

使途等が指定された寄付金の取扱いに関する整理

[本資料は、「NPO 法人会計基準」における使途等が指定された寄付金の取扱いについて、国内の関連する会計基準および国際的な会計基準との比較・整理を行ったものである。]

[概要]

使途等が指定された寄付金に関する (1)負債計上するか否かの問題、(2)正味財産の部における計上区分の問題、(3)重要性の原則の適用の問題について、以下の基準を参照し、整理を行った。

- ・ NPO 法人会計基準
- ・ 公益法人会計基準
- ・ 独立行政法人会計基準、および同注解
- ・ 国立大学法人会計基準、および同注解
- ・ 米国会計基準(米国 FASB の発行する *Accounting Standards Codification*, および財務会計基準書第 116 号『受入れた寄付および提供した寄付に関する会計処理』(SFAS 116))
- ・ 英国実務勧告書 (Charity Commission の発行する *Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice : SORP*)

(1)使途等が指定された寄付金に関する責務の負債計上について

「NPO 法人会計基準」および「公益法人会計基準」、ならびに米国基準 (FASB-ASC) および英国の実務勧告書 (SORP) においては、使途等が指定された寄付金については受領時に、活動計算書において正味財産の増加として認識することとされている。他方、「独立行政法人会計基準」および「国立大学法人会計基準」においては、受領時には負債計上し、対応する費用発生時に負債から収益へ振替えることとしている。

①負債計上の根拠

「独立行政法人会計基準」(注 64) および「国立大学法人会計基準」(注 59)

- ・ 寄附金は、寄附者または法人側により使途が特定されることが想定されるため、寄附金を受領した法人は、通常、それを何らかの特定の事業のための支出に計画的に充てなければならないという責務を負っているものと考えられる。このため、あらかじめ使途が特定されて管理されている寄附金に関しては、その未使用額と同額の負債の存在を認め、受領した期の終了後も引き続き法人に留保することとしている。

②負債計上を行わないことの根拠

「NPO 法人会計基準」(「議論の経緯と結論の背景」42 項)

- ・ 負債方式は、会計上一般に認められている負債の定義の拡張を伴うこと、永久拘束の場合に永久的に負債に計上し続けることに疑問があること、受領時に活動計算書に表現されないという欠点があることなどから、難点がある。

米国会計基準 (SFAS 116, pars.64-68)

- ・ 寄付者によって課された制約のある資産（正味財産に計上）と条件付きの資産の譲渡（前受金として負債計上）との間に明確な線引きは不要であるとの意見もある。制約が満たされない場合には受領した資産は返還されるであろうから、制約のある資産の場合においても、制約を満たさない限りは、条件付きの資産の譲渡の場合と同様に前受金（負債）として計上すべきである、との意見である。
- ・ しかし、寄付者の制約は、資産を特定の用途に用いなければならないという受託責任に焦点を当てたものであり、「資産を用いて受益者にサービスを提供する」という法人のそもそもの受託責任の性質を変化させるものではない。さらに、かかる受託責任からは、金銭の支払義務等は生じない、すなわち法的債務または推定的債務は生じない。したがって、特定の用途に用いなければならないという責任は、負債の引受けとは、経済的にも、法的にも、大きく異なるものである。

同様に、英国 SORP においても、受領したものが寄付金であるか助成金・補助金であるかを問わず、条件付き（conditional）であるか否かが、負債計上するか否かの分岐点となっている（pars. 104-116）。

(2)正味財産の部における計上区分について

「NPO 法人会計基準」では、原則として正味財産の複数区分は行わないこととしている。他方、「公益法人会計基準」では、正味財産を指定正味財産と一般正味財産に区分し、用途等が指定された寄付金については、指定正味財産に計上することとされている。また、米国会計基準においては、公益法人会計基準における指定正味財産を、永久制約的正味財産と一時制約的正味財産の 2 つに区分し、寄付金の性格に応じて、いずれかに計上することとされている（ただし、活動計算書上は、制約・非制約の 2 区分）。さらに、英国 SORP では、基金（fund, 他の基準でいう正味財産）を、制約の有無・基金の維持の必要性の有無等によって計 5 種類に区分し、寄付金の性格に応じて適切な区分に計上することとされている。

①複数区分を行わないことの根拠

「NPO 法人会計基準」(「議論の経緯と結論の背景」(42 項))

