

地方公共団体を取り巻く内部統制制度 公会計の最新動向について

日本公認会計士協会 地方公共団体専門委員会 専門委員長

公認会計士 常峰 和子

目次

1. 自治体に求められる内部統制制度と議会の役割	・・・	2
2. 地方公会計の取組とポイント	・・・	15
3. 公営企業を取り巻く状況とポイント	・・・	31
4. まとめ	・・・	45
<参考> 日本公認会計士協会が最近公表した研究報告	・・・	47

(注) 各種法律や規則・基準等に対する解釈は講演者の私見に基づくものであり、日本公認会計士協会や講演者の所属する法人の公式見解ではありません。また、本レジユメの無断転載・複写はご遠慮ください。

自治体に求められる内部統制制度と 議会の役割

地方公共団体の内部統制制度の導入

- ▶ 「地方公共団体における内部統制制度の導入・実施ガイドライン」の公表（2019/3）
- ▶ 都道府県・指定都市に関する内部統制に関する方針策定等が義務付け（2020/4～）
- ▶ 都道府県・指定都市以外の地方公共団体において、内部統制制度に関する方針策定等は努力義務
- ▶ 地方公共団体における内部統制制度の導入・実施のガイドラインの見直し検討中（民間ガイドライン改訂への対応）

地方公共団体における内部統制制度の必要性

- ▶ 地方公共団体においても内部統制制度の充実が求められています

1 人口減少社会の進行に伴い高まる 地方公共団体の役割

2 拡大する傾向にある 地方公共団体における事務処理リスク

人口減少社会において地方公共団体は、その事務の処理の適正さが求められる一方、不適正な事務処理のリスクが拡大する傾向にある以上、何も対策を打たない状況が続くことについては強い危機感を持つべきである。

3 企業における内部統制の取組みの進展

4 取組みが十分でない 地方公共団体における内部統制の現状

会社法等による内部統制制度導入以降、その取組みが一定の定着や進化が見られる企業と比較すると、地方公共団体における内部統制の取組みは十分とは言えない状況である。



地方公共団体における内部統制の取組みを推進するため、

地方公共団体における内部統制制度の充実が必要

内部統制の効果と議会の役割

1 首長のマネジメントの強化

- 首長は、内部統制体制を有効かつ適確に機能させれば、その地方公共団体が直面するより重大な政策課題に対し自らの資源をより多く投資することが可能
- 議会や住民訴訟等対外的に説明が求められる中で、首長として社会通念上求められる管理体制を確保していることを説明することも可能
- 職員にとっても、暗黙のうちに行われる可能性のあった不適正な事務処理から解放されることにつながり、安心して職務を遂行できる
- 逆に、内部統制体制が不十分である場合や形骸化している場合には、首長は、選挙や住民訴訟等において、その妥当性を問われやすくなる

2 監査委員の役割の強化

- 内部統制体制を整備及び運用することにより、監査委員が必ず行うこととされている財務監査において、これまで監査対象としていた部分の一部を省力化し、特定の部分に重点化することが可能
- また、計算突合や確認等の定型的な業務は内部統制に委ね、より効果的に質問を投げかけることに専念する等、より質の高い監査を実施することが可能となる等、監査の実効性を高めることが可能
- 加えて、監査において一部の部局に指摘された事項を、全庁レベルで対応すべきリスクとして内部統制体制に組み込むことで、組織全体での対応が容易になり、監査の効果がより高まる

3 議会及び住民による監視のための判断材料の提供

- 内部統制体制が有効に機能すれば、不適正な事務の処理は減り、住民に対する行政サービスの質が高まる
- そのためには、首長の経営努力もちろん必要であるが、最終的に内部統制体制を真に機能させるためには、議会による監視及び選挙等を通じた住民による監視が不可欠
- 監査委員の意見を付して議会に報告するとともに、公表する内部統制基本方針や内部統制状況評価報告書が、議会及び住民による監視のために必要な判断材料となることを期待

