The University of Osaka
Institutional Knowledge Archive

Title	NPO法人のディスクロージャー及び会計的諸課題に関する研究
Author(s)	馬場, 英朗
Citation	大阪大学, 2008, 博士論文
Version Type	VoR
URL	https://hdl.handle.net/11094/672
rights	
Note	

The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA

https://ir.library.osaka-u.ac.jp/

The University of Osaka

【4】

氏　　名	馬　場　英　朗（ばば ひであき）
博士の専攻分野の名称	博　士（国際公共政策）
学　位　記　番　号	第　２２１３７　号
学位授与年月日	平成 20 年３月 25 日
学位授与の要件	学位規則第４条第１項該当 国際公共政策研究科比較公共政策専攻
学　位　論　文　名	**NPO 法人のディスクロージャー及び会計的諸課題に関する研究**
論文審査委員	（主査） 教　授　山内　直人 （副査） 経済学研究科教授　淺田　孝幸　　教　授　齊藤　　愼

論　文　内　容　の　要　旨

NPO 法人制度は 1998 年に始まったばかりであり、未だ会計基準も定まっていない。そのため、NPO 法人の財務諸表には基本的なミスが多く存在しており、NPO 法人に対する信頼を損なう一因となっている。しかし、NPO 法人が社会に根付き、市民から寄付やボランティアによる支援を受けるためには、適正な財務諸表を作成することが急務となっている。また、苦しい資金状況から脱却し、健全な経営基盤を確立するために、会計情報を活用したマネジメントを整備する必要がある。そこで本論文では、NPO 法人が直面する会計課題について検討するために、以下の４章で構成される議論を行っている。

第１章では、非営利法人のディスクロージャー制度について検討を行っている。日本では従来、公益的な活動を行う組織として、公益法人、社会福祉法人、学校法人などの制度が設けられていたが、これらの非営利法人には社会一般に対する情報公開制度が設けられていなかった。他方、1998 年に施行された NPO 法人制度では、法令によって社会一般に対する情報公開が強制されている。

本来、非営利組織は市民からの寄付や、行政及び助成財団等から補助を受けて活動するケースが多い。そのため、プリンシパル・エージェント理論によれば、非営利組織の理事（agent）は、会員や寄付者、納税者（principal）から付託された財産を、本来目的とする事業のために活用する責任を負う。ただし、旧来の非営利法人における情報公開制度は所轄官庁に対する報告という性質が強く、サービス利用者やボランティアなど、他の利害関係者に対するディスクロージャーは十分に整備されてこなかった。しかし、社会は非営利組織に対して、公益的な活動に取り組む団体としての倫理性や社会的責任の履行を期待しており、一定の情報公開が義務付けられた NPO 法人制度は画期的である。

他方、NPO 法人の場合、事業報告が資金獲得に結びつかず、情報公開に消極的な姿勢があると言われており、大阪と兵庫で行われた調査によれば、市民に対する説明責任としての事業報告の有用性に対して、否定的な回答をした団体が 37.6%あったということである。また、愛知で実施した調査によれば、会費や寄付、補助金等による収入は、１団体当たり 230 万円に過ぎず、行政等から多額の補助・委託を受ける公益法人や社会福祉法人、学校法人と比較した場合、受託責任とディスクロージャーの間に不均衡が生じている。したがって、公益法人等における情報公開制度を強化するとともに、非営利組織によるディスクロージャーの良否が、寄付や補助などの支援に結び付くように、税制優遇や助成制度を整備することが期待される。

第２章では、NPO 法人の財務諸表について検討を行っている。NPO 法人の場合、団体の自主性や活動の多様性を

尊重し、任意の会計方針を採用できるとされているが、現実には、各所轄庁が定めているひな形をそのまま採用する団体が大半である。しかし、所轄庁のひな形は、営利目的の活動を行っていないか、不当な利益分配を行っていないかなど、法令違反を監視することを主な目的として定められたものであり、情報利用者の利便性の観点からは、不十分な部分がある。

この点、非営利組織会計の整備が進むアメリカでは、財務会計基準審議会（FASB）が、非営利組織の統一的な会計基準を示しており、資源提供者等の意思決定有用性に資するために、⑴財務的生存力に関する情報、⑵財政上の法令順守に関する情報、⑶資源の調達源泉及び使途に関する情報、⑷サービス提供能力及びサービス提供に要するコストに関する情報を提供すべきとしている。

