

特集にあたって ——研究の背景と課題——

藤井 秀樹

I はじめに

経済社会の様々な領域（とりわけ医療，介護，教育，慈善，公共サービス等の領域）において国民との接点を増大させつつある今日の非営利組織にとって，自らのミッションをどう捉えるかは，マネジメントにおける最も重要な視座の1つとなっている。ミッションを非営利組織の存在理由と捉える観点から，アカウンタビリティとガバナンスのあり方を多面的に検討し，その包括的フレームワークの構築を目指すことが，非営利組織研究においては避けて通れない焦眉の課題の1つとなっている。

以上のような現状認識と問題意識にもとづいて，非営利法人研究学会では西日本研究部会を立ち上げ，平成21～23年の足かけ3年にわたり，「非営利組織におけるアカウンタ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」をテーマに共同研究を行った。本特集は，その研究成果をとりまとめたものである¹⁾。

II 非営利組織の存在理由と自己評価の位置づけ

本研究でいう非営利組織は，事業活動に必要な資源の主要部分を財貨やサービスの販売収益

以外の源泉（寄附，会費，補助金，ボランティア活動等）から得ている組織の総称であり，具体的には，公益法人，社会福祉法人，学校法人，医療法人，NPO法人等が，それに含まれる。この概念規定は，FASB概念書第4号でいう「タイプBの非営利組織」（type B nonprofit organizations）を典拠としたものであり²⁾，その範囲は，Drucker [1990] でいう「非営利組織」（non-profit organization）とほぼ重なる。

これらの非営利組織に共通して指摘される最も重要な特質は，ミッションがその「存在理由」（raison d'être）を規定するという点である。Drucker [1999] (p. 14) によれば，「すべての非営利組織は，人々の生活と社会に明らかな変化をもたらすために存在している。変化を起こすことがミッション，すなわち組織の最終目標であり，存在理由そのものである」とされる。そして，存在理由の評価システムとして機能することが，非営利組織の自己評価（self-assessment）に対して期待されることになる。

営利企業には，利益という，完全ではないにしても，利害関係者が合意した共通の評価指標が存在する。すなわち，その存在理由は（少なくとも中長期的には）利益によって評価される。したがって，他の条件が等しければ，高い利益

1) 本特集は，西日本研究部会の最終報告（非営利法人研究学会 [2011]）を再編集のうえ，元原稿に加筆・修正を施した部会メンバーの新稿を収録したものである。

2) FASB概念書第4号における非営利組織のこの概念規定は，Anthony [1978] の議論に依拠したものである（FASB [1980], footnote 3）。ちなみに，「タイプAの非営利組織」は，「その財務的資源を全面的に，またはほぼ全面的に，財貨またはサービスの販売収益から得ている非営利組織」をいう。

を報告した企業には相対的に多くの資源が配分され、低い利益を報告した企業には相対的に少ない資源が配分されることになる。

ところが、非営利組織には、営利企業における利益のような、存在理由を評価する共通の指標が存在しない。しかし、非営利組織といえども、利用可能な資源は限られている。その存在理由に見合った形で非営利組織に資源が配分されるとすれば、存在理由の評価は非営利組織においても欠くことのできないものとなる。すなわち、かかる理由によって、非営利組織の自己評価が、当該組織の存在理由を評価するシステムとして位置づけられることになるのである。

Ⅲ 自己評価の基本的視点と2つの利用経路

非営利組織の自己評価において重要なことは、それが組織内部者（理事等の経営者 manager）の視点ではなく、組織外部者とりわけ顧客（customer）の視点からなされなくてはならないということである。

Drucker [1999] は、自己評価において「顧客の視点」を重視する理由を、次のように述べている。「ビジネスの世界では、顧客とは満足させるべき相手のことをさしている。〔顧客を〕満足させられないということは、成果を上げることができなかったことを意味し、ビジネスとしては失敗である。非営利組織の場合も本質的には同じことで、顧客は学生、患者、メンバー、参加者、ボランティア、寄付者など多岐にわたっているが、いずれにせよ、〔非営利組織は〕これらの個人やグループが何に価値を認めているのかということに焦点をあて、そのニーズや欲求、あるいは希望を満足させていかなければならない。〔改行〕危険なのは、これで顧客は満足するはずだという思い込みで行動することである。」³⁾

つまり、「顧客の視点」に徹した自己評価によ

るからこそ、その評価は当該組織の存在理由の客観的な評価となりうるのである。換言すれば、「顧客の視点」に徹することが、自己評価の有用性を担保することになるのである。

