

非営利法人における会計主体論と利益計算 —非営利法人に対する収益事業課税の基礎的考察—

Accounting Entity and Income Calculation in Nonprofit Corporations —Basic Consideration of Profit-Making Business Taxation on Nonprofit Corporations—

春日 克則
Katsunori Kasuga

要約

法人税法上、非営利法人に対する収益事業課税は、同法 22 条の規定に従って資本取引と損益取引とを区分することにより算定された所得に対して課せられる。しかし、非営利法人は所有主（持分）を持たないことから、22 条を文言どおりに当てはめた場合、収益事業課税において必要とされる資本概念も、これを導き出す会計主体論も、さらには（課税）所得それ自体を算定することが出来ないことになる。そこで、先行研究を手掛かりとして、非営利法人の収益事業課税に必要な会計主体論と利益計算について考察した。その結果、非営利法人の利益（所得）計算について、目的→会計主体論→資本概念という論理一貫した体系の構築を目指すためには、アンソニーのいう①企業主体論（エンティティ観）に立脚し、②外部資金の流入については、これを収益（利益）と資本（贈与剰余金）とに区分する必要があることを確認した。なお、本論においては、収益事業課税（目的）→エンティティ観（会計主体論）について明らかにすることが出来たが、続く、エンティティ観（会計主体論）→非営利法人の資本概念、を導き出す作業が残されていることになる。

キーワード：収益事業課税、会計主体論、資本概念、アウトカム、贈与剰余金、資金拠出者の意図（拘束性）

I はじめに

法人税法上、非営利法人は、収益事業を行う場合にのみ原則として法人税が課せられるが、その際に収益事業から生じる所得は、法人税法22条の規定に従って資本取引と損益取引とを区分することにより算定される。しかし、仮に資本と利益とが厳格に区分され得たとしても、前提となる資本の意味内容（概念）が異なっていた場合、資本と利益との混同が生じることになる。つまり、利益及び残余財産の帰属する主体が誰であるのかの理解によって資本の概念が変化し、その資本の増減としての損益が計算されることになるからである。「誰の立場ないしはどのような立場から、会計上の判断を行うべきか」（飯野利夫[1994]p.1-18）

という会計主体論とそこから導出される資本概念が問題となるのである。しかし、そもそも非営利法人は持分を持たないとされるのであり（FASB[1980] SFAC No.4.par.6）¹⁾、このことが是認されるならば、非営利法人の収益事業課税において必要とされる資本概念も、これを導き出す会計主体論も、さらには（課税）所得それ自体を算定することが出来ないことになるのかも知れない。それ故、非営利法人に対する収益事業課税を考える場合、当該法人における会計主体論と利益計算について考察する必要があることになる。

II 非営利法人における会計主体論と利益計算

1. 法人税法上の規定

非営利法人は、収益事業のみが課税対象となることから、収益事業から生ずる所得に関する経理と収益事業以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行わなければならない(法人税法施行令6条)。そして、この区分経理は、単に収益及び費用を事業区分に応じて按分することのみならず、資産及び負債についても同様に区分経理することが求められている(法人税法基本通達15-2-1。以下、法基通とする)。このため、区分経理された資産と負債については、その差額が資本(元入額)となると考えられるが、法人税法では当該差額を元入額として認めないものとしている(法基通15-2-3)。

そこで、これらの規定から派生する次の二つの問題について考える必要がある。

まず、第1点目として、本法上(2条1項16号)では資本金等の額について明確に規定しているが²⁾、通達では、資本(「元入金」)を認めないとしながらも、続く規定では、一方において「収益事業に係る収入又は経費を補填するために交付を受ける補助金等の額は、収益事業に係る益金の額に算入する。」(法基通5-2-12(2))が、他方「固定資産の取得又は改良に充てるために交付を受ける補助金等の額は、たとえ当該固定資産が収益事業の用に供されるものである場合であっても、収益事業に係る益金の額に算入しない。」(法基通15-2-12(1))としている。このことは、資金提供者の意図が「収益事業に係る収入又は経費を補填するため」なのか、それとも「固定資産の取得又は改良に充てるため」であるのかに違いによって、益金への算入・不算入(課税・非課税)が決定されていることになる。仮に、両者の相違が、資本概念から生じているとするならば、当該基本通達は資金拠出者の意図(拘束性)を念頭に置いた資本概念を定めているとも考えられるのである。このことは、後にみるアンソニー(Robert N. Anthony)以下、アンソニーという)及びSFAC第6号(IFRS[1985])を想起させるのである。

2点目として、資本概念を導き出す会計主体論について、本法上では所有主理論を採っているのに対し(富岡[2010]p.378)、通達では「固定資産の取得又は改良に充てるために交付を受ける補助

金等の額は、(略)収益事業に係る益金の額に算入しない。」(法基通15-2-12(1))としていることから、贈与剰余金(資本)を許容しているようにもみえる。つまり、富岡のいうように法人税法上の会計判断を出資者の立場によつたならば、出資者ではない国ないし地方公共団体から補助金等を受けた場合、当該補助金等は出資に該当しないために課税対象となるはずである。ところが、同基本通達の規定は、これを「益金の額に算入しない」としていることから、補助金等として流入した資金について、その所有主とは異なる主体への帰属を想定していると考えられるからである。具体的には、「企業を出資者からは独立したものとみなし、そのような企業の立場から会計上の判断を行うべしとする企業主体説」(飯野[1994]pp.1-18)に基づいた規定とも解釈しうるのである。もちろん、補助金等による固定資産の取得は、会計主体論の議論とは無関係であり、現物による出資として擬制することも可能である。しかし、この現物出資とする解釈には無理がある。何故ならば、非営利法人は「利益及び残余財産の分配」が行えないため利益分配請求権、残余財産分配請求権が成立しないことから所有主理論をとることが出来ないからである。それ故、同基本通達は、企業主体論を想起させるものの、現在の規定を根拠にこれ以上の推測を行うことは困難であるといわざるを得ない。

