

地方自治体で整備された財務書類（統一的公会計）
の有用性とその限界 -英国との比較検討を踏まえて-

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大学社会科学研究所 公開日: 2022-05-30 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 兼村, 高文 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/22532

《個人研究（2019年度～2020年度）》

地方自治体で整備された財務書類(統一的公会計)の有用性とその限界 －英国との比較検討を踏まえて

兼村 高文*

Usefulness and Limitation of Newly Local Government Financial Statements: Comparison with the UK

Takafumi KANEMURA

目次

はじめに

1. 公会計改革の議論と地方自治体の決算書
 - 1-1、公会計の領域
 - 1-2、公会計改革の議論
 - 1-3、地方自治体の決算書：決算統計と財務書類
2. わが国の財務書類とその活用状況
 - 2-1、総務省による財務書類の整備：統一的公会計財務書類
 - 2-2、財務書類の活用方途
 - 2-3、財務書類の活用の実際
3. 英国の地方自治体の決算書とその活用からの示唆
 - 3-1、英国の地方財政と公会計改革
 - 3-2、英国自治体の財務書類と活用
 - 3-3、英国の公会計改革と自治体の財務書類からの示唆
4. 財務書類に求められる説明責任
 - 4-1、公共経営論（NPM）からの再考
 - 4-2、公共ガバナンス論（NPG）の視点

おわりに

キーワード：公会計、地方自治体、財務書類、英国の公会計

*元専門職大学院ガバナンス研究科専任教授

はじめに

わが国の公会計制度は、明治期に会計法が制定されて以来、いわゆる官庁会計（単式簿記・現金主義）で今日まで経理されてきた。しかし1980年代から欧米等で新公共経営論（NPM）の考え方により、公共部門の効率化・有効化の改革が進められるのにもない、公会計制度の改革（官庁会計から企業会計：複式簿記・発生主義）も先進諸国のみならず途上国においても実施されてきた。わが国も1990年代からNPMをもとに行財政改革が進められてきたが公会計改革は実施されることはなく、制度としては国・地方の一般会計等を経理する会計制度は官庁会計のままである。

わが国で公会計改革の必要性はこれまで会計学や財政学、行政学などで議論され理解はされてきたが法改正には至っていない。しかしすでに60カ国以上の国で公会計制度は企業会計へ移行している。そのためわが国でも法規定の決算は官庁会計で経理しながらも、NPMに促されて公共部門の効率化等の評価に必要な決算として企業会計による財務書類の作成が任意ではあるが、地方自治体は2001年から、国は2003年からそれぞれ作成されている。財務書類の決算書は、政府の行財政運営には重要な会計情報である。とくに自治体の詳細な意思決定には財務書類は欠かせない。しかし財務書類の活用は現場では捗々しくない。

本稿では、総務省が2015年に統一化した公会計基準により作成されている自治体の財務書類について、調査結果をもとに現状での有用性と限界をまとめたうえで、英国の公会計改革と財務書類の活用事例も参考にして、わが国における公会計改革の特質と財務書類の今後のあり方を論ずるものである。また公会計改革を推進してきたNPMと公共ガバナンス（NPG）の視点から、財務書類の説明責任に関して再検討を加えてみたい。

1. 公会計改革の議論と地方自治体の決算書

1-1. 公会計の領域

公会計（public sector accounting, governmental and nonprofit accounting）は公共部門の会計であり、民間部門とは異なる会計制度である。公会計という用語は以前は官庁会計であったが、NPMによる行財政改革が進むにつれて、公会計が一般的に用いられるようになった。官庁会計は明治期からの前近代的会計制度であり、NPMが近代的な企業会計への改革を求めたことで公会計と呼称を変えてきた。したがって公会計は公共部門の会計ではあるが、近代的な企業会計への改革を意味している。

民間部門と公共部門の領域とそれぞれの会計制度を図表1に示してある¹。民間部門は民間企業を対象とした企業会計であり、記帳方式は複式簿記で認識基準は発生主義で経理される。これに対して公共部門は公的企業や非営利団体、政府を対象とした公会計であるが、ここではさらに広義と狭義に分けられる。広義の公会計は、国民経済計算（SNA）の公的企業である公社・公団、NGO等が含まれ、ここでは企業会計とほぼ同じであり複式簿記と完全（一部修正）発生主義で経理される。狭義の公会計は、SNAの一般政府（general government）である公営企業など政府の影響力の強い事業であり、予算区分では一般会計と多くの特別会計がここに含まれる。狭義のうち企業（営利）性の強

い特別会計は企業会計と類似の複式簿記と発生主義で経理されるが、租税で支出される一般行政サービスの一般会計は単式簿記と（修正）現金主義で経理される²。また狭義のうち一般会計と一部の営利企業を除いた特別会計は、政府会計として区分することもある。したがって政府会計は、明治からの官庁会計と同じ単式簿記と現金主義で経理される。

図表 1 企業会計と公会計の会計処理方式と領域

企業会計	〔複式簿記・完全発生主義〕：営利企業（株式会社等）	民間部門
公会計	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）	公共部門
	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）	
	政府会計〔単式簿記・（修正）現金主義〕：一般会計、一部特別会計	

