

非営利事業の会計・監査に関する基礎的研究

Basic research on Accounting and Auditing of Non-Profit Business

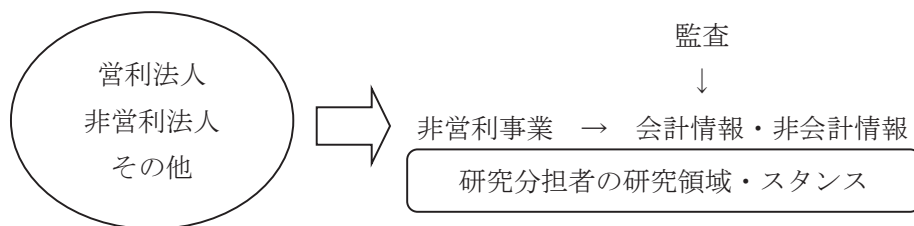
研究代表
濱本 明
HAMAMOTO Akira

所 管：会計学研究所
研究期間：令和3年度～令和4年度
研究代表者：濱本 明（本学教授）
研究分担者：紺野 卓（本学教授），藤井 誠（本学教授）

研究の目的・概要

本研究の目的は、非営利事業体及び営利事業体における非営利事業の特質とその理論的意味について、会計観を踏まえた会計情報の「認識・測定」、および会計情報に対するニーズ充足からする会計情報の「利用・開示」という観点をベースに、「財務会計」のみならず、「税務会計」および「監査」という研究領域から検討を加えることにある。

CSR, ESG, SDGsの観点が重視される今日において、非営利事業は、非営利法人に限られず営利法人においても必要となる活動と言える。こうした今日の会計情報の変容、「統合報告」等に代表されるディスクロージャーの拡充、「特別目的の財務報告の枠組み」、「準拠性意見」等に代表される監査領域の拡大という観点からする開示情報の変容がみられるところである。



これらに関する先行研究は存在するものの、会計情報の変容の一側面・一断面を切り取った個別的な主題に焦点を当てたものがほとんどであり、また会計制度と関連付けて検討を加えるアプローチが主流であるといつてよい。

この問題に接近しようとするとき、上記のキーワードを手掛かりに個別的・断片的に検討するのではなく、会計上の認識・測定については会計観を踏まえた資本および利益概念の変容についての基礎的研究が不可欠であり、また会計情報の利用・開示については情報

ニーズを踏まえた開示内容の変容（非会計情報への展開）についての基礎的検討が不可欠である。さらには、会計上の認識・測定と会計情報の利用・開示をブリッジする議論も必要であろう。

さらには、会計情報の変容の要因となっているガバナンス構造や経営意思決定構造などの内部環境要因や、会計に対するステークホルダーのニーズの変化といった外部環境要因にも目を向ける必要がある。

そのためにも、財務会計のみならず、税務会計、監査といった切り口からする規範的・実証的研究が不可欠である。

本研究の射程はきわめて広範囲にわたることから、さしあたって、当該研究課題の「発展可能性を探る基礎研究」に主眼を置き、将来的には会計学研究所共同研究の成果として、書籍の出版ができるようにしたい。

活動経過報告

今年度においては、新型コロナウイルスの影響により文献研究、リモートによる学会及び研究会への参加によって研究が進められた。以下では、研究の内容及び明らかになった点などを示す。

1. 社会福祉法人における監査

まず、非営利事業のうち社会福祉法人における監査の現状と問題点について明らかにした。社会福祉法人における監査は、監事監査及び会計監査人監査が社会福祉法上規定されている。

ここで、監事は、理事の職務の執行を監査する機関であり（社会福祉法45条の18）、会計監査人は、社会福祉法人の計算書類及びその附属明細書、財産目録等を監査する（社会福祉法45条の19）。この会計監査人は定款の定めにより任意で設置できるが（社会福祉法36条2項）、平成28年社会福祉法人法改正によって一定規模以上の特定社会福祉法人に設置が義務化された（社会福祉法37条）。

この特定社会福祉法人とは、収益30億円を超える法人又は負債60億円を超える法人（社会福祉法施行令13条の3）であり、その範囲が平成29年（2017年）度から段階的に拡大することが予定されていた。しかし、平成30年（2018年）11月2日に公表された厚生労働省社会・援護局福祉基盤課「社会福祉法人における会計監査人に係る調査と平成31年4月の引下げ延期について（周知）」において、平成28年社会福祉法改正による会計監査人の設置を円滑に進めていくため、会計監査の実施による効果や導入する場合の課題等について、平成29年（2017年）度の会計監査を実施した全ての社会福祉法人（約400法人）を対象とした調査及び収益10億円を超える法人又は負債20億円を超える法人（約1,700法人）を対象とした調査を、二段階で実施するとともに、法人の準備期間等を考慮し、平成31年（2019年）4月から会計監査人の設置基準を引下げることを行わないこととされた。

また、上記の他、内部監査、所轄庁による指導監査や自主監査についても実施されている。

特定社会福祉法人においては、理事会による内部統制の構築義務が法定化されている（社会福祉法45条の13第4項5号、同条5項）。これは株式会社における会社法362条4項6号、会社施行規則100条に相当するものであり、内部監査が組織体の経営目標の効果的な達成に役立つことは株式会社も社会福祉法人も何ら変わる点はないということである。そのた

め、全国社会福祉法人経営者協議会が公表している「社会福祉法人モデル経理規程」69条においては、「理事長は、必要があると認められる場合には、法人内の会計業務が関係法令及びこの経理規程の定めに従い、重大な誤謬発生の危険がなく効率的に行われていることを確かめるため、内部監査人を選任し監査させるものとする。」と規定されている。

