

## 非営利組織に関する会計研究のフレームワーク

柴 健 次

### 第1節 先行研究に先立つ哲学的思考

凡そ研究者たるもの独自の哲学的思考を有する。ただそれが広く受け入れられるか否かの相違あるのみである。それゆえ己の哲学の普及に無関心の研究者にとっては、他者の哲学の整理やその知識交流における作法に無頓着である。しかし、ひとたび同一課題に共同して取り組もうとするとき、研究者間の意思疎通が可能となるように用語の定義を必要とする。さらには共有可能な用語の定義を生み出す基本哲学の共有が求められる。

本稿に係る作業を求められた筆者が提示した一つのフレームワークである。この一つのフレームワークが研究者集団のフレームワークとなるか否かは筆者の関心外である。筆者の関心は狭い研究集団における意思疎通の可能性の確保にあった。その集団とは、非営利法人研究学会西日本部会の研究課題「非営利組織におけるアカウントビリティ指向の業績評価とガバナンスの包括的フレームワーク」（主査藤井秀樹，2010年度から2011年度）の研究チームであった。

本部会の課題に含まれる鍵概念は、非営利組織、アカウントビリティ、ガバナンスである。これらいずれについても、豊富な先行研究が存在する。しかし、先行研究者の問題意識を無意識にあるいは無批判に受け入れると、これら3つの鍵概念を包含する我々の研究課題に予め複雑で收拾のつかない制約が課せられる危険がある。

どのような研究であれ、それが一つの領域を形成していない時代に、歴史上最初に問題を発見し、課題を掲げ、なにかまとまった一つの領域を形成しようとした先駆者が必ずいる。この先駆者を「最初の哲学者」と呼びたい。最初の哲学者は真似る先行研究が何もない状況で学問をした人たちである。一方、最初の哲学者の努力が実り、ある程度まとまった研究領域で、先行研究から学び、先人の業績を発展させようとする追隨者が出てくる。こちらを一般に研究者と呼んでおこう。したがって、研究者にとっては先行研究が極めて重要である。

研究者には少なくとも2種類のタイプがある。第一のタイプは先に定義したように先人の業績を発展させようとする追隨者である。先行研究に学ぶが最初の哲学者として考えるタイプではない。このタイプの研究者を「追隨者としての研究者」と呼ぼう。第二のタイプは先行研究に学ぶ方法が異なる。彼らは最初の哲学者の思考過程を追体験したいと願う。つまり「第二の哲学者としての研究者」である。追隨者としての研究者と第二の哲学者としての研究者は学問の世界における役割も彼らの思考方法もまったく異なる。

本部会の課題は包括的フレームワークの提示にある。包括的フレームワークを提示するためには先行研究を重視する追隨者としての研究者の方法論を採用することは好ましくない。参照した先行研究を真面目に研究すればするほど、それぞれの先行研究の意義に魅力を感じ、それに影響されるために、包括的フレームワークを

構築できない恐れがあるからである。そこで好ましいのは、最初の哲学者あるいは第二の哲学者としての研究者が採りうる方法論を採用することである。その方法とは、主題に関して自由に推論を重ね、論点を自由に列挙し、考えうる論理的な議論を展開してみることである。これを哲学的思考と呼んでおく。

先行研究に影響されない哲学的思考は誰にでも可能である。心を自由にして主題を考えるだけでよい。そのことをここで実践しよう。もちろん、それが万人に有益であるとは思わない。そこで、自分自身に課した主題が「非営利組織研究の包括的フレームワークの構築のための哲学的思考」である。しかし、この主題は、あまりに包括的なのでかえって自由な思考が阻害される。そこで、私は、本部会の課題が包含する鍵概念のうち「非営利組織」に集中し、かつ、その思考の場を「会計」とするという制限を課することにした。

私は最初の哲学者ではない。第二の哲学者としての研究者として振舞おうとしているわけでもない。明らかにこの領域では追従者としての研究者であるのに、先行研究によって思考を制約されたくないために、最初の哲学者のように振舞おうとしているにすぎない。そのため、副題として「非営利組織の基礎理論とそれに基づく会計課題の抽出」を掲げることを許していただけだと思う。先行研究に制約されないで最初の哲学者のように思考したいと思いつつ、先行研究から自由になれない哲学者の妥協だと考えられたい。

## 第2節 非営利組織の定義

本学会は非営利法人研究学会である。それにもかかわらず、本研究部会は研究課題の鍵概念に非営利組織を掲げている。法人は法制度の産物であるから、非営利法人を研究対象とすると制度研究という制約された条件で議論すること

が求められる。しかし、本部会ではこのような制約をとりはらい自由に研究するために、研究課題を非営利組織としているのである。

では非営利組織とは何か。「非営利・組織」なのか、「非・営利組織」なのか。前者の場合、あらゆる組織が、限定詞付きの組織に分類される。その一つとして「非営利・組織」があるが、それ以外の組織の種類がどれだけあるかは分らない。後者の場合、「非・営利組織」は営利組織以外のすべての組織であるという意味であるから、非・営利組織は営利組織の補集合である。つまりは「非」は限定詞ではない。