- ・ 正味財産を複数に区分する方法は利用者にとって難解である。また、当該方法では、寄

付等の受入時には指定正味財産の増加、使用時には一般正味財産の増加となり、二重計上されているかのように見える。

②複数区分を行うことの根拠

米国会計基準 (SFAS 116, pars. 146-148)

- ・ 寄付者が課す制約から生じる、法人の活動に関する制限の性質および範囲に関する情報は、寄付者や法人の運営者が資源配分に関する意思決定を行うのに目的適格的である。さらに、寄付者等の資源提供者は、法人の正味財産の増加額のみならず、正味財産がどのように増加したか、またなぜ増加したかに関心がある。
- ・ 永久的制約に関する情報は、現在または近い将来においてサービスの提供にまたは債権者への支払いに充てられないであろう法人の正味財産がどの程度あるかを判断するのに有用である。非制約的正味財産および一時制約的正味財産に関する情報は、サービス（もしくは特定のサービス）の提供または債権者への支払いに資源を配分することに関する法人の能力およびかかる能力に関する制限を評価するのに有用である。

以上のように、正味財産の複数区分には、利用者の理解が困難であるという欠点がある一方で、より意思決定に有用な情報を提供できるという利点もある。

(3)重要性の原則の適用について

「NPO 法人会計基準」では、受入れた用途等が指定された寄付等の重要性が高い場合にのみ、指定正味財産に計上することとされている。他方、「公益法人会計基準」では、重要性が乏しい場合にのみ、一般正味財産に計上することができるとされている。

ここで、NPO 法人会計基準における「重要性」が、具体的にどのような重要性を指しているかが論点となる。

諸基準における重要性の定義についての記述をまとめると、つぎのとおりである。

「公益法人会計基準」(注1)

- ・ 金額の重要性、制約が課される期間の重要性、制約自体の重要性が問われている。

「独立行政法人会計基準」(第4)および「国立大学法人会計基準」(第4)

- ・ 金額的側面・質的側面の両面からの重要性を勘案し、かつ会計の見地からの判断に加え、法人の公共的性格に基づく判断も加味すべきであるとされる。

英国 SORP (Appendix 1, 42.1-5)

- ・ 情報の誤表示・省略が利用者の経済的意思決定（法人の受託責任の評価を含む）に影響

響を与えるであろう場合には、当該情報は重要であり、重要性のない情報は、他の情報の理解を妨げるのを防ぐために、除外される必要があるとされる。また、重要性は、質的側面と量的側面の両方を有するとされる。

以上の定義に照らせば、寄付金の取扱いにおける重要性の判断は、金額、制約される期間といった量的判断のみならず、寄付等のもつ性質の重要性、法人の事業活動の目的からみた重要性といった質的判断にも基づき、さらには法人の公共的性格も考慮して行われるべきであると考えられる。

[比較対照表]

用途等が指定された寄付金の取扱いに関して諸基準における規定を比較すると、つぎの表のとおりである。

	NPO 法人会計基準	公益法人会計基準	独法会計基準／ 国立大学会計基準	米国における規定 (FASB-ASC)	英国における規定 (SORP 2005)	備考
基本的な会計処理	受領時に収益として計上し、正味財産を増加	受領時に収益として計上し、正味財産を増加	受領時には負債計上し、用途に充てるための費用が発生した時点で負債から収益に振替	受領時に収益として計上し、正味財産を増加	受領時に収益として計上し、正味財産を増加	独法会計基準・国立大学会計基準以外は、すべて同様の処理である。
正味財産の区分	原則 1 区分。例外として、一般正味財産と指定正味財産の 2 区分	一般正味財産と指定正味財産の 2 区分。(ただし、基金を設定した場合には多区分。)	わが国企業会計基準と同様の区分	永久制約的正味財産、一時制約的正味財産、非制約的正味財産の 3 区分	①制約のない基金(一般基金および自己指定基金)、②制約のある収益的基金、③制約のある資本性のエンダウメント基金(費消可能基金および永久的基金)に区分	複数区分のある会計基準は、区分の設定において①制約があるか否か、②制約が永久的か否か、をメルクマールとしている。
正味財産における用途指定寄付の計上区分	原則として一般正味財産に計上。ただし、用途指定寄付が重要性の高いものである場合には指定正味財産の区分を設け、当該区分に計上できる	原則として指定正味財産に計上。ただし、用途指定寄付が重要性に乏しいものである場合には一般正味財産に計上できる。また、基金については、別途、区分して計上する。	/	用途指定寄付の性質に応じて、永久制約的正味財産または一時制約的正味財産に計上。	用途指定寄付の性質に応じて、収益的基金、費消可能基金、永久的基金のいずれかに計上	NPO 法人と公益法人は原則処理と例外処理が逆の関係になっている。また、米国・英国においては、用途指定寄付の性質に応じて、さらに複数に区分し計上することが求められている。

