

非営利組織会計基準統一化についての検討と課題

Study on Accounting Standards of Non-profit-organizations

古市 雄一郎

1 はじめに

2019年7月に日本公認会計士協会は、「非営利組織における財務報告の基礎概念」(以下、基礎概念)および「非営利組織モデル会計基準」(以下、モデル会計基準)からなる「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」を公表した。周知のとおり、我が国における非営利組織の会計基準は、法人形態ごとに異なる会計基準が用いられている。この事が、非営利組織が提供する会計情報の横断的な理解を難しくし、財務情報の活用の幅を狭めているという指摘は従前より行われてきた。上記の日本公認会計士協会の提案においても、検討の背景と目的のセクションにおいて同様の指摘が行われ、統一的な会計基準の導入の必要性が主張されている。また、非営利組織の財務諸表が一般に理解可能性を有していない理由として、いわゆる企業会計において用いられる財務諸表の体系や財務諸表の構成要素の定義等、各種の会計処理と非営利組織の会計の間では多くの異同が存在している点が指摘されてきた。

我が国の非営利組織会計を巡る議論においては上記の2つの問題すなわち①法人形態ごとの会計基準の相違に伴い生じる問題および②企業会計とは異なる非営利組織会計固有の会計処理の存在に伴う問題に対して、企業会計的手法を積極的に導入した会計の体系を法人形態の相違に関わらず横断的に適用しようとする主張が諸外国における非営利組織会計制度との比較を含めてしばしばおこなわれてきた。

非営利組織の会計基準を巡る先行研究の議論において、この統一的な基準の導入と企業会計的手法への接近はしばしば同じ枠組みで論じられることも多い。しかしながら、非営利組織が共通の会計基準を用いるということと非営利組織が用いる会計に企業会計的手法を積極的に導入すべきか否かというのは、本来別々の議論である。前者は、非営利組織の財務諸表を取巻く情報利用者に有用な提供するうえでの会計基準選択の議論であり、後者は非営利組織と営利組織がもつ組織の本質的な相違を会計情報の中にどのように反映させるかという会計の計算構造的な問題と関係している。

本稿においては、2つの議論を明確に区分し、前者の議論に当たる非営利組織が用いる会計基準が統一化されたものである必要性があるかについての検討を行う。続く

第2節において、日本公認会計士協会が公表した基礎概念の内容を中心として、非営利組織に適用される会計基準が統一化される必要があるという主張について概観する。第3節においては、会計基準の役割とその形成プロセスについて、企業会計における先行研究に注目して検討を行う。さらに第4節においては、非営利組織の会計基準の在り方を考えるうえで欠くことのできない要素である非営利組織の財務諸表の主たる情報利用者とその情報ニーズについて検討し、非営利組織会計基準の統一化に向けての検討をまとめる。

2 非営利組織会計基準統一化の必要性

日本公認会計士協会〔2019〕において、法人形態を超えた統一的な非営利組織会計基準を導入する必要性について以下の主張が行われている。

「事業内容やステークホルダーにおいて法人形態間の相違が小さくなり、また法人形態を越えた組織連携が求められる時代にあっては、会計の在り方も近づけていく必要がある。法人形態を越え、資源提供者や債権者といったステークホルダーのニーズに応え得る組織横断的な会計枠組みの構築が必要である。」（日本公認会計士協会〔2019〕P4、5）

