

「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」について

公認会計士 おおみち よしゆき 大道 良幸

1. はじめに

日本公認会計士協会（非営利法人委員会）は、平成25年7月2日付で非営利法人委員会研究報告第25号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」を公表した。

近年の非営利組織への期待が急速に高まる状況を考慮し、非営利組織の更なる発展に向け、その自立に向けた取組を支える一つの手段として非営利組織の会計枠組み構築に向けた検討が行われたものである。

背景には、我が国の非営利組織においては、適用される会計基準が法人形態ごとに設計されているため、同種の事業を営んでいる場合であっても、法人形態が異なる場合には、法人形態を超えて財務情報を横断的に理解することが難しいという課題がある。

当研究報告の内容は、非営利組織の範囲、現行制度と実務慣行の多様性、企業との違いを中心とした固有の特性等、会計枠組みの前提となる論点の洗出

しから始まり、非営利組織に共通的な会計的枠組み構築を進めるための体制、ガバナンスに至るまで、検討内容は多岐にわたっている。

本稿では、当研究報告の中核である「非営利組織会計の基本枠組み」、「会計上の個別論点の検討」、及び「会計枠組み構築に向けた提案」についての概要を紹介する。なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見である。

2. 非営利組織会計の基本枠組み

(1) 基本枠組みの必要性について

会計の基本枠組みは、会計に求められる役割及びその果たすべき目的を出発点に、会計の基礎にある前提や概念として体系化したものである。

当研究報告では、非営利組織を対象に、会計の概念的基礎を整理することによって、会計の基本的枠組みの検討が試みられている。詳細は（2）以下のとおりである。

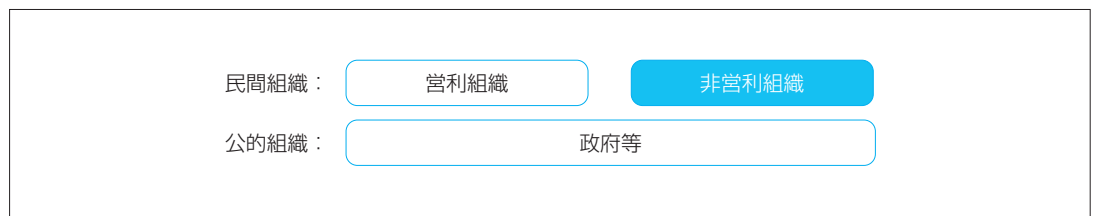
図表1 会計の基本枠組みと会計基準の役割と対象範囲

	役割	対象範囲
基本枠組み	財務報告の目的や基本原則等、その概念的枠組みを提供し、適切な会計基準開発をガイド	財務報告目的、質的特性、財務諸表の構成要素、認識と測定等
会計基準	会計実務の規範として機能し、作成者が財務諸表を作成する上での準拠の対象となる。	財務諸表の表示、個別の会計上の重要論点等

（出所：平成25年7月2日 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」 p.22）

(2) 報告主体（非営利組織の範囲）について

図表2 民間組織と公的組織、営利組織と非営利組織



（出所：平成25年7月2日 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」 p.22 図4）

① 民間組織と公的組織

当研究報告では、民間企業や非営利組織は民間組織として、中央政府や地方自治体その他の政府関係機関は公的組織として位置づけられている。中央政府や地方自治体以外の組織であっても、政府の直接

的関与を通じて意思決定機能が掌握される組織は公的組織とされている。

② 営利組織と非営利組織

当研究報告では、民間組織を、営利を目的とする

組織と営利を目的としない組織とに区分している。一般的に、非営利組織は、団体利益の構成員への分配を目的としない組織であるとされ、我が国においては、公益社団・財団法人、一般社団・財団法人、NPO法人、社会福祉法人、学校法人、医療法人、宗教法人、労働組合、消費生活共同組合を含む各種の共同組合及び任意団体等が、本定義に該当し得る組織として挙げられている。

