非営利組織会計に適用される「表示 | 基準

宮 本 幸 平

1. は じ め に

本稿は、非営利組織会計の企業会計への統一化を指向し、そのため財務諸表を如何なる表示形式とすべきかについて考察するものである。宮本 [2014] において、藤井秀樹教授の先行研究を援用しながら、FASB が寄附金を収益表示し寄贈資産を減価償却することの是非が考察された。そして、収益費用アプローチに対して資産負債アプローチの方が、用役を提供し続ける能力(財務生存力)を査定するのに有用であることが説明された。わが国の公益法人会計基準においても、FASB が設定する基準を参酌するかたちで、提供資金の拘束度合によるフローおよびストックの区分(指定正味財産と一般正味財産の区分)が設定されている。

他方、収益費用アプローチに拠って立つ R. N. Anthony (以下、アンソニー) が展開した FASBへの批判の要諦は、フロー計算書の表示要素に寄附金が含まれることで、損益計算に基づく活動業績の査定に誤差が入り込むという懸念であった。そしてアンソニーは、損益計算による業績測定の区分と、直接的な活動業績と見なされないフローの区分とを分離して表示すべきと提唱した。

そこで以上の議論から、本稿では、FASBが収益性を是認する寄附金につき、フロー情報において如何に表示すべきかを考察する。まず第2節では、FASBとアンソニーの論争を敷衍しながら、藤井[2004a]によって明らかにされた2つの会計観の所在、およびFASB基準の非営利組織会計への適合性について確認する。次に第3節で、会計の基本目的を達成するための具体的な表示様式について、論点である寄附金収入はフロー情報であるため、フロー計算書の表示様式を類型化する。そのうえで第4節において、当該代替案のいずれを選択すべきかにつき、先行研究および企業会計制度・理論に基づいて演繹的考察を行い、適用すべき表示様式(即ち表示基準)を措定する。

2. FASB が規定する非営利組織会計の表示基準

以上のように本稿では、非営利組織会計の妥当な表示基準について考察し、概略的な様式の措定を図っていく。まず本節では、宮本 [2014] を援用しながら、FASB が規定する非営利組織会計の表示基準につきその特質を概観するとともに、アンソニーの所説と対比しながら基準の妥当性を考察する。

2.1 FASB が規定する寄附金の収益表示とアンソニーの批判

藤井 [2004a] において、寄附金の会計処理につきアンソニーと FASB の論争経緯が説明され、それぞれが拠って立つ会計観が明らかにされている(藤井 [2004a] からの引用には、カッコ書きで頁が示されている)。

まず FASB の見解では、寄附金は、見返りを提供する義務を負わないため包括利益の一部となる(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。

これ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。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、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(95頁)。さらに、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。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 FASB は、負債計上につき、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るため、寄附を前受金と考えることが否定される(100頁)。そして、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(99頁)。

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に依拠した事業業績の測定(適正な損益計算)を指向するため、事業活動に関する寄附と資本に対する寄附を区分経理することが主張の要諦と判断する(101頁)。他方 FASB は、資産負債アプローチ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

負わない寄附を全額収益処理する経理が主張されるものと分析する。そこで、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」であると結論付ける(10 1頁)。

2.2 FASB が規定する寄贈資産の減価償却とアンソニーの批判

また、藤井「2008」で示された、FASBの会計基準をめぐるアンソニーとのもうひとつ の論争は、寄贈資産の減価償却についてである(藤井「2004b」、藤井「2008」、Anthony [1989]. および FASB [1987] 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)。

FASB [1987] (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)。したがって、寄贈 によって取得された資産か対価支払によるものかにかかわらず、これをすべて資本化(貸 借対照表に計上) し、減価償却の対象とする。

他方アンソニーは、償却資産の減価償却につき、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と考える (p.72)。そして、寄贈資産の減価償却に対し、原価がゼロであり収益が最低でも総原価 に等しいならば、減価償却は利益に影響を及ぼさず (p.64)、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。

このように、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 と考え、FASB は、減価償却が費消価値の認識手続であるため減価償却を行うべきとする。 これにつき、藤井秀樹教授は、「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。| と結論付けている (藤井 [2008], 128頁)。

