適切に利用されているかどうか、特に、指定された用途に合致又は整合した形で資源が利用されているかに関する情報ニーズを満たす必要がある。

2.18 このように、意思決定有用性とスチュワードシップに基づく説明責任という財務報告の目的を満たす観点から、継続的活動能力、組織活動及び資源提供目的との整合性という三つの情報ニーズが導出できる。そして、これらの情報ニーズを満たすために、非営利組織の財務報告においては、組織の経済的資源・債務・純資産（ストック情報）、活動実績（フロー情報）及びキャッシュフローが提供すべき情報となる。さらに、資源提供目的との整合性という情報ニーズに対応するために、ストック情報及びフロー情報に関して、用途制約の課された資源に関する情報提供が重要となる。

図2 財務報告目的、情報ニーズ及び提供情報の体系



情報ニーズのうち、財務報告に特に期待されるのは網掛け部分に対応する情報である。

3. 概念フレームワーク及び会計基準の体系

- 3 - 1 非営利組織を対象とする財務報告の枠組みは、どのような体系で構成されるべきか。非営利組織に係る会計基準のみによって完結する体系とすべきか、企業会計の概念フレームワーク又は会計基準を基礎とした規範体系とすべきか。
- 3 - 2 小規模の非営利組織について簡便な会計処理が許容されるべきか。許容される場合、会計基準上、どのように位置付けられるべきか。

3.1 ここでは、概念フレームワーク及び会計基準の体系に関連する論点として、企業会計基準との関係及び小規模組織の取扱いについて検討する。

- 3 - 1 非営利組織を対象とする財務報告の枠組みは、どのような体系で構成されるべきか。非営利組織に係る会計基準のみによって完結する体系とすべきか、企業会計の概念フレームワーク又は会計基準を基礎とした規範体系とすべきか。

3.2 非営利組織の会計基準を開発するに当たっては、その基礎となる概念を整理することが重要である。財務報告の基礎概念は、会計基準を開発する際の基本的な指針となり、それによって一貫した考え方に基づき会計基準を開発し、明確な体系の下に、財務報告の目的を達成することが可能となる。また、基礎概念が文書化され、一般に共有されることによって、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も資する。

3.3 本論点では、財務報告の基礎概念と会計基準の体系について検討するが、特に、非営利組織を対象とする財務報告の枠組みについて、企業を対象とする財務報告の枠組みと独立した形で構築すべきか、それとも、財務報告の基礎概念を文書化した概念フレームワークを企業会計と共有し、企業会計を基礎として会計基準を構築すべきかに焦点を当てて検討する。なお、本検討に際して、財務報告の基礎概念については、「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、適切な会計基準を開発する際の基本的な指針となるもの」として、会計基準については、「個別の事象について、会計上の取扱いを具体的に定めたものであり、報告組織が財務諸表を作成する上で準拠の対象となるもの」と位置付けている¹⁸。

¹⁸ 財務諸表以外の開示情報についてもフレームワーク及び基準の対象とすることも考えられるが、本論点整理では、我が国の現行制度との整合性を考慮するとともに、検討の便宜を図る観点から、財務諸表等を主に対象とするフレームワーク及び会計基準の在り方を検討することとした。

(1) 他の財務報告の枠組みにおける取扱い

- 3.4 米国では、FASB 概念書の一部を企業と共有しつつ、概念書第 4 号及び第 6 号（一部）の中で、非営利組織の財務報告を対象として企業と異なる形でその概念が整理されている。また、会計基準コディフィケーション（Accounting Standards Codification（ASC））の中の非営利事業体を対象とした産業別基準（Industry Topic）958 において、非営利組織の共通的な基準が提供され、適用対象となる非営利組織の特性、純資産の拘束別区分、寄付・ボランティアの収益の認識、退職給付、企業結合、連結、リースなどについて非営利組織に特有の事項が定められている。会計基準コディフィケーション（ASC）Industry Topic 958 に定められた事項以外は、非営利組織についても、非政府事業体共通の基準が適用される。
- 3.5 英国では、2007 年に企業会計基準審議会が、企業会計を対象とした財務報告原則書と整合性を取った形で、公益事業体向け解釈指針を発行した。本指針は、財務報告原則書に記載された原則の多くが当てはまるものとしつつ、公益事業体の状況により適合したものとする観点から、一部の原則に関して、再表現（re-expression）、重点の変更（change of emphasis）又は追記（addition）を施した。英国では、2013 年に財務報告基準の抜本改正がなされたことに伴い、企業会計基準と非営利組織を対象とした会計基準とが統合された。具体的には、公益事業体も財務報告基準（FRS）102¹⁹の対象となり、FRS102 内の収益認識や組織結合について公益事業体向けの特定の条項が設けられたものの、その他の事項については企業と同様の処理が求められることとなった。
- 3.6 韓国では、韓国会計基準院（KAI）から 2013 年に「非営利組織会計基準」の公開草案（以下「会計基準案」という。）が公表されているが、これに関して非営利組織を対象とした概念フレームワークに相当する文書は開発されていない。また、企業会計を基礎とする旨の記述はない。会計基準案上で、財務諸表の作成目的や構成要素別の定義、認識及び測定についての指針が示されており、企業会計との実質的な整合性を図りながら、独立した枠組みとして会計基準案が開発されているものと理解できる。

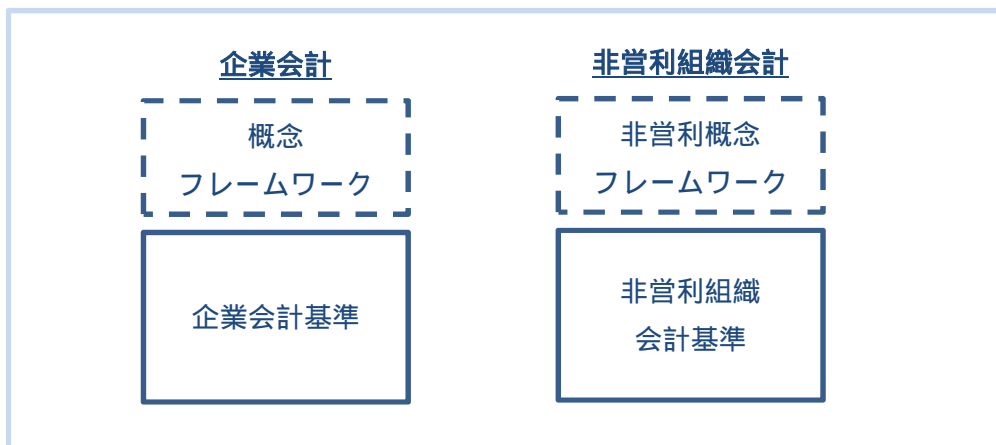
(2) 企業会計との関係に関する二つのアプローチ

- 3.7 企業会計の枠組みとの関係に関して、二つのアプローチを取り上げて、検討する。

¹⁹ Financial Reporting Council, FRS102 “The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland” [2014]

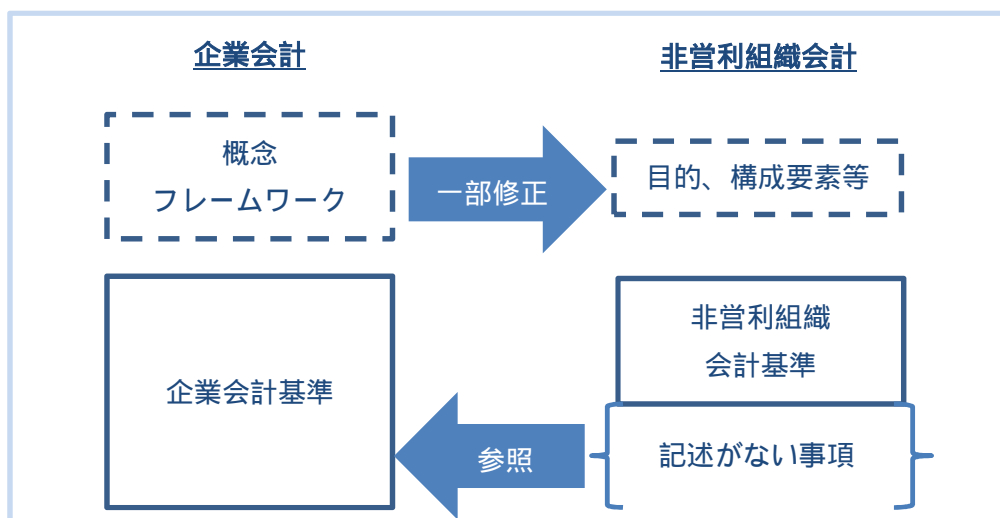
3.8 第一に、図3で示す、企業会計の枠組みから独立した形で非営利組織の財務報告に関する概念フレームワーク及び基準を構築するアプローチが考えられる。このアプローチを採用する論拠としては、企業と非営利組織とでは、財務報告目的や組織特性が一部異なるため、財務諸表の構成要素や認識・測定的基本的な考え方や個別の会計事象への適用について、企業会計から独立した形で検討すべきであるとの考え方が挙げられる。また、企業会計の枠組みを基礎とし、そこから派生する形で非営利組織の財務報告に関する基礎概念や会計処理の在り方を検討する場合、非営利組織の財務報告目的や組織特性よりも企業会計との整合性が重視され過ぎることによって、結果として開発された会計基準が非営利組織の財務報告目的やその利害関係者の情報ニーズに適合しないおそれがあることも挙げられる。

図3 企業会計から独立した形で概念フレームワーク及び基準を構築するアプローチ



3.9 第二に、図4で示す、企業会計と概念フレームワーク及び基準を一部共有するアプローチが考えられる。このアプローチの論拠としては、企業と非営利組織とで、財務報告目的や組織特性が一部異なるとしても全く異なるわけではなく、会計基準に関しても一定の共通性の下に財務報告目的や組織特性の違いを踏まえ異なる展開とする方が、会計制度全体として体系的な会計基準が構築できる点が挙げられる。例えば、意思決定有用性という財務報告目的に変わりはなく、また、継続的活動能力を示すという情報ニーズも、企業と非営利組織との間に違いはないと考えられる。別の視点からは、近年の経済社会においては、報告事業体としての企業と非営利組織との境界があいまいとなっており、会計基準間の相互整合性を確保することの合理性が高まっていることや、非営利組織に関して全ての会計基準を個別に整備することは多くのコストを要し、効率的でない点も本アプローチの論拠として挙げられる。

図4 企業会計と概念フレームワーク及び基準を一部共有するアプローチ



(3) ASBJ「財務会計の概念フレームワーク」との関係

3.10 ここで、我が国における企業会計の枠組みに関する状況を整理する。我が国における企業会計の基礎概念を整理した文書として、2006年12月に企業会計基準委員会（ASBJ）から公表された討議資料「財務会計の概念フレームワーク」が存在する。その目的は、個別会計基準についての「基本的な指針を提示することにある」²⁰とされ、財務報告又は財務諸表の目的を達成するために必要不可欠な会計の基礎として、整合性の高い会計基準を導出するための指針として役立てることを目的としており、国際会計基準審議会（IASB）の概念フレームワーク²¹及び米国のFASB概念書²²と同様の位置付けとなっている。また、ASBJ討議資料の中では、財務報告の目的、財務情報（会計情報）の質的特性、財務諸表の構成要素並びに財務諸表における認識及び測定が明らかにされており、IASBやFASBによる概念フレームワークとほぼ同様の構成となっている。

3.11 ASBJの「財務会計の概念フレームワーク」は、討議資料という位置付けをとっており、「我が国の様々な会計基準についての概念的な基礎を提供するための努力の一環として、当委員会がこれまで数年にわたって行ってきた議論の結果を示すという性質を有する」との記述がある。また、その理由として、

²⁰ 企業会計基準委員会 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(前文)

²¹ IASB ディスカッション・ペーパー「財務報告に関する概念フレームワーク」の見直し(2013)(はじめに)の中に、「改訂『概念フレームワーク』の主たる目的は、IASBがIFRSの開発及び改訂を行う際に一貫して使用することとなる概念を識別することにより、IASBを支援することである。」との記述がある。

²² FASB 概念書第8号「財務報告のための概念フレームワーク：第1章 一般目的財務報告の目的 第3章 有用な財務情報の質的特性」(2010)(序文)に、「概念書は、財務会計及び財務報告の指針の開発のための基準となる目的並びに基礎概念を記述することを意図したものである。」との記述がある。

IASB と FASB による共通の概念フレームワーク策定に向けた共同作業が行われていることが挙げられている。

- 3.12 また、概念フレームワークの対象とする報告組織に関して、IASB 及び FASB の共通の概念フレームワーク・プロジェクトにおいては、まず、民間部門の企業に適用される概念に焦点を絞り、第 1 章「一般目的の財務報告の目的」及び第 3 章「有用な財務情報の質的特性」を開発し、これらの概念が民間部門の非営利企業等に適用できるかどうか今後検討するとしていたのに対し、ASBJ 討議資料では、ASBJ の中心的な役割との関係上、「公開企業を中心とする証券市場への情報開示が前提」とされており、そもそも非営利組織への展開が想定されていないことが考えられる。

(4) 両アプローチの利点と課題

- 3.13 本検討では、このような ASBJ 討議資料に関する現状の位置付けを踏まえつつ、上記二つのアプローチの利点と課題を整理した（表 2 参照）。非営利組織向けの財務報告の枠組みを企業会計の枠組みから独立して構築する場合には、概念フレームワークと会計基準の両方について、一から開発を進めなければならないため、開発コストと時間がかかるという課題がある。その一方で、非営利組織の財務報告目的に従って一貫した基準の構築が可能であるとともに、財務諸表の作成者が適用する際の基準の範囲が明確であり、基準を利用する際の利便性が高い点が利点となる。これに対し、企業会計と一部共有するアプローチでは、ASBJ 討議資料の対象範囲に非営利組織を含めるための調整が必要となる。そのほかの課題として、企業会計基準からの影響が過度なものとなることによって非営利組織の特性や財務報告目的を達成できなくなるおそれや、非営利組織の会計基準の検討及び開発に多大な労力を要するなどメンテナンス・コストが大きくなるおそれがある。

表2 企業会計との関係に関する各アプローチの利点と課題

	利点	課題
独立して構築するアプローチ	<ul style="list-style-type: none"> ・ 非営利組織の財務報告目的に従い一貫した基準の構築が可能である。 ・ 基準の範囲が明確で、財務諸表の作成者(基準の利用者)にとって利便性が高い。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 開発コストが大きくなるおそれがある。
企業会計と一部共有するアプローチ	<ul style="list-style-type: none"> ・ 企業会計との整合性を取りやすい。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 我が国における概念書(ASBJ討議資料)の対象範囲を広げる必要がある。 ・ 企業会計基準の影響を受けやすい。 ・ メンテナンス・コストが大きくなるおそれがある。

(5) 企業会計との関係性に関する考察

3.14 このように、非営利組織を対象とする財務報告の枠組み(概念フレームワーク及び会計基準)を企業会計から独立して構築するアプローチと企業会計と一部共有するアプローチには、それぞれ利点と課題があるが、非営利組織における財務報告目的を達成するための一貫した枠組みを実質的にも形式的にも構築すること、そして、基準の範囲を明確にすることによって非営利組織による会計基準の一貫した適用を担保する観点からは、非営利組織における財務報告の基礎概念及び会計基準に関する文書を、それ単独で成立するよう、企業会計の枠組みとは独立して構築するアプローチが望ましいと考えられる。

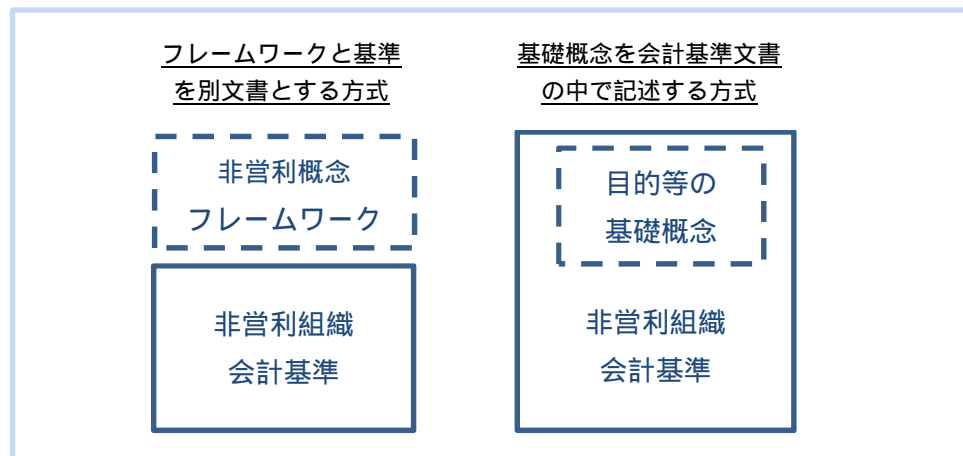
3.15 なお、非営利組織を対象とする財務報告の枠組みを独立した形で構築するアプローチを採る場合であっても、企業会計との整合性を可能な限り図ることは重要である。また、一部の会計論点に関して、非営利組織における財務報告の目的を達成する観点からも企業会計と同様の取扱いとなることが考えられる。このような場合に、非営利組織の会計基準において認識及び測定に関する基本的な規定を含めつつ、具体的な取扱いについては特定の企業会計基準又はその条項を参照することも考えられる。

