

【統一論題報告・論文】

非営利組織のディスクロージャーと経営分析

小西 範幸（青山学院大学）

公共サービスの担い手がパブリックとプライベートのセクター間の垣根を超えて拡大している現状においては、その担い手が資金の提供者あるいはサービスの受け手に対して負うスチュワードシップ（受託責任と経営管理責任）は、アカウントビリティとは切り離すことができない。

公共サービスの担い手が非営利目的の場合は、その組織の業績は、サービス提供の努力と成果に係わるアウトカム等で評価される。現代では、世界的にみても、国の財政健全化政策の中で非営利組織のサステナビリティが求められているために、営利目的の場合と同様に、財務業績での評価が重要性を増している。

そこで、本稿では、ディスクロージャーの中心となる財務諸表の検討に加えて、サステナビリティ業績を開示することができる会計メトリックについても検討することで、非営利組織のディスクロージャーとその分析の考察を行っている。

キーワード：会計メトリック、主要業績評価指標（KPI）、サステナビリティ業績、アウトカム、独立行政法人会計、公益法人会計

I. はじめに

本稿では、ディスクロージャーの中心となる財務諸表の検討に加えて、非営利組織では、不可欠なアウトカムを開示することができる主要業績評価指標（KPI）についても検討することで、非営利組織のディスクロージャーとその分析の考察を試みる。アウトカムは、主体のアウトプットの結果として生じる、もしくはアウトプットに合理的に起因する社会への影響である。

公共サービスの担い手が非営利目的の場合は、納税者や寄附者が主な資金の提供者あるい

はサービスの受け手であるため、その組織の業績は、サービス提供の努力と成果に係わるアウトカム等で評価される。現代では、世界的にみても、国の財政健全化政策の中で非営利組織のサステナビリティが求められているために、営利目的の場合と同様に財務業績の評価が重要性を増している。

本稿では、まず、非営利組織の範囲と会計基準等を特定して、その財務諸表についての類型化を試みる。次に、公共サービスの担い手がパブリックとプライベートのセクター間の垣根を超えて拡大している現状を鑑みて、非営利組織の中からパブリックの区分にある独立行政法人とプライベートの区分にある公益法人の財務諸

表の特徴を明らかにしてみる。最後に、サステナビリティ業績を分析する指標として利用することができるKPIである会計メトリックの検討を加味することで、非営利組織のディスクロージャーとその分析について考察してみたい。

II. 非営利組織の範囲と会計基準等

1. 非営利組織の範囲

ここでは、非営利組織の範囲について、米国の財務会計基準審議会 (FASB) が1978年に公表している『FASB研究報告書』「非営利組織における財務会計 - 概念諸問題の調査報告書」(「アンソニー報告書」)を用いて特定してみる。「アンソニー報告書」では、**図表1**の中で示されている通り、タイプAとタイプBの非営利組織が考えられている。ここでの非営利とは、米国での内国歳入法によって、①利益の創出を主要な目的として運営されていないこと、②会員、理事または役員に資産又は収入を分配したり、便益を与えたりしないこと、③解散した場合、残余財産を他の非営利組織に引き渡すか、州政府に帰属させて個人に引き継がせないことなどである。

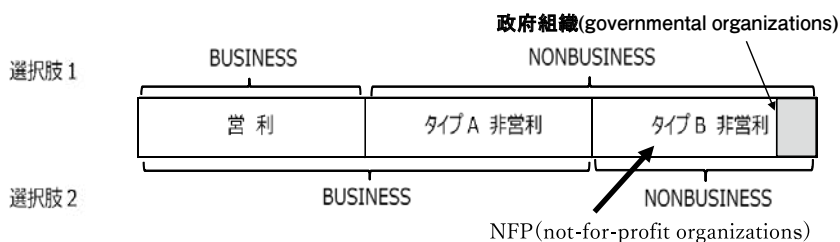
図表1では、タイプAは、完全にあるいはほぼ完全に、財貨の販売又はサービスの提供による収益から資金を得ている非営利組織である。一方、タイプBは、財貨の販売およびサービスの提供以外から相当額の資金を得ている非営利

組織である。つまり、タイプAの非営利組織は、主に、投下資本によって市場から獲得される自己収入で原価を回収し、さらに事業に再投下するという因果関係的な循環運動が行われるキャッシュ変換サイクルを有する。一方、タイプBの非営利組織は、主に、国からの財源措置や寄附金などを収入として、この範囲内で支出を行う非因果的な片道運動が行われるキャッシュ変換サイクルを有する(小西 [2016])。

