

〈論 文〉

非営利組織における純利益測定の意義

日 野 修 造*

はじめに

株主や投資家の意思決定に有用な情報を提供することに主眼がおかれる企業会計の分野において、純利益の測定は極めて重要な会計の役割である。そしてそれは、営利企業の業績評価情報でもある。しかし、非営利組織には株主や投資家が存在しないため、その意味では、純利益に関する情報を提供しても会計の役割を果たしたとはいえない。したがって、業績評価情報にはなり得ないと考えられる。また、非営利組織は民間であるが営利を目的としないサービス提供主体であると考えられるため、純利益の測定は重要視されない傾向にある。本稿では、このように考えられる非営利組織の純利益測定の意義について考察を行う。

非営利組織が獲得した純利益の意義が明らかにされ、収益と費用の対応計算から、努力と成果を評価することができると証明されれば、非営利組織の純利益測定に提供情報としての価値を見出すことができると考えられる。

ここではそのことを検証するためにまず、第1章で非営利組織の会計観を概観し、非営利組織会計が提供すべき情報と純利益の関係について検討する。ここでの検討で、収益費用アプローチによる利益計算の意義が確認される。次いで第2章で、非営利組織の純利益の特徴と、純利益情報の意思決定有用性について検討を行う。またここでは純利益の帰属先についても検討を行い、純利益が私的財産の蓄積ではないことを確認する。この節での検討で、非営利組織の純利益は社会に帰属する財産であり、社会に対して提供すべき資源となることが明らかとなる。さらに第3章では、企業会計における会計の役割を情報提供機能の観点から検討し、非営利組織会計が果たすべき役割を導出する。その際の焦点は当期純利益計算か包括利益計算かという視点になる。つまり、収益費用アプローチか資産負債アプローチかということである。そして最後に第4章で非営利組織の業績評価について検討を行う。検討の焦点は収益と費用の対応計算が努力と成果の評価情報となり得るのかという視点になる。

本稿の目的は、純利益の意義を明らかにし、純利益情報の提供が資源提供者の意思決定に有用であることを証明することである。またそれは、非営利組織会計の役割としての純利益測定に意義を持たせ、その情報を提供することが非営利組織の業績評価情報となり得るものの証明でもある。

* 中村学園大学流通科学部教授

I 非営利組織の会計観と純利益

1 非営利組織の会計観

藤井 [2004] では「非営利組織の主要機能が、事業業績の測定にあるのか、資産と負債の実在性にあるのかを、資源提供者の情報ニーズに即して検討することが必要である」(藤井 [2004], p. 104) と述べられている。そして FASB の会計観とアンソニーの会計観を対比して次のように述べられている。

アメリカの非営利組織会計は「資産負債アプローチにもとづく基準設定を指向する FASB によって、事業業績の測定よりも、資産と負債の実在性の表示を優先する非営利組織会計基準が設定されてきた」(藤井 [2004], p. 104) と述べられている。これに対してアンソニーの会計観は「基本的な立脚点は、事業業績の測定を会計の主要機能とする彼の会計観にある。アンソニーは、事業活動に対する寄附(事業取引)と資本に対する寄附(資本贈与取引)を主張している」(藤井 [2004], p. 101) と述べられている。そして、「アンソニーが拠って立つ会計観は『収益費用アプローチ』であり、FASB が拠って立つ会計観は『資産負債アプローチ』である」(藤井 [2004], p. 101) と両者の違いが述べられている。次章でも検討するが、この違いは調和不能なものである。

そこで、資源提供者の情報ニーズ、すなわち提供すべき情報に照らして、いずれの会計観が適しているか、検討してみることにする。

2 収益費用アプローチと資産負債アプローチ

(1) 2つの利益測定観

FASB は財務会計上の期間利益について、「財務諸表において伝達される情報の焦点」(FASB [1976], par. 4) であると述べている。そしてそれは「営業活動から生じるキャッシュフローの期間配分によって計算され、純利益は企業の期間業績の尺度であると一般に解されている」(大日方 [2002], p. 375)。つまり、純利益は会計情報の主役であり、企業の財務業績の評価尺度であるということである。

しかしそうであるにもかかわらず、「利益測定のあり方をめぐってこれまでに多くの議論や論争がなされてきた」(藤井 [1997], p. 40; FASB [1976], par. 10)。藤井 [1997] では利益の測定法について、FASB の 1976 年討議資料に基づき次のように述べられている。「利益は、『一期間(すなわち二時点間)における企業の正味財産または資本の増減額』(par. 30)、あるいは『当該期間における収益と費用の差額』(par. 30) の、いずれかとして測定される」(藤井 [1997], p. 40)。前者が資産負債アプローチであり、後者が収益費用アプローチである。FASB は、「もし利益計算書と財政状態表が『連携』しているならば、これら 2つの利益測定は同一の測定プロセスに属し、企業の収益・費用差額は同時に、当該企業の正味財産または資本の増加額をなす」(FASB [1976], par. 31; 藤井 [1997], p. 40) と述べられている。同一のプロセスと前置きされているということは、裏を返せば損益計算書と貸借対照表が連携していない場合があるということである。

(2) 収益費用アプローチ

収益費用アプローチの下では「企業の達成した成果としての収益とそれを達成するために費やされた努力(犠牲)としての費用が、期間的に「対応」させられることによって、その差額としての

利益が算定」(徳賀 [2002], p. 148) される。そして、その算定結果が、貸借対照表の純資産(資本)に加えられる。いわゆるクリーンサープラス関係が成立している状態である。この関係性の意義や重要性は、かつての Paton and Littleton [1940] の中でも指摘されている。それは健全な資本市場における資本の動きについて述べたもので、「収益力についての信頼しうる情報は、資本が有能な者の手中に流入し、また不要産業から流出する事に対して重要な助けとなり得る」(Paton and Littleton [1940], p. 3; 奥村 [2014], p. 20) という指摘である。これを非営利組織に当てはめると、「サービス提供資源獲得についての信頼しうる情報は、サービス提供資源の活用能力に長けた者の手中に流入し、また不要なサービス提供を行う者からの流出に対して重要な助けとなり得る」と置き換えられると考えられる。つまり、非営利組織が利益を獲得し、その利益をサービスの提供のために精一杯努力し、消費・支出していることが信頼しうる情報として提供されれば、資源提供意思決定に有用であるということになる。

(3) 資産負債アプローチ

資産負債アプローチの下では、「利益は1期間における企業の富または正味資源の増加分の測定値であると理解されており、正の利益要素である収益は、資産の増加および負債の減少に基づいて、負の利益要素である費用は資産の減少および負債の増加に基づいて定義される」(徳賀 [2002], pp. 150-151) そして、「企業活動の目的はその富を増大させることであり、企業が所有するストックの変動を捉えることが、企業活動を把握する際の最善かつ唯一の証拠となるという」(徳賀 [2002], p. 151)¹⁾。このような資産負債アプローチによる会計観を後押ししたのは、時価評価を取り入れた企業価値評価の議論である。この点について辻山 [2002] では、時価評価や企業価値評価は「資産負債の原価評価のルールが企業実体のディスクロージャーの透明性を損なわせているという議論」(辻山 [2002], p. 349) など、「貸借対照表そのものの情報価値を改めて問う世論をバックにしているといっても過言ではない」(辻山 [2002], p. 349) と述べられている。しかし辻山 [2002] では「金融商品の時価評価が国際的な潮流になるなか、時価会計という言葉が時代のキーワードとして一人歩きをはじめている」(辻山 [2002], p. 349) と指摘されている。また辻山 [2002] では会計の役割には、予測価値とフィードバック価値があるとした上で、「資産・負債の時価がいかに正確に測定されようとも、企業価値評価において利益情報が果たしている上述の役割²⁾を、時価による純資産簿価が代わって担うことはできないのである」(辻山 [2002], p. 351) と指摘されている。やはり、努力と成果の対応計算の結果として純利益情報が提供されることにこそ価値があるということである。

