

新地方公会計制度改革における統一的な基準導入の意義と課題

酒 井 大 策

Meaning and Issues to Introduce Uniform Standards on the New Public Accounting Reform

Daisaku SAKAI

要 旨

本稿では、地方自治体に対して新たに導入された統一的な基準について、その意義と課題を明らかにしている。これまでの地方自治体に関する会計改革についてまとめ、そのうえで、英国の事例を参考としながら、課題解決について検討を行っている。

キーワード：公会計、財務報告、財務書類、地方自治体

Abstract

This article discusses the meaning and the issues on the new Uniform Accounting Standards for Local Governments. Marshaling the past accounting reforms of Local Governments, it examines to solve the issues by referring from the accounting system of Local Governments in UK.

Key Words: Public Accounting, Financial Reporting, Financial Statements, Local Governments

(目次)

1. はじめに
2. 地方自治体におけるこれまでの会計制度改革の取り組み
3. 統一基準導入後の地方公会計の課題と解決
4. おわりに

1. はじめに

1-1. 本稿の目的

我が国地方自治体における会計制度は、現在一つの転換期を迎えている。これまでの我が国地方自治体の会計制度は、いわゆる現金主義・単式簿記に基づくものであり、決算書類もこれに基づいて公表されてきた。長引く不況の中で危機的な財政状況が続く地方自治体において、経済的、効率的、有効的な財政運営が求められてきたが、全ての地方自治体でこれまで効果的な行財政改革が行われてきたとは言い難い状況にある。この一因としてこれまでたびたび指摘されてきたのが、会計制度の不備である。現金主義・単式簿記による会計制度でなく、より質的・量的に優れた会計情報を生み出す発生主義・複式簿記への会計改革が必要であることはすでに以前から指摘されてきたところである¹⁾。

そのような状況の中で、地方自治体の管轄官庁である総務省が主導し、現在会計制度改革が進められている。総務省は平成26年5月に総務大臣通知「今度の地方公会計の整備促進について」を公表し、すべての地方自治体においてこれまでの決算書類を補完する発生主義・複式簿記を基礎とした財務書類の公表を要請する予定であることを示した²⁾。そして平成27年1月に総務大臣通知「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」を公表し、地方自治体に総務省が公表した統一的な基準（以下、統一基準）に基づく財務書類の公表を、3年をめどに行うことを要請した。この通知によって、地方自治体は発生主義・複式簿記に基づく財務書類を公表することとなり、現在各地方自治体ではその準備が進められている。

本稿では、これまで総務省を中心として行われてきた地方自治体に関する会計制度改革についてまとめ、今回の統一基準による財務書類公表の意義について検証していく。その後、今回の改革によって導入される新たな会計制度、財務書類を有効的に活用していくうえで課題となる事項についてまとめ、その解決策について英国の地方自治体を先進事例として検討していくことを目的とする。

1-2. 公会計における発生主義適用の意義

本稿では地方自治体における公会計改革の進展について検討しているが、その前提として地方自治体への発生主義・複式簿記の適用意義について、簡潔にまとめる。地方自治体における発生主義・複式簿記適用について、これまで多くの肯定的な意見が述べられてきたが、他方で営利を目的とした企業を対象として発展してきた発生主義・複式簿記を地方自治体に適用することに疑問を示

す意見もある³⁾。

地方自治体に発生主義・複式簿記を適用することについて、稲沢は現金主義・単式簿記による課題として、①ストック情報の欠如、②フロー情報の欠如、③コスト情報を基礎とした業績評価の欠如の3点をあげている。そして、そのデメリットの解決に発生主義・複式簿記が貢献すると述べている⁴⁾。

①ストック情報の欠如は、インフラ資産や公共施設の老朽化が進む地方自治体において、網羅的にその資産を把握することができておらず、その一因として誘導的に資産計上を行うことができない現金主義・単式簿記の課題が指摘されている。発生主義・複式簿記を適用することによって、誘導的に貸借対照表への計上が行われることとなり、課題解決への貢献が期待されている。

