

非営利組織会計における拘束性の表示 —「継続的活動能力」を中心に—

佐 藤 恵

要旨

近年、日本では非営利組織会計の一元化を巡る議論が高まりを見せている。その背景には、政府の財政悪化を受けて、非営利組織の主な収入源が補助金・助成金から民間寄付・融資・私募債の活用へと多様化するとの予測がある。本稿では、法人形態ごとに明確に異なる非営利組織の収入構造が変わりつつある現状を踏まえ、日本の非営利組織会計一元化の議論のうち、とくに資源の拘束性表示に着目し、その根拠たる「継続的活動能力」という情報ニーズに焦点を当てた。米国の非営利組織会計における「財務的生存力」、さらに「財務的弾力性」を巡る議論を参照した結果、継続的活動能力は、ストック計算とフロー計算の拘束性表示の連動とフロー計算のボトムラインにより評価されると確認された。また、継続的活動能力の一指標とされる財務的弾力性は、非営利組織会計においてはフロー計算のボトムラインでも示されるとの理解に至った。

キーワード

非営利組織会計、貸借対照表、活動計算書、拘束区分、継続的活動能力、財務的生存力、財務的弾力性、受託責任

1. はじめに

日本における非営利組織の会計については、法人を設置する根拠法に基づき、いわゆる法人形態ごとに準拠すべき会計基準が異なるという現状にある。したがって、法人形態間の比較可能性が欠如していると問題視されている。すなわち、たとえ同種の事業を運営していたとしても、法人形態（公益社団・財団法

人、社会福祉法人、学校法人、NPO法人等）が異なる場合には公表される財務諸表の体系・様式が大きく異なるため、一般の利用者が財務情報を横断的に分析することは困難である、と指摘されている。

このような問題意識から、近年、非営利組織の会計諸基準を一元化する期待が高まっている。たとえば、日本公認会計士協会は、平成25年7月に公表した非営利法人委員会研究報告第25号「非営利組織の会計枠組みの構築に向けて」（以下、「研究報告25号」という）の冒頭で次のように提言している。「非営利組織が、自立性を高め、組織外部から様々な形で資源提供を受け、目的を達成するべく活動を進めていく上で、説明責任が適切に果たされる必要があり、情報開示の充実が期待される。(略)非営利組織への民間からの資源提供を強化し、自由度の高い競争条件の下、自立した経営が求められる環境においては、法人形態を超え、幅広いステークホルダーのニーズに応え得る共通な会計枠組みの構築が必要である」(i 頁、傍点一筆者)と。

この提言に見受けられるように、一元化の前提には、政府の財政悪化を背景として、非営利組織の主な収入源が補助金・助成金から民間寄付・融資・私募債の活用へとシフトしていく（研究報告25号、4頁参照）との想定がある。資源提供者を含む情報利用者¹の意思決定に有用な情報を提供するという会計目的を鑑みると、収入構造の変化は、非営利組織に対する情報ニーズを変化させる動因となる。

そこで本稿は、非営利組織の収入構造に着眼して、非営利組織会計の一元化に関する先行研究を整理・検討する。第一に、近年の非営利組織を巡る制度改革を概観し、非営利組織の収入構造の変化の特徴を掴む。それを踏まえ、第二に、日本における非営利組織会計一元化に関する先行研究として研究報告25号を取り上げ、収入構造（資源）の表示方法に関する提案を概観し、その提案を正当化するロジックとして「財務的活動能力」という概念を整理・検討する。第三に、米国における非営利組織一元化に関する先行研究として、1978年に米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board）（以下、「FASB」

という)が公表した『非営利組織の財務会計:概念的論点の予備的研究』(以下、「アンソニー報告書」という)および1993年に公表した基準書第117号『非営利組織の財務諸表』(以下、「基準書117号」という)等を参照して、財務的活動能力の具体的な評価を考察する。

2. 非営利組織における収入構造の変化

周知のとおり、日本における非営利組織は、所轄庁の指導監督の下、手厚い公的資金援助を受けて発展してきた。したがって、日本における非営利法人の会計処理には、所轄庁の指導監督ニーズに応えるべく、法人形態ごとに制度化されてきたという歴史がある。

非営利組織の収入構造に着目すると、近年設置された公益法人やNPO法人のように、事業収入や民間寄付を主な財源とする組織がある一方、社会福祉法人や学校法人など所轄庁から交付される反対給付のない金銭を収入源とする組織も未だ多く存在する。つまり、非営利組織の財務上の特性は、その収入構造が法人格ごとにおおよそ類型化できる点に求められる。こうした特性は、法人形態ごとに会計基準を設ける論拠の一つとなり得る。

しかし、従来から指摘される非営利組織の財務上の特性は、最近の制度改革によって変わりつつある。本稿では、2つの例を取り上げる。ひとつは、新たな認定こども園の設置にみる法人形態を超えた「収入構造の一元化」の動きであり、もうひとつは、社会福祉法人制度改革に関連した内部留保の取り扱いにみる「収入構造の多様化」の動きである。

2.1 収入構造の一元化 一幼保連携型認定こども園一

2015年4月に子ども・子育て関連3法(以下、「関連3法」という)²に基づき設置された新たな「幼保連携型認定こども園」(以下、「幼保連携型」という)では、指導監督と財政措置が一元化され、それを受け会計処理も簡素化されるに至った。従来、幼児園事業(学校施設)部分と保育所事業(児童福祉施設)

