

非営利組織の会計・監査シリーズ (1)

非営利組織の会計・監査の全体像

公認会計士 やなせ あきら 梁瀬 亮

1. はじめに

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組織及び公的組織の担う役割に期待が寄せられている。また、これら非営利組織及び公的組織の活躍の場も広がりを見せている。したがって、非営利組織及び公的組織に対する社会からの期待に応えていくためには非営利組織

及び公的組織の自立と経営上の向上が必要である。

非営利組織及び公的組織が自立性を高め、外部からの資金提供を充実させ、目的を達成するための活動を進めていく上では説明責任が適切に果たされる必要がある。

今回より全12回にわたり、非営利組織及び公的組織の会計・監査について取り上げる。以下のように前半の6回を非営利組織について、後半の6回を公的組織について取り扱う予定である。

前半		後半	
1	非営利組織の会計・監査の全体像	7	公的組織の会計・監査の全体像
2	社会福祉法人	8	地方公共団体
3	公益法人	9	地方公営企業
4	学校法人	10	独立行政法人
5	消費生活協同組合（生協）	11	国立大学法人
6	医療法人	12	地方独立行政法人

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であり、有限責任監査法人トーマツの見解ではないことをあらかじめお断りしておく。

筆者のニーズを満たし、期待に応えることが求められている。

2. 非営利組織とは

図表1のように、組織を民間組織と公的組織に分けて整理すると、民間組織は、営利を目的とする組織（営利組織）と必ずしも営利を目的としない組織（非営利組織）に分けられる。

営利組織とは、事業活動の成果（利益）を分配することを目的とする組織であり株式会社などが代表的である。

一方で非営利組織とは、事業活動の成果を組織構成員等へ分配することを目的とせず、その成果は組織の事業継続や組織目的達成のために利用される組織である。

(1) 非営利組織の会計と監査の基本的な考え方

今回は非営利組織の会計と監査について解説するが、非営利組織の会計と監査を検討する際には、以下の4点について理解しておく必要がある。

① 利用する利害関係者の期待に応えること

非営利組織が開示する情報は、これを利用する利害関

② 非営利組織に固有の特性を反映すること

会計情報は、これを作成する組織の財政状態等を表すものである。したがって、非営利組織の会計情報は、非営利組織固有の特性を反映したものであることが求められている。

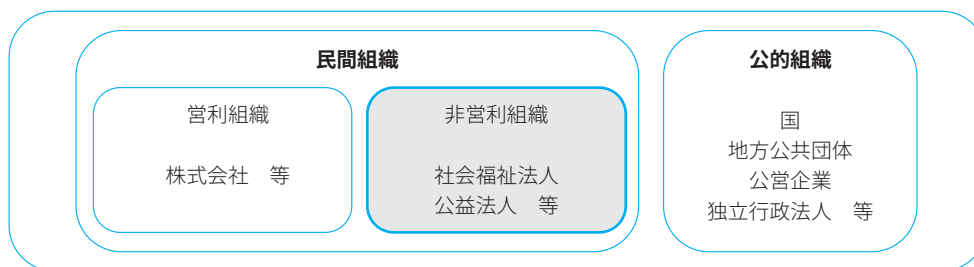
③ 一貫性を確保すること

外部報告目的の会計においては、異なる形態の組織間であっても、同一の会計事象については共通的な枠組みの下で会計情報が作成されなければ、会計情報の利用者はそれぞれ適切な理解が困難となる。法人形態が異なっても同種の事業を営む場合には法人間相互の比較が想定されるため、会計処理や情報開示方法には一貫性を確保することが求められている。

④ 一般の情報利用者に解りやすいこと

会計情報を利用し、適切な意思決定を行うためには、作成される会計情報が一般の情報利用者にとって解りやすく利便性の高いものであることが求められている。

図表1 民間組織と公的組織、営利組織と非営利組織



(2) 主な非営利組織

非営利組織の代表的なものとして社会福祉法人、公益法人、学校法人、消費生活協同組合、医療法人がある。それぞれどのようなものなのかを簡単に解説し、最近の法人数を参考情報として掲載する。

