

非営利組織の財務的生存力への考察
—介護サービス提供主体の継続性からの視点—
要旨

1. 論文の目的

最近、わが国でもボランティア活動への関心が次第に高まりマスコミでもしばしば取り上げられるようになった。特に1995年の「阪神・淡路大震災」以降は寄付活動やボランティア活動等による社会貢献活動としてマスコミにもすっかり浸透し、特に2011年3月11日の「東北地方太平洋沖地震」はまだ記憶に新しい。

このような社会的背景の中で、営利および非営利組織の社会貢献活動への取り組みが増えつつある。具体的には、街づくり・観光・農業等の地域活性化への取り組み、子育て支援・高齢者支援等の地域住民が抱える課題への取り組み、環境・健康・安心安全等の社会の仕組みづくりへの貢献等があり、社会からの期待も大きくなってきている現状である。

しかし、こうした社会に対してさまざまな形で貢献しようとする動きには、逆に制約も多い。社会的には非営利組織への対応がまだ十分とは言いがたい状況にある。

また、私は、介護事業所の新規設立及び経営支援の手伝いをしているが、介護の事業所は一般の営利企業と違って、介護サービスは熱心に提供しているが、こと事業所の経営面になると全くといっていいほど関心が無く、さらに、介護事業所は原則的に法人組織となっているが、その法人の運営に関しても良くしていく姿勢が無いのが現状である。結論的には、経営者は介護保険制度の保険者である都道府県及び市町村に目を向けているのである。ゆえに、高齢者を対象にした介護サービスは継続的にサービスを提供して行くことが求められているが、そのようなシステムになっていないのが現状である。

さらに、介護事業所の中でも特に、介護施設を運営している事業所では、ある年数が過ぎれば介護施設の大改修および建て替えの時期が来るが、その資金をどのように確保しているのかが不明確であり、何らかの提案をしていく必要性を痛感している。

最も、非営利組織体の介護事業所にあっては、介護保険報酬の金額で介護施設の建て替えに必要な資金が確保できるような報酬基準となっているかどうかも問題点として認識され、本稿のテーマにもなっている課題である。

そこで、介護サービス市場では、営利法人および非営利法人が混在で介護サービスを提供しており、それぞれの事業目的が違う法人同士が同じ介護サービス提供という事業活動を行っており、ひとつの共通した枠組みの中で事業活動の成果を把握する必要性の声が上がってきている。

よって本研究計画は、営利企業と非営利組織とを比較検討し、中でも特に「概念フレームワーク」についての考察を加え、実際の介護サービス市場での会計処理を通して、特に寄付金の会計および資本の会計領域からの議論の広がりを図ろうとするものである。

2. 論文の構成

本稿は、これを次のような構成で議論する。そして、各章の末尾には、「まとめ」を付記している。

まず、1. 「営利企業と非営利組織体との統合の必要性」では、アメリカにおける非営

利組織会計の経緯を概観し、また、アメリカの会計概念フレームワークの概念構造の役割を、FASBにおける概念フレームワークを中心にみることにする。

1.1. 「非営利組織体の概念フレームワーク」は、営利企業と対峙する非営利組織体の会計的な視点からの概念フレームワークを考察している。

1.1.1. 「FASBにおける非営利会計概念フレームワークプロジェクトの経緯」で、SFAC第4号において、「FASBはいかなる特定種類の実体（例えば、非営利組織体または営利企業）についても独立した概念フレームワークを形成する必要はない」（paragraph1）と結論づけられ、それまで営利と非営利とで別々に分離して作成されていた概念フレームワークの統合が目標として提起された経緯を概観・整理している。この論点は、2.で触れる準市場の会計の視点から、営利企業と非営利組織体との相違点の1つである「営利企業の目的は利益の最大化で、非営利組織体の目的は利益の最大化以外にある」点を、3.で議論し、もう1つの相違点である「営利企業の資源提供者は株主であり、非営利組織体の資源提供者は寄付者である」点は、4.で触れている。

1.1.2. 「非営利組織体の財務報告目的の特定」で、SFAC第4号は、意思決定有用性アプローチに基づいて、まず「利用者」を特定し、次いで「利用者情報ニーズ」を特定し、それに基づいて「財務報告目的」を特定し、その目的によって「提供すべき情報」を導き出し、「利用者」と「利用者情報ニーズ」の特定は、非営利組織体の財務報告目的を決定する基礎となり、概念フレームワークに影響する重要な要素である点を確認している。その財務報告目的として、上位目的、中位目的および下位目的があり、この点を財務諸表の視点から、2. では社会福祉法人の特徴を、3.では寄付金の会計処理を、4.では貸借対照表の貸方側の資本を概観している。

1.1.3. 「3つの提供すべき情報」で、(1)『経済的資源、債務および純資源の情報』についての内容、(2)『組織体の業績』についての内容、(3)『流動性』についての内容に触れ、これらは大方利用者情報ニーズを満たしているが、一部課題を残しており、この課題点を、2. の「インプットである努力とアウトカムである成果」情報で議論している。

1.2. 「SFAC第1号における基本目的とSFAC第4号における基本目的の比較」は、SFAC第4号が示しているSFAC第1号とSFAC第4号の類似点と相違点を比較検討している。

1.2.1. 「FASBにおける財務報告の基本目的」で、相違点を、財務報告目的の上位目的、中位目的および下位目的ごとに取り上げ、本稿では、上位目的の相違点を会計主体を資本主から企業自体のものとした資金の源泉より、中位目的の相違点を利益の最大化ではなく満足ゆく報酬より、下位目的の相違点を寄付金の収益処理および持分増加処理より、統合的な概念フレームワークの作成を試みている。

1.2.2. 「林兵磨の見解」で、営利企業会計とNPO会計との間で統合化ないし類似化の傾向が見受けられるが、「株主持分」と「純資産」だけが未だ相違が生じたままであり、この点を本稿では、資本概念の視点から統合化する概念フレームワークを明らかにしようとしている。

1.2.3. 「石津寿恵の見解」で、利用者としてとらえる類型の焦点が全く異なっており、別々

の概念フレームワークであるべきと反論しているが、これは明らかに会計観の相違であろう。

1.3. 「営利企業と非営利組織体における会計の枠組み」は、営利企業と非営利組織体との会計視点からの相違点および類似点を比較検討している。

1.3.1. 「営利企業と非営利組織体との相違点」で、FASB は、非営利組織体においては、営利企業ではみられない 2 つの財務的特質が生じるとし、1 つは寄付金のような取引が生じること、2 つは株主といった所有主との取引が存在しないことを指摘している。また、営利企業においては経営の効率化を導く要因として作用している市場圧力が、非営利組織体においてはきわめて不十分にしか作用しないと指摘している。この相違点から本稿では、介護サービス市場において、用役提供の努力と成果の情報を満足度で評価する新たな報告を提案している。

1.3.2. 「営利企業と非営利組織体との類似点」で、FASB は、非営利組織体と営利企業の間には相違点ばかりでなく、多くの点の類似点にも触れている。この類似点から本稿では、まず、介護サービス市場を設定し、次に、会計主体の貸借対照表上には財務的生存力、損益計算書上には業績評価の会計情報を報告する新たな提案をしている。

1.4. 「財務報告目的と提供すべき財務情報」は、前節で上位目的に関して考察したが、本節では、残りの 2 つの中位目的と下位目的について検討している。

1.4.1. 「中位目的としての第 2 目的」で、まず、第 2 目的における情報ニーズを、第二に、「資源の流入および流出」の 1 つ目の業績指標を概観し、第三に、「組織体の用役提供努力と成果」の 2 つ目の業績指標を概観している。この点を本稿では、発生主義を減価償却に焦点を当て、FASB の見解とアンソニーの見解とを比較検討し、財務的生存力へと議論展開している。

1.4.2. 「下位目的である第 3 目的」で、管理者の受託責任および業績を評価するのに有用な情報を概観している。

1.5. 「非営利組織体の会計基準 (FAS 第 117 号)」は、FAS 第 117 号を SFAC 第 4 号からの影響を概観している。

1.5.1. 「適用対象とする非営利組織の範囲」で、SFAC 第 4 号における非営利組織とは、B タイプとされているが、FAS 第 117 号では、類型 A タイプをも含むことをあげている。このことから本稿では、資金源泉区分の考え方から、FASB の見解とアンソニーの見解とを比較検討し、貸借対照表の貸方側に新たな項目を設ける提案をしている。

1.5.2. 「財政状態報告書が、SFAC 第 4 号から受けた影響」で、FAS 第 117 号は、非営利組織体の純資産 (正味資産) を非拘束純資産、一時拘束純資産、永久拘束純資産の 3 つに区分経理することをあげている。しかし、アンソニーは、FASB の上記 3 区分を批判しており、本稿では、FASB の見解およびアンソニーの見解から、資金の源泉を外部資源と内部資源とに分けることで財務的生存力の意義を明らかにしている。

1.5.3. 「事業活動報告書が、SFAC 第 4 号から受けた影響」で、FAS 第 117 号は、事業

活動報告書で、非拘束純資産・一時拘束純資産・永久拘束純資産のそれぞれの変動の総額を報告し、収益と費用との相互関係を報告することに触れている。このような業績評価に関して、本稿では、介護サービス市場において、インプットである努力とアウトカムである成果の情報を満足度で評価する新たな報告を提案している。

1.5.4. 「キャッシュ・フロー計算書が、SFAC 第 4 号から受けた影響」で、FAS 第 117 号が、キャッシュ・フロー計算書を財務諸表とする根拠は、SFAC 第 4 号が「流動性」情報の提供をもとめているところにある。そこで、陳琦は、非営利組織の財務報告に対して 3 つの問題点を指摘している。1 つは市場コントロール代替手段の拘束の情報の欠如、2 つは資源提供者の拘束情報の欠如、3 つはサービス市場の成果情報の欠如である。この 3 つの問題点は、本稿で、次のように解決することができる。1 つ目の問題点は、貸借対照表上の状態より損益計算書上の業績を重視する報告をすること、2 つ目の問題点は、貸借対照表の注記において報告すること、3 つ目の問題点は、満足度で評価した報告をすることを新たに提案している。

2. 「準市場における会計情報の目的」では、介護サービス市場が準市場の概念に内包される経緯を概観し、実際の介護保険制度の内容や、その市場での供給側である社会福祉法人の現状を把握し、準市場における会計観を検討している。

2.1. 「準市場の概念」は、ルグランによる準市場での成果を評価する基準である効率性について検討し、会計の視点からは、外部利用者に提供すべき会計情報を財務報告に反映させることを検討する。

2.1.1. 「介護サービスにおける準市場の視点」で、ルグランの準市場の概念をあげ、この会計学的視点から、先ず、営利企業と非営利法人の混在による効率性の問題点、次に、努力と成果の評価が困難となる点を内包している旨を述べている。この点は、本稿において、営利企業と非営利組織体に整合する主体持分という概念を新たに設けている。

2.1.2. 「ルグランの準市場の概念」で、準市場の形成にはある一定の成功条件が必要であり、それを満たした場合、評価基準から準市場化の程度を把握できるとされる点を述べ、それを評価する基準として、効率性、応答性、選択性、公平性をあげている。そして、本稿では、特に効率性に焦点を当て議論を展開している。

2.2. 「介護サービスの準市場化」は、介護保険制度は 2000 年からスタートし、すでに 13 年経過の成熟した介護サービス分野で、事業者のトラブルや利用者の介護難民等の問題が議論されている点をあげている。

2.2.1. 「介護保険制度の創設」で、介護保険制度は 1997 年 12 月に介護保険法が成立し、2000 年 4 月から実施されている内容を示し、介護保険制度の創設の目的の 4 点をあげ、介護保険制度の目的が、次節で述べる介護サービス市場を形成してきたことに触れている。

2.2.2. 「介護保険制度の概要」で、介護保険制度の仕組みを以下順追って概要する。①保険者、②被保険者の範囲、③65 歳以上の第 1 号被保険者の保険料、④要支援・要介護認定、⑤保険給付の内容、⑥保険給付の額、⑦利用者負担、⑧事業者、⑨公費負担を述べ、高齢

者へのサービス提供を介護保険制度で対応できるようにし、しかも、競争原理を導入することで介護サービスが公正に高齢者に享受される介護システムとしてスタートしたことを示し、本稿の研究テーマでもある非営利組織の財務的生存力への考察へと展開している。

2.2.3. 「介護保険制度の推移」で、介護保険の対象者が急激に増加し、一方で、介護保険の総費用も大きな伸びとなっており、事業所の開設主体別では営利企業が最も多くなっており、介護サービス市場は、営利企業と非営利法人が混在し、サービス供給者間に競争原理が働いていることを確認している。なお本稿では、両者を包括した会計主体のフレームワークを構築することにある。

2.3. 「介護サービス市場の概要と会計視点」は、介護サービス市場における供給側の介護サービス事業者と需要側である要介護認定高齢者の状況を把握し、会計の視点からは、営利企業における会計情報の報告の目的と、非営利組織体の会計報告の目的の相違を比較している。

2.3.1. 「介護サービス市場の特性」で、公的介護保険制度は、介護サービスの需要と供給構造に競争原理を導入した準市場メカニズムであり、需要者は供給者を選択することができ、供給者間の競争が発生することを取り上げている。さらに、利益追求が目的の営利企業は価格の高いサービスを提供する傾向にあり、介護サービス供給者によるクリームスキミングが発生しやすく、介護保険制度下でのモラルハサードやクリームスキミングの問題を会計における効率性と関連づけ、今後検討していくことを指摘している。この問題を本稿では、営利企業は満足ゆく報酬を獲得することを目的とした、新たな報告の仕方を提案している。

2.3.2. 「介護サービスの供給面からの会計の視点」で、営利法人および社会福祉法人が最も多くなっている点を示し、介護サービス市場は、営利企業と非営利法人の様々な法人によって運営され、効率性の向上とサービスの質の改善を図るため、多様な法人に解放された経緯を概観し、営利会計と非営利会計とが混在していることをあげている。そして、介護サービス市場において、両方の主体に適用される前提を設けることで、概念フレームワークの統合化に向けた議論を展開している。

2.3.3. 「介護サービスの需要面からの会計の視点」で、先ず、高齢化の進展により社会全体で介護が必要な要介護高齢者が増大する中で、介護保険制度により利用者が自らサービスの種類や事業者を選んで利用し、営利企業や非営利組織など多様な事業者によるサービスの提供を受けることができることから、同一市場で同一のサービスが提供される点が、財務報告の目的において、どのような情報が提供されるべきかを検討する必要がある。そこで、本稿では、個々の独立した個別的単位の組織と、介護保険制度下での社会的単位の組織とを設定し、財務報告の目的を、前者は利潤の獲得にあり、後者は満足度の向上にあるとする考え方を取り入れている。

次に、高齢者の住宅事情から介護施設への入所希望者が急増しており、介護施設の不足による入居者の待機問題から有料老人ホームへの入所希望者が増えている。このように、介護施設に焦点を合わせた議論が必要となっており、社会福祉法人が介護施設を取得するための資金の調達の視点から、本稿のテーマである財務的生存力の内容へと議論を発展さ

せている。

2.3.4. 「介護サービスにおける会計の視点」で、介護サービスの論点で、第 1 の事業活動の目的の相違は、営利企業は収益の確保が目的で、非営利組織体は、収益性よりも公益的、社会的な活動達成にあり、許認可の所轄庁からの補助金の助成を受ける点。第 2 の財務報告の相違は、営利企業は投資者への有用な情報提供にあり、非営利組織体は国や所轄庁への情報提供にあり、効率性の課題を取り上げている。

そこで、まず、第一点目の補助金は、本稿の 3. で、国庫補助金の見解を確認し、寄付金の具体的な取扱いに触れ、FAS 第 116 号より FASB による寄付の内容を概観し、さらに、アンソニーによる FASB への批判の内容を取り上げ、そして本稿では、寄付の報告形式を新たに提案している。

次に、第二点目の効率性は、1. で、FASB により、「用役提供の効率性の情報」は、「組織体の用役提供努力と成果の情報」により満たされることを確認した。そこで、本稿では、業績に焦点を当てた収益費用アプローチの立場から、新たな概念を構築することにある。

さらに、介護サービスの提供による費用の視点と、介護保険制度下における介護報酬という収益の視点を別次元で捉え、費用と収益が対応した適正な利益計算を算定するために、本稿では、新たに報告目的を設けている。

2.4. 「社会福祉法人会計の現状」は、わが国における非営利組織体のうち特に社会福祉法人に関する会計の概念を考察している。

2.4.1. 「社会福祉法人の基本的性格」で、社会福祉法人の基本的な性格、仕組みについて整理している。

a. 「社会福祉法人とは」、1951 年に制定された社会福祉事業法（現 社会福祉法）により創設された法人であることを確認している。

b. 「社会福祉事業とは」、第 1 種社会福祉事業は公共性の特に高い事業で、介護施設の建物のハードを中心とした事業であり、第 2 種社会福祉事業は社会福祉の増進に貢献する事業で、人的サービスのソフトを中心とした事業である。

c. 「社会福祉法人の基本的性格」は、社会福祉法人は民法 34 条に基づく特別法人であり、民法には公益性、非営利性及び許可性の要件を挙げ、公益性については社会福祉事業を行うこと、非営利性については残余財産の帰属制限が規定され、持分が認められない点にある。

ここで、持ち分に関しては、1. で、FASB の SFAC 第 6 号で、「持分という用語を営利企業に適用し、純資産という用語を非営利組織体に適用する」と述べており、本稿では、この「持分」に焦点を合わせ、4. で、会計主体を持分の視点から、資金の源泉を区分した報告形式を新たに提案している。

2.4.2. 「社会福祉法人の会計基準の沿革」で、2000 年 2 月に「社会福祉法人会計基準」が設定され、社会福祉法人の会計基準一元化を図るために、2011 年 7 月に新社会福祉法人会計基準が公表された経緯を概観している。

他方、FASB の FAS 第 117 号は、非営利組織体の基本財務諸表として、貸借対照表、事業活動計算書、キャッシュ・フロー計算書の 3 つを提示しており、上記社会福祉法人会計

基準と比較検討することで、本稿では、貸借対照表の貸方側の純資産の構成を検討している。

2.4.3. 「社会福祉法人の会計目的」で、企業会計の目的は、投資者の意思決定に有用な情報提供にあるが、非営利会計においては、どの利害関係者に向けての会計情報かがはっきりしていなかったが、以下報告目的の推移を見ることにする。

a. 「主務官庁向けの報告目的」は、社会福祉法人は、主務官庁から補助金の受入れや主務官庁の指導・監督を受ける立場にあり、主務官庁向けの報告となっており、2011年7月の新社会福祉法人会計基準は、法人全体の財務状況を明らかにし、経営分析を可能にするとともに、外部への情報公開に資するものになった点を述べている。

b. 「国民一般向けの報告目的」は、2004年の公益法人会計の改正点で、公益法人の活動状況を分かりやすく広く国民一般に対して報告するものとするため、公益法人の活動動態を会計情報として国民一般に提供するという会計目的が明示された点に触れている。

他方、FASBは、1.で触れたが、SFAC第4号で、まず、「利用者」について、資源提供者を利用者グループの代表としている。次に、資源提供者に共通する1つの「利用者情報ニーズ」を特定し、資源提供者は、「用役、用役提供のさいの効率性および有効性ならびに用役を提供し続ける能力についての情報」に共通の関心を有していると述べ、主たる利用者である資源提供者の情報ニーズに焦点を合わせている。そして、本稿でも、資源提供者にとって、有用な財務情報を提供する上で、新たな財務報告を提案している。

2.4.4. 「社会福祉法人の財務諸表」で、法人全体の経営状況の把握を目的とし損益計算の考え方が2000年2月に「社会福祉法人会計基準」へ導入され、損益概念を導入することで発生主義会計に基づく減価償却制度を採用し、減価償却費分の自己金融を内部留保することで再投資の資金が調達でき、社会福祉法人の財務的生存力を維持・継続していくことができる会計システムとなったが、この会計基準についての問題点が指摘され、2011年7月に新たな社会福祉法人会計基準が制定され、会計処理の一元化が図られることになった経緯から、その財務諸表の体系が、資金収支計算書、事業活動計算書及び貸借対照表とされてきた点を確認している。

他方、FASBのFAS第117号は、貸借対照表、事業活動計算書、キャッシュ・フロー計算書の3つを提示しており、上記を踏まえ、本稿では、貸借対照表の貸方側の純資産、事業活動計算書の業績に焦点を合わせ、議論を展開している。

2.4.5. 「社会福祉法人における利益」で、社会福祉法人は、補助金等によって取得した固定資産は減価償却費という形で費用計上し、その補助金等の取崩額を収益計上することで、費用を減額する効果をもたらしている点に触れ、社会福祉法人の会計目的は、利用者の負担を軽減したサービス提供を継続的に行えるかを判断しうる会計情報を報告するためにあり、社会福祉法人における収益概念と費用概念は、営利企業におけるものとは明らかに異なる概念である点を確認している。

ここで、利益概念及び減価償却に焦点を当て、先ず、利益概念は、3.で取り上げているが、アンソニーは、適正な純利益の算定のためには、資本取引と損益取引とを区別することが必要であり、営利企業会計同様に非営利組織体会計においてもこのことがいえると述べており、同章で、寄付金の取扱いの議論をしている。

次に、減価償却は、3. で減価償却と資本維持との関連にまで議論を展開し、そして、本稿では、介護サービス市場における介護施設の再取得のための財務的生存力（本論文のテーマ）を評価するための財務報告のあり方を新たに提案している。

2.4.6. 「社会福祉法人の内部留保」で、最近、マスメディアによる社会福祉法人の内部留保問題を取り上げる記事があるようで、国庫補助や税制面での優遇を受けている社会福祉法人が、内部留保を多額に有しているという点について、社会に対して適切な情報開示を果たしてこなかったことが一因であることを取り上げる。そこで、社会福祉法人における内部留保を会計の視点からみると、2011 年度末時点でその内部留保の金額が、総額で 2 兆円規模、平均 3 億円余りに達しているが、内部留保のうち、その他の積立金は将来の施設の建て替えや大規模改修に充てるため現預金として資金確保する必要がある。そして、社会福祉法人は財務的生存力を高めるために施設の建て替えや大規模改修に対して、自主的に財源の確保を行ってきたが、今回内部留保の視点から事業活動には投じられない資産を積み上げているように映り、社会福祉法人の会計情報の在り方が問われたことを指摘している。

以上のような内部留保の問題点は、営利企業と非営利組織体の財務報告の相違により発生した問題である。これは、FASB による、非営利組織体の純資産を、寄贈者により課せられる拘束の有無によって 3 区分—永久拘束純資産の変動、一時拘束純資産の変動および非拘束純資産の変動—に規定し、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産とで異なる構成要素を定義してしまったことに関連している。これに対して、本稿では、アンソニーが主張する統一化の概念を参考に、このような問題点を解決するために、独自に新たな統一化への概念を構築している。

2.4.7. 「社会福祉法人の資金調達」で、まず、社会福祉法人の施設整備（再生産）コストについて、施設設備コストの調達源泉の種類を①施設整備補助金・交付金 ②介護報酬 ③福祉医療機構融資の 3 種類を列挙し、毎年の運営費でどのように施設整備の減価償却分を積算しているかを見ると、介護報酬の設定の際に減価償却分が介護報酬に反映されているが、方向性として、今後も抑制基調が続く介護報酬ですべてのコストを賄うのは現実的に困難であり、保険料及び税金を財源とする毎年の介護報酬で一律に配分するよりも、公的助成と長期固定低利による政策金融により、資金配分の方が社会的に見れば効率的である点を明記している。

次に、社会福祉法人の財務的基盤を強化するには内部留保を厚くする必要があるのだが、外部からは批判を受ける結果となってしまっているため、改めて社会福祉法人会計の透明性が問われる状況であることを指摘している。

以上のように、社会福祉法人の財務的生存力に関係した内容で、まず、前段は、社会福祉施設の建設に関する問題点であり、本稿では、介護施設を再取得するための資金調達の手段を、外部の関係者から直接的に調達する方法の一つである寄付金による方法を想定して、貸借対照表の貸方側の資本の表示形式を新たに提案している。

次に、後段は、内部留保に関する問題点であり、4. で、営利企業における所有主を資本主のみとする資本主義理論から、会計は企業体自体によって行われる企業体理論が非営利組織体にも適用され、持分においても株主持分から主体持分へと変遷した経緯について触れ

た。

このような問題点から、本稿では、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産を統合化する概念フレームワークを明らかにするために、貸借対照表の貸方項目の資金の源泉に焦点を当て、外部源泉と内部源泉に区分した財務報告を新たに提案している。

2.5. 「準市場から見た会計の概念」は、準市場の評価基準のうち会計的な視点から効率性を取り上げ、非営利組織体に対する資源提供者は、提供される用役、用役提供のさいの効率性および有用性ならびに用役を提供し続ける能力について関心を有しており、会計の枠組みにおいて重要な要因として作用することになる点を提示している。だが、準市場でも、非営利組織体は、営利企業との競争が存在し資源配分の効率性の向上が求められ、業績の評価が求められるようになってきた状況下で、アウトカム評価の必要性が認識されてきているが、利用者が受ける便益ないし満足度には、営利企業の利益と比較できるような認められた業績指標がなく、用役提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を財務報告とする点を指摘している。

そこで、本稿では、介護サービス提供のためのインプットである努力と、アウトカムである成果についての情報を利用者が受ける満足度で報告するため新たな報告目的を設定している。それは、利潤の獲得ではなく満足のゆく報酬の獲得を報告目的として、営利企業と非営利組織体の両者の成果の比較が可能になることを提案している。

さらに、介護サービス市場において、個別的な側面として個々の独立した主体の設定、社会的な側面として指定介護事業所の設定の二つの面を捉えた新たな報告主体を提案している。

しかし、業績を評価する指標は、営利企業の利益と比較できるような認められた業績指標がないため、非営利組織では、用役提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を財務報告とするため、これらの会計観を次章以降で議論していくことにする。

3. 「寄付金の会計処理のあり方」では、寄付金会計と似た会計に営利企業における国庫補助金会計があり、まずは、国庫補助金会計より対価を伴わない贈与がどの様に取り扱われているかを議論し、非営利組織体における寄付金会計の概念を考察する。

3.1. 「営利企業における国庫補助金の会計処理の課題」は、営利企業において、寄付金と同様に対価を伴わない国庫補助金の会計処理について検討するのは、次節で非営利組織体における寄付金の会計概念を形成するに当たって必要なプロセスである。

3.1.1. 「企業会計原則における国庫補助金の見解」で、企業会計原則は国庫補助金が資本剰余金として明記し、国庫補助金の3つの性格をあげている。企業会計原則の注解19で、国庫補助金はその他資本剰余金の贈与剰余金として解されている点を、また、注解24によれば、貸借対照表上の表示は、取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法（間接控除方式）と、取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法（直接控除方式）として

いる点を取り上げている。

3.1.2. 「資本剰余金説と利益剰余金説の比較検討」で、会計学の通説は企業会計原則の見解から国庫補助金を資本剰余金としているが、これに対し異なる見解として国庫補助金を利益性としてとらえ利益剰余金とする見解に分かれている点を指摘している。

まず、資本剰余金とする黒澤清は、国庫補助金を受け固定資産を取得した場合、圧縮記帳を行わずに取得原価でもって減価償却を行うことで、再び新たな固定資産を更新する資金が確保され、ここに再生産の循環が可能となる見解を述べている。

次に、利益剰余金とする岡部利良の見解は、減価償却費は国庫補助金による資産の圧縮記帳を排し、すべて費用としてとらえ、この費用に対して国庫補助金は利益とみるべきで、この場合には新たに繰越利益なる概念（科目）を設けることを必要とし、次の項で触れることにする。

3.1.3. 「繰延収益の概念の意義」で、岡部の説で触れたが、すべてを当期の利益とすることは、適正な期間損益計算を誤らせる可能性を含んでおり、会計理論上適切な処理法とはいえないと考えられる点で、これを解決する処理方法が繰延収益法であり、この繰延収益の概念について考察している。

そこで、本稿では、この国庫補助金を資金の調達の見点から、資金の源泉を外部源泉と内部源泉との区分基準により、国庫補助金を外部源泉による資金の調達として捉え、本稿のテーマである「非営利組織の財務的生存力」の観点から、財務情報の報告のあり方を新たに提案している。

3.2. 「減価償却論の検討」は、現金支出により取得した有形固定資産の取得原価は、減価償却によって費用化され、その分帳簿価額が減額し、減価償却費用に対応した収益によって資産の増加すなわち資金が流入する自己金融機能によって投下資本が回収される。そして、さらに新たな有形固定資産を再取得することができ、営利企業にとって事業活動を継続し続けることができる点を、会計の見点から裏付けている。このように減価償却の自己金融の役割を議論するのは、「非営利組織の財務的生存力」の考察へと発展させることにある。

3.2.1. 「減価償却論の変遷」で、国庫補助金で有形固定資産を取得した場合の減価償却は、その費用化のあり方が問われており、ここで、減価償却の考え方の経緯を概観する。

まず、木村和三郎は減価を生産物への価値移転と規定する点と、償却計算は社会経済の再生産構造に規定される点の2つの構成を明らかにした。これに続いて、馬場克三は投下資本回収計算へと転換していくことを解明した。

また、太田哲三の減価償却は貨幣資本維持によっていることを述べている。ここで、馬場の減価償却の価値移転的減価の見点に触れ、価値移転的減価と財産的減価と区別する点だが、馬場の減価償却計算は価値移転を基礎とする説で、神田忠雄は減価償却と価値移転のつながりを否定し、それに対して、別府正十郎は、減価償却は価値移転の上にしっかりと基礎づけられねばならないと述べ、投下資本の回転を早くすれば利潤率が增大するものであると説いている。

3.2.2. 「減価償却概念」で、峯村信吉の諸説を引用し、減価償却概念には財務会計上の減

償却として理解される『帳簿上の減価償却』のほかに、生産の過程において固定資産の費消価値が生産物の価値に移転する現象に注目して認識される『現象上の減価償却』が併存していると説いている。企業会計上の減価償却は、本質的には、この『帳簿上の減価償却』の概念の下に論ぜられなければならない点を、もう一方の『現象上の減価償却』は、消費材料や消費労働の価値と同様に、個々の生産過程における現象形態が、そのまま表現されたものでなければならない点である。さらに、減価償却と自己金融の視点からも検討している。

3.2.3. 「減価償却と資本維持との関連」で、減価償却の自己金融の視点をさらに、減価償却とキャッシュ・フロー及び資本維持の内容を検討することで財務的生存力の考察への展開へと図っている。藤田昌也が分類した経営維持の諸形態の類型化により、経営維持は資本維持と実体維持とに分かれ、さらに資本維持は名目資本維持と実質資本維持に、また実体維持は再生産的実体維持と給付的実体維持とに区分されることを述べている。維持基準としてアウトプット、尺度として貨幣を組みあわせるといかなる維持論が展開されるかということが問題で、この点がまさしく収益力資本維持に相当するもので、キャッシュ・フローへの展開になることをあげ、キャッシュ・フロー概念が投資計算の性格を打出している点を指摘している。

3.3. 「日本の非営利組織における寄付の会計処理のあり方」は、1. の内容は、非営利組織と営利企業との相違点の「所有主請求権」を会計観の視点からどのように考察していくかの検討課題であった。本節では、日本の非営利組織は主務官庁ごとの許認可制を取っており縦割り行政的な側面が特徴で、非営利組織の具体的な法人ごとにその事業活動からどのような非営利法人会計を採用しているかを把握し、特に寄付金の取扱いについて検討する。

3.3.1. 「独立行政法人の会計処理」で、独立行政法人制度の概要と寄付金の会計処理を概観している。

a. 「独立行政法人制度の概要」は、平成 13 年 4 月 1 日から独立行政法人制度がスタートし、この独立行政法人が従うべき会計基準が、「独立行政法人会計基準及び独立行政法人会計基準注解」であり、営利企業の企業会計の仕組み、手法が参考にされ、財務会計・財務報告の仕組みについて大胆に取り入れられた制度であることに触れている。これらを踏まえ、独立行政法人に企業会計を導入することの意義は、第一に受託財産の管理責任を明らかにするためであり、第二に、業務の実績を明らかにするためであり、第三に、利害調整の尺度を提供するためである 3 つの点をあげている。

b. 「寄付金の会計処理のあり方」は、独立行政法人においては、企業同様に、寄付金をうけることが可能であり、これは、独立行政法人の経営の自主性を尊重し、経営努力を促す観点から、外部からの寄付金を受け取ることを認めたものであり、独立行政法人会計基準第 75 の寄付金の会計処理を概観・整理している。

3.3.2. 「公益法人の会計処理」で、公益法人制度を概観し、寄付金の会計処理を見ることにしている。

a. 「公益法人制度の概要」は、公益法人は、旧民法 34 条に基づき設立された法人であ

り、公益を目的とする事業を行うこと、営利を目的としないこと、及び主務官庁の許可を得ることの要件を満たした法人とされ、現行の平成 20 年公益法人会計基準の基本的な考え方を、5 点に集約している。

- (1) 法人の財政状態と正味財産増減の状況を表示する財務諸表体系へと変更したこと。
- (2) 貸借対照表の正味財産を指定正味財産と一般正味財産に区分したこと。
- (3) 正味財産増減計算書において指定正味財産と一般正味財産の増減を表示すること。
- (4) 正味財産増減計算書の一般正味財産増減の部に収益と費用を表示することで、法人の活動状況を表現すること。
- (5) 公益法人会計は、近年、企業会計との調整を進めていること。

財務諸表には、貸借対照表、正味財産増減計算書及びキャッシュ・フロー計算書が含まれる点、正味財産の部を指定正味財産と一般正味財産とに区分し、一般正味財産の増減額が、公益法人の活動の効率性を示すことになる点を指摘している。

このように、公益法人における貸借対照表の貸方の正味財産の区分を、指定正味財産と一般正味財産とに区分する考え方は、FASB における非営利組織体の純資産を永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産の 3 区分にする考え方と整合した会計観である。

b. 「寄付金の会計処理のあり方」は、公益法人は、法人の設立又は活動趣旨に賛同を得て、いただく寄付金の中には寄付者の意向によりその用途が指定または制限されているものがあることをあげ、具体的に寄付金の会計処理を概観・整理している。

このような会計処理において、FASB が、寄贈者の拘束によって永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産に区分し、永久拘束純資産と一時拘束純資産は拘束が解除されると非拘束純資産へと再分類する会計処理を行う点は、日本の公益法人会計と同じである。

3.3.3. 「社会福祉法人の会計処理」で、社会法人制度を概観し、寄付金の会計処理をまとめている。

a. 「社会福祉法人制度の概要」は、社会福祉法人は、財務情報の利用者にとって分かりやすい財務諸表の作成を目的として、新社会福祉法人会計基準が適用され、この財務諸表の体系は、資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表及び財産目録からなっていることを整理している。

これらから、社会福祉法人会計の事業活動計算書上の利益の指標と、企業会計の損益計算書上の利益の指標とは、事業効率の指標として同じであるといえない。さらに、貸借対照表においては、営利企業と非営利組織体との間の相違は、株主に帰属する株主持分と資産と負債の差額である純資産だけとなっており、この点は、本稿において、重要な論点であり、このような相違点を解決するために、営利企業および非営利組織体の両方に共通した報告形式を新たに提案している。

b. 「寄付金の会計処理のあり方」は、社会福祉法人においては、寄付金をサービス活動の経費として受け入れた場合、事業活動計算書のサービス活動増減の部に記載する会計処理を具体的に検討している。

ここで、企業会計の損益計算の利益と社会福祉法人の損益計算の利益の内容に違いが生じ、効率性の視点から問題となる点である。この相違は、営利企業の目的が利益の最大化

であり、非営利組織体の目的は満足度向上にあるとする考え方からあらわれているが、会計主体における会計観が、所有主観からエンティティ観へと移行し、主体の目的も満足ゆく報酬を獲得したかの報告へと変わってきている。そして、本稿でも、このような考え方を発展させ、営利企業および非営利組織体の両方に共通した新たな報告目的を設定することで、統合化の方向へと議論を展開している。

3.3.4. 「NPO 法人の会計処理」で、NPO 法人会計の概要と寄付金の会計処理を検討している。

a. 「NPO 法人会計の概要」は、NPO 法人会計基準が公表され、NPO 基準で 5 つの目的の規定（1）会計報告の質を高め、健全な運営に資する、（2）財務の視点からの継続可能性、（3）受託責任、（4）財務報告の信頼性の確保、（5）会計上の指針の提供をあげ、NPO 法人の財務諸表が、活動計算書、貸借対照表及び財産目録から構成される点を述べている。すなわち、NPO 法人の場合はボランティアによる無償の労力に支えられている部分が多く、これは、他の非営利法人にはみられない特色となっており、この点が、NPO 法人における物的サービスによる寄付と人的サービスによる寄付が特徴的な取引となっている点を検討している。

b. 「寄付金の会計処理のあり方」は、NPO 法人における特有の取引をみるに、公共性の視点から、NPO 法人よりも独立行政法人の方が、公共性をより重視した考え方を会計処理に取り入れている点を確認している。このようなことから、独立行政法人の場合は、寄付金を受領した時点で、繰延収益として負債計上できるが、他の非営利組織は、繰延収益として負債計上することは認められておらず、この点は、独立行政法人の公共性を重視した会計処理となって現れていると思われる

3.4. 「FASB の寄付の概念の考察」は、わが国の寄付金に対する会計処理がまだ未整備の実情であるが、これに対して、アメリカの非営利組織体は、収入財源の中に占める寄付金収入の割合が高く、特に個人寄付金の額が多いことが特徴であり、そこで、アメリカの FASB における非営利組織体の寄付金会計について考察する。

3.4.1. 「FASB による寄付の構成要素」で、FASB による寄付の概念を概観している。

a. 「FASB の SFAC 第 4 号『非営利組織体の財務報告の目的』の概要」は、FASB の概念ステートメント第 4 号が、いかなる特定種類の実体(非営利組織体または営利企業)についても独立した概念フレームワークを形成する必要はないと結論づけたことを確認している。

b. 「FASB の SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』の概要」は、非営利組織体の純資産の 3 区分および一会計期間中におけるそれら 3 区分の変動—永久拘束純資産の変動、一時拘束純資産の変動および非拘束純資産の変動—を定義していることを確認している。

c. 「FASB における寄付の構成要素としての経緯」は、FASB が、損益計算書項目から貸借対照表項目に力点をおく傾向、いわゆる収益・費用アプローチから資産・負債アプローチへと傾斜していったことをあげている。そして、非営利組織体における寄付の受け入を損益計算書上で表すのではなく、貸借対照表上で表示しようとする方法を採用ようになった点を述べている。

d. 「FASBにおける構成要素としての純資産の経緯」は、純資産の中身である寄贈者の拘束の有無についての経緯を概観している。SFAC第6号で、まず、永久拘束純資産を、次に、一時拘束純資産を、さらに、非拘束純資産を定義しているのを取り上げ、FASBが非営利組織体に営利企業とは違った純資産という構成要素を設けたことが、営利企業と非営利組織体の間で統合することができない理由となっていることを指摘している。

このように、FASBが純資産という構成要素を設けたことが、営利企業と非営利組織体の間で統合することができない理由となっており、資金の源泉である貸方項目においても影響を与え、今後、本稿においては、アンソニーによる考え方を発展させ、貸借対照表の貸方の資本の源泉を、持分の視点から区分することで、統合化に向けた新たな提案をしている。

3.4.2. 「FAS第116号における寄付に関する会計の概要」で、寄付の内容、寄付の形態、回答者からの批判を概観している。

a. 「寄付の定義」は、FAS第116号が定義している内容を確認し、受け入れ寄付は、所有者以外の実体からの資源流入を満たすものであることをあげている。

b. 「寄付の認識・測定」は、FAS第116号は寄付について、一般的に寄贈者と受贈者によって測定可能であると結論づけている点をあげている。

c. 「寄付の開示の仕方」は、永久使途制限付きで受け入れた寄付、一時使途制限付きで受け入れた寄付、および提供者が付した使途制限のない寄付を区別していることを指摘している。

d. 「寄付の形態の種類」は、受け取る形態として、貨幣性資産の寄付、有形固定資産の寄付、役務の寄付、寄付の約定などを挙げ、寄付を受け入れた時に、純資産の区分のいずれの構成要素となるかを検討し、①貨幣性資産の寄付について、②有形固定資産の寄付について、③役務の寄付について具体的に触れている。

e. 「FASBの寄付金会計に対する回答者からの批判の内容」は、①拘束に関する批判として、一時拘束寄付の中には前払いに相当するものが含まれる点、②役務の寄付に関する批判として、役務の寄付が収益として認識された場合、事業活動計算書では認識された役務の寄付の金額だけ非拘束純資産の増大が報告される点をあげている。

上記のように、負債と一時拘束純資産との区分基準の問題点、営利企業と非営利組織体との収益と費用の認識の問題点は、本稿において、前者の問題点に関しては、貸借対照表の貸方側を、資金の源泉の視点から、外部源泉と内部源泉とに分けることで、新たな報告形式を提案し、後者の問題点に関しては、会計主体は利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を獲得することを新たに報告目的として設定し統合化を目指している。

3.4.3. 「FAS第117号における非営利組織体の財務諸表の内容」で、FASBの概念ステートメントの視点から財務会計基準書を概観している。

a. 「FASBの概念ステートメント第4号の視点」は、非営利組織体の特徴を3つ挙げ、営利企業にはほとんど存在しない2つの財務的特質が生じるとし、資源提供者の意思決定に有用な情報を提供できるような会計情報が必要とされている点を述べている。

この論点から、本稿では、介護サービス市場において、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を利用者が受ける満足度で報告

するために、新たな報告目的を設定している。

b. 「FASB の財務会計基準書第 117 号の視点」は、非営利組織体の会計の枠組みを確認し、情報を提供するにあたって 5 つの項目を挙げ、純資産を永久使途制限純資産、一時使途制限純資産、使途無制限純資産の 3 つに区分することを提示している。

この論点を、本稿では、会計主体の貸借対照表の貸方を資金の調達として捉え、それをどのような基準で区分するかを考察し、有用な財務情報の報告のあり方を提案している。

c. 「FAS 第 117 号における貸借対照表」は、基本財務諸表として、貸借対照表、事業活動計算書、キャッシュ・フロー計算書の 3 つを提示しており、これら 3 つの財務諸表をみることにしている。

これに対して、本稿では、貸借対照表の貸方側は資金の調達を表示すものとして捉え、それを持分概念により、貸方側を 2 区分に設定する新たな提案をしている。

d. 「FAS 第 117 号における事業活動計算書」は、事業活動計算書の内容を述べ、資源提供者にとって、(1) ある期間における非営利組織体の業績を評価すること、(2) その組織体のサービス提供努力とサービスを提供し続ける能力を評価すること、(3) その組織体の管理者が、彼等の受託責任をどの程度遂行したか、すなわち彼等の業績を評価することに役立てられると繋げている。

このことから、財務諸表は、貸借対照表と損益計算書とが一对となって有用性があり、本稿においては、寄付金に焦点を当て、貸借対照表の貸方側に資金の源泉として位置付け、損益計算書では、介護サービスの提供による費用と、それに対応した収益になるような利益計算構造にするための提案をしている。

具体的には、寄付金は対価を伴わない資本取引とし、介護サービスの提供による費用は、介護報酬と対応関係にはなっており、その点を、本稿では、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果について、新たな報告目的の設定へと発展させている。

e. 「FAS 第 117 号におけるキャッシュ・フロー計算書」は、非営利組織体のキャッシュ・フロー計算書は基本的に、営利企業のキャッシュ・フロー計算書と変わるところがない点を確認している。

3.4.4. 「FAS 第 117 号における純資産の構成」で、FASB の概念ステートメントの視点と財務会計基準書の視点からの純資産の構成を概観している。

a. 「FASB の概念ステートメント第 4 号の視点」は、非営利組織体を資金源泉区分法に基づいて定義し、次の 2 つ、①資本取引と損益取引とを区別しなければならないとする場合、資金の源泉により区分することの方が優先する点。②資金の拘束の有無を反映する場合、資金源泉区分法の方がより明確に区分できる点を指摘している。

b. 「非営利組織体会計における資本取引と損益取引の区分」は、損益取引は事業活動計算書の中で記載され、資本取引はキャッシュ・フロー計算書の中で記載されることをみてきた。この点は、本論文においても、基本的な考え方であり、会計観の視点からも重要な要素となっている。

c. 「非営利組織体会計における資本維持の判断」は、事業活動計算書から資本維持の観点を見ている。この視点は、本稿の副題「介護サービス提供主体の継続性の視点」でもあ

る論点で核心ともなっている。

d. 「非営利組織体会計における純資産の三区分別表示」は、純資産 3 区分の内、永久拘束純資産は、純資産を資本維持の観点から、継続して用役を提供する能力を表示しており、純資産内を区分する基準は拘束の有無を重視しているが、営利企業は持分内の区分を重要視していない。非拘束純資産は、寄付金収入を収益計上とする観点から、営利企業会計の損益と類似している。

また、寄付金は、営利企業の資本取引に対応すると考えられ、寄付金を一律に収益に計上するだけでなく、収益に次ぐ新たな項目として、「寄付金」という新しい構成要素を確立するのも一つの方法であることを提唱している。

この論点は、本稿において、貸借対照表の貸方を資金の源泉として捉え、貸方側を区分する基準に新たな「寄付金」項目を設ける提案をしている。

3.5. 「アンソニーの寄付の概念の考察」は、Anthony によって作成された研究報告書（アンソニー報告書）から、営利企業会計と非営利組織体会計に共通する会計目的は、組織が一会計期間において、資本を維持できているか否かを報告することであり、そのためには純利益を計算する点を取り上げ、次項からアンソニーの寄付に対する考え方を考察する。

3.5.1. 「アンソニーの会計観の根拠」で、アンソニーの会計観は、会計の最も重要な機能は純利益の金額を測定しそれを損益計算書において報告する点、また、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、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提供していないことを意味する点から、資産・負債アプローチからの資産・負債の増減測定よりも、利益の測定が会計の第 1 義的機能として位置づけ、収益費用アプローチによって立つものであることを指摘している。

このような点は、財務報告の目的の相違が、会計観の相違へと方向づけられ、それが、アンソニーによる収益費用アプローチと、FASB による資産負債アプローチの違いへと繋がる論点から、本稿においても、営利企業は利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を獲得するという会計観を取り入れることで、どの主体がより良い成果を上げたかを知ることができる財務報告とするための新たな提案をしている。

3.5.2. 「アンソニーによる寄付金の区分の意義」で、アンソニーは、FASB が、寄付をすべて当期の収益として処理することを要求し、このことが非営利組織体の事業業績を適正に測定できない点であることを批判している。アンソニーは 3 つの命題を提示し、そこから導き出される結果として、1 つ目に、拠出資本のインフローは、期間損益計算上の収益として認識されるべきではない点、2 つ目に、拠出資本が固定資産に用途されるか、または、固定資産という形での寄贈の場合、減価償却費分を費用として認識されるべきではない点を結論づけ、FASB による純資産の永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産による 3 区分を批判している。

この点は、営利企業会計と非営利組織体会計の統合化に向けての基本となる考え方であり、寄付と費用は相互に関係していないが、寄付収益と費用とが期間対応となってしまうことは、本稿においても、介護サービス市場での寄付金と介護サービス提供費用との対応

が該当し、期間損益計算に与える影響について論及している。

そして、本稿において、営利企業および非営利組織体が混在した介護サービス市場において、先ず、利益概念に関しては、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬の考え方を取込んでいる点。次に、拠出資本に関しては、貸借対照表の貸方の資金の源泉を、外部源泉と内部限とに分けることで、新たな提案をしている。

このように、今後、非営利組織体への反対給付のない寄付金と、介護サービスの提供による費用との関連が、期間損益計算に与える影響を検討する必要がある、介護サービスの提供による費用と、公定価格である介護報酬としての収益との対応関係については、本稿で、会計主体の視点から、新たな報告主体を設定することを提案している。

3.5.3. 「アンソニーによる寄付金の会計処理のあり方」で、アンソニーは、非営利組織体における拠出資本を寄付金という形態の拠出資本と設備という形態の現物拠出の2つのタイプに分けて論じている点で、まず、一つ目の寄付金については、設例1で説明し、次に、二つ目の現物形態の拠出資本については、設例2で説明している。

このように、アンソニーの寄付金の会計処理の考え方は、本稿において、寄付金を会計的にどう位置づけるかを考察する会計観の一つになっている。

3.5.4. 「アンソニーの提案の妥当性」で、アンソニーは、FASB の概念ステートメント SFAC に対して改定を提案しており、まず第1点は、FASB の SFAC 第6号の改定にある。次に第2点は、新しい非営利組織会計基準の設定である。具体的には、第1の点は、非営利組織会計の主要機能は事業業績の測定にあることを、SFAC 第6号にも規定することを要求しており、非営利組織体の純資産の3区分は、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産を異なる構成要素にしていると批判している点である。第2の点は、3部からなる新会計基準を設定することを提案し、一つ目は基本目的の提示で、二つ目は事業取引に関する基準で、ここではさらに前受金の会計処理についての考えを整理し、三つ目は贈与資本取引に関する基準で、ここでは基本財産贈与、贈与償却資産などの会計処理を明らかにしている。

第1の点は、本稿において、資源提供者に対する有用な財務報告のあり方を検討する上で必要な論点であり、以下、新たな財務報告を提案している。

先ず、1つの業績に関する情報として、貸借対照表の貸方側は主体の資金の源泉を報告し、借方側の資産は、貸方側の資本が投下された資産の形態を報告する財政状態をあらわすことによって、新たな報告形式を提案している。

次に、もう1つの業績に関する情報として、用役提供努力と成果を示したものであり、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を、利用者が受ける便益ないし満足度で報告する新たな報告目的を提案している。

第2の点は、介護保険市場で、営利企業および非営利組織体の両方に共通した報告形式の提案を試みている。そして、本稿において、営利企業および非営利組織体が混在した介護保険市場の中で、先ず、利益概念は、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を基本目的とする。次に、収益と費用との対応関係は、介護サービス市場において、介護サービスの提供による費用と、公定価格である介護報酬とを直接的に対応させるのではなく、新たな報告主体を設定する。さらに、資本取引と損益取引の区分から、資本の概念より資本の

源泉を分類し、持分の概念より会計主体を明確にし、企業体自身に属する主体持分を新たに設け、資金の源泉の視点から、外部資金源泉と内部資金源泉を区別する新たな報告形式を提案している。

3.6. 「非営利組織における減価償却の問題点」は、FASB がすべての非営利組織に対してすべての有形固定資産について減価償却を実施する規定を設けていることに対して、アンソニーは、減価償却の報告は選択制にするべきであり、それと同額の収益を当該期間に報告するべきであることを、FASB に対して強い異議で唱えている点を検討している。

3.6.1. 「FASB の見解の意義」で、FASB が、減価償却をすべての非営利組織体に要請することを規定している点により、FASB の公式見解の特徴を明らかにする。

a. 「全非営利組織に対する減価償却の義務化の意義」は、まず、すべての非営利組織体が一般目的財務諸表で減価償却を認識すべきであるとし、サービスを提供する非営利組織体が使用する資産のコストにかかわる信頼性のある情報は資源提供者にとって有用であると述べ、サービスを提供するにあたって組織が効率的で有効的であるかの資源提供者による評価は、資源を提供する資源提供者の意思決定上重要であることを付け加えている。

次に、資本維持の概念またはそれと同様の概念を必要とし、資本維持概念は営利企業だけでなく非営利組織体にも同じく当てはまるとし、非営利組織体がその純資産を維持しないかぎり、継続して用役を提供する能力は減少すると述べ、減価償却は期中に提供されたサービスのコストを評価するのに必須の構成要素であると述べている。

さらに、減価償却を省くならば、省略による潜在的コストは非常に大きすぎ、減価償却は使用されるすべての資産に認識されるべきであると強調し、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ている。

b. 「全償却資産の償却対象化」は、資産の 3 つの本質的な特徴を述べ、原価を定義し、すべての資産の償却化を規定し、取得資産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ことを規定している。そして、FASB は、損益計算書項目から貸借対照表項目に力点をおく傾向、いわゆる収益・費用アプローチから資産・負債アプローチへと傾斜していったことを指摘している。

上記のような論点は、本稿において、介護サービス市場で、費用と収益との対応関係を重視し、介護サービスの提供による費用と、その対価である介護報酬という収益との対応が、業績評価の指標になる。しかし、介護サービス提供の費用は、介護報酬とは対応関係にない。よって、この論点からは、新たに報告主体を設定することにより、会計主体の視点から新たな提案をしている。

3.6.2. 「アンソニーの見解の意義」で、FASB の見解に対して強い異議を唱えているアンソニーの減価償却に対する考え方と寄贈資産における減価償却のあり方を概観している。

a. 「アンソニーにおける減価償却の意義」は、アンソニーは、長期有形資産をすでに支出はしているが未だ費用化されていない繰延費用とみなしたうえで、当該繰延費用の期間配分手続きとして減価償却を位置づける収益費用アプローチの視点であることを確認し、アンソニーの会計観は、収益費用アプローチによって立つもので、減価償却の記録は、純利益を適正に測定するために必要であるという結論が導き出されている。

b. 「アンソニーによる寄贈資産の会計処理のあり方」は、アンソニーは寄贈資産の貸方を表す寄贈資本は、留保利益よりも、払込資本により類似していると論じ、寄贈資産の減価償却は利益の測定に影響を及ぼすべきではないと主張していることを確認する。さらに、収益費用アプローチに立脚するアンソニーは、FASB による純資産の 3 区分制について問題点を 3 点、1 点目は資本的寄付が非拘束に含まれてしまう問題点、2 点目は前払寄付が一時拘束に含まれてしまう問題点、3 点目は資本的寄付が一時拘束の区分に含まれてしまう問題点を指摘し、事業収益で取得された固定資産は減価償却の対象となるが、寄贈固定資産は減価償却の対象にはならない考え方にある。これに対して、資産負債アプローチに立脚する FASB は、有償取得であるか無償取得であるかに関係なく、非営利組織が保有する長期有形資産はすべて同じく、減価償却の対象とする考え方である。

以上の論点から、FASB の見解とアンソニーの見解を比較検討することは、本稿での考え方の方向性を明確にし、概念フレームワークの構築へと発展させる。

さらに、収益・費用アプローチに立つアンソニーは、寄贈固定資産と事業収益で取得した固定資産とを分けて減価償却を捉えており、アンソニーの考え方は、非営利組織体の会計領域を方向づけし、1. における営利企業と非営利組織体の概念フレームワークの統合化に整合する会計観であり、本稿において、営利企業及び非営利組織体に共有できる主体持分を新たに提案することによって、概念フレームワークの統合化を構築しようとする論点と共通する点である。

4. 「資本の視点から会計主体を捉える」では、資本会計は、2 つの視点から検討され、一つには貸借対照表における負債と資本の区分に代表される表示区分の静態的視点であり、もう一つは損益計算書における資本と利益の区分に代表される動態的視点である。これら 2 つの視点から、資本について検討する。

4.1. 「資本の概念の検討」は、資本を企業会計における資本概念よりまとめ、米国における資本の概念と、わが国における資本の概念を明らかにしている。

まず、米国の FASB によると、「営利企業においては、持分は出資者の請求権である」とし、株主資本としての資本の性格を持っており、「非営利組織体においては、負債を控除した後に残る残余」とし、純資産としての資本の性格である。そこで、営利企業による営利目的のための利益計算構造と、非営利組織体の営利が目的でない計算構造は異なっており、それゆえに、営利企業と非営利組織体の両方の会計に共通する会計概念を単一の枠組みを用いて、統一化する方向性を明らかにしている。

一方、わが国の ASBJ の討議資料によると、「貸借対照表上の貸方項目を負債、株主資本及び株主資本以外の項目の 3 区分表示」しており、この区分は、収益費用アプローチによる計算と資産負債アプローチによる計算とが混合しており、その中でも収益費用アプローチによる利益計算構造についての考えをまとめている。

4.1.1. 「会計上の資本概念の解釈」で、企業会計で用いられている資本の概念を整理している。

a. 「総資産としての資本」は、企業が保有している資産を指している。

- b. 「純資産としての資本」は、貸方側から資本を定義し、資産から負債を差し引いた差額を指している。
- c. 「株主資本としての資本」は、純資産のうち報告主体の所有者である株主に帰属する部分を指している。
- d. 「払込資本としての資本」は、資本金と資本剰余金を合わせた払込資本の部分を指している。
- e. 「負債としての資本」は、貸方側をすべて負債とみる考えで、貸方側はすべて負債とみて、負債と資本の区別をしないことを確認している。

次に、米国とわが国の概念フレームワークにおける資本の定義を概観している。

4.1.2. 「FASBの資本の概念の内容」で、FASBによる資本の概念を概観している。

- a. 「FASBのSFAC第6号『財務諸表の構成要素』の営利企業の資本」は、まず、FASBによる持分と純資産の定義を見て、次に、営利企業の持分の定義を捉えている。
- b. 「FASBのSFAC第6号『財務諸表の構成要素』の非営利組織体の純資産」は、営利企業と非営利組織体との違いを定義し、純資産を増加させる要因を述べ、その要因は、収益、費用そして利得、損失によって生じるとし、営利企業と非営利組織体との相違点を比較している。
- c. 「FASBにおける営利企業と非営利組織体の視点」は、財務諸表の構成要素として10の構成要素を取り上げ、財政状態と財政状態の変動の関係を取り上げ、営利企業は資源の源泉とその運用の財政状態を把握するための貸借対照表が、一方、営利活動によって持分を増加させる財政状態の変動を把握するための損益計算書があり、この二つの類型が、会計上の利益計算構造を形成している点を述べている。
- d. 「FASBにおける非営利組織体の特徴」は、持分または純資産は、負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権であると定義し、持分と純資産が同じ意味で使われ、営利企業の持分と非営利組織体の純資産とは互換可能であると述べている。具体的に、非営利組織体の設立時の基本的寄付行為である基本基金の寄付行為による資産の増加を収益ないしは利得とみなしている点にある。

4.1.3. 「ASBJの資本の概念」で、わが国のASBJ（企業会計基準委員会）による資本の概念を概観している。

- a. 「ASBJの討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の方向性」は、ASBJが概念フレームワークを定義し、貸借対照表及び損益計算書に関する構成要素として、資産や負債、純資産、株主資本、包括利益、純利益、収益、費用の8構成要素を定義し、純資産を規定している。
- b. 「ASBJにおける純資産の内容」は、純資産を資産と負債の差額と定義し、負債を確定する形で負債と純資産を区分し、純資産内部の区分を行うために、純資産を株主資本とその他の要素に分け、貸借対照表上の貸方項目を負債、株主資本及び株主資本以外の項目の3区分に表示している点で、ASBJによる会計理論の視点を指摘することにある。
- c. 「ASBJの会計理論の検討」は、純利益を定義し、包括利益を定義し、資産と負債を定義づけることで、純資産と包括利益を導き出している。その結果、純資産は、資産と負債の差額をいうが、株主の持分である株主資本とは同額にはならず、その差額が中間項目

つまり第3区分として表示されることになり、ASBJにおける純資産は、その全体が株主に帰属する金額ではないことを意味している。

この点は、今後、順次持分概念によるアプローチから解決していくことにしている。

4.2. 「資本の分類の検討」は、資本の源泉から資本取引を明らかにし、また、損益取引から期間損益計算によって利益を明らかにすることで、資本と利益の区別を明確にする。

4.2.1. 「資本と利益の区別の必要性」で、資本会計は利益から区別されるべき資本を対象とした領域であり、利益から区別されるべき資本そのものを明らかにすることにあるが、資本と利益の区別といってもその意味するところはまちまちで、資本と利益の区別の類型を検討することになっている。

a. 「自己資本と期間利益の区別の課題」は、払込資本と留保利益を加えた自己資本と収益費用対応による期間利益の区別にある。

b. 「払込資本と期間利益・留保利益の区別の妥当性」は、資本と利益の区別を利益の処分可能性の見地からとりあげ、処分不能な資本と処分可能な利益の区別として解され、払込資本と期間利益・留保利益の区別は、財務上の取引と利益を生ぜしめる取引との間の区別であり、発生源泉にもとづく区別であるといえる。

なお、この後者の区分の視点は、貸借対照表の貸方項目である資金の源泉による株主持分の概念へと展開する考え方であることを論じている。

4.2.2. 「資本の源泉別分類の見解」で、法律的な分類基準と、もう一つは経済的な分類基準があり、法律的な基準は、主に会社法の規制を受けた資本会計であり、経済的な基準は、資本の発生源泉による分類であることを捉えている。

a. 「資本の法律的分類の内容」は、会社法の要請によって債権者保護のため維持すべき金額とそうでない金額にもとづいて区別するもので、資本剰余金と利益剰余金を独立させ、配当可能性の見地から、資本金と資本剰余金は配当不能で、債権者保護のために配当制限をしている。

b. 「資本の経済的分類の内容」は、資本の調達源泉にもとづく以下の分類である。

まず、第1は、株主によって拠出された資本と株主以外のものから調達された資本とを区別する分類である。

次に、第2の分類は、株式による資本、事業活動による資本、その他の源泉による資本の三つの源泉に分類している。

さらに、第3の分類は、企業外部から調達した資本、企業内部から調達した資本とで源泉の異なるごとに分類している。

また、第4の分類は、企業外部から調達した資本を株主によるものと、株主以外によるものとに分け、企業内部から調達した資本とで源泉を分類している。

最後に、第5の分類は、第2の分類にその他の贈与剰余金を留保利益に含めて分類している。

以上からいえることは、贈与剰余金については、資本とみる資本剰余金か利益とみる利益剰余金かと考える2つの視点があるが、営利企業と非営利組織体を統合化する概念フレームワークの視点から、資本剰余金とみる考え方が妥当であるといえる。

逆に、利益と捉えると、ますます利益計算の乖離現象が生じるからである。すなわち、営利企業の収益、費用と非営利組織体における収益、費用とは、内容が異なるものであり、よって、営利企業の利益計算構造と非営利組織体の計算構造も同様に異なるものであり、結論としては、同一視することができない理由による。

4.3. 「贈与剰余金の概念の解釈」は、資本のうち、企業が他から財産の贈与または債務の免除を受けることによって生じた資本である贈与剰余金に焦点を合わせ、贈与剰余金を非営利組織体における寄付金行為の会計処理と対比させることで、議論の展開を試みる。また、贈与剰余金を資本の拠出にもとづく説と、他方、贈与剰余金を利益とみる説とがあり、さらに別の視点からは、贈与剰余金を別の勘定科目で表示する独立した勘定として取り扱う考え方もあり、今後の会計主体論で持分の展開へと試みる。

また、本稿の副題である一介護サービス提供主体の継続性からの視点一の介護サービスは国の保険制度で、贈与剰余金のうち特に国が提供する国庫補助金について議論を展開する。

4.3.1. 「会計上の贈与剰余金の概念の見解」で、贈与を積極的贈与と消極的贈与に分け、積極的贈与は、贈与により財産の増加をとまなうもので、私財提供、国庫補助金、工事負担金などで、消極的贈与は、贈与により財産の増加をとまなわれないが、負債の減少などにより結果的に純資産の増加をとまなうものであり、債務免除が該当することを述べている。次に、贈与剰余金の会計学的性格を資本とみるか利益とみるかを検討している。

4.3.2. 「贈与剰余金の会計学的性格の見解」で、資本剰余金説と利益剰余金説を取り上げている。

a. 「資本剰余金説の特徴」は、事業活動または資産の活用によって生じる剰余金でなく、資本の拠出にもとづくものと考え、また、利益として配当されたり課税されたりして分配されるべきものでなく、資本として維持すべきであり資本剰余金と考えられている。

b. 「利益剰余金説の特徴」は、贈与剰余金を利益と見る考え方で、贈与剰余金は、財産の無償提供によって生じ、たとえ事業活動による通常の利益と異なっても、利益または利益剰余金を構成すると考えられている。

c. 「別の勘定科目での表示」は、贈与剰余金を資本剰余金とか利益剰余金とかとして取り扱わず、別の勘定科目で表示するために別個の独立した勘定として取り扱う考え方である。

この考え方は、後の貸借対照表の貸方側を区分表示するときに参考となる概念である。

4.3.3. 「国庫補助金の見解」で、国庫補助金の内容と会計学的性格を、国庫補助金のうち、具体的に建設助成金において資本剰余金説と利益剰余金説を取り上げている。

a. 「国庫補助金の内容」は、国庫補助金は、国家からの補助で、国民から徴収された税金を財源として交付されるもので、国庫補助金の種類を列举し、次に、企業会計上営利企業に対する国庫補助金を検討している。

b. 「国庫補助金の会計学的性格」は、国庫補助金は一定の使用目的をもって交付され、企業は補助金をその目的に従って使用しなければならないことから、建設助成金と、営業助成金に大別され、特に、建設助成金の会計的性格をどのように捉えるかについて検討し

ている。

c. 「建設助成金の資本剰余金説の妥当性」は、建設助成金を資本剰余金とみる第1の考え方は、それが資本的支出に充てられたものであること、次に第2の考え方は、それが企業への資本補充であること、さらに第3の考え方は、企業体理論によるものであることを指摘している。

d. 「建設助成金の利益剰余金説の妥当性」は、建設助成金は通常の営業活動によるものでないが、株主持分ないし自己資本の増加をもたらすものとして利益剰余金とする考え方である。

この考え方も、貸借対照表の貸方側を区分表示するときに必要となる概念である。

4.4. 「持分の概念の解釈」は、会計処理を行う主体は誰なのかを論じている。いいかえれば、誰に帰属するのかを明らかにする必要がある、会計学的には持分とよび、この持分概念を再検討することは統一化を試みることであり、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産を統合化する概念フレームワークを明らかにしている。これによって、営利企業における所有者を資本主のみとする持分概念から、もっと広く企業自体を中心とするエンティティ理論により、統一的な会計処理をする考え方へと展開している。

4.4.1. 「持分会計の理論の問題提起」で、これまで資本と利益の区別について検討してきたところであるが、留保利益は事業活動から企業内に留保された利益で、その利益が誰に帰属するかの見解において、黒澤清は持分を自己資本ばかりでなく負債をも持分として認識すること、高松和男の見解は企業の経営過程は企業をとりまく利害関係者との取引関係として理解され、持分はこの利害関係者との取引関係から生じるものである点を触れている。

この高松の見解は、営利企業および非営利組織体の両方を包含した持分概念に整合するものと思われる。

4.4.2. 「会計主体論の分類」で、誰が会計の主体であるのか、つまり会計上の判断をくだし、会計処理を行う主体は誰なのかを見ていくことにし、会計主体をどこに求めるのかを4つに分類して検討している。

a. 「資本主理論 (proprietary theory) の概要」は、会計の主体を資本主 (株主) にもとめ、資本主のために資本主の見地から、すべての会計的判断を行う立場をいう。

b. 「代理人説の概要」は、資本主中心の考え方を、株式会社に拡張適用し、株式会社は普通株主の集合体として、彼らの代理人として活動を営む組織体であるとみている。

c. 「企業主体理論の概要」は、会計の主体を、資本主の人格から独立した企業それ自体としての企業主体にもとめ、企業主体の見地から、すべての会計的判断を行なおうとする立場をいう。

d. 「企業体理論 (entity theory) の概要」は、企業主体を社会制度としての企業体と理解する立場で、企業体は所有権の問題を離れて資本主とは明確に別個の社会的存在であると規定され、企業体に関係するすべての利害関係者をもって組織された社会的制度として認識され、株主持分、債権者持分、企業体持分からなる持分概念が確立されている。

この理論は、資本主理論の限界を解決する一つの理論として、負債と資本を統一的に考

える理論で、今後の持分概念の展開には必要な理論であることに言及している。

以上、4つの会計主体を見てきたが、次に誰に帰属するのかという持分の概念を検討している。

4.4.3. 「持分概念の構成」で、持分は企業の資産が誰に属するかという帰属関係をあらわし、企業への利害者集団の請求権を意味し、持分は、一般に株主持分と債権者持分とに大別され、さらに、いかなる利害者集団にも帰属しない部分を企業体持分ないし主体持分とし区分している。持分の体系は、これら3つの部分からなる領域であり、その内容については、以下検討していく。

- a. 「株主持分説の概要」は、資本主理論により、残余財産は、すべて株主に帰属するものとみる立場で、資産と負債との差額である純資産が株主持分となり、資本金・資本剰余金・利益剰余金は、株主持分の構成要素となる。
- b. 「利害者持分説の概要」は、企業体理論により、企業体と取引関係のあるすべての利害者集団が、企業体に対して持分を有する考え方で、利害者集団の企業体に対する持分も、利害者持分として認識されるが、持分の区分の仕方が問題となる。
- c. 「企業体持分説の概要」は、企業体理論により、会計主体を企業体として認め、企業体持分また主体持分ともいわれ、株主からの資本剰余金や社内に留保された利益剰余金もすべての剰余金が含まれる。

また、企業体の費用が、利害者集団との購入取引から生じたものであることからすると、株主からの資本用役の購入とその対価としての配当金の支払いは、企業体の費用を構成するものとして認識する必要があることにも触れている。

この論点は、後に、アンソニーの見解のところで触れるが、主体持分へと発展する理論である。この企業体持分には、資本剰余金と利益剰余金が含まれ、資本取引によって発生した剰余金と損益取引によって発生した剰余金で、拘束の度合いが異なり、投資された資産と資金の源泉との拘束度をどのように関連づけるかが課題である。

また、逆に、資本剰余金と利益剰余金とを合わせ一つの持分概念として捉える考え方もできるであろう。

そこで、本稿では、このような論点に焦点を当て、介護サービス市場の中で、介護施設の建物の取得とそれに対応した資金の源泉に拘束を設けることによって、財務的生存力の報告のあり方を考察している。

4.4.4. 「アンソニーの持分利子の概念の展開」で、エンティティ理論によれば、株主も債権者も同じ外部からの資本提供者であるとする見方をとり、配当は債権者に対する利子の支払いに類似しており、アンソニーは、費用とみる考え方を取っている。この視点は、営利組織会計と非営利組織会計の類似性に着目することで統一化に向けた議論展開になる。

- a. 「主体持分説の概要」前提1は、経済主体を組織と定義し、所有主を持たない主体は運営機関によって支配されること、概念3.01は、所有から支配へシフトさせることで、あらゆるタイプの主体を包括するように概念を広げ、所有主を持たないほとんどの非営利組織においての見方を示唆している。このように、主体の観点に立てば、貸借対照表の貸方は主体の資金の源泉を報告し、借方側の金額は、これら資金が貸借対照表日において投下されている形態を報告しており、アンソニーは、貸借対照表の貸方側は、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ことを主張し、概念 4.03.で 主体持分の概念を導いている。

この論点は、本稿で、営利企業と非営利組織体とで概念フレームワークの統合化を考察する上での一助となる論点である。

b. 「持分利子説の内容」は、アンソニーの持分利子について、株主は、彼らの直接の拠出に加えて、これら資金の使用に伴うコストが配当の形で彼らに返済されないかぎりにおいて、資金を提供しており、さらに、支払われない持分利子は、ちょうど未払いの負債利子がそうであるように、資金の源泉であると述べている。株主持分と持分利子について概念 4.01.と概念 4.02.で定義し、さらに、減価償却概念で、償却性資産を使用するコストは減価償却と利子要素を含むとし、年金法減価償却がこのコストを正しく反映するとして、この考え方を概念 5.12.と概念 5.13. で要約している。

c. 「提案された貸借対照表の構造」は、まず、貸借対照表を借方側は主体の資産を報告し、資産項目は、種々のタイプの資本の性質と、それらに投下された金額を示し、貸借対照表の構造を概念 7.01.と概念 7.02.においてアンソニーの概念を示している。

次に、貸借対照表の貸方側である資金の源泉を、主体持分は資金の内部源泉であり、負債と株主持分は外部源泉で、負債は、主体のすべての外部源泉から株主による資金を除いたものとし、概念 7.03.を定義し、また、概念 7.05.で営業外の寄付を定義している。

さらに、営業外の寄付による建物あるいは他の償却性資産の減価償却を、二つの対照的な①減価償却不要論者の意見、②減価償却必要論者の意見を紹介し、減価償却を費用として記録し、それと同額を収益として記録する見解を示している。

そして、この貸借対照表の貸方項目と借方項目の表示の仕方は営利企業におけるものであるが、エンティティ観の視点に立てば、非営利組織体の貸借対照表にも当てはまる表示であり、本稿において考察する論点でもある。

4.4.5. 「アンソニーによる問題提起」で、アンソニーは、現行会計実務では依然として所有主観になったものであると批判し、営利企業と非営利組織とに共通する概念フレームワークの形成を試みるに、第一に、資本主理論と企業体理論の問題、つまり会計主体にかかわる問題。第二に、営利企業における持分と非営利組織体の純資産に関する問題を議論する必要性を指摘し、会計主体の概念を概念 3.01.で導き出している。

さらに、主体を、債権者によって提供される負債資金、株主によって提供される持分資金、主体自らの努力によって作り出される資金、の3つの資金源泉を持つとし、貸借対照表の貸方側の新しい分類の提案をしている。

この点は、非営利組織における純資産の区分表示の在り方へと展開する論点であり、非営利組織と営利企業との会計が調和のとれたものになる可能性を含んだものといえる。

この見解にみられるように、アンソニーは、エンティティ観に立てば、貸借対照表の貸方側は主体の資金の源泉を、借方側の金額はこれら資金の形態の要約表であり、株主持分と主体持分の間にかかれる一線は、資金の外部調達と内部調達との分離であり、基本的な区分を反映するものであると主張する。

さらに、アンソニーは、負債利子を費用とし、持分利子も外部資金を利用することから生じる費用であると論じ、株主持分に対する利子コストを認識し、株主持分に加算するこ

とを提案する。これは、貸借対照表の貸方項目の新しい分類の提案であり、営利企業と非営利組織体との会計が調和のとれた共通の概念フレームワークになる意味を含んでいる。

そこで、本稿において、介護サービス市場で営利企業および非営利組織体を区別せず、両主体を包含した概念フレームワークの体系を構築するに、このようなアンソニーの会計観を考察することは、さらに議論を発展させ、統一化に至る方向へと首尾一貫して導いているものである。

5. 「営利企業と非営利組織体の統合に向けて」では、営利企業の資本金、資本剰余金、利益剰余金の区分と、非営利組織体の純資産の永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産の3区分との整合性を検討していく。

5.1. 「FASBのフレームワークの問題提起」は、FASBの非営利組織体の純資産を拘束の有無に基づいて三区し、そのうちの永久拘束純資産について、仕入先、または従業員に対する支払いのための現金の源泉とはならないとしている。

一方、営利企業の持分は、資産から負債を控除した残余が出資者の請求権であり、他方、永久拘束のある資産の寄贈は、営利企業の出資者による投資とは異なり、債権者に支払うための現金の源泉とはならない。よって、出資者と寄贈者は基本的に異なることになる。

このように、FASBによる非営利組織体の純資産に関する拘束概念は、営利企業における持分概念と整合するものとは思えない会計観である。

5.1.1. 「非営利組織体の純資産の3区分の課題」で、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に三区分し、寄贈者によって課される拘束の有無に基づいて、資源フロー間の区分を行おうとしている。

5.1.2. 「営利企業の持分の区分の限界」で、持分は残余請求権であると定義し、営利企業の持分の源泉の区分の限界の指摘を取り上げている。

5.1.3. 「非営利組織体の純資産とその区分の変動の問題点」で、用役を提供するさいの効率や効果と用役を継続的に提供する能力が、必要な会計情報であると指摘し、そして、拘束の情報は、資源の流入を識別するさいに有用であり、さらに、非営利組織体の純資産と営利企業の持分の特徴とその変動は、類似しているというより相違していると述べている点を取り上げている。

また、非拘束純資産の変動に関する情報は、用役を継続的に提供する能力があるかどうかの判断指標とし、拘束に基づく区分の変動に焦点を合わせた情報は、有用であると述べており、この点、FASBが非営利組織体の業績の報告の重要性を指摘している点では整合性が取れていることを確認している。

このように見えてくると、非営利組織体の純資産に関する拘束概念への着目点は、営利企業会計における資本金、資本剰余金、利益剰余金の区分を、非営利組織体の純資産の三区分からなる拘束の強弱による区分である永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産の区分とに対応させることが可能かどうか検討する余地はある。

しかしながら、FASBによる拘束概念に着目した非営利組織体の純資産の三区分は、営利企業の持分による区分と対応関係になっておらず、営利企業における持分の区分では、

剰余金は使途制限もなく自由に使える源泉であるが、非営利組織体の純資産の区分では、拘束の強弱によって使途制限が課されており、FASB の会計観の限界が露呈されてきている。

5.2. 「アンソニーのフレームワークの影響」は、アンソニーが提示している前提と概念という 2 段階のフレームワークの意義を述べている。

5.2.1. 「前提の必要性」で、アンソニーは、会計の概念フレームワークを作り上げるためには二つのタイプの前提が必要であると述べており、この 2 点を順を追って検討する。

まず、その一つである

a. 「主体とその環境に関する前提の内容」は、まず、前提 1.は、営利企業と非営利組織を区別せず、両者を包括した企業会計の体系を構築しようとしている点、次に、前提 5.で、営利企業が利益最大化ではなく、満足のゆく報酬を目指すという考え方を示し、さらに、前提 6.で、主体の業績評価が利益額の大小によって行われるのではなく、満足のゆく報酬の獲得によって行われることを示唆している点を確認している。さらに、評価に関しては、前提 8.で、貸借対照表日における資産の評価は意味を持たず、販売時にのみ客観的に測定できると判断し、また、前提 9.で、主体を継続企業とみなし、財務情報の利用者が会計主体の処分に関わることはなく、会計主体が達成した成果にのみ関心を持つと判断している。

さらに、もう一方の

b. 「利用者と彼らのニーズに関する前提の概要」は、会計情報の利用者と、利用者が必要とする、あるいは利用者が欲する情報の性質に関するいくつかの前提が記述され、前提 14.で、主体の財務諸表は、将来の業績がどうなるかを予測したものであるという意図はなく、あくまでも会計は過去について報告するという事実が明記される必要があると提示している点、続けて、前提 15.で、業績に主な焦点を当て、損益計算書上の利益の相対的重要性を述べた点にある。

このように、アンソニーによる前提は、営利および非営利の両方の主体に適用されるものであり、アンソニーが営利企業と非営利組織体を区別せず、概念フレームワークの統一化を構築しようとした考え方は、本稿においても、介護サービス市場での営利企業と非営利組織体とが混在となって介護サービスを提供している両方に、共通した新たな主体を設定する上で、アンソニーの考え方を取り込んでいる。

5.2.2. 「基礎となる概念の展開」で、概念は、会計がこれこれをすべきであるというような規範的用語で述べている。

a. 「会計主体に関する概念の概要」は、前掲の前提 1.が経済主体を組織と定義し、次の概念 3.01.で、会計は主体そのものに焦点を合わせるべきことを明記している。

b. 「財務諸表の性質に関する概念の内容」は、前提 15.が、利用者は主として一定期間の業績に関する情報を必要とすることから、次の概念 3.02.が、財務諸表経済事象の実態を報告すべきであると導いている。

c. 「財務会計の主要な焦点に関する概念の視点」は、概念 3.03.で、利益測定に財務会計の焦点を合わせるべきであると述べ、アンソニーは、利益測定に焦点を合わせることで、資本維持の考え方によるアプローチを提示し、主体持分の維持と呼称しており、そのイン

フローが少なくともアウトフローに等しい場合に、当該主体はその持分を維持したことになる」と述べている。

d. 「利益測定に対する直接的アプローチに関する概念の見解」は、利益の測定には、二つのアプローチがあり、資産負債アプローチと収益費用アプローチで、FASB は資産負債アプローチを採用したが、アンソニーは収益費用アプローチを採用した点から、概念 3.04. で、利益は、収益と費用を測定することによって直接的に測定されるべきであると述べていることを指摘している。

5.3. 「新たなフレームワークの構築」は、新たなフレームワークの構築により営利企業と非営利組織体の統合化を試みている。この点は、2. で触れたように介護サービス市場を設定することで提示している。営利企業と非営利組織体が混在している中、目的が異なる会計主体ではあるが、同じ事業活動を行っている限りにおいては、会計的には、営利企業と非営利組織体を区別せず、両者を包括した会計主体として捉えることができる。

次に、会計主体が、介護サービスを提供し、事業を継続して行くために、資金的な財務的生存力を貸借対照表上に報告する会計情報を、介護サービスを提供し続ける能力である業績評価を損益計算書上に報告する会計情報を、利用者が関心を有しているニーズとして位置づけることができる。これら 2 点に基づいて、介護サービス市場を会計的な視点で論じている。

5.3.1. 「概念フレームワークの統合化の展開」で、貸借対照表の貸方側の純資産を、FASB による純資産の 3 区分にするのではなく、営利企業および非営利組織体に共有できる主体持分を設定する提案をしている。