2.3 資産負債アプローチを前提とする FASB 表示基準の妥当性

以上のように藤井教授の研究によって、FASB とアンソニーの非営利組織会計基準をめ ぐる論争は、純粋理論に基づいて決着されるものではなく、会計観がもたらす結論相違が 根源にあることが明確となった。したがって以下の考察では、会計の本来的な目的(基本 目的)に立ち返り、資産負債アプローチに依拠した FASB の基準、即ち寄附金を収益と して表示すること、および寄贈資産を減価償却して当該コストを表示することが、会計目

的を達成するのに妥当であるかにつき検証する。

(1) 寄附金の収益表示の妥当性

一般に非営利組織では、企業と異なり収益の獲得を第一義としないため、用役を提供し続ける資源としての寄附金・補助金の獲得が一層重要となる。そこで、資産負債アプローチに基づき、経済的実質の測定・表示のため、寄附金をフロー計算書に計上することで、経済資源の増減を把握することができる。

FASB が規定する活動計算書では、事業インフローのみならず資本インフローも含まれた、資産・負債のすべての増減の名目勘定価額が捕捉され、内訳要素として示される。そして、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)の価額が計算書のボトムラインに表示される。そしてこれにより、サービスを提供し続ける能力である財務生存力の査定が可能となる。これに対し、収益費用アプローチを前提に寄附金をインフローから除外すれば、サービス提供のための主要財源が計算書に表示されないことになり、当該ボトムラインからは、財務生存力の査定が達成できない可能性がある。

ここで、企業における投資者の出資と比較した寄附金の法的特質とは、寄附者の支出によって権利が受入側に移転し、かりに使途の拘束どおりに履行されなくても資金の弁済義務は生じないことである。会計的に見ても、将来に反対給付としての資産減少が生じることがないため、明らかに負債には該当しない。さらに、非営利組織には株主資本および留保利益の概念が存在しないため、会計上の資本にも該当しないことになる。拘束性のある寄附金を資本的フローに含めることはできるが、法的権利は非営利組織体に帰属するため、企業会計のように貸借対照表に直入して留保・維持を行うものではない。したがって寄附金収入は、負債および資本の本義から離れた資源増加と見るべきである。

このように寄付金は、費用収益対応原則(企業会計原則・第二「損益計算書原則」一C)に基づいた発生費用(努力)と寄附金収入(成果)との期間的対応とすることはできないが、当該組織の過去から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たものとみなすことができる。したがって、資産・負債変動原因の表示を実質とするフロー計算書において、「成果」としての特質が具備され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。そしてこの場合、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、非営利組織会計にとって一層適合したものになると考えられる。

(2) 寄贈資産の減価償却処理の妥当性

①固定資産に内在する用役潜在力の適正表示

既述のとおりアンソニーは、寄贈資産においては回収されるべきコストが発生しないこ とを論拠に、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し、当 該減価償却に否定的見解を示す。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的内容である。寄贈 資産は償却性資本とならずコストが生じないため、名目的資本維持が達成されるのである。

しかし、諸活動の結果として実体の価値が減耗すると、将来キャッシュ・フローが同時 に減少し、財務生存力の維持に影響を与えることにも着目する必要がある。当該資産の用 役潜在力が費消されてサービスが提供されると、同時に収益が獲得されるかもしくは寄附 者に正の評価を受けることになる。ところが、資産の減価償却を行わない場合、用役潜在 力に起因する当該組織の残存活動能力が過大に評価されることになる。したがって、情報 利用者による正確な固定資産の用役潜在力査定を達成するためには、経済的実質が表示さ れるべきである。そのためには減価償却を行い、将来キャッシュ・フローの現在価値を正 確に表示すべきと考えられる。

②取得原価主義の例外化による原価配分

わが国「企業会計原則・連続意見書第三の第一・四5 | においては、寄贈資産の減価償 却が規定される。減価償却費は収益獲得に貢献した費用であり、期間配分額が計上されな ければ適正な損益計算ができないことから、これを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本旨である。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 益と費用の会計的対応関係が存在するものと判断される。したがって、本来ゼロである評 価額を取得原価主義の例外とし(これにより正確な資本維持の査定が犠牲となる)、組織 に法的権利(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可能と考えられる。