営利目的の有無によって区分している**図表1**の選択肢1では、タイプAとタイプBの両方が非営利組織に該当する。一方、財務資源の源泉の相違によって区分している選択肢2では、自己収入以外から相当額の資金を得ているタイプBのみが非営利組織に該当することになる。米国の会計制度では、選択肢2を適用して、政府組織 (governmental organizations) を除いたタイプBの非営利組織 (not-for-profit organization) には、財務諸表として貸借対照表 (statement of financial position), 活動計算書 (statement of activities), キャッシュフロー計算書および注記の公表を求めている (FASB [1993])。これに対して、タイプAの非営利組織には、営利企業と同様の会計基準および概念報告書が適用されることになる。

法人形態毎に其々の会計基準等が設定されているわが国の非営利組織は、例えば、本稿で取り上げている独立行政法人と公益法人の其々にタイプAとタイプBの法人が混在しているよう

図表1 営利企業と非営利組織の区分



(出所: Anthony [1978] p. 162, Exhibit5. を一部加筆修正)

非営利組織のディスクロージャーと経営分析（小西）

に、法人形態毎にタイプAとタイプBに区分することはできない。

2. 非営利組織の会計基準等

公益認定等委員会が認定する公益法人は、特定非営利法人制度（NPO）と並んで非営利かつ公益が目的の法人の一般制度であるが、宗教、

学校、医療、社会福祉、更生保護の各法人は、別立てとなっている。多くの諸外国の制度では、宗教法人、学校法人、医療法人、社会福祉法人に該当するものが公益法人に該当し、独立行政法人、認可法人、特殊法人などのパブリック・

セクターの組織も含まれていることがある。わが国における非営利組織は、設立根拠法の

図表2 わが国における非営利組織の会計基準等

【パブリック・セクター】

| 対象組織 | 設立根拠法令 | 会計基準等 | 財務諸表等の体系 | 公表年月 | 公表機関等 | 最終改訂年月 | 最終改訂機関等 |
|-----------|--------------------|--|--|--|---|---|---|
| 独立行政法人 | 独立行政法人通則法・法人ごとの個別法 | 「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」 | <財務諸表> ①貸借対照表 ②損益計算書 ③利益の処分又は損失の処理に関する書類 ④キャッシュ・フロー計算書 ⑤行政サービス実施コスト計算書 ⑥附属明細書 | 平成12年2月 | 独立行政法人会計基準研究会（総務省） | 平成27年1月 | 独立行政法人会計基準研究会（総務省） 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業小委員会（財務省） |
| 国立大学法人 | 国立大学法人法 | 「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」報告書 | <財務諸表> ①貸借対照表 ②損益計算書 ③利益の処分又は損失の処理に関する書類 ④キャッシュ・フロー計算書 ⑤国立大学法人等実施コスト計算書 ⑥附属明細書 | 平成15年3月 | 国立大学法人会計基準等検討会議（文部科学省） | 平成28年2月 | 国立大学法人会計基準等検討会議（文部科学省） |
| 地方独立行政法人 | 地方独立行政法人法 | 「地方独立行政法人会計基準」及び「地方独立行政法人会計基準注解」 | <財務諸表> ①貸借対照表 ②損益計算書 ③利益の処分又は損失の処理に関する書類 ④キャッシュ・フロー計算書 ⑤行政サービス実施コスト計算書 ⑥附属明細書 | 平成16年3月 | 地方独立行政法人会計基準等研究会（総務省） | 平成29年3月 | 地方独立行政法人会計基準等研究会（財務省） |
| 特殊法人・認可法人 | 各種の公団法、事業団法、国庫法等 | 特殊法人等会計処理基準 | <財務諸表> ①損益計算書 ②利益処分又は損失処理計算書 ③貸借対照表 ④財産目録 | 昭和62年10月 | 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業小委員会（財務省） | 平成19年11月 | 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業小委員会（財務省） |
| | | 特殊法人等に係る行政コスト計算書作成指針 | <行政コスト計算財務書類> ①行政コスト計算書 以下、添付 ②民間企業仮定貸借対照表 ③民間企業仮定損益計算書 ④キャッシュ・フロー計算書 ⑤民間企業仮定利益金処分計算書 （又は、民間企業仮定損失金処理計算書） ⑥附属明細書 | 平成13年6月 | 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公企業会計部会公企業会計小委員会（財務省） | — | — |
| 地方公共団体 | 地方自治法 | 今後の地方公会計の推進に関する研究会報告書（新地方公会計制度研究会報告書） | <財務書類> ①貸借対照表 ②行政コスト計算書 ③純資産変動計算書 ④資金収支計算書 | 平成18年5月 | 新地方公会計制度研究会（総務省） | 平成26年4月 | 今後の新地方公会計の推進に関する研究会（総務省） |
| 地方公営企業 | 地方公営企業法 | 地方公営企業法、地方公営企業法施行令、および地方公営企業法施行規則の財務に関する規定 | <財務諸表> ①損益計算書 ②剰余金計算書又は欠損金計算書 ③剰余金処分計算書又は欠損金処理計算書 ④貸借対照表 | 地方公営企業法：昭和27年8月 施行令：昭和29年9月 施行規則：昭和29年9月 | — | 地方公営企業法：平成26年6月 施行令：平成28年3月 施行規則：平成27年12月 | — |

