

【巻頭言】

地方自治体における公会計制度改革の進展

山 浦 久 司*

(明治大学大学院会計専門職研究科教授)

1 地方自治体の公会計制度改革の意味

地方自治体の公会計制度改革，すなわち公会計の発生主義化の流れは，現在，事実上の最終局面を迎えようとしている。総務省は，2014（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」（以下，「2014 年報告書」）を公表した。「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」は，それまでの地方公共団体における財務書類の作成状況についてのヒアリングなどの検証を行い，かつ公会計の国際基準である国際公会計基準（IPSAS）も踏まえたうえで新しい地方公会計の推進方策等を検討するために，2010（平成 22）年 9 月に総務省で設置されたものである。

「2014 年報告書」は，今後の新地方公会計に関する基本的な考え方や統一的な基準を示すことの重要性を明らかにし，そのための固定資産台帳の整備ならびに複式簿記の導入の必要性を示した。この報告書を受けて総務大臣は 2014 年 5 月に「今後，平成 27 年 1 月頃までに具体的なマニュアルを作成した上で，原則として平成 27 年度から平成 29 年度までの 3 年間で全ての地方公共団体において統一的な基準による財務書類等を作成するよう要請する予定である」旨の通知を各地方自治体に発した¹⁾。現在，各地方自治体においては，この通知に沿う方向で公会計改革が急速に進められているところである。

そもそも，地方自治体の公会計制度改革の目的は，第一に，地方分権化を進めるにあたって地域住民や議会への説明責任をより良く果たすために，現金主義会計では把握できない資産や負債，さらには見えにくいコスト情報（減価償却費等）を企業会計方式の複式簿記の採用と発生主義会計の導入によって把握し，これらを開示しようとするにある。

また，複式簿記による発生主義会計を導入することで，地方財政の改善ならびに行政の効率化を果たすことに役立つ。すなわち，財務書類の作成過程で整備される固定資産台帳や未収金台帳や地方債台帳など

* 1948 年福岡生まれ。1976 年一橋大学大学院商学研究科博士課程単位取得（1994 年一橋大学博士（商学））。その後，千葉商科大学専任講師，同助教授，千葉大学法経学部助教授，同教授を経て，1997 年より明治大学経営学部教授，2008 年検査官就任，2013 年会計検査院長，同年 5 月退官，同年 9 月より明治大学会計専門職研究科教授，現在に至る。この間，税理士試験委員，公認会計士試験委員，金融庁企業会計審議会監査部会長，国際監査基準審議会（IAASB）政府オブザーバーなどを歴任。主要著書に、『英国株式会社社会計制度論』（白桃書房，1993 年，1993 年度日本会計研究学会太田賞受賞），『会計監査論』（中央経済社，1999 年，日本公認会計士協会学術賞受賞）など，多数。

¹⁾ 総財務 第 102 号 平成 26 年 5 月 23 日。

の管理簿と共に帳簿上で資産や負債の一元管理を行い、財政再建計画を立てたり、公共施設等の維持マネジメントや更新計画を立てたり、さらには予算編成に役立てたりすることが容易になる。また、現金支出を伴わないコストも含めたフルコスト情報を把握することにより、行政事業のコスト管理に役立てたり、事業別・施設別のセグメント分析などによる個別の採算管理や事業ポートフォリオの効率化につなげたりすることもできる。さらに、地方債の発行にあたり、投資家への IR 情報としても活用できるし、整備された固定資産台帳をもとに、民間企業との PPP / PFI の共同事業を進めやすくなる²⁾。

このような利点が評価されて、地方自治体の公会計改革が進められてきたのであるが、目を世界に転じてみると、国家政府レベルでの公会計制度の発生主義化の流れも顕著である³⁾。また、その背景となる考え方や事情も、わが国地方自治体の公会計制度改革の動きとも相通じるものがみてとれる。

2 公会計制度改革の展開

ここで、わが国地方自治体の公会計制度改革の展開を概観すると、前史的には、1990 年代にいくつかの地方自治体で企業会計方式のバランスシートの作成事例がある⁴⁾が、国の政策事項として採りあげられるようになってからの動きは次の 3 つの段階に分けられよう。

