



【研究大会 パネルディスカッション報告】

非営利組織における会計基準の 共通化の可能性について

～「非営利組織における財務報告の検討」の概要及び今後の展開～
（後編）

日本公認会計士協会 非営利グループ研究員 公認会計士 **松前 江里子**



文部科学省高等教育局
私学部参事官付
私学経営支援企画室長

おおるい ゆきこ
大類 由紀子

厚生労働省社会・援護局
福祉基盤課長

うの よしてる
宇野 禎晃

内閣府公益認定等委員会
事務局次長

きたはら ひさし
北原 久

日本公認会計士協会
公会計協議会会長

かじかわ とおる
梶川 融

日本公認会計士協会
非営利グループ研究員

まつまえ えりこ
松前 江里子

1. はじめに

日本公認会計士協会では、2019年7月に『非営利組織会計検討会による報告「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～』』（以下「モデル会計基準」といいます。）を公表いたしました。非営利組織の特徴と

して、同業種の事業であっても、法人形態が異なれば財務報告の形も様々であり、情報利用者が比較検討するための情報の整備があまり進んでいない状況がみられます。また、昨今、ガバナンスを前提に会計基準が果たす役割として、財務報告をわかりやすく、一般目的のための情報を作成し、提供することが求められております。

前号に引き続き、2019年9月11日に開催されたオンラインの

研究大会でのモデル会計基準をテーマとした発表について、会員・準会員の皆様に、今回の貴重なディスカッションの内容をできる限りお伝えしたいと思います。

当日は、各非営利法人制度を所管されている省庁で会計をまとめていらっしゃる、北原 久氏(内閣府公益認定等委員会事務局次長)、宇野禎晃氏(厚生労働省社会・援護局福祉基盤課長)、大類由紀子氏(文部科学省高等教育局私学部参事官付私学経営支援企画室長)、そして梶川 融氏(日本公認会計士協会公会計協議会会長)をパネリストとしてお迎えし、筆者がコーディネーターとなり、各非営利組織が、現在の政策ニーズの中で会計基準の役割をどのようにとらえて今後の道筋を見出しているかについてのディスカッションを行いました。

本誌では、当日の発表を前号と本号の2回に分けて掲載しております。前号では、ディスカッションの前提となる「非営利組織における財務報告の検討状況」の説明と各パネリストの方から各非営利組織の制度、会計基準に関する説明を掲載いたしました。本号では、これらを前提にした非営利組織の財務報告の共通化の可能性をテーマにしたディスカッションの様子を掲載いたします。

2. 各非営利組織の現行制度の政策目的とモデル会計基準を用いた共通化の可能性について(各非営利組織の背景や制度趣旨を踏まえて)

(1) 各非営利組織における制度の課題について

松前 まずは、各制度において、現状としてお困りの点や、課題として認識していることをお話いただきたいと思います。

公益法人制度に関する今後の課題

松前 北原さんは、公益法人において課題として認識されていることはございますか。

北原 現在の公益法人制度は、制度発足から10年あまりが経過しております。「公益法人会計基準」も、策定から10年あまり経ちました。改革以来、全体として、一定の成果が上がっていると考えております。他方、10年も経てば世の中も変わっていくものと思います。これに対しては運用で対応ということもあると思います。一方で、制度も不断の見直しが必要と考えております。公益認定等委員会では、これまでの個別の事案の審査や監督も踏まえ、現在の公益法人制度発足から10年の振り返りを行い、報告書を取りまとめております。会計制度につきましても、「公益法人の会計に関する研究会」において、これまでの取組み

の振り返りと、今後、取り組むべき課題が整理されました。令和元年度は、整理された課題を踏まえて検討を行いまして、令和元年7月に日本公認会計士協会から提案され公表された「モデル会計基準」も必要に応じ参照し、早期に検討すべきとされた課題等について、一定の結論を得たところです。この会計研究会の結論を踏まえ、公益法人会計基準の改正が必要な部分についても手当てを行うこととし、11年ぶりの一部改正となりました。このような公益法人の制度の検討に当たりましては、公益法人には事業規模が小さい法人も多く、法人の負担についても考えることが必要です。また、公益法人は、事業の分野が多岐にわたっており、法人運営の在り方も様々でございます。こうしたことを踏まえつつ、公益法人の制度設計、また、会計基準等をさらに考えていくことが必要であろうと考えております。

