

FASB 非営利会計概念フレームワークにおける 組織区分の検討

— GASB 概念フレームワークと比較して —

池 田 ^{ゆき} 享 ^{たか} 誉

- 1 はじめに
- 2 FASB 非営利会計概念フレームワークにおける組織区分と業績情報
 - 2-1 FASB 非営利会計概念フレームワーク
 - 2-2 FASB 概念書第 4 号における非営利組織区分
 - 2-3 寄付・補助金依存型非営利組織の財務報告で提供すべき情報
 - 2-4 寄付・補助金依存型非営利組織の業績情報
 - 2-5 小括
- 3 GASB 概念フレームワークにおける活動区分と業績情報
 - 3-1 GASB 概念フレームワーク
 - 3-2 政府機関の活動区分
 - 3-3 政府財務報告で提供すべき情報
 - 3-4 GASB 概念フレームワークにおけるサービス提供努力と成果情報
 - 3-5 財務報告における業績情報の重要性
 - 3-6 FASB 概念書第 4 号における非営利組織区分の検討
- 4 むすび

1 はじめに

アメリカでは、非営利組織会計については、財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：FASB）が民間非営利組織の会計基準を設定し、政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board：GASB）が公的非営利組織の会計基準を設定している。FASB と GASB は、どちらも概念フレームワークを作成しており、いずれの概念フレームワークも意思決定有用性アプローチを採っている。

FASB 概念フレームワークにおいては、非営利組織は 2 つに区分されている。すなわち、

FASB 非営利会計概念フレームワークにおける組織区分の検討

「寄付・補助金依存型非営利組織」と「独立採算型非営利組織」の2つである。そして、「寄付・補助金依存型非営利組織」には、FASB 概念書第4号『非営利組織の財務報告の諸目的』が適用され、「独立採算型非営利組織」には、FASB 概念書第1号『営利企業の財務報告の諸目的』が適用される。

他方、GASB 概念フレームワークは、政府機関の活動を「行政タイプ活動」と「ビジネスタイプ活動」の2つに区分し、「行政タイプ活動」と「ビジネスタイプ活動」それぞれについて検討したうえで、両活動に共通する GASB 概念書第1号『財務報告の諸目的』を公表している。

本稿では、FASB 概念フレームワークにおける非営利組織の組織区分について、GASB 概念フレームワークと比較することにより検討する。

まず、FASB 概念書第4号における非営利組織区分を整理し、つづいて財務報告で提供すべき業績情報がどのように要求されているかをみる。次に、GASB 概念書第1号での活動タイプによる区分を確認し、財務報告で提供すべき業績情報がどのような情報であるかをみる。そのうえで、財務報告で提供すべき業績情報に焦点をあてることにより、FASB 非営利会計概念フレームワークにおける組織区分を検討する。

2 FASB 非営利会計概念フレームワークにおける組織区分と業績情報

2-1 FASB 非営利会計概念フレームワーク

FASB の会計概念フレームワークプロジェクトは、営利企業のための会計概念フレームワーク作成を目的として始まり、1978年に第1号『営利企業の財務報告の諸目的』が公表される。この営利企業のための会計概念フレームワーク作成とは別に、非営利組織の会計概念フレームワーク研究が遅れて開始され、第4号『非営利組織の財務報告の諸目的』が1980年に公表される。FASB は、この第4号において、営利企業と非営利組織、それぞれの会計概念フレームワークを分離的に作成する必要はないと結論し、両会計の統合的概念フレームワーク作成が目標とされた (SFAC No.4, par.1)。本稿では、この FASB 概念書第4号『非営利組織の財務報告の諸目的』を検討する。

2-2 FASB 概念書第4号における非営利組織区分

FASB 概念書第4号は、次のように述べている。「FASB Research Report『非営利組織における財務会計』は、『財務資源の源泉の相違』に基づいて非営利組織を2タイプに区別している (p.161)。そこでは、A タイプ非営利組織は、『財貨およびサービスの販売による収益

から完全にまたはほぼ完全に財務資源を獲得する非営利組織』(p.162)と定義される。これとは対照的に、Bタイプ非営利組織は、『財貨およびサービスの販売以外の源泉から相当の額の財務資源を獲得する非営利組織』(p.162)と定義される。Bタイプの組織が、明らかに本ステートメントの対象に含まれる組織に該当する」(No.4, footnote 3)¹⁾。

