

非営利組織の会計における 企業会計方式の理解

古市 雄一郎

1 はじめに

本報告においては、プライベートセクターの非営利組織の会計を検討の対象とする。とりわけ発生主義、複式簿記を特徴とする企業会計方式により示される、ストック情報とフロー情報の意味づけについて検討を行う。

非営利組織が会計情報を提供する目的のひとつは組織の実態およびその業績を開示し、情報に基づき利害関係者による組織の評価が行われることで、資源の獲得をはじめ組織がそのミッションを達成するための環境を整えることにあると言える。例えば、会計情報により組織の財政状態が安定していて、組織が継続して活動を続けることが可能であると債権者が判断するならば、利子などのような、非営利組織が資源の獲得に必要なコストは、会計情報が無い場合に比べて少なくなると考えられる。また、特定の活動に興味を持つ寄付者や補助金交付機関のような資源提供者は、複数の組織の中で、最も効率的な資源の利用が期待できる組織に対して寄付を行うと考えられる。

非営利組織と利害関係者の関係を考えるなら、非営利組織が報告の目的を達成するのに必要な情報が企業会計方式により作成される意義について検討される必要がある。

例えば、企業の活動の目的を利益の獲得として捉えた場合に、企業会計の目的は貨幣資本の増加分としての利益をいかに測定するかにあると言える。一方で、非営利組織は、利益の獲得を目的とせず、自らのミッションを果た

すために必要なサービスを提供し続けることをその活動の目的としている。そのため提供すべき情報も多岐に渡ると考えられる。すなわち企業の場合の活動の成果を示す費用と収益の差額としての利益は、非営利組織の活動の成果を示すものではなく、計算の目的も企業会計の場合とは別に求められることになる。

非営利組織の会計に企業会計方式を用いてストック情報を貸借対照表で示し、フロー情報を損益計算書で示すと考えた場合に、それらの構成要素のすべてについて企業会計と同様の説明を行うことは、困難であると思われる。とりわけ貸借対照表における資産と負債の差額としての純資産概念および損益計算書におけるボトムラインについては企業会計の場合と異なる説明が不可避なものになると言える。

上記のような問題認識に立ち、本論文においては非営利組織が財務報告を行う目的に鑑みてそれを達成するために必要な情報が企業会計方式により作成されるのか、また企業会計方式を用いた場合の計算構造に組み込まれる概念を非営利組織会計の立場から説明できるのかについて検討を行う。

2 非営利組織の外部報告の目的

非営利組織が作成した会計情報を外部に公表する目的については、様々な議論が行われてきた。非営利組織がパブリックセクターに分類されるものである場合には、しばしば予算統制やパブリックアカウンタビリティを重視する観点からその説明が行われてきた。本報告が対象としているプライベートセクターの非営利組織の場合にも同様に社会全体に対するパブリックアカウンタビリティの充足という立場から同様の主張が行われる事もある¹⁾。

一方で報告の目的を、非営利組織に対する資源提供を行うような利害関係者の関心を満たすための情報を提供することにあると定義する立場も存在する。この立場は、企業会計において企業が提供すべき情報について投資家を

中心とする利害関係者の情報ニーズから定義を行ういわゆる意思決定有用性アプローチを非営利組織の場合にも適用しているといえる。極論をすれば、企業の存在の目的は利益の獲得にあり、それに対して投資家は企業の当期以降の活動の成果（利益）に対して主たる関心を持っている。そのため次期以降の成果の予測に必要な情報についてのニーズを有しているといえる。すなわち企業の存在の目的が単一であるために利害関係者が有する情報ニーズも明確になっていると言える。他方、非営利組織の存在の目的は自らが設定した様々なミッションを果たす事にあり、FASBの概念書第4号（以下SFAC4）の中で示されているようにその活動の成果を単一の数値により測定することは難しい。（SFAC4 par.9）

この点において、非営利組織の財務報告の目的を意思決定有用性アプローチにより説明する場合には財務報告により利害関係者の組織に対する関心の中でどの部分を満たすことになるかを明確にする必要がある。