部分それぞれに異なる所轄庁からの認可が必要であったところ、所轄庁が内閣府に一本化され、単一の施設として認可を受けられることとなった。また、財政措置に関しても、従来、異なる所轄庁から補助・給付を受けていたところ、施設型給付として一括で受けられることとなった。

従来の幼保連携型には、(非営利組織の法人格を問わず、) 幼稚園事業に関しては学校法人会計基準に、保育所事業に関しては社会福祉法人会計基準に準ずることが求められた。たとえば、社会福祉法人の場合、幼稚園事業は公益事業と位置付けられ、社会福祉事業会計単位とは別に、学校法人会計基準を読み替えた上で公益事業会計単位の財務諸表を作成しなければならなかった(厚生労働省、2007年参照)。

新たに関連3法により設置された幼保連携型の会計処理に関しては、区分経理を前提とせず、法人形態に基づく会計基準が適用されることとなった。すなわち、設置主体が社会福祉法人であれば社会福祉法人会計基準に、学校法人であれば学校法人会計基準に準じて処理される(学校法人会計基準第39条)。なお、幼保連携型以外の認定こども園に関しては、所轄庁は統一されないものの、財政措置は施設型給付で一元化される。しかし、それらの会計処理には幼稚園事業と保育所事業の区分経理が引き続き求められる³⁾。

2.2 収入構造の多様化 ―社会福祉法人の内部留保の再投下―

現在、厚生労働省社会保障審議会福祉部会(以下、「審議会」という)では、2006年の公益法人改革⁴⁾をモデルケースとして、社会福祉法人に対して公益法人と同等以上の公益性・非営利性を確保する改革に向けた意見交換が行われている。そこで審議される論点の一つに、社会福祉法人が抱え込む内部留保の問題がある。

たとえば、公益法人においては、公益認定にあたり収支相償基準(公益事業に実施に要する適切な費用を償う額を超える収入を得てはならない)および遊休財産保有制限基準(一年分の公益目的事業費相当額の遊休財産の保有を認め

る規定)という内部留保に関する2つの数値基準を設けている。他方、社会福祉法人では、事業運営上発生した収支差は、配当せずに社会福祉事業または公益事業に再投下する旨の規定があるものの、収支差の蓄積としての内部留保に関しては特段規定が存在しない。そこで、審議会は、社会福祉法人の内部留保を余裕財産ではなく「基本的には事業継続に必要な財産」と位置づけた上で、事業の中長期的運営の観点から、内部留保を社会福祉事業または公益事業に再投下することを促す提案を行っている(厚生労働省、2015年、18-19頁参照)。当該提案には、内部留保を「将来の事業運営の原資」として積極的に活用させる方向に社会福祉法人を導こうという意図があると思われる。とすると、内部留保額は大きいほど望ましいことになる。公益法人のように、内部留保額を抑制させかねない数値基準を採用しない理由はこの点に求められるだろう。

具体的には、内部留保のうち「再投下可能な財産」(以下、「再投下財産額」)を保有する社会福祉法人に対して、事業への「再投下計画」の作成を義務付けるとしている。ここで再投下財産額の算定が必要となる。審議会によれば、再投下財産額は次式のように計算される(厚生労働省、2015年、20頁)。

$$\text{再投下財産額} = \text{純資産} - (\text{基本金} + \text{国庫補助金等積立額}) - \text{控除対象財産額}$$

控除対象財産額とは「事業継続に必要な最低限度の財産の額」をいい、具体的には「①社会福祉法に基づく事業に活用している不動産等(土地、建物、設備等)、②現在の事業の再生産に必要な財産(建替、大規模修繕に必要な自己資金)、③必要な運転資金(事業未収金、緊急の支払いや当面の出入金のタイムラグへの対応)」から構成されるとしている(厚生労働省、2015年、20頁)。つまり、再投下計画の対象となり明らかにされる再投下財産額とは、貸借対照表上の内部留保額のうち、将来拘束が予定される設備資金・運転資金を除いた実質的な余剰資金を意味する。

2.3. 収入構造の比較可能性の欠如

以上の例は、法人形態ごとに異質であった非営利組織の収入構造が、近似しつつあることを示す。すなわち前者は、新たな根拠法によって指導監督と財政措置が一本化され、異なる法人（学校法人と社会福祉法人）間の収入構造が近似する一例である。後者は、収入に占める公的資金の割合が比較的高い法人（社会福祉法人）において、事業収入を源泉とする余剰資金を資金調達の一手段に含めることで、その多様化を図る一例と捉えられる⁵。この例もまた、異なる法人（公益法人と社会福祉法人）間の資金調達手段（の構成比）が近似する可能性を示唆する。

確かに非営利組織の根拠法が変わり、事業内容のみならず収入構造も近似するのであれば、法人形態ごとの非営利組織会計を維持する理由は乏しいかも知れない⁶。法人形態ごとに大きく異なる財務諸表は比較可能性を損なうものと多くの先行研究により指摘されているところである⁷。以上を念頭に、次節では、研究報告25号が提案する収入構造に関する財務的表現を中心に概観する。

