

IMES DISCUSSION PAPER SERIES

非営利組織における純資産と負債の区分

かねこ りょうた
金子 良太

Discussion Paper No. 2009-J-11

IMES

INSTITUTE FOR MONETARY AND ECONOMIC STUDIES

BANK OF JAPAN

日本銀行金融研究所

〒103-8660 東京都中央区日本橋本石町 2-1-1

日本銀行金融研究所が刊行している論文等はホームページからダウンロードできます。

<http://www.imes.boj.or.jp>

無断での転載・複製はご遠慮下さい。

備考： 日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズは、金融研究所スタッフおよび外部研究者による研究成果をとりまとめたもので、学界、研究機関等、関連する方々から幅広くコメントを頂戴することを意図している。ただし、ディスカッション・ペーパーの内容や意見は、執筆者個人に属し、日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。

非営利組織における純資産と負債の区分

かねこ りょうた *
金子 良太 *

要 旨

企業会計の分野では、現在、貸借対照表の貸方区分のあり方が、負債と資本の両方の性質を有する金融商品の区分問題という形で具体的に検討されており、そこでは、資本を規定する試みがなされている。他方、非営利組織では、発生主義会計の採用により貸借対照表を作成・開示するようになってきており、その貸方において擬似的な資本（純資産・正味財産）を規定している。もっとも、純資産・正味財産の定義や負債との区分のあり方、またその内訳区分のあり方は、組織によって区々である。その背景には、貸借対照表と損益計算書の関係が希薄であること、非営利組織の種類ごとに複数の基準設定主体・会計基準が存在すること、損益計算よりも収支計算が伝統的に重視されてきたことといった固有の事情があるものと考えられる。またこうした事情ゆえに、長く非営利組織の貸借対照表の貸方に議論の焦点が当たってこなかったと考えられよう。しかしこのような事情があるなかにあっても、非営利組織の会計において、純資産・正味財産を適切に示すことによって何らかの付加価値を提供できないかを模索することは重要であると考えられる。その際には、企業会計における議論も参考に、非営利組織の財務報告の目的との関係で、純資産・正味財産の意義・機能を検討することが適当と考えられる。

キーワード：非営利組織会計、IPSAS、省庁別財務書類、地方公会計、独立行政法人会計、純資産、正味財産

JEL classification: M41、L30

* 國學院大学経済学部准教授（E-mail: rkaneko@kokugakuin.ac.jp）

本稿は、日本銀行金融研究所主催の「会計上の資本に関する研究会」（座長：川村義則 早稲田大学教授）第6回会合（2009年3月19日）における報告をまとめたものである。本報告に当たっては、同研究会のメンバーである大杉謙一教授（中央大学）、川村義則教授、野間幹晴准教授（一橋大学）、福島隆准教授（明海大学）、山田康裕准教授（滋賀大学）との議論から貴重な示唆を得た。ただし、本稿に示されている意見は、筆者個人に属し、日本銀行の公式見解を示すものではない。また、ありうべき誤りはすべて筆者個人に属する。

目次

1 . はじめに.....	1
2 . 非営利組織とその会計基準	2
(1) 非営利組織の定義と特徴.....	2
(2) 検討対象とする非営利組織とその会計基準	3
3 . 非営利組織の貸借対照表の特徴.....	3
(1) 非営利組織と基本的所有アプローチ.....	3
(2) 負債と純資産の区分.....	4
(3) 資産と資本の関係	4
(4) 純資産の部の内訳区分	5
4 . 各会計基準における純資産（正味財産）.....	6
(1) IPSAS	6
(2) 省庁別財務書類	8
(3) 地方公会計	9
(4) 独立行政法人	10
(5) 米国の民間非営利組織	13
(6) わが国の民間非営利組織.....	14
イ . 公益法人.....	14
ロ . 学校法人.....	16
5 . まとめと展望.....	17
【参考文献】	22

1. はじめに

企業会計においては、現在、貸借対照表の貸方区分のあり方が、負債と資本の両方の性質を有する金融商品の区分問題という形で具体的に検討されている。その背景には、負債と資本の特徴を併せ持つ多様な金融商品が開発されるなかであって、負債・資本区分にかかる現行会計基準が機能しなくなっているという問題がある。国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）は、国際財務報告基準（IFRS）と米国会計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトの1つとして本件を取り上げ、現在は、「基本的所有アプローチ（basic ownership approach）」と「無期限アプローチ（perpetual approach）」の2つの考え方¹をベースに、2011年（平成23年）中の基準化を目指して検討を進めている。

翻って非営利組織の会計をみると、従来はどちらかといえば資金収支計算に焦点が当てられ、貸借対照表自体が作成されないケースも多かった。このため、そもそも貸借対照表の貸方区分のあり方が議論となる余地もなかった。これに対し、最近では、非営利組織においても発生主義会計が採用される傾向にあり、貸借対照表が作成・開示されるようになった。これに伴い、企業会計同様、貸借対照表の貸方をどう区分するかが問題になる。本稿は、さまざまな非営利組織の貸借対照表における純資産（正味財産）の扱いを整理したうえで、その問題点を分析し、企業会計における議論も参考にしつつ、非営利組織の会計における純資産（正味財産）の意義・機能を再検討する際の視点を提供するものである。

具体的には、まず2節において本稿で取り上げる非営利組織およびその会計基準を規定した後、3節で、非営利組織全体を通じて貸借対照表の貸方区分および純資産の部の区分がどのようなになっているかを概観する。続いて4節では、代表的な非営利組織に適用される会計基準における純資産（正味財産）の取扱いを整理する。最後に5節において、このような純資産（正味財産）の取扱いにかかる問題点や、その背後にあるわが国の非営利組織会計に固有の事情を分析したうえで、今後の検討課題や検討に当たっての視点を提示し、本稿を締め括る。

¹ 基本的所有アプローチとは、最劣後で、かつ、清算時に企業の純資産に対して比例的な持分を有する金融商品のみを資本とする考え方である。また、無期限アプローチとは、金融商品のうち、決済の必要がなく、かつ、当該無期限金融商品の保有者が清算時に企業の純資産に対して請求権を有する金融商品のみを資本とする考え方である。両アプローチの具体的な内容や現行基準との差異等については、大杉〔2009〕の補論「金融商品の負債・資本区分をめぐるIASB/FASBの議論について」および秋坂〔2009〕等を参照。

2. 非営利組織とその会計基準

(1) 非営利組織の定義と特徴

本稿では、「非営利組織」という言葉を、最広義の「営利を目的としない組織」という意味で用いる²。ここには、政府（中央政府、地方公共団体等）と民間非営利組織の双方が含まれ、民間非営利組織には、公益法人、学校法人、宗教法人、NPO 法人等さまざまなものがある。