研究対象の非営利組織をどのように定義するかにより研究対象が決まる。定義を決めるに際して、他の組織から区別できる組織固有の本質に基づいて定義することも可能であるし、やや緩やかに複数の組織に共通する特性に基づいて定義することも可能である。前者の場合、組織の本質に基づく定義の数だけ組織種類が存在するのであるから、組織の本質定義は、組織の分類規準を定めるに等しい。これに対して後者の場合、組織が備える特性は一組織につき一つであるとは限らない。逆に複数の組織に共通する組織特性もある。しかしながら、組織特性による定義は、すべての組織をカバーできる保証はない。なお、先に示したように、本部会の研究では正面から非営利法人を研究対象としていない。もし、非営利法人を視野に入れるとなると、国別・制度別（根拠法別）の無数の種類の法人に適用されるべき定義が必要となる。それゆえ、研究の効率性の観点からも、非営利法人についての定義はここでは考えないことにする。

非営利組織をめぐる多様な学説に頼らないところから始めるとき、さしあたり、非営利組織は営利組織に対立する概念（すなわち「非・営利組織」）であることを確認できればよい。すなわち、すべての組織が営利組織か非営利組織のいずれかに区別できれば良いからである。ただし、営利組織の「営利」は組織の本質を表

しているのに対して、非営利組織の「非営利」は組織の本質を表現していない。すなわち、本質定義である営利組織は明確であるのに対して、「非営利」は「営利組織以外のすべて」と言うのみである。そこでは、営利を追求しないという点でのみ共通項を見いだせる組織特性があるということである。しかし、すでに述べたように、最広義の組織特性を非営利に求めたのであるから、個々の非営利組織が有するはずの組織特性はすべて捨象してしまっているため、具体的に研究を進める時には、非営利組織の中にいくつもの同質的な組織特性を有するサブ・グループを明らかにする必要があるだろう。

非営利組織を営利組織以外の組織と形式的に定義することは、営利組織以外のすべての組織を非営利組織と一括できるという点で有用である。その上で、実際には、非営利組織にも多種多様な組織があるとの理解が可能となる。たとえば、中央政府、地方政府（地方公共団体や地方自治体との呼び方もある）及びこれら政府の関連組織といった政府部門に属する組織と、これら政府関連組織を除く非営利組織（消極的表現では非政府・非営利組織）では、非営利という共通項を持つものの、それら組織の存在意義が異なるので、区別したほうが良さそうである。ここに政府組織は本質定義かもしれないが、非政府・非営利組織は形式的な定義にすぎない。そこで後者は、組織の本質を表現する組織特性を共有するサブ・グループに分けることができる。このようにして、組織固有の本質を端的に表現できる限定詞を付加するとき、最広義の非営利組織は、本質において識別可能な組織に分類できることになる。その際には、非営利組織という最広義の定義はその役割を終えることになる。

複数の組織における異なる本質を異なるように表現できるとすれば、すべての組織は、営利組織、政府組織、〇〇組織、△△組織などに分類できる。これら限定詞は異なる本質を表現し

ているのであるから、これら本質定義ですべての組織を分類できるなら、たとえば非営利組織という形式概念はもはや不要になると思われるかもしれない。しかし、案外とその利用価値は高い。当面、営利組織以外の多様な組織に共通する課題を検討したいときは形式的・消極的な非営利という限定詞で十分だからである。同じく、政府組織という用語が十分に本質をついた用語として認定されるとすれば、非政府組織という形式概念が役に立つ。しばしば、単に非営利組織という言葉で表現される多様な組織は、ここでの用例に従うと、非営利・非政府組織と括れるからである。

以上、営利組織、政府組織、〇〇組織などの用語は、それぞれの限定詞が組織の本質を正しく表現できているとすれば、これら用語は組織の分類に通ずることが容易に理解できよう。注意すべきことが一点ある。我々は、営利、政府、〇〇、△△は組織の本質を端的に表現していると述べた。ところが、これら本質とは別に、組織に共通する特性によって組織を表現することも可能である。たとえば、営利組織である企業が国際性を有する場合に同種のタイプの企業を国際企業と表現するとか、非営利組織である学校のうち一部を私立学校と表現することも多い。この例における、国際とか私立は複数の組織に共通する特性を表現しているが、国際や私立と限定するだけで組織の本質は表現できない。このように、本質と特性を混在させるとしばしば議論の混乱を招くので注意して使用する必要がある。

このように考えてくると、副題の「非営利組織の基礎理論とそれに基づく会計課題の抽出」という課題は、営利組織を除くすべての組織に共通する特性とそれに基づく会計課題の導出という課題と、非営利組織に含まれる本質において識別すべき組織の固有の本質とそれに基づく会計課題の導出という課題の双方に取り組む必要があることに気付くことになる。前者は非営