(1) 第一段階：総務省方式の提示

小渕恵三首相直属の諮問機関であった経済戦略会議（議長：樋口廣太郎）が平成 11（1999）年 2 月に最終報告書を提出し、効率的で透明性のある行政を推進する一環として、国ならびに地方自治体への企業会計方式の導入が謳われた。これを受けて、総務省（当時、自治省）は、地方自治体に企業会計方式の財務諸表を作成して公表する方向へと向かわせる決定をし、平成 11 年 6 月に「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」（座長：今井勝人）を設置したのである。

同研究会は、最初の報告書（平成 12 年 3 月）で普通会計バランスシート作成モデルを提示し、翌平成 13 年 3 月の報告書では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（当該地方公共団体の普通会計と普通会計以外の会計（公営事業会計等）のバランスシートを連結（結合、純計または並記）したものという）の作成モデルを提示した。以上の作成モデルを総務省方式という。

この方式では、固定資産評価に固定資産台帳を作らずとも決算統計の普通建設事業費の額を累計することにより算定（取得原価主義）するなど、作成の便宜性を重視したために、普通会計バランスシートと行政コスト計算書については、平成 18（2006）年 3 月までに都道府県と政令市で、ほぼ 100%の作成率となるまでに広がった。

さらに総務省は「地方公共団体の連結バランスシート（試案）」（平成 17 年 9 月）による公社・第 3 セク

²⁾ これらの点の具体的な活用事例については、総務省「統一的な基準による地方公会計マニュアル」ならびに「財務書類等活用の手引き」（平成 27 年 1 月）を参照。

³⁾ たとえば、PWC あらた監査法人、「新時代を迎える政府会計・財務報告」（2015 年 7 月、13 頁）によれば、OECD（経済協力開発機構）加盟国（34 か国）のうち 73%（25 か国）が政府公会計で発生主義会計を採用し、OECD 非加盟国でも現金主義会計からの転換が顕著にみられるという。

⁴⁾ わが国地方自治体の公会計制度改革の初期的展開に関しては、茅根聡著「地方自治体会計の現状と改善への試み—ストック会計の導入を中心として—」、『会計検査研究』第 4 号（1991 年 9 月）、東京都公会計管理局、「公会計白書」（平成 22（2010）年 11 月）、8-13 頁、石原俊彦「地方自治体の事業評価と発生主義会計—行政評価の新潮流—」（中央経済社、平成 11（1999）年）、184-192 頁、大塚成男「地方公共団体における会計改革の現状と課題」、『経営学論集』（龍谷大学、第 45 巻 3 号、2005 年 12 月）、130-132 頁に詳しい。

ター等を含めた連結バランスシートの作成モデルも提示し、全都道府県と政令市に作成を要求し、各自治体共に作成し、公表した。

(2) 第二段階：基準モデルと総務省方式改訂モデルの提示

上記、第一段階での総務省の取組みは一定の成果を挙げたが、あくまでも試行的で、作成基準も明確でなく、地方自治体間の比較可能性も十分とはいえなかった。さらに、国も財務書類の作成と公表を始めたところであり、国の作成基準との整合性も求められるようになった⁵⁾。

この中で、総務省は、当時の内閣府経済財政諮問会議の重要課題として採りあげられた地方行政改革の議論の動向も踏まえながら、「新地方公会計制度研究会」（座長：跡田直澄）を設置し、地方公会計のより一層の改革を目指した。そして、平成 18（2006）年 5 月に同研究会報告書（以下、「2006 年報告書」）を公表した。

そこでは、新たな公会計制度整備の具体的な目的として、①資産・債務管理、②費用管理、③財務情報のわかりやすい開示、④政策評価・予算編成・決算分析との関係付け、⑤地方議会における予算・決算審議での利用の 5 つをあげている。そのうえで、発生主義を活用した基準設定とともに、複式簿記の考え方の導入を図ること、地方公共団体単体と関連団体等も含む連結ベースでの基準モデルを設定すること、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の 4 つからなる財務書類（いわゆる「財務 4 表」）の整備を標準形とすることを提示しているが、従来の総務省方式の改訂にも配慮したモデル（「総務省方式改訂モデル」⁶⁾）も併せて容認することを基本的な考え方として示したのである。