松前 今、北原さんからうかがった中で、11年ぶりに公益法人会計基準が改正され、その際にモデル会計基準を参照いただけたとのこと、我々のご提案がお役に立てたと考えております。また、公益法人会計基準のさらなる改正を検討されているとのことですが、事業規模の小さい法人も多く、法人の負担も考えて検討されていくとのことございました。特に事業の多様性については、監督上も情報の共通化が必要だと思いますので、わかりやすい情報を入手できる仕組みに改善が図れるとよいと考えております。

社会福祉法人制度に関する今後の課題

松前 次に宇野さんにおうかがいしたいと思います。先ほどのご説明(編集部注：本誌2021年1月号28～30頁参照)の中で、会計基準検討会において法人の組織再編に関する会計処理の検討を行ったとうかがいました。社会福祉法人会計について様々な課題がある中で、今回、組織再編の会計処理を検討することとなった理由をご説明いただけますか。

宇野 前提として、社会福祉法人は福祉を担っている法人でございます。高齢者福祉、障害者福祉、児童福祉等があり、全国で2万を超える法人がございまして、今後どういう形で法人が運営を続けていくかと考えたときに、厚生労働省の政策としては、人口問題への対策が必要だと考えております。特に2040年に向けて人口の見通しを考えたときに、人口が減っていく中で今までは高齢者は増えていきましたが、今回調べた結果、2040年に向けて、地域によっては高齢者も増えないもしくは減っていくケースがあると判明いたしました。そうした際に、特に高齢者福祉を担っている法人については、今後どのように運営すればよいのか不安があります。また、児童福祉を担っている保育園や



児童養護施設も児童減少が予想されますので、将来の経営への不安がございます。加えて、現在の福祉において人材確保が大きな問題となっていますが、人材確保を担う生産年齢人口が今後減っていくという問題もございます。これらのような環境の変化をみた場合に、社会福祉法人の担う福祉というものは事業の継続がとても大切ではありますが、事業継続をどう図っていくかが課題であります。その中では、社会福祉法人が今までのままでよいのか問題になってきました。先ほど北原さんが公益法人も小さい法人が多いと話されましたが、社会福祉法人においても全体の9割が、収入が9億円以下という小さな法人となっており、1施設1法人というものも全体の半分ぐらいございますので、全体の将来の変化にどう対応していくかが、社会福祉法人の経営に携わる人にとっての大きな課題となっております。そういう問題意識の中で、組織再編（合併や事業譲渡等）、連携法人、協働化、緩やかな連携等の様々な対策を用意することが根底にございました。中でも合併や事業譲渡を希望する法人がございましたが、その際にどのような手続が必要なのか、また、どのような会計処理をすればよいかかわらず、非常に労力を割いたという意見がございました。そのため、社会福祉法人が複雑化・多様化する社会的ニーズに対応するという観点から、連携・協働化しやすい環境整備を図るため、今回、組織再編の会計基準の整備等を行いました。今回の検討に当たって、非営利組織の会計基準の中でも組織再編については明確にされていなかったため、検討が大変だったという認識でした。

松前 社会福祉法人の事業の継続を第一に考え、会計処理を整えることによって社会福祉事業の発展を進めていったと受け止めました。社会福祉事業を営む法人が、社会からの要請に対応できるような環境を整備するために組織再編は重要な手法であり、今後、社会福祉法人間だけではなく、異なる法人形態の組織再編にも広がる可能性も考えると、会計処理の共通ルールを持つことが、やはりここでも必要になると感じたところでございます。

