

非営利組織のガバナンス

—市民主体によるモニタリングの理念と現実—

Governance of Nonprofit Organization: Philosophy and Truth of Monitoring by Citizen's Initiative

馬場 英朗 Hideaki BABA

概 要

非営利組織にとってアカウンタビリティが重要であると言われるが、それを具現化するためのガバナンスについては十分な議論が行われていない。行政の指導監督下にある従来の非営利法人とは異なり、NPO法人では団体の私的自治を最大限に尊重して、社員総会や理事、監事、事務局による柔軟な組織構造を選択することが可能であるが、その反映として各々の権限と責任が不明瞭になる恐れもある。このような問題に対して、NPO法はその理念に基づいて、行政の介入を認めるのではなく、広く情報公開を行うことによって市民の自発的なモニタリングが機能することを期待しているが、現実には市民が個別団体を監視することはほとんど行われていない。非営利組織のガバナンスに関して、米英では理事会が最高意思決定機関として最終的な責任を負う体制がとられており、米国では理事や寄付者の自己責任が貫徹された私的自治型ガバナンスが、英国では第三者機関がガイドラインを示して非営利組織の情報提供と監視機能を担う官民協調型ガバナンスが採用されている。日本の非営利法人も行政指導型ガバナンスから脱却し、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する必要がある。

キーワード

特定非営利活動促進法	Law to Promote Specified Nonprofit Activities
ガバナンス	Governance
アカウンタビリティ	Accountability
監査	Audit
内部統制	Internal Control

目 次

- 1 はじめに
- 2 市民主体によるモニタリングの理念
- 3 NPO法人のガバナンス構造
- 4 NPO法によるガバナンスの課題
- 5 非営利組織ガバナンスの国際比較
 - (1) アメリカの私的自治型ガバナンス
 - (2) イギリスの官民協調型ガバナンス
 - (3) 日本の行政指導型ガバナンス
- 6 結論と展望

1 はじめに

非営利組織にはアカウンタビリティが重要であると当たり前のように語られるが、組織が適切なアカウンタビリティを果たすためには、それを具現化するメカニズムとして正常な統治機構が機能し、組織運営の健全性・持続性・透明性が確保される必要がある。すなわち、アカウンタビリティというと事業報告に注目が集まりがちであるが、合理性のあるミッションを達成し、活動やサービスを継続する体制が整っていないければ、どのような素晴らしい事業報告を行ったところで絵に描いた餅である。そこで、社員・理事・寄付者・スタッフ・ボランティアなど、非営利組織を取り巻く様々な利害関係者が参画し、組織運営をコントロールする仕組みであるガバナンスが重要となる。

この点について、1998年に施行された特定非営利活動促進法（以下、「NPO法」という。）では、所管官庁が公益法人や社会福祉法人、学校法人などを監督してきた従来の非営利法人制度とは異なり、市民が主体となってNPO法人をモニタリングすることが企図されている。すなわち、内閣府（2003）によると、NPO法では「法人の自律性、市民の自発性及び自由な活動を保障し、法人運営の自主性を尊重して、様々な形で行政の関与が極力抑制されている」ため、「自らに関する情報をできるだけ公開することによって市民の信頼を得て、市民によって育てられるべきであるとの考えに基づき」、NPO法人に対して「他の法人制度にあまり類例のないような広範な情報公開制度」が課されている。

ただし、このような法人や市民の自主性に基づくモニタリングに依拠する場合、河島（2005）が指摘するように、非営利組織としての社会的責任をどのように全うし、そのための制御システムをどのように整備するかという責任体制が不明瞭となり、「ガバナンスの不在状況」ともいえる事態がNPO法人に生じているという現実もある。そこで本稿では、市民主体のモニタリングというNPO法人のガバナンス構造を明らかにすることにより、その理念が示している意義と、実態との乖離がもたらしている課題について考察する。

2 市民主体によるモニタリングの理念

市民が主体となってNPO法人をモニタリングするという理念に基づき、NPO法では所轄庁による監督権限は、法令違反等があった場合における報告

徴収・立入検査（第41条第1項）及び改善命令（第42条）に限定されている¹。したがって、このような法令違反等が疑われない限り、その運営の適正性に疑義がもたれる場合であっても「公権力の行使を極力抑制し、市民の中でNPO法人が発展していく」ために、市民から所轄庁に対して「その活動を懸念する様々な情報が提供された場合等において、所轄庁として、当該NPO法人に対し、NPO法人自らが広く市民に対して自主的に説明を行うよう要請する」という、「市民への説明要請」の仕組みが導入されている（内閣府2003）。

すなわち、橘（2002：pp.71-72）によればNPO法には、NPO法人が市民に対して自主的に情報公開を行うことにより、①NPO法人の活動状況を周知させ、市民に参加の機会等を提供することによって、特定非営利活動の発展を促進する、②NPO法人を市民の相互監視の下に置くことによって、市民による緩やかな監督を可能にする、③NPO法人自体の自浄作用による是正を図る、という意図があるとしている。確かに、市民への情報公開が法令で強制される非営利法人は、2008年に新しい公益法人制度が施行されるまではNPO法人のみであり、広く社会に対して非営利組織が負うべきアカウンタビリティを明確化したという点でNPO法は画期的なものであった。

