



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——

藤 井 秀 樹

概要 本稿は、R. N. アンソニーの1995年の論評を手がかりとしながら、FASB によって設定された非営利組織会計基準の構造と問題点を検討したものである。アンソニーと FASB の論争は、それぞれが拠って立つ会計観の相違に根ざしたものであり、非営利組織会計の本質を浮き彫りにするものとなっている。そしてまた、そこには、わが国における非営利組織会計基準設定活動への示唆も多く含まれている。

キーワード 非営利組織, NPO, 会計, 資産負債アプローチ, 収益費用アプローチ
原稿受理日 2004年1月28日

略歴 1956年生まれ。1978年京都大学経済学部卒業, 1980年京都大学大学院経済学研究科修士課程修了, 1984年同博士後期課程修了。1984年近畿大学商経学部専任講師, 1987年同助教授。1990年京都大学経済学部助教授などを経て, 1998年京都大学大学院経済学研究科教授となり, 現在に至る。1987年京都大学博士(経済学)。主著に『現代企業会計論』森山書店, 1997年, 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』監訳, 中央経済社, 2003年など。

1. は じ め に

本稿の目的は、アンソニー (Robert N. Anthony) が「非営利組織会計の混乱」と題する1995年の論評 (Anthony [1995]) において提示した批判的所説を手がかりとしながら、アメリカにおける非営利組織会計基準の構造と問題点を再検討することにある。本題に入るまえに、かかる作業を本稿の課題とする理由について、多少なりとも立ち入った説明をしておく必要があろう。そこで、節を改めて、まずこの問題にふれておきたいと思う。

2. 問題の所在と本稿の構成

グローバルな会計規制におけるアメリカの主導的役割は今日、一段と明確かつ決定的なものとなりつつある。こうした状況を背景に、アメリカにおける基準設定活動は、わが国のそれに対して極めて強い影響を及ぼすようになった。アメリカにおける基準設定の動向

を抜きにして、わが国における基準設定の展開方向はもはや論じえないといっても過言ではない。すなわち、この意味で、アメリカにおける基準設定の諸経験は、わが国の基準設定にとって「すでに起こった未来」(伊藤 [1996] 3 頁)を示すものということができるのである。これは、営利企業の会計基準のみならず、非営利組織の会計基準についても、基本的には同様に指摘しうることである。

このような現状認識と問題意識にもとづき、わが国における非営利組織会計のあるべき将来像を考えるさいの一助とすべく、藤井 [1998] では、アメリカの基準設定団体である FASB によって設定された非営利組織会計基準(以下たんに「FASB 会計基準」という)、とりわけ基準書第117号『非営利組織の財務諸表』(1993年)をとり上げ、その構造と特徴を整理・検討した。基準書第117号において規定された財務諸表様式は、非営利組織の「サービス提供能力」(ability to continue to provide services)を表すとされる純資産(以下「持分」という場合もある)を、①「非拘束純資産」(unrestricted net assets)、②「一時拘束純資産」(temporarily restricted net assets)、③「永久拘束純資産」(permanently restricted assets)の3区分⁽¹⁾にもとづいて表示する独特の構造を備えている(表1および表2を参照)⁽²⁾。資源提供者の情報ニーズに焦点を当てた形で非営利組織の比較可能性ある財務諸表様式をはじめて提示したという点で、それは、意思決定有用性アプローチにもとづく非営利組織会計規制⁽³⁾の今日的到達点を示すものとして位置づけることができるであろう。

ところが、アンソニーは、「これらの基準は信じられないほど貧弱なものであり、もしこれらが実務に適用されるならば、非営利組織会計は大幅な後退を余儀なくされるであろう」(Anthony [1995], p. 44)と述べ、FASB 会計基準をきわめて厳しい調子で批判しているのである。アンソニーは、FASB 概念書第4号『非営利組織の財務報告の基本目的』(1980年)の予備的先行研究となった Anthony [1978] (通称「アンソニー報告書」)⁽⁴⁾の執筆に携わるなど、FASB の非営利組織会計規制に早い時期から深く関与してきた論者である。それだけに、アンソニーの批判には固有の重みと深みがある。事実、その批判には、FASB の非営利組織会計規制の本質を理解するうえで重要な手がかりとなる論

(1) この3つの拘束概念の意味については、藤井 [1998] 19頁を参照されたい。

(2) 基準書第117号では、活動報告書について3種類の様式(フォーマットA, B, C)が示されている。ここでは、持分の3クラス制にもとづく寄附の会計処理を最も直截的に様式化しているフォーマットBを訳出することにした。

