

新公益法人会計基準における正味財産の会計的性格 —効率性の測定問題との関連において—

京都大学大学院教授 藤井秀樹

1 はじめに

新しい「公益法人会計基準」(以下「新基準」という。)が、「公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ」として2004年10月14日付で公表された。この基準改正は、1985年の前回改正から約20年ぶりに行われた抜本的な制度改革であったが、その今日的意義は、「行政改革大綱」の閣議決定(2000年12月1日)を受けて開始された公益法人制度改革との関連性を抜きにしては語れない(公益法人会計基準検討会[2003]、4-5頁)。

本稿の目的は、公益法人制度改革の動向を踏まえつつ、とりわけ効率性の測定問題の観点から、新基準における正味財産の会計的性格を検討することにある。なぜ効率性の測定問題と絡めてかかる検討を行うかについては、以下の論証の過程で順次明らかにしていきたいと思う。本稿での検討が、公益法人会計の本質、とりわけ公益法人における正味財産の会計的性格を洞察するに当たっての一助ともなれば幸いである。

2 新基準の改正点とその含意

この節では、本題の検討に入る前にその準

備作業として、新基準の主要な改正点とその含意について、ごく手短かに整理しておくことにしたい。

加古[2005]によれば、「新基準の最も重要な特徴は、公益法人会計基準に企業会計の論理と手法を積極的に導入したところにある」(23頁)とされる。事実、新基準および同注解を通覧すると、「企業会計の論理と手法」(以下「企業会計方式」という。)に依拠して実施された(と解される)改正点が際立って多いことが分かる。その主要な事例として、①フロー式の正味財産増減計算書の導入(収支計算書とストック式の正味財産増減計算書の廃止＝一取引二仕訳の解消)、②基準の規制対象となる財務諸表を外部報告目的の書類に限定(収支予算書や収支計算書等の作成・保存は「内部管理事項」として基準から分離し、財務諸表を簡素化)、③企業会計基準に準拠した会計処理の導入(減価償却の強制、退職給付引当金の計上、一部資産への時価評価の適用、減損会計の適用など)、④キャッシュ・フロー計算書の導入(ただし、適用は一定の規模以上の公益法人に限定(注1))を挙げることができる。

しかし、他方では、企業会計には見られない、その意味で公益法人会計に固有の改正点も散見される。⑤正味財産の部の二区分(指定正味財産と一般正味財産に区分)、⑥固定資産

の三分区(基本財産、特定資産、その他固定資産に区分)は、このタイプの改正点と言えよう。さらに、上記2つの特徴を併せ持った改正点もある。⑦財務諸表の注記の充実がそれである。「重要な会計方針」、「会計方針の変更」、「重要な後発事象」等は企業会計方式に做った注記と言えるが、「基本財産及び特定資産の増減額及びその残高」、「基本財産及び特定資産の財源等の内訳」、「補助金等の内訳並びに交付者、当期の増減額及び残高」、「指定正味財産から一般正味財産への振替額の内訳」等は、企業会計にはその概念がない、公益法人会計に固有の注記事項である。

以上の改正点の含意は、当該各改正内容を基準改正の基本的な考え方と照らし合わせることによって、さらに一層明確になるであろう。新基準は、「公益法人会計基準の改正等について」で、「改正の方針」(以下、「改正方針」という。)を提示している。その内容を整理すれば、新基準の改正方針は、(1)事業の効率性に関する情報を充実させること、(2)公益法人の事業活動の状況を透明化すること、(3)寄付者等から受け入れた財産の受託責任をより明

確化すること、(4)広く国民に対して理解しやすい財務情報を提供することの4つに纏めることができる。

そこで、新基準の設定に直接関わった関係者の解説等(加古 [2005]、金子 [2005]、亀岡 [2005]、川村 [2005]、越尾 [2005]、長 [2005]、出塚 [2005]、森 [2005])に依拠して、上記(1)~(4)の改正方針と前掲①~⑦の改正点の対応関係を筆者なりに整理すると、表1のようになる。

表1では、改正方針と改正点の最も直接的な対応関係のみを示し、間接的(副次的)な対応関係は捨象している(注2)。また表1で示した改正方針と改正点の対応関係は、実証研究でいう意味でのそれ(因果関係の統計的有意性など)ではなく、概念的なそれであることも断っておきたい(注3)。ちなみに、上記4つの改正方針は、有識者会議 [2004] で示された「自律性の向上、情報開示による透明性の向上、ガバナンスの強化を含む(中略)規律の確保を図る」(4頁)という公益法人制度改革の「基本方針」(注4)と、軌を一にするものとなっている。

