

## 改めて地方自治体の財務書類について考える ～総務省が公表した「統一的公会計基準」に関連して～

兼 村 高 文

### はじめに

総務省は平成26年4月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」を公表し、全ての地方自治体に平成27年度決算から新たな統一的公会計基準による財務書類の作成を平成29年度までに完了するよう総務大臣通達として要請した。地方自治体の決算書の1つである財務書類は、法令で作成が義務付けられているわけではないが、現在、ほぼ全ての自治体で作成・公表している。現行の財務書類は、総務省が平成18年に公表した新地方公会計モデルに基づいて作成されてきたが、そこでは2つのモデルが示され、また東京都のように独自の公会計基準で作成している自治体もあって混乱し、比較もできず課題を抱えていた。そのため総務省は新たに統一的公会計基準を平成26年に公表し、自治体で作成する財務書類の統一化を図ったのである。

今後、新たな統一的公会計基準で作成された財務書類が整うと、新公共経営（NPM）から論じられている予算マネジメントにおいて、事務事業評価や予算編成に際してより有用な決算情報が提供され、また他団体との比較が可能となるなどの利活用が期待されている。企業会計方式でまとめられる財務書類は、欧米を中心にすでに60カ国以上で作成されており、わが国もこれに追随しながら公会計改革を進めてきたところである。しかしこれまで自治体の現場では、企業会計に精通した職員が不足していることや複数の公会計基準が公表されてきたことなどから、実際には財務書類はこれまでほとんど利活用されなかった。

本稿では、今日までの公会計改革を振り返りながら、新たな統一的公会計基準で作成される財務書類を総務省はどのように利活用しようとしているのか、また現場ではそれをどのように評価しているのかについてまとめた上で、海外や企業会計の事例を参考にしながら、自治体財務書類の有用性について考えてみたい。

## 1. 混迷してきた総務省の公会計基準

### 1-1 戦後の公会計改革の動き

現行の公会計制度は、明治22年にプロイセンのカメラル会計を範にして制定された会計法が今日も規定し、以前より非近代的といわれてきた官庁会計（単式簿記・現金主義）方式で経理されている。戦前に制定された制度が戦後にも引き継がれている例はそれほどなかろうが、公会計制度はその1つである。もちろん戦後からこれまで、この非近代的制度を巡って近代的制度である企業会計（複式簿記・発生主義）方式に改めるための公会計改革の議論と動きは何度かあった。

戦後、いちはやく公会計改革が行われたのは、昭和27年に制定された地方公営企業法で水道や電気、軌道など地方公営企業の経理に企業会計の発生主義を義務付けたことである。すなわち同法第20条（計理の方法）は「地方公営企業においては、その経営成績を明らかにするため、すべての費用及び収益を、その発生の事実に基づいて計上し、かつ、その発生した年度に正しく割り当てなければならない。」と規定し、公営企業法が適用される事業の特別会計に企業会計による経理が導入された。

その後、官庁会計の問題は政府も認識し、昭和34年に地方財務会計制度の改正について自治大臣の諮問により地方財務会計制度調査会が設置され議論が行われた。昭和37年に出された同調査会の「財務会計制度改革に関する答申」では、改革の必要性について、会計の管理からみて現金の収支に比べて財産や物品・債権債務の会計管理が不当に軽視されている、予算に比べて決算が軽視されている、会計制度が現実の要請に合っていない、国と地方の財務会計制度は相互に緊密な関係にあるにもかかわらず合理的調整が図られていない、などを指摘した上で、改革の方向として自治体の行財政能力を前提として次の5点が基本的考え方として答申された。1つは金銭および財産等を帳簿組織で統一し会計決算を確立するなど一般に納得しやすい会計制度を確立すること、2つは会計帳簿等の簡素化とともに財務会計制度の合理化をはかること、3つは予算決算等の制度の細目については地方自治体の自主性、自律性を尊重すること、4つは改革は地方自治体の実態に応じて漸進的に行うこと、そして5つは国と地方の財務会計制度の合理的な関係を樹立するよう必要な調整を行うこと。この答申を受けて、昭和38年に改正された地方自治法では、会計帳簿の改善や監査制度の充実が図られたが、会計制度の近代化（複式簿記・発生主義）は実現

されなかった<sup>(1)</sup>。

公会計の問題は昭和36年に設置された第1次臨時行政調査会（以下、第1臨調）でも検討された。第1臨調の目的は行政の制度及び運営全般の改善に関する基本的事項の調査審議であったが、その中で1つの専門部会で予算及び会計制度の検討が行われた。検討の過程では帳簿組織の改善と会計制度の近代化のため複式簿記について利害得失が議論され、国の事業特別会計など損益や資産・負債等の状況を経理する必要のある部門には採用すべきとする一方、一般会計などの多種多様な事業を一括して金銭、物品、財産を経理しているところでは更に実証的な研究をすべきとする結論にまとめられた。ここでも一般会計への複式簿記の採用は先送りされた<sup>(2)</sup>。

その後、自治体の現場では地方自治協会が公表した報告書<sup>(3)</sup>をもとに企業会計に模したバランスシート作りが熊本県や福岡県、神戸市、高山市などで試みられたことなどから、自治省は平成12年からバランスシートの作成手法を公表しはじめた。また政府は、財政制度等審議会が平成15年に公表した「公会計に関する基本的考え方」において、内外の状況から企業会計の考え方を導入した財務書類の必要性を指摘した。しかしこれらの公会計改革への動きはいずれも法改正をとまなうものではなく、便宜的な手続きをもとに財務書類の作成を進めるものにすぎなかった。なお民主党は平成21年の総選挙でマニフェストに公会計改革を掲げていたが、残念ながら議論さえされず平成24年末に政権の幕を閉じた。

## 1-2 平成12年から自治省が公表してきた地方公会計基準

公会計に関心のある地方自治体で1980年代からバランスシート等の企業会計類似の財務諸表（当時の名称）の作成が始まったが、自治省（平成13年1月から総務省）はこうした動きに対応して、平成11年に地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会を発足させた。同研究会は「地方自治体が自らの財政状況を総合的かつ長期的に把握し、住民にわかりやすく公表するための手法について調査・研究すること等を目的」として設置され、

(1) 同調査会の委員であった荻田保氏は答申にあたって官庁会計を評して“会計以前”と述べたが答申の文言には書き込まれなかったことを以下の論文に記述している。荻田保（1964）「地方財務会計制度の改正」『年報行政研究3』日本行政学会。

(2) 会計制度の議論に関しては、当時第1専門部会第2班の調査員であった加藤芳太郎（1982b）に詳しい。

(3) 地方自治協会（1987）「地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書」、同（1988）「企業会計的手法による財政分析と今後の財政運営のあり方に関する調査研究報告書」。当時、神戸市や熊本県、藤沢市、高山市などでバランスシートの作成が行われていた。

最初の検討事項がバランスシートの作成手法と類似団体の区分に関するものであった。同研究会は平成12年にバランスシートの作成手法、さらに平成13年には行政コスト計算書と各自治体全体のバランスシートの作成手法について報告書を公表した。これらの作成手法は「総務省方式」と呼ばれた。

バランスシート等の具体的な作成手法は、地方財政の統計調査をまとめるために地方財政状況調査として総務大臣の調査依頼<sup>(4)</sup>により全自治体で決算統計としてまとめられる「地方財政状況調査表」<sup>(5)</sup>を用いて簡易に作成できるよう工夫された。同調査表は「決算状況」（通称決算カード）としてまとめられるのであるが、ここでは統計上の会計区分として、地方自治体が条例で設置している一般会計と公営事業を除く特別会計をまとめた「普通会計」と公営事業の「公営事業会計等」に区分している。当初は普通会計のバランスシート作りから始められたが、平成17年には特別会計に加えて第3セクター等外郭団体を含む連結バランスシートの作成手法も示された。

総務省がバランスシート等の作成手法を公表してから多くの自治体で作成・公表が始まった。平成15年度末でバランスシートを作成ないし作成中の自治体は、全都道府県と市町村のうち57.4%であった（総務省調査）。一方、東京都や他の公会計に熱心な自治体では独自の会計基準を開発して財務書類を作成した。とくに東京都は当時の石原知事の方針で公会計改革を始め、平成11年に「機能するバランスシート」と題した報告書をまとめて、東京都独自の会計基準で財務諸表（貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書）の公表を始めた。その後、いわゆる東京都方式（類似も含め）は大阪府や愛知県、新潟県、町田市、江戸川区、荒川区など10数自治体が採用したが、それほど広がりは見せなかった。