我が国における非営利組織の会計制度において、法人形態ごとに異なる会計基準が適用されており、その事が非営利組の提供する会計情報の理解可能性を損なうという点は先行研究においてもたびたび指摘されてきた。そのような法人形態ごとの会計基準が併存するに至った背景としてしばしば指摘されているのは、会計情報の役割が監督官庁、所轄官庁が各法人に行う指導監督と密接な関わりを持っていたという点である。確かに、従来より我が国においては非営利組織という法人形態の設立・運営において行政機関の影響が大きくあり、それぞれの法人に密接な関わりを持つ官庁の相違が会計の分断を招いてきたと言える。しかしながら、NPO法人（特定非営利活動法人）制度の創設や一連の公益法人改革とそれに伴う、一般財団法人・一般社団法人制度といった自律的な運営が期待されている非営利組織制度の登場、社会における非営利組織の活動への関心の高まりを考えるならば、非営利組織の会計においても行政機関を主たる情報利用者として想定する従来の会計の枠組からの変容が検討の余地を有していると主張されるのは自然な流れであると言える。

また、齋藤〔2011〕は、非営利組織を巡る環境制約の変化を指摘している。市場の失敗と政府の失敗の交叉する領域にその活動の意義を見出す非営利組織の会計において、社会が求めるニーズの多様化すなわち価値観の変化により非営利組織の活動が期待される領域の変化が起きおり、度重なる非営利組織の不祥事を原因として非営利組織に対して行政による指導監督のみならず、社会的モニタリングの必要性が認識され

ようになってきている（齋藤 [2011] PP 2-3）。

上記のような環境の変化により、非営利組織を取り巻く環境が変化していく中で、統一的な非営利組織会計基準の意義が議論されるに至っているが、その必要性について先述の日本公認会計士協会 [2019] の中には、「事業内容やステークホルダーにおいて法人形態間の相違が小さくなり、（中略）会計の在り方も近づけていく必要がある。」との理由で統一的な会計基準の必要性が主張されている。

この異なる法人間における差異の縮小という表現について公認会計士協会 [2019] の中には以下のように補足が行われている。

「法人形態が異なる場合でも、同様の事業が実施されることも多くなり、その結果として各法人のステークホルダーも重複する傾向にある。以上のように、非営利組織が自ら広く資源を調達し、経営力を高め、組織ガバナンスを確立する観点から、財務報告の重要性が高まっている。さらに、法人形態間の差異が小さくなりつつあり、財務報告についても法人形態の枠を越えて、非営利セクター横断的なプラットフォームを構築していくことが重要となっている。」（日本公認会計士協会 [2019] P 4）

上記の主張においては、現状において非営利組織が行う活動が必ずしも法人形態の枠にとらわれていないことを捉えて法人形態ごとのステークホルダーの差異の縮小であるとしているが、非営利組織会計の統一についての議論を考える上ではステークホルダーの会計情報のニーズにおいて差異が少ないと言えるかについて検討を行う必要がある¹⁾。

日本公認会計士協会が公表している基礎概念によれば、統一された非営利組織会計の財務報告の目的は、以下のように定義されている。

「非営利組織における財務報告は、主たる情報利用者による意思決定に有用な情報を提供すること（意思決定有用性）、そして、非営利組織に提供された資源を、どのように利用したかについての説明責任（スチュワードシップとそれに基づく説明責任）を果たすことを目的とする。」（基礎概念par18）

この主たる情報利用者として、基礎概念の中では資源提供者および債権者を位置づけるとしている。特に資源提供者に注目するならばステークホルダーとしての資源提供者がもつ非営利組織への期待について次のように述べられている。

「資源提供者は、非営利組織がその目的を達成するための活動に必要な資源を提供

¹⁾ 実施している活動が同じだからと言って、適用される会計基準が同じであるという結論には必ずしも至らないと言える。例えば高等教育サービスは、学校法人（民間非営利組織）国立大学法人（公的非営利組織）、株式会社（民間営利組織）のいずれの法人からも供給されている。学校法人の会計や国立大学法人の会計に企業会計的手法を積極的に導入しようとする議論がなされ、一部においてそれが制度に反映されてきた面もあるが、それら3つの法人形態の会計基準を完全に統合しようという議論は現実的ではなく、有用な会計情報が提供される保証もない。

