

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」
に関するヒアリング調査結果について

平成26年7月2日
日本公認会計士協会

目 次

I	ヒアリング調査の実施について	1
1.	背景	1
2.	調査の目的	1
3.	調査の方法	1
4.	ヒアリング先	2
II	論点別ヒアリング調査結果	3
1.	非営利組織の会計枠組み構築	3
2.	非営利組織の範囲	5
3.	財務報告の目的	7
4.	考慮すべき組織特性	10
5.	非営利組織会計の論点	11
6.	会計枠組み構築のアプローチ	15
7.	会計基準設定主体	16
III	今後の検討に向けて	16
	附属資料	18

I ヒアリング調査の実施について

1. 背景

日本公認会計士協会は、平成25年7月2日、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」（以下「研究報告25号」という。）を公表した。研究報告25号では、我が国において近年高まる非営利セクターへの期待と、非営利セクターが抱える課題を踏まえ、自立したガバナンスの構築とそのための情報開示の重要性に鑑み、情報開示の充実と併せて非営利組織における共通的な会計枠組みを構築することを提案した。なお、本研究資料の末尾において、研究報告25号の要旨を附属資料として掲載している。

研究報告25号は、非営利組織の会計の在り方、会計枠組みの構築に向けたアプローチと体制についての当協会から社会への提案として位置付けられる。今後、本領域の検討を進めていくに当たっては、幅広い関係者の参画を得ながら、それぞれのニーズを調整することを通じて会計枠組みが構築されていくことが求められる。

2. 調査の目的

このような認識に基づき、非営利組織の会計枠組み構築についての当協会からの提案に関する意見を得るため、関係者へのヒアリング調査を実施した。本調査の目的は、非営利組織の会計枠組みについての検討を進めていくに当たり、研究報告25号の基本的な方向性についての関係者の見解を確認することにより、方針の修正が必要と考えられる点や追加的な検討を進める上での課題を明らかにすることにある。また、ヒアリング調査について本研究資料を公表する目的は、当協会における検討プロセスの透明性を可能な限り高めることにある。したがって、本研究資料は、ヒアリング対象となった各論点及び指摘された課題についての結論を得ることを目的としない。本調査によって提起された課題は、今後の検討プロセスを通じて、対応方法を考察し、関係者間の合意を得ていくこととなる。

3. 調査の方法

本調査におけるヒアリング項目は、研究報告25号の主なポイントに沿って設定した（表1）。調査は平成25年12月から平成26年5月にかけて実施し、その方法としては、事前にヒアリング項目を文書によって連絡し、後日、面談の機会を得てヒアリング項目に対する意見や考え等を聴取した。

表1：本調査におけるヒアリング項目

ヒアリング項目	研究報告25号記載箇所
1. 非営利組織の会計枠組み構築 ・ 非営利組織に共通的な会計枠組み構築に賛同されるかどうか、及びその理由は何か。	II 我が国の非営利セクターの現状と課題 3. 情報開示と会計

2. 非営利組織の範囲 - 研究報告25号では、団体利益の構成員への分配を目的とせず、事業活動を通して稼得した資源を組織目的の達成のために利用する組織を非営利組織として定義しているが、定義（範囲）は適切かどうか。 3. 財務報告の目的 - 非営利組織の利害関係者のうち、資源提供者及び債権者を主たる情報利用者として位置付けることに賛同するかどうか。 - 会計に期待される情報ニーズ（「継続的活動能力」及び「活動の努力及び成果に関する実績」）は適切かどうか。 4. 考慮すべき組織特性 - 非営利組織の会計を検討するに当たり、特に、非営利組織のどのような特性に配慮すべきか。 5. 非営利組織会計の論点 - 研究報告25号Vにおいて提示した会計論点は適切に取り扱われているか。 - また、今後、どのような論点について優先的に検討を進めるべきか。 6. 会計枠組み構築のアプローチ - 非営利組織の会計枠組み構築に向けて提案した3段階のアプローチ（①基本枠組み共有アプローチ⇒②モデル会計基準の開発アプローチ⇒③会計基準共通化アプローチ）についてどう考えるか。 7. 会計基準設定主体 - 非営利組織会計の基準設定主体は、どのような主体が望ましいか。 ※ その他、非営利組織の会計枠組みを検討するに当たり、留意すべき事項	IV 非営利組織会計の基本枠組み 2. 報告主体：非営利組織の範囲 IV 非営利組織会計の基本枠組み 3. 非営利組織会計の基本枠組み案 同上 V 会計上の個別論点の検討 VI 会計枠組み構築に向けた提案 1. 共通的な会計枠組み構築のアプローチ VI 会計枠組み構築に向けた提案 2. 会計基準設定における体制とガバナンス
---	--

4. ヒアリング先

本調査では、財務諸表作成者（以下「作成者」という。）、資源提供者、行政関係者及び学識経験者へヒアリングを実施した。

本ヒアリング調査にご協力を頂いた方々は表2のとおりである。ヒアリングに当たり多大なるご協力を頂いた皆様に、この場を借りて感謝を申し上げる。

表2：ヒアリング先一覧

(個人、組織の順で五十音順)	
〔個人〕	
・	國學院大學 経済学部 教授 金子 良太 氏
・	京都大学大学院 経済学研究科 教授 藤井 秀樹 氏
・	日本大学 経済学部 教授 古庄 修 氏
・	大阪大学大学院 国際公共政策研究科 教授 山内 直人 氏
〔組織〕	
・	公益財団法人 公益法人協会
・	特定非営利活動法人 シーズ・市民活動を支える制度をつくる会
・	社会福祉法人 全国社会福祉協議会 全国社会福祉法人経営者協議会
・	内閣府 公益認定等委員会事務局
・	内閣府 政策統括官（経済社会システム担当）付参事官（市民活動促進担当）
・	公益財団法人 日本財団
・	日本生活協同組合連合会
・	独立行政法人 福祉医療機構
・	NPO法人会計基準協議会

II 論点別ヒアリング調査結果

本章では、ヒアリング項目ごとに調査結果を示す。調査結果は、当協会からの質問に対しての全体的な傾向を記述するとともに、指摘された主な意見を紹介する。紹介する意見には、参考として、ヒアリング先の属性（作成者・資源提供者・行政関係者・学識経験者）を付記する。

1. 非営利組織の会計枠組み構築

質問：非営利組織に共通的な会計枠組み構築に賛同されるかどうか、及びその理由は何か。

研究報告25号では、非営利組織への民間からの資源提供を強化し、自由度の高い競争条件の下、自立した経営が求められる環境においては、法人形態を超え、幅広いステークホルダーのニーズに応え得る共通的な会計枠組みの構築が必要であるとした。多くのヒアリング先から、非営利組織に共通的な会計枠組みを構築すべきという方向性についての賛同の意見が示された（賛同する：9件、条件付きで賛同する：2件、どちらでもない：2件、賛同しない：0件）。

賛同の理由として、以下が挙げられた。

作成者	法人形態を超えて、横断的に財務情報を比較したいという情報ニーズは大きい。
-----	--------------------------------------

