

業績報告としての要約情報申告書（SIR）の役割と到達点

—英国チャリティにおける財務報告制度改革の課題—

古 庄 修

1. はじめに

非営利組織の活動とその成果は、主として非貨幣尺度により最もよく表現されるという意味で、効率性や有効性の評価指標を営利組織の会計、すなわち企業会計と同様に得ることはできない。営利組織においては、インプットとアウトプットを共に貨幣額で測定・評価することができる。営利組織の総合的な目標は収益性（profitability）にあることから、インプットとアウトプットとの差額、つまり利益の絶対額が当該組織の効率性と有効性を評価するうえで有用である。

これに対して、非営利組織にはインプットに対応するアウトプットの貨幣額による測定は必ずしも馴染まない。差額としての利益のもつ意味は営利組織と同じではなく、将来の計画や戦略の実行を支援するためにある程度の余剰（surplus）を求めることに一定の合理性が認められるにとどまるであろう。非営利組織の業績に係る評価に利益や余剰額のようなある意味で単純で曖昧さのない測度をそのまま適用することは適切ではない。非営利組織はこのような利益や余剰額よりも、むしろ多元的な非財務的な目標をもつものであり、その意味でアウトプットの測定は困難である。

米国財務会計基準審議会（FASB）が明示しているように、非営利組織の公益サービスの提供に係る成果（いわゆるアウトプットないしアウトカム）は、売上高、利益あるいは投資利益率では測定できない。そこでは、非営利組織にはサービス提供努力についての情報が求められる一方で、サービスの提供に係る成果の測定方法はいまだ未

開発であることが指摘されている。この「サービスの提供に係る成果」に関する情報は、貨幣額では測定できないので、事業活動計算書（Statement of Activities、公益法人会計の場合には正味財産増減計算書に相当する）において報告されることはない。当該計算書を通じて提供されるのは、あくまでもサービス提供努力およびサービス提供能力についての情報である¹⁾。

この点について、英国の民間公益活動の主体たるチャリティ（Charity）に目を転じてみると、財務諸表だけでは利用者の情報ニーズを十分に満たすことができないこと、財務諸表は、チャリティの「アウトプット」、「アウトカム」または「インパクト」を主として貨幣額で測定することが困難なために、これらを容易に表現することができないこと等が明確に認識されている²⁾。

英国においては、財務諸表（Accounts）だけでなく、年次報告書（Annual Report）に係る開示規定が実務勧告書（Statement of Recommended Practice、以下 SORP と略称する）『チャリティの会計と報告』（Accounting and Reporting by Charities）のなかで併せて網羅されている³⁾。年次報告書は、財務諸表を補足・補完して説明する場をチャリティに与える。すなわちチャリティの年次報告書はチャリティの組織構造、目的、目標、活動および業績（performance）について公正な概観（fair view）を提供することによって、財務諸表を補足し、補完すべきことが勧告されている⁴⁾。

だが、英国チャリティの登録・指導・監督機関であるチャリティ委員会（Charity Commission）の近年の調査によれば、チャリティがどのような

活動にお金を使っているのか、またチャリティが何を達成しているのかに関する情報の重要性が高く認識される一方で⁵⁾、1,000人の公衆 (public)のうち3分の2以上は、チャリティがどのような活動を行っているか、ほとんど知らないことが明らかにされている⁶⁾。

前述のように、非営利組織の事業活動の成果は、主として非貨幣尺度で最もよく表現される。したがって営利組織の会計における効率性や有効性の評価指標を同様に得ることはできない。そのため財務諸表の役割と限界を認識するとともに、財務諸表を包括する体系的な業績報告の必要性が強調されるべきである。英国チャリティの年次報告書の開示制度はその先行事例というべきだが、近年の英国における制度改革の動向は、さらに一歩進めて、必ずしも専門的な知識をもたない寄付者やボランティア等、広く公衆を対象として、理解可能な、簡潔さと公開性のバランスを重視した開示媒体について、その改善に係る新たな取り組みが制度的に展開されてきた点で注目される。

本稿は、英国の財務報告制度において年次報告書及び財務諸表 (Annual Report and Accounts) を補足し、その利用を促進するために新たに追加された「要約情報申告書」 (Summary Information Return) に焦点をあて、かかる開示媒体の意義、導入経緯および開示内容等について概説する。非営利組織の業績報告に関する研究の一環として、チャリティが「自らの言葉で自らのストーリーを語る」ために導入された英国の「要約情報申告書」の開示を業績報告の改善に係る先行事例として取り上げることを通じて、わが国の非営利組織の業績報告の在り方について検討したい。

2. 戦略部会報告書における「標準情報申告書」の開示に係る勧告

英国のチャリティ制度改革をめぐる近年の議論は、400年を越えるチャリティ制度の歴史と、そのなかで醸成されてきたチャリティをはじめとする民間非営利部門の独立性を尊重する精神、そし

てこれに一層の役割期待を付与し、建設的な批判と支援を惜しまない英国独自の風土に支えられて、着実に前進しているように見える。

本稿の主題である「要約情報申告書」の開示をめぐる議論は、2002年に公表された内閣府の戦略部会報告書 (Strategy Unit Report) 『民間活動と公益—チャリティおよび民間非営利部門の検討—』 (Private Action, Public Benefit : A Review of Charities and the Wider Not-for-Profit Sector, 以下『報告書』という) における以下の勧告を契機とする⁷⁾。

「年次報告書及び財務諸表の一部として、大規模チャリティ (新たに提案されている監査を必要とする年間収入合計100万ポンド超のチャリティ) は、毎期、「標準情報申告書」 (Standard Information Return) を作成すべきである。「標準情報申告書」は、チャリティがどのような目標を設定し、また目標に対するアウトカムをいかに測定したかに焦点をあてた、チャリティに関する重要な質的および量的情報を強調すべきである。」

本章は、当該勧告に至った背景を『報告書』の検討を通じて浮き彫りにする。

当該『報告書』は、100頁を超える改革案として、本文8章から構成され、合計61の勧告を内容とするものである。『報告書』は、現在のチャリティその他の民間非営利組織の成長を可能ならしめ、新たな組織形態が発展することを奨励し、チャリティに対する社会的な信頼を確保しうる法規制上の枠組みをいかに再編成すべきかを網羅的に検討するものであり、大きく以下を目的とする詳細な改革案を提起した。

- ① 公益に資する活動であることをより明瞭に、かつ強力に主張するためにチャリティ法とチャリティの法的地位を現代化する
- ② チャリティの組織が実効性を確保し、企業家精神を発揮するために利用可能な法的形態を改善する
- ③ 公的信託 (public trust) ならびに信任 (confidence) を形成するうえで不可欠な説明責任 (accountability) と透明性 (transparency)