表1 新基準の改正方針と主要な改正点の対応関係

	改正方針	(1)効率性情報の充実	(2)事業活動の透明化	(3)受託責任の明確化	(4)理解しやすい情報提供
A	①フロー式の正味財産増減計算書の導入	○?	○		○
	②財務諸表を外部報告目的の書類に限定				○
	③企業会計基準による会計処理の導入		○		○
	④キャッシュ・フロー計算書の導入		○		
B	⑤正味財産の部の二区分			○	
	⑥固定資産の三分区			○	
C	⑦注記の充実		○	○	○

- (1) ○印は、改正方針と改正点の最も直接的な対応関係を示す。
- (2) 第1列のアルファベットは、各改正点に関する下記の特徴を示す。
 A：企業会計方式に依拠した改正点
 B：公益法人会計に固有の改正点
 C：両方にまたがる改正点。

(出所) 加古他 [2005] (『企業会計』特集論文) により作成。

3 新基準の新たな課題としての効率性の測定問題

上記の改大方針(2)(4)とそれに対応する各改正点の整合性については、多くの説明を要しないであろう。すなわち、改大方針(2)によって事業活動の透明化を図ろうとすれば、開示情報を増やすための基準改正(①③④⑦)が必要となるであろうし(越尾 [2005] 26-28頁、金子 [2005] 64頁)、改大方針(4)によって理解しやすい財務情報の提供を図ろうとすれば、公益法人会計に固有の特異な会計処理等を可能な限り解消するための基準改正(①②③⑦)が必要となるであろう(越尾 [2005] 27頁、出塚 [2005] 32頁)。

正味財産の部の二区分(改正点⑤)は、「寄付者等の意思によって特定の目的に用途が制限されている寄付を受け入れた部分を指定正味財産として表示」し、「指定正味財産以外の正味財産は一般正味財産として表示する」(「公益法人会計基準の改正等について」1(2)ウ)というものである。言い換えると、この改正は、「第一義的には、理事者等〔の意思〕ではなく、寄付者〔等〕の意思」に基づいて、法人が「自由に使えないハード・マネーと自由に事業に使えるソフト・マネーとを区別」(加古 [2005] 20頁、〔 〕は筆者)しようとするものである。固定資産の三区分別(改正点⑥)は、貸借対照表の借方側で、寄付者等の意思に即した資産の管理・運用状況いかに開示しようとするものであり、改正点⑤と貸借構造上、対をなす措置となっている(注5)。これらの改正点が、法人における受託責任の一層の明確化に繋がるであろうことは、容易に推察し得るところである。

以上総じて、改大方針(2)(3)(4)と、それに対応する(とされる)各改正点との間には、それなりの整合的関係が認められると言えよう。

問題は、改大方針(1)すなわち効率性情報の充実と、それに対応するとされるフロー式の正味財産増減計算書の導入(改正点①)の整合性である。

前回改正の1985年基準(現時点での現行基準。以下「85年基準」という。)では、予算準拠主義の立場から、収支予算書の執行結果を表示する財務諸表として収支計算書の作成が要求され、さらに収支計算書と貸借対照表をリンクするための財務諸表として、ストック式を原則法とする正味財産増減計算書の作成が要求されていた。つまり、85年基準が規定する財務諸表体系においては、予算決算システム(資金収支会計)と財務会計システム(発生主義会計)が並存していたのであって、これら2つの会計システムを連携させるために、資金項目の増減を含む非資金取引については「一取引二仕訳」と称される特異な会計処理が必要不可欠とされたのであった(注6)。こうしたことから、その会計処理や財務諸表体系については「難解で理解しにくい」(守永 [1989] 86頁)といった指摘が、かねてより関係者から寄せられていた。

新基準では、正味財産の増減原因を収益・費用として総額表示するフロー式が統一的に採用されるとともに、正味財産の部の二区分(改正点⑤)に対応して正味財産増減計算書も指定正味財産増減の部と一般正味財産増減の部に二区分されることになった。その結果、「一般正味財産増減の部において計算・表示される当期の一般正味財産増減額は、企業会計でいうところの当期純利益に相当するもの」(加古 [2005] 21頁)となったのである。

以上の基準改正によって、「(正味財産増減計算書と)企業会計の『損益計算書』との比較可能性」(越尾 [2005] 27頁)が向上したとは、言えるであろう。しかし、そこからさらに踏み込んで、新様式の正味財産増減計算書

