

非営利組織体における会計基準設定の歴史的展開 —アメリカの展開と日本への示唆—

須藤芳正*1 谷光 透*2

1. はじめに—問題の所在—

非営利組織体会計にはパブリック・セクター（国，地方自治体）を対象とする領域とプライベート・セクター（民間非営利組織体）を対象とする領域がある。本稿が対象とする非営利組織体会計はプライベート・セクターの会計である。経済の低迷化が続く中であって，企業が提供し得ない（採算が見込めない），公益（医療，福祉，教育等）に関わるサービス提供組織体である非営利組織体の役割は以前にも増して増大しつつある。しかし，国家財政が逼迫するなかであって，その活動に十分な財源を確保することが困難となった。そこで，これまでの非営利組織体の活動内容と組織形態を精査し，業務の効率化を図り，財源を有効に活用すること，つまり非営利組織体の活動を効率的にマネジメントすることが喫緊の課題となってきたのである。

非営利組織体は，税金，社会保障費，寄付といった公的資金で運営されているため，本来，その財務内容は適正に国民に開示されるべきものである。そのことによって，財務諸表は公的資金が不当，あるいは不正に使用されていないか，といった監視機能を果たす役割を有するのである。しかしながら，非営利組織体の財務内容は，財務諸表を「閲覧に供す」と所轄官庁が勧告しているケースもあるが，実際には，ほとんど開示されていないのが実状である。つまり，所轄官庁が，その財務内容の開示を勧告してはいても，罰則規定がないため，その勧告は実質的な効力を有するに至っていないのである。

現在，非営利組織体のマネジメントについて論じられている理論と手法のうち，非営利組織体のために開発されたものはほとんどなく，企業のマネジメント手法を援用しているにすぎない。営利組織体と非営利組織体のマネジメントの境界は曖昧であり，その輪郭は甚だ亡羊としている。ここに非営利組織

体のミッションと有機的に関連した，非営利組織体独自のマネジメントの必要性が感得されるのである。

本稿は，非営利組織体のマネジメントの基礎を成す会計基準に焦点を当て，世界をリードしてきたアメリカの非営利組織体の基準設定に携わる組織が，どのようにして非営利組織体の会計の統一を成し得たか，その過程を概観することによって，わが国の非営利組織体の会計基準設定研究に僅かながらでも貢献し得ることを目的としている。

2. わが国の非営利組織体会計基準設定機関

パブリック・セクター，プライベート・セクターの会計は，共に目的適合性に合致した信頼し得る，適正な会計報告責任の遂行による受託責任の解除，という同様の目的を有しているが，両者は異なった会計報告責任を有す。このことは両者における収支の性質の相違と，それによる開示情報の相違から理解される。例えば，パブリック・セクターは収入が租税法によって保障されているという特徴を持ち，会計目的は予算立案とその適正な執行及び報告が主な目的となる。したがってパブリック・セクターには収入を得るため，企業のような経営努力は原則要求されない。その報告は財政法に基づく会計法により大枠は定められているものの，会計基準等の会計処理に関する理論だった規定がないため統一性に欠けている。近年，パブリック・セクターへの複式簿記の導入や，会計基準の設定，設定機関等に関する論議が活性化している所以である^{†1)}。

それに対し，民間非営利組織体（以下，非営利組織体と略す）は営利組織体と同様にその収入（収益）がサービスに対する支出（費用）の対価として確定されるため，その収入を担保するものは，よりよいサービスを効率よく提供することによって，資

*1 川崎医療福祉大学 医療福祉マネジメント学部 医療秘書学科

*2 川崎医療福祉大学 医療福祉マネジメント学部 医療福祉経営学科

（連絡先）須藤芳正 〒701-0193 倉敷市松島288 川崎医療福祉大学
E-Mail : sutoh@mw.kawasaki-m.ac.jp

源提供者の信頼を得ることのみによってしか保障されない。したがって非営利組織体が継続的に経営を行っていくためには、組織が資源提供者から得た資源をいかに効率的・効果的に使用すること、すなわち経営努力が要求され、また、その結果は適正に財務諸表に写像されねばならない^{†2)}。

爾來、パブリック・セクター同様、個々の非営利組織体の会計報告にあっても、それを厳密に規定する法律が無く、以下に述べるように、非営利組織間の比較可能性の欠如、恣意的な会計操作による不正といった問題が顕在化し、非営利組織体の会計の不透明性が社会的問題となっている。また、一部の非営利組織体にあっては、インターネット等で財務諸表を一般に公開しているケースもあるが、ほとんどの非営利組織体は、所轄官庁に提出するのみで、一般市民の閲覧に供する準備が出来ていないばかりか、職員、施設利用者にさえも公開していないのが実状である。半公的機関である非営利組織体のこういった閉鎖的体質は透明性の確保といった観点からは今後問題となってくるであろう。近頃、政府が行った「事業仕分け」によって、公益法人等の不適当な資金の使途が顕在化し、社会的関心となっているのは、周知の通りである。

