

非営利組織会計における利益測定法の検討

— アンソニー概念と FASB 概念を融合した 2 段階分類法の提案 —

A Study of Profit Measurement Method in Accounting for Not-for-Profit Organizations:

Proposal of Two-Step Classification Method

Combining Anthony Concepts and FASB Concepts

中村学園大学 流通科学部

日 野 修 造

はじめに

これまでに営利・非営利組織会計の統一可能性を視野に入れて、ロバート・N. アンソニー（以下、アンソニーと略称する）が提唱する会計概念フレームワークを検討してきた。アンソニーは、会計はエンティティ観に立つべきだとして、1984年に彼独自の会計概念フレームワーク（以下、アンソニー概念と略称する）を公表している。検討の結果、エンティティ観に立つて、外部・内部より資金を調達し、それをサービスの提供に使用するというアンソニー概念は、非営利組織には受け入れやすい概念であることが明らかとなった¹。例えば、非営利組織には持分所有者が存在しないことから、所有主観に立った会計概念をそのまま適用することはできないため、アンソニー概念の方が受け入れやすいことなどがその理由として挙げられる。

アメリカの財務会計基準審議会（以下、FASB と略称する）は、配当等の見返りを期待しない資源提供者（寄付金・補助金・交付金等の提供者）による資源の提供に着目した純資産分類法を構築している。しかしアンソニーは、この方法は、資本と収益の区別ができていない

ため、利益の測定が正しく行えないと強く批判している。

これまでに、佐藤 [1989]、藤井 [2004]・[2008]、酒井 [1991] など、アンソニー概念と FASB 概念のそれぞれについて検討した先行研究は存在する。しかし、両者の融合を試みた研究は見当たらないようである。本稿は、アンソニーの会計概念と FASB の非営利組織会計概念を融合させるというこれまでに例のない新しい視点に立った検討を行うものである。具体的には「FASB 非営利組織会計における利益測定方法にはいかなる不備があるか」を明らかにし、そして「その不備を克服する手段にアンソニー概念がなりうる」ことの論証である。

そこでまず第 1 章で、アンソニーが行った非営利組織会計に関する調査報告と FASB 非営利組織会計概念フレームワークの関係について検討を行う。ここでは、アンソニーの調査報告が FASB 非営利組織会計概念フレームワークに大きな影響を与えたことが確認できる。次いで第 2 章で、アンソニーと FASB の非営利組織会計論争について検討する。ここでの検討で、FASB の非営利組織会計概念・基準の下で、利

1 この点については、会計理論学会第33回全国大会（2018.10.9:神戸学院大学）において報告し、『会計理論学会年報』（No.33）に投稿し、掲載が決定している。

益測定が可能かどうかを検証する必要性が浮上することになる。したがって第3章でその検証を行う。結果として、FASB 概念・基準の問題点が浮き彫りとなる。そして最終章（第4章）において、アンソニー概念と FASB 概念を融合させた新しい非営利組織会計がこれらの問題点を克服する手段となりうるについて論じる。

1. アンソニー報告書の役割

（1）FASB とアンソニーの関わり

アメリカでは、統一された会計概念・基準の下、非営利組織の財務報告が行われている²。FASB によって非営利組織に対する概念フレームワークが公表されたのは1980年のことである。FASB は非営利組織の概念フレームワーク作成プロジェクトを開始するに際して、当時ハーバード大学の教授であったアンソニーに、非営利組織会計の現状調査を依頼した。その調査結果をまとめたものが、『非営利組織の財務会計 概念問題の調査研究』（Anthony [1978]: 以下、アンソニー報告書と略称する）として公表された。そして FASB は、このアンソニー報告書を基に非営利組織会計概念作成プロジェクトを推進することになる。この時点から、アンソニーと FASB との因縁ともいえる関わりが始まることになる。

（2）アンソニー報告書における業績評価項目

アンソニー報告書では、非営利組織の業績評価項目として、4つが挙げられている。これは営利企業における「利益」に代わる非営利組織会計情報の評価項目である。それは、①「財務的生存力」、②「使途指令等への準拠性」、③「管

理者の管理業績」および④「提供したサービスのコスト」の4つである（Anthony [1978], pp.48-51）。これは、「非営利組織の財務情報に対する利用者のニーズを営利企業における『利益（earning）』のような単一の概念に集中して表現することは、困難である」（若林 [2002], p.18）ことから複数の項目が挙げられていると考えられる。

若林 [2002] によると、これに代わる情報として、上記の「4つの概念を複合したものが考えられる」（若林 [2002], p.18）が、そのうちで、財務的生存力に関する情報は、非営利組織が提供すべき特有の情報として、特に重要なものと FASB は考えていることが指摘されている³。FASB の非営利組織会計における財務的生存力は、実質的には企業会計における利益の概念または資本維持の概念と類似したものであり、「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を継続して提供するために、財務的に保持していかなければならない能力」（若林 [2002], p.26）を指すものである。次に図表1として、アンソニー報告書で示されたこれら評価項目と評価に必要な情報を記しておく。図表には下線・矢印を用いて説明を加えている。詳細については、次章で述べる。

2. FASB・アンソニー会計概念の対立

（1）FASB の概念フレームワーク

営利企業の会計と非営利組織の会計における最大の違いは、純資産の分類⁴にある。これは非営利組織には所有者がいないため、株主の拠出を株主持分としての資本金勘定で処理することができないためである。非営利組織の資源提供者は寄付金・補助金・交付金などの提供者で

2 我が国非営利組織会計の現状は、法人の形態により会計基準が異なっており、理解可能性や比較可能性の面で、その問題点が指摘されている。

3 SFAC 第4号の第56パラグラフの記述を確認すれば、明らかである。詳細については、日野 [2016], p.22の脚注で述べている。

4 本稿は純資産について、分類と区分の2つの用語を用いている。前者については、資源の流入段階からの計算構造を踏まえての表現である。後者は単に、貸借対照表上の区分を指す。