次に②フロー情報の欠如、③コスト情報を基礎とした業績評価の欠如についてであるが、地方自治体における公会計の本質的目的を考慮した場合、この2点の解決は極めて重要な意義を持つと考えられる。地方自治体は、営利企業と異なり利益を求めることを主たる目的としている主体ではない。しかしながら、徴税権という権限によって住民から税を徴収している。このような主体においては、住民による意思決定に役立つ情報の提供も重要であるが、その徴収した税をどのように利用したかを説明する説明責任に資する情報が営利企業と比較して重視される。すなわち、何にいくら使い、どのような効果があったかを説明することがもっとも期待される公会計の役割であるといえる。この点について、現状の現金主義・単式簿記会計では、現金収支に焦点を当てているため正確な期間コスト計算を行わず、それに基づく業績評価を行うことができない。地方自治体における公会計においては、損益計算ではなく、コスト計算が重要であり、より正確な期間コスト計算を行うことができる発生主義・複式簿記の適用は、住民への説明責任の履行という公会計における重要な目的に大きく貢献するものになると考えられる。

他方で、発生主義・複式簿記適用のデメリットとして、営利企業と異なり情報利用者に会計知識が不足しているという課題があげられる。投資家等営利企業の情報利用者に対しては、会計知識を備えていることが前提とされているが、住民や議会議員などの地方自治体の情報利用者はそのような前提にあるわけではない。したがって、このような点に配慮したディスクロージャーが必要になるという課題が存在する。

2. 地方自治体におけるこれまでの会計制度改革の取り組み

2-1. 新地方公会計改革以前の会計改革

我が国地方自体の会計制度改革を検討するにあたって、昭和30年代にすでに当時の国の附属機関により、現金主義・単式簿記による会計制度に改革が必要であることが指摘されていたことについてまず触れる。地方財務会計制度調査会（以下、調査会）は、当時の自治大臣の諮問に応じて、昭和34年（1959年）に自治省の付属機関として設立された。調査会の設置目的は、地方公共団体の財務会計制度に関する重要事項を調査審議することであった。調査会は合計23回の総会を経て、昭和37年（1962年）に「地方財務会計制度の改革に関する答申」を公表している。答申の冒頭部では、「政府は、この答申に基づいて、速やかに所要の立法措置を行うとともに、地方公共団体における財務会計制度の適正な運営を確保するため適切な措置を講ぜられるよう希望する」と述べられており、本答申は地方自治法の改正を念頭として公表されていた。調査会では、現行制度は、会計の観点からみてなお完全とは言えないと指摘し、さらに改善の要する諸点を示している。以下、調査会の指摘をあげていくと、まず収支に比べ財産、物品及び債権債務の「会計管理」を不当に軽視しており、現金の収支と広い意味での財産制度を総合的に明らかにする仕組みになっていないと指摘している。また、予算に比べて「決算」が軽視されており、真の意味の「会計責任」が果たされていないと指摘している。その他、命令系統と執行系統を分立することを基本としているもの現金収支の部門にだけに限られていることなどが指摘されている⁵⁾。調査会の指摘は監査委員監査制度の変更など一部反映されたものの、上記の現金主義・単式簿記に基づく会計制度の課題に関する指摘については、地方自治法の改正に反映されずに長く放置されることとなった。

その後、高度成長期における経済発展もあり、地方自治体の良好な財政状態が続く中で、地方自治体における会計制度について国の検討課題とされることがない状態が続いた。その一方で、地方自治体においては自発的な会計改革がいくつか行われてきた。例えば、熊本県では昭和62年（1987年）に貸借対照表が作成されている。また、大分県臼杵市においてバランスシート係が設置され、1998年には臼杵市方式バランスシートが公表されている⁶⁾。同じ時期には、改革派首長として著名な北川正恭知事による発生主義会計に基づく決算が三重県において検討されている。

以上のように、地方自治体の会計制度の問題については昭和30年代からすでに課題が指摘されていたが、抜

本的な改革は行われてこなかった。一方、一部の地方自治体において、バランスシートの作成を中心とした会計情報の改善に関する取り組みが行われていたが、国が主導して行われることはなかった。このような状況に平成12年（2000年）頃から変化が起こる。地方自治体の財政状況の悪化を受けて、総務省が地方自治体の会計制度改革の動きを始めるのである。

