

# 非営利組織の成果測定の必要性

## － 資源配分意思決定のために －

池田 享誉<sup>※</sup>

### 1 はじめに

わが国の非営利組織会計に大きな影響を与えている米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) の非営利組織会計概念フレームワークでは、非営利組織の財務報告の目的は「資源配分意思決定に有用な情報を提供すること」(FASB [1980], par.35) とされている。この目的を果たすためには成果情報の提供が不可欠となる。しかしながら、成果の測定は困難であるという理由により、成果情報の提供は先送りされ (FASB [1980], par.53)、現在に至るまで、その測定方法は未開発のままとなっている。

非営利組織の財務報告の目的を果たすには成果情報は不可欠であり、その測定方法の確立を避けて通ることはできない。現時点では、財務報告においてどのような成果情報を提供すべきかについては、まだ試行の段階であり、様々な非営利組織それぞれが、その組織の目的 (ミッション) に照らした成果情報、その測定方法を試行して作り上げていくほかないという状況にある。

本稿では、まず、非営利組織会計の理論 (財務報告の目的を頂点とした理論構成) を確認し、非営利組織の財務報告において成果情報が不可欠である理由を明確にする。そのうえで非営利組織の成果情報を提供するためにまず必要となる非営利組織の成果測定の試みの指針となるような手がかりを示したい。

### 2 FASB概念フレームワークにおける 非営利組織の財務報告論の展開

非営利組織の財務報告において「成果情報」が不可欠である理由を明確にするために、まず、非営利組織の会計概念フレームワークにおける財務報告論の展開を整理する。

FASBの非営利組織会計概念フレームワークは、企業会計と同様に、意思決定有用性アプローチに基づいて形成されている。意思決定有用性アプローチとは、財務報告の目的を「意思決定に有用な情報を提供すること」とする会計理論である。このアプローチにおいては、まず、「財務報告利用者」とその利用者が行う「意思決定」を特定し、その意思決定を行う際に「必要とする情報」を提供することを財務報告の目的とする。そのうえで、その目的を果たすために財務報告で「提供すべき情報」が定められるという構成をもつ。したがって、「財務報告利用者」とその利用者が行う「意思決定」およびその意思決定のために「必要とする情報 (情報ニーズ)」が、非営利組織の財務報告内容を決定する基礎となり、概念フレームワーク全体に影響をもつ重要なものとなる。

FASB概念フレームワークでは、概念書第4号で、非営利組織の「財務報告利用者」として、「会員、納税者、寄付者、交付者、与信者、仕入先、債権者、従業員、管理者、取締役および管財人、用役受益者、証券アナリストおよび財務顧問、証券ブローカー、証券発行引受業者、弁護士、エコノミスト、税務当局、監督官庁、立法機関、経済新聞および報道機関、労働組合、商工団体、調査機関、研究者ならびに学生」

※ 青森公立大学准教授

(FASB [1980], par.29) をあげる。そのうえで、「資源提供者」を利用者の代表とし (FASB [1980], par.35,36)、彼らが「資源配分意思決定」を行うために「必要とする情報」(情報ニーズ) は、「非営利組織によって提供されるサービス、そのサービスの提供の効率性および有効性ならびにそれらサービスを提供し続ける能力についての情報」(FASB [1980], par.30) であるとする。

この情報ニーズを満たすために財務報告で「提供すべき情報」はどのようなものとなるか。FASB概念書第4号は、「財務報告は、非営利組織の経済的資源、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」(FASB [1980], par.43) とする。この情報は、(1)「経済的資源、債務、純資源の情報」(FASB [1980], pars.44-46)、(2)「業績情報」(FASB [1980], pars.47-53)、(3)「流動性情報」(FASB [1980], par.54) の3つに分けられる。第4号は、さらに、(1)については、追加的情報として、資源の用途に関する拘束についての情報を要求する (FASB [1980], par.46)。また、(2)については、「純資源の金額および性質の変動の期間的測定および、組織のサービス提供努力と成果についての情報は、共に組織の業績を評価するのに最も有用な情報となる」(FASB [1980], par.47) として、次の2つの情報を要求する (FASB [1980], pars.48-53)。すなわち、(2)-a「一会計期間の資源の流入および流出の金額と種類と関係についての情報」、および、(2)-b「サービス提供努力と成果についての情報」の2つである。以上を整理してまとめれば、以下のようになる。