図表 1 アンソニー報告書における評価項目と評価に必要な情報

純資産の維持		財務的弾力性 (SFAS117,par.9)
評価項目	評価に必要な情報	
① 財務的生存力 (サービスを 提供し続ける能力)	<ul style="list-style-type: none"> ・支払能力や流動性についての情報 ・一期間における財務資源のインフローとアウトフローの関係についての情報 ・<u>資産と負債の差についての情報</u> ・<u>資源インフローや資源移転可能性の程度についての情報</u> 	
② 使途指令等への準拠性	・財務資源の使途についての拘束に関する情報	
③ 管理者の管理業績	・ <u>全経を如何に適切に活用しているかについての情報</u>	
④ 提供したサービスのコスト	・あらゆる事業計画のために支出した金額についての情報	

出所)日野[2016],p.81より
(Anthony[1978],pp.48-52)

資源提供者の拘束による純資産分類

受託責任

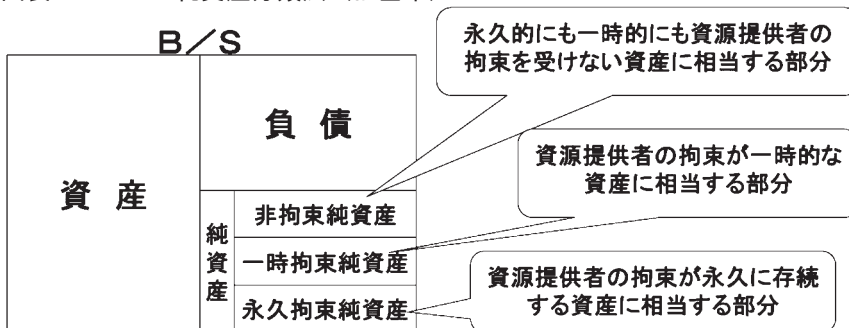
あり、配当などの見返りを期待しない提供者となる。したがって FASB は、アンソニー報告書の調査結果を基に、図表 2 のように、純資産を非拘束純資産、一時拘束純資産および永久拘束純資産の 3 つに分類した。ただしこの分類は、2016年に拘束がある純資産と拘束がない純資産の 2 つに改訂されるが、ここでは当時の分類法で議論を進める。アンソニー報告書が概念フレームワークに与えた当時の影響を検討するには、当時の分類法で議論を進めるべきという理由からである。改訂後の純資産分類法については、第 4 章で述べる。

(2) アンソニー報告書が FASB に与えた影響

①財務的生存力評価と拘束分類

アンソニー報告書で示された 4 つの評価項目と、それを評価するために必要な情報を見てみる。図表 1 を見ていただきたい。まず財務的生存力を評価するための情報であるが、これは組織体がサービスを提供し続けるための財務的な能力である。それを評価するための情報には、支払能力や流動性などの、評価情報が示されているが、ほとんどが企業会計と同様の情報である。ただし、非営利組織として特徴的な情報がある。それは「資源移転可能性の程度」に関する情報である。これは財務的弾力性⁵ともいわれ

図表 2 FASB 純資産分類法 (旧基準)



出所)Richard F. Larkin, Marie DiTommaso[2015]を基に筆者が作成(日野[2016a],[2016b])。

5 FFAS 第117号では、財務的弾力性について「キャッシュフローの金額とタイミングを変えるために組織体が採る効果的な行動能力であり、それは予期できない必要性や機会に対応するものである」(FASB [1993b], par.9) と説明されている。

るもので、組織体が自らの意思で資源を自由に使える程度を意味する。つまり、資源提供者が課した提供資源への拘束に影響を受けることになるため、評価に必要な情報として挙がっていると考えられる。

FASBはアンソニー報告書が指摘した資源移転可能性の程度（財務的弾力性）に関する情報の重要性を認め、拘束による純資産分類に踏み切ったと思われる。またここでは「資産と負債の差」という情報があるが、これがFASBの会計基準書第117号『非営利組織の財務諸表』（以下、SFAS第117号と略称する）で提示された活動計算書に示された「純資産の変動額」⁶として引き継がれる。これはいわば、非営利組織の純利益ともいえるものと解釈できよう。非営利組織にとっての純利益の意義については、後述する。

②使途指令等への準拠性評価と拘束分類

次に、使途指令等への準拠性を評価するための情報であるが、これはアンソニー報告書において、財務資源の使途についての拘束に関する情報と記されている。ここでもFASBは、資源提供者の拘束という使途指令にしたがった資源活用の重要性を認め、拘束による純資産分類という手法を構築することになったと考えられる。

③管理者の管理業績評価と拘束分類

管理者の管理業績を評価する情報については、金銭を如何に適切に使用しているかについての情報とアンソニー報告書では記されている。これも資源提供者の拘束にしたがって、金銭を適切に使用したかどうかで、管理者の管理業績を評価することになる。つまりここでも、拘束による純資産分類に繋がったことが推察される。

④提供したサービスのコスト評価と拘束分類

提供したサービスのコストを評価するための情報については、非営利組織だけに特筆する評価項目とはいえないと思われる。したがって、

FASBの拘束による純資産分類など概念フレームワーク形成過程に大きな影響を与えたとは思われない項目であろう。

（３）アンソニーのFASB批判

アンソニーはFASBにより非営利組織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。

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（Anthony [1995], pp.100-103：日野 [2016], pp.48-49）。それは①FASBの純資産分類法、②寄付および③減価償却の3つである⁷。

①FASB純資産分類法への批判

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。つまり営業活動に消費・支出できる寄付は、収益と考えることができるが、建物や建物を取得するための寄付などは、収益とはいえず、それらは企業会計でいう資本の贈与と考えられるというものである。すなわち、資本と収益の区別ができていないということである。そしてアンソニーは、建物や設備を取得するための寄付は、一種の前払であり、これは前受金、つまり負債として処理すべきだと主張する（Anthony [1995a], p.49）。

そのように解釈すれば、「独立した区分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）とアンソニーは述べている。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（日野 [2016], pp.49-50）。

