

FASB と GASB における非営利組織の財務諸表

兵頭 和花子

1. はじめに

特定非営利活動法人（以下、NPO 法人とする）の大きな課題の一つは会計基準が存在していないことであった。このため、各法人がそれぞれ採用した基準で会計が実施され所轄庁等への提出が行われていた。この結果、会計書類の形式や内容が各法人ごとに異なり、活動実態の把握が困難な状況であった¹。この点については山内他[2008]でも財政実態の把握の困難さや情報開示の不十分さを指摘している²。会計基準が存在していないことから、計算書類が不正確に作成されていたり、記載内容の不備、NPO 法人間の比較が困難であるといった問題点が存在していた³。そこで、2010年に会計書類の形式や内容の統一、活動実態の把握、アカウントビリティの履行のための会計基準の必要性が認識され、会計指針等の検討が行われた⁴。そして2011年に「NPO 法人会計基準」が公表された。

NPO 法人における会計基準の策定において、様々な会計基準が参考とされた。公益法人会計基準や企業会計基準、アメリカの非営利法人会計基準やイギリスのチャリティ会計も参考にするとされている⁵。このNPO 法人会計基準の策定に公益法人会計基準が影響を与えていることは、NPO 法人会計基準協議会[2011b]に「公益法人会計基準の場合」及び「アメリカの非営利法人会計基準」といった文言からも類推できる⁶。

また、須藤・太田[2003]でも、アメリカの財務諸表は日本における公益法人会計基準の財務諸表と類似していることから、その改正にFASBの影響は大きいと示唆している⁷。すなわち、日本における非営利組織会計に少なからず影響を与えているのはアメリカの非営利組織会計であるといえる。このため、本稿ではアメリカの財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: 以下、FASBとする）を取り上げる。また、政府会計基準審議会（Governmental

¹ NPO 法人会計基準協議会[2010a] 3 頁。

² 詳細は山内他[2008]を参照されたい。

³ NPO 法人会計基準協議会[2010a] 6 頁。

⁴ NPO 法人会計基準協議会[2010a] 3-6 頁。

⁵ NPO 法人会計基準協議会[2010b] 46 頁。

⁶ NPO 法人会計基準協議会[2010b] 55-56 頁。

⁷ 須藤・太田[2003] 136 頁。

Accounting Standards Board：以下、GASBとする)の非営利組織会計を取り上げる。両組織体が持つ非分配制約、活動目的(社会的使命の遂行)の類似性から本稿ではGASBも取り上げている⁸。NPO法人の会計基準では、財務諸表及び財産目録(以下、財務諸表等とする)の作成ならびに表示の基準を定めている。そこでは、5つの基準を定めているが⁹、本稿ではこのうち「財務の視点からNPO法人の活動を適正に把握し、NPO法人の継続可能性を示すこと」に注目していきたい。なぜなら、NPO法人が増加してくる中で、組織の存続に関わる情報の開示は非営利組織のサービス提供に関わってくることから重要である。その意味でサービスの提供能力の情報は資源提供者等にとって有用な情報の提供であると言えるからである。非営利組織の特徴を浮き彫りにしつつ、資源提供者等にとってサービス(用役)提供能力を評価しやすい財務諸表とはどのような財務諸表であるのかについて検討する¹⁰。

2. サービスの提供能力情報についての重要性

非営利組織のサービス提供能力とは、若林[2002]によれば、非営利組織がその存在目的であるサービスの提供を継続する能力であるとしている¹¹ことからサービス提供能力とは、提供されたサービスより今後どれだけのサービスを提供できるのかが中心であるといえる。情報利用者はサービス提供能力があるかどうかを表示する情報を欲しているとしている¹²。そして当該情報は、「財務的生存力」ともいわれ、非営利組織が提供すべき特有の情報でとくに重要なものであるとしていわれる¹³。

この財務的生存力については、FASBの概念ステートメント第4号『非営利組織の財務報告の諸目的』(以下、概念ステートメント第4号とする)では、非営利組織の財務報告の基本目的の一つとして当該情報を位置づけ、「資源が提供される究極目的は用役であるので、資源提供者は用役の情報に関心を持つ」¹⁴とし、その提供するために利用された資源と提供されたサービスとの関係は、資源提供者等が非営利組織がサービス提供の基本目的を評価するのに役立つとしている¹⁵。NPO会計基準審議会[2011b]でも「継続して活動を続けていくこ

⁸ Wilson, Reck and Kattelus [2010] では、非営利組織体のいくつかは実際には政府機関と異なっていることを決定することが難しい場合もあるとしている。Wilson, Reck and Kattelus[2010] p. 5.

