

# 公認会計士が活躍する パブリック関連業務の 基礎知識

日本公認会計士協会近畿会  
社会・公会計委員会

# 目 次

はじめに	1
Part I. 地方公共団体	3
1. 地方公共団体監査の基礎知識	4
2. 地方公共団体制度の基本知識	6
3. 包括外部監査の基礎知識	15
4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点	18
Part II. 地方独立行政法人	32
1. 地方独立行政法人の基礎知識	33
2. 地方独立行政法人の会計基準（一般型）	43
3. 地方独立行政法人の会計基準（公営企業型）	56
4. 地方独立行政法人の制度改正の状況	60
Part III. 地方公営企業	62
1. 地方公営企業総論	63
2. 地方公営企業改革総論－地方公営企業改革の全体像	73
3. 地方公営企業改革各論	
－見える化～法適用範囲の拡大と新会計基準による経営比較分析表の策定・公表	77
4. 地方公営企業改革各論	
－中長期的視点～経営戦略の策定と抜本的な経営改革	83
Part IV. 公会計	88
1. 統一基準に基づく地方公会計の概要	89
2. 財務書類作成プロセスの概要	93
3. 財務書類の活用に向けた取り組み	99
資料 用語集	111

はじめに：最近のパブリック関連の制度見直しに伴う各種検討状況

制度改革分野	公表時期	制度改革に関する検討状況等	摘要
地方自治法改正	平成25年3月	「地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書」	<ul style="list-style-type: none"> <li>・地方公共団体の監査制度の充実強化</li> <li>・地方公共団体のガバナンス強化の観点から内部統制制度の導入等</li> </ul>
	平成25年6月	第30次地方制度調査会答申「大都市制度の改革及び基礎自治体の行政サービス提供体制に関する答申」	
	平成28年3月	第31次地方制度調査会答申「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」	
	平成29年6月	「地方自治法の一部を改正する法律」	
	平成30年7月	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(たたき台)	
地方独立行政法人	平成25年5月	「地域の自主性及び自立性を高めるための改革の推進を図るための関係法律の整備に関する法律案」の改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>・地方独立行政法人の減資、合併の手続等を規定</li> <li>・上記に伴う会計基準等の改正</li> <li>・公立大学法人による長期借入金等、出資及び大学付属の学校の設置等</li> <li>・申請等関係事務処理法人の設置、業務達成基準の原則化</li> </ul>
	平成26年3月	「地方独立行政法人会計基準」改正	
	平成27年12月	「地方独立行政法人制度の改革に関する研究会報告書」	
	平成29年4月	「地方独立行政法人法」の改正	
	平成30年3月	「地方独立行政法人会計基準」及び「地方独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」の改訂の改正	
公営企業	平成24年1月	「新公営企業会計基準の見直しに係る関係省令の改正・告示の制定」	<ul style="list-style-type: none"> <li>・公営企業会計基準をより企業会計に近い形で改正</li> <li>・公営企業に中期的な経営戦略策定を要請</li> <li>・簡易水道事業、下水道事業等について、公営企業会計への移行を要請</li> <li>・公営企業の現状と各事業別の現状・課題等の整理</li> </ul>
	平成26年3月	「地方公営企業の経営戦略の策定等に関する研究会報告書」	
	平成26年3月	「地方公営企業法の適用に関する研究会報告書」	
	平成27年1月	総務大臣通知「公営企業会計の適用の推進について」	
	平成29年3月	「公営企業の経営のあり方に関する研究会報告書」	
	平成30年11月	「下水道財政のあり方に関する研究会」中間報告書	
	平成30年12月	「水道財政のあり方に関する研究会報告書」	
公会計	平成26年4月	「公共施設等の総合管理計画の策定要請」	<ul style="list-style-type: none"> <li>・公共施設の総合的かつ計画的な管理要請</li> <li>・統一的な地方公会計の基準の公表</li> <li>・地方公会計整備のための各種マニュアルの整備</li> <li>・地方公会計のより一層の活用に向けた検討</li> </ul>
	平成26年4月	「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」	
	平成27年1月	「統一的な基準による地方公会計マニュアル」	
	平成28年10月	「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書」	
	平成30年3月	「地方公会計の活用の促進に関する研究会報告書」	
	平成31年1月	「地方公会計の推進に関する研究会報告書(平成30年度)【案】」	

【説明】

現在の地方公共団体を取り巻く環境は、少子高齢化や人口減少により税収が減少する一方で、高度成長期に建設されたインフラ資産等の老朽化や社会保障関係費等の増大にも対応していかなければならない、非常に難しい環境にあります。こうした状況にあって、国も持続可能な社会の実現に向けて様々な改革を積極的に進めています。

こうした国の改革は、我々公認会計士が関わる公会計、監査という分野でも進められており、地方公共団体のガバナンス強化や公会計改革によるストック情報の見える化等の各種改正がなされています。

また、公営企業分野では、水道や下水道等、巨額の資産を有している事業体が今後その資産をどのように維持管理していくかであったり、将来に向けて、どういった経営戦略を構築していくかということが議論されているところです。

これらの制度改革に当たっては、公認会計士が知見を活かし、改革の推進役として一定の役割を果たすべき分野も多く含まれています。

## はじめに：会計士の活躍が期待される分野

会計士の活躍が期待される分野	会計士の活躍が期待される項目	必要とされる知識	研修資料内容
監査委員(事務局監査の受託を含む)  (Part I)	監査委員の受嘱	自治体の監査・審査制度	監査委員の監査、審査対象の紹介(監査委員のみの項目)
	監査委員事務局へ就職・出向	自治体の財政	一般会計・特別会計の違い、単年度予算主義等、基礎部分のみを紹介(包括外部監査と共通の対象を含む)
	監査委員事務局監査の一部を受託	自治体の実施事業の把握	中核市をイメージして、一番大括りで紹介、子育て、高齢者福祉、その他の福祉、水道、下水道、病院などの単位で紹介(包括外部監査と共通の対象を含む)
包括外部監査  (Part I)	包括外部監査人を受嘱	監査手続	公会計委員会報告の監査事例集を紹介
	包括外部監査人補助者として関与	情報収集手法の紹介	各自治体の開示状況やイエローブックの紹介
地方独立行政法人  (Part II)	監査業務・会計顧問業務	地方独法制度	地方独法会計制度の概要を紹介
		地方独立行政法人会計基準	会計基準は企業会計との違いにフォーカスして紹介
公営企業  (Part III)	法適化支援業務	公営企業制度・法適化の内容	公営企業会計制度・法適化の概要を紹介
	監査業務・会計顧問業務	公営企業会計基準	会計基準は企業会計との違いにフォーカスして紹介
	経営戦略策定支援業務	総務省の公営企業改革の内容	総務省資料の紹介
公会計  (Part IV)	統一的基準への移行業務	統一的基準の理解	統一的基準の基礎的な知識の紹介(基準の内容・様式等の紹介)
	統一的基準での作成支援業務		過去の経緯の紹介(細かい異同は含まない。)
	他都市比較等分析支援業務		統一的基準の意義の紹介
	管理会計の導入支援業務		総務省資料の開示場所の紹介
	開示方法の支援業務		先進自治体の開示場所の紹介
公益法人 社会福祉法人 医療法人 学校法人	他の委員会所管のため対象外		

### 【説明】

前ページのような様々な制度改革がなされる上で、公認会計士がパブリック関連業務に携わる機会も今後増えてくることが予想されます。また、一部の公認会計士のみがパブリック分野に精通しているだけでは、十分に役割を果たせないことが考えられます。

本稿では、初めてパブリック関連業務に携わる公認会計士が、地方公共団体の仕組みや業務内容を俯瞰するため、或いはパブリック分野で活躍する公認会計士の業務内容を理解頂くため、監査やコンサルティングといった業務で公認会計士が活躍している分野ごとに重要論点をとりまとめました。

本稿で扱う業務以外にも、一般的にパブリック関連業務と称される、学校法人や公益法人、社会福祉法人や医療法人といった分野もありますが、それらは近畿会では他の委員会の管轄であるため対象外とし、まずは社会・公会計委員会で取り扱う地方公共団体の監査制度、地方独立行政法人、地方公営企業、地方公会計を対象として資料をとりまとめました。

本稿が今後の研究報告の基礎となり、公認会計士が活躍するパブリック関連業務を網羅した報告資料が作成されることを願っています。

なお、本稿は地域会における研究成果を取りまとめたものであって、日本公認会計士協会としての公式見解ではなく、文中の解釈並びに意見等は執筆者の私見であることを付言しておきます。

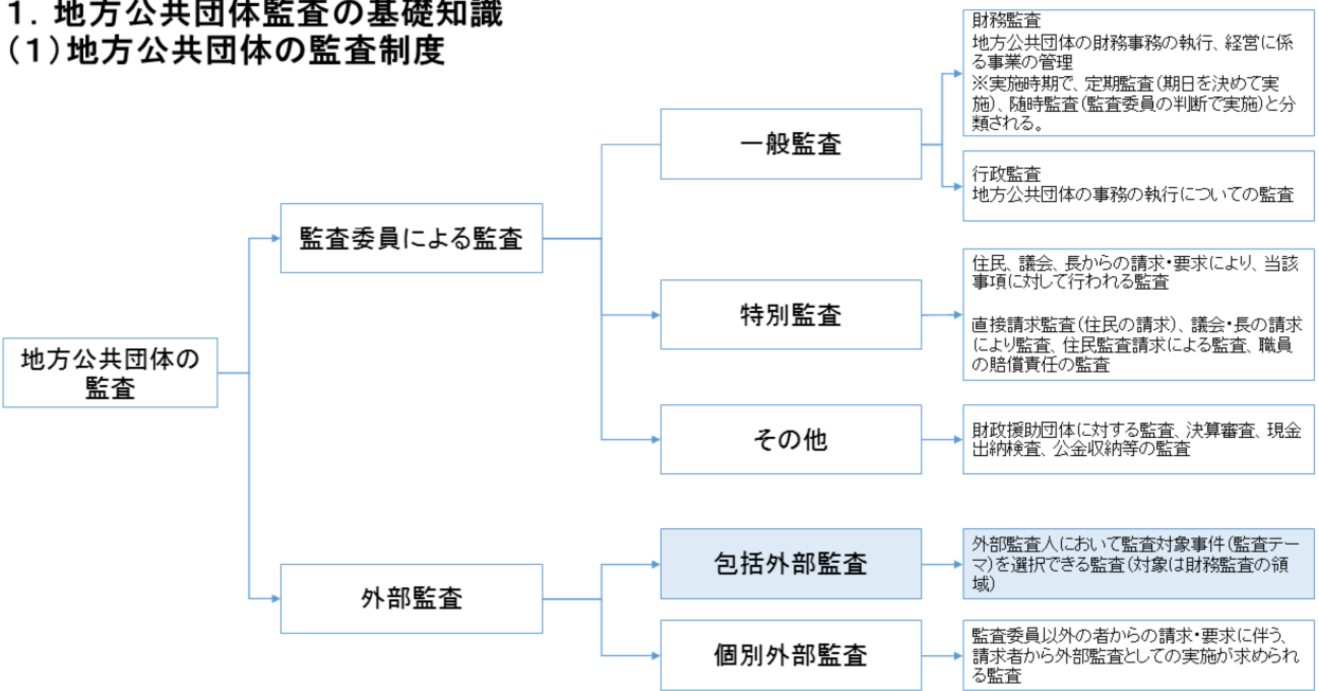


## Part I . 地方公共団体

## 1. 地方公共団体監査の基礎知識

# 1. 地方公共団体監査の基礎知識

## (1) 地方公共団体の監査制度



### 【説明】

地方公共団体の監査制度の概要を指し示しているスライドになっています。こちらは、大きく分けると監査委員による監査と外部監査という2つの形に分かれております。監査委員監査は一般監査や特別監査、その他の監査に区分されます。監査委員は一般事業会社の監査役にあたるような役職になるのですが、その方々が自治体職員（監査委員事務局担当者）に指示等することで、監査を実施していくものであります。こちらは一部の自治体においては、会計士に業務を委託して実施しているケースもあるのですが、大半は自治体の中で業務が行われています。

外部監査に関しては会計士が活躍するフィールドが多く存在します。外部監査も2つに区分され、包括外部監査と個別外部監査とに区分されます。

包括外部監査というのは、1年に1つから3つぐらいのテーマを選んで、1年間かけて、そのテーマに関する監査を実施していくという事業になっています。個別外部監査は、首長や住民等の求めに応じて、特定のテーマに対して一定の期間で行う監査ということになっています。

会計士が一般的に関与する可能性が高いのは包括外部監査であり、この包括外部監査に関しては後ほど詳しく説明をします。

## 2. 地方公共団体制度の基本知識



## 2. 地方公共団体制度の基本知識

### (1) 地方公共団体の年間スケジュール

20×2年度の事務執行について、予算策定から決算までの標準的な一連の流れは以下のとおりです。

時期	実施業務	解説
20×1年 10月下旬	予算編成方針通知	経済状況・財政見通し等を勘案し、予算編成の基本的な考え方や予算要求基準を地方公共団体内で共有する。
20×1年 11月中旬	予算要求提出期限	各部局から事業予算の見積を財政部局に提出する。
20×1年 11月下旬	予算ヒアリング	財政部局は予算見積について、各部局にヒアリングする。
20×1年 12月下旬～1月	予算査定	財政部局はヒアリング結果に基づき、予算を精査する。
20×2年 1月下旬	復活調整	財政部局の精査の結果、削減された予算を再調整する。
20×2年 2月中旬	予算の議会説明・議案提出	上記を経て最終化された予算を議会に説明する。
20×2年 3月中旬	予算成立	予算案について議会の承認を得る。
20×2年 4月～20×3年3月末	予算執行・事業実施	予算に基づき事業を実施する。
20×3年 4月～20×3年5月末	出納整理・出納閉鎖	当該期間に入出金が行われた年度末時点の債権・債務について、歳入・歳出として整理を行う。
20×3年 5月～8月中旬	決算調製	その他、決算整理手続きを実施する。
20×3年 8月下旬～9月中旬	決算審査	決算について、監査委員の審査を受ける。
20×3年 9月下旬	決算の議会説明・議案提出	決算案について議会の承認を得る。

#### 【説明】

自治体の予算及び決算等の流れをまとめた資料になっています。これを見ると、20×1年から20×3年までという2年越しのスパンになっていて、予算をつくってから、それを執行して決算の承認を得るまで、都合3年かかるという形になっていることがわかつてきます。

基本的には、自治体職員の方は予算を策定して議会の承認を受ければ、公益・公共のためそれを予算どおりに執行していくという思いが強いため、上記のスケジュールで言うと、予算の策定部分に重点が置かれていて、決算のほうはそれほど重要視していない場合が多く、会計士の感覚で意見交換をすると若干齟齬が出てくることもあります。こういったスケジュールで自治体は動いているというところを念頭においてヒアリングを行う必要があるのではないかと思います。

また、外部監査を実施する上で少し難しいところが、監査対象としている事業に関して決算が確定しないうちに監査を実施しなければならないというところで、この点も非常に特色があると思われます。

監査の結果も予算策定段階までに、ある程度早めにお伝えしないとタイムリーに措置されないという結果になってしまいます。

## 2. 地方公共団体制度の基本知識 (2) 地方公共団体の業務

地方公共団体は右図のように様々な局面で住民とのかかわりを持っています。

行政サービスの提供などを通じて、住民の生活を支えます。



### 【説明】

自治体が行っている事業を紹介したスライドとなっています。福祉事業から産業振興、環境維持の事業だったり、病院の運営だったりとか、教育というような幅広い事業をやっているということが、このスライドでわかるかと思います。

自治体はさまざまな業務を行っており、ここで示したのは一例であり、これ以外にも多くの役割を担っています。後述しますが、こうした事業を基に監査を実施していくパターンもあれば、業務委託とか、契約というように業務をもとにテーマを選定して監査を実施していくというケースもあります。

## 2. 地方公共団体制度の基本知識

### (3) 地方公共団体の会計

地方公共団体の会計の分類は右図のとおりです。

会計の名称	解説
会計区分	
一般会計	地方税・地方交付税などを財源に、福祉・教育・土木・衛生などの市町村の基本的な施策を行うための会計
特別会計(広義)	一般会計とは別に設けられ、特定の収入をもって特定の事業を行うため独立経理管理が行なわれる会計
特別会計(狭義)	特別会計のうち公営事業会計を含まない会計
公営事業会計	法律の規定により、特別会計を設けてその経理を行う公営企業や事業に係る会計
統計区分	
普通会計	総務省の基準で再構成された観念上・統計上の会計
公営企業会計(公営企業法適用)	特別会計のうち公営企業法が適用されている会計
公営企業会計(公営企業法非適用)	特別会計のうち公営企業法が適用されていない会計
収益事業会計	公共的な事業で逼迫する財政需要を賄うために収益主義的に経営し、その収益を一般会計に充当することを目的とする会計(競馬事業・競輪事業など)
その他	上記以外の会計(国民健康保険事業会計、後期高齢者医療事業会計、介護保険事業会計など)

地方公共団体の会計			
会計区分		統計区分	
一般会計		普通会計	
特別会計(広義)	特別会計(狭義)	公営事業会計	公営企業会計(公営企業法適用)
	公営事業会計		公営企業会計(公営企業法非適用)
			収益事業会計
			その他

#### 【説明】

自治体の会計区分を説明したスライドとなっています。基本的には単式簿記により作成されている自治体の会計ですが、会計の種類がいくつか分かれていまして、一般会計と特別会計という形に大きく区分されます。上記右図の統計区分のほうは、普通会計、公営事業会計、内訳に公営企業会計及び収益事業会計というような分かれ方になっています。基本的には一般会計の部分が自治体本庁の会計という形になるのですが、自治体本庁で実施する事業でも、採算等を個別に確認すべき事業等を特別会計として区分しているものがあります。

公営企業に関しては、より採算性が求められるので、一般会計及び特別会計とは区分してさらに切り出されている形となっています。公営企業会計の詳細は後述しますが、このスライドでは、大きくこのような形で会計が分かれるということを意識することが必要です。

## 2. 地方公共団体制度の基本知識

### (4) 地方公共団体の科目体系

歳入歳出予算は、「款」「項」「目」「節」で区分されています。  
歳入はその収入の性質ごと、歳出は支出の目的によって区分されます。  
「款」は「項」に、「項」は「目」に、「目」は「節」によって細分化されていきます。

#### イメージ

歳入		歳出	
款	市町村税	款	土木費
項	市町村民税	項	道路橋梁費
目	個人	目	道路維持費
節	現年課税分	節	工事請負費

#### 【説明】

自治体の決算書の科目体系は、上記のとおり「款」「項」「目」「節」の4分類で細かく勘定科目が整理されています。これは予算であっても、決算であっても、同じように区分されていますので、基礎知識として把握していただければと思います。



## 2. 地方公共団体制度の基本知識

### (5) 歳入

地方公共団体の歳入を大別すると以下のようになります。

#### ① 一般財源・特定財源

一般財源とは、使途に制約がなくどのような経費にも使用できる財源である。  
特定財源とは、特定の事業目的に使途が制約される財源である。

#### ② 自主財源・依存財源

自主財源とは、地方公共団体が自らの権能を行使して調達する財源である。  
依存財源とは、収入のために国または都道府県(市町村の場合)による調達や関与に依存する財源である。

歳入の関係を図示すると以下のとおりです。

一般財源			特定財源		
地方税	地方交付税	地方特例交付金、地方譲与税	地方債	国庫支出金	その他
自主財源	依存財源			自主財源	

#### 【説明】

歳入の部分について、種類を例示しています。歳入というのは、基本的に自治体の収入だと思っただけであれば差し支えないと考えます。こちらは財源の観点から区分している資料になっています。一般財源・特定財源という形で使い道が決められている歳入と決められていない歳入に大きく整理ができるということと、自主財源・依存財源という形で、自ら調達してきた財源か、他者からもらってきた財源かという、この2つの観点で歳入は分けることができると把握して頂ければ良いかと思えます。

## 2. 地方公共団体制度の基本知識

### (6) 地方公共団体の歳入の項目別の解説

地方公共団体の歳入を項目別に分類すると以下のようになります。

歳入の名称	解説
地方税	地方公共団体に納める住民税、固定資産税
地方譲与税	地方の税源に属するものであるが、徴収の便宜・税源の偏在などを理由に国が代行して国税として徴収し、地方譲与する税。地方揮発油譲与税、自動車重量譲与税等
交付金	徴収手続の簡素化の観点から一方が徴収した税金を他方に交付するもの。利子割交付金、地方消費税交付金等
地方特例交付金	国による政策減税などに対応して、負担増・歳入減となる地方に、特例的・暫定的に交付されるもの
地方交付税	本来は地方税と収入すべき税を地方公共団体間の財源の不均衡の調整に活用することですべての団体が一定の行政サービスを提供する際の必要な財源を保障するもの
国庫支出金	地方公共団体が支出する特定の経費について、その全部又は一部を国が負担し団体に交付するもの
地方債	資金調達のために負担する債務
その他	分担金、負担金、使用料、手数料等

#### 【説明】

科目別に整理すると、上記のように区分できます。基本的には各住民や所在している法人から徴収した税金、すなわち地方税による収入が主要な財源となっています。その他の項目、国から交付を受けるものもあってということで、種類を記載しています。地方債というのは資金調達のために発行する負債であり、単式簿記のため、そうした負債による資金流入も歳入として計上されるということに留意頂ければと思います。

## 2. 地方公共団体制度の基本知識

### (7) 地方公共団体の歳出の性質別分類

経費の経済的性質に着目して、歳出を分類したものを性質別分類と呼びます。  
「義務的経費」、「投資的経費」、「その他経費」に分類されます。

性質別歳出の名称	解説
義務的経費	法令や制度上支出が義務付けられている経費
人件費	地方公共団体の職員などの給料などにかかる経費
扶助費	社会保障制度の一環として地方公共団体が各種法令に基づいて実施する給付や、地方公共団体が単独で行っている各種扶助に係る経費。なお、扶助費には、現金のみならず、物品の提供に要する経費も含まれる。
公債費	過去の地方債の返済にかかる元利償還金と、一時借入金の利子の支払である。発行に係る事務経費は含まない。
投資的経費	建設的経費とも呼ばれ、社会資本の形成など支出の効果が長期にわたるものである。
普通建設事業費	道路・橋梁・公園・学校・住宅建設などの社会資本を新設・増設するための経費
災害復旧事業費	災害復旧に係る事業の経費
失業対策事業費	失業対策に係る事業の経費
その他経費	上記以外の経費
物件費	人件費、維持補修費、扶助費、補助費等以外の地方公共団体が支出する消費的性質の経費の総称。具体的には、職員旅費や備品購入費、委託料等が含まれる。
繰出金	普通会計と公営事業会計との間又は特別会計相互間において支出される経費。また、基金に対する支出のうち、定額の資金を運用するためのものも繰出金に含まれる。

#### 【説明】

次に歳出です。支出を性質別に分類すると上記のとおりとなります。歳出を支出の目的ではなく、こういった性質の支出かといった観点から整理したものが、このスライドです。

## 2. 地方公共団体制度の基本知識

### (8) 地方公共団体の歳出の目的別分類

経費の行政目的に着目して、歳出を分類したものを目的別分類と呼びます。

目的別歳出の名称	解説
議会費	議会の運営に要する経費
総務費	人事、企画、財政、徴税、戸籍、選挙、統計や交通安全など、地方公共団体の総括的な事務事業に要する経費
民生費	社会福祉の充実を図るため、児童、高齢者、心身障害者等のための福祉施設の整備、運営、生活保護の実施等の施策を行っており、これらの諸施策の推進に要する経費。
衛生費	住民の健康を保持増進し、生活環境の改善を図るため、医療、公衆衛生、精神衛生等に係る対策を推進するとともに、し尿・ごみなど一般廃棄物の収集・処理等、住民の日常生活に密着した諸施策を行っており、これらの諸施策の推進に要する経費。
労働費	労働福祉の事業に要する経費
農林水産費	農道や農地の整備、農業や漁業の活性化に要する経費
商工費	商工業や観光の振興に要する経費に要する経費
土木費	道路、橋梁や河川、公園の整備運営に要する経費
消防費	消防・水防対策に要する経費
警察費(道府県のみ)	警察に要する経費
教育費	幼稚園や小中学校、野球場、体育館などの施設建設や運営の費用など、教育全般に要する経費
公債費	過去の地方債の返済にかかる元利償還金と、一時借入金の利子の支払

#### 【説明】

歳出の項目に関しては、もう1つ整理の方法がありまして、こちらは目的別に分類したものになっています。歳出を性質別の分類と目的別の分類の2種類の区分で公表することによって、住民に対してよりわかりやすく説明していこうという形になっています。

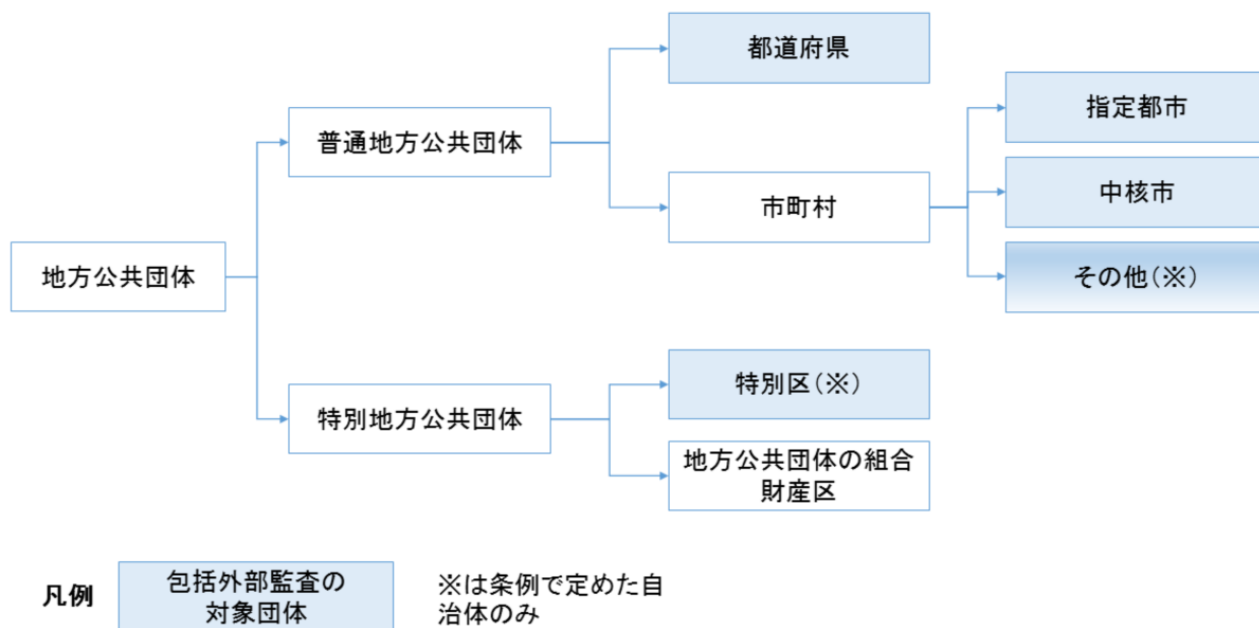
ここまでが自治体の基本知識ということで、次ページ以降は、監査の話に移ります。



### 3. 包括外部監査の基礎知識

### 3. 包括外部監査の基礎知識

#### (1) 地方公共団体の種類と包括外部監査の対象



#### 【説明】

包括外部監査を受ける必要がある自治体の区分をまとめたスライドになっています。基本的には都道府県や政令指定都市、中核市に関しては、この監査を受けることが義務付けられています。

