

# NPO法人会計基準 [最終案] における正味財産の検討

日野修造

## A Study of Net Assets on NPO Accounting Standards [Considering the Final Report]

Shuzo Hino

(2010年11月26日受理)

### はじめに

2010年4月、NPO法人会計基準協議会<sup>1</sup>より、NPO法人会計基準 [最終案] (以下、基準とした場合は、NPO法人会計基準 [最終案] を指す) が公表された。内容は、NPO法人会計の性格と基本的考え方、NPO法人会計基準、NPO法人会計基準注解、および議論の経緯と結論の背景という構成である。実際の策定作業は、NPO法人会計基準協議会から諮問を受けたNPO法人会計基準策定委員会 (以下、策定委員会と略称する) によって行われた。委員のメンバーは24名で、研究者、実務家および助成団体等により構成されている<sup>2</sup>。

基準を策定するに際して策定委員会は、①市民にとって分かりやすい会計報告であること、②社会の信頼にこたえる会計報告であること、の2つを策定の基本方針として掲げて策定作業をスタートさせた。そして、そのためには正確性と複式簿記の採用が不可欠である (基準、NPO法人会計の性格と基本的考え方, par.2.p.2) と考えた。

さらに、策定委員会は複式簿記を前提として、「使途が特定された寄付、現物寄付、無償によるサービスの受け入れ及びボランティアによる役務の提供等のNPO法人と支援者との関係を会計報告の中に積極的に取り入れる」(基準、NPO法人会計の性格と基本的考え方, par.2.p.2) ことが重要だと考えて策定作業に着手した。

ここで重要だとされた内容はいずれも寄付に関す

るもので、次のように仕分けをすることができる。

- ①使途が特定された寄付
- ②現物寄付 (有形固定資産の寄付)
- ③役務の寄付 (無償のサービス・ボランティアによる役務の提供)

NPO法人を含む非営利法人は、多くの寄付を受け入れて事業活動を行う。また、その活動を継続するためには多くの支援者による寄付の継続的受け入れを模索して行かなければならないと考えられる。まず寄付を受け入れた際、その寄付の使用について拘束があるのかないかを、まず以て明確にしておかなければならない。つまり、使途が特定されているかないか (以下、使途制約の有無と呼称する) を明らかにする必要があると考えられる。例えば現物寄付についていえば、使途が特定された現物寄付と使途が特定されていない現物寄付があると考えられる。現金や現金同等物による寄付も同様である。役務の寄付については、すでに提供されているため今後の使用についてはその使途は特定されていないと考えられよう。

このように提供を受けた寄付について、まず以てその使途制約の有無を明らかにすることが重要だと考えられる。したがって、本稿では①使途が特定された寄付 (使途制約の有無) に焦点を当てる。具体的には、使途制約の有無が今回策定された基準において、どのように財務報告に反映されているかについて確認する。そして、あるべきNPO法人の財務報告について、その計算構造的側面から特に正味財

別刷請求先：日野修造，中村学園大学短期大学部キャリア開発学科，〒814-0198 福岡市城南区別府5-7-1

E-mail: hino@nakamura-u.ac.jp

<sup>1</sup> 全国18のNPO支援組織により発足したNPO法人会計基準協議会は、2009年3月よりNPO法人会計基準の策定作業を開始した。発足の経緯についてはNPO法人会計基準では次のように述べられている。

「国民生活審議会が2007年6月に公表した総合企画部会報告『特定非営利法人制度の見直しについて』の中で、NPO法人の会計基準がないため、NPO法人の計算書類が正確に作成されていなかったり、計算書類の記載内容に不備が見られたり、また、会計処理がまちまちでNPO法人間の比較が難しい」(基準、NPO法人会計の性格と基本的考え方, par.1.p.1)。これらの問題点が指摘されたことを受けて、発足したものである。

<sup>2</sup> これについては、基準のNPO法人会計の性格と基本的考え方の第1パラグラフに記されている。

産の区分について検討を行う。

検討は、第1章でまず、基準に示されている会計基準の目的を確認する。そして基準で述べられている正味財産の区分と使用制約の関係について確認する。また、正味財産の区分に関するその他の会計基準設定主体の見解も確認する。次いで第2章では、第1章で確認したその他の正味財産の区分に関する見解について、それら主張の意義を明確にする。ここでは特に、日本公認会計士協会の見解を中心に検討を行う。そして第3章で、それまでの確認・検討を踏まえて、あるべきNPO法人の財務報告（あるべきNPO法人の正味財産区分法）について、その計算構造的側面から検討を行う。

## 1. 使用制約の有無と財務報告

### (1) NPO法人会計基準の目的

使用制約の有無がどのように基準に反映されているのかについて議論する前に、基準で述べられているNPO法人会計基準の目的について確認しておく。これは、第2章で確認する日本公認会計士協会が示した非営利法人の財務報告の目的と対比し、それらの類似性を明らかにするためである（類似性については第2章で述べる）。

