

【研究論文】

NPO法人会計基準における利害関係者の 情報ニーズに関する実証研究

馬場 英朗
五百竹 宏明
石田 祐

論文要旨

NPO法人が公開する財務情報の信頼性が低いことが、日本で寄付が増加しない一因となっている可能性がある。本研究では、2010年7月に策定されたNPO法人会計基準に基づく財務情報が、寄付者やボランティア、職員、サービス利用者といった利害関係者が期待する情報ニーズに合致しているか実証的に検討した。その結果、当会計基準は事業費と管理費の分類方法や、ボランティア及び寄付金の使途制約に関して、概ね情報利用者のニーズに沿った財務情報を提供できると考えられる。ただし、一般と比較してNPO法人と上記のような関わりがある人の方が、事業費と管理費の区分を求めず、ボランティア評価費用の計上も期待しないなど、より簡易な会計処理を許容する可能性が示唆された点は、今後の会計基準の改善に向けた問題提起になると考える。

1 はじめに

1998年に特定非営利活動促進法（以下、NPO法という）が制定されて以降、NPO法人の認証数は5万件に迫っている。そして、2011年には認定NPO法人制度が拡充され、一定の要件を満たして所轄庁等の認定を受けたNPO法人への寄付者に対して、税額控除等の大きな税制優遇が認められるようになった。しかし、このようにNPO法人の活動を支える法制度が整備される一方で、あまり寄付は集まっておらず、馬場他（2010）が財務データから検証したようにNPO法人の財政基盤は依然として脆弱である。特に、山内他（2008）が計算書類を調査して明らかになったように、NPO法人が公開する財務情報の信頼性が低いといわれることが、日本において寄付が増加しない一因となっている可能性がある。

そこで、NPO法人による会計報告を改善するために、1年4ヵ月の議論を経てNPO法人会計基

キーワード：NPO法人（specified nonprofit corporation）、会計基準（accounting standard）、寄付（donation）、情報ニーズ（information needs）、ディスクロージャー（disclosure）

準が2010年7月に策定され、2011年11月に一部改正が行われた（NPO法人会計基準協議会、2012）。この会計基準は、これまでの日本における会計基準策定プロセスでは例をみない、市民参加型の民間主導によって形成された会計基準として、NPO法人関係者のみならず、多くの会計専門家や研究者からも注目を受けている。

ただし、日本では非営利組織の会計基準に関する統一的な概念が形成されておらず、実務慣行も十分に蓄積されているとはいえない。このような状況下で、果たしてNPO法人会計基準が寄付者等の情報ニーズに応え、NPO法人の資金集めに役立っているのか、いまだ十分な議論が尽くされていないという課題もある。そのため本研究では、NPO法人会計基準を策定する際に検討事項とされた会計上の論点を中心として、NPO法人会計基準に基づいて作成される財務情報が、寄付者等の利害関係者が期待する情報ニーズに合致しているか実証的に検討を加える。

2 NPO法人会計基準の重要論点

NPO法が施行されてからこれまで、NPO法人の会計に関するルールが全く存在していなかったわけではない。NPO法施行時の所轄庁であった旧経済企画庁国民生活局（現在は内閣府に統合）は、NPO法人が公開すべき計算書類の作成指針として、「特定非営利活動法人の会計の手引き」（以下、旧手引きという）をNPO法施行の翌年である1999年に公表している。この旧手引きは、NPO法人に対して適用を義務づけられるものではないが、所轄庁は認証手続の際に、旧手引きに準じた計算書類の作成を求めることがほとんどであったため、実質上は会計ルールに近い機能を有していた。

しかし、この旧手引きはNPO法施行以前の旧公益法人会計基準をベースに作成されたため、主務官庁への報告を目的とした旧公益法人の会計処理を色濃く反映しており、市民に対して広かれた情報公開を想定しているNPO法の趣旨とは整合しないものであった。特に、NPO法人会計基準策定委員会の委員長を務めた江田（2010）が指摘しているように、非営利組織の会計において事業費と管理費の分類、ボランティアの会計処理、寄付金の用途制約は非常に重要な論点を構成するが、旧手引きには丁寧な説明がなされておらず、NPO法人会計の実務現場に混乱を招く結果となった。

以下に、これら3つの論点について議論すべきポイントを示しておく。なお、非営利組織におけるこれらの会計的課題は、日本公認会計士協会（2013）も江田（2010）と同様に指摘するところである。

2.1 事業費と管理費の分類

旧手引きでは、事業費を収支計算書上で事業ごとに機能別分類すると同時に、管理費は主とし

て費目ごとに形態別分類を行うこととしていた。他方、国際的な潮流としては、活動計算書上にプロジェクト費及び管理費、ガバナンス費用、ファンドレイジング費用などといった機能別分類を示すとともに、注記によってこれらの費目別内訳を追加する実務が広く行われている¹⁾。

