

# F A S B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 — F A S Bとアンソニーの対立構造を中心として—

日 野 修 造

## A Study of Income Measurement Possibility in FASB's Not-for-Profit Accounting Concepts and Standards: Focusing on the Confrontation Structure of FASB Versus Anthony

Shuzo Hino

(2009年11月27日受理)

### はじめに

国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: 以下, I A S B と略称する) と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) との間で会計の統合作業 (以下, 共同プロジェクトと略称する) が推進されている。この共同プロジェクトの全体は「AからHの8つの分野 (フェーズ) に区分して計画」(桜井 [2009], p.18) されている。その中の項目の一つに, 「非営利企業への適用」に関するフェーズがある。また, I A S B は定款の変更を検討中であるが, その中でも「非営利法人やパブリックセクターの会計基準を対象範囲に入れるか否か」(藤沼 [2009], p.4) という検討事項が挙げられている。

もし, 共同プロジェクトで非営利企業への適用が決定されれば, あるいは, I A S B の定款に非営利組織体会計に関する項目が加わるとすれば, その後の会計基準設定作業に着手する場合の拠り所となるものは, F A S B の非営利組織体会計概念・基準であろう。F A S B は1970年後半より, 非営利組織体会計統一へ向けての研究に着手している。そして, 現在アメリカではF A S B の非営利組織体会計基準に従い, すべての非営利組織体が会計処理や財務報告を行っている (ただし, 連邦政府および地方政府は除く)。F A S B は非営利組織体会計研究に関する先進的組織といえる。したがって, N G O 活動など, その活動の必要性が認識されている今日において, F A S B の非営利組織体会計概念・基準の研究は, 国際的に通用する非営利組織体会計概念・

基準研究に欠かせないものであるといえる。

国際的に統一された非営利組織体会計概念・基準を検討するためには, F A S B の会計概念・基準を検討することももちろん, 併せてF A S B の会計概念・基準設定過程で提出されたコメントレターや, その他の関連雑誌・著書などを検討する必要がある。それらの中でもとりわけ, ロバート・N. アンソニー (以下, アンソニーと略称する) の主張を検討する必要がある。

アンソニーは, F A S B が非営利組織体会計に関する概念ステートメントを公表する以前から, その作成プロセスに深く関わってきた研究者であり, F A S B の非営利組織体会計概念フレームワークの礎を築いた人物といえる。したがって, アンソニーの非営利組織体会計に関する所説を検討することは意義深いと考えられる<sup>1)</sup>。

アンソニーは, F A S B の会計概念および会計基準では, 資本と収益が混同されているため, 収益の測定が正しく行えないなどと, 多くの批判的見解を主張している。したがって, 本稿では, 資本と収益の区別問題と収益の測定に焦点を当てて, F A S B の非営利組織体会計概念および基準について検討する。検討は, 特に財務報告の視点で行う。具体的には, F A S B 概念に基づく報告基準に従って作成された財務諸表で, 営業に係る流入資源 (以下, 営業資源と略称することもある) と, 贈与資本としての流入資源 (以下, 資本資源と略称することもある) の区別が適正に行われているか, 換言すると, 収益の測定を適正に行うことができるかについて検討を行う。

## 1. FASBとアンソニーの対立構造

FASBの非営利組織体会計に関する概念ステートメントと基準書が公表されるまでには様々な論争があった。また、公表後も論争が続いた。その中で特に注目すべきは、アンソニーとFASBにおける論争である。アンソニーはFASBの非営利組織体会計概念および基準を批判している。そして、修正すべきと主張している。

ここでは、非営利組織体会計についてのアンソニーとFASBの対立関係を概観し、本稿で検討すべき課題を明らかにする。

### (1) アンソニー報告書とFASB概念ステートメントの関係

アンソニーは彼の著書の冒頭で、「1978年において、財務会計基準審議会は私の調査報告書、財務会計の概念問題を公表した。それは概念問題に関する調査研究である」(Anthony [1989], vii)と述べている。これはアンソニーが、FASBの依頼で非営利組織体会計の概念問題について調査研究を行い、その結果をまとめた報告書(FASB Research Report, *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*: 以下、アンソニー報告書と略称する)について述べたものである。

アンソニー報告書はFASBが非営利組織体会計に関する概念ステートメントを作成する上で、貴重な調査研究資料であったといわれる。アンソニー報告書には、アンソニーの積極的見解はほとんど記されていない。アンソニーは非営利組織体会計に対する概念問題を調査研究する過程で、あらゆる問題点や、その会計のあり方などを彼なりに思考したと推察される。また、アンソニーはある種の非営利組織

体会計概念に対する結論に近いものを持っていたのかも知れない。しかし、アンソニー報告書は提出されたコメントを整理・集約し、論点ごとに代替案と賛否両論を羅列するという形式であり、アンソニー自身の見解はほとんど述べられていない。アンソニーは、アンソニー報告書で述べなかった自身の見解を、FASBの非営利組織体に関する概念ステートメントの公開草案に対するコメント、著書あるいは雑誌などで積極的に述べていると考えられる<sup>2)</sup>。

### (2) 概念ステートメント・基準書公表後の論争

#### a. アンソニーのFASB批判

アンソニーはFASBにより非営利組織体会計に関する概念ステートメントや基準書が公表された後も、FASBの非営利組織体会計概念および基準に対して多くの意見を述べている<sup>3)</sup>。これらの意見のほとんどが批判的見解を示したものである。これらアンソニーの批判的見解の主要なものは3点に集約できる。それは①FASBの純資産分類法、②寄付および③減価償却<sup>4)</sup>である。