民間非営利組織の財務報告の目的を定めた FASB の財務会計の諸概念に関するステートメント（SFAC）第 4 号は、非営利組織と営利企業の相違は主として資源を獲得する方法にあるとしている。すなわち、「非営利組織に資源を提供する会員、寄附者、納税者その他の人々は、営利企業の出資者とは異なる理由で資源を提供する。すべての非営利組織は、経済的便益をまったく期待しないか、提供した資源に比例する便益の受領を期待しない資源提供者から、相当額の資源を得る。その結果、非営利組織に資源を提供する人々と、非営利組織が提供する財貨またはサービスから便益を得る人々が、異なった個人または集団となることがある」（SFAC 第 4 号パラグラフ 18）。すなわち、非営利組織に対する資源提供者は、提供した資源と等価のサービスを受けることを目的としておらず、また、株主のように持分からリターンを得ることも目的としていない点が特徴的である。

これらの特徴により、非営利組織は、補助金、寄附金、税金、基金（後述）といった、営利企業にはほとんどみられない方法で資金を獲得している³。非営利組織は利益獲得を主な目的としない以上、自己が提供するサービスのコストをサービスの対価である収入で補填することが難しく⁴、組織として長期的に生存していくためには、寄附金等サービスの対価以外の収入でコストを補填することが必要である。非営利組織の会計においては、この非営利組織に特徴的な資金調達方法の会計処理が問題となる。

² 一般には、「非営利組織」といえば、民間非営利組織、特に NPO 法人のようなものを指すことが多い。なお、日本銀行は、営利を目的としていないが、その発行する出資証券がジャスダックに上場されているため、本稿が対象とする非営利組織からは除く。

³ 非営利組織における資金調達手段には、借入金や国債・地方債もあるが、これらは営利企業における借入金や社債と性質的にほとんど変わらないため、本稿の検討の対象外とする。

⁴ 例えば盲導犬協会（財団法人）は、盲導犬の利用者にすべての費用を課すのではなく、基本的には無償に近い対価で盲導犬を提供する。

(2) 検討対象とする非営利組織とその会計基準

中央政府については、まず国際公会計基準（IPSAS）を取り上げる。IPSASは、IFRSの公的部門版ともいえるものであり、税収に代表される非交換取引の取扱いや、資産・負債・純資産の定義をみていく。また、わが国の省庁別財務書類を取り上げ、そこにおいて資産と負債の差額がどのように扱われているかをみていく。

地方公共団体については、わが国の総務省が作成した2つの地方公会計のモデル（基準モデルと総務省方式改訂モデル〈以下、「改訂モデル」という〉）についてみていく。これら2つのモデル間でも、純資産の部の扱いはかなり異なっている。

また、わが国の独立行政法人の会計基準も取り上げる。独立行政法人会計では、貸借対照表と損益計算書があり、株式を発行しているわけではないものの貸借対照表の純資産の部に資本金という項目があるなど、企業会計に最も近い点が特徴的である。

民間非営利組織の会計基準としては、FASBの作成した米国財務会計基準書（SFAS）が代表的なものであるため、まずこれを取り上げる。次に、わが国の公益法人および学校法人の会計基準を取り上げる。わが国の公益法人の会計基準は、米国の基準にかなり近い。これに対し、学校法人については、貸借対照表の貸方に「基本金」という区分があり、それが借方の固定資産の償却前の価額と一致しているという極めて特徴的なものとなっている。企業会計では借方の資産項目と貸方の負債・純資産項目とを結びつけることがほとんどなくなってきたなかで、学校法人では固定資産と基本金とは明確に結び付いている。

3. 非営利組織の貸借対照表の特徴

(1) 非営利組織と基本的所有アプローチ

非営利組織の貸借対照表における貸方区分についてみると、非営利組織では、株式が発行されることがないので、企業会計でいうところの「持分」はない（残余財産に対する持分権者はいない）。最終的に清算したとき、その残余財産は、厳密には組織によって異なるものの、基本的には当該非営利組織を所管する国や地方公共団体に帰属する⁵。

⁵ 例えばある大学が廃校することになり、他の非営利組織に残余財産を配分するとの特別の定めがない限り、その残余財産は基本的には監督権限を有する国に返納されることになる。幼稚園の

FASB が提案している基本的所有アプローチでは、金融商品の区分を決定する日に発行者が清算されると仮定した場合に、最劣後であり、かつ優先順位の高い請求権が支払われた後の残余財産に対する比例的請求権を有しているものを資本としている。非営利組織においては、この意味での資本は存在する余地がなく、同アプローチをそのまま適用すると、非営利組織の貸借対照表では貸方が1区分になってしまう。ただ実際には、非営利組織（ただし学校法人を除く）においても、貸借対照表の貸方が1区分ということはなく、基本的には企業会計と同様に、負債とそれ以外との2つに区分されている。

（2）負債と純資産の区分

非営利組織の貸借対照表において、負債以外の部分（すなわち純資産の部）をどう位置付けるかについては、非営利組織間でも違いがあり、その名称もさまざまである。株式を発行しないのに資本金を計上するなど、資本を積極的な意義を有するものとして位置付ける基準もあれば、単なる資産と負債の差額にすぎないと捉える基準もある。例えば、擬似的な資本を導入している非営利組織としては、独立行政法人（純資産の部は資本金、資本剰余金および利益剰余金から成る）や公益法人（純資産の部は「正味財産」と呼ばれ、基金、指定正味財産、一般正味財産から成る）が挙げられる。このように擬似的な資本を導入しているのは、流入してきた資金をいわゆる資本的な部分と日々の収益的な部分に充てるものとに区分することにより、企業会計の損益計算書に類似する計算体系を導入し、経常的活動から生じる損益を算出することが意図されているためである。これに対して、例えば、特別会計財務書類の貸方には、「資産・負債差額」があるが、まさに資産と負債の差額にすぎないことを示しているといえよう。

（3）資産と資本の関係

企業会計では、基本的には借方の資産と貸方の資本とが結び付けられていないが、非営利組織の会計では、借方と貸方、資産と資本（純資産）との繋がりが重視される場合がある。後述するように、例えば独立行政法人では、提供された資金について、どのような資産を購入したかによって、貸方のどの区分に

廃園の場合も同様であり、残余財産があっても、それを法的に所有する人はおらず、監督権限を有する都道府県にすべて返納しなければならない。

計上されるかが変わってくる。例えば運営費交付金で非償却資産を購入した場合には、当該資産を計上するとともに、それに見合う金額を運営費交付金債務（交付金受領時に負債に計上）から資本剰余金に振り替える。同じ運営費交付金を受領した場合であっても、償却資産を購入した場合には法人の財産的基礎を形成するものとはみなされず、資本剰余金に振り替えられることはない⁶。

また、公益法人では、貸方の指定正味財産と借方の基本財産・特定資産の金額がリンクしており、貸借対照表の指定正味財産の部の下に、基本財産への充当額と特定資産への充当額が示される⁷。さらに、学校法人では、貸方の基本金と借方の固定資産の取得原価が一致する。