そこで、FASB が示す非営利組織会計の目的に基づき、愛知県の NPO 法人が提出した事業報告書の記載内容を調査したところ、財務的生存力について貸借対照表と収支計算書における正味財産の金額が整合していない団体が31.1%あり、ボトム・ラインである正味財産の増減計算が不正確であることが判明した。次に財政上の法令順守について過大報酬や関連当事者取引に関する情報が開示されておらず、利益分配の脱法行為をチェックできないという問題が認められた。また資源の調達源泉及び使途について寄付金や補助金、行政委託の相手先が示されておらず、受託責任が不明確であるという課題がある。最後にサービス提供能力及びサービス提供に要するコストについて事業費の費目別内訳が明示されておらず、効率性を判断することが困難な状態であった。したがって、早期に NPO 法人の会計基準を整備し、有用な情報開示を行うとともに、団体間の比較可能性を確保する必要がある。

第３章では、民間主導の情報公開として、非営利組織の財務データベースについて検討を行っている。現在、３万を超える NPO 法人が認証を受けており、事業報告書を一般に公開しているが、これらの書類は所轄庁まで出向かないと閲覧できないケースが多く、市民に対して NPO 法人の情報が十分に伝わっていない。この点、アメリカでは、ガイドスターなどの民間ウェブサイトを活用することにより、市民は数十万の非営利組織に関する活動内容や財政状態に係る情報を入手することができる。他方、日本では、団体の活動分野などを紹介するデータベースが官民によって提供されているが、財務情報に関するデータベースは整備されていない状態であった。そこで、大阪大学の研究グループでは、ガイドスターなどの既存のデータベースを参考にしながら、全国約１万３千件の NPO 法人の 2003 年度における財務諸表を収集し、財務情報をデータベース化するプロジェクトに取り組んでいる。

その結果、NPO 法人の総収入額は 1,974 億円、平均収入額は 1,580 万円であり、収入額が 500 万円未満の小規模団体が 60.1%（うち 100 万円未満が 35.8%）を占めているのに対して、3,000 万円を超える団体は 12.6%にとどまり、債務超過の団体も 19.1%あることから、NPO 法人の財政基盤は脆弱であることが判明した。また、収入構造を見ると、事業収入が 66.5%を構成しているのに対して、補助金・助成金収入は 11.3%、寄付金収入は 8.9%、入会金・会費収入は 7.6%を占めるに過ぎず、NPO 法人は市民からの資金的な援助よりも、事業活動を通じて自ら稼ぎ出した資金を財源としている傾向が認められた。

さらに、データベースの作成過程において、アメリカの Form 990 と NPO 法人の財務諸表における記載事項を比較したところ、NPO 法人では会計基準が整備されていないため、人件費総額や役員等の関連当事者との取引に関する情報が記載されていないこと、収入や支出に含まれる内訳項目及び金額が明示されていないことが判明した。また、旧公益法人会計基準に基づく複雑な書類体系が採用されており、所轄庁（内閣府及び都道府県）ごとに異なった収支計算書の作成例が示されているため、貸借対照表と収支計算書の正味財産が整合しない団体が全体で 37.7%（最高は宮崎県の 61.3%、最低は福井県の 4.7%）存在しており、NPO 法人会計の信頼性を著しく損なっている。したがって、今後、NPO 法人の会計基準を整備するにあたって、小規模団体の負担軽減、収支計算書の見直し、収入及び支出項目の明確化、関連当事者取引等の注記情報の充実、寄付の会計処理、役員等に対する過大報酬による利益分配の脱法防止、会計チェック体制の整備などに留意する必要があると考えられる。

第４章では、行政から NPO への委託事業の積算基準について検討している。近年、NPO と行政の協働が盛んに叫ばれ、公共サービスの民営化が進む状況下で、行政から委託事業を請け負う NPO が増えている。他方、財政削減の流れの中、委託事業の対価が十分に確保されず、NPO が行政の安価な下請先とされる懸念もある。この点、NPO と行政の協働を積極的に進めるイギリスでは、2002 年に発行された財務省（HM Treasury）のレポートによって、NPO が委託事業において間接費も含めたフルコストを回収することが困難な状況に置かれていることを指摘しており、NPO 及び行政の双方ともに「フルコスト・リカバリー」（full cost recovery）の考え方を理解すべきであると述べている。