1-2、公会計改革の議論

公会計で議論されるのは主に狭義の政府会計の領域である。広義の公会計はすでに企業会計化が進められ、独立行政法人会計や公営企業会計の会計制度は企業会計と異なるところもあるが、基本的には企業会計の複式簿記と（修正）発生主義で経理されている。一方、狭義の公会計は企業会計と官庁会計が混在しているが狭義のうちとくに政府会計については、国・地方ともに予算区分の一般会計は法規定は官庁会計の単式簿記・現金主義のままであり、予算決算はすべて現金主義により経理されている。したがって公会計の議論は、政府会計が前近代的といわれている官庁会計のままであることと公会計の企業会計化にともなう問題である³。

公会計改革の議論はしたがって、公会計と企業会計の関係で論じられる⁴。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年に政府資源会計法（Government Resource Accounting Act 2000）を制定し国は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企業会計のIFRSを導入している。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

1 公会計の領域に関する会計学の文献としては石井薫（1989）、若林茂信（1987）など参照。

2 修正の現金主義とは国・地方の一般会計の決算で出納整理期間が設けられているために付けられている。また完全発生主義と発生主義の違いは、前者は経済資源、後者は財務資源を認識することを意味する。

3 公会計学者の議論は例えば、亀井（2008）、瓦田他（2012）、山本（2001）、財政学者は小西（2012）など。

4 川村（2010）など。

をして計上するか備忘的な記載に留める⁵。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⁶。

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。企業会計にない納税者と政府および政府間の非交換取引は、税収や政府間財源移転の会計処理についても多様な議論がある。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がある。また会計学では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により公会計改革が進められてきたため大方は公会計の企業会計化に肯定的であり、世界会計士連盟は国際公会計基準（IPSAS）を作成し、世界標準となるような公会計基準も示されてきた⁷。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一方でインフラ資産等の評価に関して問題も指摘している⁸。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⁹。さらに公会計研究者のA・ウイ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¹⁰。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あるが問題のある改革であるとしてまとめている¹¹。

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が発足し企業会計とは別に研究が始められた。また財政関係の学会では1990年前後頃からである。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）では、地方公会計の基本問題や地方

5 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。

6 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。

7 Jones and Pendlebury(2010)は制度を含めて詳解している。また実務の解説としては英国の地方制度であるがCIPFA（2016）が詳しい。

8 Adam, Mussari and Jones (2011).

9 Christiaens and Rommel (2008) など。

10 Wynne (2008).

11 Lapsley Mussari and Paulsson (2009).

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。ここでの議論はほとんどが会計学からの考察であり、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があるものの否定的な見解は少ない。

公会計改革の議論をみると、会計学の視点からは公共財の会計上の処理に異論はあるものの改革は認めている。官庁会計の近代化に異論はない。しかし財政学では公会計改革は「市場の失敗」の領域にNPMにより市場化を持ち込むのであるから、原理的な問題が指摘される。それでも公共部門の効率化・有効化には公会計の企業会計化が必要であり、公共財サービスの評価のための企業会計化は求められている。

1-3、地方自治体の決算書：決算統計と財務書類

地方自治体でまとめられる決算は、条例で定められた会計別の予算対比の決算をまとめた計数表であり、証書類とともに議会へ提出され認定され公表される。しかし自治体で調製される決算は、自治体が個別に設置した会計別の決算であり、地方財政全体の決算を統一して集計することはできない。そのため明治期より国が定めた会計（普通会計と公営事業会計）別の決算統計が集計・公表されている¹²。

決算統計は、総務省が作成する「地方財政状況調査表」（全97頁）に各自治体が必要な数値を記入して提出し集計され公表されている。集計された決算統計は、国の統計や政府間の財政調整など政策決定に重要な決算データを提供するとともに、各自治体の地方財政分析に利用されている。決算統計は自治体毎の普通会計の「決算状況」としてまとめられ、財政指標（財政力指数、経常収支比率、実質収支比率、実質公債費比率等）が示されて財政分析等に利用される。決算統計は以上のように、財政運営の状況を確認する重要な決算である。また類似団体（人口と産業構造で市町村を類型別に区分し集計値を公表）別の分析も可能となっている。

以上の会計別の決算とそれをもとにした決算統計に加えて、前述のNPMの要請により企業会計による財務書類の作成が求められてきた。わが国で企業の財務諸表に倣って政府に決算書として財務諸表の作成が議論されたのは、財政危機に対する1つの研究テーマとして1980年代からである。1982(昭和57)年にまとめられた「地方公共団体の連結・総合決算に関する研究」（地方行政システム研究所）では、英米の事例も参考にしながら、企業会計方式による決算総合化が検討され、貸借対照表と収支計算書の作成について減価償却にも触れながらその有用性をまとめていた。また1988年に「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踏査研究報告書」（地方自治協会）では、

12 総理府令により全自治体は総務省に決算を決算統計としてまとめて提出が義務付けられている。

貸借対照表と収支計算書の事例研究とともに財政分析を試みていた。これらの報告書を参考に、福岡県や高山市、藤沢市などが企業会計類似の貸借対照表を作成し公表して話題となった。

こうした動きに対して総務省は、2000年に地方自治体の財務諸表（当初は財務諸表としていた）に関し「地方公共団体の財政分析に関する調査研究会」を設置し、貸借対照表と行政コスト計算書のマニュアルを公表して地方自治体に作成を促してきた。その後、地方自治体の財務書類に関する専門の研究会（「新地方公会計制度研究会」平成18年、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」平成22年）で財務書類を整備してきた。また財務省も2003年に公会計改革を担当する専門部署として主計局に公会計室を新たに設置して、国の財務書類の開発を始めた。国の財務書類は1998年度の貸借対照表が公表されてから現在まで公表されている。