その他の自治体や特別区に関しましては、条例等を規定した場合において監査を受けるという形になっています。

### 3. 包括外部監査の基礎知識

#### (2) 包括外部監査の概要

##### ① 意義

地方公共団体におけるチェック機能を強化するために、外部の専門家が契約に基づいて監査を行うもの。外部監査人の側において監査の対象となる事件を選択することができるもの。

##### ② 外部監査人となれる者

弁護士、公認会計士、税理士。国で会計検査・行政事務に従事した者や地方公共団体で監査・財務の行政事務に従事した者で監査に精通した者。なお、外部監査人の補助者については、資格の限定はない。

##### ③ 包括外部監査の対象

対象団体の財務に関する事務執行と経営に係る事業の管理のうち、能率化の原則および合理化の原則を達成するために必要と認める特定の事件。

##### ④ 包括外部監査の報告

契約の期間内に監査報告を決定し、議会・長・監査委員等に提出しなければならない。必要な場合は監査の結果に添えて意見を提出することが可能である。

##### ⑤ 包括外部監査結果に対する措置

包括外部監査人から監査の結果に関する報告の提出を受けた、議会・長・委員会・委員はその監査の結果に基づき、またはその監査の結果を参考として措置を講じたときはその旨を監査委員に通知し、監査委員はこれを公表する。

#### 【説明】

外部監査の意義等をまとめたスライドになっています。基本的には外部の目を入れて、自治体をより良くしていこうということが目的であります。

外部監査人となれる者は会計士や弁護士、税理士等が掲げられておりますが、多くの自治体で公認会計士が選任されています。

包括外部監査を実施した結果は、包括外部監査報告書として結果（指摘）や意見を述べることになるのですが、その指摘に関して自治体で措置をした場合には公表する必要があることになっています。自治体によっては改善未済のものを含めてホームページ等で開示している例もあります。

#### **4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点**

## 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点

### (1) 包括外部監査のスケジュール

20×2年度の包括外部監査(契約書年度を想定)のスケジュールの一例は以下のとおりです。  
(1月に最終報告を行うことを想定しています。地方公共団体によっては12月報告、2月・3月報告となるケースもあります。)

時期	実施業務
20×1年 11月下旬	包括外部監査人の選定、コンペなどを実施
20×2年 3月中旬	包括外部監査人の議会承認
20×2年 4月	契約および補助者の申請の実施
20×2年 5月～7月初旬	監査テーマ選定ヒアリングおよび監査テーマの選定
20×2年 7月中旬から8月	監査テーマ概要ヒアリング
20×2年 8月	現場視察、第1回詳細ヒアリング・手続の実施
20×2年 9月	第2回詳細ヒアリング・手続の実施
20×2年 11月上旬	第3回詳細ヒアリング・手続の実施
20×2年 12月上旬から中旬	第1稿の提出および第1回の監査結果・意見に対する協議
20×2年 12月下旬	第2稿提出
20×3年 1月	第2稿協議、報告書の最終化、監査委員等への報告の実施

#### 【説明】

包括外部監査の大まかなスケジュールを示したスライドになっています。具体的には受嘱する前年からコンペ等が始まりまして、選任されまして、監査テーマを決めるための簡単なヒアリングを実施します。これが概ね受嘱年度の5月から7月の初旬ぐらいに実施されます。テーマを選定しましたら、そのテーマに関する概要をヒアリングし、8月以降、手続きを実施し、問題点等を発見し報告書として取り纏めていくといった流れで進んでいくことが多い印象です。

こちらの最後の報告書の提出時期に関しては、各自治体によって異なりますので、もし受嘱された場合には、自治体との事前の打ち合わせが非常に重要になるかと思えます。

## 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点

### (2) 監査テーマの種類

包括外部監査で取り上げられる監査テーマを大別すると以下の2種類に分けられます。

#### ① 部局実施事業テーマ

福祉事業、産業振興事業、環境・清掃事業、上下水道事業、病院事業、公営住宅事業、林業事業、教育行政、危機管理行政等各部局の実施事業をテーマとして選択し監査を実施する。

事業実施部局を対象に監査を実施することになる。

#### ② 部局横断的テーマ

賦課・徴税業務、債権管理、業務委託・工事・物品購入などの公共調達、資産管理、人件費、公の施設管理、指定管理者制度、補助金、出資団体など、業務を切り口に監査を実施する。

各部局横断的な監査を実施することになる。

### 【説明】

監査テーマの種類ということで、基本的には2つのテーマの選定の方法があります。1つは部局実施事業別テーマということで、福祉事業だったり、教育事業など事業ごとにスポットを当てたような形でテーマを選定するという方法があります。

もう1つが、部局横断的テーマということで、徴税業務だったり、債権管理など業務を選択してそれを部局横断的に監査していくというような形でテーマを選ぶことが考えられます。大きくは、この2つのどちらかの視点でテーマを選んで、監査を進めていくということになっています。

次ページ以降のスライドに関しては、部局実施事業別テーマというものに関して福祉事業だったり、産業振興、上下水道、病院、公営住宅というような事業別でポイントを整理しています。

#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点 (3) 部局実施事業テーマ ①福祉事業(子育て・高齢者福祉)

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<p>①子育て家庭に対する福祉 少子化対策の推進にあたり、女性の社会進出を踏まえた事業の実施が課題となっている。 国の制度は以下のとおり</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・地域子育て支援事業の推進</li> <li>・待機児童解消加速化プラン</li> <li>・保育士の待遇改善</li> </ul> <p>②高齢者福祉 高齢人口の増加に伴う扶助費・医療費増加に歯止めをかける必要がある。 国の制度は以下のとおり</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・地域包括ケアシステム</li> <li>・介護保険制度</li> <li>・後期高齢者医療制度</li> <li>・介護予防の推進</li> <li>・認知症施策推進総合戦略(新オレンジプラン)」の推進</li> </ul>	<p>①子育て家庭に対する福祉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・保育所の運営</li> <li>・待機児童対策</li> <li>・子育て家庭への各種援助</li> </ul> <p>②高齢者福祉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・介護保険事業の推進</li> <li>・後期高齢者医療特別会計の運営</li> <li>・要介護者がいる家庭への各種支援の実施</li> <li>・介護施設数の確保</li> <li>・老人クラブ等の団体、および外郭団体補助金の支給</li> <li>・認知症予防対策事業の実施</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・教育委員会と連携して進める事業(待機児童対策、放課後児童対策)等で適切な連携および役割分担が行われているか。</li> <li>・国の支援制度と地方公共団体独自の制度の重複がないか。</li> <li>・地域コミュニティとの連携状況</li> <li>・各種補助金・助成金の支出の適正性</li> <li>・同規模の他自治体との支給水準の相違がないか。</li> <li>・各外郭団体の経営管理の状況</li> <li>・施設の老朽化対策、施設数の適正化の検討状況の確認</li> <li>・保険料の債権管理</li> <li>・各施設における契約事務の適切性</li> </ul>

#### 【説明】

ここから先は、公認会計士協会の公会計協議会のWEB研修が公表されており、詳しくはそちらをご確認下さい。このスライドを横に置きながら研修を受けることによって知識の整理に役立つよう、エッセンスだけを抜粋してスライド化しています。

実際に上記の事業に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。



#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点

##### (3) 部局実施事業テーマ ②産業振興事業

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<p>①中小企業育成支援</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・少子高齢化、成熟化</li> <li>・倒産、後継者問題</li> <li>・関係法令</li> </ul> <p>(中小企業基本法、中小企業信用保険法、中小企業支援法、中小企業地域産業資源活用促進法等)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・関係施設・団体</li> </ul> <p>(産業振興センター、商工会議所、信用保証協会等)</p> <p>②観光事業</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・産業構造改革</li> <li>・観光立国</li> <li>・インバウンド消費、外国人観光客</li> <li>・地方創生、観光地域づくり</li> <li>・観光圏の整備</li> <li>・日本版DMO</li> <li>・統合リゾート</li> </ul>	<p>①中小企業育成支援事業</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・経営革新、創業の促進</li> <li>・経営基盤の強化</li> <li>・事業転換の円滑化</li> <li>・資金供給の円滑化</li> </ul> <p>(信用保証協会、制度融資、損失補償)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・関連施設の管理運営</li> </ul> <p>②観光事業</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・中小観光企業振興</li> <li>・広報活動</li> <li>・コンベンション推進</li> <li>・観光施設の運営管理</li> <li>・各種団体・事業への補助活動</li> <li>・観光圏の整備</li> <li>・日本版DMO</li> <li>・満足度調査</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・各種事務手続きが法令等に則り適切になされているか。</li> <li>・各種事業が、経済性、効率性、有効性の観点から適切に実施されているか。</li> <li>・実施事業に重複がないか。</li> <li>・各種事業の評価が適切になされているか。</li> <li>・PDCAサイクルが有効に機能しているか。</li> <li>・補助金や委託費が適切に執行されているか。</li> <li>・関連団体との取引が適切になされているか。</li> <li>・情報開示が適切になされているか。</li> <li>・関連施設の管理運営が適切になされているか。</li> </ul>

#### 【説明】

実際に上記の事業に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。

#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点

##### (3) 部局実施事業テーマ ③ 上下水道事業

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<ul style="list-style-type: none"> <li>・人口減少に伴う利用量の減少</li> <li>・過疎化による施設効率の低下</li> <li>・上下水統合</li> <li>・インフラ長寿命化計画(処理施設・配管の老朽化)</li> <li>・公営企業化</li> <li>(法非適の会計がある場合どのように対応しているか)</li> <li>・固定資産台帳の整備</li> <li>・経営戦略の策定</li> <li>・下水道事業の赤字解消</li> <li>・料金収納のプロセスの効率化</li> <li>・滞納管理</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①水道事業               <ul style="list-style-type: none"> <li>・各家庭、事業者などに上水を提供</li> <li>・水道料金の収納</li> <li>・浄水場の運営</li> <li>・水道管の管理</li> </ul> </li> <li>②下水道事業               <ul style="list-style-type: none"> <li>・公共下水道の整備(水洗化率の向上)</li> <li>・下水管の管理</li> <li>・下水道料金、受益者負担金の収納</li> <li>・下水処理場の運営(流域下水道に接続しているケース有)</li> <li>・汚泥資源等の副産物の販売</li> <li>・し尿処理(清掃部局となっているケース有)</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・利用量に合わせた運営がなされているか。</li> <li>・水道管、下水管などの資産的管理が適切に行われているか。</li> <li>・料金収納業務の適切な実施(効率性も含める)</li> <li>・下水道料金、受益者負担金徴収に係る接続情報の管理</li> <li>・滞納管理業務の適切な実施</li> <li>・副産物収入の管理</li> <li>・事業運営にかかる委託業務の契約事務の適切性</li> <li>・公営企業会計の適切な運用</li> <li>・固定資産台帳の整備状況</li> <li>・経営戦略の策定状況</li> <li>・事業に係るPDCAサイクルの確認</li> </ul>

#### 【説明】

実際に上記の事業に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。

#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点 (3) 部局実施事業テーマ ④ 病院事業

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<p>〈公立病院の課題〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・医師不足</li> <li>・救急医療、産科、小児科不足</li> <li>・経営状況の悪化</li> <li>・人口減少、少子高齢化に伴う医療需要の変化</li> <li>・公私の役割分担の不明確性</li> </ul> <p>〈医療制度改革〉</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・医療介護総合確保促進法               <ul style="list-style-type: none"> <li>－地域医療構想の策定</li> </ul> </li> <li>・公立病院改革ガイドライン               <ul style="list-style-type: none"> <li>－経営効率化</li> <li>－再編・ネットワーク化</li> <li>－経営形態の見直し</li> </ul> </li> <li>・新公立病院改革ガイドライン               <ul style="list-style-type: none"> <li>－新公立病院改革プランの策定</li> </ul> </li> <li>・地域医療構想と新公立病院改革プランの整合的な策定と実施</li> </ul>	<p>①地域の政策的な医療： 採算が合わず、民間資本の参入が期待できない医療</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・へき地医療</li> <li>・精神・結核医療</li> <li>・救急(第一次)</li> </ul> <p>②不採算医療： 不採算性、巨額の投下資本の必要などから、民間資本の参入が期待できない医療</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・先進医療</li> <li>・高度・高額な医療</li> <li>・その他特殊な医療</li> </ul> <p>例) 救急医療(第三次)、ガン、循環器、臓器移植、小児・周産期、リハビリテーション、難病など</p> <p>③一般医療の提供</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・改革プランの策定状況・進捗管理は、合理的になされているか。</li> <li>・医業収益、特に診療報酬請求業務の適切な実施</li> <li>・事業に係るPDCAサイクルの確認</li> <li>・診療材料や医薬品等の管理</li> <li>・高額医療機器の財務管理や機能管理</li> <li>・医療情報システムが適切に運用されているか。</li> <li>・病院経営の根幹である医師やコメディカル等の確保、医療事故の発生と対応の状況、地域中核病院間の連携・システム統一等の状況は適正か。</li> <li>・医業未収金等の債権管理</li> <li>・新会計基準への対応</li> </ul>

24

#### 【説明】

実際に上記の事業に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。

#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点

##### (3) 部局実施事業テーマ ⑤ 公営住宅事業

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 一般世帯増加率の鈍化ないし減少</li> <li>• 都市部における入居倍率の高騰</li> <li>• 公営住宅等長寿命化計画(公営住宅の老朽化に伴う改修又は建て替え)</li> <li>• 住宅セーフティネット</li> <li>• 高齢者増加に伴うバリアフリー化</li> <li>• 子育て施設、介護施設の導入</li> <li>• 耐震化</li> <li>• 災害対応</li> <li>• 管理運営の効率化</li> <li>• 固定資産台帳の整備</li> <li>• 公営住宅施行令の一部改正(入居収入算定における改正)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 公営住宅の整備               <ul style="list-style-type: none"> <li>• 公営住宅の建設・買取り</li> <li>• 公営住宅の借上げ</li> <li>• 公営住宅の修繕・改修・改築</li> </ul> </li> <li>② 公営住宅の管理運営               <ul style="list-style-type: none"> <li>• 入退去手続き</li> <li>• 住宅管理</li> <li>• 家賃設定・収納事務・滞納管理</li> <li>• 住宅供給公社・指定管理者等への業務委託</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 世帯数動向を踏まえた住宅需要分析の適否</li> <li>• 資源配分の効率性</li> <li>• 入居者の適正性</li> <li>• 家賃設定の適正性</li> <li>• 滞納家賃(未収金)の管理・督促</li> <li>• 災害への対応策</li> <li>• 管理運営業務の適法性・効率性</li> <li>• 住宅供給公社等への委託金の合理性・有効性</li> <li>• 指定管理者指定の合規性・有効性</li> <li>• 遊休資産・老朽住宅・未募集住宅の増加に伴う管理費用の合理性と将来への対策</li> </ul>

25

#### 【説明】

実際に上記の事業に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。

#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点

##### (3) 部局実施事業テーマ ⑥教育行政

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<ul style="list-style-type: none"> <li>・平成27年4月1日付で「地方教育行政の組織及び運営に関する法律の一部を改正する法律」の施行(教育委員会の組織体制等が変更)</li> <li>・「教育委員長」と旧「教育長」を統合</li> <li>・総合教育会議の設置</li> <li>・教育大綱の策定</li> <li>・こども園の設置、幼稚園での預かり保育の実施など幼保小の連携推進</li> <li>・放課後児童対策の推進</li> <li>・社会教育行政等の推進の在り方の検討(文部科学省)</li> <li>・文部科学省インフラ長寿命化計画(行動計画)への対応</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①事業面                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・幼稚園・小中学校・特別支援学級などでの事業などの実施</li> <li>・知識の活用に関する学力の向上</li> <li>・放課後児童対策の実施</li> <li>・子育て新部局との連携のもとで少子化対策の推進</li> <li>・社会教育の推進に係る市長部局との連携。</li> <li>・教員の年齢構成や業務過多への対策</li> </ul> </li> <li>②施設面                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・校舎・各施設の老朽化対策</li> <li>・施設数の適正化</li> <li>・学校園のICT・英語教育対応</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・首長部局と連携して進める事業(未就学児童対策、放課後児童対策、社会教育の推進)等で適切な連携および役割分担が行われているか。</li> <li>・学校園では教材費・修学旅行費などの保護者預り金が多額にあるが、適切な管理ができていないケースがある。(財務監査の範囲外の可能性があるため、取扱いには要注意)</li> <li>・教員の労務管理</li> <li>・学校園・その他社会教育施設についての、老朽化、施設数の適正化の対応状況</li> <li>・ICT化に伴うデジタルデバイスの管理状況(その他財産管理を含む。)</li> <li>・社会教育関連の補助金の妥当性</li> <li>・社会教育関連の外郭団体の管理状況</li> <li>・給食費などの債権管理</li> <li>・各施設における契約事務の適切性</li> </ul>

#### 【説明】

実際に上記の事業に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。

#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点 (4) 部局横断的テーマ ① 委託契約

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<ul style="list-style-type: none"> <li>・少子高齢化、低成長社会</li> <li>・歳入減少</li> <li>・職員数の減少</li> <li>・民間委託の推進 業務委託、指定管理者制度、PFI</li> <li>・カルテル、談合、官製談合</li> <li>・低入札</li> <li>・1社入札、100%落札</li> <li>・変更契約、分割契約</li> <li>・再委託(丸投げ)</li> <li>・偽装請負</li> <li>・公正取引委員会</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>①委託契約の締結方法               <ul style="list-style-type: none"> <li>・一般競争入札</li> <li>・指名競争入札</li> <li>・随意契約（少額随契、専門随契、緊急随契）</li> <li>・プロポーザル</li> <li>・コンセッション</li> </ul> </li> <li>②委託契約の形態               <ul style="list-style-type: none"> <li>・総価契約</li> <li>・単価契約</li> <li>・概算契約</li> <li>・長期継続契約</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・契約の方式及び相手方の選定方法は適正か。</li> <li>・契約の締結について正当な承認を得ているか。</li> <li>・随意契約理由に合理性はあるか。</li> <li>・委託理由に合理性はあるか。</li> <li>・委託料の算定方法は適正か。</li> <li>・委託契約は適法であり、支払いは正確か。</li> <li>・委託料は業務の内容に対し適正な水準か。</li> <li>・委託業務は適切になされているか、契約の履行確認は適切になされているか。</li> <li>・契約変更手続きは適正になされているか。</li> <li>・経済性、有効性、効率性の観点から委託方法・委託範囲について、継続的に見直しが行われているか。</li> </ul>

#### 【説明】

部局横断的テーマの例示になっています。実際に上記の業務に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。



#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点 (4) 部局横断的テーマ ② 資産管理

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<ul style="list-style-type: none"> <li>・土地の遊休化</li> <li>・購入して長く利用されない「塩漬け土地」の存在</li> <li>・施設の老朽化及び稼働率の低下</li> <li>・補助金等を利用して建設した施設の管理運営が困苦</li> <li>・「指定管理者制度」の移行による民間委託の拡大</li> <li>・ファシリティ・マネジメントと呼ばれる管理手法の導入を提言する監査報告の増加</li> </ul> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>※公有財産は行政財産と普通財産に分類される</p> <p><b>i. 行政財産</b> 公用又は公共用に供し又は供することを決定した財産</p> <p><b>ii. 普通財産</b> 行政財産以外は一切の財産</p> </div>	<ol style="list-style-type: none"> <li>① 公有財産の管理・把握 (常に良好の状態において善良なる管理者の注意をもって管理)</li> <li>② 公有財産の運用 (所有の目的に応じて最も効率的に運用)</li> <li>③ 公有財産の貸付、交換、売払い (原則として、対象は普通財産)</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財産の受け払い残高を示す帳簿は整理されているか、及び財産の分類に誤りがな いか。</li> <li>・財産の実物調査が行われているか。</li> <li>・財産の購入、移動、処分及び廃棄が適法 か。</li> <li>・財産は効率的に運用されているか(遊休 施設、不用品、未使用品の適切な管理、 活用、転用、売却。または不法占拠財産 の有無)</li> <li>・財産の稼働率、利用状況、維持・運営の コストパフォーマンスはどうか。</li> <li>・行政財産の使用許可及び使用料には合 理性があり、かつ適法になされているか。</li> <li>・普通財産の貸与には合理性があり、かつ 適法になされているか。</li> <li>・財産の施設維持管理業務委託は経済性 及び効率性があり、かつ適法になされて いるか。</li> </ul>

28

#### 【説明】

部局横断的テーマの例示になっています。実際に上記の業務に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。



#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点

##### (4) 部局横断的テーマ ③ 公の施設管理

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<ul style="list-style-type: none"> <li>・公共施設等総合管理計画</li> <li>・公会計改革(固定資産台帳整備)</li> <li>・ファシリティマネジメント</li> <li>・民間委託(指定管理者制度、PFI、PPP)</li> <li>・未利用施設・低稼働施設の処分、転用</li> <li>・地方独立行政法人化</li> <li>・地方公営企業法適用化</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>公の施設例</li> <li>・体育施設 体育館、運動場、プール</li> <li>・教育、文化施設 博物館、美術館、図書館、文化会館、公民館、コミュニティーセンター</li> <li>・社会福祉施設 老人・児童福祉施設、保育園、障害者自立センター</li> <li>・産業振興施設 産業交流センター、観光案内施設</li> <li>・公営企業 公立病院、上水道、下水道、工業用水道、バス路線</li> <li>・その他 公園、道路、河川、学校、公営住宅、墓地ほか</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・施設の取得にかかる事務執行</li> <li>・使用料、手数料の徴収は法令等に則り適切になされているか。</li> <li>・実物調査が行なわれているか。</li> <li>・施設の管理台帳は適切に整備され、適時に更新されているか。</li> <li>・施設の維持管理は適切になされているか。</li> <li>・施設の修繕は適切になされているか。</li> <li>・設置管理条例に基づき適切に運営がなされているか。</li> <li>・一人当たりの運営コスト(住民・利用者)は適切か。</li> <li>・施設は民間委託等により、効率的かつ有効に運営されているか。</li> <li>・民間委託された施設の管理は適切になされているか。</li> <li>・管理の業務委託に係る手続きは適正になされているか。</li> </ul>

#### 【説明】

部局横断的テーマの例示になっています。実際に上記の業務に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。

#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点 (4) 部局横断的テーマ ④補助金

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<ul style="list-style-type: none"> <li>住民や納税者からの透明性のある情報公開の要求</li> <li>「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」の改正や経過措置などの特別条項の採択</li> <li>補助金の不正使用による社会問題の発生で、社会的に補助金が適切に使用されていないのではないかとの疑念が生じる可能性</li> <li>少子高齢化により、歳入が減り、財源がひっ迫し補助金に充てる財源が確保できない</li> <li>補助金の効率的使用に係る社会的要求</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>地方公共団体において補助金の申請・交付手続き</li> <li>補助する団体や対象事業、具体的な公益性についての判断基準など内容要件も条例化、規則化するなどの法整備</li> <li>手続や公益性、公平性や透明性の検証</li> <li>経済性・効率性・有効性の検証</li> <li>全体像の把握の程度や、対象の重要性を踏まえた実地調査の対象の選定</li> <li>補助金に基づく業務負担が果たされていることを実質的に検討</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>国の「制度補助金」として存続しているものの公益性や政策目的が不明瞭なもの、既に役割を終えたものがあるか。</li> <li>補助金事業者が多方面からの不純な動機・圧力にさらされていないか。</li> <li>補助金の対象は適切か、公益上の必要性はあるか。</li> <li>補助金の申請、決定、交付に手続きは定められた手順によるか。</li> <li>補助金の算定、交付時期は適切か。</li> <li>補助事業の実績報告は適切か。</li> <li>補助事業の業務が経済的、効率的に行われているか。</li> <li>補助交付団体への指導監督が適切に行われているか。</li> <li>補助事業の効果測定及びフィードバックが適切に行われているか。</li> </ul>

30

#### 【説明】

部局横断的テーマの例示になっています。実際に上記の業務に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。

#### 4. 地方公共団体の実施事業の基本知識と監査上の留意点 (4) 部局横断的テーマ ⑤ 外郭団体

国の動向などの外部環境	実施業務の概要	監査上の留意点
<ul style="list-style-type: none"> <li>・慢性的な赤字による破綻が問題となっている</li> <li>・税金のムダ使いとして市民の批判や関心が高い</li> <li>・官の天下り先・OB職員の再就職先となっている</li> <li>・設立当初の政策目的に照らし合わせると、存在意義そのものが希薄になっている団体も存在する</li> </ul> <p>外郭団体と自治体の主な関係</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・出資</li> <li>・人員の派遣</li> <li>・委託</li> <li>・貸付金、補助金</li> <li>・銀行借入の際の債務保証、損失補填</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財団法人 財産の集合体に法人格を認めたもの</li> <li>・社団法人 一定の目的のもとに結合した人の社会的組織のうち法人格を取得したものの</li> <li>・社会福祉法人 社会福祉事業を行うことを目的として設立された特別法人</li> <li>・株式会社</li> <li>・土地開発公社 自治体が公共事業に必要とする土地の取得、造成、管理などを行うために設立された特別法人</li> <li>・住宅供給公社 公的住宅の建設および管理を行うことを目的として設立された特別法人</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・存在意義が、現時点での外郭団体の制度・運用上の立ち位置と整合的か。</li> <li>・効率性、経済性を実現できているか。</li> <li>・外郭団体の経営責任がどこにあるのか。</li> <li>・銀行等からの借入の検証</li> <li>・大規模な事業展開を行う外郭団体の場合、長期的な採算性</li> <li>・採算が取れていない場合、需要予測を含めどのような採算根拠で決定がなされたか。</li> <li>・行政の外郭団体への貸付金、補助金</li> </ul>

31

#### 【説明】

部局横断的テーマの例示になっています。実際に上記の業務に関するテーマを選定した際の監査の視点として活用頂ければと思います。

## Part II . 地方独立行政法人

## 1. 地方独立行政法人の基礎知識

## 1. 地方独立行政法人の基礎知識

### (1) 地方独立行政法人の定義

地方独立行政法人制度は、地方独立行政法人法の規定に基づき、設立団体の監督・関与を事後チェック型に移行し、必要最低限の関与にするという考え方で設計されています。法人の定義は第2条において規定されています。要約すると以下のとおりです。

#### ① 地方独立行政法人が運営する事業

地方独立行政法人の実施する事業は、以下の性質を有しています。

- 1) 地方独立行政法人の実施事業は、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
- 2) 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
- 3) 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

#### ② 地方独立行政法人の設置者

地方公共団体のみが設立可能となっています。

#### ③ 地方独立行政法人の設置目的

地方独立行政法人が実施可能な事業について、地方公共団体が直接実施するよりも、効率的かつ効果的に行わせることが設置目的です。

34

### 【説明】

ここからは、地方独立行政法人に関する基礎的な知識の整理となります。

なお、2018年3月20日に実施した中日本五会研究大会時点で適用されている法令に沿った説明資料となっています。

地方独立行政法人の定義からスタートし、まずは基礎知識を整理した後、会計的な特徴を紹介し、その後会計基準の改正の状況をまとめています。

まずは、地方独立行政法人の定義ですが、上記に記載しているとおり、事業が限られているということと、あとは設置者は地方公共団体のみになるということ、設置目的としては地方公共団体が直接実施するよりも、効果的かつ効率的におこなえる業務だということが大前提になります。したがって、基本的には効率性ということと、効果的に事業をやっているかという視点で地方独立行政法人を設立するか・しないかが判断されることになります。