表示・開示事項	<p>[原則] ①使途指定寄付の金額、②制約解除による当期減少額、③返還義務のある助成金・補助金等の額を注記において開示</p> <p>[例外] ①使途指定寄付を、指定正味財産の部に計上、②指定正味財産の増減を活動計算書において表示、③制約が解除された場合には指定正味財産から一般正味財産へ振替、④当該振替額の内訳を注記において開示</p>	<p>[原則] NPO 法人会計基準の例外処理における表示・開示とおおむね同様である(ただし、正味財産の部において、指定正味財産・一般正味財産から基本財産・特定資産への充当額に関する内書きが求められている)。</p> <p>[例外] 一般正味財産の増加として処理(その他の表示・開示は原則処理と同様である)。</p>	(省略)	<p>・永久的制約または一時的制約の種々の種類の性質および金額に関する情報を、財務諸表上で表示または注記において開示。</p> <p>・さらに、法人自身が自発的に使途を指定した正味財産に関する情報を開示できる。</p> <p>・制約的利得・収益と非制約的利得・収益とを区別して表示。また、再分類(正味財産間の振替)についても、独立項目で表示</p>	<p>・制約を課されている基金の種類に関する開示、および制約に従って基金を用いるのに十分な資源を有しているかに関する情報の開示。</p> <p>・さらには、基金間の重要な振替(transfer)および自己指定の基金として配分した金額に関する開示。</p>	正味財産の区分の相違によって開示内容の差はあるが、(NPO 法人会計基準の例外処理と比較すれば) おおむね同様の水準の表示・開示が求められているといえる。
---------	--	--	------	--	---	---

[諸基準における規定の詳細]

以下は、諸会計基準における用途等が指定された寄付金の取り扱いに関する規定の詳細である。

1. わが国「NPO 法人会計基準」における会計処理

「NPO 法人会計基準」では、用途等が制約された寄付等について、つぎのような取り扱いが定められている（27 項および 30 項）。

寄付等によって受入れた資産で、寄付者等の意思により当該受入資産の用途等について制約が課されている場合には、当該事業年度の収益として計上するとともに、その用途ごとに受入金額、減少額および事業年度末の残高を注記する。

対象事業および実施期間が定められている助成金、補助金等で、当期に受取助成金又は受取補助金として活動計算書に計上したものは、用途等が指定された寄付金等に該当するので、その助成金や補助金ごとに受入金額、減少額及び事業年度末の残高を注記する。

さらに、「NPO 法人会計基準注解」においては、用途等が制約された寄付等の内訳について、つぎの事項に関する注記が求められている（「注解」21 項）。

- (1) 正味財産のうち用途等が制約された寄付金等の金額に対応する金額
- (2) 制約の解除による当期減少額（制約が解除された場合：資産の帳簿価額、減価償却を行った場合：減価償却額、災害等により消失した場合：資産の帳簿価額）
- (3) 返還義務のある助成金、補助金等について、受取助成金および受取補助金として計上した場合には、当該計上額

ただし、例外として、用途等が制約された寄付等で重要性が高い場合には、次のように処理することとされている（「注解」22 項）。

- (1) 貸借対照表の正味財産の部を、指定正味財産および一般正味財産に区分する
- (2) 活動計算書を、一般正味財産増減の部および指定正味財産増減の部に区分する
- (3) 用途等が制約された寄付等を受入れた場合には、当該受入資産の額を貸借対照表の指定正味財産の部に記載し、当期中に受入れた資産の額については活動計算書の指定正味財産増減の部に記載する
- (4) 制約が解除された場合には、当該解除部分に相当する額を指定正味財産から一般正味財産に振り替える
- (5) 上記振替額の内訳は財務諸表に注記する

