

公会計改革による新地方公会計制度の形成過程

Formation Process of New Local Government Accounting System by Government Accounting Reforms

森田 英二
MORITA, Eiji

- 1.はじめに
- 2.公会計改革の背景
- 3.公会計改革の潮流
- 4.官庁会計と新地方公会計の関係
- 5.新地方公会計制度の確立と展開
- 6.まとめ

参考文献

1.はじめに

欧米先進国においては、民間企業における手法を公共部門に適用し、マネジメント能力を高めることで効率化・活性化を図るというニュー・パブリック・マネジメント(New Public Management : NPM) が展開され、この NPM の政策の一つとして企業会計モデルを行政運営で活用する手法が導入されて現在に至っている。このように公共部門において企業会計手法を導入する公会計改革は国際的潮流となっている。

わが国でも地方公共団体において新地方公会計制度が導入され、一連の公会計改革によって内容の質的向上が図られてきた。新地方公会計制度は複式簿記・発生主義会計を基本とした体系であり、単式簿記・現金主義会計の官庁会計を補完する形で進展している。また、従来の新地方公会計制度における会計基準は、基準モデルや総務省式改訂モデル、東京都会計基準と複数存在していたが、2014年の総務省による統一基準の公表で会計基準の収斂化も進み、それと連動して公会計情報の有用性が向上することも期待されている。

本稿では、公会計改革による新地方公会計制度の形成に至る過程を明らかにすることで、新地方公会計制度の意義と役割を明確にすることを目的とする。まずは公会計改革の背景を探ることから始め、さらに全体的な公会計改革の潮流を概観し、その中から特に新地方公会計制度の確立に繋がったものに焦点を当ててみる。続いて官庁会計との関係も踏まえながら財政運営における新地方公会計制度の立場を検討する。また、複数の会計基準による新地方公会計制度の確立と今後の展開についても考えてみたい。なお、新地方公会計は、新公会計と称される場合もあるが、ここでは地方公共団体の公会計を対象としていること

から新地方公会計で統一する。

2. 公会計改革の背景

新地方公会計制度は公会計改革によって確立してきたのであるが、公会計改革が進められた要因としては、主に地方公共団体の財政危機への対応や、政府の地方分権の推進による効率的な財政運営の促進といった行財政改革からの影響があったと考えられる。ここでは以下において、公会計改革の契機となった地方公共団体を取り巻く環境について考えてみる。

まずは、1999年に当時の政府諮問機関である経済戦略会議「日本経済再生への戦略」の答申において公会計改革が政策の一つとして挙げられていた点を考えてみたい。この答申では公的部門の効率化・スリム化を進めていく前提として、政策の事後評価を行う観点から決算を重視し、国と地方公共団体に対して公会計制度の抜本的改革を進めて会計財務情報基盤を整備する必要性を提案している。内容としては、国民に対して財政状況を分かりやすく開示する観点から企業会計的な複式簿記・発生主義会計による財務書類の作成を目標として、一般会計と特別会計、特殊法人等も含む外郭団体の連結決算の実施も視野に入れたものであった。加えて、財務書類の作成については、各自治体間の比較と評価を可能にするために、全国統一の基準に基づいて作成、公表されるべきであるとしていた。他にも、外部監査の導入・拡充をして、徹底した決算情報の開示を行う必要性や、累積する財政赤字を解消する手段としての国公有財産の処分や有効活用についても触れられていた。

また、政府を中心とした地方分権に関する取り組みが1990年代後半より現在に至るまで議論されており、2000年には、「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」（地方分権一括法）が施行される等、関係する法律も整備されてきた。地方分権改革が目標としているのは、国と地方の役割分担を明確にした上で、地方の自己決定権の範囲を拡大させ、地方の自主性を生かした地域づくりを促進することである。この地方分権改革の取り組みの中においても、財政状況を総合的かつ長期的に把握することで効率的な財政運営を行うとともに、住民への適切な情報開示を行うための複式簿記・発生主義会計による財務書類の作成という公会計改革を推進することが有効であると考えられていた。さらに、比較可能で客観的な会計情報や個別の行政サービスのコスト情報の提供は、財政の将来見通しや行政サービスの費用対効果分析に基づく効率的な行財政運営を可能にするとともに、住民に受益と負担の水準の選択を求める上でも活用できるとの見通しであった。