で表示される当期一般正味財産増減額が「公益法人の事業活動の効率性および採算性等を示すもの」(亀岡 [2005] 41頁)とまで言い切れるかどうかは、疑問である。なぜならば、「非営利組織の成果は一般に売上高、利益または投資利益率によっては測定できない」(FASB [1980] par.51a)という周知の事情が存在するからである。「多くの非営利組織は通常、原価を下回る価格で(あるいは無償で)財貨またはサービスを提供している」(FASB [1980] par.17)。かかる事情は、わが国の公益法人一般においても、基本的には全く同様に観察しうるものである。かかる活動環境にある公益法人に、営利企業の損益計算書に類似した正味財産増減計算書を適用したとしても、それによって営利企業でなされているような効率測定(成果測定)が直ちに保証されるわけではない。

とは言いながら、今日の公益法人における効率性の測定問題を等閑に付すことは許されないであろう。なぜならば、公益法人制度改革の基本方向を提示した前掲の「行政改革大綱」においては、「公益法人に対する行政の関与の在り方の改革」の「基本的考え方」の1つとして、「限られた財政資金の効率的使用の観点」(5(2)ア)が掲げられているからである。かかる観点に立った制度改革では、公益法人における事業活動の効率測定が欠くことのできない課題の1つとなるであろう。

以上で概観してきたように、新基準は、「行政改革大綱」で提示された公益法人制度改革の基本方向にほぼ沿った形で、85年基準が有した諸種の問題点を克服・解消している。その積極面は高く評価されるべきであろう。しかしまさに、そうであるが故に、新基準の効果的な運用を図るうえで、公益法人における事業活動の効率性をどのように定義し、測定するべきかを明らかにすることが、

避けて通れない新たな課題となっているのである。

4 負債の定義をめぐる2つの会計観と寄付の会計処理

新基準から全く離れた形であるべき公益法人会計基準をここで論じることは、生産的な議論とは言えないであろう。新基準が有する潜在的機能をより効果的に引き出せるような基準運用のあり方を新基準の枠内で議論することが、公益法人の会計制度改革に対する現時点での現実的なスタンスであると、筆者は考えている。

このような立場から、以下では、公益法人会計を通じた効率性の測定問題について検討を加えていくことにしたい。そのためには、正味財産増減計算書の計算構造のみならず、それと有機的に連携する正味財産の会計処理にも目を向ける必要がある。そこでは、正味財産の会計的性格を明らかにすることから、検討作業を始めたいと思う。正味財産の会計的性格を明らかにするためには、何よりもまず、正味財産の資本性いかに、負債性いかに考察する必要がある。なお以下では、「資本」という用語を「自己資本」(正味財産、純資産)の意味で用いることにする(注7)。

(1) 資産負債アプローチに基づく寄付の会計処理—FASB基準—

財務諸表の構成要素とりわけ資産・負債をどう定義するかについては、大きく2つの見解が存在する(FASB [1976] pars.34-42)。第1は、資産・負債の本質を、経済的資源とその将来の引渡し義務と定義する見解であり、「資産負債アプローチ」(asset and liability view)と呼ばれている。第2は、かかる諸項目に加えて、適正な期間損益計算を実施するうえで必要となる計算擬制的項目(ある種の繰延費用および繰延収益・引当金)も資産・負債に

含まれるとする見解であり(注8)、「収益費用アプローチ」(revenue and expense view)と呼ばれている。前者においては、企業が支配する資産・負債の実態を忠実に表現することが第一義的な会計機能とされるのに対して、後者においては、企業の期間業績を適正に測定することが第一義的な会計機能とされる(注9)。

アメリカ財務会計基準審議会(FASB)や国際会計基準審議会(IASB)が会計規制の基本的アプローチとして採用しているのは、資産負債アプローチである。FASBは、当該アプローチに基づいて、非営利組織にも適用されるべき負債の定義を次のように定式化している。すなわち、「負債とは、過去の取引または事象の結果として、特定の実体が将来他の実体に資産を引き渡し、あるいは用役を提供する現在の義務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲である」(FASB [1985] par.35)。ちなみに、FASB関係者によれば、この定義でいう「義務」は、受領した資金を将来の特定の事業活動に充当する義務ではなく、会計実体が資金提供者に対して負う当該資金の返済義務または当該資金による財貨・サービスの提供義務を意味するものとされる(Northcutt [1995] p.55)。