4 住民が行う選択の基盤

- 人口減少社会の到来により、地方公共団体は、「選択と集中」を迫られる状況にある。この重要な政策決定をする局面において、政策決定の前提である事務執行の適正さばかりが争点化するようでは心許ない。住民がどのような首長や議会を選択したとしても、地方公共団体においては、最低限、適正な事務を執行する体制が整備及び運用されていることが必要
- このことにより住民の信頼が確保され、事務執行の適正さではなく、決定すべき重要な政策の是非等の判断に集中することができる。そのような意味で内部統制制度が、住民が行う選択の基盤となることを期待

15

内部統制制度ガイドラインのフレーム

- ▶ 内部統制を円滑に導入するため、「地方公共団体における内部統制制度の導入・実施ガイドライン」が示されています

I 地方公共団体における内部統制の基本的枠組み

- (1) 地方公共団体における内部統制
- (2) 内部統制に関する留意点・内部統制の限界
- (3) 内部統制に関係を有する者の役割

II 内部統制に関する方針

- (1) 内部統制に関する方針の策定
- (2) 内部統制に関する方針の公表
- (3) 内部統制に関する方針の見直し

III 内部統制体制の整備

- (1) 全庁的な体制の整備
- (2) 業務レベルのリスク対応策の整備

IV 内部統制評価報告書の作成

- (1) 内部統制の評価
- (2) 有効性の評価
- (3) 内部統制評価報告書の作成・報告

V 監査委員による内部統制評価報告書の審査

- (1) 内部統制評価報告書の審査の目的
- (2) 審査の計画
- (3) 評価手続に係る記載の審査
- (4) 評価結果に係る記載の審査
- (5) 監査委員の審査意見
- (6) 内部統制評価報告の審査とその他の監査等の関係

内部統制の不備

- ▶ 内部統制ガイドラインによる「内部統制の不備」は次のとおりです

(1) 内部統制の不備

内部統制の不備は、内部統制が存在しない、規定されている方針及び手続では内部統制の目的を十分に果たすことができない、又は規定されている方針及び手続が適切に適用されていない等の整備上の不備と、整備段階で意図したように内部統制の効果が得られておらず、結果として不適切な事項を発生させた運用上の不備からなる²⁰。

【整備上の不備】

内部統制が存在しない、規定された方針が不十分、適用に運用されていない

【運用上の不備】

整備段階で意図した効果が得られておらず、結果として不適切な事項が発生

内部統制制度に関する議会の役割

- ▶ 議会は、長から独立した立場で、これを監視する役割を担っており、内部統制に関しても、議決事件（法第96条）に係る質疑や調査権（法第100条）の行使等を通じて、**地方公共団体の内部統制の枠外から、統制環境に影響を与えるとともに、内部統制制度の整備状況及び運用状況について監視を行い、必要に応じて改善を促す**ことが求められている

地方公会計の取組とポイント

地方公会計に関する取組み①

時期	内容
1999～2000	<u>地方公共団体の総合的な財政分析に関する研究会報告書</u> ➤ 既存の決算情報を活用したバランスシート、行政コスト計算書等のモデルが示される
2005～2008	<u>「新地方公会計制度研究会報告書」の公表</u> ➤ 基準モデル、総務省方式改訂モデルによる財務4表の作成手順が提示される
	<u>行政改革推進法施行</u> （平成18年法律第47号） ➤ 資産・債務改革の推進を図る観点から、財務書類等の作成が要請された
2007	「地方公共団体財政健全化法」の成立
	<u>「新地方公会計制度実務研究会報告書」の公表</u> ➤ 財務書類の作成、資産評価に関する実務的な指針が示される ➤ 複数の財務書類の作成モデルが示され、簡素化された形での複式簿記の導入が認められており、固定資産台帳についても段階的に整備することとされた

