

# 非営利組織における純資産の拘束性について

## - 日本と英国を対比して -

兵 頭 和花子

### 1. はじめに

英国における非営利組織は中世以来のチャリティにその基盤があり、岡・岡田 [2007] が「貴族の封建的な責任という観念を含意した社会的弱者への救済活動を中心に置きながら、そこに独自の公益性を見出し、政府と一線を画す活動を展開してきた」<sup>1</sup>としているように、社会的に独自の地位を確立してきた。このチャリティは1980年代以降、政府に代わる新たな公的サービスの担い手として現代においても社会的に重要な役割を果たしている。チャリティはチャリティ法 (charities acts) に定めるチャリティ目的の事業を行おうとするものは、法人形態か非法人形態かを問わず、原則としてチャリティ委員会 (Charity Commission) に申請して認定を受け登録するように義務付けられている<sup>2</sup>。登録が認められたチャリティは登録チャリティと呼ばれ、事業所得が非課税となるなどの税制上の優遇措置や社会的信用の獲得につながるといったメリットがある<sup>3</sup>。

現在、英国においては財務報告制度の再編が行われ、それに伴いチャリティ会計も変革を求められた。それはFRS第102号によって一般に認められた会計原則 (UK GAAP) を単一の財務報告基準としたうえで、英国におけるチャリティを含む公益事業体に適用される基準を再構築しようとしたものである<sup>4</sup>。チャリティには会計の実務指針としてチャリティ委員会によって公表されている実務勧告書 (Statement of Recommended Practice: 以下SORPとする) がある。このSORPはチャリティが作成する財務諸表に適用され、チャリティ・セクター内で独特の取引や環境を反映するために、会計基準や他の法的規制要件を補足することを意図したものである<sup>5</sup>。この度の変革によって「チャリティの会計と報告書：英国とアイルランド共和国に適用可能な

<sup>1</sup> 岡・岡田 [2007] 117 頁。

<sup>2</sup> 登録実務においては、チャリティ法に定められた「チャリティ目的」の活動する団体であり、かつその活動が公益増進 (public benefit) に資するものであると判断された場合に登録が認められる (石村 [2015] 107 頁)。

<sup>3</sup> 石村 [2015] 107 頁。

チャリティの法制度の変化については網倉 [2008] や石村 [2015] を参照されたい。

<sup>4</sup> 古庄 [2017a] 29 頁。

<sup>5</sup> 「UK Accounting Plus」 ホームページより。

財務報告基準（FRS102）と一致する財務諸表の作成の際にチャリティに適用可能な会計実務勧告書」と題した「チャリティSORP（FRS102）」（以下FRS102SORPとする）が公表され、2015年1月1日から有効とされている。

すなわち、チャリティSORPはFRS第102号の下で財務諸表を作成し、公表するチャリティに対して当該会計基準および法的要求を具体的に実務に適用するための指針（guidance）としてその役割を果たすことになる<sup>6</sup>。

一方で日本の非営利組織会計も変革を求められている。日本の非営利組織会計は業種ごとに会計基準が存在しており、理解可能性、比較可能性、有用性や表現の忠実性に問題が生じているとされている<sup>7</sup>。この業種ごとの会計基準について日本公認会計士協会が統一化についての研究報告書を公表した。日本公認会計士協会では2013年に非営利法人委員会研究報告第25号として、研究報告書『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』（以下、「研究報告書」とする）を公表した。「研究報告書」では民間非営利組織について、幅広いステークホルダーの情報ニーズに応え得る、分かりやすく共通的な会計の枠組み整備に向けた基盤を構築することを目的としており、いわゆる非営利組織の統一化に向けた議論が進められている。また2015年には「非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理」を公表している。これらは非営利組織会計の整備し再構築を促すきっかけともなっている<sup>8</sup>。このように日本における非営利組織会計も大きな変革の時期を迎えている。

