

非営利組織体における会計目的

たか た きょう こ
高 田 京 子

〈要 旨〉

民間企業を営利企業と非営利組織体に区分する方法には、基本目的によるものと、財務資源の調達源泉によるものとの二通りの方法がある。これら二つの区分は密接にかかわるものであるが、その本質は、資本金や寄付金・補助金等の資源提供者の意図、および、資源の減少が予定されているか否かに集約される。これに加えて、税を財源とする補助金を受けていることを考え合わせるにより、非営利組織体における会計目的や金額の意味が明確になるだろう。

〈キーワード〉

基本目的 原初的財務資源 事業的財務資源 市場の競争原理 会計目的 予算管理 補助金

I

民間企業を営利企業と非営利組織体とに区分する方法には、基本目的によるものと、財務資源の調達源泉によるものという二通りがある。基本目的による区分とは、企業または組織がどのような基本目的を掲げているかという観点に基づくものであり、これは、その活動源泉となる財務資源（以降、原初的財務資源とよぶ）の増減に密接にかかわるものである。また、財務資源の調達源泉による区分とは、企業または組織が財やサービスの対価として受け取った財務資源（以降、事業的財務資源とよぶ）が、その活動の財源を賄うかどうかという観点に基づくものである。これら二つの区分方法は、企業や組織の特徴を異なる側面から捉えるだけでなく、活動の結果を表す会計の目的や数値の意味を問い直すものでもある。本稿では、営利企業と比較される非営利組織体の特徴を考察し、その活動を表す会計の目的を検討する。なお、二通りの区分のうち、基本目的による区分は ‘、調達源泉による区分は [] を用いて表示することとする。

II

非営利組織体は、営利企業とは対照的なものとして位置づけられる組織である。「非営利」という表現自体が「営利企業ではないもの」という副次的な定義であるため、本来は、「非営利」組織体ではなくそれ自体を定義するような名称によって定義されるべきものであろう。

本節では Anthony R.N.[1978] 等に見られる営利企業と非営利組織体とを区分する方法について、基本目的によるものと、財務資源の調達源泉によるものという二通りの方法を検討する¹。

1. 基本目的による区分

基本目的に基づいて営利企業と非営利組織体とを区分する方法によれば、利益獲得を基本目的とするものが‘営利企業’であり、利益獲得以外の基本目的を持つものが‘非営利組織体’である。したがって、‘非営利組織体’は「‘営利企業’以外」ではなく、「利益獲得ではなく、別の基本目的を持つ」組織として捉えられるべきであろう。ここでいう利益獲得以外の目的とは、社会的なサービスの提供など、利益獲得を見込み難いものである場合が多い。もちろん、‘営利企業’であっても、社会的サービスを提供する業界に参入する企業もあれば、社会的責任行動の一環として社会的サービスを提供する企業も多く見られる。そのため、このような基本目的による区分をもって‘営利企業’と‘非営利組織体’とを区別することには意味がないように見えるかもしれない。

この基本目的に基づく区分の本質は、‘営利企業’の資源、とくに、原初的財務資源の提供者たる出資者が、持分・配当請求権・議決権といった見返りを有し、その資源の増加を意図していることにある。このような出資者から資源を託されている‘営利企業’は、出資分を増加させてその増加分（利益）を出資者に配分しなければならず、利益を獲得できないような経営を行った場合は、出資者の議決権行使や株式の売却等により排除されるからである。このような前提に基づいて資源を集めている‘営利企業’にとっては、社会的サービスの提供はあくまでも二次的な目的にすぎない。利益を減少させかねない社会的サービスを提供するには出資者の理解が必要であり、また、仮に理解を得られたとしても、出資者の持分を減少させてはならないのである。

他方、基本目的に基づく区分によれば、‘非営利組織体’とは営利獲得以外の基本目的を持つものであり、その目的は例えば福祉サービスの提供といったように、多くの場合は社会的・公益的な必要性によって設定されたものである²。