所轄庁は、社会福祉法の施行に必要な限度において、社会福祉法人に対し、その業務若しくは財産の状況に関し報告をさせ、又は当該職員に、社会福祉法人の事務所その他の施設に立ち入り、その業務若しくは財産の状況若しくは帳簿、書類その他の物件を検査させることができる（社会福祉法56条1項）。これに基づいて実施される検査が所轄庁による指導監査である。

社会福祉法人審査基準・第3法人の組織運営・5法人の組織運営に関する情報開示等においては、「(1)財産状況等の監査に関しては、法人運営の透明性の確保の観点から、公認会計士、税理士等による外部監査の活用を積極的に行うことが適当であること。」と規定されている。このように自主的に外部監査を導入することを社会福祉協議会が窓口となって実施する取り組みが自主監査である。

2. 一般社団法人・財団法人の合併に関する会計処理

令和3年度は、非営利法人のうち一般社団法人および一般財団法人の合併に関する会計処理について研究を進めた。一般社団法人・財団法人は、他の一般社団法人・財団法人と合併することが認められている。「一般社団法人又は一般財団法人は、他の一般社団法人又は一般財団法人と合併することができる。」と規定されている（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第242条）。一般社団法人と一般財団法人の合併も認められるが、一般社団法人・財団法人と普通法人の合併は認められない。一般社団法人は社員総会、一般財団法人は評議員会において、それぞれ特別決議による承認を得ることにより、債権者保護手続や登記を行うことにより合併が行われる。

合併には、吸収合併と新設合併の二種がある。

①吸収合併

一方の法人（合併法人）が他の法人（被合併法人）を吸収して存続する合併を吸収合併という（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第244-253条）。

②新設合併

合併するすべての法人が消滅するとともに、法人を新設して、この法人に消滅する法人の権利・義務を承継させる合併を新設合併という（一般社団法人・財団法人法第254-260条）。

以下の場合、合併後の存続または設立される法人は、それぞれの法人でなければならないとされている（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第243条第1項）。

1) 合併をする法人が一般社団法人のみである場合：一般社団法人

2) 合併をする法人が一般財団法人のみである場合：一般財団法人

すなわち、一般社団法人同士の合併において財団法人を新設することや、一般財団法人同士の合併において社団法人を新設することは認められない。

社団法人と財団法人との間で合併を行う場合で、合併をする一般社団法人が合併契約の日までに基金の全額を返還していないときは、合併後に存続する法人または合併による設立法人は、一般社団法人でなければならないとされており、財団法人を存続または新設法人とすることは認められない（一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第243条第2項）。

公益社団・財団法人を被合併法人，非公益一般社団・財団法人を合併法人とする合併の場合において，公益目的取得財産の残額があるときは，その相当額を合併の日から1ヶ月以内に類似の事業を目的とする他の公益社団・財団法人等または国もしくは地方公共団体に贈与する旨を定款において定めておかなければならない(公益法人認定法第5条第17項)。

公益社団・財団法人を被合併法人とする合併の場合において，公益目的取得財産の残額があるときでも，権利義務を承継する法人が公益社団・財団法人である場合，公益目的事業財産を類似の事業を目的とする他の公益社団・財団法人等へ贈与を行う必要はない(公益法人認定法第5条第17項)。

非営利法人の合併については，明確な会計基準が存在しないことから，法人税法規定との関連を視野に入れつつ，引き続き会計処理の在り方の研究を進めていく。

3. 地方公共団体の会計制度と監査制度

令和3年度は，非営利法人のうち，地方公共団体の会計制度と監査制度の基礎的研究を進めた。地方公共団体においては，ここ約10年の間に，地方公会計制度の抜本的な改革が行われ，特に，総務省が公表した「統一的な基準による地方公会計マニュアル(令和元年8月改訂)」に基づく形で，各団体は会計システムの整備・運用を実施している。

総務省モデルと称される上記公会計マニュアルを導入する自治体においては，例えば，日々仕訳や複式簿記・発生主義会計の導入，加えて，財務書類の体系として貸借対照表，行政コスト計算書，純資産変動計算書，資金収支計算書及びこれらの財務書類に関連する事項についての附属明細書を採用している。

これにより住民を中心としたステークホルダーは，自治体のストック情報や当該業績についての的確な把握が期待されるうえ，これと同時に，行財政運営の主体である自治体においても，自らがおかれた状況を正確に捕捉し，その進むべき方向を見定める上で役に立つツールになることが期待されている。

他方で，会計制度ないし会計基準をいかに精緻化しようとも，税金からなるパブリックマネーについて，もしも適正とはいえない違法あるいは不当な使用等が存在する場合には，当該行為の結果が正しく記録として残っていても有効な行財政運営とはいえないことはいうまでもない。もしも各団体において，違法あるいは不当な財務会計行為がある場合には，各団体の適正な内部統制によって，適時に発見されその是正が必要となろう。

令和3年度は上記の問題意識を中核として，各団体におけるいくつかの不正事例について研究を進めた。具体的には，地方公共団体における入札談合事件について，どのような内部統制が有効性を持つかについて検討を行った。とりわけ，今後は，DXの進展により入札談合事件の発生の可能性は高まると推量できるため，同事件に対する抑止ないし修正や是正に有効性を持つと考える監査機能の有効性確保の視点を中心に研究を進めた。次年度においても，公会計を中心に据えた適正なディスクロージャー，およびそのベースとなる適正な内部統制システムの確保について，さらに左記適正性を保証する監査の有効性を確保する方策について研究を進める。