

非営利組織の会計・監査シリーズ (8)

地方公共団体

としゆき じゆん
公認会計士 利行 淳

1. はじめに

都道府県、市区町村など、我々にとって最も身近な公的組織はこの地方公共団体であろう。日常的には地方自治体と呼ばれることが多いが、これは地方公共団体の通称といえ、地方公共団体の内、都道府県や市区町村のことを地方自治体ということが多い。日本国憲法や地方自治法上では、地方公共団体とされている。

明治維新での廃藩置県において、府県が設置され、府県制、市町村制（当時は市制町村制）が開始して百数十年が経過しているが、当時は欧米対抗のため基本的には中央集権の状況にあった。

地域における行政は地方公共団体が自主的に行うとする地方分権の考え方は、戦後の改革など時代とともに進んでいるが、戦後では平成12年施行の「地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律」が大きな転換期といえ、これにより、国と地方公共団体の関係は名目上対等な関係になったといえる。

このような地方分権の流れの中、近年では、各地域がその特徴を生かした自律的な社会を創生できるよう地方創生の取組も始まっている。一方で地方財政の問題も発

生し、健全な財政運営が求められている。

このような課題の中、適切に財政を運営しこれを管理する責任は地方公共団体にとって大きくなっており、社会からも期待される場所である。本稿では、この地方公共団体の概要、会計・監査について取り上げる。

2. 地方公共団体とは

(1) 地方公共団体とは

地方公共団体は、住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担うものとされている（地方自治法第1条の2）。

地方公共団体は、普通地方公共団体と特別地方公共団体にわけられ（同法第1条の3）、普通地方公共団体は、都道府県及び市町村のことをいう。また、特別地方公共団体は、特別区、地方公共団体の組合及び財産区のことをいう。特別区は、現状では東京都の23区のことをいう。

また、市については、その人口などの要件により、指定都市、中核市、特例市及びその他の市に区分される。

図表1 地方公共団体の区分

普通地方公共団体	都道府県	
	市町村	指定都市：人口50万人以上、政令で指定
		中核市：人口20万人以上、政令で指定
		特例市：人口20万人以上、政令で指定、平成27年度の特例市制度の廃止の際、現に特例市である市
		その他の市
町村		
特別地方公共団体	特別区	
	財産区	
	地方公共団体の組合 など	

普通地方公共団体に関する事項は地方自治法などの法令によって定められる。

(2) 地方公共団体の組織

地方公共団体には議決機関として議会（地方自治法第89条）、執行機関として地方公共団体の長（地方自治法第139条）及び各行政委員会・委員が置かれている。また、長の職務執行を補助することを任務とする機関を補助機関といい、副知事・副市長・副市長（地方自治法第161条）、会計管理者（地方自治法第170条1項）などが存在する。

副知事・副市長・副市長の選任は、長が議会の同意を得て行うが、会計管理者は職員の中から長が任命する。

行政委員会・委員は政治から独立し公平・中立に執行されることが要請される事項を所管する、長から独立した権限で行政の一部を担当・執行する機関であり、例えば、教育委員会（地方自治法第180条の8）、選挙管理委員会（地方自治法第181条）、監査委員（地方自治法第195条）などが存在する。

地方公共団体の組織は議会を構成する議員と地方公共団体を代表する長をともに住民が直接選挙する二元代表制をとり、首長制あるいは大統領制と呼ばれる。

このような組織体系をとっており、制度も異なるため、一概に民間企業と比較することは難しいが、例えば以下のような対比イメージになるかと思われる。

図表2 地方公共団体の機関と株式会社の機関の対比イメージ

地方公共団体	株式会社
議会	取締役会
長	代表取締役社長
副知事・副市長・副市長	取締役副社長
会計管理者	財務部長・経理部長
監査委員	監査役
(住民)	(株主)

3. 地方公共団体の会計の特徴

(1) 地方公共団体の会計

国や地方公共団体は、法令等に基づいて徴収した税金等を予算により使用用途を決定し、この使用により住民の福祉の増進を図ることを目的としている。

予算は、徴収した税金等をいかなる用途に用いるかについて配分するものであるため、その執行にあたっては、議会の承認を必要とし、議会で承認された予算の範囲内でのみこれを執行することができるものである。地方公共団体は民間企業とは異なり、利益を獲得することを目的とするものではないため、徴収した税金を、選挙により選ばれた議員の集まりである議会において承認された予算に従い執行していくことが重要になっている。

