

非営利組織の会計・監査シリーズ (7)

公的組織の会計・監査の全体像

よねもと まさひろ
公認会計士 米本 昌弘

1. はじめに

これまで前半6回で非営利組織の会計・監査について取り扱ってきた。後半6回は、公的組織について取り扱う。公的組織では、既に民間組織と同様の会計・監査制度が導入されている組織もあれば、現時点では官庁会計(単式簿記)を採用していることから、複式簿記の導入に取り組んでいる段階の組織もある。

民間組織や非営利組織に比べ予算統制が重視される公的組織においては、これまで収支情報による予算管理が重視されてきたが、公的債務や公共施設等のストックの増大や財務情報の検証可能性などの理由から、複式簿記による財務情報の整備、さらには会計監査の導入に関するニーズが高まっている。諸外国では既に政府及び地方政府にも複式簿記が導入され、会計監査が導入されてい

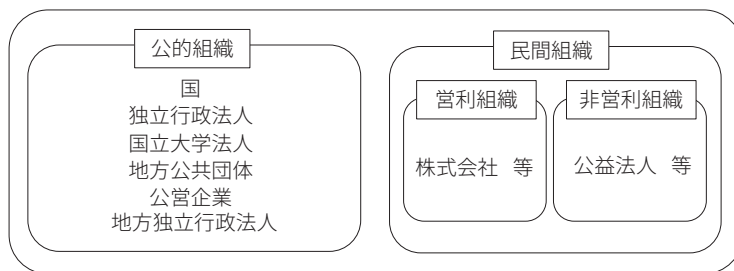
るところもあり、わが国の今後の対応が急がれる分野でもある。

これからの後半6回では、まず、このような公的組織の現状を整理するとともに、その後、各組織の会計・監査について説明していく予定である。

2. 公的組織とは

公的組織は、明確な定義はないものの、図表1のように国及び地方公共団体並びにこれらに関連する会計や法人である。株式会社のような営利組織や公益法人のような非営利組織とは異なる組織と整理されるため、例えば、株式会社や公益法人の形態をとることが多い第三セクターは、地方公共団体が出資者であっても公的組織とは異なるものとして整理される。

図表1 公的組織と民間組織



(1) 主な公的組織

公的組織の代表的なものとして国、地方公共団体、独立行政法人、国立大学法人、公営企業及び地方独立行政法人がある。それぞれどのようなものなのかを簡単に解説する。

① 国

国自体の解説は不要と思われるので、ここでは行政機関について簡単に触れる。わが国には、国の行政機関として図表2のような省庁が定められている。これらの省庁の中で、国の予算・決算・会計に関しては、財務省が制度所管官庁となっている。このため、国全体の財務書類作成は財務省が各省庁で作成された財務書類を取りま

とめている。また、地方自治の普及に関しては、総務省が制度所管官庁となっており、この後出てくる地方公共団体の財務書類作成の取り組みについては、総務省が地方自治の本旨に従い、各地方公共団体に対して助言等を行っている。

図表2 国の行政機関

国の行政機関（中央省庁）				
内閣府	法務省	文部科学省	経済産業省	防衛省
復興庁	外務省	厚生労働省	国土交通省	国家公安委員会 （警察庁）
総務省	財務省	農林水産省	環境省	

② 地方公共団体

地方公共団体は、住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担う行政機関である（地方自治法第1条の2第1項）。

地方公共団体は、普通地方公共団体と特別地方公共団

体に分かれており、都道府県、市町村として我々にとって慣れ親しんでいる地方公共団体は普通地方公共団体に属する（地方自治法第1条の3第2項）。ただし、東京23区に関しては、大都市の一体性及び統一性の確保の観点から特別区として、特別地方公共団体に属する（地方自治法第1条の3第3項、同法第281条）。