それに対して、江田（2010）によるとNPO法人の場合、事業部門と管理部門が未分化となっている団体が多く、事業費と管理費の按分計算が恣意的になる危険性が指摘されている。しかし、所轄庁（内閣府）からの要請もあって、NPO法人会計基準においても旧手引きの収支計算書と同様に、活動計算書に関して事業費と管理費の機能別分類が引き続いて採用されることとなった。ただし、NPO法人会計基準では事業費の内訳について、旧手引きで行われていた事業ごとの分類を排して、管理費と同様に人件費とその他の経費という費目別内訳を活動計算書に記載することとし、事業ごとの内訳は注記によって表示するように変更が行われた。

しかし、逆に国際的にはFinancial Accounting Standards Board（1993a: paragraph 26）が規定するように、事業ごとに事業費を分類表示して、費目別内訳を注記する会計処理が一般的である。したがって、NPO法人会計基準における活動計算書上の事業費と管理費の分類方法は、そもそも事業費と管理費という機能別分類が必要か、その際に按分計算をどのように行うべきか、また事業費及び管理費の内訳に関する表示方法をどうするか、といった問題が十分に解決されないまま規定されており、国際的な潮流からみても独特の会計処理が採用されている状態になっていると考えられる。

2.2 ボランティアの会計処理

欧米では、一定条件を満たしたボランティアに関して人件費相当額を見積計算し、活動計算書上に人件費と寄付金収益として両建て計上する会計基準が採用されているケースがある。例えば、アメリカではFinancial Accounting Standards Board（1993b: paragraph 9）によって、非財務的な資産を創出し、あるいは価値を高め、特殊な熟練を必要とするもので、もしそれが寄付されない場合には購入する必要があるとき、ボランティアによる役務を受入寄付金として認識するとしている。そして、特別な熟練を必要とするボランティアの具体例としては、会計士、建築家、大工、医者、電工、弁護士、看護婦、教員、その他の専門家または職人が例示されている。

それに対して日本の場合、旧手引きではボランティアの会計処理が全く認められていなかったが、NPO法人会計基準では一定の条件のもとで、ボランティア評価費用とボランティア受入評価益の両建て計上が導入されている。すなわち、NPO法人会計基準では第26項に「活動の原価」の算定に必要であり、金額を客観的に把握できる場合には、ボランティア役務を活動計算書に計上できると規定しており、特殊な熟練や購入の必要性を求めないという点で、FASBの会計基準と比較してもボランティア会計の適用条件が広く定められていると考えられる。ただし、具体的にどのような要件をクリアすれば、金額を客観的に把握できたと認められるのか、NPO法人会計基準には詳しく定められていない。

そのため、日本公認会計士協会（2013, p.56）でも、ボランティア役務の見積方法の妥当性について懸念を示しており、「体系的な事例整理を行い、計上方法について検討を行うことが望まれる」と指摘している。したがって、実際にボランティア会計を実務で適用するためには、適切な見積方法を整備して、財務諸表の読み手が信頼できる情報を提供するというハードルを乗り越える必要がある。なお、NPO法人会計基準では、ボランティア役務の金額を客観的に把握できなかったり、団体自身がボランティア役務の計上を望まなかったりする場合には、注記による情報提供を行うことができると解釈されている（NPO法人会計基準協議会、2012, p.149）。

2.3 寄付金の使途制約

寄付金の使途制約に関する正味財産の区分は、非営利会計に特有の論点であり、Financial Accounting Standards Board（1993a: paragraph 13）でも、貸借対照表及び活動計算書について非拘束・一時拘束・永久拘束の3つに区分して会計処理を行うことが定められている。また、日本でも2004年の改正によって、公益法人会計基準（第2 貸借対照表（第2項）及び第3 正味財産増減計算書（第2項））において、一般正味財産と指定正味財産の2区分が導入された。

これらの考え方を参考として、NPO法人会計基準においても、一般正味財産と指定正味財産に関する区分経理の導入が議論された。ただし、NPO法人自身の会計実務能力の限界と、現時点ではそれほど巨額な寄付を受けている団体が多くないという実情を考慮して、NPO法人会計基準では活動計算書において区分経理を行わずに、貸借対照表に注記することによって、正味財産のうち使途が制約されている部分を示す旨を注解の第21項に定めている。NPO法人会計基準協議会（2012）は、寄付金の使途制約について注記による表示方法を採用した理由として、「最初にもらった時は指定正味財産の増加となり、使途通りに使用された場合に今度は一般正味財産の増加となって、あたかも二重に計上されているように見える」（p.58）ため、会計情報の読み手を混乱させる可能性があることを指摘している。