本報告においては、非営利組織が財務情報を提供する目的について後者の利害関係者の情報ニーズを充足するために必要な情報を提供するという立場を採る。パブリックアカウンタビリティの立場から情報開示を行う目的を説明しようとする場合には、そこで説明されるアカウンタビリティについて企業の場合とは異なる捉え方をする必要が生じ、その責任の範囲や責任の達成について、企業会計で用いられるアカウンタビリティとは異なる説明が必要になる。また、資源提供者に対する説明責任を果たすという立場では、すでに資源提供を行った利害関係者に対してのみ財務情報を提供すれば良い事になり、本報告が想定する非営利組織が広く情報を開示する意味についての議論と結びつかなくなるためである²⁾。そのため、非営利組織が広く一般に情報を開示する事でその情報がいかなる意味を持つのかについて検討を深めるために意思決定有用性アプローチを用いた場合にもなお、組織が提供する情報にどのような意義が見出されるかを検討する。

非営利組織の財務報告の目的に関して利害関係者の情報ニーズを充足する情報を提供することを明示的に主張している SFAC4 においては、財務報告の目的として以下の内容が挙げられている。

- ・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。
- ・非営利組織が提供するサービスを評価するのに有用な情報を提供する。
- ・そのサービスを提供し続ける能力を評価するのに有用な情報を提供する。
- ・組織の経済資源、債務および純資産に対する請求権の変動とその原因についての情報を提供する。(SFAC4 pars.35-55)

2 番目に挙げられているサービスを評価するのに必要な情報を提供するためには、損益計算書により示されるフロー情報に含められるコスト情報に加えてサービスの成果を財務情報以外の方法を用いて示す必要がある。SFAC4 の中では業績情報として、非財務情報の利用についても論じられているが本報告の主たる検討対象から外れるために本報告においては、サービスを提供し続ける能力を評価するのに必要な情報という観点について注目し検討を加える。

このサービスを提供し続ける能力は Financial viability (財務的継続能力) と呼ばれしばしば議論が行われてきた内容である。その名が示すとおり組織が現在と同等のサービスを引き続き提供してもなお、組織を存続させることができるかを財務的な面から示す能力であると言える。SFAC4 の中ではこの財務的継続能力について①経済的資源、債務、純資源の情報②業績情報③流動性情報の3つから示される「経済的資源、債務、純資源及びそれらの変動についての情報」により示されるとされている。しかしながら、企業会計において主たる情報ニーズを満たす利益についての情報が財務諸表上の1項目として明示されるのと異なり、財務諸表上の独立した項目として示される

事は無い。上述の①～③のような情報を用いて総合的に示されると理解されている。

財務的継続可能性については、アンソニー・レポートの中で組織の資産と負債の差によって示され、また一期間の財務資源のインフローとアウトフローとの関係により示されるとされている。(池田 2007 101 頁)

上述のように財務的継続能力は上述の①～③に関する情報を基に判断されるがこの点について資産と負債の差額である純資産の変動及びその変動の原因であるフローの計算結果³⁾を基に判断されるものであるという理解がなされていると言える⁴⁾。フローの計算結果を資産と負債の差額と結びつける資本振替のような手続きを想定するならばフロー計算のプラスによりもたらされた資産と負債の差額の増加分を区分して表示する事で資源を効率的に用いた結果の超期間的な部分を示す事になる。このことは、財務的継続能力が高い組織は以後においても財務的には資源を効率的に利用することが期待できると考えられる。そのため、類似するミッションの達成を目指し同レベルのサービスを提供している組織が複数ある場合にミッションの促進を願う資源提供者は財務的継続可能性の高い組織に資源を提供すると考えられる⁵⁾。

また、銀行のように貸付という形で資源の提供を行う利害関係者は財務的継続能力が高い非営利組織にはその分低い金利で貸付を行うはずである。このように財務的継続能力の判定に役立つ基情報を財務情報として提供することで潜在的な場合も含めた資源提供者の意思決定に有用な情報が提供され組織自身、資源提供者の双方にメリットがもたらされる環境が形作られると考えられる。

