

我が国の非営利法人会計基準の統一について —中小企業向けの会計基準を参考にして—

川村 基

Concerning the Unification of Accounting Standards of Non-profit Corporations in Japan

—In Reference to Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities—

Hajime KAWAMURA

ABSTRACT

In recent years in Japan, public institutions have become unable to cover everyone as the social environment changes including a declining birthrate and aging population. For that reason, the importance of non-profit corporations is increasing especially in the welfare and medical fields. Therefore, it is necessary to disclose accounting information that anyone can understand.

However, if the appropriate office differs, accounting standards applied to corporations are also different. Therefore, it is necessary to unify accounting standards of non-profit corporations. At that time, it is important to consider corporate attributes, because if corporate attributes are different, accounting practices are also different, so unification of accounting standards will be difficult.

In this paper, the author discusses unification of accounting standards of non-profit corporations from the perspective of the relationship between corporate accounting standards and accounting standards of small and medium-sized entities.

KEYWORD: corporate attributes, non-profit corporation, unification of accounting standards, accounting standards of small and medium-sized entities, accountability

I はじめに

近年、我が国は少子高齢化などの社会状況の変化に伴い、公的機関だけで住民の要望に応えるだけのサービス提供を行うことが困難な事態に陥っている。こうした状況下において、社会的な担い手として非営利法人が重要性を増すことになる。特に、福祉、教育、環境、医療などの分野では、公益性・公共性が営利法人よりも高いと考えられる民間の非営利法人として、例えば、公益(一般)

社団法人、公益(一般)財団法人、NPO法人、社会福祉法人、医療法人などが担うことになる。けれども、非営利法人は営利法人との競争という経営環境に直面すると、相対的に低コストでのサービス提供を迫られる。したがって、営利法人と同様に利益の追求を運営目的の第一とするならば、非営利法人の活動にマイナスの影響を及ぼしかねずサービスの劣化に繋がる虞がある。よって、社会的な担い手として活動を維持、継続するためには、我々ひとりひとりからの支援(寄付)を仰ぐことが必要である。そのためには、適正な会計に基づく財務情報の開示、提供を必要とする。

ところで、我が国の非営利法人会計制度は、所轄庁(設定主体)が別々であるために法人形態ごとに独自の会計基準を設定している。したがって、

2016年11月30日受付, 2017年2月22日最終受付
川村 基 四国大学経営情報研究所
Hajime KAWAMURA, Nonmember (Research Institute of Management and Information Science, Shikoku Univ. Tokushima, 771-1192 Japan)
四国大学経営情報研究所年報 No.22 pp. 9-15 2017年2月

我々が横断的に財務情報から法人を理解することは困難を極める。けれども、情報公開が進む今日の流れから判断して、情報利用者の範囲が拡大する。そのような状況では誰にとっても理解しやすい情報が求められる。

本稿は、非営利法人にとって説明責任（会計責任）をしっかりと果たせるような計算書類が必要であり、ゆえに、会計基準の統一が重要であると承知しているが、とはいえ、企業属性が異なればやはり会計基準も異なるという認識の下、非営利法人会計基準の統一について企業会計基準と中小企業向けの会計基準との関係を参考にして考察する。

II 非営利法人会計

1 非営利法人と会計基準

近年の我が国の劇的な社会状況の変化に伴い、サービス提供の担い手として非営利法人の重要性が高まってくる。そこで、社会的な活動の担い手として事業を維持、継続するためには、法人に潤沢な資金が必要となる。法人として所轄庁からの補助、支援に頼る運営ではなく、我々ひとりひとりからの支援（寄付）による運営が必要である。そこで、適正な会計処理に基づく財務情報の開示、提供が重要である。

ところが、我が国の非営利法人会計制度は、所轄庁間の調整が図られていなかったために、それぞれの法人形態において独自の会計基準が設定されている。そのため、例えば、測定、表示、開示に関する規定が異なっている状況である。ゆえに、我々だけでなく、法人にとっても横断的に情報を理解することは極めて困難な状況である。したがって、「統一的な計算および表示規定に基づく財務諸表を定立することで、法人形態にとらわれることなく資源提供の意思決定を行うことが可能となる」¹⁾のである。つまり、複数存在する会計基準ではなく、広く一般に認められた会計基準、すなわち、企業会計基準のような単独の会計知識によって対応、理解できる会計基準を設定することで横断的理解が促進されることになる。