① 社会福祉法人

社会福祉法人とは、社会福祉事業を行う法人であり、特別養護老人ホームなどの老人福祉施設、児童養護施設などの児童福祉施設を運営する法人である。「社会福祉法」第2条に定められた事業を行うことができ、同上に規定された一定条件のもと病院などの医療施設や介護老人保健施設などを運営することもできる。

厚生労働省の発表した資料によると、平成26年度時点で全国に1万9千以上の社会福祉法人が存在している。

② 公益法人

公益法人とは、学術・技芸・慈善などの公益目的事業を行う法人であり、公益財団法人及び公益社団法人がある。「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」第5条に公益認定の基準が定められており、内閣府又は都道府県が認定基準を満たしているかを審査する。

「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」に基づいて設立された法人を一般社団法人又は一般財団法人（以下、「一般法人」という。）といい、公益法人と同様に非営利組織である。一般法人は、内閣府又は都道府県から公益認定を受けると公益法人となる。

内閣府の発表した資料によると、平成27年度時点で全国に9千以上の公益法人が存在している。また、国税庁の検索サイト (<http://www.houjin-bangou.nta.go.jp/>) によれば4万7千以上の一般法人が存在している。

③ 学校法人

学校法人とは、私立学校の設置・運営等を行う法人である。

学校法人は寄附行為において所定の事項を定め、文部科学省令で定める手続に従い所轄庁の認可を受けることで設立される。私立大学及び私立高等専門学校を設置す

る学校法人については文部科学省が所轄庁となり、私立高等学校以下の学校のみを設置する学校法人については都道府県が所轄庁となる。

国税庁の検索サイト (<http://www.houjin-bangou.nta.go.jp/>) によれば8千以上の学校法人が存在している。

④ 消費生活協同組合

消費生活協同組合（以下、「生協」という。）とは、同じ地域に住む方々や同じ職場に勤務する方々が生活の安定と生活文化の向上を図るために「消費生活協同組合法」（以下、「生協法」という。）に基づいて設立された法人である。

生協は、「生協法」第10条に定められた事業を行うことができ、医療・介護・福祉施設などを運営することもできる。

厚生労働省の発表した資料によると、平成27年度時点で全国に955組合が活動している。

⑤ 医療法人

医療法人とは、病院又は診療所などの医療施設や介護老人保健施設などの介護施設を運営する法人である。公益法人同様、医療社団法人と医療財団法人があり、通常の医療法人の他、一定の条件を満たせば税制上の優遇措置を受けられる特定医療法人や社会医療法人などがある。

厚生労働省の発表した資料によると、平成27年度時点で全国に5万以上の医療法人が存在している。ただし、その8割以上が常勤医師一人のみのいわゆる「一人医師医療法人」と言われる小規模な医療法人である。

3. 非営利組織の会計の特徴

近年、非営利組織に対しては、自立経営力の向上、資金調達が多様化や自己収入の増大、経営の効率化など、多くの期待が寄せられているため、事業活動の状況や財務会計に係る説明責任が適切に果たされる必要がある。

補助金等の資金提供や税制面などの制度的優遇を受ける非営利組織が、国民一般に対する説明責任を負うこともさることながら、外部から様々な形で資金提供を受け

る場合には、資金提供者などの利害関係者などに対しても適切な形で情報開示していく必要がある。

(1) 財務会計の報告目的

財務会計の報告目的は、その情報利用者の意思決定に資する有用な情報を提供することである。この目的は営利組織でも非営利組織でも変わるところはない。

しかし、営利組織の情報利用者の要求する情報は、投資先である企業の経営者等がいかに経営資源を効果的か

つ効率的に利用し、利益をどれだけ分配できるかの情報であるのに対し、非営利組織の情報利用者の要求する情報は、関係する非営利組織が目的達成のために継続的な活動を実施する能力（継続的活動能力）を有するか、提供した資源を基にどのように活動がなされ、どれだけ成果がもたらされたかの情報である。

