



杉野 泰雄
公認会計士事務所所長
福岡県出身
中央大学商学部



孔 炳 龍
駿河台大学経済経営学部教授
東京都出身
中央大学大学院商学研究科博士後期課程満期退学

キーワード

非営利法人, アカウンタビリティ, 学校法人,
公益法人, ディスクロージャー, 説明責任, 受
託責任

1. はじめに

2001年度から2003年度にかけて繰り返されたカネボウの粉飾決算事件, 2004年の西武鉄道総会屋利益供与事件および有価証券報告書虚偽記載事件, 2004年のライブドアの粉飾決算および有価証券報告書虚偽記載事件, 2011年のオリン

非営利法人におけるアカウンタビリティ

杉野 泰雄
孔 炳 龍

パス粉飾事件, 2015年の東芝の粉飾決算事件, 2017年の神戸製鋼の検査データ不正事件, 日産の排ガス不正事件など, マスコミ等で騒がれた上場企業による巨額粉飾決算事件でデータ偽装事件は日本経済にも大きな影響を与えた。

最近の事例でも, 東京商工リサーチの発表によると, 2019年1月から11月に不適切会計が発覚した上場企業は64社であり, 前年同期比18.5%増であったとともに, この件数は, 過去最多を更新したという⁽¹⁾。

他方, 非営利法人である公益法人や学校法人においても, 日本相撲協会における繰り返される暴行事件や理事会の混乱事件, 全日本柔道連盟における助成金不正受給事件, 内部留保金の不適切会計事件, 全日本テコンドー協会における簿外預金および粉飾決算事件, 日本空手協会における横領事件, 全国の学校法人における横領事件, 粉飾決算事件など, 未だに不祥事が後を絶たない。

また, その都度マスコミは, これら不祥事を起こした企業や団体の責任者に対して「説明責任」を追求してきたが, 報道を見る限り「説明責任」と「謝罪」が同じもののように捉えられている節がある。つまり, 利害関係者の悪感情を軽減させるための行為でまるで儀式のようにさえ見える。

「アカウンタビリティ」とは, 「アカウンティング (会計)」と「レスポンシビリティ (責任)」に由来し「会計責任」と訳されるべきものであ

り、会計学においては、伝統的に資本主への受託責任概念をベースに論じられてきた⁽²⁾。

しかし、今日、「アカウンタビリティ」という用語は、情報提供機能⁽³⁾や利害調整機能の側面から論じられ、会計学のみならず、行政、医療、福祉、学校教育などさまざまな分野で用いられているのが実態である。

「アカウンタビリティ」の本質や定義を考察する研究も数多く見受けられるが、当該用語が複数の学問領域にまたがって用いられており、またその用途も様々であることから、全てを統一的・体系的に整理することが困難であると感ぜられる。

ここでは、受託責任を前提とする会計責任を中心に、営利企業および非営利企業それぞれの「アカウンタビリティ」の目的や用法の違いを整理する過程で、当該目的の実効性を確保するための手段である「ガバナンス」の設計思想を検討し、「アカウンタビリティ」および「ガバナンス」、そして「ディスクロージャー」を体系的に分類定義することを目的としている。

2. アカウンタビリティ

(1) アカウンタビリティ概論

「アカウンタビリティ」という用語は、会計責任、説明責任、成果責任、結果責任、経営責任、応答責任などと訳されており⁽⁴⁾、その起源は「会計責任」にあると考える。

そこで、まず株式会社における会計責任としてのアカウンタビリティの意味を考察する。

会計責任とは、一般的に「①他人（委託者）の財産や資金の管理・運用を任されたもの（受託者）は、誠実に管理・運用をしなければならない義務を負う。②受託者は自らの職務を忠実に果たしたことを示すために、管理・運用活動について帳簿に記録し、その帳簿に基づいて報告書を作成し、委託者に報告しなければならない。そして委託者がその報告書を承認することによって受託者の責任が果たされた（免責さ

れた）ことになる。」という考え方である⁽⁵⁾。

この考え方は、「財産管理責任」を「受託責任」（ステewardシップ）と同義と捉え、「会計責任」＝「財産管理責任（受託責任）」＋「報告責任」とするものであろう。

しかし、他方、「財産管理責任」と「受託責任」は別物とし、「報告責任」と「会計責任」を同義とする説、つまり、「受託責任」＝「財産管理責任」＋「会計責任」とする説や、「受託責任」と「財産管理責任」と同義としながらも「会計責任」は「受託責任」とは別とする説も存在する⁽⁶⁾。

この点に関し本稿では、本来、株式会社の説明責任としてのアカウンタビリティを考える場合、財産管理の委託者である株主と、受託者である経営者には直接的な信託関係があり、株主は経営者に対して報告責任のみならず、当然に財産管理責任まで要求していると考えられることから、「財産管理責任」を「受託責任」（ステewardシップ）と同義と捉え、「会計責任」＝「財産管理責任（受託責任）」＋「報告責任」とする考え方をベースとしたい。

しかし、今日、株式会社は社会的存在となっており、ステークホルダーを株主に限定し、「会計責任」の構成要素として、財産の委託・受託関係という限定的な関係に限定してしまうと、今日の不祥事を起こした企業の説明責任を説明できなくなる。つまり、ステークホルダーとして、経営内部の管理階層における責任者や、債権者、行政、公衆なども想定し、「財産管理責任」をより広く解釈する必要があると考える。