英国におけるチャリティ会計も変革を求められていると上記で述べたが、近年の当該分野の研究としては古庄[2013]；[2017a]；[2017b]で行われている。これらでは英国の財務報告制度の変遷や財務報告基準（FRS第102号）とチャリティSORPを取りあげ、営利組織会計と非営利組織会計の相互関係について検討を行っている。また上原[2010a]；[2010b]が英国SORPの財務諸表について検討しているが、FRS102SORPでも踏襲されてきているチャリティ固有の会計である資源の拘束性の意義についてはこれまであまり検討されていない。

<sup>6</sup> 古庄[2017b]140頁。

SORPは実務指針であることから、あくまでもFRS第102号および法的要求がSORPに優先する（古庄[2017b]140頁）。

<sup>7</sup> 長谷川[2012]111頁。

<sup>8</sup> 日本公認会計士協会[2013]では、その後、2014年に非営利組織の財務報告の在り方に関する論点が整理され、個別論点が公表された。個別論点として①財務諸表の体系と各表の意義、②発生主義、③収益における実現主義、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、⑥固定資産の減損、⑦金融商品、⑧リース取引、⑨退職給付、⑩税効果を挙げているが、このうち①から⑤までを検討対象とする論点として定めている。しかし、現在は③に関する論点整理が2016年に研究報告が出され、検討対象としないとしていた⑥が2017年5月12日に公開草案が公表されている。

非営利組織が寄付者等<sup>9</sup>の意図に従って資源を拘束することは周知の事実であり、日本の非営利組織の財務諸表もその特徴をもった財務諸表の作成が行われている。しかし、英国におけるチャリティ会計のファンド（資金）の拘束性は日本のそれとは少し異なっている。そこで、本稿ではFRS102SORPと日本の非営利組織会計の純資産の拘束性を取り上げ、その意義について検討したい。純資産の拘束性は非営利組織会計に固有の会計であり、英国のチャリティ会計が採用する資金の拘束性が日本の非営利組織会計の枠組み構築に際し、何らかの示唆を与えると考える。

## 2. 日本の非営利組織における純資産の拘束性<sup>10</sup>

ここでは日本公認会計士協会[2013]を中心に、日本の非営利組織会計における財務報告の目的を何に定めているのか、情報利用者を誰にしているのかをまず示したい。そして次に純資産の拘束性の意義について検討する。

### 2-1. 財務報告の目的

日本の公認会計士協会[2013]によれば、非営利組織の財務報告の目的は、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することにあるとし、営利組織でも、非営利組織でも、この目的は変わらないとしつつも、情報利用者の関心、すなわち情報ニーズは異なり得るとも述べている。その上で、非営利組織による財務報告の主たる情報利用者を資源提供者及び債権者とし、情報利用者の情報ニーズを次のように述べている<sup>11</sup>。

#### ①非営利組織の目的

非営利組織の目的は、公益又は共益に資することにあるが、資源提供者や債権者は、より具体的に組織がどのような目的のために活動するかに関心を持つ。特に、非営利組織の活動を支援することを目的とする資源提供者にとって重要な情報である。

#### ②活動の方針及び計画

非営利組織が、その目的を達成するために、どのような考え方の下に、どのような活動を実施するかという方針及び計画に関する情報である。活動目的の実現を理解する上で重要な情報である。

<sup>9</sup> 本稿では、資源提供者の代表的存在として寄付者を捉えていることから、これ以降、寄付者等を寄付者としている。

<sup>10</sup> 本節では日本公認会計士協会[2013]を中心としている。

<sup>11</sup> 日本公認会計士協会[2013] 24-27頁。

### ③継続的活動能力

非営利組織が目的達成に向けて、計画された活動を継続的に実施するための能力を有するかに関する情報である。活動能力は、財務、設備、人材や経験等の様々な側面から構成される。

### ④活動の努力及び成果に関する実績

資源提供者は、非営利組織へ提供した資源を基に、どのように活動がなされ、成果がもたらされたかについて関心を持つ。なお、このような実績情報は、債権者が、事業収益を伴うものも含めて、組織の活動が円滑に遂行されているかどうかを理解する上でも重要である。

