

令和元年6月11日現在

機関番号：24506

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2016～2018

課題番号：16K03993

研究課題名(和文) 非営利組織における会計制度構築の要因と可能性

研究課題名(英文) The factors and possibilities of accounting system construction in Not- for-profit organizations

研究代表者

兵頭 和花子 (Hyodo, Wakako)

兵庫県立大学・国際商経学部・教授

研究者番号：50382255

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,000,000円

研究成果の概要(和文)：日本の多様な非営利組織会計に対し、イギリスの非営利組織(チャリティ)会計では統一が行われている。そこでイギリスの会計実務報告書(SORP)公表前後に着目し、SORPがどのような考えのもとで構築されてきたのかについて明らかにした。

また、非営利組織会計に固有の会計であるファンド会計(資源の拘束性)やナラティブ情報の開示が採用されており、これらは日本のそれよりもかなり詳細なものを要求している。これらが非営利組織会計にいかに必要なかという点も合わせて検討した。

そして、最終的には日本のNPO法人を取り上げ、イギリスのチャリティ会計を敷衍した場合の情報開示について提言を行った。

研究成果の学術的意義や社会的意義

日本の非営利組織会計は多様な会計であることから、非営利組織もそれぞれの財務諸表を作成しており、他の非営利組織を理解することや比較が困難な状況であった。そのため、非営利組織会計の統一化が検討されるようになった。

一方、日本より非営利組織会計の研究が早くから始まったアメリカやイギリスでは非営利組織会計の統一はすでに行われている。そのため、イギリスを中心としてその非営利組織(チャリティ)会計を中心にどのような考え方のもとで、イギリスでは非営利組織会計が構築されてきたのかについて、イギリスのチャリティを中心に日本の非営利組織会計の構築について考察している。

研究成果の概要(英文)： The Japanese Not- for -profit organizations(NPO) accounting have various account. But UK Not- for -profit organizations (charity) accounting is unified. Therefore, I focused on before and after the publication of Statement of Recommended Practice(SORP) in the United Kingdom, and clarified what sort of ideas SORP has been built.

In addition, charity accounting in UK is adapted fund accounting (resource binding) and disclosure of narrative information, which require much more detailed than that of Japan. I also considered how these are necessary for Not-profit organization accounting. Finally, I took as an example a Japanese NPO and made recommendations on information disclosure.

研究分野：財務会計

キーワード：非営利組織 情報開示 アカウンタビリティ 英国 イギリス チャリティ 会計

1. 研究開始当初の背景

日本の非営利組織には学校法人や社会福祉法人、医療法人や特定非営利活動法人（NPO 法人）など様々な法人が含まれているが、その会計基準はそれぞれ独自の会計基準を擁している。そのため、非営利組織を財務的に比較検討することが難しく、どのように寄付を行えばいいのかについては資源提供者（寄付者等）が判断することは困難であった。このため、その統一を行うべきかどうかについて、長い間研究が行われてきたのである。例えば、日本公認会計士協会が非営利組織全体の統一会計について取り上げ、非営利法人委員会研究報告第 25 号として、「非営利組織の会計枠組み構築に向けて」の公表を行った。この非営利組織会計の統一については日本公認会計士協会 近畿会が 2000 年にも『非営利法人統一会計基準についての報告書』を公表している。統一化が行われていない現在の状況は、情報利用者にとっては非営利組織間の比較検討が困難であり、また営利組織会計と非営利組織会計との比較も困難な状況にあり、理解容易性も阻害されているのが現状である。そのような状況の中、会計基準の統一化は長い間、そして今もなお結論が見いだせないまま、各業種ごとに会計基準が変更され、ますます乖離している点などが上記の研究でも指摘されている。

一方、非営利組織会計の研究が日本より先駆けて行われているアメリカでは、1980 年にアメリカ財務会計基準審議会（FASB）が非営利組織会計の財務報告の概念ステートメントを提唱し、順次、財務報告についての規定が発表された。また、イギリスでも、チャリティ委員会がチャリティの会計について統一を行っており、具体的には会計実務報告書（SORP）の採用をチャリティに推奨している。

2. 研究の目的

そこで、日本の多様な非営利組織会計が統一を行うためにはどのような会計（情報開示）が必要かを考察していきたいと考える。具体的には、イギリスの非営利組織会計に着目し、非営利組織に固有の会計であったファンド会計（資源の拘束性）を中心に、イギリスではどのような会計の確立が行われていたのかを明らかにする。当初は営利組織会計を採用していた非営利組織会計が、非営利組織固有の会計として確立していった原因は何かを明らかにし、日本の非営利組織会計の統一論に何らかの示唆を示すことである。

3. 研究の方法

日本における多様な非営利組織会計が存在していることを明らかにする。具体的には、公益法人や社会福祉法人、学校法人、医療法人、NPO 法人を取り上げ、日本の非営利組織会計の現状と課題を明らかにする。また、先行研究のレビューを行い、どのような課題が生じ、どのような検討課題があるのかについても明らかにする。

イギリスにおける非営利組織（チャリティ）会計に着目し、チャリティ会計が採用する会計実務報告書（SORP）を中心に日本の非営利組織会計はどのような情報開示を行うべきかについて検討を行っている。具体的には、イギリスの最初の SORP は 1988 年に公表されたが、そののちに改正される 1995 年、2000 年、2005 年、2015 年の SORP を取り上げ、比較を行っている。また、どのように構築されてきたのかという背景にある考えを探るために、1988 年の最初の SORP 以前の研究報告書や討議資料の検討を行った。

また、それぞれの SORP の中では、情報開示の目的として何を重要としているのか、具体的にはアカウントビリティ理論と意思決定有用性理論を取り上げ、それぞれの情報開示における位置づけも検討している。

