

わが国非営利組織会計基準への資本概念の浸透

池田 享誉※

1. はじめに

2019年7月18日、日本公認会計士協会から、非営利組織会計検討会による報告『非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～』（以下、『提案』という。）が公表された。本『提案』は、基礎概念から会計基準を理論的に導き出す点において、また、民間非営利セクター全体に共通する財務報告の枠組みを提供するものであるという点において、わが国非営利組織会計における画期的試みの成果である。

わが国の現状では、公益法人、社会福祉法人、NPO法人等、それぞれの法人形態ごとに会計基準が異なっており、資本、利益の計算表示を求める国立大学法人会計基準のように営利組織の財務諸表と同様に貸借対照表、損益計算書等を求める非営利組織も存在している。本来、資本、利益という概念は、営利を目的とする営利組織の概念である。しかし、営利を目的としない非営利組織にも、資本、利益という概念が浸透しつつある傾向がみられる。そもそも、基準設定初期の非営利組織の会計基準においては「資本」という概念は採用されておらず、それゆえ、「利益」という概念もなかった（「収益」・「費用」概念もなかった）。代わりに「収入」と「支出」という概念が用いられていた。この変化は、非営利組織自体が変質しつつあることの表れであり、また、営利組織の会計における資本概念の変質の表れでもあると思われる。これらは、きわめて重要な問題であるが、本稿では非営利組織の会計基準への資本概念の浸透に限定して検討する。具体的には、本来、営利組織の会計に固有の概念である「資本」、「利益」、「収益」、「費用」に注目し、まず、すべての民間非営利組織を対

象とする『提案』における諸概念を明確にし、次いで、「資本」、「利益」、「収益」、「費用」の計算表示を求めている2003年の国立大学法人会計基準をみる。そのうえで、公益法人、NPO法人、社会福祉法人の会計基準等について、それぞれ、国立大学法人会計基準が公表された2003年以前と2003年以降の会計基準等を比較することにより、資本概念の浸透の過程を検討する。

2 『非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～』2019年

本『提案』は、本文と附属資料1『非営利組織における財務報告の基礎概念』（以下、『基礎概念』という。）および附属資料2『非営利組織モデル会計基準』（以下、『モデル会計基準』という。）から構成されている。『提案』は、営利組織の会計基準に対応する非営利組織の会計基準のモデルを提案しており、このモデル会計基準は、民間非営利組織の会計基準の改訂に際して参照されることを目的としたものである。この『提案』について、本稿では、「資本」、「利益」、「収益」、「費用」に焦点を当て、財務諸表とその構成要素について検討する。『提案』では、財務諸表は、貸借対照表、活動計算書、キャッシュ・フロー計算書とされる（『提案』17ページ、『基礎概念』第54、55項、『モデル会計基準』第9項）。以下、「貸借対照表と活動計算書についてみていく。

2-1 貸借対照表

『提案』では、貸借対照表は、「資産、負債及び純資産を示すものである」（『モデル会計基準』第10項）としている。そして、純資産は次のよ

※ 青森公立大学准教授

うに説明される。「純資産：非営利組織に帰属する経済的資源の純額をいい、資産と負債の差額として表される」（『基礎概念』第50項、傍点は筆者）。すなわち、『提案』においては、純資産は、「資産と負債の差額」としての定義となっている。その純資産において表示される項目は、「(1) 基盤純資産 (2) 使途拘束純資産 (3) 非拘束純資産 (4) 評価・換算差額等」（『モデル会計基準』第22項）とされ、ここには、「資本」、「利益」は示されない。

2-2 活動計算書

活動計算書は、「非営利組織の活動状況を明らかにするため、一会計期間に属する非営利組織の全ての収益、費用及び基盤純資産以外の純資産の増減を示すものである。」（『モデル会計基準』第32項、傍点は筆者）とされ、その内容は、「収益」と「費用」とその「差額」および「純資産間の振替」から構成される。「収益」と「費用」は、それぞれ以下のように説明される（『提案』17ページ）。

収益：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。

費用：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。

さらに、活動計算書科目の分類について、「経常活動区分では、当該非営利組織の経常的な活動から生じた収益及び費用を記載して、経常収益費用差額を計算する。」（『モデル会計基準』第34項、傍点は筆者）としている。

2-3 ストック報告書とフロー報告書との関係

ストック報告書である貸借対照表の貸方は、負債及び純資産とされ、純資産において表示される項目は、「(1) 基盤純資産 (2) 使途拘束純資産 (3) 非拘束純資産 (4) 評価・換算差額等」（『モデル会計基準』第22項）とされる。フロー報告書である活動計算書は、「収益、費用及び基盤純資産以外の純資産の増減を示すものである」（『モデル会計基準』第32項、傍点は筆者）とされており、さらに、「収益」は純資産の増加であり、「費用」は純資産の減少であるとされる（『提案』17

