

氏名	いま えだ ち な 今 枝 千 樹
学位(専攻分野)	博 士 (経 済 学)
学位記番号	経 博 第 319 号
学位授与の日付	平 成 20 年 1 月 23 日
学位授与の要件	学 位 規 則 第 4 条 第 1 項 該 当
研究科・専攻	経 済 学 研 究 科 組 織 経 営 分 析 専 攻
学位論文題目	非営利組織の業績評価と税制をめぐる諸問題の会計学的考察

論文調査委員 (主査) 教授 藤井秀樹 教授 徳賀芳弘 教授 田尾雅夫

### 論 文 内 容 の 要 旨

近年の特定非営利活動法人（以下「NPO法人」という）の増加および活動領域の広がり象徴的に示されるように、わが国においても非営利組織の社会的な存在意義が急速な高まりをみせている。たとえば行政においても、非営利組織の社会的な役割が認識され、種々の支援策の整備が進められている。ところが、その一方で、NPO法人に適用されるべき統一的な会計基準はまだまだ存在せず、また非営利組織会計一般についての学術的研究も十分になされているとは言えない状況である。非営利組織をとりまくこうした現状を踏まえ、その税制や業績評価制度、さらにはそれらに関連する諸制度のあるべき姿を展望しつつ、非営利組織会計のあり方を考察することは、非営利組織の今後のさらなる発展を図るうえで、きわめて重要な意義をもつと考えられる。本研究は、かかる問題意識にもとづき、非営利組織会計の総合的・多面的研究を試みたものである。

本論文の構成は以下のとおりである。

第1章で著者は、本論文における研究の目的と方法を提示したのち、第2章で、非営利組織の活動環境と営利企業の活動環境との比較を通じて、非営利組織会計におけるアカウントビリティの意義を検討している。非営利組織においては資源提供者の資源提供意図に沿った資源の管理・運用を図ることによって、いわゆる「交換関係」(exchange relationship)の欠如に起因する諸問題を一定の範囲内で解消することが可能となることから、非営利組織においては純資産の受託責任が、営利企業におけるよりも厳格なものとして問われる必要がある、事実また、アメリカの非営利組織会計基準(FAS117)ではそうした観点から制度設計がなされていることを明らかにしている。

第3章では、2004年に改正されたわが国の公益法人会計基準（以下「新基準」という）と、当該基準改正に影響を与えたアメリカの非営利組織会計基準の比較検討を通じて、新基準の特徴と問題点を明らかにしている。新基準においては、企業会計方式が大幅に取り入れられ、受託責任の評価に関する情報の提供という点では改善を示しているが、FAS117と同様に効率性の表示に関しては問題を残している。この問題を解決するためには、効率性の定義、その測定方法、表示方法について、さらなる検討がなされなければならないとしている。

第4章では、アメリカの事例研究を通して、非営利組織におけるSEA報告(Service Efforts and Accomplishments Reporting)の適用の必要性和可能性を検討している。アメリカの地方政府機関で先行的に試行されたSEA報告にみるような業績報告を、非営利組織においても実施することが必要であり、かつまた可能であるとしたうえで、活動成果に関する非財務情報の提供が、非営利組織に対する資源提供者の資源提供行為に重要な影響をおよぼす可能性があるとしている。

第5章では、第4章での検討を受けて、第三者評価機関による非営利組織の外部評価の意義について検討を行っている。アメリカの非営利組織においては、資源調達を円滑に実施するための方策として、非営利組織が活動業績について自己評価を行い、その結果を複数の外部評価機関に提供するという実務が自生的に確立している。提供された自己評価情報にもとづく外部評価は一般に中間支援組織によって担われている。つまり、中間支援組織が、営利企業に対する格付け機関のような

役割を果たしているのである。非営利組織の自己評価と外部評価は相互補完的になされ、その結果にもとづいて非営利組織に対する資源提供がなされる擬似資本市場が形成されている。非営利組織による使命の達成度に焦点を当てた業績評価が、こうした評価スキームのポイントになると、著者は指摘している。

第6章では、わが国のNPO法人に対する優遇税制の現状と課題を、アメリカにおける関連諸制度と比較しながら検討している。わが国の優遇税制の特徴的な問題点は、法人格取得と優遇税制の連動性、みなし寄附金制度、支援税制の仕組みとその運用において観察されるとしている。そのうえで、優遇税制と一体となってNPO法人に対する寄附を促進する効果が期待されているマッチング・ギフト制度について検討している。

第7章では、第6章の検討を踏まえて、NPO法人に対する現行優遇税制の問題点を指摘し、そのありうべき解決策を検討している。NPO法人における現行の税優遇は、NPO法人の収入面から公益性を測るパブリック・サポート・テストが制約となって、寄附金税制導入の本来の意図から乖離した形で実施されている。この問題を解決するための具体的な方策として、アメリカの中間支援組織のような役割を果たす民間組織に公益性評価を担わせる方策と、企業会計における税効果会計の考え方をNPO法人に対する寄附金税制に導入する方策があることを指摘し、それぞれの実行可能性について検討している。