①についてアンソニーは、「営業上の寄付は『収益』の構成要素の一部である。資本贈与は『持分』の構成要素の一部である」(Anthony [1995a], p.46)と述べている。そして、FASB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と資本と違うという明白な事実を理論立てするというよりむしろ、3つの『区分』の取引からなる新奇な構造を構築した」(Anthony [1995a], p.46)<sup>5)</sup>と述べている。特にアンソニーは、「一時拘束純資産」に企業会計でいう「前払い」(負債)<sup>6)</sup>に相当するものが混入すると批判している。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受け入れていたとすれば、独立した区分

<sup>1)</sup> 藤井 [2008] では、Anthony [1989] の主たる貢献は「FASB基準書への批判を通して現行の非営利組織体会計制度を相対化し、その会計思考と計算構造にみる諸特徴を改めて浮き彫りにしたということに求められる」(藤井 [2008], pp.128-129)と述べられている。また、「会計のコンバージェンスとの関係で、FASB基準書の国際的影響力がさらに一層強まりつつあるだけに、Anthony [1989] のかかる貢献の意義は極めて大きい」(藤井 [2008], pp.128-129)と述べられている。Anthony [1989] は、Anthony [1978] の調査研究に基づくものであり、アンソニーの非営利組織体会計に対する所説がほぼ網羅されているものである。

<sup>2)</sup> これらアンソニー報告書に対する見解は、池田 [2000], pp.265-266 に基づいている。

<sup>3)</sup> ここで述べている内容は、1995年の雑誌『アカウンティング・ホライズン』(No.2, pp.44-53, No.3, pp.100-103.)に掲載されているアンソニーの主張をまとめたものである。

<sup>4)</sup> FASBの非営利組織体会計に関する概念ステートメントおよび同基準書に対するコメントレーター等を検討したところ、やはりこの純資産分類法、寄付および減価償却の問題に対するコメントに集中しているようである。

<sup>5)</sup> FASBは概念ステートメント第6号の公表に先立ち、1983年7月と1985年9月に2つの公開草案を公表している。1983年の公開草案では寄付を独立した構成要素として挙げていた。しかし、1985年の公開草案で純資産の3つの分類に従って、寄付を分類した。それは、永久拘束支援、一時拘束支援および非拘束支援の3つである。

<sup>6)</sup> アンソニーは、「Nonbusiness organizations also receive advance payments」と述べている。この「advance payments」とは、将来におけるサービス提供のための資源を前もって受け取ることであり。本稿では、これらの寄付の受け取りを「寄付の前払い」として、以下述べている。

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 [1995a], p.49)と述べている。そして、「また同時に、3つの区分という構造も同時に消えたであろう」(Anthony [1995a], p.49)と述べている。

②についてのアンソニーの主張は、①に関連したものである。非営利組織体が寄付を受け取った場合、F A S Bに従うと、それは「永久拘束純資産」を増大させる寄付、「一時拘束純資産」を増大させる寄付、あるいは「非拘束純資産」を増大させる寄付のいずれかに分類され、会計処理がなされる。そしてアンソニーは、これらの処理は「寄付を受け取った期間の収益として報告することになる」(Anthony [1995a], p.48)と述べている。アンソニーは、これらの寄付の中には当期の収益として認識してはいけないものが存在することを指摘しているのである。アンソニーは特に、寄付の約定について、「寄付の約定はたとえば企業会計が未履行契約—将来提供するという売上注文や他の約束—を会計上認識することを禁じているにも拘わらず、収益として認識することになっている」(Anthony [1995a], p.48)と指摘し、批判している。その他、資本贈与に相当する寄付や役務の寄付についても、収益ではないとして批判している。

③についてアンソニーは、F A S Bがすべての非営利組織体に減価償却を要求<sup>7</sup>していることを批判している。アンソニーは「2つの主な債券格付け機関は、減価償却に注意を払わない」(Anthony [1995a], p.48)ことを指摘している。また、「ハーバード大学は、たとえばマサチューセッツ・ホールを含む建物だけしか減価償却を実施していないとしても、クリーンな監査意見を受け取っている」(Anthony [1995a], p.48)と述べている。そして、「数百万ドルの原価を費やした、またはその負債を所有する世界で最も大きな大学の一つであるハーバード大学は、設備や備品に減価償却を実施していない。しかし、その監査人はこれらの項目は『管轄外』と述べている」(Anthony [1995a], p.48)と指摘している。

#### b. ノースカットの応答

1995年当時のF A S B非営利組織体会計プロジェクトチームの議長であったロバート・H. ノースカット（以下、ノースカットと略称する）は、「私はアンソニー教授の批評について3

つの意見を述べさせていただきたい」(Northcutt [1995], p.54)として、以下の3点を述べている。

①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。

②これらの基礎理論に違いがあるにも拘わらず、アンソニー教授の収益—資本の区別は、F A S Bの非営利組織体の財務報告の構造内で述べられている。しかしながら、負債の定義についての見解の相違は調和不可能なものである。

③過去の15年間において折に触れて、アンソニー教授はF A S B、および我々が検討してきた公表物に対して直接に、これらと同様の見解を表明されてきた。

①についてノースカットは、「寄贈は現在の営業を支援するため、または装置や施設購入の支払いのために提供されたものであろうと、非営利組織体は寄贈者に見返りを提供する債務のない資源を受け取る。すべての寄贈は受け取った時点で、組織体の『包括利益』の一部である」(Northcutt [1995], p.54)と述べている。そして、「F A S Bの見解では、所有者による投資概念（しばしば持分資本の寄付と呼ばれる）は、非営利組織体にとって適切ではないと考えている」(Northcutt [1995], p.54)と述べている。

②についてノースカットは、「寄贈に関するカテゴリーの一つまたは複数—非拘束、一時拘束および永久拘束—を営業活動に使用するための寄付と固定資産取得のための寄付にさらに分類することは、F A S B基準の下で完全に満たされている」(Northcutt [1995], p.55)と述べている。ノースカットはF A S B基準に従うことで、資本と収益の区別は可能であると主張している。しかし、負債の定義については、前述の通りアンソニーとF A S Bでは、基礎理論の相違から調和不能としている。