なお、原則として注記方式を採用こととした根拠については、つぎの点が挙げられている（「議論の経緯と結論の背景」40-42 項）。

- ・ 正味財産を複数に区分する方法は利用者にとって難解であること。また、当該方法では、寄付等の受入時には指定正味財産の増加、使用時には一般正味財産の増加となり、二重

計上されているかのように見えること。

- ・ 負債方式は、会計上一般に認められている負債の定義の拡張を伴うこと、永久拘束の場合に永久的に負債に計上し続けることに疑問があること、受領時に活動計算書に表現されないという欠点があることなどから、難点があること。

2. わが国のその他の会計基準における会計処理

2.1. 公益法人会計基準

わが国の「公益法人会計基準」および「公益法人会計基準注解」においては、使途指定のある寄付金を受け入れた場合の取り扱いが、つぎのように定められている（注 6）。

寄付によって受け入れた資産で、寄付者等の意思により当該資産の使途について制約が課されている場合には、当該受け入れた資産の額を、貸借対照表上、指定正味財産の区分に記載するものとする。また、当期中に当該寄付によって受け入れた資産の額は、正味財産増減計算書における指定正味財産増減の部に記載するものとする。

ただし、例外として、重要性が乏しい場合には、つぎのように一般正味財産の増加とする処理が認められている（注 1(3)）。

寄付によって受け入れた金額に重要性が乏しい場合、寄付者等からの制約が課される期間に重要性が乏しい場合、又は寄付者等からの制約に重要性が乏しい場合には、当該寄付によって増加した正味財産を指定正味財産の増加額としないで、一般正味財産の増加額として処理することができる。

なお、正味財産の部においては、指定正味財産および一般正味財産のそれぞれについて、基本財産への充当額および特定資産への充当額の内書きが求められている（第 2 の 2）。また、正味財産は、通常 2 区分であるが、基金が設定されている場合には、基金、指定正味財産、および一般正味財産の 3 区分となる（注 5）。

2.2. 独立行政法人会計基準

わが国の「独立行政法人会計基準」および「独立行政法人会計基準注解」においては、使途指定のある寄附金を受領した場合の取り扱いが、つぎのように定められている（第 85 の 1(2)）。

寄附者がその使途を特定した場合又は寄附者が使途を特定していなくとも独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に使途を特定した場合において、寄附金を受領した時点では預かり寄附金として負債に計上し、当該使途に充てるための費用が発生した時点で当該費用に相当する額を預かり寄附金から収益に振り替えなければならない。

かかる負債計上の会計処理を採る理由については、つぎのように述べられている。（注 64）
独立行政法人においては、その性格上、様々な趣旨の寄附金を受けることが想定される。寄附金は、寄附者が独立行政法人の業務の実施を財産的に支援する目的で出せんするも

のであるが、寄附者があらかじめその用途を特定したり、あるいは独立行政法人の側で用途を示して計画的に管理支出することが想定され、独立行政法人が通常はこれを何らかの特定の事業のための支出に計画的に充てなければならないという責務を負っているものと考えられる。このため、受領した寄附金の会計的な性格として、あらかじめ用途が特定されて管理されている寄附金に関しては、その未使用額と同額の負債の存在を認め、受領した期の終了後も引き続き独立行政法人に留保することとしている。・・・(後略)

なお、重要性の原則の適用にあたっては、「取引および事象の金額的側面および質的側面の両面からの重要性を勘案」し、かつ「会計の見地からの判断に加え、独立行政法人の公共的性格に基づく判断も加味」しなければならないとされている(第4の1および2)。(用途指定のある寄附金の受領にかかる会計処理への重要性の原則の適用に関して、個別具体的な規定はない。)

2.3. 国立大学法人会計基準

わが国の「国立大学法人会計基準」および「国立大学法人会計基準注解」においては、「独立行政法人会計基準」および「同注解」と同様の理由で、受領した用途指定のある寄附金を受領時点においては負債計上し、費用が発生した時点で収益化する処理が定められている(第82の1(2)および注59)。なお、「国立大学法人会計基準」においては、「寄附金債務」という科目が用いられている(第82の1(2))。

重要性原則の適用に関しても、独立行政法人会計基準と同様の規定が存在している(第4の1および2)。

3. 米国における会計処理

米国においては、FASBの発行する *Accounting Standards Codification* (FASB-ASC) のなかに、NPO法人の会計処理に関する規定が存在している。