予算に基づく執行の状況を確認するためには、客観性・確実性の高い資金収支の状況を示すことが重要な手段となっており、現金主義・単式簿記による会計処理が行われている。

しかし、一方で、現金主義・単式簿記による会計処理においては資金の動き以外の資産や負債の情報が明示されず、会計の枠組みの中で資産負債管理ができていないことになる。また、利益が重要でないというものの、非資金情報を持たない現金主義会計では、行政サービスに対する、正確なコスト情報が把握できない。

これらの問題点のため、近年では地方公共団体においても発生主義・複式簿記を導入させる動きが高まっている。

以下では、現状の地方自治法における制度である現金主義・単式簿記における官庁会計と、発生主義・複式簿記導入への新しい動きについて解説する。

(2) 単式簿記と複式簿記、現金主義と発生主義

会計は、お金や物品の出入り（利益）の記録をするものであり、収支（利益）の計算を行い、管理を行うことを目的とする。

基本的な会計の意義は、地方公共団体を含む官庁においても、民間企業においても同一であるが、その適用する会計の手法は異なる。

官庁会計においては、上記のとおり基本的に現金主義会計によっており（ただし、水道や病院など一部の会計を除く。詳細は次回解説）、複式簿記を採用し利益計算を重視する企業会計とは異なる。

また、この認識基準の相違から、官庁会計では現金預金のみの増減を把握するための単式簿記を採用するのにに対し、企業会計では現金預金を含めた資産・負債についても同時に増減を把握できる複式簿記が採用されている。

このように記載すると地方公共団体では資産管理がなされていないような誤解を受けるが、地方自治法第237条において財産の管理及び処分に関する定めがあり、この目的のため公有財産台帳等の各財産についての台帳が整備され、これにより管理されている。

図表3 官庁会計と企業会計

	官庁会計	企業会計
目的	住民の福祉の増進	利益の獲得
会計の目的	行政目的に従い予算が執行されていることを確認すること	財政状態、経営成績の報告
報告主体	住民（議会）	株主（株主総会）
承認内容	議会の承認 予算の承認、決算の認定	株主総会の承認 決算の承認（報告）
認識基準	現金主義	発生主義
記帳方法	単式簿記	複式簿記
決算書類	歳入歳出決算書 歳入歳出決算事項別明細書 実質収支に関する調書 財産に関する調書	貸借対照表 損益計算書 株主資本等変動計算書 キャッシュ・フロー計算書

(3) 会計の区分（一般会計と特別会計）

株式会社の財務諸表は、基本的にその法人ごと（又は連結企業集団ごと）に一つの財務諸表が作成されるが、地方公共団体の会計は、その歳入歳出を一般会計と各特別会計に区分し、それぞれの歳入歳出決算書が作成されることになる。

特別会計は、地方公共団体が特定の事業を行う場合、その他特定の歳入をもって特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合において、法令で個別の会計を設置して特別の経理をする会計をいい（地方自治法第209条2項）、これに属さない会計を一般会計という（同法同条1項）。

図表4 一般会計と特別会計

会計区分	会計の例	官庁会計/企業会計
一般会計		官庁会計
特別会計	国民健康保険等	官庁会計
	公営企業会計 水道、電気、ガス等	企業会計
	病院 下水道、市場等	企業会計 官庁会計（ただし、企業会計化することができる）

なお、公営企業会計は次回で詳しく解説するが、このうち、水道、電気、ガスや病院会計等については、地方公営企業法の適用を受け、民間企業と同様に複式簿記による決算書を作成する。また、下水道などの公営企業であっても、水道や病院に準じ地方公営企業法の適用を受けるものとした公営企業会計についても同様に複式簿記による決算書を作成する。

官庁会計では、一会計年度における全ての収入・支出は、施策や予算を網羅して把握できるように、単一の会計に計上することが望ましいとされており、これを単一予算主義の原則という。しかし、地方公共団体の行政サ