これらの財務書類は、公会計改革が実施されていないため官庁会計で経理された決算をもとに作成されている。したがって決算からは有形固定資産の減価償却費と職員の退職給与発生分は算定されない。ここでは固定資産台帳を整備して取得原価で資産を計上し、単式記帳したデータを複式記帳し直して財務書類作成に必要となるデータを提供している。こうして便宜的に作成された財務書類は、NPMが求める財政の効率化・効果化などの決算データとして提供され、また財務書類4表が有機的に関連して財政分析の用にも供されている。しかしこれらの発生コスト等は会計から導かれる決算ではないため、正確性には欠け精緻な分析はできないという問題も孕んでいる。

図表2 地方自治体の3つの決算書の関係

①各自治体の条例による決算

- ・一般会計・特別会計：歳入歳出決算書、決算事項明細書、実質収支に関する調書、財産に関する調書
- ・公営企業法適用決算報告書（貸借対照表、損益計算書等）



②総理府令等による調査依頼
決算統計

地方財政状況調査表（資料計 97
頁）決算状況、財政状況資料集

③任意の財務書類

統一的公会計財務書類（2015年度～）

- ・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

2、わが国の財務書類とその活用状況

2-1、総務省による財務書類の整備：統一的公会計財務書類

総務省が初めて地方自治体の財務書類として貸借対照表と行政コスト計算書の作成に関するマニュアルを「総務省方式」として公表したのは2001年である。その後、財務書類の作成基準を自治体の便宜を勘案しながら複数公表（「総務省方式改定モデル」、「基準モデル」等）したことで混乱が生じていたため2014年に統一した「統一的公会計基準」を公表し、全自治体で共通した公会計基準で財務書類の作成が2015年度決算より行われるようになった。

現行の財務書類は図表3に示してあるように、財務書類は4表（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）である。また貸借対照表の作成のために固定資産台帳を整備することが求められ、全て保有する資産を取得原価で評価して計上することとされた。また条例の決算は官庁会計で行われるため、財務書類作成のために複式簿記で仕訳して計上することが別途求められた。公会計で問題となる税収の扱いについては、持分説と収益説があるがここでは税収は住民からの拠出と考える持分説を採用し、純資産変動計算書に計上することとされた¹³。また国の財務書類は、体系は4表で内容もほぼ自治体と同じである。しかし国と地方は別々に作成されるため国と地方の財務書類を連結することはできず、国全体の財務書類は作成されない。

個別の財務書類について簡単にその機能を説明すると、貸借対照表は資産と負債・純資産のバランス状況を示し財政状態を表したものである。企業の資産はキャッシュインフローの能力を表すのであるが、公会計では行政サービス提供能力であるがこれは必ずしもキャッシュインフローではない。むしろ資産を保有することでキャッシュアウトフローとなるケース（公共施設や文化財等は維持のためのコ

図表3 財務書類の体系

	統一的公会計財務書類	国の財務書類
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	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
台帳整備	開始貸借対照表作成時に整備、その後継続的に更新	国有財産台帳・物品管理簿等を整備
複式記帳	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	官庁会計に連動して発生の都度複式仕訳を実施
有形固定資産の評価	取得原価	取得原価
税収の扱い	純資産変動計算書に計上（持分説）	資産・負債差額増減計算書に計上（持分説）

13 なお収益説をとる場合には税収は住民の収益とみなすので行政コスト計算書の経常収益にそれぞれ計上する。東京都とIPSASは収益性をとり行政コスト計算書に税収を計上する。この場合は純行政コストは世代間負担の公平性を示し持分説では純資産変動計算書の本年度差額として示される。

ストがかかる)も多々ある。それゆえ最近の公共施設管理計画等で施設の統廃合が求められている。行政コスト計算書は企業の損益計算書の費用のみを計上したものである。官庁会計の決算では計上されない有形固定資産の減価償却費が計上され、公共施設の計画的維持補修にコスト情報を提供する。純資産変動計算書は貸借対照表の純資産の変動を計上したもので税収はここに計上される。資金収支計算書は官庁会計の決算を活動別に集計しなおしたもので企業会計と同じ配列として作成される。

2-2、財務書類の活用方途

条例で作成される現行の決算書は、予算対比の決算であり合法規に支出されていることを監査で確認されることが求められる。その決算をもとにまとめられる決算統計は、明治期から作成され国の統計や自治体の財政運営に利用され定着している。これに対して財務書類は、2000年頃から新たに導入され企業会計に準じて作成されるためある程度の専門知識が必要である。財務書類を活用するためにはしたがって会計の知識が必要である。現状ではわが国の行政と議会ではこうした知識を有した人材は限られている。活用する場面で有用性は限定的にならざるをえないのが現状である¹⁴。

総務省は2001年から地方公会計の整備を進めてきたが、財務書類を活用できるよう2014年からは統一的公会計基準による財務書類¹⁵の作成・公表を全自治体に任意であるが求めてきた。2017年度決算では、全ての自治体のHPで統一的基準による財務書類が公表されている。総務省は統一的公会計基準の財務書類については、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目的とし、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説明責任を適切に果たすために分かりやすく公表することを目指し、内部向けには、財政指標の設定、適切な資産管理、セグメント分析をあげている。

