

英国財務報告制度の再編成と非営利組織体会計

古 庄 修

1. はじめに

国際会計基準（IFRS）の適用の在り方をめぐってわが国はいかなる会計制度を設計すべきか、これまで様々な議論が展開されてきたが、その態度は必ずしも定まっていない。

2011年6月の金融担当大臣の談話¹⁾を受けて、企業会計審議会は同年7月に「中間的論点整理」を公表した。「中間的論点整理」は、「今後とも国際的な情勢等を踏まえ、会計基準の国際的な調和に向けた努力を継続していく必要がある」として、会計基準の国際統合に対して主体的に取り組み、任意適用の事例の積み上げを図りながら、わが国に最も相応しいIFRSの適用の在り方を検討すべき旨を表明した。また、「連単分離」（主として情報提供機能を果たす連結財務諸表と、利害調整機能を果たすとする単体財務諸表の役割を区別して、同一の会計基準を適用しない）を目指すことが現実的であることを示唆し、特に中小企業の会計については、IFRSの影響を受けないようにするというこれまでの方針の継続が妥当であるとしている。

あくまでも中小企業への対応が会計基準の国際統合の前提であることが確認されているが²⁾、しかし現在まで、わが国の会計制度においてIFRSの適用の是非ならびに対象となる企業の範囲等については必ずしも結論が出ておらず、論点の整理にとどまっていることも事実である。その意味で、IFRSの適用をめぐるわが国の制度改革の行方は未だ不透明であり、重大なマクロ会計政策上の課題が残されていると言えるであろう。

この点について、2005年に上場企業の連結財務諸表にIFRSの強制適用を決定した英国においても、英国会社法上の会計基準としてIFRSを認めるのか、英国における一般に認められた会計原則（UK GAAPという）に係るIFRSの国内化の影響を踏まえて検討し、国内基準の簡素化の観点も加味した財務報告制度の再編成を意図する議論が続けられている。

IFRSの適用の在り方は、各国の社会経済環境に基づく制度化の経路に依存することを認識する必要があるが、本稿は、いま大きな転換期にある英国の財務報告制度の動向に注目することにより、わが国における会計基準の国際統合への対応の行方を相対化して捉えることを意図する。

さらに、本稿が注目するもうひとつの論点は、英国の財務報告制度の再編成においては、非営利組織体（以下、英国における総称として、公益目的組織体（Public Benefit Entities, PBE）という）の会計の位置づけが絶えず議論の焦点とされてきたことにある。

ここにPBEとは、公益目的を有する組織体に対して財務的報酬を得ることなく資金や資源を提供する支援者が存在し、当該支援を受けて公衆、地域社会、または社会的便益のために財やサービスを提供し、特定の余剰が生じた場合でもあくまでも当該目的のために消費する組織体であると定義される³⁾。

以下では、英国のPBEの会計は、財務報告制度の再編成をめぐる諸課題とともに絶えずIFRSの適用問題と向き合ってきたことを指摘し、英国における議論の経緯と到達点を概観したうえで、わ

が国における非営利組織体の会計基準の統一問題に追加的な視点を示したい。

2. 将来の財務報告制度の枠組み

—英国における IFRS の国内化の経路—

英国では、従前より EU 域内の上場企業に適用される EU 版 IFRS、英国の会計基準設定主体である会計基準審議会 (ASB) がこれまで国内基準として設定してきた財務報告基準 (FRS)、さらに ASB が小規模企業向けに設定した財務報告基準 (FRSSE)⁴⁾ がそれぞれ適用されてきた。

ASB はこれまで民間部門と公的部門に共通する会計基準の設定に関与してきたが、英国の財務報告制度の将来に劇的な変化をもたらすとされる今般の ASB の一連の提案は、2009 年 8 月に公表された諮問文書 (Consultation Paper) 「政策提案：UK GAAP の将来」 (Policy Proposal: The Future of UK GAAP) を出発点とする。