する。ここでいう資源提供者には、会員、寄附者、補助金及び助成金の提供主体が含まれ、広くは納税者も含む。資源提供者は、非営利組織が、その目的の下に公益又は共益的な活動を実施することによって、社会的サービスを供給したり、課題解決に向けた成果を上げたりすることを期待する。」(基礎概念par19)

寄附者や非営利組織の会員に代表される資源提供者は会計情報に対して非営利組織が必要なサービスを提供することを期待し、その情報が資源の提供すなわち寄附を行うか否かという意思決定に影響を及ぼす関係を想定していると考えられる。

ここまでの議論を整理するならば、基礎概念が想定している非営利組織の統一的な会計基準の必要性は、財務報告の目的に照らして、法人形態ごとに存在するステークホルダーの非営利組織への期待が重複している事から統一的な会計基準により会計情報が作成される事で、そのニーズが充足される状況を想定していると言える。

確かに、FASBが公表した財務会計概念書第4号「非営利組織の財務報告の目的」(Statements of Financial Accounting Concepts No4, *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations* : 以下、SFAC4) においても非営利組織の資源提供者の資源配分意思決定を行うのに有用な情報を提供する事を財務報告の目的として挙げており (SFAC4. pars35-36)、法人の業態に関わらずその基本目的は異なる非営利組織であっても同一である必要があると主張している (SFAC4, par5)。

ここで検討すべきなのは、主たる資源提供者の意思決定有用性という情報ニーズの充足を考えた場合に、共通化された会計基準の必要性が不可欠であるかという点である。次節においては、会計基準の存在意義およびその統合のメカニズムについて企業会計における議論から示唆を得る。

3 会計基準の意義とその形成プロセス

前節で整理をしたように、非営利組織の会計基準を統合する必要性の論拠として法人形態に関わらず、非営利組織を取り巻く利害関係者、とりわけ寄附者に代表される資源提供者の情報ニーズの差異は会計基準を業種ごとに設定する必要があるほどに大きくはなく、資源提供者の意思決定に有用な会計情報の提供という目的を達成するために統一化された会計基準の必要性が主張される。

しかしながら、法人の形態に関係なく非営利組織に統一化された会計基準の必要性があるという話と、その結果資源提供者の意思決定に有用な会計情報が提供されるというのは、本来別々の議論である。この問題を考えるうえで非営利組織の会計情報の作成において会計基準が果たす役割を検討する。日本公認会計士協会 [2019] においては、モデル会計基準の位置づけを以下のように定義している。

「モデル会計基準は、非営利組織に該当する法人に適用される会計基準のモデルと

なる枠組みとして位置づけられる。非営利組織の財務報告におけるモデルとなる会計基準を示すことによって、法人形態別会計基準の改定の際に参照されるプロセスを通じて、各基準間の相互整合性が高まることが期待できる。」（日本公認会計士協会 [2019] P10）

上記において示されているモデル会計基準の位置づけとしては、今後の各非営利組織の会計基準の改訂において規範的な役割を果たし、各会計基準がモデル会計基準へ近づくことで非営利組織の会計基準が統一化されていくことが期待されている。しかしながら、会計基準の統合や基準化のプロセスがこのような規範的なアプローチからのみでは説明されないことを企業会計における会計制度論の先行研究は示している。

例えば斎藤 [2019] では、会計基準の本質が市場取引を通じて形成される私的契約が標準化されたものであるとし、最適なレベルの会計基準の標準化において、ルール間の市場競争が不十分でもなく過度でもない最適レベルの標準化の決定において、基準の新設や変更の提案に対する社会的な費用便益分析も含めて解決するほとんど唯一の提案であると指摘している（斎藤 [2019] P133）。斎藤 [2019] が指摘しているのは、企業会計における会計基準が形成されるプロセスについて以下のように捉えているためである²⁾。