次に地方公共団体の事例であるが、2006年には北海道夕張市が353億円という巨額の財政赤字を公表し、2007年には財政再建団体に指定され、事実上の財政破綻となった。夕張市はエネルギー政策の転換に伴う費用の増加や人口減少による税収の減少から始まり、観光事業の施設整備等に対する過剰投資で累積財政赤字に陥った。これに対して夕張市は出納整理期間を利用して、一般会計と特別会計間の貸付と償還を金融機関からの融資を利用して繰り返す会計処理をしていた。これによって単年度上は黒字決算になるが、実態は粉飾に近い不適切な財政運営であった。この夕張市破綻問題は、財政危機が深刻な状況となってから表面化したものであったので、このような問題を未然に防ぐために2007年の「地

方公共団体の財政の健全化に関する法律」(以下、健全化法)によって法整備が行われた。健全化法は地方公共団体の財政状況を統一的な指標で明らかにし、財政の健全化や再生の必要性があれば迅速に対応するという内容である。この健全化法は新地方公会計制度に直接関係していないが、指標による財政状況の分析のデータを基に早期の問題解決を可能にする点は、新地方公会計制度の考え方に影響を与えたといえる。

また、夕張市財政破綻問題と同時期の2006年に、「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」(以下、行政改革推進法)が公表されており、公会計における資産・債務の改革について述べられている。そこでは、「地方公共団体の資産及び債務の実態を把握し、並びにこれらの管理に係る体制の状況を確認すること」(行政改革推進法62条1項1)として、地方公共団体における資産・債務の実態把握と情報開示を促している。さらに「地方公共団体の資産及び債務に関する改革の方向性並びに当該改革を推進するための具体的な施策を策定すること」(行政改革推進法62条1項2)によって、資産・債務改革の方針と具体的な施策の策定を求めている。続いて「政府は、地方公共団体に対し、(略)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に関し必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとする」(行政改革推進法62条2項)として、2006年の総務省「新地方公会計制度研究会報告書」(以下、2006年報告書)で提示された基準モデルや総務省方式改訂モデル等の会計基準の活用による公会計整備を促していくのである。

3. 公会計改革の潮流

公会計改革による新地方公会計制度の確立は、国や関連団体、民間等からのさまざまな提言が基本となっている。図表1は、昭和期から現在に至るまでの国や地方公共団体を対象とした公会計改革の年表である。ここでは、実際に適用する会計基準の提示といった直接影響を与えるものと、新しい公会計制度の導入に向けた概念的な指針として間接的な役割を担ったものが混在している。また、例えば1987年の地方自治協会(現、地方自治研究機構)「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」では決算統計の組み替えによる貸借対照表等の財務書類の作成方法が示されたが、この報告書の内容が2000年の旧自治省「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」(以下、2000年報告書)と翌2001年の総務省「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—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—」(以下、2001年報告書)に引き継がれていくというように、過去の提言の内容を発展させながら新しい改革案へと引き継がれる傾向も見られる。

図表 1 公会計改革年表

1962年(昭和37年)	地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」
1963年(昭和38年)	大蔵省主計局法規課「官庁会計簿記複式試案(未定稿)」
1964年(昭和39年)	臨時行政調査会「予算・会計の改革に関する意見」
1980年(昭和55年)	地方自治協会(財団法人)「新財政診断手法の開発に関する研究I」
1981年(昭和56年)	地方自治協会(財団法人)「新財政診断手法の開発に関する研究II」
1982年(昭和57年)	地方行政システム研究会(財団法人)「地方公共団体の連結・総合決算に関する研究」
1982年(昭和57年)	日本公認会計士協会近畿会・社会会計委員会「地方自治財務会計制度に関する研究」
1987年(昭和62年)	地方自治協会(財団法人)「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」
1988年(昭和63年)	地方自治協会(財団法人)「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」
1997年(平成9年)	社会経済生産性本部(財団法人)「決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書」
1997年(平成9年)	日本公認会計士協会「公会計原則(試案)」
2000年(平成12年)	自治省「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」
2000年(平成12年)	財政事情の説明手法に関する勉強会「国の貸借対照表の基本的考え方」
2001年(平成13年)	総務省「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究報告書—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—」
2003年(平成15年)	日本公認会計士協会「公会計原則(試案)改訂版」
2003年(平成15年)	日本公認会計士協会「公会計概念フレームワーク」
2004年(平成16年)	財政制度等審議会「省庁別財務書類の作成について」
2005年(平成17年)	東京都「東京都会計基準」
2006年(平成18年)	総務省「新地方公会計制度研究会報告書」
2007年(平成19年)	総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」
2010年(平成22年)	地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」
2014年(平成26年)	総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」
2016年(平成28年)	総務省「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書」
2018年(平成30年)	総務省「地方公会計の活用の促進に関する研究会報告書」