このような‘非営利組織体’においては、原初的財務資源の提供者（‘営利企業’の出資者に相当する）たる寄附者や地方自治体は、持分・配当請求権・議決権といった見返

りを有さない。見返りのない提供者が資源を供出するのは、‘非営利組織体’の基本目的に賛同し、その活動源泉として用いられることを望んでいるからである。したがって、‘非営利組織体’がサービスの提供によって利益を（収支差額）を獲得するか否かは資源提供者の主たる関心の対象ではない。高い収入額を見込めないようなサービスであっても基本目的に合致すれば提供せざるを得ないのであり、また、支出額を極端に抑えてサービス提供の質を低下させてしまつては本末転倒だからである。このように、利益獲得ではなく別の基本目的を持つ‘非営利組織体’においては、その目的を果たすのであれば、資源提供者からの資源を減少させることも可能である。ただし、その基本目的を継続的に果たすこともまた必要であるため、資源を無制限に減少させるのではなく、‘非営利組織体’自身の財務生存力も維持しなければならない³。

2. 財務資源の調達源泉による区分

営利企業と非営利組織体とを財務資源の調達源泉によって区分する考え方もある。ここで問題となるのは、財やサービスを提供することにより対価として受け取る販売収益にあたるもの、すなわち、営利企業の販売収益、および、非営利組織体における会費収入や利用料収入等といった事業的財務資源であり、それに対する依存の程度に基づいて[営利企業]と[非営利組織体]とが区分される。財貨やサービスの販売収益によって資源を調達するものは[営利企業]であり、他方、販売を経していない寄附金や補助金といった収入に頼るものは[非営利組織体]である。したがって、基本目的を利益獲得以外のものに置くものであっても、会費収入やサービス提供といった事業的財務資源によって資源を調達できるのであれば、そのような組織は[営利企業]と同一視されることになるのである。例えば、財務資源のほとんどを授業料収入から得る学校、患者の診療収入から得る病院、非営利の相互生命保険会社や信用組合などは、この区分方法によれば[非営利組織体]とはならない⁴。

事業的財務資源への依存の程度は、別の側面から見れば、資本金や補助金・寄附金といった原初的財務資源の減少が予定されているか否か、いいかえれば、財務資源として、原初的財務資源と事業的財務資源のどちらに依存するかということである⁵。事業的財務資源で事業活動の源泉を賄うるものであれば、原初的財務資源は減少しない。このようなものが、財務資源の調達源泉による区分における[営利企業]である。他方、事業的財務資源の調達が充分でなく、寄附金や補助金等の原初的財務資源に依存せざるを得ないようなものが[非営利組織体]である。

3. 二つの区分方法による営利企業と非営利組織体

利益獲得を基本目的とする‘営利企業’にとって、調達源泉を原初的財務資源ではな

く事業的財務資源に依存するのは当然のことである。‘営利企業’の原初的財務資源の提供者は持分を有するため、これを減少させることはできない。また、出資者は、持分の増加分（利益）を受け取る配当請求権を有し、利益を増大させるために議決権を行使できる。‘営利企業’が利益獲得を基本目的とし、原初的財務資源の提供者がこのような見返りを有する以上、企業は利益を獲得し続けなければならないのであり、そうでなければ‘営利企業’として存続できなくなる。また、だからこそ、‘営利企業’においては、活動資源を販売収益によって賄わなければならないのである。したがって、基本目的による区分において‘営利企業’とされるものは、財務資源の調達源泉による区分においても〔営利企業〕にあたる。

これに対し、福祉サービスの提供など、利益獲得以外の別の基本目的を持つ‘非営利組織体’においては、しばしば事業的財務資源の調達が充分でなく、原初的財務資源に依存し、その資源を減少せざるを得ない場合が多い。利益獲得が見込めない場合であっても、基本目的を果たすためにはサービスを提供し続けなければならないのである。したがって、基本目的による区分において‘非営利組織体’とされるものは、財務資源の調達源泉による区分においても、しばしば〔非営利組織体〕とならざるをえない。しかし、事業的財務資源をうまく獲得できる‘非営利組織体’については、調達源泉による区分においては〔営利企業〕となるのである。