2-2. 総務省による新地方公会計改革

総務省による公会計改革の基となったのが、総務省の前身である自治省が平成13年（2001年）に公表した「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」である。この報告書では、地方自治体のバランスシート作成を目的として、現金主義・単式簿記に基づく情報であるいわゆる決算統計⁷⁾を利用してバランスシートを作成する方法を提案した。自治省から総務省に改編された後、総務省は平成14年（2002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報告書」を公表した。この報告書では、バランスシートだけでなく、民間企業の損益計算書に該当する計算書（行政コスト計算書⁸⁾の作成方法についても提示している。これらの財務書類は総務省モデルと呼ばれ、近年の新地方公会計制度改革の第一歩となったものといえる。総務省モデルは現金主義・単式簿記に基づく決算情報である決算統計を改編して作成するものであり、表面的には貸借対照表と損益計算書（行政コスト計算書）によって複式簿記的な表現による情報公開が行われているが、あくまで現金主義・単式簿記に基づくものであった。しかしながら、地方自治体の財政状況を発生主義・複式簿記的な発想で考えるというきっかけとなったモデルであると評価することは可能である。

その後、平成17年（2005年）頃から総務省による会計制度改革が急速に進展することとなる。これ以降の総務省主導の改革が、新地方公会計制度改革と呼ばれているものである。総務省は新地方公会計制度研究会を立ち上げ、平成18年（2006年）に新たに2つのモデルを提案した。それらは、総務省モデルを踏襲する総務省方式改定モデルおよび発生主義・複式簿記を導入した総務省基準モデルと呼ばれている。両モデルとも総務省モデルがバランスシートと行政コスト計算書の2種類の財務書類で構成されているのに対し、この2種類にさらに2種類の財務書類⁹⁾を加えた4種類の財務書類で構成されている。特に総務省基準モデルは発生主義・複式簿記を導入したモデルであり、その点において画期的なモデルであったと言える。平成19年（2007年）、総務省は総務省自治財政局長通知「公会計の整備推進について」を公表し、地方自治体に対して両モデルに基づく財務諸表

の作成を依頼した。各地方自治体において財務書類の公表が行われたが、そのほとんどが簡便な総務省方式改定モデルに基づいたものであり、ここでも発生主義・複式簿記に基づく会計改革が進んだわけではなかった¹⁰⁾。

2-3. 総務省以外が策定した会計モデル

ここまで見てきたように、平成13年以降、総務省は地方自治体の会計改革に取り組んできた。その一方で、総務省とは異なる独自の会計モデルを策定してきた団体がある。この中心となったのが東京都であり、東京都以外に大阪府や大阪市などが同様のモデルを使用している。この東京都の策定したモデルは一般的に東京都モデルと呼ばれている。

東京都モデルは、平成11年に東京都知事に就任した石原慎太郎氏の強いリーダーシップの下始まった。総務省の新地方公会計改革以前に東京都の会計改革は開始されており、先進的な活動であったことがわかる。東京都はまず、平成11年に平成9年度の普通会計バランスシートを公表した。そして、平成13年度に財政マネジメントや事業効率化を図るためのツールとして平成11年度版「機能するバランスシート」を作成・公表した。「機能するバランスシート」は現金主義・単式簿記による会計情報を組み替えることによって作成され、貸借対照表、行政コスト計算書、さらには、総務省モデルには当時存在していなかったキャッシュフロー計算書が含まれていた。

その後、東京都は、平成14年度に自ら会計基準を設定し、平成18年度4月から日常的な取引の発生主義・複式簿記による記帳を開始した。そして、平成19年9月に発生主義・複式簿記に基づく財務諸表を作成・公表した。東京都モデルは東京都のみならず、前述の大阪府や大阪市、それ以外にも、愛知県、東京都町田市、大阪府吹田市などでも採用されており¹¹⁾、我が国の首都である東京のみならず、その他の大都市が採用したことから、一定の影響を持つ状態となった。

2-4. 総務省による統一基準の設定

ここまでみてきたように、公会計制度改革が進む一方で、総務省が策定した2つのモデル（総務省方式改定モデルおよび総務省基準モデル）および東京都モデルが存在し、各地方自治体が異なったモデルによる財務書類を公開する状況となった。総務省はこのような状況を改善するため、平成22年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を設置し、財務書類や会計基準の在り方などを検討し、平成25年8月に「中間とりまとめ」を公表した。この後、研究会の下に「財務書類の作成基準に関する作業部会」および「固定資産台帳の整備等に

関する作業部会」が設定され、それぞれにおいて地方自治体の特徴を考慮した基準の詳細についての検討が行われた。そして、平成26年5月に「今後の新地方公会計の推進に関する実務家研究会」が立ち上げられ、平成27年1月に統一基準として地方公会計マニュアルを含む最終報告が総務省によって公表された。これにより地方自治体の統一的な財務書類の作成基準が策定されることとなり、これに基づいて、平成27年1月に総務大臣通知「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」が公表され、地方自治体に総務省が公表した統一的な基準に基づく財務書類の公表が要請された。

