

Title	非営利組織体原価計算をめぐって ( 山口操教授退任記念号 )
Sub Title	A Study on Cost Accounting for Nonprofit Organizations (In Honour of Professor Misao Yamaguchi)
Author	船越, 洋之(Funakoshi, Hiroyuki)
Publisher	
Publication year	2001
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.44, No.3 (2001. 8) ,p.139-
JaLC DOI	
Abstract	非営利組織体は主としてミッションの達成のために様々な活動を行う組織体である。しかし営利を追求しないといっても、その活動を継続的に行うためにはある程度の資金は必要であり、その資金を有効に使うためにはどうしてもマネジメントが欠かせない。このマネジメントを効果的に支援するため(管理会計目的)に原価計算は必要になると考えられる。非営利組織体において原価計算を行う場合、製造業と大きく異なる点は原価の集計対象すなわち給付の相違である。この給付は本来はミッション達成のために行われる公益サービス(結果としての給付)である
Notes	
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20010800-00686194">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20010800-00686194</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

## 非営利組織体原価計算をめぐって

船 越 洋 之

### <要 約>

非営利組織体は主としてミッションの達成のために様々な活動を行う組織体である。しかし営利を追求しないといっても、その活動を継続的に行うためにはある程度の資金は必要であり、その資金を有効に使うためにはどうしてもマネジメントが欠かせない。このマネジメントを効果的に支援するため（管理会計目的）に原価計算は必要になると考えられる。

非営利組織体において原価計算を行う場合、製造業と大きく異なる点は原価の集計対象すなわち給付の相違である。この給付は本来はミッション達成のために行われる公益サービス（結果としての給付）であるが、同時に無形で直接的には目に見えないものであるため、直接これに原価を集計できないことになる。そこでこのような場合には、まさに公益サービスを提供するために行われる公益活動それ自体（活動そのものとしての給付）をもって原価の集計対象とすればよいと考えられる。

### <キーワード>

非営利組織体（NPO）、原価計算、給付、原価の集計対象、公益サービス、ミッション、マネジメント、管理会計、評価、採算性、予算管理

## I はじめに

最近、政府の公共事業費をめぐる評価問題、公益法人や社会福祉法人における汚職事件、政府・<sup>1)</sup>地方自治体の複式簿記による財務諸表公開や公会計基準設定の動き、いわゆるNPO（Nonprofit Organization）のマネジメントなどがクローズアップされている。これらは、ひところブームにもなったボランティア活動への参加や特定非営利活動法人（NPO法人）設立の動きなどに比べ、よ

1) 我が国公会計における財務諸表の体系としては①財政構造を示す貸借対照表、②コスト情報を示す行政コスト計算書、③資金繰りの状況を示すキャッシュフロー計算書の3つがある。これらについても当然のことながら何らかの考察を行う必要があるが、別の機会に譲ることにしたい。

り具体的にかつ一步踏み込んだ形で、非営利組織体に関する諸問題を社会的に取り上げているとも考えられる。

筆者はそのような社会的動きを会計学の立場から考察することができないかと考え、また本稿が我が恩師の一人である山口操先生の退任記念号に掲載される恩恵を受けることになったことも併せて、「非営利組織体において原価計算を導入すること」をテーマに一考察をしようと考えた次第である。本稿では紙幅の関係もあり、主たる考察範囲を基礎的部分に限定し、製造業企業における原価計算の考え方を非営利組織体に適用する形で考察することにする。

## II 非営利組織体の特徴

我が国の非営利組織体には、公益法人（いわゆる民法第34条法人である財団法人・社団法人）、学校法人、社会福祉法人、医療法人、NPO法人、NGOなどのプライベート・セクターに属するものと、政府、地方自治体であるパブリック・セクターに属するものがあるが、ここでは前者のいわゆる民間非営利組織体<sup>2)</sup>を対象にする。以下ではまずこの民間非営利組織体（本稿では以下、非営利組織体と略する）の特徴について、いくつかの観点から考察する。

### (1) 一般的特徴

非営利組織体の定義・特徴には様々なものがあるが、ここではジョンズ・ホプキンス大学のレスター・M・サラモン教授の定義<sup>3)</sup>を挙げておく。すなわち、非営利組織体とは以下の6つの特徴をもった組織体である。

- ①公式に設立されたもの；つまり、一時的集合体や正式に法人化されていないものは除かれる。
- ②民間のもの；つまり、制度的に政府から独立しているということである。
- ③利益配分をしない；つまり、組織の所有者に利益を配分するのではなく、それは組織本来の使命のために使われる。
- ④自主管理；自分たちの活動を自分たちで管理できる手段を有している。
- ⑤有志によるもの；あくまでも構成員が自発的に参加している、いわばボランティア的要素が強い。
- ⑥公益のためのもの；つまり、公共の利益に奉仕し、寄与するものである。

2) 民間非営利組織体を表す他の用語としては非営利セクター、NPO、非営利法人、ボランティア組織、サードセクターなどがある。なお、非営利組織体の分類に関する筆者の見解については、拙稿「非営利組織体会計の研究対象について」（『慶應商学論集』6巻1号、1992年度）を参照されたい。

3) これについては以下の文献を参考にまとめた。なお訳は同訳書に拠った。Salamon, Lester M., *American's Nonprofit Sector*, The Foundation Center, 1992, pp. 6-7. 入山映訳『米国の非営利セクター入門』（ダイヤモンド社、1994年）21-23頁。

## (2) 非営利組織体の持分の有無

サラモン教授の定義の中で会計学上問題となるのが、③の利益配分をしないという点であろう。これは言い換えれば非営利組織体の持分の有無と関連する。営利企業の場合、株主が株式を購入する形で自らの財産を企業に拠出・提供し、営利企業はこの資金を企業活動に充て、利益を獲得するために努力する（営利活動）。そして利益を得ることができれば、企業は株主総会において配当金という形で株主に還元する。これを利益配分といい、株主から見れば所有している株式数に応じて配当金額が決まるため、自らの拠出資金（株式購入資金）が企業に対する持分権を意味することになり、一方でその資金は企業から見れば株主の出資ということになるので、資本金として認識される。しかしながら非営利組織体の場合は、たとえその組織の所有者が資金を組織に提供したとしても、組織活動の結果得られた余剰金部分は決して所有者に還元されることはなく、引き続き組織活動の資金として再活用されるのである。したがって非営利組織体の場合には資金提供者に対する見返りは一切無く、持分権は存在しないのである。