(出所) 亀井[2011], 181-183頁に加筆修正

続いて、直接的に新地方公会計制度の土台となった公会計改革の提言を抽出してみる(図表2)。2000年報告書と2001年報告書を引き継いだ2006年報告書の公表によって、官庁会計と明確に区分された「新地方公会計制度」という名称が現れた。2000年報告書と2001年報告書では、提案された財務書類がバランスシート(貸借対照表)と行政コスト計算書の二点のみであり、言わば試験的に複式簿記・発生主義会計を導入する初期段階であったことから、制度というレベルには達していなかったと考えられる。制度として形成されたのは、貸借対照表と行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の財務書類4表の体系となり、会計基準としての基準モデルと総務省方式改訂モデルを備えた2006年報告書からであった。公会計に対して独自の取り組みを行ってきた東京都についても、2005年の東京都会計基準の策定と公表に伴って複式簿記・発生主義会計の新地方公会計制度が導入されている。

2014年の総務省「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)の公表以降は、複数の会計基準をそれぞれ適用していた殆どの地方公共団体が統一基準による新地方公会計制度へ移行してきた。現在は新地方公会計制度の整備の段階から活用の段階へシフトしており、最近では2016年の総務省「地方公会計の活用のあり方」

公会計改革による新地方公会計制度の形成過程

関する研究会報告書」や2018年「地方公会計の活用の促進に関する研究会報告書」のように、公会計情報の活用に焦点を当てた提言が目立ち始めている。これは視点を変えると、これまで大多数の地方公共団体が新地方公会計制度を整備した段階に留まっており、能動的な公会計情報の活用まで至らなかった状況を示すものといえる。

図表2 新地方公会計改革年表

総務省方式	
2000年（平成12年）	自治省「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」
2001年（平成13年）	総務省「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究報告書－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－」
東京都会計基準	
2005年（平成17年）	東京都「東京都会計基準」
基準モデル・総務省方式改訂モデル	
2006年（平成18年）	総務省「新地方公会計制度研究会報告書」
2007年（平成19年）	総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」
統一基準	
2014年（平成26年）	総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」
2016年（平成28年）	総務省「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書」
2018年（平成30年）	総務省「地方公会計の活用の促進に関する研究会報告書」

4. 官庁会計と新地方公会計の関係

官庁会計は、単年度による歳入・歳出予算の作成と実績を明らかにして財政上の責任を明確にすることを目的としており、予算を適正かつ確実に執行させる観点から、すべて現金主義に基づいた収支で把握されるものである。よって、官庁会計における決算は予算の執行結果を示すものであり、企業会計のように決算に重点が置かれていない。ここで決算による会計情報の提供を中心とする企業会計的な新地方公会計制度を導入する意義は、この官庁会計を補完することにあるといえる。

新地方公会計制度は、財政運営の中で従来の官庁会計と置き換わったわけではなく、官庁会計では可視化できなかった会計情報を提供する役割を担う立場にある。したがって、現在の地方公共団体の財政運営は、単式簿記・現金主義会計の官庁会計と複式簿記・発生主義会計の新地方公会計制度が連携しながら機能している状況となっている。ただし、新地方公会計制度の導入初期段階ではなく、改良を重ねながら質的向上が進んでいる現状においては、単に官庁会計を補完するという役割だけでなく、効率的で効果的な財政運営のための一政策として活用する幅がさらに広がってきている。