基準には次の5つが目的として挙げられている（基準、NPO法人会計基準,par.1,p.2）。

①NPO法人の会計報告の質を高め、NPO法人の健全な運営に資すること。

②財務の視点から、NPO法人の活動を適正に把握し、NPO法人の継続可能性を示すこと。

③NPO法人を運営するものが、受託した責任を適切に果たしたか否かを明確にすること。

④NPO法人の財務諸表等の信頼性を高め、比較可能にし、理解を容易にすること。

⑤NPO法人の財務諸表等の作成責任者に会計の指針を提供すること。

ここで述べられているのは、①会計報告の質の向上、②法人の継続可能性の開示、③受託責任情報の開示、④信頼性と比較可能性の向上、および⑤作成者への指針提供である。このうちの①、④および⑤については、これまでNPO法人会計基準が存在していなかった事実を照らして、当然の目的といえる。したがって、NPO法人の会計基準を策定するに際して、継続可能性と受託責任情報の開示がNPO法人会計基準の目的の特徴といえよう。

### (2) NPO法人会計基準における正味財産の区分

ここでは、基準における貸借対照表に関する記述に着目し、検討を行う。基準では、「資産、負債及び正味財産の状況を明瞭に表示するものでなければならない」（基準、NPO法人会計基準,par.10,p.4）と述べられている。そして、NPO法人会計基準注解（以下、注解と略称する）の2「貸借対照表の表示方法および計上額」の箇所、「資産、負債及び正味財産の部に区分する」（基準、注解,par.9,p.9）と述べている。つまり、資産・負債については企業会計と同じ区分表示であるが、純資産については正味財産として、その呼称が異なることを意味する。

さらに詳細に見てみると、「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」（基準、注解,par.9,p.9）とある。ここまでは、純資産を正味財産と呼称する点が異なるだけである。この点については、呼称の問題であるため、重要な違いとは考えられない（以下、引用する文献の記述に従うため、純資産と正味財産という用語を併用することになる）。

そこで、正味財産の内容を見てみると、注解2（第9パラグラフから第16パラグラフ）には記述がない。記述があるのは注解5「使途が制約された寄付等の内訳の注記」と注解6「使途が制約された寄付等で重要性が高い場合の取り扱い」の箇所である。

NPO法人を含む非営利法人は、寄付を継続的に受け入れ、それを財源として社会のニーズにこたえるサービスを提供し続けて行くことが重要だと考えられる。しかし、その寄付には寄付者等の資源提供者が課した、提供資源への使用制約がある場合がある。つまり使途が特定されている場合がある。この割合は、法人によって異なると思われるが、相当割合の寄付等にこの使用制約があると考えられる。これらの使用制約について、基準は「使途が制約された寄付等の内訳注記は以下のように行う」（基準、注解,par.21,p.11）として、3つの例<sup>3</sup>を示している。つまり、基準では貸借対照表における正味財産の部には区分は設けず、注記において、その詳細を記述するという形式を採っていることになる。

しかし、使途に制約がある寄付等で重要性が高いと判断された寄付等については、別の取り扱いがあることを示唆している。注解6では、「使途が制約された寄付等で重要性が高い場合には、次のように処理する」（基準、注解,par.22,p.11）と述べ、「貸

<sup>3</sup> 注解5では、(1) 使途が制約された寄付金の額、(2) 制約の解除額、および(3) 返還義務のある助成金及び補助金の取扱いについて例示されている。

借対照表の正味財産の部を、指定正味財産及び一般正味財産の部に区分する」(基準, 注解, par.21, p.11) としている。つまり、基準では、法人が重要性が高いと判断した場合のみ、貸借対照表の正味財産の部に区分を設けるようになっている。

図表 1 は、基準に示される別表 1、別表 2 および様式 2 に基づき NPO 法人の貸借対照表を示したものである。資産の部、負債の部については、そのほとんどが企業会計と同様であるといえる。しかし、正味財産の部は前期繰越正味財産と当期正味財産増減額という 2 つの項目が記されている。企業会計とは異なるものとなっている。

図表 2 は、基準に示される別表 1、別表 2 および様式 2 に基準の注解 22 の記述を加味して作成したものである。資産の部と負債の部は図表 1 と同じであるが、正味財産の部が異なる。正味財産の部は、寄付者等の資源提供者が課した提供資源への使用制限の有無によって区分(以下、この区分方法を使用制限の有無によって区分する方法と略称する)されている。まず、大きく指定正味財産と一般正味財産に区分されている。前者が使用制限がある寄付等に相当する正味財産の部分である。そして、後者が使用制限がない寄付等に相当する正味財産の部分である。これらの正味財産の部分はさらに、前期繰越額と当期増減額にそれぞれ区別して表示されている。