すなわち、そもそも投資家は、経営者が投資家との情報の非対称性を利用して内部情報を秘匿した場合に、企業のリスクを保守的に評価し、そのリスクにあったリターンを期待する。最終的に投資家は、情報開示に積極的でない企業に対して投資を行わないという選択肢も取り得る。一方で、企業（経営者）には、投資家との間にある非対称性リスクに伴い生じる資本コストを避けるために情報を開示するインセンティブが生じる。この仕組みが期待通りに働けば、投資家に必要な情報は、法律などの規制が無くても自発的に開示される。情報開示のための基準は投資家と経営者とのやり取りによりそれが事実上の標準となり、企業の側には市場の評価に適合した誘因が生じて私的なルールの集合が標準化される（斎藤 [2019] PP126-130）。

すなわち、会計基準に従って作成される会計情報が投資家の求める水準に照らして過小であれば投資家は自らの持つ情報開示のインセンティブに従って情報開示を行うことになり、期待される水準以下の会計基準に基づく会計情報は形骸化する。一方で、会計基準に従って作成される会計情報が投資家の水準に求める水準に照らして過大である場合には、会計基準に基づく会計情報は市場で活用されることになるが、求めら

²⁾ 斎藤 [2019] においては、会計情報の利用者として投資家を、情報の提供者として企業（経営者）を想定しており、証券市場において企業と投資家の間でやり取りされる会計情報がどのように標準化されるかについて検討を加えている。

れる水準に照らして過大な分だけ、企業は過大な情報作成コストを負担することになる³⁾。情報の作成コストは、損益計算書における費用となり、結果として企業の当期純利益すなわち株主の利益を押し下げするために、過大な情報開示は、投資家（株主）の利益を損なうことになる。

このように考えるならば、会計基準に代表される会計情報の作成ルールは規範的に決められるものというよりも、市場の参加者の取引から必要な要素を取り出すという帰納的な方法により決定される要素が大きいと言える。

他にもSunder [1997] は会計基準も含めて規則は、いくつかの選択肢に対して報奨やコストを付与することによって他のものと比べてより魅力的にしたり、そうでないようにしたりするだけであると指摘し、基準が存在する効果は、基準の存在により、市場の参加者⁴⁾ が契約合意に達するために支払わなければならない調査や交渉のコストを減らすことができると指摘している（Sunder [1997] P225, P239）。すなわち、会計基準は、当事者の取引において必要不可欠なものであるというよりは、あくまで当事者間の取引コストの軽減に役立つという機能を有している。

非営利組織の財務報告の目的が資源提供者の意思決定に有用な会計情報の提供にあると考えた場合にも、会計基準に期待される役割は変わらないと言えるのではないか。つまり契約の当事者として資源提供者⁵⁾ と非営利組織を想定した場合に、資源の提供者は、非営利組織が組織の財務に関する内部情報の開示に消極的な場合にその使途や資源の利用方法に対して厳しい制限を設けるかそもそも資源の提供を行わないという決定を行う。それに対して非営利組織は自らが課したミッションの達成に必要な財務的資源の獲得のために情報開示を行う事により、より有利な条件で資源提供を受けようとするインセンティブを有することになるはずである⁶⁾。

すなわち、このような関係が成り立っていれば⁷⁾、非営利組織は企業会計における会計基準と同様に会計基準や規制が無かったとしても積極的に情報開示を行うはずである。その場合に、法人形態の特徴を反映させた個別の会計思考を取り入れた会計情

3) 投資家が意思決定を行うのに必要とする以上の情報を企業が作成・開示する事になるため、その分の情報作成に関わるコストは過大なコストとなる。卑近な例でいえば、企業が投資家の意思決定に必ずしも役に立たない情報を規制ゆえに開示し、投資家はその情報をもとに意思決定を行っていない状況と言える。