2 非営利法人会計基準

我が国の非営利法人には、例えば、公益法人、学校法人、医療法人、NPO法人、社会福祉法人、宗教法人、商工会、協同組合などさまざまな種類がある。

非営利法人への会計基準としては、例えば、公益法人会計基準は、1978（昭和53）年4月から実施、学校法人会計基準は1971（昭和46）年に制定、NPO法人会計基準は2010（平成22）年に公表、社会福祉法人会計基準は1976（昭和51）年から運用、などが挙げられる。しかし、どの会計基準においても今日に至るまでに幾度かの改正がなされているものの、依然として統一された会計基準とはなっていない。

III 中小企業向けの会計基準

1 会計の役割

今日の経済社会における経済主体は、個人、企業、国・地方公共団体、市民団体、NPO法人、公益法人、社会福祉法人、医療法人などさまざまである。とはいえ、どのような経済主体であっても会計は行われている。そこで、経済主体に対する会計の基本的な役割は、①経済活動の合理化手段としての役割、②受託責任の解明手段としての役割、③経済財の分配手段を担うことである。よって、会計は、重要な社会的用具となっている。

また、会計の内容は、それぞれの会計目的によって異なる。しかも、その会計目的は、「当該経済主体の組織目的または運営目的によって決まる」²⁾ことになる。例えば、企業会計は企業の目的、NPO法人会計はNPO法人の目的、公益法人会計は公益法人の目的によってそれぞれの会計目的が決まるのである。さらに、経済主体を構成する者およびそれと重要な関係をもつ者の意思・要求によって、経済主体の目的は決まる。つまり、「会計の目的および内容は、結局、当該経済主体の構成員および利害関係者の意思または要求によって決まる」³⁾のである。

しかし、利害関係者の意思・要求は時代と社会

環境の変化によって移り変わる。「会計目的も時代と共に変化し、したがってまた会計の内容そのものも変化していく」⁴⁾のである。いわば、「会計は歴史的・可変的な性格をもっている」⁵⁾のである。

2 中小企業向けの会計基準

1) 2つの会計基準

我が国の営利企業は、①会社法⁶⁾、②税法⁷⁾、③金融商品取引法、の3つの法律に従って会計を行っている。このような会計制度は、国際会計基準の導入問題を契機としますます複線化が進行している。それは、①大企業向け会計基準と中小企業向け会計基準の二分化、②複数の会計基準の併存として現われている。

我が国の企業の内、中小企業が2014（平成26）年380.9万者存在し、全企業の99.7%を占めている⁸⁾（図1）。この割合からも解るように中小企業は、経済主体として重きをなしている。もちろん、

中小企業においても会計は行われている。しかし、中小企業にとって手軽に利用できる会計基準はみられなかった。いわば、非上場企業にとって、上場企業向けの会計基準は必要とされていなかったのである。そこで、企業会計基準とは別個の中小企業のための会計基準が必要となったのである。それで、適切な会計基準を設けることにより、企業属性等に応じた企業実態をより適切に示した財務情報が作成され、中小企業の社会的信頼性を高めることに繋がる。