(3) 本稿では、「規制」(regulation)という用語を、基準設定を含む広い意味で使用している。

(4) アンソニー報告書の内容を紹介した文献として、池田 [2000] および若林 [2002] 17-22頁がある。

表 1 非営利組織の貸借対照表
19X1年 6 月30日および19X0年 6 月30日

	(単位：千ドル)	
	19X1年	19X0年
資 産：		
現金および現金同等物	\$ 75	\$ 460
受取勘定および未収利息	2,130	1,670
棚卸資産および前払費用	640	1,000
未収寄附	3,025	2,700
短期投資	1,400	1,000
土地、建物および設備の取得に用途が拘束された資産	5,210	4,560
土地、建物および設備	61,700	63,590
長期投資	218,070	203,500
資産合計	<u>\$ 292,220</u>	<u>\$ 278,480</u>
負債および純資産：		
支払勘定	\$ 2,570	\$ 1,050
預り金	—	650
未払補助金	875	1,300
支払手形	—	1,140
年金債務	1,685	1,700
長期負債	5,500	6,500
負債合計	<u>10,630</u>	<u>12,340</u>
純資産：		
非拘束純資産	115,228	103,670
一時拘束純資産	24,342	25,470
永久拘束純資産	142,020	137,000
純資産合計	<u>281,590</u>	<u>266,140</u>
負債および純資産の合計	<u>\$ 292,220</u>	<u>\$ 278,480</u>

(1) 脚注はすべて省略している。

(2) 太字は、FASB 基準書第117号の原資料における強調部分であり、主要な金額を表す。

(3) 金額の空欄は一で示した。

(4) 以上の作表要領は、表 2 についても同じ。

(出所) FASB 基準書第117号。

点が数多く含まれている。

そこで、以下ではまず、Anthony [1995] で示された批判の主要な論点を整理し、アンソニーが FASB 会計基準のどこをどう批判しているのかを明らかにしていくことにする（3 節）。そのうえで、Anthony [1995] の批判に対して提示された FASB 当局者の回答（Northcutt [1995]）をとり上げ、その内容を整理・検討する（4 節）。そして、最後に、

表2 非営利組織の活動報告書
19X1年6月30日に終了する事業年度

	(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：				
寄 附	\$ 8,640	\$ 8,110	\$ 280	\$ 17,030
料 金	5,400	—	—	5,400
長期投資収益	5,600	2,580	120	8,300
その他の投資収益	850	—	—	850
長期投資からの純未実現利得および				
純実現利得	8,228	2,952	4,620	15,800
その他	150	—	—	150
拘束を解除された純資産				
事業プログラムへの拘束の達成	11,990	(11,990)	—	—
設備取得への拘束の達成	1,500	(1,500)	—	—
時間拘束の満了	1,250	(1,250)	—	—
収益，利得およびその他の支援の合計	43,608	(1,098)	5,020	47,530
費用および損失：				
事業プログラムA	13,100	—	—	13,100
事業プログラムB	8,540	—	—	8,540
事業プログラムC	5,760	—	—	5,760
管理費および一般経費	2,420	—	—	2,420
資金調達費	2,150	—	—	2,150
費用合計	31,970	—	—	31,970
火災損失	80	—	—	80
年金債務の保険数理上の損失	—	30	—	30
費用および損失の合計	32,050	30	—	32,080
純資産の変動	11,558	(1,128)	5,020	15,450
期首純資産	103,670	25,470	137,000	266,140
期末純資産	\$ 115,228	\$ 24,342	\$ 142,020	\$ 281,590

() はマイナスの金額を示す。
(出所) FASB 基準書第117号。

以上の検討作業をふまえつつ，両者の論争の会計学的含意とそのわが国への示唆について考える（5節）。

アンソニーと FASB の間でなされた論争は会計思考の基底にある会計観の相違に根ざしており，したがってそれは，FASB 会計規制の本質的特徴を改めて浮き彫りにするものとなっている。本稿での検討が，わが国における非営利組織会計規制の今後の展開方向を見通すさいの新たな視点を提供するものともなれば幸甚である。

3. FASB 会計基準に対するアンソニーの批判

この節では、Anthony [1995] によりながら、FASB 会計基準に対するアンソニーの批判の主要な論点を整理・検討していく。なお、以下、この節では、Anthony [1995] からの引用については、頁数のカッコ書きのみによってその出典を示すことにする。

3.1 アンソニーの基本的観点

FASB 会計基準に対するアンソニーの批判の趣旨を正確に理解するためには、何よりもまず、非営利組織会計の機能に関するアンソニーの基本的観点を正確に理解しておく必要がある。端的に言えば、非営利組織会計の主要機能は「事業業績」(operating performance) の測定にあり、この点においては営利企業会計と非営利組織会計の間に何ら相違は存在しないというのが、アンソニーの基本的観点である。

アンソニーは次のように述べている。「事業取引は、営利企業と非営利組織の双方に共通している。どちらの組織も、得意先、顧客、その他外部の経済主体から収益を稼得し、費用を負担し、事業利得と事業損失を計上する。そして、どちらの組織においても、財務的な事業業績は、収益・利得と費用・損失の差額によって測定される。このボトムラインは、営利企業においては純利益 (net income) または稼得利益 (earnings) と呼ばれ、非営利組織においては収支余剰 (surplus) と呼ばれる。(両者のボトムラインの間に何ら概念的な相違は存在しないという事実を強調するために、私はどちらの組織についても純利益という用語を使用する。)」(pp. 44-45)⁽⁵⁾