5.3.2. 「介護サービス市場での統合化」で、介護サービス市場は、非営利法人に限らず営利企業も介護サービスによる事業活動に取り組む現状であり、一方の非営利組織体は、利用者に十分な介護サービスを提供し、安定的な経営を継続して行くために、将来の施設の改築、大規模改修等に備えて自己資金を十分確保していく必要があり、それに見合う資金が確保される財務的生存力を貸借対照表に表示する必要性を論じている。

また、非営利組織体への資源提供者は、非営利組織体によって提供される介護サービスの効率性ならびに介護サービスを提供し続ける能力について関心を有しており、業績評価が求められるようになってきている状況であり、業績を評価する指標は、利用者が受ける便益ないし満足度で報告する必要がある点を提案している。

5.3.3. 「寄付金の位置付け」で、寄付は、営利企業の資本取引に対応すると考え、寄付を一律に収益に計上するのではなくて、収益、利得に次ぐ項目として、「寄付」という新しい構成要素を確立する必要がある点を提案している。

以上の点を踏まえ、以下の結論を提案することにする。

5.3.4. 「新たに統合化した概念フレームワークの形成」

a. 「報告主体で四つの設定」では、以下の内容を設定する。

設定 1. 社会として、介護保険市場を設定し、分配として、介護報酬を設定する。

また、営利企業および非営利組織体はともに、二つの側面をもっていることから以下を設定する。

設定 2. 個別的単位としての組織としては、営利法人および非営利法人を個々の独立した組織として設定する。

設定 3. 社会的単位としての組織としては、国の介護保険制度における指定を受けた事業所すなわち指定介護事業所を設定する。

なお、介護サービスの提供という努力と介護報酬という成果を把握する必要性から以下を設定する。

設定 4. 財貨および用役として介護保険サービスを設定する。

b. 「報告目的で二つの設定」では、営利企業および非営利組織体ともに、目的はいろいろの観点から考えられ、その一つは、組織の目的を利潤の獲得に有るとする考え方であり、今一つは、満足度の向上とみる立場である。これらの相違から以下を設定する。

設定 5. 個別的単位としての組織は、個別成果の追求を報告目的として設定する。

設定 6. 社会的単位としての組織からの側面は、全体成果の追求を報告目的として設定する。

c. 「報告形式で三つの提案」では、営利企業および非営利組織体ともに、介護保険市場において、介護サービス提供の努力に対し、それに対応した介護報酬の成果を受け取る関係から、個別的単位としての組織が、持続可能性を会計の計算構造に組み入れることは、介護保険市場における会計情報の新しい方向性と考えられることができる。

そこで、介護保険制度の枠の中にある指定介護事業所を個々の独立した組織に結合させ内部化を図ることで、個々の独立した組織と社会的単位としての組織の統合化を図ることを目的とし、以下の提案をする。

アンソニーは、資産と負債との差額を株主持分以外に主体持分という概念を設定している。そこで、本稿は、このアンソニーの設定に、さらに、介護保険市場の枠内の指定介護事業所の視点を加味することになっている。

提案 1. 資産と負債との差額を株主持分と主体持分という区分に、社会的持分という新たな概念を提案する。

提案 2. その社会的持分に株主持分および営業外寄付を加えた概念を提案する。

つまり、資本の源泉は、負債、社会的持分（株主持分と営業外寄付）、主体持分で構成されることになる。

これによって、前述の設定 6.から導かれる社会的な業績評価は、介護保険市場での介護サービス提供のためのインプットである努力に対して、アウトカムである成果と対応させることで介護保険市場の枠内での効率性を把握することが可能となる。

ただし、利益がゼロでは、介護サービスを継続して提供することができても、その先将来の施設の建て替えないしは大改修をする資金はプールされていないことになる。

そこで、先ほど設定した社会的持分の概念を更に構築する必要がある、そこで以下の提案をする。

提案 3. 社会的持分に用途の制限を設けることを提案する。

これによって、貸借対照表の借方側の資産に用途目的の拘束を担保することができることになる。

最後に、2. 「準市場の会計視点」 2.2 「介護サービスの準市場化」 2.2.2. 「介護保

険制度の概要」の a. 「介護保険制度の仕組み」の⑨公費負担で触れたように、設定 3. の指定介護事業所が提供する介護サービスの価格は公定価格で国によって決められており、寄付を設定 6. の介護保険の事業活動の収益に計上することなく、貸借対照表の貸方側の提案 1. および提案 2. の社会的持分に記載することで、介護保険制度における施設の再調達の資金を確保できているのかどうかは今後の検証が必要である。

非営利組織の財務的生存力への考察
—介護サービス提供主体の継続性からの視点—

目次

1. 営利企業と非営利組織体との統合の必要性	
1.1. 非営利組織体の概念フレームワーク	1
1.2. SFAC 第 1 号における基本目的と SFAC 第 4 号における基本目的の比較	9
1.3. 営利企業と非営利組織体における会計の枠組み	15
1.4. 財務報告目的と提供すべき財務情報	18
1.5. 非営利組織体の会計基準 (FAS 第 117 号)	22
1.6. まとめ	27
2. 準市場における会計情報の目的	
2.1. 準市場の概念	36
2.2. 介護サービスの準市場化	39
2.3. 介護サービス市場の概要と会計視点	43
2.4. 社会福祉法人会計の現状	47
2.5. 準市場から見た会計の概念	55
2.6. まとめ	57
3. 寄付金の会計処理のあり方	
3.1. 営利企業における国庫補助金の会計処理の課題	66
3.2. 減価償却論の検討	69
3.3. 日本の非営利組織における寄付の会計処理のあり方	75
3.4. FASB の寄付の概念の考察	85
3.5. アンソニーの寄付の概念の考察	100
3.6. 非営利組織における減価償却の問題点	109
3.7. まとめ	116
4. 資本の視点から会計主体を捉える	
4.1. 資本の概念の検討	129
4.2. 資本の分類の検討	135
4.3. 贈与剰余金の概念の解釈	139
4.4. 持分の概念の解釈	143
4.5. まとめ	157
5. 営利企業と非営利組織体の統合に向けて	
5.1. FASB のフレームワークの問題提起	164
5.2. アンソニーのフレームワークの影響	168
5.3. 新たなフレームワークの構築	173
5.4. 結論	180

1. 営利企業と非営利組織体との統合の必要性

近年、非営利組織体による事業活動が活発化してきており、営利企業によるビジネス活動の考え方を一部取り入れつつある。そこで、非営利組織体と営利企業との相違点及び類似点を明確にすることで、両方の会計情報のあり方は、現在の状態のままでいいのか、それとも、統合化して同じように取り扱うのがいいのかを、本章で考察する。

まず、1.1. では、従来から研究がなされている営利企業とは違う非営利組織体の概念を、FASB の概念フレームワークを中心に検討する。

次に、1.2. で、営利会計概念フレームワークと非営利会計概念フレームワークとを比較検討することで、営利と非営利とで別々に独立した概念フレームワークを形成する必要はなく、統合化された概念フレームワーク作成への方向性を検討することにある。

さらに、1.3. では、営利企業と非営利組織体との相違点および類似点を明確にした上で、同じアプローチ方法を適用した「意思決定有用性アプローチ」により、事業活動を継続して行うことができるかどうかを評価するための情報ニーズを満たすことで、両方の会計情報を統合化させることができるかを検討することにある。

また、1.4. では、1.2. で取り上げた基本目的は上位の第1目的であるが、本節では、その下位目的である第2目的の業績指標および第3目的の管理者の受託責任を取り上げることで、基本目的を達成するための会計基準を検討することにある。

最後に、1.5. では、非営利組織体の会計基準を設定し、具体的に財務諸表として、財政状態報告書、事業活動報告書およびキャッシュ・フロー計算書が含まれ、この会計基準が会計概念である SFAC 第4号から受けた影響を検討している。

これらのことから、営利企業と非営利組織体とを区別することなく、先ず概念フレームワークを統合化することによって、会計基準も統合化されることになり、会計情報利用者にとって情報ニーズを満たす会計情報であるかを考察していくことにある。

1.1. 非営利組織体の概念フレームワーク

1.1.1. FASB⁽¹⁾における非営利会計概念フレームワークプロジェクトの経緯

アメリカの財務会計基準審議会 FASB が公表した SFAC⁽²⁾第4号『非営利組織の財務報告の諸目的』の背景説明において、次のように説明している。

「FASB は、基礎的な会計概念⁽³⁾と会計概念フレームワーク⁽⁴⁾に関する作業を 1973 年に開始し、AICPA（アメリカ公認会計士協会）の『財務諸表の基本目的』（トゥルーブラッ

(1) Financial Accounting Standards Board

FASB は、財務会計財団 (Financial Accounting Foundation : FAF) の組織として、1972 年に設置され、翌 1973 年 1 月から開始した。FASB は、発足に当り、アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants : AICPA) から会計基準の設定に関する機能を承継した。

(2) 財務会計諸概念に関するステートメント (Statement of Financial Accounting Concepts : SFAC)

(3) 会計概念は、首尾一貫した会計基準を導き出されると考えられ、会計基準形成の基盤となるものである。

(4) 会計概念フレームワークは、会計概念を整合的に体系化したものである。会計概念フレームワークは、会計基準形成の基盤となる会計概念の基本目的や根本原理の整合的な体系（枠組み）を意味している。

ト報告書)を出発点として用いた」(paragraph57) (5)。この報告書は、非営利組織を含んでいたが、FASB はまず、営利企業のための概念フレームワーク作成に集中した。非営利組織のための概念フレームワークに関する研究は、1977 年から始まることになった。

「FASB は、1977 年 8 月、ハーバードビジネススクールの Robert N. Anthony に、営利企業以外の組織体による財務報告の基本目的を識別することを目的とする研究報告書の作成を委嘱した」(paragraph60)。その最初の研究報告書として「1978 年 5 月に、FASB は、Anthony によって作成された FASB 研究報告書、『非営利組織体における財務会計』(アンソニー報告書) (6)を公表した」(paragraph61)。この報告書に基づき、「FASB は、1980 年 3 月に、公開草案、『非営利組織体の財務報告の基本目的』を公表した」(paragraph63)。この公開草案を経て、1980 年 12 月に SFAC 第 4 号『非営利組織の財務報告の諸目的』が公表された。

この SFAC 第 4 号における結論は、「FASB はいかなる特定種類の実体（例えば、非営利組織体または営利企業）についても独立した概念フレームワークを形成する必要はないと結論づけた」(paragraph1) とされ、それまで営利と非営利とで別々に分離して作成されていた概念フレームワークの統合が目標として提起された。よって、FASB の非営利会計概念フレームワークは、当初は、営利会計概念フレームワークとは独立して分離的に作成されてきたが、SFAC 第 4 号での結論により、営利会計概念フレームワークと統合されることになった。

そして、SFAC 第 4 号は、「財務資源源泉アプローチ」を採っており、SFAC 第 4 号における非営利組織とは、B タイプであり、「FASB の研究報告書、『非営利組織体における財務会計』(アンソニー報告書) は、「財務資源の源泉の差異」に基づいて非営利組織体の二類型を区分している。そこでは、類型 A(7)の非営利組織体は、「その財源資源を全面的にまたはほぼ全面的に財貨または用役の販売による収益から獲得するような非営利組織体」と定義されている。類型 B(8)の非営利組織体は、これとは対照的に「相当額の財務的資源を財貨または用役の販売以外の源泉から得るような非営利組織体」と定義されている。類型 B の種類は、明らかに本ステートメントの対象に含まれる組織体に該当する」(paragraph7 の footnote3) と述べている。

また、SFAC 第 4 号は、その対象とする非営利組織体の主な特徴として、「a. 提供した資源に比例する返済または経済的便益の受領を期待しない資源提供者から、相当額の資源を受領すること。b. 利益または利益同等物を得て財貨または用役を提供すること以外に活動目的があること。c. 売却、譲渡もしくは償還が可能な明確に規定された所有主請求権が存在しないこと、または組織体の清算にさいして資源の残余分配を得る権利がある」という明確に規定された所有主請求権が存在しないこと」(paragraph6) の 3 つをあげてい

(5) 本書では、SFAC 第 4 号からの引用は、本文中で (paragraphxxx) と表示する。

(6) 1978 年 5 月に FASB Research Report『非営利組織における財務会計—概念的課題の予備的研究一』(Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues) (アンソニー報告書) 発表された。これは、財務会計基準審議会 (FASB) が非営利組織の財務会計を議論する場合に解決が必要な概念的課題の予備的研究として、ハーバードビジネススクールの教授であるアンソニー教授 (Dr Robert N. Anthony) に委託して作成されたものである。

(7) A タイプの非営利組織は、例えば、相互生命保険会社、信用組合、協同組合などである。

(8) B タイプの非営利組織は、例えば、学校、大学、病院などである。

る。

さらに、SFAC 第 4 号は、基本目的の環境状況として類似点と相違点をあげている。非営利組織と営利企業の類似点に関して、市営交通システムと民間のバス路線を例にあげて、「非営利組織と営利企業は、いずれも財貨または用役を生産および分配し、そのために希少資源を利用する。両者は、時として本質的に同一の財貨または用役を提供する」(paragraph14)と述べている。

最後に、非営利組織と営利企業の相違点に関して、「主として資源を獲得する方法から生じる」(paragraph15)と述べている。非営利組織の資源調達方法に関して、「非営利組織体に資源を提供する会員、寄付者、納税者その他の人々は、営利企業の出資者とは異なる理由で資源を提供する。すべての非営利組織体は、経済的便益を期待しないか、または受領される効益が提供された資源に対して比例的であることを期待しない資源提供者から、相当額の資源を獲得する」(paragraph18)と述べている。

結論として、非営利組織と営利企業との著しい相違は、その資源提供者の相違に求めることができる。営利企業は利潤動機によって財貨または用役を提供するが、非営利組織体は利潤動機によって財貨または用役を提供するものではない。したがって、非営利組織と営利企業とでは、その市場に依存する程度が全く異なるのである。FASB は、SFAC 第 4 号で非営利組織による一般目的の外部財務報告の基本目的を確立することにある。

以上みてきた点は、以下順に各章ごとのテーマに沿って議論していく。

先ず、上記の類似点は、準市場を形成している介護サービス市場で、営利企業と非営利組織体が混在して、同じ内容の事業活動である介護サービスを提供している点を、2. で展開する。その内容は、準市場での成果を評価する基準である効率性について検討し、具体的に準市場を形成している介護サービス市場における活動の評価に触れ、さらに、営利企業における会計情報の報告の目的と、非営利組織体の会計報告の目的の相違を比較し、また、営利企業と非営利組織体とが同じ市場で同じ内容の事業活動をしている現況から、営利企業と非営利組織体とが別々の財務報告を提供するのではなく、統合化された財務報告で情報提供されるべきことを検討している。

次に、上記後段の相違点は、営利企業の目的は利益最大化で、非営利組織体の目的は利益最大化以外にある点で、3. で議論する。それは、営利企業において、寄付金と同様に対価を伴わない国庫補助金の会計処理について検討することで、非営利組織体における寄付金の会計処理と営利企業との相違点を明確にする。また、FASB が、概念ステートメント第 4 号および第 6 号より、財務会計基準書第 116 号、財務会計基準書第 117 号で財務諸表として規定している貸借対照表、事業活動計算書、キャッシュ・フロー計算書の 3 つから、営利企業との相違点を抽出する。さらに、FASB に批判的である、アンソニーの寄付金の位置づけを FASB の見解と対比させ、営利企業の拠出資本との類似性を認識し、損益取引と資本取引との区別を強調し、利益計算のために、非営利組織体会計においても期間損益計算が重要な会計の視点であることを確認している。

さらに、上記前段の相違点は、営利企業の資源提供者は株主であり、非営利組織体の資源提供者は寄付者である点で、これは、4. で触れる。米国の資本概念は、FASB の SFAC 第 6 号で、営利企業と非営利組織体の両方の会計に対する会計概念を単一の枠組みを用い

て統一的な概念フレームワークとしている。一方、わが国の ASBJ (企業会計基準委員会) の討議資料は、収益費用アプローチによる計算と資産負債アプローチによる計算とが混合しており、本稿では、収益費用アプローチによる利益計算構造を明らかにしている。そして、本稿の副題である「介護サービス提供主体の継続性からの視点」の「介護サービス」は国の保険制度であり、国庫補助金も国が提供するサービスでもある点から、会計的な視点より、非営利組織体の寄付金行為の会計処理と対比させて、国庫補助金を資本の拠出と考える説、他方、国庫補助金を利益と考える説、さらに、国庫補助金を独立した勘定として取り扱う考え方を取り上げている。これは、資本の源泉より資本取引を明らかにし、また、損益取引から期間損益計算によって利益を明らかにし、資本と利益の区別を明確にすることにあり。なお、会計処理を行う主体は誰なのかという持分概念から統一化を試みており、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産を統合化する概念フレームワークを明らかにし、営利企業における所有者を資本主のみとする持分概念から、もっと広く企業自体を中心とするエンティティ理論へと派生させた統一化を試みることにあり。

1.1.2. 非営利組織体の財務報告目的の特定

SFAC 第 4 号は、ハイライトで、「本ステートメントにおける基本目的は、非営利組織体による一般目的外部財務報告に適用される」と述べ、後段で「管理者は、計画活動および統制活動において彼らの責任を遂行するために、大量の内部会計情報を必要とする。そのような情報または自ら必要とする情報を得る権限を有する他の人々の特殊なニーズを満たすための情報は、本ステートメントの対象外である」と述べ、以後一般目的外部財務報告を財務報告という用語を用いている。よって、本稿では、組織体から入手したいと思う情報を原則として要求することのできない外部情報利用者の共通の関心を満たすための情報を提供することに焦点を合わせているので、非営利組織体の管理会計については別の機会に譲ることにする。

なお、SFAC 第 4 号は、意思決定有用性アプローチ (decision-usefulness approach) (9)に基づいて、まず paragraph29 で「利用者」を特定し、次いで、paragraph30 で「利用者情報ニーズ」を特定し、その情報ニーズに基づいて paragraph35 で「財務報告目的」を特定し、その目的によって paragraph43 で「提供すべき情報」を導き出している。「利用者」と「利用者情報ニーズ」の特定は、非営利組織体の財務報告目的を決定する基礎となり、概念フレームワークに影響する重要な要素である。

そこでまず、「利用者」について、「次の 4 つの利用者グループに分け

(a)資源提供者。資源提供者には、資源の提供に対して直接的に報酬を受ける人々と信者、仕入先および従業員一ならびに直接的にまたは比例して報酬を受けない人々一、寄付者、および納税者一が含まれる。

(b)用役利用者。用役利用者は、その組織体によって与えられる用役を利用し、そこから便益を得る人々である。

(c)統制および監督機関。統制機関は管財人、監督者または評議委員会、立法機関、評議

(9) AAA (アメリカ会計学会) 『会計理論および理論承継に関する報告書』によると、意思決定者を重視する意思決定者アプローチと、意思決定モデルを重視する意思決定モデル・アプローチの 2 つに大別される。SFAC が採っているのは後者の意思決定モデル・アプローチである。

会および類似する責任を有する他の団体を含む。監督機関は地方支部、設定機関、寄付者および用役利用者のために活動している機関、立法機関の監督委員会ならびに政府規制機関を含む。

(d)管理者。管理者には、一定の選任された役員、教育長・局長・常務理事のように統制機関によって任命された経營業務執行役員、および資金調達や企画担当のスタッフが含まれる」(paragraph29)と述べ、(a)資源提供者を利用者グループの代表としている。

そして、これら4つの利用者グループに共通する1つの「利用者情報ニーズ」を特定する。すなわち、「利用者は、非営利組織体によって提供される用役、用役提供のさいの効率性および有効性ならびに用役を提供し続ける能力についての情報に、共通の関心を有している。

(a)資源提供者は、組織体がいかにうまくその基本目的を達成しているかを評価するための基礎として、また支援が継続するかどうかを評価する基礎として、その情報に関心を有するであろう。

(b)用役利用者は、集団としては資源提供者と異なるが、同様の情報に直接的な関心を有している。

(c)統制および監督機関はまた、管理者がその方針についての命令を実行しているかどうかを評価するのに役立たせるために、また、組織体のための新たな方針を変更または形成するために、与えられる用役についての情報を利用する。

(d)管理者にとっては、統制機関、資源提供者、その他の用役利用者に対して、説明義務をもつ責任の遂行を評価するにあたりこの情報を必要とする」(paragraph30)と述べている。

以上の「利用者」と「利用者情報ニーズ」の特定に基づき、非営利組織の財務報告目的は、「現在および将来の資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体への資源の配分について合理的な意思決定を行なうのに有用な情報を提供しなければならない」(paragraph35)とされ、財務報告の目的として、3つの目的を挙げている。すなわち、第1目的はもっとも基本となる上位目的として、「資源配分意思決定を行なうのに有用な情報」(paragraph35)が設定され、第2目的は予測情報である中位目的として、「用役および用役提供能力を評価するのに有用な情報」(paragraph38)へと展開され、さらに、第3目的は現在情報である下位目的として、「管理者の受託責任および業績を評価するのに有用な情報」(paragraph40)に展開される。

つまり、第1目的は、第2目的と第3目的とから形成されている。すなわち、財務報告の基本となる第1目的は、予測情報である第2目的と現在情報である第3目的とを併合することによって形成されている。そして、これら3つの目的を満たすために提供すべき情報として『経済的資源、債務、純資源およびこれらの変動についての情報』として、「財務報告は、組織体の経済的資源、債務および純資源、ならびに資源およびそれら資源に対する請求権を変動させる取引その他の事象および環境要因の影響についての情報を提供しなければならない」(paragraph43)が導き出される。

この提供すべき情報は、次の3つに分割される。(1)『経済的資源、債務および純資源の情報』(paragraph44 - 46)、(2)『組織体の業績』(paragraph47 - 53)、(3)『流動性』

(paragraph54) である。さらに、『管理者の説明および解釈』(paragraph55) が含まれる。SFAC 第 4 号では、以上のように財務報告の基本目的から、財務報告が提供すべき情報として、上記 3 つが導き出され、この 3 つの情報が財務諸表を中心とした財務報告で報告されることになる。

上記 3 つの提供すべき情報の内、

- (1) 『経済的資源、債務および純資源の情報』を評価する情報は、貸借対照表である。
- (2) 『組織体の業績』を評価するのに最も有用な提供すべき財務情報は、事業活動計算書(企業会計における損益計算書に該当する)が該当する。
- (3) 『流動性』を評価する情報は、キャッシュ・フロー計算書である。

これら財務諸表を、以下順に各章で取り上げる。

先ず、2. では、社会福祉法人の財務諸表の体系である、貸借対照表、事業活動計算書及び資金収支計算書の特徴をみることにあつた。先ず、貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部に区分され、純資産の部の内訳は、基本金、国庫補助金等特別積立金、その他の積立金及び次期繰越活動増減差額に区分され、基本金の範囲は、寄付金に限定されている。次に、事業活動計算書は、法人の事業活動の成果を把握するために作成され、サービス活動増減の部、サービス活動外増減の部、特別増減の部及び繰越活動増減差額の部に区分されている。さらに、資金収支計算書は、支払資金の収入、支出の内容を明らかにするために作成し、事業活動による収支、施設整備等による収支、及びその他の活動による収支に区分されている。また、社会福祉法人会計の目的は、国からの国庫補助金の資金収支を明らかにする資金収支計算書の作成にあつたが、その後事業活動の効率性が求められるようになってきた経緯からその成果を把握するための事業活動計算書の作成へと推移し、この時点で、初めて社会福祉法人会計に発生主義会計が取り入れられるようになった点を取り上げている。

次に、3. では、先ず、日本での非営利組織における寄付金の会計処理が、貸借対照表及び損益計算書にどのような影響を与え、事業活動によってどのような非営利法人会計を採用しているかを、具体的な法人である独立行政法人、公益法人、社会福祉法人、NPO 法人ごとに取り上げている。

次に、FASB の寄付金の取扱いは、損益計算書項目から貸借対照表項目に力点をおく傾向にあり、非営利組織体における寄付の受け入れを損益計算書上に表示するのではなく、貸借対照表項目として表示し、貸借対照表項目の純資産内で、寄付が提供者によって、拘束がなされていないのか、永久に拘束されているのか、それとも一時的に拘束されているのかで 3 区分化し、貸借対照表による財務的資本維持評価を重視している。さらに、アンソニーによる非営利組織の寄付金は、拠出資本と事業資本に峻別し、期間損益計算から拠出資本に関する取引を排除し、事業フローに限定し、1 つは、拠出資本のインフローは、期間損益計算上の収益として認識されるべきではない点、2 つは、拠出資本が固定資産に使用される場合、減価償却費分を費用として認識すべきではない点を導き、費用収益アプローチからの損益計算書による業績評価を重視している。

さらに、4. では、資本の視点から、営利企業と非営利組織体の貸借対照表の構成要素である株主持分と純資産を取り上げる。先ず、FASB の SFAC 第 6 号は、営利企業は、持分

は出資者の請求権で、株主資本としての資本の性格、非営利組織体は、負債を控除した後に残る残余とし、純資産としての資本の性格としている。一方、わが国の ASBJ の討議資料は、貸借対照表上の貸方項目を負債、株主資本及び株主資本以外の項目の 3 区分表示している。次に、資本の源泉より資本取引を明らかにすることは、損益取引から期間損益計算による利益を明らかにし、資本と利益の区別を明確にし、期間利益を正しく計算することで、資本を正しく捉えることにある。さらに、資本概念の視点からは、国庫補助金を資本の拠出説と、損益の利益説の両方から取り上げ、国庫補助金を非営利組織体における寄付金と対比させている。持分概念の視点からは、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産の帰属が、営利企業の所有者を資本主とする考え方から、企業体自体とする考え方であるエンティティ理論へと移行している会計観を取り上げている。他方、アンソニーは、貸借対照表の貸方項目は資金の源泉を、借方項目は資金の使用形態を報告するとし、従来の株主持分を、株主持分と主体持分の二つの構成要素に分け、主体を三つの資金の源泉、1.債権者によって提供された資金、2.株主によって提供された資金、3.主体が自ら作り出した資金に分け、1.負債と 2.株主持分は、ともに外部の資金源泉であり、3.主体持分は内部の資金源泉を表わすとし、2.株主持分と 3.主体持分の間の一線を引き、資金を外部からの源泉と内部からの源泉とに分けることは、従来からの 1.負債と 2.株主持分の間にかれる一線よりも、基本的な区分を反映しており、営利会計と非営利組織体会計の統一化に向けた考え方であることを主張している。

1.1.3. 3つの提供すべき情報

(1) 『経済的資源、債務および純資源の情報』についての内容は、「財務報告は、組織体の経済的資源、債務および純資源についての情報を提供しなければならない」(paragraph44) で、追加的情報として、「非営利組織体に対して提供される資源は、しばしば提供者によって時間と特定の目的に関して拘束されている」(paragraph46) 資源の用途に関する拘束についての情報を要求している。

また、(2) 『組織体の業績』については、「財務報告は、一会計期間の組織体の業績についての情報を提供しなければならない」(paragraph47) として、次の 2 つの情報を要求する。すなわち、(2) - a 「財務報告は、一会計期間の資源の流入および流出の金額および種類についての情報を提供しなければならない」(paragraph48)、および (2) - b 「組織体の用役提供努力と成果についての情報は、資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体の業績を評価するのに、そして資源配分について意思決定を行うのに有用である」(paragraph51) の 2 つである。

さらに、(3) 『流動性』については、「財務報告は、組織体がどのように現金またはその他の流動資源を獲得し費消しているかについての情報、組織体による借入金の借入および返済についての情報、および組織体の流動性に影響を与えるであろうその他の要因についての情報を提供しなければならない」(paragraph54) の情報を要求する。

以上のように、SFAC 第 4 号では、(1)、(2)、(3) の 3 つの提供すべき情報は、利用者情報ニーズを満たすために、財務報告の基本目的を媒介として導出されている。そこで、3 つの提供すべき情報と、利用者情報ニーズとを直接に対比させて、この 3 つの提供すべき情報が、利用者情報ニーズを十分に満たしているか否かを検討する。

利用者情報ニーズ（paragraph30）は複合しているので、4つに分解する。

イ。「提供される用役についての情報」

ロ。「用役提供のさいの効率性についての情報」

ハ。「用役提供のさいの有効性についての情報」

ニ。「用役を提供し続ける能力についての情報」

これらニーズに上記（1）、（2）、（3）の3つの提供すべき情報のどの情報により満たされるかを検討する。

まず、イ。「提供される用役についての情報」ニーズは、（2）『組織体の業績』によって満たされているとは言い難い。なぜなら、SFAC 第4号の基本目的の環境状況で、「経済上の理由以外の理由が、特定の非営利組織体に資源を提供する意思決定を行うさいの要因である。彼らが自発的に資源を提供する理由は、組織体の目的および目標を推進することに対する彼らの関心に関連している」（paragraph19）と述べているように、資源提供者が非営利組織に資源を提供する理由は、利益目的以外の目的のために特定のサービスを提供する活動に資源を提供することなので、サービスの内容についての情報を必要としている。しかし、（2）『組織体の業績』としては、サービスの内容についての情報を要求していない点で不十分であると言える。

次に、ロ。「用役提供のさいの効率性についての情報」とハ。「用役提供のさいの有効性についての情報」に対するニーズが満たされているかを検討する。これらのニーズは、（2）『組織体の業績』－b「用役提供努力と成果」により提供される。ただし、「しかしながら、用役提供の成果を測定する能力は、とくに計画の結果については、一般に未開発である。財務報告に適合する尺度がない場合には、用役提供の成果についての情報は、管理者の説明によって、また財務報告以外の源泉によって提供されるであろう」（paragraph53）と述べているように、非営利組織のサービス提供成果の測定が未開発である。このニーズに応えるためには、サービス提供の成果を測定する方法を開発することが前提となる。

最後に、ニ。「用役を提供し続ける能力についての情報」ニーズは、（1）、（2）、（3）の3つの提供すべき情報の全てが応えている。（1）『経済的資源、債務および純資源の情報』の経済的資源と債務についての情報が、（2）『組織体の業績』の資源の流入と流出についての情報が、（3）『流動性』支払能力についての情報が提供されることから、このニーズは十分満たされている。

以上のことから、財務報告で提供すべき（1）、（2）、（3）の3つの情報は、ニ。「用役を提供し続ける能力についての情報」に対するニーズは十分に満たしており、ロ。「用役提供のさいの効率性についての情報」とハ。「用役提供のさいの有効性についての情報」に対するニーズについても、サービス提供成果をどのように測定するかという課題を残しているが、満たしている。だが、イ。「提供される用役についての情報」に対するニーズについては、十分満たしていない。

SFAC 第4号は、利用者情報ニーズから、財務報告目的を導き、この基本目的を展開することにより提供すべき情報を特定する意思決定有用性アプローチの方法をとっているのであるが、この過程において、利用者情報ニーズに、財務報告が提供すべき情報が反映されていないのである。その結果、非営利会計にとって重要かつ固有の情報ニーズである「提

供されるサービスの内容」に対するニーズが、財務報告で提供すべき情報に反映されないまま、非営利組織のための会計概念フレームワークを作成するに至っている。

そして、上記の論点は、2. で取り上げている。

先ず、イ。「提供される用役についての情報」ニーズが、満たされていない点は、介護サービス市場に限定した市場において、利用者情報ニーズが満たされる前提を設定している。その内容は、国による介護保険制度下で、介護サービスの内容は、居宅サービス、地域密着型サービス及び施設サービスごとにサービス内容が決められており、指定介護事業所は、介護サービスの提供による費用に対し、公定価格である介護報酬を受け取るという市場が設定されており満たされていることになる。

次に、ロ。「用役提供のさいの効率性についての情報」とハ。「用役提供のさいの有効性についての情報」に対しては、(2)『組織体の業績』－b「用役提供努力と成果」により提供されるが、非営利組織のサービス提供成果の測定が未開発であり、サービス提供の成果を測定する方法を開発することが前提となる。この点については、アウトプットとアウトカムとを明確に区別し、アウトプットが事業の実施量であるのに対して、アウトカムは事業の実施による効果であり、アウトカムは活動の結果として利用者が獲得した知識や態度、価値観、スキル、行動を指しているが、このアウトカムの測定・評価が困難であり、それは、非営利組織の業績評価の視点が多元であること、業績評価をどうしてもサービス量によって行う傾向にあること、サービスの質とアウトカムは数値化することができないことなどによる。

そこで、事業の実施量であるアウトプット評価から、事業の実施による効果であるアウトカム評価が必要とされており、アウトプットとは違い、アウトカムは数値化することができないことから、介護サービス提供によるアウトカムは、利用者のニーズを満たしたかどうかを意味するものであり、それは、利用者が受ける満足度で評価することができる内容である。そして、介護サービス提供のためのインプットである努力と、アウトカムである成果についての情報を利用者が受ける満足度で報告するための会計情報を考察することにある。

1.2. SFAC 第 1 号における基本目的と SFAC 第 4 号における基本目的の比較

1.2.1. FASB における財務報告の基本目的

FASB の非営利会計概念フレームワークは、当初は、営利会計概念フレームワークとは独立して分離的に作成されてきたが、SFAC 第 4 号での結論により、営利会計概念フレームワークと統合されることになった。

よって、SFAC 第 4 号における結論は、「非営利組織体と営利企業との二組の基本目的の間の類似点および相違点を検討した結果、FASB はいかなる特定種類の実体（例えば、非営利組織体または営利企業）についても独立した概念フレームワークを形成する必要はないと結論づけた」(paragraph1) とされ、それまで営利と非営利とで別々に分離して作成されていたが、統合的概念フレームワーク作成へと転換したのである。SFAC 第 4 号が示している SFAC 第 1 号と SFAC 第 4 号の類似点と相違点は、「本ステートメントにおける

基本目的と諸概念ステートメント第1号⁽¹⁰⁾における基本目的は、以下のことに焦点を合わせている。

(a)財務報告によって提供される情報の利用者の類型および彼らが行う意思決定の類型。

(b)識別された利用者の広範な関心および彼らが意思決定を行うのに役立つうえで必要な情報。

(c)彼らの情報ニーズを満たすのに役立つうえで財務報告が提供しうる情報の類型」(paragraph67)で比較している。相違点として、利用者が資源を提供する理由の相違、利用者の関心の相違、受託責任の重要性の相違、所有主請求権の有無、業績情報の相違を挙げている。SFAC第4号は、これらの相違は、統合的概念フレームワーク作成の障害とはならないと考えている。

しかし、意思決定有用性アプローチは、利用者の関心が情報ニーズを特定し、その情報ニーズから財務報告目的を特定し、提供すべき情報を導出する方法である。したがって、利用者情報ニーズの相違は、財務報告目的の相違を導き、概念フレームワークの相違を導くことになる。SFAC第4号(paragraph67)での比較において、実際に、利用者が資源を提供する理由の相違から生じた利用者の関心の相違が、受託責任の重要性の相違と所有主請求権の有無および業績情報の相違を生じさせている。

これらの相違を、財務報告の基本目的から取り上げている。

第1目的は上位目的として、「資源配分意思決定を行なうのに有用な情報」(paragraph35)で、資源提供者その他の情報利用者は、提供された資源配分の意思決定に役立つ有用な情報によって、資源提供者の資源をどこの非営利組織にどれだけ提供するか、その割当をどうするかを意思決定するのである。このことは、営利企業に対する投資者・債権者の合理的な経済的意思決定と類似している。

しかし、非営利組織の資源提供者と営利企業の投資者・債権者の経済的意思決定は形態的には類似しているが、非営利組織の資源提供者は、対価を期待しているのではなくて、その非営利組織の活動目標およびその社会的役割に賛同して、非営利組織に対して資源を提供しているのに対して、営利企業の投資者・債権者は、将来の対価を期待して投資・与信の意思決定をするのであり、その意思決定の理由は著しく異なっているとしている。

第2目的は中位目的として、「用役および用役提供能力を評価するのに有用な情報」(paragraph38)で、資源提供者は、提供した資源がどのように利用され「用役」として提供されているのか、また、その「用役」提供能力という情報に関心を持っている。したがって、資源提供者はその情報によって資源をどの程度提供すべきか、その割当をどうすべきかの意思決定をするのである。非営利組織が「用役」を提供するのは、利益獲得ではなくて、その非営利組織の活動目標およびその社会的役割に基づいている。一方、営利企業が「用役」を提供するのは、企業の活動目標およびその社会的役割を考慮しているとはいえ、最終的には、利益獲得に基づいているところが、根本的に異なっているとしている。

さらに、第3目的は下位目的として、「管理者の受託責任および業績を評価するのに有

(10) 1978年11月に財務会計概念ステートメントSFAC第1号『営利企業の財務報告の諸目的』は発表され、ハイライト、序および背景、財務報告の基本目的、概念フレームワーク：展望、付録A：背景説明から構成されている。

用な情報」(paragraph40)で、非営利組織は、しばしば自立的ではなく(すなわち利益志向型ではなく)、その資源提供者の継続的援助に依存しているので、受託責任情報の重要性が生じている。その結果、営利企業の場合よりも、資源提供者と実体との間により直接的関係がしばしば存在するものとしている。

また、類似点としては、これら3つの基本目的を満たすために提供すべき情報から取り上げることにする。

(1)『経済的資源、債務および純資源の情報』(paragraph44)については、「用語の相違を除いて、同じである」、(2)『組織体の業績』(paragraph47)については、「目標は同じである」、(3)『流動性』(paragraph54)については、「非営利組織体において所有主請求権が存在しないことを反映する用語および環境要因の相違を除いて、同じである」、さらに、『管理者の説明および解釈』(paragraph55)については、「同じである」としている。

このような経緯からして、「いかなる特定種類の実体(例えば、非営利組織体または営利企業)についても独立した概念フレームワークを形成する必要はない」(paragraph1)と結論づけ、営利・非営利統合的概念フレームワークに至ったのである。

上記のような相違点を、本稿では、次のように議論を展開している。

まず、第1目的の上位目的での相違点は、営利企業における投資者・債権者と、非営利組織における資源提供者とである。このように、利用者情報ニーズに相違が生じているが、それに適合した提供すべき情報は、両方の利用者に整合した財務報告を提供することにある。よって、本稿では、会計の主体を資本主のものとする狭い範囲の資本主理論から、もっと広く企業自体のものとするエンティティ理論へと派生させ、資産と負債との差額を資金の源泉として捉え、株主によって提供された資金、債権者によって提供された資金、主体自らによって作り出された資金を、持分概念より区分し、株主持分と非営利組織における純資産とを統合することができる概念フレームワークを構築することにある。

次に、第2目的の中位目的での相違点は、営利企業の目的は利益の最大化にあり、非営利組織の目的は利益の最大化以外にある。この考え方は、主体の業績評価が、利益額の大小によって行われているが、他方、利害関係者は、他の主体よりもどの主体が、より良い成果を上げたかに関心がある考え方もある。後者の考え方は、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬の情報を知りたがっており、営利企業および非営利組織の両方の主体に適用されるべき概念を形成することにある。

さらに、第3目的の下位目的での相違点は、営利企業は株主からの拠出金は資本金に計上し、非営利組織は資源提供者からは寄付金として受け入れることにある。この点に関しては、まず、非営利組織における寄付金の会計処理のあり方から検討しており、FASBは寄付金をすべて当期の収益として処理することを要求しており、これに対して、アンソニーは事業活動に対する寄付金と事業資本に対する寄付金を区分し、前者を当期の収益とし、後者を当期の持分の増加として処理することを主張しており、両者の会計処理を比較対比させている。次に、営利企業においては、外部源泉としての株主からの資本金と、非営利組織においても資本金に相当する事業資本に対応した寄付金との類似性に焦点を当て、営利企業および非営利組織の両方に共有した資金の源泉に区分表示する報告形式を展開することにある。

1.2.2. 林兵磨の見解

林兵磨は、(2007)『営利企業会計と NPO 会計との統合化の手法に関する考察』で、営利企業会計と非営利組織体会計の統合化を試みており、FASB 及びアンソニーの見解を比較検討し、次のように考察している。

まず、FASB における会計統合化の成果を、FASB 会計概念基準書の内容に沿って次のように 6 つの段階に分割して現在までにおける各段階の統合化の状況を分析している。

FASB における会計統合化レベルの第 1 段階である [1]「財務報告の基本目的」レベルでは、「FASB 概念基準書第 1 号「営利企業の財務報告の目的」と NPO 会計の概念基準書第 4 号「財務諸表の目的」は、「合理的な意思決定を行うのに有用な情報を提供する」点をあげており、両者は共通しているといえる。この「財務諸表の基本目的」のレベルでは、営利企業会計と NPO 会計とではすでに統一化ができていたものといえよう⁽¹¹⁾と論じている。

第 2 段階である [2]「財務諸表の質的特性」レベルでは、「FASB 概念基準書第 2 号「財務諸表の質的特性」は、当初は営利企業のみを対象にしたものであったが、一部修正のみを行うだけで、そのまま NPO 会計にも適用可能であるという結論に達したのである。つまり、両会計は基本的に同じ内容であるので、会計情報の質的特性に関しては、営利企業会計と NPO 会計とで、統一化ができていた⁽¹²⁾と述べている。

第 3 段階である [3]「財務諸表の構成要素」レベルでは、「FASB 概念基準書第 6 号「財務諸表の構成要素」では、営利企業と NPO とに共通な構成要素として資産、負債、収益及び利得、費用及び損失とし、名称が異なる構成要素は営利企業会計では「資本の部」を「株主持分」と呼称し、NPO 会計では「資本の部」を「純資産」と呼称している。営利企業会計の「株主持分」はその中で内区分を設けていないのに対し、NPO 会計の「純資産」はその内部で、さらに 3 つの内区分 [永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産] を設けており、その点で両者は異なっている⁽¹³⁾と述べている。

第 4 段階である [4]「構成要素の認識・測定」レベルでは、「FASB 概念基準書第 5 号「営利企業の財務諸表における認識と測定」では、営利企業会計と NPO 会計といった区分は設けられていない。そして、この第 5 号は、構成要素の測定は、それぞれ資産・負債の属性に応じて決定されるとしているのである。つまり、会計の認識・測定方法を決定するのは資産・負債の属性が何であるかによって決定されるため、営利企業や NPO という組織の形態とは関わりがないという見解を示している。つまり、認識・測定レベルの会計基準において、営利企業会計と NPO 会計との間で統一化が進んでいる⁽¹⁴⁾と述べている。

第 5 段階である [5]「財務諸表の体系」レベルでは、「FASB は NPO の財務諸表の体系を明確にすべく、基準書第 117 号「非営利組織体の財務諸表」を公表した。当該基準書では、NPO が作成すべき財務諸表には、次の 3 つがあるとしている。

①活動計算書

(11) 林兵磨 (2007)『営利企業会計と NPO 会計との統合化の手法に関する考察』 pp.276-277

(12) 林兵磨、前掲書、p.277

(13) 林兵磨、前掲書、p.277

(14) 林兵磨、前掲書、p.278

②キャッシュ・フロー計算書

③貸借対照表

FASB は、①活動計算書を営利企業会計における損益計算書に相当する財務表であると位置づけている。このように外部報告目的の財務諸表の体系についても、営利企業会計と NPO 会計とでは類似化の傾向が見られる⁽¹⁵⁾と述べている。

第 6 段階である [6]「財務諸表上の表示方法」レベルでは、「財務諸表の表示方法を特別報告書「財務業績の報告」(1998 年 1 月公表)として公表した当該報告書では、表示方法について、「主要活動に係る損益」と「主要活動以外に係る損益」という 2 区分に分けるよう提案を行ったのである。他方、NPO 会計の財務諸表上の表示方法について、FASB は特別報告書「NPO の財務諸表の実態調査」という報告書を公表した当該特別報告書では、NPO の財務諸表である「活動計算書」上の表示方法として、上記営利企業会計の場合と同じように、「主要活動に係る損益」と「主要活動以外に係る損益」とに区分表示する方法を紹介しており、統合化されている⁽¹⁶⁾と述べている。

以上から、林は、「これまで見てきたように、多くの点で営利企業会計と NPO 会計の間では、統合化ないし類似化の傾向が見受けられる。そして、両会計間で未だ相違が生じたままであるのは、財務諸表の構成要素である「株主持分」と「純資産」だけとなってしまっている⁽¹⁷⁾と論評している。

次に、林は、「アンソニーは、(1978)『アンソニー報告書』の中で、会計概念を営利企業会計と NPO 会計の二つに区分せず、一つの会計概念で包摂することの有用性を述べている⁽¹⁸⁾ことに触れており、アンソニー (1978) による、以下の FASB の統合化とアンソニーの統合化との比較分析を紹介している。

「アンソニーによる、FASB 概念基準書の論法の分析

第 1 段階：FASB 概念書第 6 号で述べているように、資本の源泉は稼得利益と株主からの出資からなりたっている。

第 2 段階：NPO において、「基金的寄付」は、株主から受け入れたものではない。

第 3 段階：それゆえ、「基金的寄付」は、稼得利益に影響を及ぼすことになる。

アンソニーの論法

第 1 段階：NPO においては、基金の源泉は、組織の活動によって生じたものと、「基金的寄付」によって生じたものから成り立っている。

第 2 段階：NPO による基金の受入や設備の寄贈は、「基金的寄付」に該当する。

第 3 段階：それゆえ、「基金的寄付」は NPO 活動の業績計算に含めてはならない。

このように、FASB は営利企業会計での株主の存在に着目し、重視することから議論を始めており、これに対して、アンソニーは、株主の存在を会計上反映させることは一切せず、徹底した会計統合化を進めようとしていることが窺える⁽¹⁹⁾とアンソニー (1978) の見解に注目している。

(15) 林兵磨、前掲書、pp.278-279

(16) 林兵磨、前掲書、p.279

(17) 林兵磨、前掲書、p.279

(18) 林兵磨、前掲書、p.285

(19) 林兵磨、前掲書、pp.285-286

以上のことから明らかなように、営利企業と非営利組織との間で、未だ相違が生じたままであるのは、財務諸表の構成要素である「株主持分」と「純資産」だけとなっている。

よって、本稿は、この株主持分と純資産に関する資本概念を考察することで、営利企業における株主持分と、非営利組織における純資産を統合化することができる概念フレームワークを明らかにしようとしている。

1.2.3. 石津寿恵の見解

以上見てきたような林（2007）の議論に対して、石津寿恵は、（2014）『わが国における非営利会計概念フレームワーク構築の必要性』で、概念フレームワークを構築することは、開示情報の比較可能性や理解可能性を高めるとともに、社会における非営利会計及び非営利組織への理解可能性と透明性を高めることに資するものとして、概念フレームワークにおける、次のような見解を提示している。

先ず、「SFAC 第 4 号と SFAC 第 1 号・SFAC 第 8 号⁽²⁰⁾を比較すると、資源を提供する理由が異なっているとし、営利企業の投資者及び債権者は彼らが提供した資源の貨幣による返済および資源に対する利益を求めている。一方、非営利組織は、経済的便益を全く期待しないか、あるいは提供した資源に比例する利益を期待していない資源提供者から相当額の資源を得ている。利用者としてとらえる類型の焦点が全く異なっている」⁽²¹⁾と述べ、

この点に関し、「従来の SFAC 第 1 号では利用者の類型として投資者、債権者その他の情報利用者が挙げられ、焦点は投資者・債権者であっても一般外部報告目的ということで利用者が幅広くとらえられていた。しかし、SFAC 第 8 号では主要な利用者を現在および将来の投資者、与信者、その他の債権者に特定している。このように営利企業概念フレームワークが利用者を絞り込めば絞り込むほど、営利企業と非営利組織がターゲットとする「意思決定者」は違ってくることになる」⁽²²⁾と評している。

次に、「営利と非営利とは意思決定有用性という出発点は同じでも、SFAC 第 4 号と SFAC 第 8 号と比べると、SFAC 第 1 号の頃より利用者がますます乖離する方向にシフトしているため、その後のニーズも必要な情報も非営利会計と営利企業会計とはますます異なるようになるはずである。また、受託責任に関しては、SFAC 第 4 号では「基礎的情報ニーズ」としているのに対して、SFAC 第 1 号では「他の基礎的な情報ニーズを充足するために財務報告が提供できる情報」と位置付けられているに過ぎない」⁽²³⁾と論じている。

最後に、「SFAC 第 8 号では、会計目的としての受託責任は、意思決定に含められ、名称自体を削除することによって曖昧なものとされてしまっている。しかし、非営利組織にとって主要な目的である受託責任を営利企業においては意思決定目的に含めてしまっ明ししないのであれば、両者の概念フレームワークを統合することはできないと考えられる。これまで検討してきたように営利と非営利の中心目的が異なるのであれば、別個の概念フ

(20) FASB の概念フレームワークは、これまで、1978 年に公表された財務会計概念書 (SFAC) 第 1 号「営利企業による財務報告」から 2000 年に公表された SFAC 第 7 号「会計上の測定におけるキャッシュ・フロー情報及び現在価値の利用」までの財務会計概念書によって構成されていた。FASB はこのたびの共通の概念フレームワークの新章を SFAC 第 8 号として公表し、SFAC 第 1 号と SFAC 第 2 号を置き換えた。

(21) 石津寿恵（2014）『わが国における非営利会計概念フレームワーク構築の必要性』p.95

(22) 石津寿恵、前掲書、pp.95-97

(23) 石津寿恵、前掲書、p.97

レームワークが構築されて然るべきである」(24)と結論づけている。

以上からして言えることは、石津は、こういった問題意識のもとで、SFAC 第 4 号、SFAC 第 1 号及び SFAC 第 8 号における基本目的を比較検討し、非営利会計の概念フレームワークは、「直接にまたは比例して報酬を受けない資源提供者」の意思決定に焦点を絞って、営利会計の概念フレームワークとは別個のものとして構築することが必要であると考えたのであろう。

1.3. 営利企業と非営利組織体における会計の枠組み

1.3.1. 営利企業と非営利組織体との相違点

アメリカにおける会計規制は、「意思決定有用性アプローチ」と呼ばれる会計理論にもとづいて実施されている。意思決定有用性アプローチでは、「経済的意思決定をおこなううえで有用な情報を提供すること」が会計の基本目的とされる。意思決定有用性アプローチは、1966 年基礎的会計理論 (ASOBAT) で、「会計情報の利用者の目的に適合した意思決定に役立つ会計情報を提供すべき理論である」として会計規制の基礎理論としてアメリカの公式的会計理論として採用されるにいたったものである。

FASB は、この意思決定有用性アプローチを非営利組織体の会計規制にも適用可能な会計理論とみなしており、当該アプローチに依拠したかたちで非営利組織体会計の概念を公表してきたところである。営利企業と非営利組織体の間には類似点もあれば相違点もある。意思決定有用性アプローチを非営利組織体の会計規制に適用するにあたって、FASB の議論を整理することにする。

まず、FASB は、非営利組織体の本質を規定する特徴として、以下の 3 つをあげている。すなわち、「(a)提供した資源に比例する返済または経済的便益の受領を期待しない資源提供者から、相当額の資源を受領すること。(b)利益または利益同等物を得て財貨または用役を提供すること以外に活動目的があること。(c)売却、譲渡もしくは償還が可能な明確に規定された所有主請求権が存在しないこと、または組織体の清算にさいして資源の残余分配を得る権利があるという明確に規定された所有主請求権が存在しないこと」(paragraph6)である。

次に、FASB は、以上の 3 つの特徴を併せ持つ組織体として、B タイプをあげている。類型 A の非営利組織体は、「その財源資源を全面的にまたはほぼ全面的に財貨または用役の販売による収益から獲得するような非営利組織体」と定義され、これとは対照的に、類型 B の非営利組織体は、「相当額の財務的資源を財貨または用役の販売以外の源泉から得るような非営利組織体」と定義され、類型 B の種類は、「明らかに本ステートメントの対象に含まれる組織体に該当する」(paragraph7 の footnote3) のである。

さらに、FASB によれば、非営利組織体の本質を規定する上掲の 3 つの特徴から、非営利組織体においては、営利企業ではみられない次のような 2 つの財務的特質が生じるとされる、「1 つは、寄付金や補助金(25)のような一定の種類の取引が生じることである。2 つ

(24) 石津寿恵、前掲書、p.97

(25) 譲渡が二つに類型される。(a)企業とその出資者との間の譲渡、および(b)企業と出資者以外の実体との間の譲渡である。(b)の種類の取引は、しばしば非営利組織体にみられる。

は、株式の発行および買い戻しならびに配当の支払いといった所有主との取引が存在しないことである」(paragraph6)。以上の2つの財務的特質を市場とのかかわりにおいて見ると、非営利組織体は生産物市場と資本市場において、営利企業とは著しく異なった環境状況におかれているということがいえる。

すなわち、まず、一つ目は、寄付者や会員は、「経済上の理由以外の理由が、特定の非営利組織体に資源を提供する意思決定を行うさいの要因である。彼らが自発的に資源を提供する理由は、組織体の目的および目標を推進することに対する彼らの関心に関連している」(paragraph19) のにもとづいて寄付金や会費を支払っているために、資本市場の圧力は非営利組織体に対してきわめて限定的にしか作用しないということになる。

次に、二つ目は、非営利組織体が生産するサービスの受益者は通常、サービス原価の一部しか負担しないために、「非営利組織体は市場を通してはその活動の資金を調達せず、通常、市場取引をとおさずに資源の受領および財貨または用役の提供を行うので、市場取引は、かかる組織体の資源配分過程においては、より限定された役割しか果たさない」(paragraph20) のでサービスの効用の測定を市場から得ることができないでいるということになる。

つまり、営利企業においては経営の効率化を導く要因として作用している市場圧力が、非営利組織体においてはきわめて不十分にしか作用しないのである。しかし、非営利組織体といえども、経営の効率化は、追求しなくてはならない経営課題の1つである。したがって、非営利組織体に対しては、「営利企業に対するほどには市場統制が存在しないので、その欠如を補うために別の種類の統制が導入される」(paragraph20) と述べられているように、市場圧力の脆弱性を補うための会計の枠組みが必要とされる。

以上からいえることは、営利企業と非営利組織体の間の相違点は、非営利組織体においては、営利企業にはみられない2つの財務的特質としてあらわれ、1つは、寄付金のような取引が生じることであり、2つは、株式の発行および買い戻しならびに配当の支払いといった所有主との取引が存在しないことである。

この点は、市場とのかかわりの視点から、市場圧力の脆弱性を補うための会計の枠組みを考察する必要がある。そこで、非営利組織体において、営利企業に対するほどには市場統制が存在しないので、その欠如を補うために別の種類の統制を導入する。営利企業においては経営の効率化を導く要因として利益追求の市場圧力が作用しているが、これに対して、非営利組織体における社会的効率性の測定・評価は困難であるといわれている。ここでは、別の種類の統制の方法として、事業の実施量であるアウトプット評価から、事業の実施による効果であるアウトカム評価を導入することにする。しかし、アウトプットとは違い、アウトカムは数値化することができないゆえに、介護サービス提供によるアウトカムは、利用者のニーズを満たしたかどうかを意味するものであり、利用者が受ける満足度で評価することである。

このような論点からは、本稿では、介護サービス市場において、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を利用者が受ける満足度で報告するための新たな報告目的を設けることにある。

1.3.2. 営利企業と非営利組織体との類似点

FASB は非営利組織体と営利企業の間には相違点ばかりではなく、類似点も提示している。FASB によれば、非営利組織体と営利企業が活動を行う環境状況は、多くの点で類似している。すなわち、「第 1 に、非営利組織体と営利企業は、いずれも財貨または用役を生産および分配し、そのために希少資源を利用する。第 2 に、非営利組織体と営利企業は、いずれも、外部の源泉から資源を獲得し、資源を提供する人々またはその代表者に説明する義務を負っている。第 3 に、その活動上の基本目的を達成するためには、それらは資源提供者その他の用役利用者に対して満足のいく水準の財貨または用役を提供するために必要とするだけの資源と少なくとも同量の資源を長期的には受領しなければならない」(paragraph14) と述べている。

営利企業に対する投資者・債権者は、営利企業が財貨またはサービスの生産・分配活動をどれだけ効率的に行っているのか、またその結果として営利企業が将来キャッシュ・フローの潜在力をどれだけ有しているのかを会計情報にもとづいて評価し、その評価の判断は意思決定で実施している。では、非営利組織体に対する資源提供者の場合は、どうであろうか。彼らも、資源提供の直接的な見返りを期待しないものの、営利企業に対する投資者・債権者のそれときわめて類似した関心を、非営利組織体の活動にたいしても持っている。すなわち、彼らは、「非営利組織体によって提供される用役、用役提供のさいの効率性および有効性ならびに用役を提供し続ける能力についての情報」(paragraph30) に関心を有しており、そうした関心から会計情報を評価したうえで非営利組織体に資源提供をおこなうかどうか、あるいは資源提供を継続するかどうかを決定しているのである。そして、資源提供者たちのかかる関心が、実際には、市場圧力の脆弱性を補うための非営利組織体の会計の枠組みにおいては重要な要因として作用することになるのである。

さらに、以上のような環境状況から、非営利組織体にかかわる会計の基本目的として、「現在および将来の資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体への資源の配分について合理的な意思決定を行なうのに有用な情報を提供しなければならない」(paragraph35) という命題が導き出されるのである。

すなわち、非営利組織体への資源の配分は、非営利組織体の活動に対する資源提供者の関心と評価にもとづいて決定され、非営利組織体の活動を資源提供者の期待により適合したものに誘導する要因として作用することになるといえる。したがって、資源提供者の意思決定に有用な情報を提供できるような会計の枠組みを設計することが課題である。

そこで、FASB は、財務報告の基本目的として、以下 3 つの目的を挙げ、「資源配分意思決定を行なうのに有用な情報」(paragraph35) を、第 1 目的としてもっとも基本となる上位目的に位置づけている。このことは、まさに、意思決定有用性アプローチにもとづく会計規制であり、意思決定有用性アプローチを非営利組織体会計へ適用することを意味するものである。

以上のような論点を踏まえて、本稿では、アンソニーによる、記述的な前提と規範的な概念の 2 段階構成を考察し、会計主体と利用者のニーズに焦点を合わせ、営利企業および非営利組織体の両方の主体に適用されるフレームワークを形成することにある。

まず、会計主体の前提として、営利企業は利益最大化ではなく、合理的な満足化によって測定される満足のゆく報酬を設定し、次に、利用者のニーズの前提では、貸借対照表上

の状態測定に対して、損益計算書上の業績測定に優位性を位置付け議論している。

他方、前提を基盤とした規範的な概念では、まず、会計主体の概念は、財務諸表はひとつの経済主体について報告すべきことを、次に、利用者のニーズの概念は、財務諸表は一会計期間に生じた、主体の業績と状態を報告すべきであり、財務会計の焦点は利益測定に合わせるべきことを議論している。

このように、前提と概念の2段階で構成されたフレームワークを構築する会計観は、営利企業と非営利組織体との統合化を試みるにあたって新たなフレームワークの構築の議論の展開になる。

そして、この論点を本稿の結論では、先ず、介護サービス市場の設定から展開している。営利企業と非営利組織体が混在している中、目的が異なる会計主体ではあるが、同じ事業活動を行っている限りにおいては、会計的には、営利企業と非営利組織体を区別せず、両者を包括した会計主体として捉えることから展開している。

次に、会計主体が、介護サービスを提供し、事業を継続して行うために、資金的な財務的生存力を貸借対照表上に報告する会計情報と、介護サービスを提供し続ける能力である業績評価を損益計算書上に報告する会計情報を、利用者が関心を有しているニーズとして位置づけ、介護サービス市場を会計的な視点から議論展開している。

さらに、設定は物事がそのようになっている有様を記述し、概念は、会計はこうあるべきである理想を提案する。そこで、本稿では、設定は、報告主体と報告目的を対象にし、提案は、報告形式を取りあげることで、資源提供者の意思決定に有用な情報が提供できる会計の枠組みになるものであるといえる。

1.4. 財務報告目的と提供すべき財務情報

前節では、FASBの財務報告の3つの基本目的のうち、もっとも基本となる上位目的である第1目的に関して考察したが、この節では、残りの2つの基本目的について検討することにある。

すなわち、第2目的は「用役および用役提供能力を評価するのに有用な情報」(paragraph38)と、第3目的は、「管理者の受託責任および業績を評価するのに有用な情報」(paragraph40)の2つである。そこで、これらの情報ニーズを満たす財務情報はどのような情報であるかが、財務報告目的の次の階層を形成する。これは、財務報告の基本目的を達成するための会計基準をあらわすことになる。

1.4.1. 中位目的としての第2目的

先ず、第一に、第2目的から概観する。第2目的における、「現在および将来の資源提供者が、非営利組織体が提供する用役およびそれらの用役を提供し続ける非営利組織体の能力を評価するのに有用な情報を提供しなければならない」(paragraph38)情報ニーズは、その非営利組織体の(1)『経済的資源、債務および純資源の情報』(paragraph44 - 46)である資源についての情報と、(2)『組織体の業績』(paragraph47 - 53)である業績評価の情報を必要とする。

一方の、(1)『経済的資源、債務および純資源の情報』の内、「非営利組織体に対して提供される資源は、しばしば提供者によって時間と特定の目的に関して拘束されている」

(paragraph46) 資源の情報については、使途拘束が重要なポイントとなり、次節の 1.5.2. の「寄付者による使途制限ないし使途無制限としての純資産の分類」で触れることにする。

他方の、(2)『組織体の業績』(paragraph47 - 53) を評価する指標は、営利企業の利益と比較できるような認められた業績指標がない。このため、FASB は、2 つの業績指標を設定している。

すなわち、1 つ目は、(2) - a 「財務報告は、一会計期間の資源の流入および流出の金額および種類についての情報を提供しなければならない」(paragraph48) についての情報、

2 つ目は、(2) - b 「組織体の用役提供努力と成果についての情報は、資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体の業績を評価するのに、そして資源配分について意思決定を行うのに有用である」(paragraph51) についての情報の 2 つである。

次に、第二に、1 つ目の業績指標を概観する。(2) - a 「資源の流入および流出」については、さらに次の 3 つに区分される。1 つは、「財務報告は、会費または寄付金の流入ならびに賃金および給料の流出のような純資源を変動させる資源フローと、建物の賃借または購入のような純資源を変動させない資源フローとを区分しなければならない」

(paragraph48) 情報、2 つは、「財務報告はまた、拘束されている資源の流入および流出を識別しなければならない」(paragraph48) 情報、3 つは、「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⁽²⁶⁾とを区別しなければならない」(paragraph49) 情報である。この 3 つの区分によって、財務報告は、ある一定期間における非営利組織体の活動が過去または将来の期間にもとづいたものか、あるいは貢献したものを評価するのに有用な情報の提供となる。

そして、組織体における資源の流入および流出は、企業会計における当期の収益、費用に相当するものである。一方、非営利組織体において純資産を増加させる活動に関する資源の流入は、収益か利得かのいずれかである。また、純資産を減少させる活動に関する資源の流出は、費用か損失かのいずれかである。

そこで、FASB は、この 1 つ目の業績指標を、「資源提供者その他の利用者が、組織体の財務的実行可能性、組織体の業績および組織体の管理者がいかに自らの受託責任を遂行したかを評価するのに役立つ情報に焦点を合わせている」(paragraph56) 財務存続力を表す指標としている。

特に、この財務存続力においては、非営利組織体が継続的に用役を提供するのに必要とされる資源と同等以上の資源を長期的に取得できれば、財務的に維持できることになる。いいかえれば、収益および利得が費用および損失と同等額以上でない限り、その非営利組織体の純資産は減少する。この非営利組織体における純資産の維持は、企業会計と同様に資本維持にもとづいている。こうした非営利組織体の資源の変動は、「正味資産増減計算書」

(Statement of Activities) によって明らかにされ報告される。1993 年 6 月に FAS 第 117 号『非営利組織体の財務諸表』が公表され、FAS 第 117 号においては、非営利組織体の基本財務諸表として、「非営利組織体の財務諸表の完全なる一式には、報告期間の期末における貸借対照表、報告期間における事業活動計算書およびキャッシュ・フロー計算書、財務

(26) 活動に関連しない資源のフローは、例えば「消費不能」「資本的」または「拘束的」フローのように多くの方法でよばれてきた。(paragraph49 の footnote21)

諸表の注記が含まれる」(No117, paragraph6) (27)をあげ、「事業活動計算書」が「正味資産増減計算書」に該当する。これは、企業会計における「損益計算書」に該当するものである。

さらに、第三に、2つ目の業績指標を概観する。(2) - b「組織体の用役提供努力と成果」については、さらに次の2つに区分される。1つは、「財務報告は、非営利組織体の用役提供努力についての情報を提供しなければならない」(paragraph52) 情報と、2つは、「理想的には、財務報告はまた、非営利組織体の用役提供の成果についての情報をも提供しなければならない」(paragraph53) に関する情報である。そして、このような組織体の用役提供努力と成果についての情報は、「資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体の業績を評価するのに、そして資源配分について意思決定を行うのに有用である。それはとくに以下のような理由による。

(a)非営利組織体の成果は一般的に売上、利益または投資利益率では測定できない。

(b)資源提供者は、彼らが財貨および用役の利用者または受益者でない時には、しばしば提供される財貨および用役について直接知りうる立場にない」(paragraph51) と述べており、こうした情報も「事業活動計算書」に示されることになる。

以上のように、(2)『組織体の業績』(paragraph47 - 53)に関する情報は、1つ目の業績に関する情報である(2) - a「資源の流入および流出」と、2つ目の業績に関する情報である(2) - b「組織体の用役提供努力と成果」を示したものである。すなわち、財務諸表のうち「事業活動計算書」が、組織体の業績を評価するのに最も有用な財務報告として提供すべき財務情報となる。

こうした非営利組織体の業績に関する情報は、発生主義にもとづいている。発生主義については、「発生主義では、一期間中において用役を提供するのに必要とされる資源の取得および組織体による用役の提供は、その期間の現金収支とは必ずしも一致しないことが認められている(28)」(paragraph50) と述べ、こうした発生主義にもとづく非営利組織体への業績に関する情報は、財務持続力を示す指標とされている。

さらに、非営利組織体の存続、役務の継続的な提供には、現金収支の状態を明らかにする必要がある。このため、非営利組織体のキャッシュ・フローに関する情報を提供することが必要である。こうした一定期間におけるキャッシュ・フローに関する情報は「キャッシュ・フロー計算書」によって提供される。そこで、FAS 第 117 号では、非営利組織体においても「キャッシュ・フロー計算書」(Statement of Cash Flows) を基本財務諸表の 1 つに加えている。

SFAC 第 4 号においては、「財務報告は、組織体がどのように現金またはその他の流動資産を獲得し費消しているかについての情報、組織体による借入金の借入および返済についての情報、および組織体の流動性に影響を与えるであろうその他の要因についての情報を提供しなければならない」(paragraph54) と述べ、提供すべき情報として「キャッシュ・フロー計算書」を要請している。

(27) 本書では、FAS 第 117 号からの引用は、本文中で (No117, paragraphxxx) と表示する。

(28) 発生主義は、組織体に対して財務的な影響をもつ取引その他事象および環境要因を認識するタイミングにかかわっている。本パラグラフは、非営利組織体の領域で発生主義会計を適用する場合に生じる、特定の認識および測定の問題をあらかじめ判定することを意図しない。(paragraph50 の footnote23)

以上みてきたように、業績を評価する情報は、「資源の流入および流出」と、「組織体の用役提供努力と成果」を示したものであり、「事業活動計算書」が、財務報告として組織体の業績を評価するのに最も有用な提供すべき財務情報となり、こうした非営利組織体の業績に関する情報は、発生主義にもとづいており、財務存続力を示す指標とされている。

そこで、本稿では、発生主義については減価償却に焦点をあて次のような展開を試みている。

先ず、営利企業における減価償却については、有形固定資産の取得原価は、減価償却によって費用化され、減価償却費用に対応した収益によって資産の増加すなわち資金が流入する自己金融機能によって投下資本が回収される計算構造にある。そして、その資金によって、新たな有形固定資産を再取得することができ、営利企業にとっては事業活動を継続し続けることができ、財務的生存力の考察へと発展させることができる。

次に、非営利組織である社会福祉法人会計においては、導入された発生主義会計に基づく減価償却のことに触れており、この減価償却費による自己金融において内部留保が蓄積できることを明確にし、そして、再投資の資金が調達できることによって、社会福祉法人の財務的生存力を維持・継続していくことができる会計システムになっていることを確認することにある。

さらに、非営利組織体の減価償却の会計処理を、FASB の見解とアンソニーの見解とを比較検討し、FASB による会計観は資産・負債アプローチに依拠し、アンソニーの会計観は収益・費用アプローチに依拠しており、どちらの見解が、財務的資本維持の判断基準として適合するかを検討することにある。

1.4.2. 下位目的である第 3 目的

最後に、第 3 目的を概観する。第 3 目的における、「管理者の受託責任および業績を評価するのに有用な情報」(paragraph40) の情報ニーズは、①管理者の受託責任について、「財務報告は、現在および将来の資源提供者その他の情報利用者が、非営利組織体の管理者がどのように彼らの受託責任を遂行したのかについて評価し、さらに彼らの業績の他の側面を評価するのに有用な情報を提供しなければならない」(paragraph40) の情報と、②管理者の管理および保全について、「ある組織体の管理者は、組織体の資源の管理および保全についてだけでなく、それらの効率的で効果的な利用についてもまた、資源提供者その他の情報利用者に対して説明する義務がある」(paragraph40) の情報と 2 つを含んでいる。

そのうち、後者の②「管理者の管理および保全」についての情報は、(1)『経済的資源、債務および純資源の情報』(paragraph44 - 46) 資源についての情報を必要とする。つまり、(1)『経済的資源、債務および純資源の情報』に関する情報に対して、財務諸表のうち「貸借対照表」(Statement of Financial Position) が、財務報告として管理者の管理および保全を評価するのに最も有用な提供すべき財務情報となる。

すなわち、SFAC 第 4 号における非営利組織体の財務報告の基本目的は、3 つの階層構造として構築されている。しかし、非営利組織体は営利を活動の目的とするものではないから、営利を目的とする企業の活動とは異なることから、財務報告の基本目的の階層における内容および位置づけが異なる。

第 1 目的としてもっとも基本となる上位目的として、「資源配分意思決定を行なうのに有用な情報」(paragraph35)を位置づけ、次に、第 2 目的として、「用役および用役提供能力を評価するのに有用な情報」(paragraph38)を位置づけ、さらに、第 3 目的に、「管理者の受託責任および業績を評価するのに有用な情報」(paragraph40)を位置づけ、各階層を形成している。

このような FASB の理念を象徴しているのは、非営利組織の財務諸表に関する会計基準を設定した FASB の財務会計基準書第 117 号『非営利組織体の財務諸表』である。FAS 第 117 号によれば、非営利組織の財務諸表体系は「貸借対照表」、「事業活動計算書」、「キャッシュ・フロー計算書」からなっている。次節でこれらの内容を検討する。

1.5. 非営利組織体の会計基準 (FAS 第 117 号)

FAS 第 117 号において示された非営利組織体の情報開示に関する内容を、SFAC 第 4 号からの影響を概観するとともに、同基準書で規定された非営利組織体会計の枠組みを整理・検討する。

1.5.1. 適用対象とする非営利組織の範囲

FAS 第 117 号は、適用対象とする非営利組織を、SFAC 第 4 号 (paragraph6) から引用し、前段は次のように示している、「以下のような営利企業と区別される特徴がある実体である。

- (a)提供した資源に比例する返済または経済的公益の受領を期待しない資源提供者から、相当額の資源を受け取ること。
- (b)利益を得て財貨または用役を提供すること以外に活動目的があること。
- (c)営利企業のそれと同様の所有主権益が存在しないこと。

非営利組織は、程度の異なる特徴がある」(No117,paragraph168)。

この特徴をみると、(a)で、「資源の額の相当な割合の寄付」があるという特徴をあげていることから、適用対象とする非営利組織の範囲については、SFAC 第 4 号を受け継いでいる。

しかし、後段では、「本定義の枠外に明らかにある組織は、投資家に所有されるすべての企業、および、保険相互会社、債権者組合、農場、地方電気協同組合、そして雇用者相互扶助会のような所有者、会員、ないし参加者に対して直接的に及び比例して配当金、低費用、ないしその他の経済的便益を提供する実体である」(No117,paragraph168)と述べ、適用対象としない組織の例をあげるとともに、特に独立採算型の非営利組織を除外するとはしていない。さらに、「本基準書は、すべての非営利組織に適用可能な財務諸表における基本的な情報を報告するための基準を設定している」(No117,paragraph3)と述べていることから、FAS 第 117 号は、独立採算型の非営利組織をも含む全ての非営利組織を対象としていると考えられる。

つまり、SFAC 第 4 号における非営利組織とは、アンソニー報告書 (1978 年) による非営利組織体の二タイプの区分のうちの類型 B タイプ (相当額の財務的資源を財貨または用役の販売以外の源泉から得るような非営利組織体) とされているが、FAS 第 117 号では、類型 A タイプ (その財源資源を全面的にまたはほぼ全面的に財貨または用役の販売による収

益から獲得するような非営利組織体)をも含むことになる。

このような論点からも明らかなように、SFAC 第 4 号が、「財務資源源泉アプローチ」を採って、資金源泉区分法に基づいて非営利組織を B タイプであると定義したことは、次のような論点を包含している。

①非営利組織体会計に、資本取引と損益取引とを区別する場合、資金の源泉により区分する方を優先する点

②資金の拘束の有無を反映する場合、資金源泉区分法の方がより明確に区分できる点

このような点を、本稿では、FASB の見解とアンソニーの見解を比較検討している。

先ず、FASB による SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』からは、営利企業は、持分は出資者の請求権で株主資本としての資本の性格を意味し、非営利組織体は、資産から負債を控除した後に残る残余である純資産としての資本の性格を意味する。そして、資本の源泉により資本取引を明らかにし、損益取引から期間損益計算により利益を明らかにし、資本と利益の区別を明確にすることで、期間利益を正しく計算した後に、資本を正しく捉える会計観にある。

次に、アンソニーは、貸借対照表の貸方項目は資金の源泉を、借方項目は資金の使用形態を報告するとし、株主持分を、株主持分と主体持分の二つの構成要素に分け、主体を資金の源泉別に、1.債権者によって提供された資金、2.株主によって提供された資金、3.主体の自ら作り出した資金の三つに分けている。そして、1.負債と 2.株主持分は、ともに外部の資金源泉であり、3.主体持分は内部の資金源泉を表し、2.株主持分と 3.主体持分の間には区分線を引き、資金を外部からの源泉と内部からの源泉とに分離することは、従来からの 1.負債と 2.株主持分の間には引かれる区分線より、基本的な区分を反映させるとし、このようなアプローチにより営利会計と非営利組織体会計の統一化を試みている。

そこで、本稿では、このような資金源泉区分の考え方から、貸借対照表の貸方側の項目に新たな項目を設けることで、資金の源泉の新たな区分方法を提案することにある。

1.5.2. 財政状態報告書が、SFAC 第 4 号から受けた影響

FAS 第 117 号は、財政状態報告書について、「貸借対照表の第一義の目的は、組織体の資産、負債、純資産について、さらに、一時点におけるそれらの相互関係についての関連する情報を提供することである」(No117,paragraph9) と述べ、さらに、「非営利組織体によって提供される貸借対照表は、寄付者用途制限の有無に基づいて、「永久用途制限純資産」、「一時用途制限純資産」、「用途無制限純資産」という純資産の 3 区分のそれぞれの金額を報告するであろう」(No117,paragraph13) ことを要請する。

そして、FAS 第 117 号では、以上の観点から、非営利組織体の純資産（正味資産）を「非拘束純資産」、「一時拘束純資産」、「永久拘束純資産」の 3 つに区分経理することが提示されている。

一つに、非拘束純資産は、「用途無制限純資産は、一般に、サービスを提供すること、商品を生産し配達すること、用途制限のない寄付の受取、利益獲得性資産への投資からの配当や利息の受取り、などによる収益から、サービスを提供すること、商品を生産し配達すること、寄付金を調達すること、経営管理機能を行なうことによって発生する費用を控除した結果である」(No117,paragraph16) とある。

二つに、一時拘束純資産は、「(a)特別の事業活動の支持、(b)特定の期間のための投資、(c) 特定の将来期間における使用、(d)長期性資産の買収、のための一時使途制限を区別するために、一時使途制限純資産の区分内で、ないしは財務諸表の注記において報告されることになる」(No117,paragraph15) とある。

三つに、永久拘束純資産は、「(a)特定の目的のために用いられ、維持され、販売されないという条件で寄付された土地、芸術作品のような資産、(b)利益の永久的な源泉を提供するために投資される条件で寄付された資産、の保持のための永久使途制限を区別するために、永久使途制限純資産の区分内で、ないしは財務諸表の注記において報告されることになる。後者は、永久的な「寄贈基金」を創設する寄贈や遺贈に由来する」(No117,paragraph14) とある。

すなわち、FAS 第 117 号が、このような財政状態報告書を示しているのは、SFAC 第 4 号 (1)『経済的資源、債務および純資源の情報』について、「財務報告は、組織体の経済的資源、債務および純資源についての情報を提供しなければならない」(paragraph44) の要求、その追加的情報、「非営利組織体に対して提供される資源は、しばしば提供者によって時間と特定の目的に関して拘束されている」(paragraph46) の情報の要求が、理論的根拠となっている。

ゆえに、SFAC 第 4 号が、これら 2 つの情報を求めるのは、非営利組織のサービス提供持続力と組織の存続可能性を評価するのに役立つ情報だからである。営利企業の場合は、組織が獲得する資源は、売上収益であり、拘束は付されていない。しかし、非営利組織が受ける寄付には拘束が付されている場合が多く、その拘束は、組織の支払い能力に重要な影響を与える。したがって、拘束についての情報が重要な位置づけにある。

FAS 第 117 号付録 C 貸借対照表によると、「たとえば、寄付者によって土地、建物、設備への投資に制限された現金と未収寄付金は、「現金および現金等価物」ないしは「未収寄付金」の項目には含まれない。むしろ、それらの項目は「土地、建物、設備への投資に使途が制限された資産」として報告され、「土地、建物、設備」に近いところに配列される」(No117,paragraph156) と述べられ、拘束された寄付金を受取った場合、その現金は他の現金とは区別して表示しなければならないと規定されている。

このような拘束による区分に対して、アンソニーは、FASB による純資産の永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産の 3 区分は、期間損益計算という視点が欠落していると批判し、非営利組織会計においても、営利企業と同様に、期間損益計算が重要な計算目的であることを指摘している。

この点を、本稿では、FASB の見解およびアンソニーの見解を踏まえ、営利企業および非営利組織体の両方の主体における資本の源泉を、貸借対照表の貸方側を区分する基準として、外部源泉と内部源泉とに分け、そして、貸借対照表の借方側の資産に対しては、貸方側の項目に使途目的の拘束を担保することによって、貸方側の使途に制限を付し、会計的に、両主体を統合した会計主体として捉えることにある。これによって、会計主体が財務的資本を維持しているかどうかをあらわすことができ、本稿の主題である財務的生存力の意義を明らかにしようと試みている。

1.5.3. 事業活動報告書が、SFAC 第 4 号から受けた影響

FAS 第 117 号は、純資産の変動を表す事業活動報告書のなかで、(イ)は、「事業活動報告書は、一期間の永久使用制限純資産、一時使用制限純資産、使用無制限純資産のそれぞれの変動の総額を報告することになる。収益、費用、利得、損失は、純資産を増加または減少させ、分類付けされることになる」(No117,paragraph19)ことを要求する。さらに、(ロ)は、「組織の主要プログラム(ないしセグメント)についての情報は、プログラム費用とプログラム収益との相互関係を報告することによって高められる可能性がある」(No117, paragraph27の footnote6)ことを要求する。

FAS 第 117 号が、(イ)を要求するのは、SFAC 第 4 号の以下の理論を根拠としている。SFAC 第 4 号は、「資源の流入および流出」について、1 つは、「純資源を変動させる資源フローと、建物の賃借または購入のような純資源を変動させない資源フローとを区分しなければならない」(paragraph48)情報、2 つは、「拘束されている資源の流入および流出を識別しなければならない」(paragraph48)情報、3 つは、「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」(paragraph49)情報の 3 つを要求している。FAS 第 117 号は、SFAC 第 4 号のこの 3 つを理論的根拠として、事業活動報告書で純資産の変動を報告し、その純資産の変動を、非拘束純資産・一時拘束純資産・永久拘束純資産の 3 つに区別し、さらに、収益と利得とを区別し、費用と損失とを区別している。

また、FAS 第 117 号が (ロ) を要求するのは、SFAC 第 4 号で求められている『組織体の業績』(paragraph47 - 53)である「組織体の用役提供努力と成果」のうち、「用役提供努力についての情報を提供しなければならない」(paragraph52)情報を提供するためである。他方の、「用役提供の成果についての情報をも提供しなければならない」(paragraph53)情報に関しては、SFAC 第 4 号は、「用役提供の成果を測定する能力は、とくに計画の結果については、一般に未開発である。用役提供の成果についての情報は、管理者の説明によって、また財務報告以外の源泉によって提供されるであろう」(paragraph53)と述べている。これを受けて、FAS 第 117 号も、「サービス成果は一般に貨幣単位で測定されないのので、財務諸表では報告されない」(No117,paragraph54)として要求していないのである。