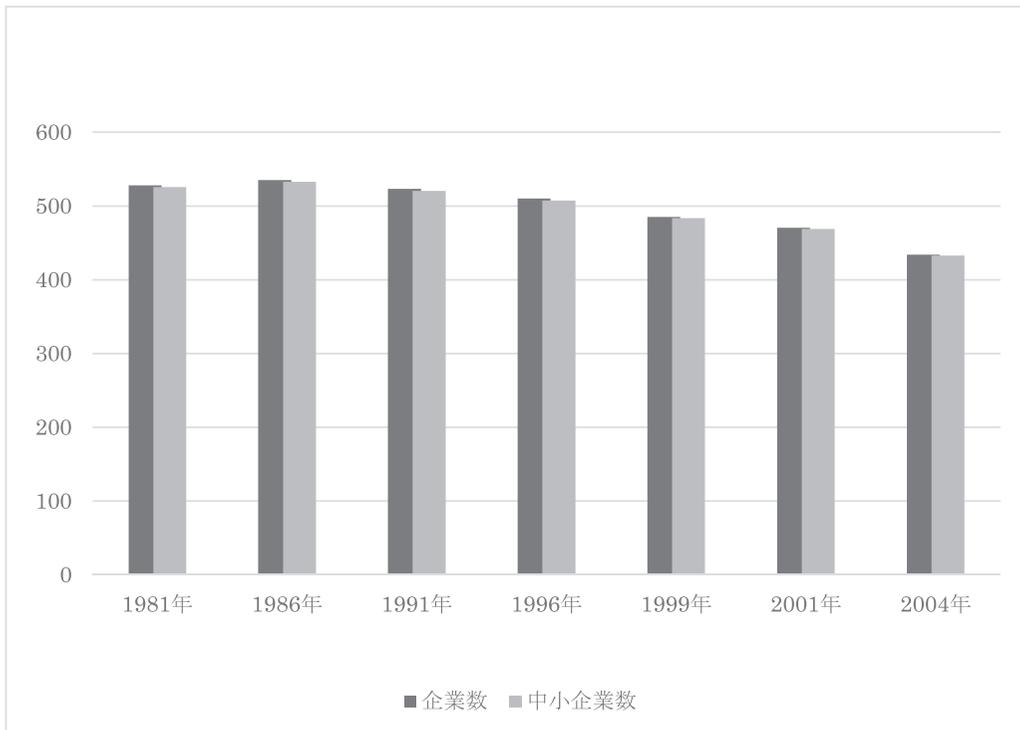
今日、中小企業向けの会計基準として、2005（平成17）年に中小企業の会計に関する指針（以下、指針という）と2010（平成22）年の中小企業の会計に関する基本要領（以下、基本要領という）⁹⁾という2つの会計基準が適用されている。

2) 中小企業向けの会計基準の変遷

我が国における中小企業会計の近代化の歴史

図1 企業数の比較

（単位：万者）



（出典）中小企業庁ウェブサイト「中小企業白書2006年版概要」より作成。

は、1949（昭和24）年に法人形態をとっていない個人商店向けに経済安定本部企業会計制度対策調査会が公表した中小企業簿記要領にまで遡る。この1949（昭和24）年の公表が中小企業会計の素地となっている。すでにこの時点において、法人を大企業と中小企業に区分する議論はみられ、法人を「中小法人と大法人とに区別すべきであるとの考え方」¹⁰⁾が表れている。また、この当時は、「会社規模に関係なく会計は一つであるという考え方が一般的であった」¹¹⁾。そして、4年後の1953（昭和28）年に簿記普及運動の一環として法人形態をとった中小企業向けに中小企業庁から中小会社経営簿記要領が公表された。

その後、2002（平成14）年3月に中小企業の会計に関する研究会が設置され、同年6月に中小企業の会計に関する研究会報告書が公表された。また、同年12月に日本税理士連合会から中小会社会計基準、翌（平成15）年6月、日本公認会計士協会が中小会社の会計のあり方に関する研究報告を公表した。この2つの基準を統合するものとして、日本税理士連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、企業会計基準委員会が中小企業庁に検討委員会を設けて2005（平成17）年8月に指針を作成、公表した。この指針では、「同一取引には同一処理という考え方をかたくなに守って」¹²⁾いる。

しかし、「大企業の会計基準も中小企業の会計基準も画一型の同一基準と堅苦しく考えるのは、もう時代遅れの理論」¹³⁾である。結果として、指針は期待に反して多くの中小企業において採用に至らなかった。その理由としては、①高度かつ複雑、②経営者は理解しにくい、③会計処理の選択の幅が限定的である、④中小企業の商慣行や会計慣行の実態に即していないという4点が挙げられる¹⁴⁾。