ここで、官庁会計と企業会計の特徴を比較した図表3を基に、新地方公会計の特徴をまとめてみた（図表4）。新地方公会計の特徴としては、官庁会計と企業会計が融合したものを見ることができる。ここで報告主体に各部署長が関わっている理由としては、地方公共団体の各部署が、それぞれの部門毎の財務書類を月別に作成し、首長への定例報告において財務情報の資料として提示した際に、首長が資料に掲載されている会計情報を業績評価

に活用することが想定されているからである。また、官庁会計と同様に出納整理期間がある点については、出納整理期間を設けることで官庁会計上の決算数値と新地方公会計制度の財務書類の各数値が突合するようにするためのものである。

図表3 地方公共団体と民間企業の会計

項目	地方公共団体（官庁会計）	民間企業（企業会計）
作成目的	住民の福祉の増進	利益の追求
報告主体	首長	取締役
報告先	住民（提出先は議会）	株主（提出先は株主総会）
説明責任	議会の承認・認定（予算・決算） →事前統制（予算）の重視	株主総会の承認（決算） →事後統制（決算）の重視
簿記方式	単式簿記	複式簿記
認識基準	現金主義会計	発生主義会計
出納整理期間	あり	なし
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

（出所）総務省[2016a], 3頁

図表4 新地方公会計

項目	新地方公会計
作成目的	官庁会計の補完
報告主体	首長、各部署局長
報告先	住民、首長、投資家など
説明責任	官庁会計による決算審査の補完資料 首長による経営判断のための資料
簿記方式	複式簿記
認識基準	発生主義会計
出納整理期間	あり
決算書類	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

前述のように、新地方公会計制度の確立に向けた公会計改革は、官庁会計本体の改革を目指したものでなく、単式簿記・現金主義会計の官庁会計は継続させた上で、補完的な役割を果たすものとして複式簿記・発生主義会計による公会計制度を新たに導入しようとするものである。そのようなことから現在、財政法や地方自治法による公的制度会計といえる官庁会計と、政府の要請で殆どの地方公共団体に導入されている新地方公会計の二つが財政運営で併用されている状況にある。では、単式簿記・現金主義会計である官庁会計本体を、新地方公会計のような複式簿記・発生主義会計に移行する動向はこれまでになかったのだろうか。

実は明治期において、わが国の官庁会計に複式簿記が採用されていた時期がある。明治初期は欧州諸国より商業簿記としての複式簿記が伝えられた時期であり、官庁会計の構築にあたって複式簿記の導入が検討対象とされていた。その結果、1879年から1889年の10年ほどであるが、複式簿記による官庁会計が機能していた。その後、明確な理由は不明だが、1889年の明治会計法の制定時には複式簿記が不採用となっていることから、結果的に官庁会計には馴染まない手法として判断されたと推測される。わが国の官庁会計に複式簿記が採用されたのは、現在に至るまでこの明治期の10年間だけである¹。

ただ、官庁会計を補完するために新地方公会計を導入するという現在主流となっている考え方とは違って、明治期と同様に官庁会計の体系に複式簿記の採用を検討した答申が昭和期に唯一存在する。これが1962年の地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」（以下、1962年答申）である。この答申は、地方自治法の改正を念頭に入れて官庁会計の体系の改革を目指すものであった²。内容としては、官庁簿記について会計の観点から、以下のような点について改善を要すると指摘している。

- (1) 財産、物品及び債権債務の会計管理の軽視と不明確な現金の収支・財産変動。
- (2) 予算と比較した決算の軽視による会計責任のあり方。
- (3) 日々の会計記録の不完全性と会計情報が財政活動において活用されていないこと。
- (4) 煩雑な会計事務によって会計処理上の責任の所在が不明確であること。
- (5) 財務組織面の命令系統と執行系統の分立化によって会計の正確性と公正性を図る必要性。
- (6) 会計における監査機能の重要性が十分に自覚されていないこと。

この答申を受けて、1963年の地方自治法の改正により監査委員制度の導入などは改善された。しかしながら、会計本来の機能を十分に発揮するために予算だけでなく決算にも重点を置いた複式簿記・発生主義会計へ移行することを提言した答申内容については、実施が見送りとされた。これ以降は地方自治法の改正による官庁会計の根本的な改革についての動向は見られず、当時の官庁会計は現在まで継続されている。