を拡大する

- ④ 規制の独立性、公平性ならびに適切性を保証する

チャリティ委員会 (Charity Commission) に登録されたチャリティは、2001年にすでに18万8千団体を数え、チャリティ全体の年間収入合計は250億ポンド、資産総額は700億ポンドに達している (なお、その90%は大規模なチャリティによって占められている)。だが、他方で、従来までチャリティの活動と業績に改善を求める明示的な圧力は乏しく、また、受益者および寄付者に対する説明責任はきわめて不十分な場合が多いことが指摘されてきた。

当該『報告書』は、英国の民間非営利部門の繁栄と持続可能な成長に大きく影響する公的信託と信任において、会計・開示制度が果たすべき役割が問われるなかで、当該部門が公衆のニーズに合致しうる、十分に入手可能な公衆の利用目的に適った情報が必ずしも提供されていない点で、その現状を厳しく批判するものであった。その意味で、今般のチャリティ制度改革の重要課題として、チャリティの業績の測定・評価と密接に連係した開示制度の再編成が提起されたことには特に注目すべきであろう。

『報告書』は、その第6章「公的信託と信任の形成および業績の改善に関する民間非営利部門の支援」において、①チャリティによって提供される標準的情報ならびにチャリティの活動の成果とその方針に係る情報、②内部告発を行う場合の会計監査人の保護、③資金の調達 (fundraising) に係る規制ならびにチャリティによる自己規制、④パフォーマンスの改善、等を検討課題として示している。

以下では、チャリティの活動と成果に関する信頼しうる比較可能な情報の欠如が、長期的には民間非営利部門全体に対する公的信託と信任を損なうことを強調した『報告書』の現状認識とその改革案を要約して検討したい (以下、『報告書』の該当パラグラフを示す)。

現在、チャリティの存続と成長は、資金の調達活動を通じた収入やボランティア労働力等からの相当のインプットに依存している。例えば、資金の調達額の大きさで見た上位500団体に位置するチャリティの場合、収入合計のうち約55%は任意の寄付収入が占めている。このことは、チャリティの財務的健全性およびその活力は、公衆の善意 (goodwill) によって大きな影響を受けることを意味する。

最近の調査によれば、チャリティに対する信任の程度は全体として高い水準にあるが、他方で、公衆は情報の質、説明責任および資金の調達に係る実務に大きな関心を持っており、こうした点に不信や欠落が生じれば、一転してチャリティの高潔さやその実効性に対する公衆の疑義を招来しうる可能性もある (para.6.1)。

『報告書』は、チャリティ特有の問題として、情報の質を挙げている。登録チャリティは、報告書及び財務諸表をチャリティ委員会に提出する義務を有する。だが、これらは一般に手軽に入手しうるものではなく、しかも公衆の情報ニーズに適合していないことも指摘されてきた。また、登録を免除されたチャリティや免税特権をもつチャリティ、その他の民間非営利組織に関する情報は、登録チャリティ以上に欠落している。特に、現状では、チャリティの業績およびアウトカムに関する信頼しうる情報を入手することも、さらに類似の団体と意味のある比較を行うことも極めて困難である (para.6.3)。

この点について『報告書』は、チャリティの業績に関する独立した情報があれば、より多くの資源を提供する意思があるとする人々が73%も存在しているとする最近の調査を引用して、より良い情報はチャリティに対する公衆の信任を高め、その意思決定を支援するだけでなく、チャリティの業績に注意を向けさせることを通じて、チャリティが自らの業績を評価し、改善するインセンティブを強化しうることを指摘している (para.6.4)。

『報告書』は、チャリティに対する公的信託と

信任の形成を促進するという観点から、広く公衆が入手しうる目的適合性 (relevance) と比較可能性 (comparability) の要件 (情報の質的特性) を備えた、質の高い情報をチャリティに開示させることを企図した。前述の「標準情報申告書」は、このようなチャリティの財務報告制度改革の一環として、その作成・開示が勧告されることになったものである。

「標準情報申告書」は、米国において内国歳入庁 (Internal Revenue Service) に提出が義務づけられた標準様式 (“990 forms”) を参考にしたものである⁸⁾。米国では本様式を通じて公衆が非営利組織に関する比較可能な情報を容易に入手しうる。ただし、“990 forms” は作成に時間を要し、手間がかかることから、『報告書』は、情報提供のコストとのバランスを保つために、より高い水準で公的な説明責任 (public accountability) が求

められる大規模なチャリティに限定してその開示を勧告するものであった⁹⁾。

当該チャリティは、毎期、「標準情報申告書」をチャリティ委員会に提出することが義務づけられるため、公衆はチャリティ委員会のウェブサイトから、ユーザーフレンドリーな形式を通じて必要な情報の入手が可能となる。

なお、公衆から資金の調達を行う大規模チャリティ以外のチャリティおよびその他の民間非営利組織については、「標準情報申告書」と同様の情報を、例えば自らのウェブサイト上で提供することが健全な慣行として奨励されている (para.6.10)。

表1は、当初、『報告書』において例示された「標準情報申告書」における開示事項を示している。

表1. 標準情報申告書において例示された開示事項

<p>目標に対する達成度</p> <ul style="list-style-type: none"> ・前年度の目標は何であったか、またその目標をどのように達成したか ・次年度の目標は何か、またその目標をどのように達成するつもりか <p>インパクト</p> <ul style="list-style-type: none"> ・インパクトをどのように測定するのか。成功の測度は何か <p>パフォーマンスの改善</p> <ul style="list-style-type: none"> ・Social Audit, Excellence Model, PQASSO, Investors in People等の認められた品質管理ツールを使用しているか (空欄チェック方式) <p>利害関係者の関与</p> <ul style="list-style-type: none"> ・主要な利害関係者を誰とみなしているか。利害関係者に対する説明責任をどのように保証するか ・利害関係者の見解をどのような形で知り、どのように対応しているか <p>ガバナンス</p> <ul style="list-style-type: none"> ・理事はどのように選任され、またどのような役割が与えられているか <p>資源調達</p> <ul style="list-style-type: none"> ・どのような資金調達活動を計画したか。またそれは何故か ・昨年度の資金調達比率とその説明 ・過去5年間の平均資金調達比率とその説明 <p>キャンペーン</p> <ul style="list-style-type: none"> ・どのようなキャンペーン運動を企画しているか。他のキャンペーンと連携しているか <p>商取引</p> <ul style="list-style-type: none"> ・商取引を行う子会社を所有しているか。または他の組織との重要なジョイント・ベンチャーに関係しているか (それは非営利組織か、公企業または民間企業か)。その活動はどのようなもので、売上高、利益はいくらか <p>内部留保と投資</p> <ul style="list-style-type: none"> ・倫理的投資に係る方針を含めて、投資戦略はどのようなものであるか ・内部留保に係る方針はいかなるものであり、また現在どのような内部留保が存在するか

出所) Strategy Unit Report, *Private Action, Public Benefit: A Review of Charities and the Wider Not-For-Profit Sector*, September 2002, p.63.