ここでの説明により、第4号が対象としている非営利組織は、とくに、「財貨およびサービスの販売以外の源泉から相当の額の財務資源を獲得する非営利組織」に限定されている。そのため、そのような非営利組織が有する特徴は、「(a) 提供した資源に比例する返済または経済的便益の受領を期待しない資源提供者から、相当額の資源を受領すること。(b) 利益または利益同等物のために財貨またはサービスを提供すること以外に業務目的があること。(c) 売却、譲渡または償還される、もしくは組織の精算に際して資源の残余分配を得る権利を譲渡しうる、明確に規定された所有主所有権が存在しないこと」(No.4, par.6)の三つとなる。第4号は、この組織の例として「大部分の人的サービス組織、教会、財団、および、財貨・サービスの販売以外の源泉から財務資源の相当な部分を受領する民間の非営利病院および非営利学校などの組織」(No.4, par.7)をあげている。このタイプの非営利組織は、寄付や補助金が財務資源の主たる源泉となる組織であるので、本稿では、「寄付・補助金依存型非営利組織」と呼ぶこととする。

他方、財貨・サービスの販売によって相当額の資源を獲得する組織、いわゆる「独立採算型非営利組織」には、営利企業の目的を規定するFASB概念書第1号『営利企業の財務報告の諸目的』が適用される。第4号は、そのことを次のように説明している。「所有主所有権はないが、本質的には財貨およびサービスに対して課する料金で自らを維持 (self-sustaining) している組織がある。その組織の例としては、〔中略〕必要な固定資金の大部分を債務証券の発行によって調達し、さらに必要な活動資金の大部分を〔中略〕サービスの料金により調達する民間の非営利病院および非営利学校がある。その結果、キャッシュ・フローの金額、時期、不確実性の評価が、債権者その他の資源提供者にとって主たる関心事となり、収益性が業績の重要な指標となる。したがって、それらの組織に対しては、SFAC第1号の基本目的の方が適切であろう」(No.4, par.8. 引用文中の〔 〕内の挿入は引用者。以下同じ)。

このようにFASB概念書第4号は、非営利組織を「財貨・サービスに対して課する料金で自らを維持している組織」〔独立採算型非営利組織〕と「財貨・サービスの販売以外の源泉から財務資源の相当な部分を受領する組織」〔寄付・補助金依存型非営利組織〕とに区分している。この区分は、提供されたサービスについて料金が課されるという交換関係を規準としている。第4号は、このように非営利組織を2つに区分し、「独立採算型非営利組織」につ

1) 以下では、FASB概念書からの引用は、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、に基本的に依拠しているが、同一でない箇所もある。また、本稿では、FASB概念書第4号からの引用箇所は本文中で、(No.4, par.xx)と表示する。

いては、営利企業の財務報告の目的を規定している第1号『営利企業の財務報告の諸目的』の適用対象組織とする。したがって、第4号で行われる以下の議論は、「寄付・補助金依存型非営利組織」を対象を絞って行われていることとなる。

2-3 寄付・補助金依存型非営利組織の財務報告で提供すべき情報

FASB 概念フレームワークは、意思決定有用性アプローチを採っているため、まず、「財務報告の利用者」および「利用者の情報ニーズ」を特定し、その情報ニーズに基づいて「財務報告目的」を定め、情報ニーズを満たすために「財務報告が提供すべき情報」を導き出すという構成をもつ。

ここでは、「寄付・補助金依存型非営利組織」を対象とする第4号が、財務報告でどのような情報を提供すべきと規定しているかについて、とくに、非営利組織の「サービス提供成果」情報に注目しつつ確認する。まず、財務報告の利用者が以下のように特定される。

第4号は、現在および将来の情報利用者として、会員、納税者、寄付者、仕入先、債権者、従業員、管理者、用役受益者等、多様な利用者をあげている (No.4, par.29)。そして、それら利用者を、主要な利用者グループ、a. 資源提供者²⁾、b. 構成員、c. 支配および監視機関、d. 管理者、四グループに分けている (No.4, par.29)。その上で、a.資源提供者をこれら利用者グループの代表とする³⁾。そして、これら利用者グループに共通する情報ニーズを特定する。すなわち、「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」(No.4, par.30)である。以上の利用者と利用者情報ニーズに基づき、非営利組織の財務報告目的は、「現在および潜在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こと」、すなわち、「資源配分意思決定に有用な情報を提供すること」(No.4, par.35)であるとされる。

第4号はこのように財務報告目的を設定したうえで、利用者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として、「経済的資源、債務、純資源およびそれらの変動について

2) 資源提供者には、提供する資源に対して直接的に報酬を支払われる人々—与信者、仕入先および従業員—ならびに、直接的にまたは比例的に報酬を支払われない人々—会員、寄付者および納税者—が含まれる (No.4, par.29)。