これらの資産負債アプローチに関する議論の根底にあるのは、企業価値評価や金融商品の時価評価問題である。ひるがえってこの問題を非営利組織会計の領域に転じて考えてみる。この領域において、組織価値や、組織が有する金融商品の時価評価を議論する意義がどれだけあるだろうか。非

1) 資産負債アプローチについて、徳賀 [2002] では「AAA [1957], FASB の 1976 年討議資料以前に、Moonits & Sprouse [1961], および AICPA [1970] などとその萌芽的見解が検出されることが指摘されている (p. 150)。

2) ここでいう上述の役割については、本文では記述していない。辻山教授がいう上述の役割とは、ゴーイングコンサーンとしての真価を問うものであり、それは利益を「事業活動を通して獲得された超過利益の価値によって決定」(p. 351) するという役割を指している。

営利組織は、利益追求目的で資源を提供しない資源提供者に支えられている。それら資源提供者が必要とする情報は、非営利組織の組織価値情報ではなく、提供するサービスに関する情報である。すなわちサービス提供継続能力、財務的弾力性、受託責任遂行状況、および財務業績である。この点については日野 [2018]・[2019a]・[2020] 等で検討をしているので、そちらを確認していただきたい。これらの情報は、アンソニー会計概念、FASB 非営利組織会計概念・基準、JICPA 非営利組織会計概念・基準等の検討により導出した結論である。また、非営組織に提供された資源は、公益目的のために提供されたものである。その資源を金融資産として運用することには慎重にならなければならない。この点について田尾・吉田 [2019] では、これらの資源は「より確実にその目的どおりに使われるべきであり、利益を目的とする投機と同じリスクを負うべきではない」（田尾・吉田 [2019], p. 174）と述べられている。したがって、資産負債アプローチを後押しした2つの議論（企業価値評価・金融商品の時価評価）は、非営利組織会計にとっては重要な論点ではないと考えられる。

3 非営利組織会計が提供すべき情報

非営利組織が情報ニーズに応えるために提供すべき情報については、前述の通り日野 [2018]・[2019a]・[2020] 等で検討を行っている。その結果、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、および④財務業績を評価できる情報であることが明らかとなっている。非営利組織の業績評価は、この4つの観点から行うことになる。まず、それぞれの情報を提供するために必要な、または重要な組織としての財務的取組みについて考察しておく。

①サービス提供継続能力については、資源の確保が重要だと考えられる。資源を獲得しそれを確保しておかないとサービス提供はできない。資源の調達と確保のためには、各年度においてサービス提供を行うための資源を獲得しておくことが必要であろう。そして、その資源を将来のサービス提供のための資源として確保しておかなければならないであろう。また、組織自体が存続しないとサービスの提供は行えないので、基盤となる資源も確保・保持し続けなければならないであろう。

②財務的弾力性については、組織が自らの意志で存分に使命を果たすためには、自由に使用できる資源を確保しておく必要があると考えられる。

③受託責任については、資源提供者の提供資源に対する拘束や、制度的・法的拘束に従って、資源を運用するという責任を果たさなければならない。

④財務業績については、努力と成果の対応計算を可能にし、評価できる財務諸表が必要である。仮に非営利組織にとっての純利益（収益費用差額）を財務業績指標と仮定すると、その留保額（獲得額）は将来のサービス提供資源の確保となるであろう。ただし、非営利組織は収支差額である純利益を獲得し、将来のサービス提供に備える必要があると考えることの正当性が認められる必要がある。

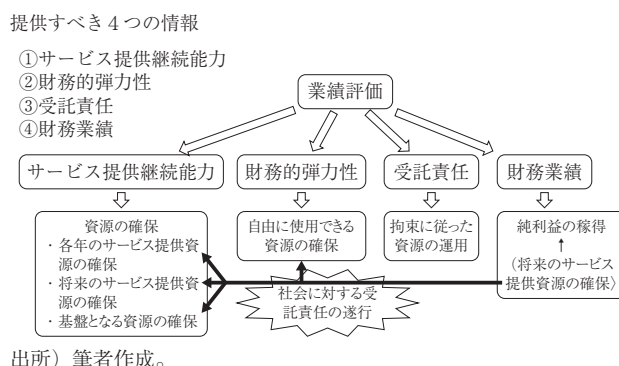
4 純利益の獲得とサービスの提供

非営利組織が利益を蓄えることに対する批判は多い。しかし、純利益を確保した上で、その確保した資源を使用してサービスの提供を行うのであれば、謂われなき批判である³⁾。考えてみていただきたい。業績を評価するための観点、すなわち非営利組織が提供すべき情報には4つ有り、そのうちの1つが収益・費用計算とその評価である財務業績である。そして残る3つの内の2つに注目

する。それは①サービス提供継続能力と②財務的弾力性である。これら3つの情報はすべて純利益と関係がある。

獲得した純利益はサービスを提供するための資源確保となるため、①サービス提供継続能力を高める効果が期待できる。また獲得した利益は組織の使命を果たすために自由に使用できる資源となるため、②財務的弾力性を高める効果が期待できる。つまり純利益の測定は4つのうちの3つの評価情報（提供すべき情報・情報ニーズ）に関係する財務情報で有り、純利益の獲得は非営利組織が一定の評価を得るための重要な活動といえると考えられる。しかし、更なる検討が必要である。ここまでの検討をまとめると、図表1のようになる。

図表1 業績評価と財務情報



5 サービス提供資源処分計算書

非営利組織が利益を貯め込み私腹を肥やし、使命であるサービスの提供を疎かにしているという批判を浴びないためには、明確な説明が必要である。かつて営利企業の会計には、利益処分計算書というものがあった⁴⁾。これは、企業が獲得した利益をどのように処分するか（使用するか）を計画・開示する計算書であり、株主総会に案として提示されていた。未処分利益（繰越利益剰余金）の処分は、社外流出分と社内留保分に分けられる。前者は配当・役員賞与などであり、後者は準備金・積立金・繰越利益剰余金などである。後者の社内留保は、将来のための資源確保である。

非営利組織が獲得した留保利益をサービスの提供に使用するという計画を、財務諸表として開示すれば、上記の誹りは回避できると考えられる⁵⁾。つまり、財務情報利用者は、その組織の過去の活動実態に照らすことで提供された財務諸表を評価することができる。この財務諸表と実際のサービス提供活動如何では、大きな信頼を得ることができると考えられる。

ここでは前述の計算書を「サービス提供資源処分計算書」と仮称し、その内容と形式の案を図表2として示す。

3) 石津 [2018] では、非営利組織がこのような批判を受けているため、財源確保の正当性を評価できる会計システムが必要であることが論述されている (p. 71)。

4) これは2006年の会社法施行により株主資本等変動計算書に整理統合されたが、この計算書は処分した利益を後付けで説明するものである。これは新会社法で剰余金の配当がいつでもできるようになったためである。しかしかつては、利益処分計算書は処分案として、株主総会に提出されていた。

5) この点について石津 [2018] では、「再投下目的留保」として拘束を付ける提案がなされている (pp. 73-75)。

図表 2 サービス提供資源処分計算書の内容と形式 (案)

サービス提供資源処分計算書			
純利益 (サービス提供資源)			<u>100,000</u>
次年度のサービス提供 (一時拘束)			
プログラム A	30,000		
プログラム B	20,000		
プログラム C	<u>10,000</u>	60,000	
将来のサービス提供 (一時拘束)			
3 年後の国際大会		20,000	
組織の基盤維持・強化 (永久拘束)		<u>10,000</u>	
処分額合計		<u>90,000</u>	
処分残高 (非拘束)		<u>10,000</u>	