3. 「要約情報申告書」(SIR) 開示の意義と 開示に係る諸原則

このような戦略部会の『報告書』に対して、1,087 通のコメントが組織または個人から寄せられた（以下、該当パラグラフを示す）¹⁰⁾。そのうち 408 通は『報告書』における諸勧告を全体として歓迎し、これを支持するものであった（うち 117 通は諸勧告の法制化を主張した）。だが、14 通は不支持を表明し、諸勧告が不必要であること、あるいは全体として規制による追加的負担を強いることになると不満を表明した。

「標準情報申告書」に対しては、213 通の回答があり、77% が当該勧告の背景にある意図、すなわちチャリティに関する情報の目的適合性と入手可能性に関する改善を明確に支持しているが、多くの支持者が勧告自体については態度を保留した。その理由として、「標準情報申告書」の作成は管理コストの増大を招き、「標準情報申告書」から抜粋された情報を基礎としたチャリティ間の比較は、チャリティの多様性のためにミスリードしうる、また害悪でさえある等の見解が示された (para.5.2)。また、「標準情報申告書」の導入に反対する見解として、チャリティに関するより多くの公的に入手しうる情報 (public information) は、当該勧告によって促進されるものではなく (para.5.3)、少数意見のなかには、「標準情報申告書」の開示内容はチャリティには適合しないことも指摘された (para.5.4)。

これに対して、政府は、チャリティに関する正確かつ目的適合的な情報を容易に公衆が入手しうることは、チャリティにとって実質的な説明責任および信託と信任の形成において不可欠であり、公衆がチャリティの達成状況、方針、ガバナンスおよび財務に関する情報に精通し続けることはチャリティ自体の利益となると、その当初の主張を貫いた。結果として、政府は当該勧告を支持し、不適切な管理負担を強いることに配慮しつつも、「標準情報申告書」の様式と開示内容等について

チャリティ委員会と連携して具体的な作業に取り組むべきことを明確にしたのである (para.5.5)。

「標準情報申告書」は、当初、主要業績 (key performance) データを収納する申告書として年次報告書のなかに含めることを想定していたが、その後、その名称を現在の「要約情報申告書」(Summary Information Return, 以下、現在に至る本申告書を SIR という) に変更した。また、チャリティ委員会に提出することが義務づけられてきた年次申告書 (Annual Return) の特別セクション (パート C) として追加されることとなった。

SIR が年次申告書の一部とされた理由は、SIR の様式を改訂する場合でも制定法上の承認を得ることなく柔軟に対応しうること、またチャリティ委員会のウェブサイト上で開示されることにより公衆による公的な利用を促進しうることにある。SIR は、100 万ポンド超の年間収入がある最大規模のチャリティにのみ適用される（該当するチャリティは約 5,000 団体である。その数はチャリティ全体の 3% であるが、収入合計で見ると全体の 80% を超える）¹¹⁾。2005 年 9 月にオンライン・サービスが開始して以来、チャリティ委員会のウェブから 2006 年 10 月までにおよそ 25,000 回のダウンロードを数えるに至っている。

SIR の導入は、年次報告書及び財務諸表のなかで提供される情報を補足し、それとの連携を強めることを意図するものであり、チャリティの活動をめぐる包括的な概況を提供するものと意義づけられる。すなわち、次章で解説するように、年次報告書及び財務諸表に含まれるより詳細な情報入手する前に、SIR は、読者たる公衆がチャリティを知る手がかりを得るために、チャリティの目的、その活動の達成状況等について容易に理解しうる要約情報を提供するものであるといえる。

なお、チャリティ委員会は SIR の作成・開示のためのガイダンス (Guidance Note) を示している。そのなかで SIR 開示に係る重要原則 (key principles) が以下のように列挙されている。

① 寄付者、投資家および受益者を含む利害関係

- のある公衆が容易に理解しうる有用な情報であること
- ② 公衆がチャリティの働きに関する情報によりよく精通しうること
 - ③ チャリティの目的、活動および達成状況について概要を提供すること
 - ④ 業績に影響を与える諸要因について情報を提供すること
 - ⑤ 例えば、年次報告書及び財務諸表のようなより詳細な情報源を示して、その連携を促進すること
 - ⑥ その他の情報源との首尾一貫性を確保すること
 - ⑦ 検証可能であり、明確な証拠から引き出された情報であること
 - ⑧ 例えば、外部のトレンドまたは前年度の業績との関係のように報告される情報の脈絡や情報の長期的な重要性を具体的に説明すること
 - ⑨ 理事者連名により自己証明されること
 - ⑩ チャリティ委員会に対して年次申告書の一部として提出されること
 - ⑪ チャリティ委員会のウェブサイトを通じて公的に入手可能な情報であること
- SIRの開示内容は、表2に要約される。

表2. 要約情報申告書 (SIR) における開示事項

項目	開示	対応関係	基本データの源泉
1	チャリティの目的	年次報告書	現在の戦略計画
2	チャリティの発展に影響を与える受益者	年次報告書 理事会議事録	受益者層の識別 利用者集団との関係 顧客満足度の調査 受益者ニーズの識別に関する方針
3	中長期戦略およびその成功指標	年次報告書 理事会議事録	戦略計画
4	年間目標および関連する目標と達成状況	年次報告書 理事会議事録	管理会計データ 事業計画 戦略計画
5a	収入分析	財務活動計算書	合計額および総収入の主な内訳
5b	支出分析	財務活動計算書	最重要目標に関連した活動に係る支出およびその他支出
5c	資金獲得活動の効率性分析	年次報告書 財務活動計算書	主な資源獲得活動／イベント／プロジェクト 本年度の収入と支出
6	期末の財務的健全性	年次報告書 貸借対照表	短期および長期のソルベンシー評価、期末無拘束余剰金および任意寄付による資金獲得依存を含む事業計画のセンシティブィティ
7	次年度の主要な目標および戦略の修正	年次報告書 理事会議事録	年度予算／現在の事業計画の文脈における予測
8	ガバナンスの有効性	年次報告書 理事会議事録	理事者の選任規準、研修および教育訓練制度、能力の監督等

出所) A. Pianca and G. Dawes, *Charity Accounts*, 3rd edition, Jordans, 2006, p.448.

