

# 英国チャリティ会計の歴史的構築 －1988年の会計実務勧告書(SORP)公表以前－

兵 頭 和花子

## 1. はじめに

英国におけるチャリティは英国経済の中で重要なセクターの一つを構成し、英国の非営利組織の代表的存在である。チャリティとは議会在が制定したチャリティ法に定めるチャリティ目的の活動を行うものであり、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)<sup>1</sup> に申請して認定を受け登録するように義務づけられている<sup>2</sup>。この登録されたチャリティ (registered charities) を一般的にチャリティと呼んでいる<sup>3</sup>。

英国チャリティにおける会計はチャリティ委員会によって会計実務勧告書 (Statement of Recommended Practice: 以下SORPとする) が公表され、チャリティの特定の実務指針として基本原則、会計処理及び財務諸表の様式と内容等について規定が行われている。このSORPが規定しない事項については財務報告基準 (Financial Reporting Standard: 以下FRSとする) 及び標準的会計実務書 (Statements of Standard Accounting Practice: 以下SSAPsとする) が適用される<sup>4</sup>。

現在のチャリティ会計は、2015年1月1日から有効とされる「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)」が公表されている。古庄[2017]では財務報告基準 (FRS102) 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。

チャリティのSORPは財務諸表と理事者の年次報告の形式と内容に関する詳細な要請とガイドラインを設定しており、とくに発生主義に基づいた財務諸表 (accruals accounts) を作成するチャリティに勧告を行うものである<sup>5</sup>。その英国チャリティの財務情

---

1 初期のころはThe Charity Commissioners for England and Walesと言われていた。

2 石村[2015]64-66頁。またチャリティ登録などに関しては文部科学省[2007]に詳しい。

3 網倉[2008]54頁。

4 古庄[2002]169頁。

5 Walker[2016]p.365。

報について、Connolly and Hyndman[2000]; [2003]などで、アカウントビリティの解除の側面や業績評価の点から検討が行われている。またSORPについての研究はConnolly, Dhanani and Hyndman[2013]で行われている。ここでは最初のSORPである1988年SORPを取り上げ、2005年SORPと比較・検討を通してチャリティ会計の変化を明らかにしている。また古庄[2002]や上原[2010]でもSORPの発展について述べ、チャリティの主要な財務諸表について検討が行われている<sup>6</sup>。しかし、SORP作成以前に着目し、SORPの成り立ちにはどのような考え方が存在していたのかについてはそれほど研究が進められているわけではない。

チャリティ会計の確立に大きく貢献したSORPの成立について考察することは現在の日本の非営利組織会計のあり方を考えるうえで非常に有用であると考えられる。そこで本稿では、チャリティのSORPに大きく影響を与えたと考えられる3つの報告書 - Bird and Morgan-Johnsの研究報告書『チャリティの財務報告 (*Financial Reporting by Charities*)』、会計基準委員会 (Accounting Standards Committee: 以下ASCとする) による討議資料 (Discussion Paper) 『チャリティの会計 (*Accounting by Charities*)』、公開草案第38号 (Exposure Draft No. 38) 『チャリティの会計 (*Accounting by Charities*)』 - を検討したい。

## 2. チャリティ会計の発展

1980年代初頭から、英国のチャリティ会計と報告についてその質や首尾一貫性 (consistency) を改善する努力がかなりなされてきた<sup>7</sup>。1981年に当時の英国の会計士の規制者であり、また当時の基準設定団体であった会計基準委員会 (Accounting Standards Committee: 以下ASCとする)<sup>8</sup> はチャリティに対してまだ特定の発表を行っていなかった。ASCの意図は必要に応じて報告基準はすべての組織 (非営利組織も含めて) に適用されることであった。しかし実際に、チャリティへの基準の適用可能性については混乱があり、多くの場合において報告基準は適用できなかった<sup>9</sup>。

このような中、1981年にイングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (The Institute of Chartered Accounting in England and Wales: 以下ICAEWとする) の下でBird and Morgan-Johnsの研究報告書『チャリティの財務報告 (*Financial Reporting by Charities*)』

---

<sup>6</sup> 古庄[2002];上原[2010]を参照されたい。

<sup>7</sup> Hyndman and McMahon[2010] p.456.

<sup>8</sup> ASCは英国の会計専門家による規制と基準設定団体であり、会計基準審議会 (Accounting Standard Board) の前身である。

<sup>9</sup> Connolly et al.[2013] p.16.