以上に見るような負債の定義からすれば、例えば、繰延外貨換算損失や自家保険引当金は、「将来他の実体に資産を引き渡す義務」を表すものではないので負債から除外されるべき項目となり(FASB [1976] par.52)、逆にリース負債は、伝統的な意味での負債ではないが「将来他の実体に資産を引き渡す義務」を表すものなので負債として認識されるべき項目となる。こうした項目のスクリーニングを通じて会計情報の実態表示能力を改善しようとするのが、資産負債アプローチの本旨である。

FASBは、上掲の負債の定義に依拠する立場から、財務会計基準書第116号「受領した寄付および支払った寄付の会計」(1993年)において、受領した寄付は原則としてすべて(基本財産贈与等も含めて)受領した会計期間の収益(または利得)として処理することを要求している(SFAS, No.116, par.8)(注10)。すなわち、受領した寄付の全額を当期の「活動報告書」(statement of activities、新基準でいう正味財産増減計算書に相当)に収益として計上し、当該金額から関連する費用および損失を控除して当期の「純資産増減額」(change in net assets)を明らかにしたのち、当該増減額と純資産期首残高の合計額である純資産期末残高を貸借対照表の純資産の部に整理することを、同基準書は要求しているのである(図1参照)。この会計処理自体は、使途拘束の有無や性質を問わず、原則としてすべての寄付に適用される(ただし、拘束の有無・性質に応じた区分会計が実施される。(注11))。つまり、財務会計基準書第116号においては、寄付はすべて収益としての処理を経たのちに、純資産(資本)の部に整理されるべきものとして位置づけられているのである。寄付が「将来他の実体に資産を引き渡す義務」を表すものではない以上、それは資産負債アプローチに基づく基準設定の当然の帰結と言えるであろう。

(2) 収益費用アプローチに基づく寄付の会計処理—アンソニーの提案—

しかし、財務会計基準書第116号が要求する上記の会計処理に異議を唱える論者も存在する。非営利組織会計の研究者として著名なアンソニー(Robert N. Anthony)は、その代表者である。アンソニーは、非営利組織の業績測定を重視する立場から、同基準書第116号で規定された寄付の全額収益処理方式を批判している。本稿の検討課題との関連でとりわ

図1 FASB基準書第116号における寄付の会計処理

活動報告書

19X1年6月30日に終了する事業年度

(単位：千ドル)

非拘束純資産増減の部	
収益および利得	
寄付	\$ 8,640
:	:
拘束を解除された純資産の合計	14,740
:	:
非拘束純資産増減額	11,558
一時拘束純資産増減の部	
寄付	8,110
:	:
拘束を解除された純資産の合計	(14,740)
一時拘束純資産増減額	(1,128)
永久拘束純資産増減の部	
寄付	280
:	:
永久拘束純資産増減額	5,020
純資産増減額	15,450
純資産期首残高	266,140
純資産期末残高	\$ 281,590

貸借対照表 (純資産の部のみ)

19X0年6月30日および19X1年6月30日

(単位：千ドル)

	19X0年度	19X1年度
純資産の部		
非拘束純資産	103,670	115,228
一時拘束純資産	25,470	24,342
永久拘束純資産	137,000	142,020
純資産合計	266,140	281,590
負債・純資産合計	\$ 278,480	\$ 292,220

(出所) SFAS, No.117から抜粋。一部改作。

け注目されるのは、非営利組織が「前受金」(advance payments)として受領した寄付の会計処理に関する彼の主張である。

アンソニーによれば、前受金とは、将来期間に提供される財貨またはサービスの対価として受領された金額であり、受領した会計期間の成果を表すものではない。営利企業においては、雑誌の予約購読代金、建設契約、顧問料などが、その代表的な事例である。企業会計では、これら前受金は受領された会計期

間に負債として整理され、財貨またはサービスが提供された会計期間に負債から収益に振り替えられていく。すなわち、こうした会計処理を通じてはじめて、前受金の支払対象とされた事業活動について適正な期間損益計算を行うことが可能となるのである。したがって、FASBは、前受金たる寄付については、これを負債として認識する会計処理を認めるべきである(Anthony [1995] pp.46-49)(注12)。