本報告においては組織がその目的であるミッション達成のために必要なサービスを提供し続ける能力である財務的継続能力が企業会計方式を用いて作成される財務諸表から示す事が可能であるのかについて検討を行う。すなわち、組織の報告の目的をミッションを達成するのに必要な財務的継続能力

を示す事であると捉えた場合に企業会計的手法を用いることがいかなる意味を持つのかについて以下の節において、ストック情報、フロー情報の立場から検討を行う⁶⁾。

3 非営利組織の会計におけるストック情報の理解

会計処理の記録方法として複式簿記を用いた場合にその一連の手続きから決算により必然的に作成される財務諸表はストック情報を示す貸借対照表とフロー情報を示す損益計算書の2つであると考えられる。その中で本節においては、ストック情報を示す貸借対照表について非営利組織会計の立場からいかなる理解が可能であるかについて検討を行う。

企業会計において理解されている貸借対照表についての考え方に関して必ずしもそれら全てが非営利組織の会計において適用できるとは言えない。現在用いられている企業会計はその基礎として（親会社の）株主にとっての利益を計算する資本主理論の立場を採っているためである。言うまでもなく資本主（株主）が存在しない非営利組織には同様の立場から会計の意味を説明することはできないと言える⁷⁾。例えば、貸借対照表に対する理解として資産－負債＝資本という資本等式により貸借対照表の意味を捉え株主に帰属する資源の大きさを計算するという考えをそのまま非営利組織の会計に持込むことはできない。換言するならば、企業会計における貸借対照表の理解の中で資本主理論との整合性を持つ事が可能なものが企業会計における貸借対照表の理解として用いられていると考える事ができる。

貸借対照表の意味について、従来から貸借対照表の借方と貸方の関係として

資産－負債＝資本と考える資本等式の考え方と資産＝負債＋資本として捕らえる貸借対照表等式のそれぞれの立場から説明がなされてきた。また、近年貸借対照表の貸方項目として資本ではなくより広義な内容も含む純資産とい

う概念を用いる事で資本等式に代わり資産－負債＝純資産として捕らえる純資産等式という説明のされ方がなされるようになった。本報告においては、企業会計の説明において用いられてきた以上の3つの考え方が非営利組織の場合にどのように理解されるかについて検討を行う。

① 資本等式による理解

資産－負債＝資本という等式により貸借対照表を理解する資本等式の立場からすれば、資産はプラスの要素を持ち負債はマイナスの要素を持つ事で右辺の資本を計算していると言える。この資本とは株主に帰属する財産の大きさという理解を行う事になる。このことは、資本等式による貸借対照表の理解が会計主体論としての資本主義論に結びつく事を示している。(藤井 2007 35 頁)

先述のように非営利組織の場合には組織に資本主が存在していない事が前提であるために資本等式により非営利組織の貸借対照表を理解することは、困難であるといえる。

② 純資産等式による理解

資産－負債＝純資産という等式により貸借対照表を理解する純資産等式の考え方は、資産をプラス要素、負債をマイナス要素として捕らえる点において資本等式との同質性を指摘できる。資本等式と異なるのは計算される右辺の概念として株主持分を示す資本よりも広い純資産と考えることでその性格が明瞭に示されず差額概念としての性格をより強く示していると言える。しかしながら、単なる差額概念であるならば資産と負債を対照させて資産、負債の関係を示す必然性は存在しなくなると思われる。貸借対照表を純資産等式により理解する場合には純資産を計算することの意味が見出される必要がある。