(以下Bird and Morgan-Jonesレポートとする)が公表された。本書は、当該領域における研究の先駆けとなったと言われている<sup>10</sup>。その後、Bird and Morgan-Jones[1981]の研究に依る形で、ASCは1982年に作業部会（working party）を設立した<sup>11</sup>。当該部会はとくにチャリティの年次報告書の有用性を高めるための方法を開拓することと、当時採用されている財務会計と報告書の多様な実務を減少するための可能性を調査することを目的として、様々な利害関係者（会計の専門家、チャリティ、財団、チャリティ委員会）の代表者から構成された<sup>12</sup>。

そして当該作業部会の研究結果（findings）が1984年の討議資料『チャリティの会計』と1985年の公開草案第38号『チャリティの会計』（以下ED, No.38とする）として公表されたのである。最終的に、ASCは1988年にSORP第2号『チャリティの会計（Accounting by Charities）』を独自に開発し公表した<sup>13</sup>。その後、チャリティのSORPは1995年、2000年、2005年、2015年と改訂されている。

本稿では1988年に公表された最初のSORP以前はどのような考え方がチャリティ会計として相応しいと考えられていたのかについて明らかにしたいと考えていることから、1988年以前の報告書を取り上げ、それらの中で述べられている財務諸表の特徴を明らかにし<sup>14</sup>、チャリティ会計構築の初期の考え方を明らかにしたい。

### 3. Bird and Morgan-Jones の『チャリティの財務報告』

#### 3.1 Bird and Morgan-Jones レポートの目的と構成

英国では、1980年代、営利組織の財務報告と比較してチャリティの会計と報告の領域はそれほど発展していなかった。そのような環境の中、Bird and Morgan-Johns レポートが公表された<sup>15</sup>。その理由は、財務諸表が読み手にとって明瞭で（intelligible）有用なものとなることを目的としたものであった<sup>16</sup>。

当時、多くのチャリティは複雑な財務諸表を作成し、その理解はとても困難であった。

<sup>10</sup> Hyndman[1990] p.295.

<sup>11</sup> Connolly et al.[2013] p.17.

<sup>12</sup> ASC[1984]para. 1.

<sup>13</sup> Connolly et al.[2015] p.158; 川島[1995] 95頁.SORP第1号は「年金制度会計（Pension Scheme Accounts）」であり、当該SORPもASCが独自に開発・発行した。一方、これ以外のSORPはASCによって「承認」されたものか、ASCからASBへ転換した際にASBによって「消極的保証書（negative assurance statements）」を公表されたものである（川島[1995]95頁）。SORPの発行には次の2つの方法がある。①ASCが独自に開発・発行するSORP、②ASCが独自に開発・発行するのではなく、各業界が開発・設定したものをASCが承認し発行されるSORPである（川島[1995]94頁）。

<sup>14</sup> 本稿はチャリティのSORPの成立のための考察をみていくことを主目的としていることから、寄付金といったようなチャリティ固有の会計と深く収益や費用といった個別の項目については特に取り上げていない。

<sup>15</sup> Connolly et al.[1995]p.158; Hyndman[1990]p.295.

<sup>16</sup> Bird and Morgan-Jones[1981] Preface.

また現在のチャリティは組織内で有効な財務コントロールのために必要な情報を生み出していなかった。そのため、当該レポートによりこれらの方向転換を促すものとして調査・提案が行われたのである<sup>17</sup>。

Bird and Morgan-Jones レポートでは、チャリティは法的な恩恵 (legal privileges)<sup>18</sup> を享受していることから公的なアカウンタビリティ (public accountability) の義務が課されていると述べている。当該レポートは1973年の100の大規模ファンドレイジング (fund raising) チャリティの年次財務諸表 (annual accounts) から85のチャリティの財務諸表の調査を行ったものである<sup>19</sup>。この85の組織が従事している活動は最も多いのが健康を促進すること (to promote health) であり、29組織であった。次いで16組織がコミュニティの便益のための様々な目的を遂行すること、15組織が宗教の振興 (for the advancement of religion) であった。これら組織はチャリティとしての設立が42組織であり、34組織が会社法 (the Companies Act) のもと保証有限責任会社 (company limited by guarantee) として設立されていた<sup>20</sup>。これらの組織の実務について調査し、課題を明らかにするとともに解決策の提案が行われている。

当該レポートの目次は第1章 イントロダクション、パートA - 実務の調査、パートB - 会計と監査ガイドに区分し、パートAはさらに第2章 大規模ファンドレイジング・チャリティの年次財務諸表の概観とし、第3章 ケース・スタディ：The William Leech story、第4章 小規模チャリティの財務諸表、第5章 チャリティ財務諸表利用者の情報ニーズ、第6章 問題点 (Inventory of problem areas)、パートBは第7章 首尾一貫した実務の必要性、第8章 チャリティは営利組織会計方法 (business accounting methods) に従うべきか?、第9章 ファンド会計 (fund accounting)<sup>21</sup> と用語、第10章 会計の基礎、第11章 収益勘定、第12章 貸借対照表、第13章 チャリティの財務諸表の連結 (consolidation)、第14章 チャリティの監査、第15章 簡便な財務諸表 (simplified accounts)、第16章 将来に向けて、から構成されており、かなり多岐に渡っていることが理解できる。本稿では調査後の考察をパートBで行っていることから主にここを取り上げ、必要に応じてパートAを取り上げて検討している<sup>22</sup>。

17 Bird and Morgan-Jones[1981] Preface.

18 チャリティは所得税 (income tax)、法人税、譲渡所得税の軽減といったような直接税からの様々な控除という、社会的に法的な恩恵を享受している (Bird and Morgan-Jones[1981] p.134)。