つまり、アンソニーは、会計の業績測定機能を重視する立場から、前受金として受領された寄付については、これを繰延収益すなわち負債として処理するべきであると主張しているのである。会計実体の期間業績は、会計期間ごとに「費やされた努力から生まれた成果を測定すること」(Paton and Littleton [1940] p.7)によって明らかにされる。かかる点に着目し、そこから前受金としての寄付のあるべき会計処理を構想するならば、それはアンソニーが主張するような会計処理に帰着することになるであろう。既に明らかのように、彼の主張の基盤をなしているのは、収益費用アプローチである。

5 先行事例の検討を交えた議論の整理

アンソニーのいう前受金としての寄付とは、寄付者によって何らかの使途制約が付された寄付と理解して差し支えないであろう。新基準では、国や地方公共団体等から交付される補助金等のうち使途が制約されているものは、使途制約の付された寄付金とともに、指定正味財産の増加原因を構成するものとされている。したがって、この節では、指定正味財産の増加原因を構成する収入の全体を新基準での具体的な検討対象として念頭に置きながら、前受金としての寄付の会計処理に関するアンソニーの主張を吟味していくことに

したい。以下では、便宜的に、これらの収入を「前受寄付金等」と称することにする。

(1) 資産負債アプローチに基づく資産・負債の認識—拠出金負債説の可能性—

前受寄付金等の受領は、「将来他の実体に資産を引き渡す義務」を伴うことなく資産(経済的資源)の増加をもたらす。したがって、FASB流の資産・負債の定義からすれば、当該寄付金等の期末残高を負債ではなく資本として表示することが、期末における資産・負債の経済的実態を貸借対照表に忠実に反映させるうえで欠かせない処理となる。新基準における指定正味財産の会計処理は基本的に、この観点に立ったものと言えよう。

参考までに付言すれば、以上のような観点を徹底させるならば、有識者会議[2004]において創設が提案されている非営利法人の拠出金は、前受寄付金等とは逆に、資本ではなく負債と見做される可能性がある。というのは、非営利法人は、拠出額を限度として拠出金の返還義務を負うものとされているからである(有識者会議ワーキング・グループ[2004]五)。つまり、資産負債アプローチの観点からは、この返還義務が「将来他の実体に資産を引き渡す義務」に当たるものと解釈される可能性があるのである(注13)。事実、かかる解釈に基づいて、国際会計基準第32号(2003年改訂版)は、協同組合に対し、その出資金を負債として整理することを要求している。検討課題の制約上、ここでは取り敢えず、拠出金負債説は決して単なる「研究」レベルの議論ではないことを指摘するととどめておきたい(注14)。

(2) 前受寄付金等の繰延収益処理を通じた効率測定—本稿での提案—

資産負債アプローチに基づく資産・負債の認識は、財政状態の実態開示という点で固有の意義を有しており、それ自体としては、積

極的に評価されるべきものと言えよう。しかし、それがそのまま効率測定の局面に持ち込まれることになれば、アンソニーが指摘するような効率測定上の問題が生じることになる(注15)。

正味財産増減計算書において公益法人の効率測定を実施するとすれば、「(努力としての)費用と(成果としての)収益の差額」(Paton and Littleton [1940] p.16)を算出し、当該差額(当期一般正味財産増減額)をもって事業効率の指標とするのが、至当な処理手続となるであろう。とすれば、アンソニーが提案するように、前受寄付金等は、受領時にいったん負債として整理したうえで、当該寄付金の支払対象とされた事業活動の進行に応じてこれを収益に振り替えることが必要となる。

しかし、事業活動の進行や時間の経過等に応じてストック金額をフロー金額に振り替えるという点に限ってみれば、前受寄付金等の繰延収益処理方式は、新基準が規定している計算構造に包摂されるものと見做することができる。というのは、新基準は、指定正味財産に区分される寄付によって受け入れた資産について、(ア)制約が解除された場合、(イ)減価償却を行った場合、(ウ)災害等により消滅した場合には、それに見合う金額を指定正味財産の部から一般正味財産の部に振り替えるとともに、当期の振替額を正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部および一般正味財産増減の部に記載することを要求しているからである(新基準注解13)。前受寄付金等はその受領時には指定正味財産増減の部に計上されるので、収益処理されるとは言え当期一般正味財産増減額には作用しない。前受寄付金等が当期一般正味財産増減額に作用するのは、(ア)～(ウ)の場合に上記の振替がなされ、当該振替金額が一般正味財産増減の部に記載されるときである。

