

IV 研究グループ報告（中間報告）

営利・非営利組織の財務報告モデルの研究

主 委 員	査 小西 範幸 (青山学院大学)	
	員 浅野 敬志 (首都大学東京)	伊澤 賢司 (公認会計士)
	石坂信一郎 (岐阜経済大学)	春日 克則 (九州産業大学)
	神藤 浩明 (政策研究大学院大学)	中山 重穂 (愛知学院大学)
	久持 英司 (青山学院大学)	樋沢 克彦 (公認会計士)
	藤原 華絵 (税理士)	山口 直也 (青山学院大学)
	渡辺 竜介 (関東学院大学)	
	オブザーバー: 蟹江 章 (北海道大学)	倉田 幸路 (立教大学)
	佐藤 倫正 (愛知学院大学)	
	研究協力者: 上利 悟史 (金融庁)	宇佐美嘉弘 (専修大学)
高田 裕久 (一般財団法人日本経済研究所)	高橋 宏延 (公認会計士)	
為 房 牧 (岐阜経済大学)	渡部 徹 (公認会計士)	

要 旨

本研究グループの目的は、営利目的と非営利目的のどちらの目的の組織でも共有できる財務報告モデルの検討を試みることである。事業活動を営む組織には、営利目的と非営利目的に関係なくサステナビリティが求められ、いかに正味キャッシュを生み出すかというプロセス、すなわちキャッシュ変換サイクルを具現化したビジネスモデルが存在している。したがって、キャッシュ変換サイクルの相違によってビジネスモデルが選定でき、それによって異なる会計処理が認められるようになる。そこでは、財務報告モデルの類型化が期待でき、アウトプットあるいはアウトカムの表示・開示方法としての主要業績評価指標（KPI）の開発が期待できる。

非営利組織と営利組織の境界線は、さまざまな視点からみて曖昧になってきており、非営利組織の財務報告モデルを構築するには、非営利組織特有の業務および財務の性質を考慮に入れながらも、営利組織のものと類似する概念フレームワークや会計基準を前提にしていかなければならない。営利目的と非営利目的のどちらの目的にも共有できる財務報告モデルの検討を試みるのが本研究グループの目的であるのは、このためである。

本研究グループの出発点として、独立行政法人の会計を整理することが有効であると考えている。独立行政法人の会計は、収益事業があるために営利目的の組織に特有の発生主義会計が適用されているので、営利目的と非営利目的の組織に適用する会計基準の共有化の検討に有効である。また、パブリックセクターに区分される独立行政法人では、国からの財源措置よりも自己収入による資金源泉が多い組織もあるので、パブリックセクターとプライベートセクターの組織に適用する会計基準の共有化の検討に有効である。

I 研究の背景

日本経済の再生に向けて、パブリックセクターとプライベートセクターが連携して公共サービスの提供を行う官民連携方式（Public Private Partnership : PPP）による公共サービスの提供が増加している。ここでは、パブリックセクターの事業にプライベートセクターの資金や経営のノウハウなどを導入して、財政資金の効率的使用や行政の効率化を図っている。PPP 事業には、例えば、公共施設に収益施設を併設して、そこからの事業収入で公共施設の運営費用を回収するという収益型事業がある。

パブリックセクターかプライベートセクターかの区分は、必ずしも明確ではない。準拠法によって区分すると、パブリックセクターは憲法や行政法といった公法上の法人であり、他方、プライベートセクターは民法やその特別法といった私法上の法人であるが、法律を公法と私法に分類すること自体が、そもそも曖昧である。これ以外にも資金源泉によつての区分があり、パブリックセクターは補助金や寄付金を主な資金源泉としており、他方、プライベートセクターは資金源泉の大部分を財の販売あるいは役務の提供により実現した収益から獲得している。本研究グループでは、この資金源泉の区分を用いて、研究を進めていくこととする。独立行政法人のように、国からの財源措置を収入源としながらも市場から獲得される自己収入がある場合には、1つの法人がパブリックセクターとプライベートセクターにまたがっていることになるが、パブリックセクターに区分されている。

これとは別に、組織は営利目的と非営利目的に区分することができる。しかし、非営利組織の活動がより顧客志向になり、また収益事業の割合が増すにつれて市場原理の導入による成