このように、法人税法では所有主理論に基づいて資本概念が定められているが、非営利法人の収益事業に関する規定(基本通達)によると、資産と負債との差額を「元入金」としないため、資金拠出者の意図(拘束性)を念頭に置いて資本概念を規定しているとも考えられること。さらには、補助金等について、贈与を資本(贈与剰余金)として許容するような規定を置いているため、所有主以外の何らかの会計主体の存在を想定できるが、どのような会計主体論を採っているかについては不明であると結論づけられるのである。では何故、通達においてこのような曖昧な規定を置いているのであろうか。その理由に関しては、所有主のいない非営利法人について資本(概念)を規定することには困難が伴うが、反面において、

利益（所得）を計算するには資本及びこれを導出する会計主体を念頭に置く必要がある。このため、資本を規定しない代わりに資本取引に該当する事例を個別具体的に定めているものと考えられるのである。この推論が的を射ているか否かは本稿では議論しないが、会計主体論と資本概念を欠いたまま利益（所得）を計算することは、実務上は通達によって可能であったとしても、理論的には無視できない問題が存するのである。そこで、以下では先行研究の成果を踏まえながら、非営利法人の収益事業を行うために必要とされる会計主体（論）について検討していきたい。

2. 先行研究にみる非営利法人の会計主体論

非営利法人の理論的な考察を行った文献として、日本公認会計士協会による「非営利法人委員会研究報告第25号 非営利組織の会計の枠組み構築に向けて」をあげることが出来る。

当該研究報告では「持分のない組織を想定していることから「資本取引は存在しない」のである。つまり、「企業には持分概念があるため、所有者との取引である資本取引と法人自身の業績である損益取引を区分する必要がある（資本取引・損益取引区分の原則）。一方、非営利組織には持分概念がないことが多く、この場合、企業会計における資本取引・損益取引区分の原則が成り立たない。」のである（V.「3. 収益認識における実現主義」注60）。しかし、当該研究報告のいう、持分のない非営利組織においては資本取引と損益取引とが区分できないとする主張が仮に正しいとするならば、非営利組織の会計（の枠組み）からは本稿が目指す非営利法人の収益事業において必要とされる資本概念も、これを導き出す会計主体論も、さらには（課税）所得それ自体を算定することが出来ないことになる。そこで、資本取引・損益取引区分の原則が成立しないとする主張の妥当性が検討されなければならないが、その主張の根拠として当該研究報告が「非営利セクターの各組織に共通した会計枠組みの構築」を目的としたからかも知れない。別言するならば、非営利会計と営利会計との共通性を対象外としたためではなからうか。これに対して、例えばSFAC第4

号では「いかなる特定種類の実体（例えば非営利組織または営利組織）についても独立した概念フレームワークを開発する必要はない」（FASB[1980]par.1）とする主張が展開されている。そこで、SFAC第4号の文言どおりであれば、非営利会計においても（課税）所得の計算を可能にすることができるため、非営利・営利会計の統合的な会計概念フレームワークに関する諸説をみていくことにしたい。

(1) SFAC第4号及び第6号を批判的に論じた池田説

はじめに、1980年に公表されたSFAC第4号『非営利組織の財務報告の諸目的』について検討した池田（[2007]）を取り上げてみたい。しかし、結論から言えば、営利・非営利会計を統合する概念フレームワークを提唱するSFAS第4号について、池田は否定的である。何故ならば、非営利組織にとって「営利企業の利益情報にも相当するような重要な情報である」「サービス提供の成果情報を財務報告の主要情報³⁾として要求しなかったため、営利・非営利会計の概念フレームワークを統合するという結論に至った⁴⁾とみることができる」（pp.133-134—以下、ページ数は池田[2007]からの引用箇所を表す）としているからである。

つまり、非営利組織の「用役提供の成果」はアウトプットとアウトカムから成り、このうちアウトカムは「提供したアウトプットから生じた成果または結果を測定するものである。たとえば、読解について一定の習熟度の向上を達成した学生の割合などが相当する。」（pp.138-139）ため、貨幣的な評価に馴染まないのである。そこで、SFAC第4号がこのような「用役提供の成果」を非営利組織の主要な財務情報から除外したうえで、営利・非営利会計の統合を行うとしたことには無理があると主張しているのである。しかしながら、非営利組織のアウトカムが表示できないからといって、利益計算が行われていないのであろうか。むしろ、測定不能（未開発）なアウトカムが除かれていることにより（非営利組織の主要情報を示すことにはならないが）、測定可能な利益を示しているものと考えられる。

さらに、SFAC第6号がその対象を自立的な組

織であるBタイプに加え外部資源（寄附金等）に依存するAタイプまで含めたために営利企業と同じ構成要素を用いることになったことは、利益計算を目的としていない非営利組織体にとっては望ましいことではないとしている（pp.158-159）。しかし、わが国の非営利法人は公益事業とともに収益事業を行う場合がほとんどであり、とりわけ収益事業に税が課せられる法人税法別表第二に掲げる法人については、A・B両タイプを含んだ概念規定が望ましいと考えられるのである。なお、池田が、持分または純資産について、所有者請求権である営利企業の持分と所有者持分ではない非営利組織体の純資産とが互換可能であることについて批判を行っているが（p.152）、これには賛同するものである。最後に、第6号が非営利組織体を受領する寄附金を収益・利得とすることについては、営利企業であるならば所有主理論をとっている証左となる。しかし、その理由が所有主理論に基づくものなのか、それとも他の理由（例えば会計観）によるものなのかについてはさらなる検討が必要である。

