

非営利組織体会計における一時拘束純資産の負債性の検討

Testing the Liability of Temporarily Restricted Net Asset in Not-for-Profit Organizations

中村学園大学 流通科学部

日 野 修 造

はじめに

本稿は、F A S Bの非営利組織体会計で採られている純資産区分法に関する検討である。中でも、一時拘束純資産の増大として処理される資源の提供に焦点を当てる。この資源提供は、貸借対照表上では一時拘束純資産の区分に含まれることになる。しかしこれは、負債として処理すべきであるという批判がある。この批判を受けて、一時拘束純資産を増大させる資源の提供は負債として処理すべきかどうか、その負債性^{*1}について検討する。

負債概念については国内外を問わず、これまでに多くの議論が交わされてきた^{*2}。議論の過程で負債概念は、伝統的な負債概念から新しい負債概念へとその変遷を辿ってきた^{*3}。

本稿における検討はそれら負債概念に照らし、一時拘束純資産の負債性について検討するも

のではない^{*4}。ここではアメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards board : 以下、F A S Bと略称する) と、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : 以下、I A S Bと略称する) が公表した財務会計概念フレームおよび財務会計基準における負債の定義や、負債に関する記述に照らして検討を行う^{*5}。負債概念を整理した詳細なる検討は、稿を改めて行いたいと考えている。

本稿の概要を述べると、まずは先行研究を基に論点整理を行う。そして、F A S Bの非営利組織体会計における純資産の区分について確認する。次いで、その区分に対するロバート N. アンソニーの批判的見解^{*6}について述べる。その後、負債の定義および寄付の性質について確認・検討し、自分なりの結論を述べる。具体

* 1 本稿でいう負債性とは、「負債なのか、負債ではないのか」という意味で用いている。

* 2 負債概念に関する議論について、長束 [2004] では、「アメリカにおいてはムーニッツ教授の論文が契機となつて、活発に行われるようになったといわれている」(長束 [2004] ,p.160)。また、「わが国においては、1960年に法務省民事局が公表した『株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱民事局試案』を契機とした引当金論争により負債概念が考察されるようになったといわれている」(長束 [2004] ,p.160) と述べられている。ここでいうムーニッツ教授の論文とは、M.Moonits, The Changing Concept of Liability, The Journal of Accountancy, May 1960 (長束 [2004] ,p.176) である。

* 3 この件については、徳賀 [1994]、長束 [2004] など様々な文献で検討されている。

* 4 長束 [2004] では、負債概念を「(1) 消極財産説、(2) 他人資本説および (3) 法的債務説に分類することができると思われる」(長束 [2004] ,p.160) として、それぞれの説について検討が行われている。

* 5 負債概念を整理した詳細なる検討も必要であると考えられるが、その序論的考察として、定義と比較することによって検討を行う。

* 6 アンソニーは、F A S Bが非営利組織体財務会計概念フレームワーク作成に着手するに先立って、非営利組織体会計に関する調査研究をF A S Bより依頼された研究者である。アンソニーはF A S Bの非営利組織体財務会計概念フレームワーク完成に大きく貢献した研究者である。非営利組織体会計の研究に際して、彼の所説を検討することは意義深いものである。

的には、負債の定義に照らして、一時拘束純資産は負債として処理されるべきかどうかについて検討し、結論を得たいと考えている。

1. 非営利組織体会計における純資産

(1) 論点の整理

アンソニーの見解、一時拘束純資産および寄付金会計について研究した文献について確認する。林 [1999] では、営利企業会計と非営利組織体会計の統一的把握について検討されている。この論文では特に「一時拘束純資産」と「その他包括利益」との関係性について検討されている。

藤井 [2004] では、アンソニーの非営利組織体会計に対する見解に照らして、アメリカにおける非営利組織体会計基準の構造が検討されている。ここでは、アンソニーとFASBの一時拘束純資産の区分と負債の定義に関する会計観について、その相違は「調整不能」と解するのが妥当であると述べられている*7。

