非営利組織会計基準に適用される「会計観」

宮　本　幸　平

1. は じ め に

本稿は，わが国非営利組織会計基準の主規範とされるアメリカ会計基準に内在する「会計観」(accounting view) を，藤井秀樹教授の研究に基づいて明らかにし，当該適用により規定される財務諸表の「表示」(display) の妥当性について検証するものである。

今日において，わが国の会計規制におけるアメリカの主導的役割は決定的なものであり，当該基準設定の動向を抜きにして，わが国における基準設定の展開は論じ得ないといわれている[1)]。そして，設定された会計基準には拠って立つ「会計観」が存在し，具体的には「収益費用アプローチ」もしくは「資産負債アプローチ」のいずれかが，財務諸表の表示に影響を与えている[2)]。本稿では，アメリカ会計基準審議会（以下，FASB）が規定する非営利組織会計基準に内在する会計観が資産負債アプローチであることにつき，その事由を先行研究に基づいて明らかにする。そして，当該アプローチから演繹的に導出される「表示」につき，これを非営利組織の会計基準として適用することの妥当性について，収益費用アプローチの会計観に立つ反対所説を併せて敷衍しながら考察していく。

全体構成として，まず FASB 非営利組織会計基準で規定される非営利組織財務諸表の「表示」の特質について概観する（第 2 節）。次に，R. N. Anthony（以下，アンソニー）と FASB の論争の理論的含意が分析され各々が拠って立つ会計観が措定された，藤井教授の論考について説明する（第 3 節）。そして，FASB の規定が非営利組織会計に適用され得るかについて，論争過程でアンソニーが提示した問題論点を踏まえながら検証する（第 4 節）。

以上のような考察プロセスによって，非営利組織会計に適合した会計観が「資産負債アプローチ」の方であり，当該会計観から演繹的に導出される財務諸表の「表示」の規定が妥当であることを検証するのが，本稿の目的とする所である。

2. FASB非営利組織会計における「表示」の特質

以上で述べた流れに沿い，本節ではFASBが規定する財務会計概念書（Statements of Financial Accounting Concepts）および基準書（Statements of Financial Accounting Standards）で規定される非営利組織会計の「表示」の特質について説明する。最初に，非営利組織会計に係る概念書・基準書の体系について示す。そして次に，FASBが規定する財務諸表の「表示」の特質について明らかにする（本節では，若林［2002］からの引用については，文中のかっこ書きによって出典を示す）。

2.1　FASB概念書および基準書の体系

アメリカでは，FASBにおいて非営利組織会計の概念フレームワークおよび会計基準が規定され，GAAP（一般に認められた会計原則）の一部を構成するものとなっている（157頁）。概念フレームワークとは，財務会計基準および財務報告基準を形成するための基礎となる，目的および根本原理を明らかにするものである[3)]。FASBが公表する財務会計概念書で，非営利組織会計を対象としたものは次のとおりである（157頁[4)]）。

- 概念書第2号「会計情報の質的特徴（Qualitative Characteristics of Accounting Information）」（1980年5月）。これは当初，企業会計だけを対象としていたものを，1985年12月の改訂により私的非営利会計にも対象を拡大した経緯がある。
- 概念書第4号「非営利組織体の財務報告の諸目的（Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations）」（1980年12月）。
- 概念書第6号「財務諸表の諸要素（Elements of Financial Statements」（1985年12月）。当初は第3号として企業会計だけを対象としていたが，第6号により企業会計のほかに，私的非営利会計にも適用することに対象を拡大した経緯がある。

そしてFASBでは，以上の概念フレームワークを基礎とし，表1のような非営利組織の会計基準が公表されている。

このような概念書および基準書は，非営利組織会計を対象とした統一的な一般基準を設定したものであり，これまで業種間（公益法人，学校法人，社会福祉法人，宗教法人，医療法人，労働組合，特定非営利活動法人など）に存在していた基準間の整合性や比較可能性の欠落克服が意図される（158頁）。また，財務諸表の「情報利用者」についても規定され，具体的には，資源提供者，サービス利用者，経営方針決定機関統制および監視機関，管理者などが挙げられている（159頁）。

表 1　FASB が公表する非営利組織会計基準

基準書 No.	公表年月	内　　容
第93号	1987年 8 月	減価償却に関するもの。
第99号	1988年 9 月	減価償却に関するもの。
第95号	1987年11月	キャッシュ・フロー計算書に関するもので，企業会計と私的非営利会計の双方に適用される（1993年 6 月に一部改訂）。
第116号	1993年 6 月	寄附に関するもので，企業会計と私的非営利会計の双方に適用される。
第117号	1993年 6 月	財務諸表に関するもの。
第124号	1995年11月	特定の投資有価証券に対する会計に関するもの。
第136号	1999年 6 月	寄附に関するものの補足。

2.2　FASB に規定される財務諸表の「基本目的」と表示の特質

次に，以上のような概念書および基準書において規定される，財務報告の「基本目的」(objectives，以下「目的」と記す場合もあるが同義)，および財務諸表の「表示」の特質につき，先行研究を援用して説明する。