2000年代に入り、公益法人、社会福祉法人、医療法人、NPO法人等がそれぞれの独自の会計基準もしくは準則を新たに設定し、その遂行を所轄官庁が勧告している^{†3)}。しかし、これらの基準は企業会計のように商法や証券取引法等の法律によって規定されたものではなく、罰則規定はない。また、公的資金で運営されながら、サービス提供の種類が異なると非営利組織体間の財務比較可能性が損なわれるという事態を生じている。すなわち、非営利組織体研究の先進国であるアメリカから遅れること20余年にして、漸く、個々の財務諸表の有機的関連を重視した、会計システムが整備されつつあるわが国の非営利組織体会計基準には、サービス提供グループ、所轄官庁を横断する統一的会計基準を構築するという着想が欠落しているのである。この着想の欠落には、縦割行政による閉鎖性の弊害が感得される次第である。その弊害を解決するためには、各所轄官庁が独自で会計基準を設定するという慣行を止め、アメリカのように、単一の機関がその設定主体になり、それを制度によって承認する形式を構築すべきであろう。「日本公認会計士協会」や「公益財団法人 財務会計基準機構」などの権威ある民間の組織が中心となり、学者、職業会計人、証券関係者、実務担当者を交え、会計基準を検討し、設定するのが理想ではあるが、現状、所轄官庁がその権限を委譲

するとは考えにくい。

3. アメリカの会計基準の歴史的展開とGAAPとの関連

本稿をすすめるにあたり、アメリカの非営利組織体が財務諸表を作成する際にその規範とする会計原則 (accounting principles) 及び会計基準 (accounting standards) の設定機関の淵源について触れる必要がある。

会計原則及び会計基準は、経済法則に規定される経済現象を客観的かつ非操作的な会計形式で現象させることにより、経済現象を合理的に説明することに貢献している。また、会計理論は、客観的経済関係の中で成立を規定される税金や配当を、会計上の利益によって決定することで、その成立に奉仕する。換言すれば、会計理論は変動的でインフォーマルな会計実務を信頼しうるもの、合意するに値するものとして論理化するために、会計理論そのものの論理性・合理性を構築しようとするのである。敷衍すれば、会計原則及び会計基準は、上記のような機能を遂行する制度的形式としての規範的会計実務導出のために、会計慣習を論理的・合理的に精練化した会計行為の法則の体系なのである。

現在、アメリカにおいて会計原則は会計基準とほぼ同義に解することができるが、歴史的には、会計基準が会計行為の拠り所となる規範として有用なものであるのに対し、会計原則は普遍妥当性と恒久性をもつような会計行為の一般的原理・法則を示すものとされる。

アメリカの会計原則及び会計基準は、後述するように権威ある民間の団体が、十分な議論や調査を基に公表し、それを法律が追認するという形で展開してきた。この点、わが国の営利組織の会計基準が、2001年7月にプライベート・セクターである「公益財団法人 財務会計基準機構」の会計基準等の設定の発足まで、旧大蔵省企業会計審議会 (パブリック・セクター) 主導で設定され、結果、会計基準は「一般的に認められた会計原則」というよりも、法律や規則に近い性質を有することとなったことと大きく相違する。

1930年代以降、アメリカ会計学会 (American Accounting Association: 以下、AAA)、アメリカ公認会計士協会 (American Institutes of Certified Public Accountants: 以下、AICPA) の会計原則審議会 (Accounting Principles Board: 以下、APB) が会計原則・会計基準の設定を行っていた。APBは「意見書 (Opinion of APB)」を逐次発表 (第31号まで) したが、十分な研究体制が整っていないことや、権威ある団体の圧力を受けてい

るといった社会的批判を受け、1973年に解散となった。1973年以降は、企業と非営利組織体会計に関してはAICPAとは別個の組織（構成員は、公認会計士、学者、会社役員、財務分析家など）である財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：以下、FASB）が証券取引委員会（Securities and Exchange Commission：以下、SEC）より会計基準設定機関の支持を得て、会計原則を包含したものととして会計基準を設定している。