一方、地方自治体の現場では、財務書類の活用についてどのように考えているのか。筆者が研究分担者として加わった科研費調査研究「新しい地方公会計の理論・制度および活動実践」(2016-2018基盤研究B)において、統一的公会計基準に関する実態調査を2016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¹⁶。調査対象は全自治体1,788団体であり、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何に期待しているかを問うた。

調査結果の一部を図表4にまとめてある。質問項目は6つ、全体を通してみると、やや期待している、と回答したのが最も多く、期待半分といった状況が読み取れる。個別にみると、説明責任の向上に関しては、やや期待、が5割を超え、大いに期待、と合すると6割に上っている。統一された財務

14 後述するように英国の自治体の財務関係者は全て公会計士の資格を持った専門家であり、議員も知識を有している人が多く活用される環境にある。

15 それまでは基準モデルや総務省方式改定モデルなど複数の財務書類モデルがあったものを統一的公会計基準を示して統一した財務書類の作成を求めている。

16 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。

書類で説明責任が向上すると期待しているものと思われる。しかし業務の効率化に関しては、あまりと全く期待していない、を合せると6割近くなり効率化への期待は持っていない。固定資産の適正な管理では、やや期待が6割近く、大いに期待と合せると8割を超えている。固定資産台帳の整備が進められたことによるものと推察される。また台帳整備で資産が網羅的に把握されると他団体との財政比較も信頼性が高まるため7割が期待していると回答している。総務省が期待している予算編成への活用に関しては、やや期待と大いに期待を合せると5割を超えているが、あまり期待していないとわからないを含めて期待に否定的な回答も4割に上っている。おそらく調査時点では評価が難しかったと思われる。PFIに関しては現状では期待はしていない。

今後、統一的公会計基準の財務書類が定着して活用の途が探られるようになれば、問題は前述のように自治体の現場での専門的知識の有無である。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求められる。財務書類の活用は、監査部門を含めてそうした人材の育成が不可欠である。

図表4 財務書類（総務省統一モデル）の利活用に関する実地調査結果（抜粋）

質問事項	財務書類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	PFI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「新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践」(2016)報告より作成。

2-3、財務書類の活用の実際

地方自治体の財務書類は作成され始めて10年（統一的公会計基準）も経過していない。また行政・議会には財務書類を読める専門家は極めて少ない。それゆえ活用できる条件は限られている。総務省は自治体の現場で財務書類を利活用できるよう、活用事例の情報や技術的アドバイスをを行い推進している。

総務省は統一的公会計基準による財務書類の作成・公表が始まってから2年が経過した2017年度決算と2018年度決算について、全自治体を対象に活用に関する調査を行っている。結果は図表5に示してある。活用状況については、質問事項から、財政指標の分析に活用したケースが最も多く、2017年度から18年度にかけても増えて半数近くが分析に利用している。財政分析の指標に関しては、決算統計としてまとめられる財政状況資料集の第12、13表に有形固定資産減価償却率が個別の資産

ごとに示され、老朽化の程度が数値で把握できるように工夫されている。次は、住民への分かりやすい説明、であるが活用している割合は4分の1程度である。また、議会での決算審査、などでの資料としてはあまり活用されていない。さらに活用マニュアルで事例として紹介されている、施設別・事業別等の活用、ではわずか57団体3.2%である。2017年度から18年度にかけてもそれほど増えていない。公共施設等の管理に活用しているのもわずか79団体4.4%と低い。

今後、おそらく管理会計として財務書類を内部で利用するようになれば、財政状況資料集のデータと合わせて公共施設等の管理にも利用でき、有用な活用方法が見いだせると考えられるが、この調査結果を見る限りでは、財政指標としての活用にとどまり、財務書類の最も有用な機能が発揮できるセグメント別での活用はまだ時間がかかりそうである。

こうした低調な活用状況の背景には、そのための知識とノウハウがまだ十分に備わっていないことがあげられる。これまで活用事例として紹介されるのは先進的といわれる自治体に限られている。ここでは担当者が会計に精通し積極的に取り組む意欲があるケースに限られていることがヒアリング等で明らかになっている¹⁷。

統一的な公会計基準の財務書類が全自治体で今後も作成・公表され、総務省からの技術的支援も受けられるようになれば、活用が進み有用性も高まるであろう。今回のコロナ禍で地方財政は国とともに厳しい状況にある。効率的で効果的な支出はこれまで以上に求められる。そうした財政運営は企業会計に学ぶところは多い。官庁会計は現在の資金管理しかできないが、企業会計は将来財務諸表の作成

図表5 財務書類等の活用状況調査（総務省）

質問事項	2018年度中の状況	2017年度中の状況
財務書類等の情報を基に財政指標の分析を行った	791(44.2%)	583(32.6%)
施設別・事業別等の行政コスト計算書等の財務書類を作成した	57(3.2%)	38(2.1%)
財務書類や固定資産台帳の情報を公共施設等総合管理計画又は個別施設計画に反映するなど、公共施設の適正管理に活用した	79(4.4%)	83(4.6%)
決算審査の補足資料とするなど、議会における説明資料として活用した	191(10.7%)	130(7.3%)
簡易に要約した財務書類を作成するなど住民に分かりやすく財政状況を説明した	457(25.6%)	366(20.5%)
財務書類等の情報を基に、市場公募債の説明会において財政状況を説明した	17(1.0%)	12(0.7%)
上記以外の活用	59(3.3%)	34(1.9%)