また、藤井 [2008] も、アンソニーの所説を手がかりとして、非営利組織体の減価償却問題について検討がなされている。減価償却の問題は寄付資産の減価償却問題として、特に用途制限がある寄付（一時拘束純資産を増大させる寄付）として取得した資産の減価償却問題として、検討を要する重要事項である。

このほかに、武田・橋本 [2001] や日野 [2004] など、アメリカにおける寄付金会計の特質について検討したものがあ

これらの文献は、前述したようにアンソニー

の見解、一時拘束純資産および寄付金会計について論じたものである。本稿は、一時拘束純資産が負債の定義をどのような点で満たさないのかについて、さらに詳細なる検討を加えるものである*8。もしかすると満たされているのかも知れない。本報告はこれまでにない別の視点から検討を行う。一時拘束純資産には後述するが、時間拘束と目的拘束がある。これら2つの拘束性の観点から検討を行う。すなわち、アンソニーとFASBの負債の定義は調整不能であるというFASB主張を踏まえた上で、FASBの負債の定義を本当に満たさないかどうかを検討したいと考えている。つまり、両者の定義が調整不能だからというだけでなく、もう少し詳細なる検討をして、判断したいと考えている。具体的には、FASBおよびIASBの負債の定義に照らして一時拘束純資産の負債性について、時間拘束と目的拘束の観点から検討を行う。また、負債の定義についてはIFRSの負債の定義にまで拡張して検討したいと考えている。

(2) FASBの純資産の区分

FASBは、非営利組織体の寄付金会計について明らかにした財務会計基準書第116号 (*Statement of Financial Accounting Standards No.116*: 以下、S F A S 第116号と略称する) と、非営利組織体の財務諸表について明らかにした財務会計基準書第117号 (*Statement of Financial Accounting Standards No.117*: 以下、S F A S 第117号と略称する) を公表している。これらは概念フレームワーク第6号『財務諸表

*7 FASBが概念ステートメントで述べている負債の定義を「規定概念とする以上、「現在の義務」をともなわなない寄附の負債計上は、FASB当局者として到底容認することのできない会計処理であったといえよう」(藤井 [2004] ,p102) と述べられている。そして、「この意味で、FASB当局者が、負債の定義をめぐるアンソニーとの見解の相違を『調整不能』と断じているのは、論争の本質を的確に捉えた主張であったと評しうるのである」(藤井 [2004] ,p102) と述べられている。

*8 藤井 [2004] では、負債の定義が、負債は「現在の義務」から生じる「将来の経済的便益の犠牲」と規定している以上、寄付は「現在の義務」をともなわなないため、負債の定義を満たさない(藤井 [2004] ,p.102) と述べられている。本稿はこの結論を裏付けるために、さらなる検討を具体的に一時拘束純資産の定義等と対比して、詳細なる検討を行う。

の構成要素：(Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements：以下、SFAC第6号と略称する)を受けて公表されたものである*9。

SFAS第117号で公表された非営利組織体の貸借対照表を確認すると、資産=負債+純資産という関係性が成立する形式で示されている。資産と負債については完全にではないが、ほぼ企業会計のそれと同様の構成要素となっている。しかし、純資産の区分については、「非拘束純資産」、「一時拘束純資産」および「永久拘束純資産」に区分するようになっている。

アメリカにおける非営利組織体会計の一般に認められた会計原則(GAAP)によると、「永久拘束純資産」とは、「寄贈者の永久的な拘束または組織体によって永久的に維持されることを求める法律の規定によって拘束される資産に相当する純資産の部分」(Richard・Marie [2011], p.85)である。「一時拘束純資産」とは「資産が使用される期間または資産が使用される目的のいずれかによって、制限(拘束)されている資産に相当する純資産の部分」(Richard・Marie [2011], p.85)である。そして、「非拘束純資産」とは「その他のすべての資産に相当する純資産の部分」(Richard・Marie