（４）純資産の部の内訳区分

純資産の部に内訳区分を設けるかどうかは非営利組織によって異なる。また、内訳区分を設ける場合にも、資金使途の拘束の有無により区分するものと、拠出額と剰余という企業会計に準じた区分を行うものがある。例えばわが国の省庁別財務書類では、「資産・負債差額」には内訳がない。これに対し、FASBの公表するSFAS第117号では、資金使途が拘束されているか否かという企業会計とは異なる方法により純資産の部を3つに区分している。一方IPSAS第1号では、純資産の部が「出資された部分」と「累積剰余」に区分されており、基本的には企業会計に近い区分がなされているといえる。

さらに、資金使途が拘束されているか否かに応じて純資産の部を区分する場合にも、資金提供者による使途の拘束に着目する基準もあれば、資金提供を受けた非営利組織側の意図によって区分する基準もある。また、両方の要素を加味して区分を決めるとする会計基準もあるなど、区々である。

⁶ 独立行政法人会計基準によれば、運営費交付金受領時には次のような仕訳がなされる。

（借方）現金預金　×××　（貸方）運営費交付金債務（流動負債）　×××

受領した資金で非償却資産を購入した場合には、

（借方）運営費交付金債務　×××　（貸方）資本剰余金　×××

となる。また、償却資産を購入した場合には、

（借方）運営費交付金債務　×××　（貸方）資産見返運営費交付金（負債）　×××

となる。

⁷ 財務諸表の様式については、公益法人会計基準の運用指針を参照のこと。

4. 各会計基準における純資産（正味財産）

（1）IPSAS

IPSAS 第 1 号では、資産、負債、純資産はそれぞれ以下のように定義されている。また、純資産は、拠出資本、累積剰余（欠損）、準備金、少数持分、報告日以降財務諸表の公表承認前に宣言された分配⁸に区分される。

資産：過去の事象の結果、報告主体が支配する資源で、当該報告主体に将来において経済的便益またはサービス提供能力が流入することが期待されるもの

負債：過去の事象に基づいた報告主体の現在の債務であり、決済に当たって経済的便益またはサービス提供能力を有する資源の流出をもたらすと認められるもの

純資産：主体の資産からすべての負債を差し引いた残余持分

IPSAS の定義の特徴としては、まず、IFRS と同様、純資産を資産と負債の差額としている点が挙げられる。ただ、純資産について IPSAS では「EQUITY / NET ASSETS」と表現している。また、資産・負債の定義にキャッシュ・インフローにつながるとは限らないサービス提供能力の流入・流出が加えられている点も特徴的である。これは、サービス提供能力は上がるがキャッシュ・インフローが生じないケースでも資産計上する可能性を開くものである⁹。このように、純資産が差額である点では IFRS と同様であるものの、資産や負債の定義が違うため、IPSAS における純資産の中身は IFRS のそれとは異なると考えられる。

IPSAS の設定主体である国際公会計基準審議会（IPSASB）は、非交換取引（non-exchange transactions）をどう取り扱うかという課題に長く取り組んできた。非交換取引とは、交換取引以外の取引であって、等価の交換なしに他の主体から価値を受け取ったり、他の主体に価値を提供したりするものである（IPSAS 第 23 号）。例えば、税金や政府による生活保護がこれに該当する。非交換取引の会計処理をめぐることは、さまざまな議論がなされてきたが、非交換取引に伴う資源の流入は、負債として認識される範囲を除き、収益として認識

⁸ 州政府や連邦政府等が出資している会社等があるため、それらを連結する場合に、企業会計の少数株主持分に類似した少数持分や報告日以降財務諸表の公表承認前に宣言された分配という項目が出てくる。

⁹ 非営利組織では、重要な設備を建設してサービス提供能力が生じても、利用料を徴収しないことがあるためキャッシュ・フローの創出につながるとは限らない。

されることとなった。

ここで、非交換取引の代表例である税金の取扱いをめぐる議論について述べる。税金は、納税者は非自発的な資源提供者であって、納税するかしないかを選択できない、個人によって支払われる税額は、一般に、所得や所有する財産の価値等に基づいており、当該個人が利用するサービスのコストや価値と比例的な関係を持たない、提供される資源と利用されるサービスの間に通常存在する対応関係は、交換関係ではなく期間関係（資源の提供とサービスの受領が同一の会計年度に生じるという関係）であるといった特徴を有する特殊な収入であり、これを収益とするか純資産に直入するかが常に問題とされてきた。結果的に IPSAS の財務業績報告書（Statement of Financial Performance）では、税金は「所有者からの拠出」の定義を満たさないため、他の非交換取引に基づく収入と同様に、経常収益（revenue from operating activities）として扱われることとなった。「所有者からの拠出」とは、所有者または代表者の意思で行われる分配のように、存続期間中に主体が行う将来の経済的便益もしくはサービス提供能力の分配および主体が廃止もしくは清算される事態において資産が負債を超過する金額の分配の双方に優先的権利をもたらすもので、かつ（または）売却、交換、移転または償還可能なものであり、税金がこれに該当しないことは明らかということである¹⁰。

このように、税金は収益であって純資産に直入されないというのが IPSAS の特徴である。この点、後述するわが国の省庁別財務書類では、税金を資産・負債差額増減計算書に計上している。もっとも、省庁別財務書類では税金のみならず使用料などの収入もすべて資産・負債差額増減計算書に計上しており、税金に関する基本的な考え方は必ずしも明らかではない。他方、同じく後述する地方公会計では、税金は収益として行政コスト計算書に計上するのではなく、純資産変動計算書に計上される。使用料や手数料といった業務に直接関連する自己収入は行政コスト計算書に計上されていることと比較すれば、税金が純資産の直入項目としての位置付けを与えられていることが明らかである。これは、地方公共団体において住民の支払う税は、住民により選ばれた地方公共団体の収益とするべきではなく、住民からの拠出であり純資産に該当するという見解（持分説）が強く主張されたためである。これに対して、東京都会計基準や平成 20 年 10 月公表の日本公認会計士協会（JICPA）による「地方公共団体の会

¹⁰ IPSAS では、IFRS の用語や文章表現を極力維持しつつ、パブリック・セクターの特徴から修正が不可欠な部分だけを修正するという方針が採られている。「所有者からの拠出」の定義は、IPSAS 第 1 号によれば IFRS から特段の修正はなされておらず、これに該当しないものは収益とされる結果、税金も収益となる。

計に関する提言」では、税金は収益とみなされているなど、我が国においても持分説に反対する考え方が台頭している。

(2) 省庁別財務書類

わが国政府部門については、国の会計を規定する財政法によれば、国会において歳入歳出の予算が議決され、決算が報告されるという形が採られており、収支ベースの会計となっている。これに対し、収支ベースでは各種資産や負債を含めた国のストック情報やフロー情報が明らかにならないことから、平成14年度決算分から企業会計の慣行を参考にした省庁別財務書類が作成され始めた。

現在では、一般会計（省庁別）と特別会計のそれぞれについて省庁別財務書類が作成され、さらに、それらを合算した省庁別財務書類および強い業務関連性を有する独立行政法人等を連結した省庁別連結財務書類が作成される。また、最終的には、省庁別財務書類を合算した「国の財務書類」も作成される。このうち省庁別連結財務書類については、連結対象である独立行政法人や特殊法人の純資産の部の内容がそれぞれ異なるため、連結上会計処理の修正等が必要になっている。