地方公会計に関する取組み②

時期	内容
2000～2001	地方公会計の黎明期 既存の決算データを用いたバランスシート、行政コスト計算書のモデルが示される
2005～2008	地方公会計の導入期 <ul style="list-style-type: none">➤ 地方公共団体に財務書類等の作成が要請される➤ 複数の財務書類の作成モデルが示され、簡素化された形での複式簿記の導入が認められており、固定資産台帳についても段階的に整備することとされた
2010～2014	地方公会計の統一的な基準の設定 <ul style="list-style-type: none">➤ 固定資産台帳の整備と複式簿記の導入を前提とした財務書類の作成に関する「統一的な基準」が示される
2015～2017	統一的な基準による地方公会計の整備要請期間
2018～2019	今後の財務情報の活用に向けた公表の在り方を検討
2021～	財務書類の活用に向けた取組みを推進 <ul style="list-style-type: none">➤ 財務書類の作成の早期化、公会計と公共施設管理の連携を推進していく

財務書類等から得られる情報の活用

▶ 統一基準に基づく財務書類の議会報告等について

質問	回答
作成した財務書類等は、監査委員の審議対象や議会への報告事項となるのでしょうか。	地方公共団体が作成する財務書類等については、監査委員による審査や議会への報告が義務付けられているものではありませんが、前者は財務書類等の正確性・信頼性の確保に資するものであり、後者は地方議会の監視機能の向上に資するものであるため、いずれも有意義な取組だと考えられます。

(出所：総務省 「統一的な基準による地方公会計マニュアル」 Q&A集)

▶ 統一基準に基づく財務書類から得られる情報の監査への活用

- 財務書類からどのような課題（リスク）があるかが明らかになります
- 財務書類全体としての合理性があるかが明らかになります
- 財務書類から明らかになった課題（リスク）への対応策が適切に行われているかが着眼点となります

財務4表の見方（行政コスト計算書）

- 行政コスト計算書は、一会計期間において、資産形成に結びつかない経常的な行政活動に係る費用（経常的な費用）と、その行政活動と直接の対価性のある使用料・手数料などの収益（経常的な収益）を対比させた財務書類です。
- 経常的な費用と収益の差額によって、地方公共団体の一会計期間中の行政活動のうち、資産形成に結びつかない経常的な活動について税収等でまかなうべき行政コスト（純経常行政コスト）が明らかにされます。

行政コスト計算書

自 平成27年4月1日
至 平成28年3月31日

(単位:百万円)

科目	金額
経常費用	25,425
業務費用	16,085
人件費	4,981
職員給与費	4,280
賞与等引当金繰入額	338
退職手当引当金繰入額	31
その他	332
物件費等	11,013
物件費	8,644
維持補修費	303
減価償却費	2,034
その他	31
その他の業務費用	690
支払利息	454
徴収不能引当金繰入額	0
その他	236
移転費用	18,800
補助金等	6,255
社会保障給付	8,837
他会計への繰出金	3,599
その他	49
経常収益	1,667
使用料及び手数料	732
その他	935
純経常行政コスト	23,818
臨時損失	20
災害復旧事業費	0
資産売却却損	20
投資損失引当金繰入額	0
その他	0
臨時利益	33
資産売却益	33
その他	0
純行政コスト	33,881

人件費、物件費、移転費用(補助金)などを発生額で計上

経常的に発生する費用から、使用料及び手数料といった受益者負担収益を差し引くことで純経常行政コストを算定

臨時に発生する損失、利益を加味して純行政コスト(税を主とする一般財源等で賄うべきコスト)を算定

<着目する主な項目>

○減価償却費

・行政を執行する立場からは、1年間に消費した固定資産(償却資産)の金額を表す項目であるが、住民の立場から見た場合には、その金額に見合う施設やインフラに関するサービスの提供を受けたことを表示するもの。