また一方で「非営利」という用語に対する誤解も存在する。非営利とは、営利を目的としないという意味で用いられており、決して提供された資金以上に資金を獲得してはいけないということではないのである。この資金を剰余金ないし余剰金と表現することができるが、「非営利」というと、この剰余金を獲得してはいけない、無償でなければならぬと勘違いしている場合が少なくない。非営利組織体では資金提供者に持分権は無いのだから、この剰余金は必ず非営利組織体の活動資金となるのである。その意味において非営利組織体は、Nonprofit Organizationではなく、むしろNot-for-profit Organizationと表現する方が適切であろう。また先のサラモン教授の定義においても、「利益の配分をしない」というよりも「持分権が無い」とした方が非営利組織体に対する誤解が少なくなるし、より適切になると思われる。

## (3) ミッション（社会的使命）の重要性

どのような組織にもその存在理由（レーゾン・デートル）があり、具体的にはミッション（社会的使命）として表されるが、営利企業と非営利組織体とではミッションの位置付けが異なっている。まず営利企業の場合、利潤ないし利益を追求すること（営利追求）が最大の存在理由であり、それを実現するために様々なミッションを掲げる。しかしそのミッションはどのようなものであっても、最終的には企業に利益をもたらす、企業の発展に寄与するために設定されるものと考えられる。<sup>4)</sup>

これに対して非営利組織体の場合は、営利追求とは全く無関係にミッションの追求そのものが最

4) 例えば、小野桂之介教授は「ミッションの意識を明確にもって活動する企業が、短絡的に目の前の利益だけを追い求める企業よりも、顧客と社会によってより良く評価され、発展していくことになるはずである」（小野桂之介『ミッション経営のすすめ』（東洋経済新報社、2000年）241-242頁）と、営利企業においてもミッションを重視する姿勢が企業を成長させる要因になると指摘している。

大の存在理由であり、それを実現するために様々な公益活動を行っている。この場合のミッションとはもともと「人間を変え社会を変えていくというキリスト教の根源的使命を表現する言葉<sup>5)</sup>」であり、企業でもパブリック・セクターでも行わないあるいは行えない社会的隙間部分を積極的に活動目標にしている。例えば、ガンや成人病の予防、青少年の自立心や協調性の育成、難民救済、知的障害者やお年寄りのケア、音楽・美術などへの援助、将来有益と思われる研究に対する助成など実に多岐にわたる。非営利組織体の場合、このミッションの達成がとても重要な目標となるのである。

#### (4) 非営利組織体を取り巻く利害関係者

非営利組織体を取り巻く利害関係者としては、理事会、職員（有給スタッフ）、ボランティア（無給スタッフ）、寄付者（資金提供者）、公益サービス受益者などと実に多岐にわたる。この中で公益サービス受益者が、非営利組織体にとって自己のミッションを達成するために行う公益活動サービスの対象となる。寄付者は非営利組織体の設定したミッションに賛同し、その実現のために資金援助をする。その他が非営利組織体の公益活動を実際に行う構成員となる。

これら利害関係者は一見するとその組織体の掲げるミッションのもと一致団結し、組織体の維持・発展のために努力しているようにみえる。しかしながら世界自然保護基金ジャパン（WWF）の河川弘雄氏<sup>6)</sup>によれば、彼らは各々異なる期待を非営利組織体に持っているため、彼らのモチベーションに統一性は無く、バラバラに行動することが多いようである。例えば図表1にあるように、

図表1 非営利組織体を取り巻く利害関係者とそのモチベーション

利害関係者	モチベーション	マネジメントに対するマイナス要因
①職員（有給スタッフ）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・愛他的な観念的満足感</li> <li>・天職的職業感に立つ自由願望</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・上から統制することを嫌う</li> <li>・自分の仕事は自分で意思決定したいという欲求が強い</li> </ul>
②ボランティア （無給スタッフ）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・個人的犠牲感に基づく満足</li> <li>・自己の他の生活では満たされない欲求のはげ口</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・無報酬であることで犠牲心が強く、自尊心が高いため、正規職員の間でトラブルの可能性</li> <li>・予算や経営の統制にまで介入することもある</li> </ul>
③理事会	<ul style="list-style-type: none"> <li>・社会的名誉心</li> <li>・社会的責任感</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・社会的名誉心が強いと消極的態度に陥りやすい</li> </ul>
④寄付者	<ul style="list-style-type: none"> <li>・後援者意識に基づく理想願望</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・自分の理想を組織に押しつけ、経営に口を出したがる</li> </ul>

（出所） 河川弘雄『NPO 実践経営学』11頁の図と4～10頁を筆者がまとめた。

5) 島田恒『非営利組織のマネジメント』（東洋経済新報社、1999年）44頁。

6) 河川弘雄『NPO の実践経営学』（同友館、2001年）7-10頁を参考にしている。

彼らは自分の理想や非常に高い自己実現をモチベーションとして有しているからこそ、その非営利組織体に参加している。ところが、営利企業の利害関係者のように「利益の獲得による利害関係者の満足」という共通の尺度が非営利組織体の利害関係者にははっきりとした形で存在しない。確かに共通のミッションは非営利組織体に存在するが、それを実現することは容易でない上にそれを定量化することが非常に困難であるため、その組織体のマネジメントの立場からすれば、図表1のように彼らの異なる高い理想が逆にマイナス要因として働いてしまい、「組織に遠心力が働き、組織力が拡散しやすい上に、経営が客観性を欠き、自己満足的になりやすい<sup>7)</sup>」という性質をもたらしてしまう。営利企業に比べ、非営利組織体のマネジメントの難しさがここにある。

