

# 非営利組織会計制度と企業会計制度の 異同の原因についての考察

—公益法人会計基準をめぐる議論を例に—

What is a difference between accounting standards of Business Enterprises  
and accounting standards of Non business Organizations?

古市 雄一朗

## 1 はじめに

2019年7月に日本公認会計士協会が公表した「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～」において、我が国の非営利セクターにおける法人形態の違いによる差異を解消し、分かりやすく一貫した非営利組織会計を実現するアプローチの一つとして、複数の異なる会計基準を統合化することが主張されているように（日本公認会計士協会 [2019] p5）、我が国の非営利組織の会計基準を統合するべきであるという主張は根強く存在する。

とりわけ、非営利組織の会計基準を企業会計的手法に接近させる形で統一するべきであるという主張は、米国の会計基準設定団体であるFASBが1980年に公表したFASB財務会計概念書第4号「非営利組織の財務報告の目的」(Statements of Financial Accounting Concepts No.4, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*) 等、非営利組織会計研究の領域においてたびたび主張されてきた。一方で、我が国の現状としては、公益法人、学校法人、社会福祉法人等それぞれの法人形態ごとに異なる会計基準が設定され、会計実務に指針を与える状態が続いている。

上記の通り、実務的に非営利組織の会計基準の統合が進まない一方で、その統合の必要性がしばしば指摘されるという現状を認識し、その原因を考察することが本稿の目的である。

本稿においては民間非営利組織いわゆるプライベートセクターの会計制度をその考察の対象とし、政府会計（パブリックセクターの会計）はその対象の範囲外とする。とりわけ、公益法人の会計を例に非営利組織会計基準の統合の意義について検討を行う。

内閣府の新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議（以下、有識者会議）が2023年6月に公表した最終報告（以下、最終報告）においては、公益認定基準

における収支相償原則の厳格な運用が公益法人の運営における柔軟性を阻害する可能性を考慮して、中期的な収支均衡の確保という視点から、「公益充実資金（仮称）」の創設を提言している。このような公益法人会計固有の処理の存在は、企業会計や収支相償による公益認定というシステムが存在しない他の非営利組織会計との乖離を生じさせる一方で、公益法人の運営者、行政、公益認定等委員会等の監督機関からすればその必要性が認識されている事項と言える。

すなわち、公益法人の会計情報利用者のニーズを優先させるのか、統合された会計基準の推進を優先させるのかという問題を提起する一例と言える。

本稿はこれらの問題認識に立ち、公益法人の会計を例に非営利組織会計制度と企業会計制度の異同の原因についての考察を行う。

## 2 「公益充実資金（仮称）」が果たす役割とその意義

有識者会議が2023年6月に公表した最終報告において公益法人のより柔軟・迅速な公的活動の展開のために資金のより効果的な活用のための財務規律の柔軟化・明確化が提言され、そのための手段の1つに以下のように「公益充実資金（仮称）」の創設が含まれている。

(ア) 将来の公益目的事業の発展・拡充を積極的に肯定する観点から「公益充実資金（仮称）」を創設する。当該資金の積立は「中長期的な収支均衡」の発展において費用とみなす。

(イ) 「公益充実資金（仮称）」は公益目的事業に係る従来の「特定費用準備資金」及び「資産取得資金」を包括する資金とし、法人の実情や環境変化に応じた資金管理が可能となるよう、細かな事業単位ではなく大括りな設定およびいまだ設定されていない将来の新規事業のための資金の積立てや将来の新規事業のための資金の積立てのような設定も可能とする。（有識者会議 [2023] p4）

上記(ア)における「中長期的な収支均衡」とは、同最終報告の中で示されている提案の1つで「公益目的事業の実施に要する適正な費用を償う額を超える収入を得てはならない」とされている現行の公益認定基準上の収支相償に関する現行の規定を、公益目的事業の収入と適正な費用について中期的（5年間）に均衡を図る趣旨が明確となるように見直すという収支相償についての考え方にに基づく考え方である。（有識者会議 [2023] PP 3-4）