3) 資源提供者を利用者の代表とする理由は、「資源提供者は、自らが欲する情報を一般的に要求できない利用者であり、かつ、財務報告によって提供される情報の重要な利用者である。彼らの意思決定は、非営利組織および社会一般における資源配分の両方に相当の影響を与える。さらに、現在および将来の資源提供者のニーズを満たすために提供される情報は、非営利組織の諸側面のうち、本質的に資源提供者と同じ側面に関心をもっているその他の情報利用者にとっても有用であると思われる」(No.4, par.36)と述べられている。

の情報」(No.4, par.43)を導き出している。この情報は、以下の三つに分割される。

- ①「経済的資源、債務、純資源の情報」(No.4, pars.44-46)
- ②「業績情報」(No.4, pars.47-53)
- ③「流動性情報」(No.4, par.54)

本稿では、②「業績情報」に焦点を当てる。そこで、次に、第4号における「業績情報」に関する議論をみていく。

2-4 寄付・補助金依存型非営利組織の業績情報

第4号は、「業績情報」について、「純資源の金額と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」(No.4, par.47)として、次の二つの情報を要求する(No.4, pars.48-53)。すなわち、「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、「サービス提供努力と成果についての情報」の二つである。この「サービス提供努力と成果についての情報」は、サービスの提供の効率性および有効性に対する情報ニーズを満たすための情報である。

非営利組織の「サービス提供努力と成果についての情報」について第4号は、「非営利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」として、その理由を以下のように示している(No.4, par.51)。

「a. 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。

- b. 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ときには、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」。

このように理由を述べ、サービス提供努力について「財務報告は、非営利組織のサービス提供努力についての情報を提供しなければならない。〔中略〕重要な計画またはサービスの費用を測定する技術は十分に開発されている」ので、この情報を財務諸表で提供しなければならないとする(No.4, par.52)。

他方、サービス提供成果については、「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」としている(No.4, par.53)。

このように、サービス提供成果情報を主要情報として要求することができなかつたために、「寄付・補助金依存型非営利組織」の業績情報を提供することはできなくなり、「サービス提供

の効率性および有効性」に対する情報ニーズを満たすことができないのである。

2-5 小括

以上をまとめると、第4号は、非営利組織から「独立採算型非営利組織」を除外することにより、「交換関係」の存在しない「寄付・補助金依存型非営利組織」に検討対象を絞った。このように絞ったのは、収益性が業績情報とはならない非営利組織に焦点をあてるためであった。その結果、営利企業とは異なる業績情報、すなわち、サービス提供努力と成果情報の必要性が明らかとなった。しかしながら、第4号は、サービス提供成果情報については、まだその測定技術が未開発であることを理由として、この情報を財務報告の主要情報とせず、管理者の説明の中で述べるか、あるいは、財務報告以外によって提供することを求めるに止まっている。非営利組織のサービス提供努力と成果情報、とくに、サービス提供成果情報は、「寄付・補助金依存型非営利組織」の業績情報を提供するために欠くことのできない情報である。このサービス提供成果情報は、次にみる GASB 概念フレームワークにおいてはすでに財務報告の主要情報として要求されている。

3 GASB 概念フレームワークにおける活動区分と業績情報

3-1 GASB 概念フレームワーク

GASB は、州および地方政府に適用される会計基準の設定機関として 1984 年に設立された。GASB のプロナウンスメントは、「とくに断りのないかぎり、公社および公団、政府職員退職制度、公益事業、病院およびその他の医療保健提供者、単科大学および総合大学を含むすべての州および地方政府機関の財務報告書に適用される」(GASB No.2, Summary p.3)⁴⁾ のものであり、州および地方政府だけでなく、公的非営利組織をも適用対象としている。

GASB 概念フレームワークは、FASB 概念フレームワークと同様に意思決定有用性アプローチに基づいており、これまでに第3号まで公表されている。本稿では、第1号『財務報告の諸目的』と第2号『サービス提供努力と成果の報告』をとりあげる。

GASB 概念書第1号は、政府財務報告の目的を設定しているものであり、FASB 非営利会計概念フレームワークと対比すれば FASB 概念書第4号に相当するものである。まず、

4) 以下では、GASB 概念書第1号および第2号からの引用は、藤井秀樹監訳 山田康裕・佐野哲哉・宮本幸平・井上研司訳 [2003], 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社、2003年に依拠しているが、同一でない箇所もある。また、本稿では、GASB 概念書第1号および第2号からの引用箇所は本文中で、(GASB No.1, par.xx), (GASB No.2, par.xx) と表示する。

GASB 概念書第 1 号における政府機関の活動区分をみていく。

3-2 政府機関の活動区分

GASB 概念書第 1 号は、伝統的な活動区分⁵⁾に従って、政府活動を「行政タイプの活動」と「ビジネスタイプの活動」に区分して議論を行っている。

まず、注目したいのは、「行政タイプの活動」と「ビジネスタイプの活動」とを区分する規準である。GASB 概念書第 1 号は、「ビジネスタイプの活動」について「行政タイプの活動」との相違点を以下のように示している（GASB No.1, pars.44-50）。