ただし、NPO法人にはマネジメント能力に問題がある団体が少なくなく、山内他（2008）が指摘するように、事業報告において会計上の整合性がとれていない財務諸表が提出されるケースも多かった。NPO法人制度の本来的な趣旨としては、理事が一義的に適正な財務諸表を作成する責任を負い、監事による内部監査によって会計の信頼性を担保すると同時に、市民に対して広く情報公開することによって信頼性の低い団体のモニタリングを行うことを意図していたが、現実には理事や監事が十分な会計知識を持たず、市民からも積極的にNPO法人の事業報告や財務諸表を閲覧することは行われていない。そのため、所轄庁としても、団体の自治に任せて信

¹ 2012年4月のNPO法改正により、認定NPO法人については法令違反等の疑いがある場合以外にも、その運営が著しく適正を欠いている疑いがあると認めるときは、所轄庁及び所轄庁以外の関係知事に報告・検査（第64条第1項及び第2項）及び勧告・命令（第65条第1項及び第2項）の権限が追加されている。

頼性の低い財務諸表でもそのまま受け取るか、法的根拠が不十分なガイドライン等に基づいて財務諸表の修正を要請している状況であり、NPO 法人が提出する事業報告の信頼性に対して、誰も責任を負わないという事態が生じてしまった状況がある。

そこで、NPO 法人会計の信頼性を向上させるために、中間支援組織、助成団体、NPO 実務者、会計専門家及び研究者などが集まって議論を行い、民間主導によって 2010 年 7 月に NPO 法人会計基準協議会（2010）が公表された²。日本の非営利法人制度において、所管官庁の主導ではなく、民間が策定した会計基準が法に斟酌されることは初めてであり、市民主体を理念とする NPO 法人制度のあり方が尊重されている。さらに、内閣府（2011）では「非営利法人の情報開示・発信基盤が、市民の立場に立って、総合的かつ横断的に整備されていくこと」を期待して、NPO 法人会計基準に基づいて提出書類を電子化し、電子データ・電子ファイルでの提出を促進するとともに、単にインターネット上で閲覧できるだけでなく、データでのダウンロードやリアルタイムでの情報の授受ができるようにすべきと提案している。

3 NPO 法人のガバナンス構造

ガバナンスは「（企業・組織）統治」とも訳されるが、組織マネジメントにおいて、法令順守（コンプライアンス）を維持しながら、組織が円滑に運営・発展するために備えられた、コントロールの体制や仕組みを意味している。なぜ、ガバナンスのような仕組みが必要になるかというと、組織には様々な利害関係者が参加しているため、ミッションを決定し、事業計画を定め、業務遂行を監督し、コンプライアンスを維持する過程において、誰がどのような権限を有し、責任を負うかということについて、コントロール・システムを整備することが不可欠となる。そのため、経営者は組織の内部統制を整備して、会計記録の信頼性を確保するとともに、不正を未然に防止するという重い責任を負っている。

さらに、株式会社では株主利益を重視したガバナンスが採用されており、経営者の選解任権や代表訴

訟権などの強力な権限が株主に与えられている。それに対して、非営利組織では所有者たる株主が存在せず、多くの経営者（理事）は無報酬であり、経営能力よりも政治的・財政的な理由で選任されることが少なくないため、株式会社よりもガバナンスの構造が不明確になる傾向がある（Anthony and Young 2003）。また、財産権をとらなう株主による出資とは異なり、寄付者や会員が払い込んだ財産は非営利組織に帰属することになるため、資金提供者は団体に対して払戻や分配の請求権を持たない。したがって、非営利組織によって実施された事業が自分の意図に反するとしても、寄付者や会員が理事の責任を追及することは容易ではない（Miller 2002）³。

そのため、NPO 法人の場合でいうと、図表 1 に示すように団体の私的自治を尊重して、柔軟な組織構造を採用することが認められている。すなわち、NPO 法によって強制されている最低限の専決事項を除いて、組織内の各機関が行使できる権限と責任は、団体が定款によって任意に決定することができる。

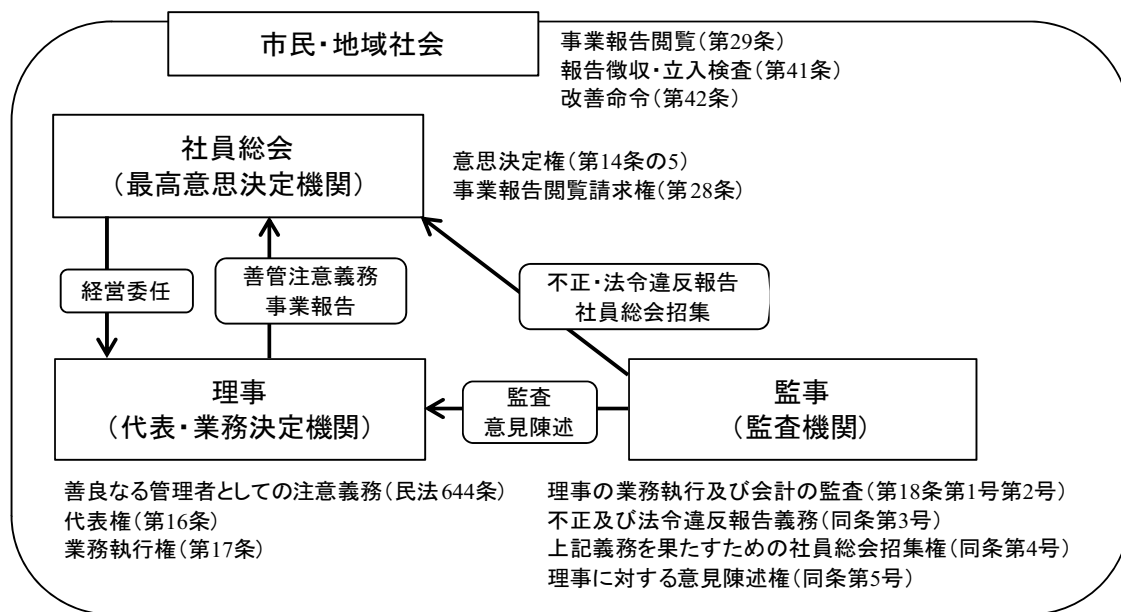
このとき、社員総会は NPO 法人の最高意思決定機関であり、定款によって理事等に委任した事項を除く全ての事項を決定するとともに（第 14 条の 5）、定款変更を行う専決権を有している（第 25 条）。ただし、河島（2005）によれば、NPO 法では社員総会に理事の選任権が特に与えられていないため、「理事の職務・役割、理事と総会・事務局との関係などを規定するガバナンスの構造を、NPO 法は明らかにしていない」と指摘されている。さらに、現実には日常の業務に参加しない社員も多く、社員総会が NPO 法人の経営全体をコントロールすることは困難である。