（1）FASB が規定する財務諸表の「基本目的」

FASB 概念書第 4 号によれば，まず，非営利組織が活動を行う「環境状況」(Environmental Context）につき，「財務的に存続しなければならない。すなわち，その活動上の基本目的を達成するためには，それらは資源提供者その他の用役利用者に対して満足のいく水準の財貨または用役を提供するために必要とするだけの資源と少なくとも同量の資源を長期的には受領しなければならない」(par. 14）と説明している。そして，このような環境で活動する非営利組織体の財務報告の情報利用者について，「特定の非営利組織体による財務報告を通して提供される用役，用役提供のさいの効率性ならびに用役を提供し続ける能力についての情報に，共通の関心を有している」(par. 30)。

こうした，非営利組織の活動の環境および情報利用者のニーズに対し，財務報告が担う機能といえる「基本目的」(objectives of financial reporting）につき，FASB は「その情報は，資源提供者その他の情報利用者が，その組織体の財務的な長所と短所を識別し，一会計期間の組織体の業績についての情報を評価し，用役を提供し続ける組織体の能力を評価するのに役立つ。」としている（par. 44)。

若林［2002］では，以上のような FASB の規定を総括し，概念書第 4 号における非営利組織の会計基準で着目すべき要点（キーワード）の 1 つが「財務的生存力」(financial

viability）にあると説明する（160頁）。即ち，非営利組織体がその目的とする事業を遂行し，社会に対しサービスの提供を継続して行うために，財務的に保持していかなければならない能力が財務生存力であり[5]，営利企業における当期純損益計算および資本維持概念に類似するものと考えられている（26頁）。サービス受益者に対して満足のいく水準の財貨・用役を提供するのに要する資源を長期的には受領することが組織維持の前提であり，当該資源の状況（財務状況）の把握を通じて用役を提供し続ける能力を表示することが，非営利組織財務報告の主たる基本目的と考えることができる。

（2）FASB財務諸表の「表示」の特質

そして以上のような，財務生存力査定の基本目的を達成する表示につき，FASB財務会計基準書の規定にみられる特質が，若林［2002］において以下のように整理されている（160－161頁）。

・基本的財務諸表の体系を，「貸借対照表」，「純資産増減計算書」および「キャッシュ・フロー計算書」としつつ，キャッシュ・フロー計算書は，貸借対照表および純資産増減計算書に次ぐ第3の財務諸表とする[6]。
・「財務生存力」を測定・表示するために，純資産が，それに属する資産の運用または使途に対して贈与者等から課された拘束の有無および内容により，永久拘束純資産，一時拘束純資産，非拘束純資産の3区分により表示される。そして，活動報告書（純資産増減計算書）においては，純資産の期間増減額が当該3区分に対応して表示される[7]。
・「財務的生存力」を測定するために純資産を3つの区分に分類し，「資本取引と損益取引との区別」の概念を導入する。
・純資産増減計算書は，上記の純資産の区分ごとに，その会計期間中におけるそれぞれの増減状況を発生原因別に表示する。「非拘束純資産」の区分では，純資産を増加させる収入のうち当期の運営のための収入（運営収入）と，当期の運営のための支出（運営支出」）とを対比して表示する。
・キャッシュ・フロー計算書は，企業会計のものと実質的な差は無い。

このように，非営利組織会計の「表示」の主な特質は，貸借対照表／純資産の部において，資産の運用または使途に対し贈与者等から課された拘束の有無により3区分により表示されることである。また，活動報告書（純資産増減計算書）においては，純資産の期間増減額が当該3区分に対応して表示される。即ち，流入した資源の拘束の度合により区分

表示することが，企業会計と異なる非営利組織会計の特質といえる。

3. FASB 非営利組織会計に内在する会計観

以上により，FASB 概念書および基準書において規定される，非営利組織会計の「表示」の特質が示された。そこで次には，「表示」に含意される「会計観」について，藤井秀樹教授の一連の研究を敷衍しつつ明らかにする[8)]。ここで「会計観」とは，「それから演繹するかたちで会計基準が形成されるもの」であり，非営利組織会計の規定に伏在する会計観は財務諸表の表示内容を規制するものとなる。本節では，藤井［2004a］の論考に従い，寄附金および寄贈資産の会計処理を巡るアメリカでの論争で顕在化した，FASB の基準に伏在する会計観（したがってアメリカの現行基準の基底にある会計観）について説明する（尚，藤井［2004a］からの引用については，文中のかっこ書きによって出典を示す）。

3.1 寄附金処理にみる FASB の会計観

藤井［2004a］においては，寄附金の会計処理につき，R. N. Anthony（以下，アンソニー）と FASB の論争経緯を敷衍しながら，それぞれの拠って立つ会計観が明らかにされている。

FASB の見解では，寄附金はその見返りを提供する義務を負わないため，それを受領した期間の「包括利益」（comprehensive income）の一部となる（99頁）。そして，寄附者の拘束度合に基づいて，非拘束・一時拘束・永久拘束の 3 クラス制による区分経理が行なわれ，すべてが収益として処理される。即ち，受領寄附金は会計期間の収益または利得として認識されるのである。ここで，一時拘束が前提となってもたらされる寄附は，当該拘束が解除された場合に，活動報告書（Statement of Activities）において非拘束の寄附に再分類され，貸借対照表おいても，同額の一時拘束純資産が非拘束純資産に振り替えられる（99頁）。