果主義が浸透しているため、非営利組織と営利組織の境界線は、さまざまな視点からみて曖昧になってきている。したがって、非営利組織の財務報告モデルを構築するには、非営利組織特有の業務および財務の性質を考慮に入れながらも、営利組織のものと類似する概念フレームワークや会計基準を前提にしていかなければならない。営利目的と非営利目的のどちらの目的にも共有できる財務報告モデルの検討を試みるのが本研究グループの目的であるのは、このためである。

国際公会計基準審議会（IPSASB）は、国際会計基準審議会（IASB）の財務報告の概念フレームワークをパブリックセクター用に修正した概念フレームワークを2014年に公表している。IASBの財務報告の概念フレームワークは、現在、見直し作業を進行中である。これらとは別に、国際統合報告評議会（IIRC）からは、経済面から評価した財務情報に加えて、環境面あるいは社会面から評価した情報の開示を求めた国際統合報告フレームワークが2013年に公表されている。これら3つのフレームワークは、個々に独立したものではなく本来的には相互関連性があるものと理解できるため、本研究グループでは、これらの包括的な検討を試みたい。

II 研究の目的と方法

本研究グループ「営利・非営利組織の財務報告モデルの研究」の目的は、営利目的と非営利目的のどちらの目的の組織でも共有できる財務報告モデルの検討を試みることである。事業活動を営む組織には、営利目的と非営利目的に関係なくサステナビリティが求められ、いかに正味キャッシュを生み出すかというプロセス、すなわちキャッシュ変換サイクルを具現化し

たビジネスモデルが存在している。したがって、キャッシュ変換サイクルの相違によってビジネスモデルが選定でき、それによって異なる会計処理が認められるようになる。そこでは、財務報告モデルの類型化が期待でき、アウトプットあるいはアウトカムを表示・開示方法としての主要業績評価指標（KPI）の開発が期待できる。

本研究グループの出発点として、独立行政法人の会計を整理することが有効であると考えている。それは、独立行政法人はパブリックセクターに区分される非営利目的の組織でありながら、自己収入を伴う収益事業がさまざまな形態と割合で混在しているからである。

独立行政法人の会計は、収益事業があるために営利目的の組織に特有の発生主義会計が適

用されているので、営利目的と非営利目的の組織に適用する会計基準の共有化（図の【プライベート・パブリック型】を参照）の検討に有効である。また、パブリックセクターに区分される独立行政法人では、プライベートセクターに特有の資金源泉である自己収入があるので、プライベートセクターとパブリックセクターの組織に適用する会計基準の共有化（図の【営利・非営利型】を参照）の検討に有効である。

このように、独立行政法人の会計について、発生主義会計と資金源泉の観点から検討することで、非営利目的だけでなく営利目的にも、あるいはパブリックセクターだけでなくプライベートセクターにも適用可能となる財務報告モデルの検討に有効となる（第1章と第6章を参照）。

【プライベート・パブリック型】

	プライベート セクター	パブリック セクター
営利目的		独法会計
非営利目的		

【営利・非営利型】

	プライベート セクター	パブリック セクター
営利目的		
非営利目的	独法会計	

本研究グループでは、【営利・非営利型】の区分を前提として、どちらの目的の組織でも共有できる財務報告モデルの可能性を検討している。わが国の法人税法では、課税の基礎となる公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等、および普通法人の5つの法人で【営利・非営利型】の区分を適用して、納税義務、課税所得の範囲、税率などを規定している（第2章を参照）。

世界を見渡すと、現在、ニュージーランドでは、【営利・非営利型】の区分によって会計基

準が適用されていて、営利目的の組織には国際財務報告基準（IFRS）が、そして、非営利目的の組織には国際公会計基準（IPSAS）が適用されている。そこには、パブリックセクターかプライベートセクターに関わらず、同一の取引に対しては、同一の会計処理を行うべきであるというセクターニュートラルの考え方が根底にある（第3章を参照）。

中間報告書では、プライベートセクターの会計基準に係わるIASBの概念フレームワークとパブリックセクターの会計基準に係わる

IPSASB の概念フレームワークを比較して、これらに共通する考え方の導出を試みている（第4章を参照）。この考え方は、セクターニュートラルの考え方に通じることが予想され、それには、業績、産業規律、経営管理に関連させての説明が不可欠となるため、財務諸表とアウトプットあるいはアウトカムとを結合させて、意思決定に必要な情報を主要な価値創造要因を表す数値的データ（メトリック）を提供できるようにしなければならない。