省庁別財務書類の体系をみると、貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書が中心であり、このほかにキャッシュ・フロー計算書に相当する区分別収支計算書や附属明細表がある。このうち業務費用計算書は費用の合計表であり、税金をはじめとする各種収入は一切計上されない。このため、貸借対照表と業務費用計算書には、企業会計における貸借対照表と損益計算書のようなつながりはない。業務費用計算書が費用のみを計上している理由は、国の会計において収益と費用は成果とそれに伴う犠牲といった対応関係になく、また税金のような非交換取引に基づく収入は、基本的には収益とはならないという考え方に基づいているものと思われる。資産・負債差額増減計算書をみると、「財源」という項目があり、損益計算書であれば営業収益に計上される自己収入や使用料等が計上されている。

省庁別財務書類においては、資産・負債差額は内訳区分されず、純粋な差額概念と位置付けられている。資産・負債差額増減計算書をみると、「その他資産・負債差額の増減」という項目があり、これは、増減の原因がわからないものである。このようなことが生じる理由として、複式簿記を採用していないことが挙げられる。複式簿記によってすべての取引を記録すれば、最終的に取引を集計し、総勘定元帳から貸借対照表や損益計算書を作成する一連のプロセスのな

かで、誤謬が発見されやすい。しかし、省庁別財務書類では、収支ベースの歳入歳出決定計算書を組み替え、貸借対照表を作成するため、貸借の一致が図りにくい。純資産の部（資産・負債差額）を区分できない理由の 1 つは、その内訳がわからない、すなわち、これまでどのような経緯で資産・負債差額が累積されてきたかがわからないためと考えられる。

省庁別財務書類のうち、特別会計財務書類については、平成 19 年度分から、「特別会計に関する法律」に基づき、法律上も作成が求められることになった¹¹。平成 19 年度の特別会計財務書類をみると、資産・負債差額が大幅なプラスになっているものとマイナスになっているものがある。大幅にプラスになっているものとして、財政融資資金特別会計や外国為替特別会計があり、これらについて、いわゆる埋蔵金を放出せよという声上がる¹²。埋蔵金を放出したときの会計処理としては、たとえば財政融資資金特別会計においては、一般会計への繰入等が業務費用計算書を通さずに資産・負債差額増減計算書において計上されている。他方において、毎期経常的に行われる特別会計から一般会計への繰入については、業務費用計算書に計上されている。すなわち、同じ一般会計への繰入でも、特別な時限立法によって埋蔵金を繰り入れるときには資産・負債差額から直減するという処理が採られるのに対し、経常的な繰入については業務費用と捉えられている。繰入の性格により費用とみるか純資産の減少とみるかが異なってくるが、両者の境界は明確にされるべきであろう。

（3）地方公会計

地方公共団体については、平成 19 年に総務省より「新地方公会計制度実務研究会報告書」が公表された。そして、平成 21 年の秋から一部を除く区市町村に連結ベースの貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書等の整備が求められている。

地方公会計基準の主なものとして、基準モデルと改訂モデルが挙げられる。このうち基準モデルは複式簿記を前提としているのに対し、改訂モデルは前提としていない。市町村合併を経てもなお 1,800 近くもある地方公共団体のすべてについて、当初から複式簿記による対応や資産台帳の完全な整備を求めるの

¹¹ 特別会計財務書類については、会計検査院による検査も求められている。

¹² 「埋蔵金」の正確な定義はないと思われるものの、ここでは省庁別財務書類の資産・負債差額の部分と捉えている。

は難しく、基準モデルの採用は1割にも満たないとみられている¹³。

これらのモデルでは、純資産は資産から負債を差し引いたものと定義される。また、純資産をこれまでの蓄積によって将来の世代に残すものと捉える一方で、負債は将来の世代に借金を負担させるものと捉え、負債と純資産の比率を世代間の衡平性を示すものとして重視する考え方がある。このように、世代間の衡平性の確保という観点から負債と純資産の区分が語られるところが、企業会計にはみられない特徴である。地方公会計にあっては、負債と純資産の区分に、企業会計とは異なる意図が込められているといえよう。

税金については基準モデル、改訂モデルのいずれも持分説を採用している。また、いずれのモデルでも純資産の部を内訳区分している。基準モデルは複式簿記を前提としていることもあり、純資産の部の内訳を詳細に示すものとなっている。具体的には、純資産の部は財源、資産形成充当財源、その他の純資産に区分され、このうち資産形成充当財源については、調達源泉別の内訳（税金、社会保険料、移転収入、公債等、その他の財源の調達、評価・換算差額等）が示される。これに対し、改訂モデルは複式簿記を前提としておらず、純資産の部の区分は基準モデルと比較して大まかである。具体的には、公共資産等整備国庫補助金等、公共資産等整備一般財源等、その他一般財源等および資産評価差額に区分される。

地方公会計においても、省庁別財務書類と同様、純資産のなかに「その他」などの源泉が明らかでない項目が設けられるケースが多く、例えば東京都ではこれが相当な金額になる。これは、今まで複式簿記を採用して貸借対照表を作成してこなかったために、純資産の形成要因が明確になっていない部分である。その意味では、少なくとも現段階の地方公会計では、純資産の部に計上する数値の妥当性や検証可能性が、企業会計よりも低い点が問題と考えられる。

（４）独立行政法人

独立行政法人は、独立行政法人通則法第2条第1項に規定される「国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務

¹³ 基準モデルを採用する市町村の割合については、平成19年における財団法人 社会経済生産性本部（現 日本生産性本部）による調査

<http://activity.jpc-sed.or.jp/detail/mdd/activity000848/attached.pdf> を参照した。なお、地方公共団体は、総務省が作成した2つのモデルのいずれかを採用する義務がある訳ではなく、各団体が独自に開発したモデル、例えば東京都会計基準や北海道会計基準も利用可能である。

及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないものうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、この法律および個別法の定めるところにより設立される法人」である。英国のエージェンシーを手本として導入されたものであり、国立印刷局、造幣局、宇宙航空研究開発機構、大学入試センター等がこれに当たる。

独立行政法人の会計処理は、独立行政法人会計基準に従って行われる。ここでは、独立行政法人の会計処理は原則として企業会計によることが規定されており、わが国の非営利組織のなかでは最も企業会計に類似した用語や概念が採用されている。ただし、設立後に財産的基礎に充てる目的で取得した各種の資産は資本剰余金とされるのに対し、設立時に保有していた資産は国や地方公共団体からの出えん（現物出資）とみなして資本金とされること、特定の資産の減価償却や減損損失は損益計算書を通さないことが特徴的である¹⁴。

