

【論文】

**ニュージーランドにおける公益事業体の会計・監査制度
－日本版ベネフィット・コーポレーション導入への示唆－**

**Accounting and Auditing Systems for Public Benefit Entity in New Zealand
-Implications for the Introduction of Benefit Corporation in Japan**

濱 本 明

HAMAMOTO Akira

＜目次＞

I 序

II NZにおける公益事業体制度

1. PBEの定義と事業体の分類
2. PBEの識別
3. 矛盾する指標

III PBEに関する会計・監査制度

1. 事業体の階層
2. 各TierのPBEに適用する会計基準
3. PBEに関する監査制度
4. 我が国へのBC制度導入に関する示唆

IV 結

(要旨)

ニュージーランド（NZ）における公益事業体（PBE）の会計・監査制度は、①営利・非営利事業体を法的形態でなく会計基準によって分類してPBEが識別されること、②PBEの規模等による階層別に会計基準が適用されること、③高い階層のPBEについては国際公会計基準（IPSAS）をベースとした会計基準を適用すること、④国際監査基準（ISA）をベースとした監査基準を適用して監査が実施されるという特徴を有する。このようなNZの会計・監査制度は、現在、我が国への導入が検討されているベネフィット・コーポレーション（BC）の会計・監査に重要な示唆を与える。まず、BCは、営利性と公益性を両立するハイブリッド型の法人形態であることから、これに適用する会計基準は単一のものではなく営利性の割合が高い法人又は公益性の割合が高い法人のいずれかに分類し、それぞれに異なる会計基準を適用すべきある。次に、大規模法人については、監査において適正性意見が表明されるように適正表示の枠組みである会計基準を適用すべきであり、IPSASをベースとした会計基準を適用することも検討すべきである。

I 序

公益事業体（Public Benefit Entity：PBE）に関するニュージーランド（以下、NZ）の会計・監査制度は、指標による営利・非営利事業体の区分、規模等による階層別会計など、我が国における非営利組織会計には見られない特徴を有する。また、国際基準の導入、隣国との経済協力と会計士団体統合等の影響、セクター中立会計の導入と終結など、NZの非営利組織会計・監査制度に関する豊富な経験から学ぶ点は少なくない。

他方、我が国では、内閣に設置された新しい資本主義実現本部において、現在米国や英国等で広がりつつある民間で公的役割を担う新たな法人形態の導入が検討されている。

そこで、本稿では、NZにおけるPBEの内容とともに会計・監査制度を明らかにし、現在、我が国への導入が検討されているベネフィット・コーポレーション（Benefit Corporation：BC）の内容とNZのPBEに関する会計・監査制度から得られる示唆についても明らかにすることを狙いとし、同時にNZのケースを我が国に当てはめる場合の問題点等についても明らかにする。

II NZにおける公益事業体制度

1. PBEの定義と事業体の分類

NZにおけるPBEは、株式会社、一般社団法人など事業体の根拠法による形態によるのではなく、会計基準に示された様々な分類のための指標によって報告主体の種類・階層を区別する点に特徴がある。そして、PBEは、NZにおける会計基準及び監査基準等の設定主体である外部報告委員会（External Reporting Board：XRB）が公表するXRB基準A1「会計基準のフレームワークの適用」（XRB A1 Application of the Accounting Standards Framework、以下、XRB基準A1）において次のように定義されている。

PBEとは、①コミュニティ又は社会の便益のために商品又はサービスを提供することを主目的とし、②持分保有者への財務的リターンのためではなく、その主目的をサポートする目的で資本が提供されている報告主体をいう。

また、このPBEは、パブリックセクターの事業体又は非営利事業体である場合がある（XRB基準A1第6項、同付録A第3項）。

パブリックセクターのPBEとは、2001年公監査法（Public Audit Act 2001）において定義されている公的事業体（Public Entity）及び全てのNZ議会事務局（Offices of Parliament）であるPBEであり、非営利であるPBEはパブリックセクターでないPBEである（XRB基準A1第4項）。ここで、2001年公監査法における公的事業体とは、①国家（the Crown）、②1989年財政法（Public Finance Act 1989）第45F条（1）（b）に基づく別の監査人が任命されている場合を除くNZ議会事務局（Offices of Parliament）、③2001年公監査法別表1に規定するクラスの事業体（政府機関、省庁など）、④2001年公監査法別表2に規定する事業体（NZ準備銀行、NZ警察など）、⑤その他の法令に基づき会計検査院長が監査人となっている事業体、⑥①から⑤までに規定する1つ以上の事業体によって支配されている事業体をいう（2001年公監査法第5条）。また、NZ議会事務局には、会計検査院、オンブズマン事務所、環境担当国會議員事務所がある¹。

これに対して、営利事業体は直接的には定義されておらず、PBE以外のすべての事業体

を包含している（XRB基準A1第5項）。例えば、2005年チャリティ法（Charities Act 2005）に基づいて登録されたほとんどのチャリティは、PBEの定義を満たす可能性が高いが、登録されたチャリティの中には財務報告目的のために営利事業体として分類されることはあり得る。同様に、多くのパブリックセクターの事業体は、公共の利益のために商品やサービスを提供することを特に義務付ける法律の下で運営されているが、例えば、2000年NZ公衆衛生・障害者法（The New Zealand Public Health and Disability Act 2000）を前身とする2022年パエ・オラ（健康な未来）法（Pae Ora（Healthy Futures） Act 2022）第13条においては、NZ保健省（Health New Zealand）にNZ国民に対する保険サービスの提供を義務付けている。よって、これらのような多くの場合に事業体がPBEの定義を満たすかどうかは明らかであろう。これに対して、事業体がPBEであることが直ちに明らかでない場合もある。事業体が複数の目的を有し、その目的がランク付けされていない場合や、目的が明確に記載されていない場合には、事業体の主たる目的（すなわち、事業体が存在する理由及び事業体が達成しようとする目的）を決定することが困難となる場合がある。そこで主要目的を特定する際には、事業体の目的の実質を評価する必要がある（XRB基準A1第7項）。

上記のPBEの定義において示された①及び②の要件は相互に依存する関係にあり、事業体を分類する際には、いずれか一方を評価するのではなく組み合わせて評価することが必要である（XRB基準A1付録A第8項）。

また、PBEは、社団法人、信託、法定組織（statutory body）、さらには会社など、様々な形態で構成されており、PBEには、チャリティ、クラブ、非商業的なパブリックセクターの事業体など、幅広い種類の事業体が含まれる。よって、事業体の法的形態は、事業体がPBEであるか否かを決定する決定的な要因となる可能性は低く、PBEは、民間部門にも公的部門にも存在し、規模の大小は問わない（XRB基準A1付録A第9項）。

さらに、多くのPBEは、特定の集団の直接的な利益のために存在するが、社会全体が間接的に利益を得ることもあり得る。例えば、コミュニティ・フットボール・クラブは、そのメンバーの直接的な利益のために、フットボールを促進・奨励するために存在するが、より健康的な集団や青少年のための組織的な活動の提供を通じて、社会全体が間接的に利益を得ることもある。よって、一般論として、PBEは地域社会又は社会的利益のために財やサービスを提供するために存在するが、これは必ずしもそのような事業体が国民全体の利益のために存在することを意味するものではない（XRB基準A1付録A第10項）。

2. PBEの識別

XRB基準A1別紙においては、事業体がPBEの定義を満たすかどうかを判断する際に考慮すべき6の指標が定められている。これらの指標は、事業体の実質的目的に着目したものであり、（1）明示された目的、（2）期待される経済的利益を含む利益の性質、（3）便益の主な受益者、（4）出資持分の性質、（5）資産の目的と用途、（6）資金調達の方法である。