③ 非営利組織の判断基準について

②における非営利組織の定義に基づくと、法令によって利益分配が認められない組織が非営利組織になることは疑いない。しかしながら、一定の利益分配が認められる、あるいは実質的に分配することが可能な組織も存在する。このような組織を非営利組織として扱うかどうか、また、その判断基準をどうするのかという問題が生じるとされている。

当研究報告は、会計報告の想定利用者やそのニーズ、会計主体の組織特性を明確にして、会計枠組みの検討を進めることが目的であり、非営利組織を定義して、制度上の取扱いを定めることが目的ではない。そのため、当研究報告では、非営利組織を定義するのではなく、情報利用者及びそのニーズの違いから非営利組織会計の適用対象を明らかにする形をとっている。

④ 非営利組織会計の適用対象について

会計枠組みの検討においては、将来の経済的効果を求める情報利用者（投資家等）が主に想定される組織を企業会計が適用される対象とし、経済的効果を重視しない（組織目的の達成を求める）情報利用者が主に想定される組織を非営利組織会計の適用対象と考えるとされている。

(3) 非営利組織会計の基本枠組み案について

① 会計の基本的考え方について

当研究報告では、非営利組織の会計枠組みを検討するに当たっては、以下の4点について特に配慮する必要があるとされている。

- 情報利用者の期待に応えるものであること。

- 非営利組織に固有の特性を反映したものであること。
- 一貫性が確保されていること。
- 一般の情報利用者にとってわかりやすい会計であること。

一貫性の確保という点については、外部報告目的の会計においては、組織形態が異なっても、利用者層が重なる場合や、同種の事業を営むなどの相互の比較が想定される場合には、会計処理、表示の一貫性が確保されることが重要であるとされている。

② 財務報告目的と情報ニーズについて

財務報告の目的は、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することであり、営利企業でも、非営利組織でもこの目的は変わらないとされている。

一方、情報ニーズについては、企業会計と非営利組織の情報利用者の関心は異なり得るとされている。非営利組織は成果の分配を目的としない組織であるため、組織に対して、将来の超過収益を源泉とする財務リターンを期待する資源提供者は存在しないとされている。

非営利組織の利害関係者として、資源提供者、債権者、受益者、従業員、ボランティア従事者、地域住民等が挙げられるが、当研究報告では、財務報告目的を明確にするために、一般の情報利用者として、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が適切としている。

当研究報告では、非営利組織の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提供であるとしている。

なお、我が国における非営利組織の会計に関しては、行政が重要な情報利用者として位置づけられ、発展してきた経緯がある。当研究報告では、あくまで一般の情報利用者に幅広く利用可能な会計枠組みを構築することを重視しており、特定利用者の専門的、政策的ニーズに関しては、特定利用者向けに一般目的の会計から派生した形で提供される枠組みを想定して検討を進めることとしている。

図表3 資源提供者及び債権者の非営利組織への期待

	資源提供者	債権者
定義	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。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。	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。
期待	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。	債権が確実に回収されることに関心を持つ。なお、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ても関心を有すると考えられる。

(出所：平成25年7月2日 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」より筆者作成)

③ 非営利組織に固有の特性について

当研究報告では、非営利組織の会計は、組織の財政状態及び活動状況を表すものであり、組織固有の特性を適切に反映できる形で設計される必要があるとされている。会計に影響し得る非営利組織固有の特性として、以下のものが挙げられている。

- 持分
一部の例外を除き、非営利組織には持分が存在しないため、残余財産は、多くの場合、資源提供者には帰属しない。
- 資源提供と受益
非営利組織の取引には収入、支出、それぞれの局面で対価性のない取引が発生する。
- 会計への政策二重性
非営利組織において、行政による情報二重性は重要である。当研究報告では、一般の情報利用者への外部報告目的の会計を想定して検討を進めるものの、外部報告以外の政策目的が会計に

