

## 非営利法人におけるアカウンタビリティ

### An Accountability for Not-for-Profit Corporations in Japan

鷹野 宏 行

#### 1. はじめに

そもそも、非営利法人が説明責任を有している対象とはいったい誰なのであろうか。企業とは異なり、投資家（出資者）が存在していない非営利法人では、基本的には資源提供者が第一義的な利害関係者となるだろう。非営利法人が資源提供者から提供された資源の運用顛末についての説明責任が非営利会計の根源であると考えられる。

しかしながら、我が国では、一般に非営利法人とされる法人の中には、資源提供者がおらず、独自の財源をもって完結できるような限りなく営利企業に近い非営利法人が多数存在していることは否定できない事実である。また、そのような法人では、十分な情報開示が行われていないことも、また事実である。

折しも、政府の産業競争力会議の医療・介護等分科会からの中間整理では、非営利のホールディングカンパニーというような新しい法人形態の提案がなされるに至っている。今後、非営利法人のグループ化、組織化などの、いわば非営利法人の合従連衡がおきてくることが予想できる。

加えて、非営利法人が営利子会社を持つケースも多々あるのも事実である。このような業態は、限りなく営利事業体に近い非営利法人といえよう。非営利法人の“営利化”の進展は、その組織本来のミッション自体の真価を問いなおさなければならないところまできているものと考えられる。

本研究では、非営利法人を、本来型非営利法人、事業型非営利法人、共益型非営利法人との3類型に分ち、そのアカウンタビリティの本質を、考察することに主眼が置かれる。

なお、本稿は、筆者が参画している日本会計研究学会課題研究委員会「公共経営と会計学の役割」の中間報告に加筆修正したものである。

#### 2. 非営利法人の定義論

一般に、非営利組織における非営利性とは、非配当制約に求める言説が多い。例えば、ジョンホプキンス大学のサラモン（L. M. Salamon）教授とその研究グループが行なった世界各国のNPOセクターの先駆的比較実証研究では、その定義を次の6つの

特徴をすべて満たす組織として考えている。(注1)

①フォーマルな組織

公式のもの、つまりある程度公共組織化されたものであること。法人化している必要性は必ずしもないが、一度限りの集まりや全くのインフォーマルな集まりを含まない。

②非政府性

民間のもの、つまり制度的に政府から独立しているものであること。政府から資金を貰っていても構わないし、理事会等への政府の参加があっても構わないが、基本的には政府機関の一部でもなければ、役人の統制下にあるものでもなく、民間の独立機関である。

③利益の不分配

利益分配するものではないこと。すなわち、組織の所有者に利益を生み出すものではないこと。事業活動から利益を生んでも構わないが、それを組織所有者に分配するのではなく、本来の活動目的に投入する。

④自己統治性

自主管理、つまり自分たちの活動を管理する力を備えていること。内部に組織統治の機能を備えており、外部によって管理されることがない。

⑤自発性

自発的な意思によるもの。つまり組織の実際の活動において、あるいはその管理について、何らかの有志による自発的な参加を含むものであること。必ずしも活動を補助するボランティアの存在を指すわけでなく、有志による理事会や財政的な参加なども含まれる。

⑥公益性

公共の利益のためのもの、つまり公共（不特定多数）の利益に奉仕し、寄与するものである。

### 3. 非営利法人の分類論

アメリカ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standard Board:FASB）は、1980年代初頭よりNPO向けの会計基準の構築作業を続けてきた。財務会計概念基準書第4号「非営利組織体の財務報告の基本目的」（1980年）、財務会計基準第93号「非営利組織体の減価償却費の認識」（1987年）、財務会計基準第116号「受け入れた寄付および提供した寄付の会計」（1993年）、財務会計基準第117号「非営利組織体の財務諸表」（1993年）など一連のNPO向け会計基準で踏襲されているNPOの定義とは以下のものである。すなわち、「以下のような営利企業と区別される特徴がある実体