近年における公会計改革に関する議論は、地方自治法改正に触れることなく、官庁会計

¹ 亀井[2017], 26-45頁

² 単式簿記・現金主義会計の官庁簿記の問題点に対して改革の必要性が求められるようになり、1959年（昭和34年）に自治大臣は地方財務会計制度調査会（会長：田中二郎）を設置し、予算、決算及び会計、財産、財務会計の組織、監査などの制度全般に関して調査・研究を行うように諮問した。

を補完する会計情報を提供するために複式簿記・発生主義会計を導入して活用する方向で進んでいるが、この1962年答申は、単式簿記・現金主義会計である官庁会計の弱点を最初に指摘したと同時に、現時点では官庁会計の複式簿記・発生主義会計への根本的な転換を求めた最後の提言になっている。官庁会計を抜本的に改正するには財政法や地方自治法の改正が必要であることから、結果的に制度に拘束されない補完的な新地方公会計制度の導入に関する議論に軸足が移っていったと考えられる。

5. 新地方公会計制度の確立と展開

新地方公会計制度の初期段階では貸借対照表を試作するところから始まり、そこから企業会計の財務諸表に相当する計算書を作成するレベルに達して制度として完成している。これまで各自治体が複数の会計基準によって新地方公会計制度を確立してきたが、2014年報告書による統一基準によって地方公会計基準は収斂化されてきた状況にある。ここでは新地方公会計制度を構築してきた会計基準の特徴を踏まえ、今後の展開についても考えてみる。

(1) 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」（2006年）

この2006年報告書では、基準モデルと総務省方式改定モデルの二つが提示され、各地方公共団体にいずれかを選択適用することが求められた。まず基準モデルは、比較的企業会計の水準に近い複式簿記・発生主義会計の体系を目指したものである。総務省方式改定モデルは、2001年報告書における総務省方式の後継モデルであり、既存の決算統計のデータを基にして財務書類を作成するものであった。総務省は会計情報が精緻な基準モデルを推奨したい意向であったが、実務面で負担が大きい基準モデルより比較的簡便な総務省方式改定モデルの採用も認めた。その結果、総務省方式改定モデルの採用団体は2014年現在で約80%と圧倒的多数であった³。では以下において、総務省系会計基準である基準モデルと総務省方式改訂モデルを採用していた地方公共団体の事例を挙げてみる⁴。

まず、基準モデルを採用していた東京都葛飾区では、2006年に葛飾区新公会計制度検討会を設置して検討をした結果、①説明責任のさらなる徹底、②区民サービスの向上と経営資源の効率化という二点の基本方針を設定した。その後は基準モデルの準備期間として2007年から2年間は総務省方式改訂モデルを採用し、固定資産台帳の整備や取引の複式仕訳システムの整備が終了してから基準モデルに移行している。葛飾区では、説明責任のさらなる徹底については、非財務情報も含めた包括的な財務報告書の作成が2012年から実現した。さらに、議会における決算審査の際に決算資料として公会計情報の提供が行われている。区民サービスの向上と経営資源の効率化については、セグメント別財務書類の作成と活用が望ましいとしたが、実務上の負担面から現在まで達成されていない。

次に、総務省方式改訂モデルを採用していた宮崎県宮崎市は、2008年より総務省方式改

³ 総務省 [2016c], 2頁

⁴ 人口40万人程度の市区町村の異なる会計基準による新地方公会計制度を比較するために、葛飾区政策経営部財政課（2018年6月）、町田市財務部財政課（2018年8月）、宮崎市企画財政部財政課（2018年12月）を抽出し、それぞれにてヒアリング調査を行った。

