

非営利組織におけるボランティアの会計

金子良太

目次

- 1 問題意識—ボランティアとその他の寄付の会計処理はなぜ異なるのか—
- 2 ボランティアの活動計算書への計上の意義と問題点
- 3 各会計基準におけるボランティアに関する規定と実務
- 4 ボランティアの活動計算書への計上の可否
- 5 課題と展望

1 問題意識

—ボランティアとその他の寄付の会計処理はなぜ異なるのか—

最近、東日本大震災等をきっかけに、ボランティア活動に参加したり、組織の活動を支援するために寄付をしたりすることの重要性が認識されている。ボランティアは、非営利組織を支える上で不可欠で、会計上の取り扱いもまた重要なテーマである。ボランティアは、現金や資産の寄付と同じく非営利組織が獲得する寄付の一類型である。

米国の民間非営利組織の会計を規定する FASB の会計基準のコード化体系 (Accounting Standards Codification, ASC) の用語一覧では、次のように寄付を定義している。「寄付は、所有者でない主体による、反対給付なく現金その

他の資産を他の主体に対して移転したり負債を清算したりする無条件の資産の移転である。その他の資産には、有価証券、土地、建物、施設の使用権、原材料、無形資産、サービスそしてそれを将来譲渡するという無条件の約束がある。」

寄付は、反対給付がない非交換取引である。また、市場価格よりも低廉に財やサービスの提供を受けた時も、市場価格と取引金額の差額は寄付とみなすことができる。寄付の会計上の取扱いとしては、資産の寄付については受入資産の公正価値で評価することが原則である。一方で、サービスの寄付であるボランティアについては、その限りではない。その価値を貨幣換算することが難しいというだけではなく、さまざまな概念上の問題が存在している。このように、ボランティアとその他の寄付の会計処理が一樣ではないことが、本稿の問題意識である。

我が国では、2010年に民間主体で「NPO 法人会計基準」が作成され、これまでの収支計算を重視した会計から、発生主義的会計への転換がはかられた。その後内閣府では、行政の監督上必要と考えられる視点を盛り込むことも意図して、「NPO 法人の会計の明確化に関する研究会」を発足させ、筆者もメンバーの1人として2011年11月に報告書を公表した。

米国では、早くから FASB によってボランティアに関する会計基準が整備されている。また、Corporation for National and Community Service（米国の連邦政府機関）の調査によれば、2011年に全米で成人の26.3%にあたる6340万人が81億時間、貨幣換算で1730億ドルものボランティア活動を行っているという。米国の事例を参照することは、我が国の今後を展望するうえでも重要であると考えられる。

第2章では、ボランティアを財務諸表に計上することの意義と実行上の問題点を示す。第3章では、各国の会計基準を概観し、ボランティアの開示で先行する米国における事例を示す。第4章では、ボランティアに関する各会計基準

の背景にある考え方とその相違を示すとともに、活動計算書でのボランティアの開示の可否を検討する。最後に、今後の展望を示す。

2 ボランティアの活動計算書への計上の意義と問題点

(1) ボランティアの会計処理

ボランティアの受け入れは資産の寄付と同様に、組織に便益をもたらすといえる。これを会計上認識する場合、次のような仕訳が考えられる。

(借) ボランティア評価費用 ×× (貸) ボランティア受入評価益 ××

このようにボランティアを認識することで、活動計算書の総収益と総費用は、認識しない場合と比較して増加する。

資産の寄付が組織の資産を増加させるのとは異なり、ボランティアのサービスはすぐに費消されてしまうことから純資産の増加につながらず、貸借対照表に影響を及ぼさない。例外的に、建物の建設などにボランティアが投入された場合、資産や純資産の増加につながる。その際の仕訳は、次のとおりである。

(借) 建物 ×× (貸) ボランティア受入評価益 (経常収益) ××

このような仕訳をすることで、借方からみれば、ボランティアは、有給の労働と同じく事業費や管理費に組み入れられたり、資産の増加につながったりする。一方貸方の収益面でみれば、資産の寄付もボランティアも含めた、当該団体が受け入れた寄付の全容を活動計算書上で把握できる。