その後、2010 年 10 月に公開草案 (FREDs) 「英国およびアイルランド共和国における財務報告の将来」 (The Future of Financial Reporting in the UK and Republic of Ireland) が公表され、FRED 第 43 号「財務報告要求の適用」 (Application of Financial Reporting Requirements)、FRED 第 44 号「中規模企業向け財務報告基準 (FRSME)」 (Financial Reporting Standard for Medium-sized Entities)、および FRED 第 45 号「公益目的組織体向け財務報告基準 (FRSPBE)」 (Financial Reporting Standard for Public Benefit Entities) の各提案が示された。

2012 年 1 月には、当該公開草案に対するコメントを踏まえて、2010 年公開草案は再構成されて、FRED 第 46 号 (FRS 第 100 号 (案)) 「財務報告要求の適用」 (Application of Financial Reporting Requirements)、FRED 第 47 号 (FRS 第 101 号 (案)) 「開示減免の枠組み」 (Reduced Disclosures Framework)、および FRED 第 48 号 (FRS 第 102 号 (案)) 「英国およびアイルランド共和国において適用可能な財務報告基準」 (The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic

of Ireland) が、改訂公開草案として公表されている。

すなわち、FRED 第 46 号 (FRS 第 100 号 (案)) は、適用可能な財務報告要求を規定することにより財務報告の枠組みを決定する際の指針となる。FRED 第 47 号 (FRS 第 101 号 (案)) は完全版 EU-IFRS に準拠する企業に適用されるが、開示の減免による恩恵を明示しており、主に子会社に対して完全版 EU-IFRS の認識および測定基準を適用する、あるいは FRED 第 48 号 (FRS 第 102 号 (案)) を適用する際の開示減免について規定する。FRED 第 48 号 (FRS 第 102 号 (案)) は、後述のように主として中規模企業向けに広く UK GAAP を IFRS と統合していくことを意図しており、同時にその変更により UK GAAP のボリュームは現在の 2,500 頁から 250 頁にまで削減されるという。

本改訂公開草案は、階層制 (tier system) を基礎として、適用される財務報告基準を区別するアプローチが採用されている。すなわち、上場企業、小規模企業向け財務報告基準、およびこれらの企業に該当しない中規模企業に適用する財務報告基準が区別されることになる。特に、上場企業および小規模企業以外の、中規模企業に適用する財務報告基準について、IFRS との緊密な関係を確保するため、国際会計基準審議会 (IASB) が設定した中小規模企業向け財務報告基準 (IFRS for Small and Medium sized Entities、以下、IFRS for SME という)⁵⁾ を基礎としている点に注目すべきである。

英国版 IFRS for SME は、FRED 第 48 号 (FRS 第 102 号 (案)) として提案された。このことは、現在の英国 GAAP を簡素化するアプローチを基調とするものであり、UK GAAP の中核を英国版 IFRS for SMEs に転換することが大変肯定的に受け止められてきた結果であるといえるであろう。

より具体的に説明すれば、FRED 第 46 号 (FRS 第 100 号 (案)) において提案されているように (図 1 および図 2 を参照)、英国における将来の財務報告制度として構想されている枠組みは、大きく 3 つに区分される。すなわち、第一に、法令ま

たは規制により EU 版 IFRS の適用が求められる企業には、完全な EU 版 IFRS の適用が強制されることになる。第二に、適格企業として小規模企業⁶⁾に該当する企業には、すでに英国に存在する小規模企業向け財務報告基準 (FRSSE) が適用される。そして第三に、これらに該当しないその他の中規模企業に対しては、FRED 第 48 号 (FRS 第 102 号 (案)) を適用しうる。

この場合、当該その他の中規模企業は、完全な EU 版 IFRS を適用することも、開示の一部が免除された EU 版 IFRS を適用することも可能となる。すなわち、適用しうる財務報告基準については、より上位の基準を選択することが認められている。

このように英国においては、特に中規模企業に適用する会計基準を、完全版 EU-IFRS が適用される企業、および FRSSE が適用される小規模企業と基本的に区別したうえで、IFRS for SMEs を基礎として、これに調整を加えたうえで自国の基準とする FRS 第 102 号 (案) の設定を目指している。