作成者	本来的に、機関設計や利益非分配等の規律が同一であるならば、同一の会計基準を適用すべきである。
作成者 学識経験者	現行制度において、各非営利法人に適用される会計基準は、行政機関等の特定の利害関係者の要請を重視する形で設計されており、広範な利害関係者にとっての分かりやすさや利便性の点で課題がある。非営利組織の利害関係者の要請を適切に反映する会計基準をデザインすべきであり、そのためには、非営利組織の会計枠組み構築に、利害関係者がバランス良く参画し、それぞれの利害を調整することが必要である。
資源提供者	医療分野の貸付先としては、医療法人、宗教法人、公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人がある。福祉分野の貸付先としては、特定非営利活動法人（以下「NPO法人」という。）、社会福祉法人及び企業がある。債権者の立場からは、分野ごとに異なる法人格の財務情報を比較分析したいという強いニーズがある。
学識経験者	適切な会計基準の開発及び更新には、財務的・人的・組織的基盤が必要となる。法人形態別に会計基準を開発するのではなく、共通的な会計枠組みを構築することで、財務的・人的・組織的基盤の分散を避けることができる。
行政関係者	共通的な会計枠組み構築に当たり、企業会計との整合性についても検討されることで、非営利組織全体として企業会計の動向への対応方針が明確になる。

共通的な会計枠組みを構築していく方向性には賛同しつつも、中長期的な取組として進めるべきとして、拙速な改正につながる動きに対する懸念も示された¹。

資源提供者 行政関係者	近年、複数の非営利法人の会計基準の制定又は改正が実施されたばかりであり ² 、現在は、現行基準の普及や適切な運用に力を入れるべ
----------------	--

¹ なお、研究報告 25 号において提案する会計枠組みの構築は、現行基準の改正を短期的に進めることを提案したものではない。会計基準共通化を中長期的な課題として位置付けており、まずは会計の基本枠組みを共有し、その後、基本枠組みを基礎にモデル会計基準を開発し、中長期的に個別基準を共通化することを提案している。中長期的に現行基準からモデル会計基準へと収斂していくことを想定している。

² 例えば、社会福祉法人の会計に関しては、社会福祉法人会計基準（「社会福祉法人会計基準の制定について」（平成 23 年 7 月 27 日（改正 平成 25 年 3 月 29 日） 雇児発 0727 第 1 号、社援発 0727 第 1 号、老発 0727 第 1 号 厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知）別紙）が新たに制定され、平成 24 年 4 月 1 日から適用が開始された。また、学校法人の会計に関しては、平成 25 年 4 月 22 日に「学校法人会計基準の一部を改正する省令」（平成 25 年 4 月 22 日 文部科学省令第 15 号）が公布され、平成 27 年度（知事所轄学校法人については平成 28 年度）以後の会計年度に係る会計処理及び計算書類の作成から適用されることとされた。さらには、医療法人の会計に関して、平成 26 年 2 月 26 日に四病院団体協議会会計基準策定小委員会から「医療法人会計基準に関する検討報告書」が公表され、「医療法人会計基準について」（平成 26 年 3 月 19 日 医政発 0319 第 7 号 厚生労働省医政局長通知）において、「当該報告書に基づく医療法人会計基準は、医療法（昭和 23 年法律第 205 号）第 50 条の 2 に規定する一般に公正妥当と認められる会計の慣行の一つとして認められる」旨、言及されている。

	き段階にある。非営利組織の会計枠組み構築によって、現行基準が大きく変更されることとなれば、実務上の混乱を来し得る。そのため、本取組は短期的に大きな改正を伴うものであるべきではない。
--	--

また、「どちらでもない」との回答の理由として、法人格ごとの監督がされている現状を踏まえ、制度を変えることなく会計基準のみの共通化を図ることは現実的ではなく、非営利組織の法人格と行政機関による監督の在り方そのものを見直すことの本来的な必要性を指摘する意見もあった（学識経験者）。これに関連して、非営利組織の共通的な会計枠組みを構築することによる利害関係者のメリットを明確にすることの必要性も指摘された（学識経験者）。

なお、本質問に関しては、共通的な会計枠組みの検討を進める際の留意点として、以下が挙げられた。

作成者 学識経験者	海外からのファンドレイジングに資する国際的に通用する会計枠組みの構築を目指すべきである ³ 。
作成者 学識経験者	企業会計の枠組みとの整合性を確保すべきである。
作成者 資源提供者 学識経験者	社会的企業のような非営利組織とも営利組織とも明確に区分できないような組織が増加している現状に即して、非営利組織と営利組織との間でシームレスな会計とすることが望ましい。
資源提供者	報酬体系が医療、介護といった業種によって異なることもあり、勘定科目を全て共通化してしまうと、個々の組織の収益性等を詳しく評価するに当たっての弊害が懸念される。事業分野ごとの政策や報酬体系の違いに応じて必要な分析が行えるような勘定区分の在り方を設計する必要がある。
学識経験者	公会計の枠組みとの整合性を確保することが望ましい。
作成者 学識経験者	事業報告や非財務情報を含めた統合報告の在り方、情報公開の在り方まで議論すべきである。

2. 非営利組織の範囲

質問：研究報告25号では、団体利益の構成員への分配を目的とせず、事業活動を通して稼得した資源を組織目的の達成のために利用する組織を非営利組織として定義しているが、定義（範囲）は適切かどうか。

多くのヒアリング先は、研究報告25号で提示した非営利組織の定義について、基

³ 関連する指摘として、米国では、法人や個人が寄付先を決定するに当たって、年次報告書（寄付額の一覧を含む。）を活用する実務が定着しており、日本においても、そのような方向を目指すべきであることから、会計情報も寄付先の決定の判断に有用なものとなる必要があるとの意見があった（学識経験者）。

本的な考え方としては異論がないとしつつも、「現行制度における非営利法人をどこまで対象とするのか」（作成者・学識関係者）、また、「組織特性別に非営利法人をグルーピングすることも検討すべき」（作成者・学識関係者）等、より具体的な検討が必要であるとの意見を示した。その理由として、範囲を限定しなければ議論が拡散する、有用性・実効性が低下する等の課題が挙げられた。例えば、持分のある組織を対象とすることについては疑問の声もあり、具体的には、持分のある医療法人は企業会計の基準を適用すべきとの意見もあった（作成者）。その一方で、財務諸表の利用者の視点から、同業種に属する法人であるにもかかわらず、法人格の違いや持分の有無によって異なる会計基準が適用される場合、情報の有用性が大きく低下するとの指摘もあった。例えば、医療法人に関して、持分のある法人と持分のない法人とで適用する会計基準が異なることは適切でないとの意見があった（資源提供者）。

また、研究報告25号の定義にある非営利組織の「組織目的」は、大きく公益目的と共益目的とがあり、その違いによる会計への影響に関しても検討してほしいとの意見があった（作成者）。

