第5章　新地方公会計に係わる内部統制の整備状況
―新地方公会計の実態調査の結果に基づいて―

石　川　恵　子

1　はじめに

本章の目的は，日本会計研究学会の特別委員会が2016年に実施した「新地方公会計に関する実態調査」の結果に基づいて，地方自治体の内部統制の整備状況を明らかにすることにある[1)].

現在，地方自治体は，新地方公会計のもと統一的な基準に依拠して財務書類を2017年までに作成することが要請されている．そこで，当該委員会は，新地方公会計の財務書類の作成に向けて地方自治体がどのような整備状況にあるのか，作成に向けてどのような課題を抱えているかなどの実態を明らかにするため，全国の地方自治体に対して，アンケート調査を実施した．当該調査の内容は，多岐にわたっており，今後，精緻な分析が求められている[2)].

本章では，委員会の主たる調査項目のなかで（1）新地方公会計に係わる誤謬のチェックと（2）財務書類を作成するための研修の状況に着目して，地方自治体の内部統制の整備状況について検討する．これらの項目は，財務書類の信頼性を高めるために必要な項目である．これらの項目に着目する理由は，新地方公会計のもとで作成される財務書類には類似団体との比較可能性の確保が求められていることによる．このことは，各地方自治体は財務書類の信頼性を高めるための体制を備えることが必要になることを意味し，誤謬チェックの体制の構築と財務書類の作成のための研修体制の徹底が求められていると理解される．

もとより，地方自治体にとって，統一的な基準に基づく財務書類の作成は，コストと人的資源の配置に関連して，負担となることが予想される．このため，各地方自治体がこれらの整備にどれだけのコストと人的資源を投入することができるのかは疑問が残る．

2　特別委員会が実施した実態調査の趣旨

特別委員会の実態調査の目的は，新地方公会計のもとでの財務書類を作成するための各地方自治体の整備状況を把握することにあった．以下，新地方公会計の導入に至る経緯と委員

1）日本会計研究学会・特別委員会（主査：山浦久司）『新しい地方公会計の理論，制度，及び活用実践（最終報告書）』2016年9月12日．

2）その他の主たる調査項目は以下の項目のとおりである．財務書類の作成（現状の利活用を含む），財務書類の公表，予算・行政評価と財務書類の関係，「統一的な基準」，国際公会計基準（IPSAS），そして財務書類の監査である．

会の調査方法を整理する．

2.1　新地方公会計の導入に至る経緯

従前，地方自治体においては，財務書類の作成についての統一的な仕組みは存在しなかった．もっとも，新地方公会計のもとでの財務書類の作成が要請されるまでは，官庁会計に依拠して作成される決算書とは別に，3 つの公会計モデルに基づく財務書類が作成されていた．すなわち，地方自治体は「総務省方式改訂モデル」，「基準モデル」，そして「東京都方式」のいずれかの方法を利用して作成していた[3)]．

これらの 3 つの公会計モデルに基づいて財務書類が作成されるようになった背景には，既存の官庁会計に基づいて作成される決算書に対する問題意識があった．すなわち，既存の決算書では（1）残高情報を把握することが困難であること，（2）減価償却費などのコスト情報が把握されないことが問題視されていたことである．というのも，官庁会計に基づく決算書は民間企業の財務諸表とは異なり，単式簿記ならびに現金主義会計で作成されているからである．こうしたなかで，財務書類の作成にあたっては，複式簿記ならびに発生主義会計に基づいて作成されることが望ましいことが認識されるようになり，3 つの公会計モデルが提案され，作成されることとなった．もっとも，現状では，各地方自治体は，いずれかのモデルに基づいて財務書類を作成していることから，必ずしも比較可能性が確保されている状況にはない．

こうした状況に鑑みて，総務省の「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」は，2014 年に報告書を公表した．当該報告書では，今後の新地方公会計については，「統一的な基準」を策定することにより財務書類を作成することを明らかにした．統一的な基準が指向しているのは，（1）発生主義会計・複式簿記の導入，（2）ICT を活用した固定資産台帳の整備，そして（3）財務書類の比較可能性の確保にある．その後，全ての都道府県及び市町村は，2015 年から 2017 年までの 3 年間で統一的な基準による財務書類を作成することが要請された[4)]．