[2011], p.85)である。と説明されている。

本報告で着目するのは、一時拘束純資産である。この項目については前述のような批判や意見がある。FASBが非営利組織体会計に関する概念ステートメントおよび基準書を公表した際、あるいはそれらの公開草案を公表した際に、コメントレーター等で多くの批判や意見が提出された項目である。

(3) SFAS第117号の財務諸表

図表-1は、SFAS第117号で示された貸借対照表である。そこで確認できるように、資産および負債は、企業会計のそれとほぼ同じである。ただし、借方の資産に注目すると、「土地・建物・備品への投資に用途が拘束されている資産」というものがある。これは、資源提供者がその提供資源の使い方を指定している資産ということである。多くの場合は「現金および預金」という形態で所有されていると解釈されるが、流動性(拘束性)の観点から、他の現金や預金と区別して表示されることになる。負債については、すべて企業会計においても負債として表示されているものであると解釈できる。

しかし、純資産の部を確認すると、企業会計のそれとは全く違った区分となっている。これ

図表 - 1
貸借対照表
20×1、20×0年12月31日 (単位:万円)

資 産	20×1、20×0年12月31日		負債・純資産	
	20×1	20×0	20×1	20×0
現金および現金同等物	1,600	1,500	支払債務	1,200
受取債権および未収利息	1,300	1,200	前受金	1,000
棚卸資産および前払費用	1,200	1,100	未払補助金	800
未収寄付金	400	500	短期借入金	700
土地・建物・備品への投資に用途が拘束されている資産	1,250	1,300	年金債務	600
備品	950	700	長期債務	700
建物	3,300	3,400	負債合計	5,000
コレクション物件	1,500	1,500	非拘束純資産	2,000
土地	2,200	2,200	一時拘束純資産	3,000
長期投資	1,300	1,100	永久拘束純資産	5,000
			純資産総額	10,000
資産総額	15,000	14,500	負債および純資産総額	15,000

出所) FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.117, Financial Statement of Not-for-Profit Organizations, June 1993, Appendix c, Statements of Financial Position(par.156)を基に、筆者が作成している。

*9 SFAC第6号は、企業会計の財務報告について述べた概念フレームワーク第3号を非営利組織体のそれを含めて拡大・改訂したものである。

は非営利組織体の資源提供者が株主等ではなく、寄贈者である点を考慮しての区分だといえる。

(4) アンソニーの批判

次にこの一時拘束純資産に関するアンソニーの批判について、確認する。

アンソニーは、一時拘束純資産には、企業会計でいう「前払い」が混入する (Anthony [1995], p.19) と批判している。これに対して、その当時非営利組織体会計に関するプロジェクトの議長であったロバート H. ノースカットは、「アンソニー教授と F A S B では、非営利組織体の収益と資本の定義、および負債の定義について基礎理論に違いがある」 (Northcutt [1995], p.54) と述べている^{*10}。

このようにアンソニーとノースカットは主張し、対立していることを踏まえ、本報告では F A S B の負債の定義および I F R S の負債の定義に照らして検討する。

そこで、さらにアンソニーの批判について確認する。

アンソニーは、「営業上の寄付は『収益』の構成要素の一部である。贈与資本は『持分』の構成要素の一部である」 (Anthony [1995], p.46) と述べている。これはサービスの提供に際して、組織体の自由意志で使用できる寄付の受け取りは収益であり、そうでない寄付は企業会計でいう「持分」に相当するという指摘といえる。つまりアンソニーは、寄付においても、損益取引と資本取引を区別すべきと主張していると考えられる。またアンソニーは、F A S B は「すべての寄付が独立した構成要素である」という主張を放棄した。しかしながら、営業上の寄付は贈与資本という明白な事実を理論だてす