企業会計の場合にはこの純資産について2つの理解の仕方が可能であると思われる。まず第1に包括利益を計算する上での基準値としての意味が

考えられる。すなわち1期間中の資産－負債としての純資産の増減分を損益として考える包括利益の計算を行う場合には期首と期末の純資産が比較される必要があり差額である純資産には包括利益計算の基礎値という意味が与えられる。第2としては、資本等式と純資産等式の異同を形式的な意味で捉え資本等式との同質性を説明する立場である。現行の企業会計において資本の範囲と純資産の範囲の相違が顕著に現れる部分を資産、負債、純資産の評価勘定として捉え、純資産等式を（資産±評価勘定）－（負債±評価勘定）＝（純資産±評価勘定）＝資本という資本等式に変換して純資産の直接的な意味を説明するのではなく資本等式との同質性により純資産等式を説明する方法である⁸⁾。（齋藤 2008 87頁）

企業会計においては、上記のような考え方を持って純資産等式として純資産を計算する意味が説明された。しかしながら、非営利組織の場合にはどちらの思考を採ったとしても貸借対照表の理解として資本等式を説明することは、難しいと思われる。まず第1の包括利益の基礎値という理解は包括利益計算を目的としない非営利組織においてはその考え方を援用することは難しい。縦しんば純資産の1期間の増加額である包括利益に何らかの意味が非営利組織の立場から見出されるという主張が行われるとするならば、純資産等式の理解は可能であるが包括利益に当たる純資産の増加額の意味を説明する事が必要になり、結果として純資産の意味を説明することは不可避となる。また、第2の考え方である純資産等式を資本等式と同質であるとみなす考え方は資本等式による理解が棄却されるのと同様の理由で非営利組織の貸借対照表の理解としては棄却されることとなる。いずれの場合にせよ、資産負債の差額である純資産の意味を何らかの形で説明しなければ純資産等式による非営利組織の貸借対照表の理解は困難であると言える⁹⁾。

③ 貸借対照表等式による理解

貸借対照表等式による理解に基づけば資産＝負債＋資本である。この考え方の本質は、借方が資源の具現形態であり貸方がその調達源泉であると考えている点にあり、貸方側の負債と資本の異同は調達源泉としての性質の違いに過ぎず必ずしも負債と資本の2区分でなければならない必然性は存在しなくなると言える。すなわち資産＝資本（他人資本＋自己資本）という考え方に基づいて説明が行われる¹⁰⁾。

非営利組織の貸借対照表を理解する上では他の考え方と比較してこの貸借対照表等式による考え方がもっとも整合的であると思われる。なぜならば必ずしも資本主理論の立場からの説明が行われる必要性が無いためである¹¹⁾。すなわち貸方は調達源泉として説明され、その性質の相違から区分が行われることで非営利組織の貸借対照表を貸借対照表等式に基づく形で理解できることになる。

非営利組織の貸借対照表を貸借対照表等式として理解した場合の問題として、①資源の区分の方法、②企業会計の資本維持の考え方に当たる資源の余剰の発生測定に関する基準値の設定という2点が挙げられる。

SFAC4の中で示されていた財務的継続能力を判断するための情報として挙げられていた①経済的資源、債務、純資源の情報②業績情報③流動性情報のうち貸借対照表の構成要素を検討するに当たっては①および③についての情報を示す事で財務的継続能力の判断に役立つ情報を提供する必要がある。①の点から想定されるのは資産の内どれだけの部分が将来資源の流出を伴う方法により調達されたかを示すという点にある。すなわち、貸方は将来の返済義務を負っている部分（負債）とそうでない部分（自己調達源泉）に分けられる必要がある。負債に当てはまるのは原則として法的債務に加えて条件付の寄付等も含まれる。自己調達源泉には無条件の寄付や活動の成果として余剰となった部分が当てはまる。また、非営利組織はサービスを提供するの

にどれほどの資産が組織の中に存在しているかが重要である。資産が維持される事で提供されるサービスの水準が保たれるという前提に立つならばサービスを提供し続けるための資産をいつでも調達できる状態にあることを示すという点で物価変動も反映させた形での考え方が用いられる必要がある。物価の変動を考慮した資産に対する純資産の変動の有無はサービスを提供するのに必要な資産を有し続けていて、純資産を維持するという事は過去の資源を食いつぶすことなく組織を運営している事になり継続的にサービスが提供できる組織体であることを示す事になる。(日野 2006 110 頁)

t 1 期首 (開始時)

