

参考資料

NPO 法人会計基準の今後の開発に向けて

平成 30 年 1 月 23 日
日本公認会計士協会

平成 29 年 12 月 15 日に NPO 法人会計基準及び Q&A の改正版が公表された。

今回の NPO 法人会計基準及び Q&A の改正作業では、時間的制約などの理由により、緊急かつ影響が大きい項目に限定して改正が行われている。そのため、今回の改正において結論に至らなかった論点、検討自体を見送った論点等について、今後も、財務報告目的や利用者のニーズも踏まえた会計基準の継続的な見直しを行うことを期待する。

このような状況を踏まえ、当協会として、今後対応すべき課題を示すことによって NPO 法人の会計の基準の確立とそれによる会計実務の発展に貢献したいと考え、本文書を公表するものである。

I 総括的な意見

当協会は、NPO 法人会計基準の浸透が図られるためには、NPO 法人を取り巻く環境や業務内容の変化に対応して会計基準及び Q&A の改正を行うことは重要であると考えている。

一方、今回の改正作業では、委員から様々な論点について改正を検討すべきという意見があったものの、時間的制約などの理由により、緊急かつ影響が大きい点に限定して改正が行われている。当協会は、情報利用者のニーズに応え、一般に公正妥当な会計基準として首尾一貫した方法による財務報告を実現する観点から、重要な課題が残されていると考える。本課題に対応するため、具体的には、II に示す個々の課題への対応や、III に示す NPO 法人会計基準委員会の運営体制の改善に向けた取組が必要である。

II 課題

1. NPO 法人会計基準の全体的な課題

(1) 原則的な取扱いの明示

会計基準の「規範」としての性格を考えれば、「原則的な取扱い」を明確に示すものであるべきである。

しかしながら、NPO 法人会計基準には、多くの「できる」規定が含まれている。会計処理を定める 23 の基準¹のうちの 5 基準が、任意的な取扱いを示す「できる」規定となっている。

特に、会計の基本的な骨格である収益の範囲についての任意的な取扱いの採用²や、純資産区分の方法への重要性原則の適用³は、作成される財務諸表が作成者の方針によ

¹ 「III 財務諸表等の体系と構成」から「VII NPO 法人に特有の取引等」まで。

² 本稿「2. NPO 法人会計基準の個別の項目に関する課題 (1) 無償又は低廉なサービスの提供」参照

³ 本稿「2. NPO 法人会計基準の個別の項目に関する課題 (5) 純資産区分と使途制約寄付金等」参照

って大きく異なる結果となるおそれがあり、ひいては、会計情報の利用者に混乱をもたらす懸念が大きい。

＜任意的な取扱いが採用されている基準＞

- ・第 15 項 少額の資産
- ・第 16 項 定期的に支払う費用
- ・第 22 項 複数事業の事業別開示
- ・第 25 項 無償又は著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合の取扱い
- ・第 26 項 ボランティアによる役務の提供の取扱い

(2) 項目の網羅性

NPO 法人会計基準では、取扱いが示されていない論点がある。有価証券、税効果及び減損会計については、会計基準にも、実務担当者に対する指針として位置付けられる Q&A にも、規定がない。他基準への参照もされていない。

「NPO 法人会計基準の性格と基本的考え方」の「3. NPO 法人会計基準の基本的考え方」においても、「策定された NPO 法人会計基準は、必要なことのすべてを網羅しているとはいえない。」と言及されているが、これら会計上の重要論点については、基準において取扱いが早急に示されるべきである。

(3) 基準体系と用語の整理

広義の NPO 法人会計基準は、主に「NPO 法人会計基準の骨格を示す」NPO 法人会計基準と「会計基準を実務に適用する場合の指針」としての実務担当者のためのガイドライン（①フローチャート、②パターン分類された記載例、③NPO 法人会計基準の Q&A）から構成される。「NPO 法人会計基準の構成とガイドラインの役割」の「2. 会計基準とガイドラインの関係」においては「NPO 法人会計基準の Q&A は、会計基準を解説するものです」とも説明されている。ここで、会計基準の体系に関して、次の課題があると考える。

第一に、本来、会計基準本文に記述されるべき重要な事項が、Q&A のみに記載されている場合がある。貸倒引当金、退職給付引当金、資産負債の外貨換算が代表的な例である。これらは、会計基準本文に、又は、規範としての性格が明確になった指針の中で記載されるべきである。

第二に、Q&A に会計処理の取扱いを示す記述のほか、会計処理の例や結論の背景が混在しており、全体としてかなりの長文となっている。その結果、作成者が抛って立つべき規範が不明瞭となり、簡潔性が失われる結果となっている。