ページ）。以上のことから、営利組織の会計における「貸借対照表」と「損益計算書」の連携と類似ⁱの関係となっているとみることができる。その関係は以下のようにあらわすことができる。すなわち、

$$\text{資産} - \text{負債} = X$$

$$\text{収益} = X \text{の増加、費用} = X \text{の減少}$$

$$\text{収益} - \text{費用} = Y = X \text{の純増減}^{\text{ii}}$$

営利組織の会計においては、Xは、「資本」であり、Yは「利益（損失）」である。『提案』は、このXとYに別の用語を当てはめているので、それを確認する。

『提案』では、貸借対照表の貸方Xは、「純資産」であり、「資本」ではない。また、活動計算書は、「収益」、「費用」は計上するが、その差額は「収益費用差額」で「利益」とはしない（『モデル会計基準』第221項）。それらの理由について、『提案』は、以下のように説明している。

「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。」（『基礎概念』第50項）としている。すなわち、先に示した計算式、

$$\text{資産} - \text{負債} = X$$

$$\text{収益} = X \text{の増加、費用} = X \text{の減少}$$

$$\text{収益} - \text{費用} = Y = X \text{の純増減}^{\text{iii}}$$

に当てはめれば、『提案』では、Xを「純資産」とし、Yを「収益費用差額」としているのである。次に、同じ非営利組織でありながら、営利組織の会計と同様、貸借対照表と損益計算書を求めた2003年の国立大学法人会計基準ではどうなっているのか確認する。

3 国立大学法人会計基準2003年

国立大学法人会計基準は、2003年3月5日に公表され、数度の改訂を経て現在に至っている。ここでは、当初の2003年の基準を取り上げる。2003年の国立大学法人の財務諸表の体系は、「(1) 貸借対照表 (2) 損益計算書 (3) キャッシュ・フ

ロー計算書(4) 利益の処分又は損失の処理に関する書類(5) 国立大学法人等業務実施コスト計算書(6) 付属明細書」(第38)とされている。以下、(1) 貸借対照表と(2) 損益計算書をみていく。

3-1 貸借対照表

2003年の国立大学法人会計基準は、「貸借対照表は、国立大学法人等の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び資本を記載し、国民その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない」(第40、傍点は筆者)とする^{iv}。ここでは、貸借対照表の貸方Xは、営利組織と同様に「資本」とされる。

3-2 損益計算書

2003年の国立大学法人会計基準は、「損益計算書は、国立大学法人等の運営状況を明らかにするため、一会計期間に属する国立大学法人等のすべての費用とこれに対応するすべての収益とを記載して当期純利益を表示しなければならない」(第41の1、傍点は筆者)とする。この損益計算書は、先に「費用」が示され、そのあと「収益」が示されるという順序の違い以外は、営利組織の損益計算書と同様に、「費用」、「収益」、「利益」が表示される。

さらに、営利組織の会計において、適正な期間損益計算のための基本的原則である費用配分の原則や発生主義の原則についても、次のように示している。すなわち、「資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない」(第36の1)とし、とくに減価償却についても、「有形固定資産は、当該資産の耐用年数にわたり、無形固定資産は、当該資産の有効期間にわたり、減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない」(第36の2)と規定する。そして、発生主義について、「国立大学法人等に発生したすべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない」(第37の1)と定めたうえで、「なお、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に

計上してはならない」(第37の2)と収益の実現主義について規定している。これらの原則はまさに営利組織の会計における基本原則そのものであるといえる。

3-3 ストック報告書とフロー報告書との関係

ストック報告書である貸借対照表の貸方Xは、資本の部とされ、資本の部は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金からなるとされる。フロー報告書である損益計算書は、費用、収益、利益を表示し、その利益が貸借対照表の資本の部の利益剰余金の一部として計上される。この関係は、営利組織の会計における「貸借対照表」と「損益計算書」の連携と同じ関係である。すなわち、

$$\text{資産} - \text{負債} = X$$

$$\text{収益} = X \text{の増加}, \text{費用} = X \text{の減少}$$

$$\text{収益} - \text{費用} = Y = X \text{の純増減}^v$$

に当てはめると、国立大学法人の会計においては、Xは、「資本」であり、Yは「利益(損失)」である。これは営利組織の会計と同じである。その点をさらに確認するために、2003年国立大学法人会計基準における「資本」、「利益」についての規定をみる。

2003年国立大学法人会計基準は、「資本の定義」として、「国立大学法人等の資本とは、国立大学法人等の業務を確実に実施するために与えられた財産的基礎及びその業務に関連し発生した剰余金から構成されるものであって、資産から負債を控除した額に相当するものをいう」(第18の1)とし、つづけて、「資本は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に分類される」(第18の2)とする。すなわち、営利組織と同じく、「資本」と「利益」からなるとしているのである。資本の部の内容については、さらに、「資本金とは、国立大学法人等に対する出資を財源とする払込資本に相当する」(第19の1)、「資本剰余金とは、資本金及び利益剰余金以外の資本であって、贈与資本及び評価替資本が含まれる」(第19の2)、「利益剰余金とは、国立大学法人等の業務に関連し発生した剰余金であって、稼得資本に相当する」(第19の3)としている。これらは、営利組織の会計における資本と利益についての規定と同様であるといえよう。