期待することも考慮し、これらの目的との整合性を担保できる形で会計枠組みを構築することが求められるとしている。

④ 財務諸表の構成要素について

当研究報告では、継続的活動能力、特に財務健全性を理解するための情報として資産、負債及び純資産に関する情報が、また、活動の状況、特に活動努力を理解するための情報として、収益及び費用に関する情報が求められるとしている。したがって、非営利組織の財務諸表は、資産、負債、純資産、収益及び費用という要素によって構成されるべきとしている。

⑤ 認識と測定について

財務諸表の構成要素のうち、資産及び負債の認識と測定について、以下のとおり整理されている。

図表4 資産、負債の認識及び測定

構成要素	認識	測定
資産	非営利組織が保有する資産は、将来のサービス提供能力又は経済的便益を有し、信頼性をもって測定できることを前提に、貸借対照表上、認識される。	歴史的原価すなわち取得原価を基礎とする。非営利組織会計には、組織の継続的活動能力に関する情報を提供することも期待されるので、資産の持つ将来サービス提供能力又は経済的便益が著しく下落した場合には、その状況を貸借対照表に反映させる。金融資産に関しては、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特性から、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。
負債	負債は、社会に対するサービス提供能力である資産を将来的に減少させる経済的負担となる事実において認識される。	経済的負担額は、法律上の債務額又は将来の経済的負担の貨幣額に基づいて合理的に測定される。

(出所：平成25年7月2日 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」より筆者作成)