非営利組織体の特徴についてはまだいろいろと考えられるが、次に非営利組織体の原価計算概念について考察することにしたい。

### III 非営利組織体の原価計算概念の考察

#### (1) 製造業企業における原価計算の発展過程<sup>8)</sup>

歴史的にみて、原価計算がいつ学問として成立したかについてはいろいろな説はあるものの、<sup>9)</sup>「個々の原価計算が簿記による勘定によって総括された技術構造をもって原価計算の確立の時とし」、その根拠として、1887年イギリスで刊行されたガーグ&フェルズ (E. Garge and J.M. Fells) の『工場会計』(Factory Accounts, their principles and practice) を挙げることが多い。彼らはこの中で、「個別産業資本の循環の諸過程を、工場に特有な諸勘定を通して捉え、補助的記録である個別的な原価資料を総括することによって、資本運動の把握を確証した<sup>10)</sup>」からである。しかし実際に原価計算が実務において行われていたのは、この本が出版される以前であろう。つまり、当時実際に行われていた原価計算実務を理論的に体系化してまとめたのがガーグ&フェルズといえよう。この時代つまり19世紀後半に行われていた原価計算は、主として工場で生産される製品の実際製造原価を計算し、それを記録するために行われていた。その目的は製品の価格決定に役立てるためであったが、まだ工場内で利用されていたにすぎず、企業全体で用いられていたわけではなかった。

しかし企業間の競争が激しくなり生産形態が大量市場型生産に変わってくると、価格は市場で決まるようになり、企業は原価計算を価格決定から原価管理の方で役立てようとした。その結果生まれたのが、いわゆる科学的管理法から開発された標準原価計算の考え方であった。さらに時代が進

7) 同上書, 11頁。

8) この部分については、主として次の2冊を参考にしていくことをあらかじめ断っておく。①岡本清『原価計算〔6訂版〕』(国元書房, 2000年), ②中村萬次編著『原価計算の構造』(ミネルヴァ書房, 1974年)

9) 中村, 同上書, 2頁。

10) 同上書, 2頁。

むと、工場内で利用されていたにすぎなかった原価計算が財務諸表作成のために利用されるようになった。これが原価会計であり、企業の経営管理者はさらに原価計算・原価管理の考え方を工場のみならず、営業所や本社にまでも適用しようするようになった。

製造業企業における大量生産形態が定着し、巨大な生産設備を大量に有するようになると、減価償却費をはじめとする固定資本ないし固定費が企業の負担になってきた。製品が売れなくなったとしてもその設備を簡単に遊休あるいは処分させるわけにはいかないからである。そのために企業の経営管理者は、市場における需要と生産・販売計画とを結び付け、短期利益計画と利益統制、すなわち利益管理に役立つ情報を原価計算に求めるようになった。ここで登場するのが、原価・営業量・利益の関係（CVP関係；cost-volume-profit relationship）を分析するCVP分析や製造原価を変動費だけで計算する直接原価計算（direct costing）の計算技法である。さらに時代が進むと、企業の経営構造そのものに関わる意思決定（例えば設備投資の経済性計算）や通常の業務執行に関わる意思決定（例えば差額原価収益分析）にも原価計算情報を利用するようになった。

以上のように製造業企業における原価計算は、時代が進むにつれその目的や対象領域を拡大してきたといえる。本稿の目的はあくまでも非営利組織体の原価計算にあるので、ここで岡本清教授による原価計算の定義を示し、次いで原価計算の特質について考察することにしたい。

「原価計算とは、企業の利害関係者、とりわけ経営者が、企業活動を理解し、経済的意思決定を行うために必要な原価と利益にかんする計数的データを企業活動の給付にかかわらせて認識し、測定し、分類し、要約し、解説する経済的情報システムである<sup>11)</sup>」

## (2) 原価計算の特質

原価計算（cost accounting）は、通常は製造業企業で用いられることを前提としているが、はたして我々は非営利組織体における原価計算をいったいどのように考えていけばよいのであろうか。この問いに答えるためには、まず製造業を前提として原価計算の特質を考える必要がある。そこで筆者は山口操教授の原価計算に対する考え方<sup>12)</sup>を用いながら、ここで原価計算の特質をまとめてみることにしたい。

原価計算における原価とは、「ある目的を達成するための経済価値犠牲額、すなわち、なんらかの目的活動を遂行するうえで犠牲とされる有形あるいは無形の経済的諸資源の貨幣的測定額のこ<sup>13)</sup>」である。この原価を計算することが原価計算ということになるわけだが、それではあまりにも

11) 岡本清稿「原価計算」（神戸大学会計学研究室編『第五版 会計学辞典』所収、同文館出版、1997年）377頁。

12) この項に関しては、山口操『原価会計情報システム論』（慶應義塾大学出版会、1989年）の「第8章・原価計算」を参考にしていることを断っておく。

13) 同上書、225-226頁。

表面的すぎる。そこで原価計算が「企業にあって会計の一環として営まれる一個の<sup>14)</sup>職能」であると考えれば、原価計算の特質として次の3つを挙げることができよう。

まず第一に、会計は「実体空間において展開される企業の諸活動という本体ないし実体を会計空間へ投射して、会計数値という写体に変換する写像行為である<sup>15)</sup>」と考えられるので、その一環として機能する原価計算もまた写像行為であるといえる。その場合、原価計算は企業の諸活動の経済価値犠牲に関係する部分を原価数値に変換しているといえよう。第二に、原価計算が提供する原価数値はその利用者にとって何らかの情報をもたらすものとして機能して初めて意味を持つ。つまり経営者が企業活動を理解し、経済的意思決定を行うために入手したい情報の一つとして原価数値は存在価値があるのである。そして第三に、原価計算はその利用者である経営者が求める利用目的(計算目的)に適った形に原価数値を計算・加工して提供することを任務としている、いわば目的依存性を有している。このように原価計算は、その利用者である経営者の目的に合う形で企業の諸活動を原価数値に変換し、それをある種の情報として経営者に提供する行為と考えられ、これは上記定義の中にも反映されている。

### (3) 原価計算における原価の集計対象

さて先の定義にもあるが、原価計算では原価を給付にかかわらせて把握する。この給付(Leistung)こそが原価計算における「原価の集計対象」となるわけだが、「原価計算基準」三の(二)では給付に関して次のように定義している。すなわち、「ここに給付とは、経営が作り出す財貨をいい、それは経営の最終給付のみでなく、中間的給付をも意味する」とある。