19 Palmer and Randall[2002] p.70.

20 Bird and Morgan-Jones[1981] pp.11-14.

21 ファンドの用語について、ASC[1984]では、討議資料で一般に使用される「ファンド (fund)」はチャリティの貸借対照表で表示している金額という特別の意味で使用されている。特に示していなければ、「収益 (income)」という意味で使用されておらず、その合計は正味財産 (net assets) の合計と等しいとしている (ASC[1984] para. 6.2)。しかし、本稿では「fund」について「ファンド」あるいは「資金」と訳している。ただし、必要に応じて「正味財産」とも訳している。

22 またパートBも主に第7章から第10章までを取り上げ、必要に応じて他の章を取り上げている。これはチャ

また、当該レポートでは現金収支計算書（receipts and payments accounts）についても触れているが、これは主に小規模チャリティを対象として述べられていることから詳細には取り上げられていない。そのため、本稿でも小規模チャリティについては取り上げていない。

### 3.2 財務報告の目的<sup>23</sup>

当該レポートでは、財務報告の目的は何であるのかについて考慮する際に、1966年のアメリカ会計学会（The American Accounting Association：以下AAAとする）の「基礎的会計理論（A Statement of Basic Accounting Theory：以下ASOBATとする）」を引用し、採用している。ASOBATによれば、会計を「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」<sup>24</sup>としている。

情報利用者の意思決定に有用な情報を提供するというこのアプローチは英国における会計基準運営委員会（Accounting Standards Steering Committee: 以下ASSCとする）が『コーポレート・レポート（Corporate Report）』でも採用したものである。『コーポレート・レポート』によれば「可能な限り、利用者の情報ニーズ（information needs of users）を満たすように作成されるべきであり、利用者のニーズを識別し、会社報告書（corporate reports）の基本目的を達成するためには、誰が、何故、どの利用者に対して会社報告書を公表すべきであるのかを決定する必要がある」<sup>25</sup>としている。Bird and Morgan-Jonesレポートでも利用者の情報ニーズに資する有用な情報の提供を財務報告の基本とする、いわゆる意思決定有用性アプローチを採用すると述べている<sup>26</sup>。

また、チャリティはチャリティを支援する人々・将来においてチャリティを支援することを希望する人も含めて・に対してチャリティの目的の達成やいかに受益者を支援したかを財務諸表で示すことに努める。それ故にチャリティの財務諸表は営利組織よりも受託責任（stewardship）を重視する。問題はいかに福祉の達成を測定することができるかである。チャリティの過大な余剰は支援者には好ましくなく、ほぼ収支が合うことがチャリティの成功としてみなされるとしている<sup>27</sup>。

そしてチャリティが資源提供者から寄付された資金については、特定あるいは拘束された目的のために寄付された資金（以下、拘束資金とする）は一般あるいは無拘束の目的で

---

リティ会計の成立を検討する目的からその他の項目や具体的な財務諸表の詳細な内容は取り上げていない。

<sup>23</sup> 英国のSORPは年次報告書全体の開示規定を網羅する点で米国における財務諸表の作成・表示に係る会計基準とはその性格が大きく異なっている（古庄[2008]13頁、注3）としているが、Bird and Morgan-Jones [1981]では、財務報告としていことからここでは年次報告ではなく財務報告としている。

<sup>24</sup> AAA[1966] p.3.

<sup>25</sup> ASSC[1975] para. 1.1: 菊谷[2002]20頁.

<sup>26</sup> Bird and Morgan-Jones[1981] p.131.

<sup>27</sup> Bird and Morgan-Jones[1981]pp.147-148.



寄付された資金（以下、無拘束資金とする）とは別に説明されなければならない<sup>28</sup>。チャリティは受領した資金に対する責任を負っているとし、アカウントビリティの原則がこの拘束資金と無拘束資金の区分（level）で行われると述べているのである<sup>29</sup>。すなわち、財務報告の目的を意思決定有用性アプローチに置きながら、アカウントビリティの履行の必要性を述べていることが理解できる。

### 3.3 年次報告書と財務諸表

当該レポートではチャリティの「年次報告書と財務諸表」は次の構成であるべきであるとしている。①通常の報告書（formal report）<sup>30</sup>、②収益勘定（revenue account）、③多様な資金残高（fund balance）変動計算書、④貸借対照表、⑤資金計算書（source and application of funds statement）、⑥注記、⑦監査報告書、⑧ナラティブ情報（informal narrative review）、⑨関連した統計情報の9つである<sup>31</sup>。

Bird and Morgan-Jones レポートの調査の中で、大規模チャリティの財務諸表は現金主義あるいは修正発生主義<sup>32</sup>で行っていることがわかっており、前者は2組織で、後者は83組織であった<sup>33</sup>。しかし、Bird and Morgan-Jones レポートではチャリティ会計は発生主義を使用するべきであるとしている<sup>34</sup>。また、通常の財務諸表は一般的な収益勘定と、注記によって補足されている貸借対照表であると述べている<sup>35</sup>。そのため、当該レポートでは収益勘定と貸借対照表以外の計算書については説明がほとんど行われていない。

一般的な収益勘定（revenue account）は一般に収支計算書（income and expenditure account）<sup>36</sup>として述べられているものであるが、組織によっては「収益勘定（revenue

<sup>28</sup> Bird and Morgan-Jones[1981]pp.147-148.