貸借対照表

資産 (ミッションに必要な資産) 100	①負債 20
	②自己調達源泉 (寄付) 80

※ 資産対負債比率 20% (20 ÷ 100)

t 1 期末

資産 (ミッションに必要な資産) 100	①負債 20
	②自己調達源泉 80
物価上昇分 10	③物価上昇分 10
余裕資産増加分 (PLより) 10	④ 裕資産増加分 (PLより) 10

資産対負債比率 18% (20 ÷ 110)

- ① 将来返済義務を負っている源泉
- ② 将来返済義務を負わない源泉
- ③ 資産の物価上昇に対応するこの部分を越えた資産の増加があった場合に余剰の発生とみなす。借方側と相殺することで物価変動の影響した形を排除して資産と負債の比率を求める
- ④ 発生した余剰に基づく資産に対応する部分自己調達源泉の一部であるが区分表示することで超期間的にどれだけの余裕を発生させたかが測定できる

資産に対する負債の比率が低ければ低いほど、将来の資源のアウトフローは少なくなると考えられ財務的継続能力は高くなると言える。また、負債の比率が毎期一定である場合には非営利組織は継続してサービスを提供することが可能であると判断でき、その変化を見る事で財務的継続能力を知る事ができると言える。ミッションに必要な資産に対して負債比率が増加し続けている状態は財務的継続能力が悪化しサービスを提供できなくなる可能性を示す。一方で負債が無いにもかかわらず余裕資産増加分が増加し続けていれば、資源を必要以上に集めている状態にあることを貸借対照表から読み取れることになる。

企業会計の場合には貸借対照表に計上される資産の意義は、過去の取引または事象の結果として、ある特定の实体により取得または支配されている発生の可能性の高い将来の経済的便益としてしばしば定義される。

しかしながら非営利組織の会計の場合には資産が将来の正味キャッシュインフローと結びつくわけではないためであり貨幣資本の増殖を目指す過程の一形態として捉えることは不適切である。非営利組織が資産を有するのは、必要なミッションを達成することを目的にサービスを提供するためである。

例えば国立大学法人会計基準第8-1では、(資産は)それにより教育研究の実施又は将来の経済的便益が期待されるものをいうと定義されている¹²⁾。

非営利組織における資産の役割を上述のように考えるならば、非営利組織の場合には必要な資産がどれだけ実在しているかが問題となり、物量情報は重要な情報となる。その場合に貨幣的価値を示す貸借対照表の意義は実在する資産がどのような形で獲得されたか、また必要な資産を常に確保できる資源を有しているかという問題になる。ミッションに必要な資産を区分してそれがどのような資源から獲得されたかを示す事で財務的継続能力をストックの面から示す事が可能になると思われる。

4 非営利組織の会計におけるフロー情報の理解

現行の企業会計においては、毎期の期間損益計算が重視され貸借対照表は動態論的立場から位置づけられてきた。すなわち期間損益計算を行うための未解消項目の収容場所としての役割として理解がされ、損益計算書を主とするなら貸借対照表の役割は従として捉えられてきたといえる。

しかしながら、非営利組織の場合には期間損益計算は会計の主たる目的とならない。先述のようにミッションを果たすために必要な資産がどれだけ存在するかが重要でありそれが財務的継続能力として表されることになる。このような考えに立つならば損益計算書の役割は、貸借対照表の変動、主として純資産の変動の原因を示すことにあると言える。また、財務的継続能力を示す立場からすれば、業績情報を損益計算書で示す事が重要になる。すなわち、必要なコストがどれだけありそれがどのような形で賄われたのかを示し、その結果純資産にどれだけの影響を与えたのかという情報を通して財務的継続能力についての情報を財務情報として示すことになる。複式簿記と発生主義をその特徴とする企業会計方式を用いた場合に用いられる処理の中で代表的なものの1つである減価償却を例に取り企業会計方式による処理が非営利