はじめに、設立後に財産的基礎に充てる目的で取得した各種の資産の取扱いであるが、独立行政法人は、民間企業から資金提供（寄附金の出えん）を受けられることができ、この寄附金の会計処理が、特徴的なものとなっている。まず、中期計画等において「独立行政法人の財産的基礎に充てる」目的で民間からの出えんを募った場合において、寄附金の提供を受けたときは、当該寄附金は資本剰余金（科目「民間出えん金」）に計上される。この場合には、資金を提供した企業が独立行政法人に対して何らかの請求権を有するわけではないため、資本剰余金として扱われる。これに対し、寄附者が資金用途を特定した場合や、寄附者が特定しない場合であっても独立行政法人が使用に先立って計画的に用途を特定した場合には、寄附金はいったん負債（科目「預り寄附金」）に計上され、当該用途に充てるための費用が発生した時点で、当該費用に相当する額を「預り寄附金」から収益あるいは資本剰余金に振り替えなければならない。例えば、当該寄附金で固定資産を取得した場合、それが非償却資産であって中期計画の想定内のときは、法人の財産的基盤を充実させる資本のようなものであ

¹⁴ 国や自治体による現物出資時には、次のような仕訳がなされる。

（借方） 固定資産 × × × （貸） 資本金 - 政府出資金 × × ×

また、当該資産の減価償却に当たっては、

（借） 損益外減価償却累計額 × × × （貸） 減価償却累計額 × × ×

といった仕訳がなされる。このような損益計算書を通さない減価償却費等については、隠れ費用や隠れ損になるのではないかと批判がなされることがある。

るといふことで、その金額を「預り寄附金」(負債)から資本剰余金に振り替える。これに対し、償却資産や中期計画の想定外の非償却資産を取得した場合には、「預り寄附金」から別の負債項目である「資産見返寄附金」に振り替えらうとえ、償却資産については、毎事業年度、減価償却費相当額の資産見返寄附金を取り崩して収益化していく。以上のいずれにも該当しない寄附金は、負債に計上されることなく、その受領時に直ちに収益化される¹⁵。

次に、独立行政法人が設立時に既に有していた資産であるが、これについてはすべて国等が現物出資したものとみなされ、「政府出資金」という科目で資本金(資本剰余金ではない)の部に計上された。このため、株式会社ではないにもかかわらず、独立行政法人には資本金がある。そして、独立行政法人通則法第8条第1項では、「独立行政法人は、その業務を確実に実施するために必要な資本金その他の財産的基礎を有しなければならない」として資本金を法人の財産的基礎と位置付け、また第2項では、「政府は、その業務を確実に実施させるために必要があると認めるときは、個別法で定めるところにより、各独立行政法人に出資することができる」とされている。

国からの現物出資が建物のような固定資産であれば、資本に計上されていても減価償却の対象となる。もっとも、この減価償却は損益計算書を通さず、純資産の部のマイナス項目として計上されるのが特徴である(科目「損益外減価償却累計額」)。これは、このような資産の減価償却相当額は、実質的には資本の価値の減少と考えられ、当該額に対応させるべき収益は存在しないし、法人の運営責任という点でもその範囲外であるので、費用計上するとかえって法人の運営状況の測定を誤らせることとなり適当ではないという判断による。さらに、平成17年に「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準」および「固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準注解」が公表されて減損会計が導入され、国から現物出資として受け取った固定資産の減損損失についても、減価償却同様、損益計算書を通さず純資産に直入されることとなった(科目「損益外減損損失累計額」)。

これに関連して、独立行政法人化したときに、独立行政法人の運営に不可欠とはいえない資産までも国から譲り受けたというケースが少なからずあり、会計検査院による指摘などで問題になっている。このため、平成20年に公表された独立行政法人通則法の改正案では、不要資産の国庫返納に伴う減資等を認める規定が設けられている。仮に返納が求められることになれば、設立時に資

¹⁵ 独立行政法人においては、補助金や運営費交付金についても、受領時に負債計上し、その後収益または資本剰余金に振り替えるという特徴的な処理がみられる。

本金とされたものが減少することになるが、このように減少するものを果たして資本金としてよいのであろうか。国からの現物出資が資本金とされたのは、国がいったん独立行政法人へ現物出資したものは返却する必要がないという意味で、企業会計における資本のように法人内に維持されることが前提であったはずである。返納が求められるとなれば、現物出資を独立行政法人の資本と擬制する理論的前提も揺らいでくる可能性がある。

(5) 米国の民間非営利組織

米国では、FASB が民間非営利組織の会計基準を設定しており¹⁶、民間非営利組織は、貸借対照表に相当する財政状態計算書 (Statement of Financial Position) 損益計算書に相当する活動計算書 (Statement of Activities) およびキャッシュ・フロー計算書を作成するよう規定されている。

財政状態計算書の貸方は負債と正味財産に区分される。そして、正味財産は、用途の拘束の程度という企業会計とは異なるルールによって、無拘束正味財産 (unrestricted net assets)、一時拘束正味財産 (temporarily restricted net assets)、永久拘束正味財産 (permanently restricted net assets) に3区分される (SFAS 第 117 号 パラグラフ 13)。例えば、寄附者からプロジェクトを購入するように指定された場合やプロジェクト自体を寄贈された場合には、当該プロジェクトが利用可能な間に対応する純資産を他の用途に使うことはできないので、一時拘束となる。博物館の財宝のように永久に利用可能なものを、他の用途に使用したり売却することを禁じるという条件付きで寄附された場合には、永久拘束となる。こうした区分は、あくまでも寄附する側の意図によって決まり、寄附を受けた組織が当該資産について用途を限定するか否かということとは正味財産の区分に反映されない。すなわち、寄附を受けた側が寄附金で財宝を購入したとしても、拘束されたということにはならないのに対し、寄附者が財宝を購入して欲しいと指定して寄附した場合や、財宝そのものを寄附した場合には永久拘束となる。

米国の民間非営利組織では、寄附金が重要な資金調達源泉になっている。寄附金には何らかの制約が付され自由に使えるわけではないことが一般的である

¹⁶ 民間非営利組織以外の非営利組織については、GASB (政府会計基準審議会) が州・地方府の会計基準を、FASAB (連邦会計基準諮問審議会) が連邦政府の会計基準を、それぞれ作成している。GASB は、FASB と同じ財団の傘下にある民間組織であり、それが州・地方府の会計基準を設定している。FASAB は、GAO (米国会計検査院) や財務省等の諮問機関であり、FASB や GASB とはやや性質が異なるが、両組織とも連絡を取り合っている。

が、負債の要件を満たすわけではない¹⁷。他方、例えば大学に寄附がなされた場合、寄附者は大学の残余財産に対する請求権を持たないので、所有者からの拠出ともいえない。このため、寄附金は、所有者からの拠出以外で非営利組織の純資産を増加させるものとなり、原則として受領したときにすべて収益として活動計算書に計上される。受領した寄附金の一部だけを収益とし、残りは繰り延べて収益にしていくという考え方もあり得るが、いわゆる繰延収益は負債の定義を満たさないので、基本的には受領したときに収益に計上するという扱いになる。収益になれば、結果として正味財産の増加につながる。