### 1-3 平成18年「新公会計研究会」で公表された2つの公会計基準

公会計改革は小泉行革の中で進展をみた。平成17年に閣議決定された「行政改革の重要方針」の1つに資産・債務改革をあげていたが、これを受けて平成18年に成立したいわゆる行政改革推進法では、国の資産及び負債に関する改革において「企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備を促進する」ための見直しを地方自治体にも求めた（同法60条第2項、62条第2項）。また財政制度等審議会財政制度分科会（法制・公

---

(4) 法的根拠は地方自治法第252条の17の5第1項および第2項である。

(5) 総務省が作成要綱を毎年度示しており、市町村分の調査表は94ページに及ぶ。

会計部会)では、省庁別財務書類の作成基準をまとめ国の財務書類の充実を進めてきた<sup>(6)</sup>。

一方、地方自治体の財務書類は、平成12年から総務省方式で作成されてきたが、同方式は決算統計を利用して比較的簡易に作ることができ他団体との比較も容易で住民にも分かりやすいと評されてきた半面、資産評価が簡便であるため信頼性に欠けまたすでに整備された国の財務書類と比較しても会計上の欠陥が指摘されていた。こうしたことから政府の行革方針も受けて、地方公会計の新たな展開を図るため総務省は平成18年1月に新地方公会計制度研究会を発足させて、統一した公会計基準の整備を進めた。同研究会は同年5月に「新地方公会計制度研究会報告書」をまとめ公表した。同報告書では「資産・債務の適切な管理、世代間負担の衡平、決算情報の予算編成への活用等を推進するとともに、国・民間企業との整合性の確保にも配慮しながら、地方公共団体が参考とすべき財務書類のモデルとして提案する」と述べ、新たな財務書類の体系と新地方公会計モデルを提示した。

新たな財務書類の体系は、これまでの貸借対照表、行政コスト計算書及び資金収支計算書に新たに純資産及びその内部構成の変動を表す純資産変動計算書を加えて4表の体系となった。また新地方公会計モデルは、基準モデルと総務省方式改訂モデルの2つのモデルが提案された。基準モデルは、企業会計の考え方をベースにしたもので、固定資産台帳を整備して資産全てを計上し複式記帳により財務書類を作成するものである。しかしこのモデルを作成するためには台帳整備など新たな事務負担が生じるため、総務省方式から比較的移行しやすい総務省方式改訂モデルが併せて提案された。同報告書により、自治体はいずれかのモデルを選択して平成21年度までに財務書類を作成することが総務省より要請された。新地方公会計モデルによる財務書類の作成が始まった平成18年度決算の作成状況を見ると、財務書類の作成団体(作成中含む)は1,343団体(全体の71%)であり、そのうち基準モデルを採用したのはわずか5団体であった。その後、平成21年度決算では作成団体は1,630団体(同92%)に増え基準モデルも153団体に増えたが、その割合は10%に満たない状況であった(総務省調査)。

新地方公会計モデルを巡っては、国との整合性がないことや理論的根拠が欠如している

---

(6) 国の財務書類は財務省が平成12年から国の貸借対照表(試案)を公表して以来、平成15年に主計局に公会計室を設けて国の財務書類(一般会計・特別会計)と連結財務書類の公表を行っている。

ことなど公会計論の見地から批判的な意見も寄せられた<sup>(7)</sup>。しかし問題は総務省の公会計基準が1つではなく2つ示されたことである。総務省方式改訂モデルは、順次固定資産台帳を整備すればよいのであるが最終的に基準モデルに収斂するわけではないので、結果的に2つのモデルがつねに併存することになる。基準が異なれば当然に団体間の比較はできず、また財務書類の利活用も進まない。今後とも資産・債務改革や公共資産管理改革を財務面で推進していくためには、1つの公会計基準による財務書類の整備が求められたのである。

#### 1-4 平成26年によく統一された総務省の公会計基準

新地方公会計モデルの作成依頼から3年が経過した平成22年、総務省はこれまでの財務書類について検証を行うとともに、世界的な公会計基準である国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standard：IPSSAS）および国の公会計等の動向も踏まえながら、地方公会計の整備促進とあわせて公会計基準の統一化を目的に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を発足させた。同研究会は平成25年に中間とりまとめを公表し、これをもとに、従来の新地方公会計モデルとの継続性や現場での実務上の課題等を個別に検討するため「地方公共団体における財務書類の作成基準に関する作業部会」と「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」の2つの部会を併せて設置し、両部会報告をもとに、最終的に同研究会は平成26年4月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」をまとめ公表した。

上記報告書の主な目的は、地方公会計基準の標準的統一化である。ここでの基本的考え方は、①発生主義と②複式簿記の導入、③従来の財源表示から簡便な純資産変動の開示、④各自治体における統一的な実施可能性に基づく資産の取得原価評価、⑤開始貸借対照表の作成方法と固定資産台帳の作成様式、⑥予算決算制度による財政統制を踏襲した出納整理期間取引の認識等である。これらの考え方は従来と同じく企業会計方式の導入であるが、とくに実施可能性について配慮し、また公会計で重要な予算決算制度を意識した財政統制についても触れている。公会計基準の統一化によって、自治体間の比較が容易となり、財政構造の特徴や課題をより客観的に分析することができ、住民にわかりやすい説明が可能

---

(7) 基準モデルは新地方公会計制度研究会の委員であった桜内文城氏が主導して報告書でまとめられたのであるが、公会計研究者の中には、例えば亀井孝文（2008）『公会計制度の改革』中央経済社、清水涼子（2008）「地方公共団体の公会計改革に関する考察」『税経通信』2008年8月号など批判的な論稿がみられた。

図表 1 公会計整備の取組み

	地方（総務省）	国
平成12年	「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」（バランスシートの作成方法について）	「国の貸借対照表（試案）」（財務省研究会）公表
平成13年	「地方公共団体の総合的な財政分析に関する研究会報告書」（「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」について） *東京都「機能するバランスシート」公表	
平成15年		財務省主計局に公会計室を設置し国の財務書類の作成を担当
平成16年		「省庁別財務書類の作成基準」（財政制度等審議会）
平成17年		「国の財務書類」（貸借対照表、業務費用計算書、資産・負債差額増減計算書、区分別収支計算書）公表開始
平成18年	「新地方公会計制度研究会報告書」（基準モデル・総務省方式改訂モデル：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）	「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」（財政制度等審議会）
平成19年	「公会計の整備推進について」（自治財政局長通知）	「地方公共団体財政健全化法」成立
平成20年	「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」（新地方公会計モデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題、評価に関する実務的な指針）	
平成21年	「新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成手引」（連結財務書類作成の実務的処理手順）	
平成22年	「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」発足	
平成26年	「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（統一的公会計基準）公表	
	「今後の地方公会計の整備促進について」（総務大臣通知）	
	「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会」発足	
平成27年	「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」（総務大臣通知）	
	「統一的な基準による地方公会計マニュアル」公表	
平成28年	「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書」公表	

出所：総務省資料等を参考に作成。

となるなどより充実した利活用ができるとしている。

地方公会計の整備のために総務省が導入を促してきた財務書類作成のための基準が、ようやく統一された。今後、おそらくしばらくは、上記報告書で示された統一的公会計基準をもとに財務書類の整備が進むことになるだろう。これまで東京都のように、新地方公会計モデル以外に独自の公会計基準で財務書類を作成していた自治体も統一的公会計基準も併せて作成するようになるので、実質的にも財務書類は統一化される見込みである。

## 2. 統一的公会計基準による新たな財務書類の内容とその利活用

### 2-1 新たな財務書類の内容

平成26年に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」が公表されたのに続き、統一的公会計基準（以下、統一モデルと呼ぶことにする）による財務書類作成のための指針として平成27年（5月改訂）に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」（全体版）が公表され、その中の「財務書類作成要綱」および「連結財務書類作成の手引き」で作成手続等が説明されている。これらをもとに新たな財務書類の内容をみよう。

統一モデルの作成にあたっては、従来の新地方公会計モデルのうち基準モデルをベースに検討が加えられてきた。両モデルを比較してみると（図表2参照）、財務書類の体系は貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書および資金収支計算書の4表で同じであるが、統一モデルでは行政コスト計算書と純資産変動計算書を結合した3表のケースも選択可としている。個別には、貸借対照表は様式が報告式から勘定式に、資産の配列法が流動性から固定性に、また資産の評価が再調達原価（インフラ資産の土地は取得原価）から原則として取得原価となるなど、国の公会計や国際公会計基準（IPSA S）と整合した内容となっている。固定資産台帳は、開始貸借対照表を作成するため全自治体に整備が求められ、また複式記帳は期末一括仕訳も認められているが、基本的にはシステムの整備とともに日々仕訳が推奨されている。地方税等の税収の扱いについては、国とともに地方公会計でも直接に対価性のない取引とみなし資産の変動項目としている（持分説）。これは東京都が企業会計やIPSA Sと同じである税収を収益とみなす考え方（収益説）と異なっている。したがって税収の計上は、持分説では純資産変動計算書、収益説では行政コ