但し、多くの場合、事業体がPBEの定義を満たすか否かを決定する際に、一つの指標で決定的な判断ができる可能性は低く、複数の指標を合わせて検討する必要がある可能性があり、各指標での評価を検討してバランスをとる際には、専門的な判断が必要となる（XRB基準A1付録A第11項）。

また、PBE又は営利事業体としての分類の評価は、報告事業体レベルで行われる。その結果、報告事業体レベルでの分類は、グループレベルでの分類とは異なる可能性がある。

よって、ある事業体が他の事業体に支配されており、その被支配事業体が独自の報告義務を有する報告事業体である場合、被支配事業体は、報告目的のために独自の主要目的が評価されることになる。これに対して、グループの分類を決定する際には、グループの特性を考慮する必要がある、グループの支配事業体の分類が、グループの分類を決定する可能性が高い（XRB基準A1付録A第12項）。

以下では、各指標の内容を示す。

（1）明示された目的（XRB 基準 A1 付録 A 第 14 項～20 項）

例えば、1986年国有企業法（State-Owned Enterprises Act 1986）第4条においては、すべての国有企業の主たる目的は、「成功する事業として運営することであり、この目的のために①国有ではない類似の事業と同等の収益性と効率性があること、②優良雇用主（雇用のあらゆる側面において従業員を公正かつ適切に扱うために必要であると一般に認められている規定を含む人事方針を運用する雇用主）であること、③活動する地域社会の利益を考慮し、可能であればこれに応えたり促進したりするよう努めることにより、社会的責任感を示す組織であること」が規定されている。

また、2005年チャリティ法第5条においては、チャリティ目的について、「貧困の救済、教育や宗教の促進、又は地域社会に有益なその他の事項に関するかどうかにかかわらず、あらゆるチャリティ目的が含まれる」旨が規定されている。

さらに、例えば、地方衛生局の目的の一つは、人々とコミュニティの健康を改善、促進、保護することであるように、事業体の設立文書には、当該事業体が提供する便益の性質という観点から、団体の目的が明記されている場合もある。

以上のように、多くの場合、管轄法、定款、信託証書、又はその他の設立文書に、事業体によって生み出される便益が誰のために意図されているのかを含め、事業体の目的が明記されている。

なお、多くの事業体は複数の目的をもって設立されている。例えば、クラウン研究所（Crown Research Institutes：CRIs）は、1992年クラウン研究所法（CRI法）第5条により、①NZのために研究を行うこと、②適用される倫理基準を遵守すること、③研究や技術開発の成果の応用を促進し、容易にすること、④良き雇用主であり、社会的責任感を示すこと、⑤財務的な責任をもって運営し、財務的な存続可能性を維持することが義務づけられている。

このように、事業体の設立文書に、当該事業体が複数の目的を有すると規定されている場合、主要な目的は事業体の目的の実質的評価によって決定される。この場合、事業体の目的の実質を評価する際に、事業体がどのようにパフォーマンスを評価しているかを検討することが有用である。例えば、事業体がROA（総資産利益率）やROE（株主資本利益率）の業績目標を掲げている場合には、当該事業体が営利事業体であることを示す可能性がある。しかし、パフォーマンス目標が、コミュニティや社会的成果を達成するために提供された便益のレベルや量に重点が置かれている場合は、当該事業体がPBEであることを示す可能性がある。

但し、設立文書において事業体が財政的に存続可能であること、又は適切な収益率を生み出すことが要求される場合があるが、財政的に存続可能であること自体は、営利事業体とPBEを区別する決定的な要素ではない。多くの場合、PBEは財政的に存続可能であり、限られたリソースを効果的に活用して運営されることがコミュニティの期待であることが多いからである。

(2) 期待される経済的利益を含む利益の性質 (XRB 基準 A1 付録 A 第 21 項～25 項)

営利事業体とは異なり、PBEは、持分保有者に財務的利益やリターンを提供するための財務的余剰を生み出すために存在するのではない。むしろ、コミュニティ又は社会的利益のために財又はサービスを提供するために存在する。したがって、ある事業体が無償又は名目的な対価で財又はサービスを受益者に提供する場合、その事業体はPBEである可能性が高い。このことは、PBEが使用する純資産から財務上の黒字を決して生み出さない、又は生み出そうとしないことを意味するものではない。しかし、PBEが財務的余剰を生み出す場合、それは、持分保有者に財務的便益を提供するためではなく、コミュニティ又は社会的便益のために財貨又はサービスを提供するという事業体の主要な目的をサポートするために使用されることが要求されるか、又は期待される場合がある。

また、PBEは、支配企業の主要な活動をサポートするために使用できる財務的余剰を生み出すために運営されるような被支配事業体又は別個の事業体を設立することができる。このような事業体や事業単位は、営利目的であっても良く、この事実は、支配事業体又はグループの分類には影響しない。

さらに、営利事業体が提供する便益は、本質的に金銭的なものである。ほとんどの営利事業体は、商業的又は市場的なリターンを生み出すこと、すなわち、事業運営に伴う相対的リスクに見合った財務上の便益や株主へのリターンを最大化することを目的としている。したがって、期待される財務上の便益の大きさによって、事業体が営利事業体であるかPBEであるかが示される可能性がある。

なお、期待される財務上の便益の金額と、事業体が提供する便益の性質を検討する際には、利益の創出と配当の支払いは、持分保有者に提供され得る財務上の便益の一形態に過ぎないことを認識することが重要である。メンバーや持分保有者に還元できる財務的便益は、他にも様々な形態がある。例えば、協同組合は、配当金の支払いではなく、事業体との取引量に応じたりべートを支払うことで、組合員に財務的便益を提供している。また、事業体が組合員に商品やサービスを割引価格で提供することも、財務的便益の一例である。

以上のように、期待される財務上の便益の規模を含め、事業体が提供する便益の性質は、企業がPBEであるかどうかを示す可能性がある。

(3) 便益の主な受益者 (XRB 基準 A1 付録 A 第 26 項～29 項)

通常、営利事業体の主な受益者は、持分保有者、債権者、サプライヤー等であり、財務的リターンを得るかわりに事業体に経済的リソースを提供する。これに対して、PBEの主な受益者は、経済的リソースの提供者でなくコミュニティのメンバーやコミュニティの特定のセクションである。

例えば、メンバーの資金がより広範なコミュニティの利益のために文化遺産の維持と強化に使用される遺産信託のように、主たる受益者が事業体のメンバーでない場合には、当該事業体はPBEである可能性が高い。これに対して、主たる受益者が事業体のメンバーである場合には、当該事業体がPBEであるか否かを判断するために、利益の性質など他の指標を考慮する必要がある。

よって、事業体が提供する便益の主たる受益者が誰であるか（すなわち、事業体の活動から主として便益を受ける人々）を理解することは、事業体がPBEであるかどうかを判断する際の助けとなる。

なお、営利事業体かPBEのどちらに分類されるかは報告主体レベルで行われるので、例

例えば報告主体がPBEである親事業体に支配されている場合、報告事業体の財務的リターンをPBE親事業体がどのように使用するかは、報告主体が営利事業体かPBEのどちらに分類されるかの評価とは無関係である。

(4) 出資持分の性質 (XRB 基準 A1 付録 A 第 30 項～31 項)

事業体が持分保有者の利益のために財務的リターンを生み出すために設立される場合、通常、所有権が明確に定義される。これは、配当や残余資産に対する権利といった財務上の便益やリターンの水準を決定するため、営利事業体にとって重要である。事業体が明確な持分保有者を持たないか、持分の性質が不明確である場合、その事業体はPBEである可能性が高い。