⁹ ①NPO法人の会計報告の質を高め、NPO法人の健全な運営に資すること、②財務の視点からNPO法人の活動を適正に把握し、NPO法人の継続可能性を示すこと、③NPO法人を運営する者が、受託した責任を適切に果たしたか否かを明らかにすること、④NPO法人の財務諸表の信頼性を高め、比較可能にし、理解を容易にすること、⑤NPO法人の財務諸表等の作成責任者に会計の指針を提供することとしている。NPO法人会計基準協議会[2010b] 16頁。

¹⁰ 本稿ではサービスと用役を同じ意味で使用している。ただし、FASBの訳書において「用役」とされている場合はそのまま使用する。

¹¹ 若林[2002] 18頁。

¹² 若林[2002] 18頁。

¹³ Anthony [1978] pp. 48-49; 若林[2002] 16-18頁。

¹⁴ FASB[1980] pars. 38-39(平松・広瀬訳[2002] 177-178頁)。

¹⁵ FASB[1980] pars. 38-39(平松・広瀬訳[2002] 177-178頁)。

とのできる財務的な力があるか否かを判断することは、きわめて大切です¹⁶とし、その持続力を測るためには「正味財産がどれだけ増加したかを計算表示すること¹⁷であり極めて重要であるとしている。このように、サービス提供能力に資源提供者等は関心を持ち、その情報提供の重要性が理解できる。

では、このサービス提供能力をどのように測定するのかという点については、Anthony [1978] によれば、一期間の財務的資源のインフローとアウトフロー間の関係によって示され、資産と負債の差額によって示されているとしている¹⁸。このAnthony [1978] を踏まえてFASBは非営利組織の概念ステートメントを発表したが、FASBの概念ステートメント第4号では、サービス提供能力の評価に必要な情報として、経済的資源、債務および純資源についての情報の提供、キャッシュ・フローについての情報、資源の拘束についての情報としているが、測定や表示については具体的に述べられていない。そこで本稿では、FASBでは重要であるとしながらも、資源提供者がサービス提供能力について評価しやすい財務諸表とはどのようなものであると考えられるのかについて次節以降検討したい¹⁹。

3. FASB における非営利組織の財務諸表

FASB は概念ステートメントにおいてサービス提供能力の重要性について述べているが、サービス提供能力の具体的な表示は財務諸表でなされている。概念ステートメントは会計基準書第 117 号の理論的基礎として位置付けられることから²⁰、ここでは基準書第 117 号『非営利組織の財務諸表』（以下、基準書第 117 号とする）を中心として検討していく。

基準書第 117 号では、組織の財務諸表の有用性、理解可能性、比較可能性を高めることを目的としているとし、全体としての実体に焦点を当て外部情報利用者の共通のニーズを満たす基本的情報を提供することを要請している²¹。具体的な財務諸表の目的は、資源提供者等の関心を満たすため、適切な情報を提供することにあるとしている。そして、彼らの関心は①サービスと継続的なサービス提供能力、②受託責任の履行を評価することであるとしている²²。

これらの情報提供のための財務諸表として、FASB は貸借対照表、事業活動計算書、キャッ

¹⁶ NPO 法人会計基準協議会 [2010b] 49 頁。

¹⁷ NPO 法人会計基準協議会 [2010b] 49 頁。

¹⁸ Anthony [1978] p. 49.

¹⁹ Anthony [1978] で述べている「一期間の財務的資源のインフローとアウトフロー間の関係」は組織体の業績に関する情報として FASB は捉えている。Cf. FASB [1980] .