3. フロー計算書の表示様式の類型化

以上により、資産負債アプローチを前提とする FASB 非営利組織会計の表示基準に対 する妥当性が確認された。そこで次に,基本目的の達成を査定するための表示様式につき, 先行研究および企業会計制度・理論に基づいて演繹的に考察することで、複数の代替案を設定する。非営利組織会計における FASB とアンソニーの論争の主たる争点は「寄附金を収益とするか」であり、寄附金収入はフロー計算書に表示されるため、本節では当該計算書の表示様式を類型化する。

3.1 寄附金を「収益・利得」の内訳要素とする表示様式

FASB [1993] (会計基準書117号) では、非営利組織会計のフロー情報を表示する活動計算書のフォーマットが規定されている。ここでは、永久拘束・一時拘束・非拘束に 3 区分して収益が表示され、ボトムラインとして純資産の当期変動額(3 区分ごと)が表示される。マトリックスの横軸において表示される 3 つの区分は、資源提供者によって使途が拘束される度合によって分類されたものである。純資産を増減させるフローのうち、拘束の「ハード」なものと「ソフト」なものを区分することで、資本フローとそれ以外の分類が擬制される。そして寄附金収入は、FASB が規定する活動計算書において、「収益および利得」の区分に表示される(さらに、永久拘束・一時拘束・非拘束に区分)。

全体の表示は、収益区分、費用区分およびボトムラインとしての純資産変動額より構成され、企業会計のような、純利益区分とその他の包括利益区分のそれぞれに収益と費用が分けられる表示構造ではない。これは、利益計算による業績測定よりも経済的実質を優先する資産負債アプローチに依拠するものであり、表示様式の概要は、図表1で示されたとおりである。

図表1 寄附金を「収益・利得」の内訳要素とする表示様式(概略)

3.2 寄附金を「その他の包括利益」の内訳要素とする表示様式

次に、収益費用アプローチを前提としたフロー計算書においては、純利益をボトムラインとする区分が重視される。それ以外のフロー価額は、その他の包括利益をボトムラインとする区分に表示され、最終のボトムラインが当期純資産変動額となる。そしてアンソニーが所説に従うならば、寄附金収入は活動業績と直接には関連しないため、純利益の表示区分から除外される。表示様式の概要は、図表2で示されたとおりである。

図表2 寄附金を「その他の包括利益」の内訳要素とする表示様式(概略)

収益:

費用:

純利益(損失)

寄附金

その他の包括利益

当期純資産変動額

こうして,計算書の上位部は,純利益の内訳要素である損益フローが表示され,その下 部に、その他の包括利益の内訳要素となるフローが表示される。ここで、営利を優先しな い非営利組織の特質に起因する事項として、収益よりも費用が大きく純利益はマイナスに なる可能性が企業会計と比べて高くなる。そしてこれは,寄附金や補助金などでの補填を 要する価額となる。したがって、純利益とその他の包括利益の価額との比較により、損失 が生じた場合の補填による資本維持の状況を把握することになる。かりにその他の包括利 益が純損失を下回った場合、資本維持に影響を与える可能性がある。

また、資産負債アプローチを前提とする FASB の活動計算書では、永久拘束・一時拘 束・非拘束3区分がマトリックスの横軸に設定されたが、収益費用アプローチを前提とす れば当該設定を要しない。後者では、フロー計算書において活動業績の査定が第一義とさ れるため、永久拘束に相当するフロー価額は、直接的に貸借対照表/正味財産の部に表示 されるべきといえる(企業会計の資本直入に該当)。また、一時拘束に相当するフロー価 額については、直接的に貸借対照表/負債の部に表示されることになる。

3.3 寄附金を「純利益」の内訳要素とする表示様式

以上では、寄附金を「その他の包括利益」の内訳要素とする表示様式が示されたが、別 の類型として, 寄附金を「純利益」の内訳要素とする表示様式を設定することができる。

非営利組織が受取った寄附金・補助金に対して付された社会的条件は、寄附者・出資者 への返済を要さず当該権利が移転することである。企業の場合も,出資者の出資に対し返 済義務は生じないが、当該価値の法的権利者が組織でなく出資者である点において、非営 利組織とは異なる。非営利組織においては、かりに寄附者の意図どおりに使途が履行され なくても,資金の返済義務は生じない。したがって当該資金は,企業会計の概念的枠組み に基づくならば、負債および資本に該当しないインフローと見ることが可能である。