- (1)「経済的資源、債務、純資源の情報」(資源の用途に関する拘束情報を含む)
- (2)「業績情報」
  - (2)-a「一会計期間の資源の流入および流出の金額と種類と関係情報」
  - (2)-b「サービス提供努力と成果情報」
- (3)「流動性情報」

概念書第4号は以上のように「提供すべき情報」を示すが、これらの情報のうち、(2)-b「サービス

提供努力と成果情報」の「成果情報」については、後述する理由により除外される。したがって、残りの情報を提供するための財務諸表の構成要素が概念書第6号で規定される。

概念書第6号で示された非営利組織の財務諸表の構成要素は、2種類の財務報告書を構成する。すなわち、「資産」、「負債」、「純資産」の3要素から成るストック報告書と、「収益」、「費用」、「利得」、「損失」の4要素から成るフロー報告書である (FASB [1985], par.20)。このストック報告書とフロー報告書により、「成果情報」を除いた (1)「経済的資源、債務、純資源の情報」、(2)「業績情報」の(2)-a「一会計期間の資源の流入および流出の金額と種類と関係情報」と(2)-b「サービス提供努力情報」、(3)「流動性情報」、を提供することとされる。

以上のような論の展開となっており、展開の途中で「成果情報」は除外されているのである。「成果情報」を除外したことはFASBの非営利組織会計概念フレームワークにとって重大な欠陥となると考えられる。その点を明確にするために、次に、「成果情報」の除外がFASBの非営利組織会計概念フレームワークに与えた影響を検討する。

### 3 成果情報が不可欠である理由

成果情報が不可欠である理由を明確にするために、先にみた理論展開をさかのぼって検討する。FASB概念書第6号で示された「資産」、「負債」、「純資産」の3要素から成るストック報告書と、「収益」、「費用」、「利得」、「損失」の4要素から成るフロー報告書では、「成果情報」は提供されない。その理由は、概念書第4号で示された「提供すべき情報」から「成果情報」を除外したからである。「成果情報」はもともと(2)「業績情報」の(2)-b「サービス提供努力と成果についての情報」に含まれていたため、「成果情報」を除外したことの影響は(2)「業績情報」に表れる。(2)「業績情報」は、(2)-a「一会計期間の資源の流入および流出の金額と種類と関係についての情報」と(2)-b「サービス提供努力と成果についての情報」から成る。この(2)-bから「サービス提

供成果情報」が除外されたので、残っているのは、「サービス提供努力情報」ということになり、(2)「業績情報」は十分には提供されないこととなる。

次に論をさかのぼって、財務報告利用者が資源配分意思決定のために「必要とする情報」(情報ニーズ)が満たされるかをみる。「必要とする情報」(情報ニーズ)は、「非営利組織によって提供されるサービス、そのサービスの提供の効率性および有効性ならびにそれらサービスを提供し続ける能力についての情報」であるが、このうち、効率性と有効性についての情報が得られないことになる。なぜなら、その組織のサービス提供の成果がわからなければ、その組織の活動が有効なものか否かわからず、その活動が有効か否かわからなければ、効率性を論じることができない。そして、有効性、効率性がわからない活動をしている組織に資源を配分すべきか否かも判断できず、結局、理論の出発点となった非営利組織の財務報告の目的、すなわち「現在および潜在の資源提供者その他の利用者が非営利組織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する」という非営利組織の財務報告の目的を果たすことができないこととなる。

このように、成果情報を除外したことにより、「業績情報」が不十分となり、資源配分意思決定のために「必要な情報」である「有効性」、「効率性」について判断できず、最終的に非営利組織の財務報告の目的を果たせないことになる。意思決定有用性アプローチを採るFASBの概念フレームワークにおいてこれほど重要な「成果情報」をなぜ除外したのか、その点に関するFASBの説明を次にみる。