すなわち、最終報告における提案では、単年度において収支相償が達成できない状況において、この「公益充実資金（仮称）」を活用して柔軟に収支差額を調整して、中期期間5年間の間に公益目的事業の収入と適正な費用について均衡を図れるように

運営が行えるようにすることを意図している。

有識者会議の第2回会議（2022年10月12日）における事務局説明資料「収支相償及び有休財産規制の現状と課題について」においては、現状の収支相償の主な課題・論点として、（1）収支相償を満たすために行政庁から「単年度での収支0以下」を求められるため、将来の活動を縮小させるのではないか。また基準を満たすために無駄な支出を求められるのは、不合理である。（2）現行の「特定費用準備資金」は要求が厳しく<sup>1)</sup>、将来の活動のための資金が確保できないので要件を緩和する必要がある。という理解が広まっていることを指摘している。

一方で、当局としては、（1）中長期的に収支が均衡することが確認されれば、収支相償を満たすものとして判断する（2）特定費用準備金については、実際には理由がある場合は複数回計画を変更でき、機関決定により目的外取崩しも可能となっているなど柔軟に利用できるものであるとし、公益法人の運営の現場と実際の当局の監督上の運営についての認識の齟齬にもとづく混乱が生じていると主張している。

そして、それらの課題を解決するために、収支相償の法律上の趣旨を明確にすることや、特定費用準備資金の使い勝手の向上が必要であるという有識者会議の考えが示されている。

有識者会議においては公益法人の運営に対して収支相償原則という規律を設ける目的として①（利益を含まない）「無償・低廉な対価で」受益者を拡大（営利事業との差別化）②（経営努力や何らかの環境変化等の事情により）結果として生じた余剰は、公益目的事業に使われるべき（私的領域への流出防止）という点が挙げられており、その結果公益法人の公益性が社会的に保護されるため、この収支相償原則が公益法人の運営において必要な規律であるとしている。（有識者会議 [2022] pp 5-6）

上記の有識者会議での議論を要約すると、収支相償という規律は公益法人の運営において非常に重要な役割を果たしている一方で、法条文の趣旨が普及しておらず単年度収支赤字を強いるものであるという誤解があるため、実際には中長期的に収支が均衡することが確認されれば、収支相償を満たしていると行政側は見なしているが、現状は法に根拠のない運用による弥縫策としての対応になっている。そのために実際の運用と制度上の規定に整合性を持たせるために、「公益充実資金（仮称）」制度を設け

---

1) 公益認定法施行規則第18条第3項によれば次の要件をすべて満たしていなければ特定費用準備資金への繰入を行うことはできないとされている。

①資金の目的である活動を行うことが見込まれること。②資金の目的毎に他の資金と明確に区分して管理され貸借対照表の特定資産に計上していること。③資金の目的である支出に充てる場合を取り除くほか、取り崩すことができないものであること又は目的外で取り崩す場合に理事会の決議を要するなど特別の手続きが定められていること。④積立限度額が合理的に算定されていること。⑤特別の手続きの定め、積立限度額その算定根拠について事業報告に準じた備置き、閲覧等の措置が講じられていること。

て、単年度において収支相償が達せられない場合の調整を可能にし、中期的（5年間）な期間で収支相償を達成しやすい状況を整え、公益法人が財政基盤を整え、将来的な公益目的事業の発展を推進しようという意図が示されている。

最終報告においては、この「公益充実資金(仮称)」は収支均衡すなわち収支相償の判定上の費用と見なし、現行の「特定費用準備資金」及び「資産取得資金」を包括する資金とすると述べられていることから（有識者会議 [2023] P4）現行の「特定費用準備資金」への組入れと同様に会計上は、下記図表1のように資産の振替処理として特定資産の増加と対象となる資産を振り替えたことによる減少として記録するが、収支相償の計算上の費用<sup>2)</sup>としてその取引を認識することになると考えられる。