本ヒアリング調査において、主に事業活動を通じて稼得した事業収入を財源として活動する組織（以下「独立採算型組織」という。）と、寄付金や補助金等の反対給付のない収入を財源として活動する組織（以下「寄付・補助金依存型組織」という。）との間の組織特性の違いを重視する意見が多く示された。米国のように、寄付・補助金依存型組織のみを非営利組織の会計枠組みの対象とするアプローチも検討すべきとの意見もあった（作成者・学識経験者）が、近年の非営利組織が、独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織との間で明確に区別できなくなりつつある状況⁴を考慮し、両者を広く非営利組織の会計枠組みの対象としながら、それぞれの組織特性を会計実務に反映できるように会計枠組みと基準の設計を進めることを支持する意見が多かった（作成者・学識経験者）。また、両タイプの組織について、会計枠組みを共通化することは適切であるが、個別基準レベルまでを共通化することは現実的でないとの指摘もあった（学識経験者）。

その他、本質問に対する主な回答は以下のとおりである。

作成者	機関設計等の規律が同一である場合には、同一の会計基準を適用すべきであり、各法人法による機関設計や情報公開方法の規律を比較検討した上で、非営利組織の範囲を検討すべきである。
作成者	市民参加型の組織と財団型の組織とに分類する方法も考えられる。例えば、財団型組織では、無償等による役務提供を受けることはほ

⁴ ある資源提供者からは、今後、収益事業を多く営む非営利組織が増えていくであろうとの指摘があった。また、ある作成者からは、収益源を多様化する非営利組織の動向が指摘された。このように、本ヒアリング調査を通じて、事業収入と寄付金や補助金等を組み合わせて活動する非営利組織が増加しつつあり、独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織との境界が明確でなくなりつつある傾向がうかがえた。

	とんど想定されず、ボランティア会計を適用する必要がないと考えられる。
学識経験者	米国ジョンズ・ホプキンス大学が中心に1990年から実施しているThe Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project における非営利セクターの組織の定義（organized:組織化されている、private：民間、non-profit-distributing：利益の非分配、self-governing：自己統治、及びvoluntary：自発的という特徴を有すること。）が参考になる。
作成者	大規模任意団体も適用可能な基準とすべきである。

3. 財務報告の目的

【情報利用者】

質問：非営利組織の利害関係者のうち、資源提供者及び債権者を主たる情報利用者として位置付けることに賛同するかどうか。

研究報告25号では、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することを非営利組織における財務報告の目的とした。財務報告の情報利用者としては、資源提供者から受益者や地域社会までも含む広範な利害関係者を想定した上で、会計情報に特に関心を持つ主たる情報利用者を資源提供者及び債権者とした。

本ヒアリング調査においては、主たる情報利用者に関して、その範囲を資源提供者や債権者に限定することなく、より広範な利害関係者を考慮すべきとの意見が多かった。

作成者 行政関係者	研究報告25号の中で、主たる情報利用者として定義していない受益者や地域社会（場合によっては国際社会）は、社会福祉法人、公益社団・財団法人及びNPO法人等の非営利組織にとって非常に重要であり、主たる情報利用者として整理すべきである。
作成者	受益者は法人の財務状態の安定性に強い関心を持っている。例えば、助成団体への助成申請者は、特に複数年度にわたって助成を受ける場合には、安定的に助成金が支給されることが自身の事業継続に強く影響するため、助成団体の財務健全性に強い関心を持つ。
作成者	税制優遇を受けている場合には、納税者（国民）に対する説明責任も重要と考える。このような説明責任の観点から情報開示及び会計の在り方を検討することも必要である。
資源提供者	受益者や地域社会に属する個人が財務諸表を直接利用することは考えにくいですが、これらの利害関係者は、評議員会や地域ネットワーク組織に参画して非営利組織のガバナンス機能の一翼を担っていくことが期待されており、そのような立場からの情報利用ニーズを考慮

	することは必要と考える。
--	--------------

また、情報利用者の区分として、債権者は資源提供者に含めて整理されるのが妥当ではないかとの意見があった（学識経験者）。非営利組織の債権者が財務諸表を利用するニーズは、今後より一層高まるとの指摘⁵がある（資源提供者）一方で、金融機関等の大口債権者は、貸付先である非営利組織から直接的に必要な情報を入手できるため、一般の情報利用者に幅広く利用可能な会計枠組みを構築するに当たって、情報利用者として考慮する必要性は高くないのではないかとの指摘もあった（学識経験者）。

一方、情報利用者の範囲を広く取りつつも、実際の利用者、利用局面及び情報ニーズを現実的に考慮すべきとの意見もあった（作成者）。一般の個人が非営利組織の財務情報を直接利用して、その意思決定に活用する局面は現実には少なく、中間支援組織や評価機関の利用を通じて、間接的に利害関係者の意思決定や資源配分に影響することが一般的であり、これらの専門機関の実際的な情報ニーズを考慮しながら会計枠組みを設計することによって、情報の有用性を高めることができるという認識も示された（学識経験者・資源提供者）。

また、研究報告25号では、一般の情報利用者に幅広く利用可能な会計枠組みを構築することを重視しており、従来、重要な情報利用者として位置付けられてきた管理・監督を行う行政機関から一般の情報利用者へ、主たる情報利用者を転換することを提案したが、本ヒアリング調査では、行政機関の政策的ニーズへの対応に関しても複数の意見が示された。

複数のヒアリング先から、行政機関が監督責任を果たす上で財務情報の利用は必要であり、監督上のニーズも無視できないとの意見が示された（行政機関・学識経験者）。その一方で、作成者を中心とした多くのヒアリング先から、行政機関の政策的ニーズを重視した会計基準からの転換の必要性が強調された（作成者・学識経験者）。学識経験者からは行政機関の情報ニーズに対しては別様式を設けることによって対応可能との意見もある一方で、ある行政関係者からは、一般利用目的と政策上の監督目的の両方から異なる財務報告を求める場合、非営利組織側の実務負担が増加することへの懸念も示された。

このように、本ヒアリング調査を通じて、一般の情報利用者の情報ニーズに対応することへの幅広い支持が確認されたが、併せて政策上の利用目的との整合性を可能な限り担保できる形で会計枠組みを構築することへのニーズも確認された。また、純粋な会計理論に基づく要請と、制度上の要請とを整理して検討することの必要性も指摘された。

⁵ 特に、経営状態の悪化している非営利組織に関して財務諸表を分析することのニーズが高まっている旨の指摘があった。

【情報ニーズ】

質問：会計に期待される情報ニーズ（「継続的活動能力」及び「活動の努力及び成果に関する実績」）は適切かどうか。

研究報告25号では、一般の情報利用者の情報ニーズは、①非営利組織の目的、②活動の方針及び計画、③継続的活動能力、④活動の努力及び成果に関する実績によって構成され、この中で会計に期待されるのは、③と④を理解するための情報提供であるとした。