## 2-2. 拘束区分表示の意義と目的

日本の公認会計士協会[2013]によれば、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。ここでいう純資産とは「資産と負債との差」<sup>12</sup>であり、「基本的に組織に帰属する財産として、組織の事業継続能力を表すこととなる」<sup>13</sup>としている。そして、純資産の利用決定に組織の裁量の範囲に差があるとは、非営利組織の活動目的を達成するために資源提供者が提供した資源に対して使途に制約を課すことがある場合や、制度的に純資産の拘束を義務付けている場合などを指している<sup>14</sup>。

同協会[2013]によれば、「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」<sup>15</sup>としている。また、純資産の拘束は寄付者による拘束の表示という受託責任のみならず、財務的安定性や財務的弾力性<sup>16</sup>を示すことができるとしている。

そして純資産を3つに区分 - 永久拘束、一時拘束、非拘束 - し、それぞれの区分し

<sup>12</sup> 日本公認会計士協会[2013] 28頁。

<sup>13</sup> 日本公認会計士協会[2013] 28頁。

<sup>14</sup> 日本公認会計士協会[2013] 47-48頁。

<sup>15</sup> 日本公認会計士協会[2013] 48頁。

<sup>16</sup> 財務的弾力性とは、法人が自ら保有する資金について、支出の金額とタイミングをどの程度自由に操作できるかという程度をいう。財務的弾力性が高いと、予測不可能な支出に対応することができる。すなわち、非拘束純資産が多額の場合は、財務的弾力性が高くなる (FASB, No. 117, para. 9: 日本公認会計士協会[2013] 48頁、注69)。

た残高を貸借対照表で表示し、拘束区分別の活動計算書を作成するように要請している。ここでは純資産を用途制約なしと用途制約ありに区分し、前者は非拘束純資産とし、後者は一時拘束純資産、永久拘束純資産に区分する。資源提供者による要請か法による要請かにかかわらず、拘束の有無及びその永久性によって区分表示するとしている<sup>17</sup> (図1 参照)。

すなわち、日本公認会計士協会[2013]では、拘束の意義について資源提供者の情報ニーズに資するためであるとし、情報ニーズについては①非営利組織の目的、②活動の方針及び計画、③継続的活動能力、④活動の努力及び成果に関する実績である。これらのニーズのうち、純資産の拘束性と関連して述べれば後者の③のみとなる<sup>18</sup>。なぜなら、①および②の組織の活動目的や活動指針等は、寄付者が資源を提供するかどうかを決定するための情報であり、用途の拘束そのものの情報ではないからである。③の継続的活動能力は組織の継続性を表すものであり、資産から負債を控除した純資産で表すものである。また、④活動の努力と成果に関してはここでは努力は費用で表せるが、成果は財務情報では表せないと述べている。このため、ここでは③について、とくに財務の側面からみていきたい。この③について、拘束性と関連して述べていくが非営利組織の継続的活動能力を示すのは純資産額であり、それが拘束別に区分した場合に何を表示することができるかを検討したい。この点について次節で検討する。

### 2-3. 拘束性の意味と限界

日本公認会計士協会[2013]によれば、純資産は「用途制約なし」と「用途制約あり」に区分し、前者は、「非拘束純資産」であり、後者は「一時拘束純資産」と「永久拘束純資産」に区分するよう求めている。ここでは非拘束純資産についてその意義も述べている。「自由に利用可能な純資産がどの程度あるかという情報は、当該組織の位置付けや体力(財務健全性)を理解するうえで重要である」<sup>19</sup>としている。

では拘束の有無がない場合を考えると、純資産額によって、拘束の有無がなくても組織の存続力は把握できる。例えば、すべて拘束純資産であり、非拘束純資産がゼロであったとしても、拘束純資産に基づいて何らかの活動を行うことはできる。しかし、拘束の有無があるほうが、どれだけの純資産額が拘束されており、自由に活動することができる純資産がどれだけのかを把握することができ、寄付者の意図のみ