図表 1

10周年記念事業準備資金 (特定資産+)	10,000	現金 (資産-)	10,000
-------------------------	--------	-------------	--------

筆者作成

すなわち、「特定費用準備資金」や「公益充実資金（仮称）」の繰入額は正味財産増減計算書上の費用とはならず、収支相償の計算書上の費用として扱われることになる<sup>3)</sup>。その意味において、公益法人の会計実務において費用という言葉は正味財産増減計算書上の費用と収支相償計算上の費用という構成要素が異なる2つが存在していることになる。

このように「特定費用準備資金」、資産取得資金」および「公益充実資金（仮称）」への繰入は会計上の費用とはならず財務諸表の構成要素に直接影響を与えることはないが、現行の最終報告においても示されているようにこの「公益充実資金（仮称）」の役割は中期的に収支相償を達成するための各年度の利益を調整するための項目、すなわち利益調整項目としての性質を有することになる。このような性質の項目は、一部において非営利組織会計制度が接近を目指している企業会計上どのように理解されるかについて次節で検討を行う。

<sup>2)</sup> 別表Aにおける収支相償の計算におけるマイナス項目として扱われる。なお、別表Aにおいては正味財産増減計算書上の経常収益合計－正味財産増減計算書上の経常費用合計＋特定費用準備資金の当期取崩額－特定費用準備資金の当期積立額によりいわゆる第一段階の判定が行われる。

<sup>3)</sup> 取崩しが行われた場合は、本稿注2で示したように収支相償計算におけるプラス要素すなわち収益として扱われることになる。

### 3 利益調整項目の会計的理解

前節で確認したように最終報告では、単年度での収支相償計算に弾力をもたせ、複数年での収支相償を達成させるために柔軟に利用可能な「公益充実資金（仮称）」の導入が検討されている。現状の「特定費用準備資金」のように財務諸表における計算外で（収支相償計算上の）費用としてその繰入額は扱われることになるが、それは会計的には利益調整項目としての性質を有することになる。本節においては、そのような利益調整項目が会計上どのように扱われているかについて、まずは企業会計における損益計算書および貸借対照表上で認識するとした場合の議論を整理する。

この利益調整項目を当期の費用として認識しようとする場合、借方において費用を認識し、対応する項目を貸方に負債ないしは純資産として認識する方法が考えられる。

仮に負債として認識するならば将来の支出を前もって認識する引当金としての処理が考えられる。すなわち、引当金の繰入れのタイミングでは借方に費用が、貸方に負債が認識され、取崩しが行われた場合には借方に負債の減少が貸方に収益が認識されることになる。もちろん、引当金を取り崩して支出が行われれば、それに伴い借方に負債の減少、貸方に資産の減少が記録されるが、このようにして実際に支出が行われるまでの間、収益と費用の調整を行うことができる。当然のことながら企業会計においてこのような利益調整項目を引当金として認識することは認められていない。

例えば我が国における企業会計原則注解18においては引当金の設定要件として①将来の特定の費用または損失であること②その発生が当期以前の事象に起因していること③発生の可能性が高いこと④その金額を合理的に見積もることができることが挙げられている。この要件に照らして考えるならば、①の将来の特定の費用または損失とされない利益調整項目は引当金としての性質を有さないとと言える。また、引当金の意義について平井 [2014] は「引当金の相手方は費用（損失）であるのでその語も定義の内に入れると、引当金とは、将来、費用（損失が）実現することが予測され、その実現することの原因あるいは原因の一部が、当期の経営活動あるいは経営の状況にある場合、それを当期の損益計算に取り上げることによって生じた貸方科目」と定義している。企業会計原則注解における設定要件や平井 [2014] の指摘を考えるならば、引当金を認識する意義は将来に予測される支出についてその発生の原因が当期以前にある場合には、その費用認識を将来の支出のタイミングの前に行うことで適正な損益計算を目指すことにあると言える。