そのため、NPO 法では理事に代表権（第 16 条）及び業務執行権（第 17 条）を付与しており、理事は団体運営に対して強力な権限を有している。さらに、通常は定款において、役員の選解任及び報酬の決定、事業計画及び事業報告の承認などを社員総会の決議事項としている団体が多いが、法律上は定款

² NPO 法人会計基準は、公益法人会計基準や社会福祉法人会計基準のように所管官庁が主導して策定し、適用が強制されるものではないが、所轄庁が作成する実務手引においても参考とされており、今後広く適用することが期待されている。

³ 会社に損害が生じる恐れがある場合、株主は取締役の責任を追及する株主代表訴訟を提起することができる。そのため、内閣官庁行政改革推進事務局（2004）の議論に基づいて、新しい公益法人制度では社員による代表訴訟（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第 278 条第 1 項）が導入されたが、その他の非営利法人には代表訴訟の定めはない。

図表1 NPO法によるガバナンス



出所：筆者作成

変更、解散及び合併を除いて、全ての意思決定を理事に委ねることも可能である（第25条、第31条、第34条）。このようにNPO法人の場合、理事に多くの権限が集中しているため、一部の理事が暴走して、団体を私物化する可能性がある。そこで現実には、多くの団体が理事会を設置して、合議による運営を図り、代表権をもつ者を理事長などに制限することによって、理事による相互牽制の仕組みを導入している。また、法が定める機関とは別に、顧問や評議員を設置することにより、運営の適正化を図っている団体もある。

さらに、NPO法では社員及び利害関係者、社会一般に対する情報公開を定めるとともに（第28条、第29条）、監事に理事の業務執行及び会計の監査をさせることにより（第18条第1号及び第2号）、多様な主体が団体経営をチェックできるように配慮している。また、このようなモニタリングの実効性を確保するために、社員による事業報告閲覧請求権（第28条）や社員総会招集請求権（第14条の3第2項）、監事による不正及び法令違反報告義務及び社員総会招集権、理事に対する意見陳述権が定められている（第18条第3号から第5号）。

そして、NPO法に基づく団体運営適正化の最終手段としては、所轄庁による報告徴収及び立入検査（第41条）と、改善命令（第42条）の定めがある。ただし、NPO法は、団体の私的自治と市民による自主運営を尊重するため、所轄庁による介入を極力

抑制するという立場がとられている。そのため上述のように、報告徴収や改善命令も所轄庁による一方的な権力の行使ではなく、市民による選択・監視機能の一環として行われる「市民への説明要請」が十分に果たされない場合に実行される、やむを得ない措置として位置付けられている。

4 NPO法によるガバナンスの課題

上述のように、NPO法では所轄庁の監督権限が抑制されており、社員及び理事による私的自治に基づくマネジメントと、監事及び市民によるモニタリングによってガバナンスが構成されている。そして、経営者である理事は、社員総会から団体のマネジメントを委任されており、善良なる管理者としての注意義務を負っている（民法644条）。ただし、マネジメントのプロである営利企業の経営者とは異なり、NPO法人の理事は大多数がボランティアであり、組織経営のスキルを持っている人は限られている。また、スタッフの人数も少ないために、一部の人員に権限が集中して職務分掌が不十分となるため、図表2に示すような適切な内部統制を構築できていない実情がある。

しかし、NPO法人の社員には、株式会社における株主のような代表訴訟権が与えられているわけではないため、理事の過失や不法行為によって団体または第三者に損害が生じた場合であっても、その責任を立証して理事に損害賠償を請求することは容易

図表 2 非営利組織の内部統制

会計管理体制	一定の帳簿管理と財務体制を有しているか？
	採用する会計基準はどのようなものか？
	会計取引については、全て伝票が作成されて証憑書類等とともに所定の責任者に回付され、その承認を得た上で正確に記録、集計されるような体制と手続とが定められているか？
	全ての会計記録が所定の期間適切に整理保存されているか？
	上記の各事項が規定等によって明らかにされているか？
資産の管理・保全体制	現金預金をはじめ資産の受払について継続記録が行われているか？
	現金預金をはじめ資産の残高について定期的に検査（現金は実査）を行い、その結果を帳簿残高と照合して、その間の差異につき原因調査が実施されているか？
	小切手用紙、領収書用紙等が適切に管理されているか？
	上記の各事項が、規定等によって明らかにされているか？
内部牽制体制	一定の事務または作業を1人の担当者の支配下に置くことなく、2人以上の担当者がかかわり、業務遂行の過程で自動的にその正否または適否が検証されるようになっているか？
	担当者の業務について、定期的に配置転換が行われる制度となっているか？
	担当者に定期的に休暇を取らせ、その間、他の者がその業務を担当するようになっているか？
内部監査体制	組織内に独立した監査部門が設けられており事業の実施内容について定期的に内部監査を行う体制となっているか？
報告体制	理事会への内部報告及び所轄庁への外部報告に対し、提供された資金の使途に関する報告方法が確立されているか？