そこで、以下、非営利組織の会計基準について、FASBの報告書およびアンソニーの所説を手がかりとして、非営利組織間および企業会計との統一化を試みた宮本（2015）を取り上げることによって、引き続き非営利法人の収益事業課税に必要な会計主体論について検討していきたい。

(2) 企業会計との表示基準統一化を論じた宮本説

宮本（2015）は、非営利組織間および企業会計との表示上の統一という社会的な要請を満たすために、業務的フローと資本的フローとを区分しボトムラインに当期純資産変動額を置いたフロー計算書を提案している。これにより、財務的生存力と活動業績の評価を可能にしようとするものである。

宮本を、上記の池田（2007）と比較すると、活動業績について池田はアウトカムという測定不能（未開発）な概念であることを理由にして非営利組織の主要な情報が開示されないとした。しかし、宮本は寄附金・補助金を議論の中心に据えて、これが純利益の構成要素であることから利益計算が非営利組織の主要な財務目標となるとして

いる。そのため、法人の所得計算の側面からみると、非営利組織会計においても所得計算を行うことが可能な宮本説に親和性がある。しかし、宮本によると、すべての寄附金は負債でも資本でもないため利益と解釈されている。即ち、「非営利組織が前受した寄附金・補助金に対して付された法的条件に着目すると、寄附者・出資者への返済義務がなく、権利が受け取る側に移転する。そこで、かりに寄附者の意図どおりに使途が履行されなくても、特段の契約事項がないかぎり弁済義務は生じない。また、会計理論的にみても、寄附金・補助金収入に反対給付は生じず将来に資産減少は伴わないため、負債としての特質を持たないインフローと考えることができる。」（p.93）さらに、「非営利組織にはそもそも株主資本概念が存在せず、寄附金・補助金を企業会計の払込資本と同等とみることはできない。」（p.94）からである。しかし、寄附金・補助金のなかには「収支の非因果的な片道運動」（醍醐聰[1981]⁵⁾に提供されるものや、出資として提供されるもの（例えば、独立行政法人及び公共法人である国立大学法人会計基準には「資本金」が計算・表示される）も存在する。そこで、すべての寄附金・補助金を利益とすることには疑問を感じざるを得ない。しかし、寄附金・補助金を利益としながらも、これを拘束の有無によって業務的フローと資本的フローとに区分していることは、それぞれの区分内においてではあるが資本取引と損益取引の区分を行う点において、表示上は課税所得の計算と関連性を有しているといえる。

このように、宮本の所説は非営利組織においても利益計算が可能であること。そして、寄附金・補助金について、これを資金提供者の意図によって純利益と資本的フローに区分したことは、非営利組織の資本概念さらには会計主体論を探るための方向性を与えるものである。

(3) アンソニーにおける会計主体論

次に、これまでの池田、宮本では言及されていなかった非営利組織の会計主体論について、正面から俎上に載せた希有の存在であるアンソニーの所説についてみてみたい。

酒井（[2007]p.63）によれば、アンソニーの主

張について、「営利企業会計と非営利組織会計の類似性に着目し、所有主を持たない非営利組織の会計において唯一の意味ある見方であるエンティティ観を強調し、企業が独立した存在として、その所有者（株主）の出資を資本たる資金の一つの源泉であるとするアンソニー教授の見解は、営利企業と非営利組織の会計の統合化にとって注目されてしかるべきであろう」と評している。つまり、アンソニーの主張は、①会計主体論としてエンティティ観（以下、論者により「エンティティ観」と表現されているが、筆者は本稿においていう企業主体論と同じ意味に解している）をとっていること、②主体の持分を資金の源泉と理解していること、③資本と利益との区分を前提とした利益計算を重視していることに特徴がある。

まず、①と②について、アンソニーはその著書“Future Direction for Financial Accounting” ([1984]. 佐藤倫正訳[1989]『アンソニー財務会計論』—以下、引用は佐藤訳の頁数を示す)において、次のように述べている。

「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のある見方である。それというのも、これらの組織体は所有主を持たないからである。これはまた、企業の現代的見方、すなわち、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、という見方に通じるところがある。」(p.70) としている。さらに、②の資金源泉については、「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。」(p.107) とし、これら三つの源泉について負債と株主持分を外部の資金源泉、主体持分を内部の資金源泉として再区分している(pp.115-116)。

ここで特徴的なのが、株主持分の額と主体持分に関する考え方である。前者の株主持分の額について、これは「普通株主持分として報告される金額は、いかなる意味においても、請求権ではなく、また普通株主の財務的権利(financial interests)を反映するものではない。」(p.104)と

している⁹⁾。さらに、「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。私は株主持分を使用するコストを持分利子と呼ぶ。」(p.106)と主張している。そのため、株主持分の額は、「FASBの概念基準書第3号で定義された持分とは異なり、それは残額ではない。つまり、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」(p.106)ことになる。つまり、株主持分の額は、「持分投資家によって最初に提供された資金の公正価値—当該資金が拘束されたときに計算される—に、持分利子を加え、配当などの株主への分配を差し引いて求められるべきである。」(p.222)ことになる。

次に後者の主体持分について、「一定日における主体持分は、その日までの全純利益の合計である。」(p.107)としている。但し、企業会計上の利益剰余金と同じではない。何故ならば、「一期間中の主体自らの行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(利得を含む)と費用(損失と持分利子を含む)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るべきものである。これはちょうど現行実務で純利益が留保利益に加えらるのと同じである。しかしながら、持分利子がコストとして認識されるので、主体持分に加えらる額は、現行実務で留保利益に加えられている額よりずっと少ないであろう。」(p.107)からである。