そして、この新たな制度を運用するために、総務省は事務次官通知（平成 18 年 8 月）により、平成 21 年度までに各地方公共団体に対して「2006 年報告書」に沿った財務書類の整備を要請した。

折しも、従来からあった「地方財政再建促進特別措置法」（昭和 30（1955）年制定）に代わる「地方公共団体の財政の健全化に関する法律（通称「地方健全化法」）」が平成 19（2007）年 6 月に制定され、早期健全化基準を設け、判定基準以上となった地方公共団体には財政健全化計画の策定を義務付けて自主的な改善努力を促すことになった⁷⁾。また、財政指標としては、フローだけでなくストックにも着目し、公営企業や第三セクターの会計も対象とする新たな指標を導入するなど、地方公共団体の財政の全体像を明らかにする制度としたのである。

総務省の最新の調査⁸⁾では、平成 25 年度決算にあたって、全都道府県中 4 つが基準モデル、38 が総務省方式改訂モデル、5 つが東京都方式⁹⁾その他を採用して財務書類を作成、または作成中であり、さらに全 20 の指定都市中 6 つが基準モデル、13 が総務省方式改訂モデルで作成または作成中、また 1741 市区町村中 15.2%が基準モデル、76.2%が総務省方式改訂モデル、1.2%が総務省方式、1%が東京都方式その他で

⁵⁾ 国においては、財務省が「国の貸借対照表作成の基本的考え方」（平成 12 年 10 月、当時、大蔵省）を公表し、国の貸借対照表（試案）を平成 10 年度決算分より作成し、さらに省庁別財務書類を平成 14 年度決算分から、また国全体の財務書類を平成 15 年度決算分から作成、公表している。ただ、これらの財務書類も固定資産台帳や複式簿記を基礎にしたものではない。

⁶⁾ 総務省方式改訂モデルでも財務 4 表を作成するが、決算統計データを活用して作成することも可とし、固定資産台帳も売却可能資産から順次整えることを容認し、従来の総務省方式からの移行を基準モデルよりも容易にした。

⁷⁾ 地方健全化法の成立にあたっては、平成 19（2007）年 3 月の北海道夕張市の財政再建団体指定の事件が大きく影響した。地方自治体の財政悪化の兆候を事前に把握し、健全化への道筋を早期につけさせるのが本法の狙いである。

⁸⁾ 総務省（平成 27 年 7 月 7 日）「地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定」（調査日：平成 27 年 3 月 31 日）。

⁹⁾ 東京都方式は、固定資産台帳をもとに開始貸借対照表を作成し、複式簿記による取引の日々仕訳で記録し、これを予算執行に関する官庁会計システムと連動させるものである。東京都のほか、大阪府、愛知県および新潟県、さらに市では町田市が採用している。

作成、または作成中であり、全自治体の 93.7% (1675 団体) が財務書類を作成、または作成中とするに至っている。

(3) 第三段階：統一基準への収斂

そのうえで、現在は第三段階に来ている。上記「2014 年報告書」は、「2006 年報告書」の段階よりは、一步、踏み込み、統一的な基準による財務書類の作成を要求するのである。しかし、上記のように、ほとんどの自治体では財務書類を作成し、これを公表しているのに、なぜ、総務省はさらなる改革を進めようとするのであろうか。

その背景について、総務省は、地方自治体の公会計改革が始まってから 15 年を経過し、総務省方式改訂モデル等による財務書類の作成と公表を行う自治体が増えてきて、それらの活用に関しては必ずしも成功しているとはいえないという点を問題にしているようである。

総務省が行った最新の調査¹⁰⁾では、財政指標の設定 (26.4%)、適切な資産管理 (10.2%)、予算編成への活用 (7.7%)、施設の統廃合 (2.1%)、受益者負担の適正化 (1.8%)、行政評価との連携 (1.4%)、地方議会での活用 (25.9%)、地方債 IR への活用 (1.7%) といった利用内容が挙げられているが、財政指標の設定や地方議会での説明などに目立った利用があるだけで、他の利用は進んでいない。