3 利害関係者の情報ニーズに関する実証分析

3.1 リサーチ・クエスション

欧米では、寄付者等のステークホルダーが期待する非営利組織の財務情報について、実証的な研究が取り組まれている。Khumawala and Gordon（1997）は、大学院生等を潜在的な寄付者とみなしてアンケート調査を行った結果、組織の目的、サービス提供努力及び成果情報、費用内訳、資産、キャッシュフローの順にニーズが高く、負債や純資産に対する使途制約、会計方針への関心は相対的に低いとしている。またHyndman（1991）は、寄付者と財務報告の作成者にアンケート調査を行い、簡潔な財務情報を期待する寄付者側と、精緻な財務情報を提供すべきと考

える財務報告の作成者側との間に、情報ニーズのギャップが生じていることを指摘した。さらに Parsons (2007) は、団体が寄付の依頼文を送付する際に、財務情報を一緒に送ったグループの方が、財務情報を送らなかったグループよりも寄付をしてくれる可能性が高いことを示した。

それに対して日本では、非営利組織の財務情報について寄付者等の利害関係者がどのようなニーズをもっているか、実証的に解明する取り組みは五百竹 (2012) 及び馬場他 (2013)、黒木 (2013) など、まだ端緒についたばかりである。そこで本研究では、寄付者やボランティア、職員、サービス利用者といった非営利組織の利害関係者がどのような情報ニーズをもっているか明らかにするため、特に前節で述べたNPO法人会計基準に関する3つの論点から、以下のリサーチ・クエスチョンを導いて実証的な分析を行う。

- (1) NPO法人の利害関係者は、事業費や管理費についてどのような開示を望むか。特に、団体のミッションまたは資金の用途を重視する者は、より細かな情報を期待するか。
- (2) NPO法人の利害関係者は、ボランティア人件費の開示を望むか。特に、団体のミッションまたは資金の用途を重視する者は、ボランティア関連情報を必要とするか。
- (3) NPO法人の利害関係者は、寄付に課された用途制約に関する情報を望むか。特に、団体のミッションまたは資金の用途を重視する者は、用途制約の情報を必要とするか。

3.2 使用するデータ

本研究で用いるデータは、2012年7月にネットマイル株式会社にアンケート調査を委託し、同社が契約する2,000人のモニターにインターネット上で回答をしてもらったものである。回答者の内訳は、男女が半数ずつであり、年齢については20歳から10歳間隔に区切った上で、できる限り現在の日本の人口構成にあわせている。ただし、60歳以上についてはインターネット調査という手法の限界もあり、実際の人口比率に比べて回答数は少なくなっている。

表1は、本研究で用いる変数の記述統計量である。まず、Q1、Q2、Q4の被説明変数については、活動計算書における事業費・管理費の分類方法 (Q1、Q2) 及びボランティア評価費用の計上方法 (Q4) に関して、財務情報A・財務情報B・どちらでもよい・区別できない、という4つの選択肢を示して回答を得ている。ただし、今回の分析では財務情報Aまたは財務情報Bのいずれかを選択した回答者のみを対象として、財務情報A=0、財務情報B=1とする二値変数を設定し、NPO法人との関わりの有無によって、財務情報に対するニーズに何らかの指向性がみられるかを統計的に分析した。

また、Q3、Q5、Q6の被説明変数については、NPO法人会計基準に規定されている注記情報 (事業費の内訳 (Q3)、ボランティアによる役務の提供 (Q5)、用途等が制約された寄付金等 (Q6)) に関して、非常に重要である・重要である・普通・あまり重要でない・重要でない、という5段階の選択肢を示して回答を得ている。ただし、今回の分析にあたっては前2者 (非常に重要であ

る・重要である)と後3者(普通・あまり重要でない・重要でない)に集約して、重要である=1、それ以外=0とする二値変数を設定し、NPO法人との関わりの有無によって、注記情報に対するニーズに何らかの指向性がみられるかを統計的に分析した。