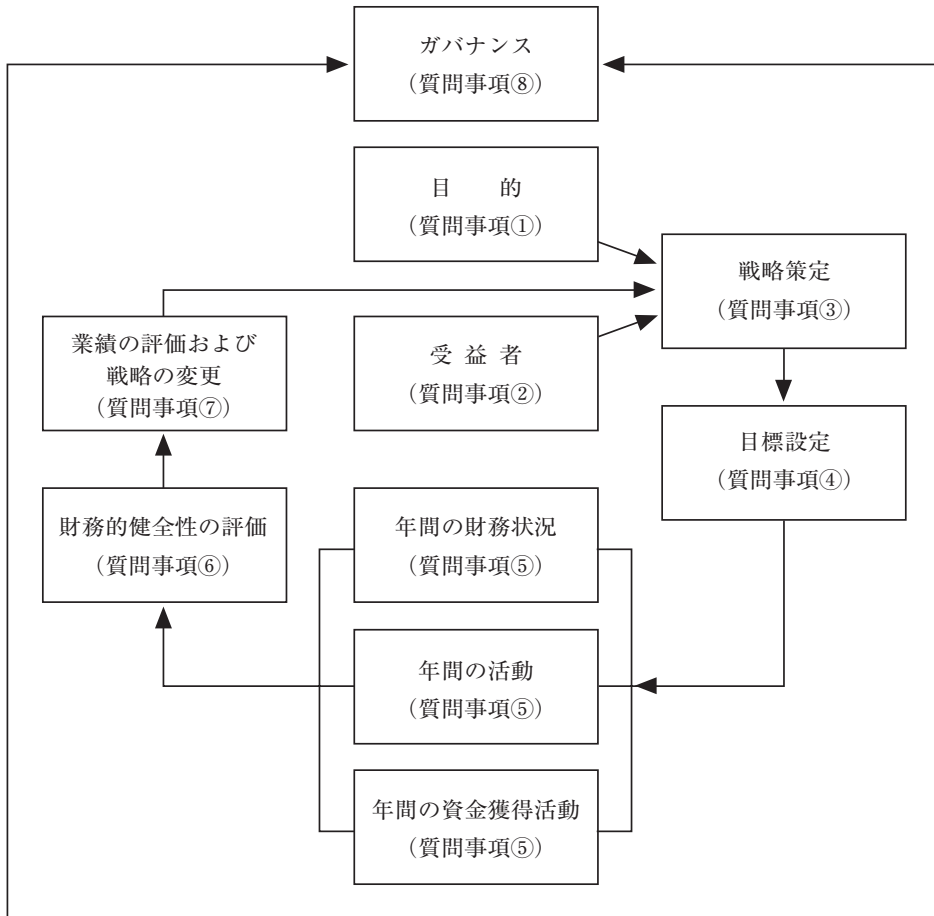
4. SIR 開示のガイダンス

SIR は、年次報告書及び財務諸表、年次概況 (Annual Review)、ウェブサイトその他の公表情報に含まれるより詳細な情報に読者たる公衆の注意を向け、その利用を促進することを意図した

チャリティの重要な目的、活動および達成状況に係る要約情報として位置づけられた。

チャリティ委員会が示したガイダンスによれば、SIR は、相互に関連した8つの質問事項から構成される (図1を参照)。開示例として、英国の環境保護団体として著名な WWF-UK の2007年度の SIR を示した。

図1 要約情報報告書 (SIR) の開示構造



出所) Charity Commission, *Guidance Notes for the Summary Information Return*, March 2005, p.3.

事例 WWF-UK の目的、活動および達成状況に係る要約情報申告書 (SIR)

質問事項 1: チャリティの目的	
チャリティの目的は何か	
WWF の使命は、地球の自然環境破壊に歯止めをかけ、人類が自然と調和して生きていくことのできる未来を構築するために、地球上の生物の多様性を保護し、再生可能な自然資源の持続可能な利用を保証し、環境汚染と浪費を削減することにある。	
詳細な情報の入手方法	ウェブサイト www.wwf.org.uk において入手可能な監査済年次報告書
質問事項 2: 誰の利益となるか	
a) チャリティの働きから誰に利益がもたらされるか	
WWF-UK は、保護活動に係る支出の約 70% をアフリカ、ラテンアメリカ、アジア太平洋地域およびヨーロッパにおけるグローバル・プログラムに配分している。我々はまた、世界中の人々と自然に利益をもたらすために、英国企業および政府の行動に変革をもたらすことによってグローバルな環境問題に影響を与えるように努めている。	
WWF-UK は、イングランド、北アイルランド、スコットランドおよびウェールズにオフィスを備えており、したがって中央政府のみならず、全国の地方行政機関と係わり、影響を与えることを通じて、グローバルな問題に地域レベルで対処しうる。	
我々はプログラムを通じて信頼を獲得し、挑戦的に実効性を確保しうるように努め、また人々が生きること示唆と希望を与えうるように励むものである。	
b) いかにそのニーズに対応し、またそれはどのようにチャリティの発展に影響したか	
WWF-UK は、人類と自然に利益をもたらすために、持続可能な解決を求めることにより生物の多様性を保護し、地球規模で拡がる脅威に対してキャンペーン活動を展開する。	
持続可能な解決は、我々のすべてのプログラムおよびキャンペーン活動の基礎を形成するのでチャリティの発展に影響を与える。	
WWF-UK は、いまや広範に及ぶ利害関係者—政策決定者、政治家、企業およびマスメディア—から気候変動およびエネルギー問題に関する重要なプレーヤーと見做されており、我々は高い頻度で官僚や大臣と接触している。	
詳細な情報の入手方法	ウェブサイト www.wwf.org.uk において入手可能な監査済年次報告書
質問事項 3: チャリティの戦略	
a) チャリティの中長期戦略にとって重要な要素は何か	
我々の焦点は、京都議定書後の合意形成のための交渉に従事すること、政府に影響力を行使し、気候変動法案及び海洋法に関係者相互のコミットメントを求めること、企業および産業とのエンゲージメント政策を採用した新たな企業パートナーシップを展開すること、WWF-UK の使命に対する理解を広げるための投資を行うこと、我々のビジョンであるひとつの地球の未来を発展させ、支援者とのコミュニケーションを図ること、利害関係者とのコミュニケーションを改善するためにデジタル技術を効果的に利用し、我々のシステムの有効性を高めるように合理化する、等にある。	
b) チャリティはどのように戦略の成功を評価しているか	
WWF-UK は、財務その他の業績目標とともに、業績測定として重要業績指標 (KPI) を用いている。	
詳細な情報の入手方法	ウェブサイト www.wwf.org.uk において入手可能な監査済年次報告書