イギリスの SORP が取り上げているチャリティ会計特有の項目であるファンド会計（資源の拘束性）、ナラティブ情報（非財務情報）についても取り上げ、それぞれがどのような特徴を持ち、どのような役割を果たしているのかについて明らかにしている。ファンド会計の区分は資源をどのように受領し、どのように費消したのか（配分したのか）について考察する。また、後者のナラティブ情報の内容は、非財務情報を中心としていることから、チャリティの活動の業績を示すことを意図していると捉えることができる。これらの両者が情報開示の中でどのような役割を果たしているのかについて検討する。

4. 研究成果

日本の非営利組織会計では、多様な会計が採用されている。これは各法人ごとに主務官庁等により設定された会計基準が定められているがその原因の一端を担っているといえる。多様な会計の弊害に対応するために、非営利組織会計における統一化の研究が鋭意進められている。このことは、日本公認会計士協会が非営利組織会計の統一化に向けて、2013 年に非営利法人委員会研究報告第 25 号として、研究報告書『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』（以下「研究報告書」とする）を公表したことから理解できる。

一方、イギリスの非営利組織（チャリティ）では日本より早くから非営利組織会計の研究が進められている。イギリスのチャリティはイギリスにおけるボランティア活動の中心的な存在であり、チャリティ法（Charities Act 1960, 1992, 1993, 2006, 2011）とチャリティ委員会によって登録や監督などが行われている。このチャリティ委員会は 1853

年にその設立が認められた。一般にチャリティはこのチャリティ委員会によって登録することで登録チャリティとされ、当該委員会によって管理・監督などを受けている。そのため、ここではイギリスの非営利組織の会計としてチャリティ会計を取り上げている。

イギリスではSORPが1988年に公表され、1995年、2000年、2005年、2015年と改正されてきた。その中で、イギリスのSORPは非営利組織会計固有の会計を築いてきたといえる。本研究では、これらSORPだけではなく、SORP公表以前の研究報告書や討議資料、公開草案を取り上げ、SORP構築に与えた影響を検討するとともにSORPがどのような考えのもとで構築し公表されてきたのかについて明らかにした。具体的には、イギリスのチャリティ会計は、SORP公表以前は営利組織会計の採用が推奨されていた。しかし、その後、非営利組織会計としての考え方が採用されるようになっていった。この点については、財務諸表に注目して明らかにした。例えば、収支計算書が財務活動計算書に変更になった点に着目し、これまでの先行研究に加えて資金計算書とキャッシュ・フロー計算書の側面からも検討した。この財務諸表の変更により、営利組織会計から非営利組織会計の確立が行われたと考えられる。

また、ファンド会計（資源の拘束性）やナラティブ情報の開示が採用されており、これらは非営利組織会計を意識した会計の採用であるといえるが、ファンド会計（資源の拘束性）は日本のそれよりもかなり詳細なものを要求し、ナラティブ情報（非財務情報）については項目が増加した時と減少した時の変化はあるものの、その採用は継続している。これらが非営利組織会計にいかにかに必要かという点も合わせて検討した。イギリスのチャリティ会計では、ファンド会計の採用、ナラティブ情報の拡大からいずれもアカウンタビリティの履行を意識したものであり、かつ、そこから提供されている情報は、資源提供者の意思決定に有用な情報を提供しているとも考えられるのである。

日本のNPO法人を取り上げ、イギリスのチャリティ会計を敷衍した場合の情報開示について提言を行った。日本のNPO法人では営利組織に類似した活動計算書が作成され、その情報開示についてもアカウンタビリティの履行を示していた。しかし、意思決定に有用な情報の提供はそれほど行われていないと考えられる。

一方、イギリスのSORPでは資源を5つの拘束区分に分けて表示することを求めている。具体的にいえば、チャリティの財務諸表である財務活動計算書では3つに区分する様式が採用されていた。このような詳細な拘束区分別を行うことによって本書で考える非営利組織における発生主義を採用した計算書の作成が可能となっているといえる。

すなわち、イギリスのチャリティ会計ではアカウンタビリティの履行を基礎としながらも意思決定に有用な情報の提供まで情報開示の目的を拡張し、発生主義とファンド会計を採用した計算書によって当該目的を遂行することが可能となると考える。

日本における非営利組織でもチャリティ会計における詳細な拘束区分別の縦覧式の様式を採用した財務諸表を作成すること、非財務情報であるナラティブ情報の充実が必要であるといえる。ただし、本研究では事例としての非営利法人がNPO法人のみであったことから、もっと多くの非営利法人を検討することが今後の課題であるといえる。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計 2 件)

兵頭和花子(2018)「英国チャリティ会計の歴史的構築 1988年の会計実務勧告書 (SORP)公表以前」『商大論集(兵庫県立大学)』,第69巻第3号,31-46頁。

兵頭和花子(2018)「非営利組織における純資産の拘束性について 日本と英国を対比して」『商大論集(兵庫県立大学)』,第70巻第1号,43-55頁。

〔学会発表〕(計 1 件)

〔図書〕(計 1 件)

兵頭和花子(2019)『非営利組織における情報開示 英国チャリティ会計からの示唆』,中央経済社。(単著)

〔産業財産権〕

出願状況(計 1 件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年：

国内外の別：

取得状況（計 件）

名称：

発明者：

権利者：

種類：

番号：

取得年：

国内外の別：

〔その他〕

ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究分担者

研究分担者氏名：

ローマ字氏名：

所属研究機関名：

部局名：

職名：

研究者番号（8桁）：

(2) 研究協力者

研究協力者氏名：

ローマ字氏名：

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。