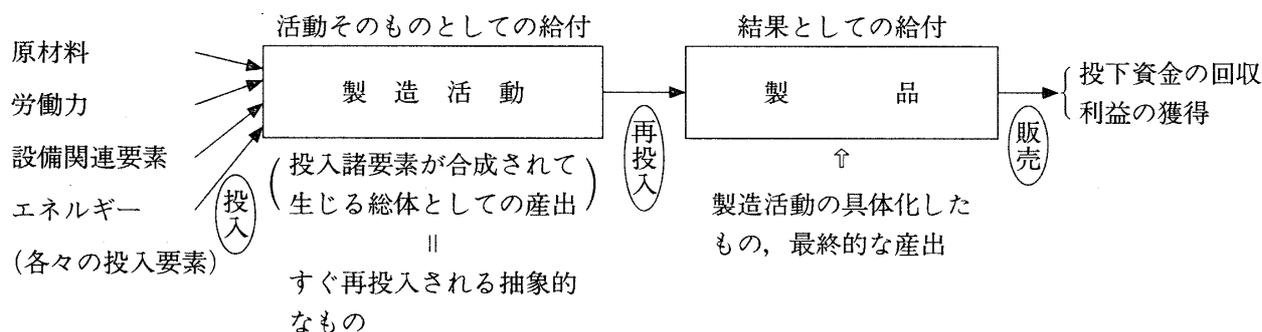
通常製造業企業における給付とは、アウトプットとして製造・産出される製品ないし仕掛品を指すので、原価計算ではこの製品ないし仕掛品にかかわらせて、製造原価を計算することになる。しかしもっと厳密に考えた場合、山口操教授は給付に2種類あることを指摘している<sup>16)</sup>。すなわち、活動そのものとしての給付と、活動が具体的に対象化された結果としての給付である。前者の例としては、製造活動、販売活動、組立活動、企画活動など企業において実際に行われる諸活動で、いわば抽象的なサービスとしての給付ないしアウトプットである。一方後者の例としては、作り出された製品、販売された商品、まとまった新企画などで、活動が行われた結果具体化したいわば財貨としての給付ないしアウトプットとでもいうべきものである。これを製造活動を例にさらに詳しく示すと、図表2のようになるであろう。すなわち、製品を工場で製造する場合、まず①原材料・労働力・工場設備を利用するのに必要な諸要素・工場設備を動かすエネルギーが投入され、次に②これら各々の投入要素が合成されて生じる総体として「製造活動(活動そのものとしての給付)」が産出

14) 同上書, 227頁。

15) 同上書, 196頁。

16) この概念と以下のパラグラフの説明については、同上書, 236-240頁を参考にまとめたものである。

図表2 製造業の場合の給付のイメージ



され、最後に③この製造活動はすぐにまた再投入され、その結果、製造活動の具体的な結果として「製品（結果としての給付）」が産出されるという2段階の投入・産出プロセスが存在するのである。しかし、活動そのものとしての給付たる製造活動それ自体はすぐに再投入されてしまうことから、単なる中間的な給付にすぎず、原価計算における原価の集計対象としての給付としては製造活動の結果として生じる製品を対象にしておけば十分であると考えられるのである。

製造業企業の場合は以上の考え方でよいのであるが、山口操教授はなお活動そのものとしての給付が原価の集計対象となる場合があることを指摘している。その中の一つがサービスそのものを提供する企業における給付である。すなわち、山口教授は「活動、いいかえれば、サービスそれ自体を最終給付として提供、販売することができるような場合には、もちろんその活動の具体的な結果、結実をあえて求めてまでしてその原価を計算する必要はなく、むしろまさにそのような活動それ自体に関わらせて原価を計算するほうが適切であろう<sup>17)</sup>」と結論付けている。次にこの考え方を非営利組織体に適用し、非営利組織体の原価計算概念について考察したい。

#### (4) 非営利組織体の原価計算概念

非営利組織体は製造業ではなく、いわば営利を目的としない公益的なサービスを提供する組織体と捉えることができる。製造業では製造活動の結果が実際に製品として具体的な形になって現れ、それを販売することによって投下資金を回収すると同時に、利益を獲得する。しかしながら、非営利組織体では製品のような具体的な形のものを提供するわけではなく、いわば無形の商品である「サービス」を提供している。そこで製造業との違いを明らかにするため、この無形の商品たる「サービス」を扱う非製造業ないしサービス業の特徴を次に示すことにする。

いわゆるサービス業はクリーニング業、人材派遣業、ホテル・旅行業、運輸業、金融・保険業、情報サービス業など実に多種多様であるが、これらはみな一様に人々に様々なサービスを提供して対価を得、利益を獲得している。武脇誠教授はサービス業の特徴として次の5つを挙げている。<sup>18)</sup>

17) 同上書、240頁。

18) 武脇誠稿「サービス業の原価計算」(岡本清編『ソフト・サービスの管理会計』所収、中央経済社、)

のうち最初の3つはサービスそのものに関する特徴と考えられる。

- ①無形性；製造業と異なり無形の商品たるサービスを販売するので、在庫が生じないという特徴を持つ。
- ②生産と消費の同時性；サービスを貯蔵することができないため、消費者にサービスを提供する時点で生産をする場合が多い。
- ③数量測定困難性；サービス内容はその場の雰囲気・接客態度・迅速性なども含む上に、人によってその感じ方が一様でないことが多い。したがってそのような意味で消費者に提供されたサービスのアウトプット量を正確に測定することは困難である。
- ④小規模；設備投資が巨額な運輸業や電力業など一部を除き、サービス業は一般的にサービスを提供できる範囲が限定的でかつ大量生産をしにくいいため、組織の規模は製造業に比べ小さい場合が多い。
- ⑤労働集約的；サービスの基本は人と人とのふれあいであり、人間による労働が重要かつ不可欠となるため、製造業に比べどうしても労働集約的にならざるを得ない。

非営利組織体も営利を目的にしてはいないものの、サービスを提供する組織体である以上これらの特徴を有していると考えてよい。すなわち、非営利組織体は教育サービス、公益活動支援のための情報提供・仲介サービス、ボランティアサービスなどいろいろな公益サービスを提供するし、そのサービスを提供すると同時に消費している。また、そのような公益サービス内容にはサービス提供時の雰囲気や提供態度などのいわゆるサービスの質をも大いに含み、サービス受容者によってその評価が大きく変わる。また非営利組織体の規模も例えば我が国公益法人の場合、図表3にあるように収入額30億円未満の法人が実に95.2%を占め、その中でも収入額5千万円未満の法人が約半数と小規模な法人が圧倒的に多いことが分かる。また非営利組織体においてボランティアをはじめとする人間の労働がその活動の中心であるので、労働集約的と考えてよい。