<sup>29</sup> Bird and Morgan-Jones[1981]p.149.

<sup>30</sup> 通常の報告書には主たる活動やその性質、財務諸表によって示される重要な変動や将来に予想される変化を含むべきである。また、会社の財務諸表（company accounts）に関して理事者の報告書（directors' report）に通常含まれるべき類似の情報を含むべきである。さらに資金の情報やチャリティの方針、詳細な活動の情報を含むべきであるとも提案し、これは理事者の報告書（annual reports）であるとも述べている（Bird and Morgan-Jones[1981]pp.180-181）。

<sup>31</sup> Bird and Morgan-Jones[1981]pp.180-182.

<sup>32</sup> 修正発生主義とは収益の主要な発生は記録されるが、そうでないもの（minor ones）は無視されるとしている（Bird and Morgan-Jones[1984]p.163）。

<sup>33</sup> Bird and Morgan-Jones[1984]p.163.

<sup>34</sup> Bird and Morgan-Jones[1984]p.122.

<sup>35</sup> Bird and Morgan-Jones[1984]p.23.

<sup>36</sup> その内容はチャリティの収益と費用、その差額を示している。営利組織の損益計算書に類似したものであるが、「損益計算書」、「収支計算書」などの訳語がある。実際にBird and Morgan-Jones レポートではRevenue accountやIncome and Expenditure accountを使用している。当該調査ではrevenue accountは、様々な表記・receipts and payments account、Statement of Operations - が使用されていると述べている（Bird and Morgan-Jones[1984]pp.23-24）。本稿では古庄[2002]及び上原[2010]において「収支計算書」と訳していることから、当該訳語を使用している。

account)」としているところもある<sup>37</sup>。この収益勘定について、Bird and Morgan-Jones レポートでは発生主義に基づいて標準化することが良いと述べている<sup>38</sup>。

収益勘定は無拘束資金のために収益と費用の詳細な形式で表示されるべきであり、拘束がある場合は適切に費消される限り、これら二つの総額が表示されるべきである<sup>39</sup>。収益にはどのような種類 - 寄付、遺産、助成金、投資収益など - があるかも明らかにする。

また費用は2つに区分できるとしている。一つはチャリティの活動目的に関する項目である。しかし、これに加えてチャリティはサービスを支援する費用 - 管理 (administration) と資金調達 (fund-raising) - を払わなければならない。Bird and Morgan-Jones レポートでは機能別 (function) というよりも性質別 (nature) に計上しているチャリティが多かったと述べ、多くのチャリティは多くの別のプロジェクト (例えば、研究、教育サービス、老人ホームの経営 (running residential homes)、デイ・センター (day centers)、など) にかかわっており、その場合はプロジェクトに限定した表示 (heading) のもとで、生じた費用を報告することが望ましいとしている。機能別の表示に基づいた費用の報告書に加えてアメリカではしばしば性質別によって費用の分析を示しているとして、Bird and Morgan-Jones レポートでもその採用を提案している<sup>40</sup>。

貸借対照表については次のように述べている。チャリティの貸借対照表は純資産の全体を反映するべきであり、それは受託会社 (custodian trustee) として保持される資金以外のマネジメントのコントロールと責任のもと行われるべきである。Bird and Morgan-Jones レポートでは、大規模チャリティの財務諸表は約72%が垂直形式 (vertical form) で、約28%が水平式で表示されていた。当該レポートでは資金残高 (fund balance) の変動は貸借対照表上で示すべきではなく、別のステートメントで示すべきであるとし、「資金残高変動計算書 (Statement of Changes in Fund Balances during the year ended...)」<sup>41</sup>を提案している。当該ステートメントは資金間の移転を表示するものであり、いかに様々な資金の変動が報告されるかを提案するための参考となるステートメントとして当該レポートに記載されている<sup>42</sup>。

<sup>37</sup> Bird and Morgan-Jones[1984] p.23.

<sup>38</sup> Bird and Morgan-Jones[1984] p.122.

<sup>39</sup> Bird and Morgan-Jones[1984] p.232.

<sup>40</sup> Bird and Morgan-Jones[1984] pp.190-191.

<sup>41</sup> Bird and Morgan-Jones[1984]では当該ステートメントを「ファンドバランス変動報告書 (reporting movements in fund balances)」とも述べている。

<sup>42</sup> Bird and Morgan-Jones[1984] p.161.