このように企業会計では適正な期間損益計算の要請に応じる立場から引当金という処理が用いられていると言える。この点について飯野 [1999] は「負債性引当金を設

定すれば、①結果として期間利益の変動が設定しない場合に比べて小さくなり<sup>4)</sup>、また②引当金の額に対応する不特定資産が留保されることになるが、それは引当金を設定した結果であって、引当金を設定する目的ではない」と指摘している（飯野 [1999] 9-20）。すなわち引当金を設定することで平準化された期間損益計算が行われ、利益の変動幅を抑えるいわば利益調整の役割を果たすが、それが目的ではなく、あくまで適正な期間損益計算を目指したゆえの結果であるとしており、利益を平準化させることを意図して引当金を用いることに批判的な見方を示している。このように考えれば、「公益充実資金（仮称）」のような利益調整項目としての性質を有する項目を会計上の費用および負債として認識することは企業会計上、容認されないのは自明である。

一方で、借方を費用として貸方を純資産項目として認識する方法も会計上は考えられるが、やはりこれも上記の期間損益計算の立場から企業会計上そのような処理が容認されるとは考え難い。例えば企業会計原則の一般原則三においては「資本取引と損益取引とを明瞭に区別（区分）し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同としてはならない」とされている。いわゆる資本取引・損益取引区分の原則と呼ばれる原則である。資本取引とは株主資本を増減させる取引であり、損益取引とは文字通り損益の計算とりわけ各期間の期間損益計算に影響を与える取引を指している。その両者を区分する必要性について飯野 [1999] は「資本と利益を混同すれば、企業の利益が過大または過少にあらわされるので、そのような会計情報は、利害関係者を誤った判断に導き、不適切な意思決定をまねくおそれがある」と指摘している（飯野 [1999] 2-23）。

確かに損益計算の過程で資本の減少が混入してそれが収益として認識されれば、利益が過大になり、逆に資本の増加に対応して費用を認識すると利益は過少になるが、これらの取引は株主との取引であり企業の利益獲得活動の成果とは無関係に増減することになる。我が国の概念フレームワークにおいても「純利益とは、特定期間の期末までに生じた純資産の変動額（報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び前項にいうオプションの所有者との直接的な取引による部分を除く。<sup>5)</sup>）のうちその期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属させる部分をいう。」（概念フレームワーク第3章par9）とされていることから分かるように損益計算において資本取引の影響を区分することは、適正な期間損益計算において重要な役割を果たすことになるため、利益調整項目を純資産（資本）の一項目として認識することが企業会計上容認されないことも自明であると言える。

期間損益計算を重視する企業会計の立場からすれば負債または純資産（資本）を貸

---

4) 筆者注、費用を配分することで平準化された期間損益計算が行われることを意味する。

5) 下線は筆者

方項目として利益調整項目を認識することは認められないことが分かるが、このことは公益法人の会計を含む非営利組織会計においても同じことが言えるのであろうか。

齋藤真哉 [2020] で指摘されているように非営利目的である非営利組織は、持分権者が存在しないために資本取引と損益取引を区分する要請は存在せず、余剰（当該期間中の貨幣資本の正味の増減額）を計算するために企業会計で作成される損益計算書に相当する財務表<sup>6)</sup>は企業会計で意味する利益を計算することにはならない(齋藤真哉 [2020] p277)。すなわち公益法人の会計を含む非営利組織の会計においては、適正な期間損益計算の実施のために資本取引と損益取引を区別する必然性もなく、負債項目についても適正な期間損益計算の要請からその要件を設定する必要もないと言える。そのように考えるならば、負債であれ、純資産（資本）であれ企業会計上の視点からは棄却された利益調整項目を財務諸表においてフロー計算とストック計算とリンクする形で非営利組織の会計において棄却する場合には、企業会計と異なる論拠が必要になると言える。