そこで、筆者は、受託者が管理すべき「財産」には「見える財産」と「見えない財産」があり、経営者は「見えない財産」も含めた財産を棄損させず管理・運用する義務を有すると考える。

ここで、「見える財産」および「見えない財産」とは下記の通りである。

《見える財産》

- ・ 現金預金
- ・ 売上債権
- ・ たな卸資産
- ・ 有形固定資産
- ・ 投資その他の資産

《見えない財産》

- ・ ブランド
- ・ 社会的信用
- ・ 法令順守
- ・ 経営理念, ミッション
- ・ 従業員の質, 量
- ・ 顧客の質, 量
- ・ 知財ほか

つまり、株式会社のアカウンタビリティは、財産管理責任および報告責任を構成要素とする「会計責任」を起源とするも、投資家の拠出した資本以外の「見えない財産」の管理・運用責任まで要求された場合に「説明責任」と定義されるものと考えている。

《株式会社におけるアカウンタビリティ》

会計責任 = 見える財産の管理責任 + 報告責任

説明責任 = 見える財産の管理責任 + 見えない財産の管理責任 + 報告責任

また、直接的な投資家のいない非営利法人のアカウンタビリティについても、いかなる責任論で包括的に説明できるかを検討したい。

まず、非営利法人が報告責任を有しているステークホルダーを特定する必要がある。株式会社とは異なり、投資家（出資者）が存在しない非営利法人では、基本的には財源提供者が第一義的なステークホルダーとなるだろう。つまり、非営利法人のアカウンタビリティとは、財源提供者から提供された財産の管理責任を負い、その顛末を財源提供者に報告する責任と定義づけをすることができよう⁽⁷⁾。

非営利法人の代表である学校法人や公益法人は、国・地方公共団体から補助金を受け、もしくは税制上の優遇措置を受けて財政上の基盤としている場合が多いのも事実であるため、そのような非営利法人にとっては、国や地方公共団体などの行政や公共機関に対する「報告責任」が非営利法人のアカウンタビリティの基礎となっていると考えられる。

行政や公共機関は、税金の使われ方を納税者（国民）に対して説明する責任があることを背景に、非営利法人の責任が強く要求されているところである。

しかし、非営利法人の中には、国や地方公共団体からの補助金や税制上の優遇措置も受けていない事業会社型の非営利法人も存在する。その場合のステークホルダーは「顧客」や「寄付者」と考えざるを得ない。「顧客」や「寄付者」から提供された資金は確かに法人運営の財源であるが、一般的には「顧客」や「寄付者」は、「財産の管理責任」および「報告責任」まで要求はしないであろう。その場合は、事業会社型の非営利法人に対してはアカウンタビリティの根拠は乏しいと言えよう。

(2) ガバナンス概論

株式会社におけるアカウンタビリティを考察したが、あくまでも委託者である株主と受託者である経営者との信託関係・受託関係を基礎とした「会計責任」を起源とするものであった。

信託法上も民法上も、受託者の忠実義務を前提としているが、現実の社会においては、当たり前のように粉飾決算や横領事件が発生しているのも事実である。

そこで、経営者を律し、アカウンタビリティを有効ならしむる組織体制が必要不可欠となるが、これを「ガバナンス」と定義する。

《ガバナンスの目的》

- ・ 経営の透明性, 健全性, 遵法性の確保

- ・各ステークホルダーへのアカウントビリティ（説明責任）の重視徹底
- ・迅速かつ適切な情報開示（ディスクロージャー）
- ・経営者並びに各層の経営管理者の責任の明確化
- ・内部統制の確立
- ・独立した存在による監査

ガバナンスを論じる際、最も重要であるのが「機関設計」である。

株式会社の場合、会社法の中で、出資者全員で構成する最高意思決定機関である「株主総会」、会社の経営方針や重要な経営事項を決定する「取締役会」、取締役会で決定された業務を執行する（代表）取締役、取締役の業務執行を監視監督する「監査役」が準備されているが、中小企業の場合、株主総会と取締役以外の機関は任意とされている。

つまり、株主1人、取締役（経営者）1人という機関設計も可能ということであり、この場合は株主＝取締役（経営者）といった構図であり、ステークホルダーを株主に特定すればそこには「会計責任」も存在せず、従ってガバナンスも必要ないことで整理されよう。

しかし、株式会社も一定規模以上になり、ステークホルダーの種類や数が増加し、より強い「説明責任」もしくは「会計責任」を要求される場合には、「株主総会」「取締役会」および「監査役」を有効に機能させる必要がある。

そこで、会社法においては、公開会社については「取締役会」および「監査役（会）」の設置を義務づけており、さらに、東京証券取引所では、上場会社のコーポレート・ガバナンスの充実に向けた環境整備の一環として、我が国におけるコーポレート・ガバナンスに対する共通認識の基盤を提供するという目的のもと、上場会社コーポレート・ガバナンス委員会（2002年11月設置）での議論に基づき2004年3月に「上