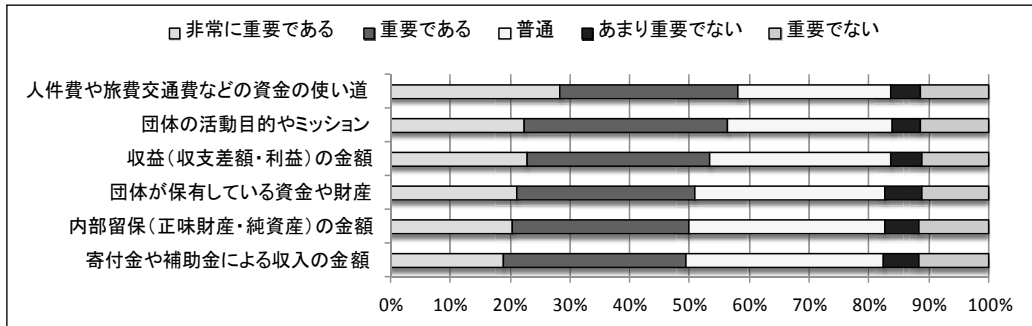
表1 記述統計量

変数	変数の内容	サンプル サイズ	平均値	標準偏差	最小値	最大値
被説明変数						
Q1 事業費・管理費の分類方法①	財務情報A, Bのいずれかを選択 A=0, B=1	1,075	0.68	0.47	0	1
Q2 事業費・管理費の分類方法②	財務情報A, Bのいずれかを選択 A=0, B=1	1,054	0.83	0.37	0	1
Q3 事業費の内訳(注記)	重要である=1, それ以外=0	2,000	0.44	0.50	0	1
Q4 ボランティア評価費用の計上	財務情報A, Bのいずれかを選択 A=0, B=1	970	0.77	0.42	0	1
Q5 ボランティアによる役務の提供(注記)	重要である=1, それ以外=0	2,000	0.42	0.49	0	1
Q6 使途等が制約された寄付金等(注記)	重要である=1, それ以外=0	2,000	0.41	0.49	0	1
説明変数						
年齢	実年齢	2,000	45.79	14.14	20	86
性別	男性=0, 女性=1	2,000	0.50	0.50	0	1
NPO法人との関わり	寄付等の利害関係あり=1, なし=0	2,000	0.23	0.42	0	1
資金使途の重視	人件費や旅費交通費, 家賃, 消耗品費等の資金の使い道が重要である=1, それ以外=0	2,000	0.58	0.49	0	1
ミッションの重視	活動目的やミッションが重要である=1, それ以外=0	2,000	0.58	0.49	0	1

次に、説明変数は年齢及び性別に加えて、NPO法人との関わりの有無と、財務情報に対する見方を加えている。このとき、NPO法人との関わりについては、NPO法人に対して会費や寄付を支払ったことがある、NPO法人でボランティアをしたことある、仕事や勤務をしたことがある、NPO法人による事業やセミナーなどのサービスを利用したことがある、といった経験の有無を調査し、いずれかひとつでも経験がある場合は、NPO法人との間に利害関係があると判定している(利害関係あり=1, 利害関係なし=0)。本来であれば、NPO法人に対して寄付を行ったことがある者と、その他の利害関係者を区別して分析したいところであるが、前者はサンプル中に15.1%しか含まれないため、後者(サンプル中16.0%)もあわせて23.4%のサンプルをNPO法人との関わりがある(寄付等の利害関係あり)、として分析を行っている。

さらに、説明変数のうち財務情報に対する見方については、図1に示した財務情報のうち、より多くの回答者が重視するという結果が得られた「人件費や旅費交通費などの資金の使い道」(資金使途)と「団体の活動目的やミッション」(ミッション)の2項目について、非常に重要である・重要である・普通・あまり重要でない・重要でない、という5段階の選択肢を示して回答を得ている。ただし、今回の分析にあたっては前2者(非常に重要である・重要である)と後3者(普通・あまり重要でない・重要でない)に集約して、重要である=1、それ以外=0とする二値変数を設定し、財務情報に対する見方によって、活動計算書及び注記情報に対するニーズに何らかの指向性がみられるかを統計的に分析した。

図1 NPO法人の財務情報に対する見方



なお、本研究で使用する被説明変数はすべて二値変数であるため、推定方法としてはロジット・モデルを用いる。そして、オッズ比を算出することにより、回答者の属性と財務情報へのニーズとの間に存在する関連性を推定する。表2に、今回の統計モデルによる推定結果を示す。

