



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

藤 井 秀 樹

概要 本稿の目的は、非営利組織における減価償却のあり方、とりわけ減価償却の要否問題をめぐって展開されてきたアメリカでの議論を整理・検討することによって、非営利組織における減価償却問題の本質に迫るとともに、基準書第93号で示された FASB の公式見解の理論的特徴を明らかにすることにある。この作業をつうじて、アメリカでの諸経験からわれわれが学ぶべき教訓は何かを考える。

Abstract This paper tries to clarify the nature of depreciation accounting in not-for-profit organizations as well as theoretical characteristics of the FASB's viewpoint expressed in its Statement of Financial Accounting Standards No. 93 "Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations," by making an analysis of longtime controversy about use or nonuse of depreciation in those organizations. From discussions and experiences accumulated in the U.S., we will distill what to learn to reestablish the accounting standards for NPO in Japan.

キーワード 非営利組織, NPO, 会計, 減価償却, FASB

原稿受理日 2004年4月12日

1. はじめに

FASB は、すべての非営利組織に対して長期有形資産⁽¹⁾の減価償却を義務づけた基準書第93号『非営利組織による減価償却の認識』を、1987年12月に公表した。

アメリカにおいてはそれまで、非営利組織の減価償却に関する統一的な見解や基準は存在せず、多くの非営利組織が、減価償却を含まない、その意味で現金主義会計に近似した「修正発生主義会計」(modified accrual basis of accounting)を採用していた(FAS93, par. 10)。非営利組織会計の代表的研究者として知られるハーバード大学教授(当時)の R. N. アンソニーは、FASB の非営利組織会計プロジェクトの予備研究として執筆・公表された Anthony [1978] において、「減価償却の要否とそれに関連する資本資産の処理問題ほど多くの論争を惹起している問題はおそらく、非営利組織会計の他の領域には存在しないであろう」(p. 135)と述べている。

本稿の目的は、非営利組織における減価償却のあり方、とりわけ減価償却の要否問題をめぐって展開されてきたアメリカでの議論を整理・検討することによって、非営利組織における減価償却問題の本質に迫るとともに、基準書第93号で示された FASB の公式見解の理論的特徴を明らかにすることにある。この作業をつうじて、アメリカでの諸経験からわれわれが学ぶべき教訓は何かを考えてみたいと思う。本稿での検討が、わが国における非営利組織会計研究の深化に多少なりとも貢献するものとなれば幸いである。

2. 基準書第93号の概要

本題に入るまえに、この節では、基準書第93号の基本的規制内容を概観しておきたい。以下、この節では、同基準書からの引用についてはパラグラフ番号のかっこ書きのみによって、その出所を示すことにする。

基準書第93号はパラグラフ 2 において、次のように規定している。

「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——すなわち減価

(1) アメリカの関連文献では、わが国でいう有形固定資産に相当する用語として、「長期有形資産」(long-lived tangible asset), 「固定資産」(fixed asset), 「有形資本資産」(tangible capital asset), 「資本資産」(capital asset) といった用語が使用されている。本稿では、これらの用語についてあえて訳語を統一せず、各文献の用語法に従って直訳している。

償却費——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。それはまた、償却資産および減価償却費に関する情報の開示を要求した APB 意見書第12号『総括意見書—1967年版』のパラグラフ5の適用範囲を、これら非営利組織に拡張するものである。」(par. 2)

ここでは、基準書第93号で規定された減価償却会計の基本原則が明らかにされている。とりわけ注目されるのは、以下の2点である。第1は、「すべての非営利組織」に減価償却が義務づけられていることである。第2は、減価償却の本質が、「長期有形資産の費消原価」の「認識」と規定されていることである。

第1の点は、減価償却の実施が非営利組織会計における原則的要請として位置づけられたことを示すものである。したがって、AICPAの先行プロナウンスメント⁽²⁾によって大学⁽³⁾やその他一部の非営利組織に対して認められていた減価償却の任意適用（免除）措置は、「もはや受け入れることができない」(par. 3)ものとされ、その失効が謳われている。ただし、博物館等が保有する美術品や歴史的財宝については、(a)当該資産が個別的に、永久に保存されるべき文化的、美術的、歴史的価値を有していること、(b)保有者が、当該資産の用役可能性を保護し保存する技術的能力と財務的能力を有し、実際にそうした保護と保存を行っていることの2点を示す検証可能な証拠が存在する場合にかぎり、その減価償却費を認識する必要はないとする例外規定が設けられている (par. 6)⁽⁴⁾。

第2の点は、減価償却に関する基準書第93号の基本的観点を示すものである。それまでの（とりわけ FASB 設立以前の）通説的解釈によれば、減価償却とは、「有形資本資産の原価またはその他の基本的価値から残存価額〔……〕を控除した金額を、当該資産単位〔……〕の見積耐用期間にわたって、組織的かつ合理的な方法で配分することを目的とした

(2) 基準書第93号が設定されるまで、非営利組織の会計は、以下の4つの AICPA プロナウンスメントによって規律されていた。このうち、b が減価償却の任意適用を、d が減価償却の免除を、それぞれ認めていた。FAS93, par. 3.

a. 病院監査指針1972年版 (*Hospital Audit Guide*, 1972)

b. 大学監査基準1973年版 (*Audits of Colleges and Universities*, 1973)

c. ボランティア保健福祉法人監査基準1974年版 (*Audits of Voluntary Health and Welfare Organizations*, 1974)

d. 方針書第78-10号「ある種の非営利組織のための会計原則および報告実務」(*Statement of Position 78-10, Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Non-profit Organizations*, 1978)