組織の会計の中でいかなる意義を持つかについて検討を行う。

企業会計の主眼である損益計算において減価償却を用いることの最も大きな意味は、期間利益の平準化に寄与することにあると言える。すなわち支出額を費用として配分するという形で減価償却が理解されると言える。非営利組織の会計において減価償却が問題になるのは、その計算体系として発生主義会計を用いた場合である。企業会計上は発生主義は組織の活動の結果とし現金を回収するプロセスにおいて収益費用利得損失を諸期間に結びつける計算体系であると説明される。(原 2005 17 頁)

そのため発生主義およびそれを前提として行われる減価償却は企業会計とは異なる意味で非営利組織会計の中で説明される必要がある。

減価償却を行う事で非営利組織の会計において意義を見出すとすればまず、コストの把握が挙げられる。すなわち、同じ資産があることで必要なサービスが提供されていると考えた場合に同じ資産を用いて同じ活動をしていればそれに伴って発生したコストも同じであると考えることができ、この点によれば資産の使用期間にわたって費用を配分する減価償却の意味は説明できると考えられる。しかしながら、非営利組織の会計に減価償却を用いる意義についてコストの把握だけでは不十分である。なぜなら、コストの把握であるならばそれをコスト計算にのみ結びつければよく純資産変動の原因として減価償却費を計上する意味は説明されないことになる。

さらなる、意味づけを与えるとするならば、毎期の減価償却費と同額の現金を積立金として拘束し、積立金と未償却残高の合計が常に取得原価と同額になる状態を保つことをコストの把握とともに計算プロセスに組みこむことができると考えられる¹³⁾。物価変動が無いと仮定するならば、サービスを提供するのに必要な資産が常に調達できる状態にあることを貸借対照表上で示す事ができる¹⁴⁾。

非営利組織の会計における企業会計方式の理解

取得原価 100、耐用年数 5 年の定額償却を行う資産の償却の場合。(資産は他に現金 100、貸方は自己調達資本 200)

t 1 期中

現金 100	自己調達源泉 200
固定資産 100	

t 1 期末

(借) 現金 20 (貸) 収益 20
 (借) 減価償却費 20 (貸) 固定資産 20
 (借) 再購入預金 20 (貸) 現金 20

現金 100	自己調達源泉 200
再購入預金 20	
固定資産 80	

このように考えれば、固定資産の未償却残高部分と再購入預金の部分を併せて常にサービスを提供するのに必要な資産が使用もしくは購入できる状態にあることを示す事になり再調達のコストを含めた資源を確保しなければ余剰が発生したことにはならないという業績に関する情報を提供し財務的継続能力を示すことができるようになる。上記の設例で言えば負債に依らず資産

を獲得している能力を持ちながらなお、常に必要な資産しサービスの提供を維持することが可能である状態にあることを示していると言える。

毎期の減価償却を基に積立金を計上していく方法は、企業会計の思考とは異なるものであり正確には減価償却を利用して再購入に必要な資源の準備額を決定しているに過ぎない。しかしながら、サービスを提供するのに必要なコスト計算と取替え費用の内部留保が金額的に関連付けて行われる事で同じ資産があり、同じコストを用いれば同じサービスが提供されるという形で財務的継続能力が維持されているかを確認することができる点においてその意味を持たせる事が可能であると考えられる。

5 まとめ

本報告においては、プライベートセクターの非営利組織の会計を検討の対象とし、企業会計方式を用いて行われる会計がいかなる意味を持つかについて検討を行った。2節で示したように非営利組織の外部報告の目的として組織が継続して自らのミッションを果たすためのサービスを提供することが可能であるかを示す財務的継続能力という概念に注目した。財務的継続能力の判断に役立つ情報を一般に組織が開示することで資源提供者は、類似のミッションを果たすために類似の活動を行っている組織の中でもっとも有効に提供した資源を用いると期待される組織に資源提供を行うという意味決定が行えるようになり、非営利組織の側としても有利な条件で資源の獲得を行うことができる可能性を指摘した。