この点を捉えて、総務省はさらなる改革の進展の必要性を強調する¹¹⁾。

すなわち、貸借対照表の作成・公表によって資産・債務改革も一定程度進展してきたと評価することができるが、財務書類を予算編成や行政評価等において積極的に活用している地方公共団体は未だ一部に限られている。その主な背景・理由としては、①総務省方式改訂モデルでは個別の伝票単位で複式仕訳を実施するのではなく決算統計データを活用して財務書類を作成するため、事業別・施設別の行政コスト計算書等を作成してセグメント分析を実施することが困難であること、②総務省方式改訂モデルでは固定資産台帳の整備が必ずしも前提とされていないため、公共施設等のマネジメントへの活用が困難であること、③基準モデル、総務省方式改訂モデル及びその他の方式が混在しているため、地方公共団体間での比較可能性が確保されていないことなどが考えられる。

そこで、今後、各地方公共団体において統一的な基準による財務書類等が作成されることにより、①発生主義・複式簿記の導入、②固定資産台帳の整備、③比較可能性の確保といった観点から、財務書類等のマネジメント・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等に積極的に活用していくことが期待される、というのである。

ここで、統一的な基準による財務書類については、原則として平成 29 年度までに作成することが要請されているが、その準備状況に関しての総務省の調査資料¹²⁾が公表されている。それによれば、平成 27 年 3 月 31 日時点で、1,755 団体 (全団体の 98.2%) が要請期間内の平成 29 年度までに一般会計等財務書類を作成完了の予定であるという (なお、28 団体 (全団体の 1.6%) が 30 年度以降になると回答している) から、統一化は順調に進んでいるといえる。

¹⁰⁾ 総務省、前掲。

¹¹⁾ 総務省 (平成 27 年 1 月)「財務書類等活用の手引き」、1 頁。

¹²⁾ 総務省 (平成 27 年 7 月 7 日)「地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定」(調査日：平成 27 年 3 月 31 日)。

3 新しい公会計の利活用

以上、わが国の地方自治体公会計改革は最後の仕上げの段階に入ってきたのであるが、折角の改革も、狙った成果が出なければ、意味がない。前述したように、地方自治体の公会計制度改革の目的は、第一に、地方分権化を進めるにあたって地域住民や議会への説明責任をより良く果たすためであり、第二に、地方財政の改善ならびに行政の効率化に役立てることにある。

総務省は「財務書類等活用の手引き」で、行政内部での活用と行政外部での活用に分け、さらに前者をマクロ的視点とミクロ的視点に分けて、次のような活用事例を提示する¹³⁾。

(1) 行政内部での活用：マクロ的な視点からの活用

(a) 財政指標の設定

- ・有形固定資産のうち償却資産の取得価額等に対する減価償却累計額の割合を算出し、資産老朽化比率として把握し、老朽化対策の優先順位を検討する際の参考資料とする。

(b) 適切な資産管理

- ・公共施設等の更新時期の平準化や総量抑制等の全庁的な方針の検討
- ・未収債権の徴収体制の強化

(2) 行政内部での活用：ミクロ的な視点からの活用

- ・事業別・施設別の行政コスト計算書等を作成することでセグメントごとの分析が可能となり、これを予算編成に活用したり、施設別コストの分析による統廃合の検討や受益者負担としての施設利用料の見直しに利用したり、利用者当たりのコストの算出による行政評価と結び付けたりする。

(3) 行政外部での活用：情報開示

- ・住民への公表や地方議会での審議の活性化のための利用や地方債 IR への活用や PPP/PFI の提案募集などに利用する。

ここで想定されている利活用の具体例については、すでにこれまでの公会計改革のなかでいくつかの地方自治体において先行的に実践されているところであるので、新味があるわけではない。しかし、新しい公会計制度では、会計基準が明示され、また日々仕訳にせよ、期末一括仕訳にせよ、複式簿記による会計記録がベースになっているために、会計情報に正確性が加わっている。また、会計基準と作成方法が全国で統一化されているために、自治体間で比較しやすくなり、利活用の実質的な効果は高まるであろう。

4 財務書類の監査のあり方

以上、みてきたように、地方自治体の新公会計制度への移行は着々と進んでいるが、次の焦点は、財務書類の監査をどのように行うかという問題である。

従来、地方自治体で最も多く採用されている総務省方式改訂モデルの場合に特に該当することであるが、発生主義の財務書類は決算統計等の数値を利用して作成される参考資料であり、公会計のメインフレームはあくまでも予算決算の会計システムである。したがって、財務書類は監査対象として必ずしも必要とは認識されなかった。

¹³⁾ 総務省（平成 27 年 1 月）「財務書類等活用の手引き」pp.2ff.