③についてノースカットは、「彼（アンソニー）の見解は、非営利組織体に関する基礎概念や特別な会計基準を設定する以前に、注意深く検討され、F A S Bによって論争された」(括弧内は筆者による：Northcutt [1995], p.55)と主張している。そして、「それに伴う批評は何も新しいものを提供しない。それはアンソニー教授が守りに入っている現状を表すものであり、それはほぼすべてのものが彼の見解に同意し、F A S Bに反対であるという何ら

<sup>7</sup> F A S Bは美術館等が受け入れた美術品などの一部に例外を認めている。詳細については、日野 [2004a] で検討している。

根拠のない報告書を自由にまき散らしているのである」(Northcutt [1995] ,p.55)とまで述べている。

### c. アンソニーのノースカット応答への反論

前項のノースカットの応答に対してアンソニーは、「ロバート・H. ノースカットは、非営利組織体会計の問題における私の批評について3つの観察報告を行った。私はこの3つの観察報告のうち2つについては同意する。3つ目は正しいとはいえない」(Anthony [1995b] ,p.100)と、前述のノースカット応答の③を否定している。

ノースカット応答の③についてアンソニーは、私の見解は「F A S Bによって徹底的に考慮され、それは少数意見であると記している。私は同意できない」(Anthony [1995b] ,p.100)と述べている。

そして、「それは決してそのフレームワークが、私のものより有用な情報を提供するのかわかるものではない」(Anthony [1995b] ,p.100)と反論している。また、「徹底的に考慮した」という点に関してアンソニーは、十分に議論されていないと主張している。さらに、最初に編成された非営利組織体プロジェクトチームがF A S Bのアプローチを強く批判していたことを挙げて、「審議会の反応はプロジェクトチームを解散することであった」(Anthony [1995b] ,pp.100-101)と批判している。

アンソニーは、収益・資本および負債に関する定義の違い、営業活動に活用可能な寄付と、固定資産取得などの営業活動とは関係がない寄付との区別(資本と収益の区別)がF A S B会計概念・基準でも可能であるということも認めている。しかし、アンソニーのそれまでの主張に対する議論は十分ではなかったと訴えている。この主張の根底には、F A S B理論よりアンソニー理論の方が、財務情報利用者の情報ニーズを満たすという強い信念があると思われる。それは特に純資産分類のあり方に関する問題である。以上の点から、次の事項を検討する必要があると考えられるであろう。

- ① F A S Bとアンソニーの収益・資本および負債に関する定義の違い
- ② F A S B概念・基準の下での、資本・収益区別(適正な収益測定)の可能性
- ③ F A S Bの純資産分類とアンソニーの純資産分類との優劣

③については、別の稿(日野 [2006])ですでに検討している。また、①については紙面の制約があるため稿を改めるとして、本稿では、特に②について検討を行う。この事項については、アンソニーも

認めている。しかし、F A S B基準のもとで、どのように満たされているのか検証してみる必要がある。もしかしたら満たされていないことも想定される。以下の章では、まず第2章で、アンソニーの非営利組織体会計に対する収益測定観を確認することで、アンソニーとF A S Bの収益の測定に関する争点を明らかにする。次いで第3章で、第2章で明らかにされた争点について、F A S B基準に従った財務諸表を用いて検証を行う。

## 2. アンソニーの非営利組織体収益測定観

### (1) アンソニーの基本姿勢

アンソニーは著書の中で、次の基本姿勢を明示している(Anthony [1989] ,p.1,p.11)。

- ① 営業取引に関する会計基準は非営利組織体も営利企業も同様でなければならない。
- ② ほとんどの営利企業と違い、非営利組織体は寄付者から持分資本を受け取っている。それらは収益の測定に影響を与えてはならない。
- ③ 非営利組織体は、贈与資本取引から営業取引を分離するような個々の基金が必要である。見方を変えれば、それぞれ個別の基金を設定する必要性は営利企業も非営利組織体も同様である。

アンソニーは、非営利組織体の資源は、寄付により調達されるということ強調し、その中には資本取引も含まれるとしている。そして、資本取引は収益の測定に影響を及ぼしてはならないと主張している。ここでのアンソニー主張の結論は、資本取引と営業取引を明確に区別し、営業取引に関する会計概念および基準は営利・非営利同様とすべきというものであると解釈される。

またアンソニーは、1986年3月に開催された非営利組織体会計に関するF A S B会合について言及している。そこでのテーマは「広がる会計基準の諸問題」(Pervasive Standards Questions)である。アンソニーはここでの討議の中心が収益の測定に関するものであったと指摘している。具体的には①減価償却、②投資利益および③寄付が討議の中心であったと述べている(Anthony [1989] ,p.35)。

非営利組織体会計について議論する際の焦点は、収益の測定であり、その収益の測定を営利企業と同様の手法を用いて、適正に行う必要性から、F A S B概念・基準をアンソニーは批判している。

### (2) 純資産分類と収益測定の関係性

アンソニーは、収益を正しく測定するためには、F A S Bの純資産分類法を放棄しなければならないとしている。その根拠は、F A S Bの純資産分類法

では資本と収益の区別ができないというものである。次に、純資産分類と資本と収益の区別について、流入資源と純資産維持の観点から、アンソニーの主張を検討する。

### a. 3種の流入資源と収益の測定

アンソニーは F A S B の純資産分類法について、「営業に關係する資源流入と資本としての資源流入との間に線引きをするのではなく、F A S B は流入した資源を3つの類型に分類している」(Anthony [1989], p.54) と述べている。これは F A S B の純資産分類に従えば、営業資源と資本資源が混同されてしまうことを指摘したものである。