(3) 原文は“Colleges and Universities”であり、直訳すれば「単科大学および総合大学」となるが、本稿では用語の簡略化のためにたんに「大学」と意識している。

(4) 歴史的建築物、記念碑、大聖堂、歴史的財宝などの資産も、使用、汚染、振動、その他の破壊的影響によって減価するので、基本的には減価償却の対象になるというのが、基準書第93号で示された FASB の原則的立場である (pars. 31 and 35)。したがって、減価償却費を認識する必要がないとする例外規定の適用には、厳格な制約が課されている (par. 36)。

会計技法」(AICPA [1961] p. 76) とされ、したがってその本質は「配分のプロセスであって、評価のプロセスではない」(AICPA [1961] p. 76) と説明されていた。ところが、基準書93号では、上掲のパラグラフ2にみるように、減価償却の第一義的な本質を、「配分」ではなく、「長期有形資産の費消原価」の「認識」とする観点が採用されているのである。こうした観点の変化は、FASB によって基準設定の規範となる会計観が収益費用アプローチから資産負債アプローチへと転換されたことの直截的な反映といえよう⁽⁵⁾。資産負債アプローチにおいてはストックの实在性の認識が、会計の規範的機能の1つとされる。したがって、当該アプローチのもとでは、対価を支払って取得された資産であるか、寄贈によって取得された資産であるかにかかわらず、経済的資源としての实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ことになる。事実、基準書第93号では、「減価償却費は、使用されるすべての資産について認識されるべきである」(par. 25) とされている。

ただし、同基準書においては、財務諸表の表示問題、資産の認識問題、減価償却費の測定問題には立ち入らないとされている(par. 4)。ちなみに、上記のパラグラフ2で言及された APB 意見書第12号パラグラフ5の規定は、以下のとおりである。

「減価償却の方法は財政状態および営業成果に重要な影響を及ぼすので、以下の情報が財務諸表またはその脚注で開示されなくてはならない。

- a. 当該期間の減価償却費
- b. 貸借対照表日における性質別または機能別の主要償却資産の未償却額
- c. 貸借対照表日における主要償却資産別または償却資産全体の減価償却累計額
- d. 主要償却資産別の減価償却費の計算方法に関する一般的説明」

3. 減価償却の要否問題をめぐる議論とその論点

3.1 減価償却の要否問題と基準書第93号以前の議論の位置づけ

非営利組織の減価償却に関するアメリカでの議論は主として、非営利組織において減価償却は必要か否かという問題(減価償却の要否問題)をめぐって展開されてきた(Gross et al. [2000] pp. 86-89)。すなわち、基準書第93号が設定されるまでは、既述のように、

(5) 収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の転換の理論的含意に関する筆者の理解は、藤井 [1997] 第2章で明らかにしている。

AICPA の先行プロナウンスメントによって大学やその他一部の非営利組織に対して減価償却の任意適用ないし免除が認められていたのであって、こうした措置が非営利組織会計のあり方として妥当か否かが、非営利組織の活動が社会的な比重を増してきた1930年代以降、断続的に議論されてきたのである（Anthony [1978] pp. 139-141）。すなわち、かかる歴史的経緯からすれば、基準書第93号は、減価償却の要否問題をめぐる長年の議論に終止符を打ったプロナウンスメントとして位置づけることができるのである。

しかし、基準書第93号の設定以前に展開されてきた議論には、非営利組織における減価償却問題の本質を洞察するうえで貴重な手がかりとなる論点が多数含まれており、したがってその論点整理が、同基準書で示された FASB の公式見解の理論的特徴を明らかにするためには避けてとおれない作業となる。そこで、この節では、基準書第93号の設定以前に展開されてきた議論に着目し、その論点整理を行っていきたいと思う。

なお、論点整理のための基本文献として、以下では、Hanke [1965] をとり上げることにする。なぜならば、Hanke [1965] は減価償却の要否問題を網羅的に論じた初期の代表的な文献であり、たとえば、Anthony [1978] pp. 143-144 においても当該文献にもとづいた減価償却の要否問題の包括的な検討がなされているからである。以下、この節では、Hanke [1965] からの引用については、頁数のかっこ書きのみによってその出所を示すことにする。

3.2 減価償却の不要論

Hanke [1965] で検討されている減価償却の不要論（以下たんに「不要論」という場合もある）の論点は多岐にわたるが、その主要なものを整理すれば、以下の3点にまとめることができる⁽⁶⁾。

3.2.1 予算制度の制約

不要論における第1の論点は、予算制度の制約である。その議論は、以下にみるように、(1)予算手続きの基礎としての資金収支の記録と、(2)資金管理に限定された受託責任の2点を強調するものとなっている。

多くの非営利組織は、資金配分型の予算制度（いわゆる基金会計 fund accounting）のもとで事業活動を行っている。とりわけ公的資金に依拠して事業活動を行っている非営利

(6) 以下に整理した3点以外の論点として、実務上の混乱（非営利組織において減価償却を実施すると会計担当者等を混乱させる）、減価償却情報に関するニーズの欠如（非営利組織の理事会は減価償却情報を要求していない）、資本維持責任の欠如（非営利組織は資本維持責任を負っていない）などがあげられている。Hanke [1965] pp. 45-46.