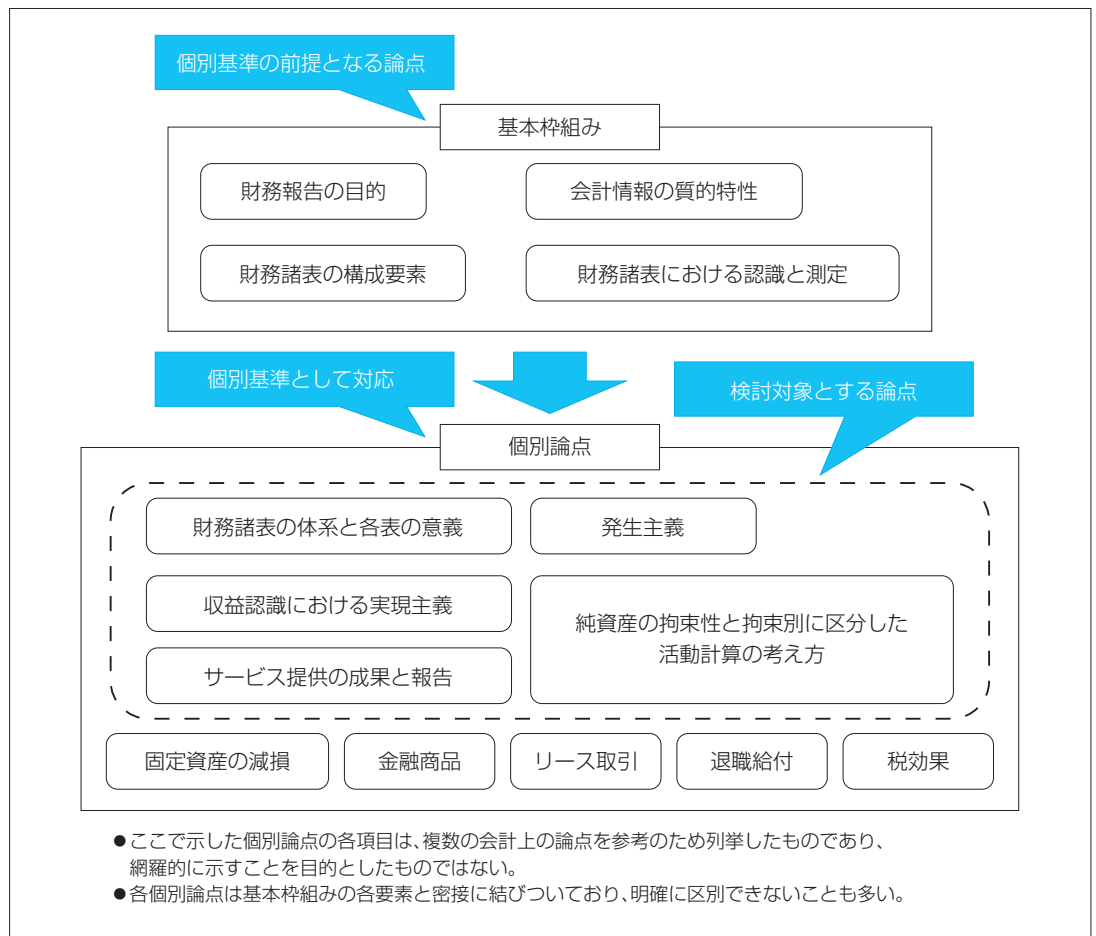
3. 会計上の個別論点の検討

上の取扱いに影響の大きい以下の5つの論点について検討されている。

この項では、非営利組織に特徴的で、かつ、会計

1. 財務諸表の体系と各表の意義
2. 発生主義
3. 収益認識における実現主義
4. 純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方
5. サービス提供の成果と報告

図表5 非営利組織の会計枠組み



(出所：平成25年7月2日 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」p.31 図5-1)

(1) 財務諸表の体系と各表の意義

① 結論

当研究報告では、非営利組織における財務諸表は、貸借対照表、活動計算書及びキャッシュ・フロー計算書の3表とすべきであり、現行一部の法人制度において財務諸表と位置づけられている収支計算書及び財産目録は、一般目的の財務諸表の体系からは除外すべきであるとされている。

② 結論の背景

当研究報告では、非営利組織の財務諸表の構成要素を、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であるとしている。

また、財務健全性を理解する上では、資金フローに関する情報も重要であることから、キャッシュ・フロー計算書を財務諸表とすることが提案されている。なお、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が、外部報告目的という観点から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動性を重視すると

もに作成上の実務負担を最小化したいことから、当研究報告ではキャッシュ・フロー計算書が提案されている。

(2) 発生主義

① 結論

当研究報告では、発生主義（費用認識。収益認識については発生に加えて実現主義を課す。）の適用により、組織の活動努力や活動成果、継続的活動能力を表すことができ、その結果、情報利用者の情報ニーズを満たした財務諸表を作成・開示できるとしている。

② 結論の背景

組織の継続的活動能力、活動努力及び成果を適切に実現するためには、資源の変動時に会計上の認識を行う発生主義が不可欠である。組織への資源流入に伴う純資産の増加は収益として、資源の費消は費用として認識することになるとされている。

当研究報告では、発生主義を採用することによって、資源の流入及び流出実態に対応する形で貸借対照表におけるストック情報（資産、負債及び純資産）、活動計算書におけるフロー情報（収益及び費用）を