(6) 基礎概念と会計基準に関する文書についての考察

3.16 基礎概念と会計基準の文書化に当たって、基礎概念を企業会計同様にフレー

ムワークとして基準から切り離して開発する方法のほか、非営利組織の会計基準文書の中で目的等の基礎概念を記述する方法も考えられる（図5）。概念フレームワークの構築には多くの労力が必要となることを考えれば、本論点整理に含めた財務報告の目的、想定利用者及び情報ニーズ、財務諸表の構成要素並びに認識及び測定といった基準開発において重要となる基礎概念を整理し、これらの基礎概念と会計実務の規範となる基準とを一つの文書として発行することによって、財務諸表の作成及び利用に関わる関係者にとっての有用性を高めるとともに、効率的かつ迅速な対応が可能なものとなると期待される。なお、基礎概念と会計基準が同一文書で発行される場合であっても、両者はその目的及び役割が異なるため、明確に区別して識別可能な形で示されるべきである。

図5 基礎概念と会計基準との関係



(7) 特に検討が必要となる基礎概念

3.17 財務報告に関する概念フレームワーク上で取り扱われる基礎概念としては、財務報告目的、会計情報の質的特性、財務諸表の構成要素並びに財務諸表における認識及び測定が一般的である。その他、基準設定主体によって異なるが、財務報告主体や財務諸表の表示に関する概念が対象となる場合がある。

3.18 研究報告 25 号では、これらの論点のうち、特に非営利組織において企業とは異なり得る、財務報告目的、財務諸表の構成要素並びに財務諸表における認識及び測定に関する概念を検討した。会計情報の質的特性については企業と非営利組織との間で大きな違いはないという認識から、検討対象から除外した。また、財務報告主体と財務諸表の表示に関しては、ASBJ 討議資料上で取り扱われていないため、検討対象から除外した。

3.19 非営利組織を対象とした財務報告の基礎概念は、我が国の企業会計の基礎概

念との整合性確保に最大限配慮しつつ、非営利組織の財務報告目的や想定利用者の情報ニーズ、組織特性を踏まえて検討されるべきである。財務報告の基礎概念のうち、特に財務報告目的、財務諸表の構成要素並びに財務諸表における認識及び測定については、財務報告の在り方に大きな影響を及ぼすとともに、企業会計と非営利組織会計との間で、一部異なる取扱いとなることが考えられる。したがって、本論点整理では、これらの基礎概念の整理に焦点を当てて検討することとし、会計情報の質的特性に関しては今後の検討課題とすることとした。

3 - 2 小規模の非営利組織について簡便な会計処理が許容されるべきか。許容される場合、会計基準上、どのように位置付けられるべきか。

(1) 小規模組織に対する簡便な会計処理の必要性

3.20 我が国の非営利組織の特徴として、小規模組織が多数を占めることが指摘される。組織の規模を問わず原則的な会計基準の適用を求めることは、特に常勤職員数が少ないなど組織資源に制約の大きい非営利組織に対し、会計実務に関して過剰な負荷を課すこととなりかねない。一方、非営利組織においては、寄付や補助金等の反対給付のない資源提供を受けている場合や、公益的観点から税制上の優遇措置を受けている場合には、資源提供者等に対する説明責任の観点から、たとえ小規模の組織であっても財務諸表を作成し、公表することへの要請は相対的に高いものと考えられる。このような状況を踏まえると、小規模組織における実務負荷を軽減しつつ、必要最小限の規範性を確保するための対応を検討する必要があると言える。

3.21 小規模組織に簡便な会計処理が必要となる理由として、主に以下の3点が考えられる。

会計実務のための資源

財務諸表の作成に割くことのできる資源に制約がある²³。

外部の情報ニーズと説明責任

大規模組織に比して外部の情報利用者が少なく、対外的な説明責任も相対的に小さい²⁴。

²³ 小規模組織では、人事、経理、総務といった本部機能に割ける財務的及び人的資源が非常に限られており、これらの役割を一人のスタッフが兼務する、又は非常勤スタッフが担当することも多い。

²⁴ 利害関係者が少なく、寄付や助成金といった形態による資源提供も限られている。また、小規模組織では直接活動に関与している利害関係者が相対的に多く、大規模組織に比して、組織内外の実質的な情報の非対称性が大きくないことが想定される。

会計事象の有無と複雑性

会計の対象となる事象が比較的シンプルである²⁵。

3.22 ここで、特定の組織についてのみ存在する会計事象やその複雑性の相違は、本来、会計基準の在り方に影響させるべき問題ではないと考えられる。報告組織において、ある会計事象（例：リース取引）が存在しなければ、これに関する会計基準（例：リース取引に関する会計基準）の適用は不要となるし、少額の場合には重要性の判断によって簡便な会計処理が許容されるはずであるから、特別な取扱いを要しない。しかし、一般に小規模組織には関係することが少ない会計事象が会計基準に多く含まれる場合、多くの小規模組織にとって会計基準が難解で親しみにくいものとなるおそれがある。また、それによって、小規模組織にとって重要性の高い基準や指針が見過ごされてしまうことも考えられる。小規模組織における会計の実務対応能力に配慮し、小規模組織に関連する事項に焦点を当てて会計基準を整備することが、全体としての必要最低限の会計の質の確保に資するものと考えられる。

(2) 小規模組織向けの対応アプローチの検討

3.23 本論点においては、小規模組織に対応するためのアプローチを検討した。検討に当たっては、以下の基本的視点を重視しつつ、小規模組織向けの会計基準を整備するアプローチと小規模組織向けにガイドラインを提供するアプローチの二つのアプローチについて、その利点と課題を整理した。

< 検討に当たっての基本的な視点 >

- ・ 作成された財務諸表によって、報告組織の活動、継続的活動能力及び資源提供目的との整合性が必要最低限、理解できる。
- ・ 特定の専門的知識がなくとも会計上の判断及び会計処理が可能であり、また、会計実務を実施する際の負荷も最小限となる。
- ・ 小規模組織において通常想定される会計論点が網羅されている。

小規模組織向けの会計基準を整備するアプローチ

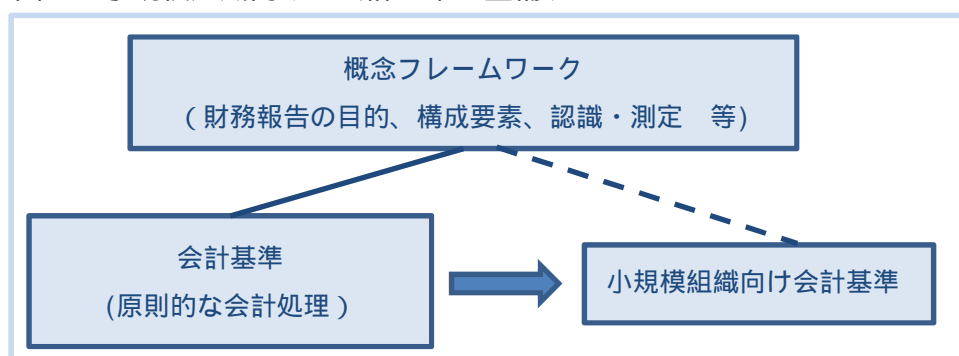
原則的な会計基準である非営利組織会計基準とは別に、小規模組織向けに簡便的な取扱いを定めた会計基準を整備するアプローチである。原則的な会計基準を基礎としつつ、特定の会計論点（例：リース会計、税効果会計、減損会計、金融商品会計）について、簡便的な処理を示すことが考えられる。本アプローチに関する主な利点と課題は以下のとおりである。

²⁵ 例えば、有形固定資産や高リスク資産を所有しない、又は所有しても少額であることが通常と考えられる。負債に関しても、未払金や代表者による借入を除けば、借入金や引当金の計上対象となる将来の支払も少額のケースが多い。収益及び費用に関しても、複雑な取引は限定的と考えられる。

表3 小規模組織向けの会計基準を整備する利点と課題

利点	課題
<ul style="list-style-type: none"> ・ 実務負担が大きくなりやすい事項について簡便な取扱いを定めるため、有効な負担軽減策となり得る。 ・ 小規模組織向けの会計基準単独で成立するため、原則的な非営利組織会計基準を参照する必要がなく、非営利組織にとっての利便性が高い。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 組織規模は小さいが、特定の会計テーマの重要性が大きい非営利組織の認識・測定を著しく歪める可能性がある。 ・ 原則的な非営利組織会計基準の改訂に対応して、小規模組織向けの会計基準をどのように更新するかが問題となる。

図6 小規模組織向けの会計基準を整備するアプローチのイメージ



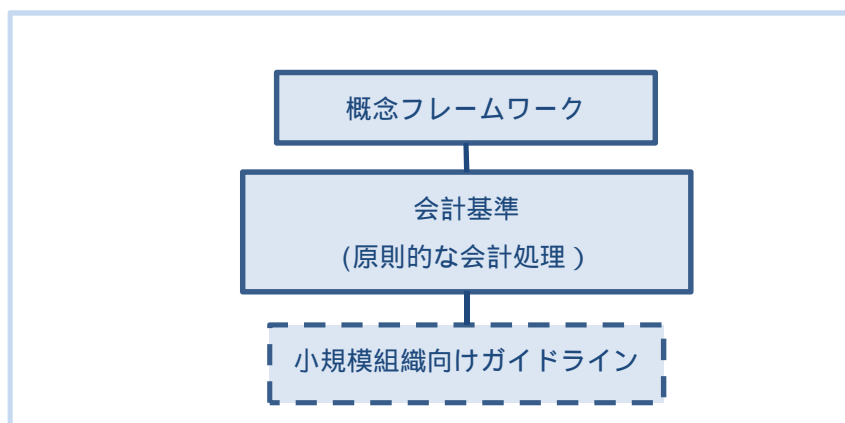
小規模組織向けにガイドラインを提供するアプローチ

小規模組織に対しても、非営利組織会計基準の適用を原則とするアプローチである。利便性の観点から、小規模組織に通常想定される会計論点を中心に、非営利組織の原則的な会計基準を要約するとともに、分かりやすい解説を付すガイドラインを発行する。このガイドラインは会計基準ではなく、準拠の対象は原則的な会計処理を定める会計基準となる。本アプローチに関する主な利点と課題は以下のとおりである。

表4 小規模組織向けにガイドラインを提供する利点と課題

利点	課題
<ul style="list-style-type: none"> ・ 非営利組織の概念フレームワーク及び会計基準が小規模組織にも適用されるので、財務諸表に関する認識・測定が適切になされ、財務諸表が組織の状況を的確に表すことができる。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ ガイドラインに記載のない事項や簡略的に記述されている事項についても、留意して対応することが求められるので、利便性が制約される。

図7 小規模組織向けにガイドラインを提供するアプローチのイメージ



(3) 考察

- 3.24 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アプローチ（小規模組織向けの会計基準を整備するアプローチ）が望ましい。
- 3.25 なお、小規模組織向けの会計基準についても、概念フレームワークに記載される基礎概念（財務報告の目的、会計情報の質的特性、財務諸表の構成要素並びに財務諸表における認識及び測定等）に基づくことが重要である。非営利組織を対象とする財務報告の基礎概念や原則的な会計処理を定める基準との整合性を確保しつつ、個別の会計処理について実務上の負荷を軽減するための方法を検討することによって簡便的な取扱いを定めていくことを前提とすべきである。
- 3.26 また、小規模組織向けの会計基準によって定める会計処理は、許容可能な最も簡便な処理を提示するものであって、原則的な会計処理を採用することを妨げるものではないはずである。

4 . 財務諸表の構成要素と認識・測定

4 - 1 非営利組織における財務諸表の構成要素は何か。

4 - 2 財務諸表の構成要素は、どのように認識・測定されるか。

4.1 ここでは、財務諸表の構成要素とその認識及び測定についての基本的な考え方を整理する。

4 - 1 非営利組織における財務諸表の構成要素は何か。

(1) 非営利組織における財務諸表の構成要素

4.2 論点2 - 3において、非営利組織の財務報告に期待される情報ニーズは、継続的活動能力、組織活動及び資源提供目的との整合性にあるとした(2.18)。継続的活動能力を表す情報(ストック情報)として資産、負債及び純資産が、組織活動を表す情報(フロー情報)として収益及び費用が構成要素となる。

4.3 ASBJ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」では、資産、負債、純資産、株主資本、包括利益、純利益、収益及び費用が構成要素として定義されているが、このうち、株主資本、包括利益及び純利益が非営利組織の財務諸表上は構成要素として含まれないこととなる。非営利組織においては、一般に資本の拠出を伴う資本的取引は想定されないため、資本は構成要素とならない。また、非営利組織は経済的利益の提供を目的としないため、収益と費用の差額は活動成果を表さず、構成要素とならない。

4.4 非営利組織の財務報告における財務諸表の構成要素は、以下のとおり整理できる。

- ・ 過去の取引又は事象の結果として、事業体が支配している経済的資源であり、将来の経済的便益又はサービス提供能力をもたらす「資産」
- ・ 過去の取引又は事象の結果として、事業体が資産を放棄する、若しくは引渡しを行う、又は用役を提供する義務となる「負債」
- ・ 事業体に帰属する経済的資源の純額²⁶であり、資産と負債の差額として表される「純資産」
- ・ 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「収益」
- ・ 経済的資源の費消又は義務の履行に伴う純資産の減少である「費用」

以下、本論点に関連して特に問題となる点について掘り下げて検討する。

²⁶ プラスの場合だけでなく、マイナスの場合も含む。

(2) 資産：経済的資源（経済的便益とサービス提供能力）

- 4.5 非営利組織の資産、すなわち経済的資源に関して、将来の経済的便益に帰結するものに限定するか、経済的便益をもたらさないものも含めるかが問題となる。
- 4.6 米国の FASB 概念書第 6 号では、資産は「過去の取引又は事象の結果として、特定の事業体により稼得又は支配されている、発生可能性の高い将来の経済的便益」（第 25 項）と定義され、その主要な特性の一つに、「単独で、又は他の資産と共に、直接若しくは間接的に将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する」ことが挙げられている（第 26 項）。一方、「全ての資産に共通的な特性は、サービス・ポテンシャル又は将来の経済的便益、すなわち、資産を利用する事業体にサービスや便益を提供する希少な能力である」とも述べられている（第 28 項）。これらの記述を合わせて解釈すると、FASB 概念書では、資産を将来のキャッシュ・インフローに帰結する経済的便益の創出に寄与するものとして位置付けることを原則としつつ、他資産と共同で、又は間接的に正味キャッシュ・インフローに寄与する場合があることを前提に、組織内外へのサービス・ポテンシャルをもたらす資源も資産として含める形で整理されているものと考えられる。しかし、その結果、複合的にも間接的にも正味キャッシュ・インフローに帰結しにくい資源についての取扱いが難しくなっている。FASB 概念書の中でも、非営利組織の中には無償又は低廉な額で受益者に財・サービスを提供することを活動としている組織があることを挙げ、このような場合には、「アウトプットの価値を測定することが難しくなるが、価値を損なうものではない」と言及されている（第 31 項）。
- 4.7 一方、英国の財務報告の原則書：公益事業体向け解釈においては、資産が「将来の経済的便益に対する権利又はその機会」と定義され、将来の経済的便益にはサービス・ポテンシャルを含むものと明記されている。正味キャッシュ・インフローに貢献するものとサービス提供に貢献するものとを区別している²⁷点で、FASB 概念書とは異なる取扱いとなっている。
- 4.8 非営利組織においては収益、すなわち将来のキャッシュ・インフローの源泉とはならないが、公益又は共益に関する組織目的を達成するための活動基盤として資産が保有されることも多く、当該資源に関する状況は、資源提供者