財務4表の見方（純資産変動計算書）

- 純資産変動計算書は、貸借対照表の純資産の部に計上されている各項目が、1年間でどのように変動したかを表す財務書類です。
- 純資産変動計算書においては、地方税、地方交付税などの一般財源、国県支出金などの特定財源が純資産の増加要因として直接計上され、行政コスト計算書で算出された費用（純行政コスト）が純資産の減少要因として計上されることなどを通じて、1年間の純資産総額の変動が明らかになります。また、固定資産等の変動により、純資産の変動要因が分かります。

純資産変動計算書

自 平成27年 4月 1日
至 平成28年 3月31日

(単位:百万円)

科目	合計	固定資産 等形成分	剰余分 (不足分)
前年度末純資産残高	67,508	110,390	
純行政コスト(△)	△ 33,806		△ 33,806
財源	36,140		36,140
税収等	25,704		25,704
国県等補助金	10,356		10,356
本年度差額	2,334		2,334
固定資産等の変動(内部変動)		926	△ 926
有形固定資産等の増加		2,515	△ 2,515
有形固定資産等の減少		△ 2,528	2,528
貸付金・基金等の増加		1,226	△ 1,226
貸付金・基金等の減少		△ 287	287
資産評価差額	△ 18	△ 18	
無償所管換等	115	115	
本年度純資産変動額	2,431	1,023	1,408
本年度末純資産残高	69,939	111,413	△ 41,474

純行政コストの金額に対して、税収及び国の補助金等受入の金額がどの程度あるかを見ることにより、受益者負担以外の財源によりどの程度賅われているかを把握

<着目する主な項目>

○本年度差額

- ・発生主義ベースでの収支均衡が図られているかを表す項目。
- ・プラスであれば、現世代の負担によって将来世代も利用可能な資源を貯蓄したことを意味する一方、マイナスであれば、将来世代が利用可能な資源を現世代が消費して便益を享受していることを表示。

財務4表の見方（資金収支計算書）

- 資金収支計算書は、一会計期間における、地方公共団体の行政活動に伴う現金等の資金の流れを性質の異なる三つの活動に分けて表示した財務書類です。現金等の収支の流れを表したものであることから、キャッシュ・フロー計算書とも呼ばれます。
- 現金収支については、現行の歳入歳出決算書においても明らかにされますが、資金収支計算書においては、「業務活動収支」「投資活動収支」「財務活動収支」という性質の異なる三つの活動に大別して記載され、地方公共団体の資金が期首残高から期末残高へと増減した原因が明らかにされるのが特徴です。

経常的な活動に関する収支を集計
 支出…人件費、旅費、需用費、
 補助金、扶助費等
 収入…税収、補助金収入、使用料・
 手数料等

投資的な活動に関する収支を集計
 支出…公共事業や施設整備等、
 基金積立、貸付金等
 収入…補助金収入、基金取崩、
 貸付金回収等

財務的な活動に関する収支を集計
 支出…地方債償還等
 収入…地方債発行等

資金収支計算書

期首 平成27年4月1日
 期末 平成28年3月31日

(単位)百万円

科目	金額
【業務活動収支】	
業務活動支出	34,527
業務活動収入	14,627
人件費支出	9,240
物産費支出	4,662
支払利息支出	424
その他の支出	101
補助金等収入	10,000
使用料等収入	4,200
税金等収入	8,827
借入金からの補助収入	2,000
その他の収入	40
業務収入	27,668
税金等収入	24,004
国庫補助金収入	10,000
国庫負担金等収入	720
国庫補助収入	0
国庫負担金等収入	0
国庫補助収入	0
国庫負担金等収入	0
国庫補助収入	0
国庫負担金等収入	0
国庫補助収入	0
国庫負担金等収入	0
【投資活動収支】	
投資活動支出	1,230
公共施設整備費支出	2,010
基金積立支出	920
国庫負担金等支出	200
貸付金支出	0
その他の支出	0
投資活動収入	600
国庫補助金収入	200
国庫負担金収入	200
貸付金回収収入	2
国庫補助収入	40
国庫負担金収入	0
【財務活動収支】	
財務活動支出	0
地方債償還	2,242
その他の支出	220
財務活動収入	2,241
地方債発行収入	2,241
その他の収入	0
現金等増加	26,121
現金等減少	270
現金等増加	26,851
現金等減少	1,020