図表 2 地方公会計モデル・公会計基準の比較

	新地方公会計モデル		統一モデル	国	東京都
	総務省方式改訂モデル	基準モデル			
財務書類の体系	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	同 左	同 左 行政コスト計算書と 純資産変動計算書を 統合し3表でも可	貸借対照表 業務費用計算書 資産・負債差額増減計算書 区分別収支計算書	貸借対照表 行政コスト計算書 正味財産変動計算書 キャッシュフロー計算書
台帳整備	土地・売却可能資産から段階的に整備	開始貸借対照表作成時に整備、その後継続的に更新	同 左	国有財産台帳・物品管理簿等を整備	開始貸借対照表作成時に整備、その後継続的に更新
複式記帳	決算統計データを活用し期末に一括して仕訳を実施	官庁会計処理のデータにより発生の都度又は期末に一括して複式仕訳を実施	同 左	官庁会計に連動して発生の都度複式仕訳を実施	同 左
有形固定資産の評価	取得原価（決算統計データ）	再調達原価	取得原価	同 左	同 左
税収の扱い	純資産変動計算書に計上（持分説）	同 左	同 左	同左（資産・負債差額増減計算書に計上）	行政コスト計算書に計上（収益説）

出所：総務省「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会」第1回資料等を参考に作成。

スト計算書の費用に対応する収益に計上される<sup>(8)</sup>。

統一モデルの財務書類は、普通会計（法律上の名称は一般会計等）について単体でまとめたものに加えて、地方公営事業会計を加えた全体財務書類、さらに全体財務書類に自治体の関連団体を加えた連結財務書類の作成を求めている。したがって3種類の財務書類の作成が必要となるが、これは従来の新地方公会計モデルも同じであった。また導入にあたって固定資産台帳の整備や複式記入の手続きに新たな事務負担が生じるため、特別地方交付税により財政支援が行われている。

つぎに、財務書類の相互関連をみよう。図表3は、統一モデルによる財務書類4表を簡略して表したものである。決算書を財務書類としてまとめるメリットは、資産負債のストック情報と現金収支のフロー情報を減価償却費等の発生コストを含めて財務書類として表し、それぞれが有機的に連携しその相互関係を含めて分析することで財政状況と運営状況（企業会計では経営成績）が明らかになり、さまざまな政策決定等に利用できることである。

公会計では、貸借対照表は資産と負債の差額を純資産（負債）残高として表すが貸方の

(8) 地方税収に関し持分説は公権力による住民の拠出で自治体の持分とし、収益説は住民を自治体サービスの受益者とみなすもので、それぞれ意見が交錯している。亀井孝文（2013）『公会計の概念と計算構造』森山書店などに詳しい。

図表3 統一モデル財務書類の体系（4表）

貸借対照表				行政コスト計算書	
科目	金額	科目	金額	科目	金額
固定資産	××××	固定負債	×××	1、経常費用	×××
有形固定資産	××××	地方債	×××	業務費用	×××
事業用資産	×××	その他	××	人件費	××
土地	×××	流動負債	××	減価償却費	××
建物等	×××	1年以内償還予定地方債等	××	その他	××
減価償却累計額	△×××	負債合計	×××	移転費用	×××
インフラ資産	××××	固定資産等形成分	××××	2、経常収益	××
土地	×××	剰余分（不足分）	△×××	使用料及び手数料等	××
建物等	×××			3、純経常行政コスト（1-2）	×××
減価償却累計額	△×××			4、臨時損失	-
投資その他の資産	×××			資産除売却損等	-
基金等	×××			5、臨時利益	-
流動資産	××			資産売却益等	-
現金預金	××	純資産合計	××××	6、純行政コスト（3+4+5）	×××
その他	××	負債及び純資産合計	××××		
資産合計	××××				

資金収支計算書		純資産変動計算書			
科目	金額	科目	合計	固定資産等形成分	剰余分（不足分）
【業務活動収支】		1、前年度末純資産残高	×××	×××	△×××
支出合計	×××	2、純行政コスト（△）	△××		△×××
収入合計	×××	3、財源	×××	×××	×××
業務活動収支①	×××	税収等	×××		×××
【投資活動収支】		国県等補助金	××		××
支出合計	×××	4、本年度差額（2+3）	××		××
収入合計	××	5、固定資産等の変動（内部変動）		××	△××
投資活動収支②	△×××	有形固定資産等の増加		××	△××
【財務活動収支】		有形固定資産等の減少		△××	××
支出合計	××	貸付金・基金等の増加		××	△××
収入合計	××	貸付金・基金等の減少		△××	××
財務活動収支③	△×××	6、資産評価差額	-	-	-
本年度資金収支④（①+②+③）	×	7、無償所管換等	-	-	-
昨年度末資金残高⑤	××	8、その他	-	-	-
本年度末資金残高⑥（④+⑤）	××	9、本年度純資産変動額（4~8の合計）	××	××	××
		10、本年度末純資産残高（1+9）	×××	×××	△×××

出所：総務省「今後の地方公会計の整備促進について」第1回会議資料2-2を参考に作成。

純資産（負債）合計は純資産変動計算書で当期の変動要因が示され、借方の現金預金は資金収支計算書で活動別に収支が明示されて残高として示される。企業会計の損益計算書は公会計では売上に相当する収益がないためコスト（発生コスト含め）のみの行政コスト計算書として表す。統一モデルは持分説なので税収は純資産変動計算書に行政コスト計算書の収支計の純行政コストとともに計上され、純資産の変動要因として示される。

なお自治体の決算分析は主に決算統計が利用されているが、平成22年度決算から総務省のHPに掲載されている「財政状況資料集」には、すでに統一モデルの財務書類を公表している自治体では施設別のストック情報等も入れた類似団体比較が掲載され、利用者の

「見える化」を進め政府のアカウンタビリティの履行や予算マネジメントへの取組みに活用できるよう整備を進めている。

## 2-2 総務省が期待する利活用（「財務書類等活用の手引き」から）

統一モデルによる財務書類の利活用については、平成27年の「統一的な基準による地方公会計マニュアル（全体版）」の中で「財務書類等活用の手引き」（以下、「手引き」）および平成28年の「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書」で活用事例を紹介している。以下、そこで紹介されている事例を参考に総務省が期待する利活用をみよう。

「手引き」では活用の視点として、財務書類の作成は①発生主義・複式簿記の導入、②固定資産台帳の整備、③比較可能性の確保、をあげている。これは新地方公会計基準のワーキンググループがあげていたことと同じであるが、統一モデルではさらに「マネジメント・ツールとしての機能が従来よりも格段に向上することになるため、これまでのように単に財務書類等を作成するだけでなく、予算編成や行政評価に積極的に活用していくことが期待されます。」と違いを述べている。すなわち、多くの自治体が作成してきた総務省方式改訂モデルは決算統計から容易に作成できる半面、固定資産の適正な評価が固定資産台帳や会計記録から検証できないといった問題があった。統一モデルは作成に手間はかかるがその分、信頼のおける分析が可能となって利活用できると説明している。確かに企業会計と同様に会計記録が整備されれば、財務書類から詳細な分析が可能となる。

また財務書類の利用者については、外部向けには住民や議会、地方債の投資家等に対するアカウンタビリティを適切に果たすためにわかりやすく公表することが期待されるとしている一方、内部向けには、①財政指標の設定、②適切な資産管理および③セグメント分析をあげている。具体的な例をみよう。

①財政指標の設定では、1つの事例として資産老朽化比率をあげている。これは庁舎や校舎など減価償却対象の固定資産について供用からの経過を老朽化として表している指標であり、耐用年数にわたって計上される減価償却費の累積額を取得価格で割って求める。公共施設等のマネジメントに活用することを期待している。ただしここで用いる耐用年数は「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（昭和40年大蔵省令）によることとされ、したがって実際の耐用年数と合わない場合も生じる。そこで平成28年4月に設置した「地方公会計のあり方に関する研究会」でこのことについて議論が行われ、耐用年数省令から自治体が実際に資産を使用できると考えている使用可能年数へ変更することについて検討が加えられた。結論としては、資産の長寿命化対策が行われた場合であっても、他団体と