補論では、非営利組織への資源提供機能を担う擬似資本市場を形成しているアメリカの現状を、非営利組織による成果報告（自己評価）、中間支援組織による外部評価および非営利組織に対する優遇税制との関連において整理・検討するとともに、そのわが国への示唆を明らかにしている。

第8章では、本研究の総括を行っている。今後わが国において非営利組織のより一層の発展を図るためには、その財務的基盤を保証する制度を整備拡充していくことが欠かせない課題となる。この課題に取り組んでいくためには、非営利組織による活動業績の自己評価制度、中間支援組織等の第三者機関による外部評価制度、非営利組織に対する支援税制が、アメリカの先駆的事例にみるように相互補完的に循環するようなスキームを構築していくが必要になるとしている。

## 論文審査の結果の要旨

本論文は、近年、社会的意義が広く認識されるようになった非営利組織を検討対象に取り上げ、その組織上の一般的特質およびわが国における非営利組織制度の現状を踏まえたうえで、非営利組織における業績評価や税制、さらにはそれらに関連する諸制度のあるべき姿を展望しつつ、非営利組織会計の総合的・多面的研究を試みたものである。

その社会的意義が広く認識されるようになったものの、わが国においては、特定非営利活動法人（以下「NPO法人」という）に対して適用されるべき統一的な会計基準はいまだ存在せず、また非営利組織会計一般についての学術的研究も十分になされているとは言えない状況である。本論文は、財務会計研究の領域において、これまでほとんど手掛けられてこなかった非営利組織会計の研究に真正面から取り組んだものである。また、その研究作業を、会計とその隣接ドメインの制度的連結という側面から行っていることも、本論文の独自のな特徴として注目される。

以上のような特徴を有する本論文のおもな学術的貢献として、以下の諸点をあげることができる。

第1は、非営利組織会計におけるアカウントビリティの意義を、非営利組織と営利企業の活動環境の比較検討をつうじて明らかにしたことである。非営利組織においては、いわゆる「交換関係」(exchange relationship)の欠如から生じる諸問題に対処するために、純資産に対する受託責任が営利企業におけるよりも厳格なものとして問われる必要がある、事実また、アメリカの非営利組織会計基準(FAS117)ではそうした観点から制度設計がなされていることを明らかにしている。わが国においては当該領域での先行研究が皆無に近い状況のもとで、以上の諸点を外国文献の渉猟にもとづいて明らかにしたことは、本研究の独自のな貢献として評価できる。

第2は、非営利組織の活動業績を明らかにするためには、アメリカの地方政府機関において試行的に導入されているSEA報告(Service Efforts and Accomplishments Reporting)のような、非財務情報を主体とした業績報告が必要であり、かつまた可能であることを明らかにしたことである。非営利組織の活動業績は、営利企業における利益のような単一の指標で示すことができないため、従来の財務情報を主体とした業績報告を拡張した報告方式を開発・導入していく必要があるという問題意識のもとに、著者は、アメリカの非営利組織におけるSEA報告の先駆的实施例を紹介し、その特徴を明らかに

している。以上の検討を通じて得られた知見は、わが国における非営利組織会計制度の今後のあり方を示唆したものとして、注目に値する。

第3は、非営利組への競争的な資源提供機能を担う擬似資本市場を形成するためには、非営利組織による成果報告（自己評価）、中間支援組織等の第三者機関による外部評価、非営利組織に対する優遇税制の3つが相互補完的に循環するスキームが必要であることを明らかにしたことである。アメリカにおいては、それらが相互補完的に循環するスキームが確立しているために、そうした擬似資本市場が形成され、非営利組織に対する資源の効率的な配分が、一定の範囲内ではあれ達成されていると、著者は指摘している。

本論文は、以上にみるような学術的貢献を有しているが、同時に今後に残された課題もある。それらは、以下のとおりである。

第1は、本論文では、非営利組織のさらなる発展を図るための会計制度設計上の課題は何かという観点から、非営利組織会計の研究がなされているために、寄附金の収益認識や有形固定資産の減価償却のような個別的な会計処理について立ち入った検討が十分に行われていない点である。こうした個別的な会計処理に関する問題についても一定の検討がなされていれば、本研究の会計研究としての体系性より高いものとなっていたであろう。

第2は、非営利組織の活動環境は日々変化し続けているのであるが、本論文では、そうした新たな変化を踏まえた研究が必ずしも十分になされていない点である。たとえば、わが国では大がかりな公益法人制度改革が現在、実施の途上にあり、そのなかで公益法人（新しい非営利法人）の公益性をどう評価するかという問題が問われている。こうした現在進行中の制度改革とそれともなう主要論点をフォローし、研究のさらなる深化を図ることが、著者の今後の課題となろう。

以上のような課題を残してはいるものの、それは本論文の学術的価値を損なうものではない。本論文は、非営利組織の業績評価と税制をめぐる諸問題の会計学的分析という新たな分野を開拓したものであり、著者の今後の研究活動の出発点として十分な価値を備えている。よって、本論文は博士（経済学）の学位論文として価値あるものと認める。

なお、平成19年6月22日に、論文内容とそれに関連した試問を行った結果、合格と認めた。