そのためには、KPI の開発が必要であり、KPI によって一定の戦略に基づき展開される組織の価値創造プロセスを、その結果であるキャッシュフローとの結び付けを可能にすることを通して、経営活動の実態への洞察力を深め、組織の将来を見通す手掛かりが与えられるようになる。したがって、本研究グループで検討する財務報告モデルでは、組織のサステナビリティに不可欠な、経済的、社会的および環境的な側面からの評価を可能にしなければならない。中間報告書では、価値創造プロセスを可視化する枠組みとして、戦略マネジメント・システムである戦略マップ／BSC の有効性について検討を行っている（第5章を参照）。

Ⅲ 中間報告書の構成

中間報告書は、第1章から第6章で構成されており、その要約を示すと以下の通りである。

「**第1章 資金収支構造からみた独立行政法人における発生主義会計**」では、まず、パブリックセクターに区分される独立行政法人では、2つの資金源泉をもって運営が行われていることを明らかにした。そこでは、パブリックセクターに特徴の国からの財源措置の範囲内で支出を行う非因果的な片道運動が行われる収支構造と、プライベートセクターに特徴の投

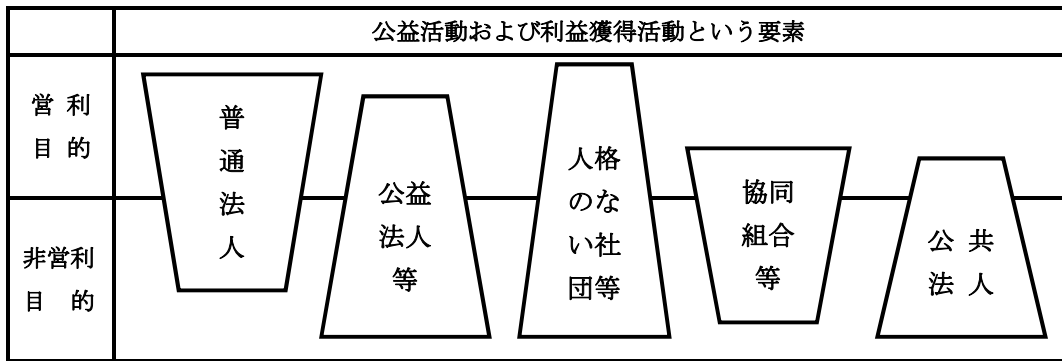
下資本によって市場から獲得される自己収入で原価を回収し、さらに事業に再投下するという因果関係的な循環運動が行われる収支構造が存在していた。そして、これらの収支構造に適したセグメント開示が行われている独立行政法人の存在があることも調査することができた。

次に、認識基準および配分基準の観点から、損益計算の方法を現金主義的損益計算会計、現金主義会計および発生主義会計に整理した上で、独立行政法人会計基準における特徴的な会計処理に係わる損益計算と収支計算の関係を検討した。その結果、非営利組織である独立行政法人では、営利目的に特有な損益計算の方法である発生主義会計が採用されていることを明らかにした。そこでは、①国からの財源措置を前提とする事業については、現金主義による会計（現金的損益計算会計および現金主義会計）を残しつつも、発生主義会計が採用されていること、そして②自己収入を前提とする事業については、営利組織と同様に発生主義会計が貫かれていることが理解できた。

このような資金収支構造からみた独立行政法人における発生主義会計では、第3章で取り上げるニュージーランドのようなセクターニュートラルの志向が包含されていると考えられ、パブリックセクターだけでなくプライベートセクターにも、また非営利目的だけでなく営利目的にも適用可能となる会計基準が提案されているということを明らかにした。（小西・樋沢）

「**第2章 法人税法における法人区分基準の整理**」では、課税の基礎となる5つの法人類型、すなわち、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等、および普通法人がどのような区分基準によって区分されているかを、プライベートセクターとパブリックセクターを縦軸、そして営利目的と非営利目的を横軸にとって検討した。

「活動」の要素を勘案した区分基準



(注) 各法人の形や大きさは、法人の数や活動の程度を表すものではない。

その結果、セクター別区分（縦軸）については、5つの法人類型のなかに両セクターに属する法人が混在することから、法人税法ではこの区分基準を採用していないこと、そして、営利・非営利の目的区分（横軸）の内容を「剰余金およびその残余財産としての分配の有無」と解した場合、横軸が5つの法人類型すべての区分基準となっていることを明らかにした。