²⁷ 英国の財務報告の原則書：公益事業体向け解釈には、「将来の経済的便益には、事業体の正味キャッシュ・インフローに帰結するものと、事業体又は受益者に対する財・サービスの提供に帰結するものがある。」
「したがって、公益事業体においては、資産はキャッシュフローとサービス・ポテンシャルの両方を包含する。サービス・ポテンシャルとは、事業体の目的の下に、財・サービスを将来提供するために用いられるための能力である。」との記述がある。

が組織の継続的活動能力を理解する上で重要な情報となる。また、組織活動を理解する観点からも、将来のサービス提供能力の源泉となる償却性の資源が資産として認識され、その利用に応じた減価償却費が毎期の活動努力として計上されることが必要である。以上のことから、本論点整理においては、将来の経済的便益を直接的にはもたらさない場合であっても、公益又は共益に資する組織目的を達成するためのサービス提供能力の源泉となる資源についても、財務諸表の構成要素である資産として含めることとした。

(3) 収益と利得、費用と損失

4.9 フロー情報に関して、収益と利得、費用と損失を区別する必要があるかが問題となる。

4.10 FASB 概念書では、収益と利得、費用と損失とが区別されている。収益は事業体の継続的かつ主要な活動による資産の流入若しくはその他の増価又は負債の減少として、利得は副次的又は付随的な取引等から生じる純資産の増加として定義されており、原因となる活動又は取引が事業体の主たる業務に関連したものであるかどうかによって区別されている。財務報告の原則書：公益事業体向け解釈では、収益と利得、費用と損失とは区別されず、利得と損失と呼ばれている。

4.11 我が国の ASBJ 討議資料では、そもそも利得や損失を構成要素として含めていない。認識や測定に大きな影響を及ぼさないのであれば、両者を財務諸表の構成要素として区別せず、表示上の取扱いとして整理することが企業会計の枠組みとの整合性を図る観点から、望ましいと考えられる。

(4) 純資産の拘束別区分

4.12 論点 2 - 1 では、意思決定有用性と併せてスチュワードシップに基づく説明責任を非営利組織の財務報告目的として挙げた。また、論点 2 - 3 では、スチュワードシップに基づく説明責任に対応する情報ニーズとして「資源提供目的との整合性」を導出した。当該情報ニーズに対応するためには、資源提供者から提供された資源がどのように利用されたかに関する情報が重要となる。さらに、資源提供者がその用途を指定し、資源利用についての一定の拘束を非営利組織に課す場合が多く、この観点から、ストック情報及びフロー情報に関して、用途制約の課された資源に関する情報提供が重要となる。

4.13 このような提供資源に課された拘束に関する情報については、米国及び英国それぞれの枠組みにおいて、財務諸表の構成要素に準じた取扱いがなされて

いる。FASB 概念書第 6 号では、非営利組織の純資産は、資源提供者による資源拘束の状況によって、三つの相互排他的なクラス（永久拘束純資産、一次拘束純資産及び非拘束純資産）に分類されるとしている（第 91 項）²⁸。また、財務報告の原則書：公益事業体向け解釈においては、「残余持分について複数のクラスが存在する場合がある」（第 4.43 項）としており、さらに、「特定の目的のために用いられることへの信用の下に保有される資源がある場合には、貸借対照表上で残余持分について区分したクラスが用いられる」（第 4.44 項）と言及されている。ここで、FASB 概念書においては全ての非営利組織に関して三つのクラスが存在することを前提としているのに対して、財務報告の原則書：公益事業体向け解釈では複数クラスに区分される場合があるとしている点で異なっている。

- 4.14 本検討においても、資源提供者からの使途制約に関しては、非営利組織の活動を理解する上で重要な要素であり、資源提供者の指定等の外的要因により使途制約を受ける場合には、純資産は複数のクラスに区分されるものとする。なお、非営利組織の範囲の検討において、寄付、補助金、助成金等が想定されないビジネスタイプ組織も含めることとしており、英国のように 3 区分を必須の分類としない形とすることも考えられる。これについては、後段の論点 8 「純資産と使途制約のある資源の表示」において検討を深める。

(5) 財務諸表の体系

- 4.15 本論点では、財務諸表の構成要素を整理したが、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。非営利組織においては一般に資本の拠出を伴う資本的取引が想定されないことから、原則として純資産を増減させる全ての活動はフロー計算書である活動計算書を通じてストック情報を表す貸借対照表に反映されることとなる。
- 4.16 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は活動計算書によって提供されるため資金フロー情報に特化すべきこと、外部報告目的という観点からは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繫を重視するとともに作成上の実務負担を考慮すべきことから、キャッシュフロー計算書を財務諸表

²⁸ FASB における純資産のクラス別区分については、従来の 3 区分を 2 区分とすることについての提案がなされている。詳細については論点 8 「純資産と使途制約のある資源の表示」（8.3 等）を参照のこと。

とすることが望ましいと考えられる²⁹。

4 - 2 財務諸表の構成要素はどのように認識・測定されるか。

(1) 財務諸表における認識

4.17 財務諸表における認識とは、構成要素を財務諸表の本体に計上することをいう³⁰。ASBJ 討議資料では、財務諸表における認識要件として、以下の二つを挙げている。

基礎となる契約の原則として少なくとも一方の履行が契機となり、一定程度の発生の可能性（蓋然性）があることが求められ、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さと生じると見積もられること。

4.18 非営利組織に関する財務報告の枠組みにおいても、契約に関する「少なくとも一方の履行」を認識要件とすべきかどうかの問題となる。ASBJ 討議資料の中でも、「前項の第一文は、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ことを述べている。」と説明されており、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。一方、非営利組織においては、寄付を受領する場合のような片務取引も双務取引と同様に重要な経済活動となる。このような非営利組織の活動特性を踏まえると、取引又は事象の発生によって財務諸表の構成要素の定義が満たされることとなった時に認識することが、多様な経済活動の捕捉に資すると考えられる。また、構成要素の発生に関する蓋然性と客観的な測定可能性（信頼性をもって貨幣額によって測定できること。）によって確実性を担保することができる。

4.19 このような点を考慮し、本論点整理では、非営利組織においては、財務報告の目的を満たすことを前提としつつ、以下の要件の両方を満たす場合に財務諸表の構成要素を認識することを提案する。

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。

一定程度の発生の可能性（蓋然性）があり、信頼性をもって貨幣額によって測定できること。

²⁹ 収支計算書とキャッシュフロー計算書との対比については、研究報告 25 号を参照されたい。

³⁰ ASBJ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 4 章 本文 1

(2) 財務諸表における測定

4.20 財務諸表における測定とは、財務諸表に計上される諸項目に貨幣額を割り当てることをいう³¹。ASBJ 討議資料では、測定の基本的な考え方は本文に記述されておらず、資産、負債、収益及び費用の各測定値（FASB における測定属性と同義と考えられる。）を列挙して説明している（表 5 参照）。

表 5 ASBJ 討議資料に示された財務諸表の構成要素の測定値

資産	負債	収益	費用
<ul style="list-style-type: none"> ・取得原価 ・市場価格 ・割引価値 ・入金予定額 ・被投資企業の純資産額に基づく額 	<ul style="list-style-type: none"> ・支払予定額 ・現金受入額 ・割引価値 ・市場価格 	<ul style="list-style-type: none"> ・交換に着目 ・市場価格の変動に着目 ・契約の部分的な履行に着目 ・被投資企業の活動成果に着目 	<ul style="list-style-type: none"> ・交換に着目 ・市場価格の変動に着目 ・契約の部分的な履行に着目 ・利用の事実に着目

4.21 また、米国及び英国における概念フレームワークに相当する文書では、非営利組織の財務報告に関して、測定属性についての原則的な取扱いを定めず、目的適合性（言い換えれば、情報利用者の情報ニーズへの対応）と信頼性のバランスを取りながら、項目ごとに状況に応じて測定属性を選択する考え方のみを示している点で共通している。

4.22 本検討においても、画一的に測定属性を定めることは、非営利組織の多様な経済活動を適切に捕捉する上での弊害となるという認識から、非営利組織の財務報告目的を達成するためには、状況に応じて、適切な測定属性を選択することが原則となるという前提に立つ。

(3) 資産の測定属性

4.23 このような基本的な前提を置きつつも、非営利組織における測定属性を選択する上での考え方を整理する必要がある。そこで、ここでは非営利組織の資産に関する測定属性に焦点を当てて検討を深める。

4.24 非営利組織の目的は、資源提供者に対して経済的利益を提供することにはなく、当該組織の公益又は共益に資することにある（論点 1 - 1）。したがって、財務報告によって満たされるべき情報ニーズは、継続的活動能力、組織活動及び 資源提供目的との整合性の三つから構成される（論点 2 -

³¹ ASBJ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」第 4 章 本文 2

3) これらのうち、特に と に関するニーズを充足するためには、資産は当初測定時の価額によって引き継がれ、その減価が継続的に認識されることによって活動努力が財務諸表において表されることが望ましい。ここでの当初測定時の価額は、一般には取得時の取引価額となるが、寄付等の片務取引においては当該資産の公正価値によって測定される。いずれにせよ、非営利組織におけるこのような財務報告の目的と情報ニーズを踏まえると、企業会計における資産の測定に比べて、歴史的原価を測定属性とする方が情報ニーズに合致する場合が多いと言える。

4.25 歴史的原価を測定属性とする場合には、再測定は原則として実施されない。ただし、歴史的原価が当該資産の有する価値と乖離したときに、財務諸表がその目的を達成し、情報利用者のニーズに適合した情報（継続的活動能力、活動状況及び資源の利用状況）を提供するために、歴史的原価を適切な価格に修正すること、すなわち再測定が必要となる場合が存在する。そのような場合とは、資産価値が著しく下落し、かつ、その価値の回復が困難と認められる場合である。

4.26 また、金融資産に関しては、時価の変動等によるリスクを負うものであって、経済的便益の稼得を通じて事業活動に間接的に貢献するものについては、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ことが必要となる。

4.27 このように非営利組織の財務諸表の測定においても、時価を測定属性として再測定する場合がある。時価としては、将来キャッシュフローの割引現在価値、市場価格、正味実現可能価額及び再調達原価が考えられる。

5 . 収益の認識

5 - 1 非営利組織における収益の認識基準はどのように定められるべきか。

5 - 2 用途制約のある資源に関わる収益は、どのように認識されるべきか。

5.1 非営利組織においては、財・サービスの提供による収益のみならず、財・サービスの移転を伴わない、すなわち反対給付のない資源流入(寄付、補助金、助成金等)が典型的な収益として存在するため、これらの資源流入も含めて収益の認識について考え方を整理することが必要となる。

5 - 1 非営利組織における収益の認識基準はどのように定められるべきか。

(1) 財務諸表の認識要件の収益への適用

5.2 論点4 - 2において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。

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。

一定程度の発生の可能性(蓋然性)があり、信頼性をもって貨幣額によって測定できること。

5.3 この2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する。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(4.4参照)。したがって、上記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³²。

(2) 契約の履行に関する考え方

5.4 前論点でも取り上げたように、ASBJ 討議資料「財務会計の概念フレームワーク」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」を挙げている。また、IASBの公表した国際財務報告基準(IFRS)第15号「顧客との契約から生じる収益」においても契約履行義務の充足時に収益として認識すべきものとしている。同様に、非営利組織における収益に関して、契約の履行

³² 研究報告25号 3(3)

を認識要件とすべきかが問題となる。

- 5.5 まず、双務契約に基づく取引、すなわち財・サービスの販売取引に関しては、企業における場合と経済実態に何ら変わりはなく、企業会計と同様の取扱いとすべきであると考えられる。
- 5.6 一方、片務契約に基づく取引、すなわち寄付等を受領する場合に関しては反対給付が存在しない。したがって、契約の履行を要件とする場合、寄付契約の存在や助成金支給の決定だけでは認識されず、用途制約の有無にかかわらず、資金の受領時点で認識されることとなる。このような考え方によれば、寄付契約が締結されている場合や助成金の交付が決定されている場合であっても、資金の受領がなければ収益は認識されない。また、資金の受領が、当該資金が対象とする事業の開始又は完了後となった場合には、事業が既に開始又は実施されていても、収益として認識されないこととなる。
- 5.7 寄付契約等の存在をもって権利が移転したものと捉えて収益として認識することとした場合で、契約や合意に信頼性が乏しければ、認識の確実性が損なわれるおそれがあり、そのような考え方からすれば、契約の履行である資金受領の有無を基準に蓋然性を判断すべきである。一方、政府等の信頼性の高い組織体から助成金や補助金の支給が決定されるとともに、対象事業が既に開始されている場合や、期末日後に資金受領が完了している場合等、資金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入金時まで遅らせることは、上記の基本的な認識要件に反する。したがって、反対給付の伴わない収益に関しては、一方による契約の履行を要件とせず、権利の移転があるかどうかを実質的に判断することによって認識されるべきである。

(3) 蓋然性と測定可能性：非営利組織における典型的な収益についての検討

- 5.8 前述の認識に関する基本的な考え方を基礎として、非営利組織において典型的な反対給付のない収益に関して、特に蓋然性と測定可能性の観点から問題となる論点について個別に検討する。

寄付金の受領に関する契約が締結されているが、資金の移転が未了の場合

このような場合、認識要件のうち、特に蓋然性が問題となる。

寄付は、民法³³上、贈与として位置付けられる³⁴。贈与契約は双方の合意によって成立するが、贈与意思が明確に確認し得る書面が作成されている

³³ 明治 29 年法律第 89 号

³⁴ 贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で相手方に与える意思表示し、相手方が受諾をすることによって、その効力を生ずる（民法 549 条）

場合には、原則として撤回できない³⁵。したがって、文書化された寄付契約が存在する場合には、契約書に記載された寄付金の移転時点（又は移転に関する要件が充足された時点³⁶）において、寄付金の受領は確実にとなると考えられる。

補助金又は助成金の交付が決定しているが、資金の移転又は事業の実績報告及び政府等による適合確認が未了の場合

政府や助成財団からの補助金又は助成金の交付は、寄付同様に片務契約としての贈与契約となる。したがって、補助金又は助成金の交付が決定し、これについての書面通知がなされた場合、通常、資源の移転に関する蓋然性は高いと考えられる。

次に、測定可能性の観点から考察する。政府等からの補助金又は助成金に関しては、事業終了後、事業の実績報告が求められ、これに対する資源提供者(政府等)による適合確認がなされる場合がある。このような場合、最終的な補助金等の額が確定するのは、当該適合確認が終了した時点である。しかしながら、補助金又は助成金の交付が決定し、対応する事業が開始されている場合において、特定の理由によって交付決定額から大きく金額が乖離することが見込まれる場合を除き、一定の測定可能性は満たされたものと捉えることも可能と考えられる。また、実務的には、事業が会計年度をまたがって実施される場合、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。

現物寄付を受けた場合

このような場合、認識要件のうち、特に測定可能性が問題となる。

贈与の目的物によって、測定可能性は大きく異なる。有価証券や土地のように市場価格が存在するものは、測定可能性が高いと考えられるが、一般に売買されない中古品や文化資産は客観的な測定が難しい場合がある。

無償のサービス提供を受けた場合

非営利組織においては、営利組織に比して、ボランティアの受入れに代表されるように、無償のサービス提供を受ける場合が多く、非営利組織の

³⁵ 民法 550 条

³⁶ 例えば、非営利組織が航空会社との間で、消費者がマイレージ・ポイントを当該非営利組織への寄付として利用可能とする旨及びその条件についての契約を締結している場合、消費者がマイレージ・ポイントを非営利組織への寄付に転換する選択をした時点において、寄付の移転に関する要件が充足されたものと考えられる。

重要な活動資源となっていることも多い。このような資源を収益として認識するかどうかを判断するに当たっては、上記の認識要件のうち、特に測定可能性が問題となる。

出向者の受入れに関しては、出向元における労働単価を利用することによって客観的な測定が可能と考えられる。しかしながら、出向元における報酬額と、仮に当該非営利組織が直接雇用した場合の報酬額には、両者の財務体力と支払可能性の違いを反映して、大きな差が生じることも考えられる。

前述のとおり、非営利組織の活動資源としてボランティアは重要な意味を持つ場合も多いが、ボランティアの労働価値を客観的に測定することには困難を伴う。労働単価×量（人日・時間）によって測定する場合、量に関しては比較的測定しやすいが、単価は実施者の能力や業務内容によって大きく異なることが考えられる。専門性が高く、労働市場において一定の相場が形成されているタイプの業務（例：法、会計、システム開発等）と、そうではない業務（例：デザイン作成、事務作業等）がある。