その結果、SFAC 第 4 号が要請するはずの、「用役提供のさいの効率性および有効性についての情報」(paragraph30)は提供されていないことになる。なぜなら、「効率性」を判断するには、費用と成果を比較しなければならず、また、「有効性」を判断するにも成果情報は不可欠なはずである。成果情報は、営利企業の場合は、収益によって提供されるが、非営利組織の場合は、寄付や補助金が収益の大部分を占める場合が多いため、収益はその非営利組織の成果をあらわすものとはいえないからである。

このような努力と成果に関しては、本稿で、介護サービス市場において、介護サービスを提供し、それに対応した介護報酬を受け取る関係から業績を評価するに、営利企業の利益と比較できるような認められた業績指標がないため、非営利組織では、資源の流入および流出については、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報として、利用者が受ける便益ないし満足度で評価する新たな財務報告を提案することにある。

そして、介護サービスと介護報酬との対応関係により、介護サービス提供の努力と介護

報酬の成果による業績評価から、営利企業および非営利組織体の両方の主体を統合化した財務報告を作成することにある。

1.5.4. キャッシュ・フロー計算書が、SFAC 第 4 号から受けた影響

FAS 第 117 号が、キャッシュ・フロー計算書を基本財務諸表とする根拠は、SFAC 第 4 号が「流動性」情報の提供をもとめているところにある。この流動性情報は、「組織体がどのように現金またはその他の流動資源を獲得し費消しているかについての情報、組織体による借入金の借入および返済についての情報、および組織体の流動性に影響を与えるであろうその他の要因についての情報を提供しなければならない」(paragraph54)ものである。この「流動性」情報の要求に従い、FAS 第 117 号はキャッシュ・フロー計算書を要請している。

以上見てきたように、FAS 第 117 号は、非営利組織の財務諸表として「財政状態報告書」、「事業活動計算書」、「キャッシュ・フロー計算書」の 3 つを要求している。これは、概念フレームワークに基づき会計基準を作成するという FASB の方針が、FAS 第 117 号に見て取れる。また、SFAC 第 4 号を基礎として、その規定を受けた結果、FAS 第 117 号は、SFAC 第 4 号が抱えている問題点をも引き継ぐものとなっているのである。

よって、非営利組織体の財務報告の利用者である資源提供者に、情報ニーズを満たした財務情報を提供できるかどうかは次章以降で検討することにある。

そこで、陳琦は、(2004)『非営利組織の財務報告の問題点—非営利組織の特質に関する分析を中心に—』で、米国の非営利組織会計は、日本の非営利組織会計基準の整備に大きな影響を与えているが、米国の非営利組織会計基準およびそれを構築するアプローチを無批判に是認すべきであろうか、そこには問題点が存在しないだろうかという問題意識を出発点として、非営利組織の財務報告の問題点として FAS 第 117 号を次のように位置づけしている。

先ず、財務報告目的について、「第 117 号による非営利組織の財務諸表の体系は、営利企業のそれと基本的に同じであると言える。ところが、営利組織の特質およびその情報利用者の独特なニーズにより、非営利組織の財務報告目的は営利企業のそれとはかなり異なっている。そのような相違があるにもかかわらず、FAS 第 117 号は、非営利組織会計においても営利企業と同様な財務諸表の構築を提案している。そのような財務諸表によって、非営利組織の財務報告目的を果たすことが可能であろうか」(29)と問いかけている。

次に、3 つの問題点を、「少なくとも、次に指摘した 3 つの問題点において、SFAC 第 4 号により規定された非営利組織の財務報告目的は達成されえないと言わざるをえない。

一つは、FAS 第 117 号が提示した財務諸表において、市場コントロール代替手段である資源の使途の拘束または指定に関する情報が欠如している。

二つは、FAS 第 117 号が提示した財務諸表において、資源の流入と流出の関係が、資源提供者による拘束に準拠しているかどうかに関する情報が不十分である。

三つは、FAS 第 117 号が提示した財務諸表において、非営利組織の業績評価に必要不可

(29) 陳琦 (2004) 『非営利組織の財務報告の問題点—非営利組織の特質に関する分析を中心に—』 pp.116-117

欠であるサービス提供の成果に関する情報が欠如している」⁽³⁰⁾と指摘している。

最後に、陳（2004）の考えを、「以上の分析によって明らかなように、非営利組織の特質およびその情報利用者の独特なニーズを無視して、企業会計と非営利組織会計との統合を目指す場合、たとえ同じ概念フレームワークに基づいて同様な財務諸表を構築することができたとしても、その財務諸表が果たせる役割がかなり異なってくる。つまり、非営利組織会計における財務諸表は、企業会計におけるそのように、財務報告目的を達成することができない。逆にいえば、SFAC 第4号が提示した非営利組織の財務報告目的を達成するためには、企業会計と同様な財務諸表だけでは全く不十分であり、ここで指摘した3つの問題点の解決が必要である」⁽³¹⁾と結論づけている。

以上のような陳（2004）のコメントにある3つの問題点は、前記1.2.3.で、石津（2014）が、「概念フレームワークは統合化することはできなく、別個の概念フレームワークを構築することが必要である」と論じている視点と同じ内容であると思われる。

すなわち、ターゲットとする意思決定者である利用者が異なれば、利用者情報ニーズも異なり、よって別個の概念フレームワークを構築する必要があるという見解であるが、逆に、利用者が異なっても、概念（会計はこうあるべきであるという理想である）を統合化することで、共通の会計観の下で会計基準を作成することができるはずである。

そこで、次のように、陳（2004）および石津（2014）が指摘する問題点を解決することができる概念を提示することにする。

一つ目のFASBによる寄付者用途制限の有無に基づいて、純資産を3つに区分経理した報告に対する問題点は、アンソニーも批判しており、営利企業と同様に、期間損益計算が重要である点を指摘している。資源提供者は主体の状態よりも、主体の業績に関心を持つことから、アンソニーは、資源提供者のニーズにおいては、業績に焦点を当てるために、貸借対照表上の状態測定に対し、損益計算書上の業績測定に優位性を位置付けしている。そして、利用者のニーズは、過去の業績の報告を必要としていることから、資産負債アプローチよりも収益費用アプローチによって立つ会計観を打ち出すことにあり、本稿においても、統合化されたフレームワークの構築において、基本的なアプローチの概念になっている。

二つ目の資源の流入と流出の関係についての問題点は、具体的には、いかなる資源がどのような用途のために拘束されているのかの点、また、その資源がだれの資源提供者による拘束に準拠して使用されているのかの点、を明らかにすることができない問題である。この点は、前節1.4.2.で、下位目的である第3目的における「管理者の管理および保全」で触れたが、貸借対照表の注記において報告されることになるか、または、『管理者の説明および解釈』（paragraph55）に含まれる内容である。

三つ目のサービス提供の成果に関する情報についての問題点は、前項1.5.3.で、用役提供努力と成果を示す業績評価指標に関する情報で触れたところであるが、インプットである努力とアウトカムである成果についての情報を満足度で評価することを、本稿で、新たに提案しているところである。

⁽³⁰⁾ 陳琦、前掲書、pp.117-118

⁽³¹⁾ 陳琦、前掲書、p.119

1.6. まとめ

本稿のテーマを考察する上で、先ず、非営利組織と対峙する営利企業と会計目的を比較検討し、次に、営利企業と非営利組織との会計の枠組みを比較検討し、さらには、両組織の概念フレームワークの統合化を図ることにある。

1.6.1. 非営利組織体の概念フレームワーク

営利企業と対峙する非営利組織の会計的な視点からの概念フレームワークを考察することにする。

第一に、FASBにおける非営利会計概念フレームワークプロジェクトの経緯において、FASBは、SFAC第4号で、それまで営利と非営利とで別々に分離して作成されていた概念フレームワークの統合が目標として提起され、非営利会計概念フレームワークは、営利会計概念フレームワークと統合されることになったことを取り上げた。SFAC第4号は、財務資源を源泉アプローチから捉え、非営利組織と営利企業との類似点及び相違点をあげ、結論として、非営利組織と営利企業との資源提供者の相違を明確にしてきており、外部市場への依存度の相違が課題にあげられる。

そこで、以下各章のテーマに沿って議論していく。

先ず、類似点は、準市場を形成している介護サービス市場において、営利企業と非営利組織体が混在で、同じ内容の事業活動である介護サービスを提供している点に焦点を合わせ、2. で、準市場を会計の視点から検討している。

次に、1つ目の相違点は、営利企業の目的は利益最大化で、非営利組織体の目的は利益最大化以外にある点で、この点は3. で議論している。それは、FASBは、概念ステートメント第4号および第6号より、財務会計基準書第116号、財務会計基準書第117号で財務諸表として規定し、営利企業との相違点を抽出しているが、FASBに批判的であるアンソニーの見解とFASBの見解と対比させることによって、非営利組織体会計においても期間損益計算による利益計算が重要な会計の視点であることを考察している。

さらに、2つ目の相違点は、営利企業の資源提供者は株主であり、非営利組織体の資源提供者は寄付者である点で、これは、4. で触れている。営利企業における資本金と、非営利組織体の寄付金とを対比させることによって、資本の源泉による資本取引を明らかに、資本と利益の区別を明確にし、会計主体の持分概念より、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産を統合化する概念フレームワークを明かし、統一化を試みている。

第二に、非営利組織体の財務報告目的の特定では、SFAC第4号のパラグラフより、利用者を特定し、次いで利用者情報ニーズを特定し、それに基づいて財務報告目的を特定し、その目的によって提供すべき情報を導き出している流れを確認した。さらに、財務報告の目的として、上位目的である第1目的は意思決定に有用な情報、中位目的である第2目的は用役提供能力の評価に有用な情報、下位目的である第3目的は業績評価に有用な情報をあげている。この提供すべき情報として、①経済的資源、債務及び純資源の情報、②組織体の業績、③流動性の3つに分割している。

これらの財務諸表を、以下各章で取り上げている。

先ず、2. では、社会福祉法人の①貸借対照表、②事業活動計算書及び③資金収支計算書の特徴をみている。①資金の源泉と資金の用途を明らかにする貸借対照表、②法人の事業活動の成果を把握するために作成される事業活動計算書、③支払資金の収入、支出の内容を明らかにするために作成される資金収支計算書から、事業活動の効率性の評価が求められたことから、社会福祉法人会計に初めて発生主義会計が取り入れられるようになった。

次に、3. では、先ず、日本での非営利組織における寄付金の会計処理を、具体的な法人ごとである独立行政法人、公益法人、社会福祉法人、NPO 法人を取り上げている。次に、FASB の寄付金の取扱いは、貸借対照表項目の純資産内で、提供者による寄付の拘束の度合いに応じて3区分化し、貸借対照表による財務的資本維持評価を重視している点にある。さらに、アンソニーは、1つには、拠出資本のインフローは、期間損益計算上の収益として認識されるべきではない点、2つには、拠出資本が固定資産に使用される場合、減価償却費分を費用として認識すべきではない点を導き出し、費用収益アプローチから損益計算書による業績評価を重視している点にある。

さらに、4. では、資本の視点から、FASB は、営利企業は、持分は出資者の請求権で株主資本を、非営利組織体は、負債を控除した後に残る残余とした純資産を資本の性格としている。一方、わが国の ASBJ の討議資料は、貸借対照表上の貸方項目を負債、株主資本及び株主資本以外の項目の3区分表示をしている。他方、アンソニーは、貸借対照表の貸方項目は資金の源泉を、借方項目は資金の使用形態を報告するとした会計観によって立ち、営利会計と非営利組織体会計の統一化に向けた概念フレームワークを構築することにある。

第三に、3つの提供すべき情報では、3つの提供すべき情報について、先ず、1つ目である経済的資源、債務及び純資源の情報については、資源提供者によって時間と目的に関して拘束されていること、次に、2つ目である組織体の業績については、資源の流入及び流出の金額、用役提供努力と成果についての情報の2つの情報を要求していること、最後に、3つ目である流動性については、キャッシュ・フローの情報を要求していることで、利用者情報ニーズを大方は満たしているが、一部課題を残していることも確認した。また、利用者情報ニーズの内、本稿のサブタイトル「介護サービス提供主体の継続性からの視点」でもある用役を提供し続ける能力についての情報は、この3つの提供すべき情報が全て応えているといえる。

上記の一部課題を残している論点は、2. で以下のように取り上げている。

先ず、「提供される用役についての情報」ニーズが、満たされていない点は、介護サービス市場に限定した市場において、介護サービスの内容は、居宅サービス、地域密着型サービス及び施設サービスごとにサービス内容が介護保険制度によって決められており、指定介護事業所は、介護サービスの提供による費用に対し、公定価格である介護報酬を受け取ることができる市場によって満たされることになる。

次に、「用役提供のさいの効率性についての情報」と「用役提供のさいの有効性についての情報」に対しては、「用役提供努力と成果」により提供されるが、非営利組織のサービス提供成果の測定が未開発である。この点について、事業の実施量であるアウトプット評価と、事業の実施による効果であるアウトカム評価とを明確に区別し、介護サービス提供によるアウトカムは、利用者のニーズを満たしたかどうかを意味するものであることから、

利用者が受ける満足度で評価することにし、介護サービス提供のためのインプットである努力と、アウトカムである成果についての情報を利用者が受ける満足度で報告する内容を議論している。

1.6.2. SFAC 第 1 号における基本目的と SFAC 第 4 号における基本目的の比較

営利会計概念フレームワークと非営利会計概念フレームワークとを比較検討している。

第一に、FASB における財務報告の基本目的では、FASB は、SFAC 第 1 号「営利企業による財務報告」における営利会計概念フレームワークと、SFAC 第 4 号「非営利組織の財務報告の諸目的」における非営利会計概念フレームワークとの類似点と相違点とを比較しており、特に相違点として、利用者が資源を提供する理由の相違、所有主請求権の有無、業績情報の相違を挙げている。しかし、FASB は、これらの相違は、統合的概念フレームワーク作成の障害とはならないと主張しており、そこで、本稿の 5.3.「新たなフレームワークの構築」で、この相違点を解決すべき提案をしている。

本項で、財務報告の基本目的から、相違点を取り上げている。

先ず、第 1 目的は上位目的として、意思決定に有用な情報で、営利企業の株主は対価を期待して投資の意思決定をするのに対して、非営利組織の資源提供者は対価を期待せず活動目標に賛同して資源を提供する点で異なっている。

次に、第 2 目的は中位目的として、用役提供能力を評価する有用な情報で、非営利組織が提供する用役は活動目標及び社会的役割に基づいており、一方、営利企業が提供する用役は利益獲得に基づいている点が異なっている。

さらに、第 3 目的は下位目的として、業績を評価する有用な情報で、非営利組織は自立的ではなく資源提供者に依存しており、営利企業は収益と費用との差額である利益の多少による点が異なっている。これら基本目的の相違点を、本稿で、解決しようと試みている。

以上のような相違点は、本稿で、次のように議論を展開している。

先ず、第 1 目的の上位目的での相違点は、本稿では、会計の主体を資本主のものとする狭い範囲の資本主理論から、もっと広く企業自体のものとするエンティティ理論へ派生させることで、株主によって提供された資金、債権者によって提供された資金、主体自らによって作り出された資金を、持分概念により区分することによって、株主持分と非営利組織における純資産を統合化した概念フレームワークを構築することにある。

次に、第 2 目的の中位目的での相違点では、営利企業の目的は利益の最大化にあり、非営利組織の目的は利益の最大化以外にあるが、他方、利害関係者は、他の主体よりもどの主体が、より良い成果を上げたかに関心があり、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬の情報を知りたがっており、営利企業および非営利組織の両方の主体に適用される概念を構築することにある。

さらに、第 3 目的の下位目的での相違点では、FASB は寄付金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が、これに対して、アンソニーは事業活動に対する寄付金と事業資本に対する寄付金を区分し、前者を当期の収益とし、後者を当期の持分の増加として処理することを主張しており、この両者を比較対比することによって、営利企業および非営利組織の両方に整合した資金を源泉別に区分する概念を提案することにある。

第二に、林兵磨（2007）の見解では、林は、概念フレームワークの統合化を、FASB 会

計概念基準書の内容に沿って 6 つの段階に分割して統合化の状況を以下に分析している。

①財務報告の基本目的レベルでの統一化はすでにできているといえる。

②財務諸表の質的特性レベルでの統一化もできているといえる。

③財務諸表の構成要素レベルでの統一化はできておらず、未だ相違のままである。営利企業会計の資本の部は株主持分と呼称し、NPO 会計では純資産と呼称し、さらに 3 つの内区分永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産を設けており、この点が異なっている。

④構成要素の認識・測定レベルでの統一化が進んでいるといえる。

⑤財務諸表の体系レベルでは類似化の傾向がみられるとし、統一化はできているといえる。

⑥財務諸表上の表示方法レベルでは同じような表示であるとし、統一化はできているといえる。

以上のことから明らかなように、営利企業と非営利組織との間で、未だ相違が生じたままであるのは、財務諸表の構成要素である「株主持分」と「純資産」だけとなっており、本稿では、この株主持分と純資産に関する資本概念を考察することで、営利企業における株主持分と、非営利組織における純資産を統合化する概念フレームワークを明らかにしようと試みている

第三に、石津寿恵（2014）の見解では、石津は、概念フレームワークを統合することはできないと主張している。その理由は、営利企業の投資者と非営利組織の資源提供者とでは利用者としてとらえる焦点が全く異なっており、あくまでも営利企業と非営利組織がターゲットとする意思決定者は違っている点を指摘している。そして、営利企業と非営利組織の中心目的が異なるのであれば、別個の概念フレームワークが構築されるべきであるとしている。

このような会計観で会計情報を視点すれば、将来的にも営利企業と非営利組織が統合されることはないであろう。

1.6.3. 営利企業と非営利組織体における会計の枠組み

営利企業と非営利組織体との会計視点からの相違点及び類似点を比較検討する。

一つには、営利企業と非営利組織体との相違点では、FASB は、営利企業に意思決定有用性アプローチを採用しており、非営利組織体の会計にも適用することを試みている。そこでまず、FASB は、非営利組織体の特徴を以下の 3 つあげている。(a)経済的便益の受領を期待しない資源提供者から資源を受領すること。(b)営利活動以外に活動目的があること。(c)所有主請求権が存在しないこと。

このような特徴から、非営利組織体には、次の 2 つの財務的特質が生じること。1 つは、寄付金のような取引が生じること。2 つは、株主といった所有主との取引が存在しないこと。

この 2 つの財務的特質と市場とのかかわりを見ると、営利企業とは異なった状況が生じている。1 つ目は、資源を提供する寄付者は、経済上の理由ではなく組織体の目的を推進することであり、資本市場の圧力は限定的となる。2 つ目は、受益者はサービス原価の一部しか負担しないため、活動の資金は市場からは調達できないので、市場取引は資源配分

過程においては、限定的にしか作用しない。

つまり、営利企業においては経営の効率化を導くための市場圧力が作用しているが、非営利組織体においては不十分であるが、経営の効率化は追求すべき課題でもある。よって、非営利組織体は、営利企業ほどに市場圧力が作用しないが、これを補うための会計の枠組みが必要となってくる。

以上からいえることは、営利企業と非営利組織体の間の相違点として、非営利組織体においては、2つの財務的特質としてあらわれ、市場とのかかわりの視点より、営利企業による利益追求ほどには市場統制が存在しないことになる。そして、その欠如を補うために別の種類の統制を導入する必要がある、事業の実施量であるアウトプット評価から、事業の実施による効果であるアウトカム評価を新たに導入することにある。しかし、アウトプットと違い、アウトカムは数値化することができないことから、介護サービス提供によるアウトカムは、利用者のニーズを満たしたかどうかを意味するものであるから、利用者が受ける満足度で評価することになる。

よって、このような論点から、本稿では、インプットである努力とアウトカムである成果の情報を満足度で報告するための新たな報告目的を設けることにある。

二つには、営利企業と非営利組織体との類似点では、FASBは、非営利組織体と営利企業との相違点ばかりではなく、類似点も提示している。第1に、非営利組織体と営利企業は、財貨または用役を生産および分配し、資源を利用する。第2に、いずれも外部から資源を源泉し、資源を提供する。第3に、財貨または用役を提供するために必要とするだけの資源を同量以上受領しなければならない。

営利企業に対する株主は、事業活動をどれだけ効率的に行っているか、将来キャッシュ・フローをどれだけ有しているかの会計情報に関心を有している。非営利組織体に対する資源提供者は、提供される用役、用役提供のさいの効率性、用役を提供し続ける能力についての会計情報に関心を有している。非営利組織体の会計の基本目的として、資源提供者の意思決定に有用な情報を提供できる会計の枠組みを設計することであり、このことはまさに、意思決定有用性アプローチの非営利組織体会計への適用を意味するものである。

このような類似点に対して、本稿では、アンソニーによる、記述的な前提と規範的な概念の2段階構成を検討し、会計主体と利用者のニーズに焦点を合わせ、営利企業および非営利組織体の両方の主体に適用されるフレームワークを形成することにある。

このような前提と概念の2段階で構成されたフレームワークを構築する会計観は、営利企業と非営利組織体の統合化を試みる新たなフレームワークの構築の指針となる。

そして、この論点を本稿では、先ず、介護サービス市場の設定から展開する。営利企業と非営利組織体が混在している市場の中で、会計的に、営利企業と非営利組織体を区別せず、両者を包括した会計主体として捉えることにある。次に、会計主体が、介護サービスを提供し、事業を継続して行うために、資金的な財務的生存力を貸借対照表上に報告する会計情報と、介護サービスを提供し続ける能力である業績評価を損益計算書上に報告する会計情報へと発展させている。

1.6.4. 財務報告目的と提供すべき財務情報

本節では、中位目的である用役および用役提供能力を評価するのに有用な情報と、下位

目的である管理者の受託責任および業績を評価するのに有用な情報の2つを検討することにある。

第一に、中位目的としての第2目的では、まず、第2目的における情報ニーズは、(1) 経済的資源、債務および純資源の情報と、(2) 組織体の業績評価の情報を必要とする。特に、(1)の情報については、使途拘束が重要なポイントとなり、(2)の情報については、2つの指標を設けている、①資源の流入および流出についての情報、②用役提供努力と成果についての情報である。

次に、(2)①の業績指標をさらに3つに区分し展開している。1つは、純資源を変動させる資源フローと純資源を変動させない資源フローとを区分する情報、2つは、拘束されている資源の流入および流出を識別する情報、3つは、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する情報である。

(2)①の業績指標は、財務存続力をあらわし、収益が費用と同等額以上でなければ、純資産は減少する。この純資産の維持の視点は、企業会計の資本維持の会計観の視点と同じである。

なお、この財務存続力は、本稿のテーマ「非営利組織の財務的生存力への考察」にもあるように、非営利組織体にとって重要な会計情報であり、意思決定に有用な情報として、外部利用者に対してどのように情報提供すべきかを本稿の議論の主題に取り上げている。

さらに、(2)②の業績指標を2つに区分し展開している。1つは、用役提供の努力についての情報、2つは、用役提供の成果についての情報である。この用役提供努力と成果についての情報は、資源提供者が非営利組織体の業績を評価するには有用な情報である。

こうした非営利組織体の業績に関する情報は、発生主義会計の採用により、収益と費用を直接的に測定する収益費用アプローチに基づいており、特に有形固定資産の減価償却を費用として計上することにある。

このように、業績を評価する情報は、「事業活動計算書」から導き出され、財務報告として組織体の業績を評価するのに最も有用な財務情報であり、こうした業績に関する情報は、発生主義に基づいた財務存続力を示す意思決定するに有用な指標になると思われる。

そこで、本稿では、発生主義による減価償却に焦点を当て次のように展開している。

先ず、営利企業における減価償却は、自己金融機能によって投下資本が回収され、さらに新たな有形固定資産を再取得することができる計算構造になっており、財務的生存力をあらわしている点を指摘している。

次に、非営利組織である社会福祉法人については、新たに導入された発生主義会計に基づいた減価償却に触れ、減価償却費による自己金融における内部留保によって再投資の資金が調達でき、社会福祉法人の財務的生存力を維持・継続することができる点を論じている。

さらに、非営利組織体の減価償却については、FASBの見解とアンソニーの見解とを比較検討することで、どちらの見解が、財務的資本維持の判断基準として適合しているか検証することにある。

第二に、下位目的である第3目的では、第3目的における情報ニーズは、①管理者の受託責任についての情報、②管理者の管理および保全についての情報である。後者の②の情

報は、前記第2目的の(1)経済的資源、債務および純資源の情報を必要とし、財務諸表のうち「貸借対照表」が有用な情報となる。

FASBによる、非営利組織の財務諸表体系は、「貸借対照表」、「事業活動計算書」、「キャッシュ・フロー計算書」からなり、次節でその内容に触れることにする。

1.6.5. 非営利組織体の会計基準 (FAS 第117号)

FAS 第117号『非営利組織体の財務諸表』基準書を、SFAC 第4号『非営利組織の財務報告の諸目的』概念書からの影響を概観している。

第一に、適用対象とする非営利組織の範囲では、SFAC 第4号における非営利組織は、類型Bタイプとされているが、FAS 第117号では全ての非営利組織を対象としていると述べていることから、類型Aタイプをも含むこととなる。

このことは、SFAC 第4号は、「財務資源源泉アプローチ」を採って、資金源泉区分法に基づいて非営利組織をBタイプであると定義しており、この点を、本稿では、FASBの見解とアンソニーの見解を比較検討している。

先ず、FASBによるSFAC 第6号は、営利企業は、持分は出資者の請求権で株主資本とし、非営利組織体は、資産から負債を控除した後に残る残余とし、資本の源泉より資本取引を明らかにし、資本と利益の区別を明確にし、資本を正しく捉えることにある。

次に、アンソニーは、主体を三つの資金の源泉に区分しており、1.債権者によって提供された資金、2.株主によって提供された資金、3.主体の自ら作り出した資金で、1.負債と2.株主持分は、ともに外部の資金源泉であり、3.主体持分は内部の資金源泉を表し、外部からの源泉と内部からの源泉とを明確に分離することで、営利会計と非営利組織体会計の統一化を試みている。

そこで、本稿では、このようなアンソニーによる資金源泉区分の考え方を踏襲することによって、貸借対照表の貸方側の項目に新たな項目を設けることを独自に提案することにある。

第二に、財政状態報告書が、SFAC 第4号から受けた影響では、FAS 第117号では、非営利組織体の貸借対照表の純資産を、非拘束純資産、一時拘束純資産、永久拘束純資産の3つに区分経理することを規定している。非拘束純資産は、用途無制限に区別するため、一時拘束純資産は、特定目的および特定期間のための一時用途制限に区別するため、永久拘束純資産は、永久用途制限に区別して報告されることになっている。

このようにFAS 第117号は、拘束された資源は、それ以外の資源と区別して表示しなければならないことを定めている。

このような拘束による区分に対して、アンソニーは、FASBによる3区分は、期間損益計算という視点が欠落していると批判しており、本稿では、FASBの見解およびアンソニーの見解を比較検討し、資本の源泉を、外部源泉と内部源泉とに分けることから、本稿の主題である財務的生存力の会計的な意義を明らかにすることにある。

第三に、事業活動報告書が、SFAC 第4号から受けた影響では、FAS 第117号は、事業活動計算書のなかで、(イ)永久用途制限純資産、一時用途制限純資産、用途無制限純資産のそれぞれの変動の総額を報告すること、さらに(ロ)プログラム費用とプログラム収益との相互関係を報告することを要求している。

FAS 第 117 号が (イ) を要求するのは、SFAC 第 4 号の理論を根拠としている。SFAC 第 4 号は、組織体の業績を評価する指標として、資源の流入および流出についての情報を必要とし、そのうち使途拘束されている資源の識別を要求している。

また、FAS 第 117 号が (ロ) を要求するのは、SFAC 第 4 号が、組織体の業績を評価する指標として、組織体の用役提供努力と成果についての情報を必要としていることが根拠にある。他方、SFAC 第 4 号は、用役提供の成果を測定する能力は未開発であるとして、財務報告以外の源泉によって提供されることを述べている。これを受けて、FAS 第 117 号も、サービス成果は貨幣単位では測定できないので、財務諸表では報告されないとして要求はしていない。その結果、用役提供のさいの効率性の情報が提供されないことになった。

このような努力と成果に関して、本稿では、インプットである努力とアウトカムである成果についての情報を、満足度で評価することができる新たな財務報告を提案することにある。

第四に、キャッシュ・フロー計算書が、SFAC 第 4 号から受けた影響では、FAS 第 117 号が、キャッシュ・フロー計算書を財務諸表とする根拠は、SFAC 第 4 号が流動性の情報を求めている点にある。

以上見てきたように、FAS 第 117 号は、非営利組織の財務諸表として「財政状態報告書」、「事業活動計算書」、「キャッシュ・フロー計算書」の 3 つを要求していることが分かった。

そこで、陳琦 (2004) は、FAS 第 117 号による非営利組織の会計基準に対して、3 つの問題点を指摘している。それは、1 つ目は、市場コントロール代替手段である拘束に関する情報が欠如している点。2 つ目は、資源提供者による拘束かどうかに関する情報が不十分である点。3 つ目は、サービス提供の成果に関する情報が欠如している点である。

このような陳 (2004) のコメントにある 3 つの問題点については、本稿で次のように、解決することができる。

1 つ目の問題点は、FASB が純資産を 3 つに区分経理することを、アンソニーは批判し、営利企業と同様に、業績に焦点を当て、資源提供者は主体の状態よりも、主体の業績に関心を持つと論じており、貸借対照表上の状態測定に対し、損益計算書上の業績測定を優位に位置付けし、利用者のニーズは、過去の業績の報告を必要としており、本稿でも、非営利組織体会計へのアプローチにおいての基本的なフレームワークになっている概念である。

2 つ目の問題点は、いかなる資源がどのような使途のために拘束されているかの点、また、その資源がだれの資源提供者による拘束に準拠して使用されているかの点、を明らかにすることができない問題であり、下位目的である第 3 目的における「管理者の管理および保全」でも触れたが、貸借対照表の注記において報告されることになる。

3 つ目の問題点は、サービス提供の成果に関する情報について、用役提供努力と成果を示す業績評価指標に関する情報で触れたが、インプットである努力とアウトカムである成果についての情報を満足度で評価することを、新たに提案している。

2. 準市場における会計情報の目的

本章は、準市場での事業活動を会計情報としてどのように報告することができるかの問題点を提起すると同時に、現状において課題を解決する会計の概念を考察することにある。そして、その構成は次のような節によって組み立てている。

まず、2.1. では、ルグランによる準市場での成果を評価する基準である効率性について考察し、これを今後、会計の視点から、会計情報として外部利用者に提供すべき財務報告に反映させることを意図としている。

次に、2.2. では、具体的に準市場を形成している介護サービス市場における活動の評価を、会計の視点から、会計情報として提供すべき情報は何かを検討する上で、介護保険の内容に触れることにする。

さらに、2.3. では、準市場である介護サービス市場における供給側の介護サービス事業者と需要側である要介護認定高齢者の状況を把握し、会計の視点から、営利企業における会計情報の報告の目的と、非営利組織体である介護事業者の会計報告の目的の相違を比較検討することにある。

また、2.4. では、介護サービス事業者の内、社会福祉法人を取り上げることで、2.3. で指摘した営利企業との相違点を明確にしている。特に、社会福祉法人の内部留保問題が、どうしてこのような社会的な問題にまで発展したかを会計的な視点から考察している。このような問題点は、これから非営利組織体における会計情報の議論を展開していく上でも考察する必要がある。介護サービス市場において、営利企業と非営利組織体とが同じ市場で同じ内容の事業活動をしている現況からして、営利企業と非営利組織体とが別々の財務報告を提供するのではなく、統合された財務報告で情報提供されるべきことは明らかであ

り、これからの本稿において基本的な枠組みの考え方と成り得る。

最後に、2.5. では、再度準市場における評価基準である効率性について会計的な視点で取り上げ、営利企業における効率性との整合性を検討課題にしている。

2.1. 準市場の概念

2.1.1. 介護サービスにおける準市場の視点

今日、ルグラン (J. Le Grand) ⁽³²⁾による準市場の概念は、公共市場と経済市場がオーバーラップしており資源配分の効率性の点、品質面での競争性の点で特徴があると考えられる。日本においても、2000年に施行された介護保険制度において市場メカニズムを導入した介護事業者間の競争を促進する準市場が形成され始めた。

準市場は、供給面と需要面との両面で経済市場と違いがある。まず、供給面で、サービス供給者間に競争が存在するのは経済市場と同じであるが、利益の最大化を目的としない非営利組織体が含まれる点にある。非営利組織は利益の最大化を目的としないが、何を目的としているかは多様である。

次に、需要面で、消費者側の購買力が貨幣単位では示されず、特定のサービスの購入のためだけに使えるバウチャー (引換券) ⁽³³⁾が利用者に配分される。国はサービスへの資金提供をコントロールしているが、国がサービスを供給するのではなく、あくまでサービス供給者に供給を委ねている。

さらに、サービスの直接の利用者 (プリンシパル) がサービス購入の選択を行うのではなく、ケアマネジャーのような第三者 (エージェント) に委ねることがあげられる。

これらを介護保険制度に照らし合わせた特徴は、まず、民間の営利企業の参入が認められ社会福祉法人等の非営利法人との競争が始まり、次に、サービス費用の9割が利用者補助方式⁽³⁴⁾により保険給付され、さらに、サービス利用にあたってケアマネジャーによるケアプランの作成が義務付けられた市場であるといえる。

これらを会計学的な視点から捉えると、まず、営利企業と非営利法人の混在による効率性の問題点、次に、努力と成果の評価が困難になる点を内包しているといえる。

このような問題点から、非営利組織体に業績評価が求められるようになってきた点にあり、さらに、業績評価の指標をどこに求めるかが、課題となっており、この点については、非営利組織体によって提供されるサービスを、提供し続ける能力があるかどうかを判断することができる財務報告であるべき議論をしていくことになる。

2.1.2. ルグランの準市場の概念

ルグランの著 (2010) “THE OTHER INVISIBLE HAND” (後房雄訳『準市場 もう一つの見えざる手』) で、後は、訳者解説として、ルグラン理論のポイントについて、次のように、「市場とは、独占的な国家による提供体制を競争的・独立的なものへと転換するとい

⁽³²⁾ J. ル. グランと W. バーレット編著『準市場と社会政策』が準市場論の代表的研究である。

⁽³³⁾ バウチャーとは、「個人に対して、一定の範囲のモノやサービスの中から選択できる限定的な購買力を付与する補助金」である。それゆえ、バウチャーは、「生産者側の補助金」と対比されて、「消費者側の補助金」と呼ばれる。

⁽³⁴⁾ 利用者補助方式とは、政府がサービスの利用者に対して費用の全額または一部を支給 (補助) して、利用者がサービス供給者との契約に基づいてサービスを購入する方式のことである。

う意味であり、準とは、いくつかの重要な点で通常の市場とは異なるからである。その違いは、需要と供給の両面にある。供給サイドでは、通常の市場がそうであるように、供給者間での競争が存在している。独立した機関（学校、大学、病院、施設、住宅協会、個人家主）が消費者をめぐる競争している。しかし、通常の市場とは違って、すべての主体が利潤の極大化を求めているわけではない。つまり、私的な利益を求めているわけではない。需要サイドについては、準市場では消費者の購買力が貨幣で示されるわけではないことである。それは、割り当てられた予算の形をとったり、もしくは特定のサービス購入のためのバウチャー、あるいは、権限を与えられた代理人による購買という形をとることもある。また、多くの場合、何を購買するかを選択・決定を利用者が直接行なうわけではないということも重要である」(35)と解説している。

イギリスで発展してきた準市場の考え方は、国家による独占的なサービス提供体制を改め、質を確保しつつ、限られた資源の効率的配分を達成しようという点に特徴がある。

また、ルグランは、準市場の形成にはある一定の成功条件が必要であり、それを満たした場合、評価基準から準市場化の程度を把握できるとされる。

そこで、佐藤克彦が、(2006)『福祉サービスの準市場化』で、ルグランによる準市場が成立するには、いくつかの必要となる成功条件を充足する必要がある、その5つの成功条件を整理したのが以下である。

「第一の市場構造の転換は、市場を独占的な状態から競争的なものへと転換することであるが、公定価格が導入される。これにより必要なサービスが適正な価格で提供され、事業者による価格の操作が回避される。

第二の情報の非対称性は、財やサービスの提供者がそれらについての情報に関して優位性を持ち、利用者に不利益をもたらすことである。準市場ではそのような事態を防止するために購入者がサービスの質、コスト監視を行うことが必要である。

第三の取引費用と不確実性は、市場原理をサービス提供体制に組みこむことで、財やサービスの取引過程が複雑になるため、そのイニシャルコストやランニングコスト、万が一の損害賠償費用や弁護士費用等を確保しておかなければならない。また、準市場には一定の管理・統制があるとはいえ、市場原理は常に不確実性にさらされる。

第四の動機付けは、準市場では、財やサービスの提供者は利潤を追求することが求められ、一方の購入者は福祉追求という動機付けをもたねばならない。ここで得られた利潤の使途は再投資に向けたり、株主への配当、労働者に分配したり、経営者の報酬にすることは問題にされない。また、購入者はどのようなニーズがあるのかを把握し、かつ適切にそれに応え得る様なサービスのあり方を検討しなければならない。

最後のクリーム・スキム（いいとこどり）は、利用者を搾取の対象にしたり自らの組織にとって有利に働くような選別を行わないということである」(36)ことが必要とされることをあげている。

以上、準市場が成功するための条件であり、経済市場との相違点でもある。

さらに、佐藤(2006)は、「ルグランが、形成された準市場に対してどのような視点から評

(35) 後房雄訳 (2010)『準市場 もう一つの見える手』 pp.162-163

(36) 佐藤克彦(2006)『福祉サービスの準市場化』 pp.75-78

価をしているのか、準市場が成果をおさめているかどうかを評価する基準として、効率性 (efficiency)、応答性 (responsiveness)、選択性 (choice)、公平性 (equity) の四つ」(37) を取り上げている(38)。

まず、第一に、「効率性は、通常の市場では利益の追求が目的であるが、準市場では質を担保しながらコストを抑制していくことが追求され、利用者に対して量・質ともに優れたサービスの提供が可能となる。つまり、良いサービスの本質的な要素である効率的なサービスは、一定量の資源によって最高の質と量のサービスを提供するものであることを基準としている」(39)ことである。

次に、第二に、「応答性は、これは従来からの措置制度に対する反省から生まれ、サービス供給者はサービス利用者のニーズに応えることが求められる。サービス費用の一部は介護保険制度により補填されるのでサービス供給者は一定の採算が見込め、種々のサービスが登場し、通常の市場ではあまり見られないニーズへの対応の的確性・迅速性・柔軟性の意味で応答性が掲げられる。すなわち、サービスの質を構成する不可欠の要素であることを基準としている」(40)ことである。

さらに、第三に、「選択性は、サービスの選択とサービス供給者の選択とを意味している。すなわち、従来から高齢者介護は措置制度で対応されてきたが、介護保険制度からは利用者契約に移行したことで、利用者を選択の機会の保証が担保されたことになる。要は、供給者の選択、サービスの選択、日時の選択等サービスについてどこで、誰から、何を、いつ、どのように、受けるかをめぐる選択であることを基準としている」(41)ことである。

最後、第四に、「公平性は、介護保険制度が設定している公定価格や低所得者に対する費用負担の無料化・減免策が講じられることで、所得、支払能力、性別に関係なくニーズに対応したサービスの利用が可能となることで確保されている。結局、公平性は、社会的、経済的状況の違い、あるいはサービスへのニーズとは無関係なその他の違いに関わりなく、すべての人に広く公平にサービスが提供されることであることを基準としている」(42)ことを取り上げている。

以上のように、準市場は、サービス提供における効率性、応答性、選択性、公平性の達成を目的としている。

ここで、準市場と対比される通常の市場とは、静態的な市場均衡が成り立っている状態、あるいは完全競争市場を想定しているものとみることができる。すなわち、準市場には、福祉・医療・教育等のサービスのよう本来的性格が通常の市場での一般的な商品・サービスとは違った特性をもつものになる。しかし、準市場が有効に機能しているかどうかを見きわめるためにも効率性、応答性、選択性、公平性という評価基準を設けることに意義がある。

(37) 佐藤克彦、前掲書、pp.79-80

(38) ルグランは、準市場の成功条件として第一に市場構造の転換、第二に情報の非対称性の緩和・防止、第三に取引費用と不確実性への対応、第四に動機づけのあり方、第五にクリームスキムの防止が必要としている。この条件が整うことによって、効率性、応答性、選択性、公平性が達成されるとしている。

(39) 佐藤克彦、前掲書、p.79

(40) 佐藤克彦、前掲書、p.79

(41) 佐藤克彦、前掲書、p.79

(42) 佐藤克彦、前掲書、p.80

そして、会計的な視点からは、今後、特に効率性を取り上げ、議論することにある。

2.2. 介護サービスの準市場化

わが国は少子高齢化を背景に世界でも類を見ない超高齢社会に向かっており、社会保障の一環として年金、医療と同様に介護保険への関心が高まりマスコミでもしばしば取り上げられるようになった。特に介護保険制度は2000年からスタートし、すでに13年経過の成熟した介護サービス分野で事業者のトラブルや利用者の介護難民等の問題が議論されているところでもある。

このような社会的背景の中で、非営利法人に限らず営利企業も介護サービスである事業活動へ取り組む事業者が増えつつある。具体的には、社会福祉法人、医療法人、NPO法人、生活協同組合、農業協同組合等の非営利法人や株式会社、有限会社、合同会社の営利企業が介護市場に参加している。

しかし、こうした超高齢社会に対してさまざまな形で貢献しようとする事業者の動きは、従来の経済市場では説明できない会計概念をも内在し、営利会計と非営利会計の2区分による対応ではまだ十分に社会現象を描写しているとは言いがたい状況にある。このような状況下にある介護サービスにおける準市場化を考察する。

2.2.1. 介護保険制度の創設

介護保険制度は1997年12月に介護保険法が成立し、2000年4月から施行されている。介護保険は、わが国では、医療保険、年金保険、労働者災害補償保険、雇用保険に続く5番目の社会保険である。介護保険制度が創設された理由として、①高齢化の進行に伴う要介護高齢者の増大、②家族の介護機能基盤の弱体化と家族の介護負担の増大、③従来の老人福祉制度と老人医療制度の問題点、④介護費用の増大に対応した新しい財源の確保の必要性があげられる。介護保険制度の創設の背景が、次節で述べる準市場形成への牽引となり、非営利組織体の会計の枠組みにおいて重要な影響を与えることになる。

介護保険制度の創設の目的は、①介護に対する社会的支援、②要介護者の自立支援、③利用者本位とサービスの総合化、④社会保険方式の導入の4点である。介護保険制度の目的が、次節で述べる介護サービス市場を形成してきたと言える。

介護保険制度の創設の経緯は、1994年厚生省(当時)に高齢者介護対策本部が設置され、有識者による高齢者介護・自立支援システム研究会が、新しい介護システムの構想を報告書にまとめた。1995年2月から、厚生大臣(当時)の諮問機関である老人保健福祉審議会において審議が開始され、1996年4月最終報告書を取りまとめた。その後1997年12月、介護保険法が可決成立し、公布された。

こうした準備を経て、2000年4月1日、介護保険法の施行となった。

2.2.2. 介護保険制度の概要

介護保険制度は、保険を運営する「保険者」と保険に加入して保険料を負担する「被保険者」により構成されている。介護保険制度の内容を以下順を追って概要を述べる。

a. 介護保険制度の仕組み

①保険者は、国民に最も身近な行政単位である市町村である。その上で、国、都道府県、医療保険者、年金保険者が市町村を重層的に支え合う制度となっている。

②被保険者の範囲は、40歳以上である者となっている。それは、65歳以上の第1号被保険者と、40歳以上65歳未満の医療保険加入者である第2号被保険者の2つに区分されている。また、保険給付の範囲は、第1号被保険者については、要介護状態に該当することにより保険給付が行われるのに対し、第2号被保険者については要介護状態が特定疾病⁽⁴³⁾によって生じた場合にのみ保険給付が行われることになっている。

③65歳以上の第1号被保険者の保険料は、負担能力に応じた負担を求める観点から、原則として各市町村ごとに所得段階に応じた定額保険料⁽⁴⁴⁾が設定されている。一方、40歳以上65歳未満の第2号被保険者の保険料⁽⁴⁵⁾は、それぞれ加入している医療保険者ごとに設定される。

④要支援・要介護認定は、市町村に設置された介護認定審査会において審査および判定が行われ、その結果に基づき市町村が要介護認定を行うことになっており、社会的支援を要する状態の要支援1から最重度の介護を要する状態の要介護5の7段階に区分⁽⁴⁶⁾される。

⑤保険給付の内容は、要支援者については生活機能の低下等の改善の可能性が高いとして予防給付の対象と、要介護者については在宅・施設両面にわたる多様なサービスの給付対象としている。介護サービスの種類は、居宅サービスは13種類⁽⁴⁷⁾、地域密着型サービス⁽⁴⁸⁾は8種類、施設サービスは3種類となっている。まず、居宅サービスは要支援者には予防給付があり、要介護者には介護給付がある。次に、地域密着型サービスは原則当該市町村の住民しか利用できないサービスである。さらに、施設サービスには社会福祉法人が運営の介護老人福祉施設、医療法人が運営の介護老人保健施設と介護療養型医療施設がある。

⑥保険給付の額は、負担と給付の公平等の観点より、要介護状態区分ごとに支給限度基準額が設けられている。具体的に、要支援1は月49,700円、要支援2は月104,000円、要介護1は165,800円、要介護2は月194,800円、要介護3は月267,500円、要介護4は月306,000円、要介護5は月358,300円となっている。これは利用者が自己負担1割で介護サービスを利用できる限度額のことである。利用者が、この限度額を超えて介護サービスを受ける場合は全額自己負担となる。

(43) 老化に起因する疾病とされ介護保険法施行令で下記16疾病が該当する。1末期がん2関節リウマチ3筋萎縮性側索硬化症4後縦靭帯骨化症5骨折を伴う骨粗しょう症6初老期における認知症7パーキンソン病8脊髄小脳変性症9脊柱管狭窄症10早老症11多系統委縮症12糖尿病性神経障害・腎症・網膜症13脳血管疾患14閉塞性動脈硬化症15慢性閉塞性肺疾患16変形性関節症である。

(44) 低所得者への負担を軽減する一方、高所得者の負担は所得に応じたものとなっている。具体的に、生活保護受給者の第1段階から被保険者本人の所得金額が200万円以上の第6段階まで設定され、第4段階が基準額となっている。

(45) 1人当たりの負担額は同じで、各種の医療保険に加入している介護保険の被保険者の数に応じて納入金額が割り振られ、医療保険者が保険料を徴収する。

(46) 7段階は、要支援1および2は社会的支援を要する状態、要介護1は部分的な介護を要する状態、要介護2は軽度の介護を要する状態、要介護3は中等度の介護を要する状態、要介護4は重度の介護を要する状態、要介護5は最重度の介護を要する状態に区分されている。

(47) 居宅サービスは、1訪問介護、2訪問入浴介護、3訪問看護、4訪問リハビリテーション、5居宅療養管理指導、6通所介護、7通所リハビリテーション、8短期入所生活介護、9短期入所療養介護、10特定施設入居者生活介護、11福祉用具貸与、12特定福祉用具販売、13住宅改修の13種類である。

(48) 地域密着型サービスは、1定期巡回・随時対応サービス、2夜間対応型訪問介護、3認知症対応型通所介護4小規模多機能型居宅介護、5認知症対応型共同生活介護（グループホーム）、6地域密着型特定施設入居者生活介護、7地域密着型介護老人福祉施設入居者生活介護、8複合型サービスの8種類である。

⑦利用者負担は、サービスを利用する者としなない者との負担の公平、サービス利用についての費用意識の喚起等の点から、介護サービス利用者には1割の利用者負担が設けられている。なお、1割負担が高額になる場合は、利用者負担に上限を設け当該利用者負担を超える分について高額介護サービス費、高額介護予防サービス費を支給している。

⑧事業者は、原則として都道府県知事の指定を受け介護サービスを提供することになっている。指定を受けた事業所は指定介護事業所と呼ばれている。この指定介護事業所の内容については、次項で取り上げる。

また、地域密着型サービスと介護予防支援は、市町村が指定と指導監督を行う。都道府県知事・市町村が指定を行うにあたっては、当該事業者が厚生労働大臣の定める人員基準・設備基準・運営基準を満たしているか否かを判断して行うことになっている。さらに、都道府県知事は事業者に対して必要な指導・監督を行うことができる。

⑨公費負担は、制度における公的責任および必要な費用を保険料のみで賄うことにした場合、被保険者に過大な負担となるおそれがあること等を踏まえ総給付費の2分の1を公費負担とし、残り2分の1を介護保険被保険者が保険料として負担している。公費のうち、居宅サービスの場合は、国、都道府県、市町村の負担割合は、25%、12.5%、12.5%とし、施設サービスの場合は、20%、17.5%、12.5%としている。また、財政面の支援としては、都道府県に財政安定化基金を置き市町村へ資金の貸与・交付を行う等の措置が講じられている。

⑩介護報酬は、前掲⑤の介護サービスの種類ごとに国によってきめられている。ここで介護報酬とは、利用者負担（1割分）を含んだ介護サービスの費用のことである。

このように、介護保険制度の仕組みの内、本稿では、介護サービス市場において、⑧指定介護事業所について、会計主体の視点から、非営利法人を個別的単位としての組織として捉え、指定介護事業所を社会的単位としての組織として捉えることで、議論の展開を図ることにある。

さらに、⑩介護報酬については、介護サービスの提供による費用との対応関係を議論することで、業績評価についても検討することにある。

b. 指定介護事業所の内容

前掲⑧の内容をさらに具体的に検討する。次項で取り上げているが、居宅サービスの事業所数の一番多いのが通所介護事業所となっており、ここでは、特にこの通所介護事業所の指定介護事業所⁽⁴⁹⁾の内容を見ることにする。

まず、指定の意義は、介護保険法に基づく居宅サービスの事業を行い、介護報酬を受け取るには、都道府県知事の指定を受ける必要があり、申請にあたり、申請者が法人であること。

次に、指定基準には、次の3つの要件が定められている。

①人員基準—従業員の技能・人員に関する基準で、管理者・生活相談員・看護職員・介護職員・機能訓練指導員の人員を有する。

②設備基準—事業所に必要な設備についての基準で、食堂、機能訓練室、静養室、相談

(49) 愛知県健康福祉部高齢福祉課の『介護保険事業者指定申請の手引き—通所介護・介護予防通所介護編—』より抜粋。

室及び事務室を有する。

③運営基準—保険給付の対象となる介護サービス事業を実施する上で求められる運営上の基準で、運営規程・会計の区分等が規定されている。

以上からも分かるように、高齢者へのサービス提供を介護保険制度で対応できるようにし、しかも、競争原理を導入することで介護サービスが公正に高齢者に享受される介護システムとしてスタートしたのである。

2.2.3. 介護保険制度の推移

2000年4月にスタートした介護保険制度は既に10年以上が経過し、かつ急速な高齢化に伴い介護保険の対象者が急激に増加した。具体的に、65歳以上の第1号被保険者の数は、制度創設当初の2,165万人（2000年4月末）から2,907万人（2011年4月末）と増加した。そのうちの要介護認定者の数も218万人（2000年4月末）であったものが508万人（2011年4月末）となっている。また、介護保険を受給した者の数も149万人（2000年4月末）から423万人（2011年4月末）と大きな伸びを示している。このような状況は、2000年にスタートした介護保険制度が、ここ10年で国民の間に定着してきていると評価できる。

一方で、介護保険利用者数の大幅な増加に伴い介護保険の総費用も大きな伸びとなっている。2000年度は3.6兆円だったものが2010年度では7.8兆円、2011年度8.2兆円、2012年度8.9兆円とここ最近で2倍以上の伸びとなっている。さらに、3年おきに改定される第1号保険料（65歳以上の第1号被保険者が負担する保険料）第1期（2000年～2002年）2,911円から第5期（2012年～2014年）4,972円と約70%の伸びを示している。

さらに、2011年10月1日現在の介護サービス事業所数をみると、居宅サービスの事業所数は95,491、地域密着型サービスの事業所数は18,217、施設サービスの事業所数は11,861となっている。内訳は、居宅サービスの事業所数では多い順に、通所介護事業所28,527、次いで訪問介護事業所28,016、短期入所生活介護事業所8,050となっている。地域密着型サービスの事業所数では、認知症対応型共同生活介護事業所10,645、次いで認知症対応型通所介護事業所3,859、小規模多機能型居宅介護事業2,928となっている。施設サービスの事業所数では、介護老人福祉施設（特別養護老人ホーム）6,254、次いで介護老人保健施設3,719、介護療養型医療施設1,888となっている。事業所の開設主体別では株式会社、有限会社、合同会社の営利企業が最も多くなっている。

介護サービス市場は、利益追求が目的の営利企業と利益の最大化を目的としない非営利法人が混在しサービス供給者間に競争原理が働いている。

よって、本稿は、営利企業と非営利組織体を区別せず、両者を包括した会計主体のフレームワークを構築することにある。

2.3. 介護サービス市場の概要と会計視点

2.3.1. 介護サービス市場の特性

公的介護保険制度の導入は、介護サービスの需要と供給構造に競争原理を導入した準市場メカニズムの導入でもある。需要者は供給者を選択することができ、需要者が供給者を選択することで、供給者間の競争が発生する。

一方、介護サービスの量は、要介護度ごとの支給限度額の範囲内であれば利用者は1割の利用者負担のみで介護サービスが受けられる仕組みである。しかも、介護サービスの量は利用者自身が選ぶことができ、量は時間で測る制度となっている。

他方、介護サービスの価格は公定価格であることから、利用者は介護サービスの供給者を選択する際には価格が判断基準とはならず、サービスの質が主な判断理由になるが、事前に供給者のサービスの質を判断することが難しい。介護サービスの質は客観的な評価基準が確立されておらず、抽象的な基準の定めしかないのが現状である。制度的には、事業者への人員基準⁽⁵⁰⁾や従業者の資格⁽⁵¹⁾などの基準がある。これらの基準はあくまでも間接的であり、それによってサービスの質を向上させるには限度がある。実際にサービスの質を確保するには、利用者の選択と事業者の競争の市場メカニズムによるサービスの受給バランスが前提となる。

また、介護サービスには以下のような情報の非対称性が発生する。利用者は介護の専門的知識や介護に関する情報が乏しいため、介護保険制度の専門家である介護支援専門員(ケアマネジャー⁽⁵²⁾)に依頼する。即ち、利用者とケアマネジャーとの関係は、委託者と受託者の関係であり受託者側に情報が偏在し、いわゆるプリンシパル・エージェント問題⁽⁵³⁾が生じる。また、同時に受託者側に忠実なエージェントとしての行動が欠ける場合にモラルハザード (moral hazard) ⁽⁵⁴⁾の誘因が生じる。これら介護サービスの情報の非対称性には次のような面を持っている。1. 隠された特性「介護サービスは利用して初めて品質がわかるサービスの面を持っている」2. 隠された行動「利用者が受託者の行動を監視・評価できない」、特に2. は、介護サービスは利用者が意思決定や情報収集に制約がある弱者であるが故に判断機能に制限がある場合が多く、重要な問題点を内包している。

さらに、利益追求が目的の営利企業は価格の高いサービスを提供する傾向にあり、介護サービス供給者によるクリームスキミング (cream skimming) ⁽⁵⁵⁾が発生しやすい。介護保険制度下でのモラルハザードやクリームスキミングの問題を会計における効率性との関わりにおいて今後検討していくことにある。次に、供給サイドおよび需要サイドの視点から会計における効率性を検討する。

以上によっても明らかなように、営利企業は、利益の最大化を目的としており、上記のような問題が発生しやすい。そこで、本稿において、営利企業は利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を獲得することを報告目的とする会計概念を取り入れた議論を展開することにある。

(50) 事業者が介護保険の指定を受けるには、厚生労働大臣の定める「人員、設備及び運営に関する基準」を満たす必要がある。

(51) 人員基準を満たす資格には、ホームヘルパー2級、介護福祉士、介護支援専門員(ケアマネジャー)、看護師、理学療法士、作業療法士、福祉用具専門相談員等がある。

(52) 要介護者の介護保険のサービスの利用は「居宅サービス計画(ケアプラン)」に基づいて提供される。介護保険制度では、この作成者に介護支援専門員(ケアマネジャー)が位置づけられている。

(53) プリンシパル(利用者)がエージェント(ケアマネジャー)の行動を監視できない場合に発生する。実際、事業者に所属しているケアマネジャーは利用者本位ではなく、売上本位になってケアマネジャーの中立性が損なわれる。

(54) 現実にケアマネジャーは忠実な代理人として行動しないことから生じる。

(55) クリームスキミングが問題になるのは、介護サービスの利用者は公平にサービスを受けることができる権利が保障されるべきであるという判断が前提にある。

2.3.2. 介護サービスの供給面からの会計の視点

介護サービス事業所の開設主体別の構成割合をみると、居宅サービスのうち訪問介護、訪問入浴介護、通所介護、特定施設入居者生活介護、福祉用具貸与、特定福祉用具販売、また地域密着型サービスのうち夜間対応型訪問介護、小規模多機能型居宅介護、認知症対応型共同生活介護、地域密着型特定施設入居者生活介護は営利法人が最も多くなっている。

介護予防支援事業所では社会福祉法人が最も多くなっている。

介護保険施設数の開設主体別の構成割合をみると、介護老人福祉施設は社会福祉法人が92.3%と最も多く、介護老人保健施設及び介護療養型医療施設では医療法人が74.3%、81.9%と最も多くなっている。(56)

介護サービス市場は、株式会社、有限会社などの営利企業と、社会福祉法人、医療法人、NPO 法人などの非営利法人など様々な法人によって運営されているが、効率性の向上とサービスの質の改善を図るために、多様な法人に解放された経緯がある。

2011年の介護サービス事業所としての指定を受けた件数を法人格別で居宅サービスの上位3種類を比較する。(57)上位1位の通所介護の総数24,381の内訳は1位の営利法人11,308(46.4%)、2位の社会福祉法人7,514(30.8%)、3位の医療法人1,834(7.5%)となっている。上位2位の訪問介護の総数21,315の内訳は1位の営利法人12,484(58.6%)、2位の社会福祉法人3,550(16.7%)、3位の社会福祉協議会1,553(7.3%)となっている。上位3位の短期入所生活介護の総数7,515の内訳は1位の社会福祉法人6,271(83.4%)、2位の営利法人621(8.3%)、3位の医療法人248(3.3%)となっている。上位を営利法人、社会福祉法人、医療法人が占めており、供給体制が多様化になっており事業者間競争を前提とした介護保険制度の目的は達成されているといえる。

営利企業から非営利法人までの多様な事業主体の参入は、行政が介護サービスを提供する主体ではなくなったことを意味する。介護サービス供給主体としての地方公共団体の占める割合は、通所介護で263(1.1%)、訪問介護で113(0.5%)、短期入所生活介護で224(3.0%)とわずかになってきている。行政は、直接的にはサービス提供を行わなくても、介護保険の保険者として介護サービス市場における売買・取引が有効かつ公正に機能するための役割を果たしている。

介護サービス市場へ市場メカニズムを導入することは、介護サービスの供給側に効率化を求める狙いがある。介護サービスを公的な介護保険の形で運営する方式は、利用者の自由な介護サービスの選択が可能となる利点がある。限られた財源の下で、介護サービスの量・質の改善を図るためには、供給者側の効率的な運営が不可欠である。

介護サービスに効率性を求めることは、市場メカニズムの競争原理を導入することである。効率性の向上は、同じ質・量の介護サービスを提供するに当たってより少ない資源の投入が望ましいということである。介護サービス市場に準市場メカニズム導入の目的は、効率性を改善することが可能となるからである。準市場メカニズムでは、サービスの生産は行政ではなく民間競争の営利企業や非営利法人が行う。準市場において、営利会計と非

(56) 資料は厚生労働省「介護サービス施設・事業所調査結果の概要」より抜粋。

(57) 数値は、「平成23年介護サービス施設・事業所調査」(厚生労働省)における、調査対象施設・事業所数を基にしている。

営利会計とが混在していることになる。

そこで、1. で触れたが、FASB は、SFAC 第 4 号のパラグラフ (paragraph1) で、非営利組織体または営利企業について、独立した概念フレームワークを形成する必要はないと述べ、それまで営利と非営利とで別々に分離して作成されていた概念フレームワークの統合が目標として提起された。この考え方を、本稿では、介護サービス市場において、営利企業および非営利組織体の両方の主体に適用される前提を取り上げることで、概念フレームワークの統一化を構築する議論を展開することにある。

2.3.3. 介護サービスの需要面からの会計の視点

我が国は、出生率の低下や長寿化の進展により人口の高齢化が急速に進み、すでに人生 80 年の長寿の時代が到来し、本格的な高齢社会を迎えた。65 歳以上の人口は、平成 7 年には総人口の約 14.5%と西欧諸国と比較して相対的に低い水準にあったが、平成 12 年には約 17.3%と北欧並みになった。平成 17 年には約 20.2%となったが、今後もわが国の 65 歳以上人口は大幅な増加が続き、平成 27 年には約 26.8%と国民の 4 人に 1 人が 65 歳以上の高齢者となる。

そこで、高齢化の進展は社会全体で介護を必要とする要介護高齢者が増大していく。寿命の伸長は、誰でもが介護が必要な状態となる可能性のある介護リスクが一般化する状況となる。一方、在宅の介護は家族によって担われてきたが、核家族化の進行による家族規模の縮小、高齢者とその子供との同居率の低下、高齢者夫婦のみ世帯や高齢者ひとり暮らし世帯の増加⁽⁵⁸⁾、女性の就労の増大から、介護を家族が行うことが困難な状況となってきた。さらに、医療の向上により介護期間の長期化や介護の重度化の傾向となってきた。高齢者が高齢者を介護するという老老介護が一般化している。

このような背景のもとで、介護保険制度が創設された。従来から福祉サービスは行政がサービスの種類、提供機関を決める措置という形で利用者がサービスの選択を自由に行えなかった。しかし、介護保険制度からは利用者が自らサービスの種類や事業者を選んで利用し、介護サービスの利用計画を作ってサービスを総合的に利用し、営利企業や非営利組織など多様な事業者によるサービスの提供を受け、所得にかかわらず 1 割の利用者負担で介護保険サービスを受けることができるようになった。そして、営利企業および非営利組織体が同一市場で同一のサービスを提供することにより、それぞれの財務報告の目的に沿って、どのような情報が提供されるべきかを今後検討することにある。

現在の介護サービスの需要は多元的であり、その需要構造は特殊な構造となっている。まず、要介護認定者数が増大しており、なかでも特に軽度の要支援 1・2 や要介護 1 の者の増加が著しい。次に、高齢者の住宅事情から居宅サービスを重視する本来の介護保険制度の趣旨のサービスが十分に達成されず介護施設への入所希望者が急増している。さらに、介護施設の不足による入居者の待機問題から有料老人ホームへの入所希望者が増えているが、運営する事業者を選択する際の情報が十分に提供されていないのが現状である。

このようにみえてくると、介護サービスの内、特に介護施設に焦点を合わせた議論が必要になってくる。そこで、次節で、社会福祉法人において介護施設を取得するに当たっての

(58) 平成 24 年の厚生労働省の国民生活基礎調査によれば、単独および夫婦のみの世帯が占める割合はそれぞれ 23.3%、30.3%であり、合計で 53.5%と全体の半数を超える状況となっている。

資金の調達の見点から、本稿のテーマでもある財務的生存力の内容へと議論を展開させることにある。

2.3.4. 介護サービスにおける会計の視点

サービスの売買によって供給側である事業者の事業目的が達成される限り、需要に応じた供給が生じるはずであり、必要なサービス量はまかなえるものである。事業者の目的は収益性、公益性、社会性など供給主体の性格によってさまざまである。しかし、事業目的が得られなければ事業者は介護サービス市場には参入せず、サービスの供給は行われない。介護サービスのニーズがあっても、それに応じた介護サービスが供給されるとは限らない。そこで、介護サービスにまつわるいくつかの論点を列挙し検討する。

第一に、事業活動の目的の相違である。先ず、営利企業は収益を確保することが目的である。事業者間の競争を前提とする介護保険制度では、事業者の介護市場への参入も撤退も自由であり、採算が取れなければ営利企業は参入を見合わせることになる。次に、非営利組織体による事業活動の目的は、収益性よりも公益的、社会的な活動達成にあり、採算の取れないサービスを提供することもある。よって、許認可の所轄庁からの補助金の助成を受けることになる。

この補助金に関しては、3. の 3.1. 「営利企業における国庫補助金の会計処理の課題」で、国庫補助金の見解を確認し、3.3. の 3.3.3. 「社会福祉法人の会計処理のあり方」で、寄付金の具体的な取扱いに触れ、また、3.4. 「FASB の寄付の概念の考察」で、FASB が定めた FAS 第 116 号『受け入れ寄付および提供した寄付に関する会計』より、FASB による寄付の内容を概観し、さらに、3.5. 「アンソニーの寄付の概念の考察」で、アンソニーによる FASB への批判の内容を取り上げ、最後に、本稿で、寄付の報告形式を新たに提案することにある。

第二に、財務報告の相違である。先ず、営利企業の財務報告の目的は投資者への有用な情報提供にある。次に、非営利組織体の財務報告目的は、許認可や補助金助成などに支えられた公益的な組織であるが故に、国や所轄庁への情報提供となる。よって、効率的な経営によるコストパフォーマンスの欠如、職員の雇用に対する意識により、サービスの質の低下などをもたらしている。

効率性については、1. の 1.1. 「非営利組織体の概念フレームワーク」で触れたが、FASB の SFAC 第 4 号『非営利組織の財務報告の諸目的』によると、利用者情報ニーズ (paragraph30) である「用役提供のさいの効率性についての情報」は、『組織体の業績』である「組織体の用役提供努力と成果についての情報は、資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体の業績を評価するのに、そして資源配分について意思決定を行うのに有用である」(paragraph51) の情報により満たされることを確認した。そこで、本稿では、業績に焦点を当て、業績重視の収益費用アプローチの立場から、新たな概念を構築することにある。

2.4. 社会福祉法人会計の現状

以上の議論を通じて、準市場における営利法人と非営利法人における供給者間の競争を概観してきた。そこで、わが国における非営利組織体のうち、前節 2.3.2. 「介護サービス

の供給面からの会計の視点」で触れたが、介護サービスの供給側の非営利法人の中でも、特に社会福祉法人の構成割合が高いことからして、社会福祉法人に関する会計の概念を考察することにする。

2.4.1. 社会福祉法人の基本的性格

本項では、日本の社会福祉法人制度の沿革を踏まえ、社会福祉法人の基本的な性格・仕組みについて整理する。

a. 社会福祉法人とは

社会福祉法人とは、1951年に制定された社会福祉事業法（現 社会福祉法）により創設された法人であり、「社会福祉事業を行うことを目的として、この法律の定めるところにより設立された法人」である。（社会福祉法 22 条）

b. 社会福祉事業とは

社会福祉事業の範囲は、第 1 種社会福祉事業および第 2 種社会福祉事業があり、社会福祉法第 2 条に限定列挙されている。これらの事業は、これまで改正されそれに伴い順次修正が行われており、現在の社会福祉事業は次のとおりである。

第 1 種社会福祉事業とは、介護サービス分野に限定すると、老人福祉法に規定する養護老人ホーム、特別養護老人ホーム又は軽費老人ホームを経営する事業となっている。これらは、公共性の特に高い事業であって、対象者の人格の尊厳に重大な関係を持つ事業であるとされている。即ち、第 1 種社会福祉事業とされているのは、社会福祉施設を経営する事業を柱とし、これに生活困難者に対して無利子又は低利で資金を融資する事業といった経済保護事業を含んだものである。

このため、社会福祉法上、第 1 種社会福祉事業は、原則、国、地方公共団体又は社会福祉法人が経営することとされている。（社会福祉法 60 条）また、社会福祉施設の設置者は、社会福祉施設の設備・構造・運営に関する最低基準を遵守する必要がある。（社会福祉法 65 条）

第 2 種社会福祉事業とは、介護サービス分野に限定すると、老人福祉法に規定する老人居宅介護等事業、老人デイサービス事業、老人短期入所事業、小規模多機能型居宅介護事業又は認知症対応型老人共同生活援助事業及び老人デイサービスセンター、老人短期入所施設、老人福祉センター又は老人介護支援センターを経営する事業となっている。

一方、第 2 種社会福祉事業については、第 1 種社会福祉事業でない社会福祉事業であるが、第 1 種社会福祉事業との相違は、その事業がおこなわれることが社会福祉の増進に貢献するものであって、これにともなう弊害のおそれが比較的少ないものであるが、その間の差異は相対的なものであるとされている。しかしながら、第 2 種社会福祉事業については、その事業の展開を阻害することのないように、自主性と創意とを助長するようにすることが必要なので、いちおうその間に一線を画して第 1 種社会福祉事業とは区別し、その経営の主体についても制限をもうけることなく、またその事業の経営については、ただ届出をすればよいこととしたとされている。

要約すると、第 1 種社会福祉事業は、介護施設の建物があるハードを中心とした事業であるのに対して、第 2 種社会福祉事業は、人的サービスであるソフトを中心とした事業であるといえる。

c. 社会福祉法人の基本的性格

社会福祉法人は、その沿革から、学校法人、宗教法人等と同様に、民法 34 条に基づく公益法人から発展した特別法人である。

民法の公益法人には、法律上、公益に関する事業を行うこと（公益性）、営利を目的としないこと（非営利性）、主務官庁の許可を得ることという基本的な要件がある。ここで、公益性とは、不特定多数の利益を、非営利性とは、事業から生じる利益を構成員に帰属させないことと解されている。よって、社会福祉法人も、公益性と非営利性の性格を備えている。具体的には、公益性については、社会福祉法人は社会福祉事業を行うことを目的とし（社会福祉法 22 条）、非営利性については残余財産は社会福祉法人その他社会福祉事業を行う者に帰属しなければならない（社会福祉法 47、31 条）と規定されている。

以上の基本的性格を踏まえ、社会福祉法人に対しては、その事業に関するものとは別に規制・監督と支援・助成の措置の両方の仕組みが設けられている。

社会福祉法人に対する規制には、次の 3 つの点があげられる。

①事業を廃止した場合の残余財産は、他の社会福祉事業を行う者又は最終的に国庫に帰属する。事業を実施するために供された財産はその法人の所有となり、持ち分は認められない。

②資産保有、組織運営のあり方に一定の要件がある。

③収益事業からの収益は、社会福祉事業又は一部の公益事業のみに充当する。

ここで、持ち分に関しては、1. で触れた FASB から引用し、SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』では、「営利企業および非営利組織体の双方における持分または純資産は、その実体の資産と負債との差額である」（No6, paragraph50）と定義し、「持分という用語を営利企業に適用し、純資産という用語を非営利組織体に適用する」（No6, paragraph50 の footnote26）と述べている。

そして、本稿では、この「持分」に焦点を合わせ、4. の 4.4. 「持分の概念の解釈」で、会計主体をエンティティ理論へと派生させ、さらに、会計主体を持分の視点から、資金の源泉で区分した報告形式を新たに提案することにある。

助成措置には、次の 3 つの点がある。

①社会福祉法人による施設整備に対し、一定額が補助される。

②法人税、固定資産税、寄附税制等について税制上の優遇措置が講じられている。

③社会福祉法人の経営する社会福祉施設の職員を対象とした退職手当共済制度が設けられている。

2.4.2. 社会福祉法人の会計基準の沿革

社会福祉法人の会計基準は、1976 年に設定された「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則」が適用されていた。その後、2000 年 4 月 1 日からスタートした介護保険制度により、それまでの事業者・提供者中心の福祉から利用者中心の視点への転換、いわゆる措置から契約への転換がなされた。これにより、2000 年 2 月に「社会福祉法人会計基準」が設定された。また、同年 3 月に、「介護保険事業の施設・事業所」に対して事業の状況を把握するため「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」が通知された。だが、指定介護老人福祉施設を運営する社会福祉法人にとってどちらの基準による

べきか混乱を招いた。このため、社会福祉法人の会計基準一元化を図るために、2011年7月に新社会福祉法人会計基準が公表された。

一方、FASBのFAS第117号『非営利組織体の財務諸表』では、非営利組織体の基本財務諸表として、貸借対照表、事業活動計算書、キャッシュ・フロー計算書の3つが規定されており、上記の社会福祉法人会計基準と比較検討することによって、本稿では、貸借対照表の貸方側の純資産の構成を新たに提案することにある。

2.4.3. 社会福祉法人の会計目的

企業会計の財務会計の目的は、投資者の意思決定に有用な情報の提供として共通の理解が得られている。しかし、非営利会計においては、会計情報の目的は必ずしも明確化されておらず、どのような利害関係者に向けての会計情報かがはっきりしていない状況である。

a. 主務官庁向けの報告目的

社会福祉法人は、主務官庁から補助金の受入れや主務官庁の指導・監督を受ける立場にあり、社会福祉法人会計の目的が主務官庁向けの報告となっている。これまでは、社会福祉法人会計については、補助金等公的資金の収支を明確にし、その受託責任を明らかにすることを基本的な目的としていた。しかし、2000年2月の「社会福祉法人会計基準」では、社会福祉法人が自ら期待される役割を積極的に果たせるようにするために、施設単位であった会計単位を法人単位に一本化し、法人全体で把握できるようにするとともに、社会福祉法人としての公益性を維持し自主的な運営がおこなえるような内容とした。だが、公的資金の収支を明確にする会計から社会福祉法人として自主的な運営のための会計へと目的の変化が読み取れるが、利害関係者に事業活動の実態を明らかにする外部報告目的は明確にはされていなかった。そこで、2011年7月の新社会福祉法人会計基準では、法人全体の財務状況を明らかにし、経営分析を可能にするとともに、外部への情報公開に資するものとされた。

b. 国民一般向けの報告目的

2004年の公益法人会計の改正点に「公益法人の活動状況を分かりやすく広く国民一般に対して報告するものとするため」と述べられている。ここで、公益法人の活動実態を会計情報として国民一般に提供するという会計目的が明示された。この点は、当然社会福祉法人にも該当することになる。実際に、次の利害関係者が考えられる。

国民一般については、補助金や助成金は納税者の負担によるもので国民すべてが納税者となり利害関係をもつことになる。

利用者については、サービス供給者から無償または低廉な対価の支払いによりサービスの提供を受けることで利害関係をもつ。

寄付者については、寄付した財貨が寄付者の意図したとおりに使用されているかについて関心をもつ。

理事・社員については、事業活動の運営に関与している。

主務官庁については、補助金や助成金について受託責任を果たしているかその用途に関する指導・監督に責任を持つ。

政府及び地方公共団体からの補助金や助成金を受ける場合、税金から賄われていることから会計目的は広く国民一般への会計情報の提供と認識される。

他方、FASB は、1. の 1.1. 「非営利組織体の概念フレームワーク」で触れたが、SFAC 第 4 号で、まず paragraph29 で「利用者」を特定し、次いで、paragraph30 で「利用者情報ニーズ」を特定しており、「利用者」について、「(a)資源提供者。資源提供者には、資源の提供に対して直接的に報酬を受ける人々—与信者、仕入先および従業員—ならびに直接的にまたは比例して報酬を受けない人々—会員、寄付者、および納税者—が含まれる」(paragraph29) と述べ、(a)資源提供者を利用者グループの代表としている。

そして、次に、資源提供者に共通する 1 つの「利用者情報ニーズ」を特定し、「資源提供者は、非営利組織体によって提供される用役、用役提供のさいの効率性および有効性ならびに用役を提供し続ける能力についての情報に、共通の関心を有している。(a)資源提供者は、組織体がいかにうまくその基本目的を達成しているかを評価するための基礎として、また支援が継続するかどうかを評価する基礎として、その情報に関心を有するであろう」(paragraph30) と述べ、主たる利用者である資源提供者の情報ニーズを踏まえている。

本稿においても、資源提供者に有用な財務情報を提供するにあたって、新たな財務報告を提案することにある。

2.4.4. 社会福祉法人の財務諸表

2000 年から始まった介護保険制度では、従来の措置制度とは大きく異なり、契約に基づくサービス提供の対価として報酬を受け取ることから、経営の自由度が増すとともに事業の効率性も求められるようになってきた。このため、法人全体の経営状況の把握を目的とした損益計算の考え方が 2000 年 2 月には「社会福祉法人会計基準」に導入された。

その内容は、損益概念を導入することで発生主義会計に基づく減価償却制度を採用し、減価償却費分の自己金融を内部留保することで再投資の資金が調達でき、社会福祉法人の財務的生存力を維持・継続していくことができる会計システムとなった。

しかし、この会計基準については次のような問題点が指摘された。

①会計基準の適用範囲が社会福祉事業に限られ、公益事業や収益事業について別に計算書類を作成しなければならないこと。

②社会福祉事業であっても、介護老人保健施設など他に会計ルールがあるものについては、その会計ルールを適用し別に計算書類を作成しなければならないこと。

③介護保険事業にあっては、「指定介護老人福祉施設等会計処理等取扱指導指針」との選択適用が認められているため、計算書類の様式だけでなく計算処理結果が異なってくること。

これらの問題点は、経営内容を的確に反映した財務情報の提供や経営への有効活用の阻害につながるといえる。そこで、2011 年 7 月に新たな社会福祉法人会計基準が制定され、会計処理の一元化が図られることになった。

その財務諸表の体系は、資金収支計算書、事業活動計算書及び貸借対照表とされている。

資金収支計算書は、支払資金の収入、支出の内容を明らかにするために作成し、事業活動による収支、施設整備等による収支、及びその他の活動による収支に区分されることとされた。

事業活動計算書は、法人の事業活動の成果を把握するために作成し、サービス活動増減の部、サービス活動外増減の部、特別増減の部及び繰越活動増減差額の部に区分されるこ

ととされた。

貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部に区分されることとされた。さらに、純資産の部の内訳は、基本金、国庫補助金等特別積立金、その他の積立金及び次期繰越活動増減差額に区分される。基本金の範囲が、法人の設立及び施設整備等の法人が事業活動を維持するための基盤として収受した寄附金に限定された。

社会福祉法人会計の目的は、もともと国からの国庫補助金の資金収支を明らかにする資金収支計算書の作成にあったが、その後事業活動の効率性が求められるようになってきた経緯からその成果を把握するための事業活動計算書の作成へと移行した。この時点で初めて社会福祉法人会計に発生主義会計が取り入れられることになった。

また、財務情報の透明性向上のため、1年基準、時価会計、リース会計などの会計手法が導入されることになった。

以上みてきたが、FASBのFAS第117号による基本財務諸表の内容は、以下の3つが提示されている。

まず、第一に、貸借対照表は、「貸借対照表の第一義の目的は、組織体の資産、負債、純資産について、さらに、一時点におけるそれらの相互関係についての関連する情報」(No117, paragraph9)を提供することにあるとし、これらの情報は、「資源提供者たちが、(a) 組織体のサービスを提供し続ける能力、(b) 組織体の流動性、財務的弾力性、債務を返済する能力、外部への資金調達必要性、を評価するための一助となる」(No117, paragraph9)としている。貸借対照表でとりわけ重要なのが、純資産であり、3区分に基づいて表示されている。

次に、第二に、事業活動計算書は、「第一の目的は、(a) 純資産の総額と各区分を変動させる取引やその他の事象や環境要因の結果、(b) 取引とその他の事象と環境要因との相互関係、(c) その組織の資源が、さまざまなプログラムやサービスを提供するためにどのように使われたか、についての適正な情報を提供することである」(No117, paragraph17)とし、これらの情報は、「資源提供者にとって、(1) ある期間における非営利組織体の業績を評価すること、(2) その組織体のサービス提供努力とサービスを提供し続ける能力を評価すること、(3) その組織体の管理者が、彼等の受託責任をどの程度遂行したか、すなわち彼等の業績を評価すること、に役立てられる」(No117, paragraph17)と繋げている。

さらに、第三に、キャッシュ・フロー計算書は、現金収支に関する情報が示されている。FAS第117号では、「基準書第95号は、非営利組織体にその適用範囲を拡大するために以下のように修正される」(No117, paragraph30)と述べ、それまで非営利組織体への適用が留保されていたFAS第95号「キャッシュ・フロー計算書」の一部を改訂し、その適用範囲を非営利組織体にまで拡大をした。よって、非営利組織体のキャッシュ・フロー計算書は基本的に、営利企業のキャッシュ・フロー計算書と変わるところがなくなったのである。

これらを踏まえ、本稿では、貸借対照表の貸方側の純資産、事業活動計算書の業績に焦点を合わせ、さらに議論を進めていくことにある。

2.4.5. 社会福祉法人における利益

社会福祉法人は、社会福祉事業を国に代わって行うことを目的として設立された非営利

組織法人であり、利益獲得は目的としていない。社会福祉法人への補助金・助成金は社会福祉法人経営のコスト負担を軽減することによって利用者の負担軽減を図るためである。補助金等によって取得した固定資産は減価償却費という形で費用計上されることに対応し、その補助金等の取崩額を収益計上することで、費用を減額する効果をもたらしている。

