

# 第4章 統一的な基準に準拠して作成される財務書類の 負債情報の活用に向けた課題

## —実態調査の結果に基づく考察—

石川 恵子

### 要旨

本章の目的は、統一的な基準に準拠して作成される財務書類に係る実態調査の結果に基づいて、財務書類の負債情報の活用に向けた課題を考察することにある。

総務省は2015年1月に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」を作成し、2015年度から2017年度までの3年の期間を設け、市町村を含めたすべての地方自治体に統一的な基準による財務書類の作成を要請した。これは地方自治体の財務書類の比較可能性の確保を企図したものである。

これまでも、発生主義会計に基づく地方自治体の財務書類については、既存の決算書では明確には示されない資産情報および負債情報を効果的に活用することによって、地方自治体のマネジメントに役立てることについて議論されてきた。ところが、先行研究では、複式簿記・発生主義会計に基づく財務書類を作成しても、マネジメントの側面からみるとあまり活用されていない状況にあることが明らかにされてきた。

そこで、筆者を含めた研究プロジェクトは、統一的な基準による財務書類の作成状況について把握し、資産・負債情報の活用状況を明らかにするために、2016年および2019年に実態調査を行った。2016年の調査は、日本会計研究学会特別委員会が行った新地方公会計に関する実態調査である。さらに2019年に行った実態調査は、地方政府の意思決定における科学的分析手法の試み研究会の調査結果である。各調査結果は、確かに財務書類は統一的な基準に準拠して作成されているものの、当該情報がいまだマネジメントには活かされていないことを示し、これまでの先行研究と同様の結果を示した。

本章は、なぜ、地方自治体では、発生主義会計に基づいて作成される財務情報がマネジメントでは活用されていないのか、その課題を検証するものである。はじめに、統一的基準が導入された経緯について整理する。次に、第1回調査と第2回調査の概要とその結果を明らかにする。最後に、財務書類の作成において何が課題になるかについて考察する。

### 1. はじめに

本章の目的は、統一的な基準に準拠して作成される財務書類に係る実態調査の結果に基づいて、財務書類の負債情報の活用に向けた課題を考察することにある。

総務省は、2015年1月に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」を作成したうえで、2015年度から2017年度までの3年間で、市町村を含めたすべての地方自治体に統一的な基準による財務書類の作成を要請した。この要請により、地方自治体の財務書類の比較可能性が確保されることとなった。

これまで、地方自治体における発生主義会計に基づく財務書類については、既存の決算書では明確には示されない資産情報および負債情報を明らかにすることで、これを活用し、地方自治体のマネジメントに役立てることにについて議論されてきた。ところが、先行研究では、複式簿記・発生主義会計に基づく財務書類を作成しても、マネジメントではあまり活用されていない状況があることを明らかにした。

そこで、筆者を含めた研究プロジェクトは、統一的な基準による財務書類の作成状況について把握し、資産・負債情報の活用状況を明らかにするために、2016年および2019年に2回の実態調査を行った。各調査結果は、財務書類が統一的な基準に基づいて作成されているものの、当該情報がまだマネジメントには活かされていないことを示し、これまでの先行研究と同様の結果を示した。

本章は、なぜ、地方自治体では、当該情報がマネジメントに活用されていないのか、その課題を考察するものである。はじめに、統一的な基準が導入された経緯について整理する。次に、第1回調査と第2回調査の概要とその結果を明らかにする。そして、財務書類の作成における課題について考察する。

## 2. 統一的な基準の導入までの経緯と資産・負債の開示

上述した通り、統一的な基準の導入にいたるまでの公会計改革の背景には、資産情報・負債情報を把握して、マネジメントに役立てることがあった。もともと、地方自治体には、予算・決算に基づく会計システムが存在している。既存の会計システムの特徴は現金主義会計の単式簿記であり、作成される決算書には、資産情報・負債情報が明確には示されないことがある。

こうした既存の会計システムについて、財務省の財政制度審議会は、「国の資産情報・負債情報が不十分であり、国の保有資産の状況や将来にわたる国民負担がわかりにくい」、あるいは「予算・決算という現金収支と資産・負債の状況との関係の把握が困難」であることを指摘した<sup>1)</sup>。この既存の会計システムに係る資産情報・負債情報の不明瞭さが公会計改革の発端となった。