#### 4 会計基準の意義と企業会計と非営利組織会計の統合

前節までで、①公益法人が単年度では無く中長期的に収支相償を達成して財務的基盤を確保するための利益調整項目の存在について、公益法人の監督機関とその利用者の間では、その必要性が要請されている。②企業会計的な見地からすれば、適正な期間損益計算の要請の観点から、そのような利益調整項目を財務諸表（損益計算書と貸借対照表）において認識することは、許容されない一方で③資本取引と損益取引の区分や期間損益計算の要請の無い非営利組織の会計においては財務諸表において認識される余地がある点を指摘した。

仮に非営利組織の会計基準にそのような利益調整項目を財務諸表において認識することを認めると、その会計基準は企業会計的手法との乖離を広げることになる。一方で、監督機関や公益法人の運営者といった当事者からするとそのような利益調整項目を用いることに積極的な意味が見いだされると考えられる。このように当事者のニーズを満たすために非営利組織の会計に企業会計的手法とは異なる手法が用いられるのは珍しいことではない。例えば学校法人会計基準においては、財政基盤を強化するための基本金への組入れが、フロー計算を行う事業活動収支計算書の中で行われており、内部留保への組入れ後の差額がフロー計算のボトムラインである翌年度繰越収支差額において示されている。この背景には、学校法人会計基準が私学助成による学校法人の財政基盤強化という政策目的の一翼を担っていたために、補助金の交付者と学校法

---

<sup>6)</sup> 筆者注、公益法人の会計でいえば正味財産増減計算書

人の運営者という当事者の中でその意義が認識されていたためであると言える<sup>7)</sup>。

このように考えると非営利組織の会計基準の在り方について企業会計や他の非営利組織会計との統一性と当事者間のニーズによる固有の処理の必要性をどのようにみなすかという点が問題になる。斎藤静樹 [2019] においては証券市場における投資家と企業（経営者）の関係を前提にして会計基準がどのように形成されるかについて「市場の外から私的な取引を規制する制度である前に、市場取引から生まれる私的な契約が社会的に標準化された結果にはかならない」と指摘している（斎藤静樹 [2019] pp129-130）。非営利組織の場合には開示された情報にもとづいて資金提供（投資）が行われる市場が存在しないために、全く同列の議論はできないが、私的な契約が社会的に標準化された結果であるという考えは、非営利組織の会計基準についても示唆を与えることになるであろう。

すなわち非営利組織を取り巻く利害関係者の中で必要とされる情報ニーズが生じ、その情報を提供するためのルールが非営利組織の会計基準となると言える。公益法人制度について言えば、公益法人を取り巻く当事者の1つである行政側は既述のとおり、公益認定を受ける公益法人は①「無償・低廉な対価で」受益者を拡大させ。②結果として生じた余剰は、公益目的事業に使われるべきであるという規律を与えることにより法人の公益性を担保しようとする意図があり、そのために収支相償という数値基準を用いて、その判断を行っている。この収支相償は会計情報を用いて計算を行うことになるが、そのほかにも公益認定基準の中には会計情報を用いて公益性の判断を行う要素が多く存在している。すなわち、公益法人会計は公益認定との強い関りをもっていえる。

また、この収支相償について岡村 [2015] は税制優遇判断基準としての性質を有している点を指摘している。すなわち、公益目的事業は恒常的に収入余剰を発生させることのない事業であるという論理が内在しており、この論理が収支相償によって担保されるので、その結果として税制優遇措置が適用されると考えられている点を指摘している（岡村 [2015] p10）。岡村 [2015] の指摘を前提とすれば、公益法人に対して優遇税制を与えるか否かの判断を行う課税側と、自らが非営利性を担保された法人であるということを示す必要のある法人側の利害が会計情報をもとに計算される収支相償についての情報がやり取りされる誘因になっており、それがルール化されていると言える。一方で公益法人としても単年度における収支相償を徹底することは将来的な事業の拡大や財務基盤の強化を推進することを阻害させることに加えて、監督側も必ずしも単年度での収支相償を求めているという現状においては、利益調整項目であ