以上のような FASB の規定に対し，アンソニーは，非営利組織が受領する寄附を「事業活動に対する寄附」と「資本に対する寄附」に分類し，前者は当該受領期間の収益として処理され，後者は当期の持分の増加として処理されるべきと考える。FASB では，建築物などの資本に対する寄附も当期の収益として処理されるが，これは，事業活動に関連した資源フローとそうでない資源フローを区別することを要求した FASB 概念書第 4 号の規定に反するもので，非営利組織の事業業績を適正に測定することができない処理とアンソニーは指摘している（96頁）。寄贈建築物のような資本に対する寄附は，事業活動に対する寄附とは明確に異なっており，事業評価には作用しない数値であるという見解である

（94頁）。そして，FASBの規定する3区分は，純資産および収益の内部的な区分経理にすぎず，当期に受領された寄附が全額収益処理される基本構造であり（95頁），このような場合には，非営利組織の業績評価が適切に表示されないと主張する。

さらに，アンソニーは，寄附者から前受した寄附金につき，企業会計と同様に負債計上したあと，サービス提供された期間に収益に振り替えるべきとする[9)]。これにより，前受金の受領にかかわる取引についての適正な期間損益計算が実施されることになる（96頁）。

しかし負債計上につきFASBは，当該期間にサービスが提供できなくても，寄附者から返還を要求されることがないため，前受した寄附を負債でなく当期の収益に計上すべきと考える。債権者に債務を返済するか，サービスを提供する義務を負うことが負債の概念であり，寄附を前受金と考えることを否定するのである（100頁）。事業活動支援のための寄附であろうと資本資産取得に充当するための寄附であろうと，寄附は寄附であり，寄附者に対してその見返りを提供する義務を負わない（さらに，前受金として寄附を受領しても，返還を寄附者から要求されることはない）ため，それを受領した期間の包括利益の一部になると考えるのである（99頁[10)]）。ただし，一定の使途拘束が存在することから通常の収益と異なる点を斟酌し，3クラス制による区分経理を規定する。一時拘束が前提となる寄付は，当該拘束が解除された場合に，活動報告書において非拘束の寄附に再分類され，貸借対照表おいても，同額の一時拘束純資産が非拘束純資産に振り替えられる（99頁）。

そして，藤井［2004a］では以上のような論争につき，アンソニーは「収益費用アプローチ」（revenue and expense view）に依拠し，事業業績の測定（適正な損益計算）を実施するために，「事業活動に関する寄附」と「資本に対する寄附」の区分経理の主張がその要諦であると判断する（101頁[11)]）。またFASBは，「資産負債アプローチ」（asset and liability view）に依拠して「実在性の表示」を会計の主要機能と捉え，見返りの提供義務を負わない寄附について，負債計上せずに全額収益処理する経理が主張されるものと分析する。藤井教授はこのような会計処理をめぐる見解相違につき，双方とも「筋の通ったもの」であると結論付けている（101頁）。即ち，FASBは負債の本質を「現在の義務から生じる将来の経済的便益の犠牲」と規定しており，「現在の義務」を伴わない寄附の負債計上は想定されない（102頁）。表示構造上は，純利益の計算（事業の業績測定）を重視する収益費用アプローチにおいて負債（前受分）または資本（寄贈資本など）として処理される寄附が，資産負債アプローチでは収益とされる。そして，後者のアプローチに基づき規定されたFASB活動計算書のボトムラインは，「純資産の変動」を示すものとなる（103頁）。

3.2 寄贈資本資産の減価償却にみる FASB の会計観

次に，藤井［2008］では，「寄贈資本資産」(contributed capital asset，以下，寄贈資産もしくは寄贈資本）の減価償却をめぐるアンソニーの所説について考察され，そこに内在する会計観とこれに相反する FASB の会計観とが明示されている。そこで，2 者論争の内容および藤井［2008］における導出結論についてここで説明する（藤井［2004b]，藤井［2008]，Anthony［1989]，および FASB 基準書からの引用については文中のかっこ書きによって出典を示す)。

まず，FASB 基準書第93号では減価償却につき，「この基準書は，すべての非営利組織が，長期有形資産の費消原価（減価償費）を一般目的外部財務諸表において認識することを要求する財務会計基準および財務報告基準を設定するものである。」とし（par. 2)，使用されるすべての資産について減価償却費が認識される（par. 25)。この規定から，FASB は減価償却の本質が配分ではなく長期有形資産の費消原価の認識であると考え，したがって，収益費用アプローチでなく資産負債アプローチに拠って立つことが明らかとなる（藤井［2004b]，66頁)。当該アプローチのもとでは，寄贈によって取得された資産か対価を支払って取得した資産かにかかわらず，「経済的資源としての実在性を備えた資産についてはこれをすべて資本化（貸借対照表に計上）し，正規の減価償却の対象とするという規範的思考が作用する」(藤井［2004b]，66頁)。