場会社コーポレート・ガバナンス原則」⁽⁸⁾をとりまとめ公表している。また、同原則は、その後、国内外における情勢変化を踏まえた上場制度整備懇談会での議論に基づき2009年12月に改定が行われたほか、企業行動規範において上場会社は同原則を尊重してコーポレート・ガバナンスの充実に取り組むよう努力する義務が規定されている。以下同原則の要約である。

① 株主の権利・平等性の確保

上場会社は、株主の権利が実質的に確保されるように適切な対応を行うとともに、株主が権利を適切に行使することができる環境の整備を行うべきである。

また、上場会社は、株主の実質的な平等性を確保すべきである。

少数株主や外国人株主については、株主の権利の実質的な確保、権利行使に係る環境や実質的な平等性の確保に課題や懸念が生じやすい面があることから、十分に配慮を行うべきである。

② 株主以外のステークホルダーとの適切な協働

上場会社は、会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の創出は、従業員、顧客、取引先、債権者、地域社会をはじめとする様々なステークホルダーによるリソースの提供や、貢献の結果であることを十分に認識し、これらのステークホルダーとの適切な協働に努めるべきである。

取締役会・経営陣は、これらのステークホルダーの権利・立場や健全な事業活動倫理を尊重する企業文化・風土の醸成に向けてリーダーシップを発揮すべきである。

③ 適切な情報開示と透明性の確保

上場会社は、会社の財政状態・経営成績等の財務情報や、経営戦略・経営課題、リスクやガバナンスに係る情報等の非財務情報について、法令に基づく開示を適切に行うとともに、法令に基づく開示以外の情報提供にも主

体的に取り組むべきである。

その際、取締役会は、開示・提供される情報が株主との間で建設的な対話を行う上での基盤となることも踏まえ、そうした情報（とりわけ非財務情報）が、正確で利用者にとって分かりやすく、情報として有用性の高いものとなるようにすべきである。

④ 取締役会等の責務

上場会社の取締役会は、株主に対する受託者責任・説明責任を踏まえ、会社の持続的成長と中長期的な企業価値の向上を促し、収益力・資本効率等の改善を図るべく、

- ・企業戦略等の大きな方向性を示すこと
- ・経営陣幹部による適切なリスクテイクを支える環境整備を行うこと
- ・独立した客観的な立場から、経営陣（執行役及びいわゆる執行役員を含む）・取締役に対する実効性の高い監督を行うことをはじめとする役割・責務を適切に果たすべきである。

こうした役割・責務は、監査役会設置会社（その役割・責務の一部は監査役及び監査役会が担うこととなる）、指名委員会等設置会社、監査等委員会設置会社など、いずれの機関設計を採用する場合にも、等しく適切に果たされるべきである。

⑤ 株主との対話

上場会社は、持続的な成長と中長期的な企業価値の向上に資するため、株主総会の場以外においても、株主との間で建設的な対話を行うべきである。

経営陣幹部・取締役（社外取締役を含む）は、こうした対話を通じて株主の声に耳を傾け、その関心・懸念に正当な関心を払うとともに、自らの経営方針を株主に分かりやすい形で明確に説明しその理解を得る努力を行い、株主を含むステークホルダーの立場に関するバランスのとれた理解と、そうした理解を踏まえた適切な対応に努めるべきである。

他方、非営利法人においても、ガバナンスについての考え方は株式会社と同様であるが、学校法人制度と公益法人制度では多少制度設計が異なるため、以降で考察する。

3. 学校法人のアカウンタビリティ

(1) 学校法人制度の変遷

学校法人とは、財団法人（公益法人）を起源とする特殊法人であり、私立学校の設置を目的として、昭和24年に公布された私立学校法（昭和24年法律第270号）に基づいて設置された非営利法人である。そして、同法によった運営が長らく続けられてきたが、平成16年に行われた同法の改正により、学校法人の各機関の役割と責任を明確にするほか、財務情報に係る情報開示もなされるようになった。その後も数度の改正が行われ、平成26年度には理事の忠実義務の明示や、所轄庁による監督権限の強化がなされた。

しかしながら、学校法人のガバナンスについては、公益法人と比較しても、役員の業務執行を監督する仕組みが十分でなかったことから、近年様々な不祥事が発生しており、学校法人のガバナンスの機能不全が疑われていた。

学校法人においては、税制優遇や国・地方公共団体からの補助金を受けているため相応しいガバナンスが求められるため、あらためて、経営者並びに各層の経営管理者の責任の明確化を中心とした改正が令和2年4月より施行されている。

そこであらためて、これまで、日本で行われてきた学校法人会計の主な先行研究をみてみよう。河合は、2015年度の学校法人会計基準の改正と財務指標に関してレビューを行い、愛知県内に限定した学校法人の財務分析の結果を示している⁽⁹⁾。吉武は、同じく2015年度に施行された「学校法人会計基準の改正」について調査を行い、その背景や有用性、改善点等について考察を行い、さらに、第一薬科大学の財務諸表の