しかし、財務資源の調達源泉による区分は、運営の巧拙や事業の結果のみによる区分ではない。財務資源の調達源泉による区分の本質は、原初的財務資源の減少が予定されているか否か、原初的財務資源と事業的財務資源のどちらに依存するかということであり、財務情報が企業や組織の活動結果を表しうるか否かを問い直すものである。

III

事業の基盤として調達される資本金や補助金、寄附金といった原初的財務資源と、財やサービスの対価として受け取る事業的財務資源の用途は、その提供者の意図により左右される。この問題は、財務情報がいかなる意味を持つかという問題に密接にかかわるものである。

1. 原初的財務資源の用途

先にも述べたとおり、利益獲得を基本目的とする‘営利企業’においては、原初的財務資源の提供者、すなわち出資者の意図は、持分の増大すなわち利益の獲得に集約される。企業との関係維持や企業方針への賛同など、別の目的をもって出資する場合もあるが、営利企業の出資者は、基本的には利益の配分である配当を受け取るか、あるいは、企業

価値の増下による持分の売買益の獲得を目的としており、そのような目的を果たすための手段として議決権を有すると考えられる。したがって、出資者から提供された原初的財務資源は、利益獲得という大前提を果たすのであれば用途をとくに限定されることはない。また、利益を獲得するということは当然ながら持分を減らしてはならないのであるから、原初的財務資源の減少は予定されておらず、事業的財務資源で調達源泉を賄うる〔営利企業〕でもある。このような企業においては、持分やその増加分たる利益を計算し表示することが最も重要である。

他方、利益獲得以外の別の基本目的を持つ‘非営利組織体’は、原初的財務資源、すなわち寄附金や補助金の減少が予定されている〔非営利組織体〕である場合が多い。その資源提供者、すなわち寄附者や補助金提供団体は、営利企業のような見返りを有さないものの、資源を提供する段階において、その具体的な用途を限定することができる。例えば福祉サービスの提供などの基本目的に賛同して提供された資源は、その基本目的に沿うように用いられるのはもちろんのこと、資産の購入や借入金返済といった具体的なレベルで用途を限定することが可能である。このように、資源提供者は、提供した後の見返りは有さないものの、その意図はより明確かつ具体的に反映される。また、資源提供者には持分がないため、組織の財務生存力を維持する範囲内で原初的財務資源を消費し、減少させることも可能である。このような組織においては、原初的財務資源がいくらであったか、あるいはその増減分がいくらであるかという計算よりも、財務資源を何にいくら使ったかを報告し表示することのほうが重要であるだろう。

2. 事業的財務資源の用途

事業的財務資源は、財やサービスの対価として獲得された資源である。このような資産は、企業や組織が提供したものの対価として調達されたものであり、資源提供者の意図は購入によって果たされている。したがって、企業においても組織においても、対価として支払われた事業的財務資源に提供者の意思を反映する必要性はなく、その用途も限定されない。

このような事業的財務資源をいくら獲得したかという計算は、財やサービスの販売において市場の競争原理を経たものにとっては重要である。とくに、‘営利企業’（〔営利企業〕）の場合は、事業的財務資源の獲得は利益増大につながる企業の活動成果とも呼べるものである。また、利益獲得以外の基本目的を持つ‘非営利組織体’においても、販売した財やサービスが市場の競争原理を経ているのであれば、活動成果として金額を計算する意味がある。しかし、市場競争とはかわりのない社会的な必要性等によって財やサービスが提供されるのであれば、その対価は成果としての意味を持ちえず、金額の計算はそれほど重要ではないと考えられる。事業的財務資源が次の基本目的のために役立

てられることを考え合わせても、用途が限定されるわけではないため、それほど大きな意味は持ちえないといえるだろう。

なお、利益獲得以外の基本目的を持つ‘非営利組織体’でありながら、事業的財務資源によって財務資源を賄う[営利企業]は、原初的財務資源に依存せざるを得ない[非営利組織体]に比べ、必ずしも運営が巧みであるとは言い切れない。基本目的の性質上そのような結果になる場合もあれば、事業的財務資源の獲得が成果とは言えない場合もあるからである。重要であるのは、活動の源泉となる財務資源が原初的財務資源と事業的財務資源のどちらであるかにより、求められる計算や表示が異なることを意識しなければならないということである。また、事業的財務資源の金額については、市場の競争原理を経ているか否かを十分に考慮すべきであるだろう。