質問事項 4：チャリティの目標と達成状況	
チャリティの主要な年間目標は何か、そしてその目標は達成されたか	
目標	達成状況
・独自の包括的キャンペーンを創設し、実行する	・ひとつの地球キャンペーンが2007年4月の特別サミット開催時に企業と政府の関係者を前に開始された
・目標純利益 26.3 百万ポンドを達成する	・目標額を百万ポンドを上回る 27.3 百万ポンドの純利益を得た
・我々を財政的に支援する新たな参加者を獲得する	・2006年7月に実行された調査および2007年2月のオンライン・テストに対して積極的な回答を得る結果となった
・HSBC とのパートナーシップを更新し、最低でもひとつのメジャーな企業との新たなパートナーシップを形成する	・HSBC とのパートナーシップは5年間にわたり 33 百万ポンドに更新され、さらに 2 百万ポンドの後援契約が追加された。Marks & Spencer が2007年夏に我々のパートナーとなった。

質問事項 5：チャリティの収入および支出		
a) チャリティの収入源は何か		
収入源	総収入中 %	£000
1. 寄付金収入	81	36,838
2. 資金創出活動	4	1,810
3. 投資収益	2	831
4. チャリティ活動からの収入資源	13	5,925
5. その他の収入資源		
合計	100	45,404
b) チャリティにとって最も重要な活動は何か、そしてそれらの活動にいくら費消したか		
チャリティ活動	費用 £000	
助成金及びプロジェクト活動	27,265	
保護活動	5,226	
広報活動	2,871	
その他	1,495	
チャリティ活動の支出合計	36,857	
支出合計	48,653	
説明のためのコメント		
c) チャリティの3つの主な資金獲得活動は何か、そしてその獲得額および費用はいくらであったか		
資金獲得活動	獲得した収入額 £000	活動に要した支出額 £000
個人からの会費および寄付	20,747	8,407
遺贈	10,036	412

企業による後援および寄付	5,306	535
その他	749	2,072
寄付金収入および資金創出活動合計額	36,838	
寄付金収入および資金獲得に係る取引において発生した費用合計		11,422
上記のその他の費用 2,072 百万ポンドには、売上原価等 1,464 百万ポンド、投資管理手数料 6.7 万ポンド、チャリティ活動に対する政府補助金等調達に係るコスト 22.4 万ポンド、富くじ 1.2 万ポンドおよびチャリティ目的の信託からの収入に係るコスト 1.97 万ポンドが含まれる。		
詳細な情報の入手方法	ウェブサイト www.wwf.org.uk において入手可能な監査済年次報告書	

質問事項 6：チャリティの財務的健全性

a) 当期末におけるチャリティの財務的健全性はどのように説明されるか

本年度の収入は前年度より 300 万ポンド以上増加した。一中略一。我々は、多くの長期的なプログラムを支援するために財務諸表上 7.4 百万ポンドの引当金を設定しているが、準備金の額は我々の活動を財政的に支えるには低い水準にあり、プログラム上および実務上の責務を果たすためには、様々な寄付者の継続的な支援に頼るところが大きい。

詳細な情報の入手方法 ウェブサイト www.wwf.org.uk において入手可能な監査済年次報告書

質問事項 7：次年度

a) 昨年度の全体の業績はチャリティの中長期戦略にどのような影響を及ぼすか

我々はまだ収入の増加傾向にあるものの、プログラムに不可欠な無拘束資金の調達はより困難となっている。保護活動を拡大する将来の計画は継続的な収入の増加の達成状況に依存する。

b) チャリティの次年度の主な年間目標は何か

- ・国際的なパートナーとともに WWF ネットワーク・イニシアティブを展開するために実質的に投資を配分する

- ・京都議定書後の合意形成のための交渉に従事する

- ・ひとつの地球の未来を発展させ、支援者とのコミュニケーションを図る

- ・企業および産業とのエンゲージメント政策を採用した新たな企業パートナーシップを展開する

詳細な情報の入手方法 ウェブサイト www.wwf.org.uk において入手可能な監査済年次報告書

質問事項 8：チャリティのガバナンス

a) チャリティはガバナンスの体制が適切かつ有効であることをどのように保証しているか

WWF-UK の理事会は、15 名の無報酬の理事者で構成され、保証有限会社の取締役を兼任している。理事会は、最高執行責任者の任命とともに、上級経営者による助言を基礎として、方針の決定、戦略の合意と主要な契約の承認に対して責任を負うものである。日々の業務上の問題は主要な役職者から構成される管理チームを指揮する最高執行責任者に委譲されている。

詳細な情報の入手方法 ウェブサイト www.wwf.org.uk において入手可能な監査済年次報告書

出所) WWF-UK の 2007 年度 SIR を一部要約して作成。

ガイダンスは、その回答の長さは重要情報の要約であることを反映すべきであり、また個々の回答欄に関連する事項の詳細について相互参照箇所を記載するスペースを設けるべきことを示唆している。また、SIRには個々のチャリティ自体ではなく、連結財務諸表によって示されるチャリティ・グループ全体の活動および財務状況を含めるべきとする。

各質問事項に対する回答のためのガイダンスとして、以下のように要約しうる記載上の注意が示されている。

① チャリティの目的

チャリティが達成したい計画または求めている変化とは何かを説明すべきである。その文書は、チャリティの活動の目的およびチャリティの働きの基本的な方向性についての理解を与えるべきである。なお、その説明は、通常チャリティ委員会のウェブサイトですでに表明されているチャリティの法律上の目的と同一である必要はない。

② 誰の利益となるか

a) チャリティの働きから誰に利益がもたらされるか

チャリティがその働きを通じて支援しているグループ、共同体または組織を説明するか、あるいはそのリストを挙げるべきである。これには、無償であるか、または地方政府のような主体に代わって契約上のサービスにより提供されるかにかかわらず、チャリティのサービスまたは施設から便益を得る人々および組織が含まれる。

b) いかにかそのニーズに対応し、またそれはどのようにチャリティの発展に影響したか

チャリティは、どのようにその受益者または利用者の期待を見出し、これらのグループとの対話を維持し、そしてどのようにその期待がチャリティの意思決定プロセスを方向づけるか、簡潔に説明すべきである。

③ チャリティの戦略

a) チャリティの中長期戦略にとって重要な要素は何か

重要目標を達成するための戦略を理解し、またこれらの重要目標がチャリティの目的をどのように促進するかを理解するための説明が、主としてチャリティの公益活動に関連させて提供されるべきである。

b) チャリティはどのように戦略の成功を評価しているか

その戦略がより広範で長期的な有効性に合致しているかどうかを評価するためにチャリティが用いている技法を簡潔に説明すべきである。

④ チャリティの目標と達成状況

a) チャリティの主要な年間目標は何か、そしてその目標は達成されたか

本質問事項は、最初に短期の目標を説明させることを意図する。これらの短期的目標はチャリティの戦略が当該年度にどのように進捗したかを理解するために提供され、チャリティ内部の管理上の目標ではなく、対外的な成果に関連した目標を説明すべきである。年間目標が全体の目的と戦略の達成とどのように関連するのか、読者が評価できるようにすべきである。また、もうひとつの質問に対応して、年間目標に対する業績を評価するためにチャリティに用いられた量的・質的な業績測度または指標によって、達成状況の詳細を提供すべきである。可能であれば、なぜ目標が達成できなかったのか、その理由を説明してもよい。