## 4. ASC の討議資料『チャリティの会計』

### 4.1 討議資料の目的と構成

1982年の4月にASCは専門委員会（working party）をチャリティの財務報告書を考慮するために設立し、1984年に『チャリティ会計（Accounting by Charities）』という討議資料を作成した<sup>43</sup>。この討議資料の構成は、第1章 イントロダクション（paras. 1.1-1.7）、第2章 チャリティについての財務情報の利用者と特徴、第3章 チャリティによる財務報告書の原則、第4章 年次報告、第5章 財務諸表（Accounts）、第6章 ファンド（Funds）、第7章 収益（Income）、第8章 費用（Expenditure）、第9章 貸借対照表、第10章 SSAPs<sup>44</sup>の適用、第11章 小規模チャリティによる報告書、第12章 簡便報告書（Simplified reporting）、付表1 用語、付表2 参考文献の選択となっている。

当該討議資料はチャリティが発行する財務情報に焦点をあてており、ASCはチャリティの年次報告書の有用性を向上させる方法の探索と現在採用されている財務会計と報告書の多様な実務を減少させる可能性を調査することに目的があった。多くのものは現在の多様性はチャリティの年次報告書の読み手に対して混乱を招き、誤導させ得るものであるとしていた。そしてここではチャリティは彼らが公衆から受領する寄付や享受する税優遇のために高度な基準の年次報告書を作成することが義務であると一般に考えられるとしている<sup>45</sup>。

### 4.2 年次報告書と財務諸表

チャリティの年次報告書では、チャリティの目的が明らかで簡潔な記述であるべきであり、チャリティの主要な目的を説明し、昨年の年次報告書から重要な変化を示すべきものであるとしている。情報はいかにチャリティが入手可能な資源を効率的に使用したのかを読み手が評価できるものでなければならず、財務的な指標だけでなく、人材の配置やボランティアの関連や支援のレベル、雇用の詳細や関連した統計、パーセンテージといったナラティブ（narrative）な情報も含めるべきである<sup>46</sup>。また、予算については決算と比較することはチャリティの業績評価目的達成のためにいかに成功したかを評価するために最も良い手段の一つであると述べている<sup>47</sup>。

財務諸表については、歴史的な財務情報と複数の貸借対照表と収支計算書（income and

<sup>43</sup> ASC[1984] Preface.

<sup>44</sup> チャリティにはSSAPsでは扱っていないチャリティの財務諸表の多くの領域がある。例えば、ファンド会計、資金調達費を採用する会計方針などである。チャリティは「真実かつ公正な概観」を与えるためにSSAPsの支援なしにこれらの領域のために適切な会計方針や方法を考案する必要がある（ASC[1984] para. 10.6）。

<sup>45</sup> ASC[1984] paras. 1.3-1.4.

<sup>46</sup> ASC[1984] paras. 4.1-4.7.

<sup>47</sup> ASC[1984] paras. 4.10.



expenditure accounts) であるとしている<sup>48</sup>。また、これ以外に、財務諸表には資金残高変動計算書、資金計算書、注記である<sup>49</sup>としている。ASC[1984]によれば、財務情報の主要な利用者を大きく6つに区分し、その情報ニーズについて検討している。そして情報利用者の特定のニーズはそれぞれ異なっているけれども、共通の部分が存在しているとし、それは彼らが意思決定のために情報を必要としていることであると述べている<sup>50</sup>。すなわち、財務報告の目的は意思決定有用性アプローチを採用しているのである。

貸借対照表はすべての正味財産 (fund balances)、資産、負債を含むべきであり、財務諸表の利用者にチャリティ目的のために入手可能な資源を示し、チャリティがいかに外部の拘束に従ったかということを含んだ資源管理に関する受託責任 (stewardship) をどのように行使したのかについての表示を行うものである<sup>51</sup>。そして収支計算書はチャリティに入手可能な資源といかにそれら資源を使用したのかについてのステートメントであり、利用者は次の情報を最低限入手できるべきである。その情報は①チャリティはどれだけ資源を調達し、②資源調達のためにどれだけの費用 (cost) を使用したのか、③チャリティは主要な活動にどれだけ費消したか、④管理、広報活動、資金調達といったような支援サービス (support services) にどれだけの費用 (cost) がかったかである。当該情報は利用者にチャリティが活動を維持するか、拡大するか、あるいは縮小するかを評価し、またどんな将来のニーズがあり得るかを評価するのに役立つものであるとしている<sup>52</sup>。

資金残高計算書の定義については明確に述べられていなかったが、資金計算書は収益と費用の項目を示すための主要な文書であり、貸借対照表と収支計算書の補完的役割であるとしている。チャリティの財務的資源をどこから受領しこれらの資源がどのように利用されたかを示すものである<sup>53</sup>。これら財務諸表は現金主義会計か発生主義会計<sup>54</sup>または両者の混合で記載されるべきであるとしながらも、当該討議資料では発生主義会計が望ましいとしている<sup>55</sup>。

また当該討議資料では、営利組織会計実務をチャリティに採用することに対して議論が行われていた。採用に対しての賛成意見については、チャリティの現在の会計実務を批判

<sup>48</sup> ASC[1984]では収支計算書 (income and expenditure accounts) は収益勘定 (revenue accounts) あるいは収支計算書 (receipts and payments accounts) として時々、述べられているとしている (ASC[1984] Appendix1, Glossary)。

<sup>49</sup> ASC[1984] Appendix1, Glossary.

<sup>50</sup> ASC[1984] para. 2.11.

<sup>51</sup> ASC[1984] paras. 9. 1.

<sup>52</sup> ASC[1984] paras. 7.3-7.4.

<sup>53</sup> ASC[1984] para. 9.1.