利組織の一般理論の研究であり、後者は非営利組織の個別理論の研究になる。後者には政府組織の研究もあれば、制度の産物としてのNPO法人の研究もある。

### 第3節 本質において異なる組織の識別

非営利組織という用語を使用する者は、意識しているか否かを問わず、営利組織を本質において他の組織と区別すべき識別可能な組織であると考えている。我々はこの段階ですでに多数の論者が安心して使用できる「営利組織」という本質概念を手に入れているのである。しかし、非営利組織を研究対象とするといいつながら、これが単に形式定義であってみれば、多数の論者が各々積極的な定義を与えだすと、非営利組織という用語が安心して使用できる概念とはならないのである。すなわち、この用語を安心して使用するためには「営利組織以外の一切の組織」ということ以上の意味を持たせてはならないのである。

非営利組織を営利組織以外の一切の組織であると定義するのみでは、具体的な組織に係る問題を議論するための基礎理論を構築することはできない。「非営利」という本質は存在しないからである。それゆえ、非営利組織の多くの研究者はその分類に含まれる識別可能な組織を意識して研究を行っている。すなわち、すべての非営利組織に共通する本質は見出せなくても、本質において識別可能なある種の非営利組織を見出し、それに限定詞を付して研究対象となる組織を本質概念として成立させているのである。

「政府を目的とする組織」という表現は成立しないのに「政府組織」という概念が好まれる可能性はある。政府とは何かと問われれば、政府活動を推進する組織であると答えることが可能であろう。ここに政府活動は政府サービスの提供を指すのではない。政府サービスは営利組

織が担うことも可能だからである。すなわち政府活動は政府サービスをどのように提供するかを決定し、自らあるいは他者に委託して政府サービスを実行させる活動である。このように考えるとき、識別可能な組織の限定詞として「政府活動遂行組織」という案が浮かぶ。これを単純に「政府組織」と表現しても誤解は生まないであろう。そういう意味で、政府組織は営利組織と並ぶ第二の識別可能な組織である。

非営利組織のうち本質により識別可能な政府組織を除くと、残りの組織はさしあたり「政府組織以外の非営利組織」あるいは「非政府・非営利組織」と呼ぶことができる。しかし、これも単に残余の概念でしかない。それゆえ「政府組織以外の非営利組織」あるいは「非政府・非営利組織」との表現によっては本質を見据えた議論ができないのである。そこで、営利組織、政府組織に次ぐ、本質により識別可能な第三の概念、第四の概念が必要となるのである。

補足であるが、営利組織と企業組織は同義ではない。営利組織は営利が組織存続の目的であるという意味でまさしく本質概念であった。しかし、企業組織はその担い手が非営利組織であっても一向に差し支えない。すなわち営利組織としての企業組織も存在するし、政府組織としての企業組織も存在する。一般には、企業組織を営利組織と同義で使用されることも多いため、研究者間の混乱を避けるためには「営利企業組織」と表現するほうが誤解を生みにくいという意味で望ましいと思われる。

### 第4節 非営利組織への関心の高まり

これまでの議論と矛盾しないように会計課題の抽出のための議論へ移行しよう。わが国では、これまで営利企業会計と政府会計（ただし、いわゆる官庁会計）が相互に干渉し合うことなく存在し、非営利・非政府組織の会計は、企業会計か政府会計のいずれかの特長を模倣する組

組織固有の特色ある会計として存在していた。このことは問題にならなかった。というのも、目的適合的な会計情報を生産すべしとする哲学（会計は組織目的に従うとの考え）の観点からは、組織目的が異なるごとに異なる会計が存在することは是認されうるからである。しかしながら、近年その重要性が強調されてきた比較可能な会計情報を生産すべしとする哲学（会計は組織活動に従うとの考え）の観点からは、多様な方式の会計の存在は問題視されることになる。

会計の在り方について私は二つの哲学がありうると考える。その第一が、会計は組織目的の追求に寄与するものでなければならないという哲学である。典型的には、営利企業は利益の追求を目的としているため、営利企業会計は内部管理目的としては利益の追求に貢献する情報の提供が、外部報告目的としては利益の追求のための事業の活動に関する情報の提供ができるものとして構成されるべきである。すなわち、会計は目的適合的な情報を生産しなければならないという考えである。このような考え方を私は端的に「会計は組織目的に従う」と表現している。それゆえ本質により識別可能な組織には組織目的に適合する会計が構想されるべきであると考えるのである。現在までのところ、営利企業会計が存在し、政府会計の成立可能性が期待されるが、これら2つの組織を除く非営利・非政府組織一般に適合する会計はない。後者の中から第三の識別可能な組織、第四のそれが出てくれば対応する会計の構築も可能となる。

会計の在り方についての第二は、会計は組織に共通する活動の把握に貢献するものでなければならないという考え方である。凡そ貨幣経済から隔離されて存続する組織はないのであるから、貨幣と財・サービスの交換に着目するとき、たとえ組織目的が違っていても、同種の行為が行われる。この考え方に基づく会計実務は存在しないが、比較可能性の追求が徹底する場合に