① 交換関係が存在すること

ビジネスタイプの活動にはしばしば、料金とサービスそれ自体の間に直接的な関係が存在する。この関係は『交換関係』と呼ばれ、提供された個別のサービスについて料金が課されることを意味する。道路交通料、水道料金、バス運賃等がその例である。こうした交換関係が存在するために、財務報告書の利用者は、サービス提供にかかる費用、サービスから得られる収益、そして両者の差額を測定することに関心を向ける。

② 資本資産が収益を生み出すこと

ビジネスタイプの活動に利用されている資本資産のほとんどは、収益を生み出す。

③ 高い比較可能性が存在すること

ビジネスタイプの活動においてはしばしば、単一の機能だけが営まれているので、高い比較可能性が存在する。

④ 独立組織により営まれること

ビジネスタイプの活動のなかには、料金と提供されるサービスの間の直接的な関係を保ち、法律にもとづいて設立された独立機関によって営まれている。

⑤ 予算と基金会計の重要性は比較的低いこと

ビジネスタイプの活動においては、法的に採択された予算および基金会計は、行政タイプの活動におけるほど広く利用されていない。

以上のように相違が示されているが、両者の区分の規準となっているのは、「交換関係」の

5)「政府活動は伝統的に、二つのカテゴリー、すなわち、行政タイプの活動とビジネスタイプの活動に、区分されてきた。行政タイプの活動は、州、市、郡、町、および村のような一般目的政府の機関のみならず、ある種の特別目的の政府機関によっても営まれている。政府機関は、ビジネスタイプの活動を、一般目的政府の部局および当該活動を営むために設立された特別目的の政府機関をつうじて、営んでいる。」（GASB No.1, par.10）

6) GASB の活動区分の規準については、藤井秀樹 [2005] で、「GASB [1987] においては、政府活動を交換関係の有無にもとづいて行政タイプの活動とビジネスタイプの活動に 2 区分したうえで当該各活動の特質が分析的に論じられている」と指摘されている（藤井秀樹 [2005] 12 ページ）

有無である⁶⁾。この区分の規準は、FASB 概念書第4号における「独立採算型非営利組織」と「寄付・補助金依存型非営利組織」との組織区分の規準と同様である。

GASB は、政府活動を「行政タイプの活動」と「ビジネスタイプの活動」に区分したうえで、まず、「行政タイプの活動」について、財務報告の利用者と情報ニーズの特定を行っている。

3-3 政府財務報告で提供すべき情報

GASB 概念フレームワークも、FASB 概念フレームワーク同様、意思決定有用性アプローチを採っているので、まず、「財務報告の利用者」および「利用者の情報ニーズ」を特定し、その情報ニーズに基づいて「財務報告目的」を定め、情報ニーズを満たすために「財務報告が提供すべき情報」を導き出すという構成をもつ。

GASB 概念書第1号で、特定されている「財務報告の利用者」は、次の3グループである(GASB No.1, par.30)

- a. 市民
- b. 立法機関および監督機関
- c. 投資者および与信者

これらの利用者グループが財務報告をどのように利用するか、すなわち、どのような情報ニーズを有しているかを、次のように示している(GASB No.1, pars.32-42)。

- a. 実際の財務結果と法的に採択された予算の比較
- b. 財政状況と業務結果の評価
- c. 財政関連の法律、規則、規制への準拠性の判定への役立ち
- d. 効率性と有効性の評価への役立ち

GASB 概念書第1号は、このように、財務報告の利用者情報ニーズを特定したところで、「ビジネスタイプの活動」について「活動環境の特徴」、「利用者」、「利用者情報ニーズ」についての議論を行っている。

「活動環境の特徴」については、先に見たような「行政タイプの活動」と「ビジネスタイプの活動」の相違点等が示される。それら相違点をふまえたうえで、GASB 概念書第1号は次のように述べる。独立採算型組織によって行われるビジネスタイプ活動については、とくに営利企業と類似しており、行政タイプの活動とは相違するが、「こうした相違が存在するにもかかわらず、政府のビジネスタイプの活動は政府活動の一部であり、行政タイプの活動と同様の公的説明責任が求められる」(GASB No.1, par.43)。このことにより、ビジネスタイプであろうと、行政タイプであろうと、財務報告の利用者と情報ニーズは同じであり(GASB No.1, par.51)、ビジネスタイプの活動と行政タイプの活動とでは、どの情報ニーズをより強く

