【論文要旨】

非営利組織会計の基礎概念と財務報告

－純資産の区分と利益測定計算構造を中心として－

日野　修造

我が国において非営利組織会計は未だ統一されていない。本研究は法人の形態ごとに会計基準や会計処理が異なる非営利組織会計を統一するための基礎概念と、その概念に基づく財務報告手法を検討するものである。本研究でいう基礎概念とは会計概念フレームワークを作成する際にベースとなる概念という意味で用いている。

企業会計と非営利組織会計の最大の違いは、所有者の有無にあると考えられる。したがって基礎概念の検討は純資産に焦点を当てている。また、非営利組織会計に対する見方・考え方が混迷しているという指摘があるが、それは企業会計の論理を非営利組織に当てはめて考えようとするところにあると考えられる。すなわち、所有者の利益を計算し、その利益を所有者や他の利害関係者に報告する会計を、非営利組織に当てはめて考えようとするところに問題があると考えられる。しかしもし、非営利組織会計の目的が、社会に還元するための利益を計算し、その利益の社会への還元状況を資源提供者や他の利害関係者（市民・住民等）に報告する会計であると認識されれば、この混迷は解消できると考えられる。そこで、非営利組織会計における利益測定の計算構造にも焦点を当てている。

第 1 章ではまず、非営利組織会計が提供すべき情報とは何かについて検討し、その情報を提供するためのあるべき純資産区分法を基礎概念として仮説設定している。ここでは提供すべき情報は①サービス提供継続能力、②財務的弾力性、③受託責任遂行状況、および④財務業績に関する情報であり、その情報を提供するために有効な基礎概念は純資産を資源提供者の提供資源に対する使途拘束の有無によって、拘束と非拘束に分類する方法であるという仮説を設定している。第 2 章では、第 1 章において提供すべき情報が明らかとなるため、その伝達手段についてアメリカと日本の実情を検証している。つまりアメリカと日本の非営利組織会計概念・基準の情報提供手段としての有効性を検証している。結果として提供すべき情報の一つである④財務業績情報の提供に問題があることを明らかにしている。財務業績は会計の領域では収益と費用の対応計算によって測られる。しかし、アメリカ・日本（JICPA 概念・モデル基準、公益法人会計基準）いずれの会計概念・基準も拘束概念を取り入れてはいるものの、収益・費用の対応計算に問題があることを論証している。第 3 章では、アンソニーの概念フレームワークを検討している。アンソニーは FASB の非営利組織会計概念では、純利益の測定ができないと批判している。そしてアンソニーは、非営利組織会計においても純利益の測定は重要であると主張している。そこで第 4 章で、非営利組織にとっての純利益測定の意義について検討を行っている。ここでの検討で非営利組織会計においても純利益の測定が重要であることを論証している。次いで、第 5 章において、非営利組織の純利益測定法について検討し、FASB の拘束概念とアンソニーの会計概念を融合させることで、純利益の測定と受託責任情報の開示が同時にできる手法（融合モデル）を提案している。更に第 6 章においては、我が国の JICPA の非営利組織会計概念・モデル基準（JICPA モデル）を検討し、その問題点を指摘し、改善策を提案している。そして第 7 章で、JICPA モデルに対する融合モデルの比較優位性を論証している。

研究の結果は、結章にてまとめを行っている。そこでは流入資源を 2 段階に分けて分類する財務報告の基礎概念と、その概念に基づく財務報告手法が構築されている。それは、第 1 段階で営業活動に消費・支出できる財源（営業持分）と、営業活動において消費支出できない財源（営業外持分）に区別し、次いで第 2 段階において、非拘束持分と拘束持分に区別する構造を持つ基礎概念と財務報告手法である。