本ヒアリング調査においては、上記の情報ニーズに賛同する意見が多かったが、複数のヒアリング先から、情報ニーズをより具体化すべきことについて指摘された。特に、非営利組織に提供された資源が、どのように利用されたかの説明責任を果たすことが重視されるべきことを強調する意見が複数あった（作成者）。ある作成者からは、意思決定有用性が重視される企業会計に対して、非営利組織においてはスチュワードシップ（受託者責任）を重視した形で会計が設計されるべきとの指摘がなされた。別の作成者からは、非営利組織においては、活動目的を提示して調達された資源に関して、その用途を明確にすることへの情報ニーズが大きく、この傾向は近年より強まっている点が指摘された。

作成者	情報ニーズをより具体化した方が個別論点の議論が展開しやすい。 例えば、米国の非営利組織会計基準の基礎となった米国財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board (FASB)）の「非営利法人の財務会計に関する調査報告書」（以下「アンソニー報告書」という。） ⁶ では、非営利組織の情報ニーズとして、①財務的生存力（financial viability）、②使途指定への準拠（fiscal compliance）、③管理者の運営実績（management performance）及び④提供サービスのコスト（cost of services provided）の四つを挙げている。研究報告25号では、②、③及び④のニーズを「活動の努力及び成果に関する実績」に含めているものと考えられるが、アンソニー報告書のように具体的に目的を特定することによって、当該ニーズに合致した会計上の取扱いを整理することができる。
作成者	研究報告25号では、会員、寄付者及び助成金・補助金の提供主体を含めて資源提供者としており、資源提供者として捉えている範囲が広いので、各資源提供者別に情報ニーズを掘り下げて整理すべきである。また、会員と寄付者は、意思決定の当事者か否かという点で性質が異なることに留意すべきである。

⁶ Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues, Robert Newton Anthony, Financial Accounting Standards Board, 1978

このほか、研究報告25号における情報ニーズに賛同しつつも、活動目的や活動成果を含めた情報利用者のニーズに対しては、注記や附属明細書、さらには非財務情報も含めた事業報告全体で対応すべきであるとして、そのような全体的なブランドデザインを描くことの必要性が指摘された（作成者・学識経験者）。

4. 考慮すべき組織特性

質問：非営利組織の会計を検討するに当たり、特に、非営利組織のどのような特性に配慮すべきか。

研究報告25号では、会計に影響し得る非営利組織固有の特性として、以下の三点を挙げた。

- (1) 持分：一部の例外を除き、持分が存在しない。残余財産の分配に関しても、多くの場合、資源提供者に帰属しない。
- (2) 資源提供と受益：通常、資源提供者とサービスの受益者は対応しない。
- (3) 会計への政策ニーズ：基本財産の保護等、外部報告以外の政策目的が会計に期待されることがある。

本ヒアリング調査において、上記の各特性は全体として支持されたが、会計枠組みの検討に当たって考慮されるべきその他の特性として、以下の点が指摘された。

- ・ ボランティア等の無償等による役務提供が、重要な活動基盤となっている（作成者）。
- ・ 小規模組織が多く、また、会計に精通した人材が不足している（作成者・行政機関）。
- ・ 独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織とに分類できる（作成者）。
- ・ 法人形態別に制度の歴史的背景が異なる（学識経験者）。
- ・ 会計に期待される政策ニーズとして、税制優遇の基礎条件を充足させるものであることも重要となる（行政関係者）。
- ・ 業種が様々である（行政関係者）。
- ・ 剰余金に関して非分配という基本的特性はあるが、高額報酬等を通じて実質的に理事者等の役員に分配されるおそれがある（学識経験者）。
- ・ NPO法人等においては、個人や法人からの寄付金が財源の重要な要素を占める。緊急支援等の状況においては、スピーディーに資金配分を決定し、業務を進めることが期待されている。この点で、厳格な予算執行制度を遵守すべき行政機関における説明責任とは性質が異なる（作成者）。
- ・ 使途制約が課された資金に関する執行状況を確認したいというニーズは非営利組織特有のものであり、資源提供者の視点でも、債務の返済可能性の観点から重要な情報となる（資源提供者）。

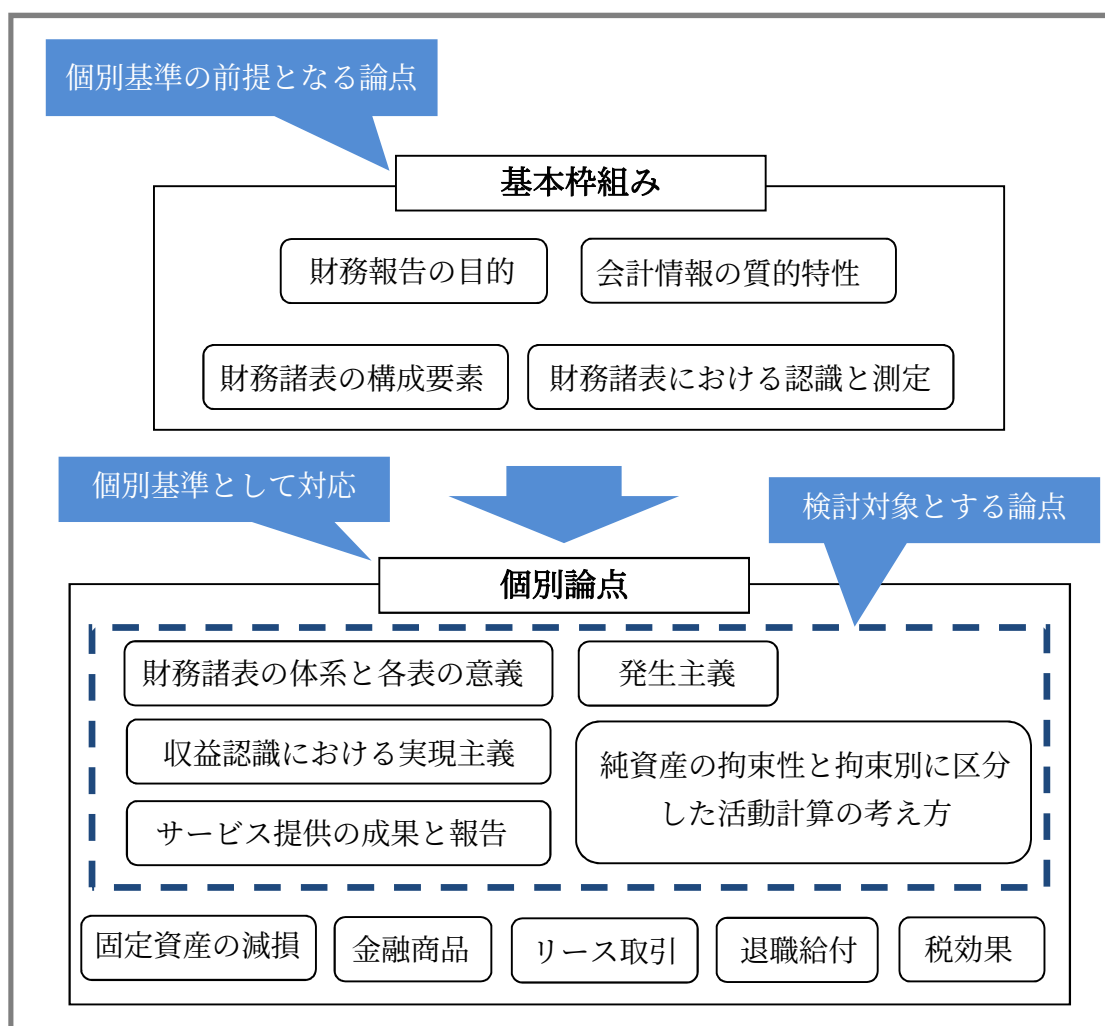
5. 非営利組織会計の論点

質問：研究報告25号Vにおいて提示した会計論点は適切に取り扱われているか。また、今後、どのような論点について優先的に検討を進めるべきか。

研究報告25号では、非営利組織に特徴的で、かつ、会計上の取扱いに影響の大きい以下の五つの論点について検討した。

- ・ 財務諸表の体系と各表の意義
- ・ 発生主義
- ・ 収益認識における実現主義
- ・ 純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方
- ・ サービス提供の成果と報告