国立大学法人の会計基準は、独立行政法人会計基準を基礎として検討されたこと、そして独立行政法人会計基準は、原則として、企業会計によることとして議論された、という経緯があったが、営利組織の会計に固有の概念である「資本」、「利益」をそのまま採用しているように思われる。この国立大学法人会計基準が公表された2003年の前と後で他の非営利組織の会計基準等にも変化が現れる。そこで次に、2003年以前の基準をみていく。

4 2003年国立大学法人会計基準以前

4-1 公益法人会計基準1985年

公益法人会計基準は、「昭和52年3月4日公益法人監督事務連絡協議会の申し合わせにより設定され」（1985年公益法人会計基準について1(1)）、その後、昭和60年6月10日に発足した公益法人指導監督連絡会議により昭和60年9月17日に改正された（1985年公益法人会計基準について1(1)）。この昭和60年の公益法人会計基準（以下、1985年公益法人会計基準という。）では、「収支予算書、会計帳簿及び計算書類（収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表及び財産目録をいう。以下同じ。）を作成しなければならない」（1985年公益法人会計基準第1の2）としている。ここでは、財務諸表に相当する計算書類のうち、収支計算書、正味財産増減計算書、貸借対照表についてみる。

4-1-1 収支計算書

1985年公益法人会計基準では、作成すべき計算書類の最初に収支計算書を挙げている。収支計算書は、「当該事業年度におけるすべての収入及び支出の内容を明りように表示するものでなければならない」（1985年公益法人会計基準第4の1）とされる。この収支計算書の様式においては、「借入金収入」、「借入金返済支出」が例示されており、確かに「収入」と「支出」の計上を意図しているものとみることができる。「事業費」として費用の費が使用されているが、「支出」を伴わない「費用」の計上を表してはいないことから、

これは「費用」を計上する意図での使用ではないとみることができよう。1985年公益法人会計基準の「収支計算書」は、「収入」と「支出」の計算書となっており、非営利組織の会計においては、「収入」と「支出」の計算と報告が重視されていたことがみてとれる（1985年公益法人会計基準様式2収支計算書）。それは、「一般原則」の「(1) 収入及び支出は、予算に基づいて行わなければならない」（1985年公益法人会計基準第1の2）という予算準拠の原則が、一般原則の第一に掲げられ、それを受けて、「収支計算書は、収支の予算額と決算額とを対比して表示しなければならない」（1985年公益法人会計基準第4の2）とすることにより、予算準拠の原則が遵守されているか否かを確認できる様式となっているところにもあらわれている。

4-1-2 正味財産増減計算書

1985年公益法人会計基準では、「正味財産増減計算書は、当該事業年度における正味財産のすべての増減を明りように表示するものでなければならない」（1985年公益法人会計基準第5の1）としている。つづけて、「正味財産増減計算書は、

表1 様式3-2 正味財産増減計算書

正味財産増減計算書
I 増加原因の部
1 基本財産運用収入
2 事業収入
3 補助金収入
4 固定資産受贈額
：
合計
II 減少原因の部
1 事業費
2 管理費
3 建物減価償却額
4 退職給与引当金繰入額
：
合計
当期正味財産増加額(減少額)
前期繰越正味財産額
期末正味財産合計額

(出所：1985年公益法人会計基準様式3-2正味財産増減計算書より一部抜粋)

資産及び負債の各科目別に増加額及び減少額を記載して当期正味財産増加額（減少額）を求め、これに前期繰越正味財産額を加算して期末正味財産合計額を表示しなければならない。ただし、資産及び負債の各科目別に増加額及び減少額を記載する方法に代えて、当期正味財産増加額（減少額）の発生原因を示す方法を用いることができる」（1985年公益法人会計基準第5の2）とする。このただし書きの部分を加えたのが、1985年基準の一番の改正点^{vi}であり、これにより様式3-2が加えられた。ここでは、様式3-2をとりあげる。

表1の様式3-2は、貸借対照表の貸方Xとなる「正味財産」の「増加原因」から「減少原因」を引くことにより「当期正味財産増加額（減少額）」を計算表示する様式である。「増加原因」と「減少原因」、それぞれの中身を確認すると、「増加原因」の例示は、1基本財産運用収入、2事業収入、3補助金収入、4固定資産受贈額、となっており、「収入」、「額」、と表示されているが、4固定資産受贈額は、「収入」ではないと考えられる。なぜなら、この項目は、固定資産を受贈したときに計上されるものであり、例えば、土地を贈られたときに計上され、組織が受け取ったのは、現金や現金同等物や資金ではなく、土地である。すなわち、「収入」とはなりえない。「収入」ではない項目を計上する理由は、貸借対照表の貸方Xと連携させるためであり、実質的には「固定資産受贈益」という「収益」を計上しているともみることができる^{vii}。