地方公営企業を取り巻く状況とポイント

本講義に当たって参考にした資料

- 公会計委員会研究報告第23号「地方公営企業の会計の論点と方向性」（2019年5月23日）
- 公会計委員会研究報告第27号「地方公共団体包括外部監査に関する監査手続事例～公営企業編～」（2021年7月20日）
- 総務省自治財政局公営企業課「地方公営企業会計制度の見直しについて」（平成25年（2013年）12月）
- その他関連する法令、総務省公表資料、日本公認会計士協会公会計委員会研究報告 等

凡例

- 法：地方公営企業法（昭和27年法律第292号）
- 令：地方公営企業法施行令（昭和27年政令第403号）
- 則：地方公営企業法施行規則（昭和27年総理府令第73号）

地方公営企業とは

▶ 地方公営企業と地方公営企業法

○地方公共団体は、一般的な行政活動の他、**地域住民の生活や地域の発展に不可欠なサービスを提供する事業活動**を実施している

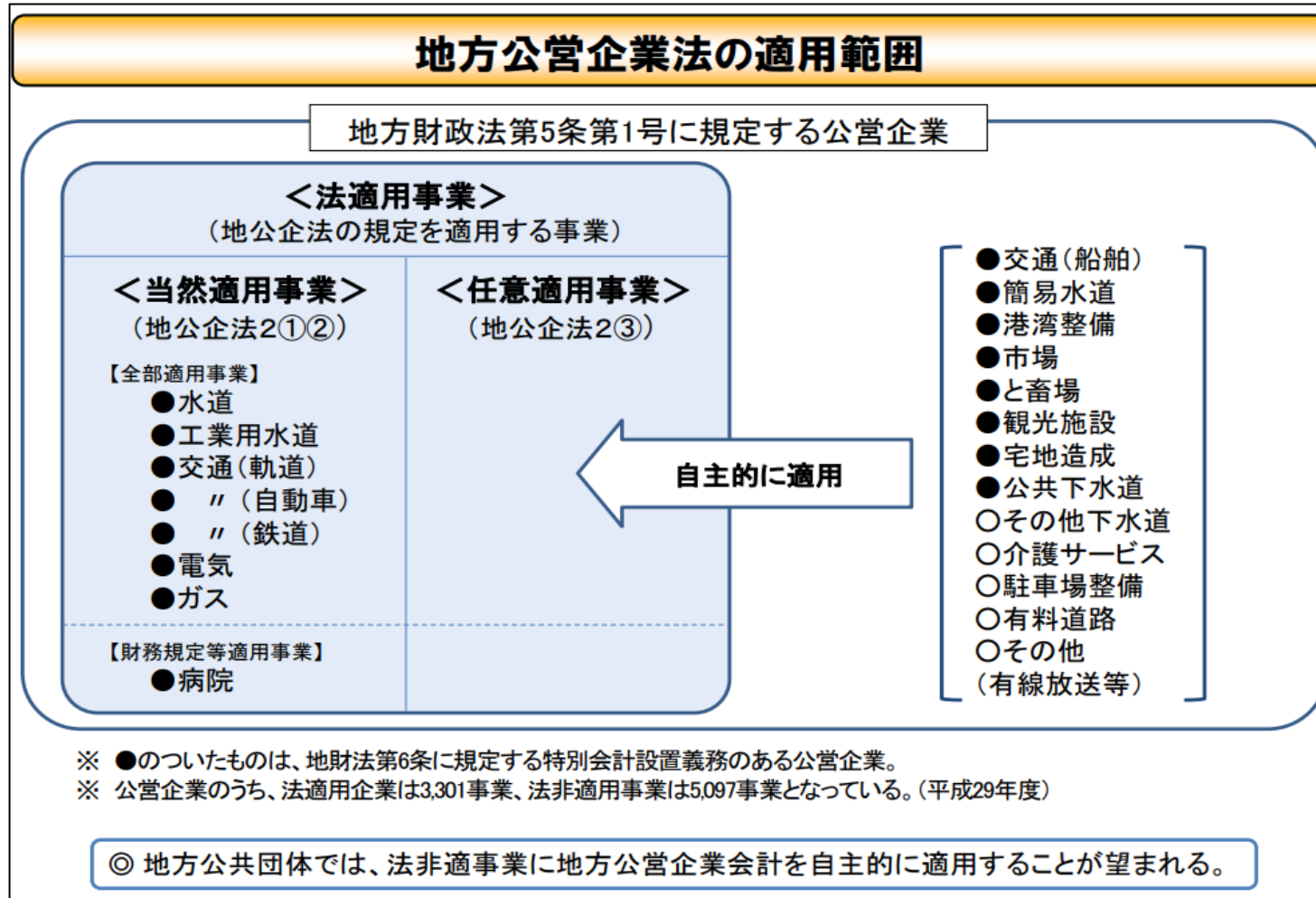
例) 水の供給、公共輸送、医療提供、下水処理

このような事業を行うために地方公共団体が経営する企業活動を総称して「地方公営企業」という

○地方公共団体の一般行政事務に要する経費は租税によって賄われるのに対し、**公営企業の経費は、提供する財貨又はサービスの対価である 料金収入によって維持**される

○地方公営企業については、一般の行政事務を規律することを目的として設けられた規定を適用すると、効率的・機動的な運営ができないため、地方公営企業が**企業としての経済性を発揮し、事業の実態に即した運営**ができるよう「地方公営企業法」が制定されている

地方公営企業法の適用範囲



地方公営企業の改革の流れ

▶ 公営企業の経営改革の推進

○地方公営企業会計制度では、民間企業の会計基準に近い形とされているが、制度導入当初より長らく見直しがされていなかった