図表 1 使用制限のある寄付等を注記する方法による貸借対照表

図表 1 使用制限のある寄付等を注記する方法による貸借対照表

貸借対照表  
××年×月×日から××年×月×日まで (単位:円)

科目	金額	科目	金額
<b>I 資産の部</b>		<b>II 負債の部</b>	
1. 流動資産		1. 流動負債	
現金預金	×××	短期借入金	×××
未収金	×××	未払金	×××
債権資産	×××	前受金	×××
短期貸付金	×××	借入金	×××
仮払金	×××	預り金	×××
立替金	×××	<b>流動負債合計</b>	×××
〇〇特定資産	×××		
貸倒引当金(△)	(△)×××	2. 固定負債	
<b>流動資産計</b>	×××	長期借入金	×××
		退職給付引当金	×××
2. 固定資産		<b>固定負債合計</b>	×××
(1)有形固定資産		<b>負債合計</b>	×××
建物	×××		
構築物	×××	<b>III 正味財産の部</b>	
車両運搬具	×××	1. 流動正味財産	
什器備品	×××	前期繰越正味財産	×××
土地	×××	当期正味財産増減額	×××
繰越仮勘定	×××	<b>正味財産合計</b>	×××
<b>有形固定資産計</b>	×××		
(2)無形固定資産			
ソフトウェア	×××		
<b>無形固定資産計</b>	×××		
(3)投資その他の資産			
敷金	×××		
長期貸付金	×××		
長期前払費用	×××		
〇〇特定資産	×××		
投資その他の資産計	×××		
<b>資産合計</b>	×××	<b>負債及び正味財産合計</b>	×××

出所)『NPO法人会計基準[最終案]』別表1、別表2、および様式2に同基準注解22の記述を考慮して、筆者が作成。

図表 2 正味財産を使用制限によって区分する方法による貸借対照表

貸借対照表  
××年×月×日から××年×月×日まで (単位:円)

科目	金額	科目	金額
<b>I 資産の部</b>		<b>II 負債の部</b>	
1. 流動資産		1. 流動負債	
現金預金	×××	短期借入金	×××
未収金	×××	未払金	×××
債権資産	×××	前受金	×××
短期貸付金	×××	借入金	×××
仮払金	×××	預り金	×××
立替金	×××	<b>流動負債合計</b>	×××
〇〇特定資産	×××		
貸倒引当金(△)	(△)×××	2. 固定負債	
<b>流動資産計</b>	×××	長期借入金	×××
		退職給付引当金	×××
2. 固定資産		<b>固定負債合計</b>	×××
(1)有形固定資産		<b>負債合計</b>	×××
建物	×××		
構築物	×××	<b>III 正味財産の部</b>	
車両運搬具	×××	1. 指定正味財産	
什器備品	×××	前期繰越指定正味財産	×××
土地	×××	当期指定正味財産	×××
繰越仮勘定	×××	<b>指定正味財産計</b>	×××
<b>有形固定資産計</b>	×××	2. 一般正味財産	
(2)無形固定資産		前期繰越一般正味財産	×××
ソフトウェア	×××	当期一般正味財産増減額	×××
<b>無形固定資産計</b>	×××	<b>一般正味財産計</b>	×××
(3)投資その他の資産		<b>正味財産合計</b>	×××
敷金	×××		
長期貸付金	×××		
長期前払費用	×××		
〇〇特定資産	×××		
投資その他の資産計	×××		
<b>資産合計</b>	×××	<b>負債及び正味財産合計</b>	×××

出所)『NPO法人会計基準[最終案]』別表1、別表2、および様式2に同基準注解22の記述を考慮して、筆者が作成。

(3) その他の純資産 (正味財産) 区分法

非営利法人の純資産の部 (正味財産の部) の区分については、いくつかの異なる考え方<sup>4</sup>がある。公益法人会計基準では、使用制限の有無により、正味財産を指定正味財産と一般正味財産に区分している。これは基準の注解 22 で述べられている重要性が高い場合の寄付等と同じ区分だといえる。これに対して、日本公認会計士協会 (以下、公認会計士協会と略称する) の見解では、非営利法人の純資産 (正味財産) は、永久制限純資産、一時制限純資産および非制限純資産の 3 つに区分することが推奨されている。これはアメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards board: 以下、FASB と略称する) の非営利組織体会計基準に準じた区分だといえる。FASB は非営利法人の純資産 (正味財産) を Permanently restricted net assets, Temporarily restricted net assets および Unrestricted net assets に区分するとしている<sup>5</sup>。

次に、正味財産を使用制限の有無によって区分する意義を明確にする目的で、公認会計士協会が非営利法人の純資産 (正味財産) の区分についてどのような見解を示しているかについて、財務報告の目的も含めて概観してみることにする。また、必要に応じて、公認会計士協会の見解を補足するために、FASB の見解についても確認を行う。