また、「減少原因」の例示は、1事業費、2管理費、3建物減価償却額、4退職給与引当金繰入額、となっており、「費」、「額」、と表示されている。1事業費と2管理費については、先の収支計算書においても例示されており、これらをもって「費用」であるとはいえないと思われる。しかし、次の「3建物減価償却額」と「4退職給与引当金繰入額」については、いずれも、「支出」を伴わない「費用」の典型例であり、「支出」ではない「減価償却額」や「引当金繰入額」を計上する理由は、やはり貸借対照表の貸方Xと連携させるためであり、実質的には「費用」が計上されているといえよう。

以上のことから、正味財産増減計算書は、「収益」と「費用」を計上する計算書となっているとみることができる。

4-1-3 貸借対照表

1985年公益法人会計基準では、「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表示するものでなければならない」（1985年公益法人会計基準第6の1）とする。さらに「正味財産の部には、基本金及び当期正味財産増加額（減少額）を内書として記載する」（1985年公益法人会計基準第6の4(1)）としている。

4-1-4 ストック報告書とフロー報告書との関係

ストック報告書である貸借対照表の貸方Xは、正味財産の部とされ、正味財産の部は、基本金及び当期正味財産増加額（減少額）からなるとされる。フロー報告書としては、「収支計算書」と「正味財産増減計算書」の2つがあるが、ストック報告書である貸借対照表と連携しているのは「正味財産増減計算書」である。「正味財産増減計算書」は、先に見たように実質的には「費用」と「収益」を計上し、その差額の「当期正味財産増加額（減少額）」が計算表示される。そして、その「当期正味財産増加額（減少額）」が、貸借対照表の正味財産の部に計上される。この関係は、営利組織の会計における「貸借対照表」と「損益計算書」の連携と同様の関係である。

1985年の公益法人会計基準においては、「資本」、「利益」は用いられていないため、それらに対する見解は表明されていない。しかし、それら概念を用いていないということ自体が、非営利組織である公益法人の会計においては、「資本」、「利益」概念は存在しないと考えていたことの表れであると言えよう。それは、減価償却費を減価償却額としてしているところなどにみることができる。

4-2 NPO法人会計の手引き 1999年

1999年の「特定非営利活動法人の会計の手引き」は、所轄庁に提出すべき「会計に関する書類」として、貸借対照表、財産目録、収支計算書、収支予算書を挙げている（1999年特定非営利活動法人の会計の手引きⅣ、以下、「1999年NPO法人会計の手引き」という）。ここでは、貸借対照表

と収支計算書についてみていく。

4-2-1 貸借対照表

1999年NPO法人会計の手引きは、貸借対照表は、「ある一定時点の資産、負債及び正味財産について記載」（1999年NPO法人会計の手引きⅣの1）するものとする。そして、「正味財産の部については、他の計算書類とのつながりを考えると、『前期繰越正味財産』、『当期正味財産増加額（減少額）』と区分されるのがよいでしょう」（1999年NPO法人会計の手引きⅣの1）と提案している。

4-2-2 収支計算書

1999年NPO法人会計の手引きは、「一葉の収支計算書の中にフロー情報のすべてを網羅するためには、『資金収支の部』と『正味財産増減の部』

を置」（1999年NPO法人会計の手引きⅣの3）くのがよいとすすめている。ここで注目したいのは、収支計算書が、「収入」と「支出」だけでなく、正味財産の増減をも表すフロー報告書となっている点である。その点について、次で詳しくみる。

4-2-3 ストック報告書とフロー報告書との関係

1999年NPO法人会計の手引きは、「計算書類のうち、財産目録と貸借対照表がストック情報を記載した書類であり、収支計算書は、フロー情報を記載した書類となります」（1999年NPO法人会計の手引きⅣの3）とする。ストック報告書である貸借対照表とフロー報告書である収支計算書との関係については、精算表の例示によって説明されている。

表2 精算表の例示

科目	残高試算表		整理記入		収支計算書		貸借対照表	
	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方	借方	貸方
現金	20,000						20,000	
当座預金	50,000						50,000	
未収金			20,000				20,000	
建物	800,000			30,000			770,000	
什器備品	30,000						30,000	
未払金				150,000				150,000
長期借入金		500,000						500,000
前期繰越正味財産額		200,000						200,000
会費収入		250,000		20,000		270,000		
〇〇事業収入		400,000				400,000		
印刷製本費	70,000		150,000		220,000			
給料手当	380,000				380,000			
什器備品購入支出	30,000				30,000			
長期借入金返済支出	80,000				80,000			
什器備品購入額		30,000				30,000		
長期借入金返済額		80,000				80,000		
	1,460,000	1,460,000						
建物減価償却額			30,000		30,000			
当期正味財産増加額					40,000			40,000
			200,000	200,000	780,000	780,000	890,000	890,000

（出所：1999年NPO法人会計の手引きⅤのiv 精算表（例））

表2の精算表は左から、「科目」、「残高試算表」、「整理記入」、「収支計算書」、「貸借対照表」となっている。営利組織の会計の精算表と異なるのは、「収支計算書」のところである。「整理記入」欄の記入例を見ると、3つ例示されている。それらを仕訳で表せば以下の通りとなる。