なお、FASBは当初、政府及び州地方政府会計をも対象としていたが、1984年以降、FASBから分離した公会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board：GASB）が会計基準の設定機関となり、以降、漸次、会計基準を公表している。

次にFASBの会計基準と「一般に公正妥当と認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles：GAAP）」の関係について考察する。

AICPAは州・地方政府以外の機関に適用（営利組織体・非営利組織体）されるGAAPに合致する会計基準について、1992年1月に監査基準書（Statement on Auditing Standards：SAS）第69号「meaning of “Present fairly in conformity with generally accepted accounting principles” in the independent auditor’s report」（独立した監査報告において一般GAAP準拠した適正に表示していることの意味）¹⁾を公表し、以下のようにGAAPのヒエラルキーについて見解を表明した。

カテゴリーa：FASBの財務会計基準書（Statement of Financial Accounting Standards：以下、SFAS）及びAPB意見書、AICPAの研究広報（Accounting Research Bulletins：ARB）

カテゴリーb：FASBの専門広報（Technical Bulletins：以下、TB）、AICPAの業種別監査指針及び意見書（Statement of Position：以下、SOP）

カテゴリーc：FASBが承認済みのAICPAの会計基準実行委員会（Accounting Standards Executive Committee：AcSEC）の実務広報及びFASB緊急問題対策タスクフォース（Emerging Issues Task Force：EITF）のコンセンサス

カテゴリーd：AICPAの会計解釈指針、FASBスタッフによって公表された（“Qs and As”）、業界において広く認められ、行われている実務

設定されている会計原則がない場合：FASBの財務

会計概念書（Statement of Financial Accounting Concept：SFAC）、AICPAのAPBステートメント、AICPAの論点整理、国際会計基準（International Accounting Standards：IAS）、GASBステートメント、他の専門団体または調整機関の発表物、AICPAの専門実務手引書、会計学の教科書及び論文^{2,3)}

しかし、SAS第69号のヒエラルキーには、(a)それが実際の組織（entity）よりもむしろ監査人の立場を指向するものであること (b)それが複雑であること (c)SFACが正当な手続きを経て承認されたものであるにもかかわらず、その位置づけが正当な手続きを経ていない実務上の慣行よりも下位にランクされている、という批判が出たため、FASBはGAAPヒエラルキーの再構築に着手し、2005年4月の公開草案を経て、以下のように2008年5月にSFAS第162号「一般に認められた会計原則のヒエラルキー」（The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles）⁴⁾を公表した。

カテゴリーa：SFAS及び同解釈指針、FASB第133号導入に関する出版物、FASBスタッフの意見、およびARB、APB

カテゴリーb：TBおよびFASBにより承認された、AICPA業種別監査及びガイド及び意見

カテゴリーc：FASBが承認済のAcSEC、FASB緊急問題専門委員会（Emerging Issues Task Force Statements：EITF）のコンセンサス

カテゴリーd：FASBのスタッフによって公表された解釈指針（Q&A）及びAICPAの解釈指針、FASBによりされていないStatements of Position、ならびに一般的にまたはその産業内において広く認められ支配的になっている実務であるがFASBによって承認されていないSOP

以上、GAAPヒエラルキーの経緯を概観した。SFAS第162号は、FASBを中心として会計処理基準をカテゴライズしているため、会計処理の判断基準が分かりやすくなり、またSAS第69号よりFASB財務会計基準書、スタッフの意見、概念意見書等のウェイトが増した。とまれ、現状は、非営利組織体の会計処理はFASBの会計基準に準拠して行うことが、GAAPを遵守することに他ならないのである。

4. FASBによる非営利組織体会計基準

FASBにおける会計基準は、1966年にアメリカ会計学会（American Accounting Association：以下、AAA）が発表した、「基礎的会計理論」（A Statement of Basic Accounting Theory：以下、ASOBAT）で体系的に展開された、「意思決定・有用性アプローチ（decision-usefulness approach）」に基づく会計理論である。意思決定・有用性アプローチはそれまでの取得原価主義・損益計算中心の「古典的・真実利益アプローチ」に基づいた会計原則を採用しておらず、会計情報を、その目的のために統合された一つのシステムとして看做している。すなわち意思決定・有用性アプローチとは、会計を「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセス」と規定する会計理論なのである⁵⁾。意思決定・有用性アプローチが台頭してきた背景には、1950年代後半から60年代にかけて、経営学や経済学の隣接領域で「情報理論」が論議されるようになったこと、従来の帰納的＝経験的では複雑化する会計実務の正当化を行うことが難しくなったことが考えられる。つまり、ASOBATを機にアメリカ会計研究は従来の帰納的＝経験的方法から、演繹的＝規範的アプローチへとその理論構築のスキームを変化させ、結果、意思決定・有用性アプローチが現在のFASBの会計基準の根幹をなす会計理論となっているのである。しかし意思決定・有用性アプローチは実証的研究（イベント・スタディやレベル・スタディのような市場志向型の研究）に重きを置かず、会計は「かくあるべきもの」といった信念の体系として理論を展開してきた結果、今や、当該アプローチは「制度」として機能し、会計研究と基準設定の乖離が懸念されるといった事態も生じることとなった⁶⁾。