また、これらに加えて、「財務諸表の作成単位」や「固定資産の減損会計の考え方」等の個別論点及び小規模組織における例外的取扱いについても、今後検討が必要であるとした。



以下、ヒアリング調査の結果について研究報告25号の論点に沿って紹介する。
 なお、五つの論点のうち、発生主義については意見がなかったため、ここでは省略する。

(1) 研究報告25号の個別論点に関する意見

① 財務諸表の体系と各表の意義

研究報告25号では、貸借対照表、活動計算書及びキャッシュ・フロー計算書を財務諸表とすることを提案した。これに対する意見は少なかったが、あるヒアリング先から以下の意見があった。

資源提供者	収支予算書及び収支計算書の有用性は高い。作成者にとっても理解しやすく、制度上作成が義務付けられているケースも多い。また、資源提供者が助成先を検討する際も、事業計画の資金的裏付けとして収支予算書を審査資料とすることが多い。
-------	--

上記の意見は資金フロー情報を重要と考える点では研究報告25号と一致しているが、資金フローの実績だけでなく、予算と実績の対比を重視した意見と考えられる。本意見の一方で、ある作成者からは、「現在及び今後求められる社会的課題への対応を考えると、従来型の予算重視の活動では成果が上がらない」との指摘があった。

② 収益認識における実現主義

研究報告25号では、反対給付のない資源流入にも適用可能な収益認識要件が必要であるとして、その要件を(A)資源の移転、(B)（移転の）確実性及び(C)（移転額の）測定可能性と提案した。この場合、使途に制約が課された資源の受領については、資源流入と拘束解除それぞれの時点で段階的に収益認識されることになる。

本論点に関しては、以下の意見があった。

作成者	契約に基づく寄付金の認識要件について、判例を参考に検討してはどうか。
作成者	非営利組織は現物寄付を受けることが多いため、現物寄付の認識要件だけでなく測定方法も含めて検討してもらいたい。

③ 純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方

研究報告25号では、純資産を永久拘束・一時拘束・非拘束の3区分に大別し、それぞれについて区分した残高を貸借対照表上に表示するとともに、拘束区分別に活動計算を実施すべきとした。また、情報利用者の理解に資する活動計算

書の表示方式として、並列式を提案した。

純資産の区分については、3区分とする方向に賛同する意見のほか、2区分とすべき、財務諸表本体では区分せず注記上で区分表示すべき、使途指定寄付が存在する組織に限定した取扱いとすべき等の多様な意見が寄せられた。

本論点に関しては、以下の意見があった。

作成者	企業会計に慣れ親しんだ情報利用者にとって、拘束別の区分表示は理解が難しい。したがって、貸借対照表及び活動計算書上では区分表示せず、注記上で区分表示すべきである。
作成者	独立採算型組織は、使途制約が課された寄付金等を受け入れることはほとんどなく、独立採算型組織に対しても区分表示を要求することは、過度な負担となる。
資源提供者	情報を利用する立場として、資源の拘束性の違いを反映した純資産額は、ストック及びフローの両面に関して重要な情報である。資本的性格の強い資源と、収益的性格の強い資源を区分して理解することも重要であり、その観点から永久拘束区分も必要と考える。
学識経験者	寄付金の使途に関する説明責任の観点からも、永久拘束・一時拘束・非拘束の3区分に大別して報告することが望まれる。
学識経験者	公益法人会計基準（「公益法人会計基準の改正等について」（平成16年10月14日 公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ））において、純資産の区分を3区分ではなく2区分とした背景も踏まえた上で、3区分に大別することが実務的に対応可能かどうか検討すべきである。

純資産区分に基づく活動計算書の表示方法に関しては、研究報告25号において提案した並列式表示について、多くの賛同を得られた。その理由として、「収益の二重計上という誤解が解消できる」（作成者）、「資源フローを理解しやすい」（学識経験者）といった点が挙げられた。

④ サービス提供の成果と報告

研究報告25号では、非営利組織の活動を理解するためには、活動努力と活動成果を表す情報の両方が必要であり、多くの場合、活動成果は会計上測定することが非常に困難であり、非財務指標や説明的記述で対応すべきであるとした。また、事業報告の中で、プログラム別費用や収益を含む財務会計情報と、活動目的、目標、戦略、活動内容及び実績といった非財務情報を有機的に関連付けて報告することが重要であるとした。

本論点に関しては、多くの作成者及び学識経験者から、非営利組織の成果を財務的に測定することは難しく、金銭換算できない成果の認識方法や社会価値

の報告の在り方についての検討が望まれる旨の意見が示された。

(2) その他、優先的に検討を進めるべき論点

本ヒアリング調査においては、今後、優先的に検討すべき論点を確認したが、特に、無償等による役務提供の評価と小規模組織の取扱いに対する関心が高かった。

① 無償等による役務提供の評価

作成者	アンソニー報告書で挙げられた非営利組織の情報ニーズの一つである提供サービスのコストを正しく把握するためには、無償等による役務提供の評価及び活動計算書への計上は欠かせない。また現場においても、非営利組織の活動規模を適正に表すために活動計算書上で計上したいという要望が強い。
作成者	ボランティア等の無償等による役務提供は、金銭評価が困難である。
学識経験者	非交換取引は営利組織にも起こり得る事象であり、非営利組織会計単独で議論すべき論点ではない。

② 小規模組織の取扱い

小規模組織にとって、会計の専門的人材の不足は切実な問題であり、特に作成者を中心に、小規模組織に対する簡便な取扱いが強く望まれるとの指摘があった。

作成者	小規模組織には、中小会計要領 ⁷ 相当の簡便な取扱いが認められるべきである。会計上の取扱いに関する検討に加えて、運用面の検討も必要である。
学識経験者	有給フルタイム雇用が可能となる目安である収入1,000万円を下回る組織には、小規模組織向けの取扱いを導入することが現実的である。一方で、公的資金を受け入れている場合は、規模が小さくとも原則的な会計処理を適用させるべきである。