## 1. 地方独立行政法人の基礎知識

### (2) 地方独立行政法人の業務運営の基本原則

地方独立行政法人の業務運営の基本原則は以下のとおりです。

#### ① 公共性

- 1) 中期目標等を設立団体の長が策定することにより、設立団体の政策意図を反映する。
- 2) 不採算事業等については、地方公共団体が一定負担する。

#### ② 透明性

中期目標等、中期計画等、財務諸表、事業評価等の公表義務を負う。

#### ③ 自主性

- 1) 設立団体の長は、法人の業務運営における自主性に配慮が必要となる。
- 2) 人事や予算執行における法人独自の意思決定を行うことが可能となる。

35

#### 【説明】

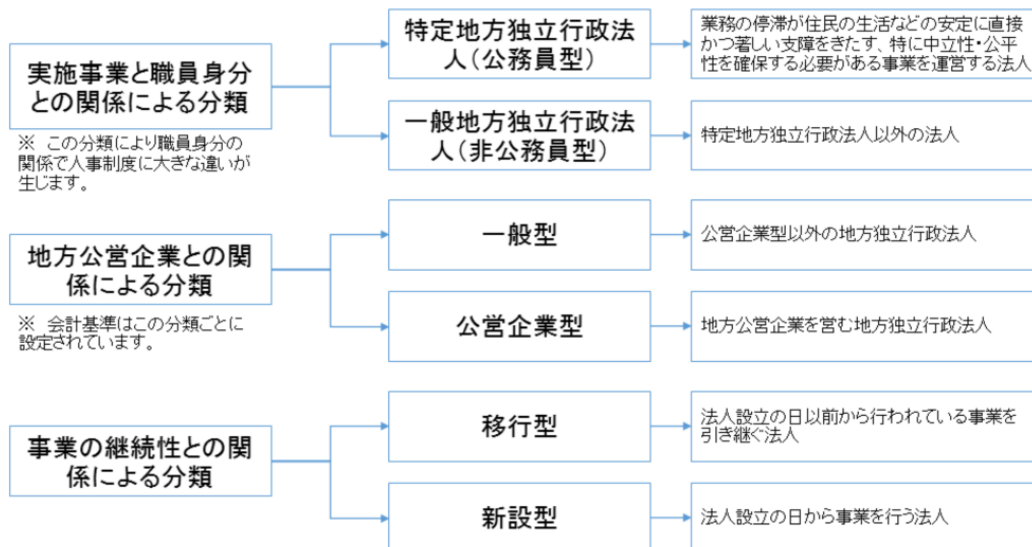
地方独立行政法人の運営の基本原則としては3点あり、公共性と透明性と自主性があります。公共性は公共団体が設置した団体ですので、当然に求められるという話になります。透明性ですが、こちらは設立団体と同様の透明性が求められます。実施している事業に関する結果説明等の説明義務を負っています。自主性については、わざわざ別の団体を設置していますので、その団体できっちり判断をして、適切な事業を運営していくということが求められます。こういうことを自主的にやっていくことによって、より行政運営を効率化していこうということです。



# 1. 地方独立行政法人の基礎知識

## (3) 地方独立行政法人の種類

地方独立行政法人の種類は以下のように分類されます。



36

### 【説明】

地方独立行政法人の種類として、いくつか区分方法があり、ここでは3つ列挙しています。1点目が、職員の身分によって区分したもので、特定の地方独立行政法人と一般の地方独立行政法人に区分できます。公務員型・非公務員型という形で話題に上ることが多いかと考えています。

2点目が、地方公営企業との関係による区分方法で、一般型と公営企業型に区分できます。一般型と公営企業型でそれぞれ会計基準が別個に設定されていますので、ご自身をご担当になる地方独立行政法人がどちらに該当しているか確認することが非常に大切になります。最後に事業の継続性との関係による分類で、移行型と新設型とに区分されます。元々ある事業を地方独立行政法人として切り離して設立するものが移行型、新設型は新しい事業を実施するために設定されるものということで区分されます。

# 1. 地方独立行政法人の基礎知識

## (4) 公務員型と非公務員型の異同点

公務員型と非公務員型の異同点は以下のとおりです。

項目	公務員型	非公務員型	(参考)地方公営企業
身分	地方公務員	非公務員	地方公務員
任命(職員)	理事長	理事長	管理者
労働基本権	団結権・団体交渉権あり 争議権なし	労働三権あり	団結権・団体交渉権あり 争議権なし
身分保障	法定事由での解任・免職	就業規則	法定事由での解任・免職
給与	法人規程	法人規程	給与の種類及び基準は条例で 規定
福利厚生	地方公務員等共済組合法	地方公務員等共済組合法	地方公務員等共済組合法
災害補償	地方公務員災害補償法	地方公務員災害補償法	地方公務員災害補償法
定数管理	法人の規程 (設立団体への報告義務)	定数概念なし	条例で規定

37

### 【説明】

先ほど説明した分類ごとの異同点をまとめたスライドになっています。こちらは公務員型と非公務員型の異同点であります。

## 1. 地方独立行政法人の基礎知識

### (5)①地方独立行政法人の業務 公営企業型・一般型の分類

事業の種類と公営企業型・一般型の分類の関係は以下のとおりです。

事業の種類	公営企業型・一般型の分類	業務内容
試験研究機関	一般型	試験研究を実施すること
公立大学	一般型	大学の設置および管理を実施すること
地方公営企業	公営企業型	主として事業の経費を当該事業の経営に伴う収入をもって充てる事業で、次に掲げるものを経営すること  水道事業(簡易水道事業を除く)、工業用水道事業、軌道事業、自動車運送事業、鉄道事業、電気事業、ガス事業、病院事業、その他政令で定める事業
社会福祉事業	一般型	社会福祉事業を営むこと
その他公共的施設の設置管理事業	一般型	公共的な施設で政令で定めるものの設置及び管理を行うこと

※ 平成30年4月の地方独立行政法人法の改正で、対象業務の見直しが行われ、事業の種類として申請等関連事務処理を追加になっています。

38

#### 【説明】

公営企業型・一般型の区分は、ほぼ実施する事業ごとに一般型か公営企業型かに区分できるため、その観点から整理したスライドになっています。

公営企業型に関しては、この後の地方公営企業で実施されている事業というものと重なってくるため、特定の事業を運営する法人が設置の方法によって地方独立行政法人と地方公営企業とに分かれていくというように認識いただければ結構かと思えます。

## 1. 地方独立行政法人の基礎知識

### (5)②公営企業型独立行政法人と地方公営企業の異同点

公営企業型地方独立行政法人と地方公営企業の異同点は、以下のとおりです。

項目	公営企業型地方独立行政法人	地方公営企業
法人格	あり	なし(地方公共団体の一部)
財務	独立採算	独立採算
地方自治法の財務規程	適用なし	適用あり
予算等	中期目標期間における弾力的な経営が可能	単年度予算主義
決算	財務諸表を設立団体の長に提出	管理者が調製し、設立団体の長に提出。議会の認定が必要
会計基準	地方独立行政法人会計基準(公営企業型)	地方公営企業会計基準

39

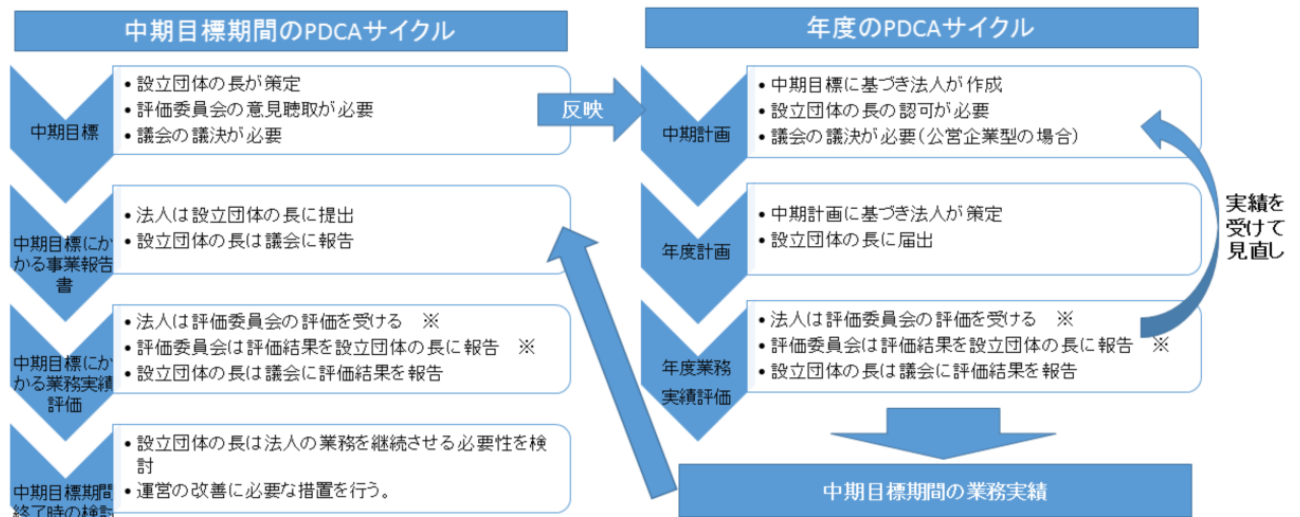
#### 【説明】

公営企業と地方公営企業型の地方独立行政法人との異同点をまとめたスライドになっています。こちらも、異同点をご確認いただければ結構かと思えます。

# 1. 地方独立行政法人の基礎知識

## (6) 地方独立行政法人の業務運営

地方独立行政法人の業務運営は、設立団体の長から示された業務目標を達成すべく、法人の責任と権限において業務を行わせ、その達成業況を事後的にチェックする仕組みで運営されます。



※ 平成30年4月の地方独立行政法人法の改正で、評価委員会の役割の見直しが図られています。業績評価の主体を評価委員会から設立団体の長に変更する趣旨で、評価委員会の役割が整理されています。

### 【説明】

地方独立行政法人業務運営の説明です。中期目標期間というものが地方独立行政法人の運営の基礎になっています。中期目標を立てて、それを5年間、ないしは公立大学であれば6年間でPDCAサイクルを回していくという形になっています。また、併せて年度毎に単年度でPDCAサイクルを回していくというような2つの段階でPDCAサイクルを回すということになっています。

こちらのスライドなのですが、下で注を書かせていただいておりますが、平成30年4月に地方独立行政法人法が改正され評価委員会の役割等の見直しが入っておりますので、またその改正点は別途ご確認ください。

## 1. 地方独立行政法人の基礎知識

### (7) 地方独立行政法人と設立団体の長・議会等との関係

地方独立行政法人と設立団体の長・議会・評価委員会との関係は以下のとおりです。 当ページは、H30/4の法改正の影響がある。

項目	法人	設立団体の長	評価委員会 ※	議会
定款		定款作成・変更		定款議決 (総務大臣の認可)
評価委員会		条例上程		条例議決
役員	理事(任命・解任・届出)			
業務方法書	作成・公表	認可	長は予め意見聴取	
中期目標		策定・変更・公表	長は予め意見聴取	議決
中期計画	作成・変更・公表	認可	長は予め意見聴取	議決(公営企業型の場合)
年度計画	策定・公表	届出を受ける		
年度業務実績評価		評価委員会から報告		設立団体の長から報告
中期目標事業報告	作成・公表	法人から報告		設立団体の長から報告
中期目標業務実績評価		評価委員会から報告	評価・改善勧告・公表	設立団体の長から報告
中期目標期間終了時の検討		検討の実施	長は予め意見聴取	

41

#### 【説明】

地方独立行政法人と設立団体の長、評価委員及び議会の関係をまとめたスライドとなっています。地方独立行政法人は設立団体との関係性がいろいろとあるということが認識できるかと思います。設立団体の長や評価委員、議会に適時に報告したり、認可をもらう必要があるということになっています。設立団体としては、このような形でガバナンスを利かせていることとなります。

ガバナンスのもう1つの方法として、地方独立行政法人には運営費交付金を交付することになるため、その交付金の予算設定によってコントロールする側面があり、資金面からコントロールすることとなります。

## 1. 地方独立行政法人の基礎知識

### (8) 地方独立行政法人で運営することのメリット・デメリット

地方独立行政法人で運営することのメリット・デメリットは以下のとおりです。

メリット	デメリット
法人独自の意思決定が可能となる。	法人移行にともなうコストの発生
単年度予算主義にとられない弾力的な運営が可能となる	評価委員会などの運営コストの発生
職員の任用や給与が法令・条例ではなく就業規則などで定められるため、人事制度の弾力的運用が可能となる。	法人の管理業務(決算・人事など)が大きく変わるため職員の育成が必要となる。
法人運営の弾力化によりサービスの向上が図られる可能性がある。	設立団体との関係が変化するので、設立団体側でも制度の理解、各種調整が必要となる。
評価委員会による業績評価など業務改善のPDCAサイクルが確立される	

42

#### 【説明】

地方独立行政法人で運営することのメリット・デメリットをまとめさせたスライドとなります。基本的にはメリットがデメリットよりも大きいと判断されたものが、地方独立行政法人として設置され、運営されていくということになります。



## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (1)①概要

◆地方独立行政法人は下記のような特色があります。

地方独立行政法人の運営は、基本的に、設立団体・他の機関・利用者などから業務の実施前に入金がある。

それをもとに、法人の事業についての支出を行う。

結果、非営利団体である地独の収入と支出は同額になるはずである。

◆地方独立行政法人会計基準は、上記のような地独の運営を適切に示すため、2つの考え方を基礎に、特別な規定を設けている。

#### ①損益均衡

非営利団体であるので、収支差額はゼロに近似することが想定されるため、損益計算書上で表現されるように会計処理が行われる。

密接に関連

#### ②財源処理

入金された資金のうち、どの資金を使って支出を行ったかを示すため財源ごと会計処理が行われる。

44

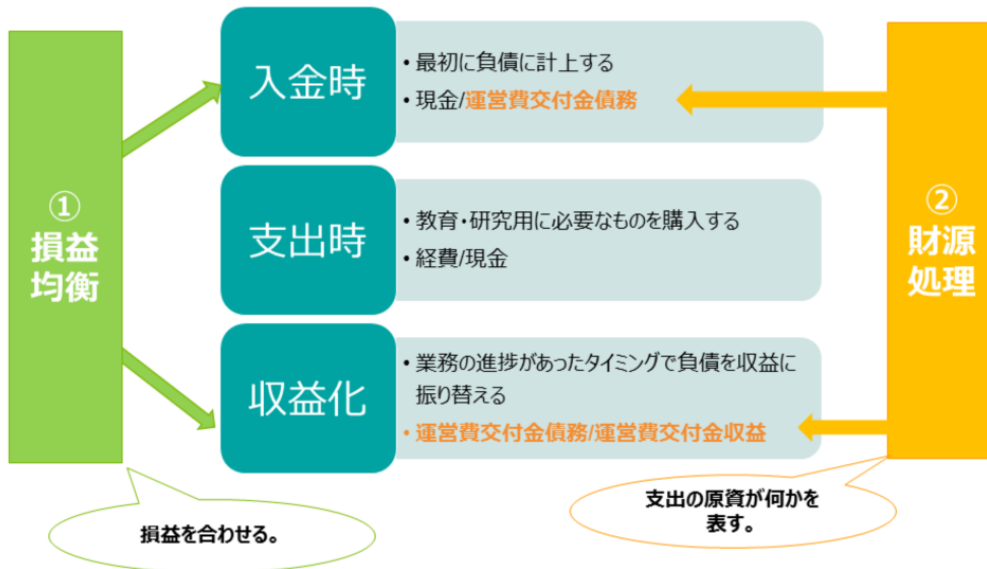
### 【説明】

次に会計基準について説明します。会計基準としては独立した会計基準が規定されており、その根底にある概念は、損益均衡と財源処理となります。地方独立行政法人に関しては、設立団体などからお金をもらって、そのお金をどう使っているのかということと、あとは基本的に利益が出すことを目的としていない非営利団体ですので、損益は均衡するはずという思想が会計基準の根底にあります。そのため、損益が均衡するような会計区分が入っているということと、あとはどの財源を使って事業をおこなったのかということがはっきりわかるような形になるように財源処理というものが組み込まれています。この2つの特徴があるということが、会計上は大きなポイントになるということになります。

## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (1)②会計基準の基本的な考え方

◆損益均衡と財源処理は以下のように現れる。



45

#### 【説明】

基本的に入金があったときには、財源がわかる科目の負債が上がるという特徴があります。地方独立行政法人の運営では、先にお金が入ってくるということが原則となりますので、大半の取引が負債を経由するという事になっています。支出は、普通に経費／現金、経費未払金などの処理がおこなわれるのですが、この支出の金額に併せて、その負債を取り崩して収益を計上するという会計処理が入るとするのが、2つ目の大きなポイントということになっています。

このように費用の計上のタイミングで収益を計上することによって、損益が基本的には均衡していくというような会計処理が入るということが、この会計基準の大きな特色ということになっています。

## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (1)③地方独立行政法人の財源と会計処理

◆地方独立行政法人の財源の種類は以下のとおりです。(公立大学の例)

財源別の収益認識基準

運営費交付金	}	原則として時の経過と共に収益化 (期間進行基準)
授業料		
入学金・検定料等	}	実現主義
附属病院収入		
寄附金	}	原則として費用と同額を収益化 (費用進行基準)
受託・共同研究/事業		
(外部資金) 間接経費	}	実現主義
補助金		
科学研究費補助金	}	預り金処理 (法人の収益ではない)
施設整備費補助金		
		純資産の部を形成 (原則、収益ではない)

46

#### 【説明】

公立大学の収益の種類の種類例示であります。

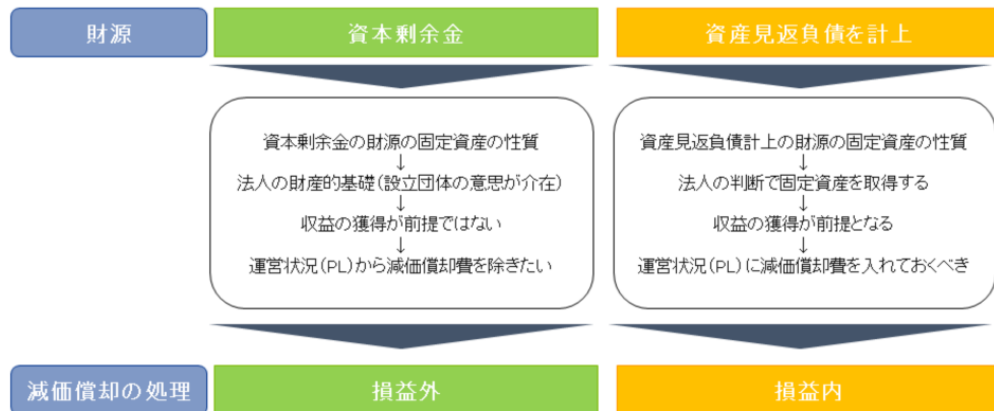
## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (1)④損益外処理の考え方

- ◆固定資産の会計処理の特色として、固定資産を以下のように分類して会計処理を行います。

固定資産の種類	内容
特定償却資産	その減価に対応すべき収益の獲得が予定されないものとして特定された資産。減価償却相当額は、損益計算上の費用には計上せず、資本剰余金を減額する。
通常の償却資産	固定資産の減価に対応すべき収益の獲得が予定される資産。損益計算上の費用には計上し、合わせて損益均衡と財源処理の観点から資産見返負債を計上する

- ◆損益外処理/損益内処理と財源は以下のように整理されます。



#### 【説明】

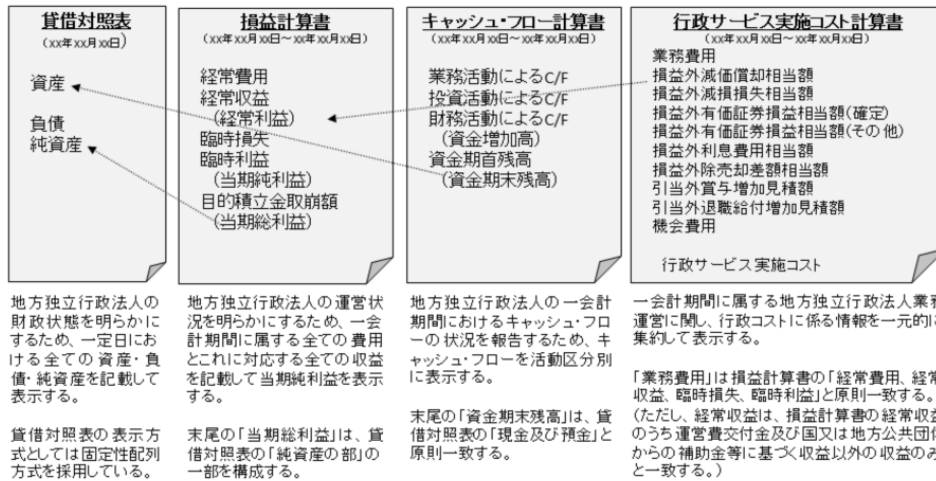
損益外処理という考えがあります。その法人の財務運営に使っていく基礎的な財産になるもの等を特定の償却資産として区分し、そういうものは法人が用意するものではなく設置者が用意するという基本的な考え方のもと、その責任分担を明らかにしていくということになっています。設置者が用意すべきものに関しては、損益を認識せずに損益外にするという事で、損益計算書の中で係数を持たないという形の会計処理がおこなわれます。基本的には貸借対照表上で、資本剰余金のマイナスとして出てくるというような会計処理がおこなわれます。

## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (2)①財務諸表

財務諸表とその関係性を示すと以下のとおりとなっています。

なお、他に財務諸表として利益処分案(損失処理案)がありますが、書類間の関係性は後述します。



### 【説明】

財務諸表の種類としては、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書と行政サービス実施コスト計算書があります。民間企業とは異なり、地方独立行政法人の業務運営に関連して、住民等の負担に帰せられるコストが示される書類が、財務諸表として加わっています。

## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (1)②財務諸表

#### 附属明細書の作成目的

- ・貸借対照表及び損益計算書等の内容を補足する
- ・各種専門家にとって高度な分析に耐えられるような詳細な情報を開示する  
→詳細な情報のとりまとめが必要であり、作成に労力がかかる。

#### 地方独立行政法人の附属明細書

- ・固定資産の取得及び処分、減価償却費(「特定の償却資産の減価に係る会計処理」及び「資産除去債務に係る特定資産の除去費用等の会計処理」による損益外減価償却相当額も含む。)並びに減損損失の明細
- ・たな卸資産の明細
- ・有価証券の明細
- ・長期貸付金の明細
- ・長期借入金の明細
- ・移行前地方債償還義務の明細
- ・公立大学法人等債の明細(公立大学法人のみ)
- ・引当金の明細
- ・資産除去債務の明細
- ・保証債務の明細
- ・資本金及び資本剰余金の明細
- ・積立金等の明細及び目的積立金の取崩しの明細
- ・運営費負担金債務及び運営費負担金収益の明細
- ・運営費交付金債務及び運営費交付金収益の明細
- ・地方公共団体等からの財源措置の明細
- ・役員及び教職員への給与の明細
- ・開示すべきセグメント情報
- ・寄附金の明細(公立大学法人のみ)
- ・受託研究の明細(公立大学法人のみ)
- ・共同研究の明細(公立大学法人のみ)
- ・受託事業等の明細(公立大学法人のみ)
- ・科学研究費補助金の明細(公立大学法人のみ)
- ・上記以外の主な資産、負債、費用及び収益の明細

申請等関連事務処理法人に特有の附属明細書については、紙面の都合上、省略している。

#### 【説明】

このスライドでは、附属明細がたくさんあるということをご確認ください。



## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (3) 利益処分 ① 当年度から次年度への数値のつながり

損益計算書 (平成××年4月1日～平成〇〇年3月31日)		貸借対照表(純資産の部のみ抜粋) (平成〇〇年3月31日)	
<b>経常費用</b>		資本金	500
業務費		資本剰余金	
一般管理費		資本剰余金	
財務費用		損益外減価償却累計額(-)	300
雑損		資本剰余金合計	300
.....		<b>利益剰余金</b>	
経常費用合計	1,800	(何目的)積立金	0
<b>経常収益</b>		積立金	200
運営兼立付金収益		当期末処分利益 (うち当期純利益220)	200
授業料収益		利益剰余金合計	1,000
附属病院収益		純資産合計	1,380
.....		負債純資産合計	1,380
経常収益合計	2,020		
経常利益	220		
<b>臨時損失</b>	0		
臨時利益	0		
当期純利益	220		
目的積立金取崩額	0		
当期純利益	220		

利益の処分に関する書類 (平成〇〇年6月30日)		利益処分直後の貸借対照表 (純資産の部のみ抜粋)	
I 当期末処分利益	200	資本金	500
当期純利益	220	資本剰余金	
前期繰越欠損金	20	資本剰余金	
		損益外減価償却累計額(-)	300
		資本剰余金合計	300
		<b>利益剰余金</b>	
		(何目的)積立金	30
		積立金	170
		当期末処分利益	0
		利益剰余金合計	200
		純資産合計	1,000
		負債純資産合計	1,380
II 利益処分額	170		
積立金	30		
(何目的)積立金	200		

前期繰越欠損金が20  
あった場合を想定

翌年度の  
貸借対照表に  
反映される

#### 【説明】

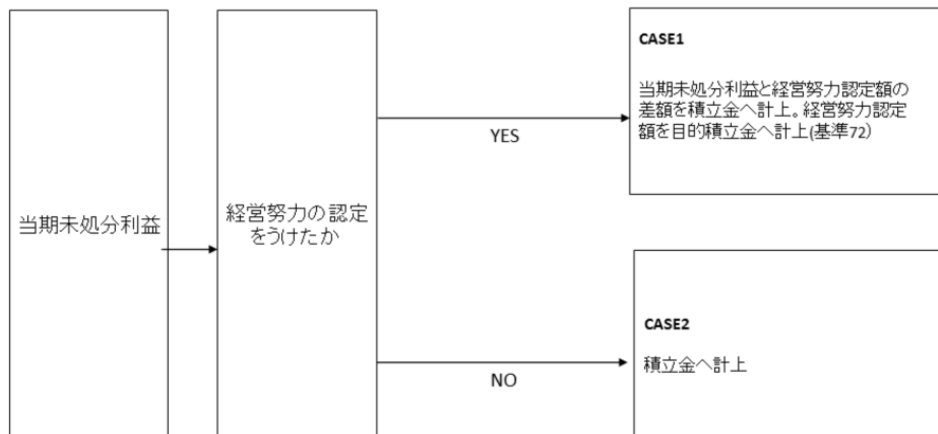
地方独立行政法人の「利益処分」の特徴は、「経営努力認定」をおこなうということです。利益が経営努力によって創出されたかどうかということが設置者によって判定され、そう判定されたものが次期以降に繰り越されるといった特徴があります。利益処分により「経営努力認定」というプロセスが入るところが特色になります。

## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (3) 利益処分 ② ケーススタディ

利益の処分に関する書類の作成

当期総利益 > 前期繰越欠損金の場合、利益の処分に関する書類を作成する。(基準73)