とまれ、FASBは会計基準設定の理論的基盤を意思決定・有用性アプローチに求めていることは明らかである。すなわちSFAC第1号「営利企業の財務報告目的」（Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises）のハイライトで「財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行うにあたって有用な情報を提供しなければならない。情報は、経営および経済活動を正しく理解し、また過度な注意を払ってその情報を研究しようとする者にとって理解できるものでなければならない」と記述しているとおりである。

さて、AAAは1936年から1964年まで、次の4つの報告書を発表した。

- 1936年 会社報告諸表会計原則試案（A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Report）
- 1941年 会社財務諸表会計原則（Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements）
- 1948年 会社財務諸表諸概念および諸基準（Accounting concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements）
- 1957年 会社財務諸表会計および報告諸基準（Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements）

この他に会計原則ではないが、1940年にそれに準ずる役割を果たすものとして、アメリカにおいて「動態論（Dynamische Bilanzrheorie）」を完成させたとされるペイトン（W.A.Paton.）、リトルトン（A.C.Littleton.）の『会社会計基準序説（An Introduction to Corporate Accounting Standards）』がAAAから発刊されている⁸⁾。

このようにAAAは一貫して会計原則及び会計基準並びに会計理論の展開のための活動を続けてきた。AAAは「本委員会は、会計を、情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである」と定義している。また委員会は「この報告書利益を目的とする企業のみならず、広く個人、受託者、行政団体、慈善事業その他これに類似する経済単位の活動にも適用することと考えている。情報システムは、営利企業はもちろんのこと、営利性を唯一の目的とも、あるいは重要な目的ともしない経済単位が組織体としての目的を遂行するにあたって、経営者その他の人々に役立つように設計される」とし、さらに「この報告書は営利企業の例を用いているので、基本的には営利企業を指向しているように見えるかもしれないが、意見と勧告はすべて、非営利の組織体にも同じように適用できる」としている⁹⁾。

AAAは会計学会の立場から1971年に「非営利法人の会計実務委員会報告書」（Report of Committee on Accounting Practices of Not-for-Profit Organization）を発表している。この報告書は、非営利事業の会計に関する研究を初めて体系的に発表したものとして高く評価され、ASOBATと並び、今日のFASBの非営利組織体会計研究の礎石となったと考えられる。この報告書で、とりわけその後のFASBの非営利組織体会計研究に影響を与えたものは、以下の事項であろう。

- (1) ファンド・アカウンティング ファンドを基準とする会計区分の会計及び報告の必要性は認めるが、法人全体としての把握に欠ける。法人全体としての総合的報告書の作成が必要である。
- (2) 会計の基準 発生主義会計が必要である。
- (3) 固定資産に関する処理 固定資産の取得、減価償却、除却等につき、減価償却の実施を始め企業会計方式の実務への導入が必要である。
- (4) コスト計算 非営利組織体においてもコスト計算の実施が必要である。
- (5) 報告 法人全体としての財政状態及び運営結果を示す財務報告書作成が必要である。

FASBは1973年に活動を開始したが、非営利組織体に関するSFASを公表したのは1987年のSFAS第93号「非営利組織体による減価償却の認識」

(Recognition of Depreciation by not-for-profit Organization) が初めてである。ただしFASBはSFAS第93号の公表に至るまで、1980年5月、SFAC第2号「会計情報の質的特徴」(Qualitative Characteristic of Accounting Information)、1980年12月SFAC第4号「非営利組織体の財務報告の諸目的」(Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization) を発表し、これはSFAC第1号の「営利企業の財務報告目的」と対をなすものであり、その後の基準設定の概念的基礎となった。さらに、1985年、SFAC第6号「財務諸表の諸要素」(Elements of Financial Statement) を公表し、非営利組織体の会計概念フレームワークの基盤形成を行っている。またFASBはアンソニー博士(R. N. Anthony)に非営利法人会計に着手するために、非営利法人会計に関する調査を委嘱し問題点の整理を試み、その成果を1978年に「非営利法人の財務会計に関する調査報告書(アンソニー報告書とも呼ばれる)」(Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues) を公表し、この報告書は、以後のFASBにおける非営利組織体研究の指導的役割を果たすこととなった。