出所) 筆者作成。

図表 2 では、当期に獲得した利益を 10 万円と仮定している。そして、次年度に計画しているプログラム A～C に合計で 6 万円のサービス提供を行うように計画していることが分かる。これは一時拘束としているが、直ちにサービス提供のために使用されるため、非拘束と考えることも可能であろう。また、図表 2 では、3 年後に開かれる国際大会に備えて、将来のサービス提供資源として 2 万円を留保しておくことを計画していることが分かる。さらにこの組織は、サービスの提供を長期的に行うための財務基盤として 1 万円を組み入れることを計画していることが分かる。結果としてボトムラインの 1 万円は非拘束となり、組織の使命を果たすために自由に活用する資源と解釈されることになる。このように考えると収益費用アプローチによる利益計算に意義があることが認められる⁶⁾。

しかし、それでも非営利組織が純利益を上げることへの批判や、非営利組織会計には純利益概念は必要ではないといった考えを否定し、払拭するにはまだ不十分かも知れない。そこで次に、非営利組織のサービス提供資源と純利益の関係、およびそれらの情報を提供することの有用性について検討してみることにする。

II 非営利組織の純利益と情報の有用性

1 非営利組織の純利益の特徴

非営利組織の収入と支出に着目すると、ある年に多額の収支差額残高を記録し、その後、数年収支差額残高のマイナスが続く組織が目立つ。中には、収支差額がゼロ前後で推移している組織もあるが、プラスとマイナスを繰り返すという現象が数多く見受けられる。その様子を示したものが図表 3 である。この図は福岡市が管轄する 2009 年度～2018 年度の 10 年間の認定 NPO 法人 5 団体の収支差額 (純資産の増減額) の推移を示したものである。厳密な意味では異なるが、非営利組織の純利益の推移を示したものである。調査に際し、認証が最も古いものから 50 の組織 (1999 年 4 月～2002 年 3 月) を抽出した。そしてその中からさらに 20 の組織を単純無作為に抽出し、福岡市に

6) 松原 [2020] では、オランダの非営利組織会計が紹介されている。そこでは、非営利組織の利益は「営利組織の利益とは異なり将来のコストである」として、当該年度に生じた差額が損益計算書の末尾に、将来のコストに備えて別途積み立てる方式が採られていることが述べられている (pp. 119-120)。

情報公開請求を行った。50 団体すべての過去 10 年間の書類となると膨大なものとなるため、福岡市との協議で 20 団体とした。

20 団体すべてをグラフ化すると数が多く分かりづらい。また規模もそれぞれ異なるため、同一のグラフで表示するのは困難である。したがって、図表 3 は、20 団体個別に黒字と赤字の差額を求め、それを降順にソートし、その中間層の 5 団体を抽出しグラフ化している。これはどの層のレベルで抽出してもほとんど同じようなグラフの形状を示す。なお、20 団体のデータは最後に資料として添付している。ほとんどすべての組織が赤字と黒字を繰り返していることが分かる。

この調査の結果から、非営利組織の財務活動（財務サイクル）を類型化すると、次のような類型化が可能である。

類型 1・・・複数年度利益獲得・複数年サービス提供型

類型 2・・・複数年度利益獲得・単年度サービス提供型

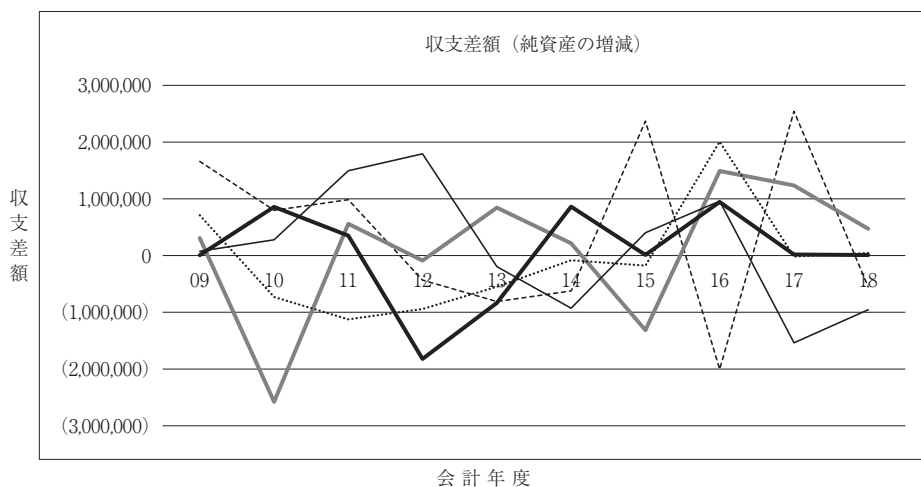
類型 3・・・単年度利益獲得・複数年サービス提供型

累計 4・・・単年度利益獲得・単年度サービス提供型

累計 5・・・安定利益獲得・サービス提供型

累計 1 は、複数年かけて利益を獲得し、その利益を複数年に分散させて消費・支出していく組織である。累計 2 は、複数年かけて利益を獲得し、それを単年度で、消費・支出する組織である。累計 3 は、単年度に多額の利益を獲得し、それを複数年に分散させて消費・支出する組織である。累計 4 は、単年度に多額の利益を獲得し、単年度でそれを消費・支出する組織である。累計 5 は、毎年度安定した利益を獲得している組織である。ただし、これには蓄積型と損益分岐型がある。前者は資源を貯め込んで行く組織である。後者は純利益ゼロに近似した数値で推移する組織である。今回調査した 20 団体の内、前者に該当する組織が 1 団体だけあった。他はすべて、赤字と黒字を繰り返す組織であり、上記累計の組み合わせで活動している組織であった。例えば、前半の年度は累計 1 を示し、後半の年度は累計 4 を示すという財務活動が見受けられる組織などである。

図表 3 NPO 法人の収支差額（純資産の増減）の推移



出所) 福岡市に情報公開請求を行い、筆者作成。

これらの組織は、純利益を獲得し、その純利益を次年度以降のサービス提供に使用しているので

ある。例えば、決算直前に、拘束がない寄付を受け取ればそれは次年度のサービス提供に消費・支出されるであろう。つまり、過去に蓄えた利益と当該期間に獲得した収益を資源として組織運営を行っているのである。したがって、活動計算書は、過去の年度の純利益（剰余金）と当該年度の収益との合計から、費用合計を差し引いた残高を純利益として計算した方が、収益獲得努力とサービス提供の成果を正しく計算できると考えられる。

純損失が生じているのは、過去に蓄積された純利益を使用してサービスの提供を行ったことが報告されていないからである。非営利組織は純利益を確保することによって先の見通しが立つのである。よって、非営利組織はサービス提供資源を確保するために純利益を稼得すると考えられる。

企業会計の目的は純利益を明らかにし、利用者の意思決定に有用な情報を提供することであるとされる。それは非営利組織にも当てはまるのだろうか。次に純利益の測定と意思決定有用性について考えて見ることにする。