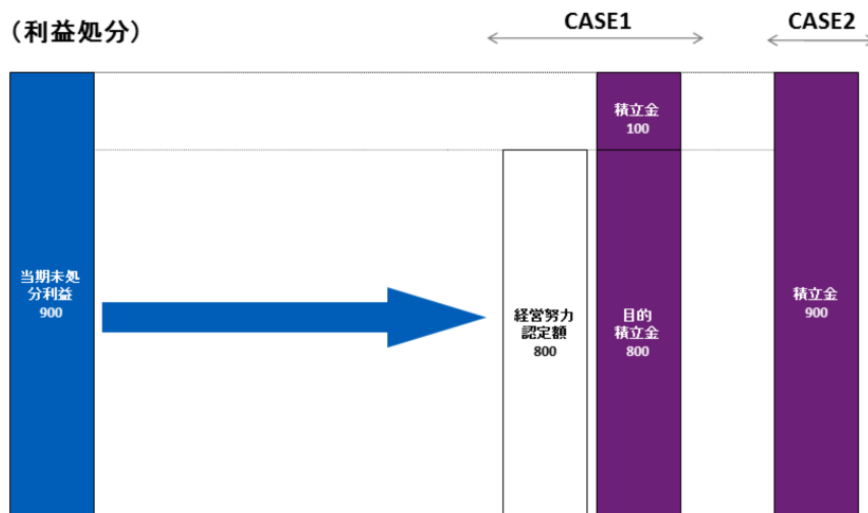


#### 【説明】

経営努力認定のプロセスを図示すると以上のとおりになります。

## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (3) 利益処分 ③ ケーススタディ



#### 【説明】

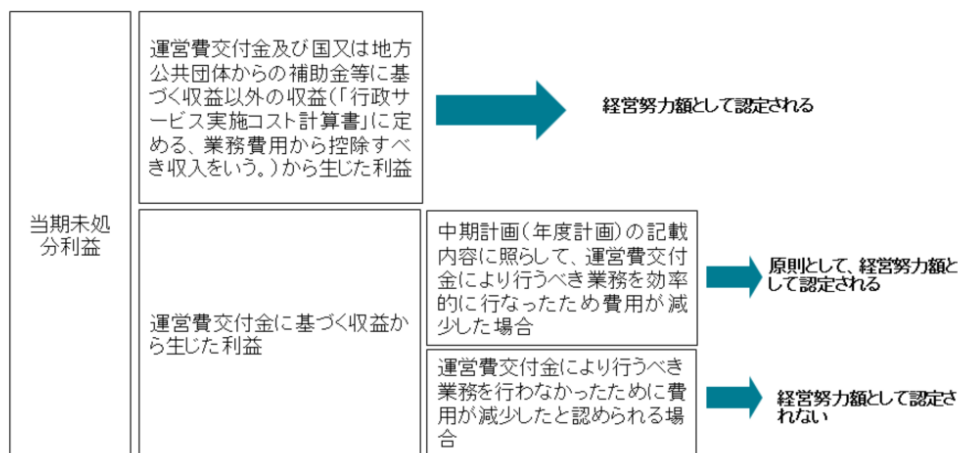
ここでは、当期未処分利益が生じた場合の数値例を示しています。

当期未処分利益が生じた場合、利益処分の過程で、経営努力認定を受けた金額が目的積立金として積み立てられ、経営努力認定を受けられなかった金額については積立金として積み立てられることとなります。

## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (3)利益処分 ④経営努力の認定

経営努力認定の考え方



※ 地方独立行政法人等の経営努力により生じたものであることについては、地方独立行政法人等が自らその根拠を示さなくてはならない。  
 ※ 経営努力額は、資金の裏付けがある利益と呼ばれることがある。

#### 【説明】

経営努力認定の考え方を整理したものになります。

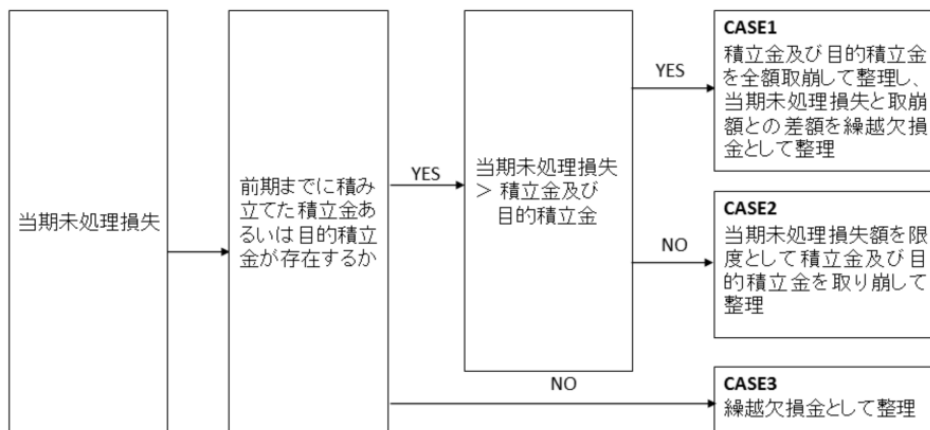
経営努力認定をどのような場合に受けることができるのかを示していますが、行うべき事業を行わずに利益を計上したとしても、その利益は経営努力としては認められないという点に留意が必要です。

## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (3) 利益処分 ⑤ 損失の処理に関する書類の作成

損失の処理に関する書類の作成

当期総損失の場合、あるいは当期総利益 < 前期繰越欠損金の場合、損失の処理に関する書類を作成する。(基準73)



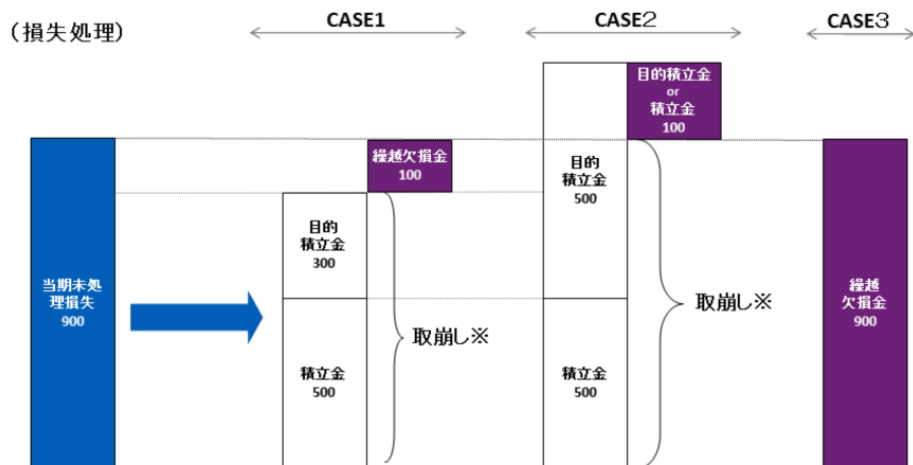
#### 【説明】

当期未処理損失が発生した場合の取扱いを整理しています。

当期未処理損失と過去から積み立てられてきた積立金の金額の大小で取り扱いが異なります。

## 2. 地方独立行政法人の会計基準(一般型)

### (3) 利益処分 ⑥ 損失の処理に関する書類の作成(ケーススタディ)



※ 目的積立金と積立金の充当の優先順位は定められておらず、設立団体の長の承認を得ることにより、各法人で決定する。(Q71-1)

#### 【説明】

前ページのそれぞれのケースについて数値例を示しています。

CASE1は、当期未処理損失について、過去から積み立ててきた積立金等で充当しきれない場合を示しており、充当しきれない部分は繰越欠損金として計上されることとなります。

CASE2は、当期未処理損失について、積立金等で充当してなお、積立金等の残高が残る場合を示しており、その残りの部分は目的積立金、もしくは、積立金として残高が残ることとなります。なお、当期未処理損失への充当の順番は法人の判断となります。

CASE3は、過去から積み立ててきた積立金等が存在しない場合を示しており、当期未処理損失の全額が繰越欠損金となります。

### 3. 地方独立行政法人の会計基準(公営企業型)



### 3. 地方独立行政法人の会計基準(公営企業型)

#### (1) 概要【一般型との相違点について】

公営企業型地方独立行政法人は、独立採算の原則に基づいて運営されており、一定の経費を除き必要な経費は原則として自己収入で賄うとされています。

例外として設置者等が負担する場合の財源としては、主に以下のものがあります。

項目	内容
運営費負担金	独立採算の原則の例外として「その性質上地方独立行政法人の事業経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費」、「地方独立行政法人の性質上能率的な経営を行ってもなおその事業の経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難であると認められる経費」に対する設立団体の義務的な負担
運営費交付金	公営型地方独立行政法人の業務の財源に充てるため設立団体が任意に交付するもの
特定施設費	特定施設(設立団体に代わって一般行政サービスの提供を行うために取得費全額の財源を受けて取得する固定資産)の取得のため予め交付されるもの
工事負担金	地方公共団体等から工事負担金等の名称をもって交付されるもので、相当の反対給付が求められるもの
補助金	地方公共団体等から補助金、負担金等の名称をもって交付されるもので相当の反対給付が求められないもの
寄付金	寄付者が地方独立行政法人の業務実施を財産的に支援する目的で支出するもの

57

#### 【説明】

公営企業型の会計基準の特徴を説明したスライドです。ここに記載のとおり、公営企業型の法人は基本的には採算は自分で取っていく、すなわち独立採算の原則で運営されているということになりますので、公営企業型に関しては、基本的に自分たちの財源になるのは、料金だったりとかの収入になってくるということです。ただ、料金の収入だけでは、なかなかその運営がうまくいかないのが、運営費交付金だったりとか、運営費負担金ということを受け入れるということがあるところが特徴的で、基本は独立採算なんだけれども、この表で例示しているような収入を得て、それと合算して運営経費が出るという形になっていると整理されています。

### 3. 地方独立行政法人の会計基準(公営企業型)

#### (2) 運営費負担金の概要

公営企業型地方独立行政法人特有の運営費負担金について、概要は以下のとおりである。

独立採算の原則の例外として設立団体の義務的な負担として、地方独立行政法人に交付される資金である。  
償却資産の取得にこれらの財源を充てる場合には、設立団体と地方独立行政法人との間で当該交付が資本助成目的か、経常費助成目的かを中期計画等において、事前に明らかにしておくことが求められている。

資本助成と経常費助成の内容は、以下のとおり整理できる。

区分	考え方	内容
資本助成	法人の財産的基礎を構成するもの	<ul style="list-style-type: none"><li>・受領時に運営費負担金債務等を計上</li><li>・資産取得時に資本剰余金へ振替</li><li>・特定償却資産として、損益外処理を行う場合(会計基準第85の適用を受ける)には、損益外減価償却累計額として損益外での償却を実施</li><li>・損益外処理を行わない(基準第85の適用を受けない)場合には、減価償却費を計上</li></ul>
経常費助成	法人の財産的基礎を構成しないもの	<ul style="list-style-type: none"><li>・受領時に運営費負担金債務等を計上</li><li>・資産取得時に資産見返負債へ振替</li><li>・減価償却費の計上に応じて、資産見返負債を収益化する。</li></ul>

58

#### 【説明】

運営費負担金の会計処理に関して説明をしているところです。この運営費負担金というものが公営企業型の地方独立行政法人特有の会計処理ということになります。

この運営費負担金のポイントとしては、資本助成と経常費助成ということで、それぞれどういった性質の助成をもらっているのかによって会計処理が異なるという特色がございます。

### 3. 地方独立行政法人の会計基準(公営企業型)

#### (3) 運営費負担金の会計処理

運営費負担金の会計処理は以下のとおりである。

(説例)

4月 1日 資本助成の運営費負担金を20,000千円、経常費助成の運営費負担金を10,000千円の交付を受けた。

7月20日 経常費助成の運営費負担金を財源に10,000千円の消耗品を購入

8月20日 資本助成の運営費負担金を財源に20,000千円の建物を購入

4月1日 交付時の仕訳

(単位: 千円)

借方	金額	貸方	金額
現金	30,000	運営費負担金債務	30,000

7月20日 消耗品購入時の仕訳

借方	金額	貸方	金額
消耗品費	10,000	現金	10,000
運営費負担金債務	10,000	運営費負担金収益	10,000

8月20日 建物購入時の仕訳

借方	金額	貸方	金額
建物	20,000	現金	20,000
運営費負担金債務	20,000	資本剰余金	20,000

59

#### 【説明】

仕訳例です。仕訳は、おそらくご覧いただければすぐわかると思いますので、仕訳の詳細な解説は割愛させていただきます。

#### 4. 地方独立行政法人の制度改革の状況

#### 4. 地方独立行政法人の制度改正の状況

直近の地方独立行政法人法の改正状況は以下のとおりです。

年度	改正点
平成26年度	<ul style="list-style-type: none"><li>・定款変更による特定地方独立行政法人から一般地方独立行政法人への移行</li><li>・地方公共団体からの出資財産が不要になった場合の財産の返納</li><li>・地方独立行政法人の合併</li><li>・対象業務の見直し(博物館・美術館・植物園・動物園・水族館運営を追加)</li><li>・定款変更手続きの簡素化</li><li>・税制改正(非課税措置の拡充)</li></ul>
平成29年度	<ul style="list-style-type: none"><li>・公立大学法人における出資対象の拡大(技術移転機関への出資)</li><li>・公立大学法人における長期借入金と債券の発行</li><li>・余裕金の運用拡大</li><li>・附属学校の設置</li></ul>
平成30年度	<ul style="list-style-type: none"><li>・PDCAサイクルが機能する目標・評価の仕組みの構築</li><li>・法人の内外からの業務運営を改善する仕組みの導入 (業務報告書に内部統制体制の記載、役員の損害賠償責任などの見直し、役員などの再就職規制、監事の権限強化、不正の報告義務、不適切運営の是正・業務改善命令)</li><li>・対象業務の見直し(申請等関連事務処理を追加)</li></ul>

61

#### 【説明】

制度改正の状況ということで、平成26年度から30年度まで、どういった改正がなされてきたのかということをお示ししているスライドになっています。26年度は、博物館、美術館、植物園などの業務について、設置できるよう改正が行われていたり、29年度は公立大学法人において出資対象の拡大等の改正が加わっているなど、基本的に公立大学法人に関して、国立大学法人の動向を参考に地方独立行政法人法が改正されています。

30年度は主にガバナンスの観点からの改正で、PDCAサイクルがより機能するように目標評価の仕組みが入ったりとか、あとは内部統制の改正の記載を業務報告書にするとか、役員の役割の見直しだとか、監事の機能強化というようなことが設定されているということになっています。また、窓口関連業務が対象業務になっているというのも、一つ大きな改正かなというふうに考えております。

## PartⅢ. 地方公営企業

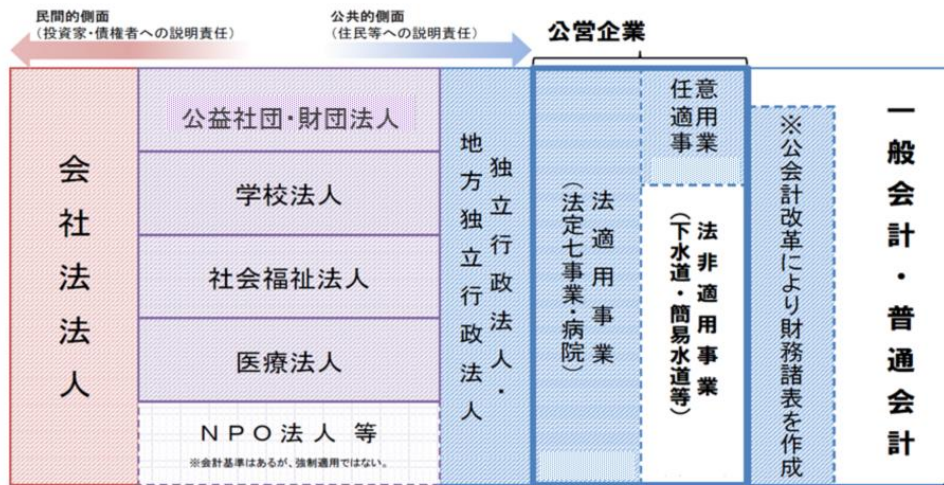
## 1. 地方公営企業総論



# 1. 地方公営企業総論

## (1) 事業体の性質と会計制度の関係

○ 斜線部分が複式簿記採用法人・会計



出所：総務省「地方公営企業の法適用をめぐる現状と課題」を一部修正

法適用とは

現在、公営企業法の規定を適用していない事業(法非適用事業)について、「条例により任意に公営企業法を適用すること。(1. (2) 参照)

### 【説明】

このスライドでは、地方公営企業の位置づけと会計制度の関係を整理しています。

公営企業の部分を見ると、複式簿記が採用されている部分（斜線部分）と採用されていない部分に分かれています。

さらに、斜線部分は大きく二つに区分されています。一つは、左側の「法適用事業」で、地方公営企業法が法律上当然に適用される8種類の事業です。もう一つは、右上の「任意適用事業」で、地方自治体が定める条例によって地方公営企業法が適用される事業です。

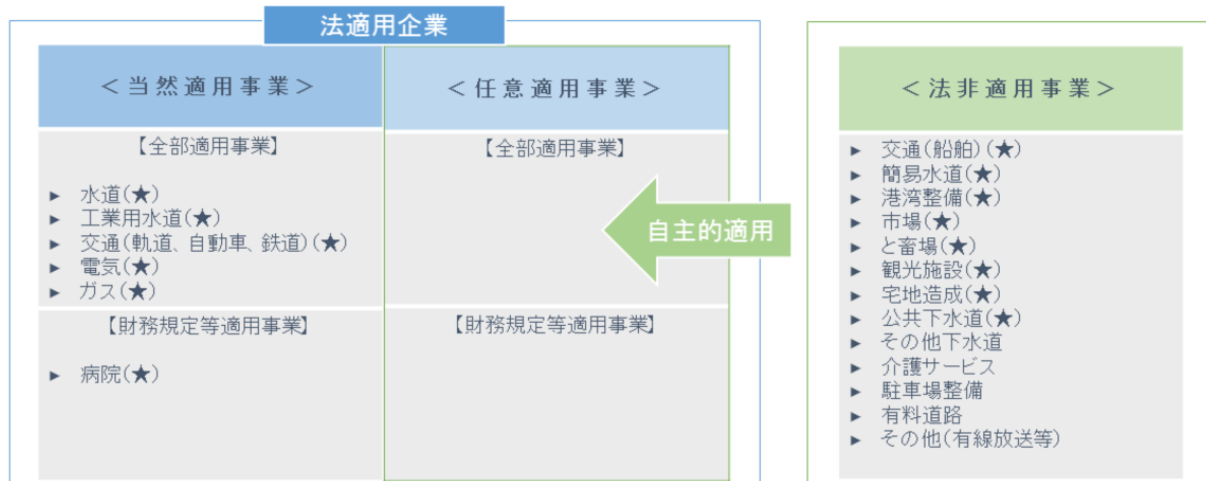
地方公営企業法には、地方自治法の特例となる財務規定等が設けられており、民間企業に近い形で発生主義会計による財務諸表を作成する制度（地方公営企業会計制度）が採用されています。

一方、斜線のない右下の「法非適用事業」は地方公営企業法が適用されない公営企業です。この場合、一般会計等と同様の歳入歳出決算によることとなります。

# 1. 地方公営企業 総論

## (2) 地方公営企業の分類

▶ 地方財政法第5条第1号に規定する公営企業



なお、(★)のついたものは、地方財政法第6条に規定する特別会計設置義務のある公営企業である。  
出所：経務省「地方公営企業会計の適用範囲」より

### 【説明】

このスライドでは、前のスライドにもあった地方公営企業法の適用関係について、具体的な事業名を挙げて整理しています。

公営企業は、地方財政法第5条第1号に「地方公共団体の行う企業」と規定されており、そのうち★印のついた事業については、同法第6条により特別会計を設置する必要があります。

しかし、地方財政法に定める公営企業の全てに対して地方公営企業法が適用される訳ではないという点にご留意頂きたいと思います。

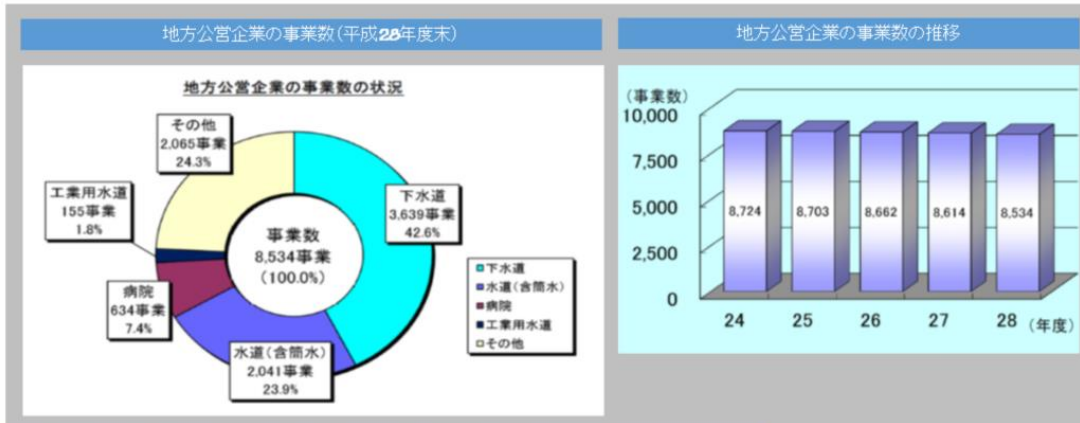
<当然適用事業>の中の【全部適用事業】(水道、工業用水道、交通、電気、ガス)には地方公営企業法の全部が当然に適用されます。また、地方公営企業法には財務規定等のほかに組織や職員の身分取扱に関する規定もあります(「1. (5) 地方公営企業法の概要」参照)が、【財務規定等適用事業】(病院)には地方公営企業法の規定のうち財務規定等のみが当然に適用されます。

それ以外の事業については、法律上、当然に地方公営企業法が適用されるわけではなく、任意適用という形になっています。中ほどに「自主的適用」という矢印がありますが、<法非適用事業>の中に記載された事業のうちから、各地方自治体が条例により地方公営企業法を適用することとした事業が<任意適用事業>の中に入ることになります。

# 1. 地方公営企業 総論

## (3) 地方公営企業の事業数

- ▶ 事業数: 平成28年度末現在8,534事業
- ▶ 事業別: 最も多いのは下水道事業、次いで水道事業、病院事業、工業用水道事業
- ▶ 前年度と比較すると、全体で80事業、0.9%減少
- ▶ 過去からの推移: ピーク時(平成14年度)の事業数と比較して4,079事業、32.3%減少



・ 病院事業…全国病床数1,566千床のうち、約185千床(11.8%)が地方公営企業(平成27年10月1日現在)

出所: 総務省「平成28年度地方公営企業決算の概要」より

・ 下水道事業…汚水処理人口1億1,474万人のうち、約1億360万人(90.3%)を地方公営企業がカバー(平成28年3月31日現在)

・ 水道事業…現在給水人口1億2,504万人のうち、約1億2,446万人(99.5%)を地方公営企業がカバー(平成26年度「水道統計」)

### 【説明】

このスライドでは、公営企業の事業数を示しています。

右のグラフは平成24年度から28年度までの事業数の推移を示しており、減少傾向にあることが見て取れます。

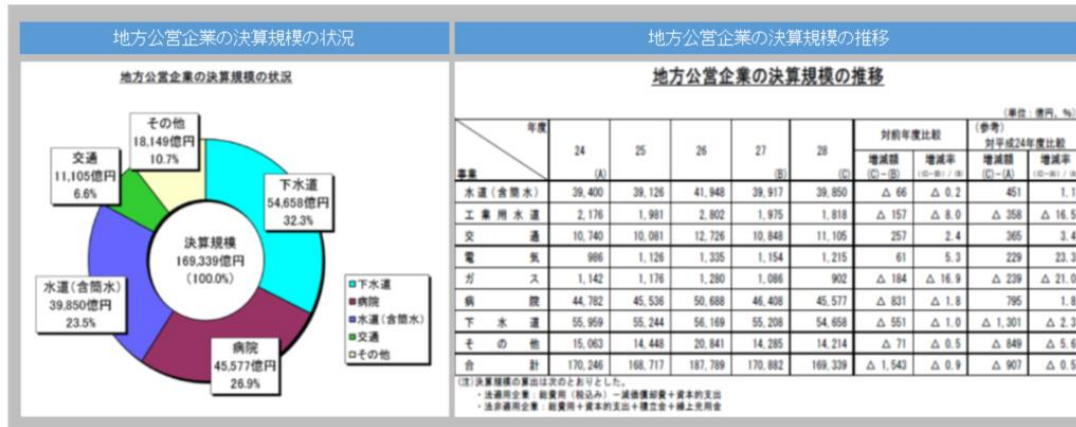
ピーク時(平成14年度)の事業数と比較して、4,079事業(32.3%)減少しているのですが、市町村合併によって事業自体が統合されたということが影響しています。

また、病院事業については地方公営事業から地方独立行政法人に移行したことによる減少なども考えられます。

# 1. 地方公営企業 総論

## (4) 地方公営企業の事業規模

- ▶ 決算規模: 16兆9,339億円
- ▶ 前年度と比較すると、全体で1,543億円、0.9%減少
- ▶ 過去5年間の推移: 平成24年度の決算規模と比較して、全体で907億円、0.5%減少



出所: 総務省「平成28年度地方公営企業決算の概要」より

### 【説明】

このスライドでは、公営企業の事業規模を示しています。

決算規模として約17兆円となっており、規模の大きさは下水道、病院、水道の順となっています。

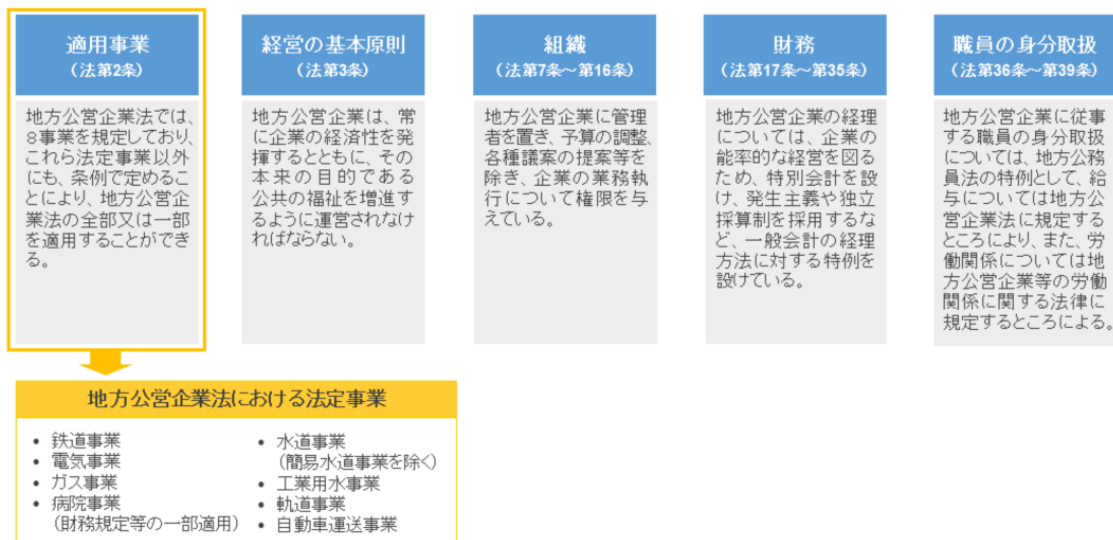
前に述べましたように、公営企業では法適用か法非適用かによって会計制度が異なります。