2-5. 統一基準導入の意義

ここまで総務省によるいわゆる新地方公会計改革および東京都等による会計改革についてまとめてきた。統一基準の導入によって、これまで課題として挙げられてきたことに一定の解決をもたらすと考えられる。まず1つ目の意義として、全ての地方自治体が同一の基準に基づいた財務書類を作成することにより、比較可能性が担保されることである。これまでは各地方自治体が自らの判断によって基準を決定し、財務書類を作成してきた。異なった基準で作成される財務書類間を比較することは不可能であり、利用者にとって比較することができないという大きな課題を解決することが可能となった。2つ目として、全ての地方自治体において、発生主義・複式簿記による財務書類が作成されることとなり、情報が量的・質的に向上することがあげられる。周知のとおり、現金主義・単式簿記による記帳は、その適用にまったくメリットがないものではない¹²⁾が、会計情報としては量的・質的に劣るものである。外部の利用者にとっても内部の利用者にとっても、会計情報の量的・質的向上は望ましいものであると考えられる。

統一基準の導入は以上のように情報の利用者にとって大きなメリットがあり、統一基準の導入はこのような観点から評価できるものであると考えられる。

2-6. 統一基準の概要

統一基準の最大の特徴は、前述のとおり発生主義・複式簿記を適用し、原則的に取引を日々仕訳する点にある。これまでの会計制度はもちろんのこと、総務省モデル、総務省改定モデルも取引を日々仕訳し誘導的に財務書類を作成するものではなかった。一方、発生主義・複式簿記に基づくとされる総務省基準モデルについても、日々仕訳するのではなく、期末に一括して変換する手法がほとんどの適用自治体で採用されていた。一方、東京都モデルはすでに日々仕訳されており、誘導的に財務書類がすでに作成されていた。

財務書類の体系は、これまでと同様に①貸借対照表、②行政コスト計算書、③純資産変動計算書、④資金収支計算書の4種類からなる。財務書類の中で特に着目すべき書類は、①貸借対照表である。総務省モデルや総省方式改定モデルでは、貸借対照表は決算統計の組み換えで作成されるものであったため、実在性や網羅性に欠くという欠点があった。統一基準では、固定資産台帳の整備を行い、開始貸借対照表を作成することとなったため、これまでとは異なる精度の高い貸借対照表が作成されることが期待される。地方自治体は民間企業として比較して固定資産の数が多く、インフラ資産や公共施設を初めとして、その額が非常に大きい点の特徴として上げられる。近年の地方自治体にとって老朽化等による固定資産の維持管理が大きな課題として上げられており、固定資産台帳の整備と開始貸借対照表の作成は地方自治体にとって大きな意義を持つ¹³⁾。会計的な変更としては、基準モデルが固定資産を再調達原価で評価する者であったのに対し、統一モデルでは原則として取得原価で評価することとなった点が上げられる。

3. 統一基準導入後の地方公会計の課題と解決

3-1. 制度面での課題

ここまで見てきたように、統一基準の設定および総務省の通達によって、今後の地方自治体における公会計制度は大幅に進展すると考えられる。しかしながら、この一連の動きによってすべてが解決するわけではなく、より一層の地方公会計の改善を進めていくためには、いくつかの課題が存在する。

まず1つ目の課題として上げられるのが、制度面の課題である。前述のとおり、統一基準に基づく財務書類の作成が各地方自治体に現在要請されており、各地方自治体では作成のための作業を行っている。しかしながら、あくまで作成を要請している根拠は、総務大臣通知「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」であることに着目しなければならない。すなわち、総務省が管轄官庁として地方自治体に通知したものであり、法令の変更を伴うものではない。通知内容の一部を示すと「当該マニュアルも参考にして、統一的な基準による財務書類等を原則として平成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作成し、予算編成等に積極的に活用されるよう特段のご配慮をお願いします」¹⁴⁾と示されており、文面通りの解釈をすれば、強制的に指示というよりもお願いに近い表現であることがわかる。このことは、通知の表題が「公会計の整備について」でなく、「公会計の整備促進について」と「促進」という言葉を使っていることから、垣間見ることがで