社会福祉法人の会計目的は、営利企業における利益計算を行うことよりも利用者の負担を軽減したサービス提供を継続的に行えるかが判断できる会計情報を報告するためにある。

利益は収益と費用の差額として測定され、ここでいう収益と費用の認識の考え方には、現金主義会計と発生主義会計とがある。現金主義会計による利益は、現金収支の差額として測定され、収入と支出との対応関係は明確ではない。これに対して、発生主義会計は、収益と費用を期間対応させ、当期における適正な期間損益を計上することによって事業活動の経営成績を報告することができる。この点は、利益追求の営利企業の会計構造と同じである。

しかし、社会福祉法人における収益の概念は、社会福祉事業を実施するための必要な財源に充てるためのものとして認識され、もう一方の費用の概念は、社会福祉事業を確実に実施するために支出されるものであり、より多くの収入を得るためではない。社会福祉法人における収益概念と費用概念は、営利企業におけるものとは明らかに異なる概念である。このように、社会福祉法人が行う社会福祉事業による効率性と、営利企業が行う事業活動の効率性とは内容が異なったものであるといえる。この相違点が次の内部留保問題にまで発展した要因になっている。

そこで、利益概念及び減価償却に焦点を合わせ、先ず、利益概念は、3. の 3.5. 「アンソニーの寄付の概念の考察」で取り上げているが、アンソニーは、適正な純利益の算定のためには、資本取引と損益取引とを区別することが必要であり、営利企業会計同様に非営利組織体会計においてもこのことがいえると述べており、3. では、寄付金の取扱いを議論している。

次に、減価償却は、3. の 3.2. 「減価償却論の検討」で、減価償却と資本維持との関連にまで議論を展開し、本稿において、介護サービス市場における介護施設の再取得のための財務的生存力への考察が本稿のテーマになっており、その財務報告を提案することにある。

2.4.6. 社会福祉法人の内部留保

最近では、国の規制改革をはじめ様々な方面から社会福祉法人の財務情報、経営情報の開示が強く求められてきており、同時にマスメディアによる社会福祉法人の内部留保問題を取り上げる記事が散見される。その背景には、社会福祉法人の内部留保批判があるようである。これら指摘には、「本来社会福祉法人は非営利性・公益性であり、そのため国庫補助や税制面での優遇を受けているが、内部留保を多額に有しているという点について、イコールフットィング⁽⁵⁹⁾による優遇に値する実態がない」といった見方がされている。それは、社会福祉法人が社会に対して適切な情報開示を果たしてこなかったことが一因であると思われる。

(59) 規制改革・民間開放推進会議において、民間企業参入の推進、社会福祉法人が運営する事業と民間企業が運営する事業との間で競争条件をそろえるべきであるとする議論が行われている。

では、ここで、社会福祉法人における内部留保を会計の視点から探ってみる。

まず、社会福祉法人の貸借対照表の純資産の部は基本金、国庫補助金等特別積立金、その他の積立金、次期繰越活動増減差額に区分されており、ここでいう内部留保とは純資産の部のその他の積立金と次期繰越活動増減差額の合計額をいう。厚生労働省の社会保障審議会介護給付費分科会の介護保険事業者の経営実態調査によると、2011年度末時点でその内部留保の金額が、総額で2兆円規模、平均3億円余りに達しているとされている。

次に、これを厚生労働省は都道府県に対して、「利用者に十分な介護サービスを提供し、安定的な経営を継続して行っていくためには、施設の改築、大規模改修等に対する国の補助が見直されることなどに鑑見ると、将来の施設の改修等に備えて自己資金を十分確保していく必要があり、そのための目的積立金を計画的に積み立てるとともに、それに見合う資金が確保されていることを貸借対照表に表示するなどして財務状況の透明性の向上を図っていくことが重要である」と意見している。

さらに、内部留保は貸借対照表の資金源泉の貸方項目であり、内部留保額の多くは、固定資産である施設整備に投入されており、借方項目の現預金として積み立てられているわけではない。現に施設整備の借入金の元金返済もなされ、内部留保の額だけ現預金として蓄積されているとはいえない。内部留保のうち、その他の積立金は将来の施設の建て替えや大規模改修に充てられるため、社会福祉法人の自助努力によって現預金として資金確保する必要がある。

2006年に取りまとめられた社会福祉法人経営研究会の『社会福祉法人経営の現状と課題』でも、「社会福祉法人は、社会福祉施設の建設コストを公的補助及び福祉医療機構⁽⁶⁰⁾による政策金融に依存してきたが、近時、三位一体改革⁽⁶¹⁾により、公的補助の縮小や政策金融の見直しが進められている⁽⁶²⁾と明言している。

その結果、社会福祉法人はその存続においてもっとも重要な財務的生存力を高めるために施設の建て替えや大規模改修に対して、自主的に財源の確保を行ってきたところである。それが、今次内部留保の視点から事業活動には投じられることのない資産を積み上げていくように映ったのである。一方、営利企業では、設備投資に多額の資金を要する場合は、自己資本の増大または借入金や社債発行の他人資本の調達で対応することができる。

最後に、社会福祉事業以外の公益事業を行うに当たって、社会福祉事業から公益事業へ資金を抛出した場合、公益活動区分では繰入金は収益として処理され、基本金への組入れは行われない。よって、公益事業区分貸借対照表では事業のスタート時点で抛出相当額が次期繰越活動増減差額に計上されることになってしまう。

本来、社会福祉法人会計基準の貸借対照表の純資産の部は、抛出资本と事業活動の成果の獲得とを区分し社会福祉法人として維持すべき純資産の部の範囲を基本金として明確にする目的があったはずである。

(60) 名称は独立行政法人福祉医療機構で、根拠法は独立行政法人福祉医療機構法で主務官庁は厚生労働省である。主な事業内容は、福祉貸付事業、医療貸付事業、経営サポート事業、社会福祉振興助成事業、退職手当共済事業等である。

(61) 三位一体改革は、「地方にできることは地方に」という方針の下、平成18年度までに、4兆円程度の国庫補助負担金改革、3兆円規模を目指した税源移譲、地方交付税の見直しの確実な実現を図ることで、国と地方の行財政改革を進める観点から、真に地方の自立と責任を確立するための取組みである。

(62) 社会福祉法人経営研究会(2006)『社会福祉法人経営の現状と課題』p.24

つまり、社会福祉法人には営利企業のような自己増資に相当する会計基準になっていないのである。よって、社会福祉法人の内部留保を財源に拠出した資源を貸借対照表上に認識・測定するための新たな基本金を設定する必要がある。このように、新たな拠出資本の認識を導入することによって、社会福祉法人がこれまでに蓄積した内部留保を新たな公益事業の元手である拠出資本として充当した事実を貸借対照表上に明示できることになる。

以上のような論点を、FASBはSFAC第6号『財務諸表の構成要素』で、「非営利組織体には、出資者による投資、出資者への分配及び包括的利益のような構成要素は必要とされないことである。また、寄贈者により課せられる拘束の有無によって区別される非営利組織体の純資産の3区分および一会計期間中におけるそれら3区分の変動—永久拘束純資産の変動、一時拘束純資産の変動および非拘束純資産の変動—を定義している」(No6, paragraph2)と、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産とを異なる構成要素として定義している。

このような構成は、営利企業および非営利組織体における統一した概念フレームワークの形成の目標に対して、異なる構成要素を規定しており、論旨の一貫性に欠ける定義となってしまう。

これに対して、本稿では、このような問題点をアンソニーの主張する統一化の概念を考察し、独自に新たな統一化への概念を構築することにある。

2.4.7. 社会福祉法人の資金調達

社会福祉法人の施設整備（再生産）コストについて、(2006)『社会福祉法人経営の現状と課題』は、現状と課題と題して次のように、「社会福祉法人は社会福祉施設の建設コストを、これまで国・都道府県による公的補助で3/4を賄い、残る1/4の自己負担についても、福祉医療機構による長期・固定・低利の政策金融の恩恵を受けてきた。そして、施設設備コストの調達源泉の種類を①施設整備補助金・交付金 ②介護報酬 ③福祉医療機構融資の3種類を列挙し、毎年の運営費でどのように施設整備の減価償却分を積算しているかを見ると、介護報酬の設定の際に減価償却分が介護報酬に反映されている」(63)と述べている。

また、方向性として、「今後も抑制基調が続く介護報酬ですべてのコストを賄うのは現実的に困難である。保険料及び税金を財源とする毎年の介護報酬で一律に配分するよりも、公的助成と長期固定低利による政策金融により、資金配分の方が社会的に見れば効率的である」(64)と明記している。

以上見てきたように、社会福祉法人が財務的基盤を強化するには内部留保を厚くする必要があるのだが、外部からはイコールフットィングの視点から批判を受ける結果となってしまう。改めて社会福祉法人会計の透明性が問われる状況ではあるが、社会福祉法人が社会福祉事業及び公益事業を継続して提供できるための会計システムを構築する必要性も同時に問われなければならない。現時点では、事業活動の成果を把握する事業活動計算書と資金の収入と支出を明らかにする資金収支計算書によって報告することになる。

しかし、社会福祉法人は、営利法人と異なり、配当禁止であるほか、法人外への資金流出が禁じられており、利益処分を行うことができない会計制度下で、今回は内部留保額が

(63) 社会福祉法人経営研究会、前掲書、p.93

(64) 社会福祉法人経営研究会、前掲書、p.96

過大である指摘を受けることになってしまった。

以上見てきたように、社会福祉法人の財務的生存力に関連してくる内容で、先ず、前段は、社会福祉施設の建設に関する論点であり、本稿では、介護施設を再取得するための資金調達の手段を、外部の関係者から直接的に調達する方法の一つである寄付金による方法より、貸借対照表の貸方側の資本の表示形式を新たに提案することにある。

次に、後段は、内部留保に関する論点であるが、4. の 4.4. 「持分の概念の解釈」では、営利企業における所有主を資本主のみとする資本主理論から、企業自体を中心とするエンティティ理論へと派生させ、さらに、非営利組織体にも適用することによって、会計は企業体自体によって行われる企業体理論へと発展させ、持分においても、株主持分から主体持分へとシフトした点を指摘している。

本稿において、このような論点から、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産を統合する概念フレームワークを明らかにするために、貸借対照表の貸方項目の資金の源泉に焦点を合わせた財務報告にするための議論をすることにある。

2.5. 準市場から見た会計の概念

準市場の評価基準のうち会計的な視点より効率性を取り上げることにする。

経済市場にあつて、営利企業に対する投資者・債権者は、営利企業が財貨またはサービスの生産・分配活動をどれだけ効率的に行っているか、またその結果として営利企業が将来キャッシュ・フローの潜在力をどれだけ有しているかを会計情報から評価し、その評価にもとづいて意思決定を行っている。つまり、営利企業においては経営の効率化を導く要因として利潤追求の市場圧力が作用していることになる。

だが、準市場においては、どのような圧力が作用しているのかを、特に非営利組織体について検討することにある。非営利組織体に対する資源提供者の場合は、資源提供の直接的な見返りを期待しないものの、非営利組織体によって提供される用役、用役提供のさいの効率性および有用性ならびに用役を提供し続ける能力についての関心を有しており、そして、資源提供を行うかどうかを決定している。よって、資源提供者たちのかかる関心が、非営利組織体の会計の枠組みにおいて重要な要因として作用することになる。

非営利組織体には分配禁止の拘束（非分配制約）⁽⁶⁵⁾が義務づけられているために、寄付金・助成金を集めて事業活動をする必要があり、営利企業とは違う効率性が求められる。非営利組織体には、資源配分の効率性だけではなく、社会が求める独自の社会経済的な効率性のニーズがある。すなわち、供給される用役そのものだけではなく、この過程から社会のために生み出される社会資本の効果としての社会組織を作り上げていくための効率性である。

このようにみえてくると、介護市場においては、個別的な主体だけではなく、社会的な関わりをも考察する必要性がある。そして、本稿においても、個別的単位としての組織と、社会的単位としての組織という二つの組織が内在した新たな報告主体を設定することにある。

(65) 営利企業は寄贈されたものを所有者の利得にしてしまう危険があると見られ、寄付者は非営利組織にだけ寄付したいと思う。

だが、準市場において、非営利組織体は、営利企業との競争が存在し資源配分の効率性の向上が特に求められるようになってきている。このように効率性が求められる非営利組織体には、具体的に業績の評価が求められるようになってきている。

業績評価については、アウトカム評価の必要性が認識されてきている。その流れは、先ず、インプットは、事業実施のために消費される資源であり、例えば資金、スタッフ、ボランティアの時間などである。次に、プロセスは、ミッションを達成するためのインプットの活用の流れであって、食料、住居の供給、教育をすることである。さらに、アウトプットは、事業活動の直接の産物であり、授業のクラス数、カウンセリング活動数、サービス時間数など単位当たりで測定される。最後に、アウトカムは、事業活動への参加者が受ける便益ないし満足度であらわされる。

ここで、アウトプットとアウトカムとは明確に区別される必要がある⁽⁶⁶⁾。要するにアウトプットが事業の実施量であるのに対して、アウトカムは事業の実施による効果である。アウトカムは活動の結果として事業活動の参加者が獲得した知識や態度、価値観、スキル、行動を指している。だが、このアウトカムの測定・評価は困難である。その原因は、非営利組織の業績評価の視点は多元であること、業績評価をどうしてもサービス量によって行う傾向にあること、サービスの質とアウトカムは数値化することができないことなどによる。

このような論点を、FASB は、SFAC 第 4 号で、非営利組織体と営利企業とでは、市場にかかわる程度が異なる点を、「非営利組織体は市場を通してはその活動の資金を調達せず、通常、市場取引を通さずに資源の受領および財貨または用役の提供を行うので、市場取引は、より限定された役割しか果たさない」(paragraph20) とし、資本市場の圧力は非営利組織体に対してきわめて限定的にしか作用しないことをあげているが、非営利組織体といえども、効率性は主要な課題の一つでもある。

したがって、非営利組織体においては、市場圧力の脆弱性を補うため、「非営利組織体に対しては、営利企業に対するほどには市場統制が存在しないので、その欠如を補うために別の種類の統制が導入される」(paragraph6) ことをあげ、営利企業においては経営の効率化を導く要因として利益追求の市場圧力が作用しているが、これに対して、非営利組織体における社会的効率性の測定・評価は困難であるとされている。

そこで、事業の実施量であるアウトプット評価から、事業の実施による効果であるアウトカム評価が必要とされる訳である。しかし、アウトプットと違い、アウトカムは数値化することができないが故に、介護サービス提供によるアウトカムは、利用者のニーズを満たしたかどうかを意味するものであるから、利用者が受ける満足度で評価することができる。

本稿では、介護サービス提供のためのインプットである努力と、アウトカムである成果についての情報を利用者が受ける満足度で報告するために、新たな報告目的を設定することにある。

(66) Poister (2003) によれば、アウトプット指標の生産性指標、効率性指標、サービス品質指標に対しアウトカムに関連する有効性指標、費用対効果指標、顧客満足指標は外部環境の影響を大きく受けると述べている。

非営利組織体に対しては、社会が求める独自の社会経済的な効率性のニーズがあるからこそ非営利組織が存在しているのである⁽⁶⁷⁾。この種の社会経済的効率性は測定・評価は困難である。他方、介護サービス市場には、財政困難や競争激化、規制緩和による営利企業の参加によって、非営利組織自体の効率性の向上も特に求められるようになってきた。

しかし、業績を評価する指標は、営利企業の利益と比較できるような認められた業績指標がない。このため、非営利組織では、資源の流入および流出については、会費または寄付金の流入ならびに賃金および給料の流出のような純資源を変動させる資源フローの情報と、さらに、用役提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を財務報告とすることにある。これらの視点は次章以降の検討課題として議論していくことにする。

2.6. まとめ

本章は、本論文のテーマの副題である一介護サービス提供主体の継続性からの視点一の核心となる介護サービス市場における介護サービス提供の効率性と提供し続ける能力を評価することができる財務報告を提案しようとする試みでもある。

2.6.1. 準市場の概念

まず、介護サービスにおける準市場の視点において、ルグランの準市場の概念は、日本では、介護保険制度による介護サービス市場において形成され始めたが、営利企業と非営利法人が混在する中で効率性及び競争性の問題をも内包しており、この点は、後に本稿において、営利企業と非営利組織体の概念フレームワークの統合化を図るために、営利企業と非営利組織体に共有できる主体持分という概念を新たに設けている。

次に、ルグランの準市場の概念では、ルグランは、準市場が成立する成功条件を5つ提示し、かつ、準市場の成果を評価する基準として効率性、応答性、選択制、公平性の4つをあげており、準市場と対比される経済市場とは違った特質をもっていることを見てきた。そして、会計的には、効率性に焦点を当て議論することにある。

2.6.2. 介護サービスの準市場化

我が国は、少子高齢化を背景に2000年から介護保険制度がスタートし、非営利法人に限らず営利企業も介護サービスを提供するようになり、営利企業と非営利法人が混在した介護サービス市場において準市場を検討している。

一つには、介護保険制度の創設では、介護保険は、わが国では5番目の社会保険であり、介護保険制度の目的を①社会的支援、②自立支援、③介護サービスの総合化、④社会保険方式の4点をあげ、この目的が介護サービス市場を形成してきたことを取り上げた。

二つには、介護保険制度の概要では、介護保険制度は、保険を運営する保険者と保険料を負担する被保険者により構成され、介護保険制度の仕組みと指定介護事業所の内容を確認した。

先ず、介護保険制度の仕組みでは、保険者、被保険者の範囲、保険料、要介護認定、保険給付の内容、保険給付の額、利用者負担、事業者、公費負担、介護報酬の内容を見た。

(67) 非営利組織は社会的価値を創造するというミッション中心の経営が課せられている組織である。社会の種々の価値観に属し、財務的価値に対して社会的価値を中心に置く価値観であるということ。

次に、指定介護事業所の内容では、特に居宅サービスのうち通所介護事業所の指定を受けるための人員基準、設備基準、運営基準を取り上げた。この設備基準に関しては、介護保険制度の視点からは、通所介護事業所に必要な設備を備える内容であるが、会計的な視点からは、介護サービスを継続して提供していただくだけの財務的生存力が維持されているか判断しうる会計情報を外部利用者に提供する必要がある、本稿の研究テーマでもある非営利組織の財務的生存力への考察へと展開する試みである。

三つには、介護保険制度の推移においては、2000年4月にスタートした介護サービス市場は、介護サービスの需要側の対象者及び供給側の事業所が急増し、介護保険の総費用が大きく伸び、事業所の開設主体は営利企業が多くなっており、営利企業と非営利法人が混在し競争原理が働いている準市場を形成してきたことを確認した。

そして、営利企業と非営利組織体とを区別せず、両者を包括した会計主体のフレームワークを構築することにある。

2.6.3. 介護サービス市場の概要と会計視点

第一に、介護サービス市場の特性では、介護サービスは、利用者が1割の負担で介護サービスを受けられる仕組みで、介護サービスの価格は公定価格であり、選択する際には価格が判断基準にはならず、サービスの質が判断理由になるが、サービスの質を事前に判断することが難しいのが現状である。

さらに、利用者は専門家である介護支援専門員に依頼して介護サービスを受けるため、プリンシパル・エージェント問題が発生し、介護支援専門員にモラルハサードが生じ、また、事業者が営利企業である場合には、利益追求が目的のため価格の高い介護サービスを提供する傾向にあるクリームスキミングが発生しやすいことでもある。

この問題を会計的な視点から、本稿では、介護サービス市場において、営利企業の目的は利益最大化ではなく、満足のゆく報酬を稼得することにあることを、会計主体の報告目的として新たに設けている。

第二に、介護サービスの供給面からの会計の視点では、介護サービス市場における事業者は、株式会社、有限会社などの営利企業と、社会福祉法人、医療法人、NPO法人などの非営利法人による法人によって運営されており、事業者間における競争原理が働いており、介護サービスの供給側に効率性を求める準市場メカニズムが導入された点を確認した。

そして、介護サービス市場において、営利企業および非営利組織体の両方の主体に適用される前提を設けることによって、概念フレームワークの統一化を構築するための議論の展開になる。

第三に、介護サービスの需要面からの会計の視点では、先ず、我が国は、本格的な高齢社会を迎え、65歳以上人口が大幅に増加し、介護が必要な要介護高齢者が増大してきており、介護サービス市場で、利用者は1割の負担で介護サービスの提供を受けることができる。

そして、営利企業及び非営利組織体が同一市場で同一のサービスを提供することによって、財務報告として、どのような会計情報が提供できるか検討する必要がある。

そこで、本稿では、営利法人及び非営利法人を個々の独立した個別的単位の組織として設定し、介護保険制度における指定介護事業所を社会的単位の組織として設定し、財務報

告の目的を、前者は、利潤の獲得にあるとし、後者は、満足度の向上にあるとする考え方を取り入れている。

次に、高齢者の住宅事情から居宅サービスを重視する本来の介護保険制度の趣旨のサービスが十分に達成されず介護施設への入所希望者が急増している。さらに、介護施設の不足による入居者の待機問題から有料老人ホームへの入所希望者が増えているが、運営する事業者を選択する際の情報が十分に提供されていない。

このように見てくると、介護施設に焦点を合わせた議論が必然と必要になってくる。そこで、社会福祉法人の介護施設取得のための資金の調達の視点から、本稿のテーマである財務的生存力の内容へと議論を展開させることにある。

第四に、介護サービスにおける会計の視点では、営利企業と非営利組織体とで、第1に事業活動の目的の相違、第2に財務報告の相違をあげている。

第1の内容は、営利企業は収益を獲得することが目的で、非営利組織体は公益的、社会的な活動をすることが目的であり、よって補助金を受けることがある。

第2の内容は、営利企業の財務報告の目的は投資者への有用な情報提供にあり、非営利組織体は補助金の交付先である国や所轄庁への情報提供にあり、効率性の課題も取り上げられている。

そこで、先ず、第1点目の補助金に関しては、本稿で、3.の3.1.で、国庫補助金の見解を確認し、3.3.の3.3.3.で、寄付金の具体的な取扱いに触れ、また、3.4.で、FASBが定めたFAS第116号から、FASBによる寄付の内容を概観し、さらに、3.5.で、アンソニーによるFASBへの批判の内容を取り上げ、最後に、寄付の報告形式のあり方を新たに提案している。

次に、第2点目の効率性については、1.の1.1.で触れたが、FASBのSFAC第4号によると、利用者情報ニーズである「用役提供のさいの効率性についての情報」は、組織体の業績である「組織体の用役提供努力と成果についての情報は、資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体の業績を評価するのに、そして資源配分について意思決定を行うのに有用である」情報により満たされることを確認した。そこで、本稿では、業績に焦点を当て、業績重視の収益費用アプローチの立場から、新たな概念を構築することにある。

さらに、介護サービスの提供による費用の視点と、介護保険制度下における介護報酬という収益の視点を別次元で捉え、費用と収益とが対応した適正な利益計算を算定するために、本稿では、新たな報告目的を設けることにある。

2.6.4. 社会福祉法人会計の現状

本節では、社会福祉法人に関する会計の概念を考察している。

第一に、社会福祉法人の基本的性格では、社会福祉法人の基本的な性格、仕組みについて整理している。

第1に、社会福祉法人とは、1951年に制定された社会福祉事業法により創設された法人であること。

第2に、社会福祉事業とは、社会福祉事業には第1種社会福祉事業と第2種社会福祉事業があり、前者は公共性の特に高い事業で、後者は社会福祉の増進に貢献する事業と規定している。

要約すると、第1種社会福祉事業は、介護施設の建物のハードを中心とした事業であり、第2種社会福祉事業は、人的サービスのソフトを中心とした事業である。

第3に、社会福祉法人の基本的性格は、社会福祉法人は民法34条に基づく特別法人であり、民法には、公益性、非営利性及び許可性の要件をあげ、公益性については社会福祉事業を行うこと、非営利性については残余財産の帰属制限が規定され、持分が認められていない。

ここで、持分に関して、1.のFASBから引用し、SFAC第6号は、「営利企業および非営利組織体の双方における持分または純資産は、その実体の資産と負債との差額である」と定義し、「持分という用語を営利企業に適用し、純資産という用語を非営利組織体に適用する」と述べており、本稿では、この「持分」に焦点を合わせ、4.の4.4.で、会計主体をエンティティ理論へと派生させ、さらに、持分の視点より、純資産を資金の源泉で区分した報告形式を新たに提案している。

第二に、社会福祉法人の会計基準の沿革では、2000年2月に社会福祉法人会計基準が設定され、2011年7月に新社会福祉法人会計基準が公表されてきた経緯を概観した。

他方、FASBのFAS第117号は、非営利組織体の基本財務諸表として、貸借対照表、事業活動計算書、キャッシュ・フロー計算書の3つを規定しており、上記日本の社会福祉法人会計基準と比較検討することによって、本稿では、貸借対照表の貸方側の純資産の構成を考案することにある。

第三に、社会福祉法人の会計目的では、企業会計の財務会計情報の目的は、投資者の意思決定に有用な情報提供にあるが、非営利会計においては、会計情報の目的は必ずしも明確ではなく、どの利害関係者に向けての会計情報がはっきりしていなかった、そこで、以下報告目的の推移を見ることにする。

第1に、主務官庁向けの報告目的として、これまでは、社会福祉法人会計は補助金等公的資金の収支を明確にする受託責任を目的としたものであった。しかし、2011年7月の新社会福祉法人会計基準では、外部への情報公開に資するものとされた。

第2に、国民一般向けの報告目的として、2004年の公益法人会計の改正点に、公益法人の会計情報として国民一般に提供するという会計目的が明示され、当然に社会福祉法人にも該当するものと考えられる点を取り上げた。この点は、国民一般の解釈について、補助金や助成金は納税者の負担によるものなので、国民すべてが納税者であり自ずと利害関係をもつことになり、社会福祉法人の会計目的は、国民一般向けの報告目的になることを確認した。

他方、FASBは、1.の1.1.で触れたが、SFAC第4号で、まず「利用者」を特定し、次いで、「利用者情報ニーズ」を特定しており、「利用者」については、資源提供者を利用者グループの代表としている。

そして、次に、資源提供者に共通する1つの「利用者情報ニーズ」を特定し、資源提供者は、「非営利組織体によって提供される用役、用役提供のさいの効率性および有効性ならびに用役を提供し続ける能力についての情報に、共通の関心を有している」と述べ、主たる利用者である資源提供者の情報ニーズに焦点を合わせている。

本稿においても、資源提供者に有用な財務情報を提供する上で、新たな財務報告を提案

することにある。

第四に、社会福祉法人の財務諸表では、2000年に始まった介護サービス市場に、2000年2月に社会福祉法人会計基準が導入され、事業活動の成果を把握するために発生主義会計に基づく減価償却が採用され、自己金融の機能をもつ減価償却費の計上により再投資の資金調達が可能で、社会福祉法人の財務的生存力を維持・継続していくことができる会計システムになったことを取り上げた。その後、2011年7月に新社会福祉法人会計基準が制定され、会計処理の一元化が図られ、財務諸表の体系は、資金収支計算書、事業活動計算書及び貸借対照表とされた。

資金収支計算書は資金の収入及び支出を明らかにするために作成され、事業活動計算書は事業活動の成果を把握するために作成され、貸借対照表は資産の部、負債の部及び純資産の部に区分され、その純資産の内訳には寄付金である基本金が独立して設定されている。

他方、FASBのFAS第117号による基本財務諸表の内容は、以下の3つが規定されており、上記の社会福祉法人と比較検討する必要がある。

第1に、貸借対照表では、貸借対照表の第一義の目的は、組織体の資産、負債、純資産について、さらに、一時点におけるそれらの相互関係についての関連する情報を提供することにあるとし、これらの情報は、資源提供者たちが(a)組織体のサービスを提供し続ける能力、(b)組織体の流動性、財務的弾力性、債務を返済する能力、外部への資金調達の必要性を評価するための一助となると述べている。貸借対照表でとりわけ重要なのが、純資産であり、3区分に基づいて表示されている。

第2に、事業活動計算書では、第一の目的は、(a)純資産の総額と各区分を変動させる取引やその他の事象や環境要因の結果、(b)取引とその他の事象と環境要因との相互関係、(c)その組織の資源が、さまざまなプログラムやサービスを提供するためにどのように使われたか、についての適正な情報を提供することであると述べ、これらの情報は、資源提供者にとって、(1)ある期間における非営利組織体の業績を評価すること、(2)その組織体のサービス提供努力とサービスを提供し続ける能力を評価すること、(3)その組織体の管理者が、彼等の受託責任をどの程度遂行したか、すなわち彼等の業績を評価すること、に役立てられると繋げている。

第3に、キャッシュ・フロー計算書では、現金収支に関する情報が示されている。FAS第117号で、基準書第95号は、非営利組織体にその適用範囲を拡大するために以下のように修正されると述べ、それまで非営利組織体への適用が留保されていたFAS第95号の一部を改訂し、その適用範囲を非営利組織体にまで拡大した。よって、非営利組織体のキャッシュ・フロー計算書は基本的に、営利企業のキャッシュ・フロー計算書と変わるところがなくなったのである。

上記を踏まえ、本稿では、貸借対照表の貸方側の純資産、事業活動計算書の業績に焦点を合わせ、議論を展開することにある。

第五に、社会福祉法人における利益では、社会福祉法人は、利益獲得が目的ではなく、補助金・助成金はコスト負担を軽減することで利用者の負担軽減を図るためにあり、補助金・助成金によって取得した固定資産は、減価償却費を計上することに対応して、補助金・助成金の取崩額を収益計上することで、費用を減額する効果をもたらしていることをあげ

た。

社会福祉法人会計も発生主義会計による適正な期間損益を計上することで、経営成績を報告することができ、利益追求の営利企業の会計計算構造と同じになったが、社会福祉法人における収益の概念及び費用の概念は、営利企業におけるものとは明らかに異なる概念であり、両者における効率性の内容が異なるものになっている点を取り上げた。

ここでは、利益概念及び減価償却に焦点を当て、先ず、利益概念は、3. の 3.5. で取り上げているが、アンソニーは、適正な純利益の算定のためには、資本取引と損益取引とを区別することが必要であり、営利企業会計同様に非営利組織体会計においてもこのことがいえると述べており、寄付金の取扱いの議論をしている。

次に、減価償却は、3. の 3.2. で、減価償却と資本維持との関連にまで議論を展開し、本稿では、介護サービス市場における介護施設の再取得のための財務的生存力（本論文のテーマ）を評価するために、その会計主体の財務報告のあり方を提案することにある。

第六に、社会福祉法人の内部留保では、最近、社会福祉法人の内部留保批判があり、国庫補助金や優遇税制を受けておりイコールフットィングの問題が生じているとのことであり、この点は、社会福祉法人が利害関係者に情報開示を果たしてこなかったことが一因でもあり、内部留保を会計の視点で取り上げている。

ここでいう、内部留保は貸借対照表の純資産の部のその他の積立金と次期繰越活動増減差額の合計額であり、2011 年度末時点で総額 2 兆円、一法人平均 3 億円に達しているとのことであるが、この内部留保額は固定資産の施設設備に投入されており、現金預金として蓄積されているわけではなく、将来の施設設備の建て替えや大規模改修に充てるためであり、その結果、社会福祉法人は財務的生存力を高めるために財源の確保を行ってきたところであるが、外部には過剰な資産の積み上げに映ったようである。これは、営利企業会計と社会福祉法人会計との相違から生じているのであり、本稿の課題でもあるが、営利企業と非営利組織体の概念フレームワークの統合化によって解決されるものと思われる。

以上の論点を、FASB の SFAC 第 6 号は、非営利組織体に、出資者による投資、出資者への分配及び包括的利益のような構成要素は必要とはされず、また、寄贈者により課せられる拘束の有無によって区別される非営利組織体の純資産を 3 区分—永久拘束純資産の変動、一時拘束純資産の変動および非拘束純資産の変動—に規定し、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産とで異なる構成要素を定義している。

このような構成は、営利企業および非営利組織体に統一した概念フレームワークを形成する目標に対して、異なる構成要素の規定であり、論旨の一貫性に欠ける定義となってしまう。これに対して、本稿では、このような問題点を、アンソニーが主張する統一化の概念を考察し、独自に新たな統一化への概念を構築することで解決することにある。

第七に、社会福祉法人の資金調達では、社会福祉法人の施設整備コストの調達源泉は、①施設設備補助金・交付金、②介護報酬、③福祉医療機構融資の 3 種類があり、①及び③は外部源泉であり、②は内部源泉であり、②ですべての施設整備コストを賄うのは困難であり、外部源泉からどれだけ資金を確保できるかが鍵となってくる。

以上から、社会福祉法人の財務的基盤を強化するためには内部留保が必要であるが、今般社会的な批判を受ける結果となってしまった。だが、社会福祉法人は、営利企業と異な

り利益処分を行うことができず、事業活動の結果として内部留保した資金を外部へ流出すること無く、次期繰越活動増減差額として每期引き継がれる会計報告であるにもかかわらず、内部留保額が過大であるという批判を受けることになってしまった。この点は、社会福祉法人の財務的生存力にも関わってくる問題でもある。

以上のように、社会福祉法人の財務的生存力に関係してくる内容でもあり、先ず、前段は、社会福祉施設の建設に関する問題点であり、本稿では、介護施設を再取得するための資金調達的手段を、外部の関係者から直接的に調達する方法の一つである寄付金による方法に限定して、貸借対照表の貸方側の資本の表示形式を新たに提案している。

次に、後段は、内部留保に関する問題点で、4. の 4.4. で、営利企業における所有主を資本主のみとする資本主理論から、企業自体を主体とするエンティティ理論へと派生させ、さらに、非営利組織体にも適用させることによって、会計が企業体自体によって行われる企業体理論へと発展させ、持分においても、株主持分から主体持分へとシフトした点を指摘した。

本稿では、このような問題点から、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産を統合化する概念フレームワークを明らかにするために、貸借対照表の貸方項目の資金の源泉に焦点を当て、外部源泉と内部源泉とに区分した財務報告を提案することにある。

2.6.5. 準市場から見た会計の概念

準市場での会計的な視点から効率性を取り上げた。営利企業にあっては収益を確保することが目的であり、非営利組織体にあっては収益よりも公益的、社会的な活動を達成することが目的である。

実際、経済市場にあっては、営利企業に対する利害関係者の評価は利潤追求にあり、市場圧力は経営の効率化に作用してきている。

一方、準市場においては、非営利組織体に対する資源提供者の期待は、提供される用役の効率性及び用役を提供し続ける能力についてで有り、営利企業とは違う効率性が求められている。

また、非営利組織体には、組織の効率化だけに限らず社会的な効率性が求められ、利用者に提供される用役そのものだけではなく、広くは社会のために非営利組織を作り上げていくための社会的な位置づけとしての組織の効率性をも求められている。

準市場では、非営利組織体は、営利企業との競争が存在し資源配分による組織の効率性が求められ、さらには、社会が求める社会的な効率性も求められ、この効率性は測定・評価が困難でもある。

本稿では、介護サービス提供のためのインプットである努力と、アウトカムである成果についての情報を利用者が受ける満足度で報告するために、以下のような新たな報告目的を設定することにある。

設定. 個別成果の追求を設定

設定. 全体成果の追求を設定

利潤の獲得ではなく満足のゆく報酬の獲得を報告目的として設定することで、営利企業と非営利組織体との両方の成果の比較が可能になる点を提案している。

非営利組織体に対しては、社会が求める独自の効率性があるからこそ非営利組織が存在しているのである。この種の社会経済的効率性は測定・評価が困難でもある。他方、財政困難や競争原理、規制緩和による営利企業の参加によって、非営利組織自体の効率性の向上も求められるようになった。

そこで、介護サービス市場において、個別的な側面と社会的な側面の二つの面を捉え、以下のような新たな報告主体を設定することにある。

設定：個別的な側面は、個別的単位としての組織として、個々の独立した主体を設定

設定：社会的な側面は、社会的単位としての組織として、指定介護事業所を設定

しかし、業績を評価する指標は、営利企業の利益と比較できるような認められた業績指標が存在しない。このため、非営利組織では、資源の流入および流出については、会費または寄付金の流入ならびに賃金および給料の流出のような純資源を変動させる資源フローの情報と、用役提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を財務報告とする。これらの論点は次章以降で議論していくことにある。

3. 寄付金の会計処理のあり方

企業会計において、資産が増加する取引には、資産の減少、負債の増加という対価を伴う取引が行われるのが原則であり、これによって、複式簿記による期間損益計算から利益計算構造が形成される。しかし、本章で取り扱う寄付金は対価を伴わない取引であり、このような寄付金をどのように会計処理するのが妥当であるか本章で考察する。

そこで、3.1. で、営利企業において、寄付金と同様に対価を伴わない国庫補助金の会計処理について検討することは、次節で非営利組織体における寄付金の会計概念を形成する

に当たって必要なプロセスである。

よって、3.2. では、一般的には現金支出により取得した有形固定資産の取得原価は、減価償却によって費用化され、その分帳簿価額が減額し、減価償却費用に対応した収益によって資産の増加すなわち資金が流入する自己金融機能によって投下資本が回収される。そして、さらに新たな有形固定資産を再取得することができ、営利企業において事業活動を継続し続けることができることを、会計の視点から裏付けしている。このように減価償却の自己金融の役割を議論することは、営利企業の財務的生存力の考察の展開へと発展させることになる。

ここで、3.3. は、非営利組織体における寄付金の会計処理を概観し、営利企業との相違点を明確にすることで、今後の議論の方向性を見出すことにある。そして、本節では、日本の非営利組織体として代表的な独立行政法人、公益法人、社会福祉法人および NPO 法人を取り上げ、それぞれの法人ごとの寄付金の取扱いを具体的な会計処理を通じて、非営利組織体は利益の獲得を目的とせず公共的な性格を有しており、会計的な視点より、その公共性がどのように内包されているかを検討することにある。

また、3.4. で、非営利組織体会計の先駆けであるアメリカの FASB の寄付金会計における会計概念を考察する。その内容は、概念ステートメント第 4 号および第 6 号より寄付の構成要素としての位置づけを見て、さらに、財務会計基準書第 116 号における寄付金会計基準として寄付の内容、寄付の形態を確認し、財務会計基準書第 117 号で財務諸表として規定している貸借対照表、事業活動計算書、キャッシュ・フロー計算書の 3 つから、営利企業との相違点を抽出することによって非営利組織体の特徴を明らかにする。

さらに、3.5. では、FASB に批判的であるアンソニーの寄付金に対する会計観を考察することが、本稿のテーマを展開するにあたって議論の拠り所になっている。そこで、アンソニーの会計観に立って、寄付金の位置づけを FASB の見解と対比させ、営利企業の拠出資本との類似性を見出し、そして、損益取引と資本取引との区別を重視した利益計算を行うために、非営利組織体会計の期間損益計算が重要な会計の視点であることを確認する。このように、アンソニーによる非営利組織体会計の概念と FASB による会計の概念とを対比させることで、議論の方向性を明らかにする。

最後に、3.6. では、非営利組織体の減価償却の会計処理を、FASB の見解とアンソニーの見解とを比較検討する。FASB による会計観は、資産・負債アプローチに依拠し、アンソニーの会計観は、収益・費用アプローチに依拠しており、どちらの見解が、財務的資本維持の判断基準として適格であるか検討することは、本稿における提案の指針となる。

そこで、寄付金会計は非営利組織体における活動において議論される論点ではあるが、この寄付金会計と似た会計には営利企業における国庫補助金会計があり、まずは営利企業における国庫補助金会計より対価を伴わない贈与がどのように取り扱われているか議論し、次に、非営利組織体における寄付金会計の概念を考察する。

3.1. 営利企業における国庫補助金の会計処理の課題

3.1.1. 企業会計原則における国庫補助金の見解

わが国では、企業会計原則により国庫補助金⁽⁶⁸⁾が資本剰余金として明記されている点から国庫補助金を資本剰余金とする見解を堅持し続けた。国庫補助金には、次のような3つの性格を有する。①反対給付を受けないという点で一種の贈与である。②一種の条件付き贈与である。③その用途が明確にされている。これは、国庫補助金は国民から徴収された税金を財源として交付されるものであり、企業は当該補助金を使用することで、社会に貢献すべく、あるいは国民の福祉に寄与すべき義務を負っているのは当然のことであり、補助金に用途や条件が明示されていることは認識すべき点であろう。

企業会計原則によれば、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」（貸借対照表原則五 F）とある。注解 19 では、「資本剰余金を株式払込剰余金、減資差益、合併差益等」としている。この「等」によってその他資本剰余金も資本剰余金とされ、国庫補助金はその他資本剰余金の贈与剰余金として解されている。

また、注解 24 によれば「国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる」とし、その場合の貸借対照表上の表示は、「取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法」（間接控除方式）と「取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し、当該国庫補助金等の金額を注記する方法」（直接控除方式）としている。

この注解 24 の圧縮記帳は次のような問題点を内包している。①有形固定資産が実際の取得原価で記帳される場合と比べて、減価償却費が小さくなり、有形固定資産への投下資本に対する回収額が不足する。②減価償却費が小さくなった分だけ、各期の利益が大きくなり、税が繰り延べられるのみで、国庫補助金を所得に算入しないのは初期だけである。③国庫補助金の国民経済的な資本が所得化され、利益処分の対象となり、資本の食い込みが生じる。ここで、減価償却費については 3.2. で触れることにする。

以上の企業会計原則の見解を踏まえ、国庫補助金の会計学的性格をめぐる二つの見解を検討する。

3.1.2. 資本剰余金説と利益剰余金説の比較検討

会計学での通説は、企業会計原則の見解から資本性としてとらえ国庫補助金を資本剰余金とする。これに対し異なる見解として、国庫補助金を利益性としてとらえ利益剰余金とする見解とに分かれる。

そこで、資本剰余金とする会計学の通説を取る黒澤清と、反対に、資本剰余金説の批判者で利益剰余金であるとする岡部利良の見解を、比較検討することで、議論の展開を試みる。

まずは、資本剰余金とする黒澤清は、企業会計原則による資本取引と損益取引の規定から、

（1951）『近代会計学』で、次のような見解を、「国庫補助金を受け、これに自己資金を加え固定資産を取得した場合、圧縮記帳を行わずに取得原価でもって減価償却を行うことで、再び新たな固定資産を更新する資金が確保され、ここに再生産の循環が可能となる。この取得原価から国庫補助金を控除した額から減価償却を行うと費用計上が過少となる分だけ

⁽⁶⁸⁾ 本稿で取り上げる国庫補助金は、金銭の無償給付で、いわゆる直接的な金銭給付であり国庫から企業に直接現金給付される補助金のことである。

所得が多く計上され、資本たるべきものが所得に転嫁され、その結果配当や租税として企業外に流出せしめられることで資本の蓄積が妨げられる。つまり、国庫補助金は、国による資本投資であり、国民所得から租税として徴収された強制貯蓄によるところの公共投資であり、企業は国庫補助金分を維持しなくてはならず、企業において所得が生じることはありえないこととみななければならない」(69)と述べている。

次に、利益剰余金とする岡部利良は、拠出資本を超えるものは利益とみるべきものとする利益概念から、(1964)『建設助成金をはたして資本剰余金であるか』で、以下の内容の見解を、「減価償却費については国庫補助金による資産の圧縮記帳を排し、すべて費用としてとらえるべきである。この費用に対して国庫補助金は利益とみるべきものである。国庫補助金そのものの考え方・とり扱い方として、元来贈与剰余金は、受贈者が無償ですなわちそれに該当する反対給付をなすことなく取得し、かつその所有権は贈与者がすべて放棄することによって受贈者に帰属せしめるという関係にあるものである。またかかる贈与剰余金が拠出資本をこえてえられるものであることは明らかである。それゆえ、それは当然また資本としてではなく利益を意味するものと解されなければならない。しかし、国庫補助金の場合には、これを利益としてとり扱うにしても、それが取得された年度に一举に利益として計上することは合理的でなく、国庫補助金による資産の耐用年数の間に各期間に配分して計上するようにすることがこの場合とるべき妥当な方法と考えられなければならない。ただこのような方法による場合には、新たに繰越利益なる概念(科目)を設け、当の国庫補助金の取得の年度に、かかる概念(科目)のもとに貸借対照表に計上しておくことが必要となる。むしろそれは元来まずこのように処理すべきはずのものである。また国庫補助金については、本来このような処理の仕方をすることによってその目的は達せられる」(傍点は原文による)(70)と主張する。

では、次の項で、岡部(1964)が述べている新たな繰越利益なる概念に触れることにする。

なお、この繰越利益なる概念に関しては、3.5. の 3.5.4. 「アンソニーの提案の妥当性」で、アンソニーの見解である新しい非営利組織会計基準の設定のところでも触れることにする。

3.1.3. 繰延収益の概念の意義

国庫補助金を資本剰余金ではなく利益剰余金として解した場合、いかなる会計処理を行うことが適切であるかを検討する。橋本武久は、(2009)『会計学と会計政策に関する一考察』で、平成2年商法改正時に議論となった繰延収益概念の導入問題を再検討し、あらためて会計理論と会計制度の関係から、すべてを当期の利益とすることは、適正な期間損益計算を誤らせる可能性を含んでおり、会計理論上適切な処理法とはいえないと触れており、これを解決する処理方法が繰延収益法であるという考え方である。

以下、橋本(2009)は、繰延収益の概念について、W. A. Paton and W. A. Paton, Jr. (1955)『Corporation Accounts and Statements, New York』から引用し、「繰延収益というのは、収益は実現しているにもかかわらず、期間計算上その全額を受け取っ

(69) 黒澤清(1951)『近代会計学』pp.381-384

(70) 岡部利良(1964)『建設助成金をはたして資本剰余金であるか』pp.40-41

た年度の収益とするのは正しくないので次期に繰延べるものであって、債務性はないとされる。ここにいう債務性とは、法的なものであり、国庫補助金は何らの法的債務を有しないのである」(71)と述べている。

また、繰延収益と対をなす概念として繰延資産については、「企業会計原則注解 15において、「すでに対価の支払いが完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用」と定義され、「これらの費用は、その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため、経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる」と規定されている」(72)と述べ、「繰延資産は、支出を行った期に費用として一括計上するよりも、この支出の効果が出現する将来の期間に繰延べ、各期に費用として計上することが費用収益対応の原則にもかなっており適正な期間損益計算上合理的である。そのため経過的に資産として取扱うのであって、繰延資産は会計的な資産で、会計計算の上で資産として扱われるに過ぎない擬制資産になる」(73)と触れている。

この繰延資産と対称をなす繰延収益について、「負債として計上する概念がわが国の会計理論上まだ確立されていない。繰延資産は、費用収益対応の原則によって、その会計上の正当性が裏付けられているのに対して、繰延収益はそのような会計原則の裏付けが無いからだと考えられる。しかし、繰延収益の正当性の裏付けも費用収益対応の原則に求めることができるであろう。つまり、これを負債として経過的に計上し各期に収益として処理する方が、減価償却された費用との関連性からして適正な期間損益計算上望ましいと考えられる。現時点でいえることは、繰延収益の概念はわが国においては確立しておらず、欧米においては既に確立された概念である」(74)と言及している。

以上見てきたところから、岡部(1964)の見解による利益剰余金説は、会計の主体を資本主に求める資本主理論に基づいた利益概念から導出されている。一方、黒澤(1951)の見解による資本剰余金説は、企業体は利害者集団との社会関係において存在するとされる企業体理論の立場からで、さらに、エンティティ理論へと繋がり、今日ではこの理論が支持され、営利企業だけではなく、非営利組織体においても議論されてきており、本稿においても、4. の 4.1. 「資本の概念の検討」から 4.4. 「持分の概念の解釈」へと発展させ、5. の 5.3. 「新たなフレームワークの構築」で、新たな報告主体の設定として提示している。

他方、この国庫補助金を資金の調達の見点から、資金の源泉を、外部源泉と内部源泉との区分基準により、国庫補助金を外部源泉による資金の調達として捉える。そして、本稿のテーマである「非営利組織の財務的生存力」の観点から、5. の 5.3. 「新たなフレームワークの構築」で、財務情報の報告のあり方を新たに提案することにある。

3.2. 減価償却論の検討

3.2.1. 減価償却論の変遷

(71) 橋本武久(2009)『会計学と会計政策に関する一考察』p.55

(72) 橋本武久、前掲書、p.55

(73) 橋本武久、前掲書、p.56

(74) 橋本武久、前掲書、p.56

国庫補助金を受け、有形固定資産を取得した場合の減価償却については、その費用化のあり方が問われており、減価償却不要説と減価償却必要説との意見があり、ここで一度、減価償却の考え方の経緯を概観しておく必要がある。

まず、木村和三郎の(1947)『減価償却研究』である。これは、固定資産の減価という現象を会計的に処理する方法を解明したもので、減価を生産物への価値移転と規定する点と、償却計算は社会経済の再生産構造に規定される点の2つの構成を明らかにした点である。

これに続いて、馬場克三は、(1951)『減価償却論』で、木村(1947)の価値移転をさらに明確にしたのである。この内容は、固定資産の減価を財産的減価と価値移転的減価とに区分し、価値移転的減価は生産的労働の媒介により価値形成的に作用することを明らかにし、これがさらに、投下資本回収計算へと転換してゆくことを解明したのである。

また、太田哲三は、(1951)『固定資産会計』で、固定資産の耐用年数の曖昧さが、減価償却は原価の期間配分ではなく、企業の都合による投下資本回収計算すなわち財政償却にほかならないのではないかと問われ、減価償却は貨幣資本維持によっていると結論づけている。この「財政償却」の説は、減価償却を動態論の費用配分の枠から解放し、自己金融機能への意識と、技術革新の進行につれ陳腐化の問題と相まって、減価償却の議論の対象となった。

ここで、馬場は、減価償却の社会経済的な基礎である価値移転的減価の視点から、(1983)『減価償却論と私』で述べている点から触れておくことにする。馬場(1983)の考えは、価値移転的減価と財産的減価と区別することにある。

まず、固定資産の価値移転に視点を据えた減価の把握で具体的には、「価値移転的減価は、固定資本の合目的な使用すなわち生産的労働の媒介によって、固定資本の価値が部分的に、生産物価値の上に移行すると認められる場合の原価であり、生産物の売上によって当然に手許に回収される。財産的減価は、災害、不適合あるいは陳腐化などのため当の固定資本そのものの使用が不可能となる場合の価値減少で、資本回収過程の中断に基づくものであり、それは資本それ自身の負担となるしかない」(75)と論じている。

そして、馬場(1983)は、価値移転について、「価値移転そのものは社会的平均的価値として市場価格の中で客観化されるものであるのに対して、個別資本の段階では個別資本に要費した一切の価値が価値回収を要するものと、対立の中で減価償却を位置づけることにあり、減価償却はたしかに固定資本の生産物への価値移転、という経済的事実を基礎にもつところの会計手続きではあるが、減価償却はそのままイコール価値移転計算ではありえないのである。それは何故かというと、価値移転ということは社会経済過程に属する市場現象として成立するものであって、個別資本家の私的行為で直接に及びつくことではないからである。つまり、価値移転は多数の個別資本の間の競争の結果成立する市場価値のなかで検証されるものであり、それは個別資本にとっては、むしろ与えられるものなのである」(76)と説いている。

そこで、個別価値について、「個別資本の下では直接、価値移転を把握できるものではな

(75) 馬場克三(1983)『減価償却論と私』p.112

(76) 馬場克三、前掲書、p.114

く、把握できるのは各個別資本にとって要費した個別価値のみである。しかもそれが個別価値である限り、そのまま価値移転として通用するものではない。かくして個別資本にとっては、それが価値移転であるか否かにかかわらず、その要費した投下資本価値はすべて回収を必要とするものとなって現れ、価値移転的減価と財産的減価との区別が消え去り、一切が無差別に回収計算の対象となるのである。かくして個別資本のもとでは、価値移転があったから価値回収が生じる、という過程の結びつきが断ち切れ、価値回収視点が自立化する。このように、減価償却の社会経済的基礎を価値移転に据えながら、しかも個別資本のもとではそれが価値回収として自立化する」(77)という経緯を社会的価値と個別価値との矛盾として捉えている。

さらに、馬場(1983)の減価償却計算は価値移転を基礎とする説を、神田忠雄は、(1958)『現代における減価償却の問題点』で、次のように、「減価償却は、価値が部分的に製品にうつされていくのを計算する手段ではなく、こうした価値移転を一応、その基礎にもってはいるが、厳密には両者のあいだに相当の食違いがある。減価償却という手続きは、もともと価値移転計算ではなく、物理的摩損が土台になって償却がなされるものだと考えられた。減価償却は磨滅概念や固定資本概念を途方もなく拡大したものであると解釈し、固定資本の価値移転計算と一致するものではなく、減価償却と価値移転のつながりは否定される」(78)と説いている。

それに対して、別府正十郎は、(1963)『減価償却論の構造(一)』のはしがきで、「減価償却計算が投下資本の回収計算であり、しかも、回収計算が主観的なものであることは一般に認められたところとなっている。それにもかかわらず、固定資本の価値移転という客観的事実に基礎を置くところのものであるということである。それでは、この価値回収と価値移転とはどのような関係のものとして捉えられるべきものであろうか」(79)と問いかけている。

そして、「神田忠雄(1958)が、価値移転が減価償却の基礎であるという主張は、減価償却は価値移転を計算するものであると主張しているものと理解されているからに外ならない」(80)と指摘する。

そこで、別府(1963)は、減価償却は回収計算となっているが、それは価値移転を基礎とするものであるということ、価値移転が減価償却の基礎であるということは、減価償却を価値移転計算に解消することではなく、価値移転すなわち価値過程を基礎にしてその展開として減価償却を理解せんとするものである。したがって、価値移転を減価償却の基礎とすることによって、価値移転的減価と財産的減価それに減価償却などの差異が明らかにされたのちには、これらの中の内的連関が明らかにされねばならない。したがって、減価償却は価値移転の上にとしっかりと基礎づけられねばならないものである」(81)と述べ、特に「価値移転を基礎とする」ということについての理解が重要であるとしている。

さらに、別府は、減価償却計算と価値移転との関係を、(1964)『減価償却論覚書』で、

(77) 馬場克三、前掲書、p.115

(78) 神田忠雄(1958)『現代における減価償却の問題点』p.54

(79) 別府正十郎(1963)『減価償却論の構造(一)』p.26

(80) 別府正十郎、前掲書、p.28

(81) 別府正十郎、前掲書、p.31

次のように、「企業が年々の会計計算において行う、投下資本の回収計算である減価償却が主観的な性格をもつもので、したがって政策によって左右されうる結果恣意的計算となりうるものであることは、今日では広く明らかにされているところである。それにもかかわらず、企業会計上の減価償却が、すなわち減価償却という会計上の手続きおよび減価償却という会計上の費用概念が、基本的には、固定資本の価値移転という客観的事実に基礎をおくものであるというのも、今日では、広く認められているところである。とすれば、この価値回収と価値移転とはどのような関連において理解されるべきであろうか」⁽⁸²⁾と問われている。

それに対しては、次のような考え方を、「価値移転的減価は社会総資本における社会的な枠組みの過程に結び付けられており、これに対して個別的な企業においては価値回収が分離しておこなわれる。それは、個々の企業は社会的な価値を計算するのではなく、計算しうるのでもない。その結果、企業の計算は価値移転の計算とはなり得ず、価値回収の計算とならざるを得ない。ここに企業計算においては価値回収視点が独立化し、投下資本の消耗はすべて回収されねばならないものとして価値移転的減価と財産的減価の差別は払拭されるのである。よって、投下資本の回転を早くすれば利潤率が增大するものである」⁽⁸³⁾と説いている。

このような別府（1964）の見解にみられるように、減価償却における個々の企業と社会的な枠組みとの関連の視点は、本稿において、国による介護保険制度下の介護サービス市場という社会的な側面と、個々の独立した企業という個別的な側面との関連を対応させることにある。そして、会計主体の観点から俯瞰するに学ぶところがあり、5.の5.3.「新たなフレームワークの構築」で、個別的単位としての組織と、社会的単位としての組織とを、新たな報告主体として設定するに当たっての視点となっている。

3.2.2. 減価償却概念の概要

ここで取り上げる減価償却概念は、財務会計上の減価償却のほかに、価値移転現象に注目した減価償却を認識し、両者の内容を触れている峯村信吉の（1970）『減価償却論』の諸説を引用する。

峯村（1970）は、はしがきで、「減価償却概念には、財務会計上の減価償却として理解されている『帳簿上の減価償却』のほかに、生産の過程において固定資産の費消価値が生産物の価値に移転する現象に注目して認識されている『現象上の減価償却』が併存している」⁽⁸⁴⁾と説いている。

ここで、『帳簿上の減価償却』とは、帳簿によって示されている固定資産の取得原価あるいは修正取得原価について、残存価格、耐用年数を予測して計算される償却額を帳簿に記録する減価償却をさすのであり、取得原価ないし修正取得原価の費用化ないし評価減の手続きを意味する。従って『帳簿上の減価償却』が、どのようにして『現象上の減価償却』と調整されるべきかということは、会計学にとって極めて重要な課題なのである」（二重鍵

⁽⁸²⁾ 別府正十郎（1964）『減価償却論覚書』pp.23-24

⁽⁸³⁾ 別府正十郎、前掲書、pp.25-26

⁽⁸⁴⁾ 峯村信吉（1970）『減価償却論』pp.1-2

括弧は原文による)⁽⁸⁵⁾と問いている。本稿は、以上見てきた二つの概念について言及している。

まず、「企業会計上の減価償却は、本質的には、この『帳簿上の減価償却』の概念の下に論ぜられなければならない。この場合の減価償却は、財務諸表の作成を目的とするものであることはいうまでもない。この場合には企業会計上の資本概念ないし利益概念の下に減価償却概念が規定される。もし、資本が原初的な投下貨幣額という名目的なものであれば、減価償却も名目的な性格を持つし、また資本が継続企業の資本として長期的な観察をなすべきものであれば、経過的な期間における減価償却費はそれ自体としては単なる計算技術的な性格をもつものとしてしか理解できないこともある」⁽⁸⁶⁾と論じている。

もう一方の『現象上の減価償却』は、「固定資産の利用価値は、固定資産が生産物の製造のために果たした用役の価値を意味するものであるから、消費材料や消費労働の価値と同様に、個々の生産過程における現象形態が、そのまま表現されたものでなければならない。それは、いかなる場合にも名目的な性格をもつものであってはならない。この場合には、固定資産の減価を示す費用の額の測定よりも、まず固定資産が個々の生産過程において役立つ程度が問題とされる。固定資産の価値は、固定資産の利用価値の集積したものに外ならないから、生産物の製造によって固定資産の価値が生産物の価値に移転すると解することができる。減価償却を価値移転の行なわれた減価ないし価値移転を目的とする労働を通じて生ずる減価に局限して観察するのは、このような場合である」⁽⁸⁷⁾と論じている。

次に、減価償却と原価計算の視点から、「原価計算の分野では、『現象上の減価償却』にそった減価償却論として、かなり以前から展開されていた。それは、『現象上の減価償却』が、生産物の価値の構成要素としてあらわれることから見て、ごく自然の推論によるものであった。そこでは、定額法によって機械的な計算を行うことが批判され、減価償却費のなかに、生産数量に関係のない固定費的な性格のものほか、生産数量によって増減する比例費的な性格のものがあることがすでに認識されていた。しかし、ここで注意すべきことは、『現象上の減価償却』が、企業会計において採り上げられ『帳簿上の減価償却』となるためには、減価償却費は、企業資本が固定資産に投下されたものの一部を示す数値としての価値測定がなされねばならないのである。減価償却費が比例費的な性格をもつ場合の現象は、消費材料や消費労働が比例費的な性格をもつ場合と比較して、あらかじめ与えられた固定資産の価額がこの場合の測定値を拘束しているだけに複雑である。よって、減価償却費が受ける社会経済的な価値変化は、固定資産の受ける社会経済的な価値変化を通じて行われるのである」⁽⁸⁸⁾と述べている。

さらに、峯村(1970)は、減価償却と自己金融の視点から、「『現象上の減価償却』に関する減価償却論において極めて注目された減価償却のもう一つの特徴として、減価償却の金融経済的側面がある。いうまでもなく、固定資産がもたらした用役価値は、消耗材料、消耗労働等の価値とともに、生産物の価値を形成し、生産物の売却によって資金の流入に

(85) 峯村信吉、前掲書、p.2、

(86) 峯村信吉、前掲書、p.5

(87) 峯村信吉、前掲書、p.5

(88) 峯村信吉、前掲書、p.8

よって償われる。このかぎりにおいては、減価償却費も材料費、労賃等と相違はない」⁽⁸⁹⁾と述べている。

しかし、次に、材料費、労賃等との相違について、「ただ、生産物の生産のために消耗したこれらの財貨、用役を再取得するために資金を使用する場合を考えると、固定資産の場合と、材料、労働等の場合とでは異なっていることが注意されなければならない。固定資産の取得の時期は、材料、労働等の場合と比較して、かなりの期間的なズレがみられる。減価償却の金融的側面は、まず、固定資産が除却された時点における再調達資金の準備の問題として採り上げられ、さらに再取得の時期と減価償却を行なった時期との間のズレの問題として採り上げられるのである。減価償却を自己金融ないし内部金融のための手段として観察するのは、このような減価償却の側面を、あまりにも強調し過ぎた結果であり、このことが『現象上の減価償却』に基づく減価償却観が、『帳簿上の減価償却』から遊離する一因となっているのである。ここでの自己金融は企業自らによって、すなわち企業の外部のものからではなく、支払手段を調達することであり、その典型的事例は生産物の販売であり、企業会計上具体的にあらわれる数値は収益である。この場合の金融は、商品資本から貨幣資本への転化を意味するものであり、減価償却が金融であるというのは、実は『現象上の減価償却』の場合の価値移転が材料、労働等におけると同様に、生産物の販売価格という形で支払手段によって償われたことをいうのである。この場合、減価償却は固定資産の価値移転について支払手段による償いがなされるという事象である点で自己金融の外観をもつ」⁽⁹⁰⁾と言及している。

以上見てきたように、峯村（1970）がいう、自己金融によって固定資産を再取得する見解に対して、これとは異なり、前節で触れた国庫補助金は外部からの金融で固定資産を取得する形態であり、その会計学的性格は、資本剰余金説と利益剰余金説の二つの異なる見解に分かれ、当然に、減価償却の会計処理の考え方も相違するところであり、この視点は、次節の寄付の会計処理のあり方で発展させる。

さらに、峯村（1970）による、固定資産の原価を示す費用の額の測定よりも、生産過程において役立った程度を示す利用価値への移転を問題視している見解は、『帳簿上の減価償却』よりも『現象上の減価償却』を重要視しており、本稿においても、個々の個別企業による介護サービス提供の費用の額の測定と、利用者へ役に立った利用者満足の移転を示す介護報酬（国によって決められた公定価格である）との対応関係を重視する点では、一つの考え方の方向性を示唆している。

3.2.3. 減価償却と資本維持との関連

上記前項の減価償却の自己金融の視点をさらに、減価償却とキャッシュ・フロー及び資本維持の内容を検討することで財務的生存力の考察の展開へと繋げることを検討する。

藤田昌也は、回収計算と投資計算の関係の視点から、（1970）『資本維持論の限界とその展開の方向』の中で、経営維持の形態を類型化し、資本維持の分類基準にインプットおよびアウトプットを採り、貨幣尺度に回収計算および投資計算に区別した組み合わせによる維持論を提唱しており、次のように分類している。

(89) 峯村信吉、前掲書、p.9

(90) 峯村信吉、前掲書、pp.9-11

まず、経営維持の諸形態を類型化し、経営維持は資本維持と実体維持とに分け、さらに資本維持は名目資本維持と実質資本維持に、また実体維持は再生産的実体維持と給付的実体維持とに区分している。

ここで、藤田（1970）は、「名目資本維持とは、現行の貨幣単位で、資本を測定し、購買力の変化については顧慮しない資本であり、実質資本維持とは、同一購買力の貨幣単位で表現された貨幣資本の維持が眼目である。いずれも一定の貨幣額の維持という点では、共通しているので、資本維持として分類する。それに対して、再生産的実体維持とは、消費された生産財が同種の原料及び生産手段を再調達することによって実体の維持が成就されるところの維持であり、この実体維持は、短期的には、市場に同種の財貨が存在するという条件の下では、投下資本の測定は可能である。しかし、長期的には、同種財貨の再調達は不可能であり投下資本の測定は困難となり、かかる状況に対して、企業が給付的に適合することを以て、実体は維持されるとする給付的実体維持を挙げている。ここで、名目資本維持と実質資本維持及び再生産的実体維持は、消費された生産財の、同一価値もしくは同一形態の維持を眼目とするのに対して、給付的実体維持は同一不変の給付の確保のための生産財の維持・確保に維持目的をおく。帰るところ両者は全く異質の維持基準を有しているということである。この点に維持論の問題が集約している。すなわち前者は、インプットである投下資本の維持であるのに対して、後者は、アウトプットである生産物の評価を基準にして、インプットを生産財を維持する点にある」⁽⁹¹⁾と述べている。

次に、計算の尺度すなわち貨幣尺度、物量尺度のいずれをとるかという区分があり、上記の藤田（1970）の分類では、「名目資本維持と実質資本維持である資本維持は貨幣尺度を、再生産的実体維持と給付的実体維持を含んだ実体維持といわれるものは物量尺度を、夫々の維持基準に適用したところによる分類である。そこで、投資計算と回収計算という異質の計算方法が、同じ維持論という名の下に混在していることが問題であるが、これをさけるために、維持基準と計算尺度との組み合わせにより、区分することになっている」⁽⁹²⁾と述べている。

さらに、藤田（1970）は、二つの維持基準と、二つの計算尺度の組み合わせを、「維持基準としてインプット、尺度として貨幣をとるならば、名目資本維持と実質資本維持を含むところの資本維持となり、維持基準としてインプット、尺度として物量をとれば、再生産的実体維持となり、維持基準としてアウトプット、尺度として物量を組みあわせると給付的実体維持となる」⁽⁹³⁾ことを明らかにしている。

ここで、特に、「維持基準としてアウトプット、尺度として貨幣を組みあわせるといかなる維持論が展開されるかということが問題となり、この点がまさしく収益力資本維持に相当するもので、キャッシュ・フローへの展開となる」⁽⁹⁴⁾と結んでいる。

因みに、投資計算においては、「アウトプットを維持基準として、インプットを規定するのは投資計算であるが、この規定されたインプットが物量尺度ではなく貨幣尺度であるものが、いうまでもなくそれは投資額である。しかるに、投資は純投資と粗投資に分けられ

(91) 藤田昌也（1970）『資本維持論の限界とその展開の方向』pp.25-26

(92) 藤田昌也、前掲書、p.31

(93) 藤田昌也、前掲書、p.31

(94) 藤田昌也、前掲書、p.31

るが、純投資が剰余価値蓄積分による生産拡大しか含まないのに対して、粗投資は、蓄積分による拡大再生産に加えて、減価償却額再投資に因る、拡大再生産、すなわち資本の価値回転の増加による拡大再生産をも含み、しかも、減価償却と蓄積分とを、無差別化するところの極めて株主的現実を反映する投資概念である」⁽⁹⁵⁾と論じている。

ここで、具体的に、企業の維持を投資の視点で見ると、藤田（1970）は、「粗投資と呼ばれるものに相当してキャッシュ・フローという概念が会計学上登場し、通常株主に報告されるような、純所得プラス減価償却を意味すると解釈されている。すなわちかかる視点よりキャッシュ・フロー概念が、維持基準としてアウトプット、尺度として貨幣を組み合わせた収益力資本維持の中に、どのような形で入り込んで、投資額を決定するかが課題である。回収計算の中に押し込みえない投資計算が、独自に確立されるためには、会計学上のキャッシュ・フローに結びつかなければならない点が指摘されており、そしてかかる視点より、キャッシュ・フロー概念は投資計算の性格を打出しているのである」⁽⁹⁶⁾と論じている。

このように見てくると、維持論の限界といわれてきたインプットである投資計算とアウトプットである回収計算の異質の計算方法が、おなじ資本維持論の中で混在している問題は、本稿においても、介護サービス市場において、運営主体が介護施設の建物を再取得するための資金の調達であるインプットの投資計算が、介護報酬という収益として流入する資金であるアウトプットの回収計算で、賄うことができる拡大再生産を含んだ計算構造に位置付けられているかどうかの問題点を議論する必要がある、5. の 5.3. 「新たなフレームワークの構築」で、アウトプットの観点から、新たな報告目的を設定することにある。

3.3. 日本の非営利組織における寄付の会計処理のあり方

1. で検討したが、まさしく非営利組織と営利企業との相違点は「所有主請求権」であり、この点を会計観の視点からどのように考察していくかが検討課題であった。具体的には、非営利組織での資源提供者である会員や寄付者からの寄付行為と営利企業における投資者からの出資行為を会計観から分析することにある。然るに、本節では、日本での非営利組織における寄付の会計処理を整理し、3.1. で触れた営利企業における国庫補助金の会計処理との相違を明らかにすることにある。

尚、日本の非営利組織は主務官庁ごとの許認可制を取っており縦割り行政的な側面が特徴となっている。そこで、非営利組織の具体的な法人ごとにその事業活動からどのような非営利法人会計を採用しているかを把握し、特に寄付金の取扱いについて検討することにする。また、非営利組織は独立行政法人、公益法人、社会福祉法人、NPO 法人を取り上げ法人ごとの特徴を明らかにする。

3.3.1. 独立行政法人の会計処理

先ず、本項では、独立行政法人制度の概要と寄付金の会計処理を明らかにする。

a. 独立行政法人制度の概要

平成 13 年 4 月 1 日から独立行政法人制度がスタートし、この独立行政法人が従うべき

(95) 藤田昌也、前掲書、pp.35-36

(96) 藤田昌也、前掲書、pp.36-37

会計基準が、「独立行政法人会計基準及び独立行政法人会計基準注解」（独立行政法人会計基準研究会、平成 12 年 2 月公表）である。独立行政法人制度は、国民のニーズに即応した効率的な行政サービスの提供を実現するという行政本来の目的を実現するために、抜本的に国の役割と機能の見直しが行われ、現在国が担当する事務・事業の一部が国から分離されることになった。独立行政法人は、その分離される事務・事業の受け皿として考案・設計された制度である。独立行政法人の最大の眼目は、国の事前関与・統制を極力排し、弾力的な組織及び業務運営を可能にするとともに、効率性の向上や透明性の確保に資する。その観点から制度設計では、営利企業の企業会計の仕組み、手法が参考にされ、財務会計・財務報告の仕組みが大胆に取り入れられた制度である。

このことからして、独立行政法人の会計は、「独立行政法人の会計基準は企業会計原則によることを原則とするが、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない等の特殊性を考慮して必要な修正を加えるものとする」⁽⁹⁷⁾とされる。つまり、独立行政法人会計の背後にある会計観は、収益費用アプローチを基本としつつ、資産・負債を鍵概念とする定義の規定を設けることで、資産負債アプローチに基づく修正が見受けられる。

また、独立行政法人には、本来的に追及すべき 3 つの基本価値（理念）として公共性、自主性及び透明性が内包されている。そして、独立行政法人の会計は、この 3 つの基本価値のいずれかに基盤を持ちつつ、それを具体的に発現するものでなければならない。公共性と自主性のバランスであり、透明性の徹底である。

これらを踏まえ、独立行政法人に企業会計を導入することの意義は、次の 3 点にある。

第一に受託財産の管理責任を明らかにするためであり、第二に、業務の実績を明らかにするためであり、第三に、利害調整の尺度を提供するためである。このうち、受託財産の管理責任を明らかにするという点が収益費用アプローチ的な会計観にはなじみにくく、本質的に資産・負債に相当する項目のみを資産・負債として認識し、その変動の測定を通じて初めて受託財産の管理責任機能を果たすことが可能になると考えられる。

このような独立行政法人への寄付行為は、会計上どのように処理することが妥当であるか、次に検討する。

b. 寄付金の会計処理のあり方

独立行政法人においては、企業同様に、寄付金をうけることが可能である。これは、独立行政法人の経営の自主性を尊重し、経営努力を促す観点から、外部からの寄付金を受け取ることを認めたものである。中央省庁等改革の推進に関する方針においても、「独立行政法人に対する寄付金については、独立行政法人の収入に直接計上する」と定めている。しかしながら、独立行政法人会計基準においては寄付金の取扱いについて、独立行政法人の業務の公共性と寄付金による義務の負託という両面から規定している。

そして、寄付金の会計処理は、「1 独立行政法人が受領した寄附金については、寄附者とその用途を特定した場合又は寄附金が用途を特定していなくとも独立行政法人が使用に先立ってあらかじめ計画的に用途を特定した場合において、寄附金を受領した時点では預

⁽⁹⁷⁾ 中央省庁等改革推進本部が平成 11 年 4 月 27 日に決定した「中央省庁等改革の推進に関する方針」から抜粋。

り寄附金として負債に計上し、当該使途に充てるための費用が発生した時点で当該費用に相当する額を預り寄附金から収益に振り替えなければならない。2 当該寄附金によって固定資産を取得した場合は、次のように処理するものとする。(1) 当該資産が非償却資産であって、その取得が中期計画の想定範囲内である時に限り、その金額を預り寄附金から資本剰余金に振り替える。(2) 当該資産が償却資産であるときは、その金額を預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金に振り替える。毎事業年度減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益に振り替える」(独立行政法人会計基準第 75)と規定している。

基準第 75 の第 1 項では、使途特定の寄付金受領時の処理は

(借) 現金・預金 ××× (貸) 預り寄付金 ×××

費用発生時の処理は

(借) 預り寄付金 ××× (貸) 寄付金収入 ×××

企業においては、寄付金は収益として計上されることに疑いはないが、独立行政法人において上記のような企業と違った処理を行うことについての趣旨が、「独立行政法人には公共性の高い業務を確実に実施するという責務があり、寄付金も独立行政法人が自由に費消してもよいというものではなく、少なくとも寄付者によって使途が特定された場合や寄付者が使途を特定していなくても何に使うのかということ独立行政法人の側で事前に明らかにした場合には、その使途に従った支出を行い業務を実施するという一種の義務が発生すると考え、負債計上することになっている。それと、寄付金を受け入れた期つまり収益を計上した期に費消しなかった場合、その部分は、当期の利益に計上され剰余金として使用され、寄付者の意図とは違った形で使用されるという結果になりかねないことになる。このことは、寄付の趣旨にも反することになる」(独立行政法人会計基準注解 36)と記述されている。よって、独立行政法人会計基準は企業会計とは違った扱いをしたものといえる。

基準第 75 の第 2 項は、使途特定の寄付金を預り寄付金に計上し、これにより固定資産を取得した場合の収益化についての処理を規定したものである。その資産が非償却資産である場合は、預り寄付金から資本剰余金に振り替える。

(借) 土地 ××× (貸) 現金・預金 ×××

(借) 預り寄付金 ××× (貸) 資本剰余金 ×××

償却資産の場合

(借) 機械・器具 ××× (貸) 現金・預金 ×××

(借) 預り寄付金 ××× (貸) 資産見返寄附金 ××× (固定負債)

毎年度の減価償却時

(借) 減価償却費 ××× (貸) 減価償却累計額 ×××

(借) 資産見返寄附金 ××× (貸) 資産見返寄附金戻入 ×××

以上、独立行政法人会計と営利企業会計との相違点は、営利企業の場合には、これを利益として取扱い取得された年度に一举に利益として計上するが、独立行政法人の場合は、いったん預り寄附金として負債に計上し、償却資産の減価償却相当額を取り崩して収益に振替える処理をする。これは、先の 3.1. の 3.1.3. 「繰延収益の概念の意義」で触れた繰

延収益の概念の会計処理を行っており、独立行政法人における公共性の責務を内包したものと考えられる。

このように寄付金を負債計上するのは、以下で取り上げる非営利組織と相違しており、そして、この点が、独立行政法人の公共性が強く打ち出されているところでもある。

3.3.2. 公益法人の会計処理

次に、公益法人制度を概観し、寄付金の会計処理をみる。

a. 公益法人制度の概要

公益法人は、旧民法 34 条に基づき設立された法人であり、公益を目的とする事業を行うこと、営利を目的としないこと、及び主務官庁の許可を得ることの要件を満たした法人とされてきた。平成 18 年における公益法人制度改革関連三法の成立を受け、公益認定及び許可の制度に対応した表示方法を反映した会計基準を新たに設定することになった。平成 20 年 4 月 11 日付で内閣府公益認定等委員会から新たな「公益法人会計基準」及び「公益法人会計基準の運営指針」が公表された。公益法人会計基準は、いわゆる主務官庁による指導監督制度の下において発展してきたものであったが、今回の公益法人会計制度改革に伴い、主務官庁制が廃止され、公益法人制度の所管は、内閣府公益認定等委員会となり、同委員会が新たな公益法人会計基準の設定主体となった。

現行の平成 20 年公益法人会計基準の基本的な考え方は、以下の 5 点に集約される。

(1) 予算準拠主義に軸足を置いた計算書類の体系から法人の財政状態と正味財産増減の状況を表示する財務諸表体系へと変更したこと。正味財産増減計算書に正味財産の増減原因を示すことによって法人の事業活動の状況を開示するという、より実質的な役割が明示的に与えられたことになる。このため正味財産増減計算書は、正味財産の当期中の増減の原因を収益と費用によって表現する方式いわゆるフロー式に一本化されることになる。

(2) 貸借対照表の正味財産を指定正味財産と一般正味財産に区分したこと。正味財産の区分については、さまざまな考え方がある。企業会計においては、純資産の部を資本金と剰余金に区分する考え方が採用されてきたが、非営利法人会計では株主からの資本拠出という考え方はない。そこで、正味財産の区分を寄付者の意図に基づいて指定正味財産と一般正味財産とに区分する考え方が採用されている。寄付者から提供された財産には、その使途が著しく制限されたのも含まれている可能性があり、使途の自由度からみて相当に幅がある。このような正味財産について、寄付者から付された使途の制限の有無を貸借対照表において示すために、指定正味財産と一般正味財産に区分する考え方を導入している。

(3) 正味財産増減計算書において指定正味財産と一般正味財産のそれぞれの増減を表示すること。いったん指定正味財産として受け入れた寄付は、寄付者の指定に従って使用され、寄付の目的が達成されれば、指定正味財産から一般正味財産へと振替られる。このような振替によって、一般正味財産増減の部には、寄付者から寄付を受け入れた時点ではなく、当該寄付の目的が達成された時点において、一般正味財産の増加、すなわち収益が計上されることになる。この一般正味財産増減額は、持続的な法人の事業活動の結果として得られた当期の正味財産の増減額であり、企業会計でいう、当期純利益に相当する指標としてとらえることも可能である。

(4) 正味財産増減計算書の一般正味財産増減の部において収益と費用を表示することに

より、法人の活動状況を表現すること。収益と費用を表示することによって、その差額としての当期一般正味財産増減額が求められ、これが企業会計でいう当期純利益に相当する指標となる。しかしながら、営利を目的としない公益法人においては一般正味財産の増減の状況を収益と費用をもって総額で表示することによって、法人の一会計期間における活動状況を表現することができる。

(5) 公益法人会計は、近年、企業会計との調整を進めている。公益法人会計も企業会計も、資産、負債、正味財産、収益、費用といった財務諸表の構成要素を用いて当該経済主体のストックとフローについて報告する考え方を採用している。差異が生じるとすれば、活動成果の分配の局面であり、それは正味財産ないし純資産の部にみることができる。

平成 20 年公益法人会計基準では、財務諸表には、貸借対照表、正味財産増減計算書及びキャッシュ・フロー計算書が含まれる。

まず、公益法人の貸借対照表の役割は、企業の場合と同様、決算日における資産と負債及び正味財産とを対象表示することによって、財政状態を表示することにある。公益法人の貸借対照表と企業の貸借対照表とを比較した場合、最も大きな相違は、正味財産の部の表示にある。平成 20 年公益法人会計基準では、正味財産の部を指定正味財産と一般正味財産とに区分することになっている。寄付者から財産を受け入れるに際し、寄付者による用途の制限がある場合、その額を指定正味財産として表示することになる。このような制約がなければ、当該寄付は、一般正味財産を増加させることになる。このような正味財産の区分を設ける趣旨は、同じ財産を寄付された場合であっても、その用途の制約に違いがあれば、当該財産から得られる将来キャッシュ・フローも異なるためである。

次に、正味財産増減計算書の役割は、正味財産の変動状況を示すことにある。したがって、企業会計における資本取引に類似する取引であっても、正味財産を増減させる取引は、すべて正味財産増減計算書の記載対象となる。その意味で、正味財産増減計算書は損益計算書の内容を包摂するものである。