第三に、用語の定義が明確でない場合や曖昧な場合がある。例えば、「受贈等によって取得した資産」と「寄付等によって受入れた資産」という異なる用語が用いられている。また、基準第 13 項の「受取寄付金」に基準第 29 項の「助成金、補助金等」が

含まれるかどうかが不明である。もし、含まれていないとすると、「助成金、補助金等」の認識の基本原則は示されていないことになる。

2. NPO 法人会計基準の個別の項目に関する課題

(1) 無償又は低廉なサービスの提供

NPO 法人会計基準の第 25 項及び第 26 項では、無償又は著しく低い価格で、物的サービス又は活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供を受けた場合で、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合には、その内容を注記することができるとしているが、これは財務諸表の主要な構成要素である収益の範囲について、財務諸表の作成者側が任意的に判断できる取扱いとなっており、財務報告の完全性及び比較可能性を著しく損なうおそれがある。また、財務諸表の本表、注記、事業報告書のいずれにおいて開示するか、計上又は注記の範囲をどのように定めるか、といった課題がある。

当協会の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～」では、無償又は低廉な価格での人的サービスは、労働単価の客観的な見積りが困難である等、恣意性を排除した測定に課題があることから、活動計算書上で収益計上を行わず、活動計算書外で開示、報告している。

(2) 定期的に支払う費用

NPO 法人会計基準の第 16 項では、定期的に支払う費用は、実際に支払ったときに費用として計上することができるとされているが、これは発生主義を採用している（「議論の経緯と結論の背景」第 17 項）ことと矛盾する。重要性が低い場合を除き、費用は発生した期間に対応させて計上すべきである。

(3) 棚卸資産低価法

NPO 法人会計基準注解の（注 2）11 では、棚卸資産の時価が取得価額よりも下落した場合は、時価をもって貸借対照表価額とすることができるとしているが、これは、時価評価しなければならないとする資産評価方法（NPO 法人会計基準注解の（注 2）10）と整合していない。棚卸資産については低価法を強制適用とすべきである。

(4) 固定資産評価額

NPO 法人会計基準では固定資産の減損に関する取扱いが定められていないが、貸借対照表に表示される資産の価格の適正性を確保し、活動計算書を活動評価に資するものとするためには、減損会計の導入が必要である。

当協会の非営利法人委員会研究報告第 34 号「非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～固定資産の減損～」では、非営利組織における減損と減損会計の在り方を

検討した上で、非営利組織における固定資産について、減損の兆候、認識、測定といった会計上の取扱いの具体的な検討を行っているので、参照されたい。

(5) 純資産区分と使途制約寄付金等

NPO 法人会計基準の第 27 項並びに注解（注 5）及び（注 6）では、使途等が制約された寄付等で重要性が高い場合には、指定正味財産の部に区分して計上し、重要性が高くない場合（原則）には、一般・指定の区分はせず、注記で明示することとされている。しかし、NPO 法人の利害関係者にとって、使途等が制約された寄付等に関する情報の開示が、注記を原則とする取扱いで十分といえるか、NPO 法人会計基準における重要性の原則は、重要性が高くない場合の取扱いを原則としており、会計慣行に反するのではないか、といった課題がある。

当協会の非営利法人委員会研究報告第 30 号では、「受領する寄付金や寄贈品の使途について制約を受ける場合には、その拘束状況に応じて一時拘束区分又は永久拘束区分のいずれかで収益計上し、その後、契約条件等に照らして拘束が実質的に解除されたかどうかの判断に基づき拘束の解除の認識を行う」としているので、参照されたい。

III NPO 法人会計基準委員会の今後の運営に対する意見

非営利組織の会計については、認知された会計基準設定主体の設置による統一的な会計基準の開発が待たれるところである。現時点において、NPO 法人会計基準委員会の審議は、NPO 法人の現在の活動について透明性をもって報告するために過渡的には重要な役割を担うものと当協会は認識している。

今後、適切なガバナンスの下に NPO 法人の会計に関する諸課題が有効に審議され、デュー・プロセスを経て会計基準が財務報告目的や利用者のニーズを踏まえた体系として開発される必要がある。

このためには、委員会構成メンバーとして様々なステークホルダーの参画を促し維持すること、委員会における審議を効果的・効率的に運営する機能を兼ね備えた事務局を設置すること、また、基準を継続的にメインテナンスする体制について、十分な検討が行われる必要がある。今後の共助社会を支える NPO 法人の活動の発展のためにも、その体制を支えるファンドレイジングのあり方も議論されなければならない。

＜参考＞

日本公認会計士協会では、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、共通的な会計の枠組みの整備に向けた基盤の構築について検討している。

- ・非営利組織会計検討プロジェクト

<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/about/committee/not-for-profit-as.html>

以上