3. 研究報告25号における拘束性表示の概念

研究報告25号では、上述のように非営利組織の収入構造の変化を見越し、意思決定有用性アプローチに基づいて論理が組み立てられている。本節では、資金調達手段の具体的表現、およびその表現を正当化するロジックに注目して研究報告25号を概観する。

3.1 研究報告25号が提案する拘束性表示とその論拠

研究報告25号では、主な情報利用者として資源提供者および債権者を想定し、彼らの情報ニーズが「非営利組織の目的」、「活動の方針および計画」、「継続的活動能力」および「活動の努力および成果に関する実績」の4点にあるとする。このうち、財務情報として提供可能な後2者が、会計に期待される情報ニーズと位置付けられている（23－27頁）。ここで「継続的活動能力」および「活動の努力および成果に関する実績」は次のように定義される（26－27頁）。

継続的活動能力

「非営利組織が目的に向けて計画された活動を継続的に実施するための能力を有するかに関する情報である。活動能力は、財務、設備、人材や経験等の様々な側面から構成される。」

活動の努力および成果に関する実績

「資源提供者は、非営利組織へ提供した資源を基に、どのような活動がなされ、成果がもたらされたかについて関心を持つ。なお、このような実績情報は、債権者が事業収益を伴うものも含めて組織の活動が円滑に遂行されているかどうかを理解する上でも重要である。」

両者を比較すると、一見、前者はストック情報、後者はフロー情報に対するニーズと解される。そこで前者の継続的活動能力に関する情報を表示する、具体的な提案を次に整理したい⁸。

まず、研究報告25号が提案する非営利組織会計において、財務諸表は「貸借対照表」、「活動計算書」および「キャッシュ・フロー計算書」の3表で構成される（35頁）。そのうち、貸借対照表の純資産を永久拘束（permanently restricted）・一時拘束（temporarily restricted）・非拘束（unrestricted）に区分する。永久拘束純資産とは、使途制約を受ける資源のうち、永久に保持することが求められる資源をいい、一時拘束純資産とは、使途制約資源のうち、一定期間の後に拘束が解除される資源をいう。他方、非拘束純資産は、組織が活動目的を達成する範囲において自由に利用可能な資源をいう。これらに区分された各残高は貸借対照表の純資産の部で表示されるとともに、活動計算書においてもその拘束区分に従って活動計算が行われることとなる（49－51頁）。

活動計算における費用の認識については発生主義が採用され、減価償却や退職給付会計等が適用されることになる（39－41頁）。他方、収益の認識は使途制約の有無によらず、発生に加えて実現主義が採用される。たとえば、使途制約がある収益は、資源流入と拘束解除それぞれの時点で段階的に認識する。したがって、貸借対照表上の純資産表示と活動計算書上の収益表示が連動するこ

ととなる（43－47頁）。

図表1から図表3は、簡単な数値例を用いて貸借対照表と活動計算書の連動を示したものである（数値例は藤井、2010年、31頁および尾上、2014年、16頁参照；図表1、図表2および図表3は、研究報告25号、49－50頁参照）。

〔数値例〕 A組織は、救援物資を調達し、被災地に送り届けるという災害救助事業を行っている。当該事業に関する資料は次のとおりである。

- (1) 当年度に当該事業を目的として受け入れた寄付金は500である。
- (2) 当年度に当該寄付金で購入した救援物資は500である。
- (3) 当該救援物資のうち、当年度に被災地に送り届けたものは300である。

〔図表1〕 貸借対照表（一部抜粋）

資産の部 救援物資	200	純資産の部 一時拘束純資産	200
--------------	-----	------------------	-----

〔図表2〕 活動計算書（一部抜粋）

「非拘束純資産に振り替えて費用を差し引く方式」

	非 拘 束	一時拘束
災害救援事業寄付（一時拘束）		500
収益計		500
拘束の解除	300	(300)
災害救援事業費用	300	
費用計	300	
当期純資産変動額	0	200

〔図表3〕 活動計算書（一部抜粋）

「拘束純資産から費用を差し引く方式」

	非 拘 束	一時拘束
災害救援事業寄付（一時拘束）		500
収益計		500
災害救援事業費用		300
費用計		300
当期純資産変動額		200

研究報告25号は、活動計算書の表示方式として拘束区分ごとに資源収入を示

す並列式を提案した上で、費用計上の方法に関して2つの代替案を提示している。図2は、使途どおりに資源を使用した場合に当該使用相当額を非拘束資金に振り替えてから費用計上する方式に基づいている。この方法によると、非拘束の収益額および拘束解除相当額の合計額により、当該組織の完全な管理下に属した収益額を把握でき、かつ当該資金をどのように活用したかについて非拘束の区分をみれば知ることができる(49-51頁)。したがって、この方法は、組織の経営能力の評価に資すると考えられる。

また、図表3は、使途どおりに資源を使用した場合に(非拘束純資産区分に振り替えるのではなく)、当該拘束区分において費用計上する方法である。この方法によると、拘束区分に従って費用と収益が対応する。(数値例における)一時拘束純資産の使用状況が一時拘束の区分をみれば判明するため、寄付者の情報ニーズを満たすと考えられる。(研究報告25号、49-50頁参照)。

