

非営利組織会計の基準統一化の方法

宮 本 幸 平

1. はじめに—考察の問題意識—

本稿の目的は、非営利組織の諸法人形態（ここでは、公益法人・社会福祉法人・NPO法人・学校法人の4形態）により個々に設定されている会計基準に対し、統一的な「表示」基準を設定するためのアプローチ方法の指定を行うことである。

現在わが国では、非営利組織の活動を記録・測定して情報を外部に開示する財務会計について、形態に対応して別々の基準が存在している。これに対し日本公認会計士協会（以下、JICPA）の非営利法人委員会は、平成25年に、非営利組織の統一的な会計フレームワークの構築に向けた考察を行い、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、JICPA [2013]もしくはJICPA 研究報告）を公表した¹⁾。

このなかでは特に、各会計基準に対しその専門的知識に基づいて横断的に理解・利用するのは困難であることが指摘される。そして、JICPA 研究報告が指向するのは、単独の専門的会計知識によりすべての法人形態の財務諸表査定が可能となることである。したがって当該報告では、非営利組織に共通の会計基準を設定するため、理論面での考察点および統一化のための具体的なアプローチ方法が説明されている。

そして筆者における一連の研究では、JICPA の考察を実践するための新たな視点として、企業会計の専門知識を持った情報利用者が、非営利組織会計に比べ多数存在することに着目している。即ち、企業における会計の制度、理論および実務は、非営利組織会計のそれよりも長きに渡る考察と実践のなかで培われたものであり、経理担当者、公認会計士、税理士など多数の専門家が輩出されているのは疑う余地のない所である。したがって、JICPA 研究報告が意図した非営利組織会計の統一化において、これを非営利組織会計と企業会計の統一化という観点から考察することも妥当と考えられる。そして、当該考察プロセスにおいては、統一化のためのベンチマークとして企業会計の諸基準を利用することができ、これとの調整による表示統一化が達成できれば、企業会計の専門知識による情報の横断的理解が可能となる。

本稿では、まず第2節において、形態の異なる各非営利組織の会計基準統一の意義、および非営利組織会計と企業会計の基準を統一することの意義について説明する。次に第3節で、各非営利組織の表示基準（即ち財務諸表の様式）を概観し、各々の特質と重要な表示の相違点を明らかにする。そして第4節で、JICPA [2013] が示した3つの「共通的な会計枠組み構築のアプローチ」の内容について分析し、非営利組織会計の表示基準の統一化（ひいては企業会計との統一化）に最も適合すると考えられるアプローチを措定する。

2. 非営利組織会計の基準統一化の意義

以上のとおり、本稿の考察目的は、諸非営利組織の会計基準における財務諸表の表示の相違点を明らかにしたうえで、これらを調整しつつ統一化を図るためのアプローチ方法を示すことにある。本節ではまず、法人形態別に存在する非営利組織会計の表示基準を統一することの意義と、非営利組織会計と企業会計の表示基準を統一する意義について説明する（本節では、JICPA [2013] からの引用および参照については、本文中括弧書きで頁のみを示す）。

2.1 非営利組織会計基準統一化の意義

JICPA [2013] によれば、近年わが国では、政府の財政健全化への強い要請とともに、福祉・医療分野などへの政策的な重点転換がみられ、非営利組織が担う役割に期待が寄せられている（1頁）。ところが、わが国の非営利組織の会計は、法人形態ごとに適用される会計基準が異なっており、かつその設定主体も別々であるため、それぞれの財務諸表を確認しようとしても、その横断的理解が難しい状況となっている（10頁）。とりわけ、外部の情報利用者にとっては複数会計基準の専門的知識を有することに相当の困難が生じ、利便性が阻害される可能性がある（10頁）。

このような状況に至ったのは、各会計基準が、所轄する官庁によってなかば独占的に設定・改正されてきたこと、官庁が管理・監督する際の利便性が重視されて一般の情報利用者のニーズに応えることに主眼が置かれなかったことに淵源がある（10頁）。法人形態ごとに非営利組織の事業内容が明確に異なり、かつ政府補助金が主たる資金源であり民間の資金提供が限定的であることから、組織による独自の会計基準設定に合理性が存在したものと斟酌される（10頁）。

しかし今日において、非営利組織を取り巻く外部環境は、民間からの資源提供を不可避とするところまで変化している（10頁）。したがって、非営利組織への民間からの資源流入を促して自立した経営を達成するためには、資源提供者のニーズに応え得るように、法

人形態を横断する会計の枠組みが必要となってくる（i 頁）。即ち、統一的な計算および表示規定に基づく財務諸表により、情報利用者が法人形態にとらわれることなく資源提供の意思決定を行うことを可能とする。したがって、このような社会環境の変化に伴い、非営利組織会計統一化の気運が高まったものと判断することができる。