<sup>17</sup> 日本公認会計士協会[2013] iv頁。

<sup>18</sup> 日本公認会計士協会[2013] 48頁; [2016] 48頁。

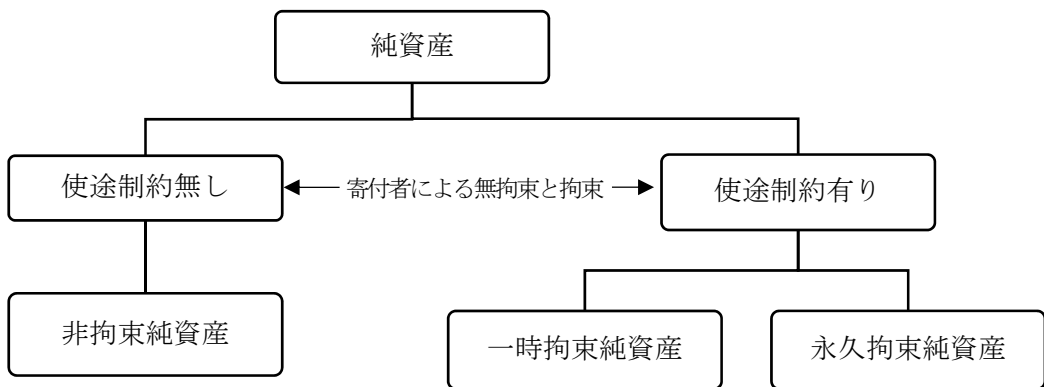
<sup>19</sup> 日本公認会計士協会[2013] 48頁。

にしたがった活動ではなく、（非営利組織によって設定されている活動目的の中とはいえ）理事者によって活動を決定し実行できる。その意味では拘束性は組織活動の柔軟性（の度合い）を表しているともいえる。

このように拘束性を捉えれば、現在の日本公認会計士協会による純資産の区分では組織の柔軟性、つまり理事者による活動資源への裁量は非拘束純資産のみでしか表示していないといえる。また寄付者のみによる拘束の有無は、その寄付者の意図に従った活動のみにしか資源を使用できない。このため、例えば、現在行っている活動が理事者が決定し行っている活動である場合は、次期以降も行えるかどうかという継続的活動能力についての評価は厳密にいえば現在の拘束では評価できない。

すなわち、非営利組織における継続的活動能力を評価するためには寄付者によって指定された活動と理事者が決定する活動の両者の資源を示すことによって継続的活動能力を表示することができるといえる。これは組織の活動を決定する者（拘束する者）が理事者と寄付者の大きく二者存在することに起因しているといえる。

図1. 純資産の拘束性



出所：日本公認会計士協会[2013] 49 頁、図 5-5、一部加筆修正。

### 3. 英国におけるファンド会計<sup>20</sup>の検討

上記では日本公認会計士協会[2013] に従って、非営利組織会計の純資産の拘束についてみてきたが、非営利組織に存在する二者（理事者と寄付者）が存在することから、

<sup>20</sup> 英国の SORP では fund accounting とあることから、「ファンド会計」と訳している。ただし、fund については「ファンド（資金）」あるいは「ファンド」と訳す。



非営利組織の活動の継続性を評価するための区分とはなっていないことが理解できた。そこで本節では、英国のチャリティ会計における純資産の拘束 - ファンド会計 - がどのような構造になっているのかについて見ていきたい。

英国ではファンドは法律用語であり (legal term)、信託に基づく貨幣あるいはその他の資産であるとしている<sup>21</sup>。

### 3-1. 財務報告の目的

FRS第102号ではチャリティによるファンド会計を取り扱っていない。しかし、FRS102SORPには「ファンド会計」として「ファンド会計の要件はチャリティが信用に基づいたファンドの区分を理解することである」<sup>22</sup>としてその重要性を述べている<sup>23</sup>。そこではファンド会計に関連する要請は、寄付者や資源提供者、財務的支援者、その他の利害関係者に高度なレベルのアカウンタビリティと透明性を提供することを目的としている<sup>24</sup>と述べており、ファンド会計はアカウンタビリティの履行のためのものであると認識しているといえる。