の比較可能性から原則として耐用年数省令を使うことが妥当とされたが、公共施設マネジメントを進める中で実態に即した耐用年数を自治体の判断で決めることも技術的な面と他団体との比較の問題もあろうが、計画的な更新投資を進めていく上ではありえるように思われる。また資産老朽化比率という名称について内容をより端的に表す有形固定資産減価償却率へ変更することについて研究会で議論が行われ、呼称を変えることが妥当であるという考え方を示した。

もう1つの事例は、市民1人当たり資産額や純資産比率等の指標の類似団体比較である。類似団体と比較検討することで特徴がつかめ議論を深めることができると説明する。しかし自治体ごとに地勢など異なる条件も多くそれらを踏まえた比較分析でなければかえって誤解を与えてしまう恐れがある。また総務省でも検討が行われているが、類似団体の類型区分については平成17年から見直しが行われてないことから、区分等について検証の必要性が課題としてあげられている。

②適切な資産管理については、将来の施設更新必要額の推計や固定資産台帳と資産老朽化比率などを活用して将来の更新投資必要額を推計する事例をあげている。ただしこれらの活用は、固定資産台帳や会計記帳が整備されていることが前提である。

③セグメント分析については、予算編成や行政評価の活用事例がいくつか示されているが、セグメント分析はすでに東京都が事業別財務諸表を作成し活用してきた実績がある。東京都方式で財務諸表を作成している町田市でのセグメント分析では、予算科目の組み換えとともに100に及ぶ事業別の行政評価シートを作成し、さまざまな意思決定に活用している。

なおセグメント分析では、事業別の正確なコストを把握するためには人件費等を事業別に適切に按分する必要がある。この問題に関して「手引き」では、大阪府が人件費按分の考え方として職階別平均給与額×事務事業別職員数で算定している事例をあげている。1つの参考事例となろうが、多くの職員が複数の事業を掛け持ちする行政では正確な按分はいずれ難しい。

その他の活用に関して情報開示については、地方議会での活用、地方債IRへの活用、そしてPPP/PFIの提案募集をあげている。いずれも専門家向けの情報であり、統一モデルでは今後さらに改善が加えられれば活用の質も高まることが予想される。なお住民向けの「見える化」は、財務書類をある程度理解している人を対象として進めるべきである。

### 2-3 新たな財務書類の導入実績と地方自治体の対応

統一モデルによる財務書類の整備に関するロードマップは、平成27年1月に平成30年3月まで（やむを得ない理由がある場合に限り平成32年3月）に終わるよう総務大臣通達として全自治体に要請が出されている。総務省調査によると、平成29年3月末時点で、統一モデルで財務書類を作成予定している自治体は全自治体（1,788団体）のうち期限内に終わらせると回答したのは98.8%（1,766団体、平成30年以降は21団体）に上っている。順調に進めば、平成31年にはほぼ全ての自治体で平成29年度決算であるが統一モデルの財務書類が作成・公表されることになる。

また同時に財務書類の活用状況を調査したところ、財務情報をもとにした指標の公表が34.2%、住民への分かりやすい財政情報の説明が27.9%、議会での説明資料として活用が16.7%、台帳の公共施設管理計画等への反映が9.5%など（複数回答）であった。調査時点（平成29年3月）で統一モデルの財務書類を作成（作成中を含む）していた自治体は16.3%に過ぎなかったこともあり、台帳の活用等はこれからとなる。

では自治体の現場では、統一モデルについてどのように対応しているのだろうか。筆者が研究分担者として加わっている統一モデルに関する実態調査を平成28年6月に実施したのでその調査結果の一部を紹介したい<sup>(9)</sup>。

実態調査は、全自治体（1,788団体）に質問票を郵送して実施した。有効回答は1,103団体（回収率61.7%）であった。主な調査項目は、財務書類の作成（利活用を含む）、公表、予算・決算評価と財務書類の関係、財務書類の監査、教育などである。このうち財務書類の利活用に関する質問事項の中から、「統一モデルの何に期待しているか」を問うた調査結果について6項目を図表4にまとめた。

「説明責任の向上」に関しては、“やや期待している”が5割を超え“大いに期待している”と合わせると6割に上っている。統一化で説明責任が向上すると期待しているであろう。しかし「業務の効率化」に関しては、“あまり期待していない”と“全く期待していない”を合わせると6割近くなり効率化への期待は否定的である。「固定資産の適正な管理」では、“やや期待している”が6割近く“大いに期待している”と合わせると8割を超えている。台帳整備が進むことにより適正な管理は期待できる。また台帳整備で資産が網羅的に把握されることになると「他団体との財政比較」も信頼性が高まるため7割

(9) 科学研究費助成調査研究「新しい地方公会計の理論・制度および活動実践」（山浦久司代表：平成25-27年度、基盤研究B）で行った調査の一部である。なお調査結果の詳細は日本会計研究学会第75回大会特別委員会最終報告として公表されている。

図表4 統一モデルの利活用に関する実地調査結果（抜粋）

質問事項	統一モデルに関して何に期待しているか (%)					
	説明責任の向上	業務の効率化	固定資産の適正な管理	他団体との財政比較	予算編成への活用	P F Iへの活用
大いに期待している	8.8	4.0	23.1	19.8	6.0	1.8
やや期待している	53.4	27.0	59.4	53.6	47.1	19.6
あまり期待していない	26.1	45.8	10.9	19.1	32.7	45.8
全く期待していない	1.6	12.1	1.1	1.3	3.6	8.6
わからない	9.7	10.8	5.3	5.9	9.9	23.7
未回答	0.4	0.3	0.2	0.3	0.7	0.5
合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

出所：日本会計研究学会第75回大会特別委員会報告より作成。

超が“期待している”と回答している。総務省が期待を寄せる「予算編成への活用」に関しては、“やや期待している”と“大いに期待している”を合わせると5割を超えるが“わからない”を含めて期待に否定的な回答も5割近くに上っている。おそらく調査時点では評価が難しかったのであろう。「P F Iへの活用」に関しては現状では期待はしていないようである。

今後、統一モデルの財務書類が一般的となれば、利活用の途も開けていくであろうが、問題は自治体の現場で対応できる会計の専門スタッフをどう確保し育成するかである。企業会計をベースに作成される財務書類を利活用するためには、ある程度の会計の専門的知識が要求される。わが国の自治体では以前から指摘されているように、会計専門職員が監査部門を含めて不足している。財務書類の利活用はこの問題も併せて考えていくことが重要であり、これは後述する海外事例でも指摘されていることである。

### 3. 自治体財務書類の有用性を考える

#### 3-1 公会計の企業会計化の議論・異論

公会計にもNPMによる民営化の波が押し寄せている。わが国は制度改革こそ終えてないが自治体にもほぼ強制的に企業会計的な財務書類の作成が求められている。しかし公会計の企業会計化の議論は必ずしも肯定的な意見だけではなく、否定的な見解も議論が始

まった当初からある。公会計の企業会計化の議論をサーベイした上で、財務書類の有用性を考えてみたい。

議論をみる前に、公会計と企業会計の領域と会計方式を確認しておきたい（図表5）。公会計は公共部門の会計であるがそのうち公的企業や非営利団体を含めた領域を広義の公会計、一般政府（国民経済計算の区分）の領域を狭義の公会計として分けている<sup>(10)</sup>。このうち広義の領域はすでに企業会計方式をほぼ導入しているため、公会計の議論は主として狭義の領域であるが、その中でもとくに（純）公共財サービスを提供する一般会計（統合基金等）等を政府会計と称することもある。わが国の政府会計は官庁会計方式であり、ここに企業会計方式を導入すべきというのがNPMとともに論じられてきたのであるが、一方で異論もある。

公会計の議論は、公会計と企業会計の関係性で捉えると分かりやすい。1つは、両者は基本的には同じであるとするセクターニュートラルの考え方である。この考え方によれば、公会計基準は民間の国際財務報告基準（IFRS）等の会計基準に準拠するか収斂する。それゆえ原則として公会計特有のインフラ資産等であっても他の有形固定資産と同様に認識し評価して、財務書類に計上する。英国やニュージーランド、オーストラリアが採用している。英国は2000年に資源予算会計法が制定されて、国は完全発生主義による予算決算が始まり、2009年からは国と地方にIFRSが導入されている。もう1つは、両者は異なるとする考え方である。ここでは両者の違いを意識した公会計基準が設定される。政府特有の資産や年金等の負債は異なる会計処理をして計上するか備忘的な記載に留める<sup>(11)</sup>。