アンソニーによれば、営利企業会計と非営利組織会計の間に存在する相違は、このボトムラインをどう解釈するかという点にあるとされる。営利企業においては一般に、純利益が大きければ大きいほど事業業績は良好とされるが、非営利組織においてはそうではない。「非営利組織においては、多額の純利益が計上された場合、それは、事業資源のインフローが可能とする水準のサービスを当該組織が提供していないということを意味する。」(p. 45) とはいえ、「こうした解釈上の相違は、純利益がどう計算されるべきであるかという問題と、まったく関係がない」(p. 45) のである。

(5) 以上にみるような主張はアンソニーの所説に一貫して流れているものであり、たとえば、Anthony [1989] においても次のように述べられている。「営利企業においても、非営利組織においても、会計の主たる焦点 (primary focus) は純利益の測定に置かれており、これによって一会計期間の間に財務的資本が首尾よく維持されたかどうか報告されることになる。」(p. 3)

営利企業の投資者にとっては、株価の変動が、当該企業の事業業績についての「迅速なシグナル」(quick signal)となる。ところが、非営利組織の事業業績については、株価に相当するようなシグナルが存在しない。したがって、事業業績についての情報ニーズは、営利企業の投資者よりも、非営利組織の資源提供者の方が、より大きいともいいうるのである (p. 44)。

ところが、「信じられないことに、FASB の基準書第117号『非営利組織の財務諸表』は、事業業績の報告を要求していない」(p. 45) のである。アンソニーの批判は、まずこの点に向けられる。そして、この批判を起点として、FASB 会計基準で規定された会計処理に対する個別的批判が展開されることになる。そうした個別的批判のうち、FASB の非営利組織会計規制の本質的特徴を理解するうえでとくに重要と思われるのは、寄附と前受金の会計処理に対する批判である。そこで、以下では、これら2つの会計処理に的を絞って、アンソニーの批判を整理していくことにする⁽⁶⁾。

3.2 寄附の会計処理

非営利組織が受領する寄附⁽⁷⁾には、「事業活動に対する寄附」(contributions for operating activities)と、「資本に対する寄附」(contributions of capital)の2種類がある。前者は当該寄附を受領した会計期間(以下たんに「当期」という)の収益として処理されるべきであり、後者は当期の持分の増加として処理されるべきである。「寄贈建築物」(contributed building)や「基本財産贈与」(endowment)のような資本に対する寄附は、事業業績への作用という点で、明らかに事業活動に対する寄附とは異なっているからである。つまり、寄附のこうした区分経理は、非営利組織の事業業績を適正に測定するための前提となるのである。ところがFASB 会計基準は、寄附のこうした区分経理を認めず、寄附をすべて当期の収益として処理することを要求している。したがって、FASB 会計基準によって非営利組織の事業業績を適正に測定することは不可能である。以上が、寄附の会計処理に対するアンソニーの批判の趣旨である (pp. 46-48)。

アンソニーによれば、寄附の全額収益処理を指向した会計思考の萌芽は、概念書第6号『財務諸表の構成要素』の第1次公開草案(1983年)にあったとされる。同公開草案では、

(6) このほか、アンソニーは減価償却に関するFASB 会計基準の批判も行っているが、それはAnthony [1995]の主たる論点ではなく、またNorthcutt [1995]でも言及されていないので、本稿ではとり上げないことにする。

(7) “contribution”は、本文でもふれるように、必ずしも金銭(いわゆる寄附金)でなされるわけではなく、サービス、建築物、展示品などでなされる場合もある。したがって、本稿では、“contribution”の訳語として、寄附金ではなく、寄附を当てることにした。

上記 2 種類の寄附を区別することなく、「寄附」(contributions) という項目でこれらを一括処理する方式が提示されていた。同概念書の改訂公開草案（1985年）では、「寄附」という項目で上記 2 種類の寄附を一括処理する方式は退けられたものの、それに代わって、純資産を、①非拘束純資産、②一時拘束純資産、③永久拘束純資産に 3 区分したうえで、当該区分にもとづいて寄附を、①非拘束純資産の変動、②一時拘束純資産の変動、③永久拘束純資産の変動に区分経理する方式が提示された。この方式に従えば、寄附は確かに、その性質（より具体的には付された拘束の相違）にもとづいて区分経理されることになる。とはいえ、それはあくまでも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に何ら変わりはないのである。

概念書第 6 号の確定版（1985年）では、改訂公開草案で提示された以上の経理方式が寄附のあるべき会計処理として概念的に定式化されている（SFAC 6, pars. 90-133）。さらにこの流れを受けて、基準書第116号『受領した寄附および提供した寄附の会計』（1993年）では、寄附の会計処理が次のように規定されている。「受領した寄附は、〔…〕受領した会計期間の収益または利得として認識され、受領した便益の形態にもとづいて資産〔の増加〕、負債の減少、または費用の減少として認識されるべきである。受領した寄附は、その公正価値で測定されるべきである。非営利組織が受領した寄附は、拘束支援（restricted support）または非拘束支援（unrestricted support）として報告されるべきである。」（FAS116, par. 8）^⑧