である」（注2）と。

- (a) 提供した資源に比例する返済又は経済的便益の受領を期待しない資源提供者から、相当額の資源を受け取ること。
- (b) 利益を得て財貨又は用役を提供する以外に活動目的があること。
- (c) 売却、譲渡もしくは償還が可能な明確に規定された所有主権益が存在しないこと、または組織体の清算に際して資源の残余分配を得る権利があるという明確に規定された所有主権益が存在しないこと。

これに対して、我が国の非営利法人は、公益法人、社会福祉法人、宗教法人、学校法人、医療法人、特定非営利活動法人、独立行政法人、国立大学法人、協同組合（農協、生協、事業協同組合等）などに及び、それぞれの法人に根拠法が存在して、法人の種類が多岐にわたるという意味で、アメリカにおけるNPOとは一線を画している。

そのなかでも、本研究が注目するのは、事業型非営利法人及び共益型非営利法人についてである。

ここに、事業型非営利法人とは、政府からの補助金や民間からの寄付に全く依存しなくても独立の法人維持ができるだけの事業収入がある非営利法人と定義する。私学助成の対象とならない学校法人などがその典型的な例である。

さらに、共益型非営利法人とは、特定のメンバーのみの間での相互扶助すなわち共益を目的として存立する非営利法人と定義する。業界団体の連合会や協同組合などがその典型的な例である。

これに対して、その財務的基盤を民間からの寄付や政府等からの補助金に依存する非営利法人を本来型非営利法人と定義することにする。

#### 4. 事業型非営利法人

FASBいうところの資源提供者（民間の寄付者ないし政府）からの補助がない場合において、非営利法人はどのようなアカウンタビリティを負うのであろうか。事業収入のみで財務基盤が潤い、寄付等に依存しなくても独立して運営できる場合、意思決定に有用な会計情報の提供先がないということになる。すなわち、もとより出資者や投資家が存在せず、まして資源提供者がいないということになると、FASBが想定する非営利会計の目的の前提が崩れることになる。

学校法人を例にとると、私学助成を受ける大学を運営する法人では、少なくとも私学事業団に、また、OBを中心とする寄付者がいる場合には、その寄付者に対して、アカウンタビリティが生じることになる。しかしながら、学校法人であっても、専門学校や予備校を展開する法人では、一般に、授業料収入のみがその財源であって、その他の資源提供者からの補助金は受け入れていないケースが圧倒的である。

その他、医療法人等でも同じようなケースが考えられ、事業型非営利法人におけるアカウントビリティとは、どのようなものかということについて、一定の結論を得る必要があるものと考えられる。

## 5. 共益型非営利組織

法人税法別表第二の公益法人等の表のリストの中に、「～～連合会」という名称の団体が全部で21団体含まれている。連合会とは、中央会という名称の場合もあるが、単独の法人の上部団体として存在する全国組織の総称である。その多くは、特定の業界の利害を代弁する共益的な全国組織であり、加盟法人からの出資で創立され、分担金という名目の会費収入を原資として組織運営がなされている。

これを仮に「連合会モデル」と称すると、連合会モデルは、公益法人だけではなく、協同組合にもみられ、巨大な協同組合連合会あつては、その年額ベースの取扱高が1000億円を超えているような団体も存在する。

本稿では、以下の点を問題提起としてあげてゆきたい。それは、連合会における公益性についてである。連合会は単独の法人を会員とする法人の連合体であり、それ自体では、公益的というよりはむしろ、共益的ないし相互扶助的な存在であるということである。特定の業界団体を擁護するというミッションが、はたして公益性という概念でくくられてしまつてよいのかという素朴な疑問がわいてくる。実際のところ、公益認定を受けている連合会が複数あるという。公益性と共益性との相克の論点は、極めて難しいものではあるが、共益型非営利法人におけるアカウントビリティとは、どのようなものかということについて、一定の結論を得る必要があるものと考えられる。