はその存在は考える。私はこの第二の哲学を端的に「会計は組織活動に従う」と表現することになっている。すべての組織に共通する活動は収入活動と支出活動であるから、組織目的が異なっているとしても、収支を総括した収支計算書や収支結果である財産を一覧できる財産目録は作成しうる。そこに組織目的が異なっているも比較可能な財務諸表の成立の可能性がある。

営利企業会計以外の多様な会計に関心が集まるに至ったのには、会計を含む社会における大規模な変化がある。20世紀を通じて「政府か市場か」で社会観が戦わされた。しかし世紀末が近づくとつれ、経済体制面では、ソ連・東欧諸国が計画経済から市場経済に移行し、中国は社会主義下の市場経済に移行するという大きな変化があった。福祉国家の建設により政府が肥大化していた西側諸国も、財政逼迫を契機に政府の縮小化をめざすという大きな流れが出てきた。これらはいずれも「政府か市場か」の選択問題にかかわっていた。しかも、世紀末に向けては市場重視の傾向が一段と強まってきた。こうした流れの中で、政府会計の営利企業会計化を求めるいわゆる公会計改革運動が起きてきたのである。

21世紀に入ると、「政府か市場か」の選択では解決しない問題が認識されるようになってきた。経済的に言えば、市場の失敗に加えて、政府の失敗も顕著になり、公的・公共的と呼びうる活動の担い手として、営利企業でも政府組織でもない、いわゆる非営利組織に注目が集まるようになってきた。市民社会なる用語も聞かれるようになってきた。前世紀末に市場至上主義に傾いた社会観の揺り戻しが来ている現在、会計のみならず多くの学問分野で非営利組織の在り方が研究対象となってきた。この傾向に従って、いわゆる公会計研究とは別に非営利組織会計研究も関心が高まってきた。

近年、いわゆる公会計（実際は政府会計）と非営利組織会計（あるいは非営利法人会計）が

別個テーマとして研究される基礎には「会計は組織目的に従う」という考え方がある。公会計の対象である国・地方自治体も非営利組織であるが、これら政府と公益法人やNPO法人を一括して論じるには難しいと感じられているわけである。もし、政府を含む非営利組織一般の会計を模索するとすれば、「会計は組織活動に従う」という哲学に依拠することになる。

以上要するに、20世紀末以降、一方で政府部門における会計改革が、他方で政府を除く非営利組織の会計改革が重要課題として浮上してきたのである。このことは会計研究にも重要な課題を突きつけることになった。組織目的に適合する会計か、組織間に共通する会計か、いずれを目指すべきかがこれら会計改革の中で問われることとなったのである。ここに至り、ある意味で会計研究における「公」と「私」の理論的整理の必要性が生まれてきたといえる。これまで会計研究といえばもっぱら営利企業会計であった。政府及び非営利組織が企業の主体となりうるにもかかわらず、研究対象としては営利企業に関心が集まっていたため、単に企業会計といえば通じるようにもなっていた。つまりは非営利企業会計に対する関心が極めて低かったのである。

しかし、小さな政府を目指す時代的要請として、一つの企業を国営・公営とするか民営とするかは重要な社会的選択になってきた。この民営化問題では企業の担い手の公私が問われている。そこで、公企業と私企業の区別が意識されることになる。このように、公共サービスの担い手が公か私かと問われる時代になってきた。これに伴い何が公共サービスであり、何が私的サービスなのかも問われ始めている。

1970年代頃より、政府の財政逼迫をきっかけとして各国で政府会計の研究が盛んになってきた。わが国では取り組みが遅れていたが、財務省や総務省主導の下で、政府に新しい会計制度を構築しようとする公会計制度改革が推進され

てきた。諸外国では政府会計あるいは公共部門会計と呼ばれている会計領域であるが、わが国では公会計と呼ばれるようになった。公会計と称して良いかどうかは検討の余地がある。政府会計、公共部門会計、わが国のいわゆる公会計では、公金が流入する先をどこまで追跡するかによって会計の範囲が変わるという問題が生じてくる。完全なる営利企業と、完全なる政府との間に存在する多様な中間組織の公私を問うと共に、公金の及ぶ範囲も公私の問題に影響するようになったのである。

## 第5節 試行的な会計の分類

会計研究において一般的には「公」と「私」の問題に関心が集まってきているのであるが、具体的には国の会計、地方自治体の会計、公益法人の会計、NPO法人の会計といった個別領域の充実を求めるといった関心の高まりであった。この個別領域の研究の中で「公」と「私」は常に意識されているように思うが、全体としての会計を「公」と「私」に二分すること、それゆえその線引きを行うことについては関心が十分に寄せられているとは思えない。