<sup>54</sup> 現金主義会計は当該期間に受領するか支払った現金に基づいて収入と支出 (revenues and expenses) を認識する方法である。発生主義会計は収益と費用 (revenues and costs) を現金受領時ではなく発生時に認識する方法である。

<sup>55</sup> ただし、小規模チャリティにとって現金主義会計は誤導しないであろうとも述べており、現金主義会計をすべて否定しているわけではない (ASC[1984] para. 5.9)。

している。多くの人々はチャリティの開示は非常に多く情報は少ないものであり、誤解も生じやすく作成されており、チャリティ間の不必要な相違が生じていると考えていた。このため、その改善には営利組織会計の採用が考えられ、そこにはSSAPsを含んでいる。会社法 (the Companies Acts) に基づいて設立されたチャリティは会社の法律やSSAPsの要請に従っているという点を彼らは指摘している<sup>56</sup>。

一方、反対意見については、チャリティは利益の最大化を目指すといったような営利組織会計とは異なる目的を持っており、チャリティの利益 (revenue result) は営利組織の配分可能な利益とは異なるものである。資源の増加はチャリティにとっては、チャリティの目的の範囲内での運営 (operations) の規模の増加を可能とし、資源の減少は縮小することが必要となる。チャリティやその財務諸表の読み手は資源とその運営 (operations) の間にバランス (balance) が維持される点に関心があり、その結果、損失を補うための余剰 (surplus) を蓄積していない。チャリティの財務諸表の利用者は一方で資源のステートメントがチャリティに利用可能なものであるのかどうか、他方で資源がいかに使用されたのかに関するステートメントを必要としている。それ故に信託勘定 (trust accounts) を基礎とする概念が営利組織の勘定を基礎とする概念より適切であるとしている<sup>57</sup>。賛否両論の意見に対し、当該討議資料ではチャリティの財務諸表には営利組織会計の採用が現在のベスト・プラクティスと一致していると考えている<sup>58</sup>。すなわち、営利組織会計の実務がほとんどあるいは修正なくチャリティに適用され得るとの結論となったのである<sup>59</sup>。

## 5. ASC の公開草案第 38 号『チャリティの会計』

### 5.1 『チャリティ会計』(Exposure Draft No. 38) の目的と構成

1985年にチャリティの財務諸表のある程度の統一を目指すことを目的としてASCはED、No.38を発行した<sup>60</sup>。これはASCの討議資料に対するコメントと「提案された実務勧告 (Proposed recommended practice)」の部分に大別されている。その構成は序文 (paras.1.1-1.16)、討議資料に対するコメントの要約 (paras.2.1-2.24)、パート1 - 注釈 (paras.1-10)、パート2 - 用語の定義 (paras.11-25)、パート3 - 提案された実務勧告

<sup>56</sup> ASC[1984] paras. 3.2-3.3.

<sup>57</sup> ASC[1984] paras. 3.5-3.7.しかし、この意見についてはED、No. 38で反対意見が出たことを示していた。多くのコメンテーターはSSAPsがチャリティに適用可能であるという見解を支持しているけれども、修正した形式で適用可能であるとする者や適用できないというものもある。彼らのうちのかかなりの割合がSSAPsは営利組織を考慮したものとして主に発展し、非営利組織に適用可能なガイダンスを発展するための基礎としてそれらを使用しようとすることは不適切であると議論している (ED, No.38, para. 2.22)。

<sup>58</sup> ASC[1984] para. 5.1.

<sup>59</sup> ASC[1984] paras. 3.1-3.7.

<sup>60</sup> Palmer and Randall[2002] p.58.

(paras. 26-80) である。本稿ではパート 3 の「提案された実務勧告」を取り上げている。

ED, No.38では、チャリティが提供する会計情報はできる限り明確で簡潔な形式で表示されるべきであり、活動や資源の公正な写像 (a fair picture) を提供するべきであることが望ましいとしている<sup>61</sup>。また、「提案された実務勧告書」に採用されたアプローチは意義のある良くバランスの取れた方法で活動や資源について説明責任を果たすためにすべての財務諸表 (full accounts) を含んだ年次報告書を作成することが一般に必要であろうと述べている。ASCはチャリティの特徴や関連する数値の重要性に従った計算書の提供のためにはそれぞれのチャリティの受託者の裁量に任せるガイダンスを発行することがより適切で役立つものとなると考えている。その結果、SORPの形式で任意のガイダンスの提示が提案されたのである<sup>62</sup>。

そして「提案された実務勧告書」はチャリティによる会計のすべての重要な側面を扱うことが意図され、そこには年次報告書の財務諸表を伴うべきである情報が含まれている<sup>63</sup>。勧告はそれらに課された報告要請や構成、規模、複雑性に関わらず、すべてのチャリティに適用可能である傾向にある。しかしながら大規模チャリティによって採用される方法で報告することができるほど十分な資源を持っていないチャリティも存在している。その場合はその財務諸表の作成時に考慮される<sup>64</sup>。