変遷等を検討している¹⁰⁾。林は、「学校法人会計基準」の中でとりわけ基本金制度に注目して、検討をおこない、「第2号基本金特定資産」の設置を取り上げて、基本金のあり方を示している¹¹⁾。高橋は、第1号基本金を中心に、新しい形の財務諸表の提案とその意義を考察し、会計基準の役割が決算処理の適正化に特化したものとすべきであると示唆している¹²⁾。また、林は、バブル崩壊以降の日本において長期的な経済停滞のもとで、趨勢的な少子化が進行して入学定員に対する需要超過から需給逼迫への構造変化が生じてきたこと、国レベルでの行財政改革・構造改革の流れの中で大幅な規制緩和が進む一方、財政補助の削減により財政面での自立化が求められてきたこと、商法改正など民間企業でも経営・ガバナンス改革の流れが強まってきたことなどから、2004年の国立大学法人法の施行と私立学校法の改正などを契機に、教育の仕組みや中身の改革・規律付け、経営や財政の自己規律化・健全化の問題が、教育のガバナンスとして大きくグロースアップされてきている中、経営や財政の自己規律化・健全化の問題に焦点を当てて分析している¹³⁾。

しかし、いずれの研究も、非営利法人としての学校法人の位置づけや、そのアカウントビリティに触れているものはなかったのではなかろうか。そこで、あらためて、非営利法人としての学校法人および公益法人のアカウントビリティとガバナンスを考察する。

(2) 学校法人におけるアカウントビリティ

学校法人は株式会社と異なり、投資家（出資者）が存在しないため、投資家に対する会計責任は存在しないが、その法人としての成り立ちや財源提供者その他利害関係者を整理することによってそのアカウントビリティの根拠を見出すことができる。

すなわち、学校法人は、民間の個人や団体の財産の寄付によって私立学校の財産的基礎が作

られ、文部科学省もしくは都道府県知事の設置認可を受けることで設立する。設立後は、文部科学省もしくは都道府県知事を主務官庁とし、指導監督を受ける制度となっている。

また、国・地方公共団体からの補助金や不特定多数の者から寄付を受け、また法人税法上の優遇措置も受けていることも学校法人の特徴と言えよう。

さらに、学校生活は学生のアイデンティティの基礎を形成し、地域社会にとっても重要な組織である。

ここで、学校法人を取り巻くステークホルダーを整理すると、巨額の資金を寄付した創業者およびその親族、学校法人の設置を認可した主務官庁、補助金等の財源を提供し、また税制上の優遇措置を与えている国・地方公共団体、寄付をしてくれる不特定多数の者、地域社会における協力者である卒業生、保護者、地元企業等が挙げられよう。

まず、巨額の資金を寄付した創業者およびその親族に対するアカウントビリティを考える。学校法人は、公益法人の一つではあるが、実質的なステークホルダーである会員で構成される社団法人ではなく、寄付行為で設立する財団法人の特殊形態と位置付けられる。寄附行為とは、見返りも対価性もなく任意に拠出されるものであるため、金額の多寡にかかわらず寄付者およびその親族に対するアカウントビリティは存在しない。その代わりに寄付者の建学の精神が継承されているかをチェックする目的で「評議員会」なる機関が設置されている。

次に、主務官庁が学校法人の設立を許可し、日々の運営の指導監督を行うことで事業の公益性と法人運営の健全性が担保されるという制度的な枠組みを前提に、学校法人はその主務官庁に対して何らかのアカウントビリティを持つと考えられる。

そもそも、主務官庁は財産も拠出しておらず少なくとも「見える財産」の管理責任は乏し

く、主に「見えない財産」の管理責任が中心となると考えられる。従って、学校法人の主務官庁に対するアカウンタビリティは主に「説明責任」を根拠とするものと整理できる。

今度は、補助金等の財源を提供し、また税制上の優遇措置を与えている国・地方公共団体に対するアカウンタビリティを考えるが、基本的には財源提供者に対するアカウンタビリティと位置付けることができよう。しかし、学校法人にとって最大の財源は学生生徒から徴収する授業料等であるが、学生生徒に対するアカウンタビリティはあまり論じられていないのも事実である。それでは、財源提供者である国・地方公共団体に対するアカウンタビリティの根拠は何であろうか。

他方、国および自治体は、税金の使われ方を納税者（国民・県民）に対して説明する責任があるとし、情報公開制度やその他広報活動が実施されているところであることから、学校法人の国・地方公共団体に対するアカウンタビリティは、行政主導による義務的なものであり、国民の税金を学校法人が管理すべき財産と見做し、会計責任の存在性を説明せざるを得ない。つまり、財源提供者に対するアカウンタビリティを説くためには、より強力な強制性が必要であることが理解できた。

最後に、寄付をしてくれる不特定多数の者、地域社会における協力者である卒業生、保護者、地元企業等に対するアカウンタビリティを考える。

そもそも、寄付をしてくれる不特定多数の者に対しては本来アカウンタビリティは存在しないことは先に述べた通りであるが、それでも、それら寄付者や地域社会における協力者である卒業生、保護者、地元企業等に対するアカウンタビリティの必要性が叫ばれている。

先に、財源提供関係のない主務官庁に対しては「見えない財産」の管理責任があるとし、その報告責任は法令上義務化されたものであった

が、今回はその報告責任は任意である点で異なっている。しかし、学校法人が敢えて「見えない財産」の管理責任を報告する目的は、組織の存続や生き残りをかけた広報戦略ではなかろうか。自ら積極的に情報公開することによりいろんなステークホルダーとの距離が縮まり平等な社会が実現するといった、言わば民主主義的な説明責任といえるのではなかろうか。