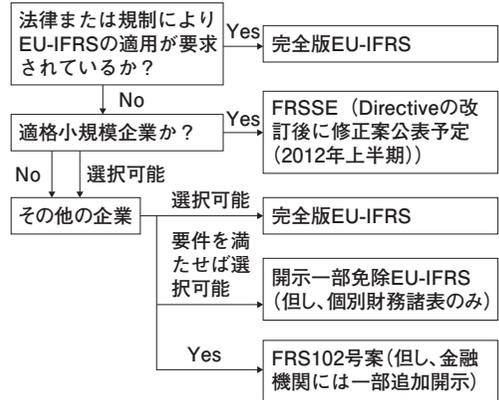
また、ASB は、FRS 第 47 号 (FRS 第 101 号 (案)) 「開示減免の枠組み」に基づき、金融機関以外の適格企業⁷⁾には IFRS 開示規定の免除を個別財務諸表において容認している。金融機関 (銀行、保険会社、投資信託等) に該当する適格企業は、その個別財務諸表上で、IFRS 第 7 号「金融商品：開

図 1. 英国において提案されている将来の財務報告制度の枠組み

財務報告制度	適用対象	適用例
EU 版 IFRS	・法規に基づく適用企業 ・その他の企業の任意適用	・EU 上場企業および AIM 上場企業の連結財務諸表
FRS 第 102 号	・大規模および中規模企業	・上場企業グループの親会社および子会社 ・大規模および中規模私会社
FRSSE	・適格小規模企業	・小規模私会社

出所) KPMG, *Future of UK GAAP: Revised Proposals to Improve Financial Reporting in the UK*, February 2012, p.2.

図 2. 適用対象企業と適用可能な会計基準の関係



出所) KPMG 「Future of UK GAAP —英国会計基準改定案の最新動向—」【Business Alert Global Japanese Practice】第 108 号, 2012 年 4 月, p.2. を一部修正。

示」(Financial Instruments : Disclosure) および IFRS 第 13 号「公正価値測定」(Fair Value Measurements) 以外の開示規定が免除される。

3. 財務報告基準の設定と公益目的組織体の会計の位置づけ

3.1 階層制導入のてん末

このような階層制に基づいて適用しうる財務報告基準を区分する考え方は、諮問文書の公表当時から現在まで一貫しているが、その区分の方法については変容してきた。すなわち、諮問文書の段階では、必ずしも企業の規模によらず、「公的説明責任」(public accountability) といういわば質的な基準に基づいて区分する方法が採られてきた。

ここに公的説明責任は IFRS における場合と同様の概念として規定されている⁸⁾。したがって、当初の政策提案では、第 1 層は公的説明責任があると推定される企業に対して、完全版 EU-IFRS が適用される点で、2012 年改訂公開草案が示した範囲よりも広い。他方で、第 3 層は公的説明責任のない小規模企業を対象として、FRSSE が適用されることになり、したがって第 2 層は、主として中規模企業から成る公的説明責任のない企業および公的説明責任のある小規模企業を対象とするものとされた。

尚、2010年公開草案の段階では、中小企業版IFRSたるIFRS for SMEを英国版として導入するFRSMEの適用が意図された。英国において前述の諮問文書が2009年7月のIFRS for SMEの発効直後に公表されたことに照らせば、IFRS for SMEを基礎として英国GAAPを形成することに当初から狙いがあったといえるであろう。

しかし、2012年改訂公開草案の段階では公的説明の概念は除外されており、自発的な選択の余地が残されてはいるが、現在の法規制に基づく要求を超えて完全版EU-IFRSの適用が拡張されることはなくなった。また、2012年改訂公開草案においてFRSMEの名称は用いられていない。

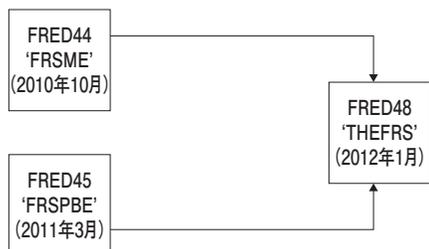
3.2 公益目的組織体向け財務報告基準の到達点

2012年改訂公開草案におけるFRED第48号(FRS第102号(案))とIFRS for SMEは多くの点で共通しているが、IFRS for SMEでは容認されていない会計処理を含むため、現行の英国GAAPに基づく選択を容認する規定も含んでいる。

