

機関番号：24506

研究種目：若手研究（B）

研究期間：2008～2010

課題番号：20730307

研究課題名（和文） 非営利組織の財務基盤の相違と会計システムに関する研究

研究課題名（英文） Research on financial base of nonprofit organizations and differences in accounting systems

研究代表者

兵頭和花子（HYODO WAKAKO）

兵庫県立大学・経営学部・准教授

研究者番号：50382255

## 研究成果の概要（和文）：

日本における非営利組織体の数が増加しつつある中で、非営利組織体は、継続して存続し、利用者の多様なニーズに応える高い質を保ったサービスの提供が課題となってくる。このような状況の中、非営利組織体の活動資源はこれまでの寄附金等の資源依存で可能なのではなく事業収入へと変化しつつある。そのため、非営利組織体の活動資源の実態を踏まえ、その適正な情報開示の在り方について検討を行った。

## 研究成果の概要（英文）：

In a growing number of nonprofit organizations in Japan, a non-profit organization continues to be, and it becomes an issue maintaining high quality services to meet the diverse needs of users. In this situation, the resources of the donation are changing to business income. So, we examined the existence of adequate disclosure which coincided with the realities of resources in non-profit organization's activities.

## 交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2008年度	900,000	270,000	1,170,000
2009年度	900,000	270,000	1,170,000
2010年度	700,000	210,000	910,000
年度			
年度			
総計	2,500,000	750,000	3,250,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：非営利組織，NPO，財務基盤，寄附金，事業収入

## 1. 研究開始当初の背景

わが国の非営利組織は、阪神大震災以来、増加の一途を辿っている。非営利組織とは、簡単に言えば活動目的が利益の獲得ではなく、ミッション（社会的使命）の達成であると定義できる組織をいう。この非営利組織が増加してきた今日では、非営利組織の市場に

競争が生じ、自らの活動資源を政府機関の赤字財政や減収に影響される助成金といった不安定な資源に依存するのではなく、より積極的に活動資源を獲得する必要性が高まってきている。非営利組織の資源には寄付金や会費が含まれている。しかし、これらの資源は非営利組織にとっては自分たちのものと

いう認識が強く、その活用について不明確なことが多い。資金の私的流用や不正受給などといった不正な会計が行われていることが社会を騒がすようになってきた。このことは、非営利組織への信頼を失墜し、寄付金や会費の減少をもたらし、最終的には解散を誘引する可能性がある。このため、非営利組織の会計は非営利組織の存続にとって重要事項となる。

## 2. 研究の目的

現在の非営利組織体の規定と非営利組織の実態開示との関係について検討することを主な研究目的としている。

非営利組織は活動のための主たる調達源泉に寄付金や政府からの助成金といった営利組織（一般には株式会社）とは異なる資源を有しているといわれている。しかし、その一方で、株式会社と同様に事業収入に依存する非営利組織も存在している。

競争が激化してきている非営利組織体にとって、これまでの前提である寄付金等に依存した活動資源に基づく財務諸表ではなく、事業収入も考慮に入れた財務諸表が、サービス利用者にとっても重要な関心事項であると考えられる。非営利組織体の活動資源情報の開示は、非営利組織体が存続し、継続してサービス（用役）を提供できるか否かという点に直結しており、現在あるいは潜在的な資源提供者のみならず非営利組織体の財務的基盤を適正に開示するものと考え得る。

このような問題意識から、非営利組織体のサービス提供能力を取り上げ、その提示のためにはどのような財務報告内容が必要かについて検討を行っていくことを目的としている。

(1) 非営利組織体のサービス提供能力と財務報告の関係について検討する。非営利組織は、ただサービスを提供すればよいのではなく、現在の質を維持あるいは高めたサービスの提供が必要となる。このサービス提供能力が財務的基盤にどのような影響を与えるのか、あるいはサービス提供能力の側面から財務的基盤を検討する必要性について明らかにする。

(2) 非営利組織の財務的基盤と資源提供者の関心について検討する。資源提供者の関心はどのような会計情報にあるのかについて明らかにする必要がある。

(3) 現在の非営利組織の財務諸表の課題について検討している。非営利組織の財務的基盤を資源提供者の関心としてはどのような情報が必要となるのかについて検討する必要がある。

## 3. 研究の方法

(1) 非営利組織体のサービス提供能力と財務報告の関係についてアメリカの財務会計基準審議会（FASB）などのこれまでの研究から、これまでの非営利組織の財務基盤をどのようにと捉えているのかについて検討する。

(2) 非営利組織の財務的基盤について、現在、これまで言われているように寄附金等が多い収入構造なのか、あるいはまた事業収入が中心なのか現在どのような状況にあるのかについて、内閣府の調査を概観した。