3. 補助金の用途

利益獲得以外の基本目的を有する‘非営利組織体’において、原初的財務資源たる補助金はさらに別の性格を有することになる。

財やサービスが市場の競争原理を経て販売される場合は、品質や料金に魅力のないものは排除されるため、購入者が不利益を被ることは少ない。‘営利企業’が販売する財やサービスはほとんどの場合、この競争原理を経ているのである。

これに対して、とくに社会的な必要性によって財やサービスを提供する場合、仮に提供者が営利を追求して品質を低下させたり対価を値上げしたりしても、それを買う必要のある購入者が不利益を被ることになりかねない。反対に、提供者が安価で財やサービスを提供せざるをえず、利益を獲得できない状況も十分に考えられる。このように、社会的な必要性によって提供される財やサービスについて市場の競争原理が働かない場合は、その財やサービスを行政が直接提供するか、あるいは、提供者や購入者に対して補助金を提供し、対価の額を調整することになる。このように、‘非営利組織体’における補助金は、見返りのない収入という意味では原初的財務資源であり、詳細を報告されるべきであるが、また別の面から見れば、対価を調整するための事業的財務資源の一つとして位置づけられるべきであろう。ただし、市場の競争原理を経るものではないため、その計算や表示はそれほど重要な意味を持ち得ないと考えられる。

IV

企業や組織で行われた経済活動は、会計情報を通じて記録され報告される。その目的として、(1) 受託責任に基づく情報の提供、(2) 意思決定に有用な情報の提供、の二つの説が示されてきたが、補助金を受ける非営利組織体についてはさらに(3) 公共的会計責任

に基づく情報の提供、という説が追加される⁶。

1. 受託責任に基づく情報の提供

会計目的を受託責任に基づくものとする説は、企業や組織の原初的財務資源の提供者の意図に密接にかかわるものであり、事業的財務資源はほとんど影響しない。したがって、ここでは基本目的に基づく区分によって述べることにする。

‘営利企業’の場合、原初的財務資源を託すことにより委託受託の関係が成立する。資源を受け取った受託者は、委託者の資源を管理・運用する責任を有するため、資源を当初の額より減少させず、増加させなければならない。また、受託者には、その顛末について委託者に説明し、会計報告を行う責任が生じる。したがって、ここで必要とされる会計情報とは、受託した財産がいくら残っているか、資源の増加分たる利益がいくらでどのような経緯によって得られたものであるかを示し、配当の根拠となるものでなければならぬのである。このように、‘営利企業’における会計を受託責任に基づくものと位置づけるならば、事後の利益計算が重要であるだろう。

‘非営利組織体’の場合も同様に、受託者は原初的財務資源の委託者に対してその顛末を報告する責任を有する。しかし、‘非営利組織体’の場合は、資源提供者すなわち委託者に持分や配当請求権、議決権等の見返りが無いため、受託責任のあり方が多少異なる。委託者は、見返りは有していないものの、資源の用途を予め限定することができる。また、受託者は、委託者の目的にしたがって資源を使い、当初の額より減少させることが可能である。したがって、この場合に必要とされる会計は、受託した財産がいくら残っているか、あるいは、利益がいくらであるかではなく、委託された財産がどのような経緯で、何にいくら使われたかを示すものでなければならない。また、‘営利企業’のように委託者の見返りや関心がすべて利益額に集約されるわけではないので、‘非営利組織体’の場合は、見返りのない寄附金や補助金の提供者との信頼関係を維持するために、用途をより詳細に説明する必要があるだろう。このように、非営利組織体の受託責任に基づく会計は、委託された資源をどのように使ったかをより詳細に説明する事後の表示が重要である。さらに、‘非営利組織体’においては、委託者から見返りのない資源提供を受ける際に、事前の予算計画を重視しなければならず、事後の会計は、事前の予算計画を作成するためにも役立てられる。