したがって、非営利組織の会計は、図表2のように株式会社等の会計とは異なる情報開示制度となっており、また各非営利組織で異なる内容になっている。

図表2 各非営利組織の情報開示制度

	社会福祉法人	公益法人 (一般法人含む)	学校法人	生協	医療法人
関連法令	社会福祉法 等	一般社団法人及び一般財団法人に関する法律 等	私立学校法	生協法	医療法
備置き情報	事業報告書 財産目録 貸借対照表 収支計算書	計算書類 事業報告書 附属明細書	財産目録 貸借対照表 収支計算書 事業報告書	決算関係書類 事業報告書 附属明細書	事業報告書 財産目録 貸借対照表 損益計算書 その他厚生労働省令で定める書類
閲覧請求可能者	福祉サービス利用希望者その他の利害関係者	何人でも請求可能 (一般法人は社員、債権者)	学校法人の設置する私立学校に在学する者その他の利害関係者	組合員及び組合の債権者	社員若しくは評議員又は債権者
所轄庁等への提出、閲覧	所轄庁へ届出	行政庁へ提出 行政庁は請求があったときは閲覧・謄写に応じる	私立学校振興助成法に規定する補助金を受ける学校法人は所轄庁へ提出	行政庁へ提出	都道府県知事へ提出 都道府県知事は請求があったときは閲覧に供する
公告	貸借対照表を公告 (大規模法人は貸借対照表及び損益計算書)	—	—	—	—

(2) 非営利組織の会計

非営利組織の会計には、寄付金などの「反対給付のない収益」や資金提供者からの資金使途の制約など、営利組織にはない会計上の論点が多くある。これらを整理するために非営利組織には企業会計原則等の営利組織向けの会計基準とは別に定められた会計基準・指針・通知(以下、「会計基準等」という。)がある。

また、非営利組織の会計基準等は、各組織の所轄庁等により設定・改正されてきた経緯があるため、各非営利

組織に適用される会計基準等が異なる(図表3参照)。

会計基準等が異なるため、財務諸表の利用者にとっては各非営利組織の会計基準等の理解が必要であるが、一般の情報利用者が複数の会計基準等それぞれについて違いを認識しつつ利用することは期待しにくい。

このように複数の異なる会計基準等が存在する状況は、一般の情報利用者の利便性を害していると考えられるため、昨今では非営利組織全体としての共通的な会計基準等の構築を進める研究がなされている。

図表3 各非営利組織の会計基準等

	社会福祉法人	公益法人 (一般法人含む)	学校法人	生協	医療法人
会計基準等	社会福祉法会計基準 社会福祉法人会計基準 の運用上の留意事項 等	公益法人会計基準 「公益法人会計基準」 の運用指針 等	学校法人会計基準 等	企業会計原則 消費生活協同組合法 施行規則の一部改正 に伴う組合の財務処 理等に関する取扱い について 等	医療法人会計基準 (平成二十八年四月 二十日厚生労働省令 第九十五号) 等

(3) 非営利組織の財務諸表の体系

前述のように情報開示制度や会計基準等が各非営利組織で異なるため、開示書類である財務諸表もそれぞれ異なる部分がある。ストック情報である「貸借対照表」は、名称も表示形式もほぼ共通であるが、フロー情報が各非営利組織で異なる。

非営利組織は利益を追及するものではないため、「損

益計算書」という名称を用いず、「事業活動計算書」や「正味財産増減計算書」という名称を用いる非営利組織もある。また、資金のフロー情報についても、「キャッシュ・フロー計算書」という名称を用いず、「資金収支計算書」や「収支計算書」という名称を用いる非営利組織もある。