るというよりむしろ、3つの『区分』からなる数奇な構造を構築した」 (Anthony [1995], p.46) と述べている。S F A C 第6号が公表されるまでに2つの公開草案が出されている。最初の公開草案で指摘された「拘束純資産」に対する問題点を受けて、2つ目の公開草案が出されている^{*11}。アンソニーは、2つ目の公開草案で、収益と資本を区別した公開草案になることを期待していたと考えられる^{*12}。前述の通りアンソニーは一時拘束純資産について、「前払い」(負債)に相当するものが混入すると指摘している。

アンソニーは「負債として前払いを認識する通常の実務を (F A S B が) 受け入れていたとすれば、独立した項目として一時拘束を設定するその合理性は、消え去っていたであろう」 (Anthony [1995], p.49: 括弧内は筆者) と指摘している。つまりアンソニーは、一時拘束純資産には負債に相当する寄付の受け取りが含まれるとして、F A S B の純資産に関する会計概念を批判していると考えられる。

2. F A S B と I A S B の負債の定義と一時拘束純資産

(1) F A S B の負債の定義

本章では、F A S B の負債の定義と I F R S の負債の定義を確認し、寄付の性質と一時拘束純資産の関係性および一時拘束純資産の定義について検討する。まずは、F A S B の負債の定義から始める。

S F A C 第6号では負債を「過去の取引事象の結果として、特定の企業が他の企業に、資産を引き渡すか、用役を提供する、またはしなけ

*10 定義の違いについては日野 [2010] で検討している。

*11 この点については、林 [1999] において「1985年12月公表の概念ステートメント第6号『財務諸表の構成要素』は、2つの公開草案を経て作成された。このうち、最初の公開草案 (1983年公開草案) では、非営利組織体の純資産について『拘束純資産』と『非拘束純資産』という二つの区分しが行わなかった」 (林 [1999], p.78) と述べられている。

*12 この点については日野 [2010] で検討している。

ればならない現在の義務から生じる、発生の可能性が高い将来の経済的便益の犠牲」(FASB [1985], par..35 : 平松・広瀬 [2002], p.31)と定義している。

そこで、キーワードを確認すると、次の5つの項目が検出される(藤田 [2006], p.7)。

「過去の取引または事象」
 「資産の引き渡し、また役務の提供」
 「現在の義務」
 「発生の可能性が高い」
 「将来の経済的便益の犠牲」

藤田 [2006] ではこのキーワードを基に「将来の特定日または特定事象発生時に、資産を譲渡すべき現在の債務」、「企業に将来の犠牲を強いる、または不可避とする責務」および「そのような義務を強いる取引または事象がすでに発生している」こと(藤田 [2006], p.8)と、整理されてる。

さらにFASBの負債の定義に関する特徴を確認すると、SFAC第6号では「この定義にある負債という用語は、法律上の義務より広い意味で使われている」(FASB [1985], par..35, footnote : 平松・広瀬 [2002], P.301)そして、「それは法的または社会的に課せられる義務のこと、すなわちある人が、契約、約束、道徳上の責任などによってしなければならないこと」(FASB [1985], par..35, footnote : 平松・広瀬 [2002], P.301)とされている。

ここで着目したいのは、「契約、約束、道徳上の責任」というキーワードである。これは非営利組織体が受け取る寄付金について重くのしかかる責任だと考えられる。

(2) IFRSの負債の定義

次に、IFRSの負債の定義について確認する。

IASB概念フレームワーク (par.4.4 (b))

では、「負債とは、過去の事象から発生した実体に対する現在の債務である。債務の決済は、経済的便益を含む資源が、実体から流出することが予期されるものである」と定義されている。

ここでもキーワードを検出しておく。すると次の3つのキーワードが検出できる。

「過去の事象」
 「現在の債務」
 「経済的便益を含む資源の流出」
 「予期されるもの」

IFRSの負債の定義について、もう少し掘り下げてみると、次のような特徴が確認できる(par. 4.15)。以下に列挙する。

- ・「負債の本質は、実体が負う現在の債務である。債務とは、何らかの方法で活動または提供する責務である」。
- ・「債務は、契約の締結または法律上の要求の結果として、法的に強制されることがある」。
- ・「例えばこれは通常、提供を受けた商品やサービスに対する支払額である」。
- ・「しかしながら債務はまた、通常のビジネス実務、習慣および良好なビジネス関係の維持や衡平法上の慣習に従った要望から生じることもある」。
- ・「例えばもし、保証期間満了後に欠陥が明らかになった場合でさえも、その製品の修理をする決定を下すことがある。その際、すでに提供した商品という責任において、費やされると予測される金額が債務となる」。