研究報告25号では、継続的活動能力、とくに財務健全性を理解する情報は資産、負債および純資産に示されるという(35頁)。しかし、提案内容を概観すると、継続的活動能力は拘束区分別に表示するストック情報のみならず、使途制約のある資金の受入れおよび使用状況を表示するフロー情報によっても提供されていると捉えるべきである。以下、非営利組織の収入構造を表示する根拠たる継続的活動能力のロジックにつき、ストック情報およびフロー情報別に整理したい。

3.2 スtock情報にみる継続的活動能力

まず、ストック情報のうち、非営利組織会計の特性を示す純資産の拘束区分に着目すると、その有用性は次のように説明されている(48頁、傍点一筆者)。

「使途に制約が課されている純資産がどの程度あるのか、逆に言えば、組織が自由に利用可能な純資産がどの程度あるかという情報は、当該組織の位置付けや体力(財務健全性)を理解する上で、重要な情報である。(略)純資産を拘束別に区分して表示する目的は、拘束純資産により、資源提供者からどの程度の使用制約があるかを示すこと、非拘束純資産により、組織が自由にできる純資産の残高について情

報を開示することにある。非拘束純資産が純資産全体に占める割合は、財務的安定性、財務的弾力性（略）を示す指標となる。」

当該記述を字義通り解釈すると、ストック計算上、継続的活動能力は、次の二つの指標により具体的に把握できる。一つは、非拘束純資産の実数値に示される財務健全性を表す指標であり、もう一つは、純資産の構成比率で示される財務的弾力性を表す指標である。

研究報告25号において財務的弾力性の定義は、基準書第117号から引用されている。すなわち、「財務的弾力性とは、法人が自ら保有する資金について、支出の金額とタイミングをどの程度自由に操作できるかという程度を言う。財務弾力性が高いと、予測不可能な支出に対応できる。すなわち、非拘束純資産が多額の場合は、財務的弾力性が高くなる」（研究報告25号、注69）と研究報告25号の文脈にあわせて意識されている（この点については後述する）。確かに「寄付者等からの純資産に対する拘束は、資源の利用についての制約を課すものであるから、組織の業務運営上の制約ともなり得る」（研究報告25号、48頁）。したがって、資源の拘束性の程度を段階的に表示することは、組織の財務的弾力性を知る指標となりえ、ひいては継続的活動能力を理解する一助になると理解できる。

3.3 フロー情報にみる継続的活動能力

次に、フロー計算にみる継続的活動能力を検討する。研究報告25号では、発生主義に基づく活動計算書の作成は次のように説明される(36頁、傍点一筆者)。

「収益は経済的資源の流入を、費用はその流出を表す。収益の内訳情報が提供されることによって、事業運営に必要な資源がどのように調達されたか、その源泉ごとの金額が明らかになる。また、費用の内訳情報が提供されることにより、組織が事業に投入した資源の内容と量に関する情報が表され、組織の活動内容の理解につながる。このように、収益及び費用の額は、非営利組織の規模（活動量）と活動を

財務面から表現するものである。

なお、構成員への利益分配を目的としない非営利組織において、収益費用差額は、財務に関わるフロー情報として財務健全性の理解に貢献するが、非営利組織の成果情報とはならない。したがって、非営利組織においては、業績の財務上の表現である活動計算書の収益費用差額だけでなく、活動の目的や内容及び実績等の非財務情報も含めてその成果を報告する必要がある。」

周知のとおり、非営利組織の成果情報は、成果の直接的な測定が困難であるから、事業報告書など非財務情報によって得るところが大きい⁹。他方、費用に関しては、その内訳情報において、使用に供されて拘束が解除された資源の内容と量が示される。したがってボトムラインである収益費用差額（当期純資産変動額）は、成果情報ではなく財務健全性を推し量る指標となりうる。

また、研究報告25号では、純資産の拘束区分と連動した活動計算書の必要性について、次のように説明している（48頁、傍点一筆者）。

「寄付者等から拘束を課された資産に対する受託責任をいかに遂行したかについての情報は、組織の業務運営の成果を評価するのに役立つものとなる。フロー情報に関しても、純資産の拘束区分に応じた活動計算が示されることによって、組織がどのような性格の資源を獲得し、また、利用したのかを理解できる。」

使途制約のある資源（補助金、寄付金など）に関しては、その運用報告をもって資源提供者（政府・自治体、寄付者）に対する受託責任が遂行されると考える。とすると、一定時点の拘束状態のみを示すストック計算だけでなく、拘束資源の流入に加え、当該資源における拘束の解除を明瞭に表示するフロー計算が求められる。受託責任の遂行という意味決定有用性アプローチとは異なる観点から、継続的活動能力を示すフロー情報の提供は正当化されうる¹⁰。

以上、研究報告25号を字義的に解釈すると、継続的活動能力を知るための指標には、財務健全性と財務的弾力性がある。前者は、ストック計算上の非拘束

純資産の多寡およびフロー計算上の収益費用差額により把握される。他方、後者は、非拘束純資産が純資産に占める割合により算定される。また、フロー計算で示される使途制約のある資源の顛末に関する情報は、受託責任の遂行に資するものと捉えられる。