FASBが会計基準を公表する以前は、AICPAが非営利組織体に関する監査の指針として「病院監査ガイド」(Audits of Hospitals) 一後に「ヘルスケア・サービスの提供者の監査ガイド」(Audits of Provider of Health Care Services)¹⁰⁾に代替された、「大学の監査ガイド」(Audits of Colleges and Universities)¹¹⁾、ボランティア保健福祉組織の監査ガイド」(Audits of Voluntary Health and Welfare Organizations)¹²⁾を支柱とし、その他、いくつかの非営利組織体に係る意見書を発表

した^{13,14)}。このようにAICPAは非営利組織体の監査にあたってのいくつかのガイド指針を発表したが、それらのガイドは、AICPA内の異なった委員会によって作成されたため、そこには一貫性がなかった。そこでFASBの公式見解が非営利組織体に関する最も権威ある会計基準とされるにあたり、AICPAはFASBとの整合性を視野に入れ、これまでの矛盾を排除し、AICPA監査ガイド「非営利組織体」(Not-for-Profit Organizations)¹⁵⁾を公表し、このガイドによって業種別監査ガイドは廃止され、監査ガイドは「健康管理組織」と「非営利組織体」に統合された。両者の定義は、次の通りである。

(1)健康管理組織は病院、診療所、健康管理機関、福祉施設、および在宅介護業務を含んでいる。

(2)非営利組織体は大学を含む他のすべての非営利組織体をカバーしている。

また、このガイドは、定期的に更新されて、最新のFASBの公式見解を取り入れるとともに、FASBが網羅していない非営利組織体の監査ガイドを提供するものである¹⁶⁾。

FASBが非営利組織体の特質として掲げているのは、以下の3点である。

- a. 提供した資産に比例する返済または経済的便益の受領を期待しない資源的提供者から、相当額の資源を受領すること。
- b. 利益または利益同等物を得て財貨または用益を提供すること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請求権が存在しないこと、または組織体の清算にさい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者請求権が存在しないこと¹⁷⁾。

また営利組織体との類似点は次の通りである。第1に、非営利組織体と営利組織体はいずれも希少資源を利用して財貨またはサービスを生産し、受益者にそれを分配している。第2に、非営利組織体と営利組織体はいずれも、外部から資源を調達し、当該資源の受託者として資源提供者に会計責任を負っている。第3に、非営利組織体と営利組織体はいずれも、その基本目的を達成するのに必要な財貨またはサービスの生産活動を維持しなくてはならず、そのために必要な資源を外部から継続的に調達しなければならない¹⁸⁾。

営利組織体への資源提供者(株主、投資家、与信者等)は、市場機構を通じて、その活動がどのように効率的に行われ、その結果として、提供した資源に対する見返りが適正に行われているか、といったことに示す会計情報に関心を有し、資源提供への意

思決定を行うため、財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投資、与信およびこれに類似する意思決定を行うのに有用な情報を提供しなければならない。対して、非営利組織体は営利組織体に比べて市場にかかわる程度が低くなる。すなわち、営利組織体において、市場機構は事業体が売買する財貨および用役の効用および満足の測定値ならびにかかる企業の全体的な業績の測定値を提供する。しかしながら、非営利組織体は持分市場を通してはその活動資金を調達せず、通常、市場取引を通じずに資源の受領および財貨または用役の提供を行うので、市場取引は、かかる組織体の資源配分過程においては、より限定された役割しか果たさない。非営利組織体に対しては、営利企業に対するほどには市場統制が存在しないのである。その欠如を補うために別の種類の統制（コントロール）が導入される必要があるのである¹⁹⁾。

では、どのような会計統制が必要となるのであろうか。SFAC第4号はそれを「現在および将来の資源提供者その他の情報利用者が非営利組織体への資源の配分について合理的な意思決定を行うのに有用な情報」としている²⁰⁾。

非営利組織体会計にも営利組織体同様に、意思決定・有用性アプローチに基づく統制、すなわち会計基準の設置が求められているのである。

以上のことからSAFC第4号は、営利組織体も非営利組織体も開示すべき基本財務情報は同様としていることが分かる。SFAC第4号を引き継ぎ、1985年、非営利組織体の財務諸表の構成要素について公表されたSFAC第6号「財務諸表の諸要素」(Element of Financial Statement)が、SFAC第3号「営利組織体の財務諸表の諸要素」(Element of Financial Statement of Business Enterprise)を非営利組織体をも包含したものへの改訂版であったことからこのことが察知されうる。