訂モデルにより財務書類の作成と公表を行ってきた。総務省方式改訂モデルの採用理由については、決算統計の組み替えによる財務書類の作成の簡便性や、煩雑な固定資産台帳の整備を当面見送ったことによる。なお、同市による新地方公会計制度の導入期は、周辺の自治体との合併直後であり、合併後の経過措置により1つの事業でも地域により異なる4つの制度が混在し、行政事務が繁雑な時期であった。その後も別の自治体との合併協議が進行しており、固定資産台帳を整備する余力がなかったのではないかと推測されている。導入後の活用については、市議会への資料提供や、市のホームページの掲載による情報開示を行い、さらに外部への公表前の財務書類について、市長・副市長へのレクチャーを実施し、前年度との増減比較等により、分析を行い同市の状況把握を行っていた。

(2) 東京都「東京都会計基準」(2005年)

東京都は、総務省の動向とは別に、企業会計手法の公会計の研究を独自に行っており、2005年の東京都会計基準の策定と公表によって、新地方公会計制度が完成した。東京都会計基準は、財務状況を多面的に明確にしてアカウントビリティの遂行を加速させ、効率的で持続可能な財政運営を可能にすることを目的としている。この東京都会計基準による公会計（以下、東京都モデル）は、東京都の公会計に対する考え方に賛同した「新公会計制度普及促進連絡会議」(以下、連絡会議)に参加する地方公共団体が自主的に導入している。総務省系公会計基準を採用している大多数の地方公共団体は、総務省による要請に応える形で導入されてきたが、連絡会議の所属団体は、能動的に新地方公会計制度の構築に取り組み、導入するだけでなく公会計情報を積極的に活用しようとする姿勢があることが特徴である⁵。以下では、東京都会計基準を採用している東京都町田市の事例を挙げてみる。

町田市は当初、2008年度の決算から総務省方式改訂モデルを採用していたが、国際公会計基準(International Public Sector Accounting Standards : IPSAS)や民間企業の考え方に近く、専門家から高評価であった東京都会計基準を採用した。町田市は新地方公会計の制度設計として、個別の組織と事業におけるマネジメント活用や市民に分かりやすい財務諸表、迅速・簡便な財務諸表の作成を目標として複数年にわたり制度を運用してきた。その結果、課別・事業別行政評価シートの作成による課題解決・目標達成のための予算編成というマネジメント活用や、市政懇談会における公会計情報の分かりやすい説明などを実現させるなど、新地方公会計制度を整備しただけでなく、積極的に活用していくという姿勢が見られる。この点は東京都会計基準の採用団体に共通する特徴といえる。また、町田市における新地方公会計制度は東京都会計基準によるものであるが、同市の会計事務規則では東京都会計基準と同様の内容である町田市会計基準として適用されている。

(3) 総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」(2014年)

2014年報告書における統一基準による財務書類作成の促進については、地方公共団体に要請してから三年間の移行期間を見込んだ計画であった。結果的に2018年3月現在において、88.2%(1,577団体/1,788団体中)の地方公共団体が統一基準への移行を完了してお

⁵ 新公会計制度普及連絡会議は、東京都、大阪府、新潟県、愛知県、町田市、大阪市、江戸川区、吹田市、郡山市、荒川区、福生市、八王子市、中央区、世田谷区、品川区、渋谷区及び板橋区の17団体に加えてオブザーバーとして習志野市が参加している(2018年5月現在)。

り、今後は殆ど全ての団体で統一基準による新地方公会計制度が見込まれる⁶。統一基準は、発生の都度又は期末一括で複式仕訳を行って検証可能性を高め、さらに固定資産台帳の整備を前提とすることで、公共施設等のマネジメントにも活用できる。また、会計基準が統一されたことで、他の地方公共団体との比較可能性を確保し、地方公共団体全体としての財務情報の開示も可能になり、国と地方で連携して両者を合わせた財務情報の作成と開示という展開も想定されている。

ここで、先に事例として取り上げた三つの地方公共団体の統一基準への対応について以下で見てみたい。まず宮崎市では統一基準の移行にあたって固定資産台帳の整備が必要であったため、同市の各課に対し統一基準導入の意義や理由、固定資産台帳整備の方法等に関する理解を得ることから始まり、各施設所管課を対象に資産の種類、台帳化の有無、台帳に掲載されている情報等のヒアリングを実施した。固定資産台帳の整備については、公有財産台帳や法定台帳のデータが不十分であり、不足するデータを調査する必要があることに加え、台帳化されていないものを調査して台帳化する必要も生じている。このように固定資産台帳の整備は、かなりの負担を強いられている。これに対して基準モデルを採用していた葛飾区においては、統一基準の体系が基準モデルに近いこともあり、2016年からの統一基準への移行作業が円滑であった。移行にあたり、複式仕訳と固定資産台帳、それに伴う情報システムの整備が完了した段階から財務書類を作成することは、総務省方式改訂モデル採用の宮崎市と比べて作業が容易であったことは十分に推察できる。