明確な持分保有者が不在であることとは、例えば、①事業体が清算された場合、又は事業を停止した場合に、その事業体の財務上の利益又は純資産に参加する権利を有する個人又は事業体が存在しないこと、②事業体が事業を停止した場合、残余財産は、同様の目的を持つ他の事業体に充当されるか、他のPBEに返還されるという要件、つまり、資産の用途が、コミュニティ又は社会の利益のために財・サービスを提供することに実質的に制限されていることであることのような場合である。

(5) 資産の目的と用途 (XRB 基準 A1 付録 A 第 32 項～33 項)

例えば、PBEは、美術品、歴史的建造物、その他の工芸品など、国や地域の歴史的・文化的特徴に貢献する資産を保有する場合がある。またPBEが、国立公園や、固有の動植物が生息する自然が重要な地域を管理する場合がある。これらのPBEでは、保有する資産を現在及び将来の世代のために保存・維持する責務があり、仮に歴史的な品物や土地などの資産の販売市場が存在したとしても一般的に販売目的で保有されることはない。

営利事業体は、主に売却目的又は持分保有者に財務的利益をもたらすために資産を保有する。これに対して、PBE（特にパブリックセクターのPBE）が有形固定資産及びその他の資産（インフラ資産を含む）を保有する主な理由は、通常、持分保有者に金銭的利益をもたらす能力を確保するためではなく、コミュニティ又は社会の利益のために将来的にサービスを提供できるようにするためである。

そのため、事業体が資産を取得又は保有する理由から、その事業体がPBEかどうかを判断できる場合があり、資産を保有する理由がコミュニティ又は社会の利益のために将来的にサービスを提供するためである場合には、当該事業体はPBEである可能性が高い。

(6) 資金調達性の性質 (XRB 基準 A1 付録 A 第 34 項～37 項)

例えば、パブリックセクターのPBEは、そのサービスを実施するために、予算その他の公的資金を受領している。非営利のPBEは、政府補助金、慈善団体からの寄附金、一般市民からの寄附金や遺贈に依存する場合がある。また、資金の使途について、資金提供者が制限を課している場合もある。このように、多くのPBEは、助成金や寄附に依存しており、これらの資金源は通常、受益者以外の第三者からのものである。また、例えば、多くの非営利事業体は、コミュニティにサービスを提供するために、有給の従業員ではなくボランティアに大きく依存しており、PBEは無償のサービス提供を通じて資金も得ている。

これに対して、営利事業体は、配当、利子、その他金銭的リターン（又はその他の経済的リソース）の権利と引き換えに、主に持分保有者、債権者、その他の経済的リソースの提供者から資金を調達する。

よって、事業体が、主に寄附金やその他の貢献に頼っており、その対価としてリソース

提供者が金銭的リターン（又はその他の経済的リソース）を受け取る権利を有していない場合には、当該事業体はPBEである可能性が高い。

3. 矛盾する指標（XRB基準A1付録A第38項）

事業体の分類を検討する際、場合によっては、上記の指標が互いに矛盾し、事業体の主たる目的又は目標が明らかでないことがある。また、ある指標は、事業体が営利事業体として分類されるべきことを示し、他の指標は、事業体がPBEとして分類されるべきことを示す場合がある。

例えば、事業体が少額の持分しか有していない場合には、事業体が実質的にPBEの定義を満たすかどうかを判断する際に、その持分の性質を考慮することは、他の指標よりも参考にならない可能性がある。

よって、このような状況では、専門的な判断によって、指標を総合的かつ相互に組み合わせ評価し、総合的な評価に対する特定の指標の重要性も考慮して、事業体を実質的にPBEの定義を満たすかどうかを判断する専門的な判断が必要となる。

Ⅲ PBEに関する会計・監査制度

1. 事業体の階層

XRB基準A1においては、営利事業体についてTier1からTier2までの2つの階層構造を規定するとともに各階層別に適用する会計基準について規定している。また、PBEについては、Tier1からTier4までの4つの階層構造を規定するとともに各階層別に適用する会計基準についても規定している。

(1) 営利事業体の階層

営利事業体は、①報告期間中のいかなる時点においても、公的説明責任を有している場合、又は②大規模な営利目的のパブリックセクターの事業体である場合には、Tier1の営利事業体の会計要件に従って報告しなければならない。Tier2の営利事業体の会計要件に従って報告する資格があるが、Tier2の営利事業体の会計要件に従って報告することを選択しない場合についても同様である（XRB基準A1第17項）。

ここで、公的説明責任とは、国際会計基準審議会（IASB）による中小企業向け国際財務報告基準（IFRS for SMEs）の適用対象である中小企業の要件である「公的説明責任」の定義に等しい（XRB基準A1結論の背景BC12項）。すなわち、公的説明責任を有する場合とは、(a) 事業体の負債性金融商品又は資本性金融商品が公開市場で取引されているか又は公開市場（国内又は国外の証券取引所又は店頭取引市場）での当該金融商品の発行の過程にある場合、又は (b) 自己の主要事業の一つとして、外部者の広範なグループの受託者として資産を保持している場合であり、この (b) については、銀行、信用組合、保険会社、証券ブローカー・ディーラー、投資信託会社及び投資銀行のほとんどが満たす要件である（IFRS for SMEs1.3）。

また、営利目的のパブリックセクターの事業体についての「大規模」とは、総費用が30万NZドルを超える場合であり、総費用とはTier1の営利事業体の会計要件に従って事業体が利益又は損失（その他の包括利益の要素を除いた、収益から費用を差し引いた残額）の算定要素として認識した費用（法人所得税費用を含む）の合計を意味する（XRB基準A1第18

項)。これに対して、営利事業体について①公的説明責任を有していない場合、かつ②上記の大規模な営利目的のパブリックセクターの事業体でない場合には、Tier2営利事業体の会計要件に従って報告することを選択することができる（XRB基準A1第20項）。

（2）PBE の階層

PBEは、まず、①報告期間中のいかなる時点においても公的説明責任を有する場合、又は②大規模である場合には、Tier1のPBEの会計要件に従って報告しなければならない。他の階層の会計要件に従って報告する資格があるが、当該他の階層の会計要件に従って報告することを選択しない場合についても同様である（XRB基準A1第37項）。ここで、PBEについての「大規模」とは、総費用が3,300万NZドルを超える場合であり、総費用とは、Tier1のPBEの会計要件に従って事業体が黒字又は赤字（その他の包括収益・費用の構成要素を除いた、収益から費用を差し引いた残額）の算定要素として認識した費用（損失及び助成金費用を含む）の合計を意味する（XRB基準A1第38項）。

次に、PBEのうち、①公的説明責任を有していない場合で、かつ②大規模でない場合には、Tier2のPBEの会計要件に従って報告することを選択することができる（XRB基準A1第39項）。

さらに、PBEのうち、①公的説明責任を有していない場合で、かつ②総費用が500万NZドル以下である場合には、Tier3のPBEの会計要件に従って報告することを選択することができる（XRB基準A1第40項）。ここで、総費用とは、Tier3のPBEの会計要件に従い、パフォーマンス報告書（Statement of Financial Performance）において認識される総費用（損失及び助成金費用を含む）を意味する。

最後に、PBEのうち、①公的説明責任を有していない場合で、かつ②「特定非営利事業体（specified not-for-profit entity）」となるための法的規模の基準を満たしていないために非GAAP基準（すなわち、現金主義会計）に従って報告することが法律で許可されている場合には、Tier4のPBEの会計要件に従って報告することを選択することができる（XRB基準A1第42項）。ここで、特定非営利事業体とは、2013年財務報告法（Financial Reporting Act 2013）第46条及びXRB基準A2「法定規模閾値の意味」（以下、XRB基準A2）によると、ある会計期間に関して、過去2会計期間のそれぞれにおいて、当該事業体の事業総支出（total operating payments）が14万NZドル以上である場合において、当該ある会計期間に関して特定非営利事業体であるとされている。また、事業総支出とは、会計期間中に事業体（及び全ての支配している事業体）が行った、資本支払以外の支払（該当する場合には、補助金支払及び所得税支払を含む）の総額を意味する（XRB基準A1第42A項、XRB基準A2第15項）。また、資本支払とは、12ヶ月を超える予想耐用年数を有し、事業体が所有（又は部分的に所有）し、事業体の活動を支援するため又はサービスや製品を提供するために事業体が使用するリソースの購入のための会計期間中の支払をいい、事業目的の支払いや他の事業体に譲渡するリソースの支払いは含まれない（XRB基準A2第15項）。