<sup>4</sup> この点については日野 [2006] および [2008] で検討している。

<sup>5</sup> FASB の財務会計概念フレームワーク第 6 号『財務諸表の構成要素』(Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements) では、「非営利組織体の純資産は、三つの排他的な区分、すなわち永久拘束純資産、一時拘束純資産および非拘束純資産に分けられる」(FASB [1985], par.91: 平松・広瀬 [2002]) と述べられている。



## 2. 公認会計士協会の純資産（正味財産）についての見解

### (1) 財務報告の目的

公認会計士協会（以下、公認会計士協会と略称する）が公表した「非営利法人会計の現状と展望」『非営利法人委員会研究資料第3号』によると、財務報告の対象について「法人の情報を容易に入手することができない外部の利害関係者を対象とする」（日本公認会計士協会〔2008〕,p.5）と述べられている。これは基準が述べている「市民に対する情報公開」という策定の前提についてもいえることである。つまり、市民は法人の情報を容易に入手できる立場にないということである。

また公認会計士協会は非営利法人の財務報告の目的として次の3点を挙げている（日本公認会計士協会〔2008〕,p.5）。これはアメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards board：以下、FASBと略称する）の見解とほとんど同じである<sup>6</sup>。

①経済的資源提供者の意思決定に資する情報を提供すること。

②法人の提供する用益及び用益提供能力の継続性について評価できる情報を提供すること。

③法人の管理者の受託責任が明確となる情報及び業績の評価に役立つ情報を提供すること。

これらを目的として掲げた理由として公認会計士協会は、寄附者等の資源提供者は「法人の行う事業に賛同し、当該事業に有効に使用されること、当該事業の一助となることを期待して経済的資源（寄附金等）を提供する」（日本公認会計士協会〔2008〕,p.5）と述べている。これに答えるために受託者側は、経済的資源を提供するための意思決定に有用な財務情報を提供し、継続的な寄附等の受け入れを円滑化させる必要があろう。また、「非交換取引によって提供された経済的資源に対して法人の管理者は受託責任を負っている」（日本公認会計士協会〔2008〕,p.5）とも述べている。

ここに挙げられている目的の根幹をなすものは用益提供の継続性と受託責任に関する情報公開である。これらの内容は全てNPO法人会計基準でも述べられているものである。したがって、NPO法人

会計基準の目的と公認会計士協会が述べている非営利法人会計の目的とは、ほぼ同じであるといえる。このことから、公認会計士協会が示した非営利法人会計に対する見解は、NPO法人会計にも適用しうるといえるであろう。

### (2) 純資産（正味財産）区分の意義

また、公認会計士協会は非営利法人会計が企業会計と異なる点として、「民間非営利法人として社員等による持分のない法人は、『財務諸表の構成要素』のうち純資産が企業会計と異なる」（日本公認会計士協会〔2008〕,p.5）と述べている。また、会計基準の策定について「企業会計に依拠できる箇所については重複記載を避け、依拠する旨の包括的な記述」（日本公認会計士協会〔2008〕,p.6）を行い、「企業会計とは異なり別個に規定すべきものについて記載を行い整理する必要がある」（日本公認会計士協会〔2008〕,p.6）と述べている。そして、公認会計士協会は、純資産（正味財産）の区分が企業会計と異なるとしている。

公認会計士協会は貸借対照表の純資産（正味財産）の区分について、「寄附者等の経済的資源提供者の意思決定を反映した区分を行うことが必要」（日本公認会計士協会〔2008〕,p.6）であると述べている。また、そのことは「管理者の受託責任を解明することとなる」（日本公認会計士協会〔2008〕,p.6）と述べている。<sup>7</sup>

このような見解に基づいて、公認会計士協会は「寄附者の意思により、永久制限純資産（Permanently restricted net assets）及び一時制限純資産（Temporarily restricted net assets）の区分を設け、それ以外の法人に帰属する部分を無制限純資産（Unrestricted net assets）とする方法」（日本公認会計士協会〔2008〕,p.6）があると述べている。

このように、公認会計士協会は非営利法人会計における純資産（正味財産）の区分については、受託責任情報開示の観点から、寄附者等の経済的資源提供者の提供資源に対する使途制約に従って、純資産（正味財産）を区分することを推奨している。そして、そうすることが、寄附者等の資源提供意思決定に有用な財務報告になると考えている。このことから、NPO法人会計を含む非営利法人会計における

<sup>6</sup> FASBの財務会計概念フレームワーク第4号『非営利組織体の財務報告の基本目的』（Statement of Financial Accounting Concepts No.4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations）でも、ほぼ同じ目的が挙げられている。