このように非営利組織体およびそれが提供するサービスは営利を目的としないという点を除けば、いわゆるサービス業の特徴と同じと考えてよいだろう。それではこのような特徴を持つ非営利組織体の原価計算について考察してみよう。

もちろん製造業であっても非営利組織体であっても、原価計算の特質は変わらない。つまり、非営利組織体の原価計算の特質は、その組織体の経営者の目的に合う形でそこで行われる様々な活動を原価数値に変換し、それをある種の情報として経営者に提供する行為と考えられる。しかしながら製造業の場合と大きく異なるのは、原価の集計対象である給付であろう。前項でまとめたように、

図表3  
①公益法人の規模別収入

規模／金額	30億円未満	30億円以上	50億円以上	100億円以上	計
規模別法人数 (%)	95.2	0.6	1.3	1.2	100
金額 (円)	4兆7961億	5758億	2兆2457億	12兆5374億	20兆1550億
金額比率 (%)	23.8	2.9	11.1	62.2	100

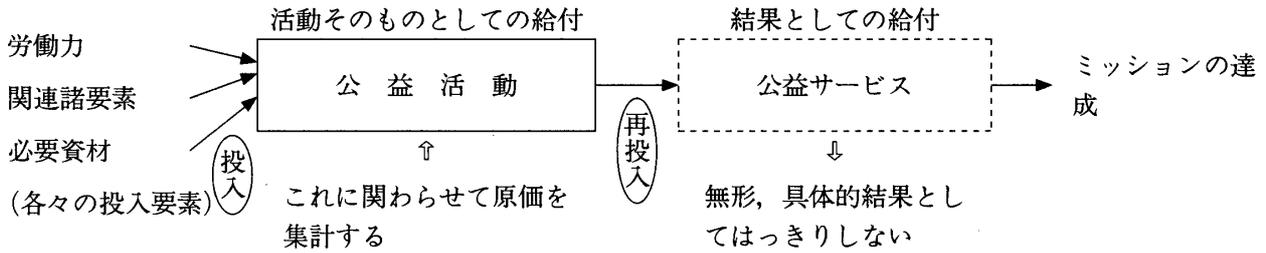
②公益法人の収入階級別法人数 (支出総額100億円未満の法人)

収入階級	法人数	比率 (%)
3000万円未満	9137	36.9
3000万円以上～5000万円未満	2693	10.9
5000万円以上～1億円未満	3175	12.8
1億円以上～3億円未満	4934	19.9
3億円以上～5億円未満	1572	6.4
5億円以上～10億円未満	1666	6.7
10億円以上～30億円未満	1090	4.4
30億円以上～50億円未満	156	0.6
50億円以上～100億円未満	342	1.4
計	2万4765	100

(出所) 林知己夫, 入山映著『公益法人の実像～統計から見た財団・社団～』(ダイヤモンド社, 1997年) 39頁及び41頁。

製造業の場合の給付は製品というはっきりと具体化したものであり、この製品を対象に原価を集計すればよかった。しかし非営利組織体の場合にはそれが提供するものはミッションを達成するために行われる公益サービスであり、無形のものであり、それは製品に比べてその活動の具体的な結果が目に見えない、はっきりとしないものといえる。したがってそのようなものを直接に原価の集計対象にすることはできないことになる。しかし前に指摘したように、山口操教授の考え方をここで適用することができるのである。すなわち、製品のようなはっきりとした原価計算対象がつかめない場合、その前段階で中間的に投入される「活動そのものとしての給付」をもって原価の集計対象とすればよいのである。図表4に示したように非営利組織体の場合は、まさに公益活動それ自体を給付(原価の集計対象)と考え、その活動に関わらせて原価を計算するほうが適切であろう。その場合、給付単位としては公益活動そのものでなくても例えばそれを実際に行う部門でもよいし、事

図表4 非営利組織体の場合の給付のイメージ



業として行うプロジェクトでもよいだろう。また複数の活動が複合的になされている場合にはそれらをひとまとめにして給付単位と考えるもよいであろう。

以上のように非営利組織体における原価計算は、公益サービスを提供するために行われている公益活動やその活動を具体的に行っている部分（部門や事業など）を給付単位すなわち原価の集計対象として行えばよいと考えられる。ただし、計算方法などの具体的なことについては今後の検討課題とする必要がある。

#### IV 非営利組織体原価計算の目的

現段階では、非営利組織体の会計システムは複式簿記ではなく単式簿記による収支計算によっているものが多く、まだまだ改善の余地がある。ましてや非営利組織体にマネジメントを導入することも大切なことではあるが、これがまたなかなか難しい側面を持っている。したがって非営利組織体に原価計算を導入することも確かに必要ではあるが、その実現となるとまだ越えなければならない障害が多くあると思われる。そこでこの節では将来非営利組織体に原価計算を導入する場合、いかなる目的をもってすなわち何のために原価計算を行うべきであるかを考察してみたい。そうすることによって、非営利組織体の経営者に原価計算導入のきっかけを動機付けることができると考えられるからである。

##### (1) 財務会計目的

会計学分野には大きく分けて財務会計分野と管理会計分野の2つがある。非営利組織体においてもその2つの分野が考えられるので、ここではまず財務会計分野として原価計算が必要となるケースを考えることにしたい。

この場合財務会計 (financial accounting) は、非営利組織体を取り巻く様々な外部の利害関係者たちからの会計情報の要求に応じて、いわゆる財務諸表という形で報告することでそれら利害関係者たちの利害を調整するための会計をいい、外部報告会計 (accounting for external reporting) ともいわれる分野である。非営利組織体にもいろいろな種類があるが、法人格を有しているものに限

定すれば、当然財務諸表の作成・報告は義務付けられている。その種類は主に収支計算書、貸借対照表、財産目録が多いようである。<sup>19)</sup>しかし前にも指摘したが、営利企業の利害関係者には「利益の獲得による満足」という共通の尺度があるので、財務報告として財務諸表を作成・公開すれば割と簡単に利害調整が図れるのに比べて、非営利組織体の利害関係者にはそのような共通の尺度が無い。これは彼らが非営利組織体に対して利益ではなく「ミッションの達成による満足」という非常にレベルの高い無形の期待（ただしこれを尺度とすることは難しい）を持っているものの、その期待の具体的内容は意外と異なっており、各々が全くバラバラに組織に関わっていることに起因している。したがって財務諸表によって財務報告をただけでは、すべての利害関係者を満足させることは到底できないことになる。せいぜい資金提供者が自分の提供した資金が適正かつ有効に使われたかどうかについて満足するくらいであろう。そのため財務報告以外の形で情報公開する必要が生じるが、それに関しては本稿の対象外である。

