

日本会計研究学会第 75 回大会

特別委員会最終報告

「新しい地方公会計の 理論、制度、および活用実践」

2016 年 9 月 12 日

於：静岡コンベンションアーツセンター（グランシップ）

委員長：山浦 久司（明治大学）

委員（50 音順）

東 信男（会計検査院）

石井 和敏（青山公会計公監査研究機構）

石川 恵子（日本大学）

石津 寿恵（明治大学）

遠藤 尚秀（福知山公立大学）

大塚 成男（千葉大学）

尾上 選哉（大原大学院大学）

兼村 高文（明治大学）

齋藤 真哉（横浜国立大学）

佐藤 綾子（富山国際大学）

佐藤 亨（日本生産性本部）

鈴木 豊（青山学院大学）

林 賢是（青山公会計公監査研究機構）

古庄 修（日本大学）

松尾 貴巳（神戸大学）

山口 幸三（明星大学）

山本 清（東京大学）

吉本 理沙（愛知大学）

* 日本公認会計士協会の研究協力を得ているが、同協会非営利会計・監査・法規・制度グループの村瀬智弘氏が本委員会との事務連絡にあたっている。

特別委員会開催日一覧

第1回	2014年	9月 5日	(於：横浜国立大学)
第2回	2014年	10月25日	(於：明治大学)
第3回	2015年	1月31日	(於：明治大学)
第4回	2015年	2月21日	(於：明治大学)
第5回	2015年	3月 7日	(於：明治大学)
第6回	2015年	4月25日	(於：明治大学)
第7回	2015年	7月11日	(於：明治大学)
第8回	2015年	11月14日	(於：明治大学)
第9回	2016年	1月23日	(於：明治大学)
第10回	2016年	3月15日	(於：明治大学)
第11回	2016年	5月21日	(於：明治大学)
第12回	2016年	7月 2日	(於：明治大学)

はじめに

総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」(座長:鈴木豊青山学院大学名誉教授)は、平成26(2014)年4月に報告書を公表した。

その特色とする論点は、国際公会計基準(IPSAS)とも一定の整合性を有する公会計基準を全地方公共団体に共通のものとし、また固定資産台帳をはじめとする資産・負債明細を、複式簿記化した公会計システムに直結させたいと、財務書類の作成と公表を進めるべきというものである。

この報告書を受けて、総務省は、大臣通知により、原則、平成27年から3年間で、全ての地方公共団体において新しい公会計システムのもとで、共通化した公会計基準による財務書類等の作成体制の整備を求めることとし、現在、この全国的事業が進行中である。これにより、地方公会計は、これまでの改革の過程という理解から、改革後を見据えた具体的実践と活用のあり方を検討すべき段階に入ったといえることができる。

本特別委員会の研究目的は、このような新しい地方公会計制度(以下、本報告では「新公会計制度」)に焦点を当て、その理論的構造と目的、各地方公共団体の現場での適用状況と実務的諸問題、地方公共団体経営での新公会計システムの活用実態、さらに新公会計制度を導入した後に課題となる地方公監査のあり方等を研究することである。

ここで、本委員会は、以下の6つの研究目標を設定し、2014年9月以降計12回の委員会を開催し、研究を進めてきた。

- (1) 地方公会計の基礎理論の研究
- (2) 新公会計制度と予算編成ならびに予算管理との関係に関する理論と実務の研究
- (3) 新公会計基準と国際的な公会計基準との比較研究
- (4) 新公会計制度の導入状況の実態調査研究
- (5) 新公会計制度の活用状況に関する事例研究
- (6) 新公会計制度のもとでの地方公監査のあり方に関する研究

本研究は、(独)日本学術振興会の平成27年度科学研究費補助金基盤研究B(研究代表 山浦久司、期間3年、課題番号15H03400)の助成を受け、これを主に国際比較研究、事例研究、実態調査等に活用してきた。

とりわけ、新公会計制度の導入状況に関する実態調査については、全地方公共団体(1788団体)にアンケート調査を行い、1100を超える団体(61.7%)から有効回答を得ているが、本報告書では単純集計の結果だけを掲載し、回答の解析と訪問調査等による実態把握については研究補助金の研究期間終了時まで完了する研究の課題として位置付けている、

また、本研究の成果を今後の地方公会計の研究に役立てるだけでなく、各地方公共団体の説明責任の向上と行財政の健全化や効率化に役立てることも視野に置いているために、とくに新公会計制度の利活用に関する事例情報をデータベース化し、オープン利用を可能とするための環境整備も進めている。

「新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践」

目次

		(頁)
1. 地方公会計制度改革の経緯と現状と課題	山浦 久司	6
【第1部：基礎理論】		
2. 公会計制度改革に関する研究レビュー －発生主義情報の効果を中心にして－	山本 清	19
3. 公会計と関連分野の理論的変遷と地方公会計改革の視座	兼村 高文	34
4. 地方公会計統一基準の展開の論点	鈴木 豊 林 賢是	48
【第2部：国際的動向】		
5. 新公会計基準の課題と展望 －IPSASを巡る国際的な動向を踏まえて－	東 信男	82
6. 欧州実態調査報告書	山浦 久司 兼村 高文 東 信男	102
7. アジア実態調査報告書	山浦 久司 大塚 成男 東 信男	127
参考資料：政府公会計制度改革の国際的動向 －欧州連合（EU）の改革の軌跡と最新の動きを中心にして－	山浦 久司	166

【第3部 新公会計制度の活用・効果：内部利用】		(頁)
8. 地方自治体における資産情報・コスト情報の活用	大塚 成男	182
9. 地方自治体業績管理システムにおける新公会計情報の活用に関する理論と実務の研究	松尾 貴巳 大塚 成男 吉本 理沙	198
10. 新地方公会計制度におけるPFI会計の現状と課題	齋藤 真哉 石津 寿恵 遠藤 尚秀 尾上 選哉 佐藤 亨	245
【第4部 新公会計制度の活用・効果：外部利用】		
11. 外部利用者による事業別財務諸表の活用可能性 ―平成25年度愛知県の事業別財務諸表分析を中心にして―	吉本 理沙	313
12. 地方議会における財務報告活用の重要性 ―町田市議会における課別・事業別行政評価シート活用の事例―	佐藤 綾子	326
13. 地方自治体のアニュアルレポートに係る展望と課題	古庄 修	342
【第5部 監査】		
14. 新公会計制度のもとでの地方公共団体の財務書類等の監査 ―第31次地方制度調査会答申を中心として―	山浦 久司	353
15. 東京都における財務諸表監査の事例 ―新公会計基準に依拠して作成される情報の監査の実施に向けて―	石川 恵子	367
【第6部 実態調査】		
16. 実態調査報告 ―新公会計制度に向けての現状― (資料)		382

第1章 地方公会計制度改革の経緯と現状と課題

山浦 久司（明治大学）

1 問題の提起

国であれ、地方公共団体であれ、予算・決算の制度は、財政と行政を国会や議会の監視下に置き、もって間接的ながら国民や住民の主権を守るという意味において民主主義の根幹である。また、予算・決算のための公会計システムを現金の収入と支出を測定単位として記録し、かつ予算権限枠のもとで支出を直接に対比できる形式で記録する単式簿記方式で運用するのは、公会計に恣意性を排除し、確実性と明瞭性を備えさせるために最も優れた手法であると考えられるためである。

かかる制度選択の結果として、公会計システムと資産・負債のストック情報との連結が失われ、また発生主義的な意味でのフルコスト情報も引き出せなくなったのであるが、このような公会計システム自体の性格は、国や地方公共団体の財政運営に困難さが増す中で、行財政の合理化や健全化に大きな障害になると認識されるようになった。

ここで浮上したのが、国や地方公共団体の会計制度への複式簿記の導入と発生主義会計化というスキームである。これは企業会計の方式に倣った貸借対照表を作成することで国や地方公共団体の財政状態を一覧化するだけでなく、発生主義ベースのフルコストを把握して行政府経営の合理化と効率化に役立てようとするニュー・パブリック・マネジメント（NPM）の考え方とも相まって広く理解されるようになった。

とくに、地方公共団体の会計制度（以下、「地方公会計制度」という）については、昭和60年代に、海外の国や地方政府での事例の研究や民間調査機関での財務表試作や一部地方公共団体での先行事例などを通して、次第に政府も地方公会計制度のあり方に関心を寄せ始め、1990年代後半期の国の行政改革の動きとも連動する形で地方公会計制度改革が政策マターとなっていく。また、東京都のように、独自に公会計改革に乗り出す団体も出てきたのである。

これらの流れを受けて、旧自治省（2001年に総務庁や郵政省等と統合して総務省）は地方公会計制度改革を一貫して推し進め、現在、事実上の最終局面を迎えようとしている。すなわち、総務省は、平成26（2014）年4月、「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、平成 27 年度から 3 年間で全ての地方公共団体において統一的な新公会計基準による財務書類等の作成を求め、この全国的事業が進行中である。

以下、本稿では、まず、わが国の地方公会計制度改革のこれまでの動きを次の 3 つの段階に分けて振り返ることとする。第一は、総務省方式前の先行的段階から総務省方式の提示まで、第二は、基準モデルと総務省方式改訂モデルの提示、そして第三は、新公会計基準が提示された現段階である¹。そのうえで、改革の現在の進行状況と課題を踏まえて今後を展望することとする²。

2 地方公会計制度改革の先行的事例から総務省方式の提示まで

もともと、わが国で、地方公共団体の企業会計的財務諸表の作成についての先行事例となったのは、昭和 62（1987）年に財団法人地方自治協会（現、財団法人地方自治研究機構）が「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、決算統計（地方財政状況調査表）の組み替えで収支計算書と貸借対照表を作成する方法を示したことに始まるとされる³。

このうち、収支計算書では、支出のうち単年度の行政活動経費を「経常的収支」として表示し、減価償却費も計上している。また、年度を越えて固定資産や負債の増減に関わる収支を資本的収支として表示している。さらに、貸借対照表では、基金や貸付金を決算統計の年度末残高、土地や建物については、決算統計資料のある昭和 44（1969）年以降の普通建設事業費を積み上げる形で作成している。

また、財団法人社会経済生産性本部（現、公益財団法人日本生産性本部）は、上記地方自治協会の報告書をベースにして、平成 9（1997）年に「決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書」を公表し、より精緻な形で、貸借対照表、収支計算書（資本収支計算書と経常収支計算書）、正味財産増減計算書（正味財産の増減を行政活動、投資活動、財務活動に分類して表示）、ならびに補助諸表の作成を提示した。さらに、翌平成 10 年には、普通会計に加えて地方公営企業、公社、外郭団体を連結した貸借対照表と収支計算書を作成する方法も提示している⁴。

一方、地方公共団体での事例としては、大分県臼杵市が、平成 8 年度と平成 9 年度の貸借対照表と両年度比較貸借対照表を平成 10（1998）年 12 月の定例市議会で決算認定のための補足資料として配布しているが、これがわが国で初めて貸借対照表を作成した例として知られている⁵。

このような、民間あるいは地方公共団体の取り組みに、若干、遅れて、国も

地方公会計改革に歩を進めた。小渕恵三首相直属の諮問機関であった経済戦略会議（議長：樋口廣太郎）が平成 11（1999）年 2 月に最終報告書を提出し、ここで効率的で透明性のある行政を推進する一環として、国ならびに地方公共団体への企業会計方式の導入が謳われた。これを受けて、総務省（当時、自治省）は、地方公共団体に企業会計方式の財務諸表を作成して公表する方向へと向かわせる決定をし、平成 11 年 6 月に「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」（座長：今井勝人）を設置したのである。

同研究会は、最初の報告書（平成 12 年 3 月）で普通会計バランスシート作成モデルを提示し、翌平成 13 年 3 月の報告書では行政コスト計算書と地方公共団体全体のバランスシート（当該地方公共団体の普通会計と普通会計以外の会計（公営事業会計等）のバランスシートを連結（結合、純計または並記）したものという）の作成モデルを提示した。

以上の作成モデルを「総務省方式」という。

この方式は、決算資料を組み替えて普通会計バランスシートと行政コスト計算書を作成し、固定資産評価に固定資産台帳を作らずとも決算統計の普通建設事業費の額を累計することにより算定（取得原価主義）するなど、作成の便宜性を重視したために、平成 18（2006）年 3 月までには、都道府県と政令市でほぼ 100%の作成率となるまでに広がった。

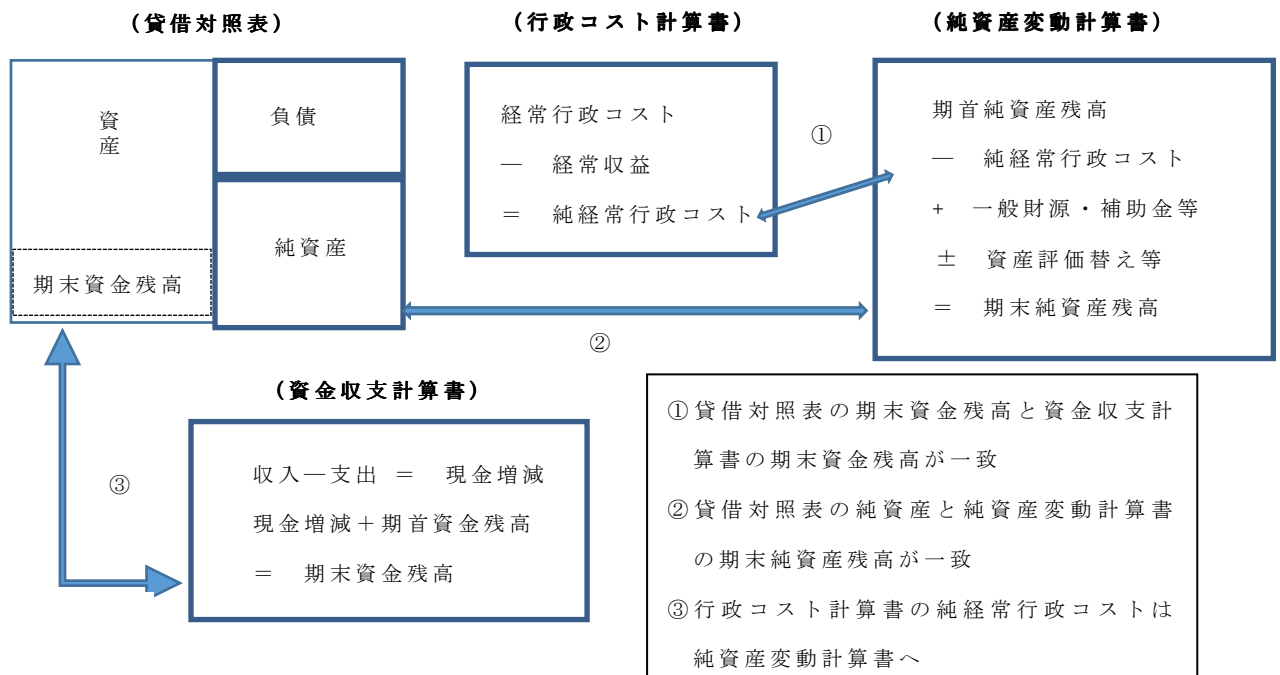
さらに総務省は「地方公共団体の連結バランスシート（試案）」（平成 17 年 9 月）による公社・第 3 セクター等を含めた連結バランスシートの作成モデルも提示し、全都道府県と政令市に作成を要求し、これに従って各自治体共に連結バランスシートを作成し、公表した。

3 基準モデルと総務省方式改訂モデルの提示

上記、第一段階での総務省の取り組みは一定の成果を挙げたが、これはあくまでも試行的で、基準も明確でなく、地方自治体間の比較可能性も十分とはいえなかった。さらに、国も財務書類の作成と公表を始めたところであり、国の作成基準との整合性も求められるようになった⁶。

この中で、総務省は、当時の内閣府経済財政諮問会議の重要課題として採りあげられた地方行政改革の議論の動向も踏まえながら、「新地方公会計制度研究会」（座長：跡田直澄）を設置し、地方公会計のより一層の改革を目指した。そして、平成 18（2006）年 5 月に同研究会報告書（以下、「2006 年報告書」）を公表した。

図表 1-1: 財務書類 4 表の相互関係



そこでは、新たな公会計制度整備の具体的な目的として、①資産・債務管理、②費用管理、③財務情報のわかりやすい開示、④政策評価・予算編成・決算分析との関係付け、⑤地方議会における予算・決算審議での利用の5つをあげている。そのうえで、発生主義を活用した基準設定とともに、複式簿記の考え方の導入を図ること、地方公共団体単体と関連団体等も含む連結ベースでの基準モデルを設定すること、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の4つからなる財務書類（いわゆる「財務4表」）の整備を標準形とすることを提示している。

そして、この新たな制度を運用するために、総務省は事務次官通知（平成18年8月）により、平成21年度までに各地方公共団体に対して「2006年報告書」に沿った財務書類の整備を要請したのであるが、この背景には北海道夕張市の事件があった。

同市が平成18（2006）年7月に財政再建団体指定への申請意向を表明し、翌平成19（2007）年3月に財政再建団体に指定されたのである。そして、同市の財政状況に関する調査報告で同市が財政悪化を意図的に隠すような事態が判明したことで、地方公共団体が自らの財政状況を明らかにし、住民や議会を初めとする種々のステークホルダーに説明責任を果たすことの重要性、とりわけ、地方公共団体の財政に対する住民や議会によるパブリック・ガバナンスが発揮

されるためには正確な情報開示が不可欠であることが改めて認識されたのである。また、地方公共団体の財政悪化により、その再建に向けては国の支援も必要となることから、地方公会計の問題は国民の問題でもあることが改めて認識された。

そこで、従来からあった「地方財政再建促進特別措置法」（昭和 30（1955）年制定）に代わる「地方公共団体の財政の健全化に関する法律（通称「地方健全化法」）」が平成 19（2007）年 6 月に制定され、早期健全化基準を設け、判定基準以上となった地方公共団体には財政健全化計画の策定を義務付けて自主的な改善努力を促すことになった。また、財政指標としては、フローだけでなくストックにも着目し、公営企業や第三セクターの会計も対象とする新たな指標を導入するなど、地方公共団体の財政の全体像を明らかにする制度としたのである。

ただし、「2006 年報告書」は、基準モデルを基本としながらも、固定資産台帳の整備や複式簿記化など、地方公共団体側に負担がかかりすぎるといった要望を受け、財務 4 表作成という実務の地方公共団体への浸透を促すためには簡便法もやむを得ないとして、従来の総務省方式からの移行を容易にした総務省方式改訂モデルも選択肢に置いた。

総務省方式改訂モデルとは、総務省方式と同じく、複式簿記記録によらないで決算統計データをもとに簡便に財務書類を作ることを認めるものである。この方式では、固定資産台帳も売却可能資産から順次整えることを容認し、また複式簿記も前提にしないので財務書類の正確性については限界があるが、財務 4 表作成の普及には効果があった。

さらに、総務省は、新地方公会計制度研究会を新地方公会計制度実務研究会へと発展させ、平成 19（2007）年には「新地方公会計制度実務研究会報告書」を公表し、中小の地方公共団体にも基準モデルか総務省方式改訂モデルかのいずれかの方式による財務書類（連結財務書類も含む）作成が円滑に進むようにした手順が示され、また全国のブロック毎の説明会も開催するなどしている。このように、国（総務省）主導での実務的な指針の提示もあったために、全都道府県ならびに各中核都市、さらに中小団体も含めた全国地方公共団体における財務書類の整備が急速に進んだ。

総務省の最新の調査⁷では、平成 25 年度決算にあたって、全都道府県中 4 つが基準モデル、38 が総務省方式改訂モデル、5 つが東京都方式⁸その他を採用して財務書類を作成、または作成中であり、さらに全 20 の指定都市中 6 つが基準モデル、13 が総務省方式改訂モデルで作成または作成中、また 1741 市区町村中 15.2%が基準モデル、76.2%が総務省方式改訂モデル、1.2%が総務省方式、

1%が東京都方式その他で作成、または作成中であり、全自治体の 93.7%（1675 団体）が財務書類を作成、または作成中とするに至っている。

なお、東京都が地方公共団体の中でも独自の公会計改革を進めてきたことは特筆に値する。都の「公会計白書」によれば⁹、平成 11（1999）年当時、都の財政は財政再建団体への転落の瀬戸際にあったという。そして、この危機を乗り越えるために、同年 6 月より公会計に企業会計手法を導入する研究に着手し、7 月には初めての貸借対照表を試作した。また、平成 13（2001）年 3 月には普通会計決算データを組み替えることでバランスシートを作り、公表している。

しかし、単式簿記・現金主義会計のデータを手作業で組み替えるために、速やかな作成作業が行えず、またインフラ資産は台帳管理ができていなかったために、これらの固定資産の残高が把握できていなかった。また、事業別財務諸表の作成に手間がかかったことなどの反省があり、平成 14（2002）年に都のすべての会計で日々仕訳による複式簿記ベースの発生主義会計を導入することを決定したという。

同年、新財務会計システムの基本構想に着手し、平成 16（2004）からはシステムの基本設計が始まり、平成 18（2006）年にはシステムが稼働し、会計処理が進められた。また、その前年には「東京都会計基準」も設定され、固定資産台帳の整備も進み、開始貸借対照表も作成された。このような準備を踏まえて、平成 19（2007）年 9 月に平成 18 年度財務諸表が公表され、決算参考資料として都議会に提出されたのである。

この東京都モデルの特色としては、事業別・組織別の財務諸表を作成し、セグメント管理に適したシステム設計としたこと、官庁会計の処理として現金収支取引を予算執行記録と連携させ、同時に日々の会計処理の段階から自動的に複式簿記・発生主義会計のデータを蓄積し、財務諸表を作成する方式としたこと、キャッシュ・フロー計算書を作成したことなどが挙げられる。なお、東京都モデルは、大阪府や新潟県にも引き継がれ、愛知県も導入を表明した¹⁰。

4 新地方公会計改革の終着点

本稿の冒頭にも記したように、総務省は、平成 26（2014）年 4 月、「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」）を公表した。「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」（座長：鈴木豊）は、それまでの地方公共団体における財務書類の作成状況についてのヒアリングなどの検証を行い、かつ公会計の国際基準である国際公会計基準（IPSAS）も踏まえたうえで新しい地方公会計の推進方策等を検討するために、平成 22（2010）

年 9 月に総務省で設置されたものである。

「2014 年報告書」は、今後の新地方公会計に関する基本的な考え方や統一的な基準を示すことの重要性を明らかにし、そのための固定資産台帳の整備ならびに複式簿記の導入の必要性を強調している。この報告書を受けて総務大臣は 2014 年 5 月に「今後、平成 27 年 1 月頃までに具体的なマニュアルを作成した上で、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統一的な基準による財務書類等を作成するよう要請する予定である」旨の通知を各地方公共団体に発した¹¹。現在、各地方公共団体においては、この通知に沿う方向で新公会計制度への転換が急速に進められているところである。

そもそも、地方公共団体の公会計制度改革の目的は、第一に、地方分権化を進めるにあたって地域住民や議会への説明責任をより良く果たすために、現金主義会計では把握できない資産や負債、さらには見えにくいコスト情報（減価償却費等）を企業会計方式の複式簿記の採用と発生主義会計の導入によって把握し、これらを開示しようとするにある。

また、複式簿記による発生主義会計を導入することで、地方財政の改善ならびに行政の効率化を果たすことに役立つ。すなわち、財務書類の作成過程で整備される固定資産台帳や未収金台帳や地方債台帳などの管理簿と共に帳簿上で資産や負債の一元管理を行い、財政再建計画を立てたり、公共施設等の維持マネジメントや更新計画を立てたり、さらには予算編成に役立てたりすることが容易になる。

また、現金支出を伴わないコストも含めたフルコスト情報を把握することにより、行政事業のコスト管理に役立てたり、事業別・施設別のセグメント分析などによる個別の採算管理や事業ポートフォリオの効率化につなげたりすることもできる。さらに、地方債の発行にあたり、投資家への I R 情報としても活用できるし、整備された固定資産台帳をもとに、民間企業との P P P / P F I の共同事業を進めやすくなる¹²。

このような数々の利点を挙げて「2014 年報告書」は、「2006 年報告書」の段階よりは、一步、踏み込み、統一的な基準による財務書類の作成を要求するのである。しかし、上記のように、ほとんどの自治体では財務書類を作成し、これを公表しているのに、なぜ、総務省はさらなる改革を進めようとするのであろうか。

その背景について、総務省は、地方公共団体の公会計改革が始まってから 15 年を経過し、総務省方式改訂モデル等による財務書類の作成と公表を行う地方公共団体が増えてきても、それらの活用に関しては必ずしも成功しているとは

いけないという点を問題にしているようである。この点を捉えて、総務省はさらなる改革の進展の必要性を強調するのである¹³。

上述のように、新公会計基準による財務書類については、原則として平成 29 年度までに作成することが要請されているが、これらのプロジェクトを進めるために、平成 27（2015）年、地方公共団体情報システム機構（J-LIS）から、固定資産台帳作成支援機能、仕訳・財務書類作成支援機能、さらに活用・分析支援機能を備えた地方公会計標準ソフトウェアが無償配布され始め、導入団体も増えてきている。さらに、地方公共団体が固定資産台帳の整備のために行う資産評価やデータ入力等のために特別交付税措置（平成 26 年～29 年度）がとられ、経費補助も行われている。

このような様々な支援の後押しもあり、新公会計制度移行の準備状況についての総務省の調査資料¹⁴が公表されているが、それによれば、平成 27 年 3 月 31 日時点で、1,755 団体（全団体の 98.2%）が要請期間内の平成 29 年度までに一般会計等財務書類を作成完了の予定であるという（なお、28 団体（全団体の 1.6%）が 30 年度以降になると回答している）から、統一化は順調に進んでいるといえる。

5 新地方公会計の利活用

これまでの一連の改革の中で、貸借対照表の作成・公表によって資産・債務改革も一定程度進展してきたと評価することができるが、財務書類を予算編成や行政評価等において積極的に活用している地方公共団体は未だ一部に限られている。

総務省が行った最新の調査¹⁵では、財政指標の設定（26.4%）、適切な資産管理（10.2%）、予算編成への活用（7.7%）、施設の統廃合（2.1%）、受益者負担の適正化（1.8%）、行政評価との連携（1.4%）、地方議会での活用（25.9%）、地方債 I R への活用（1.7%）といった利用内容が挙げられているが、財政指標の設定や地方議会での説明などに目立った利用があるだけで、他の利用は進んでいない。

その主な背景・理由としては、①総務省方式改訂モデルでは個別の伝票単位で複式仕訳を実施するのではなく決算統計データを活用して財務書類を作成するため、事業別・施設別の行政コスト計算書等を作成してセグメント分析を実施することが困難であること、②総務省方式改訂モデルでは固定資産台帳の整備が必ずしも前提とされていないため、公共施設等のマネジメントへの活用が困難であること、③基準モデル、総務省方式改訂モデル及びその他の方式が混

在しているため、地方公共団体間での比較可能性が確保されていないことなどが考えられた。

そこで、今後、各地方公共団体において統一的な基準による財務書類等が作成されることにより、①発生主義・複式簿記の導入、②固定資産台帳の整備、③比較可能性の確保といった観点から、財務書類等のマネジメント・ツールとしての機能が従来よりも格段に向上することになるため、これまでのように単に財務書類等を作成するだけでなく、予算編成や行政評価等に積極的に活用していくことが期待される、というのである。

まさに、この期待が新公会計制度への移行を早めようとする理由であるが、総務省は「財務書類等活用の手引き」で、行政内部での活用と行政外部での活用に分け、さらに前者をマクロ的視点とミクロ的視点に分けて、次のような活用事例を提示する¹⁶。

(1) 行政内部での活用：マクロ的な視点からの活用

(a) 財政指標の設定

- ・有形固定資産のうち償却資産の取得価額等に対する減価償却累計額の割合を算出し、資産老朽化比率として把握し、老朽化対策の優先順位を検討する際の参考資料とする。

(b) 適切な資産管理

- ・公共施設等の更新時期の平準化や総量抑制等の全庁的な方針の検討
- ・未収債権の徴収体制の強化

(2) 行政内部での活用：ミクロ的な視点からの活用

- ・事業別・施設別の行政コスト計算書等を作成することでセグメントごとの分析が可能となり、これを予算編成に活用したり、施設別コストの分析による統廃合の検討や受益者負担としての施設利用料の見直しに利用したり、利用者当たりのコストの算出による行政評価と結び付けたりする。

(3) 行政外部での活用：情報開示

- ・住民への公表や地方議会での審議の活性化のための利用や地方債 IR への活用や PPP/PFI の提案募集などに利用する。

ここで想定されている利活用の具体例については、すでにこれまでの公会計改革のなかでいくつかの地方公共団体において先行的に実践されているところであるので、新味があるわけではない。しかし、新しい公会計制度では、会計基準が明示され、また日々仕訳にせよ、期末一括仕訳にせよ、複式簿記による会計記録がベースになっているために、会計情報に正確性が加わっている。また、会計基準と作成方法が全国で統一化されているために、公共団体間で比較しやすくなり、利活用の実質的な効果は高まることが期待されている。

6 新地方公会計制度の課題

以上、わが国の地方公会計制度改革は最後の仕上げの段階に入ってきたのであるが、折角の改革も、狙った成果が出なければ意味がない。前述したように、地方公会計制度改革の目的は、第一に、地方分権化を進めるにあたって地域住民や議会への説明責任をより良く果たすためであり、第二に、地方財政の改善ならびに行政の合理化、効率化に役立てることにある。

ただ、そうであるとしても、新地方公会計制度の位置付けは明確でない。なぜならば、固定資産台帳等の開始貸借対照表の基盤整備が進み、複式簿記が導入され、新公会計基準も設けられ、その結果、新公会計制度は、事実上、地方公会計のメインフレームになったにもかかわらず、財務4表は「補完的」位置付けに留められて、現金主義の予算・決算制度との間に一種の「ねじれ」が生まれている。

確かに、財政民主主義の制度理念からは現金主義の予算・決算制度は重要であるが新公会計制度のメインフレームの中で機能するような制度設計も可能である。そのうえで、新公会計の利活用の重要性を強調するのが筋であろうが、新公会計制度は「補完的」との立場をとり、そのうえで利活用を促すのは枝葉の議論のように考えられる。

このように考えると、今後、新地方公会計制度が辿る道について、3つのシナリオが想定される。

- (1) あくまでも現金主義の予算・決算制度のもとで、新地方公会計制度は「補完的」機能に徹しながらも地方公共団体の説明責任の向上、ならびに財政運営と経営の効率化に活用される形で推移していく。
- (2) 新地方公会計制度のもとでの財務4表が正規の決算書となり、その作成・開示、さらには監査制度が義務化され、その中から現行の現金主義による予算・決算制度の運用に必要なデータが抜き出されるという位置付けに変わる。
- (3) 新地方公会計制度のメインフレーム化は(2)と同じであるが、現金主義の予算・決算制度から発生主義の予算・決算制度へと移行し、新地方公会計制度と一体化する。

これらのシナリオのうち、現時点で総務省は(1)の方向を目指しているようでありながら、制度的立て付けは地方公共団体自らが新公会計制度の意義を踏まえて導入の是非を判断し、利活用を図るという形になっている。

しかし、現在、多くの地方公共団体が基準モデルなり、総務省方式改訂モデルなりを採用していながら、必ずしも十分に使い熟していない状況下で、さら

に新たに提案された新公会計制度への転換に対する一種の「疲労感」もあることも事実である。いずれにせよ、新地方公会計制度の実態は地方公会計のメインフレームでありながら、いつまでも「補完的」という位置付けを続けることは無理があるように思える。

(2) は、制度的な安定性からも、多分に最もあり得るシナリオであるように思う。上述のように、新地方公会計制度を「補完的」と位置付けることの不自然さをなくし、一方で、現金主義の予算・決算制度は、わかりやすさの面で(3) に優れるからである。

(3) は、たとえば純資産増減計算書を予算書化し（この場合、資本投資予算は純資産増減予算計算書と別に作成するなどの工夫が必要となる）、そのうえで財務4表を決算書として位置付けるものであり、いわば、発生主義会計と公会計の完全な合体形である。純資産増減計算書や資金収支計算書等の予算実績比較表を作成すれば、議会や住民のチェック機能も担保される。とはいえ、このシナリオを実現するには、未だ経験が足りないことも事実であり、国際的にも一部の国（オーストラリアやニュージーランドやオーストリアなど）での先行事例の研究も必要であろう。

¹ 地方公会計制度改革の歴史的段階については、鈴木豊監修・著「公会計・公監査の基礎と実務」（法令出版、平成26（2014）年1月）、pp.65-70.および東京都公会計管理局「公会計白書」（平成22年（2010）11月）、pp.8-13も参考にした。

² 本稿は、平成27年度日本学術振興会科学研究費助成事業、基盤研究B（研究代表 山浦久司、研究期間3年）の研究成果の一部である。

³ 東京都公会計管理局、同上、pp.8-9.

⁴ 東京都公会計管理局、同上、pp.9-10.

⁵ 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、平成11（1999）年）、pp.184-192。大塚成男「地方公共団体における会計改革の現状と課題」、経営学論集（龍谷大学、第45巻3号、2005年12月）、p.130-132。また、同稿には、札幌市の事例も紹介（pp.132-134）。

⁶ 国においては、財務省が「国の貸借対照表作成の基本的考え方」（平成12年10月、当時、大蔵省）を公表し、国の貸借対照表（試案）を平成10年度決算分より作成し、さらに省庁別財務書類を平成14年度決算分から、また国全体の財務書類を平成15年度決算分から作成、公表している。ただ、これらの財務書類も固定資産台帳や複式簿記を基礎にしたものではない。

⁷ 総務省「地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定（調査日：平成27年3月31日）」、平成27年7月7日。

⁸ 東京都方式は、固定資産台帳をもとに開始貸借対照表を作成し、複式簿記による取引の日々仕訳で記録し、これを予算執行に関する官庁会計システムと連動させるものである。東京都のほか、大阪府と愛知県が採用している。

⁹ 東京都公会計管理局、同上、pp.14-17.を参照。

¹⁰ 東京都会計管理局の HP によれば、平成 23（2011）年 12 月 26 日、東京都方式を本格導入した大阪府、新潟県および東京都町田市と、本格導入を表明した愛知県の参加により、「新公会計制度普及促進連絡会議」が発足し、これには平成 28（2016）年 6 月時点で東京都、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、品川区および世田谷区の 15 団体が参加している。

¹¹ 総財務 第 102 号 平成 26 年 5 月 23 日

¹² これらの点の具体的な活用事例については、総務省「統一的な基準による地方公会計マニュアル」ならびに「財務書類等活用の手引き」（平成 27 年 1 月）を参照。

¹³ 総務省「財務書類等活用の手引き」（平成 27 年 1 月）、p.1.

¹⁴ 総務省「地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定（調査日：平成 27 年 3 月 31 日）」、平成 27 年 7 月 7 日

¹⁵ 総務省、「財務書類等活用の手引き」を参照。

¹⁶ 総務省「財務書類等活用の手引き」（平成 27 年 1 月）pp.2ff.

【第 1 部】

基礎理論

第2章 公会計制度改革に関する研究レビュー

ー発生主義情報の効果を中心にしてー

山本 清（東京大学）

1 公会計研究レビューの意義

公会計制度改革は、国際的に財政の透明性とアカウンタビリティの向上及び効率化を図るために実施されている。その主たる内容は、発生主義会計による財務報告及びコストと効果の関連付けを行うものである。基底にあるのは企業経営・会計の方式を公的部門に適用する考え方¹であるので、企業会計の研究成果や実践も参考にされる。しかしながら、方式は同じでもそれが適用される環境や活動実態は企業会計と公会計（政府部門と広い意味での公的部門の会計）では大きく異なる。公会計では市場原理が原則として働かないこと及び業績が財務的尺度では基本的に測定できない。また、資源の調達も原則として税等の直接的な交換関係にない手段でなされ、その配分も議会による集合的意思決定によりなされ、行政に対する執行管理が予算を通じて実施される。公的部門の役割は公共の福祉の向上にあるため、成果の目標や実績は非財務的な尺度や指標となる。そのため、公会計が意思決定の有用性やアカウンタビリティの確保という企業会計と同じ目的を有していても、その背景や内容は同じでなく、研究に際してもかかる異同点を踏まえる必要がある。

本章は公会計制度改革の効果に着目し、既往研究が依拠している理論、手法及び対象を軸に企業会計との違いを勘案して現在までの到達点と今後の課題を整理する。まず、理論については、意思決定論から会計情報を分析する意思決定有用性とアカウンタビリティに焦点をおくのが一般的である。この場合、会計情報はどのような質的属性を有しなければならないかを考察する規範的理論と現実に意思決定に有用かを検証する実証理論がある。そして実証理論は現実・実態を説明しようとするが、その場合に人間・組織行動についてどのような原理を使用するかで合理主義論、制度論、政治理論、心理学及びポストモダン等に区分される。また、手法には定量的研究と定性的研究がある。数理的分析や統計分析などは前者であり、後者はインタビューや参与観察等が代表的である。さらに、公的部門のうちどの組織・レベルを対象にするかによって中央政府（国）の会計、地方政府（自治体）の会計、公的機関（独立行政法人、公企業等）の会計に区分される。

そこで、本章ではアカウンタビリティを果たしているかの判断も意思決定とみなし、広義の意思決定過程に焦点をおき、それに関連する理論をそれぞれの過程で扱うこととする。特に、我が国では国及び自治体とも既に発生主義による財務書類は作成済又は予定であることから、規範的研究や会計の計算構造に関する理論的研究は別稿で扱うことにし、発生主義の活用や効果に焦点をおいてレビューする²。次節では公会計制度改革の基礎となっている意思決定有用性アプローチに関する研究について（パブリック）アカウンタビリティとも関

連付けて整理する。そして第3節では、意思決定とアカウンタビリティの見地から企業会計に準じた発生主義が適用されるのはどのような条件かに関する研究が概観される。続く第4節は、発生主義が適用された場合にいかなる効果が生じているか、意図した効果があがっているかの見地から既往研究が検討される。第5節では、公会計制度改革の背景にある行財政改革との関係を制度的論理の見地から考察する。第6節は、合理主義や制度論といった伝統的な理論でなく、ポストモダンの見地から会計情報と情報行動の関係を分析している研究を紹介する。最後に、結論と残された課題について述べる。

2 意思決定有用性アプローチ

2.1 概念フレームワーク

会計基準を作成するためには、その前提となる基本原則たる概念フレームワークを設定することが必要である。ただし、現実の会計実務や制度改革は必ずしも概念フレームワークが先に決定されているわけではないことに留意しておかねばならない。我が国も含め公会計制度改革が着手されたのは、財政運営の透明性の改善や行政サービスにおけるコスト比較のため発生主義情報が求められたことによる。NPMは成果志向であり、対応するコストも資源の投入でなく成果に実現するのに要する資源の消費に焦点が当てられることから、発生主義会計が適用される。介護や見守りサービスを労働集約的なヘルパー中心で行うか、機械や情報通信技術を活用し資本投資と人的配置をバランスさせた方式で行うかは、同じサービスの質であれば、発生主義のコストで比較して低い方を選択すべきだからである。現金主義でも発生主義でもヘルパー中心方式のコストの違いが小さいが、バランス方式では投資や取得時期によって現金主義と発生主義では大きくコストが異なる。

概念フレームワークなしに公会計制度改革を行うことについて会計学者からも批判がある。国際公会計基準(IPSAS)に関しては長く概念フレームワークの検討がなされてきたが、最近(2014年)になり概念フレームワークが公表され、質的特性については民間の財務報告基準に準じているものの公的部門の特性について配慮されたものとなっている。税などの財源調達とサービスの非交換性やアカウンタビリティの重要性も認識され、情報の有用性とともアカウンタビリティの確保が財務報告の目的とされている。これは、米国の政府会計基準審議会(GASB)の概念書第1号「財務報告の基本目的」(1987年)及び連邦会計基準諮問審議会概念書第1号「連邦財務報告の基本目的」(1993年)において、パブリック・アカウンタビリティを果たすこと及び有用な情報を提供することを挙げていることと基本的に同じである。企業会計での財務報告が意思決定への有用な情報提供にあるのに対し、公会計でアカウンタビリティが強調されているのは、民主主義政府と税とサービスの非交換性にある。パブリック・アカウンタビリティ概念の発達を鈴木(2013)は10段階に整理しているが、これも政府・公的部門の特性を踏まえた監査論である。

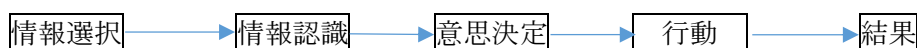
2.2 情報ニーズ

有用な情報提供及びアカウンタビリティの査定が財務報告の基本目的であるとする、その情報・査定ニーズに適合することが必要である。概念フレームワークの検討に際しても情報ニーズが調査され、特定化されねばならない。実際、GASB(1985)は住民、投資家及び立法・監督機関の3グループに区分して情報ニーズの実態調査を実施し、予算準拠性に並び効率性及び有効性の測定が重要であることを明らかにしている。IPSAS の概念フレームワークの検討においても、公開草案の公表や各国の会計士団体等への意見聴取を通じて間接的に情報ニーズを把握したという見方もできなくはない。もっとも、民主主義統制の観点から、法令・予算にしたがって予算が執行されたかの準拠性、非自発的な資源拠出（政府にとっては強制的な資源調達）による効率性・有効性、さらには受益と負担の公正性が確保されているかは規範的にも導出される。NPM における発生主義会計も官民を含むコスト比較可能性や公平な競争条件の確保という技術的要件から理論的に必要性が説明できる。

3 会計情報の選択・適用

会計情報が意思決定への有用性やアカウンタビリティの確保にどのように影響を与えているかについては、まず情報の生産から影響に至る過程を区分して検討することが必要である。会計情報は情報の一種であり、生産・作成されても自動的に活用される保証はなく、それが認知され、意思決定に利用され、行動に移され、はじめて結果が生じるからである(図表 2-1 参照)。外部報告向けの財務会計であれば、監査による情報の信頼性チェックがなされた後、決算等の財務関係の会計情報が作成・公表され、市民や投資家等によってその情報開示・公表が認知される。そして、政権（首長）信任・選択や株式購入・売却等の意思決定がなされ、現実の投票や取得・売却等の行動に至り、最後に政権交代による行政サービスの水準変化や株価の変動等が生じる。他方、内部管理目的の管理会計も、サービスコスト等の予算・会計情報が作成され、内部部局で管理や統制目的に利用され、資源配分等の意思決定がなされ、実際の予算編成や執行に至り、部門や組織全体の財務業績等の結果を生じる。ただし、公的部門では前述したように財政の民主主義統制から、資源調達及び配分にあたる予算は行政内部で完結せず、立法・議会における審議・議決を要する。その意味で管理会計と財務会計の一体化が生じる。

図表2-1. 意思決定モデル



会計情報の影響を分析する場合、新規あるいは修正された会計情報が作成される産出・投入、認知・意思決定・行動の過程、そして結果・成果という3つの局面において変化が生じる。公会計制度改革としては企業会計に準じた発生主義会計を導入・適用すること

が 1970 年代以降進められてきたため、第一の新規情報の産出にかかる発生主義会計の適用・選択に関する研究3（勘定体系や資産・負債・費用・収益の認識・測定の在り方を含む）が多かった。この発生主義化には、従来の現金主義や修正現金主義よりも包括的かつ比較可能な財務情報を提供できるから財政の効率化や健全化に寄与するという暗黙の（規範的）前提がおかれていた。情報の利用や効果は発生主義会計の適用により当然もたらされると想定されていたのである。国内外の研究でも理論・実証を問わず、どのような条件や要件が成立すると発生主義会計を適用し、移行するか、現金主義会計との関係はどうなるかに焦点が当てられた。理論的には、条件適合理論(Lüder 1992)や合理的選択理論(Falkman and Tagesson, 2008)、社会学的制度論(Ellwood and Newberry, 2007)などが適用された。条件適合理論はどのような条件・環境が整えば公会計制度改革が生まれ、推進されるかを要因とアクターを中心にモデル化するものである。Lüder のモデルは、財政状況や不正・汚職が社会制度や政治制度の環境要因に刺激要因として作用して公会計制度改革が進められるとする。Pollitt and Bouckaert (2000)の行政改革の国際比較の基本モデルを先取りした点で公会計研究として特筆される。ただ、実際には財政悪化や汚職があっても行政改革（NPM の導入）や公会計改革が実施されこともあり、モデルの適合性は十分でなかった。また、合理的選択理論は、会計情報の作成、利用者はそれぞれの効用を最大化するものとして、発生主義は現金主義よりも有利な場合に適用されるものとみなす。実証主義会計理論として公会計でも 1970 年代末から欧州に先行して米国で研究蓄積(Zimmerman, 1977; Ingram, 1984)がある。制度論では、組織は現実のあるいは想定される外界の変化に対応して構造と実務を適用するとみなす。外界の変化は圧力であり、模倣的（他の組織・政府が適用しているなど）、強制的（法律・規制などによる適用）及び規範的（専門職・団体が奨励など）な要素に区分(DiMaggio and Powell, 1983)され、会計基準や会計制度においても組織間の会計実務の同質性を促進し制度的同質性に貢献すると考える。さらに、産出・作成に関連して、より質の高い情報が提供されているかの視点から、効果を間接的に検証するアプローチもある。規範的な概念フレームワークにある情報の質的属性(IFAC, 2014)を満たしているか、特に、発生主義会計情報が現金主義会計情報に比してより忠実な表現になっているかは、アカウントビリティや透明性の観点から実証されるべき課題である。この分析には、発生主義会計がよりバイアスが少ない情報開示になっているか(Pina et al., 2012)及び予算・計画への準拠性において現金主義と発生主義のいずれがより重視されているか(Yamamoto, 2008; Yamamoto and Kobayashi, 2010)等の定量的な財務分析が行われている。

これらの制度論や経営学的なアプローチ以外に公会計制度の改革は公共政策の転換であるから政策過程の理論を使用して発生主義の適用・移行を分析するものもある。最近では Oulasvirta and Bailey(2016)が Kingdon (2010)の「政策の窓」モデルを使用し、欧州連合(EU)で統一的な公会計基準(EPSAS)を政策課題に設定され検討されるようになった状況を分析している。ここでは、ギリシャ危機等の背景にある財政赤字と不適正会計の問題、財政状況を的確に把握する方策としてミクロな会計標準化という政策(代替案)及び政策変更の意思

決定として政治の3つの流れが合流して2013年から検討が開始されたと説明する。ただし、ミクロな国際会計基準の統一化の流れに財政危機とEU本部の意思が合流した結果で推進されているだけに、政治的問題よりも技術的課題として設定され、技術先行という事の前足を誤っていて、次善の方策になっていると批判的な考察をしている。つまり、最善策はミクロな会計基準の統一化でなく財政監督の基礎となる国民経済計算ESAや財政統計GFSを所掌する統計局Eurostatに監査権限を付与するだとする。もっとも、批判社会学的アプローチをとる論者からは、会計の「技術性・中立性」を借りた隠れた政策目的達成の課題設定方策とみなすかもしれない。

4 会計情報の効果

発生主義による財務報告はNPMによる世界的な導入・適用が進められる前に米国の地方政府・自治体において実務的に進展したため、実証研究も欧州に先行してなされている。米国では現金や財務資源に限定した現金主義や修正発生主義から経済的資源を測定の対象とする発生主義による財務報告に改革して、住民へのアカウンタビリティ目的の他、投票などの意思決定に有用な情報を提供しようとした。地方債市場が発達し、財政状態により地方債の発行金利等の条件が異なっているため、財政の透明性を発生主義により高めることを通じ資金の調達費用を効率化することが期待されていた背景がある。このため、米国では1970年代後半から効果に関する実証分析も現れている(Patton,1978; Ingram and Copeland ,1981, 1983; Wallace ,1981;Wilson and Howard ,1984)。Ingramらは選挙結果を説明する代理変数として会計情報が投票者行動を説明するのに有用であったことを示している。また、Wallaceは会計情報が地方債の発行条件に影響を与えていることを確認している。

発生主義会計の適用や移行はIPSASの適用・準用国も増加しているように、公的部門の財務報告において一般的なものとなりつつある。我が国でも法制度化されないものの、国及び多くの自治体で企業会計に準じた財務書類が作成されている。こうした状況を踏まえ、国内外の研究も、次第に情報の産出から利用及び効果に関心が向かうようになった。これは、発生主義の財務報告を作成しても、必ずしも意図したような利用・活用がなされないことから、産出から過程や結果に焦点を置く必要性がでてきたためである。しかしながら、公的部門では、会計情報の作成者が同時に主たる内部利用者である⁴ことから、利用実態を調査すること自体が容易でない。また、米国のように地方債等の資本市場が成立していない時には、結果の測定が企業会計のように株価等の市場評価を使用すること⁵ができない。このため、米国以外ではこれまで先行研究も少なく定性的な特定の事例研究や参与観察的なアプローチによるか、定量的なアプローチでも市民や政治家・公務員に対する意識調査によって発生主義会計情報の利用状況を把握するものが大半であった(Christiaens et al., 2010)。我が国でも山本らによって財政関係職員に対する質問紙調査を通じて活用状況が十分でないことが示されているが、先行して公的部門に発生主義会計を導入した国の実証研究でも、現実の発生主義会計情報の利用は制度を導入しても進んでいないことを示すものが多い(Ezzamel

et al., 2008)。政治家等の認知や利用も非財務情報の業績情報と同様に低いことが確認されている(Ter Bogt, 2004)。また、新規制度の効果発現に時間を要し一定期間の運用経験が必要(経験効果)か否かに関しても、発生主義会計導入に関してオーストラリアの事例で確認されている(Kober et al., 2010)が、Kobayashi et al. (2016)では日本の自治体では経験効果が見られないことを示しており、必ずしも一致した結果が得られていない。こうした、利用面に着目した研究では Moynihan and Lavertu (2012)が用途として①目的に沿った利用、②消極的・受動的利用、③曲げた利用、④政治的利用の4つに区分しており、会計情報でも参考になる。①の目的に沿った利用がなされているかの検討と同時に、その他の利用形態がありことを示しており、一時的な利用や文脈的に利用がなされるのは④の政治的利用の場合である。この研究では、利用の規定要因として経済合理的要素、制度的要素(組織学習を含む)及び政治的要素を勘案している。公的分野の予算・会計や管理会計的な業績情報の利用に関する実証研究でも、この複合モデルを使用するもの(Askim, 2009; Johansson and Siverbo, 2009; Demaji and Summermatter, 2012; Raudla, 2012)が多い。

利用に関係する認知から行動に至る過程に関する研究は、企業の行動理論(Cyert and March, 1963)に基づき歴史的、社会的目標を達成しようと行動する抱負モデル(aspiration model)や会計情報の利用がルーチン化されて初めて効果に至る制度アプローチがある。前者は、組織の業績や比較参照される組織業績が当該組織の計画目標を規定するという行動理論が成立するかを、自治体や学校の目標管理や業績管理に適用する。山本(2015a)では事務事業レベルで抱負モデルが成立するかを現金主義の予算・決算及び行政評価結果を使用して検証しているが、予算・決算では成立せず、成果目標の設定において部分的に支持されることを示している。後者には予算・財務報告、業績指標、バランスト・スコアカードやABC(活動基準原価計算)の導入から適用・効果について事例研究を通じて検証するのが多く、所期の効果があがっていないことをインタビュー調査等によりルーチンとして制度が定着していないことに求める。制度論(Meyer and Rowan, 1977)では、模倣的、規範的及び強制的な圧力により発生主義会計が適用されるようになってからも伝統的な官僚制や政治家の思考様式が維持されると、形式的な適用になり、実務への影響を最小限にする脱結合(decoupling)が生じ所期の効果が出ていないと説明する。たとえば、Pollanen and Loiselle-Lapointe(2012)はカナダ連邦政府の発生主義会計の適用と影響について制度論を援用し、インタビュー等に基づく定性的研究アプローチにより分析している。そこでは、発生主義会計は他のアングロサクソン諸国を模倣する圧力と会計専門職による規範的圧力による同型化と政治家のトップダウンにより導入されたとする。しかし、現金主義会計と発生主義会計の並列により行政実施部門は現金主義による意思決定を継続していること、効果がわずかであることを明らかにしている。また、公共選択論を援用し自己利益中心的な行動により政治家(保守政権)は、導入決定した前の政権(リベラル政党)の発生主義会計が世代間公正確保に有益であってもその政策推進に消極的なことを示している。

我が国の多くの自治体も発生主義の財務書類を作成しているものの予算や評価への活用

が低いのは、公会計制度改革の目的自体を否定することは困難なため制度論により形式的適用になっている側面から説明できる。このほか、批判会計学の視点から情報の象徴的利用 (Feldman and March, 1981) にしたがって、発生主義会計が制度化され情報が産出されても政治や行政に利用されない実情を説明するものもある (Arnaboldi and Lapsley, 2009)。

公的部門への発生主義会計適用による成果・効果自体に着目した研究は、非適用つまり現金主義会計との比較において効果が測定されるため極めて限定的であり、意識調査を利用した最近のもの6に Burth and Hilgers(2014)がある。ドイツの自治体では発生主義会計と現金主義会計が選択適用になっているため、財政課長への質問紙調査により情報の質、経営の質、経営活動への貢献及び効果・便益に関して有意な差があるかを共分散構造分析により検証し、効果・便益に関しては現金主義会計との違いが認められないとしている。このモデルでは情報の質が意思決定に影響し、その結果として行動がなされ、効果が生じるという経路が想定されている。規範的モデルと意思決定モデルが組み合わさったアプローチである。

5 会計制度改革と行財政改革の関係

国際的に公会計制度の改革が大きな動きになったのは 1980 年代以降であり、前節で述べた米国の動きが財源調達の観点から生じたのは例外的である。行財政改革の推進の重要な要素・制度として実施されており、特に NPM では民間経営及び市場原理の活用から企業経営で使用している発生主義を適用する。これは、コスト比較及びコストと成果の対比並びに純資産の管理を可能にするものとされ、NPM は「会計化」(Power and Laughlin, 1992)であると称されたことに代表されている。しかし、公会計制度改革が先にあったというより行財政改革の基盤的装置として導入され、企業会計が市場化や組織内部の管理に適合していたので使用されたというのが実態である。もちろん、英連邦諸国では伝統的に会計専門職の影響力が強く、公的分野への適用・浸透が容易であった背景も否定できないし、会計化が市場原理や業績管理を補完・補強したことも事実である。伝統的な行政管理(Old Public Administration; OPA)が投入志向の管理であったことから資金の流入・流出に焦点をおいた現金主義会計と親和性があった。これに対し、NPM は成果（アウトプット）志向であり、成果に見合う資源消費をコストとして認識・測定する。そこには、投入の組み合わせに裁量権を与え成果と資源消費で管理する統制観への転換がある。「任す」(letting)と「させる」(making)の組み合わせが NPM の特性とされ、両者をつなぐのがコスト概念になるゆえ発生主義が重要な装置になったわけである。もっとも、「任せる」と「させる」のバランスをとることは難しく、また、「させる」ための成果管理は最終成果であるアウトカムよりもアウトプットに力点を置かざるを得ない制約があった。政府全体の政策効果を高め政策間・組織間の調整を行うにはアウトカムを規定するアクター間のネットワークを重視する必要性が強調され、それがポスト NPM といわれる動きが 2000 年代初期から大きくなってきた。会計パラダイムとしてポスト NPM にどう対処していくかは未だ明確な形になっていないが、概念的には全政府的な連結会計とかパートナーシップや業務分担の PPP の会計が技術的に近いもの

とされている。

実際の3つの行政運営のパラダイムの違いに会計がどのように対応しているかについて、Hyndman and Liguori(2016)は英国の中央政府の会計制度について政策文書・予算文書を資源会計予算の導入期の1991年から2008年までの期間を4期(91-95, 96-99, 00-03, 04-08)に分けて分析している。そこでは伝統的な行政管理(PA)は現金/義務、経費、支出、NPMは監査、コスト、資源、そしてNPG(ポストNPMでNew Public Governanceの略)は外部アカウンタビリティ、連結及び透明性の用語を選択している。すると1991年以降、どの期間をとってもNPM的な概念が卓越していること、PAが続きNPGの影響は依然として小さいことを明らかにしている。各用語の選定が行政運営の原理として代表的かつ妥当かの議論もあるものの、あるモデルから別のモデルに移行するのではなく、いくつかのモデルが重層的あるいは混在して機能していることがわかる。PAはNPMでもNPGでも併存し、同様にNPMはPAやNPGでも無視できない存在となっている。

もっとも我が国では国及びほとんど全ての自治体は企業会計方式による財務書類を作成し、活用方策が叫ばれているものの行財政改革に大きな役割を果たしているとは言えない状況にある。これは、前述の行政運営の原理と会計モデルの関係から考察すると、会計モデルの前提になる行政運営の原理が追いついていないため、両者が分断されて会計モデルが先行(孤立)しているためとも理解できる。その点を国の公会計制度改革の基本となる政策文書といえる骨太方針7で検証してみよう。骨太方針に最初に公会計制度改革が言及されたのは平成15年(2003年)であり「透明性を高めるために、発生主義会計等の民間企業会計手法の導入など、公会計制度の改革を進める」とされ、小泉改革の総仕上げともいえるべき2006年の骨太方針には「財政健全化をフロー、ストック両面からの的確に管理・評価するための公会計制度を計画的に導入・整備する」とする。2015年の骨太方針では「自治体の行政コストやインフラの保有・維持管理情報等(公共施設等総合管理計画の策定、地方公会計の整備、公営企業会計の適用拡大、地方交付税の各自治体への配分の考え方・内訳の詳細、経年変化など)の「見える化」を徹底して進め、誰もが活用できる形での情報開示を確実に実現する」としている。当初の目的は財政の透明化であり、次第にマネジメント志向が表れてくるが近年は再び開示志向になっている。小泉政権初期及び現在の安倍政権の骨太方針では、会計は外部の国民等への情報の透明性を高めることで顧客志向の監視を高める装置として位置づけられているのに対し、小泉政権最後の骨太方針では政府組織の管理装置とみている。情報開示・透明性及び「見える化」は意思決定者である国民がその情報により意思決定を改善し現実の行動がなされることが、内部管理にはPDCAサイクルが機能することが前提になる。見える化による行政への圧力が作用しないならば民間の消費者のように簡単に退出できない状況では効果は限定的であり、PDCAを廻すには計画・執行・評価に至る過程を結びつけるか同じ尺度(発生主義による予算・会計・決算など)を採用することが望ましい。現状では財務書類はあくまでも現行制度の補完・補足的な情報提供を担うのにとどまり、財政管理との関係を明示しているのは2006年骨太方針のみである。しかし、この

財政管理も基礎的財政収支（プライマリー・バランス）や公債残高という現金主義会計の尺度を利用して発生主義情報により算定されるものでなく、運営管理システムと会計システムは断絶している。

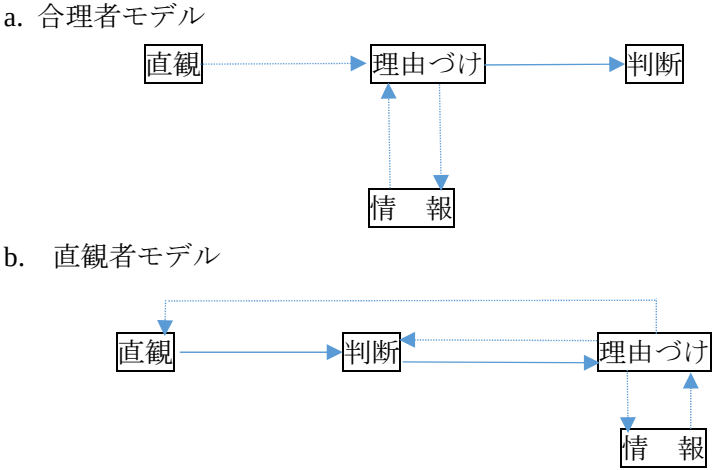
6 ポストモダンのアプローチ

ポストモダンのアプローチは、従来の合理主義的や制度論的な理論では会計情報の選択・利用実態を十分に説明できないことを踏まえ、新たな枠組みを提案する。NPM で強調される成果にかかる業績情報や成果に対応する資源消費に相当するコスト情報が、実際の政治的意思決定にはあまり利用されていない実態を説明するのに人間の意思決定バイアスに焦点をおいた心理学の知見を適用しようとする。経済学で中心的な合理主義や社会学での制度論あるいは組織論での組織学習あるいは経営学での PDCA サイクルは、いずれも情報が意思決定に活用されより良い決定と行動をもたらす、結果としてより良い成果につながることを想定している。しかし、Kahneman and Tversky(1984)や Haidt(2001)らは人間の情報行動には直観的（システムⅠ）なものと推論的なもの（システムⅡ）があり、日常的な意思決定は論理的に推論しているのではなく直観により判断しているという立場にたつ。この社会心理学の直観アプローチを政治的決定における会計情報や業績情報の役割に適用しているのが、Demaji and Schedler (2014)である。多くの実証研究で意思決定に有用なはずの発生主義会計情報や対応する業績測定・情報が政治的及び行政的決定において活用が低いことが報告されている。政治的な直観で判断できる時には情報は不要であり、政治的直観では決定できないか判断に悩む（トレードオフを生じる）時に限り情報を必要とすると想定する。つまり、通常は図表 2-2 の a にある合理者モデルで想定するように判断の前に情報に依拠した推論・理由づけを行うのではなく、図表 2-2 の b にある直観者モデルにしたがい直観にもとづき判断していると考える。直観者モデルでは推論や理由づけが判断に際し必要ないため、情報が利用・活用されることがないのは自然の結果ということになる。彼らは、スイスの州議会議員に対する実験的研究により、政治的信条に依拠する直観で判断が迷う場合には政策情報を利用することを確認している。もちろん、合理者モデルでも直観が理由づけに間接的に影響することはあるし、直観者モデルでは推論がなく判断して全体として悪い結果をもたらすこともある。このポストモダンの直観者モデルは規範性にあるのではなく、実証的な説明性に価値があるとみられる。Baron(1998)は人間の情報行動においてバイアスがあることを実証的に明らかにし、それゆえ公共政策的には結果をより重視した合理的な意思決定を促すことを主張している。

ポストモダンでは発生主義会計情報が政治的意思決定に使用されていないことを説明する点で優れている。意思決定に使用されないから効果も発現しないという論理は、制度論で形式的適用だから実質的適用でなく効果がでない論理よりも情報を形式的にも使用しないことを説明するからである。しかしながら、公会計制度改革による新たな情報が意思決定に利用されないならば本末転倒である。ポストモダンの要素を取り込んでより発生主義会計情

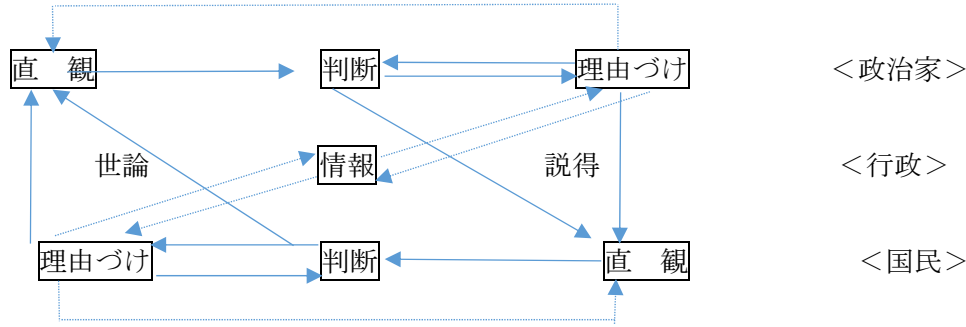
報が意思決定に適切に活用される制度枠組みを構築することが重要である。図表 2-3 の統合理論モデルはその概要であり、意思決定主体として政治家だけでなく主権者たる国民も組み込み、情報の生産は主として行政が担うとみなす。また、意思決定も直観から直接的に判断に至るパターンと情報を利用した推論・理由づけから判断に至るパターンが併存するとする。ここでは政治が国民に政策決定に関して説得する情報の流れと国民自らが政策や会計情報を利用して判断し、代表者・代理人である政治家に意見を反映させること（世論）が明示されている。また、議会における政策討議を通じていかなる理由づけ・推論によるのかが明らかにされることを想定している。どのように装置が機能し実効性が担保されるかは別稿（山本, 2015b）に譲るが、政策用具である公会計制度の研究は現状説明や批判にとどまらず政策提案にも及ぶべきと考える。ただし、このモデルでは情報行動にとどまり、その結果としての行政活動や政策効果の成果との関係は別次元の話になる。

図表2-2. 情報行動における合理者モデルと直感者モデル



注：点線は直観者モデルで後付けとして情報が利用されたり、その過程で自己省察を通じて直観が修正される場合を指す。Haidt(2001)はその頻度は低いとする。

図表2-3. 統合理論モデル



7 結論

国や自治体の公会計改革は財政の効率化やアカウンタビリティの向上に資することを目的にしており、我が国も発生主義に基づく財務書類の作成から活用に力点が移行している。そこで、公会計制度改革の核となっている発生主義会計が効果を発揮しているか、どのようにすれば意図した効果があがるかの観点から既往研究をレビューした。得られた暫定的な結果は、第一に、発生主義会計の導入・適用によって十分な成果があがっている実証研究は少ないこと、多くは定性的研究であり、定量的な効果の検証に至っていないことである。第二に、現金主義の予算制度や政治制度との関係で発生主義会計は利用や意思決定に際し調整を必要とし、政治的決定の利用が限定されていることである。第三は、会計情報が意思決定に有用であるには意思決定者に利用されることが必要であるが、そのため情報の需要、認識から意思決定及び行動・結果に至る過程がどうなっているかに関する理論・実証研究が不足していることである。

発生主義会計の情報活用があるか否か及び財政改善や透明性向上に寄与したかの実証研究だけでなく、なぜ、会計情報が利用されたか（されなかったか）及びどのようなメカニズムで効果が発現したかに関する研究が求められている。意思決定の現場に入り込んだ参与観察的な手法や複数の国や自治体における実践の事例研究が理論・規範的研究と合わせて必要と思われる。その意味で公会計制度改革の研究を通じて、企業会計の財務会計や管理会計への貢献もできるであろうし、また、公会計の背景にある公共政策とも技術的革新が政策効果に与える相互関係（会計が政策に従属するか、政策が会計に従属するか、両者は相互依存か）を明らかにできる研究の発展性・可能性があるといえる。

注

1 New Public Management(NPM)とよばれる考え方であり、企業会計に準じた発生主義会計は重要な手法とされている。

2 我が国の先行研究を網羅したレビューは困難であろうが、Google Scholar で「公会計 発生主義」で検索して出てきた論文等 299 件（2015 年 7 月 3 日アクセス）を精査した限りでは、効果に関する実証研究は佐藤(2010)と藤井(2014)の 2 件であった。ただし、この検索では筆者の公会計制度改革に関する論文も出てこないため漏れている可能性がある。こうしたレビューの限界に留意されたい。公会計の規範的あるいは計算構造に関する先行研究としては、吉田・原田(1989)、瓦田(1996)及び亀井(2004)などを挙げることができる。

3 本稿ではこの理論研究は扱っていない。多くの公会計研究は会計測定や開示・報告に関するものである。

4 予算や評価への活用は、財政担当や企画・計画担当による組織内部の利用であり、組織全体として作成者が同時に利用者になる。

5 企業会計における会計情報の効果を実証的に研究する手法の展開については、上野

(2015)の第 21 章から 25 章が参考になる。

6 下水道事業について発生主義会計の地方公営企業法適用のものと現金主義会計の法非適用（特別会計）のものについて、効率性等に差があるかを検証したものに山本(1992)がある。

7 平成 13 年の小泉政権時代から作成され、民主党政権時は中断して、第二次安倍政権で復活した。正式名称は「経済財政運営と構造改革に関する基本方針」（平成 19 年から「経済財政改革の基本方針」である。

参考文献

- Arnaboldi, M. and I. Laspley (2009). “On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity” , *European Accounting Review*, 18(4), pp.809-836.
- Askim, J. (2009). “The Demand Side of Performance Measurement: Explaining Councillors’ Utilization of Performance Information in Policymaking” , *International Public Management Journal*, 12(1), pp.24-47.
- Baron, J. (1998). *Judgement Misguided: Intuition and error in Public Decision Making*, New York: Oxford University Press.
- Ben-Shahar, O. and C.E. Schneider (2014). *More than You Wanted to Know: The Failure of Mandated Disclosure*, Princeton and Oxford: Princeton University Press.
- Burth, A. and D. Hilgers (2014). “Cui bono? Depicting the Benefits of the New Municipal Budgeting and Accounting in Germany” , *Journal of Business Economics*, 84, pp. 531-570.
- Christiaens, J., B. Reiniers and C. Rollé (2010). “Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information System: A Comparative Study” , *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), pp.537-554.
- Connolly, C. and N. Hyndman (2006). “The Actual Implementation of Accrual Accounting: Caveats from a Case within the UK Public Sector” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(2), pp.272-290.
- Coy, D., M. Fischer and T. Gordon (2001). “Public Accountability: A New Paradigm for College and University Annual Reports” , *Critical Perspectives on Accounting*, 12(1), pp.1-31.
- Cyert, R.M. and J. G. March (1963). *A Behavioral Theory of The Firm*, Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Demaj, L. and L. Summermatter (2012). “What Should We Know About Politicians’ Performance Information Need and Use?” , *International Public Management Review*, 13(2), pp.85-111.
- Demaj, L. and K. Schedler (2014). “What Drives Legislators’ Information Behavior?” paper presented at the IIAS workshop on experiments in public administration, September 9-10, Speyer, Germany.

- DiMaggio, P.J. and W.W. Powell (1983). “The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective rationality in Organizational Fields” , *American Sociological Review*, 48(2), pp.147-160.
- Dooren, W.V., G. Bouckaert, and J. Halligan (2015). *Performance Management in the Public Sector*, 2nd, London and New York: Routledge.
- Ellwood, S. and Newberry, S. (2007). “Public Sector Accrual Accounting: Institutionalising Neo-liberal Principles” , *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(4), pp.549-573.
- Ezzamel, M., N. Hyndman, Å. Johnsen and I. Lapsley (2008). *Accounting in Politics*, London and New York: Routledge.
- Falkman, P. and T. Tagesson (2008). “Accrual Accounting Does Not Necessarily Mean Accrual Accounting: Factors that Counteract Compliance with Accounting Standards in Swedish Municipal Accounting” , *Scandinavian Journal of Management*, 24(3), pp. 271-283.
- Feldman, M.S. and J.G. March (1981). “Information in Organizations as Signal and Symbol” , *Administrative Science Quarterly*, 26(2), pp.171-186.
- GASB(1985). Research Report, The Needs of Users of Governmental Financial Reports.
- Haidt, J. (2001). “The Emotional Dog and Its Rational Tail: A Social Intuition Approach to Moral Judgement” , *Psychological Review*, 108(4), pp.814-834.
- Hyndman, N. and M. Liguori (2016). “Public Sector Reforms: Changing Contours on an NPM Landscape” , *Financial Accountability & Management*, 32(1), pp.5-32.
- Ingram, R. (1984). “Economic Incentives and the Choice of State Government Accounting Practices” , *Journal of Accounting Research*, 22(1), pp.126-144.
- Ingram, R. and R. Copeland (1981). “Municipal Accounting Information and Voting Behavior” , *The Accounting Review*, 56(4), pp.330-343.
- 藤井秀樹(2014).「公会計改革の現状と課題」『會計』第 185 卷第 5 号, pp.595-611.
- 亀井孝文(2014).『公会計改革論』白桃書房.
- 瓦田太賀四(1996).『公会計の基礎理論』清文社.
- Kingdon, J.W. (2010). *Agendas, Alternatives, and Public Policies*, 2nd ed. New York: Longman Classics and Political Science.
- Kobayashi, M., K. Yamamoto and K. Ishikawa (2016). “The Usefulness of Accrual Information in Non-mandatory Environments: The Case of Japanese Local Government” , *Australian Accounting Review*, 26(2), pp.153 -161.
- Laughlin, R. (2008). “A Conceptual Framework for Accounting for Public- Benefits Entities” , *Public Money and Management*, 28(4), pp.247-254.
- Lüder, K. (1992). “A Contingency Model of Government Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment” , *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, pp.77-129.

- Matland, R.E. (1995). "Synthesizing the Implementation Literature: The Ambiguity-Conflict Model of Policy Implementation" , *Journal of Public Administration and Theory*, 5(2), pp.145-174.
- Mohr, Z.T. (2015). "An Analysis of the Purposes of Cost Accounting in Large U.S. Cities" , *Public Budgeting & Finance*, 35(1), pp.95-115.
- Moynihan, D.P. and S.K. Ponney (2010). "The Big Question for Performance Management: Why Do Managers Use Performance Information?" , *Journal of Public Administration Research and Theory*, 20(4), pp.849-866.
- Moynihan, D.P. and S. Lavertu (2012). "Does Involvement in Performance Management Routines Encourage Performance Information Use? Evaluating GPRA and PART" , *Public Administration Review*, 72(4), pp.592-602.
- Nilsson, K. (2010). "Expectations from Administrative Reforms: An Attempt to Implement the Balanced Scorecard in a Public Sector Organization", *International Journal of Public Administration*, 33(14), pp.822-831.
- Oliver, C. (1991). "Strategic Responses to Institutional Processes" , *Academy of Management Review*, 16(1), pp.145-179.
- Oulasvirta, L.O. and S.J. Bailey (2016). "Evolution of EU Public Sector Financial Accounting Standardisation: Critical Events that Opened the Window for Attempted Policy Change" , *Journal of European Integration*, published online 11 May 2016.
- Patton, J. (1978). "An Experimental Investigation of Some Effects of Consolidating Municipal Reports" , *The Accounting Review*, 53(2), pp.402-414.
- Pina, V., L. Torres and A. Yetano (2009). "Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches" , *European Accounting Review*, 18(4), pp. 765-807.
- Pollanen, R. and K. Loiselle-Lapointe (2012). "Accounting Reform in the Government of Canada: Exploratory Evidence on Accrual Accounting Adoption and Impact" , *Financial Accountability & Management*, 28(4), pp.359-377.
- Pollitt, C. and G. Bouckaert (2000). *Public Management Reform*, New York: Oxford University Press.
- Power, M. and R. Laughlin (1992). "Critical Theory and Accounting" in Alvesson, M. and Wilmott, H. (eds). *Critical Management Studies*, London: Sage, pp.113-135.
- Raudla, R. (2012). "The Use of Performance Information in Budgetary Decision-Making by Legislators: Is Estonia Any Different?" , *Public Administration*, 90(4), pp.1000-1015.
- 佐藤幹(2010).「地方自治体への複式簿記及び発生主義の導入効果と管理会計」『公会計研究』第12巻第1号, pp.1-12.
- 鈴木豊(2013).『業績（行政成果）公監査論』税務経理協会.
- Ter Bogt, H. J. (2004). "Politicians in Search of performance Information? Survey Research on Dutch Aldermen's Use of Performance Information" , *Financial Accountability & Management*, 20(3), pp.221-252.