前節で言及した基準書第117号は、概念書第 6 号で定式化された会計思考を財務諸表様式として具体化したものである。同基準書で提示された財務諸表様式にしたがえば、当期

表 3 寄附の会計処理に関する FASB のプロナウンスメント

公表年	プロナウンスメント	主たる内容
1983	概念書第6号第1次公開草案	「寄附」による一括処理方式を概念的に提示。
1985	概念書第6号改訂公開草案	拘束の相違にもとづく純資産の3区分と、それにもとづく寄附の区分経理を提示。
	概念書第6号（確定版）	上記の会計処理を概念的に定式化。
1993	基準書第116号	寄附の全額収益処理方式を基準化。
	基準書第117号	概念書第6号の会計思考を財務諸表様式として具体化。

⑧ 寄附をすべて当期の収益として処理する方式は、FAS 116 の第 1 次公開草案（1990年）および改訂公開草案（1992年）においても一貫して提示されてきたものであった。この点については、Anthony [1995], p. 48 を参照されたい。

に受領された寄附はすべて「活動報告書」(statement of activities, 営利企業の損益計算書に相当)において、①非拘束純資産の変動、②一時拘束純資産の変動、③永久拘束純資産の変動のいずれかに区分経理されることになる(表2参照)。付された拘束にもとづいて区分経理されるとはいえ、当期に受領されたすべての寄附が活動報告書に計上されるということは、寄贈建築物や基本財産贈与も含む寄附の全額が当期の収益(または利得)として処理されるということに他ならない。こうした会計処理にもとづいて表示される「純資産の変動」(increase in net assets, 表2の数値例でいえば15,450千ドル)が、非営利組織の事業業績(アンソニーのいう純利益)を表さないのは明らかであろう。こうした会計処理は、「事業活動に関連した資源フローとそうでない資源フローを区別する」(par. 49)ことを要求した概念書第4号『非営利組織の財務報告の基本目的』(1980年)の規定にも反すると、アンソニーは述べている(p. 46)。

3.3 前受金の会計処理

では、FASB はなぜ、以上にみてきたような寄附の全額収益処理方式の基準化を指向してきたのであろうか。アンソニーによれば、かかる処理方式の基準化は、「特殊であるが金額的には重要でない取引、すなわち前受金(advance payments)の会計処理に関するFASB スタッフの基本的な考え方」(p. 46)から生じているとされる。

前受金の性質と会計処理について、アンソニーは次のように述べている。前受金とは、将来期間に提供される財貨またはサービスの対価として受領された金額であり、雑誌の予約購読代金、建設契約、顧問料などが、その代表的な事例である。営利企業会計では、前受金はまず、受領された会計期間の負債として記録され、つづいて、雑誌が提供された期間、建設工事が実施された期間、顧問サービスが提供された期間に、負債から収益に振り替えられていく(p. 46)。つまり、かかる会計処理をつうじて、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のである。

ところが、「寄附者から前受金〔として寄附〕を受領した〔非営利〕組織は、たとえ期待されたサービスを提供しないことがあっても、当該前受金の返還を〔寄附者から〕要求されることはないであろうから、前受金は負債ではない」(p. 46)というのが、FASB スタッフの基本的な考え方なのである。すなわち、かかる考え方にもとづいて、前受金を、ひいては寄附一般を、当期の収益として一括処理する会計方式が規範化されてきたのである。

とはいえ、前受金としての寄附は、一定の使途拘束が付されている点で通常の収益とは

異なり、付された拘束が一時的なものである点で基本財産贈与のような資本に対する寄附とも異なっている。そこで、FASB スタッフによって考案されたのが、前掲の一時拘束純資産という新しい持分クラスであった。非拘束純資産および永久拘束純資産という他の2つの持分クラスは、一時拘束純資産の概念から派生的に考案されたものであり、一時拘束純資産を挟んで持分クラスの両端を構成している（表1参照）。こうして形成された持分の「3クラス制」（three-class structure）が、「その後のFASB スタッフの〔基準設定〕作業を方向づけることになった」（p. 47）のである⁹⁾。

しかし、既述のように、3クラス制のもとで表示される純資産の変動は、非営利組織の事業業績を表すものではない。アンソニーによれば、非拘束純資産に限ってみても、そこには「法的な拘束が付されていない多くの資本取引」（p. 47）が含まれているために、非拘束純資産の変動は不均一な情報の統合となっており、したがって資源提供者にとっての意思決定有用性を欠いているとされる¹⁰⁾。

アンソニーは次のように述べている。「もしFASB スタッフが前受金を収益ではなく負債として認識する通常の会計実務を受け入れていたならば、一時拘束〔純資産〕なるクラスを独立したクラスとして設定する理由はなかったであろうし、ひいては3クラス制を導入する理由もなかったであろう。」（p. 49）