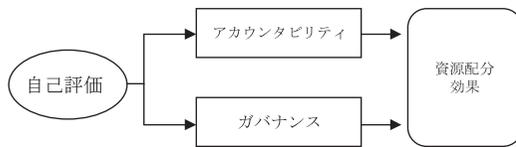
営利企業の利益測定も、当該営利企業が自ら行うという意味では、自己評価である。その自己評価情報（とりわけ利益情報）が、企業価値評価情報として有用性を持つ主たる理由の1つは、当該情報が「一般に認められた会計原則」（GAAP）にもとづいて作成されるという点にある。改めて指摘するまでもなく、GAAPは基本的には、個別企業の「内部者の視点」から相対的に独立した「一般社会の視点」に依拠して設定されたものである。近年の基準設定においては、もっぱら「情報利用者の視点」が重視される傾向にある⁴⁾。

つまり、「外部者の視点」に徹することで自己評価の有用性が担保されるという点で、営利企業の利益測定と非営利組織の自己評価は軌を一にしているのである。両者の相違は、自己評価の手法が一般的承認（general acceptance）を得た社会的制度として確立しているか否かにある。前者の場合にはそれがとりあえず確立しており、後者の場合にはそれがいまだ確立していない。そのために、非営利組織においては、各組織や各領域の個別的事業環境に対応した多様な自己評価手法（たとえばSEA 報告等⁵⁾）の開発が、絶えず試行されることになる。

自己評価の効果は、アカウントビリティ（説明責任）の履行という外部的経路と、事業活動の改善・強化（ガバナンスの整備拡充）という内部的経路を通して、発揮されることになる。

3) この引用部分は、Drucker [1999] の原文にはなく、その翻訳（田中監訳 [2000] xiv 頁）にのみ見られる記述である。

4) 「情報利用者の視点」（代表的には「投資者の視点」）を重視する基準設定方式は通常、意思決定有用性アプローチ（decision-usefulness approach）と呼ばれている。



参考図 自己評価の利用経路と効果

つまり、自己評価は主要には、アカウンタビリティとガバナンスという2つの局面において利用され、その経済的影響（資源配分効果）を生み出すことになるのである（参考図）。本研究において、アカウンタビリティとガバナンスに着目するのは主として、かかる理由によるものである。参考図に示した基本的な関係は、営利企業においても観察されるものであるが、非営利組織においては、以上に述べてきた理由により、自発的で創意性ある自己評価がより強く求められることになるのである。

Ⅳ 非営利組織をとりまく近年の状況と本研究の位置づけ

経済社会の様々な領域で国民との接点を増大させつつあるなかで、わが国の非営利組織は今日、大きな転換期を迎えている。

2006年3月の公益法人制度改革関連3法の成立を受けて、既存の公益法人は特例民法法人として整理され、2008年12月1日の法律完全実施日から5年以内に、①公益社団法人・公益財団法人または、②一般社団法人・一般財団法人に移行することになった。①を選択する場合

には移行認定を、②を選択する場合には移行認可を、国または都道府県に申請し、その認定または認可を受けなければならない。①②のいずれも選択しない場合は、移行期間の終了日をもって当該法人は自動的に解散となる。

上記の移行手続きにおいて新制度の趣旨を最もよく体现しているのは、①を選択した場合の公益認定である。法人が申請した公益目的事業が、公益法人認定法（公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律）に規定された公益性の要件を満たすと判断された場合に、公益認定が行われ、当該法人の公益社団法人・公益財団法人への移行が認められる。公益認定は公益法人認定法の関連諸規定（とりわけ第2条および第5条）に沿って行われるが、本研究の課題に引き寄せてその意義を敷衍すれば、公益認定のプロセスにおいて問われているのは、当該各法人が公益法人たるに相応しいミッションを掲げ、その達成に向けて創意ある活動を意欲的に手掛けているか否かである。ミッションに対する法人のこころざしが、当該各法人のアカウントビリティとガバナンスの水準を決定づける要因となる。指定管理等の枠組みのもとで所定の公共サービスを提供するだけでは（つまりたんに行政活動を代行するだけでは）、公益性ある法人としてその独自の存在理由を認めることはできないのである。

NPO法人の領域では、2010年7月にNPO法人会計基準が、民間のNPO法人会計基準協議会によって公表された。NPO法人制度が創設されたのは1998年であったが、その後2010年に至るまで固有のNPO法人会計基準は存在せず、会計処理の目安として経済企画庁（当時）が公表した「NPO法人の会計の手引き」（経済企画庁[1999]）が存在するのみであった。「この結果、NPO法人の公表した会計書類は形式や内容がばらばらで、活動実態のつかみづらさがあり、また他のNPO法人との比較をすることを難しくするなど、数字の検証ができない現