しかし、このような持分利子については、アンソニー本人がいうように「持分利子の計算に用いるべき利率の決定のむずかしさを取り上げてこの提案(アンソニーの持分利子の提案—引用者)に反対する人がいる。」(p.127)だけではなく、これを資本コストとすることについて、「一種の債務免除益に類する『未払持分利子』についても、それに対応する原価が当期に認識される場合には、その『未払持分利子』相当額を当期の収益とするのが妥当ではないかと思われる。また、『未払持

分利子』に対応する部分が保有コストとして資産計上されている場合には、その『未払持分利子』は、『原価を将来引き起こす負債』・繰延収益である、といわなければならない。」(酒井[1992]p.143)とする理論的な問題点も指摘されるのである。このため、持分利子の扱いが課題となるのだが、非営利組織においては、株主(所有主)が存在しないため株主持分はなく、そのコストである配当も生じないことになる。それ故、非営利組織においては、持分利子は考慮外に置くことができるのである。

では、主体持分は持分利子を考慮しない利益の留保額だけであろうか。この点に関して、アンソニーは「主体には、贈与、契約、寄付、利益配分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。そうではなければ、それらは主体持分へ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して呼ばれる。」(p.213)として、非営利組織においては寄付等を外部からの資金源泉として主体持分に分類している。このように、寄附金等を営業(収益)と営業外(資本)とに区分することは、先に述べたアンソニーの三つ目の特徴である「③資本と利益との区分を前提とした利益計算の重視」を意味しているため、以下、非営利組織における利益計算の意義についてみて行くこととしたい。

アンソニーは、「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付けられないのである。」(p.74)として、非営利主体では、営利主体と異なり、提供されたサービスと収益との関係が分断されているとしている。それ故、非営利主体の「ゼロ以上の利益(あるいはゼロ以下の損失)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」(p.74)ことになる。しかし、「この正あるいは負の額(利益ないし損失の額-引用者)は、主体の財務活動について重要な情報を伝えるものである」。(p.74)何故ならば、利益であれば、その主

体は無限に活動を継続することができるであろうし、反対に損失であればその主体は倒産に陥ることになるからである。但し、注意しなければならないのは、非営利主体における利益については、それが多額であった場合には「当該主体が利用可能な資源で提供しうるだけのサービスを提供しなかったことを示すかも知れない」(p.74)ことである。このように、非営利主体の利益については、営利主体と異なり、サービス提供に関する業績の測定値とはなり得ないが、主体持分を維持するための不可欠な要素であるとしている。それ故、「損益計算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」いる、と結論付けているのである (p.74)。

その上で、アンソニーはさらに「かつ、それに到達する方法はどちらのタイプでも同じである。」(p.74)と述べている。ここにいう最終数値(「それ」)に到達する方法、即ち、利益計算の方法とは如何なるものであろうか。彼は、それを収益費用アプローチであるとしている。つまり、「文献は利益の測定に対する二つのアプローチを説く。資産負債アプローチと収益費用アプローチである。」(p.75)としたうえで、収益費用アプローチが「収益と費用を操作的に定義することが可能であり、また、これら定義を利益を直接的に測定するために用いることも可能である。焦点は、いつ収益が認識されるべきか、いつ費用が認識されるべきか、どれだけの額の収益が認識されるべきか、および、どれだけの費用が認識されるべきか」(p.77)であり、この問に答えられる利益計算方法こそが収益費用アプローチであるとするのである。それ故、「この議論の説得力は次の概念を支持する」(p.79)として、非営利主体、営利主体に共通した「利益は、資本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、収益と費用と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。」(p.79)とする「概念3.04.」を提示したのである。

なお、アンソニーの主張する収益費用アプローチでは、資本と利益との区分が前提とされている。何故ならば、収益と費用との差によって利益

を計算する方法では、「投下資本に利益を加えて回収される貨幣等が収益とよばれ、また、そのために犠牲にされた投下資本が費用とよばれ」(飯野[1994]pp.2-5)ることから、投下資本とその回収余剰である利益との区分が不可欠であるからである。別言すれば、「収益費用アプローチに立つわが国の企業会計原則も、その一般原則三において『資本取引・損益取引区分の原則』を掲げている。収益費用アプローチの観点からすれば、かかる区分経理は会計的計算構造の要諦をなすものといえるであろう」(藤井[2004]p.101)ことになるからである。

以上のように、アンソニーは、まず、非営利組織体の会計主体(論)について、これらの組織体が所有主を持たないことからエンティティ観を主張する。そして、この視点から持分を株主持分と主体持分とに区分し、前者については負債と同様に資本コストである持分利子を計算する必要性を説くが、その計算に用いるべき利率決定の困難さだけでなく理論的な問題をも含んでいる。しかし、非営利組織体に限れば、所有主を持たないことから株主持分も、そのコストである配当も存在しないことになり、持分利子については考慮外に置くことができるのである。そこで、後者の主体持分は、持分利子を除いて考えることができるため「当該主体の自らの努力によって作り出される」利益剰余金によって構成されていることになる。ところが、非営利組織体では「自らの努力」だけでなく、贈与、契約、寄付といった外部からの資源が流入するのであり、これが主体持分となる。アンソニーは、この外部からの資源を収益ないしは利得と資本贈与とに区分するのである。このため、主体持分は利益剰余金と(贈与)資本とから構成されることになる。では、何故、寄附金等を利益(収益)と資本とに区分するのであろうか。彼は、非営利組織体の利益については、サービス提供に関する業績測定値とはなり得ず、また多額の利益については当該主体の怠慢を反映するとしているが、同時に利益は主体の持分の維持のためには不可欠なものと考えているからである。そして、利益を計算する方法は非営利組織も営利組織も同様であり、「利益は、資本と負債の変化