6 活動計算書は企業会計でいえば損益計算書に代わるものであり、そこに示された「純資産の変動額」は、純利益に相当する用語といえる。

7 これらの点を含めて本章で示す（3）～（5）の内容は、日野 [2016], pp.48-50で詳細に検討している。

② FASB 寄付の会計処理への批判

寄付の受け取りについて、FASB の寄付の会計処理では「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。

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。つまり、アンソニーは FASB の非営利組織会計概念の下では純利益の測定が正しくできないとして、その欠陥を指摘しているのである。アンソニーは、「純利益は企業も非営利組織も同様の原理にしたがって測定されなければならない」(Anthony [1989], p.48) と述べている。

③減価償却

アンソニーは、FASB がすべての非営利組織に減価償却を要求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。またアンソニーは減価償却について、「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。つまり、営業上の資源で獲得した設備等は営業資源を獲得して賄うべきであるが、元々原価ゼロのはずの寄付設備等(寄贈資産)の減価償却が純利益に影響を与えるようなことがあってはならないという指摘で

ある。

(4) ノースカットの応答

1995年当時の FASB 非営利組織会計プロジェクト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、アンソニーの批判的見解に対して、アンソニーの主張を退ける応答をしている(Northcutt [1995], p.54)。それにはまず、アンソニーと FASB では基礎理論に違いがあるにも拘わらず、資本と収益の区別について、アンソニーは FASB の非営利組織財務報告の構造内で述べているとの応答が挙げられる。つまり、基礎理論の違いはアンソニーと FASB との間で調和不可能であり、いつまで経っても平行線であるということである⁸。そしてノースカットは、「寄贈に関するカテゴリーの1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、FASB 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。

またノースカットの応答として、アンソニーの批判は過去15年間同じ主張の繰り返しであり、議論は決着しているとの応答が挙げられる。そこではアンソニーの見解は「非営利組織に関する基礎概念や特別な会計基準を設定する以前に、注意深くに検討され、FASB によって論争された」(Northcutt [1995], p.55) と述べている。つまり徹底的に考慮され、議論は終結しているということである。さらにアンソニーの批判を完全に退ける決定的な応答として次のような応答がある。それはアンソニーの批判は「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、それはほぼ全てのものが彼の見解に同意し、FASB に反対であるという何ら根拠のない報告書を自由にまき散らしているだけである」

8 両者の基礎理論の違いについては、日野 [2016] の第2章第3節で検討している。

(Northcutt [1995], p.55) というものである。いわば完全決裂宣言ともいえるべきものである。

(5) アンソニーの応酬と検討課題

ノースカットの応答に対してアンソニーは、基礎理論の違いから来る資本・収益区別問題については、認めている。しかし、議論が尽くされたという点については、強く否定し、反論している (Anthony [1995b], p.100)。それは「FASB 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) というものである。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説明するものではない」 (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。また、最初に編成された非営利組織会計プロジェクトチームが FASB 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) と応酬している。

ここまでの議論から判断すると、FASB とアンソニーとの関係は収拾がつかないようである。そこで、次の点を検討する必要があると思われる。

- ① FASB 概念・基準の下での、資本・収益区別の可能性 (利益測定可能性の検討)
- ② FASB の純資産分類とアンソニーの純資産分類との優劣

②については今回のテーマから外れるため、ここでは検討しない⁹。したがって次章で①について詳細に検討を行う。なお、このような検討は、日野 [2016] 等でも行っているが、ここでは、FASB 基準の下で資本と収益が区別できるように基準運用を行えばという視点で検討を行った。結果として、資本と収益の区別が可能

というノースカットの主張は認められた。だがそれは、基準の運用次第では可能だということである。いわば「やろうと思えばできる」というものであった。ここではより客観的な立場から考察を行う。

3. FASB 利益測定可能性の検証

(1) 利益測定のための非営利組織財務諸表

非営利組織には一般的に利益概念がないといわれている。しかしアンソニーは、「純利益は企業も非営利組織も同様の原理にしたがって測定されなければならない」 (Anthony [1989], p.48) と考えている。それは、非営利組織の純利益はゼロか、ゼロをわずかに上回る程度の測定結果が得られるかどうかの意味があるということである。そしてこの意味の解釈は、純利益のマイナスが続けば存続の危機に、多くのプラスが生じると提供できるはずのサービスを提供していないという批判にさらされる危機に直面しているということである。このような視点に立つと、純利益を業績評価の指標とする場合の意味の違いを踏まえることが重要であるといえる。この違いを踏まえれば、非営利組織がサービスの提供を続けるための財務的能力を評価する指標として、純利益を用いる意義を認めることができる。

そこで、非営利組織の財務諸表で利益の測定を行うことができると考えられる財務諸表を見つめる。図表 3 は非営利組織の活動計算書である。これは SFAS 第117号で提示されたものである。

この表の非拘束の欄が純利益を測定する欄に相当すると考えられる。上下で対照させ、上段部分に収益・利得を、下段部分に費用・損失が表示されている。そして、下から3行目に示されている「純資産の変動」額が、当期純利益に相当すると考えられる。一時拘束の欄の上段部分に示される括弧付きの3項目は、当期に拘束

9 この点については日野 [2016] の第2章等で検討している。

図表 3 FASB の活動計算書
当期の利益計算のための欄

活 動 計 算 書
2017年4月から2018年3月まで (単位: 万円)

	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	200	200	100	500
料金収入	150			150
長期投資からの収入	100	100	50	250
その他の投資収入	50			50
長期投資からの未実現・実現純利得	50	50	50	150
拘束が解除された純資産				
プログラムに関する拘束の解除	200	(200)		
設備取得に関する拘束の解除	100	(100)		
時間拘束の満了	150	(150)		
収益・利得およびその他の支援金の合計	1,000	(100)	200	1,100
費用および損失				
プログラムA	300			300
プログラムB	250			250
プログラムC	200			200
経営管理費	100			100
資金調達費	50			50
費用および損失合計	900	0	0	900
純資産の変動	100	(100)	200	200
期首純資産額	1,900	3,100	4,800	9,800
期末純資産額	2,000	3,000	5,000	10,000