- 上野清貴(2015). 『会計学説の系譜と理論構築』 同文館出版.
- Wallace, W.A. (1981). “The Association Between Municipal Market Measures and Selected Financial Reporting Practices” , *Journal of Accounting Research*, 19(2), pp.502-521.
- Wilson, E. and T. Howard (1984). “The Association Between Municipal Market Measures and Selected Financial Reporting Practices: Additional Evidence” , *Journal of Accounting Research*, 22(1), pp.207-224.
- 山本 清(1992). 「政府行動と会計情報システムー下水道事業における実証研究ー」
『地方自治研究』 7(1), pp.14-28.
- (2001). 『「政府会計」の改革』 中央経済社.
- (2013a). 『アカウンタビリティを考える』 NTT 出版.
- (2013b). 「公会計制度改革の実態と課題（上）」 『会計検査資料』 第 574 号, pp.33-36.
- (2013c). 「公会計制度改革の実態と課題（下）」 『会計検査資料』 第 575 号, pp.46-48.
- (2015a). 「公的部門の PDCA サイクルの再検証Ⅱ」 『会計と監査』 第 66 巻第 4 号, pp.20-25.
- (2015b). 「政治家の会計情報利用に関する研究枠組みについて」 国際公会計学会全国大会予稿集.
- Yamamoto, K. (2008). “Financial Management in a Dual System: An Empirical Study on the Impacts of Budgetary and Accounting Behavior on Japanese Public Agencies” paper prepared for 5th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public sector Reforms, Amsterdam, September 3-5.
- Yamamoto, K. and M. Kobayashi (2010). “Utility of Accrual Information in a Dual Financial Management System” paper prepared for Annual Conference of the International Association of Schools and Institutions of Administration, Bali, July 12-17.
- 吉田寛・原田富士雄(1989). 『公会計の基本問題』 森山書店.
- 財政制度等審議会(2003). 「公会計に関する基本的考え方」
- Zimmerman, J. (1977). “The Municipal Accounting Maze: An Analysis of political Incentives” , *Journal of Accounting Research*, 15(Supplement), pp.107-144.

第3章 公会計と関連分野の理論的変遷と 地方公会計改革の視座

兼村 高文（明治大学）

はじめに

各国の公会計改革はすでに 1990 年代から欧米先進諸国に加えて新興国の一部でも実施されているのに比して、わが国では地方自治体を含めていまだ制度改革に至っていない。この要因としては、政治レベルはもとより一般にもそれほど公会計改革の必要性が認識されていないことがあげられよう。公会計改革のメリットは直接的な実感がともなわないため政治課題としても取り上げにくい。しかし政策決定のための財務情報の重要性はだれもが認識しているところであり、このことを理論と制度から各国の状況も参考にしながら説得的に理解を促していく必要がある。

本稿では、公会計が機能する領域と関連学問を整理し、公会計改革が議論されてきた理論的背景の変遷を主に財政の側面から概観したうえで、地方公会計改革の今後の視点について検討してみたい。

1 公会計の機能する領域と関連学問

1.1 公共部門の領域と関連学問

公共部門の会計すなわち公会計（public sector accounting, governmental and nonprofit accounting）が今日ほど学会や政府、実務家等で広く論じられたことはない。公会計の問題は 19 世紀にも英米の地方政府に関して議論されたことはあるが、一部を除いて公会計改革が実践されることはなかった。今日議論されている公会計は、欧米を中心に 1980 年頃より公共部門に経営学の考え方が取り入れられて行財政改革が進められるなかで、新公共経営（New Public Management : NPM）としてまとめられた実践的公共経営とともに論じられてきた。わが国でも 1990 年頃より会計学の 1 分野として公会計研究が始められ、その後、関連分野を含めて公会計改革の議論が実際問題として進められている。

研究対象としての公会計論は、民間部門を研究対象とする会計学の 1 分野であるが、その対象とする領域は公共部門であり、両部門は図表 3-1. に表したように、財の特性と供給主体で対照的である。とくに財の特性では、公共部門は“市場の失敗”ゆえに必要とされるため価格が市場で成立せずそれゆえ政府に

よる民主的決定が必然となるという、民間部門とは決定的に異なる特性がある。ただし、NPMにより政府の民営化や規制緩和が進められてきたことで、かつては（純）公共財に区分されていたものが準公共財になるものもあり、民間財との混合的な特性を持つものも多くなった。また公共部門における公会計の議論は、供給主体でみると一般政府（SNAにおける General Government）が議論の中心である。公的企業（Public Corporation）は特殊性を持つものもあるが企業会計かそれに近い制度がすでに適用されている。学問領域については、財政学（地方財政論を含む）に最も関連し、行政学や政治学、経営学、経済学などと多少なりとも関連している¹。財政学は、政府の経済活動を経済理論で分析する学問であり、その中心である予算論において公会計は有用な会計情報を提供する役割を担っている。また最近では公共部門の市場化・効率化を進めるなかで、公共サービスの業績測定に評価論が関わり精緻な会計情報が求められている。

図表 3-1. 公会計の領域



1.2 公会計論と財政学

関連学問のうちとくに公会計論と関連がある財政学との関わりをみよう。財政学の主な教科書を渉猟して公会計の文字を探すと、目次から公会計の章ないし節を見つけるのは難しい。それでも数は少ないが公会計に関して論じている何点かを見つけることができる。1 つには、戦後財政学者で大家の 1 人である井藤半彌の『財政学』がある。初版は 1949 年であるが、1970 年の 13 訂版では第 1 章に「会計制度」のタイトルがある。ここでは一般会計と特別会計の会計区分に続いて「官庁会計と企業会計」の節で官庁会計の再編成の必要性を論じ、その改革案の 1 つとして次節で「複式予算」について解説している。北欧ではすでに 1920 年代から複式予算を実施していることを述べてその重要性を指摘している。また 2 つには、地方財政論の教科書であるが戦後の地方財政論を確立してきた 1 人である佐藤進の『地方財政総論』において、第 2 部の第 1 章「地方財務と予算」で地方財務会計について述べている。ここでは臨時行政調査会（第一臨調）でも取り上げられた事業別予算が主に議論されているが、第一臨調では複式簿記の導入も検討され、会計学者を含めて戦後本格的に財務会計のあり方を議論した場面であった。3 つには、同じく地方財政論の立場から伊東弘文の『入門地方財政』で第 13 章「地域政策」の第 1 節「国民経済計算と地方政府」において、国民経済計算との関係で発生主義を論じている。財政学で発生主義は国民経済計算における固定資本減耗などで登場する。さらに研究書を漁ると、加藤芳太郎の『日本の財政改革』（1982）および『自治体の予算改革』（1982）で主に予算論と行政管理論の視点から第一臨調の議論にも論究しながら、公会計と関連して予算改革を論じている。最近の実務的な解説書では、赤井伸郎・鷺見英司・吉田有里の『バランスシートで見る日本の財政』（2001）で公会計の財務書類を政策評価のツールとして活用する方途について解説している。

つぎに財政関係の学会で公会計を探すと、日本財政学会で 1990 年代後半に公会計のセッションが設けられて何人かの財政学者が財政学の視点から論じたことがあった。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り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。また財政法学会でも 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『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自治と地方財務会計などについてここでも公会計の重要性を指摘する研究論文が掲載された。ただ残念ながら、最近の財政関係の文献や学会では公会計の問題は

あまり取り上げられていない。

財政学ではこれまで公会計に関する問題は、NPM の議論とともに官庁会計を企業会計（複式簿記・発生主義）へ移行することで会計データの質が改善し、予算過程をとおして財政の効率性・効果性が高まり政府の説明責任も向上することを論じてきた。マクロ経済統計の分野では、国連が 1968 年に国民経済計算体系にそれまでの産業連関表や資金循環勘定に発生主義で作成される国民貸借対照表を経済勘定として統合しフローとストックの両面から分析が可能となった。政府の財政制度は欧米では 1980 年代から 90 年代にかけて発生主義が導入された。わが国ではいまだ発生主義の制度的な導入は実現していないが、1990 年代後半に財政状況が厳しくなるなかで社会資本の効率的な整備等が求められたことなどで政府が動いた。1998 年当時の建設省は会計学者と経済財政学者をメンバーとする「社会資本と企業会計的手法に関する研究会」を立ち上げて、欧米で公会計に導入され始めた企業会計方式について検討行った報告書をまとめた²。その後、財務省も公会計の問題を財政制度等審議会に取り上げ、2002 年に同審議会に公会計小委員会を設置して議論が行われ、財務省主計局に公会計室が設けられて、国の財務諸表が 2002 年度決算から公表されるようになり、現在に至っている。また総務省も 2001 年の「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」で貸借対照表と行政コスト計算書の作成マニュアルを公表して、企業会計的決算書の作成を促してきた。

1.3 公会計論と評価論

行政活動の評価（業績測定：performance measurement）についてその歴史を振り返ると、20 世紀の前半に遡れる。1938 年に Simon and Ridley によって著された『Measuring Municipal Actions -A Survey of Suggested Criteria for Appraising Administration』（訳書は本田弘（1999）『行政評価の基準—自治体活動の測定—』）は、アメリカで初めて行政活動の成果について業務の十分性と効率性の視点から測定技術について本格的に研究したもので、図書館や消防、公共事業、社会福祉等について測定方法等を論じていた。例えば、公共事業は、原価計算技術の開発、予算編成のための道路体系の分析、高速道路建設経費の割り当て技術の開発などについて論じられていた。ここでの公会計との関わりは、予算編成との関係で健全な会計が議論されていた。これは 1913 年にニューヨーク市調査局が「都市会計ハンドブック」を公表し、複式簿記・予算（経常予算・資本予算）の導入を試みるなど公会計の近代化が検討されていたことなどがあった。

行政活動（公共サービス）の業績測定が再び広く注目されたのは、1970 年代

後半から NPM の行財政改革が始められてからである。次節でも述べるように、NPM の理論的根拠は市場主義の経済理論であり、これは旧来の行政・政治主導による行政管理（Old Public Administration : OPA）の統治体制を市場原理主義主導による行政経営の体制へと転換させた。これとともに、行政経営の議論で必須となる公共部門の評価論が盛大となり、行政評価や政策評価、事務事業評価などをタイトルにした研究書や著書が 2000 年前後に多数登場した³。

公会計論と評価論の関係を見ると、財政学と同じ文脈で論じられてきた。すなわち、公会計制度を官庁会計から企業会計へ移行することで会計情報の質を改善しもって評価の信頼性を高めるものである。ここでは企業会計に加えて公共経営のより専門的な手法も活用されている。例えば、活動基準原価計算（ABC）は活動部門別（組織）のコスト情報が得られ部門ごとの業績測定に役立ってきた。また新たな業績管理手法として注目されたバランススコアカード（BSC）は財務的業績評価のみならず非財務的業績についても評価が行われ民間部門の評価技術が公共サービスの業績評価に活用されてきた。実際に BSC は札幌市や名古屋市、神戸市、福岡県などの自治体で試みられてきた。

しかし公共部門の評価には、公会計の問題から限界もある。公会計論は研究が始められてから今日まで半世紀も経ていないが、その間に政府の公共部門と民間部門における位置づけは大きく変わってきた。すなわち、政府はガバメント（権威的統治主体）からガバナンス（共治的統治主体）へと変容してきた。また公会計の企業会計化はこれまで無批判に受け入れてきたが、最近、その有効性に疑問を呈する論文も散見される⁴。公会計論も会計主体の公共部門での在り様に応じて原理・原則やそこから導かれる制度もたえず検討を加えざるを得ない。評価論のみならず財政学もこうした公会計を取り巻く動向とともに論じる必要がある。

2 公会計改革の理論的パラダイムシフト

2.1 積極的財政政策（大きな政府）から

新自由主義的財政政策（小さな政府）へ

かつての西側先進工業国において大戦後に“黄金の 60 年代”を経験した後、1970 年代に入ると 2 つのショック（いわゆるドル・ショックとオイル・ショック）で良好であった経済のファンダメンタルズが大きく崩れて、スタグネーションと名付けられた状況に陥った。それまでの積極財政政策はもはや有効需要を創出できないことを体験し、根本的な政策転換をせざるを得ない状況に迫りやられた。積極財政を説くケインズ主義は、古典派経済学やマネタリズムあるいは合理的期待仮説などから攻撃を受けてその威信を失い、市場信頼により傾

倒した新自由主義ないし新保守主義としてまとめられた理論が登場し経済政策の主流理論が交代した。政府支出の非効率を訴えた新自由主義は、政府のリストラを民間の経営実践に倣って改革を推し進めた。これは新公共経営（New Public Management：NPM）と名付けられて、その後の行財政改革の理論的支柱となったことは周知のことである。

1980年代からの主流の政策は、70年代前半まで経済成長とともに膨れてきた政府の規模を市場原理に基づいてダウンサイジングへと改革することが共通の認識となってきた。NPMに基づく改革は今日も基本的には変わらない。しかし、市場原理主義をどの程度まで改革の梃にするかは各国政府によって異なっている。とくに20世紀末に近づく頃になると、東欧革命を成功させた新たな市民社会が形成されて官民共治のガバナンスが意識され始めた。共治のガバナンスは、官民のみならず中央政府と地方政府の共治も地方分権化の進展とともに浸透してきた。NPMによる基本的改革方向は今日も変わらないにしても、効率と成果で進められてきた行財政改革の方向は、政府は公共のガバナンスのなかで改めて民とともに共治の民主的主体であることが議論され、次に述べるような公共ガバナンス論が論じられるようになった。

2.2 新公共経営論（NPM）から新公共ガバナンス論（NPG）へ

NPMはいまやNewではないが、新公共経営の考え方は、1980年頃から英米などアングロ・サクソン諸国を中心に新古典派的思想をベースにした行政実務のなかから生じてきたものである。新公共経営論は、実践が先行するなかで英国の行政学者 Hood（1991）が New Public Management と名付けたものである。NPMはわが国でも1990年代に多くの解説書が出版され書店に並んだ⁵。行財政改革の議論でNPMに言及しないものはほとんどない状況であった。

NPMの骨子を Hood の論文からまとめると、①公共部門における個々の専門的マネジメント、②業績の明確な基準と測定、③アウトプットによる統制の重視、④公共部門における事業単位への分割、⑤公共部門の競争重視、⑥民間部門の実践的マネジメントの重視、⑦資源利用において規律と倹約の重視、である⁶。すなわち、公共部門を市場化することにより、政府のスリム化、効率化を進め、成果志向のマネジメントを確立するものである。市場化は公共部門のあらゆる分野で取り入れられ、政策までもが市場との対比で検討された。これは各国の行財政改革の基本的考え方となり、“小さな政府”への改革を推し進める論拠ともなった。わが国では小泉構造改革がまさにこの考えに基づいたものであった。

NPMのアイデアの1つは合理的経済人（homo economicus）を前提とした新

制度派経済学である。ゲーム理論に登場するプレイヤーは利己的であり合理的な行動をとるが、実際には人間は利他的でもあるし非合理的でもある。経済合理性から説得的に NPM による行財政改革の正当性を政府は説明してきたが、成長が鈍化して高齢化に向かう社会に NPM の改革は厳しいものがあつた。結果として経済格差を拡大させたとの批判は妥当なものと受け止められた。さらに官民共治のガバナンスが広まるにしたがって、民主的決定の重要性が再認識され始めた。NPM の行財政改革は、公共部門の特性である民主性がときに経済合理性により否定されたからでもあつた。

欧州の現場では 1990 年代後半になると、NPM の考え方は否定はされないものの後退してきた。英国でブレア政権が誕生した 1997 年には、公共サービスは効率性を論じながらもクオリティの問題にウエイトを置くようになり、“ベスト・バリュー (Best Value)” の政策が打ち出された⁷。この背景には NPM の改革に対する反発があつたが、レフト (左派) に大きく振れることはなかった。ブレア政権は従来の社会民主主義路線でもない“第三の道”を提唱し、中道的な道に舵を切った。こうした英国の保守から中道へのシフトは、行政学を中心とした学界でも議論が盛んとなり、NPM は新たな方向への展開がはじまった。ただここで留意すべきことは、NPM は主にアングロ・サクソン諸国を中心とした議論であつたことである。したがって他の欧州大陸などではパラダイムシフトというような明確な動きは見られなかったところもある。また NPM は理論的には不完全であり、かつての官僚体制 OPA の垂流にすぎないとの指摘もある⁸。

行政学は公共部門の民主性により軸足をおいた新たな公共のガバナンス論として、New Public Governance ないしは New Public Service を民主的合理性をもとに論じ始めた。早くは Osborne and Gaebler (1993) そして Pierre and Peters (2000) や宮川公男・山本清 (2002) などが議論した。NPM から NPG のシフトを行政学者の Denhald & Denhald (2007) が整理した区分に従って特徴をみよう (図表 3-2.)。NPM 以前は旧来の行政管理 (Old Public Administration : OPA) としてまとめているが、ここでは権威主義的な中央政府による統治であり、政府は有権者・納税者との関係で支持されていた。NPM が行政管理に画期的な変革をもたらしたのは、public administration を public management として特徴づけてそれを実践したところである。management はそれまで民間の理論であつたが経営的観念と技術を行政管理に持ち込んだことで変革をもたらしてきた。ただここでは経済合理性による概念規定が色濃く出ている。公益の概念は個人の総計であり、公共の受益者は有権者が顧客として概念規定された。

これに対して NPG は、基本的理論は経済理論に代わって民主主義論となり、

NPM が前提としていた合理的経済人である顧客は多面的な合理性を持った市民に変わる。政府の役割も管理者としての調整役（enabler）から市民とともに奉仕者（serving）になる。さらに公共サービスは市民と協働で生産するため公務員の責任は市民と共同責任を担うことになる。政府は市民と協働のガバナンスのもとで社会へ奉仕する存在として位置づけられるのである。経営志向の強い NPM の改革に代わって、NPG は民主的合意が目指す方向である。

ここでわが国の公会計改革を推し進めている理論的背景はどの辺にあるか探ってみよう。OPA の現場を映し出した映画に黒澤明監督の「生きる」がある。かつての役所の様子が映し出されている。お上気取りで横柄でやる気のない職員、住民が苦情を訴えてもたらい回しにされ、結局は泣き寝入りを強いられる。この様子は、いまはこの役所でも見かけない。NPM の改革が様子を一変させたといっても過言ではなかろう。公共経営の考え方の浸透は目を見張るものがある。英国でさえも 1990 年代には市民憲章（Citizen Charter）を制定して公共サービスの改善に努めた。PDCA サイクルは評価制度とともに政府の予算編成や計画策定に取り入れられてきた。公会計改革はここで必然であることは論を待たない。公共経営志向の改革の動きは程度の差はあれ、継続されるものと思われる。では NPG へのシフトはどうか。地方レベルでは自治意識の高まりとともに市民参加の機会が増えてきた。協働のガバナンスという言葉も徐々に市民に浸透している。しかし実際に協働のスペースは広がりを見せていない。市民の多くは顧客の意識が強く、積極的な協働はそれほど進んでいない。わが国は NPM の改革がしばらく続きそうである。

図表 3-2. OPA, NPM, NPG の概要

	行政管理 (OPA)	新公共経営 (NPM)	新公共ガバナンス (NPG)
主たる理論的で認識論的な基礎	政治理論、社会的で政治的な論調で強調	経済理論、実証主義的な社会科学に基づき精緻化して対応	民主主義論、実証的, 解釈的, 批判論的, ポストモダンなど多様なアプローチ
人間行動の合理性と関連モデル	概略的合理性、行政マン	技術的で経済合理性、“経済人”、利己主義の意思決定者	戦略的合理性、多面的試行の合理性 (政治的, 経済的, 組織的)
公益の概念	政治的定義と法の規定	個人の利益の総計で表明	各分配利益の結果
公務員は誰に責任を負うか?	納税者、有権者	顧客	市民
政府の役割	漕ぎ手 (政治的に決めた目的に従って計画し執行)	舵取り手 (市場で媒介として行動)	奉仕者 (市民やグループ等との交渉と利害調整)
政策目的の達成メカニズム	既存の政府機関による行政プログラム	民間, NPO による新たな執行プログラム	公共, 非営利, 民間機関の合意による連合の形成
アカウンタビリティへのアプローチ	階層的な行政官が民主的に選ばれた政治家のリーダーに責任を負う	市場主導による私益の総計が多くの市民(顧客)が求めた成果となること	多様な公務員が法規, 地域の価値, 政治的規範, 専門的基準, 公益に仕える義務
行政の裁量	行政権限の範囲内	事業目的に応じて広範囲	広範であるが制約があり責任が求められる
前提とする行政機構	トップダウンの行政機構	政府機関の主導による分権的な機構	内外の指導者による協調的構造
前提とする公務員と行政官の動機	負担と給付, 市民サービスの提供	企業家精神, 小さな政府志向の思想	公共サービス, 社会への貢献

出所: Denhardt, R.B. and J.V. Denhardt (2007) p.28-29より作成。

3 地方公会計改革の視座

3.1 地方財政の現状と課題

地方財政の危機と騒がれた夕張市の破綻騒動からすでに 8 年が経過し、個々の自治体財政は改善したように見える。2008 年度から施行された「地方公共団体の財政に関する健全化法」(以下、健全化法)による早期健全化基準以上(イエローカード)の自治体の数をみると、2013 年度決算から夕張市(財政再生団体)を除くと“ゼロ”である(なお、公営企業会計で資金不足比率が経営健全化基準以上は 2014 年度で 13 会計)。また財務省が地方自治体の財政状況について、財政融資資金の貸し手としての立場から債務償還の確実性を確認するため 2005 年度より決算統計(地方財政状況調査表)を利用して全自治体の財務状況把握を行っている⁹。ここでは地方自治体の“債務償還能力”と“資金繰り状況”という観点から財務状況の把握を財務省が開発した「行政キャッシュフロー計算書」をもとに財務指標を算定してその結果を地方自治体に診断表として交付し、また必要と認められる場合にはヒアリングを行い財務健全化のアドバ

イスや財政悪化団体に対する事前警鐘を行っているが、その結果をみても一部の指標は良化を示しとくに問題は指摘されていない。すなわち、これら国の基準で判断すれば、地方財政は夕張市を除いてすべて健全であるということである。

しかし、2014年9月に千葉県富津市長が“財政危機宣言”とも受け止められる財政収支見通しを公表した。その内容は、現状の財政運営を続けるなら2015年度決算で財政調整基金が底をつき2018年度には実質収支が赤字となって夕張市と同じ財政再生団体に陥る可能性があるというものであった。リーマンショックから徐々に回復し地方財政も改善が進んでいると思われたが、富裕団体でも厳しい状況にあることが報道された。

実態はどうなのであろうか。健全化法は5つのセンサー（4つの健全化判断比率と資金収比比率）で財政状態を毎年健診しているが、その結果は健全であるという。しかしこのセンサーは、赤字（実質収支）と公債負担について診たものである。財務省の指標も公債償還に関するものである。公共投資は国の政策で国・地方ともに抑制されてきた。さらに健全化法の施行で財政運営はセンサーを意識し投資を控えてきた。そのため公債負担は下がり続け、すべての自治体で健全化が達成されてきた。実際に地方財政の実質公債費比率をみると、2005年度から2014年度にかけて14.9%から10.4%まで実に4.5%ポイントも低下している。

以上のことから、富津市の財政危機は、健全化法ではカバーできない要因で生じたことは容易に推測できる。健全化法等のセンサーでは捉えられない負担が地方財政で発生しているということである。そこで経費構造の変化をみよう。性質別歳出のうち義務的経費である人件費、扶助費、公債費の構成割合を2005年度から2014年度にかけてみると、人件費は27.9%から22.9%に減少し、扶助費は8.5%から13.1%に増加し、公債費は15.4%から13.5%に減少している。それぞれ政策を反映した増減であるが、扶助費の増加が大きいのは周知のとおり、少子高齢化が進むにつれて児童福祉や高齢者福祉などの社会保障関係費が膨らんできたことに加え、高齢者の生活保護受給者が増加しているためである。

地方自治体に課せられた社会保障関連サービスは、国とともに選別主義的サービスから普遍主義的サービスへ、そして貧困対策から幅広い生活支援サービスへと変わってきた。地方自治体の役割は、これらの法定受託事務は等しく住民にサービスを提供しなければならない。しかし小規模自治体ではこれらのサービスを提供することで自身が貧困に陥りかねない状況にある。とくに過疎自治体では、少子高齢化の影響が大きく地域社会の老化とシュリンクが都市に比

べて速いスピードで進んでいる。町村財政の困難性（difficulties）は年々厳しくなっていることは決算統計でも明らかである。この困難性はすぐに危機（crisis）にはならないが、何らかの対策を講じていかなければ危機は確実にやってくる。

3.2 地方公会計の役割と改革の視座

今後とも地方自治体が担う社会保障関連サービスは、財政状況がどうであろうとも法令により事務処理が義務付けられたものに加え、住民の求めに応じて付加的サービスも提供していかなければならない。財政の窮状を理由にそれらの義務的サービスの削減・廃止は法的にも政治的にも許されない。国全体では交付税措置等で財源手当てをしてくれるかもしれないが、財政力の弱い自治体ではいわゆる“共助”や“自助”に委ねざるをえない状況になることも十分に考えられる。

自治体の財政状況を住民に理解してもらい協力を得るためには、財政の基本情報である予算決算の数値が意味していることを理解してもらうことが必要である。とくに財政運営の結果を映し出す決算の理解は、同時に予算（政策）の枠（限度）を認識することになり極めて重要である。

現在、自治体で作成されている決算は3つある。①条例により定められた会計別の予算に対応した歳入歳出決算書等、②法律で求められている地方財政状況調査による調査表（決算統計）、③総務省が任意で要請している財務書類。①は自治体の条例で定めた予算決算であり、予算は議会で議決され行政に執行が義務付けられる実質的な手続きであり、決算は予算対比として議会で認定される。住民には広報誌等で予算とともに決算の概要等が公表されている。②は地方財政白書等国の統計作成のためにまとめられる決算であり、国と地方との財政調整や財政分析等に用いられる財政指標が算定され主に行政内部で利用され住民向けではない。③は公会計改革とともに作成が求められてきた決算書である。バランスシートを含む財務書類はフロー情報に加えストック情報が明らかになり、企業会計的な決算情報が得られ住民に対して政府の説明責任が果され透明性が向上すると説明されてきた。

地方自治体はこれら3つもの決算を作成しているにも関わらず、相互に有機的な関連性は少なく、また住民にも分かりづらいといった声が聞かれる。とくに③の財務書類については、かねてより公会計改革でその重要性が議論されてきたところであり、このことは会計学では論をまたないし財政学でもその有用性は肯定的に論じられてきた。実際に総務省もバランスシート等の作成マニュアルや研究会の報告書等を公表し整備を促してきた。しかし総務省の公表開始

から 15 年が経過するなかで、複数の公会計モデルが提示されるなど失策もあり、自治体の財務書類は迷走し活用されてきたとは言い難い状況にある。

そこで今後、統一的なモデルで作成される財務書類が有効に活用されるための筆者なりの視座を 2 点あげておきたい。

1 つは、住民向けには財務書類そのものを理解してもらうのではなく、財務書類の会計情報を財政指標等の具体的な数値で表して活用することである。企業で公表される財務諸表が有用であるのは、投資家等利害関係者の専門家向けだからである。これに対して自治体で公表される財務書類の利用者は住民であって専門家ではない。財務諸表という専門家向けの会計情報を住民という一般人にとって有用な会計情報とするためには、“わかりやすい財務諸表”の作成に努めるのではなく、発生主義会計情報がどう財政の健全性、持続性、自立性などに寄与するかという視点から考えることが必要である。例えば、インフラ等の公共施設の老朽化に伴って公共施設のマネジメントが進められている。ここでは老朽化比率など財務書類からの財政指標が用いられている。またセグメント別の発生主義会計情報は企業との比較考量に有用である。こうした活用方を示すことで、住民にとって有用性が高まるのではないか。会計という言葉は一般には難解であるので、報告された会計情報を財政に適用できるよう加工することで有用となる。

2 つは、総務省が統一的なモデルとして提示したのであるから、自治体の政策担当者が専門家として財務書類を活用することである。財政担当者をはじめ政策立案に関わる行財政の専門家は同時に会計の専門家としても知識をもって活用を図っていかなければならない。すでに決算統計については習熟しているのであるから、財務書類 4 表と決算統計を相互に活用することで有用性は高まるはずである。財務書類の議論はこれまで、財務会計の視点からその様式や内容についての議論が多かったように思われるが、すでに欧米で財務書類の作成が行われているところでは管理会計としての活用が論じられている¹⁰。ただそのためには担当者の会計知識の習得は必須であるが、これができない限り財務書類は作り続けても永遠に無用の長物に終わってしまう。

注

1 関連学問の概要。経済学：合理的個人を前提（新古典派）に資源の効率的配分を解明するもので予算・業績管理等において新厚生経済学（効用分析）、新制度派経済学などによるアプローチと関連し契約理論、代理人理論（エージェンシー理論）にも関わる。経営学：組織体（企業、政府等）の機能と構造の

法則を明らかにし経営の実践的技法を追求もので経営管理論、組織論等と関連。
行政学：行政管理、官僚制、行政組織における意思決定、ガバナンス、地方自治などを研究。政治学：政治を対象とし人間集団、国家間の権力、対立する利害の調整などを研究。評価論：政策等の改善のため成果等に照らして評価。

2 建設政策研究センター（1998）。

http://www.mlit.go.jp/pri/houkoku/gaiyou/H09_4.html

3 例えば、上山信一（1998）『「行政評価」の時代』NTT 出版、山谷清志（1997）『政策評価の理論とその展開』晃洋書房、三重地方自治研究会（1997）「「事務事業評価」の検証—三重県の行政改革を問う」など。

4 例えば、Lapslay, I., R. Mussari and G. Paulsson (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. (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. など。

5 比較的初期の解説書としては、大住（1999）、山本清（2003）などがある。

6 Hood(1991)p4。

7 ブレア首相は 1998 年 7 月に公表した『現代の地方政府～住民とともに (Modern local government: in touch with the people)』と題した白書の中でベスト・バリュウの基本的な政策を明らかにしている。

8 NPM の地域的、論理的限定については Osborne(2010)が諸説をまとめている。

9 詳細は財務省の HP「地方公共団体の財政状況把握」において公表されている。

10 例えば理論的な議論ではあるが、Warren, K. (2012) Developing a government's balance sheet - does it improve performance? *Public Money & Management*, January 2012. Pina, V., Torres, L. and Yetano, A. (2009) Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches, *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4.

参考資料

赤井伸郎・鷺見栄司・吉田有里（2001）『バランスシートで見る日本の財政』日本評論社。

石井薫（2001）『学際会計学—記号・経済・経営分野との相互浸透—』同文館

出版。

井藤半彌（1970）『財政学（13訂版）』千倉書房。

伊東弘文（1992）『入門地方財政』ぎょうせい。

井堀利宏（2005）『公共部門の業績評価—官と民の役割分担を考える—』東京大学出版会。

大住莊一郎（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。

加藤芳太郎（1982）『日本の予算制度』東京大学出版会。

加藤芳太郎（1982）『地方自治体の予算制度』東京大学出版会。

兼村高文（2015）「地方自治体財政は危機から脱したのか—決算統計からみる財政の現状」『地方財務』2015年2月号、地方税務協会。

久野秀男（1958）『官庁簿記制度論』税務経理協会。

建設政策研究センター（1998）『社会資本と企業会計的手法に関する研究—英国、米国、ニュージーランド等の事例研究を中心として—』建設省。

佐藤進（1985）『地方財政論』税務経理協会。

ハーバート・A・サイモン、クラレンス・E・リドレー（1999）（本田弘訳）『行政評価の基準—自治体活動の測定—』北樹出版。（原題は、Measuring Municipal Activities - A Survey of Suggested Criteria for Appraising Administration, 1938）

三好皓一（2008）『評価論を学ぶ人のために』世界思想社。

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。

宮元義雄（1963）『地方財務会計制度の改革と問題点』学陽書房。

古川俊一・北大路信郷（2001）『公共部門評価の理論と実際—政府から非営利組織まで—』日本加除出版。

Denhardt,R.B. and J.V.Denhardt（2007）The New Public Service, M. E. Shape.

Hood,C.(1991) "A Public Management for All Seasons", Public Administration, Vol.69,spring.

Osborne, D. and T. Gaebler (1993) Reinventing Government, A Plume Book.

Osborne,P.S. edt.(2010) The New Public Governance, Routledge.

Pierre,J. and B.G.Peters,(2000), Governance, Politics and the State, St.Martin's Press

第4章 地方公会計統一基準の展開の論点

鈴木 豊（青山学院大学）(1～4)

林 賢是（青山公会計公監査研究機構） (5)

1 地方公会計改革の経緯と論点

1.1 地方公会計整備の取組経緯

地方公会計制度における改革の兆候の具体的な動きは、平成 12 年以前の先行自治体による貸借対照表（バランスシート）作成の動きであった。そこで、自治省、後に総務省による平成 12 年 3 月、平成 13 年 3 月のバランスシート作成と行政コスト計算書作成のための研究会報告書が公表され、各自治体に拡がっていったのである。

そこで、各自治体における公会計実務の展開とともに統一的な公会計モデルの必要性が求められるようになったのであるが、公会計理論・基準の統一には至らず、平成 18 年に「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」による財務書類の作成手順が示された。

しかし、自治体においては独自の地方公会計基準を設定して財務書類を作成することも併存的に行われ、この間、平成 21 年 1 月の「資産評価実務手引」、「連結財務書類作成手引」が提示された。

しかし、資産・債務改革や公共資産管理改革の推進のためには、全国統一の財務書類の作成が急務とされ、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」の立ち上げとなり、平成 27 年 1 月の統一的な基準による「地方公会計マニュアル」の公表に至ったのである（詳細は図表 4-1.参照）。

図表4-1. 地方及び国における公会計改革の取組状況

年	月	地方及び国の取組状況
平成 12 年	3 月	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
平成 13 年	3 月	地方公共団体の総合的な財政分析に関する研究会報告書－「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」－
平成 16 年	6 月	(国) 「省庁別財務書類の作成基準」 (財政制度等審議会)
平成 17 年	12 月	(国) 行政改革の重要方針 (平成 17 年 12 月 24 日閣議決定) ⇒地方においても、国と同様に資産・債務改革に積極的に取り組むよう要請

平成18年	5月	新地方公会計制度研究会報告書⇒基準モデル及び総務省方式改訂モデルによる財務4表の作成手順の提示
		(国)「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」(財政制度等審議会)
	6月	・(国)行政改革推進法施行(平成18年法律第47号) ・地方に資産・債務改革を要請、国は企業会計の慣行を参考とした貸借対照表など地方に対して財務書類の整備に関して助言することを規定
	7月	「新地方公会計制度実務研究会」発足⇒「新地方公会計制度研究会報告書」を踏まえ、実証的検証及び資産評価方法の諸課題について検討
		(国)経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006(平成18年7月7日閣議決定)⇒国と同様、資産圧縮を進めるなどの資産・債務改革の推進及び国の財務書類に準拠した公会計モデルの導入に向け、計画的に整備を進めるよう要請
	8月	「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」(総務事務次官通知) ⇒新地方公会計モデルを活用した財務書類の整備、資産・債務改革に関する具体的な施策の策定を要請
平成19年	6月	「地方公共団体財政健全化法」の成立
		(国)経済財政改革の基本方針2007(平成19年6月19日閣議決定)⇒地方公共団体は、地方公社、第三セクターを含む資産・債務改革について、国の取組を踏まえつつ目標を明確にし、改革を推進すること
	10月	「公会計の整備推進について」(自治財政局長通知)⇒新地方公会計モデルを活用した財務書類の整備、資産・債務改革に関する具体的な施策の策定を改めて要請するとともに、「財務書類の分かりやすい公表に当たって留意すべき事項」を提示
		新地方公会計制度実務研究会報告書⇒「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」による財務諸表の整備が中小規模団体も円滑に進むよう、作成上の課題に対する解決方策の検討や連結財務諸表作成のより詳細な手順などを検討
平成20年	6月	「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」発足⇒「新地方公会計制度研究会報告書」で示されたモデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について検討したうえで、財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針を公表
		(国)経済財政改革の基本方針2008(平成20年6月27日閣議決定)⇒「基本方針2006」、「基本方針2007」に沿って資産債務改革等を実行
平成21年	1月	「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」の提供⇒新地方公会計モデルにおける資産評価の基本原則に関する解説や評価方法の事例などを踏まえて取りまとめたものを提供
	2月	総務省方式改訂モデル向け「作業用ワークシート」の提供⇒有形固定資産の算定に

		必要な「決算統計・普通建設費」の積み上げをＬＧ－ＷＡＮ決算統計データを用いて、積み上げ作業が効率よく行えるよう、Excel形式の作業用ワークシートと手順書を提供
	4月	「新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成手引」の提供⇒連結対象団体と連結するにあたっての考え方や組替え、連結修正、相殺消去などの実務的な処理手順をとりまとめたものを提供
平成 22 年	3月	「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」の提供⇒分析方法や内部管理への活用方法について、先進団体の事例も用いながら財務書類作成後の活用と公表のあり方についてとりまとめたものを提供
	9月	「今後の新地方公会計の推進に関する研究会（総務省）」（第1回）開始
平成 26 年	4月	「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」公表
	5月	「今後の地方公会計の整備促進について（総務大臣通知）」 「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会（総務省）」（第1回）開始
平成 27 年	1月	「統一的な基準による地方公会計の整備促進について（総務大臣通知）」 「統一的な基準による地方公会計マニュアル」公表

＊総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会（第1回）資料 2(p3～5)」を鈴木・林が加工。

1.2 「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」の設置とその後の取組状況

本研究会は、平成 22 年 9 月の研究会設置以降、様々な観点での検討を重ねて平成 25 年 4 月に「中間報告」を公表した。そして、これをもとに「財務書類の作成基準に関する作業部会」と「固定資産台帳の整備等に関する作業部会」による実務上の課題等の検討を経て、統一的な基準による地方公会計マニュアルの設定に向けて、「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会」が平成 26 年 5 月に設置され、平成 27 年 1 月の基準及びマニュアル公表と総務大臣通知の発出に至ったものである。

(1) 今後の新地方公会計の推進に関する研究会¹

① 背景・目的

総務省では、新地方公会計モデル（基準モデル及び総務省方式改訂モデル）を地方公共団体の推進に関する研究会を地方公共団体に示し、新地方公会計の整備を要請してきたことから、新地方公会計を更に推進していくため、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を開催することとした（第 1 回：平成 22 年 9 月）。

② 検討項目

- ・作成依頼から 3 年が経過した財務書類の作成についての検証
- ・国際公会計基準及び国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策
- ・財務書類等の作成に関する統一的な基準の策定

(2) 今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会²

①背景・目的

総務省では、新地方公会計を更に推進していくため、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」を立ち上げ、議論を重ねてきたところであり、平成26年4月公表の当該研究会の報告書において示された統一的な基準による財務書類等の作成について、より詳細な取扱いを定めた要領等の作成に係る実務的な検討を行うため、「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会」を開催することとした（第1回：平成26年5月）。

②検討内容

(1)財務書類作成要領、(2)固定資産台帳整備の手引き、(3)資産評価の手引き、(4)連結財務書類作成の手引き、(5)財務書類等活用の手引き、(6)Q & A集

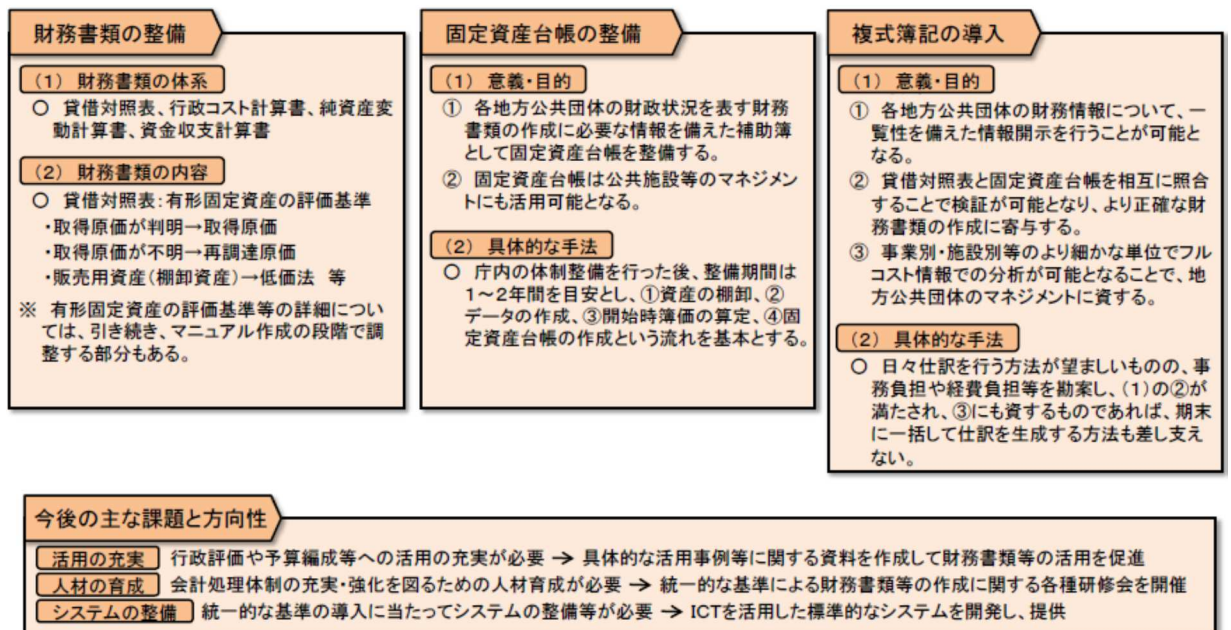
1.3 新地方公会計基準統一の論点

平成18年の「新地方公会計制度研究会」報告書にもとづく財務書類の「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」の作成実務を、更に精緻化し統一化するために、平成22年9月に、地方公共団体における財務書類の作成についての検証を行うとともに、国際公会計基準（IPSAS）及び国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策等を検討するため、総務省に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」（以下「研究会」という。）が設置された。

同研究会の下に、他基準の考え方を取り入れられるものは取り入れ、従来からの各自治体の財務書類作成との継続性と全自治体の実施可能性を推量しつつ、さらなる基準のとりまとめに向けて地方公共団体の実態や実務上の課題等を踏まえて検討を行うため、「地方公共団体における財務書類の作成基準に関する作業部会」と、「地方公共団体における固定資産台帳の整備等に関する作業部会」の二つの部会が設置され検討がなされた。そして、特に会計処理手続の実務簡便性と両モデルの考え方や財務書類の表示上の継続性という観点も重視した検討を行い、それぞれ部会報告書としてとりまとめられた。

新地方公会計の推進に関する研究会報告書（概要は図表4-2.）は、両部会報告書を踏まえて作成されたものであり、検討事項のうち、さらに実務的な検証が必要とされるものについては、詳細かつ実務的な検討を踏まえて、「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会」が設置され要領等の作成を行った。

図表4-2. 今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書概要等



出典；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（概要）」平成26年4月

報告書における基本的方針は、地方公会計基準の標準的統一化であり、その中心的要点は、①発生主義と②複式簿記の導入、③従来の財源表示から簡便な純資産変動の開示、④各自治体における統一的な実施可能性に基づく資産の取得原価評価、⑤開始B／Sの作成方法と固定資産台帳の作成様式、⑥予算決算制度による財政統制を踏襲した出納整理期間取引の認識等である。ここでの目標は、地方公会計は、発生主義により、ストック情報やフロー情報を総体的・一覧的に把握することにより、現金主義会計による予算・決算制度を補完するものとして整備するものである。また個々の地方公共団体における地方公会計整備の意義としては、住民や議会等に対し、財務情報をわかりやすく開示することによるパブリックアカウンタビリティの履行と、資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることが挙げられている。

このような地方公会計の整備促進を図るためには、すべての地方公共団体において適用できる標準的な基準を示すことが必要であるとして、資産評価の基準や様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いとして整理している。ここでは、一般会計等に地方公営事業会計を加えた全体財務書類、全体財務書類に地方公共団体の関連団体を加えた連結財務書類を合わせて作成する。なお、全体財務書類と連結財務書類の具体的な取扱いについては、要領等において整理するとしている。すなわち当該地方公共団体の全体の業績は、連結財務書類の作成によらなければならないとする考え方は企業会計と同様である。

地方公共団体において財務書類を作成する目的は、経済的または政治的意思決定を行う

情報利用者に対し、意思決定に有用な情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、資産・債務管理や予算編成、業績評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ることである。具体的には、地方公共団体の①「財政状態」、②「発生主義による一会計期間における費用・収益」、③旧モデルにおける財源計算と表示を極力簡便化した「純資産の変動」及び④「資金収支の状態」に関する情報の開示を意味している。すなわち、ここでは特徴的に純資産の変動情報を重視している。また、現金主義によるストック情報の不足、フルコスト情報の必要性、固定資産管理情報の完備、総資金収支の効率性の把握を目指している意味あいをもっている。

財務書類の構成要素については、それぞれ異なる属性を有する大項目、すなわち「資産」、「負債」、「純資産」、「費用」、「収益」、「その他の純資産減少原因」及び「財源及びその他の純資産増加要因」を示している。純資産とは、資産から負債を控除した正味の資産をいい、租税等の拠出及び当該会計主体の活動等によって獲得された余剰(または欠損)の蓄積残高を意味する。その他の純資産減少原因とは、当該会計期間中における資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少をもたらすものであって、費用に該当しない純資産(またはその内部構成)の減少原因をいう。その他の純資産減少原因は、その発生形態の別によって、「固定資産等の増加(余剰分(不足分))」、「固定資産等の減少(固定資産等形成分)」及び「その他の純資産の減少」に細分類される。財源及びその他の純資産増加原因とは、当該会計期間中における資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加をもたらすものであって、収益に該当しない純資産(またはその内部構成)の増加原因をいう。財源及びその他の純資産増加原因は、その発生形態の別によって、「財源」、「固定資産等の増加(固定資産等形成分)」、「固定資産等の減少(余剰分(不足分))」及び「その他の純資産の増加」に細分類される。このうち財源とは、収益の定義に該当しない税収等及び国県等補助金をいう。すなわち、税収の取り扱いについては収益説と出資説等があるが、継続性と国の基準との整合性を図る目的もあり、純資産変動計算書の財源として処理することとなった。このように統一基準のもつ特質は、純資産の変動を詳細に示すことによって自治体の財政状態をダイナミックに理解できるように考えられたものである。そのためには、特に現在の自治体の過剰な固定資産を管理統制する資料としての純資産変動の測定が必須となる。しかし、これは基準モデルにおける財源仕訳の踏襲を意味するものではない。

財務書類の体系については、住民をはじめとする情報利用者が経済的または政治的意思決定を行うにあたり、有用な情報を提供するという観点から整理する必要がある。財務書類の体系については、貸借対照表、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からなり、様式については、次表(図表 4-3.) のとおりである。

図表4-3. 財務書類の体系（4表形式）

〔財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。〕

【貸借対照表】				【行政コスト計算書】			
科目	金額	科目	金額	科目	金額		
固定資産	25,177	固定負債	5,197	1.経常費用	3,996		
有形固定資産	23,134	地方債	4,332	業務費用	2,757		
事業用資産	7,561	その他	865	人件費	965		
土地	1,924	流動負債	670	減価償却費	897		
建物等	11,274	1年内償還予定地方債等	670	その他	895		
減価償却累計額	△ 5,637	負債合計	5,867	移転費用	1,239		
インフラ資産	15,573			2.経常収益	175		
土地	2,781	固定資産等形成分	25,185	使用料及び手数料等	175		
建物等	25,584	剰余分(不足分)	△ 5,509	3.純経常行政コスト(1-2)	3,821		
減価償却累計額	△ 12,792			4.臨時損失	-		
投資その他の資産	2,043			資産除売却損等	-		
基金等	2,043			5.臨時利益	-		
流動資産	366			資産売却益等	-		
現金預金	→ 152	純資産合計	19,676	6.純行政コスト(3+4-5)	3,821		
その他	214						
資産合計	25,543	負債及び純資産合計	25,543				

【純資産変動計算書】			
科目	合計	固定資産等形成分	剰余分(不足分)
1.前年度末純資産残高	19,253	24,964	△ 5,711
2.純行政コスト(△)	△ 3,821		△ 3,821
3.財源	4,244		4,244
税収等	3,465		3,465
国県等補助金	779		779
4.本年度差額(2+3)	423		423
5.固定資産等の変動(内部変動)		221	△ 221
有形固定資産等の増加		756	△ 756
有形固定資産等の減少		△ 897	897
貸付金・基金等の増加		519	△ 519
貸付金・基金等の減少		△ 157	157
6.資産評価差額	-	-	-
7.無償所管換等	-	-	-
8.その他	-	-	-
9.本年度純資産変動額(4~8の合計)	423	221	202
10.本年度末純資産残高(1+9)	19,676	25,185	△ 5,509

【資金収支計算書】	
科目	金額
【業務活動収支】	
支出合計	3,038
収入合計	4,442
業務活動収支①	1,404
【投資活動収支】	
支出合計	1,221
収入合計	156
投資活動収支②	△ 1,065
【財務活動収支】	
支出合計	928
収入合計	607
財務活動収支③	△ 321
本年度資金収支額④(①+②+③)	18
前年度末資金残高⑤	134
本年度末資金残高⑥(④+⑤)	152

出典；総務省「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会(第1回)」資料2-2、P32

なお、行政コスト計算書及び純資産変動計算書については、先行自治体における財務書類の活用例を踏まえて、行政コスト及び純資産変動計算書を結合した計算書としても差し支えないもの（図表4-4.）とされた。

また、個々の財務書類の相互関係は同表の矢印で示されている。

図表4-4. 財務書類の体系（3表形式）

[財務書類のイメージを示す資料であり、勘定科目の名称・体系は仮のものである。]

【貸借対照表】			
科目	金額	科目	金額
固定資産	25,177	固定負債	5,197
有形固定資産	23,134	地方債	4,332
事業用資産	7,561	その他	865
土地	1,924	流動負債	670
建物等	11,274	1年内償還予定地方債等	670
減価償却累計額	△ 5,637	負債合計	5,867
インフラ資産	15,573	固定資産等形成分	25,185
土地	2,781	余剰分(不足分)	△ 5,509
建物等	25,584		
減価償却累計額	△ 12,792		
投資その他の資産	2,043		
基金等	2,043		
流動資産	366		
現金預金	152		
その他	214	純資産合計	19,676
資産合計	25,543	負債及び純資産合計	25,543

【行政コスト及び純資産変動計算書】（単位:百万円）			
科目	金額	金額	
		固定資産 等形成分	余剰分 (不足分)
1.経常費用	3,996		
業務費用	2,757		
人件費	965		
減価償却費	897		
その他	895		
移転費用	1,239		
2.経常収益	175		
使用料及び手数料等	175		
3.純経常行政コスト(1-2)	3,821		
4.臨時損失			
資産除売却損等			
5.臨時利益			
資産売却益等			
6.純行政コスト(3+4-5)	3,821	3,821	3,821
7.財源	4,244	4,244	4,244
税収等	3,465	3,465	3,465
国県等補助金	779	779	779
8.本年度差額(7-6)	423	423	423
9.固定資産等の変動(内部変動)		221	△ 221
有形固定資産等の増加		756	△ 756
有形固定資産等の減少		△ 897	897
貸付金・基金等の増加		519	△ 519
貸付金・基金等の減少		△ 157	157
10.資産評価差額			
11.無償所管換等			
12.その他			
13.本年度純資産変動額(8~12の合計)	423	221	202
14.前年度末純資産残高	19,253	24,964	△ 5,711
15.本年度末純資産残高(13+14)	19,676	25,185	△ 5,509

【資金収支計算書】	
科目	金額
【業務活動収支】	
支出合計	3,038
収入合計	4,442
業務活動収支①	1,404
【投資活動収支】	
支出合計	1,221
収入合計	156
投資活動収支②	△ 1,065
【財務活動収支】	
支出合計	928
収入合計	607
財務活動収支③	△ 321
本年度資金収支額④(①+②+③)	18
前年度末資金残高⑤	134
本年度末資金残高⑥(④+⑤)	152

出典；総務省「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会(第1回)」資料2-2、P33

財務書類の作成基準日は、会計年度末(3月31日)とする。ただし、出納整理期間中の現金の受払い等を終了した後の計数をもって会計年度末の計数とする。このように、財務書類は、出納整理期間を存続した補完的性質をもつものである。すなわち、出納整理期間中の取引は、次期の取引とすべき有力な考え方もあるが、自治体の会計の継続性と、何よりも出納整理期間制度の廃止には、財政関係法の改正と自治体利害関係者の理解が必要であること及び実際の会計取引の比率から現行の財政処理を許容することとなったものである。

財務書類の主な項目の処理について、売却可能資産については、資産科目別の金額及びその範囲を注記する。売却可能資産は、原則として基準日時点における売却可能価額をもって注記する。インフラ資産に係る減価償却については、実務的には、例えば道路資産の構成部分ごとの把握が困難な場合もあることから、簡便的な減価償却の方法として、道路等の類似した一群の資産を一体として総合償却するような償却方法も認める。既に取替法を選択している地方公共団体に関しては、今後も取扱いを継続することは妨げないとされている。すなわち、現行基準において開示されている売却可能資産の表示については、これを削除することとしたが、これら情報の有用性から注記としたものである。

有形固定資産は、「事業用資産」、「インフラ資産」及び「物品」に分類して表示する。事業用資産の開始貸借対照表の価額の測定については、取得原価が判明しているものは、原則として取得原価とし、取得原価が不明なものは、原則として再調達原価とする。また、開

始後は、原則として取得原価とし、再評価はしない。インフラ資産の開始貸借対照表の価額の測定については、取得原価が判明しているものは、原則として取得原価とし、取得原価が不明なものは、原則として再調達原価とする。ただし、道路等の土地のうち、取得原価が不明なものについては、原則として備忘価額 1 円とする。これは、実務の実施可能性と比較可能性の観点からである。統一基準としては、全自治体の実施可能性と有用性を考慮して、取得原価による表示を原則としたものである。しかし、道路等の土地については、自治体全体の取得原価の測定資料の保全状況及び地方債の償還期限から、特定の時期(昭和 59 年)以前のものは、備忘価額 1 円で統一された。しかし時価等を注記することは妨げられない。なお、減損会計については、各自治体の実施可能性を考慮し、今後の検討課題とされた。

退職手当引当金は、退職手当のうち既に労働提供が行われている部分について、自治体における実施可能性から、期末要支給額方式で算定したものを計上する。損失補償等引当金は、履行すべき額が確定していない損失補償債務等のうち、地方公共団体の財政の健全化に関する法律上、将来負担比率の算定に含めた将来負担額を計上するとともに、同額を臨時損失(損失補償等引当金繰入額)に計上する。引当金の計上は、企業会計における負債性引当金要件に準拠される。

また満期保有目的以外の有価証券のうち、市場価格のあるものについては、基準日時点における市場価格をもって貸借対照表価額とし、この市場価格での評価替えに係る評価差額については、洗替方式により、純資産変動計算書の資産評価差額として計上する。有価証券の評価は、企業会計の評価基準に準拠される。

純資産は、純資産の源泉(ないし運用先)との対応によって、その内部構成を「固定資産等形成分」及び「余剰分(不足分)」に区分して表示する。すなわち、純資産変動の表示を最低必要な固定資産等形成分のみとし、財源表示については簡便な様式による付属明細書で作成されることとなった。

行政コスト計算書は、「経常費用」、「経常収益」、「臨時損失」及び「臨時利益」に区分して表示する。

純資産変動計算書は、会計期間中の地方公共団体の純資産の変動、すなわち政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動(その他の純資産減少原因・財源及びその他の純資産増加原因の取引高)を明らかにすることを目的として作成する。純資産変動計算書は、「純行政コスト」、「財源」、「固定資産等の変動(内部変動)」、「資産評価差額」、「無償所管換等」及び「その他」に区分して表示する。財源は、「税収等」及び「国県等補助金」に分類して表示する。税収等は、地方税、地方交付税及び地方譲与税等をいう。このように行政コスト計算書によって実施した純行政コストを識別し、次に財源でどれ程賄われたか、そしてその結果、純資産がどのように変動しているかによって世代間の公平性等を認識しようとしている。但し、財源仕訳は行わないこととされ、フローの財源については付属明細書を作成することとされた。すなわち、地方公共団体の財務書類は、パブリックアカウンタビリティ履行の目的と完全開示と世代間の公平性を目指すことを意図

したものであり、一方において財務書類の活用を目指す方向とも合致するということがあった。

資金収支計算書は、「業務活動収支」、「投資活動収支」及び「財務活動収支」の三区分別により表示する。これにより、地方公共団体における各活動の財源と支出の対応が明確となり、区分収支により企業会計と同様のキャッシュフロー状況が明瞭となるのである。

このようなすべての地方公共団体に適用する新たな基準に基づく財務書類の整備にあたっては、財務書類の作成に必要な情報を備えた補助簿として固定資産台帳を整備することの必要性を強調している。固定資産台帳の状況は、各自治体によって区々であり、これを標準的に統一化することなくしては、適正な、より精緻な財務書類の作成は出来ないのであり、一方では小規模自治体の負担も考慮した台帳整備の方法が要領等で示めされる。またすべての地方公共団体に適用する新たな基準に基づく財務書類の整備にあたっては、複式簿記を導入する意義を踏まえ、すべての地方公共団体で実施可能な方法によってその導入を進めていくこととしている。現行においては、複式簿記の方法として、以下のA～Cがあるとして類型を示している。

A 日々仕訳

原則として、取引の都度、伝票単位ごとに仕訳を行うもの。

B 期末一括仕訳

日々の取引の蓄積を、期末に一括して仕訳を行うもの(基本的に、伝票単位ごとに仕訳を行う。)

C 期末一括仕訳（簡便作成法）

日々の取引の蓄積を、あらかじめ一定の予算科目単位ごとに集計して組替え、期末に一括して仕訳を行うもの。

かくして今後すべての地方公共団体において複式簿記を導入するにあたっては、複式簿記の導入の意義を踏まえると、日々仕訳を行う方法が望ましいものの、事務負担や経費負担等を勘案し、上記の①が満たされ、②にも資するものであれば、期末に一括して仕訳を生成する方法も差し支えないこととしている。平成 18 年以降各自治体において財務書類作成の準備や作成が行われているが、完全な複式簿記導入は、僅少な自治体のみであり、このことから原則的にはA方式であるが、B、Cも許容されることになる。また I C T システムの導入についても、各自治体が既に実施しつつあり、システムの仕様の統一を目指して進められることとなる。

以上のように、新地方公会計基準の統一に向けたプロセスが進行しており、さらに「財務書類作成の実務要領」及び「Q & A 集」の設定が平成 27 年 1 月になされている。

ここにおいて公会計理論上から識別すべき、かつ今後の検討すべき論点として特に新基準で重視した項目とその趣旨は、下記のとおりである。

①標準的統一化、優位性、わかりやすい開示⇒基準は、常時修正改訂されていくものであり、現時点での他会計基準の動向も踏まえ、最も優位性の高いかつ一般住民にわかりやすい

開示を目指している。

②資産評価⇒地方公会計で最も重要性の高い基準が固定資産の評価であり、これは行政成果の測定に関係するものであり、実施可能性と客観性の最も高い取得原価とされた。

③財務書類の様式⇒開示すべき財務書類の体系は、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り、3表・4表形式が設定された。

④税財源の配分・税収⇒財務書類作成の目的は、税収の税財源の配分過程を明示すべきとされ、世代間の公平性の指標ともなるのであり、税収は、従来通りの純資産変動計算書に掲記される。

⑤決算統計情報⇒従来の改訂モデルの基礎となる決算統計情報は、原則として使用しないこととされ、各取引の識別を基本とする。

⑥報告主体⇒地方公共団体・一部事務組合・広域連合・地方独立行政法人・地方三公社・第三セクター等を包含する。

⑦すべての経済資源・資産負債アプローチ・予算規律⇒地方公会計の対象となる財務書類上の構成要素は、地方公共団体のすべての経済資源であり、資産負債アプローチをとる。

⑧実質優先主義・信頼性⇒財務書類の質的要件は、理解可能性から始まるが、実務上の処理においては、信頼性との関連で実質・実態を優先すべきとされる。

⑨純資産と変動・世代間の資源配分⇒地方公共団体に求められる財務業績は、財政状態・費用収益・資金収支と世代間の資源配分を示す純資産の変動である。

⑩純行政コスト⇒地方公会計で求められる財務業績は、経常費用・経常収益・臨時損失・臨時利益から算出される純行政コストが、税財源で賄われたかどうかである。

⑪出納整理期間⇒財政的手法である出納整理期間については、これを前提とした地方公会計であり、出納整理期間中の現金の受払い等の終了した後の計数とされた。

⑫固定資産等形成分・余剰分(不足分)・財源情報・支出フローの財源情報⇒従来のモデルによる詳細な財源情報は廃止し、固定資産等の変動のみを開示し、明細表でフローの財源情報を開示することとなった。

⑬特定の時期(昭和59年度以前)・備忘価額1円⇒有形固定資産等の評価基準は、原則、取得原価とするが、不明のものは再調達原価であり、道路等の土地は、地方債の償還期間の30年を援用して昭和59年度以前は、備忘価額1円に統一された。

⑭投資損失引当金・徴収不能引当金・退職手当引当金・損失補償等引当金・貸倒引当金・賞与引当金⇒各種の引当金の設定が必要とされた。

⑮性質別行政コスト・セグメント(行政目的別行政コスト)⇒従来の行政目的別行政コストの開示は、財務書類本表では行わず、明細表で行うこととされる。

⑯業務活動収支⇒資金収支計算書は、資金の獲得と利用を示すもので、業務活動・投資活動・財務活動の三分とされた。

⑰連結対象団体、対象会計、特定関連会社、全部・比例連結、他団体出資分、法定決算書類の読み替え⇒連結財務書類作成のためには、これらの項目による取扱要領が規定された。

⑱台帳整備済・中⇒既に台帳が整備済又は整備中で、基準モデル等に基づいて評価されている場合は引き続き許容されるとしている。

⑲システム提供⇒統一的な基準による地方公会計の整備に係る標準的なソフトウェアを、平成27年度に総務省より無償で提供される予定である。

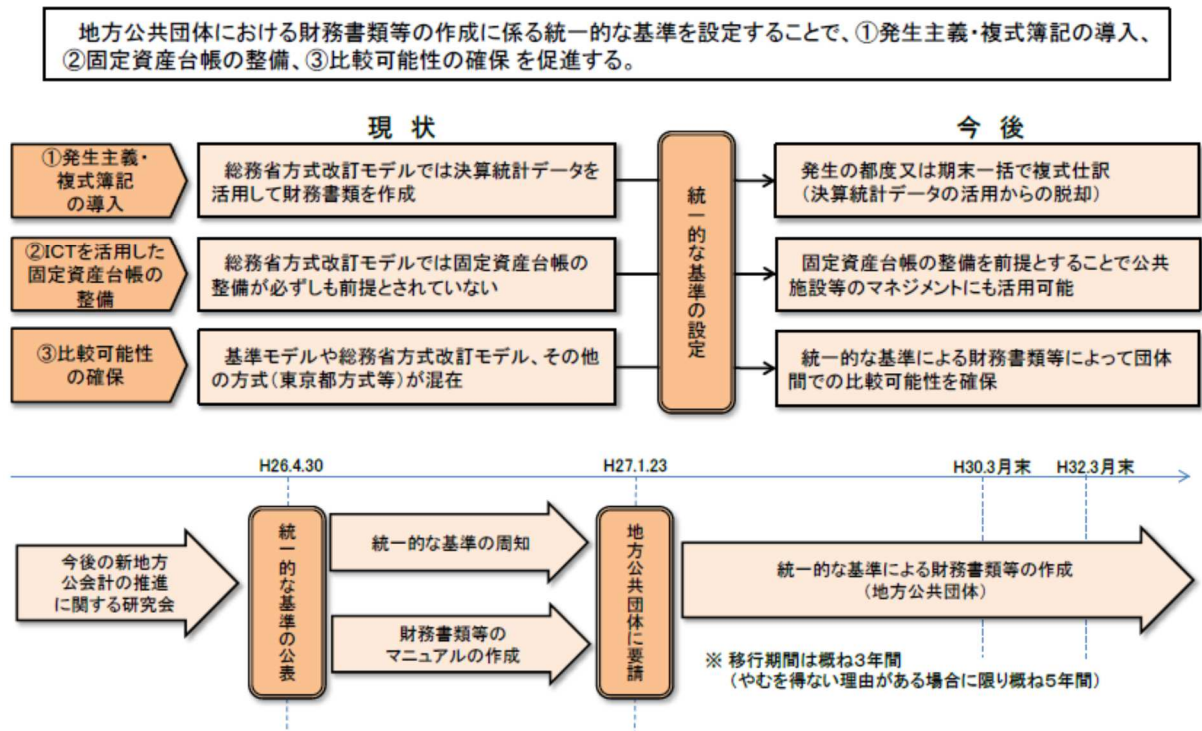
⑳モデル変更点、基準モデル、改訂モデル⇒報告主体、財務書類の体系、貸借対照表項目等の主な変更点に注目しておく必要がある。

新地方公会計基準の実務適用の課題としては、以下のとおりとなる。

研究会及び両部会においては、現行の現金主義会計による予算・決算制度を前提とした上で、議論を進めてきたが、公会計の理論及び実務は、今後、一層進展していくものと考えられるとし、今後、国際公会計基準の動向や、国の公会計基準の位置付け等に変更がある場合には、その時々状況に応じて、これまでの議論も踏まえた上で、基準は絶えず充実・改善を図っていく必要があるとしている。説明責任の履行や財政の効率化・適正化につながる適切な財務書類を作成するための、さらには財務書類を分析してマネジメントに活用するための、職員等の人材育成が重要であり、継続的な教育が必要である。また、複式簿記等の知識・ノウハウを有する職員が育成されることにより、地方公営企業を含めた地方公共団体内部の会計処理体制の充実・強化を図ることが可能となる。連結等の財務書類の作成に関しては、要領等において整理する必要があるとしている。要領等で明確に示されるべき主な項目として、①開始B／Sの作成方法、②既存団体の取り扱い、③取得価額不明時の判定、④評価単位、⑤要領等の手引きとしての充分性、⑥耐用年数、⑦決算統計の利用方法、⑧売却可能資産の範囲、⑨付属明細書の様式等がある。すなわち、公会計基準の統一のための納税者・市民へのパブリックアカウンタビリティからの我が国における地方自治制度における諸課題の解決の方向を、今後においてパラダイムの変革への道程としてとらえなければならぬことの識別を意味する。

新地方公会計基準の適用のロードマップは、次表（図表4-5.）のとおりであり、同時に地方公営企業会計基準の適用もほぼ同時期に進行するものと思われる。地方公共団体のパブリックアカウンタビリティを遂行するために前述した諸課題をのりこえて、基準の統一性とこれによる比較可能性の向上そしてこれらを推進する全地方公共団体における公会計発展の実施可能性を、要領・マニュアル・Q&Aや財務書類等の活用の手引を整備しつつ、実現してゆくことが望まれている。このことは、例えば、イギリスの地方自治体の会計基準における財務諸表の目的は、①行政サービスコストの算出、②調達財の財源、③資産・負債の残高とされ、我が国の求める統一的公会計基準と軌を一としている。

図表4-5. 今後の地方公会計の整備促進について



出典；「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」（平成 27 年 1 月総務大臣通知）

参考資料『統一的な基準による地方公会計の整備促進について』

このような地方公会計基準統一による利用者に有用な財務書類が開示される場合には、企業会計の財務諸表監査と同じように財務公監査の実施の要請が出てくることになる。

1.4 統一的な基準による地方公会計の整備促進について

平成 27 年 1 月 23 日に、約 4 年半をかけた地方公会計基準の統一的な財務書類作成基準とそのマニュアルの公表によって、下記の総務大臣通知が発出された。

『地方公会計については、これまで、各地方公共団体において財務書類の作成・公表等に取り組まれてきたところですが、人口減少・少子高齢化が進展している中、財政のマネジメント強化のため、地方公会計を予算編成等に積極的に活用し、地方公共団体の限られた財源を「賢く使う」取組を行うことは極めて重要であると考えております。

今後の地方公会計の整備促進については、「今後の地方公会計の整備促進について」（平成 26 年 5 月 23 日付総務大臣通知総財務第 102 号）のとおり、平成 26 年 4 月 30 日に固定資産台帳の整備と複式簿記の導入を前提とした財務書類の作成に関する統一的な基準を示したところです。その後、「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会」を設置して議論を進めてきましたが、平成 27 年 1 月 23 日に「統一的な基準による地方公会計マニユア

ル」を取りまとめております。当該マニュアルにおいては、統一的な基準による財務書類の作成手順や資産の評価方法、固定資産台帳の整備手順、連結財務書類の作成手順、事業別・施設別のセグメント分析をはじめとする財務書類の活用方法等を示しております。

つきましては、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。

特に、公共施設等の老朽化対策にも活用可能である固定資産台帳が未整備である地方公共団体においては、早期に同台帳を整備することが望まれます。

なお、統一的な基準による財務書類等を作成するためには、ノウハウを修得した職員の育成や I C T を活用したシステムの整備が不可欠であり、平成 27 年度には関係機関における研修の充実・強化や標準的なソフトウェアの無償提供も行う予定です。また、固定資産台帳の整備等に要する一定の経費については、今年度から特別交付税措置を講じることとしております。（以下略）』

これにより、全国の地方自治体はこれらの基準に準拠した統一的な財務書類を、原則、平成 30 年 3 月末までに作成することが求められることとなった。

1.5 従来と新統一基準との比較

今回の新地方公会計基準と他のモデルや基準との比較表は図表 4-6. である。

図表 4-6. 公会計基準・モデル比較表

	新基準	基準モデル	総務省方式 改訂モデル	東京都	国 (省庁別財務書類 の作成基準)
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 ※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	○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 ○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 ○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	○貸借対照表 ○業務費用計算書 ○正味財産変動増減計算書 ○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	○開始貸借対照表作成時に整備 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 その後、継続的に更新	○官庁会計システムとは連動 していないが、法令に基づき 国有財産台帳、物品管理簿 等を整備
複式簿記	○官庁会計処理に基づくデータに より、発生の都度又は期末に一 括して複式仕訳を実施	○官庁会計処理に基づくデータに より、発生の都度又は期末に一 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	○官庁会計処理に連動して発生 の都度、複式仕訳を実施	○官庁会計システム(ADAMS II) に連動して発生の都度、複式 仕訳を実施(国有財産等につ いては、期末時に複式仕訳を 実施)
有形固定資産 の評価基準	・取得原価が判明…取得原価 ・取得原価が不明…再調達原価 (道路等の土地は備忘価額 1 円) ※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	○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	○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	○取得原価	○国有財産(公共用財産を除 く)…毎年度時価を基準に改定 される国有財産台帳価額 ○公共用財産…取得原価 ○物品…取得原価
税収の取扱い	○純資産変動計算書に計上	○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	○資産・負債差額増減計算書に 計上

出典；総務省資料「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会」(第 1 回)資料 2 - 2

2 地方公営企業会計基準の展開の論点

2.1 地方公営企業会計基準の改定と論点

地方公営企業は、地方公共団体の一経営領域であり、前述の地方公会計基準統一基準による連結財務書類作成のための連結対象団体であり、地方公営企業法の財務規定すなわち地方公営企業会計基準を適用した特別会計で行われる場合（法適）と、一般会計で行われる場合（非適）とがある。

地方公営企業会計制度等研究会報告書による基準の改定に当たっては、これからの地方公営企業にふさわしい会計制度のあり方を検討する必要があるとし、現行制度の課題を整理するとともに、企業会計基準の最近の動向や地方独法会計基準の見直しを踏まえ、地方公営企業会計制度について、昭和 41 年以来の大幅な見直しの検討が行われたものである。

その目的は、

①企業会計原則を最大限取り入れたものとする

地方公営企業の特長も踏まえ、適時適切に反映、見直しを行っていくことが適当である。また一方、企業会計の特殊性を識別することとなる。

②地方公営企業の特長等を適切に勘案すべきこと

地方公営企業は、民間企業と異なり料金収入だけで収支均衡が図られるのではなく、公益性の強さに応じて税負担が求められるところがある。

③地域主権の確立に沿ったものとする

地方公共団体における地方公営企業経営の自由度の向上を図る観点から、資本制度等の見直しを行い、現在、財務規定等が適用されていない公営企業等について、新たに地方公営企業会計を適用すべきことを検討するとしたものである。すなわち、地方公営企業は民間企業と類似性があるものの、その程度は公営企業の業務内容により異なるものであるが、対価性のある使用料や料金等の収益が発生することとなるので、民間企業会計基準を援用することとなっている。会計基準の改定内容としては、下記のとおりとなった。

(1)借入資本金

①借入資本金を負債に計上する。なお、1 年以内に返済期限が到来する債務は、流動負債に分類する。

②負債計上に当たり、建設又は改良等に充てられた企業債及び他会計長期借入金については、他の借入金と区分する。

③負債のうち、条例に後年度一般会計負担分について定めがある場合には、その旨注記する。すなわち、借入資本金の当初の意図は、資本金的性格を帯びたものであることであったが、負債性の認識としたものであった。

(2)補助金等により取得した固定資産の償却制度等

①任意適用が認められている「みなし償却制度」は廃止する。

②償却資産の取得に伴い交付される補助金、一般会計負担金等については、「長期前受

金」として負債(繰延収益)に計上した上で、減価償却見合い分を、順次収益化する。

③既取得資産に係る経過措置として、国庫補助事業等の単位毎に取得資産をグルーピングし、当該単位により総合償却を行う簡便な処理方法により移行処理できることとする。なお、簡便な処理方法によっても移行処理が困難と判断される場合には、なお従前の例によることができることとする。

④建設改良費等企業債に係る元利償還金に対する繰入金については、毎年の元金償還に係る繰入額と減価償却の乖離が大きい地方公営企業は、「長期前受金」として計上した上で、減価償却に伴って収益化することとし、当該乖離が大きくない地方公営企業にあっては全額その年度に収益として計上することができることとするのが適当とされた。すなわち、補助金等で取得したものであっても行政サービスのために費消された資産の費用化は、フルコスト計算のためにも必要とされるものであり、全部償却が求められたものである。この費用対応に対応して補助金は収益化されることとなり、収益化されるまでは繰延収益としての性格から、「長期前受金」として負債計上されたものである。

(3)引当金

①退職給付引当金の引当てを義務化する。

②退職給付引当金の算定方法は、期末要支給額によることができることとする。

③一般会計と地方公営企業会計の負担区分を明確にした上で、地方公営企業会計負担職員については引当てを義務付ける。

④計上不足額については、適用時点での一括計上を原則とする。ただし、その経営状況に応じ、当該地方公営企業職員の退職までの平均残余勤務年数の範囲内（ただし、最長 15 年以内とする）での対応を可とする。なお、その内容は、注記する。