## 6. オポチュニティーゲイン概念試論

本研究では、オポチュニティーゲインという新しい概念を提示してみようとしている。ここに、オポチュニティーゲインとは、非営利法人が営利事業体だったとしたら納税していたはずの税金を払わずに済んだという意味での利得をいう。

我が国の非営利法人は、原則として、納税の義務がない。非営利法人を十把一絡げに納税減免としている政策に起因する。本来型非営利法人のように主たる財源を資源提供者からの補助金や寄付金からねん出する法人では生じないと思われるが、一部の事業型非営利法人や共益型非営利法人では、納税減免措置に値する社会的弱者としての諸相を備えなくなって、むしろ社会的強者として拡大路線を歩むものもある。

もし、非営利法人が、株式会社などの営利事業体であったとしたら納めていたであろう税金は、行政当局からの補助金と考えることができる。納税減免措置から生まれ

る、あたかも行政当局からの補助金見合いの利得をもって、オポチュニティーゲインと称することにする。

事業型非営利法人や共益型非営利法人は、納税減免措置につき営利事業体より優遇されており、ここで定義したオポチュニティーゲインにより少なくとも行政当局には資源提供者見合いのアカウントビリティーが生ずることになると考えることにしておく。

## 7. 研究の今後の展開

本来型非営利法人においては、資源提供者が存在して、その資源提供者の意思決定に有用な財務報告がなされるという意味で、FASB基準書117号に代表される非営利会計の“企業会計化”が進展している。すなわち、企業会計における意思決定有用性アプローチの非営利会計への援用である。

本稿にいうところの事業型非営利法人及び共益型非営利法人において、どのような財務情報の開示が求められるのであろうか。この探求こそが、本来型非営利法人において、あるべき財務情報の開示を議論するうえでの重要な課題であると考えている。

そこで、本研究の最終稿では、次の各項における論点整理を行い、あるべき財務情報の機能を模索していくこととする。

### ①非営利組織の定義論

非分配を基軸とする定義づけのままでよいのか。サラモンの定義、FASBの定義などもう一度よく吟味する必要がある。

### ②非営利組織の分類論

根拠法による法人の分類は、限界にきている。むしろ、経済的実質に注目した分類論の展開こそが重要と考える。

### ③本来型非営利法人の利害関係者（財務諸表の利用者）とは

本来型非営利法人の利害関係者の整理とそれぞれの利害関係者の情報ニーズの再検討が必要である。

### ④事業型非営利法人及び共益型非営利法人の利害関係者（財務諸表の利用者）とは

事業型非営利法人及び共益型非営利法人における利害関係者の整理とそれぞれの利害関係者の情報ニーズの再検討が必要である。

### ⑤非営利法人格付与に伴う非課税特典とアカウントビリティー

オポチュニティーゲイン概念の導入により、行政当局ばかりでなく、広く社会一般に対するアカウントビリティーとはどのような責任かを問い直す必要がある。

### ⑥あるべき非営利法人におけるディスクロージャーと営利子会社のディスクロージャー

非営利法人のアカウンタビリティを追求すると営利子会社情報の積極的開示という論点が導き出される。どのような形式での情報開示がのぞましいのか、今後の検討の余地がある論点である。

⑦あるべき非営利法人における会計および連結会計

非営利会計の企業会計化が進むなか、営利子会社との連結財務諸表の作成について今後の検討課題として考えることができる。すでに、日本放送協会（NHK）の連結財務諸表の開示の例など、先駆的な事例がある。技術的な論点も含めて、今後検討の余地がある内容と思われる。

<注記>

(注1) Salamon L.M., *America's Nonprofit Sector: A Primer*, N.Y.: The Foundation center.,1992, p5. (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、p21)

(注2) Financial Accounting Standard Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Stanford, Conn., 1980, p3. (平松一夫・広瀬義州訳『F A S B財務会計の諸概念』中央経済社、1989年、p165)

(たかの ひろゆき・大原大学院大学 会計研究科准教授)