図表2 わが国における非営利組織の会計基準等（続き）

【プライベート・セクター】

| 対象組織 | 設立根拠法令 | 会計基準等 | 財務諸表等の体系 | 公表年月 | 公表機関等 | 最終改訂年月 | 最終改訂機関等 |
|-----------|--------------|-----------------------|--|-------------|-----------------------|--------------|------------------|
| 公益法人 | 公益法人制度改革関連3法 | 公益法人会計基準 | <財務諸表> ①貸借対照表 ②正味財産増減計算書 ③キャッシュ・フロー計算書 | 昭和52年 3月 | 公益法人監督 事務連絡協議 会 | 平成21年 10月 | 内閣府公益認 定等委員会 |
| 学校法人 | 私立学校法 | 学校法人会計基準 | <計算書類> ①資金収支計算書 ②事業活動収支計算書 ③貸借対照表 | 昭和46年 4月 | 文部省 | 平成27年 3月 | 文部科学省 |
| 社会福祉法人 | 社会福祉法 | 社会福祉法人会計基準 | <計算書類> ①資金収支計算書 ②事業活動収支計算書 ③貸借対照表 | 平成12年 2月 | 厚生省 | 平成28年 11月 | 厚生労働省 |
| 宗教法人 | 宗教法人法 | 宗教法人会計の指針 | <計算書類> ①収支計算書 ②正味財産増減計算書 ③貸借対照表 ④財産目録 | 平成15年 3月 | 日本公認会計 士協会 | — | — |
| 医療法人 | 医療法 | 医療法人会計基準 | <財務諸表> ①貸借対照表 ②損益計算書 ③財産目録 ④附属明細表 ⑤純資産変動計算書 | 平成28年 4月 | 厚生労働省 | — | — |
| 特定非営利活動法人 | 特定非営利活動促進法 | NPO法人会計基準策定プロジェクト最終報告 | <財務諸表> ①活動計算書 ②貸借対照表 | 平成22年 7月 | NPO法人会計 基準協議会 | 平成29年 12月 | NPO法人会計基 準協議会 |

性格等により一般的にパブリック・セクターとプライベート・セクターに区分される。図表2は、非営利組織について、法人の設立根拠法、会計基準等、財務諸表等の体系、公表機関、公表あるいは最終改訂の時期を整理したものである（平成29年12月現在）。わが国における非営利組織は、法人形態毎に其々の会計基準等が設定されているため、同一の取引であっても法人形態によって異なる会計処理が行われる可能性があり、其々に財務諸表の体系と表示がある。

わが国において、非営利組織に対する統一的な会計基準等が存在していない理由は、次の通りである。それは、非営利法人の一般法が存在しないため、民法の社団・財団法人に関する規定の他は、学校法人や社会福祉法人のような特定の業種別等の実定法しかなく、しかもこれらの法律による法人の設立には、会社の場合における準則主義は一般的に採用されず、許可主義ないし認可主義が大勢となっているため、業種別等のタテ割行政官庁による行政主導型の形態が多く支配しているためである（若林 [1997]）。ただし、公益法人制度改革によって準則主義の

一般法人が平成21年に誕生してからは、この限りではない。

Ⅲ. 非営利組織の財務諸表の類型化

1. 財務諸表の体系

非営利組織の財務諸表は、非営利組織の財務報告の基本目的から導き出された諸機能について、財務諸表間で分担できるように体系化され、資金の管理者の受託責任および業績を評価するのに有用な情報を提供する。この業績評価のためには、資源の管理および保全についてだけではなく、それらの効率的で効果的な利用についても情報提供する必要がある（FASB [1980]）。

わが国における非営利組織は、法人形態ごとに其々の会計基準等が設定されているため、財務諸表の名称と体系は其々に異なっているものの、その体系は2つに類型化できる¹⁾。その一方の類型を代表するのが独立行政法人であり、(1)貸借対照表、(2)損益計算書、(3)キャッシュ・フロー計算書、(4)利益の処分又は損失の処理に関する書類、(5)行政サービス実施コスト計