FASBは1980年代にはじまった非営利組織体の研究成果を踏まえて、1993年6月において、非営利組織体の財務諸表のフレームワークをSFAS第117号「非営利組織体の財務諸表」(Financial Statements of Not-for-Profit Organizations)において公表した²¹⁾。

SFAS第117号における非営利組織体の財務諸表は、純資産に関わる諸要素以外、基本的に企業会計のそれと類似したものとなっている。SFAS第117号においてFASBは、非営利組織体が作成しなければならない主要財務諸表として、貸借対照表(A Statement of Financial Position)、活動計算書(A Statement of Activity)、キャッシュ・フロー計算

書(A Statement of Cash Flows)の作成を掲げ、また、附録Cにおいて数パターンの財務諸表のフレームワークを例示している。その他、主要な財務諸表とはしていないが、財務諸表の注記(Notes to the Financial Statement)の作成が求められている²²⁾。

FASB、AICPAの公表物は、一貫して外部報告は完全な発生主義において行われることを前提としていた。つまり、一部の修正発生主義は許容する(Fundsの拘束に係る取引)が、損益取引は支出・収入という概念ではなく、すべて費用・収益として認識するということである。SFAS第117号の計算書の体系もこれまでのFASB、AICPAの考え方を踏襲したものとなっており、勧告された財務諸表は、ほぼ企業会計と同一の構造を有している。

同基準書の要約に「これらの財務諸表が単一の全体像としての法人に焦点を置き、これらの利用者の持つ共通のニーズに適合するような基礎的情報を提供」という文言における、「全体像としての法人に焦点」は収支計算から成果計算への脱却、「共通のニーズに適合するような基礎的情報」は意思決定・有用性アプローチの適応を意味するものである²³⁾。

5. おわりに

－わが国の非営利組織体会計の過去・現在－

上記では、まず、わが国の非営利組織体会計基準に統一的会計基準の構築の着想が欠落している問題を指摘した上で、わが国の非営利組織体会計基準の設定は、アメリカのように単一の機関が行うべきであり、その機関が設定した会計基準を制度によって承認する形式を構築すべきであるとした。次に、「アメリカの会計基準の歴史的展開とGAAPとの関連」に触れた上で、アメリカの非営利組織体の基準設定に携わる組織が、どのようにして非営利組織体会計の統一を成し得たか、を概観した。

そこで、以下では、わが国の非営利組織体会計の「過去・現在」を明らかにする。特に、「過去」については、わが国の非営利組織体会計が、なぜ不統一のままに現在に至っているのか、について述べ、統一化の可能性を考察する。「現在」では、NPO法人会計基準協議会により策定された、わが国初の民間主導によるNPO法人会計基準を概観し、その概観結果を踏まえた上で、わが国の今後の非営利組織体会計の課題について述べたい。

最初に、わが国の非営利組織体会計が、なぜ不統一のままに現在に至っているのか、については、守永誠治氏の簡潔且つ的確な指摘があるので、以下に引用する。「わが国の非営利法人会計は経験の“蒸留”(a distillation of experience)を軽視し、まず

土台に法律があり、その上に会計基準が政府主導型で作成され、多くの問題がありながらも、それに会計実務は羊飼いの羊のように従業に従っていたのである²⁴⁾。つまり、わが国の非営利組織体会計は、政府主導（具体的には、所轄官庁毎）で会計基準が作成された結果、「非営利性」という観点から、個別の非営利組織体会計（具体的には、公益法人等、学校法人、社会福祉法人等）の整合性を図られておらず、その結果「非営利組織体会計の統一化」が現在まで果たされていない。

しかし、わが国の非営利組織体会計は、所轄官庁毎に非営利組織体会計が「一人歩き」してきたにもかかわらず、後述する様に、NPO法人の会計において初めて、わが国初の民間主導によるNPO法人会計基準が策定された。その策定以前の各非営利組織体会計間の大半には、共通点が存在した。その共通点は、以下の通りである²⁵⁾。

(1)収支の状態を示す計算書の存在

現金主義による収支の状態を示す計算書の存在である。消費経済体である非営利組織体会計においては、営利企業のように、利益獲得を第一の目的としておらず、予算準拠主義に基づいて、予算を執行することを第一の目的としている。その他にも、非営利組織体は、経費や設備が必要であれば、国、地方公共団体又は寄付者等からの資金提供を受ければ済むために、収支の状態を示す計算書が重要となる。

