

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5年度

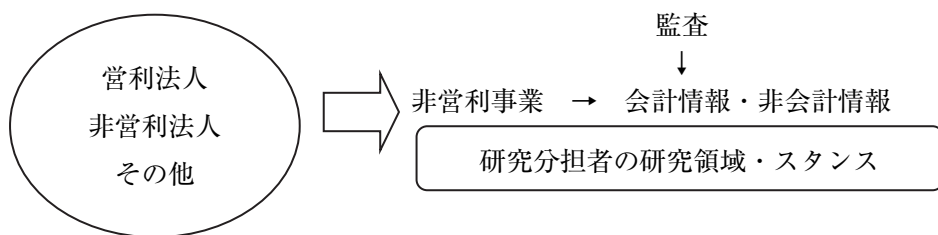
研究代表者：濱本 明（本学教授）

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っていよい。

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、書籍としての出版ができるようにしたい。

活動経過報告

今年度においても、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. 非営利法人のステークホルダー、開示情報、監査制度

非営利法人（一般社団法人及び一般財団法人（以下、一般法人）、公益社団法人及び公益財団法人（以下、公益法人）、社会福祉法人、医療法人、学校法人、特定非営利活動法人（NPO法人）、宗教法人など）における開示制度の現状及び在り方を考察する上で、まず、開示の対象者であるステークホルダーである（1）利用者、利用者の家族等関係者、（2）国・地方公共団体、（3）債権者、（4）地域住民、（5）従業員・取引先と彼らの必要とする情報を整理し、特に利用者（及び利用者の家族等関係者）が重要なステークホルダーであること、開示情報のうち事業の水準、事業継続性が重要である点が株式会社と異なる特徴ということができる。

また、非営利法人における情報開示の方法については、開示レベルを決定し、これが情報利用者にとっての便宜に影響する。この点、最も開示レベルが高いと考えられるのは、開示用電子情報処理組織（EDINET）のようなインターネットによる開示である（金融商品取引法27条の30の2）。これに対して、開示レベルが低い開示方法は、行政機関の保有する情報の公開に関する法律のように情報公開請求者に対して個別に情報を示す方法である。この場合、開示請求権者が限定されるほど開示レベルは低くなる。

さらに、非営利法人の監査制度については、以下の監査制度の枠組みがある。

① 内部監査

内部監査は、本来的には組織体が自主的に設定すべきものであるが、これが法定化されていると、内部監査の実効性が制度的に担保されている。これについては内部統制構築義務（会社法362条4項6号）に相当する規定が各非営利法人の根拠法に存在するかどうかで確認することができる。

② 監事監査

非営利法人の根拠法においては、まず任意機関として監査機関を規定し、一定規模以上の法人については必要機関として監査機関を規定する制度設計がある。また、監事監査の

他、所轄庁による指導監査など株式会社とは異なる監査制度が規定される場合もある。

③ 公認会計士監査

非営利法人の根拠法に会計監査人が規定される他、所轄庁の指導等によって任意監査が実施される場合も少なくない。この任意監査において特に影響が大きいのが平成26年改正監査基準における監査領域の拡大である。監査領域の拡大には、従来の一般目的の財務諸表に特別目的の財務諸表に対する監査や財務諸表の全部又は一部に対する監査が追加され（監査対象の拡大）、従来の適正性意見に準拠性意見が追加された（監査意見の拡大）。

上記の観点から、一般法人、公益法人、社会福祉法人、医療法人、学校法人、特定非営利活動法人（NPO法人）、宗教法人における開示・監査制度の現状と在り方について考察し、そこにおける問題点等を明らかにした。具体的には、まず社会福祉法人において会計監査人設置が進んでいないこと、また特定非営利活動法人（NPO法人）について適正性意見が公表されている監査報告書と準拠性意見が公表されている監査報告書が混在していること、さらに内部監査構築に関して医療法人、学校法人、特定非営利活動法人（NPO法人）、宗教法人について制度的担保がなされていないこと、宗教法人について「宗教法人会計の指針」に基づいて作成された計算書類については特別目的の財務報告の枠組みにおいて作成された財務表に対して準拠性意見を表明する監査とならざるを得ない点などが明らかになった。

2. 非営利法人の米国法人税制の特徴

米国における非営利組織（nonprofit organization）の税制度は、日本における非営利組織の税制度とは根本的に異なる点が多い。米国の税制度は、連邦税法について、内国歳入法（Internal Revenue Code：IRC）に集約されているという形式的な相違を指摘することができる。米国においては、州の権限および独立性が強く、課税の面においても連邦政府の存在感は日本に比べると希薄である。

米国における非営利組織の形態は、各州の法律により、①人格なき社團（unincorporated association）、②公益信託（charitable trust）、③非営利法人（nonprofit corporations）の3種類が存在する。米国では、非営利組織の法人格取得は、これに係る連邦法が存在しないことから、州法の権限のもとに行われ、その取得は比較的容易であるとされるものの、このことは連邦税法における非課税特権の取得に直結するものではなく、内国歳入庁への申請を行い、審査を通過しなければならない。このように、非課税ステータスの付与は連邦法の所管であるのに対し、どの非営利組織形態を選択するかについては、州法が司るという構造になっている。