表2 NPO法人会計基準への情報ニーズに関する推定結果

	Q1 事業費・管理費の分類方法①	Q2 事業費・管理費の分類方法②	Q3 事業費の内訳(注記)	Q4 ボランティア評価費用の計上方法	Q5 ボランティアによる役務の提供(注記)	Q6 使途等が制約された寄付金等(注記)
年齢(実年齢)	0.77 (0.13)	0.87 (0.11)	0.77 ** (0.08)	0.82 (0.13)	0.85 (0.08)	0.76 *** (0.08)
性別(女性=1)	1.00 (0.01)	1.00 (0.00)	1.01 *** (0.00)	0.99 (0.01)	1.00 (0.04)	1.01 * (0.00)
NPO法人との関わり(利害関係あり=1)	0.68 ** (0.12)	0.84 (0.12)	1.70 *** (0.20)	0.73 * (0.12)	1.45 *** (0.17)	1.62 *** (0.19)
資金使途(重視=1)	1.65 ** (0.34)	0.80 (0.14)	3.77 *** (0.49)	0.95 (0.19)	5.15 *** (0.70)	3.39 *** (0.45)
ミッション(重視=1)	1.45 * (0.29)	0.85 (0.14)	2.56 *** (0.32)	1.34 (0.26)	2.30 *** (0.30)	2.35 *** (0.30)
定数項	3.51 *** (1.10)	3.94 *** (1.03)	0.11 *** (0.02)	4.62 *** (1.37)	0.15 *** (0.03)	0.15 *** (0.03)
サンプルサイズ	1,054	1,075	2,000	970	2,000	2,000
対数尤度	-462.49	-670.22	-1,128.09	-518.70	-1,107.31	-1,155.49
カイ二乗検定統計量	22.65 ***	10.33 *	488.02 ***	8.56	499.89 ***	402.14 ***
疑似決定係数	0.02	0.01	0.18	0.01	0.18	0.15

上段はオッズ比、下段の括弧内は標準誤差を示す。***, **, *は、各々1%, 5%, 10%水準で有意であることを示す。

4 分析結果

4.1 事業費と管理費の分類

まず、図2では活動計算書上に事業費と管理費を区分しない方法と、事業費と管理費を区分する方法について、どちらが団体の活動をより適切に示すかを選択してもらっている。その結果、83.4%の回答者が事業費と管理費を区分する方法(B)がより適切であると判断した。このとき表2によると、資金使途またはミッションを重視する回答者は、事業費と管理費を区分す

る方法をより強く選択する傾向が有意に認められた。それとは逆に、NPO法人との関わりがある者は、事業費と管理費を区分しない方法（A）をより強く選択する傾向が有意に認められた。

図2 事業費・管理費の分類方法①（Q1）

A	175人	16.6%	B	879人	83.4%
(1) 人件費			1. 事業費		
給料手当	100,000		(1) 人件費		
法定福利費	10,000		給料手当	70,000	
人件費計	<u>110,000</u>		法定福利費	7,000	
(2) その他経費			人件費計	<u>77,000</u>	
会議費	30,000		(2) その他経費		
旅費交通費	20,000		会議費	20,000	
その他経費計	<u>50,000</u>		旅費交通費	10,000	
			その他経費計	<u>30,000</u>	
			事業費計	<u>107,000</u>	
			2. 管理費		
			(1) 人件費		
			給料手当	30,000	
			法定福利費	3,000	
			人件費計	<u>33,000</u>	
			(2) その他経費		
			会議費	10,000	
			旅費交通費	10,000	
			その他経費計	<u>20,000</u>	
			管理費計	<u>53,000</u>	

続いて、図3では事業費について事業別に分類する方法（旧手引き）と、費目別に分類する方法（NPO法人会計基準）について、どちらが団体の活動をより適切に示すかを選択してもらっている。その結果、67.8%の回答者が事業費を費目別に分類する方法（B）がより適切であると判断した。このとき表2によると、NPO法人との関わりや、重視する財務情報（資金用途またはミッション）と上記の選択との間に有意な関係性は認められず、回答者の属性が情報ニーズに影響を与えているとはいえなかった。

図3 事業費・管理費の分類方法②（Q2）

A	346人	32.2%	B	729人	67.8%
1. 事業費			1. 事業費		
(1) 開発援助事業費	50,000		(1) 人件費		
(2) 人道支援活動費	30,000		給料手当	70,000	
(3) 普及啓発活動費	27,000		法定福利費	7,000	
事業費計	<u>107,000</u>		人件費計	<u>77,000</u>	
2. 管理費			(2) その他経費		
(1) 人件費			会議費	20,000	
給料手当	30,000		旅費交通費	10,000	
法定福利費	3,000		その他経費計	<u>30,000</u>	
人件費計	<u>33,000</u>		事業費計	<u>107,000</u>	
(2) その他経費			2. 管理費		
会議費	10,000		(1) 人件費		
旅費交通費	10,000		給料手当	30,000	
その他経費計	<u>20,000</u>		法定福利費	3,000	
管理費計	<u>53,000</u>		人件費計	<u>33,000</u>	
			(2) その他経費		
			会議費	10,000	
			旅費交通費	10,000	
			その他経費計	<u>20,000</u>	
			管理費計	<u>53,000</u>	

さらに、図4ではNPO法人会計基準が定める「事業費の内訳」に関する注記について、どれくらい重要であるかと考えるかを聞いている。その結果、44.1%の回答者がこの情報を重要であると回答した。このとき表2によると、NPO法人との関わりがある者、資金使途またはミッションを重視する者はいずれも、事業費の内訳に関する注記をより強く重視する傾向が有意に認められた。