2. 各 Tier の PBE に適用する会計基準

営利事業体に適用する会計基準は、国際財務報告基準（IFRS）への準拠を主張できるようにするために国際会計基準審議会（IASB）による基準をベースとしたNZ IFRS及びNZ IASと、NZに適した国内基準であるFRSがある（XRB基準A1結論の背景BC19項、同20項）。これに対して、PBEについては各階層（Tier）別に以下のような会計基準を適用する必要がある。

(1) Tier1

Tier1のPBEの会計要件を適用するPBEは、【図表1】に列挙された会計基準及び権威ある通達のすべての要件を適用しなければならず²、後述する縮小開示制度（Reduced Disclosure Regime：RDR）は適用されない（XRB基準A1第43項）。

【図表1】に示す会計基準は、主に国際会計士連盟（International Federation of Accountants：IFAC）の国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board：IPSASB）による国際公会計基準（IPSAS）をベースとしている。このIPSASは、IFRSを参考にしつつ政府やその他の公共部門の組織が使用することを想定した発生主義ベースの基準³であり、これを元に、NZの実務における認識、測定、開示と矛盾しないように修正されたものがPBE IPSASである⁴。この他、国際会計基準審議会（IASB）による基準をベースとしたPBE IFRS及びPBE IASや、IPSASでカバーされていないトピックに対応するための国内基準であるPBE FRSがある（XRB基準A1結論の背景BC35項）。

(2) Tier2

Tier2PBEの会計要件を適用するPBEについても、【図表1】に列挙された会計基準及び権威ある通達の要件を適用しなければならないが、各基準内の条文においてアスタリスク（*）が付された開示要求事項の一部又は全部を適用せずRDRパラグラフの規定を選択することができる（XRB基準A2第44項）。ここで、RDRとは、開示における譲歩、すなわち縮小された開示制度のことであり、コストと便益のバランスをとるために設けられた制度のことである（XRB基準A1結論の背景BC22項）。

【表 1】 Tier1PBE と Tier2PBE が適用する会計基準

PBE IPSAS1	財務報告の表示	PBE IPSAS29	金融商品：認識と測定
PBE IPSAS2	キャッシュ・フロー計算書	PBE IPSAS30	金融商品：開示
PBE IPSAS3	会計方針、会計上の見積の変更及び誤謬	PBE IPSAS31	無形資産
PBE IPSAS4	外国為替レート変動の影響	PBE IPSAS32	サービス委譲契約：委譲者
PBE IPSAS5	借入コスト	PBE IPSAS34	個別財務諸表
PBE IPSAS9	交換取引から生ずる収益	PBE IPSAS35	連結財務諸表
PBE IPSAS10	超インフレ経済下における財務報告	PBE IPSAS36	関連会社及び共同支配企業に対する投資
PBE IPSAS11	工事契約	PBE IPSAS37	共同支配の取決め
PBE IPSAS12	棚卸資産	PBE IPSAS38	他の事業体への関与の開示
PBE IPSAS13	リース	PBE IPSAS39	従業員給付
PBE IPSAS14	後発事象	PBE IPSAS40	PBE の結合
PBE IPSAS16	投資不動産	PBE IPSAS41	金融商品
PBE IPSAS17	有形固定資産	PBE IFRS5	売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業
PBE IPSAS19	引当金、偶発負債及び偶発資産	PBE IFRS17	保険契約
PBE IPSAS20	関連当事者の開示	PBE IAS12	法人所得税
PBE IPSAS21	非キャッシュ生成資産の減損	PBE IAS34	中間財務報告
PBE IPSAS22	一般政府部門に関する情報開示	PBE FRS42	予測財務諸表
PBE IPSAS23	非交換取引による収益	PBE FRS43	要約財務諸表
PBE IPSAS26	キャッシュ生成資産の減損	PBE FRS45	サービス委譲契約：運営者
PBE IPSAS27	農業	PBE FRS47	PBE 基準の初度適用
PBE IPSAS28	金融商品：表示	PBE FRS48	サービス・パフォーマンス報告書

出所）XRB基準A1付録Cを元に筆者作成。

(3) Tier3

Tier3の会計要件を適用するPBEは、パブリックセクターのPBEについてはTier3（PS）基準「Tier3パブリックセクター事業体の報告要件」（以下、Tier3（PS）基準）、非営利のPBEについてはTier3（NPF）基準「Tier3非営利事業体の報告要件」（以下、Tier3（NPF）基準）を適用する必要がある（XRB基準A2第45項、同付録D）。

これらの基準は、いずれも発生主義ベースによるシンプルなフォーマットの報告要件である点に特徴がある（Tier3（PS）基準第1項、Tier3（NPF）基準第1項）。

(4) Tier4

Tier4の会計要件を適用するPBEは、パブリックセクターのPBEについてはTier4（PS）基準「Tier4パブリックセクター事業体の報告要件」（以下、Tier4（PS）基準）、非営利のPBEについてはTier4（NPF）基準「Tier4非営利事業体の報告要件」（以下、Tier4（NPF）基準）を適用する必要がある（XRB基準A2第46項、同付録E）。

これらの基準は、いずれも現金主義による法定報告要件を満たす年次パフォーマンス報告書（財務諸表と呼ばれることもある）において報告されることが要求される最小限の情報が定められている点に特徴がある（Tier4（PS）基準第1項、同第4項、Tier4（NPF）基準第1項、同第4項）。

3. PBEに関する監査制度

(1) PBEに関する開示・監査制度

PBEに適用する会計については、前述したとおりPBEを階層別に分類し、それぞれのTierに異なる会計要件が定められている。また、パブリックセクターのPBEと非営利事業体のPBEで適用される会計基準の内容には違いがある。これに対して、PBEの開示要件については、当該PBEの根拠法上における規定に従って財務報告、監査報告の取得等を行う必要がある⁵。

例えば、チャリティについては、2005年チャリティ法に基づいて各決算日から6ヶ月以内に年次報告を行う必要があり、年次報告書に添付される財務諸表について大規模なチャリティは監査を、中規模なチャリティは監査又はレビューを選択して受ける必要がある（2005年チャリティ法第41条、同第42C条）。ここで、チャリティが大規模である場合とは、過去2会計期間のそれぞれにおいて当該チャリティ及び当該チャリティが管理するすべての事業体の総運営費が110万NZドル以上である場合をいい、中規模である場合とは、大規模でないことと過去2会計期間のそれぞれにおいて当該チャリティ及び当該チャリティが管理するすべての事業体の総運営費が55万NZドル以上である場合をいう（2005年チャリティ法第42D条）。

また、特定非営利事業体であるチャリティの財務諸表については、一般に公正妥当と認められる会計慣行、それ以外のチャリティの財務諸表については、一般に公正妥当と認められた会計慣行又は非GAAP基準のいずれかによって作成されなければならない（2005年チャリティ法第42A条）。ここで、一般に公正妥当と認められる会計慣行とは、XRBによって作成された財務報告基準（financial reporting standard）をいう（2013年財務報告法第5条、同第8条、同第12条）。これに対して、非GAAP基準とは、基準において非GAAP基準である旨が明記されている財務報告基準であり（2013年財務報告法第5条）、例えばTier 4（NPF）基準は、現金主義であるため2013年財務報告法第12条及び同第18条における非GAAP基準