組織においては、予算制度上の法的要件を満たすために、資金の収入と支出に関する提案された計画を反映した予算を作成しなくてはならない。さらに、決算においては、費消された原価ではなく実際に支出された金額が記録の対象となる。つまり、資金収支についての広い意味での記録が、予算手続きの基礎となるのである（予算手続きの基礎としての資金収支の記録）。したがって、減価償却費が予算において資金手当てされている場合を除き、非営利組織においては減価償却費を記録する必要はない（p. 41）。

また、予算制度において記録の対象が資金収支に限定されるのは、非営利組織の法的な受託責任が、配分された資金の管理に限定されているからである。つまり、その受託責任は、配分された資金が適正に支出された事実を報告することによって解除されるのである。非営利組織は、営利企業とは異なり、利益を計算し報告する責任を負っていない（資金管理に限定された受託責任）。したがって、受託責任の観点からみても、非営利組織においては減価償却費を記録する必要はない（p. 43）。

以上の議論に対して、Hanke [1965] は、次のような反論を提示している。予算制度において記録対象が資金収支に限定されているということは、固定資産の資本化とそれに付随する減価償却の実施を排除するものではない。実務上、発生主義データをキャッシュフロー・データに組み替えることは容易である（p. 41）。さらにまた、「真の事業責任」（true operational accountability）は、減価償却費を含んだサービスの「全部原価」（full costs）を測定することによってはじめて適正に評価しうるのである（p. 43）。

予算制度の制約を論拠にした減価償却の不要論に対しては、「基金会計論」（fund theory of accounting）の提唱者として知られる W. J. Vatter もその主著 Vatter [1947] において、「会計の機能と財務上の資金手当ての必要性を混同したもの」（chapter IV, note 14）と批判し、資金フローとは関係なく事業上の費用を決定するのが会計の固有の機能であるという観点から、減価償却の必要論を展開している（chapter IV, note 14）。

不要論において予算制度の制約が上記のように強調されるのは、大学、図書館、博物館、病院等の事業領域においては、多くの非営利組織が州や地方政府の附属機関として運営されているからである（Anthony [1978] p. 141）。すなわち、こうしたいわゆる公立の非営利組織においては、独立採算的運営が義務づけられている場合にかぎり例外的に、減価償却が実施されてきたのである（Hanke [1986] p. 173）。

ちなみに、Hanke [1965] にいう事業責任（ないし事業受託責任 operational stewardship）とは、提供された資金を提供の趣旨にそって有効に活用し、事業活動をつうじて期待された成果を達成する責任をさす（pp. 38-39）⁽⁷⁾。

3.2.2 サービス原価の2重負担問題

不要論における第2の論点は、サービス原価の2重負担問題である。この論点は、以下にみるように、非営利組織に対してなされた寄附の趣旨を、寄附者・利用者の側から問題にしたものである。

寄附者は基本的には、将来世代ではなく、現世代に対するサービス提供に資することを目的として、非営利組織に寄附を行っている。したがって、もし非営利組織が寄附によって取得した固定資産を資本化し、当該資産について減価償却を実施するならば、現世代はサービス原価を2重に負担することになるであろう。すなわち、この場合、現世代は、寄附の支払いによっていったん負担したサービス原価を、当該資産の減価償却費を含んだ料金を支払うことによって、もう1度負担することになるのである（p. 42）。つまり、寄附によって取得した固定資産について減価償却を実施することは減価償却費の分だけ料金を引き上げる結果につながるのであって、こうした結果は、非営利組織への資金的支援をつうじて利用者の料金負担を軽減するという寄附者の寄附の趣旨と整合しないものとなるのである（p. 42）。

以上の議論に対して、Hanke [1965] は、次のような反論を提示している。この議論は、原価決定と料金決定という次元の異なる2つの問題を混同している。減価償却費はつねに料金原価に算入されるとはかぎらない。料金政策がどのようなものであれ、提供したサービスの全部原価を明らかにすることが事業受託責任の観点からは重要であり、そのためには減価償却費が記録されなくてはならない。そして、全部原価情報は、非営利組織の利害関係者の意思決定に影響を及ぼすであろう（p. 42）。

3.2.3 寄贈資産の非原価性

不要論における第3の論点は、寄贈資産の非原価性である。その議論は、次のようなものである。

寄贈資産は無償で取得されたものであり、その取得原価はゼロなので、その費消原価もゼロである。したがって、寄贈資産については減価償却を実施する必要はない（p. 45）。

この議論は、第2の論点で問題とされた寄附の会計的性格を、寄附者・利用者の側からではなく、非営利組織の側から問題にしたものである。また、この場合は、金銭による寄附ではなく、現物（有形固定資産）による寄附が、議論の対象とされている。

この議論に対して、Hanke [1965] は、次のような反論を提示している。財務会計上の

(7) 後述するように、Hanke [1965] においては、事業受託責任と会計の情報提供機能の関連について、必ずしも体系的な整理がなされているわけではない。

原価とは、「純資産の減少」(diminution of net assets)である。どのように取得されたかに関係なく固定資産は価値を持ち、その用役の一部を実体の事業活動に移転することによって生じる当該価値の減少は、事業の原価と考えるほかない。たしかに寄贈資産は無償で取得されたものであるが、当該資産を寄贈者が望むような事業活動に利用するという「暗黙裡の約因」(intangible considerations)は存在するのであって、そうした義務は、当該資産を公正価値で評価することによって最もよく表現できるのである。さらに、寄贈資産の原価(価値)がゼロという主張は、寄贈された現金の実在性(価値)を説明できない(p. 45)。

3.2.4 小 括

以上の論点整理から、減価償却の不要論は、非営利組織における財務システムの特殊性を論拠とするもの(予算制度の制約)と、非営利組織における資金フローの特殊性を論拠とするもの(サービス原価の2重負担問題、寄贈資産の非原価性)の2つに大別されることが理解されるのである。しかし、いずれの論拠も、非営利組織の特殊性を主張するものである点で共通している。つまり、それらは、非営利組織の特殊性を主張することによって、非営利組織における企業会計システム(およびその主要要素である減価償却)の不適合性を結論づけるものとなっているのである。