持っているかという情報ニーズの「重点が相違するに過ぎない」(GASB No.1, par.53)として、両活動に共通する財務報告の目的を特定する。すなわち、「政府の財務報告は、利用者が、(a) 説明責任を査定し、(b) 経済的、社会的、政治的意思決定を行うための情報を提供すべきである」(GASB, No.1, par.76) とする。

第 1 号は、このように政府の財務報告目的を特定したうえで、情報ニーズを満たすために財務報告で提供すべき情報を 9 つ示している。それらは、以下のとおりである (GASB, No.1, pars.77-79)。

- 1 財務報告は、当該年度の歳入が当該年度のサービスを賄うのに十分であったかどうかを明らかにする情報を提供するものでなくてはならない。
- 2 財務報告は、法的手続に従って採択された当該政府機関の予算に準拠して資源が調達され利用されているかどうかを明らかにするものでなくてはならない。財務報告はさらに、その他の財政関連法規や契約で規定された条項が遵守されているかどうかを明らかにするものでなければならない。
- 3 財務報告は、政府機関におけるサービス提供の努力、コストおよび成果を、利用者が査定するのに役立つ情報を提供するものでなくてはならない。
- 4 財務報告は、財務的資源の調達源泉と用途に関する情報を提供するものでなくてはならない。
- 5 財務報告は、当該政府機関が自らの活動に必要な資源をどのように調達し、また、その資金需要をどのように賄ったかについての情報を提供するものでなければならない。
- 6 財務報告は、当該年度の活動の結果、当該政府機関の財政状態が改善されたのか悪化したのかを明らかにするのに必要な情報を提供するものでなくてはならない。
- 7 財務報告は、政府機関の財政状態と財政状況に関する情報を提供するものでなくてはならない。
- 8 財務報告は、耐用年数が当該年度を超える政府帰属の物的資源およびその他の非財務的資源に関する情報を、これら諸資源の用益可能性を査定するのに利用可能な情報とともに提供するものでなくてはならない。
- 9 財務報告は、資源に対する法律上または契約上の制約および資源の潜在的損失のリスクを開示するものでなくてはならない。

ここでは、3「政府機関におけるサービス提供の努力、コストおよび成果を、利用者が査定するのに役立つ情報を提供すること」に注目する。なぜなら「こうした情報は、他の情報源から得られた情報と組み合わせると、政府の経済性、効率性、有効性⁷⁾を利用者が査定するのに役立つ」(GASB, No.1, par.77c) ものであり、利用者情報ニーズの d「効率性と有効性」に対する情報ニーズを満たすために提供される情報だからである。GASB 概念書第 1 号は、政府の経済性、効率性、有効性を評価するために、サービス提供の努力と成果に関する情報を

提供しなければならないとしている (GASB No.1, pars.42,77)。このサービス提供の努力と成果に関する情報の必要性をさらに強調するために、GASB は、概念書第 2 号として「サービス提供努力と成果の報告」を作成したのである。

3-4 GASB 概念フレームワークにおけるサービス提供努力と成果情報

GASB 概念書第 2 号は、「サービス提供努力と成果」(Service Efforts and Accomplishments : SEA) 報告の要素と特徴は、「主として、政府機関の業績に関する情報を入手したいという政府財務報告書の利用者のニーズに根ざすものである」(GASB No.2, par.8) と述べ、SEA 情報が利用者の情報ニーズを満たすために必要な情報であることを再述する。そして、「サービスを提供する際の効率性や有効性が、業績の不可欠な部分であり、その効率性や有効性についての情報を提供するためには、(a) 財務的資源と非財務的資源の調達と利用に関する情報と、(b) サービス提供の努力と成果に関する情報の両方を含む測定値が必要である」(GASB No.2, par.48) として、サービス提供の成果 (アウトプットおよびアウトカム) の測定値と、サービス提供努力とサービス提供成果の関係 (効率性) の測定に焦点を当てなければならないと強調している (GASB No.2, par.50)。

第 2 号が求める SEA 情報は、SEA 測定値と説明情報からなる (GASB No.2, pars.50-53)。SEA 測定値は、次の三つから構成される。

- a. サービス提供努力の測定値
- b. サービス提供成果の測定値
- c. 努力と成果を関連付ける測定値

GASB 概念書第 2 号は、三つの測定値それぞれについて次のように説明している。

a. 努力の測定値

努力とは、サービス提供のために用いられる財務的資源と非財務的資源の総計である。財務情報には、支出/費用の財務的測定値、例えば、給与、従業員福利厚生費、材料費や消耗品費、設備費などや、教育に費やされた金額や学生 1 人あたりに費やされ