①(借方) 未収金	20,000	
	(貸方) 会費収入	20,000
②(借方) 建物減価償却額	30,000	
	(貸方) 建物	30,000
③(借方) 印刷製本費	150,000	
	(貸方) 未払金	150,000

ここでは、②に注目する。②の仕訳の借方の「建物減価償却額30,000」は、「収支計算書」の借方へ計上されていく。この②の仕訳は、「建物減価償却額」という勘定が使われているが、営利組織の会計では、「減価償却費」として「損益計算書」に計上されるものである。それを「減価償却額」という勘定で「収支計算書」に計上するのはなぜか。それは、収支計算書のままでは貸借対照表の貸方Xと連携しないからである。貸借対照表の貸方Xと連携させるには、収支計算書を損益計算書へ変化させる必要があるのである。この精算表では、「什器備品購入支出」と「什器備品購入額」を相殺し、「長期借入金返済支出」と「長期借入金返済額」を相殺することにより、「収支」ではあるが「損益」ではないものを打ち消して、貸借差額40,000円を導き出している。それによって、貸借対照表の貸方Xの増加額40,000円と等しくなる。1999年NPO法人会計の手引きでは、このようにして、フロー報告書とストック報告書を連携させているのである。

1999年NPO法人会計の手引きも、「資本」、「利益」を計算、報告することを求めている。さらに、フロー報告書の区分名称に「収益」、「費用」も用いていない。しかし、決算整理によって、収支計算書の最終数値を貸借対照表の貸方Xと連携させるために「収益」、「費用」へと変換している。

4-3 社会福祉法人会計基準2000年

2000年の社会福祉法人会計基準は、作成しなければならない計算書類を、資金収支計算書、

事業活動収支計算書、貸借対照表及び財産目録としている（2000年社会福祉法人会計基準第1章第6条）。ここでは、資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表についてみる。

4-3-1 資金収支計算書

資金収支計算書は、「支払資金の収入、支出の内容を明らかにするために作成」（2000年社会福祉法人会計基準の制定について2の(5)）するものとされる。資金収支計算書には、「収入」と「支出」と「収支差額」が計上される。「収入」については、「借入金収入」が例示されているところから「収益」ではなく「収入」であることが確認できる。「支出」については、「固定資産取得支出」が例示されており「費用」ではなく「支出」が計上されている。また、「人件費支出」、「事務費支出」、「事業費支出」というように費に支出をつけて費用の費はついているが支出であることを強調している点は特徴的である。

以上のように、2000年の社会福祉法人会計基準の「資金収支計算書」は、「収入」と「支出」を計上しており、その最終数値は、「収支差額」となっている。

4-3-2 事業活動収支計算書

2000年社会福祉法人会計基準では、「事業活動収支計算書は、法人の事業活動の成果を把握するために作成し、事業活動収支の部、事業活動外収支の部、特別収支の部及び繰越活動収支差額の部に区分して記載するものとした」（2000年社会福祉法人会計基準の制定について2の(5)）とされる。これは、営利組織の損益計算書が営業損益の部、営業外損益の部、特別損益の部に区分されるのに対応しているとみてとれる。さらに続けて、「支出には適正に計算された減価償却額を計上するものとした」と特に減価償却の額を支出として計上することを強調している。この減価償却額の計上の強調も、2000年社会福祉法人会計基準の特徴といえる。本基準は、その基本的な考え方として、「損益計算の考え方を採り入れることにより効率性が反映されるものとした」（2000年社会福祉法人会計基準の制定について1(2)）と表明する。さらに、「適切なコスト

管理、経営努力の結果が反映されるよう、損益計算の考え方を導入することとした」(2000年社会福祉法人会計基準の制定について2(3))と重ねて「損益計算の考え方」を導入することを示す。そのうえで特に減価償却制度を導入することを次のように説明している。すなわち、「建物等の資産価値を適切に評価、表示するため、減価償却制度を導入することとした」(2000年社会福祉法人会計基準の制定について2(4))と。しかしながら、減価償却は、費用配分の手続きであり、資産価値評価のために行うものではない。減価償却の目的を変えてまで減価償却制度を導入している点は注目に値すると思われる。

この事業活動収支計算書にも、「収入」と「支出」と「収支差額」が計上される様式となっている。しかし、「収入」として「引当金戻入」の計上を例示しており、「収益」が計上されるものとなっている。また、「支出」についても「引当金繰入」や「減価償却費」の計上が例示されており、「費用」を計上するものとなっている。以上のことから、「事業活動収支計算書」は、「収支」とついているが、実質的には「収益」と「費用」が計上されているといえよう。

4-3-3 貸借対照表

2000年社会福祉法人会計基準は、「社会福祉法人は、毎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らかにするために、貸借対照表を作成しなければならない」(2000年社会福祉法人会計基準第4章第1節第21条)としている。