ちなみに、基準書第93号は当初、1988年5月15日以降に始まる会計年度から発効するものとされていたが(FAS93, par. 7)、政府会計基準審議会(GASB)の関連プロジェクトが完結するまで「公立大学およびその他一部の政府機関は〔……〕資本資産の減価償却に関する会計処理および報告様式を変更するべきではない」(FAS99, par. 5)という理由から、その発効日は1990年1月1日以降に始まる会計年度に延期されている(FAS99, par. 2)。この事実は、公立の非営利組織においては、減価償却会計の導入に対する逡巡ないし拒否感がとくに根強かったことを間接的に物語るものといえよう。

3.3 減価償却の必要論

Hanke [1965] で検討されている減価償却の必要論(以下たんに「必要論」という場合もある)の論点も不要論と同様多岐にわたるが、その主要なものを整理すれば以下の4点にまとめることができる。

3.3.1 原価測定の必要性

非営利組織の事業受託責任は、すべての資産の取得と利用に及んでいる。この前提が認められるとすれば、非営利組織の財務諸表においては、事業活動に利用されているすべて

の資産の費消状況と純資産の変動が開示されなくてはならない。さらにまた、提供されるサービスに料金が課される場合や、事業活動において収益と費用が関連している場合には、「減価償却費を含むすべての当期原価を当期収益に対応させる必要がある」(all costs for the period, including depreciation, should be matched against the revenue for the period) (pp. 46-47)。以上のことから、非営利組織においても減価償却の実施が必要となる。すなわち、「客観的で完全な事業報告書」(objective and complete operating report)においては、用役の未費消部分である固定資産価額、用役の当期費消部分である減価償却費、当期までの用役の費消累計である減価償却累計額が、それぞれ開示されなくてはならないのである (pp. 46-47)。

3.3.2 事業維持の前提としての資本維持

資本の追加または減少の程度を明らかにすることなしに、「事業継続の保証責任」(responsibility to ensure continuity)を非営利組織の経営者がどの程度履行したかを評価することはできない。すなわち、どのような組織であれ、長期にわたって事業を維持していくためには、当該組織は減価償却費を含むサービスの全部原価を、何らかの方法によって回収しなくてはならない。その回収を料金の徴収をつうじて行うか、募金活動をつうじて行うかは、経営方針の問題である。重要なことは、原価回収の方法がどのようなものであれ、財務諸表においては原価回収（すなわち資本維持）の状況が明瞭に開示されなくてはならないということである。そのためには、減価償却が不可欠の会計手続きとなる。料金によって全部原価の回収ができず、減価償却費の計上によって事業損失が発生する場合には、当該損失額や減価償却累計額が募金活動の必要性を根拠づける情報として役立つであろう (pp. 47-48)。

3.3.3 機能別原価の測定

予算と事業計画のための信頼性ある基礎データとして、あるいはまた実体間の比較を容易にする会計情報として、「機能別原価」(functional costs)が重要な意義を有していることが、多くの非営利組織において認識されている。機能別原価を決定するためには、減価償却が不可欠の前提となる (p. 47)。

3.3.4 固定資産の記録と管理の改善

非営利組織の財務データに広くみられる特徴の1つは、固定資産に関する適切な記録の欠如である。減価償却を実施することによって固定資産の利用に関する会計責任は強化されることになるので、固定資産の記録と管理は飛躍的に改善されるであろう (p. 48)。

表1 Hanke [1965] における減価償却の必要論の主要論点

1. 適正な原価の決定と客観的な事業報告書の作成
非営利組織が適正に原価を決定し、客観的な事業報告書を作成しなくてはならないとすれば、固定資産を資本化することが必要となる。固定資産の資本化は必然的に、当該資産の後年度における減価償却を必要とする。
2. 固定資産の費消に関する情報の開示
事業受託責任の観点から、外部財務報告においては、配分された資源の利用に関する情報とともに、固定資産の費消に関する情報が開示されるべきである。減価償却会計は、かかる開示を実施するために現在利用可能な最良の会計技法である。
3. 予算において減価償却費が資金手当てされる場合の会計記録
減価償却費が予算において資金手当てされ、サービスの料金原価に算入される場合には、当該減価償却費を正規の会計記録と結びつけることが必要である。
4. 事業報告書と資金収支報告書の並存の可能性
収益と費用の表示を目的とした事業報告書の作成は、純利用可能資金の表示を目的とした収支報告書の作成を排除するものではない。
5. 予算と事業計画のための信頼性ある基礎データとしての機能別原価
適切に決定された機能別原価は、予算と事業計画のための信頼性ある基礎データとなる。機能別原価の決定は、減価償却費が記録される場合に、最もよく達成される。
6. 寄贈資本の維持に関する情報の開示
寄贈資本がどの程度維持され費消されたかを開示することが必要となる場合がある。減価償却会計は、こうした情報を開示するための最良の手法である。
7. 固定資産の適切かつ完全な記録
固定資産の資本化とそれに付随する減価償却は、固定資産のより適切かつ完全な記録を作成するのに役立つ。
8. 資金調達活動の正当性の根拠づけ
通常の収益では回収できない減価償却累計額とその結果として生じる事業損失を開示することは、固定資産の取替えに必要な資金の調達活動の正当性を根拠づけ、当該活動を容易にする。
価格水準が安定しているか、または価格水準の不安定性を緩和するために適切な調整措置がとられるとすれば、資本取引と損益取引の区分とそれに関連した減価償却費の記録は、以下のような情報を明らかにするのに役立つであろう。
1. 減価償却費の全部または一部が料金によって回収される場合には、利用者に課すべき料金水準
2. 事業の全部原価
3. 実体間の比較を容易にする機能別全部原価
4. 特定の時点における実体の利用可能資金の金額と当該資金の期間変動額
5. 投資資本の維持の状況