4) この議論においても投資家と企業（経営者）を想定する。

5) 潜在的な場合も含めて寄附者や補助金の交付機関を想定する。

6) 実際には、非営利組織の資源提供者は、非営利組織が提供する会計情報のみならず、組織の活動の理念や活動の種類といった会計情報以外の情報をもとに資源の提供という意思決定を行う場合が想定されるが、さしあたっては資源提供者の意思決定に会計情報が大きく影響しているという状況を考える。

7) 資源提供者が会計情報の内容と全く無関係に資源提供の有無を決定しているという議論となることはや会計情報の開示システムの否定であり本稿の検討の埒外の議論となる。

報を開示した方が多くの資源を有利な条件で獲得できるのであればそれを選択するであろう。逆に法人形態ごとの特徴を反映させた会計情報を作成するよりも統一化された財務報告の体系に基づく会計情報の提供を行った場合の方が有利な条件で資源の獲得ができるのであれば、非営利組織はそのような開示の方法を選択するであろう。この場合においても会計基準の意義は当事者間の取引がデファクトスタンダード化したものである。すなわち、規範的に統一化された会計基準が要求されても、それが当事者間のコストの低減に役立つか否かは確実ではないと言える。

非営利組織と資源提供者の関係を考えた場合に会計基準が果たす役割が大きく変わるという明確な理由は見出されないのではないか。すなわち、非営利組織の会計においても会計基準が統一化されるか否かも含めてその基準の在り方は、当事者間の取引の結果として決まるものであり、規範的に統一化された会計基準が望ましいか否かについては議論の余地を残していると言える。

4 非営利組織の財務諸表の利用者と情報ニーズ

ここまでで、会計基準は契約当事者間の私的契約が後に実質的な標準となり、それが参加者の取引コストの低減のためにルール化されるという性質を有しているという企業会計における先行研究を概観した。さらに非営利組織においてもその関係が企業会計の場合と大きく変わる理由は、非営利組織と資源提供者という参加者を想定する場合には、希薄である点を指摘した。

そのように考えるならば、我が国の非営利組織の会計基準が業種別に設定されている理由についても単なる縦割り行政の問題というだけではない可能性が指摘できる。従来より指摘されてきたように我が国における非営利組織の会計制度は、法人形態ごとに会計基準が存在しており、その理由として所轄官庁が管理監督する際の利便性が重視されてきた点が指摘される（日本公認会計士協会〔2019〕P4）。確かに我が国における非営利組織の会計基準は、その法人の制度設計と密接な関係を有している。

例えば、学校法人会計基準の基本金の取り扱い、企業会計における純資産の部の取り扱いと大きく異なり、学校法人会計基準固有の処理として情報の理解可能性を損ねているとしばしば主張されてきた。しかしながら、学校法人会計基準は、もともと昭和45年度に創設された私立大学経常費補助制度において補助金の交付を受ける学校法人が所轄官庁への提出書類を作成するための基準を示したものであった。当時は、私立学校の財政基盤を充実させ、安定的な教育サービスを提供できるシステムを国がサポートする必要があった。そのために私学助成のために投じられた補助金が外部に流出される事無く、教育サービスを継続して提供することができるよう資本の蓄積を行い、財政基盤を強化するという助成法の目的を達成するための考え方が会計基準に

反映される必要性があった。

また、岡村 [2011] が指摘しているように公益法人会計基準は、公益認定のために必要な財務諸表を作成するための基準という性格だけでなく公益認定後の公益法人を事後的に監督するための基準という性格を有している（岡村 [2011] p25）。公益法人会計基準は公益社団法人および公益財団法人の認定等に関する法律における公益認定基準の中の「収支相償」、「公益目的事業比率の制約」および「遊休財産保有制限」という公益認定における「財務三基準」の適用の影響を強く受けた会計基準の制度設計がなされており、貸借対照表の構成要素やその他の会計処理についても公益法人会計基準固有の会計が行われており、公益法人の公益認定制度と公益法人会計基準は、密接な関係を有している。