こうした結果を受けて、中小企業団体、金融関係団体、企業会計基準委員会、学識経験者が主体となって共同による検討会の設置を経て、中小企業庁、金融庁と法務省の協力のもと、2012（平成24）年2月に基本要領を公表した。この基本要領

の特徴は、指針と比べて簡便な会計処理を必要とする中小企業を主な対象としていることである。

現在、この2つの基準が中小企業向けの会計基準として適用されている。このように2つの会計基準が併存している理由は、中小企業の規模や範囲が漠然としているためである。つまり、シングル・スタンダードとダブル・スタンダードの併用という「ハイブリッド型」¹⁵⁾と呼べる構造を形成している。指針と基本要領とのどちらの会計基準にしても、中小企業に適用するのであれば企業の立場に立って利用しやすい会計基準が望ましい。すると、大企業会計と中小企業会計とを区分するには、企業の属性・特性を判断して決めることになる。そのため、大企業と中小企業との会計を区分する必要性が認識できる。ところが、堂野崎は、企業を区分するうえで、「質的に同一なものを質的に区分することは無理がある。」¹⁶⁾そして、「中小会社を区分するには当然、中小会社の中に異なる特性が存在する必要があるのではないだろうか」¹⁷⁾との疑問を呈し、中小企業の属性・特性について、「中小会計指針及び中小会計要領では触れられておらず」¹⁸⁾と指摘した上で、改めて中小企業会計を構築していく必要を述べている。

3) 会計基準の策定方法

会計基準は、会計実務の慣行の積み重ねによって作られるものであるために、企業属性にしっかりと見合った会計基準を設定することで、中小企業が作成・開示する計算書類の社会的信頼性を高めることに繋がるのである。したがって、中小企業会計の理論的前提は、大企業と中小企業との「『企業属性』の相違」¹⁹⁾に求められる。中小企業の会計のあり方を検討するにあたり、考慮すべき中小企業の属性として中小企業庁の中小企業の会計に関する研究会中間報告書案は、①資金調達、②利害関係者、③会計処理の方法、④経理体制という4つを挙げている²⁰⁾。

また、大企業と中小企業の属性の違いを中小企業の会計に関する研究会において、「中小企業は、多種多様な業種・業態の事業活動を行っており、

その規模や経済取引等の実態は個々の企業で異なり、大企業と比べて生産性、収益性等のばらつきが大きいなど、総じて、大企業とは異なる属性を有している²¹⁾との考えからも窺える。つまり、企業属性の隔たりは会計慣行に差異をもたらすことになる。また、会計慣行が異なれば、当然、会計基準も異なると考えるのが論理的な帰結である。いわば、大企業と中小企業では、「両者の会計基準は異なってしかるべき」²²⁾なのである。しかし、「同一の取引及び経済事象の認識及び測定のための基準には、会社の規模の違いは反映されるべきものではなく、また、二つの異なった会計基準が存在することになれば、計算書類の信頼性が失われ、計算書類公開制度の趣旨が損なわれる」²³⁾虞がある。

次に、中小企業会計基準の作成モデルは、中小企業の属性を考えて「会計基準を簡便化するか、別個基準を作るか」²⁴⁾という2つの策定方法による。これは、シングル・スタンダードとダブル・スタンダードという違いが生じる。まず、中小企業への過重な負担を避けるためにも企業会計は一つであるが、中小企業の属性・特性や会計基準の過重負担を考慮して会計基準の簡便化が必要であるとの考え方が現れた。この考え方がシングル・スタンダードと呼ばれ、2003（平成15）年6月に日本公認会計士協会から公表された中小企業の会計のあり方に関する研究報告に採られている²⁵⁾。

一方、2002（平成14）年6月に中小企業庁に設置された中小企業の会計に関する研究会において中小企業と大企業とが異なる属性・特性であるとの認識の下、会計基準において大企業とは異なる会計基準の必要性が唱えられた。この考え方がダブル・スタンダードと呼ばれる。これは、「大企業の会計基準を中小企業にそのまま適用することは、実務の実行性、経済性、会計知識不足とその教育などで中小企業に過重の負担をかけかねない」²⁶⁾との認識を持ち、中小企業の属性と合わせて企業会計基準とは別個の中小企業会計基準の制定を望むものである。