²⁰ 池田 [2007] 161 頁。

²¹ FASB [1993] Summary (黒川他訳 [2001] 90 頁) .

なお、Anthony [1978] でも基金別の報告と統合された財務諸表において意見が述べられている。Cf. Anthony [1978] pp. 98-114. FASB [1993] pars. 4-5 (黒川他訳 [2001] 92 頁) .

上記の目的をより特定すると、a. 組織体の資産、負債、純資産の総額と種類、b. 取引の効果、及び純資産の総額と種類を変動させるその他の出来事や状況、c. 一期間にける経済的資源の流入額・流出額及びその関係、d. 現金資金の調達と使途、資金の借り入れやその返済、流動性に影響するその他の要因、e. 組織体のサービス提供努力といった情報の提供である (FASB [1993] pars. 4-5 (黒川他訳 [2001] 92 頁))。

シュ・フロー計算書の作成を要請している。また、慈善ヘルス・ケア組織については機能別費用計算書の作成を求めている。当該計算書はサービス努力に伴う費用や非営利組織体の業績に関連させて有用である²³。しかし、財務諸表における資産、負債、純資産、収益、費用、利息、損失をどのように報告するかを検討するとしながら、これらの項目をいつ認識し、どのように測定するかは特定しないとしている²⁴。

また、キャッシュ・フロー計算書は、一期間における組織の現金の受取と支払についての有用な情報の提供を目的として作成されている。キャッシュ・フロー計算書は基準書第 95 号を非営利組織にその適用範囲を拡大するために修正されたとし、どのように修正されたのかについて紹介しているにとどまっている。すなわち、キャッシュ・フロー計算書は基準書第 117 号では営利組織のそれを適用することを前提としていると推察できる。このため、本稿ではキャッシュ・フロー計算書以外の計算書である貸借対照表と事業活動計算書を非営利組織の財務諸表として取り上げることとする。

貸借対照表とは、組織の資産、負債、純資産について、また一時点におけるそれらの相互関係についての情報を提供することであるとされる²⁵。すなわち、資源の調達源泉と運用形態を示していると考えられ、資源提供者等が組織体のサービス提供能力、組織の流動性や弾力性、債務返済能力、資金調達の必要性を評価しやすくするとしている²⁶。さらに資源提供者等による使途拘束の有無については、純資産を永久使途拘束純資産、一時使途拘束純資産、使途無拘束純資産という 3 つに区分して作成するよう要請している²⁷ (表 1 参照)。

資産 :	19×1	19×0
現金	× × ×	× × ×
資産合計	× × ×	× × ×
負債および純資産 :		
支払債務	× × ×	× × ×
総負債	× × ×	× × ×
純資産 :		
使途拘束	× × ×	× × ×
一時使途拘束	× × ×	× × ×
永久使途拘束	× × ×	× × ×
総純資産	× × ×	× × ×
負債および純資産総額	× × ×	× × ×

²³ FASB [1993] par. 1 (黒川他訳[2001] 91 頁) .

²⁴ FASB [1993] par. 1 (黒川他訳[2001] 93 頁) .

²⁵ FASB[1993] par. 9 (黒川他訳[2001] 94 頁) .

²⁶ FASB [1993] par. 8 (黒川他訳[2001] 94 頁) .

²⁷ FASB [1993] par. 13 (黒川他訳[2001] 96 頁) .

事業活動計算書は純資産の総額と各区分を変動させる取引やその他の事象や環境要因の結果、取引とその他の事象と環境要因との相互関係、組織の資源が事業活動にどのように使われたかについての情報を提供するとしている²⁸。当該情報により資源提供者等は組織の業績評価、サービス提供努力と提供し続ける能力の評価、受託責任の評価の一助となるとしている²⁹ (表2 参照)。

ここで報告される収益と費用については、「ある実体はその資源をどの程度使用したか、さらに管理者がどの程度受託責任を遂行したかを評価するのに役立つ」³⁰としている。また、組織のサービス提供努力についての情報をサービス提供のコストやどの程度資源を使用したのかを含め、サービス提供努力について評価するのに役立つ情報を提供しているとしている³¹。