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、収益と費用と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。」(p.79)とするのである。このような収益と費用との差によって利益を計算する方法では、投下資本とその回収余剰である利益との区分が不可欠である。それ故、寄附金等を収益と資本とに区分するというアンソニーの主張には合理的な根拠を見いだすことができる。

さらに、村田([2018]p.81)が「会計主体という用語を企業利益が帰属する主体と定義する。企業会計の主たる目的の一つが利益計算であり、『誰にとって』の利益か(伊藤[二〇一八]二二六頁)の議論を会計主体論とする共通認識があると思われるからである」と述べるように、企業会計の主たる目的の一つが利益計算であり、「誰にとって」の利益かの議論を会計主体論とする共通認識があるとするれば、アンソニーは、非営利・営利組織共通の主体持分の維持を目的とし、この目的を実現するために必要な利益の帰属先を企業主体(エンティティ観)であると主張し、この主体持分に属する利益を計算するために(寄附金等を)資本と利益に区分する必要性を説いたのである。このことは、非営利組織の利益計算について、目的→会計主体論→資本という、論理一貫した主張を行ったことを意味するものであり、それ故、非営利法人の収益事業課税を行うために必要とされる会計主体(論)と、そこから導き出される資本概念について有用な知見を提供するものであるといえるのである。

しかし、アンソニーの所説について次の2点が疑問として生ずる。

一つには、利益計算は非営利・営利組織に共通した主体持分の維持に貢献するものではあるが、非営利組織固有の目的には役に立たないと考えられるか否かである。つまり、アンソニーは、「非営利組織の主要な目標はサービスの提供にあるという一般的な合意はあるものの、ある主体がこの目標をどの程度よく達成したかを、財務会計は報告できない、という一般的な合意もある。」(p.74)とするからである。仮に、非営利組織において、利益計算が本来の目的に役立たないのであれば、

各非営利組織の会計基準とは別個に利益計算に関する会計基準ないしは法人税法独自の計算規定を設けなければならなくなるのである。

二つ目には、アンソニーが考える資本概念の意味内容である。つまり、彼は非営利組織の資本について、「営業上の寄付と営業外の寄付との区別（つまり、収益と贈与剰余金との区分—引用者）は、ある程度までは基準において詳細に説明されようが、上記のような疑問（使用目的を特定しない相当額の遺贈—引用者）を解決するには判断が要求されるだろう。基本的な拠り所は寄付者の意図である。」（同pp.214-215）としている。しかし、資本（贈与剰余金）の判断を「寄付者の意図」とするのは、SFAC第6号が資金拠出者の意図によって純資産を3区分していることに類似しているといえる。仮に、アンソニーの考える資本概念が、SFAC第6号の資金拠出者の意図と同様のものであるとすれば、同号の3区分によっても利益計算が可能であることになる。このように、非営利組織の利益計算に不可欠な資本について、これを批判の対象とするSFAC第6号と類似の概念によって規定することの是非については、疑問の存するところである。

そこで、これら二つの疑問について、アンソニーとFASBの会計概念・モデルを融合させた独自の利益計算構造の提案を行っている、日野（[2021]）の所説を手がかりとして検討してみたい。

(4) 日野によるアンソニーとFASBの融合モデル

日野は先ず、アンソニー報告書（[1978]）⁷⁾、FASB会計概念書（[1980]）⁸⁾、FASB非営利組織会計基準書（[1993]）⁹⁾、同改定案（[2015]）¹⁰⁾及び同改定基準（[2016]）¹¹⁾の五つの文献を取り上げ、これらに共通する①サービス提供継続能力、②財務的弾力性、③受託責任遂行状況、④財務業績、の4項目が非営利組織の財務報告において提供されるべき情報であるとしている（p.30）。その上で、財務報告において必要な上記、①②③に係る情報の提供（目的）については、純資産を拘束別に区分することがその手段として有用であるとしたが、④の財務業績情報に対しては有用ではないとし、非営利組織における純利益測定の意義を検討

するのである。その結果、成果計算について実態面と理論面の双方から有用であると結論付けている。即ち、実態面についてアンソニー報告書（[1978]）を引用し「アンソニー報告において、提供したサービスのコスト、つまり費用の項目と金額は、非営利組織の努力の成果を評価する財務情報となり得ることが記されている。アンソニー報告書は、その当時の非営利組織会計を取り巻く環境の実態を調査し報告したものであるため、財務情報利用者の実態として極めて信憑性の高いものである。」（p.107）と述べることでその意義を強調している。さらに、理論面について田尾・吉田（[2019]p.110）が説く所説を手掛かりに、「事業報告書などの非財務情報に費用を照らすことで、非営利組織の活動成果が評価できる」（p.108）ものとしている。そして、これらの検討から「営利企業の業績が利益で評価されるように、非営利組織の業績も利益で評価されうるといえることの証明であった。結果として、非営利組織にとっての努力とは収益の獲得であり、成果は提供したサービスの費用であるということが確認された。そして、その差額である純利益に関する情報は（略—引用者）業績評価情報となり得ることを明らかにした。」（p.110）と結論付けている。

以上から、アンソニーの主張に対する第1の疑問、即ち、利益計算は非営利組織固有の目的のために役立つのか否かについては、非営利組織に求められる四つの財務情報のうちの一つである財務業績の評価において、有用な手段を提供するものとされたのである。