注：%表示は1,788団体を分母として計算。

出所：総務省「統一的な基準による財務書類の整備状況等調査」2019年。

17 本調査に際して公会計先進自治体としてヒアリング調査した京都府精華町では、担当者は公会計に関する専門知識を有しており長期にわたって関わっていた。また浜松市、習志野市でも同様の状況であった。

をととして今後の財政状況を推計できる技術がある。また企業で徐々に導入が始まった統合報告書という、非財務情報も含めた決算書も見据えて自治体の公表する内容を再考すべきよい機会でもある¹⁸。

3、英国の地方自治体の決算書とその活用からの示唆

3-1、英国の地方財政と公会計改革

はじめに英国の公会計制度を概観しておく、19世紀半ば頃から民間の複式簿記が公共部門に取り入れられ公会計は経常会計と資本会計に分けられて予算決算が行われ、発生主義は1982年から地方自治体に監査が義務付けられたことから導入されている。複式簿記はしたがって公会計改革以前から採用され、予算も資本予算と経常予算の複式予算である。また予算は歳出予算のみが議決され、歳入予算は税収の見積もりであるため議決されない。会計年度はわが国と同じ4月から翌3月までであるが、国は1999年度から地方財政と公的企業を含めた全政府の3年度程度の予算枠組みである「歳出計画」(Spending Review:SR)を作成してきた。またSRをもとに毎年度の歳出予算も議決される。

地方自治体の予算も経常会計と資本会計に分けられるが、経常会計には一般経常会計、事業会計、公営住宅会計が設置されている。英国の会計はファンド(fund)別に設置されているので、一般経常会計は国の一般経常交付金や地方税の一般財源と経常的支出の会計であり、事業会計は公営企業等の事業収入による事業支出の会計であって、公営住宅は賃料等公営住宅関連収支の会計である。資本会計はインフラ等資産整備等の地方債や補助金等を財源とした資本的収支の会計である。自治体の予算も歳出予算のみであり、一般経常会計歳出予算が決まると、その財源として国からの補助金や使用料手数料等とともに必要な地方税収を見積もり、そこから唯一の地方税であるカウンシル税の当該年度の税率が決められる。したがって毎年の地方税率は予算額により決められている。

地方財政運営に際しては、赤字の回避が義務付けられている。自治体の財務責任者(Chief Financial Officer:CFO)は銀行残高が赤字になることが見込まれると判断した場合には、1988年地方財政法第114条に基づく通知(セクション114通知)を公表することとなっている。通知が公表された場合には、議会は21日以内に改善策を策定し、監査人によって認められるまでは義務的な福祉・教育等の経費を除いて支出が停止される¹⁹。こうした状況に備えるため、地方自治体では準備金(Reserves)の積み立てが義務付けられているが、国の交付金のカットで大幅な支出削減を余儀なくされてきた²⁰。英国の地方財政運営は非常に厳しい予算制約のもとで厳格な運営が強いられている。

地方自治体の公会計は、国とともに民間の会計基準IFRSに準拠し、第三者機関である勅許公共財務会計協会(CIPFA)の公表する会計実務コードを順守して決算書が作成される。財政分析や業績

18 自治体の統合報告書については兼村(2020)など参照。

19 実際に最近では2018年2月にノーザンブロンシャー広域自治体で年度末までに赤字が確実視されたのでセクション114通知が出され、住民による抗議行動も起こり大きな問題となった。この主因は2010年度からのキャメロン連立政権からの緊縮財政政策とされ、他の多くの地方自治体も危機的財政状況に陥っていた。

20 詳細については兼村(2011)を参照。

21 東(2015)を参照。

評価等には、予算会計と決算会計の関連性や開示の問題は英国でも指摘されている²¹。また英国では、国・地方・公的企業を連結した全政府決算書（WGA）を2010年から公表している。地方自治体はWGAのための決算シートを記入して国に提出している。したがって地方自治体は毎年度、それぞれの決算書をCIPFAの会計実務コードに基づいて作成するとともに、WGAの決算シートを作成している。しかしWGAの決算シートも同じ決算データをもとに既定のエクセルファイルに記入するだけであるので大きな負担とはなっていない。WGAは国民経済計算との関係で重要な決算として利用されている。

3-2、英国自治体の財務書類と活用

前述のように、英国地方自治体の決算は会計実務コードを順守して経理されているため、決算書は全自治体について同じ内容である。以下では、実地調査で伺ったコーンウォール自治体（イングランド南西部、人口55万人の一層のユニタリー自治体）の2018年度の決算書（Cornwall Council: 2018/19 Annual Financial Report And Statement of Accounts）を例に見よう（ウェブサイト：<https://www.cornwall.gov.uk/>）²²。決算書は全体で約200ページであり、概説（議会のガバナンス、予算と中期事業計画、業績評価など）からはじまり外部監査人の報告（2019年7月31日承認）に続いて決算書（Statement of Accounts）が詳細に記載されている。概説では、財務諸表自体は素人が理解し解釈するのが難しいことから、読者が財務諸表を理解し自治体の目的とその執行程度を示すのに役立つ説明と解説が必要であると述べている。また上級管理職の報酬と年基金の状況の開示もある。さらに5千ポンドを超える入札・契約の開示も記載されている。