その上で非営利組織の外部報告会計の目的を財務的継続能力を評価するのに役立つ情報であるとした場合に企業会計方式により作成される情報がいかなる意味を持つかについて検討を行った。

ストック情報に関しては貸借対照表の理解として貸借対照表等式を用いて理解が可能である点また、毎期の余剰の発生については、物価変動を考慮し

たとえばその部分の資産、純資産を超える部分をその期に発生した剰余として理解することが必要であるという点に加えて、資産に対する負債の比率の変動により財務的継続能力が測定できるという点を指摘した。

フロー情報の理解としては、発生主義会計の論理が非営利組織の会計における説明としては必ずしもそぐわない事を確認した上で非営利組織の会計としての説明が必要な点が指摘できる。非営利組織に資産が存在することで必要なサービスが提供できるという点から、フローの計算は自己調達源泉部分の変動の原因計算を行っていると考えられる。また、企業会計方式を用いた場合の独特な処理である減価償却についても減価償却費と取替えに要する資源の積立分をリンクさせる事でコストの把握に加えてサービスを提供するのに必要な資源が常に使用もしくは購入できる状態にあることを財務諸表上で示す事ができる点を指摘した。すなわちコストの把握とサービスを提供し続けるのに必要な資源の確保をリンクさせることができる。

貸借対照表や減価償却の理解について検討したように、企業会計の考え方をそのまま用いる事が不整合な場合にも異なる見方を行う事で非営利組織の会計における企業会計方式の適用可能性がある点を指摘できる。

注

- 1) 例えば、日本の公益法人会計基準の中では財務諸表の作成について説明責任の重要性が示されており、会計情報の作成の目的をいわゆるパブリックアカウンタビリティ概念に求めているといえる。
- 2) 筆者には、いわゆるパブリックアカウンタビリティに基づくディスクロージャーの重要性を否定する意図は無い。非営利組織が説明責任の立場からディスクロージャーを行う事の意味については、非営利組織に関する情報が一般に開示されることによりその活動が監視され適正な運営が行われる事が期待できるという点を指摘できる。
- 3) 企業会計における貸借対照表と損益計算書の関係を想定するならば損益計算書

の計算結果を利益剰余金として資本の部に振替えることで資産と負債の差額に影響を及ぼす状態と同様であるといえる。

- 4) 実際には、財務的継続能力の判断の基情報としては、支払い能力に関係する流動性等が考慮されると考えられている。流動性の判定には純資産の拘束の状態等も加味される事になる。このように複数の情報を基に財務的継続能力を判断しなければならないにもかかわらずこの財務的継続能力という概念が非営利組織が提供する情報の中で大きな役割を果たす必要があることが財務的継続能力の理解を困難にしているという点が指摘できる。
- 5) 組織間のサービスの内容の比較については、財務情報のみならず非財務情報を用いた業績評価を行う必要がある。財務的継続能力はあくまで財務的な側面(投下されている貨幣の状態およびその変動の側面)から組織の実態を示しており、利害関係者の情報ニーズのすべてを満たす訳ではない。一方でこの情報がなければサービスの成果を非財務情報により示される成果情報も意味を持たないものになるという点も指摘できる。すなわち財務的継続能力の高い組織が必ずしもミッションを果たしている組織という訳ではないと言える。本稿においてはサービスの結果を測定する非財務情報による業績評価を検討の対象外としているためにミッション及びサービスの成果が組織間で類似しているという前提を置き、財務的継続能力が示される事による利害関係者の意思決定に注目した。
- 6) 企業の獲得の目的は利益の獲得であるために企業会計情報の利用者の主たる関心は利益に関する情報になる。一方、非営利組織の場合にはミッションを達成するためにサービスを提供し続ける事が活動の目的となる。非営利組織の利害関係者はこの点に大きく関心を持つと考えられるために会計情報がその情報ニーズを果たすためにいかなる役割をはたすかについて検討を行う事ができる。
- 7) 組織が営利指向であるか非営利指向であるかの分類のメルクマールとして利益の非分配性や持分権者の不在が挙げられる。
- 8) 純資産等式と資本等式の同質性についての主張として制度上純資産の部が他の項目と区分表示されることで、形式的に純資産と資本の範囲が異なっていたとしても資本等式が想起していた資本主理論および純利益計算という考え方が忠実に継承されているという主張も行われている。(藤井 2007 39 頁)
- 9) 日本において貸借対照表に純資産概念が用いられ、株主資本変動計算書が用いられるようになることで、業績として純利益および包括利益を2元的に表示す