この点について、FRED第48号(FRS第102号(案))は、2010年公開草案におけるFRED第44号「中規模企業向け財務報告基準」とFRED第45号「公益目的組織体向け財務報告基準」を統合し、再構成している点を指摘すべきであろう(図3を参照)。

すなわち、英国の財務報告制度の将来をめぐる論議においては、絶えず企業会計と一体となって

図3. FRED第44号およびFRED第45号の統合によるFRS第102号(案)の形成



出所) BDO, *Generally Accepted Accounting Principles and Not-For-Profit Entities*, March 2012, p.2.

PBEの会計の在り方が問題とされてきたことを認識する必要がある。

この点について、例えば、諮問文書における階層制を前提として財務報告基準の適用を厳密に行うのであれば、公的説明責任を有するPBEが当然に存在することになり、その場合には完全版EU-IFRSの適用が求められることになると考えられる。

しかし、言うまでもなく、IFRS自体は、その設定時からPBEに対する適用を考慮するものではない⁹⁾。したがって、自国基準としてIFRSを積極的に導入しようとする英国の財務報告制度において、PBEに対するIFRSの適用の在り方は当初から重要な課題であった。

PBE、とりわけその典型的な組織体としてのチャリティ(charity)の当該財務報告制度の枠組みにおける位置づけについては、例えば以下のような問題が提起されてきた¹⁰⁾。

第一に、多くの場合、チャリティは小規模企業向け財務報告基準のFRSSEに従うことが望ましいと考えられるが、チャリティに適合しうるFRSSEの調整は可能であるのか。

第二に、中規模企業向け財務報告基準(2010年公開草案の段階ではFRSME)の特定の側面は、PBEには適合しない。例えば、有形固定資産の再評価、借入費用の資産化等はIFRS for SMEでは容認されないが、英国会社法が基礎とする国内基準においては許容される。このような調整問題は、チャリティに適用すべき財務報告基準をめぐって階層間の選択を行うチャリティの能力やインセンティブについて考慮する必要性を喚起する。このことはPBEが属する部門内の首尾一貫性に照らして望ましいといえるか。

第三に、いくつかのチャリティは公的説明責任を有すると定義に当てはまるか必ずしも明確ではなかったが、前述のようにもし合致するのであれば、完全版EU-IFRSに従うことになるのか。この点について、会社法は、完全版IFRSに従うことを禁じており、制度設計に際して、追加的な

問題を提起することになる。

2010年公開草案の段階では、中規模企業向け財務報告基準に単純には網羅されないPBE独自の会計に係る重要領域を明示するために、ASBはFRED第45号として「公益目的組織体向け財務報告基準」(FRS for PBE)の設定を予定していた¹¹⁾。その意味で、FRED第45号はPBEに適用される先駆的な基準であったといえる。だが、これはあくまでも中規模企業向け財務報告基準を補足する追加的な基準であって、PBE向けの財務報告基準を優先して適用することはないとの確認も行われている。

ASBは、PBEの会計をいかに位置づけるかという論点について、その諮問文書のなかで次の方法を選択肢として例示した(paras.3.12-3.13)。

- ① PBEと中規模企業向けの財務報告基準はその解釈について類似性があることから、基本原則を網羅するが、特定の要求は含まない概念フレームワークをPBE向けに設定する
- ② PBEに対して異なる会計処理が要求される場合に、PBE向け財務報告基準を設定する
- ③例えば寄附、ファンド会計あるいは主要財務諸表の表示等について、他から独立したPBE向け財務報告基準を設定する
- ④英国GAAPの補足的なテキストとして、PBE向けに独立した説明または注釈等を追加する

PBE向け財務報告基準の意義を認めて別途追加的に基準設定を行うとしても、当該組織体に特有の異なる会計基準を適用すべき個所を規定して、一般的な基準に対する補則とする方法や、あるいは当該組織体向けに単独の財務報告基準を設定する方法等がある。諮問文書においては、このうち②の提案を展開することを決定し、PBE向けの基準を前述のように2010年公開草案におけるFRED第45号「公益目的組織体向け財務報告基準」として公表した。