その後、公会計改革の議論は、地方自治体では2006年に総務省が公表した『新地方公会計制度実務研究会報告書』において具体化された。すなわち、地方自治体は「基準モデル」または「総務省方式改訂モデル」のいずれかにより財務書類を作成することが求められた<sup>2)</sup>。

「基準モデル」とは、歳入歳出データから複式仕訳の会計処理を発生の都度または年度末に一括して行い、財務書類を作成する方法である。「総務省方式改訂モデル」とは、複式簿

記によらずに、決算統計データをもとに簡便に財務書類を作成する方法である。資産情報及び負債情報の観点からすると、後者は、決算統計データを組み替えたに過ぎないので、資産・負債が必ずしも明確ではないことから、前者によることが望まれたが、多くの地方自治体は、その煩雑さから「総務省方式改訂モデル」を使用して作成した。

一方で、2006年から東京都では、独自に「東京都会計基準」を策定し、日々仕訳と複式簿記と発生主義会計に基づく財務諸表を作成し、マネジメントに当該情報を活用している。

その後、総務省は2010年に、「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」の作成実務をさらに精緻化することを主たる目的として、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を設置した。2014年「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」を公表した。その後、2017年1月に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」を作成し、全ての地方自治体に統一的な基準に準拠した財務書類の作成を要請した。

### 3. 統一的な基準に準拠した財務書類に係る実態調査

上述した通り、地方自治体は統一的な基準に準拠した財務書類を作成している。もっとも、冒頭で述べた通り、先行研究は、複式簿記・発生主義会計に基づく財務書類を作成しても、マネジメントではあまり活用されていないことを明らかにした<sup>3)</sup>。そこで、筆者を含めた研究プロジェクトは当該統一的な基準に準拠した財務書類の作成に係る実態調査を、2016年および2019年に行うことで、先行研究とは異なる結果となるか、あるいは同様の結果となるかを検証した。以下、この2回の調査概要と調査結果を比較する。

#### 3.1 調査概要

第1回目の実態調査は、日本会計研究学会特別委員会が行った「新地方公会計に関する実態調査（以下、第1回調査と略記する.）」である<sup>4)</sup>。そして第2回目の実態調査は、地方政府の意思決定における科学的分析手法の試み研究会の調査結果である（以下、第2回調査と略記する）<sup>5)</sup>。

##### （第1回目）概要

調査名	新地方公会計に関する実態調査
調査対象	全国の都道府県，市区町村 1,788 団体（新地方公会計担当者宛）
調査方法	郵送にて配布，回収
調査票配布期間	平成 28 年 6 月 1 日 - 6 月 24 日
有効回答数	1103 団体

(第1回目) 回収状況

	団体数	有効回答数	有効回答率
全体	1788	1,103	61.7%
都道府県	47	37	78.7%
政令指定都市	20	13	65%
市区	793	579	73%
町村	928	474	51.1%

(第2回目) 概要

調査名	新地方公会計に関する実態調査
調査対象	全国の市区815団体（新地方公会計（統一的な基準に基づく財務書類）に関する実態調査担当者宛）
調査方法	e-mail で配布，回収
調査票配布期間	令和元年11月11日 - 11月22日 ※期間終了後，一定期間は回収を行った
有効回答数	323団体

(第2回目) 回収状況

	団体数	有効回答数	有効回答率
全体	815	323	39.6%

### 3.2 調査結果：記帳方法

既に述べた通り，公会計改革の議論の背景には，既存の会計システムでは示されない資産情報・負債情報について明らかにされることにあった。統一的な基準は発生主義会計に基づく複式簿記会計を前提としていることから，資産・負債情報が明らかにされることになる。もとより，統一的な基準は地方自治体間の財務書類の比較可能性を確保するために設けられたものである。

そこで，研究プロジェクトの調査では，日々仕訳で作成することで，より精緻な財務書類を作成しているか否かについての設問項目を設け，これを調査した。この結果から明らかなのは，記帳方法で日々仕訳を行っていた地方自治体は，わずか7.3%であり，2年後に実施した調査結果でも日々仕訳を行っていた地方自治体は1.3%に過ぎなかったことである。