ることが可能になり情報提供機能が拡充されたとの指摘も行われている。(氏原 2007 46 頁) このような理解は利益計算を目的とする企業会計制度の視点から純資産の部を理解していると言える。一方で利益計算を前提としない非営利組織の場合には会計の目的の相違という点からこの考えを援用することは難しい。

- 10) 従来しばしば企業会計で行われてきた貸借対照表は財政状態を示すという説明は、この貸借対照表等式の立場からの理解であったといえる。本文にあるように貸借対照表等式においては、負債と資本による2区分は必ずしも必要とはならないが両者が区分されてきた理由は企業会計が資本主理論の立場に立って行われてきたために資本主に帰属する部分を明確に把握できる情報が必要であったためであるといえる。
- 11) 負債と資本の区分は両者の本質的な相違ではなくあくまで調達源泉としての性質の相違に過ぎない。
- 12) 国立大学法人は、どちらかというパブリックセクターとしての性質を有していると言える。しかしながら、利益の獲得を行うために資産を用いるのではなく必要なサービスを提供するために資産を獲得するという点においてプライベートセクターとパブリックセクターの組織を分ける必然性は無いように思われる。
- 13) しばしば公会計および非営利組織の会計において減価償却の意味を減価償却の金融効果に求める説明が見られる。しかしながら配当が行われない非営利組織会計の場合には減価償却を行うだけではその効果は説明できない。減価償却を行わないとしても毎期の余剰はどちらにしても内部に留保されるためである。また資産の買換えを前提とするならば借方に何らかの資源が拘束されている必要があり企業会計における金融効果をもって非営利そしきにおける減価償却の説明を行う事は困難である。
- 14) 常に必要な資産が使用、もしくは購入可能な状態に保つ事を目指しているために資産の評価は個別物価を反映させた形での再調達原価により行われる、減価償却費を基にした積立金と残存価額が常に再調達原価と一致している必要があるために必要があればバックログ償却を行う必要が生じる。

参考文献

- 1) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.4(SFAC4), *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, December 1980
(訳書) 平松一夫、広瀬義州 共訳『財務会計の諸概念 増補版』中央経済社
2002年、147 - 194頁
- 2) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.6(SFAC6), *Elements of Financial Statements*, December 1985
(訳書) 平松一夫、広瀬義州 共訳『財務会計の諸概念 増補版』中央経済社
2002年、269 - 408頁
- 3) 池田享誉 (2007) 『非営利組織会計概念形成論』森山書店
- 4) 氏原茂樹 (2007) 「純資産の部」の特質」『産業経理』第66巻第4号 2007年1月
- 5) 齋藤真哉 (2008) 「純資産の部」の表示が及ぼす簿記への影響」『日本簿記学会年報』第23号 2008年
- 6) 原 俊雄 (2005) 「公会計の企業会計化に関する再検討」『会計検査研究』第32号 2005年9月
- 7) 日野修造 (2006) 「非営利組織体会計における純資産分類の検討－FASB分類とアンソニー分類の比較検討」『会計』第170巻第1号 2006年7月
- 8) 藤井秀樹 (2007) 「新会計基準における会計思考の展開」『産業経理』第67巻第3号 2007年10月。