⑤退職給付引当金を以外の引当金についても、引当金の要件を踏まえ、計上するものとする(例：賞与引当金、修繕引当金)。すなわち、引当金については、企業会計における負債性引当金の要件を具備したものが計上される。

(4)繰延資産

基本的な方針としては、企業会計に準じて、新たな繰延資産への計上を認めず、ただし、事業法において繰延資産への計上を認められているものについては引き続き繰延資産への計上を認めることとする事となった。

(5)たな卸資産の価額

①たな卸資産の価額については、時価が帳簿価額より下落している場合には当該時価とする、いわゆる低価法を義務付ける。

②事務用消耗品等の販売活動及び一般管理活動において短期間に消費されるべき貯蔵品等、当該金額の重要性が乏しい場合には、時価評価を行わないことができるものとする。すなわち、企業会計上のたな卸資産と同様の処理となる。

(6)減損会計

基本的な方針は、地方公営企業会計に、公営企業型地方独法における減損会計と同様の減

損会計を導入することとされた。地方独立行政法人に既に減損会計が導入されており、同様の処理を行うこととされたのである。

(7)リース取引に係る会計基準

①地方公営企業会計にリース会計を導入する。

②中小規模の地方公営企業においては、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができるものとする。なお、この場合は、未経過リース料を注記することとする。

(8)セグメント情報の開示

①地方公営企業会計に、セグメント情報の開示を導入する。

②セグメントの区分は、事業単位の有無も含め、各地方公営企業において判断することとし、企業管理規程で区分方法を定める。なお、法第17条の2第1項第1号の経費に係る事業について、P/Lで区分していない場合は、必要に応じ、セグメント情報として開示するものとする。

③開示すべきセグメント情報は、セグメントの概要、事業収益、事業損益、資産、負債、その他の項目とする。

業務上の効率性、有効性の分析にはセグメント制や事業部制の損益の算定が不可欠であり、状況に応じてより精細なセグメント別情報を必要とする。

(9)キャッシュ・フロー計算書

①キャッシュ・フロー計算書の作成を義務付ける。

②現行の資金計画書は廃止する。

③キャッシュ・フロー計算書における「資金」は、貸借対照表における「現金・預金」と同定義とする。すなわち、企業会計上のキャッシュ・フローの状況を把握することを求めている。

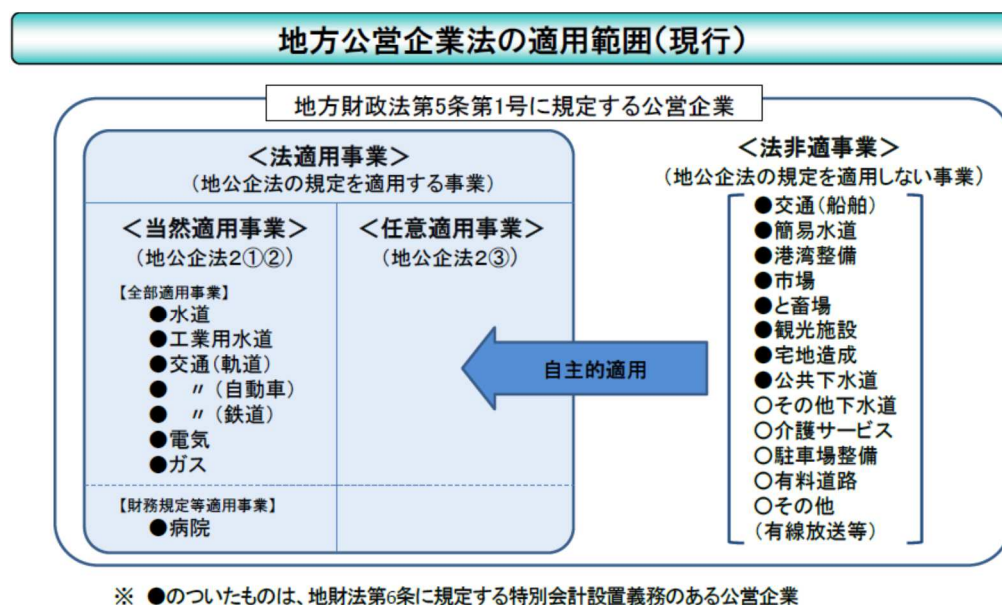
2.2 地方公営企業会計基準の適用の論点

上記の報告書を受けて地方公営企業を巡る環境が変化する中で、持続的な経営を可能とするため、特に重要と考えられる財務規定等の適用範囲（現行制度は図表4-7.のとおり）の拡大について検討することとし、財務規定等の適用が求められる背景・意義や事業毎の地方公営企業の現状、財務規定等の適用範囲の拡大に対する地方公共団体の認識や懸念を整理するとともに、適用範囲の拡大にあたっての課題・対応を整理し、財務規定等の適用範囲の拡大についての今後の考え方が整理された。

財務規定等の適用範囲の拡大の意義は、①損益情報・ストック情報の把握による適切な経営方針・経営計画の策定、②企業間での経営状況の比較、③経営の自由度向上による経営の効率化とサービス向上、④住民や議会によるガバナンスの向上、⑤企業会計に精通し経営マインドを持った人材の育成である。すなわち、今後の地方公営企業会計基準の改正に応じてこれを適用する地方公営企業が増加することによって経営の改善とその開示の充実によっ

て市民へのパブリックアカウンタビリティ（public accountability）を向上させることが必須である。そこで法非適の地方公営企業においても公営企業会計基準の適用に向けた方向が、特に簡易水道事業と公共下水道事業への財務規定等の適用が示され、ここでの適用上の実務的課題を取り除くためのマニュアル作りの実務研究会が開催されることとなった。ここでは具体的な、かつ、小規模企業にも適用可能な固定資産台帳の整備から適用までのマニュアルが設定された。検討の結果、最終的な法適用の拡大は簡易水道事業と公共下水道事業についてとなった。

図表4-7. 各公営企業における法適用事業の範囲



出典；総務省「公営企業の経営のあり方に関する研究会」（平成28年5月）

資料3『公営企業の現状と最近の動き』

地方公営企業会計基準の実務適用の課題、すなわち地方公営企業法の財務規定等の適用範囲の拡大に当たっての課題とその対応を整理すると以下のとおりとなる。

- ①移行体制に係る支援の強化
- ②財政的支援の強化
- ③固定資産をはじめとする会計情報の整備

財務規定等の適用は、官庁会計から企業会計への会計手法の変更であることから、法適用時の固定資産をはじめとする会計情報の整備はもとより、適用後の地方公営企業の経営を行う基礎となる予算編成を的確に行うことが重要である。固定資産情報の整備については、①課題の整備として固定資産情報の整備手法を検討する必要があるのではないかと。②検討として整備事業実施段階から固定資産台帳を整備することは可能であり、移行作業をスムーズにするため、固定資産情報の整備手法を早期に提示する必要がある。③対応策の方向性として固定資産情報の整備・台帳整備には、一定程度の費用や手間がかかることが想定され

ることを前提に、上記の論点等を踏まえ整備手法を検討し、法適用時マニュアルなどでその手順を示す必要があるとされた。

そして、ここにおいて地方公会計統一基準における固定資産台帳作成基準との調整が必要となったのである。

④十分な移行期間の確保

⑤小規模事業・小規模団体への対応

⑥地方公共団体の懸念に対する見解

一般会計からの繰入制限に関する懸念と経費回収率の考え方について、団体側の懸念があるのでこれに対応しなければならない。この他、台帳の記載項目の内容、取得財源の内訳、不明（時期、価額）資産の取扱い、地方公会計との関連等がある。

すなわち、これらの課題の整理は地方公営企業の行政サービス性（公共性）と事業ビジネス性（収益性）との乖離の程度によって、地方公会計基準と企業会計基準との同質性と異質性を識別させることを推進することを意味する。

2.3 地方公営企業会計基準財務書類の活用の方向性

(1) 今後の財務規定等の適用範囲の拡大に関する考え方

①財務規定等の適用の必要性

地方公営企業を継続して経営し、住民生活に必要不可欠なサービスを持続的に提供していくためには、規模の大小を問わず、中長期的な視点による経営計画の策定、施設等の更新も含めた建設改良計画の策定、将来必要な投資経費を踏まえた適正な料金算定等を行わなければならない。地方公共団体が提供する住民サービスを将来にわたって継続するため、経営状況を踏まえて的確な経営改善や経営判断を行い、より機動的で柔軟な経営を行うことにより、地域を挙げて地方公営企業の経営の質と効率性を向上させることが期待されることから、基本的にすべての事業に対して地方公営企業法の財務規定等を適用する必要性が認められることになり、経営戦略策定上も必須ということになる。

②財務規定等、地方公営企業会計による会計情報の活用

地方公営企業においては、地方公営企業法の財務規定等や地方公営企業会計基準の適用による意義や効果に関する理解を深めるとともに、資産管理など実際の日常の企業経営や、施設等の更新投資計画などの中長期的な経営戦略や経営計画の策定・見直しなどにおいて、法適用により得られる会計情報や幅の広がる経営行動領域などの経営資源をいかに活用するか検討すべきであるとされた。これにより地方公営企業会計基準を見直し、損益や資産・負債に関する財務状況を的確に把握できるようになったことを踏まえ、現在上水道・下水道事業において提供している経営指標についてより実践的な活用方法を示すことのほか、新たな財務分析指標や非財務的指標と連携した業績評価の考え方の導入も可能となり、投資計画策定における財務情報の活用方法を検証的に行うべきであろう。

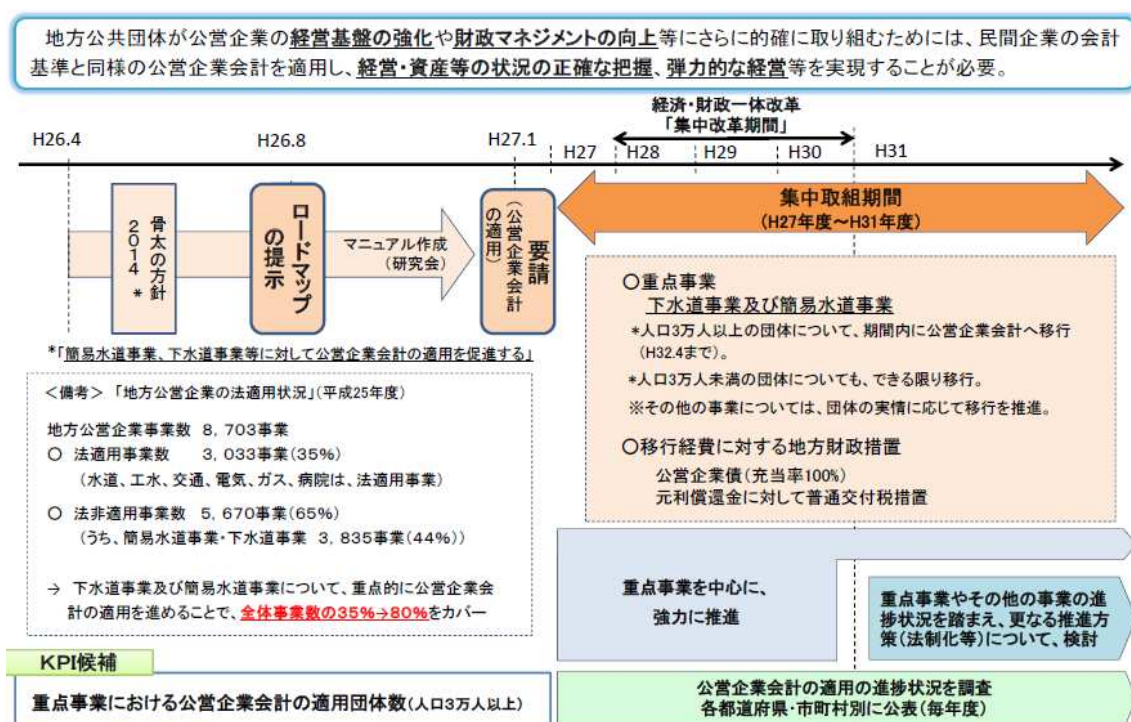
(2) 経営戦略の策定及び経営比較分析表の策定

経営戦略の「イメージ」は安定的に事業を継続していくために、「投資試算」（施設・設備投資の見直し）等の支出と「財源試算」（財源の見直し）を均衡させた「投資・財政計画」（収支計画）が中心であるとされた。更新・老朽化対策には、高資本費対策を含めた実体資本（資産）維持会計による将来の更新・維持に資する実体維持減価償却計算が原則として求められる。しかし、経過的には民間企業会計と同様に内部留保のための償却計算も検討される。また、同時に経営指標を「経営比較分析表」としてとりまとめて将来の見直しや課題への対応の検討等に活用すべきであり、平成28年6月から開始された総務省の「公営企業の経営のあり方に関する研究会」との検討が始まっている。

研究会では、今年度末を目指して、廃止、民営化、広域化、民間活用としてのPFIやコンセッションを含めた経営手法の導入のスキームとその判断のための収益性、持続可能性、財政的リスク等の指標の設定に向けた検討が実体的に進められている。

以上、会計基準等の改定の趣旨及び法適化の内容及び今後の進め方を示した（図表4-8.）。そしてこれらによって自治体全体及びセグメント別や施設別に行政成果や業績、ストックの状況等がつかみづらくなり、かつ、活用の幅も広がり、自治体のパブリックアカウンタビリティの履行に大きな前進となる。

図表4-8. 会計基準の適用の工程表



出所；総務省経済・財政一体改革委員会 制度・地方行財政ワーキンググループ（第3回）説明資料

3 地方公会計統一基準財務書類活用の方向性

平成 27 年 1 月に公表した「財務書類の活用について」（総務省）によると、次のとおりその方向性について言及している。

3.1 行政内部での活用（マネジメント目的）

（1）マクロ的視点の活用

①財政指標の設定

公共施設等の老朽化対策が大きな課題となっているが、決算統計や地方財政健全化法における既存の財政指標では、資産の老朽化度合いまでを把握することはできない。貸借対照表を作成することで、有形固定資産のうち償却資産の取得価額等に対する減価償却累計額の割合を算出し、資産老朽化比率として把握することができる。資産老朽化比率を算出することにより、団体の資産全体としての老朽化度合いを把握することができ、予算編成につながることも期待できる。

また、住民一人当たり資産額や歳入額対資産比率といった資産形成度に係る指標を設定し、資産の適正規模等も含めた幅広い検討を行うことができる。併せて、世代間公平性や持続可能性（健全性）、効率性、弾力性、自律性に係る指標を設定することによって、より多角的な視点からの分析を行うことが可能となる。さらに、決算統計や地方財政健全化法における既存の財政指標等も組み合わせることによって、例えば、将来負担比率が低くても資産老朽化比率が高ければ、老朽化対策の先送りという将来負担が潜在している可能性など、総合的な分析を行うことができる。

②適切な資産管理

固定資産台帳には公共施設等の耐用年数や取得価額等が記載されており、将来の施設更新必要額を推計することができる。このように、公共施設等の老朽化対策や将来の施設更新必要額という数値データで「見える化」することにより、庁内だけでなく、広く住民や議会も巻き込んで課題を共有することができる。また、公共施設等総合管理計画の充実・精緻化に活用することで、公共施設等の更新時期の平準化や総量抑制等の適切な更新・統廃合・長寿命化を行うことにもつながる。なお、将来の施設更新必要額は、法定耐用年数等に基づくものであるため、個々の公共施設等の老朽化対策に当たっては、実際の損耗状態、過去の修繕履歴等を踏まえる必要がある。

（2）ミクロ的視点の活用（セグメント分析）

①予算編成への活用

財務書類等を管理会計的なマネジメント・ツールとして予算編成に積極的に活用し、限られた財源を「賢く使うこと」は極めて重要である。施設の統廃合、受益者負担の適正化、行政評価との連携についても、予算編成への活用につなげ、その他にも、施設建設に係る予算編成過程において、建設費用だけでなくランニングコストも踏まえた議論を行い、施設別行政コスト計算書を試算して審査資料として活用し、直営の場合と民間委託の場合でそれぞれ

れ試算した事業別・施設別の行政コスト計算書等を比較して民間委託の検討に活用することなどができる。また、初年度にはある程度のコストが掛かるものの、中長期的にはコストの縮減につながることで施設別行政コスト計算書等の試算によって「見える化」するものについて、首長等が、通常の予算要求枠とは別途の予算要求特別枠を設定し、財務書類等を予算編成に活用するという意識を醸成していく。

②施設の統廃合

公共施設等総合管理計画の具体的な個別施設の統廃合を検討するに当たっては、施設別の行政コスト計算書等を作成してセグメント分析を実施することが有効である。施設別の行政コスト計算書等を作成することにより、利用者一人当たりのコストを把握することができ、例えば、データを並列することにより、どの施設が高コストなのかが一目瞭然となる。もっとも、施設の統廃合に当たっては、このようなコスト情報だけでなく、施設別コスト情報の「見える化」を契機として、統廃合に向けた議論が広く住民や議会を巻き込んだ形でなされることが期待される。公共施設等の統廃合を検討するに当たっては、GISを活用して、エリアマーケティングの考え方をういた分析を行うことも考えられる。

③受益者負担の適正化

使用料・手数料等については、当該施設の維持管理費や減価償却費、当該サービスに要する経費等を基礎として算出されるべきものだが、行政コスト計算書を活用して使用料・手数料等の改定につなげることもできる。具体的には、事業別・施設別の行政コスト計算書を作成することで、減価償却費や退職手当引当金等も含めたフルコストで利用者一人当たりのコストを算出し、当該データを使用料・手数料等の改定の基礎データとすることができる。なお、使用料・手数料等の算定に係る受益者負担割合は、施設やサービス等の性質によって異なるべきものであることから、施設やサービス等の類型ごとに受益者負担割合を設定することも考えられる。

④行政評価との連携

行政コスト計算書はフルコストを計上するものであり、事業別・施設別の行政コスト計算書等を行政評価と連携させることにより、フルコスト情報に基づいたより精緻な行政評価が可能となる。なお、行政評価については、評価結果を予算編成に上手く結び付けることが重要であり、最初から全ての事業別・施設別の行政コスト計算書等を網羅的に作成するのではなく、段階的に対象範囲を拡大していくといった工夫も有効である。

⑤人件費等の按分基準の設定

①から④までのようなセグメント分析を行うに当たっては、人件費や減価償却費、地方債利子等を各事務事業に適切に按分することで、より正確なコストによる精緻なセグメント分析を行うことができる。ただし、人件費等の按分をあまりにも精緻に行うことにより、過度の事務負担もあり、セグメント分析の趣旨・目的に照らしながら、一定程度の事務作業の簡素化に務めることも重要である。

3.2 行政外部での活用（アカウンタビリティの履行目的）

(1) 住民への公表や地方議会での活用

地方公共団体の財務書類を公表するに当たって、最も重要な点は、財務書類の利用者にとって「理解可能なものであること」である。地方公会計による開示情報の受け手は、地方財政や会計に関する一定の知見を有するとは限らないため、企業会計における投資家や債権者等のような理解可能性を前提とすることができない。まず、財務書類はわかりやすく公表することが重要であり、財務指標の設定や適切な資産管理、セグメント分析を情報開示にも活用し、財務書類そのものについても、要約した上でわかりやすい説明を加えるといった工夫が考えられる。また、地方公共団体の財務状況に関する説明責任は、住民とともに議会に対しても果たさなければならない。現行制度においては、地方公共団体の長は、歳入歳出決算を議会の認定に付する際、当該決算に係る財務書類についても、決算を認定する議会に併せて提出することが考えられる。これにより、議会における 地方公共団体の財務状況に関する審議を深めることができ、議会審議の活性化につながる。

(2) 地方債 I R への活用

地方債の借入先については、市場公募債と銀行等引受債の発行割合が増加し、資金調達手段の多様化が進んでいる。市場公募債については、積極的に I R 説明会が実施されている。財務書類は、発行団体はこれを I R 説明会の基礎資料として活用することで、地方債の信用力の維持・強化を図ることが期待される。

(3) P P P / P F I の提案募集

財政負担を極力抑えつつ公共施設等の効果的かつ効率的な整備・運営を行っていくためには、民間の資金・ノウハウを活用した P P P / P F I の導入も有効な選択肢の一つである。セグメント分析を活用した予算編成や行政評価等によって P P P / P F I の導入が進んでいくことが考えられ、固定資産台帳を公表することで P P P / P F I に関する民間事業者からの積極的な提案につなげていくことも期待される。なお、P P P / P F I に関する民間事業者からの提案が積極的になされるためには、固定資産台帳に利用状況やランニングコストといった記載項目の追加を検討することも重要であり、関連分野の地域企業を地域金融機関が積極的にコーディネートしていくことも期待される。

3.3 財務分析の視点

財務書類の分析に当たっての視点は図表 4-9. のとおりとなる。

図表4-9. 財務書類分析の視点

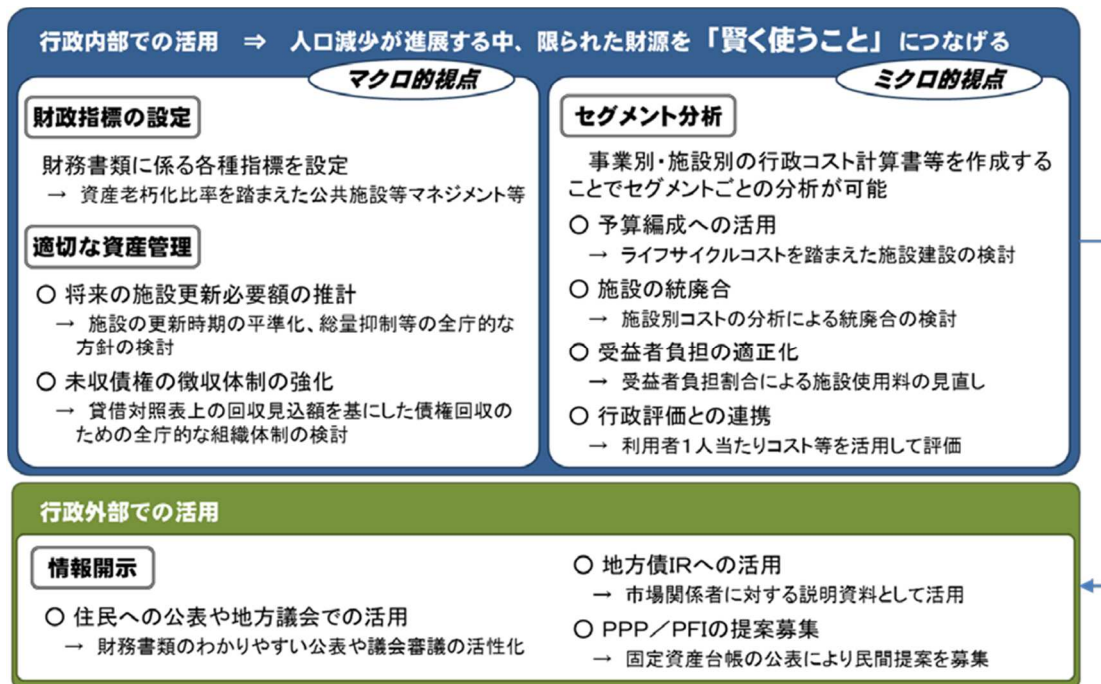
分析の視点	住民等のニーズ	指標
資産形成度	将来世代に残る資産はどのくらいあるか	▶ 住民一人当たり資産額 ▶ 有形固定資産の行政目的別割合 ▶ 歳入額対資産比率 ▶ 資産老朽化比率
世代間公平性	将来世代と現世代との負担の分担は適切か	▶ 純資産比率 ▶ 社会資本等形成の世代間負担比率（将来世代負担比率） 〔関係指標〕将来負担比率
持続可能性（健全性）	財政に持続可能性があるか（どのくらい借金があるか）	▶ 住民一人当たり負債額 ▶ 基礎的財政収支 ▶ 債務償還可能年数 〔関係指標〕健全化判断比率
効率性	行政サービスは効率的に提供されているか	▶ 住民一人当たり行政コスト ▶ 性質別・行政目的別行政コスト
弾力性	資産形成を行う余裕はどのくらいあるか	▶ 行政コスト対税収等比率 〔関係指標〕経常収支比率 - 実質公債費比率
自律性	歳入はどのくらい税金等でまかなわれているか（受益者負担の水準はどうなっているか）	▶ 受益者負担の割合 〔関係指標〕財政力指数

出典；総務省資料「統一的な基準による地方公会計マニュアル「財務書類活用等の手引き」

3.4 財務書類の活用方策

財務書類の行政内部・外部での活用方策は次表（図表 4-10.）のとおりである。

図表4-10. 財務書類の活用方策事例

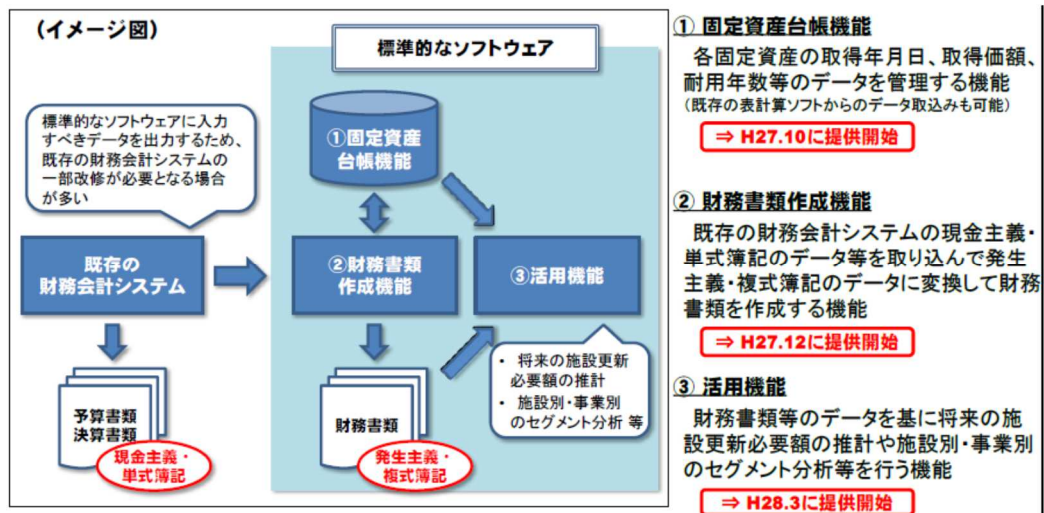


出典；総務省資料「統一的な基準による地方公会計マニュアル「財務書類活用等の手引き」

3.5 地方公会計の活用のあり方

平成28年4月から総務省に「地方公会計の活用のあり方に関する研究会」が設置され、検討が開始されている。これに先立ち、マニュアルの公表と同時に地方公会計に係る標準的なソフトウェアを開発し、地方公共団体に平成27年度中に無償で提供している。

図表4-11. 地方公会計に係るソフトウェア支援概要



出典；総務省「地方公会計の活用のあり方に関する研究会第1回」（平成28年4月28日）

同研究会で、活用のための財務書類作成基準の精密化を図っており、Q&Aの追加、各種指標の有用性の検証として、資産老朽化比率や債務償還可能年数の有用な活用方法、減価償却費計算について長寿命化対策と耐用年数の設定のあり方について検討されている。

財務書類の活用をより有効にするためには、固定資産台帳の精緻化と複式簿記の導入が必要である。地方公会計マニュアルには、「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」で統一化を目指しており、その概要は 図表 4-13. のとおりである。

- 統一的な基準による固定資産等の評価方法や固定資産台帳の整備手順等の実務的な取扱いを示したもの
- 住民等に対する説明責任、PPP・PFIの導入促進といった観点から、固定資産台帳は公表することが前提
- 固定資産台帳には、取得年月日、取得価額、耐用年数等に加えて、長寿命化履歴等を任意で記載

I はじめに	IV 固定資産台帳の記載対象範囲	VII 資産の評価基準・評価方法
II 固定資産台帳の整備目的	V 固定資産台帳の記載単位	VIII 固定資産台帳の整備手順
III 固定資産台帳の記載項目	VI 減価償却・耐用年数等	IX 固定資産台帳の整備後の 管理手順

	開始時		開始後	再評価
	昭和59年度以前 取得分	昭和60年度以後取 得分		
非償却資産 ※棚卸資産を除く	再調達原価	取得原価 〔再調達原価〕	取得原価	立木竹のみ 6年に1回程度
道路、河川及び 水路の敷地	備忘価額 1 円	取得原価 〔備忘価額 1 円〕	取得原価	—
償却資産 ※棚卸資産を除く	再調達原価	取得原価 〔再調達原価〕	取得原価	—

棚卸資産	低価法	低価法	低価法	原則として 毎年度

[]内は取得原価が不明な場合

注) 基準モデル等で既に評価されている資産については一定の経過措置が講じられている。

(2) 再調達原価の算出方法 (例)

土地 (地目・地区別) 地積 × (地目・地区別) 平均単価 (円/㎡)

* 平均単価は固定資産評価額を基礎

建物 延べ床面積 × 構造・用途別単価 (円/㎡)

* 構造・用途別単価は保険金額を基礎

道路 幅員別道路延長 × 道路幅員別単価 (円/m)

* 道路幅員別単価は工事費実績を基礎

財務書類活用の最も重要な情報として、施設別の行政コスト計算書とストック情報をより精密に作成しておく必要があり、そのためには総務省から「公共施設等の総合的かつ計画的な管理の推進について」(平成 26 年 4 月)により求められている同計画策定に当たっての基本的な次の 7 つの指針に従って進めることとなる。

- ①点検・診断等の実施方針
- ②維持管理・修繕・更新等の実施方針
- ③安全確保の実施方針
- ④耐震化の実施方針
- ⑤長寿命化の実施方針
- ⑥統合や廃止の推進方針
- ⑦総合的かつ計画的な管理を実現するための体制の構築方針

これらを有効に推進するためには、公共施設管理情報と公会計情報を全一体的に策定を進めることが必要であり、その際、特に留意する点は次のとおりである。

(1) 地方公会計マニュアルの記載事項に追加する項目

- ①詳細な資産区分
- ②複合施設の利用量
- ③複合施設の直接コストと共通コストの区分
- ④共通コストの按分基準
- ⑤資産または維持補修費の区分

(2) 維持更新費の将来見積り

5 新地方公会計基準により作成された財務書類の公監査のあり方について

5.1 地方公会計マニュアルにおける監査の位置付けと公監査実施上の論点

平成 27 年 1 月 23 日付の総務大臣通知「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」とともに公表された「統一的な基準による地方公会計マニュアル」において、新地方公会計基準により作成した財務書類に関する『監査』に言及した箇所は、「Q&A集」（平成 27 年 1 月 23 日公表、平成 28 年 5 月最新改訂）が唯一であった。

かかる Q&A 集の 1. 全体編の質問 7（以下全て、「Q&A 1－7」と表記する。）では「作成した財務書類等は、監査委員の審議対象や議会への報告事項となるのでしょうか。」に対して総務省の回答として、「地方公共団体が作成する財務書類等については、監査委員による審査や議会への報告が義務付けられているものではありませんが、前者は財務書類等の正確性・信頼性の確保に資するものであり、後者は地方議会の監視機能の向上に資するものであるため、いずれも有意義な取組だと考えられます。」としている。

しかし、上述 1. 3 のように、地方公共団体における地方公会計整備の意義は、「住民や議会等に対し、財務情報をわかりやすく開示することによるパブリックアカウンタビリティの履行と、資産・債務管理や予算編成、行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正化を図ること」であることから、財務書類等の正確性・信頼性の確保は、当該地方公共団体自身の活用はもとより、住民、議会、IR 情報利用者等における議論・検討に必要不可欠なものとする。

そこで、当該箇所を端緒として、新地方公会計基準により作成した財務書類に関する監査、すなわち公監査上の諸論点（監査実施の法的位置付け・先行事例、監査実施時期・監査実施主体、保証水準など公監査のあり方）について検討することとする。

5.2 財務書類の公監査に関する地方自治法上の位置付けと先進自治体の事例

地方自治法上いわゆる官庁会計（一般会計等）による決算報告は、①会計管理者が決算を調製し、出納の閉鎖後 3 箇月以内に証書類等と併せて普通地方公共団体の長に提出し（第 233 条第 1 項）、②長は決算及び前項の書類を監査委員の審査に付し（同条第 2 項）、③併せて監査委員の審査に付した当該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す（同条第 3 項）という一連の事務手続が義務付けられ、当該決算報告は監査委員による監査（地方自治法上では「審査」という用語）が行われている。

しかし、平成 27 年 1 月の総務大臣通知やマニュアル公表後も、新地方公会計基準により作成した財務書類に関する信頼性確保のための監査に関する地方自治法等の規定はなく、また、現時点で（総務大臣通知では平成 29 年度までに作成することとしているため）新基準による財務書類の監査事例は現時点では無い。

こうした中、既に先進的な地方公共団体の監査委員監査や包括外部監査においては新地方公会計基準公表以前のモデル（基準）等により作成した財務書類等の正確性を検証して

いる取組も見られるため、今後の財務書類監査の示唆となり得るものとする。

(1) 東京都の事例（監査委員監査）

東京都の定例監査報告書（平成 27 年度）では、「地方自治法第 199 条第 1 項、第 2 項、第 4 項及び第 7 項に基づき、都の財務に関する事務の執行、経営に係る事業の管理及び事務の執行が、適正・適切に行われているか」について、「都の事務及び事業の全般を対象とし、あわせて、平成 26 年度東京都財務諸表の作成についても検証した。」とされており、監査委員の行政監査を含む定期（定例）監査権能のなかで、財務書類（東京都財務諸表）の監査が行われていることが伺える³。

「第 4 東京都財務諸表等の監査」の章では、『監査の目的』は「平成 26 年度東京都財務諸表（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及び附属明細書）が、東京都会計基準に準拠しているかを検証すること」として、『監査の方法』として「財務諸表相互間の整合性、前期財務諸表との継続性、歳入歳出決算との整合性、財産情報システムの残高と貸借対照表残高との整合性、物品管理システムの残高と貸借対照表残高との整合性並びに、貸借対照表の科目別残高（財産に関する調書との突合、当期増減の関係書類との照合、減価償却計算などの抽出確認）、決算整理手続（各種引当金等）及び特異科目の検証」の各種確認を掲げている。

監査結果に関しては、「財務諸表については、監査を実施した範囲において、東京都会計基準に準拠して作成されているものと認められる」とした『会計基準への準拠性』が述べられている。具体的な監査委員からの意見（検討すべきもの）として、建設仮勘定残高の未精算や法的義務のある将来の廃棄物処理費用の引当金未計上（27 年度）、資産の登録漏れや職員向け公会計研修・指導の拡充（22 年度）等が意見として記載されている。

(2) 大阪府の事例（財務書類の監査委員・議会への提出）

「大阪府財政運営基本条例」では、会計管理者が、財務諸表の作成の基準の制定・公表し（条例第 25 条第 2 項）、貸借対照表、行政コスト計算書等の財務諸表の作成し知事に提出する（同条第 1 項）とともに、決算報告（法 233 条）の審査（監査）及び議会の認定の際の参考に資するものとして、会計別の財務諸表（以下「会計別財務諸表」という。）及びその他規則で定める書類を監査委員及び議会へ提出すること（同条第 3～4 項）とし、府財政の透明化の確保を図ることとしている⁴。

(3) 包括外部監査として実施している自治体の事例

包括外部監査人は、監査対象団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理のうち自らが必要と認める「特定の事件」を監査するもの（地方自治法 252 条ノ 37）であるが、平成 29 年度末までに新基準による財務書類が作成されることを念頭に、「地方公会計制度において連結財務書類の対象となる団体等」（平成 27 年度北海道⁵）、財政運営上市有施設の戦略的配置及び資産の有効活用の推進が求められる「公有財産の管理に関する事務の執行」（平成 26 年度豊中市⁶）などがテーマとして少なからず取り上げてきている。また、公有財産に係る同様のテーマの中で当該自治体の新地方公会計の取組状況を確認し

た上で「開示、進捗状況、人的体制などについて課題を指摘したもの」（平成27年度沖縄市⁷⁾）等も見受けられた。

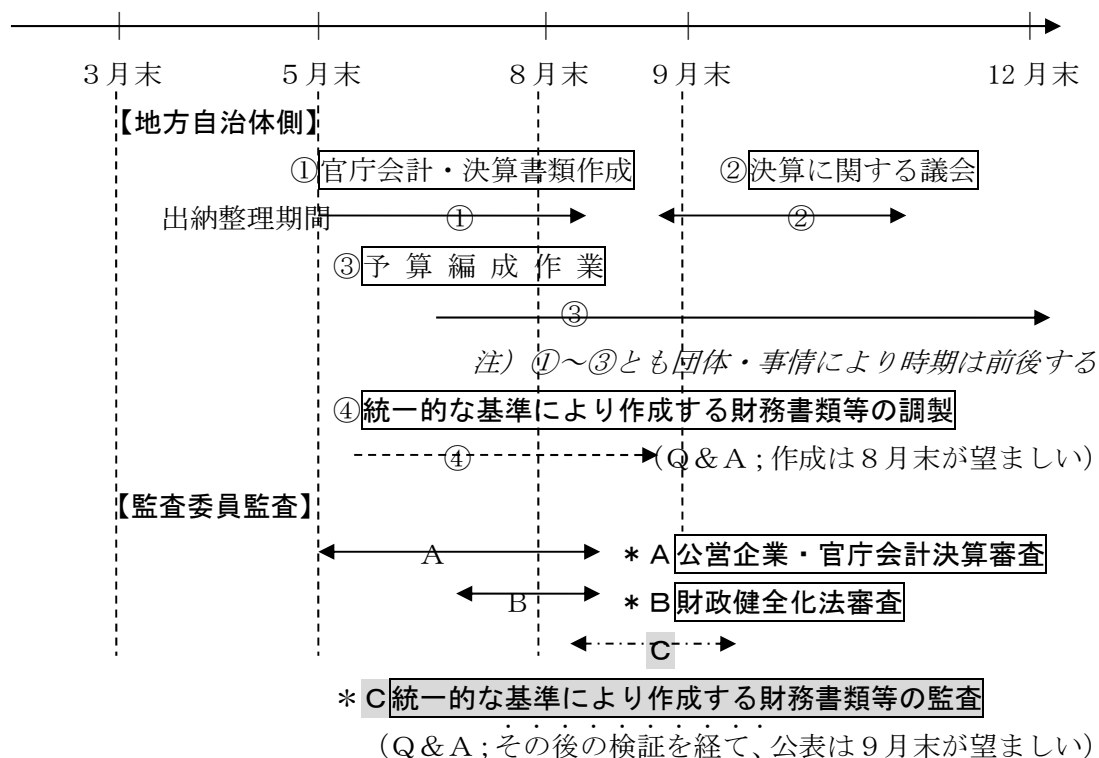
以上、先進事例をみてきたが、全自治体が財務書類作成していく中、本研究会「新地方会計の実態調査」ではこうした監査の必要性の考え方を自治体に問うているところである。

5.3 財務書類に関する監査の実施時期と監査実施主体

新地方公会計基準により作成した財務書類等の作成時期は、財務書類が現行の官庁会計（現金主義会計）の補完（Q&A 1-1）としての位置付けであり、官庁会計での決算書類の提出とともに作成・公表し、「次年度予算編成への反映も含めた一層の活用を図るためには、例えば、決算年度の翌会計年度の概ね8月末までの作成と、その後の検証を経て、9月末までの公表といった対応が望ましい（Q&A 1-3、傍点は筆者）」と総務省は示している。こうした考え方は、上述の大阪府財政運営基本条例などからも明らかのように、財務書類の有効活用の点から当然のこととして要請されるものと考えられる。

まず、財務書類等の作成であるが、総務省は「地方公共団体の事務負担や経費負担を軽減するため、標準的なソフトウェア開発などの支援策を講じ、特に相当部分が自動仕訳化するなど、作成作業の効率化を図っている⁸⁾。なお、地方公共団体の決算・予算編成の作業スケジュール等図表4-13.は下記のとおりであり、タイトなスケジュールであるが、財務書類の有効活用のためには早期作成・検証が求められる。

図表4-13. 地方自治体の決算・予算編成の作業スケジュールと監査時期



仕訳の検証精度が高くなり内部統制に寄与すること、より早期に財務書類の作成・開示が可能となること等から、日々仕訳が望ましい（「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（平成 26 年 4 月 30 日公表、295 段落））ものの、事務負担や経費負担等を考慮し、検証可能かつより細かい単位でフルコスト情報での分析可能を条件に期末一括仕訳によることも差し支えないとしている（上記研究会報告書、293、297 段落）。なお、年次のほか月次や四半期など一定の期間で仕訳処理を行い、財務書類等を作成することも可能とされている（Q&A 2－3）。

仮に、監査委員が新地方公会計基準による財務書類の監査を行うとした場合、期末一括仕訳を前提とすると、平成 19 年に導入された財政健全化法審査と重複する部分（例えば、将来負担比率の構成要素内の審査など）はあるものの、当時から補助職員である監査委員事務局の人員体制は充実・拡充しておらず（全国都市監査委員会ホームページ「会員実態調査」⁹など参照）、Q&A が想定する時期までに「基準に沿って財務書類が作成されているかの検証」は厳しい状況と考えられる。また、包括外部監査では現行地方自治法が単年度契約により監査人が特定の事件を選定する制度となっていることから、例えばある単年度集中的に固定資産台帳整備や財務書類作成の一連の手続きも含めて「新地方公会計基準による財務書類全般」をテーマとして選定することは可能であるが、毎年度同時期に実施することは難しいと思われる。こうした監査主体のあり方についても本研究会「新地方会計の実態調査」では各自治体に問うているところである。

5.4 財務書類に関する公監査のあり方

以上、新地方公会計基準による財務書類の公監査を実施する上での諸論点を考察してきた。地方自治体における財務書類の公監査のあり方は、新地方公会計基準が示されたものの、現時点では、総務省の支援による日々仕訳・期末一括仕訳方式の構築途上であり、また、様々なみなし規定を置いた開始貸借対照表の作成などの諸条件のもと、当該公監査においては何をどの程度検証するのか（保証水準、保証の類型等）は議論のあるところと思われる¹⁰。第 31 次地方制度調査会で提唱されている自治体全体としての内部統制の構築方向の中、監査委員、共同監査、外部監査のあり方など自治体監査の変容とともに注視していくことが必要と考える。

注

1 総務省資料「今後の新地方公会計の推進に関する実務研究会（第 1 回）資料 2-2 P23」を加工。

2 総務省前掲資料（第 1 回）「資料 3、4」を加工。

3 東京都監査事務局ホームページ「定例監査 年（年度）別、監査実施計画、監査の結果（平成 27 年度）」<http://www.kansa.metro.tokyo.jp/PDF/01teirei/27teirei.pdf>

- 4 大阪府ホームページ 「大阪府財政運営基本条例について」
<http://www.pref.osaka.lg.jp/zaisei/zaiseijourei/>
- 5 北海道ホームページ「平成 27 年度北海道包括外部監査の結果概要」
<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/sm/gkk/gaibu.htm>
- 6 豊中市ホームページ <http://www.city.toyonaka.osaka.jp/joho/kansa/gaibukansa.html>
- 7 那覇市ホームページ「平成 27 年度包括外部監査結果報告書」
<http://www.city.naha.okinawa.jp/kakuka/gyouseikeiei/gaibukansa.html>
- 8 総務省「地方公会計の活用のあり方に関する研究会第 1 回（平成 28 年 4 月 28 日）
『参考資料 統一的な基準による地方公会計の整備について』
- 9 全国都市監査委員会ホームページ「会員実態調査」<https://www.zenkan.jp/jittai/>
- 10 保証業務に関する議論は第 14 章に詳述されている。

参考文献

(1)新地方公会計基準関係

- ①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（平成 12 年 3 月）
- ②地方公共団体の総合的な財政分析に関する研究会報告書（平成 13 年 3 月）
- ③新地方公会計制度研究会報告書（平成 18 年 5 月）
- ④「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」（総務事務次官通知）
（平成18年8月）
- ⑤「地方公共団体財政健全化法」（平成19年6月）
- ⑥「公会計の整備推進について」（自治財政局長通知）（平成 19 年 10 月）
- ⑦ 新地方公会計制度実務研究会報告書（平成 19 年 10 月）
- ⑧「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」（平成 21 年 1 月）
- ⑨「新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成手引」（平成 21 年 4 月）
- ⑩「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」（平成 22 年 3 月）
- ⑪「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」（平成26年4月）
- ⑫「今後の地方公会計の整備促進について（総務大臣通知）」（平成26年5月）
- ⑬「統一的な基準による地方公会計の整備促進について(総務大臣通知)」（平成27年1月）
- ⑭「統一的な基準による地方公会計マニュアル」公表（平成27年1月）
- ⑮「地方財政の健全化及び地方債制度の見直しに関する研究会」（平成27年12月）
- ⑯「地方公会計標準ソフト」（J-LIS）（平成27～28年3月）、「地方公共団体情報システム機構（J-LIS）・地方公会計標準ソフトウェア（財務書類作成機能）リリース」（平成 27年12月）、「システム構築モデル」（J-LIS）（平成28年6月）
- ⑰「公会計情報と公共施設マネジメント」（富岡市）（平成28年3月）

- ⑬「地方公会計の活用のあり方に関する研究会」(平成28年4月～)
- ⑭「公共施設等の総合的かつ計画的な管理の推進について(総務大臣通知)」及び「公共施設等総合管理計画の策定にあたっての指針の策定について(総務省自治財政局財務調査課長通知)」(平成26年4月)
- ⑮「地方行政サービス改革の取組状況等に関する調査」(平成28年3月)
- (2)地方公営企業会計基準関係
 - ①「地方公営企業会計制度に関する報告書」(平成13年3月)
 - ②「地方公営企業会計制度研究会報告書」(平成17年3月)
 - ③「地方公営企業会計制度等研究会報告書」(平成21年12月)
 - ④地方公営企業法及び地方公共団体の財政の健全化に関する法律(公営企業に係る部分)の施行に関する取扱いについて(平成24年改正の新旧対照表)
 - ⑤地方公営企業の会計規程(例)について(平成24年10月制定)
 - ⑥地方公営企業法の適用を受ける簡易水道事業等の勘定科目等について(平成24年10月制定)
 - ⑦地方公営企業会計制度の見直しについて(平成25年12月)
 - ⑧「地方公営企業の適用に関する研究会報告書」(平成26年3月)
 - ⑨公営企業の経営に当たっての留意事項について(総務省通知)(平成26年8月)
 - ⑩「地方公営企業法の適用に関する実務研究会」中間まとめ(平成26年10月)、報告書(平成27年1月)
 - ⑪「公営企業の経営戦略の策定等に関する研究会報告書」(平成26年3月)
 - ⑫「公営企業の経営健全化等に関する調査研究会」資料(平成27年8月)、制度ワーキングチーム資料(平成27年10月)、会計ワーキングチーム資料(平成27年12月)
 - ⑬「下水道財政のあり方に関する研究会報告書」(平成27年9月)
 - ⑭「公営企業の経営戦略の策定支援と活用等に関する研究会報告書」(平成27年4月)
 - ⑮「公営企業の経営健全化等に関する調査研究会」(平成27年12月～28年2月)同「研究会報告書」(平成28年3月)
 - ⑯公営企業に係る「経営比較分析表」の策定及び公表について(平成27年11月)
 - ⑰「地方公営企業法の適用に関する実務研究会」(平成27年1月)
 - ⑱公立病院の経営改革事例集(平成28年3月)
 - ⑲「公営企業の経営のあり方等に関する調査研究会報告書」(平成27年3月)
 - ⑳地方公営企業会計基準見直しQ&A(平成28年3月)

【第 2 部】

國際的動向

第5章 新公会計基準の課題と展望

－IPSAS を巡る国際的な動向を踏まえて－

東 信男（会計検査院）

1 問題認識と目的

総務省は地方公共団体における財務書類の作成について検証を行うとともに、国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards : IPSAS）及び国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策等を検討するため、2010年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」（以下「研究会」という。）を設置した。研究会は2014年4月に検討結果を「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」として取りまとめ、財務書類の作成に関する統一的な基準（以下「新公会計基準」という。）を公表した。総務省は2015年1月に総務大臣通知（総財務第14号）を発して、原則として2015年度から2017年度までの3年間で、すべての地方公共団体において新公会計基準により財務書類を作成することを要請した（総務省、2015）。

一方、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB）は2011年10月までに財務報告の作成に必要なトピックに関するIPSASの開発をほぼ終えていたが、2014年10月に公的主体の一般目的財務報告に係る概念フレームワーク（The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities）（以下「概念FW」という。）を公表した。概念FWはIPSASの基礎にある前提や概念を体系化したもので、今後開発又は改定されるIPSASの方向性を示している。

研究会はIPSASの動向を踏まえつつ、我が国の地方公共団体特有の事情を反映した新公会計基準を作成したが、この基準は概念FW・IPSASと比較してどのような特徴と課題を有しているのであろうか、財務報告の目的を達成する上で、改善の余地はないのであろうか。そこで、本章では、中間報告で明らかにした新公会計基準の課題を取り上げ、IPSASを巡る国際的な動向を踏まえながら改善策について展望してみたい。（本稿は、すべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。）

2 中間報告の確認

中間報告では、概念FW・IPSASと新公会計基準を比較して、新公会計基準

の特徴と課題を明らかにした。新公会計基準の特徴として、財務報告の目的において、地方公共団体の内部者が財政の効率化・適正化を図るため、財務書類を活用することを重視していることが明らかになった。また、新公会計基準の課題として、基礎概念、資産項目及び負債項目において、以下のような事態が見受けられた。

2.1 基礎概念

新公会計基準では、税収、国又は都道府県からの補助金等のように非交換取引から生じる純資産の増加は収益とは認識されず、財源とされている。これに伴い、財務業績に関する財務書類は行政コスト計算書となり、そのボトムラインは、報告期間におけるサービスの提供において、公的主体が交換取引による収益で賄うことができなかった純行政コストを表示している。この結果、市民の情報ニーズである世代間負担の公平性に関するフロー情報は、純資産変動計算書において純行政コストから税収等の財源を控除した本年度差額に表示され、ボトムラインとしては表示されないことになる。

2.2 資産項目

新公会計基準では、資産項目において、有形固定資産の測定について再評価モデルの選択適用を認めていないため、有形固定資産の市場価値の変化に伴う評価損益は発生しない。減損に関して、固定資産については認識されず、金融資産については認識されるものの、減損の兆候が限定され、減損損失の算定も市場価格を基礎としたものとなっている。この結果、IPSASを完全適用した場合に比べ、貸借対照表において資産が過大に計上されるとともに、行政コスト計算書において費用が過小に計上される傾向にあり、フルコストが表示されないことになる。

2.3 負債項目

公会計基準では、負債項目において、資産除去債務は負債として認識されず、従業員給付についても、退職年金に係る債務は負債として認識されない。この結果、IPSASを完全適用した場合に比べ、貸借対照表において負債が過小に計上されるとともに、行政コスト計算書において費用が過小に計上される傾向にあり、フルコストが表示されないことになる。

3 IPSASを巡る国際的な動向

本節では、IPSAS の国際的な適用状況を把握することにより、IPSAS が実務上も有用な公会計基準であることを検証してみたい。この目的は、IPSAS を基礎に新公会計基準を見直すことに合理性があるということを確認するためである。有用性の検証に当たっては、先ず文献調査により、世界全体の IPSAS の適用状況を包括的に把握する。次に実態調査の結果により、各国の IPSAS の適用状況を具体的に把握する。実態調査は欧州連合（European Union：EU）¹、マレーシア及びフィリピンで実施した。これは、これらの国等が比較的最近、発生主義会計の導入に取り組んでおり、IPSAS を巡る最近の国際的な動向を反映していると考えられるからである²。

3.1 世界全体

PwC（2015）は 2015 年 3 月までの 1 年間に 150 か国を対象に中央政府の政府会計に関する調査を行い、120 か国から回答を得た。この調査の中には、政府会計の認識基準の採用状況と公会計基準の開発状況が含まれている。

3.1.1 発生主義会計の採用状況

調査結果によると、政府会計の認識基準の採用状況は、①現金主義会計が 27 か国（22.5%）、②修正現金主義会計が 30 か国（25.0%）、③修正発生主義会計が 26 か国（21.7%）、④発生主義会計が 37 か国（30.8%）となっている。発生主義会計は現在のところ、4 つの認識基準のうち最も採用割合が高いが、3 割程度の国に止まっている。しかし、5 年後の採用状況は、①現金主義会計が 5 か国（4.2%）、②修正現金主義会計が 10 か国（8.3%）、③修正発生主義会計が 18 か国（15.0%）、④発生主義会計が 81 か国（67.5%）、⑤不明が 6 か国（5.0%）となっていて、発生主義会計は将来的に 7 割弱の国で採用される見込みとなっている。

3.1.2 IPSAS の適用状況

調査結果によると、既に発生主義会計を採用している 37 か国の公会計基準の開発状況は、①IPSAS、IFRS 又はこれらと同等の基準（以下これらを「IPSAS 等」という。）が 22 か国（59%）、②その他の基準が 15 か国（41%）となっている。IPSAS が適用されている場合でも、多くの国では、すべての IPSAS 基準を完全適用しているわけではなく、IPSAS を基礎にそれぞれの国の実情を反映させた基準を開発している。IPSAS 等は現在のところ、2 つのタイプの公会計基準のうち最も適用割合が高いが、6 割弱の国に止まっている。しかし、5 年後に発生主義会計の採用を予定している 81 か国の適用状況は、①IPSAS 等が

62 か国（77%）、②その他の基準が 19 か国（23%）となっていて、IPSAS 等は将来的に 8 割弱の国で適用される見込みとなっている³。

3.2 欧州連合

3.2.1 公会計改革の概要

2009 年以降の欧州債務危機は、ギリシャ政府が公表していた財政規律に関する財務データの信頼性の欠如に端を発していたといわれる。ギリシャを始めとする EU の加盟国は、欧州連合運営条約（Treaty on the Functioning of the European Union : TFEU）等により、一般政府の財政赤字が対 GDP 比で 3%、一般政府の債務残高が対 GDP 比で 60%を超えないことを義務付けられているが、これらの財政規律は国民経済計算で設定されている。

2009 年 10 月に誕生したギリシャの新政権は、前政権が財政赤字等を過少に計上していたこと明らかにした上で、公表していた財政赤字等の財務データを大幅に修正した。これにより、市場の不信感が高まり、格付会社によるギリシャ国債の引下げなども影響して国債利回りが急騰した結果、ギリシャは市場からの資金調達が困難となり、債務不履行の危機に直面した。国民経済計算は既存の基礎統計を加工した推計値であるため、基礎統計の精度は国民経済計算の精度を左右することになる。欧州債務危機は EU に国民経済計算の推計で用いられる基礎統計、特に一般政府の推計で用いられる基礎統計の精度を向上させる必要性を認識させた。

そこで、EU の理事会は、TFEU の義務を順守させるため、2011 年 11 月に「加盟国の予算枠組みの要件に関する理事会指令（Council Directive 2011/85/EU）」を発した。この指令において、各加盟国は自国の公会計制度に関して、一般政府を構成する全部門を包括的にかつ一貫性をもって対象にするとともに、1995 年欧州経済計算（European System of Accounts : ESA）基準の基礎となるデータを準備するため、発生主義に基づくデータを提供するために必要な情報を有するものを整備するとされた（第 3 条第 1 項）。

各加盟国がそれぞれ個別に発生主義会計基準を開発・適用するよりは、全加盟国の一般政府に適用される統一的な発生主義会計基準を開発・適用した方が、コスト効率性が高く、また、透明性と比較可能性が高まるため、欧州委員会（European Commission : EC）の欧州統計局（Eurostat）において、欧州公会計基準（European Public Sector Accounting Standards : EPSAS）を開発・適用する EPSAS プロジェクトが開始された。EPSAS プロジェクトは順調に進捗しているとはいえず、調査時点で、当初 2015 年初めから予定していた EPSAS の開発は行われていない。

図表 5-1 IPSAS と EPSAS の関係

IPSAS	名 称	EPSAS		
		完全適用	調整適用	修正適用
IPSAS 1	財務諸表の表示	○		
IPSAS 2	キャッシュ・フロー計算書	○		
IPSAS 3	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	○		
IPSAS 4	外国為替レート変動の影響	○		
IPSAS 5	借入コスト	○		
IPSAS 6	連結財務諸表と個別財務諸表			○
IPSAS 7	関連法人への投資		○	
IPSAS 8	合併事業に対する持分		○	
IPSAS 9	交換取引からの収益	○		
IPSAS 10	超インフレ経済化における財務報告	○		
IPSAS 11	工事契約	○		
IPSAS 12	棚卸資産	○		
IPSAS 13	リース		○	
IPSAS 14	後発事象	○		
IPSAS 15	金融商品：開示及び表示		○	
IPSAS 16	投資不動産	○		
IPSAS 17	有形固定資産		○	
IPSAS 18	セグメント別報告		○	
IPSAS 19	引当金、偶発債務及び偶発資産	○		
IPSAS 20	関連当事者についての開示		○	
IPSAS 21	非資金生成資産の減損		○	
IPSAS 22	一般政府部門の財務情報の開示		○	
IPSAS 23	非交換取引からの収益（租税及び移転）		○	
IPSAS 24	財務諸表における予算情報の表示		○	
IPSAS 25	従業員給付		○	
IPSAS 26	資金生成資産の減損		○	
IPSAS 27	農業	○		
IPSAS 28	金融商品：表示			○
IPSAS 29	金融商品：認識と測定			○
IPSAS 30	金融商品：開示			○
IPSAS 31	無形資産		○	
IPSAS 32	サービス移譲契約：譲与者	○		

（注）完全適用には軽微な調整を含み、調整適用には会計処理の選択適用から限定適用への変更を含む。

出所：EC（2013a, ANNEX 7.1, 125-126 頁）

3.2.2 EPSAS

2011 年 11 月の理事会指令（2011/85/EU）では、IPSAS が現在、国際的に認知された唯一の包括的な公会計基準であるため、EC は 2012 年 12 月までに、IPSAS を加盟国に適用できるかどうか評価することとされた。EC は 2013 年 3 月に評価結果を欧州委員会報告書「加盟国における統一的な公会計基準の適用に向けて－加盟国に対する IPSAS の適用性－」にまとめ、理事会及び欧州議会に報告した。この報告書では、加盟国（評価時点で 27 か国）のうち 15 か国において国の公会計基準が何らかの形で IPSAS に言及していたが、すべての IPSAS 基準を完全適用していた加盟国は皆無であることが明らかにされた。

2013 年 3 月の欧州委員会報告書では、現在の IPSAS をそのまま加盟国に適用することは困難であるとされたが、同時に、EPSAS を開発する場合、IPSAS が参考になるとされた。この報告書では、EPSAS の要求事項として、①発生主義会計、②複式簿記、③国際的に統一化された財務報告、④ESA 原則との整合性

が挙げられている。また、欧州統計局は現在の IPSAS（評価時点で 32 基準）を EPSAS の開発において、①わずかな調整で、又は調整を行わないで適用可能な基準（1、2、3、4、5、9、10、11、12、14、16、19、27、32）、②調整により、又は会計処理の選択適用から限定適用の変更により適用可能な基準（7、8、13、15、17、18、20、21、22、23、24、25、26、31）、③修正により適用可能な基準（6、28、29、30）に分類している（図表 5-1 参照）。

図表 5-2 IPSAS と MPSAS・PPSAS の関係

IPSAS	名 称	MPSAS	PPSAS
IPSAS 1	財務諸表の表示	○	○
IPSAS 2	キャッシュ・フロー計算書	○	○
IPSAS 3	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	○	○
IPSAS 4	外国為替レート変動の影響	○	○
IPSAS 5	借入コスト	○	○
IPSAS 6	連結財務諸表と個別財務諸表	○	○
IPSAS 7	関連法人への投資	○	×
IPSAS 8	合併事業に対する持分	○	○
IPSAS 9	交換取引からの収益	○	○
IPSAS 10	超インフレ経済化における財務報告	×	×
IPSAS 11	工事契約	○	×
IPSAS 12	棚卸資産	○	○
IPSAS 13	リース	○	○
IPSAS 14	後発事象	○	○
IPSAS 15	金融商品：開示及び表示（廃止）		
IPSAS 16	投資不動産	○	○
IPSAS 17	有形固定資産	○	○
IPSAS 18	セグメント別報告	×	△
IPSAS 19	引当金、偶発債務及び偶発資産	○	○
IPSAS 20	関連当事者についての開示	○	○
IPSAS 21	非資金生成資産の減損	○	○
IPSAS 22	一般政府部門の財務情報の開示	○	△
IPSAS 23	非交換取引からの収益（租税及び移転）	○	○
IPSAS 24	財務諸表における予算情報の表示	○	○
IPSAS 25	従業員給付	○	△
IPSAS 26	資金生成資産の減損	○	○
IPSAS 27	農業	○	○
IPSAS 28	金融商品：表示	○	○
IPSAS 29	金融商品：認識と測定	○	○
IPSAS 30	金融商品：開示	○	○
IPSAS 31	無形資産	○	○
IPSAS 32	サービス移譲契約：譲与者	○	○

（注 1）評価時点は 2011 年 10 月

（注 2）○：適用，△：適用予定，×非適用

出所：AGD（2015）、COA（2015）より筆者作成

3.3 マレーシア

3.3.1 公会計改革の概要

ナジブ首相は 2010 年 3 月及び 12 月に「新経済モデル（New Economic Model：NEM）」と呼ばれる長期経済政策を公表した。NEM は 2011 年から 2020 年までを計画期間としており、マレーシアが 2020 年までに先進国（1 人当たり国民総所得 1 万 5000 ドル）になることを基本的な戦略目標としている。2010 年 3

月の NEM は戦略的政策の方向性を示し、同年 12 月の NEM は具体的な政策手段を示しているが、公会計改革は 2010 年 12 月の NEM で示されている。

NEM は 8 つの戦略的政策で構成され、この中には、第 4 番目の戦略的政策として「公的部門の強化」が含まれている。公的部門の強化は、①行政機構の改革、②財政規律と財政改革、③公務員の質の改善、④経済ガバナンスにおける政策立案の強化で構成され、それぞれ具体的な政策手段が示されている。このうち、「財政規律と財政改革」において 7 つの具体的な政策手段が示され、「発生主義会計の採用」は 7 つの政策手段のうちの 1 つに位置付けられている。発生主義会計を採用する目的は、財政の持続可能性を達成するとともに透明性を高めるため、より効率的かつ効果的な財務管理を行うことである。マレーシアの公会計改革は、単独で行われているわけではなく、NEM の一部として行われている。

マレーシアの公会計改革は、公的部門のうち連邦政府及び州政府で行われている。地方公共団体の一部では修正現金主義を採用しているものの、その他の地方公共団体、連邦政府設立法人、州政府設立法人及びイスラム宗教評議会については、既に発生主義会計を採用している。公会計改革は順調に進捗しているとはいえず、連邦政府の場合、発生主義の財務諸表は 2017 年度から作成される予定である。

3.3.2 MPSAS

マレーシアでは、マレーシア公会計基準（Malaysian Public Sector Accounting Standards : MPSAS）の開発は、財務省の一部局である会計総監局（Accountant General's Department : AGD）が行っている。AGD は IPSAS をマレーシアの公的部門にそのまま適用できるかどうか評価した後、IPSAS に必要な調整を加える方法で MPSAS を開発している。調査時点で、AGD に設置された発生主義会計運営委員会（Accrual Accounting Steering Committee）は、29 の MPSAS 基準を承認している。

MPSAS 基準の番号と名称は、IPSAS 基準の番号と名称に一致しており、MPSAS 基準は最終頁において対応する IPSAS 基準との主要な相違点を記述している。IPSAS 基準は国内法と矛盾しない限り、MPSAS 基準としてほぼ完全適用されている。IPSAS 基準は評価時点の 2011 年 10 月現在で 32 の基準があったが、このうち、IPSAS 10「超インフレ経済化における財務報告」及び IPSAS 18「セグメント別報告」については、マレーシアの現状にそぐわないため、対応する MPSAS は開発されていない（図表 5-2 参照）。

MPSAS 1「財務諸表の表示」によると、発生主義財務諸表の構成は、①財政

状態計算書（Statement of Financial Position）、②財務業績計算書（Statement of Financial Performance）、③純資産・持分変動計算書（Statement of Changes in Net Assets/Equity）、④キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement）、⑤予算・実績比較計算書（Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts）、⑥附属明細書（Notes）で、これらは、1957年財政手続法（Financial Procedure Act 1957：FP法）の改正により立法化される予定である（図表 5-3 参照）。連邦政府の場合、作成主体は、各府省の統制官がそれぞれの財務諸表を作成し、AGD が連邦政府全体の財務諸表を作成する予定であるが、FP 法上は、従来通り連邦政府の財務諸表の作成だけが定められ、府省別財務諸表の作成は明文化されない。

3.3 フィリピン

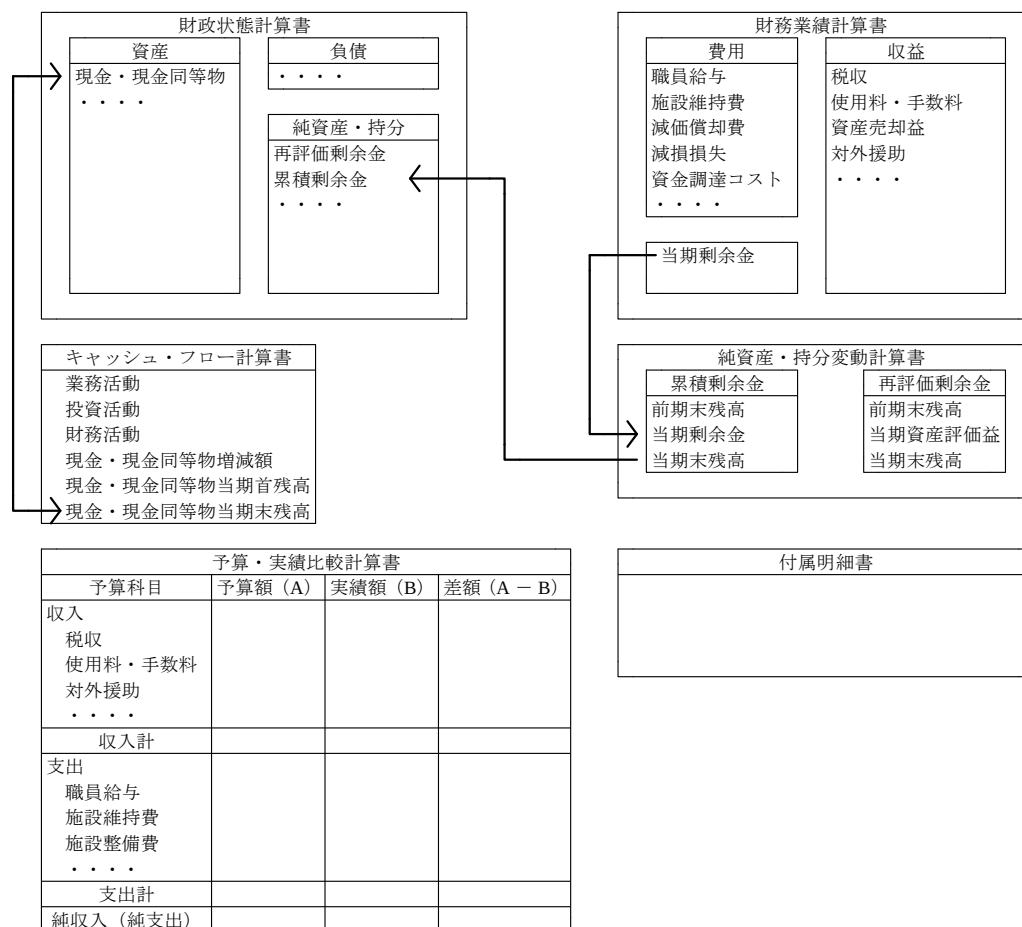
3.4.1 公会計改革の概要

世界銀行とオーストラリア国際開発庁は、フィリピンの財政制度の評価を行い、2010年に公表した評価報告書で、①予算が2年前に編成されるため、信頼性に欠けること、②予算の執行実績の表示が予算科目と異なること、③中央政府の財務諸表が府省等の試算表に基づいて作成されるため、真実かつ公正な表示になっていないこと、④偶発債務が適切に監視されていないことなどを指摘した。アキノ3世大統領は、評価報告書の指摘を受け、2011年9月に行政命令第55号（Executive Order No. 55）に署名し、任期内に財務管理（Public Financial Management：PFM）改革プログラムを実施するため、PFM委員会（PFM Committee）を設立した。公会計改革はPFM改革プログラムを構成する6つの事業のうちの1つに位置付けられている。

PFM改革プログラムの目的は、公的サービスをフィリピン国民に特に貧困層に直接、迅速、十分にかつ経済的に提供するために、公的資金の利用に関して効率性、説明責任及び透明性を高めることである。このため、PFM改革プログラムでは、①政府統合財務管理情報システムの開発、②国庫金管理の改善、③予算報告の改善と業績基準の開発、④公会計の改革、⑤負債管理の改善、⑥職員的能力構築を実施することになっている。公会計改革の目的は、IPSASと調和したフィリピン公会計基準（Philippine Public Sector Accounting Standards：PPSAS）を開発すること、電子的新政府会計システム（Electronic New Government Accounting System：eNGAS）と電子的予算システム（Electronic Budget System：eBudget System）とのインターフェースを改善することなどとなっている。フィリピンの公会計改革は、単独で行われているわけではなく、PFM改革プログラムの一部として行われている。

フィリピンの公会計改革は、公的部門のすべての構成部門を対象としている。公会計改革は順調に進捗しており、中央政府については 2014 年 1 月から、地方公共団体については 2015 年 1 月から、政府所有・統制法人については 2016 年 1 月からそれぞれ発生主義の財務諸表を作成している。

図表5-3 MPSAS・PPSASの財務諸表体系のイメージ



出所：MPSAS 1, PPSAS 1 より筆者作成

3.4.2 PPSAS

フィリピンでは、PPSAS の開発は、会計検査院 (Commission on Audit : COA) が行っている。COA は IPSAS をフィリピンの公的部門にそのまま適用できるかどうか評価した後、IPSAS に必要な調整を加える方法で PPSAS を開発している。調査時点で、COA は COA に設置された公会計基準審議会 (Public Sector Accounting Standards Board) の勧告に基づき、25 の PPSAS 基準を開発している。

PPSAS 基準は、IPSAS 基準とフィリピン適用ガイダンス (Philippines Application Guidance : PAG) で構成され、PPSAS 基準の番号と名称は、IPSAS

基準の番号と名称に一致している。PAG は、IPSAS 基準の特定のパラグラフを完全適用しない場合、調整したり、修正したりして適用する方法とその理由を記述しており、公的部門において IPSAS 基準を適用する場合の補足的なガイドランスとなっている。IPSAS 基準は国内法と矛盾しない限り、PPSAS 基準としてほぼ完全適用されている。IPSAS 基準は評価時点の 2011 年 10 月現在で 32 の基準があったが、残りの 7 基準のうち、IPSAS 18「セグメント別報告」、IPSAS 22「一般政府部門の財務情報の開示」及び IPSAS 25「従業員給付」については、今後開発される予定になっている（図表 5-2 参照）。

PPSAS 1「財務諸表の表示」によると、発生主義財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②財務業績計算書、③純資産・持分変動計算書、④キャッシュ・フロー計算書、⑤予算・実績比較計算書、⑥附属明細書で、これらは、2014 年 1 月の COA 決議（Resolution 2014-003）によって法制化された（図表 5-3 参照）。大統領令第 1445 号によると、各府省は府省別の財務諸表を作成するが（第 121 条第 1 項）、これらは議会には提出されない。一方、大統領令第 1445 号によると、COA は翌年度の 9 月末日までに中央政府全体の財務諸表を作成し、大統領、首相及び議会に提出することとされている（第 41 条第 1 項）。

3.4 小括

世界全体の IPSAS の適用状況を文献調査したところ、現在、発生主義会計を採用している国のうち IPSAS 等を適用しているのは 6 割弱の国に止まっている。しかし、5 年後に発生主義会計の採用を予定している国のうち IPSAS 等を適用するとしているのは 8 割弱の国に上っている。IPSAS が適用されている場合でも、多くの国では、すべての IPSAS 基準を完全適用しているわけではないが、IPSAS の適用は国際的な潮流となっている。

次に各国の公会計基準の開発状況を EU、マレーシア及びフィリピンで実態調査したところ、IPSAS とは別に独自の公会計基準を開発している国等はみられなかった。これらの国等では、IPSAS の適用可能性を評価した後、IPSAS を基礎にそれぞれの国の実情を反映させた基準を開発したりしている。これらの基準は、EU では EPSAS、マレーシアでは MPSAS、フィリピンでは PPSAS と呼ばれ、IPSAS をほぼ完全適用している。各国が公会計基準を開発する場合、IPSAS を基礎とするアプローチが国際的な潮流となっており、IPSAS は実務上も有用な公会計基準であることが広く認識されている。

4 新公会計基準の展望

本節では、IPSAS が実務上も有用な公会計基準であることが、国際的な動向で検証できたことから、IPSAS を基礎に新公会計基準の改善策について展望してみたい。改善策の検討に当たっては、先ず税収の取扱いを取り上げる。これは、財務業績の会計的含意にかかわるからである。次に固定資産の減損、資産除去債務及び従業員給付（退職年金）に関連する課題を取り上げる。これは、新公会計基準では地方公共団体の内部者が財政の効率化を図るため、財務書類を活用することを重視しているにもかかわらず、効率性の評価で重要な役割を果たすコスト情報に影響を及ぼすからである。固定資産の減損、資産除去債務及び従業員給付（退職年金）の検討では、これらに係る IPSAS が既に独立行政法人で適用されているため、独立行政法人会計基準（以下「独法会計基準」という。）等を参考とした⁴。

4.1 税収の取扱い

4.1.1 収益説と持分説

税収について、IPSAS は収益説を採用しているため、税収は財務業績計算書に収益として表示され、そのボトムラインは、報告期間の行政コストが税収等によって賄われているかどうかを表示している。つまり、世代間負担の公平性に関するフロー情報である。当期剰余が生じた場合には、純資産が増加し、将来世代に提供されるサービスの原資に充てられることになる。逆に、当期損失が生じた場合には、純資産が減少し、将来世代に負担を先送りしたり、過去に蓄積した資産を取り崩したりしたことになる。このように IPSAS は収益説を採用しているため、財務業績計算書のボトムラインにおいて、世代間負担の公平性に関するフロー情報を提供することができる。

一方、新公会計基準は持分説を採用しているため、税収は純資産変動計算書の余剰分に財源として表示される。行政コスト計算書には税収が含まれないため、そのボトムラインは、報告期間の行政コストのうち交換取引による収益で賄うことができなかった純行政コストを表示している。新公会計基準では、財務書類に対する住民のニーズとして、将来世代と現世代との負担の分担は適切かということが挙げられている（para. 28）。新公会計基準では、世代間負担の公平性に関するフロー情報は、純資産変動計算書において、純行政コストから税収等の財源を控除した本年度差額に表示され、ボトムラインとしては表示されない。