であることが明記されている。

さらに、チャリティの監査人は、2001年公監査法（Public Audit Act 2001）第5条における公的機関を除いて、財務諸表の監査又はレビューを実施するにあたり、適用されるすべての監査及び保証基準に準拠する必要がある、監査報告書は、適用されるすべての監査及び保証基準の要件に準拠する必要がある（2005年チャリティ法第42F条）。ここで、適用される監査及び保証基準とは、XRBによって発行された監査及び保証基準をいう（2005年チャリティ法第42F条、2013年財務報告法第5条、同第8条、同第12条）。

（2）PBEに関する監査の基準

前述したとおり、NZにおける監査又はレビューにおいては、2013年財務報告法においてXRBによる監査及び保証基準に準拠することが義務づけられている。同国の監査及び保証基準は、XRB内におけるNZ監査・保証基準委員会（New Zealand Auditing and Assurance Standards Board：NZAuASB）によって開発又は採用されている。2021年10月にXRBから公表された「基準の国際的な適合と調和に向けたNZAuASBの政策とプロセス」（NZAuASB Policy and Process for International Conformance and Harmonisation of Standards）によると、XRBはNZAuASBに対して主要な戦略目標として、①保証業務従事者の専門的及び倫理的基準及び関連サービスの基準を含む国際監査・保証基準を採用すること（但し、国際基準と矛盾又は国際基準の要件より低水準とならない限り公益のために修正が必要とされる場合を除く）、②オーストラリア監査・保証委員会（Australian Auditing and Assurance Board：AUASB）と協力し、国際基準を基礎として調和した基準の制定を目指すことを示している。また、NZAuASBでは、これらの戦略目標を受けて、国内基準と国際基準のコンバージェンスというアプローチは、主としてNZAuASBが国際基準を受け入れる主体となり、国際基準が国内基準の基礎として利用されることの必要性が含意されているが、国際基準が国内における適切な基準となるようにNZAuASBが基準策定の様々な段階において国際基準に影響を与えることを目指すことも同時に示している。

ここで、NZのXRBとオーストラリアのAUASBとの協力体制は、2009年にNZとオーストラリアの両首相が発表した両国の経済的統合（Trans-Tasman Economic Integration）による単一経済市場（Single Economic Market）の創設に向けて行われている規制の統一（統合）化（regulatory harmonization and alignment）のための一つとしてなされているものであり⁶、こうした両国の経済的環境を背景として、NZ勅許会計士協会（NZICA）は、2014年12月にオーストラリア勅許会計士協会（ICAA）と統合され、オーストラリア・NZ勅許会計士協会（CAANZ）として新たに設立されている⁷。

以上の基準開発を取り巻く環境下におけるNZの監査および保証基準は、「解説ガイド Aul 監査・保証基準の概要」（EXPLANATORY GUIDE Aul Overview of Auditing and Assurance Standards, 以下、解説ガイドAul）によると、①専門的および倫理的基準、②国際監査基準（NZ）（ISA（NZ））およびNZ監査基準（NZ AS）、③国際レビュー業務基準（NZ）（ISRE（NZ））およびNZレビュー業務基準（NZ SRE）を含むレビュー業務基準、④その他の保証業務基準－保証業務基準（SAE）および国際保証業務基準（NZ）（ISAE（NZ））、⑤関連サービス基準（国際関連サービス基準（NZ）（ISRS（NZ））を含む）の5つの基準群から構成される（解説ガイド Aul第17項）。

これらのうち、監査基準であるISA（NZ）は、【図表2】に示す通り、監査全般に関するISA（NZ）200番台、監査手続に関するISA（NZ）300から600番台、監査報告に関するISA

(NZ) 700から800番台, その他から構成されており, 国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB) が発行する国際監査基準 (International Standards on Auditing : ISAs) と同等の基準である (解説ガイドAu1第23項)。また, NZ AS は, ISA (NZ) において取り扱われていない内容を補足するものであり「NZ AS1 サービスパフォーマンス情報の監査」がこれに該当する。

【表 2】ISA (NZ) 及び NZ AS

XRB Au1	監査・保証基準の適用
NZ As1	サービスパフォーマンス情報の監査
ISA (NZ) 200	独立監査人の全体的目的と ISA に準拠した監査の実施 (NZ)
ISA (NZ) 210	監査業務の約定項目の合意
ISA (NZ) 220	財務諸表監査における品質管理
ISA (NZ) 230	監査調書
ISA (NZ) 240	財務諸表監査における不正に関する監査人の責任
ISA (NZ) 250	財務諸表監査における法令等の検討
ISA (NZ) 260	統治責任者とのコミュニケーション
ISA (NZ) 265	統治責任者及び経営者への内部統制の不備のコミュニケーション
ISA (NZ) 300	財務諸表監査の計画
ISA (NZ) 315	重大な虚偽表示リスクの特定と評価
ISA (NZ) 320	監査の計画及び実施における重要性
ISA (NZ) 330	評価されたリスクに対する監査人の対応
ISA (NZ) 402	受託会社を利用する事業体に関する監査上の考慮事項
ISA (NZ) 450	監査の過程で識別した虚偽表示の評価
ISA (NZ) 500	監査証拠
ISA (NZ) 501	監査証拠－特定項目に関する具体的な考慮事項
ISA (NZ) 505	外部確認
ISA (NZ) 510	初年度監査業務－期首残高
ISA (NZ) 520	分析的手続
ISA (NZ) 530	サンプリングによる監査
ISA (NZ) 540	会計上の見積り及び関連する開示の監査
ISA (NZ) 550	関連当事者
ISA (NZ) 560	後発事象
ISA (NZ) 570	継続企業
ISA (NZ) 580	経営者確認書
ISA (NZ) 600	グループ財務諸表監査における特別な考慮事項 (構成単位の監査人の作業を含む)
ISA (NZ) 610	内部監査業務の利用
ISA (NZ) 620	監査人の専門家の業務の利用
ISA (NZ) 700	財務諸表に対する意見の形成と監査報告
ISA (NZ) 701	独立監査人の監査報告書における監査上の主要な事項のコミュニケーション
ISA (NZ) 705	独立監査人の監査報告書における除外事項付意見
ISA (NZ) 706	独立監査人の監査報告書における「強調事項」区分と「その他の事項」区分
ISA (NZ) 710	比較情報－対応数値と比較財務諸表
ISA (NZ) 720	その他の記載内容に関連する監査人の責任
ISA (NZ) 800	特別な考慮事項－特別目的の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査
ISA (NZ) 805	特別な考慮事項－単独の財務諸表及び財務諸表の特定の要素, 勘定又は項目の監査
ISA (NZ) 810	要約財務諸表に対する報告業務

出所) XRB Au1付録2及び付録2Aを元に筆者作成。

(3) PBE に関する監査意見

PBEの財務報告に対する監査意見の種類が適正性意見か準拠性意見かについては、Tier1PBE及びTier 2PBEについては適正表示の枠組み（fair presentation framework）の財務報告として監査人による適正性意見が表明され、Tier3PBEのパフォーマンス報告についても適正性意見が表明される⁸。これに対して、Tier4PBEについては一般に法定監査（又はレビュー）の要件はないが、仮に任意監査を受ける場合には、適用される会計基準が公正な表示ではなくシンプルな形式の現金基準による報告要件を規定していることから準拠性の枠組み（compliance framework）の財務報告として監査人による準拠性意見が表明されると解される。

