

(続紙 1)

京都大学	博士 (経済学)	氏名	日野 修造
論文題目	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－		
(論文内容の要旨)			
<p>本論文は、非営利組織の会計基礎概念と会計基準に関する先行文献の丹念な渉猟に基づいて非営利組織会計をめぐる主要論点を体系的に整理するとともに、非営利組織における財務報告のあり方について独自のかつ実践的な提言を行ったものである。本論文は、著者の前著『非営利組織体財務報告論－財務的生存力情報の開示と資金調達－』（2016年、中央経済社刊）で示された純資産の区分と利益測定に関する研究成果を、補完・発展させたものとして位置づけられる。</p> <p>本論文の構成は以下の通りである。</p> <p>研究の目的や対象等を概説した序章を受けて、第1章では、非営利組織の財務報告において提供されるべき情報が、主要先行文献のレビューを通じて検討されている。その検討の結果、非営利組織の財務報告において提供されるべき情報は、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、④財務業績の、4項目に係る情報であるとされる。以上の検討を踏まえた上で、著者は、FASB概念書および基準書（以下「FASB会計概念・基準」という）の検討に基づいて、拘束の実態を基準にした純資産の区分を、制度設計の暫定的なアプローチ（これを著者は「基礎概念仮説」と呼んでいる）として提示している。</p> <p>第2章では、既存の非営利組織会計概念が、第1章において明らかにされた4項目に係る情報の伝達を図る上で適格的であるかどうか、純資産の拘束別区分の期待された機能と絡めて、検討されている。その結果、①②③に係る情報の伝達については、既存の会計概念におおむね適合性を認めることができるが、④に係る情報（財務業績情報）については結論を保留する必要があるとされている。</p> <p>第3章では、アンソニー報告書の会計基礎概念（以下「アンソニー会計概念」という）の検討が行われている。エンティティ観を普遍的な（すなわち非営利組織にも適用可能な）会計観とする立場から、アンソニーは、非営利組織の純資産を営業持分と営業外持分に区分するアプローチを提唱している。当該アプローチは、著者が第1章で提示したアプローチとは異なるが、第2章で留保された財務業績情報の提供に関する問題の検討に貴重な手掛かりを与えるものとされている。</p> <p>第4章では、非営利組織における純利益測定の意義が検討されている。著者によれば、所有者持分が存在しない非営利組織においてこそエンティティ観は高い適合性を有し、したがって、アンソニーの言う意味で、非営利組織会計においても純利益は財務業績評価指標としての意義を持つとされる。</p> <p>第5章では、アンソニーとFASBの間で行われた非営利組織会計論争について、検討が行われている。この論争は、非営利組織における純資産区分と利益計算のあり方（いわゆる資本利益計算の構造）をめぐる展開されたものであった。その検討を通して、FASB会計概念・基準に依る場合、概念の解釈や基準の設定・運用次第で、純利</p>			

益の計算に歪みが生じるということを、著者は明らかにしている。当該論争で問われた問題を止揚するために、アンソニー会計概念とFASB会計概念を融合させた独自の会計概念と利益計算構造を、制度設計の新たな指針として著者は提案している。

第6章では、JICPA非営利組織会計概念およびモデル会計基準（以下「JICPA会計概念・基準」という）について検討が行われている。2013年にJICPAは、非営利組織のあるべき会計概念・基準に関する本格的な研究に着手した。その成果として公表されたJICPA会計概念・基準は、FASB会計概念・基準とは異なる独自の諸提案を含むものとなっている。著者は、JICPA会計概念・基準の精緻な検討を行い、その意義や特徴を明らかにしている。

第7章では、第5章で提案した著者独自の会計概念・利益計算構造とJICPA会計概念・基準の比較検討が行われている。その作業を通じて、著者は、わが国における非営利組織会計制度の今後の具体的なあり方を展望している。

結章では、第1章から第7章までの総括が行われている。その総括のなかで、著者は、アンソニー会計概念の一部を取り入れる形で、第1章で提示した基礎概念仮説の修正を行い、純利益の測定・開示を基軸に据えた基礎概念とそれに基づく財務報告モデルを改めて提案している。