## 5.2 年次報告書と財務諸表

「提案された実務勧告書」の目的はチャリティによる報告の質を改善すること、現在採用されている多様な会計実務の減少、チャリティの年次報告書の作成の責任者への支援の提供にある。それは柔軟性のない会計実務や標準化された表示の様式を課すことではないとしている<sup>65</sup>。その構成は年次報告書、法律上及び管理上の詳細、理事者の報告書、財務諸表、会計の基礎、会計方針、収益、費用、収支計算書、固定資産の資産計上と減価償却、貸借対照表、関連チャリティと会社に関する情報、その他開示項目となっている<sup>66</sup>。

年次報告書は (a) 法律上及び管理上の詳細、(b) 理事者の報告書あるいは同等のステートメント、(c) 財務諸表を含むべきであるとしている。(a) はチャリティの構成や目的に関する背景の情報を提供する、(b) はチャリティの組織、方針、活動、義務 (commitments)、計画の説明を含むべきである。(c) はチャリティの財務的活動や資源を貨幣的手段で示す

<sup>61</sup> ED, No. 38, para. 1.2.

<sup>62</sup> ED, No. 38, para. 1.8.

<sup>63</sup> ED, No. 38, para. 1.9.

<sup>64</sup> ED, No. 38, para. 1.10.

<sup>65</sup> ED, No. 38, para. 1.11.

<sup>66</sup> ED, No. 38, paras. 26-80.

報告書である<sup>67</sup>。

そして理事者の報告書については少なくとも次の情報を含むべきであるとしている。

(a) チャリティの目的の追求の際に採用した組織の説明や方針の説明、(b) 財務諸表あるいは注記で開示される余剰、損失、その他の数字の重要性を含んだチャリティの発展、活動、達成の再検討、(c) チャリティの財政状態の再検討 - そこにはチャリティの資産が保持される目的の説明、チャリティの将来の計画や責任の指示、とくに費用の継続項目、まだ遂行していない計画や義務を含む。この表示は財務データを含んでいる<sup>68</sup>。

財務諸表はチャリティの活動や資源に関して貨幣でもって表示される。それらは次の情報を含むべきである。(イ) 会計期間にチャリティに入手可能である収益と他の資源、(ロ) 会計期間に発生した費用 (expense) やその他の支出 (expenditure)、資金調達、管理、広報活動 (public relations)、情報活動に関連した費用とは区別しチャリティの活動に直接関連する費用、(ハ) チャリティの資産、負債、正味財産 (funds) であり、寄付者によって課された拘束のため、いかにそれらが利用されたか、(ニ) 上記情報の間の関係や分析である<sup>69</sup>。

こういった情報を提供するために、財務諸表は発生主義に基づいて作成され<sup>70</sup>、次から構成されるとしている。①受領した収益やチャリティによって負われた費用を示す収支計算書 (Income and Expenditure account) とその期の余剰あるいは欠損、②資金計算書 (the statement of source and application of funds)、とくに、その収入 (receipts) といかにそれらが運用され、どの収入が将来期間の使用のために入手可能か、③チャリティの資産、負債、正味財産 (funds) を示す貸借対照表、④上記の計算書に含まれた情報を詳細にする注記である<sup>71</sup>。

チャリティの収支計算書は主に活動の計算書 (operating statement) であり、営利組織の損益計算書 (profit and loss account) と同様である。いくつかのチャリティにとって、このような計算書は取引の完全な及び適切な評価を利用者に提供しておらず、このような場合は資金計算書が有用である<sup>72</sup>。

財務諸表の収支計算書はチャリティに適切な方法で分析されるべきであり、その分析は利用者がチャリティの収益と費用の差 (spread) や特徴について適切な評価を得ることができるべきである。しかし、過度に詳細なものであるべきではない。さらに、次の項目を

---

<sup>67</sup> ED, No.38, para. 26.

<sup>68</sup> ED, No.38, para. 29.

<sup>69</sup> ED, No.38, para. 30.

<sup>70</sup> ED, No.38, para. 35.

<sup>71</sup> ED, No.38, para. 31.

<sup>72</sup> ED, No.38, paras. 30-34.

示すべきであるとしている。(a) 固定資産の除却 (disposal) や実現損益である。このような損益の実現と利用に関するチャリティの方針が説明されるべきである、(b) 資金調達費、(c) 広報活動や情報のための費用、(d) 管理費、採用された配分の基準、(e) チャリティの活動に直接関連する費用である<sup>73</sup>。

上記までの3つの報告書の特徴をまとめれば次のようになる (表1 参照)。

表1 3つの報告書の比較

	財務報告の目的	営利組織会計の導入	発生主義	財務諸表
Bird and Morgan-Jones レポート	意思決定に有用な情報の提供	推奨	推奨	・ 貸借対照表 ・ 収益勘定 ・ 注記 ・ (資金残高変動計算書) ・ (機能別費用計算書)
討議資料	意思決定に有用な情報の提供	推奨	推奨	・ 貸借対照表 ・ 収支計算書 ・ 注記 ・ 資金残高変動計算書 ・ 資金計算書
ED, No. 38 (「提案された実務勧告書」)	記載なし	記載なし	推奨	・ 貸借対照表 ・ 収支計算書 ・ 注記 ・ 資金計算書