各非営利組織の財務諸表体系は図表4のような相違がある。

図表4 各非営利組織の財務諸表体系

	社会福祉法人	公益法人 (一般法人含む)	学校法人	生協	医療法人
ストック情報	貸借対照表	貸借対照表	貸借対照表	貸借対照表	貸借対照表
事業活動フロー情報	事業活動計算書	(公益法人) 正味財産増減計算書 (一般法人) 損益計算書	事業活動収支計算書	損益計算書	損益計算書
資金フロー情報	資金収支計算書	(公益法人) キャッシュ・フロー 計算書 (一般法人) —	資金収支計算書	—	— (社会医療法人債を 発行する社会医療法 人はキャッシュ・フ ロー計算書)
その他の書類	事業報告書 財産目録 附属明細書	(公益法人) 事業報告書 事業計画書 収支予算書 財産目録 附属明細書 (一般法人) 事業報告書 附属明細書	事業報告書 財産目録 貸借対照表 収支計算書	事業報告書 附属明細書 (キャ ッシュ・フロー計算 書を含む)	事業報告書 財産目録 純資産変動計算書 (一部の医療法人) 附属明細表 関係事業者との取引 に関する報告書

4. 非営利組織の監査

非営利組織に対する監査には、内部監査部門による業務監査や会計監査、所轄庁による指導監査、医療機関に対する医療監視など様々な監査制度があるが、ここでは財務諸表の信頼性を保証する会計監査を取り上げる。

前述のように非営利組織においても、その利害関係者にとって意思決定に資するために財務諸表等を利用することが想定される。財務諸表等の信頼性を高めるために

は、組織から独立した第三者による会計監査が当然に必要となる。すなわち公認会計士又は監査法人による監査である。

今回紹介している社会福祉法人、公益法人、学校法人、生協及び医療法人は、いずれもそれぞれに根拠法令により会計監査人の規定があり、いわゆる「法定監査」制度が導入されている。

社会福祉法人においては、平成28年の社会福祉法改正により、平成29年度からの「法定監査」が導入され、

医療法人においては、同年の医療法改正により、平成29年4月2日以降開始事業年度の医療法人に「法定監査」が導入されている。

ただし、全ての非営利組織に「法定監査」が導入されているわけではなく、各組織の社会的影響を鑑み、会社法と同様に一定規模以上の法人への会計監査が義務付けられている。

各非営利組織の「法定監査」制度を比較すると図表5のようになる。

なお、非営利組織に対しては、上場企業等で導入されている内部統制報告制度に基づき会社が作成した内部統制報告書に対する公認会計士又は監査法人による監査、いわゆる「内部統制監査」は未だ導入されていない。

図表5 各非営利組織の「法定監査」制度

	社会福祉法人	公益法人 (一般法人含む)	学校法人	生協	医療法人
根拠法令	社会福祉法 等	公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律 等	私立学校振興助成法等	生協法 等	医療法 等
対象法人	収益30億円超または負債60億円超 (ただし、段階的に収益10億円超または負債20億円超まで範囲を拡大する)	(公益法人) 負債50億円以上 収益または費用・損失1000億円以上 (一般法人) 負債200億円以上	経常費補助金1000万円以上受ける学校法人	共済事業を行う法人であり、負債200億円超	収益70億円以上または負債50億円以上 ただし、社会医療法人は収益10億円以上または負債20億円以上又は社会医療法人債を発行する法人
導入年度	平成29年度	平成21年度	昭和51年度	平成21年度	平成29年4月2日 以後開始事業年度

5. おわりに

前述のように非営利組織の会計基準や監査制度は、各組織の所轄庁等により設定・改正されてきた経緯があるため、各非営利組織に適用される会計基準等は異なっている。

非営利組織が民間等からの資金提供をより一層強化し、組織の自立性と経営力を高めていくためには法人形態を超え、幅広い利害関係者のニーズに応えるための共通の会計の枠組みや監査制度の構築が必要である。これを受けて日本公認会計士協会非営利法人委員会において、非営利組織会計の共通の枠組みの構築に向けて検

討を進めており、非営利組織の収益認識や固定資産の減損など、各種論点の整理及び調査研究を行っている。

有限責任監査法人トーマツでは、パブリックセクター・ヘルスケア事業部において、非営利組織に対する会計監査及びアドバイザリー業務を数多く実施しているため、非営利組織に対する豊富な知見を有している。

次回以降は、同事業部に所属する公認会計士が社会福祉法人や公益法人等の各非営利組織の会計基準や監査制度などをより具体的に解説する予定である。

以上