使用目的・使用時期が指定

永久に維持しなければならない

過去に受け入れた資金源で、当期に活用した金額

出所) Statement of Financial Accounting Standards No.117, Financial Statement of Not-for-Profit Organizations, June 1993, Appendix c, Statement of Activities (pars.157-159), format Bを基に、筆者が作成している。以下の活動計算書も同様。
(日野[2016],p.165を基に修正)

が解除され、非拘束へ再分類（振替）された金額である。ノースカットの主張は、このように考え計算すれば、純利益の測定が可能だと応答したと思われる。次に仮題を設定し、この活動計算書によって正しく純利益を測定することができるかどうかについて検証を行うことにする。

(2) 仮題による数値検証

ここでは図表 3 に、次の仮題を追加設定する。なお、設備取得に関する拘束の解除（100万円）以外のその他の数値は、每期同額とする。

- ①2017年度に現金3,000万円の寄付が設備を取得するための資金として提供された。
- ②2018年度末に3,000万円の設備を取得した。
- ③翌年度（2019年度）より減価償却を行う（耐用年数 3 年、残存価額ゼロ）。

この仮題を解釈すると、2017年度に受け取った寄付は、2017年度に一時拘束純資産（目的拘

束）を増大させる資源の流入として処理される。そして、2018年度末にその拘束の解除が行われ、2019年度から2021年度の各年度において1,000万円の減価償却費が計上されることになる。

次に、各年度の活動計算書の変動を時系列で追って行く。

①2017年度 寄付金受領年度の財務報告

図表 4 は、寄付金を設備取得目的で受け取った年度の活動計算書である。いつでも自由に消費・支出できる資源ではないため、拘束がある資源と判断される。そして、課された目的を果たすためであれば使用できるとの判断から、一時拘束欄の収益・利得項目となる。2017年度に2,900万円という多額の一時拘束純資産の増大を報告することになるが、非拘束純資産の増大は、100万円であり、これは組織の将来を考えると許容範囲と思われる。

図表 4 2017年度（寄付金受領年度）の活動計算書

活 動 計 算 書				
2017年4月から2018年3月まで (単位: 万円)				
	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	200	3,200	100	3,500
料金収入	150			150
長期投資からの収入	100	100	50	250
その他の投資収入	50			50
長期投資からの未実現・実現純利得	50	50	50	150
拘束が解除された純資産				
プログラムに関する拘束の解除	200	(200)		
設備取得に関する拘束の解除	100	(100)		
時間拘束の満了	150	(150)		
収益・利得およびその他の支援金の合計	1,000	2,900	200	4,100
費用および損失				
プログラムA	300			300
プログラムB	250			250
プログラムC	200			200
経営管理費	100			100
資金調達費	50			50
費用および損失合計	900	0	0	900
純資産の変動	100	2,900	200	3,200
期首純資産額	1,900	3,100	4,800	9,800
期末純資産額	2,000	6,000	5,000	13,000

200万円(所与)
+3,000万円(設備取得目的の寄付)

出所) FASB [1993b], pars.157-159および日野 [2016], p.165を基に筆者作成。

②2018年度 設備取得年度の財務報告

図表5は、受け取った寄付金で実際に設備を取得した年度の活動計算書である。特筆すべきところは、収益・利得の部における一時拘束欄の括弧付きの3,000万円と、非拘束欄の3,000万円である。一時拘束がある資源を使用した場合は、その時点で非拘束の資源となり、非拘束純資産を増大させる資源の流入となる。したがって、一時拘束から非拘束へと再分類されることになる。それを活動計算書に記載するとこのような表示になる。

すると一時拘束純資産の変動は3,000万円のマイナス変動となり、純利益に相当する非拘束純資産の増大は3,000万円となる。これでは提供できるはずのサービスを提供していないとの

批判を浴びてもおかしくない状況だといえる。

③減価償却実施各年度の財務報告

図表6-1～図表6-3は、減価償却を実施する各年度の活動計算書である。設備を取得したのは2018年度末と仮定したので、減価償却初年度は2019年度となる。図表6-1、図表6-2、そして図表6-3と1,000万円ずつ、非拘束純資産のマイナス変動を報告することになる¹⁰。元々は、原価ゼロで取得しているはずの設備であるが、減価償却の実施によりサービス提供の継続が危ぶまれる組織と判断されてしまう恐れがある。

アンソニーはこのような事態を招くケースを想定して、資本と収益を区別した正しい純利益計算を主張しているといえる。

10 日野 [2016] では、設備取得後も一時拘束として再分類すれば、このような事態にはならないと解決策を示している(日野 [2016], pp.176-178)が、FASB 基準ではそのような処理は指示されていない。

図表 5 2018年度（設備取得年度）の活動計算書

活動計算書 2018年4月から2019年3月まで (単位: 万円)				
	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	200	200	100	500
料金収入	150			150
長期投資からの収入	100	100	50	250
その他の投資収入	50			50
長期投資からの未実現・実現純利得	50	50	50	150
拘束が解除された純資産				
プログラムに関する拘束の解除	200	(200)		
設備取得に関する拘束の解除	3,000	(3,000)		
時間拘束の満了	150	(150)		
収益・利得およびその他の支援金の合計	3,900	(3,000)	200	1,100
費用および損失				
プログラムA	300			300
プログラムB	250			250
プログラムC	200			200
経営管理費	100			100
資金調達費	50			50
費用および損失合計	900	0	0	900
純資産の変動	3,000	(3,000)	200	200
期首純資産額	2,000	6,000	5,000	13,000
期末純資産額	5,000	3,000	5,200	13,200