アンソニーは「非拘束純資産」について、「ほとんどの非拘束資源の流入は営業に關係する流入といえるが、F A S B は資本贈与といえる寄付設備をも、含めている」(Anthony [1989], p.55) と述べている。これは F A S B の純資産分類に従うと、提供された寄付設備に対して寄贈者が拘束を課していなければ、「非拘束純資産」に分類される。それはこれらの寄付を収益として認識することになる。この点を指摘したものである。

「一時拘束純資産」についてアンソニーは、「F A S B はまた、設備取得の目的で受け入れた寄付を、その設備が取得されるまで一時拘束として基金贈与に分類している」(Anthony [1989], p.55) として批判している。アンソニーは「それらは明らかに資本贈与である」(Anthony [1989], p.55) と述べている。そして、アンソニーは「永久拘束純資産」に関連させて、「永久拘束寄付は資本贈与であるが、贈与設備もまた、資本贈与である」(Anthony [1989], p.55) と主張している。これらの指摘はすべて、営業資源と資本資源の混同について指摘したものである。そしてそのことが、F A S B の純資産の変動という概念の下で、収益として認識されてしまうという事態を招くと批判しているのである。

### b. 「純資産の維持」と収益の測定

「概念ステートメント第6号 [par.106] は、『それ(非営利組織体)は純資産を総額で維持しているかということよりも、ある類型の純資産が維持されているかどうかの方が重要である』と述べている」(Anthony [1989], p.56) として、次のことを指摘している。

「F A S B 『類型』と慣習的な『営業』と『資本』の分類との間に、1項目に対する1項目の一致があるとしたら、実際に有用であろう」(Anthony [1989], p.56)。しかし、「そのような一致はない」(Anthony [1989], p.56) と指摘している。そして、これは「会計の基本的役割から視点がかけ離

れている」(Anthony [1989], p.56) と指摘している。図示すと図表1の通りである。

アンソニーは、非営利組織体会計においても、企業会計と同様に資本と収益の区別を明確にする必要があることを訴えている。それが F A S B 概念の下では、「純資産の変動」という概念により資本と収益が混同されてしまうと指摘している。ただし、分類された3つの類型である「永久拘束純資産」、「一時拘束純資産」および「非拘束純資産」のそれぞれに対して、資本の類型と収益の類型が1対1で対応しておけば、資本と収益の混同はさげられると考えているようである。しかし、そのような対応は見受けられないとして、F A S B の純資産分類を批判している。

図表1 流入資源の分類 (F A S B 分類と慣習的種類の相違)

資源流入の分類	
F A S B	慣習
非拘束	営業 (利益) (設備を除く)
一時拘束※	資本 (設備を含む)
永久拘束	

※慣習では負債としてこれを取り扱う

出所) R. N. Anthony, *Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?* Harvard Business School Press, 1989, p.55.

## (3) 収益の測定に影響を及ぼす項目の検討

### a. 減価償却

アンソニーは「S F A S 第93号は、資産が減価償却されることを要求」(Anthony [1989], p.38) していると述べ、これは「営業上の資産に関しては健全に機能する」(Anthony [1989], p.38) と述べている。しかし、これに対して「贈与資本資産の減価償却は収益の測定に影響を及ぼしてはならない。これらの資産は組織体にとって原価ゼロである」(Anthony [1989], p.64) と述べている。

アンソニーは、営業資源で調達した償却資産については、減価償却が適正に機能すると述べている。すなわち、営業資源は非営利組織体の営業活動に活用できる資源である。その営業活動に活用可能な資源で調達した償却資産は、営業活動に用いることで費消する。当然これは、営業資源で賄うべきである。アンソニーはこう主張している。

この主張については議論の余地はないと考えられる。しかし、資本資源で調達した償却資産(固定資産の形態で直接受け入れたものを含む)は、どうであろうか。アンソニーは、収益の測定に対して健全に機能しないと主張している。その根拠は、これら資産の取得は「組織体にとって原価ゼロ」であるということである。

### b. 投資利益

アンソニーは投資利益について、「伝統的に、こ

これらの基本財産から獲得した利息、配当およびその他の収入は、収益として報告され、認識された利益は基本財産の元金に加えられる」(Anthony [1989], p.39)と述べている。そして、その例としてアンソニーは、「総括報酬 (total return) / 使用可能率 (spending rate) アプローチ」を挙げている。このアプローチは、基本財産の投資利益 (総括報酬) の一部を基本財産に加えるというものである。具体的には、基本財産の元金の平均市場価格の一定割合として測定するものである。一定割合とは5パーセント程度 (使用可能率) とされている。この使用可能率5パーセントを元金に乗じた額と、実際に流入した配当・利子などの額との差額が元金に参入される<sup>8</sup>。アンソニーは「ほとんどの州は現在、総括報酬/使用可能率アプローチを許容している」(Anthony [1989], p.40)と指摘している。

そしてアンソニーは、「S F A C第6号に含蓄されるような投資利益に関するF A S Bアプローチは、このアプローチと首尾一貫しない」(Anthony [1989], p.40)と述べている。アンソニーはその根拠を「S F A C第6号は純資産の変動に焦点を当てている。そのような焦点の当て方は、投資利益を現在の期間における純資産の増大としての利益 (および、同様に減少としての損失) として記録する基準を導くことになる」(Anthony [1989], p.40)と述べている。F A S Bの「純資産の変動」概念では、基本財産を投資して得られた利益のすべてが当期の収益として、財務報告されてしまうと、指摘している。