2. 意思決定に有用な情報の提供

利益獲得を基本目的とする‘営利企業’（〔営利企業〕）における意思決定とは、投資を継続するか否か、あるいは新たに投資するか否かといった投資家（出資者、あるいは原初的財務資源の提供者に同じ）の判断のみならず、企業の取引相手、従業員、地域社会

等を含む多くの人々の判断にかかわるものである。したがって、そこで必要とされる会計とは、資源の用途や利益額の算定根拠を示すにとどまらず、予測を伴うような詳しい情報が含まれることとされる。

利益獲得以外の基本目的を持つ‘非営利組織体’においてもほぼ同様であり、意思決定とは、資源提供者が資源の提供を今後も継続するか否か、あるいは新たに資源提供を行うか否かといった判断に加え、組織の取引相手や職員、利用者や地域社会を含む多くの人々の判断にかかわるものとみなされる。とくに、社会的な必要性などにより財やサービスを提供している‘非営利組織体’の会計は、それを購入せざるを得ない者にとって、購入する際の判断材料となると考えられる。ただし、先にも述べたように、活動の源泉として原初的財務資源と事業的財務資源のどちらに依存しているのか（調達源泉の区分でいえば[営利企業]なのか[非営利組織体]なのか）、事業的財務資源が市場の競争原理を経ているか否かなど、そこで示される金額の意味には留意しなければならない。

3. 公共的会計責任に基づく情報の提供

会計目的を公共的会計責任に基づくものとする説は、補助金にかかわるものである。ここでは調達源泉の区分による[営利企業][非営利組織体]の区分を用いる。

[営利企業]においては、原初的財務資源たる資本や事業的財務資源たる販売収益は、提供者の自由意思によって提供されたものである。そのため、これらの資源は予算という形で事前統制を受ける必要はない。原初的財務資源の提供者である出資者は見返り（持分、配当請求権、議決権）を有し、その主たる関心は利益に集約される。したがって、そこで必要とされる情報は、利益獲得の見通しと事後の利益計算が中心であり、予算は事業計画の一部として、利益獲得の見通しを立てるための一手段として位置づけられるにすぎない。企業会計においては、事後の利益計算によって配当可能利益の根拠を示して出資者の納得を得ること、さらには、企業をとりまく関係者の利害調整の根拠を示して納得を得ることこそが重要なのである。

[非営利組織体]の原初的財務資源たる寄附金や補助金、および、事業的財務資源たる会費収入やサービス提供の対価などは、営利企業の場合と同様に、資源提供者の自由意思に基づいて提供されたものである。さらに、前節で述べたように、補助金は行政による事業委託の財源としても位置づけることができる。

補助金は、元々の財源が税であることから、その用途については特別な責任が生じる。税は、納税者の自由意思に基づくものではなく、いわゆる公共財の提供を行うための財源として強制的に徴収されるものである。したがって、その配分にあたっては予算議決という形で事前に議会の承認を得なければならない。したがって、税を財源とする政府や地方自治体などの組織においては、事前の予算計画は、資源の用途を示す活動計画と

して位置づけられ、公金としての事前統制を受けるために必要不可欠な手続となるのである。また、事後の決算は、議会の承認を得た活動計画を遂行したという実績を示すものとして重要な位置づけをされる⁷。このような性質を持つ税から補助金を受け入れる[非営利組織体]においても、同様に、事前の予算計画で用途の承認を受け、事後の報告により実績を示すことが重要なのである。

V

活動の源泉を事業的財務資源で賄いきれず、補助金や寄附金といった資源に依存している[非営利組織体]においては、まず予算計画によって収入の見通しを立て、その後予算計画に従って支出が行われるものである。このような組織においては、現金収入と支出こそが重要であり、従来は現金主義にもとづく会計が行われていた。