図表3 地方公共団体の種類

地方公共団体
普通地方公共団体：都道府県及び市町村
特別地方公共団体：特別区、地方公共団体の組合及び財産区

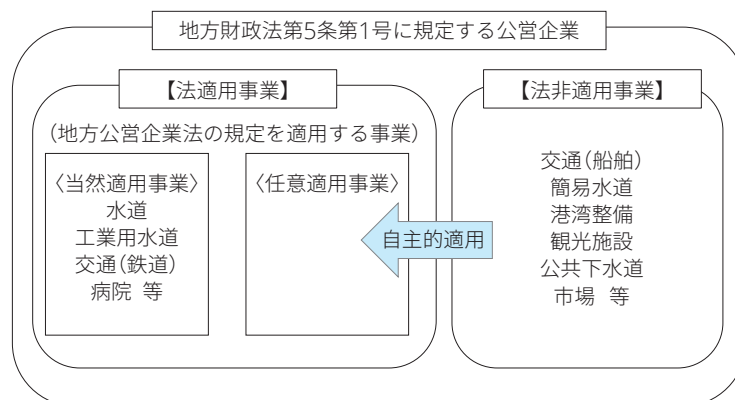
③ 公営企業

公営企業は、住民の福祉を増進するために地方公共団体が経営する企業であり、地方財政法第5条第1項に基づき地方公共団体の特別会計として経営されている。公営企業には様々な事業があるが、これらのうち、地方公営企業法の適用を受けるものを法適用事業といい、地方公営企業法の全部が適用される事業（全部適用）と財務規定等の一部のみが適用される事業（一部適用）に分かれる。地方公営企業法が全部適用される事業は、水道事業、工業用水道事業、交通（鉄道）事業等があり（地方

公営企業法第2条第1項）、一部適用される事業は病院事業と定められている（地方公営企業法第2条第2項）。

地方公営企業法の適用を受けると、財務面では複式簿記・発生主義により企業会計と同様の会計処理を行う必要がある。一方、簡易水道、公共下水道など地方公営企業法の適用を受けない法非適用事業と呼ばれる公営企業がある。法非適用事業では官庁会計が採用されている。なお、法非適用事業でも任意に法適用事業とすることが可能である（地方公営企業法第2条第3項）。

図表4 地方公営企業会計の適用範囲



※総務省「地方公営企業会計の適用範囲」をもとに筆者作成
http://www.soumu.go.jp/main_content/000178064.pdf

④ 独立行政法人

独立行政法人は、国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占

して行わせることが必要であるものを効果的かつ効率的に行わせるため設立される法人である（独立行政法人通則法第2条第1項）。

独立行政法人は、平成29年4月1日時点で87法人あり、これらは、図表5の三種類の法人に分類される。

図表5 独立行政法人の種類

中期目標管理法	公共上の事務等のうち、その特性に照らし、一定の自主性及び自律性を発揮しつつ、中期的な視点に立って執行することが求められるものを国が中期的な期間について定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、国民の需要的確に対応した多様で良質なサービスの提供を通じた公共の利益の増進を推進することを目的とした法人（独立行政法人通則法第2条第2項）
国立研究開発法人	公共上の事務等のうち、その特性に照らし、一定の自主性及び自律性を発揮しつつ、中長期的な視点に立って執行することが求められる科学技術に関する試験、研究又は開発に係るものを主要な業務として国が中長期的な期間について定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、我が国における科学技術の水準の向上を通じた国民経済の健全な発展その他の公益に資するため研究開発の最大限の成果を確保することを目的とした法人（独立行政法人通則法第2条第3項）
行政執行法人	公共上の事務等のうち、その特性に照らし、国の行政事務と密接に関連して行われる国の指示その他の国の相当な関与の下に確実に執行することが求められるものを国が事業年度ごとに定める業務運営に関する目標を達成するための計画に基づき行うことにより、その公共上の事務等を正確かつ確実に執行することを目的とした法人（独立行政法人通則法第2条第4項）

なお、これらの法人は、独立行政法人個別法によって詳細が定められており、独立行政法人通則法が独立行政法人全体に共通する事項を定めているのに対し、個別法では各法人に特有の事項を定めている。

⑤ 国立大学法人

国立大学法人は、大学の教育研究に対する国民の要請にこたえとともに、我が国の高等教育及び学術研究の水準の向上と均衡ある発展を図るため、国立大学法人法で定めて設立された法人である（国立大学法人法第1条、同法第2条第1項）。国立大学法人法では、全国で86法人の国立大学が定められている。

法人の基本設計は独立行政法人（中期目標管理法）を基礎としているため、独立行政法人通則法の規定を準用しているが、教育研究の特性への配慮の観点から独立行政法人とは別に定められている。

⑥ 地方独立行政法人

地方独立行政法人は、住民の生活、地域社会及び地域経済の安定等の公共上の見地からその地域において確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、地方公共団体が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるものと地方公共団体が認めるものを効果的かつ効果的に行わせることを目的として地方公共団体が設立する法人である（地方独立行政法人法第2条第1項）。