### c. 寄付

次に寄付に関するアンソニーの主張を確認する。寄付に関するアンソニーの主な主張は、寄付の約定、寄付の前払い、および役務の寄付についてである。

#### c-1. 寄付の約定

アンソニーは、F A S Bの財務会計基準書第116号『受入寄付金と支払寄付金の会計』(Statement of Financial Accounting Standards No.116, Accounting for Contributions Received and Contributions Made: 以下、S F A S第116号と略称する)が「すべての無条件の寄付の約定は、それを受け取った期間において認識されるべきである」(Anthony [1989], p.41)<sup>9</sup>としていることについ

て、次の2つの項目について問題点を指摘している。

#### ①営業活動に関する寄付の約定

#### ②キャピタル・キャンペーン (設備などの取得目的) による寄付の約定

①営業活動に関する寄付の約定についてアンソニーは、「未回収となると判断された寄付の約定は、帳消しにされるべきである」(Anthony [1989], p.41)と述べている。当期に回収される寄付の約定が、当該期間の収益として認識されることには問題はないが、未回収になった寄付の約定は実現していないため、除外すべきと指摘している。その根拠としてアンソニーは、商品売買における売上の注文が、勘定記録されないことを指摘している。

②設備などの取得目的で行ったキャピタル・キャンペーンにより受け入れた寄付の約定についてアンソニーは、「これらの寄付の約定は決して収益とはならない」(Anthony [1989], p.41)と述べている。そしてそれを実際に受け入れた場合には、「贈与資本に加えられることになるであろう」(Anthony [1989], p.41)と指摘している。またアンソニーは、「それを貸借対照表上で報告する便益は少なく、報告されるその金額は、極度に「推論的」なものである」(Anthony [1989], p.41)と結論づけている。

アンソニーは設備などの取得目的で行ったキャピタル・キャンペーンによる寄付は、贈与資本と考えているようである。そして、そのようなキャピタル・キャンペーンにより設備を寄付するという約束を取り付けたとしても、それは推論的なものとして帳簿記録されてはならないと主張している。

#### c-2. 寄付の前払い

アンソニーは予約雑誌の前払いを例に出している。それは「そのような前払いは現金の受け取りを持って、負債が認識される」(Anthony [1989], p.41)という性質のものである。そして、「その負債は商品が販売され、またはサービスが提供された時点で、負債は解放され、収益が認識されることになる」(Anthony [1989], pp.41-42)と述べている。これはF A S Bの純資産分類における「一時拘束純資産」に対する指摘である。アンソニーは「非営利組織体も前払いを受け取る。それは

<sup>8</sup> 「総括報酬 (total return) / 使用可能率 (spending rate) アプローチ」については、Anthony [1989] の pp.39-40、および佐藤 [1989] の pp.222-223 を参照。

<sup>9</sup> S F A S第116号では「寄付の約定は、受け取りまたは提供に拘わらず、それが無条件になったときに認識される。それはすなわち、条件に実質的に合致したときである」(FASB [1993a, summary])と述べられている。

ある将来の目的のために使用されることになる寄付を州などの資源提供者から受け取るというものである」(Anthony [1989] ,p.42) と述べている。これはこの種の寄付の受け取りは、企業会計における前払いの受け取りと同じであると指摘しているのである。そして、アンソニーの結論は「非営利組織体は前払いを企業が行うのと同様の手法で処理するというものである。つまり、債務が解除される期間まで負債として処理すべき」(Anthony [1989] ,p.43) というものである。

### c-3. 役務の寄付

アンソニーは役務の寄付について、「もし、それが収益として認識されたならば、同様の金額が同時に費用として認識される」(Anthony [1989] ,p.43) と述べている。しかし、このように「提供された役務の価値を計算することは可能であろうが、そうすることの便益は少ないように思われる。そして、それを記録し続けるためのコストは多大なものとなるであろう」(Anthony [1989] ,pp.43-44) と述べている。アンソニーは役務の寄付が、収益の測定に影響を及ぼさないようにするために、「収益と同額の費用を認識する」と述べているが、これには便益がないと主張している。

本章では、収益の測定の観点から F A S B の財務会計基準書第117号『非営利組織体の財務諸表』(Statement of Financial Accounting Standards No.117, Financial Statement of Not-for-Profit Organizations : 以下、S F A S 第117号と略称する) で提示されている財務諸表を検証する。検証はアンソニーが指摘するような資本と収益の混同が F A S B の財務報告に見られるのかについて行う。換言すれば、資本と収益の区別が、F A S B 基準において満たされているというノースカット主張の正当性について検証を行う。

検証項目は、基礎概念となる純資産分類法、収益の測定に直接影響を及ぼす減価償却、投資利益、および寄付についてである。

## 3. 争点の検証

ここでは、F A S B とアンソニーの論争を財務報告の視点から検証する。検証は、減価償却、投資利益、寄付、および純資産分類の順で行う。

### (1) 減価償却の検証

アンソニーは、資本資源で調達した償却資産(建物や備品の直接寄贈も含む: 以下、同様)が与える、収益の測定への影響を問題視している。これらの償却資産の減価償却が、収益の測定に影響を及ぼさなければ、アンソニーの主張は退けられると考えられる。そこで、S F A S 第117号で示された非営利組織体の事業活動計算書を用いて検証する。

非拘束欄で、拘束のない流入資源と当該期間に流出した資源が、上下で対応している。ほとんどの非拘束資源はアンソニーがいうように、営業資源と考えられる。ということは、非拘束欄でアンソニーがいうような収益の測定ができるか否かが検証のポイントといえるであろう。

S F A S 第117号に示される非営利組織体財務諸表の注記事項に関する記述から判断すると、支出項目(流出項目)の中の、プログラム A・B・C などの各項目の中に、それぞれ減価償却費が含まれると考えられる。また、S F A S 第117号では、支出項目について、それぞれの費用・損失に関する勘定を用いて、収益・利得と対応させることも示唆している<sup>10)</sup>。つまり、減価償却費を個別の項目として表示することも可能としている。支出項目に減価償却費があるということは、収益の測定に影響を及ぼしていることになる。