4. 米国非営利組織会計における拘束性表示の概念

フロー情報に着目すると、継続的活動能力の解釈は、アンソニー報告書において情報ニーズとして提案された「財務的生存力」(financial viability)¹¹のそれに類似すると思われる。アンソニー報告書とは、法人形態ごとに会計基準が乱立していた当時の米国において、非営利組織会計の一元化を主題として16の論点を整理・検討した文書である。また、継続的活動能力の一指標とされる財務弾力性についての記述は、基準書117号のほか、FASBが1984年に公表した概念書第5号「営利企業の財務諸表における認識と測定」(以下、「概念書5号」という)にも散見される。そこで本節では、これらの文献を中心として財務的生存力概念および財務的弾力性概念を参照することで、継続的活動能力の具体的な評価方法について理解を深めたい。

4.1 財務的生存力

アンソニー報告書(pp.48-51)では、非営利組織に求められる情報ニーズとして、財務的生存力のほか、使途指定への準拠(fiscal compliance)、管理者の運営実績(management performance)、提供サービスのコスト(cost of service provided)を挙げる¹²。ここで財務的生存力は次のように定義されている(pp.48-49、傍点一筆者)。

「利用者は、非営利組織の存在意義をあらわすサービスを提供しつづける能力を指し示す情報を必要とする。非営利組織の財務的生存力は、支払能力(solvency)や流動性(liquidity)といった通常テストのみならず、資源インフロー(resource

inflow) の性質および資源移動可能性 (resource transferability) の程度によって示される。資源インフローの性質についていうと、ハードマネー (hard money) (たとえば、事業収入) とソフトマネー (soft money) (たとえば、年間の寄付金収入) の区別が重要となる非営利組織がある。この場合、ハードマネーの割合が高ければ、財務的基盤は強固となる。他方、資源移動可能性は、非営利組織が資源を多用途に使用する自由をあらわす。使途制約のある資源の割合が高ければ、方針転換や新たなニーズへの対応が困難となる。

非営利組織の財務的生存力は、一定期間における資源インフローと資源アウトフローの関係によって示される場合がある。その関係とは営利企業の利益 (earnings) に相当し、資源インフロー (すなわち、収益と利得) と資源アウトフロー (すなわち、費用と損失) の差額としても表示される。また、営利企業と同様、財務的生存力は、資産とそれに対応する負債により表示される場合もある。このように、当該ニーズに合致する情報は、営利企業において有用とされる情報と類似する。」

まず、この定義の冒頭にある「サービスを提供しつづける能力」は研究報告書25号の継続的活動能力に相当すると確認できる。そして、続く記述から、財務的生存力は、フロー計算上、次の表示に基づき評価可能と指摘できる。

①「資源インフロー（収入）の拘束区分別表示」

②「収益費用差額の表示」

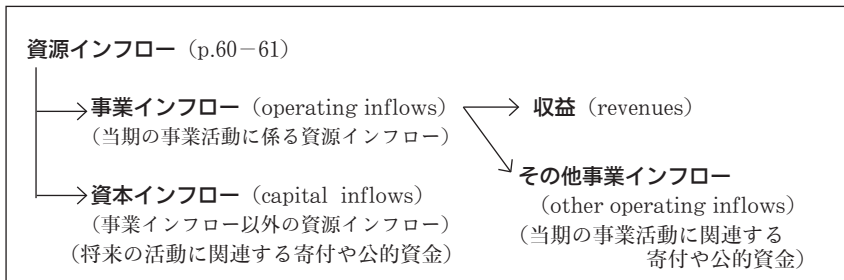
また、ストック計算上は、③「支払能力」、④「流動性」、⑤「資源移動可能性」に関する情報により財務的生存力の評価が可能とされる。以下、①、②および⑤について具体化すべく掘り下げる。

アンソニー報告書では、資金収支計算書 (financial flow statement)¹³、活動計算書 (operating statement)¹⁴ という2つのフロー計算書の議論に紙幅を割いている。前者は上記①の情報を提供する計算書であり、後者は上記②の情報を提供する計算書に相当すると解される。

第一に①「資源インフローの拘束区分別表示」に関する前段の議論として、アンソニー報告書では、資金収支計算書上、資源インフロー (financial resources inflows) を、事業取引 (operating transactions) から生じる事業

インフロー（operating inflows）と資本取引（capital transactions）から生じる資本インフロー（capital inflows）とに区別する是非を問うている（pp.60－61, 73）。事業インフローとは、収益（revenues）に加え、当期の事業活動に関連する寄付や公的予算などが含まれる。他方、資本インフローとは、事業インフロー以外の資源インフローをいい、将来の活動に関連する寄付や公的予算が該当する（p.61）。事業インフローと資本インフローの区別は、当期における代替可能性をもって判断される（p.73）。なお、この議論に先立ち、営利企業における資本取引と損益取引の区別の原則が引用されている（pp.71－72）図表4は、以上の説明を図式化したものである。

〔図表4〕資源インフロー（収入）の区分



前述の財務的生存力の定義によれば、資源インフローをハード・マネーとソフト・マネーに区分することが財務的生存力の評価に資する旨言及されていた。図表4に照らすと、ハード・マネーは収益をいい、ソフト・マネーは、資本インフローにその他事業インフローを含めた額、すなわち使途制約を課された資金を示すと考えられる。つまり、財務的生存力という情報ニーズは、収入の拘束別表示を要請するものと解釈できる。