2.2　実態調査の調査方法

上述した状況に基づいて，2016 年に特別委員会は，全国の都道府県（47 団体）ならびに市区町村（1,741 団体）の「新地方公会計担当者宛」に，調査票を配布し，回収した．調査票の配布期間は 2016 年 6 月 1 日～6 月 24 日とした．その結果，有効回答数は 1,103 団体で

3）　各モデルの特色については，以下の文献に基づいて整理した．大塚宗春他編著　大塚成男「第 8 章　情報開示が進む地方公共団体の会計」『政府と非営利組織体の会計』中央経済社，2012 年，255～298 頁．亀井孝文「第 11 章　公会計改革の提言と実践」『公会計制度の改革　第 2 版』中央経済社，2011 年，181～201 頁．

4）　新地方公会計の経緯と概要については，以下の文献を参照されたい．鈴木豊編著『新統一地方公会計基準　解説と財務書類活用の 20 ケース』税務経理協会，2016 年．

あった.（図表 1）は回収状況を示している.

（図表 1）回収状況

	送付数	有効回答数	回答率
全体	1,788	1,103	61.7%
都道府県	47	37	78.7%
指定都市	20	13	65.0%
市・区	793	579	73.0%
町村	928	474	51.1%

3　地方自治体における各公会計モデルの特色と現状

地方自治体の財務書類の作成に係わる状況とそのもとでの問題をひもとくためには，上述した「総務省方式改訂モデル」,「基準モデル」，そして「東京都方式」のモデルの特色を整理する必要がある．というのも, 3 つのモデルには作成方法，仕訳，発生主義会計，設定主体，そして作成される財務書類に関連して，違いがみられるからである．そして，これらの違いこそが，各地方自治体が新公会計のもとでの財務書類を作成することに左右する要因となっている．更に，これらの違いは，誤謬のチェック体制と複式簿記の研修に対する考え方にも影響すると考える．以下では，それぞれのモデルの特色を明らかにする．

3.1　地方自治体の各公会計モデルの特色

3.1.1　総務省改訂モデルと基準モデルの特色

総務省改訂モデルと基準モデルは，総務省の新地方公会計制度研究会が 2006 年 5 月に公表した「新地方公会計制度研究会報告書」の中で提示された作成方式であった.（図表 2）は総務省改訂モデルと基準モデルの特色を示している.

注目すべき点は，総務省改訂モデルの作成方法は決算統計のデータに基づいていることである．このことは 2 つの特色を示すことができる．第一に，財務書類の作成主体は「決算統計データ」を扱う主管課，すなわち財政課であるケースが多いことである．第二に，たとえ，簿記，財務会計の知識がなくても作成することができ，地方自治体の職員にとっては，あまり負担にならないことである.

（図表 2）総務省改訂モデルと基準モデルの特色

	総務省改訂モデル	基準モデル
作成方法	「決算統計データ」に基づいて作成.	個々の取引について，期末一括または取引の都度ごとに複式仕訳.
仕訳	なし	複式仕訳（期末一括またはその都度）
発生主義会計	なし	実施
作成主体	財政課	財政課
作成される財務書類	財務書類 4 表 ・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	財務書類 4 表 ・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
作成主体に求められる簿記・財務会計の知識	不要	必要

3.1.2　東京都方式[5] の特色

東京都方式は，2006 年に東京都において独自に開発された財務書類の作成方式である．この方式の特色は，複式簿記ならびに発生主義会計に基づいて作成されることである．このことは，地方自治体の職員，少なくとも，財務書類を作成する担当者については簿記ならびに財務会計の知識が必要とされることを意味する．そして，このモデルの注目すべきことは，官庁会計に連動していることである．このため，作成主体が，前述の 2 つのモデルとは異なり，官庁会計に基づく決算書を作成する主管課，すなわち会計課あるいは出納課であるケースが多いことである．

なお，「東京都方式」を利用している地方自治体としては，以下の 15 団体がある．すなわち，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，品川区及び世田谷区である[6]．（図表 3）は東京都方式モデルの特色を示している．