地方独立行政法人は、役員及び職員に地方公務員の身分が与えられている特定地方独立行政法人（公務員型）とそれ以外の一般地方独立行政法人（非公務員型）に分かれる（地方独立行政法人法第2条第2項）。

地方独立行政法人法では、法人は、対象とする業務に応じて図表6のとおり三種類に分類される。

図表6 地方独立行政法人の種類

通常の地方独立行政法人	地方独立行政法人法で対象とする業務のうち、試験研究、社会福祉事業及び公共的な施設の設置及び管理を行う場合（地方独立行政法人法第21条第1号、同条第4号及び同条第5号）
公立大学法人	地方独立行政法人法で対象とする業務のうち、大学又は大学及び高等専門学校の設置及び管理を行う場合（地方独立行政法人法第21条第2号、同法第68条）。なお、公立大学法人は特定地方独立行政法人の対象外とされている（地方独立行政法人法第2条第2項）
公営企業型地方独立行政法人	地方独立行政法人法で対象とする業務のうち、公営企業を行う場合（地方独立行政法人法第21条第3号）。なお、公営企業を行う形態の法人の場合は、設立団体の長が負担する一定の経費を除き独立採算制をとる点が、通常の地方独立行政法人や公立大学法人と異なる（地方独立行政法人法第85条）

(2) 公的組織の会計と監査の基本的な考え方

公的組織では、既に企業会計の手法が導入されている法人とそうでない法人に大別できる。また、企業会計の手法が導入されていても第三者による保証型の会計監査が導入されていない組織もある。図表7は、これらの状況を整理したものである。

第三者による保証型の会計監査が導入されている場合には、基本的には一般の監査基準が適用されるが、独立行政法人、国立大学法人及び地方独立行政法人に関しては、その法人形態に応じた監査基準が独自に制定されて

いる。

公的組織における会計や監査に関しては、民間部門とは異なる公的部門の特殊性を考慮した制度設計が行われていることから、日本公認会計士協会公会計委員会研究報告第20号「国際監査基準公的部門特有の考慮事項の検討」、同第21号「監査基準委員会報告書800及び805を公的部門に適用する場合の論点整理」において、公的組織における監査の基準や財務諸表の位置づけに関する検討・整理が行われている。

図表7 公的組織における会計と監査の導入状況

組織の種類	企業会計の手法が導入されているか	会計監査制度（第三者による保証）が導入されているか
国	官庁会計とは別に導入されている	なし
地方公共団体	官庁会計とは別に導入されている	なし
公営企業	（法適用事業に関して）導入されている	なし
独立行政法人	導入されている	あり
国立大学法人	導入されている	あり
地方独立行政法人	導入されている	あり

3. 公的組織の会計の特徴

公的組織の会計の特徴としては、まず、公的組織が公共性の高い組織であり、利益獲得を目的としていないことから、企業会計の手法を導入していても公的組織の特殊性を考慮して企業会計に様々な修正が加えられている点が挙げられる。

また、公的組織の中には、独立採算制を採用しているものとそうでないものがあり、組織の種類に応じた会計基準が整備されている点が特徴的である。

(1) 公的組織の会計

公的組織の中で、国と地方公共団体では官庁会計が採用されている。明治初期には、日本に複式簿記を導入した福沢諭吉を中心とする慶應義塾門下生及び大隈重信一派が中心となってイギリス流の国家運営を実施していたことから、国の会計も複式簿記であった。しかし、その後、井上馨、伊藤博文などが中心となってプロシア流の国家運営を主張し、明治憲法がプロシア流のものとなったため、結果として、国の会計も官庁会計が採用された経緯がある。近年では、国と地方公共団体の財政状況が厳しさを増す中で、財政の透明性を高め国民や住民に対する説明責任をより適切に果たし財政の効率化・適正化を図るため、発生主義・複式簿記による企業会計の手法を活用した財務書類の作成・開示が推進されている。これらは予算の適正かつ確実な執行に資する現行の官庁会

計を維持しながら、単式簿記・現金主義会計を補完するものとして導入されており、完全に複式簿記に置き換わるものではない。

これらの取り組みは、平成10年に発足した内閣総理大臣の諮問機関である経済戦略会議において、「公会計制度の改善」として複式簿記による貸借対照表の導入などが答申として出されたことを契機とするもので、国に関しては、その後、財務省の財政制度審議会（公会計基本小委員会）にて、地方公共団体に関しては、総務省の研究会（地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会、新地方公会計制度研究会、今後の新地方公会計の推進に関する研究会等）にて検討が重ねられてきたものである。