これに対しアンソニーは，減価償却を過去に取得された資産の按分と考え，当該資産が当期の経営に対しどれだけ良好に使用されたかの測定とは関係ないことを指摘する(Anthony［1989], p. 72)[12]。即ち減価償却は，有形固定資産に対する価値犠牲額の測定ではなく，期間配分の手続きとこれに基づく純利益の測定を本義とする，収益費用アプローチの会計観に基づく処理と考えるのである（藤井［2008]，120-121頁)[13]。

そして，アンソニーは寄贈資産の減価償却に着目し，原価が組織にとってゼロであり(回収すべきコストを負担していない)，期末において収益が最低でも総原価に等しいならば，当該組織の財務的資本が維持されるため，当該減価償却は利益測定に影響を及ぼさないと考える（Anthony［1989], p. 64)[14]。したがって，FASB 基準書で示されたように寄贈資産に対し減価償却をすれば，純利益の適正な測定ができないと主張する[15]。

さらにアンソニーは，寄贈資産の減価償却を選択制とし，これを行う場合は，関連する寄贈持分を取り崩すことによって同額の収益を当該期間に報告すべきと考える（Anthony［1989], p. 76)。例えば，政府補助金によって取得した資産について減価償却を実施すると同時に，繰延収益とされた当該補助金から減価償却費と同額を取り崩して，純利益への影響を減衰させる処理方法が想定できる（藤井［2008]，126頁)。

以上のように，アンソニーは，コストがゼロである寄贈資産が減価償却の対象にならないと主張し，FASBは，減価償却が費消価値の認識手続であることから減価償却を行うべきとする。FASBでは，資産負債アプローチの会計観に依拠しつつ，そこから演繹的に規定が設定されている。これにつき藤井教授は，「どちらの主張が『正しい』かは究極的には，会計をとりまく各時代の経済社会環境によって決まるのであって，それは純粋理論的な検討のみを通じて決しうる問題ではない。」と結論付ける（藤井［2008］，128頁）。

4．非営利組織の会計処理に対する資産負債アプローチ適用の妥当性検証

以上のように，資産負債アプローチの会計観を指向するFASBにおいては，事業の業績測定よりも，資産と負債の実在性表示を優先する基準が設定されていることが明らかとなった。当該会計観に立脚すれば，非営利組織が受け取る寄付金は収益とみなされ，経済的実質が存在する寄贈資産には減価償却が行われる。そして，アンソニーはこのような会計処理を批判し，寄附金を収益とせず，寄贈資産に減価償却をしないことを主張したのである。そこで以下では，資産負債アプローチに拠って設定されたFASBの基準が非営利組織会計の基本目的を達成するのに妥当であるかにつき，通説的会計理論に基づく演繹的考察によって検証する。（本節では，藤井［2004a］および藤井［2008］からの引用については，文中のカッコ書きによって出典を示す）。

4.1　寄附金を収益とする処理の妥当性検証

（1）アンソニーが指摘する問題点

前節（3.1）で説明されたとおり，資産負債アプローチの会計観に拠って立つFASBでは，「事業の業績測定」よりも「資産と負債の実在性」の表示を優先する会計基準が設定されている。その結果，FASB基準書第117号では，非営利組織が受け取る寄付金は全額を収益とし，これを拘束の度合いによって3クラスに区分して，活動計算書に表示することとしている[16]。これに対しアンソニーは，事業インフローに基づく業績測定・表示を会計の主要機能と捉える収益費用アプローチの会計観に立脚し，収益からの寄附金の除外を主張する。また，特定の寄附金については，前受金として将来期間に繰り延べて負債計上することを勧めている。アンソニーによる3区分への批判内容は，表2のようにまとめることができる。

表2　FASBの正味資産3区分に対するアンソニーの批判（まとめ）

項番	寄附金の種類	批判の内容
1	寄贈設備 （資本的寄附）	FASBは，資本的寄附につき，寄附者が当該設備の利用について拘束を付していない場合に事業収益（非拘束に区分）としているが，永久拘束に分類すべきである。
2	前払寄附	FASBは，将来の事業活動に充当される前払寄附を一時拘束に含めるが，伝統的な会計によれば負債として処理されるべきである。
3	設備取得目的の寄附	FASBは，設備取得目的の寄附につき，これが取得されるまで，即ち非拘束となる時点まで一時拘束に分類するが，資本的寄附とすべきである。

出所：藤井［2008］，123頁を参照して作成。

（2）寄附金を収益としない処理（収益費用アプローチ）の問題点

以上のような，アンソニーの批判に対し，FASBの反論の要点は，寄附者に対し返済・見返り提供の義務を負わないため寄附金は包括利益の一部となること，および現在の義務から生じる将来の経済的便益の犠牲でないため負債に該当しないことである。そこで，収益費用アプローチの会計観が伏在するアンソニーの所説と，資産負債アプローチを前提とするFASBの会計基準とを比較した場合に，いずれが非営利組織会計の「目的」を達成するのに一層妥当であるかにつき，「表示」に係る理論的観点から考察する。

ここで，概念フレームワークで規定された非営利組織会計の「目的」につき，最初に挙げるべき主要なものは「財務生存力の査定に資する情報提供」である（2.2節にて説明）。若林［2002］において，財務生存力とは，非営利組織体がその目的とする事業を遂行し，社会に対しサービスの提供を継続して行うために，財務的に保持していかなければならない能力と説明される[17]。したがってFASBの規定の妥当性の考察は，経済的実質の表示もしくは活動業績の表示の，いずれが財務生存力の査定に適するかの考察により具体化される。