事務所の無償提供に関しては、事務所賃貸相場が存在する場合には、客観的な測定が可能と考えられる。

このような測定の客観性に課題のある資源流入に関しては、収益をいつ認識するかという問題よりも、そもそも収益として財務諸表上認識できるかが問題となる。現金及び預金という金銭的資源や有価証券等の市場価格の存在する資源の受領（及びその費消）と、客観的評価が難しい資源の受領（及びその費消）が、フロー計算書である活動計算書上で混在することとなった場合、当該計算書全体の客観性に問題が生じ、その有用性を損なう結果となるおそれがある。客観的な金銭評価が難しい資源の受領と費消に関しては、例えば、提供資源の量、内容及び用途³⁷を非財務情報として提供する方法や、金銭評価する場合であっても活動計算書本表とは区別した欄外に別掲することによって本表の客観性を保持しつつ、非営利組織の活動を支える多様な資源の受領と費消の実態を総体的に報告する方法を検討することが望ましいと考えられる。

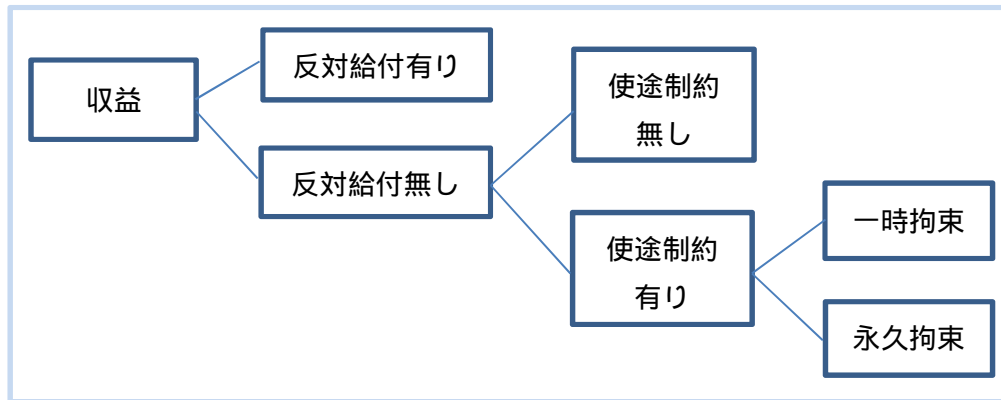
5 - 2 用途制約のある資源に関わる収益は、どのように認識されるべきか。

5.9 非営利組織の典型的な収益である反対給付のない収益には、資源提供者である寄付者や助成金等の支出主体が、その用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（図8参照）。ここでは、この用途制約の課された

³⁷ 例えば、ボランティアを受け入れた場合には、ボランティア従事者数及び時間、属性別の構成割合、主な活動内容等が考えられる。

収益に関する認識の考え方を整理する。

図 8 非営利組織における収益の分類



(1) フロー情報を提供する観点からの考察

5.10 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がある。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、通常はその対象活動、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。

5.11 このような資源流入について、研究報告 25 号では「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「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」であると整理した。その理由として、「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」とした。これは、非営利組織の財務報告においてフロー情報の提供を重視した考え方とも言える。

(2) ストック情報を提供する観点からの考察

- 5.12 本検討では、使途制約の課された資源についてのストック情報としての側面からも考察する。資産側の取扱いとしては、提供された資金（資源）は、通常、現金預金として認識される。一方、負債・純資産側の取扱いとしては、助成金等が提供された時点で収益として認識する場合、資源提供のあった期に当該収益に対応する費用を差し引いた純額が純資産の部に一時拘束純資産として計上される。非営利組織に対する助成金等の中には、対象となる活動を実施した結果、未使用額がある場合にその返還が求められるものもある。また、目的外の使用があった場合や資源提供者の定める規程に合致しない場合に、提供資源の全部又は一部の返還が求められることもある。論点4 - 1では、純資産を「事業体に帰属する経済的資源の純額であり、資産と負債の差額」とし、負債を「過去の取引又は事象の結果として、事業体が資産を放棄する、若しくは引渡しを行う、又は用役を提供する義務」としたが、以下、使途制約の課された資源が純資産に該当するものと考えられるかどうかについて検討する。
- 5.13 非営利組織に対する寄付、助成金、補助金等について、資源提供者との間で特定の使途についての合意がある場合であっても、当該使途は、資源提供者に便益をもたらすことではなく、活動主体となる非営利組織の受益者に資する観点から設定される。非営利組織は、そのような資源提供目的の下、受益者に資するものとするために、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。すなわち、この場合の責任は、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。
- 5.14 資源提供者が非営利組織に対して課す制約は、資産が指定された形で使用されることについてのスチュワードシップに焦点が当てられているのであり、それ自体は、組織が当該資産を受益者にサービス提供するために使用するという組織のスチュワードシップの基本的性格を変えるものではない。このように、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。

6 . 固定資産の減損

- 6 - 1 非営利組織における減損会計の目的は何か。
- 6 - 2 全ての固定資産は、共通の測定属性によって再測定されるべきか。
- 6 - 3 資金生成資産と非資金生成資産は、どのような考え方に基づき区分されるべきか。
- 6 - 4 資金生成資産に適用される減損会計は、企業会計と同様の取扱いとすべきか。
- 6 - 5 非資金生成資産についても減損会計の適用対象とすべきか。その場合、どのような測定属性に基づき減損会計が適用されるべきか。

6.1 論点4 - 2において、貸借対照表に計上される資産価額が当該資産の有する価値と乖離したときに、財務諸表がその目的を達成し、情報利用者ニーズに適合した情報（継続的活動能力、活動状況及び資源の利用状況）を提供するために、再測定が必要となる場合が存在すること、そして、そのような場合とは、資産価値が著しく下落し、かつ、その価値の回復が困難と認められる場合であることを記した。本論点では、非営利組織における減損会計の基本的な考え方を整理する。

- 6 - 1 非営利組織における減損会計の目的は何か。

6.2 非営利組織の財務報告においても、企業会計と同様に、資産の経済的便益をもたらす側面に焦点を当て、投下資金回収可能性に比して過大な帳簿価額を減額することを減損会計の目的とすることが考えられる。すなわち、資産の生み出す将来キャッシュフローによる投資額の回収を予定して保有する資産について、そ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場合に、事業用資産の過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないようにする必要がある。また、組織間の比較可能性を確保する観点からは、同一目的で保有される同一の固定資産が存在する場合に、原則として、企業会計と非営利組織会計とで同様の会計処理が実施されるべきであると考えられる。

6.3 ここで、非営利組織の保有する資産には、投資額の回収を予定しない資産も存在するが、このような資産についても、その価値の著しい下落があった場合に減損処理すべきかどうか問題となる。このような資産の価値は、その資産の持つサービス提供能力によって表されるが、資産のサービス提供能力が著しく低下した場合、当初測定時の資産価額は現在のサービス提供能力に比して過大となる場合がある。サービス提供能力に比して過大な資産額が財務諸表に計上されている場合、当該財務諸表は、組織の継続的活動能力を表

していないこととなる。

- 6.4 また、当該資産が償却資産である場合には、資産の当初測定額を基礎とした減価償却費が使用期間にわたって計上されることとなるが、その場合の減価償却費は、資産のサービス提供能力の減価に比して過大となり、活動コストを財務諸表において適正に表示するという点では問題があると考えられる。そのような考え方からすれば、サービス提供能力の著しい低下が明らかになった時に、当初投資の失敗を一時で損失計上し、サービス提供能力に見合った資産価額で再測定するとともに、再測定後の資産価額を基礎とした減価償却費を計上することによって現在のサービス提供能力に見合う形で活動努力を表し、サービス提供による成果と対応させていく方法が支持される。
- 6.5 以上のとおり、非営利組織が保有する資産の特性を踏まえ、本論点整理においては非営利組織における減損会計の目的を、「資産の投下資金回収可能性又はサービス提供能力に比して過大な帳簿価額を切り下げ、活動コストを適正に表示することによって、報告組織の活動状況に関する情報利用者の理解に資すること」とする。

6 - 2 全ての固定資産は、共通の測定属性によって再測定されるべきか。

- 6.6 次に、再測定の際の測定属性が問題となる。非営利組織の資産には、将来の経済的便益を創出することが予定されるものと、経済的便益を創出することは予定されず、サービス提供能力の発揮のみを目的として保有されるものがある。
- 6.7 経済的便益を創出することが予定される資産(以下「資金生成資産」という。)は、当該資産への投下資本の回収や組織全体へのキャッシュフロー創出を通じて組織の継続的活動能力に貢献することが期待されている。そのような資産は、当該資産の生み出す経済的便益、すなわち将来キャッシュフローに注目して再測定されることが合理的である。
- 6.8 一方、サービス提供能力を発揮することのみを目的に保有される資産(以下「非資金生成資産」という。)は、無償又は低廉な価格で財・サービスを提供することによって組織目的を達成するために保有されるものである。そのような資産は、組織の財務面での継続的活動能力に直接的には影響せず、当該資産の生み出す将来キャッシュフローに注目して減損会計を適用することの合理性は低いと考えられる。しかし、当該資産のサービス提供能力が著しく低下した場合に、その状況を資産価額に反映するという目的から考えれば、将来キャッシュフローではなく、そのサービス提供能力の変化を基礎と

して再測定されるべきである。

6.9 このように資産の保有目的や投下資本回収を予定しているかどうかの違いは、資産を再測定する上での基本的な考え方の違いに影響するため、測定属性も異なるものと考えられる。

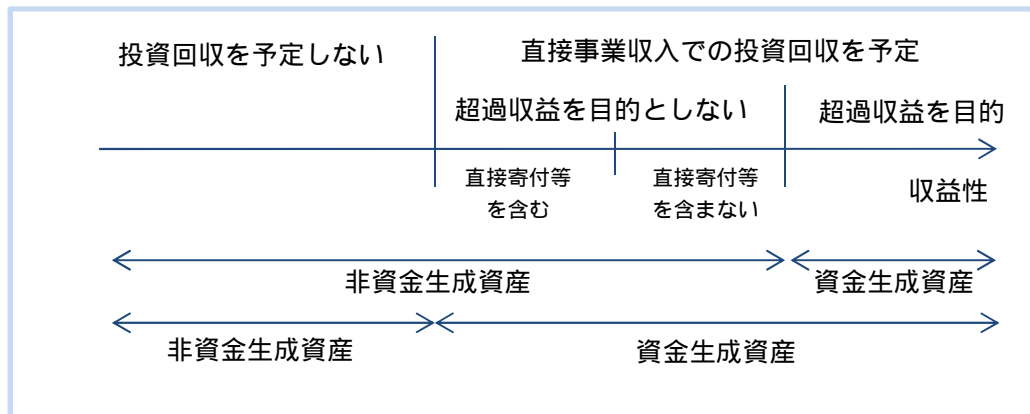
6 - 3 資金生成資産と非資金生成資産は、どのような考え方にに基づき区分されるべきか。

6.10 論点6 - 2では、非営利組織において減損により資産を再測定する場合には、対象資産を資金生成資産と非資金生成資産とに区分して異なる測定属性を用いるべきであるとした。ここで、資金生成資産と非資金生成資産をどのように区分するか（すなわち資金生成資産の範囲）が問題となるが、これについては、以下の二つのアプローチが考えられる。

企業会計同様に、市場平均を超える超過収益を得ることを目的に保有される資産を資金生成資産とし、その他の資産を非資金生成資産とする方法
当該資産を通じて生み出される直接の事業収入（キャッシュフロー）による投資回収を想定した資産を資金生成資産とし、その他の資産を非資金生成資産とする方法³⁸

（図9及び表6参照）

図9 資産の収益性と資金生成資産の範囲



³⁸ この場合、市場平均を超える超過収益を得ることを目的として保有される資産に加え、超過収益を得ることを目的としないが、資本調達コストに見合う水準での投資回収を予定する資産を資金生成資産に含むこととなる。

表6 収益性の違いによる資産の分類

収益性・キャッシュフロー（CF）	資産が帰属する事業	対象事業の例 ³⁹
超過収益を目的とする事業 <i>投資額 < 将来CF（事業収益）の割引現在価値（NPV）</i>	超過収益の獲得を通じて、非営利組織における他の事業を財政的に支援することが予定された事業	不動産賃貸事業、物販事業、飲食事業
超過収益を目的としないが、直接のキャッシュフローによる投資回収を予定する事業	超過収益の獲得は予定されないが、投資額の回収を予定する事業	
CFに直接寄付等を含まず、投資回収が予定されるもの <i>投資額 = 将来CF（事業収益）のNPV</i>	事業収益によって投資額の回収を予定する事業	補助金を受けない有料老人ホームの運営
CFに直接寄付等を含めて、投資回収が予定されるもの <i>投資額 = 将来CF（事業収益と直接寄付等の両方を含む。）のNPV</i>	事業収益と当該事業に直接紐付け可能な寄付、助成金又は補助金によって投資額の回収を予定する事業	施設整備補助金や運営費補助金を受ける特別養護老人ホームの運営
投資回収を予定しない事業 <i>投資額 > 将来CF（直接寄付、補助金等を含む。）</i>	事業収益による投資額の回収を予定せず、他事業の収益や法人全体の会費、寄付、補助金等からの支援により成立する事業	文化資産の維持管理、被災地等の緊急支援事業

³⁹ ここでの各事業の例は、典型的な場合を記載したものである。本来的には、収益性の違いは事業内容によって決まるものではなく、非営利組織自身が各事業をどのように位置付けて運営するかに依存する。例えば、物販事業であっても、他事業を財政的に支援することを目的としない場合には、「超過収益を目的としないが、直接のキャッシュフローによる投資回収を予定する事業」となるものも「投資回収を予定しない事業」に該当するものもある。一方、有料老人ホームの運営に関しても、超過収益を目的として実施される場合も考えられる。

6.11 、 のアプローチの違いは、資金生成資産に含められるための要件として、超過収益が想定されていることを求めるかどうかである。例えば、通常、非営利組織における収益事業に供される資産は、非営利の本来事業や管理活動の財務源泉とすることが想定されているので、どちらのアプローチにおいても資金生成資産として区分される。一方、社会福祉法人において社会福祉事業に供される資産（例：特別養護老人ホーム施設）のように、将来の事業収入（例：介護報酬）のみならず施設整備時の補助金が財務源泉となり、かつ、長期的に市場平均を超える超過収益の獲得を目的としない（つまり長期的に収支相償が想定されている。）資産については、 のアプローチでは非資金生成資産に、 のアプローチでは資金生成資産となる。報告組織の継続的活動能力を表すという財務報告目的及び6.5に記載した減損会計の目的から考えれば、資産に関して超過収益獲得が想定されているかどうかを問わず、当該資産による事業収益が事業活動存続のための重要基盤となる場合には、キャッシュフローを基礎とした測定の対象とすること（ のアプローチ）が望ましいと考えられる⁴⁰。

6.12 なお、非営利組織においては、資産の利用に伴う直接の事業収益だけで投資回収が予定されている資産のみでなく、事業収益だけでなく直接の寄付、補助金又は助成金も含めて投資回収が予定される資産も多い。資金生成資産の範囲（すなわち投下資本の回収が予定されているか。）を判断するに当たり、投資額と当該資産の利用に伴うキャッシュフローの現在価値とを対比するが、当該キャッシュフローについて、資産の利用に伴う事業収益のみならず、当該資産に直接紐付けられる寄付等を含めるべきかが問題となる（表6）。

6 - 4 資金生成資産に適用される減損会計は、企業会計と同様の取扱いとすべきか。

6.13 資金生成資産に関しては、資産の保有目的及び減損会計の目的が企業会計と同様であるため、企業会計と同様の測定方法が採用されるべきである。一つ問題となるのは、将来キャッシュフローの現在価値を測定する場合の割引率の設定である。非営利組織において資本コスト等をどのように捉えるのか、更なる検討が必要である。

⁴⁰ 一方、直接生み出されるキャッシュフローによる投資回収（すなわち独立採算）が期待される資産であったとしても報告組織の継続的活動能力に影響の小さい資産に関しては、代替的にサービス提供能力によって測定することも考えられる。