(出所) Hanke [1965] p. 49. 再整理のうえ一部意識。

3.4 主要論点の要約と Hanke [1965] の基本的観点

以上から明らかなように、Hanke [1965] においては、中立的な立場からではなく、明確な必要論の立場から減価償却の要否問題が検討されている。表1は、Hanke [1965] において示された必要論の主要論点の要約を、筆者なりに再整理して一覧表示したものである。この節での論点整理を締め括るにあたって、非営利組織の減価償却問題に関する Hanke [1965] の基本的観点を概観しておくことにしたい。

発生主義会計の意義と特質について、Hanke [1965] は次のように述べている。

「財務データの測定と比較の必要性から、会計基準 (basis of accounting) の重要性が生じる。もし「事業受託責任の基礎となる事業」活動が測定対象とされるのであれば、当該活動は一般に、特定の期間に関連づけられなくてはならない。そしてもし「財務データの」比較が必要とされるのであれば、当該データは一般に、同一の期間に関連づけられなくてはならない。このことから、特定の時点における実体の権利および義務を認識するための会計基準が必要となる。[……] 発生基準のもとでは、資産は、将来期間に便益をもたらす財貨または用役が取得された時点で認識される。そして当該基準のもとでは、資産の費消は、財貨または用役が有する実体にとっての用役可能性が減少した時点で認識される。また負債は、受領した財貨または用役について実体が義務を負った時点で認識される。したがって、発生主義にもとづく収益および費用の測定においては、『受取り』と『支払い』の時点ではなく、『稼得』(earning) と『利用』(using) の時点が重視されることになる。」(p. 36)

現金主義から発生主義への「会計基準」(basis of accounting) の移行は、減価償却会計の成立にとって不可欠の前提となる。あるいはむしろ、減価償却会計の成立が、現金主義から発生主義への会計基準の移行のメルクマールになると言った方がより適切かもしれない。したがって、減価償却の必要論を主張するに先立って、Hanke [1965] が上記のような発生主義会計の意義と特質を論じているのは、きわめて当然かつ正当な論証手続きと評しうるであろう。

ここでとりわけ注目されるのは、Hanke [1965] では、(1)事業受託責任の観点から、実体に帰属する事物（資産・負債）ではなく、実体の行為（事業活動）が会計上の主たる測定対象とされ、当該行為の努力と成果を表す収益と費用の認識時点として「稼得」と「利用」が強調されていることである。しかし他方では、(2)費用の本質が「資産の費消」とさ

れていることも看過されてはならないであろう（このことから収益の本質は「資産の増加」であることが暗示されている）。FASB [1976] において提示された概念に従えば、(1)の観点は収益費用アプローチを表すものであり、(2)の観点は資産負債アプローチを表すものである。すなわち、これを要するに、Hanke [1965] では、収益費用アプローチと資産負債アプローチの折衷的会計観が指定され、当該会計観にもとづいて減価償却の必要論が主張されているのである。

このために、Hanke [1965] においては、一方で、減価償却の本質を「原価の組織的配分」(p. 40) とする収益費用アプローチの正統的観点が踏襲されながらも、他方では、厳密な収益費用アプローチの観点からは必ずしも是認されえない寄贈資産の減価償却が積極的に推奨されるという折衷的な減価償却論が展開される結果となっているのである。Hanke [1965] で展開されたかかる減価償却論は、FASB によって収益費用アプローチから資産負債アプローチに規範的会計観の転換が図られる以前のアメリカ会計界における会計観の錯綜状況を反映したものと考えることができるであろう。

4. 基準書第93号で示された FASB の公式見解の理論的特徴

2 節でみたように、基準書第93号の基本的規制内容は、次の2点に整理することができる。第1は、すべての非営利組織に対して減価償却の実施が義務づけられていることである。第2は、減価償却を「長期有形資産の費消原価」の「認識」とする立場から、原則としてすべての長期有形資産が減価償却の対象とされていることである。第1は償却実施主体の範囲に関する規制（全非営利組織に対する減価償却の義務化）であり、第2は償却対象資産の範囲に関する規制（全償却資産の償却対象化）である。これら2点の規制内容は、結論としてみれば、いずれも Hanke [1965] の主張と基本的に一致するものとなっている。したがって、われわれが次に検討すべきは、上記2点の結論に至る過程で示された論拠の論理構成いかんということになる。

この節では、基準書第93号で示された論拠の論理構成を、Hanke [1965] におけるそれと対比しながら整理・検討し、同基準書で提示された FASB の公式見解の理論的特徴を明らかにしていくことにしたいと思う。

4.1 全非営利組織に対する減価償却の義務化の論拠

「すべての非営利組織が一般目的財務諸表において減価償却費を認識するべきであると

いう〔基準書第93号で示された〕FASBの結論（FAS93, par. 17）は、概念書第2号『会計情報の質的特徴』（1980年）、第4号『非営利組織の財務報告の基本目的』（1980年）、第6号『財務諸表の構成要素』（1985年）の関連諸規定にもとづいて導出されたとされている（FAS93, par. 17）。とりわけ強調されているのは、概念書第4号における資源提供者の情報ニーズに関する規定である。概念書第4号によれば、非営利組織に対する資源提供者は、当該非営利組織の業績と経営者の受託責任に関する指標にとくに強い関心を持っており、そのような指標は主として、(1)資源のインフローとアウトフローおよびその両者の関係に関する情報と、(2)サービス提供の努力と成果に関する情報を提供することによって明らかにされる（SFAC4, par. 9）。