以下、決算書の概要をみると、最初に最高財務責任官（1972年地方自治法第151条職員）の責任と監査人の承認について述べられ、主要財務書類、グループ財務書類、補足財務書類、年金基金会計、そして用語集が記載されている。主要財務書類は図表6のように4表である。4表はわが国の財務書類とほぼ同じであるが会計手続きと記載内容は若干異なっている。1、包括収支計算書は、わが国の行政コスト計算書に相当するがここでは各経費毎（社会福祉、学校教育、経済対策等）の支出とその手数料等の収入を示して控除した経常経費純計額が計上される。地方税による負担額を示す前にそれぞれの経費に対応する負担を示している。2、準備金変動計算書は、法律で積み立てが義務付けられている準備金の期中の変動を計上している。3、貸借対照表は、わが国と同じ資産・負債の残額であるが、資産負債差額は準備金（一般・特定）として計上される。地方財政規模の小さい英国では自治体の保有する資産も少なく、人口55万人のコーンウォール自治体の資産総額は約28.5億ポンド（約4千億円）でわが国の同規模の自治体（姫路市人口53万人、資産総額8千億円）と比較しても半分である。そして4、資金収支計算書は、現金収支が経常サービスと資金調達に分けて示され、将来的

22 2019年8月28日にコーンウォール自治体（Cornwall Council）を訪問し財政担当者（公会計士）と議員（議長）に面会しヒアリング調査を実施した。詳細については兼村（2020）にもまとめている。

な借入を予測するうえで有用とされている。わが国と同じであるがより簡素である。これらの財務書類には40の注記が付されており、自治体（議会）の財務実績、財政状態、資金収支に関する詳細な情報を提供している。

図表6 英国自治体の財務書類

1、包括収支計算書 (Comprehensive income and expenditure statement)	すべての収入と支出を会計コードに従って一覧計上したもの。収支対応項目は純額計上。
2、準備金変動計算書 (Movement in reserves Statement)	準備金の年度中の移動を計上したもの。法律によって調整されるすべての準備金の収入と支出を含む。
3、貸借対照表 (Balance sheet)	年度末時点の資産・負債・準備金を計上したもの。準備金には年金準備金や資本調整勘定など法定された自治体特有のものが含まれる。
4、資金収支計算書 (Cash flow statement)	会計年度中に銀行口座に入出金したキャッシュフローの要約表。

出所：CIPFA 2019.

英国で自治体の決算書の活用に関する議論については、コーンウォール自治体で財政担当者と議員にヒアリングした印象によると、とくに活用に関しては論じたことはないという回答であった。すでに財務書類の決算書はこれまで実務コードをもとに作成されてきており、法規定に定められた決算数値をチェックすることで活用されているからであろう。また財務書類の情報は、財政運営が厳しくなると準備金変動計算書は貸借対照表より重要な決算情報となり順番が入れ替わる。資産評価も実際の価値を反映するように、IFRSに準拠して評価している。

英国でもわが国と同様に事業評価を行ってきたが、現在はコスト（人件費等）に比して有効性が無いことを理由に全て廃止されている。英国では現在、健全財政を維持するために評価指標として財務書類の資産・負債額をもとに算定されている。財政健全指標の算定では、流動資産に対する流動負債の比率（年1～3倍以内）や純経常予算に対する準備金の比率（年2%以上）で求められる。ここで比率として計算される財務書類の数値は、CIPFAの実務コードに拠るため統一され法定されている。わが国でも健全化判断比率による財政健全化は決算統計で算定されているが、財務書類が統一的公会計基準で統一されはじめたので英国の上記のような借入資金（地方債）の安全性指標を資産・負債情報から算定でき、今後の活用として参考になろう。

3-3、英国の公会計改革と自治体の財務書類からの示唆

わが国は近代国家創設時から英国を範にして行政制度等を取り入れてきた。取り入れる過程では、わが国の歴史的背景や政治体制などで変質させてきた。議会制民主主義を例にとるなら、明治政府は幕藩体制の影響を受けながら作り上げたところもあり、首相の権限は弱められ、英国の首相に比して決められない首相となったところもある。

英国の公会計改革もNPMからの流れではあるが、歴史を辿ると英国の公会計は19世紀から複式

簿記など企業会計と共通するところがあった。これは地方自治体などで不正経理があり、早くから議会による監査が求められ、そのためにすでに発展していた企業会計による経理が求められていた。民間も含めて外部による監査が不可欠だったのであり、そのための公会計制度として官庁会計ではなく企業会計に近い経理が早くから求められていた。英国の CIPFA が 1885 年に創設されたのもそうした背景がある。

英国の公会計改革は地方自治体の場合には、1980 年代から経済効率性 (Value For Money) の外部監査が義務となりそのための決算書として発生主義の導入が必然となった。VFM はその後に行政サービス等の業績測定 (Performance Measurement) が行われるようになり、公会計基準は民間の会計基準 (IFRS) に収斂させるなどセクターニュートラルへと進んだ。上述したように、英国の財務書類は公会計基準が IFRS に準拠したものであり、19 世紀からの公会計が民間の企業会計と同じとなったのである。