FASB では、非営利組織の事業活動に資源をどの程度使用したのかという「サービス提供努力についての情報」は、プログラム A といったように個別に述べられていることからサービス提供努力-どれだけ資源を使用したのか、コスト情報-に関する情報の提供を中心としていることが推察できる。一方、「サービス提供能力についての情報の提供」と述べていながら、その詳細については述べられていない。

表 2	事業活動計算書	
	19×1年6月30日会計期間末日	(単位 千ドル)
使途無拘束純資産の変動:		
収益および利得:		
寄付金		× × ×
使途無拘束収益・利得の合計		× × ×
使途拘束が解除された純資産:		
プログラム使途拘束の満了		× × ×
使途拘束が解除された純資産の合計		× × ×
使途無拘束収益、利得、その他の援助の合計		× × ×
費用および損失:		
プログラム A		× × ×
資金調達費		× × ×
費用の合計		× × ×
火災損失		× × ×
費用および損失の合計		× × ×
使途無拘束純資産の増加		× × ×
一時使途拘束純資産の変動		
寄付金		× × ×
. . .		× × ×
一時使途拘束純資産の減少		× × ×
永久使途拘束純資産の変動:		
寄付金		× × ×
. . .		× × ×
永久使途拘束純資産の増加		× × ×

²⁸ FASB [1993] par. 17 (黒川他訳[2001] 97頁) .

²⁹ FASB [1993] par. 17 (黒川他訳[2001] 97-98頁) .

³⁰ FASB [1993] par. 24 (黒川他訳[2001] 100-101頁) .

³¹ FASB [1993] par. 26 (黒川他訳[2001] 101頁) .

純資産の増加	× × ×
期首における純資産	× × ×
期末における純資産	× × ×

出典：FASB 基準書第 117 号、事業活動計算書（フォーマット A）を筆者により一部削除・修正。

4. GASB による財務諸表

FASB は非営利組織のうち、プライベートに属する組織を規定しているのに対し、GASB が規定しているのは政府機関である。両者ともに財務報告の目的 - 効率性や効果の評価、またアカウンタビリティの執行や意思決定に有用な情報の提供 - についてはほぼ同じである³²。また、FASB と GASB は外部利用者のために財務報告の基準設定に関心がある点でも両者に共通がある³³。ここでは GASB が出しているステートメント『基本財務諸表—経営者による経営成績ならびに財政状態の説明および分析—州及び地方自治体』（A Practical Guide For Implementation Of Governmental Accounting Standards Board Statement No. 34 For Massachusetts Local Governments：以下、GASB No. 34 とする）の考え方を参考に検討していきたい。

この GASB No. 34 は 1999 年 6 月に GASB により公表された新しい財務報告モデルである。政府全体の財務諸表と基金財務諸表の作成が要求されており、前者は政府全体の財務情報の開示を目的としている。一方、後者は基金別会計情報の報告を目的としている³⁴。1999 年に GASB は、半世紀以上にわたって採用されてきた基金会計システムに大きな変革をもたらし、政府全体財務諸表と基金を基礎とする従来の財務報告の採用の作成を要請するようになった。

GASB によれば、基本的な財務諸表の 2 つのカテゴリ - 政府全体（Government-wide）とファンド（fund） - に区分し規定している³⁵。政府全体の財務諸表は政府の純資産とその変動の一覧表示（aggregated overview）を意図している。この財務諸表は政府全体としての報告が行われるとともに、運営アカウンタビリティ（operational accountability） - 政府が目的の遂行のために効率的に効果的に資源を使用したかどうか -、また政府が「長期に提供するサービスの総コストを賄うことができるかどうかを評価」しやすくしている。一方、ファンドの財務諸表は政府が予算と一致して財務資源を調達し、費消したかどうかを評価しやすくするためのものであるとし、ここでのアカウンタビリティを財政上のアカウンタビリティ（fiscal accountability）としている³⁶。

³² FASB では財務報告に受託責任の評価に有用な情報を提供するべきであるとしているのに対し、GASB では財務報告はアカウンタビリティを評価する際に使用されるとしている。Cf. FASB[1980] No. 4; GASB[1987] No. 1.