さてこのような状況にある非営利組織体の財務会計において、原価計算が必要なケースを考えた場合、以下の3つを指摘したい。

#### （1-1）財務諸表作成目的

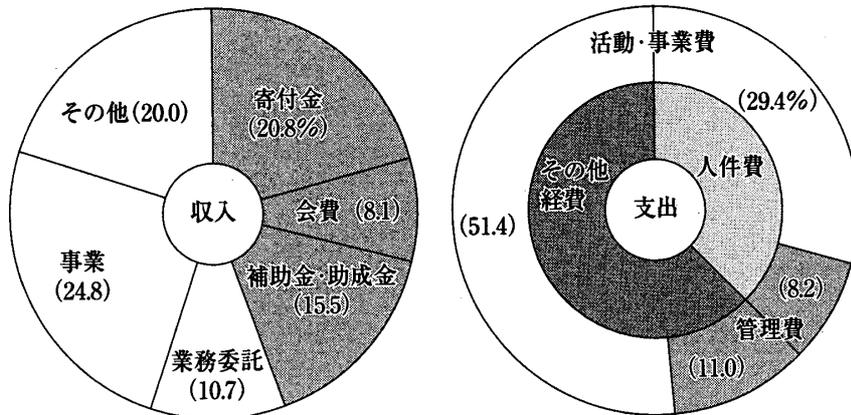
確かに非営利組織体を取り巻く利害関係者全員を満足させることはできないまでも、財務諸表を作成することは必要である。財務諸表は簿記・会計システムの最終段階で作成されるが、非営利組織体の場合、製造業と異なり無形の公益サービスを提供するため在庫を持たない。したがって製品原価計算で不可欠な仕掛品の評価を行う必要がない。いいかえれば、財務諸表上製品原価と期間原価を区別する必要がない。在庫がない以上、公益サービスに要した費用はすべて期間原価として処理されるのである。

志村正教授はサービス業の原価計算において、原価を給付の販売単位別に捉える総原価計算ならびに営業費計算の重要性を指摘している。<sup>20)</sup>この考え方を非営利組織体にあてはめた場合、公益サービスを提供するために行われている公益活動やその活動を具体的に行っている部分（部門や事業など）を給付単位すなわち原価の集計対象として原価計算を行うことと同じことになる。非営利組織体において活動する際に要した費用をこのような給付単位別に捉える形で原価計算を行い、それを簿記・会計システムの中に取り入れるならば、原価計算そのものが財務諸表を作成する上で必要不可欠のものになると考えられる。まず原価計算の結果得られる数値が財務諸表作成に有用な情報を提供するという意味において、非営利組織体でも原価計算は行われるべきである。

19) 日本公認会計士協会東京会編『非営利法人の決算と開示ハンドブック』（税務研究会出版局、2001年）442-449頁を参考にした。なおここでは非営利法人として、学校法人、公益法人、社会福祉法人、医療法人、宗教法人、労働組合、消費生活協同組合、農業協同組合、政党、独立行政法人、NPO法人を取り上げている。

20) 志村正稿「経済のサービス化と原価計算」（『企業会計』39巻4号、1987年4月）60頁。

図表5 NPO法人の収支内訳（内閣府調べ）



（出所）「NPO, やりくり大変」〈ウイークエンド経済〉（『朝日新聞』2001年6月2日付夕刊）

### （1-2）ファンド・レイジング目的

非営利組織体は営利企業に比べ、資金の調達が大変難しい状況にある。非営利組織体が自己のミッションを追求し、公益活動を行っていくためにはとにもかくにも資金が必要である。しかし我が国では社会的にも、制度的にも非営利組織体が資金調達を容易に行える環境にないのが現状である。図表5はNPO法人の最新の収支内訳を示したものである。収入のうち、非営利組織体のミッションに賛同し、見返りを期待しないで民間から資金提供される寄付金・会費の割合は全体の約30%にとどまっているし、補助金・助成金を含めても全体の50%に達していないことが分かる。

営利企業の場合は商品・製品あるいはサービスを提供し、その見返りに対価（代金）を相手から受け取ることによって資金を回収すると同時に利益も獲得する。また銀行等金融機関からの借入れも容易だし、いざとなれば社債を発行することもできる。しかし非営利組織体の場合は公益サービスを提供される公益サービス受益者からは対価を受け取らないことが圧倒的である。結局そこで要した費用は資金提供者からの会費・寄付金・補助金などから賄われることになる。また金融機関からの借入れも難しいし、債券を発行することもできない。非営利組織体は資金を使うために公益活動をしているとも考えられるが、公益サービスを提供してもその受益者からは対価を受け取らないのだから、余計に資金提供者の獲得が重要になってくる。しかし社会的支援体制は整備されているとはい<sup>21)</sup>ない難い。

このような厳しい状況の中で、どのようにして外部から資金調達を効果的に行えるかを考え、実際に外部の財源にアプローチを行い資金調達をすることをファンド・レイジングという。外部の資金調達手段としては、会費を払ってもらい、寄付をしてもらう、政府等から補助金の交付を受ける、

21) 非営利組織体にとって資金調達がいかに大変であるかについては、例えば次を参照されたい。  
「NPO, やりくり大変」〈ウイークエンド経済〉（『朝日新聞』2001年6月2日付夕刊）

助成財団から資金助成を受ける、銀行から低利で融資を受けるなどがあるが、いずれにしても重要なことは、非営利組織体自らが積極的に外部にアプローチすることと、いかに資金が不足しているかをうまく説明できるかということであろう。その場合、原価計算によって得られた原価情報が大きい役に立つはずである。なぜなら、資金が現在どの部分・活動に必要なかをファンド・レイジング用に一覧表にまとめ説明資料にすると、正確にその必要金額を算定する必要があるが、その場合に原価計算を用いてその金額を正確に計算できれば、かなり説得力のある信憑性の高い資料を作成することが可能になるからである。正確な情報であればあるほど相手に信頼性を与え、共感を呼び、資金調達も実現されやすい。このように非営利組織体のファンド・レイジングにも原価計算は必要といえる。