⑤ チャリティの収入と支出

a) チャリティの収入源は何か

収入分析は、当該年度の財務活動計算書 (Statement of Financial Activities, SOFA) から導かれる。

b) チャリティにとって最も重要な活動は何か、そしてその活動にいくら消費したか

質問事項④に対する回答のなかで示した年間目標に対して最も重要な貢献をしたチャリティ活動を簡潔に説明すべきである。ここで提供する情報には、チャリティによるサービスの詳細、重要なプロジェクトまたはプログラム、助成金の種類等が含まれる。また、子会社を通じたチャリティ活動の説明およびそのコストを含めるべきである。

- c) チャリティの3つの主な資金獲得活動は何か、そしてその獲得額および費用はいくらであったか

資金獲得活動は、寄付金収入を得るために企図されたすべての活動および資金創出活動による収入を含む。主な資金獲得活動を識別する場合、戦略的に最も重要な活動を選択すべきである。多くの場合、これらはチャリティに最も多くの収入をもたらした活動となるであろう（これらの項目に重要性があるならば、当該情報はおそらく財務諸表の注記として含まれる）。

⑥ チャリティの財務的健全性

- a) 当期末におけるチャリティの財務的健全性はどのように説明されるか

チャリティの期末の財政状態は、現在および将来にチャリティがなしうることに影響を与える。例えば、余剰額の水準、当該余剰額の水準は満足いくものであるか、なぜ余剰金が内部留保されているのか、および将来的に具体化される財務上の契約等の、期末時の財務的健全性に関する重要情報に焦点をあてるべきである。

⑦ 次年度

- a) 昨年度の全体の業績はチャリティの中長期戦略にどのような影響を及ぼすか

期中におけるチャリティの活動、アウトカムおよびインパクトの評価は、将来の活動の方向に影響を及ぼしうるその計画プロセスに組み込まれる。したがって、当該年度のチャリティの業績結果に対する評価が、いかに中長期の戦略の修正において用いられるのかを説明すべきである。

- b) チャリティの次年度の主な年間目標は何か
当該質問の目的は、次年度の年間目標を説明させることにある。チャリティ内部の管理上の目標よりも、対外的なアウトカムに関連した目標を識別し、説明すべきである。できればその目標がどのようなチャリティ全体の目的の達成を促進するかを読者が評価しうる方法で示されるべきである。

⑧ チャリティのガバナンス

- a) チャリティはガバナンスの体制 (arrange-

ments) が適切かつ有効であることをどのように保証するか

ガバナンスは、チャリティが指揮・統制されるメカニズムであると定義しうる。良いガバナンスは、チャリティが有効に活動することを保証するうえで決定的な要因となる。

本質問事項は、適切なガバナンス体制が整備され、かかる体制をレビューする手続きが採用されていることをチャリティが保証しようとしているか、簡潔に説明することを意図している。チャリティのガバナンス体制を完全に記述する必要はなく、これは年次報告書において提供されている。ここで説明すべきことは、いかに適切かつ有効な体制が保証されているかという点である。公衆の多くはチャリティがどのように運営されているかをほとんど理解していないことに留意し、明確かつ簡潔に説明することが求められる。

5. SIR 開示の改善に向けた課題

このようなガイダンスを基礎として、英国のSIRの開示実務はすでにスタートしている。しかしながら、年次申告書を活用したSIRのウェブサイト上の公開を通じて、確かに入手可能性の改善が図られたといえる一方で、最近のチャリティ委員会が行った開示実態の調査によれば、SIR開示をめぐるいくつかの問題点も指摘されている¹²⁾。

例えば、サンプルとして選択された130のチャリティにおいて、①39の様式が専門用語や略語を使用することによって、SIRが意図する読者の理解を困難にしていること、また②60の様式が年次報告書及び財務諸表、または年次概況の参照を指示しているが、わずか18の様式しか事業計画または戦略計画に言及していないこと（年次報告書及び財務諸表、戦略計画または中間概況のような資料の特定の部分に読者の注意を向けさせたのは3つのチャリティの様式にとどまった）、③34の様式において住所またはメールアドレス等を提供することによってその他の情報源を示唆しているが、他方で20の様式においてはウェブサ

イトがないことを示していたこと、等が挙げられている。

SIR 開示に係る様式およびガイダンスの検討過程で、当初狙いとしたチャリティのアウトカムやインパクトへの焦点は後退したともいわれており、2007 年末までに SIR と年次報告書及び財務諸表との役割分担を見直すための検討を行うべきことが勧告されていた¹³⁾。当該勧告を受けて、チャリティ委員会は 2007 年 7 月に SIR 開示に係る調査結果を公表している。以下では、164 のチャリティおよび質問に対する回答者 120 名（71% はチャリティのスタッフおよび専門のアドバイザー、29% が支援者、寄付者、ボランティア労働者等のいわゆる利害関係のある公衆である）を対象としたチャリティ委員会の調査の主な結果を抜粋してみたい¹⁴⁾。

第一に、78% のウェブ利用者が SIR は有用であると回答し、74% の利用者がより広く利用されるようになれば SIR はチャリティに対する理解の手助けとなると回答した。また、67% の利用者が SIR は求めている情報を常に、または時々提供していると回答し、83% の利用者が SIR はチャリティが達成していることを伝えており、86% の利用者がどのように資金を消費したのかを伝えていと回答した。利害関係のある公衆においては 94% が有用であると回答し、SIR に対して積極的な評価を与えている。SIR は公衆を手助けしていないと回答したのは僅か 3% であった。

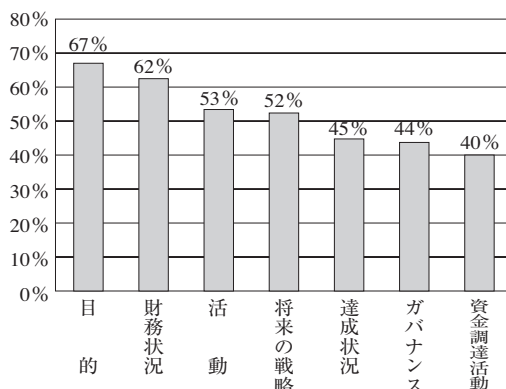
第二に、ウェブ利用者にとって最も関心のある情報はチャリティの目的であり、以下、財務、チャリティの活動、将来の戦略、達成状況の順となった（図 2 を参照）。

第三に、164 のチャリティのうち 56% が、公衆は SIR に関心をもっていると考えている一方で、74% に及ぶ多数が作成上の負担を表明している（図 3 を参照）。また、SIR をチャリティ内部で利用している事例も 7% と僅かしかなくも明らかになった。

第四に、チャリティの 45% が SIR の作成から

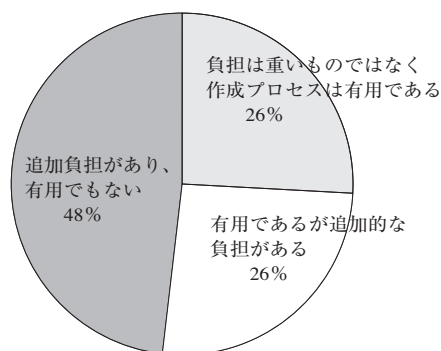
もたらされる便益はないと回答している。チャリティによる SIR に対する評価が必ずしも高いこととは見逃せない（表 3）。

図 2. SIR の利用者が求める情報



出所) Charity Commission, *Summary Information Return: A Research Report Contributing to the Charity Commission on the Future of SIRs*, July 2007, p.10.