(2) ボランティアを活動計算書上に示すことの意義

まず、ボランティアを活動計算書上で認識する意義を述べる。Bossio (1991) が指摘しているように、収益の観点からみた場合、寄付の形態にかかわらず収益を認識することで、当該組織が受けた経済的便益を包括的に把握でき、財務諸表の完全性が満たされることが挙げられる。Mook, Sousa, Elgie and Quarter (2005) の米国のNPOの会計担当者に対する調査においても、92%の回答

者が、計上により組織の業績がより完全に示されると回答した。ボランティアの情報が財務諸表利用者に重要であれば、計上することでボランティアの受け入れと、各種事業へのボランティアの投入という組織の活動実態がより明確になり財務諸表の有用性が向上する。

組織間の比較可能性の観点からみた場合、ある団体が当該活動においてボランティアを積極的に活用し、別の団体はボランティアではなく寄付金を受け入れてそれを原資に有給スタッフを雇用しているという場合、いずれも活動計算書に計上されることになり、組織間の会計情報の比較可能性が高まる。

(3) ボランティアを活動計算書に計上することに伴う問題点

次に、活動計算書に計上するにあたっての問題点を挙げる。第一に、ボランティア活動が金銭の授受を伴わないこと、活動が多様であることなどから、貨幣価値に換算することが難しく、評価に恣意性が介入する可能性がある。Narraway and Codery (2006) が指摘するようにボランティアの認識が比較可能性を向上させると期待されたにもかかわらず、恣意性の介入により比較可能性が脅かされるというジレンマがある。

第二に、活動計算書への計上にあたってコストが生じる。計上にあたっては、労働時間を記録し単価を明らかにするという段階が必要である。限られた資金で運営するNPOが、貨幣的評価のためにかかるコストは限られている。活動計算書への計上のコストがベネフィットを上回るかについては慎重な検討が必要である。

第三に、金銭の授受を伴わないボランティアを貨幣換算するということは、活動計算書上は同価値の有給の労働と同様に取り扱われることとなる。しかしNewberry (1995) が指摘するようにボランティアは金銭を受け取ることを目的とせず、組織と雇用関係にはないことが一般的であり、有給の労働と同様に取り扱われることが適切かどうかには疑問が残る。

Adams, Bossio and Rohan (1989) の調査によれば、米国の NPO がボランティアを活動計算書に計上しない理由として、5つが挙げられている。第一に、コストがベネフィットを上回る、または実行困難ということ。第二に、ボランティアが利用できなくても有給職員によって代替されないこと。第三に、組織がその雇用やボランティアの業務を十分に掌握していないこと。第四に、重要性がないこと。最後に、提供されたサービスが組織の任務の統合的な一部分ではないことである。次に、このようなメリットとデメリットを踏まえて会計基準の現状について述べる。

3 各会計基準におけるボランティアに関する規定と実務

(1) 我が国の会計基準

我が国の会計基準の中でボランティアに関する規定を有しているのは、NPO 法人会計基準のみである。基準では、ボランティアによる役務の提供については、特に会計上の処理や財務諸表への表示は行わないことを原則としている。いっぽうで、「無償または著しく低い価格で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」、また、「当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合には、注記に加えて活動計算書に計上することができる」とされている (NPO 法人会計基準26)。

つまり、ボランティアの計上については「活動の原価の算定に必要」で、「金額が合理的に算定できる」という2つの条件を満たさなければならない。また、仮にその双方を満たしたとしても、計上が強制されているわけではない。

「活動の原価の算定に必要」な例として、国際会議やイベントでの通訳、パソコン教室の講師、フリーペーパー発行の取材・編集、虐待や DV、多重債務者に対する電話相談の受け手、開発途上で難民支援、ホームページの作成・更新のための IT スキルを持ったボランティアが挙げられている (Q&A 第26