6 - 5 非資金生成資産についても減損会計の適用対象とすべきか。その場合、どのような測定属性に基づき減損会計が適用されるべきか。

- 6.14 非資金生成資産について、当該資産に期待されるサービス提供能力が著しく低下している場合も考えられる。非資金生成資産について、このようなサービス提供能力の低下を減損の兆候として捉えるかどうかも問題となる。一方、組織の活動努力を表す観点からすれば、過去の投資の失敗を一時の損失として計上するよりも、毎期の活動費用として継続的に計上する方が適切とも考えられる。
- 6.15 当該資産の組織にとっての重要性が高く、その実質的な価値に比して帳簿価額が過大である場合には、貸借対照表を大きく歪める要因となり得る。例えば、過去に取得した土地の時価が著しく下落して、貸借対照表価額と乖離している状況が考えられる。
- 6.16 非資金生成資産については、その目的からすれば、サービス提供能力の著しい低下があった際に減損の必要性を判断することが求められることとなる。サービス提供能力が著しく低下していることを直接的に捉えることは難しく、減損の兆候を多角的に捉えられるようにする必要がある。例えば、国際公会計基準（IPSAS）においては、サービスが不要に近い状態、運営環境の悪化、資産の損傷、資産の遊休状態、リストラクチャリング、処分予定、完成前に工事を中止する予定、資産のサービス成果が想定より著しく悪化した場合を考慮すべき兆候とし、さらに、市場価格の著しい低下を減損の兆候になり得る事象としている⁴¹。
- 6.17 再測定の際の測定属性として何を用いるかも問題となる。非営利組織における非資金生成資産については、土地を除き、市場性が著しく乏しい場合も多く、そのような場合には、信頼性のある正味売却可能価額を見積もることが困難であると考えられる。また、当該事業の存続を前提とすれば、利用価値を用いることが合理的と言えるが、非資金生成資産についてはサービス提供能力を反映した利用価値を金銭的に見積もることは難しい。したがって、原則として減価償却後の再調達原価を測定属性とすることが、適当と考えられる。

⁴¹ IPSAS 第 21 号「非資金生成資産の減損」(Impairment of Non-Cash-Generating Assets)において、非資金生成資産が減損している可能性を示す兆候があるか否かを評価する場合に少なくとも考慮すべき兆候（第 27 項）や、その他減損の兆候となり得る兆候（第 29 項）について記載されている。

7. 金融資産の評価

- 7 - 1 非営利組織における有価証券の保有目的は何か。
- 7 - 2 有価証券の保有目的ごとに異なる測定属性を採用する場合、測定属性は、どのように選択されるべきか。
- 7 - 3 有価証券を公正価値により再測定する場合の評価差額はどのように計上されるべきか。

7.1 論点4 - 2において、金融資産に関しては、時価の変動等によるリスクを負うものであって、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ものについては、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ことが必要となることを記した。本論点では、金融資産のうち特に有価証券に焦点を当てて、その評価に関する基本的な考え方を整理する。

- 7 - 1 非営利組織における有価証券の保有目的は何か。

7.2 公益又は共益に関する組織目的のために活動する非営利組織においても、有価証券が保有される場合がある。非営利組織における有価証券の保有目的は、以下のとおり、事業目的への直接的貢献と経済的便益の獲得を通じた事業目的への間接的貢献の二つに大別できる。

事業目的への直接的貢献

非営利組織の事業目的に直接的に貢献することを目的に保有する場合である。例えば、障がい者施設を運営することを主たる活動とする法人が、特定の株式会社を単独で、又は共同で設立して、商品開発・生産・販売やレストラン事業を営むケースが考えられる。同会社は、障がい者へ就労の場を提供することによって、株主となる非営利組織の事業目的に直接貢献するとともに、会社形態をとることによって効率的かつ効果的な事業運営が可能となることが期待される。

経済的便益の獲得を通じた事業目的への間接的貢献

資産の運用による財務的利益を得ることを通じて、非営利組織の事業活動を財務的に支援することを目的に保有する場合である。財団法人が、助成事業の原資となる運用益を得るために債券その他の投資商品を長期的に保有する場合が代表的な例として挙げられる。

7.3 なお、本論点に関して、非営利組織においても、企業会計におけるその他有価証券に該当する有価証券が存在するかを検討したが、上記のとおりどちらにも該当しない場合（例えば、特定企業との業務上の関係等を重視して保有される場合）は考えにくいと結論付けた。

7 - 2 有価証券の保有目的ごとに異なる測定属性を採用する場合、測定属性は、どのように選択されるべきか。

7.4 有価証券の取得によって当初認識する際には、保有目的にかかわらず公正価値により測定する。すなわち、購入によって取得された場合には取得価額によって、寄付として受領した場合には公正価値によって測定する。

7.5 期末時の測定属性は、当該有価証券の保有目的の違いに応じて、下記のとおり選択されるべきと考えられる。

事業目的への直接的貢献のために保有される有価証券：

有価証券の保有は経済的便益を獲得することを目的としておらず、取得価額によって測定されるべきである。

- ・ 子会社株式及び関連会社株式は、これに該当する。
- ・ 多数法人での共同出資会社の株式を保有する場合についても、同様と考えられる。

経済的便益の獲得を通じた事業目的への間接的貢献のために保有される有価証券：

事業活動へ投入可能な評価額によって測定されるべきと考えられる。

- ・ 満期保有目的の債券：取得価額（償却原価法を適用）
- ・ その他の有価証券⁴²：時価又は公正な評価額

7 - 3 有価証券を公正価値により再測定する場合の評価差額はどのように計上されるべきか。

7.6 有価証券を公正価値によって再測定する場合、公正価値と帳簿価額との差額について、評価差額が計上されることとなる。この評価差額は最終的には貸借対照表の純資産に反映されることとなるが、その計上方法として、以下の方法が考えられる。

活動計算書において、各期の評価差額を損益として計上することを通じて、貸借対照表の純資産の額に反映させる方法

論拠：活動計算書の主たる目的は、非営利組織の各期の活動努力を表すことにある。経済的便益の獲得のみを目的に有価証券を保有する場合であっても、当該投資行動に関する各期の損益の状況は、非営利組織の重要な活動努力の一部であるので、他の収益・費用と併せて活

⁴² 経済的便益を獲得することを目的に保有される株式、投資信託及びデリバティブや満期まで保有することを予定しない債券等が該当する。企業会計における「その他有価証券」とは異なる。

動計算書上のフロー情報として表示すべきである⁴³。

活動計算書を通さず、貸借対照表の純資産の部に評価差額を直接計上する方法

論拠：活動計算書の目的は、非営利組織の各期の活動努力を表すことにある。ここでの活動努力には、その非営利組織の目的に直接貢献する活動のみを含めるべきであって、経済的便益の獲得のみを目的に有価証券を保有する場合は含めるべきではない。したがって、当該投資行動に関する損益の状況は、活動計算書に含められる収益・費用と混在させるべきではなく、貸借対照表の純資産の部に、他の純資産とは区別して評価差額を計上すべきである。

7.7 ここで、 の論拠については、非営利組織において経済的便益の獲得を目的とする市場性の高い有価証券の評価差額に関して、受取利息や配当金と異なる処理をすることの合理性は見いだしにくく、その目的が経済的便益の獲得であっても非営利組織の活動努力の一部である以上、活動計算書が組織活動の全体像を表す観点からは活動計算書上に含められるべきである。また、純資産への評価差額の直入は原則として避けるべきであり、フロー情報を表す活動計算書の中でその増減実績を計上することを通じて、ストック情報を表す貸借対照表に反映されるべきである。

7.8 このような考え方にに基づき、本論点整理においては、 の活動計算書を通じて評価差額を計上する方法が適当であると考えられる。なお、有価証券の評価差額に関しては、非営利組織の目的に直接貢献する活動に関する情報とは明確に区分して表示することについても検討が必要であると考えられる。

⁴³ なお、財務資本提供者に対して経済的利益を提供することを目的とする企業においては、評価差額は投資活動の成果として捉えることができるが、資源提供者への経済的利益の提供を目的としない非営利組織においては、有価証券の評価差額も活動努力に関する情報の一部であるとして位置付けている。

8 . 純資産と使用制約のある資源の表示

- 8 - 1 非営利組織の財務諸表における純資産は、どのように区分されるべきか。
- 8 - 2 活動計算書において純資産区分は、どのように取り扱われるべきか。
- 8 - 3 純資産の拘束区分別の金額は、財務諸表本表上で表示されるべきか。特定の純資産区分が重要でない場合に、当該純資産区分の別掲表示を省略（他の純資産区分と統合して表示）することができるか。
- 8 - 4 貸借対照表の資産の部についても、資源の拘束状況を反映した表示とすべきか。

- 8.1 論点4 - 1では、純資産について「事業体に帰属する経済的資源の純額であり、資産と負債の差額」として整理した。論点1 - 2で検討したように、非営利組織の重要な特性の一つに、原則として所有主持分がなく、残余財産は資源提供者に分配されないことが挙げられる。このため、非営利組織においては、企業会計における資本に相当する概念は財務諸表の構成要素として存在しない。資産と負債の差額は純資産となり、組織に帰属し、組織目的達成のために用いられる資源を表す。純資産の額は、組織の継続的活動能力を理解するための重要な情報となる。
- 8.2 非営利組織の純資産には、その利用決定に関する組織の自由度（裁量範囲）に差があるという重要な特徴がある。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用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。
- 8.3 このような非営利組織の純資産の特性を反映し、国内外における非営利組織を対象とした財務報告の枠組みにおいて、資源拘束に関する状況に応じて純資産を分類する方式が多く採用されている。

米国の FASB 概念書第 6 号

非拘束（Unrestricted）、一時拘束（Temporarily Restricted）及び永久拘束（Permanently Restricted）の3区分によって表示する方式が採用されている。

なお、FASB では、非営利組織の財務報告の在り方について一部再検討するプロジェクトが進行しており、2015年4月22日に公表された会計基準改訂に関する提案「非営利組織（Topic 958）及びヘルスケア事業体（Topic 954）」（以下「FASB 会計基準改正案」という。）⁴⁴において、純資産を寄付

⁴⁴ FASB Exposure Draft, “Proposed Accounting Standards Update: Not-for-Profit Entities(Topic 958) and Health Care Entities(Topic 954), Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit

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。寄付者によって課された拘束の状況とその変化に関する開示を求める点は変わらないが、従来の一時的拘束と永久拘束との区分は要求されないこととなる。その趣旨としては、開示の複雑性解消という観点に加えて、制度の変遷を通じて永久拘束と一時的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が指摘されている。あわせて、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た。

英国のチャリティ推奨実務書 (Statement of Recommended Practice (SORP))

原則として、非拘束基金 (Unrestricted Funds)、拘束基金 (Restricted Funds) 及び基本金 (Endowment) の 3 区分によって表示する方式が採用されている。ただし、特定の純資産区分に関して重要性が乏しい場合には、他の純資産区分と併せて表示することが容認されている。

拘束基金は、チャリティ法の下で特定目的のために保有されるものとして定義され、資源提供者の意思表示による場合だけでなく、法的に用途が制限される場合も含まれている。

基本金は、財団法の下で特定の資産取得又は資金として保持することが求められる資源である。基本金には、永久に保持することが求められるものと、評議員会の決定の下に目的変更し、他の資源として利用することが認められるものがある。

公益法人会計基準⁴⁵

正味財産の部は、指定正味財産と一般正味財産とに区分される。寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の用途について制約が課されているものが指定正味財産として計上される。なお、基金を設定した場合には、正味財産の部を基金、指定正味財産及び一般正味財産に区分する。

社会福祉法人会計基準⁴⁶

純資産は、表 7 に示すとおり、基本金、国庫補助金等特別積立金、その他の積立金及び次期繰越活動増減差額に区分される。

Entities” [2015]

⁴⁵ 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

⁴⁶ 「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 (平成 25 年 3 月 29 日改正) 雇児発 0727 第 1 号、社援発 0727 第 1 号、老発 0727 第 1 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) 別紙

表7 社会福祉法人会計基準における純資産区分

基本金	社会福祉法人が事業開始等に当たって財源として受け取った寄附金の額
国庫補助金等特別積立金	施設及び設備の整備のために国又は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の額
その他の積立金	将来の特定の目的の費用又は損失に備えるため、理事会の議決に基づき積立金として積み立てた額

学校法人会計基準⁴⁷

純資産は、基本金と繰越収支差額から構成される。基本金は表8に示すとおり構成される。

表8 学校法人会計基準における純資産区分

第1号基本金	学校法人が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価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2号基本金	学校法人が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	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
第4号基本金	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

8 - 1 非営利組織の財務諸表における純資産は、どのように区分されるべきか。

(1) 用途制約の有無による分類

8.4 非営利組織における純資産の用途制約の状況は、当該組織の財務健全性や活動の自由度に重要な影響を及ぼす。例えば、同額の純資産が計上されている場合であっても、そのほとんどの資源について、(特に近い将来の活動を対象として)用途が指定されている組織と当該組織の自由裁量で利用できる組織とでは、財務健全性や活動の自由度に大きな差がある。これは、非営利組

⁴⁷ 昭和46年文部省令第18号

織における資源提供と提供された資源の利用に関する重要な特性であり、このような特性を反映し、用途制約の状況によって純資産を分類して表示することが財務諸表の有用性を確保する上で重要となる。

- 8.5 また、資源提供者によって指定された資源に関して、どのように利用(費消)又は保持されているかに関する情報は、非営利組織及びその経営者のスチュワードシップ発揮の状況を示す情報としても重要である。

(2) 用途制約の永久性による分類

- 8.6 用途に制約が課された資源について、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)とに分類するかどうかの問題となる。

一時的な拘束を受ける資源

費用的支出や償却性資産の形で利用(費消)されるものとして指定され、利用に応じて拘束が解除されることが予定された資源

(例) 目的、受益者、実施される活動及び期間が特定された事業に対して提供される寄付、助成金又は補助金

永久的な拘束を受ける資源

資源提供者との合意や法規制に基づき、永久的に保持することが要請される資源

(例) 寄贈された土地や文化資産、財団基金

- 8.7 一時的な拘束を受ける資源と永久的な拘束を受ける資源とでは、その性格が大きく異なる。永久的な拘束を受ける資源は、上記の例からも分かるように、組織の活動基盤としての位置付けが強い。一方、一時的な拘束を受ける資源は、特に費用的支出を対象とする場合においては、比較的短期的に費消されることが予定される資源となる。

- 8.8 一方、先述のとおり 2015 年 4 月に公表された FASB 会計基準改正案の中では、米国制度において永久拘束と一時拘束の境界があいまいになっていることから、両者の区分別示を求めないこととすることが提案されている。これに対し、我が国においては、制度上、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別示することが要求されている。次に論じる用途制約要因とも関係するが、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。

(3) 使途制約要因

8.9 次に、使途制約別の表示をするに当たって、どのような場合に拘束があるものとするか、すなわち、使途制約要因が問題となる。米国の FASB 概念書第 6 号や我が国の公益法人会計基準では、資源提供者によって課された制約のみを基準に純資産を区分する方法が採用されている。一方、英国のチャリティ SORP では、資源提供者による制約だけでなく法規制に基づく制約も含めて拘束資源の対象として純資産が区分される。

8.10 なお、非営利組織が受領した資源について使途制約が生じる要因としては、資源提供者から指定される場合のほか、法規制に基づき資源保全が求められる場合や報告組織自身が機関決定する場合が考えられる。

資源提供者から使途を指定される場合

(例) 公益法人における指定正味財産、社会福祉法人における基本金、国庫補助金等特別積立金

法規制に基づき資源保全が求められる場合

(例) 学校法人における基本金(1号及び4号)、社会福祉法人における基本金、国庫補助金等特別積立金

報告組織が機関決定する場合

(例) 学校法人における基本金(2号及び3号の一部)、社会福祉法人におけるその他の積立金

8.11 先に紹介した FASB 会計基準改正案においても、拘束別区分について、法又は契約による拘束を含めた形にする方法や、特定目的に利用されることを基準として区分する方法が検討されたが、そのいずれも採用されず、従来どおり、寄付者による拘束の有無を基準として区分開示することとしたとしている。その理由としては、債権者は組織の資金需要に対する資源の利用可能性に関心があり、寄付者等は組織目的を達成する観点から資源がいつ、どのように利用されるかに関心を有しており、これらの情報ニーズを考慮すると、寄付者という外部者からの資源拘束の有無を基準として分類表示された情報が有用である点を挙げている。一方で、情報提供を充実させる観点から、寄付者拘束なし純資産(net assets without donor restriction)について、組織の理事会(Board)による指定が存在するものについては、その金額と目的を細目開示又は注記すべきことが新たな要求事項として提案されている。