出所：外務省（2010）より作成

ではない。また、NPO 法人の監事にも、会計やマネジメントのスキルに関する資格要件が求められておらず、特定の理事との個人的な関係に基づいて監事が選任されるケースも多く、理事からの独立性を確保しながら、適正な監視機能を果たすことが期待できない場合もある。ましてや NPO 法人を継続的にモニタリングする市民は稀であり、特定の NPO 法人が事故や不祥事を起こした際には、マスコミでさえも「監督機関である行政がきちんとチェックすべきだ」という NPO 法の趣旨とは逆行した批判を行うことも珍しくない。

そのため、NPO 法が想定するような社員総会や監事、市民による私的自治に基づく、理事に対する牽制が十分に機能しておらず、NPO 法人のガバナンスに対する社会からの信頼は、高いとは言えない状況である。安易に法令等による規制を強化すべきではないが、NPO 法人の自律的なガバナンスを機能させるために、情報公開をさらに活用するとともに、社員総会における専決事項を拡充し、監事の独立性を強化したり、公認会計士等による外部監査を導入する必要があるといった議論もなされている。

また、欧米の非営利組織では、団体が公開する財務情報の信頼性を保証するために、法令等によって強制されなくても公認会計士等の外部監査を受ける会計実務が広く行われている。しかし、日本では監査自体に対する人々の馴染みが薄く、コスト面での負担も小さくないことから、外部監査を導入してい

る団体は限られているのが実情である。

5 非営利組織ガバナンスの国際比較

ここまで、主に NPO 法におけるガバナンスの構造について検討を行ってきたが、以下に非営利組織のガバナンスについて、アメリカ・イギリス・日本の比較を行ってみたい。

それによって、日本の非営利法人に係わるガバナンスが抱える問題点をより明確に描き出すことができると考える。

(1) アメリカの私的自治型ガバナンス

河島（2005）によれば、アメリカでは通常、「団体のミッション決定と遵守、団体の基本方針決定とその実行状況の監視、権限の配分決定とそのメカニズムの監督、財政・法的コンプライアンス状況などの監視、中長期計画に基づいた戦略的マネジメントの執行支援」などの職務は理事会が行い、団体の事業活動を実際に行うのは事務局長（CEO）が率いる事務局である。すなわち、必ずしも社員を置く必要はなく、むしろ組織の経営に直接的な責任を負う理事会が最高意思決定機関となっている。

また、アメリカにおける非営利組織のガバナンスは、政府が規制を加えるよりも、民間組織の私的自治が最大限に尊重されている。これは、無政府状態からコミュニティが形成され、現在でも非営利組織が教育や医療といった公共サービスの提供に大きな

図表3 From 990 の一部抜粋（アメリカ）

Form 990 Department of the Treasury Internal Revenue Service	Return of Organization Exempt From Income Tax Under section 501(c), 527, or 4947(a)(1) of the Internal Revenue Code (except black lung benefit trust or private foundation) ▶ The organization may have to use a copy of this return to satisfy state reporting requirements.	OMB No. 1545-0047 <div style="font-size: 2em; font-weight: bold;">2010</div> Open to Public Inspection			
A For the 2010 calendar year, or tax year beginning , 2010, and ending , 20					
B Check if applicable: <input type="checkbox"/> Address change <input type="checkbox"/> Name change <input type="checkbox"/> Initial return <input type="checkbox"/> Terminated <input type="checkbox"/> Amended return <input type="checkbox"/> Application pending	C Name of organization Doing Business As Number and street (or P.O. box if mail is not delivered to street address) Room/suite City or town, state or country, and ZIP + 4 F Name and address of principal officer:	D Employer identification number E Telephone number G Gross receipts \$ H(a) Is this a group return for affiliates? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No H(b) Are all affiliates included? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No If "No," attach a list. (see instructions) H(c) Group exemption number ▶			
I Tax-exempt status: <input type="checkbox"/> 501(c)(3) <input type="checkbox"/> 501(c) () ◀ (insert no.) <input type="checkbox"/> 4947(a)(1) or <input type="checkbox"/> 527					
J Website: ▶					
K Form of organization: <input type="checkbox"/> Corporation <input type="checkbox"/> Trust <input type="checkbox"/> Association <input type="checkbox"/> Other ▶		L Year of formation:			
M State of legal domicile:					
Part I Summary					
Activities & Governance	1 Briefly describe the organization's mission or most significant activities:				
	2 Check this box <input type="checkbox"/> if the organization discontinued its operations or disposed of more than 25% of its net assets.				
	3 Number of voting members of the governing body (Part VI, line 1a)	3			
	4 Number of independent voting members of the governing body (Part VI, line 1b)	4			
	5 Total number of individuals employed in calendar year 2010 (Part V, line 2a)	5			
	6 Total number of volunteers (estimate if necessary)	6			
	7a Total unrelated business revenue from Part VIII, column (C), line 12	7a			
b Net unrelated business taxable income from Form 990-T, line 34	7b				
Revenue			Prior Year	Current Year	
	8 Contributions and grants (Part VIII, line 1h)				
	9 Program service revenue (Part VIII, line 2g)				
	10 Investment income (Part VIII, column (A), lines 3, 4, and 7d)				
	11 Other revenue (Part VIII, column (A), lines 5, 6d, 8c, 9c, 10c, and 11e)				
Expenses	12 Total revenue—add lines 8 through 11 (must equal Part VIII, column (A), line 12)				
	13 Grants and similar amounts paid (Part IX, column (A), lines 1–3)				
	14 Benefits paid to or for members (Part IX, column (A), line 4)				
	15 Salaries, other compensation, employee benefits (Part IX, column (A), lines 5–10)				
	16a Professional fundraising fees (Part IX, column (A), line 11e)				
	b Total fundraising expenses (Part IX, column (D), line 25) ▶				
	17 Other expenses (Part IX, column (A), lines 11a–11d, 11f–24f)				
	18 Total expenses. Add lines 13–17 (must equal Part IX, column (A), line 25)				
	19 Revenue less expenses. Subtract line 18 from line 12				
	Net Assets or Fund Balances			Beginning of Current Year	End of Year
20 Total assets (Part X, line 16)					
21 Total liabilities (Part X, line 26)					
22 Net assets or fund balances. Subtract line 21 from line 20					
Part II Signature Block					
Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than officer) is based on all information of which preparer has any knowledge.					
Sign Here	Signature of officer		Date		
	Type or print name and title				
Paid Preparer Use Only	Print/Type preparer's name	Preparer's signature	Date	Check <input type="checkbox"/> if self-employed	PTIN
	Firm's name ▶		Firm's EIN ▶		
	Firm's address ▶		Phone no.		
May the IRS discuss this return with the preparer shown above? (see instructions) <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No					
For Paperwork Reduction Act Notice, see the separate instructions.					