これに対しては、例えば Anthony [1989] が、あらゆる寄附金を収益として計上するのは望ましくないと批判している。すなわち、寄附金にもさまざまなものがあり、日々の経常的な活動を補助するためのオペレーティング・インフローと、長期的な資産の購入に充てるキャピタル・インフローに分けるべきであるとする。そして、後者については、収益というよりも、組織の純資産ないし財産的基盤を直接的に増加させるものと考えられるので、留保利益よりも払込資本に類似しているのではないかとする。そのうえで、そうであるにもかかわらず収益に計上すると、純利益の正しい測定ができなくなるとしている。アンソニーの説で特徴的なのは、いわゆる寄贈資本（資本的な寄附）によって取得した資産の減価償却は利益に影響を及ぼすべきではない（したがって損益計算書を通さない）とする点である¹⁸。

（ 6 ）わが国の民間非営利組織

イ．公益法人

わが国の公益法人については、平成 20 年 12 月 1 日の公益法人制度改革 3 法の施行に伴い、剰余金の分配を目的としない社団法人及び財団法人は、監督官庁の認可によらず登記のみで法人が設立できるようになった。従来 of 社団法人・財団法人は、法律施行の日から 5 年以内に、一般社団法人または公益性が高いと認められ税制上の優遇も受けられる公益社団法人・財団法人のいずれ

¹⁷ ほとんどの寄附は用途が指定されているものの、用途に従って使用している限り返済の義務は発生せず、将来の経済的便益の犠牲やある特定の实体に対する現在の債務といった負債の要件を満たさないといえる。

¹⁸ この考え方に対しては批判もあり、今のところ米国では採用されていないが、前記のとおりわが国の独立行政法人会計では、利益に影響を及ぼさない減価償却という考え方が採用されている。

かへの移行が求められる。

公益法人制度改革に先行して、平成 16 年に新たな公益法人の会計基準が公表された。以前は資金収支を重視する会計であったのに対し、現在では先述した FASB の会計基準に近くなり、貸借対照表、正味財産増減計算書（損益計算書に相当）等の作成が義務付けられている。

貸借対照表の貸方は負債と正味財産とに区分され、さらに正味財産は、基金、寄附者の指定によって用途が特定されている指定正味財産、それ以外の一般正味財産に区分される¹⁹。このうち指定正味財産については、貸借対照表の借方の基本財産または特定資産²⁰に、対応する財産が存在する。指定正味財産は、用途の指定が解除されると一般正味財産に振り替えられる。また正味財産増減計算書は、一般正味財産増減の部、指定正味財産増減の部（および後述する基金増減の部）に区分され、一般正味財産増減の部は、さらに経常増減の部と経常外増減の部とに区分される。

平成 20 年 12 月 1 日の公益法人制度改革 3 法の施行を受け、一般社団法人については基金制度が設けられた²¹。基金は、付利が禁じられており、借入金と異なり返済期限はない一方で、純資産額が基金総額を超える場合には、定時社員総会決議により返還することが可能である。また、基金の拠出者には、法人が解散したときの残余財産に対する請求権がある。このように、基金は寄附と借入の中間的性格を有するといえる。

法人が正味財産を蓄積しながら公益目的事業に用いないで法人内部に多くを留保していると、公益目的事業の実施に不必要な遊休財産を保有しているとみなされるため、公益認定を受けられない（公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第 5 条）。この点、基金は、会計基準上は正味財産に区分されるが、公益認定上は遊休財産から除外され、基金を設置しても公益認定の妨げにはならない。このように、会計基準上の扱いと公益認定上の扱いが異なるという点でも、基金は非常に特徴的である。

¹⁹ より具体的には、寄附によって受け入れた資産であること、寄附者等の意思が明確であること、寄附者等の意思により当該資産の用途、処分または保有形態に制約が課されていることが指定正味財産の条件であり、一般正味財産はそれ以外となる。

²⁰ 基本財産とは法人存立の基本となる財産であり、特定資産とは特定の目的のために保有する資産（例えば 事業実施引当資産など）である。

²¹ 「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」第 5 節（基金）を参照。

ロ．学校法人

学校法人には、学校法人会計基準が適用され、資金収支計算書、消費収支計算書（損益計算書に相当）貸借対照表の作成が求められる。貸借対照表は資産の部、負債の部、基本金の部および消費収支差額の部に区分することとされている（学校法人会計基準＜以下、この項において「会計基準」という＞第 32 条）。貸方に純資産の部や正味財産の部といった区分は存在せず、「基本金の部」²²がある。基本金とは、「学校法人が、その諸活動の計画に基づき必要な資産を継続的に保持するために維持すべきものとして、その帰属収入のうちから組み入れた金額」（会計基準第 29 条）であって、いったん計上すると基本的には取り崩すことができない²³。

基本金への組み入れは、固定資産取得に関する法人の意思によって行われ、消費収支計算書における消費収支差額（利益に相当）は、基本金組入額を差し引いて計算される。計算構造としては、消費収入から消費支出を差し引いて消費収支差額が計算されるが、消費収入を計算する時点で、将来に必要な資産の取得額に相当する額を基本金として予め差し引く。これは、学校の設置や規模の拡大その他学校法人の諸活動の計画に基づいて、学校法人が継続的に保持すべきものとして一定の資産を定め、これらの資産の額に相当する金額については、学校法人において維持すべき金額として基本金に組み入れて留保すべきであって、これを消費支出に充てるべきではないという学校法人会計の基本的な考え方によるものである。しかしながら、基本金の組入額は法人の設備投資計画に依存するものであり、ある程度は学校法人側で決定することができてしまう。また、消費収支計算書における消費収支差額は基本金の繰入額を差し引いて計算され、年間の運営成績を反映しにくいという問題もある。また、学校法人において固定資産取得の資金を計画的に留保することは必要であるが、外部に公表される貸借対照表にこれを反映させるこ

²² 会計基準第 30 条によれば、学校法人の基本金は、第 1 号基本金から第 4 号基本金に区分される。それぞれの内容は以下のとおりである。

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または新たな学校の設置もしくは既設の学校の規模の拡大も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または既設の学校の規模の拡大も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大臣の定める額

²³ なお、社会福祉法人会計にも、基本金制度がある。学校法人の基本金とは若干内容が異なっている。

との是非も問われる²⁴。

なお、国立大学法人に目を転じると、独立行政法人会計基準をベースとした会計基準（国立大学法人会計基準）が適用される。国立大学法人には多くの税金が投入され私立大学よりも非営利性が強いにもかかわらず、その会計処理は学校法人会計基準よりも企業会計に近いといえる。国立大学法人には基本金制度は存在しない。私立大学と国立大学において、会計基準が大きく異なっているのであるが、この差異は大学間の比較等を行う際には不都合となる。また、その差異の合理性を理論的に説明することは困難である。