FRS102SORPにおける理事者の年次報告書と財務諸表の目的は理事者の受託責任やチャリティのファンドの管理 (management) を評価する際に広範な利害関係者 (stakeholders) に有用であろうチャリティの財務的業績 (financial performance) と財政状態 (financial position) についての情報を提供することと、チャリティに関連する経済的意思決定を行うために財務諸表の利用者を支援することにある<sup>25</sup>。

FRS102SORPによればチャリティの過去、現在、潜在的な資金提供者 (funders)、寄付者及び財務的支援者 (financial supporters) がチャリティの報告書や財務諸表に含まれる財務的情報の主要な関係者 (audience) であるけれども、作成者はまた当該情報の関心はチャリティのサービス利用者や他の便益者にもまた拡大していることを知っておくべきである<sup>26</sup>。報告書と財務諸表は法律上の要請あるいは技術的な行使として単純にみられるべきものではなく、報告書と財務諸表がともに読まれる時、チャリティが行ったこと、入手可能な資源、これら資源がどのように使用されたか、その活動結果として達成されたものは何かを情報利用者が理解しやすくなるべきものである

---

<sup>21</sup> FRS102SORP, Appendix1.

<sup>22</sup> FRS102SORP, para. 2. 5.

<sup>23</sup> FRS102SORP ではファンド会計のみではなく、理事者の年次報告書、SOFA と追加的な開示に関連する要請としている。

<sup>24</sup> FRS102SORP, para. 6.

<sup>25</sup> FRS102SORP, Introduction, para. 11.

<sup>26</sup> FRS102SORP, Introduction, para. 12.