図表 3 財務諸表の体系と機能

| 営利企業 | 独立行政法人 | 公益法人 | 財務諸表の機能 |
|--------------|----------------|--------------|----------------------|
| 財政状態計算書 | 貸借対照表 | 貸借対照表 | 財政状態 |
| 財政状態変動計算書 | — | 正味財産増減計算書 | 業績（資金） |
| 包括利益計算書 | 損益計算書 | — | 業績（利益） |
| キャッシュ・フロー計算書 | キャッシュ・フロー計算書 | キャッシュ・フロー計算書 | 流動性 |
| 持分変動計算書 | 利益処分に関する書類 | — | 管理者の説明・解釈 |
| — | 行政サービス実施コスト計算書 | — | 業績 （サービス提供の努力と成果） |
| その他 | 附属明細書 | — | 管理者の説明・解釈 |

算書が作成される。もう一方の類型を代表するのが公益法人であり、(1)貸借対照表、(2)正味財産増減計算書、(3)キャッシュ・フロー計算書が作成される（図表 3 を参照）。

2. 財務諸表の機能

非営利組織では、一般的に、財貨又はサービスを提供することによって利益を得ることが期待されていないため、財貨又はサービスの提供によって全てのコストを賄うことも期待されていない。しかし、独立行政法人も公益法人も、収益を生み出す資本集約的なビジネスタイプの活動を主に行っている法人が多く含まれているため、業績を示すための計算書が重要となる。

そこで、独立行政法人では、収益と費用の期間対応を表示した業績を示している損益計算書を組み替えて、サービス提供の努力と成果に係わる業績を示した行政サービス実施コスト計算書を作成し、それに流動性を示す直接法表示のキャッシュ・フロー計算書も作成して、より多面的な業績評価を可能にしている。損益計算書を行政サービス実施コスト計算書に組み換えている理由は、損益計算書では行政サービスとそのコストの関係を金額で表示することができず、行政サービス実施コスト計算書を作成して、

一定の成果を得るためのコストを最小化するための方策、すなわち、サービスの提供の努力と成果に係わる一部の業績評価を可能にするためである。そこでは、独立行政法人の運営に関して、納税者の負担に帰せられる行政サービス実施コストを計算し、そのコスト削減に努めることを目的とした、税金の履行者である主体の経営管理責任についての情報を明らかにしている。

一方、公益法人では、資産と負債の期間変動額の差額の内訳を、拘束性の有無で区分している正味財産増減計算書を作成して、その使途や保有形態に拘束性のない一般正味財産の増減については、収益と費用で対応表示することで業績を示している。加えて、直接法表示のキャッシュ・フロー計算書を作成することで、収益性と流動性の両面からの業績評価を可能にしている。

IV. 独立行政法人と公益法人の業績表示

1. 主体持分の表示

独立行政法人と公益法人の会計を比較してみると、非営利組織における重要な課題である業績表示に大きな違いが現われている。それは、

主体持分の表示方法の違いであり、独立行政法人の会計では、純資産の増減を資本取引と損益取引に区分して、損益取引については損益計算書で収益と費用に対応表示している。一方、公益法人の会計では、純資産の増減を拘束性の有無で区分して、拘束性のない一般正味財産の増減を収益と費用に対応表示して、それに受取寄付金や受取補助金などの拘束性のある指定正味財産の増減の純額表示を加えて、正味財産増減計算書を作成している。

独立行政法人は、「国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要はないが、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるか、または一の主体に独占して行わせることが必要であるものについて、これを効率的かつ効果的に行わせるにふさわしい自律性、自発性及び透明性を備えた法人（中央省庁等改革基本法第36条）」であり、平成29年4月1日現在で87法人が存在している。

独立行政法人の会計では、資金の源泉の種類と性質によって、維持すべき資源（資金）かどうかの判断ができるため、この拘束性に着目して、純資産を資本剰余金と利益剰余金に区分して業績を表示している。すべての経済主体は持分を持ち、ゼロの利益を獲得するように活動した非営利組織は、その持分を維持したと解釈できるので、主体持分の維持という考え方は非営利組織にも適用できる。

損益計算書の最終数値の意味は、営利企業と非営利組織とは異なりはするものの、その最終数値は双方の主体において重要な意味を持っている。非営利組織での利益は、将来に生じるリスクに対して当該主体が生み出したクッションの額を示し、多額の利益は、当該主体が利用可能な資源で提供しうるだけのサービスを提供しなかったことを意味する。反対に、損失は、