〔参考〕 公益社団法人および公益財団法人の認定等に関する法律の第5条において示される公益認定基準。

- 第1号 公益事業を行う事を主たる事業目的とすること。
- 第2号 公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎、技術的能力があること。
- 第3号 法人の社員、評議員、理事等の関係者に特別の利益を提供しないこと。
- 第4号 株式会社等への寄附等を行わないこと。
- 第5号 投機的な取引を行わないこと。
- 第6号 公益目的事業の収入がその事業に必要な適正な費用を超えないこと。（収支相償）
- 第7号 収益事業等が公益目的事業の実施に影響を与えないこと。
- 第8号 公益目的事業比率が50%以上であること。（公益目的事業比率）
- 第9号 遊休財産額が一定額を超えないこと。（遊休財産保有制限）
- 第10号 理事の関係者の理事または監事の構成比に関する制限。
- 第11号 他の同一団体の関係者が理事または監事に占める構成比に関する制限。
- 第12号 一定の規模以上の場合の会計監査人の設置。
- 第13号 役員の報酬等の支給基準を定めること。
- 第14号 社団法人において社員の資格について不当な扱いをしないこと。
- 第15号 他の団体の意思決定に関与する株式等の財産の保有禁止。
- 第16号 公益目的事業に不可欠な特定財産に関して定款で定めること。
- 第17号 公益認定取消し時に公益目的取得財産残高の贈与に関する取決めを定款で定めること。
- 第18号 清算時の残余財産の贈与に関する取決めを定款に定めること。

前節において検討した会計基準の形成プロセスを考えるならば、例に挙げたような学校法人や公益法人がそれぞれの制度設計において定められた会計基準に拠って会計情報を作成するのは、それが監督官庁により強制されているからという以前に各非営

利組織が自らの設定したミッションを達成するためにそれぞれの法人形態を選択する事がベストだと考えた結果、そのステータスを獲得するために主たる情報利用者である所轄庁から要求される会計基準に従って、会計情報を作成していると考えられる事ができる。

仮に、学校法人や公益法人がそれぞれの所轄官庁向けの会計情報の開示だけでは、社会からの信頼を得る事ができなくなったり、寄附者や会員といった資源提供者を獲得する事が難しいと判断すれば、それらの法人はコストベネフィット制約の範囲内で所轄官庁向けとは異なる会計情報を作成してそれを開示し、資源提供者からの資源の獲得を目指すことになる。その結果、非営利組織と資源提供者の間の情報と資源のやり取りにおいて法人の相違による会計ルールの相違や企業会計との相違が問題になるならば、それは繰り返される当事者間のやり取りの中で解消されていくことになるだろう。結果として、統一的な会計基準に従って作成された会計情報の開示を多くの非営利組織が行うようになる可能性はある。

一方で、非営利組織や学校法人はそのミッションを達成するためにそのステータスの維持に必要な利害関係者（この場合は行政機関）との情報のやり取りを継続するために、行政機関がその法人が運営上の必要な条件を満たしているかを判断するのに必要な会計情報の作成を続けることになる。その場合に非営利組織は、所轄官庁が指定する会計基準にもとづいて作成された会計情報と資源獲得のために必要な一般向けの会計情報の2つの会計情報を作成する事を選択する可能性が考えられる。

行政機関の非営利組織に対する情報ニーズとそれ以外の資源提供者の情報ニーズは必ずしも同一ではない。とりわけ、先述の学校法人会計基準や公益法人会計基準の中に見られるそれぞれの会計基準固有の会計処理は、行政機関に対する情報ニーズを充足する上では重要な意味を持つが、それ以外の資源提供者は、資源の提供先として横断的な判断が可能となる統一的な会計基準を望むかもしれない。そのため、両者の情報ニーズを統一化されたシングルセットの会計基準の中で満たすことはかなり難しいと言わざるを得ない。