2 純利益と意思決定有用性アプローチ

会計の役割についてかつて岩田 [1955] では、管理計算機能としての財産保全機能（管理中心主義）と価値計算機能としての損益計算機能（決算中心主義）があると述べられていた（岩田 [1955], pp. 8-9）。そしてその後 1960 年代以降は利害調整機能と情報提供機能が台頭してきた。とりわけ 1980 年代後半からは、意思決定有用性アプローチが強調され、情報の信憑性がやや後退したようである（渡邊 [2016], p. 35）。さらに近年「IFRS や IASB あるいは AAA の一部の研究者を中心に情報提供機能と並んで、資本主の受託責任（会計責任）を果たす役割の重要性が再認識されてくる」（渡邊 [2016], p. 35）ようになった。それは「明確に説明責任を果たせる情報こそが真に有用な情報になる」（渡邊 [2016], p. 35）という考えからである。そして渡邊 [2016] では、「会計の役割は、単なる意思決定に有用な情報を提供することだけではなく、経営者が株主に説明責任を果たすことのできる受託責任で有り、この役割を忘れては、会計は、存立しない」（渡邊 [2016], p. 35）と述べられている。そして渡邊 [2016] では、次のような問いかけがなされている。

意思決定有用性とは、「誰の意思決定に有用なという意味なのか」という問いである。それは主として、株主や投資家の意思決定に有用なという意味だと思われる。しかし非営利組織には株主や投資家はいない。存在するのは、寄付者や支援者（投資利益を期待しない支援）である。「株主に説明責任を果たす」を言い換えると、「寄付者や支援者に説明責任を果たす」ということになる。

企業の利益や財産は誰のものかという点、それは株主（所有者）のものであると一般的に解釈されている。それでは非営利組織の利益や財産は誰のものかと問われると、それは寄付者や支援者のものと応えられるであろうか。所有者がいないため公的なものと考えても、社会のものと考えられそうである。そこで先ほどの文言を言い換えると「社会に対する説明責任を果たす」ということになる。すなわち、社会の財産は社会に還元しなければならないものである。非営利組織が利益を獲得した場合、それは社会の利益であり、社会の利益は社会に還元することになる。したがって、獲得した利益はサービス提供資源処分計算書により、社会還元計画を立てる必要があると考えられる。そしてそのようにして提供された情報は、非営利組織の財務情報利用者の意思決定に有用な情報となり得るであろう。なぜなら資源提供者の究極的な資源提供目的は社会貢献であると考えられるからである。

3 非営利組織の純利益の帰属先

ここでは、認定 NPO 法人、公益法人および医療法人が解散した場合の財産の帰属先を検討することで、純利益の帰属先を考えることにする。そしてそのことによって、非営利組織が獲得した純利益は社会の利益であるといえるかどうかを検証する。

(1) 認定 NPO 法人の財産の帰属先

特定非営利活動促進法の第 32 条には、「解散した特定非営利法人の残余財産は、合併及び破産手続き開始の決定による解散の場合を除き、所轄庁に対する清算完了の届出の時ににおいて、定款で定めたところにより、その帰属すべきものに帰属する」とされている。また規定が無い場合については「清算人は所轄庁の認証を得て、その財産を国又は地方公共団体に譲渡することができる」となっている。

そして、定款に定める帰属先の例として、第 11 条 3 項において、国・地方公共団体・公益社団法人・公益財団法人・私立学校法第 3 条に規定する学校法人・社会福祉法第 22 条に規定する社会福祉法人、更生保護事業法第 2 条第 6 項に規定する更生保護法人が挙げられている。いずれも社会に対しサービスを提供する組織である。したがって、特定非営利活動法人（認定 NPO 法人）の純利益の帰属先は社会であるといえる。

(2) 公益社団法人・公益財団法人の財産の帰属先

一般社団法人及び一般財団法人に関する法律の第 139 条には、解散した場合における残余財産の帰属先について「定款の定めがあるときは、定款の定めによる」、または「定款の定めがないときは、社員総会の決議により定める」とある。さらに決まらない場合の規定として、そのときは「国庫に帰属する」とある。定款に定めがなく、社員総会でも決議することができない場合は、最終的に国のものとなるということである。それでは定款に定める組織とはどのような組織であろうか。日本公証人連合会⁷⁾が示す定款例⁸⁾には「この法人が清算をする場合において有する残余財産は、評議員会の決議を経て、認定法第 5 条第 17 号に掲げる法人又は国若しくは地方公共団体に贈与するものとする」（一般財団法人の定款記載例、p. 12）と示されている。

ここでいう認定法とは公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（公益社団・財団認定法と略称する）である。その第 5 条第 17 号には、「第二十九条第一項若しくは第二項の規定による公益認定の取消しの処分を受けた場合又は合併により法人が消滅する場合（その権利義務を承継する法人が公益法人であるときを除く。）において、公益目的取得財産残額（第三十条第二項に規定する公益目的取得財産残額をいう。）があるときは、これに相当する額の財産を当該公益認定の取消しの日又は当該合併の日から一箇月以内に類似の事業を目的とする他の公益法人若しくは次に掲げる法人又は国若しくは地方公共団体に贈与する旨を定款で定めているものであること」と記されている。そして、定款に掲げる組織等の例として、次のイ〜トが挙げられている。

イ 私立学校法（昭和二十四年法律第二百七十号）第三条に規定する学校法人

7) 日本公証人連合会とは、公証人及び公証人会が集まって設立された全国組織である。1950 に設立された日本公証人協会を前身とする組織で、公証人は強制的に加入しなければならない団体である。

8) <http://www.koshonin.gr.jp/format>

- ロ 社会福祉法（昭和二十六年法律第四十五号）第二十二条に規定する社会福祉法人
- ハ 更生保護事業法（平成七年法律第八十六号）第二条第六項に規定する更生保護法人
- ニ 独立行政法人通則法（平成十一年法律第百三号）第二条第一項に規定する独立行政法人
- ホ 国立大学法人法（平成十五年法律第百十二号）第二条第一項に規定する国立大学法人又は同条第三項に規定する大学共同利用機関法人
- ヘ 地方独立行政法人法（平成十五年法律第百十八号）第二条第一項に規定する地方独立行政法人
- ト その他イからへまでに掲げる法人に準ずるものとして政令で定める法人

これらが定款に掲げる組織等である根拠は更に、同法第 5 条第 18 号にある。そこでは「清算をする場合において残余財産を類似の事業を目的とする他の公益法人若しくは前号イからトまでに掲げる法人又は国若しくは地方公共団体に帰属させる旨を定款で定めているものであること」と記されている。ここでも帰属先は公的機関や国である。したがって、純利益は社会に帰属するといえる。

(3) 医療法人の財産の帰属先

医療法人法第 56 条（解散時の残余財産の帰属処分）において、「解散した医療法人の残余財産は、合併及び破産手続開始の決定による解散の場合を除くほか、定款又は寄附行為の定めるところにより、その帰属すべき者に帰属する」と規定されている。そしてさらに「前項の規定により処分されない財産は、国庫に帰属する」とある。つまり最終的な帰属先は国となっている。また、医療法人には財団法人と社団法人があることから、定款で帰属先を定める場合は、前述の公益社団・財団認定法第 5 条第 17 号の規定を受けることになる。すなわち、定款で指定可能な帰属先は、学校法人、社会福祉法人、更生保護法人、独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人などである。やはり医療法人の純利益の帰属先も社会であるといえる。

すべての非営利組織について検討したわけではないが、以上のことから非営利組織が稼得した純利益は社会に還元するためのサービス提供のための資源と解釈できるであろう。そしてそのことは、社会にその資源を還元する計画を立てて、その計画に従った資源の運用を確実に実施することが、非営利組織に与えられた、または期待された使命であることを意味する。非営利組織は社会に還元するための資源として純利益を獲得する努力をすることが期待されるのである。還元しなければその使命を果たしていない組織となり、存在意義を失い、社会的な批判も浴びることになるであろう。したがって、非営利組織の財務情報利用者にとっても純利益に関する情報は意思決定に有用な情報となり得るであろう。