3.1. 受領した寄付の区分

受領した寄付の区分については、つぎのように定められている (pars. 958-605-45-3 through 45-7)。

- ・ 法人は、受領した寄付 (contributions) について、制約的支援 (restricted support) と非制約的支援 (unrestricted support) とに分けて報告しなければならない。さらに、法人は、受領した寄付を、永久 (permanent) 制約的寄付、一時 (temporary) 制約的寄付、および非制約的寄付に区分しなければならない。非制約的寄付は、非制約正味財産 (unrestricted net assets) を増加させる非制約的支援として報告しなければならない。
- ・ 制約的支援は、永久制約的正味財産または一時制約的正味財産を増加させる。当該資産

の用途に関する制約は、寄付者の明示的な要求（stipulation）から、または受領時の状況から、用途の制約に関する寄付者の意図が明らかな場合に生じる。制約のある寄付については、制約的支援として報告しなければならない。ただし、寄付者の意図する制約が当該資産を受領した期に満たされる寄付については、非制約的支援として報告することができる（その場合には、かかる会計方針を継続適用しかつ開示しなければならない）。

- ・ 将来の金銭等の受領に関する無条件の約束を結んだ場合には、かかる約束は、制約的支援として報告されなければならない（ただし、寄付者の明示的な要求から、または受領時の状況から、当期の活動のために用いてほしいという寄付者の意図が明らかである場合を除く）。

3.2. 貸借対照表における表示および注記

法人は、永久的制約または一時的制約の種々の種類の性質および金額に関する情報を、財務諸表上または注記において報告しなければならないとされている（pars. 958-210-45-9）。

さらに、それぞれの制約的正味財産について、つぎのような区分表示・開示が許容されている。（pars. 958-210-45-9 through 45-11）

永久制約的正味財産に関しては、その内訳項目または注記において、つぎの永久的制約を区別して表示ないし開示することができる。

- a. 特定の目的のために使用され、留保され、かつ売却してはならないという要求が付された資産（土地、美術品等）
- b. 恒久的な収益的資源の提供であるという要求のもとに寄贈された資産（恒久的な寄付基金設立の場合）

一時制約的正味財産に関しては、その内訳項目または注記において、つぎの一時的制約を区別して表示ないし開示することができる。

- a. 特定の事業活動に関する支援
- b. 特定の期間における投資
- c. 特定の将来期間における使用
- d. 固定資産の取得

（これらの制約は、「時間的制約（time restriction）」と「目的の制約（purpose restriction）」に分けられる。）

くわえて、自発的な制限（self-imposed limits）に関する情報（理事会決定によって非制約的正味財産の一部をエンダウメント（endowment）として指定した場合等）もまた、有用である。法人は、かかる自発的な制限に関する情報を、他と区別して表示・開示することができる。

3.3. 活動計算書における表示

法人は、受領した寄付について、制約的利得ないし収益（制約的支援）と非制約の利得

ないし収益(非制約の支援)とに分けて報告しなければならない(pars. 958-225-45-5 and 6)。

正味財産間の再分類(reclassification)は、独立した項目で表示しなければならない(par. 958-225-45-3)。再分類は、つぎの事象が発生した場合に起こる(par. 958-225-45-13)。

- a. 制約される目的を達成した場合
- b. 時間の経過または持分分割条項の受益者の死亡により、寄付者の意図した制約が解除(expire)された場合
- c. 以前に課された制約を寄付者が撤回した場合、または制約が判決により無効となった場合
- d. 寄付者が、他の非制約的正味財産に制約を課した場合

3.4. 結論の背景

FASB-ASCでは、上記の会計処理を採る根拠が示されていないため、旧基準である米国財務会計基準書第116号『受入れた寄付および提供した寄付に関する会計処理』(SFAS 116)の結論の根拠を参照した¹。