2.2 非営利組織会計と企業会計の統一化の意義

それでは、非営利組織会計と企業会計とを統一化する意義とは一体何であろうか。ここで海外に目を転じてみると、アメリカやイギリスではわが国と対照的に、非営利組織会計基準の設定主体が企業会計と同一である。当該機関においては、非営利組織会計を専門的に取り扱う組織を別途に設置することによって、ステークホルダーのニーズを調整・反映する体制が整えられている（i 頁）。即ちこれらの国では、企業会計の基準を基礎としつつ、非営利組織の情報ニーズや固有の特性を反映したうえで、会計の規制が設定される（14頁）。より具体的には、財務報告目的や想定利用者についての営利企業と非営利組織の違いを明確にし、これを勘案しつつ企業会計の概念フレームワークおよび会計基準を一部修正する方法が採られている（14頁）。

アメリカの会計基準設定団体である財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board, 以下「FASB」と記す）の概念書第4号（1980）では、「いかなる特定種類の実体（例えば、非営利組織体または営利企業）についても独立した概念フレームワークを形成する必要はない」（FASB [1980], par. 1）のであり、「実体に対して目的適合性を有し、かつ一定の形態の実体にのみ適用されるような異なる報告の基本目的および諸概念のいずれについても適切な考慮を払うような、一つの統合された概念フレームワークを形成する」（FASB [1980], par. 1）ことを目標に掲げるべきと考えている。そして、非営利組織の会計を「特別な取り扱いを必要とする領域」（FASB [1980], par. 1）と認めながらも、概念フレームワークの統合を図るために、企業会計との間の基本目的の差異につき考察することが「はなはだ有用」（FASB [1980], par. 1）としている。即ち、企業会計に対し特別な取り扱いをすべき領域を明らかにしつつ、これを斟酌して可能な限り企業会計と統合された概念フレームワークおよび会計基準を設定すべきと FASB は考える。

また、当該研究の第一人者である R. N. Anthony は、投資者によって提供された資金と組織自らの活動によって生み出した資金とを区別しないフレームワークを非営利組織会計で用いることを提唱し、「この区分がなされれば、非企業会計の諸概念は企業会計の諸概念と首尾一貫したものになる。」³⁾と考えている。

したがって、以上で説明された所説に倣い、企業会計の諸概念・基準を基礎として非営

利組織のそれを設定することによって、企業会計の専門知識による情報の査定が可能になる。企業会計に係る制度・理論に関する専門知識は、今日において広く共有されるものであり、専門家並びに情報利用者が多数に及ぶことから、非営利組織会計がこれとの統一化を指向することにより、諸会計基準の横断的理解が一層容易になるものと期待できる。

3. 非営利諸法人の会計表示基準の相違点

以上により、法人形態ごとに存在する非営利組織会計の表示基準統一の意義、および非営利組織会計と企業会計の表示基準を統一する意義について説明された。それでは、各非営利法人の会計表示基準には如何なる相違点が存在するであろうか。もしこれが明らかになれば、そもそも表示統一化が可能であるか、可能とすれば考察・検討を必要とする対象は何か、について把握することができる。そこで本節では、各非営利法人会計における、活動業績の計算書（即ちフロー情報）および貸借対照表の表示基準の特質を明らかにし、伏在する基準の相違点についてまとめる（会計の計算構造においては、当該年度の活動によるフロー情報が認識・測定され、当期増減額が貸借対照表と連携することから、最初に活動業績の計算書、続いて貸借対照表について、各表示の特質と重要相違点についてまとめる）。

3.1 活動業績の計算書（フロー情報）の表示基準の特質

非営利組織会計における活動業績の計算書（フロー情報）では、実体である資産の増減もしくは活動成果による資源獲得、および負債の増減につき、その理由の価額が表示される。実体科目の当年度期末価額（ストック価額）が貸借対照表に計上されるが、当該期首価額を起点として期末価額に至った増減が、正味財産増減計算書に表示される。

（1）公益法人会計（公益社団・財団法人）

公益法人会計／正味財産増減計算書につき、公益法人会計基準・第3・1「正味財産増減計算書の内容」では、「正味財産増減計算書は、当該年度における正味財産のすべての増減内容を明りょうに表示するものでなければならない。」と規定される。そして、第3・2「正味財産増減計算書の区分」において、「正味財産増減計算書は、一般正味財産増減の部及び指定正味財産増減の部に分ち、更に一般正味財産増減の部を経常増減の部及び経常外増減の部に区分するものとする。」と規定される。

そして詳細につき、第3・3「正味財産増減計算書の構成」において、「一般正味財産増減の部は、経常収益及び経常費用を記載して当期経常増減額を表示し、これに経常外増減

に属する項目を加減して当期一般正味財産増減額を表示するとともに、更にこれに一般正味財産期首残高を加算して一般正味財産期末残高を表示しなければならない。指定正味財産増減の部は、指定正味財産増減額を発生原因別に表示し、これに指定正味財産期首残高を加算して指定正味財産期末残高を表示しなければならない。」とされる。

(2) 社会福祉法人会計

社会福祉法人の年度活動のフロー情報である事業活動計算書につき、会計基準では「当該会計年度における純資産のすべての増減内容を明りょうに表示するものでなければならない。」と規定され(第3章・1)、「サービス活動増減の部」、「サービス活動外増減の部」、「特別増減の部」及び「繰越活動増減差額の部」に4区分することが規定される(第3章・3)。また、事業活動計算書では法人全体の情報が表示されるが、事業区分の情報は「事業活動内訳表」及び「事業区分事業活動内訳表」において表示し、拠点区分別の情報については、「拠点区分事業活動計算書」において表示するものとする(第3章・5)。