きる。すなわち、法令による強制的な開示を求めるのではなく、地方自治体との協力のもと進めていくというニュアンスが強いことが感じられる。地方自治体に負担をできるかぎり発生させないようにという配慮によるものと感じられるが、そもそも財務書類の開示において法令による強制を伴わないという根本的な課題が発生している。すなわち、地方自治法等に定められる財務書類ではないため、市民への公開義務、議会への提出義務が法的にないものと判断される。結果として、あくまで地方自治体内でのマネジメント資料として作成して、使ってみてくださいという位置づけになってしまっているのである。財務情報を内部マネジメントに活用することは極めて重要なことであるが、財務書類の作成の根本的な役割を鑑みると、その目的は説明責任の遂行であり、その目的を果たす制度となっていない点は課題であると指摘せざるを得ない。

2つ目の課題として、1つ目の課題と関連性があるものであるが、財務書類に監査が義務付けられていない点が上げられる。現行の決算書類は、会計管理者によって調整され、市長から監査委員へ提出され、監査委員の意見を付して、最終的に市長から議会に提出される¹⁵⁾。しかしながら、今回作成される財務書類は、この地方自治法第233条が定める決算書類に含まれるものではない。したがって、監査委員が意見を付す対象ではなく、監査が行われないこととなる。すなわち、発生主義・複式簿記に基づく財務書類であると言っても、監査も行われていない財務書類となるということである。監査が行われていない財務書類ということは、その内容に粉飾や誤謬が原則的に含まれていないかという確認が第三者によって行われていないということになり、極めて信頼性の低い情報と言わざるを得ない。

3つ目の課題として、財務書類の活用面に着目した場合、財務書類を活用できる人的整備が進んでいないという点である。これまで地方自治体では、水道事業や病院事業などを除いて現金主義・単式簿記が採用されてきた。すなわち、会計専門職、会計教育を受けた者、会計実務に明るい職員などが地方自治体にはほとんど存在していないということである。民間企業においては採用や人材育成にあたって、会計知識を求めることが一般的である。また、公認会計士や税理士など外部の会計専門職と協力し、内部マネジメントにも活用することがある。しかしながら、地方自治体ではこのようなことがこれまで行われておらず、会計情報の活用のための人的資源が枯渇している可能性が十分に考えられるのである。会計情報を作成することについては総務省のマニュアル等で可能であったとしても、作成された情報を活用することが可能であるかは、課題として認識していく必要がある。

以上のような課題に対して今後どのように対応していくかが、さらなる地方自治体の会計改革には必要不可欠である。ここで、地方自治体における会計制度の整備が進展している国として、英国地方自治体の制度を参考として解決について検討を行っていく。

3-2. 英国地方自治体の会計制度と会計専門職団体

英国地方自治体の会計制度に触れる前に、英国における行政改革とこれまでの我が国における行政改革の関係性について若干整理を行う。英国における行政改革は1978年代のサッチャー政権から進められてきた。英国では、いわゆる英国病と呼ばれる経済状態の中で、地方自治体に対して民間企業における企業経営的手法を積極的に適用することにより、効率的、有効的かつ経済的な行政運営を目指して行政改革は進められてきた。この一連の行政改革手法はNPM (New Public Management) と称され、世界的に行政改革の大きな潮流となった。我が国においても、NPMは行政改革の先進的事例として、積極的にその手法が取り上げられてきた。構造面では、民営化や独立行政法人化、PFI、指定管理者制度などがNPM的手法として我が国に導入された事例としてあげられる。また、内部管理の手法においても、現在多くの地方自治体で適用されている行政評価は、NPMの基幹システムともいえるものであり、地方自治体の成果に着目するという画期的な手法として大きな注目をあびた。このように、英国と我が国地方自治体には制度面等で違いがあるものの、英国の行政改革手法は我が国地方自治体の現状に合うよう修正が加えられ、行政改革の先進事例として広く活用されてきた。このような中で新地方公会計制度改革が進む我が国において先進事例として着目を浴びているのが、英国地方自治体の会計制度についてである。

英国¹⁶⁾の地方自治体は、1982年地方財政法 (Local Government Act 1982) によって各地方自治体に年次財務報告書の作成が義務づけられ、さらには1993年から発生主義会計を導入し、発生主義会計に基づく年次財務報告書を各地方自治体が公表している¹⁷⁾。英国地方自治体は2009/10年度までは、英国会計基準審議会 (Accounting Standards Board : A S B) の設定する会計基準を基礎とした報告基準に基づき財務報告を行ってきたが、2010/11年度以降は、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : I F R S) を基礎とした財務報告作成基準に基づく年次財務報告書を作成し、公表している¹⁸⁾。英国ではこのように法令によって地方自治体に発生主義・複式簿記に基づく財務報告の公表が強制されており、各地方自治体から毎年年次財務報告書が公表されている。