4. 我が国への BC 制度導入に関する示唆

以上の特徴を有するNZの会計・監査制度が、現在、我が国において導入が検討されているBCに関する会計・監査制度に与える示唆について以下で検討する。

(1) BC

BC (Benefit Corporation) とは、営利性と公益性を同時に追求することを目指すハイブリッド型の法人形態であり、2010年にメリーランド州で初めて法制化され、2024年12月現在で米国の40州とワシントンD.C.で法制度化されている⁹。かかるハイブリッド型の形態であるメリットとして、①財務的利益と公益とのバランスについて法的に保護されることによる取締役の責任軽減、②インパクト投資家等の出資者層の拡大、③リーダー企業としての評価、④優秀な人材の確保、⑤透明性が高くなることによる個人投資家にとっての魅力の増大、⑥株式市場の短期主義を抑え込むことによる小口投資家に対する魅力の増大、⑦デモンストレーション効果が期待されている¹⁰¹¹。

BCとなるための法的要件は、例えばデラウェア州においては、①定款記載の目的において法人が促進する特定の公益を1つ以上記載すること、②定款の見出しの中にパブリック・ベネフィット・コーポレーション（PBC）である旨を記載すること、③（a）公益（又は公益と利益）目的、（b）公益（又は公益と利益）に関する進展を測定するための基準、（c）公益（又は公益と利益）目的を達成したかどうかに関する客観的な事実情報、（d）法人が公益（又は公益と利益）目的を達成することに成功したかどうかの評価、といった内容を含んだレポートを株主に対して少なくとも2年に1度は提供することである（デラウェア州一般会社法第362条、同366条）。ここで、公益とは、株主を除く1つ又は複数のカテゴリーの個人、団体、コミュニティ、又は利益に対するプラスの影響（又はマイナスの影響の軽減）を意味し、芸術、チャリティ、文化、経済、教育、環境、文学、医療、宗教、科学、又は技術的な性質の影響を含むが、これらに限定されない（デラウェア州一般会社法第362条第（b）項）。

また、PBCでは、定款によって、公益等に関するレポートの提供頻度を上げること、当該レポートの第三者基準を用いること、定期的に第三者認証¹²を取得することを定めることもできる（デラウェア州一般会社法第366条第（c）項）。

(2) 日本版 BC の導入

我が国におけるBCの導入については、2021（令和3）年10月に発足した岸田文雄内閣の下で設置された新しい資本主義実現本部において議論が進められた。具体的には、2022（令和4）年4月に開催された第6回会議において、「民間による公的役割」という議事の下で公

的役割を目的とする新たな法人形態について検討がなされた。同会議では、米国のBCの他、英国におけるコミュニティ利益会社（Community Interest Company：CIC）、ドイツにおける公益有限責任会社（gGmbH）、フランスにおけるミッションを有する企業（Entreprise à Mission）についても公的な役割を目的とする企業の諸外国における法制度の先行事例として検討材料とされた¹³。また、社会的課題の解決に取り組むには既存の非営利組織より大規模に成長しうる法人形態が必要であることや、この領域において海外からの投資も必要であるとする意見¹⁴、社会的課題解決を通じて企業を成長させるような社会起業家によるスタートアップを増やすことが必要であるとする意見¹⁵の他、概ね我が国へのBC制度の導入に賛成する意見がなされた。さらに、ミッションの継続的担保とアセットロックの在り方についても検討が必要とする意見もあった¹⁶。ここで、アセットロックとは、英国のCICにおけるコミュニティや社会の利益を保護するための資産処分制限のことである（英国2004年会社法（監査、調査及びコミュニティ企業）第32条）。

上記の第6回会議等の議論を踏まえて、2023（令和5）年6月に「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画2023改訂版」の内容が閣議決定され、そこでは「米国等の諸外国の事例を参照し、民間で公的役割を担う新たな法人形態の制度について、検討を進める」¹⁷という内容が示された。そして、この内容は「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画2024改訂版」に引き継がれている¹⁸。さらに、2024（令和6）年10月1日から発足した石破茂内閣においても、新しい資本主義実現会議は引き続き開催されている。

（3）我が国に与える示唆

以上、我が国においてBCの導入が現在検討されているが、このような営利性と公益性を同時に追求することを目指すハイブリッド型の法人形態の会計・監査制度について、NZにおけるPBEの会計・監査制度は、以下に示すような重要な示唆を与えるものである。

第1に、BCは、営利法人と公益法人の両方の性質を有する法人形態であるが、公益法人としての性質の割合が高い法人もあれば、逆に営利法人としての性質の割合が高い法人も想定される。そのため、このような法人に適用する会計基準が問題となる。この点について、NZにおいては、適用する会計基準を事業体の法的形態ではなく、会計基準の指標に基づいて営利事業体とPBEを識別し、それぞれ異なる会計基準のうちいずれかを選択する方法が採られている。

かつて、NZにおいては、営利事業体、政府、非営利組織について1993年から2007年まで同一の国内会計基準を適用し、2007年から2014年まで同一のNZ IFRSを適用するという、いわゆるセクター中立会計が採用されていたが、2014年以降は営利事業体にNZ IFRSを適用し、政府、非営利組織にIPSASベースの基準を適用するに至った¹⁹。セクター中立会計は、あらゆる事業体に同一の会計基準を適用することから基準設定や財務諸表作成のためのコストを削減できるほか、利用者側にとっても財務諸表の理解を促進するなどのメリットがあったが、非営利組織特有の取引について指針が示されていないこと等の問題や、2007年以降採用されたNZ IFRSについて、元々IFRSが政府、非営利組織を想定していない会計基準であったため、これをベースとするNZ IFRSの政府、非営利組織への適用に様々な問題が生じたことから、セクター中立の方針が転換されて営利事業体とPBEの会計基準が分離されたのである²⁰。

こうしたNZにおける会計基準を取り巻く政策転換の経緯を先行事例として、我が国におけるBCについては、営利企業の会計基準を一律に適用するのではなく、法人それぞれの営

利性又は公益性の特質を識別し、その特質によって異なる会計基準を適用することも検討することもあると考えられる。適用する会計基準によって営利性と公益性のどちらの割合が高いかという法人の実態が明らかになることと、営利事業と公益事業それぞれに適合した財務報告を行うことができるからである。

第2に、BCは、出資者層の拡大による積極的な資金調達によって社会的課題の解決に向けた活動を大規模化することが期待される法人形態である一方、新しい資本主義実現会議においては、前述した通り新たな法人形態を創設することにより社会起業家によるスタートアップを増やすことの必要性について議論されている。そのため、様々な規模のBCによる活動が想定されると考えられる。

大規模である法人については、その活動による社会的影響は大きくステークホルダーもより広範であることが想定されるため、様々な情報ニーズに対応した会計基準によって財務報告を行うことが求められる。これに対して、小規模である法人は、その活動範囲や規模から情報ニーズは高いことが想定されず、また財務報告のためのリソースも不足しがちであることから簡便的な財務報告を可能とする会計基準が求められる²¹。

この点、NZのPBEについては、公的説明責任の有無や総費用に基づく事業規模によって4つの階層（Tier）に応じて適用する会計基準が区別されており、こうした規模別会計制度はBCに適用する会計基準の考え方にとって重要な検討材料となる。但し、規模別の会計制度は複数の会計基準が併存することになるため、基準設定コストが増大するおそれや財務報告への理解を阻害するおそれもあること、規模の判定基準が困難であることなど様々な検討すべき課題はある²²。

第3に、BCの目的である公益の範囲によっては、ステークホルダーが国内にとどまらない可能性があり、新しい資本主義実現会議においても海外からの資金調達も必要であるとする意見も見られた。そこで、国際的な資金調達も想定して財務報告について理解可能性を高めるために国際基準に対応することを検討することも必要と考えられる²³。また、国際基準の導入は基準設定コストの削減にも貢献すると考えられる。