このため、表の下のほうに細かく記載されていますが、法適用については、総費用から減価償却費を差し引き、資本的支出を加算することにより、キャッシュベースに修正した金額を決算規模としています。

# 1. 地方公営企業 総論

## (5) 地方公営企業法の概要

地方公共団体が、水道事業や電気事業等を経営する場合は、企業の能率的経営を確保し、経済性を発揮するよう、地方公共団体内部において特別の経営組織を設け、その組織、財務、職員の身分取扱等について、地方自治法、地方財政法及び地方公務員法の特例を定めた「地方公営企業法」が適用される。



### 【説明】

このスライドでは、地方公営企業法の概要を法律の条文に即して整理しています。

第一に、適用企業については、前にも述べましたが、8つの事業に法律上当然に適用されるということです。

第二に、経営の基本原則については、税金を財源として一般的な行政事務を担う一般会計と比較して、提供したサービスに対する受益者負担を求めている公営企業においては、より高度な「経済性の発揮」が要請されるということです。

第三に、組織については、公営企業に管理者を設置し、この管理者が企業経営の責任者としての役割を担うこととされています。

第四に、財務については、発生主義の適用が規定されています。

第五に、職員の身分取扱については、地方公務員法の特例となる法律が置かれています。



# 1. 地方公営企業 総論

## (6) 公営企業会計の概要

	法適用企業	法非適用企業	
対象範囲	▶ 当然適用事業(法定7事業+病院) ▶ 任意適用事業	▶ 左記以外	<p>会計基準は、国が法律によって定めている。</p> <p>地方公営企業法</p> <p>地方公営企業法施行令</p> <p>地方公営企業法施行規則</p> <p>その他通知・Q&amp;A等</p> <p>▶ 根本には、企業会計原則がある。</p>
会計方式	▶ 企業会計(発生主義・複式簿記)	▶ 官庁会計(現金主義・単式簿記)	
主な予算関連書類	▶ 予定収入および予定支出の金額(3条予算と4条予算) ▶ 予定貸借対照表、予定損益計算書、予定キャッシュフロー計算書	▶ 歳入歳出予算	
主な決算書類	▶ 貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書	▶ 歳入歳出決算書	
出納整理期間	▶ 無し	▶ 有り	

### 【説明】

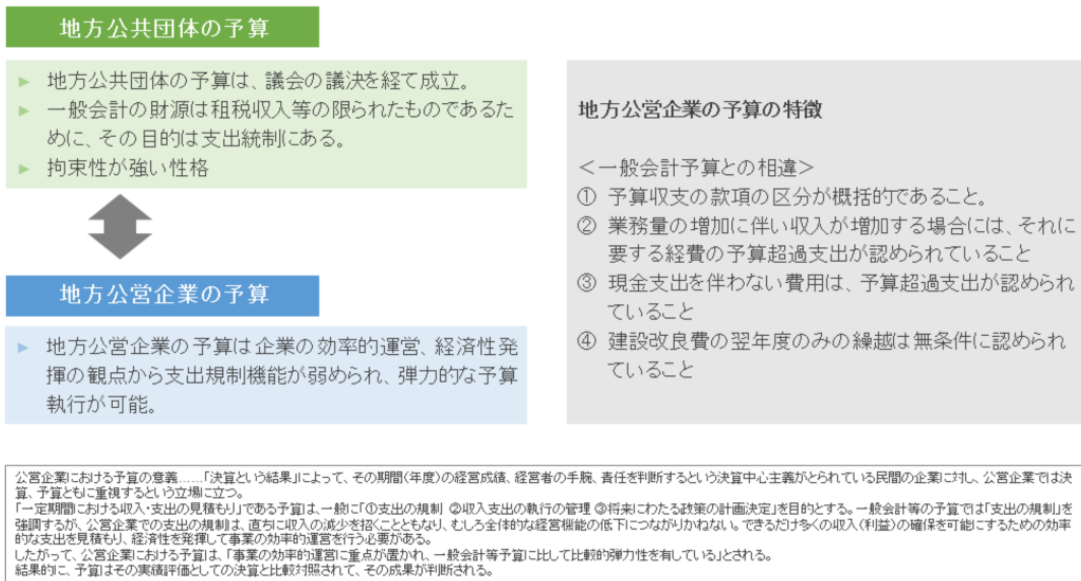
このスライドでは、公営企業会計の概要を示しています。

法適用企業の「主な決算書類」の中には、民間企業の財務諸表と同様の名称が並んでいますが、これに加えて、「主な予算関連書類」の中にも、「予定貸借対照表」、「予定損益計算書」及び「予定キャッシュ・フロー計算書」という用語が記載されています。これは、予算策定段階において、着地見込みの財務諸表の作成が求められていることを示しています。「主な予算関係書類」には、このほか、「予定収入および予定支出の金額（3条予算と4条予算）」と記載がありますが、これについては、「1.（8）予算種別（3条予算と4条予算）」において説明します。

また、会計基準については、「地方公営企業法施行規則」において定められています。

# 1. 地方公営企業 総論

## (7) 予算の相違



### 【説明】

このスライドでは、一般会計等と比較した場合の予算の相違を整理しています。

一般会計等は、強制的に徴収された税をどういった支出に充てるのかという点が重視されますので拘束性が強いという特徴がありますが、公営企業会計においては、支出を抑えることによって収入が下がってしまうということになりますと元も子もないという考え方があり、一定の弾力的な予算執行が可能となっています。



# 1. 地方公営企業 総論

## (8) 予算種別 (3条予算と4条予算)

別記第一号 (第四十五条関係)

予算種別

平成何年度(地方公共団体名)何事業会計予算

(総則)

第1条 平成何年度何事業会計の予算は、次に定めるところによる。

(業務の予定量)

第2条 業務の予定量は、次のとおりとする。

(1) 何々

(収益的収入及び支出)

第3条 収益的収入及び支出の予定額は、次のとおりと定める。

収 入		千円
第1款 事業収益		千円
第1項 営業収益		千円
第2項 営業外収益		千円
第3項 特別利益		千円
支 出		千円
第1款 事業費		千円
第1項 営業費用		千円
第2項 営業外費用		千円
第3項 特別損失		千円
第4項 予備費		千円

(資本的収入及び支出)

第4条 資本的収入及び支出の予定額は、次のとおりと定める(資本的収入額が資本的支出額に對し不足する額何千円は当年歳分損益勘定留保資金何千円、繰越(又は当年度)利益剰余金地分額何千円及び何々何千円で補てんするものとする。)

収 入		千円
第1款 資本的収入		千円
第1項 企業債		千円
第2項 出資金		千円
第3項 他会計からの長期借入金		千円
第4項 固定資産売却代金		千円
第5項 何々		千円
支 出		千円
第1款 資本的支出		千円
第1項 建設改良費		千円
第2項 企業債償還金		千円
第3項 他会計からの長期借入金償還金		千円
第4項 何々		千円

(繰越費)

第5条 繰越費の総額及び年割額は、次のとおりと定める。

出所:経務省「地方公営企業法の適用に関するマニュアル」より

一般会計の予算が歳入・歳出の一本の予算であるのに対して、地方公営企業の予算は、損益取引と資本取引の経理区分に応じて予算も3条予算(収益的収支)と4条予算(資本的収支)の二本建てに区分されている。

### 3条予算

決算したときに企業会計の損益計算書の収益、費用に計上される収入、支出の予算であり、収益的収入及び支出の予定額を示す(地方公営企業法施行規則・別記第一号の第3条)

### 4条予算

決算したときに貸借対照表の固定資産、繰延勘定、固定負債、資本に計上される収入、支出の予算を意味し、資本的収入及び支出の予定額を示す(地方公営企業法施行規則・別記第一号の第4条)

## 【説明】

このスライドでは、予算種別(3条予算と4条予算)を整理しています。

3条予算は、損益計算書を予算ベースで作成するイメージになります。

(ただし、厳密には、3条予算は消費税込みで作成されますが、損益計算書は消費税抜きで作成されます。)つまり、発生主義によるもので、減価償却費も「事業費」の中に入っています。

一方、4条予算は、貸借対照表の流動資産・流動負債以外の動き、つまり、固定資産、繰延勘定、固定負債、資本に関わる収入・支出を表しています。

4条予算の収入(資本的収入)には、企業債、出資金、他会計からの長期借入金、固定資産売却代金が並んでいますが、これらは、資金が企業の外部から流入する項目です。この収入に、企業の経営に伴って企業内に留保される資金(補てん財源)を加え、4条予算の支出(資本的支出)に列記されている建設改良費等に充当することになります。

# 1. 地方公営企業 総論

## (9) 決算書類

- ▶ 公営企業において、管理者が決算に当たって作成しなければならない書類は、次のとおりである

企業会計と同様

- 1 決算書類
  - ① 決算報告書 予算に対する実績を表す
  - ② 財務諸表
    - a 損益計算書 剰余金の増減を表す
    - b 剰余金計算書又は欠損金計算書
    - c 剰余金処分計算書又は欠損金処理計算書
    - d 貸借対照表 当期末処分利益等の処理内容を表す
- 2 決算附属書類 財務諸表の内容を補足
  - 1 証書類
  - 2 事業報告書 経営実績の概要等、事業の経営に関する報告書
  - 3 その他の書類
    - a キャッシュ・フロー計算書
    - b 収益費用明細書 損益計算書の内訳明細
    - c 固定資産明細書 貸借対照表の固定資産の内訳明細
    - d 企業債明細書 貸借対照表の企業債の内訳明細

### 公営企業会計制度特有の処理

#### 補助金等によって取得した固定資産の償却制度

地方公営企業が国庫補助金等により固定資産を取得した場合、税法上の圧縮記帳は認められていない。その一方で、補助金等により償却資産を取得した場合には、当該補助金等相当額について、長期前受金に計上し、減価償却や除却および減損処理を行う際に、それらに見合う金額分を収益化するという特殊な会計処理が行われる。

(仕訳の例)

#### ●補助金受入(200)、企業債の発行(800)

(借)現金預金	200	(貸)長期前受金	200
(借)現金預金	800	(貸)企業債	800

#### ●固定資産の購入時

(借)固定資産	1,000	(貸)現金預金	1,000
---------	-------	---------	-------

#### ●減価償却費の計上と長期前受金の収益化

(借)減価償却費	100	(貸)減価償却累計額	100
(借)長期前受金収益化累計額	20	(貸)長期前受金戻入	20

### 【説明】

このスライドでは、公営企業の決算書類を示しています。

記載のとおり、民間企業と同様の決算書類が並んでいます。

一方、右に記載しているように、公営企業における特有の会計処理として、「補助金等によって取得した固定資産の償却制度」があります。

公営企業では、補助金により償却資産を取得した場合、補助金の受入額を長期前受金という負債科目で受け入れ、取得した資産の減価償却費の計上に比例する形で、長期前受金を償却し、収益に計上するという会計処理を行います。

仕訳例では、100の減価償却費が計上されていますが、20の長期前受金戻入が計上され、結果的に、損益は80のマイナスになります。

## 2. 地方公営企業改革総論

地方公営企業改革の全体像

## 2. 地方公営企業改革 総論

### (1) 老朽化するインフラ資産と人口減少を見越した社会資本の更新

- ▶ 現状のインフラ資産の多くは、1960～70年代の高度経済成長期において一度に作られたものが多い。
- ▶ インフラ資産の耐用年数は概ね50年～70年ほどであり、2020年～2040年にかけて、多くのインフラ資産が耐用年数を超過することが見込まれる。

建設後50年以上経過する社会資本の割合

	H25年3月	H35年3月	H45年3月
道路橋[約40万橋注1](橋長2m以上の橋約70万のうち)]	約18%	約43%	約67%
トンネル[約1万本注2]	約20%	約34%	約50%
河川管理施設(水門等)[約1万施設注3]	約25%	約43%	約64%
下水道管きょ[総延長:約45万km注4]	約2%	約9%	約24%
港湾岸壁[約5千施設注5](水深-4.5m以深)]	約8%	約32%	約58%

出所:国土交通省ポータルサイト インフラメンテナンス情報 より

#### インフラ・クライシスに対する懸念

#### 01 人口動態に応じた、インフラ設備の水準と範囲の設定

単純に更新するのみでは新たな経済効果を生み出すことは困難であるが、一方で老朽度合いが進行するにつれ、維持・修繕費用は増大していく。人口が減少する状況下においては、必ずしも現有資産の機能をすべて維持する必要はなく、適切なインフラによるサービスレベルの水準とその範囲を設定する必要がある。

#### 02 適切なアセットマネジメントの必要性

全国にあるインフラ資産を短期間で更新することは、財政的にも資源的にも困難であり、中長期的な計画により順次更新を行うことになる。投資意思決定を行う際には、政策目標に照らし、現有資産の状況や財政状況、その他事業状況等を勘案しながら、インフラ資産の長寿命化、集約化を含め適切に計画を策定することが求められる。

#### 03 インフラを担う主体と役割の明確化、連携の強化

PPPやPFなど、民間企業がインフラ運営に参入する動きが近年活発になっているが、一方で過度の民営化や外部委託は却ってインフラの基盤を脆弱なものとする可能性も孕んでいる。あくまで官民連携によるインフラ運営は行政が主導し、役割と責任を明確にしながら民間のノウハウをうまく活用することが重要になる。

#### 【説明】

このスライドでは、公営企業の改革が求められる背景となる経営環境の変化について整理しています。

左に記載していますように、社会資本の建設は高度成長期に集中していることから、今後、耐用年数を超過することとなる時期も重なることが見込まれます。

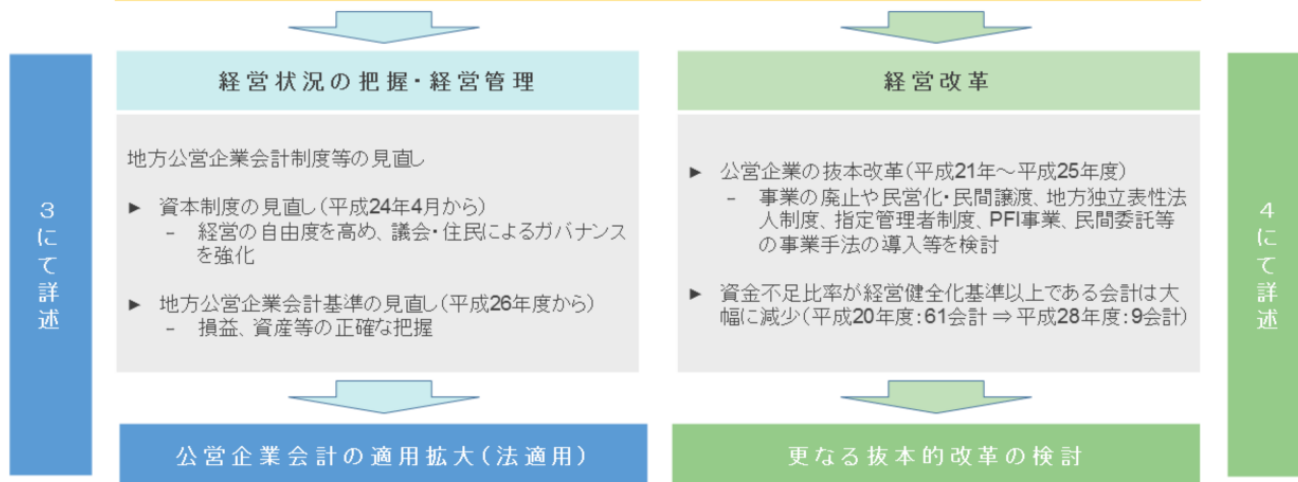
一方、人口減少社会を迎え、料金収入が減少傾向となることが見込まれる状況下では、現有資産の規模をそのまま単純に更新するのではなく、身の丈にあった形で老朽化対策を行っていかねばなりません。

また、更新に関する適切な意思決定を行うには、適切なアセットマネジメントが前提となります。

## 2. 地方公営企業改革 総論

### (2) 地方公営企業改革の全体像

＜公営企業を取巻く環境＞  
人口減少/料金収入の減少/施設等の老朽化・大量更新期の到来/災害・危機管理対策/財政健全化法の施行/地方公会計の整備促進/地方分権改革



出所:総務省「今後の公営企業・第三セクター等の経営改革の方向性について」を基に作成

#### 【説明】

このスライドでは、公営企業改革の全体像を示しています。

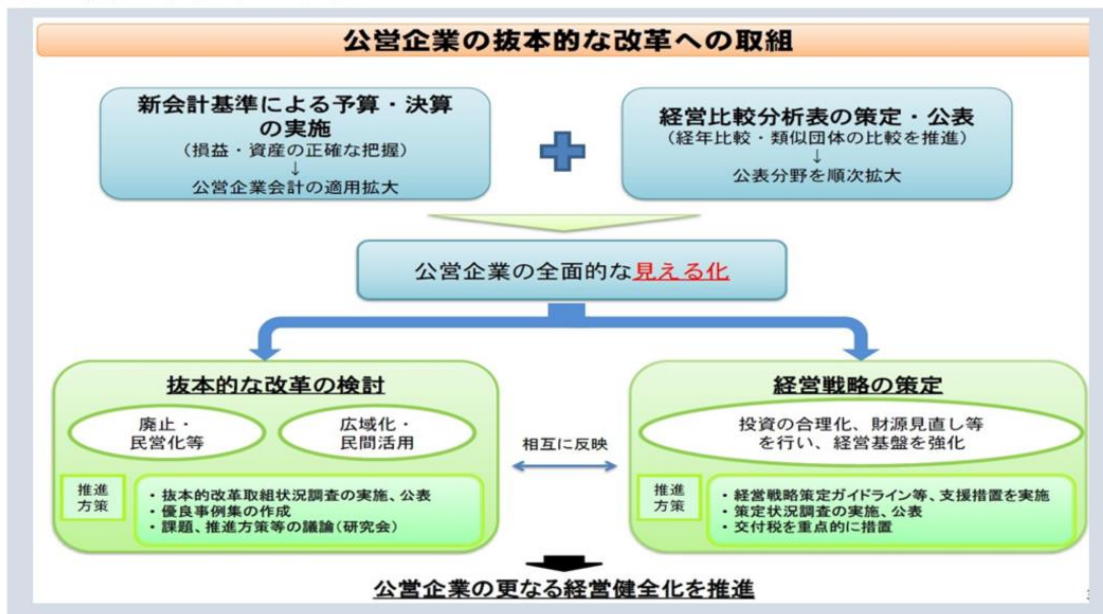
まずは、左側のほうで、現状を的確に把握するために、「資本制度の見直し」及び「地方公営企業会計基準の見直し」が行われた旨が記載されています。

しかし、現在、約8,500事業ある公営企業のうち、法非適用事業が約5,300事業もあり、公営企業会計が適用されていない事業が依然として多い状況にあります。このため、矢印の下になりますが、公営企業会計の適用を拡大することが要請されています。

そして、これにより可能となる公営企業の経営状況の見える化を前提に、更なる経営改革を推進するという内容が、右側に記載されています。

## 2. 地方公営企業改革 総論

### (3) 地方公営企業改革の取組み



出所：総務省「今後の公営企業・第三セクター等の経営改革の方向性について」より

#### 【説明】

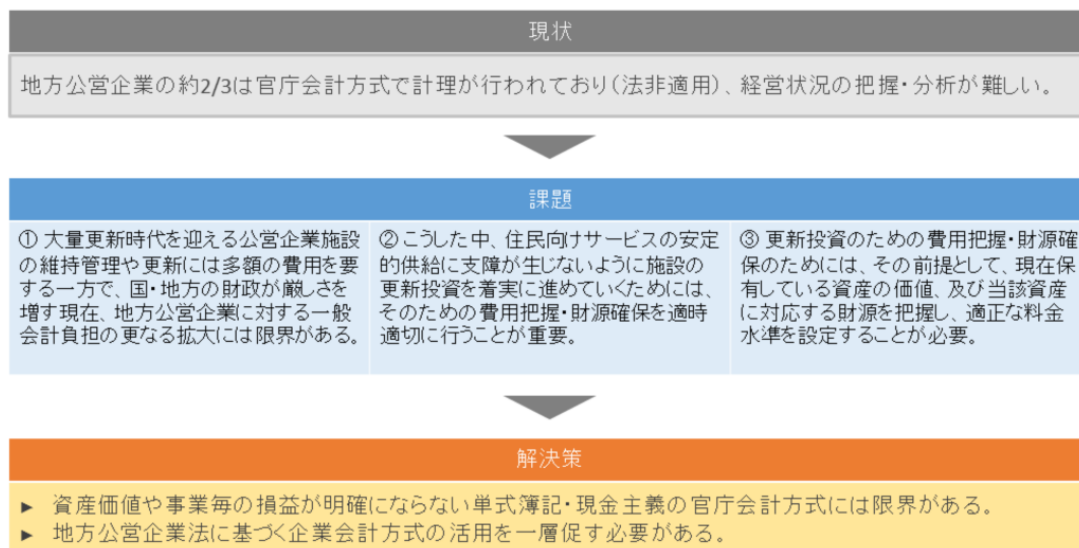
このスライドでは、前のスライドで説明した公営企業改革の全体像を踏まえた取組みの全体像を示しています。

### **3. 地方公営企業改革各論**

見える化～法適用範囲の拡大と新会計基準による経営比較分析表の策定・公表

### 3. 地方公営企業改革 各論 見える化

#### (1) 地方公営企業における企業会計方式(法適用)の拡大



#### 【説明】

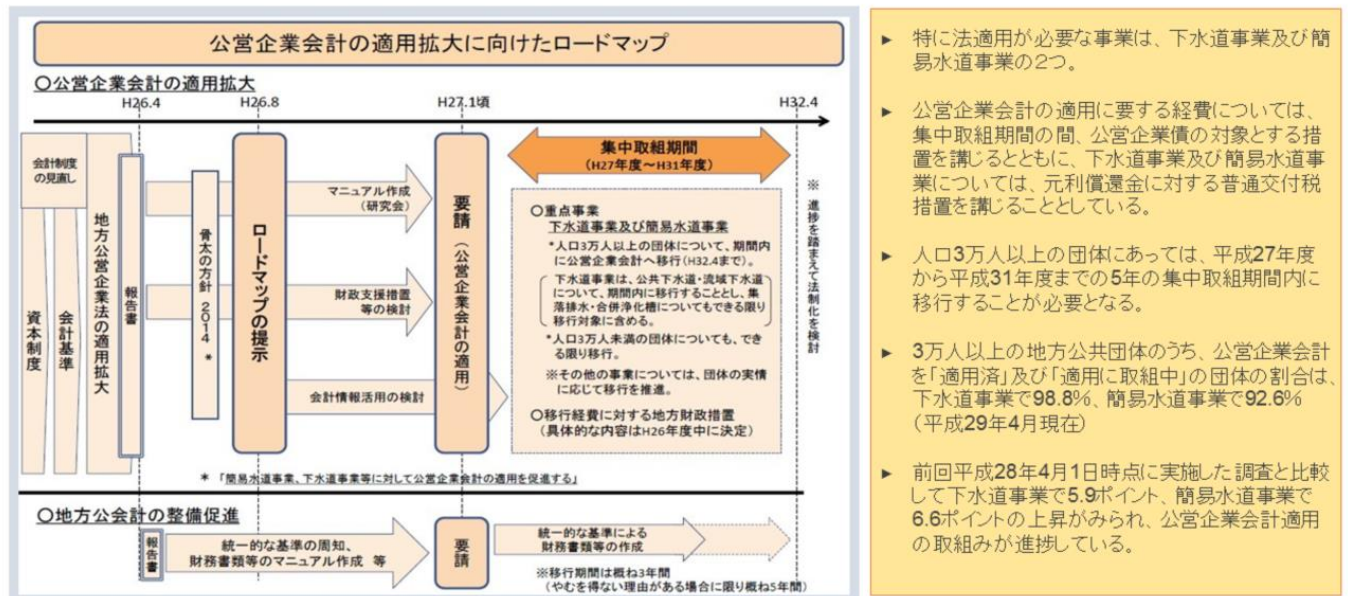
このスライドでは、地方公営企業における企業会計方式の拡大について整理しています。

「2. (2) 地方公営企業改革の全体像」において、約8,500事業ある公営企業のうち、法非適用事業が約5,300事業もあり、公営企業会計が適用されていない事業が依然として多い状況にあると述べました。

法非適用の場合、貸借対照表が作成されず、ストック情報が把握しづらいなど、経営状況の把握・分析における限界があることから、地方公営企業法に基づく企業会計方式の活用を一層促す必要があるとされています。



### 3. 地方公営企業改革 各論 見える化 (2) 法適用拡大に向けたロードマップ



- ▶ 特に法適用が必要な事業は、下水道事業及び簡易水道事業の2つ。
- ▶ 公営企業会計の適用に要する経費については、集中取組期間の間、公営企業債の対象とする措置を講じるとともに、下水道事業及び簡易水道事業については、元利償還金に対する普通交付税措置を講じることとしている。
- ▶ 人口3万人以上の団体にあっては、平成27年度から平成31年度までの5年の集中取組期間内に移行することが必要となる。
- ▶ 3万人以上の地方公共団体のうち、公営企業会計を「適用済」及び「適用に取組中」の団体の割合は、下水道事業で98.8%、簡易水道事業で92.6% (平成29年4月現在)
- ▶ 前回平成28年4月1日時点に実施した調査と比較して下水道事業で5.9ポイント、簡易水道事業で6.6ポイントの上昇がみられ、公営企業会計適用の取組みが進捗している。

#### 【説明】

このスライドでは、総務省から示された公営企業会計の拡大に向けたロードマップを示しています。

このロードマップでは下水道事業と簡易水道が重点事業に位置づけられています。これらの事業は、住民に身近な事業であるとともに、インフラ資産への投資が多額で老朽化対策が重要な事業であることから、優先して取り組むこととされているものです。