持分説では、税収を住民主権の考え方に基づいて住民からの拠出とみなしているが、持分について返還請求権があるかどうか、或いは住民主権がそのまま

財産権につながるかどうかを巡って批判的見解が提起されている（亀井、2013、49 頁）。また、税収には消費税のように必ずしも住民が支払うとは限らないものも含まれている（川村・青木、2010、27 頁）。新公会計基準が持分説を採用したのは、理論的優位性を認めたわけではなく、基準モデルとの継続性や、国の財務書類との整合性⁵を優先した結果であることが伺える（総務省、2014b、1-3 頁）。このため、新公会計基準では 3 表形式の採用を認め、収益説にも配慮した形となっている。

4.1.2 IPSAS の考え方

概念 FW によると、収益とは、所有者からの拠出を除く、公的主体の純財政状態の増加のことである（para. 5.29）。IPSAS 23「非交換取引からの収益（租税及び移転）」によると、税収は所有者からの拠出とはみなされない。これは、公的主体が税金の見返りとして納税者に対しその生存期間中に将来の経済的便益又はサービスを受ける権利を与えるわけではないからである。また、公的主体が清算された場合に、負債を超過する資産を配分する権利を与えるわけではないからである（para. 62）。この結果、税収は収益とみなされる。

IPSAS が収益説を採用している背景には、税収と住民の受ける経済的便益又はサービスとの間に直接的な対価性はないが、税収と費用の間には期間の対応関係が存在するという考え方がある。また、すべての収益と費用を財務業績計算書に計上することにより、行政コストが税収等によって賄われているかどうか表示することができるため、企業会計の損益計算書に表示される財務情報とも類似しており、住民の理解可能性を高めるという考え方がある。

税収は我が国の公会計において一大論点とされているが（桜内、2004、101 頁）、他の国ではどのように取り扱われているのであろうか。公的部門に発生主義を導入した主要国の連邦政府、中央政府、州政府、地方政府等について調査したところ、すべて収益説を採用していた（図表 5-4 参照）。また、伊澤（2014、3 頁）によると、現在、IPSAS を採用しているか、或いは採用する過程にある国は、全世界で 80 か国以上とされている。このように IPSAS の考え方は国際的に受け入れられており、税収の取扱いについては、収益説に収斂していると思われる。

図表 5-4 主要国の税収の取扱い

国	主要な財務諸表	税収の認識と表示	会計基準
オーストラリア (連邦政府)	・貸借対照表 (Balance Sheet) ・業務計算書 (Operating Statement) ・持分変動計算書 (Statement of Changes in Equity) ・キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement)	・収益として認識 ・業務計算書に表示	オーストラリア会計基準 (Austrian Accounting Standards)
オーストラリア (州政府)	同上	同上	同上
カナダ (連邦政府)	・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・業務・累積欠損計算書 (Statement of Operations and Accumulated Deficit) ・純債務変動計算書 (Statement of Change in Net Debit) ・キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flow)	・収益として認識 ・業務・累積欠損計算書に表示	カナダ公的部門会計基準 (Canadian Public Sector Accounting Standards)
カナダ (州政府)	同上	同上	同上
フランス (中央政府)	・貸借対照表 (Le Bilan) ・利益計算書 (Le Compte de Résultat) ・キャッシュ・フロー計算書 (Le Tableau des Flux de Trésorerie)	・収益として認識 ・利益計算書に表示	政府会計基準集成 (Recueil des Normes Comptables de l'Etat)
ニュージーランド (中央政府)	・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・財務業績計算書 (Statement of Financial Performance) ・包括利益計算書 (Statement of Comprehensive Income) ・純資産変動計算書 (Statement of Changes in Net Worth) ・キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows)	・収益として認識 ・財務業績計算書に表示	国際財務報告基準 NZ 版 (New Zealand equivalent to IFRS)
ニュージーランド (地方政府)	・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・包括利益計算書 (Statement of Comprehensive Income) ・持分変動計算書 (Statement of Changes in Equity) ・キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows)	・収益として認識 ・包括利益計算書に表示	同上
イギリス (WGA) (注 1)	・財政状態計算書 (Statement of Financial Position) ・収益費用計算書 (Statement of Revenue and Expenditure) ・包括利益計算書 (Statement of Comprehensive Income) ・納税者持分変動計算書 (Statement of Changes in Taxpayer's Equity) ・キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement)	・収益として認識 ・収益費用計算書に表示	政府財務報告マニュアル (Government Financial Reporting Manual)
イギリス (地方政府)	・貸借対照表 (Balance Sheet) ・収益費用計算書 (Income and Expenditure Statement) ・積立金変動計算書 (Movement in Reserves Statement) ・キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement)	・収益として認識 ・収益費用計算書に表示	イギリス地方政府会計実務規程 (Code of Practice on Local Authority Accounting in UK)
アメリカ (連邦政府) (注 2)	・貸借対照表 (Balance Sheet) ・純コスト計算書 (Statement of Net Cost) ・業務・純資産変動計算書 (Statement of Operations and Changes in Net Position)	・収益として認識 ・業務・純資産変動計算書に表示	連邦財務会計基準書 (Statement of Federal Financial Accounting Standards)
アメリカ (州政府)	・純資産計算書 (Statement of Net Position) ・活動計算書 (Statement of Activities)	・収益として認識 ・活動計算書に表示	政府会計基準 (Governmental Accounting Standards)

(注 1) イギリス (WGA) については、中央政府全体の財務諸表が作成されていないため、中央政府、地方政府及び公的企業を連結した公的部門全体の計算書 (Whole of Government Accounts : WGA) を記載した。

(注 2) 連邦財務会計概念書第 5 号 (SFAC 5) によると、収益とは、資産の流入若しくは増加、負債の減少又は両者の組み合わせにより、報告期間における政府の純資産の増加をもたらすものとされ (para. 52)、交換取引だけではなく、税収等の非交換取引から生じるものも含めている。このため、アメリカ (連邦政府) では、税収は業務・純資産変動計算書に計上されているが、収益と認識されている。

出所：各国の財務諸表等より筆者作成

4.2 固定資産の減損

4.2.1 独立行政法人への適用

独立行政法人には、2006 年度から固定資産の減損に係る独立行政法人会計基準（以下「独法減損基準」という。）により、減損に関する会計基準が適用されている。独法減損基準では、IPSAS 21「非資金生成資産の減損」が完全適用されているわけではなく、独立行政法人の実情を踏まえながら調整適用されて

いるが、調整適用されているのは、独法会計の前提となっている損益の均衡にかかわるものを除くと、次のようになっている。

つまり、独法減損基準では、①すべての固定資産について減損を認識するかどうかの判断を行うわけではなく、減損の兆候がある場合にのみ当該資産について認識の判定を行うこと、②減損の兆候に市場価格が著しく下落したことを含めていること、③減損の兆候がある場合に、直ちに回収可能サービス価格を算定するのではなく、減損額の測定の前に認識の判定を行うこと、④減損の兆候のうち使用しないという決定を行ったときだけ、認識の判定を行わずに減損を認識していること、⑤使用価値相当額は原則として減価償却後再調達価額となっていることである。これらの調整は、実務上の負担、減損の測定可能性及び検証可能性を考慮した結果とされている（財務省、2005、2-10 頁）。独立行政法人において、2014 年度の当期減損損失は計 712 億 3156 万円、2014 年度末の減損損失累計額は計 3241 億 0284 万円となっている（図表 5-5 参照）。

図表 5-5 独立行政法人における減損損失の計上状況（2014 年度）

（単位：万円、法人）

当期減損損失			減損損失累計額	
要件	計上額	法人数	計上額	法人数
①固定資産が使用されている業務の実績が著しく低下し、当該資産の使用が想定されていない。	—	—		
②固定資産の使用可能性を著しく低下させる変化が生じ、当該資産の使用が想定されていない。	170,811 (2.4%)	5		
③固定資産が使用されている業務に関連して、業務運営の環境が著しく悪化し、当該資産の使用が想定されていない。	—	—		
④固定資産の市場価格が著しく下落し、当該資産の市場価格が回復する見込みがない。	52,885 (0.7%)	7		
⑤当該年度における一定の日以後、固定資産を使用しないという決定を行った。	1,426,917 (20.0%)	20		
⑥その他（固定資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった。）	5,472,542 (76.8%)	1		
計	7,123,156 (100%)	28	32,410,284	64

（注 1）2016 年 4 月 1 日現在の独立行政法人（88 法人）のうち、2014 年度の財務諸表を公表していない 1 法人を除く 87 法人を対象として調査した。

（注 2）都市再生機構については、企業会計に準じて減損処理を行っているため、その他に分類した。

（注 3）1 法人が複数の要件に該当する当期減損損失を計上している場合があるため、法人数の計は 28 法人にはならない。

出所：各独立行政法人の 2014 年度財務諸表より筆者作成

4.2.2 地方公共団体への適用

新公会計基準では、有形固定資産及び無形固定資産に係る減損処理の適用については、有用性と費用対効果を見極めた上で、今後の検討課題とするとされている（para. 84）。有用性については、不要資産の処分を促したり、不用資産の有効利用を促したりする効果が期待できる。例えば、新公会計基準に減損処理を適用した場合、固定資産の減損を認識したときは、当該資産の帳簿価額を

回収可能サービス価額まで減額するとともに、行政コスト計算書において減損損失を含めたフルコストが表示されることになる。この結果、施設別の行政コスト計算書を作成することにより、フルコストで利用者 1 人当たりのコストを把握できるため、類似施設のコストを比較することにより、公共施設の統廃合を検討する際の参考情報を入手できる。

また、費用対効果については、IPSAS 21 を完全適用するのではなく、独法減損基準のように調整適用したり、段階的に適用したりして地方公共団体の負担を軽減できる。例えば、新公会計基準では、売却可能資産とは、①現に公用若しくは公共用に供されていない公有財産、②売却が既に決定している、または、近い将来売却が予定されていると判断される資産とされ、資産科目別の金額及びその範囲を注記するとされている（para. 73）。このように売却可能資産については、減損の兆候に該当するとともに、用途廃止又は行政財産から普通財産への分類換が行われ、測定可能性と検証可能性を満たすため、減損処理を適用することは可能である。

したがって、今後、新公会計基準を見直す場合には、減損処理の有用性と費用対効果を確認した上で、IPSAS 21 を調整適用したり、段階的に適用したりすることを検討する必要がある。

4.2 資産除去債務

4.3.1 独立行政法人への適用

独立行政法人には、2010 年度から独法会計基準により、資産除去債務に関する会計基準が適用されている。独法会計基準では、IPSAS 19「引当金、偶発債務及び偶発資産」が完全適用されているわけではなく、独立行政法人の実情を踏まえながら調整適用されているが、調整適用されているのは、独法会計の前提となっている損益の均衡にかかわるものに限定されている。

つまり、独法会計では、IPSAS 19 と同様に、資産除去債務は有形固定資産の取得、建設、開発又は通常の使用によって発生した時に負債として計上する。計上額は有形固定資産の除去に要する見積将来キャッシュ・フローを、一定の割引率で割り引いた現在価値である。資産除去債務に対応する除去費用は、資産除去債務を負債として計上した時に、当該負債の計上額と同額を、関連する有形固定資産の帳簿価額に加える。資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は、減価償却を通じて当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり、各期に費用配分する。時の経過による資産除去債務の調整額は、その発生時の費用とされ、期首の資産除去債務の帳簿価額に当初負債計上時の割引率を乗じて、当期の利息費用を算定する（独法会計基準 39）。

図表 5-6 独立行政法人における資産除去債務の計上状況（2014 年度末現在）

（単位：万円、法人）

資産除去債務の内容	根拠法令等	計上額	法人数
アスベストの除去費用	労働安全衛生法、石綿障害予防規則	1,802,555（62.0％）	17
放射性同位元素、放射化物の除去費用	放射性同位元素等による放射線障害の防止に関する法律、核原料物質、核燃料物質及び原子炉の規制に関する法律、特定放射性廃棄物の最終処分に関する法律	584,587（20.0％）	14
賃貸借不動産等の現状回復義務	不動産賃貸借契約、事務機器賃貸借契約、不動産使用許可契約	453,516（15.6％）	13
ダイオキシンの除去費用	労働安全衛生法、ダイオキシン類対策特別措置法	24,159（0.8％）	1
鉱山の閉山費用	鉱業法	10,451（0.4％）	1
都市公園の現状回復義務	都市公園法	9,281（0.3％）	1
土壌汚染の調査費用	土壌汚染対策法	8,639（0.3％）	3
フロン類の除去費用	フロン類の使用の合理化及び管理の適正化に関する法律	6,996（0.2％）	3
建物の解体費用	建設工事に係る資材の再資源化等に関する法律	4,096（0.1％）	1
ポリ塩化ビフェニルの除去費用	ポリ塩化ビフェニル廃棄物の適正な処理の推進に関する特別措置法	1,572（0.1％）	2
廃棄物の処理費用	廃棄物の処理及び清掃に関する法律	812（0.0％）	1
計		2,906,668（100％）	30

（注 1）2016 年 4 月 1 日現在の独立行政法人（88 法人）のうち、2014 年度の財務諸表を公表していない 1 法人を除く 87 法人を対象として調査した。

（注 2）1 法人が複数の内容の資産除去債務を計上している場合があるため、法人数の計は 30 法人にはならない。

出所：各独立行政法人の 2014 年度財務諸表等より筆者作成

4.3.2 地方公共団体への適用

新公会計基準では、資産除去債務に関して会計基準はなく、今後の方針にも触れていない。独立行政法人において 2014 年度末の資産除去債務は計 290 億 6668 万円となっているが、この中には、アスベストの除去費用、賃貸借不動産等の現状回復義務のように地方公共団体にも該当すると思われるものが含まれている（図表 5-6 参照）。資産除去債務を適用する有用性として、受益者負担の適正化を促したり、ライフサイクルコストを考慮した施設の建設を促したりする効果が期待できる。例えば、新公会計基準に資産除去債務を適用した場合、貸借対照表において資産除去債務に対応する除去費用が資産計上されるとともに、行政コスト計算書において当期の除去費用に相当する減価償却費及び利息費用を含めたフルコストが表示されることになる。この結果、施設別の行政コスト計算書を作成することにより、フルコストで利用者 1 人当たりのコストを把握できるため、受益者負担の適正化の観点から、使用料・手数料の算定又は改訂を検討する際の参考情報を入手できる。

したがって、今後、新公会計基準を見直す場合には、固定資産台帳の整備状況と複式簿記の導入状況を踏まえながら IPSAS 19 の適用を検討する必要がある。

4.3 従業員給付（退職年金）

4.4.1 独立行政法人への適用

独立行政法人には、2003年度から独法会計基準により、従業員給付（退職年金）に関する会計基準が適用されている。独法会計基準では、IPSAS 25「従業員給付」が完全適用されているわけではなく、独立行政法人の実情を踏まえながら調整適用されているが、調整適用されているのは、独法会計の前提となっている損益の均衡にかかわるものに限定されている。

つまり、独法会計では、IPSAS 25と同様に、退職給付引当金の計上額は、退職給付債務に未認識過去勤務費用及び未認識数理計算上の差異を加減した額から年金資産の額を控除した額である。退職給付債務は独立行政法人の役員及び職員の退職により見込まれる退職給付の総額のうち期末までに発生していると認められる額を割り引いて計算する。退職給付債務には、退職一時金のほか、厚生年金基金から支給される年金給付、退職共済年金に係る整理資源負担及び恩給負担金に係る債務が含まれる（独法会計基準 38）。

4.4.2 地方公共団体への適用

新公会計基準では、従業員給付（退職年金）に関して会計基準はなく、今後の方針にも触れていない。地方公務員共済年金の給付設計は厚生年金に準拠したものとなっており、費用負担も厚生年金と同じ労使折半の社会保険料で運営されている。また、財政方式についても厚生年金と同じ段階保険料方式をとっている⁶。従業員給付（退職年金）を適用する有用性として、行政評価との連携により施設の運営方法の見直しを促したり、受益者負担の適正化を促したりする効果が期待できる。例えば、新公会計基準に従業員給付（退職年金）を適用した場合、貸借対照表において年金債務を含めた退職給付引当金が表示されるとともに、行政コスト計算書において勤務費用及び利息費用を含めたフルコストが表示されることになる。この結果、施設別の行政コスト計算書を作成することにより、フルコストで利用者1人当たりのコストを把握できるため、指定管理者制度へ移行した場合のコストと比較することにより、公共施設の運営方法を見直す際の参考情報を入手できる。

したがって、今後、新公会計基準を見直す場合には、固定資産台帳の整備状況と複式簿記の導入状況を踏まえながらIPSAS 25の適用を検討する必要がある。

5 おわりに

概念 FW・IPSAS と新公会計基準を比較したところ、新公会計基準の課題が明らかになった。基礎概念では、財務書類の構成要素において、税金のように非交換取引から生じる純資産の増加は収益とは認識されず、財源とされている。この結果、財務業績に関する財務書類は行政コスト計算書となり、そのボトムラインは、市民の情報ニーズである世代間負担の公平性に関するフロー情報を表示できない。資産項目では、減損に関して、固定資産については認識されない。負債項目では、資産除去債務は負債として認識されず、従業員給付についても、退職年金に係る債務は負債として認識されない。この結果、IPSAS を完全適用した場合に比べ、貸借対照表において資産が過大に、負債が過小に計上されるとともに、行政コスト計算書において費用が過小に計上される傾向にある。

世界全体の IPSAS の適用状況を文献調査したところ、現在、発生主義会計を採用している国のうち IPSAS 等を適用しているのは 6 割弱の国に止まっているが、5 年後に発生主義会計の採用を予定している国のうち IPSAS 等を適用としているのは 8 割弱の国に上っており、IPSAS の適用は国際的な潮流となっている。また、各国の公会計基準の開発状況を実態調査したところ、IPSAS の適用可能性を評価した後、IPSAS を基礎にそれぞれの国の実情を反映させた基準を開発しており、IPSAS を基礎とするアプローチは国際的な潮流となっている。このような IPSAS を巡る国際的な動向を踏まえると、IPSAS は実務上も有用な公会計基準であると認識されており、IPSAS を基礎に統一基準を見直すことは合理性があると考えられる。

概念 FW・IPSAS と新公会計基準の乖離の中には、財務業績の会計的含意にかかわるものや、新公会計基準では地方公共団体の内部者が財政の効率化・適正化を図るため、財務書類を活用することを重視しているにもかかわらず、効率性の評価で重要な役割を果たすコスト情報に影響を及ぼすものも含まれている。特に、固定資産の減損、資産除去債務及び従業員給付（退職年金）については、我が国の公会計の一部において既に IPSAS が適用されていて、地方公共団体にも一定の効果が期待できるため、今後、新公会計基準を見直す場合には、固定資産台帳の整備状況と複式簿記の導入状況を踏まえながら IPSAS の適用を検討する必要がある。

注

1 EU は経済通貨統合、共通外交・安全保障政策、警察・刑事司法協力等の幅

広い分野で協力を進めている政治・経済統合体である。EU には 2016 年 7 月現在でドイツ、フランス、イタリア、イギリス等 28 か国が加盟している。

- 2 欧州実態調査では、2015 年 8 月にブリュッセル及びルクセンブルグに出張し、欧州連合（EU）の欧州委員会（EC）に属する欧州統計局（Eurostat）等で、欧州公会計基準（EPSAS）についてインタビューを行うとともに資料を収集した。また、アジア実態調査では、2016 年 2 月にプトラジャヤ及びマニラに出張し、マレーシア会計総監局（AGD）、フィリピン会計検査院（COA）等で、マレーシア公会計基準（MPSAS）、フィリピン公会計基準（PPSAS）についてそれぞれインタビューを行うとともに資料を収集した。詳細については、欧州実態調査報告書及びアジア実態調査報告書をそれぞれ参照して頂きたい。
- 3 PwC（2015）によると、IPSAS の適用が国際的な潮流となっている背景には、世界銀行、IMF 等の国際開発金融機関の後押しがあるとされている（17 頁）。これらの国際開発金融機関は、財務管理の改革、能力開発プログラムに対し財政援助を行う場合、被援助国に対し IPSAS による財務報告を要求している。
- 4 独法会計基準等を参考としたのは、多くの独立行政法人では、独自の収入源がほとんどないため、国から交付される運営費交付金、国庫補助金等を財源としてサービスを提供しているからである。なお、固定資産の減損及び資産除去債務については、独法会計基準等とほぼ同じ内容の会計基準が地方独立行政法人にも適用されている。
- 5 国の財務書類において、税収は業務費用計算書ではなく、資産・負債差額増減計算書に財源として表示される。
- 6 地方公務員共済年金を含む被用者年金は、被用者年金制度の一元化等を図るための厚生年金保険法等の一部を改正する法律により一元化された。これにより、2015 年 10 月から、地方公務員を含む公務員及び私学教職員は厚生年金に加入し、2 階部分の年金は厚生年金に統一された。

参考文献

- 伊澤賢司（2014）「国際公会計基準の現状と日本に与える示唆」『国際公会計学会第 17 回全国大会予稿集』3-6 頁。
- 桜内文城（2004）『公会計－国家の意思決定とカバナンス』NTT 出版。
- 亀井孝文（2013）『公会計の概念と計算構造』森山書店。

川村義則・青木孝浩（2010）『国際公会計基準と米国の公会計基準の現状に関する調査』平成 21 年度海外行政実態調査報告書。

財務省（2005）『法制・公会計部会及び公企業会計小委員会合同会議議事録』財政制度等審議会。

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』今後の新地方公会計の推進に関する研究会。

総務省（2014b）『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書参考資料』今後の新地方公会計の推進に関する研究会。

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』。

AGD（2015）Malaysian Public Sector Accounting Standards（MPSAS）。

COA（2015）Philippine Public Sector Accounting Standards（PPSAS）。

EC（2013a）COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT（SWD（2013）57 final）。

EC（2013b）REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States（COM（2013）114 final）。

IPSASB（2015）Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2015 Edition.

PwC（2015）Towards a new era in government accounting and reporting.

第6章 欧州実態調査報告書

2015 年 9 月 24 日

欧州実態調査主査：山浦 久司（明治大学）

兼村 高文（明治大学）

東 信男（会計検査院）

＊本実態調査は、科学研究費助成金（基盤研究 B（課題番号 15H03400））の助成に基づいて行われた。

1 調査の背景

日本会計研究学会特別委員会は、総務省が推進しようとする地方公会計の発生主義ベースでのシステム統一（以下「新公会計制度」という。）の動きを捉えて、その進行状況を実態調査によって明らかにするとともに、新公会計制度の地方自治体経営への利活用に関する事例を集め、それらの事例を共有情報化して各地方自治体にフィードバックすることにより、地方自治体の行財政の健全化、合理化、効率化に役立てることを主たる研究目標に掲げて立ち上げられた。

また、これらの研究目標に関連して、国や地方自治体自身が、公会計システム統一化のそもそもの政策意図を何処におき、さらに統一後の政策実現の姿をどのように描いているのかについて明らかにすることも、特別委員会の大きな研究課題として挙げている。

また、さらに、新公会計制度の統一的な基準（以下「新公会計基準」という。）と国際的な公会計基準との比較研究を行うことにより、新公会計基準の性格及び特徴を明らかにするとともに、新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行うことも特別委員会の研究テーマの一つである。

こうした諸課題を掲げる特別委員会にとって、近年の欧州連合（European Union：EU）の公会計の動向は無視することができない研究題材を提供するものである。

すなわち、欧州連合では、欧州債務危機に端を発して、全加盟国の一般政府（連邦政府、中央政府、州政府、地方政府および社会保障基金）に、統一的な公会計基準に準拠した財務諸表を作成させ、これを加盟国の財政管理に活用しようとする動きがみられる。

EU はこの統一的な公会計基準として、国際公会計基準審議会（International

Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB) の国際公会計基準 (International Public Sector Accounting Standards : IPSAS) の全基準をそのまま採用するのではなく、IPSAS を参考にしながら欧州公会計基準 (European Public Sector Accounting Standards : EPSAS) を設定・適用しようとしている。

そこで、EPSAS について、背景、目的、設定の現状等について実態調査を行い、さらに今後のわが国の新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行う際の参考とすることとした。

2 調査の対象機関

EU の欧州委員会 (European Commission : EC) は、欧州統計局 (Eurostat) に EPSAS タスクフォースを設置して EPSAS プロジェクトを実施していること、また、EPSAS プロジェクトの一環として、PwC ブリュッセルに加盟国の一般政府に発生主義会計を導入した場合の費用と便益を分析させたり、IPSAS の各基準を評価させたりする業務を委託していることから、Eurostat と PwC ブリュッセルを調査の対象とした。さらに、将来の EPSAS のガバナンスにおいて欧州会計検査院 (European Court of Auditors : ECA) が一定の監視機能を果たすことが予定されていること、また、加盟国の一般政府における発生主義会計の導入において欧州会計士連盟 (Federation of European Accountants : FEE) が一定の役割を果たすことが期待されていることから、ECA と FEE も調査の対象とした (附録 1 参照)。

3 EU の概要

3.1 目的

EU は経済通貨統合、共通外交・安全保障政策、警察・刑事司法協力等の幅広い分野で協力を進めている政治・経済統合体であり、国家を超えた欧州統合を目指している。この一環として、加盟国の一部では、人、物、資本及びサービスの自由な移動を可能とする共通市場を強化するため、単一通貨ユーロを導入している。特に単一通貨の下では、各加盟国が独自の金融政策を実施できなくなることから、ある加盟国の財政状況の悪化に伴う高インフレや金利上昇等の影響が他の加盟国に及ぶ事態を回避するため、財政規律を遵守するための仕組みが不可欠になっている。2015 年 1 月現在で、EU の加盟国数は 28 カ国で、域内人口は 5 億 819 万人となっている。また、ユーロ圏の加盟国数は 19 カ国で、ユーロ圏人口は 3 億 3833 万人となっている (図表 6-1 参照)。

図表 6-1 EU 加盟国の現状

国名	ユーロ圏	人口 (1000 人)	GDP (百万ユーロ)	一般政府財政収支の GDP 比 (%)	一般政府債務残高の GDP 比 (%)
ベルギー	○	11,258	402,027	▲3.2	106.5
ブルガリア		7,202	42,010	▲2.8	27.6
チェコ		10,538	154,738	▲2.0	42.6
デンマーク		5,659	257,753	1.2	45.2
ドイツ	○	81,174	2,915,650	0.7	74.2
エストニア	○	1,313	19,962	0.6	10.6
アイルランド	○	4,625	185,411	▲4.1	109.7
ギリシャ	○	10,812	179,080	▲3.5	177.1
スペイン	○	46,439	1,058,469	▲5.8	97.7
フランス	○	66,352	2,132,449	▲4.0	95.0
クロアチア		4,225	43,084	▲5.7	85.0
イタリア	○	60,795	1,616,253	▲3.0	132.1
キプロス	○	847	17,506	▲8.8	107.5
ラトビア	○	1,986	24,059	▲1.4	40.0
リトアニア	○	2,921	36,308	▲0.7	40.9
ルクセンブルグ	○	562	49,428	0.6	23.6
ハンガリー		9,849	103,216	▲2.6	76.9
マルタ	○	429	7,941	▲2.1	68.0
オランダ	○	16,900	662,770	▲2.3	68.8
オーストリア	○	8,584	329,295	▲2.4	84.5
ポーランド		38,005	413,133	▲3.2	50.1
ポルトガル	○	10,374	173,045	▲4.5	130.2
ルーマニア		19,861	150,018	▲1.5	39.8
スロベニア	○	2,062	37,303	▲4.9	80.9
スロバキア	○	5,421	75,214	▲2.9	53.6
フィンランド	○	5,471	205,178	▲3.2	59.3
スウェーデン		9,747	430,258	▲1.9	43.9
イギリス		64,767	2,222,912	▲5.7	89.4
EU (28 カ国)		508,191	13,944,015	▲2.9	86.8
ユーロ圏 (19 カ国)		338,335	10,126,889	▲2.4	91.9

(注) 人口は 2015 年 1 月 1 日現在、他は 2014 年

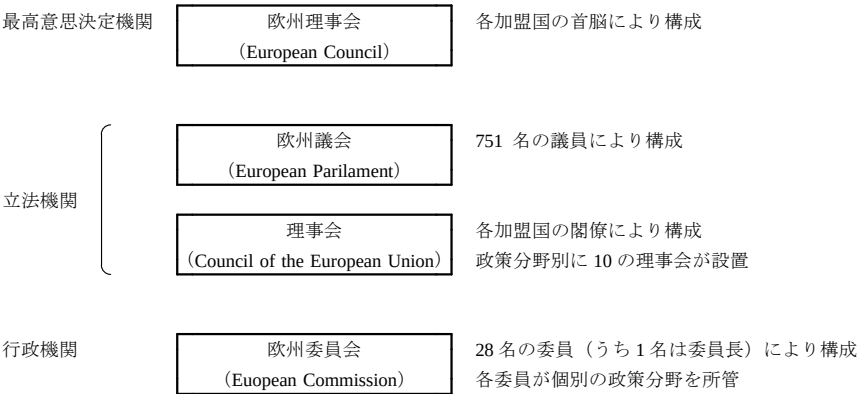
(出典) Eurostat

3.2 統治機構

EU の主要機構には、①欧州理事会 (European Council)、②欧州議会 (European Parliament)、③理事会 (Council of the European Union)、④欧州委員会 (EC) がある (図表 6-2 参照)。欧州理事会は最高意思決定機関で、加盟国の大統領又は首相で構成される。欧州議会は立法機関で、加盟国における直接選挙で選出される 751 名の議員で構成される。議員の任期は 5 年で、直近では、2014 年 5 月に選挙が行われた。理事会は立法機関で、加盟国の担当閣僚で構成され、総務・対外関係、経済・財政問題、司法・国内問題協力等の 10 の理事会が設置されている。このうち EU の財政問題を所管しているのは、経済・財政問題理事会 (ECOFIN) である。欧州委員会は行政機関で、加盟国から選出される 28 名の委員 (うち 1 名は委員長) により構成され、各委員はそれぞれ個別の政策分野を所管する。委員長は欧州理事会が欧州議会に候補者を提案し、欧州議会により選出される。また、委員は委員長が理事会の同意・採択を経た後、欧州

議会に候補者を提案し、欧州議会が欧州委員会全体を承認する。その後、欧州理事会が欧州委員会を任命することになっている。委員長及び委員の任期は 5 年で、欧州議会の選挙後に任命される。これ以外に、EU には EU 司法裁判所、欧州会計検査院（ECA）、欧州中央銀行等が設置されている。

図表6-2 EUの統治機構



（出典）根岸（2014a）図表 2（p. 117）に加筆修正

3.3 法令体系

EU の法令は通常、立法手続を通じて欧州議会及び理事会で審議され、欧州議会と理事会の双方の合意を得て成立する。EU では、欧州委員会が法案提出権を独占しており、欧州議会及び理事会は欧州委員会に対する法案提出請求権を有するものの、法案提出権を有していない。EU の法令には、①規則（Regulation）、②指令（Directive）、③決定（Decision）がある。規則は全加盟国に直接適用され、各国の国内法よりも優先される。指令は全加盟国にその内容に沿って国内の法令を改正することを義務付ける。決定は特定の加盟国、企業、個人等に適用される。これ以外に、法的拘束力のないものとして勧告（Recommendation）及び意見（Opinion）が出されることがある。

4 調査の結果

実態調査に当たっては、事前に、文献調査を行って具体的な質問事項を作成し、調査の対象機関に送付した（附録 2 参照）。調査の対象機関からは、質問事項に対する回答を得るとともに、参考資料及び参考資料が掲載されているウェブサイトアドレスの提供を受けた。調査の対象機関からの説明及び参考資

料に基づく、調査の結果は次のとおりである。

4.1 EPSAS の背景

2009 年以降の欧州債務危機は、EU の各国政府が財政的安定性を明確に示すとともに、信頼性と透明性の高い財務データを公表する必要性を明らかにした。これは、ギリシャ政府の財務データの信頼性の欠如が欧州債務危機の一因になったことに表れている。理事会は、過剰な政府の財政赤字を回避する目的で加盟国に課せられている欧州連合運営条約（Treaty on the Functioning of the European Union : TFEU）の義務を順守させるため、2011 年 11 月に「加盟国の予算枠組の要件に関する理事会指令（Council Directive 2011/85/EU）」を発した。この指令において、各加盟国は自国の公会計制度に関して、一般政府を構成する全部門を包括的にかつ一貫性をもって対象にするとともに、1995 年欧州経済計算（European System of Accounts : ESA）基準の基礎となるデータを準備するため、発生主義に基づくデータを提供するために必要な情報を有するものを整備するとされた（第 3 条第 1 項）。各加盟国がそれぞれ個別に発生主義会計基準を設定・適用するよりは、全加盟国の一般政府に適用される統一的な発生主義会計基準を設定・適用した方が、コスト効率性が高く、また、透明性と比較可能性が高まるため、EPSAS を設定・適用する EPSAS プロジェクトが開始された。

4.2 EPSAS の目的

各加盟国は TFEU 第 126 条及び過剰財政赤字手続に関する議定書第 12 号（Protocol No 12 on the Excessive Deficit Procedure）第 1 条により、一般政府の財政赤字が対 GDP 比で 3%、一般政府の債務残高が対 GDP 比で 60%を超えないことが義務付けられているが、この財政目標は、ESA で設定されている。ESA 基準は発生主義を採用しているため、基礎データが現金主義で提供されている場合、これらのデータは、発生主義のデータに変換されなくてはならないが、マクロレベルでの見積りにより調整されるため、変換された発生主義のデータは概算に止まることになる。また、ミクロレベルにおいて発生主義による財務情報が存在しない場合には、財務取引や貸借対照表は様々な情報源から引き出さなければならないため、非財務情報により算定される赤字と財務情報により算定される赤字の間に統計的な矛盾を生じさせることになる。ESA 基準による統計情報の品質は、その基礎データに大きく依存しているため、欧州委員会は全加盟国の一般政府に適用される統一的、かつ、ESA 基準と矛盾しない発生主義会計基準、つまり、EPSAS を設定・適用することとした。これにより、ESA

基準による統計情報に対する信頼性が高まり、財政状況の測定、報告及び予測が改善される。EPSAS の第一義的な目的は、財政目標を設定している ESA の品質の向上を図ることである。

これに加え、加盟国では、EPSAS の適用により、財務情報の透明性と比較可能性が高まるため、財務管理の効率性が改善するとともに、説明責任が向上することが期待されている。また、特に発生主義会計を採用していない加盟国では、意思決定に有用な財務情報を入手できるようになる。

4.3 IPSAS の適用性

2011 年 11 月の理事会指令（2011/85/EU）では、IPSAS が現在、国際的に認知された唯一の包括的な公会計基準であるため、欧州委員会は 2012 年 12 月までに、IPSAS を加盟国に適用できるかどうか評価することとされた（第 16 条第 3 項）。欧州委員会は 2013 年 3 月に評価結果を欧州委員会報告書「加盟国における統一的な公会計基準の適用に向けて－加盟国に対する IPSAS の適用性－」にまとめ、理事会及び欧州議会に報告した。この報告書では、加盟国（評価時点で 27 カ国）のうち 15 カ国では、国の公会計基準が何らかの形で IPSAS に言及していたが、IPSAS を完全適用していた加盟国は皆無であることが明らかにされた。また、報告書では、全加盟国の一般政府に適用される統一的な発生主義会計基準の必要性が認識されたものの、現在の IPSAS をそのまま加盟国に適用することは困難であることも明らかにされ、その理由として、以下の点が指摘された。

- （ア）現在の IPSAS では、同一の取引・事象に対して複数の会計処理の選択適用を認めているため、統一化が阻害され、比較可能性が損なわれる。選択適用の例として、有形固定資産の当初認識後の測定における原価モデルと再評価モデルの選択適用等がある。
- （イ）現在の IPSAS には、公的部門に特有の取引・事象に関するすべての基準が含まれているわけではないため、会計基準としては不完全である。開発されていない例として、税収、社会保障給付、年金、文化遺産等に関する基準がある。
- （ウ）IPSASB は現在、概念フレームワークを作成しているが、概念フレームワークが完成した後、IPSAS のうちいくつかの基準は見直される可能性があるため、現在の IPSAS は安定的な基準とはいえない。
- （エ）IPSAS は現在、民間部門の IPSASB によって開発されているため、加盟国の政府機関は基準の開発過程や IPSASB の監視に関与できない。
- （オ）IPSASB は現在、限られた資源しか有していないため、財政危機等の緊急

事態に対応した基準や推奨実務ガイドラインの開発を速やかに、かつ柔軟に行うことができない。

4.4 EPSAS プロジェクトのスケジュール

2013 年 3 月の欧州委員会報告書では、全加盟国の一般政府に適用される統一的な発生主義会計基準、つまり、EPSAS の必要性が認識され、その設定と適用については、政治的な決定を得て段階的に実施していくこととされた。欧州統計局は 2014 年 4 月の時点で、EPSAS プロジェクトを次の 3 段階を経て実施することを予定していた。

(ア) 第 1 段階は 2013 年中頃から 2014 年中頃までで、EPSAS のガバナンス、EPSAS の要求事項等に関する欧州委員会報告書（Commission Communication）を作成する。

(イ) 第 2 段階は 2014 年中頃から 2015 年末までで、EPSAS のガバナンス、EPSAS の要求事項等に関する法的枠組み（Framework Regulation）を決定する。

(ウ) 第 3 段階は 2015 年末から 2020 年までで、EPSAS の承認と段階的な適用を行う。

また、第 2 段階及び第 3 段階については、さらに次の 4 つのステップを経て実施することを予定していた（図表 6-3 参照）。

図表6-3 EPSASのスケジュール

行程	年	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
法的枠組みと開始貸借対照表		←-----	←-----	←-----	←-----	←-----	←-----		
EPSAS の第一陣（税収、社会保障給付、年金等）			←-----	←-----	←-----	←-----	←-----		
EPSAS の第二陣				←-----	←-----	←-----	←-----		
連結と公的部門の財務諸表（WGA）					←-----	←-----	←-----	←-----	

(注) ----- : 基準の設定 ; ————— : 基準の適用

(出典) EC (2014c) p. 17 に加筆修正

(エ) 第 1 ステップは 2014 年初めから 2018 年末までで、EPSAS に関する法的枠組みの決定と開始貸借対照表を作成する。

(オ) 第 2 ステップは 2015 年初めから 2019 年末までで、第一陣の EPSAS（税収、社会保障給付、年金等）の設定と適用を行う。

(カ) 第 3 ステップは 2016 年初めから 2019 年末までで、第二陣の EPSAS の設

定と適用を行う。

- (キ) 第4ステップは2017年初めから2020年末までで、連結と公的部門の財務諸表（Whole of Government Accounts：WGA）を作成する。

4.5 EPSAS のガバナンス

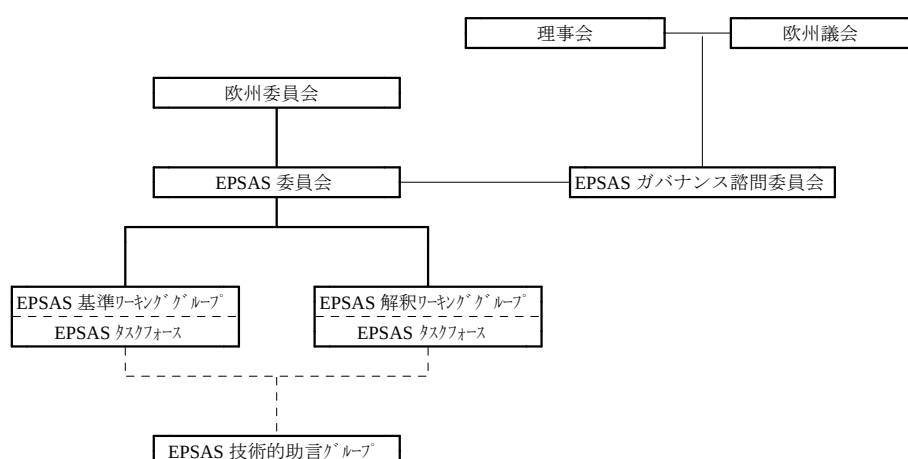
欧州統計局は将来の EPSAS のガバナンスに関し関係者の意見を参考とするため、2013年11月に意見公募資料（Public Consultation Paper）を公表した。これによると、EPSAS のガバナンス構造は次のように提案されており（図表 6-4 参照）、事務局機能はいずれも欧州委員会が果たすことになっている。

- (ア) EPSAS の開発計画と EPSAS の原案の承認を行う EPSAS 委員会（EPSAS Committee）を設置する。この委員会は、各加盟国が任命する行政機関のハイレベルの委員で構成され、欧州委員会の代表者が委員長を務める。また、他の EPSAS 関係者もオブザーバーとして参加する。
- (イ) EPSAS 委員会の下に、ワーキンググループを設置する。このワーキンググループには、EPSAS の原案を開発する EPSAS 基準ワーキンググループ（EPSAS Standards Working Group）と EPSAS の有権解釈を行う EPSAS 解釈ワーキンググループ（EPSAS Interpretation Working Group）がある。ワーキンググループは、各加盟国が任命する公的部門の基準設定及び政府会計の専門家で構成され、欧州委員会の代表者が議長を務める。また、他の EPSAS 関係者もオブザーバーとして参加する。
- (ウ) ワーキンググループの下に、EPSAS に関してテーマごとに技術的に詳細な準備作業を行う EPSAS タスクフォース（EPSAS Task Force）を時限的に設置する。このタスクフォースは、各加盟国が任命する公的部門の基準設定及び政府会計の専門家で構成され、欧州委員会の代表者が議長を務める。また、他の EPSAS 関係者もオブザーバーとして参加する。
- (エ) EPSAS の設定過程を監視する EPSAS ガバナンス諮問委員会（EPSAS Governance Advisory Board）を設置する。この委員会は、公会計基準設定の分野で優れた能力を有する専門家で構成される。委員長は理事会が欧州委員会との協議を経た後、欧州議会の同意を得て任命する。また、委員は欧州議会及び理事会が欧州委員会との協議を経た後、それぞれ同数を任命する。
- (オ) EPSAS の原案を開発する初期過程において幅広く関係者の意見を反映させるため、EPSAS 技術的助言グループ（EPSAS Technical Advisory Grope）を設置する。このグループは、会計及び監査の職業的専門家、EPSAS を適用する財務諸表の作成者、統計学の専門家、学識経験者等で構成される。

議長は委員の選挙で選出する。また、委員の一部は欧州委員会が欧州議会及び理事会との協議を経て任命し、他はそれぞれの所属長が直接任命する。

EPSAS のガバナンス構造は、欧州統計局の（案）のままであり、調査時点で、当初 2014 年中頃までに予定していた EPSAS のガバナンスに関する欧州委員会報告書は作成されていない。

図表6-4 EPSASのガバナンス構造



(注) ————— : 監視 ; ————— : 基準の設定と適用 ; - - - - - : 専門的助言と意見

(出典) EC (2013b) Annex 2

4.6 EPSAS の設定

2013 年 3 月の欧州委員会報告書では、現在の IPSAS をそのまま加盟国に適用することは困難であるとされたが、同時に、EPSAS を設定する場合、IPSAS が参考になるとされた。この報告書では、EPSAS の要求事項として、①発生主義会計、②複式簿記、③国際的に統一化された財務報告、④ESA 原則との整合性が挙げられている。また、欧州統計局は現在の IPSAS（評価時点で 32 基準）を EPSAS の設定において、①わずかな調整で、又は調整を行わないで適用可能な基準（1、2、3、4、5、9、10、11、12、14、16、19、27、32）、②調整により、又は会計処理の選択適用から限定適用の変更により適用可能な基準（7、8、13、15、17、18、20、21、22、23、24、25、26、31）、③修正により適用可能な基準（6、28、29、30）に分類している（図表 6-5 参照）。

EPSAS は欧州委員会により要求事項が示され、欧州統計局によりその基礎となる IPSAS が 3 分類されただけであり、調査時点で、当初 2015 年初めから予定していた EPSAS の設定は行われていない。

図表 6-5 EPSAS 設定の基礎となる IPSAS の分類

IPSAS	名 称	完全適用	調整適用	修正適用
IPSAS 1	財務諸表の表示	○		
IPSAS 2	キャッシュ・フロー計算書	○		
IPSAS 3	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	○		
IPSAS 4	外国為替レート変動の影響	○		
IPSAS 5	借入コスト	○		
IPSAS 6	連結財務諸表と個別財務諸表			○
IPSAS 7	関連法人への投資		○	
IPSAS 8	合併事業に対する持分		○	
IPSAS 9	交換取引からの収益	○		
IPSAS 10	超インフレ経済化における財務報告	○		
IPSAS 11	工事契約	○		
IPSAS 12	棚卸資産	○		
IPSAS 13	リース		○	
IPSAS 14	後発事象	○		
IPSAS 15	金融商品：開示及び表示		○	
IPSAS 16	投資不動産	○		
IPSAS 17	有形固定資産		○	
IPSAS 18	セグメント別報告		○	
IPSAS 19	引当金、偶発債務及び偶発資産	○		
IPSAS 20	関連当事者についての開示		○	
IPSAS 21	非資金生成資産の減損		○	
IPSAS 22	一般政府部門の財務情報の開示		○	
IPSAS 23	非交換取引からの収益（租税及び移転）		○	
IPSAS 24	財務諸表における予算情報の表示		○	
IPSAS 25	従業員給付		○	
IPSAS 26	資金生成資産の減損		○	
IPSAS 27	農業	○		
IPSAS 28	金融商品：表示			○
IPSAS 29	金融商品：認識と測定			○
IPSAS 30	金融商品：開示			○
IPSAS 31	無形資産		○	
IPSAS 32	サービス移譲契約：譲与者	○		

(注) 完全適用には軽微な調整を含み、調整適用には会計処理の選択適用から限定適用への変更を含む。

(出典) EC (2013a) ANNEX 7.1 (pp. 125-126)

4.7 EPSAS の法的枠組み

全加盟国に EPSAS を適用させるためには、EPSAS の枠組みを法制化 (Framework Regulation) する必要がある。その前段階として、欧州委員会は EPSAS の法的枠組みに関する欧州委員会報告書を欧州議会及び理事会に提出する必要がある。その後、欧州委員会は EPSAS の枠組みに関する法案を欧州議会及び理事会に提出することになる。欧州統計局は、法制内容として次の事項を予定している。

(ア) EPSAS のガバナンスと EPSAS 委員会の設置

(イ) EPSAS のガバナンスの基礎となる原則

(ウ) EPSAS を適用するためのデュープロセス

(エ) EPSAS の要求事項

(オ) EPSAS のスターティングポイントとしての IPSAS の位置付け

EPSAS の枠組みは、欧州統計局により法制内容が示されただけであり、調査時点で、当初 2014 年中頃までに予定していた EPSAS の法的枠組みに関する欧

州委員会報告書は作成されていない。

4.8 EPSAS 適用の便益

欧州統計局は加盟国が一般政府に EPSAS を適用した場合に生じる便益を分析する研究業務を PwC ブリュッセルに委託した。PwC ブリュッセルは、加盟国へのアンケート結果、既に公的部門に発生主義会計を導入した国の優良事例の分析を行い、分析結果を委託研究報告書「公的部門に発生主義会計を適用した場合の費用を含めた潜在的な影響に関する情報、及び各 IPSAS の適用性に関する技術的分析」にまとめ、2014 年 8 月に欧州統計局に提出した。この報告書によると、EPSAS 適用の便益として次の事項が挙げられている。

- (ア) ESA 統計情報の基礎データの品質が向上するため、各加盟国においてマクロレベルでの財政状況の監視が改善され、財政目標の達成を目指しながら財政政策に関する意思決定が行われるようになる。
- (イ) 政府の財政状態について包括的な財務情報が入手できるため、各加盟国において財政の長期的な持続可能性に関する評価が可能となり、世代間負担の公平性を考慮しながら財政政策に関する意思決定が行われるようになる。
- (ウ) 公的主体のサービス提供に関するフルコスト情報が入手できるため、公的主体においてサービス提供の効率性の評価が可能となり、効率性の向上を目指しながらサービス提供に関する意思決定が行われるようになる。
- (エ) 統一化された公会計基準の適用により、統一化された公監査の手続きが行われるため、EU 域内において財務監査の品質が向上するようになる。
- (オ) 公的資源の使用に関する効率性と有効性の評価に資する財務情報が入手できるため、議会での審議や市民による監視に活用され、政府による民主的な説明責任の履行が改善されるようになる。
- (カ) 政府が投資家に提供する財務諸表の信頼性が向上するため、国際金融市場において投資家の意思決定が合理的に行われ、政府発行債券の借入金利が低下するようになる。試算によると、借入金利 1%の低下は、EU 全体で 10 億ユーロの節減をもたらす。

4.9 EPSAS 適用の費用

欧州統計局は加盟国が一般政府に EPSAS を適用する場合に生じる費用を分析する研究業務も PwC ブリュッセルに委託した。PwC ブリュッセルは、加盟国の会計制度の現状、既に公的部門に発生主義会計を導入した国の費用の分析を行うとともに、EU 全体で EPSAS の適用に要する費用の試算を行い、分析と試

算の結果を上記の委託研究報告書に含めた。分析と試算では、EPSAS が未だ開発されていないため、IPSAS を適用することが想定されている。報告書では、EPSAS 適用に要する費用は、IT 費用と非 IT 費用に分類されている。IT 費用とは、EPSAS を適用する IT システムの開発又は改修に要する費用のことである。また、非 IT 費用とは、①EPSAS に対応した会計処理の原則及び手続の作成に要する費用、②開始貸借対照表、初度適用の財務諸表を作成するための基礎データの収集に要する費用、③継続適用の財務諸表を作成するための基礎データの収集に要する費用、④会計担当職員の研修に要する費用、⑤内部統制の変更に要する費用のことである。

これらの費用の決定要因は、一般政府の規模と複雑性、政府会計の成熟度、現存する IT システムの成熟度、そして、新たな IT システムを開発するかどうかである。EU 全体でみると、EPSAS の適用に要する費用は、各加盟国が既存の IT システムをすべて改修して適用する場合には 12 億～21 億ユーロ、各加盟国が既存の IT システムのうち成熟度の低いものだけをすべて新規に開発して適用する場合には 18 億～69 億ユーロ、それぞれ掛かると試算されている。また、これらの費用の GDP 比は、0.009～0.053%となっている。

EPSAS 適用の費用のうち主なものは一回限りで、かつ一定の期間、つまり、EPSAS プロジェクトの実施期間（約 5 年間）にしか発生しないが、EPSAS 適用の便益はより長期間にわたって発生する。このため、便益は金銭価値化することが困難であるものの、欧州統計局としては、費用を上回ると評価している。

4.10 EPSAS の内部統制

既に述べたとおり、各加盟国は 2011 年 11 月の理事会指令（Council Directive 2011/85/EU）で、公会計制度に発生主義会計を導入することを義務付けられたが、発生主義会計導入後の公会計制度は、内部統制に服するとされている（第 3 条第 1 項）。EPSAS プロジェクトでも、有効な内部統制は、高品質の財務報告を作成するための前提条件とされているが、欧州統計局によると、全加盟国に統一的な内部統制の概念、法制度、基準等を適用することは想定しておらず、各加盟国の裁量に委ねるとしている。

現状では、内部統制の概念、法制度、基準等は加盟国により異なっているが、何らかの内部統制は存在している。加盟国（国レベル）の内部統制は、概念的に、集権化された内部統制と分権化された内部統制に分けられる。集権化された内部統制とは、行政府内に独立した財務監査総監（Inspection Générale des Finances）等の機関を設置し、公的資金を使用するすべての機関を統一的に監査する仕組みのことである。また、分権化された内部統制とは、公的主体の管理

者とその他の職員によって実施される総合的なプロセスのことで、リスクに対応するとともに、当該公的主体の任務を遂行する中で、①経済的、効率的及び効果的な業務の遂行、②説明責任の履行、③関連法令への準拠、④資産の保全の達成に関して合理的な保証を提供する仕組みのことである。分権化された内部統制を採用している加盟国では、内部統制の設置が法令で義務付けられていることが多い。この場合、公的主体は、内部統制基準としてトレッドウェイ委員会支援組織委員会（COSO）の統合的枠組み（Internal Control-Integrated Framework）や最高会計検査機関国際組織（INTOSAI）の公的部門の内部統制基準ガイドライン（Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector）を適用している。また、公的主体はそれぞれの内部統制の有効性に関して自己評価した報告書を作成し、当該公的主体の年次報告書又は年次財務諸表に掲載又は添付している。

4.11 EPSAS の財務監査

既に述べたとおり、各加盟国は 2011 年 11 月の理事会指令（Council Directive 2011/85/EU）で、公会計制度に発生主義会計を導入することを義務付けられたが、発生主義会計導入後の公会計制度は、独立した監査に服するとされている（第 3 条第 1 項）。EPSAS プロジェクトでも、外部監査人による財務監査は、高品質の財務報告を作成するための前提条件とみなされているが、欧州統計局によると、全加盟国に統一的な監査実施主体、監査基準等を適用することは想定しておらず、各加盟国の裁量に委ねるとしている。

現状では、一般政府の財務監査の実施状況は加盟国により異なり、行われていない国もある。監査実施主体については、①最高会計検査機関（Supreme Audit Institutions : SAI）が一般政府の全部門を監査している場合、②SAI が連邦政府及び中央政府を含む一般政府の一部を監査している場合、③連邦政府及び中央政府の SAI 以外の監査機関、州政府及び地方政府の監査機関がそれぞれの監査を行っている場合、④民間の監査法人又は公認会計士が連邦政府、中央政府及び州政府を除く一般政府の一部を監査している場合がある。監査基準については、①国際監査基準（International Standards on Auditing : ISA）及び最高会計検査機関国際基準（International Standards of Supreme Audit Institutions : ISSAI）を完全適用している場合、②ISA 及び ISSAI を調整適用している場合、③ISA 及び ISSAI を参考にしている場合、④欧州監査基準（European Standards of Auditing）を参考にしている場合、⑤独自の監査基準を適用している場合がある。

4.12 EPSAS と発生主義予算

PwC ブリュッセルの委託研究報告書では、発生主義予算へも言及しており、発生主義会計は発生主義予算を導入する前提と考えられている。これは、既に発生主義予算を導入した国から、導入の効果に対して肯定的な評価が寄せられているからである。発生主義予算については、加盟国ではオーストリア、イギリス及びドイツ（ヘッセン州）が導入している。また、加盟国以外の欧州ではスイスが導入している。これらの国では、効果として、①より長期的な視点で政策の選択に関する意思決定ができること、②予算を反映した予定財務諸表と実績の比較ができること、③フルコストで予算と実績を直接比較ができるため、差異分析の結果を予算編成に反映できることなどを挙げている。欧州統計局によると、EPSAS プロジェクトは、全加盟国の一般政府に統一的な発生主義会計基準を適用し、最終的に公的部門の財務諸表（WGA）を作成することを目指しており、その後、発生主義予算を導入するかどうかは、各加盟国の裁量に委ねるとしている。

4.13 EPSAS プロジェクトの現状と今後の見込み

EPSAS プロジェクトの調査時点の現状は、EPSAS のガバナンスに関する意見公募資料に対する応募意見の分析を行い、その結果に基づいて、EPSAS の法的枠組みに関する欧州委員会報告書の作成を準備している段階である。この欧州委員会報告書の作成は、当初 2014 年中頃までに終えることを予定していた。従って、現在のところ、EPSAS は存在しない。

欧州統計局は認めていないが、他の調査対象機関によると、EPSAS プロジェクトが遅れている背景には、欧州委員会内部の事情と加盟国の抵抗があるとされている。欧州委員会内部の事情とは、欧州委員会委員長の交代である。

バローゾ前委員長は EPSAS プロジェクトを積極的に推進してきたが、2014 年 5 月に行われた欧州議会選挙後に退任した。2014 年 11 月には、ユンカー前ルクセンブルグ首相が欧州委員会委員長に就任したが、ユンカー委員長の政策構想において、EPSAS プロジェクトの優先順位は低いとされ、積極的な指導力は発揮されていない。

また、加盟国の抵抗とは、ドイツの EPSAS 適用に対する反対である。ドイツの財政状態は、現在のところ他の加盟国より比較的良好であるが、EPSAS を適用することになれば、将来的に年金債務を計上せざるを得なくなり、他の加盟国と同様のレベルに財政状態が悪化するのではないかということである。つまり、透明性が向上することで、国際金融市場において借入金利が上昇することを懸念しているのではないかということである。

EPSAS の法制化には、欧州委員会からの法案の提出と、欧州議会及び理事会の同意が必要であるため、上記の事情を顧みると、EPSAS プロジェクトが確実に実施されるかどうかは予断を許さないといえよう。

4.14 参考

4.14.1 EU の会計制度

EU 諸機関には、2005 年から発生主義会計が導入されているが、適用される会計基準は、IPSAS を基礎としている。EU には、欧州委員会とその他の諸機関に会計責任者（Accounting Officer）が置かれ、予算を執行するとともに、個別決算書を作成している。この個別決算書は、財務諸表と予算実績報告書で構成される。会計責任者はそれぞれの機関の個別決算書を作成するが、欧州委員会の会計責任者は、これらを連結した EU の連結決算書を作成することが義務付けられている。欧州委員会の会計責任者は、EU の連結決算書の作成に当たり、EU 財務規則（EU Financial Regulation）第 143 条第 1 項に基づき、国際的に認められた公会計基準、つまり、IPSAS を基礎とした会計基準を適用することとされている。会計責任者は IPSAS を基礎とするものの、資産、負債、収益、費用及びキャッシュフローを真実かつ公正に表示するために必要がある場合には、IPSAS の調整適用を行うことが認められている。また、IPSAS が開発されていない EU 固有のトピックについては、会計基準諮問グループの助言を得ながら独自の会計基準を設定している。これらには、費用及び未払金（Expenses and payables）及び事前資金調達（Pre-financing）に関する基準がある。さらに、欧州委員会の会計責任者は、EU 財務規則第 152 条に基づき、その他の諸機関の会計責任者との協議を経て、これらの機関に適用される会計基準を設定する権限が与えられている。この基準は、EU 財務規則第 143 条に準拠するため、IPSAS が基礎となる。

4.14.2 EU の検査制度

EU の検査は、ECA が行っている。ECA は 1975 年のブッリュセル条約により設立され、1992 年のマートリヒト条約により決算の信頼性と合規性に関する年次報告を行うこととされた。ECA は現在、TFEU 第 287 条及び EU 財務規則第 159 条に基づき、連結財務諸表と連結予算実績報告書で構成される EU の連結決算書、及びこの連結決算書の裏付けとなっている取引の合規性を検査することを義務付けられている。ECA の役割は、検査結果に基づき、連結決算書の信頼性とその裏付けとなる取引の合規性について、欧州議会及び理事会に保証を提供することである。ECA は法令で義務付けられているわけではないが、自己

の裁量で、IFAC の ISA と職業倫理規程、及び INTOSAI の ISSAI に準拠して検査を行い、年次報告書において、連結決算書に重要な虚偽表示がないかどうか、及びその裏付けとなる取引が関連法令に準拠しているかどうか合理的保証を行っている。また、ECA は EU 諸機関の個別決算書についても同様の検査を行い、その検査結果に基づき、機関別の特定年次報告書を作成している。

4.14.3 EPSAS と ECA

2013 年 11 月の EPSAS のガバナンスに関する意見公募資料では、EPSAS のガバナンスを監視する役割を担う機関として理事会、欧州議会とともに ECA が挙げられていた。EPSAS が全加盟国の一般政府に適用されることになれば、EU 諸機関にも適用されることが考えられる。この場合、EPSAS が適用された連結決算書及び個別決算書の検査を行うのは ECA であるため、ECA としては、独立性を確保しながら、EPSAS のガバナンスにおいて一定の監視機能を果たしていきたいとしている。

5 今後の研究課題

EPSAS プロジェクトの第一義的な目的は、ESA 基準と整合性が取れた財務データを提供することにより、ESA の品質の向上を図ることである。これは、財政目標が ESA で設定されているため、EPSAS を適用した財務データの提供により、ESA に対する信頼性が高まり、財政目標の測定、報告及び予測が改善されるからである。今回の実態調査では、財務報告と国民経済計算の整合性を取ることの重要性を再認識することができた。一方、わが国の新公会計基準では、国民経済計算の品質の向上を図ることを目的とはしていないが、わが国においても、財政目標は国民経済計算で設定されているため、国民経済計算と整合性が取れた財務データを提供するという観点から、新公会計基準の改訂等に向けた提案を検討する必要がある。

また、EPSAS プロジェクトでは、IPSAS の全基準をそのまま採用することはないが、一部の基準を除き、完全適用または調整適用することとしているため、今回の実態調査で、IPSAS の会計基準としての有用性を確認することができた。EPSAS プロジェクトが IPSAS をベンチマークとしたのは、IPSAS が現在、国際的に認知された唯一の包括的な公会計基準であり、特定の国の制度を前提としていないからであろう。

ちなみに、わが国の新公会計基準を IPSAS と比較すれば、新公会計基準は、①地方公共団体の内部者が財政の効率化・適正化を図るため、財務書類を活用

することを重視していること、②税収について「持分説」を採用しているため、世代間負担の公平性に関するフロー情報は、純資産変動計算書において、純行政コストから税収等の財源を控除した本年度差額に表示されること、③減損、資産除去債務、退職後給付（年金）等において負債及び費用の一部が認識されないため、フルコストが表示されないこと、④サービス業績情報の作成が義務付けられていないため、サービスのコストに関する情報が提供されないことなどが明らかになっている。

したがって、地方公共団体の内部者が財政の効率化・適正化を図るために財務書類を活用することを重視しているにもかかわらず、新公会計基準と IPSAS の乖離の中には、効率性の評価で重要な役割を果たすコスト情報に影響を及ぼすものも含まれている点は重要な論点になると考えられる。特に、固定資産の減損、資産除去債務及び従業員給付（退職年金）については、わが国の公会計の一部において既に IPSAS が適用されていて、地方公共団体にも一定の効果が期待できるため、今後、新公会計基準の改訂に向けた提案を検討していきたい。

参考文献

- 根岸隆史（2014a）「EU（1）－2014 年欧州議会選挙結果と EU の動向－」『立法と調査』355：114-128.
- 根岸隆史（2014b）「EU（2）－2014 年欧州議会選挙結果と EU の展望－」『立法と調査』359：79-95.
- 根岸隆史（2015）「EU（3）－欧州各国の民主主義と社会－」『立法と調査』363：69-91.
- EC（2011）COUNCIL DIRECTIVE 2011/85/EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States.
- EC（2013a）COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT（SWD（2013）57 final）.
- EC（2013b）PUBLIC CONSULTATION PAPER、Document accompanying the public consultation “Towards implementing European Public Sector Accounting Standards（EPSAS）for Member States - Public consultation on future EPSAS governance principles and structures”.
- EC（2013c）REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT、Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States、The suitability of IPSAS for the Member States（COM（2013）114 final）.
- EC（2014a）COMPENDIUM of the public internal control systems in the EU Member

- States, Second edition.
- EC (2014b) Public consultation on future EPSAS governance principles and structures: Draft report.
- EC (2014c) Taking stock on EPSAS development, FEE Roundtable Harmonizing European Public Sector Accounting.
- EC (2015) Update on the EPSAS Project, Meeting with Team of Japanese Researchers.
- ECA (2013) The Role of the Court of Auditors in Modernizing the Accounting System of the European Institutions.
- ECA (2014) ANNUAL REPORTS concerning the financial year 2013.
- Ernst & Young (2012) An overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 Member States.
- PwC (2014) Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards.

附録 1 現地調査

1. 日程

月 日（曜日）	時間	日程	宿泊
8 月 16 日（日）	11:40 16:05 18:10 19:40	成田国際空港発（SK984） カストルップ国際空港着 カストルップ国際空港発（SK597） ブリュッセル国際空港着	ブリュッセル（Royal Windsor Hotel Grand Place）
8 月 17 日（月）	12:30 ～ 13:30 13:30 ～ 16:00 16:00 ～ 17:00	PwC ブリュッセル主催昼食会 PwC ブリュッセル（調査事項） PwC ブリュッセル（ICAEW との会合）	同上
8 月 18 日（火）	10:00 ～ 12:00	欧州会計士連盟	同上
8 月 19 日（水）	8:30 12:30 14:00～ 16:00 19:00 ～ 21:00	ブリュッセル駅発 ルクセンブルグ駅着 欧州会計検査院 武田参事官主催夕食会	ルクセンブルグ（Mercure Grand Hotel Alfa Luxembourg）
8 月 20 日（木）	10:00～ 12:30	欧州統計局	同上
8 月 21 日（金）	9:00 13:00	ルクセンブルグ駅発 ブリュッセル駅着	ブリュッセル（Hilton Brussels Grand Place）
8 月 22 日（土）	10:30 12:00 15:45	ブリュッセル国際空港発（SK594） カストルップ国際空港着 カストルップ国際空港発（SK983）	機中泊
8 月 23 日（日）	9:35	成田国際空港着	

2. 訪問者

① 山浦久司（明治大学教授）

② 兼村高文（明治大学教授）

③ 東信男（会計検査院国際検査情報分析官）

上記以外に、PwC ブリュッセルには仲澤孝宏、三刀屋淳両公認会計士（あらた監査法人）が、欧州会計検査院及び欧州統計局には檜崎義憲・在ルクセンブルグ日本国大使館一等書記官がそれぞれ同行した。

3. 訪問先対応者

ブリュッセル	ルクセンブルグ
① PwC ブリュッセル Mr. Patrice Schumesch、Partner Mr. Martin Manuzi、ICAEW Europe Region Regional Director ② 欧州会計士連盟 Mr. Olivier Boutellis-Taft、Chief Executive Ms. Petra Weymuller、Senior Manager Mr. Paul Gisby、Manager	③ 欧州会計検査院 Mr. Ralp Otte、Head of Unit for the Reliability of Accounts Mr. Sebastian Mitrowski、Presidency-Communications and Institutional Relations ④ 欧州統計局 Mr. Alexandre Makaronidis、Head of Unit、Task Force EPSAS Mr. Istvan Varjas (EPSAS Team Member) Ms. Anabela Rodrigues (同上) Ms. Carmela Zammit (同上)

4. 訪問先住所

ブリュッセル	ルクセンブルグ
① PwC ブリュッセル PwC Brussels Woluwegarden - Woluwedal 18 1932 Brussels Tel: +32 (0) 2 710 4211 ② 欧州会計士連盟 Federation of European Accountants Avenue d' Auderghem、22-28/8 B-1040 Brussels Tel: +32 (0) 2 893 3360	③ 欧州会計検査院 European Court of Auditors 12、Rue Alcide de Gasperi 1615 Luxembourg Tel: +352 4398-1 ④ 欧州統計局 Eurostat Joseph Bech building 5、Rue Alphonse Weicker 2721 Luxembourg Tel: +352 4301-1

5. 宿泊先

ブリュッセル	ルクセンブルグ
8月16日～8月19日 Royal Windsor Hotel Grand Place 5 Rue Duquesnoy Brussels Tel: +32 (0) 2 505 5555 8月21日～8月22日 Hilton Brussels Grand Place Carrefour de l' Europe 3 Brussels Tel: +32 (0) 2 548 4211	8月19日～8月21日 Mercure Grand Hotel Alfa Luxembourg 16、Place de la Gare Luxembourg City Tel: +352 490 0111

6. 現地協力者

在ルクセンブルグ日本国大使館 一等書記官 檜崎義憲

附錄 2 質問事項

1. QUESTIONNAIRES to PwC Brussels

(1) Introduction

- Does PwC have documents describing the outline of process when PwC provides supporting services for implementing accruals-based accounting in central governments and local governments?
- We heard that PwC has brushed up the global survey on government accounting and reporting conducted in 2013. Are there any new knowledge or analysis?

(2) Practical problems in the first-time adoption of IPSAS

- It is said that public sector entities are to undertake the development of IT system、training for employees and assets evaluation for opening balance sheet when they adopt accruals-based accounting for the first time. From PwC’ experiences of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) implementation support services、what kind of practical problems other than those did public sector entities face and how did they resolve them when they adopted IPSAS for the first time?

(3) Situation after IPSAS implementation

- From PwC’ experiences of IPSAS implementation support services、what kind of merits and demerits do public sector entities have after IPSAS implementation?
- Public sector entities that have implemented IPSAS are apt to keep cash-based budgeting system. In that case、from PwC’ experiences of IPSAS implementation support services、how IPSAS based accounting system does consist with cash-based budgeting system? That is、how IPSAS accounting data is utilized in the process of budget compilation?

(4) Internal control framework under IPSAS based accounting system

- It is said that effective internal control of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality accruals-based accounting data. From PwC’ experiences of IPSAS implementation support services、what kind of internal control do public sector entities develop when they prepare and present IPSAS financial statements? In that case、what kind of internal control standards do they adopt?

(5) Financial statements auditing framework under IPSAS based accounting system

- It is said that external financial audit of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality accruals-based accounting data. From PwC’ experiences of IPSAS implementation support services、Who conducts financial statements audit in public sector entities when they prepare and present IPSAS financial statements? In that case、what kind of auditing standards do they adopt?

(6) EPSAS implementation

- According to PWC (2014、p. 10)、the implementation of European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) in EU member states seems to be precondition for adoption of accruals-based budgeting system. What kind of concrete merits will accruals-based budgeting system have? And if it has some merits、for what are those useful or to whom are those going to benefit?
- According to PWC (2014、pp. 48-49)、there is a decision-making as one of benefits associated with EPSAS implementation. How EPSAS accounting data will be concretely utilized in decision-making?
- According to PWC (2014、pp. 49-50)、there are cost accounting and performance measurement as one of benefits associated with EPSAS implementation. How EPSAS accounting data will be concretely utilized in cost accounting and performance measurement? What are the final cost objects in the countries referred in PWC (2014)? That is、final cost objects are merely policies、programs and projects、or final cost objects are output indicators and outcome indicators、and then unit cost is measured?

2. QUESTIONNAIRES to Federation of European Accountants

(1) Introduction

- We understand that Federation of European Accountants (FEE) has been actively getting involved in EPSAS implementation. Why has FEE been actively getting involved and what kind of contributions has FEE made to EPSAS implementation?
- We hear that FEE will hold the public sector roundtable “Paving the way to accruals accounting in Europe: challenges and potential solutions for transition” in July. Why will FEE hold such kind of roundtable in this time and what is its background?
- We understand that EPSAS implementation was triggered by financial crisis in some EU member states. Is

our understanding right?

(2) Reasons why EU does not adopt IPSAS itself

- According to EU (2013a, pp. 105-107), there are several reasons why European Union (EU) does not adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) itself as European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Does FEE think that these concerns are appropriate?

(3) Utilization Method of EPSAS accounting data

- According to EU (2013c, p. 4), there would be distinct benefits for public sector management and governance in adopting a single set of accruals-based accounting standards at all levels of governments throughout the EU. In FEE's view, how EPSAS accounting data should be concretely utilized in public sector management and governance?

(4) Development of EPSAS

- According to EU (2013a, Annex 7.1), 32 IPSAS standards are grouped as (a) standards that might be implemented with minor or no adaptation (1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 19, 27, 32), (b) standards that need adaptation, or for which a selective approach is needed (7, 8, 13, 15, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 31) and (c) standards that are seen as needing to be amended for implementation (6, 28, 29, 30). How is FEE contributing to the adaptation of group (b) and amendment of group (c) in the development of EPSAS?

- According to EU (2013a, p. 106), some existing IPSAS standards are viewed as incomplete, in particular concerning the recognition, measurement and disclosure of public sector specific transactions such as social benefits and taxes. This is one of reasons why EU does not adopt IPSAS itself as EPSAS. How is FEE contributing to the development of topics that IPSAS standards have not yet been developed?

(5) Practical problems in the first-time adoption of EPSAS

- It is said that EU public sector entities are to undertake the development of IT system, training for employees and assets evaluation for opening balance sheet when they adopt EPSAS for the first time. In FEE's view, what kind of practical problems other than those will EU public sector entities face and how they will resolve them when they adopt EPSAS for the first time?

(6) Consistency between budgeting system and EPSAS based accounting system

- Public sector entities that have implemented accruals-based accounting are apt to keep cash-based budgeting system. In that case, in FEE's view, how IPSAS based accounting system should consist with cash-based budgeting system? That is, how IPSAS accounting data should be utilized in the process of budget compilation?

- According to EU (2013a, pp. 86-87, 92-93), central governments of Austria and United Kingdom have adopted accruals-based budgeting system. Does FEE think that accruals-based budgeting system should be adopted in EU public sector entities after full implementation of EPSAS?

(7) Internal control framework under EPSAS based accounting system

- According to EU (2013c, p. 9), effective internal control of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality EPSAS accounting data. How FEE can contribute to the development of internal control in EU public sector entities when they prepare and present EPSAS financial statements?

(8) Financial statements auditing framework under EPSAS based accounting system

- According to EU (2013c, p. 9), external financial audit of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality EPSAS accounting data. How FEE can contribute to the financial statements audit in EU public sector entities when they prepare and present EPSAS financial statements?

(9) Involvement in public sector assurance

- According to website of FEE, FEE is now going to conduct not only financial audit but also performance audit as a part of FEE's project "Getting involved in public sector assurance". It is usually supreme audit institutions (SAI) that conduct financial audit and performance audit in central governments. Under these circumstances, how FEE is going to get involved in financial audit and performance audit in public sector? Is FEE going to conduct them as assurance engagement from the viewpoint of independent outsiders, or provide supporting services for internal audit and SAI?

3. QUESTIONNAIRES to European Court of Auditors

(1) Introduction

- What is the coverage of European Court of Auditors (ECA)' audit mandate? Is it limited to the implementation of the European Union (EU) budget? In that case, does ECA conduct not only financial audit of the consolidated accounts of EU but also performance audit of EU spending programs?

- What is the relationship between ECA and supreme audit institutions (SAI) in EU member states?