学校法人制度に関する今後の課題

松前 最後に、大類さんは学校法人の課題として認識されていることはございますか。

大類 学校法人会計基準については、先ほど説明しました（編集部注：本誌2021年1月号30～31頁参照）とおり、会計基準の目的が補助金の公平配分を行うことになっております。どうしても監査の目的が補助金を適正に利用しているかの視点を重視します。しかし、一般にわかりやすく情報を開示していく方向での検討は、これからも引き続きやっていかなければなら

ないと考えております。他方で複雑な課題もございまして、学校法人における会計監査人の監査は、私学振興助成法に根拠規定がございます。有識者会議からは、財務情報に第三者保証を与える観点から、補助金を受けない大学についても適用するように、根拠法を私学振興助成法から私立学校法に移すべきではないかというご提言がございました。これについても、精査していかないといけないと考えておりますが、もし根拠法を私立学校法に移す際には、監査の前提となる会計基準の在り方を考えないといけません。現在使われております私学振興助成法に基づく会計基準が、一般に公正妥当と認められる学校法人会計の基準としてそのまま引き継げるのかどうかについても精査が必要であります。これについては、内閣府や厚生労働省での検討を踏まえつつ、有識者等と検討していきたいと考えております。

松前 これまでの学校法人会計基準の役割は補助金の公平配分を目的として、私学振興助成法に基づく会計基準であったとうかがいました。また、今後については、根拠法を移すという方向性があり、その際に会計基準を改正するのか、その役割を踏まえつつ検討されるとうかがいました。会計基準の根拠法を移すということは非常に大きなお話ですので、1つひとつ丁寧に解決していく課題だと認識しております。

「わかりやすい」財務報告とは

松前 一般にわかりやすいものというお話がここでもありましたが、どのようなところがわかりやすいものになるポイントなのかについても課題となります。この点について、日本公認会計士協会（以下「協会」といいます。）のお考えを梶川さんからうかがいたいと思います。

梶川 協会としましてもここ7年から8年、非営利組織について高い関心を持っております。非営利のパブリックなサービスを民間で提供するという形の組織形態、また、国としても必要なパブリックサービスというものがより効率的・効果的に提供されていくということは、現代の社会環境から非常に重要なテーマではないかとの認識のもとに研究を始めてきたところでございます。現在、協会として進めている話としては、先ほどから話題になっておりますが、それぞれの組織制度によって提供されているサービスというものは比較類似的なものもございまして、パブリックサービスとしてみると、公益法人や、例えば、社会福祉法人でも同様の提供を行っているケースがございませう。また、こうしたことに社会的にステークホルダーの関心が高まってきている中では、同種のサービスの提供においてどの組織で行っても同じようにパフォーマンスがみえるという「わ

かりやすい]ことが重要になってきます。また、同じく話題に上がっていた会計というものも大きな関心を持っていただけているので、比較可能性を高める意味合いで、各会計に関するルールについて、共通化できるところは共通化するように協会として検討していきたいと考えております。共通化といいましても、ただ競って共通化すればよいということではなく、大前提として営利企業と違う非営利組織としての会計・情報開示に関して、どういったところで概念を整理して考えていけるのかについてが大きなテーマであります。今回の報告でも基礎概念とモデル会計基準という形で銘打っているものではございますが、やはり営利企業とは組織目的が違いますので、そこを踏まえた上でよりわかりやすい基本的な概念の整理が非常に重要になってくると考えております。具体的に申し上げますと、例えば、いわゆる組織としての合目的な行動というものがどのように会計で表現されるかや成果の指標が普通の営利企業と違い売上等で表現できないところについても、非営利組織としては非常に特徴的に考えなければならぬと思っております。また、そういう意味では、活動について、非財務の情報が非常に重要なものになりますので、会計基準もさることながら、情報開示体制全体としていろいろな意味で研究させていただき、それぞれの組織体を所管されている行政の方々のお役に立ち、かつ、受益者や資源提供者等の多くのステークホルダーの方々のお役に立てる情報開示体制を研究していきたいと考えております。そのこと自体がこの後、議論するガバナンスという言葉につながっていくのではないかと考えております。