(3) NPO 法人会計

NPO 法人会計基準Ⅲ・9において「活動計算書は、当該事業年度に発生した収益、費用及び損失を計上することにより、NPO 法人のすべての正味財産の増減の状況を明瞭に表示し、NPO 法人の活動の状況を表すものでなければならない。」と規定される。そして活動計算書の表示につき、経常収益、経常費用、経常外収益及び経常外費用に区分される。

経常収益は、NPO 法人の通常の活動から生じる収益で、受取会費、受取寄付金、受取助成金等、事業収益及びその他収益等に区分して表示する。経常費用は、NPO 法人の通常の活動に要する費用で、費用の性質を表わす形態別に把握し、人件費とその他経費に区分して表示される。経常外収益は、NPO 法人の通常の活動以外から生じる収益で、固定資産売却益等の臨時利益又は過年度損益修正益等が該当する。経常外費用は、NPO 法人の通常の活動以外から生じる費用又は損失で、固定資産売却損等の臨時損失又は過年度損益修正損等が該当する。

(4) 学校法人会計

学校法人会計では、基準第15条において、事業活動収支計算の目的として、教育活動、教育活動以外の経常的な活動とそれ以外の活動に対応する事業活動収入及び事業活動支出の内容を明らかにするとともに、基本金組入額を控除した当該年度の諸活動に対応する全ての事業活動収入及び事業活動支出の均衡の状態を明らかにするため、事業活動収支計算

を行うことが規定されている。

そして第16条において、事業活動収入は、当該会計年度の学校法人の負債とならない収入を計算し、事業活動支出は、当該会計年度において消費する資産の取得原価及び当該会計年度における用役の対価に基づいて計算することが規定される。さらに、事業活動収支計算は、事業活動収入と事業活動支出を対照して行うとともに、当該収入から支出の額を控除し、その残高から基本金組入額を控除して行うことが規定されている。

(5) 小括—重要な相違点—

表1は、公益法人、社会福祉法人、NPO法人、および学校法人の各会計における、活動業績の計算書の表示体系、および当該体系化の意義（含意）について説明したものである。

表1 活動業績の計算書の表示体系と意義

法人形態 (計算書名)	表示体系	表示体系の意義
公益法人会計 (正味財産増減計算書)	一般正味財産増減の部 ・経常増減の部 ・経常外増減の部 指定正味財産増減の部	・寄附者等の意思により当該資産の用途に制約があるものを指定正味財産とし、それ以外とを区分する。
社会福祉法人会計 (事業活動計算書)	サービス活動増減の部 サービス活動外増減の部 特別増減の部	・法人の事業活動（サービス活動）の成果表示を第一義とする。
NPO法人会計 (活動計算書)	経常損益 経常外損益	・当該事業年度に発生した収益、費用及び損失を計上することにより、NPO法人のすべての正味財産の増減の状況を明瞭に表示し、NPO法人の活動の状況を表す。
学校法人会計 (事業活動収支計算書)	教育活動収支 ・事業活動収入の部 ・事業活動支出の部 教育活動外収支 ・事業活動収入の部 ・事業活動支出の部 特別収支 ・事業活動収入の部 ・事業活動支出の部 基本金組入額	・教育活動に対応する事業活動収入及び支出の内容を明らかにする。 ・基本金に組み入れる額を控除した事業活動収入及び支出の均衡状態を明らかにする。

表より、4法人の表示体系を概観すると、NPO法人を除き、経常性を附帯する資産・負債の増減理由を表す項目と、それ以外の項目（公益法人では「指定正味財産増減」、社

会福祉法人では「特別増減」、学校法人では「特別収支」に峻別されている。

特に着目する点としては、学校法人会計のみ、基本金組入額が表示項目に設定されている。他方、公益法人会計やNPO法人会計では、基本金概念そのものが取り込まれていない。また、社会福祉法人会計では、当期活動業績のボトムラインから、基本金組入額が控除される。つまり学校法人会計では、基本金組入額を稼得利益と対応付ける。これに対し社会福祉法人会計では、企業会計の利益処分のように、当期の収支余剰額の一部を基本金に組み入れる計算・表示構造となっている。

また別の点として、NPO法人会計では、受取寄附金や受取補助金をすべて経常収益として表示する。これに対し他の法人では、一部が資本的収入、特別収入として分類・表示される。

3.2 貸借対照表の表示基準の特質

以上のように、非営利組織会計における活動業績の計算書（フロー情報）では、実体である資産および負債の増減につき、その理由・原因の価額が表示される。即ち、資産・負債の直接的な増減の理由（例えば土地受贈益や有価証券受贈益）、もしくは実体としての現金等の増減理由を示す損益フローの増減が表示される。そして当該実体の、年度における増減の結果が、貸借対照表に誘導・表示される。