こうして,流入現金の,会計勘定としての名目(資産・負債変動の原因を示すもので,

貸方に設定される)が負債でも資本でもないとすれば、これを収益とすることができる。一般に寄付金は、当該組織活動の従前成果が評価されて政府機関や寄附者から当該年度に譲渡されるため、発生した費用(努力)と寄附金収入(成果)とが、期間を通じた対応関係にあると見ることが可能である(費用収益対応原則の適用)。そして、活動業績の査定が第一義とされるため、永久拘束に相当するフロー価額は、直接的に貸借対照表の正味財産の部に表示される。また、一時拘束に相当するフロー価額については、直接的に貸借対照表/負債の部に表示されることになる。表示様式の概要は、図表3で示されるとおりである。

図表3 寄附金を「純利益」の内訳要素とする表示様式(概略)

収益:

寄附金

費用:

純利益 (損失)

その他の包括利益

当期純資産変動額

4. 非営利組織会計フロー情報に適用される表示様式

以上により、フロー計算書に対する表示様式の3つの代替案が示された。そこで、このうちいずれが非営利組織会計の基本目的達成に最も妥当であるかにつき、先行研究および通説的会計理論に基づいた演繹的考察を以下で行う。具体的な考察点としては、①純利益の区分を設定するか、②純利益の区分を設定する場合に寄附金をいずれ(純利益かその他の包括利益)の内訳要素とするか、③純利益の区分を設定する場合に2計算書方式(ツーステートメント・アプローチ)とするか、の3点を挙げることができる。そこで、①および②については4.1で、③については4.2でそれぞれ考察していく。こうして、非営利組織会計の基本目的達成にとって最も妥当といえる表示様式を措定する。

4.1 純利益区分設定の妥当性と寄附金の表示

宮本 [2014] の考察では、非営利組織会計の最も重要な「基本目的」は、組織がサービスを提供し続ける「財務生存力」の査定にあると結論付ける。そして、当該目的の達成可否を査定するには、フロー計算書における積極的数値と消極的数値の差額がプラスである

ことを確認すれば良い。即ち、フロー計算書では、現金の裏付けがある資産流入の名目 (原因) 勘定が表示されるため、もしこの金額がプラスであれば、拘束性のある純資産が 維持されたと判断できる(寄贈資産の減耗価額を除く)。FASB117 号が規定する活動計算 書では、収益と費用を対応表示し、差額が当期純資産変動額としてボトムラインに表示さ れる。

これに対し,純利益の区分を設定し,かつ寄附金を,その他の包括利益の内訳要素とす る場合、ボトムラインとして表示される純利益は、譲渡された資金で賄われるべき価額を 表す。

寄附金収入の会計理論的含意として,過去のサービス提供という「努力」が寄附者に評 価され、「成果」として当期にキャッシュインフローがもたらされたという、企業会計と は異なった期間対応関係が想定できる。これは、企業において当期の商品・サービス等の 提供に個別対応して獲得される収益、もしくは政府において法的効力により強制的に獲得 される税収や移転収入とは性質が異なる。

償却資産に対する寄附金・補助金のように、期間における費用と収益の個別対応が可能 であれば、会計上、前受金とすることができる(前受補助金として負債処理し、次年度以 降に減価償却に対応して収益化)。しかし拘束性がない資金などの寄附につき、寄附者は 過去の活動実績を評価して当期に寄附金を支払うことになる。なぜなら寄附者にとって、 当期の実績は、決算未到来のため評価できないからである。即ちこれは、下記仕訳のよう に、前期における寄附金の未収金が、当期に支払われたと仮定することができる。

未収金 100 寄附金収入 100 (前期) (当期) 現金 100 未収金 100

ところが実際には、前期の仕訳は行われておらず、当期においては、貸方が未収金でな く寄附金収入となる。この仕訳は、「前期の実績により寄附者が当期も同等の活動が実施 されていると期待して未払金を当期に支払う | 取引が含意されている。そしてこの場合、 収益費用アプローチに基づいて純利益の区分を設定し、当該区分に寄附金を設定すること が可能となる。即ち、活動実績が含意される純利益の区分において寄附金を表示するのは 妥当と考えられ、前節で類型化された様式のうち「寄附金を純利益の内訳要素とする表示 様式 | が最も適切と判断される。