税からの補助金を原初的財務資源として受け入れている以上、予算計画によって事前の承認を得て、割り当てられた通りに資源が消費されていることを確認することは確かに有用である。しかし、予算会計はあくまでも支出額によって成果を計るものであり、その支出が実際に効果を発揮したか否かという結果を計るものではない。また、予算が単年度ごとに計画され、継続事業というよりは解散事業のように会計情報が作成されることや、原価および費用についての表示がなされていないこと、また、サービス提供力に影響を及ぼすような資本取引と、単年度の消費となる収益取引とが区別されていないなどといった指摘がこれまでなされてきた。そのために、[非営利組織体]の会計に発生主義会計を導入し、活動の結果や効率性を会計情報に織り込むようになったのである⁸。その背景には、[非営利組織体]にも競争原理を導入しようという意図がみられた。販売された財やサービスが市場の競争原理を経たものであれば、収入額はある程度は成果を示し、購入者がその情報を利用するには有用であると考えられたからである。

一方、[営利企業]における発生主義は、信用経済の発展や固定資産費用化（減価償却手続）の必要性により行われているものである。とくに18世紀に確立した減価償却手続は、資本的支出と収益的支出とを区別し、当時増大しつつあった固定資産の購入・取替時における一時的な費用の増大が利益額に及ぼす影響を排除するとともに、収益の獲得に役立てられた用役の費消を同時期に認識することで、当期の利益を適正に算定するものであった。すなわち、減価償却手続は、期間利益計算の必要性から成立したものであった。

このような経緯で成立した減価償却手続を[非営利組織体]の会計に導入する妥当性については多くの議論がなされた。利益獲得を目的としない[非営利組織体]において、減価償却費のような現金支出を伴わない費用を収支差額（営利企業における利益または

損失に該当する) 計算に含める必要があるか否か。あるいは、現金収支にかかわらず事業にかかわる努力と成果とを把握することで、事業活動そのものの業績を適正に認識し、組織の活動の効率性を図ることができるか否か。委託された財務資源の顛末をすべて開示するにあたり、固定資産の取得にかかわる原価を配分し、減価償却手続を行う必要があるか否かという議論である。

確かに、ほとんどの活動が現金収支をとまなう〔非営利組織体〕においては、減価償却費のような支出を伴わない費用を認識することは不可思議に思われたことであろう。しかし、減価償却手続は、あくまでも固定資産の取得時における原価の配分にすぎない。用役の費消を捉えて原価を配分することは、利益額の算定ではなく、事業活動そのものの業績を適正に認識するために必要不可欠な手続なのである。また、減価償却手続を行うことにより、資産価値の減少と買替えのタイミングを把握することも可能である。提供者に見返りのない寄附金や、税を源泉とする補助金によって財務資源を受け取っている〔非営利組織体〕においては、受託責任を果たすためにも公共的会計責任を果たすためにも、事業活動をすべて把握するための減価償却手続は不可欠であり、その情報は意思決定有用性の面から見ても必要であるといえるだろう。

ただし、〔非営利組織体〕の活動における事業的財務資源が市場の競争原理によって価額と量が定められたものではない場合には、その収入を示す金額は活動の成果を示さない。また、原初的財務資源も、過去の活動として、予算に即しているか否かを評価するものであり、その金額が成果を表すとは言いがたいだろう。このように、〔非営利組織体〕における収入額は、受託責任や公共的会計責任の面からみれば有用ではあるが、意思決定の面からみて有用であるかどうかは判別しがたい。同様に、支出額もまた、〔非営利組織体〕の努力を示すとはいいがたい面がある。非営利組織体における事後の決算は、その活動や効率性を把握するためのものというよりは、受託責任や公的責任を果たすためのものと位置づけられるべきであろう。

VI

営利企業と非営利組織体との区分において、利益獲得を基本目的とする‘営利企業’は、その性質上、活動源泉を販売収益たる事業的財務資源に頼らざるを得ない〔営利企業〕である。他方、利益獲得以外の基本目的を持つ‘非営利組織体’においては、補助金や寄附金等の原初的財務資源の減少が予定されているか否かにより、〔営利企業〕に区分されるものと、〔非営利組織体〕に区分されるものとに分けられる。二つの区分方法は密接にかかわるものであり、いずれの区分方法をとるにせよ、企業や組織の活動目的や資源提供者の意図により、会計の目的や金額の意味が異なることには留意しなければならない。