項)。これに当てはまるケースとして、「活動の原価を算定するときどうしてもボランティアの労力を評価しないと不合理と判断されるような場合」があり、「日常的な管理業務などへのボランティアの労力の提供」については想定していないとする（議論の経緯と結論の背景第38項）。例えば、通常の日常管理業務に従事している無報酬の理事等、通常の日常管理業務の補助作業に従事するインターンシップの学生等、同様の事業を行っている営利企業の平均的な給与水準より低い給与支給額で従事している有給スタッフ等は計上が困難な事例として示されている（Q&A 第26項）。

活動計算書に計上する場合、収益の部に「ボランティア受入評価益」を計上し、費用の部にそれと同額の「ボランティア評価費用」を計上することとなる。

ボランティアを計上しない場合の問題点として、「事業活動はほとんどボランティアにより支えられており、有給の職員は管理業務を行っているだけというNPO 法人の場合は、一見すると、まるで事業をほとんど行っておらず、管理業務だけにお金を使っていると見られてしまう」点が指摘されている（議論の経緯と結論の背景第34項）。一方、ボランティアを計上する障害として「金額評価が難しいこと、必要な人員を明確に算定しがたいこと、さらに本質的な面でボランティアの無償の行為を金額評価して会計報告に載せることにそもそも違和感があること」が挙げられている（Q&A 第34項）。

NPO のプログラム活動の全容を示すことが重要であるという考えがある一方で、ボランティアの行為を貨幣換算することの困難さや抵抗からあくまで任意規定という結論に至ったことが読み取れる。また、注記の記載も任意規定となっているため、実務はかなり幅広いものになることが予想される。

(2) 米国の民間非営利組織の会計基準

米国では、会計基準のコード化体系（ASC）の Topic 958「非営利組織（Not-for-Profit Entities）」において、非営利組織に関する会計処理が規定されてい

る。そこでは、無償で提供されたサービスが、(a)事業用資産（土地・建物等）の建設・補強に関するサービスである場合 または(b)提供されたサービスが専門技術を要する場合（弁護士・会計士・建築家・大工・医師・電気技師・看護師・教師等）で、寄付されなければ購入する必要がある場合に、資産またはサービスの公正価値に基づいて測定される（ASC 958-605-25-16）。

また、提供されたサービスが収益として認識されたか否かにかかわらず、非貨幣情報または貨幣情報による注記開示が求められている。さらに、提供されたサービスが活動計算書において収益として認識されていない場合には、（実務上可能である限りにおいて）その公正価値の開示が推奨されている（ASC 958-605-50-1）。ボランティアの認識が限定的になった理由は、財務情報の信頼性を損ねる、恣意的な認識によって会計実務が左右される、総費用に占めるプログラム費用またはファンドレイジング費用の比率を操作しようとするバイアスが働くためとされている。

Adams, Bossio and Rohan（1989）による基準制定前の米国の財務諸表作成者・利用者双方に対する調査では、ボランティアを受け入れているのは作成者のうち68%で、そのうち8%が財務諸表上で認識している。そして、回答者の17%が計上することに合意した。また、回答者の67%が各主要活動でボランティアの占める割合の明示を、59%が提供するサービス内容の定性的開示の有用性が高いとした。ここでは、作成者・利用者ともにサービスの定性的な情報の注記での開示を最も支持し、貨幣価値での測定は最も支持されなかった。

Vargo（1995）は、サービスの性質（管理業務、経常的なプログラム、特別なプログラム、ファンドレイジングなど）や提供されたサービスの量、中核事業にどの程度そのサービスが不可欠であったか、経年でのサービスの变化、提供されたサービスにかかる特別な契約などを注記することが有用であるとしている。現実には、こういったデータを開示している団体も数多い。

このような結果にもかかわらず、1990年に公表された公開草案ではすべての

サービスの寄付を収益計上するとした。その根拠として、他の寄付との整合性、組織が受ける経済的便益を網羅的に示すこと、そして組織間の比較可能性が挙げられていた。その後公表された会計基準では、活動計算書の計上にあたって前述したような専門的技術を有する場合などの要件が付加され、サービスの寄付を収益として認識することはかなり限定された。これに伴い、実務上財務諸表への計上が求められるケースは少ないものと見込まれた。