Cat. No. 11282Y

Form 990 (2010)

出所：IRS ウェブサイト (<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f990.pdf>)

役割を果たしている、アメリカにおける住民自治の根本的な考え方に基づくものであろう。

例えば、アメリカの非営利組織が公開する財務書類としては、内国歳入法 501 条による税制優遇を受ける団体が内国歳入庁（IRS：Internal Revenue Service）に提出する Form 990（図表 3）が良く知られている。この書類の本来の目的は税務申告書であり、広く一般にも公開されているが、もともとはディスクロージャーを主目的に作成する書類ではない。ただし、Form 990 は年間収入が 5 万ドルを超える団体について⁴、形式を統一した財務情報が記載されているために使い勝手が良く、ガイドスターなどの財務データベースにも広く活用されている⁵。

しかし、アメリカの非営利組織は Form 990 とは別に、利害関係者への情報提供のために年次報告書（Annual Report）を作成することが一般的である（Froelich et al. 2000）。このとき、FASB の財務会計基準書第 117 号に非営利組織の財務諸表の形式が定められているが、団体が作成した財務諸表の適正性を確認するのは行政機関の仕事ではなく、公認会計士等による任意監査を受けることが一般的である。すなわち、適正な財務諸表を作成することは経営者の責任であり、理事が作成した財務諸表は団体が自主的に策定したガバナンスのルールに基づいて、外部監査による保証を受けることが広く行われている⁶。

ただし、アメリカでは非営利組織に対して一律に外部監査を求めるのではなく、外部監査の有無を情報公開することにより、非営利組織が開示する財務情報を信じるか否かの判断を市民にゆだねている⁷。

⁴ 年間収入が 5 万ドル以下の団体が提出する Form 990-N には財務情報が記載されない。また、年間収入が 20 万ドル未満かつ総資産が 50 万ドル未満の団体は、記載事項が簡略化されている Form 990-EZ を提出することができる。

⁵ 約 100 万団体（年間の Form 990 処理数 40 万件）のチャリティに関する情報が登録されている（公益法人協会 2007）。

⁶ 専門家による社会貢献活動（プロボノ）として、公認会計士等が非営利組織に対して比較的低償で監査業務を提供することも少なくない。

⁷ 例えば、カリフォルニア州法では、非営利組織の年間収入が 2.5 万ドルを超える場合には、年次報告書に公認会計士の監査報告書か、外部監査を受けていない旨を証する担当理事の書面を添付することが求められている（雨宮他 2000：p.140）。

すなわち、外部監査を受けていない場合であっても、その旨を理事が宣誓すれば、市民が寄付等の意思決定をするには十分であるという考え方であり、外部監査を受けるか否か、その財務諸表を信じるか否かは、理事及び寄付者の自己責任に帰することになる。

このようにアメリカの非営利組織では、経営者の責任において財務諸表を作成し、年次報告書などによって自主的に情報公開を行い、公認会計士等による外部監査の有無によって市民自身が財務諸表の品質を判断するという、民間の主体性を尊重したガバナンスが採用されている。ただし、内国歳入庁に提出した税務申告書も一般に公開することにより、統一的・包括的な財務情報が副次的に提供されており、免税対象となる活動が行われているか、公益財産の私的流用がないかというチェックを税務当局が行っている（雨宮 2002）。

（2）イギリスの官民協調型ガバナンス

イギリスの非営利組織もアメリカと同様に、理事会が最高意思決定機関として大きな権限を有している。ただし、非営利組織の私的自治と理事及び寄付者の自己責任が貫徹されているアメリカとは異なり、イギリスでは行政機関が非営利組織のガバナンスにおいて一定の役割を果たしている点が特徴的である。すなわち、イギリスでは行政上の機関であるチャリティ委員会に、非営利組織を含むチャリティに対する強い指導監督の権限が与えられている。ただし、チャリティ委員会は日本の所管官庁のように、公権力として非営利組織への指導監督を行うわけではなく、その運営は民間人が構成するコミッショナーによって中立的に行われており、行政から独立した第三者機関となっている⁸。