5．まとめと展望

これまでみてきたように、非営利組織には、企業会計でいうような持分は存在しないが、会計上資本（純資産・正味財産）が存在しないとするのではなく、何らかの形で資本を規定している。しかし、その考え方は、非営利組織によって異なっている。それでは、何が非営利組織においてコアとなる資本なのか、また、負債との区分の方法は非営利組織により異なるべきものなのか。この点、例えば独立行政法人会計基準では、資本金、資本剰余金等の概念を用い、国や地方公共団体からの出えんに限定してコアとなる資本を規定しようとしているように考えられるのに対し、独立行政法人以外の非営利組織についてコアとなる資本を決めるとしたら、どのようなものがこれに該当するのかは明確ではない。

また、資本（純資産・正味財産）の内訳区分についても、現在、非営利組織によって区分の有無や区分する場合の方法が異なっている。これが合理的に説明し得る差異なのか、またコアとなる資本を論理的に規定するうえで、資本の内訳区分のあり方はどのように理解すべきものなのかは明らかではない。すなわち、純資産を内訳区分する必要性があるとしても、区分に当たって用途の拘束性を重視すべきなのか、それとも企業会計との整合性を重視すべきなのか、またその根拠は何か、さらには、用途の拘束性といった場合に、資金提供者と

²⁴ 学校法人会計基準の成り立ちについてみると、もともと、私立学校の財政的基盤が不十分だった時代に、国や地方公共団体等が私立学校に対して資金を提供し、それによって私立学校の運営を確立しようとしたという経緯があった。その際、私立学校のために公金を支出するには学校法人における会計基準の確立が必要である（逆にいえば、厳密な会計処理が行われていなければ、補助金を与えるのは難しい）とされ、基準を設定したものと考えられる。基本金制度は、学生の教育に十分な資産を保有し、そのための必要額を確認し、留保することを学校法人に求めるものといえよう。

受領者のいずれの意図を重視することが重要なのかといった論点が未解決である²⁵。

このように、非営利組織の会計における資本（純資産・正味財産）や貸方区分のあり方についてなお多くの論点が未解決のまま残されているのは、資本（純資産・正味財産）に焦点を当てた議論がこれまであまりなされてこなかったためであると考えられる。またその背景には、以下のように、そもそも非営利組織については、企業会計に比べて、資本（純資産・正味財産）の意義が希薄化してしまうような固有の事情があったことが挙げられよう。

（一部の非営利組織において）複式簿記が採用されてこなかったこと

一部の非営利組織においては、これまで複式簿記が採用されてこなかった²⁶。そして、複式簿記が採用されていない非営利組織では、貸借対照表も作成されてこなかった。この結果、省庁別財務書類や地方公会計にみられるように、これまでの複式簿記に基づくデータの欠如のために資産・負債差額の内訳を正確に示すことができないという事態が生じている。このように、複式簿記が採用されてこなかったという状況の下で、非営利組織の会計における利益やその蓄積としての純資産の意義は、企業会計におけるそれに比較すると、大きくないと考えられてきたのではないか。

貸借対照表と損益計算書の関係が希薄であること

非営利組織の会計にあっては、総じて貸借対照表に焦点が当てられてい

²⁵ この点に関連して、「会計上の資本に関する研究会」の席上、川村座長より、寄附者による永久拘束が付された寄附については、法人はコントロールを失っており、寄附された資産をオンバランスする場合の見返勘定は負債に極めて近いといえるのではないかとの見解が示された。すなわち、例えば、ある絵画について、この場所に永久に飾っておいて欲しいと指定のうえ美術館に寄附された場合には、当該絵画は美術館の資産とはいえないはずであるが、にもかかわらず寄附の名の下に正味財産に区分される。このことは、非営利組織の正味財産には、もともと負債に近いものが相当程度含まれている可能性があることを意味し、このように考えると、寄附金の一部は資本フローというより負債に近いものの消滅に伴う損益フローであって、この部分については損益フローのなかの区分の議論と整理できるのではないかとの指摘であった。

²⁶ この点に関連して、「会計上の資本に関する研究会」の席上、山田准教授より、非営利組織にあっては、利益の多寡でなく「アウトカム」によってパフォーマンスを判定するとされており、このことが、非営利組織では財務書類が相互にリンクしていないとか、複式簿記が不徹底であるといったことと関係しているのではないかとの指摘がなされた。すなわち、企業会計であれば、技術的に困難であるといった理由で利益の数字が歪められることは許されないのに対し、非営利組織においてそれが許されるのは、技術的な要因もさることながら、資金提供者やサービスの受益者が利益の多寡とは異なる部分で意思決定を行うことが根底にあるためである。仮にそうだとすると、非営利組織の会計における純資産の重要性は、企業会計におけるそれとはやはり異なるのではないかとの考え方が示された。

るが、損益計算書との関係はあまり議論されていない。例えば地方公会計では、会計改革のそもそもの発端が地方公共団体のストックの財政改革(地方公共団体が保有する多額の資産や負債を整理しそのバランスシートを圧縮すること)にあったという事情もあろう。ただ、背後にある計算構造を十分考慮せずに資産と負債を明確にするということばかりが強調されると、損益計算書との関係や、貸借対照表と(複式簿記を用いなくても作成が可能な)財産目録との違いが曖昧になってしまう。すなわち、貸借対照表が本来有するはずの、資産、負債、純資産がどのようにバランスしているかということやフローとの関係を計算構造上明らかにし、一定の残余(純資産)の存在を通じて財産的な生存力を示すという機能が弱められてしまっているという面があるのではないか²⁷。

複数の基準設定主体、会計基準が存在すること

非営利組織については、複数の会計基準設定主体が存在し、会計基準も非営利組織によって区々である。各基準設定主体は、基準を統一するほうが望ましいことは認めているものの、自らの基準を廃止して他の基準に統合することには否定的であると思われる。地方公共団体については総務省が、国については財務省の財政制度等審議会が、それぞれ基準を設定している。東京都のように総務省よりも早く独自の会計基準を設定した地方公共団体は、他の団体にも自らの会計基準の利用を推奨している。現在において圧倒的な支持を集める会計基準はなく、当面会計基準が複数存在する状態を解消することはできそうにない²⁸。この結果、純資産についても、現状はそれぞれの制度の下で区々に決まっており、組織のガバナンスとの関係で理論的整合性がとれた形になっているとはいえない²⁹。

²⁷ これに関連して、「会計上の資本に関する研究会」の席上、野間准教授より、貸借対照表の貸方に優先劣後関係がない以上、財産目録との差をどこに求めればよいのかとの問題提起があった。これについては古市氏より、貸借対照表と損益計算書とが、複式簿記を通じて有機的に結び付けられたうえで作成されることが重要であり、それがなければ貸借対照表は単なる財産目録と変わらないのではないかとの見解が示された。

²⁸ この点については、「会計上の資本に関する研究会」の席上、川村座長より、非営利組織については、各組織特有の会計以外の要素(上位の法律やガバナンス構造)を織り込んだ独特の会計基準が導入される結果、会計処理が区々になっており、これは、基準設定の権限を有する行政主体が異なっていることに起因しているのではないかと指摘がなされた。また、現状は基準設定主体間の競争状態になっており、徐々に淘汰されていくなかで、最終的に基準が統一される可能性もあり得るとの見方が示された。