<sup>7</sup> 純資産を経済的資源提供者の提供した資源に対する使途指令に従って区分することが、管理者の受託責任の解明に繋がるとするこの見解は、日野〔2008〕で詳細に検討している。



正味財産は、用途制約の有無によって区分することが重要であるといえるであろう。

次に、活動計算書について見てみることにする。活動計算書とは企業会計でいう損益計算書に相当するものである<sup>8</sup>。

### (3) 活動計算書の意義

公認会計士協会は非営利法人の活動計算書について、「損益計算書構造の計算書においても寄附者等の意思に基づいて区分表示することが管理者の受託責任を解明することになる」（日本公認会計士協会 [2008] ,p.6）と述べている。つまり、永久制限純資産、一時制限純資産および無制限純資産それぞれの増減を区別して開示する計算書を作成することを推奨している。

貸借対照表との関係でいえば、まず、永久制限純資産、一時制限純資産および無制限純資産それぞれの増減計算を行う。そしてその増減残高を貸借対照表の純資産の3つの区分（永久制限純資産、一時制限純資産および無制限純資産）に、それぞれ振り替えることになる。

公認会計士協会はこのように会計処理することで、非営利法人の受託責任情報の開示が可能になると考えている<sup>9</sup>。ここでも、正味財産を用途制約の有無によって区分することの重要性が確認できる。

### (4) 法人の継続可能性

ここまでは受託責任情報に関するものがほとんどであり、法人の継続可能性に関する検討は不十分である。本稿は正味財産の区分を中心に論じている。したがって、検討は公認会計士協会が推奨する非営利法人の純資産（正味財産）の区分に関して記述してある箇所を中心に検討した。そこには法人の継続性との関連はほとんど述べられていない。

しかし、公認会計士協会が参考にしたと考えられるFASBの会計概念フレームワークには、継続性の評価と純資産（正味財産）の区分との関係についての記述がある。それは「ある組織体が総計として純資産を維持しているかどうかということよりも、ある区分の純資産を維持しているかどうかということのほうが重要である」（FASB [1995] ,par.106 : 平松・広瀬 [2002] ,p.336）という記述である。つまり、純資産（正味財産）の維持を各区分ごとに

確認することで継続性の判断ができということである。例えば、短期的な活動の継続性を見る場合、用途制約のない活動資源の流入と流出が、各年度で均衡しているかどうかを確認することで判断できるであろう<sup>10</sup>。また、中・長期的継続性を見る場合は、用途制約のある活動資源で確認することができるであろう。ここでもやはり、正味財産を用途制約の有無によって区分することの重要性が確認できる。

## 3. 受託責任情報開示と信頼関係構築のための計算構造

これまで述べてきたように、NPO法人を含む非営利法人の財務報告の目的は、受託責任情報の開示と法人の継続性を評価できる情報の開示に焦点が当てられている。そして、寄附者等の資源提供者が課した提供資源への拘束を、いかに財務報告に反映させるかが大きな課題である。これは正味財産の区分と大きく係わることになる。したがって、ここでは受託責任と法人の継続性を念頭に置き、あるべき正味財産の区分を計算構造的側面から検討を行う。

### (1) 受託責任情報と正味財産

NPO法人を含む非営利法人の受託責任について考えてみる。寄附者はなぜ、NPO法人などの非営利法人に寄付を行うのかというと、「寄附者は、NPOの社会的貢献性と価値を認めるからこそ寄付をする」（田中 [2008] ,p.89）と考えられる。そして、「寄付をもらうNPO側にもかなりの説得力がもためられる」（田中 [2008] ,p.89）ことになる。社会的貢献性と価値については、財務情報以外の情報によるところが大きいと考えられる。このことについてはFASBも「利益提供の成果を測定する能力は、特に計画の結果については、一般的に未開発である」（FASB [1980] ,par.53 : 平松・広瀬 [2002] ,p.24）と述べている。したがって、現時点で財務会計が果たす寄附者等への説得力としての役割は、寄附者等から受託した財産を適切に運用したかどうかを報告することが重要になると考えられる。すなわち、受託責任情報の開示が財務会計が担う重要な役割ということになる。

公認会計士協会が非営利法人の純資産（正味財産）を資源提供者が課した提供資源への用途制約に従っ

<sup>8</sup> 非営利法人の活動計算書については日野 [2003] pp.85-87で詳細に検討している。

<sup>9</sup> 非営利法人の受託責任情報の開示については日野 [2008] で詳細に検討している。

<sup>10</sup> ただし、単年度のみで流入と流出の均衡がとれていなくても、すぐに継続不能というわけではない。ここでは、その状況が続くと、法人の継続性が危ぶまれるということである。