ービスの範囲が広がり複雑化してくると、必ずしも単一の会計で処理することが望ましいと言えない状況が発生する。例えば、特定事業の歳出にあてるため受け入れた歳入額がある場合には、これを単一会計に含めてしまうと、その用途が不鮮明になってしまうなどである。

これらの趣旨より、単一予算主義の原則の例外として、特別会計が設置されている。

(4) 予算制度

民間企業と異なり地方公共団体の会計は、まず予算が議会で承認され、これに基づく執行状況について決算時

に議会の認定を受けるという形になる。このため、地方公共団体の会計では、相対的に決算よりも予算が重視される傾向がある。

予算は、地方公共団体の一会計年度における収入と支

出の見積りをいい、長が調製し、議会の議決を経て成立するものである。

予算に関する原則は、下表のようなものがある。

図表5 予算に関する原則

原則	内容	地方自治法
総計予算主義の原則	一会計年度における一切の収入及び支出は全て歳入歳出予算に編入しなければならない	210条
単一予算主義の原則	一会計年度における一切の収入及び支出は、単一の予算に計上して一会計の下に処理しなければならない	
予算統一の原則	予算は、予算科目、予算様式等を統一することによって系統的に総合調製しなければならない	216条
会計年度独立の原則	各会計年度における歳出は、その会計年度の歳入をもって充て、毎会計年度の歳出予算の経費の金額は翌年度において使用することができない	208条2項 220条3項
予算の事前決議の原則	予算は、年度開始前に議会に提出され、議決を経なければならない	211条1項
予算公開の原則	予算は、予算要領の公表、歳入歳出予算の執行状況の公表等によって住民に対して公開されなければならない	219条 243条の3

上記のとおり、単一予算主義の原則には、特別会計などが例外として認められている。

また、会計年度独立の原則においては、複数年にわたる工事などの事業経費について複数年度内の予算を定め執行を確保する「継続費」、性質上、年度内に支出が終わらない見込みのあるものについて翌年度に繰り越して使用することができるものとする「繰越明許費」などが例外としてある。

(5) 決算

決算は、上記のとおり、予算の執行を表すものである。民間企業とは異なり、地方公共団体では、予算が議会の承認を受けるものであるため、基本的に予算と大きく異なることは少ないが、当然に決算の数値は予算数値と一致するものではない。そのため結果的に地方公共団

体の予算に対しての実績がどのような状況であったかを示すため決算が設けられ、これが議会において認定される。

会計管理者は毎会計年度、決算を調製して、出納閉鎖後3ヶ月以内に長に提出する（地方自治法第233条1項）。決算で求められる書類は以下のものがある。

① 歳入歳出決算書

歳入歳出決算書は、一会計年度内の収支の状況を示すものである。予算と対比するため、予算時に承認された科目に対し、いくら収入又は支出があったか示す様式になっている。当該様式は、地方自治法施行規則にある様式であり、原則として全ての地方公共団体がこの様式によることになる。

図表6 決算の調製の様式（第十六条関係）（一部）

歳入

款	項	予算現額	調定額	収入済額	不納欠損額	収入未済額	予算現額と収入済額との比較
1 何々							
	1 何々						
	2 何々						
2 何々							
	1 何々						
	2 何々						
歳入合計							

歳出

款	項	予算現額	支出済額	翌年度繰越額	不用額	予算現額と支出済額との比較
1 何々						
	1 何々					
	2 何々					
2 何々						
	1 何々					
	2 何々					
歳出合計						

② 歳入歳出決算事項別明細書

歳入歳出決算事項別明細書は、歳入歳出決算書をより詳細な科目に区分し表示したものである。地方公共団体の会計科目は款項目節といった順番で、内容をより細かく区分するものである。歳入歳出決算事項別明細書ではより細かく、節までの情報を表示する。

る調書の様式では、債権や基金など金額で評価するものもあるが、公有財産のうち不動産や動産、物品については、金額を記載するようになっていない。このためこれらの公有財産について、数量による管理はされているものの、金額などの把握ができていない地方公共団体が多く存在している。