私はすでに二つの異なる会計哲学を示している。それは「会計は組織目的に従う」という哲学であり、「会計は組織活動に従う」という哲学であった。これに対応して、組織目的に公私があるだろうし、組織活動に公私があるだろうと思う。いずれが本質的かと思案したが、私は活動の公私の別が本質的であると暫定的に結論を下した。その理由は、組織目的ないしその目的の根拠でもある根拠法（あるいは根拠法に基づく法人）は公私の識別につき一定程度の有用性を有するが、営利企業であっても公共サービスの担い手になりうるということや、企業の国営化と民営化が代替的選択であるということからすると、これらに基づく公私の区別は本質的ではないと思えるからである。一方、あらゆる組

組織が行う活動に公私の別があると考えの方が理論化に有用であろうと考えた。

会計を「公」と「私」に二分するには、本質的な分類規準として、組織の活動が本質的に公的性格を有するか私的活動を有するかに求めることになる。しかし、同時に、一般的な議論で用いられる組織を区別する規準も併用することにすれば議論がより精緻になる。ただし、非営利組織に政府組織が含まれるかどうかで意見が分かれる事実を議論に反映させる為には、組織は二つの分類規準を併用するのが賢明である。すなわち、政府組織に注目するとき、政府組織を定義すればそれ以外の組織は非政府組織となる。同時に、営利組織に注目するとき、営利組織を定義すればそれ以外の組織は非営利組織となる。したがって、政府組織でもなく、営利組織でもない組織は非政府組織であり、かつ非営利組織であるということになる。このように消極的に決まってくる集合には多種多様な組織が含まれることになる。それら多種多様な組織の個々の目的の特殊性を捨象すれば、すなわち組織特殊的目的に注目する場合を除いては、さしあたりは非政府・非営利組織と包括しておくことで満足しよう。

以上の結果、私は組織活動分類と組織形態分

類から会計の種類を特定できると考える。ただし、組織活動は本質的分類として公的活動（PUA：Public Activity）と私的活動（PRA：Private Activity）を識別できるが、下位分類としてその双方に企業活動（BA：Business Activity）とそれ以外の活動（NBA：Non-Business Activity）の区別を置いておくと議論に深みが増す。一方、組織形態別分類としては、政府組織（GO：Governmental Organization）と非政府組織（NGO：Non-Governmental Organization）及び営利組織（PO：Profit Seeking Organization）と非営利組織（NPO：Non-Profit Organization）を併用しよう。こうして、さしあたり図表1のようなマトリックスが得られた。図表1では10種類の会計とその具体例を記入しておいた。ただし、政府組織の私的活動は存在しないとして表現してある。

試行的な分類の第一例として、公会計と私会計の区別を考えてみたい。組織が従事する活動を本質的区分とすると「公」的性格を有する活動を対象とする公会計と「私」的性格を有する活動を対象とする私会計を識別できる。図表1では、公会計は①から⑥までの会計が含まれる。私会計は⑦から⑩までの会計が含まれる。わが国での使用頻度の高い公会計は概ね①と④を指

図表1 会計の形式的分類の試み

		政府組織GO	非政府組織NGO	
		非営利組織NPO		営利組織PO
「公」活動 PUA	非企業活動 NBA	① $GO = NPO \ \& \ NBA = PUA$ (政府一般会計・特別会計)	② $NGO = NPO \ \& \ NBA = PUA$ (公益非営利・非企業会計)	③ $NGO = PO \ \& \ NBA = PUA$ (営利・非企業会計)
	企業活動 BA	④ $GO = NPO \ \& \ BA = PUA$ (政府特別会計、公営企業会計)	⑤ $NGO = NPO \ \& \ BA = PUA$ (公益非営利・企業会計)	⑥ $NGO = PO \ \& \ BA = PUA$ (営利・企業会計)
「私」活動 PRA	非企業活動 NBA		⑦ $NGO = NPO \ \& \ BA = PRA$ (共益・私益非営利・企業会計)	⑧ $NGO = PO \ \& \ BA = PRA$ (営利・企業会計)
			⑨ $NGO = NPO \ \& \ NBA = PRA$ (共益・私益非営利・非企業会計、家計)	⑩ $NGO = PO \ \& \ NBA = PRA$ (営利・非企業会計)

している。これらは政府会計と呼ぶのが適切であろう。公会計を政府会計から非政府会計へ範囲を拡大するにつれ（すなわち、①・④+②・⑤へ、さらには①・④+②・⑤+③・⑥へと拡大するにつれ）多様な組織を包含することになるので、なお一層、共通項としての公的性格を有する活動の重要性が増してくる。以上に対して、⑦から⑩までの組織を対象とする会計は私会計と呼びうる。特に、⑧は企業会計（正確には営利企業会計）であり、⑨は家計である。

試行的な分類の第二例として、組織形態による区別を考えてみたい。図表1に示すように多種多様な組織のうち、政府組織と営利組織（典型的には会社）は比較的容易に識別可能であるから、それ以外の組織も間接的に識別可能であるので、少なくとも3つの分類が可能である。組織形態が異なれば組織目的も異なるが、逆に組織形態が異なっても組織目的が等しい場合もある。例えば、病院や学校の設置主体が異なっても、その目的は等しいと考えられる。そこで、図表1のような分類ではなくて、組織目的ごとに会計対象を区別すると、病院会計、学校会計さらには宗教会計、慈善会計などと分類可能である。