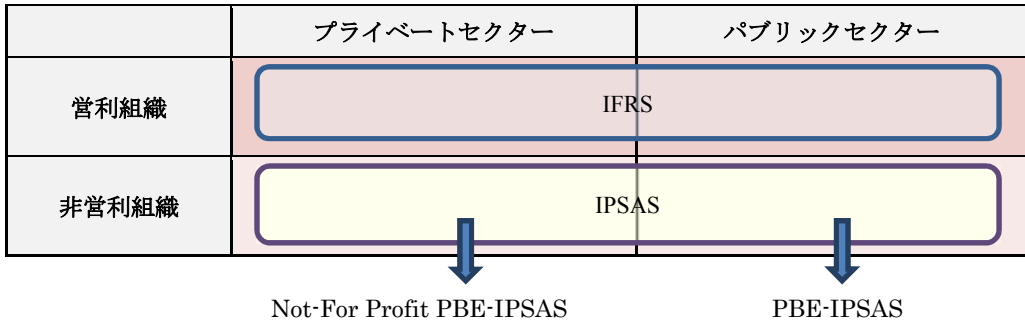
しかし、営利・非営利の区分基準だけでは種々雑多な法人に対処することは容易ではない。そこで、営利・非営利という横軸を前提としながらも、公益活動と利益獲得活動という「活動」の要素を勘案することで、この問題の解決をはかっている。その反面、営利・非営利という枠組み（横軸）の中に「活動」という要素を勘案せざるを得ないということは、横軸をまたぐ「活動」が各法人内部で行われているという実態を表すことでもある。そのため、課税所得計算の観点からは、営利法人と非営利法人それぞれに最も適した計算原則を確立するとともに、1つの法人の中で行われる横軸をまたぐ活動については、営利と非営利を統合する計算原則（所得概念）が求められることを明らかにした。（春日）

「第3章 ニュージーランドにおける会計基準の適用区分の整理 -セクターニュートラルの考え方を手掛かりとして-」

「第3章 ニュージーランドにおける会計基準の適用区分の整理 -セクターニュートラルの考え方を手掛かりとして-」では、ニュージーランド（NZ）における会計基準の適用区分の変遷を整理することによって、セクターニュートラルの考え方を根底にした会計基準の共有化が図られてきた経緯を明らかにしてみた。NZにおける会計基準の適用区分の変遷をみると、第1期のプライベート・パブリック型、第2期のセクターニュートラル型、第3期の営利・非営利型という3期に分けられる。これらの会計基準の適用区分の変遷の根底には、セクターニュートラルという考え方があり、この考え方によって、異なるセクター間で会計基準が共有化され、財務報告の比較可能性が確保されている。

第1期のプライベート・パブリック型での発生主義会計の導入によって、2つのセクター間での財務報告の比較が可能となった。ただし、それぞれのセクターの会計基準が異なることから、その比較可能性には限界がある。そこで、両セクターで会計基準を共有化することが検討され、第2期のセクターニュートラル型によるセクターの壁を取り払った会計基準が導入された。これらの移行は、NZのパブリックセクター改革で導入された市場原理を重視した国の統制システムを機能させるために必要不可欠であった。

第3期 NZ 会計基準の適用区分（営利・非営利型）



第3期の営利・非営利型では、IPSAS（NZが修正を加えたPBE-IPSAS）が公益目的の主体（PBE）向けの会計基準として導入された。第3期の特徴は、パブリックセクターのPBEばかりでなく、プライベートセクターのPBEにもPBE-IPSAS（Not-For Profit PBE-IPSAS）が採用されていることである。それは、セクターニュートラルの考え方のもとで、異なるセクター間の財務情報の比較可能性を維持するために必要な措置であったと考えられる。

以上のように、セクターニュートラルの考え方を維持しつつ、IFRSやIPSASを導入するなど、会計基準のグローバル化の進展に対応しながら、より報告主体の実情にあわせた合理的な会計基準の適用区分となるように調整を加えてきたところに、NZにおける会計基準の共有化の特徴があることを明らかにした。（石坂）

「第4章 IASB 概念フレームワークとIPSASB 概念フレームワークの比較」では、プライベートセクターの会計基準に関するIASB概念フレームワークとパブリックセクターの会計基準に関するIPSASB概念フレームワークを比較し、それらの異同点をそれぞれのセクターの相違から検討することにより、プライベートセクターとパブリックセクターに共通の概念フレームワークを策定する際の基礎を検討した。そのために、IASB概念フレームワークとIPSASB概念フレームワークを、概念フ