(2)営利企業の損益計算書に準じた計算書の存在

営利企業の損益計算書と同様に、実現主義あるいは発生主義に基づいて取引の認識・測定が行われる計算書の存在である。

(3)貸借対照表、財産目録の存在

貸借対照表だけでなく、それを補完する財産目録も要求されるという点である。両者が要求される理由は、貸借対照表が提供する財産の貨幣情報だけでなく、財産の物量情報も、非営利組織体において特に重要性が高いからである。

つまり、上記の共通点の存在から推測すれば、わが国の非営利組織体会計は、所轄官庁主導であるが、各非営利組織体会計間の影響が少なからず存在していることが伺える。さらに、共通点の存在は、わが国の非営利組織体会計の統一化への可能性を示している。

上記の事実を出発点として、今後のわが国の非営利組織体会計のあり方について述べるとすれば、筆者は、各組織間の「比較可能性の確保」のために、「非営利性」という観点から、非営利組織体会計の統一化に向けての議論を行うべきであるし、その際には、民間主導による「経験の蒸留」としての会計基

準を策定するべきであると考え。また、筆者は、統一化の議論を行う際には、上記の各非営利組織体会計間の共通点に配慮すべきであると考え。

次に、NPO法人会計基準協議会により策定された、わが国初の民間主導によるNPO法人会計基準について、若干の私見を述べたい。

わが国の非営利組織体会計の歴史における「NPO法人会計基準」策定の画期的な点は、わが国で初めて「民間主導」による会計基準の策定が行われた点である。先にも述べたとおり、わが国の非営利組織体会計は、所轄官庁主導で策定されてきた歴史が存在する。そこで、何故「NPO法人会計基準」が、わが国初の民間主導で策定された画期的な会計基準となり得た最大の理由を挙げるならば、議員立法として生まれたNPO法が、自由で活発な市民活動を促進するために、できる限り行政の関与の度合いを少なくするという趣旨を踏まえている点を挙げることが出来る。その点に関連して、NPO法第28条は、行政の関与を少なくするかわりとして、NPO法人に対して十分な情報公開を求めている。つまり、行政の関与を少なくするためには、「市民」に対する「情報公開」が必要不可欠であり、情報公開の対象となる「会計報告」のチェックのためには、「市民」自らがチェックするために、「民間主導」の会計基準が必要となる訳である。したがって筆者は、その必要性を背景として、「NPO法人会計基準」が、わが国初の民間主導で策定された会計基準になったと推察する²⁶⁾。

上記を指摘した上で、筆者が重要であると考えNPO法人会計基準の改正内容は、以下の通りである。

- (1)従来の収支計算書から「活動計算書」へ移行した点
- (2)無償又は著しく低い価格での財やサービスの提供を会計報告の対象にしている点
- (3)ボランティアによる役務の提供を会計報告の対象にしている点
- (4)使途が制約されている寄付金等の取り扱いを明示している点

特に、(1)については、アメリカの非営利組織体会計における財務諸表の体系の影響が伺える。しかし、この移行は、わが国の非営利組織体会計が、いままで「収支計算書」を中心とした財務諸表の体系であったことと相反するものである。

(2)から(4)については、非営利組織体特有の具体的な会計処理に関する改正内容である。特に(2)及び(3)が、アメリカの非営利組織体会計の影響により、わが国で初めてNPO法人会計基準の内容に含まれていることは、わが国の非営利組織体会計において本

格的に「非営利性」を反映した会計基準が策定されたということであり、特筆すべきことである。

最後に、わが国の非営利組織体会計における今後の課題を述べるとすれば、筆者は、「非営利性」という観点から、わが国の非営利組織体会計の統一化を図ることであると考えている。上記で述べた通り、NPO法人会計基準は、わが国で初めて本格的に「非営利性」を反映した会計基準であるが、惜し

むべきは、NPO法人会計基準の策定の議論において、非営利組織体会計の統一化を前提にした議論が行われなかったことではないだろうか。したがって、今後の課題を解決するためにも、筆者は、わが国の非営利組織体会計の在り方を、先行するアメリカの非営利組織体会計の統一プロセスから学ぶ意義は大きいと考える。

注

- †1) パブリック・セクターへの複式簿記の導入に関しては、次の文献を参照されたい。（宮元幸平：自治体財務会計システムにおける複式簿記構造の考察：東京都財務会計システムの分析を通じて、Research Bulletin of Seijoh University Faculty of Business, 7, 29-43, 2009）
- †2) プライベート・セクターのマネジメントは従来「運営」と表現されていたが、1990年代後半から、「経営」という表現を用いるのが一般的となった。
- †3) 財団法人・社団法人は平成19年6月2日に公益法人制度改革関連三法（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律・公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律・一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律）が公布され、所轄官庁制が廃止となり、一般社団法人は、準則主義（登記）によって法人格を取得でき、公益社団法人・公益財団法人の認定は、内閣総理大臣および都道府県知事が行うこととなった。