試行的な分類の第三例として、それぞれの組織の二次的な活動分類による区分を考えたい。図表1に明らかごとく、企業会計（この場合はいわゆる「企業会計」（⑥と⑧）にとどまらず、④、⑤、⑦を含む）と非企業会計（①から③と⑨・⑩）に区別できる。特に政府組織の活動（①と④）を二分した場合、非企業活動は政府本来の活動である。そこで政府会計においてはその対象を政府型活動と企業型活動の二分できる。政府型活動の会計は一般会計と特別会計になる。企業型会計は国営企業・公営企業のみならず企業型の特別会計が含まれる。さらに市民社会への関心の高まりにつれて、非政府・非営利組織（②、⑤、⑦と⑨）が細分される。具体例として、非営利法人が、公益法人とその

他法人（共益法人など）に細分される。

## 第6節 非営利組織の会計課題

### (1) 非営利組織の一般会計課題

試行的な分類で示したように組織を営利組織と非営利組織に二分するとき、一方はすでに営利企業会計が確立しているの、非営利組織一般に通用する会計を構築するか否かが最大の課題である。非営利組織は本質概念ではなく形式概念であったから、本質に基づく会計モデルは構築できない。我々にできることは、会計は組織活動に従うという哲学に従って、すべての非営利組織に共通する会計モデルを構築することである。その際、すべての非営利組織はその組織目的の如何にかかわらず収支活動を行う点に共通項を見出しうるので、収支会計モデルが基本モデルになりうる。また、差額としての純資産を認めるとすれば、複式簿記の適用も可能になる。この会計では少なくとも収支計算書と財産目録という2つの決算書を誘導することが可能となる。資産負債差額はあくまで複式簿記を成立させるための技術的勘定にすぎないのであるから、貸借対照表には重要な意味はない。それゆえ、財産目録で十分である。

営利企業会計は利益追求という組織目的に適合した会計であるので、そこでの財務諸表は損益計算書にしる、貸借対照表にしる、利益創出能力あるいは現金創出能力を判定するための情報媒体の役割を担うことになる。これら財務諸表が営利企業にとってはアカウンタビリティ遂行の手段にもなりうる。しかしながら、非営利組織一般会計は、個別組織の目的には対応していない会計であるので、そこで作成される財務諸表は非営利組織が果たすべきアカウンタビリティの一部しか担っていないことになる。そのために、経営者に使命達成報告書が必要となる。

その使命達成報告書は予算とその執行に関す



る説明が不可欠となる。非営利組織はこの組織が固有の使命を有している。その使命を達成するためには支出が不可欠である。したがって、使命に照らしていかなる支出を事前に認めるのか、その財源はどうするのかを示す予算が重要だからである。予算・決算を含む使命達成報告書は、それゆえ、非営利組織一般に共通する様式は作れない。一般の様式では使命の達成を伝える情報媒体の役割を果たせないからである。

使命達成報告書が組織固有の情報媒体である一方で、財務諸表は非営利組織一般に適用される比較可能な方法媒体である。このような2種の異なる情報セットを生み出す収支会計モデルを一般化することが非営利組織一般の会計課題といえる。

## (2) 非営利組織の個別会計課題—非政府組織の場合

非営利組織一般に適用される会計の在り方を模索するのではなく、会計は組織目的に従うとの哲学にしたがって、非営利組織に属する個々の組織の目的適的な会計モデルを構築することが求められる。その本質において識別可能な組織としては政府組織がある。それゆえ政府組織の会計の在り方が検討されるべきである。これらについては後に検討する。それ以外に、本質において識別可能な組織とそれに対応する会計の在り方が問われることになる。

本質において識別可能な組織として学校組織があるとしよう。その場合、学校組織に適用される共通の会計が模索されることになる。現時点では、たとえば、法人制度に基づいて、国立大学法人と公立大学法人と私立大学法人にそれぞれ異なる会計が存在する。それでよいか問われなければならない。他の使命を有する識別可能な非営利組織のサブ・グループについても同様の課題に取り組む必要がある。

非営利組織の個別会計の課題を考える上で

は、現在の法人制度に基づく会計規制の在り方を検討する必要性がある一方で、現在適用されている会計が営利企業会計に適した会計を無批判に受け入れていないかの検討も必要になる。以上のように、非営利組織の個別会計に係る会計課題は、本質を同じくする識別可能な組織形態をどのように設定するかに大きく依存することになる。