ここで、また注目したいのが、「衡平法上の慣習に従った要望」というキーワードである。

これは、先ほどのFASBの負債の定義で確認した「契約、約束、道徳上の責任」とほぼ類似の要望・責任だと考えられる。

(3) 寄付の性質と一時拘束純資産

ここではまず、寄付の会計処理と性質について確認する。F A S B は非営利組織体への寄付について支援 (support) という用語を用いている。まず、非拘束支援とは「非拘束純資産を増大させる資源の提供」と考えられる。そして、拘束支援は一時拘束と永久拘束があり、一時拘束支援とは「一時拘束純資産を増大させる資源の提供」と考えられる。そして、永久拘束支援とは「永久拘束純資産を増大させる資源の提供」と考えられる。したがって本稿では、一時拘束支援の負債性について検討することになる。

次に、一時拘束純資産の定義を寄付 (支援) との関係性から確認する。

F A S B は一時拘束純資産について次の3つの観点から定義を行っている (FASB [1985], par.93 : 平松・広瀬 [2002], p.331)。

それは、「非営利組織体の純資産のうち、(a) 時の経過によって消滅するか、または組織体の行為の遂行によって除去されるような、寄贈者によって課された規定によって、その組織体による使用を制限させるような寄付その他の資産の流入、(b) 同種の規定によるその他の資産の増加および減少、(c) 寄贈者によって課せられた規定、時の経過によるその消滅、それらの規定に従った組織体の行為による遂行及び除去の結果として、純資産を他の区分へ (または他の区分から) 再分類、から生じる部分」というものである。

また、拘束には時間拘束と目的拘束があるとして、次のように述べてる。

時間拘束とは、「寄贈を直ちに消費せずに、後の期間においてまたは特定の期日より後に使用」(FASB [1985], par.99 : 平松・広瀬 [2002], p.333) することが寄贈者により規定されているものである。

目的拘束は、「寄贈を特定の計画または用役を支援したり、特定の建物を購入したり、特定の負債を返済するような特定目的に使用」(FASB [1985], par.99 : 平松・広瀬 [2002], p.333) することが寄贈者により規定されているものである。

さらにF A S B は時間拘束と目的拘束について次のように述べている。

時間拘束とは、「一般に規定された時間に達したならば非拘束」(FASB [1985], par.115) となるものである。そして、「1986年に使用するために1985年中に資産の寄付によって拘束されている純資産は、1986年1月1日に非拘束となる」(FASB [1985], par.115)。

目的拘束とは、「一般に組織体が寄贈者の規定の性質に依存しつつ、おそらく数期間にわたって特定された目的に従って活動を行うときに非拘束となる」(FASB [1985], par.115) と説明している^{*13}。

また、拘束が解除されるタイミングについてF A S B は、「非拘束純資産を増加させ、それはしばしば拘束を除去する活動が結果的に非拘束純資産を減少させる費用になるのと同時に生じる」(FASB [1985], par.115) と述べている。

F A S B は、拘束が解除されることを拘束の解除として、会計処理上は再分類^{*14}と称している。

拘束の解除という用語について次のように説明している。

拘束の解除 (再分類) は「非拘束純資産を増加させ、それはしばしば拘束を除去する活動が結果的に非拘束純資産を減少させる費用になるのと同時に生じる」(FASB [1985], par.115)。

そして、「特定の累計の用役にその利用を拘束するという寄贈者の規定をともなう寄付資産を

*13 F A S B は、S F A S 第117号の第15パラグラフで「目的拘束」と「時間拘束」の2つの拘束を受けるものもあると述べている。

*14 F A S B は、拘束が解除されることを拘束の解除として、会計処理上は再分類 (reclassification) と称している (FASB [1985], par.114)。