て3つに区分するとしたのは、F A S Bの財務会計概念フレームワークや財務会計基準書に影響を受けていると考えられる<sup>11</sup>。また、F A S Bのこれらの書類は、ロバート・N・アンソニー（以下、アンソニーと略称する）の影響を受けている<sup>12</sup>。

アンソニーは、非営利法人の財務情報利用者の情報ニーズを①財務的生存力（financial viability）<sup>13</sup>、②使途指令等への準拠性（fiscal compliance）、③管理者の管理業績（management performance）、および④提供したサービスのコスト（cost of services provided）の4つに一般化している（Anthony [1978], pp.48-52）<sup>14</sup>。このうちの①から③については、正味財産を資源提供者が課した提供資源への使途制約に従って区分することが最良の情報提供手法であるといえる。例えば、使途指令への準拠性や管理者の受託財産の管理業績は、提供を受けた資源を使途制約に従って区別し、その増減計算を行い、その結果を貸借対照表の正味財産の区分に反映させる処理を経て財務報告することで、開示できる。この手法が最良であるとする根拠の詳細については、日野 [2006] で詳細に検討しているので、そちらを参照いただきたい。

しかし、基準では正味財産を使途制約の有無によって区分する方法を採るのは、受け入れた寄付等が重要な場合に限定している。これだと、重要であると判断した寄付等が存在する場合だけ、制約のある正味財産と、制約のない正味財産の区分を設けることになる。つまり、重要であると判断された寄付等のみを使途制約に従って分類計算し、そして、重要ではないと判断された寄付等は何の分類も行われずまとめて、計算が行われことになる。

基準では、正味財産を使途制約によって区分する方法を採るのは、「当該寄付が重要な場合に限り、したがって、注記を行う法人が大半になると見込まれる」（基準, par.44, p.35）と述べられている。現時点では、制約のある寄付等については、注記

によって開示することになる。そうすると次の点で問題があると考えられる。

①寄付者等との信頼関係の構築

②重要性の判断基準

③組織体の継続性の判断

④使途が特定された寄付の積極的開示

次にこれら問題点について、一つずつ見て行くことにする。

## （２）問題点の検討

### ①寄付者等との信頼関係の構築

寄付者等の資源提供者は、社会的貢献性や価値があると認めた法人に資源を提供する。その中には、特定目的のため、または特定の時期にその提供資源を使用するように求めたものもあると考えられる。そのような思いが込められた資源であるにもかかわらず、注記で済まされる寄付等と、使途制約の有無によって区分する方法により、受託責任遂行状況が開示される寄付等が存在することになる。正味財産の部を使途制約の有無によって区分すれば、それぞれの区分ごとに、維持されているかどうかの評価が財務諸表本体で可能になる。注記による場合よりも受託責任遂行状況を評価する上で有用な財務報告となる考えられる。それは、正味財産を使途制約の有無によって区分する方法を用いるということは、寄付を受け入れた時点で使途制約の有無によって明確に区別した複式簿記による計算構造に支えられているからである。

寄付者等の資源提供者との信頼関係を構築し、継続的に資源の提供を受けるためには、注記する方法では不十分だと思われる。また、注記する方法と、正味財産を使途制約によって区分する方法が併存すると、法人間の比較可能性の面でも問題があると思われる。例えば、ある寄付者が2つのNPO法人に寄付を提供したとする。そして、提供を受けたNPO法人の一方が注記する方法を採り、もう一方が正

<sup>11</sup> 日本公認会計士協会 [2008] では、非営利法人の純資産（正味財産）の区分や事業活動計算書の計算構造に関する記述がある。その記述に対する注記（注5～注9）の箇所に、F A S Bの財務会計概念フレームワークおよび会計基準書を引用したことが記されている。

<sup>12</sup> F A S Bは非営利法人の財務会計概念フレームワークを作成するに先立ち、ハーバード・ビジネス・スクールのアンソニー教授に、非営利法人の会計について調査を依頼している。そしてその調査結果はFinancial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issuesという報告書にまとめられた。これに基づいて、F A S Bは非営利法人の財務会計概念フレームワークを作成している。ただし、アンソニーとF A S Bの間には対立しているところが多く存在する。この対立構造については、日野 [2010] で検討している。

<sup>13</sup> 財務的生存力とは、非営利法人が「社会に対しサービスを継続して提供するために、財務的に保持して行かなければならない能力」（若林 [2002], p.26）である。NPO法人会計基準の目的で述べられているNPO法人の継続可能性と同じ概念と考えられる。

<sup>14</sup> この点については、日野 [2006], p.109、池田 [2000b], p.267、および若林 [2002], pp.15-17で解説されている。

味財産を用途制約の有無によって区分する方法を採っているとする。その場合、どちらの法人が自分が提供した資源を責任を持って管理・運用しているか、簿記・会計の知識があれば容易に判断できるであろう。