③ 実質収支に関する調書

実質収支は、単年度の収入から支出を控除した形式収支から、翌年度に繰り越すべき財源を控除した額をいう。上記の継続費や繰越明許費は、単年度では発生していないものの翌年度以降発生することから既に予算の承認を得ているものであるため、これらを除いたものが実質収支となる。

実質収支に関する調書は、当該実質収支の計算を表にまとめたものである。

(6) 新しい公会計の取組

このように、地方公共団体の会計は現金主義による単式簿記に基づくものである。これは自治体の予算統制の仕組みとしては優れた点があるものの、上記のとおり資産や負債の情報が明示されていない、行政サービスに対する正確なコストが把握できない等の問題点がある。

これらの問題点を解消し、財政の透明性を高め、住民に対する説明責任をより適切に果たし、財政の効率化・適正化を図るため、企業会計の慣行（発生主義・複式簿記）を参考とした貸借対照表をはじめとする財務書類を作成する取組が、平成18年6月制定の「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」（行政改革推進法）に盛り込まれた。これまでも貸借対照表をはじめとする財務書類の作成については取組が

④ 財産に関する調書

地方自治法第237条では、財産として、①公有財産②物品③債権④基金を財産とし、これらの状況について決算時に示すものが財産に関する調書である。財産に関す

なされていたが、この法律の制定によりほとんどの自治体が当該取組を行うこととなった。

この「行政改革推進法」の改革実現のため、平成18年8月、総務省より指針が示され、全地方公共団体が平成23年までに財務書類（貸借対照表・行政コスト計算書・純資産変動計算書・資金収支計算書）を作成することとなった。総務省はこの取組の実現のため、平成19年までに「新地方公会計制度研究会報告書」「新地方公会計制度実務研究会報告書」を出し、この報告書により2つの作成方法を示し、各地方公共団体はこれらに基づき財務書類を作成した。

しかし、2つの作成方法が示されたことに加え、東京都や大阪府など、独自の基準により作成する団体が有る中では、財務書類の比較が難しく、また短期間の間に財務書類を導入しようとした結果、完全な複式簿記によらず簡便な方法により財務書類を作成する団体も多かった

こと、またもう一方の方法によっても処理の複雑性から正確に作ることができず、結果、財務書類作成は進んでも行政改革への活用が進まなかった。

これらの状況を改善するため、これらの2つの手法を一つの基準とし、それぞれの地方公共団体において、他団体との比較・活用を容易にするよう、統一的な基準が整備され、「統一的な基準による地方公会計マニュアル」が平成27年1月に公表された。この基準により各自治体は原則として平成29年度までに当該基準に従った財務書類を作成公表することとなった。

これらの取組は、依然として法令に基づくものではなく、あくまでも現金主義に基づく官庁会計の補完的なものでしかない。しかし、この取組により地方公共団体全体に複式簿記に基づく会計の考え方が取り込まれたことになり、今後この複式簿記に基づく会計情報が活用され、行政運営や財政健全化に資することが期待される。

図表7 新しい公会計における財務書類

財務書類名	説明
貸借対照表	「基準日時点における地方公共団体の財政状態（資産・負債・純資産の残高及び内訳）を明らかにすることを目的として作成」 資産・負債の定義は企業会計と概ね同様であるが、行政サービス提供能力に基づき計上されるものもある。
行政コスト計算書	「会計期間中の地方公共団体の費用・収益の取引高を明らかにすることを目的として作成」 企業会計における損益計算書に該当。ただし、地方公共団体の税収等については、行政サービスに対する対価としての性質ではないため、純資産変動計算書の増加項目としているため、コスト情報が中心となっている。
純資産変動計算書	「会計期間中の地方公共団体の純資産の変動、すなわち政策形成上の意思決定又はその他の事象による純資産及びその内部構成の変動（その他の純資産減少原因・財源及びその他の純資産増加原因の取引高）を明らかにすることを目的として作成」 上記のとおり税収等は当該財務書類の増加項目となる。
資金収支計算書	「地方公共団体の資金収支の状態、すなわち地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）の活動に伴う資金利用状況及び資金獲得能力を明らかにすることを目的として作成」 歳計外現金の増減は含まない。