4.2 2計算書方式適用の妥当性

以上により、資産負債アプローチのみならず収益費用アプローチによっても、寄附金を収益と見なすことが可能と結論付けられた。この場合には、寄附金が純利益の内訳要素として表示されることになる。そこで、非営利組織会計フロー情報の表示様式を措定するため次に考察すべき点は、ボトムラインである純利益とその他の包括利益、および最終ボトムラインである純資産変動額を、1計算書方式もしくは2計算書方式のいずれによって表示するかである(以下、企業会計基準委員会[2012]からの引用については、文中のカッコのなかで段を示している)。

①企業会計における2計算書方式適用の議論

周知のとおり、IASB(国際会計基準審議会)における企業会計の制度設計は資産負債アプローチを前提に進められている。フロー計算書においては、損益の項目を「純利益」の区分、公正価値で評価された資産・負債の未実現損益項目を「その他の包括利益」の区分に表示する。即ち、計算書に表示されるボトムラインとして、従前からの純利益に、その他の包括利益が新たに加えられて、2区分の表示となる。そしてIASBにおいては、「1計算書方式とするか2計算書方式とするか」の表示方法の選択が論点となっている。これまで存在しなかったその他の包括利益の区分が加えられたために、これを従前の純利益の区分と並べて表示するか、別の計算書で表示するかの選択の問題が新たに顕在化したのである。

IFRS (国際財務報告基準) において、2007年のIAS (国際会計基準) 第1号「財務諸表の表示」を改訂する際、まず1計算書方式への一本化が検討され、その後に純利益と包括利益とを明確に区別する2計算書方式を選好する関係者が多かったことから、両者の選択が認められた経緯がある(第34段)。また、わが国企業会計基準委員会における平成22年会計基準の公開草案に対するコメントのなかで、純利益を第一義とする立場からは、1計算書方式の包括利益が強調され過ぎることが指摘され、純利益と包括利益が明確に区分される2計算書方式を支持する意見が見られた(第36段)。他方で同委員会では、一覧性、明瞭性、理解可能性等の点で1計算書方式を支持する意見も示されている(第36段)。そこで基準の設定にあたっては、いずれの計算書方式でも包括利益の内訳として表示される内容は同様であることから、選択制にしても比較可能性を損なうものではないと考え、2計算書方式と1計算書方式の選択とすることになった(第37段)。

つまり基準設定のプロセスでは、純利益と包括利益とを明確に区別する2計算書方式を 選好する関係者が多いこと(IASBのコメント),1計算書方式では包括利益が強調され過 ぎるという意見が見られること(企業会計基準委員会のコメント)により、2計算書方式 が選択される傾向にあることが伺える。他方で、一覧性、明瞭性、および理解可能性の点 では、1計算書方式に利点があることも指摘され、選択制にした場合でも比較可能性を著 しく損なうものでないこという意見が示されている。

②IASB の議論を援用した2計算書方式適用の妥当性考察

以上の IASB の議論は、資産負債アプローチを前提として包括利益概念を重視しつつ、 収益費用アプローチに基づく純利益の区分をどのように表示すべきかが考察の焦点である。 企業会計の場合、最初から純利益の区分が存在していた(純利益の区分しか存在しなかっ た)ため、資産負債アプローチに拠って立つ場合でも当該区分の設定を無視することがで きない。そして、1計算書方式では包括利益が強調されることから、2計算書方式の導入 も可能と IASB が結論付けたと考えられる。

これに対し非営利組織会計のフロー計算書では、はじめに純利益の区分が存在しない前 提で当該区分を設定することになる。そして宮本「2014」において、寄附金を除いた計算 書のボトムライン価額による財務生存力査定が困難であることから、収益費用アプローチ よりも資産負債アプローチの方が、非営利組織会計の目的に適合すると結論付けた。後者 のアプローチに基づく場合、純利益区分がないため基本的に1計算書方式となる。他方で Anthony「1989」では、ボトムラインとしての純利益とそれ以外を別の計算書で表示する、 2計算書方式が提示される。