図 3. チャリティは SIR の作成プロセスを負担と見る傾向がある



出所) Charity Commission, *Summary Information Return: A Research Report Contributing to the Charity Commission on the Future of SIRs*, July 2007, p.14.

表3. SIRの作成から得られる便益

	164 団体
・便益は全くない	45%
・目標についての考えがより明確になった	31%
・簡明な要約ができ、組織がひとつにまとまった	25%
・透明性が増大した	21%
・その他の組織のSIRを見る機会が促された	15%
・組織の目的をより明確に伝えることができるようになった	15%
・財務的事項に注意を向けるようになった	12%
・戦略的な考え方を改善した	12%

出所) Charity Commission, *Summary Information Return: A Research Report Contributing to the Charity Commission on the Future of SIRs*, July 2007, p.14.

第五に、資金提供者および会計プロフェッション、コンサルタント等の専門アドバイザー(23名)のうち70%はSIRが公衆にとって関心が高いものであっても、専門家向けには有用ではなく、57%は必要な情報を提供するものではないとして、その評価は消極的である。

最後に、SIR開示を年次報告書のなかに組み込むべきかという質問に対しては、専門アドバイザーの61%がその組み入れを支持し、22%がこれに反対した。SIRの利用者全体では58%が組み入れを支持し、32%がこれに反対している。このような調査結果に対して、チャリティ委員会は以下の結論を示した。

- ① SIRは利害関係のある公衆にとって有用性がある
- ② SIRの作成はチャリティにとっては管理上の負担と認識されているが、通常完成までに要する時間は5時間以下である
- ③ SIRはまだ十分に知られておらず、十分な紹介も行われていない、またチャリティ間の比較が容易でないこと等を理由として、SIRの

当初の目標はまだ達成されていない

また、以下の理由に基づいて、SIR開示の継続を勧告するものである。

- ① SIR開示の制度化からまだ18か月しか経過しておらず、この現時点で廃止を決定するのは時期尚早である
- ② 調査結果から、公衆の一部はSIRを有用な情報として積極的に評価している
- ③ SIRの可能性はまだ十分に開花していない

チャリティ委員会は、SIRは年次報告書よりも接近しやすい方法で公衆が求める情報を網羅しているため、SIRを年次報告書のなかに組み入れることに対しても否定的な見解を示している。

業績報告をめぐって財務諸表との連携を重視した年次報告書の開示に係る一連の改革とともに、チャリティの活動に係る包括的な概況を公衆が容易に理解するための要約情報を提供することを意図したSIR開示は、英国における開示制度改革の中核にある開示媒体であり、いわば実験的な取り組みでもある。その実効性に係る評価についてはもう少し時間を要するであろう。

現時点において、チャリティ委員会はSIR開示を年次報告書との重複とは見做さず(表4を参照)、むしろSIRの本来の役割がまだ達成されていないことを強調している。公衆のニーズ、とりわけこれまで入手困難であったチャリティの業績あるいはアウトカムについての信頼しうる情報を提供し、意味のあるチャリティ間の比較を可能とすることを目指したSIRの開示実務の促進に、今後一層の重点が置かれることになるであろう。

6. おわりに

非営利組織の成功あるいは業績は、ボトムラインとなる余剰額または不足額によって単純に評価されるものではなく、組織としてのビジョンや価値観を反映した重要業績指標(KPI)を用いて測定されるべきであるが、一方で、非営利組織にとってその達成状況や業績を監視・評価すること、またアウトカムやインパクトのような報告領

表 4. 年次報告書及び財務諸表における開示事項との比較

理事者の年次報告書及び財務諸表	要約情報申告書 (SIR)
<p>目的</p> <p>財務諸表が説明しない領域を説明する。内外への影響と成果に焦点をあてる。一組の財務諸表における取締役の報告書に相当するが、理事者の報告書は、取締役の報告書よりもはるかに包括的である。</p>	<p>目的</p> <p>要約情報申告書は、年次報告書及び財務諸表、ウェブサイトおよびその他の公表情報等に含まれるより詳細な情報に読者を促すように、チャリティにとって重要な目的、諸活動およびその達成状況等について容易に入手しうる要約情報を提供することを可能にする。それは、外部への成果と諸活動に焦点をあてる。</p>
<p>網羅される領域</p> <ul style="list-style-type: none"> ・チャリティとその理事および顧問の履歴および職務上の任務 ・組織構造、ガバナンスおよびマネジメント ・目標と諸活動 ・達成状況とパフォーマンス ・財務概況 ・将来期間における計画 ・保管代理人として保有する資金 	<p>網羅される領域</p> <ul style="list-style-type: none"> ・目的 ・受益者 ・戦略 ・チャリティ活動 ・収入および支出 ・財務的健全性 ・将来の計画 ・ガバナンス

出所) Better Regulation Task Force, *Better Regulation for Civil Society*, 2005, p.26.