そして、チャリティ委員会が公表する財務報告に関する実務推奨規定（SORP：Statement of Recommended Practice, Accounting and Reporting by Charities）では、単に非営利組織に関する会計処理の方法や財務諸表の形式のみを規定するのではなく、ガバナンスやマネジメントについても記載する理事による年次報告書（trustees' annual report）の作成を求めている。すなわち、図

⁸ 日本でも 2008 年に改正された公益法人制度では、チャリティ委員会の仕組みを参考にして、民間主導によって公益認定を行う第三者機関である公益認定等委員会が導入されている。

図表4 理事による年次報告書の記載事項（イギリス）

SORPによる規定		Oxfam Annual Report 2009/10
基本事項及び経営者に関する情報	1. 団体名 2. チャリティ登録番号 3. 主たる事務所の所在地 4. 年次報告書の承認時の理事の名前 5. その他期中に理事であった者の名前 6. 執行役の名前 7. その他の関連者（銀行・弁護士・監査人等）の名前及び住所	Corporate Directory: council of trustees, association, principal professional advisers, corporate management team
組織、ガバナンス及びマネジメント	1. 法人形態（株式会社・人格なき社団・信託など）及び根本規則（信託証書・定款・チャリティ・勅許） 2. 新任理事の選定方法 3. 理事の任命及び教育の方針 4. 職務分掌及び意思決定の方法 5. ネットワーク組織が意思決定に与える影響（アンブレラ組織の傘下にある場合など） 6. 子会社及び関連当事者の情報	Structure, Governance and Management: trustees, statutory responsibilities, public benefit, risk management, communicating with staff and volunteers, diversity and disability, volunteers
目的及び活動内容	1. 定款等に記載された目的 2. 活動のねらい 3. 年間の目標 4. 目標を達成するための戦略 5. 事業及びプロジェクト、サービスの内容	Charitable Objective, How we approach our work: who we are, what we do, our aims, corporate objective
成果及び評価	1. 目標の達成度に関する定性・定量情報（達成度の測定方法を含む） 2. 資金調達活動に要したコストと現在及び将来の予想獲得金額 3. 投資活動の成果 4. 目標達成に影響を与える外部的な要因（従業員・顧客・受益者・資金提供者・地域社会との関係など）	
財務概況	1. 準備金の金額と使用目的、引当の方法及び支出の時期 2. 欠損が生じている基金の状況及び対策 3. 主な財源及び支出の方針（支出が目標に従っているか） 4. 投資の方針（社会・環境・倫理上の配慮を含む）及び目的	Finance Summary: income, four-year analysis of training and fundraising net income, expenditure, reserves policy, general reserve, pension scheme deficit, designated funds, restricted funds, endowment funds, financial position, investment policy and performance, financial risk management, auditors, grant-making policies
将来計画	将来の目標及びそれを達成するために取り組む活動	the year ahead

出所：筆者作成

表4に示すようにSORPでは、非営利組織のミッションや組織体制、事業成果、財務状況などについて量的のみならず、質的な情報も幅広く記載することが推奨されており、例えばオックスファムの年次報告書の記載事項をみると、SORPに準拠しながら様々な財務及び組織に関する情報が提示されている。

したがって、イギリスの非営利組織はチャリティ委員会から指導監督を受け、チャリティ委員会を通じた情報公開が強制される点で行政機関からの関与を受けるものの、非営利組織の自主独立性を尊重しながら、組織運営に関する詳細な情報を市民に提供することにより、理事が負うべき受託責任の解除が図られている。

なお、財務諸表の適正性は、チャリティ委員会が直接検証するのではなく、財政規模に応じて外部監査または独立検査を受けることが求められている。すなわち、年間収入が50万ポンド超、または年間収入が25万ポンド超かつ総資産が326万ポンド超の団体は、勅許会計士による外部監査を受ける必要があり、年間収入が2.5万ポンド超の団体は一定の会計専門家団体に所属する独立検査人による調査を受ける必要がある。

そして、イギリスのチャリティ報告基準では上述の通り、理事の意思決定や組織の運営方針、ガバナンスやリスクなどに関する組織情報も提供すること

により、利害関係者が非営利組織の活動状態や理事の経営責任を判断するために必要となる、きめ細かな情報開示を求めている。これらの組織情報について、アメリカでは団体が自主的な判断に基づいて提供しているが、イギリスでは非営利組織の社会的責任としてチャリティ委員会が一定の推奨規定を示しており、寄付等を行う市民を保護するために行政機関が影響力を行使しながら、官民が協調したガバナンスを整備している。

(3) 日本の行政指導型ガバナンス

図表5に示すように、組織全体をコントロールする理事会と執行役としての事務局の役割分担がなされ、それぞれの権限と責任が明確になっている米英のガバナンスに対して、日本の非営利法人制度では、名目上の最高意思決定機関である社員総会と実質的な意思決定権限を有する理事会、さらには活動現場を取り仕切る事務局との間における役割分担が不明瞭である。その結果として、代表理事による恣意的な経営が行われたり、理事会と事務局が分化されず理事が活動に直接介入することになり、法が想定する適切なガバナンスが機能しないケースも発生している。ただし、日本の非営利法人制度ではこのような経営者の暴走に対して、従来は所管官庁が指導監督を行うことによって是正を講じてきたという経緯