8.12 情報利用者に継続的活動能力に関する情報を提供する観点からは、資源提供者による制約が法規制によるものかにかかわらず、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考えられる。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、上記のように、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。

8.13 なお、資源提供者からの使途制約に限定せず、法規制等に起因して使途の制約を受ける資源についても一時拘束純資産又は永久拘束純資産として区分表示する場合には、使途が制約される要因と当該資源の使途に関する情報が、情報利用者が組織の継続的活動能力に関する状況を把握するとともに、提供資源の利用状況を組織全体の活動努力に関連付けて理解する上で有用となる。このような観点から、拘束区分別の純資産について、拘束資源の使途制約の要因と使途が、その金額とともに注記によって開示されることが望ましい。同様に、学校法人や社会福祉法人における基本金のように、法人の資源保護の観点から区分計上が求められるものについても、財務諸表本表上は拘束区分別の表示に含めつつ、その詳細については注記によって開示することにより、資源保護という政策ニーズと情報利用者による理解の両目的を達成することができると考えられる。

8 - 2 活動計算書において純資産区分は、どのように取り扱われるべきか。

8.14 スtock情報を表す貸借対照表だけでなく、フロー情報を表す活動計算書においても同様の純資産区分によって表示されるべきである。研究報告 25 号では、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た。

- ・ 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。）

8.15 本方式に関しては、その後の関係者へのヒアリングにおいても支持する声が

多くを占め、本論点整理においても、非営利組織の資源に関するフロー情報については、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、並列式を採用することが望ましいものとする。

- 8.16 また、研究報告 25 号では、並列式に関して、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の二つの方式を示したが、この点については更なる検討が必要と考える。

8 - 3 純資産の拘束区分別の金額は、財務諸表本表上で表示されるべきか。特定の純資産区分が重要でない場合に、当該純資産区分の別掲表示を省略（他の純資産区分と統合して表示）することができるか。

- 8.17 ビジネスタイプの独立採算型組織に該当する非営利組織においては、一般に、寄付等の反対給付を伴わない収益が少なく、結果として用途制約の課された資源提供がない、又は非常に少ない。また、ノンビジネスタイプの寄付・補助金依存型組織に該当する非営利組織であっても、助成金等の一時拘束純資産はあるが、基本金等の永久拘束純資産がない組織も多い。このような場合に、一時拘束純資産や永久拘束純資産の区分を省略して表示することが認められるべきかが問題となるが、以下の二つの考え方がある。今後、制度上の開示要請との関係も整理しつつ、更なる検討が必要と考えられる。

区分表示すべきとする考え方

非営利組織において、純資産として表示される組織資源の用途に制約があるかどうか、及びその性質は、当該組織の継続的活動能力を理解する上で重要な情報となる。拘束資源がない、又は少額の場合であっても、その事実（つまり、用途の制約された資源がない、又は少なく、組織が自由に利用可能な資源が多いこと。）が伝達されることが重要である。報告組織間の比較可能性を確保する上でも、純資産区分は報告組織によって異なるべきではない。

区分表示の省略が認められるべきとする考え方

独立採算型組織を中心に、外部からの用途制約を受ける資源がない、又は重要でない非営利組織は多い。そのような状況で、一律に拘束純資産の区分表示を求めることは実務負担の観点からも適切ではない。また、純資産を拘束区分別に表示する場合、前論点で述べた活動計算書における区分表示が必要となるが、用途制約を受ける純資産が存在しない場合には、一時拘束純資産又は永久拘束純資産に関する全ての収益及び費用項目がゼ

口表示となり、開示情報の簡潔性及び一覧性を害する結果となる。このような問題に対処する観点からは、一時拘束純資産又は永久拘束純資産がない、又は重要ではない場合には、他の純資産区分と統合して表示することを認めるべきである。このような場合には、統合表示されている旨が理解できる科目名を用いるとともに、注記により説明を付すことを求めることによって、純資産がどのような資源によって構成されているかを理解する上で十分な情報を提供することができるものと考えられる。

8 - 4 貸借対照表の資産の部についても、資源の拘束状況を反映した表示とすべきか。

8.18 非営利組織の資源について使用制約が課せられる場合、これに対応して、資産を特定して利用制限を課すことがある。例えば、非営利組織が助成金を受ける場合に、当該助成金によって取得した固定資産を、将来にわたって、譲渡したり他の資産と交換したりしないことについて資源提供者との間で合意することがある。資産に関して、形態別区分を前提としつつ使用制約の有無によって区分表示することとすべきかが問題となる。

(1) 他の財務報告の枠組みにおける取扱い

8.19 米国の FASB 会計基準コーディフィケーション (ASC) 958-210-45-6 で示される資産の分類では、資産は寄付者の課した使用制約の存在により区分表示されるべきではないが、長期目的のために使用制約が課される現金又はその他の資産は、使用制約のないものと一緒にすべきではないとしている。また、貸借対照表上の表示のみでは不明瞭な使用制約のある資産の種類については、財務諸表において注記すべきであるとしている。

8.20 さらに、先に紹介した FASB 会計基準改正案では、流動性に関する開示が提案されている。具体的には、組織の金融資産の総額のほか、外的要請又は内部決定によって一定期間、資金ニーズに対応して用いることができない金融資産の額、同期間内に期限が到来する金銭債務の額、更には定性的情報として、流動性に関する組織の対処方針等を注記する案が示されている。その背景としては、格付け機関等のステークホルダーから、非営利組織においては流動性があるように見える資産であっても、契約、法及び寄付者による拘束といった要因で短期的な資金需要に応えることができないものがあるため、その流動性を評価することが難しいということが指摘されたことを挙げている。このような状況を踏まえ、非営利組織の財務諸表を基に、流動性の状況とその管理状況を情報利用者が評価できるようにするための方策を検討

したとのことである。

- 8.21 我が国の公益法人会計基準においても、特定の目的のために用途等に制約を課した資産は特定資産として区分表示することとなっており、さらに、定款において基本財産と定められた資産についても区分表示が求められている⁴⁸。社会福祉法人会計基準においても、特定の目的で保有する預貯金は固定資産に属するものとする⁴⁹とされており⁴⁹、また固定資産は、基本財産及びその他の固定資産に区分することが求められている⁵⁰。

(2) 考察

- 8.22 非営利組織においては、非営利組織に所有権が存在し、その管理下にある資産であっても、一部の資産に関して長期にわたって利用上の制約が存在することがある。このような場合、当該資産は短期的な資金ニーズへの対応を含めた幅広い目的に利用することができない点で、他の資産との位置付けが異なることから、区分して表示されることが情報利用者による組織の活動能力や流動性の理解に資すると考えられる。
- 8.23 ここで、区分表示すべき資産の範囲が問題となるが、純資産の拘束別区分と同様に、資源提供者との合意や法規制によって用途制約が課されているものに限定する方法と、非営利組織自身が用途を決定して制約を課する場合も含めて区分表示する方法とが考えられ、更なる検討が必要となる。
- 8.24 区分表示する資産を外部からの制約に限定する方法によれば、表示区分の選択に関する客観性が増すことによって報告組織間の比較可能性が高まるとともに、純資産の拘束別区分とも整合した対応となるため、一時拘束純資産及び永久拘束純資産に関して、現金預金、有価証券、有形固定資産等、どのような資産によって資源が保持されているかについて理解できるメリットがある。
- 8.25 一方、非営利組織自身が制約を課した場合も区分表示の対象とする方法によれば、どの資産をどのような目的に使用するかという報告組織の資源配分状況を、財務諸表において、より明確に反映できるようになるという大きなメリットがある。非営利組織自身によって課された制約についても区分表示の対象とする場合、開示情報の客観性及び比較可能性を担保するため、非営利組織の機関決定を要件とする、区分表示した資産の概要や区分方針及び算定

⁴⁸ 公益法人会計基準注解（注4）1及び「公益法人会計基準」の運用指針（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）12（1）

⁴⁹ 社会福祉法人会計基準注解（注7）

⁵⁰ 社会福祉法人会計基準第3号の1様式

方法に関して注記を求める等の対応によって、恣意性が介在する余地を少なくすることが必要となり得る。

9 . 連結情報の開示

- | |
|----------------------------------|
| 9 - 1 非営利組織において連結財務諸表は必要か。 |
| 9 - 2 非営利組織における連結財務諸表の作成目的は何か。 |
| 9 - 3 連結範囲をどのように設定するか。 |
| 9 - 4 連結財務諸表作成に関して、どのような取扱いとするか。 |

- | |
|----------------------------|
| 9 - 1 非営利組織において連結財務諸表は必要か。 |
|----------------------------|

9.1 我が国の非営利法人制度において、一部、条件付きの出資が認められており、企業同様に組織集団を形成することが可能である。例えば、学校法人においては、教育研究活動を効率的に行うことを目的に総出資額の2分の1以上の出資が認められており⁵¹、医療法人においても、国際協力等の観点から、本来業務に支障がない範囲(直近の会計年度において作成された貸借対照表の繰越利益積立金の範囲内)での海外の現地法人への出資が認められている⁵²。また、各非営利組織において、非営利組織の役員又は役員の親族の運営する企業など、組織に対して重要な影響力を持つ者又はそのような者と親密な関係にある者と多くの取引がなされている場合もある。非営利ホールディングカンパニー型法人制度⁵³に関する議論も進められるなど、非営利組織が法人格を越えてグループとして活動する傾向は、今後より一層活発になることも考えられる。

9.2 こうした状況に対応するため、現行の非営利組織に関する情報開示制度においても、出資先の財務状況や関連当事者との取引の情報開示が拡充されつつある。例えば、学校法人では出資状況等について計算書類に脚注として記載すること、医療法人では事業報告書内で現地法人の状況を報告することが求められている。また、公益社団法人及び公益財団法人並びに社会福祉法人については関連当事者取引に関する注記が求められるなど、多様な取扱いとなっている。

9.3 しかしながら、非営利組織がグループとして一体的に活動し、複数組織でリスクが共有されている場合、グループの一部を構成するにすぎない非営利組織単体の財務諸表では、グループ全体の財政状態や活動努力を理解すること

⁵¹ 「学校法人の出資による会社の設立等について(通知)」(平成13年6月8日 13高私行第5号 文部科学省高等教育局私学部私学行政課長・参事官通知)

⁵² 「医療法人の国際展開に関する業務について」(平成26年3月19日 医政発0319第5号 厚生労働省医政局長通知)

⁵³ 「「日本再興戦略」改訂2014 - 未来への挑戦 - 」(平成26年6月24日)において、「複数の医療法人や社会福祉法人等を社員総会等を通じて統括し、一体的な経営を可能とする「非営利ホールディングカンパニー型法人制度(仮称)」の創設が盛り込まれた。これを受け、医療法人の事業展開等に関する検討会(厚生労働省)において検討された結果、「地域医療連携推進法人制度(仮称)の創設及び医療見直しについて」が取りまとめられた。

はできない。このような場合に、グループに属する非営利組織の継続的活動能力や活動状況の全体像を適切に理解するためには、グループ全体の財務情報が提供される必要があり、このような観点から非営利組織においても連結財務諸表は必要であると考えられる。

- 9.4 なお、先述の非営利ホールディングカンパニーに関する議論に代表されるように、非営利組織のグループとしての活動の在り方についての社会的な議論は、端緒についたばかりである。非営利組織のグループとしての活動実態に関しても、企業のように資本関係によって明確な形でグループを形成する場合に限られず、多様な形態が存在しており、制度整備の方向性にも影響を受けながら、将来的に大きな変化が生じることも考えられる。
- 9.5 また、非営利組織グループに関してどのような情報ニーズがあるかについても、更なる検討が必要である。情報ニーズは、政府機関を含む利害関係者による監督や関与の在り方も含め、非営利組織のガバナンスをどのように構築するかという問題と表裏一体であるが、例えば、支配従属関係や資源の移転関係によって、事業や活動に実質的な一体性が認められる場合に、協約、協定等に基づく組織集団の経済的活動を補足して示すことについての社会的なニーズも考えられる。
- 9.6 非営利組織のグループ情報の提供の在り方に関しては、非営利組織グループに関する制度と実務及び情報開示に対する社会的ニーズを、今後、より広範に調査及び検討した上で、整備を進めることが必要であるが、本論点整理では、支配従属関係等によって形式的・明確に組織グループとしての一体性が確認できる場合に限定して、連結財務諸表の在り方について検討するものとする。

9 - 2 非営利組織における連結財務諸表の作成目的は何か。

- 9.7 非営利組織の連結財務諸表の作成目的として、以下の2点が考えられる。

支配従属関係にある組織集団を単一の組織として捉え、その財政状態と活動実績を報告すること。

資源がどのように使用されているかを示すことを主目的とし、非営利組織とその資源提供先を一つの会計主体として捉え、その財政状態と活動実績を報告すること⁵⁴。

⁵⁴ 資源フローに注目して連結財務諸表の範囲を設定した例として、独立行政法人会計基準（「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」）（平成12年2月16日 総務省）がある。本会計基準では、独立行政法人における連結財務諸表の作成目的は、「独立行政法人とその出資先の会社等（以下「関係法人」という。）を公的な資金が供給されている一つの会計主体として捉え、独立行政法人が関係法人集団（独立行政法人及び関係法人の集団をいう。以下同じ。）の財政状態及び運営状況を総合的に報告す

- 9.8 意思決定有用性という財務報告目的及び非営利組織の継続的活動能力や活動実績という情報ニーズを重視した場合、非営利組織の支配の下に組織集団を形成し、組織活動を行っている状況においては、 を目的として連結財務諸表を作成することが適当と考えられる。
- 9.9 一方、スチュワードシップに基づく説明責任という財務報告目的及び資源提供目的と用途の整合性に関する情報ニーズを重視した場合、 を連結財務諸表の作成目的とすることが適当と考えられるが、非営利組織の活動は公的資金だけでなく、会費、寄付等に支えられており、非営利組織への資源提供目的は、独立行政法人の公的資金のように用途が特定されたものだけでなく、組織全体の財・サービスの提供能力を向上させることを目的とするものが多い。また、非営利組織においては、公的組織と異なり、支配が及ばない組織の情報を得ることが現実的に難しいという問題もある。
- 9.10 本論点整理では、意思決定有用性とスチュワードシップに基づく説明責任という財務報告目的の両方をバランス良く達成すること及び非営利組織における他組織からの情報の入手可能性を考慮し、非営利組織における連結財務諸表の作成目的を のように支配従属関係にある組織集団の財政状態と活動実績を報告することと捉える⁵⁵。

9 - 3 連結範囲をどのように設定するか。

- 9.11 非営利組織の連結財務諸表の作成目的を「支配従属関係にある組織集団を単一の組織として捉え、その財政状態と活動実績を報告すること。」とした場合、連結の範囲は、原則として、当該非営利組織が支配する全ての組織となる。ここで、被支配組織としては企業と非営利組織が考えられるが、企業に関しては、企業会計における子会社と同様の範囲とすることが考えられる。一方、被支配組織が非営利組織となる場合の連結範囲をどのような考え方にに基づき設定するかが問題となる⁵⁶。

るため」と位置付けられている（独立行政法人会計基準 第105）。その理由としては、「独立行政法人が行う出資等は、法人の設立目的を達成するために業務として行われるものであり、独立行政法人と関係法人の間に必ずしも支配従属関係が認められるわけではないが、独立行政法人と関係法人を公的な資金が供給されている一つの会計主体とみなして、公的な主体としての説明責任を果たす観点から、連結財務諸表の作成、開示を行う」と説明されている（独立行政法人会計基準注解 注82）。

⁵⁵ 現行制度によっては、例えば、社会福祉法人のように、市場を通じての出資のみを許容し、他の組織の支配権の獲得を認めていないようなケースもある。この場合、支配従属関係にある組織集団は形成されず、 を目的とする連結財務諸表が作成されないことになる。

⁵⁶ 企業が非営利組織を支配する場合も考えられるが、ここでの検討は、非営利組織を連結する企業会計の実務に影響を与えることを意図するものではない。

(1) 他の財務報告の枠組みにおける取扱い

9.12 以下のとおり、IPSAS 第 35 号及び FASB ASC 958-810 のいずれにおいても、規範性の度合いは異なるにしても非営利組織への支配を「重要方針の決定権」及び「経済的な相互依存関係」により判断する形で整理されていると考えられる（表 9 参照）。