SFAS 116では、寄付者により制約を課された寄付を正味財産として計上することとした背景について、つぎのように述べられている(pars. 64-68)。

- ・ 公開草案へのコメントのなかには、寄付者によって課された制約のある資産(正味財産に計上)と条件(condition)付きの資産の譲渡(返済義務のある前受金(a refundable advance)として負債に計上)との間に明確な線引きは不要であるとの意見もあった。制約が満たされない場合には受領した資産は返還されるであろうから、制約のある資産の場合においても、制約を満たさない限りは、条件付きの資産の譲渡の場合と同様に前受金(負債)として計上すべきである、との意見である。
- ・ また、制約付きの資産の譲渡はサービス提供に関する前受金に類似する性格を有するものであるから、繰延収益(負債)を計上すべきであるとの意見もあった。
- ・ さらに、制約のある資産を受領した場合には条件付きの資産の受領の場合と同様に前受金(負債)を計上すべきであるが、受領した資産を計上するのは、制約または条件が満たされるであろう蓋然性がある(probable)場合に限るべき、との意見もあった。
- ・ これらに対して、審議会は、つぎのように結論付けた。
 - (i) 制約のある寄付を資産としていつ認識するかを決定するために、制約が満たされる蓋然性に関する判断を継続的に要求することは、必要でもなければ実務的でもない。
 - (ii) 寄付者の制約は、資産を特定の用途に用いなければならないという受託責任(fiduciary responsibility)に焦点を当てたものであり、「資産を用いて受益者にサービスを提供する」という法人のそもそもの受託責任の性質を変化させるものではない。さらに、かかる受託責任からは、金銭の支払義務等は生じず、法的(equitable)債務または推定的(constructive)債務を生じさせるものではない。したがって、特

¹ 旧基準から新基準への移行時において、受領した寄付の取り扱いに関する規定は変わっていない。

定の使途に用いなければならないという責任は、債権者の請求権を伴う負債の引受けとは、経済的にも、法的にも、大きく異なるものである。

さらに、SFAS 116 では、正味財産を永久的制約、一時的制約、非制約の 3 つに区分することとした理由が、つぎのように述べられている (pars. 146-148)。

- ・ 寄付者が課す制約から生じる (法人の活動に関する) 制限の性質および範囲に関する情報は、寄付者その他の財務諸表利用者および法人の運営者が資源配分に関する意思決定を行うのに目的適合的である。さらに、寄付者、債権者その他の資源提供者は、法人の正味財産の増加額 (減少額) のみならず、正味財産がどのように増加 (減少) したか、またなぜ増加 (減少) したかに関心がある。
- ・ 永久的制約に関する情報は、現在または近い将来においてサービスの提供にまたは債権者への支払いに充てられないであろう法人の正味財産がどの程度あるかを判断するのに有用である。非制約的正味財産および一時制約的正味財産に関する情報は、サービス (もしくは特定のサービス) の提供または債権者への支払いに資源を配分することに関する法人の能力および制限を評価するのに有用である。
- ・ そのため、審議会は、永久制約的正味財産を増加させる寄付、一時制約的正味財産を増加させる寄付、非制約的正味財産を増加させる寄付を区別すべきであると結論付けた。

4. 英国における会計処理

英国では、Charity Commission から 1988 年に発行され 2005 年に改訂された実務勧告書である *Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice (SORP 2005)* において、チャリティのための会計処理が規定されている。

ここでは、制限の課された寄付および助成金の認識について、他の収益的資源と同様に処理 (すなわち、受領時に収益計上) することとされている (par. 116)。なお、SORP 2005 では、基金の区分が特徴的であるため、以下では、基金の区分について詳述する。

4.1. 基金の区分

SORP 2005 では、受入れた基金 (funds) に関して、つぎのように述べられている (par. 65)。

財務諸表は、主たる基金を、とくに、制約のない収益的基金 (unrestricted income funds)、制約のある収益的基金およびエンダウメント基金 (endowment funds) から区別して報告しなければならない。財務活動計算書のコラム様式は、かかる区別の達成に資するよう設計されている。

かかる基金の区分は、つぎのとおりである (pars. 67-70)。

(i) 制約のない収益的基金

- ・ 制約のない基金とは、チャリティのいかなる目的にも使用できる、一般目的で保有す

る基金である。

- ・ チャリティの保有する制約のない基金の一部を将来の特定目的に使用するものとして割当てることができる。それらは、「自己指定 (designated) 基金」として、チャリティの保有する制約のない基金の一部として会計処理されなければならない。

(ii) 制約のある基金

- ・ 特定目的にのみ使用可能な基金は、制約のある基金であり、他の基金とは区別して会計処理されなければならない。制約は、収益または資本（あるいはその両方）の用途に対して適用される。