- (2) Current public accounting system in EU
 - What is current public accounting system in EU?
 - According to ECA (2014, p. 10), the consolidated accounts of EU are prepared and presented on the basis of internationally accepted accounting standards for the public sector. Does EU apply International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in full or adapt IPSAS standards? In the case of latter, which IPSAS standards are adapted, why and how are they adapted?
 - What is current budgeting system in EU? Does EU adopt performance budget?
 - How accruals-based accounting system does consist with cash-based budgeting system in EU? That is, how accruals-based accounting data is utilized in the process of budget compilation?
- (3) Present situation of financial audit by ECA
 - According to ECA (2014, p. 10), ECA conducts its financial audit in accordance with the IFAC International Standards on Auditing (ISA) and the INTOSAI International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). Does ECA apply ISA and ISSAI in full or adapt ISA standards and ISSAI standards? In the case of latter, which ISA standards and ISSAI standards are adapted, why and how are they adapted?
- (4) Effects of application of EPSAS on financial audit by ECA
 - Is EU required to apply European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) when each EU public sector entity applies EPSAS? If yes, how application of EPSAS will effect on financial audit by ECA?
 - According to EU (2013b, p. 6), the EPSAS governance would be subject to oversight by ECA. What kind of concrete roles does ECA play in EPSAS governance or will ECA play?
- (5) Consistency between budgeting system and EPSAS based accounting system in EU
 - According to website of EPSAS.eu, EPSAS project aims at promoting uniform budgeting and accounting standards for EU public sector entities. How EPSAS based accounting system will consist with cash-based budgeting system in EU if EU is required to apply EPSAS? That is, how EPSAS accounting data will be utilized in the process of budget compilation?
 - According to EU (2013a, pp. 86-87, 92-93), central governments of Austria and United Kingdom have adopted accruals-based budgeting system. Is there a possibility that accruals-based budgeting system would be adopted in EU after full implementation of EPSAS?

4. QUESTIONNAIRES to Eurostat

- (1) Introduction
 - We understand that EPSAS project was triggered by financial crisis in some EU member states. Is our understanding right?
 - How much progress has EPSAS project made so far? How much does EPSAS project have feasibility of full implementation?
- (2) Reasons why EU does not adopt IPSAS itself
 - According to EU (2013a, pp. 105-107), there are several reasons why European Union (EU) does not adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) itself as European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Which concerns are most decisive reasons?
 - Indicators of fiscal sustainability provided in the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) are based on the European System of Accounts (ESA 95) accruals data, and the administrative objective of EPSAS is to generate accrual data with a view to preparing data based on the ESA 95 standard (EU (2011, Article 3)). So, will framework and basic concepts of ESA 95 precede those of IPSAS in the development of EPSAS?
- (3) Utilization Method of EPSAS accounting data
 - According to EU (2013c, p. 4), there would be distinct benefits for public sector management and governance in adopting a single set of accruals-based accounting standards at all levels of governments throughout the EU. How EPSAS accounting data will be concretely utilized in public sector management and governance?
 - Indicators of fiscal sustainability provided in TFEU are currently based on ESA 95 accruals data, namely the ratio of planned or actual government deficit to GDP and the ratio of government debt to GDP. Is there a possibility that Indicators of fiscal sustainability would be directly based on EPSAS financial statements?
- (4) Schedule of development and application of EPSAS
 - According to PWC (2014, p.14), the tentative target date of the presentation of the first EPSAS financial statements is 2020. What is the schedule for the presentation, namely what is roadmap and milestone of development, endorsement and application of EPSAS?

- According to EU (2013a, Annex 7.1), 32 IPSAS standards are grouped as (a) standards that might be implemented with minor or no adaptation (1, 2, 3, 4, 5, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 19, 27, 32), (b) standards that need adaptation, or for which a selective approach is needed (7, 8, 13, 15, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 31) and (c) standards that are seen as needing to be amended for implementation (6, 28, 29, 30). How adaptation of group (b) and amendment of group (c) are progressing now?
 - According to EU (2013a, p. 106), some existing IPSAS standards are viewed as incomplete, in particular concerning the recognition, measurement and disclosure of public sector specific transactions such as social benefits and taxes. This is one of reasons why EU does not adopt IPSAS itself as EPSAS. Of topics that IPSAS standards have not yet been developed, which topics are scheduled to be developed as EPSAS, and how development of such topics are progressing now?
 - According to EU (2014, p. 2), it was proposed to prepare a Commission Communication on EPSAS to prepare the ground for a potential legislative proposal on EPSAS in 2015. What are concrete contents of this potential legislative proposal on EPSAS or will be?
 - As last step of implementing EPSAS, is each EU member state required to prepare whole-of government accounts including central government, state governments, local governments and social funds, which would provide a comprehensive picture of governments' assets, liabilities, revenue and expenses in one country?
- (5) Practical problems in the first-time adoption of EPSAS
- It is said that EU public sector entities are to undertake the development of IT system, training for employees and assets evaluation for opening balance sheet when they adopt EPSAS for the first time. What kinds of practical problems other than those will EU public sector entities face when they adopt EPSAS for the first time?
- (6) Consistency between budgeting system and EPSAS based accounting system
- According to website of EPSAS.eu, EPSAS project aims at promoting uniform budgeting and accounting standards for EU public sector entities. How EPSAS based accounting system will consist with cash-based budgeting system? That is, how EPSAS accounting data will be utilized in the process of budget compilation?
 - According to EU (2013a, pp. 86-87, 92-93), central governments of Austria and United Kingdom have adopted accruals-based budgeting system. Is there a possibility that accruals-based budgeting system would be adopted in EU public sector entities after full implementation of EPSAS?
- (7) Internal control framework under EPSAS based accounting system
- According to EU (2013c, p. 9), effective internal control of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality EPSAS accounting data. What kind of internal control are EU public sector entities scheduled to develop when they prepare and present EPSAS financial statements? In that case, what kind of internal control standards are they scheduled to adopt?
- (8) Financial statements auditing framework under EPSAS based accounting system
- According to EU (2013c, p. 9), external financial audit of public accounting is one of conditions that guarantee timely and high quality EPSAS accounting data. Who is scheduled to conduct financial statements audit in EU public sector entities when they prepare and present EPSAS financial statements? In that case, what kind of auditing standards are they scheduled to adopt?
 - According to EU (2013b, p. 3), an improvement in the efficiency and effectiveness of public auditing is one of objectives of implementing EPSAS. How auditors are scheduled to utilize EPSAS accounting data in public auditing?

We would be grateful if you would show us the documents or their website addresses necessary for answering above mentioned questionnaires. We appreciate your cooperation.

Bibliography

- ECA (2014) ANNUAL REPORTS concerning the financial year 2013.
- EU (2011) COUNCIL DIRECTIVE 2011/85/EU.
- EU (2013a) COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT (SWD (2013) 57 final) .
- EU (2013b) PUBLIC CONSULTATION PAPER, Document accompanying the public consultation “Towards implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU Member States - Public consultation on future EPSAS governance principles and structures” .
- EU (2013c) REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Towards

implementing harmonized public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States (COM (2013) 114 final) .

EU (2014) Public consultation on future EPSAS governance principles and structures: Draft report.

PWC (2014) Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards.

第7章 アジア実態調査報告書

2016年3月10日

アジア実態調査主査：山浦 久司（明治大学）

大塚 成男（千葉大学）

東 信男（会計検査院）

＊本実態調査は、科学研究費助成金（基盤研究B（課題番号15H03400））の助成に基づいて行われた。

1 調査の背景

日本会計研究学会特別委員会は、総務省が進めている統一的な基準（以下「新公会計基準」という。）による地方公会計の整備促進の動きを捉え、その進捗状況を実態調査によって明らかにするとともに、新公会計制度の地方自治体経営への活用に関する事例を集め、それらの事例を共有化して各地方自治体にフィードバックすることにより、地方自治体の行財政の健全化、合理化、効率化に役立てることを主たる研究目標に掲げて立ち上げられた。

この研究目標を達成するための研究テーマの一つは、新公会計基準と国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board：IPSASB）の国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards：IPSAS）との比較研究を行うことにより、新公会計基準の性格及び特徴を明らかにするとともに、新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行うことである。中間報告では、新公会計基準とIPSASとの比較を行い、相当程度の乖離があることを報告したが、最終報告では、新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行うことを考えている。

こうした研究テーマを掲げる特別委員会にとって、近年のマレーシア、フィリピン両国の公会計改革の動向は無視することができない研究事例を提供してくれる。両国では、IPSASを基礎としたマレーシア公会計基準（Malaysian Public Sector Accounting Standards：MPSAS）、フィリピン公会計基準（Philippine Public Sector Accounting Standards：PPSAS）をそれぞれ開発し、これらの基準に準拠した財務諸表を作成しようとしている。

そこで、両国の公会計改革を取り上げ、背景、目的、会計基準設定の現状等について実態調査を行い、今後の新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行う際の参考とすることとした。

2 調査の対象機関

マレーシアでは、財務省の一部局である会計総監局（Accountant General's Department : AGD）が MPSAS の開発を行い、会計検査院（National Audit Department : NAD）が財務検査を行っていることから、AGD と NAD を調査の対象とした。また、フィリピンでは、会計検査院（Commission on Audit : COA）が PPSAS の開発とともに財務検査を行っていることから、COA を調査の対象とした。さらに、開発途上国における公会計改革は、国際金融機関の支援を受ける場合があることから、アジア開発銀行（Asian Development Bank : ADB）も調査の対象とした（附録 1 参照）。

実態調査に当たっては、事前に、文献調査を行って具体的な質問事項を作成し、調査の対象機関に送付した（附録 2 参照）。実態調査では、調査の対象機関から質問事項に対する回答を得るとともに、参考資料及び参考資料が掲載されているウェブサイトアドレスの提供を受けた。調査の対象機関からの説明及び参考資料に基づく、調査の結果は次のとおりである。

3 マレーシア

3.1 マレーシアの概要

マレーシアの面積は約 33 万平方キロメートル、人口は 2995 万人で、マレー系が約 67%、中国系が約 25%、インド系が約 7%となっている。政体は立憲君主制（議会制民主主義）で、2011 年 12 月からアブドゥル・ハリム・ムアザム・シャー第 14 代国王が元首となっている。連邦議会は上・下二院制で、議院内閣制を採用しており、2009 年 4 月からナジブ・ラザク首相が政権を担当している。マレーシアの公的部門は、①連邦政府（2014 年度 62 府省等）、②州政府（同 13 州）、③連邦政府設立法人（同 118 法人）、④州政府設立法人（同 147 法人）、⑤地方公共団体（同 148 団体）、⑥イスラム宗教評議会（同 15 評議会）から構成されている。会計年度は 1 月 1 日から 12 月 31 日までの暦年となっている。

3.2 公会計制度の現状

3.2.1 法体系

マレーシアでは、連邦政府及び州政府の財政制度の大枠はマレーシア憲法（Constitution of Malaysia）で定められ、両政府の公的資金及び土地を除く資産に関する会計処理の手続は 1957 年財政手続法（Financial Procedure Act 1957 : FP 法）で定められている。マレーシア憲法は予算法案の連邦議会への提出を義務付け（第 99 条第 1 項）、FP 法は予算の具体的な内容を定めているが（第 15 条）、これらの条項によると、現行の予算は現金主義を採用している。また、

FP 法によると、現行の公会計は修正現金主義を採用しており、出納整理期間は 1 か月となっている（第 13 条第 6 項）。

FP 法によると、連邦政府の場合、各府省には統制官（Controlling Officer）と会計官（Accounting Officer）が置かれている（第 3 条）。このうち、会計官は我が国の出納官吏に相当する会計機関で、AGD から派遣されており、AGD の指示に従うことが法的に義務付けられている（第 4 条）。このため、現金の出納に関しては、AGD による集権的な管理が行われている。

3.2.2 会計基準

連邦政府及び州政府は、会計処理において現金主義の王国会計基準（Piawaian Perakaunan Kerajaan）及び IPSASB の現金主義 IPSAS に準拠している。FP 法によると、連邦政府及び州政府の財政当局（連邦政府の場合、AGD）はそれぞれの財務諸表を作成し、会計検査院長の検査を経てそれぞれの議会に提出することとされている（第 16 条第 1 項及び第 2 項）。連邦政府の場合、府省別の財務諸表は連邦議会には提出されないものの、各府省の統制官は、連邦政府全体の財務諸表が会計検査院長に提出される前に所管部分を証明することを求められているため、AGD は各府省が王国会計基準及び現金主義 IPSAS に準拠しているかどうか監視している。

3.2.3 財務諸表

マレーシア憲法及び FP 法によると、連邦政府及び州政府の財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②現金収入・支出計算書、③財務業績計算書、④備忘的計算書、⑤付属明細書となっている（マレーシア憲法第 99 条第 4 項、FP 法第 16 条第 1 項）。この財務諸表体系において、フロー情報に関して、現金収入・支出計算書には、統合収入勘定、統合貸付勘定及び統合信託勘定の現金の収入及び支出が計上され、財務業績計算書には、統合収入勘定の収入及び支出の実績額が予算額と対比して計上される。また、ストック情報に関して、財政状態計算書には、現金及び投資のみが計上され、備忘的計算書には、財政状態計算書に計上されない金融資産と、国債等の公的債務、未払金等の債務が計上される。

3.2.4 現行制度の課題

AGD によると、現行の修正現金主義会計では、①土地等の固定資産を含めた資産に関する網羅的な財務報告を作成することができないため、資産の最適利用について意思決定を行う場合に必要な情報を提供することができないこと、

②収益を収入の権利が発生したときに認識することができず、また、費用を支出の義務が発生したときに認識することができないため、将来の資金繰りについて意思決定を行う場合に必要な情報を提供することができないことが指摘されている。AGDとしては、このような修正現金主義会計の課題は、発生主義会計を採用することにより改善できると考えている。

3.3 公会計の改革

3.3.1 現状

マレーシアの公会計改革は、発生主義の採用を目指すもので、公的部門のうち、連邦政府及び州政府で行われている。地方公共団体の一部では修正現金主義を採用しているものの、その他の地方公共団体、連邦政府設立法人、州政府設立法人及びイスラム宗教評議会については、既に発生主義を採用している。公会計改革は当初計画によると、2011年第2四半期に始まり、2016年第2四半期に完了する予定になっている。主要な作業として、関連法令の見直しと改正は2012年第1四半期から2015年第1四半期まで、開始貸借対照表作成用のデータ収集は2012年第1四半期から2015年第4四半期まで、公会計改革に対応したITシステムの開発は2013年第1四半期から2015年第3四半期までとなっている。これらの計画は、順調に進捗しているとはいえず、AGDによると、連邦政府の場合、発生主義の財務諸表は2017年度から作成される予定であり、当分の間、修正現金主義の財務諸表も並行して作成するとしている（図表7-1参照）。

図表7-1 公会計改革（マレーシア）の当初スケジュール

行程	年	2011	2012	2013	2014	2015	2016
コンサルタントの任命		↔					
関連法令（FP法）の見直しと改正			←			→	
会計基準（MPSAS）の開発			←			→	
開始貸借対照表作成用データの収集			←			→	
ITシステム（1GFMS）の開発				←		→	
1GFMSへのデータ移動							↔

（出典）AGD（2015b）p. 5より筆者作成

3.3.2 背景

ナジブ首相は2010年3月及び12月に「新経済モデル（New Economic Model：NEM）」と呼ばれる長期経済政策を公表した。NEMは2011年から2020年まで

を計画期間としており、マレーシアが 2020 年までに先進国（1 人当たり国民総所得 1 万 5000 ドル）になることを基本的な戦略目標としている。2010 年 3 月の NEM は戦略的政策の方向性を示し、同年 12 月の NEM は具体的な政策手段を示しているが、公会計改革は 2010 年 12 月の NEM で示されている。NEM の原案は、国家経済諮問会議で作成されたが、同会議の作業グループには、世界銀行及び国際通貨基金（IMF）に勤務経験を有する学識経験者が参加したことから、NEM には世界銀行等の政策提言が反映されている。マレーシアの公会計改革は、国際金融機関の影響を受けつつ、国内のトップダウン方式で行われている。

3.3.3 目的

NEM は 8 つの戦略的政策で構成され、この中には、第 4 番目の戦略的政策として「公的部門の強化」が含まれている。公的部門の強化は、①行政機構の改革、②財政規律と財政改革、③公務員の質の改善、④経済ガバナンスにおける政策立案の強化で構成され、それぞれ具体的な政策手段が示されている。このうち、「財政規律と財政改革」において 7 つの具体的な政策手段が示され、「発生主義会計の採用」は 7 つの政策手段のうちの 1 つに位置付けられている。発生主義会計を採用する目的は、財政の持続可能性を達成するとともに透明性を高めるため、より効率的かつ効果的な財務管理を行うことである。マレーシアの公会計改革は、単独で行われているわけではなく、NEM の一部として行われている。

3.3.4 便益

AGD によると、公会計改革の具体的な便益は、①説明責任と透明性の向上、②コストの削減、③収入の増加、④サービス提供の改善、⑤組織運営の効率化・有効化と捉えられている。このうち、コストの削減では、アウトプットに関するコスト情報を把握することにより、同一のアウトカムを達成する複数の政策手段の中から、より費用対効果の高い政策手段を選択することができるとしている。収入の増加では、資産に関する利用状況を把握することにより、不要資産を貸し付けたり、売却したりすることができるとしている。サービス提供の改善では、資産に関する維持状況を把握することにより、インフラ資産の管理を改善することができるとしている。

上記の便益を実現させるため、財務諸表の発生主義会計情報と資産情報は、活動基準原価計算（Activity Based Costing: ABC）と成果基準予算（Outcome Based Budgeting: OBB）において活用される予定である。ABC では、差異分析を行う

ことで、計画されたアウトカムの達成を目指しながら業務運営の方法を改善できているとしている。また、OBB では、公会計からもたらされる発生主義会計情報により、アウトプットに関するコスト情報が把握されるとともにアウトカムとの対比が行われるとしている。

3.3.5 コスト

AGD によると、マレーシアの公会計改革のコストは、約 6 億リンギ（30 円／リンギ換算で 180 億円）と見積もられている。この中には、新しい IT システムの開発、公会計基準（MPSAS）の開発、開始貸借対照表作成用のデータ収集、会計職員の教育訓練、内部統制の改善等のコストが含まれる。マレーシアの公会計改革は、財政規律の強化を念頭にトップダウン方式で行われているため、事前に便益を貨幣価値化してコストと比較する費用便益分析は行われていない。

3.3.6 MPSAS

現在のところ、発生主義会計運営委員会（Accrual Accounting Steering Committee）は、MPSAS の 29 基準を承認している。MPSAS 基準の番号と名称は、IPSAS 基準の番号と名称に一致しており、MPSAS 基準は最終頁において対応する IPSAS 基準との主要な相違を記述している。IPSAS 基準は国内法と矛盾しない限り、MPSAS 基準としてほぼ完全適用されている。IPSAS 基準は評価時点の 2011 年 10 月現在で 32 の基準があるが、このうち、IPSAS 10「超インフレ経済化における財務報告」及び IPSAS 18「セグメント別報告」については、マレーシアの現状にそぐわないため、対応する MPSAS は開発されていない（図表 7-2 参照）。

3.3.7 財務諸表

MPSAS 1「財務諸表の表示」によると、発生主義財務諸表の構成は、①財政状態計算書（Statement of Financial Position）、②財務業績計算書（Statement of Financial Performance）、③純資産・持分変動計算書（Statement of Changes in Net Assets/Equity）、④キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement）、⑤予算・実績比較計算書（Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts）、⑥附属明細書（Notes）で、これらは、FP 法の改正により立法化される予定である。また、連邦政府の場合、作成主体は、各府省の統制官がそれぞれの財務諸表を作成し、AGD が連邦政府全体の財務諸表を作成する予定であるが、FP 法上は、従来通り、連邦政府の財務諸表の作成だけが定められ、府省別財務諸表の作成

は明文化されない（図表 7-3 参照）。

図表 7-2 IPSAS の適用

IPSAS	名 称	MPSAS	PPSAS
IPSAS 1	財務諸表の表示	○	○
IPSAS 2	キャッシュ・フロー計算書	○	○
IPSAS 3	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	○	○
IPSAS 4	外国為替レート変動の影響	○	○
IPSAS 5	借入コスト	○	○
IPSAS 6	連結財務諸表と個別財務諸表	○	○
IPSAS 7	関連法人への投資	○	×
IPSAS 8	合併事業に対する持分	○	○
IPSAS 9	交換取引からの収益	○	○
IPSAS 10	超インフレ経済化における財務報告	×	×
IPSAS 11	工事契約	○	×
IPSAS 12	棚卸資産	○	○
IPSAS 13	リース	○	○
IPSAS 14	後発事象	○	○
IPSAS 15	金融商品：開示及び表示（廃止）		
IPSAS 16	投資不動産	○	○
IPSAS 17	有形固定資産	○	○
IPSAS 18	セグメント別報告	×	△
IPSAS 19	引当金、偶発債務及び偶発資産	○	○
IPSAS 20	関連当事者についての開示	○	○
IPSAS 21	非資金生成資産の減損	○	○
IPSAS 22	一般政府部門の財務情報の開示	○	△
IPSAS 23	非交換取引からの収益（租税及び移転）	○	○
IPSAS 24	財務諸表における予算情報の表示	○	○
IPSAS 25	従業員給付	○	△
IPSAS 26	資金生成資産の減損	○	○
IPSAS 27	農業	○	○
IPSAS 28	金融商品：表示	○	○
IPSAS 29	金融商品：認識と測定	○	○
IPSAS 30	金融商品：開示	○	○
IPSAS 31	無形資産	○	○
IPSAS 32	サービス移譲契約：譲与者	○	○

（注 1）評価時点は 2011 年 10 月

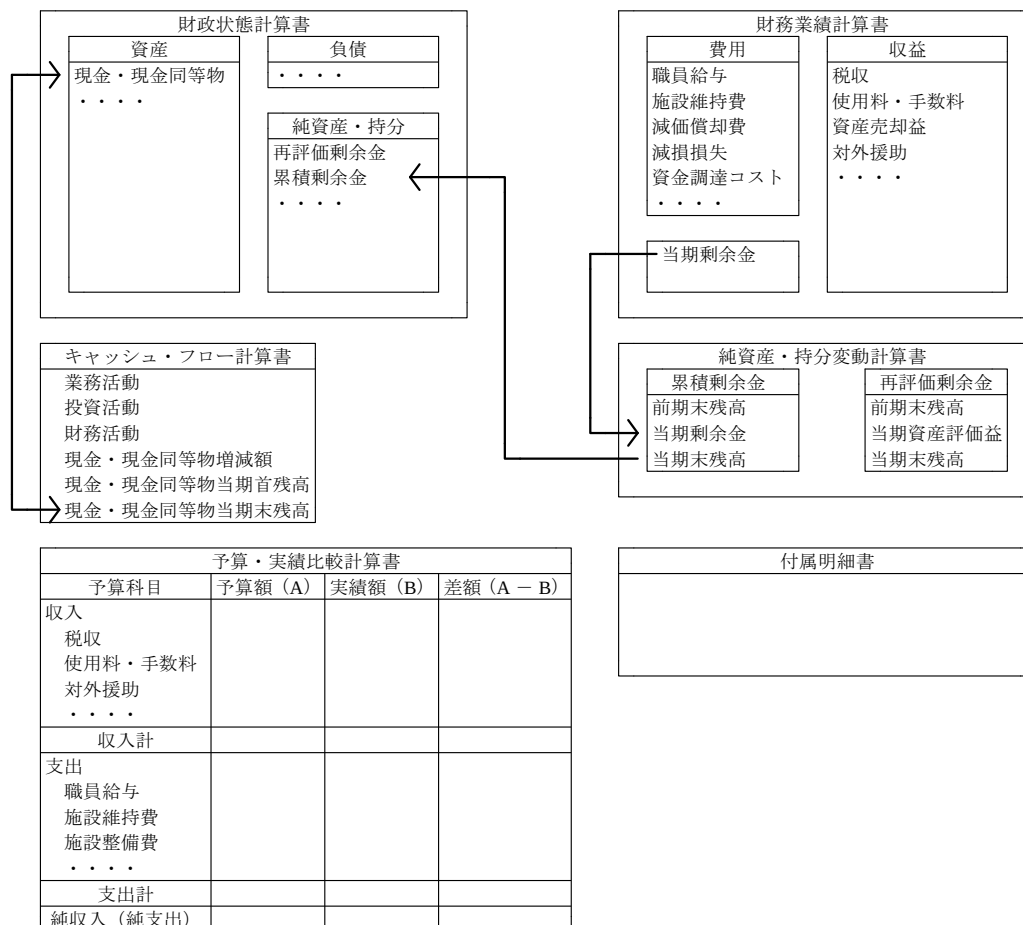
（注 2）○：適用、△：適用予定、×非適用

（出典）AGD（2015c）、COA（2015d）より筆者作成

3.3.8 法制化

公会計改革の法制化に必要な FP 法ほか 2 法の改正法案は、利害関係者の了解が得られ次第、承認のため、議会に提出される予定である。例えば 2014 年 FP（改正）法案によると、FP 法の主な改正点は、①FP 法の統制対象を公的資金から公的資産に拡大すること（第 3 条の改正）、②統合勘定を構成する統合収入勘定、統合貸付勘定及び統合信託勘定を廃止すること（第 7 条の削除）、③財務諸表を構成する計算書を変更すること（第 16 条の改正）となっている。発生主義会計の採用後、統合勘定はすべての資産と負債を含み、財政状態計算書の純資産・持分に対応すると考えられている。なお、公会計改革はマレーシア憲法の規定に影響を及ぼさないことから、マレーシア憲法の改正は予定されていない。

図表7-3 MPSAS・PPSASの財務諸表体系のイメージ



(出典) MPSAS 1、PPSAS 1 より筆者作成

3.3.9 IT システム

公会計改革に対応した IT システムとして、SAP ソフトウェアを基礎とした政府財務管理会計システム 1 (1 Government Financial Management Accounting System : 1GFMAS) が開発されている。1GFMAS の開発は、アプリケーション・ソフトの完成度でみると、64%程度の進捗となっている。1GFMAS の主要な機能には、①単一のデータベースと単一のデータセンターによる中央集権化、②OBB を始めとする他の関連システムとの統合化、③従来の SAP バージョン 4.7 から SAP バージョン ECC6 への高度化、④現金主義 (予算制度) と発生主義 (会計制度) の統合が挙げられる。

3.3.10 初度適用の課題

AGD は発生主義を初度適用する場合の課題として、IT システムの開発、開始

貸借対照表作成用のデータ収集、会計職員の教育訓練、利害関係者の関心を挙げている。

IT システムの開発では、①修正現金主義と発生主義の財務報告の並行作成、②外部システムとのインターフェース、③現金主義（予算制度）と発生主義（会計制度）の記帳、④連邦政府と州政府の取引、⑤信託決算など、複雑な公会計へ限られた時間で対応することが課題となっている。

開始貸借対照表作成用のデータ収集では、①資産及び負債に関する記録の欠如、不完全性及び不正確性、②PFI 及び PPP のような複雑な資産及び負債の存在、③軍事用資産の把握が課題となっている。有形固定資産の測定は、先ず取得原価で行われ、取得原価が不明な場合には、公正価値で行われる。

会計職員の教育訓練では、①予算の制約と行政改革による会計職員の不足と不適格者の存在、②会計職員の会計基準及び会計方針に関する知識不足、③短期間での 1GFMAS のエンドユーザー 5 万人への教育訓練が課題となっている。

公会計改革への期待は利害関係者により異なり、時には矛盾しているため、これらへの対応が課題となっている。例えば、NAD は真実かつ公正な表示に、各府省の最高経営責任者は適切な情報に、議会の決算委員会は説明責任に、国民は説明責任と透明性に、議員は財務業績の見栄えの良さ（財政収支の均衡）にそれぞれ関心がある。

会計基準の開発では、IPSAS を基礎としているため、ほとんど課題はない。

3.3.11 予算制度

AGD によると、連邦政府及び州政府は発生主義会計の採用後も現金主義予算を踏襲する予定である。AGD は現金主義予算と発生主義会計の関連付けを行うため、IPSAS 24「財務諸表における予算情報の表示」を完全適用して予算・実績比較計算書を作成する予定である。予算・実績比較計算書は他の計算書とともにそれぞれの議会に提出されることになる。発生主義会計情報は予算の監視と統制のため、OBB で活用される予定である。OBB において、発生主義会計情報は主要業績指標（Key Performance Indicator : KPI）別に集計される。また、ABC に関する会計情報は業務運営の効率化を図るため、各府省の管理者及び利害関係者により計画、監視、統制及び是正措置において活用される予定である。AGD によると、公会計改革後、連邦政府及び州政府が発生主義予算を採用するかどうかは政治の問題であり、現状では予想できない。

3.3.12 WGA

公的部門の財務諸表（Whole of Government Accounts : WGA）とは、公的部門

に属するすべての会計主体の財務諸表を連結したもので、マレーシアでは、連邦政府、州政府、連邦政府設立法人、州政府設立法人、地方公共団体及びイスラム宗教評議会が含まれる。AGDによると、連邦政府及び州政府以外では、地方公共団体の一部を除き、既に発生主義会計を採用しているため、法律上は義務付けられていないものの、公会計改革の最終段階において WGA を作成することを検討している。

3.3.13 SNA

国民経済計算（System of National Accounts：SNA）とは、マクロ経済の包括的な統計のことで、国連基準に基づいて作成される。マレーシアでは、SNA の公的部門の推計は、①統計省の統計報告、②連邦政府財務諸表、③州政府財務諸表、④中央銀行の金融報告を基礎統計としている。AGDによると、公会計の改革後、SNA の公的部門の推計では、発生主義の連邦政府財務諸表及び州政府財務諸表を基礎統計の一部として活用する予定である。これにより、SNA の精度と国際比較可能性の向上が期待されている。

3.3.14 内部統制

AGDによると、公会計の改革後も、COSO フレームワークのような内部統制基準を設定する予定はない。内部統制の構成要素のうち統制活動については、1GFMAS の開発において組み込まれつつある。この統制活動には、①会計書類の作成者と承認者の職務の分離、②会計処理と支払額の上限設定などがある。これらの統制活動は、すべて財務省令、財務省告示、会計検査院告示で規定されている。但し、各府省の統制官が、内部統制の有効性を評価し、それを連邦議会に報告するような仕組みを設ける予定はない。

3.3.15 業績目標

AGDによると、公会計改革の達成度を評価するための定量的な主要業績指標（KPI）やその目標値は設定していないが、新しい公会計システムである 1GFMAS の最低限の必要条件は設定している。それは、①現金主義（予算制度）と発生主義（会計制度）の財務報告の同時作成、②2 秒以内の反応時間、③集権化された現金管理、④統制官による府省別財務諸表及び AGD による連邦政府財務諸表の作成、⑤外部システムとの統合である。

3.4 公監査制度の現状

3.4.1 法体系

マレーシアでは、連邦政府及び州政府の監査制度の大枠はマレーシア憲法で定められ、その中心的な役割を担う会計検査院長（Auditor General）の任命、義務、検査の性質、権限、検査報告書等は 1957 年会計検査法（Audit Act 1957）で定められている。マレーシア憲法によると、会計検査院長は首相の助言に基づいて国王により任命されるが、首相の助言には、各州の代表で構成される統治者会議（Conference of Rulers）の同意が必要となる（第 105 条第 1 項）。NAD は会計検査院長の権限を行使するために設立されており、国の統治機構上、立法府、行政府及び司法府のいずれにも属さない独立機関となっている。

3.4.2 NAD の組織

NAD は本部と州検査局（State Audit Office）で構成されている。このうち、本部は①内部管理部門（会計課、人事課等）、②連邦政府検査局、③州政府検査局、④政府設立法人検査局、⑤特別検査・調査局、⑥会計検査院長直属機関（国家会計検査アカデミー等）で構成される。各州には州検査局が置かれ、検査結果は本部の連邦政府検査局、州政府検査局及び政府設立法人検査局に送付される。NAD の職員は 2015 年末現在で 2,046 人となっており、このうち、マレーシア公認会計士協会に登録している職員は 124 人となっている。

3.4.3 検査の対象機関

マレーシア憲法によると、会計検査院長の検査対象は、連邦政府、州政府及び法律の定めによるその他の公的主体となっている（第 106 条第 2 項）。法律により定められる公的主体を含めると、会計検査院長の検査対象は、①連邦政府（2014 年度 62 府省等）、②州政府（同 13 州）、③連邦政府設立法人（同 118 法人）、④州政府設立法人（同 147 法人）、⑤地方公共団体（同 148 団体）、⑥イスラム宗教評議会（同 15 評議会）となり、公的部門を構成するすべての公的主体に及んでいる。

3.4.4 検査のタイプ

1957 年会計検査法によると、会計検査院長は財務検査、業績検査及び準拠性検査を行うとされている（第 6 条各号）。財務検査では証明業務を行い、業績検査及び準拠性検査では直接報告業務を行う。連邦政府の検査の場合、NAD は各府省に「Audit Branch」と呼ばれる出先機関を設置しており、検査はこれらの出先機関に常駐している職員が行う。通常、財務検査と準拠性検査は同時に行われ、業績検査は単独で行われる。マレーシア憲法によると、会計検査院長の検査報告書は国王に提出され、国王が下院に提出することになっている（第 107

条第 1 項）。

業績検査については、最高会計検査機関国際組織（INTOSAI）の最高会計検査機関国際基準（International Standards of Supreme Audit Institutions : ISSAI）の 3000 シリーズ（ISSAI 3000－3100）に準拠して行われ、通常、1 検査テーマ当たり 4～6 か月を要している。業績検査報告書は年 3 回に分けて連邦議会に提出される。

また、準拠性検査については、ISSAI の 4000 シリーズ（ISSAI 4000－4200）に準拠して行われ、財務諸表への影響の有無にかかわらず、指摘事項が報告される。準拠性検査の結果は、連邦政府財務諸表の財務検査報告書とともに会計検査院長年次報告書（Auditor General Report）に掲記され、例年 9 月頃に連邦議会に提出される。

3.4.5 財務検査の対象

1957 年会計検査法によると、会計検査院長は連邦政府及び州政府の財政当局が作成した財務諸表を検査するとされている（第 9 条第 1 項）。FP 法によると、財務検査の対象となる財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②現金収入・支出計算書、③財務業績計算書、④備忘的計算書、⑤付属明細書となっている（第 16 条第 1 項）。連邦政府については、現行制度では、連邦政府全体の財務諸表のみが作成され、府省別財務諸表は作成されていないため、府省別財務諸表の検査は行われていない。

3.4.6 財務検査の方法

AGD は各府省に会計官を置いており、会計官は政府財務管理会計システム（Government Financial Management Accounting System : GFMAS）を用いて予算の執行を行っているため、財務検査は各府省に設置されている NAD の出先機関に常駐している職員が行う。NAD は「Electronic Auditing Management System II（eSPP II）」と呼ばれる検査用の IT システムを開発しており、GFMAS から入手したデータを eSPP II に取り込んで、分析的手続、準拠性テスト、実証手続等の一連の検査手続を行っている。

3.4.7 財務検査の検査基準

NAD の職員は、ISSAI の 1000 シリーズ（ISSAI 1000－1999）に準拠して財務検査を行っている。ISSAI の 1000 シリーズは、国際監査・保証基準審議会（IAASB）の国際監査基準（International Standards on Auditing ISA）と INTOSAI の実務指針（Practice Note）で構成され、実務指針には公的部門固有の検査手続

が定められている。このため、ISSAI 1000 シリーズの下 3 桁の番号と実務指針の名称は、ISA 基準の番号と名称に一致している。既に記述したように、業績検査及び準拠性検査でも ISSAI を適用しているため、NAD はすべての検査において ISSAI を適用していることになる。

3.4.8 財務検査の報告書

会計検査院長の財務検査報告書は連邦政府及び州政府の財政当局に提出され、財政当局は検査済みの財務諸表と財務検査報告書をそれぞれの議会に提出するとともに一般に公表することになっている。財務諸表と財務検査報告書の公表は、例年 6 月頃に行われる。このうち、連邦政府の財務検査報告書については、例年 9 月頃に公表される会計検査院長年次報告書に再掲される。現行の連邦政府財務諸表は修正現金主義で作成されているが、財務検査報告書の結論では、「真実かつ公正な表示」について意見の表明が行われている。

上記のような財務検査は、連邦政府及び州政府だけではなく、連邦政府設立法人、州政府設立法人、地方公共団体等でもほぼ同様な方法で行われている。財務検査は年度末前後に業務が集中することから、一部は民間の監査法人に委託されている。

3.5 公会計改革と NAD

3.5.1 公会計改革関連の委員会

マレーシアには、公会計改革関連の委員会として、①公会計委員会（Public Sector Accounting Committee : PSAC）、②発生主義会計運営委員会（Accrual Accounting Steering Committee）、③政府会計基準諮問委員会（Government Accounting Standard Advisory Committee : GASAC）、④システム開発作業委員会（System Development Working Committee : SDWC）が設置されている。このうち、PSAC は IPSASB が公表する基準草案を検討し、必要に応じてコメントを作成する責任を有する。GASAC は MPSAS の基準草案及び発生主義会計の方針を審議する責任を有する。SDWC は 1GFMAS の開発が事前に設定されたニーズを満たしながら行われているかどうか監視する責任を有する。NAD の職員はこれらの 3 つの委員会に参加しながら、会計基準及び IT システムの開発に関与している。

3.5.2 開始貸借対照表作成用のデータ収集

発生主義の財務諸表を作成するためには、先ず開始貸借対照表を作成する必

要がある。このため、AGD は想定される資産及び負債の一覧表を記載したテンプレートを作成し、各府省に配付している。各府省はテンプレートに記載されている資産及び負債のうち、所有している資産及び負債に評価額を記入し、内部監査部門の確認を受けた後、各府省に設置されている NAD の出先機関に提出している。NAD の職員は、テンプレートに計上されている資産及び負債の実在性、網羅性、評価の妥当性等を検証した後、各府省に送付している。評価額が計上されたテンプレートについては、最終的に各府省の最高経営責任者が決裁することになっている。このように NAD は開始貸借対照表作成用のデータ収集に協力している。

3.5.3 財務検査

NAD によると、公会計改革が行われたとしても、財務検査に関して現行のマレーシア憲法及び 1957 年会計検査法の改正は行われたい。財務検査の対象となる財務諸表は、FP 法で規定されているため、該当条項の改正が予定されている。FP 法の改正法案によると、財務検査の対象となる財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②財務業績計算書、③純資産・持分変動計算書、④キャッシュ・フロー計算書、⑤予算・実績比較計算書、⑥附属明細書となっている。公会計の改革後も、FP 法上は、連邦政府及び州政府の財務諸表しか作成されないため、財務検査の対象は、これらの財務諸表ということになる。

3.5.4 課題

NAD によると、既に連邦政府設立法人、州政府設立法人、大部分の地方公共団体等では発生主義会計が採用され、これらの公的主体の財務諸表についても検査を行っているため、連邦政府及び州政府で発生主義会計が採用されたとしても、円滑に対応できるとしている。但し、MPSAS については、今回の公会計改革において初めて開発されたことから、MPSAS 対応の検査マニュアルを作成したり、国家会計検査アカデミーにおいて MPSAS を習得させるための研修コースを開講したりして、職員の検査能力の向上に努めている。

4 フィリピン

4.1 フィリピンの概要

フィリピンの面積は約 30 万平方キロメートル、人口は 9234 万人で、マレー系が主体となっている。政体は立憲共和制で、2010 年 6 月からベニグノ・アキノ 3 世大統領が元首となっている。議会は上・下二院制で、大統領制を採用し

ており、現在、同大統領が政権を担当している。フィリピンの公的部門は、①中央政府（2011年度31府省等）、②地方公共団体（同80 Province、138 City等43,740団体）、③政府所有・統制法人（同104法人）から構成されている。会計年度は1月1日から12月31日までの暦年となっている。

4.2 公会計制度の改革

4.2.1 現状

フィリピンの公会計改革は、発生主義の採用を目指すもので、公的部門のすべての構成部門を対象としている。公会計改革は当初計画によると、2011年に始まり、2016年に完了する予定になっている。主要な作業として、PPSASの開発は2011年から2016年まで、中央政府、地方公共団体及び政府所有・統制法人の勘定科目の拡充は2013年から2016年まで、公会計改革に対応するためのITシステムの改修は2013年から2016年までとなっている。これらの計画は順調に進捗しており、COAによると、中央政府については2014年1月から、地方公共団体については2015年1月から、政府所有・統制法人については2016年1月からそれぞれ発生主義の財務諸表を作成している。計画通り公会計改革が行われた要因として、大統領の指導力に加え、フィリピンでは、2002年に公的部門に修正発生主義・複式簿記が導入されていて、固定資産台帳がある程度整備されていたことが挙げられる（図表7-4参照）。

図表7-4 公会計改革（フィリピン）の当初スケジュール

行程	年	2011	2012	2013	2014	2015	2016
会計基準（PPSAS）の開発		←					→
勘定科目の拡充				←			→
ITシステム（eNGAS）の改修				←			→
政府会計マニュアルの改訂				←			→
職員の教育訓練の実施		←					→
中央政府の財務諸表の作成					←		

（出典）COA（2015c）p. 13より筆者作成

4.2.2 背景

世界銀行とオーストラリア国際開発庁は、世界銀行及び経済協力開発機構（OECD）の優良事例をベンチマークとして、フィリピンの財政制度の評価を行い、2010年に評価報告書を公表した。この評価報告書では、①予算が2年前に

編成されるため、信頼性に欠けること、②予算の執行実績の表示が予算科目と異なること、③中央政府の財務諸表が府省等の試算表に基づいて作成されるため、真実かつ公正な表示になっていないこと、④偶発債務が適切に監視されていないことなどが指摘された。アキノ 3 世大統領は、評価報告書の指摘を受け、2011 年 9 月に行政命令第 55 号（Executive Order No. 55）に署名し、任期内に財務管理（Public Financial Management：PFM）改革プログラムを実施するため、PFM 委員会（PFM Committee）を設立した。PFM 委員会は COA、予算・行政管理省（Department of Budget and Management：DBM）及び財務省（Department of Finance：DOF）で構成され、COA の検査官が議長を務めている。公会計改革は PFM 改革プログラムを構成する 6 つの事業のうちの 1 つに位置付けられている。フィリピンの公会計改革は、国際金融機関の影響を受けつつ、国内のトップダウン方式で行われている。

4.2.3 目的

PFM 改革プログラムの目的は、公的サービスをフィリピン国民に特に貧困層に直接、迅速、十分にかつ経済的に提供するために、公的資金の利用に関して効率性、説明責任及び透明性を高めることである。このため、PFM 改革プログラムでは、①政府統合財務管理情報システムの開発、②国庫金管理の改善、③予算報告の改善と業績基準の開発、④公会計の改革、⑤負債管理の改善、⑥職員的能力構築を実施することになっている。公会計改革の目的は、IPSAS と調和した PPSAS を開発すること、電子的新政府会計システム（Electronic New Government Accounting System：eNGAS）と電子的予算システム（Electronic Budget System：eBudget System）とのインターフェースを改善することなどとなっている。フィリピンの公会計改革は、単独で行われているわけではなく、PFM 改革プログラムの一部として行われている。

4.2.4 法体系

フィリピンでは、中央政府の財政制度の大枠はフィリピン共和国憲法（Constitution of the Republic of the Philippines）で定められ、公的資金の使用に関する会計処理の手続は大統領令第 1177 号（Presidential Decree No. 1177）「1977 年予算改革令」及び大統領令第 1445 号（Presidential Decree No. 1445）「フィリピン政府会計検査法」で定められている。フィリピン共和国憲法は、予算の形式、内容及び編成方法は法律により規定すると定め（第 6 章第 25 条第 1 項）、大統領令 1177 号は形式及び内容を定めているが（第 13 条及び第 16 条）、これらの条項によると、中央政府の予算は現金主義を採用している。また、大統領

令第 1445 号によると、中央政府の会計は発生主義会計を採用している（第 119 条及び第 121 条第 2 項）。

4.2.5 PPSAS

フィリピン共和国憲法は、COA が会計に関するルールと法令を規定すると定め（第 9 章 D 第 2 条第 2 項）、COA に会計基準を設定する権限を与えている。現在のところ、COA に設置された公会計基準審議会（Public Sector Accounting Standards Board : PSASB）は、PPSAS の 25 基準を設定している。PPSAS 基準は、IPSAS 基準とフィリピン適用ガイダンス（Philippines Application Guidance : PAG）で構成され、PPSAS 基準の番号と名称は、IPSAS 基準の番号と名称に一致している。PAG は、IPSAS 基準の特定のパラグラフを完全適用しない場合、調整したり、修正したりして適用する方法とその理由を記述しており、公的部門において IPSAS 基準を適用する場合の補足的なガイダンスとなっている。IPSAS 基準は国内法と矛盾しない限り、PPSAS 基準としてほぼ完全適用されている。IPSAS 基準は評価時点の 2011 年 10 月現在で 32 の基準があるが、残りの 7 基準のうち、IPSAS 18「セグメント別報告」、IPSAS 22「一般政府部門の財務情報の開示」及び IPSAS 25「従業員給付」については、今後設定される予定になっている（図表 7-2 参照）。

4.2.6 財務諸表

PPSAS 1「財務諸表の表示」によると、発生主義財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②財務業績計算書、③純資産・持分変動計算書、④キャッシュ・フロー計算書、⑤予算・実績比較計算書、⑥附属明細書で、これらは、2014 年 1 月の COA 決議（Resolution 2014-003）によって法制化された。大統領令第 1445 号によると、各府省は府省別の財務諸表を作成するが（第 121 条第 1 項）、これらは議会には提出されない。一方、大統領令第 1445 号によると、COA は翌年度の 9 月末日までに中央政府全体の財務諸表を作成し、大統領、首相及び議会に提出することとされている（第 41 条第 1 項）。このため、各府省の最高財務責任者は年度末の試算表と内訳明細書を 2 月 14 日までに COA に提出することとされている（図表 7-3 参照）。

4.2.7 IT システム

中央政府には、公的資金の使用に関する IT システムとして eNGAS と eBudget System がある。これらのシステムは 2002 年の修正発生主義・複式簿記の採用時に開発されたが、①PPSAS の適用、②勘定科目の拡充（科目とコード桁数の

追加)、③統一会計コード体系の適用に対応するため、改修が行われた。また、既存の IT システムの改修に加え、新規に年次財務報告システム (Annual Financial Reporting System : AFRS) 及び予算・財務報告システム (Budget and Financial Accountability Reporting System : BFARS) を開発した。AFRS はオンラインで年次財務諸表を提出するためのシステムで、BFARS はオンラインで予算とその執行実績を提出するためのシステムであるが、いずれも専用回線を有しておらず、ウェブを利用している。

4.2.8 初度適用の課題

COA は発生主義を初度適用する場合の課題として、限られた予算と時間で公会計改革に対応できる職員を養成する必要性を挙げている。COA は 2014 年と 2015 年に、eNGAS については COA の職員と各府省の会計担当者を対象に、eBudget System については COA の職員と各府省の予算担当者を対象に、それぞれ研修を実施しており、これらの研修は 76 機関の 588 人に及んでいる。また、AFRS と BFARS については、オンラインによる個別指導が行われている。なお、開始貸借対照表作成用のデータ収集については、2002 年に公的部門に修正発生主義・複式簿記が採用されていて、固定資産台帳がある程度整備されていたことから、それほど困難ではなかったとしている。また、IT システムの開発についても、既存の IT システムの改修で対応できたことから、それほど困難ではなかったとしている。

4.2.9 予算制度

中央政府は発生主義会計の導入後も現金主義予算を踏襲している。COA 及び各府省は、財務諸表の作成に当たり現金主義予算と発生主義会計の関連付けを行うため、IPSAS 24「財務諸表における予算情報の表示」を完全適用して予算・実績比較計算書を作成している。COA の中央政府全体の予算・実績比較計算書は他の計算書とともに議会に提出されている。

フィリピンの公会計改革は PFM 改革プログラムの一部として行われているが、PFM 改革プログラムには、予算報告の改善と業績基準の開発が含まれている。予算報告の改善とは、予算、会計及び財務報告の用語と分類を統一することにより、予算の執行実績を予算編成に反映させることを目指すものである。また、業績基準の開発とは、施策－活動－事務事業別に編成されている予算において、主要アウトプット別の量、質及び時期に関する業績指標・目標値とともに、コストに関する目標額を設定し、これらを実績値とベンチマーキングすることにより、予算執行の効率性、有効性を向上させることを目指すものであ

る。このため、①勘定科目の拡充（COA Circular No. 2013-002）、②統一会計コード体系の適用（COA-DBM-DOF Joint Circular No. 2013-1）、③施策－活動－事務事業体系の見直し（DBM National Budget Circular 532）が行われている。

4.2.10 WGA

公的部門の財務諸表（WGA）とは、公的部門に属するすべての会計主体の財務諸表を連結したもので、フィリピンでは、中央政府、地方公共団体及び政府所有・統制法人が含まれる。COA によると、これらの会計主体には最終的に PPSAS が適用されることになるため、法律上は義務付けられていないものの、公会計改革の最終段階において WGA を作成することも可能であるとしている。

4.2.11 内部統制

大統領令第 1445 号によると、各府省の長は資産の保全、会計データの信頼性の確保、経営方針の遵守等のため、適切な内部統制を整備、運用及び監視することを義務付けられている（第 123 条及び第 124 条）。COA によると、内部統制基準として COSO フレームワークが想定されている。但し、各府省の長が、内部統制の有効性を評価し、それを議会に報告するような仕組みは設けられていない。

4.3 公監査制度の現状

4.3.1 法体系

フィリピンでは、中央政府の監査制度の大枠はフィリピン共和国憲法で定められ、その中心的な役割を担う COA の組織、権限、検査の目的、検査報告書等は大統領令第 1445 号で定められている。フィリピン共和国憲法によると、COA は会計検査院長（Chairman）と 2 人の検査官（Commissioner）で構成され、国の統治機構上、立法府、行政府及び司法府のいずれにも属さない独立機関となっている（第 9 章 D 第 1 条第 1 項）。会計検査院長及び検査官は、7 年の任期で任命委員会の同意を得て大統領により任命され、再任されない。また、これらの 3 人は任命時において 35 歳以上で、10 年以上の監査経験を有する公認会計士、又は 10 年以上の実務経験を有する弁護士とされている。

4.3.2 COA の組織

COA は会計検査院長と 2 人の検査官の下、本部と地方事務所（Regional Office）で構成されている。このうち、本部は①支援部門（会計課、人事課等）、②中央政府局、③政府所有・統制法人局、④地方政府局、⑤特別サービス局で構成

される。地方政府の検査は全国 17 か所に置かれている地方事務所で行われ、検査結果は本部の地方政府局に送付される。COA の職員は 2015 年末現在で 8,262 人となっており、このうち、公認会計士の資格を有する者は 4,280 人となっている。

4.3.3 検査の対象機関

フィリピン共和国憲法によると、COA の検査対象は、政府所有・統制法人を含む政府とその機関、及び COA の受検を要件に政府から直接又は間接に補助金又は出資を受けている非政府機関とされている（第 9 章 D 第 2 条第 1 項）。この結果、COA の検査対象は、①中央政府（2011 年度 31 府省等）、②地方公共団体（同 80 Province、138 City 等 43,740 団体）、③政府所有・統制法人（同 104 法人）④その他の非政府機関となり、公的部門を構成するすべての公的主体に加え、その他の非政府機関にも及んでいる。

4.3.4 検査のタイプ

大統領令第 1445 号によると、COA は財務検査、業績検査及び準拠性検査を行うとされている（第 55 条第 3 項、第 56 条第 5 項）。財務検査では証明業務を行い、業績検査及び準拠性検査では直接報告業務を行う。これらの 3 つのタイプの検査は同時に行われ、検査結果と勧告は、府省別年次検査報告書にまとめられる。この報告書は COA の検査課長から各府省の長に送付される。フィリピン共和国憲法によると、COA は年次報告書を大統領及び議会に提出するとされているが（第 9 章 D 第 4 条）、この年次報告書は府省別年次検査報告書に掲記された検査結果及び勧告のうち、重要なものが再掲され、例年 9 月頃に提出される。

フィリピン共和国憲法は、COA が検査に関するルールと法令を規定すると定め（第 9 章 D 第 2 条第 2 項）、COA に検査基準を設定する権限を与えている。COA に設置された公監査基準審議会（Public Sector Auditing Standards Board）は、フィリピン公監査基準（Philippine Public Sector Standards on Auditing: PPSSA）を設定している（COA Resolution No. 2013-007）。PPSSA は 3 層構造になっており、1 層が COA の機能の必要条件、2 層が会計検査の基本原則、3 層が財務検査の一般的なガイドラインとなっており、PPSSA 基準の番号とタイトルは、ISSAI 基準の番号とタイトルと一致している。

4.3.5 財務検査の対象

フィリピン共和国憲法によると、COA は政府所有・統制法人を含む政府の決

算の検査を行うとされている（第 9 章 D 第 2 条第 1 項）。財務検査の対象となる財務諸表の構成は、①財政状態計算書、②財務業績計算書、③純資産・持分変動計算書、④キャッシュ・フロー計算書、⑤予算・実績比較計算書、⑥附属明細書となっている。各府省は府省別財務諸表を作成し、COA はこれらを連結した中央政府全体の財務諸表を作成するが、COA が検査するのは府省別財務諸表だけで、中央政府全体の財務諸表については、検査を経ずに COA の年次報告書に掲載される。

4.3.6 財務検査の検査基準

COA の職員は、PPSSA の 1000 シリーズ（1200-1706）に準拠して財務検査を行っている。PPSSA の 1000 シリーズの下桁 3 の番号と名称は、IAASB の ISA 基準の番号と名称に一致していることから、COA の財務検査は民間部門の財務監査と同様に内部統制に依拠したリスク・アプローチを採用していることになる。COA の職員は、支援部門の技術サービス課の支援を受けながら eNGAS 及び eBudget System から入手したデータを統合結果・リスク基準検査ソフトウェア（Integrated Results and Risk Based Audit Software）に取り込んで、分析的手続、準拠性テスト、実証手続等の一連の検査手続を行っている。

4.3.7 財務検査の報告書

COA の財務検査報告書（Independent Auditor's Report）は、業績検査及び準拠性検査の検査結果と勧告とともに府省別年次検査報告書に掲載され、各府省の長に送付される。COA の年次報告書には府省別の財務検査の結果は掲記されないが、府省等の財務検査に関して包括的な概要が記述される。これによると、中央政府で初めて発生主義の財務諸表が作成された 2014 年度の財務検査の結果は、無限定適正意見が 18 機関（15%）、限定付適正意見が 95 機関（80%）、不適正意見が 5 機関（4%）、意見不表明が 1 機関（1%）、計 119 機関（100%）となっている。2013 年度の財務検査の結果と比較すると、無限定適正意見の割合が 25% から 15% へ低下し、限定付適正意見の割合が 74% から 80% へ増加しており、発生主義の初度適用の影響が見受けられる。

4.3 公会計改革と COA

アキノ 3 世大統領は PFM 改革プログラムを実施するため、COA、DBM 及び DOF で構成される PFM 委員会を設立した。COA は PMF 委員会の議長を務めるとともに、PFM 改革プログラムの中の公会計改革を主導する責任機関となっている。これは、フィリピン共和国憲法により、COA が会計に関するルールと法

令を規定すると定められているからである（第 9 章 D 第 2 条第 2 項）。COA には、COA による公会計基準の開発と運用を支援するため、2008 年 10 月に公会計基準審議会（PSAcSB）が設置された。COA は PSAcSB の勧告を受け、決議（Resolution）によって PPSAS 基準の法制化を行っている（COA Resolution 2014-003）。

一方、COA は各府省の府省別財務諸表を連結した中央政府全体の財務諸表を作成するため、支援部門に政府会計課（Government Accountancy Sector）を設置している。これは、フィリピン共和国憲法により、COA が政府全体の財政状態及び財務業績について報告するとされているからである（第 9 章 D 第 4 条第 1 項）。中央政府全体の財務諸表については、COA が作成しており、独立性に欠けるため、COA による財務検査は行われておらず、また、他の機関による財務検査も行われていない。

5 アジア開発銀行

5.1 設立目的

ADB は、その出資者である加盟国が署名した「アジア開発銀行設立協定（Agreement Establishing the Asian Development Bank）」によって、1966 年に設立された。ADB 設立協定によると、ADB はアジア及び極東地域の経済成長と経済協力を助長するとともに、地域内の開発途上にある加盟国の共同的な又は個別的な経済開発の促進に寄与するために設立された。ADB はこれらの設立目的を達成するため、①保有する資源を利用して地域内の開発途上にある加盟国に融資すること、②域内貿易の秩序ある拡大の促進を目的とした開発に関する政策及び調整に対して加盟国に援助を提供すること、③開発に関する事業計画及び総合計画の準備、資金調達及び実施のための技術援助を加盟国に提供することなどを行っている。ADB の援助の対象は、加盟国の公的部門を構成する中央政府、地方公共団体及び政府出資法人に及ぶ。また、国の債務保証がある場合には、民間部門の事業及び業務にも援助は行われる。ADB の融資、補助金、資本投資、債務保証及び技術援助の規模は、2014 年で 136 億 9000 万ドル（115 円／ドル換算で 1 兆 5743 億円）となっている。

5.2 加盟国と組織

ADB の加盟国は、2014 年末現在で日本を含め 67 か国・地域となっている。このうち、48 か国・地域が域内加盟国で、19 か国・地域が域外加盟国となっている。また、23 か国が OECD に加盟している。日本は米国とともに最大の出資国（出

資比率15.6%)で、日本の政府代表が設立以来、総裁を務めている。

ADBは本部と地域事務所で構成されている。本部はフィリピンのマニラに置かれ、意思決定機関である理事会と政策別・地域別に編成された局（Office又はDepartment）で構成される。地域事務所は北米（ワシントンDC）、欧州（フランクフルト）及び日本（東京）に置かれている代表事務所を含め、地域内外に32事務所が置かれている。ADBの職員数は2014年末現在で2,997人となっており、その出身国は全加盟国のうち61か国・地域に上っている。

5.3 公会計制度の改革

5.3.1 実績

ADBは協調融資を含め2014年に24億1000万ドル(115円／ドル換算で2771億円)を加盟国における公的部門の行政管理に関して援助を行っている。加盟国のうち、中国、モンゴル、インド及びスリランカでは、公的部門において試験的に発生主義会計が導入されている。また、大洋州地域のソロモン諸島、バヌアツ及びクック諸島では、公的部門において既に発生主義会計が導入されている。ADBはこれらの諸国に公会計改革を目的とした援助を行った実績はない。公会計改革に関しては、事業レベルで会計制度の改善を援助したことはあるが、公的部門レベルで会計制度の改革を援助したことはない。

5.3.2 方針

韓国及びインドネシアは、1997年のアジア通貨危機の際、世界銀行及びIMFの支援を受けたが、公的部門レベルの公会計改革を含む財務管理の改善が援助の条件であった。ADBは世界銀行やIMFのように加盟国に公的部門レベルの公会計改革を条件とした援助を行うことはない。加盟国から財務管理の改善の一環として公会計改革の要請があった場合に援助を検討することになる。その場合、援助の対象は、①公会計改革に対応するITシステムの開発・改修、②公会計基準の開発、③開始貸借対照表作成用のデータ収集、④会計職員の教育訓練、⑤内部統制の改善等に要する費用で、融資、補助金、技術支援等を行うことになる。

5.3.3 会計基準

ADBは政策融資及び技術援助を除き、事業レベルで、援助資金が援助協定通りに使用され、かつ実施機関により経済的かつ効率的に使用されたことを確認するため、実施機関に正確かつ迅速な財務報告の提出を義務付けている。ADBは財務報告の作成に当たり、事業が収益を生み出す場合は、国際財務報告基準

(IAS／IFRS)に準拠することを勧告している。また、事業が収益を生み出さない場合は、特定の会計基準を明示はしないものの、健全な財政政策、適切な会計記録、有効な内部統制及び実行性のある財務監査を求めている。非収益事業の実施機関が現金主義会計を採用している場合は、収入計算書と支出計算書が作成され、損益計算書と貸借対照表は作成されないことになる。

5.4 公監査

5.4.1 実績

ADBは加盟国の財務監査を強化するため、いくつかの加盟国に技術援助を行っている。この中には、公的部門で監査の中心的な役割を担う会計検査院によるISSAIの採用を目的としているものもあれば、事業レベルでの財務監査の改善を目的としているものもある。前者として、インドネシア、フィリピン、ミャンマー及びラオス、後者としてモンゴル、アフガニスタン及びパキスタンの事例がある。ADBの東南アジア局は現在、東南アジア諸国連合（ASEAN）加盟国の会計検査院を対象に、2020年までに2014年と比べ、ISSAIの採用を20%増加させ、限定付適正意見の割合を10%減少させるため、ASEAN加盟国に技術援助を行っている。

5.4.2 方針

ADBは政策融資及び技術援助を除き、事業レベルで、財務報告の作成と、ADBが適当と認める外部監査人によりADBが適当と認める監査基準に準拠して財務監査を行うことを加盟国に義務付けている。しかし、公的部門レベルで、財務報告の財務監査を加盟国に求めることは無い。事業レベルの財務監査で、ADBが適当と認める外部監査人とは、通常、加盟国の会計検査院職員のことであるが、ADBが適当と認める監査基準に準拠できる能力がない場合や、独立性に欠ける場合は、民間部門の監査法人が務める。財務監査に要する費用は、事業費に含まれ、ADBの援助の対象となる。

5.4.3 監査基準

事業レベルの財務監査で、ADBが適当と認める監査基準とは、ISA、ISSAI、又はこれらと同等の国内基準のことである。ADBは外部監査人が財務報告の個別の誤謬を指摘するのではなく、それらの重要性を評価した上で、最終的に財務報告全体の「真実かつ公正な表示」について意見を表明することを求めている。このため、ADBはISA 700「意見の形成と財務諸表に関する報告」を基礎に、収益事業、非収益事業別に監査報告書の標準様式を定めている。非収益事

業の場合、実施機関は現金主義会計を採用していることが多いが、この場合でも、外部監査人は財務報告全体の「真実かつ公正な表示」について意見を表明することが求められている。また、外部監査人は収益事業、非収益事業を問わず、事業目的と援助協定への準拠性についても意見を表明することが求められている。

6 まとめと今後の研究課題

6.1 まとめ

マレーシア、フィリピン両国で公会計改革の実態調査を行ったところ、マレーシアでは未だ発生主義の財務諸表は作成されていなかったが、フィリピンでは既に発生主義の財務諸表が作成されていた。両国の公会計改革の進捗状況は異なるものの、本節では、我が国の公会計改革と相違する部分を中心に実態調査の結果をまとめてみたい。

- (ア) 両国の公会計改革は、国際金融機関の影響を受けつつ、国内のトップダウン方式で行われている。マレーシアの場合はナジブ首相が、フィリピンの場合はアキノ 3 世大統領が、それぞれ政治決断を行って指導力を発揮している。
- (イ) 両国の公会計改革は、単独で行われているわけではなく、公的部門の財務管理の改善を図る包括的な改革の一部として行われている。マレーシアの場合は NEM に、フィリピンの場合は PFM 改革プログラムに、それぞれ含まれ、他の改革と一体となって公的部門の財務管理の改善を図ろうとしている。
- (ウ) 両国の公会計改革は、運用で行われているわけではなく、法令の改正を伴う制度改革として行われている。マレーシアの場合は FP 法が改正される予定になっており、フィリピンの場合は COA 決議 (Resolution 2014-003) が制定されている。
- (エ) 両国の公会計改革は、公的部門の一部を対象としているわけではなく、最終的に公的部門全体を対象としている。マレーシアの場合は連邦政府と州政府が対象となっているが、他の公的部門では既に発生主義が導入されており、フィリピンの場合は中央政府、地方公共団体及び政府所有・統制法人が対象となっている。
- (オ) 両国の公会計改革は、独自の会計基準を開発しているわけではなく、IPSAS を基礎にそれぞれの国の実情を反映させたものを開発している。マレーシアの場合は MPSAS が、フィリピンの場合は PPSAS が、それぞれ開

発され、IPSAS がほぼ完全適用されている。

(カ) 両国の公会計改革は、単独で行われているわけではなく、予算制度の改革とも連携している。両国とも公会計改革後の予算制度は現金主義を踏襲するものの、発生主義会計情報は、マレーシアの場合は OBB の KPI 別のコスト算定において、フィリピンの場合は業績予算のアウトプット別のコスト算定において、それぞれ活用されることになっている。

(キ) 両国の公会計改革では、財務諸表の財務検査が行われ、「真実かつ公正な表示」について意見が表明される。マレーシアの場合は会計検査院 (NAD) が ISSAI に準拠して財務検査を行う予定になっており、フィリピンの場合は会計検査院 (COA) が ISSAI に準拠して財務検査を行っている。

6.2 今後の研究課題

特別研究委員会の研究テーマの一つは、新公会計基準と IPSASB の IPSAS との比較研究を行うことにより、新公会計基準の性格及び特徴を明らかにするとともに、新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行うことである。今回の実態調査で、マレーシア、フィリピン両国とも IPSAS を基礎にそれぞれの国の実情を反映させた MPSAS、PPSAS をそれぞれ開発し、IPSAS をほぼ完全適用していることから、会計基準としての IPSAS の有用性を確認することができた。これは、昨年 8 月の欧州実態調査でも確認しており、ほぼ世界的な潮流になっていると考えられる。中間報告では、新公会計基準と IPSAS との比較を行い、相当程度の乖離があることを報告したが、最終報告では、IPSAS を参考に新公会計基準の改訂等へ向けた提案を行うこととしたい。

参考文献

1. マレーシア

AGD (2014) Financial Statements 2013.

AGD (2015a) Federal Government Accrual Accounting Manual. AGD (2015b) Global Conference on Accounting and Reporting by Governments Making the change to IPSAS: the Malaysian experience.

AGD (2015c) Malaysian Public Sector Accounting Standards (MPSAS) .

NAD (2011) National Audit Department Strategic Planning 2011-2015.

NAD (2014) Malaysian public Sector Auditing at a Glance.

NAD (2015) Auditor General Report 2014.

2. フィリピン

COA (2012) 2011 Audit Performance Summary Report.

COA (2015a) Annual Audit Report on the Provincial Government of Ilocos Norte.

COA (2015b) Consolidated Annual Audit Report on the Department of Agriculture.

COA (2015c) Philippine Government' s Journey towards Accrual Accounting.

COA (2015d) Philippine Public Sector Accounting Standards (PPSAS) .

COA (2015e) 2014 Annual Financial Report.

3. アジア開発銀行

ADB (2005) Financial Management and Analysis of Projects.

ADB (2006) Handbook for Borrowers on the Financial Management and Analysis of Projects.

ADB (2015a) Enhancing Roles of Supreme Audit Institutions in Selected Association of Southeast Asian Nations Countries.

ADB (2015b) 2014 Annual Report.

附録 1 現地調査

1. 日程

年月日（曜日）	時間	日程	宿泊
2016 年 2 月 14 日（日）	10:30 17:05	成田国際空港発（MH0089） クアラルンプール国際空港着	ブトラジャ ヤ
15 日（月）	14:30 ～ 16:30	Accountant General' s Department	同上
16 日（火）	9:30 ～ 12:30	National Audit Department	同上
17 日（水）	10:20 14:05	クアラルンプール国際空港発 （MH0704） マニラ国際空港着	マニラ
18 日（木）	14:00 ～ 17:00	Commission on Audit	同上
19 日（金）	9:00 ～ 12:00 15:00 ～ 17:00	Commission on Audit Asian Development Bank	同上
20 日（土）	15:05 18:50 23:35	マニラ国際空港発（MH0705） クアラルンプール国際空港着 クアラルンプール国際空港発 （MH0088）	機中泊
21 日（日）	7:15	成田国際空港着	

2. 訪問者

- ①山浦久司（明治大学教授）
- ②大塚成男（千葉大学教授）
- ③東信男（会計検査院国際検査情報分析官）

3. 訪問先対応者

- (1) Accountant General' s Department of Malaysia

Mr. Er Beng Kiong, Deputy Director, Accrual Accounting Project Team

Ms. Fazyatun Binti mohamed Yahya, Deputy Director, Accounting Development and Management Division

Ms. Naharriah Binti Mohamed, Senior Assistant Director, Accounting Development and Management Division

- (2) National Audit Department of Malaysia

Ms. Hjh. Noor Akma Mohd Baki, Director of National Audit Academy

Ms. Raftah Bt. Ibrahim, Deputy Audit Director, Accountant General' s Department Audit Branch

Mr. Tan Bee Hai, Assistant Audit Director

- (3) Commission on Audit, Republic of the Philippines (COA)

Mr. Michael G. Aguinaldo, Chairperson of COA

Mr. Jose A. Fabia, Commissioner of COA

Ms. Isabelle D. Agito, Commissioner of COA

Ms. Lourdes M. Castillo, Assistant Commissioner, Government Accountancy Sector

Ms. Luzvi P. Chatto, Director, Government Accountancy Sector

Ms. Fidela M. Tan, Assistant Director

Ms. Josephine B. Manalo, Assistant Director

Ms. Sharon C. Contarciego, Training Specialist IV

- (4) Asian Development Bank

Mr. Srinivasan Janardanam, Principal Financial Management Specialist, Operations Service and

Financial Management Department
Ms. Augustina Musa, Senior Financial management Specialist, Southeast Asia Regional Department
Ms. Amuerfina M. Santos, Senior Program Officer, Southeast Asia Regional Department

4. 訪問先住所

- (1) Accountant General' s Department of Malaysia
No. 1, Persiaran Perdana, Precinct 2, Federal Government Administration Complex, 62594
Putrajaya, Malaysia
Tel: + 60 3 8882 1000
- (2) National Audit Department of Malaysia
No. 15, Level 1-5, Persiaran Perdana, Precinct 2, Federal Government Administrative Centre, 62518
Putrajaya, Malaysia
Tel: + 60 3 8889 9000
- (3) Commission on Audit, Republic of the Philippines
Commonwealth Avenue, Quezon City 0880, Philippines
Tel: + 63 2 931 9226
- (4) Asian Development Bank
6 ADB Avenue, Mandaluyong City 1550, Metro Manila, Philippines
Tel: + 63 2 632 4444

5. 宿泊先

- (1) プトラジャヤ
2 月 14 日～2 月 17 日
Putrajaya Shangri-La
Taman Putra Perdana Presint 1, Wilayah Persekutuan, Putrajaya, 62000, Malaysia
Tel: + 60 3 8887 8888
- (2) マニラ
2 月 17 日～2 月 20 日
Manila Hotel
One Rizal Park, Roxas Boulevard, Manila, 0913, Philippines
Tel: + 63 2 527 0011

附錄 2 質問事項

1. QUESTIONNAIRES on the Government Accounting Reform in Malaysia

1.1 Introduction

- The public sector in Malaysia is composed of (a) the Federal Government, (b) State Governments, (c) Federal Statutory Bodies, (d) State Statutory Bodies, (e) Local Authorities and (f) Islamic Religious Councils. What is the boundary of introducing accrual accounting into the government accounting system? Is it restricted within the Federal Government, or including other sub-sectors? Following questions are only related to the public sector entities within the boundary of government accounting reform.

1.2 Current Government Accounting System in Malaysia

(1) Accounting system

- What is the current government accounting system in Malaysia? Is it cash accounting or modified cash accounting? How is it regulated in legislation and rules?
- What is the composition of the financial statements of the Government under current government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?
- Are there both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in legislation and rules?

(2) Accounting standards

- What accounting standards are applied to the current government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?

(3) Budgeting system

- What is the current government budgeting system in Malaysia? Is it cash accounting or modified cash accounting? How is it regulated in legislation and rules?

(4) Internal control framework

- What internal control framework is applied to the current government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?

(5) Problems

- What problems does the current government accounting system have? Are they expected to be resolved after full implementation of the project of government accounting reform?

1.3 New Government Accounting System in Malaysia

(1) Project overview

- The project of government accounting reform in Malaysia started in Q2 in 2011 and is scheduled to be completed in Q2 in 2016. How much progress has the project made so far?
- When will the Government start to prepare accrual-based financial statements of the Government?

(2) Trigger

- What was the trigger for the Government to start the project of government accounting reform? Was there any internal or external pressure on the Government to reform the current government accounting system?

(3) Purposes

- What are the purposes of government accounting reform? Is it related to other public finance reforms in the Government?

(4) Benefits

- What benefits is the new government accounting system expected to have? The benefits may include accountability and transparency, better decision-making, impacts on control and administrative process etc.
- How accrual accounting data and stock data in financial statements are expected to be utilized in decision-making on financial management? Are there any specific examples that show connection between C (Check) and A (Action) in PDCA cycle?

(5) Costs

- How much does it cost to implement the project of government accounting reform? The costs may

- include costs of development of new IT accounting system, costs of development of accounting standards, costs of data collection for open balance sheet, costs of training for accounting staff, costs of improvement of internal control framework etc.
- Did the Government consider the cost benefit ratio before making decision to start the project of government accounting reform? Do the monetary quantified benefits of the new government accounting system exceed the costs of government accounting reform?
- (6) MPSAS
 - How much progress has the development of Malaysian Public Sector Accounting Standards (MPSAS) made so far? How has each standard of accrual basis International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) of IFAC-IPSASB been adopted, adapted or amended for the development of MPSAS?
 - What is the composition of the financial statements of the Government under new government accounting system? How is it regulated in proposed legislation and rules?
 - Are there both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in proposed legislation and rules?
- (7) Legislation
 - How much progress has the amendment of legislation and rules made so far to legalize the new government accounting system? What are proposed amendments of the Financial Procedures Act 1957 and other relevant acts?
- (8) IT system
 - What IT system has been developed for the new government accounting system? What functions is the new IT system expected to have?
- (9) Challenges in the first-time adoption of accrual accounting
 - What challenges has the Government faced in the first-time adoption of accrual accounting? They may include the challenges related to the development of new IT accounting system, the development of accounting standards (MPSAS), data collection for open balance sheet, training for accounting staff, the improvement of internal control framework etc.
- (10) Budgeting system
 - How much will the government accounting reform affect the current government budgeting system? How accrual accounting data will be utilized in the cash-based budgeting system? Are there any specific examples that show the utilization of accrual accounting data in budget compilation?
 - Is there a possibility that the Government would adopt accrual-based budgeting system after full implementation of the project of government accounting reform?
- (11) WGA
 - Is there a possibility that the Federal Government would prepare whole of government accounts (WGA) after full implementation of the project of government accounting reform? WGA consolidates accounts of (a) the Federal Government, (b) State Governments, (c) Federal Statutory Bodies, (d) State Statutory Bodies, (e) Local Authorities and (f) Islamic Religious Councils, and would provide a comprehensive picture of public sector' s assets, liabilities, revenue and expenditure in Malaysia.
- (12) SNA
 - What basic statistics are utilized in the estimation of public sector accounts of the System of National Accounts of the United Nations (SNA)? How accrual accounting data will be utilized in the estimation of public sector accounts of SNA? Is there a possibility that public sector accounts of SNA would be directly based on accrual-based financial statements?
- (13) Internal control framework
 - What internal control framework will be applied to the new government accounting system? How will it be regulated in legislation and rules? Candidates of internal control standards may include COSO framework, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector of INTOSAI etc.
- (14) Key performance indicators
 - What are the key performance indicators for new government accounting system? Are there any quantified indicators and targets?