---

<sup>7)</sup> 学校法人会計基準と私学助成の関係については、古市 [2015] において詳しく論じている。

る「公益充実資金（仮称）」は当事者間の合意がルール化された結果であるとなすことができる。すなわち、別表Aにおける収支相償の計算項目としての意義はもちろん仮に財務諸表のフロー及びストックとして認識されるときもその会計的意義を見出すことになると考えられる。

そのような企業会計においては認められない利益調整項目を用いた会計処理を行うことは、企業会計と公益法人会計との乖離を生じさせることになるが、斎藤静樹[2019]でも指摘されたように、利害関係者とのやり取りの中で必要な私的契約が標準化されたのが会計基準であるとすれば、非営利組織の会計基準においても企業会計との異同の多寡よりも利害関係者が必要とする情報を提供できるか否かが問題になると言える。

## 5 むすびにかえて

本稿は、非営利組織会計基準の設定において企業会計や他の非営利組織会計の基準とどの程度接近させる必要があるかについて、利益調整項目が果たす役割を例に挙げ検討を行った。

公益法人会計における「特定費用準備資金」や有識者会議の最終報告において導入が提案されている「公益充実資金（仮称）」の繰入が正味財産増減計算書上の費用とはならない一方で、別表Aにおける収支相償計算の構成要素となっている点についてこれらの項目が公益法人が中期的に収支相償を達成できるようにするための利益調整項目としての性質を有している点を指摘した。

この利益調整項目が、損益計算書と貸借対照表という複式簿記の記録上、必然的に作成される財務諸表において借方に発生した費用を貸方の負債（引当金）もしくは純資産（資本）として記録できる余地がある一方で、適正な期間損益計算を目指す企業会計においてはそのような項目を用いた利益計算が容認されない点を確認した。一方、期間損益計算を目指さない非営利組織の会計においては、それらの利益調整項目を財務諸表において認識できる余地を示した。

有識者会議における議論を所与とすれば、この利益調整項目の存在は、単年度では無く中期的な収支相償を法人が達成する仕組みが、法人および監督官庁という当事者間で合意された仕組み（必要とされたルール）であると言える。そのように考えるならば、会計基準の本来の役割に照らして財務諸表本体における認識を含め会計基準の中にその内容を含める余地があると言える。その結果、公益法人会計と企業会計との乖離が大きくなったとしても当事者に役立つ会計基準が普及することになると考えられる。

古市[2021]でも指摘したように、非営利組織の会計基準の統一化は、非営利組織

とその利害関係者（主に資源提供者）とのやり取りの中で収斂されていく問題であり、非営利組織の会計と企業会計方式との統合や統一化された非営利組織会計基準の存在が非営利組織の会計基準の質を保証するわけでは無い可能性を指摘できる。すなわち、本稿のタイトルにおいて示した非営利組織会計制度と企業会計制度の異同の原因はそれぞれの組織の当事者間で合意が目指されるルールの相違に起因するものであると言える。

#### 参考文献

- A S B J [2006] 「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」
- FASB[1980] *Statements of Financial Accounting Concepts No.4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 増補版』中央経済社)
- 新しい時代の公益法人制度の在り方に関する有識者会議 [2023] 「最終報告」
- 飯野利夫 [1999] 『財務会計論 三訂版』同文館
- 岡村勝義 [2015] 「一般社団・財団法人の公益認定基準の検討」『非営利法人研究学会誌』 vol. 17 pp. 2-12
- 斎藤静樹 [2019] 『会計基準の研究 新訂版』中央経済社
- 齋藤真哉 [2020] 『現代の会計』放送大学教育振興会
- 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～」
- 平井克彦 [2014] 「私の会計理論」『経営論集』第61巻第1号pp571-584
- 古市雄一郎 [2015] 「私立大学が提供する会計情報の意義についての考察」『研究年報』大原大学院大学第9号pp119-127
- 古市雄一郎 [2021] 「非営利組織会計基準統一化についての検討と課題」『研究年報』大原大学院大学第15号pp109-120

(ふるいち ゆういちろう・大原大学院大学 会計研究科教授)