(3) 現在の非営利組織の中でも、とくに特定非営利活動法人の情報開示の規定について取り上げ、現在の財務諸表の問題点と改善点を示している。改善点については、具体的事例としてアメリカの政府会計基準審議会（GASB）が提案している新しい財務諸表を取り上げ、研究対象としている非営利組織の財務諸表と比較検討することによって、どちらが、サービス提供能力を開示するのに適しているのかを明らかにしている。

## 4. 研究成果

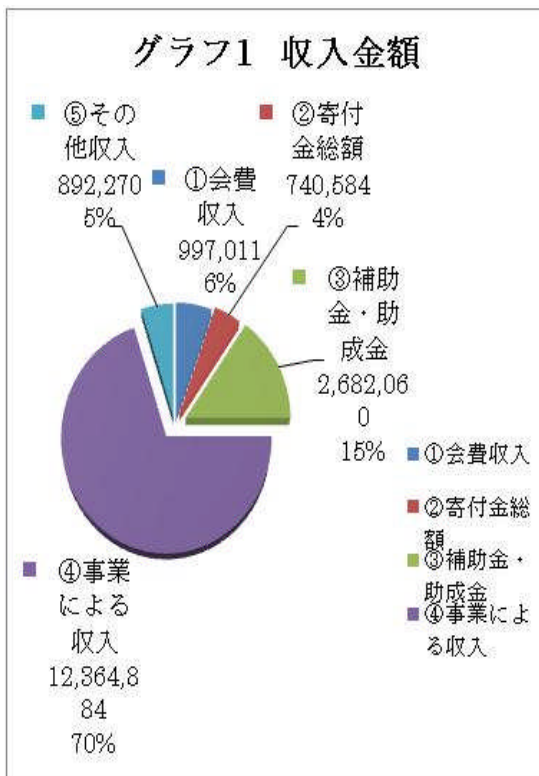
(1) 非営利組織の資源提供者が関心のある財務相図の内容については、非営利組織会計の先進的な研究を行っているアメリカの財務会計基準審議会（FASB）の研究を取り上げている。そこでは、「用役および用役提供能力を評価するのに有用な情報」を挙げている。この目的について「現在および将来の資源提供者が、非営利組織体が提供する用役およびそれらの用役を提供し続ける非営利組織体の能力を評価するのに有用な情報を提供しなければならない」（FASB[1980]No. 4, par. 39（平松・広瀬訳[2002] 178頁））とし、資源提供者は活動資源をどのように取得し、利用するのかについての情報に関心があるとしている（FASB[1980]No. 4, par. 39（平松・広瀬訳[2002] 178頁））。このサービス提供能力に関する情報は、非営利組織体が活動していく上で資源提供者等の満足のいく水準でサービスが提供できる資源があるか否かを示すものである。

また、非営利組織の研究者として有名なAnthony [1978]によれば、非営利組織の利用者ニーズの中で「財務的生存力」として取り上げその必要性を述べている。また、非営利組織体の資源の多様性が重要であろうとする研究もいくつかあり、非営利組織の存続に関わるとしている。

このように非営利組織の財務報告において、また非営利組織の存続についてサービス提供能力に関する情報は重要なものであることがわかる。

(2) 非営利組織の実態調査を内閣府が行い、その内容には非営利組織の財務的基盤に関する者も含まれている。

内閣府によれば、『平成 21 年度 特定非営利活動法人の実態及び認定特定非営利活動法人制度の利用状況に関する調査』を行った。ここでは、特定非営利活動法人の「定款上の特定非営利活動事業の収入金額」（資金源泉）として、①会費収入、②寄付金総額、③補助金・助成金、④事業収入（①～③を除く、特定非営利活動事業による収入国等からの委託の対価としての収入も含む）、⑤その他の収入の 5 つに区分している。この収入金額の平均値を見てみれば、は 740,584 円（平均値構成比 4.2%）、③は 2,682,060 円（平均値構成比 15.2%）、④は 12,364,884 円（平均値構成比 69.9%）、⑤は 892,270 円（平均値構成比 5.0%）である（グラフ 1 参照）。この調査結果から④事業による収入が平均値構成比として約 70%であり、最も多く、次に③補助金・助成金、①会費収入、⑤その他収入、②寄付金総額の順であることが理解できる（内閣府[2010] 33 頁）。



(3) 特定非営利活動法人の情報開示については、NPO 法の規定によれば財務諸表および活動に係る内容についての報告書類は財産目録、貸借対照表、収支計算書、事業報告書の 4 つが必要であるとしている。

これらの様式をサービス提供能力という側面からみていくと、次のような特徴があることが分かる。①事業報告書と収支計算書において、その費用についての関連は窺えるが、

収入に関する記載がないため両者における連動性が把握しにくい。すなわち、活動内容がどの収入源泉なのかが把握できない。このため、継続してのサービス提供が可能なプロジェクトなのかどうかという判断が付きにくいといえる。また、②ミッションに係るか否かによる事業ごとに収支計算書や貸借対照表が作成されており、法人全体の把握が難しい。すなわち、組織体の存続が可能かどうかという点の把握が困難といえる。③正味財産増減計算書が作成されていない。それでは、このような問題点を解決し得る財務諸表となるのであろうか。この点については、アメリカの政府会計基準審議会 (GASB) が興味深い提案を行っている。