その他、今後の検討が必要であるとして指摘された論点は以下のとおりである。

- 活動計算書における費用の区分表示
 - 事業費・管理費の区分表示と共通経費の配賦計算
 - ファンドレイジング・コストの表示
- 組織結合会計
- 非財務情報（関連当事者、役員報酬等）

⁷ 「中小企業の会計に関する基本要領」（平成24年2月1日 中小企業の会計に関する検討会）

- ・ 補助金に関する会計上の取扱い

6. 会計枠組み構築のアプローチ

質問：非営利組織の会計枠組み構築に向けて提案した3段階のアプローチ（①基本枠組み共有アプローチ⇒②モデル会計基準の開発アプローチ⇒③会計基準共通化アプローチ）についてどう考えるか。

研究報告25号では、会計基準の共通化を中長期的な課題として位置付け、まずは①非営利組織会計の基本枠組みを構築しながら個別基準の開発又は改正を行い、続いて②非営利組織のモデル会計基準開発を進め、収斂を進めながら、③非営利組織全体として会計基準の共通化を図るというように、段階的に統合化を進めるアプローチを提案した。また、法人形態ごとに特有の問題については、共通の会計基準を原則としつつ、その適用や解釈のための指針を別途提示することによって対応すべきとした。

本ヒアリング調査を通じて、段階的なアプローチによって中長期的に共通化を目指す方向性については、多くの理解を得られた。特に、会計の基本枠組みと併せてモデル会計基準を構築していくことによって、あるべき会計基準の全体像についての合意形成を進めながら、実務や制度運用への過度な影響を抑えることができるとの認識を持った意見が多かった。また、利害関係者間のコンセンサスの共有や、会計枠組み構築に向けて利害関係者が参画することの重要性を主張する意見も多かった。

作成者 学識経験者	中長期的かつ段階的な統合が現実的である。
作成者 資源提供者 行政関係者	行政機関も含めた多くのステークホルダーのコンセンサスの形成が重要である。
作成者	海外からのファンドレイジング活動の重要性も高まっており、国際的な競争の足かせにならないよう検討のスピードを上げてほしい。
作成者	会計基準の普及のためには、財務諸表の作成者を巻き込んで策定していくことが重要である。
資源提供者 行政関係者	利害関係者にとって納得感の高いモデル会計基準が作成されれば、各法人形態別の会計基準もモデル会計基準に収斂していく。

一方で、現行制度の下で異なる会計基準を共通化することについての実現可能性を懸念する意見もあった。また、共通的な会計基準の下に法人形態別の指針等が策定されることによって実質的な共通性が失われるリスクを懸念する声もあった。

作成者	会計基準共通化の実効性を高めるには、指針の作成は、法人形態別
-----	--------------------------------

	ではなく事業別にすべきである。
学識経験者	根拠法を変えずに会計基準を共通化することは現実的でない。
学識経験者	非営利組織に共通的な会計枠組みを構築したにもかかわらず、法人形態別の実務指針が重視され、会計枠組みが形骸化する結果とならないように留意すべきである。
行政関係者	各法人制度上の対応としては、共通化された会計基準の下で法人ごとの個別指針を作成する、共通化された会計基準とは独立して法人ごとの個別基準を保持しつつ整合性を保つ、というように各法人制度によって対応は様々であろう。

7. 会計基準設定主体

質問：非営利組織会計の基準設定主体は、どのような主体が望ましいか。

研究報告25号では、考えられる会計基準設定主体の設置方法を、①政府内に独立組織を設置する方式、②非営利組織の会計に特化した民間の基準設定団体を設立する方式、③既存の会計基準設定組織（民間）に、非営利組織会計基準委員会（仮称）と担当事務局を設置する方式とし、特に「利害関係者の参画と代表性」、「独立性」、「専門性」の観点から、③の方式が最も望ましい方式であるとした。

大半のヒアリング先（10組織・個人）が、既存の民間の会計基準設定組織内に設置することが適切と回答した。具体的には、公益財団法人 財務会計基準機構内に設置すべきであるという意見が多かった。その理由としては、各利害関係者からの中立性、企業会計基準設定主体として人的・組織的基盤が存在すること、また、会計基準設定組織の社会的役割への期待を挙げる声が多かった。

また、学識経験者や作成者から、既存の民間の会計基準設定組織による対応が難しい場合には、民間新団体を設立することが望ましいとの意見があった。

一方、政府内に設置することに関しては、政府による監督目的が重視されることによって、会計基準開発に求められる中立性が阻害されてしまうことに対する懸念が強く、否定的な意見が多かった（作成者・学識経験者）。

また、民間主体の会計基準開発を進めるに当たっては、各利害関係者、より広くは社会全体が会計基準の重要性を認識し、主体的に議論していく素地を形成していくことが不可欠であることも指摘された（作成者）。

III 今後の検討に向けて

本ヒアリング調査によって、法人形態にとらわれることなく非営利組織を広くカバーする共通的な会計枠組みが必要という基本的な方向性については多くの支持が得られた。その背景としては、広範な利害関係者にとって利用可能な会計とすべきこと、非営利組織を横断的に理解したいというニーズに対応すべきことのほか、そのような

要請に対応できる基盤が必要であり、分散した財政的・人的資源を集約することが必要という現実的な課題もあることが明らかになった。

一方で、今後、非営利組織の会計枠組みの検討を進める上での様々な課題も示された。特に、会計基準の共通化を進める時間軸や共通化の度合いに関しては、現行実務への影響の観点等から意見の相違が見られた。会計基準の共通化を目指しつつも、モデル会計基準の開発を先行して進めることによって、個別会計基準間の整合性向上を図ることの重要性が提起された。

会計基準の設定主体に関しては、各利害関係者からの中立性と基準開発のための人的及び組織的基盤を重視する声が強く、これを反映して既存の民間の会計基準設定組織内に設置することが広く支持された。

その他、独立採算型組織と寄付・補助金依存型組織という2タイプの非営利組織の特性を踏まえた会計枠組みの必要性、広範な利害関係者への説明責任、情報ニーズの具体化の必要性、一般の情報利用者の情報ニーズと行政機関の監督上のニーズとの調整、非営利組織において重要と考えられる各会計論点、小規模組織の取扱い、企業会計及び公会計との整合性と相違等、今後の検討に向けた重要な課題も明らかとなった。

今後、これらの各課題への対応を含め、非営利組織会計の基本枠組みとモデル会計基準の開発を進めるための取組を、関係者の協力を得ながら進めていく所存である。

以　上

付属資料

【研究報告25号 要旨】

1. 我が国の非営利セクターの現状と課題

近年、人口構成等の変化、政府の財政健全化への要請、福祉・医療分野への政策的な重要性の推移から、非営利セクターの担う役割に期待が寄せられてきている。また、その活躍の場は、民間の自発的・創発的行動による社会的サービスの提供やアドボカシー等、多様な価値の提供の主体へと広がりを見せている。一方、我が国においては、国際的に見て非営利セクターへの従事割合等の規模が小さいこと、財源面の脆弱性、また硬直的な労働市場等に起因する人材確保の難しさ、法人形態間での収入構造や組織的力量の違いなどの様々な課題も指摘されており、今後、非営利セクターが社会から寄せられる期待に応えていく上で、非営利組織の自立と経営力の向上が必要であることが指摘されている。