しかし、2012年改訂公開草案の段階では、2010年公開草案におけるFRED第44号「中規模企業向け財務報告基準」とFRED第45号を統合

し、再構成したFRED第48号(FRS第102号(案))を公表したことは既述のとおりである。ここでは、中規模企業向け財務報告基準はあくまでも単一の会計基準として、PBEを含めたすべての組織体に適用しうるものであるべきとの考え方が踏襲されている。他方で、PBEに係る会計問題のなかには営利企業にも適用しうるものが含まれることから、別途独立した基準の設定は選択されず、補足的な基準が単独の財務報告基準(FRS)のなかに組み込まれることとなった。

尚、FRED第48号(FRS第102号(案))は、主としてPBEに対する以下の諸問題に対する要求を網羅している。

- ①譲渡的条件貸付
- ②公正価値以下での組織体の結合に係る専門家向け指針
- ③社会的便益の提供のために保有する資産の分類
- ④サービス・ポテンシャルのために保有する資産の評価
- ⑤社会的便益またはサービス・ポテンシャルの提供のために保有する資産の減損
- ⑥ファンディング・コミットメント
- ⑦非交換取引からの資源収入
- ⑧歴史的遺産

このようにPBE向け財務報告基準は、FRED第48号(FRS第102号(案))のなかに組み込まれている。

4. 結びにかえて

本稿は、現在展開されている英国の財務報告制度の再編成をめぐる議論を取り上げ、そのなかで非営利組織体の会計が絶えずIFRSの適用問題と向き合いながら、企業会計との共通化を指向してきたことを概観し、その意義を検討してきた。

英国においては、当初の階層制による財務報告制度の設計に修正が加えられ、FRED第46号(FRS第100号(案))に基づく新たな財務報告制度の枠組みに従い、将来的に①完全版EU-IFRSの適用、②開示減免を伴う完全版のEU-IFRSの

適用, ③ FRED 第48号 (FRS 第102号 (案)) に基づく中規模企業向け財務報告基準の適用, ④開示減免を伴う FRED 第48号 (FRS 第102号 (案)) の適用, および⑤小規模企業向けの FRSE の適用, に区分されることになると考えられる。

すでに上場企業の連結財務諸表に IFRS の適用を強制している英国においても, 会社法上の会計基準として IFRS を適用するのか, またその方法について—英国では IFRS for SME の国内基準化により IFRS との統合を指向している—議論が続けられている。すなわち, 今般の英国における将来の財務報告に係る制度設計の主眼は, IFRS と UK GAAP がいわばダブル・スタンダードとして財務報告制度に併存することを回避し, むしろ IFRS の積極的な受容を前提として, IFRS for SME に調整を加えて UK GAAP を再編成することにあるといえる。

英国の財務報告制度においては, 前述の適用区分を基礎として, 将来的には完全版 EU-IFRS あるいは FRSE がそれぞれ適用されるとともに, IFRS を簡素化した IFRS for SME に UK GAAP が転換していくことが意図されている。その場合, ASB は引き続き英国の会計基準設定主体として UK GAAP を形成する権限を確保しつつ, 国内にあっては英国版 IFRS for SME を IFRS との対応において維持・管理する役割を担い続けることになるであろう。

また, ASB のもうひとつの重要な狙いは, FRED 第48号 (FRS 第102号 (案)) により UK GAAP を単一の財務報告基準として集約したうえで, チャリティを含む PBE に適用される基準を再構築するために, これを基礎とすることを意図している点にある¹²⁾。

このような議論のなかで, 非営利組織体の会計も網羅した FRED 第48号 (FRS 第102号 (案)) の公表に至る経緯と到達点は, IFRS を基礎とした枠組みと PBE の会計には親和性があるのかという疑問だけでなく, あらためてわが国における非営利組織体の会計基準の統一問題にも追加的な