（1）公益法人（公益社団・財団法人）会計

貸借対照表に関する公益法人会計の基準につき、第2・1「貸借対照表の内容」において、「貸借対照表は、当該事業年度末現在におけるすべての資産、負債及び正味財産の状態を明りょうに表示するものでなければならない。」と規定される。そして第2・2「貸借対照表の区分」において、「貸借対照表は、資産の部、負債の部及び正味財産の部に分かち、更に資産の部を流動資産及び固定資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に、正味財産の部を指定正味財産及び一般正味財産に区分しなければならない。なお、正味財産の部には、指定正味財産及び一般正味財産のそれぞれについて、基本財産への充当額及び特定資産への充当額を内書きとして記載するものとする。」と規定される。

貸借対照表に表示される資産は、法的な物権・債権を具備し、会計の資産能力の観点から換金性を持つものであり、流動資産と固定資産に区分される。そして固定資産の構成要素として、基本財産、特定資産、その他固定資産がある。「基本財産」とは、組織活動の維持・継続の基盤となるものであり、設立時の寄附行為・定款で基本財産と定めた土地・建物、および設立後に理事会で組入れることを決めた財産などである。会計的資産要件と

して、①元本が回収できること、②固定資産として常識的な運用益が得られる（もしくは使用価値を有する）こと、③投機的な性格を有するものでないこと、が挙げられる⁵⁾。そして、表示の取消しには理事会、主務官庁などによる承認が必要となる。

また、基本財産と同一段で表示される「特定資産」は、一定の目的のために積み立てている預金や有価証券などである。例えば主要科目である退職給付引当資産は、退職給付金を支払うためにストックされる特定預金のことをいう。

このように、公益法人会計／貸借対照表では、企業会計に見られる営業循環および1年基準に基づく流動・固定分類に止まらず⁶⁾、組織存立と活動継続の基盤となる資産を峻別するのが表示における特徴である⁷⁾。つまり、投資有価証券や土地などを「基本財産」として顕在化することで、情報利用者が財政基盤の程度を把握することが可能となる。

(2) 社会福祉法人会計

次に、社会福祉法人会計基準について、第4章「貸借対照表」では、「貸借対照表は、当該会計年度末現在におけるすべての資産、負債及び純資産の状態を明りょうに表示するものでなければならない。」とされ、「資産の部、負債の部及び純資産の部に分かち、更に資産の部を流動資産及び固定資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分しなければならない。」と規定される。

そして、資産の貸借対照表価額は、「原則として、当該資産の取得価額を基礎として計上しなければならない。受贈、交換によって取得した資産の取得価額は、その取得時における公正な評価額とする。」と規定される。

また、貸借対照表の純資産は、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するものとされる。「基本金」には、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を計上する。「国庫補助金等特別積立金」には、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(国庫補助金等)の額を計上するものとする。「その他の積立金」には、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事業活動計算書の当期末繰越活動増減差額から積立金として積み立てた額を計上するものとする。

(3) NPO 法人会計

NPO 法人会計基準では、基準Ⅲ・10において「貸借対照表は、当該事業年度末現在におけるすべての資産、負債及び正味財産の状態を明瞭に表示するものでなければならない。」とされる。

貸借対照表の表示科目について、「貸借対照表は、資産の部、負債の部及び正味財産の部に区分する。資産の部は流動資産及び固定資産に区分し、固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分する。負債の部は流動負債及び固定負債に区分する。」と規定される。

また、「資産の貸借対照表価額は、原則として、当該資産の取得価額に基づき計上しなければならない。ただし、資産の時価が著しく下落したときは、回復の見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。」と規定される。

（４）学校法人会計

学校法人会計基準において、貸借対照表の表示の特質は、資産の部が固定配列で、固定資産の部に「特定資産」（基本金引当特定資産）が表示される点である。また、純資産の部は、「基本金」（第1号から第4号）、および「繰越収支差額」（翌年度繰越収支差額）が表示される。

（５）小括—重要な相違点—

表2は、公益法人、社会福祉法人、NPO法人、および学校法人の各会計における、貸借対照表の表示体系および当該体系の意義について説明したものである。

このなかでは、学校法人会計における純資産の部の表示要素が、他法人と大きく異なっている。ここでの表示要素とは、基本金（第1号から第4号）と翌年度繰越収支差額である。即ち学校法人の特質として、長期的な教育研究活動を行うため校地および校舎等の基本財産を健全に維持する必要がある、当該財源を表す概念である基本金維持の状況が重要な表示要素と考えられている。

これに対し、公益法人会計の正味財産の部では、資金的資本である指定正味財産が表示される。また、社会福祉法人会計の純資産の部では、事業開始時に受け取った寄附金である基本金や、その他の積立金が表示要素となる。これらと比べて学校法人会計では、より明確に、基本財産の財源に対する表示に力点が置かれていることがわかる。