Mook, Sousa, Elgie and Quarter (2005) の基準制定後の調査によれば、回答団体のうち37%がボランティアの労働時間を記録しているが、3%しか財務諸表に計上していない。例えば、筆者が以前調査を行ったワシントン DC 日米協会では、「ワシントン DC さくら祭り」の開催にあたり延べ2,000時間以上のボランティアを投入するが、活動計算書には計上していない。

(3) 日米比較

日本と米国における、無償または低廉な金額で提供されたサービス（ボランティア）に関する会計処理について比較すると、次の図表1のとおりである。

(4) 他の会計基準におけるボランティアの規定

イングランドとウェールズの SORP (Statement of Recommended Practice: 勧告実務書) では、2005年の改訂前にはボランティアの収益計上が広く認められていたものの、現行では提供されなければ購入しなければならないサービスの寄付のみを計上できるものとされている (par. 133)。これ以外のボランティアの受け入れについては、注記での開示に制限された。以前に収益計上を認めていたのは、非営利組織のインプットとアウトプットの関係を明確にするためとされる。

IPSAS (国際公会計基準) 第23号「非交換取引からの収益」では、サービスの寄付を認識することを推奨している。組織が提供されたサービスに対して支

図表1 ボランティアの会計の日米比較

	日本（「NPO 法人会計基準」）	米国（ASC Topic 958, SFAS 116）
活動計算書への計上	金額を外部資料等により客観的に把握できる場合に <u>許容される</u> （25・26項）。	つぎのいずれかの規準に合致する場合に <u>認識が要求される</u> （par. 958-605-25-16）。 (a) 事業用資産の建設・補強に関するサービスである場合、または (b) 提供されたサービスが専門技術である場合 これらの規準に合致しない場合には、 <u>認識禁止</u> 。
注記等での金額の開示	金額を合理的に算定できる場合に <u>許容される</u> （25・26項）。	収益として認識されなかったサービスに関して、公正価値の開示が実務上可能な場合、その開示が <u>推奨される</u> （par. 958-605-50-1）。
注記等での金額以外の開示	金額を計上または開示した場合には、明細および計算方法の開示が <u>要求される</u> （31項）。	提供されたすべてのサービスに関して、非貨幣情報または貨幣情報での説明が <u>要求される</u> （par. 958-605-50-1）。
測定的基础となる金額	基準本文には、具体的な規定はない。	サービスもしくは資産の公正価値に基づく金額、またはサービスを提供した企業が負担した金額（par. 958-605-55-52 through 55）。
会計処理の根拠	真実のコストを表示すること、援助を受取ったという事実を表示すること等の理由がある一方で、金額の算定が困難である、利用者の理解を得ることが困難である等の問題があるため、両者に鑑み、上記のような条件付きの許容規定としている（議論の経緯と結論の背景、33項）。 また、ボランティアの受入れの会計処理については、ほんらい必要な労力以上に人が集まった場合などに過大な費用計上がなされてしまうため、活動計算書に計上できるのは「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」のみであるとされている（同38項）。	上記の2つの規準は、提供されたサービスを認識することに関して利用者が懐疑的であること、および情報提供コストに関する懸念を理由に設定された。 2つの規準を満たさないサービスは、認識することによるメリットよりも測定方法および仮定が組織間で大きく異なることによるデメリット（財務情報の信頼性を損ねること、恣意的な認識によって会計実務が左右されること、総費用に占めるプログラム費用またはファンドレイジング費用について望ましい比率を表示しようとするバイアスが働くこと）のほうが大きいと、認識すべきでないと結論づけられた（par. 122）。

配力を有し、それが重要であれば提供されたサービスが信頼性を持って測定されるべきであるとの考えに基づく。

米国の地方政府会計基準を策定する GASB においては、ボランティアを財務諸表上認識する規定は存在しない。その理由について明文化はされていないが、資源提供者に対する意思決定有用性を第一の目的とする FASB の基準とアカウントビリティを第一の目的とする GASB の基準とでは、会計処理が異なってくる可能性がある。

(5) 米国でのボランティアに関する開示の実例

ここでは、米国の非営利組織におけるボランティアに関連する開示の実例を示す。(翻訳はすべて筆者)