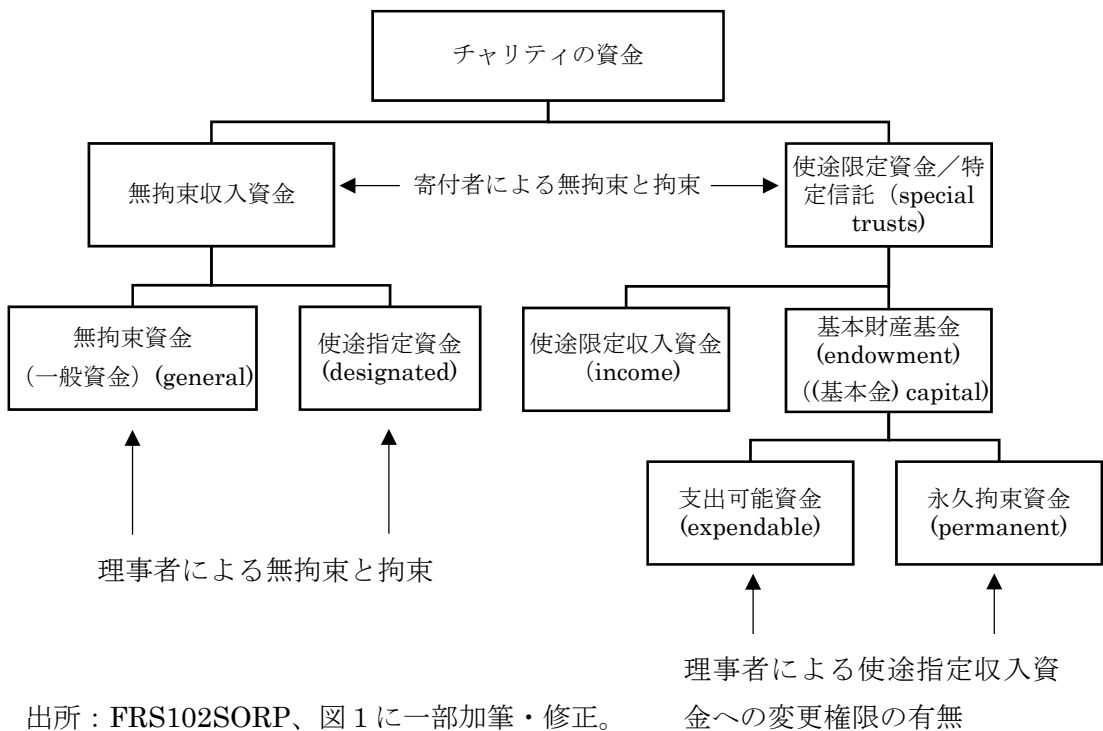
るとしている<sup>27</sup>。

このように英国のFRS102SORPは受託責任の評価と意思決定に有用な情報の提供のために理事者の年次報告書と財務諸表を提供することを提唱しているのである。

### 3-2. 拘束区分表示の意義と目的

英国チャリティによって保持されている特定のチャリティ目的のファンド（資金）（charitable funds）の会計はチャリティ会計の主要な特徴となる。ファンド会計は資金（ファンド）の2つの主要な分類で区別される。一つは使用に制限がなく、チャリティ目的のためにチャリティが費消できる。もう一つは使用に制限があり、特定のチャリティ目的のために使用され得る<sup>28</sup>。拘束付きのファンド（資金）は使途限定収入資金（restricted income funds）か、基本財産基金（endowment funds）間でさらに区分される<sup>29</sup>（図2 参照）。

図2. チャリティにおける資金(ファンド)拘束性



<sup>27</sup> FRS102SORP, Introduction, para. 13.

<sup>28</sup> FRS102SORP, para. 2. 1.

<sup>29</sup> FRS102SORP, para. 2. 3.



### 3-2-1. 無拘束収入資金

無拘束収入資金はチャリティの目的を促進するために理事者の裁量で費消される。無拘束収入資金は使途限定資金の費用を補足するために使用することもできる。例えば、拘束付きの贈与は特定のプロジェクトのために必要とされる資金調達の一部を提供することもある。この場合に、無拘束収入資金はそのプロジェクトの資金調達の不足を補うために使用されることができ<sup>30</sup>。

また、理事者は無拘束収入資金の一部を特定の将来のプロジェクトなどのために使用する目的で保持しておくことができるが、これは無拘束収入資金のまま指定していることから、その拘束は管理上の目的に限られ、理事者の裁量を法的に制限するものではない<sup>31</sup>。

理事者は特定の将来の事業あるいはコミットメント (commitment) のために使用される無拘束収入資金の一部を確保しておく (set aside) ことを選択する場合があります、この時に理事者はチャリティの無拘束収入資金の一部を保持する使途指定資金 (designated fund) を設定する。その理由は、拘束は管理上の目的のみをもち、理事者が無拘束収入資金をどのように使用したのかという理事者の裁量を法的に制限するものではないからである。使途限定資金を明確にすることはチャリティの留保の方針や保持する留保のレベルを説明するときに役立つものとなる<sup>32</sup>。

### 3-2-2. 使途限定資金

一方、使途限定資金はチャリティ法に基づいて特定信託 (trusts) <sup>33</sup>に基づく資金 (ファンド) であり、特定信託はチャリティが使途限定資金を法的に使用し得る目的で設定する。その特定信託は贈与を行う時に寄付者によって述べられるかあるいは資金 (ファンド) を要請する文言から生じる可能性もある。チャリティは目的に従って個々の使途限定資金を持つことができる<sup>34</sup>。使途限定資金は使途限定収入資金と基本財産基金に区分される。使途限定収入資金は、特定の目的のために費消されるということに基づいて保持される<sup>35</sup>。

基本財産基金には投資や使用のための保有資産などが含まれ、理事者が基本財産基

<sup>30</sup> FRS102SORP, para. 2.6.

<sup>31</sup> FRS102SORP, para. 2.7.

<sup>32</sup> FRS102SORP, para. 2.7.

<sup>33</sup> チャリティ法 2011 によれば、特定信託とは①チャリティの特定目的 (special purposes) のためにチャリティによって、あるいはチャリティのために保持され管理される財産 (property) を意味している、②その財産に関連する個別の信託 (separate trusts) で保持され、管理される財産を意味している (Charities Act 2011, s287)。

<sup>34</sup> FRS102SORP, para. 2.8.

<sup>35</sup> FRS102SORP, para. 2.11.