図表5 企業会計と公会計の領域と会計方式

企業会計 [複式簿記・完全発生主義] : 営利企業 (株式会社等)	国民経済計算 (SNA)
広義 [複式簿記・(完全/修正)発生主義] : 公的企業 (公社、公団、公庫等)、非営利団体 (NPO、組合、学校等)	
公会計 狭義 [単式・複式簿記・(修正)現金・発生主義] : 一般政府 (うち公営企業等)	国民経済計算 うち一般政府
政府会計 [単式簿記・(修正)現金主義] : 一般会計、一部特別会計	

(10) 公会計の領域に関する文献としては石井薫（1989）『公会計論』同文館出版など参照。

(11) 米国ではかつてこれらの政府固有の資産を受託資産（stewardship assets）として区分していた。

米国では連邦政府と州・地方政府にそれぞれ公会計基準等の専門委員会（FASABとGASB）があり、政府活動を行政タイプと企業タイプに分けて会計基準が設定されている<sup>(12)</sup>。

公会計の議論はしたがって、セクター間の違いをどう解釈し会計制度にどう反映させるかである。とくに民間にないインフラ資産の定義や国防、文化財等資産、公園、年金制度などの認識や測定、評価、表示などに関するものである。一般的な議論では、公会計改革は企業会計化を志向してきたのであるから、完全発生主義を採用するのであればすべて認識し評価して計上するのが1つの考え方である。しかし市場性のない資産を評価することに異論もある。企業会計には存在しない政府間の非交換取引、あるいは税収や政府間財源移転の会計処理については多様な議論がある。そこには、企業会計で絶対的なベンチマークである利益概念が公会計には無いという根本的な違いもある。また会計は言語であるが公会計は民主性を前提とした制度であるので、政策（政治）との関連で言葉に影響を及ぼすこともありうる。

これまでの議論や異論をサーベイしてみると、NPMとともに公会計改革が進められてきたので大方は公会計の企業会計化に肯定的であり<sup>(13)</sup>、IPSASの世界的な公会計基準も示されてきた。しかしその一方で、その特殊性や政策的な意義あるいは実務上の観点から企業会計化のメリットにも言及しながら否定的な議論もみられる。例えば、先駆的な公会計学者の1人であるR・ジョーンズは、発生主義公会計のテキストを発刊し続けながらも同時に、インフラ資産等の評価に関して国際比較よりその多様性を指摘している<sup>(14)</sup>。また公会計改革が財政の効率性や透明性の改善に寄与してきたことは認めつつも、発生主義は企業の政府のみ有効であることを述べている論文もある<sup>(15)</sup>。さらに公会計研究者のA・ウィンは、発生主義のメリットは過去10年を振り返って実際には実現していないことを指摘し、発生主義への公会計改革の意義を否定している意見もある<sup>(16)</sup>。著名な公会計学者I・ラプスレイは、公共部門に発生主義導入は自明のことではあるが問題のある改革としてまとめている<sup>(17)</sup>。

---

(12) 英米等のインフラ資産等の扱いについては日本公認会計士協会（2007）にまとめられている。

(13) 公会計の教科書として6版を重ねてきたJones, R and Pendlebury, M. (2010), *Public Sector Accounting*, Plentice Hallが制度を含めて解説している。また実務の解説としてはCIPFA (2016) *An Introductory Guide to Local Government Finance* (2016 Edition) がある。

(14) Adam, Mussari and Jones (2011)。

(15) Christiaens and Rommel (2008) など。

(16) Wynne (2008)。

(17) Lapsley Mussari and Paulsson (2009)。



わが国で公会計に関する議論を振り返ると、会計学関係では、1980年代から日本会計研究学会などで公会計部会を発足させて企業会計とは別に公会計研究が始められた。また財政関係の学会では1990年前後頃から議論が始まった。財政法学会では、1988年に開かれた全国大会のシンポジウムで「地方自治と財務会計制度」をテーマに、財政法の視点から公会計の課題等について討論が行われた。同学会誌である財政法叢書第5巻（日本財政法学会編『地方自治と財務会計制度』学陽書房）には、地方公会計の基本問題や地方自治と地方財務会計などについて公会計の重要性を指摘する研究論文が掲載された。また日本財政法学会では、1990年代後半に全国大会で公会計のセッションが設けられ、主に財政学の視点から論じたことがあった。例えば1998年第55回大会では、イギリスの資源会計予算やわが国の先進自治体で取り組まれていた発生主義財務情報の開示についてその有用性について肯定的な報告があった。さらに1999年に学者や会計士で構成された公会計研究グループが国際公会計学会を立ち上げた。わが国の議論はほとんどが会計学の視点からの考察であり、ほぼ肯定的な議論に終始してきた。実務でも公会計改革に懐疑的な見方はあるものの否定的な見解は少なかった。

### 3-2 海外事例にみる自治体財務書類の活用方途

公会計の議論はさておき、わが国の自治体でもすでに公会計改革にともなう作業を資源と労力を費やして実施しているのであるから、その利活用を図っていかなければ無駄な作業をこれからも続けることになる。総務省は前述のように、利活用の事例を公表し自治体の参考に供しているが、事例の多くは一部の積極的な自治体を中心にこれまでも試みられてきたものであり、目新しさはない。そこで海外の事例も参考に自治体財務書類の活用方途について探してみたい。

公会計制度は国際的な統一化を必ずしも必要としないが、世界各国の会計士団体の集まりである国際会計士連盟（I F A C）は、政府および政府機関等の公共部門を対象とした国際公会計基準（I P S A S）の策定を1996年から始めてその作業をほぼ終え、2014年に一般目的財務報告に関する概念フレームワークを公表した。I P S A Sは、世銀やIMFなどの支援を受けてまとめられた世界標準を意識した公会計基準であり、その内容は企業会計とのセクター中立をベースとして発生主義が公会計においても政府の説明責任の履行と利用者の意思決定に有用な情報を提供できるとし、（完全）発生主義会計による財務報告の普及を目的としている。I P S A Sはこれまで一部の先進国と途上国など約80カ国が

一部参考にしました適用するなどしてきたと報告されている<sup>(18)</sup>。例えば、スイスの州政府は1980年代に公会計改革をスタートし連邦は2007年にIPSASをベースにした予算決算モデルを導入している。またEU加盟国ではギリシャ危機を契機にIPSASを基礎としたEU独自の欧州公会計基準（EPSAS）を2020年頃までに整備する取組みを進めている<sup>(19)</sup>。わが国ではIPSASは、独立行政法人会計基準の策定や統一モデルでも参考にしてきた。IPSASの詳細はここでは述べられないが、今後、統一モデルの改善や利活用を探る際にIPSASを参考にすることも有用であると考えられる。

具体的な参考事例として、はじめに英国をみよう。英国の地方制度は1972年地方自治法で予算会計制を含む地方行財政制度全般にわたる改革が行われたが、会計制度については基金会計（Fund Accounting）が導入され基金を単位とした会計制度となった。その後サッチャー政権下でNPM改革にもなって地方財政の効率化を義務付ける目的等で1982年地方財政法で3E（Economy, Efficiency, Effectiveness）の外部監査を義務付け、同時に自治体の公会計改革を実施した。地方公会計制度は複式簿記記帳と発生主義会計で基金毎に経常・資本収支勘定を設けて財務諸表（Financial Statements）が基金毎と基金全体の連結決算書として作成され、予算も発生主義で策定されることになった<sup>(20)</sup>。英国（イングランド・ウェールズ）の現行の公会計については、2003年地方自治法の規定により地方自治体会計実務コード（COPLAA）に準拠して財務諸表を作成している<sup>(21)</sup>。実務コードによれば、財務諸表の作成目的は利用者に財務について明確な情報を提供することであり、その内容は、①前文（Explanatory Foreword）からはじまり②ガバナンス報告書（Annual Governance Statement）に続いて、③包括収益費用計算書（Comprehensive Income and Expenditure Statement）、④積立金変動計算書（Movement in Reserves Statement）、⑤貸借対照表（Balance Sheet）、⑥資金収支計算書（Cash Flow Statement）、⑦注記事項（Notes to the Accounts）である（図表6参照）。