### (1-3) サービス受益者に対する説明目的

上記で指摘したように、公益サービス受益者は非営利組織体からサービスを受けてもほとんどの場合対価を支払わなくて済む。しかしいくら対価を支払わないからといって、受けたサービスにいったいいくらかかっているのかを知らなくてよいということにはならないだろう。むしろ自分の受ける公益サービスの原価がいくらなのかを知れば、そのサービスに対してよりいっそうの理解が深まるし、公益活動ひいては非営利組織体そのものに対する評価や価値観も変わるかもしれない。また非営利組織体にとっても、公益サービス受益者にそのサービスの原価を知らせることはアカウンタビリティの一方法であるし、受益者からの評価を受けるという意味において公益サービスの質向上にも有用である。このようにサービス受益者に公益サービスの原価情報を何らかの形で知らせるために、原価計算は必要と思われる。

## (2) 管理会計目的

管理会計 (management accounting) は、組織内部の経営管理者に対して経営管理 (マネジメント) に有用な会計情報を提供する会計であり、内部報告会計 (accounting for internal reporting) ともいわれる分野である。非営利組織体にもマネジメントは必要であり、そこでは理事会が経営管理者に相当するが、管理会計は彼らに有用な会計情報を提供する役割を担っている。しかしマネジメントの主たる対象である職員 (有給スタッフ) は「組織に対する忠誠心はそれほど高くなく、職業に対する自己実現的欲求が強いので、地位や給与という伝統的経営管理手法が通じにくい<sup>22)</sup>」という問題と、提供する公益サービスに関して「自分が任意に決める産出に見合う投入を行えばすむため管理が厳密さを欠く<sup>23)</sup>」という問題を非営利組織体では抱えているために、マネジメントを行いつらいという風土が厳然と存在するようである。けれども非営利組織体といえども組織体である以上、

22) 河口, 前掲書, 4頁。

23) 同上書, 6頁。

何らかのマネジメントを導入・活用しなければいずれその活動は行き詰まることは明白である。そこで以下では簡単ではあるが、非営利組織体の管理会計を考える場合に原価計算が必要なケースを4つ指摘することにしたい。

### (2-1) 公益サービスないし公益活動評価目的

まず考えられるのが、非営利組織体が提供する公益サービスないし公益活動にいったいどの位の原価がかかっているのかを知る必要があるということがあげられる。自己のミッションを達成するためには、確かにいくらかかってでも公益サービスを提供する方がよいに決まっている。しかも提供するか否かは自分の判断で一向に構わない。しかしいくら自由に活動できるからといっても無尽蔵に資金があるわけではないので限界はある。したがって非営利組織体でも、提供する公益サービスに関してきちんと計画を立てながら、効果的に活動を行っていく必要がある。そこで自己が提供する公益サービスないしそれを具体化した公益活動の原価を正確に算定することをまず最初に行うことこそが、マネジメントに必要とされる第一条件であると考ええる。これこそが非営利組織体における原価計算の最も必要とされている場面だと考える。またそのサービスの提供を受ける人にその原価を開示するためにも、公益サービスないし公益活動の評価に原価計算を活用すべきであろう。

### (2-2) 採算性管理目的

非営利組織体を維持し、長期的に公益活動を行っていくためには日常のマネジメントも必要であるが、採算性を維持することも重要なことである。前にも指摘したが、非営利組織体にとって安定した資金を収入として得ることは大変難しく、そのためいつも限られた資源を効率的に使っていかねばならない宿命にある。ここに採算性とは公益サービスないし公益活動に要した費用（支出）とそれを賄う収益（収入）とを均衡させることであり、短期的には「収益－費用」でまた長期的には「正味財産の増減」で示される。これを管理会計的指標として利用できれば、限られた資源しかななくても公益活動を安定して行えるし、長期的に組織を維持することが可能となる。

非営利組織体では原則として公益サービス受益者から対価をもらわないため、そこで要した経費を他の収入源から賄う必要性が生じる。短期的に採算性を維持する場合、公益サービスに要した経費を賄えるだけの収入がすぐに得られるかが重要になる。最も厳格に短期的採算性を考えるのならば、個々の公益サービスないし公益活動に関して費用（経費）と収入とを均衡させることが望ましい。しかし実際には将来的な組織維持のためにそのサービスからも若干の剰余金を得るようにするはずなので、公益サービスを提供する場合、「そこで要した経費を賄う以上の収入」を他から得るようにしなければ短期的な採算性を維持することはできないであろう。また様々な事情から公益サービスを赤字覚悟で提供しなければならない場合も十分に考えられ、その場合は一定期間内で組織全体の採算性が維持できていればよいとすべきであろう。そこでこの短期的採算性を管理するために原価計算の考えが必要になってくると思われる。

また長期的にも採算性を維持する必要性が求められる。安定した財源がなく、長期的なプロジェ

クトを公益活動として行っている場合、そのプロジェクトを維持することに関心が払われやすい。その結果、組織全体の正味財産が減少し続け、ついには債務超過の状態に陥ることも考えられる。確かにミッション達成のためにはそのような長期的プロジェクトも必要ではあるが、採算性を無視してまで継続すべきかどうかの視点を持つことが重要であろう。特に高い志をもってそのプロジェクトを遂行していると、なかなか撤退することはできないだろう。そのような場合、長期的な視点に立った計画と長期的採算性の維持が必要になると考えられる。長期的採算性ではとにかく貸借対照表に示される正味財産（資産総額－負債総額）を減らさないことが必要になる。その採算性を維持しつつ実現可能な計画を立てられるかが、そのプロジェクト継続のカギとなる。現在、多くの非営利組織体では単年度の予算しか立てていない場合が多く、この長期的視点は必要になるだろう。このような場合にも原価計算を用いた資料が必要になってくると思われる。