図表 5 非営利組織ガバナンスの米英日比較

	アメリカ	イギリス	日本
ガバナンスのあり方	私的自治型： 非営利組織自身が整備する マネジメント及び情報利用者 である市民の自己責任	官民協調型： 行政機関と非営利組織の協 調による市民への意思決定 情報の提供	行政指導型： 指導監督を受ける所管官庁への 報告（市民への報告は必ずしも強 制されていなかった）
責任体制	組織全体をコントロールする 理事会と執行役である事務局 の役割分担がなされ、社員総 会は必ずしも必要としない	組織全体をコントロールする 理事会と執行役である事務局 の役割分担がなされ、社員総 会は必ずしも必要としない	名目上の最高意思決定機関であ る社員総会と実質的な意思決定 を行う理事会、活動現場を取り仕 切る事務局の役割分担が不明瞭
監督主体	州の規定によるが、私的自治 に基づく各団体のガバナンス が最大限に尊重されている	チャリティ委員会（行政が設置 した民間者で構成される第三 者機関）による指導監督を受 ける	所管官庁の許可・指導を受ける （ただし、NPO法人については行 政の介入を排し、民間主体の運営 が意図されている）
情報公開	各団体が自主的に年次報告 書を公開しているが、内国歳 入庁が税務申告書を市民に 公開している	年間収入に応じて、チャリティ 委員会が各団体の情報を市 民に公開している（年間収入 が2.5万ポンドを超える場合は 年次報告書も公開）	公益法人及びNPO法人の事業報 告は市民に公開されるが、他の非 営利法人では原則として行政及び 利害関係者のみが情報公開を求 めることができる
外部監査	年間収入が2.5万ドルを超え る団体は、公認会計士の監 査報告書か、外部監査を受け ていない旨を証する理事の書 面を添付するが（カリフォルニ ア州）、自主的に任意監査を 受ける団体も多い	年間収入が50万ポンド超、ま たは年間収入が25万ポンド 超かつ総資産が326万ポンド 超の団体は勅許会計士によ る外部監査を、年間収入が 2.5万ポンド超の団体は専門 家による独立検査を受ける	収支額が1千億円以上又は負債 額が50億円以上の公益法人、年 間1千万円以上の経常費補助金 を受ける学校法人は公認会計士 等による外部監査を受ける必要が あるが、その他の法人では外部 監査は求められていない

出所：筆者作成

がある。

したがって、非営利組織自身が整備するマネジメントと市民の自己責任を基本とするアメリカの私的自治型ガバナンス、非営利組織の自主性を尊重しながら行政機関による指導も受けるイギリスの官民協調型ガバナンスに対して、日本の非営利法人は指導監督機関である所管官庁が求める情報を、所管官庁が定めたルールに従って報告するという行政指導型のガバナンスが行われてきた。そして、個々の組織自体が整備する内部ガバナンスが十分に機能しない場合には、所管官庁による外部ガバナンスが大きな役割を果たして、非営利法人の信頼性を担保してきたという側面があり、市民も自らがモニタリングするのではなく、非営利法人の指導監督は行政が担うべき役割であると認識してきた。

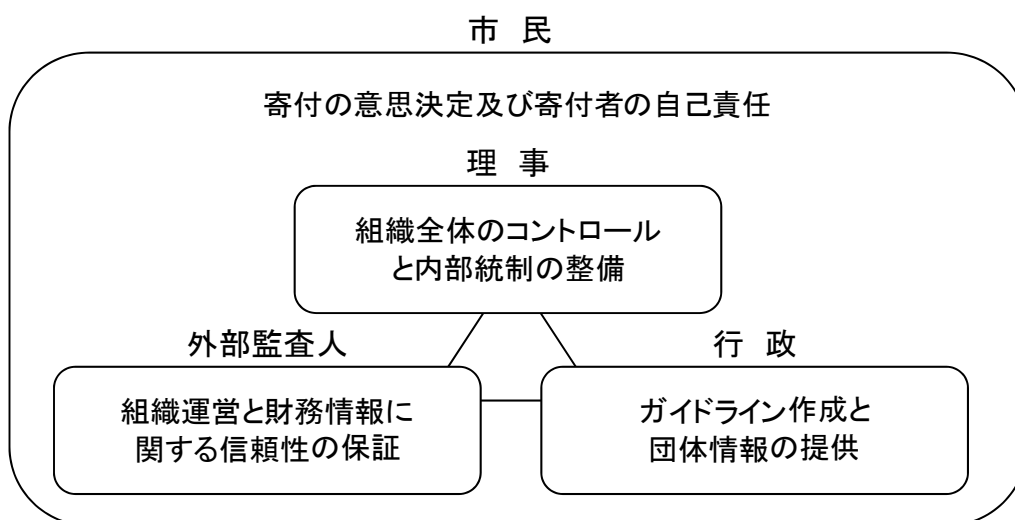
その反映として、日本では公益法人や社会福祉法人、学校法人といった非営利法人制度ごとに、個別の会計基準が所管官庁の主導によって定められており、非営利法人の会計は企業会計とは異質なものであるとして、一般に公正妥当と認められた会計原則に基づく損益計算ではなく、予算主義に基づく収支計算が長く採用されてきた。そして、非営利法人は公的資金である行政からの委託事業や補助金を少なからず

受けてきたにもかかわらず、その財務諸表は必ずしも市民に対して公開されておらず、専ら所管官庁への報告を目的とした行政指向のアカウンタビリティが採用されてきた（馬場 2005）。