英国の公会計改革の経緯とそこから作成される財務書類についてまとめると、1つは、歴史的な背景が異なるなかで公会計改革が行われてきたことである。英国の公会計はそのはじめから官庁会計として別の会計ではなかったため容易に公会計の企業会計化が行われたとみることができる。2つは、外部監査と業績測定が公会計改革を必然ならしめたことである。外部監査は発展してきた企業会計を公会計に求め、NPM は業績測定を求めて現金主義から発生主義の導入を迫り、そのための決算は企業類似の財務書類が必然的に求められた。3つは、第3者機関による外部の公会計基準等設定機関がおかれていることである。自治体の決算書である財務書類が機能していくためには公正中立な公会計専門機関が必要である。

以上から、公会計改革は理論的に納得しうるものであっても、歴史と環境の中でどう取り入れるかを考えることが重要である。英国の公会計改革は外部監査が大きな役割を果たしてきた。また英国の企業会計が 18 世紀頃から発展するなかでの公企業も企業会計で経理され、官庁会計として分離してこなかった経緯もある。それゆえわが国のように、近代国家創設時から官庁会計として公会計が企業会計とは別に制度化されていたのとは異なる。公会計改革を説く NPM はだれしも肯定するが、制度を大きく転換させるには移行時間は必要である。またそのための環境 (CIPFA など) の整備も必要である。さらに自治体の財務書類は、より企業会計に準拠して作成されるべきであろう。それにより会計士 (CPA) 等の専門家が自治体に入って活用することができる。公会計財務書類であれば、会計士が活用できるとは限らない。わが国も公会計改革をだれも否定はしないが、こうした環境を整えないで急ぐと滞る恐れがある。

4、財務書類に求められる説明責任

4-1、公共経営論 (NPM) からの再考

NPM からの説明責任に触れる前に、社会的責任の視点から決算書を考えてみたい。企業の社会的責任 (CSR) は言われて久しいが、政府にもそれ以上の社会的責任が求められていることは明らかで

ある。企業の社会的責任は高い倫理観をもって果たすことが憲章として示されている（「企業行動憲章」経団連）。政府も倫理的観点から社会的責任を考える必要があり、そこには説明責任が同時に求められる。しかし政府の説明責任に関する規定は見当たらない。関連すると思われる規定を探すと、2001年に制定された政策評価法が該当しよう。同法第1条目的に「政策の評価に関する情報を公表しもって効果的かつ効率的な行政の推進に資するとともに、政府の有するその諸活動について国民に説明する責務が全うされること」と述べている。国の政策評価は総務省が担当し、各機関の政策の効果等に関して評価結果を提供しているが評価事項は限定されている。地方自治体では多くで予算マネジメントを意識してPDCAサイクルを機能させる中で事業評価を実施している。財務書類は間接的にはあるが説明責任に寄与していることになるかもしれない。

NPMとともに推し進められてきた行財政改革は、公会計改革でも財務書類が作成されるようになり、政府の社会的責任の一端には貢献していると言えよう。世界的潮流をみても公会計改革はほとんどの先進国で終えている。NPMは後述する公共ガバナンス論（NPG）からの議論はあるものの引き続き支持されている。

しかし公会計改革とNPMは根本的な議論では理論の深化はみられないままである。公会計は会計学と財政学、経営学、行政学などの学際的領域であり、公共経営論（NPM）という経営理論を行財政論の領域に持ち込むことには更なる議論が必要である。市場と市場の失敗の融合となるNPMは、論理矛盾したところもあるからである。具体的には公会計と企業会計を同じとしたセクターニュートラルの会計基準は、公会計改革の先端であるようには映るが、運用には調整しなければならない会計処理も多い。一方、公私の会計セクターは異なるとしてNPMをそのままは取り入れない会計基準を設定しているところもある。いずれにしても財務書類の企業会計化に向けた公会計改革は、予算に対して決算の重要性を認識させたことは大きな意義があった。

4-2、公共ガバナンス論（NPG）の視点

公会計と企業会計の領域を分けているのは市場性の有無である。公会計のうちとくに狭義の政府会計は、純公共財サービスを扱う‘市場の失敗’の領域である。ここでは経済的効率性（VFM）の測定（事務事業評価）は困難であり、経済合理性は見出せず、財政民主主義が基本原理である。したがって‘事業仕分け’のように公共サービスを‘高い、安い’という価格づけが原理的にはできない。それゆえ民主的な選択の手続きが不可欠であって、公共性の支配する領域であり、NPMの論理は厳密には機能しえないところでもある。

公共ガバナンス論（NPG）ないし公共サービス論（NPS）は、1990年代頃から登場したNPMの行き過ぎた改革へのアンチテーゼでもあった²³。‘市場の失敗’の領域で疑似的にも市場を持ち込んで公共サービスを価格付けするNPMは、そのこと自体は財政の効率化・有効化のためには市場化が必

23 NPGの議論については、Denhardt and Denhardt（2011）など参照。

要であったであろうが、行き過ぎた改革は揺り戻しの議論も起こる。もちろん公共性が高く民主的決定があるからといって効率性を無視してよいということではない。公共の資源をその用途について民主的決定に委ねても、執行のプロセスは効率性を確保すべきことはNPMに拠らなくてもだれも首肯できる。