#### 4 FASB概念フレームワークにおける 非営利組織の成果情報の検討

FASB概念フレームワークにおいて、非営利組織の成果情報は如何なる理由によって除外されるに至ったかを確認する。

概念書第4号は、業績情報を構成するサービス提供努力と成果に関して、「組織のサービス提供

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」(FASB [1980], par.51)と述べる。そしてその理由として以下の2つを挙げている。(FASB [1980], par.51)

- (1) 非営利組織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。
- (2) 資源提供者は、彼らが財貨およびサービス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サービスについて直接知りうる立場にない。

そのうえで、成果については、「理想的には、財務報告はまた、非営利組織のサービス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」としながらも、「しかしながら、サービス提供の成果を測定する能力は、[中略]一般に未開発である」という理由から、それが開発されるまでは「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」と述べるにとどまっている(FASB [1980], par.53)

非営利組織の成果情報を除外する理由の説明はFASB概念フレームワークにおいては、以上のように簡潔である。すなわち、成果の測定が困難であるというのが理由である。

FASBが、成果情報の重要性を理解していながら非営利組織の財務報告から除外したことについて、米国政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board: GASB)が公表した会計概念書第2号『サービス提供努力と成果の報告』(GASB [1994])で敷衍して説明されている。GASB概念書第2号は、財務報告においてサービス提供努力と成果情報を要求する根拠を業績情報の重要性に求め、財務報告における業績情報の重要性を示すために、FASB概念書第1号『営利企業の財務報告の諸目的』(FASB [1978])および第4号『非営利組織の財務報告の諸目的』を以下のように強調を付しながら引用している(GASB [1994], par.40-45)。

「基本目的:

営利企業—財務報告は、一会計期間の企業の財務業績に関する情報を提供するものでなくては

ならない。財務報告は、稼得利益[包括利益]およびその内訳要素の測定値によって提供される企業の業績に関する情報にその主たる焦点をあわせている。

非営利nonbusiness組織—財務報告は、一会計期間の組織の業績についての情報を提供するものでなくてはならない。非営利組織の純資源の金額と性質の変化の期間的測定と、組織のサービス提供の努力と成果についての情報は、ともに組織の業績を査定するのにもっとも有用な情報となる。

基本目的の比較—2つの基本目的の究極目標は同じである。しかし、非営利組織を画定する特徴のゆえに、それらの究極目標を充足するためにはいくぶん異なった情報が要求される。両者とも、実体の努力と成果を測定しようとしているが、非営利組織における業績の査定には、基軸的測定値としての稼得利益が存在しない。このことが、サービス提供の努力と成果に関する情報ニーズを生じさせている。」

このように、営利企業と非営利組織とを比較し、次のように述べている。「FASBは、非営利組織の業績の測定にはビジネスタイプの組織の業績を測定するのに必要な情報とは異なるタイプの情報が必要とされるという結論をくだしている。それはとくに、非営利組織のサービス提供の努力と成果に関する情報、ならびに純資源の金額と性質の変化に関する情報である。このように、FASB概念書第4号は、非営利組織の業績を査定するために、伝統的財務諸表では提供することができないような種類の情報の必要性を認めている」(GASB [1994], par.43)。

さらに、「この概念書 [FASB概念書第4号] は、非営利組織が業績について報告するのであれば、理想的には、サービス提供成果に関する情報も財務報告の一部として提供すべきであると考えている。しかし、同概念書は、その公表時点(1980年12月)では、成果(とくにプログラムの結果)を測定する方法が一般に開発されていなかったと述べている」が、もし開発されれば、「このような測定値を財務報告書に含めるべきであると、FASBは考えている」(GASB[1994], par.44)。

以上のように、FASBは非営利組織の成果情報について、その測定方法が開発されていないという理由で除外したが、それが開発されたならば成果情報も財務報告に含めるべきであると考えているのである。

非営利組織の成果情報の必要性は、営利企業における成果情報と対比しながら説明されており、同様の説明は、意思決定有用性アプローチに基づいた最初の非営利組織会計研究報告書であるフリーマン委員会報告書 (AAA [1971], AAA [1975]) でもみられる。それらの説明をもとに、今後、非営利組織の成果測定を試行していくにあたっての手がかりを探りたい。