5）　東京都方式の概要については，以下の拙稿を参照されたい．日本会計研究学会・特別委員会（主査：山浦久司）石川恵子「第 15 章　東京都における財務諸表監査の事例－新公会計に依拠して作成される情報の監査の実施に向けて－」『新しい地方公会計の理論，制度，及び活用実践（最終報告書）』2016 年 9 月 12 日，367～380 頁．

6）　新公会計制度普及促進連絡会議 http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/fukyuusokushin.html（平成 28 年 9 月 9 日　アクセス）．

（図表 3）東京都方式モデルの特色

	東京都方式
作成方法	官庁会計に連動して作成．個々の取引について，取引の都度ごとに複式仕訳．
仕訳	複式仕訳（その都度）
発生主義会計	実施
作成主体	会計課または出納局
作成される財務書類	財務書類 4 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 ・正味財産変動計算書
作成主体に求められる簿記・財務会計の知識	必要

3.2　作成状況の実態に係わる調査結果

（図表 4）は地方自治体の財務書類の作成に係わる実態を示している．これによれば，現状では「総務省改訂モデル」に基づいて作成している地方自治体が多いことがわかる．既に述べたとおり，「総務省改訂モデル」は職員に対して，簿記の知識を必要としない簡便な方法である．

（図表 4）財務書類の作成に係わる実態

	合計	都道府県	指定都市	指定都市を除く市町村
1. 基準モデル	155	2	3	150
	14.1%	5.4%	25.0%	14.2%
2. 総務省方式改訂モデル	685	31	7	647
	62.1%	83.8%	58.3%	61.4%
3. 東京都会計基準またはその準用	3	1	0	2
	0.3%	2.7%	0.0%	0.2%
4. その他のモデル	32	2	1	29
	2.9%	5.4%	8.3%	2.8%
5. 作成していない	228	1	1	226
	20.7%	2.7%	8.3%	21.4%
合計	1,103	37	12	1,054
	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

4　地方自治体における複式簿記の導入状況について

既に述べたとおり，新地方公会計では，複式簿記の導入を要請している．ただし，その方法については，各地方自治体に裁量があり，任意となっている．とはいえ，新地方公会計に基づく財務書類の作成ついては，職員の簿記の知識が不可欠となることはいうまでもない．これに関連して，実態調査では，複式簿記の導入方法ならびに作成主体を確認している．

（図表 5）複式簿記の導入方法

	合計	都道府県	指定都市	指定都市を除く市町村
1. 日々仕訳	79	4	0	75
	7.3%	11.1%	0.0%	7.3%
2. 月次の一括仕訳	8	0	0	8
	0.7%	0.0%	0.0%	0.8%
3. 四半期の一括仕訳	3	0	1	2
	0.3%	0.0%	8.3%	0.2%
4. 半期の一括仕訳	1	0	0	1
	0.1%	0.0%	0.0%	0.1%
5. 期末の一括仕訳	874	30	10	834
	81.2%	83.3%	83.3%	81.0%
6. その他	5	1	0	4
	0.5%	2.8%	0.0%	0.4%
7. 未定	99	1	0	98
	9.2%	2.8%	0.0%	9.5%
未回答	8	0	1	7
	0.7%	0.0%	8.3%	0.7%
合計	1,077	36	12	1,029
	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

（図表 5）は複式簿記の導入方法についての結果である．これによれば，「日々仕訳」を実施する予定の地方自治体は，7.3％にすぎず，81.2％の地方自治体が「期末の一括仕訳」をすることを予定している．この結果から明らかなことは，新地方公会計の財務書類作成の整備にあたっては，「期末の一括仕訳」により，職員の負担の軽減化を図っていることである．

（図表 6）財務書類の作成主体

	合計	都道府県	指定都市	指定都市を除く市町村
1. 財務書類の主管課が処理	779	16	7	756
	72.3%	44.4%	58.3%	73.5%
2. 各課が処理	78	7	2	69
	7.2%	19.4%	16.7%	6.7%
3. 各部の総務課等が処理	6	5	0	1
	0.6%	13.9%	0.0%	0.1%
4. その他	45	2	1	42
	4.2%	5.6%	8.3%	4.1%
5. 未定	165	6	2	157
	15.3%	16.7%	16.7%	15.3%
未回答	4	0	0	4
	0.4%	0.0%	0.0%	0.4%
合計	1,077	36	12	1,029
	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