表2 貸借対照表の計算書の表示体系と意義

法人形態	表示体系	表示体系の意義
公益法人会計	資産の部 流動資産 固定資産 負債の部 流動負債 固定負債 正味財産の部 指定正味財産 一般正味財産	・正味財産の部を指定正味財産及び一般正味財産に区分。 ・指定正味財産及び一般正味財産のそれぞれについて、基本財産への充当額及び特定資産への充当額を内書きとして記載する。
社会福祉法人会計	資産の部 流動資産 固定資産 負債の部 流動負債 固定負債 純資産の部 基本金 国庫補助金等特別積立金 次期繰越活動増減差額	・純資産は、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する。
NPO 法人会計	資産の部 流動資産 固定資産 負債の部 流動負債 固定負債 正味財産の部	・資産の部、負債の部及び正味財産の部に区分する。資産の部は流動資産及び固定資産に区分し、固定資産は、有形固定資産、無形固定資産及び投資その他の資産に区分する。負債の部は流動負債及び固定負債に区分する。
学校法人会計	資産の部 固定資産 流動資産 負債の部 固定負債 流動負債 純資産の部 基本金 繰越収支差額	・資産の部が固定配列で、固定資産の部に「特定資産」（基本金引当特定資産）が表示される。 ・純資産の部は、「基本金」（第1号から第4号）、および「繰越収支差額」（翌年度繰越収支差額）が表示される。

4. 表示基準統一化に適合するアプローチ方法

以上により、法人形態別の財務諸表における表示基準の重要な相違点が明らかとなった。そこで、当該相違が内在するなかで企業会計との表示統一化を指向するためには、どのようなアプローチ方法をとるべきであろうか。以下ではまず、JICPA [2013] において示さ

れた「共通的な会計枠組み構築のアプローチ」の内容を分析する。そして、JICPA が例示する代替案（具体的には3つのアプローチ、後述）のなかから、非営利組織会計と企業会計の表示基準の統一化を指向するのに最も適合するアプローチ方法を指定する（本節では、JICPA [2013] からの引用については、本文中にカッコ書きで引用元を示す）。

4.1 JICPA [2013] が提示する会計基準統一へのアプローチ方法

JICPA [2013] では、非営利組織会計基準の統一化を図るための「共通的な会計枠組み構築のアプローチ」について研究され、基本枠組み共有アプローチ、モデル会計基準の開発アプローチ、会計基準共通化アプローチ、の3つがそこで提案されている。

「基本枠組み共有アプローチ」とは、非営利組織会計の「基本枠組み」を設定し、他方で各会計基準はこれと整合性を図る方式である。したがってここでは、従来の各会計基準がそのまま維持継承される。

「モデル会計基準の開発アプローチ」は、新たに開発されたモデルとなる「会計基準」に基づき、これまでに存在する各会計基準を統合的に改正するものである。したがってここでも、従来の各会計基準が基本的にはそのまま維持継承される。

これに対し、「会計基準共通化アプローチ」は、新たな「共通基準」を開発し、適用のための指針を法人形態ごとに設定するものである。ここでは、基本枠組みだけでなく、認識・測定・表示・開示などの会計基準についても共有される。

以上の3アプローチの各内容を要約すれば、基本枠組み共有アプローチは、現行の独自基準を尊重しつつ、設定された「基本枠組み」との調整を図ろうとするものである。あるいは、調整を図りつつ「基本枠組み」が設定される方法も想定できる。この場合は、現行の各会計基準が尊重されるため、それが大幅に変更されることは少ないと考えられる。また、会計基準共通化アプローチは、新たな「共通基準」を開発するものであり、それぞれの現行基準が大きく変更される可能性がある。つまり本来の、会計基準の統一化を⁸⁾ 目指すとするアプローチといえる。そして、モデル会計基準の開発アプローチは、その中間案と考えることができる。

そこで、JICPA [2013] において示された、各アプローチの利点と欠点をまとめたものが、表3である。

それぞれのアプローチの利点および欠点について見ていくと、「基本枠組み共有アプローチ」では、利点として現行の会計実務との連続性を確保できることが第一に指摘できる（58頁）。また欠点として、個別の会計論点への対応については、法人間で異なる処理となる可能性があることがわかる（58頁）。

表3 「共通的な会計枠組み構築のアプローチ」の利点・欠点比較

ア プ ロ ー チ	利 点	欠 点
基本枠組み共有アプローチ	・ 現行の会計実務との連続性を確保しつつ、法人相互の会計の整合性を図ることができる。	・ 個別の会計論点への対応については、法人間で異なる処理となる可能性がある。
モデル会計基準の開発アプローチ	・ モデルとなる基準によって、個別の会計論点に対し明確な指針を示すことが可能となる。 ・ 基本枠組み共有アプローチに比べ、非営利組織全体としての整合性をより高めた会計枠組み構築が可能となる。	・ 法人形態ごとに会計基準を設定するため、モデル会計基準が各会計基準にどの程度反映されるか不確実性が残る。
会計基準共通化アプローチ	・ 非営利組織全体で共通的な会計基準の適用が実現できる。	・ 特定の法人について、共通化された特性を適切に反映できない場合が生じ得る（会計基準レベルでの適用の柔軟性を高めつつ、整合性を確保し、個別の状況を反映し得る指針を開発することによって解決可能）。 ・ 現行実務との相違が大きくなる可能性がある。