ここで着目すべきことは、地方自治体の財務報告作成基準の設定団体についてである。英国では、地方自治体等公共部門の会計を専門とする会計専門職資格が制度化されており、財務報告作成基準が会計専門職の資格付与団体である英国勅許公共財務会計協会 (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy 以下、CIPFA) によって作成されている¹⁹⁾。英国では法令によって年次財務報告書に対する会計専門職による財務諸表監査が定められており、CIPFAが付与する資格の保有者である英国勅許公共財務会計士 (Chartered Public Finance Accountant : CPFA) が監査人の大多数を占めている²⁰⁾。

また、地方自治体内部の財務報告の作成や財務管理においても、英国地方自治体では会計専門職が活用されている。英国地方自治体では、法令によって各地方自治体に財務報告と財務管理の責任者である最高財務責任者 (Chief Financial Officer : CFO) の設置が義務付けられており、CFOはCPFAなどの会計専門職であることが求められている²¹⁾。また、英国の地方自治体の職員は基本的に専門職としての採用であり、財務報告の作成や財務管理に従事する職員は、CPFAやCIPFAが実施している会計教育を受けたものが中心となっている²²⁾。

このように英国地方自治体では、財務報告を作成するだけでなく、法令によって開示を求める制度、会計専門職による監査制度、会計専門職等による財務報告の作成や財務管理業務への従事といった、包括的な制度によって地方自治体の会計制度・財務管理の進展の基盤が形成されている。前述のとおり、我が国地方自治体の公会計制度改革では、このような基盤が形成されずに行われている点に課題があるということが、英国地方自治体の制度と比較すると明らかになる。我が国地方自治体においても、英国の制度を参考にしながら、会計制度が機能する基盤を整備していく必要があると言えるのである。

4. おわりに

ここまで見てきたように、我が国では統一基準の導入による財務書類の作成と公開という新たな一歩を踏み出しつつある。このことは、これまでの現金主義・単式簿記もとづく会計情報のみで行われてきたディスクロージャーや内部利用と比較して、大きく評価できることである。しかしながら、課題として指摘した通り、包括的な基盤が確立しているとは言えない状態にあり、包括的な基盤の整備を行なっていく必要があることがわかる。

新地方公会計制度改革が一過性のものに終わらず、地方自治体の財務管理等の抜本的な改革として機能していくためには、包括的な基盤を確立していくとともに、そ

の情報の活用方法についてもさらなる検討していく必要がある。現状では、固定資産台帳の整備を中心としたアセットマネジメントへの活用が注目されているが、それ以外に活用にも目を向けていかなければならない。すでに英国では、民間企業等で注目されているディスクロージャー手法である統合報告 (Integrated Reporting) についても、CIPFA を中心として英国地方自治体への適用が研究されている²³⁾。

我が国地方自治体においても、統一基準に基づく財務書類を作成するだけで終わるのでなく、今後活発に活用についての検討を行っていくことが重要であると考えられ、今後の研究課題としていきたい。

注

- 1) 発生主義・複式簿記の導入についてはこれまで多くの論文で指摘されてきた。代表的なものとして以下の著書が上げられる。
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、1999年。
- 2) 周知のとおり民間企業では損益計算書、貸借対照表等を一般的に「財務諸表」という。しかしながら総務省では以前から地方自治体が公表するこれらに類似する書類の総称について「財務書類」と表しており、本稿においても地方自治体が公表する一式の書類については「財務書類」と表記する。
- 3) 建設公債主義を原則とする地方自治体においては、現金主義会計と比較して財政状態の把握などには必ずしも大きなメリットはないといった意見として以下の論文があげられる。
小西砂千夫「地方公会計の活用のあり方に関する研究会」を終えて『地方財務』第749号、4-5頁、2016年。
- 4) 稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009年、19-22頁。
- 5) 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」1962年。
- 6) 白杵市のバランスシートについては以下に詳しい。
石原俊彦『前掲書』1999年。
- 7) 決算統計とは、地方自治法第252条の17の5第2項の規定に基づき毎年各地方自治体に対して実施される地方財政状況調査に基づく書類の通称である。これまで地方自治体の総括的な財政状況の把握や他団体との比較などに広く利用されてきた。
- 8) 地方自治体は営利を目的とする団体でないため、損益という考え方をとらない。したがって損益計算書ではなく、費用を明らかにすることを主眼とした行政コスト計算書が損益計算書の代わりに作成される。