2. QUESTIONNAIRES to National Audit Department of Malaysia

2.1 NAD

- (1) Status

- What is National Audit Department of Malaysia (NAD)' s status in the governance structure of the Federal Government? Does NAD belong to legislative branch, executive branch, or judiciary branch? Or, does NAD belong to none of them and is independent of three powers? How is it regulated in legislation and rules?
- (2) Mandate
- What is the coverage of NAD' s audit mandate? Is it restricted within the Federal Government, or including other public sector entities? How is it regulated in legislation and rules?
- (3) Types of audit
- What types of audit does NAD carry out? According to ISSAI 100, the three main types of public audit are (a) financial audit, (b) performance audit and (c) compliance audit. How is it regulated in legislation and rules?
- What is the ratio of three types of audit carried out by NAD in terms of the number of rendered reports?
- (4) Types of engagement
- What types of engagement does NAD carry out? According to ISSAI 100, the two main types of engagement are (a) attestation engagements and (b) direct reporting engagements. How is it regulated in legislation and rules?
- What is the combination between types of audit and types of engagement? Are financial audits always attestation engagements? How is it regulated in legislation and rules?
- (5) Organizational structure
- What Organizational structure does NAD have? How audit divisions of headquarters are divided?
- How many regional offices does NAD have? How audit functions are divided between headquarters and regional offices?
- (6) Staff
- How many staff does NAD have as of December 31, 2015? How is staff divided between headquarters and each regional office?
- Out of total staff of NAD, how many staff are Certified Public Accountants?

2.2. Introduction

- The public sector in Malaysia is composed of (a) the Federal Government, (b) State Governments, (c) Federal Statutory Bodies, (d) State Statutory Bodies, (e) Local Authorities and (f) Islamic Religious Councils. What is the boundary of introducing accrual accounting into the government accounting system? Is it restricted within the Federal Government, or including other sub-sectors? Following questions are only related to the auditees within the boundary of government accounting reform.

2.3 Financial audits under current government accounting system

- (1) Financial statements
- What is the composition of the financial statements of the Government that NAD shall audits under current government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?
- Shall NAD audit both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in legislation and rules?
- (2) Audit divisions
- Which of audit divisions do carry out financial audits? How many staff is involved in financial audits?
- Out of staff involved in financial audits, how many staff are Certified Public Accountants?
- (3) Auditing standards
- What auditing standards does NAD apply to financial audits under current government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?

2.4 Financial audits under new government accounting system

- (1) Project overview
- The project of government accounting reform in Malaysia started in Q2 in 2011 and is scheduled to be completed in Q2 in 2016. How has NAD involved in the project? Has NAD involved in the development of Malaysian Public Sector Accounting Standards (MPSAS)?
- When will NAD start audits of accrual-based financial statements of the Government?
- (2) Legislation

- How much progress has the amendment of legislation and rules made so far to legalize the financial audits by NAD under new government accounting system? What are proposed amendments of the Financial Procedures Act 1957, the Audit Act 1957 and other relevant acts?
- (3) Financial statements
 - What is the composition of the financial statements of the Government that NAD will audit under new government accounting system? How is it regulated in proposed legislation and rules?
 - Will NAD audit both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in proposed legislation and rules?
- (4) Audit divisions
 - Which of audit divisions will carry out financial audits? How many staff will be involved in financial audits? Will NAD make a change in divisions or the number of staff involved in financial audit under new government accounting system?
 - Out of staff expected to be involved in financial audits, how many staff will be Certified Public Accountants?
- (5) Auditing standards
 - What auditing standards will NAD apply to financial audits under new government accounting system? How is it regulated in proposed legislation and rules? Candidates of auditing standards may include International Standards on Auditing (ISA) of IFAC-IAASB, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)' 1000 series of INTOSAI etc.
 - Will NAD apply all related ISA standards and ISSAI standards in full? Or, will NAD adapt any of ISA standards and ISSAI standards? In the case of latter, which ISA standards and ISSAI standards will be adapted, why and how they will be adapted?
- (6) Auditing manuals
 - Has NAD developed the new auditing manuals for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the contents of the new auditing manuals?
- (7) IT system
 - Has NAD developed the new IT system for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the functions of the new IT system?
- (8) Training courses
 - Has NAD developed the new training courses for staff expected to be involved in financial audits under new government accounting system? If yes, what are the curriculums of the new training courses?
 - How many staff of NAD has participated in the training courses aimed at implementing ISSAI 1000 series sponsored by ASOSAI, IDI etc.?
- (9) Quality control framework
 - Has NAD developed the new quality control framework for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the procedures of the new quality control framework?
- (10) Challenges in the first-time implementation of ISA and ISSAI
 - What challenges has NAD faced in the first-time implementation of ISA and ISSAI? They may include the challenges related to the development of new auditing manuals, the development of new IT auditing system, training for staff, improvement of quality control framework etc.
- (11) Key performance indicators
 - What are the key performance indicators for financial audits under new government accounting system? Will NAD make a change in the key performance indicators or the targets?

3. QUESTIONNAIRES on the Government Accounting Reform in the Philippines

3.1 Introduction

- The public sector in the Philippines is composed of (a) the National Government, (b) Local Governments and (c) Government Owned and/or Controlled Corporations. What is the boundary of introducing accrual accounting into the government accounting system? Is it restricted within the National Government, or including other sub-sectors? Following questions are only related to the public sector entities within the boundary of government accounting reform.

3.2 Old Government Accounting System in the Philippines

- (1) Accounting system

- What was the old government accounting system in the Philippines? Was it cash accounting or modified cash accounting? How was it regulated in legislation and rules?
- What was the composition of the financial statements of the Government under old government accounting system? How was it regulated in legislation and rules?
- Were there both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How was it regulated in legislation and rules?
- (2) Accounting standards
 - What accounting standards were applied to the old government accounting system? How was it regulated in legislation and rules?
- (3) Budgeting system
 - What was the old government budgeting system in the Philippines? Was it cash accounting or modified cash accounting? How was it regulated in legislation and rules?
- (4) Internal control framework
 - What internal control framework was applied to the old government accounting system? How was it regulated in legislation and rules?
- (5) Problems
 - What problems did the old government accounting system have? Were they expected to be resolved after full implementation of the project of government accounting reform?

3.3 New Government Accounting System in the Philippines

- (1) Project overview
 - The project of government accounting reform in the Philippines started in Q1 in 2011 and is scheduled to be completed in Q1 in 2016. How much progress has the project made so far?
 - When does the Government start to prepare accrual-based financial statements of the Government?
- (2) Trigger
 - What was the trigger for the Government to start the project of government accounting reform? Was there any internal or external pressure on the Government to reform the current government accounting system?
- (3) Purposes
 - What are the purposes of government accounting reform? Is it related to other public financial management reforms in the Government?
- (4) Benefits
 - What benefits does the new government accounting system have? The benefits may include accountability and transparency, better decision-making, impacts on control and administrative process etc.
 - How accrual accounting data and stock data in financial statements are utilized in decision-making on financial management? Are there any specific examples that show connection between C (Check) and A (Action) in PDCA cycle?
- (5) Costs
 - How much does it cost to implement the project of government accounting reform? The costs may include costs of development of new IT accounting system, costs of development of accounting standards, costs of data collection for open balance sheet, costs of training for accounting staff, costs of improvement of internal control framework etc.
 - Did the Government consider the cost benefit ratio before making decision to start the project of government accounting reform? Do the monetary quantified benefits of the new government accounting system exceed the costs of government accounting reform?
- (6) PPSAS
 - How much progress has the development of Philippine Public Sector Accounting Standards (PPSAS) made so far? How has each standard of accrual basis International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) of IFAC-IPSASB been adopted, adapted or amended for the development of PPSAS?
 - What is the composition of the financial statements of the Government under new government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?
 - Are there both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in legislation and rules?

(7) Legislation

- How much progress has the amendment of legislation and rules made so far to legalize the new government accounting system? What are amendments of COA Resolution, COA Circular and other relevant acts?

(8) IT system

- What IT system has been developed for the new government accounting system? What functions does the new IT system have?

(9) Challenges in the first-time adoption of accrual accounting

- What challenges does the Government face in the first-time adoption of accrual accounting? They may include the challenges related to the development of new IT accounting system, the development of accounting standards (PPSAS), data collection for open balance sheet, training for accounting staff, the improvement of internal control framework etc.

(10) Budgeting system

- How much does the government accounting reform affect the government budgeting system? How accrual accounting data is utilized in the cash-based budgeting system? Are there any specific examples that show the utilization of accrual accounting data in budget compilation?
- Is there a possibility that the Government would adopt accrual-based budgeting system after full implementation of the project of government accounting reform?

(11) WGA

- Is there a possibility that the National Government would prepare whole of government accounts (WGA) after full implementation of the project of government accounting reform? WGA consolidates accounts of (a) the National Government, (b) Local Governments and (c) Government Owned and/or Controlled Corporations, and would provide a comprehensive picture of public sector's assets, liabilities, revenue and expenditure in the Philippines.

(12) SNA

- What basic statistics are utilized in the estimation of public sector accounts of the System of National Accounts of the United Nations (SNA)? How accrual accounting data is utilized in the estimation of public sector accounts of SNA? Is there a possibility that public sector accounts of SNA would be directly based on accrual-based financial statements?

(13) Internal control framework

- What internal control framework is applied to the new government accounting system? How is it regulated in legislation and rules? Candidates of internal control standards may include COSO framework, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector of INTOSAI etc.

(14) Key performance indicators

- What are the key performance indicators for new government accounting system? Are there any quantified indicators and targets?

4. QUESTIONNAIRES to Commission on Audit of the Philippines

4.1 COA

(1) Status

- What is Commission on Audit of Philippines (COA)' status in the governance structure of the National Government? Does COA belong to legislative branch, executive branch, or judiciary branch? Or, does COA belong to none of them and is independent of three powers? How is it regulated in legislation and rules?

(2) Mandate

- What is the coverage of COA's audit mandate? Is it restricted within the National Government, or including other public sector entities? How is it regulated in legislation and rules?

(3) Types of audit

- What types of audit does COA carry out? According to ISSAI 100, the three main types of public audit are (a) financial audit, (b) performance audit and (c) compliance audit. How is it regulated in legislation and rules?
- What is the ratio of three types of audit carried out by COA in terms of the number of rendered reports?

(4) Types of engagement

- What types of engagement does COA carry out? According to ISSAI 100, the two main types of

engagement are (a) attestation engagements and (b) direct reporting engagements. How is it regulated in legislation and rules?

- What is the combination between types of audit and types of engagement? Are financial audits always attestation engagements? How is it regulated in legislation and rules?

(5) Organizational structure

- What Organizational structure does COA have? How audit divisions of headquarters are divided?
- How many regional offices does COA have? How audit functions are divided between headquarters and regional offices?

(6) Staff

- How many staff does COA have as of December 31, 2015? How is staff divided between headquarters and each regional office?
- Out of total staff of COA, how many staff are Certified Public Accountants?

4.2 Introduction

- The public sector in the Philippines is composed of (a) the National Government, (b) Local Governments and (c) Government Owned and/or Controlled Corporations. What is the boundary of introducing accrual accounting into the government accounting system? Is it restricted within the National Government, or including other sub-sectors? Following questions are only related to the auditees within the boundary of government accounting reform.

4.3 Financial audits under old government accounting system

(1) Financial statements

- What was the composition of the financial statements of the Government that COA should audit under old government accounting system? How was it regulated in legislation and rules?
- Should COA audit both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How was it regulated in legislation and rules?

(2) Audit divisions

- Which of audit divisions did carry out financial audits? How many staff was involved in financial audits?
- Out of staff involved in financial audits, how many staff were Certified Public Accountants?

3.3 Auditing standards

- What auditing standards did COA apply to financial audits under old government accounting system? How was it regulated in legislation and rules?

4.4 Financial audits under new government accounting system

(1) Project overview

- The project of government accounting reform in the Philippines started in Q1 in 2011 and is scheduled to be completed in Q1 in 2016. How has COA involved in the project? Has COA involved in the development of Philippine Public Sector Accounting Standards (PPSAS)?
- When does COA start audits of accrual-based financial statements of the Government?

(2) Legislation

- How much progress has the amendment of legislation and rules made so far to legalize the financial audits by COA under new government accounting system? What are amendments of the Presidential Decree No. 1445 and other relevant acts?

(3) Financial statements

- What is the composition of the financial statements of the Government that COA shall audit under new government accounting system? How is it regulated in legislation and rules?
- Shall COA audit both the separate financial statements of each Department and the consolidated financial statements of the Government? How is it regulated in legislation and rules?

(4) Audit divisions

- Which of audit divisions do carry out financial audits? How many staff is involved in financial audits? Has COA made a change in divisions or the number of staff involved in financial audits under new government accounting system?
- Out of staff involved in financial audits, how many staff are Certified Public Accountants?

(5) Auditing standards

- What auditing standards does COA apply to financial audits under new government accounting system? How is it regulated in legislation and rules? Candidates of auditing standards may include International Standards on Auditing (ISA) of IFAC-IAASB, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)' 1000 series of INTOSAI etc.
- Does COA apply all related ISA standards and ISSAI standards in full? Or, does COA adapt any of ISA standards and ISSAI standards? In the case of latter, which ISA standards and ISSAI standards are adapted, why and how they are adapted?

(6) Auditing manuals

- Has COA developed the new auditing manuals for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the contents of the new auditing manuals?

(7) IT system

- Has COA developed the new IT system for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the functions of the new IT system?

(8) Training courses

- Has COA developed the new training courses for staff expected to be involved in financial audits under new government accounting system? If yes, what are the curriculums of the new training courses?
- How many staff of COA has participated in the training courses aimed at implementing ISSAI 1000 series sponsored by ASOSAI, IDI etc.?

(9) Quality control framework

- Has COA developed the new quality control framework for financial audits under new government accounting system? If yes, what are the procedures of the new quality control framework?

(10) Challenges in the first-time implementation of ISA and ISSAI

- What challenges has COA faced in the first-time implementation of ISA and ISSAI? They may include the challenges related to the development of new auditing manuals, the development of new IT auditing system, training for staff, improvement of quality control framework etc.

(11) Key performance indicators

- What are the key performance indicators for financial audits under new government accounting system? Has COA made a change in the key performance indicators or the targets?

5. QUESTIONNAIRES to Asian Development Bank

5.1 Introduction

- The public sector in a country is usually composed of (a) the Federal Government or the National Government, (b) State Governments and/or Local Governments and (c) Public Corporations. What is the boundary of Asian Development Bank (ADB)' s loans, grants, equity investments, guarantees and technical assistance? Is it restricted within the Federal Government or the Central Government, or including other sub-sectors? Following questions are only related to the public sector entities within the boundary of ADB' s assistance.

5.2 Assistance projects aimed at reforming government accounting system

(1) Project overview

- According to ADB Annual Report 2014, the assistance amount of public sector management is \$2.41 billion out of totaled assistance \$22.93 billion. Out of \$2.41 billion, how much is the assistance amount of government accounting reform?
- Does ADB have any information about how many member countries have already introduced accrual accounting into the government accounting system?
- Does ADB impose the introduction of accrual accounting into the government accounting system on the member country as prerequisite condition of assistance?
- Does ADB have any assistance projects aimed at reforming government accounting system in the member country?

(2) Purposes

- What does ADB think the purposes of government accounting reform would be? Does ADB think it would be related to other public financial management reforms in the member country?

(3) Benefits

- What benefits does ADB think government accounting reform would have? The benefits may include accountability and transparency, better decision-making, impacts on control and administrative process etc.

(4) Costs

- What costs does ADB think government accounting reform would have? The costs may include costs of development of new IT accounting system, costs of development of accounting standards, costs of data collection for open balance sheet, costs of training for accounting staff, costs of improvement of internal control framework etc. What costs does ADB usually cover in assistance projects?
- Does ADB consider the cost benefit ratio before making decision to provide assistance for the member country? In that case, how does ADB monetary quantify the benefits of government accounting reform?

(5) IPSAS

- Does ADB have the policy that the member country would adopt the accrual basis International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) of IFAC-IPSASB as public sector accounting standards in government accounting reform? What are reasons for yes or no?

(6) Budgeting system

- Does ADB think that the member country would adopt accrual-based budgeting system after full implementation of assistance projects for government accounting reform? What are reasons for yes or no?

(7) WGA

- Does ADB think that the member country would prepare whole of government accounts (WGA) after full implementation of assistance projects for government accounting reform? What are reasons for yes or no? WGA consolidates accounts of (a) the Federal Government or the National Government, (b) State Governments and/or Local Governments and (c) Public Corporations, and would provide a comprehensive picture of public sector's assets, liabilities, revenue and expenditure in one country.

(8) SNA

- Does ADB think that the member country would use accrual-based financial statements as basic statistics for the estimation of public sector accounts of the System of National Accounts of the United Nations (SNA)? What are reasons for yes or no?

(9) Internal control framework

- Does ADB have the policy that the member country would adopt COSO framework or Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector of INTOSAI as internal control framework in government accounting reform? What are reasons for yes or no?

(10) Key performance indicators

- What key performance indicators does ADB think the member country would have for government accounting reform?

5.3 Assistance projects aimed at reforming government auditing system

(1) Project overview

- According to ADB Annual Report 2014, the assistance amount of public sector management is \$2.41 billion out of totaled assistance \$22.93 billion. Out of \$2.41 billion, how much is the assistance amount of government auditing reform?
- Does ADB have any information about how many member countries have already introduced audits of financial statements under accrual-based government accounting system?
- Does ADB require audits of financial statements in loan agreements or grants assistance in research and development projects extended to the member country?
- Does ADB have any assistance projects aimed at reforming government auditing system for accrual-based government accounting system in the member country?

(2) Benefits

- What benefits does ADB think government auditing reform would have? The benefits may include accountability and transparency, better decision-making, impacts on control and administrative process etc. The benefits of government accounting reform and government auditing reform would be two sides of the same coin.

(3) Costs

- What costs does ADB think government auditing reform would have? The costs may include costs of

development of new IT auditing system, costs of development of auditing manuals, costs of training for auditors, costs of improvement of quality control framework etc. What costs does ADB usually cover in assistance projects?

- Does ADB consider the cost benefit ratio before making decision to provide assistance for the member country? In that case, how does ADB monetary quantify the benefits of government auditing reform?

(4) ISA and ISSAI

- Does ADB have the policy that the member country would adopt International Standards on Auditing (ISA) of IFAC-IAASB and International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)' 1000 series of INTOSAI as public sector auditing standards in government auditing reform? What are reasons for yes or no?

(5) Quality control framework

- Does ADB have the policy that the member country would adopt ISSAI 1220 as quality control framework for financial audits under accrual-based government accounting system? What are reasons for yes or no?

(6) Key performance indicators

- What key performance indicators does ADB think the member country would have for financial audits under accrual-based government accounting system?

We would be grateful if you would show us the English written documents or their website addresses necessary for having answers to above mentioned questionnaires. We appreciate your cooperation.

参考資料：政府公会計制度改革の国際的動向 —欧州連合（E U）の改革の軌跡と最新の動きを中心にして—*

山浦 久司（明治大学）

1 問題の提起

政府の会計記録は、予算制度の支援機能を担うという観点から、予算執行に伴う現金収支の記録を専ら行い、決算も、所定の予算に対する執行額との比較という形式で行われることを常としてきた。このことから、政府公会計は、現金収支ベースでの単式簿記的な会計記録法となり、これは、複式簿記に基づく発生主義会計（accrual-based accounting）を採る企業会計とは、記帳法としても、また発揮する機能面でも大きく異なるものとなっている。

しかし、政府の財政が悪化するなかで、財政構造全体を常時的に把握して管理し、会計の規律（compliance）を保ち、また行政の合理化と効率化を果たすためには、企業会計の利点を政府公会計にも採り入れるべきだとの考え方が急激に広まってきた。

すなわち、財政構造全体の把握とそれに伴う政策判断には、複式簿記の会計システムから自動的に作成される貸借対照表は極めて有効なツールであるし、またそこで作成される貸借対照表は、発生主義の適用によって、一段と有用性の幅を広げる。

さらに、行政の合理化や効率化には、正確なコスト情報が不可欠であるが、発生主義会計では減価償却費や退職給与の引当など、現金主義ベースでは認識されないコストを把握できる。これらのコスト情報をもとに、企業現場で育まれた管理会計的な手法を駆使して、行政コスト削減や中長期の事業計画にも役立てることができ、さらにキャッシュ・フロー情報も加えれば、予算編成に役立てることもできる。

また、政府は、国民や議会・国会への説明責任（accountability）を果たし、その他のステークホルダー、たとえば各種の公債引き受けファンド、官民合同の P F I（Private Finance Initiative）や P P P（Public Private Partnership）事業の民間パートナーなどへ情報を開示するためにも、発生主義会計の有用性が認識

* 日本公認会計士協会「会計・監査ジャーナル」（2016年6月号、pp.60-68）から転載（第一法規株式会社から許諾済み）。

されている。

さらにまた、国際的な財政支援機関（世界銀行（WB）、国際通貨基金（IMF）、アジア開発銀行（ADB）など）は、融資先の国々に対して、財政の透明化を要求し、これが契機になって、発生主義に基づく公会計の導入が進められた事例も多い¹。

2 政府公会計の発生主義化の動き

以上のような種々の利点から、複式簿記による発生主義会計の導入が政府公会計の制度改革の目標として取り上げられるようになったのであるが、現在、政府公会計に発生主義（accrual-basis）を採り入れている国は、世界で何か国あるのだろうか。

この疑問に答える最新の調査結果がプライス・ウオーターハウス社（PwC）から公表された²。この調査（2015年3月までの期）によれば、調査対象国120か国（直接に返事を受け取った国88か国、デスク調査国32か国）のうち、27か国が現金主義、30か国が修正現金主義（期末日後、一定の出納整理期間を設ける。日本はこのタイプ）、26か国が修正発生主義（発生主義の適用による資産・負債項目の一部を認識しない）、37か国が発生主義を適用しているとされ、発生主義ならびに修正発生主義による政府公会計を採用している国は52%に上るとする³。

さらに、同調査によれば、前回調査（2013年）に比べて、発生主義を採用する国は6%増えており、また今後5年以内に発生主義を採用する国は81か国に増え、修正発生主義を採用する国（18か国）を合わせると、実に99か国、82.5%になると予測する（なお、わが国は、5年後はどのような会計を採用しているかは不明となっている）⁴。

また、この調査によれば、現在、経済協力開発機構（OECD）加盟国の73%が発生主義会計を採用し、5年後には80%になるであろうと予測し、同非加盟国では、現在18%の採用率が、5年後には68%に増加すると予測している⁵。

さらにまた、地理的な分類では、発生主義採用国は、アフリカ25か国中、現在の16%（4か国）が5年後には84%（22か国）に、ラテンアメリカ・カリブ諸国20か国中、現在の30%（6か国）が5年後には75%（15か国）に、アジア29か国中、現在の21%（6か国）が5年後には59%（17か国）に、ヨーロッパ35か国（EU加盟国28か国を含む）中、現在の49%（17か国）が5年後には69%（24か国）に変わると予測する⁶。

この調査によれば、政府公会計の発生主義化は明確な流れとして認識できる

が、その背景にあるのは、行政体を経営するうえでの様々な利点が認められるからである。そして、その最大の利点は、政府の財政機能の有効性を高め、健全で、責任体制を保持した、透明性の高い政府運営を可能にする点にあり、さらに、固定資産の管理、原価計算、行政評価などの改善に資することで効率的な行政の経営を可能にし、また長期計画と予測にも貢献することにあるとする⁷。

3 欧州連合（EU）の公会計改革

近年、このような政府公会計の発生主義化を顕著に進めるのが、欧州諸国、とりわけ欧州連合（以下、EU）の加盟国であるが、その流れを促した大きな動因が、EU 本体の公会計における発生主義化である。さらにまた、最近では、欧州公会計基準（European Public Sector Accounting Standards：以下、EPSAS）という新しい概念のもとで、EU加盟国間の会計制度の公会計制度の統一化を進めようとしている点が注目されている。

以下、EPSAS 構想の背景と現状をみて、そのうえで、EU 加盟国公会計の発生主義化について検討を加える⁸。

3.1 EU 公会計制度

EU 基本条約（Treaty）⁹の第 318 条に「欧州委員会（European Commission）は、欧州議会と欧州理事会に対して、予算執行に関連する前会計年度の財務諸表を提出しなければならない。」と規定され、さらに第 319 条で、欧州議会は、欧州理事会の勧告も斟酌したうえで、予算執行に関する欧州委員会の責任解除をするが、これに先立ち、欧州理事会と欧州議会は、財務諸表その他の報告書を、会計検査院（the Court of Auditors）の年次監査報告書と共に検査しなければならない、と規定する。

そのうえで、EU 財政規則（Financial Regulations）の第 143 条に「欧州委員会の会計担当官は、公的機関のための国際的に受け入れられた会計基準（internationally accepted accounting standards）に基づいたルールを適用しなければならない。会計担当官が、資産・負債、費用、収益およびキャッシュ・フローの真実かつ公正な概観（a true and fair view）を与えるために必要と考えた場合は、それらの基準から逸脱することができる。会計のルールがそれらの基準から大きく逸脱する場合、財務諸表の注記で、その事実と逸脱の理由を開示しなければならない」と規定している。

EU 公会計制度の発生主義化を遂げたといわれる、これらの仕組みは、2002 年 6 月に新しい財政規則¹⁰として導入されたものであり（2005 年会計年度から施

行）、これらの規則の制定に至るまでの行程を、「会計制度の現代化」（modernisation of the accounting system）と称している¹¹。

3.2 EUの発生主義会計導入の経緯

ここで、「現代化」の行程を振り返るにあたり参考になるのが、欧州会計検査院（European Court of Auditor）の Eduardo Ruiz Garcia 氏の論稿¹²である。

上記のように、欧州会計検査院は、欧州委員会の予算執行に関する責任解除のための監査を実施するが、その監査には、欧州委員会が欧州議会と欧州理事会に提出する年次財務諸表の保証型（assurance）の監査意見報告と特定の監査対象機関や監査事項に関する特別監査報告（special report）がある（EU 基本条約第 319 条、287 条、EU 財政規則第 158 条から 163 条）。このうち、2011 年度の保証型の監査意見報告書において、初めて無限定の報告書を作成することになった歴史的経緯を Garcia 氏の論稿が紹介しているのであるが、その歴史的経緯が、取りも直さず、EU 公会計制度の展開の歴史と重なる。

まず、欧州会計検査院は、1975 年ブリュッセル条約で設立され、1977 年から活動を開始しているが、1992 年のマーストリヒト条約（欧州連合条約）により発足した EU 体制の規則の下で、財務諸表の信頼性（reliability）と規則準拠性（regularity）の監査報告を提出する権限が与えられるまでは、保証型の監査意見は提出していない（したがって、保証型の監査報告書が提出されるのは、1994 年である）。

しかし、欧州会計検査院は、この 1977 年から 1993 年の間も、当時の欧州共同体（EC）の財務諸表と会計情報システムに関して多くの批判的な見解を公表している。いくつかの会計項目に会計情報システム以外からの情報が使われたり、貸借対照表の項目が正確性のチェックを受けていなかったり、固定資産や銀行勘定に関する情報が抜けていたりしており、とりわけ連結の手続が杜撰で、支払いと前払いの処理が不正確であったことが致命的であったという。そのほか、関税と税金の未収金の処理など、多くの問題を抱えていたというが、その背景には、EC の会計規則が現金主義会計と発生主義会計の折衷で、明確な基礎概念が存在しなかったことにあるという。

1992 年のマーストリヒト条約後の新しい規則の下で、欧州会計検査院は、欧州委員会の財務諸表が財政状況と収益・費用に関する“真実かつ公正な概観”を示しているかどうかについての監査報告書を提出することが求められたが、多くの限定事項を付さなければならない事態は変わらなかったという。

その中で、1996 年度の財務報告に関して、欧州会計検査院は財務諸表の欠陥を批判するにとどまらず、会計基準、会計方針、ならびに会計手続の分析にも

言及し、欧州委員会が、損益計算書の基本原則、すなわち現金主義か発生主義かの区別、減価償却を含めた貸借対照表項目の評価原則、両計算書間の調整に関するフレームワークを国際的基準とも適合するものに変えることを要求した。

そして、欧州会計検査院は、EU 公会計制度の問題点の元凶が現金主義と発生主義の折衷体にあることを「発生主義会計制度に向けて（Towards an accrual-based accounting system）」と題する意見として表明するに至った。これを受けて、欧州委員会は、新しい財政規則（Financial Regulation）を 2002 年に成立させ、欧州会計検査院が批判した点に対処して、2005 年度から公的機関に対応する国際的に承認を受けた発生主義会計の原則に準拠して財務諸表を作成することを規定したのである¹³。

なお、この欧州会計検査院の意見表明は、折からの欧州委員会内部の不正スキャンダル問題¹⁴の後押しを受けて、実現に向けて大きく前進することになったという¹⁵。

その後も、欧州会計検査院は、新しい会計基準に対応した開始貸借対照表の作成に関わるデータの欠如や新会計基準での会計情報システムの構築の不備など、種々の問題について限定事項を付した監査意見を出して改善を求め続け、ついに、2011 年度の財務諸表に関する監査報告書で初めて無限定意見を出せるようになったというのである¹⁶。

3.3 EU 加盟国への波及

欧州の国々の政府公会計は、伝統的に現金主義を採用してきたのであるが、スウェーデンや英国などでは、比較的早く発生主義会計へと転換を図っている。

たとえば、スウェーデンでは、政府の財政改革の一環として発生主義会計を採り入れたのが 1980 年代末から 1990 年代にかけてのことだとされる。また、英国では、発生主義会計化は 1993 年に始まり、2001 年までには予算制度と併せて改革を終えている¹⁷。

しかし、その他の多くの欧州諸国、とくに EU 加盟国では、EU での公会計制度改革に合わせた形で発生主義化を進めてきたが、必ずしも、足並みが揃っているとは言えない状態である。

PWC がいくつかの国を調査した結果として、以下の事例が紹介されている¹⁸。

オーストリアでは 2009 年に法制化され、他の財政制度改革と併せて発生主義化が終了したのは 2013 年であり、発生主義予算の策定もスタートしている。デンマークでは、2003 年から段階的に政府関連機関の一部の発生主義化を進

め、2005 年までに終えている。エストニアでは、2003 年に法整備を終え、その後、IPSAS を基準とする財務諸表の作成体制を作り上げている。フランスでは、2001 年の予算関連法の改革が行われ、2001 年から 2006 年にかけて、政府公会計の発生主義化を進め、改革を終えている¹⁹。ドイツでは、連邦政府の公会計改革は従来の制度の改良という形で進められた²⁰が、州レベル（例：エッセン州）や地方自治体では公会計の発生主義化が進められている。リトアニアでは、2005 年から 2008 年にかけて中央政府公会計の発生主義化が終わり、地方自治体の改革が 2013 年まで続けられた。

以上の他の EU 加盟国についても政府公会計の発生主義化が進められているが、進み具合に差があり、PWC は、その進展の度合いを、IPSAS の基準内容を、どの程度、国の公会計基準に採り入れているか（「会計の成熟度（accounting maturity）」）という観点から数値化を図っている（図表 1）²¹。

そして、この数値化した指標をもとに、EU 加盟各国の発生主義化率を一覧表化したものが図表 2 である²²。また、これをもとにグループ化したものが、図表 3 である²³。

図表 1 公会計の成熟度

会計の分野	I P S A S 基準	点数	比重
報告（reporting）	IPSAS 1, 2, 3, 18, 20, 22, 24	12	12%
連結（consolidation）	IPSAS 6, 7, 8	7	7%
固定資産（fixed assets）	IPSAS 5, 13, 17, 21, 23, 26, 32	33	33%
無形資産（intangible assets）	IPSAS 31	2	2%
棚卸資産（inventories）	IPSAS 12	3	3%
収益（revenue）	IPSAS 9, 23	14	14%
見越項目および費用 （accruals and expenses）	IPSAS 1	18	18%
従業員給付（employee benefits）	IPSAS 25	5	5%
引当金（provisions）	IPSAS 19	2	2%
金融商品（financial instruments）	IPSAS 28, 29, 30	4	4%
合計		100	100%

図表 2 EU加盟各国の公会計の成熟度

オーストリア	73%	ベルギー	67%	ブルガリア	56%
クロアチア	34%	キプロス	14%	チェコ共和国	75%
デンマーク	72%	エストニア	92%	フィンランド	72%
フランス	89%	ドイツ	22%	ギリシャ	12%
ハンガリー	66%	アイルランド	54%	イタリア	31%
ラトビア	73%	リトアニア	88%	ルクセンブルク	19%
マルタ	22%	オランダ	31%	ポーランド	66%
ポルトガル	55%	ルーマニア	63%	スロバキア	75%
スロベニア	62%	スペイン	70%	スウェーデン	81%
英国	96%				

図表 3 公会計の成熟度のマッピング

高度の成熟度 70%以上	オーストリア、チェコ共和国、デンマーク、エストニア、フィンランド、フランス、ラトビア、リトアニア、スロバキア、スペイン、スウェーデン、英国
中程度の成熟度 70%未満～40%以上	ベルギー、ブルガリア、ハンガリー、アイルランド、ポーランド、ポルトガル、ルーマニア、スロベニア
低度の成熟度 40%未満	クロアチア、キプロス、ドイツ、ギリシャ、イタリア、ルクセンブルク、マルタ、オランダ

無論、このデータを理解するにあたっては、いくつかの注意が必要である。たとえば、IPSASの基準ごとのポイントの比重が異なれば結果が異なる。また、ドイツのように、発生主義化を回避した国は、「成熟度」というカテゴリーとは一線を画すべきである。

しかし、EU公会計改革、すなわち公会計の発生主義化は、加盟国間に、程度の差はあれ、大きく影響したものと考えてよいであろう。

4 EU加盟国間の統一公会計制度：EPSASプロジェクト

4.1 新たな公会計改革の開始

以上、EUならびに加盟国の公会計の発生主義化の展開をみてきたが、公会計改革の動きは、これだけにとどまらなかった。

EUが、2007年リスボン条約で欧州議会の権限を強めるなどした結果、加盟国間の財政政策の調和化についての必要性は高まったものと考えらるべきで、その当然の帰結として、公会計改革に関する新たな動きが始まった。

その改革の契機は、2009年以降の欧州財政危機の発端となったギリシャの財政赤字問題である。ギリシャでは、同年10月に新政権に変わり、旧政権下で国内総生産（GDP）比5%程度と公表されていた財政赤字が、実は13%近くに達し（後に、13%を超えていることが判明）、債務残高も対GDP比130%以上の巨額であることが明らかになった。

EUではEU運営条約（Treaty on the Functioning of the European Union：TFEU）により、ユーロ加盟国の財政赤字基準を「対GDP比3.0%以内」、一般政府の債務残高が「対GDP比で60%以内」としている。その算定は、国連が定めたGDP統計作成の計算ルール（System of National Account of United Nations：SNA）に準拠してEU統計局（Eurostat）が作成した公式基準、欧州国民経済計算システム（European System of Accounts：ESA）に依拠することとしているが、ギリシャの財政赤字はこの基準を遥かに超えていたため、この事実が、2010年に公表されるや、ギリシャ国債の暴落に始まり、同じくスペインやポルトガルの財政懸念、さらにはユーロ圏全体の信用不安に波及し、世界の金融市場の不安定化をもたらしたのである。

この出来事は、EUの各国政府が財政的安定性を明確に示すとともに、信頼性と透明性の高い財務データを公表する必要性を明らかにした。そこで、欧州理事会は、TFEUの義務を加盟各国に順守させるため、2011年11月に「加盟国の予算枠組みの要件に関する理事会指令（Council Directive 2011/85/EU）」を発した。

この指令において、各加盟国は自国の公会計制度に関して、一般政府を構成する全部門を包括的かつ一貫性をもって対象にするとともに、ESA基準の基礎となるデータを準備するため、発生主義に基づくデータを提供するために必要な情報を有するものを整備することを義務付けたのである²⁴。

また、この指令でいう国際的に認知された唯一の包括的な公会計基準は、現在、IPSASであるため、欧州委員会が2012年12月までに、IPSASを加盟国に適用できるかどうか評価することとされた。そして、欧州委員会は2013年3月

に評価結果を欧州委員会報告書「加盟国における統一的な公会計基準の適用に向けて－加盟国に対する IPSAS の適用性－」²⁵にまとめ、理事会および欧州議会に報告したのである。

この報告書では、加盟国（評価時点で 27 カ国）のうち 15 カ国では、国の公会計基準が何らかの形で IPSAS に言及していたが、IPSAS を完全適用していた加盟国は皆無であることが明らかにされた。また、報告書では、全加盟国の一般政府に適用される統一的な発生主義会計基準の必要性が認識されたものの、現在の IPSAS をそのまま加盟国に適用することは困難であることも明らかにされ、その理由として、以下の点が指摘された²⁶。

- （ア）現在の IPSAS では、同一の取引・事象に対して複数の会計処理の選択適用を認めているため、統一化が阻害され、比較可能性を損なわれる。選択適用の例として、有形固定資産の当初認識後の測定における原価モデルと再評価モデルの選択適用等がある。
- （イ）現在の IPSAS には、公的部門に特有の取引・事象に関するすべての基準が含まれているわけではないため、会計基準としては不完全である。開発されていない例として、租税、社会保障給付、年金、文化遺産等に関する基準がある。
- （ウ）IPSASB は現在、概念フレームワークを作成しているが、概念フレームワークが完成した後、IPSAS のうちいくつかの基準は見直される可能性があるため、現在の IPSAS は安定的な基準とはいえない。
- （エ）IPSAS は現在、民間部門の IPSASB によって開発されているため、加盟国の政府機関は基準の開発過程や IPSASB の監視に関与できない。
- （オ）IPSASB は現在、限られた資源しか有していないため、財政危機等の緊急事態に対応した基準や推奨実務ガイドラインの開発を速やかに、かつ柔軟に行うことができない。

このような検討の末に、2013 年 3 月、IPSAS の全面導入ではなく、選択したうえで、全加盟国の一般政府に適用される統一的な発生主義会計基準として欧州公会計基準（European Public Sector Accounting Standards : EPSAS）を設定することによって EU 統一基準を確立することとし、欧州統計局は、その設定に向けて動き出すことになったのである。

2013 年 5 月に、EPSAS プロジェクトの立ち上げに当たっての欧州委員会主催の専門家向けコンファレンスで、欧州理事会のファン・ロンパイ議長は、次のように挨拶をした²⁷。

「今日、私は次のメッセージを皆様に送りたいと存じます。私どもは、欧州における公的部門の調和化した会計を必要としています。私は、欧州が期待す

る公的部門の最良の会計基準を皆様が作り出すことに貢献してくれることを信じています。そうすることで、皆様は、欧州の統合に重要な貢献を成すのであります。欧州の財政政策の極めて効果的な監督の基盤を築くこと。国々の公会計の直接の比較を可能にすること。欧州を通して共通する予算事項について、情報に精通した政策討論を推し進めること。そうすることで、政治的意思決定の質を改善することに役立てること。調和化された公的部門の統計は共通の言語であり、各国ならびに EU の両方にとって健全な政策決定の基盤であります。ここに、私は、十分に実りのあるコンファレンスになることを期待するものであります。」

4.2 EPSAS プロジェクトの目的と便益及び費用

以上の EPSAS プロジェクトの経緯からわかるように、EPSAS の第一義的な目的は、財政目標を設定し、測定する ESA の品質の向上を図ることである。

ESA 基準は発生主義の会計数値を採用しているため、基礎データが現金主義で提供されている場合、これらのデータは、発生主義のデータに変換されなくてはならないが、マクロレベルでの見積りにより調整されるため、変換された発生主義のデータは概算に止まることになる。また、ミクロレベルにおいて発生主義による財務情報が存在しない場合には、財務取引や貸借対照表は様々な情報源から引き出さなければならないため、非財務情報により算定される赤字と財務情報により算定される赤字の間に統計的な矛盾を生じさせることになる。

ESA 基準による統計情報の品質は、その基礎データに大きく依存しているため、欧州委員会は全加盟国の一般政府に適用される統一的、かつ、ESA 基準と矛盾しない発生主義会計基準、つまり、EPSAS を設定・適用することとし、これにより、ESA 基準による統計情報に対する信頼性が高まり、財政状況の測定、報告および予測が改善されたと考えたのである。これに加え、加盟国では、EPSAS の適用により、財務情報の透明性と比較可能性が高まるため、財務管理の効率性が改善するとともに、説明責任が向上することが期待されている。

また、欧州統計局は加盟国が一般政府に EPSAS を適用した場合に生じる便益を分析する研究業務を PwC ブリュッセルに委託した。PwC ブリュッセルは、分析結果を報告書にまとめ、2014 年 8 月に欧州統計局に提出した。この報告書によると、EPSAS 適用の便益として次の事項が挙げられている²⁸。

(ア) ESA 統計情報の基礎データの品質が向上するため、各加盟国においてマクロレベルでの財政状況の監視が改善され、財政目標の達成を目指しながら財政政策に関する意思決定が行われるようになる。

- (イ) 政府の財政状態について包括的な財務情報が入手できるため、各加盟国において財政の長期的な持続可能性に関する評価が可能となり、世代間負担の公平性を考慮しながら財政政策に関する意思決定が行われるようになる。
- (ウ) 公的主体のサービス提供に関するフルコスト情報が入手できるため、公的主体においてサービス提供の効率性の評価が可能となり、効率性の向上を目指しながらサービス提供に関する意思決定が行われるようになる。
- (エ) 統一化された公会計基準の適用により、統一化された公監査の手続きが行われるため、EU 域内において財務監査の品質が向上するようになる。
- (オ) 公的資源の使用に関する効率性と有効性の評価に資する財務情報が入手できるため、議会での審議や市民による監視に活用され、政府による民主的な説明責任の履行が改善されるようになる。
- (カ) 政府が投資家に提供する財務諸表の信頼性が向上するため、国際金融市場において投資家の意思決定が合理的に行われ、政府発行債券の借入金利が低下するようになる。試算によると、借入金利 1%の低下は、EU 全体で 10 億ユーロの節減をもたらす。

また、一方で、PwC ブリュッセルは、加盟国の会計制度の現状、既に公的部門に発生主義会計を導入した国の費用の分析を行うとともに、EU 全体で EPSAS の適用に要する費用の試算を行い、分析と試算の結果を上記の委託研究報告書に含めた。分析と試算では、EPSAS が未だ開発されていないため、IPSAS を適用することが想定されている。

報告書では、EPSAS 適用に要する費用は、IT 費用と非 IT 費用に分類されている。IT 費用とは、EPSAS を適用する IT システムの開発又は改修に要する費用のことである。また、非 IT 費用とは、①EPSAS に対応した会計処理の原則及び手続の作成に要する費用、②開始貸借対照表、初度適用の財務諸表を作成するための基礎データの収集に要する費用、③継続適用の財務諸表を作成するための基礎データの収集に要する費用、④会計担当職員の研修に要する費用、⑤内部統制の変更に要する費用のことである。

これらの費用の決定要因は、一般政府の規模と複雑性、政府会計の成熟度、現存する IT システムの成熟度、そして、新たな IT システムを開発するかどうかである。EU 全体でみると、EPSAS の適用に要する費用は、各加盟国が既存の IT システムをすべて改修して適用する場合には 12 億～21 億ユーロ、各加盟国が既存の IT システムのうち成熟度の低いものだけをすべて新規に開発して適用する場合には 18 億～69 億ユーロ、それぞれ掛かると試算されている。また、これらの費用の GDP 比は、0.009～0.053%となっている。

EPSAS 適用の費用のうち主なものは一回限りで、かつ一定の期間、つまり、EPSAS プロジェクトの実施期間（約 5 年間）にしか発生しないが、EPSAS 適用の便益はより長期間にわたって発生する。このため、便益は金銭価値化することが困難であるものの、欧州統計局としては、費用を上回ると評価している²⁹。

4.3 EPSAS プロジェクトの現状と将来

ところで、欧州統計局は 2014 年 4 月の時点で、EPSAS プロジェクトを 3 段階に分けて進めようとした。第 1 段階は 2013 年中頃から 2014 年中頃までで、EPSAS のガバナンス機構（基準設定の公正性や透明性を保つための機構）の設置や EPSAS 導入の法律要件等に関する欧州委員会報告書（Commission Communication）を作成する。第 2 段階は 2014 年中頃から 2015 年末までで、EPSAS 関連の法的枠組み（Framework Regulation）を決定する。第 3 段階は 2015 年末から 2020 年までで、EPSAS の承認と段階的な適用を行う。そのうえで、2020 年末までには、連結と一般政府全体の財務諸表（Whole of Government Accounts : WGA）を作成することを目指した。

EPSAS プロジェクトの調査時点の現状は、EPSAS のガバナンスに関する意見公募資料に対する応募意見の分析を行い、その結果に基づいて、EPSAS の法的枠組みに関する欧州委員会報告書の作成を準備している段階である。この欧州委員会報告書の作成は、当初 2014 年中頃までに終えることを予定していたので、予定より大きく遅れている。

また、当初 2014 年中頃までに予定していた EPSAS 設定の公正性と透明性を高めるための基準設定に関するガバナンス機構の確立は終了しているはずであったが、われわれの調査時点で、EPSAS のガバナンスに関する欧州委員会報告書は作成されていない。

さらに、欧州統計局は認めていないが、われわれが訪問した他の調査対象機関によると、EPSAS プロジェクトが遅れている背景には、欧州委員会内部の事情と加盟国の抵抗があるとされている。欧州委員会内部の事情とは、欧州委員会委員長の交代である。

バローゾ前委員長は EPSAS プロジェクトを積極的に推進してきたが、2014 年 5 月に行われた欧州議会選挙後に退任した。2014 年 11 月には、ユンカー前ルクセンブルグ首相が欧州委員会委員長に就任したが、ユンカー委員長の政策構想において、EPSAS プロジェクトの優先順位は低いとされ、積極的な指導力は発揮されていない。

また、加盟国の抵抗とは、ドイツの EPSAS 適用に対する反対である。ドイツの財政状態は、現在のところ他の加盟国より比較的良好であるが、EPSAS を適

用することになれば、将来的に年金債務を計上せざるを得なくなり、他の加盟国と同様のレベルに財政状態が悪化するのではないかということである。つまり、透明性が向上することで、国際金融市場において借入金利が上昇することを懸念しているのではないかということである。

EPSAS の法制化には、欧州委員会からの法案の提出と、欧州議会および理事会の同意が必要であるため、上記の事情を顧みると、EPSAS プロジェクトが確実に実施されるかどうかは予断を許さないといえよう。

5 おわりに

本稿では、政府公会計制度改革、すなわち公会計の発生主義化の動きを、とくに EU と加盟国の公会計制度に視点を当ててみてきた。すでに述べたように、1992 年のマーストリヒト条約批准締結により EU が発足したものの、その前身である EC（欧州共同体）の会計制度が現金主義と発生主義の混在であったため、その制度を引き継いだ EU も種々の混乱や不祥事に直面し、その是正に会計制度の発生主義化が大きなステップとなったこと、また、その動きに欧州会計検査院が主導的な役割を果たしたことも特筆すべきである。そして、EU の公会計制度改革は、加盟国政府の公会計制度の発生主義化を促すことになった。

その後、EU は、2009 年以降の欧州発の財政金融危機を契機にして、公会計制度改革の方向を EU 加盟国全体の統一化という目標にバージョンアップし、EPSAS プロジェクトを立ち上げた。このプロジェクトの主目的は、統一的、かつ透明性の高い経済統計の数値を EU が把握することにあるが、加盟各国政府の説明責任の向上や行政の効率化にも寄与することが謳われ、さらに発生主義予算の導入とリンクすることで EU 並びに加盟国の財政運営の計画性を高めることも狙いとされている。確かに、EPSAS プロジェクト自体の帰趨は未だ明確ではないが、その進展には注意しておくべきであろう。

折しも、わが国では、地方公共団体の会計制度が大きく変貌を遂げようとしている。すなわち、2014（平成26）年4月、総務省から「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」が公表され、2018（平成30）年を目途に、地方公共団体の公会計制度の統一化が進められているからである。現時点では、この動きは順調であるが、統一化後の公会計の利活用については、未だ手探りの状態である。

しかし、EU、あるいは世界の多くの国々で進められている公会計制度改革の動きは、やがてわが国政府の公会計制度への何らかのアクションを促すことになるかもしれない。

(本稿は、平成 27 年度科学研究費助成金(基盤研究 B, 研究代表 山浦久司)による研究の一部を著したものである。)

注

¹ たとえば、韓国は、1990 年代後半の通貨危機により 1997 年から国際通貨基金 (IMF) の支援を仰ぎ、IMF および国際復興開発銀行 (IBRD) からの財政透明化要求を重要な契機の一つとして、中央政府および地方自治体の公会計改革に着手し、会計基準草案の公表、国家会計法および地方分権特別法の制定、試行期間を経て、中央政府は 2011 年度、地方自治体は 2007 年度より発生主義・複式簿記に基づく会計制度を導入している。日本公認会計士協会、公会計委員会研究報告第 19 号、「公会計基準設定スキームの構築に向けて ～海外事例の調査とそれを踏まえた提言～」(平成 25 年 5 月)、p.123.

² PwC, PwC Global survey on accounting and reporting by central governments, “Towards a new era in government accounting and reporting”, 2nd ed., 2015. <http://www.pwc.com/gx/en/industries/government-public-services/public-sector-research-centre/publications/government-accounting-and-reporting-pwc-global-ipsas-survey.html>

³ Ibid., p.10.

⁴ Ibid., pp.10-11.

⁵ Ibid., p.13.

⁶ Ibid., 14. なお、オセアニアの豪州とニュージーランドはすでに発生主義会計を採用し、北アメリカは、カナダが採用し、アメリカ合衆国は修正発生主義である。

⁷ Ibid., pp.34 and after.

⁸ 筆者(山浦)は、2015 年 8 月に、平成 27 年度科学研究費助成金(基盤研究 B)(研究代表者 山浦久司)の研究の一環として、兼村高文(明治大学)、東信男(会計検査院)と共に EU を訪れ、本稿テーマに関わる調査を行った。

⁹ Consolidated version of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, 2012/c 326/01

¹⁰ Council regulation(EC, Eurotom) No 1605/2002 of 25 June 2002 on the Financial regulation applicable to the general budget of the European Communities(OJL248, 16.9.2002)

¹¹ Commission of the European Communities, “Communication from the Commission: Modernisation of the Accounting System of the European Communities”, Brussels, 17.12.2002, COM(2002)755 final

¹² Eduardo Ruiz Garcia, “The Role of the Court of Auditors in Modernising the Accounting System of the European Institutions”, 2013.

¹³ Eduardo Ruiz Garcia, *ibid.*, pp.1-13 を要約。

¹⁴ 1992 年マーストリヒト条約の後、1995 年に EC 委員長に就任したサンテル委員長は、その在任中に予算の不正流用の問題が明るみに出て総辞職し、1999 年にプロディ EC 委員会が立ち上がった。プロディ委員長は、財政の管理監督にも力を注ぎ、その一環として EC 公会計制度の改革を進めることになった。

¹⁵ この間の欧州会計検査院の提言が欧州委員会を動かし、EU 公会計制度の現代化に向けての契機になったことが、Commission of the European Communities, *ibid.*, p.4 でも言及されている。また、本資料では、欧州会計

検査院からの指摘事項の項目別一覧と欧州理事会側の対応も示されている (Ibid., Annex C)。

¹⁶ Eduardo Ruiz Garcia, *ibid.*, pp.13-17 を要約。

¹⁷ PWC, Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards, 2013, pp.31-32.

東信男「イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況」会計検査研究、第 45 号、2012 年。松浦茂「イギリス及びフランスの予算・決算制度」、レファレンス、平成 20 年 5 月号。なお、日本公認会計士協会（前述）の調査によれば、英国では、2001-02 年度に、中央政府のみの財務諸表を作成し、さらに 2007-08 年度に地方自治体、国民医療保健機構（NHS: National Health Service）、公的会社を含む政府全体の財務諸表（WGA: Whole of Government Accounts）が初めて完成し、2009-10 年度より EU 版 IFRS をイギリス公的部門向けに修正した基準により作成しているという。

¹⁸ PWC, *ibid.*, pp.27-30.

¹⁹ 日本公認会計士協会（前述）の調査によれば、フランスでは、2001 年に成立した予算組織法（LOLF: Loi organique^o 2001-692 du 1er août 2001 aux lois de finances）により、予算改革と並行して中央政府の会計改革が進められ、試行期間を経て、2006 年度より、中央政府に発生主義が完全導入されているという。

²⁰ 日本公認会計士協会（前述）の調査によれば、ドイツでも 2005 年前後の頃から連邦政府の予算制度と公会計制度の現代化プロジェクトが検討されたが、結論は完全な発生主義化ではなく、修正現金主義ベースの従来型カメラル会計に発生主義の会計基準を採り入れて改良するという形で収拾が図られたという。なお、筆者（山浦）が EU で聴き取り調査した際には、ドイツでは、年金債務等の一部の負債項目が財務諸表で明らかになると国の財政状況について国民の誤解を招くことになるとの懸念から、発生主義会計化について消極的になったという。

²¹ PWC, *ibid.*, p.33 に示された図から筆者（山浦）が一部を抜き出して作成している。

²² PWC, *ibid.*, p.36 に示された図から筆者（山浦）が一部を抜き出して作成している。

²³ PWC, *ibid.*, p.92 に示された図から筆者（山浦）が一部を抜き出して作成している。

²⁴ Council Directive 2011/85/EU、第 3 条第 1 項

²⁵ EC (2013c) REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT, Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States (COM (2013) 114 final) を参照。

²⁶ *Ibid.*, pp.7-8.

²⁷ Herman Van Rompuy, "Strengthening public sector accounting for sound fiscal policies in Europe", at the Conference "Towards implementing European Public Sector Accounting Standards", Brussels, 29 May 2013

²⁸ PWC, *ibid.*, ch. 5(pp.40-53), ch.6(pp.54-88).

²⁹ PWC, *ibid.*, ch.6(pp.54-88).

【第3部】

新公会計制度の活用・効果：
内部利用

第8章 地方自治体における資産情報・コスト情報の活用

大塚 成男（千葉大学）

1 本章の目的

2014年に総務省から新公会計基準が公表され、地方自治体が作成する財務書類の書式・内容の統一が図られることになった。その新公会計基準に基づく統一された書式・内容での財務書類は2017年度決算までには作成することが求められており、複数のモデルが併存しているために団体間の比較が難しいという現在の状況は改善されることになる。それとともに、すべての地方自治体が作成すべき財務書類の書式・内容が1つに収束したことで、財務書類を通じて新たに作成・提供されるべき情報も明確になった。そしてその情報で特に注目されるのは、地方自治体の資産に関する情報とコストに関する情報である。いずれも従来からの歳入・歳出決算では十分に提供されていなかった情報であり、新たに作成される財務書類の中核になる情報であると位置づけられる。それゆえ、地方自治体が財務書類を予算編成等で活用するうえでは、この新たな財務情報である資産情報とコスト情報を具体的に利用していく必要がある。

本章では、新公会計基準に基づく資産情報とコスト情報の内容を整理するとともに、それらの情報を現実の自治体運営の中で活用する方法について検討する。

2 新地方公会計基準に基づく資産情報・コスト情報

2.1 資産情報

2.1.1 作成される資産情報の特徴

地方自治体が作成する貸借対照表では、地方自治体の資産と負債が表示される。新公会計基準による貸借対照表の様式が図表 8-1 である。負債については、従来からの決算においても残高の確認が行われてきた。退職給与引当金のような発生主義に基づく新たな負債の認識・測定も求められているが、貸借対照表を通じて新たに作成・提供される情報の中核となるのは、負債に関する情報よりも資産に関する情報である。

図表 8-1. 新公会計基準による貸借対照表

資 産	固定資産 有形固定資産 事業用資産 土地 建物 : 建設仮勘定 インフラ資産 土地 建物 : 建設仮勘定 物品 無形固定資産 投資その他の資産 投資及び出資金 有価証券 出資金 投資損失引当金 長期延滞債権 長期貸付金 基金 減債基金 : その他 徴収不能引当金	固定負債 地方債 長期未払金 退職手当引当金 損失補償等引当金 その他
		負債 流動負債 1年内償還予定地方債 未払金 未払費用 前受金 前受収益 賞与等引当金 預り金 その他
	流動資産 現金預金 未収金 短期貸付金 基金 財政調整基金 減債基金 棚卸資産 その他 徴収不能引当金	純資産 固定資産等形成分 余剰分(不足分)

従来の歳入・歳出決算においても決算付属書類として「財産に関する調書」が作成されてきた。しかし、その内容は面積や棟数といった数量情報が中心であり、資産の貨幣額による評価は必ずしも行われていなかった。また対象となる資産も主要なものに限定され、地方自治体が保有しているすべての資産が網羅されていたわけではない。それに対して地方自治体が新たに作成する貸借対照表では、地方自治体が保有する資産に関して貨幣額による網羅的な情報が提供される。

新公会計基準に基づいて作成・提供される資産情報についてまず注目すべき点は、財務書類を作成するうえでの前提として固定資産台帳の作成が求められている²点である。新公会計基準では、固定資産台帳を「固定資産を、その取得から除売却処分に至るまで、その経緯を個別的な資産ごとに管理するための帳簿」³と定義するとともに、「各地方公共団体の財政状況を表す財務書類の作成に必要な情報を備えた補助簿」⁴として位置付けている。したがって、新公会計基準に基づく資産情報では、地方自治体が現実には保有している資産が過不足なく表示されることになる。

そして資産の評価は原則として取得原価で行われることになった⁵。2006年の総務省研究会報告書で示された財務諸表作成の指針である「基準モデル」でも固定資産台帳の整備が前提とされていたが、そこでは資産の評価は公正価値によるとされていた⁶。それに対して新公会計基準では公正価値という表現は用いられておらず、基本的な考え方が取得原価による評価に変更されている。開始時点に限って、取得原価が不明である資産に関しては再調達価額による評価が行われるが、開始後の評価はあくまで取得原価で行われ、再評価は行われない⁷。再調達価額による評価が行われる場合も、建物や工作物については、評価対象の資産の数量（延べ床面積、道路延長）に構造・用途別の単価を乗じた金額が評価額とされる⁸。したがって、再調達価額による資産の評価額は原則として数量に比例した金額となる。売却可能資産については売却可能価額での測定が行われるが、評価結果は注記情報とされ、貸借対照表本表での評価に反映されるわけではない⁹。

また、貸借対照表の表示にあたっては固定性配列法が採用されている¹⁰。したがって新公会計基準においては、資産情報の中でも特に固定資産の情報が重視されていると考えることができる。さらに新公会計基準に基づいて作成される貸借対照表では、有形固定資産の表示については間接法を用いることが求められ¹¹、減価償却累計額が明示されることになった。また、資産区分におけるインフラ資産の定義の見直しも行われている。「基準モデル」においても有形固定資産は事業用資産とインフラ資産に区分されていたが、区分の基準となっていたのは将来のキャッシュ・インフローの有無であった¹²。それに対して新公会計基準に基づく貸借対照表では、単に将来のキャッシュ・インフローの有無でインフラ資産が区分されるのではない。システムまたはネットワークの一部であること、代替的利用ができないこと、あるいは処分に関して制約があることなどの条件が示されている¹³が、実質的には、道路、河川、港湾、公園、防災、および上下水道施設を限定列挙する形でインフラ資産とすることが指示されている¹⁴。

なお、新公会計基準に基づいて作成される貸借対照表本表では、2000年の総務省研究会報告書による「総務省方式」¹⁵や2006年の総務省研究会報告書による「総務省方式改訂モデル」¹⁶の特徴であった資産の行政目的別区分は行われていない。ただし、附属明細書により行政目的別に区分された資産情報を提供することが求められている¹⁷。新公会計基準では固定資産台帳と資産情報との合致が求められているので、単に決算統計の数値から誘導された価額ではなく、実地調査による裏付けのある行政目的別資産の金額が開示されることになる。

2.1.2 新公会計基準に基づく資産情報の意味

新公会計基準に基づいて作成される資産情報では、資産の取得原価評価が原則とされただけでなく、資産の表示にあたっては固定性配列法が採用され、貸借対照表本表での売却可能性資産の区分表示もなくなった。また、再調達価額による評価が行われるのは新公会計基準の適用開始時点において取得原価が不明である資産に限定され、新公会計基準適用後は取得原価による評価が徹底される。再評価が行われるわけでもない。したがって、新地方公会計基準では資産を将来のキャッシュ・インフローと結びつけて捉えているわけではない。すなわち新公会計基準に基づく資産は、あくまで地方自治体が行政サービスの提供のために実績として整備された施設・設備であり、将来における債務返済の資金源として準備・保有されている資産ではない¹⁸。

資産が取得原価や物量に比例した評価額である再調達価額で評価される点は、地方自治体における過去の実績と資産情報とのリンクが強化される。新公会計基準に基づいて大きな価額が付される資産は、それだけ多額の資金が実績として投入された資産であるか、物量的にも規模が大きい資産である。したがって、貸借対照表の資産情報を通じて示されるのは、それぞれの地方自治体における社会資本整備の状況である¹⁹。貸借対照表本表における事業用資産とインフラ資産の区分は、それぞれの地方自治体がいわゆる「ハコモノ」の整備に投下してきた資金と、生活基盤整備（インフラ整備）に対して投下してきた資金との相対的な対比を可能にする。また、附属情報として作成・開示される行政目的別の資産情報により、それぞれの自治体が社会資本整備にあたってどのような政策方針を採用してきたのかが明確になる。さらに、固定資産の表示で間接法が採用されて減価償却累計額が表示されることで、資産の取得原価と未償却原価との割合が明確になり、老朽化比率等の資産管理のための指標を算定することもできる。それゆえ、新公会計基準に基づいて開示される資産情報は、地方自治体の現在までの社会資本整備に関する政策運営を評価するための情報としての意味を持つ。

さらに、新公会計基準に基づく資産は、現実に自治体による行政サービスの提供にあたって利用されている施設・設備である。それらの施設・設備は、将来に向けて維持・更新をしていかなければならないという意味で、将来における負担を生じさせる。新公会計基準に基づく資産は、将来のキャッシュ・インフローを予測するための情報ではなく、施設・設備の維持・更新のための将来のキャッシュ・アウトフローを検討するための情報となる。すなわち、新公会計制度の下での資産情報は、それぞれの自治体における将来の負担を把握するための情報であると考えることができる。

2.2 コスト情報

2.2.1 作成されるコスト情報の特徴

地方自治体にコスト情報を作成・開示させるための総務省の指針は、2001年に公表された研究会報告書で示された²⁰。しかし地方自治体にとっての「コスト」とは何であるかについての考え方は十分に説明されてこなかった。そのため、2006年の同一の研究会報告書で示された指針でありながら、「総務省方式改訂モデル」では行政コストに含まれていたインフラ資産の減価償却費が「基準モデル」では行政コストから除外されるという異なる取り扱いが行われていた²¹。それに対して新公会計基準により地方自治体が作成すべき行政コスト計算書の内容・書式が統一されたことは、地方自治体にとっての「コスト」の意味を明確にするうえで大きな意味を持つ。

新公会計基準では、行政コスト計算書の目的を「会計期間中の地方公共団体の費用・収益の取引高を明らかにすること」²²としている。「取引高」という表現が用いられていることは、行政コスト計算書が現金主義ではなく発生主義に基づいていることを意味していると考えられる。そして新公会計基準では、発生主義について「地方公共団体に帰属するすべての経済資源を認識の範囲に含める」という点が重視されている²³。それゆえ、地方自治体のコスト情報は地方自治体において多岐にわたる経済資源が消費されていることを表す情報となる。ただし、新公会計基準では損益取引の意味は限定的であるともされている²⁴。したがって、行政コスト計算書だけで自治体の活動に関するすべての情報を提供しようとしているわけではない。税を中心とする財源の配分については純資産変動計算書が情報提供の役割を担うので、行政コスト計算書の役割は自治体が自ら行っている行政活動に関する情報の提供が中心となる。新公会計基準に基づく行政コスト計算書の様式をまとめたものが図表 8-2 である。

図表 8-2. 新公会計基準に基づく行政コスト計算書

経 常 費 用	職員給与費 賞与引当金繰入額 退職手当引当金繰入額 その他
	業務費用 消耗品費 維持補修費 減価償却費 その他
	支払利息 徴収不能引当金繰入額 その他
	移 転 費 用 補助金等 社会保障給付 他会計への繰出金 その他
経 常 収 益	使用料及び手数料 その他
純経常行政コスト	
臨 時 損 失	災害復旧事業費 資産除売却損 投資損失引当金繰入額 損失補償等引当金繰入額 その他
臨 時 利 益	資産売却益 その他
純行政コスト	

なお、新公会計基準に基づく行政コスト計算書では純行政コストに大きな意味付けが与えられているわけではない²⁵。

新公会計基準に基づくコスト情報の内容に関しては次の3つの点の注目すべき点がある。第1に、「基準モデル」とは異なり、インフラ資産の減価償却費もコスト情報に含められた。それゆえ新公会計基準に基づくコスト情報には、地方自治体が保有・管理しているすべての施設・設備の利用状況が反映されることになる。第2には、費消した資源の種類に基づくコスト情報の区分が行われている。日常的な行政活動によって生じたコストである経常費用は「人件費」「物件費等」および「その他の業務費用」に区分されるが、「人件費」と「物件費等」とが区分されていることにより、人的資源の費消状況と物的資源の費消情報が区分された情報を入手することができる。そして第3に、新公会計基準に基づく行政コスト計算書には「災害復旧費」「資産除売却損益」などの臨時項目も含まれるが、それらは業務費用とは明確に区分されている。それによ

り、行政活動に伴うコスト情報の網羅性が高められているとともに、日常的な行政活動と臨時的な行政活動の区別も行われている。

また、新公会計基準ではすべての地方自治体に複式簿記を導入することを求めているが、その意義の1つとして、事業別・施設別等のより細かい単位でのフルコスト情報の分析が可能になることが挙げられている²⁶。したがって新公会計基準に基づく財務情報としては、地方自治体全体としてのコスト情報だけでなく、事業や施設別に区分されたコスト情報が作成されることが予定されていると考えられる。さらに、すべての自治体に義務付けているわけではないが、行政コスト計算書の附属明細書として行政目的別のコスト情報を表示することも明示的に要請されている²⁷。これらの点は、新公会計基準に基づくコスト情報では行政活動の「見える化」が意図されていることを示していると考えられる。

2.2.2 新公会計基準に基づくコスト情報の意味

新公会計基準に基づいて作成される行政コスト計算書でも費用と収益の差額計算が行われるが、まず費用（コスト）が列記されて、その合計から収益を差し引いて純行政コストの計算が行われる形式になっている。新公会計基準に基づく行政コスト計算書の収益には税収等は含まれないため、具体的に記載される収益の内容は使用料及び手数料等の経費負担を軽減する項目に限定されている。また、結果として計算される純行政コストを業績と位置付けるような説明も一切行われていない。したがって、新公会計基準に基づく行政コスト計算書は、業績指標の計算を主たる目的としているわけではない。新公会計基準に基づくコスト情報は、業績指標に従属するマイナスの要素ではなく、あくまでその内容自体を直接的な分析の対象とすべき情報である。

そしてコスト情報を用いた分析では、地方自治体の効率性を評価することが目的となる。新公会計基準においても、行政コスト計算書は「行財政の効率化を目指す際に不可欠な情報を一括して提供するもの」²⁸と位置付けられている。ただし、コストを単に削減の対象として捉えようとしているのではない。重視されているのは、コスト情報による行政活動の見える化であり、コスト情報の団体間比較による行政活動の評価である。

コスト情報によって表示されるのは、行政活動における資源の費消費である。コストが大きいことは、資源の費消費が大きく、それだけ活動の規模が大きいことを意味している。従来からの歳出決算でも、支出額としての事業費が大きい事業を把握することはできた。しかし支出額が活動規模を直接的に示しているわけではない。たとえば、従来からの歳出決算では、人件費の事業への

配分は行われていなかった。そのため、事業費支出からはどれほどの人員がその事業に関わっているのかを読み取ることができない。また、施設・設備に関しても、建設時点で多額の建設事業費が計上されるものの、建設後は施設・設備の規模が大きくとも修繕や維持の支出のみが計上されているに過ぎない。それに対してコスト情報には、行政活動に関わるすべての職員についての職給与引当金繰入も含めた人のコストと、行政活動で利用されているすべての施設・設備についての減価償却費を含めたコストが含まれる。それゆえ、コスト情報からは行政活動の実施的な規模の大きさを読み取ることができる。

また、地方自治体による行政活動の効率性を高めるためには、資金の配分だけでなく、地方自治体における人的資源や物的資源の配分が効率的に行われなければならない。そのためにも、人的資源や物的施設の費消状況を示すコスト情報が重視されなければならない。

地方自治体が行政活動を大規模に実施すれば、当然にコストも大きくなる。その行政活動の必要性が高いのであれば、コストが大きいことも正当化されるのであり、単にコストが大きい分野を見つけ出して、そのコストの削減を求めることで効率性が高まるわけではない。重要なのは、地域住民に対する便益の提供に結びついていない資源の滅失（ロス）を見つけ出し、そのような資源の滅失（ロス）をなくしていくことである。そのためには、コスト情報として把握される資源の費消が地域住民に対する便益の提供と結びついていることの明確な説明を、行政事業の担当者に求めなければならない。そのような説明ができるコストは必要なコストであり、説明ができないコストは資源の滅失（ロス）として排除すべき対象となる。新公会計基準に基づくコスト情報についても、それは行政事業の担当者に対して明確な説明を求めるべき対象であると捉える必要がある。

3 資産情報・コスト情報の活用方法

新公会計基準においては、地方公会計を「現金主義による予算・決算制度を補完するもの」²⁹と位置付けている。この点には2つの意味がある。1つは、新公会計基準では従来からの予算・決算制度を発生主義に移行させることが意図されているわけではない。従来からの予算・決算制度と公会計制度とが別建てにされることになるが、それは地方公会計が必ずしも法令により予算・決算制度に課されている制約を受けないことも意味している³⁰。そして2つ目に、地方公会計の役割が「補完」であるのであれば、従来の決算からは得られず地方公会計を通じて得ることができるようになった情報が大きな意味を持つ。そし

てそれは資産情報とコスト情報に他ならない。以下では、地方自治体において考え得る資産情報・コスト情報の活用方法を具体的に検討する。

3.1 遊休資産の洗い出し

従来からの予算・決算でも決算附属書類として「資産に関する調書」が作成されてきた。しかしその内容は限定的であり、地方自治体が保有するすべての資産が網羅されていたわけではない。また、代替施設の建設等により利用する必要がなくなった施設は、管理の対象から除外されていた。それに対して新公会計基準は、網羅的な固定資産台帳を実地調査に基づいて作成することが前提とされており、地方自治体による利用の有無にかかわらず保有しているすべての施設・設備が洗い出されることになる。

そして新公会計基準では、把握された施設・設備の取得原価に基づいた減価償却を行うことが求められている。加えて、測定された減価償却費は、地方自治体全体の金額としてまとめられるだけでなく、政策目的別や事業別に配分されることが予定されている。そのような減価償却費の配分を行うためには、それぞれの具体的な施設・設備を何らかの政策や事業に帰属させなければならないが、その作業の中で、特定の政策や事業との結びつきがない資産の存在も明らかになる。すなわち、新公会計基準が適用されることで、地方自治体が保有する施設・設備の中での遊休資産の存在が明確に把握される。

また新公会計基準では、把握された遊休資産も取得原価で評価され、減価償却も行われる。その結果、過去において建設事業に投下された資金の金額が大きいほど、あるいは建設後の使用期間が短い資産ほど、その遊休資産の貸借対照表上の価額は大きくなる。そして遊休資産の評価額は、過去において実際に支出されていながら、現実には使われなくなっている資金の規模を表し、遊休資産の金額が大きいほど、現時点までに実施されてきた建設事業に多くの無駄や重複が生じていると考えることができる。すなわち、新公会計基準に基づく資産情報は、その評価額が取得原価であるがゆえに、地方自治体が行ってきた投資的事業に対する事後評価のための情報として利用することができる。

少子高齢化・人口減少という社会的な情勢の下では、将来における財政規模の縮小が避けられない。そのような現状では、新規の投資事業の実施は困難となり、これまで建設してきた施設・設備の活用が図られなければならない。そのためには、遊休資産を放置することは適切ではなく、それらの施設・設備を改めて活用するための政策・事業の立案が必要となる。その点で、新公会計基準に基づく資産情報は、地方自治体の将来計画を策定するうえで活用すべき情

報になる。

3.2 施設・設備等の更新計画の策定

2014年4月の総務大臣通知により、すべての地方自治体に対しては公共施設等総合管理計画の策定が要請されている³¹。その通知の中では、公共施設等の老朽化の問題が指摘され、財政負担を軽減・平準化するためにも公共施設等を総合的かつ計画的に管理することが必要であるとされた。ここでは地方自治体が保有する施設・設備が将来における負担を生じさせるものとみなされている点に注意しなければならない。

新公会計基準において、資産を換金可能な財産とみなす「基準モデル」等の考え方は改められた。実際に売却可能である限定的な資産についての換金価値に関する情報の補足開示は行われるものの、資産情報の中心となるのは取得原価に基づく情報である。新公会計基準に基づいて計上される資産の金額の大小は、将来における収入額ではなく、現在までに実際に建設事業に投じられてきた資金の規模の大小に対応する。再調達価額による評価が行われる場合も、評価額は原則として評価対象となる資産の物量に対して比例的な金額となる。したがって、新公会計基準に基づく資産情報は、地方自治体が実際に保有している施設・設備の規模を表す情報である。

そして、施設・設備の建設・整備を目的として現在までに多額の資金が投じられ、大量の資産が保有されている場合には、将来においてもそれらの施設・設備を維持していくために多額の資金投下を必要とする可能性が大きい。特にインフラ資産に関しては、その管理・維持のための負担はすでに整備されてきた資産の規模に比例する。また、公共施設に関しても、建替・更新には新たな建設事業としての議会の承認を必要であるものの、その施設・設備が必要なものとして建設されてきたのであれば、老朽化に伴う建替が求められる可能性が大きい。また、既存の施設・設備が不要であると判断された場合であっても、そのための施設・設備の統合や取り壊しにも資金が必要になる。したがって、過去において建設した施設・設備が多いほど公共施設等の維持・管理にあたっての地方自治体の将来における負担は大きい。すなわち、新公会計基準に基づく資産情報は、将来における資金源ではなく、将来における財政上の負担を表していると考える必要がある。

公共施設等総合管理計画の中でも推計が求められているが、公共施設等に関する将来の更新費用を適切に見積もるためには、現時点で保有されている施設・設備等が網羅的に把握されなければならない。新公会計基準では実地調査に基づいた固定資産台帳を作成することが求められており、資産の網羅的な把握

が行われるだけでなく、台帳作成の過程で個々の資産の老朽化の度合いも把握されることが期待されている³²。したがって、新公会計基準に基づく資産情報により地方自治体における資産の保有状況と、それに伴う将来の負担を把握することが可能になる。それゆえ新公会計基準に基づく資産情報は、施設・設備等の更新計画を作成するうえで基礎として活用すべき情報となる。