出所：JICPA [2013]、57-60頁に基づき筆者が作成。

また「モデル会計基準の開発アプローチ」では、利点として、設定会計基準により個別の会計論点に対し明確な指針を示すことが可能となることが指摘される（59頁）。また欠点となるのは、法人形態ごとに会計基準が設定されるため、モデル会計基準が各会計基準にどの程度反映されるか不確実性が残ることである（59頁）。

そして「会計基準共通化アプローチ」では、利点として、非営利組織全体で共通的な会計基準の適用が実現できることが挙げられる（59頁）。また欠点として、特定の法人について共通基準が適切に反映できない可能性、および現行実務との相違が大きくなる可能性が指摘できる（59頁）。

本研究において、会計基準統一化の考察の対象は、認識・測定・表示・開示の各プロセスうち、表示基準についてである。そもそもの問題意識に立ち返ると、それは、法人形態別の会計基準設定に起因する、資金提供者（即ち情報利用者）による横断的理解の阻害への危惧にある。したがって、こうした観点からは、統一化のための3つのアプローチのうち、新たな共通基準開発を目途とする「会計基準共通化アプローチ」が妥当と考えられる。法人形態が異なる組織間で共通の表示基準が開発・規定されれば、政府機関や寄附者など

の資金提供者は、広範囲の組織のなかから提供先を選択することが可能となるからである。ただし、相違点の特質如何によっては、当該アプローチの適用が困難となる場合もあり得る。例えば、基本財産を維持するための財源に対する重要度の相違などが想定される⁹⁾。

それでは、いずれのアプローチをとることが、非営利組織会計の表示基準統一化のために適切であろうか。ここでは、本研究の目的が、非営利組織会計と企業会計との統一化を指向した表示基準・様式の指定にあることを勧奨し、表示基準統一化のために採用すべきアプローチについて、選択結論を導出する。¹⁰⁾

4.2 表示基準統一化のためのアプローチ方法の設定

前節（第3節）で明らかにされたとおり、公益法人・社会福祉法人・NPO法人・学校法人（以下、4法人）の各財務諸表における表示基準の主要な相違点は、①貸借対照表の正味財産の部における表示区分の相違、および②活動業績情報（フロー情報）における表示区分の相違である。そして前項（4.1）では、会計基準統一を図るための具体的なアプローチ方法が、JICPA [2013] に基づいて説明された。ここで挙げられた3アプローチの選択においては、認識・測定、計算構造、表示構造などの相違が大きければ「基本枠組み共有アプローチ」、小さければ「会計基準共通化アプローチ」を適用することが妥当と考えられる。それでは、企業会計との統一化を指向した非営利組織会計の統一化を図るためには、どのアプローチを用いることが最も適切であろうか。

前節（3.2）より、4法人それぞれの正味財産増減計算書および貸借対照表／正味財産の部を概観すると、2つの区分、即ち拘束性のある寄附金・補助金の区分とそれ以外の区分に峻別することが可能である。

しかし、財務諸表の表示統一化について考察するには、併せて、フロー計算書とストック計算書の連携構造についても考察する必要がある。なぜなら、表示様式と項目名が一見すると同じ場合でも、小計値や総計値の含意が異なる場合には、表示を統一したことにならないからである。

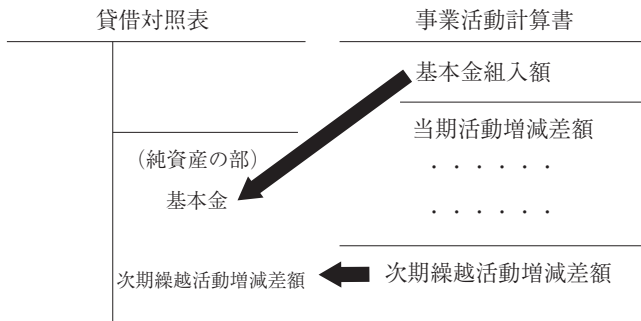
公益法人会計基準では、正味財産増減計算書における2区分（指定正味財産増減の部および一般正味財産増減の部）が貸借対照表／正味財産の部と連携し、社会福祉法人会計基準では、すべての総計が貸借対照表／正味財産の部と連携する。そして、学校法人会計基準では、事業活動収支計算書における2区分（基本金当期組入額および当年度収支差額）が貸借対照表／純資産の部と連携している。

そして、社会福祉法人会計と学校法人会計とでは、貸借対照表／正味財産の部において同様に基本金が表示されるが、当該財源（即ち振替元）が相違するため、フロー情報側の

表示様式 (ここでは基本金の表示位置) を統一化することはできない。

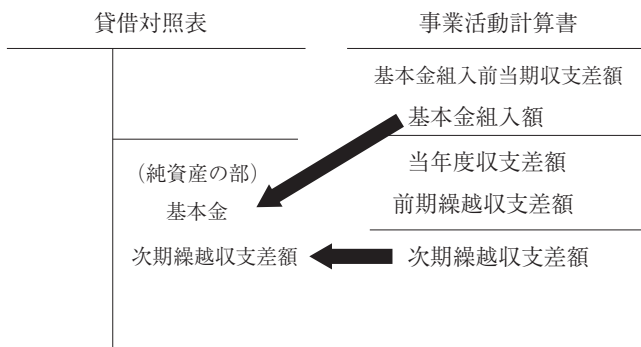
社会福祉法人会計の事業活動計算書においては、ボトムラインである次期繰越活動増減差額が、「当期活動増減差額 (経常増減差額+特別増減差額) + 前期繰越活動増減差額 + 基本金取崩額 + その他の積立金取崩額 - その他の積立金積立額」によって計算され、貸借対照表/純資産の部と連携する (図1)。