ところで、中小企業向けの会計基準は、我が国において前述の通りハイブリッド型と呼べる構造

を形成している。このハイブリッド型における議論の中心は2つのアプローチ方法の違いである。それは、①トップダウン・アプローチ（top-down approach）²⁷⁾と②ボトムアップ・アプローチ（bottom-up approach）²⁸⁾である。これらのアプローチの違いにより「中小会社会計は二相化」²⁹⁾の様相を呈している³⁰⁾。

この2つのアプローチと作成モデルとの関係として、まず、シングル・スタンダードは、簡素化規定であるために、策定方法としてトップ・ダウンアプローチのみが該当する。一方、ダブル・スタンダードは、新たに会計基準を制定されるため、策定方法としてトップダウン・アプローチとボトムアップ・アプローチとの選択が可能である。したがって、中小企業会計基準を考えるのであれば、「『会計実務の慣行をルール化し、制度的定着化を図る』」³¹⁾ためには、ボトムアップ・アプローチが推奨される。そして、「シングルスタンダードでなく、企業の特性格会計、ダブルスタンダード、あるいは、マルチスタンダードを、今、真剣に考えなければならない」³²⁾時期に差し掛かっている。

IV おわりに

我が国の非営利法人会計制度は、所轄庁（設定主体）が別々であるために法人に適用される会計基準も異なる。そのため、まったく異なる会計処理を行い、計算書類が開示される。しかし、情報開示、提供が進む今日の流れから判断して、財務情報の利用はますます拡大する。そのような状況においては、誰にとっても理解しやすいものが必要である。そこで、会計基準を統一する動きが生まれる。けれども、法人として一括り（非営利法人）に捉えることができたとしても、法人形態、企業属性によって会計慣行は異なるはずである。よって、非営利法人の統一的な会計基準の作成は困難であると考えられる。

ちなみに、仮に非営利法人会計基準という統一された会計基準を作成することができても、やはり法人形態に沿った、NPO法人会計基準、医療

法人会計基準、社会福祉人会計基準など個別の会計基準に分かれると考える。上述したように、現在、企業会計基準は一定の理解を得られて広く利用されている統一的な会計基準である。しかし、中小企業向けの会計基準が作成された。これは、企業属性が違えば求められる会計基準も違ってくるためである。たしかに、中小企業向けに2つの基準が併用されているので好ましい状況とはいえない。それでも、企業会計基準と別の会計基準として適用されているのである。

同様に、非営利法人会計基準においても、財務情報の理解しやすさ、利用しやすさ、法人間の比較などのために会計基準を統一できても、結局、何らかの形で法人形態別の会計基準の策定に繋がると考える。

今後の課題としては、現状の複数の会計基準を理解することが困難という点から、何らかの基準（表示、勘定科目）の統一が求められる。しかし、非営利法人の会計基準は、法人の属性・特性をよく考慮したうえで、会計基準の統一にこだわることなく、法人にとっても我々ひとりひとりにとっても理解しやすい、利用しやすい会計基準が求められる。そして、ボトムアップ・アプローチによる個別会計基準が待たれる。

【註】

- 1) 宮本幸平 (2015)『非営利組織会計基準の統一—会計基準統一化へのアプローチ—』森山書店 p.115.
- 2) 新井清光 (1997)『新版財務会計論〈第3版〉』中央経済社 p.1.
- 3) 新井清光 前掲書 p.1.
- 4) 新井清光 前掲書 p.1.
- 5) 新井清光 前掲書 pp.1-2.
- 6) 会社法第431条 株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。
- 7) 法人税法第22条第4項 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。
- 8) 中小企業庁「2016年版中小企業白書概要」
- 9) 中小企業の会計に関する基本要領の目的は、中小企業の多様な実態に配慮し、その成長に資するため、中小企業が会社法上の計算書類等を作成する際に、参照す