収益費用アプローチに基づいて会計処理をする場合，寄附金は収益に含まれず，損益フローを表示する計算書には誘導されない。このとき計算書において，消極的数値が積極的数値より大きくなる可能性が高い。即ち，非営利組織における資産増加の主たる原因が寄附金および補助金のインフローであり，これが積極的数値に加えられないならば，当該フロー計算書で表示されるボトムラインは，寄附金および補助金によって補填されるべき価額（要財源措置額）を表すことになる。

このような，反対給付が無い収入を収益から除外する表示の形態は，地方公会計の行政

コスト計算書において見ることができる。当該計算書では，物件費や人件費などの行政コストが，手数料や固定資産売却益などの収益を常態的に超過し，この差額が，税収や交付金などによる財源措置額として把握される。そしてこの計算書に具備される重要な機能は，コスト状況の把握・管理である。計算構造を見ると，純資産のすべての変動項目を表示する計算書（純資産変動計算書）の表示項目の一つである「純経常費用」の内訳明細が，行政コスト計算書において表示されている。また，積極価額と消極価額の差額となる純経常費用は，すべての行政コストから受益者負担（行政側からみれば収益）を差引いた，財政措置額であり，これは純資産を変動させる一項目と見なすことができるため，純資産変動計算書と連携することになる。

そして非営利組織会計においても，収益費用アプローチを前提とし，寄附金をフロー計算書から除外する場合には，地方公会計と同様の計算・表示構造となる。これは，コスト管理状況の査定支援を主たる機能とする計算書である。しかし，計算書のボトムラインである財源措置額は，純資産変動の構成要素に過ぎず，組織全体としての当期純資産変動額はこの価額から把握ができない。寄附金および補助金は，本質的に資本維持のためのキャッシュ・インフローであるが，これを計算書の表示項目から除外したボトムラインには，資本維持（即ち財務生存力維持）の査定を行う機能が含まれていない。こうした計算構造に基づく損益の計算書では，そのボトムラインが，寄附金・補助金による要補填額を表すため，実際に当該収入を獲得できたかどうかにつき，別の計算書によって査定しなければならない。

さらに，活動コストの削減による提供サービス劣化が懸念されるため，非営利組織におけるコスト管理がニーズに沿った情報とは必ずしもいえない。当該情報により，どのコストが過大であるかを判断する場合には有用であるが，他方で非営利組織は，コストの削減が提供用役の減少につながる。このため，情報利用者にとって，コスト削減の査定が第一義とはならないことが想定される。

以上より，収益費用アプローチを前提とするフロー計算書に内在する問題点として，寄附金を除いた計算書のボトムラインからは財務生存力の査定が困難であること，非営利組織ではコスト削減が提供サービスの劣化につながるためコスト管理を第一義の機能とできないこと，したがって財務生存力査定のためには別の計算書が必要となること，の3点にまとめることができる。

（3）寄附金を収益とする処理（資産負債アプローチ）の妥当性検証

次に，資産負債アプローチに依拠して寄附金を収益とする処理の理論的妥当性について

考察していく。

①計算書のボトムラインにおける財務生存力査定機能の具備

一般に，公益事業，福祉・ボランティア活動などを行う組織では，企業と異なり通常は収益の獲得を優先しない。それよりも，用役を提供し続けるための資源として寄附金や補助金を主たる財源とする。資産負債アプローチに拠る会計では，損益よりも経済的実質の測定・表示を優先することから，実在する資源である寄附金や補助金がフロー計算書に計上されることに問題はない。当該アプローチに基づくFASB基準書では，これらが収益（包括利益）として計上される。こうして，計算されたボトムラインの測定値に基づいて，資本が維持され用役を提供し続けられるかの査定を行うことが可能となる。

計算構造を検証すると，寄附金として受取った，実体勘定である「現金」の増加額は貸借対照表に加算され，同時に，当該増加の名目勘定即ち“原因”を示す勘定が，フローの計算書において表示される。FASBの規定によれば，受取った寄附金は収益として活動報告書に表示され，当該期間変動額が貸借対照表の期首純資産に加算されて，期末純資産価額として表示される。ここでは，事業インフローのみならず資本インフローである寄附金も含まれている[18)]。当該計算プロセスにより，資産のすべての増減の名目勘定価額が活動報告書において捕捉される。こうして表示されるフロー計算書のボトムライン（差額）は，資産と負債の差額である正味財産の当期増加（もしくは減少）の価額であり，財務生存力の査定を可能とする価値である。かりに寄附者の意向により使途に制約があったとしても，組織には法的弁済義務が附帯しないため，資本維持に影響を与えない。

こうして，資本維持の状況を示して財務生存力を査定することが非営利組織会計の第一義の目的であるため，寄附金・補助金を含むすべての資産・負債変動の原因を表示する計算書の方が，収益と費用を対応させて活動業績を査定する計算書よりも，情報利用者にとって一層有用と考えることができる。