3.4 小括—アンソニーの提案—

アンソニーは、論評の最後に、FASB に対してプロナウンスメントの改訂を提案している。それは、本節でみてきたアンソニーの所説を要約する形で提示されたものである。アンソニーの所説の趣旨を再確認するとともに、同教授の構想する非営利組織会計基準の全体像を鳥瞰する意味で、以下、その提案を概観しておくことにしたい。

アンソニーの提案は大別すると、次の2つからなっている。第1は、概念書第6号の改訂である。具体的には、概念書第4号に倣い、事業活動に関連した資源フローとそうでない資源フローの区別を要求する規定を概念書第6号にも盛り込むことを、アンソニーは提案している。第2は、新しい非営利組織会計基準の設定である。具体的には、「基本目的の

⁹⁾ アンソニーは、以下のように述べ、持分の3クラス制の有用性をFASBは証明することはできないとしている。「〔概念書第6号の〕パラグラフ223から228において、3クラスに関する情報は有用であると述べられているが、その情報がどのように利用されるのかは示されていない。3クラス〔制〕はこれまで〔実務で〕利用されることがないのであるから、FASBはその主張を証拠にもとづいて正当化することはできない。」（Anthony [1995] p. 48, footnote 4）

¹⁰⁾ 非拘束純資産の総額はせいぜい、非営利組織の「流動性」（liquidity）の1指標としての意味を持つにすぎないと、アンソニーは述べている。Anthony [1995] p. 47.

提示」(statement of objectives), 「事業取引に関する基準」(standard for operating transactions), 「贈与資本取引に関する基準」(standard for contributed capital transactions) の3部からなる新会計基準を設定することを, アンソニーは提案している。新会計基準の設定については, 以下にみるようなさらに立ち入った提案を, アンソニーは行っている (p. 52)。

「基本目的の提示」では, 非営利組織会計と営利企業会計の異同関係が明らかにされる。すなわち, そこでは, 純利益の測定を「基本目的」(primary objective) とする点で両者は共通しており, 純利益の数値をどう解釈するかという点で両者は異なっているということが, 明らかにされる。さらにまた, そこでは, 「事業取引と贈与資本取引の基本的な相違」(basic distinction between operating transactions and contributed capital transactions) も明らかにされる。

「事業取引に関する基準」では, 前受金, 寄附として受領したサービス, 償却資産, 基本財産贈与から生じる収益, 仲介支出などの会計処理が明らかにされる。そこでは, さらに, 「事業報告書」(operating statement), 「事業貸借対照表」(operating balance sheet), 「事業キャッシュフロー計算書」(statement of operating cash flows) の様式が明らかにされる。

「贈与資本取引に関する基準」では, 基本財産贈与, 理事会指定基本財産, 展示品, その他の贈与資本, 寄託財産, 贈与償却資産, 贈与資本資産の売却などの会計処理が明らかにされる。そこでは, さらに, 「贈与資本貸借対照表」(contributed capital balance sheet) および「贈与資本変動計算書」(statement of changes in contributed capital) の様式が明らかにされる。なお, 贈与資本変動計算書から贈与資本のキャッシュフローに関する情報を得ることができるので, 贈与資本キャッシュフロー計算書は不要である¹¹⁾。

以上の提案を具体化するのに必要な文書は既存のプロナウンスメントよりもはるかに少なくて済み, またそこで要求されている会計処理は大多数の非営利組織においてすでに実施されている実務と類似しているので, その実務への適用は基準書第116号や第117号の場合よりもはるかに容易であると, アンソニーは述べている (p. 52)。

11) 以上で言及された一連の財務諸表の具体的な様式は, Anthony [1995] では明らかにされていない。

4. アンソニーの批判に対する FASB の回答

既述のように、アンソニーの批判に対しては、FASB 当局者が回答を提示している。回答しているのは、FASB 非営利組織会計問題タスクフォース部会長（当時）の Robert H. Northcutt である。この節では、その回答（Northcutt [1995]）を整理・検討していくことにする。なお、以下、この節では、Northcutt [1995] 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典を示すことにする。

Northcutt [1995] によれば、アンソニーと FASB の主たる見解の相違は、①非営利組織における収益と資本の定義、②負債の定義の2点にあり、前者に関する見解の相違は調整可能であるが、後者に関する見解の相違は調整不能であるとされる（p. 54）。

4.1 非営利組織における収益と資本の定義

アンソニーは寄附者の意図にもとづいて、寄附を収益と資本に区分している。すなわち、アンソニーの所説によれば、当期の事業活動のためにイヤーマークされた寄附は収益であり、資本資産の取得のためにイヤーマークされた寄附は資本であるとされる。

しかし、「ギフトはギフトである」（a gift is a gift）というのが、FASB の見解である。当期の事業活動を支援するためになされた寄附であろうと、資本資産の取得に充てるためになされた寄附であろうと寄附は寄附であり、いずれの場合においても、寄附を受領した非営利組織は、寄附者に対してその見返りを提供する義務を負わない。したがって、寄附はすべて、寄附者の意図に関係なく、それを受領した期間の「包括利益」（comprehensive income）の一部となるのである。