非営利組織体が受領することは、それらの用役を提供する際に発生した費用の原因となる」(FASB [1985], par.151)。

つまりこの主張は、一旦は、拘束のある資産として保管しておき、実際にサービスを提供する時点で拘束が解かれ非拘束となり、その非拘束の資産を使用してサービスの提供が行われるという意味だと考えられる。

3. 一時拘束純資産の負債性の検討

(1) 定義の整理

これまでに検討したようなFASBによる一時拘束純資産の定義および説明に基づき、一時拘束純資産の増大として受け取る寄付の負債性について検討する。

まずは、検討の方法について明らかにする。

検討は、FASBとIFRSの定義に照らして、一時拘束純資産を増大させる寄付の負債性について行う。

検討に先立って、FASBとIFRSの定義を前述のキーワードにより整理する。それを示したものが図表 - 2である。

定義をキーワードで整理すると、そのすべてがこの表のように対応する。したがって、FASBの定義を区切ってキーワード化した からの項目に照らして、一時拘束純資産の負債性

について検討していくことにする^{*15}。

またその際、前述の「契約、約束、道徳上の責任」(FASB [1985] par.35, footnote) と、「衡平法上の慣習に従った要望」(IFRA [2010], par.4.15) という責任ないし要請をも考慮に入れて検討を行う。なぜなら、資源提供者が提供した資源の用途についての責任を果たすことや、その要請に応じることは、非営利組織体にとってきわめて重要な社会的責任であると考えられるからである。

(2) 「過去の取引事象」に照らして

キーワード「過去の取引事象」に照らして、一時拘束純資産の負債性について検討する。検討は、時間拘束と目的拘束に分けて行う。これは、以下のキーワードとの検討においても同様とする。

再度時間拘束について確認すると、時間拘束とは「寄贈を直ちに消費せずに、後の期間においてまたは特定の期日より後に使用」(FASB [1985], par.115) するという寄贈者の拘束があるものであった。特定の期日が到来するまでの期間で考えると、その寄付は過去の期間に受け取ったものであることから、過去の取引事象に起因しているといえる。しかし、「経済的便益の犠牲」が、過去の取引事象に起因して発生するといえるかといえば、そうではない。

図表 - 2

負債の定義

FASBの定義	IFRSの定義
①過去の取引または事象	①過去の事象
②資産の引き渡し、または役務の提供	③経済的便益を含む資源の流出
③現在の義務	②現在の債務
④発生の可能性が高い	④予期される
⑤将来の経済的便益の犠牲	③経済的便益を含む資源の流出

*15 FASBとIASBの負債概念の会計基準上の相違について、長束 [2004] では「FASBは法的債務性に立ち返っているのに対して、IASBは概念フレームワークに忠実に従い、法的債務性ではなく、拘束性を重視した基準を設定している様に思われる」(長束 [2004] ,p.173) と述べられている。

したがって、合致していないと考えられる。

次に目的拘束であるが、これも再度確認すると、「寄贈を特定の計画または用役を支援したり、特定の建物を購入したり、特定の負債を返済するような特定目的に使用」(FASB [1985], par.115) するという寄贈者の拘束があるものであった。計画・用役の支援、建物の購入、負債の返済時点で考えると、この寄付は過去の期間に受け取ったものであり、経済的便益の犠牲は、過去の取引事象に起因しているといえるため、合致していると考えられる。

(3) 「資産の引き渡しまたは役務の提供」に照らして

次にキーワード 「資産の引き渡しまたは役務の提供」に照らして、検討する。

時間拘束については、特定の期日が到来した時点で、拘束が解除され資産の引き渡し、または役務の提供が可能になることから、合致していると考えられそうである。しかし、拘束期間満後は資産の引き渡しや役務の提供義務があるとは必ずしもいえない。例えば、一定期間駐車場として使用した後は、自由に処分可能な土地の寄付を考えていただきたい。この場合は、拘束期間満後の処理は組織体の自由意志であるため、資産の引き渡しや役務の提供義務は無いと考えられる。