以上からして、正味財産区分の導入は、指定正味財産は、寄付者から受け入れた財産に対する公益法人の受託責任を明確にするため、寄付者の意思によって特定の目的に用途が制約もしくは指定されている寄付を受け入れたことによって増加した正味財産であり、貸借対照表の正味財産の部に指定正味財産として表示したものである。一方、一般正味財産は、指定正味財産以外の正味財産であり、寄付者から用途が指定されている正味財産を除いた、法人の意思で用途を決めることができる正味財産であり、貸借対照表の正味財産の部に一般正味財産として表示したものである。一般正味財産の増減額が、公益法人の活動の効率性を示すことになる。

このようにみえてくると、公益法人における貸借対照表の貸方の正味財産の区分を、指定正味財産と一般正味財産とに区分する考え方は、次の 3.4. で取り上げる FASB における非営利組織体の純資産を永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産の 3 区分にする考え方と共通した会計観であろう。

b. 寄付金の会計処理のあり方

公益法人においては、法人の設立又は活動趣旨に賛同を得て、いただく寄付金の中には寄付者の意向によりその用途が指定または制限されているものがある。このような用途が

指定または制限された寄付金に関する取引は、収益事業を目的としない、また、収益活動を主としない公益法人にとっては公益活動を維持継続するための重要な財源となっている。同時に、公益法人においても、法人の意思で用途を決定できる寄付金や事業収入に関する取引は、公益法人の活動の効率性、採算性などを示すために重要である。

寄付により受け入れた資産が、寄付者の意思により用途の制約が課されている場合の受入額については、指定正味財産増減の部に記載する。

寄付者から奨学金を使うため、寄付されたもの

(借) 定期預金 ×××	(貸) 受取寄付金 ×××
(貸借対照表の基本財産)	(指定正味財産増減計算の部)

指定正味財産に区分された資産について、用途の制約が解除された場合には、指定正味財産から一般正味財産への振替が行われる。

(借) 奨学金 ×××	(貸) 定期預金 ×××
(一般正味財産増減計算の部)	(貸借対照表の基本財産)
(借) 一般正味財産への振替額 ×××	(貸) 受取寄付金 ×××
(指定正味財産増減計算の部)	(一般正味財産増減計算の部)

次に、償却資産の場合の寄付金を受け入れた時

(借) 現金・預金 ×××	(貸) 受取寄付金 ×××
(貸借対照表)	(指定正味財産増減計算の部)

償却資産を取得した時

(借) 建物 ×××	(貸) 現金・預金 ×××
(貸借対照表)	(貸借対照表)

減価償却費を計上した時

(借) 減価償却費 ×××	(貸) 建物 ×××
(一般正味財産増減計算の部)	(貸借対照表)

減価償却費に対応する指定正味財産の受取寄付金を一般正味財産へ振替えた時

(借) 一般正味財産への振替額 ×××	(貸) 受取寄付金 ×××
(指定正味財産増減計算の部)	(一般正味財産増減計算の部)

以上、寄付によって償却資産を取得した場合には、減価償却費が受取寄付金によって相殺され、毎期の償却資産の使用に伴う実質的なコスト負担はゼロである。このことは、当該償却資産をリースにより調達し、毎年のリース料を補填する寄付を毎年受け入れている場合、支払リース料を費用計上すると同時に、当該リース料に相当する受取寄付金を計上することになるから、当期における実質的なコスト負担はゼロである。この場合と償却資産の受贈とを比較すると、一般正味財産増減の計算においては同じ結果を得ることができる。

このような会計処理のあり方について、次節で取り上げるが、FASB は、寄贈者の拘束によって永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産に区分し、永久拘束純資産と一時拘束純資産は拘束が解除されると非拘束純資産へと再分類する会計処理を行う点は公益法人会計と同じである。

3.3.3. 社会福祉法人の会計処理

2. の 2.4. 「社会福祉法人会計の現状」で触れたところであるが、さらに、社会福祉法人制度に触れ、寄付金の会計処理を明らかにする。

a. 社会福祉法人制度の概要

社会福祉法人は、1951年に制定された社会福祉事業法（現、社会福祉法）により設立された法人であり、「社会福祉事業を行うことを目的として、この法律の定めるところにより設立された法人」である。この社会福祉法人の会計について、主務官庁である厚生労働省は、「民間非営利法人の健全な発展は社会の要請であり、社会福祉法人は、その取り巻く社会経済状況の変化を受け、一層効率的な法人経営が求められること、また、公的資金・寄附金等を受け入れていることから、経営実態をより正確に反映した形で国民と寄付者に説明する責任があるため、事業の効率性に関する情報の充実や事業活動状況の透明化が求められている」と規定している。これを受け、公的資金の収支を明瞭にする受託責任を明らかにすることを基本的な目的とし、企業会計の損益計算の考え方を採り入れることにより効率性を反映させるものとした。さらに、財務情報の利用者にとって分かりやすい財務諸表の作成を目的として、2012年4月1日から新社会福祉法人会計基準（以下、新基準）が適用されることになった。この新基準の財務諸表の体系は、資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表及び財産目録となっている。以下、それぞれの財務諸表についてその特徴をみることにする。

まず、新基準では、資金収支計算書を、「当該会計年度におけるすべての支払資金の増加及び減少の状況を明瞭に表示する」と定め、資金の収支を、「事業活動による収支、施設設備等による収支及びその他の活動による収支に区分して表示する」ことを規定している。これは、社会福祉法人経営において施設運営の基盤となる土地・建物等の基本財産の取得・維持がきわめて重要であることを反映し、特に施設整備等に係る資金収支を独立表示させようとしたことのあらわれである。

次に、事業活動計算書は、「当該会計年度における純資産のすべての増減内容を明瞭に表示するもの」とし、「サービス活動増減の部、サービス活動外増減の部、特別増減の部及び繰越活動増減差額の部」に区分されている。なお寄付金については、寄付者の寄付金の使途・目的により、経常経費として受け入れた寄付金はサービス活動増減の部に経常経費寄附金収益として計上され、施設整備等のために受け入れた寄付金は特別増減の部に施設整備等寄附金収益として計上される。さらに、施設整備等のために受け入れた寄付金は同じく特別増減の部に基本金組入額として費用計上され、貸借対照表の純資産の部の基本金に振り替えられることになる。事業活動計算書は、企業会計の損益計算書と同様の構造で、損益計算書上の利益が事業効率の指標を表すように、事業活動計算書上の利益も同様の指標を示すものといえる。しかし、企業会計では、受入れ寄付は、受け入れた期間の収益として認識することから、このような寄付金の取扱いが企業会計と同様な指標になりうるかは問題がある。

さらに、貸借対照表は、「当該会計年度末現在におけるすべての資産、負債及び純資産の状態を明瞭に表示するもの」とし、「資産の部、負債の部及び純資産の部に分かち、更に資産の部を流動資産及び固定資産に、負債の部を流動負債及び固定負債」に区分されている。おおよそ企業会計の貸借対照表と同様であるが、社会福祉法人は非営利活動を本質として

おり、受け入れた寄付金に持分という考え方がなく、純資産の部は企業会計と最も異なるところである。

以上から、社会福祉法人会計の事業活動計算書上の利益の指標と、企業会計の損益計算書上の利益の指標とは、事業効率の指標としては同じであるとはいえない。さらに、貸借対照表においては、1. で触れてきたように、営利企業と非営利組織体との間の相違は、株主に帰属する株主持分と資産と負債の差額である純資産だけとなっており、この点は、本稿において、重要な論点でもある。

このような相違点は、2. の 2.4. 「社会福祉法人会計の現状」で、社会福祉法人の内部留保の問題として取り上げたところであるが、本稿では、この点を解決するために、5. の 5.3. 「新たなフレームワークの構築」で、営利企業および非営利組織体の両方に共通した新たな報告形式を提案することにある。

b. 寄付金の会計処理のあり方

社会福祉法人においては、寄付金をサービス活動の経費として受け入れた場合、事業活動計算書のサービス活動増減の部に記載する。

(借) 現金・預金 ×××	(貸) 経常経費寄附金収益
(貸借対照表／流動資産)	(事業活動計算書／サービス活動増減の部)

次に、施設設備等の整備のために受け入れた寄付金は、特別増減の部に計上し、同額だけ特別増減の部に費用計上され、貸借対照表の純資産の部に振り替えられる。

(借) 現金・預金 ×××	(貸) 施設整備等寄附金収益 ×××
(貸借対照表／流動資産)	(事業活動計算書／特別増減の部)

(借) 基本金組入額 ×××	(貸) 基本金 ×××
(事業活動計算書／特別増減の部)	(貸借対照表／純資産の部)

結果的に特別増減の部で収益は同額の費用で相殺される。

減価償却を計上した時

(借) 減価償却費 ××	(貸) 建物 ××
(事業活動計算書／サービス活動増減の部)	(貸借対照表／純資産の部)

同額だけ基本金の取り崩しをおこなう。

(借) 基本金 ××	(貸) 基本金取崩額 ××
(貸借対照表／純資産の部)	(事業活動計算書／サービス活動増減の部)

すなわち、建物（固定資産）の購入に際し寄付金を受け入れた場合、いったん設備整備等寄附金収益として収益計上し、同額を基本金組入額として費用計上しながら、純資産の部に基本金を組み入れる。これにより、当年度の損益計算に影響が出ない。そして、決算期末に当該建物の減価償却を行うと同時に、その同額だけ基本金の取り崩しを行い、基本金取崩額の収益を計上する。これによって減価償却分の費用を取崩額の収益で相殺し、損益計算に影響が出ない計算構造となっている。

つまり、固定資産の取得を指定してなされた寄付金は、特別収益として計上され、固定資産の取得時に、相当する額が特別費用として計上され、基本金に組み入れられる。しかし、経常経費を補填するために受け入れた寄付金は、サービス活動収益として計上され、サービス活動費用と期間対応される計算構造となる。この点が企業会計の損益計算書上の

利益からみる事業活動の効率性の評価と社会福祉法人における事業活動計算書における利益からの効率性の評価と内容が違っている所以である。

このような相違は、営利企業の目的が利益の最大化であり、非営利組織体の目的は満足度向上にあるとする考え方の相違としてあらわれている。しかし、会計主体における会計観が、所有主観からエンティティ観へと移行し、主体の目的も、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を獲得したかの報告へと考えられるようになった。そして、今後、本稿では、このような考え方を発展させ、営利企業および非営利組織体の両方に共通した報告目的を統合化する方向へ議論を展開することにある。

3.3.4. NPO 法人の会計処理

最後に、本節では、NPO 法人会計の概要と寄付金の会計処理を整理する。

a. NPO 法人会計の概要

2010年7月20日に、NPO 法人会計基準（以下、NPO 基準）が公表された。この NPO 基準は、「市民の期待とそれに応えるべき NPO 法人の責任の双方にふさわしい会計基準とはいかなるものであるか」という問題意識に基づき、市民にとって分かりやすい会計報告であること、社会の信頼にこたえる会計報告であることを理念としている。そして、NPO 基準では 5 つの目的を規定しており、「(1) 会計報告の質を高め、健全な運営に資する、(2) 財務の視点からの継続可能性、(3) 受託責任、(4) 財務報告の信頼性の確保、(5) 会計上の指針の提供」である。そして、NPO 法人の財務諸表は、活動計算書、貸借対照表及び財産目録から構成される。NPO 基準において活動計算書は「当該事業年度に発生した収益、費用及び損失を計上することにより、NPO 法人のすべての正味財産の増減の状況を明瞭に表示し、NPO 法人の活動の状況を表すものでなければならない」と規定されている。

先ず、以下は、この活動計算書に計上される NPO 法人特有の取引である。

(1) 無償又は著しく低い価格で施設の提供等を受けた場合の取扱いである。活動計算書に計上する場合、活動計算書／経常収益／受取寄付金／設備等受入評価益を計上し、当該マイナス価額として活動計算書／経常費用／その他経費／設備等受入評価費用を計上する。これにより、無償等で得られたサービスの価額をいったん顕在化することができるが、収益と費用が相殺され、正味財産を増加させる取引にならない。

(2) ボランティアによる役務の提供の取扱いである。活動計算書に計上する場合、活動計算書／経常収益／受取寄付金／ボランティア受入評価益を計上し、当該マイナス価額として活動計算書／経常費用／人件費／ボランティア評価費用を計上する。これにより、無償等で得られたサービスの価額をいったん顕在化することができるが、収益と費用が相殺され、正味財産を増加させる取引とはならない。

(3) 用途等が制約された寄附金等の取扱いである。NPO 法人に対する寄付は、寄付者によって用途に制約が課された場合が多く、この場合寄付金等を会計上どのように取り扱うかである。用途が制約された寄付は、当該年度に全額収益として計上するとともに、用途ごとに受入額、減少額及び事業年度末の残高を注記する。同時に正味財産のうち用途等が制約された寄附金に対応する金額を注記することが必要となる。

次に、NPO 基準において貸借対照表は、「当該事業年度末現在におけるすべての資産、

負債及び正味財産の状態を明瞭に表示するものでなければならない」と規定されている。貸借対照表に計上される NPO 法人特有の取引は、現物寄付の取扱いにある。この取扱いは、「受贈等によって取得した資産の取得価額は、取得時における公正な価額とする」と規定されている。具体的に、土地は「近隣の売買実例価額、不動産鑑定士による鑑定評価額、地価公示法に基づく公示価格などにより公正な評価額を算定する」とされ、また建物は「近隣の売買実例価額、不動産鑑定士による鑑定評価額、固定資産税評価額から計算された価額、当該建物を新たに取得したと仮定した場合に支出する予想価額などにより公正な評価額を算定する」とされる。

以上見てきたように、NPO 法人の場合はボランティアによる無償の労力に支えられている部分が多く、これは、他の非営利法人にみられない特色となっている。この点が、NPO 法人における物的サービスによる寄付と人的サービスによる寄付が特徴的な取引となっている。

また、3.4. の FASB の寄付の形態で、役務の寄付を取り上げているが、FASB の見解においても、役務の寄付を認識しなければならないと述べ、当該期間の収益として認識し、報告することを規定している。ただし、役務の寄付を測定するに当たって、価額をどのように計上するか課題が残されている。

b. 寄付金の会計処理のあり方

NPO 法人においては、上記の NPO 法人特有の取引ごとで見ることとする。

(1) 物的サービスによる寄付を受け入れた場合

(借) 施設等受入評価費用 ××× (貸) 施設等受入評価益 ×××

(活動計算書/経常費用/その他経費) (活動計算書/経常収益/受取寄付金)

収益と費用が相殺される。このように、無償又は著しく低い価格での財やサービスの提供は、NPO 法人に特有の贈与取引である。

(2) 人的サービスによる寄付を受け入れた場合

(借) ボランティア評価費用 ××× (貸) ボランティア受入評価益 ×××

(活動計算書/経常費用/人件費) (活動計算書/経常収益/受取寄付金)

収益と費用が相殺される。この場合の原価の算定は、活動に必要なボランティアによる役務の提供に限定される。

(3) 用途が制約されてる寄付金を受け入れた場合で、重要性が高い場合は以下のように取扱う。貸借対照表の正味財産の部を、指定正味財産及び一般正味財産に区分し、活動計算書は一般正味財産増減の部及び指定正味財産増減の部に区分することとする。

①寄付金の受入時

(借) 現金・預金 ××× (貸) 受取寄付金 ×××

(貸借対照表/流動資産) (活動計算書/指定正味財産増減の部)

②援助用物資の購入時

(借) 被災者援助物資 ××× (貸) 現金・預金 ×××

(貸借対照表/流動資産) (貸借対照表/流動資産)

③被災者へ援助物資を届ける

(借) 援助用消耗品費 ××× (貸) 被災者援助物資 ×××

(活動計算書／一般正味財産増減の部) (貸借対照表／流動資産)

④寄付による制約の解除額を一般正味財産へ振替える

(借) 一般正味財産への振替額 ××× (貸) 受取寄付金振替額 ×××

(活動計算書／指定正味財産増減の部) (活動計算書／一般正味財産増減の部)

このような正味財産を分ける方法にかえて、使途に指定のある寄付金等で、まだ使途通りに使用していない場合は、まだ寄付者の期待通りになっていないわけで、NPO 法人にとっては翌期以降必ずその指定通りに使わなければいけない義務が生じているので、その点を重視して負債に計上するという方法も考えられる。この場合は、会計上に認められる負債の定義を検討する必要性が生じてくる。この点は、先の 3.1. の 3.1.3. 「繰延収益の概念の意義」で取り上げたが、現時点では繰延収益の概念はわが国においてはまだ確立されていない段階であり、今後議論が展開される課題でもある。

これに対して、前項 3.3.1. 「独立行政法人の会計処理」で取り上げた独立行政法人会計では、寄付金受領時に預り寄附金で処理し、それに対応する費用を計上した時点で収益に振替える処理をしている。これは、公共性の視点から、NPO 法人よりも独立行政法人の方が、公共性をより重視した考え方を会計処理に取り入れているということがいえよう。

3.4. FASB の寄付の概念の考察

非営利組織体の収入財源は、事業収入、会費収入、政府・地方自治体からの補助金収入および寄付金収入からなる。だが、わが国の非営利組織体は、事業収入と補助金収入での収入財源が中心となっており、アメリカと比較して寄付金収入の割合が低い状況となっている。このため、わが国は寄付金に対する会計処理がまだ未整備の実情である。

これに対し、アメリカの非営利組織体は、収入財源の中に占める寄付金収入の割合が高く、特に個人寄付金の額が多いことが特徴である。このように、アメリカでは寄付金に対する依存度が高いため、寄付金についての財務報告は非営利組織体会計にとって重要な課題の一つとなっている。非営利組織体の活動を推進させるためには、その組織体の資金的基盤を強化することが必要であり、より多くの寄付金収入を確保する努力を払わなければならない。そこで、アメリカの FASB における非営利組織体の寄付金会計について見ることとする。

3.4.1. FASB による寄付の構成要素

本項では、FASB による寄付の概念を以下、概観する。

a. FASB の SFAC 第 4 号『非営利組織体の財務報告の目的』の概要

まず、FASB の概念ステートメント第 4 号では、「いかなる特定種類の実体（非営利組織体または営利企業）についても独立した概念フレームワークを形成する必要はないと結論づけた」(paragraph1) とし、一つの統合された概念フレームワークを形成することを目標に掲げた。これは、「非営利組織体と営利企業は、いずれも財貨または用役を生産および分配し、そのために希少資源を利用する。外部の源泉から資源を獲得し、資源を提供する人々またはその代表者に説明する義務を負っている。」(paragraph14) と、両者の類似点をあげている。また、資源の提供者は、「財務報告は、会費または寄付金の流入ならびに賃金および給料の流出のような純資源を変動させる資源フローと、建物の賃借または購入

のような純資産を変動させない資源フローとを区別しなければならない」(paragraph48)とし、活動に係る寄付と、資本に係る寄付とを区別している。

b. FASB の SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』の概要

次に、FASB の概念ステートメント第 6 号では、「非営利組織体には、出資者による投資、出資者への分配及び包括的利益のような構成要素は必要とされないことである。また、寄贈者により課せられる拘束の有無によって区別される非営利組織体の純資産の 3 区分および一会計期間中におけるそれら 3 区分の変動—永久拘束純資産の変動、一時拘束純資産の変動および非拘束純資産の変動—を定義している」(No6, paragraph2) (98)として、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産とを異なる構成要素として定義している。

このように、上記 SFAC 第 4 号においては、営利企業および非営利組織体に統一した概念フレームワークの形成を目標にしており、SFAC 第 6 号では、異なる構成要素と規定しており、論旨の一貫性に欠ける定義となってしまう。

これに対して、本稿では、このような問題点をアンソニーが主張する概念の見解から学ぶところが多く、独自に新たな統一化への概念を構築することを試みる。

c. FASB における寄付の構成要素としての経緯

さらに、1983 年公開草案において FASB は寄付を独立した構成要素とし、収益、利益に次ぐ第 3 の損益計算書項目として位置づけた。そして、FASB は寄付を、「実体に対して、またはその実体の債権者等に対して行う、非相互取引から生じる一会計期間中の資産の流入、若しくは、負債の決済や免除である」と定義した。しかし、この寄付を独立項目とすることについては、公開草案の内容に対する回答者達から多くの反論が寄せられた。その反論の内容は、主に次の 3 点であった。

①収益と利得の定義との関連から、寄付は収益と利得のいずれかに属することになり、寄付をわざわざ独立の構成要素として新たに設ける必要はないとする反論であった。

②資本取引に相当する取引と損益取引に相当する取引とに区別すべきであるという視点から、寄付という構成要素を設けることが、資本取引と損益取引とを区別することを見えにくくし、寄付の存在は両者を混在させてしまうという反論であった。

③寄付の非交換的性格に対しては、FASB は寄付の提供者は、寄付による見返りを期待しない点を挙げたが、回答者達は、寄付の提供者は直接的なものではなく、目に見えない何らかの価値(社会的、モラル的なもの)を得ていると反論した。

FASB はこれらの回答者達からの反論を受けて、1985 年に SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』を公表し、寄付を構成要素の一つであるとした 1983 年の公開草案を撤回し、非営利組織体においても、営利企業と同様、寄付は収益か利得のいずれかに吸収されることになった。この時には、FASB は、損益計算書項目から貸借対照表項目に力点をおく傾向、いわゆる収益・費用アプローチから資産・負債アプローチへと傾斜していった。そして、非営利組織体における寄付の受け入を損益計算書上であらわすのではなく、貸借対照表上に表示しようとする方法を採用ようになった。

そこで、寄付の受け入れを損益計算書上に表示するのではなく、貸借対照表項目として表

(98) 本書では、SFAC 第 6 号からの引用は、本文中で (No6, paragraphxxx) と表示する。

示するとともに、貸借対照表項目の純資産内での内区分を設けることにした。

その区分を、寄付が提供者によって、何らかの拘束がなされているのかいないのか、そして、寄付が拘束されているのであれば、永久に拘束されているのか、それとも一時的に拘束されているのかの方が重要であると見解した。

しかし、この純資産内の3区分化は、営利企業の株主持分とは異なったものとなってしまう、これは、後で見ることであるが、営利企業会計と非営利組織体会計との統一化に向けての課題にもなってくる。

この点に関しては、本稿で、統一化に向けた概念フレームワークを構築するに至った。

ここで、純資産の中身である寄贈者の拘束の有無についての経緯を整理する。

d. FASBにおける構成要素としての純資産の経緯

1985年の公開草案においてFASBは、純資産を永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産の3つに区分した。以下、3.4.1.のb.で触れた純資産の構成要素の内容を見ることにする。

SFAC第6号では、まず、永久拘束純資産は、「非営利組織体の純資産のうち、時の経過によって消滅せず、または組織体の行為によって遂行されず、別の方法でも除去されないような、寄贈者によって課せられた規定によって、その組織体による使用が制限されるような寄付その他の資産の流入」(No6, paragraph92)と定義されている。

次に、一時拘束純資産は、「非営利組織体の純資産のうち、時の経過によって消滅するか、また組織体の行為によって遂行されることによって除去される、寄贈者によって課せられた規定によって、その組織体による使用が制限されるような寄付その他の資産の流入」(No6, paragraph93)と定義されている。

さらに、非拘束純資産は、「非営利組織体の純資産のうち、寄贈者によって課せられた規定によって永久的にも一時的にも拘束されない部分すなわち純資産のうち、(a)永久拘束純資産または一時拘束純資産の変動ではない全ての収益、費用、利得および損失、(b)寄贈者によって課せられた規定、時の経過による消滅、それらの規定に従った組織体の行為による遂行および除去の結果として、純資産を他の区分から(または他の区分へ)再分類すること」(No6, paragraph94)と定義されている。

このように、FASBが提起した純資産を3区分することについて、以下、コメントレターからの意見をあげ、その問題点を抽出する。

①拘束純資産が、負債の定義に合致するという反論

この論点は、FASBがいうところの寄付の提供者と非営利組織体との関係ではなく、受益者と非営利組織体との関係に着目することによって、拘束されている純資産は、負債に合致するのだという根拠である。

②受託責任とするFASBの見解に対する反論

これは、FASBは寄付に係る拘束は、非営利組織体に効果的にその資産を使用し、能率的にサービスを提供するという受託責任を課しており、義務ではないという。だが、形式より実質を優先する実質優先思考によれば、指定された行動をしなければならないという義務は、負債の存在を示すことになるという主張したのである。

③収益・費用対応原則による繰延経理の必要性があるという反論

この根拠は、拘束された寄付の全てを負債とする主張ではなく、時間や目的により拘束されている、つまり一時的に拘束されてる寄付のみを、負債とすべきであるという主張である。そして、負債とすべき根拠として、費用・収益対応原則を上げ、一時的に拘束されてる純資産を負債（繰延収益）として取扱うということである。

④一時拘束純資産で受け入れた資産を稼得しなければならないという反論

拘束されている寄付は、返済する必要がなくとも、前もって受け取った非営利組織体は、指定された活動を行うことによって、その寄付を利得しなければならない。この前もって受け取った寄付を前受収益として負債に計上する必要があるという。

以上より、①と②は、拘束されている寄付は、すべて負債の定義に合致するという点で、共通性が見いだせるが、③と④は、一時拘束純資産についてのみ、負債とすべきであるという意見である。結局、FASB は、拘束されている純資産は、負債ではないという見解を通してきている。これに対しコメントレターの意見が、負債計上することを望む理由は、非営利組織体のもつ特質にあるといえる。非営利組織体は、営利企業とは違って、収益と費用との差である利益が大きいということは、役務を提供するため受け入れた資源にかかる役務を提供していないことを示すことにつながるからである。このために、コメントレターの意見は負債計上することを主張する。

このように、FASB が非営利組織体に営利企業とは違った純資産という構成要素を設けたことが、営利企業と非営利組織体の中で統合することができない理由となっている。このことは、資金の源泉である貸方項目における区分での議論においても影響を与えることになってくる。このような統合化における議論は、今後、アンソニーによる主張を考察し、それを発展させることにより、5. で、貸借対照表の貸方の資本の源泉を、持分により区分する新たな提案をする。

3.4.2. FAS 第 116 号における寄付に関する会計の概要

前述の FASB の概念ステートメント第 4 号及び FASB の概念ステートメント第 6 号を指針に、アメリカにおける寄付金会計は、FASB が定めた財務会計基準書として 1993 年 FAS 第 116 号『受け入れ寄付および提供した寄付に関する会計』を公表している。これは全ての非営利組織体に共通した寄付金会計基準として設定したものである。本項では、この FAS 第 116 号における寄付の内容、寄付の形態、回答者からの批判をみることにする。

a. 寄付の定義

寄付は、同等の価値が当事者間で取引される反対給付のある交換取引とは区別される。FAS 第 116 号では、「寄付は、所有者でない他の事業体による、反対給付のない移転として行われる条件の付かない現金その他の資産を他の事業体に対して譲渡すること、または負債を清算しまたは取り消すことである」(No116, paragraph5) ⁽⁹⁹⁾と定義する。すなわち、受け入れ寄付は、所有者以外の実体からの資源流入を満たすものといえる。

b. 寄付の認識・測定の所在

受入れ寄付の認識および測定を FAS 第 116 号では、「受入れ寄付は、受け入れた期間の収益または利得として、あるいは資産、負債の減少、または便益を受け入れる形式に依存する所要経費として認識する。受入れた寄付は公正価値で評価する」(No116, paragraph8)

⁽⁹⁹⁾ 本書では、FAS 第 116 号からの引用は、本文中で (No116, paragraphxxx) と表示する。

と定義している。この公正価値での測定についても、利用できる市場価格があれば、「それが貨幣資産およびサービスを含む非貨幣資産の公正価値への裁量の根拠となる」(No116, paragraph19)。また、利用できる市場価格が得られない時は、「公正価値は類似の資産で利用する市場価格、独立した評価、または将来の見積りキャッシュ・フローの現在価値のような評価手段によって評価される」(No116, paragraph19)と述べている。また、サービスの寄付について、「非財務的資産を創出し、またはその価値を高めるものは、受け取ったサービスの公正価値、またはサービスによって作られた資産、あるいは資産の価値の増加によって、測定される」(No116, paragraph19)としている。このように述べてきてFASBは寄付について、「一般的に十分な信頼性を以て測定可能である。非貨幣性資産の寄付の測定は困難であるかも知れないけれども、それらは一般的に寄贈者と受贈者によって測定可能である」(No116, paragraph83)と結論づけしている。

c. 寄付の開示の仕方

寄贈者は寄付をする際に、受贈者に対してその使途について拘束を課す場合が少なくない。そこで、FASBは前述のとおり、概念ステートメントSFAC第6号において、寄付の受取に着目して非営利組織体の純資産を永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産の3つに区分した。また、財務会計基準書FAS第116号では、「非営利組織体は、永久使途制限付きで受け入れた寄付、一時使途制限付きで受け入れた寄付、および提供者が付した使途制限のない寄付と区別する」(No116, paragraph14)と述べている。また、「寄付は多くの非営利組織体にとって主要な収益となる財源である。それはしばしば寄贈者の拘束が課される」(No116, paragraph145)とし、寄贈者の課した拘束について、「組織体が提供できるサービス類型と水準に影響を及ぼす資産使用上の制限である」と述べ、これらの制限について、「一般的に浸透し、繰り返し発生し、時折永久的なものとなっている」(No116, paragraph145)としている。そして、「財務報告は寄贈者が課した拘束とそれらの変動の程度と性質を反映すべきである」(No116, paragraph145)と結論づけしている。

d. 寄付の形態の種類

非営利組織体は様々な形態で寄付を受け取る。その受け取る形態として、貨幣性資産の寄付、有形固定資産の寄付、役務の寄付、寄付の約定などがあげられる。これらの寄付を受け入れた時に、純資産の区分でいずれの構成要素となるか取り上げる。

①貨幣性資産の寄付について

貨幣性資産に対して、拘束が無い寄付を受け取った場合は3区分の内、非拘束純資産を増大させる寄付となる。仕訳の原型を示せば、下記の通りである。

(借) 現金・預金 ×××	(貸) 受取寄付金 ×××
(資産の部)	(使途無制限純資産の変動の部)

これに対して、拘束付きで受け取った場合は、永久拘束純資産を増大させる寄付か、一時拘束純資産を増大させる寄付かのいずれかになる。この拘束付きの内、時間拘束または目的拘束が付された寄付は、一時拘束純資産を増大させる寄付となる。ここで、時間拘束とは、概念ステートメントSFAC第6号において、「寄贈を直ちに消費せずに、後の期間に

においてまたは特定の期日より後に使用するよう規定するものもある」(No6, paragraph99)と定義し、目的拘束とは、「寄贈を特定の計画または用役を支援したり、特定の建物を取得したり、特定の負債を返済するような特定目的に使用するよう規定する」(No6, paragraph99)と定義している。

ここで、災害救援活動を行うために救援物資を調達し、被災地に届ける場合の仕訳の原型を示せば、下記の通りである。

(借) 現金・預金 ×××	(貸) 受取寄付金 ×××
(資産の部)	(一時使途制限純資産の変動の部)

寄付金で救援物資を購入した時

(借) 救援物資 ×××	(貸) 現金・預金 ×××
(資産の部)	(資産の部)

購入した救援物資を被災地へ送り届けた時

(借) 救援事業費 ×××	(貸) 救援物資 ×××
(使途無制限純資産の変動の部)	(資産の部)
(借) 受取寄付金 ×××	(貸) 受取寄付金 ×××
(一時使途制限純資産の変動の部)	(使途無制限純資産の変動の部)

②有形固定資産の寄付について

有形固定資産は、備品、建物、土地といった有形の固定資産である。これらの寄付についても、寄贈者の拘束によって永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産に区分される。永久拘束純資産を増大させる寄付には土地がある。この土地について、SFAC 第6号において、「非営利組織体の永久拘束純資産を増加させる寄付は、基金に加えられるような現金、有価証券、または土地もしくは芸術作品のような非減価性資産の贈与が、このような種類の資産の例である」(No6, paragraph120)と定義している。仕訳の原型を示せば、下記の通りである。

(借) 土地 ×××	(貸) 土地受贈益 ×××
(資産の部)	(永久使途制限純資産の変動の部)
(借) 土地受贈益 ×××	(貸) 永久拘束純資産 ×××
(永久使途制限純資産の変動の部)	(永久使途制限純資産の部)

また、備品、建物の寄付については、それらの資産は特定した目的に利用を限定されている資産の寄付であることから、一時拘束純資産を増大させる寄付と判断される。ただし、いつまでに贈与資産を使わなければならないかという規定なしに受け入れた固定資産の贈与は、「組織体の経営方針がある場合には、使途制限支援として記録される。この方針がなく、資産の使用についての提供者が定めた使途制限がない場合には、固定資産の贈与は使途無制限支援として記録される」(No6, paragraph16)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については、時間拘束を付けるという組織体の会計方針があれば、一時拘束純資産を増大させる寄付となる。また、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。

ここで、一時拘束純資産を増大させる寄付の仕訳の原型を示せば、下記の通りである。

(借) 建物 ×××	(貸) 建物受贈益 ×××
------------	---------------

(資産の部)	(一時使途制限純資産の変動の部)
(借) 建物受贈益 ×××	(貸) 一時拘束純資産 ×××
(一時使途制限純資産の変動の部)	(一時使途制限純資産の部)

③ 役務の寄付

役務の寄付とは、ボランティアなどから受け取る役務で、提供を受けた役務に対する対価の支払いがないものである。つまり、FAS 第 116 号では、「ほとんどの非営利組織体は運営の過程で役務の提供を受け取り、使用しているが、それらを収益および費用として認識している組織体はほとんどない」(No6, paragraph118) と述べている。しかし、これらの役務の寄付がない場合に、購入する必要があるとすれば、受け取った役務の寄付には相当の価値があるはずである。FAS 第 116 号では、「(a) 非財務的資産を創出し、あるいは価値を高め、(b) 特殊な熟練を必要とする時に認識するもので、そのような熟練を持つ個人から提供され、もしそれが寄付されない場合には購入する必要があるようなものである」(No6, paragraph9) と述べ、この基準に合致すれば役務の寄付を認識しなければならないとされている。ここでいう特別な熟練を要するサービスとは「会計士、建築士、大工、医者、電工、弁護士、看護婦、教員その他の専門家または職人によって提供される」(No6, paragraph9) と明記している。よって、上記の基準に合致した役務の寄付を受け取った場合は、当該期間の収益として認識し、非拘束純資産を増大させる寄付として報告されることになる。

ここで、役務の寄付を認識する仕訳の原型を示せば、下記の通りである。

(借) 人件費 ×××	(貸) ボランティア免除益 ×××
(使途無制限純資産の変動の部)	(使途無制限純資産の変動の部)

以上みてきたように、FAS 第 116 号における寄付の会計処理のあり方は、前述で取り上げた日本の非営利組織の会計処理のあり方と同様である。このことは、日本における非営利組織体の会計観の拠り所は、FASB による非営利組織体の会計概念を指針としたものと思われる。

e. FASB の寄付金会計に対する回答者からの批判の内容

① 拘束に関する批判

まず、一時拘束寄付の中には前払いに相当するものが含まれるということである。前払いは、現金を受け取った時に負債、繰延収益として認識される。将来の期間に履行することになるサービスに対する前払いとして現金を受け取る場合は、現金を受け取った時には負債として認識される。よって、前払いの拘束付き寄付は現金を受け取った時にはいまだ稼得されておらず、それが稼得されたときに収益になるとの主張である。

この点は、FASB は、SFAC 第 6 号において、「ある組織体が総計として純資産を維持しているかどうかというよりも、ある区分での純資産を維持しているかどうかということの方が重要である」(No6, paragraph106) と述べている。つまり、一時拘束と非拘束を区別して財務報告すれば、寄付を受け取った年度でいえば、事業活動計算書の非拘束純資産の増減に、一時拘束純資産の受け取りは影響を及ぼさないことになる。

しかし、このような議論は、負債と一時拘束純資産との区分基準の曖昧性に問題があり、負債の定義を明確にする必要があるが、それは本稿の範囲を超える問題ということになる

う。

②役務の寄付に関する批判

次に、役務の寄付が収益として認識された場合、事業活動計算書では認識された役務の寄付の金額だけ非拘束純資産の増大が報告される。しかし、役務の寄付は提供された時点では消費もされている。よって、役務の寄付が事業活動計算書で報告される場合は、収益として認識した金額と、同じ額を費用として認識すべきであると主張するのである。

この点については、営利企業では利益が多ければ多いほど財務的に良好とされるが、非営利組織体の場合は、営利企業と違って利益がゼロよりも僅かでも上回れば良いのである。また、活動するための資源をどれだけ入手し、どれだけサービスを提供したかが重要である。そのためには、役務の寄付を収益として認識すると同時に、同額の費用を認識すべきであるということになる。

このような批判の内容は、営利企業と非営利組織体との事業目的の相違点であり、それが収益と費用の認識の問題点としてあらわれているのであろう。このような問題点は、本稿において、営利企業および非営利組織体の両方を統合した概念フレームワークの構築に向けた課題でもある。

3.4.3. FAS 第 117 号における非営利組織体の財務諸表の内容

FASB の概念ステートメントの観点から、財務会計基準書の視点に焦点を合わせて見ることにする。

a. FASB の概念ステートメント第 4 号の視点

FASB は、非営利組織体の特徴として、概念ステートメント第 4 号では、「(a)提供した資源に比例する返済または経済的便益の受領を期待しない資源提供者から、相当額の資源を受領すること。(b)利益または利益同等物を得て財貨または用役を提供すること以外に活動目的があること。(c)売却、譲渡もしくは償還が可能な明確に規定された所有主請求権が存在しないこと」(paragraph6) の 3 つをあげている。この 3 つの特徴から、営利企業にはほとんど存在しない非営利組織体においては、次の 2 つの財務的特質が生じるとして、「1 つは、寄付金や補助金のような一定の種類の取引が生じること。2 つは、株式の発行および買い戻しならびに配当の支払いといった所有主との取引が存在しないこと」(paragraph6) をあげている。さらに、この財務的特質から非営利組織体と営利企業とでは、市場にかかわる程度が異なる点、「非営利組織体は市場を通してはその活動の資金を調達せず、通常、市場取引を通さずに資源の受領および財貨または用役の提供を行うので、市場取引は、より限定された役割しか果たさない」(paragraph20) とし、資本市場の圧力は非営利組織体に対してきわめて限定的にしか作用しないことをあげている。しかし、非営利組織体といえども、効率化は主要な課題の一つである。したがって、非営利組織体において、市場圧力の脆弱性を補うため、「非営利組織体に対しては、営利企業に対するほどには市場統制が存在しないので、その欠如を補うために別の種類の統制が導入される」(paragraph6) ことをあげている。この点を以下言及しておく。

資源提供者は、「非営利組織体によって提供される用役、用役提供のさいの効率性および有効性ならびに用役を提供し続ける能力に、共通の関心を有している」(paragraph30) とし、非営利組織体に資源提供をおこなうかどうか決定している。以上のようなこと

から、財務報告の基本目的として、「現在および将来の資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体への資源の配分について合理的な意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない」という命題が導き出されるのである。したがって、資源提供者の意思決定に有用な情報を提供できるような会計情報が必要とされている。

以上のような視点は、2. の 2.5. 「準市場から見た会計の概念」で触れたが、営利企業においては経営の効率化を導く要因として利益追求の市場圧力が作用しているが、これに対して、非営利組織体における社会的効率性の測定・評価は困難である。そこで、事業の実施量であるアウトプット評価から、事業の実施による効果であるアウトカム評価が必要とされる。しかし、アウトプットと違い、アウトカムは数値化することができないことから、事業を受ける側の満足度で評価することになる。

よって、このような論点から、本稿では、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を参加者が受ける満足度で報告するために、5. の 5.3. 「新たなフレームワークの構築」で、新たな報告目的を設定することにある。

b. FASB の財務会計基準書第 117 号の視点

上記第 4 号を踏まえ、さらに、FASB の FAS 第 117 号『非営利組織体の財務諸表』において示された非営利組織体の会計の枠組みを見ることにする。

FAS 第 117 号によれば資源提供者たちの共通の関心は、「(a) 組織体が提供するサービスとそのサービスを提供し続ける能力、(b) いかに関業者がその受託責任を果たしたか、また経営者の業績はいかなるものか、を評価すること」(No117, paragraph4) と述べている。そして、資源提供者たちの共通の関心に応えるために、非営利組織体の財務諸表の目的は、次のようなことについての情報を提供することにあるとして、次の 5 項目、「(a) 組織体の資産、負債、純資産の総額と種類。(b)取引の効果、および純資産の総額と種類を変動させるその他の出来事や状況。(c)一期間における経済的資源の流入と流出の総額と種類、流入と流出との関係。(d)組織体が現金資金をいかに獲得し使ったか、資金の借入れその返済、その流動性に影響するようなその他の要因。(e)組織体のサービス提供能力」

(No117, paragraph5) をあげている。ここで、非営利組織体にとって重要な点は、上掲の(a)および(b)という純資産の種類には、資源提供者によって課された用途拘束の性質を含意しており、「寄付者による用途拘束は組織体の経営者に特別な責任を課すもの」(No117, paragraph96) と述べている。これは、上記 a. で触れた非営利組織体の財務的特質に起因するものである。営利企業においては株主との取引である株主持分を、これに対し非営利組織体においては資源提供者からなる純資産を資本の部の構成要素としている。したがって、非営利組織体において、FAS 第 117 号は「受領資源に対する用途拘束の性質を反映した会計情報は、経営者の受託責任の履行状況や業績を評価するうえで、とりわけ有用な情報となるであろう」(No117, paragraph96) と述べている。また、「非営利組織体によって提供される貸借対照表は、寄付者用途制限の有無に基づいて、「永久用途制限純資産」、「一時用途制限純資」、「用途無制限純資産」という純資産の 3 区分のそれぞれの金額を報告するであろう」(No117, paragraph13) ことが提案されている。これは、営利企業の株主持分は、その中での内区分を設けていないのに対して、非営利組織体の純資産はその内部で、さらに 3 つの内区分永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産を設けており、

この点で営利企業と非営利組織体の両者は異なっている。

このように見てくると、非営利組織体には、市場統制が存在しない代わりに、純資産を用途拘束に基づいて3区分することにしたのであろう。この点、本稿では、会計主体の貸借対照表の貸方を資源の調達として捉え、それをどのような基準で区分するか議論することで、有用な会計情報の提供となるための財務報告のあり方を考察することにある。

c. FAS 第 117 号における貸借対照表

FASB の FAS 第 117 号では、非営利組織体の基本財務諸表として、貸借対照表、事業活動計算書、キャッシュ・フロー計算書の3つが提示されている。そこで、これら3つの財務諸表を取り上げることにする。

貸借対照表では、「貸借対照表の第一義の目的は、組織体の資産、負債、純資産について、さらに、一時点におけるそれらの相互関係についての関連する情報」(No117, paragraph9)を提供することにあるとし、これらの情報は、資源提供者たちが、「(a) 組織体のサービスを提供し続ける能力、(b) 組織体の流動性、財務的弾力性、債務を返済する能力、外部への資金調達の必要性、を評価するための一助となる」(No117, paragraph9)と述べている。貸借対照表でとりわけ重要なのが、純資産であり、3区分に基づいて表示されている。

そこで、FASB の概念ステートメント第 6 号では、「永久拘束純資産や一時拘束純資産は一般に寄贈者によって課せられる制限によって拘束される純資産の額のことをいうのであって、特定の資産のことをいうのではない」(No6, paragraph102)と述べている。つまり、純資産の用途拘束が、借方側の資産拘束としてではなく、貸方側の資本拘束として処理されることを強調している。このような会計処理がなされるのは、資源の提供目的に反しない範囲での資産の取替えや交換が、資源提供者において一般に認められているからである。これは、資産の用途拘束を貸方側の資本拘束を通じて実施しようとする会計処理であり、このことが非営利組織体の財務的特質をあらわしている。さらに、財務的生存力の視点から FASB 第 6 号では、「非営利組織体がその純資産を維持しないかぎり、継続して用役を提供する能力は減少する。すなわち、将来の資源提供者が不足を補わなければならないか、または将来の受益者に対する用役が減少するかのいずれかである」(No6, paragraph104)と提示している。そして、資源提供者によって課された資源の用途拘束を遵守したかたちでサービス提供能力を維持するためには、「ある組織体が総計として純資産を維持しているかどうかというよりも、ある区分での純資産を維持しているかどうかということの方が重要である」(No6, paragraph106)と明記している。上掲の純資産の3区分は、こうした観点から純資産の維持状況を区分表示するものであり、営利企業には見られない非営利組織体の特徴をなすものとなっている。

以上のように、非営利組織体の貸借対照表の純資産の3区分が、市場統制が存在しない非営利組織体の財務的特質としてあげられよう。先にも触れたように、日本の非営利組織体会計では、寄付者から付された用途の制限の有無を、貸借対照表の貸方の正味財産区分で、指定正味財産と一般正味財産に区分する2区分の考え方を導入している。この点は、日本の寄付行為が、アメリカと比較してあまりにも少なく、また、寄付の内容も、永久拘束純資産の対象となるのが少ないと思われるからであろう。

これに対して、本稿では、5. の 5.3. 「新たなフレームワークの構築」で、貸借対照表の貸方側は資金の調達を表示すものとして捉え、それを帰属関係で現わす持分概念により、貸方側を 2 区分の持分に設定する提案をすることにある。

d. FAS 第 117 号における事業活動計算書

事業活動計算書では、「第一の目的は、(a) 純資産の総額と各区分を変動させる取引やその他の事象や環境要因の結果、(b) 取引とその他の事象と環境要因との相互関係、(c) その組織の資源が、さまざまなプログラムやサービスを提供するためにどのように使われたか、についての適正な情報を提供することである」(No117, paragraph17) と述べ、これらの情報は、資源提供者にとって、「(1) ある期間における非営利組織体の業績を評価すること、(2) その組織体のサービス提供努力とサービスを提供し続ける能力を評価すること、(3) その組織体の管理者が、彼等の受託責任をどの程度遂行したか、すなわち彼等の業績を評価すること、に役立てられる」(No117, paragraph17) と繋げている。

事業活動計算書の様式における特徴は、純資産の変動要因が、純資産の 3 区分に対応するかたちで区分表示されていることにある。つまり、事業活動計算書で示された純資産の増減要因は、貸借対照表で示された純資産の増減結果を説明するものとなっている。それは、非営利組織体によって提供される事業活動計算書は、「その組織体全体に焦点をあて、一期間の純資産の変動の総額を報告することになる。それは、「純資産の変動」ないしは「持分の変動」というような記述的な用語を使うことになる。純資産の変動は、貸借対照表で報告される純資産に連繋すべきである」(No117, paragraph18) と述べている。ここでいうところの連繋とは、貸借対照表と事業活動計算書の有機的な相互関係をいい、連繋が保持されている場合、貸借対照表で表示される利益と事業活動計算書で表示される利益は一致するのである。

この FAS 第 117 号では、貸借対照表と事業活動計算書とが一对となっはじめて、有用な情報が提供されることになるのであろう。このような財務諸表の有用性は、先に触れた、日本の非営利組織体における会計処理のあり方で確認したように、正味財産増減計算書の役割は、正味財産の変動状況を示すことにあるのと同じ内容である。

以上のことからいえることは、財務諸表には、貸借対照表と損益計算書とが一对となった有用性が必要であるということである。この点を、本稿において、寄付金に焦点を当て俯瞰すると、FASB が採用している寄付金を一律に収益に計上するのではなくて、貸借対照表の貸方側に資金の源泉として位置付け、損益計算書において、介護サービスの提供による費用と、その対価として受け取る介護報酬という収益との対応関係の構成要素にならないような利益計算構造にするための提案をする。

何故ならば、寄付金は対価を伴わない源泉である資本取引に該当し、損益取引として期間損益計算の収益として認識されるべきではなく、寄付金は期間損益計算から除去されるべきであり、適正な利益の算定のためには、資本取引と損益取引とを区別することが必要である。

また、費用収益対応の視点からは、介護サービスの提供による費用は、個々の主体が提供したものであり、これに対して、介護サービス市場で個々の主体が集合化した社会的単位としての組織が受け取る介護報酬（介護保険制度下で国によって決められた公定価格で

ある)と対応の関係は断ち切られているのである。

そこで、本稿は、個別的単位と、社会的単位を区別するために新たな報告主体を設定し、さらに、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果について新たな報告目的の設定へと発展させることにある。

e. FAS 第 117 号におけるキャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書では、現金収支に関する情報が示されている。FAS 第 117 号では、「基準書第 95 号は、非営利組織体にその適用範囲を拡大するために以下のように修正される」(No117, paragraph30)と述べ、それまで非営利組織体への適用が留保されていた FAS 第 95 号「キャッシュ・フロー計算書」の一部を改訂し、その適用範囲を非営利組織体にまで拡大をした。よって、非営利組織体のキャッシュ・フロー計算書は基本的に、営利企業のキャッシュ・フロー計算書と変わるところがなくなったのである。

FAS 第 95 号によれば、キャッシュ・フロー計算書の中で提供される情報は、「(a) 企業ないし非営利組織体が明確な将来の正味キャッシュ・フローを生み出すための能力を評価する場合、(b) 企業ないし非営利組織体が債務を返済する能力、配当金を支払う能力、そして外部からの資金調達の可能性を評価する場合、(c) 営利企業の純利益ないし非営利組織体の純資産の変動とそれに関連する現金収支額との差額に関する理由を評価する場合、(d) そして現金と非現金双方に関連する当該期間中の投資活動と財務活動が企業ないし非営利組織体の財政状態に及ぼす影響力を評価する場合」(No95, paragraph5)に、他の財務諸表の中で関連した開示内容と情報とともに利用されるならば、手助けになるであろうと述べている。これは、貸借対照表における現金および現金同等物の期末残高の増減は、キャッシュ・フロー計算書の「運営的活動からのキャッシュ・フロー」、「投資活動からのキャッシュ・フロー」、「財務活動からのキャッシュ・フロー」に3区分表示されていることからいえる。

このように、貸借対照表の現金および現金同等物の残高と、キャッシュ・フロー計算書の3区分との連繋による有用性を示唆しているのであろう。

3.4.4. FAS 第 117 号における純資産の構成

FASB の概念ステートメントの観点と財務会計基準書の視点から、純資産の構成に焦点を合わせることにする。

a. FASB の概念ステートメント第 4 号の視点

1. の 1.1. の 1.1.1. 「FASB における非営利会計概念フレームワークプロジェクトの経緯」でみたように、「財務資源の源泉の差異」に基づいて非営利組織体を二類型に区分している。FASB は、非営利組織体の定義を、概念ステートメント第 4 号ではタイプ B を非営利組織体としている。

SFAC 第 4 号は、「財務資源源泉アプローチ」を採っており、SFAC 第 4 号における非営利組織とは、B タイプであり、類型 B の非営利組織体は、「相当額の財務的資源を財貨または用役の販売以外の源泉から得るような非営利組織体」と定義されている。類型 B の種類は、明らかに本ステートメントの対象に含まれる組織体に該当する」(paragraph7 の footnote3)と述べている。

これに対し、類型 A の非営利組織体は、「その財務資源を全面的にまたはほぼ全面的に

財貨または用役の販売による収益から獲得するような非営利組織体」と定義されている。ここでは、非営利組織体を資金源泉区分法に基づいて定義している。このことは、次のような点を包含している。

①非営利組織体会計にも、資本取引と損益取引とを区別しなければならないとする場合、資金の源泉により区分することの方が優先する点である

②資金の拘束の有無を反映する場合、この資金源泉区分法の方がより明確に区分できる点である

上記の点は、以下で取り上げることにする。

b. 非営利組織体会計における資本取引と損益取引の区分

先に見たように、損益取引は事業活動計算書の中で記載され、資本取引はキャッシュ・フロー計算書の中で記載される。そして、資金提供者による資金は、資本取引による資金でその用途が制限されている場合が多く、損益取引による資金とは別のものであり区分する必要がある。つまり、一会計期間中に提供したサービスの額である費用に、永久資産に係る金額が混在していると財務報告は不適切なものとなってしまう、財務諸表における期間比較や組織間比較にも支障をきたしてしまうのである。

ここでは、資本取引と損益取引との区分の必要性を示唆する。

c. 非営利組織体会計における資本維持の判断

さらに、事業活動計算書から資本維持の観点を見ることにする。

事業活動計算書の中での損益取引による収益である流入額が費用である流出額と同等以上であるならば、資本は維持されたことになる。非営利組織体会計にも資本維持概念は必要であり、資本維持ができていかどうかを判断するために、事業活動計算書が必要となるのである。つまり、損益取引部分を事業活動計算書の中で記載することによって、資本取引部分と区別されるのである。

このように、事業活動計算書の有用性は、資本維持の判断基準に依拠している。

d. 非営利組織体会計における純資産の三区分別表示

ここでは、まず、①FASB の概念ステートメント SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』から、次に、②非営利組織体の財務諸表に関する財務会計基準書である FAS 第 117 号『非営利組織体の財務諸表』、さらに、③寄付に関する財務会計基準書である FAS 第 116 号『受け入れ寄付および提供した寄付に関する会計』を順に見ることにする。

①SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』の内容

まず、SFAC 第 6 号では、「営利企業および非営利組織体の双方における持分または純資産は、その実体の資産と負債との差額である」(No6, paragraph50) と定義し、「持分という用語を営利企業に適用し、純資産という用語を非営利組織体に適用する」(No6, paragraph50 の footnote26) と述べている。営利企業の株主持分は、資本取引から生じ、企業と株主との間の取引といえる。これに対し、非営利組織体には、営利企業における資本取引のような取引は存在しない。非営利組織体は、寄贈者から寄付を受け取ることで、純資産が増加する。概念ステートメント第 6 号は、純資産について、永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産の 3 つに区分すべきとしている。さらに、SFAC 第 6 号を受けて、FAS 第 117 号「非営利組織体の財務諸表」では、非営利組織体の純資産を寄贈者か

ら課される拘束の有無によって、3つの区分に分類し、表示することを求めている。

ここで特に、永久拘束純資産と非拘束純資産の内容を取り上げることにする。

まずは、永久拘束純資産について、純資産から資本維持の観点を検討する。SFAC 第6号では、「非営利組織体は一期間の資源の流入と流出の関係を反映させるために、資本維持の概念またはそれと同様の概念を必要とする」(No6, paragraph103)と述べ、資本維持概念は、営利企業だけでなく、非営利組織体にも同じく当てはまるとしている。その理由として、「非営利組織体はその純資産を維持しないかぎり、継続して用役を提供する能力は減少する。すなわち、収益および利得が、その期間の費用および損失と少なくとも同等でないかぎり、その組織体の純資産は減少する」(No6, paragraph104)と述べ、営利企業と類似している。

しかし、営利企業と非営利組織体の資本維持概念の相違点としてFASBは以下の点を指摘している。営利企業に関しては、SFAC 第6号では、「さまざまな営利企業の出資者がさまざまな種類の所有権を有しており、また持分には種々の源泉があることが指摘されているが、本ステートメントでは営利企業の持分を包括的にのみ定義している。持分内の区分は、基本的には本ステートメントの範囲を超える表示の問題である」(No6, paragraph60の footnote29)と述べている。

一方、非営利組織体における純資産の維持は、「ある組織体が総計として純資産を維持しているかどうかというよりも、ある区分での純資産を維持しているかどうかというこのの方が重要である」(No6, paragraph106)点をあげ、純資産は各区分ごとで維持できているかどうかを見ていかななくてはならないとしている。このように、非営利組織体において、純資産内を区分する拘束の有無を重視しており、これに対して営利企業では持分内の区分は、重要視していないと受け止めることができる。

では、FASBが重要視している拘束について、「拘束は、組織体が資源提供者によって規定される方法で寄贈された資源を使用することを保証する責任を経営者に課する」(No6, paragraph101)と記述している。ここで、拘束が課されている純資産の中に、次のようなものが含まれているとしている。すなわち、SFAC 第6号で、「寄贈者の贈与は、本来は非拘束である純資産に拘束を課すことがある。例えば、寄贈者の中には、組織体が非拘束純資産の名目額を永久に拘束することによって、贈与を「維持する」ことに同意するという条件で基金の贈与を行う者もある」(No6, paragraph116)と述べている。

②FAS 第117号『非営利組織体の財務諸表』の内容

次に、SFAC 第6号を受けて、FAS 第117号では、「永久使用制限」ないし「一時使用制限」の異なるタイプの質と金額についての情報は、貸借対照表上の金額を報告するだけでなく、財務諸表の注記に有用な詳細を含めることによって提供されるであろう。別建ての項目が、(a) 特定の目的のために用いられ、維持され、販売されないという条件で寄付された土地、芸術作品のような資産、(b) 利益の永久的な源泉を提供するために投資される条件で寄付された資産、の保持のための永久使用制限に区分するために、永久使用制限純資産の区分内で、ないしは財務諸表の注記において報告されることになる。後者は、永久的な「寄贈基金」を創設寄贈や遺贈に由来する」(No117, paragraph14)と明記している。このように、永久拘束純資産を、(a) は資産そのものに対して直接的に拘束するもの

と、(b) は名目額を拘束する資金の 2 つに分類している。ここでいう、(b) の寄贈基金は、名目額を維持するという点において、営利企業の株主持分の資本金と類似性が見いだせる点である。

なお、この点に関しては、資金の源泉を、外部から調達したものと、事業活動の結果として内部から調達したものと区分する資金源泉の視点から、貸借対照表の貸方の区分のあり方を、本稿の 5. の 5.3. 「新たなフレームワークの構築」で新たに提案することにする。

他方、非拘束純資産については、寄付金収入を収益計上とする観点を見ていくことにする。非営利組織体の非拘束純資産の変動について、SFAC 第 6 号で、「一期間における非営利組織体の非拘束純資産の変動は、その期間における純資産の総変動からその期間における永久拘束純資産の変動と一時拘束純資産の変動を差し引いたものである」(No6, paragraph127) とした上で、「非営利組織体の非拘束純資産を増加させる収益および稼得は、営利企業の収益および稼得の特徴と同様な特徴を有している」(No6, paragraph129) さらに、「非営利組織体の非拘束純資産を減少させる費用および損失は、営利企業の費用および損失の特徴と同様な特徴を有している」(No6, paragraph129) と述べ、営利企業会計における損益と類似すると述べている。

また、前述の FAS 第 117 号で、「使途無制限純資産は、一般に、サービスを提供すること、商品を生産し配達すること、使途制限のない寄付の受取り、利益獲得性資産への投資からの配当や利息の受取り、などによる収益から、サービスを提供すること、商品を生産し配達すること、寄付金を調達すること、経営管理機能を行うことによって発生する費用を控除した結果である」(No117, paragraph16) と明記している。

③FAS 第 116 号『受け入れ寄付および提供した寄付に関する会計』の内容

さらに、FAS 第 117 号を受けて、FAS 第 116 号では、受入れ寄付について、「受入れた寄付は、受け入れた期間の収益または利得として、あるいは資産、負債の減少、または便益を受け入れる形式に依存する所要経費として認識する」(No116, paragraph8) と記述し、基本的には非拘束純資産の増加となるとしている。ただし、「使途制限支援は、永久使途制限純資産または一時使途制限純資産を増加させる」(No116, paragraph14) と記述している。

ここで、再度、非営利組織体を確認すると、類型 B の組織体のことをいい、「相当額の財務的資源を財貨または用役の販売以外の源泉から得るような非営利組織体」と定義されている。もって、非拘束純資産の変動を、特に非拘束性寄付の受領を収益に計上ことを営利企業における損益と同一であるとする点には無理があるように思われる。

すなわち、この寄付の受領は、寄贈者との取引であり、サービスの提供による収益とは異なる性格のものであると思われるからである。また、寄贈者を営利企業における株主と対比させてみた場合、寄付を収益に計上するには検討の余地があるように思われる。

このような点は、営利企業および非営利組織体との利益概念の相違によるものであるが、本稿では、営利企業および非営利組織体の両方に共通した成果の追求を新たに報告目的として設定することにある。

また、類型 B の非営利組織体では、財務的資源が寄付の授受から賄われている以上、寄付は、営利企業の資本取引に対応すると考えられる。このように考えると、寄付を一律に

収益に計上するのではなくて、収益、利得に次ぐ項目として、「寄付」という新しい構成要素を確立するのも一つの方法であるのかもしれない。

そこで、非拘束純資産の変動内で、反対給付のない寄付を一律に収益に計上することへの問題点から、「寄付」という新たな構成要素を設定する方法は、一つの方向性を示唆しており、本稿の 5. の 5.3. 「新たなフレームワークの構築」で、貸借対照表の貸方の項目に新たな項目を提案することにある。

3.5. アンソニーの寄付の概念の考察

1978年5月に、Anthonyによって作成された研究報告書、『非営利組織体における財務会計』（アンソニー報告書）によると、いかなる特定種類の実体（例えば、非営利組織体または営利企業）についても独立した概念フレームワークを形成する必要はないと結論づけ、それまで営利と非営利とで別々に分離して作成されていた概念フレームワークの統合が目標として提起され、非営利組織体会計概念フレームワークは営利会計概念フレームワークと統合化されることになった。具体的に、アンソニーは、営利企業会計と非営利組織体会計に共通する会計目的は、組織が一会計期間において、資本を維持できているか否かを報告することであり、そのために純利益を計算することであると主張している。

そして、この純利益の計算は、営利企業だけでなく非営利組織体においても必要であるとするが、算出された純利益の持つ意味は両組織では異なっていると。ここで、アンソニーは、適正な純利益の算定のために、資本取引と損益取引とを区別することが必要であり、営利企業会計同様に非営利組織体会計においてもこのことがいえると述べている。

そのため、非営利組織体会計においても、営利企業会計における資本の概念に相当するものを設けることが必要となってくる。もともと非営利組織体である類型 B は、「相当額の財務的資源を財貨または用役の販売以外の源泉から得るような非営利組織体」と定義されており、主要な財源は寄付によって得ることになるから、その寄付について、資金的なものとは損益的なものとを区別することが必要となってくるのである。

この点に関しては、本稿で、対価を伴わない寄付は、営利企業の資本取引に対応すると考え、寄付を損益取引である収益に計上するのではなく、収益に次ぐ項目として、「寄付」という新たな構成要素を考案することにある。

以下、アンソニーの寄付に対する考え方を考察することにする。

3.5.1. アンソニーの会計観の根拠

藤井秀樹は、寄贈資本資産の減価償却をめぐるアンソニーの所説の紹介と検討を通して、非営利組織会計の基本問題への接近を図ることを目的としており、(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—』の中で、アンソニーの(1989)『企業と非営利組織の会計は異なるべきか?』を整理・検討し、純利益の測定について、「会計の最も重要な職能は純利益の金額を測定し、それを損益計算書において報告することである。会計の主要な焦点は、営利会計においても非営利会計においても、組織が一会計期間においてその財務的資本を維持するのに成功

したか否かを報告するために、純利益を測定することにある」⁽¹⁰⁰⁾と触れている。

さらに、純利益の概念について、「純利益の基本的な特徴を、1. 純利益は、ある特定の会計期間に生じた事象または当該会計期間に明らかになった事象に関連している。2. それらの事象は、収益および費用である。収益および費用は、当該期間に持分に影響を及ぼす、資本取引以外のほとんどの事象を含むように広く解釈されている。3. 純利益は、実体が稼得した成果の金額を表すものである。それは、将来に生じるものの見積もりではない。4. 収益および費用の金額は、いくつかの例外はあるが、実際の貨幣金額で表される。5. 均衡した財務的業績とは、収益が費用に等しいということを意味している。もしある会計期間において財務的業績が均衡しているならば、当該期間において組織は財務的資本を維持したことになる」⁽¹⁰¹⁾と整理している。

さらに、藤井は、アンソニーの所説を手がかりとしながら、FASBによる非営利組織会計の構造と問題点を検討比較し、それぞれが拠って立つ会計観の相違に根ざし、非営利組織会計の本質を浮き彫りにすることを目的にしている。

そこで、藤井は、(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—』の中で、アンソニーの(1995)『非営利組織会計の混乱』を手がかりとしながら、FASB会計基準に対するアンソニーの批判を、「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獲得し、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または稼得利益と呼ばれ、非営利組織においては収支余剰と呼ばれる。さらに、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の意味する」⁽¹⁰²⁾と述べている。

すなわち、藤井(2004)の論稿から、アンソニーは、資産・負債アプローチからの資産・負債の増減測定よりも、利益の測定が会計の第1義的機能として位置づけており、アンソニーの会計観は、収益費用アプローチによって立つものであることが明らかにされている。

このように見てくると、財務報告の目的の相違が、会計観の相違へと方向づけられ、それが、アンソニーによる収益費用アプローチと、FASBによる資産負債アプローチの違いへと繋がる論点から、本稿においても、営利企業は利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を獲得するという会計観を取り入れることによって、より良い成果を上げたかどうかを知ることができる新たな財務報告の提案をすることにある。

3.5.2. アンソニーによる寄付金の区分の意義

寄付の構成要素として、前節の3.4.1.のc.「FASBにおける寄付の構成要素としての経

(100) 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—』 p.119

(101) 藤井秀樹、前掲書、pp.119-120

(102) 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—』 p.93

緯」で触れたように、1983年公開草案においてFASBは寄付を独立した構成要素とし、収益、利益に次ぐ第3の損益計算書項目として位置づけたが、回答者達からの反論を受けて、1985年にSFAC第6号『財務諸表の構成要素』を公表し、寄付を構成要素の一つであるとした1983年の公開草案を撤回し、非営利組織体においても、営利企業と同様、寄付は収益か利得のいずれかに吸収されることになり、寄付をすべて当期の収益として処理することを要求したのである。

これに対して、藤井(2004)は、「アンソニーは、事業活動に対する寄付と資本に対する寄付の2種類があるとし、前者は寄付を受領した会計期間の収益として処理され、後者は当期の持分の増加として処理されるべきであるとする。このような資本に対する寄付は、業績評価からの点では、事業活動に対する寄付とは異なっているからである。しかし、アンソニーは、FASBでは、寄付の区分を認めず寄付をすべて当期の収益として処理することを要求し、このことが非営利組織体の事業業績を適正に測定できない点であることを批判している」(103)と指摘している。

この点を、山口稲生は、(1991)『アンソニーの非営利組織会計論に関する一考察』の中で、アンソニーの(1989)『企業と非営利組織の会計は異なるべきか?』を解釈し、次のように、「非営利組織の会計は、企業の会計と同じであるべきであるとして、命題1. 営業取引に対する会計基準は、企業組織におけるものと同様に、非営利組織においても同じであるべきである。命題2. ほとんどの企業と異なって、非営利組織は、拠出者からエクイティ資本をうけとっている。これらの拠出額は、資本流入として説明されるべきである。すなわち、それらは、利益の測定に影響させるべきではない。命題3. 非営利組織は拠出された資本取引から、営業取引を分離するために、独立の資金を必要とする3つの命題を支持している。このような会計観に立って、アンソニーは、2つの具体的な会計問題として、利益測定の問題と拠出資本の問題にかかわらしめている」(104)ことを指摘している。

そして、山口(1991)は、この利益測定の問題点について、「アンソニーは、SFAC第6号のparagraphに対して、次のような、「非営利組織体においても、営利企業の場合と同じように、純資産は、残余すなわちその実体の資産と負債との差である」(No6, paragraph90)ことを取り上げ、純資産の変動は、その期間のすべての変動を指すと批判している」(105)ことを述べている。

次に、山口(1991)は、拠出資本の問題点について、「アンソニーは、「純資産の変動に伴う資産または負債のすべての変動は、営利企業にも存在する4種類の項目から構成されている。それは、1. 収益。2. 利得。3. 費用。4. 損失である」(No6, paragraph108)ことをあげ、さらに、「ほとんどの寄付と費用は、相互に関係しているのではなく時間的期間により密接に関係している。寄付資産の受領ー収益または利得ーと用役を提供するさいに事後的に起こる負債の発生または資産の減少ー費用ーは、それらが発生する期間に認識される別々の事象である」(No6, paragraph151)ことに対して、この純資産の変動には、利益の測定にかかわる取引のみならず、資本の変動から生じる取引である拠出資本をも含

(103) 藤井秀樹、前掲書、p.94

(104) 山口稲生(1991)『アンソニーの非営利組織会計論に関する一考察』p.146

(105) 山口稲生、前掲書、p.147

む取引によっても生じると指摘し、このことは、営利企業でいうところの純資産にさらに
拠出資本を加えたものの変動ということになり、損益取引と資本取引を混同していると批
判している」⁽¹⁰⁶⁾ことを指摘している。

このように、アンソニーの会計観には、一貫して収益費用アプローチの立場から、会計
処理を行おうとしていることは明らかである。

さらに、山口（1991）は、FASB の概念的不備として、「アンソニーは、SFAC 第 4 号
の paragraph に対して、「非営利組織体と営利企業はいずれも、外部の源泉から資源を獲
得し、資源を提供する人々またはその代表者に説明する義務を負っている。双方とも財務
的に存続しなければならない」(paragraph14) ことを引用し、非営利組織にも営利企業と
同様に、期間的純利益概念を適用すべきであることを提唱している」⁽¹⁰⁷⁾ことを指摘して
いる。

また、山口（1991）は、このような観点に立って、「アンソニーは、非営利組織におけ
る資本と利益の区別という命題を提唱し、営利企業においては、1 つは外部源泉としての
投資者からの払込資本と、もう 1 つは、内部源泉としての内部留保である。非営利組織に
おいても、同じように、払込資本に相当する拠出資本と留保利益に相当する事業活動への
資本の 2 つの源泉に区別することができるし、また区別する必要があるとし、この場合、
拠出資本というのは、非営利組織であるがゆえに投資者からの出資ではなく、いわゆる資
本に対する寄付に他ならない」⁽¹⁰⁸⁾と付言している。すなわち、アンソニーの論点を、4. の
4.4. 「持分の概念の解釈」で、利益概念から財務的資本維持へと展開させることにある。

そこで、山口（1991）は、アンソニーが意図するものを、「アンソニーは、非営利組織
の資本源泉を拠出資本と事業資本に峻別し、拠出資本と営利企業の払込資本との類似性を
強調することによって、期間損益計算から拠出資本に関する取引を排除し、事業フローに
限定し、そこから導き出される結果は、1 つ目は、拠出資本のインフローは、期間損益計
算上の収益として認識されるべきではないということであり、2 つ目は、拠出資本が固定
資産に使用されるか、または、固定資産という形での寄贈の場合、減価償却費分を費用と
して認識されるべきではない」⁽¹⁰⁹⁾と結論づけている。この点に関しては、アンソニーの
論点を、4. の 4.4. の 4.4.4. c. 「提案された貸借対照表の構造」で明らかにしている。

そして、最後に、山口（1991）は、アンソニーの FASB による純資産の永久拘束純資産、
一時拘束純資産、非拘束純資産の 3 区分による批判を次のように、「アンソニーは、FASB
の主張は、資金拘束の長短に焦点を合わせた管理視点の域を脱しないのであって、期間損
益計算という視点が欠落していることを批判し、非営利組織会計においても、営利企業と
同様に、期間損益計算が重要な計算目的であることを指摘し、そのうえで、次の 2 点を主
張している。

一つは、会計の概念は、非営利組織体においても、純利益概念であるべきこと

二つは、期間損益計算は、その構成要素として、拠出資本に関するものが除去されるべ

(106) 山口稲生、前掲書、p.147

(107) 山口稲生、前掲書、p.148

(108) 山口稲生、前掲書、pp.148-149

(109) 山口稲生、前掲書、p.149

きことの2点である」⁽¹¹⁰⁾と要約している。

以上見てきたところからも明らかなように、アンソニーは、FASBによると、寄付をすべて当期の収益として処理することは、寄付と費用が相互に関係しておらず、寄付収益と費用とが逆に期間対応となってしまう点を批判している。

他方、本稿においても、上記二点のうち、先ず、純利益概念に関しては、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬の考え方を新たに取り入れることにある。次に、拠出資本に関しては、貸借対照表の貸方の資金の源泉を、外部源泉と内部源泉とに分け、新たな提案をすることにある。

このように見ると、今後、非営利組織体への反対給付のない寄付金と、介護サービスの提供による費用との関連が、期間損益計算に与える影響を検討する必要があり、介護サービスの提供による費用と、公定価格である介護報酬としての収益との対応関係を、5. で論じている。

3.5.3. アンソニーによる寄付金の会計処理のあり方

山口(1991)は、非営利組織体の寄付金の会計処理のあり方を、アンソニー(1989)の中から、非営利組織体における拠出資本を寄付金という形態の拠出資本と設備という形態の現物拠出の2つのタイプに分けて紹介している。

まず、一つ目の寄付金から見るにあたって、設例1で次のように、

「この非営利組織体は、1,000ドルの寄付金を受け取ったが、この寄付金に関する稼得が年100ドル生じると仮定され、寄付金の贈与者は、この組織が、この稼得をよく利用し、そのサービスを増大させることを期待するがゆえに、この組織は、年々100ドルをよけいに費やすことによって、そのサービスを増大させると仮定されている。

この場合の正しい報告書は、設例1のA部門で示している。ここでは、利益は年々ゼロであり、非営利組織体の活動が適切に行われていることを示している。他方、拠出資本が受領の年に1,000ドル増大したことが拠出貸借対照表で示している。ここで、アンソニーは、事業活動による営業貸借対照表と営業損益計算書とは別に、拠出資本による拠出資本貸借対照表と拠出フロー計算書を新たに設けている。そして、拠出資本に該当する寄付金から営業貸借対照表と営業損益計算書は影響を受けない会計処理を示している。

これに対して、B部門では、FASBの方法のもとでの報告を示している。ここでは、1,000ドルの追加利益を示している。しかし、この金額は、寄付金によるものであり、経営成績とは無関係であったはずである。よって、この方式の報告は誤ったものであるとアンソニーは主張する」⁽¹¹¹⁾と説明している。

次に、二つ目の現物形態の拠出資本については、設例2で次のように、

「受け入れた償却性資産の設備は1,000ドルの価値を有し、10年の耐用年数をもっており、その耐用年数の終わりに、残存価値はないものと仮定されている。

この場合、正しい報告は、設例2のA部門で示している。ここでも、拠出資本によって、営業貸借対照表と営業損益計算書は、影響を受けないという認識により、独立の拠出資本貸借対照表と拠出フロー計算書を新たに設けている。この拠出資本貸借対照表は、1,000

⁽¹¹⁰⁾ 山口稲生、前掲書、p.150

⁽¹¹¹⁾ 山口稲生、前掲書、pp.152-153

ドルの設備資産を示しており、同時に、同額の拠出資本を貸方に示している。また、拠出フロー計算書が拠出資本の変動を受け取った年に 1,000 ドルの増加、10 年後に 1,000 ドルの減少を示している。

これに対して、B 部門では、会計処理が営業貸借対照表と営業損益計算書でなされる場合を示し、FASB の方法に対応するものである。この B 部門の処理では、年々 100 ドルの減価償却費が追加され、その結果、収益の増加がないとすれば、年次 100 ドルの損失を報告することになる。だが、実際には、設備資産に対して何物も費用をかけなかったもので、損失は存在しなかったものであり、回収すべきコストは存在しなかったのであるから、資本は維持されていたのである。そして、アンソニーは、この B 部門は、正しくない誤導する報告であると断定している」⁽¹¹²⁾と説明している。

さらに、設例 2 の B 部門における損失を回避するために、「C 部門では、価格を年に 100 ドル増加させると、追加的収益が年年の追加的現金 100 ドルを生み、その結果、10 年の終わりには、現金残高 1,000 ドルだけ成長し、営業計算書は、損得なしの状態であるが、現金の金額は、より多くの資源をもっていることとなろうと述べ、アンソニーはこの C 部門の処理を批判している」⁽¹¹³⁾ことを紹介している。

また、設例 2 で、前受収益の処理の方法として、「D 部門では、1,000 ドルの設備資産を示し、同時に、同額の拠出資本を貸方の負債に前受収益として示している。この場合は、営業損益計算書に年々 100 ドルの減価償却費が計上され、同時に同額が、前受収益から賄われるという形をとっており、年々収益と費用が相均衡していることを示し、アンソニーは、この D 部門が適切な方法であると判定し、その理由として、拠出資本の会計処理において、減価償却費は、営業活動に反映させるべきではなく、すなわち、営業損益計算書に報告すべきではないと主張している」⁽¹¹⁴⁾ことを紹介している。

そして、最後には、「アンソニーは、A 部門、B 部門、C 部門、D 部門の会計処理を列挙した上で、結局は、D 部門を適切な方法であると判定し、A 部門を正しい報告と評価しながらも、ある組織は、この実務を用いているが、それは、何ら価値あるものを達成しない。もし、この金額が単に設備資金からの控除としてリストされるだけであるというのなら、誰にも有用な情報をもたらさないとし、これを否定してしまうのである」⁽¹¹⁵⁾と要約している。

これに対して、さらに、山口（1991）は、「このことは、おそらく、現段階で、A 部門の報告は実務に沿ったものになっていないということの判定であると思われ、そして、アンソニーの会計観を可能とする方法として D 部門の方法を妥協的結論として判定している」⁽¹¹⁶⁾と付言している。

このように、山口（1991）の要約から、アンソニーは、寄付金について、A 部門は、寄付金を拠出資本として受け入れており、アンソニーの会計観に従った会計処理であり、B 部門は、FASB の考えに基づく会計処理で当期に全額収益に計上するとし、C 部門は、誤

⁽¹¹²⁾ 山口稲生、前掲書、pp.153-156

⁽¹¹³⁾ 山口稲生、前掲書、pp.156-157

⁽¹¹⁴⁾ 山口稲生、前掲書、p.157

⁽¹¹⁵⁾ 山口稲生、前掲書、pp.157-158

⁽¹¹⁶⁾ 山口稲生、前掲書、p.158

導報告であるとし、D部門は、一時的に負債である繰延収益に計上し、減価償却費に対応する額だけを当期に収益計上する方法を提示していることがうかがい知れる。

一方、3.3. 「日本の非営利組織における寄付の会計処理のあり方」で触れたが、日本の非営利組織のうち、アンソニーのいうD部門の会計処理を行っているのは、独立行政法人だけであり、公共性が重視された会計であることを指摘した。しかし、この方法は、繰延収益を負債計上する根拠を明確にする必要があり、寄付者の意図の度合いに関係してくる。

本稿においても、上記のように、アンソニーが主張する寄付金の会計処理の中で、A部門を寄付金の会計的な位置づけとし、5. の 5.3. 「新たなフレームワークの構築」で、寄付金を資金の源泉の視点より、報告形式の表示のあり方を新たに提案することにある。

3.5.4. アンソニーの提案の妥当性

アンソニーは、FASB の概念ステートメント SFAC に対して改定を提案している。そこで、アンソニーの非営利組織会計の提案を概観することにする。藤井（2004）は、アンソニーの2つの提案を次のように紹介している。

「まず、第一点は、FASB の概念ステートメント SFAC 第6号『財務諸表の構成要素』の改定である。その内容は、概念ステートメント SFAC 第4号『非営利組織体の財務報告の目的』に倣って、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 SFAC 第6号に盛り込むこと。次に、第二点は、新しい非営利組織会計基準の設定をする」⁽¹¹⁷⁾ことである。では、以上の内容を具体的に見ることとする。

まず、藤井（2004）は、第一の点について、前項 3.5.1. 「アンソニーの会計観の根拠」でも触れたように、「アンソニーは、非営利組織会計の主要機能は事業業績の測定にあることを、SFAC 第6号にも規定することを要求している」⁽¹¹⁸⁾ことを指摘している。

ここで、改めて SFAC 第4号の内容を、1. の 1.4. の 1.4.1. 「中位目的としての第2目的」で確認する。

非営利組織体の業績を評価する指標は、営利企業の利益と比較できるような認められた業績指標がない。このため、FASB は、2つの業績指標を設定している。すなわち、1つ目は、(1)「財務報告は、一会計期間の資源の流入および流出の金額および種類についての情報を提供しなければならない」(paragraph48) についての情報、2つ目は、(2)「組織体の用役提供努力と成果についての情報は、資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体の業績を評価するのに、そして資源配分について意思決定を行うのに有用である」(paragraph51) についての情報の2つである。

そこで先ず、1つ目の業績指標を概観する。(1)「資源の流入および流出」については、さらに次の3つに区分される。①、「財務報告は、会費または寄付金の流入ならびに賃金および給料の流出のような純資源を変動させる資源フローと、建物の賃借または購入のような純資源を変動させない資源フローとを区分しなければならない」(paragraph48) 情報、②、「財務報告はまた、拘束されている資源の流入および流出を識別しなければならない」(paragraph48) 情報、③、「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

(117) 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—』 p.97

(118) 藤井秀樹、前掲書、p.97

い資源フローとを区別しなければならない」(paragraph49) 情報である。この区分によって、財務報告は、ある一定期間における非営利組織体の活動が過去または将来の期間にもとづいたものか、あるいは貢献したのかを評価するのに有用な情報の提供となる。

次に、2 つ目の業績指標を概観する。(2)「組織体の用役提供努力と成果」については、さらに次の 2 つに区分される。①、「財務報告は、非営利組織体の用役提供努力についての情報を提供しなければならない」(paragraph52) 情報と、②、「理想的には、財務報告はまた、非営利組織体の用役提供の成果についての情報をも提供しなければならない」(paragraph53) に関する情報である。そして、この組織体の用役提供努力と成果についての情報は、「資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体の業績を評価するのに、そして資源配分について意思決定を行うのに有用である。それはとくに以下のような理由による。