現段階で、非営利法人におけるアカウンタビリティの体系を整理する。

《非営利法人におけるアカウンタビリティ》

会計責任 = 見える財産の管理責任 + 報告責任
 行政主導型説明責任 = 見える財産の管理責任 + 見えない財産の管理責任 + 義務的報告責任
 民主主義型説明責任 = 見えない財産の管理責任 + 任意的報告責任

但し、民主主義型説明責任は、非営利法人特有のものではなく株式会社にも存在しうるものであるため、非営利法人特有のアカウンタビリティは「行政主導型説明責任」と言えよう。

ここで、この「行政主導型説明責任」の特徴をさらに考察する。

まず、法人の経営状態や財務内容を伝える手段として考えられるのが会計である。学校法人の場合、「学校法人会計基準」に準拠して適正に会計処理を行うことになっているが、所詮事後の結果報告ではあるが、公認会計士による会計監査により、その適正さは担保されていると考えられるが、依然として学校法人の不祥事が発生しているのも事実である。

そこで、経営者を律し、「説明責任」を担保するガバナンスのあり方が重要となる。

つまり、ガバナンスとは、① 経営の透明性、健全性、違法性の確保、② 各ステークホルダーへのアカウンタビリティ（説明責任）の重視徹底、③ 迅速かつ適切な情報開示、④ 経営者並びに各層の経営管理者の責任の明確化等を言

うが、行政的に最も有効と考えられてきたものが「予算制度」であろう。

「予算制度」は従来から、地方公共団体などの公共法人でも採用されており、学校法人においても「学校法人会計基準」上、「予算準拠主義」が謳われている。そして、理事会の合議で策定された予算に対し、その執行責任者である経営者（代表理事）がその執行状況を説明するために予算実績対比形式の「資金収支計算書」がもっとも適した計算書類として位置づけられている。

また、今回の私立学校法の改正において注目すべきは、予算の前提となる中期計画及び事業計画の作成を義務付け、評議員会の諮問事項として明記されたことと、情報公開のさらなる拡充が図られたことである。

中期計画においては、大学法人の認証評価の結果を踏まえた内容を要求されており、特に大学法人はこれから生き残りをかけて説明責任を果たすことを要求されている。

このことは、少子高齢化の社会環境を背景に、これからさらに厳しさを増す学校法人経営に当たり、行政主導型説明責任から民主主義型説明への昇華を促すものといえるかもしれない。

(3) 学校法人における現行のガバナンス

学校法人は、財団法人と同じく、創始者の財産を財源とした慈善団体とも言え、実質的なステークホルダーが存在しない団体である。

従って、従来から「理事会」が最高議決機関とされ、「監事」も必置の機関とされるとともに、当該法人の建学の精神を継承するために各方面の利害関係者である評議員で構成される「評議員会」を代表理事の諮問機関として位置づけている。

つまり、平成20年の公益法人制度改革が実施される前の財団法人と同じ機関設計であるが、同制度改革では「評議員会」を諮問機関から最

高議決機関に昇格させることにより、経営者の監視監督体系の強化、経営者並びに各層の経営管理者の責任の明確化が図られたのであるが、今般の私立学校法の改正内容はどのようになっているかを確認する。

まずは、評議員および評議員会についてであるが、評議員は、法人職員、設置する学校の卒業生から一人以上選任するほか、具体的には寄附行為で規定された人員で構成され、理事の定数の2倍をこえる員数をもって評議員会が構成されることになっているが、依然として経営者の諮問に応える機関のままである。

ただ、注目すべき改正点は、評議員会の諮問事項として、予算及び事業計画及び事業に関する中期的な計画が明記されたことと、評議員会に対して役員への責任軽減の議決権を認めたことである。

諮問事項の明確化については、学校法人においては、予算準拠主義が貫かれており、少子高齢化時代の厳しい経営環境の下、経営者の予算執行責任、経営責任を明確にすることが期待された結果であろう。

また、評議員会の役員責任軽減制度の創設については、役員を選解任権も有しない（単なる諮問機関である）評議員会に対して酷であると感ずる。ガバナンスのあり方を論ずる際は、責任と権限のバランス、経営者の裁量（アクセラ）と経営者の監視監督システム（ブレーキ）のバランスが最も重要であり、今回の私立学校法の改正は中途半端なものとなっていると考える。

次に理事・監事についてであるが、今回の改正では、学校法と役員等の関係が委任関係にあることが明示され、役員への職務および責任の明確化や法人もしくは第三者に対する損害賠償責任について規定されている。しかしながら、これらの改正は、公益法人制度におけるガバナンス内容をそのまま引用したものであり、現行の学校法人のガバナンスがいかに機能不全だっ

たのかが理解できる。

このことは、学校法人の場合は公益法人と異なり、行政主導型のガバナンス色が強く、私学助成法による公認会計士監査が義務化されていることから、学校法人自身にはそこまで厳しいガバナンスは要求する必要もなかったのかもしれない。

しかし、昨今の少子高齢化により私立学校の経営環境はますます厳しくなっており、いよいよ淘汰の時代に突入するにあたり、行政はこれ以上私立学校を守ることが困難であると判断した結果、学校法人に対して、公益法人と同等のガバナンスを要求したのであろう。