## 6. おわりに

チャリティ会計について、最初のSORPが1988年に公表された。この公表以前に研究書が3つ - Bird and Morgan-Jones レポート (1981年)、討議資料 (1984年)、ED, No.38 (1985年) - 発行された。これらは1988年のSORPの形成に大きな影響を与えている。そのため、それらの内容をそれぞれ確認し比較を行った。

当該検討からチャリティ会計の当時の状況は多様な実務が行われており、その減少が必要であったということである。このために、チャリティ会計の検討が行われ、チャリティの財務報告の目的や理事者の年次報告書及び財務諸表が検討されたのである。そこでは、

<sup>73</sup> ED, No.38, paras. 49-50. ただし、「管理費」や「資金調達費」はすべてのチャリティに適用可能な正確な定義を行うことは実行不可能であるとしている (ED, No.38, para. 50)。



概ね次のような特徴がみられた。①チャリティ会計における財務報告の目的は意思決定有用性に設定されていたこと、②営利組織会計の導入が推奨されていたこと、③発生主義会計の導入が推奨されていたこと、④ファンド会計 - 拘束性 - が推奨されていたこと、⑤財務諸表においては貸借対照表、収支計算書、注記についてはすべての報告書において共通であり、3つの報告書に共通ではないが資金残高計算書、資金計算書、機能別費用計算書の作成が求められていたことであった。

これらから理解できることは、財務報告は①意思決定有用性にその目的を設定し、②営利組織会計の導入が提唱されていることである。すなわち、それはチャリティ会計において営利組織会計の導入をとくにBird and Morgan-JonesレポートとASCの討議資料では考慮していたと考えられる。③発生主義会計の導入は3報告すべてが提唱しており、現金主義会計ではなく発生主義会計がチャリティ会計の構築の初期時点ですでに考えられていたのである。さらに④ではファンド会計に関わる内容が拘束性の観点から述べられていた。このファンド会計は営利組織会計にはないチャリティ固有の会計であり、3報告すべてがその提唱を行っていることからファンド会計の必要性が認められていたといえる。

すなわち、最初のチャリティ会計の構築においてはその根本的な部分に営利組織会計が据えられ、営利組織会計では対応しきれないチャリティ特有の会計 - ファンド会計 - をそこに加味しようとしていたと考えられるのである。

本稿は、3つの報告書の特徴を明らかにし、初期のチャリティ会計の構築がどのような考え方であったのかについて検討した。しかし、この3報告の後に作成されたSORPはどのような内容となったのかについての検討は行っていない。この点については別稿にて検討していきたい。

## 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[2010]「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。
- 川島和浩[1995]「英国における会計実務勧告書の現状」『宮古短期大学研究紀要』、第5巻第2号、93-100頁。
- 菊谷正人[2002]『国際的会計概念フレームワークの構築 - 英国会計の概念フレームワーク

を中心として - 』同文館出版。

古庄 修[2002]「イギリスにおけるチャリティ会計」、杉山 学・鈴木 豊編『非営利組織体の会計』中央経済社、2002年、165-177頁。

———[2008]「英国チャリティの年次報告制度に学ぶ 非営利組織の業績報告」『非営利法人』、第760号、4-14頁。

———[2017]「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。

Accounting Standards Steering Committee [1975] *Corporate Report*, ASSC.

Accounting Standards Committee [1984] *Accounting by Charities*, ASC.

———[1985] “Accounting by Charities- Exposure Draft [of a] Proposed Statement of Recommended Practice (Exposure Draft ; No.38) ,” in *Accounting Standards 1986/87*, ICAEW, pp.37-65.

American Accounting Association [1966] *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』, 国元書房、1969年) .

Blake, J. and Walker, A. F. [2016] *The Charities Acts Handbook : A Practical Guide to the Charities Act* Lexis Nexis.

Bird, P. and Morgan-Jones, P. [1981] *Financial Reporting by Charities*, ICAEW.

Connolly, C., Dhanani, A. and Hyndman, N. [2013] *Research Report 132: The Accountability Mechanisms and Needs of External Charity Stakeholders*, Association of Chartered Certified Accountants, London.

——— and Hyndman, N. [2000] “Charity Accounting: An Empirical Analysis of the Impact of Recent Changes,” *British Accounting Review*, Vol. 32, pp.77-100.

——— and ——— [2003] *Performance Reporting by UK Charities: Approaches Difficulties and Current Practice*, Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.

———, ——— and McConville, D. [2015] “ UK Charity Accounting Developments, Issues and Recent Research,” in Hoque, Z. and Parker, L.(eds.) [2015] *Performance Management in Nonprofit Organizations: Global Perspectives*, Routledge, pp.155-182.

Hyndman, N.[1990] “Charity Accounting - An Empirical Study of the Information Needs of Contributors to UK Fundraising Charities,” *Financial Management and*

*Accounting*, Vol. 6, No.4, pp.295-307.

——— and McMahon, D. [2010] “The Evolution of UK Charity Statement of Recommended Practice: the Influence of Key Stakeholders,” *European Management Journal*, Vol. 28, pp.455-466.

Palmer, P., and Randall, A. [2002] *Financial Management in the Voluntary Sector: New Challenges*, Routledge.

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。