①活動計算書上にボランティアを認識せず、注記でも数値を示していない例

Sickkids Foundation

ボランティアは、ファンドレイジング活動を遂行して財団を支援するため毎年多くの時間を提供しているが、これらの価値は信頼性を持って測定できず、それゆえ財務諸表では認識されない。

National Kidney Foundation

財団のボランティアには、提携する健康専門家、ビジネスやコミュニティーのリーダー、患者やその家族、財団のミッションにかかわる他の人々があり、多くの時間を財団のプログラムや管理業務に割いている。このようなボランティアのサービスは、連結財務諸表に反映されていない。それは、ASC958「非営利組織」に述べられている収益認識基準に合致しないためである。

②活動計算書への計上が行われている例（関連部分の注記を抜粋）

Americares Foundation

Americares では、さまざまな組織や専門家から、(関連する旅費や経費の支払は除き)無償でサービスの提供を受けている。その金額は以下のとおりである。

	<u>2011</u>	<u>2010</u>
専門家のサービス	\$ 3,747,441	\$ 4,168,789
その他に提供されたサービス	195,514	101,274
無償旅費	599,908	547,697
	<u>\$ 4,542,863</u>	<u>\$ 4,817,760</u>

Bill and Melinda Gates Foundation

寄付されたサービスは、(a)固定資産を建設または補強する (b)特別な技術を必要とし、それが特別な技術を有する個人により提供され、寄付されなければ購入していたものに限定される。活動計算書に計上された寄付されたサービスの価値は、主としてビル・ゲイツにより提供された投資管理サービスである。2009年には活動計算書上に154,134ドル、2010年には386,508ドルが計上されている。寄付された投資管理サービスは、寄付収益と投資管理サービス費用として活動計算書に計上される。なお、投資管理サービス費用は投資収益から差し引かれ、投資収益は純額で計上されている。

4 ボランティアの活動計算書への計上の可否

以上、日本及び諸外国の会計基準と実務を概観してきた。ボランティアを計上するかしないかという二者択一ではなく、サービスの性質に応じて取り扱いが異なることが明らかになった。そこで、計上の可否の境界をめぐる問題点を検討していきたい。本章ではまず、米国におけるボランティアに関する会計操作を挙げ、評価の客観性を確保する必要性について論じる。続いて、最近の米国における基準解釈をめぐる動きについて述べる。最後に、ボランティアと有給スタッフの相違を会計上どう反映するかについて検討する。

(1) ボランティアをめぐる会計操作

米国の実務では、活動計算書における費用はプログラム費用・ファンドレイジング費用・管理費用に区分されることが一般的である。非営利組織の財務報告の最も重要な利用者たる寄付者から見た場合、各費用が総費用に占める割合

が問われることになる。一般に、総費用に占めるプログラム費用の比率は高いほうが好まれ、ファンドレイジング費用や管理費用の比率は低いほうが好まれる。このため、プログラムにかかる各種費用を増加させるべく当該業務にかかるボランティアの価値を高く認識し、ファンドレイジングや管理にかかるボランティアの価値を低めに認識する誘因が生じる。財務諸表作成者が寄付を増加させたいという思うほど、このような誘因が強くなる。米国の非営利組織においては、寄付をめぐる会計操作が指摘されている。その手段として、Granof and Khumawara (2011) では、実質的に預かりである寄付を収益認識する、受領資産の公正価値を過大に見積もる、ボランティアがFASBの認識基準を満たしていない（いる）にもかかわらず収益として認識する（しない）・ファンドレイジングに係るボランティアを認識しないなどが挙げられている。

FASBの基準においては、前述のとおりボランティアの計上要件として専門的技術の提供であることがある。Vargo (1995) では、専門的技術を有するボランティアと、そうでないボランティアとを区分するのは実務上困難で、会計基準の恣意的な運用が行われる恐れがあるとする。また、コストベネフィットの観点からも、これらの区分は困難であると主張される。実務的には、第3章で実例を示したように、米国では多くの団体でボランティアは認識されず、注記にとどまっている。このような会計操作の誘因を考慮すれば、ボランティア評価に際しての客観性を最大限確保しうる会計基準の設定が望まれる。