### （2－3）予算管理目的

営利企業でも非営利組織体でも実際の活動計画を立てる場合には必ず事前に予算を編成し、それが実現可能かどうかを検討する。ここに予算（budget）とは、一定期間における組織体の活動計画を貨幣をもって表現したものであり、各活動ごとの責任者を明確にしたものである。この予算を編成することで、予定されているあらゆる活動を円滑に遂行することが可能になり、そこで働く人々もそこに示されている目標を達成するべく職務を遂行する。しかしそれだけでは結果に対する責任を問われないので、通常はどの程度予算に明示された目標が達成されたのかを評価することになる。これを業績評価といい、これにより組織体において人々を統括することが可能になる。このような特徴を有する予算は組織を効率的にマネジメントするための有用な手段として、営利企業のみならず非営利組織体等のあらゆる組織体においても広く利用されている。この予算により組織体の様々な活動を総合的に管理することを予算管理（budgetary management）といい、計画設定、調整、統制の3つの機能を有している。

非営利組織体においてもこの予算編成は大変重要であり、自己の公益活動ないし公益サービスを向こう1年間にいったいどのように実行していくのかを貨幣的に表現した、いわば組織体全体の活動計画といえる。もちろんこの予算は非営利組織体の経営管理者である理事会及び総会の議決を必要とする。特に非営利組織体においては、財務諸表にも予算と実績を対比して報告することが非常に多い。例えば公益法人では、収支予算書と収支決算書について予算額をはっきりと明示するよう義務付けられている。このように非営利組織体において予算を編成することは大変重要であり、特に予算そのものが公益活動ないし公益サービスを貨幣的に具体化したものである以上、ここに原価計算が大きく関わる必要があることは明白である。ただし、今後の検討課題として予算編成をもつ

24) 予算と予算管理の概念については次を参照している。山口操編著『エッセンス管理会計』（中央経済社、2001年）149-152頁、及び守永誠治『公益法人会計精説〔増補改訂版〕』（全国公益法人協会、1989年）108-112頁。

と弾力的に行うことと、予算統制の問題をどう考えるかを指摘しておきたい。非営利組織体において予算は確かに重要なものであるが、単式簿記による収支予算に拠っている場合が多い上に、単年度予算主義に偏りすぎているため、極めて硬直的に予算を作成しているようである。今後は複式簿記システムの導入、公益サービスを行う部門・事業別の予算編成の導入、長期的観点に立った予算方針の導入など弾力的な予算編成が必要になると考える。また前にも指摘したが、非営利組織体を取り巻く利害関係者は上から統制されたり、他人から業績評価されることをひどく嫌う傾向にある。また予算を軽視した行動を勝手にとることも多い。したがって今後は如何にして予算統制を導入・活用していくかが、非営利組織体にとって重要な課題になると思われる。

#### (2-4) 意思決定会計目的

今までの項目が、非営利組織体の日常の活動を効果的にマネジメントすることに関わる業績管理会計に関する目的であったのに対し、この意思決定会計<sup>25)</sup>とは、非営利組織体の経営者が組織体の目的を達成するために経営構造を合理的に形成する組織体の最高意思の決定を支援する管理会計である。ここに意思決定とは、経営者がある事項について長期的視点に立ち、複数の代替案の中から最も適切な1つの案を選択する行為をいい、非日常的かつ個別的に行われる。この意思決定に有用な会計情報を提供する管理会計が意思決定会計なのである。

非営利組織体においても、理事会などの経営者がこのような非日常的かつ個別的な意思決定をしなければならない場面は多いと考えられる。例えば、私立学校が新校舎を建設しようと考えているとき、建設費用をどのような形（卒業生からの寄付金で賄う、銀行からの借入れによる、地元の自治体の支援を受けるなど）で捻出するのがもっと望ましいのかを意思決定する場合や、NPO法人がパソコンを調達したいと考えているとき、購入すべきか、リースにするか、それとも中古品で我慢するかを意思決定する場合などである。このような意思決定は金額的にも多額になったり、組織体の経営構造そのものに大きく関わる場合が多いので、慎重に検討する必要がある。このような経営者の意思決定過程を支援するために、原価計算は大いにその力を発揮するであろう。なぜなら、適切な意思決定を行うためには原価計算によってすべての代替案を正確に評価することが大前提となるからである。したがってこのような意思決定の場面にも原価計算は必要であると考えられる。

## V おわりに

以上、非営利組織体に原価計算を導入する場合、主として基礎的概念に限定した形で大まかに考察してきた。製造業の発展とともに変化してきた原価計算であるが、非営利組織体においても原価計算は必要性が高いと考えられるということが全体的な結論である。もちろん非営利組織体に原価

25) この定義は山口、前掲『エッセンス管理会計』250頁を若干変更したものである。

計算を定着させるためにも、ここで指摘した問題点・課題等はすべて今後の検討課題となる。

非営利組織体は主としてミッション（社会的使命）の達成のために様々な活動（公益活動ないし公益サービス）を行う組織体である。しかしいくら営利を追求しないからといっても、ミッション達成のためにはある程度の資金は必要である。その資金を有効に使うためにはどうしてもマネジメントを行う必要がある。このマネジメントを効果的に支援するため（管理会計目的）に原価計算は必要になると考えられる。また、非営利組織体を取り巻く利害関係者に対して財務報告を行わなければならないが、その際の資料を提供するため（財務会計目的）にも原価計算は必要であろう。

非営利組織体の原価計算を行う場合、製造業と大きく異なる点は原価の集計対象すなわち給付の相違である。この給付は本来はミッションを達成するために行われる公益サービス（結果としての給付）であるが、同時に無形で直接的には目に見えないものであるため、直接これに原価を集計できないことになる。そこでこのような場合には、まさに公益サービスを提供するために行われる公益活動それ自体（活動そのものとしての給付）をもって原価の集計対象とすればよいと考えられる。

最後に今後非営利組織体に原価計算を導入する場合、留意すべき点を3つ指摘することで本稿を締めくくりにしたい。

（a）非営利組織体においてマネジメントを導入することは意外と難しい状況にある。したがって原価計算を管理会計目的に用いることも最初は難しいと考えられる。そこで如何にして非営利組織体にマネジメントを効果的に導入できるかを考えることが原価計算を普及させるポイントになると思われる。

（b）非営利組織体の原価計算システムを考える場合、原価計算の歴史的発展過程を考えれば、まずは計算方法などの基本的技法をしっかりと確立する必要があると考える。いきなり高度で難しい原価計算システムを導入したとしても、定着しないと考えられるからである。

（c）さらに非営利組織体の規模は小さいものが圧倒的である。したがって原価計算を行う場合、例えば経済性を考慮した簡単なものにするなど、導入によって新たに発生するコストを十分に考慮したものにならないと定着しないだろう。