こうした表示方式の適用考察においては、上記にて説明した、企業会計におけるツース テートメント・アプローチの議論を参酌することができる。その制度設計においては、 IASB によって、包括利益一元化(業績報告書からの純利益の排除)が強力に推進されて きた。ところが、ボトムラインである包括利益が強調され過ぎること、当該計算書におけ る表示区分・項目の議論が十分でないことを理由として、一元化が回避されるに至ってい る。これにより、「既存の財務諸表体系は基本的に維持したまま、その他の包括利益(そ の他の認識収益費用)の構成項目と包括利益(総認識収益費用)を表示する包括利益計算 書(認識収益費用計算書)をこれに追加する形で、基準準拠の業績報告書を完成させるこ とができる。

計算書の形式選択(1つか2つかいずれにすべきか)の問題について、IASB [2006] では、「審議会と市場関係者との議論において、多くの者が、単一の計算書という概念に 強く反対していることが明白であった。彼らは、単一の計算書の最終行に、必要以上に焦 点があたると主張した。さらに、多くの者は、審議会が、表示に関する他の側面について

審議しないうちに、すなわち、どのようなカテゴリーや行項目を認識収益費用計算書上に表示すべきかを決定しないうちに、単一の計算書による収益及び費用の表示が財務報告の改善につながると結論付けるのは時期尚早だと主張した。」と記されている。IASB におけるこのような考察から、1計算書方式とすると、純利益よりも包括利益が強調される懸念について理解することができる。

そこで、以上のような IASB における議論推移を斟酌すると、非営利組織は本来的に利益獲得が第一義とされないため、企業会計と反対に、純利益が強調される状況が想定される。そして、純利益とそれ以外(資本的フロー)を分離して2計算書方式とすれば、かかる事態を回避することが可能となる。即ち、一方の計算書で純利益とその内訳要素が表示され、別の計算書で最上段に純利益(内訳要素は表示されない)が表示され、その下にその他の包括利益の内訳要素が加減される表示様式が措定される。非営利組織会計におけるこのような2計算書方式のフロー計算書の概要は、図表4で示されたとおりであり、これによって純利益および内訳要素がもたらすバイアスを回避することができる。

図表4 2計算書方式に基づくフロー計算書の表示様式(概略)

収益: 寄附金 費用: 純利益(損失)

純利益(損失)その他の包括利益当期純資産変動額

③基本目的を達成するための2計算書方式適用の妥当性

周知のように IASB における企業会計の制度設計は、資産負債アプローチを前提に進められたものであり、そこでは計算書における包括利益の表示が主たる論点となっている。特に重要な論点の一つが計算書方式の選択についてであり、既述のとおり 2 計算書方式では、純利益と包括利益が別の計算書で表示される。そこで、非営利組織会計における当該選択問題の考察においては、収益費用アプローチを前提に純利益の査定を重視するか、もしくは資本インフローを意味する包括利益を区分表示するかの検証が必要となる。そして、純利益の表示によって何らかの基本目的を達成することができれば、2 つのボトムライン

を分けた2計算書方式の適用が妥当なものとなる。

ここで、財務生存力の査定を主たる会計の目的(本稿で用いられる基本目的と同義)と し、当該達成の手段を「2計算書方式の設定」とした場合、手段である純利益の区分表示 から遡及された、目的達成のための社会的必要性を明らかにすれば、純利益表示の妥当性 を検証することが可能となる。

収益費用アプローチに基づく純利益の区分表示を手段とすることは、即ち活動業績の査 定(前述の考察により寄附金も内訳要素となる)に対する社会的必要性に起因するもので ある。純利益の内訳要素となる表示項目は、コストが主なものであり、寄附金を収益に含 めたとしても、依然としてコストの価額が収益と同等かそれ以上となる可能性がある。こ のため、非営利組織の業績査定の本来的意義が利益最大化ではないものの、寄附金を含め た純利益の表示は、財務生存力維持のための活動業績の査定機能を有するものとなる。ま た別の機能として、純利益をボトムラインとすることにより、組織主活動の内訳要素の状 況把握が期待できる。したがって、純利益の区分表示と2計算書方式の設定(図表4)は、 財務生存力査定という「目的」の「手段」として、社会的必要性を具備するものと判断で きる。

5. お わ り に

以上のとおり本稿では、FASBとアンソニーの論争で顕在化した、寄附金をフロー情報 において如何に表示すべきかにつき、先行研究および企業会計制度・理論に基づいて演繹 的に考察し、適用すべき表示様式を措定した。第2節において、寄附金収入および寄贈資 産の減価償却の論争を敷衍し、会計観の相違がこれに作用していることを、藤井 [[2004a] を援用してまとめた。そして第3節で、2つの会計観それぞれに依拠したフロー計算書の 表示様式が類型化された(3類型化)。