## (3) 非営利組織の個別会計課題—政府組織の場合

非営利組織の中でも明らかに他の組織とは使命も存在意義も異なるものとして政府組織を識別することは誰も否定しないであろう。政府組織には旧来から予算制度がその骨格として存在している。また予算と連動した官庁会計が存在している。他方、それら官庁会計に飽き足りない人々が新しい政府会計制度の確立を目指している。これは一般に公会計制度改革と呼ばれることが多いけれども、政府会計と呼ぶのがふさわしいことはすでに述べたとおりである。

官庁会計の解説書に拠れば、会計の用語は実質的観念と形式的観念の双方で使われている。実質的観念は経理手続きを指し、具体的には現金会計、物品会計、不動産会計がある。一方、形式的観念は経理単位の観念であり、具体的には一般会計と特別会計がある。特別会計には特定の事業を行う会計、特定の資金を保有してその運用を行う会計、そして特定の歳入をもって特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要があるために設けられた会計がある。実質的観念における会計は現金会計、物品会計、不動産会計と財産ごとに行われているのでその記録は単式簿記となる。これらが有機的に結合され、財産の全体が把握できるためには複式簿記が必要となる。しかし、この問題はここでは触れない。むしろ、形式的観念である経理単位が一般会計と複数の特別会計に区分されている。さらには企業会計も別の単位である。

これらが区分経理される制度的理由がある一方で、開示に観点から言えば、これら区分経理された全体を統合しなければ政府の全体像が見えないという欠陥がある。

そこで、図表1を政府会計の対象を考察するために書き直して、図表2とした。特別会計に企業会計があること、普通会計に企業会計が含まれることがあることから、旧来の政府会計では、一般会計、特別会計、企業会計及び一般会計と他会計の一部を含む普通会計といった整理では、公私の区分が明確にならない。そこで、表2のように公的活動を示す①と④と私的活動を示す⑦とに観念的に再分類できる。民間の企業会計（国営・公営企業会計と区別する意味では営利企業会計）では、基本的に法人としての会社全体が会計単位である。これとの対比で言うと、国及び地方自治体の全体像は①と④と⑦を結合して初めて明らかになる。その全体像との関係で、現行の経理区分はセグメント会計と位置づけられる。民間の企業会計からの発想としては、この範囲での問題は、政府の合併会計の必要性と適切なセグメントの設定が課題となる。①④⑦の全体を含む会計は連結会計ではない。①④⑦の全体が法人の単位であるので、区分経理している①④⑦を合併する必要がある。そのことを合併会計と表現した。

第二に、政府が政府とは異なる独立した組織に資金を提供し、あるいは債務を保証するなど

して、権利義務関係を構築しているときに、当該他の組織を政府会計に連結するかどうかという問題がある。民間の企業会計における連結会計は経済的実質の観点から設定した会計といえるが、政府会計と他の組織を経済的に一体の会計単位といえるかどうかは検討の余地がある。民間の企業会計では支配の概念が経済的会計単位を決定する重要な鍵概念であるが、政府会計と他の組織の間に支配関係が成立するかどうか、支配するとしてその具体的な判別規準は何かを検討する必要があるからである。もし連結会計の設定が問題であるならば、他の組織に対する権利と義務を明確に開示する必要がある。

第三に、政府が独立した営利企業との間でのような関係を有するか、またその関係が連結会計の設定を正当化するかという問題がある。もし連結会計の設定が問題であるならば、営利企業に対する権利と義務を明確に開示する必要がある。

政府会計を旧来の官庁会計やあらたな会計のいずれで確立していくかが政府会計の最重要課題であるが、これは政府の予算制度及び行政制度と連動した会計として構築していく必要がある。単純に営利企業会計方式を模倣してあらたな会計を構築することが真の改革とは言えない。政府組織が現実に機能する仕組みと連動した会計の構築でなければ、政府は機能しないからである。

図表2 政府会計の対象

		政府組織 GO	多様な組織 VO	営利企業 PO
「公」活動 PUA	政府型活動 NBA	① 政府本来の活動(一般会計と政府型特別会計)	② 政府活動の部分的外部化	③ 政府活動の部分的民間委託
	企業型活動 BA	④ 民営化不能な国営・公営企業(時に特別会計)	⑤ 民営化不能な国営・公営企業の部分的外部化	⑥ 民営化不能な国営・公営企業の部分的民間委託
「私」活動 PRA	企業型活動 BA	⑦ 民営化可能な国営・公営企業(時に特別会計)	⑧ 国営・公営企業の民営化のための外部化	⑨ 国営・公営企業の民営化

## 第7節 「公」会計と「私」会計の峻別の可能性

図表1で示したように理論的には「公」会計と「私」会計に二分できる。世間で多用されている「公会計」という用語は旧来の官庁会計に対立する新しい会計制度を意味しているが、この用語との混同を慎重に避けなければならないので、ひとまずは「「公」会計」と表記しておく。この「公」会計は、すべての組織が行う「公」の活動を対象とする会計領域であり、アイデアの域を出ない。ただ、「公」会計と「私」会計に理論的整理がつけば、会計学の発展に貢献すると思われる。