- 9) 民間企業におけるキャッシュフロー計算書と株主資本等変動計算書にあたる財務書類が新たに追加された。
- 10) 平成27年3月31日付にて実施された総務省の調査 (対象は平成25年度決算) では、財務書類を作成済と回答した地方自治体 (1,239団体) のうち、989団体 (79.8%) が総務省改定モデル、224団体 (18.0%) が総務省基準モデル、13団体 (1.0%) が総務省モデル、13団体 (1.0%) がその他を適用していると回答しており、総務省改定モデルおよび総務省モデルを適用している団体が合計で80%を超える状況となっている。総務省「平成27年度地方公共団体のバランスシート等の作成状況調査」2015年。
- 11) 東京都モデルの適用団体は、「新公会計制度普及促進連絡会議」を立ち上げており、現時点で参加しているのは以下の団体である。
東京都、愛知県、大阪府、新潟県、大阪市、吹田市、郡山市、八王子市、福生市、町田市、東京都荒川区、江戸川区、世田谷区、中央区、品川区
東京都会計管理局ウェブサイトを参照とした。
<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/fukyuusokushin.html> (2016年9月30日)
- 12) 地方自治体が現金主義・単式簿記を採用する意義として、予算との整合性が取りやすく、議会による民主的統治に適合しやすいことや見積もりや判断が入る余地がほとんどないため粉飾決算が行われにくいなどを挙げることができる。
- 13) 2012年の笹子トンネル天井板落下事故に代表されるように、固定資産の老朽化が地方自治体にとって喫緊の課題となっている。維持管理だけでなく、公共施設の大幅な見直しの検討が必要であり、固定資産台帳の整備はそのような観点から早急に行う必要があったと考えられる。
- 14) 総務省「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」2014年。
- 15) 地方自治法では以下のように規定されている。
地方自治法第233条 会計管理者は、毎会計年度、政令の定めるところにより、決算を調製し、出納の閉鎖後三箇月以内に、証書類その他政令で定める書類とあわせて、普通地方公共団体の長に提出しなければならない。
2 普通地方公共団体の長は、決算及び前項の書類を監査委員の審査に付さなければならない。
3 普通地方公共団体の長は、前項の規定により監査委員の審査に付した決算を監査委員の意見を付けて次の通常予算を議する会議までに議会の認定に付さなければならない。

4～6略

- 16) 本稿で取り上げている英国の会計制度とは、イングランドの制度を取り上げている。
- 17) 兼村高文「英国地方自治体の決算報告書とその活用状況－わが国の新公会計モデルの財務書類と対比して－」『比較地方自治研究会による各国の政策研究』自治体国際化協会、2011年、8-9頁。
- 18) 英国の財務報告作成基準等については、拙稿を参照願いたい。
酒井大策「英国地方自治体年次財務報告書におけるIFRS導入－地方自治体監査委員会報告書および英国財務担当者へのインタビュー調査を中心として－」『公会計研究』第14巻第2号、18-33頁、2013年3月。
- 19) CIPFAについては次の文献に詳しい。
石原俊彦『CIPFA－英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009年。
- 20) 英国では公共部門に特化したCIPFA以外にも公認（勅許）を受けた会計士資格があり、いずれかの会計士資格を保有することが求められている。
- 21) 英国地方自治体のCFOについては以下の文献に詳しい。
関下弘樹・石原俊彦「英国地方自治体における財務管理と最高財務責任者の役割－英国勅許公共財務会計協会の意見書を中心に－」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第11号、2013年、85-100頁。
- 22) 筆者は2012年に英国の地方自治体（4団体）にヒアリング調査を実施しているが、対応いただいた職員は、CPFAなどの会計専門職もしくはCIPFAで教育を受けている職員であった。
- 23) CIPFAは地方自治体への統合報告導入について検討するため、国際統合報告委員会（International Integrated Reporting Committee :IIRC）と2014年に公共部門パイオニア・ネットワーク（Public Sector Pioneer Network :PSPN）を設立し、英国地方自治体への適用に関する研究を行っている。