当該主体がその持分を維持できなかったことを示し、その収入の範囲内で運営ができなかったために組織のサステナビリティに問題が生じていることを意味する（Anthony [1984]）。

公益法人は、一般法人法に基づく一般法人が申請して認定を受けるものであり、非営利性が前提になっているプライベート・セクターに区分される法人である。公益認定等委員会で公益法人と認定されるためには、公益目的とする事業が「学術、技芸、慈善その他の公益の関する別表各号に掲げる種類の事業で、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するもの」でなければならない（認定法第2条）、認定法別表には、23種類の事業が掲げられている。公益法人は、不特定多数の者の利益、すなわち公益の増進に寄与する法人であるため、一定の業績評価を得なければならない。

資金提供者によって、資金の用途が時間と特定の目的に関して制約されているため、公益法人の会計では、資金提供者への情報提供を重視して、資金の源泉の種類と性質によって資産に対する拘束性を判断する。この判断によって、純資産を指定正味財産と一般正味財産に区分して業績を表示している。拘束がある場合は指定正味財産となり、拘束性がない場合は一般正味財産となる²⁾。

2. 利益業績

独立行政法人の会計では、流入した資金が財産的基礎であるかどうか、すなわち法人として維持すべき資源（資金）かどうかを重視しており、それが財産的基礎と判断された場合は資本取引となり、そうでなければ損益取引となる。その判断にあたっては、資金の源泉と用途の両面、すなわち、資金提供者の意思と利用者の意思の両面から行われている。一方、公益法人の会計では、資金提供者の意思により当該資金の用途、処分又は保有形態に制約が課されている

かどうかによって、指定正味財産か一般正味財産かの区分が行われる。拘束性のない一般正味財産の増減計算は、収益と費用の対応表示になっていて、拘束が解除された指定正味財産は、一般正味財産の増加として振替えられる。

このように独立行政法人と公益法人の会計では、業績の表示方法が異なりはするものの、そこでの利益は双方の主体持分において重要な意味を持っている³⁾。独立行政法人の会計では、主体持分は統制された1つの経済主体とみなし、その経済主体が行う損益取引と資本取引(非営利組織では、贈与資本取引)の区分に着目して、損益計算書で利益業績を表示する。一方、公益法人の会計では、主体持分は1つの操作性(operation)の単位としての資金集合体とみなし、その資金の動きをもって組織の活動の観点を強調しようとしているため、資金の拘束性の有無に着目して、正味財産増減計算書で業績を表示する。その中の一般正味財産の区分では、拘束性がない資金を用いて得た利益の表示が行われているため、一定の利益業績の評価が行える。

V. KPIによる分析

1. KPIの役割

公共サービスの担い手がパブリックかプライベートかの垣根を超えて拡大している現状においては、例えば、博物館のような入場料が主な資金源泉である場合、独立行政法人であろうが公益法人であろうが、入場料を得ながら財源処置や補助金等を得て運営されている。

非営利組織では、顧客志向と財務基盤の強化に伴う市場原理の導入によって、業績に基づく成果主義が浸透している。そのため、非営利組織にとっては、サービス提供の努力と成果に関する業績の評価が重要であるため、運営の透明性や説明責任を高めることによって、公共サービスの受け手と資金の提供者の満足度の向上を

目指すことになる。

非営利組織のディスクロージャーを論じるには、非営利組織特有の業務および財務の性質を考慮に入れながらも、営利企業のものと同様とする財務報告の概念フレームワークや会計基準を前提にしていく必要がある。営利企業では、近年のESG(環境、社会、ガバナンス)情報への社会の関心の高まりから、サステナビリティ業績の開示が必要となっている。一方、非営利組織では、アウトカムの評価に重点を置いていたにも関わらず、それを測定する技法が未開発であったこともあり、近年、アウトカムを含んだサステナビリティ業績の開示に積極的である。非営利組織にとっては、財務健全化は今日の最重要課題であり、財務業績の重要性も再確認されている。したがって、財務業績とサステナビリティ業績の評価に用いることが可能なKPIに、営利企業と非営利組織での共有可能性を見出すことができるなど、ディスクロージャーとその分析についての新しい展開が期待されている。

サービス提供の努力と成果に関する業績の情報提供は、独立行政法人が作成している行政サービス実施コスト計算書を含めた財務諸表では十分とは言えず、KPIによる表示が有効である。KPIは、財務諸表とアウトカムを関連づける役割を持つため、サービス提供の努力と成果に係わる業績を示すことを可能にする。アウトカムは、主体のアウトプットの結果として生じる、もしくはアウトプットに合理的に起因する社会への影響である。インプットは主体がアウトプットを提供するために使用する資金であり、アウトプットは主体が主体外部の受益者に提供するサービスである(IPSASB [2015])。