換言すると、財務情報利用者にとって、純利益情報とサービス提供資源処分計算書による情報は、社会のために利益を獲得し、社会のために奉仕するという非営利組織の覚悟の程を評価できる情報であるといえる。そしてその評価結果により財務情報利用者は資源提供意思決定を行うことができると考えられる。

Ⅲ 非営利組織会計の役割

前章において、純利益に関する情報を伝達することが非営利組織の財務情報利用者の意思決定に有用であるといえることが確認された。ここでは更に、純利益測定的重要性を探るために、会計の

役割について情報提供機能の観点から検討を行うことにする。

1 企業会計の役割と情報提供機能

企業会計の主な役割として、受託責任（説明責任）を果たす機能以外に、利害調整機能と、情報提供機能が挙げられる。山口〔2017〕では「会計の基本的な機能としては、利害調整と情報提供をあげることが可能である」（山口〔2017〕, p. 125）とした上で、「利害調整機能と情報提供機能のうち、会計の持つ情報提供機能に対する期待と強調が、1960年代中頃から見られることとなる」（山口〔2017〕, p. 125）と述べられている。この点については前節で述べた渡邊〔2016〕の見解と一致するところである。

山口〔2017〕が指摘するように、会計の役割には受託責任の解除・利害調整・情報提供などがあるが、近年の傾向としては情報提供機能が強調されている。しかし渡邊〔2016〕では、これら会計の役割は情報提供機能に一括できることが述べられている。渡邊〔2016〕では「単に提供する情報の目的、あるいは力点の相違にあるに過ぎない」（渡邊〔2016〕, p. 36）と述べられている。また、渡邊〔2016〕では「提供する情報の信頼性を第一とするか、それとも株主への有用性を第一とするかによって、情報提供機能が二つに分けられるだけのことである」（渡邊〔2016〕, p. 36）と述べられている。つまり、受託責任を解除するのも、利害調整を図るのも、情報を提供することによって果たすことができる機能である。そしてその際、信頼性と有用性のどちらに重きを置くかの2つの側面から情報提供機能を考えるべきであると考えられる。

渡邊〔2016〕で述べられている企業会計の役割は次の通りである。「会計の役割は、厳密に捉えるならば、損益計算と情報提供機能である」（渡邊〔2016〕, p. 36）と考えられる。そして「その上で、後者をさらに受託責任を果たすための信頼性を基軸に据えた情報機能と有用性を基軸に据えた情報提供機能の二つに分類するのが妥当である」（渡邊〔2016〕, p. 36）。つまり「会計の本来的な第一義的機能は、継続記録にもとづく損益計算であり、情報提供機能は、そこで算出された利益情報を利害関係者に提供するところにある」（渡邊〔2016〕, p. 36）。

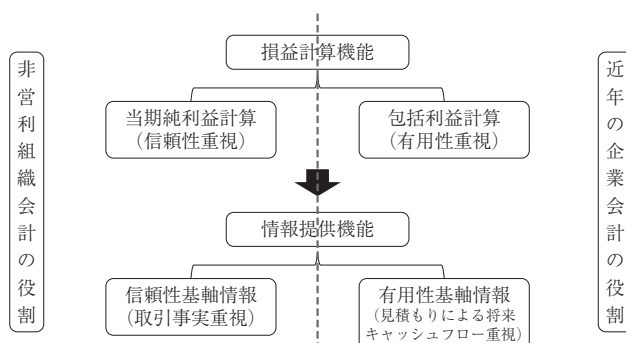
1960年代から情報提供機能が強調され今日に至っているが、更に近年になると2つの情報提供機能の基軸（信頼性・有用性）のうち、有用性が過度に重視される傾向にある。またそこでは、会計が情報提供機能を果たすためには、損益計算が重要な役割を占めているといえる。つまり損益計算が株主の投資意思決定⁹⁾に大きな影響を及ぼすからである。ただしこれらの傾向は企業会計の傾向である。次にこの傾向に非営利組織会計を当てはめて考えてみることにする。

2 非営利組織会計の役割と情報提供機能

図表4は、会計の役割を2つの側面から分類して見たものである。まず損益計算機能があり、それが信頼性を重視するか、有用性を重視するかにより当期純利益計算と、包括利益計算に別れる。そしてその利益情報開示が取引事実に基づいた信頼性基軸情報と、見積もりによる将来キャッシュフロー情報に基づいた有用性基軸情報に別れることになる。

9) 意思決定といった場合、企業会計では主に投資意思決定である。これに対して非営利組織会計では主に、資源配分意思決定であると考えられる。

図表 4 会計の役割とその分類



出所) 渡邊 [2016], p. 37 図表 1 を基に筆者作成。

非営利組織の財務情報利用者は、非営利組織が調達した資源を有効活用しているかという情報を求めていると考えられる。つまり、取引事実に基づいた信頼性を基軸とした情報提供を志向すると考えられる。そもそも有用性のある情報とは株主や投資家の投資意思決定に有用な情報だと解釈される。非営利組織への資源提供者は投機的目的で資源を提供するわけではない。提供の目的は非営利組織がサービス提供を行うための資源を提供し、社会に貢献することであろう。組織の将来キャッシュフローがもたらす、自分自身への見返りを期待していない。したがって、非営利組織会計の役割は、信頼性を基軸とした情報提供機能を果たすことである。そして、非営利組織会計における損益計算は、社会に対し提供できるサービス資源を獲得し、それをサービス提供のために使用しているかどうかを測定するものである。それは、決して利益を獲得することだけで終わるものではない。その獲得した資源を如何に社会還元するかが問われるのである。非営利組織会計にはそこまでが求められると考えられる。

3 市場経済の推移と非営利組織会計

武田 [2001] では、プロダクト型市場経済からファイナンス型市場経済に推移し、それに伴いプロダクト型会計理論からファイナンス型会計理論に移行した (武田 [2001], pp. 4-6) ことが述べられている。またそれはサービス提供型経済からファイナンス型市場経済に推移し、それに伴いサービス提供型会計理論からファイナンス型会計理論に移行したと言い換えることができるであろう。非営利組織はサービス提供型であり、その会計はサービス提供型会計である。決してファイナンス型会計に変貌することはないと考えられる。

山口 [2017] では「プロダクト型会計理論は生産・流通市場の側面、ファイナンス型会計理論では、金融 (信用) 市場の側面が重視されている」(山口 [2017], p. 124) と述べられている。そしてその結果として、「収益・費用アプローチに基づく会計観がプロダクト型会計理論に、資産・負債アプローチに基づく会計観はファイナンス型会計理論に関連する」(山口 [2017], p. 124) と述べられている。つまりこの記述に従えば、プロダクト型 (サービス提供型) の非営利組織は、サービスの生産・流通、すなわちサービス提供の側面が重視される会計ということになり、結果として、収益・費用アプローチに基づく会計観に結びつくということになる。これは先の藤井教授が指摘するアンソニーの会計観となる。とはいえ、非営利組織が有する資産や負債に関する情報も、受託責任の観点から重要である。したがって、資産・負債アプローチも会計観としては根強いものと

考えられる。しかし、ここで言いたいのは、非営利組織の活動がサービスの提供と、サービスの提供を行うための資源獲得であれば、収益・費用アプローチの方が適切に機能するということである。

以上のように考えると非営利組織会計に求められる会計観は、収益・費用アプローチに基づいたクリーンサンプラス関係が成立する会計だと考えられる。なぜなら、非営利組織会計はプロダクト型会計であり、信頼性を基軸とした情報を提供する会計でなければならないからである。したがって、非営利組織会計にとっても純利益測定は会計の重要な役割と言えると考えられる。