公会計ではこの優先順位が重要である。企業会計では利潤がメルクマールであるので効率性が優先されるが、公会計は政府の会計であるので‘住民の福祉の向上’が基本であって民主性が優先され、ここには資源の効率的使用も同時に求められることになる。公会計の議論では、これまでこうしたNPGで論じられてきた民主性がそれほど語られてこなかったように思われる。発生主義を公会計で否定するわけではないが、公会計に求められる役割が企業会計とは異なることをより明確にして議論をするべきであろう。発生主義は経済資源の費消を測定するのであるから、そのことは当然に公会計でも重要である。問題は公会計には収益の概念がないため、企業会計の‘費用収益対応の原則’が適用できない。公会計では費用が企業会計の費用としてそのまま認識できず計上できない。ここに解釈等の問題が生じNPMの論理的限界があり、NPGが1つの議論の方向として登場してきたともいえる。財政民主主義は公会計でどう取り込んでいくのか、今後の課題でもある。

おわりに

わが国の地方自治体の財務類はあくまで便宜的に作成されているのであって、制度としてはいまだに官庁会計で国・地方の一般会計の予算決算が経理されている。現金主義の予算決算は実額の現金収支が計上され資金管理では優れているが、実態の収支は見えず真実は伝えていない。企業の決算が伝えている実態の活動と比較することができない。このことは見えないゆえに、不都合なこともそうでないことも隠されている。減価償却の費用等でみると予算決算規模の1割程度が計上されず見えない。わが国でも財務書類が公表されるようになったが、便宜的な会計処理により企業類似の財務書類にすぎない。それゆえ事業評価などで詳細な財政分析を行うと条件が付いてしまう。公会計論や財政学でまだ公会計改革の議論は十分に尽くされていない。理論的にも研究を進めなければならない。それゆえ公金の支出とその成果について政府の説明責任は果たされていない。

本論では、地方自治体の財務書類について、現状の利用状況とすでに公会計改革を終えて財務書類を財政運営で活用している英国の事例を紹介しながら、わが国の公会計改革と今後の財務書類のあり方などを述べた。しかしわが国ではいまだに官庁会計を変える必要性を英国に範をとった政治が認識していない。今回のコロナ禍でもこれまでのところ、巨額の債務を負ったにもかかわらず、公会計改革の風を吹かすような機運はない。制度改革は研究者が論を重ねても最終的には政治が決断しなければならない。今後、財政破綻が現実的となっても、外圧で押されるまでは実現しないのではないかと危惧している。その前に公会計改革を実施し、実態を映す決算書の整備を進めてもらいたいものである。

【参考文献】

- 東信男 (2015) 「イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況」—財政活動の効率化を目指して」『季刊行政管理研究』149。
- 石井薫 (1989) 『公会計論—行財政分野との相互浸透—』同文館出版。
- 稲沢克祐 (2006) 『英国地方政府会計改革論』ぎょうせい。
- 上山信一 (2005) 『行政の経営改革—管理から経営へ』第一法規。
- 大住荘一郎 (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)。
- 兼村高文 (2011) 「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—」『比較地方自治シリーズ』自治体国際化協会。
- _____ (2017) 「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～」『月刊自治』地方自治総合研究所。
- _____ (2019) 「自治体の決算書を考える①公会計改革の必要性を振り返る：公会計の視点と財政の視点」『地方財務』2019.10、ぎょうせい。
- _____ (2020) 「自治体の決算書を考える⑥これからの決算書を考える：統合報告書の検討」『地方財務』2020.8、ぎょうせい。
- 亀井孝文 (2008) 『公会計制度の改革』中央経済社。
- 瓦田太賀四・都築洋一郎・陳碯 (2012) 『政府会計の進展』清文社。
- 小西砂千夫 (2012) 『公会計改革の財政学』日本評論社。
- 鈴木豊 (2016) 『新地方公会計—統一基準の完全解説』中央経済社。
- 関口智編著 (2016) 『地方財政・公会計制度の国際比較』日本経済評論社。
- 日本会計研究学会特別委員会研究報告 (山浦久司委員長) (2016) 『新しい地方公会計の理論、制度、活用実践』日本会計研究学会特別委員会最終報告。
- 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。
- 山浦久司編著 (2021) 『地方公共団体の公会計制度改革』税務経理協会。
- 山本清 (2001) 『政府会計の改革—国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ』中央経済社。
- 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.
- 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.
- CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) (2016) *An Introductory Guide to Local Government Finance (2016 Edition)*.
- _____ (2019) *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2019/20*.
- Denhardt, J. V. and Denhardt, R. B. (2011), *The New Public Service: Serving, not Steering*, M.E. Sharpe.
- Hyndman,N. and Connolly,C. (2011) *Accruals accounting in the public sector: A road not always taken*, *Management Accounting Research*, 22, pp.36–45.
- Hood, C. (1991), *A Public Management For All Seasons?*, *Public Administration*, 69(1), pp.3-19.
- 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 Pendlebury, M. (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.
- Lapsley, I., Mussari, I.R. and Paulsson, G. (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.
- Wynne, A. (2003) *Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model for Public Sector Accounts?* Conference paper for “Public Law and the Modernising State” in Oeiras (Portugal), 2003.
- _____ (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.