域において公衆に対する質の高い応答を行うことは困難な作業であることも事実である¹⁵⁾。

今後、実務の醸成のなかで SIR 自体の情報の質を高めるとともに、より詳細な内容を網羅した年次報告書及び財務諸表との連携を強めて、その読者として想定される公衆の利用を一層促進するか、また開示制度の有効性の判断基準のひとつとして、開示の拡充を通じたチャリティの自己規制ないし規律の向上が図られうるかという点で、英国チャリティの SIR 開示をめぐる動向は大いに注目されるところである。

このような英国における開示制度の新たな動向が示唆することは、非営利組織の理事者および管理者が伝統的な予算管理にとどまらず、インプットに対応した組織の業績、すなわちアウトプット、アウトカムおよびインパクトの測定とその開示にも焦点をあて始めたことにある¹⁶⁾。

前述のように、SIR は、チャリティがその目的

を達成するためにどのように業績を評価しているのか、そしてどのような改善を意図するのか、そのインパクトにも焦点をあてながら、読者たる公衆の利用を念頭に置いた、チャリティの活動に係る年次報告書の要約版としての質的・量的情報の開示の枠組みを示している。

非営利組織の成果と見做されるものは多様であり、その評価基準も一律ではないが、わが国における非営利組織の業績報告を考える場合、財務諸表との相互補完関係の形成を個々の組織の自発的開示に委ねて実務の醸成を待つことは必ずしも適切な対応ではない。今後、わが国の会計制度の拡充に向けて、非営利組織の活動の支援に繋がる業績報告の在り方を検討し、少なくとも開示の枠組みを明示することは不可欠な作業となるであろう。

このように、非営利組織の開示制度改革において、財務的インプットに傾斜した測定・開示から、

アウトプット、アウトカムおよびインパクトの評価・開示への重点移動が極めて挑戦的な課題として提起されるに至っている。その意味で、英国で進展する財務報告制度改革のなかで、SIR開示の導入は、広く民間非営利部門に対する公的信託と信任の形成において、その読者たる公衆が容易に入手でき、即座に理解しうる年次報告書の要約版が追加的に求められたことを意味する。その果たすべき役割は十分に評価しうる一方で、開示の実態はアウトプット、アウトカムおよびインパクトの評価・開示に係る現時点での英国における到達点として、多くの課題が山積していることを示している。

(日本大学経済学部教授)

注

- 1) 以下を参照。黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本春生共訳 (2001) 『FASB NPO 会計基準』中央経済社, 97-102 頁。平松一夫・広瀬義州共訳 (1994) 『FASB 財務会計の諸概念〔改訂新版〕』中央経済社, 183-185 頁。FASB は、「サービスの提供に係る成果」についての情報は、財務報告のなかに適合する尺度がない場合、管理者による説明、あるいは財務報告以外の手段によって提供されるとしている。なお、正味財産増減計算書と事業活動の効率性の測定との関係については、以下を参照されたい。藤井秀樹 (2005. 7 月) 「新公益法人会計基準における正味財産の会計的性格—効率性の測定問題との関連において—」『非営利法人』第 724 号, 32-43 頁。古庄 修 (2006. 3 月) 「正味財産増減計算書の比較可能性」『非営利法人』第 733 号, 6-20 頁。
- 2) Charity Commission, *Accounting and Reporting by Charities, SORP(Statement of Recommended Practice)*, Revised 2005, para.35. ここに「アウトプット」は、利用者に提供された活動、サービスおよび産出物、「アウトカム」は、サービスまたは活動の結果として生じた進歩、便益、知識その他の効果であり、「インパクト」とはチャリティ活動の広範にわたる長期的な効果と定義しうる。
- 3) 英国チャリティの財務報告制度については、以下を参照。古庄 修 (2003. 3 月) 「非営利組織体のアカウントビリティとディスクロージャー—英国チャリティの検討を中心として—」『公益法人研究学会誌』第 5 号, 1-13 頁。依田俊伸 (2004. 1 月) 「英国チャリティ会計における財務諸表」『産業経理』第 63 巻, 第 4 号, 59-69 頁。
- 4) Charity Commission, *op. cit.*, para.36. 年次報告書には、チャリティの「組織構造、ガバナンスおよびマネジメント」、「目標と活動」、「達成状況と業績」、「財務概況」、「将来の計画」等の各項目が開示される。SORP は、良い報告 (good reporting) は、目標に対する進捗を示して、将来の計画に対する理解を支援するとともに、財務諸表上の数値とチャリティの組織構造および活動との関連性を理解させるものとしている。以下を参照。古庄 修 (2008. 6 月) 「非営利組織の業績報告—英国チャリティの年次報告制度に学ぶ—」『非営利法人』第 760 号, 4-14 頁。
- 5) Charity Commission, *Transparency and Accountability (RS8)*, 2004, pp.25-29.
- 6) Opinion Leader Research for the Charity Commission, *Report of Findings of a Survey of Public Trust and Confidence in Charities*, 2005.
- 7) Strategy Unit Report, *Private Action, Public Benefit : A Review of Charities and the Wider Not-for-Profit Sector*, 2002. 当該『報告書』については、以下を参照。太田達男 (2003. 2 月) 「英国チャリティ制度の抜本的改革について」『公益法人』第 32 巻, 第 2 号, 28-37 頁。『報告書』に網羅されたディスクロージャー改革に関する諸勧告については、以下を参照。古庄 修 (2004. 8 月) 「英国チャリティのディスクロージャー制度改革」『月刊公益法人』第 35 巻, 第 8 号, 6-17 頁。『報告書』の諸勧告は、現行チャリティ法に基づくチャリティのみならず、その他の民間非営利組織も対象として網羅している。
- 8) 米国の標準様式 (“990 forms”) については、以

下を参照。高橋選哉 (2002) 「非営利組織体の税制」杉山 学・鈴木 豊編著『非営利組織体の会計』中央経済社, 147-149 頁。

- 9) 旧制度の下では、年間収入または年間支出が 25 万ポンド超のチャリティが対象となったが、新たに監査を必要とする年間収入合計 100 万ポンド超のチャリティを対象とするように基準の引き上げが提案された。
- 10) SIR に係る勧告に対する評価および政府見解については、以下を参照。The Home Office, *Charities and Not-for-Profits : A Modern Legal Framework*, 2003, paras. 5. 5-5. 6.
- 11) SIR 開示の適用対象については、以下を参照。Charity Commission, *In Their Own Words : How charities have responded in the first year of the Summary Information Return*, 2006, p.3.
- 12) 開示実態については、以下を参照。Ibid., p.4.
- 13) 以下では、2007 年末までに、チャリティ委員会に対して一組の情報を提供するものとして SIR

と年次報告書及び財務諸表とを統合するためのレビューを実施すべきことが勧告されている。重複を避け、必要な場合には SIR 開示を廃止することも視野に入れる点に注目すべきである。Better Regulation Task Force, *Better Regulation for Civil Society*, 2005, pp. 26-27. Francis, A. (February 2006), "Suit you, SIR," *Charity Finance*, pp.34-36.

- 14) Charity Commission, *Summary Information Returns : A Research Report Contributing to the Charity Commission on the Future of SIRs*, July 2007.
- 15) 以下を参照。Framjee, P. (October 2004), "Performance Counts," *Accountancy Magazine*, pp.78-79. 現在、あまりにも多くのチャリティが貨幣額によって説明責任や有効性の測度を説明しようとする傾向があり、その焦点は受け取ったお金の額とその使い方に向けられていること、財務諸表は写像の一部であり、お金はチャリティの価値の不十分な代理変数でしかないこと等が指摘されている。
- 16) Ibid., pp.78-79.