しかし、図表2の事業活動計算書の収入項目(流入項目)の中にある、「時間拘束の満了」という項目に注目していただきたい。これは、資源提供者が課した拘束が満期となり、「一時拘束純資産」から「非拘束純資産」へと再分類されたものである。これと減価償却との関係について考えると、資本資源で調達した償却資産を「一時拘束純資産」に分類し、これを耐用年数に渡って、減価償却費に相当する金額だけ拘束を解除し、「非拘束純資産」へと再分類すれば、収益の測定に減価償却が影響を及ぼさないと考えられる<sup>11)</sup>。したがって、アンソニーの主

<sup>10)</sup> S F A S 第117号では、「事業活動計算書は活動目的別に費用を報告し、注記において活動目的ごとにその費用の内訳を示しているが、そこで示されているそれぞれの内訳項目のように、報告書において通常のカテゴリによって費用を開示してもよい」(FASB [1993b] ,par.159) と述べられている。

費目に従った通常のカテゴリとは、注記を例示した箇所において、給料、福利厚生費、消耗品費、旅費、支払家賃、支払地代、および減価償却費などが示されている。

張は退けられ、ノースカットの主張の正当性が確認される。

ただし、減価償却については、それを報告する便益も含めて、その認識が与える財務報告への影響を詳細に検討する必要がある<sup>12</sup>。

## (2) 投資利益の検証

図表 2

非営利組織体の事業活動計算書				
19×1年6月30日会計期間末日(単位:千ドル)				
	非拘束	一時拘束	永久拘束	合計
収益、利得およびその他の支援金:				
寄付金収入	\$ 8,640	\$ 8,110	\$ 280	\$ 17,030
料金収入	5,400			5,400
長期投資からの収入(注記E)	5,600	2,580	120	8,300
その他の投資収入(注記E)	850			850
長期投資からの未実現・実現純利得(注記E)	8,228	2,952	4,620	15,800
その他の収入	150			150
拘束が解除された純資産				
プログラムに関する拘束の満了	11,990	(11,990)		
設備取得に関する拘束の満了	1,500	(1,500)		
時間拘束の満期	1,250	(1,250)		
収益、利得およびその他の支援金の合計	43,608	(1,098)	5,020	47,530
費用および損失:				
プログラムA	13,100			13,100
プログラムB	8,540			8,540
プログラムC	5,760			5,760
経営管理費	2,420			2,420
資金調達費	2,150			2,150
費用の合計(注記F)	31,970			31,970
火災損失	80			80
年金債務の発生損失		30		30
費用および損失の合計	32,050	30		32,080
純資産の変動額	11,558	(1,128)	5,020	15,450
期首純資産額	103,670	25,470	137,000	266,140
期末純資産額	\$ 115,228	\$ 24,342	\$ 142,020	\$ 281,590

出所) Statement of Financial Accounting Standards No.117, Financial Statement of Not-for-Profit Organizations, Appendix c, Statement of Activities (pars.157-159), format B.

ただし、注記EおよびFは省略。

※注記E・Fについて(並書)

長期投資からの利益・・・利子、配当など  
 その他の投資・・・短期投資など  
 未実現・実現純利得・・・売却益(キャピタルゲインなど)など  
 費用の合計・・・給料、賃金、消耗品費、減価償却費など

アンソニーはFASBの「純資産の変動」概念では、投資利益のすべてが収益として報告されると指摘している。アンソニーは基本財産(「永久拘束純資産」に相当する)の投資利益の一部は、その元金に加えられるべきであると主張している。その方策として、前述の「総括報酬(total return)/使用可能率(spending rate)アプローチ」が、実務では許容されていると述べている。そこで、非営利組織体の事業活動計算書を確認する。

事業活動計算書(図表2)の「収益、利得およびその他の支援金」の部に示される項目中の、「長期投資からの利益」と「長期投資からの未実現・実現利得」に注目していただきたい。FASBによると前者は、「利子や配当」、後者はキャピタルゲインな

どの「売却益」である(FASB [1993b], par.161)。つまり、これらの項目が投資利益の額を示していることになる。

「長期投資からの利益」の項目が示す各金額を確認する。すると、永久拘束欄に120千ドル、一時拘束欄に2,580千ドル、そして非拘束欄に5,600千ドルが表示されている。どのような過程を経て計算されたのかは図表2では不明であるが、この振り分けは、アンソニーがいう「総括報酬(total return)/使用可能率(spending rate)アプローチ」を用いて計算することが可能だと考えられる<sup>13</sup>。したがって、アンソニーの主張は退けられ、ノースカットの主張の正当性が確認される。

## (3) 寄付の検証

アンソニーは前述の通り、寄付の約定、寄付の前払い、および役務の寄付について、FASB概念・基準の問題点を指摘している。

### a. 寄付の約定

寄付の約定については未回収分および将来提供予定の約定は帳消しとし、提供を受けても資本資源取得の目的でのキャピタル・キャンペーンによるものであれば贈与資本とすべきと主張している。

まず、未回収の寄付の約定について検討する。確かにアンソニーがいうように、未回収となった非拘束寄付の約定を放置しておけば、当該期間の収益として計上されてしまう。それでは、一時拘束・永久拘束寄付の約定はどうであろうか。純資産総額の変動で見れば、それだけ純資産の増大を報告することになる。アンソニーはこれを収益といている。しかし、カテゴリー別にその意味を確認すると、「一時拘束純資産」は将来提供予定のサービス等に充てる資源を意味する。そして、「永久拘束純資産」は永久に維持すべき基本財産等を意味する。これらの資源提供が将来において確実であるならば、組織体活動を支える資源として確実に貢献するものである。したがって、寄付の約定を帳消しにしないで、「一時拘束純資産」あるいは「永久拘束純資産」として、そのまま、記帳しておく必要があるとも考えられる。寄付の約定を帳消しにするかしないかについては議論が必要であると考えられる。