主たる情報利用者である資源提供者の以上のような情報ニーズをふまえたうえで、基準書第93号は、資産の費消原価に関する情報の意義について次のように述べている。「非営利組織がサービスを提供するために利用した資産の原価に関する信頼性ある情報は、当該非営利組織がそのサービスをどのように提供したかを、資源提供者やその他の利害関係者が評価するのに有用」（FAS93, par. 22）であり、「サービス提供活動の効率性と有効性に関する評価はしばしば、非営利組織に資源を提供するべきかどうかを資源提供者が決定するさいに重要な要素となる。」（FAS93, par. 22）

さらに同基準書は、サービス提供能力維持（事業維持）の前提となる資本維持にとって減価償却費を含む当期の総費用を明らかにすることが重要であることを指摘した概念書第6号の規定（SFAC6, pars. 103-104）を引用したうえで、次のように述べている。「このような考え方は、費やされた努力を表す原価の公正な評価が、非営利組織が行った経済活動の成果を評価するうえで必要であるということを示している。減価償却は、一期間において提供されたサービスの原価を測定するさいの重要な一局面をなす。したがって、減価償却が実施されないならば、提供されたサービスの全部原価を反映しない成果指標が示されることになる。こうした成果指標は、サービス提供の経済性について誤った理解を生み出す可能性があり、さらには〔サービス提供活動の〕非効率性を生み出す原因となるかもしれない。」（par. 25）

以上から明らかなように、基準書第93号では、情報利用者の経済的意思決定に有用な情報を提供することを会計の基本目的とする意思決定有用性アプローチの観点が論証の基底に据えられ、かかる観点から、減価償却が、非営利組織の業績と経営者の受託責任を評価するうえで不可欠の情報を提供する会計手続きとして位置づけられているのである。周知のように、アメリカにおいて意思決定有用性アプローチが会計規制のための基礎的会計理

論としてはじめて公式的に定式化されたのは、AAA [1966] においてであった。Hanke [1965] は AAA [1966] に先行する文献なので当然といえば当然であるが、そこでは、情報の意思決定有用性に関連づけて減価償却の機能を規範化する考え方は萌芽的なものにとどまっていた。基準書第93号では、こうした考え方がより完成されたかたちで展開されているのである。

しかし、まさに、そうであるがゆえに、Hanke [1965] で示されたような減価償却の不要論と必要論の両方にわたる幅広い検討は、基準書第93号では手がけられていない。定式化された意思決定有用性アプローチに依拠した議論は効率的で洗練されたものとなるが、他方では、その分だけ議論のプロトタイプ化が進み、議論の主要論点は資源提供者の情報ニーズをどう満たすかという点にほぼ限定されることになるのである⁽⁸⁾。

4.2 全償却資産の償却対象化の論拠

4.2.1 資産負債アプローチにもとづく減価償却費の認識

基準書第93号は、資産の特徴と原価の定義に言及した概念書第6号の規定（SFAC6, par. 26 and footnote 19）に依拠して、次のように述べている。「費消された経済的便益（または用役可能性）は非営利組織にとってもはや利用可能なものではないので、取得資産の費消部分は当該非営利組織にとっての原価となる。このことは、有償で取得した資産のみならず、無償で取得した資産についても当てはまる。」（par. 20）

すなわち、これが、全償却資産の償却対象化という基準書第93号の結論の背後にあるFASBの基本的立場である。

同基準書はさらに続けて、次のように述べている。「財務諸表は、発生した取引や事象の影響を報告するものでなくてはならず、また実体間で比較可能なものでなくてはならない。したがって、会計基準は、同じ取引および環境には同じ会計処理を、異なる取引および環境には異なる会計処理を、それぞれ適用するものでなくてはならない。長期有形資産は、保有実体が営利企業であるか非営利組織であるかに関係なく、数年にわたって便益をもたらす。それが有償で取得された資産であれ無償で取得された資産であれ、数年にわたって資産を費消することは、当該期間にわたってサービス提供の原価——すなわち用役

(8) Hanke [1965] の公表から基準書第93号の設定まで20年以上が経過しており、その間、非営利組織における減価償却の必要性についての認識が社会的に広まったために、同基準書での議論がHanke [1965] でそのそれに比べると効率的で洗練されたものになったという側面も皆無とはいえないであろう。しかし、同基準書によれば、「比較的最近まで、ほとんどの非営利組織は、その会計報告書および財務報告書で減価償却費を認識していなかった」（par. 10）とされている。したがって、そうした側面の影響はきわめて限定的なものであったと解するべきであろう。

可能性の犠牲——を生じさせる一連の事象となる。すべてのまたは一部の長期有形資産について減価償却費を認識しなということは、こうした事象と原価の存在を否定するということである。これらの事象と原価がその発生時点で認識されるならば、一般目的財務諸表の信頼性と有用性は向上するであろうし、財務的成果の実体間の比較可能性は改善されるであろうと、本審議会は結論づけた。」（FAS93, par. 28）

ここには、資産の本質を将来の経済的便益（用役可能性）とし、その費消を原価とする資産負債アプローチの観点が明確に示されている。当該アプローチによれば、取引および環境の同一性を規定するのは、将来の経済的便益を内実とする資産の実在性である。このような観点に立つならば、同基準書が指摘するように、資産が有償で取得されたか無償で取得されたかは、減価償却の要否を決する規準とはならない。「用役可能性の犠牲」という事実が存在するかぎり、資産取得の経緯にかかわらず、減価償却はつねに実施されなくてはならないのである。