レームワークの策定の過程・背景、一般目的財務報告の目的・利用者・範囲、財務諸表の構成要素、測定基礎のそれぞれについて比較し、異同点を導出した。

その結果、2つの概念フレームワークの相違点は、一般目的財務報告の目的に表われており、この違いが一般目的財務報告の範囲、財務諸表の構成要素、認識、測定、表示・開示などに影響を与えていることを明らかにした。特に、IPSASBの概念フレームワークでは、伝統的な財務諸表だけでは不十分なため、その他の情報が必要であるとしていること、また、財務諸表の構成要素では「その他資源」や「その他義務」といった項目の必要性を認めて、「純資産」の代わりに「純財政状態」という考え方を導入していることを明らかにしている。（伊澤）

「第5章 戦略マップ（Strategy Map）/BSC（Balanced Scorecard）の外部報告への利用可能性 —価値創造プロセスの可視化の枠組みとして—」では、戦略マップ/BSCは価値創造プロセスの説明ツールとして有効であるという視点に立ち、戦略マップ/BSCの概要を説明した上で、外部報告における戦略マップ/BSCの利用アプローチについて考察を行った。

価値創造プロセス自体は定性的情報であることから、多様な報告アプローチを採用しうることが、報告アプローチが多様になればなるほど組織間の比較可能性が失われ、利用主体にとって

の理解可能性も低下すると考えられる。このことから、有効と考えられる報告枠組みを提示し、これを会計基準等で義務付けるか、多くの組織が導入するように推奨していくか、いずれかの取り組みを進めていくことが望ましいと結論付けた。したがって、戦略マップ/BSCは、戦略を明確化・可視化し、戦略を管理するために効果的な管理会計ツールであることから、これを外部報告の枠組みとして活用することは、1つのアプローチとして有効である。

戦略マップ/BSCに基づく経営管理を実施していない組織においては、短期的には、必ずしも経営管理の実態とは整合しない情報となるおそれがある。しかし、経営管理・管理会計と外部報告には情報内容に応じた相互依存関係が存在し、価値創造プロセスの開示に関しては、強い相互依存関係が存在する。したがって、戦略マップ/BSCに基づく報告枠組みの導入が、戦略マップ/BSCに基づく経営管理と管理会計システムの導入を促し、価値創造プロセスを強く意識した経営管理に移行するとともに、経営管理の実態と整合した情報開示に近づいていくことが期待される。(山口)

「第6章 補助金等および寄附金に関する会計基準 —法人形態ごとの会計基準の比較から—」では、補助金および寄附金の会計処理について、独立行政法人、公益法人および企業会計の基準を概観し、その差異を検討している。独立行政法人や公益法人のような非営利組織に対しては、組織の活動の意義から補助金が交付され、その活動を支援するために寄附金等の資金提供がなされている。本章では、これらの会計処理を比較することによって、国庫補助金などの交付に対する捉え方、財務諸表の構成要素、認識、および計算構造といった違いを明らかにした。

独立行政法人会計は「使途の制約」と「取得の対象となる資産」によって、資本剰余金または負債として計上し、公益法人会計では、使途の制約を指定正味財産に反映させている。企業会計も含めて、この法人形態ごとの会計基準の違いの背景として、最終報告に向けて検討していくべき2つの論点、すなわち、①負債計上における債務性の認識の問題と②純資産の区分とその範囲を明らかにした。

1点目については、負債計上を支持する考え方の背景となる「使途の制約」そのものに対する債務性の有無、当該補助金等の返還の可能性に関するその債務性については切り分けて考える必要があると思われる。また、繰延収益、前受収益または前受金の概念上の差異を整理し、補助金等の処理の可能性を検討する必要がある。そのために、今後、補助金交付の目的について、法人形態ごとに整理していく。

2点目の純資産（あるいは正味財産）における区分は、法人形態に依存するところが大きいと考えられる。特に、補助金等について負債計上が否定された場合、拘束性や収益の配分思考を反映しなければならず、企業会計上では、資本主義理論の観点から資本剰余金への計上については議論の余地はない。ただし、財務諸表の構成要素として純資産が出現し、従来の株主資本の範疇にとどまらず、「評価・換算差額等（その他の包括利益累計額）」の区分が生じたため、ここでの計上の是非は議論できる。一方、独法会計基準では、純資産が資本金、資本剰余金および利益剰余金に限定され、公益法人会計基準では、「使途の制約」があるものは指定正味財産で表示する。このように、持分概念の違いと「使途の制約」の有無から、補助金等の純資産の表示区分に違いが生じる。(渡辺)