課題を提起していると思われる。

わが国においては, 各非営利法人の所轄官庁ごとに異なる会計基準等の設定が行われてきたが, これに対して財務諸表の表示上の相違点等を克服し, 財務諸表の比較可能性を高めて財務諸表利用者の理解可能性を確保するために, 省庁横断的な会計基準を設定する必要性が以前から主張されてきた。他方で, 各非営利法人に求められる会計の制度的枠組みに相違があるのには理由があり, 拙速な統一化に否定的な見解もある¹³⁾。

英国の先行事例は, 非営利組織体の会計基準の統一問題が, 会計技術的な問題に矮小化されることなく, IFRS の導入に直面する財務報告制度全体の枠組みを構想するなかで提起されてきたことを明示している。その際, わが国の非営利法人の会計と企業会計との制度上の関係をどのように捉えるのか, その位置づけを明確化することや, 英国に倣えば, 法人の規模等に基づく適用基準の軽減化, あるいは非営利法人に横断的に共通する特有の会計処理に係る原則および追加的な指針を設定する等の基準の論理構成や, 議論のベースとなる法人会計基準の選択等のより詳細な議論が必要となるであろう。

わが国においては直接的に IFRS の適用問題が喫緊の課題として突きつけられてはいないとしても, 企業会計制度における IFRS とわが国の国内基準の共通化作業を通じて, 結果的に非営利組織体の会計の枠組みのなかで旧来の会計処理基準の改訂や新設が行われてきた事実を直視するならば, IFRS の国内化をめぐる動向には決して無関心ではいられないであろう。

今後, 英国における議論の決着を睨みながら¹⁴⁾, わが国の財務報告制度改革に向けたインプリケーションを改めて論じたい。

(日本大学経済学部教授)

注

- 1) 2009年6月に企業会計審議会による「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書

(中間報告)」の公表後、会計基準の国際統合(コンバージェンス)をめぐる国内外の情勢の変化を受けて、金融担当大臣は、2015年3月期には国際会計基準(IFRS)の強制適用は行わないこと、また仮に今後強制適用を行った場合でも5年から7年の適用に至る準備期間を設定する旨の談話を発表した。結果として、わが国の上場企業には、当面、日本基準、米国基準ならびにIFRSに基づく財務諸表の作成・開示の選択が許容されることになる。

- 2) わが国においては、IFRSの影響を受けることのない、中小企業の実態に応じた会計ルールとして、2005年8月に日本税理士会連合会等の民間4団体から公表された「中小企業の会計に関する指針」と、2011年2月に金融庁と中小企業庁が共同事務局となった検討会から公表された「中小企業の会計に関する基本要領」が併存している。この点については、以下を参照。万代勝信「『中小会計要領』と『中小会計指針』の棲み分けの必要性」『企業会計』第64巻・第10号、2012年10月、32-39頁。

また、英国における中小企業会計の制度化については、以下を参照。河崎照行「英国の会計制度改革と『中小企業版IFRS』」『会計・監査ジャーナル』第669号、2011年4月、137-142頁。

- 3) 公益目的組織体の定義によれば、英国のチャリティ(charity)をはじめ、出資型の非営利法人であるコミュニティ利益会社(CIC)、住宅購入組合、高等教育機関等が含まれる。出資者に対して経済的便益を提供することが主な目的ではない相互保険会社、共済組合、その他の相互協同組合の場合、出資額に応じて比例的に配当または経済的便益を直接分配する組織体であれば、当該定義には合致しないと考えられる。
- 4) FRSSEの解説については、以下を参照。河崎照行「英国会社法の改革と中小会社会計基準(FRSSE)のゆくえ」『税経通信』第58巻・第15号、2003年12月、27-34頁。
- 5) 金融機関には一部追加開示が求められる。