Ⅳ 非営利組織の業績評価

1 非営利組織会計混迷の要因

非営利組織会計の混迷を論究した長谷川〔2012〕では、「企業の財務会計情報の目的は、企業の利害関係者とりわけ投資家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」（長谷川〔2012〕, p. 122）と述べられている。そして、これに対して「非営利組織会計情報の目的は必ずしも明確に意識されず、どのような利害関係者に向けての会計情報なのか混乱が生じている」（長谷川〔2012〕, p. 122）と述べられている。企業会計の分野でいう投資家の意思決定に有用な情報には、前節で検討したように損益計算の結果たる利益が挙げられる。つまり会計の目的や役割は損益計算を行うことで純利益を明らかにし、その情報を投資家や債権者に開示することにあると考えられている。そして、非営利組織会計に対する世間一般の混迷は、この企業会計でいう会計の目的や役割を暗黙裏に非営利組織にも当てはめようとして、それが当てはまらないことから生じているように思われる。

非営利組織会計の目的や役割は、「損益計算（収益・費用の差額計算）により純利益を明らかにし、資源提供者の意思決定に有用な情報を提供することである」という共通理解が得られれば、非営利組織会計の混迷の解消が期待できる。意思決定有用性と財務情報利用者については、意思決定有用性アプローチが一般的承認を得ていること、非営利組織の主な財務情報利用者は資源提供者であることが藤井〔1997〕（p. 69）や日野〔2016〕（pp. 80-81）などの研究、あるいはFASBやJIC-PAなどの研究で明らかにされている。そして、純利益の意義はこれまでの検討で明らかにしてきた。したがって、非営利組織会計の目的・役割は、「損益計算により、資源提供者の意思決定に有用な情報を提供すること」といえると考えられる。

次項以下で、更に非営利組織の損益計算における純利益の意義を確定的なものとするために、努力と成果による非営利組織の業績評価について検討を行う。

2 非営利組織の努力

営利企業の努力は費用で、成果は収益であるといわれる。非営利組織はそれが逆だと考えられる。つまり、収益が努力で、成果が費用である。なぜそのように考えられるのか、まずここでは努力である収益について述べることにする。

FASBは「資源を提供する人々と非営利組織体が提供する財貨または用役から効益を得る人々とは、同一の個人または集団ではないことがある」（FASB〔1980〕, par. 18；平松・広瀬〔2002〕, pp. 167-168）と述べている。このようなケースは、NPO法人などのサービス提供型の組織によく当てはまる状況である。しかし、受益者から医療報酬を受け取る医療法人も受益者以外の組織や個人が

ら補助金や寄付金を受け取る。したがって程度の差こそあれ、ほとんどの非営利組織に当てはまる状況だといえる。そうすると「いかにその活動ぶりをアピールし、支持を獲得するかが非常に重要な課題となる」(田尾・吉田 [2019], p. 176)。

したがって、田尾・吉田 [2019] では「本来の事業にかける時間や費用を多少削ってでも、より多くの支持を獲得する努力がなされなければならない」(田尾・吉田 [2019], p. 176) と述べられている。そして結果として、「支持獲得の努力が実れば、本来の事業にかけることができる資金を増やせるのである」(田尾・吉田 [2019], p. 176) と述べられている。つまり、資金調達のための努力をしなければならないということである。

それでは、非営利組織が経営を続けるための努力、すなわち経営戦略とはいかなるものかについて考えて見る。

非営利組織の経営戦略について、石崎・成道・松葉 [2010] では、「組織の事業範囲、事業範囲が確定した場合に達成されるべき組織目標、組織目標を達成するための経営資源展開という3つの事項に関する決定である」(石崎・成道・松葉 [2010], p. 198) と述べられている。つまり、非営利組織の経営戦略は、事業範囲の確定、組織目標の立案および経営資源の調達からなる一連の行為であると考えられている。この内の会計の役割は、事業の範囲と目標が定まった後の、資金調達を担当することになるであろう。この点について石崎・成道・松葉 [2010] では、「組織の事業範囲が決定された後、組織が達成すべき組織目標が決定される。この組織目標達成のために、安定した資金調達をするためにどうすべきかという戦略課題が明確になる」(石崎・成道・松葉 [2010], p. 200) と述べられている。さらに「組織目標を達成させるための必須要件として資金の獲得が、最重要課題となる」(石崎・成道・松葉 [2010], p. 200) と述べられている。これらの記述から判断すると、資金調達は経営努力といえると考えられる。

また、非営利組織の経営について論じた小島 [2002] では、①競争戦略、②革新戦略、③効率戦略および④協調戦略の4つが非営利組織の経営戦略として挙げられている(小島 [2002], p. 196)。①競争戦略とは、「組織が少数の支持者・組織に依存せずに済むように他組織への資源依存性およびタスクの不確実性を管理しようとする戦略である」。②革新戦略とは、「新サービスや新規の資金調達法を開発することによって直接的な競争を回避しようとする戦略である」。③効率戦略とは、「効率性の確保に力点を置き、事業の組換え等を注意深く行い、組織の存続を確保しようとする戦略である」。例として「組織外部の支持を維持・増進するためのPR活動」が挙げられている。PR活動の究極的な目的は、資金を調達するための活動である。そして④協調戦略とは、「より安定的で予測可能な環境を自ら作り出す。すなわち、タスクの不確実性自体を削減するための戦略である」。例として「資金の調達等に関する協力活動」が挙げられている。いずれの経営戦略にも資金調達がかかわっている。つまり、非営利組織を継続させるための経営努力は、資金調達(収益の獲得)が重要な役割を担っていることが理解できる¹⁰⁾。

3 非営利組織の成果

Drucker [1990] では、「非営利組織には成果や結果を重視しない傾向がある。しかし営利企業に比べ非営利組織では、成果や結果ははるかに重要であり、しかもその測定とコントロールはずっと困難である」(Drucker [1990], p. 107; 上田・田代 [1991], p. 133) と述べられている。このように非営利組織の成果を評価することは困難であるが、重要であると考えられている。そこで、アン

ソニー報告書 (Anthony [1978])¹¹⁾と田尾・吉田 [2019] の記述に注目する。まず前者については、アンソニー報告書で明らかにされた財務情報利用者の4つの情報ニーズの1つである「提供したサービスのコスト」に注目する。後者については、非営利組織の会計の役割について論じた第4章第5節の記述に注目する。田尾・吉田 [2019] は、非営利組織の組織論について記された著書である。そこではサービスの提供と会計上の費用の関係が述べられている。

(1) アンソニー報告書「提供したサービスのコスト」と成果の関係性

アンソニー報告書では「ほとんどの組織では、さまざまなプログラムへの支出額は財務情報利用者にとって重要な情報である」(Anthony [1978], p. 51)と述べられている。そして、「市民は、道路と比較して、政府がレクリエーション施設に費やす金額に関心がある」(Anthony [1978], p. 51)と述べられている。例えば「寄付予定者は、運動競技に関するプログラムと比較して、大学が図書館に費やす金額に関心がある」(Anthony [1978], p. 51)。また「資源提供者は、①管理、②資金調達、および③さまざまなプログラムの総支出に占める割合に関心がある可能性がある」(Anthony [1978], p. 51)と述べられている。

さらにアンソニー報告書では、「プログラムに費やされた金額は、提供されるサービスの量または質を必ずしも測定するものではないが、さまざまな活動の相対的な規模のいずれかを、上記の使用法(プログラムに費やした金額)に照らすことによって十分に信頼できる方法で測定される」(Anthony [1978], p. 51; 括弧内は筆者)と述べられている。つまり、非営利組織の費用は、他のプログラム等との相対的規模を測ることで成果として評価することが可能だということである。また、非財務情報(事業報告書などの活動実績)と費用との比較による成果確認も可能であるということである。