また、財務諸表の信頼性についても、公益法人や学校法人など一定の財政規模を超える団体に公認会計士等による外部監査が要求されている場合もあるが、欧米のように自らが公開する財務情報の質を自主的に担保するために、任意監査を受けるといった実務はほとんど行われておらず、外部監査を導入している団体は非常に限られている。そのため、法令等によって強制される場合にのみ監査を受けるに過ぎず、財務情報の信頼性を主体的に保証するという意欲に乏しい。

ただし、このような情報公開に対する消極的な姿勢は、非営利法人側のみに原因があるのではなく、市民自身も財務情報をチェックするという意識を欠いており、非営利法人の監視は行政が行えばよいという他人任せの姿勢があった。しかし、最近では公益法人等の不祥事に対する批判や、行政の監督権限が狭く限定された NPO 法人制度の成立に伴い、行政のみに非営利法人の監督を任せるのでは不十分であるという認識も広がりつつある。財政難によって

図表 6 非営利組織ガバナンスの役割分担



出所：筆者作成

政府からの補助金等も減額される一方であり、広く社会から寄付などの資金を集めるためにも、市民に対して積極的に情報開示を行うことによって民間主体によるガバナンスを構築することが、現在の非営利法人にとって大きな課題となっている。

6 結論と展望

NPO 法が目指す市民主体によるモニタリングは、従来の行政主導による非営利法人の監督体制を根本から変革するものであり、非営利組織が負うべき社会的責任に対する自覚を促し、行政への財政面・運営面における依存関係を見直し、自律的な組織マネジメントを確立するうえでその理念は高く評価される。しかし、実態としては社員総会と理事会、事務局との間における権限と責任が明確になっておらず、行政の指導監督権限も大きく制約されている状況下で、市民に最終的な監視責任を負わせる形となっており、NPO 法人のガバナンスについて誰が本当の責任を担うべきか曖昧になっている。その帰結の一例として、会計上の整合性がとれていない事業報告が提出されても、誰もそれを明確に是正する措置を講ずることができず、市民からの NPO 法人に対する信頼性を損なうという状況を招いている。

そのため、非営利組織のガバナンスは図表 6 に示すように、従来のように行政といった特定の主体が強力な監督権限を占有するのではなく、理事が組織全体のコントロールを円滑化するための内部統制を整備し、その整備状況と財務情報の信頼性を公認会計士等の外部監査人が検証することによって、まず

は非営利組織自身による私的自治に基づいたマネジメントを確立させる必要がある。その際にイギリス型のガバナンスを参考とするならば、行政はガイドライン等を示して非営利組織の経営者が適切な社会的責任を果たすように促し、市民が当該団体を信頼できるか判断するために必要な情報を提供することによって、民間主体のガバナンスを適正化するための側面支援が期待される。そして、市民は非営利組織が整備したガバナンスを自分自身の目で確かめて、自己責任に基づいて寄付の意思決定を行うことにより、成熟した市民社会におけるモニタリングが機能することになると考えられる。

参考文献

- 雨宮孝子（2002）「アメリカにおける NPO 法制とガバナンス（3）」『公益法人』vol.31、no.9、pp.27-35。
- 雨宮孝子・石村耕治・中村昌美・藤田祥子（2000）『全訳カリフォルニア非営利公益法人法』信山社。
- Anthony, Robert N. and Young, David W. (2003) *Management Control in Nonprofit Organizations, 7th edition*, McGraw-Hill.
- 馬場英朗（2005）「NPO ディスクローチャーの現状と課題—アカウンタビリティとのミスマッチ解消に向けて—」『ノンプロフィット・レビュー』vol.5、no.2、pp.81-92。

Froelich, Karen A.; Knoepfle, Terry W. and Pollak, Thomas H. (2000) Financial measures in nonprofit organization research: Comparing IRS 990 return and audited financial statement data, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, vol.29, no.2, pp.232-254.

外務省（2010）「日本 NGO 連携無償資金協力における外部監査の手引き」
（http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/oda/shimin/oda_ngo/shien/pdfs/gaibu_kansa.pdf）2012/10/2。

河島伸子（2005）「NPO ガバナンスの日米比較—NPO 法人法における構造と課題」『ノンプロフィット・レビュー』vol.5、no.1、pp.1-11。

公益法人協会（2007）「ガイドスター来日セミナー NPO の情報公開の意義と今後の課題—日本での情報提供機関の可能性を探る」『公益法人』vol.36、no.1、pp.5-17。

Miller, Judith L. (2002) The board as a monitor of organizational activity: The applicability of agency theory to nonprofit boards, *Nonprofit Management and Leadership*, vol.12, no.4, pp.429-450.

内閣府（2003）「NPO 法の運用方針について」国民生活局。

内閣府（2011）「情報開示・発信基盤整備の在り方について」情報開示・発信基盤に関するワーキング・グループ
（<http://www5.cao.go.jp/npc/pdf/wg-arikata.pdf>）2012/10/3。

内閣官房行政改革推進事務局（2004）「今後の行政改革の方針」平成 16 年 12 月 24 日閣議決定。

NPO 法人会計基準協議会（2010）『NPO 法人会計基準 完全収録版』八月書館。

橘幸信（2002）「知っておきたい NPO 法 改訂版」財務省印刷局。

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」構築への取り組みから—」『非営利法人研究学会誌』vol.10、pp.73-88。

（原稿受理年月日 2012 年 10 月 8 日）