この点、NZにおいては比較的大規模なPBEについてIPSASをベースとした会計基準を適用しており、公会計基準であるIPSASをプライベートセクターである非営利事業体に適用することの問題点も含めて重要な先事例となる。我が国においても、BCについて国際基準に対応するか否かを検討することが有用と考えられる。

第4に、BCは、投資家層の拡大による大規模な成長や長期保有株主の増大を期待して導入が検討されていると同時に、公的役割を担いコミュニティ又は社会一般の利益を保護することも期待されている。そのため、投資家保護、コミュニティ又は社会の利益を保護する観点からBCの財務報告の信頼性を保証するための監査制度が必要と考えられる。

NZにおいては、例えば、チャリティは、2005年チャリティ法に基づいて規模に応じて年次財務諸表について監査（又はレビュー）を受ける必要があるように、PBEそれぞれの根拠法における規定に従って規模によって法定監査（又はレビュー）が実施されている。また、法定監査が実施される規模のPBEには、適正表示の枠組みである会計基準が適用されることから監査人による適正性意見が表明されることになる。さらに、監査（又はレビュー）において適用される監査の基準は、基本的にISAをベースとした基準である。

我が国の監査の基準についても、監査基準報告書を中心にISAとのコンバージェンスが進められている。しかしながら、我が国における監査の基準は金融商品取引法に基づく監

査制度を中心に想定し体系化されており、小規模事業体、非営利事業体への対応について不明確である問題がある。また、監査意見については適用する会計基準によっては、適正表示の枠組みであるものもあれば準拠性の枠組みであるものもあることから、会計基準によって適正性意見、準拠性意見のいずれかが表明されることとなる。この点、我が国における非営利法人については規模別ではなく法的形態別に監査意見の種類が異なることになる。

【表 3】完全な一組の財務諸表に対する監査意見

	会計基準等	監査意見
営利法人	ASBJによる企業会計基準等	適正性意見
	中小企業の会計に関する指針	準拠性意見
非営利法人	公益法人会計基準	適正性意見
	社会福祉法人会計基準	適正性意見
	医療法人会計基準	準拠性意見
	学校法人会計基準	適正性意見
	NPO法人会計基準	準拠性意見
	宗教法人会計の指針	準拠性意見

出所) 拙稿 (2022) を元に筆者作成。

BCにおける資金調達と公益性の実現を促進するためには、単に会計基準に準拠するだけでなく要求事項以上の開示がなされるべきであり、一定規模以上の法人については適正表示の枠組みによる一般目的の財務報告に対して適正性意見が表明されるような制度が望ましいと考えられる。

IV 結

以上、NZにおけるPBE制度について、事業体を法的形態でなく会計基準における各指標によって分類してPBEを識別する点、PBEの会計制度においては公的説明責任や規模による階層別に会計基準が適用される点、高い階層のPBEについてはIPSASをベースとした会計基準を適用し低い階層のPBEについては国内基準を適用する点、監査制度については各PBEの根拠法に規模別に監査（又はレビュー）の要否が定められている点、監査人は原則としてISAをベースとした監査基準を適用する点、法定監査において表明される監査意見は適正性意見である点について明らかにした。また、現在、我が国への導入が検討されているBCは、営利性と公益性を両立するハイブリッド型の法人形態であることから、これに適用する会計基準は単一のものでなく営利性の割合が高い法人又は公益性の割合が高い法人のいずれかに分類し、それぞれに異なる会計基準を適用すべき点についても、NZにおけるPBEの会計基準に関する歴史的変遷から明らかにした。さらに、NZのように階層別に異なる会計基準を適用することは、法人の規模によって異なる複数種類の財務報告が併存することになり、財務報告の理解可能性についてデメリットがあるものの、大規模法人の財務情報の充実化と中小規模法人の財務情報作成コスト軽減を図ることができるメリットがあると考えられる。

BCに営利法人の会計基準を適用する場合には、大規模法人については金融商品取引法会計における適性表示の枠組みである会計基準が適用され、監査においては適正性意見が表明され、中小規模法人については「中小企業の会計に関する指針」に見られるような準拠性の枠組みである指針が適用され、監査においては準拠性意見が表明されることが想定できる。

これに対して、BCに非営利法人の会計基準を適用する場合には、我が国の非営利法人については、規模別ではなく各法人の法的形態（すなわち所轄庁）ごとに定められた会計基準に従って財務報告が行われており、いずれの会計基準を適用するかが問題となる。しかも、これらの会計基準は適正表示の枠組みと準拠性の枠組みである基準が混在しており、よって監査意見の種類も適用する会計基準によって異なることになる。しかし、そのために新たな会計基準を開発することは、財務報告の理解可能性を阻害するおそれが生ずることや会計基準設定コストが増大するデメリットもある。この点、BCは、資金調達の拡大による大規模な公的役割を担うことが期待されていることから、その規模によっては広範なステークホルダーを想定した一般目的の財務報告が適正表示の枠組みによって作成され、監査においては適正性意見が表明されるような会計・監査制度が望ましいと考えられる。そのため、小規模法人に適用する場合を除いて適正表示の枠組みである会計基準が必要となる。

そこで、日本公認会計士協会の非営利組織会計検討プロジェクトにおいて非営利組織共通の会計基準として非営利組織モデル会計基準が提案されており、これを活用することが考えられる。また、現在、内閣府公益認定等委員会においては公益法人会計基準を簡素化・体系化する見直しが行われており、これを活用することも考えられる。BCについては、これらのような適正表示の枠組みである国内基準を適用することも考えられるが、法人の規模によっては国際的な資金調達の観点から、NZにおける上位階層のPBEのようにIPSASをベースとした基準を適用することについても検討を要する。IPSASはIFRSを参考に行っていることから財務報告の理解可能性の観点からも有用であるが、IPSASによる財務報告の理解可能性は当然にIFRSへの理解可能性にも依存することになる。そのため、我が国においてIPSASベースの会計基準を導入するか否かについては、今後のIFRSの任意適用拡大や国内基準のIFRSとのコンバージェンスの進展との関係において検討すべき課題と考えられる。

〔注〕

- 1) ニュージーランド議会ウェブサイト Offices of Parliament
<https://www.parliament.nz/en/footer/about-us/offices-of-parliament/>
(最終アクセス2024年12月16日)
- 2) PBE IPSAS22はパブリックセクターのPBEに適用する基準である。
- 3) IPSASBウェブサイト
<https://www.ipsasb.org/> (最終アクセス2024年12月16日)
- 4) PwCあさひ (2018) pp.84-113においてパブリックセクターに対するIPSASの適用について詳細に紹介されている。
- 5) PBEの根拠法別の開示要件については、2005年チャリティ法のほか、1993年会社法 (Companies Act 1993)、2004年クラウン・エンティティ法 (Crown Entities Act 2004)、

2020年教育訓練法 (Education and Training Act 2020), 2013年金融市場行為法 (Financial Markets Conduct Act 2013), 1982年共済組合及び信用組合法 (Friendly Societies and Credit Unions Act 1982), 2003年賭博法 (Gambling Act 2003), 2022年社団法人法 (Incorporated Societies Act 2022), 1908年産業共済組合法 (Industrial and Provident Societies Act 1908), 2002年地方自治法 (Local Government Act 2002), 2008年有限責任パートナーシップ法 (Limited Partnerships Act 2008), 1955年マオリ信託委員会法 (Māori Trusts Boards Act 1955), 2019年パートナーシップ法 (Partnership Law Act 2019), 1989年財政法 (Public Finance Act 1989), 1993年マオリ土地法 (Te Ture Whenua Māori Act 1993), 2010年建物共有法 (Unit Titles Act 2010) に規定されている。