---

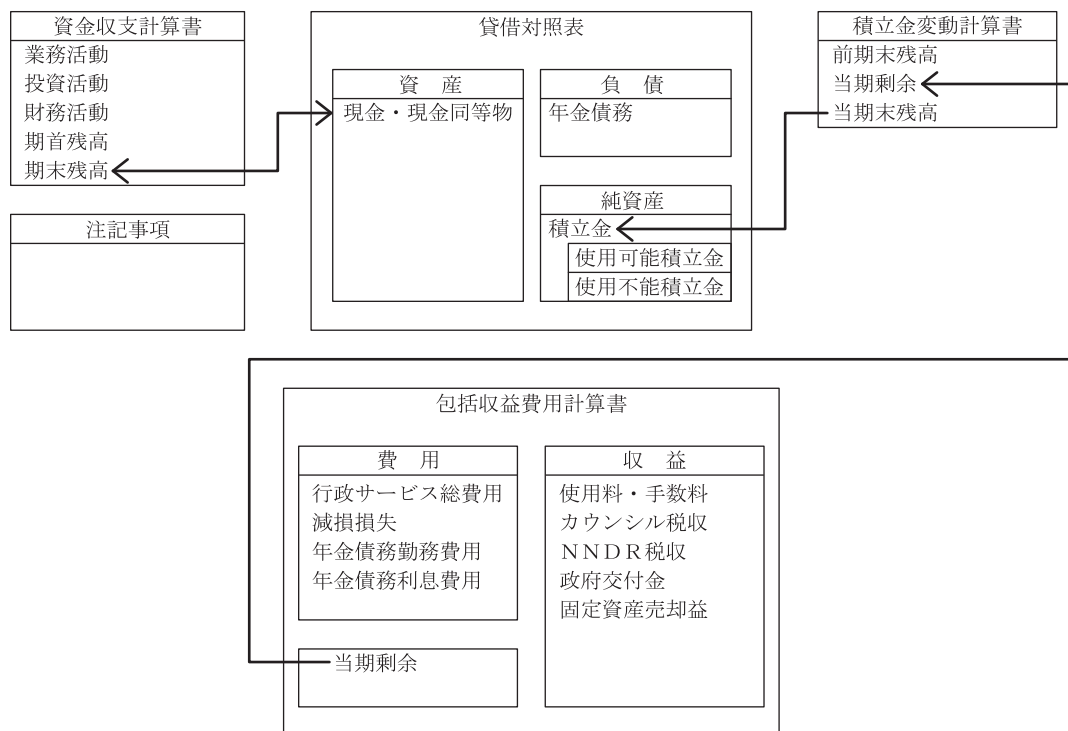
(18) IPSASの資料による数でありコンサルタント会社のPwCは発生主義導入国は約60カ国と数えている。

(19) しかし2016年にEU会計検査院でEPSASについてヒアリングした際にドイツの反対で策定作業は厳しい状況にあるとの話を聞いた。

(20) 中央政府の発生主義は1997年から決算に導入され2001年からは予算も発生主義で策定されている。

(21) 実務指針等の設定は第三者機関である勅許公共財務会計協会（CIPFA）が責任を負っておりCIPFAは同時に公会計専門の人材も育成している。自治体の会計部門には公会計士が雇用され内部マネジメントを掌っている。そのため専門的な会計処理が可能であり義務付けられている外部監査にも対応している。

図表6 英国自治体の財務諸表体系



出所：東信男「英国実態調査報告書」（2016年日本会計研究学会特別研究報告書より）。

わが国の統一モデルと比べると、税収が収益として包括収益費用計算書に計上され純計でコストが表示されるなどいくつか異なっているが、財務書類の枠組みはほぼ同じである。財務書類の相互関係をみると、包括収益費用計算書の差引き当期余剰は積立金変動計算書で変動要因の1つとして示され、残高は貸借対照表の純資産の積立金に対応する。財務諸表は一般会計のほかに、公営住宅経常勘定、地方税徴収会計、公営事業会計などの特別会計に関する決算と解説が公表され全会計について行政サービスのグループで括った決算書と会計方針のチェックリストが明記される。これらの決算報告は決算から4カ月以内にまとめて公表することが規定されている。

さて財務諸表の活用については、内部で財政運営上の指標として活用している。英国でも地方債発行は原則自由であるが、財務上の健全化のためにプルーデンシャル指標（Prudential Indicators）と財務健全指標（Financial Health Indicators）を設定している。プルーデンシャル指標は、借入金元利償還費の収益に対する比率であり（2016-17年度目標

値8.54%)、財務健全化指標は、納税者1人当たりの資本支出額の増減額(同1.47ポンド)、資本支出額(同1億1,760万ポンド)、純借入額と借換額の合計額(同5億9,272万ポンド)などが設定されている<sup>(22)</sup>。実績値はおおむね健全である。

一方、住民向けには、筆者が過去に英国第二の都市バーミンガムで担当者にヒアリングした経験から述べると、‘見える化’のような取組みはしていない。定期的な広報誌は現在は発行しておらず、HPでグラフ化などして財政情報を公開しているページも見当たらない。すなわち、財務諸表決算書は管理会計が主であって、財務会計としては住民は意識されず専門家向けの仕様である。財務諸表等の決算情報は各種の計画策定に利用され業績評価に活用されていた。財務諸表は付属の注記を含めて詳細な報告書としてまとめられており、専門的な分析は可能である。

英国の事例からは、利活用の視点から自治体では財務諸表の数値を使って住民1人当たりの資産額や老朽化比率を算定して団体比較分析するような取組みは行われていない。現在は廃止されたが総合的な行政評価制度であった包括業績評価(CPA)や包括的地域評価(CAA)のデータに利用されていた。CPAは決算数値から業績指標をもとに自治体を総合的なランク付けをしたもので、優秀から劣悪まで5段階で評価してCIPFAが公表し、評価の悪い自治体は監査が厳しくなって改善が要請されていた。

つぎに、米国の州・地方政府の事例をみよう。州・地方政府の公会計は政府会計基準審議会(GASB)が会計基準の設定を行っており、強制ではないが全ての州で準拠して報告書を作成している。GASBによれば、財務諸表の作成目的は、利用者に政府の説明責任と意思決定を評価できる情報を提供し政府のサービスレベルと債務弁済能力の評価に役立つことである。決算書としては包括的年次財務報告書(Comprehensive Annual Financial Report)がまとめられ、財務諸表は政府全体と基金会計(会計単位)ごとに作成される。財務諸表の内容は、正味資産計算書(Statement of Net Assets: 貸借対照表)と活動計算書(Statement of Activities: 損益計算書に相当)があるが、米国は州政府により制度に違いがあるため同じではない<sup>(23)</sup>。

米国の州・地方政府で財務諸表の活用については、制度上必要とされるもので実践的である。1つは自治体が設置運営している地方公務員年金に関する情報提供であり、財務状況の詳細な開示は厳しく求められている。2つは地方債の発行主体として投資家向けの財

---

(22) 詳細は東信男「英国実態調査報告書」(2016年日本会計研究学会特別研究報告書)を参照。

(23) 詳しくは会計検査院委託業務報告(2015)を参照。

務情報の提供であり、格付け取得のために信用力検証のための財務諸表の開示は必須である。またいくつかの州・地方政府では、非財務情報と合わせて業績測定とともにサービス提供の努力と成果に関する報告（S E A報告）などを作成し行政評価に利用してきた。オレゴン州は政策評価システムを確立しテキサス州は業績予算へと発展させるなど、それぞれ業績測定に基づくマネジメントサイクルを機能させてきた。ただし、これらの事例は限られずでわが国でも紹介されており、財務諸表を積極的に活用したものではない。

個別の事例では、スイスの州では財務諸表の活用は起債のコントロールのために必要な財政指標の算定に用いられている。起債管理で用いられる財政指標は、純負債比率（負債から非行政資産を控除した額を税収で除した値）、自己資金投資比率（現金残高を純投資額で除した値）、利子負担比率（純利公債費を総収入額で除した値）である。これらは発生主義により得られる会計情報を活用しているのであるが、更に広範な活用にはより多くの経験が必要であると指摘している評者もいる<sup>(24)</sup>。

一方、開発途上国では国際援助機関から支援を受けて公会計改革に取り組んでいる事例が多くみられる。インドネシアは、IMFや国際的シンクタンク等の支援により2003年から同国の公会計基準をIPSASに修正を加えたものに改めて政府の効率性改善や説明責任の向上に取り組んできたが、同時に汚職の防止が援助機関から要請されていた。公会計改革が公正な監査の実現と透明性の改善に寄与すると期待したのであるが、会計専門職の人材不足から制度が機能せず効果はみられていないようである<sup>(25)</sup>。フィリピンもIPSASを2013年から同様の要請から導入している。ここでは公会計専門官が配置され一部では機能しているとのレポートもある<sup>(26)</sup>。しかしマレーシアは近隣諸国の実態から2015年に予定していた公会計改革は先送りしている。

以上みてきた海外事例から財務書類の活用については、米国のように制度上から活用が強いられている例を別とすれば、住民向けに自治体が積極的に利活用しようとする様子は窺えない。政府の説明責任（accountability）はどこも強調しているが、住民への‘見える化’まで取り組んでいる例はなかった。その要因としては、わが国を含めて会計専門家が

(24) スイスの事例については、Bergmann, A. (2012) The Influence of the Nature of Government Accounting and Reporting in Decision-Making: Evidence from Switzerland, *Public Money and management*, January 2012, pp.15-20.