4. 地方公共団体の監査

(1) 現状の地方公共団体の監査

現状において、地方公共団体では、第三者における保証型の会計監査制度は導入されていない。

地方公共団体に対する監査は、監査委員制度及び、外部監査制度で構成される。監査委員制度は地方自治法制定時より定められており、地方公共団体に対する監査の根幹となるものであるが、外部監査制度は平成9年、地方自治法に設けられた、比較的新しい制度である。外部監査制度は、独立した第三者によって実施されるものではあるものの、保証型の会計監査制度ではない。

監査委員の規定は、地方自治法第195条以降において定められている。

① 監査委員監査制度

監査委員は地方公共団体に設けられた財務や事業について監査を行う機関である。

監査委員における監査は地方自治法第199条等に定められており、以下のような内容がある。

- ✓ 地方公共団体の財務に関する事務の執行、経営に係る事業の管理に関する監査（地方自治法第199条1項）。
- ✓ 必要に応じて実施する、地方公共団体の事務の執行についての監査（同法同条2項）。
- ✓ 必要に応じて実施する、補助金、交付金、負担金などにより財政援助を行っている団体への監査（同法

同条7項)。

- ✓ 決算に関する審査(同法第233条 2項)
- ✓ 地方公共団体の現金の出納に関する検査(同法第235条の2 1項)
- ✓ 地方公共団体が指定した金融機関の公金収納又は支払の事務についての監査(同法第235条の2 2項、3項)

これらの内、第199条1項の内容について監査委員が毎年度少なくとも1回以上期日を定めて行うものを定期監査と呼び(同条4項)、必要に応じ監査委員の判断により行われる監査を随時監査と呼んでいる(同条5項)。

また、監査委員の監査は、上記の他、住民、議会、長からの請求により、その請求の内容について行われるものがあり、それぞれ地方自治法で定められている。

さらに、地方自治法以外においても、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」に基づく健全化判断比率の審査なども監査委員の監査の範囲に含まれる。

民間企業の監査役監査においては、企業の会計監査を含む業務監査がその内容となっており、争いはあるものの、一義的には、その権限は適法性監査にとどまり、その行為の妥当性(もちろん、善管注意義務違反に関しては対象となるが)に関しては基本的には経営者ではない監査役の監査対象とするものではないものとされている。

これに対し、監査委員の監査には、例えば、地方自治法第199条2項において地方公共団体の事務の執行について行われる行政監査では、適法性の視点にとどまらず、特定の事業が所定の成果をあげているかなど、経済性・効率性・有効性についても視点としている点で異なる。

なお、海外に目を向けると欧米での公監査の視点では、これらに加え政策の成果の視点なども含まれている。

② 地方公共団体の外部監査制度

外部監査については、長年、地方公共団体においては導入されていなかったが、地方公共団体の不正な公金支出の問題などにより、外部の視点による監査を導入するよう平成9年に地方自治法が改正され、外部監査制度が導入された。

地方公共団体の外部監査制度は、包括外部監査と個別外部監査がある(地方自治法第252条の27)。包括外部監査は、都道府県、政令市、中核市と条例でこれを受けようを定めた地方公共団体が毎年受ける監査であり、個別外部監査は、議会、長、住民の要求などにより実施される監査である。

包括外部監査は、地方公共団体の財務事務の執行と経営事業の管理について、地方自治法第2条14項15項の規定の趣旨が達せられるよう、すなわち、地方公共団体が住民福祉の増進に努め、最少の経費で最大の効果を挙げるような事務処理が行われているか、また、組織、運

営の合理化に努めているかについて監査が行われるもので、民間企業における外部監査のように会計監査が実施されるものではない。また、内容は、選任された外部監査人が特定の事項について監査の範囲に定めその範囲内で上記の視点により監査を行うことになり、地方公共団体に提出される監査報告書は、監査の経緯及びその結果発見した事項を記述する長文式報告書になる。

また、実施主体も、弁護士、公認会計士、税理士や、国や地方公共団体での監査等に精通するものができること、公認会計士のみが実施主体となるものではないが、現状においてはその多くを公認会計士が実施している。