文 献

- 1) American Institutes of Certified Public Accountants : American Institutes of Certified Public Accountants Statement on Auditing Standards No.69 Meaning of Present fairly in conformity with generally accepted accounting principles in the independent auditor's report, 1992.
- 2) 若林茂信：アメリカの非営利法人会計基準。初版、高文堂、東京、1997。
- 3) 古市峰子：米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについてDiscussion Paper No.2001-J-26, 日本銀行金融研究所, 2001.
- 4) Financial Accounting Standards Board : Statement of Financial Accounting Standards No.162 The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles, 2008.
- 5) American Accounting Association : A Statement of Basic Accounting Theory. American Accounting Association, Evanston, Illinois, 1, 1966. (飯野利夫：アメリカ会計学会 基礎的会計理論, 初版, 国元書店, 2, 1969.)
- 6) 藤井秀樹：制度としての意思決定有用性と会計研究の役割。大阪経済大論集, 53(3), 14-15, 2002.
- 7) Financial Accounting Standards Board : Statement of Financial Accounting Concepts Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. 2, 1978. (平松一夫, 広瀬義州：FASB財務会計の諸概念改訂新版。初版, 中央経済社, 東京, 7, 1994.)
- 8) 宮上一夫：現代の会計 I. 初版, 世界書院, 東京, 1984.
- 9) American Accounting Association : *op. cit.*, 2, 1966 (飯野利夫：アメリカ会計学会 基礎的会計理論, 初版, 国元書店, 3, 1969.)
- 10) American Institutes of Certified Public Accountants : Audits of Provider of Health Care Services, 1990.
- 11) American Institutes of Certified Public Accountants : Audits of Colleges, 1973.
- 12) American Institutes of Certified Public Accountants : Audits of Voluntary Health and Welfare Organizations, 1974.
- 13) American Institutes of Certified Public Accountants : Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations, 1978.
- 14) American Institutes of Certified Public Accountants : Audits of Certain Nonprofit Organizations, 1981.
- 15) American Institutes of Certified Public Accountants : Not-for-Profit Organizations New Edition as of June 1, 1996.
- 16) Michal H and Penelope S : *Core Concept of Government and Not-For-Profit Accounting*, JOHN WILEY & SONS, INC, NEW JERSEY, 296.

- 17) Financial Accounting Standards Board : Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization No.4, par6, 1980.
- 18) Financial Accounting Standards Board : *ibid*, par14, 1980. (藤井秀樹 : 非営利組織体のコントロールと会計の役割, 組織科学, 32(1), 1998.)
- 19) Financial Accounting Standards Board : *ibid*, par20, 1980.
- 20) Financial Accounting Standards Board : *ibid*, par35, 1980.
- 21) Financial Accounting Standards Board : Statement of Financial Accounting Standards No.117, Financial Statements of Not-for-Profit Organizations, 1993.
- 22) Financial Accounting Standards Board : *ibid*, par15 and Appendix C, 1993.
- 23) Financial Accounting Standards Board : *ibid*, SUMMRY, 1993.
- 24) 守永誠治 : 非営利組織体会計の研究. 初版, 慶應義塾大学商学会, 東京, 9, 1989.
- 25) 谷光透 : わが国のNPO法人の会計における課題—財務諸表の関連性と資金概念の関係性を中心に—. 川崎医療福祉学会誌, 17(2), 404, 2008.
- 26) NPO法人会計基準協議会 : NPO法人会計基準, <http://www.npoweb.jp/pdf/NPOAccountingStandards-1.pdf>, 2010.

(平成22年11月4日受理)

A History of Accounting Standard Setting in Not-for-Profit Organizations in America and Japan

Yoshimasa SUTOH and Toru TANIMITSU

(Accepted Nov. 4, 2010)

Key words : private sector, accounting standard, not-for-profit organization

Correspondence to : Yoshimasa SUTOH

Department of Medical Secretarial Arts,
Faculty of Health and Welfare Services Administration,
Kawasaki University of Medical Welfare
Kurashiki, 701-0193, Japan
E-Mail : sutoh@mw.kawasaki-m.ac.jp
(Kawasaki Medical Welfare Journal Vol.20, No.2, 2011 465-473)