## ②重要性の判断基準

法人が受け入れた寄付等に対して、何を根拠に重要である、重要でないの判断をするのかが、極めて困難であり、曖昧になってしまう可能性があると考えられる。一定金額以上の寄付等にするのか、行政機関からの委託事業にするのか、一定規模以上の法人にするのか、あるいは、ある特定のプロジェクトに対する寄付に限定するのかなど、様々な判断基準が考えられる。しかし、重要性の判断基準が基準の中に示されていない状況下で、法人の意思に任せるのでは、①の問題と同様に比較可能性や信頼性の面で問題が生じると考えられる。正味財産を用途制約の有無により区分表示していない財務諸表を見た寄付者等の資源提供者は、自分が提供した寄付等が重要でないと判断されたと解釈するかも知れない。寄付者等の資源提供者の思いを汲むと、重要性の判断は容易なことではないと考えられる。

## ③組織体の継続性の判断

法人の自由な意思で各プロジェクトに投入できる資源は、一般正味財産を増大させる寄付等（用途制約がない寄付等）である。したがって、一般正味財産の減少分は、一般正味財産を増大させる寄付等の受給によって賄われる必要がある。もし、これが指定正味財産（制約付きの寄付等）で賄われているとすれば、法人が提供するサービスの質や量に悪影響を及ぼす可能性がある。例えば、制約付きの寄付等で制約のない寄付等を賄っているのであれば、それだけ法人の運営が窮屈になる可能性があるということである。

非営利法人は制約のない資源が多ければ多いほど、財務的弾力性<sup>15</sup>が高いと考えられる。財務的弾力性とは、法人の自由意思でサービスの提供に使用できる資源が多いほど高いとされる。つまり、財務的弾力性とは資源使用の自由度である。財務的弾力性が高い法人は、それだけ制約のない中で、その法人が掲げる使命を遂行できることになる。これはその法人の財務的な活力を評価する指標といえる。用途制約がある寄付等は、やがては自由に使用できるようになるもので、将来的なサービスの提供に使用される資源や、当該法人の財務的基盤として永久

に維持しておく必要がある資源である。

これらの資源に相当する正味財産をそれぞれ区別して開示し、その維持状況を評価することによって、組織体の継続能力の評価が可能になると考えられる。

## ④用途が特定された寄付の積極の開示

策定委員会は、用途が特定された寄付などについて、NPO法人と支援者との関係を会計報告の中に積極的に取り入れるとしている。しかし、策定委員会は公益法人会計基準を例に挙げ、「公益法人会計基準は、指定正味財産についてはそれに対応する資産との厳密な結びつきを要求」（基準、議論の経緯と結論の背景 ,par.44,p.35）しているが、「NPO法人の場合はそれは難解に過ぎるので、そこまでは求めない」（基準、議論の経緯と結論の背景 ,par.44,p.35）としている。また別のパラグラフでは「アメリカの会計基準や公益法人会計基準の方法は難解で、はたしてNPO法人に理解してもらえるかについて疑問視する声が多く」（基準、議論の経緯と結論の背景 ,par.42）と述べている。

そこで策定委員会は、基準における議論の経緯と結論の背景の第43パラグラフで、「用途に制約のある場合は、その用途ごとに寄付金等の受入額と、減少額、次期繰越額を注記することを原則」としていると考えられる。このような注記による方法を採用するための過程を、用途制約の有無との関連で段階付けすると次の手順を踏むこととほぼ同じになるであろう。

段階1：制約のある寄付等を受け入れた時点で、指定正味財産を増大させる寄付等として記録をする。

段階2：その指定正味財産が目的や期限の到来で減少した場合には、指定正味財産の減少として記録をする。

段階3：そのようにして計算された残高を、前期までの指定正味財産残高に加算する（正味財産の一区分を構成する指定正味財産に振り替える）。

用途制約がある寄付等を注記する方法を採用にしても、受け入れた寄付等を用途制約の有無で区別して会計記録を行わなければ、正確な注記はできないと考えられる。そのような会計処理を行うことを実質的に要求するとすれば、正味財産を用途制約の有無によって区分する方法を採用することも、手の届く範囲となるのではないかと考えられる。

また、策定委員会は「社会の信頼にこたえる会計

<sup>15</sup> 財務的弾力性に関する記述は、Anthony [1978] ,p.49、FASB [1993b] ,par.9で述べられている。また、日野 [2003] でも検討している。



報告であるためには、何よりも会計報告の正確性が確保されていなければならない」（基準，NPO会計基準の性格と基本的考え方，par.2,p.2）と述べている。そして、「会計報告の正確性の確保のために、複式簿記を前提とする財務諸表の体系、すなわち貸借対照表と活動計算書を中心とする体系を採用した」（基準，NPO会計基準の性格と基本的考え方，par.2,p.2）と述べている。