IPSAS 第 35 号「連結財務諸表」

IPSAS 第 35 号では、主体が、以下の 3 要件全てを有している場合にのみ、主体は他の主体を支配しているとされている。

- ・ 他の主体に対するパワーを有している。
- ・ 他の主体への関与により生じる変動便益にさらされている、又は当該便益に対する権利を有している。
- ・ 当該便益の内容又は金額に影響を及ぼすように他の主体に対するパワーを用いる能力を有している。

また、指図能力を与える権利（パワー）として、過半の議決権を軸にしながら、過半の議決権を有していない場合であっても、統治機関の支配、契約等による支配が考慮されている。また、パワーの存在に加えて、パワーが目的達成に向けて他の組織に財務的又は非財務的な協力を指図できる能力を有することをもって、支配が存在するものと捉えられている。

FASB ASC 958-810

FASB 基準書では、支配的財務持分又は支配・経済的な利害関係を有する場合、連結するものとされている。

本基準では、「支配」を意思決定機関における過半の議決権ではなく、意思決定機関のフル・メンバーの過半を選任する能力により判断するものとされている。また、「支配」のみならず、「経済的な利害関係（組織間の財務的又は非財務的負担関係）の有無⁵⁷」により、連結の範囲を決定する

⁵⁷ 非営利組織が他の事業体の経済的な利害関係を有する場合、以下のいずれかの基準を満たす（FASB ASC 958-810-20）。

- a. 非営利組織の組織目的のために使用するべき重要な資源を、用途制約の有無にかかわらず他の事業体が保有又は使用し、直接若しくは間接的に収益を稼得又はサービスを供給する。
- b. 非営利組織が他の事業体の責務を負担する。

以下は、経済的な利害関係の例示である（FASB ASC 958-810-55-6）。

- a. 他の事業体が非営利組織の名義や承認の下で資金を募り、寄付者もほとんど全ての資金が非営利組織に移転され、非営利組織の裁量や指示により使用されることを意図している。
- b. 非営利組織の便益のために所有する重要な資源を他の事業体に移転する。
- c. 非営利組織が他の事業体に何らかの重要な機能を割り当てる。
- d. 非営利組織が他の事業体に資金提供するか、資金提供を確約する。または、他の事業体の重要な債務を保証する。
- e. 非営利組織が他の事業体の成果に対して権利義務を有する。または、他の事業体の解散時に非営利組織が他の事業体の純資産や欠損を引き継ぐ。

形となっている。すなわち、「支配」と「経済的な利害関係」の両者が存在するときのみ、連結が要求されており、非営利組織の実務対応コストに配慮し、連結範囲を限定した形となっている⁵⁸。

表9 重要方針の決定権と経済的な相互依存関係

	IPSAS 第 35 号	FASB ASC 958-810
重要方針の決定権	他の主体に対するパワー	支配
経済的な相互依存関係	他の主体への関与による変動便益	経済的な利害関係の有無

(2) 考察

9.13 支配従属関係にある組織集団の財政状態と活動実績を報告するという連結財務諸表作成の目的から考えれば、報告組織から他の組織への支配があるかどうか、そして、報告組織と他の組織が実質的に一体的な経済主体と考えられるかが問題となる。他の組織への支配があるかどうかは当該組織の重要方針の決定権の有無によって、一体的な経済主体と考えられるかどうかは経済的な相互依存関係の状況によって判断する。

9.14 ここで、支配の対象が会社である場合（すなわち子会社と言えるかどうかを判定する場合）には、会社には所有主持分が存在するため、原則として株主等の社員としての地位に基づく議決権割合に応じて、当該企業の重要方針の決定権を有するとともに、経済的な相互依存関係（影響を及ぼし、影響を受ける関係）があることが明確になる。一方、非営利組織には所有主持分が存在しないため、対象組織が非営利組織の場合には、重要方針の決定権と経済的な相互依存関係が存在するかどうかを、それぞれ個別に判定する必要がある（図10）。

組織の重要方針の決定権

9.15 非営利組織が、他の非営利組織の意思決定機関の議決権の過半数を実質的に抑えている場合、当該他の組織の重要方針を決定する能力を有していると言える。ここでの意思決定機関として、評議員会や社員総会に限定するのか、

⁵⁸ 非営利組織の連結財務諸表は、その作成コストに対して財務諸表利用者にとっての効用が相対的に低いことから、連結範囲を支配のみで考慮する場合、連結対象が広過ぎると判断した（AICPA, “Statement of Position 94-3 Reporting of Related Entities by Not-for-Profit Organizations A-15”）。

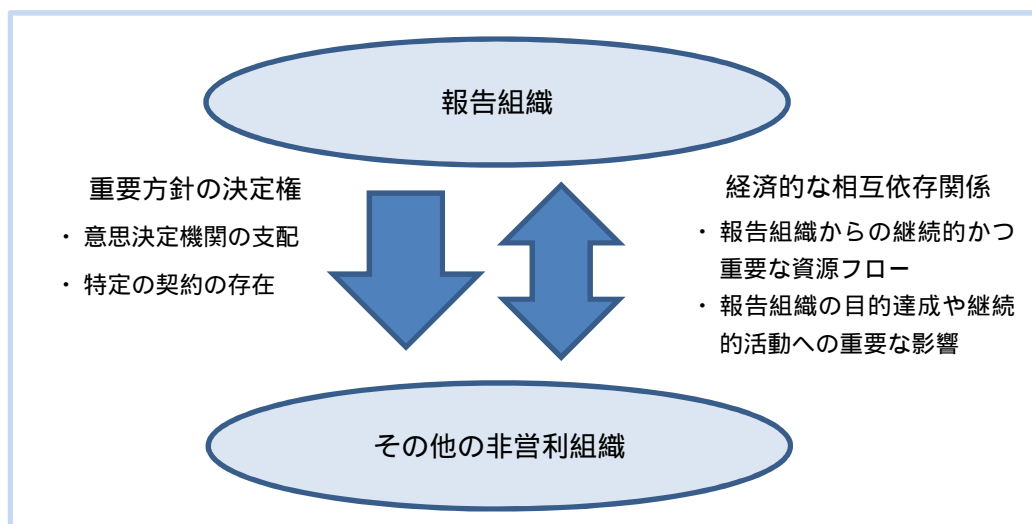
又は執行機能を有する理事会も含めるのが問題となる⁵⁹。また、IPSAS 第 35 号のように、両者の契約関係による支配を考慮するかどうかも問題となる。

経済的な相互依存関係

9.16 非営利組織と他の非営利組織との間で経済的な相互依存関係が存在する場合として、報告組織から他の非営利組織への影響と他の非営利組織から報告組織への影響とが考えられる。

9.17 報告組織から他の非営利組織への影響がある場合としては、報告組織から他の非営利組織に対して、継続的な資源フローが存在し、それが資源提供を受けける組織の継続的活動能力に重要な影響を及ぼす場合が想定される。また、他の非営利組織から報告組織への影響がある場合としては、他の非営利組織における活動が、報告組織の目的達成や継続的活動に重要な影響を及ぼす場合が想定される。

図 10 他の非営利組織への支配



9 - 4 連結財務諸表作成に関して、どのような取扱いとするか。

9.18 非営利組織の連結財務諸表の作成方法に関して、今後検討が必要となる。これについて、以下の論点が考えられる。

9.19 被支配組織の識別可能な資産及び負債について、どのように認識及び測定するかが問題となる。連結財務諸表作成時の認識及び測定の方法としては、被

⁵⁹ 社会福祉法人や医療法人においては理事会に関する規定がなく、また学校法人や財団である医療法人では評議員会が議決機関でなく諮問機関と位置付けられている点に配慮しながら、どの機関が財務及び事業の方針を決定しているのか、実質的な判断を伴うものとする工夫が必要である。

支配組織の資産及び負債のうち、支配組織の持分に相当する部分のみを時価評価する部分時価評価法と、被支配組織の資産及び負債の全てを支配獲得日の時価により評価する全面時価評価法がある。論点 9 - 2 で検討した連結財務諸表の作成目的からすれば、全面時価評価法が適するものと考えられる。また、被支配組織が非営利組織の場合には持分という概念が存在しないため、親会社説は成立せず、部分時価評価法を適用することは現実的に難しい。また、関連する論点として、のれんの会計処理方法についても問題となる。

9.20 被支配組織の財務諸表に関して、その全てを連結する全部連結とするか、支配組織の比例的持分だけを連結する比例連結とするかが問題となる。本論点についても、被支配組織が非営利組織の場合には持分という概念が存在しないため、比例連結を採用することは難しいと考えられる。

9.21 また、会計処理として連結組織間の相殺消去が必要となる。組織間取引による損益は、外部の事業体との取引により実現するまでは未実現とみなされる。この未実現損益の消去については、非営利組織において持分が存在しないことを考えれば、アップストリーム取引かダウンストリーム取引かによって会計処理は変わらないものとも考えられる。また、所有主持分のない被支配非営利組織については、投資と資本の相殺消去が不要となると考えられる。

10. 組織の結合

- 10 - 1 非営利組織の結合の経済実態は「取得」として位置付けられるか、「統合」として位置付けられるか。
- 10 - 2 「統合」と「取得」を区分する要因は何か。
- 10 - 3 「統合」の場合の認識・測定方法として何が適切か。
- 10 - 4 「取得」の場合の認識・測定方法として何が適切か。

10.1 我が国の企業会計では、企業結合に関する基準として企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」(ASBJ。以下「企業結合会計基準」という。)があり、本基準において、「企業結合とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが 1 つの報告単位に統合されることをいう」と定義されている。

10.2 一方、各非営利法人の制度でも合併や事業譲渡に関する制度的措置が設けられており、組織再編実務も存在するが、会計上の取扱いの整備は進んでおらず、結合会計についての具体的な定めはない。そこで、本論点では、非営利組織又は非営利組織を構成する事業と他の非営利組織又は他の非営利組織を構成する事業とが一つの報告単位に統合されることを「非営利組織の結合」とした上で、その会計上の取扱いに関する基本的な考え方を検討する。

10.3 なお、非営利組織の結合としては、共通支配下の結合やジョイント・ベンチャーの形成等も考えられるが、これらは本論点整理では取り扱わない。非営利組織と企業の結合の会計上の取扱いとともに、今後の検討に委ねることとする。

(1) 他の財務報告の枠組みにおける取扱い

10.4 先述のとおり、我が国において非営利組織の結合会計についての具体的な定めはない。そこで、ここでは参考とすべき先例として、我が国の企業結合会計基準、FASB 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」⁶⁰及び IPSASB コンサルテーション文書「公的部門の結合」⁶¹における取扱いを紹介する。

企業結合会計基準

支配の移転のある「取得」は持分の継続が断たれており、投資家はそこで一旦投資を清算し、改めて当該資産及び負債に対して投資を行ったと考えるのに対し、「持分の結合」は持分が継続しているため、これまでの投

⁶⁰ FASB Accounting Standards No.164, “Not-for-Profit Entities Mergers and Acquisitions, including an amendment of FASB Statement No.142” [2009]

⁶¹ IPSASB Consultation Paper, “Public Sector Combinations” [2012]

資がそのまま継続しているものと整理されている。この考え方を踏襲しつつ、国際的なコンバージェンス推進の観点から持分プーリング法を採用しないため、「持分の結合」のうち、共同支配企業の形成以外の企業結合については「取得」としてパーチェス法により会計処理を行うとされている（第70項、第74項及び第75項）。

FASB 基準書第 164 号

ビジネス企業向け基準では、いずれの結合前事業体も他の事業体の支配を獲得しない「真の合併」はほとんど存在せず、「真の合併」と「買収」を明確に区分することは困難であるという理由で、企業結合の経済的実態は「買収」とであるとされている（C7項）。

これに対し、非営利事業体の合併・買収と企業結合の間の以下のような相違から、ビジネス企業と比べて非営利事業体において合併の発生頻度ははるかに高いと整理されている（C5項及びC10項）⁶²。

- ・ 非営利事業体は企業が有する種類の所有主持分というものを持たないため、非営利事業体の合併及び買収における交渉では、持分保有者の利益を最大化するよりも、一般の人々のために事業体のミッション、ガバナンス及びプログラムを促進することに重点的に取り組む。
- ・ 多くの場合、非営利事業体による合併及び買収では、対価の受渡しを含んでいない。つまり、非営利事業体による多くの合併及び買収は、公正価値による交換ではなく、一方向の移転（nonreciprocal transfer）である。「買収」は取得法、「合併」は繰越法により会計処理を行う（第6項及び第20項）。

「買収」か「合併」かの判断の確実な基準は支配の委譲のみであり、共通又は類似のミッションや対価の受渡しの有無は決定的な基準ではないとされている（C13項からC17項）。

IPSASB コンサルテーション文書「公的部門の結合」

IPSASB では結合会計について、IFRS を参照しつつ、基準を開発している途上にある。IFRS では FASB のビジネス企業向け基準と同様の理由で、全ての企業結合を「取得」として会計処理することが要求されているが、IPSASB コンサルテーション文書では、公的組織は株主へのリターンを最大化することを目的としていないことから、組織結合に関して「取得」と「統合」があり得るとされている。「取得」と「統合」を区別するための支配以外の要因として、結合が強制されている場合は「統合」であることが示

⁶² 会計基準のパブリックコメントにおいても、非営利事業体ではビジネス企業と比較して「真の合併」が頻繁に生じ、明確に区分することができ、区分することで財務諸表において忠実な表現が行われるとの意見が多かったことから、「買収」と「合併」に区分することとしている。

唆される可能性が高く、対価がないことや相対的な規模は「取得」と「統合」の判断に関連性がない可能性があるとされている(第3.5項から第3.13項)。さらに、名目以上の対価が移転されるか否かによって「取得」を更に区分すべきかどうか、検討されている。「取得」の会計処理方法に関しては結論に達していないが、「統合」は修正持分プーリング法により処理を行うことが提案されている。

10 - 1 非営利組織の結合の経済実態は「取得」として位置付けられるか、「統合」として位置付けられるか。

10.5 非営利組織の結合の経済実態には、いずれの組織も支配を獲得しない場合(本論点整理では「統合」という。)と、一方の組織が支配を獲得する場合(本論点整理では「取得」という。)の両方があると考えられる。

10.6 「統合」が存在する理由としては、米国の FASB 基準書第 164 号で指摘されているように、非営利組織においては一般に所有主持分がなく、持分保有者の経済的利益の最大化ではなく、より効果的に組織目的を達成するために規模拡大やガバナンス強化を図ることが主たる目的となること、そして、結合に際して対価が支払われることは少なく、その場合、交換取引としての性格を伴わないことが挙げられる。このような場合には、一方による支配の獲得を伴わず、結合前の組織がそれぞれ活動の継続性を保ちながら統合されることが多い。

10.7 一方、非営利組織においても、ある組織が財務状況の悪い他組織を救済することを目的に組織結合を行うことも少なからずある。このような救済合併においては、一般的に明らかな支配の移転があり、非営利組織における「取得」に該当するものと考えられる。

10 - 2 「統合」と「取得」を区分する要因は何か。

10.8 「統合」と「取得」のいずれに該当するかの判断について、すなわち一方の組織による支配の獲得が存在するかどうかを判断する方法としては、連結の範囲の決定における支配の概念(論点9-3)を基礎とすることが考えられるが、考慮すべき他の要因についてここでは検討する。

10.9 FASB 基準書第 164 号⁶³や IPSASB コンサルテーション文書⁶⁴では、決定的な要

⁶³ 結合を合併として認めるための三つの潜在的な基準として、支配の委譲のほか、共通又は類似のミッション、対価の受渡しを伴わないことを特定している。しかし、共通又は類似するミッションも買収を行う動機付けの一つとなる場合があり、対価の受渡しを行うことなく買収が生じる場合もあることなどから、共通又は類似のミッション、対価の受渡しの二つは合併と買収を識別する上での決定的な要因とは

因ではないとしつつも、結合を統合（合併）として認めるための潜在的な基準として、共通又は類似のミッションを有すること、対価の受渡しを伴わないこと、結合が強制されていること、規模に大きな相違がないことを挙げている。

- 10.10 論点 10 - 1 における非営利組織の結合の基本的特性を踏まえれば、結合前の各組織の役員が継続している場合、共通又は類似のミッションを有する場合、対価の受渡しを伴わない場合、結合が強制されている場合、規模に大きな相違がない場合は、「統合」である可能性が高いと考えられる。逆に、結合前の各組織の役員が結合後組織の意思決定機関の構成員に占める割合に大きな相違が存在する場合、結合組織間の規模や財務健全性等の財政状態に大きな相違がある場合、（結合前の経営者に対する退職慰労金等の形での）実質的な対価の受渡しが存在する等の場合には、一方による「取得」と考える蓋然性が高くなる。