第二に、②「収益費用差額の表示」に関する具体的な議論として、非営利組織における活動計算書のボトムラインの意義づけに着目する。フロー計算上、その拘束性に基づき事業インフローと資本インフローに区分するのであれば、事業インフローの報告にあたり別途、計算書が必要となる（Exhibit 3 参照）。

提案される活動計算書の特徴は次のように説明される (p.77)。

1. 活動計算書は事業インフローを報告する。事業インフローは当期の事業活動に関連するインフローである。(略)。
2. 活動計算書は費用 (expenses) を報告する。費用は、当期の事業活動に供された財やサービスの金額をもって測定される。費用は、当期に獲得した財やサービスたる支出 (expenditure) と対比される。支出は活動計算書ではなく資金収支計算書で報告される。
3. 活動計算書はボトムラインを有する。これは事業の超過額または不測額 (operating excess or deficit) をあらわす。この数値には重要な意義が付される。

活動計算書では、発生主義に基づき収益および費用が計上され、その差額たるボトムラインが示される。アンソニー報告書では、非営利組織会計におけるボトムラインの表示は、営利企業のように利益 (earnings) という業績指標を示すためではなく、資本維持 (capital maintenance) の観点から必要視されている (p.86)。アンソニー報告書では、ボトムラインを表示する意義が8点列挙されている。このうち次の2点を抜粋する (p.87-89参照、一部抜粋)。

1. 事業インフローの金額が政策等により決まっている場合には、その範囲内で収益費用の均衡 (break even) を図る目安となる。
3. 非営利組織においても、当期以前の欠損を補てんするため、将来の期間に事業を拡大するまたは不測の事態に備えるなどの理由により、超過額 (operating excess) を有する場合がある。また逆に、当該期間において内部留保 (accumulated surplus) を利用するため、予期しないニーズに対処するなどの理由により、赤字で事業を行う場合もある。ボトムラインはこうした政策の結果を反映する。

以上から、情報利用者が財務的生存力を評価するためには、フロー計算上、インフローを拘束区分別に表示した上で、非拘束のインフロー (収益) と費用を発生主義に基づき計上し、そのボトムラインを示す必要がある。インフロー

の拘束性の表示は、収入総額に占める非拘束資金の割合を知ることが容易となる。また、ボトムラインは、収益費用の均衡を図り資本が維持されているかの目安となると同時に、非拘束資金の源泉として把握される。

第三に、③「資源移動可能性」に関して触れると、前述した財務的生存力の定義中、「資源移動可能性は、非営利組織が資源を多用途に使用する自由をあらわす。使途制約のある資源の割合が高ければ、方針転換や新たなニーズへの対応が困難となる」との記述から、「資源移動可能性」と「財務的弾力性」の定義の類似性を見て取れる¹⁵。前節で確認したとおり、財務的弾力性は、ストック計算上、収入に占める非拘束資金の割合を指標とする情報ニーズであった。資源移動可能性の説明においても、同様の指標が用いられている。そこで、最後に、財務的生存力について「財務的弾力性」の定義に照らして比較検討したい。

4.2 財務的弾力性

前節において基準書117号の財務的弾力性の定義に関して、研究報告25号における引用を紹介したが、基準書117号に記載された財務的弾力性の定義を直訳すると、次のように示される (fn.3)。

「組織がキャッシュ・フローの金額とタイミングを効果的に変更する能力をいい、この能力によって組織は予期しないニーズ・機会に対応できる。特定の資産と負債に対する潜在的な影響または純資産の分類を含む、寄付資産の使用にあたり寄付者から課された使途制約 (restrictions) の性格や金額に関する情報は、非営利組織の財務的弾力性の評価に役立つ。」

この記述から、「財務的弾力性」は、純資産の拘束区分表示により評価されると解されることから、前述した「資源移動可能性」との類似性を指摘できる。さらにこの記述にある「予期しないニーズに対応・機会に対応」するか否かのメルクマールとして、アンソニー報告書が言及する「収益費用差額」、すなわ

ち非拘束資金の純増減額を示す活動計算書のボトムラインが該当することに気づく（4.1参照）。とすると、財務的弾力性に資する情報は、ストック計算とフロー計算の別を問わず、いわば資金に拘束性のラベルを貼ることで得られると考えられる。これは、前項（4.1）で確認したとおり、財務的生存力概念においても同様である。とすると、財務的生存力と財務的弾力性の両概念は、近似するものと捉えることができる。

なお、基準書117号の定義は、企業会計における財務的弾力性の定義と一致する¹⁷。すなわち、営利企業に対するFASB概念書5号においては、「財務的弾力性は、予期しないニーズ・機会に対応できるように、キャッシュ・フローの金額と時期を変更するような効果的な行動をとる企業の能力である」（fn.13）と定義されている。この定義は、基準書117号の前段部分と一致する。

