

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。

先ず、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、先ず、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、先ず、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、まず、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、先ず、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、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、先ずは、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とっか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」の所在」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るものとして捉え、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、本稿の副題一介護サービス提供主体の継続性の視点一でもある。

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、先ず、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挙し、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者集団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。