なお、現在のところ、法適用が法律で強制されるということではなく、今後の取組み状況を踏まえ、法制化を検討することになっています。

### 3. 地方公営企業改革 各論 見える化

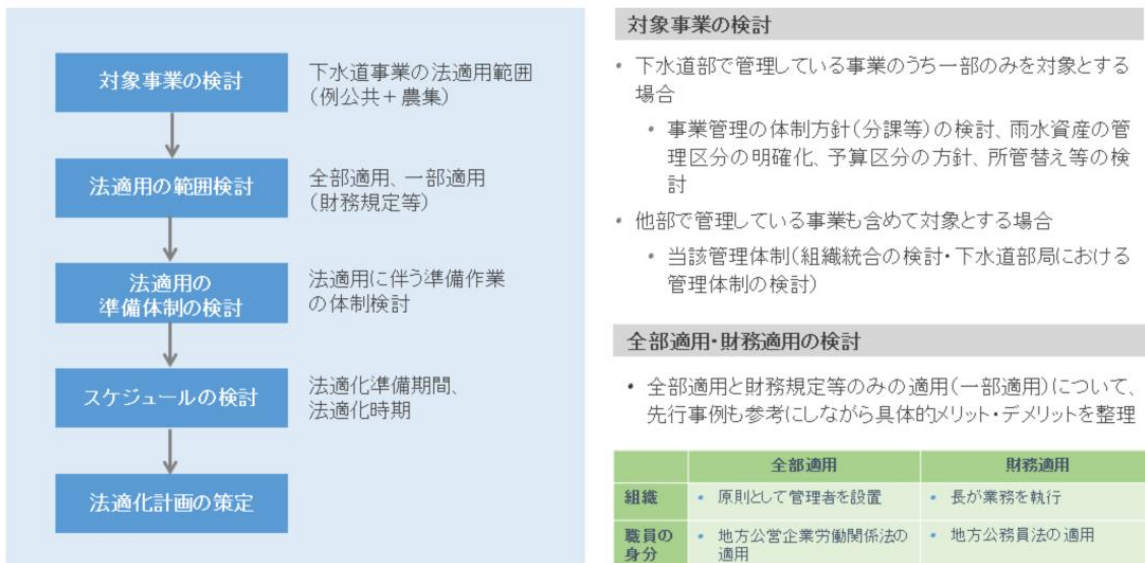
#### (3) 法適用による意義と効果

法適用の意義・必要性	<ul style="list-style-type: none"> <li>地方公営企業は、事業・施設の普及拡大の時代から、インフラ更新需要を踏まえた維持管理の時代へ転換しつつある。地方公営企業に対する一般会計負担の更なる拡大には限界がある一方で、安定したサービス提供は必要であり、そのための費用把握、財源確保が重要となる。</li> <li>費用把握のためには、資産価値や事業毎の損益が明確にならない単式簿記・現金主義の官庁会計方式の情報だけでは限界があり、複式簿記、発生主義を採用している企業会計方式を活用することが有用である。</li> <li>財源確保のためには、フルコスト情報を把握した上で、住民等に対してわかりやすい説明を行う必要があり、民間企業で広く採用されている企業会計方式の活用が有効な手段となる。</li> </ul>	
地方公営企業の課題	法適用の特色	法適用の効果
的確な損益・資産の把握によるインフラ等経営基盤の計画的な強化	<ul style="list-style-type: none"> <li>民間企業に準じた会計基準の採用</li> <li>フルコスト情報の提供</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>損益情報・ストック情報を基にしたアセットマネジメント等の実施による適切な経営戦略の策定</li> <li>資産老朽化状況の把握や使用料原価算定への活用</li> </ul>
経済性の発揮	<ul style="list-style-type: none"> <li>比較可能性・透明性が確保された会計情報の提供</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>企業間での経営状況の比較</li> </ul>
経営の質と効率性の向上	<ul style="list-style-type: none"> <li>予算を超える弾力的な支出、効率的・機動的な資産管理が可能</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>経営の自由度向上による経営の効率化とサービス向上</li> </ul>
ガバナンスと経営マネジメント力	<ul style="list-style-type: none"> <li>比較可能で財務状況を把握しやすい開示の充実</li> <li>企業会計的な知識やノウハウ</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>説明責任をより果たすことによる住民や議会によるガバナンスの向上</li> <li>経営マインドを持った人材育成</li> <li>中長期的な観点からの意思決定</li> </ul>

#### 【説明】

このスライドでは、「法適用の特色」と「法適用の効果」を示しています。発生主義会計を採用することのメリットのほか、弾力的な予算執行が可能となることによる経営の自由度向上などについて記載されています。

### 3. 地方公営企業改革 各論 見える化 (4) 法適用作業フロー



出所：日本下水道協会「下水道事業における企業会計導入の手引き2013年版」を一部加工

#### 【説明】

このスライドでは法適化の作業フローを示しています。

まずは、どの事業を対象とするのか、例として、「公共」と記載されています。これは、公共下水道のことで、一般的な下水道をイメージしていただければ結構です。また、「農集」と記載されています。これは農業集落排水のことで、特定の集落ごとに下水処理する事業です。

次に、法適用の範囲をどうするのか、つまり財務規定のみか、あるいは地方公営企業法の規定を全部適用するのか、検討します。

これら2点については、右側にさらに詳細な説明を記載しています。

そして、以上を前提に、スケジュールなり計画なりを検討するというフローが示されています。

### 3. 地方公営企業改革 各論 見える化 (5) 経営比較分析表の策定・公表

#### 1. 経営指標による分析の意義

- ▶ 経営及び施設の状況を表す経営指標を活用し、当該団体の経年比較や他公営企業との比較、複数の指標を組み合わせた分析を行うことで、経営の現状及び課題を的確かつ簡明に把握することが可能。
- ▶ 経営指標を「経営比較分析表」としてとりまとめ、今後の見通しや課題への対応に活用。
- ▶ 「経営比較分析表」により各公営企業では、経営分析や「経営戦略」の策定を進める上で有益な情報を得られるほか、議会や住民に対する経営状況の説明に活用が可能。

#### 2. 「経営比較分析表」を策定する事業

- (1) 水道事業（上水道事業及び簡易水道事業）
- (2) 下水道事業
- (3) 交通（バス）事業
- (4) 電気事業

（注）すべての公営企業について取り組むことが望ましいが、住民生活に密着し、施設・設備の規模も膨大である一方で、施設・設備の老朽化と料金収入の減少傾向（先細り）等を課題として抱える、当該事業を対象とする。今後も順次対象事業を拡大する予定。

出所：総務省「公営企業の現状と最近の動き」より

#### 3. 経営指標

##### (1) 水道事業

- |               |  |
|---------------|--|
| 1. 経営の健全性・効率性 | ①経常収支(収益的収支)比率 ②累積欠損金比率 ③流動比率 ④企業債残高対給水収益比率 ⑤料金回収率 ⑥給水原価 ⑦施設利用率 ⑧有収率 |
| 2. 老朽化の状況     | ⑨有形固定資産減価償却率 ⑩管路経年化率 ⑪管路更新率  |

##### (2) 下水道事業

- |               |   |
|---------------|---|
| 1. 経営の健全性・効率性 | ①経常収支(収益的収支)比率 ②累積欠損金比率 ③流動比率 ④企業債残高対事業規模比率 ⑤経費回収率 ⑥汚水処理原価 ⑦施設利用率 ⑧水洗化率 |
| 2. 老朽化の状況     | ⑨有形固定資産減価償却率 ⑩管渠老朽化率 ⑪管渠改善率   |

経営比較分析表を公開している自治体の各種指標は総務省ホームページに掲載されている。

#### 【説明】

このスライドでは、経営比較分析表の策定・公表を示しています。

法適化によって見える化された公営企業の経営状況を住民にわかりやすく公表することが重要であることから、誰もが見てイメージしやすいような様式の経営比較分析表を策定し公表することが求められています。

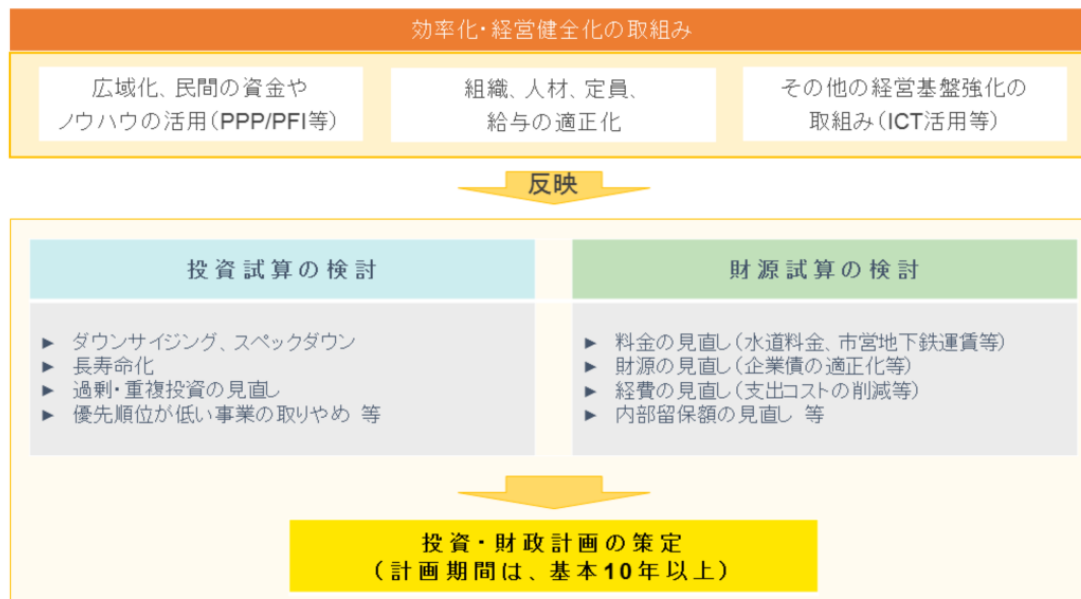
現在は2に記載されている事業について、経営比較分析表が策定されており、各自治体のホームページのホームページにて公表されています。

## 4. 地方公営企業改革各論

中長期的視点～経営戦略の策定と抜本的な経営改革

## 4. 地方公営企業改革 各論 中長期的視点

### (1) 経営戦略策定の全体像



出所：総務省「今後の公営企業・第三セクター等の経営改革の方向性について」を基に作成

#### 【説明】

このスライドでは、経営戦略策定の全体像を示しています。

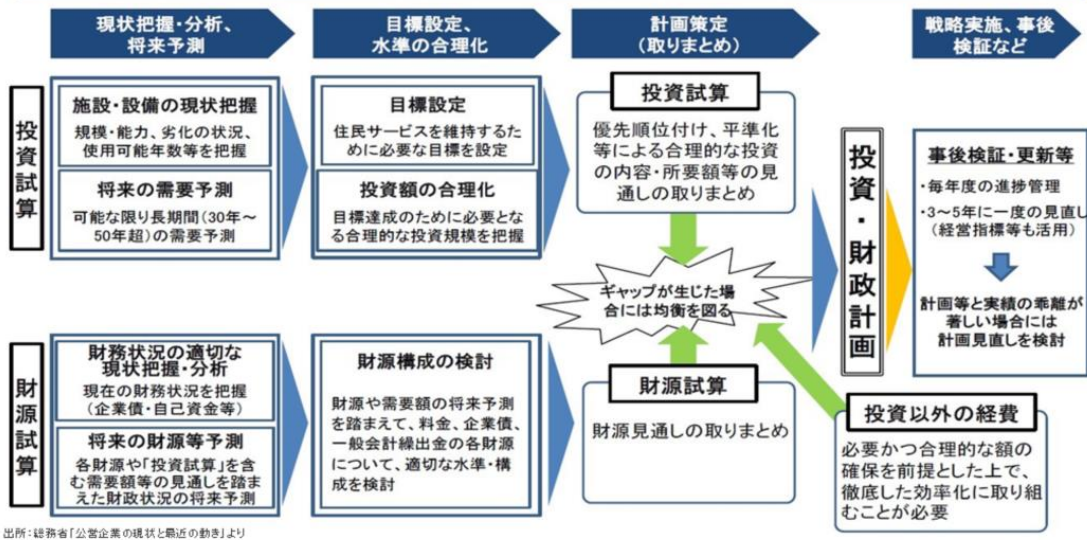
総務省が推進する公営企業会計の適用の拡大と並ぶ柱が経営戦略の策定です。

経営戦略の策定において中心となるのは、投資と財源であり、それぞれの計画について10年程度の期間を定めて策定することが求められています。



## 4. 地方公営企業改革 各論 中長期的視点 (2) 投資試算と財源試算

「経営戦略」の中心となる「投資・財政計画」は、施設・設備の合理的な投資の見通しである「投資試算」等の支出と、財源見通しである「財源試算」が均衡するように調整した収支計画。



### 【説明】

このスライドでは、経営戦略策定の流れとして、投資試算と財源試算を示しています。

この点は、公営企業に限った話ではありませんが、投資及び財源について、それぞれ現状を把握し、将来を予測し、目標を設定した上で計画を策定します。

投資については、人口動態を踏まえた将来の需要予測をもとに目標を設定するのですが、ダウンサイジングする、スペックを落とす、あるいは、統廃合するといったような検討が必要になることがあるかもしれません。

一方、財源については、公営企業の主要な財源である料金、企業債及び一般会計繰出金の3つのバランスをどのようにするか、検討する必要があります。

そして、投資試算と財源試算の突き合わせを行い、ギャップが生じた場合には均衡を図って、総合的な投資・財政計画を定めていくという流れが示されています。

## 4. 地方公営企業改革 各論 中長期的視点 (3) 経営戦略の内容

### 1. 経営戦略の特徴

- ① 特別会計ごとの策定を基本とする。
- ② 企業及び地域の現状と、これらの将来見通しを踏まえたものである。
- ③ 計画期間は10年以上を基本とする。
- ④ 計画期間中に必要な住民サービスを提供することが可能となっている。
- ⑤ 「投資試算」をはじめとする支出と「財源試算」により示される収入が均衡した形で「投資・財政計画」が策定されている。
- ⑥ 効率化・経営健全化のための取組方針が示されている。

### 2. 経営戦略策定の効果

- ▶ 料金収入の減少を見据え、実効性のある投資計画を立てることが可能となる。
- ▶ 投資に必要な財源不足を見据え、広域化に向けた協議をはじめめる契機となる。
- ▶ 経営戦略の公表により、課題や取組みを住民・議会に理解してもらうことが可能となる。

出所：総務省「公営企業の現状と最近の動き」および「経営戦略策定リーフレット」より作成

### 3. 経営戦略の内容(様式第1号)(抜粋)

#### 第1 経営の基本方針

#### 第2 計画期間

#### 第3 投資・財政計画

1. 投資についての説明
2. 財源についての説明

#### 第4 効率化・経営健全化の取組

1. 組織、人材、定員、給与に関する事項
2. 広域化に関する事項
3. 民間の資金・ノウハウの活用に関する事項
4. その他の経営基盤の強化に関する事項
5. 資金不足比率の見通しとその評価、地方財政法に定める資金の不足額がある場合にはその解消策
6. 資金管理・調達に関する事項
7. 情報公開に関する事項
8. その他重点事項

(参考)

- (1) 事業の意義、提供するサービス自体の必要性
- (2) 公営企業として実施する必要性

## 【説明】

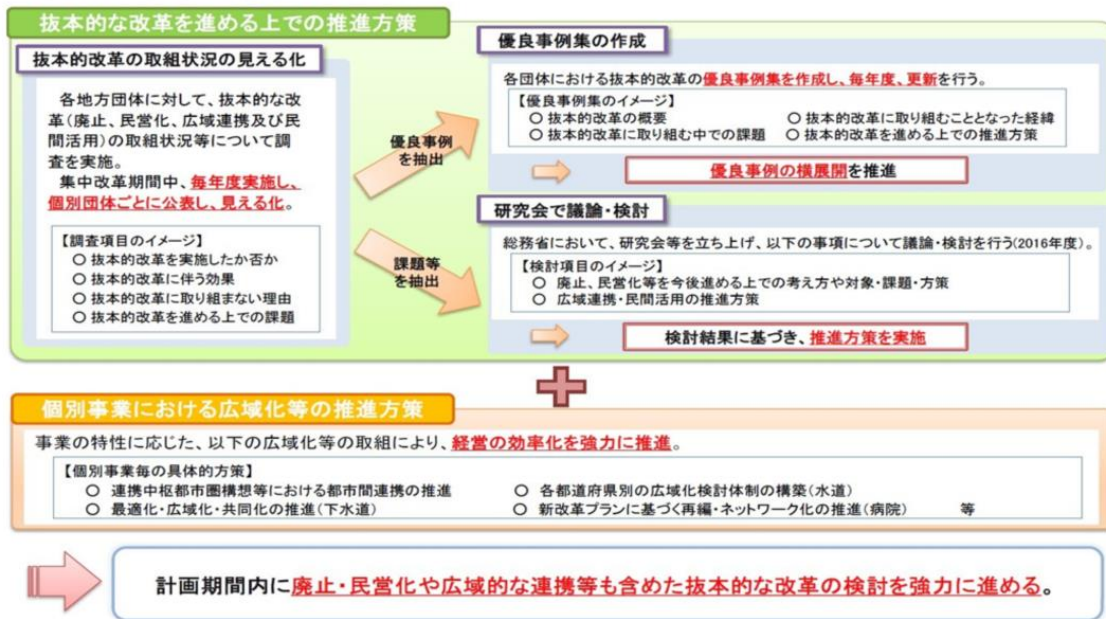
このスライドでは、経営戦略の内容について示しています。

経営戦略の内容については、3に記載されているように、一定の様式例も定められています。



## 4. 地方公営企業改革 各論 中長期的視点

### (4) 抜本的な改革の検討



#### 【説明】

このスライドでは、抜本的な改革の検討を整理しています。

抜本的改革の取組状況の見える化ということで、優良事例を抽出し事例集を作成したり、課題等を抽出し研究会で検討したりすることに加え、個別事業の特性に応じた広域化等の取組みにより、経営の広域化を推進し、計画期間内に抜本的な改革の検討を強力に進めるものとされています。

## PartIV. 公会計

## 1. 統一基準に基づく地方公会計の概要

## 1. 統一基準に基づく地方公会計の概要

### (1) これまでの経緯

平成10年度以前	一部地方公共団体に、貸借対照表を作成しようとする動きが生じる（大分県臼杵市など）。
平成12年3月	自治省（現総務省）が、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」を公表。 ⇒地方公共団体における貸借対照表の作成方法が示される。
平成13年5月	総務省が、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」を公表。 ⇒貸借対照表に加え、行政コスト計算書及び地方公共団体全体（地方公営事業を含む）の財務書類の作成方法が示される。
平成18年4月	東京都において複式簿記に基づく新公会計制度を導入。
平成18年5月	総務省が、「新地方公会計制度研究会報告書」を公表。 ⇒「基準モデル」・「総務省方式改訂モデル」の2通りの作成モデルが示され、平成21年度までに財務書類を作成することを要請。 ⇒多くの地方公共団体は、現金主義による従来の「決算統計」を活用した「総務省方式改訂モデル」を採用（固定資産台帳は整備されないケースが多い）。
平成23年4月	大阪府において、東京都を参考にした新公会計制度を導入。
平成26年4月	総務省が、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」を公表。 ⇒固定資産台帳の整備を前提とした、発生主義・複式簿記会計に基づく「統一的な基準」が示された。 ⇒同年5月の総務大臣通知により、財務書類を原則として平成29年度までに作成する方針が示された（翌年1月の総務大臣通知により正式に要請）。

#### 【説明】

地方公会計の取り組みとは、従来の単式簿記・現金主義会計による地方公共団体の会計に貸借対照表などの財務書類を導入しようというものです。

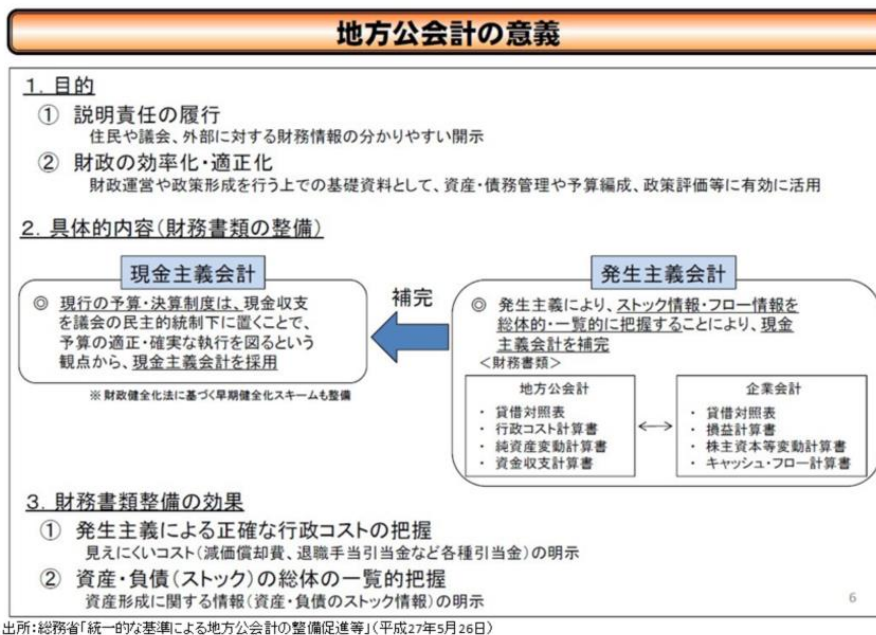
その経緯を簡単にまとめていますが、古くは平成10年以前から、大分県臼杵市や東京都などで貸借対照表を作成しようという動きがあり、その後、平成12年、13年頃に総務省の各種の研究会の報告書という形で各地方公共団体に要請がありました。

その後平成18年に東京都が複式簿記による公会計を導入されましたほか、平成18年5月に総務省の研究会から新たな報告書が公表され、ほぼすべての団体に財務書類の作成が進められるようになりました。ただし、ほとんどの団体は単式簿記の情報を積み上げているだけで、いわゆる複式仕訳を行っているものではなく、固定資産台帳も備えられていませんでした。

それらの取り組みを踏まえ、平成26年4月には総務省から全地方公共団体に通知があり、固定資産台帳を備え、複式簿記に基づく「統一的な基準」による財務書類を平成29年度末までに作ることが要請されました。

# 1. 統一基準に基づく地方公会計の概要

## (2) 地方公会計の意義



### 【説明】

こちらは公会計の意義について総務省が説明に用いている資料ですが、従来の現金主義会計（左側）を廃止するものではなく、発生主義会計（右側）で補完する、つまり従来の現金主義会計に取って代わるのではなく、それに上乗せする形で財務書類を作り、付加された情報を活用しようということです。

「1. 目的」に掲げられていますことは、公会計の取り組みに関わらず、地方公共団体としては当然に努めるべきことと思われませんが、その目的がより達成できるよう、財務書類による情報を用いていこうということと理解できます。

財務書類の具体的な整備効果としては、「3. 財務書類整備の効果」に示されていますように、正確な行政コストの把握、資産・負債（ストック）の一覽的把握などが示されています。現在の地方公共団体の会計は、ストック情報が欠けているとよく言われますが、特に有形・無形固定資産の価額に係る情報は一般的には示されていません。また出資金や貸付金、地方債（借入金）などの残高といったストック情報も、現在の財務報告においても一定は示されていますが、その一覽性という点では課題があるものと考えられます。



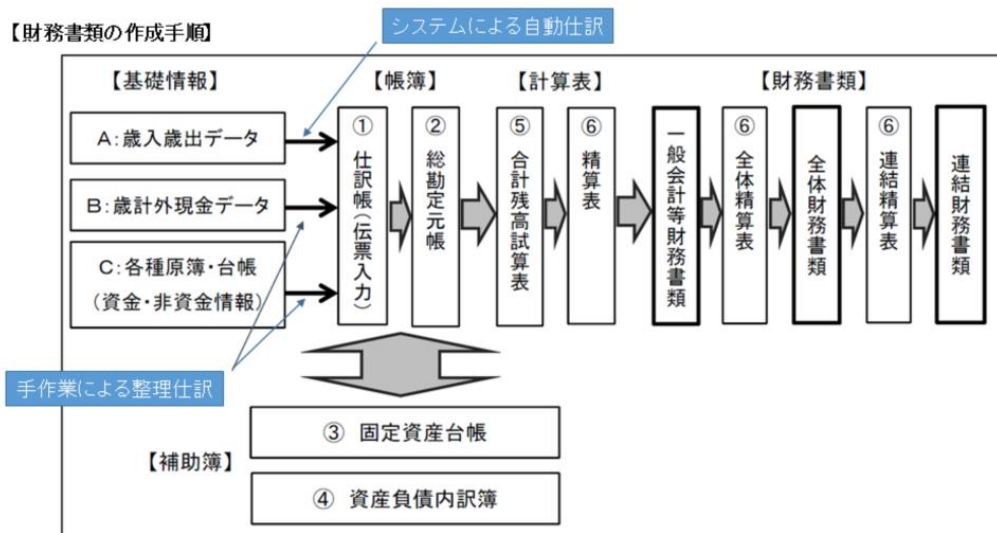
## 2. 財務書類作成プロセスの概要



## 2. 財務書類作成プロセスの概要

### (1) 財務書類作成プロセスの全体像

- 財務書類の作成においては、一般的に、地方公共団体の「歳入」（収入）及び「歳出」（支出）のデータから、システムにより自動仕訳を行うプロセスと、手作業により非資金情報等を反映させる整理仕訳を行うプロセスが必要となります。



出所:総務省「財務書類作成要領(平成27年1月)」,8ページに講師が吹き出しを付して作成

#### 【説明】

実際の財務書類の作成プロセスの全体像がこちらに示されています。

地方公共団体には単式簿記に基づく現金の歳入歳出のデータがありますので、それを出発点に財務書類を作っていくことになります。これらのデータを複式仕訳に変換しているのがAの部分です。またそれら歳入歳出データには表れない取引は、その下のこのB及びCのところで示されています。このように、単式簿記による会計データと、それを複式仕訳に変換するプロセス、という二重構造になっているといえます。

なお、下部に③固定資産台帳や④資産負債内訳簿という、いわゆる補助簿が示されています。従来の地方公共団体の会計では、固定資産の概念がなく、またその他のストック情報（出資金、貸付金などの残高）に対する意識も希薄と思われる地方公共団体も見られます。

このため、財務書類を作成したものの、例えば現金預金の残高や有価証券の残高などが実際のあるべき残高と一致しないということがしばしば認められます。地方公共団体に財務書類作成の財務書類作成のご助言を行う場合、このあたりが最も労力を有するところとなります。



## 2. 財務書類作成プロセスの概要

### (2)「資金仕訳変換表」による財務データの自動仕訳

- ▶ 地方公共団体の予算は、「款・項・目・節」というピラミッド状の区分により分類されています。
- ▶ 地方公会計では、それぞれの予算科目に仕訳を当てはめ、単式簿記の会計記録を複式簿記に変換します(一般的にはシステムにより自動仕訳を行います)。

#### 【歳入に係る資金仕訳変換表(例)】

別表6-1 歳入科目(特定)

予算科目名	借方		貸方	
	財 源	勘定科目名	財 源	勘定科目名
1 都道府県税、市町村税	CF	税収等収入	NW	税収等
2 地方消費税精算金	CF	税収等収入	NW	税収等
3 地方譲与税	CF	税収等収入	NW	税収等
4 税交付金				
利子割交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
配当割交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
株式会社等譲渡所得割交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
地方消費税交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
自動車取得税交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
市町村たばこ税	CF	税収等収入	NW	税収等
都道府県交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
ゴルフ場利用税交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
精油引取税交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
国有提供施設等所在地市町村助成交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
5 地方特例交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
6 地方交付税	CF	税収等収入	NW	税収等
7 交通安全対策特別交付金	CF	税収等収入	NW	税収等
8 分指金及び負担金	CF	税収等収入	NW	税収等
9 使用料及び手数料	CF	使用料及び手数料収入	PL	使用料及び手数料
10 国庫支出金※				
11 都道府県支出金※				

※ グレーの科目は、複数の仕訳が想定されるもの。

出所:総務省「財務書類作成要領」(平成27年1月)より抜粋

#### 【説明】

こちらが先ほど申しました歳入歳出のデータをどのように複式仕訳に変換していくかという「資金仕訳変換表」のを一部(歳入側)を抜粋したものです。

地方公共団体の予算は、「款」「項」「目」「節」というピラミッド状の区分となっています。この「款」をさらに細かく割ったのが「項」で、「項」をさらに細かく割ったのが「目」で、「目」の下に、さらに「節」があるという構造となっています。

この、「款」「項」「目」「節」の予算科目に対して、財務書類作成のためのシステムにより複式仕訳を当てはめていくということになります。このため、システムの設定が正確に行われていれば自動的に適切な仕訳が行われますが、最初は、このシステム設定を正確に行うところが難しい作業となります。

なお、一番左下に網掛けされた行があります。このグレーの部分は、必ずしも仕訳が一義的に決められない。地方公共団体の予算科目に対して、仕訳が複数通り考えられるということです。このような場合については、別途整理仕訳が必要となります(2(4)参照)。

## 2. 財務書類作成プロセスの概要

### (2)「資金仕訳変換表」による財務データの自動仕訳

【歳出に係る資金仕訳変換表(例)】

別表6-2 歳出科目(特定)

予算科目名	借方		貸方	
	記号	勘定科目名	記号	勘定科目名
1.報酬	PL	その他(人件費)	CF	人件費支出
2.給料	PL	職員給与費	CF	人件費支出
3.職員手当等※				
4.共済費	PL	職員給与費	CF	人件費支出
5.災害補償費	PL	職員給与費	CF	人件費支出
6.恩給及び退職年金	PL	その他(人件費)	CF	人件費支出
7.賃金	PL	物件費(人件費に計上されるものを除く)	CF	物件費等支出
8.報償費	PL	物件費	CF	物件費等支出
9.旅費	PL	物件費	CF	物件費等支出
10.交際費	PL	物件費	CF	物件費等支出
11.需用費				
消耗品費	PL	物件費	CF	物件費等支出
13.委託料※				
14.使用料及び賃借料	PL	物件費	CF	物件費等支出
15.工事請負費※				
16.原材料費	PL	維持補修費(物件費に計上されるものを除く)	CF	物件費等支出
17.公有財産購入費※				
18.備品購入費※				
19.負担金、補助及び交付金	PL	補助金等	CF	補助金等支出
20.扶助費	PL	社会保障給付	CF	社会保障給付支出
21.買付金※				

※ グレーの科目は、複数の仕訳が想定されるもの。

出所:総務省「財務書類作成要領」(平成27年1月)より抜粋

#### 【説明】

こちらが「資金仕訳変換表」の歳出側ですが、こちらは歳入に比べてグレーの部分が多くなっています。

例えば、「15.工事請負費」とあります。この科目は、一般的には道路や建物を作る、つまり、固定資産の取得に係る支出が多いのですが、その中には修繕のための工事や資産の撤去のための工事も含まれます。このため、「工事請負費」という「節」の情報のみでは、資産になるものかどうか、また資産となるとしてもどのような資産となるかは把握できないこととなります。

その少し上の「13.委託料」ですが、これはその大半は清掃や、警備、印刷、イベント実施等の委託料ですが、一部には固定資産の取得のための設計費などもあります。このため、このような複数の仕訳が考えられる科目を区分していくことに非常に膨大な作業が必要になります(2(4)参照)。

## 2. 財務書類作成プロセスの概要

### (3) 仕訳変換にあたっての留意事項

【財務書類の体系に係る特徴】

- ▶ 「統一的な基準」では、「行政コスト計算書」(略称PL)には税収等や国県等補助金は計上されず、それらは「純資産変動計算書」(略称NW)において「財源」として計上されます。
- ▶ この「財源」は、収益と同じく純資産の増加要因ですが、利益獲得を目的としない地方公共団体の特性を踏まえ、収益ではなく純資産を直接に増加させるものとして整理されています。
- ▶ これは、民間企業における損益計算書にあたる書類を、2つの書類に分離しているというイメージで考えることも出来ます。

【統一的な基準特有のCF科目】

- ▶ 統一的な基準では、キャッシュ・フロー計算書にあたるものとして、直接法による「資金収支計算書」(略称CF)が設けられています。
- ▶ また、仕訳において「現金預金」という勘定科目を用いず、「CF〇〇収入」・「CF〇〇支出」という科目を用います。  
例) CF税収等収入、CF国県等補助金収入、CF人件費支出、CF補助金等支出、等
- ▶ この方法は、通常の簿記に慣れた人には分かりにくいという意見が多いですが、その一方で、直接法の資金収支計算書を容易に作成できる、という側面もあります。

「統一的な基準」における試算表のイメージ

CF税収等収入 CF国県等補助金収入 ...	CF人件費支出 CF補助金等支出 ...
BS建物 BS出資金 BS未収金 ...	BS地方債 BS退職手当引当金 BS賞与引当金 ...
NWその他 ...	NW税収等 NW国県等補助金 NWその他 ...
PL職員給与費 PL物件費 PL補助金等 ...	PL使用料及び手数料 ...