東京都会計基準を採用している町田市は東京都モデルとは別に、一般会計等の官庁会計データを組み替えて2016年から統一基準の財務書類も作成している。統一基準による財務書類は全国の自治体で作成され、マクロレベルでの自治体間比較において活用が想定されるという比較可能性の観点から、町田市も他の自治体と同様に作成している。ただし、町田市はこれまでの東京都モデルの構築と活用に成果を十分にあげていることから、今後も新地方公会計においては東京都モデルを中心に活用していく方針であり、当面は2つの会計基準で財務書類を作成して開示する見込みである。同じく町田市以外の連絡会議に参加している地方公共団体についても、財政運営において東京都モデルの十分な活用を達成していることから、統一基準による財務書類の作成と公表も行っていくが、東京都モデルの取り組みも継続する見通しである。

⁶ 総務省[2018b], 1頁

公会計改革による新地方公会計制度の形成過程

図表 5 地方公会計基準の主な特徴

	基準モデル	総務省方式改訂モデル	東京都会計基準	統一基準
財務書類の体系	<ul style="list-style-type: none"> ・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 	<ul style="list-style-type: none"> ・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 	<ul style="list-style-type: none"> ・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 	<ul style="list-style-type: none"> ・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 ※行政コスト計算書及び純資産変動計算書は、別々の計算書としても、結合した計算書としても差し支えない。
固定資産台帳整備	開始貸借対照表作成時に整備し、その後継続的に更新	段階的整備を想定（売却可能資産、土地を優先）	開始貸借対照表作成時に整備し、その後継続的に更新	開始貸借対照表作成時に整備し、その後継続的に更新
複式簿記	官庁会計処理に基づくデータにより、発生の都度または期末に一括して複式仕訳を実施	決算統計データを活用し、期末に一括して仕訳を実施	官庁会計の処理に連動して、発生の都度、複式仕訳を実施	官庁会計処理に基づくデータにより、発生の都度または期末に一括して複式仕訳を実施
有形固定資産の評価基準	<ul style="list-style-type: none"> ・事業用資産 土地：固定資産税評価額 建物等：再調達原価 ・インフラ資産 土地：取得原価 建物等：再調達原価 	<ul style="list-style-type: none"> ・公共資産：決算統計データから取得原価を推計 ・売却可能資産：売却可能価額 	原則として取得原価	<ul style="list-style-type: none"> ・取得原価が判明：取得原価 ・取得原価が不明：再調達原価 ※取得原価の判明・不明の判断に係る特定時期を設定 ※開始後は取得原価（再評価しない） ※適正な対価を支払わずに取得したものは再調達原価（道路等の土地は備忘価額1円） ※売却可能資産は売却可能価額を注記
税収の取り扱い	純資産変動計算書に計上	純資産変動計算書に計上	行政コスト計算書に計上	純資産変動計算書に計上
減価償却の取り扱い	<ul style="list-style-type: none"> ・事業用資産：行政コスト計算書に計上 ・インフラ資産：直接資本減耗として純資産変動計算書に計上 	行政コスト計算書に計上	行政コスト計算書に計上	行政コスト計算書に計上

6.まとめ

公会計改革による新地方公会計制度の構想が出現した背景には、財政危機や地方分権の推進といった様々な要因が存在していたのであるが、これに対する行財政改革の一政策として公会計改革がその都度取り上げられていたことは、それだけの効果も見込まれていたと考えられる。また、一連の公会計改革は新地方公会計制度を形成するにあたり、常にその理論的な裏付けとしての役割を担って進展してきた。その内容も、公会計の整備から活用へと徐々に焦点がシフトしているが、これからも新地方公会計制度の質的向上のために、順次新しい改革案が提示されていくと予測される。