図4 事業費の内訳に関する注記 (Q3)

非常に重要である:295人(14.8%), 重要である:586人(29.3%),
普通:740人(37.0%), あまり重要でない:151人(7.6%), 重要でない:228人(11.4%)

科目	A事業費	B事業費	事業部門計	管理部門	合計
(1)人件費					
給与手当	10,000	5,000	15,000	7,000	22,000
臨時雇賃金	3,000	1,000	4,000	2,000	6,000
人件費計	13,000	6,000	19,000	9,000	28,000
(2)その他経費					
業務委託費	5,000		5,000		5,000
旅費交通費	3,000	10,000	13,000	5,000	18,000
その他経費計	8,000	10,000	18,000	5,000	23,000
合計	21,000	16,000	37,000	14,000	51,000

以上の推定結果より、回答者全体としては事業費と管理費を区分し、費目別にその内訳を示すことを好む傾向が示唆された。また、資金使途またはミッションを重視する者は、事業費と管理費の区分と、事業費の内訳に関する注記をより強く求めており、これらの傾向はいずれもNPO法人会計基準の方向性に沿うものである。

他方、NPO法人との関わりがある者も、上記と同様に事業費の内訳に関する注記をより強く求めているが、活動計算書上の事業費と管理費については、逆に区分を求めない傾向が認められた。事業費と管理費の区分は、内閣府が2003年に公表したNPO法の運用方針にも管理費割合の規定が設けられていることから、所轄庁が強く要請をしてNPO法人会計基準にも導入されたものである。しかし、NPO法人の活動現場では、江田(2010)が指摘するように事業部門と管理部門が未分化となっている団体も多く、事業費と管理費の区分を適切に行うことができるか、疑問が呈されているという事情もある。拙速に結論を導くことはできないが、NPO法人との関わりがある者がこのような実態を理解し、より簡素な活動計算書を許容している可能性が考えられる。

4.2 ボランティアの会計処理

まず、図5ではボランティアに関して会計処理に反映しない方法と、ボランティア評価費用を見積計算して活動計算書上の事業費に計上する方法について、どちらが団体の活動をより適切に示すかを選択してもらっている。その結果、77.0%の回答者がボランティア評価費用を計上する方法(B)がより適切であると判断した。このとき表2によると、資金使途またはミッションを重視する回答者と上記の選択との間に有意な関係性は認められなかったが、NPO法人との関わりがある者はボランティア評価費用の計上を好まない傾向が有意に認められた。

図5 ボランティア評価費用の計上方法 (Q4)

A	223人	23.0%	B	747人	77.0%
事業費			事業費		
(1) 人件費			(1) 人件費		
	給料手当	70,000		給料手当	70,000
	法定福利費	7,000		法定福利費	7,000
	人件費計	<u>77,000</u>		ボランティア評価費用	<u>50,000</u>
(2) その他経費			人件費計		
	会議費	20,000		人件費計	<u>127,000</u>
	旅費交通費	10,000	(2) その他経費		
	その他経費計	<u>30,000</u>		会議費	20,000
	事業費計	<u>107,000</u>		旅費交通費	10,000
				その他経費計	<u>30,000</u>
				事業費計	<u>157,000</u>

続いて、図6ではNPO法人会計基準が定める「ボランティアによる役務の提供」に関する注記について、どれくらい重要であるかと考えているかを聞いている。その結果、41.5%の回答者がこの情報を重要であると回答した。このとき表2によると、NPO法人との関わりがある者、資金使途またはミッションを重視する者はいずれも、ボランティアによる役務の提供に関する注記をより強く重視する傾向が有意に認められた。

図6 ボランティアによる役務の提供に関する注記 (Q5)

非常に重要である:246人(12.3%), 重要である:584人(29.2%),
普通:816人(40.8%), あまり重要でない:166人(8.3%), 重要でない:188(9.4%)

内容	金額	算定方法
〇〇事業相談員 2名×20日間	30,000円	単価は××地区の最低賃金によって算定しています

ボランティアの会計処理を行うことにより、財政規模が小さなNPO法人でも、より大きな活動実態を示すことが可能となる。そのため、NPO法人会計基準でも、当初の議論ではボランティア会計の導入に消極的であったものの、最終的には現場団体からの強い要望を受けて、第26項に「無償又は著しく低い価格で活動の原価の算定に必要なボランティアによる役務の提供を受けた場合で、提供を受けた部分の金額を合理的に算定できる場合」かつ「当該金額を外部資料等により客観的に把握できる場合」を条件として、活動計算書にボランティア評価費用とボランティア受入評価益を両建て計上することが許容されている。