#### 【説明】

ここで、「統一的な基準」による地方公会計独特の仕訳方法を紹介します。まず、(先述のように)資本直入的な考え方にに基づき、行政コスト計算書には税収や国県等補助金などのいわゆる「財源」は計上されず、それらは純資産変動計算書に計上されることになっています。この「財源」は、収益と同じく純資産の増加要因ですが、利益獲得を目的としない地方公共団体の特性を踏まえて、収益ではないとみなされているということと考えられます。このため、民間企業における損益計算書にあたる書類が行政コスト計算書と純資産変動計算書の2つに分離されていると考えられます。

もう一つの特徴として、「統一的な基準」特有のCF科目、キャッシュ・フロー科目というのが挙げられます。「統一的な基準」では、キャッシュ・フロー計算書にあたるものとしまして、直接法による「資金収支計算書」が作成されます。間接法ではなく、直接法ですので、作成が非常に難しいように思われるかもしれませんが、仕訳において「現金預金」という科目を用いず、「CF〇〇収入」、「CF〇〇支出」という科目を使っています。これらの科目を残高試算表のイメージで示したのが右側も模式図です。

通常の複式簿記に慣れた方は最初は戸惑われるかもしれませんが、直接法による資金収支計算書を作成する、という目的に照らせば、合理的な方法かもしれません。

## 2. 財務書類作成プロセスの概要

### (4) 自動仕訳後の整理仕訳

- ▶ システムによる自動仕訳が行われた後は、民間企業等と同様、引当金繰入や減価償却費の計上などの非資金仕訳や、地方債(負債)の長短整理などの整理仕訳が行われます。
- ▶ しかし地方公会計においては、一つの予算科目に対応する仕訳を一義的に確定させることができない場合があるほか、予算執行データには現金の収支のみが記録されていることから、自動仕訳された結果をしかるべき科目に修正するための仕訳も必要になります。

【地方公会計に特有の整理仕訳の例】

○資産売却収入の整理(簿価120の土地を100で売却した場合)

自動仕訳：CF資産売却収入 100/BS土地 100

整理仕訳：PL資産除売却損 20/BS土地 20

○未収金の充当と新規計上(税込100のうち過年度分の回収が20で、また当期に徴収できなかった税が15あった場合)

自動仕訳：CF税込収入 100/NW税込等 100

整理仕訳：NW税込等 20/BS未収金 20  
BS未収金 15/NW税込等 15

○固定資産の新規取得(本体工事費100と付随費用(設計委託料)10により、建物90と工作物20を建設した場合)

自動仕訳：PL物件費 10/CF物件費等支出 10  
BS建設仮勘定 100/CF公共施設等整備費支出 100

整理仕訳：BS建物 90/PL物件費 10  
BS工作物 20/BS建設仮勘定 100

### 【説明】

先述のように、財務書類作成のためのシステムにおいて各予算科目に対して仕訳を設定しておき、歳入歳出のデータをシステムで自動仕訳することになりますが、複数の仕訳が考えられる場合などには、その自動仕訳の結果を修正する仕訳が必要になります。

ここでは3つの例を示しています。

1つ目の○が資産売却収入ですが、120の土地を100で売却した場合、最初の仕訳は資産売却収入100で自動仕訳さますので、これを整理仕訳で修正します。

2つ目の○は未収金の回収です。税金等の収入があった場合、そのうちの一部は未収金の回収である可能性もありますが、自動仕訳では、全額が税込等の収入ということで処理せざるを得ません。それを整理仕訳で修正します。

3つ目の○が固定資産の取得です。固定資産の取得には、工事費の支出のほかにも、設計委託料や損失補償なども付随するのが一般的です。このため、複数の支出伝票が複数の資産に分割されることになりますが、地方公共団体では毎年度非常に多額の資産取得(公共事業)がありますので、このような整理作業が非常に時間を要することとなります。

### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み

### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (1) 財務書類から得られる各種の指標

▶ 財務書類を分析し、財政運営等に活かすためには、具体的なニーズを把握し、それに対応した視点と指標の設定が不可欠です。

分析の視点	住民等のニーズ	指標
資産形成度	将来世代に残る資産はどのくらいあるか	▶ 住民一人当たり資産額 ▶ 有形固定資産の行政目的別割合 ▶ 歳入額対資産比率 ▶ 有形固定資産減価償却率
世代間公平性	将来世代と現世代との負担の分担は適切か	▶ 純資産比率 ▶ 社会資本等形成の世代間負担比率
持続可能性 (健全性)	財政に持続可能性があるか (どのくらい借金があるか)	▶ 住民一人当たり負債額 ▶ 基礎的財政収支 ▶ 債務償還可能年数
効率性	行政サービスは効率的に提供されているか	▶ 住民一人当たり行政コスト ▶ 性別・行政目的別行政コスト
自律性	歳入はどのくらい税金等でまかなわれているか (受益者負担の水準はどうなっているか)	▶ 受益者負担の割合

出所:総務省 地方公会計の推進に関する研究会 第1回資料4「指標の検証等について」(平成30年6月) 6ページ

#### 【説明】

財務書類の活用についてですが、まず地方公共団体をマクロレベルで分析する取り組みを紹介します。

この資料はやはり総務省の資料ですが、これまで固定資産という概念が地方公共団体にはあまりなかったのですが、地方公会計により固定資産の価額という概念が導入されたことにより、今後は様々なストックに基づく財務分析指標が導入可能となります。

例えば、どれほど資産を積み上げているのか、あるいはその資産の取得に係る世代間公平性とか、あるいは資産の老朽化状態など、ストックに係る様々な指標の設定の可能性が考えられます。

なお、民間企業では一般的に、収益性、安全性、成長性といった視点からの指標分析が行われますが、地方公会計で想定されています分析の視点は、ここで示されているように、民間企業とはかなり異なるものとなると考えられます。



### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (1) 財務書類から得られる各種の指標①

➤ 総務省の研究会においては、以下のような指標が提案されています(一部の指標は変更案を検討中)。

<p><b>○ 住民一人当たり資産額</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>資産額を住民基本台帳人口で除して住民一人当たり資産額とすることにより、住民等にとって理解しやすい情報になるとともに、他団体との比較が容易になります。</li> </ul> <p><b>算定式</b></p> $\frac{\text{資産合計}}{\text{住民基本台帳人口}}$	<p><b>○ 純資産比率</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>純資産の増加は、将来世代と過去及び現世代との間で負担の割合が変動したことを意味します。</li> <li>たとえば、純資産の増加は、過去及び現世代の負担によって将来世代も利用可能な資産を蓄積したことを意味する一方、純資産の減少は、将来世代が利用可能な資産を過去及び現世代が消費して利益を享受していると同義と見ることができます。</li> <li>固定資産等形成及び余剰分(不足分)の内訳にも留意する必要があります。</li> </ul> <p><b>算定式</b></p> $\frac{\text{純資産}}{\text{資産合計}}$
<p><b>○ 有形固定資産の行政目的別割合</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>有形固定資産の行政目的別(生活・インフラ・国土保全、福祉、教育等)の割合を算出することにより、行政分野ごとの社会資本形成の比重を把握することができます。</li> <li>経年比較や類似団体との比較により資産形成の特徴を把握し、今後の資産整備の方向性検討の参考になります。</li> </ul>	<p><b>○ 社会資本等形成の世代間負担比率</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>有形固定資産などの社会資本等に対して、将来の償還等が必要な負債による調達割合(公共資産等形成充当負債の割合)を算定することにより、社会資本等形成に係る将来世代の負担の程度を把握することができます。</li> </ul> <p><b>算定式</b></p> $\frac{\text{社会資本等形成の世代間負担比率}}{\text{(将来世代負担比率)}} = \frac{\text{地方債(基金)}}{\text{有形固定資産合計}}$ <p><small>※ 地方債(基金) = 地方債(基金) + 地方債(借入金)</small></p>
<p><b>○ 歳入額対資産比率</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>当該年度の歳入総額に対する資産の比率を算出することにより、これまでに形成されたストックとしての資産が、歳入の何年分に相当するかを数し、地方公共団体の資産形成の度合いを把握することができます。</li> </ul> <p><b>算定式</b></p> $\frac{\text{資産合計}}{\text{歳入総額}}$	<p><b>○ 住民一人当たり負債額</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>負債額を住民基本台帳人口で除して住民一人当たり負債額とすることにより、住民等にとって理解しやすい情報になるとともに、他団体との比較が容易になります。</li> </ul> <p><b>算定式</b></p> $\frac{\text{負債合計}}{\text{住民基本台帳人口}}$
<p><b>○ 有形固定資産減価償却率(資産老朽化比率)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>有形固定資産のうち、償却資産の取得総額等に対する減価償却累計額の割合を算出することにより、耐用年数に対して資産の取得からの程度経過しているのかを全体として把握することができます。</li> <li>行政目的別や施設別の比率も算出することができます。</li> </ul> <p><b>算定式</b></p> $\frac{\text{有形固定資産減価償却率}}{\text{有形固定資産合計}} = \frac{\text{減価償却累計額}}{\text{有形固定資産合計} - \text{土地等の非償却資産} + \text{減価償却累計額}}$	

出所:総務省 地方公会計の推進に関する研究会 第1回資料4「指標の検証等について」(平成30年6月) 7ページ

#### 【説明】

ここでは、総務省の「地方公会計の推進に関する研究会」で議論されている指標を紹介します。

特に「有形固定資産減価償却率」は、将来の資産の更新に係る負担の重さをマクロ的に示すものとして注目されています。

なお、「社会資本等形成の世代間負担比率(将来世代負担比率)」については、現在同研究会で算定式の変更が議論されています。

### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (1) 財務書類から得られる各種の指標②

➢ 総務省の研究会においては、以下のような指標が提案されています(一部の指標は変更案を検討中)。

**○ 基礎的財政収支(プライマリーバランス)**

- 資金収支計算書上の業務活動収支(支払利息支出を除く)及び投資活動収支の合算額を算出することにより、地方債等の元利償還額を除いた歳出と、地方債等発行収入を除いた歳入のバランスを示す指標となり、当該バランスが均衡している場合には、経済成長率が長期金利を下回らない限り経済規模に対する地方債等の比率は増加せず、持続可能な財政運営が実現できていると捉えることができます。
- ただし、基礎的財政収支は国の財政健全化目標にも用いられているが、地方の場合は国とは異なって、建設公債主義等がより厳密に適用されており、原則として赤字公債に依存することができないため、国と地方で基礎的財政収支を一概に比較すべきでない点に留意が必要です。

**算定式**

$$\text{基礎的財政収支} = \text{業務活動収支(支払利息支出を除く)} + \text{投資活動収支}$$

**○ 債務償還可能年数**

- 当該年度のストック情報である実質債務(将来負担額-充当可能基金残高)が当該年度のフローの業務活動収支の黒字分等を償還財源とする場合にその何年分あるかを示す指標です。
- 償還財源として、繰上債償還特別交付金や臨時財政対策債発行可能額を含めた業務収入と業務支出の差額を用いていますが、所有していない資産の整備費用については、資産に計上されず、業務支出に含まれる一方、それに充当した地方債は業務収入には含まれないためアンバランスになることに留意が必要です。

**算定式**

$$\text{債務償還可能年数} = \frac{\text{将来負担額(注1)} - \text{充当可能基金残高}}{\text{業務収入等(注2)} - \text{業務支出(注3)}}$$

注1 将来負担額及び充当可能基金残高については、地方公共団体健全化法上の将来負担比率の算定式による。  
注2 業務収入は、資金収支計算書(地方公会計)における業務収入(地方税、地方交付税等)による。また、「業務収入+繰上債償還特別交付金+臨時財政対策債発行可能額」とする。  
注3 業務支出は、資金収支計算書(地方公会計)における業務支出(人件費、物件費、補助金等)による。

**○ 住民一人当たり行政コスト**

- 行政コスト計算書で算出される行政コストを住民基本台帳人口で除して住民一人当たり行政コストとすることにより、行政活動の効率性を見ることができます。

**算定式**

$$\text{純行政コスト} \div \text{住民基本台帳人口}$$

**○ 性別別・行政目的別行政コスト**

- 行政コスト計算書では、性別(人件費、物件費等)の行政コストが計上されており、また、附属明細書では、行政目的別(生活インフラ・国土保全、福祉、教育等)の行政コストが計上されています。これらを縦年比較することにより、行政コストの増減項目の分析をすることができます。
- 性別別・行政目的別行政コストを住民基本台帳人口で除して住民一人当たり性別別・行政目的別行政コストとすることにより、地方公共団体の行政活動に係る効率性を測定することができます。
- 類似団体との比較により当該団体の効率性を評価することができます。

**○ 受益者負担の割合(受益者負担比率)**

- 行政コスト計算書の経常収益は、使用料・手数料など行政サービスに係る受益者負担の金額を表すため、これを経常費用と比較することにより、行政サービス提供に対する直接的な負担の割合を算出することができます。
- また、事業別・施設別に算出することにより、受益者負担の割合を詳細に分析することもできます。
- 受益者負担に類似するものであっても、分損金や負担金として徴収しているものについては経常収益に含まれないため、課税の設定によっては、分損金や負担金を加えた比率で分析することが考えられます。

**算定式**

$$\text{受益者負担比率} = \frac{\text{経常収益}}{\text{経常費用}}$$

出所:総務省 地方公会計の推進に関する研究会 第1回資料4「指標の検証等について」(平成30年6月) 8ページ

#### 【説明】

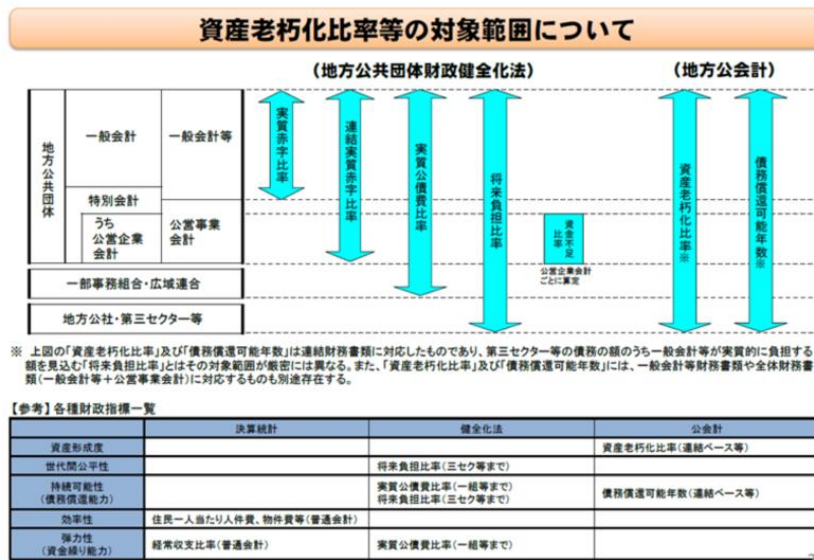
前ページに引き続き、総務省の「地方公会計の推進に関する研究会」で議論されている指標を紹介します。

なお、「基礎的財政収支(プライマリーバランス)」、「債務償還可能年数」、「受益者負担比率」については、現在同研究会で算定式の変更が議論されています。



### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (1) 財務書類から得られる各種の指標

➤ 従来からの指標(健全化判断比率など)と相互に補完する形での指標の活用が検討されています。



出所:総務省「地方財政の健全化及び地方債制度の見直しに関する研究会報告書 参考資料」24ページ

#### 【説明】

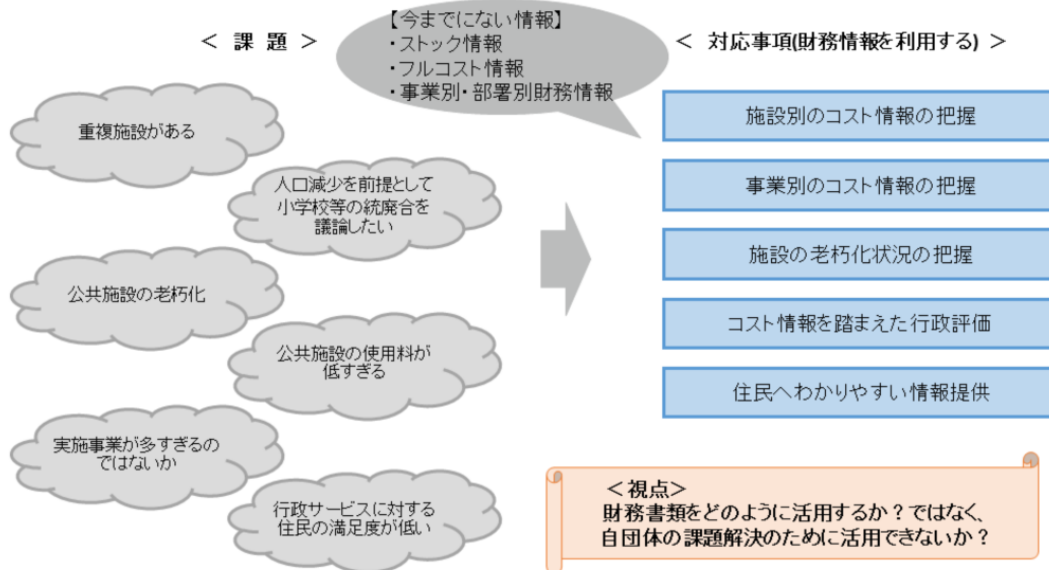
これら地方公会計で想定される各種の財務指標は、地方公共団体に属する様々な会計や主体を網羅した形で分析することが可能です。

この図において「地方公共団体財政健全化法」と示された4本の水色の矢印と一つの四角形が従来の地方公共団体の財務指標です。それに対して、右側に公会計の指標を2つ並べています。このように、地方公会計の指標は、一般会計等だけで分析することももちろん可能ですが、第三セクターなども含めた地方公共団体の全体像を分析することも可能となります。

なお、「資産老朽化比率」は、現在では「有形固定資産減価償却率」に名称が変更になっています。

### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (2) 地方公共団体の個別課題への対応

➤ 地方公共団体の個別課題への公会計情報の活用も期待されていますが、「活用」が目的ではなく、「どのような課題があり、その解決に公会計情報が活用できるか」という観点からの検討が求められます。



出所:総務省 地方公会計の活用の促進に関する研究会 第2回 資料3-1「地方公会計の活用に向けたステップ」P3

#### 【説明】

ここからは地方公会計により得られた情報を、地方公共団体の運営にどのように活用するかを、よりミクロなレベルで紹介します。

地方公会計の「活用」とは、その活用自体が目的となるものではなく、まず各地方公共団体が現在有している課題があり、その課題をいかに分析に、いかに解決方法を考えていくか、という視点で検討することが重要となります。

### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (2) 地方公共団体の個別課題への対応

➤ 施設ごとの資産老朽化比率を算定し、公共施設の適切なマネジメントへ繋がります。

**事例1**

**財政指標の設定（資産老朽化比率）**

**【事例】資産老朽化比率の公共施設等マネジメントへの活用（東京都〇〇市）**

**背景・目的**

- 市全体の老朽化比率だけでなく、施設類型別の老朽化比率を把握することで、公共施設等のマネジメントに活用する。

**事例概要**

- 有形固定資産のうち、償却資産の取得価格に対する減価償却累計額の割合を計算することにより、耐用年数に対して資産の取得からどの程度経過しているのかを全体として把握することができる。
- 市全体の資産老朽化比率は43.3%であるが、小学校は38.1%、市立保育園は52.4%となっており、市立保育園の老朽化比率が高くなっている。

$$\text{資産老朽化比率} = \frac{\text{減価償却累計額}}{\text{償却資産(建物及び工作物)の} + \text{減価償却累計額}} \times 100$$

小学校と市立保育園のどちらの老朽化対策の優先度が高いか…

小学校と市立保育園とを比較すると市立保育園の方がより老朽化しているといえる！

**効果等**

- 当該老朽化比率や実際の損耗状況等も踏まえつつ、公共施設等総合管理計画の策定を進めていくこととしている。
- 公共施設等の老朽化対策の優先度を踏まえたメリハリのある予算編成につなげることも期待される。

出所：総務省「財務書類等活用の手引き」15ページ

#### 【説明】

こちらは東京都内のある地方公共団体ですが、資産老朽化比率により、小学校や保育所の老朽化状況を調べた事例です。

ここでは、市全体の老朽化比率と、小学校だけの老朽化比率、保育所だけの老朽化比率を示されています。さらには、個別の小学校、保育所の老朽化比率ももちろん算定可能です。それらの情報により、資産の更新投資のために、どの分野、どの施設に資源を重点的に投入すべきかが検討できます。

### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (2) 地方公共団体の個別課題への対応

➢ 財政指標を類似団体と比較することにより、自団体の状況の的確な把握を目指します。

#### 財政指標の設定（その他の指標）

事例2

##### 【事例】各種財政指標による類似団体比較（静岡県浜松市）

###### 背景・目的

- 発生主義・複式簿記に基づく財務書類の作成によって把握可能となる各種財政指標を住民に示す必要がある。
- 当該団体の各種財政指標を類似団体の各種財政指標と併せて示すことで、住民にとってわかりやすい情報開示を行う。

###### 事例概要

- 市民一人当たり資産額、歳入額対資産比率等の各種財政指標について、他の政令指定都市（基準モデル）の各種財政指標と比較して表示

###### ○ 浜松市の財政指標（例）

- ✓ 市民一人当たり資産額(2,459千円)
  - 他の4市の平均値と概ね同じレベルである。
- ✓ 歳入額対資産比率(6.8年)
  - 他の4市の平均値と比べて高くなっており、その分、資産の維持管理コストが必要になる。
- ✓ 市民一人当たり負債額(415千円)
  - 他の4市の平均値と比べて低くなっている。

区分	単位	H25				H24			
		浜松市	4市平均	川崎市	新潟市	堺市	広島市		
市民一人当たり資産額	千円	2,459	2,463	2,402	2,979	1,650	2,434	2,543	
	指数	100	100	98	121	67	99	103	
歳入額対資産比率	年	6.8	7.1	5.4	7.0	4.0	5.8	4.7	
	指数	100	104	79	103	59	85	69	
純資産比率	%	83.1	83.2	88.7	74.0	59.9	79.8	81.2	
	指数	100	100	83	89	72	96	74	
将来世代負担比率	%	9.0	9.0	20.5	17.8	25.5	10.8	28.0	
	指数	100	100	228	198	283	120	311	
市民一人当たり負債額	千円	415	415	730	776	663	492	887	
	指数	100	100	176	187	160	119	218	
資産収支対算書における基礎的財政収支	百万円	1,214	11,414	△ 20,902	△ 11,864	△ 28,440	△ 15,822	△ 27,480	
	指数	100	940	△ 1,722	△ 977	△ 2,343	△ 1,300	△ 2,264	
市民一人当たりの経常実行費コスト	千円	263	255	318	282	330	319	341	
	指数	100	97	121	107	125	121	130	

➡ 各種財政指標は概ね問題ないレベルであるが、「歳入額対資産比率」が他の4市を上回っていることから、今後、資産の過半を占めるインフラ資産のあり方等を検討する必要がある。

###### 効果等

- 各種財政指標を用いて類似団体との比較をすることで、自市の財政状況をわかりやすく住民へ説明することができた。
- 資産規模が比較的過大であるという可能性を踏まえ、公共施設等総合管理計画の策定過程で議論を深めることとなった。