内国歳入法では、Subchapter Fの§ 501から§ 530までにおいて、非課税組織（exempt organization）の課税関係について規定している。そして、その中心に位置づけられるIRC§501（c）において、非課税組織が列挙されている。IRC § 501（c）に記載されている組織には、慈善目的組織だけでなく、多くの共益目的組織も含まれている。

内国歳入法は、一般規定として、「法人、信託財産、その他の組織を対象とする連邦所得税の免除」（IRC§501）を規定している。その内容は、IRC§501（c）および（d）、401（a）に該当する組織は、IRC§502または§ 503の非課税拒否規定に抵触しないことを条件として、連邦所得税が免除されるというものである。すなわち、米国の法人所得課税は、非営利組織であってもその所得には課税されることが原則であり、本規定により例外的に課税が「免除（exemption）」されるという構造になっている。

各州において非営利法人としての承認を受けた組織は、以下の非課税条件（exemption requirements）を満たし、さらに、内国歳入庁の承認を受けることにより、非課税措置の適用を受けることが可能となる（IRC§501（c）（3））。

- ① 利益（earnings）がいかなる個人持分主や個人（any private shareholder or individual）にも帰属（inure）しないこと。
- ② 立法（legislation）に影響を及ぼしたり、政治家候補（political candidates）に賛成または反対のいかなるキャンペーン活動を行うような組織ではないこと。

非営利組織は、法律により利益の獲得が禁じられているわけではなく、実際に非営利組織が利益を生み出すことは珍しいことではない。伝統的にアメリカでは、非営利組織が収益を終局的には非課税組織に振り向ける限りにおいて、非課税での収益活動を行うことが許容されるという考え方があるとされる。ただし、主として利益（profit）追求のための事業活動（trade or business）を行う組織については、非課税措置を享受することは認められない（IRC§502（a））。

IRC § 501（c）に該当する非課税法人の非関連事業（unrelated business）から生じる所得は、通常の税率により課税にされることになる（IRC § 501（b），IRC § 511）。非関連事業とは、①非関連事業が継続していること（Reg.§1.513-1（c）），②本来の事業との実質的関連性がないこと（Reg.§1.513-1（d））を内容とする。非関連事業所得課税適用の主たる目的は、非課税法人の非関連事業活動と営利法人の課税事業と同じ税率を適用することによる不公正な競争の源（source of unfair competition）を取り除くことにある（Reg.§1.513-1（b））。この点については、非関連事業が本来の事業を歪める原因となりうることから、これに対する抑止効果を狙ったとの解説もなされている。IRCにおいても課税所得と免税所得を把握する必要があるため、区分経理が求められる。

3. 地方公共団体の会計制度と監査制度

本年度の研究では、前年度の研究、すなわち総務省が公表し、地方公共団体が鋭意、その整備・運用に努めている「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）」を所与としつつ、財務情報を監査する各団体の監査の状況について、これに加えて各団体の内部統制の全般について研究を実施した。

とりわけ、地方自治法の改正により、令和3年から公表が始まった都道府県および政令指定都市の内部統制評価報告書の検討を中心として、各団体の会計実務ないし監査実務、そして内部統制の課題について検討を加えた。

上記した、都道府県および政令指定都市の首長が作成し、公表を開始している「内部統制評価報告書」は、特に、首長自身が自らの団体の内部統制をどのように理解しているのかがわかるため、研究対象として有用性が高く、同内容の検討を深めることで、各団体の内部統制の状況を把握することが可能となった。またこれにより、各団体がにかえる会計実務、監査実務の問題点の概要を探ることも可能になったと考える。

次に、いくつかの団体の内部統制評価報告書（同報告書に対する監査委員の審査報告書を含む）では、今後、急速に進展が予定されている、デジタルトランスフォーメーション（DX）に関する記述が見られる。これについては、令和3年度活動経過報告（商学部会計学研究所）でも、すでに記載している通り、DXにかかるリスクがさまざまな形で顕在化す

る可能性について、地方公共団体の中でも認識が高まってきていることの証左ということができよう。

令和4年においても、令和3年からの継続で、地方公共団体の行政事務のデジタル化、および同事務に関するリスクを研究し、研究発表および成果物の公表等を行った。なお、地方公共団体の会計実務、監査実務、そして内部統制の状況を把握することについて、極めて便宜なツールが上記の内部統制評価報告書であるといえるが、実際のところ、本報告書の公表義務は都道府県および政令指定都市に限られているため、他自治体においてはまだ未着手の段階であることが多いと思われる。次年度においては、都道府県および政令指定都市以外の自治体の内部統制制度への対応状況(当然に会計・監査実務を含むことになる)も含めて、地方公共団体の会計、監査、そして内部統制に関する基礎的研究を実施していくことを企図している。