次に第2の疑問である、非営利組織の利益計算に不可欠な資本について、SFAC第6号の拘束別の区分とアンソニーのいう営業・営業外区分¹²⁾との相違点について、さらにいえば非営利組織の利益計算における資本概念とは何かについてどのように述べているのであろうか。

日野は、FASBの拘束概念では、純利益の計算にゆがみが生じてしまうのであり、その最大の理由について、設備等の有形固定資産を取得するために多額の寄付を受け取った場合の会計処理にあるとしている¹³⁾。しかし、他方において、純資産の分類法について優劣を検討した結果について

は、アンソニーよりも「受託責任や財務弾力性の観点からFASBの純資産分類法が有用であると結論付けている。」(p.116) のである。そこで、利益計算におけるアンソニーの優位性と純資産分類におけるFASBの有用性を活かした2段階分類法を提唱する¹⁴⁾。このことから、第2の疑問である、SFAC第6号の拘束別の区分とアンソニーのいう営業・営業外区分との相違点について日野は、SFAC (FASB) が純資産を拘束別に分類していることから、一時拘束の資金がその目的を達成した場合(例えば設備の購入)、拘束純資産の区分から非拘束純資産の区分に移動することにより利益の計算にゆがみを生じさせること。さらに、同一の区分内において純資産の増減の測定を行うのだが資本と利益とを区分する構造とはなっていない点を指摘している。これに対して、アンソニーの区分における利益は、収益と費用との差額として主体持分に属する期間増加額として計算されるのである。それ故、SFAC第6号の拘束別分類とアンソニーの営業・営業外区分とは異なるものであり、利益計算の観点からはこれにゆがみを生じさせないアンソニーによる区分が優れているとしているのである。

では、第2の今一つの疑問である、非営利組織において利益計算を行うための資本概念について、日野はどのように考えているのであろうか。この点について、自身が「本書では、(略-引用者)しかし、資本と収益を峻別するための基準や方法については検討を行っていない。」(p.208)としている。それ故、アンソニーが非営利主体の寄付等が収益(営業)となるのか贈与剰余金(営業外)となるのかは、結局のところ「寄付者の意図」に拠ると主張したこと(アンソニー [1989] pp.214-215)の是非を含め、非営利組織の資本概念については依然として解明されないままであることになる。

III 結びにかえて

企業会計の分野では、会計主体論及び資本と利益を巡る長い議論の歴史がある。しかし、金子([2009]pp.18-20)によれば、非営利組織において

は資本(純資産・正味財産)の意義が希薄化してしまうような固有の事情があったとされる。¹⁵⁾

これまで、非営利組織における会計主体論及び資本と利益に関する研究がそれほどなされてこなかった理由について、本稿に即していえば、池田([2007])の批判、即ち、SFACの非営利会計概念フレームワークでは「組織体の業績情報」について、これが非営利組織体の主要情報であるにも関わらず、測定が不能(未開発)なために情報提供を行うことができないからであり、アンソニー([1984])のいう非営利組織の主たる収益源である寄付等とその提供するサービスとを直接的に関連づけられないために、利益の額が業績の測定値とはなり得ないとする指摘がこれにあたる。

しかし、利益計算が非営利組織においては有用ではないという見解に対して、宮本([2015])及び日野([2021])からは反論が提起され、さらには、利益の額が業績の測定値とはなり得ないとしたアンソニー自身においても、利益は主体持分の維持のためには不可欠なものであるとしていた。それ故、非営利組織において利益計算を行う有用性と必要性については確認することが出来たが、その際に適用される資本概念とこれを導く会計主体論についてはどのような議論がなされているのであろうか。

本稿においてみた各論者のうち池田については、非営利組織の主要情報をアウトカムとし、これを貨幣的な評価が困難なものと考えていることから会計主体論、資本概念には言及していない。また、彼の考察の対象であるSFAC第6号では、純資産の部に拘束別の区分を設け、その区分ごとに純資産の増加額を測定する制度設計がなされている。このため、収益と費用との差額として(純)利益を計算する構造ではないことから資本概念及び会計主体論の議論を想定していないことになる。さらに、宮本は、非営利組織会計の基本目的を評価するためには純利益の表示が必要であるとし、寄付等を拘束の有無によって業務的フローと資本的フローとに区分することを主張する。しかし、「非営利組織にはそもそも株主資本の概念が存在しないため、寄附金・補助金を企業会計の払込資本と同等のものとすることはできな

い。かかる意味で、非営利組織会計において寄附金等に資本性は存在しない」(宮本[2015]p.76)と述べていることから、資本的フローはあくまでも拘束による表示区分を示すものであり、資本概念及び会計主体論の議論に基づくものではない。そして、日野は、アンソニーとFASBとを融合させることによって、純利益の測定と受託責任情報の開示が同時にできる純資産概念を提唱したのであるが、自身が述べるように資本と収益を峻別するための基準や方法については検討を行ってはいないのである。

それ故、本稿で取り上げた論者の中ではアンソニーだけが「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のある見方である。それというもの、これらの組織体は所有主を持たないからである。」(佐藤[1989]p.70)として、会計主体論を正面から議論の俎上に載せている。そして、この視点から持分を株主持分と主体持分とに区分し、前者については負債と同様に資本コストである持分利子を計算する必要性を説くが、その計算に用いるべき利率の決定については批判が存する。しかし、非営利組織は所有主を持たないことから株主持分はなく、従って持分利子についても考慮外の要素となる。その結果、非営利組織の持分は主体持分のみとなり、利益の留保分と、寄附等による外部からの資源流入のうちの資本贈与(営業外持分)から構成されることになる。では何故、アンソニーが会計主体論を説いたのであるか。その理由については、営利・非営利組織に共通する「主体持分の維持」を目的としているからであり、この目的を実現するために必要な利益の計算主体、つまり「誰にとって」の利益であるかを決定しなければならなかったからである。その際、所有主のいない非営利組織では会計主体を企業主体(エンティティ観)であると考えざるを得ず、この主体持分に属する利益を計算するために寄附等による資源流入を、主体への贈与たる資本と営業活動に関連して流入する資源とに区分する必要性を主張したのである。