- 6) 小規模企業(小会社)とは、売上高£6.5百万以下、総資産£3.26百万以下、平均従業員数50人以下の3要件のうち、2要件以上を満たす企業をいう。
- 7) ここに適格企業とは、連結財務諸表を作成するグループに含まれる最終親会社および連結対象子会社を意味する。開示免除規定は、連結財務諸表には適用されない。免除規定の概要については、以下を参照。KPMG「Future of UK GAAP—英国会計基準改定案の最新動向—」『Business Alert Global Japanese Practice』第108号、2012年4月、3頁。
- 8) 公的説明責任を有する企業には、上場企業だけでなく、金融機関のような通常のビジネスの一部として受託者の立場から資産を保有する当該他の企業も含まれる。IFRSにおける公的説明責任の推定に係る指標については、河崎照行、前掲論文、141-142頁を参照。
- 9) 英国においては、中央政府の公会計に対して、UK GAAPに代えて「政府財務報告マニュアル」(Government Financial Reporting Manual)によりIFRSが適用されている。その概要については、例えば以下を参照。斉野純子「イギリスにおけるIFRS教育」柴健次編著『IFRS教育の基礎研究』創世社、2012年、46-47頁。
- 10) CFG, Briefing Paper on FRS 101 and FRS 102, *The Latest for Charities on the Future of Accounting*, 30 March 2012, p.1.
- 11) FRED第45号においては、注記において財務諸表がFRSPBEに従って作成されていることを表明しなければならないとされていた(para.1.5)。FRED第45号は、最大の問題のひとつに寄贈された財の取扱いがあるとして、当該財を公正価値で評価することを求めている。FRED第45号のなかで、ASBは実務上のインプリケーションを考慮し、以下を要求していた。
- PBE34B.2 資源は収入資源の公正価値が信頼性をもって測定できる場合にのみ認識されるべきである。

PBE34B.3 受領した資源を財務諸表に認識すべきかを決定する際には、重要性の原則および費用と便益が考慮されるべきである。

PBE34B.4 非交換取引による資源を認識できない場合、収入はその資源が販売または流通・分配された期間において認識される。最も一般的な事例として、再販売のために寄贈された大量の価値の低い中古品が挙げられる。

FRED 第48号 (FRS 第102号 (案)) に引き継がれた認識・測定原則をめぐる諸問題については、当該案の最終基準化後に、機会を改めて検討したい。

- 12) 詳細については別の機会に譲るが、英国版 IFRS for SME には非営利組織体に係る最小限の諸原則および会計処理だけが示唆されるため、例えば、チャリティにおける財務活動計算書等の主要財務諸表の様式の相違、ファンド会計の採用と資金に係る用途制限の概念等々について営利企業の場合との相違がある。また、あくまでも財務報告基準として、現在の理事者報告書 (Trustees' Report) に網羅されているようなガバナンス、公益目的、有効性およびインパクトの評価等のナラティブ報告については規定していない。チャリティの実務勧告書 (SORP) はチャリティ会計の実務上の指針であり、当然ながら FRS と対立する指針を公表することはできないので、仮に FRED 自体に不備や矛盾があれば、SORP が指針として機能しなくなることも考えられる。今後、FRED 第48号 (FRS 第102号 (案))

に基づく最終基準化後に SORP の設定との関係が重要な課題となるであろう。

- 13) 以下では、所轄庁ごとに異なる会計基準を設定することは非効率であり、省庁横断的な統一基準の設定の必要性が提唱されている。石井和敏「非営利・公会計基準及び公監査基準の設定について」『税経通信』2010年6月、184-191頁。統一会計基準に係る問題にも言及した最近の理論研究として、以下を参照。藤井秀樹「非営利法人における会計基準統一化の可能性」『非営利法人研究学会誌』第12号、2010年7月、23-35頁。齋藤真哉「非営利組織体会計の現状と課題」『会計』第179巻・第4号、2011年4月、7-8頁。

- 14) 本稿脱稿後の2012年11月に英国財務報告評議会 (FRC) は、新基準として FRS 第100号「財務報告要求の適用」(Application of Financial Reporting Requirements) および FRS 第101号「開示減免の枠組み」(Reduced Disclosure Framework) を公表した。

また、FRC は、同年10月に FRED 第48号の改訂のために以下を公表している。FRC, *Amendment to Financial Reporting Exposure draft 48 : Draft FRS 102 'The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland'*, October 2012. かかる改訂をふまえて、FRS 第102号「英国およびアイルランド共和国において適用可能な財務報告基準」(The Financial Reporting Standards applicable in the UK and Republic of Ireland) は、2013年内の公表が予定されている。