4-3-4 ストック報告書とフロー報告書との関係

ストック報告書である貸借対照表の貸方Xは、純資産とされており、「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収支差額に区分するものとする」(2000年社会福祉法人会計基準第4章第3節第30条)とされている。この「次期繰越活動収支差額」は、二つのフロー報告書のうちの「事業活動収支計算書」の最終数値であり、営利組織の会計における「貸借対照表」と「損益計算書」の連携と

同様の関係となっているとみることができる。

2000年社会福祉法人会計基準も、「資本」、「利益」を計算、報告することを求めている。さらに、フロー報告書の区分名称に「収益」、「費用」も用いていない。しかし、実質的には「収益」と「費用」を計算、報告しているとみることができる。本基準は、「損益計算の考え方」を採用入れることを表明したが、その結果、「損益計算」を採用入れることになっていると言えよう。「損益計算を採用入れる」とは表明しなかったのは、損益計算を採用入れることは、「収益」、「費用」、「利益(損失)」計算を採用入れることを意味し、それは意図していないとの考えがあったのであろう。

4-4 小括

以上、2003年以前の会計基準等である、1985年公益法人会計基準、1999年NPO法人会計の手引き、2000年社会福祉法人会計基準をみてきた。それらは、いずれも「資本」、「利益」、「収益」、「費用」を用いなかった。それは、非営利組織の会計においては、「資本」は存在せず、それゆえ「利益」もなく、「利益」の内訳要素である、「収益」、「費用」もないと考えていたと読み取れる。しかし、フロー報告書として、「収入」、「支出」という用語を使用しつつ、内容は、「収益」、「費用」となっていた。この状況が、2003年の国立大学法人会計基準公表以降、変化する。その変化を次にみていく。

5 2003年国立大学法人会計基準以降

5-1 公益法人会計基準2004年

2004年の公益法人会計基準の1985年基準からの主な改正点は、「ア 従来の資金収支計算を中心とする体系を見直し、貸借対照表、正味財産増減計算書及び財産目録から構成する財務諸表を作成する」、「イ 大規模公益法人については、[中略筆者] 上記の財務諸表の体系に加えて、キャッシュ・フロー計算書を作成する」(2004年公益法人会計基準の改正等について1(2))と説明される。すなわち、1985年基準からの最大の変

更点は、財務諸表の変更であり、2004年の公益法人会計基準は、財務諸表を貸借対照表、正味財産増減計算書及び財産目録としたうえで、大規模公益法人に対しては、それに加えてキャッシュ・フロー計算書の作成を求めている。ここでは、貸借対照表と正味財産増減計算書についてみる。

5-1-1 貸借対照表

2004年公益法人会計基準は、「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〔中略筆者〕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。」(2004年公益法人会計基準第2の2)としている。

5-1-2 正味財産増減計算書

2004年の公益法人会計基準の主な改正点の一つとして、正味財産増減計算書の様式があげられている。それは、「エ 正味財産増減計算書の

表3 様式2 正味財産増減計算書

正味財産増減計算書
I 一般正味財産増減の部
1 経常増減の部
(1) 経常収益
① 基本財産運用益
② 受取入会金
③ 受取会費
④ 事業収益
⑤ 受取補助金等
経常収益計
(2) 経常費用
① 事業費
② 管理費
経常費用計
当期経常増減額
2 経常外増減の部
(1) 経常外収益
① 固定資産売却益
：
II 指定正味財産増減の部
：
III 正味財産期末残高

(出所：2004年公益法人会計基準様式2 正味財産増減計算書より一部抜粋)

様式について、当期正味財産増減額を増加原因及び減少原因に分けてその両者を総額で示す様式(フロー式)に統一するとともに、正味財産の増加原因を収益とし、減少原因を費用として表示する」(2004年公益法人会計基準の改正等について1の(2)、傍点は筆者)点である。すなわち、1985年の基準では、「増加原因の部」、「減少原因の部」としていたところを、「収益」、「費用」とするとしたのである。実際に会計基準においては表3のように例示されている。

表3にあるように、「経常収益」と「経常費用」及びその差額の「当期経常増減額」を示したうえで、最終数値は、「正味財産期末残高」とされる。

5-1-3 スtock報告書とフロー報告書との関係

Stock報告書である貸借対照表の貸方Xは、「正味財産の部」とされており、先に見たフロー報告書である「正味財産増減計算書」の最終数値と一致するという形で連携している。

2004年公益法人会計基準も、「資本」、「利益」を計算、報告することを求めている。しかし、1985年基準とは異なり、「収益」、「費用」を用いている。

5-2 NPO法人会計基準2010年

2010年のNPO法人会計基準は、「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」(2010年NPO法人会計基準の性格と基本的考え方の3)としており、「NPO法人は、財務諸表(活動計算書及び貸借対照表)及び財産目録を作成しなければならない」(2010年NPO法人会計基準Ⅲの8)と定めている。ここでは、活動計算書と貸借対照表についてみる。

5-2-1 活動計算書

2010年のNPO法人会計基準は、「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」(2010年

NPO法人会計基準Ⅲの9、傍点は筆者)とする。この「活動計算書」は、「収益」と「費用」と「増減額」を計上するものとなっており、その最終数値は、「次期繰越正味財産額」とされる。