こうして、設定されたパターンにつき、いずれが非営利組織会計の基本目的である財務 生存力査定に有効であるかにつき、第4節で演繹的考察を行った。導出された結論は、次 のとおりである。

- 寄附金収入は、当期も前期と同等の活動が実施されていると寄附者が期待し、前期に おける未払金を当期に支払う取引と見なすことができる。この場合、収益費用アプローチ に基づいて純利益の区分に寄附金を設定することが可能となる。そこで、寄附金を純利益 の内訳要素とする表示様式が適切と考えられる。
- ・ 寄附金を含めた純利益表示は、財務生存力維持のための活動業績の査定機能を有し、

純利益をボトムラインとすることで内訳要素の状況の把握が期待できる。したがって、純利益の区分表示と2計算書方式の設定は、財務生存力査定という「目的」の「手段」として、社会的必要性を具備するものと判断できる。

注

- 1) Anthony [1995], p. 46.
- 2) わが国公益法人会計では、FASBと同様に、指定正味財産、一般正味財産に区分される。
- 3) 川村 [2005], 231頁。ただし、非拘束の純資産変動額が損益フローに該当し、拘束のそれが 資本フローに該当するという厳密なものではない。例えば「長期投資収益」、「長期投資からの 純未実現利得および純実現利得|など、永久拘束に区分される損益フローが存在する。
- 4) 固定資産の増減額は当該変動に含まれない。この把握には、わが国公益法人会計の正味財産 増減計算書のような、全ての資産・負債変動額を表示する計算書が別途必要である。
- 5) 藤井「2007], 148-153頁。
- 6) 同上書, 153頁。ただし, これまで純利益の査定が本義とされ, あるいは純利益のみが査定 の対象とされ, その他の包括利益が新たに加わったことに起因する可能性もある。つまり区分 が新たに加えられ結果として, これまで本義とされていた区分 (ここでは純利益) の重要性が 相対的に希薄化したとも考えられる。
- 7) 企業会計基準委員会 [2006], 39頁。
- 8) 資産の評価においても、わが国の現行会計基準では、取得原価と時価に区分される。前者は収益費用アプローチ、後者は資産負債アプローチに基づく評価であり、この状況は「混合的測定」と呼ばれている(桜井 [2011]、87頁)。
- 9) 非営利組織に対する財務生存力査定のような、会計の「目的」を実務上で達成するための制度設計には、「目的論的関連」の観点からの検討が有効な一方法とされる(藤井 [2010]、24-25頁)。目的論的関連とは、「目的」を設定しその「目的」を達成するための「手段」を選択する「目的一手段の関係」をいい、制度設計においては「必要性の視点」を提供する概念である。何らかの「目的」を達成するために、制度として対応すべき社会の必要性を明らかにし、当該欠如に起因する問題点が抽出されて、これを斟酌しつつ「手段」としての制度設計が行われる。

参考文献

Anthony, R. N. [1989], Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?, Harvard Business School Press.

[1995], "Commentary: The Nonprofit Accounting Mess," *Accounting Horizons*, Vol. 9, No. 2.

FASB [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.

- IASB [2006], Expose Draft of Proposed Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements: A Revised Presentation, March 2006, IASB, 企業会計基準委員会 [2006] 『国際会計基準書 (IAS) 第1号「財務諸表の表示」改訂に関する公開草案-改訂された表示」。
- 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。
- 企業会計基準委員会「2012」「企業会計基準第25号・包括利益の表示に関する会計基準」企業会 計基準委員会。
- 桜井久勝「2011]『財務会計講義(第12版)』中央経済社。
- 藤井秀樹 [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一」『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。
- ---「2007」『制度変化の会計学―会計基準のコンバージェンスを見すえて―』中央経済社。
- R. N. アンソニーの所説に寄せて―|『商経学叢』第55巻第1号。
- -----[2010]「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』 VOL. 12₀
- 宮本幸平「2014]「非営利組織会計基準に適用される会計観」『神戸学院大学経営学論集』第10巻 第1号。