図1 社会福祉法人会計の連携構造



これに対し、学校法人会計の事業活動収支計算書においては、ボトムラインである次期繰越収支差額は、基本金繰入前当年度収支差額 (経常収支差額+特別収支差額) から基本金組入額を差し引いて当年度収支差額を計算し、これに前年度繰越収支差額を加えて算出される。そして、貸借対照表/純資産の部と連携する。

図2 学校法人会計の連携構造

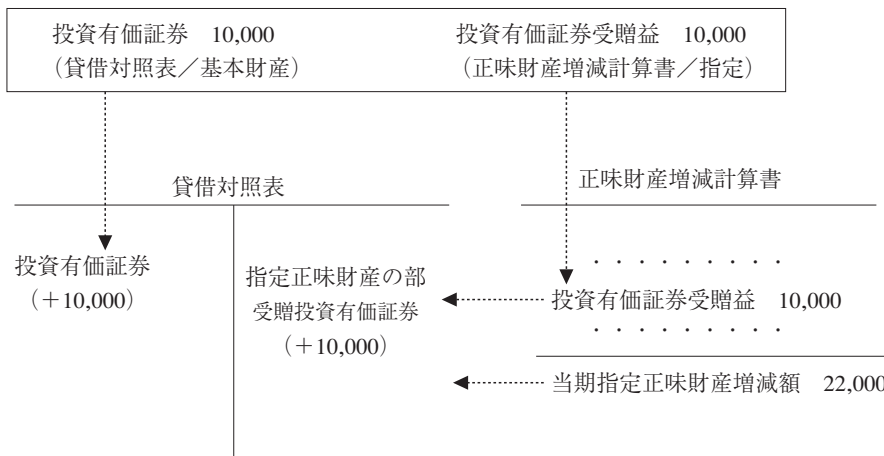


したがって、社会福祉法人会計では、基本金への組入が、当該期における活動の一部と見なされ、基本金への組入を前提として、年度の活動が行われるものと解される。これに対し学校法人会計は、基本金を、当期活動収支差額から控除する。活動収支差額として計算された価額が積極的数値であれば名目資本維持ができたことになり、この一部が基本金

へ組入れられる。これは、企業会計の利益処分近似するものと考えられることができる。したがって、以上のような2つのケースでは、区分変更（例えば基本金を2区分するなど）や名称変更のみでは、表示様式を統一することはできない。

また、公益法人会計基準では、貸借対照表と正味財産増減計算書の連携構造が特殊なものとなっている。「指定正味財産」として受入れた寄附金等の会計処理では、実体勘定を貸借対照表／資産／基本財産に計上するとともに、名目勘定を正味財産増減計算書／指定正味財産増減の部に計上する。例えば寄付により基本財産として債券10,000を受入れた場合、仕訳と連携は図3のようになる。

図3 指定正味財産と正味財産増減計算書の連携



複式簿記では、一取引で二つの勘定が設定され、最高で二つの計算書に当該取引価額を誘導・計上できる。しかしこの計算構造では、貸借対照表／指定正味財産の部において「受贈有価証券」勘定に価額を加算できない。なぜなら「投資有価証券受贈益」勘定が、すでに正味財産増減計算書に誘導・表示されているためである。そこで、実質的には価額の二重表示となるが、貸借対照表／指定正味財産で当該勘定を加算・表示することが公益法人会計基準で是認される。注解5では、「寄付によって受入れた資産（中略）は、当該受け入れた資産の額を、貸借対照表上、指定正味財産の区分に記載するものとする。また、当期中に当該寄付によって受け入れた資産の額は、正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部に記載するものとする。」と規定されている。しかし本来は、貸借対照表の項目（中項目）として受贈有価証券を表示すべきではない。

これに対し、社会福祉法人会計では、貸借対照表／純資産の部において、基本金や国庫補助金などが表示される。これはフロー計算書において収益計上したものを、費用で相殺

したものであり、この場合は二重計上にならない。

以上より、公益法人・社会福祉法人・NPO法人・学校法人の表示統一化において、貸借対照表／純資産の部および活動業績の計算書ともに、拘束性の有無を基準として2区分とすることが可能と判断される。ただし、連携構造が異なるため、表示要素の構成、および要素の含意が異なる。要素の構成の相違とは、公益法人会計基準における指定正味財産の部の、内訳要素の表示であり、本来表示できない項目を如何にするかが問題となる。また、表示要素の含意の相違とは、当年度収支差額における基本金の内包の有無である。こうした状況から、非営利組織会計基準の統一化を図るための基本枠組み共有アプローチ、モデル会計基準の開発アプローチ、会計基準共通化アプローチ、の3つのうち、最も理想的な会計基準共通化アプローチを適用することは難しいと考えられる。そして次善のものとして、各基準が整合化を図るための、モデル会計基準の開発アプローチが妥当なものと結論付けられる。