(2) ボランティアの評価の客観性

ボランティアの評価は、現物の寄付と比較して客観性を担保することが困難である。もっとも、困難の度合はボランティアの性質により異なるので、客観性の確保の観点からボランティアを区分して論じてみたい。

一般に、組織自身の会計や法務といった内部で費消するサービスは、組織が存続していくうえで不可欠なものである。もしボランティアが得られない場合

はそのサービスを有償で購入しなければならない場合が多く、有償の場合の金額は、組織の規模等に応じて推定できる。

一方、組織が外部へ提供するサービス、例えば災害救援やフェスティバルの開催といった場合、そのプログラムに対して投入すべきインプットの量は外部からみて必ずしも明らかではなく、かかわるボランティアの単価の客観性の確保は容易ではない。また、ボランティアの場合、500人で実現できる活動に対して、1000人のボランティアが集まることもありうる。この場合であっても1000人のボランティアを受け入れるケースが多いが、1000人分のボランティア受入れの収益や費用を計上することは、当該プログラムにかかる費用の過大計上につながる。

要約すると、独自性があり、非定型的な活動であるほどボランティアの価値を算定することが難しくなる。だからといって、評価が容易なボランティアに限定して貨幣換算することは、活動計算書上でボランティアの全容がつかめず、組織のボランティア活動全体に対する理解を妨げる恐れがある。

次に、ボランティアの単価の客観性の確保について述べる。ボランティアの評価にあたっては、その単価が明確であることが前提となる。現在ボランティアの労働価値を評価するモデルが数多く作成されているものの、その金額には幅がある。我が国の公益法人の公益認定にあたっての事業費の計算では、最低賃金で評価することが例示されているが、最低賃金で評価した金額は、保守的ではあるものの実態を反映しない可能性がある。たとえばアメリカの非営利組織である Independent Sector は、1980年代よりボランティアの貨幣換算の時給を毎年公表しており、2011年では全米平均で約22ドルとなっている。これは各州で定められている最低賃金10ドル前後と比較すればかなり高い。

また、単価は、ボランティアが行う活動の性質によっても異なってくる。たとえば組織内部の経理作業であれば有給スタッフの時給等を参考にできるが、難民支援活動に対する協力への働きかけといった独自性の高い業務の場合、平

均単価を類似する業務から推定することが難しくなる。以上の通り、ボランティア評価の客観性の確保については、多くの問題が残されている。

(3) 米国における最近の課題

米国 FASB の EITF (Emerging Issues Task Force) では、実務上多様な処理が行われる事象につき、その取扱いを明確化するための検討が行われる。2012年に公表された12-B「関連する組織の従業員から受けたサービス」では、非営利組織が、関連 (affiliated) 組織に有給で雇用される従業員から専門的技術を必要としないサービスの提供を受けた場合の収益の認識について検討されている。たとえば、企業が出捐した財団において、当該企業の従業員が財団の経理業務を担当し、財団はなんら対価を支払わない場合が考えられる。このようなケースの場合には、関連組織から有給スタッフの賃金等の情報が得やすく、貨幣換算が行いやすい。そこで、当該サービスが専門的技術を有するものや資産を増強するものではなくとも、活動計算書に計上すべきか否かが問題となっている。

実務上は、専門的技術を有するサービスではないことを理由にこれらを計上しないケースもあれば、測定が容易であることからこれらを計上するケースも存在している。現在これに対しては賛否両論のコメントが寄せられている。その中では、関連組織からのサービス提供をその他のサービス提供と区分する具体的な基準や理由が十分でないといった問題も提起されている。

このとおり、米国では客観的な測定が可能なものについては活動計算書への計上を行っていく考えはあるものの、客観性以外の要件をどう考えるかについて議論がある。このような議論が会計基準の制定後十余年を経ても続いているところに、ボランティアの会計基準設定の難しさが表れているといえよう。

(4) ボランティアと有給労働の違いをどうとらえるか

ボランティアの提供者は、金銭を目的にサービスを提供しているわけではない。そこで、彼らの活動を有給スタッフと同じく貨幣評価することは、一部のボランティア提供者やボランティアを受け入れている非営利組織からの抵抗が予想される。有給スタッフとボランティアは同じような仕事をしているように見えても、目的には大きな違いがあるのであれば、両者を同様に扱うことは、表現の忠実性を低下させる。