したがって、当期一般正味財産増減額を事業効率の指標と見る場合、本稿での提案のポイントは次の2点となる。すなわち、第1は、前受寄付金等の期末残高は、資産負債アプローチの観点から貸借対照表では資本として表示されるものの、効率測定との関連においては負債としての性格を有していることを認識する必要があること、第2は、指定正味財産の部から一般正味財産の部への前受寄付金等の振替に当たっては、事業活動の達成度を可能な限り忠実に反映する方法を採用する必要があること、である。

第1のポイントは、法人の事業効率を的確に把握するためには重要な視点となるが、新基準で規定された会計処理を前提とする限り解釈の問題にとどまる。前受寄付金等を貸借対照表において負債として整理することは、新基準の再改正を必要とするだけでなく、新基準が採用したと思われる資産負債アプローチに基づく財政状態の実態開示という貸借対照表の作成方針にも抵触することになる。財政状態の実態開示よりも効率測定を優先するという判断が基準設定者によってなされた場合には、新基準の再改正もあり得るであろう。当面の折衷策としては、指定正味財産の部に計上される前受寄付金等に「効率測定上の繰延収益」といった但書を付することが考えられる。

これに対して、第2のポイントは、会計実務に一定の影響を及ぼす可能性がある。前受寄付金等の収益への振替基準について、新基準は特段の規定を設けていないが、その基準としては、(a) 指定された事業の達成度を基準にして振替金額を決定する成果進行基準、(b) 指定された事業に実際に支出された金額を振替金額とする費用進行基準、(c) 期間の経過を基準にして振替金額を決定する期間進行基準、(d) 既に行われた事業の財源補填

に充てられた金額を振替金額とする財源補填基準、の4つが考えられる。このうち、事業活動の効率測定に最も適合しているのは、明らかに成果進行基準である。したがって、効率測定の観点からは、成果進行基準を原則法とすることが望ましい。期間進行基準については、前受寄付金等に付された使途制約が期間に関するものである場合に限って、財源補填基準については、前受寄付金等の趣旨が既に実施された事業の財源補填である場合に限って、それぞれ採用されるべきであろう。

(3) 先行事例の検討とその示唆

前受寄付金等の繰延収益処理に類似する会計処理は、実は既にわが国の一部の非営利組織の会計制度に組み込まれている。独立行政法人会計における運営費交付金の会計処理は、近年におけるその代表的事例の1つである。以下では、前受寄付金等の繰延収益処理の先行事例として、当該会計処理を簡単に紹介・検討し、公益法人の効率測定問題に対する当該会計処理の示唆を明らかにしていきたいと思う。

独立行政法人会計基準第80(2003年改訂)によれば、独立行政法人が運営費交付金(固定資産関連、重要性が認められる棚卸資産関連を除く。)を受領したときは、相当額を運営費交付金債務(流動負債)として整理し、中期目標の期間中は業務の進行に応じてその収益化を行うものとされている(図2参照)。

運営費交付金とは、国から支給される独立行政法人の業務運営財源であり、法人の本来業務(国から付託された業務)に充当することがあらかじめ決められた収入をなす。つまり、新基準でいう使途制約と同種の制約が、運営費交付金にも付されているのである。こうした特徴から、当該交付金は、公益法人が受領する前受寄付金等と同種の収入と見做すことができる。とすれば、独立行政法人会計基準

で要求されている運営費交付金の上記の会計処理は、本稿でいう前受寄付金等の繰延収益処理と基本的には同じ計算構造を持つものと解することができるであろう。同基準では、運営費交付金債務の収益化の原則的基準として、成果進行基準の採用が要求されている点にも留意しておく必要がある。

図2 独立行政法人における運営費交付金の会計処理

貸借対照表（負債の部のみ）
（平成〇〇年3月31日）

負債の部	
I 流動負債	
運営費交付金債務	×××
:	—
流動負債合計	×××
II 固定負債	
:	—
固定負債合計	×××
負債合計	×××

損益計算書（経常損益のみ）
（平成〇〇年4月1日～平成〇〇年3月31日）

経常費用	
:	—
経常費用合計	×××
経常収益	
運営費交付金収益	×××
:	—
経常収益合計	×××
経常利益	×××

（出所）独立行政法人会計基準から抜粋。一部改作。

総務省行政管理局他 [2003] によれば、こうした会計処理の主たる目的は、「業務の進捗状況を最も適切に（財務諸表に）反映し、法人にできるだけ成果達成へのインセンティブを与える」（Q80-2A）ことにあるとされる。成果進行基準に基づいて上記の会計処理を実施した場合、成果達成に貢献しないと判断された業務活動については、当該活動に見合う運営費交付金債務の収益化が実施されず、損益計算書においてはその金額だけ当期収益が圧縮される一方、貸借対照表において