7) GASB 概念書第 2 号は、「経済性」、「効率性」、「有効性」の定義と説明を以下のように示している (GASB No.2, footnote 5)。

「経済性」は、本来、最小のコストという考え方を備えた資源の調達に関する概念であると定義されており、最小の合理的なコストで適切な質と量の資源を調達することに関するものである。

「効率性」は、本来、最小のコストという考え方を備えた資源の利用に関する概念であると定義されており、最小のコストまたは最小の資源のインプットで最大のアウトプットをあげることにに関するものである。

「有効性」は、目的指向の概念として定義されており、ある特定の活動または事業に関する事前に定められた究極目標と基本目標がどの程度達成されたのかを測定するものである。

た金額などが含まれる。非財務情報には、主たる非財務資源である職員数や勤務時間数をはじめ、たとえば、全教員数や学生 1 人当たりの教員数などが含まれる。

b. 成果の測定値

成果の測定値は、利用された資源によって何が提供され達成されたかを報告するものである。これには 2 種類の成果の測定値、すなわち、アウトプットとアウトカムがある。

① アウトプットの測定値

この指標は、提供されたサービスの物量を測定するものである。たとえば、進級または卒業した学生数などがこれに相当する。

② アウトカムの測定値

この指標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。

c. 努力と成果を関連付ける測定値

① 努力とアウトプットとを関連付ける効率性の測定値

この指標は、アウトプット単位あたりに利用された資源またはコスト（例えば、使われた金額、労働時間、設備）を測定するものである。例えば、学生 1 人当たりのコストが含まれる。

② 努力とアウトカムまたは結果とを関連付ける、コスト—アウトカムの測定値

この測定値は、アウトカムまたは結果単位当たりのコストを報告するものである。この測定値は、コストと結果を関連付けることによって、サービスの価値を評価するための手がかりとなる。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 1 人当たりのコストが含まれる。

以上のように、GASB 概念書第 2 号は、サービス提供の効率性、有効性に対する情報ニーズを満たすために、政府機関の業績情報である SEA 情報として、a. サービス提供努力の測定値、b. サービス提供成果（アウトプットとアウトカム）の測定値、c. 努力と成果（努力とアウトプット、努力とアウトカム）を関連付ける測定値、を要求している。これらの測定値は、提供するサービスの種類ごとに異なり、多種多様なものになるであろうが、過年度との比較や、類似サービスを提供する他の組織と比較することによって、財務報告利用者にとってきわめて有用な情報になると思われる。

GASB 概念フレームワークにおいては、サービス提供努力と成果情報を業績情報として要求している。この点が、FASB 非営利会計概念フレームワークとは異なっている。先にみたように、FASB 概念書第 4 号においても、「サービス提供の効率性と有効性」に対する情報ニーズを特定していた。しかし、財務報告で提供すべき情報としては「サービス提供の成果」情報を主要情報としなかった。理由は、その測定技術が未開発だからであり、それが開発さ

れるまでは管理者の説明の中で述べるか、あるいは、財務報告以外によって提供することを求めるに止まっているのである (No.4, par.53)。したがって、FASB 非営利会計概念フレームワークにおいては、GASB 概念書第 2 号に対応する概念書は存在しない。

そこで次に、GASB 概念書第 2 号が、SEA 情報を要求する根拠に焦点をあてることとする。

3-5 財務報告における業績情報の重要性

GASB 概念書第 2 号は、財務報告において SEA 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』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 No.2, 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、FASB 概念書第 4 号が行った営利企業と非営利組織との比較を引用し、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 No.2, 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 No.2, par.44)。

このことから、FASB 概念書第 4 号が対象とする民間の「寄付・補助金依存型非営利組織」に対しても、サービス提供成果情報が、業績を示すために不可欠の情報として財務報告で要求され、GASB 概念書第 2 号に相当する FASB 概念書がいずれは公表されると考えられる。この「サービス提供成果」情報を業績情報として要求することにより、「寄付・補助金依存型非営利組織」の財務報告は、利益およびその内訳要素を中心とした業績情報を報告する営利企業の財務報告とは異なるものとなるであろう。しかしながら、そうなった場合でも、「独立採算型非営利組織」については、FASB 概念書第 1 号『営利企業の財務報告の諸目的』の適用対象組織とされたままであり、同じ「非営利組織」であるのに、財務報告で要求される業績情報に著しい違いが生じることになる。この違いはどのようにして生じるのか、次に検討する。

3-6 FASB 概念書第 4 号における非営利組織区分の検討

FASB 概念書第 4 号は、「独立採算型非営利組織」を、FASB 概念書第 1 号『営利企業の財務報告の目的』の適用対象組織とした。その理由は、交換関係が存在するので「収益性が業績の重要な指標となる」(No.4,par.8)と考えたからであった。