SFAS第116号に示される基準では、寄付の約定で拘束がなければ会計上、当該期間の収益として

<sup>11</sup> 詳細については、日野 [2004a] で検討している。

<sup>12</sup> 詳細については、日野 [2004a] で検討している。

<sup>13</sup> SFAS第117号には、財務諸表の注記を例示した箇所がある。その中の注記Eの内容が投資利益の詳細を示している(FASB [1993b], pp.70-71)。その箇所で、投資利益のうち、当期の事業に充当された金額として、「組織体の基本財産運用計画の下で、過去3年間の期末における市場価格の平均の5パーセントが認識された」と述べられている。

認識することが可能であると考えられる。したがって、そのように会計処理を行えば収益の測定に影響を及ぼすことになる。

しかし、この問題は寄付の約定が締結された時点では、すべて「一時拘束純資産」の増大とする。そして、実際にその寄付の提供を受け入れた時点で「非拘束純資産」などの然るべき純資産の項目へと再分類すれば、収益の測定に影響を及ぼさないようにすることが可能だと考えられる。したがって、基準の取り扱い次第で収益の測定に影響を及ぼさないようにすることが可能であると考えられる。

次に、キャピタル・キャンペーンによる提供資源と贈与資本の問題であるが、これらの流入資源は「一時拘束純資産」または「永久拘束純資産」を増大させるものである。事業活動計算書の非拘束欄が当該期間の収益を測定する欄と考えれば、これらの流入資源は当該期間の収益の測定には影響を及ぼさないと考えられる。とはいえ、寄付の約定の帳消しの問題も含めて、これらの問題については詳細なる検討が必要であろう<sup>14</sup>。

#### b. 寄付の前払い

寄付の前払いについて、アンソニーは負債として処理することを主張している。しかし、ノースカットがいうように、F A S B とアンソニーでは、負債の定義についての基礎理論が異なる。したがって、負債か「一時拘束純資産」かという議論ではなく、収益の測定に影響を及ぼすかどうかということに焦点を当てることにする。すなわち、前払いを「一時拘束純資産」を増大させる資源の提供として処理した場合に、そのことが収益の測定に影響を及ぼすかどうかについて検討する。

収益とは株主からの払込以外の純資産を増大させる原因だと考えられる。アンソニーは贈与資本は株主からの払込に類似しているとして、贈与資本と払込資本の同一性を主張している<sup>15</sup>。しかし、前述のように事業活動計算書の非拘束欄が企業会計でいう収益を測定する欄ととらえるとする。そして、前払いを「一時拘束純資産」を増大させる資源であると解釈する。すると、収益の測定には影響はない。したがって、アンソニーの主張は退けられ、ノース

カットの主張の正当性が確認される。

ただし、財務報告の視点から、その有用性についてさらに検討する必要がある<sup>16</sup>。

#### c. 役務の寄付

役務の寄付についても、アンソニーがいうように、収益として認識した金額と同額を費用として認識することは、F A S B 概念・基準の下でも可能である<sup>17</sup>。当該期間に受け取った役務の寄付を「非拘束純資産」の増大として報告し、それと同額を該当するプロジェクトの費用として認識することは可能である。しかし、これには便益がないとアンソニーは主張している。しかし、非営利組織体の役割として、無償でサービスを獲得し、そのサービスを他のサービス受給者に提供することは重要だと考えられる。しだって、その活動状況を事業活動計算書で報告することには、意義があると考えられる。

この問題についても、詳細なる検討が必要であろう<sup>18</sup>。

#### (4) 純資産分類の検証

アンソニーは「一時拘束純資産」は、営業資源と資本資源の混合物であると批判している。特に設備等の寄付は資本贈与であるとしている。

そこで、我が国の国庫補助金の会計について考えてみる。「日本の『企業会計原則』は、原則として、受贈資本『資本』とみなす立場」（広瀬 [2002], p.365）をとっている。これに対して従来の商法・法人税の立場は「伝統的に受贈資本を『利益』とみる立場」（広瀬 [2002], p.365）をとっている。そして、どちらかといえば『利益説』の方が有力」（広瀬 [2002], p.365）と考えられているようである<sup>19</sup>。利益説が有力視されるのは、株主の立場から、あるいは配当可能利益計算の観点から判断されているようである。しかし、非営利組織体には株主が存在しない。したがって、株主への配当がないことから利益説を有力視する根拠はないようである。

仮に、資本説をとって資本贈与とした場合、その取り崩しの可能性をどう判断するかということが問題になると考えられる。これは寄贈者の拘束によりその取崩可能性が決定づけられると考えられる。拘束性の面で考えると、拘束の強い順に「永久拘束純

<sup>14</sup> 詳細については、日野 [2004b] で検討している。

<sup>15</sup> アンソニーは「贈与資本はそれが剰余金と似通っている以上に、密接に払込資本と類似しているのであろうか。私はそうであるとする」（Anthony [1989], p.50）と述べている。

<sup>16</sup> 詳細については、日野 [2004b] で検討している。

<sup>17</sup> ただし、S F A S 第 116 号には、収益として認識するとは述べられているが、同額を費用として認識するとは述べられていない。

<sup>18</sup> 詳細については、日野 [2004b] で検討している。

資産」, 「一時拘束純資産」, そして「非拘束純資産」となる。

永久拘束付きで受け取った土地などは, 「永久拘束純資産」を増大させる寄付に分類し, 一定期間運用したのちは売却可能だという条件, つまり一時拘束付きで受け取った建物などは, 「一時拘束純資産」を増大させる寄付に分類し, そして, すぐに売却し換金するという条件, つまり, 非拘束の備品などは, 「非拘束純資産」を増大させる寄付に分類することになる。