とはいえ、かかる FASB の見解は、寄附のタイプを無視した会計処理を是認するものではない。アンソニーが問題にする3クラス制こそ、まさに、タイプの相違にもとづいて寄附を区分経理するための会計システムに他ならない。すなわち、3クラス制のもとでは、たとえば、一時拘束の付された寄附は、当該拘束が解除されたときに、活動報告書において非拘束の寄附に再分類され^②、さらに貸借対照表において同額の一時拘束純資産が非拘束純資産に振り替えられることになるのである。

Northcutt [1995] pp. 54-55 で提示された、非営利組織における収益と資本の定義に

② この寄附の再分類は、営利企業会計における実現したその他の包括利益のリサイクリング（再分類調整）に相当する処理とみなしうるであろう。

関する議論を整理すれば、おおむね以上になる。

Northcutt [1995] はさらにつづけて、次のように述べている。「寄附のカテゴリー——すなわち、非拘束、一時拘束、永久拘束という3つのカテゴリー——のうちの1つまたは2つを、事業に対する寄附 (contributions for operations) と長期性資産の取得に対する寄附 (contributions for acquisition of long-lived assets) に細区分することは、FASB 会計基準のもとでも十分受け入れ可能である。非営利組織が、そのような情報に意味があると考えられる場合には、アンソニー教授の主張する収益と資本の区分を、FASB 会計基準の枠組みのもとで表示することができる。」(p. 55)。Northcutt [1995] が、非営利組織における収益と資本の定義をめぐるアンソニーと FASB の見解の相違が調整可能と述べているのは、このような意味においてである。

4.2 負債の定義

アンソニーの所説によれば、寄附の前受金としての識別は、必ずしも法律によらず、むしろ主として経営者または寄附者の意図にもとづいてなされることになるが、こうした寄附を負債として記録することは利益の平準化をもたらすことになる (p. 54)。アンソニーは、非営利組織が受領する寄附に類似した前受金の事例として、雑誌の予約購読代金や前受工事代金をあげている。

しかし、寄附を収益として認識するには、「稼得」(earned) されなくてはならず、「稼得」されるまで当該寄附は負債にとどまるという考え方を、FASB は明確に否定している。なぜならば、「稼得」という用語は、非営利組織が寄附者に寄附に見合う便益を提供するということを含意しているからである。そしてまた、負債の概念は、非営利組織が債権者に債務を返済するか、サービスを提供するかの義務を負っているということを含意しているからである。いずれのケースも、非営利組織が受領する寄附には当てはまらない。

Northcutt [1995] pp. 54-55 で提示された、負債の定義に関する議論を整理すれば、おおむね以上になる。

Northcutt [1995] は、次のように述べ、負債の定義と前受金の会計処理に関する議論を締めくくっている。「FASB 会計基準のもとでは、寄附は寄附者が付した拘束にもとづいて3つのカテゴリーに区分して報告されるものの、すべての寄附は (拘束無条件寄託財産 binding unconditional pledges でさえも)、それが受領された期間の収益または利得として認識されることになるのである。」(p. 55)

5. 論争の会計学的含意とわが国への示唆

この節では、アンソニーと FASB の論争の会計学的含意とそのわが国への示唆について検討を加えていくことにする。

5.1 収益費用アプローチ vs. 資産負債アプローチの会計観の対立

これまで繰り返し確認してきたように、アンソニーの主張の基本的な立脚点は、事業業績の測定を会計の主要機能とする彼の会計観にある。かかる会計観から演繹する形で、アンソニーは、事業活動に対する寄附（事業取引）と資本に対する寄附（資本贈与取引）の区分経理^③と、将来期間のサービス提供にかかわる寄附の負債計上（繰延経理）を主張している。そして、アンソニーの指摘をまつまでもなく、事業業績の測定（適正な期間損益計算）を実施するためには、これら2つの会計処理が不可欠の前提となる。すなわち、上記の会計観を立脚点とするかぎり、アンソニーの主張は、きわめて筋の通ったものということができるのである。

これに対して、FASB 当局者は、「ギフトはギフトである」という観点から、寄附の区分表示の主張については一定の譲歩をみせながらも、寄附の負債計上の主張については調整不能なものとしてこれを明確に退けている。FASB 当局者のかかる主張は、資産と負債の実在性の表示を会計の主要機能とする FASB の会計観を、アンソニーへの回答によせて敷衍したものとなっている。したがって、その主張は、FASB の掲げる会計観からすれば、やはり筋の通ったものということができるのである。

すなわち、以上のことから、両者の主張はそれぞれが拠って立つ会計観の相違に根ざしており、したがって、それぞれの会計観を所与とするかぎり、いずれの主張も筋の通ったものとなっていることが理解されるのである。基準設定の基礎となる会計観の選択問題を提起した FASB [1976] の用語を援用すれば、アンソニーが拠って立つ会計観は「収益費用アプローチ」(revenue and expense view) であり、FASB が拠って立つ会計観は「資産負債アプローチ」(asset and liability view) であるということが出来る^④。