このような状況においては、非営利組織は2系統の会計情報を作成する事により、過大なコストが強いられる状況に思えるかもしれないが、非営利組織の側からすると自分たちのミッションの達成に必要なステータスおよびそれに伴う補助金や税優遇をはじめとする各種恩典を獲得するために必要な行政機関⁸⁾の情報ニーズを満たすための会計情報の作成とそれ以外の資源提供者（寄附者や会員）の情報ニーズを満たすた

⁸⁾ 補助金の交付や税優遇等の恩典を与えて非営利組織を財政的に援助する行政機関は、ある意味で一種の資源提供者であると言える。すなわち資源提供者の情報ニーズを充足するための会計情報を作成するという考え方と行政機関への報告目的に財務諸表を作成するという事は必ずしも矛盾した視点とならない。

めの会計情報の作成を行う事を意味しており、各非営利組織がコストとベネフィットの関係で選択していくものであると言える。すなわち、主たる情報ニーズの対象を行政機関と設定してそれに伴う資源の獲得によりミッションが十分に達成されると判断する非営利組織は、それ以外の資源提供者への情報開示を積極的に行わないだろうし、広く一般からの資源の獲得を目指すことによりミッションの達成を図ろうとする非営利組織は、追加的な情報作成コストを作成してでも行政機関向け情報以外の情報を開示して資源の獲得を目指すことになるであろう。それは、あくまで非営利組織と資源提供者の選択の結果であり、統一的な会計基準が望ましいか法人形態ごとの会計基準が望ましいかについて規範的な検討からそれを決定することには限界がある。

一方で、日本公認会計士協会 [2019] において資源提供者と並んで主たる非営利組織の会計情報の利用者として位置づけられている債権者は寄附者や補助金交付機関といった資源提供者と異なる情報ニーズを有していると言える。債権者は、債権が確実に回収される事と安定的かつ確実な取引の実現に関しての情報ニーズを非営利組織の財務報告に対して有している（基礎概念P3）。債権者は非営利組織の法人形態がどのようなものであれ、債権の回収可能性に関心を持つので法人形態ごとの会計基準を要求する必要性は生じない。さらに言えば、組織が非営利性組織であるか営利組織であるか否かも重要な意味を持たないため非営利組織の会計と営利組織の会計を区分するという情報ニーズも必ずしも生じない。先述のSunder [1997] においても非営利組織⁹⁾も営利企業と同様に類似の条件のもとで同じ市場から資金を調達するので、債権者の投資額の測定や元金・利息に対する権利、組織についての財務情報は両者の間で類似したものになる点を指摘し、1970年代初頭のニューヨーク市政府の財政問題に続く企業会計実務の政府組織への導入要請は、債券保有者から寄せられたことを引き合いに出している。すなわち、非営利組織の利害関係者として債権者の情報ニーズに注目するならば、債権者は非営利組織の返済能力を測定するための会計情報として法人形態ごとの会計基準を必要とするインセンティブが資源提供者の場合と異なり、当事者間の情報と資金のやり取りにおいて、統一化された会計基準にもとづく比較可能な情報を用いて取引コストを軽減する事で情報ニーズが充足されることを望むと考えられる。

⁹⁾ Sunder [1997] においては、無残余利益請求権組織(Non-Residual Interest Organization:NRIO)という組織の分類を行い、株主が存在する営利組織と対比させた議論が行われている。NRIOはパブリックセクターの非営利組織すなわち政府機関含めた概念であり、本稿において検討の対象となっている非営利組織とその範囲が完全にオーバーラップするわけではないが、非営利組織の情報利用者の情報ニーズを検討する上ではその差は問題とはならないと言える。

5 むすびにかえて

非営利組織が開示する会計情報の情報利用者として債権者を想定する場合には債権者の情報ニーズに照らして非営利組織が統一化されていない会計基準により情報開示を行うことによる当事者のメリットが生じないために日本公認会計士協会〔2019〕において主張されているように統一化された非営利組織の会計基準の存在が情報利用者の情報ニーズを充足する上で大きな役割を果たすことになると言える。