目的拘束については、計画・用役の支援、建物の購入、負債の返済時点で、資産を引き渡すことになる。すなわち役務提供目的にしたがって、拘束が解除された資産または用役を提供することになる。したがって、合致していると考えられる。

(4) 「現在の義務」に照らして

次にキーワード 「現在の義務」に照らして、検討する。

時間拘束については、一定期間維持する義務はある。しかし、拘束期間満後は資産の引き

渡しや役務の提供義務は無いと考えられる。

拘束期間中のサービス提供義務はあるが、拘束期間満後はサービス提供の義務は無い根拠として、一定期間提示し、その後は組織体の意志に任せるというコレクション物件の寄付を考えてみる。このコレクション物件は、拘束期間中の展示サービスの義務はあるが、その後の用途は自由に決められると考えられる。ただし、一定期間維持し展示サービスを行うという義務に着目すれば、合致しているといえそうであるが、ここでいう義務は、「資産を引き渡すか、用役を提供する」義務であるため、現在の義務には合致しないと考えられる。

目的拘束については、計画・用役を支援、建物を購入、負債を返済する義務が存在すると考えられるため、合致していると考えられる。

(5) 「発生の可能性が高い」に照らして

次にキーワード 「発生の可能性が高い」に照らして、検討する。

時間拘束については、非営利組織体が受け取った拘束がある寄付は、社会的・衡平法上の観点から、使途指令にしたがって一定期間維持する義務はあっても、その後、資産の引き渡しや役務の提供を行う義務は高いとはいえないと考えられる。

ただし、拘束期間中にサービスを提供する可能性は高いといえるが、「発生の可能性が高い」とは、「経済的便益の犠牲」であるため、ここでいう発生の可能性には合致しないと考えられる。

目的拘束については、社会的・衡平法上の義務から、計画・用役の支援、建物の購入、負債の返済をしなければならないと考えられるため、合致していると考えられる。

(6) 「将来の経済的便益の犠牲」に照らして

最後にキーワード 将来の経済的便益の犠牲に照らして、検討する。

時間拘束については、特定の期日が到来した時点で、経済的便益の犠牲が生じるとは必ずしもいえないため、合致しないと考えられる。

目的拘束については、計画・用役の支援、建物の購入、負債の返済時点で、経済的便益の犠牲が生じると考えられるため、合致していると考えられる。

(7) 負債性の判定

これまでの検討によると、目的拘束は負債の定義を満たすが、時間拘束については負債の定義を満たさないという結果が出た。「将来の経済的便益の犠牲」というキーワードに着目すると、次のように整理・換言できる。

- ・ 「将来の経済的便益の犠牲」は、「過去の取引事象」に起因する。
- ・ 「将来の経済的便益の犠牲」は、「資産の引き渡し、または役務の提供」ともなう。
- ・ 「将来の経済的便益の犠牲」は、「現在の義務」である。
- ・ 「将来の経済的便益の犠牲」は、「発生の可能性が高い」。

目的拘束は、特定の計画または用役の支援に用いる、特定の建物を購入する、特定の負債を返済するという行為のいずれかである。したがって、「将来の経済的便益の犠牲」が生じると考えられるため、負債の定義を満たすと考えられる。

しかし、時間拘束については、時間拘束満了時点での「経済的便益の犠牲」があるとはいえないため、負債の定義を満たさないと考えられる。つまり結論として、一時拘束純資産には負債の定義を満たすものと満たさないものが混在するということである。

おわりに

以上、検討してきたように、一時拘束純資産を増大させる寄付は、目的拘束については、負債の定義に合致すると考えられる。これに対して、時間拘束は合致しないと考えられる。したがって、負債の定義に忠実に従うならば、時間拘束だけが課された寄付は負債の項目として処理し、目的拘束あるいは目的拘束と時間拘束両方の拘束がある寄付は、純資産の項目として処理することになる。