2. SASBのKPI

ここでは、重要なサステナビリティ情報の開示を行うための概念フレームワークを公表し、

79の業種別KPIの会計基準の開発に取り組んでいる米国のサステナビリティ会計基準審議会（SASB）の会計メトリックを取り上げて検討を加えてみる⁴⁾。SASBでは、基本的には、1987年に国連に設置されたブルントラント委員会が発表した「地球の未来を守るために（Our Common Future）」の中で使われたサステナビリティの定義である「将来世代のニーズを満たす能力を損なうことなく現代のニーズを満たす発展」（World Commission on Environment and Development [1987]）を用いている。

SASBは、投資者および公共の利益のために、重要なサステナビリティの課題を開示する上で、米国での公開企業が使用するためのサステナビリティ会計基準を提供することを目的として2011年に設立されている。SASBは、3つのアプローチによってサステナビリティ会計の枠組みを構築しており、その1つのアプローチに業種別アプローチがある⁵⁾。

そこで、営利と非営利のどちらの目的の組織も混在する米国での医療・介護サービス業を選

択して会計メトリックの事例を検討してみたところ、社会資本の領域とリーダーシップおよびガバナンスの領域でアウトカムに関連する会計メトリックが確認できたので、図表4を用いて紹介してみる。

図表4では、社会資本の領域で、顧客の福利という課題を設定し、そこでのトピックを医療の質と患者の満足度に特定している。その会計メトリックとしては、メディケアおよびメディケイドのサービスセンター（CMS）が定義するような急性心筋梗塞と心不全の過剰再入院率が挙げられている。この指標は、医療サービスの受け手である患者の満足度と医療の質を示すことになり、患者数の増減を左右して収益に影響が生じることになる。また、リーダーシップおよびガバナンスの領域で、公平な情報開示と品質表示という課題を設定し、そこでのトピックを価格設定と料金の透明性に特定している。その会計メトリックとして、治療費について、治療手続き前での患者への十分な情報提供が確実に実行できるようにするための政策や取り組みの

図表4 SASBの医療・介護サービス業の会計メトリック

| 領域 | 課題 | トピック | 財務的影響 | 会計メトリック |
|---------------|----------------------|-----------------------------|----------------|--|
| 環境 | エネルギー管理 | エネルギーと廃棄物の効率 | 費用、資産、資本コスト | 年間総エネルギー消費量と再生可能エネルギーが占める割合 |
| | 廃棄物と有害物質の管理 | | | 規制された医療廃棄物の発生量及びその処分量（例えば、敷地内の焼却、埋立、処理/貯蔵/処分施設等） |
| | 環境と社会が資産及び経営管理へ与える影響 | 気候変動が人の健康とインフラストラクチャーに及ぼす影響 | | 気候変動が事業活動と物的なインフラストラクチャーに与える影響に取り組む事業戦略の説明 |
| 社会資本 | 顧客の福利 | ケアの質と患者満足度 | 収益、費用、資産、資本コスト | メディケアおよびメディケイドサービスセンター（CMS）が定義するような急性心筋梗塞および心不全の過剰再入院率 |
| | 利用方法と負担感 | 低所得患者のための利用方法 | 収益、費用 | 保険未加入者のための代替価格設定メカニズム又は保険未加入者のためのプログラムを含む、患者の保険加入状況（すなわち、民間保険、政府保険、保険未加入）を管理するための戦略の説明 |
| | データの機密保護と患者のプライバシ | 患者のプライバシと電子カルテ | 収益、費用、資産、負債 | メディケアおよびメディケイドサービスセンター（CMS）の「有意義な使用」条件を満たす電子医療カルテ（EMR）または電子健康カルテ（EHR）に該当する患者カルテの割合 |
| 人的資源 | 従業員の募集、人材開発、継続雇用 | 従業員の募集、人材開発、継続雇用 | 収益、費用、資産 | 経営幹部、上級管理者、中級管理者、専門職、その他の従業員に対する自己都合又は会社都合による従業員の離職率 |
| リーダーシップとガバナンス | 組織の倫理と料金の透明性 | 不正な手続きと不要な治療 | 収益、費用、資産、負債 | 虚偽請求取締法に基づくメディケアおよびメディケイドにおける不正請求に関連する法律上および規制上の罰金あるいは和解に関する説明。当該事象に対応して実施される是正措置の説明。 |
| | 公平な情報開示と品質表示 | 価格設定と料金の透明性 | 収益、資産 | 治療費について、手続き前での患者への十分な情報が提供されていることを確実にするための政策や取り組みの説明 |