とくに、財務資源の提供者が見返りを有さず、また、補助金等の原初的資源の減少が予定されている組織（‘非営利組織体’であり〔非営利組織体〕である組織）においては、税から補助金を受けることから、事前の予算計画と、決算による用途の事後報告がより重視されることになるだろう。しかし、予算計画は統制の手段としては有効であるものの、事業の活動を把握するものではなく、受託責任を果たすためにも、意思決定に有用な情報を提供するためにも、また、公的責任を果たすためにも不十分であるといえる。

また、発生主義会計の導入は競争原理の導入を背景としたものであるが、社会的な必要性等から財やサービスを提供している組織においては、収入額は事業活動の成果を示すとは言いがたく、終始差額によってその活動や効率性を把握することは困難である。予算計画と決算による用途の事後報告を行う非営利組織体の会計は、資源委託者に対する受託責任、補助金を受けることによる公的責任を果たすものとして位置づけられるべきであるだろう。

〔参考文献〕

- ・ 種田勝正「公会計とアカウントビリティ」『政経研究』第42巻第3号、2006年1月
- ・ 池田亨誉「FASB アンソニー報告書について——非営利会計における基礎概念の検討——」『東京経大会誌』第21号、2000年3月
- ・ 池田亨誉『非営利組織会計概念形成論——FASB 概念フレームワークを中心に——』森山書店、2007年
- ・ 貝塚啓明『財政学（第3版）』東京大学出版会、2003年
- ・ 加古直士（編著）、総務省大臣官房管理室（編集協力）『公益法人会計基準の解説』財団法人公益法人協会、2005年
- ・ 金澤史男『財政学』有斐閣、2005年
- ・ 齋藤真哉「『社会福祉法人会計基準』の課題」『青山経営論集』第36巻第1号、2001年7月
- ・ 齋藤力夫（監修）、中川健蔵『社会福祉法人の会計と税務の要点——基礎と事例——』、税務経理協会、2003年
- ・ 杉山学（編著）、鈴木豊（編著）『非営利組織の会計』、中央経済社、2002年
- ・ 炭谷茂『社会福祉起訴構造改革の視座～改革推進者たちの記録～』、ぎょうせい、2003年
- ・ 高橋選哉「非営利組織体会計基準の減価償却導入をめぐる議論」『會計』第163巻第6号、2003年6月
- ・ 橋本俊也「非営利組織体における財務報告の目的とディスクロージャー」『非営利法人研究学会誌』、2005年7月
- ・ 日本会計研究学会スタディ・グループ『非営利組織体の会計——平成13年度最終報告——』日本会計研究学会第60回大会、2001年9月
- ・ 吉田寛、原田富士雄（編）『公会計の基本問題』森山書店、1989年
- ・ 吉川満（監修）、市川拓也『公益法人制度改革と新たな非営利法人制度』、財経詳報社、2005年
- ・ Anthony,R.N., FASB Research Report, Financial Accounting in Nonbusiness Organizations, May 1978
- ・ FASB, Statements of Financial Concepts No.1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, November 1978
〔平松和夫、広瀬義州（訳）『FASB 財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社、2002年〕

<注>

1 Anthony, R.N.[1978]p.161

高田京子

2 サービスは、その恩恵を受ける対象の範囲によって、公益、共益、私益に分けることができる。不特定多数を対象とする福祉サービスのようなものは公益サービスであり、協同組合や信用金庫などのように、恩恵を受ける対象を会員に限定するものは共益サービスである。

吉川、市川 [2005] 143 ページ

3 杉山、鈴木（編著）[2002] 26 ページ

4 Anthony, R.N.[1978]p.163

5 高田 [2006]

6 分類については橋本 [2005] 参照。

7 種田 [2006]313 ページ

8 Anthony, R.N.