（図表 6）は財務書類の作成主体についての調査結果を示している．この結果から明らかなことは，72.3％の地方自治体が「財務書類の主管課」を作成主体とすることを予定していることである．本来，取引事象は，各課において発生することから，各課において「日々仕訳」として処理されることが望ましい．日々仕訳をすることで，誤謬を未然に防ぐ可能性が高まり，財務書類の正確性の確保にもつながるからである．

なお，この調査結果では，誰が財務書類の主管課となるか，すなわち，財務書類の作成主体が明らかにされていない．そこで「会計課」が作成主体となるのか，または「財政課」が作成主体となるのかを分析することにより，当該財務書類の作成システムが官庁会計に連動しているシステムであるか，あるいは連動していないかを明らかにすることも必要になる．

5　財務書類の比較可能性について

新地方公会計の実施によって期待されている効果の 1 つは，類似団体の財務書類を使用して，財政状況の比較可能性を確保することにある．これに関連して，実態調査では，各地方自治体が類似団体との比較に対して，どの程度の期待を寄せているかを調査している．調査結果では，約半数の地方自治体が「やや期待している」ことが明らかにされた．

（図表 7）類似団体との財政比較に対する期待

	合計	都道府県	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに期待している	218	4	4	210
	19.8%	10.8%	33.3%	19.9%
やや期待している	591	22	6	563
	53.6%	59.5%	50.0%	53.4%
あまり期待していない	211	7	0	204
	19.1%	18.9%	0.0%	19.4%
全く期待していない	14	0	1	13
	1.3%	0.0%	8.3%	1.2%
わからない	65	4	0	61
	5.9%	10.8%	0.0%	5.8%
未回答	4	0	1	3
	0.4%	0.0%	8.3%	0.3%
合計	1,103	37	12	1,054
	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

6　誤謬のチェックの体制に係わる整備状況について

既に述べたとおり，財務書類の比較可能性を担保するためには，誤謬チェックの体制を整備することにより財務書類の信頼性を高めることが必要になる．（図表 6）の調査結果が示したように，実際に約半数の地方自治体がこの点に関心を寄せている．もっとも，財務書類の誤謬のチェック体制については，「未定」としている地方自治体が 60.2％となっている．これは，体制を整備することによりコストの増加が見込まれること，他方で各地方自治体のシステム整備が，どの程度，機能するかが未知数であることが影響していると考える．

（図表 8）財務書類の誤謬チェックの実施状況

	合計	都道府県	指定都市	指定都市を除く市町村
1. 実施している	89	5	2	82
	8.3%	13.9%	16.7%	8.0%
2. 実施する予定がある	131	9	0	122
	12.2%	25.0%	0.0%	11.9%
3. 実施する予定はない	196	2	0	194
	18.2%	5.6%	0.0%	18.9%

4. 未定	648	20	10	618
	60.2%	55.6%	83.3%	60.1%
未回答	13	0	0	13
	1.2%	0.0%	0.0%	1.3%
合計	1,077	36	12	1,029
	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

（図表 8）は誤謬チェックの主体についての調査結果である．70.9％の地方自治体が「財政課」をあげている．これは，現状では「総務省改訂モデル」を使用して財務書類を作成している地方自治体が多いことが影響していると考えられる．このため，新地方公会計のもとでの財務書類の作成と誤謬のチェックは引き続き，「財政課」が主体となることを予定していることが影響していると考える．これに関連して，現状では，東京都方式を採用している東京都では，会計課が作成主体となり，更に原課において作成される財務書類をチェックする体制がとられている[7]．

（図表 9）誤謬チェックの主体

	合計	都道府県	指定都市	指定都市を除く市町村
1. 各課で誤入力をチェックする仕組みを整備する	36	7	0	29
	16.4%	50.0%	0.0%	14.2%
2. 会計課が誤入力をチェックする仕組みを整備する	37	6	0	31
	16.8%	42.9%	0.0%	15.2%
3. 財政課が誤入力をチェックする仕組みを整備する	156	8	0	148
	70.9%	57.1%	0.0%	72.5%
4. 監査委員事務局が誤入力をチェックする仕組みを整備する	4	1	0	3
	1.8%	7.1%	0.0%	1.5%
5. その他	33	4	2	27
	15.0%	28.6%	100.0%	13.2%
未回答	4	0	0	4
	1.8%	0.0%	0.0%	2.0%
合計	220	14	2	204