は同額の運営費交付金債務が負債のまま残置されることになる。つまり、そこでは、業務活動の非効率性が、財務内容の悪化として直ちに会計情報に反映される仕組みになっているのである。

以上の会計処理を通じて明らかにされる効率性は、期間収益が期間費用をどの程度カバーしているかということ（採算性）よりも、当期に予定された事業活動がどの程度達成されたかということ（成果達成度）に、重点を置くものとなる。

公益法人において前受寄付金等の繰延収益処理を実施した場合には、基本的には以上と同様の情報提供機能を新基準から引き出すことができるものと期待される（注16）。すなわち、この点に、公益法人の効率測定問題に対する独立行政法人会計基準の最も重要な示唆を見出すことができるのである。

6 おわりに

以上によって、公益法人制度改革の動向を踏まえつつ、効率性の測定問題の観点から、新基準における正味財産の会計的性格を検討するという本稿の目的は、概ね達成されたものと思われる。

本稿では、効率測定の観点からは、指定正味財産として区分される前受寄付金等の期末残高は資本ではなく負債として認識（解釈）されるべきであることを、寄付の会計処理に関するアンソニーの所説および独立行政法人会計基準における運営費交付金の会計処理の紹介・検討を通じて明らかにした。前受寄付金等の繰延収益処理の導入は、新基準下の公益法人会計に資産負債アプローチと収益費用アプローチのハイブリッド構造を（少なくとも解釈のうえでは）生み出すことに繋がる（注17）。しかし、それは、近年の多くの企業会計基準

が教示するように、財政状態の実態開示と適正な期間損益計算の同時達成という要請を満たそうとすることから、不可避免的に生じる制度的帰結と言えるであろう。

近い将来、国や地方公共団体等の補助金等の交付者が、財政資金の効率的使用の観点から、独立行政法人における運営費交付金の会計処理と同様の会計処理を補助金等について実施するよう、公益法人等に対して要求することになる可能性もある。その場合には、当該補助金等について、本稿で提案したような繰延収益処理を適用することが、制度上の公式要請となるであろう。

以上、本稿での検討が、新基準の運用に関する今後の議論に一石を投じるものとなれば幸甚である。

(注1)「公益法人会計基準の運用指針について」(2005年3月23日)によれば、キャッシュ・フロー計算書の作成が求められるのは、「前事業年度の財務諸表において資産の合計額が100億円以上若しくは負債の合計額が50億円以上又は経常収益の合計額が10億円以上の公益法人」とされている。

(注2)基準改正が1つの体系的な作業として取り組まれた以上、個々の改正方針はすべての改正点と何らかの意味ないし程度において対応関係を有している。

(注3)実務レベルでの両者の対応関係については、実証的な検証を踏まえた判断が必要となる。

(注4)この基本方針は、非営利法人の公益性判断の仕組みを創設する際に考慮されるべきものとされている。有識者会議 [2004] 4頁。

(注5)ただし、固定資産における特定資産の区分は、「すでに退職給付や資産建設のために確保している金融資産を別の科目で表

示している実務を追認するものである」(加古 [2005] 20頁)とされる。他方、固定資産における基本財産の区分は、85年基準の「様式4」(貸借対照表の様式)で既に示されていたものである。

(注6)しかし、新基準においても、一取引二仕訳の必要な会計処理が残されている可能性がある。その可能性は、指定正味財産の部から一般正味財産の部への振替処理において認められる。この点については、別項で詳論したい。

(注7)したがって、資本と利益の区分問題は、本稿では取り扱わない。

(注8)逆に、収益費用アプローチの観点からは資産・負債と見做されない項目が、資産負債アプローチの観点からは資産・負債と見做されることになる項目もある。後述のリース負債は、その代表的事例である。

(注9)この点については、藤井 [1997] 第2章を参照されたい。

(注10)ただし、非営利組織が「代理者」(agent)として受領した寄付はその例外とされ、「預り金」(deposit)と見做される。SFAS, No.116, par.53.