4.2.2 評価としての減価償却

さらに、基準書第93号の次のパラグラフは、資産負債アプローチにもとづく減価償却の本質を理解するうえできわめて示唆的である。「1986年12月の公開草案に対する回答者のなかには、非営利組織は利益測定の必要がなく、したがって費用を収益に『対応』させる必要もないので、減価償却は非営利組織にとって適合的ではない場合があると主張する者もいた。しかし、こうした主張は的外れの議論であると、本審議会は考えている。本審議会は、概念書第6号において、減価償却は費消された資産の原価〔を決定する手続き〕であり、費用を収益に『対応』させるための手続きではないと述べている。発生主義会計とその関連概念に関する議論において、同概念書は、費用収益の対応と費用の期間配分を区別している。」（FAS93, par. 23）

2節で言及したようにFASB設立以前の通説的解釈においては、減価償却は「配分のプロセスであって、評価のプロセスではない」（AICPA [1961] p. 76）とされ、しかも、その「配分のプロセス」は「対応」の主要な一局面をなすものとして位置づけられていた（たとえばPaton and Littleton [1940] p. 89）。また、3節でふれたように、減価償却の本質を「原価の組織的配分」とみるHanke [1965]においても、減価償却費の意義が「対応」との関連において論じられていた（pp. 46-47）。伝統的会計理論がこのような観点に立つのは、費用を基本的に「収益の付属物」（Paton [1922] p. 445）とみる思考がその根底にあるからである。つまり、伝統的会計理論において、費用は基本的には、収益との「対応」を抜きにしては会計上の規範的意味を持ちえない要素と解されてきたのである。ま

た、「対応」の一局面としての「組織的・合理的配分」(systematic and rational allocation)においては、期待収益の流列(時間の経過)が原価の便宜的配分基準として指定されるために、配分された原価は一般に、実際に生じた資産の費消(用役可能性の犠牲)を忠実に表すものとはならない⁽⁹⁾。

概念書第6号および基準書第93号にみるように、「対応」と区別された「費用の期間配分」を規範化するということは、費用それ自体に独立した会計上の規範的意味を付与することになり、減価償却の本質問題に引き寄せて敷衍すれば、それは、「資産の費消」すなわち「用役可能性の犠牲」それ自体を実在的に認識することが会計の主要機能の1つになるということの意味するものであり、会計手続きとしては Canning [1929] で提唱された「直接評価」(direct valuation)に近い認識操作を指向するものとなる。この意味で、基準書第93号で示された減価償却の本質は、「配分」ではなく「評価」であるというのである。このような減価償却観は、2節で言及したように収益費用アプローチから資産負債アプローチへの規範的会計観の転換を反映したものであり、Hanke [1965] にはみられない観点となっている。しかし、Hanke [1965] においては、費用を「資産の減少」とする資産負債アプローチ的観点が混在しているために、結果的には、寄贈資産も含めたすべての償却資産を減価償却の対象にするという基準書第93号の結論と同じ結論が導出されることになっているのである。

5. むすび——わが国への教訓と残された検討課題——

筆者は、藤井 [2004] において、基準書第117号『非営利組織の財務諸表』(1993年)の諸規定をめぐって展開されたアンソニーと FASB の論争の理論的含意を検討したさい、基準設定活動の基底にある会計観に立ち返った論点の検討が避けておれない作業となることを指摘した。このことは、非営利組織における減価償却の要否や減価償却のあり方をめぐって展開されてきた議論を整理・検討するさいにも、そのまま当てはまる。会計の基本目的をどのように設定し、当該目的の達成に資するために会計の認識・測定構造をどのように設計するかという問題についての規範的観点(会計観)が、減価償却の要否や減価償却のあり方をめぐる議論を根底において規定しているのである。

本稿でとり上げた減価償却の必要論は、非営利組織の業績と経営者の受託責任の評価に

(9) 組織的・合理的配分の一形態としての減価償却の認識・測定構造に関する筆者の理解は、藤井 [1997] 第8章で明らかにしている。

役立つ情報の提供を会計の基本目的とする点で、ほぼ軌を一にしている。こうした目的の達成が、現金主義にもとづく予算制度のもとでは期待できないために、発生主義会計システムの独自の意義が（再）認識され、かかる（再）認識に依拠しつつ減価償却の必要論が展開されているのである¹⁰⁾。換言すれば、減価償却の不要論は予算制度の制約を主たる論拠の1つとしているために、発生主義会計システムの独自の意義についての（再）認識が、不要論に対する反論の立脚点になると同時に、必要論の出発点ともなっているのである。

さらに減価償却の本質をどうみるかによって、償却対象資産の範囲や減価償却費の測定方法は左右されることになる¹¹⁾。もちろんこの問題をめぐる議論の展開方向も、その根底にある会計観によって規定される。基準書第93号においては、サービス提供能力の維持を経営者の主要な受託責任とする立場から、「長期有形資産の費消原価」の「認識」すなわち経営者が受託した事業資産における実在性の変化（費消）の「認識」を減価償却の本質とする観点が採用され、かかる観点にもとづいてすべての長期有形資産を償却対象とするという結論が導出されている。こうした立場と観点を計算構造の次元で主導しているのが資産負債アプローチである。