的確に計上することができ、情報利用者による財政状態及び活動状況の理解に大きく貢献すると整理している。

(3) 収益認識における実現主義

① 結論

組織形態により収益認識時点が異なることのないように、非営利組織全般に該当する収益認識要件を確立すべきであると述べられている。

複数期間の活動に対応する収益については、受入時に一時拘束純資産として計上（純資産の増加であるので収益認識）し、使用に応じて（減価償却等に

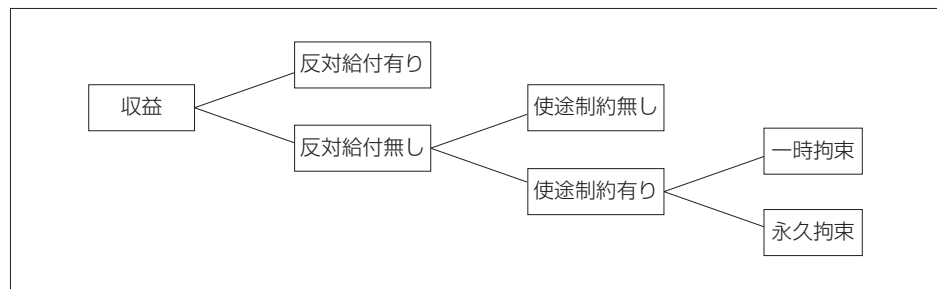
対応させて）非拘束純資産への振替を行うことが適切であるとされている。

受け入れた助成金等で返還の可能性が高いことが判明した場合は、その時点で一時拘束純資産から負債へ振り替えることとされている。

② 結論の背景

非営利組織の収益には、反対給付のある収益と、反対給付のない収益がある。非営利組織の収益認識に関しては、反対給付のない収益も含めて適用できる実現主義の要件を設定する必要がある。

図表6 非営利組織における収益の分類



(出所：平成25年7月2日 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」pp.42-43 図5-3)

i. 非営利組織における実現主義要件の提案

当研究報告においては、実現主義の本質は、組織への資源流入が実質的に生じていることを確認できる時点において、収益を認識することにあるとされている。寄付や助成金といった反対給付のない収益においては、資源提供者から非営利組織への権利移転がなされ、これが取り消される可能性が低く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合とされている。

この考え方にに基づき、非営利組織の収益（反対給付の有無を問わない。）について、以下の要件に基づく実現主義が提案されている。

- (A) 資源の移転：権利を支配している状態、又はその他資源を利用でき、その資源の将来を自ら決定できる状態にある。
 - (B) 確実性：移転が確実である。
 - (C) 測定可能性：移転額を測定できる。

ii. 使途に関する制約がない収益

非営利組織の収益には、提供される資源の使途に関する制約がある場合と制約がない場合があるが、当研究報告では、使途に制約がない資源提供に関しては、資源提供後に組織が無条件での支配を獲得するために、資源提供時に収益認識すべきと提案されている。

iii. 使途に関する制約がある収益

使途に関する制約が課された収益は、資源流入、

拘束解除それぞれの時点で段階的に認識すべきと提案されている。

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ることも多い。助成金の場合、通常その対象活動、期間、充当可能費目等が定められており、資源提供者が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ともある。

このような場合、助成金の入金時点では当該資源に対する支配を組織が獲得していないとする考え方もあるが、組織には制約された使途の範囲での裁量を与えられており、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ろうとしている。

また、貸借対照表上も、一時拘束純資産と非拘束純資産と区別して表示することによって組織の支配状況の違いが明確となり、活動計算書と連動しつつ、非営利組織固有の特性を表現することが可能になるとしている。

iv. 固定資産を取得する財源として寄付等を受領した場合

固定資産を取得する財源として寄付等を受領した場合、その活動費用（固定資産の減価償却費）

は複数期間（使用期間）にわたって発生するものの、入金は一時に成されるので、入金額全額を一会計期間の収益として認識することが適切か、という問題が生じる。

このような複数期間の活動に対応する収益については、寄付等の受入れが確実にされた段階で収益認識することが適切であるとされている。

しかしながら、一時に非拘束純資産の増加として区分してしまうと、使用期間にわたって発生する費用と対応せず、組織の活動成果が適切に表示されないこととなる。そこで、寄付者の使途制約（固定資産を指定した活動に使用する等）がある場合は、当該使途制約の状況を反映させるため、実施期間にわたって純資産を拘束する（一時拘束純資産とする）ことが適切であるとされている。拘束された純資産は、減価償却（使用）に応じて非拘束純資産に振り替えられる（拘束の解除）こととなる。

v. 助成金等の返還義務

助成金等、使途制約の課された資源につき、未使用残額の返還が求められることがある。

返還可能性が高いことが判明した場合、返還見積額を費用計上することによって一時拘束純資産から控除するとともに、同額を負債（引当金）として計上することが適切であるとしている。