アンソニー報告書には、上記の他に時間拘束に関する記述もある。それは「財務情報利用者は、現在の期間のプログラムによる支出に関する情報に加えて、時間の範囲(time dimension)を持つプログラムの支出情報も必要とする」(Anthony [1978], p. 51)との記述である。これは、非営利組織の成果として、世代間の衡平性が保たれているかというものである。アンソニー報告書では、財務情報利用者は「将来の有権者に提供されるサービスとは対照的に、現在の有権者が公平な量のサービスを受けるかどうかを知る必要がある」(Anthony [1978], pp. 51-52)。したがって「将来の

10) ただし、小島 [2002] では「①競争戦略と④協調戦略は対極をなす重要な2つの類型である」(小島 [2002], p. 196)と述べてられている。協調戦略の下では、特定の組織に資金調達を集中させることで、資金調達努力に割く時間と労力が節約できる。しかし、資源の依存先が集中すると、組織の活動やその内容が「資源提供者による圧力等によって促進される。協調戦略が成功するためには、組織間の取り決めが双方の組織に同等の義務を課すとともに、双方の組織のスタッフの不確実性を削減するものでなければならない」(小島 [2002], p. 196)と述べられている。この点は、財務諸表本体ではなく、注記情報やその他の情報に照らしての判断が必要だと考えられる。

11) FASB が非営利組織会計概念フレームワーク作成に着手する前段階として、ハーバード・ビジネススクールのロバート・N. アンソニー教授に非営利組織会計の現状調査を依頼している。ここでいうアンソニー報告書とは、その調査結果をまとめたものである。アンソニー報告書では財務情報利用者の情報ニーズとして、①財務的生存力、②使途指令への準拠性、③管理者の管理業績、および④提供したサービスのコストの4つが挙げられている(Anthony [1978], p. 48)。この点については日野 [2018] で検討している。

使用のために資源を確保するサービス提供主体は、現在の受益者に適切な量のサービスを提供していない可能性がある。これは『世代間の衡平性』への問いかけと呼ばれる」(Anthony [1978], p. 52)と述べられている。

これは決して当期に獲得した資源だけで、当期のサービス提供を行うことを主張するものではない。非営利組織は、過去に蓄えた資源と当期に獲得した資源を世代間に衡平配分しなければならないということである。つまり、適正な将来サービス提供計画が必要であるということである。

以上のようにアンソニー報告書において、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¹²⁾。

(2) 田尾・吉田『非営利組織論』におけるサービスの提供と費用の関係性

非営利組織の財務情報が必要な理由について、田尾・吉田[2019]では「非営利組織にたいしてお金を提供する人が、そのお金が適切に使われているかどうかをチェックするため」(田尾・吉田[2019], p. 109)と述べられている。その理由は、資源提供者の非営利組織への期待にある。田尾・吉田[2019]では「配当金やキャピタルゲインを期待しないお金の提供者は、いわば贈与者であるが、それらの人も何も期待せずに贈与するわけではない」(田尾・吉田[2019], p. 109), 「期待を裏切らないお金の使い方がなされているかどうかのチェックをするために、会計情報が求められる」(田尾・吉田[2019], p. 110)と述べられている。つまり、資源提供者は、自分が提供した資源が社会に役立てられている様子を確認したいと望んでいるということである。

また、これから資源提供を考えている組織や個人について田尾・吉田[2019]では、「お金を提供するかどうかの判断をしようとする人が、自分が期待する活動がなされるかどうか、自分のお金が適切に、できれば有効に使われるかどうかを見極めるために、会計情報を求めるであろう」(田尾・吉田[2019], p. 110)とも述べられている。

かくして田尾・吉田[2019]では、「託されたお金が適正に使われたかどうか、妥当な活動が行われたかどうか、少なくともお金を尺度として量的にチェックすることができる」(田尾・吉田[2019], p. 110)と述べられている。つまり、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ということである。

4 非営利組織の純利益と財務業績

非営利組織の活動と使命は、社会に望まれるサービスを提供することである。そしてその行動は決して利益追求を目的としたものではない。したがって、非営利組織の業績を評価する際に純利益を用いることは適切ではないと考えられている。しかし、これまで検討してきたように、収益が努力で費用がその成果だとすれば、純利益にも一定の意味があると考えられる。例えば、努力により獲得した収益を、成果の発揮としてサービス提供に費やした結果の差額が純利益である。これがゼ

12) アンソニー報告書は1978年当時のアメリカにおける非営利組織会計の現状を調査した報告書であり、非営利組織会計研究にとって重要な意義を持つ。このことについては、日野[2016], pp. 47-48でも検討しているが、詳細については池田[2007], pp. 87-119で検討されている。

口に近似している場合は、存分に成果を上げることができたと考えられる。つまり、純利益ゼロを「良」として、評価することができる。

しかし、例えば決算直前に多額の寄付を獲得した場合は、それはもう当該会計期間で使用するとはできず、純利益として計上される。また、組織の将来を見据えて、会計期間を通じて、当該年度に提供するサービスの額以上に収益を獲得できた場合も、純利益として計上される。この純利益はこれまでに検討してきたように、後の期間においてサービスの提供を行うための資源を確保できたことを意味する。将来のサービス提供資源確保のための努力であったといえる。

非営利組織の純利益は、ゼロ近似であればサービスの提供を存分に行い成果を上げたと評価し、多額の純利益の獲得は将来のサービス提供資源の確保ができたと評価する。この両面が存在すると考えられる。ただし後者の場合は、サービス提供資源処分計算書を作成し、将来を見据えた資源獲得努力が実ったことを明らかにすることで社会的承認を得ることになる。このように考えると、非営利組織の純利益は財務業績を評価するための指標として使用することが可能となる。そして以上のように、非営利組織会計における純利益計算の意義が共通認識されれば、純利益計算に重きがおかれる企業会計の立ち位置から、非営利組織会計を眺めることから生じる非営利組織会計の混迷を、克服することができるであろう。

おわりに

本稿では、非営利組織における純利益測定の意義について検討を行った。第1章では、会計観として収益費用アプローチにより計算された非営利組織の純利益は、非営利組織が提供すべき4つの情報の内の3つと関係を密にする情報であることが明らかになった。ただし、非営利組織が純利益を獲得した場合は「サービス提供資源処分計算書」（仮称）を作成し、説明する必要がある。

第2章では、純利益情報の意思決定有用性について検討を行った。非営利組織の財務情報利用者は、純利益情報とサービス提供資源処分計算書で開示された情報により、社会のために利益を獲得し、社会のために奉仕する当該組織の覚悟の程を評価する。そしてその結果により、資源提供意思決定を行うことが可能になることを明らかにした。

第3章では、非営利組織会計の役割について検討を行った。ここでは演繹的考察により非営利組織会計の役割は情報提供機能であるとした。そして、非営利組織会計の情報提供機能は当期純利益計算に基づく信頼性基軸情報であることを明らかにした。

そして第4章では、純利益の測定と非営利組織の業績評価について検討を行った。ここでの検討は、企業会計の分野で共通認識されている「純利益を測定し、意思決定に有用な情報を提供する」という会計の目的が、非営利組織にも当てはまることの証明であった。換言するとそれは、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、成果と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、サービス提供資源処分計算書による情報と伴に業績評価情報となり得ることを明らかにした。

本稿では、①非営利組織が提供すべき情報、②意思決定有用性、③会計の役割、および④業績評価の観点から考察を行った。結論は、純利益情報は非営利組織の財務情報利用者の意思決定に有用であり、業績評価情報になり得るということである。