財務的弾力性という指標は、非営利組織企業会計（基準書117号）のみならず営利組織企業会計（概念書5号）においても用いられ、いずれもストック計算で把握される情報ニーズとして字義的には記述されている。しかし、継続的活動能力と同義である財務的生存力の考え方を敷衍すれば、財務的弾力性は、収入の拘束区分別表示を前提とするフロー計算によっても提供される情報であると解される。これはフロー計算においても拘束性の表示が求められる非営利組織会計固有の情報提供のありかたといえるかも知れない。

例えばストック計算においては、負債と純資産を区別せず、受け入れた資金を拘束性に基づいて区分表示することで「事業の継続性を財務面で示すためにどれだけの余剰額があり、事業に使用している物的資産についてその取得とその代金の支払い状況を明らかに」できる（齋藤、2011年、12-13頁）。また、フロー計算では、ボトムラインが非拘束の内部留保の源泉をあらわすことになるため、ボトムラインの黒字によって「将来の予期しないニーズに対応する可能性」が示され、赤字であれば「現在、予期しなかったニーズに対応した結果」を示すことができる。以上のようなストック計算とフロー計算のありかたは、継続的活動能力の評価に有用と考えられ、ひいては財務弾力性の表示に資すると思わ

れる。

5. おわりに

本稿では、まず、従来の法人形態ごとに明確に異なる非営利組織の収入構造が変わりつつある現状をあらわす例として、新たな幼保連携型認定こども園の設置に伴う収入源の一元化と、社会福祉法人の内部留保の活用による収入源の多様化を指摘した。この現状を受け、日本の非営利組織会計一元化の基本的フレームワークを提案した研究報告25号を概観した。とくに資源の拘束性表示に着目し、その根拠である「継続的活動能力」という情報ニーズに焦点を当てた。研究報告25号において継続的活動能力は、ストック計算の純資産の拘束区分別の表示と、それと連動した活動計算書の表示によって知ることができる。しかし、継続的活動能力の評価はストック計算に負うところが大きいと解された。そこで、財務的活動能力の源流として、米国の非営利組織会計における「財務的生存力」、さらに「財務的弾力性」を巡る議論を参照した。これらの概念を勘案すると、継続的活動能力に資する情報を得る前提は、ストック計算・フロー計算を問わず資金を拘束性に応じてラベリングすることに求められる。したがって、経済的活動能力の評価に有用なストック計算とは、負債・純資産の区別を撤廃し、拘束性に基づき調達資金を示した上で、さらに資産と調達資金のカップリングを表示することに通じる可能性がある。同様に、有用なフロー計算とは、ボトムラインで自由度の高い非拘束の状態にある内部留保の源泉を示すことにある。この源泉の有無の表示は、継続的活動能力の程度をあらわすシグナルとなる。

最後に、多くの先行研究において、法人形態を超えた非営利組織会計における財務報告目的（会計目的）は、営利企業会計のそれと同様に、資源提供者（寄付者など）を含む情報利用者に対する意思決定有用性アプローチにあると自明視されている。しかし、非営利組織の実態を鑑みれば、「同一の資源提供者が、公益法人、社会福祉法人、学校法人を寄付提供先の候補として挙げ、それぞれ

の法人の事業の効率性や経営状況を検討するのだろうかという素朴な疑問が生じる」(尾上、2014年、23頁)のも事実である。なぜなら、資源提供者の意思決定は、(慈善的、人道的、宗教的および政治的な)非財務的要因に基づくことが少なくなく、ROEなど企業間比較が容易な財務情報に基づく投資家の意思決定方法とは異質な側面をもつからである(たとえば、FASB概念書4号, pars.18-19参照)。

以上のように、非営利組織会計が提供できる情報有用性の限界を鑑みると、資源提供者(潜在的な資源提供者も含む)に対する「受託責任」を会計目的の第一義とするのも一考に値するかも知れない。継続的活動能力概念は、拘束資金の顛末の表示を促すことから、受託責任の遂行に資するものである。

参考文献

Anthony, R. N., *FASB Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations • An Exploratory Study of Conceptual Issues*, FASB, May 1978.

FASB, Statements of Financial Accounting Standards No.117, *Financial Statements of Not-for-Profit Organizations*, FASB, June 1993 (黒川保美、鷹野宏行、船越洋之、森本晴生訳『FASB NPO会計基準』中央経済社、2001年)。

FASB, Statements 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)。

FASB, Statements of Financial Accounting Concepts No.5, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, FASB, December 1984 (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)。

池田享誉『非営利組織会計概念形成論』森山書店、2007年。

尾上選哉「非営利組織会計諸基準の特徴とその展望」『公益・一般法人』No.875、2014年8月。

厚生労働省雇用均等・児童家庭局保育課長通知「社会福祉法人が設置・経営する認定こども園に係る会計処理の取り扱いについて」（雇児保発第0406002号）、2007年（平成19年）4月6日（<http://www.mhlw.go.jp/>）。

厚生労働省社会保障審議会福祉部会「社会保障審議会福祉部会報告書～社会福祉法人制度改革について～（案）」（第14回資料1）、2015年2月12日（<http://www.mhlw.go.jp/>）。

齋藤真哉「非営利組織体会計の現状と課題」『會計』第179巻第4号、森山書店、2011年4月。

内閣府子ども・子育て支援新制度施行準備室「子ども・子育て支援新制度について」内閣府、2014（平成26）年3月（<http://www8.cao.go.jp/>）。