FASB は概念書第 6 号において、「負債とは、過去取引または事象の結果として、特定

③ 収益費用アプローチに立つわが国の企業会計原則も、その一般原則三において、「資本取引・損益取引区分の原則」を掲げている。収益費用アプローチの観点からすれば、かかる区分経理は会計的計算構造の要諦をなすものといえるであろう。

の実体が、他の実体に対して将来、資産を譲渡し、または用役を提供しなくてはならない現在の義務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲である」(SFAC 6, par. 35)と述べている。改めて指摘するまでもなく、これは、資産負債アプローチにもとづく負債の定義である。つまり、FASBは負債の本質を「現在の義務」から生じる「将来の経済的便益の犠牲」と規定しているのであって、かかる負債の定義を基準設定上の1つの規範概念とする以上、「現在の義務」をとみなさ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。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。

5.2 包括利益をボトムラインとする業績報告の先事例

既述のように、資産負債アプローチにもとづく基準設定は、資産と負債の実在性の表示を優先的に指向したものとなる。FASB当局者の「ギフトはギフトである」という表現は、その指向性を象徴的に物語るものである。すなわち、資産負債アプローチのもとでは、げんに「ある資源」をげんに「ある資産」として、そしてまた、げんに「ある義務」をげんに「ある負債」として、それぞれ認識・測定するための会計基準の設定が目的意識的に追求されることになるのである。

その結果、貸借対照表で表示される情報は会計実体の「経済的実質」(economic reality)⁽⁴⁾をより忠実に表現するものとなるが、それにともなって、会計実体の経営者が自らの意図にもとづいて行った経営行為と直接関連しない資源の増減項目が利益測定に必然的に混入するという新たな問題が発生することになる。営利企業会計の領域では、そうした増減項目として、(a)外貨換算調整、(b)最小年金負債調整、(c)売却目的証券を除く有価証券の未実現損益の3つがあげられている(FAS 130, par. 17)。これらは、いわゆる「その他の包括利益」(other comprehensive income)を構成する項目である。計算上は、純利益にその他の包括利益を加算したものが包括利益⁽⁵⁾となる。

表2にみるように、基準書第117号で規定された活動報告書においても、上記3項目のう

(4) FASB [1976]で示された収益費用アプローチと資産負債アプローチの理論的諸特徴に関する筆者の理解は、藤井[1997]で明らかにしている。

(5) しかし、経済的実質は一意的な概念ではなく、論者の視点により多様な内容を取りうる。この問題に関する筆者の見解は、藤井[1997]で明らかにしている。

(6) 概念書第6号では、「包括利益とは、出資者以外の源泉からの取引その他の事象および環境要因から生じる一期間における営利企業の持分の変動である。包括利益は、出資者による投資および出資者への分配から生じるもの以外の、一期間における持分のすべての変動を含む」(SFAC 6, par. 70)とされている。

ち(b)(c)の関連項目が、ボトムラインである純資産の変動に算入されることになる。また他方では、純利益の計算（すなわち事業業績の測定）を重視する収益費用アプローチの観点からは負債（前受金）または資本（資本に対する寄附）として処理されるべき寄附が、そこでは収益の一部として処理されている。したがって、こうして算出される活動報告書のボトムラインは、まさしく文字通りの「純資産の変動」を示すものとなる。すでにみてきたように、FASB 当局者はアンソニーへの回答において当該変動を「包括利益」と呼び、アンソニーは自らが強調する事業業績を「純利益」と呼んでいるが、利益の呼称に関するこうした用語法の相違は、それぞれが拠って立つ会計観の基本的観点の相違を忠実に反映したものとなっているのである。

現在、国際会計基準審議会（IASB）は、資産負債アプローチにもとづく基準設定の一環として、包括利益をボトムラインとする業績報告を基準化しようとしている。そこでは、「経営者の意図」を排除した、そのかぎりにおいて「透明な」業績報告が必要という観点から、純利益概念の否定が強く主張されている（藤井 [2003] 25-26頁）。つまり、FASB 会計基準は、IASB が現在基準化を目指している包括利益をボトムラインとする業績報告を、IASB の当該試行にはるかに先行する形でアメリカの非営利組織会計に導入するものとなっているのである。

純利益概念を否定するということは、純利益の計算を支える発生主義の諸基準（見越しと繰り延べによるキャッシュフローの配分）を原則として否定し、あるいはその実務への適用に対して厳格な制約を設けるということを含意している。つまり、そのかぎりでは、当該会計システムはその計算構造において、発生主義会計としての特徴を後退させ、資金収支会計に近似したものとなるのである。FASB 会計基準にみる寄附の全額収益処理と前受金の負債性否定は、その代表的事例として位置づけることができる。2節でみたように、アンソニーは、「もしこれら（FASB 会計基準—引用者注）が実務に適用されるならば、非営利組織会計は大幅な後退を余儀なくされるであろう」と述べているが、この指摘の含意は以上のような文脈において理解されるべきものであろう。