### (第1回目) 記帳方法

Q5-3. 貴団体では、複式簿記の導入方法についてどのような予定ですか。以下の選択肢の中から、最もよくあてはまるものを一つ選び、番号に○印をつけてください。

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を 除く市町村
1. 日々仕訳	79 7.3%	4 11.1%	75 7.2%	0 0.0%	75 7.3%
2. 月次の一括仕訳	8 0.7%	0 0.0%	8 0.8%	0 0.0%	8 0.8%
3. 四半期の一括仕訳	3 0.3%	0 0.0%	3 0.3%	1 8.3%	2 0.2%
4. 半期の一括仕訳	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%
5. 期末の一括仕訳	874 81.2%	30 83.3%	844 81.1%	10 83.3%	834 81.0%
6. その他	5 0.5%	1 2.8%	4 0.4%	0 0.0%	4 0.4%
7. 未定	99 9.2%	1 2.8%	98 9.4%	0 0.0%	98 9.5%
未回答	8 0.7%	0 0.0%	8 0.8%	1 8.3%	7 0.7%
合計	1,077 100.0%	36 100.0%	1,041 100.0%	12 100.0%	1,029 100.0%

### (第2回目) 記帳方法

Q8. 貴団体では、平成28年度決算の財務書類について、複式簿記をどのような方式で導入しましたか。以下の選択肢の中から、最もよくあてはまるものを一つ選び、番号に○印をつけてください。

	度数	パーセント
日々仕訳	8	1.3
期末の一括仕訳	576	95.2
予算仕訳	1	0.2
その他	17	2.8
NA	3	0.5
合計	605	100.0

### 3.3 作成主体

発生主義会計に基づく複式簿記で財務書類を作成するためには、簿記の知識が必要になる。本研究プロジェクトでは、地方自治体の職員が簿記・発生主義会計に精通しているか否かを把握するための設問項目を設け、これを調査した。第1回目の調査では、自前で作成しているが8.7%、第2回目の調査では、自前で作成しているが12.7%であった。

この調査結果が示したことは、地方自治体の職員は必ずしも、簿記・会計には精通していない可能性が高いことであった。

#### (第1回目) 作成主体

貴団体では、「統一的な基準」の導入をどの事業者が支援しますか。以下の選択肢の中から、最もよくあてはまるものを一つ選び、番号に○印をつけてください。

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
1. 監査法人	94 8.8%	14 38.9%	80 7.8%	6 50.0%	74 7.3%
2. コンサルティング会社	174 16.3%	0 0.0%	174 16.9%	0 0.0%	174 17.1%
3. システムベンダー	263 24.6%	8 22.2%	255 24.7%	0 0.0%	255 25.0%
4. その他	125 11.7%	2 5.6%	123 11.9%	1 8.3%	122 12.0%
5. 独自で導入	93 8.7%	7 19.4%	86 8.3%	0 0.0%	86 8.4%
6. 未定	297 27.8%	5 13.9%	292 28.3%	2 16.7%	290 28.5%
未回答	21 2.0%	0 0.0%	21 2.0%	3 25.0%	18 1.8%
合計	1,067 100.0%	36 100.0%	1,031 100.0%	12 100.0%	1,019 100.0%

#### (第2回目) 作成主体

Q3. 貴団体では、平成29年度決算の財務書類の作成をどのように行いましたか。

	度数	パーセント
委託した	280	86.7
全く委託していない	41	12.7
NA	2	0.6
合計	323	100.0

#### 4. 統一的な基準に準拠した財務書類の作成についての課題

上述した2回の調査結果は、地方自治体では自前による財務書類の作成があまり浸透していないこと、さらには財務書類もあまり活用されていないことを示した。すなわち、本調査でも、これまでの先行研究と同様の結果を示した。ただし、その一方で固定資産台帳の作成は浸透し、着実に活用されつつあることを示した。今回の統一的な基準による財務書類の作成にあたっては、固定資産台帳の作成も要請されたが、当該実務については、2回目の調査では、浸透していることを示していた。

もとより、地方自治体では、当該情報の活用はなぜ進まないのでしょうか。2回の実態調査の設問項目及びその結果からは、その阻害要因については、明らかにすることができなかったが、その後のヒアリング調査から、統一的な基準に準拠した財務書類の作成のシステムが、既存の会計システムとは連動していないことが阻害要因の1つとなっている可能性が示唆された。