設備取得目的で有り、営業活動に使用するという性質のものではない。つまり、収益ではない。

2017年度は100万円の拘束解除があったが、ここではそれはなかったと仮定している。以下、同様である。

3,000万円の純資産の増大（利益）を計上してしまうことになる。

出所) FASB [1993b], pars.157-159および日野 [2016], p.165を基に筆者作成。

図表6-1 2019年度（減価償却初年度）の活動計算書

活動計算書 2019年4月から2020年3月まで (単位: 万円)				
	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	200	200	100	500
料金収入	150			150
長期投資からの収入	100	100	50	250
その他の投資収入	50			50
長期投資からの未実現・実現純利得	50	50	50	150
拘束が解除された純資産				
プログラムに関する拘束の解除	200	(200)		
設備取得に関する拘束の解除	0	0		
時間拘束の満了	150	(150)		
収益・利得およびその他の支援金の合計	900	0	200	1,100
費用および損失				
プログラムA	300			300
プログラムB	250			250
プログラムC	200			200
経営管理費	100			100
資金調達費	50			50
減価償却費	1,000			
費用および損失合計	1,900	0	0	900
純資産の変動	(1,000)	0	200	(800)
期首純資産額	5,000	3,000	5,200	13,200
期末純資産額	4,000	3,000	5,400	12,400

元々は、原価ゼロなのに減価償却費の分だけ、損失を計上。

出所) FASB [1993b], pars.157-159および日野 [2016], p.165を基に筆者作成。

図表6-2 2020年度（減価償却2年度）の活動計算書

活 動 計 算 書				
2020年4月から2021年3月まで (単位:万円)				
	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	200	200	100	500
料金収入	150			150
長期投資からの収入	100	100	50	250
その他の投資収入	50			50
長期投資からの未実現・実現純利得	50	50	50	150
拘束が解除された純資産				
プログラムに関する拘束の解除	200	(200)		
設備取得に関する拘束の解除				
時間拘束の満了	150	(150)		
収益・利得およびその他の支援金の合計	900	0	200	1,100
費用および損失				
プログラムA	300			300
プログラムB	250			250
プログラムC	200			200
経営管理費	100			100
資金調達費	50			50
減価償却費	1,000			
費用および損失合計	1,900	0	0	900
純資産の変動	(1,000)	0	200	(800)
期首純資産額	4,000	3,000	5,400	12,400
期末純資産額	3,000	3,000	5,600	11,600

出所) FASB [1993b], pars.157-159および日野 [2016], p.165を基に筆者作成。

図表6-3 2021年度（減価償却3年度）の活動計算書

活 動 計 算 書				
2021年4月から2022年3月まで (単位:万円)				
	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	200	200	100	500
料金収入	150			150
長期投資からの収入	100	100	50	250
その他の投資収入	50			50
長期投資からの未実現・実現純利得	50	50	50	150
拘束が解除された純資産				
プログラムに関する拘束の解除	200	(200)		
設備取得に関する拘束の解除				
時間拘束の満了	150	(150)		
収益・利得およびその他の支援金の合計	900	0	200	1,100
費用および損失				
プログラムA	300			300
プログラムB	250			250
プログラムC	200			200
経営管理費	100			100
資金調達費	50			50
減価償却費	1,000			
費用および損失合計	1,900	0	0	900
純資産の変動	(1,000)	0	200	(800)
期首純資産額	3,000	3,000	5,600	11,600
期末純資産額	2,000	3,000	5,800	10,800

出所) FASB [1993b], pars.157-159および日野 [2016], p.165を基に筆者作成。

4. 拘束概念とアンソニー利益測定観の融合

(1) SFAC 第 6 号の不備

アンソニーは、非営利組織の会計概念およびその構成要素について記した FASB の概念フレームワーク第 4 号 (FASB [1980]) と第 6 号 (FASB [1985]) を比較して、第 6 号の不備を次のように指摘している (以下、SFAC 第 4 号・SFAC 第 6 号と略称する)。FASB は SFAC 第 4 号で、「財務報告は、活動に関係している資源フローと関係していない資源フローとを区別しなければならない」(FASB [1980], par.49; 平松・広瀬 [2002], p.182) と述べている。しかし、「概念ステートメント第 6 号では営業に関係する資源フローと関係していない資源フローの区別について何も述べていない」(Anthony [1989], p.54) と指摘している。アンソニーは SFAC 第 4 号では純資産を慣習的分類にしたがって分類することの重要性を述べているにも拘わらず、SFAC 第 6 号ではそれを軽視していると、その不備を指摘している。

確かにノースカットがいうように、FASB 非営利組織会計基準の運用次第では営業と営業とは関係ない営業外の資源を区別することも可能と思われる。つまり、設備購入のためとして受け取った営業外の資源をすべて一時拘束とし、さらに使途の目的を果たした後も、時間拘束を付けるとすれば、営業と営業外の資源区別は可能である。しかし、取得後に時間拘束を付けなければ、取得後は営業上の資源となってしまう。また、拘束の有無に関係なく、大規模な設備等を受け取った場合、耐用年数の期間は時間拘束を付けるなどの処置を講ずることで対処すれば、営業と営業外の区別は可能であるが、そうしなければ、営業と営業外の資源フローが混同

されてしまう。FASB の寄付に関する会計基準では、このような時間拘束を付けることは任意としている¹¹。

次にアンソニーの利益計算構造を明らかにするために、アンソニーの会計概念を整理する。

(2) アンソニーの会計概念

アンソニーの会計概念を整理し、列挙すると次のようになる (Anthony [1984], pp.75-85, pp.157-160)。

- ①「営利企業の貸借対照表の貸方側は、これまで株主持分と呼ばれている区分を、株主持分と主体持分と呼ばれる二つの構成要素に分ける」(Anthony [1984], p.75; 佐藤 [1989], p.103)
- ②貸借対照表の貸方側を資金の源泉という意味で捉え、それを外部資金源と内部資金源とに区別する
- ③そして、負債と株主持分を外部資金源とし、主体持分を内部資金源とする
- ④主体持分はさらに営業外の寄付と営業持分に区分する
- ⑤財務資本維持を主体持分維持として捉え、負債利子と同様に持分利子を認識・処理した後の残余が、ゼロ以上でなければ財務資本は維持されない
- ⑥非営利組織には、株主持分がないだけで、概念は共通する