5.3 アンソニーと FASB の論争のわが国への示唆

アンソニーと FASB の論争を振り返って改めて痛感するのは、アメリカにおける基準設定活動の基底には当該活動を主導する会計観が横たわっており、基準設定のあり方や方向性について議論するさいには当該会計観に立ち返った問題の検討が避けてとれない作業になるということである。アンソニーと FASB の間の、一部に調整不能な見解の相違

を含んだ論争の本質も、それぞれが拠って立つ会計観の相違にもとづいてこれを整理・検討することによって、はじめて浮き彫りにすることができるのである。

事実の問題としてみれば、アメリカにおいては、資産負債アプローチにもとづく基準設定を指向する FASB によって、事業業績の測定よりも、資産と負債の实在性の表示を優先する非営利組織会計基準が設定されてきた。寄附の全額収益処理方式と持分の3クラス制の導入は、その最も象徴的な結果である。したがって、逆にいえば、こうした基準設定の結果の適否を判断するためには、その根底にある会計観に照らした当該結果の適否の検証が必要となるのであり、さらにまた当該会計観それ自体の適否の吟味も避けてとおれない作業となるのである。

他方、論争の具体的な論点に目を転じると、論争の焦点が、寄附の会計処理、とりわけ寄附の貸方の会計処理に向けられていることが理解されるのである。すなわち、両者の論争はもっぱら、寄附を、負債とするのか、資本とするのか、収益とするのかという貸方の会計処理をめぐる展開されてきたのである。寄附による資源調達为非営利組織の存在理由に深くかかわる固有の組織特性⁽⁷⁾をなすことを考えると、論争が主として寄附の会計処理をめぐる展開されてきたことは、むしろ当然の成り行きであったというべきかもしれない。すなわち、以上のことから、非営利組織会計の基本問題（の少なくとも1つ）は、非営利組織の特異な資源調達取引を象徴する寄附の貸方の会計処理にあるということができるのである。

以上の検討にもとづいて、アンソニーと FASB の論争が有するわが国への示唆を整理すると、次のようになる。第1は、わが国において（近い将来）非営利組織会計基準を設定するさいには、寄附に代表される非営利組織の特異な資源調達取引の貸方の会計処理が、主要な論点の1つになるであろうということである。第2は、基準設定の展開方向と基準化された会計処理の適否を随時概念的に評価するための基礎として、基準設定の指導原理となる会計観を確立することが必要になるであろうということである。第3は、基準設定の指導原理となる会計観を確立するにあたっては、非営利組織会計の主要機能が事業業績の測定にあるのか、資産と負債の实在性の表示にあるのかを、資源提供者の情報ニーズに即して検討することが必要になるであろうということである。

(7) 非営利組織のこの組織特性の詳細については、堀田 [2001] 18頁を参照されたい。

6. む す び

以上によって、アンソニーが1995年の論評において提示した批判的所説を手がかりとしながら、アメリカにおける非営利組織会計基準の構造と問題点を再検討す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。

冒頭でふれたように、アメリカにおける基準設定の諸経験は、わが国の基準設定にとって「すでに起こった未来」を示すものとなる。事実、わが国における今後の基準設定の展開方向を考えるうえで、アメリカの諸経験は多くの判断材料と示唆を提供するものとなっている。アメリカでの今後の動向をさらに注視していく必要性を改めて指摘し、本稿のむすびとしたい。

参 考 文 献

- Anthony, R. N. [1978], *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations : An Explanatory Study of Conceptual Issues*, FASB Special Report, FASB.
- [1989], *Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different ?*, Harvard Business School Press.
- [1995], “Commentary: The Nonprofit Accounting Mess,” *Accounting Horizons*, Vol. 9, No. 2, pp. 45-53.
- 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。
- Freeman, R. J. and C. D. Shoulders [2003], *Governmental and Nonprofit Accounting : Theory and Practice*, 7th ed., Prentice Hall.
- Northcutt, R. H. [1995], “Observations on Professor Anthony’s Commentary,” *Accounting Horizons*, Vol. 9, No. 2, pp. 54-55.
- Wilson, E. R., S. C. Kattelus and L. E. Hay [2001], *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, 12th ed., McGraw-Hill/Irwin.
- 伊藤邦雄 [2003]『ゼミナール現代会計入門』第4版, 日本経済新聞社。
- 池田享誉 [2000]「FASB 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, 263-294頁。
- 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。
- [1998]「非営利組織体のコントロールと会計の役割」『組織科学』第32巻第1号, 16-26頁。
- [2002]「非営利組織の存在理由と活動環境—情報利用者指向の会計論に基づく検討—」『公益法人研究学会誌』Vol. 4, 23-35頁。
- [2003]「会計基準の調和化をめぐる国際的動向と日本の調和化戦略」『會計』第163巻第2号, 17-35頁。
- 堀田和宏 [2001]「非営利事業の課題と責任（第1回）—非営利事業とは何か, それはどのような特質をもつものか—」『非営利法人』No. 681, 14-24頁。

——[2002]「非営利事業の社会的機能と責任」『公益法人研究学会誌』Vol. 4, 1-21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」杉山学，鈴木豊編著『非
営利組織体の会計』中央経済社，13-32頁。