②寄附金を「広義の収益」とする考え方

公益法人，社会福祉法人およびNPO法人などの非営利組織は，寄附者および政府などから返済を要さない資金の提供を受ける。企業の場合も，投資者の出資金に対し返済義務は生じないが，当該価値を所有するのが組織でなく出資者である点で本質的に異なる。このため，非営利組織会計では，企業会計の資本金に相当する勘定および表示が存在しない。収益費用アプローチの会計観を前提とすれば，寄附金や補助金を損益インフローと見なさずこれを含まない価額がボトムラインに表示され，活動業績の査定に資する情報となる。

これに対し，資産負債アプローチを前提とするFASBのフロー計算書では，①資本インフローを含み，②ボトムラインの価額に活動業績が含意されないことが表示の特質である。①に関して，寄付金の出資により権利が移転し，資金の返済義務には及ばない。これは，負債の本義から離れた資金のインフローであり，かつ非営利組織会計に，企業会計の資本金に相当する概念・勘定が存在しないことから，これを収益的収入と見ることが可能となる。また②に関して，寄付金とは，当該組織の活動と成果が評価されて政府・監督機関や寄附者から権利移転されるものであることから，発生した費用（努力）と寄附金収入（成果）とが，期間を通じて対応したものと見ることもできる（費用収益対応原則の適用，但し正確には前期の努力と当期の成果が対応）。

したがって，資産・負債変動原因を表示の内訳要素とする計算書において，「成果」の一面がある寄附金を表示することで，資本維持の状況把握による財務生存力の査定が可能になる。この場合には，経済的実質の「原因」が表示されることになるため，これを第一義とする資産負債アプローチの会計観が，より適合したものになると考えられる。

4.2　寄贈資産を減価償却する処理の妥当性検証

続いて，寄贈資産の減価償却に対するアンソニーの批判に対して，制度規定および企業会計の通説理論を援用しながら当該検証を行う。藤井［2004］で示されたとおり，収益費用アプローチに立脚するアンソニーは，寄贈資産のコストがゼロであることを論拠として減価償却せずに業績測定すべきと主張する。これに対し，資産負債アプローチに立脚するFASBにとって，減価償却が費消価値の認識手続（即ち経済的実質の測定）であるため，無償で取得した資産をその対象とする（藤井［2008］，128頁）。そこで，寄贈資産の減価償却を行うFASBの規定によって，会計の「目的」である「財務生存力の査定に資する情報提供」を達成できるか（影響を及ぼさないか）につき，以下で考察していく。

（1）アンソニーが指摘する問題点

資産負債アプローチを前提とするFASB基準書では，寄贈資産を含むすべての寄附金を収益として活動計算書に計上し（第117号），償却資産の原価について償却処理が行われる（第93号）。当該計算書には，収益の総額と，減価償却費を含んだ費用・損失との差額として純資産の変動額が表示され，これに期首純資産額を加えた価額が，期末純資産として表示される。

これに対しアンソニーは，寄贈された資産は無償で受領されたものであるため原価が生じず，これを収益に含めずかつ減価償却を行うべきでないと主張する。そして，事業に関

するフローおよびストックと寄贈に基づくフローおよびストックについて，別の財務諸表を設定して表示する代替案を提示する。こうした所説は，損益計算による業績の精緻な測定を指向し，収益費用アプローチの会計観に依拠するものである。そして，当該資産に対しては何らコストを負担しておらず，回収されるべきコストが発生しないため，経年後においても，資本的寄附を受領する以前と同様に事業資本が維持されたと考える（Anthony [1989], p. 62）。

（2）寄贈資産の減価償却処理（FASB／資産負債アプローチ）の妥当性

①「財務生存力」査定の観点からの寄贈資産に対する減価償却の必要性

以上のようにアンソニーは，償却資産に対し回収されるべきコストが発生しないため，資本的寄附を受領する以前と同様に事業資本が維持されるものと判断する。資本維持概念とは，純資産の総額が長期的に維持される状況を意味し，非営利組織会計における財務生存力維持の概念と近似するものと解される。FASB では「財務報告を通して提供される用役，用役提供のさいの効率性ならびに用役を提供し続ける」（FASB [1980], par. 30）という表現で，非営利組織において資本が維持された状況を示している。そして財務生存力の査定とは，組織が「満足のいく水準の財貨または用役を提供するために必要とするだけの資源と少なくとも同量の資源を長期的には受領」（FASB [1980], par. 14）できるような環境にあるかの査定を意味する。

ここで，寄贈資本の減価償却が行われない場合，会計上は，当該資本の用役潜在力（将来にキャッシュフローを生み出す能力）が維持されることになる。しかし現実には，諸活動における資本利用の結果として資本の価値が減耗するため，将来キャッシュ・フローも同時に減少する。そして当該価値減少は，財務生存力に対し長期的に影響を及ぼすことになる。そこで，用役潜在力（経済的実質と等価）を測定して財務生存力の査定を可能とするためには，寄贈資本にも減価償却を行い，将来キャッシュ・フロー獲得に供せられる資源の現在価値を表示する必要がある。