貸借対照表の貸方側に着目し図解すると図表 7 のようになる。

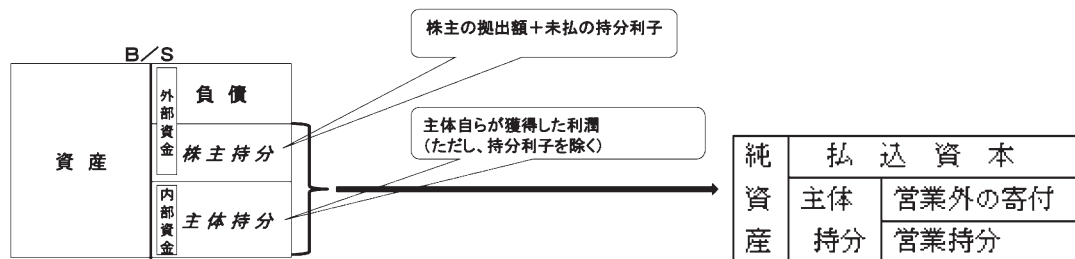
(3) 貸借対照表の構造

① FASB 改訂区分

FASB は 2016 年 8 月に非営利組織会計基準の

11 寄贈者の拘束がない有形固定資産の寄付は、「非拘束純資産」を増大させる寄付となる。ただし、SFAS 第 116 号によると、組織体の会計方針として、寄贈者の拘束は「耐用年数の経過後に消滅するという時間拘束を含意する」(FASB [1993a], par.16) という方針がある場合は、「拘束付支援として報告される」(FASB [1993a], par.16) となっている。したがって、寄贈者の拘束がない有形固定資産の寄付は、時間拘束を付けるという組織体の会計方針がなければ「非拘束純資産」を増大させる寄付となる。そして、時間拘束を付けるという会計方針があれば、「一時拘束純資産」を増大させる寄付となる。

図表 7 アンソニー貸借対照表における資源分類



出所) Anthony [1984], pp.75-85および pp.157-160の記述に基づき筆者作成。

改訂を行っている。改訂のポイントはいくつかあるが、ここでは純資産の区分変更に焦点を当てる。アンソニーがFASB非営利組織会計概念・基準で問題としているのは、流入する資源の性質に関するものである。すなわち資源提供者が提供した寄付などにより流入した資源の分類について、FASBの純資産分類法では収益と資本の区別ができないとの批判である。今回の純資産の区分改訂は、この点に関わる改訂である。

FASBは非営利組織の純資産を図表8の様に改訂している。

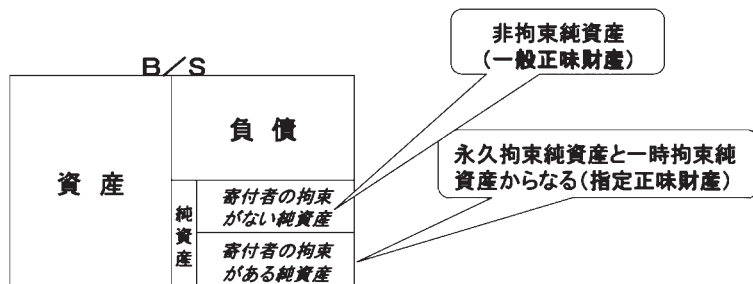
FASBは純資産の区分を寄付者の拘束がない純資産と寄付者の拘束がある純資産に区分している。前者については非拘束純資産がこれに相当する。後者については永久拘束純資産と一時拘束純資産がこれに相当する。この分類法は我が国公益法人会計の分類法と同じである。次にアンソニー分類法を確認する。

②アンソニー分類法

アンソニーは、資源の「流入がその期の営業と関連があれば、それは収益である。そうでなければ、それらは主体持分への直接の追加として報告されるべきである。これらは一括して営業外の寄付と呼ばれる」(Anthony [1984], p.160; 佐藤 [1989], p.213) と述べている。その体型を図示すると図表9のようになる。

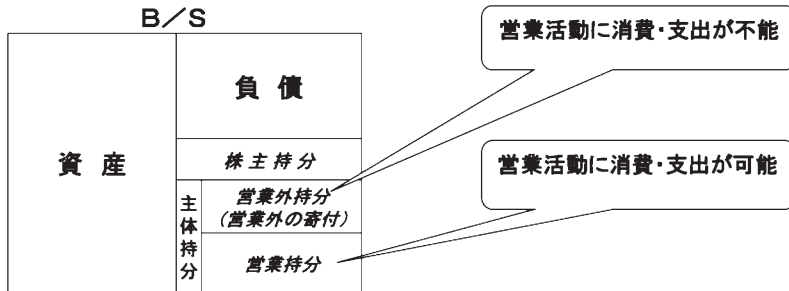
営業外の寄付は、主体持分の中の項目なので営業外持分と標記することも可能だと思われる。これは営業活動に消費・支出ができない資源である。つまり、有形固定資産の寄付などがこれに相当すると解釈される。そして営業持分は、サービス活動に消費・支出が可能な資源である。つまりこの部分（営業持分）の増減で純利益を測定することになる。次にこのアンソニー分類法に企業会計の純資産区分およびFASB区分を対応させてみる。

図表 8 FASB 改定基準の貸借対照表における純資産の分類



出所) 改訂基準 (FASB [2016]) に基づき筆者作成 (日野 [2016], p.209)。

図表 9 アンソニー貸借対照表における純資産の分類



出所) Anthony [1984], pp.75-85および pp.157-160の記述に基づき筆者作成。

(4) アンソニー概念との対応関係

①企業会計との対応関係

アンソニー概念における貸借対照表上の純資産区分と企業会計における純資産区分を対応させると図表10のようになる。

株主持分はそのまま株主資本になるが、利益剰余金が少し異なることになる。アンソニーは、持分利子のみが株主持分に加えられる (Anthony [1984], p.77) としているので、利益剰余金は蓄積された持分利子ということになる。主体持分における営業外持分については、営業活動とは関係ない主体の持分ということなので、包括利益には含まれるが純利益ではないもの、すなわち評価換算差額等をこれに対応させることができるであろう。そして営業持分が、未払の持分利子を除く利益剰余金ということに