既存の会計システムとは、地方自治法に準拠した予算・会計に係る主たるシステムであり、地方自治体ごとにカスタマイズ化されている。現状では当該システムは統一的な基準に準拠した財務書類の作成システムとは連動していないために、職員が手作業で作成することが求められる。また既存の会計システムと統一的な基準に準拠した財務書類の作成のシステムとを連動させた改修をするためには、多額のコストを必要とする。この点が地方自治体には負担になっていることから、阻害要因の一つになっていると考えられる。

#### 5. 考察結果

以上述べた通り、地方自治体のマネジメントにおいては財務書類に係る情報があまり活用されていない状況にある。その阻害要因となっているのは、既存の会計システムと財務書類の作成システムが必ずしも連動していないことがある。

2020年以降、新型コロナウイルスへの対応もあり、地方自治体の業務量は増えている。こうしたなかで、システムを新たに構築することは厳しい状況もあろう。ただ、その一方で、例えば、自治体クラウドを共同利用することにより、財務書類の作成も容易になるのではないかと考える。近時、自治体クラウドを共同利用して、所管業務に係るコスト削減と業務の効率化を目指す地方自治体が増えつつある。こうした自治体クラウドの共同利用を財務書類の作成にも結びつけていくことで、財務書類が示す資産・負債情報をマネジメントに活用する機会が増えていくと考える。

#### 参考文献

- 財務省（2003）「財政制度審議会公会計に関する基本的考え方」。
- 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」。
- 総務省（2014）「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（2015）「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」。
- 総務省（2015）「統一的な基準による地方公会計のマニュアル」。
- 亀井孝文（2011）『公会計制度の改革（第2版）』中央経済社。
- 鈴木豊編著（2020）実例 新地方公会計統一基準と財務書類の活用』中央経済社，2020年。
- 日本会計研究学会特別委員会（2016）「新地方公会計に関する実態調査」『新しい地方公会計の理論，制度，および活用実践』。
- 地方政府の意思決定における科学的分析手法の試み研究会（2020）「新地方公会計の最近の動向と課題—市区を対象とした実態調査から」『地方財務』No.795，pp.140 - 154。
- 石川恵子（2017）『地方自治体の内部統制—少子高齢化と新たなリスクへの対応』中央経済社。
- 石川恵子（2020）「自治体クラウドの共同利用にみる地方自治体の持続可能な「組織」の可能性」『地方財務』No. 793，pp.56 - 62。
- 佐藤亨（2019）「統一的な基準が示す財政状況」『地方財務』No783，pp.60 - 71。
- 佐藤亨（2020）「統一的な基準による財務書類のマネジメントにおける利活用の実態—なぜ利活用が進まないか—」『公会計研究』第21巻第1号，pp.79 - 90。

## 注

- 1) 財務省（2003）「財政制度審議会公会計に関する基本的考え方」。
- 2) 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」。
- 3) 佐藤亨（2020）「統一的な基準による財務書類のマネジメントにおける利活用の実態—なぜ利活用が進まないか—」『公会計研究』第21巻第1号，pp.79 - 90。
- 4) 日本会計研究学会特別委員会（2016）「新地方公会計に関する実態調査」『新しい地方公会計の理論，制度，および活用実践』，pp.381 - 428。
- 5) 2019年に実施した継続調査のプロジェクト名は「地方政府の意思決定における科学的分析手法の試み」研究会（主査：兼村高文）である。構成員は以下のとおりである。

石川恵子（日本大学経済学部教授）・兼村高文（明治大学公共政策大学院ガバナンス研究科教授）・黒木淳（横浜市立大学国際商学部准教授）・佐藤亨（日本生産性本部課長・大学改革支援・学位授与機構客員准教授）・田中優希（法政大学経済学部准教授）・松尾貴巳（神戸大学経営学研究科教授）・山本清（鎌倉女子大学教授・東京大学名誉教授）

調査結果の概要については以下を参照されたい。地方政府の意思決定における科学的分析手法の試み研究会（2020）「地方公会計の最近の動向と課題—市区を対象とした実態調査から」『地方財務』No.795，pp.96 - 110。