しかし、この点についてわが国の法人税法では「株主等とそれ以外の第三者との峻別が求められ、必然的に株主等の払込資本のみが維持すべき法人

の資本であると観念される。」(富岡[2010]p.378)ことから、法人を株主等の集合体としてみる所有主理論をとっており、アンソニーのいうエンティティ観に基づいてはいない。さらに、条文上、「資本金等の額は、『株主等から出資を受けた金額』(法人税法2条1項16号—引用者)であると明確に定められている。資本金等の額の計算に際し、資本金の額または出資の金額に加算する14の項目(現在は13項目(法令8条)—引用者)の金額も、当然のことながら、すべて株主等により直接または間接に拠出された払込資本としての性格を持っているものである。したがって、法人所得税務会計上の資本に、資産の評価換え等から生じる評価替剰余金および株主等以外の第三者等による贈与剰余金が含まれる余地はない。」(富岡[2010]p.377)ため、寄附等による贈与を資本金等と認めることは出来ないのである。別言すれば、法人税法では「株主等から出資を受けた金額」(2条1項16号)を有する営利法人を念頭に置いた建て付けとなっているため、株主(所有主)の存在しない非営利法人の資本を規定することも¹⁶⁾、その前提となる企業主体論(エンティティ観)を採用することもなされていないのである。このため収益事業に課税する場合、資本概念を欠いたまま、該当する事業を個別に限定列挙するという、『法』の定義のばあい、明らかに不適切な方法である。」(碧海純一[1973])外延的定義¹⁷⁾を、採用・規定せざるを得ない状況に陥っているのである。それ故、実務上は通達によって収益事業課税が成り立ち得るとしても、非営利法人の利益(所得)計算について、目的→会計主体論→資本概念という論理一貫した体系の構築を目指すならば、本稿で述べた非営利法人の収益事業課税(目的)→企業主体論(エンティティ観)の採用が、その体系化の一助となり得るのではなからうか。そして、残された課題として、企業主体論(エンティティ観)→非営利法人の資本概念、を導き出す作業に取り組む必要があるといえる。

このことについて、アンソニーが営業上の寄附(収益)と営業外の寄附(贈与資本)とを区分する、「基本的な拠り所は寄付者の意図である。」(佐藤[1989]p.215)としたこと。さらには、SFAC第6

号が非営利組織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の3区分とすることが手掛かりとなり得る。しかし、企業主体(エンティティ観)の資本概念が、アンソニーないしはSFAC第6号の主張するところのものであるのか、それともこれに代わる概念が必要となるのかは熟考を要するため、稿を改めて論ずることにしたい。

(本稿は、日本会計研究学会第111回九州部会における報告に加筆・修正したものである。)

注

- 1) FASBのSFAC第4号では、非営利法人の組織的特徴として3点を挙げているが、このうちの一つとして「売却や譲渡等が可能な所有主請求権及び残余財産請求権が存在しないこと」としている(FASB[1980] SFAC No.4.平松一夫、広瀬義州訳[2002])。
- 2) 法人税法2条1項16号は、資本金等の額を定義して「法人(各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される連結事業年度の連結法人(以下この条において「連結申告法人」という。)を除く。)が株主等から出資を受けた金額として政令で定める金額をいう。」と規定している。
- 3) 何故、非営利組織が「サービス提供の成果情報」を財務報告の主要情報とするかについて、池田によると、アメリカ政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board : GASB)概念ステートメント第1号は、SFAC第4号に相当するものであり(p.136)、GASB第1号では「サービス提供成果」は財務報告の主要情報とされている(p.134)ことを根拠としているからである。
- 4) 営利・非営利会計の概念フレームワークの統合が目指されたかの理由については、米国における政府会計基準審議会(GASB)と営利企業の会計基準を設立する財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board : FASB)がともに、財務会計財団(Financial Accounting Foundation : FAF)の下に置かれ、州・地方政府に関する基準(GASB)とその

他すべての主体に関する基準(FASB)との調整がなされたからであると考えられる。

なお、GASBとFASBとの関係及びGASBの創設過程については、大石桂一[2021]において詳細に検討されている。

- 5) 醍醐([1981]p.3)は、「支出(費用)の投入によって稼得される収入(収益)で原価を回収するとともに、それを再投下して事業を継続するという収支の因果的な循環運動」と『産出と流入の環状線(output-inflow loop)は切断され』て存在せず、収入にはじまって支出でおわる収支の非因果的な『片道運動』との区分を主張している。
- 6) その理由としてアンソニーは、①株主は、その主体を取り壊さない限り、彼らの持分として記帳された金額を請求することができず、②貸借対照表の借方側が資産の公正価値を示さないことから、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していないのであり、③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のであるが、通常彼らは株式と交換に資金を拠出した人達と同じではないため、現在の株主はその株式の現在市場価格に関心があり、それはただ偶然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からである、としている(佐藤[1989]pp.104-105)。
- 7) Robert N. Anthony[1978]。なお、ここで留意すべきは、アンソニー報告書(1978)はFASBが非営利組織会計概念フレームワーク作成に先立ち、非営利組織会計の現状調査をアンソニーに依頼したその調査報告書(日野[2021] p.24注5)であり先に述べた非営利組織の利益計算の重要性を説くアンソニー(1984)とは異なることである。
- 8) FASB[1980]、SFAC No.4.
- 9) FASB[1993]、SFAC No.117.
- 10) FASB[2015].
- 11) FASB[2016].
- 12) 日野(2021)では、アンソニーのいう「寄付者の意図」には言及していないため、日野の2段階分類法で使われる営業と営業外の区分