(注11)拘束純資産のうち指定された事業の遂行等により拘束が解除された金額は、拘束純資産増減の部から非拘束純資産増減の部に振り替えられる。図1の数値例では、1,128千ドルがそれに相当する。

(注12)アンソニーの主張の詳細は、藤井 [2004a] で紹介・検討している。

(注13)特に当該返還が拠出者の意思(返還申請など)を主たる要件として実施される場合には、拠出金は負債と見做される可能性が高い。

(注14)この問題の詳細については、差し当たり藤井 [2004b] を参照されたい。

(注15)前受寄付金等を資本直入すれば効率

測定の歪曲問題は回避できるが、その場合には、そうした会計処理を理論的にどう説明するかという問題が新たに生じることになる。

- (注16) 成果進行基準に基づく負債の収益化においては、成果達成度の把握が重要な作業となる。この作業は、第一義的には、各法人の責任において実施されるべきものと考えられるが、補助金の場合には交付者の事後チェックがその補完作業となるであろう。また、非営利法人への移行後は、有識者会議 [2004] で設置が提案されている「公益性の判断主体」による事後チェックも、その効果的な補完作業となるであろう。
- (注17) 本稿では言及しなかったが、正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部の設定によって、既にかかるハイブリッド構造が発生しているとも考えることもできる。

〔参考文献〕

- Anthony, R.N.[1978], *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*, FASB Research Report.
- [1995], "Commentary :The Nonprofit Accounting Mess," *Accounting Horizons*, Vol.9, No.2, pp.45-53.
- FASB[1976], *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, 津守常弘監訳[1997]『FASB財務会計の概念フレームワーク』、中央経済社。
- [1980], *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organiza-*

tions, FASB Statement of Financial Accounting Concepts No.4, 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。

- [1985], *Elements of Financial Statements*, FASB Statement of Financial Accounting Concepts No.6, 平松一夫・広瀬義州訳、上掲書所収。
- Northcutt, R.H.[1995], "Observations on Professor Anthony's Commentary," *Accounting Horizons*, Vol.9, No.2, pp.54-55.
- Paton, W.A. and A.C. Littleton[1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No.3, 中島省吾訳 [1958]『会社会計基準序説(改訳版)』、森山書店。
- 加古宜士 [2005]「新公益法人会計基準の特徴と課題」、『企業会計』、第57巻第2号、18-23頁。
- 金子良太 [2005]「財務諸表の様式および注記」、『企業会計』、第57巻第2号、61-67頁。
- 亀岡保夫 [2005]「正味財産区分と正味財産増減計算書」、『企業会計』、第57巻第2号、37-43頁。
- 川村義則 [2005]「資産および負債の区分と評価」、『企業会計』、第57巻第2号、49-54頁。
- 公益法人会計基準検討会 [2003]『公益法人会計基準検討会報告書〔公益法人会計基準(案)〕』、総務省。
- 越尾 淳 [2005]「検討の経緯と今後の課題」、『企業会計』、第57巻第2号、24-31頁。
- 新日本監査法人編 [2003]『よくわかる独立行政法人会計基準(改訂版)』、白桃書房。
- 総務省行政管理局・財務省主計局・日本公認

- 会計士協会 [2003] 『「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」に関するQ&A』、平成12年8月(平成15年3月改訂)。
- 長 光雄 [2005] 「キャッシュ・フロー計算書」、『企業会計』、第57巻第2号、55-60頁。
- 出塚清治 [2005] 「財務諸表の体系と予算準拠主義」、『企業会計』、第57巻第2号、32-36頁。
- 藤井秀樹 [1997] 『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』、森山書店。
- [2004a] 「アメリカにおける非営利組織会計基準の構造と問題点—R.N.アンソニーの所説を手がかりとして—」、近畿大学商経学会『商経学叢』、第50巻第3号、89-105頁。
- [2004b] 「国際会計基準第32号の協同組合への適用をめぐる問題点—出資金は資本か負債か—」、『生活協同組合研究』、第345号、24-30頁。
- 松葉邦敏編著 [2004] 『新公益法人会計基準』、税務経理協会。
- 森 公高 [2005] 「補助金等の会計処理」、『企業会計』、第57巻第2号、44-48頁。
- 守永誠治 [1989] 『非営利組織体会計の研究—民法34条法人・社会福祉法人・宗教法人を中心として—』(慶應義塾大学商学会商学研究叢書)、慶應通信。
- 有識者会議 [2004] 公益法人制度改革に関する有識者会議『報告書』、内閣官房行政改革推進事務局。
- 有識者会議ワーキング・グループ [2004] 公益法人制度改革に関する有識者会議非営利法人ワーキング・グループ『非営利法人制度の創設に関する試案』、内閣官房行政改革推進事務局。