5-2-2 貸借対照表

2010年NPO法人会計基準は、「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」(2010年NPO法人会計基準Ⅲの10)とする。

5-2-3 スtock報告書とフロー報告書との関係

Stock報告書である貸借対照表の貸方Xは、「正味財産の部」とされており、フロー報告書である「活動計算書」の最終数値「次期繰越正味財産額」と一致するという形で連携している。

2010年NPO法人会計基準も、「資本」、「利益」を計算、報告することを求めている。前述の「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」(2010年NPO法人会計基準Ⅲの9、傍点は筆者)にあるように、「収益」、「費用」、「損失」までは用いているが、「利益」だけは用いないという強い意図がみとれる。

5-3 社会福祉法人会計基準2011年

2011年の社会福祉法人会計基準は、財務諸表を、資金収支計算書、事業活動計算書及び貸借対照表としている(2011年社会福祉法人会計基準第1章総則2)。以下、それら財務諸表をみる。

5-3-1 資金収支計算書

2011年社会福祉法人会計基準では、「資金収支計算書は、支払資金の収入、支出の内容を明らかにするために作成」(2011年社会福祉法人会計基準の制定についての2(3))するものとされる。この資金収支計算書には、2000年基準と同様に「収入」と「支出」と「収支差額」が計上される。

5-3-2 事業活動計算書

2000年基準では、事業活動収支計算書だったが、2011年基準では、収支がとれて、事業活動計

算書となっている。事業活動計算書は、「法人の事業活動の成果を把握するために作成し、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区分するものとした」(2011年社会福祉法人会計基準の制定についての2(3))とされる。そして、「サービス活動増減の部には、サービス活動による収益及び費用を記載してサービス活動増減差額を記載するものとする」(2011年社会福祉法人会計基準第3章4(1)、傍点は筆者)とされる。2011年基準の事業活動計算書は、2000年基準の事業活動収支計算書とは異なって、「収入」と「支出」と「収支差額」ではなく、「収益」と「費用」と「次期繰越活動増減差額」を計算表示するものとなっている。

5-3-3 貸借対照表

2011年社会福祉法人会計基準では、「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瞭に表示するものでなければならない」(2011年社会福祉法人会計基準第4章1)としている。

5-3-4 Stock報告書とフロー報告書との関係

Stock報告書である貸借対照表の貸方Xは、純資産の部とされており、「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する」(2011年社会福祉法人会計基準第4章4(1))とされている。この「次期繰越活動増減差額」は、二つのフロー報告書のうちの「事業活動計算書」の最終数値であり、貸借対照表と事業活動計算書が連携している。

2011年社会福祉法人会計基準も、「資本」、「利益」を計算、報告することを求めている。しかし、「収益」、「費用」は用いている。

6 むすび

本稿では、本来は営利組織の会計に固有の概念である「資本」、「利益」、「収益」、「費用」に

注目して非営利組織の会計基準を検討してきた。まず、多様な民間非営利セクター全体に共通する財務報告の枠組みを提供するものとして作成された『提案』における各概念を確認した。『提案』では、「収益」、「費用」はとり入れているが、「資本」、「利益」の導入は明確に否定している。それに対して、2003年の国立大学法人会計基準は、「収益」、「費用」だけでなく、「資本」、「利益」まで導入している。わが国の非営利組織の会計基準においては、この2003年を境に「資本」、「利益」、「収益」、「費用」のうち、「収益」、「費用」の採用がすすんだ。その点を明確にするために、2003年をまたいで、会計基準等の改訂がなされている公益法人、NPO法人、社会福祉法人についてその改訂による変化を検討した。

本稿での検討の結果として、以下の4点を指摘したい。

- ① 2003年以前の、1985年公益法人会計基準、1999年NPO法人会計の手引き、2000年社会福祉法人会計基準では、ストック報告書である貸借対照表と連携するフロー報告書において、「収入」、「支出」と表示していながら、実質的には「収益」、「費用」が計上されていた。「収益」、「費用」は用いられてはいないが、実際には、このときすでに資本概念の浸透は始まっていたと考えられる。この浸透の始まりの検討を次の課題としたい。
- ② 2003年以降の、2004年公益法人会計基準、2010年NPO法人会計基準、2011年社会福祉法人会計基準は、「収益」、「費用」を用いる。しかし、「資本」、「利益」はとり入れない。本来、「資本」の自己増殖分の「利益」の内訳要素であった「収益」、「費用」を「資本」、「利益」から切り離して非営利組織に導入している状況は、営利組織の会計における利益概念の変質^{vi}およびそのもととなる資本概念の変質の影響もあるだろう。
- ③ 2003年以降の各会計基準に照らしてみると、2019年の『提案』が「収益」、「費用」をとり入れ、「資本」、「利益」は導入しない点は、非営利組織会計基準の改訂に際して参照されることを目的としたモデル会計基準としてふさわしいものとなっていると思われる。
- ④ 2003年以降、営利組織会計の概念であった「資本」、「利益」、「収益」、「費用」のうち、「収益」、「費用」をとり入れる形で各非営利組織の会計基準の改訂が行われている。この現状は、非営利組織が、かつては必要としなかった「収益」、「費用」概念を必要とする組織へと変質してきていることの表れであり、この変質が、いずれ、国立大学法人会計基準のように「資本」、「利益」をもとり入れる方向へ向かうことになるのか、今後の課題としたい。
(2020年6月8日受付、2020年7月13日受理)