以上をふまえて、アメリカでの諸議論から得られるわが国への教訓を整理すれば、以下のようなになるであろう。第1は、非営利組織における減価償却問題を議論するさいには、(1)非営利組織においてそもそも減価償却の実施は必要か否か、(2)もし必要だとすれば、減価償却の実施主体とすべき非営利組織の範囲をどう確定するか、(3)また当該非営利組織において減価償却の実施対象とすべき資産の範囲をどう確定するかの3点が主要な論点となるであろうし、事実また、これら3点に関する検討が体系性ある非営利組織会計基準を設定するうえで避けてとおれない課題になるであろうということである。第2は、こうした論点について首尾一貫した規範的議論を行うための枠組みとして、会計目的論をその主要な一部として含むべき会計観の確立が不可欠の課題になるであろうということであ

10) しかし、だからといって、このことは、予算制度が不要であるということの意味するものではない。事実、Hanke [1965] や基準書第93号も含め、減価償却の必要論を主張している諸文献において、予算制度の不要論を唱えている事例は、筆者の知るかぎり皆無である。予算制度は、政策的な観点から資金収支をコントロールする手段として独自の役割を担っている。したがって、発生主義会計システムの必要性を主張する FASB 等の議論は、予算制度と発生主義会計システムの併用の必要性を主張したものと解される。なお、予算制度の独自の意義は、公会計の領域でより体系的に議論されている。この点については、たとえば、GASB [1987] par. 19 を参照されたい。

11) 既述のように、基準書第93号では、減価償却費の測定問題には立ち入らないとされている。しかし、その基底にある会計観からすれば、組織的・合理的配分の主要形態をなす定額法や定率法よりも、資産の使用状況や費消状況を基準にして減価償却費を実在的に決定する生産高比例法や減耗償却が、当該会計観に合致したより望ましい減価償却法として選好されることになるであろう。

る。

以上によって、非営利組織における減価償却のあり方、とりわけ減価償却の要否問題をめぐって展開されてきたアメリカでの議論を整理・検討することによって、非営利組織における減価償却問題の本質に迫るとともに、基準書第93号で示された FASB の公式見解の理論的特徴を明らかにし、アメリカでの諸経験からわれわれが学ぶべき教訓は何かを考えるという本稿の目的は、おおむね達成されたものと思われる。

とはいえ、本稿において、アメリカで展開されてきた主要な議論のすべてが網羅されているわけではない。論点の過度の拡散を避けるために、本稿ではその整理・検討をあえて割愛したが、アンソニーが非営利組織会計に関する一連の著作 (Anthony [1978]; Anthony [1989]; Anthony [1995]) において独自の減価償却論と FASB 批判を展開していることを、最後に指摘しておきたい。アンソニーの所説は、非営利組織の減価償却問題に独自の観点から検討を加えたものであり、非営利組織における減価償却のあり方をさらに踏み込んで洞察するうえで貴重な示唆を提供するものとなっている。続稿では、アンソニーの減価償却論をとり上げ、その論理構成と理論的特徴を明らかにしていくことにしたい。

参 考 文 献

- [1] AAA [1966], Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 飯野利夫訳『アメリカ会計学会・基礎的会計理論』国元書房, 1969年。
- [2] AICPA [1961], *Accounting Research and Terminology Bulletins*, Final Edition, AICPA.
- [3] Anthony, R. N. [1978], *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*, FASB Special Report, FASB.
- [4] — [1989], *Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?* Harvard Business School Press.
- [5] — [1995], "Commentary: The Nonprofit Accounting Mess," *Accounting Horizons*, Vol. 9, No. 2, pp. 45 - 53.
- [6] Canning, J. B. [1929], *The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory*, The Ronald Press Co..
- [7] FASB [1976], *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB, 津守常弘監訳『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 1997年。
- [8] Freeman, R. J. and C. D. Shoulders [2003], *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice*, 7th Ed., Prentice Hall.
- [9] GASB [1987], *Objectives of Financial Reporting*, Concepts Statement No. 1, 藤

- 井秀樹監訳 [2003] 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』 中央経済社。
- [10] Gross, Jr., M. J., R. F. Larkin and J. H. McCarthy [2000], *Financial and Accounting Guide for Not-for-Profit Organizations*, 6th ed., John Wiley & Sons, Inc.
- [11] Henke, E. [1965], *Accounting for Nonprofit Organizations: An Exploratory Study*, Indiana Business Information Bulletin No. 53, The Bureau of Business Research, Graduate School of Business, Indiana University.
- [12] — [1986], *Accounting for Nonprofit Organizations*, 4th Ed., Kent Publishing Company.
- [13] Larkin, R. F. and M. DiTommaso [2002], *Not-for-Profit Accounting Field Guide 2002*, Wiley.
- [14] Paton, W. A. [1922], *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise*, The Ronald Press Co., reprint ed., A.S.P. Accounting Studies Press, 1962.
- [15] Paton, W. A. and A. C. Littleton [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No.3, 中島省吾訳『会社会計基準序説』 森山書店, 1958年。
- [16] Vatter, W. J. [1947], *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, The University of Chicago Press, reprint ed., Arno Press, 1978, 飯岡透, 中原章吉共訳 [1971] 『バッター資金会計論』 同文館。
- [17] Wilson, E. R., S. C. Kattelus and L. E. Hay [2001], *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, 12th Ed., McGraw-Hill Irwin.
- [18] Wolf, T. [1999], *Managing a Nonprofit Organization in the Twenty-First Century*, A Fireside Book, Simon & Schuster Inc..
- [19] 藤井秀樹 [1997] 『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』 森山書店。
- [20] — [1998] 「非営利組織体のコントロールと会計の役割」『組織科学』 Vol. 32, No. 1, 16-26頁。
- [21] — [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（掲載予定）。
- [22] 若林茂信 [1997] 『アメリカの非営利法人会計基準—日本の非営利法人会計への教訓—』 高文堂。