（出所：SASB [2017a] p.p.151-154.）

説明が挙げられている。この説明の中で使われる指標は、組織の競争上の地位や評判に影響を与えて、患者数の増減を左右して収益に影響が生じることになる。これらの会計メトリックは、サービス提供の努力が成果にどう結びつくかを考慮していて、組織の中・長期的な成長の可能性を示す指標となる。

アウトカムは、事業活動とアウトプットによってもたらされる「資本」の内部のおよび外部的な帰結である。内部的な帰結とは、例えば、従業員のモラルや組織の評判であり、外部的な帰結とは、例えば、製品あるいはサービスから得る顧客の便益、雇用や納税による地域経済への貢献、環境への影響などである。帰結には、「資本」の正味の増加がもたらされることによって価値が創造されるポジティブなもの、「資本」の正味の減少がもたらされることによって価値が減少または毀損されるものがある（WICI [2010]）。

これらの「資本」について、SASBでは、組織の現在または将来の財務業績に影響を与える可能性のある環境、社会資本、人的資本、ビジネスモデルとイノベーション、リーダーシップとガバナンスの5つのサステナビリティの領域に特定して会計メトリックを開発している⁶⁾。その会計メトリックは、事業運営の持続可能性を分析する指標（メトリック）として、以下の利用を可能とする（SASB [2017a] p. 308）。

- ① 定性的なデータと定量的なデータを関連づけることができる。
- ② 組織にとっての重要なサステナビリティに係わるトピックを公正に表現して業績を説明して、情報利用者が意思決定プロセスにおける情報のトータルミックス（total mix）を確実に利用することができるようにする。トータルミックスとは、一方で設定を変えると、もう一方にも連動するようになってい

ることをいう。

- ③ サステナビリティの影響と同様に、イノベーションの機会を説明することができる。

SASBでは、KPIという用語ではなく、「業績メトリック」（performance metrics）⁷⁾を使用していて、それは、サステナビリティの課題および長期的な価値創造の可能性に関する組織の立場を特徴づけるものと定義されている。これらの指標の開示によって、一定の戦略に基づき展開される組織の価値創造プロセスを、その結果であるキャッシュフローと結び付けることを可能にするを通して、事業活動の実態への洞察力を深め、組織の将来を見通す手掛かりを与えることが可能となる。したがって、会計メトリックは、アウトカムに関連づけた情報の開示とその分析指標の提供を可能にするなど、ディスクロージャーの機能を付加することに役立つ。

VI. おわりに

非営利組織の財務諸表は、非営利組織の財務報告の基本目的から導き出された諸機能について、財務諸表間で分担できるように体系化され、資金の管理者の受託責任および業績を評価するのに有用な情報を提供する。そこでは、資金（資源）の管理および保全についてだけでなく、それらの効率的で効果的な利用についても情報提供する必要がある。

独立行政法人の会計では、主体持分の増減を資本取引と損益取引に区分して利益業績が損益計算書で表示され、一方、公益法人の会計では、拘束性がない資金を用いて獲得した利益については、正味財産増減計算書の一般正味財産の区分で収益と費用の対応表示が行われている。

サステナビリティは、長期的に価値を創造す

る能力を維持または強化する組織の活動を表わす。会計メトリックの開発は、組織の現在または将来の財務業績に影響を与える可能性のあるサステナビリティの領域を特定して行われており、その会計メトリックは、サステナビリティ業績の評価に用いられ、組織の持続可能性を分析する指標として利用することができる。会計メトリックが加わったディスクロージャーによって、非営利組織の財務的生存力、使途指令等の準拠性、管理者業績およびサービス提供コストの分析が一段と進展する。

(注)

- 1) 独立行政法人と同類型なのは、国立大学法人、地方独立行政法人、医療法人、地方公営企業などがあり、期間収益と期間費用の対応表示で業績を表示するのが特徴である。公益法人と同類型なのは、社会福祉法人、宗教法人、地方公共団体（基準モデル）などがあり、純資産の期間変動額の内訳を総額表示して業績を表示するのが特徴である。詳細は、(小西 [2012])を参照願いたい。
- 2) 公益法人の会計では、寄付には国や地方公共団体からの補助金等も含まれるとされるが、ここでは、独立行政法人会計基準との比較という観点から、補助金等と寄付金の用語を分けて使用している。
- 3) 例えば、独立行政法人の会計では、寄付者が使途を特定しても、また法人自ら使途を特定しても、寄付金によって非償却資産を購入した場合には、中期計画の範囲内ならば、その支出時に資本剰余金となることが確定し、そうでなければ、当該支出時には負債で計上して売却等の支出後に利益剰余金に振り替える。これに対して公益法人の会計では、法人自ら使途を特定した場合には支出前も支出後も一般正味財産の増加となり、寄付者が使途を特定した場合には、支出前も支出後も指定正味財産の増加となる。詳細は、小西 [2017] の第1章と第2章を参照願いたい。
- 4) SASBについての詳細は、2017年11月に開催された日本会計研究学会第65回関東部会の統一論題「会計研究領域の拡張」の中での「KPIの開示にみる会計研究領域の拡張」にて説明している(小西 [2018])。
- 5) 残りの2つは、証拠ベースアプローチと市場情報に基づくアプローチである。
- 6) 医療・介護サービス業では、5つの領域の内、4つの領域が選択されている。
- 7) SASBのホームページ等では、会計メトリックという用語を使用している。