- i 営利組織の会計における損益計算書と異なる点としては、「税引後収益費用差額」のあとに「純資産間の振替」が表示される点があるが、「収益費用差額」が貸借対照表の純資産の変動と連携していることに変わりはない。
- ii 『提案』においては基盤純資産増減取引を除く。また、営利組織会計においては資本取引を除く。
- iii 『提案』においては基盤純資産増減取引を除く。
- iv 現在の国立大学法人会計基準においては、「貸借対照表は、国立大学法人等の財政状態を明らかにするため、貸借対照表日におけるすべての資産、負債及び純資産を記載し、国民その他の利害関係者にこれを正しく表示するものでなければならない」(第41)とされており、「資本」は「純資産」へ変更されている。しかし、「純資産は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に分類される」(第18の2)とされており、「資本」と「利益」をその内容としていることに変わりはない。
- v 資本取引を除く。
- vi 「ア 正味財産増減計算書を独立の計算書とし、その構成について、従前の方法のほか、新たに当期正味財産の増加額(減少額)の発生原因を記載する方法を選択して適用できることとした」(1985年公益法人会計基準「公益法人会計基準について」1「会計基準の設定及び改正の経緯等」(2)「改正の方針及び主な改正事項」ア)。

- vii あるいは、追加の資本拠出ととらえて、「益」とはしていないとみることもできるが、この場合は、「資本」概念はすでに導入されているといえよう。
- viii その変質の表れが、資産・負債視角 (asset and liability view、資産負債アプローチと訳される) という利益観から導かれる包括利益である。

参考文献

- FASB [1985], *Elements of Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No.6. (平松一夫 広瀬義州訳 [2002], 『FASB財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社。)
- FASB [1993], *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, Statement of Financial Accounting Standards No.117.
- 池田享誉 [2007] 『非営利組織会計概念形成論 — FASB 概念フレームワークを中心に—』森山書店。
- 興津裕康 [2009] 「企業会計と非営利の会計—財務会計研究からみた非営利組織の会計を考える—」『非営利法人研究学会誌』Vol.11。
- 小栗崇資 [2015] 「会計理論の再構築は可能か—資本の分化・進化を基軸に—」『会計理論学会年報』第29号。
- 齋藤真哉 [2014] 「非営利法人制度の現状と課題」『非営利法人研究学会誌』Vol.16。
- 田中章義 [1996] 「『公益的法人』の会計について — 非営利会計研究序説 —」『東京経大会誌』第198号。
- 田中章義 [2006] 「会計学の根底にあるもの」『東京経大会誌』第250号。
- 田中章義 [2013] 「弁証法的会計方法論と資本概念の復権—現代会計の根底にあるもの—」『會計』第184巻第5号。
- 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。
- 日本公認会計士協会 [2015] 『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』非営利組織会計検討会による報告。
- 日本公認会計士協会 [2019] 『非営利組織における財務報告の検討〜財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案〜』非営利組織会計検討会による報告。
- 長谷川哲嘉 [2012] 「非営利会計の混迷」『早稲田商学』第432号。
- 長谷川哲嘉 [2013] 「非営利会計における収支計算書—非営利会計混迷の原点—」『早稲田商学』第436号。
- 番場嘉一郎監修 [1982] 『改訂 詳説公益法人会計—理論と実務—』公益法人協会。
- 番場嘉一郎、新井清光編著 [1986] 『公益法人会計』中央経済社。
- 藤井秀樹 [2017] 「非営利法人会計制度の回顧と展望—公益法人会計基準の検討を中心に—」『非営利法人研究学会誌』Vol.19。
- 宮本幸平 [2015] 『非営利組織会計基準の統一—会計基準統一化へのアプローチ—』森山書店。

The Infiltration of Capital Concept into Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations in Japan

Yukitaka IKEDA

In Japan, there are different accounting standards for each not-for-profit organization such as public interest corporations, social welfare corporations, and specified nonprofit corporations. Some of these, like national university corporations, are required to prepare financial statements similar to profit-oriented organizations. The concepts of “capital”, “profit”, “revenue”, and “cost” which are originally the concepts of accounting for profit-oriented organizations are infiltrated into the accounting standards for not-for-profit organizations with every recent revision. This paper examines the accounting standards for not-for-profit organizations focusing on the concepts of “capital”, “profit”, “revenue”, and “cost”. As a consequence, it is concluded that “revenue” and “cost” of the four concepts are gradually introduced into the standards for public interest corporations, specified nonprofit organizations, and social welfare corporations after the revision of the standards for national university corporations in 2003.