また、ストックとしての資産情報だけでなく、資産に関するコスト情報も施設・設備の管理・維持のための重要な情報となる。

従来の予算・決算制度で公共施設等に関して可視化されていたのは、建設時点での資本的支出と、建設後の修繕・維持のための支出のみであった。建設が行われた年度においては多額の支出があったことが決算で示されるが、その後は大規模な施設・設備が利用されていてもその事実が決算において把握されない。それに対して新公会計基準が適用されれば、固定資産台帳に基づく減価償却が義務付けられ、利用されている資産の規模に応じたコストが毎年計上される。また、複式簿記の導入に関しても、事業や施設別に区分されたコスト情報を作成することが企図されており、人件費等の人的資源の利用度を含めた施設別のコスト情報がされることになる。それゆえ新公会計基準に基づくコスト情報により、減価償却費や人的資源の利用度も反映されているという意味でのフルコストが測定され、現実には保有されている施設・設備の維持負担が明確になる。そしてこのコスト情報は、既設の施設・設備を維持するのか、あるいは統合・廃止するのかを検討するための情報として大きな意味を持つ³³。

さらに、施設・設備の新設や既存の施設の統合を目的とした建設事業を行う際にも、新公会計基準に基づくコスト情報の考え方が重要になる。少子高齢化・人口減少という社会変化によりほとんどの地方自治体では将来的に財政規模が縮小していく。それゆえ、建設事業の実施にあたっては、建設が行われる年度の財政的な負担だけでなく、施設・設備の建設が行われた結果として生じる将来の負担を検討しなければならない。たとえ当初の建設負担が小さくとも、建設後の維持・管理の負担が大きくなるような施設を建設することは適切ではない。建設から除却にいたる全期間を通しての財政的な負担という意味でのライフタイム・コストの軽減を図る必要がある。建設以前の段階では施設・設備のコストが新公会計基準に基づくコスト情報に算入されるわけではないが、既存の施設に関するコスト情報作成の考え方を建設計画立案の基礎とすることで、効率的な公共施設等の整備を図っていくことが可能となる。

3.3 事後評価に基づく事業の選別

1996年から始められた三重県事務事業評価をきっかけとして、現在では多く

の地方自治体で事務事業評価が行われている³⁴。しかしながら、現状においては、事務事業評価を実施していてもそれが現実の行政活動に反映されていないという徒労感が広まっているとの指摘もある³⁵。地方自治体が実施している活動の評価基準は多岐にわたり、分野によって評価のための基準は異なる。企業会計であれば投資された資金の回収の可能性に基づいた評価を行えばよいが、地方自治体の活動に関しては資金の回収が目的とされていない活動も多い。福祉分野のように、資金の分配を行うこと自体が目的である活動もある。しかしながら、地方自治体の活動成果の評価が難しいとしても、財政規模の縮小が現実視される状況では、実施している事務事業を事実に基づいて評価し、適切な選別を行っていくことが不可欠である。

新公会計基準では、貸借対照表の附属明細書として行政目的別に区分された資産の価額の開示を求めている。また行政コストを行政目的別に区分して開示することも推奨されている。さらに、事業・施設別のコスト情報が作成できることを理由として複式簿記を導入することが求められている。したがって、新地方公会計基準に基づいた資産情報やコスト情報は、公表される情報は行政目的別のレベルでまとめられているとしても、内部的にはより細かく区分して把握することが予定されている。

事業別に区分された資産情報は、その自治体がその事業に対して過去から投入してきた資金の規模を表している。従来からの予算・決算では単年度の建設事業支出が示されるだけであり、建設事業が行われた年度しか投下額の規模がわからない。また、複数年度にわたって段階的に整備が進められた施設・設備については、年度ごとの投下額が複数の会計年度の決算に表れても、総額としての支出規模はわかりにくい。それに対して新公会計基準に基づく資産情報であれば、整備された年度が異なる場合や段階的な整備が図られた場合も、横並びで総額としての投資規模を評価することができる。したがって、新公会計基準に基づく資産情報を用いれば、その自治体がどのような事業を重視して建設事業を実施してきたのかを読み取ることができる。

ある地方自治体は何をしてきたのかという実績は、その自治体が今後何をすべきかを検討するうえで大きな意味を持つ。過去からの方針を継続するのか、あるいは、実績として不足している分野を強化する方針を採るのがかが検討されなければならない。そして、新たに計画されている建設事業については、これまでの実績との関係ではどのような意味を持つのかという視点からの評価が行われなければならない。その評価の結果は、新たな建設事業の取捨選択を行ううえで重視されるべき情報となるだろう。

また、事業別のコスト情報は、その自治体が当該年度中に実施した活動の規

模を表す情報である。事業別のコスト情報からは、自治体がそれぞれの事業を実施するうえでどれほどの人的資源や物的資源を費消したのを読み取ることができる。地方自治体による行政活動の効率化で目指すべきものが地方自治体における人的資源や物的資源の有効な活用であるならば、単に予算の執行としての支出を行ったか否かで事業を評価することは適切ではない。事業の遂行における人員の配置や施設・設備の利用度を評価しようとするのであれば、それぞれの事業ごとの人的資源や物的資源の利用状況であるコストに対する説明を担当者に求める必要がある。そして、適切な説明がないコストを資源の滅失（ロス）として削減するための事業の改廃を行うことで、地方自治体の活動を効率化することが可能になる。

さらに、新公会計基準が適用されれば、すべての地方自治体が共通した手法でコストを測定する。それにより、事業単位でのコストの団体間比較が可能になる。地方自治体が実施している事業は多岐にわたるが、その活動を構成している事務事業単位であれば異なる自治体で同種の活動が行われている。団体間で同種の事業についてのコストの比較が可能になり、それぞれの団体のコストの多寡を評価することができることに意義は大きい。他団体との比較ができることで、個々の地方自治体がそれぞれの事業を評価するための基準が得られることになる。たとえ必要な事業であったとしても、他団体と比べてコストが大きいとすれば、その理由を分析し、必要な対策としての事業の取捨選択が行われなければならない。

4 まとめ ― 資産・コスト情報に基づく将来計画と予算編成 ―

新公会計基準に基づく資産情報やコスト情報は、過去からの支出で測定された実績に関する情報である。したがって、資産・コスト情報は、まず過去からの実績を評価するために利用することになる。従来からの決算情報でも実績の事後評価は可能であるが、単年度主義に基づく情報であるため、それぞれの年度での資金のやり繰りが表れているに過ぎない。新公会計基準に基づいた資産・コスト情報は、単年度主義である従来からの決算とは異なり、複数年度にわたる地方自治体の活動を俯瞰的に捉えた情報である。それゆえ、新公会計基準に基づく資産・コスト情報に基づいた事後評価を行うことで、中長期的な視点から地方自治体の活動実績を評価することができる。

さらに、新公会計基準に基づく資産・コスト情報が中長期的な視点から作成された情報であることは、その内容が過去の支出に基づくものであったとしても、将来を検討するうえで資産・コスト情報が重要となることを意味している。

たとえば、地方自治体が保有する施設・設備を将来においても安定して運営していこうとするのであれば、現実には保有されている施設・設備の状況が網羅的に把握され、その施設・設備の維持のためのコストがその地方自治体が賄える範囲に収まっていなければならない。また、地域住民に対する行政サービスの提供を将来においても継続していこうとすれば、保有している施設・設備が無駄なく活用され、行政活動の中でのロスの削減が図られなければならない。さらには、公共施設等の更新や事務事業の継続にかかる将来の負担が許容し得る範囲に止められていることも求められる。新公会計基準に基づく資産・コスト情報は、これらの評価や判断の基礎となる。

経済が右肩上がりや拡大してきた時代とは異なり、地方自治体が将来に向けて維持可能な施設・設備や行政活動は縮小していくと考えざるを得ない。すべての地方自治体は自らの身の丈に合った行財政運営を行っていくことが求められている。そのためには、年度ごとで場当たりに予算を編成するのではなく、新公会計基準に基づく資産・コスト情報を基礎とした中長期的な将来計画を適切に策定し、その計画に沿った予算を年度ごとに編成していかなければならない。

現状において、予算・決算を複数年度で編成することは認められていない。それだけに、単年度に編成される予算・決算を合理的なものとし、年度ごとの予算の連係を図る情報として、新公会計基準に基づく資産・コスト情報が果たすべき役割は大きい。そして、予算・決算制度自体が発生主義に移行しないとしても、具体的に編成される予算が発生主義に基づく資産・コスト情報を基礎としているのであれば、新公会計基準に基づく情報が予算編成に活用されていると³⁶考えることができる。

注

¹ 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」

² 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 32 項

³ 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 2 項

⁴ 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 5 項

⁵ 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 63 項～第 108 項。満期保有目的以外の有価証券や出資金については、市場価格があるものは市場価格で評価するが、対象となる資産は少なく、資産の評価全体には大きな影響は与えないと考えられる。

⁶ 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」第 40 項

⁷ 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 63、67 項。なお、1984 年以前に取得した有形固定資産については原則として再調達価額による評価を行う（第 64 項）。

⁸ 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 81、88 項

- 9 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 103-105 項
- 10 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 81 項。
- 11 総務省（2015）「資産評価及び固定資産台帳整備の手引き」第 55 項
- 12 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」第 130 項
- 13 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 96 項
- 14 総務省（2015）「財務書類作成要領 別表」別表 8
- 15 総務省（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」
- 16 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」
- 17 総務省（2015）「財務書類作成要領 様式」様式第 5 号
- 18 総務省が示している財務書類の利用方法においても、地方自治体の維持可能性（健全性）を評価する指標に流動比率や当座比率等の資産と負債を対比する指標が含まれていない。自治体における債務の返済可能性の評価が重要である点は変わらないが、新公会計制度の下では、債務の返済可能性は、資産と負債の突き合わせではなく、債務と収入の突合せによって評価されることになる。総務省（2015）「財務書類等活用の手引き」 pp.11-12
- 19 総務省（2015）「財務書類等活用の手引き」 p.10
- 20 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」
- 21 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」
- 22 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 144 項
- 23 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 49 項
- 24 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 50 項
- 25 「財務書類作成要領」には純行政コストに関する指針は示されておらず、単に収支尻であるとされているのみである。新公会計基準に基づいて作成される純行政コストは、実質的に、行政コスト計算書と純資産変動計算書とを接合する役割を担っているに過ぎない。
- 26 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」第 293 項
- 27 総務省（2015）「財務書類作成要領」第 154 項
- 28 総務省（2015）「財務書類等活用の手引き」 p.12
- 29 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」第 16 項
- 30 地方自治体における正規の予算・決算においては、住民から負託された税金の運用を厳密に行う必要があるため、すべての歳入・歳出が厳密に会計処理されなければならない。企業会計における重要性の原則が適用できない。また、未徴収の税金に関する債権を回収できないものとして処理することも異論が生じる。地方公会計が正規の予算・決算とは別建てであるとされることで、地方公会計の財務書類に重要性の原則等の企業会計の考え方を適用することが容易になる。
- 31 総務省（2014）「公共施設等の総合的かつ計画的な管理の推進について」
- 32 総務省（2015）「財務書類等活用の手引き」 pp.3-4、事例 3
- 33 総務省（2015）「財務書類等活用の手引き」 p.5、事例 6
- 34 2014 年に総務省が実施した調査では、全地方自治体の 59.3%の団体が行政評価を実施済みであると回答している。総務省（2014）「地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果」

³⁵ 山村和宏（2010）「自治体行政評価システムの運用実態と課題」 pp.32-33

参考文献

大塚成男（2011）「財務4表による政策の可視化」『年報 経営分析研究』（27） PP.14-22

大塚成男（2012）「地方公共団体におけるコスト情報の意義」『会計検査研究』（46） PP.65-78

大塚成男（2015）「財政力指数の限界と地方公会計による財務書類の機能」『千葉大学経済研究』（30-2） PP.255-294

大塚宗春・黒川行治（2012）『政府と非営利組織の会計』中央経済社

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」

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」

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マニュアル」

山村和宏（2010）「自治体行政評価システムの運用実態と課題」『創造都市研究』（6-1） PP.19-42

第9章 地方自治体業績管理システムにおける新公会計 情報の活用に関する理論と実務の研究

松尾 貴巳（神戸大学）
大塚 成男（千葉大学）
吉本 理沙（愛知大学）

1 はじめに

地方自治体（以下「自治体」という）の公会計基準について、総務省は、2014年4月に複式簿記の導入と固定資産台帳の整備を前提とした財務書類作成基準「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書（以下『研究会報告書』）」を公表し、地方公会計に関する新たな統一的な基準（以下、「新公会計基準」という）を示した。また、2015年1月には、「統一的な基準による地方公会計マニュアル（以下『公会計マニュアル』）」を示している。

この「研究会報告書」では、新公会計制度による財務書類は、現金主義会計による予算・決算を補完するものとされ、住民や議会等に対する説明責任の履行だけでなく、資産・債務管理や予算編成・行政評価等に有効活用することでマネジメントが強化され、財政の効率化・適正化につながるとされている（総務省, 2014a, 4）。さらに、「公会計マニュアル」では、「財務書類等活用の手引き」（総務省, 2015a, 3-6）として、セグメント別のフルコスト情報を活用し行政評価情報などと連携することで、予算編成における資源配分の意思決定などのマネジメントに関わる活用が期待されている。

他方、財務書類を作成済みである1239団体の財務書類の活用状況をみると、財政指標の設定（26.4%）や地方議会での活用（25.9%）等、団体全体の財務状況の報告・開示に関わる項目について四分の一程度の団体が財務書類を活用している一方で、適切な資産管理（10.2%）、予算編成の活用（7.7%）、行政評価との連携（1.4%）など資産管理や事業評価に関わる活用については活用が進んでいないことが示されており（総務省, 2015b）、少なくともマネジメント面での活用については、効果が必ずしも明確でないと認識されている。また、新公会計基準は、すでに導入が進んでいる既存の成果志向の業績管理システムである行政評価との連携が期待されているが、その行政評価を導入済みの1060団体（調査対象の全団体数は1789団体）のうち、予算要求に反映している団体が

773 団体（72.9%）ある一方で、行政評価の成果としては、「事務事業の廃止、予算削減につながった」とする団体は 635 団体（59.9%）、「予算配分を大きく変更できた」団体は 105 団体（9.9%）であり、行政評価の課題として「予算編成等への活用」をあげている団体は 748 団体（70.5%）に達する（総務省，2014b）。新公会計基準による会計情報の行政評価への活用が期待される一方で、行政評価を予算編成に活用するうえで課題があると認識されている。

現在のところ、平成 29 年度までにはほぼすべての自治体において、新公会計基準で財務書類が整備されることになるが、外部報告目的だけでなく、予算編成などの資源配分の意味決定に活用されるためには、新公会計基準による財務諸表を業績管理情報としてどのように活用するのか、活用するためにはどのような仕組みが必要かについて明らかにすることが重要である。そこで、本章では、新公会計基準の情報活用を明確にしたうえで、主に企業会計方式の財務諸表の整備に先進的に取り組んできた自治体の事例を検討することで、マネジメントへの活用を目的とした業績管理情報活用の特徴を整理し、業績管理情報として新公会計基準の情報を活用するうえでの課題を明らかにしたい。

2 わが国における新公会計基準の導入と会計情報

新公会計基準の財務諸表の特徴は、企業会計方式に近い会計情報を提供することにある。自治体などの行政組織の経営管理に発生主義に代表される企業会計方式の会計情報を活用しようとする考え方は、いわゆる NPM（New Public Management）に関連した取り組みの一つとして位置づけられてきた。NPM は、権限と責任の明確化、業績に関する明確な基準と尺度、成果による統制、市場メカニズムの導入、発生主義会計への移行など多様な概念、技法が関連したものであるが（Hood,1991; 1995; Guthrie et al.,1999）、発生主義ベースのフロー・ストックの業績測定は、とくに経営管理面においては経常的な成果志向の業績管理に関連したものとして議論されてきた。

わが国における NPM への取り組みは 1990 年代までは保守的であり主要先進国の中では遅い方であった（Guthrie et al.,1999）。非財務指標を含む成果志向の業績管理システムである行政評価は、三重県や東京都において 1990 年代後半に導入がはじまっていたが、1999 年 9 月時点における導入自治体数は、全国自治体（都道府県、指定都市、市区町村）の中で 69 自治体であり、全国的な導入率は 2.1%に過ぎず、急速に普及したのは 2000 年以降である。

財務指標については、2000 年になると、当時の自治省（現総務省）が、「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究報告書」を公表し、決算統計

をベースとした貸借対照表を作成する手法を提示した。そして、2001年以降、行政コスト計算書、連結財務書類の作成手法を提示し、2006年には「新地方公会計制度研究会報告書」を公表し、複式仕訳を前提とする貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書等の財務書類の体系的整備を特徴とした「基準モデル」と決算統計データを活用した簡便な財務書類作成方式である「総務省方式改訂モデル」の2つの作成手法を提示した。そして、2014年の新公会計基準の提示に至っており、多くの自治体にとって、フロー、ストックの財務情報を作成、公表する歴史はそもそも浅い。

「公会計マニュアル」「財務書類等活用の手引き」（総務省, 2015b, 3-6）では、事業別や施設別セグメント別分析によって、公共施設等のマネジメントに活用することや、行政評価情報などと連携することで、予算編成における資源配分の意思決定などのマネジメントに関わる活用が期待されているが、新公会計基準では、予算編成や事業の業績管理にとって重要と考えられる部門別や事業別のセグメント情報の作成までは求められていない。

東（2000）によれば、公会計制度の改革は、①国の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報を把握するため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入する段階、②政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報を把握するため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入するとともに政策別の予算・決算制度を導入する段階、③決算で得られる財務情報及び業績情報を予算の編成・配分にリンクさせるため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入するとともに、発生主義予算・アウトプット型予算を導入する段階があるとされ、①から③に進むにつれ新たな公会計制度は高度化・複雑化する（東, 2000, 67-68）。研究会報告書における新公会計基準の基本的方針は、自治体としての地方公会計基準の標準的統一化である。東（2000）の区分を2014年以降の自治体の公会計制度改革に当てはめて考えると、新公会計基準は、各自治体が最低限従うべきレベルとしては、①のレベルにとどまった改革であったといえることができる。

新公会計基準との連携が期待されている行政評価については、中央官庁においては2001年度に政策評価が制度化、導入されたが、自治体に関しては制度整備が行われなかった。自治体にとって導入は義務ではないが、2013年現在の総務省の調査では、全国1789団体のうち1060団体（59.3%）、市区以上の859団体のうち735団体（85.6%）が導入している（総務省 2014b）。自治体における行政評価は、その導入や評価方法が国による法令等による制度化がなされなかったことで、結果的に公表単位、財務、非財務指標の選択や計算方法は自治体によって多様なものとなっており、自治体間の比較可能性は低いものとなっ

たが、一定の割合で普及しており、新公会計基準に関わる情報活用においても、制度的に求められる以上の取り組みが普及する可能性はあるといえる。

実際、財務諸表に関しても、東京都などは、国が求める以上の取り組みを行ってきた。東京都は、1999年に「機能するバランスシート」として財務諸表（貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書）を公表し、2005年に複式簿記、日々仕訳（都度仕訳）、セグメント別財務諸表を特徴とする「東京都会計基準」を公表した。東京都の取り組みはその後大阪府や町田市などの自治体に普及した。東京都を中心に 2011 年に発足した新公会計制度普及促進連絡会議に参加している自治体は、2016 年 5 月時点において、東京都、愛知県、大阪府、新潟県、郡山市、町田市、八王子市、福生市、大阪市、吹田市、江戸川区、荒川区、中央区、世田谷区、品川区の 4 都道府県、6 市、5 区である。また、大分県臼杵市は、1999 年に独自方式での貸借対照表を作成・公表し、翌年には行政コスト計算書に相当する独自方式の「サービス形成勘定」を作成・公表した。その後 2007 年には「総務省方式改訂モデル」を採用し、併せて「基準モデル」による財務書類の作成も行っており、複数の基準の導入経験を持つ自治体もある。

ここで考慮しなければならないのは、新公会計基準の大きな目的である地方公会計基準の標準的な統一化が実務上どのレベルで収斂していくかである。98.2%の自治体が、期限内に統一的基準の整備を完了すると回答した背景には、「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」2015 年 1 月 23 日付けで、総務省が全国の知事、指定都市市長宛に、総務大臣名で通知を行ったことが大きく影響しているとみられる。このような統一化は、DiMaggio & Powell (1983) の制度的同型化の分類で考えると、総務大臣による通知は自治行政に大きな影響力があると考えられるため、強制的同型化をもたらすものといえるが、「公会計マニュアル」で示されているような情報活用の趣旨をふまえたセグメント分析や分析データに基づくマネジメントまで同型化、すなわち実質的な統一化が進展するかである。たとえば、事業別などのセグメント分析の導入は短期的には一般化しない可能性があるが、先進的な取り組み自治体とされる町田市のような取り組みが成功事例として評価され、かつ、セグメント分析を実施した複数の自治体間の比較情報が有用であると認識されることで、「模倣的」に拡大していく可能性はある。

他方、セグメント情報の場合、アカウンタビリティの観点から、セグメント情報を開示することが説明責任を果たす行為として説得力があると社会的に評価されるようになれば、「正当性 (legitimacy)」(Suchman(1995)) を得るためにセグメント情報を公表する自治体も出てくる可能性もある。このような場合、

比較可能性の観点でマネジメントに活用できる可能性は高まる可能性が高まる一方で、情報活用の仕組みを伴わない場合は、山本（2015）が Meyer and Rowan（1977）の制度論に基づいて指摘しているように、会計制度は、形式的な適用になり、実務への影響を最小限にする脱結合（decoupling）が生じ管理コスト増をもたらすだけの形骸化につながる恐れがある。したがって、情報活用にはどのような種類があり、先進自治体がどのような目的に情報を活用しようとしているかについて、明らかにしておく必要がある。

3 情報の利用目的のバリエーション

3.1 情報利用目的の多様性

組織が効率性や有効性を高め、より価値の高い行政サービスを効果的に提供するマネジメントを構築することが求められる中で、意思決定や評価のための情報を提供する業績管理システムは、マネジメントを支援する欠くことのできないものであると強調されてきた（Ittner and Larcker, 1998 ; Ittner and Larcker, 2001 ; Ittner, et al., 2003）。

業績情報を提供する業績管理システムは、そもそもどのような目的のために作られるのかについて、Franco-Santos et al. (2007) は、次の5つのカテゴリーに分類している。すなわち、①業績のモニターと評価、②戦略マネジメント（戦略の立案、導入と調整）、③コミュニケーション（組織内部、外部とのコミュニケーション、コンプライアンスや法令遵守）、④組織成員の行動に影響を与える（報酬システム等）、⑤組織学習（フィードバック、ダブルループの組織学習）である（Franco-Santos et al. ,2007, 797）。また、Hansen and Van der Stede (2004)は、予算管理の役割に焦点を当てた研究において、予算管理の役割について①短期の計画策定、②業績評価、③ コミュニケーション、④戦略立案（Hansen and Van der Stede , 2004, 418)の4つに分類している。つまり、業績管理システムは、単に業績をモニターし評価することで組織を統制するだけでなく、戦略立案や組織学習、組織内外とのコミュニケーションの機能を持つものと理解されている。

Speklé and Verbeeten (2014)は、行政組織を対象とした情報利用と利用方法に関する研究において、業績管理情報の利用目的を、次のように分類している。すなわち、①実行（実施）計画の策定、②予算配分、③業務プロセスのモニタリング（事業の進捗管理）、④業務改善、⑤職務設計、⑥報酬決定、⑦コミュニケーション、⑧目標、政策の妥当性評価、⑨部門方針の見直し、⑩行政組織内部の報告、⑪外部報告である。①～⑨はマネジメントの強化に関わるもの、

⑩、⑪はアカウンタビリティの充実に相当するものと分けることができる（図表 9-1）。業績管理情報は、内部のマネジメント目的においても、単に業績を診断的にモニターし計画や目標との差異を認識するだけでなく、短期的な業務の改善や次期の計画の策定、さらには、より中長期的な戦略立案やそのためのコミュニケーションを通じた組織学習などより広い利用目的があると考えられることができる。

図表 9-1. 業績管理情報の活用

目的	内容
マネジメント	① 実行（実施）計画の策定
	② 予算配分
	③ 業務プロセスのモニタリング
	④ 業務改善
	⑤ 職務設計
	⑥ 報酬決定
	⑦ コミュニケーション
	⑧ 目標、政策の妥当性評価
	⑨ 部門方針の見直し
アカウンタビリティ	⑩ 行政組織内部の報告
	⑪ 行政組織外部への報告

筆者作成

3.2 東京都方式と情報活用

東京都は、図表 9-2 のような経緯で新公会計制度を導入した。総務省が基準モデルを示し、財務諸表 4 表の整備を自治体に求めたのは 2007 年（平成 19 年）であることをふまえると、東京都は基準モデルに先行し検討していたことになる。

図表 9-2. 東京都における新公会計制度の取り組み経緯

年月	内 容
1999（平成 11）年 7 月	「機能するバランスシート」として財務諸表（貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書）を公表
2005（平成 17）年 8 月	「東京都会計基準」の策定・公表
2006（平成 18）年 3 月	新財務会計システムの稼働
2006（平成 18）年 4 月	新公会計制度の導入
2007（平成 19）年 9 月	新公会計制度による初の財務諸表（平成 18 年度決算）を公表し、決算参考資料として都議会に提出
2007（平成 19）年 11 月 ～2008（平成 20）年 2 月	自治体を対象に「東京都の財務諸表等に関する説明会及び個別相談会」を開催
2008（平成 20）年 10 月～	「東京都方式簡易版」((注) 地方財政状況調査（決算統計）の数値を用いて、東京都会計基準に準拠した財務諸表を簡易に作成できる様式)を作成し、各自治体に提供、大阪府が使用
2009（平成 21）年 6 月 ～11 月	大阪府における新公会計制度導入に伴う支援として、職員の相互派遣を実施
2010（平成 22）年 11 月	大阪府と共同で「公会計改革白書」を作成し、「公会計制度改革シンポジウム」を開催
2011（平成 23）年 12 月	「新公会計制度普及促進連絡会議」及び「東京都会計制度改革研究会」を発足

出所：東京都（2012）に基づき著者作成

東京都の取り組みは、東京都が積極的に対外的な説明会を開催したこともあって、総務省の基準モデル、改訂モデルが公表された後も、大阪府など他の自治体の中に東京都方式を参考にする自治体が現れた。

東京都では、平成 17 年の策定された「東京都会計基準」の前に、平成 11 年に官庁会計を補完するために普通会計決算を発生主義の観点から組み替えた「機能するバランスシート」を作成した。これには、東京都全体の財務状況を明らかにするために作成する普通会計・連結バランスシートに加え個別の事業についてバランスシートを作成した。個別事業の財務状況、コスト状況等を明らかにし、財務的な行政評価指標を明らかにすることで、事業の問題点を明らかにしようとした（東京都 2001, p.32）。会計情報を事業ごとのマネジメントに活用しようとする考え方は、東京都会計基準策定においても重視され、その結果、会計別、局別、項別、目別といった予算科目の積み上げにそって作成される部分と、マネジメント重要な施設や事務事業単位で設定する「管理事業」単位での財務諸表作成が行われることになった。また、予算における活用を重視した結果、決算公表と同じタイミングで貸借対照表を含む財務諸表を公表することが重視された。このように事業ごとのマネジメントに会計情報を活用すること、また、次年度予算の編成課程で会計情報を活用することが重視されている点で、東京都方式は、マネジメントの視点を重視したものとなっている。このような考え方は、少なくとも新公会計制度普及促進連絡会議に参加した自治体にも影響を与えている。

3.3 情報活用の視点

東京都における財務諸表活用の基本的な考え方は、「マネジメントの強化」と「アカウンタビリティの充実」にあり、これらの目的に対して、マクロレベル（都レベル）とミクロレベル（事業別）の財務諸表が活用されると説明されている。ミクロの視点として位置づけられる事業別財務諸表は、アカウンタビリティ、マネジメント強化両面の役割があると考えられている（図表 9-3）。

図表 9-3. 東京都における財務諸表の情報活用の考え方

視点 目的	マクロ（都財政）	ミクロ（事業別）
マネジメントの強化	都財政全体の分析 ・新たな分析手法による「財政の持続可能性」の評価など	個別事業の分析 ・マネジメントサイクルの確立 ・個別事業の分析と評価
アカウンタビリティの充実	都財政運営の説明 ・都財政全体の財務情報の提供	主要な事業の実施状況の説明 ・個別事業の財務情報の提供

出所：東京都（2010）

同様の考え方は、他の東京都方式を参考に独自の新公会計基準を導入した自治体にも見られる。東京都町田市では、図表 9-4 の通り新公会計制度の特徴として「町田市の全体の財政状況を総論的に分析するためだけではなく、各部のマネジメントに活用できることを主眼としている」（町田市 2011,11）とされ、マネジメントへの活用が重視されている。町田市の財務諸表の活用目的は、次の通りである。

図表 9-4. 町田市における財務書類の活用目的

1.決算資料 2.予算編成：予算審査 3.各部のマネジメント (1) 大規模施設の更新需要の対応：老朽化比率の算定、活用による大規模修繕の実施、基金の積立 (2) 施設の更新計画の策定 (3) フルコスト情報に基づく個別事業の分析・評価による事業のスクラップ&ビルド、実施手法の改善 (4) 施設の管理運営経費の見直し 4.債権管理の適正化 5.財産管理の適正化

出所：町田市（2011）に基づき著者作成

予算審査と各部のマネジメントにおいて重要とされるのが、課別、主要事業別のセグメント財務諸表（事業別貸借対照表、行政コスト計算書）である。2014年度では、229 事業について財務諸表が作成され、成果に関して非財務指標等を用いて評価を行う行政評価と統合されている。このような、セグメント別の

財務諸表作成は、新公会計制度普及促進連絡会議参加団体が導入した新公会計制度の特徴の一つである。

町田市の財務諸表活用の項目において、各部のマネジメントは、個別事業を対象としており、マネジメントへの活用においては、事業セグメント別の財務書類が重要ということになる。また、月次で管理しようとするれば、日々仕訳が必要である。

セグメント別に財務諸表を作成するうえでは、どこまで詳細なレベルで財務諸表を作成するか（できるか）という課題がある。とくに、人件費は、地方自治法施行令及び同施行規則の基準にしたがって、各款ごとに、総務費として一括して計上されていることから、課単位や事業単位で管理するためには、部門や事業と整合した単位に集計し管理する必要がある。また、公債費についても、一括管理されているのが一般的であるため、公債費台帳から、元本と利息について部門や事業と関連付けを行う必要がある。したがって、細かく管理できる範囲には限界がある。町田市の場合、課単位での財務諸表を作成するために、歳出目の款項目の目レベルを課の単位として設定し、これまでは、目レベルの総務費として複数の課に関連する事業の人件費が合算計上されていたものを、新たに設定した課と整合した各目ごとに人件費を計上するようにし、基本的に1課1目となるように設定している（町田市, 2011）。

東京都方式のように、自治体における財務諸表の整備目的が管理会計にも関連しており、自治体レベルだけでなく事業別の財務諸表の整備にも及んでいることを考慮すれば、財務諸表の情報活用を考察する際にも、ミクロレベル（サブユニットレベル）の財務情報活用についても検討すべきであろう。そこで、業績管理情報の活用に関する理論的な考え方および東京都の情報活用の考え方を参考に、情報活用の視点と目的別に分析すべき事項について列挙したのが図表 9-5 である。

ミクロレベルの視点で注意しなければならないのは、財務諸表の作成単位と会計情報の活用単位である。とくに、部局以下の事業レベルで作成される財務諸表は、必ずしも総合計画、実施計画体系に位置づけられる事務事業や予算編成のための事業単位で作成されるわけではない。このため、行政コスト計算書、貸借対照表が作成される事業単位が計画や予算に関連した事業単位より上位のレイヤーで設定される場合、計画事業や予算事業においては、財務諸表を持たず、フルコストなど財務諸表の一部の情報が活用される場合がある。

図表 9-5. 情報活用の分析視点

視点 目的	マクロ（自治体レベル） - 財務諸表作成方式（基準モデル/改定モデル/独自モデル） - 作成・公表の頻度（年次/半期/四半期/月次）	ミクロ（サブユニットレベル） - 部門別 - 事業別財務諸表の単位（予算事業単位/その他の管理事業単位）
マネジメントの強化	自治体組織レベルの分析 - 行財政改革プラン等への活用 - 公共施設等総合管理計画への活用（総論部分）	個別事業の業績管理 - 行政評価などの個別施策・事務事業別の業績管理（評価結果は予算に反映） - 行革等における個別施策・事務事業改革の検討（検討結果は予算に反映） - 実施計画のローリング（評価結果は予算に反映） - 部門マネジメント（部門としての方針・計画策定、業績評価） - 予算編成（ヒアリング、査定等資源配分の意思決定プロセスにおける活用） - ファシリティ・マネジメント（施設等の設備投資の管理・意思決定） - 部門評価、個人の人事評価
アカウンタビリティの充実	都財政運営の説明 - 決算委員会・議会への報告 - 監査委員事務局での活用 - ホームページ等による住民への情報開示	組織・事業の説明 - 個別事業の財務情報の提供（行政評価等に組み込まれている場合を含む） - 部門別の財務情報の提供 - 首長、全庁部門への説明 - 議会報告、住民への説明

筆者作成

4 マネジメント志向の新公会計基準の導入事例

4.1 大阪府

4.1.1 導入の経緯・概要

大阪府では平成11年度決算から普通会計決算の組み替えにより、貸借対照表と行政コスト計算書を作成し公表してきた。平成20年度決算からは、過渡期的な取り組みとして東京都方式簡易版を作成し公表しはじめ、平成21年6月に「新公会計制度プロジェクトチーム」を設置した。平成23年度に新公会計制度の運用を開始、平成24年度から新公会計制度に基づく財務諸表の作成、公開を行った。

導入の背景には、単式簿記・現金主義会計に基づく財務諸表では、ストック情報、特に建物や道路といった資産の情報が得られないこと、建物を建設して

も、それをコストとして認識できないこと、貸付金や収入未済に関する不納リスクが見えないことなどが問題として認識されたことによる。

4.1.2 大阪府の制度の特徴

大阪府の制度の特徴を整理すると、以下のように列挙することができる。

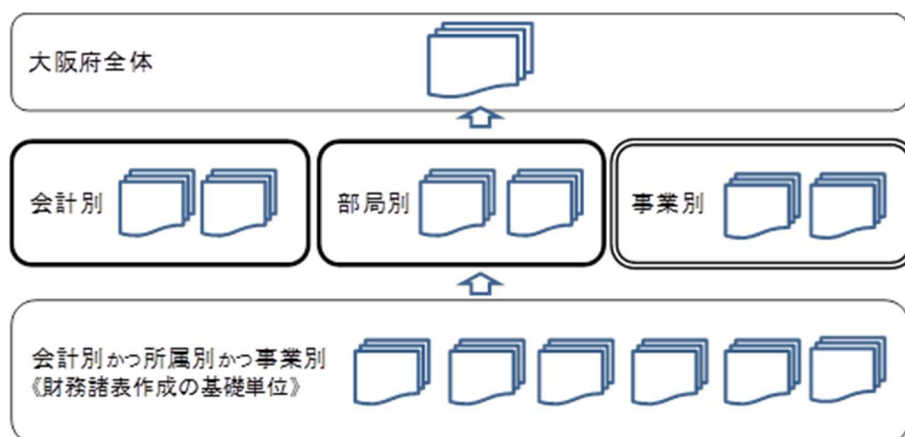
① すべての情報利用者の意思決定に役立つ正確な情報を提供することを基本理念とした結果、民間企業の会計基準に出来るだけ準拠することが志向されている。

② マネジメンへの活用（管理事業別、部局別財務諸表）

大阪府の実施する行政施策の公益目的・非収益性に配慮しつつ、財務諸表が、行政の効率性を点検し、説明するツールとして機能するよう階層別の構造をもつように制度設計されている（図表 9-6）。

財務諸表の作成単位として、平成 23 年度財務諸表については、約 1300 の予算事業を集約し 14 会計、15 部局、279 の管理事業単位を設定した（平成 24 年度は、15 会計、15 部局、267 事業、平成 25 年度は、15 会計、17 部局、268 事業）。

図表 9-6. 財務諸表の階層別構成



出所：大阪府（2014）2 頁

③ 都度仕訳が実施されており、事業別に経費等が集計されている。人件費は、支出額をベースに職員数による按分計算を行い、公債費は事業別の配賦計算が行われているが、人件費、公債費の配賦計算は年に一度実施されており、財務諸表の作成は年度単位を前提としたものとなっている。

4.1.3 財務諸表の情報活用について

① 決算委員会における報告

決算委員会において、担当部局が報告を行っている。部局の説明責任を明確にするとともに、会計情報に対する部局の理解を高めることにつながっている。

② 監査における活用

大阪府の場合、監査委員事務局が行う監査業務の一部が監査法人にアウトソーシングされている。監査法人の公認会計士にとって大阪府の財務諸表に対する抵抗感は小さく、むしろ活用しやすいものとなっている。

③ 公共資産等総合管理計画への活用

平成 27 年度中に作成が予定されている。計画策定においては、事業別の財務諸表を参照するのではなく、固定資産台帳を直接参照することになるため、財務諸表の活用という点での関連性は低い。

④ 行財政改革推進プランにそった主要事業マネジメントシートにおける活用

大阪府では、平成 26 年 9 月に公表した「行財政改革推進プラン」に基づき、部局長は各部局の主要事業について、主要事業マネジメントシートを活用し、事業優先性、事業選択、事業効果（費用対効果）の 3 つの観点から自己点検・検証を行い、より施策効果の高い事業への重点化を図ることが求められている。事業効果の観点において、フルコストの情報が利用されている。平成 27 年度には 130 事業についてマネジメントシートが作成された。ただし、行政改革課が抽出している主要事業の単位は必ずしも管理事業単位ではなく、会計局会計指導課が作成する財務諸表の管理事業単位よりも細かい事務事業単位になる場合があるため、人件費等のコストは管理事業単位に集計されたデータを用いて別途、按分計算が必要となる。

⑤ 予算編成への活用

予算要求、査定課程における、知事重点事業や知事ヒアリング（平成 26 年 11 月 20 日、21 日）対象事業が各部局の主要事業となっているため、主要事業マネジメントシートは、予算要求書とセットで活用されている。

4.1.4 活用に向けた推進体制

会計局は、新公会計制度に基づく財務諸表の作成、財務会計システムの運用だけでなく、次の役割が会計局の業務として明確に位置づけられている。

- ・ 新公会計制度の他団体への普及促進、国の動向への対応

- ・ 府民に対するわかりやすい財務諸表情報の提供
- ・ 庁内の組織が主体的に財務マネジメントを行う仕組みづくり
- ・ 職員研修による財務諸表の浸透

このような役割が会計局にあるため、行政改革課が推進する事業マネジメントシートのように、管理事業単位と異なる管理単位についても、別途計算を行いフルコスト情報の提供を行っている。また、吹田市のように、大阪府方式の新公会計制度を導入しようとする自治体については、自治体の規模が異なっても積極的に導入支援を行っている

4.2 吹田市

4.2.1 導入の経緯・概要

吹田市は、平成20年度決算から総務省方式改訂モデルに基づき財務4表を作成してきた。そして、①企業会計に近い会計処理を日々行うことで市民にわかりやすい精緻な財務情報を早期に公表できること、②フルコストで事業費を示すことで職員のコスト意識を改革すること、③PDCAサイクルの確立により、翌年度の施策に有効な予算配分を行うといったマネジメントの強化が見込まれることから、平成24年に複式簿記・発生主義に基づく新公会計制度の導入を決定し、平成26年4月から新公会計システムをスタートさせた。平成27年8月に平成26年度決算の財務諸表を作成する予定である。

導入自体はトップダウンの指示に基づいている。総務省基準方式、東京都方式、大阪府方式の検討がなされたが、市税を収入と考える方が市民にとってわかりやすいこと（東京都、愛知県、町田市も同様）、事業セグメント別管理が可能なことなどを考慮し、大阪府方式の導入を決定した。

基本的なシステムは大阪府で導入されたものと同じであり（富士通IPKNOWLEDGE財務情報システム）、導入コストを抑えるためにカスタマイズを最小限に抑えた。

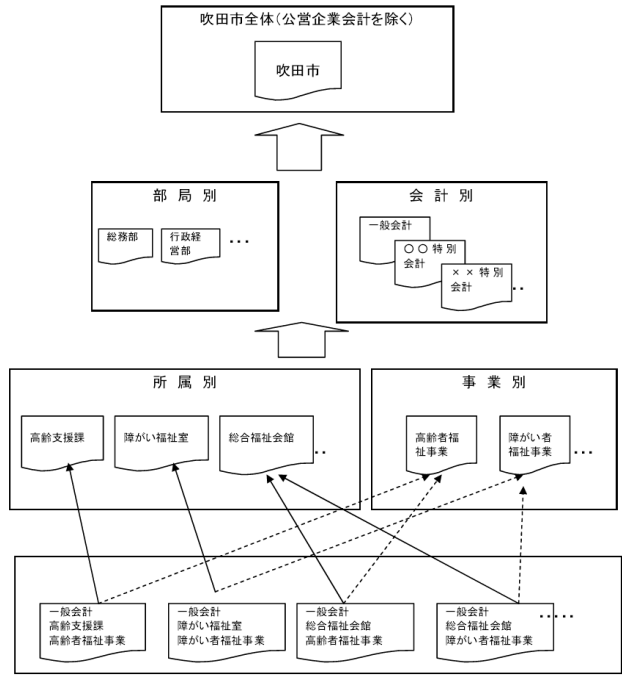
4.2.2 吹田市の制度の特徴

① 管理事業別、部局別財務諸表

財務諸表の作成単位として、約1300の予算事業を集約し、150の管理事業単位を設定した（図表9-7）。また、公共施設に関しては、「吹田市公共施設最適化計画」の推進に財務諸表を活用することを目的に、個別の施設ごとに管理事業を設定した。基礎となる事業別財務諸表を部局単位で集約することで、部局長の管理責任に対応した部局別財務諸表が作成される。新公会計制度の適用範囲は、一般会計のほか、9つの特別会計（国民健康保険、下水道、部落有財産、

交通災害・火災等共済、勤労者福祉共済、自動車駐車場、介護保険、後期高齢者医療、公共用地先行取得）を含む。一般会計と特別会計を集約することで、各会計合算財務諸表（公営企業会計を除く市トータルの財務諸表）が作成される。水道事業と病院事業については公営企業が適用されている。

図表 9-7. 財務諸表の階層別構成



出所：吹田市（2013）11 頁

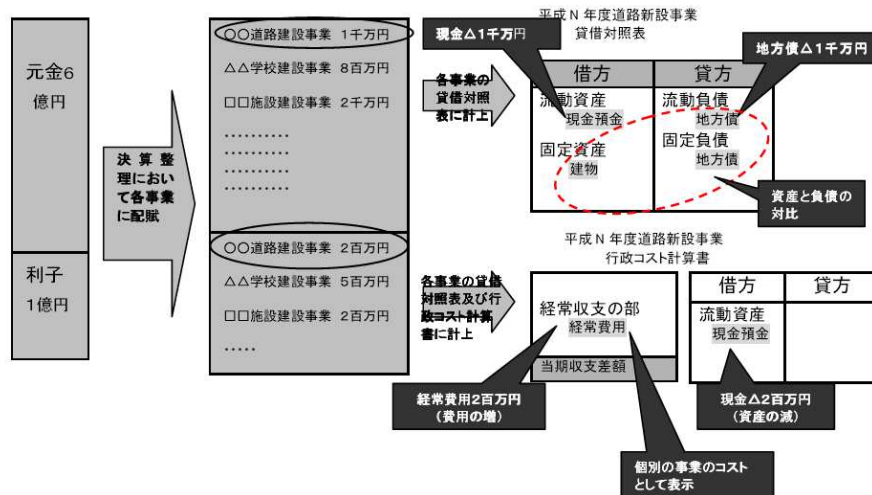
② 標準人件費の配賦

毎月の支出額をベースに職員数による按分計算を行う。

③ 公債費の配賦

一括管理されている元金、利子を各事業に配賦する（図表 9-8）。

図表 9-8. 地方債借入残高の配賦



出所：吹田市（2013）14 頁

④ 月次決算整理

決算整理項目のうち、固定資産台帳資産価額と貸借対照表残高の照合、人件費、地方債の事業別配賦など月次に整理することが可能なものについては、月次決算整理を行い、年次決算整理作業の平準化、財務諸表作成の早期化をはかる。

⑤ 都度仕訳の実施

収入の調定時、支出命令時に仕訳が行われる。業務を行う所管部門で入力が行われることで、職員の意識改革、財務諸表の実践的活用につなげる。仕訳については、仕訳区分の選択（たとえば、業務委託費、実施設計委託料、資産計上対象のシステム開発費など、）によって自動的に複式仕訳の情報が記録される仕組みを採用している。

⑥ カスタマイズを最小限に抑えたシステムの導入

導入費用を抑えるために汎用的な会計システムを導入した。

⑦ 公会計システムと固定資産台帳管理システムとの一体運用（公有財産台帳と固定資産台帳の管理の一元化）

地方自治法に基づく公有財産台帳で求められる資産と、固定資産台帳が求める追加的な範囲の資産（道路、河川等）を一元管理。また、金額情報（公有財産台帳では必ずしも管理されず）、登記日（固定資産台帳では不要）等を調整。資産評価の方法は取得原価主義が採用されている。

4.2.3 財務諸表の情報活用について

① ファシリティ・マネジメント、公共施設等総合管理計画との関連

主要施設ごとに財務諸表を作成することで、施設の更新、改修等の意思決定において、将来負担額や経常的な管理費等を含む行政コストを考慮する。各所管課が施設の更新を検討する段階から、資産経営室が関与し、最適化に向けた情報提供、提案を行っている。公共施設最適化に特化した基金の創設も検討し、将来負担と過去の積立金の取り崩しとのバランスをはかることを検討している。

② 各部局のマネジメント

- ・ 施設老朽化比率を算定し、施設の更新計画や大規模修理計画を作成する（図表 9-9）。
- ・ フルコスト情報に基づいて使用料、手数料などの受益者負担の適正を検証し、議会や市民に説明責任を果たす。
- ・ 世代間の負担割合の公平性を確保し、持続可能な財政運営をはかる。

図表 9-9. 施設老朽化比率

※固定資産の老朽化比率

固定資産の老朽化比率とは、建物及び工作物など償却資産の取得価格に対する減価償却累計額の割合を計算することにより、資産の価値がどれくらい減少しているかを把握するもの

$$\text{資産老朽化比率} = \frac{\text{減価償却累計額}}{\text{償却資産(建物及び工作物)の貸借対照表計上額} + \text{減価償却累計額}}$$

出所：吹田市（2013）23 頁

③ 決算審査、行政評価への活用

フルコストに基づく事業評価が行われている（図表 9-10）。

図表 9-10. 人件費、減価償却費、引当金繰入額、公債費を含めたフルコスト情報

主要な施策の成果			行政コスト計算書によるフルコストの情報を加える。			
事業名 武道館管理事業			行政コスト計算書			
事業概要 武道を通じて健全な精神と身体を養う施設で、効率的効果的な管理運用を図るため指定管理を導入						
事業費		平成23年度	平成22年度			
	総事業費	94,131	90,452			
	国庫負担費用	0	0			
	府負担費用	0	0			
	地方債	0	0			
	その他費用	8,120	8,996			
事業実績	市民負担費用	86,011	83,456			
	共催スポーツ教室の内容および参加者数					
	教室名	延参加人数				
	剣道教室	1,768				
	居合道教室	658				
	柔道教室	1,965				
事業実績	空手道教室	5,984				
	日本拳法教室	532				
	少林寺拳法教室	1,830				
	合気道教室	902				
	レスリング教室	2,255				
	ヨーヨー教室	6,577				
	弓道教室	2,456				
	なぎなた教室	467				
	太極拳教室	1,866				
	合計	27,240				
			行政コスト計算書			
			項目	平成23年度	平成22年度	増減
			人にかかるコスト	0	57,723	▲ 57,723
			人件費	0	32,234	▲ 32,234
			退職手当引当金繰入額	0	25,489	▲ 25,489
			物にかかるコスト	188,778	150,285	38,493
			物件費	92,510	53,671	38,839
			維持補修費	1,821	1,967	▲ 346
			減価償却費	94,647	94,647	0
			その他のコスト	4,168	9,686	▲ 5,518
			公債費(利子)	4,168	7,106	▲ 2,938
			その他	0	2,580	▲ 2,580
			合計	192,948	217,694	▲ 24,746
			退職手当引当金繰入額や減価償却費、公債費も含めたフルコスト			
			※減価償却費の算定根拠			
			武道館取得価格(工事費)(A)	4,732,371千円		
			耐用年数(B)	50年		
			定額法による1年当たりの減価償却費(A/B)	94,647千円		
			取得年	平成5年4月25日		

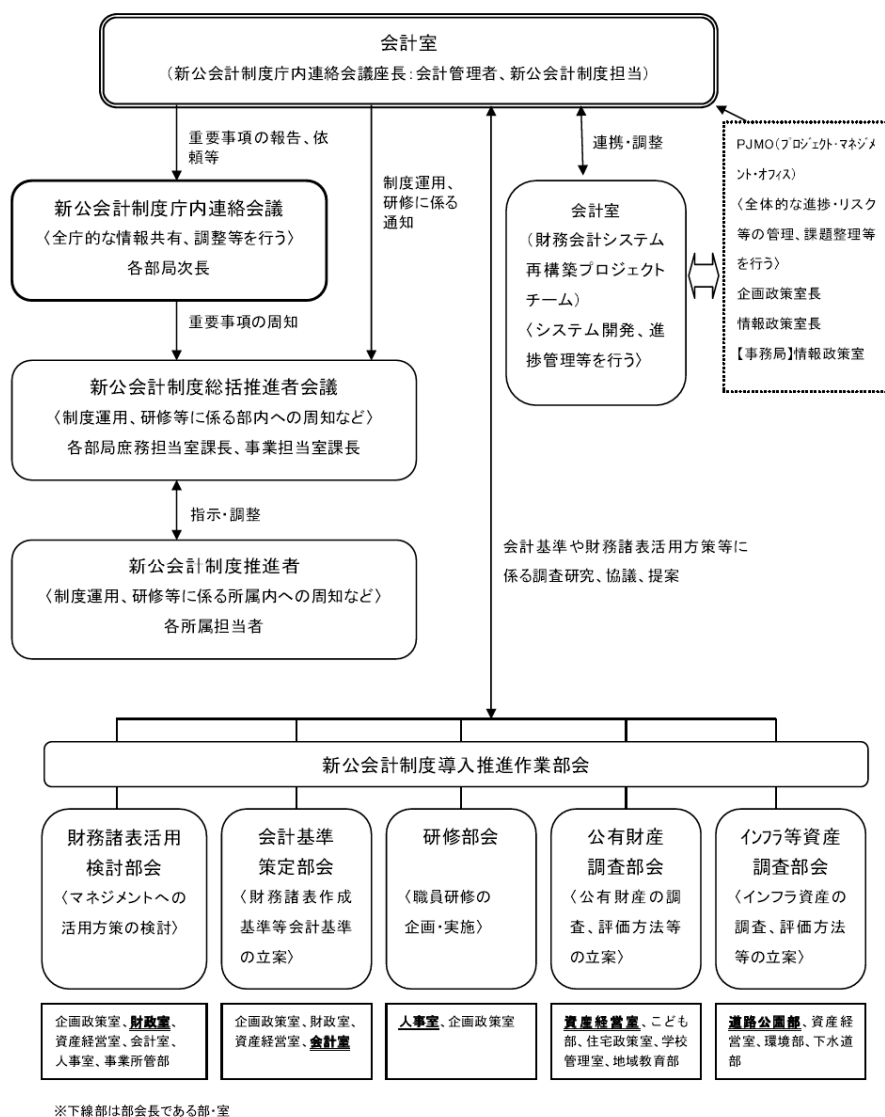
出所：吹田市（2013）23 頁

- ④ 実施計画の策定や予算編成における資料として活用
- ・ 事業別予定貸借対照表、事業別予定行政コスト計算書の作成の検討
 - ・ フルコストの視点で費用対効果を検証し、財源の有効活用を図る判断材料とする。
- ⑤ 債権債務の適正化
- 未収金や貸付金などの債権に関する回収不能リスクを明らかにすることで、債権管理のより一層の適正化をはかる。

4.2.4 活用に向けた推進体制

会計室が中心に導入を行っているが、活用面においては企画、財政と協力して検討する体制が作られており、所管部門担当者の研修には人事室も関与しており、関係各部門との連携がはかられている（図表 9-11）。

図表 9-11. 推進体制



出所：吹田市（2013）27 頁

4.3 愛知県

4.3.1 愛知県の制度の特徴

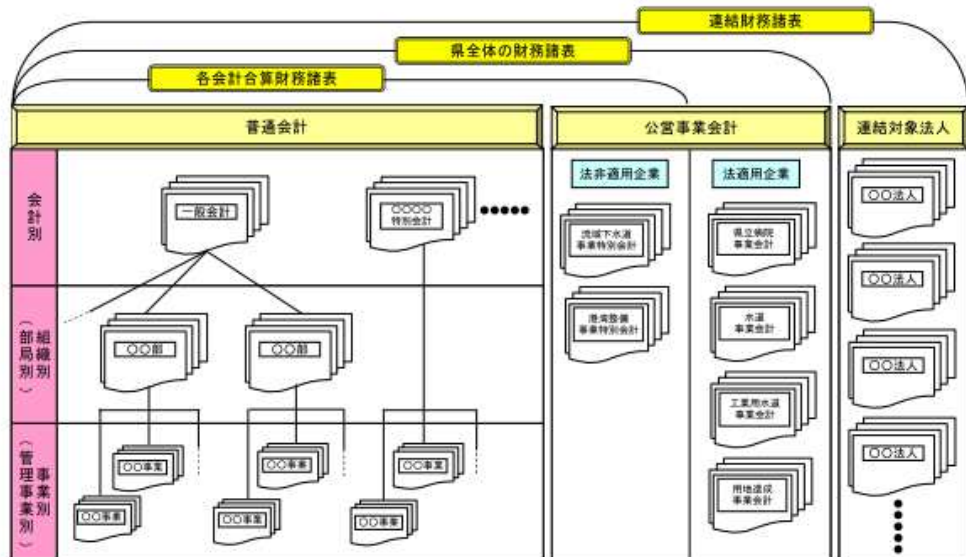
① 管理事業別、部局別財務諸表

地方自治法に基づく予算の枠組み(款項目節予算)では、一つの「目」の中に複数組織(課室)の事業が混在し、責任と権限の所在が不明であるが、組織のマネジメント力の強化のために、組織の責任と権限を一致させた 280 の管理事業(約

1,535 の予算事業を集約)を新たに財務諸表の作成単位として設定した。基礎となる事業別財務諸表を部局単位で集約することで、部局長の管理責任に対応した部局別財務諸表が作成される(図表 9-12)。

新公会計制度の適用範囲は、一般会計のほか、11 の特別会計(公債管理、証紙、母子寡婦福祉資金、中小企業近代化資金、就農支援資金県有林野、林業改善資金、沿岸漁業改善資金、港湾整備、流域下水道、県営住宅管理)、4 つの公営企業会計(病院、水道、工業用水道、用地造成)、3 つの一部事務組合(港管理、競馬、競輪)、1 つの地方独立行政法人(大学)4 つの地方三公社(土地開発、高速道路、道路、住宅供給)、47 の第三セクター等(国際交流協会、男女共同参画財団、文化振興事業団、私学振興事業財団、公園協会、健康づくり振興事業団、産業振興機構、労働協会、農林公社、都市整備協会、水と緑の公社、教育・スポーツ振興財団、体育協会、厚生事業団、職業能力開発協会、矢作川水源基金、豊川水源基金、臨海環境整備センター、魚アラ処理公社、長寿科学振興財団、生活衛生営業指導センター、地場産業ファッションデザインセンター、科学技術交流財団、農業振興基金、水産業振興基金、用水振興協会、林業振興基金、桃花台センター、暴力追放愛知県民会議、環状鉄道、連絡線、空港連絡鉄道、高速交通、空港ビルディング、開発、食肉流通センター、競馬、海洋開発、農業信用基金協会、漁業信用基金協会、みなと振興財団、港埠頭、港緑地保全協会、空港、港鉄鋼埠頭、コンテナ埠頭、自家用自動車協会)を含む。一般会計と 11 の特別会計を合算した「一般会計特別会計各会計合算財務諸表」、一般会計特別会計各会計合算財務諸表に 4 つの公営企業会計を合わせた「県全体財務諸表」、県全体財務諸表に県と連携協力して行政サービスを実施している 3 つの一部事務組合、1 つの地方独立行政法人、4 つの地方三公社及び 47 の第三セクター等の会計を連結した財務諸表(「連結財務諸表」)が作成される。

図表 9-12. 財務諸表の階層別構成



出所：愛知県（2013）19 頁

② 標準人件費の配賦

支給実績の平均単価に各管理事業の従事人員を乗ずることで相当額を算出する。なお、職員給与のうち時間外勤務手当については、従事職員の実績時間数に応じて配賦を行う。

③ 公債費の配賦

一括管理されている元金、利子を各事業に配賦する。ただし、地方財政制度上、財源対策的性格を有する臨時財政対策債や減収補てん債特例分などは、資産形成につながらない地方債であり、その実態を明らかにするため、各管理事業に配賦せず、財政課所管の管理事業の貸借対照表に全額計上している。

④ 月次決算整理

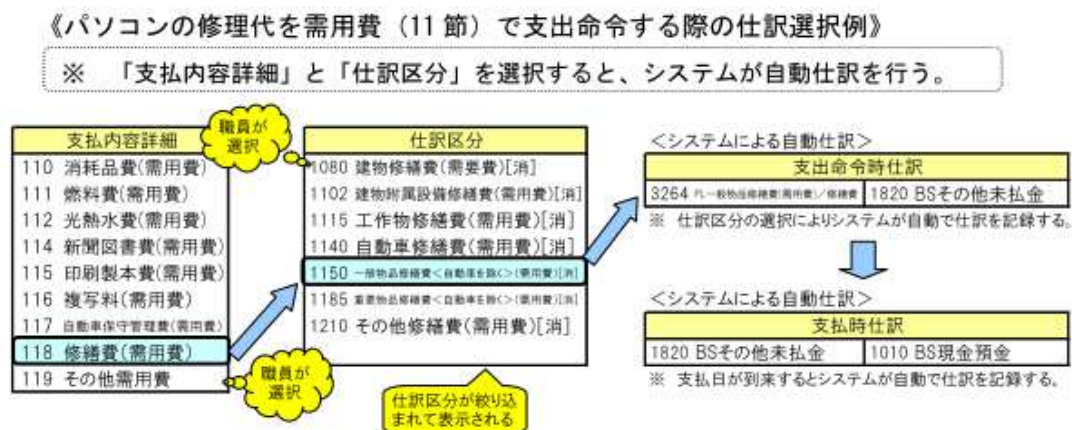
現金取引に関しては、日々の官庁会計による歳入、歳出処理時に、財務システムへ「仕訳区分」を入力することで、自動的に仕訳される。また、月次で減価償却費や（公有財産管理システム、建設資産管理システム等から）各種の異動に関する情報が提供され、自動的に仕訳される。一方で、引当金（退職手当引当金、不納欠損引当金、貸倒引当金等）の計上、1年基準に基づく、長期→短期（固定資産（負債）→流動資産（負債））の振

替、人件費、公債費の配賦等に関しては、自動では仕訳されず決算整理仕訳に時間と手間を要する。このための予算の確保が困難なため、現時点（2015年6月26日インタビュー）では実施されていない。

⑤ 都度仕訳（日々仕訳）の実施

支出命令時に仕訳が行われる（図表 9-13）。これにより、日々の取引ごとに資本的支出と修繕費なども区分することが可能となる。また、職員は、絞り込まれた仕訳区分リストの中から選択する方法とすることで、多くの取引は複式簿記の知識がなくても職員がそれほど迷うことなく仕訳を行うことが可能となっている。

図表 9-13. 都度仕訳の例

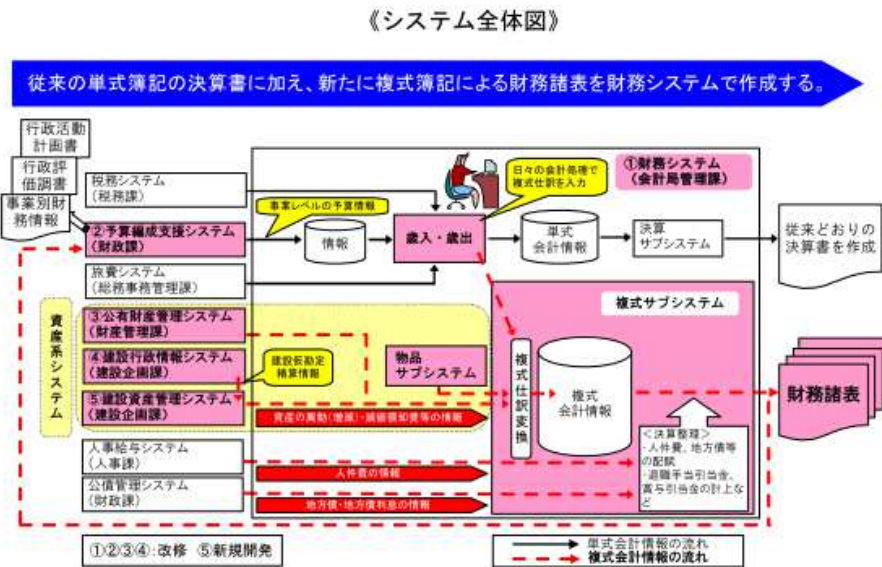


出所：愛知県（2013）25 頁

⑥ カスタマイズを最小限に抑えたシステムの導入

全面的に新たなシステムを構築するのではなく、既存システムを活用しつつ、必要な機能追加等によりシステムを整備している（図表 9-14）。

図表 9-14. 愛知県における財務会計システム全体図



4.3.2 財務諸表の情報活用について

① 公共施設等総合管理計画との関連

新公会計制度導入時に整備された固定資産台帳のデータ等を活用し、施設類型ごとの減価償却率（減価償却累計額/再調達価額×100）を出し、現状の把握に活用している。このような現状分析や課題の整理を行った上で施設の老朽化対策を軸とした中長期的な県有施設の利活用最適化に係る基本的方向性を取りまとめ、平成 27 年 3 月に『愛知県公共施設等総合管理計画～県有施設利活用最適化に係る基本的方向性～』が策定、公表されている。その中では、特に、固定資産台帳の再調達価額を今後の更新費用の概ねの規模を把握することができるデータとして言及されている。

② 各部局のマネジメント

- ・ 施設維持修繕費比率（PL 施設維持修繕費/BS 建物・工作物等+BS 建物・工作物等減価償却累計額）、施設改修更新率（CF 建物・工作物等取得支出/（BS 建物・工作物等+BS 建物・工作物等減価償却累計額））、施設老朽化比率（BS 建物・工作物等減価償却累計額/（BS 建物・工作物等+BS 建物・工作物等減価償却累計額））を算定し、施設の更新計画や大規模修理計画を作成する。
- ・ 受益者負担率（（PL 分担金及び負担金+PL 使用料及び手数料）/PL 経常費用）、人件費比率、物件費比率、純資産比率、社会資本形成将来世代負担比率、一般財源充当率を算定し、他団体比較あるいは経年比較で検証し、管理事業の目標設定に活用する。

③ 決算審査、行政評価

- ・ 決算情報を補完し、議会における決算審査の充実を図るため、従来の歳入歳出決算書、決算に関する付属書、決算に関する報告書の参考資料として、部局別、会計別、各会計合算財務諸表を活用し、公的説明責任の充実を図る。
- ・ フルコストに基づく管理事業の評価、県民一人当たりコストの算定。

④ 予算編成における資料として活用

- ・ 管理事業ごとに作成された財務諸表を活用して行政評価を行い、その結果を予算編成に反映させるという PDCA サイクルを機能させる仕組みとして捉えている。
- ・ 債権債務の適正化

未収金や貸付金などの債権に関する回収不能リスクを明らかにすることで、債権管理のより一層の適正化をはかる。

4.3.3 活用に向けた推進体制

財政課が事務局となり、各部局主管課及び関連システム所管課等が構成員として導入を行ったが、活用面においては行政評価を担当する企画が検討を行っている。所管部門担当者（幹部含む）の研修に人事の関与はないが、平成 23、24 年度に合計 64 回実施された。

4.4 臼杵市

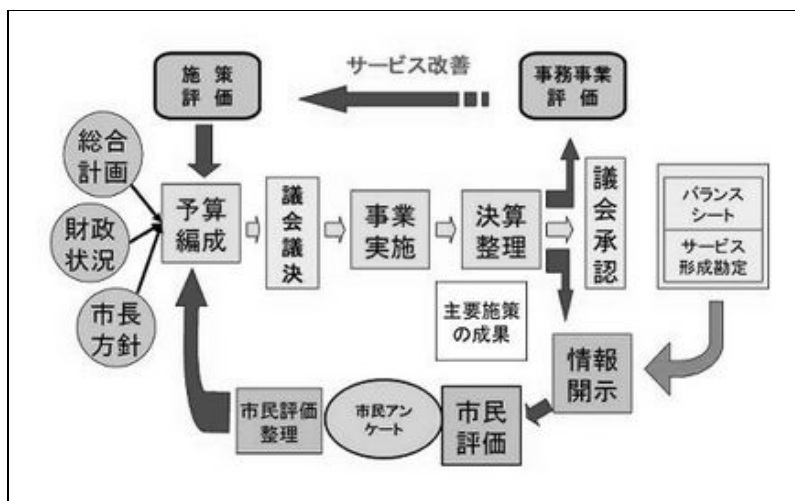
4.4.1 導入の経緯・概要

臼杵市は大分県の東海岸に位置する人口 40,000 人規模の団体であるが、1990 年代に財政が非常に悪化していた。1994 年度の経常収支比率は大分県の市の中で最悪であり、全国でもワースト 7 位の水準であった。そのような状況の中で財政再建を公約として 1998 年に就任した市長が財政再建のための手段として地方公会計の改革に着手した。

臼杵市は 1999 年に独自方式での貸借対照表を作成・公表し、翌年には行政コスト計算書に相当する独自方式の「サービス形成勘定」を作成・公表した。その後も継続して企業会計的手法を用いた財務書類の作成・公表を続けている。2007 年度には「総務省方式改訂モデル」を採用したが、併せて「基準モデル」による財務書類の作成も行っている。

2000 年度からは行政評価を目的とした「サービス検証システム」（図表 9-15）を構築・運用し、その中で財務書類を市民による行政評価のための資料として位置付けた。さらに 2012 年度には「サービス検証システム」を「行政経営システム」に発展させ、行政コストに基づく事業別評価を予算案策定に反映させることが目指されている。

図表 9-15 臼杵市の「サービス検証システム」



(出典) <http://www.city.usuki.oita.jp/docs/2014020600681/>

4.4.2 臼杵市の制度の特徴

白杵市の公会計制度の大きな特徴は、総務省による指針が公表されるよりも前から、独自の取り組みとして企業会計的手法の導入を図ってきた点がある。白杵市が独自に作成してきた財務書類には、貸借対照表だけでなく、行政コスト計算書に相当する「サービス形成勘定」も含まれており、極めて先進的な取り組みが行われてきた。

白杵市が独自方式で作成した貸借対照表では、行政財産は取得原価で評価され、目的別に表示されていた。また、負債には退職給与引当金も含められていた。また「サービス形成勘定」は、市が住民に提供しているサービスについての原価計算書として位置付けられており、原価の発生によりサービスが提供されるとして、市による行政活動の把握と評価の手段として用いることが意図されていた。

白杵市では、財務書類を作成するだけでなく、それらの情報を行政評価や事業運営に積極的に活用しようとしている。さらには、市の全職員にコストの考え方を徹底することで、行政活動の団体の内部から効率化することが目指されている。

4.4.3 財務諸表の情報活用について

白杵市では、まず、貸借対照表としてまとめられた資産と負債の状況を踏まえて、財政状況の改善が吐かれた。建設事業の実施にあたっては、常に資産と負債との突き合わせを行うことが重視され、地方債の起債を抑制しながらも必

要な社会資本を整備することが目指された。それにより、1996年度から2006年度までの間に、資産総額は475億円から891億円に増加したものの、市債の残高は133億円から258億円の125億円の増加に抑えられた。さらに、市債の増発は交付税措置があるものに限定することで、市の実質的な負担は84億円から107億円に増加しただけであった。

また、貸借対照表に退職給与引当金を計上することで、退職金債務の大きさに対する関心も高まり、予算上も退職金手当基金が創設された。

その後、臼杵市においては行政コストを市の行政運営で活用する取り組みに重点が移されていった。財務書類の作成にあたって計上される減価償却費に対する全職員の意識を高めることで、行政活動の効率化が図られ、保育所等の民間委託も進められた。また、すべての事業に関して人件費や減価償却費も含めたコストを計算することを求め、事業費ではなく行政コストによる事業評価を行っている。また、市民に対する広報手段として財務書類等の公会計データが重視されており、地域にケーブル・インターネットの整備を行ってきたことと合わせて、行政コストが記載されたすべての行政評価シートがインターネットを通じた公開されている。

4.4.4 活用に向けた推進体制

臼杵における公会計情報の活用体制については、情報作成の外注はほとんど行わず、基本的には職員を中心とする作業グループが具体的な内容の検討を行ってきた点がある。独自方式による財務書類の作成を始める時点において専任の職員が置かれており、その職員を中心とする職員グループによる議論を通じて、現実の行政運営で活用できる財務書類の活用が目指されてきた。その中で、財務情報の活用にあたってはすべての部署で公会計に対する認識を高めることが重要であることが確認された。その結果、臼杵市においては企画部門が廃止され、すべての部署に公会計情報と結びつけた企画・会計の業務を担当する「企画調整担当者」が置かれている。

また、市における公会計改革を推進するための横断的な組織として、幹部職員による「サービス評価委員会」が設置されている。臼杵市における推進体制は、職員自身が職員の意識改革を図るうえで公会計情報を利用しようとしている点に大きな特徴があると言えるだろう。

4.5 習志野市

4.5.1 導入の経緯・概要

習志野市は千葉県北西部に位置する人口 160,000 人規模の団体である。習志野市の大きな特徴としては、当初は 6 ㎢ほどであった面積が、1960 年代以降の埋め立て地の移管によって、約 21 ㎢にまで短期間で急激に拡大した点がある。そのため、市が保有・管理すべき資産について網羅的に把握する必要がある、そのための活動として地方公会計の活用が図られてきた。

習志野市では現実に保有し、管理の対象とすべき資産を把握することが重視されていたため、2007 年に「基準モデル」の採用を決め、貸借対照表等の財務書類を作成するだけでなく、固定資産台帳を整備することが図られた。そして、その活動の中で、公共施設やインフラの老朽化が進んでおり、それらの更新が財政上も大きな問題になり得ることが明らかになった。

そこで習志野市は、2009 年に「公共施設マネジメント白書」を作成・公表した。「公共施設マネジメント白書」は習志野市の学校、公民館、および図書館等の 63 建物（延床面積 21 万 ㎡）について人件費や減価償却費を含めたトータルコストを算定するとともに、施設ごとの老朽化の度合いを実地調査して結果をまとめたものであった。そのうえで、習志野市の公共施設が現実に老朽化しており、現在の投資的経費では建替や大規模修繕のための経費を確保することができないことが明らかになった。そこで習志野市は「公共施設再生基本方針」を定めるとともに、公会計情報を用いたファシリティ・マネジメントの強化を図っている。

4.5.2 習志野市の制度の特徴

習志野市では「基準モデル」による財務書類の作成・活用が図られてきたが、市債の残高は大きくないこともあり、債務負担の評価よりも保有・管理すべき資産の実情を把握することに重点が置かれてきた。そのため、具体的な公会計改革のための活動も、貸借対照表の基礎となる固定資産台帳を整備することが重視されてきた。

そして習志野市では、作成された資産情報を将来計画の基礎とするための取り組みが続けられている。「基準モデル」に基づいて作成された貸借対照表から施設・設備の老朽化に対する問題を認識し、「公共施設マネジメント白書」が作成された。そして、その「公共施設マネジメント白書」に基づいて、「公

共施設再生基本方針」や「公共施設再生計画」が策定されている。

4.5.3 財務諸表の情報活用について

習志野市では貸借対照表や固定資産情報を活用したファシリティ・マネジメントの強化が図られている。財務書類の資産情報を基礎として、「公共施設再生基本方針」や「公共施設再生計画」が策定されており、それらの計画に基づいた財政運営を図ることが目指されている。

また、習志野市では資産情報を市民に対する広報活動でも活用しようとしている。習志野市が始めた「バランスシート探検隊」事業は、公会計情報を用いて一般の市民による市の施設の実状に対する理解を深めようとする取り組みであり、単なる財務書類の開示よりも踏み込んだ積極的かつ興味深い取り組みである。また、習志野市は財務書類の内容に詳細な分析・解説も記載した財務報告書を作成、インターネットや印刷物で広く市民に配布している。

4.5.4 活用に向けた推進体制

習志野市の公会計改革は、2007年に設置された「経営改革推進室」を中心に進められた。その後、財務書類の作成は会計課の所管となったが、会計課の中に公会計担当者が置かれており、主要な業務として公会計情報の作成・活用に向けた取り組みが進められている。

なお、公会計情報に基づくファシリティ・マネジメントの強化に関しては、市の組織改革が行われ、資産管理課や施設再生課が設置された。それにより、様々な部署に分散していた技術職員の集約が図られている。資産情報に基づく施設・設備の管理・運営もそれらの専門部門が市全体としての効率性を考慮して進めていく体制になっている。

4.6 宇城市

4.6.1 導入の経緯・概要

宇城市は熊本県中央部に位置する人口 60,000 人規模の団体である。宇城市は 2005 年に、三角町、不知火町、松橋町、小川町、および豊野町の 5 町が合併してできた新設市である。したがって、宇城市はまったく新しい団体であり、合併前の各町の住民にとっても、新しくできた宇城市がどのような団体であるのかはわかりにくい点があった。そこで、新たな市がどのような状況であるのかを市民に伝えることを目的として、市の成立当初から財務書類を用いた市民への情報提供を積極的に行っている。

また、宇城市は合併により成立した市であり、合併前に各町が整備した公共施設等をそのまま引き継いでいるものの、1つの市として考えた場合には、公共施設等に余剰が生じている可能性が大きい。そこで宇城市は、2005年に「宇城市行政改革大綱」を策定するとともに、2008年には施設別財務諸表を盛り込んだ「施設白書」を作成した。そして、施設ごとの評価を行い、市としてのファシリティ・マネジメントの強化を図っている。