また非営利会計では，企業会計における配当規制のような，資本維持のための法規定が存在するわけではない。純資産の部において，維持されるべき永久拘束純資産（企業会計の払込資本に相当）を区分するが，企業会計における資本金・資本準備金・利益準備金のように，法定準備金として一定額を積立てるような法的要請はない。財務生存力とは，長期にわたる資本維持を指向する概念であり，配当流出の避止を勘案した短期的な資本維持は想定されていないものと斟酌される。したがって，資本維持の観点から減価償却を行わないことの意義は，企業会計に比べて希薄といえる。むしろ，固定資産に対し価値減耗分

を減額するのが，財務生存力の査定に有用な処理と考えられる。

②適正な活動業績計算の観点からの寄贈資産に対する減価償却の必要性

わが国における企業会計の基準であり実務指針を示す「企業会計原則」では，寄贈資産を減価償却する会計処理が認められている。連続意見書第三の第一・四5において，「固定資産を贈与された場合には，時価等を基準として公正に評価した額をもって取得原価とする。固定資産の取得原価から耐用年数到来時におけるその残存価額を控除した額が，各期間にわたって配分されるべき減価償却総額である。（以下，残存価額に関する記述につき省略）」と規定される。ここでは，減価償却費が収益獲得に貢献した費用に相当するため，期間配分額を計上して適正な損益計算をすべきと考えられている。つまり，取得原価主義の例外として，残存価額の減価償却を行うことが，規定の本義である。

寄贈資産であっても，法的権利（これには金銭的価値が付帯する）は当該組織にあり，かつ当期に当該資産を利用したとすれば，これに起因した収益獲得の可能性は極めて高い。そして，資産利用とともに公正価値が減耗するのも事実であるため，ここにおいて，収益と費用の対応関係が存在するものと判断される（収益費用対応原則・企業会計原則第二「損益計算書原則」一C）。したがって，評価額が取得原価主義の例外であることを前提に，組織に法的権利（具体的には所有権・占有権・使用権など）が具備される固定資産につき，これを原価配分の対象とすることは会計理論的に可能と考えられる。

さらに，有形固定資産の減価償却を行わない場合，当該価額だけ利益が大きくなり，当該組織の活動能力が過大に評価されることになる。つまり，減価償却価額分の収益が自動的に稼得できたことになる。そして，これが事実とは異なることは明らかであり，現実には，当該資産の用役潜在力が減耗と同時に発現して収益獲得に貢献している。連続意見書ではかかる事実関係に着目し，適正な損益計算のために，贈与された資産を取得原価主義の例外と見なし，公正価値を取得原価として減価償却を行うことが規定されたものと斟酌できる。

以上の考察より，業績の測定を第一義とするアンソニーの考え方（収益費用アプローチに依拠するもの）によっても，寄贈資産を減価償却し，業績測定することは可能であると考える。

5. お　わ　り　に

以上のとおり本考察では，藤井教授により示されたアンソニーとFASBの論争につき敷衍しながら，非営利組織会計に対し資産負債アプローチに基づくFASBの基準を適用

することの妥当性について考察された。当該適用を妥当とする論拠につき，以下のようにまとめることができる。

・　資産負債アプローチに拠る会計では，寄附金を収益とする。損益よりも経済的実質の測定・表示を優先することから，実在する資源である寄附金がフロー計算書に計上されることに問題はない。こうして，計算されたボトムラインの測定値に基づいて，資本が維持され用役を提供し続けられるかの査定を行うことが可能となる。
・　資産負債アプローチに拠る会計では，寄附金を収益とする。寄付金の出資により権利が移転するため，資金の返済義務は及ばない。これは，負債の本義から離れたインフローであることから，収益と見なすことが可能となる。したがって，FASB の基準は妥当といえる。
・　資産負債アプローチに拠る会計では，寄贈資産に対し減価償却を行う。現実には，資本利用の結果として資本の価値が減耗するため，将来キャッシュ・フローが同時に減少する。そこで，用役潜在力を測定して財務生存力の査定を可能とするために，寄贈資本にも減価償却を行い，将来キャッシュ・フロー獲得に供せられる資源の現在価値を表示する必要がある。したがって，FASB の基準は妥当といえる。

注

1）営利企業においてはこの点が明らかであるが，非営利組織の会計基準についても，基本的には同様に指摘しうるものである（藤井［2004a］，90頁）。
2）「会計観」は一般に，会計に期待される基本的な機能を考える場面において，最も集約的に現れる（藤井［2008］，119頁）。そして，そこから演繹するかで会計基準が形成されるものである（藤井［2004a］，101頁）。尚，「会計観」が規定され考察されるようになったのは，FASB の1976年討議資料において，「資産負債アプローチ」（asset and liability view）の提示により，これと対比されるべき従来の損益計算指向的会計観としての「収益費用アプローチ」（revenue and expense view）が同時に設定されたのがきっかけである（藤井［1997］，35頁）。
3）GASB［1980］, p. 4.
4）また池田［2007］においても同様の整理がされており，まず第 4 号が非営利組織の財務報告の目的を特定し，これに続いて第 2 号（1980年版）を非営利組織の会計情報にも適用できるよう修正した第 2 号（1985年版，第 4 号の目的を達成するために必要な会計情報の質的特徴を示す）が公表され，さらに第 3 号の差し替えとして営利・非営利両組織の財務諸表構成要素を統合的に定義した第 6 号において，第 4 号での目的を達成するために要求される財務諸表構成要素を定義する（池田［2007］，123頁）。
5）川村［2005］においても，FASB 概念書第 4 号において規定される非営利組織体の財務諸表の目的は「財務的生存能力」の表示に置かれていることが指摘されている（川村［2005］，230