を比較対象としている。

- 13) 即ち、FASBの問題点として、「一時拘束として受け入れた設備取得目的の寄付で、実際に設備等を取得した場合に生じる非拘束純資産の増大(多額の純利益)が挙げられる。また、減価償却に関して、本来は原価ゼロのはずである設備に減価償却を行うことによる非拘束純資産の減少(いわれなき純損失)が挙げられる。」(p.137)としている。
- 14) それは、第1段階ではアンソニーに従い営業活動に充当すべき資源と設備等の営業外の資源に分類し、第2段階でFASBに従い拘束の有無を基準とした資源の再分類を行うというものである。この分類法により、上記FASBの欠点である、拘束解除による純資産の変動は営業外持分内の係数の変動となるために(つまり、営業持分に影響しないため)多額の純利益の計上を免れることになり、減価償却費についても設備取得分が営業外持分の区分に再分類されていることからそこから減額されるために「いわれなき純損失」が計上されることのない制度設計が可能となるとしている(pp.137-138)。
- 15) 即ち、①(一部の非営利組織において)複式簿記が採用されてこなかったこと、②貸借対照表と損益計算書の関係が希薄であること、③複数の基準設定主体、会計基準が存在すること、④資金収支が重視され、管理会計の役割も兼ねてきたこと、であるとしている(金子良太[2009])。
- 16) 法人税法基本通達15-2-3においては、「収益事業を開始した日において、令第6条《収益事業を行う法人の経理の区分》の規定により収益事業以外の事業に属する資産及び外部負債につき収益事業に属するものとして区分経理した場合における当該資産の額の合計額から当該外部負債の額の合計額を減算した金額を元入金として経理したとしても、当該金額は、資本金等の額及び利益積立金額のいずれにも該当しないことに留意する。」として、資産と負債の差額を資本として認めていない。

- 17) 碧海純一教授によると、このような外延的定義は『『列挙』による定義であり、集合の元を網羅的に枚挙することによって集合を定義するものである(中略-引用者-)『閣僚』を定義するのに、『閣僚とは内閣総理大臣、外務大臣、大蔵大臣・・・である』というような定義が外延的定義であるが、これは『法』の定義のばあい、明らかに不適切な方法である。」と批判されるところである(碧海純一[1973] pp.63-64)。

参考文献

- 1) 碧海純一[1973]『新版法哲学概論 全訂第一版』弘文堂。
- 2) 飯野利夫[1994]『財務会計論 [三訂版]』同文館 p.1-18。
- 3) 池田亨誉[2007]『非営利組織会計概念形成論 -FASB概念フレームワークを中心に』森山書店。
- 4) 大石桂一[2021]「米国における政府会計基準審議会(GASB)の創設過程」(『経済論叢 第195巻 第2号 徳賀芳弘教授退職記念号』pp.21-36)。
- 5) 金子良太[2009]「非営利組織における純資産と負債の区分」IMES discussion paper series: No. 2009-J-11、日本銀行金融研究所、pp.1-23。
- 6) 酒井治郎[1992]『会計主体と資本会計-会計学基本問題の研究』中央経済社。
- 7) 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、p.65。
- 8) 醍醐聰[1981]『公企業会計の研究』国元書房。
- 9) 田尾雅夫・吉田忠彦[2019]『非営利組織論』(第7版)有斐閣。
- 10) 富岡幸雄[2010]『新版税務会計学講義』中央経済社。
- 11) 日野修造[2021]『非営利組織会計の基礎概念-利益測定の計算構造と財務報告』中央経済社。
- 12) 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.アンソニーの諸説を手がかりとして」『商経学叢』第

50巻第3号pp.89-106。

- 13) 宮本幸平[2015]『非営利組織会計基準の統一—会計基準統一化へのアプローチ—』森山書店。
- 14) 村田英治[2018]「所有者説・エンティティ説論争の現在」『會計』第193巻第5号、pp.80-92。
- 15) Robert N. Anthony[1978] *FASB Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations : An Exploratory Study of Conceptual Issues.*
- 16) Robert N. Anthony[1984] *Future Direction for Financial Accounting*, Dow Johns-Irwin.
佐藤倫正訳[1989]『アンソニー財務会計論』白桃書房。
- 17) FASB[1980] *Objective of Financial Accounting Reporting by Nonbusiness Organizations*, SFAC No.4.
平松一夫、広瀬義州訳[2002]『FASB財務会計の諸概念』増補版、中央経済社。
- 18) FASB[1985] *Elements of Financial Statements : a replacement of FASB Concepts Statement No.3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No.2)*, SFACNo.6.
平松一夫、広瀬義州訳[2002]『FASB財務会計の諸概念』増補版、中央経済社。
- 19) FASB[1993] *Financial Statement of Not-for-Profit Organizations*, SFAC No.117.
- 20) FASB[2015] *Exposure Draft, Proposed Accounting Standards Update — Not-for-Profit Entities (Topic 958) and Health Care Entities (Topic 954): Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities.*
- 21) FASB[2016] *Accounting Standards Update- — Not- for-Profit Entities (Topic 958): Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities.*