³³ Wilson, Reck and Kattelus [2010] p. 8.

³⁴ アメリカの地方自治体財政は、政府基金、企業基金、信託基金に大別され、運営されている。佐野[2001] 60 頁。
なお、アメリカ政府の財務報告については、GASB の概念ステートメント No. 1 を参照されたい。ここでは財務報告の基本目的が設定されており、行政タイプの活動にもビジネス・タイプの活動にもこの基本目的が適用されることが明示されている。

³⁵ Cf. GASB[1999]; [2001] .

³⁶ GASB[2001] ; Wilson, Reck and Kattelus [2010] pp. 8-9, 41, 65.

この2つのカテゴリにある財務諸表のうち、本稿では前者の政府全体の財務諸表に注目していくことにしたい。なぜなら、政府全体財務諸表は、「長期に提供するサービスの総コストを賄うことができるかどうかを評価」するための情報の提供を行っていること、第2点目として、本稿で対象としている NPO 法人は現在、活動の柔軟性を高める等の理由で予算に関する規定をなくし、予算書に関しては財務諸表外で管理的な取り扱いを行うようになってきているからである³⁷。そのため、予算と一致しているかどうかにかかわる後者の財務諸表の検討に関しては、本稿では取り上げないこととする。

GASB No. 34 によれば、政府全体財務諸表はすべての活動を発生主義会計に基づいて計上し、財務活動を政府活動 (governmental activities) を行う場合とビジスタイプの活動 (business-type activities) という機能別に区分している。政府活動とは行政や司法といった政府の機能も含んでいるが、公共安全や公園、福祉といった主要なサービスも含んでいる。またビジネス・タイプの活動には主に料金をとって公共サービス(水道や電気など)、病院、駐車場運営、ゴルフコースなども提供している³⁸。これらの活動の多くは提供するサービスに対する対価を受取り、独立採算 (self-supporting) を目指している³⁹。

GASBにおける財務諸表の特徴は、次のようになる。GASBでは、基本財務諸表のうち、政府全体の財務諸表として純資産ステートメント (Statement of Net Assets) と事業活動ステートメント (Statement of Activities) を要求している。純資産ステートメントは資産マイナス負債 (=純資産) を表す計算書であり⁴⁰、その純資産の部では、3つの構成要素に分割—①固定資産 (capital assets) への投資、②拘束、③無拘束—されている⁴¹。GASBによれば、当該報告書は政府の財政状態を表すためのものであり、そこではすべての資産と負債が報告される⁴²。このため、FASBの貸借対照表と同様に、その作成目的が政府の財政状態、すなわち資金の調達源泉と運用形態を表すことに求められていると推察できる⁴³。当該財務諸表においては、主要政府として政府活動 (税、補助金という非交換取引収入により賄っている) とビジネス・タイプ活動 (サービスの外部利用者に課した料金により賄っている) に区分され、その合計が表示される。また、構成単位は主要政府とは別に表示されている⁴⁴ (表3 参照)。

³⁷ 日本の非営利組織体の代表的存在である公益法人でも同様である。

³⁸ Wilson, Reck and Kattelus [2010] pp. 10, 38 .

³⁹ Wilson, Reck and Kattelus [2010] p. 38 .

⁴⁰ GASB[2001] p. 2-1.

⁴¹ Wilson, Reck and Kattelus [2010] pp. 257-258 . なお、注記として情報開示されているが、本稿では注記に関しては検討対象から外している。

⁴² GASB[2001] No. 34, pars. 319.