「非拘束純資産」を増大させる寄付に分類されるものは, 即時売却が可能である。つまり, 売却することで利益(非営利組織体の場合は, サービス提供のために消費・支出できる財源)を出すことができる。そう考えると「永久拘束純資産」と「一時拘束純資産」を増大させる寄付を資本説に近い分類と考え, 「非拘束純資産」を増大させる寄付を利益説に近い分類と考えることができる。

したがって, F A S B 分類に従った純資産分類でも, 資本と収益の区別が可能だと判断される。ただし, F A S B の純資産分類とアンソニーの純資産分類のいずれに従って, 財務報告を行うことが, 非営利組織体の財務情報利用者にとって有用であるかということは, 別に検討すべき問題である<sup>19)</sup>。

## おわりに

ノースカットがいうように F A S B とアンソニーでは, 収益, 資本および負債の定義が異なる。そして, そのことから流入資源の分類も異なることになる。特に純資産の分類が異なる。F A S B は非営利組織体の純資産を「永久拘束純資産」, 「一時拘束純資産」および「非拘束純資産」の3つに分類している。これに対してアンソニーは, 贈与資本と営業持分の2つに分類している。またアンソニーは, F A S B による分類では「一時拘束純資産」を増大させると考えられる寄付の前払いを負債に分類している。

アンソニーは F A S B が非営利組織体に関する概念フレームワーク作成活動に着手するに際して, 非営利組織体会計に関する現状調査を, F A S B に依頼された。その時点から深く非営利組織体会計の問題に係わってきた研究者である。したがって, アンソニーと F A S B の非営利組織体会計に対する見解

の相違は, 十分に検討される必要があろう。また, アンソニーが問題があると指摘している純資産の分類, 減価償却費および寄付に関する事項は, F A S B の概念ステートメントや基準書に関するコメントレター等でも多くの指摘を受けている問題である。そして, これらの事項はすべて収益の測定に影響を及ぼす項目である。

本稿では, F A S B 概念・基準に従った減価償却の認識および寄付の取り扱いについて, 収益を正しく測定することができるのかという視点で検討を行った。また, 純資産の分類法についても営業資源と資本資源の混同による収益測定への影響について検討した。検討の結果, いずれも収益の測定に影響を及ぼさないように財務報告を行うことが可能であると判断した。

ただし, 減価償却の認識問題や寄付の会計処理の問題などについて, 財務情報利用者の情報ニーズの点からさらに, 検討する必要があるという検討課題を指摘した。また, 非営利組織体の財務情報利用者にとって, F A S B による純資産分類が有用であるのか, あるいはアンソニーの純資産分類が有用であるのかについてもさらに検討する必要があることにも言及した。

## 引用および参考文献

(和書)

- (1) 池田亨誉 [2000] 「F A S B アンソニー報告書について—非営利会計における基礎概念の検討—」『東京経大会誌』第218号。
- (2) 桜井久勝 [2009] 「会計の国際的統合と概念フレームワーク」『企業会計』Vol.61 No.2。
- (3) 佐藤倫正訳 [1989] 『アンソニー財務会計論 将来の方向』白桃書房。
- (4) 日野修造 [2003] 「非営利組織体の財務的生存力と純資産」『福岡大学大学院論集』第35巻第1号。
- (5) 日野修造 [2004a] 「非営利組織体の減価償却と財務報告」『福岡大学大学院論集』第36巻第1号。
- (6) 日野修造 [2004b] 「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。
- (7) 日野修造 [2006] 「非営利組織体会計におけ

<sup>19)</sup> この点については, 広瀬 [2002] の pp.365-367 を参照。

<sup>20)</sup> この点については, 日野 [2007] で検討している。

- る純資産分類の検討」『會計』第170巻1号。
- (8) 広瀬義州 [2002] 『財務会計 (第2版)』中央経済社。
- (9) 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。
- (10) 藤沼亜起 [2009] 「I A S B ・唯一のグローバル会計基準機関への目標を視野に—国際会計基準委員会財団の定款変更提案・モニタリング・グループの設置など」『企業会計』Vol.61 No.2。
- (洋書)
- (1) FASB [1980] , *Statement of Financial Accounting Concepts No.4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*.
- (2) FASB [1985] , *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements*.
- (3) FASB [1987] , *Statement of Financial Accounting Standards No.93, Recognition of Depreciation by Not-for-profit Organizations*.
- (4) FASB [1991] , *Letter of Comment Submitted in Respect of the FASB Exposure Draft 1, Accounting for Contributions Received and Contributions Made and Capitalization of Works of Art, Historical Treasures, and Similar Assets*, Robert N. Anthony.
- (5) FASB [1993a] , *Statement of Financial Accounting Standards No.116, Accounting for Contributions Received and Contributions Made*.
- (6) FASB [1993b] , *Statement of Financial Accounting Standards No.117, Financial Statement of Not-for-Profit Organizations*.
- (7) Robert N. Anthony [1978] , FASB Research Report, *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*.
- (8) Robert N. Anthony [1984] , *Future Direction for Financial Accounting*, DOW JONES-IRWIN.
- (9) Robert N. Anthony [1989] , *Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?*, Harvard Business School Press.
- (10) Robert N. Anthony [1995a] , *The Nonprofit Accounting Mess*, *Accounting Horizons*, Vol.9 No.2, pp.44-53.
- (11) Robert N. Anthony [1995b] , *Nonprofit Accounting Standards*, *Accounting Horizons*, Vol.9 No.3, pp.100-103.
- (12) Robert H. Northcutt [1995] , *Observations on Professor Anthony's Commentary*, *Accounting Horizons*, Vol.9 No.2, pp.54-55.