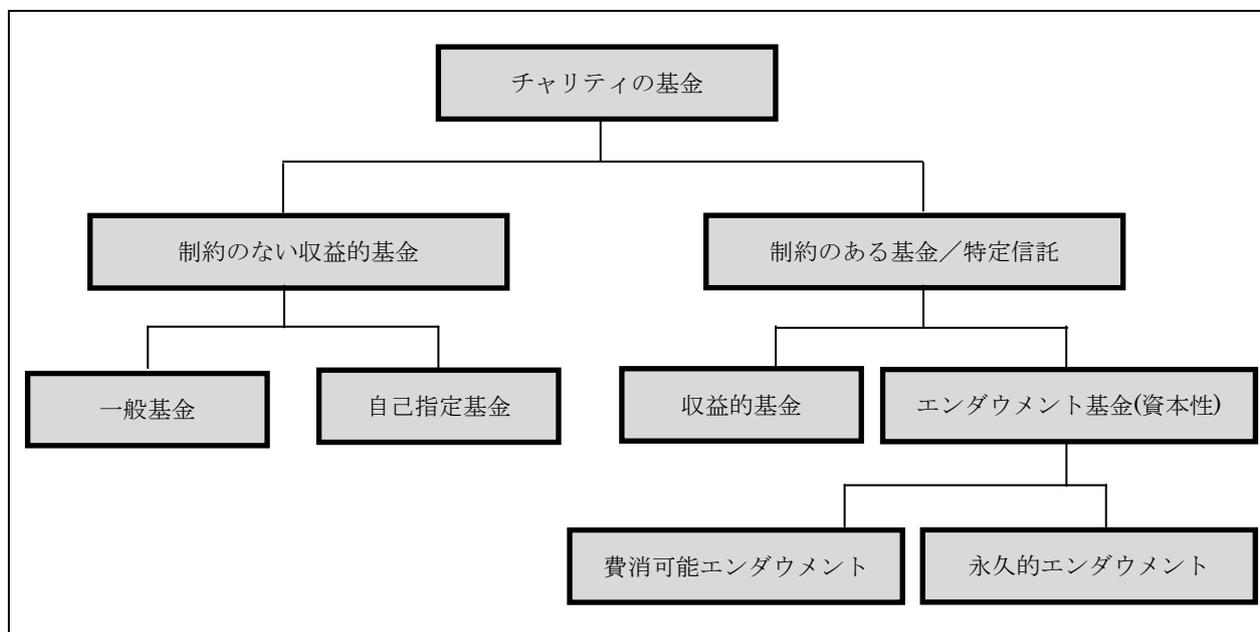
(iii) エンダウメント基金

- ・ 制約のある基金の1つの形態として、「エンダウメント (endowment)」がある。エンダウメント基金は、資本性の基金としてチャリティの便益のために留保される。永久的に基金の全額を維持する必要があるものは、永久的 (permanent) エンダウメントと呼ばれ、かかる基金は、通常、収益的基金のように用いることはできない。

エンダウメント基金のうち、その一部を収益的基金に転換することが可能な基金は、費消可能 (expendable) エンダウメントと呼ばれる。

これらの基金の区分を図で示すと、つぎの図表のとおりである。

図表 チャリティの基金の種類



(SORP 2005, 11 に基づき作成)

さらに、注記において、制約を課されている基金の種類に関する開示、および制約に従って基金を用いるのに十分な資源を有しているかに関する情報（たとえば、近い将来費消

されることが予定されている基金であれば、流動資産を保有しているか) の開示が求められる。また、基金間の重要な振替 (transfer) および指定基金として配分した金額に関しては、その開示が求められている。(par. 75)

4.2. 重要性の定義

また、SORP 2005 では、重要性 (materiality) の定義についても触れられている (Appendix 1, 42.1-5)。

- ・ 重要性とは、特定の財務諸表において示される情報に関する最終的なテストである。ある項目に関する情報の誤表示または省略が利用者の経済的意思決定に影響を与えるであろうと合理的に予想される場合には、当該情報は重要である。重要性のない情報は、他の情報の理解を妨げるのを防ぐために、除外される必要があるだろう。
- ・ 情報が重要か否かは、項目の規模および性質に左右される。重要性は、質的側面と量的側面の両方を有するため、一般における数理的判断は適わない。

[参考文献]

- Charity Commission. 2005. *Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice*. London, U.K.: Charity Commission.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1993. *Accounting for Contribution Received and Contribution Made*. Statement of Financial Accounting Standards No. 116. Norwalk, CT: FASB.
- . 2011. *Accounting Standards Codification*. Norwalk, CT: FASB.