しかし、上述のように日本公認会計士協会(2013, p.56)も懸念を示しているが、いまだ日本ではボランティア費用の見積方法について、信頼性の高い実務慣行が形成されていない。さらに、NPO法人自身に客観的かつ合理的なボランティア評価を行うための人員やスキルが備わっていないため、NPO法人との関わりのある者がむしろ、活動計算書上にボランティア評価費用を計上することに対する疑問を呈している、という可能性が考えられる。ただし、NPO法人との関わりがある者、資金使途またはミッションを重視する者はいずれも、注記としてのボランティア情報をより強く求める傾向が認められた。

4.3 寄付金の使途制約

最後に、図7ではNPO法人会計基準が定める「使途等が制約された寄付金等」に関する注記について、どれくらい重要であると考えているかを聞いている。その結果、41.4%の回答者がこの情報を重要であると回答した。このとき表2によると、NPO法人との関わりがある者、資金使途またはミッションを重視する者はいずれも、使途等が制約された寄付金等に関する注記をより強く重視する傾向が有意に認められた。

図7 使途等が制約された寄付金等に関する注記 (Q6)

非常に重要である:268人(13.4%), 重要である:560人(28.0%),
普通:821人(41.1%), あまり重要でない:165人(8.3%), 重要でない:186(9.3%)

内容	期首残高	当期増加額	当期減少額	期末残高	備考
〇〇地震被災者援助事業	500,000	2,300,000	800,000	2,000,000	翌期に使用する予定の支援用資金
△△財団助成××事業	0	500,000	0	500,000	翌期に完了する予定の助成金事業

FASBによるアメリカの会計基準や、日本の公益法人会計基準でも、寄付金等に対する使途制約の有無によって、指定正味財産と一般正味財産などに区分して、活動計算書及び貸借対照表を作成する方法が採用されている。しかし、このような非営利組織特有の会計処理は難解であり、またNPO法人側にもそれに対応できるような会計スキルのある人材が不足しているため、NPO法人会計基準では寄付金等に対する使途の制約は、注記として記載するにとどめている。

今回の研究でも、活動計算書における区分方法について質問することは技術的に難解であるため、NPO法人会計基準に規定されている注記の重要性についてのみ調査を行ったが、NPO法人との関わりがある者、資金使途またはミッションを重視する者はいずれも、寄付金等に対する使途制約に関する情報をより強く求める結果となった。

5 結論

本研究の結果、NPO法人会計基準は概ね、事業費と管理費の分類方法や、ボランティア及び寄付金の使途制約に関する情報について、情報利用者のニーズに沿った財務情報を提供できていることが示唆された。すなわち、本調査における回答者全体の傾向をみると、活動計算書上に事業費と管理費を区分するとともに費目別内訳を示し、事業費内訳やボランティア、寄付金の使途制約に関して注記情報を示すことは、情報利用者の期待にも応えるものであるといえる。特に、団体のミッション及び資金使途を重視する人は、これらの情報を強く求める傾向が認められた。

それに対して、回答者の中でも寄付やボランティア、勤務、サービス利用といったNPO法人との関わりがある利害関係者は、各種の注記情報に対するニーズが強いところは上記と同様であるが、事業費と管理費の区分を求めず、ボランティア評価費用の計上も期待しないなど、より簡易な会計

処理を許容する可能性が示唆された。特に、活動計算書へのボランティア評価費用の計上について、8割近くの回答者が望ましいと答えているにもかかわらず、NPO法人との関わりがある人の方が、実はこのような会計処理に対して消極的である、という結果が統計的に表れていることは、その理由や結論の妥当性を含めて、今後さらに調査を進めていきたい興味深い発見事項である。

NPO法人会計基準は、中間支援組織やNPO実務者、助成財団、会計専門家など多様な利害関係者が参加をしながら策定されたものであるが、一般的にあるべき非営利組織の会計理論と、利害関係者の情報ニーズ及びNPO法人自身が置かれている経営環境には、まだまだ大きな乖離が存在している。したがって、事業費と管理費の分類方法及びボランティア評価費用の計上方法について、NPO法人との関わりの有無によって情報ニーズが異なるという今回の推定結果は、今後のNPO法人会計基準の改善に向けた問題提起になると考える。また、今回は十分な検討ができていないが、国際的な視点で情報利用者をとらえた場合、主に事業ごとに機能別分類を行う欧米の活動計算書との比較可能性を考慮すると、費目別分類を中心とするNPO法人会計基準には検討されるべき課題が残されている。

ただし、NPO法人会計基準に関する実証的な研究は初めての試みであり、分析手法を含めて、まだまだ改善の余地は大きい。また、会計情報に対する社会一般の認識はいまだ低く、アンケート調査を行ってもサンプルが得られにくいという問題があるため、今回はインターネット調査という手法に頼っている。しかし、実際には情報利用者のNPO法人との関わり方の違いや、会計知識の程度によっても、財務情報に対する見方は大きく異なると考えられる²⁾。今後は、より適切な調査対象の選定方法を検討し、情報利用者の属性を絞った研究も必要になると考えている。