(2) 各非営利組織におけるガバナンスに関する検討について

松前 梶川さんから、情報開示体制について、これから作っていく局面であるとお話いただきました。また、情報開示はガバナンスにおいても重要な話でございまして、わかりやすい会計基準によって作られたわかりやすい財務諸表というものが、ガバナンスにおいて重要な位置付けにあると感じました。現在、内閣府では、公益法人のガバナンスに関して検討されているうかがっております。北原さん、どのような議論がされているか教えてください。

公益法人でのガバナンスに関して

北原 令和元年6月に閣議決定されたいわゆる「骨太方針2019」におきまして、「公益法人のガバナンスの更なる強化等

について必要な検討を行う」とされました。これを受けまして、内閣府特命担当大臣のもと、「公益法人のガバナンスの更なる強化等に関する有識者会議」を令和元年12月以来開催して、有識者の先生方にご議論をいただいております。公益法人は、国民一般から寄付を受け、また、手厚い税制優遇を受けている法人でございます。そのため、国民あるいはその活動の支援者・受益者などの関係者に対し、法人自らが、その活動内容や財務状況等について、しっかり開示することにより、法人の活動に対する理解が深まり、活動への協力・参加が促進されることが期待されるものと考えております。

松前 現在、ガバナンスについてご議論が行われているとのことと少しご紹介をいただきました。開示面でガバナンスを有効にしていくということが、公益法人の活動の促進につながることと理解したところでございます。

社会福祉法人でのガバナンスについて

松前 公益法人のガバナンスについてうかがったところでございますが、その検討の前の平成28年度において、社会福祉法人につきましても制度改革が行われ、その中でガバナンス改革が行われております。どのような内容だったのか、宇野さんからご説明いただきたいと思っております。

宇野 いま、ご紹介いただきましたとおり、平成28年に改正社会福祉法が成立しております。この社会福祉法人制度改革では、公益性・非営利性を確保する観点から制度を見直しまして、国民に対して説明責任を果たして、地域社会に貢献する法人を目指す形でかなり大きな改革を行いました。大きな柱としては、5つございまして、経営組織のガバナンスの強化、事業運営の透明性の向上、財務規律の強化、地域における公益的な取組みを実施する責務、そして、行政の関与の在り方の強化でございます。特に経営組織のガバナンスの強化につきましては、例えば、議決機関としての評議員会を必ず置くこととしました。それに加え、理事会自体の機能を見直しまして、業務執行の決定機関に位置付けるとともに、利益相反取引など理事会決議事項の明確化や役員の権限・責任に係る規定の整備を行うことにより、牽制機能を強化いたしました。また、事業運営の透明性の向上につきましては、全ての社会福祉法人に計算書類等の公開が法定化・義務化されております。この計算書類の公開につきましては、先ほど梶川さんから、社会福祉法人に限らず非営利法人は数字だけではわからないところがあるとご指摘がありました。実際に公開する内容につきましては、貸借対照表、収支計算書、事業活動計算書等がございまして、それに加え、現況報



告書という社会福祉法人特有の報告書も公表しております。こちらについては、役員名簿、補助金、拠点、実施しているサービスの内容、社会貢献活動の内容、役員の親族との取引状況について等が記載されており、公開されております。それ以外にも、役員区分の報酬総額や役員報酬基準も公開の内容に入っております。これらの公開について、平成29年度より計算書類等の電子開示システムも運用しており、99%のほぼ全ての社会福祉法人が当該システムを通じた情報開示を行っています。そういう意味では、わかりやすさという部分といかに実情を提供していくかという観点も取り入れているところであります。また、財務規律の強化について、会計監査の対象が収益30億円超、負債60億円超の法人と義務化されました。また、社会福祉法人会計基準も、それまで（局長）通知による運用であったものを、法律に明確に位置付けた上で、省令において具体的に定義したという形になっております。そういったところで、社会福祉法人は福祉を担う主体であり、非課税でありますので、より国民に説明責任を果たすような、そして、公益性・非営利性を果たすような形での改革を行ったところであります。