10 - 3 「統合」の場合の認識・測定方法として何が適切か。

- 10.11 非営利組織の「統合」に関して、結合前の法人が解散し、新法人が新設されたものとして捉える場合、結合日の公正価値によって資産及び負債を再測定するフレッシュ・スタート法が適するものと考えられる。一方、結合前の各法人活動が結合後に継続しているものとして捉える場合には、結合前の帳簿価額を引き継ぐ修正持分プーリング法が適するものと考えられる。
- 10.12 非営利組織の「統合」においては、組織結合前後で活動の継続性が高いものと考えられること、スチュワードシップに基づく説明責任という財務報告目的を考えれば結合前後で継続的に業績を評価できることが重視されるはずであるため、資産及び負債を再測定することなく帳簿価額を測定属性とするアプローチが望ましい。この場合、新事業体による活動が結合日に開始されることから、結合日に認識する修正持分プーリング法が適するものと考えられる。

考えないこととしている。また、支配の委譲の基準を実務上機能させるためには、追加のガイダンスが必要であるとの見解が示されている（FASB 基準書第 164 号 C13 項から C22 項）。

⁶⁴ 「取得」と「統合」を区別するための支配以外の要因として、結合が強制されている場合は「統合」であることが示唆される可能性が高く、対価がないことや相対的な規模は「取得」と「統合」の判断に関連性がない可能性があるとしている（IPSASB コンサルテーション文書「公的部門の結合」第 3.5 項から第 3.13 項）。

表 10 フレッシュ・スタート法及び修正持分プーリング法の認識・測定方法

	フレッシュ・スタート法	修正持分プーリング法
認識時点	結合日	結合日
測定属性	全ての結合組織の識別可能な資産及び負債を公正価値により再測定	結合組織の会計方針を結合後組織の会計方針に揃えるために調整された帳簿価額で認識

10 - 4 「取得」の場合の認識・測定方法として何が適切か。

10.13 「取得」の会計処理として、企業結合会計基準ではパーチェス法が用いられ、IFRS 第3号やFASB基準書第164号では取得法が用いられている。いずれの方法においても、被取得企業から受け入れた資産及び負債の時価を基礎として取得原価を配分する。支払対価総額を全額配分せず、支払対価の総額と受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額との差額はのれん又は負ののれんとなる。IFRS 第3号及びFASB基準書第164号の取得法では非支配持分について時価評価する一方で、企業結合会計基準のパーチェス法では非支配持分について時価評価はしないという違いがあるが、企業結合会計基準との整合性を重視し、我が国の非営利組織においても、パーチェス法により認識・測定することが適切と考えられる。

表 11 パーチェス法及び取得法の認識・測定方法

	パーチェス法	取得法
認識時点	支配獲得日	支配獲得日
測定属性	被取得組織の識別可能な資産及び負債を公正価値により再測定	被取得組織の識別可能な資産及び負債並びに非支配持分を公正価値により再測定

11. 事業報告と活動実績の開示

- 11 - 1 非営利組織における事業報告の意義は何か。事業報告においては、どのような情報が提供されるべきか。
- 11 - 2 非営利組織の活動実績は、どのように伝達されるか。活動努力情報と活動成果情報は、どのような関係にあるか。

- 11 - 1 非営利組織における事業報告の意義は何か。事業報告においては、どのような情報が提供されるべきか。

- 11.1 論点2 - 3では非営利組織に期待される情報ニーズを示したが、これらの情報ニーズ全てを財務報告のみで満たすことはできない。財務報告によって有用な情報を提供できる非営利組織の活動努力や継続的活動能力だけでなく、非営利組織の活動目的や活動成果等も合わせて体系的に報告が構成されることが重要であると考えられる。
- 11.2 意図されているかどうかを問わず、非営利組織は、取り組もうとする社会的課題に関する状況、自らの資源と強み、関係者の状況その他の外部環境を踏まえつつ、自らの活動目的を達成するための戦略を構築して活動を実施する。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げられる。
- 11.3 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。活動計算書によって提供される情報は、それ自体が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、その有用性は格段に上がるものと期待される。
- 11.4 企業報告においても、財務諸表だけではなく、多くの非財務情報も含めた年次報告書が作成され、公表されることが制度上要請されるとともに、自主的な報告書を作成する実務も広がっている。有価証券報告書等の制度開示書類では、対処すべき課題や事業等のリスク、経営者による財務・経営成績の分析（いわゆるMD&A情報）等が提供されるが、より包括的に企業価値を報告する統合報告も広がりつつある。国際統合報告評議会（IIRC）⁶⁵は2013年12月に国際統合報告フレームワーク⁶⁶を公表し、組織による長期にわたる価値

⁶⁵ International Integrated Reporting Council

⁶⁶ IIRC, “International Integrated Reporting Framework” [2013]

創造を伝達する統合報告を提唱した。フレームワークは、統合報告書の作成に関わる七つの指導原則と統合報告書に含めるべき情報（八つの内容要素）を規定している（表 12 参照）。なお、国際統合報告フレームワークは主として営利組織である企業を対象として作成されているが、公的セクター及び非営利組織への適用も可能としており、非営利組織の事業報告の在り方を考える上での参考とすることができる。

表 12 統合報告書の目的、指導原則及び内容要素

統合報告書の目的： 財務資本の提供者に対して、組織がどのように長期にわたり価値を創造するかを説明すること。	
指導原則	内容要素
A 戦略的焦点と将来志向	A 組織概要と外部環境
B 情報の結合性	B ガバナンス
C ステークホルダーとの関係性	C ビジネスモデル
D 重要性	D リスクと機会
E 簡潔性	E 戦略と資源配分
F 信頼性と完全性	F 実績
G 首尾一貫性と比較可能性	G 見通し
	H 作成と表示の基礎

出典：IIRC 国際統合報告フレームワーク

11.5 表 13 に示すとおり、我が国における各非営利法人の情報開示制度においても、事業報告書（又は同様の報告書）の開示が求められており、その内容の充実も図られてきた。その内容は、法人の基本情報、体制、主な事業の目的や概要、事業の進捗状況、地域ニーズへの貢献など多岐にわたる。今後は、利用者の情報ニーズを踏まえつつ非営利組織の事業報告において伝えるべき基本的な情報は何かを検討した上で、これらの開示事項も含めて、より体系的な整理を進めることが必要と考えられる。

表 13 我が国非営利法人制度における事業報告に関する要求事項抜粋

法人	法規制	報告書等	開示 ⁶⁷ が要求されている事項の概要
一般社団法人 一般財団法人	<ul style="list-style-type: none"> 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律⁶⁸第 123 条第 2 項、第 129 条及び第 199 条 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行規則⁶⁹第 34 条及び第 64 条 	事業報告	<ul style="list-style-type: none"> 一般社団法人、一般財団法人の状況に関する重要な事項 理事の職務執行が法令及び定款に適合することを確保する等のための体制整備についての決定又は決議があるときに、その内容の概要 なお、事業報告の内容を補足する重要な事項について附属明細書に記述することが求められる。
公益社団法人 公益財団法人	一般社団法人及び一般財団法人に関する法律に規定された事項に加えて、以下が適用される。 <ul style="list-style-type: none"> 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律⁷⁰第 21 条 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⁷¹第 27 条及び第 28 条 定期提出書類の手引き公益法人編（内閣府） 	事業計画書 事業報告	<ul style="list-style-type: none"> 実施予定の事業 併せて、資金調達及び設備投資の見込みを記載した書類の備置きが求められる。 法人の基本情報（目的、社員数等） 事業活動等（収支相償、公益目的事業比率等） 組織（社員、評議員、理事監事の総数や社員総会の開催状況等） 事業の一覧と事業の概要及び公益性
NPO法人	特定非営利活動促進法 ⁷² 第 28 条第 1 項及び第 3 項並びに第 30 条	事業報告書	法等の中では、事業報告書に記載すべき事項は定められておらず、自由記載が原則となっている。様式や記載例を示す所轄庁もあり、一般的には事業の内容（実施事業別の事業地、日時、従事者数、受益者、支出額等）や成果を記載する形となっている。
社会福祉法人	社会福祉法 ⁷³ 第 44 条第 2 項	事業報告書	開示事項に関する特段の定めはない。
	社会福祉法第 59 条第 1 項 「社会福祉法人の認可について」 ⁷⁴	現況報告書	事業、施設、組織、資産、関連当事者との取引、地域の福祉ニーズへの対応状況等
学校法人	<ul style="list-style-type: none"> 私立学校法⁷⁵第 47 条 「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）」⁷⁶ 	事業報告書	<ul style="list-style-type: none"> 法人の概要（例：設置する学校・学部・学科等、当該学校等の入学定員、学生数の状況、役員・教職員の概要等） 事業の概要（例：当該年度の事業の概要、主な事業の目的・計画、当該計画の進捗状況等） 財務の概要（例：経年比較等）

⁶⁷ 事務所への備置き及び（一部の）利害関係者への閲覧が認められる場合も含む。

⁶⁸ 平成 18 年法律第 48 号

⁶⁹ 平成 19 年法務省令第 28 号

⁷⁰ 平成 18 年法律第 49 号

⁷¹ 平成 19 年内閣府令第 68 号

⁷² 平成 10 年法律第 7 号

⁷³ 昭和 26 年法律第 45 号

⁷⁴ 平成 12 年 12 月 1 日 障第 890 号、社援第 2618 号、老発第 794 号、児発第 908 号 厚生省大臣官房障害保健福祉部長、社会・援護局長、老人保健福祉局長、児童家庭局長連名通知

⁷⁵ 昭和 24 年法律第 270 号

⁷⁶ 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

11 - 2 非営利組織の活動実績は、どのように伝達されるか。活動努力情報と活動成果情報は、どのような関係にあるか。

11.6 非営利組織の活動に関する情報ニーズとして、組織目的、活動計画及び活動実績（努力と成果）を挙げたが、活動目的と活動計画は将来に向けた情報、活動実績は過去の状況を説明する情報である。活動実績情報は、活動努力と活動成果に関する情報から構成される。

(1) 活動努力

11.7 活動努力は、活動の内容と資源投入（インプット）に関する情報によって表され、これについて、財務報告は重要な情報を提供する。フロー計算書である活動計算書においては、報告組織の主要な事業別にどの費用がどの程度発生したかが示されることを通じて、情報利用者は各期の資源投入の状況を理解できる。また、貸借対照表においても、ストック面でどのような資源配分がなされているかを情報利用者は読み取ることができる。これらの財務情報に加えて、人員配置や設備の状況等の投入資源に関する情報、さらに、各期の活動内容が非財務情報と関連付けて説明されることによって、情報利用者は活動努力の全体像をより良く理解できる。

(2) 活動成果

11.8 経済的な利益の稼得を目的とする企業においては、財務情報として提供される利益が重要な成果情報となるが、非営利組織は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ておらず、利益は成果情報とならない。非営利組織の活動成果は、どのように報告されるべきかが問題となる。

11.9 非営利組織は、公益又は共益に資することを目的とするが、個々の組織は、それぞれの設立背景となる、より具体的な組織目的を有する。また、非営利組織の資源提供者も、当該組織の使命を支持し、その活動目的が達成されることを期待し、その具体的な活動を支援するために財務その他の資源を提供するものと考えられる。したがって、資源提供者は、非営利組織の目的、計画及び成果に関心を有しているものと考えられる⁷⁷。

11.10 このような非営利組織の目的及び情報利用者のニーズを考えると、非営利組織の活動成果は、公益又は共益への貢献度合いによって表されることが望ま

⁷⁷ 内閣府が平成 25 年 6 月に実施した「NPO 法人に対する世論調査」（内閣府ウェブサイト）によれば、重要だと思う NPO 法人の情報として、「活動の目的」（61.2%）、「これまでの活動成果」（46.5%）、「今後の活動予定」（29.7%）及び「社会一般の評価」（29.7%）が上位の項目であった（括弧内は回答者の賛同率）。

しいが、これらの情報は財務諸表では提供されないことが多い。また、公益又は共益への貢献度合いを直接的かつ客観的に測定することには困難を伴う。むしろ非営利組織がどのような目的の下に、どのような活動を実施し、それによってどのような実績が上がったか、そして、これらの活動が組織目的の実現にどのように貢献しているかを、非財務情報（定量情報と定性情報の両方を含む。）を活用しながら報告することが、資源提供者によるより良い理解に資すると考えられる⁷⁸。

11.11 活動成果は、個別活動を通じて提供されたアウトプット（規模等）を表す情報と、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アウトカム（貢献）に関する情報とに分類できる（表14参照）。

(3) 活動努力と活動成果の一体的開示

11.12 活動努力と活動成果とは、相互に対応して関連性が明確になる形で開示されることが重要である。例えば、組織全体（エンティティ単位）の報告に加えて、同一の事業セグメントごとに財務報告とその他の事業報告を実施し、各事業セグメントについて、活動努力と活動成果の対応関係を明らかにする方法が考えられる。また、活動成果の状況に関して、当該年度の活動努力や外部要因を踏まえつつ分析した経営者の見解を示す方法も有用と考えられる。このように活動努力と活動成果とが相互に関連付けて報告されることによって、情報利用者は、組織活動の効率性についてより良い理解を得ることができる。

(4) 計画情報の重要性

11.13 本論点の冒頭で述べたように、活動実績情報は報告対象年度に関する実績を表す、いわゆる過去情報である。一方、寄付等の資源提供者には、その資源提供の意思決定に当たって、将来どのような活動がどのように実施されるのかを理解したいというニーズがある。したがって、非営利組織の将来の資源配分、活動内容に関する計画及び成果目標が伝達されることが重要となる。助成金等の提供に当たり、当該助成金等の対象となる個別事業の計画を示すことが一般に求められるが、組織全体の戦略及び計画が示されることによって、これらの個別活動の全体戦略の中の位置付け、実施の必要性及び実現可能性が、より良く理解できるはずである。

11.14 また、計画情報は、実績情報を理解する上でも重要な意義を持つ。外部の資

⁷⁸ 活動成果を表すために財務情報を活用することも考えられるが、これについては、更なる検討が必要である。

源提供者が、非営利組織の活動実績が期待された水準を満たすものであったか、また、改善の余地がないかを評価するに当たっては、実績情報を過年度に示された活動計画と対比して活動努力及び活動成果がどのような状況にあるかを理解できることが必要である（表 14 参照）。このような過去に示された計画との対比は、企業に比べて活動成果及び効率性の客観的な評価が難しいという非営利組織の特性から、重要な意義を持つ。

- 11.15 先述のとおり、活動努力について、財務諸表は（過去の）活動実績の財務面に関する情報は提供するが、将来の計画に関する情報は提供しない。活動努力計画を財務的に表す情報としては予算情報がある（表 14 参照）。予算は、非営利組織の理事会や評議員会といった機関における承認と評価のプロセスにおいて重要な意味を持つことには論をまたないが、外部報告の中で将来の活動努力に関する財務情報を、どの程度の詳細さをもって開示することが必要となるかについては、更なる検討が必要である。

表 14 努力と成果 / 計画と実績

	努力	成果（貢献）	
	インプット	アウトプット	アウトカム
計画	資源投入に関する計画 （例：予算概要、人員配置計画、設備計画）	提供された財貨やサービス量、受益者数等に関する計画	活動目的に対応する受益者への貢献度合いに関する計画
実績	財務：財務諸表に示される資源投入 非財務：人材、物資、設備等に関する物量基準の資源投入及びその記述的説明	上記に関する実績	上記に関する実績

非営利組織会計の発展に向けて

研究報告 25 号では、非営利組織向けの会計について共通的な枠組みを構築する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。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。また、一連の収斂プロセスを通じて、将来的な会計基準の共通化につなげることができる。

本論点整理では、主に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焦点を当てて検討を行ったが、これは、このモデル会計基準の開発に向けた基礎的な検討として位置付けることができる。今後の更なる対応として、本論点整理で取り上げた論点をより掘り下げた具体的な検討を進めるとともに、現行の各法人制度における会計上の取扱いとの関係についての整理を進める必要がある。会計の理論と実務的側面のみならず、政策的側面とそれに伴う情報ニーズを明確にし、個々の会計上の取扱いを検討していくことも必要となる。本論点整理を基礎に、幅広い関係者による議論が深まり、共通的な非営利組織の財務報告の在り方について検討が前進することを期待したい。

以 上