しかし、寄付のうち、時間拘束だけが課された寄付のみを負債として処理（以下、一部負債説と呼称する）する会計的意義がどれほどあるのかについては、更なる検討が必要であろう。それは時間拘束と目的拘束を峻別する基準の設定問題や、時間拘束寄付だけを負債とすることの資源提供意思決定有用性の問題を孕んでいる。

今後は、純資産・資本の定義に照らしてからの検討も必要だと考えられる。そして、一部負債説を導入するかどうかを含めた一時拘束純資産の区分設定のあり方について検討する必要があると考えられる。さらには、およびの検討結果を踏まえて、一時拘束純資産を増大させる寄付の会計処理について検討する必要があると考えられる。これらの問題は、冒頭で述べた負債概念の詳細なる検討に加え、今後取り組まなければならない課題であると考えている。

引用および参考文献

- ・ FASB [1980], *Statement of Financial Accounting Concepts No.4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations.*
- ・ FASB [1985], *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements.*
- ・ FASB [1993a], *Statement of Financial Accounting Standards No.116, Accounting for Contributions Received and Contributions Made.*
- ・ FASB [1993b], *Statement of Financial*

- Accounting Standards No.117, Financial Statement of Not-for-Profit Organizations.*
- ・ IFRS [2010], Conceptual Framework for Financial Reporting 2010.
 - ・ Richard F.Larkin, Marie DiTommaso [2011], *Interpretation and Application of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES for Not-for-Profit Organizations*, John Wiley & Sons, INC.
 - ・ Robert N.Anthony [1989], *Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?*, Harvard Business School Press.
 - ・ Robert N.Anthony [1995], *The Nonprofit Accounting Mess, Accounting Horizons*, Vol.9 No.2, pp.44-53.
 - ・ Robert H.Northcutt [1995], *Observations on Professor Anthony's Commentary, Accounting Horizons*, Vol.9 No.2, pp.54-55.
 - ・ 徳賀芳弘 [1994] 「伝統的な負債概念から新しい負債概念へ」『企業会計』第46巻第8号
 - ・ 武田安弘・橋本俊也 [2001] 「アメリカにおける寄付金会計の特質 - F A S B 財務会計基準書第116号を中心に - 」『経営学研究 (愛知学院大学論叢)』第10巻第3・4合併号。
 - ・ 長束航 [2004] 「負債概念の再検討 - 債務性を中心として - 」『福岡大学商学論叢』第49巻第1号。
 - ・ 林兵磨 [1999] 「営利企業会計と非営利組織体会計の統一的把握について - 『一時拘束純資産』と『その他の包括利益』を中心に - 」『経営情報学部論集 (浜松大学)』第12巻第1号。
 - ・ 日野修造 [2004] 「非営利組織体の寄付金会計」『福岡大学大学院論集』第36巻第2号。
 - ・ 日野修造 [2010] 「FASB 非営利組織体会計概念・基準における収益測定可能性の検討 - FASB とアンソニーの対立構造を中心として - 」『中村学園大学・中村学園大学短期大学部研究紀要』第42号。
 - ・ 平松一夫・広瀬義州訳 [2002] 『F A S B 財務会計の諸概念 (増補版)』中央経済社。
 - ・ 藤井秀樹 [2004a] 「アメリカにおける非営利組織体会計基準の構造と問題点 - R. N. アンソニーの所説を手かがりとして - 」『商経学叢』第50巻第3号。
 - ・ 藤井秀樹 [2008] 「非営利組織体会計の基本問題に関する再検討 - 寄贈資産の減価償却をめぐる R. N. アンソニーの所説に寄せて - 」『商経学叢』第55巻第1号。
 - ・ 藤田啓司 [2006] 「負債会計の基礎概念と実践課題 Part 」『立命館経営学』第44巻第6号。