信頼性確保のために複式簿記による貸借対照表と活動計算書の体系を構築するのであれば、用途制約のある寄付等を注記する方法は認めず、用途制約のない寄付等と、用途制約のある寄付等を区別した計算構造による活動計算書と貸借対照表の体系とすべきではないかと考えられる。

## おわりに

市民にとって分かりやすい、社会の信頼にこたえる会計報告であることを基本方針として策定されたNPO法人会計基準〔最終案〕における貸借対照表の様式は、純資産の部を除くと企業会計のそれとほぼ同じである。基準では純資産を正味財産と呼称し、前期繰越正味財産と当期正味財産増減額として貸借対照表に表示する。そして、寄付者等の資源提供者が課した提供資源への制約があれば、それを注記する方法を採っている。ただし、受け取った寄付等が重要であると判断した場合は、貸借対照表の正味財産の部を寄付者等の資源提供者が課した提供資源への制約の有無によって区分する方法を採るとしている。

しかし、策定委員会は受け取った寄付等の用途制約については、注記する方法を採用する法人が大半となると予測している。従って、多くの法人が寄付等への用途制約を注記する方法を採り、少数の法人が正味財産を用途制約によって区分する方法を採ることになると予想される。

本稿では、今回策定されたNPO法人会計基準について、受託責任と法人の継続性の観点から正味財産の区分について検討を行った。検討はまず、①寄付者等との信頼関係の構築、②重要性の判断基準、③法人の継続性の判断および④用途が特定された寄付の積極的開示といった視点から問題点を指摘した。そして、それらの問題点について一つずつ検討するという手順で行った。結果として、NPO法人会計における正味財産は、寄付者等が課した提供資源への制約の有無によって区分する方法に統一する方が、寄付者等の資源提供者の意思決定に有用であるという結論を得た。

しかし、策定委員会がいうように、正味財産を用途制約の有無によって区分する方法によると「資産の減価償却の実施に伴って、それに対応する部分を指定正味財産から一般正味財産に振り替えるという会計処理が必要」（基準，議論の経緯と結論の背景，par.44,p.35）になるなど、難解な会計処理が発生する。これまで、NPO法人の財務書類については、貸借対照表における正味財産額と収支計算書における次期繰越正味財産額が整合しないケースが見受けられる（山内・馬場・石田〔2008〕，p.5）など、会計システムの脆弱性が指摘されている。そのような状況にあるNPO法人の会計担当者に、これらの処理を要求するのは、現時点では困難であろうことも十分承知している。本稿の指摘は、将来を見据えての指摘であり、今後、正味財産を用途制約の有無によって区分する方法を採用する法人が増え、最終的にはその方法に統一されることを期待したい。

## 引用および参考文献

### （洋書）

- ・ FASB [1980] , Statement of Financial Accounting Concepts No.4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations.
- ・ FASB [1985] , Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements.
- ・ FASB [1993a] , Statement of Financial Accounting Standards No.116, Accounting for Contributions Received and Contributions Made.
- ・ FASB [1993b] , Statement of Financial Accounting Standards No.117, Financial Statement of Not-for-Profit Organizations.
- ・ Robert N. Anthony [1978] , FASB Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations : An Exploratory Study of Conceptual Issues.

### （和書）

- ・ 池田享誉 [2000] 「FASBアンソニー報告書について－非営利会計における基礎概念の検討－」『東京経大会誌』第218号。
- ・ 田中弥生 [2009] 『NPO新時代 市民性創造のために』明石書店。
- ・ 日本公認会計士協会 [2008] 「非営利法人会計の現状と展望」『非営利法人委員会研究資料第3号』日本公認会計士協会。
- ・ 日野修造 [2003] 「非営利組織体の財務的生存力と純資産」『福岡大学大学院論集』第35巻第1号。

- ・日野修造 [2006] 「非営利組織体会計における純資産分類の検討－F A S B分類とアンソニー分類の比較検討－」『會計』第 170 巻 1 号。
- ・日野修造 [2008] 「非営利組織体会計における受託責任とサービス提供能力開示の検討」『中村学園大学・中村学園大学短期大学部研究紀要』第 40 号。
- ・日野修造 [2010] 「F A S B 非営利組織体会計概念・基準における収益測定可能性の検討－F A S B とアンソニーの対立構造を中心として－」『中村学園大学・中村学園大学短期大学部研究紀要』第 42 号。
- ・平松一夫・広瀬義州訳 [2002] 『F A S B 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社。
- ・山内直人・馬場英朗・石田祐 [2008] 「N P O の財務実体と会計的課題－『N P O 法人データベース』構築への取り組みから－」『非営利法人研究学会誌』Vol.10。
- ・若林茂信 [2002] 「非営利組織体の主たる会計目的：財務的生存力の表示」「アメリカにおける非営利組織体の会計」杉山学，鈴木豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社。