非営利組織が、自立性を高め、組織外部から様々な形で資源提供を受け、目的を達成するべく活動を進めていく上で、説明責任が適切に果たされる必要があり、情報開示の充実が期待される。我が国においても、多くの非営利組織に一定の情報開示が課せられているが、備置きのみであったり、開示請求が必要であったり、情報の入手しやすさに課題がある。また、会計に関しても、各所轄官庁の指導の下で発展してきた歴史的背景を反映して、法人形態ごとに会計基準や作成する財務諸表に違いが大きく、一般の情報利用者による横断的な理解は困難な状況にある。非営利組織への民間からの資源提供を強化し、自由度の高い競争条件の下、自立した経営が求められる環境においては、法人形態を超え、幅広いステークホルダーのニーズに応え得る共通的な会計枠組みの構築が必要である。

2. 非営利組織会計に関する海外制度調査

非営利組織の会計枠組みを検討する際の参考とするため、アメリカ、イギリス、フランス及びドイツにおける制度等の状況を調査した。

非営利組織による情報開示の状況には差があり、イギリスとフランスでは法的要請の下、アメリカとドイツでは民間機関の取組によって情報開示が進んでいる。

また、非営利組織向けの会計基準について、アメリカ、イギリス及びフランスでは、企業会計基準に一定の修正又は追加を施すことによって、企業会計との整合性を取りつつ固有の特性を反映した会計枠組みが構築されている。会計基準の設定主体も企業会計と同一であり、非営利組織会計を専門的に取り扱う組織を設置することで、そのステークホルダーのニーズを調整・反映する体制を整えている。

なお、非営利組織会計は全体として共通的な枠組みの下で整備されているが、一部、事業特性等を反映した異なる取扱いを許容している。例えば、イギリスでは、中核的な会計枠組みを会計基準設定主体が作成し、個別の会計上の取扱いに関する推奨実務書（Statement of Recommended Practice (SORP)）を各所轄機関が策定する形を取っ

ている。アメリカにおいても、ヘルスケア事業体については一部個別の取扱いが提示されている。

3. 非営利組織会計の基本枠組み

幅広い情報利用者のニーズに応え得る非営利組織に広く適用可能な会計枠組みを構築するには、会計の基本的な考え方を整理する必要がある。本研究報告では、民間非営利組織の会計について、①情報利用者の期待に応えるものであること、②非営利組織に固有の特性を反映したものであること、③一貫性が確保されていること、④一般の情報利用者にとって分かりやすい会計であることを重視しながら、財務報告目的と情報ニーズ、財務諸表の構成要素及び会計上の認識と測定のための基本的な考え方を整理した。なお、民間非営利組織には、独立行政法人等の政府が関与している公的組織は対象から除いている。

(1) 財務報告目的と情報利用者

財務報告の目的は、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することである。ここで、非営利組織は成果の分配を目的とせず、将来の超過収益を源泉とする財務リターンを期待する資源提供者は存在しないため、財務報告において想定する情報利用者が異なる。

本研究報告では、非営利組織における情報利用者として、受益者や地域社会までも含む広範な利害関係者を想定した中で、会計情報に特に関心を持つ情報利用者を、資源提供者及び債権者として定義した。さらに、我が国において歴史的に行政が重要な情報利用者として位置付けられてきた経緯を考慮しつつも、一般の情報利用者に幅広く利用可能な会計枠組みを構築することを重視した。

(2) 情報ニーズと財務諸表の構成要素

一般の情報利用者の情報ニーズは、①非営利組織の目的、②活動の方針及び計画、③継続的活動能力、④活動の努力及び成果に関する実績によって構成され、この中で会計に期待されるのは、③と④を理解するための情報提供である。そして、非営利組織の財務諸表は資産、負債、純資産、収益及び費用という要素によって構成されるべきである。

非営利組織は、一部の例外を除いて持分を有しない。この場合、資本は財務諸表の構成要素とならない。また、構成員への利益分配を目的としない非営利組織において、収益と費用の差額は組織の主たる成果を表すものでなく、財務諸表の構成要素としての位置付けを持たない。

(3) 認識と測定

収益及び費用の認識は、具体的な論点として別途検討を行い、基本枠組みでは資産及び負債の認識と測定について検討した。

非営利組織は公益又は共益への貢献を目的としており、その目的達成に向けた活動のために、財務、設備その他の資産を保有する。これらの資産は、その活動に直接利用されてサービス提供に貢献するものと、経済的便益獲得を通じて事業活動に間接的に貢献するものに分類することができ、将来サービス提供能力又は経済的便益を有し、信頼性をもって測定できることを前提に、貸借対照表において認識され、歴史的原価を基礎として測定される。資産の持つ将来サービス提供能力又は経済的便益が著しく下落した場合、適正なサービスコストを表示するために、その状況を反映させる必要がある。

また、負債は、経済主体が負っている経済的負担である。借入金や買掛金といった法律上の債務に限らず、いずれ負担することになる経済的負担で、合理的に測定可能なものは負債となる。経済的負担額は法律上の債務額又は将来の経済的負担の貨幣額に基づいて合理的に測定される。

4. 会計上の個別論点の検討

続いて、非営利組織に特徴的で、会計上の取扱いにも影響の大きい五つの論点について検討した。以下、その概要を紹介する。

(1) 財務諸表の体系と各表の意義

財務諸表の構成要素を、要素間の有機的な関係性を明らかにしつつ表すためには、資産、負債及び純資産の状態を表す貸借対照表と、収益及び費用とその差額によって計算される純資産増減を表す活動計算書が必要となる。

また、組織の財務健全性を理解する上で、資金フローに関する情報も重要である。これを表すものとして、キャッシュ・フロー計算書と収支計算書があるが、経済的資源に関するフロー情報を活動計算書が表すこと、資金範囲を統一すべきこと、貸借対照表と活動計算書との連動性を重視するとともに作成上の実務負担を最小化したいことから、キャッシュ・フロー計算書を財務諸表とすることを提案する。

なお、収支計算書及び財産目録は財務諸表を構成するものではないとした。収支計算書は内部管理目的の計算書としての位置付けを明確にし、財産目録については、重要な資産・負債についての附属明細書と事業報告書内の非財務情報とに分けて報告することが望ましい。

(2) 発生主義

組織の継続的活動能力、活動努力及び成果を適切に表現するためには、資源の変動時に会計上の認識を行う発生主義が不可欠である。組織への資源流入に伴う純資産の増加は収益として、資源の費消は費用として認識する。発生主義を採用することによって、資源の流入及び流出実態に対応する形で、貸借対照表におけるストック情報と活動計算書におけるフロー情報（収益と費用）を的確に計上することができる。また、非営利組織における活動成果は主に財務諸表外で報告されるが、活動