官庁会計については、依然として財政運営の要としての立場は変わらないが、新地方公会計の拡充に連動して、徐々に内容が変化していく可能性もあるのではなだろうか。財政

運営における予算制度の重要性を考慮すると、早期に抜本的な複式簿記・発生主義会計による官庁会計へ移行する可能性は低いと見られるが、新地方公会計制度による成果がさらに増えていけば、官庁会計に与える影響は今後大きくないと考えられる。

また、異なる会計基準による新地方公会計制度の特徴を踏まえながら、実際に導入している地方公共団体の実態を見てみると、国からの要請による受動的な立場で取り組んでいる総務省系会計基準の採用団体と能動的に公会計を機能させようとする東京都会計基準の採用団体との間で、これまで明らかに差が出ていたことが分かる。ただ、統一基準による収斂化で会計情報の比較可能性が確保され、今後も活用の幅はさらに拡大していくと見込まれるので、必然的に殆どの地方公共団体で公会計に対する取り組みに変化が生じると予測される。

以上のように、本稿では公会計改革による新地方公会計制度の形成に至る過程を辿ることで、財政運営において今後益々重要な立場となると考えられる新地方公会計制度の意義と役割を明らかにできたと考える。また、一体何のために新地方公会計制度が導入されたのかという原点も確認することができた。現段階では新地方公会計制度は、官庁会計を補完する役割に留まっているが、今後は地方公共団体の財政運営において、より重要な役割を担っていく可能性が高いと見込まれる。

参考文献

- ・ Bernardino Benito, Isabel Brusca, and Vicente Montesinos [2005] “Local Government Accounting : An International Empirical Analysis,” in Rowan Jones(ed), *Public Sector Accounting Volume 4*, London : SAGE Publishing.
- ・ 葛飾区 [2017] 「平成 28 年度 財務報告書」。
- ・ 亀井孝文 [2011] 『公会計制度の改革』（第 2 版）中央経済社。
- ・ 亀井孝文 [2017] 『よくわかる公会計制度－創設の歴史と現行制度の活用や改革の方向まで－』 イマジン出版。
- ・ 経済戦略会議 [1999] 「日本経済再生への戦略」（経済戦略会議答申）。
- ・ 公会計改革研究会編 [2008] 『公会計改革』日本経済新聞出版社。
- ・ 小林麻理編著 [2013] 「公共経営と公会計改革」三和書籍。
- ・ 自治省 [2000] 「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」。
- ・ 柴健次編 [2016] 『公共経営の変容と会計学の機能』同文館出版。
- ・ 隅田一豊 [2001] 『自治体行財政改革のための公会計入門』ぎょうせい。
- ・ 総務省 [2001] 「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－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－」。
- ・ 総務省 [2006] 「新地方公会計制度研究会報告書」。
- ・ 総務省 [2007] 「新地方公会計制度実務研究会報告書」。

公会計改革による新地方公会計制度の形成過程

- ・総務省 [2014a] 「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」。
- ・総務省 [2014b] 「地方公共団体の平成 24 年度決算に係る財務書類の作成状況等」。
- ・総務省 [2016a] 「財務書類作成にあたっての基礎知識」『統一的な基準による地方公会計マニュアル』（改訂）。
- ・総務省 [2016b] 「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書」。
- ・総務省 [2016c] 「統一的な基準による財務書類の整備予定等調査」。
- ・総務省 [2018a] 「地方公会計の活用の促進に関する研究会報告書」。
- ・総務省 [2018b] 「統一的な基準による財務書類の整備状況等調査」。
- ・地方財務会計制度調査会 [1962] 「地方財務会計制度の改革に関する答申」。
- ・東京都 [2005] 「東京都会計基準」。
- ・東京都 [2010] 「公会計改革白書」。
- ・日本会計研究学会特別委員会 [2016] 「新しい地方公会計の理論，制度，および活用実践」。
- ・日本公認会計士協会 [2013] 『公会計基準設定－海外事例研究と分析』日本公認会計士協会出版局。
- ・町田市 [2017] 「平成 28 年度 町田市の財務諸表」。
- ・宮崎市 [2018] 「平成 28 年度決算 宮崎市財務書類」。