出所：総務省「財務書類等活用の手引き」16ページ

#### 【説明】

こちらは浜松市の例ですが、財務書類に基づく指標を近隣団体と比較されています。

### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (2) 地方公共団体の個別課題への対応

➤ 将来の施設更新のために必要な財源を把握し、その対策を講じます。

適切な資産管理（将来の施設更新等の財源確保）

【事例】適切な資産管理のための基金の創設（京都府相楽郡精華町）

背景・目的

○ 将来発生する公共施設等の更新需要に備えるため、長期的な視点を持って、公共施設等の更新や長寿命化対策を計画的に行うとともに、所要の財源の確保、財政負担の平準化を図る必要がある。

事例概要

○ 耐用年数が到来した資産を固定資産台帳から抽出し、資産所管課において、資産の取替・修繕・廃棄の要否について検討。

○ 施設設備の老朽化対策、予防保全、中長期的なコスト削減を可能とする事業に優先的適分するための「予算要求特別枠」を創設。

○ 将来発生する更新費用や投資的経費の年度間の不均衡に対応するため、公共施設等総合管理基金を創設。

財政調整基金  
更新基金  
特定目的基金

公共施設等総合管理基金

中長期的更新費用に備えるため

歳入予算

基金繰入金

歳出予算

基金繰出

予算要求特別枠

中長期的更新費用に備えるため

効果等

○ 公共施設等総合管理基金を創設し、新たに通常予算枠とは別枠で設ける予算要求特別枠の財源としても活用することで、財源をローリングし、公共施設マネジメントに備えた実効性のある予算の編成が期待できる。

出所：総務省「統一した基準による地方公会計の最新動向について」（平成29年3月3日）20ページ

#### 【説明】

こちらは京都府の精華町の事例です。

ここではまず、固定資産台帳のデータから将来のストックの更新費用を算定されています。

さらに精華町では、余裕があるときに基金を積み立て、これを足りないときに取り崩すという方針を策定しておられます。



### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (2) 地方公共団体の個別課題への対応

➤ 施設ごとのコスト分析により、施設の統廃合や管理運営の見直しを進めます。

#### セグメント分析（施設の統廃合）

事例6

##### 【事例】セグメント分析による公民館の統廃合（熊本県宇城市）

###### 背景・目的

- 熊本県宇城市では、行政コスト計算書の他団体比較で物件費等が多いことが判明し、物件費を市全体で平成21年度までに毎年2,500万円削減する目標を設定
- 平成17年9月に、これを含む「宇城市行政改革大綱」を策定し、市内にある約220施設の管理運営等の合理化案を定め、全ての施設の現状や役割・管理運営等を検証し、施設の適正配置や効率的・効果的な管理運営のあり方を検討

###### 事例概要

- 平成20年3月に「施設白書」を策定し、全ての施設についてバランスシートと行政コスト計算書（右表参照）を作成し、施設の現状把握と将来展望、施設群による比較を実施



【施設群別・施設群】	施設群別バランスシート (単位: 千円)			
	18年度	19年度	20年度	21年度
【建物】	18,500	17,700	17,100	16,500
【設備】	20,000	19,200	18,600	18,000
【家具】	1,500	1,400	1,300	1,200
【器具】	1,000	900	800	700
【備品】	500	450	400	350
【雑費】	100	90	80	70
【総計】	42,500	40,650	39,200	37,750
【減価償却累計額】	10,000	10,500	11,000	11,500
【純資産】	32,500	30,150	28,200	26,250

【施設群別コスト】	施設群別行政コスト計算書 (単位: 千円)			
	18年度	19年度	20年度	21年度
【建物】	1,000	950	900	850
【設備】	2,500	2,300	2,100	1,900
【家具】	500	450	400	350
【器具】	300	280	260	240
【備品】	150	140	130	120
【雑費】	50	45	40	35
【総計】	4,900	4,570	4,230	3,890
【減価償却累計額】	1,000	1,050	1,100	1,150
【純コスト】	3,900	3,520	3,130	2,740

###### 効果等

- 以上のようなセグメント分析や検討の結果、平成21年度に公民館1施設の統廃合を実施
- 今後、中央公民館と各地域の分館方式で公民館事業を行い、施設管理のみを民間委託する方向でも検討

出所: 総務省「財務書類等活用の手引き」20ページ

#### 【説明】

次は熊本県宇城市の事例の一つ目です。

こちらはでは5つの公民館を並べて、それぞれのコスト比較がされています。市町村合併後の施設の統廃合を検討するにあたり、財務的な指標としてのコスト情報だけでなく、利用者数の情報なども含めて施設のあり方を検討されています。

### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (2) 地方公共団体の個別課題への対応

➤ 各施設の利用状況とコスト分析を組み合わせにより施設の評価分析を行い、施設のあり方を検討します。

#### セグメント分析（施設の統廃合）

【事例】セグメント分析による図書館の統廃合（熊本県宇城市）

##### 背景・目的

- 合併に伴い、同種同規模の建物が旧町ごとに存在している現状は、少子高齢化、市民ニーズの多様化、合併による生活圏の変化に合致した施設規模・配置では必ずしもなくなっている。
- 多くの施設を維持管理する上で、更新又は大規模改修が必要な施設に計画的かつ適切な保全管理ができていない。

##### 事例概要

- 財務書類をもとに作成した「施設白書」のデータを使い、一日当たりの貸出冊数、貸出一冊当たりのコストをグラフィ化し、4つのグループに分け、各図書館の評価分析を実施。

- 必要性検討領域にある2つの図書館について、以下の要素も考慮しながら、移転、解体等を検討。

〔耐震性  
・地理的要素 等〕



##### 効果等

- 検討の結果、耐震性が低い図書館については、平成27年度解体撤去。
- 市街地中心部から離れた旧E図書館はA図書館の分館として中心部にある支所に移転（貸出冊数が倍増（1,500冊→3,000冊/月））。E図書館であったスペースは手狭になった郷土資料館の拡張に利用。

出所：総務省「統一した基準による地方公会計の最新動向について」（平成29年3月3日）22ページ

#### 【説明】

熊本県宇城市の事例の二つ目です。

こちらは図書館ですが、これも、コスト情報と併せて、図書館の稼働状況（貸出冊数）や、貸出冊数1冊あたりのコストなどの分析をされ、一部の図書館を統廃合するなどの検討に活用されています。



### 3. 財務書類の活用に向けた取り組み (2) 地方公共団体の個別課題への対応

➤ 施設の運営コストを把握することにより、使用料水準の適正化を図ります。

事例7

#### セグメント分析（受益者負担の適正化）

**【事例】セグメント分析による施設使用料の適正化（千葉県浦安市）**

**背景・目的**

- 平成16年8月、浦安市行政改革推進委員会より「使用料等基準に関する意見書」の提言を受け、受益と負担の原則に基づき公正かつ透明性の高い受益者負担制度の運用に資するため、「使用料等設定及び改定基準について（指針）」を策定

**事例概要**

- 施設別行政コスト計算書（右表）の経常費用の金額等を活用して、使用料等算定表（下表）に基づきトータルコストを算出
- 当該トータルコストに対して施設類型毎の受益者負担率を設定し（100%、75%、50%、25%、0%の5段階）、これを基にあるべき使用料等を算定

使用料等算定表（例）	施設名 文化会館
算式：＜大会議室＞ 使用面積に対する1時間当たり使用料 ＝経常費用×使用床面積÷建物延面積÷年間利用可能日数÷1日利用可能時間 ＝359,017千円×179/8,688÷271÷12 ＝2,275円	
1時間当たり現行使用料	（全日利用ベース）11,760÷12＝980円
算定額	2,275円 受益者負担率 50%
負担率後額	1,137円 現行使用料 980円

H17（改定前）	
<b>【経常費用】</b>	
1 経常業務費用	358,889
11 人件費	0
2 物件費	129,793
減価償却費	128,409
その他	1,384
3 雑費	223,738
4 事務関連費用	5,458
2 移転支出	28
経常費用合計	359,017
<b>【経常利益】</b>	
経常業務収益	25,425
1 事務収益	25,425
2 事務関連収益	0
経常収益合計	25,425
経常費用（純行旅コスト）	333,592

**効果等**

- 現行使用料（980円）とあるべき使用料（1,137円）を比較し、改定率を1.2として改定後使用料を決定した。

出所：総務省「財務書類等活用の手引き」21ページ

#### 【説明】

最後は千葉県浦安市の事例です。

こちらは市民会館の運営コストについて原価計算をされ、料金水準が適正かを検討されている事例となります。地方公会計の情報をを用いて、減価償却費等を含めてコスト計算したところ、現在の料金水準より若干引き上げをされたものです。

以上、いくつかの事例をご紹介しましたが、これらの事例だけでは十分ではないと感じになるかもしれません。今後、より様々な活用事例、課題解決事例を創出し、地方公共団体の運営の改善、説明責任の履行に資するよう、この地方公会計をより充実させていくことが我々の使命なのだろうと考えています。

資料 用語集

用語	意味	出所
一般競争入札	<p>公告によって不特定多数の者を誘引して、入札により申込をさせせる方法により競争を行わせ、その申込のうち、地方公共団体にとって最も有利な条件をもって申込をした者を選定して、その者と契約を締結する方法。</p> <p>地方公共団体における調達には、その財源が税金によって賄われるものであるため、より良いもの、より安いものを調達しなければならない。そのため、地方公共団体が発注を行う場合には、不特定多数の参加者を募る調達方法である「一般競争入札」が原則とされている。一方、この原則を貫くと調達の準備に多くの作業や時間が必要となり、結果として当初の目的が達成できなくなるなどの弊害が生じることがあり得る。このため、「指名競争入札」や「随意契約」による調達が例外的な取り扱いとして認められている。さらに地域活性化の観点からは、地元企業が受注し地域経済に貢献することも求められており、この点も踏まえ調達がなされる必要がある。</p>	<p>総務省HP「一般競争入札について」「入札・契約制度について」より一部加工</p>
汚水処理原価	<p>有収水量1㎡あたりの汚水処理に要した費用であり、汚水資本費・汚水維持管理費の両方を含めた汚水処理に係るコストを表した指標である。</p> <p>汚水処理原価(円)＝汚水処理費(公費負担分を除く)÷年間有収水量</p>	<p>総務省HP「&lt;別紙1&gt;経営指標の概要」より一部加工</p>
概算契約	<p>契約金額が契約締結時には確定しておらず、概算額で契約し、履行が完了した段階で額を確定させるもの。</p>	<p>会計検査院HP「平成15年度決算検査報告」より</p>
簡易水道事業	<p>給水人口5,000人以上が水道事業であるのに対して、給水人口が100人超5千人以下である水道により、水を供給する水道事業。</p>	<p>水道法第3条より一部加工</p>
管渠改善率	<p>当該年度に更新した管渠延長の割合を表した指標で、管渠の更新ペースや状況を把握できる。</p> <p>管渠改善率(%)＝改善(更新・改良・維持)管渠延長÷下水道布設延長×100</p>	<p>総務省HP「&lt;別紙1&gt;経営指標の概要」より一部加工</p>
管渠老朽化率	<p>法定耐用年数を超えた管渠延長の割合を表した指標で、管渠の老朽化割合を示している。</p> <p>管渠老朽化率(%)＝法定耐用年数を経過した管渠延長÷下水道布設延長×100</p>	<p>総務省HP「&lt;別紙1&gt;経営指標の概要」より一部加工</p>
管路経年比率	<p>法定耐用年数を超えた管路延長の割合を表す指標で、管路の老朽化割合を示す。一般的に、数値が高い場合は、法定耐用年数を経過した管路を多く保有しており、管路の更新等の必要性を推測することができる。</p> <p>管路経年比率(%)＝法定耐用年数を経過した管路延長÷管路延長×100</p>	<p>総務省HP「&lt;別紙1&gt;経営指標の概要」より一部加工</p>

管路更新率	当該年度に更新した管路延長の割合を表す指標で、管路の更新ペースや状況を把握できる。数値が1%の場合、すべての管路を更新するのに100年かかる更新ペースであることが把握できる。 管路更新率(%) = 当該年度に更新した管路延長 ÷ 管路延長 × 100	総務省HP「<別紙1>経営指標の概要」より一部加工
企業債残高対給水収益比率	給水収益に対する企業債残高の割合であり、企業債残高の規模を表す指標である。 企業債残高対給水収益比率(%) = 企業債現在高合計 ÷ 給水収益 × 100	総務省HP「<別紙1>経営指標の概要」より一部加工
企業債残高対事業規模比率(下水道)	料金収入に対する企業債残高の割合であり、企業債残高の規模を表す指標である。 企業債残高対事業規模比率(%) = (企業債現在高合計 - 一般会計負担額) ÷ (営業収益 - 受託工事収益 - 雨水処理負担金) × 100	総務省HP「<別紙1>経営指標の概要」より一部加工
偽装請負	書類上、形式的には請負(委託)契約であるが、実態としては労働者派遣であるものという。請負とは、「労働の結果としての仕事の完成を目的とするもの(民法)」であるが、派遣との違いは、発注者と受託者の労働者との間に指揮命令関係が生じないということがポイント。労働者から見ると、自分の使用者からではなく、発注者から直接、業務の指示や命令をされるといった場合「偽装請負」である可能性が高い。労働者派遣等に定められた派遣元(受託者)・派遣先(発注者)の様々な責任が曖昧になり、労働者の雇用や安全衛生面など基本的な労働条件が十分に確保されないという事が起こりがちである。	厚生労働省東京労働局HPより一部加工
基礎的財政収支(プライマリーバランス)	資金収支計算書上の業務活動収支(支払利息支出を除く。)及び投資活動収支の合算額を算出することにより、地方債等の元利償還額を除いた歳出と、地方債等発行収入を除いた歳入のバランスを示す指標となる。当該バランスが均衡している場合には、経済成長率が長期金利を下回らない限り経済規模に対する地方債等の比率は増加せず、持続可能な財政運営が実現できていると捉えることができる。 基礎的財政収支 = 業務活動収支(支払利息支出を除く。) + 投資活動収支	総務省HP「指標の検証等について平成30年6月22日」より一部加工
給水原価	有収水量1m <sup>3</sup> あたりについて、どれだけの費用がかかっているかを表す指標である。 給水原価(円・銭/m <sup>3</sup> ) = {経常費用 - (受託工事費 + 材料及び不用品売却原価 + 附帯事業費)} ÷ 年間総有収水量	総務省HP「<別紙1>経営指標の概要」より一部加工
経常収支(収益的)比率	経常費用が経常収益によってどの程度賄われているかを示す。従って、この比率が高いほど経常利益率が高いことを表し、これが100%未満であることは経常損失が生じていることを意味する。 経常収支比率(%) = (営業収益 + 営業外収益) ÷ (営業費用 + 営業外費用) × 100	総務省HP「<別紙1>経営指標の概要」より一部加工

経費回収率	使用料で回収すべき経費を、どの程度使用料で賄えているかを表した指標であり、使用料水準等を評価することが可能である。 経費回収率(%) = 下水道使用料 ÷ 汚水処理費(公費負担分を除く) × 100	総務省HP「<別紙1>経営指標の概要」より一部加工
下水道管さよ	下水道管渠。路面に埋設した排水管。または排水用の側溝。	コトバンクHP「大辞林第三版の解説「管渠」より
減収補填債	地方税の収入額が標準税収入額を下回る場合、その減収を補うために発行される地方債。	金融用語辞典HPより
建設改良費	公営企業の固定資産の新規取得又は増改築等に要する経費。	鳥取県HP「用語の解説 公営企業会計の位置付け」より
健全化判断比率	健全化法においては、地方公共団体(都道府県、市町村及び特別区)の財政状況を客観的に表し、財政の早期健全化や再生の必要性を判断するためのものとして、以下の4つの財政指標を「健全化判断比率」として定めている。 ・実質赤字比率 地方公共団体の最も主要な会計である「一般会計」等に生じている赤字の大きさを、その地方公共団体の財政規模に対する割合で表したものの。 ・連結実質赤字比率 公立病院や下水道など公営企業を含む「地方公共団体の全会計」に生じている赤字の大きさを、財政規模に対する割合で表したものの。 ・実質公債費比率 地方公共団体の借入金(地方債)の返済額(公債費)の大きさを、その地方公共団体の財政規模に対する割合で表したものの。 ・将来負担比率 地方公共団体の借入金(地方債)など現在抱えている負債の大きさを、その地方公共団体の財政規模に対する割合で表したものの。	総務省HP「健全化判断比率の算定」より一部加工
公設民営(DBO)方式	事業者が設計、建設、運営(Design-Build-Operate)を一括して委ね、施設の所有、公共は資金調達を行う。設計と建設が一体化している方が効率的である場合や初期投資が多額で民間での資金調達が困難である場合に採用されることがある。	NPO法人全国地域PFI協会HP「PFIについて」より一部加工

公有財産	<p>地方自治体の所有に属する財産のうち次に掲げるもの(基金に属するものを除く。)をいう。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1 不動産</li> <li>2 船舶、浮標、浮棧橋及び浮ドック並びに航空機</li> <li>3 上記に掲げる不動産及び動産の従物</li> <li>4 地上権、地役権、鉱業権その他これらに準ずる権利</li> <li>5 特許権、著作権、商標権、実用新案権その他これらに準ずる権利</li> <li>6 株式、社債(特別の法律により設立された法人の発行する債券に表示されるべき権利を含み、短期社債を除く。)、地方債及び国債その他これらに準ずる権利</li> <li>7 出資による権利</li> <li>8 財産の信託の受益権</li> </ol>	地方自治法第238条第1項より一部加工
コンセッション	施設の所有権を移転せず、民間事業者にインフラの事業運営に関する権利を長期間にわたって付与する方式	総務省HP「PPP/PFIについて」
財政援助団体等	地方公共団体が財政的援助を与えているものや資本金等の四分の一以上を出資しているもの等など地方公共団体と一定の財政的な関係を有する地方公共団体以外のもの	「要説 地方自治法 松本英昭著」より
財政力指数	地方公共団体の財政力を示す指数で、基準財政収入額を基準財政需要額で除して得た数値の過去3年間の平均値。財政力指数が高いほど、普通交付税算定上の留保財源が大きいことになり、財源に余裕があるといえる。	総務省HP「指標の説明」より
歳入額対資産比率	当該年度の歳入総額に対する資産の比率を算出することにより、これまでに形成されたストックとしての資産が、歳入の何年分に相当するかを表し、地方公共団体の資産形成の度合いを把握することができる。 $\text{歳入額対資産比率(\%)} = \text{資産合計} \div \text{歳入総額}$	総務省HP「指標の検証等について平成30年6月22日」より一部加工
市場化テスト	官の世界に競争原理を導入し、官における仕事の流れや公共サービスの提供の在り方を変えるもの。具体的には、「官」と「民」が対等の立場で競争入札に参加し、質と価格の両面で最も優れた者が、そのサービスの提供を担う仕組み。	『「市場化テスト」の手引き』平成27年3月内閣府公共サービス改革推進室より



施設利用率(上水道)	<p>1日配水能力に対する1日平均配水量の割合を示すもので、施設の利用状況を総合的に判断する上で重要な指標である。施設利用率はあくまでも平均利用率であるから、水道事業のように季節によって需要変動のある事業については、最大稼働率、負荷率と併せて施設規模を見ることが大切である。施設利用率が低い原因が、負荷率ではなく最大稼働率が低いことによる場合には、一部の施設が遊休状況にあり、投資が過大であることを示している。一方、最大稼働率が100%に近い場合には、安定的な給水に問題を残しているといえる。</p> $\text{施設利用率} = \frac{\text{1日平均配水量}}{\text{1日配水能力}}$ $= \frac{\text{1日最大配水量}}{\text{1日配水能力}} \times (\text{1日平均配水量} \div \text{1日最大配水量})$ $= \text{最大稼働率} \times \text{負荷率}$	総務省HP「<別紙1>経営指標の概要」より一部加工
施設利用率(下水道)	<p>施設・設備が一日に対応可能な処理能力に対する、一日平均処理水量の割合であり、施設の利用状況や適正規模を判断する指標である。</p> $\text{施設利用率}(\%) = \frac{\text{晴天時一日平均処理水量}}{\text{晴天時現在処理能力}} \times 100$	総務省HP「<別紙1>経営指標の概要」より一部加工
指定管理者制度	<p>公の施設の管理については、従来、地方公共団体の出資団体等にか委託できなかつたが、平成15年6月の地方自治法の改正(同年9月2日施行)により、出資団体等に限られない民間事業者などにも管理させることが可能となった。多様化する住民ニーズにより効果的・効率的に対応するため、公の施設の管理に民間の能力を活用しつつ、住民サービスの向上と経費の節減等を図ることを目的として導入された。</p>	大阪市HPより一部加工
指名競争入札	<p>地方公共団体が資力、信用その他について適切と認める特定多数を通知によって指名し、その特定の参加者をして入札の方法によって競争させ、契約の相手方となる者を選定し、その者と契約を締結する方式。</p>	総務省HP「指名競争入札について」より一部加工
住宅セーフティネット	<p>高齢者、低額所得者、子育て世帯等の住宅確保要配慮者の入居を拒まない賃貸住宅の登録制度など、平成29年4月に公布され10月25日に施行された住宅セーフティネット法の改正法により始まった、民間賃貸住宅や空き家を活用した「新たな住宅セーフティネット制度」。</p>	国土交通省HPより一部加工
受益者負担比率	<p>行政コスト計算書の経常収益は、使用料・手数料など行政サービスに係る受益者負担の金額を表すため、これを経常費用と比較することにより、行政サービス提供に対する直接的な負担の割合を算出することができる。</p> $\text{受益者負担比率}(\%) = \frac{\text{経常収益}}{\text{経常費用}}$	総務省HP「指標の検証等について平成30年6月22日」より一部加工
随意契約	<p>地方公共団体が競争の方法によらないで、任意に特定の者を選定してその者と契約を締結する方法。</p>	総務省HP「随意契約について」より一部加工

水洗化率	現在処理区域内人口のうち、実際に水洗便所を設置して汚水処理している人口の割合を表した指標である。 水洗化率(%) = 現在水洗便所設置済人口 ÷ 現在処理区域内人口 × 100	総務省HP「<別紙1>経営指標の概要」より一部加工
総価契約	総額をもって契約金額として契約する形態。	会計検査院法第30条の3の規定に基づく報告書「平成13年度から18年度までの間に内閣府が実施したタウンミーティングの運営に関する請負契約に関する会計検査の結果について」より
単価契約	一定期間を決めてする継続的給付契約のように、契約上その数量を決定することができないなどの場合においては、単価を契約の主目的とし、期間を画してその供給を受けた実績数量を乗じて得た金額の対価を支払うことを内容として契約する形態。	会計検査院法第30条の3の規定に基づく報告書「平成13年度から18年度までの間に内閣府が実施したタウンミーティングの運営に関する請負契約に関する会計検査の結果について」より
長期継続契約	翌年度以降にわたり物品を借り入れ又は役務の提供を受ける契約で、その契約の性質上翌年度以降にわたり契約を締結しなければ当該契約に係る事務の取扱いに支障を及ぼすようなもの。	地方自治法施行令167条の17より
日本版DMO	地域の「稼ぐ力」を引き出すとともに地域への誇りと愛着を醸成する「観光地経営」の視点に立った観光地域づくりの舵取り役として、多様な関係者と協同しながら、明確なコンセプトに基づいた観光地域づくりを実現するための戦略を策定するとともに、戦略を着実に実施するための調整機能を備えた法人。	国土交通省観光庁HPより
PFI	PFI(プライベート・ファイナンス・イニシアティブ)とは、公共施設等の設計、建設、維持管理及び運営に、民間の資金とノウハウを活用し、公共サービスの提供を民間主導で行うことで、効率的かつ効果的な公共サービスの提供を図るという考え方。	特定非営利活動法人日本PFI・PPP協会HPより
PPP	PPP(パブリック・プライベート・パートナーシップ:公民連携)とは公民が連携して公共サービスの提供を行うスキームで、PFIはPPPの代表的な手法の一つ。PPPの中には、PFI、指定管理者制度、市場化テスト(別掲)、公設民営(DBO)方式、さらに包括的民間委託、自治体業務のアウトソーシング等も含まれる。	特定非営利活動法人日本PFI・PPP協会HPより一部加工
アジアティエイ・マネジメント	企業・団体等が組織活動のために、施設とその環境を総合的に企画、管理、活用する経営活動。具体的には、アジアティエイ(土地、建物、構築物、設備等)すべてを経営にとつて最適な状態(コスト最小、効果最大)で保有し、賃借し、使用し、運営し、維持するための総合的な経営活動	公益社団法人 日本アジアティエイマネジメント協会HPより一部加工



プロポーザル方式	業務の内容が技術的に高度なもの又は専門的な技術が要求されるものについて、技術提案書(プロポーザル)の提出を求め、技術的に最適な者を特定する事業者選定手続	環境省HP「国等の機関における契約方式の概要」
包括的民間委託	受託した民間事業者が創意工夫やノウハウの活用により効率的・効果的に運営できるよう、複数の業務や施設を包括的に委託すること。包括委託の対象とする業務や施設の範囲はさまざまなパターンがありうる。民間事業者の創意工夫を引き出すため、複数年契約、性能発注方式(受託者に対して一定の性能確保を条件として課しつつ、運営方法の詳細は受託者の自由裁量に任せる発注方式)にする場合が多い。	国土交通省HP「包括的民間委託とは」より一部加工
有収率	施設の稼働が収益につながるかを判断する指標である。当該指標は、100%に近ければ近いほど施設の稼働状況が収益に反映されていると言える。 有収率(%) = 年間総有収水量 ÷ 年間総配水量 × 100	総務省HP「<別紙1> 経営指標の概要」より一部加工
料金回収率	供給単価と給水原価との関係を見るものであり、料金回収率が100%を下回っている場合、給水にかかる費用が水道料金による収入以外に他の収入で賄われていることを意味する。料金回収率が著しく低く、繰出基準に定める事由以外の繰入金によって収入不足を補っているような事業体にあつては、適正な料金収入の確保が求められる。 料金回収率(%) = 供給単価 ÷ 給水原価 × 100 ただし、 供給単価(円・銭/ m <sup>3</sup> ) = 給水収益 ÷ 年間総有収水量	総務省HP「<別紙1> 経営指標の概要」より一部加工
臨時財政対策債	地方一般財源の不足に対処するため、投資的経費以外の経費にも充てられる地方財政法第5条の特例として発行される地方債。	総務省HP「地方財政白書
累積欠損金比率	事業体の経営状況が健全な状態にあるかどうかを、累積欠損金の有無により把握しようとするもので、営業収益に対する累積欠損金の割合をいう。 累積欠損金比率(%) = 累積欠損金 ÷ (営業収益 - 受託工事収益) × 100	総務省HP「<別紙1> 経営指標の概要」より一部加工

発行日：2019年3月

監修：日本公認会計士協会近畿会 社会・公会計委員会

担当副会長	北	山	久	恵
委員長	守	谷	義	広
副委員長	荒	井		巖
同	奥	谷	恭	子
同	南	方	得	男
委員	池	田	好	正
同	石	崎	一	登
同	大	川	裕	介
同	神	出	信	茂
同	鯉	田	勝	己
同	里	見		優
同	四	方	秀	典
同	鈴	木		章
同	武	田	宗	久
同	谷	口	信	介
同	寺	川	徹	也
同	道	幸	尚	志
同	中	川	美	雪
同	西	野	裕	久
同	馬	場	英	朗
同	東	口	喜	代
同	福	田	敏	信
同	福	竹		徹
同	藤	坂	正	則
同	吉	持	豪	人
同	脇	山	侑	典

(50音順)

発行者：日本公認会計士協会近畿会

大阪府中央区久太郎 2-4-11

クラブウエックスビル 2F

TEL：06-6271-0400 FAX：06-6271-0415