○公営企業を取り巻く状況変化、公営企業の抜本改革が必要な状況にあること、民間の企業会計基準の見直しも進んだことから、**地方公営企業会計基準の大幅な見直し**がなされた(2012)

○各地方公営企業の経営改革を進めるために、より一層の**地方公営企業法の拡大の推進** (2015~2023)、**経営戦略の策定**(2016~)、**抜本的な改革**等が(2019~)進められている

公営企業における更なる経営改革

公営企業の現状及びこれからの課題

- 急激な人口減少等に伴い、サービス需要が大幅に減少するおそれ
 - 施設の老朽化に伴う更新需要の増大
 - 職員数が減少する中、人材の確保・育成が必要
 - 特に中小の公営企業では、現在の経営形態を前提とした経営改革の取組だけでは、将来にわたる住民サービスを確保することが困難となる懸念
- ⇒ さらに厳しい経営環境

概ね対応済

更なる経営改革の推進

対応中

経営戦略の策定・改定

- 経営戦略に基づく計画的かつ合理的な経営を行うことにより、経営基盤を強化し、財政マネジメントを向上
- 中長期の人口減少の推計等を踏まえた、ストックマネジメントの成果や将来需要予測を反映させながら、投資・財政計画を策定
- 各公営企業において、令和7年度までに改定を行う

投資試算

財源試算

(計画期間内に収支ギャップを解消する)

投資・財政計画(基本10年以上)の策定

広域化等・
民間活用

人材確保、
組織体制の整備

新技術、ICTの
活用

相互に反映

抜本的な改革の検討

- 公営企業が行っている事業の意義、経営形態等を検証し、今後の方向性について検討

①事業そのものの必要性・
公営で行う必要性

事業廃止

②事業としての持続可能性

民営化・民間譲渡

③経営形態
(事業規模・範囲・担い手)

広域化等(※)