地方公営企業のうち法適用事業では、地方公営企業法において会計制度が定められている。水道事業や病院事業のように料金収入に基づいて事業運営を行う独立採算制が採用されていることから、昭和27年の地方公営企業法施行以来発生主義の考え方に立った複式簿記による会計が導入され、公営企業の公共性を考慮した会計制度が導入されている。しかしながら、企業会計が国際的な動向を踏まえて改正されてきたのに対し、地方公営企業は従来の制度のままであり、企業会計基準と地方公営企業会計制度との制度上の違いが大きくなってきたことから、平成23年及び24年に会計基準の見直しが行われており、平成26年度の予算・決算から新たな会計基準が適用されている。

なお、法非適用事業では、官庁会計が採用されているが、経営の透明性を高める等の観点から法適用事業への移行が推進されているところである。

独立行政法人は、国の機関から独立行政法人化される際に、発生主義に基づく複式簿記が導入されている。公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない法人の特殊性を考慮した独立行政法人会計基準が設定されている。

国立大学法人は、独立行政法人の制度を基礎としながら、教育研究の特殊性を考慮して制度設計されており、会計基準も独立行政法人とは別に国立大学法人会計基準が設定されている。

地方独立行政法人は、独立行政法人の制度を参考としているが、地方公共団体の特別会計のうち、公立大学のような独立採算制を前提としていないものと公営企業のように料金収入によりコストを回収して事業運営を行うことを前提としているものがあることから、前者を一般型、後者を公営企業型と整理して、いずれにも対応できるように地方独立行政法人会計基準が整備されている。

公的組織で導入されている会計は以上のとおりであるが、これらの会計基準の設定主体は、公益財団法人財務会計基準機構のような民間団体ではなく、行政当局の諮問機関が担っている。

図表8 公的組織に導入されている会計基準等の状況

	国	地方公共団体	公営企業	独立行政法人	国立大学法人	地方独立行政法人
会計基準等	省庁別財務書類の作成基準	統一的な基準による地方公会計マニュアル	地方公営企業法施行令、地方公営企業法施行規則、地方公営企業が会計を整理するに当たりよるべき指針	独立行政法人会計基準	国立大学法人会計基準	地方独立行政法人会計基準
会計に関する根拠法令	なし（ただし、特別会計部分に関しては、「特別会計に関する法律」）	なし（法令ではないが、「統一的な基準による地方公会計の整備促進について（総務大臣通知）」に基づく）	地方公営企業法	独立行政法人通則法	国立大学法人法	地方独立行政法人法
設定主体	財政制度等審議会 財政制度等分科会（財務省）	今後の新地方公会計の推進に関する研究会（総務省）	総務省	独立行政法人会計基準研究会（総務省）	国立大学法人会計基準等検討会議（文部科学省）	地方独立行政法人会計基準等研究会（総務省）

※国及び地方公共団体は、複式簿記導入に関する内容を記載している。

(2) 公的組織の財務諸表の体系

いずれの組織も基本的には企業会計を基礎としていることから、作成する財務諸表の体系は図表9のとおり貸借対照表や損益計算書など共通する部分もあるが、異なる部分もある。異なる部分の特徴的なものとしては、財務諸表の一つとして「行政サービス実施コスト計算書」という計算書がある点が挙げられる（国立大学法人では「国立大学法人等業務実施コスト計算書」）。これは、業務運営を行うことで、国民（地方独立行政法人の場合は

住民等）の最終的な負担となるコストがどの程生じたのかを表す計算書である。例えば、独立行政法人が業務運営を行うために必要な費用の財源として国が独立行政法人へ交付する資金は、国民の税金が投入されており国民の負担である。また、国が独立行政法人へ無償使用を認めた土地などは、国民にとって得べかりし賃料を失っていることから、機会損失が生じているという点で、国民の負担である。これらを行政サービス実施コストとして把握して情報提供する。