(4) 純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方

① 結論

非営利組織の純資産を永久拘束・一時拘束・非拘束の3区分に大別し、それぞれについて区分した残

高を貸借対照表上で表示するとともに、拘束区分別に活動計算を実施すべきとされている。

② 結論の背景

i. 非営利組織の純資産の特性

非営利組織の純資産には、その利用決定に関する組織の裁量範囲に差があるとされている。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途に制約を課することがある。

ii. 拘束区分表示の意義と目的

上述の非営利組織における純資産の特性を反映し、当研究報告では、純資産に使途制約が課されているかどうかを区分して表示することが、資源提供者の情報ニーズに資するとしている。

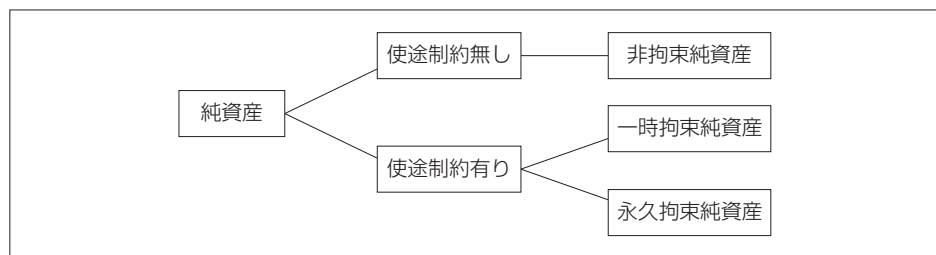
純資産を拘束別に区分して表示する目的は、拘束純資産により、資源提供者からどの程度の使途制約があるかを示すこと、非拘束純資産により、組織が自由に利用できる純資産の残高について情報を開示することにあるとされている。

iii. 望ましい拘束区分

まず、組織が活動目的を達成する範囲において自由に利用可能な資源（非拘束純資産）と、利用範囲について一定の制約が課されている資源（拘束純資産）とに区分すべきであるとされている。

また、制約が課されている資源について、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、一定期間の後に拘束が解除される資源（一時拘束純資産）とに区分すべきであるとされている。

図表7 拘束の違いによる純資産の区分



(出所：平成25年7月2日 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」p.48 図5-5)

iv. 拘束区分に対応した活動計算書の様式

当研究報告では、以下の理由から、拘束区分ごとに資源流入を示す並列式を採用することが望ましいと考えている。

- 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。）。

(5) サービス提供の成果と報告

① 結論

非営利組織の活動を理解するためには、活動努力と活動成果を表す情報が必要であるとされている。活動努力は、主に、活動の内容と活動への資源投入によって表され、これらの一部は財務報告によって提供可能な情報である。

一方、活動成果は、個別活動の実績を表す活動実績情報と、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貢献に関する情報とに分類できる。これらの情報は、多くの場合、会計上測定することは非常に困難である。財務会計の枠外において非財務指標や説明的記述によって対応されるべきであるとしている。

4. 会計枠組み構築に向けた提案

当研究報告では、非営利組織に共通的な会計枠組みの構築を進めるアプローチのほか、会計基準設定についても検討されている。

(1) 共通的な会計枠組み構築のアプローチ

① 考慮すべき事項

我が国では、現行、法人形態ごとに設定された会計基準に基づき会計処理が行われており、現行基準と実務への配慮が必要である。また、非営利セクターに属する組織の目的及び活動は多様であり、そのような多様性を反映できることも重要である。非営利組織全体に適用される会計基準は、全体として共通的な枠組みでありつつも、そのような多様性を適切に表現できるものでなければならないとしている。

② 三つの方式

非営利組織の共通的な会計枠組みについて、共通化の範囲と深さが異なる三つの方式が検討されている。

i. 基本枠組み共有アプローチ

会計基準は法人形態ごとに設定するが、非営利組織会計に関する基本的な考え方をまとめた概念的な基本枠組みを構築し、各会計基準は基本枠組みとの整合性を確保する方式である。