⁴³ 陳[2003] 201頁。

⁴⁴ 陳・柴[2000]76頁。

表 3 純資産ステートメント

純資産ステートメント (サンプル市)

2002 年 12 月 31 日

主要政府

	主要政府			構成単位
	政府活動	ビジネス活動	合計	
資産				
現金	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
資産合計	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
負債				
支払手形	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
負債合計	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
純資産				
固定資産への投資、関連負債額 拘束	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
資本プロジェクト	× × ×	—	× × ×	× × ×
債務返済額	× × ×	× × ×	× × ×	—
無拘束	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×
純資産合計	× × ×	× × ×	× × ×	× × ×

出典：GASB[1999] No. 34 A-1 の純資産ステートメントのサンプルを筆者により一部削除・修正。

ただし、当該財務諸表においては、主要政府の会計情報と構成単位の会計情報が提供されることから、その情報量は政府活動のみの開示よりは多いといえる。しかし、情報量が多いだけで情報利用者のニーズに適合しない情報の提供は意味がないとの指摘もある⁴⁵。また、構成単位まで含めての開示であることから情報量は多いが、主要な政府と構成単位との合計は表示されておらず、全体の表示と呼べるかどうか疑問が残る。

一方、事業活動ステートメント (Statement of Activities) では、純資産の変動を報告するためのものである⁴⁶。GASB によれば、この報告書が純 (費用) 収益の様式で表示される理由は①当期の収益が当期のサービスを提供するために要したコストを賄うのに十分であったかどうかを決定するための情報、②政府はどのように活動のための資金を調達したのかについての情報を提供するとしている⁴⁷。また、③政府に対する機能別分類による純コストを報告するとしている⁴⁸。具体的には、機能別費用からプログラム収益が差し引かれ、活動区分ごとに純(費用)／収益を表示しているのである⁴⁹ (表 4 参照)

⁴⁵ 陳・柴[2000]78 頁。

⁴⁶ GASB[2001] p. 2-1.

⁴⁷ GASB[1999] No. 34, par. 344; 陳[2003] 202 頁。

⁴⁸ GASB[1999] No. 34, par. 344. この GASB[1999] No. 34, par. 344 では、事業活動ステートメントによる純(費用)収益の様式における表示理由として、さらに以下の点を挙げている。財務報告書が市民や納税者に対して財務的負担を明らかにするためには、政府の財務報告書に新しい側面が導入され、このことにより分析や考察の機会が提供される。純(費用)収益の形式は予算指向と一致している、政府間の比較可能性が向上するといった点である。しかし、これらは本稿の検討対象である評価に関する内容ではないため、検討内容としては割愛している。

⁴⁹ GASB[2001] p. 2-1.

表4 事業活動ステートメント

事業活動ステートメント(サンプル市)

2002年1月1日から2002年12月31日

機能・プログラム	費用	プログラム収益			純(費用)収益と純資産の変動			構成単位
		サービス 料金	事業活動に対す る補助金等	資本に対する 補助金等	主要な政府			
					政府活動	ビジネス・タイ プ活動	合計	
主要な政府								
政府活動:								
一般政府	×××	×××	×××	×××	×××		×××	—
政府活動合計	×××	×××	×××	×××	×××	—	×××	—
ビジネス・タイプ活動:								
上水道	×××	×××	×××	×××	—	×××	×××	—
ビジネス・タイプ活動	×××	×××	×××	×××	—	×××	×××	—
合計								
主要な政府の合計	×××	×××	×××	×××	—	×××	×××	—
構成単位	×××	×××	—	×××	×××	×××	×××	×××
構成単位合計	×××	×××	×××	×××	—	—	—	×××

出典: GASB[1999] No.34 B-1 の事業活動ステートメントのサンプルを筆者により一部削除・修正。

5. FASB と GASB の比較

FASBにおける非営利組織の貸借対照表の作成目的は、前節で述べた通りであるが、資源提供者等が「組織体のサービス提供能力、組織体の流動性や弾力性、債務返済能力、資金調達の可能性を評価しやすい情報の提供」という点にあるとしている。これらの情報は、全ての資産、負債、純資産の金額や、一時点におけるそれらの相互関係についての情報を提供する貸借対照表で把握される。貸借対照表における非営利組織の特徴が顕著な点は、資源提供者等の用途拘束にしたがって、純資産を3つに区分-無拘束、一時用途拘束、永久用途拘束-することである。この用途拘束は資源提供者等の提供した資産を特定の用途に使用するという受託責任に焦点をあてたものである⁵⁰。また、この3区分について、将来におけるサービスの提供や債権者への支払に充当させられる(あるいは、させられない)純資産がどの程度あるかという、法人の能力あるいは能力の限界を判別するのに有用である⁵¹。すなわち、サービス提供能力の評価に役立っているといえる。