(参考文献)

鎌田信夫 [2017] 『キャッシュフロー会計の軌跡』 森山書店。

亀井孝文 [2011] 『公会計制度の改革 第2版』 中央経済社。

公益認定等委員会事務局編 [2013] 『公益法人制度の国際比較概略 - 英米独仏を中心にして -』 内閣府。

小西範幸 [2012] 『非営利組織の財務諸表の体系と機能 - 財務諸表の類型化の試み -』 日本経営分析学会『経営分析研究』第28号, 1-12頁。

小西範幸 [2016] 「統合報告にみる財務報告モデルの特徴 - 独立行政法人の発生主義会計を手掛かりとして -」 『会計』第190巻第5号, 16-30頁。

小西範幸編著 [2017] 『営利・非営利組織の財務報告モデルの研究』 国際会計研究学会 研究グループ最終報告書。

小西範幸 [2018] 「KPIの開示にみる会計研究領域の拡張」 『会計』第193巻第3号, 35-50頁。

佐藤倫正 [1989] 「「アンソニー財務会計論」 解題」 『岡山大学経済学会誌』第20号第4巻, 151-168頁。

柴健次 [2003] 「私企業会計と公会計の研究交流」 『会計』第163巻第5号, 1-14頁。

中央省庁等改革推進本部 [1999] 『中央省庁等改革の推進に関する方針』。

独立行政法人制度研究会編 [2003] 『独立行政法人制度の解説』 第一法規。

内閣府 [2016] 『公益法人の概況及び公益認定等委員会の活動報告』。

日野修造 [2016] 『非営利組織体の財務報告論 - 財務的生存力情報の開示と資金調達 -』 中央経済社。

若林茂信 [1987] 『アメリカの非営利法人会計基準 - 日本の非営利法人会計への教訓 -』 高文堂出版社。

Anthony, N. Robert [1978] Financial Accounting in

- Nonbusiness Organizations : An Exploratory Study of Conceptual Issue, *FASB Research Report*.
- Anthony, N. Robert [1984] *Future Directions for Financial Accounting*, Dow Jones-Irwin. (佐藤倫正訳 [1996]『アンソニー財務会計論 - 将来の方向性 -』白桃書房。)
- Anthony, N. Robert [1989] *Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?* Harvard Business School Press.
- Financial Accounting Standards Board [1980] Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization, *Statement of Financial Accounting Concepts No.4*. (平松一夫・広瀬義州共訳 [2002]『FASB財務会計の諸概念』中央経済社。)
- Financial Accounting Standards Board [1993] Financial Statement of Not-for-Profit Organizations, *Statement of Financial Accounting Standards No. 117*.
- Financial Accounting Standards Board [2016] Not-for-Profit Entities (Topic 958) : Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities, *Accounting Standards Update*.
- Global Reporting Initiative [2016] *Sustainability Reporting Guidelines*.
- International Public Sector Accounting Standards Board [2015] Reporting Service Performance Information, *Recommended Practice Guidelines No. 3*, IFAC.
- International Integrated Reporting Council [2013] *The International <IR> Framework*.
- Sustainability Accounting Standards Board [2017a] SASB Industry Standards, *A Field Guide*.
- Sustainability Accounting Standards Board [2017b] *Conceptual Framework of the Sustainability Accounting Standards Board*.
- The World Intellectual Capital Initiative [2010] *Concept Paper on WICI KPI in Business Reporting Ver. 1*, http://www.wici-global.com/kpis_ja.
- Vatter, J. William [1947] *The Fund Theory of Accounting and Its Implication for Financial Reports*, University of Chicago Press. (飯岡透・中原章吉訳 [1996]『バッター資金会計論』同文館出版。)
- World Commission on Environment and Development [1987] *Report of the World Commission on Environment and Development : Our Common Future*.