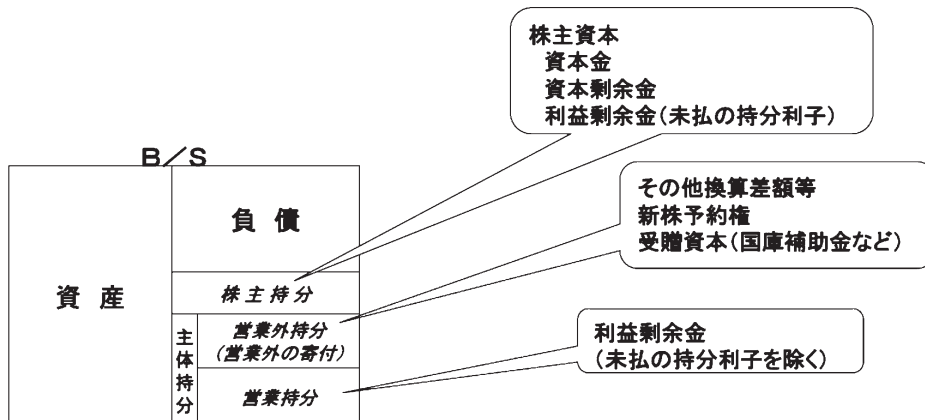
なる。

②非営利組織会計 (FASB 分類) との対応関係

図表11に示すように、非営利組織には株主などの出資者がいないため、株主持分は存在しない。したがって、貸借対照表の貸方は負債と主体持分のみとなる。これに FASB の純資産区分を単純に対応させると、営業外持分が「拘束がある純資産 (永久拘束・一時拘束)」となると考えられる。つまり、拘束があるということは、拘束が解除されるまでは営業活動に使用できないため、営業外の資源と考えられるからである。そして、営業持分が「拘束がない純資産 (非拘束)」となると考えられる。

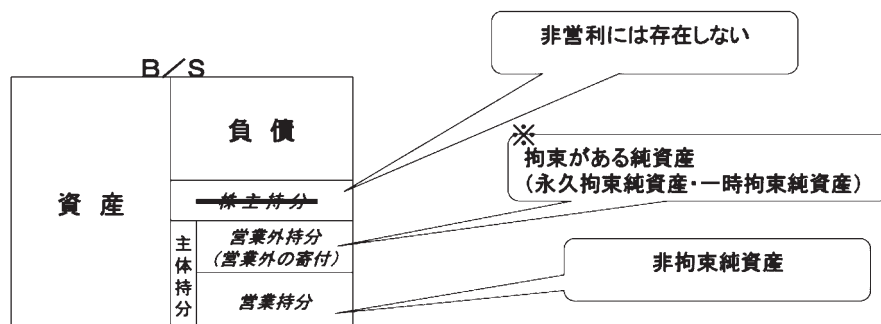
しかし、これは単純に対応させた結果である。詳細なる検討が必要だと思われる。次に FASB 区分との対応関係について更に検討を行う。

図表 10 アンソニー区分と企業会計区分の対応



出所) Anthony [1984], pp.75-85および pp.157-160の記述に基づき筆者作成。

図表11 アンソニー分類と FASB 旧分類の対応



出所) Anthony [1984], pp.75-85および pp.157-160の記述に基づき筆者作成。

(5) 流入資源観の不一致と打開策

① FASB 分類と慣習的分類

アンソニーは、FASB 非営利組織会計概念における純資産分類は、慣習的な分類とは一致していない、「FASB『類型』と慣習的な『営業』と『資本』の分類との間に1項目と1項目の一致があるとしたら、実際に有効であろう」(Anthony [1989, p.56])と述べている。そしてアンソニーは、図表12に示す図表を提示している。

前節では、「拘束がある純資産（永久拘束・一時拘束）」を営業外持分として対応させたが、これには営業持分と考えられる資源と、営業外持分と考えられる資源が混在するとの指摘である。

② 2段階分類法の構想

アンソニーのFASB分類は、慣習的分類と一致していないという指摘を受けて、それをど

う一致させるかについて考えて見る。その解決策は、分類を2段階に分けるという方法である。具体的には、第1段階において、アンソニーにしたがい、流入した資源を営業と営業外に分類する。そして第2段階で、FASBにしたがい、拘束がある資源と拘束がない資源に分類し会計処理を行うというものである。第2段階は営業外の資源と営業上の資源、それぞれについて拘束による分類を行う。図示すると図表13のようになる。

純資産が図表13の様に区分された場合、第3章で検討した問題点が克服されることが考えられる。第3章で明らかとなった問題点として、一時拘束として受け入れた設備取得目的の寄付で、実際に設備を取得した場合に生じる非拘束純資産の増大（多大な純利益）が挙げられる。また、減価償却に関して、本来は原価ゼロのは