ボランティアは非営利組織に雇用されているわけではなく、ボランティアの活動時間の管理がなされていないことも多い。非営利組織が十分に管理できていない活動であれば、組織がこれを受け入れたと考えることには無理があり、活動計算書に計上することは、費用や収益の過大計上につながる。このようなボランティアに関する情報提供を行う際には、注記等で目的や活動内容を詳細に示すほうが有用であろう。

一方、両者の違いよりもプログラムの原価を把握することを重要視すれば、ボランティアと有給スタッフが共同で同じプログラムにかかわっている場合、ボランティアによる労務提供が活動計算書に計上されないと、プログラムの原価を適切に把握できなくなるおそれがある。

ボランティアと有給労働の性質の差異に着目し、かつプログラムの原価を適切に把握したいのであれば、活動計算書外の補足情報でボランティアがかかわるプログラムの原価や内容を情報提供することも一つの選択肢となる。

5 課題と展望

本稿では、ボランティアを活動計算書に計上すべきかについて検討した。寄付は公正価値で認識することが原則であるが、ボランティアについては例外が存在することを示した。次に、ボランティアの会計処理の詳細について検討し、日米ともボランティアの性質に応じて活動計算書に計上される場合とされない

場合とがあることを述べた。

続いて、計上の基準となる要件について検討した。日米双方とも測定可能性に着目しているものの、米国では専門技術を有していることや、ボランティアが提供されなければ購入するサービスを計上の対象とし客観性の確保を図っている。そのため、例えば組織が提供する各種の支援プログラムにかかわる専門的技術を有しないボランティアは、計上対象とならない。一方我が国の規定は、専門的技術を有するかどうかは要件とされず、各種のプログラム活動の原価を構成するボランティアの計上が想定される一方で、組織内部で費消される経理等サービスの多くは計上の対象外とされる。もっとも、計上するかしないかの境界や基準については、解釈の分かれる点がある。そして、近年では米国でこの境界をめぐる議論も起きている。

これまでの検討を通じて、ボランティアの活動計算書への計上には多くの意義が認められる一方で、問題点も存在することが明らかになった。それでは、ボランティアを活動計算書に計上すべきだろうか。筆者は、活動計算書への計上は極めて客観性の高いものに限定すべきと考える。その理由を、以下に述べる。

第一に、非営利組織の活動計算書は、包括的な活動の把握よりも客観性の確保が重視されるべきと考えるからである。非営利組織においては、収益から費用を差し引いたボトムラインが企業ほど大きな意味を持たず、組織の活動を包括的に活動計算書で示す必要性は企業よりも低いといえる。また、非営利であるがゆえに活動計算書上だけで組織の成果を示すことには大きな限界がある。そこで、どのような活動計算書が作成されるにせよ、各種の貨幣的・非貨幣的情報による計算書外での補足が重要となる。そこで、非財務指標を多く取り入れながら、積極的にボランティアに対する多様な情報を発信していくべきである。前述した米国のアンケートにおいても、活動計算書上への報告を支持する意見は少なく、注記情報を充実させることが最も支持を得ていた。このような

中で、FASBが活動計算書への計上にこだわったのは、非営利組織の基準設定においても企業と同様のフレームワークに立っているからではないだろうか。ボランティアという非営利組織特有の活動の会計処理について検討する上では、企業とは異なる非営利組織の活動計算書の特質や会計の目的を考慮すべきと考える。

第二に、ボランティアと有給スタッフの性質の違いは無視できるほど小さなものではなく、両者の違いを明確にしておくことは、非営利組織の活動を理解するうえで重要であると考えられるからである。ボランティアを有給スタッフ同様に貨幣換算するのは、非営利組織のボランティア性質を無視することになる。いっぽう、寄付をその形態にかかわらず包括的に把握することは重要であるので、注記の充実が求められよう。