しかし、日本では、行政から NPO に対する委託事業において、このような間接費が積算に考慮されることは少なく、事業人件費の 100%から 120%に相当する金額を間接費として積算することが認められる企業や財団法人などに対する積算基準と比較しても、厳しい状況に置かれている。また人件費についても、NPO の場合、時間当たり 700 円から 1,500 円で積算されるケースが多いが、NPO であっても委託事業を実施する際には、企業と同様に一定の品質を確保するとともに、適切な事業報告が求められており、内容と責任に応じて、企業が同種事業を実施する場合との公平性を考慮すべきである。

そこで、国土交通省の設計業務委託等技術者単価や愛知県建設部の調査設計業務委託積算基準、国税庁の民間給与実態統計調査による平均給与額などを参考に、愛知県下で行われた３件の委託事業について、人件費及び間接費の水準を見直してフルコストを試算したところ、行政による積算額では、フルコストの 50～70%程度しかカバーしないことが明らかとなった。ただし、NPO 側も適切な会計情報に基づき、必要な人件費や間接費の水準を合理的に説明できていないため、行政に対して現時点で、不足するコストをカバーするように主張することは難しい状態である。今後、個別団体における正確な財務データを蓄積することにより、本当に必要となるコストの水準を明らかにする必要がある。

論文審査の結果の要旨

本論文は、民間非営利組織、とりわけ特定非営利活動法人（NPO 法人）のディスクロージャーとそれを支える会計制度に関する現状及び問題点を分析したもので、以下の４章で構成されている。

第１章では、非営利法人のディスクロージャー制度を検討している。非営利組織は寄付や助成を受けているが、公益法人等の旧来の非営利法人による情報公開は所轄庁を主な対象とし、社会に対する報告は不十分であった。他方、NPO 法人は事業報告を一般に公開しなければならないが、それが資金獲得に結びついておらず、愛知で行った調査では会費や寄付、補助金等による収入は１団体当たり 230 万円に過ぎなかった。そこで、積極的な情報公開を促すとともに、その良否が寄付や補助などの支援に結び付くように、税制優遇や助成制度を整備する必要性を指摘している。

第２章では、NPO 法人の財務諸表を検討している。非営利組織会計の整備が進むアメリカの会計基準を参考に、愛知県の NPO 法人が所轄庁に提出した財務諸表の記載内容を調査したところ、正味財産の増減計算が不正確である、過大報酬や関連当事者取引の情報がなく利益分配の脱法をチェックできない、寄付や補助、行政委託の相手先が示されず受託責任が不明確である、といった問題点が明らかにされ、会計基準の整備等の必要性を指摘している。

第３章では、全国の NPO 法人の財務データベースを用いて、会計上、経営上の諸問題を検討している。NPO 法人の事業報告は所轄庁に出向かないと閲覧できないため、市民に対して NPO 法人の情報が正確に伝わっていない。そこで、アメリカの NPO データベースであるガイドスターを参考にしながら、全国約１万３千件の NPO 法人の財務諸表を収集し、データベース化して公開するプロジェクトに取り組んだ。その結果として把握された NPO 法人の財政実態を分析するとともに、作業の過程で把握された会計課題について整理している。その結果、財務諸表に基本的なミスが多く、NPO 法人の信頼を損なう一因になっていることを明らかにし、NPO 法人が社会に根付き、市民から寄付等の支援を受けるためには、適正な財務諸表を作成することが急務であることを指摘している。また、併せて会計情報を活用したマネジメントを整備する必要があることを指摘している。

第４章では、行政から NPO への委託事業の積算基準について検討している。近年、NPO と行政の協働が盛んに叫ばれているが、財政支出削減の流れの中、委託事業の対価が十分に確保されていない。そこで、イギリスで行われているフルコスト・リカバリーの議論も参考に、NPO が活動を継続するために確保すべきコスト項目を精査するとともに、愛知県下で行われた３件の委託事業について、人件費及び間接費の水準を見直してフルコストを試算したところ、行政による積算額では、フルコストの 50～70%程度しかカバーしていないことが明らかとなった。

このように、本論文は、自身が中心となって収集し、データベース化した１万を超える NPO 法人の財務諸表のマイクロデータセットを丁寧に解析し、NPO のディスクロージャーと関連する会計的諸問題について分析した付加価値の高い研究論文であり、この分野の先行研究を十分消化したうえで、多くの注目すべき新たな知見を加え、重要な学術的貢献をしているものと評価することができる。よって博士（国際公共政策）の学位に十分値するものであると判断する。