(25) 例えば、Harun, H. et al, (2013), Implementation and challenges of introducing NPM and accrual accounting in Indonesian local government, *Public Money and Management*, 33(5).

(26) フィリピンを含むAPECについてIPSASがまとめた資料として*Benefit of IPSAS* (2013)がある。

不足していることも要因として上げられよう。ただ英国のように、認定された公会計士が配置されていても財務諸表自体が専門的であることから専門的ユースのみに終始しているケースもある。

### 3-3 企業会計に学ぶ自治体財務書類の有用性

公会計改革は官庁会計の企業会計化であるから、その有用性を考えるに際しては、企業会計に学ぶことも有益な視点であろう。企業会計の歴史を振り返ると長い。複式簿記は13世紀頃からイタリアの商業都市が発展する中で誕生し、15世紀に簿記技術として体系化され、発生主義は16世紀頃から会社組織の活動とともに誕生し、18世紀のイギリス産業革命などで企業の損益計算の必要から会計学で理論化され定着してきた。

一方、公会計の歴史は短い。公会計は国家の成立とともに発展してきたわけではない。18世紀以降に成立をみる民主国家でも現金主義が主であった。公会計の重要性が世界的に認識されたのは、20世紀の終わりに登場したNPMに促されてからである。公会計の歴史は短く経験も浅い。それゆえ公会計の財務書類の活用方途は、企業会計から学ぶのが有益である。

しかしここではじめに指摘しなければならないことは、公会計と企業会計は同じ会計でありながら、似て非なるものであることである。その1つは、すでに述べたように、公会計（政府会計）は純公共財サービスの提供に関わる会計であり、これらは市場が存在しない（市場の失敗）ため利益概念が存在せず、効率性の測定や成果志向の取組みには限界があることである。かつて研究開発費が‘事業仕分け’でコストが高いと廃止や見直しに仕分けられたことがあったが、長期にわたる研究投資のコストとベネフィットは容易に測定できるものではなく、コスト高であっても政府が民主的手続きで予算で決定すれば、それは‘適切’ではないかもしれないが‘適法な仕分け’である。

また2つは、会計基準に関して企業会計の‘公正妥当’と公会計の‘合法規’の違いである。公正妥当とは報告目的ごとに決められている会計原則や法規等に則り会計処理することが求められるもので、複数の処理が認められていれば政策担当者の選択が可能である。しかし公会計からみれば、公正妥当な選択が合法規であるとは限らない。会計処理に選択の余地が入ること自体が、公会計では最も重要な客観性を欠いてしまうことになるからである。それゆえ発生主義の手続きで資産や引当金の評価が公会計でつねに議論になるのである。

そして3つは、資産が持つ特性の違いである。企業会計では資産は、企業活動でキャッ

シユを生む意味でキャッシュ・インフローの特性をもつが、政府（特に一般会計）の資産のうちでもインフラ資産や文化財等の資産は、もちろんその価値から得られる‘効用’は認められようが、維持のために現実にはキャッシュ・アウトフローを生じさせている。効用を認識し評価してその価値を計算しない限り、公会計では資産であってもこうした負債の性質を持つ資産が存在することである。

企業会計から学ぶためには、以上のことを念頭におくことが重要であり、これらを前提として企業会計から何を学べるか探してみたい。

民間企業の決算書である財務諸表は、1会計年度終了後にまとめる経営成績と財政状態を表した会計情報であり、政府の財務書類も運営状況や財政状態を示しいずれも過去の会計記録をまとめた過去情報である。企業会計では財務諸表は過去情報といっても利害関係者はそこから企業価値を評価し意思決定を行う重要な会計情報である。また公会計でも議会で議決こそ要さないが最近はP D C Aのマネジメントサイクルにおいて重要な役割を担っている。

しかし企業が予算や事業計画を策定する場合には将来の会計情報も必要となる。企業を取り巻く環境は内外で厳しさを増しており、適切な将来予測に基づく予算は企業の存続にも関わる。会計が過去から将来へ連続する中で会計の将来情報を予算や計画に明示的に取り込めば、将来にわたって企業の安定性が高まる。このことは公会計も同じであり、総合計画に会計すなわち財政の将来情報が取り込まれれば企業と同じ効果をもつ。

そこで参考になるのが、企業が単年度も含めて中長期の経営計画を策定する際などに作成する予測財務諸表ないしは見積財務諸表である。これは一般的に作成されているわけではないが、企業の予算の作成に際して予測損益計算書などが作られ予測期間にわたり企業の将来像を表す。予測財務諸表は定められた法規や基準があるわけではなく、企業が必要に応じて予測貸借対照表、予測損益計算書、予測資金収支計算書などを作成している。予測財務諸表を作ることで、今後の計画的な資金調達や資源配分を予め明らかにすることができ、持続的企業経営に役立てることもできる。

予測財務諸表の具体的な作成は多様であるが、より精緻な予測を行うなら定量的な分析に加えて定性的な要因も加える必要がある。企業の社会的責任（C S R）が言われ社会への配慮は将来情報にも欠かせない。例えば、企業価値に関わる社会貢献活動や環境負荷をもたらす企業活動が指摘される場合には、その費用を考慮して予測損益計算書に計上し、またそのことが企業価値を高めることで売上が期待できれば予測値に加えることもできる。

公会計の予測財務書類はまだ例をみないのであるが、財政計画は総合計画などとともに作成している自治体もある。しかし、これは経済予測や政府の政策を睨みながら税収や交付税の歳入見込みと実施計画に沿った歳出見込みを中期的に見積もったもので、ストック情報は入らず限定的である。財務書類が統一モデルで整備されるようになれば、企業類似の予測財務書類は過去に加えて将来の視点より広範な会計情報とともに持続的な計画が描けることになると考えられる<sup>(27)</sup>。

つぎに、企業の社会的責任（CSR）の視点から考えてみたい。自治体も社会的責任は住民と直接関わっているので企業以上に大きい。このことに関して企業会計を探ってみると、次のような取組みがある。その1つが統合報告（Integrated Reporting：IR）である<sup>(28)</sup>。IRとは、企業の売上や利益などの財務情報とともに環境や人権問題への取組みや知的財産など非財務情報を含めて利害関係者に報告するものである。企業は財務諸表の財務情報のほかにも、CSRに関わる報告書や環境報告書など非財務情報も公表しているが、これらを統合してまとめた報告がIRである。IRが世界的に注目されたのは2008年の金融危機が契機であったが、国際的には2013年に国際統合報告評議会（IIRC）が報告書を公表したことで、国際的企業を中心にIRの公表が増えてきた。もっともそれ以前にEUでは、2003年に企業に国際財務報告基準（IFRS）の導入とともに非財務情報を企業の年次報告に盛り込むことを求めていた。

わが国でIRを公表している企業はまだ300社程度と報告されているが、国際的には企業のCSRとその責務について開示することは、利害関係者以外にも企業活動の広がりを見ればその重要性は明らかであり、今後も増えると思われている。

では自治体はどうか。自治体の活動は地域住民に直接間接に影響を及ぼし企業よりはるかに関わりが大きい。どのように行政の活動と住民が関わっているのか、行政から報告し住民と共有する意義は大きい。

自治体の計画は、総合計画を中心に義務付けではなくなったが現在も多くの自治体で策定されている。しかし実施計画レベルでは財務情報も入っているが総合計画は多くが総花的であって、決して興味ある内容ではない。そのため自治体がIRを公表すれば、説明責任と透明性をより向上させることが期待できる。しかし総合計画にさらに屋上屋を重ねる

---

(27) 公会計改革に関して過去と将来の2視点から論じたものに次の論文がある。佐々木隆志「公会計制度改革の二視点 — 過去の視点と将来的視点」『会計検査研究』No.24。

(28) 企業のIRについては三菱商事やトヨタ自動車、ソニーなどが解説とともに公表しているのでそれらを参照のこと。



ことになっては、行政の負担と住民への情報の過多を招くことになりかねない。そうならないためには、総合計画など現在の計画行政をいったん見直し、企業で進化し続ける I R のような統合報告書を今後、時間をかけて検討する価値はあるのではなかろうか。