民間活用

※広域化等とは、事業統合をはじめ施設の共同化・管理の共同化などの広域的な連携、下水道事業における最適化などを含む概念

公営企業の「見える化」

概ね対応済

- 複式簿記による経理を行うことで、経営・資産の状況の「見える化」を推進
 - 将来にわたり持続可能なストックマネジメントの推進や、適切な原価計算に基づく料金水準の設定が可能
 - 広域化等や民間活用といった抜本的な改革の取組にも寄与
- 経営指標の経年分析や他の地方公共団体との比較を通じて、経営の現状及び課題を分析

公営企業会計の適用拡大

経営比較分析表の作成・公表

補助金等により取得した固定資産の会計処理

補助金等により取得した固定資産の償却制度等（新たな会計処理方式）

改正後

償却資産の取得に伴い交付される補助金、一般会計負担金等については、「長期前受金」として負債（繰延収益）に計上した上で、減価償却見合い分を、順次収益化（改良の場合も同様）。

X年度期末に補助金（長期前受金）50億円及び企業債50億円をもとに100億円の資産Aを購入したと仮定。
※耐用年数10年、残存価額0円、定額法により償却した場合

損益計算書（購入時）

（計上なし）

貸借対照表（購入時）

●資産	●負債
資産A 100億円	企業債 50億円
	長期前受金 50億円

損益計算書（X+6年度）

（費用）
減価償却費 10億円

（収益）
長期前受金戻入 5億円

貸借対照表（X+6年度）

●資産	●負債
資産A 40億円	(減価償却累計額 $\Delta 60$ 億円)
	(企業債償還 $\Delta 30$ 億円)
	(長期前受金償却 $\Delta 30$ 億円) ※収益に振替
	企業債 20億円
	長期前受金 20億円

減価償却対象
100億

※定額法で、償却年数経過時点で残存価額0円となるように償却するとした場合の例であり、実際の処理では、実際に行っている減価償却方法に沿った処理が必要。

地方公営企業を取り巻く課題

▶ 一般会計からの繰り出し

- 総務省では、繰出基準により繰出対象の経費と負担額の算定式を示している（基準内繰入）
- 各地方公共団体では、これに加えて公費で負担すべきと判断した経費について繰入が行われている（基準外繰入）
- 不採算事業では、実質的に赤字補てんと言えるような繰入金が生じられる場合がある

▶ 資産老朽化の状況把握と今後の投資更新計画等の策定

- 水道事業、下水道事業を中心として、今後の更新需要が高まる中で将来の人口減少を見据え、必要な投資を行うことが求められる
- ダウンサイジングや広域での対応も検討する必要がある

▶ 料金改定について

- 経営戦略を策定したうえで、住民に対して状況を分かりやすく説明し、料金改定（値上げ）を検討することが必要である

持続可能な財政運営に向けて

- ▶ 自治体業務の効率化等について一層の取組が必要であるが、効率化・省力化が業務リスクの増大につながることはないよう、内部統制などの仕組みの構築が求められる
- ▶ 議会は、長から独立した立場で、内部統制に関しても、議決事件（法第96条）に係る質疑や調査権（法第100条）の行使等を通じて、統制環境に影響を与えるとともに、内部統制制度の整備状況及び運用状況について監視を行い、必要に応じて改善を促すことが求められる
- ▶ 地方公共団体における業務・経営改革や見える化、広域化・共同化、デジタル化、公営企業改革等により、自治体の歳出効率化に向けた取組は進展しつつあるが、引き続き踏み込んだ取組が必要である
- ▶ これらの取組に関して公表されている、議会審議においても会計情報等を積極的かつ有効に活用していくことが期待されている

常峰 和子

大阪事務所 パブリックセクター・ヘルスケア事業部
公認会計士 シニアマネジャー

有限責任監査法人トーマツ

〒541-0042 大阪市中央区今橋四丁目1-1 淀屋橋三井ビルディング

部門代表Fax: (06) 4560 6039 | 部門代表電話: (06) 4560 6033

kazuko.tsunemine@tohmatu.co.jp | www.tohmatu.com