一方で、非営利組織に対する資源提供という契約の当事者として資源提供者を想定する場合には、資源提供者の情報ニーズは、資源提供者の立場によって異なる。非営利組織がそのミッションを行う上でのステータスの適合性を判断し、結果として補助金や税優遇の各種恩典を与えるか否かの判断を行う行政庁は、法人制度と密接に関わった会計基準にもとづく会計情報に対する情報ニーズを有している。一方でそれ以外の資源提供者すなわち寄附者や会員などは、資源の提供先を比較検討する際に比較可能な統一的な会計基準に対する情報ニーズを有する可能性が考えられる。すなわち、監督官庁向けの法人形態ごとの会計基準も法人形態に関わりなく統一化された会計基準もどちらも資源提供者の情報ニーズを充足させるために必要であると言える。

Sunderが指摘したように会計基準が市場の参加者が契約合意に達するために支払わなければならない調査や交渉のコストを減らすことであるとするならば、当事者である資源提供者と非営利組織の間で法人形態ごとの会計基準と統一化された会計基準のどちらかが選択されるかは、当事者間の資源と情報のやり取りにおいて生じるコストとベネフィットにより選択されることになると言える。

すなわち、業態ごとの会計基準にもとづく行政機関への会計情報の開示により資源の大部分が賄われ、統一化された会計基準にもとづく会計情報の作成・開示のベネフィットがコストに見合わない判断した組織は、業種ごとの会計基準にもとづく会計情報のみを作成する事を選択し、会計基準の中身は行政機関という資源提供者の情報ニーズを満たすためにより独自性を強めるかもしれない。一方で、行政機関に対して財務報告を行った上で、統一化された会計基準にもとづいて情報開示を行う事で寄附や会員収入の増加につながる組織は、コストベネフィットの観点から法人形態ごとの会計基準に従った会計情報に加えて統一化された会計基準により追加的な会計情報の開示を行うかもしれない。その場合に依拠される会計基準の内容は、より収斂されたものが用いられるようになると思われる。

このように考えられるならば、非営利組織の会計基準の統一化は、非営利組織と資源提供者の情報と資源のやり取りを通して収斂されていく問題であり、規範的なアプローチから現状の法人制度と強い結びつきをもつ法人形態ごとの会計基準を中心とする体系から統一化された会計基準への移行を目指す方向性には限界がある事を指摘し

た。しかしながら今後、非営利組織の活動が促進される事への社会的な期待は大きく、その中には自律的な運営による非営利組織の活動の活性化も含まれている。その流れが加速していく中では、非営利組織の主たる情報利用者として行政機関を中心として捉えていく現状から幅広く社会全体に対する情報提供を行う重要性が増していくことになると考えられる。そのような展開の中では、幅広い情報利用者（資源提供者）に対して情報提供を行うための統一化された会計基準の導入に向けての議論は今よりも大きな意味を持つことになると考えられる。

参考文献

- FASB[1980] *Statements of Financial Accounting Concepts No.4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. (平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 増補版』中央経済社)
- Sunder. S [1997], *Theory of Accounting and Control*, South-Western Publishing Co., (山地秀俊・鈴木一水・松本祥尚・梶原晃訳『会計とコントロールの理論』勁草書房)
- 岡村勝義 [2011] 「公益法人会計基準の現状と課題」『会計』第179巻第4号pp15-27
- 斎藤静樹 [2019] 『会計基準の研究 新訂版』中央経済社
- 齋藤真哉 [2011] 「非営利組織体会計の現状と課題」『会計』第179巻第4号pp 1-14
- 日本公認会計士協会 [2019] 『非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～』

※本論文は日本内部監査協会2019年度研究助成による研究成果の一部です。

(ふるいち ゆういちろう・大原大学院大学 会計研究科准教授)