これに対して、GASB 概念書第 1 号は、交換関係が存在するビジネスタイプの活動でも、その活動が、「政府活動の一部であることに変わりはなく、したがってそれは公的説明責任をともなっている」(GASB, No.1, pars.75,43)として、ビジネスタイプの活動と行政タイプの活動に共通する財務報告目的を示している。その結果、GASB 概念フレームワークでは、サービス提供努力と成果情報(SEA 情報)は、交換関係の存在しない「行政タイプ活動」のみならず、交換関係の存在する「ビジネスタイプ活動」にも要求されることとなる⁸⁾。このように GASB 概念書第 1 号では、「ビジネスタイプの活動」と「行政タイプの活動」は、ともに公的説明責任を負っていることを理由として共通の財務報告目的が適用される。ここでの公的説明責任という概念は、政府の説明責任の特質を有しているものであり、民間非営利組織が負う説明責任とは同義ではない。したがって、この公的説明責任概念を民間非営利組織に適用することはできない。しかしながら、政府の財務報告は、「政府機関が説明責任を負っている相手はその説明責任を査定し、情報に基づいた意思決定を行うことができるように、彼らに業績情報を伝達」しなければならず(GASB, No.2, par.47)、「政府の業績の不可欠な側面に

8) GASB 概念書第 2 号は、「公社および公団、政府職員退職制度、公益事業、病院およびその他の医療保健提供者、単科大学および総合大学を含むすべての州および地方政府機関に適用される」(GASB No.2, par.7)。

いての情報を提供するためには、〔中略〕サービス提供努力と成果に関する情報」が必要（GASB, No.2, par.48）であるとしている点はとくに注目すべきであると考えられる。GASB 概念書第2号が、「サービス提供努力と成果情報」を要求する根拠は、財務報告で「業績情報」を提供するためには「サービス提供努力と成果情報」が不可欠だからである。

FASB 概念書第4号が、独立採算型非営利組織を FASB 概念書第1号『営利企業の財務報告の目的』の適用対象組織としたのは、「収益性が業績の重要な指標となる」（No.4, par.8）と考えたからであった。そこで問題となるのは、「独立採算型非営利組織」において「収益性」が「業績」の重要な指標となるか否かである。

GASB 概念書第2号は、「財務報告は、利用者が業績を査定するのに役立つような情報を提供するものでなくてはならない」と述べ、「この点については、民間営利部門、民間非営利部門、公共部門のいずれにおいても、基本的に異なるところはない」。「民間営利組織、民間非営利組織、政府機関の一般目的外部財務報告は、組織の目的を達成するうえでの業績に焦点をあてているが、政府機関や民間非営利組織が、その業績を測定するのに必要とする情報は、民間営利組織が必要とする情報とは本質的に異なっている」（GASB No.2, par.47. 傍点は引用者）と述べている。FASB および GASB の財務報告は共に、組織の目的を達成するうえでの業績に焦点をあてており、業績情報は、組織の目的の達成度を表すものとなる。すなわち、営利企業は、利益の獲得を目的とする組織であることから、利益およびその内訳要素が業績情報となる。また、「寄付・補助金依存型非営利組織」は、特定のサービスを提供すること自体を目的とする組織であることから、「そのサービス提供の努力と成果についての情報」が業績情報として必要となる。政府機関は、「市民の厚生を維持または向上させること」を主たる目的としてその目的を達成するためにサービスを提供するので、「サービス提供努力と成果に関する情報」が主たる業績情報として要求されるのである（GASB, No.2, par.48）。

では、「独立採算型非営利組織」についてはどうであろうか。「独立採算型非営利組織」であっても、「非営利組織」である以上、特定のサービスを提供すること自体が組織の目的であり、その目的の達成度を表す業績情報は、やはり、「そのサービス提供の努力と成果についての情報」であると考えられる。採算性を重視する非営利組織の収益性が組織の目的の達成度を表すのかに関して、大矢知〔2001〕で次のように指摘されている。「非営利組織は利益の獲得を目的としていない。したがって、損益計算書の示す結果に対して『利益額は大きければ大きいほど良い』という評価基準が適用できない。それ故にまた、前期より利益額が多くとも『今期はよくやった』という評価に直接結びつかない。極端に言えば、非営利組織の黒字増大は、『利用可能な資源をもって、できる限り多くのサービスを提供するという目的』を達成していないことを意味する。提供したサービスに対して過分の対価〔中略〕を得ているか、