松前 電子開示システムが有効に運用されていることがよくわかりました。99%の法人が利用しており、財務情報だけではなく非財務情報もあるとのこととかなり進んでいる印象を持ちました。その中でも「わかりやすい」ということの1つの方法として、やはり非財務情報も大変重要ですし、財務情報も電子開示で運用することによって皆様が開示情報を見られるということも重要ではないかと感じております。先ほどお話がございましたが、ガバナンスの中でも比較可能性が重要で、その比較情報を作るためにも会計基準が法律化されて、整備されることが大変重要だと感じました。

学校法人でのガバナンスについて

松前 次に、大類さんの先ほどのご説明の中にも、「わかりやすい」ということの検討につながるお話がございました。学校法人の会計基準については、助成金の目的のみならず、それを広くとらえ、わかりやすい財務報告を検討していくということもわかりましたが、これはモデル会計基準の目的と同じ方向性を持っていると感じております。モデル会計基準と比較して、共通化の可能性についてどのように感じられているか、お聞かせください。

大類 「見える化」の視点で学校法人会計基準において大事にしたい観点が2つございます。特にステークホルダーに対していかに説明していくか、どのようにわかりやすく示していくかが大切です。大学等に関しましては、通学される学生や保護者の方

にわかるように教育・研究コストの見える化を図っていきたくと考えております。今般、新型コロナウイルスの感染を予防する措置として多くの大学がオンライン授業に踏み切り、学校施設の利用を制限する等の状況に陥りました。これを受けて一部の学生からは授業料の返還を求めるといった動きもございましたが、大学としてもオンライン授業のためのシステム導入経費やサーバーの補強経費等、新たな支出が相応にかかっているところがございます。そういった支出が生じていることを財務情報等を通じてわかりやすく示す、そういった、ステークホルダーに応じた、ステークホルダーが求める見せ方を志向していくような共通化の視点を持っていきたくと考えております。また、学校法人の「経営努力の見える化」も図っていきたくと考えております。学校法人の課題を顕在化させることやそれまでの取組みの成果を示すといった工夫も、共通化に当たっての視点の中にございましたら参考にさせていただきたいと考えております。いずれにせよ、「見える化」に向けて、そして共通化していく視点と合わせて総合的な検討を進めていきたくと考えております。

松前 今のお話の中で、コロナ禍により発生した経費に見えづらいつころがあるということ、追加の経費がかかることに関して「見える化」だけではなく、「経営の見える化」といった、「見える化」の中でもいくつか課題を認識されていることがわかりました。学校法人会計基準の今後の検討についておうかがいした中で、そういったところが課題になっており、モデル会計基準でのわかりやすいという視点を念頭に置いて検討を進めていくとお話をいただきました。モデル会計基準をこれまでいろいろご参照されているとうかがっておりますが、ガバナンスにおける情報開示に対応していくことにもつながると考えております。

(3) 会計基準の規範性について

松前 皆様それぞれ、ガバナンスにおける情報開示の進み具合は違いますけれども、共通の話題としてお話をうかがったところとございます。この点につきまして、梶川さん、協会の立場から、どのように考えておりますでしょうか。

梶川 我々が研究している中で、基本的には、非営利組織の役割や社会からの期待が増大しているという認識をしております。コロナ禍の状況で全て説明するわけではございませんが、現在、国民にとって大きな関心事項は医療、介護、教育であり、この先地域をどういうふう運営していくかといった、国民の関心事項を担うプレイヤーというのは、考えてみるとほとんどが非営利法人でございます。もちろん、前提として、企業が頑張ってく