FASB は非営利組織体のうち、プライベートに属する組織体を規定しているのに対し、政府会計基準審議会 (GASB) が規定しているのは政府機関である。両者ともに効率性や効果の評価、またアカウンタビリティの執行や意思決定に有用な情報の提供を財務報告の目的としている点については同じであることから、今回は政府会計基準審議会 (GASB) の新しい財務報告モデル (A Practical Guide For Implementation Of Governmental Accounting Standards Board Statement # 34 For Massachusetts Local Governments: 以下 GASB No. 34 とする) を取り上げている。

この GASB No. 34 は 1999 年 6 月に GASB により公表された新しい財務報告モデルである。政府全体の財務諸表と基金財務諸表の作成が要求されており、前者は政府全体の財務情報の開示を目的としている。一方、後者は基金別会計情報の報告を目的としている。本研究ではこれまでの検討から財務的生存力、すなわち純資産も含めて検討を行っていること、第 2 点目として、本稿で対象としている特定非営利活動法人は現在、活動の柔軟性を高める等の理由で予算に関する規定をなくし、予算書に関しては財務諸表外で管理的な取り扱いを行うようになってきていることから、前者の政府全体の財務情報の開示について取り上げた。

そして日本の特定非営利活動法人の財務諸表と比較検討した結果、サービス提供能力は、特定非営利活動法人では、貸借対照表により資産と負債が表示され、その差額としての純資産額が計上される。そこでは前期末の繰越額と当期の収支計算書の差額が示され、貸借対照表で両者の合計額が示されている。一方、GASB でもその点は同様で、純資産ステートメントはいわゆる貸借対照表であり、これにより資産と負債が表示され、その差額の純資産額が計上される。

それぞれの財務諸表から理解できることは、特定非営利活動法人では貸借対照表と収

支計算書の2つの計算書類が中心となっている。収支計算書内で正味財産に関する計算（営利組織体の損益計算書に該当）も行われている。また、正味財産についても、貸借対照表では前期繰越額と当期の正味財産増加額（減少額）の記載であった。特定非営利活動に係る内容について収支計算書や貸借対照表が作成されるが、特定非営利活動以外（その他の事業）に係る内容についての情報についてもまた貸借対照表と収支計算書を作成しなければならない。このため、法人全体の情報の提供はできないことになる。財務報告の情報は資源提供者等がその比較や判断を行えなければならない。そのためには、法人の実態を明確に示す必要がある。現在の財務資源が事業収入を中心としている場合はその開示が必要となる。

一方、GASBでは、特定非営利活動法人に比べて詳細な内容の報告が行われている。例えば、ガバメント・タイプの活動とビジネス・タイプの活動とが区分（機能別活動区分）して表記されていることから、最終的には両者がそれぞれどのような資産・負債・純資産及びその変動なのかが理解できる。事業活動計算書が作成され、純資産の変動が理解できる点が優れているといえる。ただし、当該報告書でも、政府活動全体の純資産ステートメントが作成されているわけではない。ガバメント・タイプとビジネス・タイプの活動が区分され、さらにそれぞれ合計されているのではあるが、そこに構成単位が付加された場合の最終的な合計は表示されていないといった問題点もある。

Anthony, R. N. [1978] *FASB Research Report: Financial Accounting in Nonbusiness Organizations An Exploratory Study of Conceptual Issues*, FASB.

Financial Accounting Standards Board [1980] *Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, FASB  
(平松一夫・広瀬義州訳[2002]『FASB 財務会計の諸概念 増補版』中央経済社) .

Governmental Accounting Standards Board [2001] *A Practical Guide For*

*Implementation Of Governmental Accounting Standards Board Statement #34 For Massachusetts Local Governments*, Massachusetts Department of Revenue Division of Local Services Bureau of Accounts, [http://www.mass.gov/Ador/docs/dls/publ/misc/GASB\\_34.pdf](http://www.mass.gov/Ador/docs/dls/publ/misc/GASB_34.pdf), 2010. 8. 31.

## 5. 主な発表論文等

（研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線）

〔雑誌論文〕（計2件）

- ①兵頭和花子（2011）「非営利組織の財務的基盤とその会計」, Discussion Paper No. 38(兵庫県立大学), 査読無, 1-13頁。
- ②兵頭和花子（2011）「非営利組織体における財務報告の一考察」 Discussion Paper No. 35(兵庫県立大学), 査読無, 1-14頁。

〔学会発表〕（計1件）

- ①兵頭和花子「非営利組織の財務的基盤とその会計」, 非営利法人研究学会第14回全国大会 2010年9月26日, 早稲田大学。

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

兵頭 和花子 (HYODO WAKAKO)  
兵庫県立大学・経営学部・准教授  
研究者番号：50382255