5) SEA 報告 (Service Efforts and Accomplishments Reporting) とは、サービス提供の「努力」(effort) と「成果」(accomplishment) に焦点を当てた報告であり、とくに成果の報告において非財務情報を積極的に利用する点に特徴がある。アメリカの非営利組織および地方政府機関における報告手法として開発されたものである。詳細については、以下の文献を参照されたい。Brace et al. [1980]; GASB [1994]; 今枝 [2003]; 藤井 [2008]。

状を生み出し」(NPO 法人会計基準協議会 [2010a]) できた。NPO 法人会計基準の公表は、こうした現状の根本的な改善を意図したものであり、それは NPO 法人のアカウンタビリティとガバナンスの整備拡充にもつながるものと期待されている (NPO 法人会計基準協議会 [2010b])。

以上のほか、2008 年から 2010 年にかけて実施された「国立大学法人及び大学共同利用機関法人における教育研究の状況についての評価」も、近年の見逃せない関連トピックである⁶⁾。総じて、わが国の非営利組織は今日、制度の大きな転換期にあって、そのミッションと存在理由が改めて問われているのである。本研究は、そうした現状をふまえ、わが国の非営利組織の実態を改めて確認するとともに、第2節および第3節で述べたような視点からアカウンタビリティとガバナンスに関する主要論点の整理と体系化を行い、もって非営利組織の新たな進化に向けた包括的な枠組みを提示しようとするものである。

参考文献

- Anthony, R. N. [1978], *Financial Accounting in Non-business Organizations ; An Exploratory Study of Conceptual Issues*, FASB Research Report.
- Drucker, P. F. [1990], *Managing the Non-Profit Organization, Practice and Principles*, Harper Collins,
- 上田惇生, 田代正美訳 [1991] 『非営利組織の経営—原理と実践—』ダイヤモンド社。

6) 当該評価は、国立大学法人評価委員会の要請を受けた独立行政法人大学評価・学位授与機構によって実施された。評価の基準は「期待される水準、すなわち「顧客の視点」から見た取組みの達成度であり、各大学法人が事前に提出した現況調査票 (自己評価資料) にもとづき、「期待される水準を上回る」、「期待される水準にある」、「期待される水準を下回る」の3段階で評価された。現況調査票の記述だけでは判定できない場合は、「期待される水準を下回る」と評価された。

- [1999], *The Drucker Foundation Self-Assessment Tool, Participant Workbook*, Revised Edition, The Peter F. Drucker Foundation for Nonprofit Management, 田中弥生監訳 [2000] 『非営利組織の成果重視マネジメント—NPO・行政・公益法人のための [自己評価手法] —』ダイヤモンド社。
- Brace, P. K., R. Elkin, D. D. Robinson and H. I. Sterinberg [1980], *Reporting of Service Efforts and Accomplishments*, FASB Research Report, FASB.
- FASB [1980], *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, SFAC No. 4, 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。
- GASB [1994], *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concepts Statement No. 2, 藤井秀樹監訳 [2003] 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- NPO 法人会計基準協議会 [2010a] 『NPO 法人会計基準の公表と普及に向けて』。
- [2010b] 『NPO 法人会計基準の性格と基本的考え方』。
- 今枝千樹 [2003] 「非営利組織の業績評価と会計情報拡張の必要性—SEA 報告の適用をめぐる議論とその先駆的実施例の検討—」『公益法人研究学会誌』 Vol. 5, 101-113 頁。
- 経済企画庁 [1999] 国民生活局 『特定非営利活動法人の会計の手引き』。
- 日本公認会計士協会 [2000] 近畿会公益会計委員会 『非営利法人統一会計基準についての報告書』。
- 日本公認会計士協会 [2008] 非営利組織委員会 『非営利法人会計の現状と展望』非営利組織委員会研究資料第3号。
- 非営利法人研究学会 [2011] 西日本研究部会 (顧問・興津裕康, 堀田和宏, 部長・藤井秀樹) 『非営利組織におけるアカウンタ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』最終報告。
- 藤井秀樹 [2002] 「非営利組織の存在理由と活動環境—情報利用者指向的会計論に基づく検討—」『公益法人研究学会誌』 Vol. 4, 23-35 頁。
- [2008] 「非営利組織のミッションと財務報告の課題」『非営利法人研究学会誌』 Vol. 10, 1-13 頁。
- 堀田和宏 [2004] 「非営利組織の業績評価の新たな展開」『非営利法人』 No. 713, 16-27 頁。

—— [2012]『非営利組織の理論と今日的課題』丸善出版。