以上より、ボランティアの活動計算書への計上は測定が容易かつ確実に行われるものに限定し、ボランティアに関する包括的な情報は財務指標・非財務指標を組み合わせて活動計算書外で示すべきと考える。もっとも本稿では、活動計算書外でのボランティアに関する情報開示の方法を具体的に示すには至っていない。これについては、別稿での検討課題としたい。

本論文は、科学研究費補助金平成24年度基盤研究(C)一般課題番号24530582「統一公会計基準設定に向けた国内・国際公会計基準の比較分析」の研究成果の一部である。

参考文献

(和文献)

NPO法人会計基準協議会(2010)「NPO法人会計基準」

高橋選哉(2005)「米国におけるボランティアの会計：その特徴と現状」『吉備国際大学政策マネジメント学部研究紀要』創刊号, pp.73-79.

(洋文献)

Adams, J. B., Bossio, R. J. and Rohan, P., "Accounting for Contributed Services: Survey of Preparers and Users of Financial Statements of Not-for-profit Organizations," The Financial Accounting Standards Board, 1989.

Australian Accounting Standards Board, "AASB1004 Contributions," 2004.

Bossio, R. J., "Accounting for contributions received. Status Report," The Financial Accounting Stan-

- dards Board, 1991.
- Charity Commission, "Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice," 2005.
- Cordery Carolyn and Gwynn Narraway, "Valuing Volunteers: Expanding the Relevance and Reliability Debate," *Australian Accounting Review*, No.55 Vol.20 Issue 4, pp.334-342, 2010.
- Cratchfield, R. L. and Heather M. G., "Forces For Good: The Six Practices of High-Impact Nonprofits", John Wiley and Sons, 2008.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). "Accounting for Contributions Received and Contributions Made," Exposure Draft, 1990.
- "Accounting for Contribution Received and Contribution Made," Statement of Financial Accounting Standards No.116, 1993.
- "Accounting Standards Codification", 2011.
- "Not-for-Profit Entities: Services Received from Employees of an Affiliated Entity", Emerging Issues Task Force No.12-B, 2012.
- Granof, H. G. and Khumawara, S. B. "Government and Not-for-Profit Accounting: Concepts and Practices," 5th Edition, Wiley, 2011.
- International Accounting Standards Board, "IPSAS 23: Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)," 2006.
- Marsh, T. and Fischer, M., "FASB/GASB Recognition and Reporting Differences: A Nonprofit Sector Perspective," *Journal of Accounting and Finance*, Vol.21 No.1. pp. 21-30,2011.
- Mook Laurie, Jorge Sousa, Susan Elgie and Jack Quarter, "Accounting for the Value of Volunteer Contributions," *Not-for-Profit Management and Leadership*, Vol.15, No.4, pp-401-415, 2005.
- Narraway, G., and Carolyn, J. C., "Accounting for Invisible Volunteers", Paper presented at the AFAANZ Conference, Wellington, 2006.
- Newberry S. M., "Accounting for Contributed Services: The FASB's Conceptual Confusion," *Financial Accountability & Management*, Vol.11, Issue 3, pp.241-258, 1995.
- Rohan, P., Jane B. Adams and Ronald J. Bossio, "FASB Special Report: Accounting for Contributed Services: Survey of Preparers and Users of Financial Statements for Not-for-Profit Organizations," 1989.
- Vargo, R., "A Nonprofit Sector Call to Arms: The Case of Accounting for Contributed Services," *Review of Business*, 1995.
- (ウェブサイト)
- Americares Foundation 年次報告書 (2012/10/17アクセス)
http://www.americares.org/assets/downloads/pdf/2011-americares_financials_shortform.pdf
- Bill and Melinda Gates Foundation 年次報告書 (2012/10/17アクセス)
<http://www.gatesfoundation.org/about/Documents/2010-trust-financial-statements.pdf>
- National Kidney Foundation 年次報告書 (2012/10/17アクセス)
http://www.kidney.org/about/pdf/NKF_Financials_2011.pdf
- Sickkids Foundation 年次報告書 (2012/10/17アクセス)
http://www.sickkidsfoundation.com/togive/downloads/SKF_Financials_1011.pdf