頁）。

6）資源提供者の情報ニーズに焦点を当てた形で非営利組織の比較可能性ある財務諸表様式をはじめて提示したという点で，それは，「意思決定有用性アプローチ」に基づく非営利組織会計規制の今日的到達点を示すものとして位置づけることができる（藤井［2004a］，90頁）。

7）永久拘束純資産は，特定の目的のために使用するか，保全するかして，売却してはならないという条件で贈与された，土地または美術品のような資産の保有に係るものと，永久的な収入源を提供するために投資するという条件で贈与された資産の保有に係るものから成る。一時拘束純資産は，特定の運営活動を支援するためのもの」特定の期間における投資のためのもの，将来の特定期間において使用するためのもの，および固定資産の取得のためのものから成る。非拘束純資産は，当該組織が運営上稼得した収益から運営上費消した費用を控除した残額から生じる。

8）藤井［1997］，54－55頁，藤井［2004a］，101頁，および藤井［2008］，119頁が参照される。

9）Anthony［1995］, p. 46.

10）アンソニーが，寄附を収益として認識するには「稼得」されなければならずそれまでは負債にすべきと考えるのに対し，FASB は，「稼得」という用語に寄附に見合う便益の提供が含意されると考え，債務返済もしくはサービス提供の義務を負わない寄附はこれに該当しないと考える（藤井［2004a］，100頁）。

11）即ちアンソニーは，組織が一会計期間においてその財務的資本を維持することに成功したか否かを報告するために，純利益を測定することが，会計の主要な焦点と考える（藤井［2004a］，100頁）。

12）アンソニーが考える非営利会計の焦点は，組織が一会計期間においてその財務的資本を維持するのに成功したか否かを報告するために純利益を測定することにある（藤井［2008］，119頁）。ある期間において収益と費用が均衡していれば，当該期間において資本が維持されている。

13）アンソニーによれば，財務的資本が維持されたか否かを報告するために減価償却が必要であり，過年度の繰越剰余金を原資とした資産取得であれば「耐用期間にわたって収益が当該剰余金を期初状態に復元するのに十分であったか否かを示すこと」になり，借入金を原資とした資産取得であれば「収益が当該借入金の元本を返済するのに十分であったか否かを示すこと」になる（Anthony［1989］, p. 121）。

14）アンソニーによれば，寄贈資産の取得に対し，当該非営利組織はコストを何ら負担しておらず，回収されるべきコストは存在しないのであり，事業資本は以前と変わらず維持されている（藤井［2008］，124頁）。

15）尚，寄贈資産に見合うインフローは，留保利益よりも払込資本に類するものであり，利益の金額には影響を及ぼさないとアンソニーは考える（Anthony［1989］, p. 50）。非営利組織の資源インフローを「事業インフロー」と「資本インフロー」とに区分すべきであり，長期有形資産に見合うインフローは，収益ではなく資本にすべきという主張である（藤井［2008］，122頁）。したがって，財務的資本維持の状況を示す所となる純利益は，寄贈資本のインフロー（名目勘定）を除いて測定されることになる。

16）FASB 基準書第117号では，寄附金以外の収益項目として，料金，長期投資収益，その他の

投資収益，その他の投資収益，長期投資からの未実現・実現純利得などが挙げられている。

17）そして財務生存力は，営利企業における当期純損益計算および資本維持概念に類似するものである（若林［2002］，26頁）。

18）即ち，資本フローが貸借対照表に直入されない。わが国公益法人会計では，正味財産増減計算書において表示された受入寄付金の一部が，そのまま貸借対照表・正味財産／指定正味財産にも表示される。これは，藤井［2004］で指摘されたように，資産の取得原資を資本視する「実物資本概念」が内在したものと見ることができる（藤井［2008］，122頁）。

参 考 文 献

FASB［1980］, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, 平松一夫・広瀬義州訳［1990］『FASB財務会計の諸概念』中央経済社。

————［1987］, *Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations*, Statement of Financial Accounting Standards No. 93.

————［1993］, *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, Statement of Financial Accounting Standards No. 117.

Anthony, R. N.［1995］, “Commentary: The Nonprofit Accounting Mess,” Accounting Horizons, Vol. 9, No. 2.

池田享誉［2007］『非営利組織会計概念形成論』森山書店。

川村義則［2005］「非営利法人会計における業績報告―新公益法人会計基準を中心に―」『龍谷大学経営学論集』第45巻第3号。

藤井秀樹［1997］『現代企業会計論』森山書店。

———［2004a］「アメリカにおける非営利組織会計基準の構造と問題点 ―R. N. アンソニーの所説を手がかりとして―」『商経学叢』第50巻第3号。

———［2004b］「非営利組織における減価償却の要否問題と基準書第93号」『生駒経済論叢』第2巻第1号。

———［2008］「非営利組織会計の基本問題に関する再検討」『商経学叢』，第55巻第1号。

若林茂信［2002］「アメリカにおける非営利組織体の会計」杉山学，鈴木豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社。