本アプローチにおいて、会計の基本枠組みは共有されるが、会計基準レベルでは整合性の確保に留まる。

ii. モデル会計基準の開発アプローチ

非営利組織会計の基本枠組みを構築するとともに、基本枠組みを基礎として非営利組織会計基準を開発する。制度上は、公益法人会計基準等の法人形態別の会計基準は存続するが、非営利組織会計基準をモデルとした基準開発又は改正が進むことによって、法人形態別の会計基準間の整合性が高まる。

iii. 会計基準共通化アプローチ

非営利組織会計の基本枠組みだけでなく、個別の会計論点の取扱いについても共通に適用される会計基準を設定する方式である。

法人特有の問題については、共通の会計基準を原則としつつ、その適用や解釈のための指針を別途提示することによって、対応することとする。この場合、会計基準が異なる法人の多様な状況を反映するため、柔軟な対応が可能となる形である必要がある。基本枠組み共有アプローチ及びモデル会計基準の開発アプローチに比べ、より広範かつ深いレベルで会計枠組みが構築される。

iv. 三つのアプローチの利点と課題

上記の三つのアプローチの利点と課題をまとめると下表のとおりとなる。

図表8 三つのアプローチの利点と課題

アプローチ	利点	課題
基本枠組み共有アプローチ	<ul style="list-style-type: none"> ●非営利組織会計の概念的基礎が形成される。 ●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。 	<ul style="list-style-type: none"> ●基本枠組みに含まれる財務諸表の構成要素、会計の認識と測定等については整合性が取れるが、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り得る。 ●法人形態ごとにそれぞれ会計基準を設定するので、モデル会計基準の開発アプローチ及び会計基準共通化アプローチに比べて、基準設定コストの面で、非効率となり得る。
モデル会計基準の開発アプローチ	<ul style="list-style-type: none"> ●モデル会計基準によって、個別の会計論点について明確な指針を示すことができる。 ●基本枠組み共有アプローチに比べて、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の構築が可能となる。 	<ul style="list-style-type: none"> ●法人形態ごとにそれぞれ会計基準を設定するので、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に比べて、基準設定コストの面で、非効率となり得る。
会計基準共通化アプローチ	<ul style="list-style-type: none"> ●非営利組織全体で共通的な会計基準の適用が実現 	<ul style="list-style-type: none"> ●全体の整合性を重視する結果、特定の法人について、その特性を適切に反映できない場合が生じ得る（ただし、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り、現行実務からの移行が課題となる。

(出所：平成25年7月2日 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」より筆者作成)

③ 段階的アプローチの提案

当研究報告では、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が提案されている。会計基準共通化を中期的な課題として位置付け、まずは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のように、段階的に統合化を進めるアプローチである。

(2) 会計基準設定における体制とガバナンス

非営利セクターに、横断的かつ一貫した会計枠組みを構築するためには、非営利組織会計基準を一元的に取り扱う体制が不可欠である。我が国において非営利組織の各会計基準は、その所轄官庁によってそれぞれ設定されており、非営利組織に共通した会計枠組み構築に向けて新たなガバナンスの在り方を検討する必要がある。

① 会計基準設定主体に求められる要件

当研究報告では、適切な会計基準の開発を進める上で、会計基準の設定主体には、主に以下の要件を確保することが求められるとしている。

● 利害関係者の参画と代表性

会計基準は非営利組織の利害関係者の要請を適切に反映するものでなければならない。そのためには、これらの利害関係者がバランス良く参画することによって、その利害を調整し、ニーズを反映できることが必要である。

● 独立性

開発される会計基準は、特定の利害関係者の要請のみ重視した、偏ったものであってはならない。会計基準設定主体は、あらゆる利害関係者から独立した、中立的な組織であることが必要である。

● 透明性とガバナンス

利害関係者の適切な参画を促し、また、会計基準開発プロセスの信頼性を担保するためには、基準開発プロセスにおける透明性が確保される必要がある。また、参加者の選定や会計基準設定主体に関する手続を含む組織運営に関する監視機構の存在など、組織のガバナンスが構築されている必要がある。

● 正当性

開発された会計基準が、制度的枠組みの下、一般に公正妥当な会計基準として機能するためには、基準設定主体及び開発された基準が、法令による裏付けを持つことが必要である。