努力としての資源獲得や費消が期間対応することによって、活動努力と活動成果を一体的に理解することにもつながる。

(3) 収益認識における実現主義

本研究報告において、非営利組織への資源の流入に伴う純資産の増加を「収益」と定義した。非営利組織の収益には、売上等の反対給付のあるものと、寄付等の反対給付のないものがある。このうち反対給付のない収益については、財貨の移転又は役務の提供がないため、企業会計における実現主義の要件を適用することができない。本研究報告では、実現主義の本質は、組織への資源流入が実質的に生じていることを確認できる時点において収益を認識することにあるという考え方から、非営利組織の収益認識に関して、反対給付のない収益も含めて以下の要件に基づく実現主義を提案した。

- (A) 資源の移転：権利を支配している状態、又はその他資源を利用でき、その資源の将来を自ら決定できる状態にある。
- (B) 確実性：移転が確実である。
- (C) 測定可能性：移転額を測定できる。

この要件を適用すると、非営利組織に特徴的な取引である使途に制約が課された資源の受領については、資源が提供された時点で一定程度の支配を獲得したものととして「一時拘束資源の流入」として収益認識し、その後、拘束が実質的に解除されたと判断できた時点で「拘束の解除」として非拘束純資産への振替を行うこととなる。すなわち、資源流入と拘束解除それぞれの時点で段階的に認識する。あわせて、貸借対照表上も一時拘束純資産と非拘束純資産というように組織の支配状況を区別して表示する。

(4) 純資産の拘束性と拘束別に区分した活動計算の考え方

非営利組織の純資産には、拠出資本がない一方で、一部は資源提供者からの使途制約が課されている。このような非営利組織の純資産特性を適切に表すためには、非営利組織の純資産を永久拘束・一時拘束・非拘束の3区分に大別し、それぞれについて区分した残高を貸借対照表上に表示するとともに、拘束区分別に活動計算を実施すべきである。資源提供者による要請か法による要請かにかかわらず、拘束の有無及びその永久性によって区分表示する。

特定の組織形態について基本財産保護等の理由から、法令上の拘束等の状況について、より詳細な定めをする必要がある場合には、上記3区分の小区分として項目を設けるか、又は注記による表示を求めることが望ましい。組織形態ごとに純資産区分が異なる状況は、一般の情報利用者の利便性を損なう可能性が高い。

また、活動計算の表示方式としては、拘束区分ごとに列を設ける並列式が拘束区分別の外部からの資源流入と拘束区分間の振替が明確に示されるため、情報利用者

の理解に貢献する。

(5) サービス提供の成果と報告

非営利組織の活動を理解するためには、活動努力と活動成果を表す情報が必要である。活動努力は、活動の内容と活動への資源投入によって表され、その一部は財務報告によって提供可能な情報である。一方、活動成果は活動実績情報と、その活動が目的とする公益・共益への貢献情報とに分類できる。多くの場合、会計上測定することは非常に困難であり、非財務指標や説明的記述で対応すべきである。

また、事業報告という全体の情報開示枠組みの中で、これらの情報を有機的に関連付けて報告することも重要である。プログラム別費用や収益を含む財務会計情報は、組織の活動目的、個々のプログラム目標と達成のための戦略、個別の具体的な活動内容、活動実績といった非財務情報とともに報告されてこそ、その有用性が十分に発揮される。

以上の論点に加えて、例えば、「非営利組織会計基準の適用範囲」、「財務諸表の作成単位」、「固定資産の減損会計の考え方」、「非営利組織の合併・統合時の会計処理」、「無償等による役務提供の評価」及び「財務諸表の表示」といった様々な論点について検討が必要である。

なお、非営利組織の会計基準の適用範囲については、多くの小規模組織が存在する非営利組織の実態に鑑み、非営利組織側の実務上の制約と情報利用者側のニーズ（会計の重要性）のそれぞれを勘案して対応する必要がある。非営利組織会計の原則的な取扱いを示しつつも、小規模組織については、実務上の優先度を考慮しつつ、一定の簡便的な取扱いを認めるといった対応も検討すべきである。

5. 会計枠組み構築に向けた提案

続いて、共通的な会計枠組みの構築に向けたアプローチと、そのための体制とガバナンスについて検討した。

(1) 共通的な会計枠組み構築のアプローチ

法人形態による差異を解消し、分かりやすく一貫した非営利組織会計の枠組み構築を実現するためには、基本枠組みだけでなく、会計基準レベルでも統合を図ることが望ましい。しかし、実務対応を円滑に進めるためには、現行制度との継続性への十分な配慮も欠かせず、また、共通的な会計枠組みの構築に向けて、非営利組織会計の基本的な考え方を共有し、段階的に基準開発と制度対応を進めていくことが適切な対応と考える。

そこで本研究報告では、会計基準共通化を中期的な課題として位置付け、まずは①非営利組織会計の基本枠組みを構築しながら個別基準の開発又は改正を行い、続いて②非営利組織のモデル会計基準開発を進め、収斂を進めながら、③非営利組織

全体として会計基準の共通化を図るというように、段階的に統合化を進めるアプローチを提案する。

(2) 会計基準設定における体制とガバナンス

非営利セクターに、横断的かつ一貫した会計枠組みを構築するためには、これを一元的に取り扱う体制が不可欠である。そして、そのような主体は、利害関係者の参画と代表性、独立性、透明性とガバナンス、正当性、専門性及び財政基盤という各要件を備えている必要がある。

このような観点から考えると、会計基準設定主体として、①政府内に独立組織を設置する方式、②非営利組織の会計に特化した民間の基準設定団体を設立する方式、③既存の会計基準設定組織（民間）に、非営利組織会計基準委員会（仮称）と担当事務局を設置する方式の3方式が考えられる。

これについては、更なる検討が必要であるが、上記3方式の中では、特に「利害関係者の参画と代表性」、「独立性」、「専門性」の観点から、③の方式が最も望ましい方式と言える。「財政基盤」については既存の人的資源の活用によって必要資金を最小化しつつ独立性を保持した形で政府資金の活用が、「透明性とガバナンス」に関しては、デュー・プロセスの徹底と審議プロセスの公開、「正当性」については、会計基準設定主体の体制及び手続につき政府による合意が得られていることが前提となるが、法的な情報開示要請に対応する会計の作成基準として、独立した基準設定組織の開発した会計基準を政府が採用することによって担保できる。

また、基準設定主体についても段階的な対応が必要となるだろう。例えば、会計の基本枠組みを共有する段階においては、横断的な検討委員会を設置し、基本枠組みの検討を行うとともに、所轄官庁それぞれが所轄法人の会計基準を更新することが考えられる。また、モデル会計基準の開発の段階においては、基準設定主体の体制整備を強化するとともに、より詳細なレベルで個別基準の整合性を高めていく。基準の整合性が高まり、実務的適用も進んだ段階では、基準設定の権限を移行し、政府における情報開示の監督組織も一元化しつつ、非営利組織全体の適用ガイドラインや法人個別指針の提供を行うことが考えられる。