## 5 非営利組織の成果—組織目的と成果との関係

第一次フリーマン委員会報告書 (AAA [1971]) は、組織の目的の達成度情報について営利組織と対比して次のように述べている。営利企業の場合には、目的が達成された程度は利益によって表現される。これに対して、「非営利組織の目的は、社会にとって有益であると考えられる財貨またはサービスの有効で効率的な供給」(AAA [1971], p.139) であり、非営利組織が提供した財貨・サービスの有効性や効率性を量的に表現する測定技術を開発するという問題にこれまで適切な注意が払われてこなかった (AAA [1971], p.139) ことを指摘したうえで、非営利組織の財務報告書は、「組織の目的がどの程度有効に、かつ効率的に達成されたかを示すこと」、さらに、「業務の達成度を量的に測定できる場合は、その情報を開示すること」(AAA [1971], p.139-142) を求めている。

さらに、第三次フリーマン委員会報告書 (AAA [1975]) では、最善で適切な資源配分を可能にするためには、組織の最終生産物であるアウトプットのコストと便益の測定の両方が必要不可欠であるとして、それぞれの測定として適切な情報はどのようなものであるかを述べている。アウトプットコストの測定情報として適切な情報は、支出情報ではなく費用情報であるとして費用情報の必要性を強調する。他方、アウトプットの便益の測定情報については次のように

述べる。営利組織の会計における便益の測定は、収益の測定と同一視される。これに対して、非営利組織は、アウトプットの提供による収益の獲得を目的としないので、収益によるアウトプット便益の測定はできない。このように非営利組織会計においては収益を便益と同一視することはできないことを述べ、「最も根本的な失敗は、アウトプットデータ — 仕事の遂行または目的の達成の測定 — を整理し把握する能力の欠如である」(AAA [1975], p.21) と指摘する。第三次フリーマン委員会報告書は、便益の測定について、営利会計における収益の測定に相当するような代替的測定の提案は行っていないが、非営利組織のアウトプットに関連する指標として、①完成された仕事、②生産された生産物、③達成された便益、④達成された影響、を提示している。この4つの指標は、教育プログラムの場合を例として次のように説明される。「教育された生徒に与えられたコースが、完成された仕事の例であり、卒業した生徒が生産された生産物と考えられる。成し遂げられた便益は、増加された知識であり、改善された技術であり、また、プログラムの直接の受益者の増加された利益獲得力である。最後の指標は、生徒が教育的経験の結果として社会に対してもつ影響である」(AAA [1975], p.23)。

以上のように、意思決定有用性アプローチに基づく最初の非営利組織会計研究報告書であるフリーマン委員会報告書において、すでに営利企業会計との対比により非営利組織の成果の測定とその情報提供の必要が認識されていたのである。そこでこの対比から、成果情報は、その組織の「目的達成度」を表す情報であると捉えることができる。すなわち、何が成果情報となるかは組織の目的によって決まるという関係にあると言える。したがって、成果を測定するためには、まず、組織の目的を測定可能な表現で設定することが必要となる。さらに、組織の目的は、その組織が行う活動によって達成されるので、組織が行う活動ごとの成果を測定する必要があり、その測定を可能にするように活動の目的を設定する必要がある。言い換えれば、目的の

設定次第で何が成果となるかは変わるので、測定可能な目的設定が非営利組織の成果測定のために最初に必要となるのである。そのような目的設定をした場合、十分な成果をあげられなければ、そのことが明確になってしまうということも試行がためられる原因の一つとなるであろう。しかし、それを恐れず試行し非営利組織の成果測定の方法を開発することが、非営利組織の財務報告の目的を果たすためには不可欠であり、今後非営利組織が社会でより大きな役割を果たしていくうえでも必要なことであろう。