会計は組織目的に従う。営利組織、政府組織、他の識別可能な組織があるが、それらが本質的に異なるものとして識別されるのは、それぞれの使命が異なるからである。組織目的に適合した会計が求められるとは、言い換えれば、組織の使命の達成に貢献できる会計でなければならないことを意味する。一方、会計は組織活動に従う。多種多様な組織は、経済的交換という現象面では共通する行為を行っている。それゆえ、多様な組織が行う経済行為とその結果を情報としてとりまとめる会計が求められる。そのような異なる2つの会計哲学をどのように生かしていくかが、「公」会計、非営利組織一般会計、非営利組織個別会計の在り方を考える際に重要であると思われる。

### 参考文献

石原俊彦 (2009) 『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会』 関西学院大学。  
 稲沢克祐 (2009) 『自治体における公会計改革』 同文館出版。  
 大鹿行宏編 (2010) 『平成23年改訂版 会計法精解』 大蔵財務協会。  
 小川幸作・小川光吉訳 (2005) 『E・L・ノーマートン著 政府のアカウンタビリティと会計検査』 全国会計職員協会。

亀井孝文 (2008) 『公会計制度の改革』 中央経済社。  
 公会計改革研究会 (2008) 『公会計改革—ディスクロージャーが「見える行政」を作る』 日本経済新聞出版社。  
 小林麻理 (2002) 『政府管理会計 政府マネジメントへの挑戦』 敬文堂。  
 柴健次 (2000) 「非営利簿記と営利簿記に関する一考察」 『公会計研究』 第2巻第1号。  
 柴健次 (2001) 「政府会計における改革の論点—イギリスの資源会計・予算とベスト・バリュウに学ぶこと」 『会計』 第160巻第4号。  
 柴健次 (2002) 『市場化の会計学—市場経済における制度設計の諸相』 中央経済社。  
 柴健次 (2003) 「私企業会計と公会計の研究交流」 森山書店 『会計』 第163巻第5号。  
 柴健次 (2004) 「公益法人会計基準の改正と公会計改革の論点」 大阪府立大学 『経済研究』 第50巻第1号。  
 柴健次 (2005) 「公会計における正味財産勘定に関する簿記的考察」 『横浜経営研究』 第26巻第1号, 横浜国立大学。  
 柴健次・宗岡徹・鶴岡康東 (2007) 『公会計と政策情報システム』 多賀出版。  
 鈴木豊 (2002) 『日本国政府会計の分析 特別会計制度の改革をめざして』 中央経済社。  
 鈴木豊 (2004) 『政府・自治体・パブリックセクターの公監査基準』 中央経済社。  
 塚本一郎・柳澤敏勝・山岸秀雄編 (2007) 『イギリス非営利セクターの挑戦 NPO・政府の戦略的パートナーシップ』 ミネルヴァ書房。  
 東京都新公会計制度研究会編 (2008) 『新地方公会計の実務 東京都における財務諸表の作成と応用』 都政新報社。  
 東京都会計管理局編 (2010) 『公会計白書 複式簿記・発生主義会計による自治体経営改革』。  
 遠島敏行編 (2006) 『公益法人簿記入門』 全国公益法人協会。  
 中西一 (2009) 『フランス予算・公会計改革』 創成社。  
 日本監査研究学会・公監査研究特別委員会 (2009) 『公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査』 (鈴木豊委員長)。  
 藤井秀樹訳 (2002) 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』 中央経済社。  
 松尾貴巳 (2009) 『自治体の業績管理システム』 中央経済社。  
 山本清 (2005) 『「政府会計」改革のビジョンと戦略』

- 会計なき予算, 予算なき会計は虚妄』中央経済社。  
吉田克躬・鴨谷潤・小林俊之編 (1993)『財政批判のアンゲル』全国会計職員協会。
- Cm2929 (1995), Better Accounting for the Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government.
- Fletcher, C. G. A. (1991), Government Accounting, ICAS.
- House of Commons (1999), The Government Resources and Accounts Bill: Bill 3 of 1999-2000, Research Paper 99/97.
- HM Treasury (1998), Resource Accounting and Budgeting — A short guide to the financial reforms, January 1998. (second edition April 1999, third edition December 1999).
- HM Treasury (1998), Whole of Government Accounts.
- HM Treasury (2001), Managing Resources — Full Implementation of Resource Accounting And Budgeting, April 2001.
- Miller, P and Scapens, R. W. (1993), Accountability and Accountable Management in the UK Public Sector, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 6 No. 3.
- Likierman, A. (1994), "Management Accounting in UK Central Government-Some Research Issues", Financial Accountability & Management, Vol. 10 No. 2.
- McSweeney, B. (1994), "Management by Accounting", in Accounting as Social and Institutional Practice edited by Anthony Hopwood and Peter Miller, Cambridge University Press.
- Power, M. (1994), The Audit Explosion, DEMOS.
- Power, M (1997), The audit society: rituals of verification, Oxford University Press. (国部克彦・堀口真司訳『監査社会』東洋経済新報社, 2003年5月。)