9) 大矢知浩司〔2001〕45 ページ。

また、あまりサービスを提供していない組織ということになろう。要は、損益計算書は組織目的の達成度を示していないということである⁹⁾。ここで指摘されているように、「独立採算型非営利組織」であっても、「非営利組織」である以上、組織の目的の達成度を表す業績情報は、収益性ではないと言えよう。独立採算型非営利組織の収益性は、組織の存続可能性の指標、採算性の指標にはなっても、業績情報とみることはできないと考える。なぜなら、業績は、組織の目的の達成度を表すものだからである。

FASB 概念書第 4 号は、非営利組織を「独立採算型非営利組織」と「寄付・補助金依存型非営利組織」に区分し、「独立採算型非営利組織」については、収益性が業績情報となると考えて FASB 概念書第 1 号の適用対象組織とした。しかしながら、以上の検討から、「独立採算型非営利組織」であっても、組織の目的の達成度を表す業績情報は、収益性ではなく、「サービス提供努力と成果」情報なので、「独立採算型非営利組織」を FASB 概念書第 1 号の適用対象組織とすることには問題があると思われる。「独立採算型非営利組織」も「寄付・補助金依存型非営利組織」も、どちらも非営利組織であり、特定のサービスを提供すること自体が組織の目的であり、その「サービス提供の努力と成果についての情報」が業績情報として要求されなければならないと考えられる。そのうえで、組織の存続可能性、採算性、についての情報が提供されるべきであろう。

4 むすび

本稿では、FASB 非営利会計概念フレームワークにおける組織区分の問題点を探るために、FASB 概念書第 4 号と GASB 概念フレームワークとを比較検討した。

FASB 概念書第 4 号は、交換関係の有無に着目し、非営利組織を「独立採算型非営利組織」と「寄付・補助金依存型非営利組織」とに区分し、「独立採算型非営利組織」には FASB 概念書第 1 号『営利企業の財務報告の諸目的』を適用するとした。これにより、第 4 号は、「寄付・補助金依存型非営利組織」に検討対象組織を限定して、「寄付・補助金依存型非営利組織」の業績情報となるサービス提供努力と成果情報の必要性を指摘した。しかしながら、サービス提供成果情報の測定技術が未開発であるとして、財務報告の主要情報としては要求しなかった。

他方、GASB 概念書第 1 号は、政府機関の活動を、交換関係の有無を区分規準として、「ビジネスタイプの活動」と「行政タイプの活動」とに区分し、財務報告の諸目的に関する議論を行っていた。GASB 概念書第 1 号は、「ビジネスタイプの活動」と「行政タイプの活動」は共に公的説明責任を負っているとして、両活動に共通の財務報告の諸目的を規定した。さらに、GASB 概念書第 2 号は、「サービス提供努力と成果」情報として、サービス提供努力の測定値、サービス提供成果の測定値、努力と成果を関連付ける測定値、という 3 つの測定値からなる

SEA 情報を示した。

GASB 概念書第 2 号が、「サービス提供努力と成果」情報の必要性を強調するのは、それが組織の目的の達成度を表す業績情報だからであった。その点に注目すると、「独立採算型非営利組織」であっても、非営利組織である以上、特定のサービスを提供すること自体が組織の目的であり、その業績情報は、目的の達成度である「サービス提供努力と成果」情報であり、収益性ではないと考えられる。したがって、収益性が業績情報になるとみて「独立採算型非営利組織」を第 1 号の適用対象組織とした第 4 号での非営利組織区分には問題があると言えよう。非営利会計の概念フレームワークを考えるうえでは、「社会が必要とするサービスを提供することを目的とする」という非営利組織の目的に着目し、その目的の達成度を表す業績情報である「サービス提供努力と成果」を測定する SEA 測定値を開発していくことが重要となろう。今後の研究課題としたい。

参 考 文 献

- Anthony, R. N. [1978], *FASB Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations : An Exploratory Study of Conceptual Issues*, FASB, May 1978.
- 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 [2002]『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 [2002], 『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 [2002], 『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 [2003], 『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 [2003], 『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 [2000], 「FASB 統合的会計概念フレームワークの検討—SFAC 第 4 号と第 6 号を中心に—」『東京経大会誌—経営学—』第 220 号, 2000 年 9 月。
- 藤井秀樹 [2001]「アメリカ公会計規制の枠組みと考え方—GASB 概念書第 1 号の検討—」『公営企業』第 33 巻 第 2 号, 2001 年 5 月。

藤井秀樹 [2005]「アメリカ公会計の基礎概念— GASB 概念書第 1 号と FASB 概念フレームワークの比較検討—」『産業経理』第 64 卷 第 4 号, 2005 年 1 月。

大矢知浩司 [2001]「非営利組織の効率性と有効性の測定・評価」『公益法人研究学会誌』第 3 卷, 2001 年 9 月。

—— 2005 年 10 月 26 日受領 ——