図表9 公的組織で作成する財務諸表等の体系

	国	地方公共団体	地方公営企業	独立行政法人	国立大学法人	地方独立行政法人
ストックに関する財務表	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	貸借対照表
損益フローに関する財務表	業務費用計算書	行政コスト計算書	損益計算書	損益計算書	損益計算書	損益計算書
純資産の変動に関する財務表	資産・負債差額増減計算書	純資産変動計算書	剰余金計算書又は欠損金計算書	なし	なし	なし
資金収支に関する財務表	区分別収支計算書	資金収支計算書	キャッシュ・フロー計算書(ただし、財務諸表附属書類として)	キャッシュ・フロー計算書	キャッシュ・フロー計算書	キャッシュ・フロー計算書
行政サービスコストに関する財務表	なし	なし	なし	行政サービス実施コスト計算書	国立大学法人等業務実施コスト計算書	行政サービス実施コスト計算書
利益処分に関する計算書	なし	なし	剰余金処分計算書又は欠損金処理計算書	利益の処分又は損失の処理に関する書類	利益の処分又は損失の処理に関する書類	利益の処分又は損失の処理に関する書類
その他の書類	附属明細書	附属明細書	事業報告書、決算報告書及び財務諸表附属書類	事業報告書、決算報告書及び附属明細書	事業報告書、決算報告書及び附属明細書	事業報告書、決算報告書及び附属明細書

※国及び地方公共団体は、複式簿記導入に関する内容を記載している。

4. 公的組織の監査

我が国の制度上、第三者による保証型の会計監査制度が導入されている公的組織は、独立行政法人、国立大学法人及び地方独立行政法人のみである。

これらについては、それぞれの組織の特徴を考慮して組織の種類毎に監査基準が設定されているのが特徴である。

また、実務上の指針となっている監査基準委員会報告

書は、国際監査基準を基に作成されているが、これには公的部門に特有の事項が必ずしも考慮されていない部分があるため、各公的組織のために設定された監査の基準に沿って監査を行うとともに、日本公認会計士協会が公表している「国際監査基準公的部門の考慮事項の検討(公会計委員会研究報告第20号)」も参考に必要がある。

なお、非営利組織と同様に公的組織においても「内部統制監査」は導入されていない。

図表10 独立行政法人、国立大学法人及び地方独立行政法の会計監査制度

	独立行政法人	国立大学法人	地方独立行政法人
根拠法令	独立行政法人通則法第39条	国立大学法人法第35条において準用する独立行政法人通則法第39条	地方独立行政法人法第35条
監査基準	独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準	国立大学法人等に対する会計監査人の監査の基準	地方独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準
対象法人	資本金100億円以上または負債の部計上額200億円以上の独立行政法人	全ての国立大学法人	資本金100億円以上または負債の部計上額200億円以上の地方独立行政法人
導入時期	平成13年度	平成16年度	平成16年度

5. おわりに

公的組織の会計制度や監査制度は、未だ複式簿記や保証型の会計監査が導入されていない組織もあるが、利害関係者に対する説明責任を果たすため、公的組織特有の事項を考慮して企業会計を修正する形で企業会計の手法を導入する試みが進められてきた。特に国や地方公共団体に関しては、これまでも会計専門家が複式簿記・発生

主義の導入に向けた取り組みに関わってきているものの、活用面で不十分であるという意見もあり、今後も継続した取り組みが望まれるところである。

今回は、パブリックセクター・ヘルスケア事業部に所属する公認会計士が地方自治体に関する会計、監査についてより具体的に解説する予定である。

以上

テクノロジー・メディア・通信（TMT）業界レポート Web掲載のご案内

www.deloitte.com/jp/tmt

本レポートシリーズは、テクノロジー・メディア・通信（TMT）業界の各セクターにおける事業リスクおよび主要プレイヤーの財務諸表に関する特徴を分析しています。このたび第6回目「映画業界」のレポートを掲載しました。

テクノロジー・メディア・通信（TMT）はテクノロジーの進化とデジタル化による影響を受け最も急激に変化をしている業界である一方、この変化の推進役の多くが属する業界でもあります。この業界には「コンテンツ」「サービス」「ネットワーク」「ハードウェア」「ソフトウェア」に係る様々なビジネスが存在し、それぞれに特徴的な事業リスクを抱えています。有限責任監査法人トーマツでは、テクノロジー・メディア・通信業界に精通した公認会計士が集結して、それぞれの知見を生かしながら、最先端の情報を収集し、さらによりよいサービスがご提供できるよう努めています。

第6回目となる本レポートでは、「映画業界」特有のリスクを分析し、財務諸表から見えてくる業界動向について考察しています。

レポートの詳細・本文はこちらからご覧ください。
「映画業界」<https://www2.deloitte.com/jp/gyokai-report-6>

お問い合わせ先
TMTインダストリーグループ：jp_electronics_industry_group@tohmatu.co.jp