補章では、本論文の研究成果を拡張する試みとして、エンティティ観に立脚した営利・非営利の統一的会計制度を構築する可能性について検討が行われている。

(続紙 2)

(論文審査の結果の要旨)

本論文の主な特徴は、非営利組織会計におけるあるべき利益計算構造を明確化すると同時に、受託責任情報の開示を可能とする独自の財務報告モデルを提案したことである。当該モデルは、非営利組織への流入資源を2段階で分類することを基本的な枠組みとする。すなわちそれは、第1段階で営業活動に充当すべき資源と組織の基盤整備に充当すべき資源に分類し、第2段階で拘束の有無を基準とした資源の再分類を行うというものである。営業区分の非拘束列で計算される純資産変動額が、純利益を表示することになる。

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

第1は、社会的な重要性が指摘されながらも、これまで十分な学術的研究がなされてこなかった非営利組織会計の研究に、先行文献の涉猟を踏まえながら真正面から取り組み、多くの開拓的な成果を収めていることである。アンソニー会計概念、FASB会計概念・基準、JICPA会計概念・基準等の主要文献を比較検討することで、非営利組織会計の最も大きな特徴をなすとされる純資産の区分と純利益計算（ないし純資産増減計算）のあり方に、先行文献の制度設計の相違が集約的に表れていることを、著者は明らかにしている。アンソニー会計概念では、純利益は営業区分における収益費用差額すなわち純資産の部で表示される主体持分の期間増加額として定義されているのに対して、FASB会計概念・基準では純利益に代えて純資産増加額という考え方が採用され、純資産の部で拘束別に当該金額を表示する制度設計がなされている。JICPA会計概念・基準は、2016年改訂前の旧FASB会計概念・基準に近い制度設計を行っている。このように先行諸提案（制度）を、会計観と会計概念の相違に結びつけて分析・整理したのは、本論文の大きな貢献である。

第2は、先行文献の制度設計の相違を、非営利組織会計の情報提供機能の整備拡充という観点から止揚することを目指して、非営利組織への流入資源の2段階分類を基軸とした独自の純資産区分と純利益計算構造の導入を、提案していることである。その導入によって、非営利組織の財務報告において提供されるべき4項目に係る情報を、一体的に開示できるとされる。かかる提案に至る過程で、複式簿記に関する著者の卓越した知識が縦横に駆使されている。計算構造のレベルにまで深く踏み込んだこうした実践的な提案が個人研究としてなされた例は、国内外において極めて僅少である。この点も、本論文の独自の学術的貢献として高く評価できる。

他方、本論文には、次のような課題が残されている。

第1は、著者が提案する財務報告モデルによって提供される情報が、非営利組織の経営者にどのようなメリットをもたらすかの検討が欠けていることである。非営利組織の健全な運営を確保する上で、経営者には的確な意思決定が不断に求められる。そして、財務情報は、経営者の的確な意思決定にとって欠くことのできないインプットとなる。著者が提案する財務報告モデルは経営者の意思決定にどのような貢献をもたらすのかが明らかにされていれば、それは、当該財務報告モデルの実務

における将来的な普及の可能性を示唆するものとなったであろう。

第2は、資源提供者の意思決定モデルについての検討がなされていないことである。本論文では、非営利組織が提供する情報の主たる利用者は一般外部利用者（general external user）とされているが、寄附者等の資源提供者はその最も代表的な経済主体である。著者が提案する財務報告モデルによって提供される情報が、経済学（ないしファイナンス）の意味で有用であると評価するためには、資源提供者の意思決定モデルの特定と分析が不可欠となる。そうした研究がなされていれば、本研究の完成度はさらに高いものとなっていたであろう。

以上のような課題を残してはいるものの、それらは本論文の学術的価値を損なうものではない。本論文は、非営利組織会計の基礎概念と財務報告をめぐる諸問題の総合的かつ開拓的な研究成果を示すものであり、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、令和3年11月29日に、論文内容とそれに関連した事項について試問を行った結果、合格と認めた。