れないと困るということもございますが、非営利組織への期待値の大きさについても、また、これからの時代に向かって効果的・効率的に運営してほしいということが国民の切なる願いだと考えております。そういう意味で、それがガバナンスという言葉で語られてきておまして、その強化という話につながってきているのではないかと思います。協会としてもこのことを念頭に置いてお手伝いしていきたい。そういった観点で、会計への関心が高まってきているという意味では、先ほど宇野さんや大類さんからもお話がございましたが、会計基準というものに規範性・拘束性が法律レベルで定められることで、よりガバナンスが高まるということで、そうなりますと基本的な考え方の整理であり、それがいわゆる一般に公正妥当な会計となります。企業においても何をもって一般に公正妥当な会計というのは難しい問題でございますが、非営利組織における一般に公正妥当な会計の考え方についても、今後整理を進めていく必要があると感じております。先ほどからお伝えしているルールの大前提が一般に公正妥当な会計の考え方となりますので、整理を進めていかなければいけません。それに加え、法的規範性がそこに依存してくるようになりますと、共通化の延長として、一般に公正妥当な会計についてどこで検討していくのかについても考えなければいけません。営利企業においても少し前に議論がありましたが、会計ルールの設定主体について今後考えていかなければいけません。これは幅広いステークホルダーに参加いただき、公平性、中立性、独立性のある設定主体を検討していくことも不可欠な要件であると考えております。こういったことが組織のガバナンスというもののベーシックな支えや環境整備につながると考え、協会としては、モデル会計基準等で、共通化、基本的な考え方、その延長上にある設定主体に関して皆様と協力して考えていきたいと考えております。

3. まとめ

松前 それぞれの会計基準について、いろいろな取組みが行われる中で、改正が行われているところでございます。今、設定主体として考えられているのは、各担当の所轄省庁が監督の中でそれぞれ持っている個別の会計基準ということでございますので、それぞれの省庁の位置付けでメンテナンスや役割の付与を行っていただいております。その中でも、お話にございましたとおり、法令で整備されていくということは、会計基準の重要性が増しているという大変重要な話だと考えておまして、位置付け

や規範性が徐々に高まっていると梶川さんからもお話がございました。そのように考えると、本日のテーマは共通化ではございますが、それだけではなく、今お話いただいた規範性の話からも体系を整えつつ、モデル会計基準を非営利の中での共通のルールとして展開することが大変重要だと感じたところでございます。

今後、徐々にではございますが、本日のディスカッションでいただいたご意見を踏まえ、現在、協会が公表しているモデル会計基準に強制力はありませんが、制度の役割を考えながらモデル会計基準自体の改良を重ねることが重要ではないかと考えております。

本日のディスカッションで、今後の非営利組織の会計基準の共通化の重要性について共有化されたと感じております。モデル会計基準、また、制度の中での個別の会計基準について、さらなる検討と実効性のあるガバナンスを期待してディスカッションを締めさせていただきたいと思っております。

4. 研究大会を終えて

非営利組織は、社会的な要請においても組織目的においても、営利企業とは異なる存在であります。また、我が国の非営利組織は複数の制度で成り立っており、それぞれが個別に会計基準を有する、国際的にも数少ない仕組みを持っています。このような仕組みにおいては、それぞれの非営利組織が個別の会計基準を備え、運用してきており、独立した仕組みの中で発展してきています。今回のディスカッションでは、複数の非営利組織の中でも、公益法人、社会福祉法人、学校法人、それぞれの制度を担う皆様が、共通のテーマについてディスカッションをする機会となり、各制度の内容を共有し、その内容が、既に経験している内容もありこれから取り組む課題もあり、とても貴重な時間であったと思っております。ここでの成果を今後の非営利組織の会計基準の発展のために生かしていきたいと考えます。

※『会計・監査ジャーナル』2021年1月号に掲載されている「非営利組織における会計基準の共通化の可能性について～「非営利組織における財務報告の検討」の概要及び今後の展開～(前編)」を併読した場合に単位が付与されます。ただし、第41回オンライン研究大会において本記事掲載のパネルディスカッションを受講し単位付与された方は、CPE指定記事での単位付与対象にはならないため申告しないでください。

教材コード J 0 2 0 7 9 4



研修コード 2 1 0 6

履修単位 2 単位