しかしながら、新公会計制度の下では、財務書類はメインフレームである会計システムの必然的な成果物であり、首長ないし行政体による会計責任の確認のために監査は不可欠と考えるのが自然である。ましてや、財務書類が様々な形で利活用される場面を考えると、その信頼性の検証は不可避であろう。

この問題について、2016年3月16日に安倍総理大臣に提出された第31次地方制度調査会(会長 畔柳^{くろやなぎ}信雄)の答申書¹⁴⁾では、財務書類の監査を誰がどのように行うのかという点だけでなく、行うのかどうかに関してさえも明確にしていない。

しかし、財務に関する事務の執行についての内部統制を中心に、その整備と評価の責任を首長に負わせ、その評価内容を監査委員に監査させ¹⁵⁾、内部統制の監査の結果を踏まえた監査を実施することにより、リスクの高い分野に監査を集中、重点化させる等、企業での内部統制監査ならびにリスクアプローチ監査と同様の手法を採り入れる方向性をみせている¹⁶⁾。

またさらに、監査の実効性確保のあり方、監査の独立性・専門性のあり方、監査への適正な資源配分のあり方について、必要な見直しを行うことを基本的な柱として、統一的な監査基準の設定、監査委員の独立性と専門性の確保、監査結果に対する実効性の担保(報告書に指摘された事項に対して改善等の対応措置を法律で求めること)、包括外部監査制度導入団体を増やしていく必要性と包括外部監査人へのサポートの仕組みや研修制度の導入、監査委員事務局の充実、地方自治体の監査を支援する全国的な共同組織の構築等を提言している¹⁷⁾。

そして、これらの答申書の文脈からは、現在の監査委員と外部監査人の制度は活かしたうえで、独立性と専門性の要件を備えた監査人による財務書類の監査が行われることが予定されているとみることができ。いずれにせよ、現状での監査制度のもとでは、信頼できる財務書類の監査は望めないことから、この答申に沿った制度改正が期待されるが、その際、公認会計士や監査法人らの会計監査の専門家による監査が最も有効であろうと思われる。

5 おわりに

これまでのところ、総務省が主導してきた地方自治体の公会計改革は順調に進んできたと評価してよいであろう。そこで、今後、この改革が実を結ぶためには、以下の3点での進展が注目される。

- (1) 発生主義会計のデータ活用：上記のように、新しい公会計の利活用については様々の提案が行われるが、なかでも中長期的観点からの予算編成、財政構造改革、行政の効率化などへの利用が考えられる。そのためには利活用に関する自治体間の情報の共有化や自治体職員の会計教育など、課題も多い。
- (2) 財務書類の監査：新しい公会計のシステムは自治体会計のメインフレームとなることから、そこから作られる財務書類の信頼性の監査は不可欠である。その監査の精度を上げるためには、現在の自治体の監査制度が抱える監査の専門性と独立性の欠如という問題を改めねばならない。
- (3) 政府会計との連携：自治体会計と政府会計との共通のプラットフォームがあって初めて国全体の財

¹⁴⁾ 地方制度調査会(平成28年3月16日)「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」

¹⁵⁾ 同上、13-14頁。

¹⁶⁾ 同上、15頁。

¹⁷⁾ 同上、15-18頁。

政政策の策定が可能となるが、そのためには、現在の状況（決算データをもとに発生主義に見立てた財務書類を作成、公表している）を一步進めた政府公会計の改革が必要である。

なお、地方自治体の公会計改革は、今後の会計検査にも大きな影響を与えられと考える。なぜなら、地方自治体の財政の透明性が高まると同時に、セグメント情報や連結情報など、会計検査への利用が可能な種々の情報が新しい会計システムを通して作り出されるからであり、それらを会計検査にどのように応用するかの研究が会計検査院に不可欠となるであろう。

（＊本稿は、平成 27 年度日本学術振興会科学研究費助成事業、基盤研究 B（研究代表 山浦久司、研究期間 3 年）の研究成果の一部である。）