(a)非営利組織体の成果は一般的に売上、利益または投資利益率では測定できない。

(b)資源提供者は、彼らが財貨および用役の利用者または受益者でない時には、しばしば提供される財貨および用役について直接知りうる立場にない」(paragraph51) と述べており、こうした情報も「事業活動計算書」には示されている。

以上のように、『組織体の業績』(paragraph47 - 53) に関する情報は、1 つ目の業績に関する情報である (1)「資源の流入および流出」と、2 つ目の業績に関する情報である (2)「組織体の用役提供努力と成果」を示したものである。すなわち、財務諸表のうち「事業活動計算書」が、財務報告として組織体の業績を評価するのに最も有用な提供すべき財務情報となる。

他方、SFAC 第 6 号の内容を、3.4. の 3.4.1. の b. 「FASB の SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』の概要」で再確認する。

FASB の SFAC 第 6 号では、「非営利組織体には、出資者による投資、出資者への分配及び包括的利益のような構成要素は必要とされないことである。また、寄贈者により課せられる拘束の有無によって区別される非営利組織体の純資産の 3 区分および一会計期間中におけるそれら 3 区分の変動—永久拘束純資産の変動、一時拘束純資産の変動および非拘束純資産の変動—を定義している」(No6, paragraph2) と、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産とを異なる構成要素として定義している。

このように、FASB が非営利組織体に営利企業とは違った純資産という構成要素を設け、当期に受領された寄付はすべて事業活動計算書において、非拘束純資産の変動、一時拘束純資産の変動、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。区分経理されるとはいえ、当期に受領されたすべての寄付が事業活動計算書に計上されるということは、拠出資本をも含む寄付の全額が当期の収益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は、非営利組織体の事業業績をあらわさないのは明らかである。こうした会計処理は、SFAC 第 4 号の、「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」(paragraph49) 規定に反するものであると、アンソニーは批判しているのである。

このようなアンソニーの提案は、SFAC 第 4 号では、財務報告の基本目的は、組織体の業績を評価するのに有用な財務情報にあることを確認したが、SFAC 第 6 号では、営利企

業における株主持分と非営利組織体における純資産とが異なる構成要素で、両方を統合化した概念フレームワークにはなっていない点を改定することにある。

このような論点は、本稿において、資源提供者に対する有用な財務報告のあり方を検討する上で、必要な論点であり、以下に、新たな財務報告を提案することにある。

まず、1つ目の業績に関する情報である(1)「資源の流入および流出」の3つの区分の内、

②、「財務報告はまた、拘束されている資源の流入および流出を識別しなければならない」(paragraph48)情報に関しては、外部の資金源泉からもたらされた資源に用途目的の拘束を設けることによって、貸借対照表の貸方側の用途に制限を付すことになり、将来に必要な資金を維持するための資源の維持は、財務的資本を維持していることになり、会計観の観点から、貸借対照表の貸方側は主体の資金の源泉を報告し、借方側の資産は、貸方側の資本が投下された資産の形態を報告する財政状態を表すことになり、この論点より、新たな報告形式の提案をすることにある。

③、「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」(paragraph49)情報に関しては、寄付は、営利企業の資本取引に対応すると考え、寄付を一律に収益に計上するのではなく、収益、利得に次ぐ項目として、「寄付」という新しい構成要素を確立する必要がある、この論点から、新たな報告形式を提案することにある。

次に、2つ目の業績に関する情報は、(2)「組織体の用役提供努力と成果」を示したものであり、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を、参加者が受ける便益ないし満足度で報告するために、この論点から、新たな報告目的を設定することにある。

第二の点について、藤井(2004)は、アンソニーの三部からなる新会計基準を設定することの提案を紹介している。

第一部は、基本目的の提示で、「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ている。すなわち、純利益の測定を基本目的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、明らかにされている。さらに、そこでは、事業取引と贈与資本取引の基本的な相違も明らかにされている」(119)点である。

第二部は、事業取引に関する基準で、「前受金、寄付として受領した事業活動、償却資産、基本財産贈与から生じる収益費用などの会計処理が明らかにされている。そこで、事業取引の結果が表示される事業報告書、事業貸借対照表と、事業キャッシュフロー計算書の様式が明らかにされている」(120)点である。

ここで、さらに、前受金の会計処理についてアンソニーの考えを整理・検討する。前受金の会計処理について、アンソニーは次のように主張している。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

(119) 藤井秀樹、前掲書、p.98

(120) 藤井秀樹、前掲書、p.98

料金、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。つまり、かかる会計処理を通じて、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、FASB スタッフの基本的な考え方は、寄付者から前受金として寄付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付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というのである。よって、かかる考え方に基づいて、前受金を、ひいては寄付一般を、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。

とはいうものの、前受金としての寄付は、一定の使途拘束が付されている点で通常の寄付とは異なり、付された寄付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付とも異なっている。そこで、FASB スタッフは、一時拘束純資産という新たな持分クラスを作ったのである。非拘束純資産と永久拘束純資産は、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。こうして形成された持分の3クラス制が、基準設定作業を方向付けることになったのである。

しかし、アンソニーによれば、この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あらわすものではないと批判している。また、アンソニーは、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処理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と指摘している。

第三部は、贈与資本取引に関する基準で、「基本財産贈与、贈与償却資産などの会計処理が明らかにされている。そこで、さらに、寄贈資産取引の結果が表示される贈与資本貸借対照表、贈与資本変動計算書の様式が明らかにされている」⁽¹²¹⁾点である。

最後に、藤井（2004）は、「ここで要求し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はるかに容易であると、アンソニーは述べている」⁽¹²²⁾と結論づけている。

一方、本稿において、営利企業および非営利組織体が混在した介護保険市場の中で、上記のアンソニーが提案している新会計基準である、第一部の利益概念の考え方、第二部の適正な期間損益計算のための収益と費用との対応関係、第三部の資本取引と損益取引の区分をそれぞれ取り入れている。

先ず、利益概念では、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を基本目的とすること。

次に、収益と費用との対応関係では、介護サービス市場において、介護サービスの提供による費用と、公定価格である介護報酬とを直接的に対応させるのではなく、報告主体を設定し、個々の独立した組織と社会的単位としての組織とを結節させることで、利益計算の対象となる費用と対応した収益とを構成要素とすること。

(121) 藤井秀樹、前掲書、p.98

(122) 藤井秀樹、前掲書、p.98

さらに、資本取引と損益取引の区分は、資本の概念から資本の源泉を分類し、次に、持分の概念より会計主体を明らかにした企業体理論からエンティティ理論へと派生させ、さらに、誰に属するかという持分に、企業体自身に属する主体持分を設定し、資金の源泉の視点から、外部資金源泉と内部資金源泉の区別へと新たな報告形式を提案することにある。

3.6. 非営利組織における減価償却の問題点

FASB は、すべての非営利組織に対してすべての有形固定資産について減価償却を実施することを原則的に要求している。これに対して、アンソニーは、減価償却の報告は選択制にすべきであり、減価償却を報告する場合には、それと同額の収益を当該期間に報告すべきであるとして、FASB に対して強い異議を唱えている。以下この点を検討することにする。

3.6.1. FASB の見解の意義

FASB は、公式見解である財務会計基準書として 1987 年 FAS 第 93 号『非営利組織体による減価償却の認識』を公表しており、この FAS 第 93 号を見ることにする。次のように、「本基準書は、一般目的外部財務諸表において長期にわたり耐用年数のある有形資産を費消するコスト－減価償却－を認識するよう、すべての非営利組織体に要請する財務会計－報告の基準を設定する」(No93, paragraph2) (123)と規定している。

この規定で、減価償却会計の基本原則が明らかにされており、次の 2 点に整理することができる。第 1 の点は、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 の点は、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、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。つまり、第 1 は、償却実施主体の範囲に関する規定、すなわち、全非営利組織に対する減価償却の義務化である。他方、第 2 は、償却対象資産の範囲に関する規定で、全償却資産の償却対象化である。

そこで、FAS 第 93 号から FASB の公式見解の特徴を明らかにしていくことにする。

a. 全非営利組織に対する減価償却の義務化の意義

FAS 第 93 号は、「概念基準書第 2, 4, 6 の各号は、すべての非営利組織体が一般目的財務諸表で減価償却を認識すべきであるという基本的な概念を設定した」(No93, paragraph17) と述べ、概念ステートメント SFAC 第 2 号 (1980)『会計情報の質的特徴』、SFAC 第 4 号 (1980)『非営利組織体の財務報告の目的』、SFAC 第 6 号 (1985)『財務諸表の構成要素』の規定にもとづいて導出されている。そこで、FAS 第 93 号が SFAC 第 4 号、SFAC 第 6 号からどのような規定を受けているか検討することにする。

まず、SFAC 第 4 号によれば、「本ステートメントは、非営利組織体の二つの業績指標、すなわち資源の流入と流出の性質および流入と流出との関係についての情報、ならびに用役提供努力とその成果についての情報を明らかにする」(paragraph9) として、非営利組織に対する資源提供者がこの情報に強い関心を持っていることを明らかにしている。

なお、1. の 1.1. の 1.1.1. 「FASB における非営利会計概念フレームワークプロジェクトの経緯」で触れたが、SFAC 第 4 号では、まず paragraph29 で「利用者」を特定し、次いで、paragraph30 で「利用者情報ニーズ」を特定している。

(123) 本書では、FAS 第 93 号からの引用は、本文中で (No93,paragraphxxx) と表示する。

そこで、「利用者」について「(a)資源提供者。資源提供者には、資源の提供に対して直接的に報酬を受ける人々—与信者、仕入先および従業員—ならびに直接的にまたは比例して報酬を受けない人々—会員、寄付者、および納税者—が含まれる」(paragraph29)と述べ、(a)資源提供者を利用者グループの代表としている。

そして、次いで、資源提供者に共通する1つの「利用者情報ニーズ」を特定する。すなわち「資源提供者は、非営利組織体によって提供される用役、用役提供のさいの効率性および有効性ならびに用役を提供し続ける能力についての情報に、共通の関心を有している。(a)資源提供者は、組織体がいかにうまくその基本目的を達成しているかを評価するための基礎として、また支援が継続するかどうかを評価する基礎として、その情報に関心を有するであろう」(paragraph30)と述べている。

以上のように、主たる利用者である資源提供者の情報ニーズを踏まえて、FAS 第93号は、「サービスを提供する非営利組織体が使用する資産のコストにかかわる信頼性のある情報は、資源提供者にとって有用である」(No93, paragraph22)と述べ、さらに、「サービスを提供するにあたって組織が効率的で有効的であるかの資源提供者の評価は、組織への資源を提供する資源提供者の意思決定上、重要であることがしばしばある」(No93, paragraph22)と付け加え、資産の費消原価に関する情報の意義について述べている。

次に、SFAC 第6号からは、paragraph103、paragraph104を引用する。paragraph103は、「非営利組織体は営利企業と同様な意味での出資者請求権または利益を有していないが、非営利組織体は一期間の資源の流入と流出の関係を反映させるために、資本維持の概念またはそれと同様の概念を必要とする」(No6, paragraph103)と述べ、資本維持概念は、営利企業だけでなく、非営利組織体にも同じく当てはまるとしている。

その理由として、paragraph104で、「非営利組織体はその純資産を維持しないかぎり、継続して用役を提供する能力は減少する。すなわち、収益および利得が、その期間に資産の一部を費消するコスト(減価償却費)を含むその費用および損失と少なくとも同等でないかぎり、その組織体の純資産は減少する」(No6, paragraph104)と述べている。

この概念書に基づいて、FAS 第93号は、「これら概念は、費やされた努力のコストを公平に見積もることは、非営利組織体が着手した経済活動の結果の評価に必要であることを反映している。減価償却は、期中に提供されたサービスのコストを評価するのに必須の構成要素である」(No93, paragraph25)と述べ、さらに、「減価償却を省くならば、提供されたサービスのすべてのコストを反映しない結果を生み出すこととなろう。その省略はサービスを提供する経済問題の誤解に終ることとなり、非効率性に貢献するかもしれない。省略による潜在的コストは非常に大きすぎ、減価償却は、使用されるすべての資産に認識されるべきであると結論を下した」(No93, paragraph25)と強調し、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ている。

以上のように、FAS 第93号では、減価償却が、非営利組織の業績評価を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。

しかし、FASBは上記のようにいうが、はたして、寄付により対価を伴わずに取得した有形固定資産を所有する非営利組織体と、一方、自己資金で購入した有形固定資産を所有する非営利組織体と、会計処理を全く同じように取り扱うことには、無理があると思われ

る。

この点は、次項のアンソニーの見解から検討することにする。

b. 全償却資産の償却対象化の意義

ここで、資産の特徴と原価の定義を言及するにあたって、SFAC 第 6 号から、paragraph26、footnote19 を引用する。paragraph26 は、「資産は 3 つの本質的な特徴を有している。すなわち (a) 資産は、単独でまたは他の資産と結びついて直接的または間接的に将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する能力を有する、発生の可能性の高い将来の便益であること、(b) 特定の実体はその経済的便益を獲得することができ、その便益に他の実体が接近するのを支配することができること、(c) その便益に対する実体の権利または支配を付与する取引その他の事象がすでに発生していること」(No6, paragraph26) であると述べ、さらに、「例えば、資産は有償で取得され、有形であり、交換可能であり、または法的強制力があることがある。しかしながら、そうした特徴は資産の本質的な特徴ではない」(No6, paragraph26) と資産の特徴を言及している。

さらに、footnote19 は、「原価は、経済活動の中で生じる犠牲のことであり、それは消費、貯蓄、交換、生産などのために引き渡されたり、放棄されるものである。例えば、ある資源と交換に引き渡される現金その他の資源の価値は獲得された資源の原価を測定する。同様に、ある資源を生産に利用することによる将来の便益の消滅は、その資源利用の原価である」(No6, footnote19) と原価を定義している。

この概念書に基づいて、FAS 第 93 号は、「取得した資産を費消することは、費消された経済的便益（または用役潜在能力）がもはや組織にとって利用不可能であるという理由から組織にとってはコストに含める。それは、コストを支払って取得した資産について真実であるのと同様に、コストを支払わないで取得した資産についても真実である」(No93, paragraph20) と述べ、すべての資産の償却化を規定している。

さらに、「長期の耐用年数のある有形資産は、数期間にわたり営利組織体にも非営利組織体にも共に便益をもたらす。資産が購入によって獲得されようが、寄付によって獲得されようが、それを数期間にわたり費消することは、その期中の用役を提供するコストに帰着する一連の事象—用役潜在力—である。使用されたすべての、あるいはいくつかの長期の耐用年数のある有形資産に減価償却をしないということは、これらの事象およびコストの存在を否定することである。これらの事象およびコストが発生する時に、その事象およびコストが認識されるならば、一般目的財務諸表の信頼性と有用性は高まり、実体間の財務的成果の比較可能性は改善されるであろう」(No93, paragraph28) と結論を下し、取得資産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ことを規定している。

つまり、FASB は、資産の本質を将来の経済的便益（用役潜在力）とし、その費消を原価と定義したことにより、損益計算書項目から貸借対照表項目に力点をおく傾向、いわゆる収益・費用アプローチから資産・負債アプローチへと傾斜していったのである。この資産・負債アプローチによれば、取引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。このような観点から、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定する規準とはならない。用役潜在力の犠牲という事実

が存在するかぎり、すべての資産が、減価償却の対象になることを結論づけている。

また、FASBは、資産・負債アプローチに基づく減価償却の本質を次のように、「資産を費消するコストとして減価償却を記述するのであって、費用と収益の「対応」技術として減価償却を記述するのではない。発生主義会計とこれにかかわる概念を議論する上で、費用と収益との対応と費用の期間配分を識別する」(No93, paragraph23)と示唆し、対応と区別された費用の期間配分を規定したのである。このことは、費用それ自体に独立した会計上の意味を付与するというに他ならない。このように、減価償却の本質は、費用と収益の対応ではなく費用を期間配分することにより、資産の費消すなわち用役潜在力の犠牲を認識することを意味し、FASBが収益・費用アプローチから資産・負債アプローチへと会計観を転換した反映である。

以上見てきたように、FASBは、有形固定資産が購入によって獲得されようが、寄付によって獲得されようが、全ての資産の減価償却を強制しているが、やはり、取得方法が違う資産に対して、同じように減価償却をすることには、一考を要する。

なぜならば、寄付によって獲得した有形固定資産は、対価を伴わずに取得したものであり、このような資産に減価償却を実施し、費用を認識することは、費用と収益の対応関係からは、誤った会計処理といえる。

すなわち、非営利組織体において、費用と収益の対応である用役提供努力とその成果についての情報は、資源提供者にとって、業績を評価する上で、関心が強いことは明らかである。

よって、本稿においても、介護サービスの提供による費用と、その対価である介護報酬という収益との対応が、業績評価の指標になる。しかし、厳密には介護サービス提供の費用は、介護報酬とは対応関係になってはいなく、この点について、5.の5.3.「新たなフレームワークの構築」で、新たに報告主体を設定することで、会計主体の視点から方向性を提示している。

このように、FASBの会計観による資産負債アプローチへの展開に対して、次は、アンソニーによる会計観を見ることにする。

3.6.2. アンソニーの見解の意義

FASBの見解に対して強い異議を唱えているのが、アンソニーである。そこで、アンソニーの減価償却に対する考え方と寄贈資産における減価償却のあり方を取り上げることにする。アンソニーが提唱しているのは、寄贈資産の減価償却は選択制にし、減価償却を採用する場合には、減価償却費と同額の収益を当該期間に計上することである。ここで、さらに、減価償却の意義と寄贈資産の減価償却の方法をアンソニーの所説から検討することにする。

a. アンソニーにおける減価償却の意義

ここで、藤井(2008)は、寄贈資産の減価償却は実施されるべきか否かの問題を、アンソニーの議論を手がかりとしており、そこで、先ずアンソニー(1989)から、「減価償却は、資産の歴史的原価のたんなる償却手続きであって、原価は何年も前に記帳されたものである場合もある。それは、たとえば費消された原材料の原価、購入された労働やその他のサービス原価、前払いの原価と間接的に比較可能な当期の資産価値の犠牲の測定値では

ない。さらに、減価償却とは、過去のある時点に取得された資産の原価を按分することである。それは、当該資産が当期の経営においてどれだけ良好に使用されたかということとはまったく関係がない⁽¹²⁴⁾を引用し、この点に対して、「長期有形資産をすでに支出はしているが未だ費用化されていない繰延費用とみなしたうえで、当該繰延費用の期間配分手続きとして減価償却を位置づけており、収益費用アプローチの視点である。したがって、アンソニーの会計観は、収益費用アプローチによって立つもので、減価償却の記録は、純利益を適正に測定するために必要である⁽¹²⁵⁾という結論を導出している。

次に、藤井（2008）は、純利益の測定が、財務的資本維持の成否の報告にあるとされることに注目し、アンソニー（1989）が述べている、「もし固定資産の取得が、過年度の繰越利益剰余金を原資として実施されたのであれば、減価償却は、当該資産の耐用期間にわたって、収益が当該剰余金を期初状態に復元するのに十分であったか否かを示すことになる。もし、その取得が借入金を原資として実施されたのであれば、減価償却は、収益が当該借入金の元本を返済するのに十分であったか否かを示すことになる⁽¹²⁶⁾」点に対して、財務的資本維持の観点から、「貨幣性資産の留保を資本維持の判断基準とし、負債を返済するだけの貨幣性資産を確保できたかどうかは有用な情報になる⁽¹²⁷⁾と言及している。

このように、藤井（2008）の主張の前段は、3.2. 「減価償却論の検討」で言及した、峯村（1970）のいう、「企業会計上の減価償却は、取得原価の費用化の手続きである『帳簿上の減価償却』の下に行われる」と同じ見地に立っているものと思われる。

また後段は、峯村（1970）のいう、「自己金融的な側面がある『現象上の減価償却』は、固定資産の価値移転が生産物の販売となって現れ、商品資本から貨幣資本に転化した意味で、固定資産を再取得する形態となる」という見地から議論していると思われる。

これらは、峯村（1970）が、「減価償却概念には、財務会計上の減価償却として理解される『帳簿上の減価償却』と、生産物の価値移転として認識される『現象上の減価償却』の2面性が併存している」と説いている減価償却概念に相通じるものであろう。

このように見てくると、本稿においても、介護サービス市場における、個々の個別企業による介護サービス提供の費用の額の測定と、利用者へ役に立った利用者満足の移転を示す介護報酬（国によって決められた公定価格である）との対応関係の視点から、介護報酬という収益が、介護施設の建物を再取得するのに十分であるか否かは、財務的資本維持の観点からも、有用な情報であるが、この論点は、5. で取り上げることにする。

以上からして、アンソニーの会計観は、収益費用アプローチに依拠しており、本稿においても、利益の計上を重視し、費用と収益との対応関係を前提とした適正な期間損益計算をすることにあり、この課題は、5. で、介護サービスの提供による費用と公定価格である介護報酬という収益との対応関係を検討する論点でもある。

具体的には、営利企業と非営利組織体が混在した介護サービス市場において、上記『帳簿上の減価償却』費用は、営利法人及び非営利法人である個々の独立した組織が、要費し

(124) 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—』 p.120

(125) 藤井秀樹、前掲書、p.121

(126) 藤井秀樹、前掲書、p.121

(127) 藤井秀樹、前掲書、p.121

た個別の費用を意味する。

また、『現象上の減価償却』費用は、国の介護保険制度における指定を受けた指定介護事業所である社会的単位としての組織が、介護サービスを提供する費用は、サービスの価値として、サービスを受けた利用者にとって、サービスの利用価値が集積したもので、サービスの価値が利用者のサービスの利用価値に移転すると解することができる。そして、このサービスの利用価値に移転した費用は、公定価格である介護報酬という収益によって資金の流入として回収されることになる。

しかし、個々の独立した組織のもとでは、介護サービスの提供による費用があったから、介護報酬が生じるという対応関係が断ち切れ、介護報酬のみが独立化し、与えられたものとなっている。このように、介護サービスの提供による費用は、介護報酬と対応した費用として測定されるものではない。このような点を踏まえ、個々の独立した主体と、指定介護事業所との結節点に焦点を合わせ、本稿では、新たな報告主体の設定を提案することにある。

b. アンソニーによる寄贈資産の会計処理のあり方

さらに、藤井（2008）は、寄贈資産の会計処理について、アンソニー（1989）から、「寄贈資産の貸方を表す寄贈資本は、留保利益よりも、払込資本により類似しているのではないか。私には、そのように思える。もしそうであれば、寄贈資産のインフローは、払込資本が利益測定に決して影響を及ぼさないのとまったく同様に、当期あるいはいかなる会計期間においても、利益の金額に影響を及ぼすべきではない。この問題はしたがって、寄贈資産に関するすべての分析の核心をなす。また、寄贈資産の減価償却は、利益の測定に影響を及ぼすべきではない。これらの資産の原価は、組織にとってゼロである。もしその収益が最低でも実際に発生した総原価に等しいならば、当該組織は収支を均衡させている。すなわち、当該組織は、その財務的資本を維持しているのである。さらに、FASBによる純資産の3区分制の区分スキームは、純利益の適正な測定を実施するために、事業インフローと資本インフローを区別するという会計の基本的職能から会計人の注意を逸らすものである」⁽¹²⁸⁾ことを指摘している。

これに対して、藤井（2008）は、「寄贈資産の会計的性質を、貸借対照表の貸方に着目して、財務的資本維持の状況を示す純利益の正しい測定は、寄贈資本のインフローを期間収益から除いたうえで実施されるべきで、この前提には、非営利組織の資源インフローは、事業取引に関する事業インフローと、資本取引に関連する資本インフローに区分されるというアンソニーの考え方にある。この考え方は、企業会計に伝統的に求められている資本と利益の区分にあると解され、寄贈資産が長期有形資産の場合、それに見合う貸方のインフローは収益ではなく資本であるという考え方が、会計観にある」⁽¹²⁹⁾ことを明らかにしている。

この点は、本稿においても、寄贈資産のインフローは、外部から調達した資金の源泉として、資本インフローに区分する新たな報告形式を提案している。

また、藤井（2008）は、アンソニー（1989）の主張を次のように、「当期に受領された

(128) 藤井秀樹、前掲書、pp.121-122

(129) 藤井秀樹、前掲書、p.121

寄贈資源はすべていったん収益として認識されることになった問題点は次の 3 点である。まず 1 点目は、ほとんどの非拘束資源インフローは事業収益であるが、FASB は、資本的寄付である寄贈設備も、寄贈者が当該設備の利用について何らの拘束を付していない場合は、この非拘束のカテゴリーに含めている。次の 2 点目は、FASB は、将来の事業活動に充当される前払寄付を一時拘束のカテゴリーに含めているが、伝統的な会計においてはこうした前払はまず負債として処理される。それらは、特定の目的にそって予定された事業活動がなされ、それに関連する費用が発生したときに、収益として処理される。さらに 3 点目は、FASB は、設備を取得する目的でなされた寄付を、当該設備が取得されるまで、すなわちそれらが非拘束となる時点まで、一時拘束に分類するものとしている。しかし、これらは明らかに資本的寄付である」⁽¹³⁰⁾と付言している。

この点を、藤井（2008）は、「1 点目を、資本的寄付が非拘束に含まれてしまう問題。2 点目を、前払寄付が一時拘束に含まれる問題。3 点目を、資本的寄付が一時拘束の区分に含まれてしまう問題を取り上げ、結果として、資本的寄付は永久拘束の区分に含まれるべきであるが、一時拘束の区分に、事業インフローと資本インフローの両者を含むことになる問題点を指摘し、このために、FASB が規定する会計的計算構造のもとでは、会計の基本的職能であるはずの純利益の測定を適正に実施することができないという問題点が生じている」⁽¹³¹⁾と要約している。

以上のように、FASB の見解とアンソニーの見解を比較検討することで、本稿の考え方の方向性を明らかにしていきたい。

そこで、資産負債アプローチに立脚する FASB にとっては、資産は資産であり、減価償却は資産の費消価値の認識手続きであることから、有償取得であるか無償取得であるかに関係なく、非営利組織が保有する長期有形資産はすべて同じく、減価償却の対象とされるべきものとなる。

これに対して、収益費用アプローチに立脚するアンソニーにとっては、寄贈固定資産と事業収益で取得された固定資産は決して同じものではない。なぜならば、事業収益で取得された固定資産は非営利組織にコストの負担をもたらすが、寄贈固定資産はコストがゼロだからである。かかる観点から、事業収益で取得された固定資産は減価償却の対象となるが、寄贈固定資産は減価償却の対象とはならないという主張が導かれることになる。

このような観点からいえることは、アンソニーの所説が、基本的に収益費用アプローチに依拠したものであり、伝統的な企業会計観を非営利組織会計の領域において応用的に展開したものとなっていることが理解される。であるからこそ、資産負債アプローチに依拠して設定された一連の FASB の財務会計基準とアンソニーの所説の間には、調整不能な主張の対立が生じていることになっていると解される。

以上のように見てくると、このような両方の会計観を比較検討することによって、本稿での概念フレームワークの構築に向けた理論展開における混乱が是正できるように思えるのである。

その内容は、営利企業および非営利組織体が混在した介護サービス市場において、介護

(130) 藤井秀樹、前掲書、p.123

(131) 藤井秀樹、前掲書、p.123

施設を取得するための資金調達的手段として、介護保険制度下での国によって決められた公定価格である介護報酬としての収益から作り出した資金により取得した介護施設、他方、外部の利害関係者から直接的に調達した資金、または、受け入れた寄付金により取得した介護施設との減価償却の会計処理のあり方を検討し、費用と収益を直接的に測定する収益費用アプローチによって、継続して介護サービスを提供し続ける能力を評価できる新たな財務報告を外部の利害関係者に開示することにある。

3.7. まとめ

本章では、寄付金を会計的な視点からとらえた会計処理の論点と、寄付金を社会的な視点からとらえた考え方である概念と両方から議論することは、本稿のテーマである財務的生存力と、どのような関わりがあるかを考察することにある。

3.7.1. 営利企業における国庫補助金の会計処理の課題

まず、企業会計原則における国庫補助金の見解においては、企業会計原則は、国庫補助金を資本剰余金と明記し、3つの性格すなわち、「①反対給付を受けない贈与である。②条件付き贈与である。③使途が明確である」を取り上げ、また、注解 24 で、国庫補助金で取得した資産は、取得原価から国庫補助金を控除する方法を採用しており、この方法による減価償却は、次の節で言及する。

次に、資本剰余金説と利益剰余金説の比較検討では、国庫補助金を会計学的性格から資本剰余金とする見解と、利益剰余金とする見解の二つの説を比較検討している。まず1つ目の資本剰余金説の黒澤（1951）は、資産の圧縮記帳を行わず取得原価で減価償却を行うことで、新たな資産を更新する資金が確保され、再生産の循環が可能となると結論づけている。次に2つ目の利益剰余金説の岡部（1964）は、資産の減価償却の費用に対して、国庫補助金を利益と解し、取得年度に一括利益計上するのではなく、資産の耐用年数に配分するために、繰越利益たる新たな科目を設けることを提唱しており、次に、繰越利益について触れていく。

さらに、繰越利益の概念の意義においては、繰延収益は、「収益は実現しているが、その全額を受け取った年度の収益とするのではなく、次期に繰延べるもの」であり、繰延収益と対をなすものとして繰延資産があり、企業会計原則注解 15 は、繰延資産を、「支出を行った期に費用を一括計上するより、効果が出現する将来の期間に繰延べ計上することが費用収益対応の原則にかない合理的である」と規定しており、前記の岡部（1964）は、この考え方を類推し、繰延収益にも費用収益対応の原則を求め、負債として経過的に計上することを指摘している。

他方、本稿では、この国庫補助金を資金の調達の視点から、資金の源泉を、外部源泉と内部源泉との区分基準により、国庫補助金を外部源泉による資金の調達として捉え、本稿のテーマである「非営利組織の財務的生存力」の観点から、会計情報の報告のあり方を新たに提案している。

3.7.2. 減価償却論の検討

本節では、国庫補助金によって有形固定資産を取得した場合、減価償却という会計処理を行うことで、財務的生存力が維持できるのかどうかを議論することにある。

一つには、減価償却論の変遷では、先ず、馬場（1951）は『減価償却論』で、価値移転的減価と財産的減価とを区別し、価値移転的減価は固定資産の使用によって固定資産の価値が生産物価値に移行する原価であり、財産的減価は災害や陳腐化による固定資産の使用ができなくなる場合の原価であると論じ、減価償却という手続きは、価値移転計算であると結論づけている。次に、別府（1963）は『減価償却論の構造（一）』で、個別的な企業においては価値移転の計算とはなり得ず、価値回収の計算とならざるを得ないと言及し、減価償却という手続きは、投下資本の回収の計算であると結論づけている。

このように、個々の企業における社会的な枠組みとの関連からの視点は、本稿においても、介護サービス市場の枠組みで、個々の独立した法人と社会的な指定介護事業所としての関連における会計観とも共通する視点である。そして、国による介護保険制度下での介護サービス市場という社会的な側面と、個々の独立した企業という個別的な側面との関連を対応させ、会計主体の視点から俯瞰することで、個別的単位としての組織と、社会的単位としての組織とを、新たな報告主体として提示することにある。

二つには、減価償却概念の概要では、峯村（1970）の『減価償却論』の説を引用する。減価償却概念は、帳簿上の減価償却のほか、現象上の減価償却が併存しており、一方の帳簿上の減価償却は、固定資産の取得原価について、残存価格、耐用年数を予測して計算される償却額を帳簿に記録するものであり、他方の現象上の減価償却は、固定資産の利用価値は、生産物の製造のために果たした用役の価値を意味し、自己金融の視点からは、現象上の減価償却において、生産物に転化した価値は生産物の売却によって資金の流入となり、減価償却は固定資産の価値移転において、自己金融の外観をもつと指摘されている。

このように、峯村（1970）による、固定資産の原価を示す費用の額の測定よりも、生産過程において役立った程度を示す利用価値への移転を問題視している見解は、『帳簿上の減価償却』よりも『現象上の減価償却』を重要視しており、本稿においても、国による介護保険制度下での介護サービス市場における、個々の個別企業による介護サービス提供の費用の額の測定と、利用者へ役に立った利用者満足に移転を示す介護報酬（国によって決められた公定価格である）との対応関係を重視する点は、一つの会計観の方向性を示唆しているように思われる。

三つには、減価償却と資本維持との関連において、藤田（1970）の説によると、経営維持は資本維持と実体維持とに分かれ、さらに資本維持は名目資本維持と実質資本維持に、また実体維持は再生産的実体維持と給付的実体維持とに区分し、インプットである投下資本の維持については、アウトプットである生産物の評価を基準として、インプットの生産財を維持する点にあることを指摘し、インプットである投資額と、アウトプットとしての収益力であるキャッシュ・フローとが結びついて投資回収計算の性格を打出していると付言している。

このように見えてくると、インプットである投資計算とアウトプットである回収計算の異質の計算方法が、おなじ資本維持論の中で混在している問題は、本稿でも、介護サービス市場において、運営主体が介護施設の建物を再取得するための資金の調達であるインプットの投資計算が、介護報酬という収益として流入する資金であるアウトプットの回収計算で、賄うことができる拡大再生産を含んだ計算構造に位置付けられているかどうか議論す

る必要があり、アウトプットの観点から、新たな報告目的の設定を提示することにある。

3.7.3. 日本の非営利組織における寄付の会計処理のあり方

1. で触れたように、非営利組織と営利企業との相違点は、所有主請求権であり、非営利組織での寄付行為と営利企業における出資行為を会計観の視点から考察することにある。そこで、3.1. で、営利企業における国庫補助金の会計処理の課題を取り上げたが、本節では、非営利法人の寄付金の取扱いについて検討している。

まず、一つ目は、独立行政法人の会計処理で、独立行政法人制度の概要と寄付金の会計処理のあり方を取り上げている。第1に、独立行政法人制度の概要で、独立行政法人が従うべき会計基準があり、公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない特殊性を考慮した会計観であることを確認し、独立行政法人に企業会計を導入することの意義は、①管理責任を明らかにすること。②業務の実績を明らかにすること。③利害調整の尺度を提供することの3点を確認した。

第2に、寄付金の会計処理のあり方では、独立行政法人会計基準において寄付金の取扱いを、業務の公共性と寄付金による義務の負託の両面から規定しており、具体的な会計処理は、寄付金の受領時は預り寄付金として負債計上し、費用発生時には預り寄付金から寄付金収入の収益項目に振り替える点。また、資産が償却資産の時は、預り寄付金から別の負債項目である資産見返寄付金に振り替え、年度末に減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄付金戻入として収益に振り替える点。ここで、独立行政法人会計と営利企業会計との相違点は、営利企業の場合は、寄付金受領時に利益として一括計上するが、独立行政法人会計の場合は、いったん預り寄付金として負債計上し、年度末に減価償却相当額を取り崩して収益に振り替える処理をし、繰延べ処理を行うことで、独立行政法人の公共性の責務を考慮したものと考えられる。

このように寄付金を負債計上するのは、他の非営利組織と相違しており、そして、この点が、独立行政法人の公共性が強く打ち出されているところでもある。

次に、二つ目は、公益法人の会計処理で、公益法人制度の概要と寄付金の会計処理のあり方を整理している。第1に、公益法人制度の概要で、公益法人を規定している公益法人会計基準の考え方は次の5点に集約される。

- ①法人の財政状態と正味財産増減の状況を表示する財務諸表体系
- ②貸借対照表の正味財産は指定正味財産と一般正味財産に区分
- ③正味財産増減計算書において指定正味財産と一般正味財産のそれぞれの増減を表示
- ④正味財産増減計算書の一般正味財産増減の部において収益と費用を表示
- ⑤公益法人会計は、企業会計との調整

公益法人会計基準による財務諸表は、貸借対照表、正味財産増減計算書及びキャッシュ・フロー計算書であり、貸借対照表の役割は、財政状態を表示することであり、正味財産増減計算書の役割は、正味財産の変動状況を示し、特に一般正味財産の増減は公益法人の活動の効率性を示すことにある。

このように、公益法人における貸借対照表の貸方の正味財産の区分を、指定正味財産と一般正味財産とに区分する考え方は、FASBにおける非営利組織体の純資産を永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産の3区分にする考え方と共通した会計観である。

第2に、寄付金の会計処理のあり方は、寄付により受け入れた資産が、寄付者の意思により用途が制限されている場合は、指定正味財産増減の部に記載し、用途の制限が解除された場合は、指定正味財産から一般正味財産へ振り替え、特に、償却資産を取得した場合は、減価償却の費用は受取寄付金の収益によって相殺され、コスト負担はゼロとなる。このことは、償却資産をリースによる調達で、毎年リース料を寄付金で補填する場合と同じ結果である。

このような会計処理のあり方において、FASBが、寄贈者の拘束によって永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産に区分し、永久拘束純資産と一時拘束純資産は拘束が解除されると非拘束純資産へと再分類する会計処理を行う点は、日本の公益法人会計と同じである。

さらに、三つ目は、社会福祉法人の会計処理で、社会福祉法人制度の概要と寄付金の会計処理のあり方を整理している。第1に、社会福祉法人制度の概要では、社会福祉法人には新社会福祉法人会計基準が適用され、財務諸表の体系は資金収支計算書、事業活動計算書、貸借対照表及び財産目録で、資金収支計算書では、資金の収支を、事業活動による収支、施設設備等による収支及びその他の活動による収支に区分表示され、事業活動計算書は、サービス活動増減の部、サービス活動外増減の部、特別増減の部および繰越活動増減差額の部に区分し、貸借対照表は、資産、負債及び純資産に区分し、特に純資産の部は、企業会計と異なり寄付金に持分という考え方がない。

これらから、社会福祉法人会計の事業活動計算書上の利益の指標と、企業会計の損益計算書上の利益の指標とは、事業効率の指標としては同じであるといえない。さらに、貸借対照表においては、営利企業と非営利組織体との間の相違は、株主に帰属する株主持分と資産と負債の差額である純資産だけとなっており、この点は、本稿において、重要な論点になっており、このような相違点を解決するために、営利企業および非営利組織体の両方に共通した報告形式を提案している。

第2に、寄付金の会計処理のあり方では、固定資産の購入に際し寄付金を受け入れた場合、設備整備等寄附金収益として収益計上し、同額を基本金組入額として費用計上するので、損益計算には影響はない。また、年度末に減価償却の費用計上を行うと同時に、基本金取崩額という収益計上を行うことで費用と収益を相殺し、損益計算に影響が出ない計算構造となっており、この点が、企業会計の損益計算の利益と社会福祉法人の損益計算の利益の内容に違いが生じ、効率性の視点から問題となるところである。

このような相違は、営利企業の目的が利益の最大化であり、非営利組織体の目的は満足度向上にあるとする考え方の相違としてあらわれている。しかし、会計主体における会計観が、所有主観からエンティティ観へと移行し、主体の目的も、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を獲得したかの報告へと考えられるようになってきた。そして、本稿でも、このような考え方を発展させ、営利企業および非営利組織体の両方に共通した新たな報告目的を設定し、統合化の方向へ議論を展開することにある。

最後に、四つ目は、NPO法人の会計処理で、NPO法人会計の概要と寄付金の会計処理のあり方を整理している。第1に、NPO法人会計の概要では、NPO法人会計基準による次の5つの目的①会計報告の質を高め、健全な運営に資する。②財務の視点からの継続可

能性。③受託責任。④財務報告の信頼性の確保。⑤会計上の指針の提供であることを確認し、NPO 法人の財務諸表は、活動計算書、貸借対照表及び財産目録からの構成で、活動計算書は、①物的サービスの寄付を受け入れた場合は、収益と費用を相殺し正味財産は増加しない。また、②人的サービスの寄付を受け入れた場合は、収益と費用を相殺し正味財産は増加しない。さらに、③使途が制約されている寄付金を受け入れた場合は、受入時に全額を収益として計上する。特に、NPO 法人では、人的サービスによる寄付が特徴的な取引となっていることである。

ただし、役務の寄付を測定するに当たって、価額をどのように計上するか課題が残されている。

第 2 に、寄付金の会計処理のあり方では、取引ごとにみると、①物的サービスの寄付を受け入れた場合は、施設等受入評価益を計上し、施設等受入評価費用を計上し、収益と費用が相殺される。②人的サービスの寄付を受け入れた場合は、ボランティア受入評価益を計上し、ボランティア受入評価費用を計上し、収益と費用が相殺される。③使途が制約されている寄付金を受け入れた場合は、受入時に全額を受取寄付金として収益計上し、使途通り使用した時に費用が発生するとともに、受入寄付金を指定正味財産増減の部から一般正味財産増減の部へ振り替える点にある。

以上見てきたことから明らかなように、独立行政法人の場合は、寄付金を受領した時点で、繰延収益として負債計上できるが、他の非営利組織は、繰延収益として負債計上することは認められておらず、これは、独立行政法人の公共性を重視した会計処理となっていると思われる。

3.7.4. FASB の寄付の概念の考察

わが国と比較して、アメリカの非営利組織体は、寄付金収入の割合が高く、特に個人寄付金の額が多く、それに対して、寄付金についての財務報告はわが国ではまだ未整備であるが、非営利組織体会計にとっては重要になって来ているので、アメリカの FASB における非営利組織体の寄付金会計について考察することにする。

まず、FASB による寄付の構成要素では、FASB による寄付の概念を 4 つの視点から整理している。

第 1 に、FASB の SFAC 第 4 号『非営利組織体の財務報告の目的』の概要では、非営利組織体または営利企業についても独立した概念フレームワークを形成する必要はないと結論づけ、統合された概念フレームワークの形成を目標に掲げ、両者の類似点を挙げ、活動に係る寄付と資本に係る寄付とを区別することを提示している。

第 2 に、FASB の SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』の概要では、非営利組織体の純資産は、永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産の 3 区分に構成され、営利企業における株主持分と異なる構成要素であることを確認した。

第 3 に、FASB における寄付の構成要素としての経緯では、FASB は寄付を独立した構成要素とし、収益、利益に次ぐ第 3 の損益計算書項目と位置付けたが、多くの反論が寄せられ、寄付は収益か利得のいずれかに吸収されることになり、また寄付を貸借対照表項目として表示することになり、純資産の 3 区分が設けられたことを確認した。しかし、この純資産の 3 区分化は、営利企業の株主持分とは異なったものとなってしまう、営利企業会

計と非営利組織体会計との統一化の課題を残す形となってしまった。

第4に、FASBにおける構成要素としての純資産の経緯では、純資産を永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産の3区分は、コメントレターから、拘束されている寄付は負債計上すべきであるという反論が寄せられ、FASBが非営利組織体に営利企業とは違った純資産を設けたことが、営利企業と非営利組織体の統合化ができない理由となっており、本稿においてもこの問題点を考察し議論している。

このように、FASBが非営利組織体に営利企業とは違った純資産という構成要素を設けたことが、営利企業と非営利組織体の間で統合することができない理由となっている。このことは、資金の源泉である貸方項目における区分での議論においても影響を与えることになってくる。このような統合化における議論は、今後、本稿において、アンソニーによる考え方を考察し、それを発展させることにより、貸借対照表の貸方の資本の源泉を、持分により区分することで、統合化に向けた新たな提案を試みる。

次に、FAS第116号における寄付に関する会計の概要では、寄付に関する会計を5つの視点から整理している。

第1に、寄付の定義では、寄付が、FAS第116号『受け入れ寄付および提供した寄付に関する会計』の「反対給付のない現金その他の資産・・・譲渡すること」(No116, paragraph5)で定義されていることを確認した。

第2に、寄付の認識・測定の所在では、「受入れ寄付は、・・・公正価値で評価する」(No116, paragraph8)と規定されていることを確認した。

第3に、寄付の開示の仕方では、「寄付の受取を、永久用途制限付きで受け入れた寄付、・・・区別する」(No116, paragraph14)と提示されていることを確認した。

第4に、寄付の形態の種類では、寄付を受け取る形態として、貨幣性資産の寄付、有形固定資産の寄付、役務の寄付を取り上げ、これらの寄付を受け入れた時の構成要素を確認した。

第5に、FASBの寄付金会計に対する回答者からの批判の内容では、拘束に関する批判と役務の寄付に関する批判が寄せられ、前者では一時拘束寄付は寄付を受け取った時に負債計上を、後者は役務の寄付を提供された時は収益計上と同額を費用計上することを提唱していることを確認した。

以上見てきたように、負債と一時拘束純資産との区分基準の問題点、営利企業と非営利組織体との収益と費用の認識の問題点は、検討すべき内容である。

そこで、本稿において、前者の問題点に対しては、貸借対照表の貸方側を、資金の源泉の視点から、外部源泉と内部源泉とに分けることで、新たな報告形式を提案し、後者の問題点に対して、会計主体は、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を獲得することを、新たに報告目的として設定し、統合化を目指している。

さらに、FAS第117号における非営利組織体の財務諸表の内容では、非営利組織体の財務諸表を5つの視点から整理している。

第1に、FASBの概念ステートメント第4号の視点では、非営利組織体の特徴を3つ挙げ、その特徴から、営利企業には存在しない2つの財務的特質を取り上げた。その1つ目は、非営利組織体には寄付金の取引が生じること。2つ目は、非営利組織体には所有主と

の取引が存在しないことをあげ、非営利組織体の市場圧力の脆弱性を補完するために、効率性及びサービスを提供し続ける能力を評価する有用な情報を提供する会計情報が必要とされていることを取り上げた。

このような論点から、本稿では、介護サービス市場において、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を参加者が受ける満足度で報告するために、新たな報告目的を設定している。

第2に、FASBの財務会計基準書第117号の視点では、非営利組織体の財務諸表の目的を5項目(No117, paragraph5)あげ、資源提供者によって課された用途拘束は純資産の3区分(No117, paragraph13)に報告することが、営利企業と非営利組織体の異なった点となっている。

このような論点を、本稿では、会計主体の貸借対照表の貸方を資金の調達として捉え、それをどのような基準で区分するか議論することで、有用な会計情報の提供となるための報告のあり方を考察することにある。

第3に、FAS第117号における貸借対照表では、貸借対照表の目的(No117, paragraph9)をあげ、さらに、財務的生存力の視点からサービス提供能力の維持をFASB第6号(No6, paragraph106)から取り上げ、純資産の3区分は純資産の維持状況を区分表示するものであり、非営利組織体に市場統制が働かない会計処理のあり方である。

これに対して、本稿では、貸借対照表の貸方側は資金の調達を表示するものとして捉え、それを帰属関係で現わす持分概念により、貸方側を2区分の持分を設けることで新たな提案をする。

第4に、FAS第117号における事業活動計算書では、事業活動計算書の目的(No117, paragraph17)、これらの情報が資源提供者にとって役立てられること(No117, paragraph17)をあげ、事業活動計算書と貸借対照表とが有機的に連携し、財務諸表の有用性を規定している。

このようなことからいえることは、財務諸表には、貸借対照表と損益計算書とが一對となった有用性が必要であるということである。この点を、本稿において、寄付金に焦点を当て俯瞰すると、FASBが採用している寄付金を一律に収益に計上するのではなく、貸借対照表の貸方側に資金の源泉として位置付け、損益計算書において、介護サービスの提供による費用と、その対価として受け取る介護報酬という収益とが対応関係の構成要素にはならない利益計算構造にするための提案を試みる。

何故ならば、寄付金は対価を伴わない源泉である資本取引に該当し、また、介護サービスの提供による費用は、介護報酬との対応関係が断ち切られており、本稿では、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果に関し、新たな報告目的の設定へと発展させることにある。

第5に、FAS第117号におけるキャッシュ・フロー計算書では、非営利組織体のキャッシュ・フロー計算書と営利企業のキャッシュ・フロー計算書は変わるところはなく、貸借対照表における現金及び現金同等物の残高は、キャッシュ・フロー計算書の3区分に表示されることを確認した。

最後に、FAS第117号における純資産の構成では、FASBの概念ステートメントの視点

と財務会計基準書の視点からの純資産の構成を4つの視点から取り上げている。

第1に、FASBの概念ステートメント第4号の視点では、SFAC第4号はタイプBを非営利組織体（No4, paragraph7）と定義し、このことは、財務資源源泉アプローチを採っており、非営利組織体会計にも資本取引と損益取引とを区別し、資金の拘束を反映させるにはこの資金源泉区分法の方が明確に区分できることを確認した。

第2に、非営利組織体会計における資本取引と損益取引の区分では、損益取引は事業活動計算書に、資本取引はキャッシュ・フロー計算書に記載され、損益取引と資本取引とを区分することで、期間比較や組織間比較を可能にしており、この点は、本稿においても、基本的な考え方であり、会計観における重要な要素となってくる。

第3に、非営利組織体会計における資本維持の判断では、事業活動計算書での損益取引の収益が費用と同等以上であるなら資本は維持されたことになり、非営利組織体会計にもこの概念は必要であり、この視点は、本稿の副題一介護サービス提供主体の継続性の視点一である論点の核心ともなっている。

第4に、非営利組織体会計における純資産の三区分別表示では、先ず、SFAC第6号で持分と純資産の定義（No6, paragraph50）、資本維持の概念（No6, paragraph103）、その理由として、継続して役務を提供する能力（No6, paragraph104）を確認した。また、営利企業と非営利組織体の資本維持概念の相違点として、SFAC第6号は、営利企業の持分を包括的に定義（No6, paragraph60）し、非営利組織体における純資産の維持を各区分ごとに維持する重要性（No6, paragraph106）を取り上げた。さらに、FAS第117号では、永久拘束純資産を直接的に拘束するものと、名目額を拘束する資金の2つに分類（No117, paragraph14）し、後者の名目額の維持である寄贈基金は、営利企業の株主持分の資本金と類似性が見いだせる点を検討した。

この点に関しては、資金の源泉を、外部から調達したものと、事業活動の結果として内部から調達したものと区分する資金源泉の視点から、貸借対照表の貸方の区分のあり方を、本稿で新たに提案している。

次に、SFAC第6号では、非拘束純資産の変動を定義（No6, paragraph127）し、非営利組織体の損益は、営利企業会計の損益と類似している（No6, paragraph129）と述べ、FAS第116号では、受け入れ寄付を収益として認識する（No116, paragraph8）と明記したが、寄付を一律に収益に計上することが妥当であるかどうか、議論を要する。

そこで、非拘束純資産の変動内で、反対給付のない寄付を一律に収益に計上することへの問題点から、「寄付」という新たな構成要素を設定する方法は、一つの方向性を示唆しており、本稿で、貸借対照表の貸方の項目に新たな項目の設定を提案している。

3.7.5. アンソニーの寄付の概念の考察

アンソニーは、営利企業会計と非営利組織体会計に共通な会計目的は、純利益の計算による資本維持の報告であると主張しており、純利益計算のために資本取引と損益取引とを区別し、特に資本取引での営利企業における資本概念と対応させた非営利組織体の外部源泉である寄付概念について、以下検討する。

第一に、アンソニーの会計観の根拠では、藤井（2004）、（2008）の論評から、会計の最も重要な職能は純利益の測定で、それは財務的業績を示し、それが財務的資本維持に成功

したか否かを報告することであり、これは営利企業と非営利組織体の双方に共通しており、アンソニーの会計観が収益費用アプローチであることを確認した。このように、財務報告の目的の相違が、会計観のアプローチの相違となってあらわれてくる。

このように見てくると、財務報告の目的の相違が、会計観の相違へと方向づけられ、それが、アンソニーによる収益費用アプローチと、FASBによる資産負債アプローチの違いへと繋がる論点から、本稿においても、営利企業は利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を獲得する会計観を取り入れることで、より良い成果を上げたかを知ることができる財務報告となる新たな提案を試みている。

第二に、アンソニーによる寄付金の区分の意義では、山口（1991）の論評から、FASBは、寄付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が、これに対して、アンソニーは、事業活動に対する寄付と資本に対する寄付とを分けることを主張し、損益取引による利益と資本取引による寄付を会計命題としており、さらに、アンソニーの主張は、資本的な寄付を収益として計上すべきではなく、寄付による固定資産の減価償却を費用として認識すべきではないことを確認した。

この点は、営利企業会計と非営利組織体会計の統合化において基本となる考え方であり、寄付と費用とが相互に関係はしていないが、寄付収益と費用とが期間対応になってしまう問題点は、本稿においても、介護サービス市場の中で、寄付金と介護サービス提供費用との対応関係が該当し、期間損益計算に与える影響について議論する必要がある。

その内容は、営利企業および非営利組織体が混在した介護サービス市場において、先ず、純利益概念に関しては、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬の考え方を取込んでいること。次に、拠出資本に関しては、貸借対照表の貸方の資金の源泉を、外部源泉と内部源泉とに分けることによって、新たな提案をすることにある。

このように見ると、今後、非営利組織体への反対給付のない寄付金と、介護サービスの提供による費用との関連が、期間損益計算に与える影響を検討する必要があり、介護サービスの提供による費用と、公定価格である介護報酬としての収益との対応関係を検討し、本稿では、会計主体の視点から、新たな報告主体を設けている。

第三に、アンソニーによる寄付金の会計処理のあり方では、山口（1991）の論評から、アンソニーは、非営利組織体の拠出資本を寄付金という形態と設備という現物出資の2つのタイプに分けて、前者の寄付金では、事業活動による貸借対照表と損益計算書とは別に、拠出資本による貸借対照表と損益計算書を新たに設けた会計処理を提示し、後者の現物拠出では、同額の前受収益を負債に計上し、減価償却費と同額を収益に振り替えることで利益をゼロにする会計処理を提示していることを確認した。しかし、この前受収益の会計処理の考え方はわが国においてはまだ確立されておらず、これから議論されていくものと思われるが、アンソニーの寄付金の会計処理の考え方は、本稿における寄付金の会計的な位置づけを考察する上での会計観の拠り所になっている。

第四に、アンソニーの提案の妥当性において、藤井（2004）の論評から、アンソニーの提案は、第1点は、事業活動と事業活動以外とを区別すること、第2点は、新しい非営利組織体会計基準の設定の2つからなっていることを確認した。

第1の点は、寄付をすべて事業活動計算書に計上するのではなく、事業活動に該当する

寄付は事業活動計算書に、拠出資本金に該当する寄付は拠出資本金計算書に計上することを提案している。

このような論点は、本稿において、資源提供者に対する有用な財務報告のあり方を検討する上で必要であり、以下で、新たな財務報告を提案している。

まず、1つの業績に関する情報として、貸借対照表の貸方側は主体の資金の源泉を報告し、借方側の資産は、貸方側の資本が投下された資産の形態を報告する財政状態を表すことで、新たな報告形式を提案し、さらに、寄付を一律に収益に計上するのではなく、収益、利得に次ぐ項目として、「寄付」という新しい構成要素を確立する必要がある、新たな報告形式を提案している。

次に、もう1つの業績に関する情報として、組織体の用役提供努力と成果を示したもので、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を、参加者が受ける便益ないし満足度で報告する、新たな報告目的を設定している。

第2の点は、3つの新会計基準の設定を提案している。1つ目は、基本目的の提示で、純利益の測定及び解釈を明らかにしている。2つ目は、事業取引に関する基準で、収益及び費用の会計処理から、事業活動計算書、事業貸借対照表及び事業キャッシュ・フロー計算書の様式を明らかにしている。3つ目は、贈与資本取引に関する基準で、基本財産贈与、贈与償却資産の会計処理から、贈与資本変動計算書及び贈与資本貸借対照表の様式を明らかにしている。

本稿は、これらアンソニーのFASBに対する批判を考察し、介護保険市場で、営利企業および非営利組織体の両方に共通した報告形式の提案を試みている。

そして、本稿において、営利企業および非営利組織体が混在した介護保険市場の中で、上記のアンソニーが提案している新会計基準より、先ず、利益概念では、利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を基本目的とする。

次に、収益と費用との対応関係では、介護サービス市場において、介護サービスの提供による費用と、公定価格である介護報酬とを直接的に対応させるのではなく、新たな報告主体を設定することにある。

さらに、資本取引と損益取引の区分では、資本の概念から資本の源泉を分類し、次に、持分の概念から会計主体を明らかにした企業体理論からエンティティ理論へと派生させ、さらに、誰に属するかという持分において、企業体自身に属する主体持分を設定し、資金の源泉の視点から、外部資金源泉と内部資金源泉の区別へと新たな報告形式を提案している。

3.7.6. 非営利組織における減価償却の問題点

FASBとアンソニーの非営利組織体会計における減価償却の考え方を通して、本稿のテーマである非営利組織の財務的生存力への考察を減価償却の視点から検討する。

第一に、FASBの見解の意義で、FASBにおける減価償却会計の考え方は、すべての非営利組織に減価償却を義務付けし、すべての有形固定資産を減価償却の対象としていることである。そこで、この点を以下取り上げる。

まず、第1点目の全非営利組織に対する減価償却の義務化の意義では、資源提供者である利用者は、用役提供の効率性及び用役を提供し続ける能力の情報ニーズを有しており、

用役提供努力とその成果の情報が必要であり、減価償却はサービスのコストの構成要素に必須であるが故に、全非営利組織にとって不可欠な情報提供である。

次に、第2点目の全償却資産の償却対象化の意義では、コストを支払って取得した資産だけでなく、コストを支払わないで取得した資産をも含め全ての資産の償却化を規定し、将来の経済的便益である資産の費消を費用と捉え、減価償却は費用の期間配分であり費用と収益との対応関係ではないとし、収益・費用アプローチから資産・負債アプローチへ会計観を転換した経緯がある。次は、アンソニーの会計観をみることにする。

本稿においても、介護サービス市場において、費用と収益との対応関係を重視し、介護サービスの提供による費用と、その対価である介護報酬という収益との対応が、業績評価の指標になる。しかし、厳密には、介護サービス提供の費用は、介護報酬とは対応関係になっておらず、この点においては、新たに報告主体を設定することによって、会計主体の視点からの方向性を提案している。

第二に、アンソニーの見解の意義で、アンソニーの減価償却の考え方と寄贈資産の減価償却のあり方は以下である。

まず、第1点目のアンソニーにおける減価償却の意義では、有形固定資産を費用の繰延べとみなし、減価償却はこの原価の期間配分手続きであり、収益・費用アプローチに立つもので、期初に復元するだけの貨幣性資産を確保できるかどうかの有用な情報となる。

次に、第2点目のアンソニーによる寄贈資産の会計処理のあり方では、寄贈資産は事業取引ではなく資本取引であり、資本取引と損益取引との区分から利益測定には含めるべきではなく、寄贈資産の減価償却は利益の測定には影響を及ぼさないと主張し FASB を批判している。

以上のように、FASB の見解とアンソニーの見解を比較検討することで、本稿の考え方の方向性を明らかにしていきたい。

このような両方の会計観を比較検討することによって、本稿で概念フレームワークの構築に向けた理論展開における混乱が是正できるように思えるのである。

その内容は、営利企業および非営利組織体が混在した介護サービス市場において、介護施設を取得するための資金調達的手段として、介護保険制度下での国によって決められた公定価格である介護報酬としての収益から作り出した資金により取得した介護施設、他方、外部の利害関係者から直接的に調達した資金、または、受け入れた寄付金により取得した介護施設との減価償却の会計処理のあり方を検討し、費用と収益を直接的に測定する収益費用アプローチによって、継続して介護サービスを提供し続ける能力を評価できる報告を外部の利害関係者に開示することにある。

以上見てきたことからいえることは、資産・負債アプローチに立つ FASB は、全ての有形固定資産を減価償却の対象とし、それに対して、収益・費用アプローチに立つアンソニーは、寄贈固定資産と事業収益で取得した固定資産とを分けて減価償却を捉えようとしており、アンソニーの会計観は、企業会計観を非営利組織体会計の領域に発展的に展開したものであり、1. の営利企業と非営利組織体の概念フレームワークの統合化に整合しているものと思われ、本稿においても、営利企業及び非営利組織体に共有できる主体持分の設定を提示することによって、概念フレームワークの統合化を構築することを試みている。

4. 資本の視点から会計主体を捉える

1. の 1.2. で取り上げた林 (2007) は、「営利企業と非営利組織体との間で、未だ相違が生じたままであるのは、財務諸表の構成要素である「株主持分」と「純資産」だけとなっている」と指摘し、さらに、「営利会計と非営利組織体会計はすでに統一化ができているものといえよう」と論じており、本稿において、この「株主持分」と「純資産」に関する資本を考察する必要性を痛感する。そして、本章では、資本の視点から営利企業と非営利組織体の会計の主体を浮き彫りにすることにある。

そこで、4.1. では、資本を企業会計における資本概念よりまとめ、米国における資本の概念と、わが国における資本の概念を明らかにする。まず、米国の FASB の SFAC 第 6 号の見解によると、「営利企業においては、持分は出資者の請求権である」とし、株主資本としての資本の性格を持っており、「非営利組織体においては、負債を控除した後に残る残余」とし、純資産としての資本の性格である。そこで、現実の実務において、営利企業による営利目的のための利益計算構造と、非営利組織体の営利が目的でない計算構造は異なっており、それゆえに、営利企業と非営利組織体の両方の会計の主体に対する会計概念を単一の枠組みを用いることによって、統一的な概念フレームワークを明らかにする。

一方、わが国の ASBJ の討議資料によると、「貸借対照表上の貸方項目を負債、株主資本及び株主資本以外の項目の 3 区分表示」している。この区分は、収益費用アプローチによる計算と資産負債アプローチによる計算とが混合しており、今回の視点においては、収益費用アプローチによる利益計算構造についての考えをまとめることにある。

このように見て、4.2. では、資本の源泉から資本取引を明らかにし、また、損益取引か

ら期間損益計算によって利益を明らかにすることで、資本と利益の区別が明確になる。このように、期間利益を正しく計算することは、結果的に、資本を正しく捉えることになる。

そこで、さらに、4.3. では、資本のうち、企業が他から財産の贈与または債務の免除を受けることによって生じた資本である贈与剰余金に焦点を合わせることにする。このような考え方は、贈与剰余金を非営利組織体における寄付金行為の会計処理と対比させることで、議論の進展を図ることにある。また、贈与剰余金の会計学的性格には、贈与剰余金を資本の拠出にもとづくものとする説と、他方、贈与剰余金を利益とみる考え方の説とがある。さらに別の視点から、贈与剰余金を別の勘定科目で表示する方法、すなわち、独立した勘定として取り扱う考え方もある。このような考え方は、今後、会計主体論における持分にも整合するように思われるので後述することにする。また、本稿の副題である一介護サービス提供主体の継続性からの視点一の介護サービスは、国の保険制度でもあることから、贈与剰余金のうち、具体的には、国が提供する国庫補助金について言及することになる。

なお、以上のような内容から 4.4. では、会計処理を行う主体は誰なのかを議論する。いいかえれば、誰に帰属するのかを明らかにする必要がある、会計学的には持分とよばれる。この持分概念を再検討することによって、統一化を試みることは、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産を統合化する概念フレームワークを明らかにすることでもある。これによって、営利企業における所有者を資本主のみとする持分概念から、もっと広く企業自体を中心とするエンティティ理論により、統一的に会計処理をする考え方に達することにある。

そこで、アンソニー（1984）は、「会計主体の観点から、貸借対照表の貸方項目は主体の資金の源泉を、借方項目は資金の使用形態を報告する」ことを指摘している。さらに、次のように、「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こと」を主張しており、「主体は三つの資金の源泉を持つ、すなわち、債権者によって提供された資金、株主によって提供された資金、主体の自らの努力によって作り出された資金である」とまとめている。この点は、前述の贈与剰余金を資本剰余金説、利益剰余金説、独立した勘定科目で表示する方法の三つの会計学的性格のうち、独立した勘定科目で表示する方法の考え方と整合するように思われる。また、「負債と株主持分は、ともに外部の資金源泉であり、主体持分は内部の資金源泉を表す」ことを重視し、さらに、「負債には利子コストが含まれており、株主持分にも利子コストを含めるべきである」と主張している。

このように、アンソニー（1984）は、株主持分と主体持分の間に一線を引き、資金を外部からの源泉と内部からの源泉とに分けることに焦点を合わせ、従来からの負債と株主持分の間にかかれていた一線よりも、いっそう、基本的な区分を反映したものといえる。このようなアンソニー（1984）の見解は、営利会計と非営利組織体会計の統一化に向けた一歩前進した考え方であると思われる。

4.1. 資本の概念の検討

財務報告の目的は意思決定に有用な情報を提供することであり、その報告は貸借対照表

と損益計算書を用いて、企業の財政状態と経営成績を表すことにある。貸借対照表からは資本の維持の状況を、損益計算書からは利益獲得の計算を把握することにある。そこで、資本の内容を検討することにある。従来から、資本会計は、2つの視点から検討されてきた。一つには、貸借対照表における負債と資本の区分に代表される表示区分の静態的視点であり、もう一つは、損益計算書における資本と利益の区分に代表される動態的視点である。これら2つの視点から、資本について考察する。

4.1.1. 会計上の資本概念の解釈

資本という用語はいろいろと用いられており、ここでは、企業会計で用いられている資本の概念を整理する。

a. 総資産としての資本

企業が保有している資産を指す。貸借対照表の借方側の総資産額という意味で資本を用いる。そして、借方側の資産のみならず貸方側についても持分を言及する。なお、持分については後で論じている。

b. 純資産としての資本

これは貸方側から資本を定義する。資産から負債を差し引いた差額を指す。企業の資本は、会計上企業の資産が負債を超過した金額と定義される。この点は、後に純資産の定義でも触れるところでもある。

c. 株主資本としての資本

純資産のうち報告主体の所有者である株主に帰属する部分と定義される。純資産は株主資本とその他の項目に分けることができる。先に触れた b. の資本に対応するのが、純資産である。純資産からその他の項目を除いたものが、株主資本である。

その他の項目には、評価・換算差額等と新株予約権が表示される。このうち評価・換算差額等には、その他有価証券評価差額金や土地再評価差額金が含まれる。これら項目は、純資産には含まれるが、株主に帰属しているとはいえないから、株主資本とは区別して表示される。この点は、後に貸借対照表の貸方の表示区分のところでも議論する。

株主資本は、資本金、資本剰余金、利益剰余金から構成される。さらに、株主資本のなかを分けて見ることにする。

d. 払込資本としての資本

資本金と資本剰余金を合わせた払込資本の部分をいう。これは、払込資本と留保利益とを区別することにある。これによって、投資した部分と当期に稼いだ利益部分を区分することにある。この点は、後ほど資本と利益の区別で議論する。

e. 負債としての資本

貸方側をすべて負債とみる考えである。この考え方では、貸方側はすべて負債とみて、負債と資本の区別をしないこと。よって、貸借対照表上で示す金額としては、a. の総資産の金額と同額となる。しかし、企業の内容を、借方側の資産から見るのか、貸方側の請求権から見るのかにより異なっている。この点は、後の持分のところで触れる。

次に、米国とわが国の概念フレームワークにおける資本の定義を比較検討する。

4.1.2. FASBの資本の概念の内容

本項では、FASBによる資本の概念を概観する。

a. FASB の SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』の営利企業の資本

FASB の概念ステートメント第 6 号では、「持分または純資産とは、負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権である」(No6, paragraph49) (132)と、定義する。この定義において注目されるのは、持分と純資産が同じ意味で使われていることである。FASB の SFAC 第 6 号では、営利企業だけではなく非営利組織体も対象とすることになったので、純資産も含まれる。この点は、次の 4.1.3. で触れる日本の資本の概念とは相違する点である。

さらに、営利企業の持分を説明している箇所に注目する。

SFAC 第 6 号では、持分を、「営利企業においては、持分は出資者の請求権である。出資者の請求権は、所有権から生じ、かつ企業と従業員、仕入先、得意先、貸付機関またはほかの所有主以外の役割としての出資者ではなく、所有主とみなされる出資者との関係にかかわるものである。持分は企業資産に対する請求権としての負債の後に位置づけられるもので、残余請求権である。(a) 持分は、純資産と同じであり、企業の資産と負債との差額である。また (b) 持分は、出資者による投資及び出資者への配分と同様に、出資者以外の他の源泉による純資産の増減によって高められたり、抑えられたりする」(No6, paragraph60) と定義する。この持分は、所有主とみなされる出資者との関係をあらわし、企業の資産に対する請求権としていることがわかる。

要するに、前項 4.1.1. でみた資本概念 5 つのなかでは、c. 「株主資本としての資本」としての性格を持っていることがうかがい知れる。

b. FASB の SFAC 第 6 号『財務諸表の構成要素』の非営利組織体の純資産

SFAC 第 6 号では、営利企業と非営利組織体との違いを、「営利企業の投資者・出資者の請求権と非営利組織体への寄贈者の請求権とは異なっているので、本ステートメントでは、(a) 営利企業の持分および持分を変動させる取引および事象と、(b) 非営利組織体の純資産および純資産を変動させる取引および事象の二点を別々に論じている」(No6, paragraph53) と定義する。

しかも、純資産を増加させる要因としては、「収益、費用、利得および損失は、非営利組織体の純資産額を変動させるすべての取引その他の事象および環境要因を含む。純資産を増加させる非営利組織体のすべての資源流入その他の資産の増加または負債の軽減は、収益か利得かのいずれかであり、営利企業の収益または利得に類似した特徴を有している。同様に、純資産を減少させるすべての資源流出その他の資産の使用または負債の発生は、費用か損失かのいずれかであり、営利企業の費用または損失に類似した特徴を有している」(No6, paragraph111) と述べる。

すなわち、純資産を増減させる要因は、収益、費用そして利得、損失によって生じるとする。さらに、収益と利得及び費用と損失との区別を、「非営利組織体の用役提供努力、資金調達活動のほとんどは、組織体の中心的な営業活動を構成する進行中の主要な活動であり、その組織体の収益および費用の源泉である。非営利組織体の利得および損失は、その

(132) 本ステートメントでは概して持分という用語を営利企業に適用する。そして純資産という用語を非営利組織体に適用する。非営利組織体については持分という用語はあまり一般には用いられていない。この二つの用語は互換可能である。

中心的な営業活動にとって副次的または付随的な活動から生じる。ある種の組織体にとっては収益（または費用）である項目が、他の組織体にとっては利得（または損失）であることがある。例えば、寄贈者の寄付は多くの非営利組織体にとっては収益であるが、積極的にそれらを求めることなくただ偶然的にそれらを受領する他の非営利組織体にとってはしばしば利得である。同様に、基金のための寄付は、ほとんどの非営利組織体にとっては偶然的に発生するにすぎないので、しばしば、利得である」(No6, paragraph113) と述べる。

しかし、非営利組織体の純資産の増減は、非営利活動に関していえば、収益や利得によるものとは限らない。このように見てくると、寄付を収益または利得として処理することには議論の分かれる所であり、すでに、3. 「寄付金の会計処理のあり方」で触れてきた。

c. FASB における営利企業と非営利組織体の視点

SFAC 第 6 号では、財務諸表の構成要素を、「一方の類型では資産、負債および持分（純資産）の 3 構成要素を、他方の第二の類型は包括利益およびその内訳要素—収益、費用、利得および損失—ならびに出資者による投資および出資者への分配を含んでいる。非営利組織体においては、それは収益、費用、利得および損失を含んでいる」(No6, paragraph20) と 10 の構成要素を取り上げる。

そして、構成要素は相互に関連していることを、「(a) 資産、負債および持分（純資産）はもう一方の類型の構成要素によって変動させられ、いつの時点でもそれらの累積的結果である。(b) 資産の増加（減少）はこれに見合う他の資産の減少（増加）またはこれに見合う負債もしくは持分（純資産）の増加（減少）なしには起こりえない。これらの関係は、時にまとめて「連繫」といわれる。これらの関係の結果、第二の類型の構成要素を示す計算書が第一の類型の構成要素を示す計算書に依存し、また逆においてもそうであり、財務諸表は基本的に相互関連性をもつことになる」(No6, paragraph21) と規定し、財政状態と財政状態の変動の関係を取り上げている。

営利企業には、資源を利用し財貨や用役を提供する側面として、資源の源泉とその運用の財政状態を把握するための貸借対照表が、一方、営利活動によって持分を増加させる財政状態の変動を把握するための損益計算書があり、この二つの類型が、会計上の利益計算構造を形成する。

また、財政状態の変動要因である収益を、「収益とは、財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動による、実体の資産の流入その他の増加もしくは負債の弁済である」(No6, paragraph78) と定義し、その特徴として、「収益は、実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動の結果として発生したかまたは発生するであろう実際のキャッシュ・インフローまたは期待されるキャッシュ・インフローをあらわす」(No6, paragraph79) と定義する。

さらに、費用を、「費用とは、財貨の引渡もしくは生産、用役の提供、または実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動を構成するその他の活動の遂行による、実体の資産の流出その他の消費もしくは負債の発生である」(No6, paragraph80) と定義し、その特徴として、「費用は、実体の進行中の主要なまたは中心的な営業活動の結果として発生したかまたは発生するであろう実際のキャッシュ・アウトフローまたは期待されるキャッシュ・

アウトフローをあらわす」(No6, paragraph79)と定義する。

d. FASBにおける非営利組織体の特徴

ここで、SFAC 第6号の paragraph49 で、持分または純資産は、負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権であると定義し、持分と純資産が同じ意味で使われている。この点は、営利企業の持分と非営利組織体の純資産とは互換可能であると述べている。であるならば、次の等式が成り立つはずである。

営利企業の等式

$$\text{資産} - \text{負債} = (\text{収益} + \text{利得}) - (\text{費用} + \text{損失}) + \text{出資} - \text{利益配分}$$

非営利組織体の等式

$$\text{資産} - \text{負債} = (\text{収益} + \text{利得}) - (\text{費用} + \text{損失})$$

よって、

$$(\text{収益} + \text{利得}) - (\text{費用} + \text{損失}) + \text{出資} - \text{利益配分} = (\text{収益} + \text{利得}) - (\text{費用} + \text{損失})$$

となる。

これは、非営利組織体は非営利活動を主目的とし、収益と費用との対応関係が必ずしも明確ではない。一方、営利企業の収益、費用の概念は、成果の計算すなわち資本投資の営業成果の概念であり、資本の概念がない非営利組織体と同一に論じるには無理があるのかもしれない。この点は、営利企業の利益計算構造と非営利組織体の計算構造が異なっており、営利企業の持分と非営利組織体の純資産を同一視することはできないであろう。

そこで、収益と費用との対応関係をどのように見るかについて、具体的には、次の5.の5.3.「新たなフレームワークの構築」で、介護サービス市場の中で、介護サービスの提供による費用と、国によって決められた公定価格である介護報酬による収益とは、直接的に利益計算構造に繋がる対応関係にはないことに触れている。

営利企業における収益、費用と非営利組織体における収益、費用とは、いずれも実際のまたは期待されるキャッシュ・インフロー、キャッシュ・アウトフローと定義しえても、それらの内容は異なっている。このような異なった会計構造の構成要素を同一視することは、会計上の複式簿記の構造である在高における貸借対照表上の持分と債務である負債の区分を不明確にすると思われる。

つまり、営利企業は営利目的のための利益計算が主体であり、損益計算と収支計算を明確に区別する必要がある。ストックの側面から持分を規定するため、フローの側面から収益と費用の要素が説明される。営利企業会計の利益計算構造における持分と、非営利組織体における計算構造における純資産とを等置することで、ストックである財政状態とフローである財政状態の変動が明確にされず、損益計算と収支計算の区別がつかない状況となっている問題が生じている。

具体的には、非営利組織体の設立時の基本的寄付行為である基本基金の寄付行為による資産の増加を収益ないしは利得とみなす点にある。非営利組織体においては、事業目的のための基本的基金の寄付行為による財産と、財産の取得や事業遂行のための負債の存在が資金の調達源泉となり、財政状態としての管理の対象となりうる。この議論は、貸借対照表の貸方項目の区分の仕方へと展開される内容であり、次の4.2.で明らかにする。

4.1.3. ASBJ⁽¹³³⁾の資本の概念の内容

本項では、ASBJ（企業会計基準委員会）による資本の概念を整理する。

a. ASBJの討議資料『財務会計の概念フレームワーク』の方向性

ASBJでは、概念フレームワークの役割として、「概念フレームワークは、企業会計の基礎にある前提や概念を体系化したものである。それは、会計基準の概念的な基礎を提供するものであり、それによって、会計基準に対する理解が深まり、その解釈についての予見可能性も高まるだろう。また、概念フレームワークは、財務諸表の利用者に資するものであり、利用者が会計基準を解釈する際に無用のコストが生じることを避けるという効果も有するであろう」と定義する。

また、第2部討議資料の解説の第3章財務諸表の構成要素の【本文】で、「この概念フレームワークでは、投資のポジションと成果を表すため、貸借対照表及び損益計算書に関する構成要素として、資産や負債、純資産、株主資本、包括利益、純利益、収益、費用」（第2項）の8構成要素が定義される。

ここで、純資産と株主資本の定義に焦点を合わせることにする。純資産とは、「資産と負債の差額をいう」（第6項）と定義し、株主資本とは、「純資産のうち報告主体の所有者である株主に帰属する部分をいう」（第7項）と定義する。これらの定義は、前掲のFASBにおける持分を2つに分けた内容である。

FASBでは、「持分または純資産とは、負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権である」（No6, paragraph49）と定義する。この前半の、「負債を控除した後に残るある実体の資産」の個所が、ASBJでは、「純資産」の定義に該当する。また、後半の、「残余請求権」の個所が、ASBJでは、「株主資本」の定義に該当する。

このように、ASBJでの「純資産」と「株主資本」を別掲する考え方は、会計上の資本を4.1.1.のb.の純資産としての資本と4.1.1.のc.の株主資本としての資本を分けて表示することにある。

以上からして、FASBにおける資本の定義は、所有主に対する持分という意味で用いられ、ASBJにおける資本の定義は、純資産と株主持分とを別掲し、資本に異なる意味を与えている。

b. ASBJにおける純資産の内容

ASBJより2005年12月に、企業会計基準第5号『貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準』（以下、企業会計基準第5号と略称する）が公表され、討議資料を参考にしつつ、作成された。

まず、討議資料では純資産を、「資産と負債の差額をいう」（3.財務諸表の構成要素 第6項）と定義し、負債を確定する形で負債と純資産を区分し、そして、純資産内部の区分を行うために、純資産を株主資本とその他の要素に分ける。討議資料では、包括利益と純資産の連携、純利益と株主資本の連携が想定される。

そこで、包括利益と純資産の連携からは、負債でない項目はすべて純資産に計上される

(133) 企業会計基準委員会は、2004年の7月に公表した討議資料『財務会計の概念フレームワーク』（以下、討議資料と略称する）を、2006年12月に一部修正したうえ、あらためて討議資料として公表した。海外の基準設定主体、米国財務会計基準審議会（FASB）との協議や共同作業においても、意見交換の重要な素材とされてきた。日本はこの討議資料をベースにした意見発信を通じて寄与し続けてきた。

ことになる。この時点のアプローチでは、負債確定アプローチのみが適用される。

他方、純利益と株主資本の連携からは、負債を確定し、負債以外の項目に対して、資本取引による貸方項目を株主資本とし、それ以外をその他の要素に区分される。このその他の要素は、負債でも持分でもない第3区分といえる。これは、貸借対照表上の貸方項目を3区分することにある。このアプローチの仕方は、負債確定アプローチを先に適用し、残った純資産に対して資本取引に基づく持分確定アプローチを適用する混合アプローチによって区分される。

また、討議資料を参考にして作成された企業会計基準第5号では、純資産の部の表示を、「純資産の部は、株主資本と株主資本以外の各項目に区分する」(第4項)、「株主資本は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分する」(第5項)、「資本剰余金は、資本準備金及び資本準備金以外の資本剰余金(その他資本剰余金)に区分する。利益剰余金は、利益準備金及び利益準備金以外の利益剰余金(その他利益剰余金)に区分する」(第6項)、「株主資本以外の各項目は、評価・換算差額等及び新株予約権に区分する」(第7項)、「評価・換算差額等には、その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益のように、資産又は負債は時価をもって貸借対照表価額としているが当該資産又は負債に係る評価差額を当期の損益としていない場合の当該評価差額が含まれる」(第8項)と定める。

よって、企業会計基準第5号は、貸借対照表上の貸方項目を負債、株主資本及び株主資本以外の項目の3区分に表示しているといえる。

c. ASBJの会計理論の検討

討議資料によると、純利益を、「特定期間の期末までに生じた純資産の変動額(報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者との直接的な取引による部分を除く。)のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、報告主体の所有者に帰属する部分をいう」(3.財務諸表の構成要素 第9項)と定義し、これに対して包括利益を、「特定期間の期末までに生じた純資産の変動額のうち、報告主体の所有者である株主、子会社の少数株主、及び将来それらになり得るオプションの所有者との直接的な取引によらない部分をいう」(3.財務諸表の構成要素 第8項)と定義する。

以上、見てきたところから明らかなように、討議資料では、資産と負債を定義づけることにより、純資産と包括利益を導き出し、一方純利益を、投資のリスクからの解放概念を、「投資のリスクとは、投資の成果の不確定性であるから、成果が事実となれば、それはリスクから解放されることになる」(3.財務諸表の構成要素 第23項)と定義し、リスクから解放された投資を投資の成果すなわち業績として重視する考え方である。