- 6) 渡場 (2014) pp.67-68
- 7) Member | IFAC Chartered Accountants Australia New Zealand (Formerly recognized as ICAA)
<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/chartered-accountants-australia-new-zealand-formerly-recognized-icaa> (最終アクセス2024年12月16日)
- 8) ISA (NZ) 700 49頁, 解説ガイドAu9「Tier3PBEのパフォーマンス報告書の監査またはレビューに関するガイダンス」p.4
- 9) ベネフィット・コーポレーションは, 例えばデラウエア州一般会社法第15節においてはパブリック・ベネフィット・コーポレーション (Public Benefit Corporation), オレゴン州法第60章においてはベネフィット・カンパニー (Benefit Company) と規定されており米国国内において名称は一律ではない。
- 10) Harmer & Hering (2011) pp.37-39
- 11) BCについては, 高橋 (2016a) 及び (2016b) のような法学者や鈴木 (2017) のような経営学者によって研究が進められているが, 会計及び監査に関する先行研究は見られない。
- 12) 条文上は‘third-party certification’と示されているだけであり, 必ずしも監査やレビューが要求されている訳ではないと解される。
- 13) 西村あさひ法律事務所 (2023) pp.64-88
- 14) 新しい資本主義実現会議 (第6回) 松尾委員提出資料
- 15) 新しい資本主義実現会議 (第6回) 柳川委員提出資料
- 16) 新しい資本主義実現会議 (第6回) 翁委員提出資料
- 17) 新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画2023改訂版 p.52
- 18) 新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画2024改訂版 p.57
- 19) 金子 (2018) p.50
- 20) 石坂 (2017) p.217, 金子 (2018) p.51-54
- 21) 非営利法人に対する規模別会計基準の適用に関する先行研究としては, 金子 (2016), 尾上 (2020) においてNZの事例に基づいて検討がなされている。また, Baskerville et al. (2017) においては, 規模別会計基準導入後においてNZの小規模チャリティの大部分がこれを適用していることが明らかにされている。
- 22) 金子 (2016) p.62
- 23) 新しい資本主義実現本部による「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画

2023改訂版」,「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画2024改訂版」においては, BC導入だけでなく, M&Aを促進するための国際会計基準 (IFRS) の任意適用の拡大を検討課題としている。

〔参考文献〕

- [1] 新しい資本主義実現会議 (第6回)
https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/atarashii_sihonsyugi/kaigi/dai6/gijisidai.html
(最終アクセス2024年12月16日)
- [2] 新しい資本主義実現本部「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画2023改訂版」,「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画2024改訂版」
https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/atarashii_sihonsyugi/index.html
(最終アクセス2024年12月16日)
- [3] 石坂信一郎 (2017)「ニュージーランドにおける会計基準の適用区分の整理」,『国際会計研究学会年報』2017年度第1・2合併号 (通号41・42合併号), pp.216-217
https://jaias.org/academic_records.html (最終アクセス2024年12月16日)
- [4] 尾上選哉 (2020)「会計からみる公益法人制度改革の課題と可能性」,『非営利法人研究学会誌』VOL.22, pp.15-26
- [5] 金子良太 (2016)「非営利組織における規模別会計基準導入の可能性－NZにおける新たな会計規制を中心に－」,『公益・一般法人』No.921, pp.52-64
- [6] ——— (2018)「セクター中立会計の課題と可能性－ニュージーランドの非営利組織会計の変遷に着目して－」,『非営利法人研究学会誌』VOL.20, pp.47-56
- [7] 鈴木由紀子 (2017)「ベネフィット・コーポレーションの展開と課題」,『商学研究』第33号, 日本大学商学部商学研究所, pp.93-108
- [8] 高橋真弓 (2016a)「営利法人形態による社会的企業の法的課題 (1)－英米におけるハイブリッド型法人の検討と日本法への示唆－」,『一橋法学』第15巻第2号, pp.747-798
- [9] ——— (2016b)「営利法人形態による社会的企業の法的課題 (2)－英米におけるハイブリッド型法人の検討と日本法への示唆－」,『一橋法学』第15巻第3号, pp.1043-1097
- [10] 西村あさひ法律事務所 (2023)「米国等における民間で公的役割を担う法人形態について (内閣官房新しい資本主義実現本部事務局委託事業)」
https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/atarashii_sihonsyugi/wgkaisai/index.html
(最終アクセス2024年12月16日)
- [11] 濱本明 (2022)「非営利法人の開示・監査制度」, 尾上選哉編著『非営利法人の税務論点』中央経済社, pp.41-58
- [12] 渡場友絵 (2014)「会計プロフェッションをめぐる国際動向②オーストラリア勅許会計士協会とニュージーランド勅許会計士協会の合併による「Chartered Accountants Australia and New Zealand」の創設について」,『会計・監査ジャーナル』No.705, pp.67-76
- [13] PwCあらた有限責任監査法人 (2018)「諸外国における国際公会計基準 (IPSAS) 等の導入状況等に関する調査研究」, 平成29年度会計検査院委託業務報告書

<https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/itaku.html> (最終アクセス2024年12月16日)

- [14] International Accounting Standards Board (2015) “*International Financial Reporting Standard(IFRS) for Small and Medium-sized Entitie (SMEs)*” / 日本公認会計士協会訳「中小企業 (SME) 向け国際財務報告基準 (IFRS)」
- [15] Mary Anne Harmer and Tom Hering (2011) *Putting Soul Into Business: How the Benefit Corporation is Transforming American Business for Good* / 河野昭三訳・解説 (2022)『ベネフィット・コーポレーション入門－さらば株主資本主義－』文真堂
- [16] Rachel Baskerville, Carolyn Cordery and Josh Pells (2017)“ *Small Charities in New Zealand: responses to the new financial reporting changes*”, Victoria University of Wellington
- [17] XRB (2015) “*EXPLANATORY GUIDE Au9 Guidance on the audit or review of the performance report of Tier 3 not-for- profit public benefit entities*”
<https://www.xrb.govt.nz/standards/assurance-standards/auditing-standards/>
(最終アクセス2024年12月16日)
- [18] — (2020) “*EXPLANATORY GUIDE Au1 Overview of Auditing and Assurance Standards*”
<https://www.xrb.govt.nz/standards/assurance-standards/auditing-standards/>
(最終アクセス2024年12月16日)
- [19] — (2021) “*NZAuASB Policy and Process for International Conformance and Harmonisation of Standards*”
<https://www.xrb.govt.nz/standards/assurance-standards/how-we-set-our-standards/convergence-with-international-standards/> (最終アクセス2024年12月16日)
- [20] — (2024) “*XRB A1 Application of the Accounting Standards Framework*”
<https://www.xrb.govt.nz/standards/accounting-standards/not-for-profit-standards/standards-list/xrb-a1/> (最終アクセス2024年12月16日)

Abstract

The accounting and auditing systems for public business entity (PBE) in New Zealand (NZ) are characterized by the following: (1) PBE is identified by accounting standards rather than legal form, (2) accounting standards are applied by PBE Tier, (3) accounting standards based on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) are applied to PBE in higher Tiers, and (4) auditing standards based on International Standards on Auditing (ISA) are applied. The accounting and auditing systems in NZ have important implications for the accounting and auditing of Benefit Corporation (BC), which are currently being considered for introduction to Japan. First, because BC is hybrid legal entity that is both for-profit and public benefit, there should be no single set of accounting standards applied to it, but rather it should be classified as either for-profit entity or public benefit entity, and different accounting standards should be applied to each of them. Next, for large companies, accounting standards in fair presentation framework should be applied so that auditors can express an opinion that the financial statements are

fairly presented. Furthermore, consideration should be given to applying IPSAS-based accounting standards to large corporations.