5. おわりに—考察のまとめ—

以上のとおり本考察では、法人形態ごとに設定されている非営利組織の会計基準につき、統一的な表示基準を設定するための、妥当なアプローチ方法が示された。

JICPA が例示する3つのアプローチ方法につき、言うまでもなく「会計基準共通化アプローチ」が最も理想的である。その利点として、非営利組織全体で共通的な会計基準の適用が実現できることが、JICPA 報告でも指摘されている。しかし欠点として、当該基準の導入により現行実務との相違が大きくなる可能性がある。本考察では、現行実務との相違が大きくなる、以下のケースが明らかにされた。

- ・学校法人会計基準では、基本金組入の後に当期活動の収支差額が表示され、社会福祉法人会計基準では、収支差額に対し（財源として）基本金が組み入れられる。
- ・公益法人会計基準では、指定正味財産の増減がフローとストックの計算書に二重表示される。これに対し、社会福祉法人会計および学校法人会計では、フロー計算書のボトムラインが貸借対照表／純資産の部と連携し、適正な表示である。

前者のケースでは、当期活動業績のボトムラインの含意が異なるため、表示項目名称を統一しても表示が実質的に統一されたことにはならない。また後者のケースでは、用途が拘束された正味財産のインフローが資本的フローと見なされ、当該価額がフロー計算書と同時にストック計算書にも表示される。即ち、貸借対照表／指定正味財産の部にも、内訳要素が表示される。こうした、本来は表示できない項目が存在するため、統一化のために

は当該点の検討が必要である。

以上の2点を斟酌すれば、4つの法人形態すべてに共通の表示基準を設定することは困難を伴うと考えられる。したがって本稿では、会計基準統一化のためのアプローチとして、「モデル会計基準の開発アプローチ」が最も妥当であると結論付ける。

注

- 1) 報告の冒頭では、少子高齢化の急速な進展に伴う福祉・医療サービスの需要増、個人間の所得格差の拡大や失業率の高まりに伴う生活困窮者への経済的・社会的支援、国際課題に対し行政区を超えた活動の広がりを、問題意識として挙げている（JICPA [2013]、要旨1頁）。
- 2) 本研究における、会計基準統一化の考察では、認識・測定・表示・開示の各プロセスうち、「表示」を対象とする。表示基準と様式が確定すれば、認識・測定された勘定の価額が、当該表示箇所に転記される。表示基準は、計算構造に影響を与えるが（例えば旧公益法人会計基準では、収支計算書と正味財産増減計算書を設定するため、一取引二仕訳の計算構造とされた）、価額を確定するための認識・測定基準と分離して考察することが可能である。
- 3) Anthony [1984]・佐藤訳 [1989]、117頁。
- 4) 貸借対照表／資産の部の表示科目は、流動資産、固定資産ともに、基本的にすべて換金性を持つ。企業の清算時は、資産を売却・換金して負債を返済し、残りの純資産を株主に配分する。
- 5) 新日本有限責任監査法人 [2009]、134頁。
- 6) 流動・固定に分類するための基準として、「営業循環基準」と「1年基準」がある。前者は、「材料→仕掛品→製品→売上債権」という営業循環の過程にある資産、および資産調達によって生じた仕入債務を流動資産・流動負債とする。後者は、1年以内に流出する見込の資産・負債を流動資産・流動負債とする。
- 7) 同様に特徴的な科目として、宗教法人会計／貸借対照表に「特別財産」がある。このなかには、本尊・神像など信仰上かけがえのない財産である「宝物」、宗教活動に用いられる道具である「什物」がある。また、「基本財産」の「土地・建物」は境内内のものに限定され、それ以外の「土地・建物」は「普通財産」に分類される。
- 8) ここで、「基本枠組み」と「共通基準」の具体的な相違点について、十分に考察する必要があることを指摘しておく。
- 9) またJICPA [2013]では、非営利組織会計の共通的な枠組み構築に向けた段階的なアプローチを提案する。これは、まず①非営利組織会計の基本枠組みを共有しながら個別会計基準の開発又は改正を行い、続いて②非営利組織のモデル会計基準開発を進め、収斂を進めながら、③非営利組織全体として会計基準の共通化を図るというものである（JICPA [2013]、60頁）。
- 10) 当該意義については、宮本 [2014]、第2章を参照。

参 考 文 献

Anyhony. R. N [1984], Future Direction for Financial Accounting, Dow Jones-Irwin, 佐藤倫正訳 [1989]『アンソニー財務会計論』白桃書房。

FASB [1980] *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, 平松一夫・広瀬義州訳 [1990] 『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社。

新日本有限責任監査法人 [2009] 『新公益法人会計と税務』中央経済社。

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

宮本幸平 [2014] 「企業会計との統一化を指向した非営利組織会計の表示妥当性考察」『非営利法人研究学会会誌』VOL. 16, 58-59頁。