日本公認会計士協会非営利法人委員会研究報告第25号「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」2013年7月2日。

日本公認会計士協会非営利法人委員会研究資料第6号「非営利法人委員会研究報告第25号『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』に関するヒアリング調査結果について」2014年7月2日。

藤井秀樹「非営利法人における会計基準統一化の可能性」『非営利法人研究学会誌』Vol.12、2010年。

水谷文宣『民間非営利組織会計入門』創成社、2013年。

文部省令第18号『学校法人会計基準』、1971年（昭和46年）4月1日（最終改正：2013年（平成25年）4月22日文部科学省令第15号）

文部科学省法律第77号『就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律』2006年（平成18年）6月15日（最終改正：2012年（平成24年）8月22日法律第66号）。

若林茂信「非営利組織体の主たる会計目的：財務的生存力の表示」『非営利組織体の会計』中央経済社、2002年。

注

- ¹ 研究報告25号では、会計情報に関心を持つ主たる情報利用者は、資源提供者および債権者としている（26頁）。
- ² 関連3法とは、①子ども・子育て支援法、②就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律の一部を改正する法律、③子ども・子育て支援法及び就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律、をいう。幼保連携型認定こども園は上記②第3条第2項で規定されている。
- ³ 認定こども園には、「幼保連携型」を含め、「幼稚園型」、「保育所型」および「地方裁量型」の4つの類型がある。「幼保連携型」の場合、設置主体は国・自治体・学校法人・社会福祉法人のみであり、株式会社等は算入できない。「幼稚園型」の場合、設置主体は国・自治体・学校法人に限られる。なお、「保育所型」と「地方裁量型」に関しては設置主体について制限がない（内閣府、2014年参照）。
- ⁴ 公益法人制度改革とは、旧民法第34条に基づく公益法人を、準則主義により設立される一般社団・財団法人と公益性の認定を受ける公益社団・財団法人に区分し、後者について法人の目的・事業内容・組織・財務・財産等に関する公益認定を課した改革をいう。なお、公益認定は税制優遇を受ける要件とされる（厚生労働省、2015年、3頁）。
- ⁵ 研究資料6号によると、「今後、収益事業を多く営む非営利組織が増えていく」、ひいては「事業収入と寄付金や補助金等を組み合わせて活動する非営利組織が増加しつつあり、独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織との境界が明確でなくなりつつある傾向」（注4）が窺えるという。
- ⁶ 研究報告25号に対しては「根拠法を変えずに会計基準を共通化することは現実的ではない」（研究資料6号、16頁）とのコメントが寄せられている。
- ⁷ 法人形態別の非営利組織会計諸基準の異同に関しては、紙幅の都合から別稿に期したい。
- ⁸ 継続的活動能力という情報ニーズは、研究報告25号が取り上げた非営利組織会計特有の個別問題を巡る検討において、ある程度具体化されている。なお、当該問題とは、①財務諸表の体系と各表の意義、②発生主義、③収益認識における実現主義、④純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方および⑤サービス提供の成果と報告、の5つである。このうち、継続的活動能力に関連する記述は、①から④に散見される（30－56頁）。
- ⁹ 現在では、社会的投資収益率（SROI）という民間非営利組織の社会的価値創造の効率性を示す指標が開発されている。当該指標は、経済学的知見から社会的影響の割引現

在価値を算定できることを前提としている（たとえば、水谷、2013年、53－55頁参照）。

- ¹⁰ 研究報告25号では、財務報告目的を意思決定有用性に求めているが、日本公認会計士協会が2014年7月に取りまとめた研究報告25号に対するヒアリング調査結果（「非営利法人委員会研究資料第6号」。以下、「研究資料6号」という）によれば、「ある作成者からは、意思決定有用性が重視される企業会計に対して、非営利組織においてはスチュワードシップ（受託者責任）を重視した形で会計が設計されるべきとの指摘がなされた」（9頁）という。
- ¹¹ 本稿における financial viability の訳語は、「財務的生存力」（若林、2002年、13頁）によっている。当該文献は、とくにアンソニー報告書における財務的生存力概念を詳述した先行研究である。なお、この訳語には、「財務的実行可能性」（平松・広瀬訳、2002年、185頁）、「財務的存続可能性」（池田、2007年、101頁）などがある。
- ¹² 研究資料6号によると、研究報告25号における「活動の努力及び成果に関する実績」という情報ニーズは、アンソニー報告書における「使途指定への準拠」、「管理者の運営実績」および「提供サービスのコスト」の3つの情報ニーズを含む、と解釈する者がいる（9頁）。
- ¹³ financial flow statementは、営利企業の資金収支計算書（“funds flow” statement）や財政状態変動計算書（statement of changes in financial position）に相当するという（アンソニー報告書、62頁）。したがって、「資金収支計算書」と訳すこととした。
- ¹⁴ operating statementは、営利企業の損益計算書（business income statement）に相当する（アンソニー報告書、66頁）。研究報告25号における活動計算書も損益計算書に相当することから、「活動計算書」と訳すこととした。
- ¹⁵ 事実、先行研究（若林、2002年、18頁）においては“transferability”を「弾力性」と訳している。

（さとう めぐみ 本学准教授）