## 6 むすび

本稿でみてきたように、非営利組織の会計に「意思決定有用性アプローチ」の考え方を導入し、財務報告の目的を資源配分意思決定に有用な情報を提供することとしたことにより、非営利組織の財務報告において成果情報が不可欠となった。しかしながら、成果の測定方法が確立されていないため、現在の非営利組織の財務報告は成果情報を提供しておらず、その結果、資源配分意思決定に有用なものとはなっていない。非営利組織の財務報告において成果情報を提供する必要性は、意思決定有用性アプローチに基づく最初の非営利組織会計研究報告書であるフリーマン委員会報告書(1971年)ですでに指摘されていた。それにもかかわらず、現在まで、成果情報の提供が行われていないということは、成果の測定がそれだけ困難なものであることを表していると思われる。しかしながら、困難であるという理由で成果の測定を避けていれば、どれだけ時間が経とうともその問題が解決される日は来ない。成果を測定するためには、まず、組織の目的およびその活動の目的を測定可能であるように設定することからはじめなければならない。測定可能な目的の設定と成果の測定の試行を積み重ね、非営利組織の成果測定の方法を開発していくことが、今後の課題である。

(2009年12月15日受付、2010年1月13日受理)

## 参考文献

- AAA [1966] , Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, 1966. (飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房, 1969年。)
- AAA [1971] ,"Report of the Committee on Accounting Practices of Not-for-Profit Organizations [1966-70] ", *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, 1971, pp.80-163. (法政大学会計学研究室訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論の展開』同文館, 1973年。)
- AAA [1974] ,"Report of the Committee on Not-for-Profit Organizations, 1972-73", *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLIX, 1974, pp.224-249.
- AAA [1975] ,"Report of the Committee on Nonprofit Organizations, 1973-74", *The Accounting Review*, Supplement to Vol. L, 1975, pp. 1-39.
- FASB [1978] , *Statement of Financial Accounting Concepts No.1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, FASB, November 1978. (平松一夫 広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社, 2002年。森川八洲男監訳 小栗崇資・佐藤信彦・原陽一共訳, 『現代アメリカ会計の基礎概念』白桃書房, 1988年。)
- FASB [1980] , *Statement of Financial Accounting Concepts No.4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, FASB, December 1980. (平松一夫 広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社, 2002年。森川八洲男監訳 小栗崇資・佐藤信彦・原陽一共訳 [1988] , 『現代アメリカ会計の基礎概念』白桃書房, 1988年。)
- FASB [1985] , *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements: a replacement of FASB Concepts Statement No.3 (incorporating an amendment of FASB Concepts Statement No.2)* , FASB, December 1985. (平松一夫 広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社, 2002年。)
- GASB [1987] , *Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board, Objectives of Financial Reporting*, GASB, May 1987. (藤井秀樹監訳 山田康裕・佐野哲哉・宮本幸平・井上研司訳『GASB/FASAB公会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2003年。)
- GASB [1994], *Concepts Statement No.2 of the Governmental Accounting Standards Board, on concepts related to Service Efforts and Accomplishments Reporting*, GASB, April 1994. (藤井秀樹監訳 山田康裕・佐野哲哉・宮本幸平・井上研司訳『GASB/FASAB公会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2003年。)
- 池田享誉 [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, 2007年7月。
- 今枝千樹 [2004] , 「非営利組織の業績評価と中間支援組織の役割」, 『公益法人研究学会誌』 Vol.6, 2004年7月。
- 兵頭和花子 [2006] , 「ミッション評価の必要性とその実態—特定非営利活動法人を中心として—」, 『非営利法人研究学会誌』 Vol.8, 2006年7月。
- 藤井秀樹 [2008] , 「非営利組織のミッションと財務報告の課題」, 『非営利法人研究学会誌』 Vol.10, 2008年7月。

# The Need to Measure of Accomplishments of Not-for-profit Organizations

Yukitaka Ikeda

## **Abstract**

Financial reporting by Not-for-profit Organizations should provide information that is useful to present and potential resource providers and other users in making rational decisions about the allocation of resources to those organizations. Information about an organization's service efforts and accomplishments is useful to resource providers and others in assessing the performance of a not-for-profit organization and in making resource allocation decisions. However, the accomplishments of not-for-profit organizations cannot be measured in terms of sales, profit, or return on investment. This paper analyzes the need to measure of accomplishments of not-for-profit organizations.