また、事業活動計算書においては、「純資産の総額と各区分を変動させる取引や組織の資源が事業活動にどのように使われたかについての情報を提供する」とし、当該情報により資源提供者等は「組織の業績評価、サービス提供努力と提供し続ける能力の評価、受託責任の評価の一助となる」としている。事業活動計算書における非営利組織の特徴が顕著な点は、「収益および利得とその他の援助」(以下、収益等)については用途拘束ごとに純資産の変動が報

⁵⁰ 内閣府大臣官房市民活動促進課[2011]3頁。

⁵¹ 内閣府大臣官房市民活動促進課[2011]4頁

告され、「費用および損失」についても各使途拘束ごとに報告されることが可能となっている点にある。このように、非営利組織の2つの財務諸表において両者に共通している主要な特徴は純資産について3つに区分している点であるといえる⁵²。そしてこの区分における意味は、受託責任の履行とサービス提供能力についての情報の開示であるといえる。

次にGASBにおける財務諸表を概観していきたい⁵³。純資産ステートメントでは、政府活動やビジネス・タイプ活動といった活動区分ごとにどのような資産、負債、純資産の状態であるのかが理解でき、かつ、純資産については拘束と無拘束で区分が行われている。非営利組織に特徴的な純資産における区分はFASBにおける純資産の区分と同様であり、FASBと同様の役割を果たすと考えられる。すなわち、受託責任の履行とサービス提供能力を示していると考えられるのである。GASBがFASBと異なる点は活動区分ごとの表示により活動における資源の調達源泉と使途を表していることから、サービス提供能力の把握がより行いやすい点といえる。

また、事業活動ステートメントでは、当期の収益が当期のサービスを提供するために要したコストを賄うのに十分であったかどうかを決定するための情報、活動区分ごとの資金の調達源泉の表示、機能別費用計算を可能としている⁵⁴。資源の源泉が明確に示され、かつ活動に要した費用が活動区分ごとに示され、合計が算出されているのである。このことは活動の継続性のためには、どれだけの資源が使用されたのか、あるいは必要かの予測を可能にするといえる。ただし、構成単位については明示されているにもかかわらず合計が算出されていないことから、その効果は限定的であると言わざるを得ない。

6. おわりに

FASB と GASB の財務諸表を比較した結果、いずれの財務諸表もサービス提供能力については表示していたと言える。しかし、FASB では、使途拘束を中心としての開示であった。一方、GASB では、当該情報について使途拘束による区分とともに活動区分ごとに計上されている。活動区分ごとの計上は、どの活動にどれだけの資源が投入され、どれだけの収益・

⁵² 寄付金の使途拘束については議論が行われている。NPO 法人では原則、正味財産の区分を行わない。ただし、重要性の高いと判断される寄付等の制約については「一般正味財産の部」と「指定正味財産の部」に区分することが望ましいとしている。内閣府大臣官房市民活動促進課[2011]を参照されたい。

⁵³ GASB の財務報告の目的は、運営アカウントビリティ (operational accountability) — 政府が目的の遂行のために効率的に効果的に資源を使用したかどうかの履行や、政府が長期に提供するサービスの総コストを賄うことができるかどうかを評価しやすくすることであるとしているが、本稿では FASB を中心とした検討であることから、FASB における情報開示が GASB の財務諸表ではどれだけ開示できているのかについての検討を行っており、その意味で GASB の財務報告の目的と財務諸表との関係を割愛している。

⁵⁴ GASB[1999] No. 34, par. 344. この GASB[1999] No. 34, par. 344 では、事業活動ステートメントによる純(費用)収益の様式における表示理由として、さらに以下の点を挙げている。財務報告書が市民や納税者に対して財務的負担を明らかにするためには、政府の財務報告書に新しい側面が導入され、このことにより分析や考察の機会が提供される。純(費用)収益の形式は予算指向と一致している、政府間の比較可能性が向上するといった点である。しかし、これらは本稿の検討対象である評価に関する内容ではないため、検討内容としては割愛している。