るための会計処理や注記等を示すものである。

- 10) 堂野崎融 (2015)「我が国の中小会社会計の構造とそのあり方に関する一考察」『中小企業会計研究』創刊号 p.66.
- 11) 堂野崎融 前掲論文 p.66.
- 12) 高木泰典 (2010)「中小企業会計基準に関する一考察」『嘉悦大学研究論集』第53巻第1号 p.22.
- 13) 高木泰典 前掲論文 p.24.
- 14) 山下壽文 (2012)「わが国の中小企業会計基準の展開～『中小企業も会計に関する基本要領』をめぐって～」『佐賀大学経済論集』第45巻第4号 p.55.
- 15) 堂野崎融 前掲論文 p.69.
- 16) 堂野崎融 前掲論文 p.70.
- 17) 堂野崎融 前掲論文 p.70.
- 18) 堂野崎融 前掲論文 p.70.
- 19) 河崎照行 (2016)『最新中小企業会計論』中央経済社 p.37.
- 20) 中小企業庁 前掲報告書 pp.5-7.
- 21) 中小企業庁 (2010)「中小企業の会計に関する研究会中間報告書案」p.5.
- 22) 高木泰典 前掲論文 p.16.
- 23) 高木泰典 前掲論文 p.17.
- 24) 堂野崎融 前掲論文 p.67.
- 25) この報告は、現在廃止されている。
- 26) 高木泰典 前掲論文 p.23.
- 27) 大企業会計を簡便化することで、中小企業会計へも対応させる。
- 28) 中小企業会計に必要なものを積み上げて対応する。
- 29) 堂野崎融 前掲論文 p.69.
- 30) 河崎照行 前掲書 p.48.
- 31) 河崎照行 前掲書 p.49.
- 32) 高木泰典 前掲論文 p.20.

《参考文献》

- 新井清光 (1997)『新版財務会計論〈第3版〉』中央経済社
 河崎照行 (2012)「日本における中小企業会計の現状と課題」『甲南会計研究』第6巻
 河崎照行 (2016)『最新中小企業会計論』中央経済社
 黒木淳 (2013)「非営利組織会計の現状と課題—会計の基本目的を中心に—」『経営研究』第63巻第4号
 高木泰典 (2010)「中小企業会計基準に関する一考察」『嘉悦大学研究論集』第53巻第1号
 堂野崎融 (2015)「我が国の中小会社会計の構造とそのあり方に関する一考察」『中小企業会計研究』創刊号
 宮本幸平 (2015)『非営利組織会計基準の統一—会計基準統一化へのアプローチ—』森山書店
 山下壽文 (2012)「わが国の中小企業会計基準の展開～『中小企業も会計に関する基本要領』をめぐって～」『佐賀

大学経済論集』第45巻第4号

《ウェブサイト》

公益会計委員会「非営利法人統一会計基準についての報告書」(最終閲覧日2016年11月26日)

https://www.jicpa-kenk.ne.jp/download/doc/2000_12_20.pdf

中小企業庁「中小企業の会計に関する基本要領」(最終閲覧日2016年11月29日)

<http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/youryou/>

中小企業庁「2016年版中小企業白書概要」(最終閲覧日2016年11月28日)

http://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/H28/PDF/h28_pdf_mokujityuuGaiyou.pdf

中小企業庁「中小企業白書2006年版概要」(最終閲覧日2016

年11月28日)

http://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/h18/download/hakusyo_gaiyo.pdf

中小企業庁(2010)「中小企業の会計に関する研究会中間報告書案」(最終閲覧日2016年11月28日)

<http://www.meti.go.jp/committee/materials2/downloadfiles/g100729a03j.pdf>

中小企業の会計に関する検討会(2012)「中小企業の会計に関する基本要領」(最終閲覧日2016年11月29日)

<http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/youryou/about/download/0528KaikeiYouryou-1.pdf>

日本公認会計士協会「専門情報」(最終閲覧日2016年11月29日)

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/main/post_485.html