### 3-4 自治体財務書類は有用性を持たせえるのか

わが国では自治体は決算書を毎年度3種類（条例による一般会計等歳入歳出決算書等、総務省の決算統計、そして財務書類）も調製しなければならない。しかし3種類の決算書は相互に連携しているわけではない。それぞれ決算データの出所は歳入歳出決算書と同じであるが、そこから調製される決算書は目的が異なり、作成基準も違っているため相互には連携していない。このようになった経緯は、戦後の公会計改革の議論でもみたように、公会計の議論が制度改革に結実しなかったことが大きい。これは政治が予算のみを重視し会計決算を軽視してきたことが大きな要因として上げられる。先人たちの公会計の重要性を論じた議論が現在に至っても結実していない。

改めて自治体の財務書類を考えるなら、その利活用はまずは専門ユースのため人材を含めて公会計インフラの整備を進めることから始めなければならない。そのことなくしては、企業会的財務書類のメリットは活かさないことは海外事例からも明らかである。このことを経た上で、予算マネジメントに活用できる途が開けてくる。また現在利用されているセグメント分析でも位置づけが明確となり、予算仕分けとして利用することもできよう。いずれにしても高度な会計情報を利活用するためには、それを活かせる人材が不可欠であることを再度認識して取組みを進めるべきである。

## まとめとして

わが国で進められてきた公会計改革は、NPM改革の一環として欧米で実施されてきた動きに追随してきた側面がある。それゆえ公会計改革は制度改革をとまわず、国も地方も便宜的で中途半端な状態で進められてきた。政治も一時はその重要性を認識し改革の必要性を認めていたが、現状では健全でもあるので政策としての動因はわが国では低い。

しかし公会計改革は世界的には進展している。世界的なシンクタンク PwC によると、発生主義会計を導入している国は世界の半数を超えて増え続けているとのレポートを公表

している<sup>(29)</sup>。また英国はさらに企業会計化へ動いている。企業会計では一定の支配関係にある企業の子会社は連結決算が求められているが、公会計でも国と地方の関係は行財政制度をとおして支配関係が認められるため英国は全政府会計（Whole of Government Account）を2012年から導入している。これは納税者に国全体としての決算情報を提供することで、マクロベースの説明責任を履行するものである。

以上のことから考えると、わが国では現状ではそれほど公会計改革の必要性は一般には認識していないが、世界的な趨勢からみれば改革は避けられないことでもある。いずれ自治体の決算書は、公会計改革により財務書類に一本化されるのが望ましいであろう。公会計の財務書類は前述のような議論もあるが、現実には官庁会計の限界から企業会計へ移行ないしは官庁会計と併用せざるを得ない状況にどの国の政府も直面している。とくに自治体では、市民協働の場面が広がるにつれて、財務書類の会計情報は多様な有用性を持たせていく必要性が高まる。

すなわちNPM改革が公共で進むにつれて、公共ガバナンス（NPG）という視点が加わってきた。NPGを意識すれば、パブリック・ガバナンスは政府と住民が協働して公共を統治するのであるから、ここでは社会全体の厚生を高めることがターゲットになり、経済的効率性や効果性は最善でははく次善と捉えてもよくなる。NPGが住民ファーストとするなら、自治体から開示される情報は財務情報のみならず、非財務情報を含めた総合的なものがより重要となる。そうした意味でも、財務書類の有用性は、財務情報のみではなく非財務情報も含めたより広範な情報を収載して有用性を高めることも、これからのガバナンスを考える際には重要な視点ではある。ここではこれまでの財務情報の議論からさらに非財務情報の議論に広げて、その有用性を考えることが求められる。

（かねむら たかふみ 明治大学教授）

キーワード：統一的公会計基準／自治体の財務書類／  
公会計改革／企業会計と公会計

---

(29) PwC (2013), Towards a new era in government accounting and reporting.

## 【参考文献】

- 石井薫 (2001) 『学際会計学 — 記号・経済・経営分野との相互浸透 —』 同文館出版。
- 井堀利宏 (2005) 『公共部門の業績評価 — 官と民の役割分担を考える —』 東京大学出版会。
- 大住荘四郎 (1999) 『ニュー・パブリックマネジメント — 理念・ビジョン・戦略』 日本評論社。
- 会計検査院委託業務報告 (2015) 「イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用の状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究」 (平成26年度報告、監査法人トーマツ受託調査)。
- 加藤芳太郎 (1982 a) 『日本の予算制度』 東京大学出版会。
- (1982 b) 『地方自治体の予算制度』 東京大学出版会。
- 兼村高文 (2017) 『新たな決算書で目指す行政のセーフティドライブ』 (オンデマンドブックレット) 時事通信社。
- 建設政策研究センター (1998) 『社会資本と企業会計的手法に関する研究 — 英国、米国、ニュージーランド等の事例研究を中心として —』 建設省。
- 鈴木豊 (2016) 『新地方公会計 — 統一基準の完全解説』 中央経済社。
- 隅田一豊編著 (1999) 『公会計改革の基軸』 税務経理協会。
- 中尾正英 (2017) 「地方公会計の新たな展開」 『地方財務』 No. 750、ぎょうせい。
- 日本公認会計士協会 (2007) 「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」 公会計委員会研究報告第16号。
- 地方自治協会 (1982) 『企業会計的手法による財政分析と今後の財政運営のあり方に関する調査研究報告書』。
- (1986) 『地方公共団体のストック分析・評価方法に関する研究』。
- 宮川公男・山本清 (2002) 『パブリック・ガバナンス』 日本経済評論社。
- 宮元義雄 (1963) 『地方財務会計制度の改革と問題点』 学陽書房。
- 吉田寛 (1993) 『政府・地方自治体と公企業の会計』 森山書店。
- 山本清編著 (2005) 『「政府会計」改革のビジョンと戦略』 中央経済社。
- Adam, B., Mussari, R. and Jones, R. (2011), The Diversity of Accrual Policy in Local Government Financial Reporting: An Examination of Infrastructure, Art and Heritage Assets in Germany, Italy and the UK, *Financial Accountability and Management*, 27(2), pp. 107-133.
- Denhardt, R. B. and J. V. Denhardt (2007) *The New Public Service*, M. E. Sharpe.
- Bergmann, A. (2012), The Influence of the Nature of Government Accounting and Reporting in Decision-Making: Evidence from Switzerland, *Public Money & Management*, 31(2), pp. 15-20.
- Brunsson, N., Jacobsson, B. and Associates (2000) *A World of Standards*, Oxford University Press.
- Chan, J. (2003), Government Accounting: an Assessment of Theory, Purposes and Standards, *Public Money & Management*, 23(1), pp. 13-20.
- Christiaens, J. and Rommel, J. (2008), Accrual Accounting Reform: Only for Businesslike (Parts of) Governments, *Financial Accountability & Management*, 24(1), pp. 59-75.
- Denhardt, J. V. and R. B. Denhardt (2011), *The New Public Service: Serving, not Steering*, M. E. Sharpe.
- Hood, C. (1991), A Public Management For All Seasons?, *Public Administration*, 69(1), pp. 3-19.
- (1995), The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3) , pp. 93-109.

- IFAC (International Federation of Accountants) (2012), Public Sector Financial Management Transparency and Accountability: The Use of International Public Sector Accounting Standards, IFAC Policy Position 4.
- Jones, R. and M. Pendlebury (2010), *Public Sector Accounting*, 6th edition, Prentice Hall.
- Lapsley, I. (2008), The NPM Agenda: Back to the Future, *Financial Accountability and Management*, 24(1), pp.77-96.
- , I. R. Mussari and G. Paulsson (2009), On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform, *European Accounting Review*, 18(4), pp. 719-723.
- OECD (2010), Public Administration after “New Public Management”, OECD Publishing.
- Pallot, J. (1992) Elements of a theoretical framework for public sector accounts, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(1), pp. 38-59.
- Pilcher, R. and M. V. D. Zahn (2010), Local Government, Unexpected Depreciation and Financial Performance Adjustment, *Financial Accountability & Management*, 26(3), August 2010, pp. 299-324.
- Pina, V., L. Torres and A. Yetano (2009) Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches, *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4, pp. 765-807.
- Pollitt, Chr. and G. Bouckaert (2004), Public Management Reform: A Comparative Analysis, Second Edition, Oxford University Press.
- Wilson, D. and C. Game (2011), *Local Government in the United Kingdom*, Palgrave Macmillan.
- Wynne, A. (2008), Accrual Accounting for the Public Sector- A Fad That Has Had Its Day? *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol. VII, No.2, pp. 117-132.