金を使途指定収入資金に変更する権限を持っているかどうかで、さらに支出可能（expendable）基本財産基金か、永久（permanent）基本財産基金かに区分される。前者は理事者が基本財産基金を使途限定収入資金へ変更できる権限を持っている場合であり、後者は当該権限を持っていない場合である<sup>36</sup>。

支出可能資金は、収益を生み出すために投資される資金であり、基本財産に付随する条件によるが、理事者は費消しうる使途限定収入資金へその全部あるいは一部に法的権力を持っている。当該ファンドは理事者が決定するまでチャリティの目的のために主に費消することが実質的に要請されないという点で使途限定収入資金とは異なっている<sup>37</sup>。

永久拘束資金は、チャリティによって永久に保持されることを意味した貨幣あるいは財産であり、例えば、土地、建物、現金、投資がある。チャリティの収益を生み出すために貨幣が投資された場合、収益のみが使用可能である<sup>38</sup>。

このように英国の資金（ファンド）は細かく区分される。その拘束は寄付者と理事者からの拘束が区分できるような構造になっていることがわかる。そのため、どれだけ資源があるのかだけでなく、どの資源がどれだけあるのかが理解できる。

#### 4. おわりに

日本の公認会計士協会[2013]では、拘束の意義について資源提供者の情報ニーズに資するためであるとし、情報ニーズについては①非営利組織の目的、②活動の方針及び計画、③継続的活動能力、④活動の努力及び成果に関する実績であるとしていた。これらのニーズのうち、本稿では純資産の拘束が継続的活動能力を表しているかどうかについて検討を行った。

その結果、非営利組織ではその活動を決定する者（拘束する者）が理事者と寄付者の大きく二者存在していることから、非営利組織における継続的活動能力を評価するためには寄付者によって指定された活動と理事者が決定する活動のための拘束資源を示すことが必要であることが理解できた。しかし、現在の日本の公認会計士協会の拘束性では寄付者による拘束性のみが表示されており、理事者の裁量における活動については明確に表示されていないことが理解できた。

一方、英国のチャリティ会計では無拘束収入資金と使途限定資金に大きく区分され、前者はチャリティの目的を促進するために理事者の裁量で費消され、無拘束資金

<sup>36</sup> FRS102SORP, para. 2.16.

<sup>37</sup> OG, Glossary of terms used in OGs.

<sup>38</sup> GOV. UK, Permanent endowment: rules for charities より。

と使途指定資金に区分される。後者は使途限定収入資金と基本財産基金に区分され、基本財産基金はさらに支出可能資金と永久拘束資金に区分される。

日本の公認会計士協会における拘束性と英国チャリティにおいて異なっている点は①拘束対象となる資産の範囲の相違、②二者（寄付者と理事者）による拘束の2点であろう。前者においては、日本が純資産と定義しているのに対し、英国では資金（ファンド）としており、その範囲は日本の純資産より広いことが理解できる。日本では、純資産という結果に対して拘束があるのかないのかを示しているのに対し、英国では資金（ファンド）がどのように拘束されているのか、換言すればどのように保持されているのかという資金（ファンド）そのものの状況を知ることが可能となっている。

また、後者については寄付者の拘束性だけではなく、理事者の拘束性も表示されている。日本の公認会計士協会では寄付者による拘束のみに対して、英国ではまず寄付者によって拘束が行われ、理事者による裁量による拘束も認められる。このため、英国におけるチャリティでは寄付者と理事者により拘束されている資金（ファンド）と非拘束の資金（ファンド）はそれぞれどれだけあるのかを把握しやすいと考える。

いずれにおいても英国のチャリティの拘束の方が日本の拘束の区分よりも継続的活動能力を示すことがより可能となると考えられる。日本の公認会計士協会では継続的活動能力を純資産の拘束の有無によって示しているのに対し、英国のチャリティ会計では資金（ファンド）そのものを対象とし、その拘束も寄付者と理事者による活動のための拘束を示していることから、活動における資源の確保を明示することにつながるといえるからである。