また、意思決定に有用な財務報告としては、維持すべき資本と処分可能な利益との区分にあり、利益概念として純利益をとるのか包括利益をとるのかが問われるところであるが、これは、利益をどう見るかに関しての見方の違いである。つまり、純利益は、収益費用アプローチによって計算されるが、これに対して、包括利益は、資産負債アプローチによって計算される。この結果、負債でもない、持分でもない中間項目つまり、第3の区分が表示されると考えられる。

その結果、純資産は、資産と負債の差額をいうが、株主の持分である株主資本とは同額

とはならず、その差額が中間項目つまり第3区分として表示されることになった。したがって、ASBJにおける純資産は、その全体が株主に帰属する金額ではないことを意味する。よって、資産から負債を引いた残余と株主持分である株主資本とが切り離されるにいった。

なお、これまで述べてきたような論点に、本稿の立場から、次の5.の5.3.「新たなフレームワークの構築」で、新たな概念を設定することで結論付けをする。すなわち、財務情報の利用者は、業績に関する情報を必要とすることから、業績重視の収益費用アプローチを採用し、新たな概念の構築を試みる。他方、貸借対照表の貸方側は、資本の源泉別に区分し、株主持分以外に第3の区分として、主体持分という新たな持分概念を導入することにある。

4.2. 資本の分類の検討

4.2.1. 資本と利益の区別の必要性

これまで、営利企業会計は、期間損益計算という基本的課題を遂行するため、資本から区別されるべき収益・費用と収益・費用から区別されるべき資本を明らかにすることが求められた。そして、会計領域は収益・費用の対応計算により利益を明らかにする損益会計と、もう一つは、収益・費用の対応計算から除外される資本を明らかにする資本会計である。そして、資本会計は、資本の変動を明らかにすることによって、適正な期間損益計算と連動するという役割を担っている。

そこで、資本会計が利益から区別されるべき資本を対象とした領域であるならば、利益から区別されるべき資本そのものを明らかにすることで資本会計は明確になる。ところが、資本と利益の区別といってもその意味するところはまちまちである。それゆえに、次には、資本と利益の区別の類型を明らかにする。

a. 自己資本と期間利益の区別の課題

この見解は、払込資本と留保利益を加えた自己資本と収益費用対応による期間利益の区別である。これは、資本取引と損益取引とを区別することである。特定期間における収入を資本の増加と収益に、支出を資本の減少と費用に区別するもので、期間損益計算の立場からの区別である。資本と利益の区別を期間損益計算に含めるべきものと除去すべきものとの区別を経て、留保利益を資本に含める。留保利益は過去に得られた利益の再投資額であり、当期の事業活動に投下された金額である点では、払込資本と異ならない。

しかし、期間利益が正しく計算されても、利益の分配にあたって払込資本が利益の分配という名目で分配されたのでは、資本と利益を区別して損益計算を行う意義がなくなる。留保利益は利益の再投資であっても、期間利益を源泉とするものであり、払込資本とは発生源を異にし、資本としても性格が異なる。このため、次に自己資本を払込資本と留保利益とに区別し、留保利益と期間利益を払込資本と区別することが必要となる。

b. 払込資本と期間利益・留保利益の区別の妥当性

この見解は、資本と利益の区別は利益の処分可能性の見地からとりあげ、処分不能な資本と処分可能な利益の区別として解される。利益の処分可能性の見地から、資本と利益の区別そのものを払込資本と期間利益・留保利益の区別として理解することは、留保利益が

処分可能であるかぎり適切であるといえる。

つまり、払込資本は株主の払込んだ資本であり、営利企業の事業活動の元本となる金額である。ここでは、株主が投下した資本を維持することが最低の要件とされる。このことは、株主が投下した金額は資本そのものであり、それは資本の用途である資産として事業活動に利用される。利益はこうした資産を利用して事業活動によって生じる資産の増減として把握される。

このように、留保利益は事業活動による利益のうち企業内に留保した金額であり、利益を源泉とすることで期間利益と異ならない。したがって、払込資本と期間利益・留保利益の区別は、財務上の取引と利益を生ぜしめる取引との間の区別であり、発生源泉にもとづく区別である。この払込資本と期間利益・留保利益の区別を明確にすることで、株主に対して会社資産が分配されたとき、それが利益の分配であるか、資本の払い戻しであるかを明らかにできる。期間利益と留保利益の合計額は、その金額の範囲内で、企業が株主から委託された資本を損うことなく、企業の所有する資産を株主に分配できることを意味する。このため、払込資本と期間利益・留保利益の区別は、分配不能なものとの区分と解することができる。

このような論点には、3. の 3.5. 「アンソニーの寄付の概念の考察」で触れたように、純利益を算定するためには、資本取引と損益取引とを区別することが必要であり、このことによって、財務的資本を維持するのに成功したか否かを報告することができるかと主張するアンソニーの会計観と相通じるものがある。

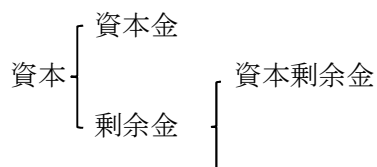
4.2.2. 資本の源泉別分類の見解

資本はいろいろな源泉から得られる。そこでこれらの資本をどのように分類するかが課題になる。ところが、資本は資産や負債と異なり、分類基準が明確でなかった。そして、資本の分類に、法律的な分類基準と、もう一つは経済的な分類基準がある。法律的な基準は、主に会社法の規制を受けた資本会計を、経済的な基準は、資本の発生源泉による分類である。

a. 資本の法律的分類の内容

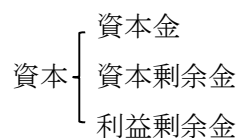
まず、この分類は、会社法の要請によって債権者保護のため維持すべき金額とそうでない金額にもとづいて区別するのである。こうした法律的な基準から、資本は資本金と剰余金に分類される。資本金は、債権者保護のために会社が最低限保有すべき財産の基準額を意味する。剰余金は資本金を超える部分である払込剰余金とよばれる。また、剰余金はもともと利益剰余金を意味し事業活動による利益をあらわす。

ここに、剰余金は、利益と資本という性格の異なる二つの要素を含むことになった。こうして、剰余金は、利益から生じたものか、資本から生じたものかによって、利益剰余金と資本剰余金に分類されるようになった。ここで、資本剰余金は、株主から払込まれた資本のうち、資本金以外の部分をいう。利益剰余金は、企業が稼いだ資本であり、その一部が利益配当などに充てられ、残りは企業に留保された部分をいう。



利益剰余金

資本が資本金と剰余金に分類されるかぎり、剰余金には配当可能な利益剰余金と配当不能な資本剰余金が含まれる。そこで、この分類は、その後、次のように改められた。

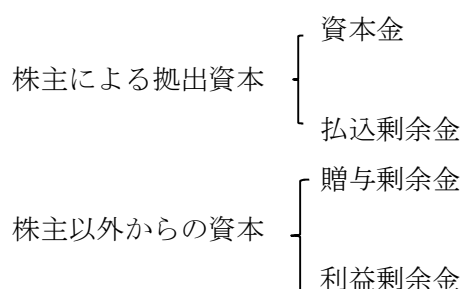


この分類は、資本剰余金と利益剰余金を独立させ、配当可能性の見地からは、資本金と資本剰余金は配当不能で、債権者保護のために配当制限をしている。資本の本質は、投下資本の維持を基本理念としており、これを配当制限として会計上制約を課している。

b. 資本の経済的分類の内容

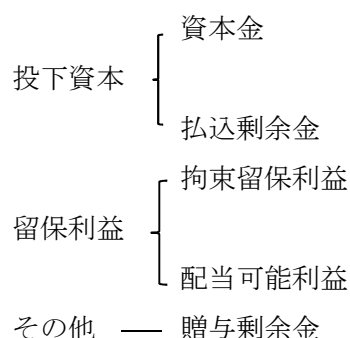
他方、この分類は、資本の調達源泉にもとづく分類である。ここで、払込資本は、株主からの出資額すなわち払込額のことをいう。払込剰余金は資本剰余金のことをいう。留保利益は利益剰余金のことをいう。贈与剰余金は、企業が他から財産の贈与または債務の免除を受けることによって生じた資本であり受贈資本ともいう。この贈与剰余金は、払込資本に準ずる資本剰余金とみる考え方と、企業が稼いだ利益と同様の利益剰余金とみる考え方とがある。会計制度上は、会社法、税法などが受贈資本を処分可能な利益とみることから、贈与剰余金は利益を構成するものとする考え方が一般的である。

まず、分類の第1は、株主によって拠出された資本と株主以外のものから調達された資本とを区別する方法である。



この分類は、贈与剰余金が利益の性格をもつものか、資本の性格をもつものかは明確にはされない。

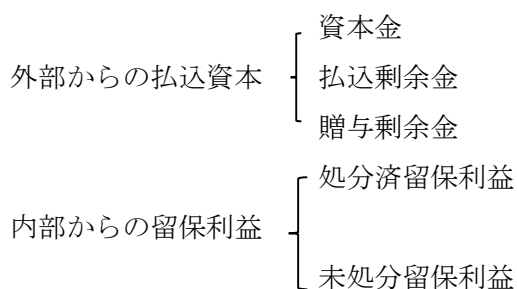
次に、第2の分類は、株式による資本、事業活動による資本、その他の源泉による資本の三つの源泉に分類される。



この分類は、株式による資本は投下資本に、事業活動による資本は留保利益に、その他の源泉による資本はその他に区別され、資本と利益の区別が明確にされる。贈与剰余金はその他に分類される。この分類では、贈与剰余金については、営利企業に対する贈与は利益

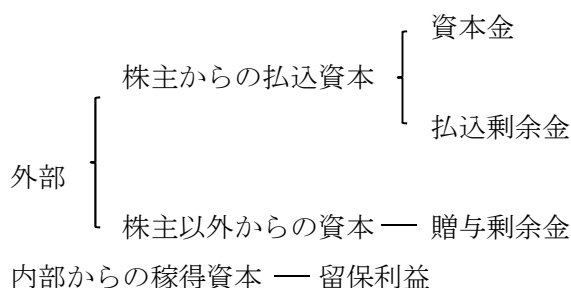
とは考えないから、これを留保利益に含めることはできない。他方、贈与は株主による投資ではないから、投下資本にも含めることはできない。

さらに、第3の分類は、企業外部から調達した資本、企業内部から調達した資本とで源泉の異なるごとに分類される。



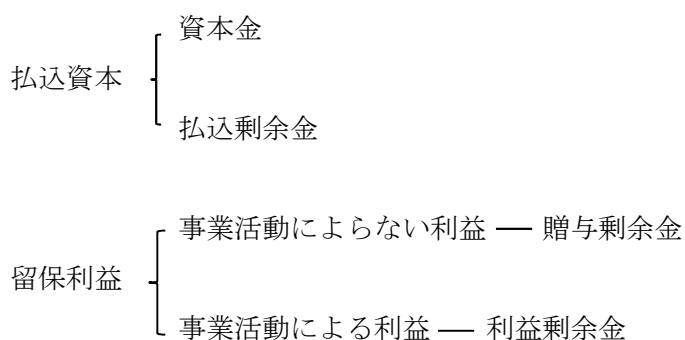
この分類では、贈与剰余金は資本を構成するという考え方により、資本と利益を区別する。

また、第4の分類は、企業外部から調達した資本を株主によるものと、株主以外によるものとに分け、企業内部から調達した資本とで源泉を分類する。



この分類は、資本調達の源泉をすべて独立的な項目として分類するが、資本と利益の区別の根拠が明確でない。贈与剰余金が会計上どのような性格をもつかが不明である。

最後に、第5の分類は、



この分類は、第2の分類にその他の贈与剰余金を留保利益に含めて分類する。贈与剰余金は利益を構成する考え方による。

このように見てきたところから、第3の分類に焦点を当て、次の5.の5.3.「新たなフレームワークの構築」では、資金の源泉を発生源別に区分する視点から、資金の源泉を外部資源と内部資源とに分けることで、貸借対照表の貸方側を区分する新たな提案をする。

さらに、以上による分類からもいえることであるが、この贈与剰余金には、資本剰余金とみる考え方と、企業が稼いだ利益剰余金とみる考え方とがある。そこで、贈与剰余金のこれら2つの視点について検討する。

4.3. 贈与剰余金の概念の解釈

4.3.1. 会計上の贈与剰余金の概念の見解

贈与は積極的贈与と消極的贈与に分けられる。積極的贈与は、贈与により財産の増加をともなうものであり、発生源別には、私財提供、国庫補助金、工事負担金などに分けられる。消極的贈与は、贈与により財産の増加をともなわないが、負債の減少などにより結果的に純資産の増加をともなうものであり、これには債務免除が該当する。こうした贈与は、一定の目的をもって行われ、株主および株主以外の人々の贈与から生じる剰余金である。

これは、株主からの贈与も、株主以外のものからの贈与も等しく贈与財産を放棄し、これを企業に無償提供したものであるから、両者には本質的な相違はないとの考えである

しかしこれに対し、贈与剰余金を株主以外のものの贈与から生じる剰余金に限定し、株主からの贈与を含めない考え方もある。この場合は、株主からの贈与は払込剰余金とされる。このように、株主以外のものによる贈与は資本を構成するものではないから、贈与剰余金という特別の勘定に貸借対照表に貸記する必要がある。

いずれにしろ、それぞれの贈与取引について、その性格を考えることが必要であり、これは、贈与者の意図によって決定されるのであり、贈与を受け入れた企業においてその意図を判断したうえで、決定することが必要である

尚、このような考え方は、非営利組織体における寄付金行為の会計処理において参考となる会計観である。非営利組織体において株主という概念はないので、本稿では、株主以外の者からの贈与を贈与剰余金であるという考え方を取り入れる。

次に、贈与剰余金の会計学的性格を資本とみるか利益とみるかで区分する。

4.3.2. 贈与剰余金の会計学的性格の見解

a. 資本剰余金説の特徴

贈与剰余金は、事業活動または資産の活用によって生じる剰余金ではなく、資本の拠出にもとづくものとする。贈与という行為そのものが反対給付を伴わない一方的な行為であり、しかもそれが企業の経営過程から生じるものではなく、その源泉となるものであるところから、資本剰余金とされるのである。このため、贈与剰余金というものは払込資本であると考えることができる。贈与剰余金は、株式以外の形で企業に拠出された資本部分であり、この贈与の目的ないし用途が資本補填であるかぎり、これを利益に加えるべきではない。

また、贈与剰余金は、利益として配当されたり課税されたりして分配されるべきものではなく、資本として維持すべきであるから資本剰余金であると考えられる。尚、贈与剰余金が分配可能かどうかは、贈与者の贈与の目的ないし意図によって決定されるものである。

b. 利益剰余金説の特徴

他方、利益剰余金説は、贈与剰余金を利益と見る考え方である。贈与剰余金は、財産の無償提供によって生じるから、たとえ事業活動による通常の利益と異なっても、利益または利益剰余金を構成すると考えることができる。

会計学上、資本と利益の区別という場合における資本は、株主が拠出したものであり、利益を得るための元本である。この拠出資本をこえてえられるものは当然に利益と考えられる。贈与剰余金は、受贈者が無償でそれに該当する反対給付をなすことなく取得し、贈

与者が放棄することによって受贈者に帰属せしめるという関係にある。これは、贈与剰余金が拠出資本をこえてえられるのであり、それは利益を意味すると考えられるのである。

このように、贈与剰余金を利益ないし利益剰余金と考える場合、それは事業活動によるものでなく、通常の利益と発生源を異にする。このため、留保利益内部において、贈与剰余金を通常の利益と区分表示する必要がある。

c. 別の勘定科目での表示

また、贈与はいろいろな目的をもって行われるので、こうした贈与の目的によって贈与剰余金の会計上の性格が決定されるのであるならば、その目的をもった贈与を贈与剰余金として表示すれば、資本の性格のものと、利益の性格のものとが混在することになってしまう。贈与剰余金を資本剰余金とか利益剰余金とかとして取り扱わず、別の勘定科目で表示する必要がある。貸借対照表の貸方側は借方側の源泉を示すことをその役割としているから、別個の独立した勘定として取り扱う必要がある。

このような考え方から学ぶところが多く、本稿の 5. では、貸借対照表の貸方の資金の源泉を別個の独立した勘定として、社会的持分という新たな持分概念を追加提案することにある。

さらに、贈与剰余金の源泉について検討する。これを提供する側である株主以外のものから、金銭その他の私財の提供を受けたり、債務の免除を受けることがあり、こうした私財提供・債務免除益は、利益剰余金と考えられる。他方、提供する側が国家または地方公共団体である場合、公共的目的をもって、企業は無償で金銭その他の財産の提供を受け取ることになる。

本稿の副題である一介護サービス提供主体の継続性からの視点一のタイトルにある介護サービスは、介護保険制度によって提供されるサービスで国の保険制度である。よって、こうした贈与剰余金のうち、国の提供する金銭その他の財産に焦点を合わせた内容を中心に考察することにする。ただし、3.1. で国庫補助金を取り上げたが、再度、さらなる展開を見出すためにも考察することにする。

4.3.3. 国庫補助金の見解

a. 国庫補助金の内容

国庫補助金は、国家からの補助で、国民から徴収された税金を財源として交付されるものであり、交付を受ける企業は、それを使用することによって社会的・国民経済的な発展に貢献すべきこと、あるいは国民の福祉に寄与すべき義務を負っているとみることもできる。このため、企業会計的にもその使途や条件を明示する方法を検討する必要がある。

国庫補助金の種類には、次のようなものがある。①金銭の無償給付、②低利の融資、③減税および免税、④土地その他現物財産の無償提供またはかなり安い価格での提供である。以下、本稿でとりあげる国庫補助金は、①の形を採っている国庫補助を指す。この意味の国庫補助金は、いろいろな分野にわたって次のように交付される。(1)公共団体に対して交付されるもののうち、地方公共団体に対するものと公益法人に対するものがある。(2)民間に対して交付されるもののうち、営利企業に対するものと個人に対するものがある。これらのうち、企業会計上(2)の営利企業に対する国庫補助金を取り上げる。

b. 国庫補助金の会計学的性格

国庫補助金は一定の使用目的をもって交付され、企業は補助金をその目的に従って使用しなければならない。こうした使用目的から、国庫補助金は建物や設備などの固定資産の取得である資本的支出に充てるために交付される建設助成金と、経費補助や利子補給など収益的支出に充てるために交付される経営補助金ないし営業助成金に大別される。

こうした補助金のうち、将来返還を要求されるものは負債として会計処理される。また、一定の条件を具備したとき返還することになっているものは返還が明らかになるまで仮受金として会計処理する。しかしながら、無償で提供され返還を要しない補助金についての会計処理は議論が分かれるところである。企業会計上、贈与剰余金として問題になるのは、こうした返還を要しない補助金である。

このような国庫補助金のうち、経営補助金を利益剰余金とみることには異論がない。国家が企業に与える経費補助とか利子補給は、収益で回復し得ないので、その目的が利益助成にあり、その維持を必要としないのであるから、資本取引としての補助金ではない。

だが、建設助成金の会計的性格をどのようにみるかについては、議論が分かれるところである。すなわち、1.資本剰余金とみる考え方、2.利益剰余金とみる考え方、3.資本剰余金にも利益剰余金にも属しないとみる考え方がある。次に、それぞれの考え方の妥当性を検討する。

c. 建設助成金の資本剰余金説の妥当性

まず、建設助成金を資本剰余金とみる第1の考え方は、それが資本的支出に充てられたものであることにある。しかし、この考え方には、多くの異論がある。補助金の用途によって、資本剰余金になったり利益剰余金になったりするの合理性に欠ける。貸借対照表の借方側の資産項目と貸方側の資本項目とを個別に結び付けて考えるような、資本的支出によって得た資産とその源泉である資本とを結びつける直接的な関係はなく、あくまでも貸方項目は借方項目全体の源泉を示すものである。もし仮に、どの資産に補助金を使うかという用途によってその資本性が規定されるならば、現在一般に資本と考えられる株主の払込資本も同様に、どの資産に使ったかによって、その資本性が規定されなければならないことになる。

次に、建設助成金を資本剰余金とみる第2の考え方は、それが企業への資本補充である。建設助成金は公共的立場ないし国民経済のうえから行われた国家の投資あるいは資本助成であり、資本として維持すべきものの補充という考え方、いいかえれば資本維持論が背景にある。しかしながら、公共的立場から建設助成金を国家の投資と考えるならば、等しく公共的立場から交付される利子補給などの経営補助金も、建設助成金と同じく資本として維持されるべきであり、資本剰余金として会計処理されなければならないはずである。ところが、経営補助金は、資本剰余金として会計処理されず、利益剰余金として会計処理される。このようでは、論理の一貫性を欠くことになり、建設助成金のみを資本剰余金とする論拠が不十分である。しかるに、国家が資本的支出への補助の方法を採用した場合には、資本剰余金となり、経営への補助の方法を採用した場合には利益剰余金とするのは、形式的な会計処理となる。であるならば、なにも建設助成金を資本剰余金とせず、処分不能利益剰余金とか拘束された利益剰余金として社外流出を防止する会計処理によって、資本維持の目的は担保されるはずである。

であるならば、建設助成金を資本剰余金として留保しなくとも、凍結された利益剰余金として会計処理し、資本の食い込みが事実において避けられない場合には、この凍結された利益剰余金を取り崩して補填する会計処理もできるはずである。むしろこの方が、資本と利益の区分が明確である。もし仮に、建設助成金を資本剰余金として会計処理し、欠損を補填するためにこれを取り崩せば、資本と利益が混同されることになる。

さらに、建設助成金を資本剰余金とみる第3の考え方は、企業体理論によるものである。この企業体理論の見解は、企業体の立場からみて、事業の継続的維持目的のための建設助成金はすべて企業体に帰属するところの企業体持分であり、企業体に拠出された資本部分であり、資本剰余金である。ここで、企業体理論における資本概念を捉えた場合、株主の拠出資本のみならず企業体の見地からみた資本概念を打ち立ててこの中に建設助成金を含めており、資本概念を拡張解釈する。しかし、資本概念を拡張解釈するがゆえに、企業会計上の資本と利益の区別が反って曖昧となる問題を含んでいる。このような企業体理論における企業体の見地から見た資本概念の考え方は、5.2.「アンソニーのフレームワークの影響」で、アンソニー（1984）は、貸借対照表の貸方側に主体持分という新たな区分を設けていることに触れ、さらに、本稿においても、5.3.「新たなフレームワークの構築」で、この資本概念の考え方から新たな提案をしている。

d. 建設助成金の利益剰余金説の妥当性

建設助成金は、国家から無償で交付される財産であるから、こうした助成金の交付により企業の資産は増加し株主持分が増加する。よって、建設助成金は通常の営業活動によるものでないが、株主持分ないし自己資本の増加をもたらすものとして利益剰余金と考えることができる。建設助成金は、一般には採算性が困難な特定な事業にあって、しかも補填を要するものと認められた場合に交付されるのであり、かかる不採算事業を採算事業に転化せしめ一定の利益をあげるようにするものとみる。したがって、建設助成金による固定資産の耐用年数にわたってその減価償却費に相当する部分は、これを利益として各会計期間に計上することが妥当な会計処理とされる。このように、建設助成金は利益を補助するものとして捉えると、それは利益処分の対象とされる考えである。

以上見てきたように、建設助成金を資本剰余金としてみるか、利益剰余金としてみるか検討したが、本稿では、資本剰余金説の第3の考え方である企業体理論の視点から、次章の5.で、報告主体の設定へと議論を発展させることにある。

4.4. 持分の概念の解釈

4.4.1. 持分会計の理論の問題提起

これまで資本と利益の区別について検討したが、留保利益は事業活動から企業内に留保された利益であり、その利益が誰に帰属するのか明らかにする必要がある。

ここで、帰属とは、企業の資産にたいする請求権、財産権あるいは権利であり、会計学的に持分とよばれる。この持分という概念には、いろいろな説があり、会計学上必ずしも確立されている概念ではない。

そこで、「持分」論に言及している黒澤清と高松和男の相違する両者の見解をみることは、主体理論に深くかかわることと考えられるため、先行研究を取り上げることによって、次

へのさらなる展開を試みる。

黒澤は、(1958)『現代会計学一般理論・総説』において、「持分を自己資本ばかりでなく、負債も持分として認識することが、会計理論上において承認された」⁽¹³⁴⁾と述べている。このような立場から、持分を資本的持分と負債的持分とに分類し、前者を株主持分として資本取引を通じて会計上認識し、後者は確定債務としての法的債務と、未払費用や引当金のごとき会計的負債からなるものである。これは、資産にたいする請求権を意味し、負債的持分は、企業側がその債務の決済のため支出しなければならないことを内容とする、資産に対する債権者の請求権であり、資本的持分は、株主の請求権であると見解する。

高松は、(1961)『持分会計』において、「企業の経営過程は、企業をとりまく利害関係者との取引関係として理解し、持分は、この利害関係者との取引関係から生じるものである」⁽¹³⁵⁾と述べている。ここで取引関係とは、企業と利害関係者との双方向行為をいい、利害関係者は、企業に投資を行い、その投資にたいして対価の支払いをうけ、またはその元本の償還について請求権を取得する。こうして企業への投資の結果として成立する請求権が、利害関係者の持分を構成し、請求権は持分の一つの面を示すものであると解する。

以上のように、黒澤(1958)の見解よりも持分の概念を広く捉えたのが高松(1961)の見解であり、企業とすべての利害関係者との取引関係により持分が構成されるとする考え方が、本稿での営利企業および非営利組織体の両方を包含した財務報告を目的とする展開に整合性が見出しえるものと思われる。

4.4.2. 会計主体論の分類

財務報告の目的は、利害関係者に有用な情報を提供することであり、財務会計はこの目的を達するために財務諸表を作成するものといわれている。では、誰が会計の主体であるのか、つまり会計上の判断をください、会計処理を行う主体は誰なのかを見ることにする。どのような立場から会計上の判断を行い、会計処理を行うのかという、会計理論のよってたつ観点を何に求めるかの問題となる。ここで、会計理論においては、特定の主体をとるかぎり、その立場からすべての会計的判断がなされ、統一的な一貫した会計処理が行われなければならない。そこで、つぎに会計主体をどこに求めるのかを、高松(1961)による4つの分類に従って検討することにする。

a. 資本主理論 (proprietary theory) の概要について、

「資本主理論は、会計の主体を資本主(株主)にもとめ、資本主のために資本主の見地から、すべての会計的判断を行う立場をいう。資本主理論によれば、企業におけるすべての資産は資本主の所有する財産であり、すべての負債は資本主の負担する債務である。また、資産と負債との差額は純資産であり、これは資本主に帰属する財産の純額を意味する。会計の目的は、資本主に帰属する純資産を中心として、その増減変化の測定を行うことにある。資本主理論の計算構造は、次の方程式で示すことができる。

$$\text{資産} - \text{負債} = \text{資本}$$

このように、資本主理論が自己資本中心の会計理論として、資本主の立場から会計的判断が行われることは、より積極的に資本と負債との間に明確な境界を設定し、株主持分を

⁽¹³⁴⁾ 黒澤清 (1958)『現代会計学一般理論・総説』p.78

⁽¹³⁵⁾ 高松和男 (1961)『持分会計』p.31

中心とした会計処理を展開している。このような会計構造においては、資本主の目的は、利益を最大ならしめることにあり、収益費用の勘定はすべて資本主勘定に集合されることから、収益費用の勘定は資本主勘定の内訳区分にすぎない」⁽¹³⁶⁾と言及している。

b. 代理人説の概要について、

「代理人説は、資本主中心の考え方を、株式会社に拡張適用し、株式会社は普通株主の集合体として、彼らの代理人として活動を営む組織体であるとみる。株式会社が、株主の代理人としてみられるかぎり、彼らの代理人として活動を営む組織体であるとみる。株式会社が株主の代理人としてみられるかぎり、株式会社の事業活動の結果は、普通株主に帰属することになる。つまり、代理人説は、資本主理論を株式会社に適用したところの、資本主理論であるといえる。これは拠出資本を維持するための貸借対照表の本質を資本回収計算としてみる考え方に通じるのである」⁽¹³⁷⁾と言及している。

c. 企業主体理論の概要について、

「企業主体理論は、会計の主体を、資本主の人格から独立した企業それ自体としての企業主体にもとめ、企業主体の見地から、すべての会計的判断を行なおうとする立場をいう。企業主体理論においては、企業におけるすべての資産は企業主体の財産であり、これに対して、すべての負債は債権者持分として、資本は株主持分として、ともに企業主体の資産にたいする持分を示すことになる。よって、債権者持分と株主持分とは、ともに同一の範疇に属するものとして、次の方程式によって示される。

$$\text{資産} = \text{債権者持分} + \text{株主持分}$$

このように、企業主体理論は、貸借対照表における借方である資産は、貸方である負債と資本とが等しい計算構造を示し、資本ならびに持分を、つねに企業主体の立場から観察することを求める。それは、企業主体という実体的存在をみとめ、企業主体の立場から観察し、会計的判断をする会計の基本理論を展開するにつれて、負債と資本を総括する持分概念が確立された」⁽¹³⁸⁾と言及している。

d. 企業体理論 (entity theory) の概要について、

「企業体理論は、企業主体を社会制度としての企業体と理解する立場である。企業体理論によれば、企業体は、所有権の問題を離れて、資本主とは明確に別個の社会的存在であると規定され、企業体に関係するすべての利害者集団をもって組織された社会的制度として認識される。すなわち企業体にあつては、株主、債権者、従業員、国家等、企業体をとりにまく種々の利害者集団との、社会関係において存在するのであり、社会に対する機構として存在する」⁽¹³⁹⁾と言及している。

このような高松（1961）の考え方をもとに、2. で取り上げた国の介護保険制度下での介護サービス市場の中で、営利企業および非営利組織体の両方が混在して、介護サービスを提供する会計主体に焦点を合わせ、本稿の展開を試みるものである。

他方、企業体理論における持分概念は、株主持分だけでなく、債権者持分や、さらには企業自体に帰属するところの企業体持分もこれに含まれることになり、株主持分、債権者

⁽¹³⁶⁾ 高松和男、前掲書、pp.13-14

⁽¹³⁷⁾ 高松和男、前掲書、pp.14-15

⁽¹³⁸⁾ 高松和男、前掲書、pp.15-16

⁽¹³⁹⁾ 高松和男、前掲書、pp.17-18

持分、企業体持分からなる持分概念が確立されることになる。

また、経済の発展につれて債権者持分である負債と、株主持分である資本との区別が不明確となってきた。例えば、社債において、永久社債のような資本的性格の社債や、優先株や償還株のような負債的性格の株式が発行され、負債と資本との明確な区別ができなくなってきた。負債と資本を統一的に持分会計として会計処理することが必要となった。これは、株主資本と株主資本以外とが混在している資本構造における持分問題を解決する会計理論の糸口になると思われる。

そして、従来からの企業の所有者を資本主のみとする狭い範囲から、企業自体を資本主とは識別し、企業単位がすべての資産を所有する企業自体を中心とする会計理論をエンティティ理論という。エンティティ理論は、会計の基本的構造を理解するに必要なアプローチであり、一企業単位に託されるすべての財産についての会計報告を、資本主や債権者等の外部者に提供することが企業会計の主目的であり、会計はこの目的に奉仕するために企業体自体によって行われるとし、この立場から会計の基本的理論を展開する考え方である。以下、エンティティ理論はこの意味において使用することにする。さらに、このエンティティ理論から、負債と資本を統一的に会計処理する考え方を考察する。

以上、4つの会計主体を見てきたが、特に、d. 企業体理論の見解から学ぶことが多く、次に誰に帰属するのかという持分の概念を検討する。

4.4.3. 持分概念の構成

企業の資産は、将来に収益をもたらす経済的資源であり、利害者集団から取引関係をつうじて企業に流入した資源である。この資産は、つねに持分と対応関係にある。利害者集団は取引関係をつうじて企業に資源を提供し、その反面、対価の支払いを受ける、それに対する請求権を取得する。かかる請求権が企業に対する持分であり、それは企業が将来に返済すべき義務を示すものとみられる。このように、持分は企業の資産が誰に属するかという帰属関係をあらわすもので、企業への利害者集団の請求権を意味する。

持分は、一般に株主持分と債権者持分とに大別され、さらに、いかなる利害者集団にも帰属しない部分を企業体持分ないし主体持分といわれる。よって、持分の体系は、これらの3つの部分からなる領域である。その内容について、高松（1961）による分類に従って検討することにする。

a. 株主持分説の概要について、

「資本主理論によれば、残余財産は、すべて株主に帰属するものとみる立場で、企業体への帰属についてはその存在を認めない立場で、資本主の見地からして持分は株主持分のみで、剰余金は株主持分の一部であるとされ、株主の企業に対する請求権をあらわすものが、剰余金項目とされる。株主持分説によれば、資本剰余金はもちろんのこと、利益剰余金もすべて資本金とともに株主のものである。

よって、資産と負債との差額である純資産が株主持分となる。すなわち、資本金・資本剰余金・利益剰余金は、株主持分の構成要素となる。

つまり、持分としては株主持分のみを認め、すなわち債権者持分はたんなる負債として

持分概念から排除される」(140)と論及している。

b. 利害者持分説の概要について、

「企業体理論によれば、株主のみが持分を有するのではなく、企業体と取引関係のあるすべての利害者集団が、企業体に対して持分を有する考え方である。よって、利害者集団の企業体に対する持分も、利害者持分として認識される。

すべての利害者集団は、取引関係をつうじて企業体と関係をもち、そこでは株主に対して支払われる配当金のみが追及されるのではなく、債権者に支払われる利子、従業員に支払われる賃金、国家に対する税金など、すべて同じような価値配分として取引関係が成り立っており、企業体は利害者集団によって組織された利害者集団との取引の集合体として存在する。

利害者持分は、具体的にはその内容や性格に従って、社債権者の企業体に対する請求権が債権者持分であり、貸し出しをする銀行などの持分が金融業者持分である。取引先は、企業体との取引をつうじて財貨や用役を提供し、その対価の請求権を有しこれが取引先持分である。従業員は、企業体との雇用取引をつうじて、労働力を企業体に提供し、その対価として企業体に請求権を有しこれが従業員持分となる。国家の税金の企業体に対する取引関係から生じるのが国家持分となる。すなわち、すべての利害者集団が企業体に対する取引関係から生じる持分をもつのであり、この企業体に対する利害が利害者持分として認識される。利害者持分では、持分の区分の仕方が問題となる」(141)と論及している。

c. 企業体持分説の概要について、

「企業体理論によると、会計主体を企業体として認め、その企業体は利害者集団によって組織化されたものと規定し、利害者集団は取引関係をつうじて企業体に関与し、その関与したことから利害が生じる。この企業体に対する利害者集団の利害が持分概念を構成するものと認識する。企業体理論における持分の概念は、企業体と利害者集団との取引関係から構成されるのである。つまり、株主のみが企業体との持分関係を形成するのではなく、企業体と取引関係を有するすべての利害者集団が、企業体に対して利害をもつのであり、企業体との持分関係を有する」(142)と論及している。

この企業体持分は、株主や利害関係者などの利害者集団に直接帰属することなく、企業体自身に帰属する持分で、主体持分ともいわれ、利害者集団に直接的に帰属しないすべての持分を含むものとする。この企業体持分は、利害者集団に帰属しない部分で、企業体が自由に使用しうる持分であり、利害者持分のように何らの拘束もない部分である。

そして、高松(1961)は、剰余金の視点から、「企業体持分の内容は、その源泉にしたがって、資本取引から生じた企業体持分と、留保利益からなる企業体持分とに大別される。前者は、資本剰余金に相当し、後者は、利益剰余金に相当する。すなわち、企業体持分には、株主からの資本剰余金や社内に留保された利益剰余金もすべての剰余金が含まれる(143)。企業体持分としての剰余金は、次のように示される。

(140) 高松和男、前掲書、pp.19-20

(141) 高松和男、前掲書、p.21

(142) 高松和男、前掲書、pp.21-22

(143) もう一つの説に、企業体持分を帰属未決定の持分として規定する説がある。企業の事業活動の結果により増殖された増加分は、いずれは処分され、利害者集団に帰属するにいたる。それまでの間、帰属未

資産＝債権者持分（負債）＋株主持分（資本金）＋企業体持分（剰余金）

このような企業体持分における問題として、剰余金の区分があり、資本取引によって発生したものが資本剰余金、損益取引によって発生したものが利益剰余金になる。このように剰余金を区分することによって、企業が維持すべき資本部分と、企業が事業活動をつうじて生み出した利益部分とが、明確に区分される。利益剰余金は、事業活動をつうじて企業体が生み出した利益部分であるから、配当や税金の形で自由に処分することができる。これに対して、資本剰余金は、企業体が維持すべき資本部分であるから処分することなく維持しなければならない。よって、資本剰余金と利益剰余金の区分は、資本と利益の区分という会計における計算構造そのものを意味し、企業体持分が二つの異なる持分から構成されることは、これからの会計上の視点から重要な意味を含んでいる⁽¹⁴⁴⁾と指摘している。

さらに、高松（1961）は、資本の源泉の視点から、「企業体持分は、企業体との取引関係にある利害者集団からの拘束をうけない持分であるという意味においては、企業体の活動のための基金であるといえる。この基金には、企業体自身の維持のための基金と、もう一つは、利害者集団の利害調整のために自由に使用しうる基金とがある。本来、資本剰余金と利益剰余金の違いは、源泉における相違である。この源泉における相違は、その使用上の拘束度における相違となって現れる。資本剰余金は、資本取引を源泉とする持分であるから、その使用については比較的強い拘束を受けるが、利益剰余金は、留保利益からなる持分であるから、その使用については比較的弱い拘束を受ける。

企業体は、利害者集団からの取引によって生じた原材料・設備・労働力などの財貨および用役の購入取引による消費高が費用として測定される。利害者集団は、購入取引をつうじて企業体に財貨および用役を提供し、その対価として支払いを受けることができる請求権を取得する⁽¹⁴⁵⁾と指摘している。

また、高松（1961）は、利益の視点から、「企業体の費用が、利害者集団との購入取引から生じたものであることからすると、株主からの資本用役の購入とその対価としての配当金の支払いは、企業体の費用を構成するものとして認識する必要がある。企業体における費用が、企業体の財貨および用役の提供によって得られる収益と対比され、その結果その差額として利益が計算される利益計算構造が成り立つ。収益と費用との差額としての利益は、企業体が事業活動をつうじて生み出したところの利潤であり、企業体自体に帰属するところの企業体持分となり得る部分である。利益の概念は、利害者集団への配分後の残余であり、損益計算の領域を構成する。損益計算は、企業体の業績の尺度として役に立つのである⁽¹⁴⁶⁾と指摘している。

しかし、現時点では、配当金を利益処分としてみるか、費用としてみるかの議論が二分されるところではある。

他方では、資本剰余金と利益剰余金は、企業体持分を構成するという点では共通しており、持分概念上、資本剰余金と利益剰余金とを統一した一つの概念として捉える考え方も

決定な持分として一時的に企業体持分として認識する考えにある。

(144) 高松和男、前掲書、pp.109-111

(145) 高松和男、前掲書、pp.155-156

(146) 高松和男、前掲書、pp.188-189

できる。つまり、持分概念からみれば、資本剰余金と利益剰余金とは企業体持分として同質的に扱われているといえる。すなわち、資本剰余金と利益剰余金の統一化ということになる。

このように、高松（1961）が論じている企業体持分の考え方を、さらに、アンソニーの主体持分説の視点へと展開する。

4.4.4. アンソニーの持分利子の概念の展開

資本主理論（proprietary theory）によれば、株主への配当は利益処分とする考え方が通説を形成してるが、エンティティ理論によれば、株主も債権者も同じ外部からの資本提供者であるとする見方をとると、配当は債権者に対する利子の支払いに類似してくることになり、費用とみる考え方ができる。この視点により、営利組織会計と非営利組織会計の類似性に注目することができる。この点を、アンソニー（Robert N. Anthony）の著（1984）“Future Directions For Financial Accounting”（佐藤倫正訳（1989）『将来の方向 アンソニー財務会計論』）より検討することにする。

ここでは、訳者があとがきで、「22 の前提と 64 の概念および定義が選び出され、組み合わせられ、ひとつの概念フレームワークが提示されている」（147）と追記した。それは、アンソニー（1984）は、「あるがままの状態に関する前提が帰納的過程によって作り出される。諸概念がこれらの前提から演繹される。最後に、これら概念を実務に適用する指針となる諸基準が作り出される。本書は、これらステップのうちの最初の二つのアプローチから成り立っている。前提は、帰納的表現をとり、物事がそのようになっているという有様を記述すると考えられている。概念は、演繹的表現をとり、会計諸基準はこうあるべきであるという理想である。前提は、記述的であり、概念は規定的で規範的である」（148）と述べている。このように、アンソニー（1984）が提唱する前提と概念を踏襲し、この項のテーマである持分利子を考察する。

a. 主体持分説の概要

まず、前提 1 「財務会計はひとつの経済主体について報告をおこなう。その主体は、ひとつ以上の目標を持ち、それら目標の達成をめざして経済的資源を取得し使用する組織である」（149）と述べ、

続けて、「この前提が明言するのは、焦点が主体そのものに当てられるのであって、所有主のような主体の一利害関係集団に当てられるのではないことである」（150）という。このような見地から、アンソニー（1984）は「主体とその所有主との区別が不十分なことは今日の会計実務の主要な欠点である」（151）とし、概念のひとつとして会計主体をあげ、次のように導くのである。

概念 3.01. 「財務諸表は一会計主体について報告すべきである。その場合の会計主体は、その資源が一人の人物か、あるいは単一の運営団体、あるいは責任を負う構成員を同じく

(147) 佐藤倫正訳（1989）『将来の方向 アンソニー財務会計論』 p.247

(148) 佐藤倫正訳、前掲書、pp.5-6

(149) 佐藤倫正訳、前掲書、p.31

(150) 佐藤倫正訳、前掲書、p.31

(151) 佐藤倫正訳、前掲書、p.31

するいくつかの運営団体によって統制されている、ひとつの経済主体である」(152)。

前提1では、経済主体を組織と定義し、この組織を次のように、「主体を所有主持分の観点から定義するのでなく、所有主を持たない主体は運営機関によって支配される。このように、概念3.01.では所有から支配へシフトさせることによって、あらゆるタイプの主体を包括するように概念を広げる。この概念は、所有主を持たないほとんどの非営利組織における見方を示唆する」(153)と述べている。

この点に関して、アンソニー(1984)は、非営利組織への概念として次のように、「非営利組織の成果を財務会計では報告できない。営利主体では、収益が、提供された財貨およびサービス額の良好な測定値である。しかしながら、多くの非営利主体では相当額の収益が、課税や寄付や助成金などの源泉からもたらされ、これらは提供されたサービスと直接に関連づけられないのである。すべての経済主体は持分を持ち、主体の持分維持という考え方は、非営利組織にも適用され、利益がゼロの非営利組織の活動はその持分を維持したことになる。利益が正であれば、それは、将来の起こりうる不利な状況に備えて当該主体が生み出したクッションの額を示す。負であれば、この額は、当該主体がその持分を維持しなかったことを示す。そのような状況が続けば、その主体は倒産に陥ることになる。かように、損益計算書の最終数値の意味は営利主体と非営利主体とは異なりはするものの、その最終数値は、双方のタイプの主体において重要な意味を持っており、かつ、それに達成する方法はどちらのタイプも同じである」(154)という。

財務会計の焦点については、「会計の基本的な目的は一主体の所有主の権利を報告するという見方である所有主観から、今日ではエンティティ観が支持され、非営利組織の会計において意義ある見方である。これは、企業はその所有主から独立して存在し、その株主は資本たる資金のひとつの源泉である、という見方にも通じるところがある。エンティティ観のもとでは、会計等式は、資産＝持分となる。すなわち、所有主持分は他の形態の持分以上には際立たされない」(155)と述べている。

このことから、従来とは根本的に異なる貸借対照表の見方が導かれる。会計主体がその所有者から区別された組織とみなされるならば、資産を所有するのは所有主ではなく当該主体であり、外部者への返済義務を負うのは所有主ではなく当該主体である。それゆえ当該主体の貸借対照表が報告すべきは、その所有主の財務的権利ではなく、当該主体の財務的権利である。主体の観点に立てば、貸借対照表の貸方は主体の資金の源泉を報告し、借方側の金額は、これら資金が貸借対照表日において投下されている形態を報告する。

そして、アンソニー(1984)は、「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ことによって改造されるべき、というものである。これら構成要素を分けて識別することは、株主持分資金を利用するコスト＝持分利子と呼ばれる一が明確にコストとして認識されるべきことを示唆する。利子コストは、負債資金のものであれ持分資金のものであれ、他のコ

(152) 佐藤倫正訳、前掲書、p.68

(153) 佐藤倫正訳、前掲書、p.68

(154) 佐藤倫正訳、前掲書、pp.74-75

(155) 佐藤倫正訳、前掲書、p.70

スト要素と同じように取り扱われるべきである」⁽¹⁵⁶⁾と主張する。

さらに、アンソニー（1984）は、主体持分について、「実際のところ、主体は、二つではなく三つの資金の源泉を持っている。ある資金は債権者によって提供され、別の資金は株主によって、そして最後のものは当該主体の自らの努力によって作り出される。最初の二つのタイプは負債と株主持分である。私は第三のタイプを主体持分と呼ぶことにするとし、さらに、負債と株主持分の類似性を、貸借対照表の区分をこのように再構築する背後には、株主により提供された資金は債権者によって提供された資金と似通っており、それらは同様に取り扱われるべきである」⁽¹⁵⁷⁾と提唱している。

また、内部資金源泉と外部資金源泉の区別を、「負債と株主持分は、ともに外部の資金源泉である。それらは、外部関係者からの借入れまたは払込みとして直接的に、あるいは種々のタイプの未払額として間接的に提供された資金を表わす。主体持分は内部の資金源泉を報告する。すなわち、主体がそれ独自の活動の結果として増殖させた資金である。したがって、株主持分と主体持分の間に引かれた一線は、資金の外部源泉と内部源泉とを分離することになる。この線は、今日作成されている貸借対照表で負債と株主持分の間に引かれている一線よりも、いっそう基本的な区別を反映するものである」⁽¹⁵⁸⁾と重視する。このような、アンソニー（1984）の考えは、持分に資金源泉の意味を持たせることによって、主体持分をひとつの区別された資金の源泉として認識することは、株主持分と負債の区別を主張する従来の見解に関する難点を払拭する側面を有する。

さらに、「一期間中の主体自らの活動によって生み出された資金の額は純利益として測定される。純利益は収益と費用との差額として計算されるべきである。毎年度の純利益は主体持分に加えられるべきものである」⁽¹⁵⁹⁾として、つぎのような主体持分の概念を導く。

概念 4.03.「主体持分は、総資産から負債と株主持分の合計を差し引いた差額である。その主要な源泉は当該主体の営業活動である」⁽¹⁶⁰⁾。

そして、主体持分維持として、「損益計算書は主体持分の変化を説明すべきであるという考え方は、必然的に財務的資本維持と通常呼ばれる考え方に焦点を当てることになる。ここではそれを主体持分維持と呼ぶことにする。現行実務のように、純利益が所有主持分の増加とみなされているかぎり、資本維持概念を財務諸表に適用する良い方法は存在しない。利益がゼロであれば、主体は負債を利用するコストを回収しているが、しかし、持分を利用するコストに対して何の備えもしていないのである。このような主体の存在はおぼつかない。株主持分資金の利用はコストを伴わないが、それでも、このコストは資本維持計算に含まれるべきである」⁽¹⁶¹⁾と主張する。

また、企業会計と非企業会計の調和の点で、「非営利組織は持分投資家を持たない。それゆえ、これら組織に対する会計原則を、株主持分に焦点を当てるような概念フレームワークとの脈絡を保とうとしながら記述することは、やっかいである。とくにやっかいなのは、

⁽¹⁵⁶⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.103

⁽¹⁵⁷⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.107

⁽¹⁵⁸⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、pp.115-116

⁽¹⁵⁹⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.107

⁽¹⁶⁰⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.107

⁽¹⁶¹⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.116

持分投資家によって提供された資金と当該組織が自らの活動によって生み出した資金とを区別しないフレームワークを用いることである。この区別がなされれば、非企業会計の諸概念は企業会計の諸概念と首尾一貫したものになる。ともに、主体が一期間中に主体持分の維持に成功したか失敗したかが、基本的焦点である。このようなことは、二つのタイプの会計の類似性を強調しているのである」⁽¹⁶²⁾と述べている。この点は、今後の非営利組織の会計の在り方を示唆するものである。

以上のようなアンソニー（1984）の主体持分の考え方は、営利主体だけではなく、非営利組織にも適用され、本稿を構成するに当たって、持分概念の視点の拠り所となり、そして、両方を統合した新たな概念フレームワークの構築において、報告主体の設定段階で、主体持分の概念をさらに展開することにある。

b. 持分利子説の内容

アンソニー（1984）は、持分利子について、次のように、「株主によって提供された資金の額は拠出資本として報告された額よりも大きい。株主は、彼らの直接の拠出に加えて、これら資金の使用に伴うコストが配当の形で彼らに返済されないかぎりにおいて、資金を提供しているのである。さらに、支払われない持分利子は、ちょうど未払いの負債利子がそうであるように、資金の源泉である。優先株主が優先株式を受け取り、この株式の配当が拠出資金のコストと対応しているかぎり、未払優先配当が残れば、それは持分利子の構成要素である。普通株の未払利子は現在作成されているような貸借対照表には表れない。これは表されるべきである」⁽¹⁶³⁾と提起している。

要するに、アンソニー（1984）によれば、「普通株主持分として報告されている金額は、優先株主持分の金額が現在報告されているのと本質的に同じ方法で、すなわち、最初の拠出額に未払のコストを加えた額で測定されるべきである。株主持分の額は、資産と負債との差額ではない。それは払込資本と未払持分利子の合計として直接的に測定されるのである」⁽¹⁶⁴⁾とし、株主持分と持分利子についての概念を次のように定義する。

概念 4.01.「株主持分は株主によって提供された資金額を報告する。それは株主が直接に拠出した額に、資金に生じた利子を加えたものである」⁽¹⁶⁵⁾。

概念 4.02.「利子は資金を使用するコストである。持分利子は株主持分資金を使用するコストである」⁽¹⁶⁶⁾。

利子をコストの一要素として、そして、主体持分をひとつの区分された資金の源泉として認識する新展開を提案する。アンソニー（1984）の利子観は、「利子は、おおくの資源のコストの中に滞留している。あらゆるタイプのリース資産がそのよい例である。これら資源が使用されるにつれて利子はその原価対象のコストの一部となってゆくのである。リース費用は金融的要素を含む。利子はリースした資産のコストの一要素として含まれるのに、購入した資産についてそうしないのはなぜか、私には理由がわからない」⁽¹⁶⁷⁾であ

⁽¹⁶²⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.117

⁽¹⁶³⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.106

⁽¹⁶⁴⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.106

⁽¹⁶⁵⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.106

⁽¹⁶⁶⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.107

⁽¹⁶⁷⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.129

る。

利子と減価償却については、「資金を利用する原価である利子を原価の一要素として明確に認識することを要求しているので、この原価は原価対象に割り当てられることになる。利子を原価として認識することは、大多数の主体で現在採用されているものとはまったく異なる減価償却概念を示唆することになる」⁽¹⁶⁸⁾といい、さらに、減価償却概念では、「資産をリースで借りる企業は、典型的には、リース支払いに対して毎年均等額を負担させられる。この金額を計算するにあたって、リース業者は、資産の原価と当該資産に拘束された資金の利子コストを考慮に入れる。したがって、この負担は、上に説明されたような利子プラス年金法減価償却と同じようなものである。すなわち、償却性資産を使用するコストは減価償却と利子要素を含む、ということである。もし資産から得られる便益が毎年均等であると見積られるならば、年金法減価償却はこのコストを正しく反映する」⁽¹⁶⁹⁾といい、この考え方を次のような概念に要約している。

概念 5.12. 「一会計期間に償却性資産を使用する原価は、当該資産に拘束された資金の減価償却と利子双方を含むべきである」⁽¹⁷⁰⁾。

概念 5.13. 「償却性資産の使用からもたらされる便益が、その耐用年数にわたって毎年等しいと推定されるならば、その原価の減価償却部分は年金法で計算されるべきである」⁽¹⁷¹⁾。

このように、利子をコストの一要素として捉えるアンソニー（1984）の利子観は、本稿の範疇では取り扱わず、今後の検討課題としておく。

c. 提案された貸借対照表の構造

アンソニー（1984）は、貸借対照表をつぎのように、「借方側は主体の資産を報告する。資産は主体の資本項目が会計的に認識されたものである。資産項目は、種々のタイプの資本の性質と、それらに投下された金額を示す。貸方側はこの資本を取得するために使用された資金の源泉を示す。これらの源泉のひとつが株主であり、この源泉によって提供された資本の額は株主持分と呼ばれる。資本の提供者は借方側に報告される大多数の資産を直接に提供したのではない。むしろ彼らは主体に資金を提供し、次いでその資金を主体が資産を取得するために使ったのである。かくして、貸方側は資金の源泉を報告すると言っているのである」⁽¹⁷²⁾といい、貸借対照表の構造を次のように定義する。

概念 7.01. 「貸借対照表は、種々の源泉から主体へ調達された資金の額と、主体の資本が貸借対照表日にとっていた形態を報告する」⁽¹⁷³⁾。

さらに、資産を次のように定義する。

概念 7.02. 「資産は主体の資本がとっている形態である。資産は、貨幣項目と未費消の原価と投資とからなる。報告された金額はそれぞれの形態に拘束された資本の金額である」⁽¹⁷⁴⁾。

(168) 佐藤倫正訳、前掲書、p.163

(169) 佐藤倫正訳、前掲書、p.170

(170) 佐藤倫正訳、前掲書、p.171

(171) 佐藤倫正訳、前掲書、p.171

(172) 佐藤倫正訳、前掲書、pp.207-209

(173) 佐藤倫正訳、前掲書、p.209

(174) 佐藤倫正訳、前掲書、p.209

ここで、三つのタイプの資産が挙げられる。貨幣性資産と未消滅原価と投資である。それぞれのタイプは主体の資本がとっている形態を表わす。

また、貸借対照表の貸方側である資金の源泉を次のように、「株主持分は、株主によって提供された資金額であり、株主による直接的な抛出と未だ彼らに分配されていない利子からなっている。主体持分は、負債および株主以外の源泉から主体が得た資本の額であり、主として、営業活動の結果としてもたらされたのである。主体持分は資金の内部源泉であり、負債と株主持分は外部源泉で、これらの源泉からの資金は主体の外部者からもたらされる。そこで、負債は、主体のすべての外部源泉から株主による資金を除いたものと言ってよい」(175)と言及し、このような議論から次の定義が導かれる。

概念 7.03.「負債は、その見返りとして持分権を受け取らない外部者によって提供された資金の額を報告する」(176)。

また、資産と資金源泉に関して営業外の事象によって引き起こされる主体持分の変化については特に営業外の寄付について、「主体には、贈与、寄付といった源泉からの資源流入がありうる。これらの流入がその期の営業と関連があれば、それらは収益である。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。非営利組織における営業外の寄付の主要な形態は、その利益だけが営業目的で使われうる基本財産基金への寄付と、資本的資産（たとえば、建物や設備）への寄付である。営利主体にも営業外の寄付がなされることがある。たとえば、地方自治体は、企業の工場を誘致する誘因として敷地という形の寄付をするかもしれない。これら営業外の寄付は主体持分の増加として把握されるのだけれども、それらが受け取られた期の利益測定に含められるならば、当該主体の財務的業績の報告は誤ったものとなる」(177)と論じ、次のように営業外の寄付の認識にかかわる概念を提起する。

概念 7.05.「営業外目的での寄付は主体持分に貸記されるべきである」(178)。

さらに、寄贈された持分の費用への転化について、「営業外の寄付が建物あるいは他の償却性資産でなされるか、あるいは、そのような資産の取得に使用される貨幣でなされるならば、当該資産の減価償却を主体の利益測定の中に、いかに取り込むべきかを決定する問題が生じてくる」(179)といい、二つの対照的な意見を紹介する。

① 減価償却不要論者の意見として、「資産取得に、主体の資金の使用は必要とされなかったのだから、そのような資産に関連する費用は存在しない、すなわち、主体のコストはゼロである」(180)といい、この考えに従うと、「収益がこの減価償却の算入されていない費用に見合えば、主体は持分を維持するよう営業をしたことになる」(181)と評している。

② 減価償却必要論者の意見として、「減価償却が考慮されないならば、その主体のプロ

(175) 佐藤倫正訳、前掲書、p.211

(176) 佐藤倫正訳、前掲書、p.211

(177) 佐藤倫正訳、前掲書、pp.213-214

(178) 佐藤倫正訳、前掲書、p.215

(179) 佐藤倫正訳、前掲書、p.215

(180) 佐藤倫正訳、前掲書、p.215

(181) 佐藤倫正訳、前掲書、p.215

グラムを遂行するための費用は過小評価される。これは、ある主体のプログラムの原価と、類似の資産を自らの資源で取得した別の主体のプログラムの原価との比較可能性を減少させ、かくして、利用者は比較可能な情報を必要とすると述べる前提 21. 「利用者は比較可能な情報を必要とする」に反することになる⁽¹⁸²⁾と論じている。

すなわち、アンソニー（1984）は、「当該資産について①のように減価償却をしないことによって費用の過小表示、逆に利益の過大表示となり、他の主体との比較可能性を減じるという意見があることを指摘する。一方、②のように減価償却することによって、その減価償却額だけ利益の過小表示になるという意見である」⁽¹⁸³⁾点を指摘する。

そして、このジレンマから抜け出す方法として、アンソニー（1984）は、次のような見解を、「減価償却を費用として記録し、それと同額を収益として記録することである。これがなされれば、利益に対する影響はなくなるし、これら資産を使用する原価が報告されることになる」⁽¹⁸⁴⁾と述べ、その場合に、「減価償却が費用として記録され、相手勘定が収益に貸記されるならば、抛出された持分の金額と資産額に等しく影響が出てくる。抛出された持分の額も資産の帳簿価格もともに減少するであろう。逆に、減価償却が借記されないならば、抛出された持分とそれに関連した資産は抛出の当初の金額にとどまることになる」⁽¹⁸⁵⁾と論じている。

このように見てくると、建物への資本的資産の寄付である営業外寄付の会計処理の方法、さらに、この建物の減価償却の必要性の是非におけるアンソニー（1984）の概念は、今後、本稿で、介護サービス市場における介護施設の建物を新築する資金の源泉の報告のあり方のところで議論を展開することになる。

4.4.5. アンソニーによる問題提起

FASB が公表した SFAC 第 4 号『非営利組織の財務報告の諸目的』の背景説明である、「FASB はいかなる特定種類の実体（例えば、非営利組織体または営利企業）についても独立した概念フレームワークを形成する必要はないと結論づけた」（paragraph1）と、それまで営利と非営利とで別々に分離して作成されていた概念フレームワークの統合が目標として提起され、FASB の非営利会計概念フレームワークは、当初、営利会計概念フレームワークとは独立して分離的に作成されていたが、SFAC 第 4 号での結論により、営利会計概念フレームワークと統合されることになったが、「権威ある会計学の文献は、その大部分が営利企業の直面する問題に焦点を合わせたので、非営利組織に特有の領域を包括的には扱ってこなかった」（paragraph6）点を、アンソニー（1984）は取り上げ、「現行会計実務では依然として所有主観になったものである」⁽¹⁸⁶⁾と批判する。

このようにみてくると、営利企業と非営利組織とに共通する概念フレームワークの形成を試みるには、次のような二つの問題点を考察する必要がある。

まず、第一の問題点は、資本主理論と企業体理論の問題である。

つまり会計主体にかかわる問題である。非営利組織であれ営利企業であれどちらも、事

(182) 佐藤倫正訳、前掲書、p.215

(183) 佐藤倫正訳、前掲書、p.215

(184) 佐藤倫正訳、前掲書、p.215

(185) 佐藤倫正訳、前掲書、p.216

(186) 佐藤倫正訳、前掲書、p.70

業の継続を前提としていると解することができる。しかし、現行会計実務では、株主を実質的所有者とし、その株主を中心に据えた所有主観である資本主理論に依拠したものになっている。それゆえ、エンティティ観の優越性は文献でのことにすぎないのであり、これまでエンティティ観が現行会計実務に浸透しなかったのは何故かが問われる。

また、所有主を持たず、継続事業を前提とした非営利組織体を所有主に基づく概念フレームワークの中に包摂することにも無理がある。それゆえに、非営利組織体の会計に適合するエンティティ観が営利企業にも適用されるものでなければ、非営利組織体と営利企業とに共通する概念フレームワークの形成は困難である。

アンソニー（1984）は、「現行の実務において、また、FASB の概念フレームワークにおいて、所有主観は依然として優勢である。所有主観からは次の解釈が導かれる。すなわち、資産は資源であり、負債と株主持分は、これら資源に対する二つのタイプの請求権である。この見方のもとでは、貸借対照表の株主持分区分は、所有主の残余的権益、すなわち、資産から負債が控除された後の彼らの請求権を反映すると考えられている」（187）点を批判する。

さらに、次のように、「実のところ、製造業の会計と金融機関の会計の間の細部の方が、企業組織一般にとって適切な会計と、非営利組織一般にとって適切な会計との差異よりも大きいのである」（188）と述べ、また、「このフレームワークが営利企業と非営利組織の両方に適用されるので、企業と非営利組織とが別々に定義される必要はない」（189）と主張し、会計主体の概念を次のように導き出す。

概念 3.01. 「財務諸表は一会計主体について報告すべきである。その場合の会計主体は、その資源が一人の人物か、あるいは単一の運営団体、あるいは責任を負う構成員を同じくするいくつかの運営団体によって統制される、ひとつの経済主体である」（190）。

この概念によって、アンソニー（1984）は、会計について、「主体そのものに焦点を合わせるべきことを示唆する。営利主体における現行実務において、会計が、少なくとも暗黙のうちに、所有主の権利に焦点を合わせることに対比される」（191）と述べ、また、次のように、「エンティティ観は非営利組織体の会計において唯一の意味ある見方である。これはまた、企業はその所有者から独立して存在し、その株主は資本たる資金のひとつの源泉である」（192）と指摘する。

また、アンソニー（1984）は会計主体を、「資産を所有するのは所有主ではなく当該主体であり、外部者への返済義務を負うのは所有主ではなく当該主体である。それゆえ当該主体の貸借対照表が報告すべきは、その所有主の財務的権利ではなく、当該主体の財務的権利である」（193）と主張し、さらに、「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ことによ

(187) 佐藤倫正訳、前掲書、p.70

(188) 佐藤倫正訳、前掲書、p.5

(189) 佐藤倫正訳、前掲書、p.4

(190) 佐藤倫正訳、前掲書、p.68

(191) 佐藤倫正訳、前掲書、p.70

(192) 佐藤倫正訳、前掲書、p.70

(193) 佐藤倫正訳、前掲書、p.105

て改造されるべき」⁽¹⁹⁴⁾と意見し、株主持分と主体持分の新しい概念によって、従来の資本主観の見解を否定する。

次に、第二の問題点は、営利企業における持分と非営利組織体の純資産に関する問題である。

すなわち、アンソニー（1984）は、「普通株主は、その主体を取り壊さないかぎり、彼らの持分として記載された金額あるいはその相当部分を請求することはできない。報告される金額は当該主体における株主の持分ではない。株主の権利は、たとえそれが債権者の権利に次ぐものであるとしても、当該主体全体に及んでいる。そして、貸借対照表の借方側が資産の公正価値を示さないので、貸方側のそれに見合う金額も株主の請求権や持分や権利の貨幣額を示さない」⁽¹⁹⁵⁾と言及する。そして、「株主は、その権利が貸借対照表において報告されると申し立てられるが、通常彼らは、株式と交換に資金を拠出した人たちと同じではない。公開会社では最初の株主の多くがかなり以前に持株を売却する。現在の株主による投資額は、彼らが当該株式に対してその前の株主に支払った金額であり、これらの金額は貸借対照表で報告される株主持分の金額と対応しそうにない。現在の株主は、その株式の現在の市場価格に関心があり、それはただ偶然的に株主持分として報告された金額と一致するだけである」⁽¹⁹⁶⁾と指摘する。

要するに、アンソニー（1984）は、「主体の観点に立てば、貸借対照表の貸方側は主体の資金の源泉を報告し、借方側の金額は、これら資金が貸借対照表日において投下される形態を報告する。貸借対照表は、主体全体の投資および財務活動の結果の要約表である。貸借対照表等式は、資産＝負債＋株主ではない。むしろそれは、資産＝資金の源泉、なのである」⁽¹⁹⁷⁾と付言する。

このように、アンソニー（1984）は、株主持分概念を株主の請求権あるいは取り分の意味ではなく、資金の源泉である株主が提供した資本の意味として用いており、資金の内部源泉である主体持分概念と株主持分概念とを明確に区分する。主体は、債権者によって提供される負債資金、株主によって提供される持分資金、主体自らの努力によって作り出される資金、の3つの資金源泉を持つとする。

そして、アンソニー（1984）は、「株主持分と主体持分の間にかかれた一線は、資金を外部からの源泉と内部からの源泉とに分離することである。この線は、今日作成されている貸借対照表で負債と株主持分の間にかかっている一線よりも、いっそう、基本的な区分を反映するもの」⁽¹⁹⁸⁾であると捉え、さらに、「負債利子を費用とし、さらに持分利子も外部資金を利用することから生ずる費用と論じ、株主持分に対して利子コストを認め、株主持分に加算する」⁽¹⁹⁹⁾ことを提案し、これによって、「株主持分は残余としてではなく独立に測定され、一方、主体持分は利益の累積額として測定され、貸借対照表の貸方の新しい

(194) 佐藤倫正訳、前掲書、p.103

(195) 佐藤倫正訳、前掲書、p.104

(196) 佐藤倫正訳、前掲書、p.105

(197) 佐藤倫正訳、前掲書、p.105

(198) 佐藤倫正訳、前掲書、p.116

(199) 佐藤倫正訳、前掲書、p.106

分類」(200)を提案する。この視点は、非営利組織における純資産の区分表示の在り方へと展開する論点でもあり、非営利組織と営利企業との会計を整合性のとれたものにする可能性を含んでいるといえる。

以上見てきたところから明らかなように、アンソニー（1984）による問題提起の第一の問題点の資本主理論とエンティティ理論に関する会計主体、第二の問題点の株主持分と純資産に関する資金源泉への考察は、営利企業および非営利組織体に共通する概念フレームワーク形成の試みである。そこで、本稿では、アンソニー（1984）の概念を再考することで、新たな概念フレームワークの構築を展開する。具体的には、第一の問題点からは、報告主体の設定で会計主体を定義し、第二の問題点からは、報告形式の提案において新たな持分概念を追加することにある。

4.5. まとめ

本章では、貸借対照表の貸方側の資本の会計的役割を考察した。そこで、本章で検討した結果についてまとめておくことにする。

4.5.1. 資本の概念の検討

先ず、会計上の資本概念の解釈では、企業会計上の資本の概念はいろいろな意味で使用され、貸借対照表の貸方側をどのような視点で把握するかで異なり、特に、株主資本としての資本が重要な意味を成し、それがどのように影響しているかを取り上げた。

次に、FASBの資本の概念の内容では、営利企業においては、所有主とみなされる出資者の請求権である持分概念を用い、非営利組織体においては純資産を用い、収益、費用によって増減が生じるとされ、持分と純資産が同じ意味で使われている。その中でも特に、寄付行為の会計処理が問題となっており、今後の検討課題でもある。また、持分と純資産が同じ意味で使われるのには、収益と費用との対応が営利企業と非営利組織体では同じではないことから無理があることを指摘したが、FASBは寄付行為による資産の増加を収益とみなしている点にも問題があることを指摘したところである。

さらに、ASBJの資本の概念の内容では、ASBJによると、純資産と株主持分を別掲し、純資産を先に定義してから、株主資本を定義しており、純資産を資産と負債の差額と定義し、そして、純資産内部を株主資本とその他の項目に分け、貸借対照表の貸方項目を負債、株主資本及び株主資本以外の項目の3区分に表示する。これは、資産負債アプローチと収益費用アプローチの混合アプローチにより、中間項目である第3区分が表示されることになるが、この点は、持分概念のアプローチから解決していくことにする。

4.5.2. 資本の分類の検討

一つに、資本と利益の区別の必要性では、会計領域には、利益を明らかにする損益会計と資本を明らかにする資本会計とがあり、資本と利益を区別している。この資本と利益の区別には種々の考え方があり、その一つは、自己資本と期間利益の区別であり、これは、資本取引と損益取引とを区別することにある。もう一つには、払込資本と期間利益・留保利益の区別があり、これは、処分不能な資本と処分可能な利益の区別として解されており、利益処分可能性の見地からの区分である。なお、この後者の区分は、財務上の取引と利益

(200) 佐藤倫正訳、前掲書、p.208表7-1

を生ぜしめる取引との間の発生源泉にもとづく区別であり、貸借対照表の貸方項目である資金の源泉の株主持分の概念へと発展する考え方であることに言及した。

二つに、資本の源泉別分類の見解では、資本の分類には、法律的な分類基準と経済的な分類基準とがあるが、特に重要なのは、資本の発生源泉別による分類である資本の経済的分類であり、特に贈与剰余金に焦点を合わせて検討する。

第1の分類は、株主によって拠出された資本と株主以外のものから調達された資本とを区別する方法で、贈与剰余金は株主以外からの資本に分類される。尚、ASBJの純資産の表示は、株主資本と株主資本以外の項目に区分表示しており、この分類に該当する。

第2の分類は、株式による資本、事業活動による資本、その他の源泉による資本の三つの源泉に分類され、贈与剰余金については、利益でもなく株主による投資でもないからその他の分類に属する。

第3の分類は、企業外部から調達した資本、企業内部から調達した資本とで源泉の異なるごとに分類され、贈与剰余金については、資本を構成するものとして外部からの払込資本に属する。

第4の分類は、企業外部から調達した資本を株主によるものと、株主以外によるものとに分け、企業内部から調達した資本とで源泉を分類し、贈与剰余金については、株主以外からの資本に属する。

第5の分類は、株主からの払込資本と留保利益とに分類し、贈与剰余金については、利益を構成するものとし留保利益に属する。また、FASBの持分（純資産）の表示は、所有者とみなされる出資者の請求権を表わし、株主資本としての資本の性格をもち、この分類に該当する。

以上からいえることは、贈与剰余金については、資本とみる資本剰余金と考えるのか、利益とみる利益剰余金と考えるのか2つの視点があるが、営利企業と非営利組織体を統合化する概念フレームワークの視点から、資本剰余金とみる考え方が妥当であると考えられる。

いいかえれば、利益と捉えることによって、ますます利益計算の乖離現象が生じると思われる、それは、営利企業の収益、費用と非営利組織体における収益、費用とは、内容は異なるものであり、営利企業の利益計算構造と非営利組織体の計算構造も同様に異なり、結論として同一視することはできないからである。

4.5.3. 贈与剰余金の概念の解釈

まず、第一に、会計上の贈与剰余金の概念の見解は、贈与剰余金は、積極的贈与と消極的贈与に分けられ、本稿では積極的贈与のうち特に株主以外のものから生じる剰余金に限定する。このように考えるのは、非営利組織体における寄付金行為の会計処理と整合した捉え方をするためである。

次に、第二に、贈与剰余金の会計学的性格の見解は、贈与剰余金には、資本剰余金説、利益剰余金説、別の勘定科目での表示の3つの説を取り上げた。

第1の資本剰余金説では、贈与剰余金は、利益として配当されたり課税されたりして分配されるべきものでなく、資本として維持すべきものであると考える説である。

第2の利益剰余金説は、拠出資本をこえてえられるものであり、事業活動によるもので

はないが利益を意味すると考える説である。

第 3 の別の勘定科目での表示では、資本剰余金とか利益剰余金とかとして取り扱わず、別の勘定科目で表示することで、貸借対照表の貸方側が借方側の源泉を示す役割を果たすことになり、この考え方は、後の貸借対照表の貸方側を区分表示するときに必要な概念である。

最後に、第三に、国庫補助金の見解は、国庫補助金は、国家からの補助で、税金を財源として交付されるものであり、交付を受ける企業は、その用途や条件を明示する必要がある。

ここで、国庫補助金には、いろいろな種類があるが、建物や設備などの固定資産の取得である資本的支出に充てるために交付される建設助成金を取り上げる。だが、この建設助成金の会計的性格を資本剰余金とみる考え方、利益剰余金とみる考え方、資本剰余金にも利益剰余金にも属しないとみる考え方があることを取り上げた。

そこで、建設助成金を資本剰余金とみる考え方は、企業体理論によるものであることをみた。それは、企業体の立場からみて、企業体に属するところの企業体持分であり、企業体に拠出された資本部分であり、資本剰余金とみるのである。この考え方は、後の貸借対照表の貸方側を区分表示するときに必要な概念である。

4.5.4. 持分の概念の解釈

第一に、持分会計の理論の問題提起として、黒澤清は、持分を自己資本だけでなく、負債も持分として認識する考え方を提示し、負債持分は、資産に対する債権者の請求権で、資本持分は、株主の請求権である見解をする。一方、高松和男は、持分は、利害関係者との取引から生じるものであるとし、すべての利害関係者が持分を構成すると解しており、この考え方が、営利企業および非営利組織体の両方を包含した持分概念に整合すると思われる。

第二に、会計主体論の分類においては、会計の主体をどこに求めるかを 4 つに分類し取り上げた。

1 つ目に、資本主理論は、会計の主体を資本主にもとめ、純資産は資本主に帰属する立場である。2 つ目に、代理人説は、株式会社を株主の代理人としてみる立場である。3 つ目に、企業主体理論は、会計の主体を、企業それ自体にもとめ、企業におけるすべての資産は企業主体の財産であるとする立場である。4 つ目に、企業体理論は、エンティティ理論ともいわれ、企業体は、株主、債権者、従業員、国家等の利害関係者と存在し、株主持分、債権者持分、企業体持分なる持分概念が確立される立場である。この理論は、資本主理論の限界を解決する一つの理論として、負債と資本を統一的に考える理論で、今後の持分概念の展開に必要な理論であることを指摘した。

第三に、持分概念の構成の点で、利害者集団は、取引関係を通じて企業に資源を提供し、その反面、対価の支払いを受ける、それに対する請求権を取得し、かかる請求権が企業に対する持分であるとする。

先ず、株主持分説は、残余財産は、すべて株主に帰属するものとみる立場で、資本剰余金および利益剰余金もすべて資本金とともに株主のものであるとする。

次に、利害者持分説は、企業体と取引関係のあるすべての利害者集団が、企業体に対し

て持分を有する考え方である。ただし、この場合の持分の区分の仕方が問題となる。

さらに、企業体持分説は、上記の企業体理論から導き出されるもので、株主持分、債権者持分、企業体持分とからなる。これは後に、アンソニー（1984）の見解のところで触れる主体持分へと展開される理論である。この企業体持分には、資本剰余金と利益剰余金が含まれ、資本取引によって発生した剰余金と損益取引によって発生した剰余金で、拘束の度合いが異なり、投資された資産と資金の源泉との拘束度をどのように関連づけるかが課題となる。または、逆に資本剰余金と利益剰余金とを統一した一つの持分概念として捉える考え方もできるであろう。

そこで、本稿では、このような論点に焦点を当て、介護サービス市場の中で、介護施設の建物の取得とそれに対応した資金の源泉に拘束を設定することは、財務的生存力の報告に対して有用性を高めることになる。

第四に、アンソニーの持分利子の概念の展開から、アンソニー（1984）のエンティティ理論によれば、株主も債権者も同じ外部からの資本提供者であるとする見方をとると、配当は債権者に対する利子の支払いに類似しており、費用とみる考え方ができると主張する。この点に焦点を合わせたアンソニー（1984）の見解から、営利企業会計と非営利組織体会計の類似性に注目することで議論を展開する。

第1に、主体持分説の概要では、アンソニー（1984）は、会計主体を所有から支配ヘシフトした概念に広げ、この概念が所有主を持たない非営利組織体における見方を示唆する点を取り上げた。非営利組織体は、収益が寄付や助成金などの源泉からもたらされ、提供されるサービスとは直接に関連しておらず、収益と費用とが対応関係には無い。そこで、アンソニー（1984）は、寄付を主体持分に含めることを提案し、主体の持分維持という考え方が、非営利組織体にも適用され、損益計算書の最終数値は重要な意味を持っており、持分を維持したかどうかの指標となることを指摘する。

次に、アンソニー（1984）は、貸借対照表の貸方側を債権者持分、株主持分、主体持分の三つの資金の源泉に区分し、負債持分と株主持分は、ともに外部の資金源泉とし、主体持分を内部の資金源泉として一線を画した。そこで、外部の資金源泉である負債持分と株主持分との類似性に注目し、内部資金源泉と外部資金源泉との区別が重要であることを主張した。

さらに、主体が主体持分の維持に成功したか失敗したかの視点は、エンティティ理論に基づいた考え方から、損益計算書に計上された純利益がその指標になり、この点は、営利企業と非営利組織体との概念フレームワークの統合化を考察する一助になる。

第2に、持分利子説の内容では、アンソニー（1984）は次のような概念を新たに提案する。株主持分は、株主が直接に拠出した額に、利子を加えたものであり、その利子は資金を使用するコストである。すなわち、持分利子は、株主持分資金を使用するコストであるという認識である。エンティティ理論により貸借対照表の貸方項目に注目すれば、資金の源泉という視点からみると筋の通った考え方であると思われる。

さらに、減価償却においても、償却性資産を使用するコストは、減価償却と利子要素を含んだコストであることを提案する。

第3に、提案された貸借対照表の構造では、アンソニー（1984）は、貸借対照表の貸方

側は資金の源泉を、借方側の資産はその形態を表わすとし、そして、資産は、貨幣項目と未費消の原価と投資とからなり、資金の源泉は、負債と株主持分と主体持分からなると提示する。また、営業外の寄付については、主体持分に貸記されるべきであると主張する。そうではなくて、利益測定に含められれば、主体の財務的業績の報告が誤ったものになるとも付言する。すなわち、具体的には減価償却が費用として記録され、それと同額を収益として記録することを説いている。

尚、この貸借対照表の貸方項目と借方項目の表示の仕方は営利企業におけるものであるが、エンティティ観の視点に立てば、非営利組織体の貸借対照表にも当てはまる表示であることを指摘しておきたい。

最後、第五に、アンソニーによる問題提起より、アンソニー（1984）は、FASBの概念フレームワークは依然所有主観に依拠したものになっていると批判し、所有主観からエンティティ観へ移行することで、非営利組織体と営利企業とに共通した概念フレームワークが形成されることを主張する。そして、会計主体の概念を導き出し、会計が主体そのものに焦点を合わせるべきことを示唆する。具体的に、貸借対照表の貸方側は、これまでの株主持分を株主持分と主体持分の二つの構成要素に分ける新しい概念を提案する。

この見解にもみられるように、アンソニー（1984）は、エンティティ観に立てば、貸借対照表の貸方側は主体の資金の源泉を、借方側の金額は、これら資金の形態の要約表であり、そして、株主持分と主体持分の間にかかれる一線は、資金の外部調達と内部調達とに分けることにあり、基本的な区分を反映するものと指摘する。さらに、アンソニー（1984）は、負債利子を費用とし、持分利子も外部資金を利用することから生じる費用であると論じ、株主持分に対する利子コストを認識し、株主持分に加算することを提案する。これは、貸借対照表の貸方項目の新しい分類の提案であり、営利企業と非営利組織体との会計的な整合性がとれた共通の概念フレームワークになる意味を含んでいる。本稿において、この考え方は、営利企業と非営利組織体とが混在している介護サービス市場で営利企業および非営利組織体を区別せず、両者を包含した概念フレームワークの体系の構築へと議論を展開し、報告主体の設定から報告目的の設定に、さらには報告形式の提案へと、首尾一貫した統一化に至る新たなフレームワークの構築の方向へと導いている。

5. 営利企業と非営利組織体の統合に向けて

1. の 1.2.2. における、林（2007）による、「営利企業と非営利組織体はすでに統一化が

できているものといえよう」という問いかけに対し、5.3. では、持分概念から会計の主体を企業自体とするエンティティ観により、営利企業における株主持分と非営利組織体における純資産を統合化する概念フレームワークを明らかにし、アンソニーの提案を考察し、営利会計と非営利組織体会計の統一化を図ってきたところである。

そこで、本章では、FASB の非営利組織体に対する純資産の見解とアンソニーのそれとを再考することで、新たな概念フレームワークの構築による統合化へのアプローチを試みる。

5.1. では、FASB のフレームワークを概観する。SFAC 第 6 号が非営利組織体の純資産を、「拘束の有無に基づいて、永久拘束純資産、一時拘束純資産および非拘束純資産の三つの区分」に定義し、そのうちの永久拘束純資産について「永久拘束に関する情報は、仕入先、または従業員に対する支払いのための現金の源泉とはならない」と規定する。