7） 前掲の拙稿を参照されたい．

7　財務情報を作成するための研修の状況について

財務書類の信頼性を高め，財務情報の比較可能性を担保するためのもう 1 つの手段が，財務書類の作成に携わる職員の簿記・発生主義会計に係わる研修の実施である．

（図表 10）簿記・発生主義会計に係わる研修の実施状況

	合計	都道府県	指定都市	指定都市を除く市町村
1. 実施している	93	10	4	79
	8.4%	27.0%	33.3%	7.5%
2. 実施する予定がある	163	6	2	155
	14.8%	16.2%	16.7%	14.7%
3. 実施する予定はない	276	2	0	274
	25.0%	5.4%	0.0%	26.0%
4. 未定	566	18	6	542
	51.3%	48.6%	50.0%	51.4%
未回答	5	1	0	4
	0.5%	2.7%	0.0%	0.4%
合計	1,103	37	12	1,054
	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

（図表 10）は簿記・発生主義会計に係わる研修の実施状況についての調査結果である．研修の実施については，51.3％の地方自治体が「未定」としていた．これは，誤謬チェックの体制と同様に，これによるコストの増加が見込まれることがあると考えられる．更に，職員の負担も増加することが考えられる．

（図表 11）は簿記・発生主義会計に係わる研修の対象者についての調査結果である．46.1％の地方自治体が「担当部局の職員」を対象とすることを回答している．これについては，担当部局である主管課に対して行うことを予定しているものと考えられる．というのも，（図表 6）「財務書類の作成主体」の結果が示したとおり，各課が処理をすることを想定している地方自治体が極めて少ないからである．

（図表 11）簿記・発生主義会計に係わる研修の対象者

	合計	都道府県	指定都市	指定都市を除く市町村
1. 全庁的の管理職	48	1	0	47
	18.8%	6.3%	0.0%	20.1%
2. 担当部局の管理職	13	2	0	11
	5.1%	12.5%	0.0%	4.7%
3. 担当部局の全員	118	3	2	113
	46.1%	18.8%	33.3%	48.3%
4. 監査事務局の管理職	3	0	0	3
	1.2%	0.0%	0.0%	1.3%
5. 監査事務局の全員	12	0	0	12
	4.7%	0.0%	0.0%	5.1%
6. その他	117	13	4	100
	45.7%	81.3%	66.7%	42.7%
未回答	5	0	0	5
	2.0%	0.0%	0.0%	2.1%
合計	256	16	6	234

8　考察結果

本章では，新地方公会計の実態調査に基づいて，（1）誤謬のチェック体制と（2）財務書類を作成するための研修体制に着目して，地方自治体の内部統制の整備状況を検証した．現状での各地方自治体の反応は，これらの調査項目の実施については「未定」とする地方自治体が半数を占めていた．このことは，財務書類を作成するシステム自体が，どの程度，機能するかが未知数であることも影響していると考える．

その一方で，「実施している」と回答した地方自治体も少なからず存在していたことから，これらの地方自治体については，どのような要因が影響していたのかについて詳細な検証が必要になると考える．それは，例えば，地域性が関係しているのか，あるいは財政規模によるものなのか，それとも従来の公会計モデルの実績に基づくものなのか，といったことによる影響である．

また，検証が必要なもう 1 つの側面として，「実施する」と回答した地方自治体の内訳の確認がある．すなわち，実施する地方自治体は（1）誤謬のチェック体制と（2）財務書類を作成するための研修の体制の両方を実施するのか，あるいは，いずれかを実施することを想定しているのかである．

もとより，この 2 つの体制の整備は制度として義務づけられていないものである．それゆえ，これらの体制に積極的な意義づけをしている地方自治体が，新地方公会計のもとで作成する財務書類に対してどのような期待を抱いているのか，詳細な検証が必要である．

（付記）：本稿は文部科学省科学研究費補助金（基盤研究Ｂ研究課題番号：15H03400）による研究成果の一部である．