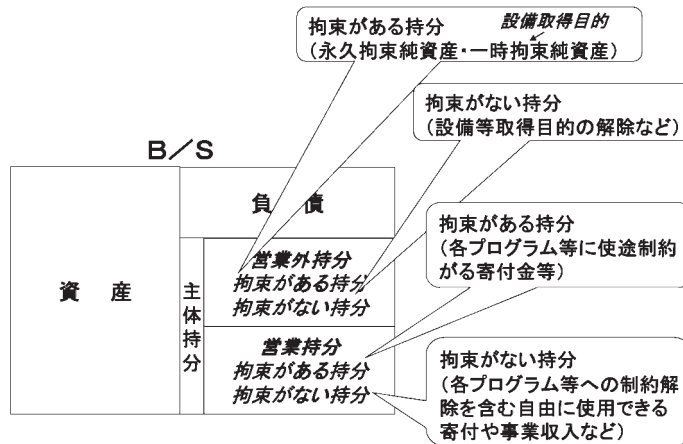
図表12 流入資源の分類（FASB 分類と慣習的分類の対応関係）

流入資源の分類（FASB分類と慣習的分類の相違）

資源流入の分類	
FASB	慣習
非拘束	営業（利益） （設備を除く）
一時拘束※	
永久拘束	資本 （設備を含む）
※慣習では負債としてこれを取り扱う	

出所) Anthony [1989], p.55より。

図表13 2 段階分類法における純資産の分類



出所) Anthony [1984], pp.75-85および pp.157-160の記述に基づき筆者作成。

ずである寄付設備に減価償却を行うことによる非拘束純資産の減少（いわれなき純損失）が挙げられる。

しかし提案した2段階分類法を用いると、この拘束解除による純資産の変動は、営業外持分内の係数の変動となる。非営利組織における当期純利益の測定は、営業持分の区分における拘束がない営業持分の増大として測られるため、純利益の測定に影響を及ぼさないことになる。そして、減価償却については、設備取得分が営業外持分の区分中の拘束がない持分に再分類されているので、そこから減額されることになる。これもまた、純利益の測定に影響を与えない¹²。

このようにアンソニーの会計概念にFASBの拘束概念を取り入れた2段階分類法を導入することで、アンソニー会計概念とFASB非営利組織会計概念の融合が可能になると考えられる。FASBの拘束概念は、財務的弾力性や受託責任遂行状況を評価するための情報提供という観点から、極めて重要な捨てがたい概念である。

したがって、アンソニー概念とFASBの拘束概念を融合させるという本稿の提案は、意義深いものであると確信している¹³。

おわりに

本稿ではアンソニーの会計概念は、非営利組織にとって受け入れやすい概念であるという前提の下、そこにFASB非営利組織会計における拘束概念を融合させるという新たな思考を提案した。第1章では、アンソニー報告書がFASB非営利組織会計概念形成に与えた影響について検討した。結果として、FASBがアンソニー報告書の調査結果を受けて、会計概念を形成していったという状況を確認することができた。しかしアンソニーは、FASBの非営利組織会計概念では資本と収益が混同され、利益の測定が正確にできないと、その問題点を指摘している。この点については第2章で明らかにした。そして第3章において例題を用いた数値検証を行いFASBの非営利組織会計概念・基準では、

12 この減価償却分を営業持分の増大として再分類し、かつ同額を費用として報告する方法も考えられる。

13 営業外持分と営業持分に分類した後、第2段階で永久・一時・非拘束に分類する方法も考えられるが、それでは純資産が細分化されすぎである。また、永久拘束と一時拘束を明確に区別できるかどうか疑問である。例えば基本金等を永久拘束とする考えもあるが、取り崩しの可能性があるため、永久拘束として容易く割り切ることはいできない。

さらに視点を変えると、営業持分区分における拘束がある持分は、いずれ営業活動において消費・支出が可能となることから、必然的に一時拘束であると読み取ることができる。したがって、一時拘束純資産が将来のサービス提供可能性を示す情報であるというその意義を失うこともない。

純利益の測定が正しく計算できない状況があることが明らかとなった。そこで、この解決策として第4章で、純資産の2段階分類法を提案した。それはまず第1段階において、流入する資源を営業と営業外に分類し、次いで第2段階で、拘束と非拘束に分類する方法である。

FASBの会計概念・基準で純利益の測定ができない最大の理由は、設備等の有形固定資産を取得するために多額の寄付を受け取った場合の会計処理にある。それは、寄付金の取得時点では拘束がある純資産が増大し、設備等の取得時点で多額の拘束がない純資産の増大を報告してしまうという問題や、取得原価ゼロであるはずの寄付設備等の減価償却の影響で、拘束がない純資産の減少を報告してしまうという問題である。

しかし、これらの問題は流入資源を流入段階で営業と営業外に分類し、拘束はそれぞれの分類内で付加するという手法により克服することができる。つまり、設備等の流入資源相当額は営業外持分として区別されているため、拘束がない営業持分には影響を及ぼさないことになる。減価償却についても営業外持分内での変動となる。

本稿は純資産の2段階分類法が有効に機能する可能性を示唆し、提案したものである。今後は、この方法について数値検証を行うなど更に検討を深めたいと考えている。

引用及び参考文献

- ・酒井治郎 [1991] 『アンソニー財務会計論』の一考察 -- 主として持分と持分利子の概念を中心に』『立命館経営学』第30巻第2号, pp.1-22.
- ・佐藤倫正 [1989] 「アンソニー財務会計論解題」『岡山大学経済学会雑誌』第20巻第4号, pp.151-168.
- ・日野修造 [2016] 『非営利組織体財務報告論 ―財務的生存力情報の開示と資金調達―』中央経済社.
- ・藤井秀樹 [2004] 「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,

379-414頁.

- ・藤井秀樹 [2008] 「非営利組織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, 117-130頁.
- ・若林茂信 [2002] 「非営利組織体の主たる会計目的: 財務的生存力の表示」『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.
- ・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*.
- ・Richard F. Larkin, Marie DiTommaso [2015], *Interpretation and Application of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES for Not-for-Profit Organizations*, John Wiley & Sons, INC.
- ・Robert N. Anthony [1978], FASB Research Report, *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*.
- ・Robert N. Anthony [1984], *Future Direction for Financial Accounting*, DOW JONES-IRWIN. 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.
- ・Robert N. Anthony [1989], *Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?*, Harvard Business School Press.
- ・Robert N. Anthony [1995a], *The Nonprofit Accounting Mess*, *Accounting Horizons*, Vol.9 No.2, pp.44-53.
- ・Robert N. Anthony [1995b], *Nonprofit Accounting Standards*, *Accounting Horizons*, Vol.9 No.3, pp.100-103.
- ・Robert H. Northcutt [1995], *Observations on Professor Anthony's Commentary*, *Accounting Horizons*, Vol.9 No.2, pp.54-55.