一方、営利企業の持分において、「資産から負債を控除した残余が出資者の請求権である」と定義する。このような考え方から、永久拘束の資源流入は、営利企業に対する資本の流入に似ているといわれるが、FASB は、「非営利組織体の純資産と営利企業の持分とは、類似しているというより相違している」と述べている。つまり、出資者による投資とは異なり、永久拘束のある資産の寄贈は、債権者に支払うための現金の源泉とはならない。よって、出資者と寄贈者は、基本的に異なることになる。

このように見てくると、FASB による非営利組織体の純資産に関する拘束概念への着目は、営利企業における持分概念と整合するものとは思えない考え方であると言わざるをえない。

5.2. では、これに対して、アンソニーは、FASB による純資産の永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産の三区分を批判しており、このようなアンソニーの論点がどのように統合化へ結びつくのかを再考する。アンソニーのフレームワークは、記述的な前提と規範的な概念の 2 段階で構成されている。会計の概念フレームワークを作り上げるためには前提が必要であるとし、ここで、会計主体と利用者のニーズを取り上げ、営利企業および非営利組織体の両方の主体に適用されるフレームワークを示唆する。

まず、アンソニーは、会計主体の前提として、営利企業が利益最大化ではなく、満足のゆく報酬を目指す考え方を論じている。この考え方は、非営利組織体においては営利活動が目的ではないことから、異論はないはずである。他方、営利企業においても、資本主中心の資本主理論から企業自体を中心とする企業体理論（エンティティ理論）へと優越性は変遷しており、会計主体の業績評価も利益最大化ではなく、合理的な満足化によって測定されることを示唆している。このような考えは、営利企業と非営利組織体の両方に共通した業績の報告を可能にするものと思われる。

次に、アンソニーは、利用者のニーズの前提では、業績に焦点を当て、利用者は主体の状態よりも、主体の業績に関心を持つと論じている。すなわち、貸借対照表上の状態測定に対し、損益計算書上の業績測定に優位性を位置付けており、この点から、アンソニーの会計観は、資産負債アプローチよりも収益費用アプローチによって立つものであると思われる。この論旨からも分かるように、資産負債アプローチは、将来の業績を現在価値に評価し報告するアプローチであるが、利用者のニーズは、あくまでも過去の業績の報告を必

要とする。この考え方は、本稿のアプローチの基本的なフレームワークとなる概念でもある。

他方、先にもふれた前提を基盤として規範的な概念を記述する。まず、会計主体を概念では、財務諸表はひとつの経済主体について報告することを述べる。次に、利用者のニーズを概念では、財務諸表は一会計期間に生じた、主体の業績と状態を報告すべきであると記述する。さらに、財務会計の焦点は利益測定に合わせるべきと主張している。また、利益は、収益と費用を測定することによって直接的に測定されるべきであると指摘する。この点は、利用者のニーズの前提においては、将来の便益の測定ではなく、過去の業績の報告を必要としていることにもとづいた概念を導いている。かくして、アンソニーは、利益の測定に、収益費用アプローチを採用したのである。

このような、アンソニーによる、前提と概念の2段階で構成されたフレームワークを構築する考え方は、新たなフレームワークの構築の段階において指針となる考え方でもある。

5.3. では、新たなフレームワークの構築により営利企業と非営利組織体の統合化を試みている。この点は、2. で触れたように介護サービス市場の設定で明示している。営利企業と非営利組織体が混在している中、料金は国によって決められた公定価格であり、国による保険制度により公的な資金が投入されている市場で、目的が異なる会計主体ではあるが、同じ事業活動を行っている限りにおいて、会計的には、営利企業と非営利組織体を区別せず、両者を包括した会計主体として捉えることができる。

次に、会計主体が、介護サービスを提供し、事業を継続して行くために、資金的な財務的生存力を貸借対照表上に報告する会計情報と、介護サービスを提供し続ける能力である業績評価を損益計算書上に報告する会計情報に、利用者が関心を有しているニーズとして位置づけることができる。これら2点に基づいて、介護サービス市場を会計的な視点で論じる。

ここで、設定は物事がそのようになっている有様を記述し、概念は、会計はこうあるべきである理想を提案する。設定は、報告主体と報告目的を対象にしており、提案は、報告形式を取ることにする。

報告主体の設定では、4項目を取り上げる。

設定1. では、介護保険市場と介護報酬を設定

設定2. では、個別単位としての組織を設定

設定3. では、社会的単位としての組織を設定

設定4. では、介護保険サービスを設定

つまり、介護サービス提供の努力と介護報酬の成果により、介護保険市場を通して業績評価を認識することができる。このように見えてくると、インプットは、事業活動のために消費される資源である努力についての情報、アウトカムは、事業活動より受ける便益ないし満足である成果についての情報を報告することができる。この点は、2. の 2.5. で論じている。

報告目的の設定では、2項目を取り上げる。

設定5. では、個別成果の追求を設定

設定6. では、全体成果の追求を設定

よって、全体成果は、社会的単位としての組織である指定介護事業所が行う活動によって得られる満足度を評価とするアウトカムを意味し、もう一方の個別的単位としての組織である会計主体の会計観は、所有主観からエンティティ観へ移行しており、営利企業の目的が、利益最大化ではなく、満足のゆく報酬を稼得することであり、非営利組織体に関しては、この設定に異論はなく、報告目的は統合化されたといえる。

以上より、営利企業と非営利組織体の統一化を試みるなかで、本稿のテーマである“非営利組織体の財務的生存力への考察”およびサブテーマの一介護サービス提供主体の継続性からの視点一を議論する必要性を痛感する。

そこで、本稿の主題である財務的生存力を、介護保険市場を通して会計の計算構造に組み入れる点を考察する。設定 2. の個別的単位としての組織として個々の独立した組織すなわち会計主体の設定に基づいて、財務諸表における貸借対照表の貸方側の資本の源泉から、営利企業においては資産と負債の差額を株主持分とし、非営利組織体においては資産と負債の差額を純資産と規定するが、資産と負債との差額を株主持分以外に主体持分という概念を提案する。さらに、設定 3. の社会的単位としての組織として指定介護事業所の設定に基づいて、貸借対照表の貸方側の資本の源泉に社会的持分という新たな持分概念を提案する。以上のような論点から、報告形式では、3 項目を提案する。

提案 1. では、資産と負債との差額を株主持分と主体持分という区分にし、さらに、社会的持分という新たな持分概念を追加した提案

提案 2. では、社会的持分に株主持分と営業外寄付を含んだ持分概念を提案

提案 3. 社会的持分に用途拘束を設けることを提案

上記の提案 1. は、営利会計と非営利組織体会計の両者を包含した持分概念を意味し、提案 2. は、資金の源泉を外部源泉と内部源泉とに分け、貸借対照表の貸方側を区分し、営利企業および非営利組織体の両方の主体の資本の源泉は、負債、社会的持分（株主持分と営業外寄付）および主体持分で構成され、会計的には、両主体を統合化した会計主体として捉える。また、提案 3. は、貸借対照表の借方側の資産に対して、貸方側の社会的持分に用途目的の拘束を担保することで、貸方側の用途に制限を付す。このことは、会計主体が財務的資本を維持することになり、本稿の主題である財務的生存力の意義を明らかにしている。

以上、論述した内容を明らかにするためには、営利企業と非営利組織体に共通する概念フレームワークの形成を考察する上で、アンソニーによるエンティティ観が必要となってくる。所有主の存在しない非営利組織体に整合するエンティティ理論が、会計にも取り込まれる必要がある。ゆえに、株主だけの請求権すなわち持分ではないと主張するアンソニーの考えから、株主持分と主体持分に区分するエンティティ観が、営利企業と非営利組織体の両方に共通した概念であることは明らかである。

すなわち、営利企業の資本金、資本剰余金、利益剰余金の区分と、非営利組織体の純資産の永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産の 3 区分との整合性を検討する必要がある。

5.1. FASB のフレームワークの問題提起

1985年のFASBによる公開草案における、非営利組織体の純資産を永久拘束純資産、一時拘束純資産及び非拘束純資産の3つに区分した概念ステートメントSFAC第6号『財務諸表の構成要素』を構成順に考察する。

5.1.1. 非営利組織体の純資産の3区分の課題

まず、非営利組織体の純資産の特徴として、「非営利組織体の純資産は、三つの相互に排他的な区分、すなわち永久拘束純資産、一時拘束純資産および非拘束純資産にわけられる」(No6, paragraph91)と定義する。

次に、永久拘束純資産を、「非営利組織体の純資産のうち、時の経過によって消滅せず、または組織体の行為によって遂行されず、別の方法でも除去されないような、寄贈者によって課せられた規定によって、その組織体による使用が制限されるような寄付その他の資産の流入」(No6, paragraph92)と定義する。

さらに、一時拘束純資産を、「非営利組織体の純資産のうち、時の経過によって消滅するか、また組織体の行為によって遂行されることによって除去される、寄贈者によって課せられた規定によって、その組織体による使用が制限されるような寄付その他の資産の流入」(No6, paragraph93)と定義する。

最後に、非拘束純資産を、「非営利組織体の純資産のうち、寄贈者によって課せられた規定によって永久的にも一時的にも拘束されない部分すなわち純資産のうち、(a) 永久拘束純資産または一時拘束純資産の変動ではない全ての収益、費用、利得および損失、(b) 寄贈者によって課せられた規定、時の経過による消滅、それらの規定に従った組織体の行為による遂行および除去の結果として、純資産を他の区分から(または他の区分へ)再分類すること」(No6, paragraph94)と定義する。

このようなFASBが提起した純資産を3区分することは、次のように、「非営利組織体がそれらを受領する期間にその資産および純資産を増加させる。しかしその拘束が存続し続けるかぎり、それらは非拘束純資産を増加させるのでもなければ、一般に債権者に対する支払いに利用しうるわけでもない。寄贈者によって課せられる資産の使用についての拘束は、一時的かまたは永久的かのいずれかであろう」(No6, paragraph98)と述べ、寄贈者によって課される拘束の有無に基づいて、資源フロー間の区分が行われる。

5.1.2. 営利企業の持分の区分の限界

付録B：資産、負債および持分または純資産とその変動の特徴のうち、営利企業の持分の特徴では、営利企業の持分である残余請求権を、「営利企業における持分は残余請求権であり、その金額は出資者による投資、包括的利益および出資者への分配の累積的結果である。その特徴は、負債が企業の資産に対する請求権としては出資者請求権より優先性を有しているという特徴と相まって、持分を資産および負債から独立して決定されないものとしている。持分は常に純資産(資産－負債)に等しい」(No6, paragraph213)と述べ、持分が残余請求権であると定義する。

また、投資持分と稼得持分を、「営利企業の持分の区分は、出資者による投資および包括的利益の二つの源泉には対応していないことがある。例えば、会社持分の伝統的な分類は、資本金、その他の拠出資本および留保利益または未処分利益であり、最初の二つのカテゴリーは投資資本または拠出資本として記述され、三番目のカテゴリーは稼得資本または営

業活動からの資本として記述される。しかしながら、株式配当（資本金への留保利益の振替え）および自己株式取引は、源泉を混同し、源泉の跡づけを不可能としている。それゆえ、投資資本もしくは拠出資本または稼得資本と名づけられたカテゴリーは、企業の持分の源泉を正確に反映することもあるし、反映しないこともある」（No6, paragraph214）と述べ、営利企業の持分の源泉の区分の限界を指摘する。

5.1.3. 非営利組織体の純資産とその区分の変動の問題点

持分または純資産の第 49 パラグラフにおいては、持分または純資産を「負債を控除した後に残るある実体の資産に対する残余請求権」と定義する。本ステートメントは、「非営利組織体の純資産を全体的に定義し、寄贈者によって課された拘束の有無およびそうした拘束の性質に基づいて、それを三つの区分—永久拘束純資産、一時拘束純資産、および非拘束純資産—」（No6, paragraph221）に分ける。

次に、非営利組織体の残余請求権について、「非営利組織体の純資産は、永久拘束純資産、一時拘束純資産、および非拘束純資産の変動についての累積的な結果である。そしてその各々はさらに、収益、利得、費用および損失の結果であり、また純資産の範囲内における再分類の結果である」（No6, paragraph222）と規定する。

さらに、非営利組織体の純資産の諸区分の変動についての情報に対する関心では、「資源提供者は、非営利組織体の純資産が増加（または減少）したことのみではなく、その方法および理由を知ることにも関心を持っている。そのことは、非営利組織体に資源を提供する寄付者、債権者その他の人々が持つ、そうした組織体が提供する用役、そうした用役を提供するさいの効率や効果、およびそうした用役を継続的に提供する能力についての情報に対する共通の関心から生じる」（No6, paragraph223）とし、さらに、寄付者や構成員のようなくつかの資源提供者は、「当該組織体はその目的をいかに満足させているかを評価するための基礎として、また彼らの支援を継続するかどうかを決定するための基礎として、そうした情報に関心をもつであろう」（No6, paragraph223）と述べる。

ここで指摘している、「用役を提供するさいの効率や効果」と「用役を継続的に提供する能力」は、非営利組織体が財務情報を提供するに当たって必要な会計情報となる。

そして、資源提供者にとっての有用な情報として、「一期間の純資産の変動の金額は、期末と期首の純資産を比較することによって測定されうる。しかし、その手続きだけでは、一期間の組織体の業績を評価するのに重要な、(a) ある非営利組織体が提供する用役、(b) そうした用役を継続的に提供する能力、または (c) 管理者に委託されたその資源の使用について、管理者が寄付者その他の人々に対する受託責任を遂行しているか、をあらかじめ評価するのに十分な情報を提供しえない」（No6, paragraph224）と指摘する。

そこで、次に、純資産の変動の要因を把握する必要性を、「目的の拘束に関する情報は、特定の種類の用役を提供したり、または債権者に対して現金の支払を行う当該組織体の能力をあらかじめ評価するのに役立つであろう。同様に、時期の拘束に関する情報は、ある組織体が将来の用役を提供したり、または期日に現金を支払うために十分な資源を持っているかどうかを債権者その他の人々が評価するのに役立つであろう」（No6, paragraph225）と拘束の情報の必要性を主張する。

そのうちの永久的拘束について、「永久的拘束に関する情報は、ある組織体の資源が現在

のまたは将来の与信者、仕入先、または従業員に対する支払のための現金の源泉とはならない程度を決定するさいに有用である。このように、永久拘束資源の流入をある組織体の純資産のその他の種類の変動と区別する情報は、その期間において債権者への支払に用役または現金を提供するため直接的には利用できない資源の流入を識別するさいに有用である」(No6, paragraph226) と、さらに、「永久拘束の資源流入（例えば基金の寄付）は、時々、営利企業に対する「資本」の流入—出資者による投資—に似ているといわれる」(footnote66) と述べるが、しかし、本ステートメントで指摘しているように、「非営利組織体の純資産と営利企業の持分の特徴とその変動は、類似しているというより相違している。例えば、出資者による投資とは異なり、永久拘束のある資産の寄贈は、債権者に支払うための現金の源泉とはならない。さらに出資者と寄贈者の権利は、基本的に異なる。永久拘束の寄付を受ける非営利組織体は、その拘束を遵守するだけの債務を負うのである。非営利組織体は、その寄贈者の財務的効益のためではなく、その用役を受ける者の効益のために一般に活動している」(footnote66) と述べる。

また、非拘束純資産の変動に関する情報は、「ある組織体の活動が当該組織体の営業活動を支えるために完全に利用しうる—すなわち寄贈者によって課された拘束がない—純資産の一部を引き出しているのか、または維持しているのか、または追加しているのかどうかの有用な指標である」(No6, paragraph227) と組織体の業績を評価する指標であるとし、続けて一期間の非拘束純資産と一時拘束純資産との結合的変動についての情報は、「ある組織体が現在または将来のある時点でその営業活動を支えるために利用しうるような純資産の一部を維持しているかどうかを示す」(No6, paragraph227) と述べ、用役を継続的に提供する能力があるかどうかの判断指標とする。

このように、非営利組織体の財務情報については、「非営利組織体の業績をあらかじめ評価するさいに有用であるよう意図されている財務報告に関する情報は、非営利組織体の純資産の三つの区分、すなわち寄贈者によって課される拘束の影響に基づく区分の変動に関する情報に焦点を合わせている」(No6, paragraph228) と述べ、純資産を拘束の如何で三つに区分する必要性を主張する。また、拘束に焦点を合わせる情報について、「拘束資源を提供する寄贈者は、その資源がいかに利用されているかについて特定の関心を持つ。寄贈者によって課せられた拘束に焦点を合わせる情報は、その関心に対して有用である」(footnote67) と述べ、しかし、広い区別としては、「一般目的外部財務報告は、組織体の財務的業績、または満足できる水準で用役を提供し続ける能力を侵害するかも知れないような拘束を遵守しないであることを開示することにより、管理者の特別の責任についての情報に対する必要性をもっともよく満たすことができる」(footnote67) と指摘する。

この点は、SFAC 第4号『非営利組織の財務報告の諸目的』においても、非営利組織体の業績についての情報を、「非営利組織体の管理者の受託責任または会計責任を評価するための焦点でなければならない。一般目的外部財務報告は、組織体の能力を損なうような用途指定遵守違反を開示することによって、その必要性を最もよく満たすことができる」(paragraph41) と述べ、非営利組織体の業績の報告の重要性を指摘する。

ただし、FASBは表示の問題まで触れてはいない。表示の問題として、「純資産の諸区分における変動は、単一の財務諸表で表示されるべきなのかまたは二つ以上の計算書で表示

されるべきなのか。収益、費用、利得、または損失に対して、合算または分割表示がどの程度の水準まで必要とされるのか。非拘束純資産となる一時拘束純資産の再分類は、いかにして表示されるべきか」(No6, paragraph228)と問い、定義の問題というよりもむしろ表示の問題であると結論づける。

このようにみてくると、非営利組織体の純資産に関する拘束概念への着目点は、営利企業会計における資本金、資本剰余金、利益剰余金の区分と、非営利組織体の純資産の三分区である拘束の強弱による永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産の区分と対応させることが可能かどうか検討する余地がある。

このような見解は、本稿においても、問題提起として捉え、営利企業と非営利組織体とを対応させることができるような概念を構築していく必要がある。

5.2. アンソニーのフレームワークの影響

アンソニー (Robert N. Anthony) の著 (1984) “Future Directions For Financial Accounting” (佐藤倫正訳 (1989) 『将来の方向 アンソニー財務会計論』) で、アンソニー (1984) は、著者まえがきで、次のように、「本書は机上の空論を述べたものではない。ここでなされた現行実務を変更しようとする提案は、それらが健全であると FASB が納得さえすれば、容易に実行されうるものである」⁽²⁰¹⁾と述べている。

そして、アンソニー (1984) は次のようなフレームワークを、「まず前提が帰納的に導かれ、それらの前提を基盤として諸概念が演繹的に記述される。したがってフレームワークを検討するには、まずその前提に対する検討を行う必要がある。前提は、帰納的表現をとり、物事がそのようになっているという有様を記述する。概念は、演繹的表現をとり、会計はこうあるべきであるという理想である。前提は記述的であり、概念は規定的で規範的である」⁽²⁰²⁾ことを提示している。

このような、アンソニー (1984) が提示している前提を検討し、その後に概念として提案している特徴について検討し、前提と概念という 2 段階のフレームワークの意義を考察することで、本稿の目的を達成することにある。

アンソニー (1984) は、主題を、「非営利組織の会計は営利組織の会計と同様でよいではないのかと問い、財務会計は主体そのものに焦点を合わせるべきであり、主体の持分投資家の権利に焦点を合わせるのではない、持分投資家は資金のひとつの調達源泉とみなされる」⁽²⁰³⁾ことにあると主張している。

そして、アンソニー (1984) は、次のように、「このように焦点を合わせると、持分投資家によって提供された資金の額—彼らの直接の拠出と、まだ配当として彼らに分配されていない持分利子の双方を合わせた額—が貸借対照表の貸方側で報告されるようになる。これはまた貸方側に新しい区分をもたらす。それは主体が自らの活動を通して生み出した資金の額であり、主体持分と呼ばれる。資金を利用するコストは他のコストが今日扱われているのと同じ扱いを受けるので、利子コストの適切な額が貸借対照表の借方側で資本化

(201) 佐藤倫正訳 (1989) 『将来の方向 アンソニー財務会計論』 p. iii

(202) 佐藤倫正訳、前掲書、pp.5-6

(203) 佐藤倫正訳、前掲書、p.15

されるであろう」(204)と提案する。

そこで、以下は、アンソニー（1984）が上著でいうところの前提と概念を取り上げ、考察していくことにする。

5.2.1. 前提の必要性

会計の前提のための証拠として、会計の概念フレームワークを作り上げるためには二つのタイプの前提が必要であるとして、「(1) 経済主体の性格および行動に関する所信と、(2) 会計情報の利用者のニーズに関する所信」(205)の2点をあげている。では、この2点を順追って検討する。

a. 「主体とその環境に関する前提」(206)の内容の抜粋。

財務諸表が作成される主体についての一連の前提を出発点とする。

まず、経済主体として次の前提を記述する。

前提 1. 「財務会計はひとつの経済主体について報告をおこなう。その主体は、ひとつ以上の目標を持ち、それら目標の達成をめざして経済的資源を取得し使用する組織である」(207)

この前提は、アンソニー（1984）の主題である営利企業と非営利組織を区別せず、両者を包括した企業会計の体系を構築しようとしている記述である。

次に、営利企業が利益最大化ではなく、満足のゆく報酬を目指すという考え方を記述する。

前提 5. 「非営利主体の主たる経済的目標は、利用可能な経済的資源を用いて満足のゆく量のサービスを提供するか、あるいは、納得できる程度の少ない資源で決められた量のサービスを提供することである。営利主体の主たる経済的目標は、投資家が提供した資金に対して満足のゆく報酬を稼得することである」(208)。

非営利組織に関しては、この前提に問題はない。なぜならば、非営利組織は営利活動が目的ではなく、満足のゆく量のサービスを提供するか、納得できる程度の少ない資源でサービスを提供することが求められているからである。一方、営利組織においては、その主たる目標はその利益を最大化することにある。ここで、アンソニー（1984）は、利益最大化に代わる考え方として制限された合理性の考え方を導き出す。この制限された合理性の中に満足化という考え方を見い出す。主体に投下された資金を利用するコストに見合う報酬が投下資金に対しての公正な報酬と考えられる。そこで、アンソニー（1984）は次なる系を記述する。

系 5A. 「目標の達成にあたって、他の主体よりもより良い結果をおさめる経済主体がある」(209)。

この系は、営利および非営利の両方の主体に適用される。この系が示唆しているのは、利害関係者は、どの主体が、より良い成果を上げたかを知りたがっているということ。そ

(204) 佐藤倫正訳、前掲書、p.15

(205) 佐藤倫正訳、前掲書、p.26

(206) 佐藤倫正訳、前掲書、pp.31-49

(207) 佐藤倫正訳、前掲書、p.31

(208) 佐藤倫正訳、前掲書、p.39

(209) 佐藤倫正訳、前掲書、p.42

のうえで、次の前提を提示する。

前提 6.「経営者は、通常、製品の全部原価を基礎にして販売価格を定める。全部原価には使用された資本の公正な報酬が含まれる」⁽²¹⁰⁾。

この前提は前述の前提 5.から導かれる。企業の経営者は、使用された資本に対する適正な報酬を含んだ全部原価を基礎として財貨の販売価格を決定し販売するならば、当該主体は、満足のゆく報酬を稼ぐという経済的目標を達成することになるからである。ここで、アンソニー（1984）は、主体の業績評価が利益額の大小によって行われるのではなく、満足のゆく報酬の獲得によって行われることを示唆する。

さらに、評価に関しては、次のように記述する。

前提 8.「経済主体の貨幣的資源の公正価値は通常いつでも測定できるが、非貨幣的資源の公正価値はその獲得時あるいは販売時にのみ客観的に測定できる」⁽²¹¹⁾。

この前提は、貸借対照表日における資産の評価は意味を持たず、会計主体の状態を測定することは不可能であるという判断である。さらに次なる系を示す。

系 8A.「非貨幣的資源を保有する経済主体の公正価値は信頼性をもって測定されえない」⁽²¹²⁾。

この系は前提 8.から直接に導かれる。概念的には、一企業主体の価値はそれが生み出すであろう将来利益の流れの現在価値であると示唆する。

また、主体を継続企業とみなして次なる前提を記述する。

前提 9.「反対証拠のないかぎり経済主体は無限に活動するとみなされる」⁽²¹³⁾。

ここで、「無限にという用語は明確にされる必要はなかろう」⁽²¹⁴⁾と、それは、「一般に、主体は少なくともその主要な生産資源の残存有効耐用年数以上に活動を継続するであろうことを意味する」⁽²¹⁵⁾と述べる。このことは、財務情報の利用者が会計主体の処分に関わることはなく、会計主体が達成した成果にのみ関心を持つという判断にある。

b. 「利用者と彼らのニーズに関する前提」⁽²¹⁶⁾の概要の抜粋。

この項では、会計情報の利用者と、利用者が必要とする、あるいは利用者が欲する情報の性質に関するいくつかの前提が記述される。

前提 14.「利用者は、主体の過去の業績と財政状態についての情報を必要とする。過去についての情報は、利用者がその主体の将来を予測したり経営者の業績を評価する助けとなるからである」⁽²¹⁷⁾。

この前提は、受託責任という曖昧な概念とも関連し、次の系を提示する。

系 14A.「利用者は、将来を予測するにあたり、財務諸表だけを当てにするのではない」⁽²¹⁸⁾。

(210) 佐藤倫正訳、前掲書、p.43

(211) 佐藤倫正訳、前掲書、p.46

(212) 佐藤倫正訳、前掲書、p.47

(213) 佐藤倫正訳、前掲書、p.48

(214) 佐藤倫正訳、前掲書、p.48

(215) 佐藤倫正訳、前掲書、p.48

(216) 佐藤倫正訳、前掲書、pp.50-54

(217) 佐藤倫正訳、前掲書、p.52

(218) 佐藤倫正訳、前掲書、p.53

そして、次のように、「主体の財務諸表には、将来の業績がどうなるかを予測したものであるという意図はない。将来業績の予測はきわめて有用な情報であるかもしれないが、そのような予測は主要財務諸表以外のどこかで報告されるのであり、あくまでも会計は過去について報告するという事実が明記される必要がある」⁽²¹⁹⁾と提示する。

続けて、業績に主な焦点を当てること、次の前提を示す。

前提 15. 「利用者は主に主体の業績に関心を持ち、次いで、主体の状態に関心を持つ」⁽²²⁰⁾。

この前提は、貸借対照表で報告される状態情報に対する、損益計算書上の利益の相対的重要性を強調した。このように、状態測定に対する業績測定の優位性は、営利組織よりは非営利組織においていっそう強い。それは、多くの非営利組織は償却性資産の簿価を報告しないが、そのような報告に利用者はそれほど大きな関心がないからである。

5.2.2. 基礎となる概念の展開

ここでは、概念フレームワークのための基礎を提示するが、それは営利および非営利主体の双方に関連するものである。概念は、会計はこれこれをすべきであるというような規範的用語で述べられ、ある概念は他の概念から導かれる。また、概念を展開するにあたって以下の規準が考慮される。

1. 概念は前提と首尾一貫すべきである。
2. 概念は他の概念と相互に首尾一貫すべきである。
3. 概念は包括的であるべきである。
4. 概念は相当程度に一般的であるほうがよい。
5. それぞれの概念の記述は簡潔であるほうがよい。
6. 概念は会計基準を作成する人たちを指導すべきである」⁽²²¹⁾。

そして、「一組の概念がこれらの規準に合致するかどうかをテストするのはむずかしい」⁽²²²⁾とし、ひとつの客観的なテストとして、次のように、「安定的な状態にある主体、すなわち、その規模がある一定の意味ある観点から見て成長も縮小もしていない主体の財務諸表に、概念がどのように影響するかを検討することにある。ある概念を適用してみて、そのような主体を安定的な状態として描き出さないのであれば、その概念におそらく何らかの欠点がある」⁽²²³⁾と指摘する。

a. 「会計主体に関する概念」⁽²²⁴⁾の概要

前掲の前提 1. は経済主体を組織と定義し、一組の財務諸表が作成されるべき主体を画する境界を設定するために、組織という用語について、次の概念によってより明確に記述する。

概念 3.01. 「財務諸表は一会計主体について報告すべきである。その場合の会計主体は、その資源が一人の人物か、あるいは単一の運営団体、あるいは責任を負う構成員を同じく

⁽²¹⁹⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.53

⁽²²⁰⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.54

⁽²²¹⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.66

⁽²²²⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.66

⁽²²³⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.67

⁽²²⁴⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、pp.68-70

するいくつかの運営団体によって統制されている、ひとつの経済主体である」(225)。

この概念は営利組織の会計主体に関する現行概念と一致する。これは、非営利組織における主体問題のすべてではないが、いくつかに対する解答を示唆する。

また、この概念は主体それ自体に言及している。会計は主体そのものに焦点を合わせるべきことを示唆する。

b. 「財務諸表の性質に関する概念」(226)の内容

前提 15.が述べているのは、利用者は主として一定期間の業績に関する情報を必要とするということであり、次の概念が導かれる。

概念 3.02.「財務諸表は、一会計期間に生じた、その貨幣額が信頼性をもって測定できる事象の結果としての、主体の業績と状態を要約すべきである。財務諸表は、たとえ経済事象の実態がそれらの法的形態と異なっても、その経済事象の実態を報告すべきである」(227)。

この概念は、会計報告書は歴史であるという前提 14.とも首尾一貫している。

c. 「財務会計の主要な焦点に関する概念」(228)の視点

理想的には、会計基準は活動と状態の双方について同程度妥当な情報を提供すべきであるが、この理想が達成されないような状況では、どちらか一方に焦点が合わせられなければならない。代替的な概念または実務が考察されている時には、この主たる焦点の考え方が、どちらが重要でどちらがより重要でないかを決定する助けとなる。概念 3.03.は主要な焦点を次のように記述する。

概念 3.03.「財務会計の主要な焦点は利益測定に合わせるべきである。その場合の利益は、主体の一会計期間の活動から生じた、当該期間中の主体持分の増加である。現在おこなわれている実験結果の分析ができるまで、利益は実際の貨幣単位で測定されるべきであり、カレント・コストを反映するよう企てられるべきではない」(229)。

この概念は、利益測定に財務会計の焦点を合わせるべきと指摘する。ここで、アンソニー(1984)は、利益測定に焦点を合わせることに、資本維持の考え方によるアプローチを提示し、この考え方を、主体持分の維持と呼び、そして次のように、「営利主体に、その活動に関して資源のインフローの流れがアウトフローの流れよりも十分に大きいなら、その主体はその年度に持分投資を維持したことになる。別のいい方をすると、持分資金を利用するコストがアウトフローのひとつとして計算されるなら、当該年度中のそのインフローが少なくともアウトフローに等しい場合に、当該主体はその持分を維持したことになるのである」(230)と説明する。

このように見てくると、「主体持分の維持は営利主体で純利益という見出しをつけられる数値に対して具体的な意味をもたらす。使用資金のコストがアウトフローとして計算されるという方法を選べば、利益がゼロと報告する主体は安定した状態にある。この利益ゼロ

(225) 佐藤倫正訳、前掲書、p.68

(226) 佐藤倫正訳、前掲書、pp.70-71

(227) 佐藤倫正訳、前掲書、p.71

(228) 佐藤倫正訳、前掲書、pp.71-75

(229) 佐藤倫正訳、前掲書、p.71

(230) 佐藤倫正訳、前掲書、p.73

は平均的な業績を表わす。ゼロ以上の利益は平均以上業績を表わし、利益が高くなればなるほど業績は良くなる。逆に、ゼロ以下の利益（損失）を出す主体はその持分を維持していない⁽²³¹⁾と指摘する。

一方、非営利組織にもこの考え方は適用され、「ゼロの利益を獲得するように活動した非営利組織はその持分を維持したのである。ゼロ以上の利益の額は、サービス提供という目標に照らせば業績の測定値ではないが、この正あるいは負の額は、主体の財務活動について重要な情報を伝えるのである。これが負であれば、この額は、当該主体がその持分を維持しなかったことを示す⁽²³²⁾と説明する。

d. 「利益測定に対する直接的アプローチに関する概念」⁽²³³⁾の見解

利益の測定には、二つのアプローチがあり、資産負債アプローチと収益費用アプローチである。前者において、利益は一会計期間中の純資産の増加として間接的に測定される。後者のアプローチのもとでは、利益は、当該期間中の収益と費用との差額として直接的に測定される。FASBは、資産負債アプローチを採用したが、アンソニー（1984）は、収益費用アプローチを採用した。この点を、アンソニー（1984）は、次のように、「資産負債アプローチは、資産と負債を定義しその差額を利益額として測定するが、これは貸借対照表価額が将来の便益を測定することを暗に示すが、これは前提 14.と矛盾する。前提 14.は、会計が焦点を当てるべきはこれまでに生じたことであって、将来生じるかもしれないことではない⁽²³⁴⁾と示唆する。かくして、アンソニー（1984）は、その前提にもとづいた次の概念を支持する。

概念 3.04.「利益は、資産と負債の変化を測定することによって間接的に測定されるのではなく、収益と費用を測定することによって直接的に測定されるべきである⁽²³⁵⁾。

この概念は、「営利企業の財務諸表の作成において現実におこなっていることを反映する。また、非営利組織における実務を反映する。この概念によると、資産について報告された金額は、実際には、支出の未費消部分である。これら項目は、それらが将来の期に費用化されるまでは資産として計上される。すなわち、この概念は資産の金額の経済的意味については何も言っていないのである⁽²³⁶⁾と指摘する。

このように見てくると、FASBのフレームワークからの視点と、アンソニー（1984）のフレームワークからの視点とを比較検討することは、本稿の目的である営利会計と非営利組織体会計とを統合化した会計情報を開示するための概念を構築するに必要な考察である。

5.3. 新たなフレームワークの構築

5.3.1. 概念フレームワークの統合化の展開

SFAC 第 4 号のパラグラフ（paragraph1）で FASB は、いかなる特定種類の実体（例えば、非営利組織体または営利企業）についても独立した概念フレームワークを形成する

⁽²³¹⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、pp.73-74

⁽²³²⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.74

⁽²³³⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、pp.75-79

⁽²³⁴⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.76

⁽²³⁵⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.79

⁽²³⁶⁾ 佐藤倫正訳、前掲書、p.79

必要はないと述べ、それまで営利と非営利とで別々に分離して作成されていた概念フレームワークの統合が目標として提起されたことは、1. で触れてきた。

これまで見てきたように、多くの点で営利企業会計と非営利組織体会計との間では、統合化ないし類似化の傾向が見受けられ、そして、両会計間で未だ相違が生じたままであるのは、財務諸表の構成要素である「株主持分」と「純資産」だけとなっていることを確認した。

そこで、貸借対照表の貸方側の純資産を、FASB による純資産の永久拘束純資産、一時拘束純資産、非拘束純資産の3区分にするのではなく、期間損益計算という視点から、営利企業および非営利組織体に整合した主体持分を設定する必要がある、次項で提案する。

5.3.2. 介護サービス市場での統合化

介護サービス市場には、非営利法人に限らず営利企業も介護サービスによる事業活動へ取り組む事業者が増えつつあり、具体的には、社会福祉法人、医療法人、NPO 法人、生活協同組合、農業協同組合等の非営利法人や株式会社、有限会社、合同会社の営利企業が介護サービス市場に参加しているのが現状である。

このように、介護サービス市場は、利益追求が目的の営利企業と利益の最大化を目的としない非営利法人が混在しサービス供給者間に競争原理が働いているが、介護サービスの価格は公定価格で国によって介護サービスの種類ごとに決められている。

また、総給付費の2分の1を公費負担とし、残りを被保険者の保険料で賄っており、公費のうち、居宅サービスの場合は、国、都道府県、市町村の負担割合は、25%、12.5%、12.5%とし、施設サービスの場合は、それぞれ20%、17.5%、12.5%としていることから、公的な資金が投入されている特徴がある。

一方で、非営利組織体は、事業を廃止した場合の残余財産は、他の公益事業を行う者又は最終的に国庫に帰属され、持ち分も認められていない等、営利企業との相違が存在する。

そこで、介護サービス市場で営利企業と非営利組織体を区別せず、両者を包括した会計主体においてフレームワークの体系を構築する必要がある、次の5.3.4.のa. 「報告主体の設定」で論及する。

また、非営利組織体は、利用者に十分な介護サービスを提供し、安定的な経営を継続して行っていくために、将来の施設の改築、大規模改修等に備えて自己資金を十分確保する必要がある、それに見合う資金が確保されている財務的生存力を貸借対照表に表示する必要がある。

さらに、非営利組織体への資源提供者は、非営利組織体によって提供される介護サービスの効率性ならびに介護サービスを提供し続ける能力について関心を有しており、業績評価が求められるようになってきた。

そこで、業績を評価する指標は、営利企業の利益と比較できるような認められた業績指標はないが、介護サービス提供のためのインプットである努力とアウトカムである成果についての情報を参加者が受ける便益ないし満足度で報告することを、次の5.3.4.のb. 「報告目的の設定」の設定6. で論じている。

5.3.3. 寄付金の位置付け

FASB は、受入れ寄付は、受け入れた期間の収益または利得とし、寄付をすべて当期の

収益として処理することを要求しており、かえって、このことが非営利組織体の事業業績を適正に測定できない点でもある。

そこで、寄付は、営利企業の資本取引に対応すると考え、寄付を一律に収益に計上するのではなく、収益、利得に次ぐ項目として、「寄付」という新しい構成要素を確立する必要がある、次の5.3.4.のc.「報告形式の提案」の提案2.で提示する。

以上の点を踏まえ、以下、新たな提案をする。

5.3.4. 新たに統合化した概念フレームワークの形成

a. 報告主体で四つの設定

ここで、介護保険制度下で介護サービスの用役を提供する個々の主体を会計主体の視点から俯瞰する必要がある。介護サービス提供による個々の主体の費用は、主体の媒介によって、資源の価値が部分的に介護保険制度の中に移行する価値の減少であり、その費用は、介護報酬という売上によって対応されると一般的には捉えられている。しかし、ここでは、介護サービスの提供による費用を、そのまま利益計算構造に繋がる会計処理として扱うことができない。それは何故かという、介護サービス提供の費用は、介護保険制度下での介護市場の中で成立しているものであって、個々の会計主体へ直接に結びつくことではないからである。つまり、介護サービス提供の費用は、多数の個々の主体の間の競争の結果成立する介護市場のなかで検証されるものであり、それは個別の主体にとっては、むしろ与えられるものとなっているだけなのである。

何故ならば、個別主体が少ない資源で介護サービスを提供しても、必要以上に多い資源で提供しても、公定価格である介護報酬の金額は一定だからである。

このように見てくると、個々の会計主体のもとでは、介護サービスの提供による費用があったから、介護報酬が生じる、という対応の関係が断ち切れ、国によって決められた公定価格である介護報酬のみが独立化し、与えられたものとなっている。このように、個々の主体では、介護サービスの提供による費用を介護保険制度下での費用として据えるが、しかし、会計主体では、それが介護報酬と対応した費用として測定されるものではない。故に、

介護保険制度下における個々の主体と会計主体の矛盾として捉えられる所以である。

すなわち、個々の主体の下では直接、介護サービスの費用として把握できるものではなく、把握できるのは、個々の主体にとって要費した個別の費用のみである。しかもそれが個別主体の費用である限り、そのまま介護サービスの費用として通用するものではない。かくして、個別主体にとっては、それが介護サービスの費用としての移転であるか否かにかかわらず、その要費した費用はすべて介護報酬としての収益との対応となってあらわれ、費用と対応した収益の利益計算の対象となるのである。このように、介護サービス提供の費用は、介護保険制度下では、介護報酬との対応関係という費用収益対応として捉えられる。

そこで、主体についての設定を提示する上で、以下の前提が必要となる。営利企業および非営利組織体はともに、介護市場に対して何らかの財貨ないし用役の提供を行い、またこのことによって介護市場の分配に関与する。それら組織と介護市場は財貨または用役を通して関与していることを前提とする。

設定 1. ここでは、社会として、介護保険市場を設定し、分配として、介護報酬を設定する。

また、介護サービス市場において営利企業および非営利組織体はともに、二つの側面をもっている。その一つは個別的な側面であり、他の一つは社会的な側面である。すなわち、個別的単位としての組織と、社会的単位としての組織という二つの存在が内在する。

設定 2. ここでは、個別的単位としての組織として、営利法人および非営利法人を個々の独立した組織として設定する。

設定 3. 社会的単位としての組織としては、国の介護保険制度における指定を受けた事業所すなわち指定介護事業所を設定する。

なお、個別的単位としての組織では、どの程度の財貨および用役を社会に対して産出したかが重視され、個別的単位の組織の成果として把握される。

設定 4. ここでは、財貨および用役として介護保険サービスを設定する。個別的単位としての組織が、介護保険市場に介護サービスを提供し、それに対応した介護報酬を受け取る関係は、介護保険市場での再分配を通して効率面を把握する要素となる。

そこで、介護サービスと介護報酬との関わり合い、つまり介護サービス提供の努力と介護報酬の成果による業績評価から、個別的単位としての組織が介護保険市場を通して持続可能性が担保できているかどうかを提案 2. で提示する。

このように見てくると、介護サービス市場における 4 つの設定は、営利企業および非営利組織体の両方を包含しており、報告主体は統合化されているものと思われる。

b. 報告目的で二つの設定

まず、介護サービスの提供によるアウトカムの視点は、介護サービスの提供が利用者のニーズを満たしたかどうかを意味するものであるから、個々の主体における成果にそのまま表現されるものでなければならない。この場合には、介護サービスの提供による費用の額よりも、まず個々の主体において、役に立った程度が問題となる。介護保険制度下でのアウトカムは、個々の主体のアウトカムの集積したものに外ならないから、個々の主体の介護サービスの提供によるアウトカムは、介護保険制度下でのアウトカムに移転すると解することができる。介護サービスの費用を、役に立った満足への移転が行なわれた費用として認識できるのは、介護保険制度下での場合である。

次に、介護サービスの提供による費用の視点から検討する。会計主体において、介護サービスの提供による費用は、個々の主体の資本が資産に投下されたものの一部を示す値として費用の測定がなされる必要がある。しかし、介護サービスの費用の算定は、会計主体がうける介護保険市場における介護報酬とは対応されることなく行われるのである。

ここで、営利企業および非営利組織体ともに、目的はいろいろの観点から考えられるが、ここでは、大きく二つの見解に分けることにする。その一つは、組織の目的を利潤の獲得にあるとする考え方であり、今一つは、満足度の向上とみる立場である。これらの相違は、報告主体と深くかわるものであるが、介護保険市場においてはこれら両者の関係が重要となってくる。すなわち、利潤獲得を唯一の目的とする立場と満足度向上を上位目的とする立場の両者を両極として、種々の報告目的が考えられるであろう。

設定 5. 個別的単位としての組織は、個別成果の追求を報告目的として設定する。

設定 6. 社会的単位としての組織からの側面は、全体成果の追求を報告目的として設定する。

どちらかといえば、営利企業は利潤獲得を第 1 目的とし、非営利組織体は満足度向上を第 1 目的とする立場であることが考えられるが、会計観も所有主観からエンティティ観へと移行してきている。そこで、アンソニーがいう、営利企業は利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を稼得するという考え方を取り入れることで、利害関係者にとって、営利企業と非営利組織体の両方の主体を含めて、どの主体が、より良い成果を上げたかを知る報告になるものと思われる。このような見解によって、設定 6. の全体成果は、営利および非営利の両方の主体からの成果の比較が可能となり、報告目的は統合化される方向に向かうと考えられる。

c. 報告形式で三つの提案

営利企業および非営利組織体ともに、介護保険市場において介護サービス提供の努力に対し、それに対応した介護報酬の成果を得る関係から、個別的単位としての組織が、持続可能性を会計の計算構造に組み入れる点は、介護保険市場における会計情報の新しい方向性と考えることができる。

そこで、この方向性がどのような新しい枠組みにおいて可能となるかを考えるに当たって、会計観が所有主観からエンティティ観へ変遷したことにともない、報告目的も変化してきており、この点を受けて次に新たな提案をする。

先ほどの 5.3.4. の a. で、個別的単位としての組織として、個々の独立した組織を設定し、社会的単位としての組織として、国の介護保険制度における指定介護事業所を設定した。つまり、個々の独立した組織は、介護保険市場において、社会的には指定介護事業所という組織の側面をも備えており、この視点から会計情報を検討する。したがって、個々の独立した組織と介護保険制度の指定介護事業所という組織との接合・結節点の概念を構築する必要がある。

そこで、介護保険制度の枠の中にある指定介護事業所を個々の独立した組織に移行させ、内部化を図ることで、個々の独立した組織と社会的単位としての組織の結合化を図ることを目的とする。

具体的には、前にも触れたように FASB は、貸借対照表の貸方側の資本の源泉を、営利企業においては資産と負債との差額を株主持分とし、非営利組織体においては資産と負債との差額を純資産と規定している。

これに対して、アンソニーは、資産と負債との差額を株主持分以外に主体持分という概念を設定する。そこで、本稿では、このアンソニーの設定に、さらに、介護保険市場の枠内の指定介護事業所という視点を加味する。つまり、設定 3. の前提により、指定介護事業所は、社会的単位としての組織として認識されることから、次の提案を提示する。

提案 1. 資産と負債との差額を株主持分と主体持分という区分にし、さらに、社会的持分という新たな持分概念を追加した提案とする。

この提案は、営利企業および非営利組織体が混在した介護サービス市場において、営利会計と非営利組織体会計を区別せず、両者を包括した持分概念を意味し、営利企業および非営利組織体の両方の会計主体に適用されることになる。

また、資金の源泉を、外部から調達したものと、事業活動の結果として増殖された資金である内部から調達したものと区分する資金源泉の視点から、次のような提案をする。

提案 2. 社会的持分に株主持分と営業外寄付を含んだ持分概念を提案する。

この提案は、貸借対照表の貸方の資金の源泉を、外部源泉と内部源泉とに分けることで、基本的な区分を反映させる。ここで、社会的持分は外部の資金源泉であり、主体持分は、内部の資金源泉を報告する。また、株主持分と営業外寄付はともに外部からの資金の調達であり、同質的な意味を包含した概念の提案でもある。ここでいう営業外寄付とは、非営利組織体に贈与、寄付といった源泉による資源流入であり、その期の営業活動とは関連性がなく、持分へ直接的に追加される源泉のことであり、4. の 4.4. で論じている。

以上から明らかなように、営利企業および非営利組織体の両方の主体の資本の源泉は、負債、社会的持分（株主持分と営業外寄付）および主体持分で構成され、会計的には、両主体を統合化した会計主体として捉えることができたと考えることができる。

これは、無償でそれに対する反対給付をなすことのない営業外寄付金については、営業とは関係なく、直接に持分へ追加される源泉であることから、設定 4. から導かれる介護保険市場における介護保険サービスとしての事業活動内には含めない。これによって、設定 3. での指定介護事業所が介護保険制度における介護保険サービスを提供するにあたって必要な介護施設の大改修および新築するために必要な資金が確保できているかどうかの会計情報を開示することができるようになる。

他方、これに対して、本稿の副題でもある継続性としての持続可能性の視点からは、次の点を考察する。国による介護保険制度の下で、介護保険サービスを提供する指定介護事業所は、社会のために生み出される社会資本として介護保険制度を作り上げていくための効率性も求められ、社会が求める独自の社会経済的な効率性を追求する必要がある。

このように、社会が求める独自の効率性は、設定 6. から導かれる社会的な業績評価でもあり、介護保険市場での介護サービス提供のためのインプットである努力に対して、アウトカムである成果を対応させることで介護保険市場の枠内で把握することが可能である。

また、設定 5. から導かれる個別的な業績指標は、利益最大化を指標とするのではなく、満足のゆく介護サービスを提供しているか、その対価として満足のゆく介護報酬を稼得しているかである。仮に利益がゼロでも主体はその持分を維持したことになり、介護サービスは継続して提供することができるであろう。このように見ると、介護保険制度自体には個々の主体の継続性が担保されていることが理解できる。

しかし、利益がゼロでは、介護サービスを継続して提供することができても、その先将来の介護施設の建て替えないしは大改修をするだけの資金はプールされていないことになる。

そこで、介護サービスを提供するために必要な介護施設の視点から考察する。会計主体がもたらした介護サービスの提供は、利用者の満足を形成し、よって介護報酬として会計主体へ収益として資金の流入をもたらす。ただし、利用者ニーズを満たすために費消した資産を再取得するために資金を使用する場合を考えると、再取得の時期と介護サービスの提供を行った時期との間のズレが問題として採り上げられなければならない。

すなわち、主体が自ら作り出したことにより再取得するための資金を調達するか、他方、

外部の関係者から直接的に調達するかのどちらかである。前者の視点からは、介護施設を再取得するための資金調達的手段として、介護保険制度下での国によって決められた公定価格である介護報酬を観察しても、個々の主体になんら結びつくような結節点は無いが現状である。このように、介護サービスの提供に対する対価としての介護報酬の中に介護施設を再取得するための支払手段が賄われている会計的な計算構造に位置づけられているかどうかは一概にいえないように思えてならない。

これに対して、後者の視点からは、主体の外部のものから支払手段を調達する方法である。この場合には、貸借対照表上、貸方側の資本の調達源泉から借方側の資産への使途の形態をどのように表示するかが問われることになる。

よって、さらに先ほど提案した社会的持分の概念をさらに構築する必要がある。そこで以下の提案 3. を追加提案する。

提案 3. 社会的持分に使途拘束を設けることを提案する。

ここで、使途拘束を設ける目的は、将来の介護施設の建物を新築する資金、ないしは大改修する資金を確保しておくためである。

これによって、貸借対照表の借方側の資産に対して、貸方側の社会的持分に使途目的の拘束を担保することができる。つまり、使途目的の拘束が、借方側の資産拘束としてではなく、貸方側の資本拘束として処理されることを意味する。このような会計処理をするのは、資源の提供目的に反しない範囲での資産の取替えや交換は、資源提供者において認められているという前提にある。この点は、資産の使途拘束を貸方側の資本拘束を通じて実施しようとする会計処理の方法であり、このことが、また会計主体の財務的特質をあらわすことになる。

すなわち、外部の資金源泉からもたらされた社会的持分に使途目的の拘束を設けることによって、貸借対照表の貸方側の使途に制限を付すことにある。これは、将来に必要な資金を維持することによって、持分を維持したことになり、財務的資本を維持していることになる。このことは、会計主体の観点から、貸借対照表の貸方側は主体の資金の源泉を報告し、借方側の資産は、貸方側の資本が投下された資産の形態を報告する財政状態となる。

以上見てきたことから明らかなように、会計主体の持分維持という考え方は、財務的資本を維持していることにもなり、本稿の主題である財務的生存力の視点からの考察を明らかにしたといえる。

すなわち、外部の源泉からもたらされた社会的持分に使途拘束を設けることによって、貸借対照表の貸方側の使途に制限を付すことにある。この点は、持分概念の視点から、必要な資金を維持することは、持分を維持したことになり、財務的資本を維持していることになる。

以上の研究を踏まえ、利益測定のアプローチの方法、会計主体をどこに求めるのか、会計観の観点を何に求めるかという会計理論および主体の資産が誰に属するかという帰属関係をあらわす持分概念の視点から、FASB、アンソニー、提案を比較検討したのが以下の表である。(表 1)

	FASB	アンソニー	提案
アプローチ	資産負債アプローチ	収益費用アプローチ	収益費用アプローチ

会計主体	資本主理論	企業体理論	企業体理論
会計理論	所有主観	エンティティ観	エンティティ観
持分概念	・株主持分	・株主持分 ・主体持分	・拘束社会的持分 (株主持分・営業外寄付) ・主体持分

アンソニーは、FASB の見解に対して批判し、アンソニー独自の見解を示しており、本稿では、さらにアンソニーの見解に対して、持分概念の視点から、新たに社会的持分の概念を提案した。

以上、見てきたように、本稿の 1. 「営利企業と非営利組織体との統合の必要性」では、営利企業の利益最大化の目的と非営利組織体の活動目的の相違を確認し、かつ両組織の統合化への課題を明らかにし、以降の各章への方向性を論じてきた。

次の 2. 「準市場における会計情報の目的」では、本稿の副題でもある介護サービス提供主体の視点で、介護サービス市場の特性から、個々の主体は、さらに、介護保険制度下で指定基準の要件を満たすことで指定介護事業所の認可を受けた主体にもなり、それゆえに、会計情報を開示する会計主体として、財務情報の報告のあり方を検討した。

一方、3. 「寄付金の会計処理のあり方」は、本稿の主題である財務的生存力の観点から、非営利組織体において、事業活動とは関連がない営業外寄付の考え方を明確にし、営利企業における株主持分と比較検討する中で、資金の調達源泉に焦点を合わせ、営利企業および非営利組織体の両方を統合した一つの財務情報の報告形式の方向性を見出すにいたった。

さらに、4. 「資本の視点から会計主体を捉える」では、持分の概念の視点により、資本主観からエンティティ観へと財務会計の会計観が移行したのを受け、営利企業における株主持分と非営利組織体における営業外寄付に焦点を当て、営利企業および非営利組織体の両方に整合した会計主体における持分概念において、2. で検討した個々の独立した主体に、介護保険制度下で指定を受けた指定介護事業所との結節点に焦点を合わせることで、概念の結合化を図り、そこから、会計情報を開示する会計主体としての財務情報の報告のあり方を議論した。

そして、5. 「営利企業と非営利組織体の統合に向けて」では、FASB の概念フレームワークにおける資産負債アプローチから導かれる非営利組織体の純資産の区分方法と、これに対して、アンソニーの概念フレームワークによる収益費用アプローチから導かれる業績を重視した貸借対照表の貸方側の区分方法とを比較検討し、本稿においては、新たな概念フレームワークを構築することで、営利企業および非営利組織体の両方を統合化する作業を進めた。

5.4. 結論

5.4.1. FASB のフレームワークの問題提起

まず、本節では、FASB において、非営利組織体の純資産の 3 区分、要するに、永久拘束純資産、一時拘束純資産および非拘束純資産を取り扱い、他方、営利企業の持分の特徴として、持分は残余請求権であり、持分は常に純資産に等しいことをあげたが、投資持分と稼得持分の区分の限界も指摘した。

さらに、非営利組織体の純資産の区分内の変動の情報は、資源提供者にとって、非営利組織体の用役を提供するさいの効率や効果、およびそうした用役を継続的に提供する能力について知ること、その情報に関心を持っていることも確認した。

そして、FASB は、拘束に関する情報が役立つと考え、特に永久的拘束である永久拘束の資源流入（例えば基金の寄付）は、営利企業に対する資本の流入に似ていると指摘するが、類似しているより相違していると結論付け、永久拘束のある資産の寄贈は、債権者に払うための現金の源泉とはならないと理由付けしたことにふれた。

また、非拘束純資産の変動に関する情報は、組織体の業績を評価する指標であるとし、用役を継続的に提供する能力があるかどうかの判断指標となると述べ、純資産を拘束の如何で三つに区分する必要性を主張したことを明らかにした。

しかしながら、FASB による拘束概念に着目した非営利組織体の純資産の三分は、営利企業の持分による区分と対応関係にはなっておらず、営利企業における持分の区分では、資本金、資本剰余金、利益剰余金の区分における剰余金は用途制限もなく自由に使える源泉であるが、非営利組織体の純資産の区分では、拘束の強弱によって用途制限が課されており、FASB の所有主観による会計観の限界があらわれてきているものと思われてならないのである。

5.4.2. アンソニーのフレームワークの影響

そこで、本節では、アンソニーのフレームワークにおいて、前提が帰納的に導かれ、その前提を基盤として概念が演繹的に記述されており、どのように展開されてきたかを検討したところである。

ここで、アンソニーは、先ず一つ目の主体についての前提を取り上げ、経済主体は、営利企業と非営利組織体を区別せず、営利組織の目標は、利益最大化ではなく、満足のゆく報酬と述べ財務情報の利用者は、会計主体の処分にはなく、成果についてのみ関心を持つという判断にあると示唆した。

次に二つ目の前提として利用者のニーズに関する前提を取り上げ、利用者は、主体の過去の業績と財政状態の情報を必要とし、主体の業績に関心を持ち、次いで、主体の状態に関心を持つという、貸借対照表の状態情報よりも、損益計算書の業績情報の重要性を指摘したのである。

このように、アンソニーによる前提は、営利および非営利の両方の主体に適用されるものと思われ、アンソニーが営利企業と非営利組織体を区別せず、概念フレームワークの統一化を構築しようとする考え方は、正鵠を得たものである。そして、本稿でも、介護サービス市場において営利企業と非営利組織体とが混在となって介護サービスを提供している主体の設定では、この考え方が指針となっている。

さらに、アンソニーは、営利および非営利主体の双方に関連する概念フレームワークのための基礎となる 4 つの概念を提示した。

1 つ目の概念は、会計は主体そのものに焦点を合わせるべきことを指摘し、今までアンソニーが主張してきたところの所有主観からエンティティ観にとって代わる基礎となっているものと考えられよう。

2 つ目の概念は、財務諸表は、主体の業績と状態を要約したもので、利用者は、業績に

関する情報を必要とすることを示唆し、FASBの将来の業績重視の資産負債アプローチに対し、アンソニーが過去の業績重視の収益費用アプローチを採用したことで、利用者に対する情報の有用性の違いが生じてきていると考えられるに至った。よって、本稿では、収益費用アプローチの立場から、新たな概念を構築した。

3つ目の概念は、財務会計の焦点は利益測定に合わせるべきであるとし、資本維持によるアプローチから主体持分の維持の考え方へとさらに敷衍した論点は、介護サービス市場における指定介護事業所が、継続して介護サービスを提供し続けることができる評価になるのではないかと着目し検討を加えた。

4つ目の概念は、利益は、収益と費用を測定することによって直接的に測定されるべきであると言及し、利益の測定は、収益費用アプローチによって直接的に測定されることを主張した。これは、財務諸表は将来予測ではなく過去の事実を報告する必要性から、直接的に測定する会計処理である会計観を採用するにいたったものと思われ、本稿でも、介護サービス提供の努力に対応した介護報酬の成果との関係から、利益の概念を明らかにしている。

5.4.3. 新たなフレームワークの構築

そこで以下、本稿での新たな概念フレームワークによる統合化の展開で、まず、FASBは営利と非営利とで別々に分離して作成されていた概念フレームワークの統合を目標として提起したが、未だ相違が生じたままであるのは、株主持分と純資産だけとなっていることを確認した上で、営利企業および非営利組織体に整合する主体持分の設定を提唱した。

次に、介護サービス市場での統合化において、介護サービス市場では、営利企業と非営利法人が混在し競争原理が働いているが、価格は公定価格で国によって定められており、公的資金が投入されている中で、非営利組織体は、将来の施設の改築、大規模改修に備えた自己資金の確保が必要であり、その財務的生存力を貸借対照表に表示し、かつ、介護サービス提供の効率性と提供し続ける能力を報告する必要がある、その方法を提案しようと試みた。

さらに、寄付金の位置付けでは、FASBは、受入れ寄付は、当期の収益として処理するよう要求したが、このことが逆に、事業の業績を適正に測定できない点であることを指摘し、寄付を計上するに当たっては、新たな構成要素を設けた提案2.を提示したところである。

最後に、新たに統合化した概念フレームワークの形成においては、報告主体で四つの設定、次に報告目的で二つの設定、さらに報告形式で三つの提案を以下の諸点で言及した。

第一に、報告主体の設定では、以下4つの設定を設けた。

設定1.では、社会として介護保険市場を設定し、介護報酬を分配として設定した。この設定は、主体は社会に介護サービスを通して関与していることを前提にする。

設定2.では、個別的単位として、営利法人および非営利法人を個々の独立した組織として設定した。この設定は、介護サービス市場において、個別的な側面からの視点を前提にする。

設定3.では、社会的単位として、介護保険制度における指定介護事業所を設定した。この設定は、介護サービス市場において、社会的な側面からの視点を前提にする。

設定 4. では、財貨および用役として介護保険サービスを設定した。この設定から、介護サービス提供の努力と介護報酬の成果による業績が、個別的単位としての組織が介護保険市場を通して持続可能性が担保されているかどうか未知数であることから提案 2. を提案する。

第二に、報告目的の設定では、以下 2 つの設定を設けた。

設定 5. では、個別的単位の組織は、個別成果の追求を報告目的とすることを設定した。この設定は、組織の目的を、利潤の獲得にあるとする考え方を前提とする。

設定 6. では、社会的単位の組織は、全体成果の追求を報告目的とすることを設定した。この設定は、組織の目的を、満足度の向上にあるとする考え方を前提とする。

以上見てきたように、これらの設定から、営利企業の目的は利益の最大化ではなく、満足のゆく報酬を稼得することであり、このことが営利および非営利の両方の主体を比較して、どの主体が、より良い成果を上げたかを知る報告になるとして取り上げた。また、設定 6. の全体成果は、営利および非営利の両方の主体からの成果の比較が可能であり、報告目的が統合化されたと考えられよう。

第三に、報告形式の提案では、以下 3 つの提案を提示した。

介護保険市場において、介護サービス提供の努力に対応した介護報酬の成果との関係から、組織の持続可能性を会計の計算構造に組み入れる点を加えた。そこで、新たな提案を提唱した。そして、個別単位の個々の独立した組織と、社会的単位の指定介護事業所という組織との接合・結節点に焦点を合わせた新たな概念を構築することで、両組織の結合化を図ることを目的とした。

提案 1. では、株主持分と主体持分の区分に、社会的持分という新たな概念を提案した。この提案は、介護サービス市場において、営利企業と非営利組織体を区別せず、両者を包括した持分概念を形成する。さらに、主体持分を資金の源泉と認識し、資金の源泉を外部から調達したものと、内部から増殖されたものと区分する視点から、次の提案を提唱した。

提案 2. では、社会的持分に株主持分と営業外寄付を含んだ持分概念を提案した。この提案は、資金の源泉を、外部の資金源泉と内部の資金源泉に分け、社会的持分は外部の資金源泉であり、主体持分は内部の資金源泉を報告することを規定した。株主持分と営業外寄付はともに外部からの資金調達であり、同一の領域ないし範囲の意味を持たせ同質的に取り扱う。よって、営利および非営利の両方の主体の資本の源泉は、負債、社会的持分(株主持分と営業外寄付)、主体持分で構成される結論へといたった。

このように見てくると、設定 6. から社会的な業績評価は、介護サービス提供のためのインプットである努力に対し、アウトカムである成果と対応させることで社会的な効率性を把握することが可能となる。また、無償の寄付金は、設定 4. からの介護サービスの事業活動には含めずに、社会的持分に含めることで、設定 3. の指定介護事業所が介護施設の再調達に必要な資金を確保できているかどうかの財務情報を報告することができる内容となった。

ここでの業績評価は、設定 5. からの営利企業における個別的単位としての利益最大化ではなく、設定 6. から導かれる限られた資源で満足のゆく介護サービスを提供しているかである。仮に利益がゼロでもその主体は持分を維持したことになり、介護サービスを継

続して提供することができることを確認した。

ただし、利益がゼロでは、将来の介護施設の建て替えをする資金が確保できていないことになる。そこで、次の提案を追加した。

提案 3. では、社会的持分に用途拘束を設ける概念を提案した。この提案は、将来の介護施設の建物を新築するための資金を確保することにある。貸借対照表の借方側の資産に対して、貸方側の社会的持分に用途の拘束を担保することにより、外部の源泉である社会的持分に用途の拘束を設けることで、貸方側の用途に制限を付すことになる。この点は、必要な資金を維持することで、持分を維持したことになり、財務的資本を維持している可能性を内包するものであるといえよう。

以上、考察してきた会計観をアプローチの視点から、FASB、アンソニー、提案を比較した（表 1）において表示した。アンソニーは、FASB の見解に対して、アンソニー独自の見解を提唱しており、本稿は、さらにアンソニーの見解に持分概念に焦点を合わせ、社会的持分の概念を新たに提案した。

最後に、2. 「準市場における会計情報の目的」2.2. 「介護サービスの準市場化」2.2.2. 「介護保険制度の概要」の a. 「介護保険制度の仕組み」の⑨公費負担で触れたように、設定 3. の指定介護事業所が提供する介護サービスの価格は公定価格で国によって決められている。そして、指定介護事業所において、営業外寄付を設定 6. の介護保険の事業活動の収益に計上するのではなく、貸借対照表の貸方側の提案 1. および提案 2. の社会的持分に記載することで、介護保険制度下での介護サービスの提供の努力と介護報酬の成果で、介護施設の再調達に必要な資金を確保できているかどうかは今後の検証が必要であろう。

[参考文献]

単行本

1.

- 會田義雄（1984）『非営利組織体の財務諸表のあり方—公益法人会計基準の見直しに関連して』、企業会計 Vol. 36 No3。
- 飯野利夫訳（1969）『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房。
- 池田享誉（2007）『非営利組織会計概念形成論』、森山書店。
- 江田寛（2011）『公益法人会計基準の解説—平成 20 年基準版—』、全国公益法人協会。
- 河田清一郎（2000）『会計基準の深層構造』、創成社。
- 黒川保美・鷹野宏之・船越洋之・森本晴生訳（2001）『FASB NPO 会計基準』、中央経済社。
- 公益法人協会（2010）『改訂版 新公益法人制度はわかり—新制度のもたらす影響と市民社会の課題—』、公益財団法人 公益法人協会。
- 斎藤静樹（2005）『詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」』、中央経済社。
- 杉山学・鈴木豊（2002）『非営利組織体の会計』、中央経済社。
- 高橋治彦訳（1989）『The FASB：財務会計基準審議会—その政治的メカニズム—』、同文館。
- 内閣府大臣官房公益法人行政担当室『内閣府編 平成 23 年度 特例民法法人白書（旧公益法人白書）』、全国公益法人協会。
- 平松一夫・広瀬義州（1988）『FASB 財務会計の諸概念』、中央経済社。
- 広瀬義州（1995）『会計基準論』、中央経済社。
- 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。
- 法政大学会計学研究室訳（1973）『アメリカ会計学会 基礎的会計理論の展開』、同文館。
- 森川八洲男（1988）『現代アメリカ会計の基礎概念』、白桃書房。
- 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。

2.

- 池田享誉（2007）『非営利組織会計概念形成論』、森山書店。
- 一般社団法人 厚生労働統計協会（2013）『国民の福祉と介護の動向 2013/2014』、一般社団法人 厚生労働統計協会 Vol. 60 No10。
- 一般社団法人 厚生労働統計協会（2013）『保険と年金の動向 2013/2014』、一般社団法人 厚生労働統計協会 Vol. 60 No14。
- 佐藤卓利（2008）『介護サービス市場の管理と調整』、ミネルヴァ書房。
- 佐橋克彦（2006）『福祉サービスの準市場化』、ミネルヴァ書房。
- 社会福祉の動向編集委員会（2013）『社会福祉の動向 2013』、中央法規。
- 社会福祉法人経営研究会（2006）『社会福祉法人経営の現状と課題』、全国社会福祉協議会。
- ジュリアン・ルグラン著 郡司篤晃監訳（2008）『公共政策と人間』、聖学院大学出版会。
- ジュリアン・ルグラン著 後房雄（2010）『準市場 もう一つの見えざる手』、法律文化社。
- 武川正吾（2013）『公共性の福祉社会学』、東京大学出版会。
- 谷武幸・小林啓孝・小倉昇（2010）『体系現代会計学第 10 巻 業績管理会計』、中央経済社。
- 中原香織（2008）『公的介護保険制度導入によって形成された混合市場における法人別行動戦略と市場推移に関する分析』、東京工業大学。

平松一夫・広瀬義州（1988）『FASB 財務会計の諸概念』、中央経済社。
藤井賢一郎（2013）『介護保険制度とは・・・』、社会福祉法人 東京都社会福祉協議会。
堀田和宏（2012）『非営利組織の理論と今日的課題』、公益情報サービス。
八代尚宏・小塩隆士・寺崎泰弘・宮本正幸（1996）『介護保険の経済分析』、経済企画庁経済研究所。
結城康博（2011）『日本の介護システム』、岩波書店。

3.

石川鉄郎・北村敬子（2008）『資本会計の課題—純資産の部の導入と会計処理を巡って—』、中央経済社。

太田哲三（1951）『固定資産会計』、国元書房。

NPO 法人会計基準協議会（2012）『NPO 法人会計基準 完全収録版 第2版』、八月書館。

岡本義明・梶川幹夫・橋本考司・英浩道（2001）『独立行政法人会計』東洋経済。

加古宜士編著（2005）『公益法人会計基準の解説』、財団法人 公益法人協会。

川村義則（2012）『新公益法人会計基準実務の手引き』、第一法規。

木村和三郎（1947）『減価償却研究』、淡青堂出版。

黒澤清（1951）『近代会計学』、春秋社。

永田智彦・田中正明（2012）『新しい「社会福祉法人会計」』、TKC 出版。

長谷川哲嘉（2014）『非営利会計における収支計算書』、国元書房。

馬場克三（1951）『減価償却論』、千倉書房

平松一夫・広瀬義州訳（1988）『FASB 財務会計の諸概念』、中央経済社。

古市峰子（2004）『非営利法人による財務報告の特徴』、日本銀行金融研究所。

峯村信吉（1970）『減価償却論』、中央経済社。

宮本幸平（2012）『非営利組織会計テキスト』、創成社。

4.

新井清光・川村義則（1989）『新版 現代会計学』、中央経済社。

黒澤清（1958）『現代会計学一般理論・総説』、春秋社。

斎藤静樹・徳賀芳弘（2012）『体系現代会計学 第1巻 企業会計の基礎概念』、中央経済社。

佐藤倫正訳（1989）『将来の方向 アンソニー財務会計論』、白桃書房。

染谷恭次郎・武田安弘（1971）『現代資本会計論』、中央経済社。

高松和男（1961）『持分会計』、森山書店。

丹波康太郎（1957）『資本会計』、中央経済社。

中村忠（1961）『資本会計』、白桃書房。

中村忠（1994）『財務会計と制度会計』、白桃書房。

番場嘉一郎（1959）『体系近代会計学 第三巻 持分会計論』、中央経済社。

番場嘉一郎（1968）『近代会計学大系 III 持分会計論』、中央経済社。

山下勝治（1963）『新版 会計学一般理論』、千倉書房。

山田純平（2012）『資本会計の基礎概念—負債・持分の識別と企業再編会計—』、中央経済社。

5.

飯岡透・中原章吉訳（1971）『バター資金会計論』、同文館。

市村昭三（1979）『資金会計の基本問題』、森山書店。

北村敬子・新田忠誓・柴健次（2012）『体系現代会計学 第2巻 企業会計の計算構造』、中央経済社。

黒川保美（1991）『社会関連会計 増補版』、森山書店。

黒澤清（1958）『資金会計の理論』、森山書店。

酒井治郎（2013）『会計学の基本問題—会計観の株主（資本主）中心から企業本位への変

遷』、文理閣。

佐藤倫正（1993）『資金会計論』、白桃書房。

広瀬義州・藤井秀樹（2012）『体系現代会計学 第6巻 財務報告のフロンティア』、中央経済社。

山上達人（1986）『社会関連会計の展開』、森山書店。

論文

1.

池田享誉（2006）『FASB 非営利会計概念フレームワークにおける組織区分の検討—GASB 概念フレームワークと比較して—』、東京経大会誌—経営学— No250。

石津寿恵（2014）『わが国における非営利会計概念フレームワーク構築の必要性』、経営論集 61巻第1号 2014年2月

江田寛（2011）『NPO 法人会計基準の現状と課題』、会計 第179巻 第4号 4月号。

大内俊身（2010）『非営利法人制度の現状と課題（レジュメ）』、非営利法人研究学会誌 非営利法人研究学会統一論題報告用レジュメ

岡村勝義（2011）『公益法人会計基準の現状と課題』、会計 第179巻 第4号 4月号。

川西安喜（2010）『共通の概念フレームワークの新章「一般目的の財務報告の目的」と「有用な財務情報の質的特性」』、会計・監査ジャーナル No665 DEC 2010

川村義則（2010）『公益法人会計基準にみる非営利法人会計の基礎概念』、非営利法人研究学会誌 Vol. 12

酒井治郎（1993）『アメリカ FASB の「持分」概念をめぐる問題—非営利組織体の「純資産」概念に関して—』、立命館経営学第32巻 第3号。

齋藤真哉（2011）『非営利組織体会計の現状と課題』 会計 第179巻 第4号 4月号。

武田安弘・橋本俊也（1998）『非営利組織体の財務報告の目的—FASB 財務会計概念報告書第4号を中心に—』、愛知学院大学論叢 経営学研究 第8巻 第2号。

陳琦（2004）『非営利組織の財務報告の問題点—非営利組織の特質に関する分析を中心に—』、商大論集 第55巻第3・4号

林兵磨（2007）『営利企業会計と NPO 会計との統合化の手法に関する考察—FASB とアンソニー教授の見解との比較を中心に—』、浜松大学研究論集 第20巻第2号、2007年12月

福田哲也（2011）『生活協同組合会計基準の現状と課題』、会計 第179巻 第4号 4月号。

藤井秀樹（1993）『会計原則設定史からみた FASB 概念フレームワークの諸特徴』、産業経理 Vol. 53 No1。

藤井秀樹（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 No1。

藤井秀樹（2010）『非営利法人における会計基準統一化の可能性』、非営利法人研究学会誌 Vol. 12

古庄修（2009）『業績報告としての要約情報申告書（SIR）の役割と到達点—英国チャリティにおける財務報告制度改革の課題—』、産業経営研究 第31号。

李善馥 (2010)『日本における会計基準設定メカニズムの変革—IFRS のアドプションに向けた ASBJ の基準設定プロセスを中心として—』、産業経営研究 第 32 号。

2.

愛知県 (2017)『介護保険事業者指定申請の手引き—通所介護・介護予防通所介護編』、愛知県健康福祉部高齢福祉課。

坪洋一 (2008)『福祉国家における「社会市場」と「準市場」』、季刊・社会保障研究 Vol. 44 No1。

浅尾隆司 (2014)『社会福祉法人の会計処理における二重基準についての考察』、公会計研究 第 15 巻 第 2 号。

石倉康次 (2014)『福祉の準市場の中で、民間社会福祉事業は何を大切にすべきか』、総合社会福祉研究 第 44 号。

大坪英二郎 (2013)『生命保険会社の成長に関する一考察—「社会市場」と「準市場」の考えを踏まえて—』、ビジネスクリエーター研究学会報告要旨。

公益社団法人 全国老人福祉施設協議会 (2012)『社会福祉法人の内部留保の誤解を正す』、月刊老施協 Vol. 497。

駒村康平 (2000)『介護保険、社会福祉基礎構造改革と準市場原理』、季刊・社会保障研究 Vol. 35 No3。

佐橋克彦 (2012)『わが国介護サービスにおける選択制と利用者主体の限界—準市場の観点から—』、北星学園大学社会福祉学部北星論集 第 49 号。

千葉正展 (2014)『連載 新社会福祉法人会計基準の解説 社会福祉法人の情報開示と内部留保議論等の経緯①』、介護保険情報 2014 .2。

千葉正展 (2014)『連載 新社会福祉法人会計基準の解説 社会福祉法人の情報開示と内部留保議論等の経緯②』、介護保険情報 2014 .3。

千葉正展 (2014)『連載 新社会福祉法人会計基準の解説 内部留保のどのようなことが問題なのか?』、介護保険情報 2014 .5。

千葉正展 (2014)『連載 新社会福祉法人会計基準の解説 社会福祉法人制度の見直しと会計基準の課題』、介護保険情報 2014 .8。

長谷川哲嘉 (2012)『非営利会計の混迷』、早稲田商学 第 432 号。

藤原千沙 (2001)『福祉の市場化と介護サービスの供給に関する考察』、アルテス リバレス (岩手大学人文社会科学部紀要 第 68 号)。

吉田初恵 (2005)『介護保険制度改革に向けての論点—介護サービスの特質と介護サービス市場からの一考察—』、非営利法人研究学会誌 Vol. 7。

吉田初恵 (2007)『介護保険制度とモラルハザード』、関西福祉科学大学紀要第 11 号。

吉田初恵 (2010)『介護サービスを供給する非営利法人の抱えるジレンマ』、総合福祉科学研究 創刊号。

3.

新井清光 (1962)『国庫補助金の実態とその会計学的性格』、會計 第 82 巻 第 4 号 10 月号。

岡部利良 (1964)『建設助成金ははたして資本剰余金であるか』、會計 第 86 巻 第 2 号 8 月号。

金子良太 (2009)『非営利組織における純資産と負債の区分』、日本銀行金融研究所。

川村義則 (2005)『非営利法人会計における業績報告』、龍谷大学経営学論集。

神田忠雄 (1958)『現代における減価償却の問題点』、経済評論 第 7 巻第 11 号 10 月号。

- 橋本武久（2009）『会計学と会計政策に関する一考察—平成2年商法改正を手がかりとして—』、帝塚山経済・経営論集 第19巻 3月号。
- 酒井治郎（1975）『建設助成金と工事請負金の会計処理—企業会計原則と税法の問題—』、立命館経営学第14巻 第1号。
- 酒井治郎（1993）『アメリカ FASB の「持分」概念をめぐる問題』、立命館経営学 第32巻 第2号。
- 酒井治郎（2005）『営利企業と非営利組織体の会計における調和化をめぐる問題』、産業・社会・人間 No.5 2005 Spring。
- 武田安弘・橋本俊也（2001）『アメリカにおける寄付金会計の特質—FASB 財務会計基準書第116号を中心に—』、愛知学院大学論叢 経営学研究 第10巻 第3号。
- 馬場克三（1974）『戦後日本の減価償却論をふりかえる』、企業会計 第26巻 第1号 4月号。
- 馬場克三（1983）『減価償却論と私』、會計 第124巻 第6号 12月号。
- 林兵磨（1998）『営利企業会計と非営利組織体会計の相違と類似化に関する検討』、浜松大学研究論集 第11巻第2号、1998年6月。
- 林兵磨（1998）『非営利組織体会計における純資産概念に関する検討』、浜松大学研究論集 第11巻第2号、1998年12月。
- 林兵磨（2000）『受け入れた寄付の会計処理に関する考察』、浜松大学研究論集 第13巻第1号、2000年6月。
- 林兵磨（2003）『わが国における非営利法人会計改革の特徴』、浜松大学研究論集 第16巻第1号、2003年6月。
- 林兵磨（2007）『営利企業会計と NPO 会計との統合化の手法に関する考察』、浜松大学研究論集 第20巻第2号、2007年12月。
- 非営利法人会計研究会（2013）『非営利組織体の会計・業績および税務』、関東学院大学出版会。
- 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。
- 日野修造（2004）『非営利組織体の寄付金会計』、福岡大学大学院論集 第36巻 第2号。
- 日野修造（2009）『非営利組織体財務報告の検討』、中村学園大学・中村学園短期大学部研究紀要。
- 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—』、近畿大学商経学会 第50巻 第3号、2004年3月。
- 藤井秀樹（2004）『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』、生駒経済論叢 第2巻 第1号、2004年4月。
- 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—』、近畿大学商経学会 第55巻 第1号、2008年7月。
- 藤田昌也（1970）『資本維持論の限界とその展開の方向—現代減価償却論分析の一視座—』、経済論究 第25巻 10月号。
- 別府正十郎（1963）『減価償却論の構造（一）』、経済学研究 第29巻 第2号 6月号。
- 別府正十郎（1964）『減価償却論覚書』、経理知識 第47巻 1月号。
- 山口稲生（1991）『アンソニーの非営利組織会計論に関する一考察』、西南学院大学商学論集 第37巻第3号、1991年2月。

4.

新井清光（1962）『贈与益の会計学的性格』、企業会計 第14巻 第2号 2月号。

新井清光（1964）『会計学における理論構成の再検討と資本剰余金概念』、企業会計 第16巻 第6号 6月号。

池田幸典（2006）『負債・持分の区分の規準の諸相』、高崎経済大学論集 第48巻 第4号。

池田幸典（2007）『ASBJ「純資産の部」の特徴—企業会計基準第5号に関する検討—』、高崎経済大学論集 第49巻 第3・4合併号。

大塚成男（1989）『佐藤倫正訳、『アンソニー財務会計論—将来の方向—』、白桃書房、1989年』千葉大学経済研究 第4巻 第1号。

川村義則（2010）『企業会計上の資本概念の再考』、日本銀行金融研究所。

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。

酒井治郎（2007）『会計主体論の研究序説』、立命館経営学 第46巻 第4号。

酒井治郎（2003）『William J. Vatterの資金理論に関する検討—会計主体をめぐる問題を中心に—』、産業・社会・人間 No2 2003 Summer。

佐藤倫正訳（1989）『アンソニー財務会計論』、岡山大学経済学会雑誌 第20巻 第4号 1989年2月。

高山朋子（1996）『資本概念と複式簿記の計算構造』、東京経大 No196。

山田純平（2012）『資本会計』、月報司法書士 No490。

山田純平（2013）『資本概念の再検討』、産業経理 産業経理 Vol. 72 No4。