また、本研究はNPO法人会計基準に対する情報利用者の見方を検討しているが、その先の研究としては、NPO法人が果たすべきアカウンタビリティ及びガバナンスのあり方を考察し、あるべき会計基準の構築へと結び付けていく必要がある。本研究ではそこまで議論を深めることができなかったため、今後の課題としたい。

注

- 1) 活動計算書の費用分類について、アメリカのFinancial Accounting Standards Board (1993a: paragraph 159) では、プログラム (program)、経営管理 (management and general)、ファンドレイジング (fund raising) に区分して注記でその内訳を示す方法を規定し、イギリスのAccounting Standards Board (2005: paragraph 177) では資金調達費 (costs of generating funds)、事業活動費 (charitable activities)、ガバナンス費 (governance costs) に区分している。
- 2) 今回の調査においても、会計業務の経験や簿記等の会計知識の有無 (学校やセミナーなどで講義を受けたことがある、簿記などの資格をもっている、企業や商店などで会計実務を行なったことがある、NPOなどで会計実務を行なったことがある、税理士や会計士などの会計専門家である) によって分析結果に違いが生じるかデータをとって見たが、有意な結果を得ることはできなかった。今後に残された研究課題である。なお、上記の選択肢のいずれか1つ以上に該当した回答者は約4割であった。

参考文献

- Accounting Standards Board (2005) “Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice”
(<http://www.charitycommission.gov.uk/media/95505/sorp05textcolour.pdf>) 2014/8/17.
- Financial Accounting Standards Board (1993a) “Statement of Financial Accounting Standards No. 117: Financial Statements of Not-for-Profit Organizations.” (黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本晴生訳 (2001) 『FASB NPO会計基準』中央経済社, 89-131頁。)
- Financial Accounting Standards Board (1993b) “Statement of Financial Accounting Standards No. 116: Accounting For Contributions Received and Contributions Made.” (黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本晴生訳 (2001) 『FASB NPO会計基準』中央経済社, 57-87頁。)
- Hyndman, N. (1991) “Contributors to Charities: A Comparison of their Information Needs and the Perceptions of Such by the Providers of Information,” *Financial Accountability & Management*, Vol. 7, No. 2, pp. 69-82.
- Khumawala, S. B. and Gordon, T. P. (1997) “Bridging the Credibility of GAAP: Individual Donors and the New Accounting Standards for Nonprofit Organizations,” *Accounting Horizons*, Vol. 11, No. 3, pp. 45-68.
- Parsons, L. M. (2007) “The Impact of Financial Information and Voluntary Disclosures on Contributions to Not-for-profit Organizations,” *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 19, pp. 179-196.
- 五百竹宏明 (2012) 「NPO法人の会計情報と寄付金に関する実証分析—広島県のNPO法人を対象としたパイロットテスト—」『非営利法人研究学会誌』第14巻, 59-67頁。
- 江田寛 (2010) 「NPO会計基準を民間で作成することの意義」『非営利法人研究学会誌』第12巻, 11-22頁。
- NPO法人会計基準協議会 (2012) 『NPO法人会計基準完全収録版 第2版』八月書館。
- 黒木淳 (2013) 「社会福祉法人における財務情報開示の要因分析—アンケート調査結果から—」『社会関連会計研究』第25号, 29-43頁。
- 日本公認会計士協会 (2013) 「非営利法人委員会研究報告第25号 非営利組織の会計枠組み構築に向けて」(http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/25.html) 2014/8/17。
- 馬場英朗・石田祐・五百竹宏明 (2013) 「非営利組織の財務情報に対する寄付者の選好分析」『ノンプロフィット・レビュー』第13巻第1号, 1-10頁。
- 馬場英朗・石田祐・奥山尚子 (2010) 「非営利組織の収入戦略と財務持続性—事業化か, 多様化か?—」『ノンプロフィット・レビュー』第10巻第2号, 101-110頁。
- 山内直人・馬場英朗・石田祐 (2008) 「NPO法人の財政実態と会計的課題—「NPO法人財務データベース」構築への取組みから—」『非営利法人研究学会誌』第10巻, 73-88頁。
- <付記>本研究はJSPS科研費25380486 (研究代表者: 馬場英朗), 25780198 (研究代表者: 石田祐) の助成による研究成果の一部である。

(馬場: 関西大学商学部准教授)

(五百竹: 県立広島大学経営情報学部准教授)

(石田: 国立高専機構明石高専講師)

(2014年8月11日 採択)