費用が計上されたのかが把握しやすく、その意味で GASB の方が資源提供者等にとってサービス提供能力を評価しやすいと言える。なぜなら、本来の活動（政府活動）とビジネス・タイプ活動というように事業活動ごとの財政状態、運営状態、その変動の表示を行うことは、どの活動にどの資源が使われたのか（ビジネス・タイプ活動からの資源など）を把握しやすくなることから、今後の活動における必要資源の予測（資源配分の適正性）や継続性の判断に役立つからである。また、各活動の合計表示が行われることにより、組織一体としてどれだけの存続力を維持しているのかについて理解しやすいといえる。

本稿の限界は、財務諸表におけるサービス提供能力の評価という点からの検討を行っており、採用される測定や会計基準の側面から検討を行っていないことである。これらについては今後の検討課題としたい。

参考文献

- 池田享誉[2007]『非営利組織会計概念形成論』森山書店。
- 須藤芳正・太田英子[2003]「公益法人会計基準に関する一考察—正味財産増減計算書と財政状態変動表との類似性を中心に—」『川崎医療福祉学会誌』Vol. 13、No. 1、133-140頁。
- 谷光 透[2008]「わが国のNPO法人の会計における課題—財務諸表の関連性と資金概念の関係性を中心に—」『川崎医療福祉学会』Vol. 17、No. 2、408-413頁。
- 陳 琦[2003]「発生主義に基づく自治体財務諸表の導入をめぐる」『会計検査研究』第27号、199-212頁。
- 陳 琦・柴 健次[2000]「米国地方政府会計における財務報告の範囲と報告方法—リポーティング・エンティティ概念を中心に—」『会計検査研究』第21号、63-80頁。
- 内閣府大臣官房市民活動促進課[2011]『特定非営利活動法人の会計の明確化に関する研究会 第6回議事録』、https://www.npo-homepage.go.jp/pdf/report28_6_2.pdf、2012. 12. 22.
- 若林茂信[2002]「非営利組織体の主たる会計目的：財務的生存力の表示」杉山 学・鈴木 豊編著『非営利組織体の会計』、13-32頁、2002年。
- NPO 法人会計基準協議会[2010a]『NPO 法人会計基準策定プロジェクト最終報告(2010. 7. 20)』http://www.npokaikeiki.jun.jp/wp-content/uploads/2011/12/20100720project_report.pdf、2012. 12. 25.
- NPO 法人会計基準協議会[2010b]『NPO 法人会計基準[完全収録版]』八月書館。
- Anthony, R. N. [1978] *FASB Research Report: Financial Accounting in Nonbusiness Organizations An Exploratory Study of Conceptual Issues*, FASB.

- Financial Accounting Standards Board[1978] *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB (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) .
- [1980] *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, FASB (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) .
- Governmental Accounting Standards Board[1987] *Concepts Statement No. 1 of the Governmental Accounting Standards Board, Objectives of Financial Reporting*, GASB (藤井秀樹監訳[2003]『GASB/ FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社) .
- [1994] *Concepts Statement No. 2 of the Governmental Accounting Standards Board, Service Efforts and Accomplishments Reporting*, GASB (藤井秀樹監訳[2003]『GASB/ FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社) .
- [1999] *Basic Financial Statements—and Management’s Discussion and Analysis—for State and Local Governments*, GASB.
- [2001] *A Practical Guide For Implementation Of Governmental Accounting Standards Board Statement #34 For Massachusetts Local Governments*, Massachusetts Department of Revenue Division of Local Services Bureau of Accounts, http://www.mass.gov/dor/docs/dls/publ/misc/gasb_34.pdf, 2010. 8. 31.
- [1993b] *Statement of Financial Accounting Standards No. 117, Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, FASB (黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本晴生訳[2001]『FASB NPO 会計基準』中央経済社) .