● 専門性

● 財政基盤

② 基準設定主体の案

上記各要件を確保した形で会計基準を設定するための基準設定主体の在り方について、以下の三つのアプローチが検討されている。

i. 政府内に独立組織を設置する方法

政府内に、非営利組織の会計枠組み、より広くは情報開示枠組みに特化した独立組織を設置する方式である。

本方式の利点として、政府を除く各利害関係者からの中立性を確保しやすいこと、会計基準の法的な裏付けが容易であること、会計基準設定のための財源を確保しやすいこと等が挙げられている。

一方、行政側の意向が強く反映され、非営利組織等の民間側のニーズが反映されにくくなる、又は、そのような疑念を持たれやすい、といった課題も挙げられている。

ii. 非営利組織の会計に特化した民間の基準設定団体を設立する方式

非営利組織向けの会計基準開発を目的とした民間団体を新規設立する方式である。本方式の利点は、政府を含めて、あらゆる利害関係者から独立した、中立的な基準設定主体としやすい点にあるとされている。

しかしながら、本方式は、基準開発のための財務的、人的、組織的基盤を一から確保しなければならず、ここで示す3方式の中で最もハードルが高いとされている。

iii. 既存の会計基準設定組織（民間）に、非営利組織会計基準委員会（仮称）と担当事務局を設置する方式

一般に公正妥当と認められる会計基準の開発等を目的とし、企業会計基準を開発する民間組織に、非営利組織会計の基準開発組織を設置する方式である。この方式による利点として、各利害関係者から独立した立場での基準設定が可能なこと、既存の会計基準設定組織の人的、組織的基盤の活用が期待できること、現行企業会計基準と整合性を確保しやすいことが挙げられている。

一方、本方式の課題として、既存の会計基準設定組織におけるメンバーが企業会計の利害関係者により構成されており、非営利組織会計の関係者の参画を担保するための措置が必要となる点が挙げられている。

iv. 3方式の利点と課題

上記3方式の利点と課題をまとめると、下表のとおりとなる。

図表9 各方式の利点と課題

	利点	課題
①政府内に設置	<ul style="list-style-type: none"> ●会計基準の正当性確保が容易 ●財源の確保 	<ul style="list-style-type: none"> ●行政側の意向が強く反映
②新団体を設立	<ul style="list-style-type: none"> ●利害関係者からの独立 	<ul style="list-style-type: none"> ●基準開発のための財務的、人的、組織的基盤を一から確保することが困難
③会計基準設定組織内に設置	<ul style="list-style-type: none"> ●利害関係者からの独立 ●企業会計基準設定主体の人的、組織的基盤 ●現行企業会計基準との整合性 	<ul style="list-style-type: none"> ●非営利組織会計の関係者の参画 ●非営利組織会計基準開発の追加的コストへの対応

(出所：平成25年7月2日 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」p.64 図6-5)

当研究報告においては、更なる検討が必要であるが、上記3方式の中では、「会計基準設定主体に求められる要件」のうち、特に「利害関係者の参画と代表性」、「独立性」、「専門性」の観点から、「会計基準設定組織内に設置」する方式が最も望ましい方法であると考えている。

5. おわりに

当研究報告は、あくまで非営利組織に共通的な会計枠組み構築に向けての研究であり、実務上、何ら拘束性を有するものではない。しかしながら、反対給付のない収益や、一時拘束性のある収益に関する

実現主義要件の拡張の議論などは、実務上参考になると考えられる。

なお、当研究報告では、資源提供者及び債権者による一般目的の情報ニーズに応える会計枠組みについて検討されているが、当研究報告本文においても触れられているとおり、我が国の非営利組織会計は行政からの情報ニーズに応える形で整備されてきた点も多い。今後、非営利組織共通の会計枠組み構築にあたっては、行政からの情報ニーズとどのように整合性をとるかが大きな課題になるのではないかと個人的には考える。

以上