²⁹ このような現状に対しては、JICPAがさまざまな提言を出しており、特に国の省庁別財務書類の会計基準と、独立行政法人や地方公共団体の会計基準があまりにも異なることについては大きな危惧を表明している。

資金収支が重視され、管理会計の役割も兼ねてきたこと

非営利組織の会計については、非営利組織の状況を外部に公表するというよりも、監督官庁や理事会への報告ならびに予算設定への役立ちといった内部管理に重点がおかれてきた面がある。言い換えれば、会計の目的として、管理会計的な役割も併せ持つことが求められてきたといえよう³⁰。そして、組織の内部管理という目的においては予算が重視され、決算においては、予算どおりの支出が行われているかが重要視されてきた。このような運営方法のもとで、企業会計とは異なり損益計算ではなく収支計算が重視されてきた。収支計算が重視される中では、組織が有する資産と負債が明らかにされ、支払不能が生じないように資金管理が行われていればよく、その差額としての純資産は重要視されてこなかったのではないか。

ただ、こうした事情があるなかにあっても、現在、非営利組織の会計には、企業会計的な考え方や手法が多く取り入れられてきている。また、自治体の破綻や非営利組織に対する各種補助金の削減など、非営利組織といえども企業と同じように財務的生存力が問われるようになってきている。このような状況の変化に応じて、非営利組織においても純資産・正味財産を適切に示すことが重要となつてこよう。またその際には、企業会計における議論も参考に、非営利組織における財務書類の作成目的との関係で純資産・正味財産の位置付けを考えることが1つのあるべき方向ではないか。

この点、民間非営利組織であれば、その財務報告の目的は資金提供者に対する報告であると考えられ、企業会計に類似した面があろう。これに対して政府部門では、資金提供(納税等)が必ずしも自発的になされるものではないため、資金提供者というよりも、むしろその統治下にある人々全体に対する責任の報告というように、より広く捉えることができる³¹。すなわち、資金提供者よりも広く、主権が及ぶ人々全体に対して、企業会計に似たツールで財務状況を説明することにより、政府としての受託責任を果たすとともに、意思決定ツールの1

³⁰ この点については、「会計上の資本に関する研究会」の席上、川村座長より、確かにスタートにおいては管理会計的な発想が強かったが、順を追って発展しているのではないかと指摘があった。すなわち、どういう財産を持っているか分からないというレベルからスタートして、まず財産目録的な発想で貸借対照表を作成し、その後フロー情報も必要となったためフローとストックをセットで作成すべきであるということになり、さらには現在のフローから推定すると10年後の状況はどうなるかといった話につながっていくものであって、現状はそのプロセスにあるのではないかと指摘である。

³¹ この点、FASBとGASBの概念フレームワークを比較すると、FASBでは、財務報告の利用者として民間非営利組織の資金提供者が第1順位とされているが、GASBでは、資金提供者よりも、アカウントビリティという言葉が相対的に強調されている。

つとしてよりよい社会政策の実現に役立てることが想定されていると考えられる。

現状において、各種の非営利組織の会計における純資産・正味財産の扱いは、必ずしも財務報告の目的と整合的なものになっているとはいえないが³²、財務報告の目的を意識して、純資産・正味財産の部の扱いを変更していく事例もみられる。例えば、新しい公益法人会計基準では、正味財産の区分を通じて資金提供者やサービスの受益者に対する説明責任が意識されている。このように、総じて、非営利組織の会計基準は、その財務報告の目的と整合的なものに少しずつ近づいていると評価することができよう。

いずれにしても、これまで必ずしも議論の俎上に上らなかった非営利組織の資本（純資産・正味財産）の意義・機能について検討することは、それ自体有用であると考えられる。またその際、企業会計における議論も参考に、財務報告の目的に照らして純資産・正味財産のあるべき意義・機能を検討することが適当であるといえよう。

³² 例えば、現状、国と地方公共団体では税収の取扱いが異なっているが、それぞれの活動に照らしてみると、こうした違いを合理化できるような財務報告の目的の違いがあるとは考え難い。単に、それぞれの基準設定主体の考え方の違いを反映しているのではないかとも思われる。

【参考文献】

- 秋坂朝則、「会計上の負債と払込資本の区分をめぐる国際的な動向とわが国への適用可能性について」、『金融研究』第28巻第1号、日本銀行金融研究所、2009年、99～117頁
- 大杉謙一、「負債・資本の新区分と会社法」、『IMES Discussion Paper Series 2009-J-4』、日本銀行金融研究所、2009年
- 亀井孝文、『公会計制度の改革』、中央経済社、2008年
- 財務省財政制度等審議会、「省庁別財務書類の作成について」、『2007年』
- 総務省、「地方公営企業会計制度報告書」、『2005年』
- 、「新地方公会計制度実務研究会報告書」、『2007年』
- 陳碯、「発生主義に基づく自治体財務諸表の導入をめくって」、『会計検査研究』No.27、2003年、199～212頁
- 独立行政法人会計基準研究会、「独立行政法人会計基準」、『2007年』
- 、「独立行政法人会計基準注解」、『2007年』
- 内閣府公益認定等委員会、「公益法人会計基準」、『2008年』
- 、「公益法人会計基準の運用指針」、『2008年』
- 日本公認会計士協会、「学校法人会計問答集第16号 基本金にかかる実務上の取扱いについて」、『2005年』
- 、「公会計・監査特別委員会研究報告第1号 地方公共団体の会計に関する提言」、『2008年』
- 藤井秀樹、「非営利組織会計の基本問題に関する再検討 - 寄贈資産の減価償却をめぐるR.N.アンソニーの所説に寄せて - 」、『商経学叢』第55巻第1号、近畿大学、2008年、117～130頁
- 藤井秀樹監訳、『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』、中央経済社、2003年
- 古市峰子、「米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて」、『金融研究』第21巻第1号、日本銀行金融研究所、2002年、145～191頁

、「国際会計士連盟による国際公会計基準（IPSAS）の策定プロジェクトについて」、『金融研究』第22巻第1号、日本銀行金融研究所、2003年、77～112頁

文部科学省、「学校法人会計基準」、2007年

山田純平、「負債・持分識別問題の新展開と資省会計」、『會計』第175巻第3号、森山書店、2009年、374～387頁

Anthony, R. N, *Should Business and Nonbusiness accounting be different?*, Harvard Business School Press, 1989.

Federal Accounting Standards Advisory Board, *Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Federal Financial Reporting*, 1993.

Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, 1980.

, *Statement of Financial Accounting Standards No.116: Accounting for Contributions Received and Contributions Made*, 1993a.

, *Statement of Financial Accounting Standards No.117: Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, 1993b.

International Public Sector Accounting Standards Board, *International Public Sector Accounting Standards No.1: Presentation of Financial Statements*, 2001.

, *International Public Sector Accounting Standards No.22: Disclosure of Information about the General Government Sector*, 2006a.

, *International Public Sector Accounting Standards No.23: Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*, 2006b.

———, *Consultation Paper: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2008.