しかし、FASBの会計概念は純利益ではなく、それに代わる概念として純資産の変動という用語を用いている。また、純資産に関しても資本剰余金と利益剰余金を区別する概念ではなく、純資産を拘束により分類する概念になっている。アンソニーは純資産の変動概念と拘束概念では、純利益の測定が正しく行えないとFASB非営利組織会計概念を批判している。FASBの拘束概念は、受託責任や財務的弾力性の観点から、極めて重要な概念である。純利益の測定と同等、あるいはそれ以上に重要な概念であると考えられる。別の稿で新たな拘束概念と純利益計算法の提案（日野[2019a]・[2019b]）を行っているが、今後はこれらの研究成果をさらに深化させたいと考えている。

引用及び参考文献一覧

- ・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。
- ・石崎忠司・成道秀雄・松葉邦敏 [2010]『非営利組織の財源調達』公益法人協会。
- ・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』第61巻第1号、pp. 87-102。
- ・岩田巖 [1955]「(遺稿) 二つの簿記学—決算中心の簿記と会計管理のための簿記」『産業経理』第15巻第6号、pp. 8-14。
- ・奥村陽一 [2014]「企業会計原則と財務報告概念」藤井秀樹編『国際財務報告の基礎概念』中央経済社、pp. 17-41。
- ・大日方隆 [2002]「利益の概念と情報価値(1) —純利益と包括利益—」齊藤静樹編『会計基準の基礎概念』中央経済社、pp. 375-417。
- ・小島廣光 [2002]『非営利組織の経営—日本のボランティア—』(第4刷) 北海道大学図書刊行会。
- ・田尾雅夫・吉田忠彦 [2019]『非営利組織論』(第7版) 有斐閣。
- ・武田隆二 [2001]「会計学認識の基点」『企業会計』第53巻第1号、pp. 4-10。
- ・辻山栄子 [2002]「利益の概念と情報価値(1) —実現の考え方—」齊藤静樹編『会計基準の基礎概念』中央経済社、pp. 349-374。
- ・徳賀芳弘 [2002]「会計における利益観—収益費用中心観と資産負債中心観—」齊藤静樹編『会計基準の基礎概念』中央経済社、pp. 147-177。
- ・長谷川哲嘉 [2012]「非営利会計の混迷」『早稲田商学』第432号、pp. 111-174。
- ・日野修造 [2016]『非営利組織体財務報告論—財務的生存力情報の開示と資金調達—』中央経済社。
- ・日野修造 [2018]「FASB 非営利組織会計基準における純資産の区分変更と情報価値」『公会計研究』第19巻第1号、pp. 22-40。
- ・日野修造 [2019a]「非営利組織会計における利益測定法の検討—アンソニー概念とFASB概念を融合した2段階分類法の提案—」『流通科学研究』第19巻1号、pp. 55-70。
- ・日野修造 [2019b]「非営利組織会計観とアンソニー概念フレームワーク—営利・非営利統一会計統一可能性を見据えて—」『会計理論学会年報』NO. 33、pp. 89-98。
- ・日野修造 [2020]「JICPA 非営利組織会計基礎概念・モデル基準の検討」『流通科学研究』第20巻第1号、pp. 53-62。
- ・藤井秀樹 [1997]『現代企業会計論—会計観の転換と取得原価主義会計の可能性—』森山書店。
- ・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」『商経学叢』第50巻第3号、pp. 379-414。
- ・藤井秀樹 [2020]「非営利組織会計基準の共通化に向けた到達点と課題—日本公認会計士協会2019年検討会報告書の公表に寄せて—」『会計理論学会年報』第34号、pp. 104-113。
- ・松原由美 [2020]「非営利組織の利益概念に関する一考察—福祉事業を中心に—」『会計理論学会年報』第34号、

pp. 114-123.

- ・ 山口忠昭 [2017] 「財務会計の論点：会計とその役割」『商経学叢』第64第1号，pp. 119-138。
- ・ 渡邊泉 [2016] 『会計の役割—受託責任か情報提供か—』『大阪経大論集』第66巻第5号，pp. 35-53。
- ・ American Institute of Certified Public Accountants [1970], *Statement of the Accounting Principles Board No.4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. (川口順一訳 [1975] 『アメリカ公認会計士協会企業会計原則』同分館)
- ・ Anthony, R. N. [1978], FASB Research Report, *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations : An Exploratory Study of Conceptual Issues*.
- ・ Drucker, P. F. [1990], *Managing the Nonprofit Organization*, N. Y. : Harper Collins Publishers. (上田惇生・田代正美訳 [1991] 『非営利組織の経営—原理と実践—』ダイヤモンド社)。
- ・ Financial Accounting Standards Board [1976], *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Element of Financial Statements and Their Measurement*. (津守常弘監訳 [1997] 『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社)。
- ・ Financial Accounting Standards Board [1980], *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. (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)。
- ・ Moonitz, M., and R. T. Sprouse [1961], *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, AICPA.
- ・ Paton, W. A., and A. C. Littleton [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No. 3. (中島省吾訳 [1958] 『ペイトン＝リトルトン会社会計基準序説』森山書店)

資料 福岡市管轄 認定 NPO 法人の収支差額（純資産増減）の推移

出所) 認証が最も古いものから 50 の組織 (1999 年 4 月～2002 年 3 月) を抽出し、福岡市に情報公開請求を行った。50 団体すべての過去 10 年間の書類となると膨大なものとなるため、福岡市との協議で 20 団体とした。

なお、図表3には、最大純利益と最大純損失の差額幅が近似している中間層の、6・7・10・12・20番の5団体を抽出して作成している。利益規模の異なりが大きいと、折れ線グラフでは各団体の違いが見えにくいためである。

(1) グラフ（図表3）に使用した団体のデータ

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	差額幅
6	5,961	857,664	351,246	-1,821,692	-834,062	862,005	11,616	944,684	17,127	8,681	2,766,376
7	308,682	-2,577,466	559,370	-88,639	844,422	216,468	-1,314,122	1,490,190	1,234,583	470,348	4,067,656
10	76,317	277,874	1,495,036	1,792,906	-194,494	-926,904	402,043	960,228	-1,537,726	-953,508	3,330,632
12	1,659,670	796,577	858,153	-431,909	-811,277	-624,718	2,369,765	-2,002,800	2,542,790	-552,090	4,545,590
20	710,011	-730,470	-1,124,237	-941,264	-551,292	-82,704	-176,214	2,007,735	-17,223	43,895	3,131,972

(2) 福岡市に情報公開請求を行った20団体のデータ

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額
	7,074,023	5,420,478	16,149,964	14,522,139	1,574,189	-1,503,808	-22,696,311	1,354,216	-2,659,650	4,004,018
	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産
	48,878,842	57,299,320	112,562,177	87,971,423	89,600,236	88,041,804	65,345,493	66,699,709	64,040,059	68,044
2	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額
	283,655	-1,702,821	-79,446	643,666	-1,639,387	-102,719	-963,865	-156,911	-450,189	-379,296
	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産
	8,898,681	7,195,860	7,116,414	7,760,080	6,120,693	6,017,974	5,054,109	4,497,095	4,041,906	3,667,610

19	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額
	37,097	3,016	7,638	-799,871	-2,289,299	2,780,806	2,367,399	-298,530	484,855	306,453
	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産
20	-763,205	-760,189	-752,551	-1,552,422	-3,841,721	-1,060,915	1,306,484	1,007,954	1,492,809	1,799,262
	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額	収支差額
	710,011	-730,470	-1,124,237	-941,264	-551,292	-82,704	-176,214	2,007,735	-17,223	43,895
	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産	純資産
	3,266,401	2,535,931	1,411,694	470,430	-80,862	-163,566	-339,780	1,479,124	1,477,124	1,503,796