つまり、法人自らガバナンスを働かせ、自主的かつ積極的に自己の健全性や正当性を説明することにより自身の力で生き抜きなさいというメッセージである。

今後学校法人は、行政指導型ガバナンスから卒業し、理事が組織コントロールを円滑化する内部統制を整備するとともに、その整備状況と財務情報の信頼性を外部監査人が検証することによって、市民が自己責任に基づいて寄付の意思決定を行うことを可能にする民間主導のガバナンスを整備・拡充する必要があると言えよう。

4. 公益法人のアカウンタビリティ

(1) 公益法人制度の変遷

公益法人制度に関しては、明治29年の民法改正以来、抜本的な制度の見直しが行われておらず、時代の変化に対応した民間の公益活動が妨げられてきたこと、公益性の判断基準が不明瞭な中、営利法人類似の公益法人が多数設立され、税制上の優遇措置を受けていたことが問題視されていた。

そこで、これら旧公益法人制度が抱える様々な問題の中核をなす主務官庁制の廃止を含めた、公益法人制度の抜本的改革が平成20年12月1日に施行された。新公益法人制度は、公益法

人の設立における主務官庁による裁量的な許可制度を廃止し、①登記のみで一般社団法人（財団法人）の設立を認めた上、②法定された公益認定基準に基づき民間有識者で構成される合議体の機関による公益認定の判断を行うほか、③法人の各機関の役割と責任の法定化などの措置が盛り込まれた。こうした改革により、法人の自主的・自律的な運営が可能となり、民間の公益活動の活性化が期待された。

しかし、今日、公益法人の内部には株式会社における株主と同程度に法人運営に強い利害関係者を有するステークホルダーが不在であるという経営マネジメント上の課題も指摘されている反面、公益法人による不祥事も多発しており、あらためてそのガバナンスのあり方が問われている⁽⁴⁾。

(2) 公益法人制度におけるアカウンタビリティ

公益法人も株式会社と異なり、投資家（出資者）が存在しないため、投資家に対する会計責任は存在しないが、学校法人の場合と同様、その法人としての成り立ちや財源提供者その他利害関係者を整理することによってそのアカウンタビリティの根拠を見出すことができる。

すなわち、公益法人は学校法人と同様に寄付行為によって財産的基礎が作られ、登記のみで一般社団法人（財団法人）の設立を認めた上、法定された公益認定基準に基づき民間有識者で構成される合議体の機関による公益認定の判断がなされている。従来は、主務官庁制の下、行政主導の管理運営がなされていたが、民間主導の公益活動にシフト化されている点が学校法人と大きく異なる点である。

また、公益法人は、①事実上の国・地方公共団体の外郭団体型、②同業者団体型、③競技団体型、④奨学基金型、⑤事業会社型等に分類され、社団法人と財団法人の二つの形態に分けられている。

具体的には、① 外郭団体型は財団法人の形態をとるものが多く、事実上のステークホルダーは国・地方公共団体であり、公的な補助金を受けたり、税制上の優遇措置を受けている場合が多い。

そこで、国および自治体は、税金の使われ方を納税者（国民・県民）に対して説明する責任があることを前提に、公益法人の国・地方公共団体に対するアカウントビリティは、行政主導による義務的なものであり、国民の税金を公益法人が管理すべき財産と見做し、会計責任の存在性を説明せざるを得ない。つまり、「行政主導型の説明責任」が問われるのである。

次に、② 同業者団体型および③ 競技団体型については社団法人の形態をとるものが多く、社団法人の構成員である社員を実質的なステークホルダーと見なすことができる。つまり、社員を事実上の投資家と見なした上で、「原則的な会計責任」が問われると言える。

また、④ の奨学基金型はほとんどが財団法人の形態をとっているが、民間の寄付行為によって設立した法人も多い。このタイプは国・地方公共団体からの補助金は受けておらず、税制上の優遇措置は多少受けてはいるが、金融資産の利子・配当や不特定多数者からの寄付金が主たる財源となっている。従って、このタイプの公益法人は直接のステークホルダーではない者に対し、自主的にかつ積極的に情報や活動内容を開示し広報啓発を図る、いわゆる「民主主義型のアカウントビリティ」が問われるであろう。

最後に、⑤ の事業会社型も、④ と同様に、国・地方公共団体からの補助金は受けておらず、税制上の優遇措置は多少受けてはいるが、直接のステークホルダーではない者に対し、自主的にかつ積極的に情報や活動内容を開示し広報啓発を図る、いわゆる「民主主義型の説明責任」が問われることになる。

以上の考察を通して、公益法人のアカウント

ビリティは、事実上のステークホルダーの有無によってアカウントビリティの説明が異なるにしても、大きい流れとして、従来は学校法人と同様に主務官庁制下にあり、「行政主導型の説明責任」が問われていたが、制度改正により民間主導型の説明責任、すなわち「民主主義型の説明責任」へのシフト化が図られていることを理解すべきである。

このことは、法人の経営状態や財務内容を伝える手段として考えられるのが会計制度においても類似のシフト化にも見られる。

すなわち、公益法人の場合、「公益法人会計基準」に準拠して適正に会計処理を行うことになっているが、平成20年の改正により「予算準拠主義」の文言が外されたことである。

予算制度とは、① 経営の透明性、健全性、違法性の確保、② 各ステークホルダーへのアカウントビリティ（説明責任）の重視徹底、③ 迅速かつ適切な情報開示、④ 経営者並びに各層の経営管理者の責任の明確化等を達成するための有効な手段として、特に行政が用いている手法である。