ただし、本稿では純資産の拘束を用いた財務諸表については検討していない。本課題については別稿にて検討したい。

## 参考文献

- 網倉章一郎[ 2008] 「英国の新チャリティ法の成立とチャリティ・セクターのあり方」『城西国際大学紀要』、第 16 巻第 1 号、51-89 頁。
- 石村耕治[ 2015] 「イギリスのチャリティと非営利団体制度改革に伴う法制の変容 - 2011 年チャリティ法制の分析を中心に」『白鷗法學』、第 21 巻第 2 号、61-251 頁。
- 上原優子[ 2010a] 「英国チャリティ - SORP の発展とチャリティの財務報告 - 」『非営利法人研究学会誌』、Vol. 12、137-151 頁。
- [ 2010b] 「英国チャリティの会計 - SORP とチャリティの財務報告 - 」『プロ

- フェッショナル会計学研究年報(青山学院大学大学院)』、第3号、21-39頁。
- 岡真理子・岡田彰宏[2007]「ナショナル・トラストの現代的変容：エンタープライズ化する新たなチャリティのあり方」『神戸大学大学院人間発達環境学研究者研究紀要』、第1巻第1号、117-134頁。
- 川村義則[2010]「公会計の概念フレームワークの再検討 - 公的主体のフロー報告への示唆 -」『会計検査研究』第41号、13-34頁。
- 北村敬子[2012]「資産負債観と財産法」北村敬子・新田忠誓・柴 健次責任編集『企業会計の計算構造』中央経済社、11-24頁。
- 中小企業庁 事業環境部 財務課[2010a]『諸外国における会計制度の概要 中小企業の会計に関する研究会事務局 参考資料1』  
[http://www.meti.go.jp/committee/summary/0004658/007\\_06j.pdf](http://www.meti.go.jp/committee/summary/0004658/007_06j.pdf), 2017.5.7.
- [2010b]「会計基準の国際化を巡る現状について 参考資料7」  
<http://www.meti.go.jp/committee/materials2/downloadfiles/g100215a08j.pdf>, 2017.11.1.
- 日本公認会計士協会[2013]『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』日本公認会計士協会。
- [2016]『非営利法人委員会研究報告第30号 非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理 - 反対給付のない収益の認識 -』、日本公認会計士協会。
- 日本公認会計士協会 近畿会[2000]『非営利法人統一会計基準についての報告書』、日本公認会計士協会 近畿会。
- 野手裕之[2013]「発生主義会計における期間費用について」『千葉商大論叢』、第50巻第2号、169-185頁。
- 古庄 修 [2013]「英国財務報告制度の再編成と非営利組織体会計」『産業経営研究』第35号、15-22頁、  
[http://www.eco.nihon-u.ac.jp/center/industry/publication/research/pdf/35/35\\_furusho.pdf](http://www.eco.nihon-u.ac.jp/center/industry/publication/research/pdf/35/35_furusho.pdf), 2017.12.7.
- [2017a]「英国非営利組織の新財務報告制度 - チャリティSORPの適用及び年次報告書に係る改訂点 -」『公益・一般法人』、第944号、28-39頁。
- [2017b]「英国チャリティの財務報告制度構造」『最終報告書 非営利組織会計の研究』、135-146頁。
- KPMG/あずさ監査法人編[2016]『英国の新会計制度』中央経済社。

Financial Reporting Council [ 2015] *FRS102 The Financial Reporting Standard Applicable in the UK and Republic of Ireland*, FRC.

National Trust[ 2016] *National Trust Annual Report 2015/16*,  
<https://www.nationaltrust.org.uk/documents/annual-report-201516-pdf-version.pdf>, 2017.11.09.

Pianca, A. and Dawes, G. [ 2006] *Charity Accounts: a Practical Guide to the Charities SORP*, 3<sup>rd</sup>. ed., Jordans.

参照ホームページ

GOV. UK 「Permanent endowment: rules for charities」 ,  
<https://www.gov.uk/guidance/permanent-endowment-rules-for-charities/>,  
2017.11.08.

OPERATIONAL GUIDANCE WEBSITE HOME, 「Glossary of terms used in OGS」 , <http://ogs.charitycommission.gov.uk/glossary.aspx>, 2017.11.08.

本研究は、科学研究費補助金（基盤研究C）16K03993の助成を受けたものである。