(2) 今後の地方公共団体の監査

地方公共団体に対する監査は、上記のように、監査委員監査制度と、一部の地方公共団体に関しては外部監査制度を導入し実施されている。しかし、包括外部監査においては、決算監査を含んでおらず、また、政令市、中核市以外の市町村において、財政上の問題もあり、導入は進んでいないなどの課題がある。

また、監査委員監査においても、監査委員監査のための監査基準がなく、監査手法について不明確な点があり、監査委員の専門的な監査能力が確保されていない・監査委員事務局の体制が弱いなども課題として挙げられていた。

一時は地方自治法改正により既存の制度全てを見直すことも検討されていたが、現状では既存の制度において、いかに実効性のあるガバナンスが行えるかが焦点となっている。

こうした中、地方制度調査会などにおいて地方公共団体の監査を含むガバナンスのあり方が検討されてきているが、第31次地方制度調査会「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28年2月29日)において、地方公共団体のガバナンスに、民間企業において導入されている内部統制制度を導入するべきものとされ、長がこの内部統制体制を整備運用し、監査委員はこの整備運用をチェックしその結果を踏まえた監査を実施することで、リスクアプローチに基づく監査を実施することが必要とされた。

また、同答申の中では、監査基準を定める必要があること、監査委員の独立性を確保するため、外部監査制度の充実や外部の専門的知見の活用が必要であること、監査委員の専門性を高めるため、研修の実施、外部専門家の活用、監査を支援する全国的な共同組織の構築等が必要であることなどが挙げられている。

これらのうち、地方公共団体への内部統制制度の導入、各自治体において監査基準を導入すること等については、2017年3月10日に第193回国会に提出された「地方自治法等の一部を改正する法律案」に盛り込まれ成立しており、今後、対象となる地方公共団体で取組が行われることになる。

おわりに

地方公共団体は民間企業とは異なる会計、監査の体制がとられている。これは地方公共団体の目的や、成り立ちにより民間企業とは異なるものとなったものであるが、上記のように、会計に関しては、複式簿記導入の取組、監査、ガバナンスに関しては、内部統制制度の導入や監査委員監査制度の改正の取組が行われている。

少子高齢化、国の財政状況、地方分権・地方創生など、さまざまな課題の中、地方公共団体に求められるものは大きく、また、住民の関心も高まっている。

新しい会計や、監査は、これらに対応する地方公共団体の施策に対し、実現可能性を図る物差しであり、道を外さないためのストッパーの役割を果たすものである。これらの取組が地方公共団体の健全な発展に資するものであり、また資するものとなるよう、取組が進められることを期待したい。

今回は、パブリックセクター・ヘルスケア事業部に所属する公認会計士が、今回の説明から外れている、地方公共団体の中の、地方公営企業に関する会計基準や監査制度を具体的に解説する予定である。

以上

デロイト トーマツ メールマガジンのご案内（無料）

www.deloitte.com/jp/mm

デロイト トーマツ グループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジや最新情報を、Web サイトやニュースレターに掲載し、その情報をタイムリーに「デロイト トーマツ メールマガジン」として無料でお届けしています。

コンテンツは、デロイト トーマツ グループが提供する、会計監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーなどのサービスに関連する内容と、コンシューマービジネス、ライフサイエンス、情報・メディア・通信などのインダストリーに関連する内容を中心とした、最新動向や最新のナレッジ、セミナー情報などです。ぜひご購読ください。

■総合メールマガジン

〈サービス別〉

- 会計・監査メールマガジン
- IFRSメールマガジン
- ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative
- リスクインテリジェンス メールマガジン
- ストラテジー ニュース
- ファイナンシャルアドバイザー メールマガジン
- チャイナ ニュース

〈インダストリー別〉

- コンシューマービジネス メールマガジン
- ライフサイエンス ニュースレター
- ヘルスケア メールマガジン
- テクノロジー・メディア・テレコム メールマガジン
- Discover -

お申し込みはこちらから



www.deloitte.com/jp/mm

お問い合わせ先

デロイト トーマツ メールマガジン事務局 info_mailmagazine_jp@tohmatsumo.co.jp