予算準拠主義に立つ公益法人会計基準の時代では、予算実績対比形式の「収支計算書」が経営者の職務執行状況を説明できる最も有用な計算書類とされてきたが、平成20年の改正により正式な計算書類からも除外されているのである。

このことは、企業会計を始め、非営利法人会計は、比較可能性の確保のため、全世界的に統一される流れにあるとしても、法人の「説明責任」や「ガバナンス」の観点では全くの後退と言わざるをえない。

但し、公益性の高い公益社団法人および公益財団法人に限っては、予算制度を義務化する苦肉の措置をとっており、経営者（代表理事）の予算執行責任を最も顕著に表す「収支計算書」を法的に要求している。

このことは、「行政主導型の説明責任」を果

たすためには予算制度は不可欠である証拠とも言えよう。

しかし、今日の公益法人制度に求められているアカウンタビリティとは、経営者が、組織内の利害関係者に対し、資金が適切に使用された経過とその顛末を説明するとともに、外部の利害関係者に対して、法人の活動内容や現状を知ってもらうことにより、活動へ理解・賛同・信頼を得ることをも目的とする「民主主義型の説明責任」であり、その実効性を担保するガバナンスのあり方が重要となる。

(3) 公益法人制度における現行のガバナンス

新公益法人制度において公益法人は、一般社団法人、一般財団法人、公益社団法人、公益財団法人に分類される。

一般社団法人とは、仲間（社員）の集合体であり、事実上のステークホルダーが存在する団体である。他方、一般財団法人とは、創始者の財産を財源とした慈善団体とも言え、実質的なステークホルダーが存在しない団体である。

また、一般社団法人及び一般財団法人は認定法に定める公益性の基準を満たせば、公益社団法人もしくは公益財団法人となり、税制上の恩典を受けることができることになっている。

それでは、上記各形態の公益法人について、その機関設計を考察してみる。

① 一般社団法人

一般社団法人においては、実質的なステークホルダーである社員の集団決議機関である「社員総会」を最高議決機関とし、その方針のもと、経営方針や予算決算などの業務上の意思決定を担う「理事会」、決定事項を執行する「代表理事」、そして代表理事の業務執行を監視監督する「監事」という機関が想定されている。

ここで留意すべきは、一般社団法人の場合には、実質的なステークホルダーが存在するため、「理事会」の設置は義務ではなく、その

場合は「監事」の設置も任意であるということである。つまり、ステークホルダーである社員が、「理事会」の代わりにすべての業務上の意思決定を「社員総会」を通して行う結果、理事の監視監督は十分できており、結果として「監事」も設置する必要はないということである。

② 一般財団法人

一般財団法人においては、実質的なステークホルダーは存在しないため、従来から「理事会」が最高議決機関とされ、「監事」も必置の機関とされるとともに、当該法人の創業者のミッションを継承するために各方面の利害関係者である評議員で構成される「評議員会」を経営者の諮問機関として位置づけてきた。

しかし、現実には代表理事の独断専行、不祥事の顕在化が社会問題となり、平成20年の抜本的制度改革により、「評議員会」が最高議決機関に格上げされている。

ここで、一般社団法人との機関設計の違いとして、一般財団法人の場合は「評議員会」を最高議決機関としても、「理事会」をなくすることはできず、結果として「監事」もなくすることができないことが挙げられよう。

これは、「評議員会」をいくら最高議決機関に格上げしたとしても、それを構成する評議員は実質的なステークホルダーではなく、事実上の経営権は「理事会」が持っており、「評議員会」の決議事項も法的に制限されているため、代表理事の監視監督を職務とする「監事」が必置の機関とされているからである。

③ 公益社団法人

公益社団法人においては、その公益性の為に税制上の恩典や不特定多数の者からの寄付を受けることから、「社員総会」「理事会」「監事」は必置の機関とされ、一般社団法人よりも厳しいガバナンスが要求されている。

〈認定要件〉

- ・公益目的事業を行うことを主たる目的としていること。
- ・公益目的事業にかかわる収入がその実施に要する適正費用を超えてはいけない。
- ・公益目的事業比率が50/100以上であること。
- ・遊休財産額が一定額を超えてはいけない。
- ・同一親族等が理事又は監事の3分の1以下であること。
- ・認定取り消し等の場合公益目的で取得した財産の残額相当額の財産を類似の事業を目的とするほかの公益法人に贈与する旨を定款で定めていること。
- ・寄付金等の一定の財産を公益目的事業に使用・処分すること。
- ・理事等の報酬等の支給基準を公表すること。
- ・財産目録等を備え置き・閲覧・行政庁へ提出すること 等

④ 公益財団法人

公益財団法人においても、公益社団法人と同じく、「評議員会」「理事会」「監事」は必置の機関とされており、上記と同様の「認定基準」が要求されている。

しかし、ここで問題であるのは、公益財団法人（一般財団法人を含む）は経営者がその善管注意義務に違反したとしても、評議員が当該経営者の責任を追及する法的な手続きが整備されていないことである。この点につき、公益社団法人（一般社団法人を含む）においては、実質的なステークホルダーである社員による役員等の責任追及の訴えの制度が認められていることから、法の不備と言わざるを得ない。

5. 非営利法人のアカウンタビリティとディスクロージャー

アカウンタビリティは、見える財産の管理責

任と報告責任を構成要素とする「会計責任」を起源とし、見えない財産の管理責任まで範囲を広げた「説明責任」に昇華している。

また、非営利法人のアカウンタビリティの考察の過程でその「説明責任」は「行政主導型の説明責任」と「民主主義型の説明責任」に分類することができ、時代背景を反映する形で「行政主導型の説明責任」から「民主主義型の説明責任」にシフト化が図られていることが分かった。

「民主主義型の説明責任」とは、① 報告の対象を直接のステークホルダーだけでなく、広く内外の利害関係者をその対象としていること、② 報告する内容も計算書類を中心とした見える財産だけでなく、ブランド、社会的信用、法令順守、経営理念、ミッション、従業員の質・量、顧客の質・量といった見えない財産をも対象としていること、③ ディスクロージャーも義務的ではなく自主的にかつ積極的になされることを特徴としている。

つまり、自ら積極的に政策責任、法令責任、管理責任、環境責任を果たすことにより、内外のステークホルダーとの距離が縮まり平等な社会、民主主義的な社会の実現を目的とするものである。

そして、このアカウンタビリティを果たす手段がディスクロージャーである。

非営利法人が地域の一員となり、助け合っていくためには、情報の共有化から始まり、義務化された公開情報のみならず、利害関係者の理解と協力を得るための積極的な情報開示が重要となる。

上場企業では、IR情報（Investor Relations）を、投資家に対する広報活動の一環として位置づけており、顕在的・潜在的な投資家に対し、経営判断の妥当性やその根拠を、企業側から投資家に対して広く明確に伝える必要性・責任がますます高まっている。

それに対する非営利法人のアカウンタビリテ

イとディスクロージャーの問題点をまとめる。

① 経営政策的アカウンタビリティとディスクロージャー

利害関係者にとって最も重要な情報であるにもかかわらず、非営利法人は消極的なアカウンタビリティに甘んじてきており、それは法律の強制によるものだけであり、決して自発的なものではなかった。このことは急激な少子高齢化の下で、明らかに国民、地域住民から誤解と不信を招いた最大の原因である。

② 会計上のアカウンタビリティとディスクロージャー

利害関係者が国内の法人間比較や時系列的比較を行い得るために、画一的な開示基準（会計基準、表示形式、監査基準）が必要であり、この数年でようやく企業会計の基準に追いついてきてはいる。

③ 法律制のアカウンタビリティとディスクロージャー

企業では法令準拠に関する説明責任がクローズアップされてきているが、未だ外部からの強制的な説明責任である。非営利法人においては、全く遅れている分野である。

④ 管理的アカウンタビリティとディスクロージャー

世界的に「SDGs（エスディージーズ）」の取り組みが活性化している。

「SDGs」とは、「Sustainable Development Goals（持続可能な開発目標）」の略称であり、2015年9月に国連で開かれたサミットの中で世界のリーダーによって決められた、国際社会共通の目標であり、2015年から2030年までの長期的な開発の指針として、「持続可能な開発のための2030アジェンダ」が採択されている。そこで、非営利法人もSDGs活動に積極的に取り組み、情報公開すべきである。

注(1) 東京商工リサーチ（2019）

(2) 渡辺（2016）

(3) 渡辺（2016）

(4) 橘（2019）

(5) 伊藤（2006）

(6) 友岡（2016）

(7) 鷹野（研究ノート）

(8) 東京証券取引所（2004）

(9) 河合（2018）

(10) 吉武（2018）

(11) 林（2017）

(12) 高橋（2015）

(13) 林（2014）

(14) 令和元年6月28日公益法人等のガバナンス改革検討チーム提案のとりまとめ

参考文献

河合晋「学校法人における会計基準の改正と財務指標に関するレビュー」『岡崎女子大学・岡崎女子短期大学 研究紀要』第51号、2018年、pp.17-26。

高橋一利「学校法人会計基準に関する課題と改善：第1号基本金を中心に」『大学アドミニストレーション研究』第5号、2015年、pp.31-45。

林直嗣「学校法人会計基準と大学の健全経営：企業会計及び国立大学法人会計との比較分析（下）」『経営志林』第51巻、第3号、2014年、pp.1-15。

林兵磨「学校法人会計基準を巡る検討：基本金を巡る議論を中心に」『常葉大学経営学部紀要』第4巻第2号、2017年、pp.37-49。

吉武毅人「学校法人会計基準の改正による財務諸表の変遷」『第一薬科大学研究年報』第34号、2018年、pp.38-49。

東京商工リサーチ2019年全上場企業「不適切な会計・経理の開示企業」調査公開日付：2019.12.04

渡邊泉 大阪経大論集・第66巻第5号、2016年1月、pp.35

友岡賛「会計責任」の意義、2016、pp.5-6

東京証券取引所、上場会社コーポレートガバナンス原則、pp.3-11

公益法人等のガバナンス改革検討チーム提案のとりまとめ 令和元年6月28日

伊藤邦雄「新・現代会計学入門」2014年 pp.46

鷹野宏行「非営利法人におけるアカウンタビリティ（研究ノート）」pp.163