さらに宇城市は、2005年に策定した「第1次宇城市総合計画」で基本計画として定めた5つのミッションそれぞれについて、その達成度を評価する資料としての施策別財務書類の作成・公表も行っている。

4.6.2 宇城市の制度の特徴

宇城市の公会計改革は、宇城市という新しい団体についての住民の理解を深めることを目的として進められた。宇城市においては、現在の団体の状況が合併前のいずれの町とも異なるものであることを住民に理解してもらうとともに、今後のまちづくりに向けた議論の基盤を形作る必要があった。そこで、貸借対照表等を用いた住民への情報提供が行われた。

また、宇城市の取り組みの大きな特徴としては、「将来のバランスシート」の作成・開示が行われた点がある。2003年度末の貸借対照表を起点として、経費の削減や施設の売却等の具体的な改革目標が実現された場合の市の将来像が貸借対照表の形式で示された。

また、新しい市の政策を評価するための資料としても財務書類が重視され、エコタウン、セルフケア、インフラ整備、ライフサポート、および教育文化という宇城市が重視する施策別に財務書類を作成する取り組みが行われた。それぞれの施設別財務書類は、さらにいくつかのセグメントに区分されており、施策の目標を実現するための評価資料として利用されることが想定されている。

また、合併により多くの公共施設を保有・管理することになった宇城市においては、効率的なファシリティ・マネジメントを実現する必要がある、財務書類や「施設白書」の情報を用いて、売却可能な公共施設の選定や施設の統合計画の策定が行われている。

4.6.3 財務諸表の情報活用について

宇城市においては、市の将来像を明らかにすることを目的とした財務諸表の作成・公開も行われたが、現実の政策運営では、財務書類や「施設白書」の情報をういた公共施設の統廃合が進められた。そして、2009年には不要と判別された公民館の売却を行うとともに、旧町役場の施設とその他の施設との統合を

進めることで、公共施設の管理・運用における負担を軽減し、行政運営の効率化を図っている。また市立の施設の民営化も行われている。

さらに宇城市では、2006年に、財務書類の情報に対する分析結果を踏まえた「宇城市行財政改革（集中改革プラン）」が策定された。議会への財務情報の提供も積極的に行われており、予算審議の中でも公会計情報を活用することが目指されている。

4.6.4 活用に向けた推進体制

宇城市における公会計改革は、財政課を中心として進められている。必ずしも、全職員に対して公会計情報の活用を促す体制が整備できているわけではない。ただし、議会での審議で公会計情報が利用され、建設事業の立案・決定および実施を進める中で、公会計情報の活用が図られている。

4.7 東京都江戸川区

4.7.1 導入の経緯・概要

平成24年に、東京都による新公会計制度の説明があった。ストック、フルコストの評価の必要性に対する問題意識は従来からもっていたこともあり、多田正見区長が導入を決めた。平成25年度、26年度に導入を検討し、平成27年から日々仕訳をはじめた。

導入の目的は、①官庁会計における資産・負債のストック情報や減価償却費・人件費のコスト情報の欠如の改善、②区民への十分な説明責任、③事業執行のマネジメントの向上にあった。

平成25年度に経営企画部長を委員長とする以下のような組織体制を構築し、平成27年3月までに25回の委員会を開催し、平成27年4月からの導入を実現した。

- ① 検討委員会：委員長、副委員長（総務部副参事）、委員（12課長：企画課、経営企画部参事、財政課、情報政策課、職員課、用地経理課、都市開発施設課、土木部施設管理課、会計室、学務課、学校施設担当課）
- ② 作業部会：会計基準部会、資産部会、システム再構築部会
- ③ アドバイザー：東京都会計管理局職員、公認会計士

件等委員会は、平成27年4月以降は推進委員会に移行し、運営の推進に引き続き課長がかかわる仕組みになっている。

導入の検討に際しては、東京都が導入した企業会計方式をベースに、同様の方式を導入した先行導入自治体の中で最も活用目的が明確で先進的な取り組み

を行っていた町田市の事例を主に参考に検討が進められた。なお、統一基準への対応は、数字を組み替えて総務省用を作成する予定である。

4.7.2 江戸川区の制度の特徴

① 組織別・事業別財務諸表

各課のマネジメントに積極的に活用するため、町田市や吹田市などの東京都方式を採用する自治体同様、組織別・事業別の財務諸表を作成できるようにした。財務諸表の作成単位は図表 9-16 の通りである。

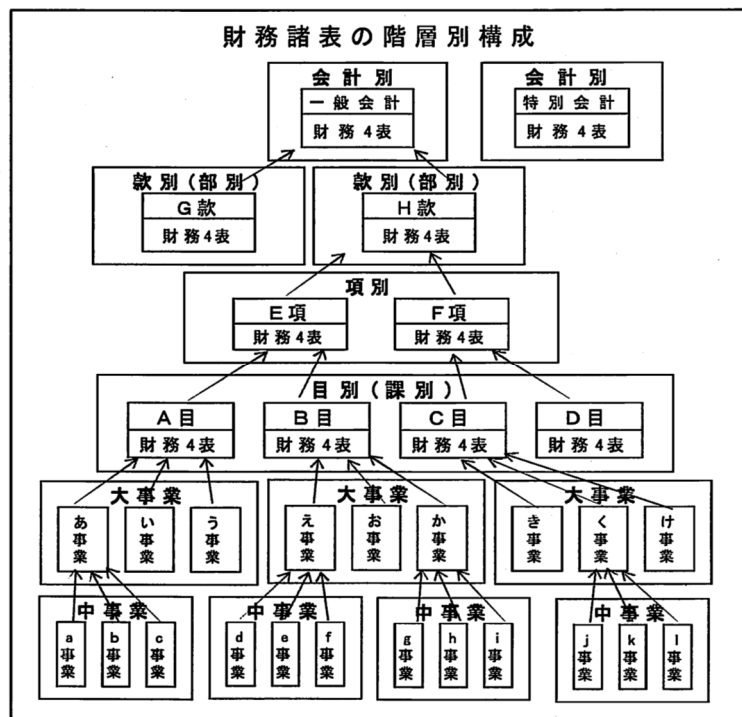
図表 9-16. 財務諸表の作成単位

財務諸表の作成単位	内容
(1)会計別	①一般会計、②国民健康保険事業特別会計、③介護保険事業特別会計、④後期高齢者医療特別会計
(2)江戸川区全体	(1)の会計別を集約したもの
(3)部別	15 の部別（予算体系の「款」と対応したもの）
(4)項別	26 の項別（予算体系の「項」と対応したもの）
(5)目別	63 の課別（予算体系の「目」と対応したもの）
(6)大事業別	397 の大事業
(7)中事業別	741 の中事業（財務諸表作成の基礎単位）
(8)連結財務諸表	①一部事務組合、広域連合、②外郭団体との連結財務諸表

出所：江戸川区（2016）4－5 頁をもとに著者作成

財務諸表の階層別構成は、図表 9-17 の通りである。中事業を基礎単位として、事業別、部門別、会計別等に財務諸表が作成される。

図表 9-17. 財務諸表の階層別構成



出所：江戸川区（2016）5 頁

財務諸表に基づく部門別管理を可能にし、予算体系と関連付けることができるようにするため、予算の「目」の単位と課の単位を同じにした（図表 9-18）。町田市においても財務諸表の作成単位と組織、予算体系の整合性がはかられているが、町田市の場合は、一つの課に複数の目があるところがある。江戸川区の場合、一つの「目」に必ず一つの課が対応するようにした。

図表 9-18. 歳出目体系の変更

◎ 平成26年度の歳出目

款	項	目	計上内容
福祉費	社会福祉費	社会福祉総務費	一般職の給与費(他目の人件費も計上) 社会福祉協議会補助費(福祉推進課) 民生・児童委員関係費(福祉推進課) 車椅子貸与費(障害者福祉課) 路上生活者対策事業費(生活支援第一課)



◎ 平成27年度の歳出目

款	項	目	計上内容
福祉費	社会福祉費	福祉推進費 (福祉推進課)	一般職の給与費(福祉推進課の人件費のみ) 社会福祉協議会補助費 民生・児童委員関係費 ▲▲▲▲費
		障害者福祉費 (障害者福祉課)	一般職の給与費(障害者福祉課の人件費のみ) 車椅子貸与費 ■ ■ ■ ■ 費
	生活保護費	第一生活保護費 (生活支援第一課)	一般職の給与費(生活支援第一課の人件費のみ) 路上生活者対策事業費 ● ● ● ● 費

出所：江戸川区（2016）6 頁

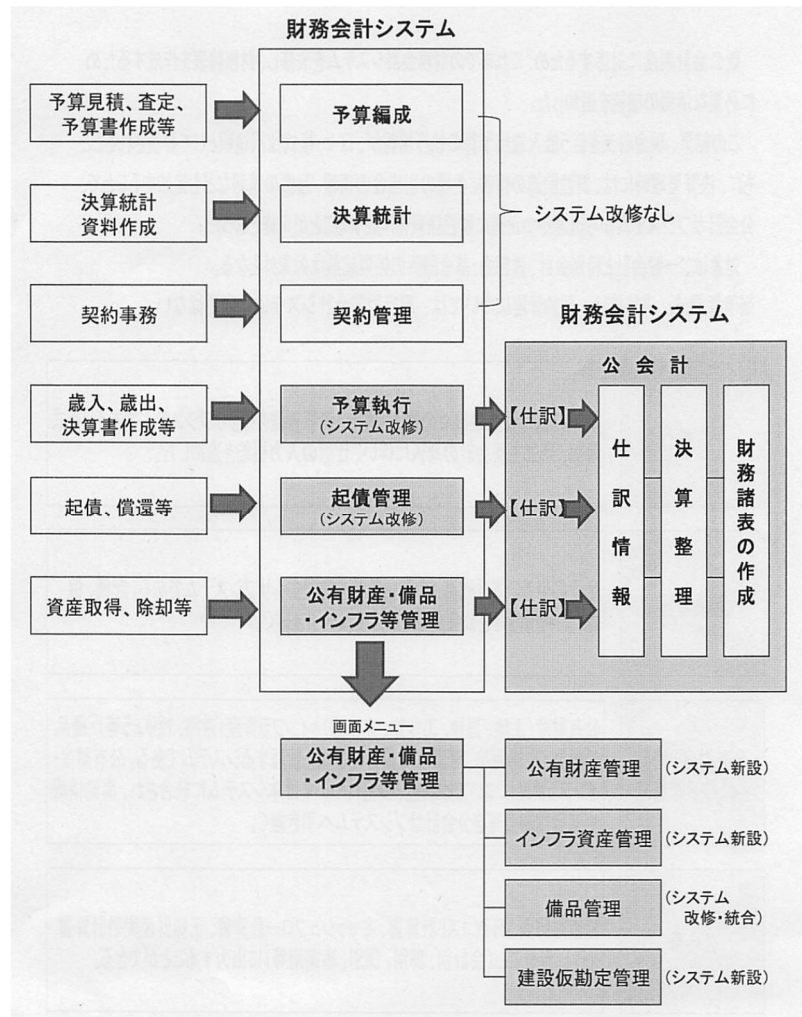
② 中事業別の計算における配賦の簡素化

町田市が導入した仕組みの中で、導入上複雑だと考えられたのは、人件費等の中事業への配賦方法であった。町田市の場合、各職員が各事業に投入した時間の割合を調査し配賦しているが、江戸川区の場合は、各課長が職員ごとの中事業への負荷割合を見積もり算定した。また、職員による実際の時間当たり単価の違いや職員議会対応などの間接的な業務の区別などは行わず、配賦手続きの簡素化を行った。

③ 既存の財務会計システムをベースにしたシステム化

江戸川区では、新しい会計制度の導入に際し、既存の予算編成、決算統計等の財務会計システムをベースに、新たに管理が必要になったストック、フロー関連の仕訳処理ができるようにシステム改修を行った。各部門での入力処理は増えたが、起動や入力画面は従来のものであり、新制度以降に伴うシステム面での入力方法等の変更について職員の負荷を最小限に抑えることができた（図表 9-19）。

図表 9-19. 財務会計システム



出所：江戸川区（2016）1 頁

④ 財務レポートの作成

財務諸表の会計情報を活用するため、江戸川区では、今年度から財務レポートを作成している（図表 9-20）。今年度は、6 月末を締切に各担当部門で作成し、7 月、8 月に財政課と公認会計士によるチェックを行い、9 月議会で報告することになっている。各事業の課題、事業の成果、財務分析等について、財務数値だけでなく、非財務指標、定性的な説明が含まれている。東京都方式を導入済みの他の自治体同様、日々仕訳を行っており、調定（収入手続き）等の突き合わせを月次で処理しているため、9 月議会での報告が可能となっている。

図表 9-20. 財務レポートの項目と内容

項 目	内 容
(1)事業目的	記述
(2)施設の基本情報	主要施設の名称、所在地、面積、建設年、取得価格等
(3)事業費の課題	特定の事業経費に関わる課題（記述）
(4)事業の成果	成果指標（財務/非財務数値）、成果の説明（記述）
(5)財務情報	①行政コスト計算書（財務数値、特徴的事項の説明） ②単位当たりコスト情報（定量指標、分析内容） ③キャッシュ・フロー収支差額集計表（財務数値） ④貸借対照表（財務数値、特徴的事項の説明）
(6)財務構造分析	①行政コスト/行政費用の性質別割合 ②人に関わるコストの内訳 ③その他の分析指標
(7)個別分析	①個別事項の分析 ②その他の分析指標
(8)総括	①事業の成果及び財務分析 ②「事業の成果及び財務分析」を踏まえた今後の課題

出所：江戸川区受領資料をもとに著者作成

このレポートは、4つの会計別、13の部別、61の課別、197の事業別に作成される。事業の分類は、図表 9-21 の通りである。A 分類、B 分類、C 分類については必ず作成し、D 分類については、各課が必要と認めたものである。

図表 9-21. 財務レポートの作成分類

財務レポートの作成分類	数
A 分類：施設運営受益者負担型	2 6
B 分類：施設運営型	3 0
C 分類：受益者負担型	2 1
D 分類：各課が特に必要と認める事業	4 0

出所：江戸川区（2016）7 頁をもとに著者作成

4.7.3 公会計情報の活用

江戸川区の場合、新たな公会計制度を導入するに当たって、情報活用は重要な課題であった。情報活用の種類は、大きくは、決算資料としての活用、予算編成への活用、マネジメントへの活用から構成され、具体的には図表 9-22 の通りである。

図表 9-22. 財務諸表の情報活用の項目と内容

目 的	内 容
(1)決算資料	・ 会計別・部別財務諸表を決算参考資料として区議会に送付し、決算特別委員会等での審査に活用される。 ・ 財務上の観点から特に検討を要する事業について、フルコストによる分析資料を示し、一層の説明責任を果たす。
(2)予算編成	・ フルコストによる予算査定を行う。
(3)マネジメント	・ 大規模施設の更新、大規模修繕時における資産老朽化比率の検討 ・ 施設更新計画の策定 ・ 事業のスクラップアンドビルド、実施手法の改善 ・ 施設の管理運営費経費の見直し ・ 債権管理の適正化 ・ 受益者負担額の合理性の検討

出所：江戸川区（2016）12－13 頁、インタビューをもとに著者作成

すでに述べた財務レポートは、上記のいずれの目的にも使用されることになる。財務レポートを事業担当課の職員が自ら分析、作成することで（財務数値等は財政課がサポートを行う）、職員は前年度を自ら振り返り、事業に関わるストック、フルコストの財務情報、非財務情報に基づいて課題を認識し、施設更新、事業の継続性、事業実施手法等について、検討することができる。

江戸川区では、すでに、平成 24 年度に大規模な行財政改革を実施し、既に 200 以上の事業を見直し、約 35 億円の節減効果を出している。また、受益負担額については、フルコストの情報が提供されたとしても、短期的に住民負担額を変更することは容易ではない。したがって、短期的に財政的効果が出るとは考えにくい、課題を認識することで中長期的な改善、見直しにつながっていくことが期待されている。他方、規模の大きな施設の運営管理については指定管理者制度が導入されているため、運営コストを認識することが難しいという課題もある。個々の事業についての分析上の課題の整理、改善については、今後の検討課題となる。

予算編成において積極的に活用することで、財政課は、共通の情報に基づく予算ヒアリングが可能になる。財務レポートは議会にも提供されるため、担当部門には説明責任が求められる。このため、事業所管部門の担当者は、予算編成や議会に活用されることで、財務レポートの作成を積極的に行うように動機付けられることが期待されている。

また、情報活用を行ううえでは、比較可能性が重要である。町田市がイニシ

アチブをとって試行しており、介護保険事業など特定の事業について、八王子市、多摩市、荒川区、福生、町田市、藤沢市、吹田市との比較が可能になる予定である。

4.8 砥部町

4.8.1 導入の経緯・概要

砥部町は愛媛県の中部に位置する人口 20,000 人規模の団体である。砥部町においては、2006 年から「旧総務省方式」による財務書類の作成に取り組んだ。その中で、資産情報が網羅的に把握されていないことが問題視され、2007 年には固定資産台帳を作成するための庁内の体制整備が行われた。財務書類の具体的な作成モデルとしては「総務省方式改訂モデル」が採用されが、2008 年度決算分からは、網羅的な固定資産台帳を作成したうえで、決算統計の数値の積み上げではなく、固定資産台帳の情報をういた「総務省方式改訂モデル」の財務諸表が作成・公表されている。

また、砥部町では、網羅的な固定資産台帳が整備されたことをうけて、老朽化した公共施設やインフラの更新を将来において行う場合の財政負担のシミュレーションが行われた。その結果が、2011 年に「中長期財政運営フレーム」にまとめられ、公表されている。

4.8.2 砥部町の制度の特徴

砥部町の制度の大きな特徴としては、網羅的な固定資産台帳の作成が完了しているにもかかわらず、「総務省方式改訂モデル」による財務書類の作成・開示が行われている点がある。「総務省方式改訂モデル」の採用を継続している理由として担当者は、作成された財務諸表上の数値を利用するうえで「総務省方式改訂モデル」の方が容易に利用できる点を挙げている。

また、砥部町における取り組みには、財務書類に基づく将来予測にあたって、単純に過去からの変化を延長するのではなく、3 つのシナリオを設けたシミュレーションを行っている点にも特徴がある。具体的に用いられたシナリオは、シミュレーションが行われた 2011 年度までに決定済みのもの以外の新規建設事業はいっさい行わない場合、すべての公共施設を建築後 40 年もしくは耐用年数経過後に更新する場合、および予算が許容する上限までは毎年更新のための建設事業を実施するシナリオであった。そのような複数のシナリオを設けることで、シミュレーションの結果を将来にむけた政策決定のための基礎資料とすることが意図されている。

4.8.3 財務諸表の情報活用について

砥部町では作成された財務書類や「中長期財政運営フレーム」を、将来な説明および分析とともに町のホームページで公表しており、予算の策定や決算の評価のための資料として活用することができる体制の整備が図られている。また、施設別・事業別財務諸表については、予算査定の間でも活用されている。

さらに、財務書類等を用いた職員に対する研修等を積極的に行っており、様々な部署の職員で構成された公会計の研究会が、庁内での横断的な取り組みの中核になっている。あわせて、財務数値を用いて町民による町の財政に対する理解を深めるための「バランスシート探検隊」事業にも取り組んでおり、町の財政に関する広報手段としても財務諸表を活用することが目指されている。

4.8.4 活用に向けた推進体制

砥部町では、企画財政課が公会計改革をリードする体制となっている。公会計改革や財務諸表の活用のための特別な組織は設けられていないが、町長と中心とする執行部が企画財政課による公会計改革や財務情報の活用に向けた取り組みを支援している。また、若手職員を中心として組織された部局横断的な研究会が中核となって、職員の公会計に対する意識を高めるとともに、住民による町の財政状況に対する理解を高めるための取り組みが継続的に実施されている。

5 統一基準導入に向けて準備を進めている自治体

5.1 神戸市

5.1.1 これまでの取り組みと統一的な基準への対応について

現在は総務省方式改訂モデルで財務諸表を作成している。次年度の決算議会までに作成が間に合わないため、議会での報告は行っていない。次年度末までに作成し、ホームページで公表している。

現在、統一的な基準に基づく財務諸表作成に向けて、固定資産台帳等の整備を進めている。現在のところ、部門別、事業別に財務諸表を作成する予定はない。固定資産台帳の整備に際して、関連する部門のコードは入力されているが、事業コードは入っていない。このため、部門別に集計はできるが、事業別に集計することはできない。

固定資産の管理は、総務省によって配布されるソフトウェアで実施する予定である。現在使用している財務会計システムの端末上で操作することができないため、専用のパソコンを部局に配置する予定である。固定資産を購入した際には、財務会計システム上の事務処理とは別に、専用端末への入力処理が必要

となる。どのレベルで入力してもらうかで、部門の事務負担や端末の設置台数が大きく異なるため、現在検討中である。

統一的な基準による新たな財務諸表の公表は、現在の改訂モデル同様、決算議会には間に合わず年度末になる可能性が高く、調整事項が多ければさらに公表のタイミングは遅くなる可能性がある。

5.1.2 統一的な基準に基づく財務諸表の予算への利用可能性について

現在のところ、開始貸借対照表の作成に重点をおいており、予算を含め情報活用に向けた具体的な検討は行っていない。部門別や事業別に財務諸表を作成する予定はないため、直接予算編成に活用できるとは考えていない。

予算編成において、各部門が概算要求を行う際には、個別の事務事業に関して必要に応じて発生主義ベースのコスト情報が利用されている。また、33事業については、行政コスト計算書を作成している。当計算書は、33事業に関して個別に取得原価、人件費、公債費等の発生主義ベースの行政コストを計算したものであり、決算議会までに作成、公表している。ただし、原価償却費の計算は耐用年数を基準に算定しているため、統一的な基準に基づく償却費の考え方と異なっている。

5.1.3 統一的な基準に基づく財務諸表のファシリティマネジメントへの利用可能性について

固定資産台帳が整備され、老朽化比率などの指標が算出されるようになれば、ファシリティマネジメントにある程度活用できると考えられるが、現時点では、具体的な活用方法について検討に至っていない。

財務諸表に関わるデータを有効活用するうえで、システム整備は重要である。とくに財務4表の公表時期を早めようとする、財務会計システムとの統合化や部門レベルでのデイリーの入力作業が必要である。

5.2 大阪府八尾市

5.2.1 これまでの取り組みと統一的な基準への対応について

現在は財務4表を作成していない。期限までに市としての財務諸表を作成できることを優先しており、コストをかけて部局別、事業別の財務諸表を作成する予定はない。

現在、統一的な基準に基づく財務諸表作成に向けて、固定資産台帳、備品台帳の整備を進めている。公有財産の管理は財産活用課がこれまで管理してきた。

公有資産台帳には金額データが無いので、公有資産台帳をベースに対象となる資産の追加、金額情報の追加作業を行っている。備品については、会計課が毎年棚卸しを行っており管理しているため、備品台帳を整備することで、資産計上すべきものとその必要性のないものを区別していく必要がある。

現在のところ、部門別、事業別に財務諸表を作成する予定はない。固定資産台帳の整備に際して、関連する部門のコードは入力されているが、事業コードは入っていない。このため、部門別に集計はできるが、事業別に集計することはできない。

5.2.2 統一的な基準に基づく財務諸表の予算への利用可能性について
現在のところ、開始貸借対照表の作成に重点をおいており、予算を含め情報活用に向けた具体的な検討は行っていない。また、部門別や事業別に財務諸表を作成する予定はないため、直接予算編成に活用できるとは考えていない。

5.2.3 統一的な基準に基づく財務諸表のファシリティマネジメントへの利用可能性について

固定資産台帳が整備され、老朽化比率などの指標が算出されるようになれば、ファシリティマネジメントにある程度活用できると考えられるが、現時点では、具体的な活用方法について検討に至っていない。管理事業単位に財務諸表を整備する予定はないため、施設の更新や大規模改修など、その都度重要な意思決定に際して固定資産台帳のデータを活用することになると考えられる。

財務諸表に関わるデータを有効活用するうえでは、システム整備は重要である。とくに財務4表の公表時期を早めようとする、財務会計システムとの統合化や部門レベルでの日々仕訳による入力作業が必要になると考えられる。

6 自治体における公会計情報活用の特徴

6.1 財務諸表の整備に関する特徴

6.1.1 導入経緯

新たな公会計制度の導入は、東京都や大阪府、吹田市、また臼杵市、江戸川区はトップダウンで導入が進められたが、愛知県は財政部門が主導して導入している。トップダウンで導入を進める場合、トップのリーダーシップによって、会計局（財務諸表作成部門）、財政部門、企画部門等の関連スタッフが連携し

推進することが可能である。大阪府の場合、財務諸表を整備する会計局の役割は情報活用まで及ぶため、事業所管部門への活用方法の情報提供や追加的な作業が生じる主要事業マネジメントシート用のデータ加工を行っている。他方、愛知県の場合、会計局は財務諸表の整備のみ実施しており、情報活用に向けた取り組みは事業所管部門の業務負担増になるとの考え方から、積極的に実施していない。情報活用において部門間連携や事業所管部門への働きかけを行ううえでは、トップのリーダーシップがプラスの影響を及ぼす可能性があると考えられる。

6.1.2 財務諸表の作成方法の相違

財務諸表の作成方法は、新公会計制度普及促進連絡会議に参加した自治体間で必ずしも統一されているわけではない。愛知県の場合、国の資産であっても県が管理している河川等を資産計上している（愛知県、県財務諸表で総額を注記）。また、開始貸借対照表を作成する際の資産評価は、取得原価情報を収集できる資産とそうでない資産が混在したため再調達価額で統一的に評価している。取得原価情報の収集は相当手間がかかるため、とくに開始貸借対照表の資産の評価方法は、どこまで取得原価情報を収集できるかによって自治体によって異なると考えられる。

また、臼杵市は、東京都が「機能するバランスシート」を公表した同じ年の1999年に独自方式で貸借対照表を作成し、2000年に独自の「サービス形成勘定」を作成した。その後、2007年に「総務省方式改訂モデル」を採用し、併せて「基準モデル」による財務書類の作成も行っている。総務省の基準モデルが公表する以前に独自方式を採用していた自治体は、会計情報の利用に対する目的意識が高い可能性があるため、財務諸表の作成方法の動向を明かにするうえでは、基準方式が公表されるまでの独自の取り組みの有無についても明かにする必要がある。

管理事業単位の設定は、大阪府、吹田市、愛知県において設定されている。江戸川区の場合、財務諸表作成の基礎単位は、741の中事業であるが、財務レポートを作成し、実質的に管理する対象は、197事業である。総務省の基準に従えば設定する必要はないが、管理事業単位の設定はマネジメント志向の新公会計制度を導入している自治体の一つの特徴として考えることができる。ただし、管理事業単位での経費の計上方法については、自治体によって異なる。吹田市が、日々仕訳に基づいて人件費や減価償却費等の管理事業別の配賦計算の調整を月次で実施しているのに対して、大阪府や愛知県は年次の手続きとなっている。現時点で吹田市のシステムは、月次決算情報を自動的に公表できる構

造になっておらず、また、情報活用の必要性についても検討されていないが、期末における決算業務の負荷が軽減されることは認識されており、決算情報公表の迅速化には影響があると考えられる。江戸川区についても、日々仕訳に基づいて、調定などの突き合わせ処理を月次で行っているが、月次の財務諸表については現時点では必要性が乏しいと考えられており、現段階では実施していない。

6.2 財務諸表の活用

6.2.1 財務諸表のマネジメントへの活用

財務諸表の活用は、マクロ的な観点（団体全体の観点）から主に財政上の課題が明かにされ、予算や公共施設計画などの資源配分の意思決定に影響を及ぼすアプローチと、施策や事務事業などのミクロレベルの評価が事務事業や公共施設に関する資源配分に影響を及ぼすアプローチがある。

臼杵市の事例は、市レベルの財政状態の課題が明かにされたことによって、資産、負債のバランスを考慮した社会資本整備が進められたという意味では、マクロ的なアプローチによる活用が重要であったと考えられる。

公共施設等総合管理計画における財務諸表の情報の活用のレベルや度合いは、計画における現状分析や施設類型ごとの方針においてどの程度具体的な分析や方向性を示すかに依存している。すなわち、計画策定の課程において管理事業レベルの検討の積み上げに基づいて計画策定が行われる場合は活用が期待できるが、現状分析における施設老朽化比率の使用など、一部の情報利用に限定されるのであれば、財務諸表の活用は限定的なものになる可能性が高い。分析の視点は、中長期的な財政規律の維持という点では市全体の財政的視点による目標値等の設定がなされ、現状の把握や施設類型別方針の策定過程においてはミクロ（個別施設、事業）の視点が必要となるため、マクロ、ミクロ両面のアプローチが必要である。

個別事業の管理における情報活用は、部門別単位（款、項、目別）の財務諸表だけでなく管理事業単位の財務諸表を提供することによって、等事業所管部門内における実施計画ローリング、概算要求（予算）の参考資料、設備更新計画への活用が期待できる。砥部町においても施設別、事業別の財務諸表が整備されており、宇城市のように、ファシリティマネジメントへの活用がとくに重視されている自治体においては、施設別の財務諸表作成が重要となる

江戸川区のアプローチは、各課において重要な事業について財務レポートを作成するというものである。財務レポートの作成自体が財務情報の具体的な

活用ツールとなっており、各担当課において主体的に分析できるようにすることで、職員のスキルや意識を向上させ、事業の見直しや手法の改善につなげていこうとしている。

情報活用の度合いは、部門レベルの情報活用のスキルや主体性、分権化の度合いなどに依存している可能性がある。他方、予算査定や行財政改革、ファシリティマネジメントについては分権化の度合いの影響を受けるが、財政部門などのスタッフ部門が比較的主体的に活用できる可能性がある。

大阪府が取り組んでいる主要事業マネジメントシートは、行財政改革の視点で個別事業を評価しようとするものであり、また、予算要求、査定課程における、知事重点事業や知事ヒアリング対象事業になっていることで、予算査定にも活用されている。ただし、主要事業マネジメントシートの管理単位は財務諸表を作成する管理事業の単位より細くなる場合があるため、必ずしも事業別の行政コスト計算書と貸借対照表が活用されるわけではない。つまり、行財政改革における個別事業評価や予算査定における事業単位と財務諸表の作成単位の整合性の度合いによって、行政コスト計算書と貸借対照表の情報が併せて活用される度合いも異なると考えられる。

ファシリティマネジメント、設備更新の意思決定の活用については、吹田市のように、重要な施設に関連する事業が管理事業として個別に管理されており、所管部門の意思決定過程の初期段階からファシリティマネジメント推進部門である資産経営部が関与し、更新の必要性を検討したうえで、施設規模、仕様などの提案が行われている場合、財務諸表が活用され最適化に向けた意思決定にプラスの影響を及ぼすことが可能である。つまり、所管部門の主体的な情報活用は重要であるが、ファシリティマネジメント推進部門の部門に関与する度合いが大きく、また、更新等の計画立案の初期段階から関与している場合は、財務諸表が活用され全庁的な観点で最適化が図られている可能性がある。

6.3 新公会計基準の理解や情報活用を促進するための取組みについて

新公会計基準に基づく財務諸表が活用されるためには、情報利用者の理解を促進することが必要である。アカウンタビリティの視点では、住民、議会（議員）、監査委員、マネジメントの視点では庁内職員が主な情報利用者である。

住民に対しては、ホームページや市が発行する情報誌での広報活動の積極性、また、習志野市の「バランスシート探検隊」や、宇城市の「将来のバランスシート」のような特別の取り組みを実施しているかどうかが重要である。

議会に対しては、大阪府の場合、平成 24 年度から決算委員会で次長が議員に決算を説明することになっており、これは、説明する側の理解促進にも役立つ

ている。また、監査において、施設の有効性などの意見を期待する場合は、監査委員、事務局職員の理解を促進することも重要である。

マネジメントへの活用は、大阪府が取り組んでいるような庁内向けの活用事例に関する資料作り、研修等が重要であるが、予算査定や行財政改革プランの推進、施設更新の意思決定など実際の意思決定への活用と整合のとれたものである必要があると考えられる。

江戸川区が作成しつつある財務レポートは、各課におけるマネジメントのためのツールであると共に、予算編成時における財政課とのコミュニケーション、議会における説明責任を果たすためのツールとしても利用される。財務情報だけでなく、非財務情報、分析結果、定性的な説明を加えることで理解を促進させることが期待されている。シートの作成は業務の負荷の増加を伴うが、主要事業に限定することで一つの課当たりの枚数は平均 3 枚程度となっており、実施可能であると考えられている。シートの作成は、シート作成を通じて担当者の理解が深まるという効果もあるため、業務負担とのバランスが取れ、職員の理解を得ることができれば、有効な方法になり得ると考えられる。

活用に向けた推進体制については、大阪府の会計局のように、業務分掌として推進部門が明確になっていることや、砥部町のようにリーダーシップをとる部門明確であることが重要である。また、臼杵市のように専任の職員が配置されているかどうかも重要である。江戸川区の場合は、導入の検討開始時から各課が参加しており、各課が導入の目的を理解し運用段階において積極的に情報活用をはかるうえでメリットがある。新たな会計制度を導入するうえで、外部のコンサルタントを活用することについては、長所、短所併せて考慮することが必要である。外注を行えば、他市の経験も考慮された仕組みを短期間で導入することが可能であるが、職員のスキル向上が伴わなければ、コンサルタントが去った後、新たな仕組みを継続的かつ効果的に活用することや仕組みの改善を実施することが難しくなる恐れもある。

7 さいごに

2014 年に示された新公会計基準では、マネジメントへの活用が明示されたが、セグメント情報や日々仕訳は求められていない。他方、東京都を中心に独自の公会計制度の導入に取り組んできた自治体では、マネジメントへの活用を重視し、日々仕訳やセグメント別財務諸表の作成に取り組んできた。吹田市や江戸川区など、公会計情報のマネジメントへの重視している自治体の取り組みをみると、個別事業の視点で管理することが重要である。ただし、財務諸表整

備の観点では、どのレベルで財務情報、財務書類を提供するのかという管理単位の問題を検討する必要がある。大阪府や吹田市、江戸川区などのセグメント別財務書類を整備している先進的な自治体の導入事例を見ると、1000を超える単位で財務書類を作成することは技術的に困難のようである。技術的に100～300程度集約せざるを得ないとすれば、実際には、課もしくは係、あるいは特定の事業・施設単位での管理を意味するため、どの単位で財務諸表を整備するかについての意義を明確にする必要がある。

また、事業を管理する部門の業績責任を明確にするうえでは、部門としての目標管理と債務残高、固定資産保有高、コストに占める人件費比率など、組織業績管理指標で管理する意義について今後さらに検討していく必要がある。部門への分権化と業績責任という視点では、部門と関連する団体との連結評価などサブコンソリデーション（木村，1999）による管理も考慮する必要があるだろう。

他方、管理サイクルの問題については、吹田市や大阪府、愛知県では現在のところ取り組み予定はない。月次で進行管理をしようとするれば、日々仕訳による業績管理が必要となるほか、行政評価との一体管理や、月次でPDCAサイクルを回していく運用システムも必要である。マネジメント目的に使用しないとすれば、月次管理の意義は決算の早期化に求めざるを得ないため、財務書類を整備するうえで、月次管理の意義を明確にする必要があるだろう。

（注）

本章の1～3節は、松尾貴巳（2016）「自治体における新公会計制度の導入と業績管理情報の活用」『国民経済雑誌』pp.47-61.の1～3節に修正を加えたものである。また、本章のケースのうち、大阪府、吹田市、江戸川区、神戸市、八尾市の事例については松尾が、臼杵市、習志野市、宇城市、砥部町の事例は大塚が、愛知県の事例については吉本がそれぞれ担当した（大阪府、吹田市、臼杵市、習志野市、宇城市、砥部町、愛知県の事例については、松尾・吉本（2015）による）。

参考文献

愛知県（2013）『愛知県の新たな公会計制度～公会計とマネジメントプロセスの一体改革～』愛知県。

東信男（2000）「国の公会計制度改革の課題と展望」『会計検査研究』22，63

－79。

江戸川区（2016）『江戸川区の新公会計制度』東京都江戸川区。

大阪府（2014）『大阪府の財務諸表 平成26年度』大阪府
（<http://www.pref.osaka.lg.jp/kaikei/newzaimusyohyou/index.html>，2016年7月）

木村幾也（1999）「グループ企業における経営組織と管理会計情報－事業部制企業からグループ企業へ－」『管理会計学』7，（1,2），137-158。

総務省（2015a）『統一的な基準による地方公会計マニュアル』総務省。

総務省（2015 b）『地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作成予定』総務省。

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。

総務省（2014b）『地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査結果』総務省。

吹田市（2013）『吹田市の新公会計制度（案）』吹田市。

東京都（2001）『機能するバランスシート』東京都，
（http://www.zaimu.metro.tokyo.jp/syukeil/zaisei/BS_press.htm，2016年7月）

東京都（2010）『東京都における新たな公会計制度の活用』東京都。

東京都（2012）『東京都の財務諸表-平成23年度-』東京都。

町田市（2011）『町田市の新公会計制度』町田市。

松尾貴巳・吉本理沙（2015）「新公会計制度の導入に関する実態調査」『新しい地方会計の理論、制度、および活用実践（中間報告書）』日本会計研究学会特別委員会，34-45。

山本清（2015）「公会計制度改革に関する研究レビュー」『新しい地方会計の理論、制度、および活用実践（中間報告書）』日本会計研究学会特別委員会，34-45。

DiMaggio, P.J. and W.W. Powell (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective rationality in Organizational Fields, *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

Guthrie, J., O. Olson, and C. Humphrey (1999). Debating Developments in New Public Financial Management : The Limits of Global Theorising and Some New Ways Forward, *Financial Accountability & Management*, vol.15, No.3 & 4, 209-228.

Franco - Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S.,

Marr, B., et al. (2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8), 784-801.

Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439.

Hood, C.(1991) . A Public Management For All Seasons?, *Public Administration*, vol.69, Spring, 3-19.

Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Innovations in performance measurement: trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research*, 6, 205-238.

Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 349-410.

Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 715-741.

Meyer, J. W. and Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, *American Journal of Sociology*, Vol.83, pp.340-363.

Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. M. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131-146.

Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches, *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.

第10章 新地方公会計制度におけるPFI会計の現状と課題

齋藤 真哉（横浜国立大学）

石津 寿恵（明治大学）

遠藤 尚秀（福知山公立大学）

尾上 選哉（大原大学院大学）

佐藤 亨（日本生産性本部）

1 問題の所在

地方自治体の行財政を効率的に行うために、様々な手法が採られてきた。たとえば、特定の歳入と歳出を独立させて、特別会計を設けたり、特定の行政を担う組織として独立地方行政法人を設立したりすることが考えられる。場合によっては、そうした独立した会計単位（会計区分）ごとに独立採算制を導入することもありえる。また特定の行政サービスを民間企業にアウトソーシングする手法も採用されている。指定管理業者を定めて、公共施設の管理を委ねることも、その1つである。さらに、そうしたアウトソーシングを進めて、公共施設等の建設、維持管理、運営等について、民間の資金や経営上のノウハウ、技術的能力を一層活用して、公共サービスの提供を行う手法ないしは仕組みを用いることも考えられる。行政側と民間の企業等が連携して公共サービスの提供を行う様々な手法ないしは仕組みは、官民パートナーシップ（Public Private Partnership：PPP）と総称されている。その代表的な手法として、民間資金等活用事業（Private Finance Initiative: PFI）が挙げられる。

PFIにおいては、公共側が最低限の要求水準を定めて、それ以外については民間のPFI事業者自身が企画し、公共施設等の設計や建設、維持管理、運営等について一括して発注が行われる点で、従来の個別の公共サービスの提供に係るアウトソーシングとは異なる。またPFIにおいては、多くの場合、民間のPFI事業者がその事業に係る資金をプロジェクト・ファイナンス¹により調達が行われるなど、その事業に係るリスクの負担についても従来の個別のアウトソーシングとの相違が観られる。PFIについて、公共施設等の建築及び建築コスト、維持費や運営費が、民間のPFI事業会社の責任となることに、その特徴を見出すこともできるのであろう（Jones et.al（2000）p.113）。

日本においては、「民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律」（1999（平成11）年7月30日、最終改正2016（平成28）年5月27日）（通称、PFI法）が制定されている。このPFI法は、その第1条において「民間の資金、経営能力及び技術的能力を活用した公共施設等の整備等の促進

を図るための措置を講ずること等により、効率的かつ効果的に社会資本を整備するとともに、国民に対する低廉かつ良好なサービスの提供を確保し、もって国民経済の健全な発展に寄与すること」を目的としていることが規定されている。ここにいう公共施設等とは、道路や鉄道、港湾、空港、河川、公園、水道、庁舎、教育文化施設、社会福祉施設、情報通信施設、観光施設、船舶、人工衛星など、幅広い公共施設等を指す（PFI法、第2条）。したがって、PFIは、社会的インフラの整備に大きく関わっている事業であり、行財政の効率化を図るために民間の資金や経営ノウハウ等を利用して、官民連携のもと、実施される。その目的は、公共サービスの提供に関わるコストの削減ないしは同じコストでより質の高い公共サービスを提供すること、換言するならばアウトカムがより高いレベルで達成されることにある。

このPFIについては、国及び地方の財政の状況に鑑み、財政の効率性を高めることが求められているとの認識に立って、2012（平成24）年3月27日に「民間資金等の活用による公共施設等の整備等に関する事業の実施に関する基本方針」（2013年9月20日及び2015年12月18日変更）が閣議決定され、PFIの適用の拡大が期待されてきた。そして2016（平成28）年5月18日に「PPP/PFI推進アクションプラン」が内閣府の民間資金等活用事業推進会議より公表され、そのなかで地方自治体についても具体的取組として「全ての人口20万人以上の地方公共団体等において、優先的検討規定を策定する。（平成28年度末まで）」（p.8）とされ、国のみならず一定規模の地方自治体もPFIに積極的に取り組んでいくことが要請された。なお、ここにいう「優先的検討規定」とは、2015（平成27）年12月15日に民間資金等活用事業推進会議より公表された「多様なPPP/PFI手法導入を優先的に検討するための指針」のなかで用いられている用語であり、「多様なPPP/PFI手法の導入が適切かどうかを、自ら公共施設等の整備などを行う従来型手法に優先して検討すること」（優先的検討）のための手続き及び基準等を指している（p.1）。そして2016（平成28）年6月2日の閣議決定「経済財政運営と改革の基本方針～60兆円経済への道筋～」において、2013年度から2022年度までの10年間で、PPP/PFIについて、21兆円の事業規模目標の確実な達成に向けて、進捗状況等の「見える化」を図ることが示された（p.39）。

このように地方自治体の行財政の一層の効率化を図るために、日本においてもPFIの手法による公共サービスの提供の拡大・拡充が目指されている。しかしPFIを推進するためには、従来型よりもPFIの方がコスト減ないしはサービス向上につながるということが明示的である必要があるため、公共施設及びそれに付帯する諸設備等について事前に把握されていることが求められる。こうした要

請は、地方自治体が企業会計の領域において培われてきた発生主義の思考を援用した財務情報を作成しようとする場合に、固定資産台帳を整備することの重要性を一層高めることになると考えられる。

また公会計の領域において、発生主義の思考が議論されてきたのは、主として費用に関する事項であった。具体的には、減価償却や引当金の設定などである。しかし PFI、特に運営権対価を受け取る場合には、発生主義の思考は収益にも影響をもたらすものと考えられる。

そこで、以下においては、新地方公会計制度が全国的に整備されること、特に固定資産台帳が整備されることが、PFI の適用範囲の拡大や拡充、PFI のより透明性ある評価等に寄与する、すなわちより一層効率的な地方行財政が達成されるとの期待のもと、PFI 会計を巡る現状と課題を明らかにしたい。そのために、まず PFI の法的根拠及び意義や形態等を明らかにし、PFI を適用するか否かの判断等において重要なメルクマールとなる VFM (Value For Money) を取り上げて検討を行う。そして現在、日本において実施されている PFI の具体的な事例をその分野ごとに整理をして、それぞれの分野における PFI の問題点や課題を抽出することとする。その上で、その会計上課題を有すると考えられる運営権対価を受け取る方式（コンセッション方式）の場合に注目して、その会計処理を検討することとする。なお、固定資産台帳の整備が、いかに PFI の促進に寄与するのかについては、今般実施したアンケート調査の分析を待つことにしたい。

2 PFI をめぐる現状

2.1 法的根拠

(1) PFI の概要

PFI とは、「公共施設等の建設、維持管理、運営等に民間の資金、経営能力及び技術的能力を活用することにより、同一水準のサービスをより安く、又は、同一価格でより上質のサービスを提供する手法」(内閣府民間資金等活用事業推進室(2016)p.1)である。わが国の厳しい財政状況下にあつて、必要な社会資本整備・更新を行うには、民間の資金や創意工夫を最大限活用する必要がある。このため、「民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律」(以下、PFI 法)(1999 年法律第 117 号)に基づいて PFI 事業が実施されるようになった。同法の目的、対象事業主体、対象施設、PFI による事業の実施プロセス等は図表 1 のとおりである。

図表 10-1 PFI 法の目的、対象事業主体、対象施設、PFI による事業の実施プロセス

目的	民間の資金、経営能力及び技術的能力を活用して公共施設等の整備等の促進を図るための措置を講ずること等により、効率的かつ効果的に社会資本を整備するとともに、国民に対する低廉かつ良好なサービスの提供を確保し、もって国民経済の健全な発展に寄与すること(第 1 条)
公共施設等の管理者等(対象事業主体)	各省庁の長、地方公共団体の長、独立行政法人、特殊法人その他の公共法人(第 2 条)
公共施設等(対象施設)	公共施設、公用施設、賃貸住宅及び公益的施設、情報通信施設、熱供給施設、研究施設、船舶、航空機、人工衛星等(第 2 条)
事業の実施プロセス等	<pre> graph TD S1[ステップ 1.事業の提案(民間事業者からの提案を含む)] --> S2[ステップ 2.実施方針の策定・公表(第 5 条)] S2 --> S3[ステップ 3.特定事業の選定(第 7 条)] S3 --> VFM[VFM 評価(第 11 条 1 項)] VFM --> S4[ステップ 4.民間事業者の選定(第 8 条)] S4 --> GE[総合評価方式が原則(第 11 条 2 項)] GE --> S5[ステップ 5.事業契約等の締結等] S5 --> S6[ステップ 6.選定事業の実施(第 14 条)] S6 --> S7[ステップ 7.事業の終了] </pre> (注)特定事業とは、公共施設等の整備等に関する事業で民間機関により効率的・効果的に実施される事業(第 7 条 2 項)

(出典)内閣府(2007)pp.3-4、内閣府民間資金等活用事業推進室(2016)p.2 を参考に筆者作成。

これまで、公共施設の整備における民間への委託は、分割委託、仕様発注、及び単年度契約が原則となっていた。このため、施設の所有権・事業主体は公共側にあり、民間事業者側には、事業プロセスの一部の作業のみが委託されていた。これに対して PFI では、包括委託、性能発注、複数年度契約が原則となっており、施設の所有権・事業主体も民間事業者側とする事業形態が可能となっている(事業形態については本節 2.2 参照)。これは、公共側が、民間から質の高い公共サービスを調達(購入)するという考えに基づくものである(厚生労働省健康局水道課(2014)p.3)。なお、公共サービスを調達する際には、VFM (Value For Money) という考え方が用いられる。VFM とは、「一般に「支払いに対して最も価値の高いサービスを供給する」という考え方」(内閣府(2008)p.2)である(VFM については本節 2.4 参照)。

2011 年の PFI 法改正においては、「民間事業者の提案制度の導入」(第 6 条)や、「公共施設等運営権の導入」(コンセッション方式の導入)(第 16 条)といった大きな改正が行われた²。民間事業者の提案制度とは、全国の地方自治体のうち約 1 割程度しか PFI 事業を実施していないなど、必ずしも民間の参入意欲が高いとは言えない状況を勘案し、民間事業者の側から行政に対して PFI 事業を提案できるとする制度で、民間事業者の参入を促進しようとするものである(内閣府民間資金等活用事業推進室(2011)p.33)。当該民間事業者は、特定事業の案(PFI 事業の概要等を記載)、特定事業の効果及び効率性に関する評価の結果を示す書類(PFI を活用することによる効果・効率性を記載)及び、その他内閣府令で定める書類を提出することとされている(第 6 条)。

また、公共施設等運営権(第 2 条 6 項,同 7 項,第 16 条)は、利用料金の徴収を行う公共施設等について、当該施設の運営を行う権利を民間事業者に設定するものである。これにより、利用料金の決定等を含め、民間事業者による自由度の高い事業運営が可能となる。民間事業者の創意工夫が生かされるため、既存インフラの価値が高まり、利用促進が図られることにより、公共施設等の管理者等、民間事業者、利用者の三者にとってそれぞれ有益なものと考えられる³。

さらに、運営権を財産権と認め、その譲渡を可能とするとともに、抵当権の設定、減価償却等による資金調達の円滑化等が図られることが期待される(内閣府(2013)p.6)。

(2) 基本方針とガイドライン

PFI 事業の基本的な方針については、PFI 法第 4 条の規定に基づいて「民間資金等の活用による公共施設等の整備等に関する事業の実施に関する基本方針(以下「基本方針」という。)」(閣議決定)が定められており⁴、そこにおいて

は、特定事業の選定、民間事業者の募集及び選定、民間事業者の責任の明確化等といった事業の適正かつ確実な実施の確保、公共施設等運営権、法制上及び税制上の措置並びに財政上及び金融上の支援、その他事業の実施に関する基本的な事項等が定められている。

さらに、PFI 法に基づく適切な事業実施のために、内閣府は民間資金等活用事業推進委員会を設置し、これまで 2001 年に「PFI 事業実施プロセスに関するガイドラン」(2007 年改定)、「PFI 事業におけるリスク分担等に関するガイドライン」及び「VMF(Value for Money)に関するガイドラン」(2008 年改定)(以下、VFM ガイドラインという)、2003 年に「契約に関するガイドライン」と「モニタリングに関するガイドライン」を、また 2013 年に「公共施設等運営権及び公共施設等運営事業に関するガイドラン」を公表している。これらは、基本的に国が PFI 事業を実施する上で実務上の一つの指針として示されたものであるが、国以外のものが実施する PFI 事業においても参考になりえるものとされている(内閣府(2007)p.2)。なお、各地方自治体においても、これらのガイドランを骨格として独自のガイドラインやマニュアル等を整備・公表している。

2.2 PFI の形態

PFI の事業形態は、以下のように(1)事業類型による分類(事業費の回収方法による分類)、(2)施設の所有形態別類型、及び(3)「PPP/PFI の抜本改革に向けたアクションプラン」に基づく PPP/PFI の事業類型がある(内閣府(2014)pp. 43-45)⁵。(3)は PPP(Public Private Partnership, 官民連携、公民連携)を含めた分類であり PFI より対象が広い。

(1) 事業類型

PFI の事業類型には、サービス購入型、いわゆる独立採算型⁶、混合型がある。これらの事業類型は、官民の係わり方や選定事業者の収入の源泉等の違いに基づいて分類される。

① サービス購入型

選定事業者は⁷、対象施設の設計・建設・維持管理・運営を行い、公共側は選定事業者が受益者に提供する公共サービスに応じた対価(サービス購入料)を支払う。選定事業者のコストが公共側から支払われるサービス購入料により全額回収される類型である。

【事業例】庁舎整備。選定事業者は、庁舎整備等の費用を公共団体からのサービス購入量で回収。

② いわゆる独立採算型

選定事業者が自ら調達した資金により施設の設計・建設・維持管理・運営を行い、そのコストが利用料金収入等といった受益者からの支払いにより回収される類型をいう。この場合、公共側からのサービス購入料の支払いは生じない。ただし、公共側により施設整備費の一部負担や事業用地の無償貸付が行われる場合もある。

【事業例】航空旅客ターミナルビル。選定事業者は、ターミナルビル整備等の費用を、航空旅客からの空港使用料等で回収。

③ 混合型

選定事業者のコストが、公共側から支払われるサービス購入料と、利用料金収入等の受益者からの支払いの双方により回収される類型をいう。いわば「サービス購入型」といった「いわゆる独立採算型」の複合型である。

【事業例】体育館。施設の改修費は公共団体が支払、運営費については利用者の施設利用料のほか、公共団体が支払。

（２）施設の所有形態別類型

事業期間中の施設の所有権や事業内容等によって、PFI の施設の所有形態別の類型は、BTO 方式、BOT 方式、BOO 方式等に分類される。

① BTO 方式

BTO 方式とは、「Build-Transfer-Operate 方式」の略で、選定事業者が対象施設を設計・建設し、完工直後に公共側に施設所有権を移転後、公共側の所有となった施設の維持管理及び運営を行う事業方式である。

② BOT 方式

BOT 方式とは、「Build-Operate-Transfer 方式」の略で、選定事業者が対象施設を設計・建設し、完工後も対象施設を所有し続けたまま維持管理及び運営を行い、事業期間終了時に公共側に施設所有権を移転する事業方式である。

③ BOO 方式

BOO 方式とは、「Build-Own-Operate 方式」の略で、選定事業者が対象施設を設計・建設し、これを所有したまま維持管理及び運営を行う点では BOT 方式と同じだが、事業期間終了時に、選定事業者が対象施設を解体・撤去する点異なる。

これらのほか、既存施設の改修等に係る手法として、RO 方式（「Rehabilitate-Operate 方式」の略で、選定事業者が対象施設を改修した後、その施設の維持管理及び運営を事業期間終了時まで行う事業方式）や、RTO 方式（「Rehabilitate-

Transfer-Operate 方式」の略で、選定事業者が対象 施設を改修し、完工直後に公共施設の改修部分の所有権を移転後、公共側の所有となった施設の維持管理及び運営を行う事業方式)などがある。

	設計・建設	運営・維持 管理	事業終了
BT0	民間	公共	公共
 所有権は公に移転			
B0T	民間	民間	公共
 所有権は公に移転			
B00	民間	民間	 解体・撤去

(出典)杉本幸孝監修(2012)p. 31 を参考に筆者作成。

(3) PPP/PFI の抜本改革に向けたアクションプランに基づく PPP/PFI の事業類型

民間資金等活用事業推進会議(会長:内閣総理大臣)において、2013 年に「新たなビジネス機会を拡大するとともに、公的負担の抑制を図り、経済・財政一体改革を推進するためには、様々な分野の公共施設等の整備・運営に PPP/PFI を活用することが必要である」との認識のもと、「PPP/PFI の抜本改革に向けたアクションプラン」が決定された。2016 年に行われた同アクションプランの改定において、PPP/PFI の事業は以下の 4 類型とされている(内閣府(2016)p. 7)。

類型Ⅰ 公共施設等運営権制度を活用した PFI 事業(コンセッション事業)

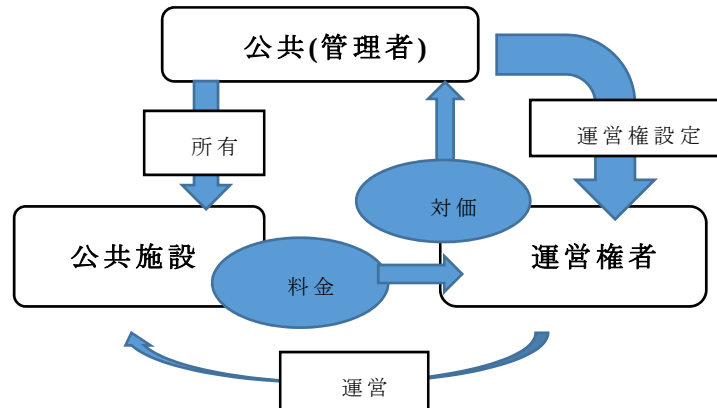
類型Ⅱ 収益施設の併設・活用など事業収入等で費用を回収する PPP/PFI 事業(収益型事業)

類型Ⅲ 公的不動産の有効活用を図る PPP 事業(公的不動産利活用事業)

類型Ⅳ その他の PPP/PFI 事業(サービス購入型 PFI 事業、包括的民間委託)

この中で、「とりわけ民間の経済原理を導入するコンセッション事業を活用することが重要である」とされ、PPP/PFI の事業目標規模 21 兆円(2013 年度から 2022 年度の 10 年間)のうちコンセッション方式は 7 兆円が目標とされた。同プランに基づく事業類型は PPP を枠組みとしているため、先に述べた PFI の事業形態(1)(2)と必ずしも対応していない。

図表 10-2 類型Ⅰコンセッション事業のスキーム



(出典) 内閣府民間資金等活用事業推進室(2016)p.7 より筆者作成

2.3 地方公共団体での活用状況

(1) 事業主体別、管理者別、分類別状況

実施方針公表済みの PFI 事業数は年々増加しており、2015 年度末には 527 事業(前年度末 38 件増)、契約金額(累計)は 4 兆 8,965 万円に達している。これを事業主体別に見ると地方が 413 事業(78.3%)を占めている(内閣府民間資金等活用事業推進室(2016)pp.3-4)。ただし、管理者別に見ると、PFI 手法を導入しているのは地方公共団体の 10%にとどまる。その内訳をみる、政令指定都市では 85%が導入しているのに対して、市区町村については未導入が 92%に及んでいる(2013/3/31 現在)(内閣府(2014)p.32)。

PFI の実施個所を都道府県別に見ると、最も多いのが東京都 57 件(内地方公共団体 24 件)、次いで大阪府 40 件(同 30 件)、神奈川県 35 件(同 33 件)、愛知県 34 件(同 30 件)、埼玉県 33 件(同 31 件)と大都市圏が多くなっている。一方、PFI 事業を実施していないのは和歌山県、鳥取県、高知県の 3 県である(2016 年 3 月 31 日現在)(内閣府民間資金等活用事業推進室(2016)p.5)。

また、内閣府が公表している 8 分野別(図表 3 の分野)を見ると「教育と文化」が 182 事業(34.5%)と最も多く、次いで「健康と環境」が 89 事業(16.8%)となっている(図表 3)(内閣府民間資金等活用事業推進室(2016)pp.3-4)。

図表 10-3 事業分野別事業数 (累計)

分野	事業主体別			合計
	国	地方	その他	
教育と文化(文教施設、文化施設等)	2	143	37	182
生活と福祉(福祉施設等)	0	22	0	22
健康と環境(医療施設、廃棄物処理施設、斎場等)	0	86	3	89
産業(観光施設、農業振興施設等)	0	14	0	14
まちづくり(道路、公園、下水道施設、港湾施設等)	10	76	1	87
安心(警察施設、消防施設、行刑施設等)	9	15	0	24
庁舎と宿舎(事務庁舎、公務員宿舎等)	41	12	4	57
その他(複合施設等)	7	45	0	52
合計	69	413	45	527

(注 1)サービス期間中に契約解除又は廃止した事業及び実施方針公表以降に事業を断念しサービスの提供に及んでいない事業は含んでいない。

(注 2)2016 年 3 月 31 日現在の数値。

(出典)内閣府民間資金等活用事業促進室(2016b)p.4。

(2) 事業形態別状況

PFI 導入事業の事業形態を、先の形態別に見ると、まず、事業類型別分類では「サービス購入型」が 307 事業(73%)と最も多く、次いで「混合型」が 90 事業(22%)であり、「いわゆる独立採算型」は 21 事業(5%)と最も少なくなっている。また、所有形態別分類では BTO 方式が 303 事業(72%)と最も多く、次いで BOT 方式が 53 事業(13%)となっている(2013/3/31 現在)(内閣府(2014)pp.36-37)。

事業形態と事業分野との関係を見ると、「教育と文化」、「産業」、「あんしん」、「庁舎と宿舎」の分野で BTO 方式が多く、「生活と福祉」、「健康と環境」、「まちづくり」の分野では BOT 方式や BOO 方式といった事業期間中の施設の所有権が選定事業者に帰属する事業の割合が高い(内閣府(2014)p.37)。

(3) 事業期間

総務省の「地方公共団体における PFI 実施状況調査報告書」によれば(2010 年、回答事業数 375)、事業期間は 15～20 年が最も多く 39.8%、次いで 20～25

年となっている(p.22)。事業期間を決めた理由は「施設の耐用年数から」が 34.7%で最も多く、次いで「年間許容支払額から」が 12.1%となっている(p.24)。SPCを指定管理者とする場合の SPC の管理期間と事業期間を比較すると、期間が同じ事業は 27.5%に過ぎず、SPC の指定管理期間が事業期間より短い場合が 70.6%となっている。なお、指定管理期間の平均は 16.7 年である(p.28)。

2.4 VFM

(1) VFM の概要

ここでは、「VFM ガイドライン」に基づいて、VFM の概要について述べる。

①VFM とは

公共施設等の整備等に関する事業を PFI 事業として実施するかどうかについては、PFI 事業として実施することにより、当該事業を公共が行う場合よりも効率的かつ効果的に実施できるかどうかを基準にして決める。同一の目的を有する二つの事業を比較する場合、支払に対して価値の高いサービスを供給する方を、他に対し「VFM(Value For Money) がある」といい、残りの一方を他に対し「VFM がない」という。VFM とは、一般に「支払いに対して最も価値の高いサービスを供給する」という考え方である(内閣府(2008)p.2)。

VFM 評価は、公共自ら実施する場合の事業期間全体を通じた公的財政負担の見込額の現在価値(PSC: Public Sector Comparator)と PFI 事業として実施する場合の事業期間全体を通じた公的財政負担の見込額の現在価値(PFI-LCC: Life Cycle Cost)の比較によって行われる(内閣府(2014)p.15)。PFI-LCC が PSC を下回れば PFI 事業の側に VFM があり、上回れば VFM がないということになる(内閣府(2008)p.2)。

②VFM 評価を行う時点

VFM 評価は、特定事業の選定時点(図表 1 のステップ 3 段階)で必ず行わなければならない。また、事業の企画、特定事業評価、事業者選定の各段階でも検討し改善を図るべきものであるとともに、導入可能性調査を実施する段階でも行うことが必要である。さらに、事業者選定時点(図表 10-1 のステップ 4 段階)においても、選定する民間事業者の事業計画について VFM があることを確認するとともに、前提条件等のレビューを通じて考え方の適切さを検証することが適切であるとされている(内閣府(2008)p.4)。

③PSC と PFI-LCC の算定前提条件・算定方法

【PSC の算定前提条件と算定方法】

PSC は、対象事業を実施する時点で採用すると考えられる事業形態(事業の一部を民間委託するのであればその事業形態)を想定して計算する。なお、事業形態に応じて、企業会計の手法を採り入れて、可能な範囲で PSC の精度を確保することが望ましい(p.5)。

算定方法としては、設計、建設、維持管理、運営の段階ごとに経費を積み上げ(原則として発生主義)、適切な調整を行い⁸、これにより得られた各年度の公的財政負担となる事業費用の額を現在価値に換算してその総額を求める。なお、各段階のリスク等は定量化して算入する(p.5)。

【PFI-LCC の算定前提条件と算定方法】

PFI-LCC は、公共施設等の設計、建設、維持管理、運営の各段階をすべて一元的に推進する事業を想定して計算する。特定事業選定段階では、原則として公共側が本来必要とする施設(事業)のみを想定する。なお、民間事業者の選定段階では、民間事業者の事業計画に基づき、付帯的施設(事業)も含めた全体事業から、本来の公共施設に相当する部分を取り出して算定する。

算定方法としては、設計、建設、維持管理、運営の段階ごとの費用を推定し、積み上げて、その上で公共施設等の管理者等が事業期間全体を通じて負担する費用を求め(民間事業者が求める適正な利益、配当を織り込む)、適切な調整を行い⁹、想定された各年度の公的財政負担となる事業費用の額を現在価値に換算してその総額を求める。

VFM の算出は、PSC と PFI-LCC の差額、VFM 率は、 $(PSC - PFI-LCC) / PSC \times 100$ によって計算する(内閣府民間資金等活用事業推進室(2005)Q13)。

④評価結果の公表

PFI 法第 11 条では、特定事業の選定及び民間事業者の選定に当たっては客観的な評価を行い、その結果を公表しなければならないとされている。これを受けて「VFM ガイドライン」では、管理者等(公共側)は、原則として特定事業選定の際に、公共側が算定した PSC 及び PFI-LCC を公表することとしている。これは、事業実施に関する意思決定プロセスの透明性・客観性を確保し、国民(納税者)への説明責任を果たすとともに、入札に当たって民間事業者が、管理者(公共側)の要求水準を的確に理解することを可能にする等のためである(pp.12-13)。

公表する事項としては、1、PSC と PFI-LCC と VFM の値(現在価値ベース、VFM の金額と割合)、2、VFM の前提条件(割引率、物価上昇率、リスク調整額)、3、事業費などの算出方法(利用料収入、施設整備業務、運営業務、維持管理業

務、資金調達等)である。ただし、公表によって、その後の入札における正当な競争が阻害されるおそれがある場合には、PSC と PFI-LCC の差又は比により VFM の程度のみを示すこととしても差し支えないとされている。その場合にも、事業者選定後には上記事項について公表すべきとされている(pp.11-12)。

さらに、管理者等は、選定する民間事業者の事業計画に基づく VFM について公表することとされており、その際には VFM の評価方法を含めて公表することが適当だとされている(p.13)。

(2) VFM の把握の現状と PFI 事業によるコスト削減要因

① VFM の把握の現状

総務省の「地方公共団体における PFI 実施状況調査報告書」によれば、事業推進の段階別における VFM の把握状況は、可能性段階で 57.1%、特定事業選定段階では 46.9%、事業者選定段階では 42.4%であり、事業実施後のモニタリング段階では 6.9%にとどまっている。図表 4 は、各段階における VFM の平均値を示している。事業者選定段階(図表 10-1 のステップ 4 の段階)が最大で、特定事業選定段階(図表 10-1 のステップ 3 の段階)の倍近くとなっている。しかしながら、モニタリング段階では 16.6%と若干下落している(pp.44-45)。

図表 10-4 各段階における VFM の平均値

事業推進の段階	可能性段階	特定事業選定段階	事業者選定段階	モニタリング段階
VFM 率	8.7%	10.0%	19.9%	16.6%

(出所)総務省地域力創造グループ地域振興室(2011)p.45 より筆者作成。

② PFI 事業によるコスト削減要因

図表 10-4 から、とりわけ事業者選定段階では大きな VFM が生じていることが分かる。PFI 事業によるコスト削減要因としては、ア)一括発注、イ)性能発注、ウ)民間のコスト削減ノウハウ、エ)最適なリスク管理が挙げられる¹⁰。

ア)一括発注

施設の設計費、建設費及び運営費・維持管理費等について、公共事業では委託業務・請負工事を別々に発注するが、PFI 事業では、民間事業者がこれらを一括して計画・実施するため、発注費や人件費といった重複コストの削減が見込まれる。また、維持管理・運営段階における省力化やコスト低減に配慮した設計・施工が実施されることによって人件費や光熱水費等の LCC の低減が見込まれる。

イ)性能発注

公共事業では、公共が仕様を定めて発注する仕様発注が行われることが多いが、PFI 事業では性能発注がほとんどであるため、民間事業者の創意工夫が働くことになる。このため、過剰仕様等の無駄の排除や資材調達における効率化等によるコスト削減が期待される。

ウ)民間のコスト削減ノウハウ

公共施設のランニング費用は、単年度の予算管理であるため、事業者の毎期の費用に関する削減インセンティブが働きづらいが、PFI 事業により、中長期的な視点による管理が行われること、維持管理等において業績と連動した契約とすること等により費用削減のインセンティブが働くと考えられる。

エ)最適なリスク管理

事業を進めていく上では、需要の変動、物価や金利変動等の経済状況の変化、事故、計画の変更、天災等様々な予測できない事態により損失等が発生するおそれ（リスク）がある。PFI 事業では、これらのリスクを最もよく管理できる者がそのリスクを負担することを契約で明らかにして、事業全体のリスク管理を効率的に行うため事業コストの削減が可能となる。

（３）VFM の課題

①VFM 算定にかかわる課題

PFI 法が施行された 1999 年度から 2013 年度までで、事業者決定等により公共負担が決定したものの事業規模は 4 兆 3,180 億円、VFM は 8,183 億円とされており(橋本(2015)pp.44-45)、コスト削減に一定の効果を上げている。しかしながら、コスト削減率やその設定根拠の明示(p.4)及び割引率の設定方法の妥当性については必ずしも明確とはいえない(総務省(2006)pp.4-6)。

先の総務省調査結果においても、事業選定時と事業者選定時においては VFM に大きな開きがあった¹¹。事業者選定時の VFM 算定においては、民間事業者に上記(2)②に述べたようなコスト削減要因が働くため大きな VFM が生じると考えられるが、その具体的な内容は必ずしも明確とは言えない。また、事業選定時の PFI-LCC の算定に当たっては、事業者の創意工夫が期待できるとして公共側が行う場合の費用に一定のコスト削減率を乗じて行っており、そのコスト削減率の設定根拠が示されていない場合が 79.6%にも及んでいる(総務省(2006)p.4)¹²。事業選定時と事業者選定時における VFM 算定の精緻化と透明性が求められる。

また、PFI-LCC を現在価値に算定するための割引率についても、適用した割引率の設定根拠を示している事業は 1.4%に過ぎない(総務省(2006)p.6)。基本的

には適切なリスク調整を行ったうえでリスクフリーレートを用いることが適当であるが、国土交通省所管事業では「社会資本整備に係る費用対効果分析に関する統一的運用指針」に基づき 4.0%としている事例が多く、財務省所管事業では 1.数%が用いられている(杉本(2012)p.58)。割引率によって VFM は大きく変化するため、実態に即したより利用性が高い割引率の検討や、その根拠の明確化が必要である。

施設整備業務の比重が大きい事業や維持管理・運營業務の内容が定型的な事業については、過去の実績を用いるなどして VFM 算定のために過大な労力をかけ過ぎない配慮が必要である(内閣府(2007)p.17)。しかし、PFI 法第 12 条では、一定の事業契約の締結に当たっては、あらかじめ議会の議決を要することとされており、選定時の VFM 評価は意思決定のための重要な情報であるため、その算定方法の精緻化及び算定根拠の明確化が求められる。

②VFM に関する情報公開に関する課題

上記(1)④で述べたように、PFI 法第 11 条では、特定事業の選定及び民間事業者の選定に当たって VFM 評価結果の公開が求められている。しかしながら、プロセスガイドラインで「正当な競争が阻害される場合」について一定の留保が認められているため、民間事業者選定時の VFM の公表は対象事業の 29.1%に過ぎない。このため、PFI を採用したことによる VFM は不明確となっており、PFI 採用の妥当性や事業を効率的かつ効果的に実施できるかどうかを第三者が検証できるものとなっていない(総務省(2006)p.10)。事後的でも、VFM に関する情報公開を促進していく必要がある。

③モニタリングの実施に関する課題

モニタリングとは、事業実施後において、公共サービスが適切かつ確実に行われていること等を公共側が確認する重要な手段である(基本方針三 2(3))。その方法として、公共による立ち入り検査等の事実確認や選定事業者に対する財務状況の確認が必要とされている(総務省(2006)p.20)。モニタリングを月 1 回以上行っている事業が 58.3%に上っている反面(総務省地域力創造グループ地域振興室(2011)p.50)、民間事業者の過大な需要予測や経営悪化に適切に対応しなかったため事業中断に至った場合などモニタリングが十分行われていない状況も見られる(総務省(2006)p.20)。なお、特定事業契約の相手方を民間事業者が設立する SPC(Special Purpose Company、特定目的会社)とすることが多いが、そもそも SPC を設立する目的として当該会社に発生するリスクを設立母体である事業者が負うことを回避することが挙げられる(橋本(2015)pp.46-47)。そうであれ

ば、そのようなリスクは公共側が負わざるを得ないことにも留意する必要がある。PFI 事業の破たん事例も生じており、PFI 事業が当初の期待通りの効果をもたらしているかどうかの定期的な検証が必要である。

3 PFI の事例研究

内閣府は、PFI 事業を 8 区分 27 種類に分類し分析を行っている（内閣府 2010、p.1）¹³。そこで本稿においても内閣府の分類に従い、区分ごとに検討を行うことにする。

- （１）教育と文化（文教施設、文化施設）
- （２）生活と福祉（福祉施設）
- （３）健康と環境（医療施設、保健衛生施設、廃棄物処理施設、水道施設、斎場、浄化槽）
- （４）産業（農業振興施設、漁港、工業振興施設、商業振興施設）
- （５）まちづくり（道路、空港、公園、下水道施設、海岸保全・港湾施設、公営住宅、市街地再開発等）
- （６）あんしん（警察施設、消防施設、行刑施設）
- （７）庁舎と宿舍（庁舎と宿舍）
- （８）その他（複合施設、道の駅、その他）

3.1 教育と文化（文教施設、文化施設）

（１）概要

「教育と文化」の区分には文教施設と文化施設が含まれる。文教施設の整備等事業には、主に老朽化対策や耐震補強のため、小中学校の校舎及びその附属設備（給食センター・プール等）を対象とする場合と、耐震補強や新潟県中越地震復興のシンボル事業として、あるいは社会教育の充実のため、生涯学習センター・青少年センター・総合プール等の社会人向けの施設を対象とする場合がある。

他方、文化施設の整備等事業としては、主に耐震補強や老朽化対策、IT 機能の充実、さらにはユニバーサル化への対応のため、図書館・美術館・文化交流施設等の整備が含まれる。

2016（平成 28）年 3 月 31 日現在、「教育と文化」の分野において自治体では 143 件（34.6%、自治体合計 413 事業）の PFI 事業の実施方針が公表されて

おり、分野別では最も事例が多い。その中で、2015 年 9 月時点において WEB で当該実施方針が公表されている文教施設及び文化施設として内閣府が公表している案件は、各々 65 件と 14 件の合計 79 件である¹⁴。

当該 79 件のすべてについて、該当する WEB の公表資料を分析すると以下の点が明らかとなった。

- ① 具体的な事案として多い PFI 事業としては、文教施設では「学校給食センターの整備・運営事業」が 29 件、文化事業では「文化交流施設整備事業」が 5 件、「市立図書館整備運営事業」が 3 件、実施されていた。
- ② PFI 事業主体としての自治体の人口規模に関して、文教施設では、10 万人未満の市町が 10 件、10 万人以上 30 万人未満の市が 16 件で、残りの 39 件（60%）は 30 万人以上の比較的規模の大きな市と県が占めていた。他方、文化施設では 30 万人以上の市と県で 11 件（78.5%）の PFI 事業例が報告されており、両施設において規模の大きな自治体で PFI 事業が推進されている点が共通の特徴点である。
- ③ 事業方式について、BTO 方式・BOT 方式・RO 方式（Rehabilitate Operate）の割合は、文教施設では 54 件（約 83%）・4 件・7 件であり、文化施設では 10 件（71.4%）・3 件・7 件である。いずれの施設においても、一般的には BTO 方式の利用が圧倒的に多いが、「市立学校施設の耐震化のための PFI 事業」では、耐震補強業務及び大規模改造業務を行うとともに、維持管理業務を実施する RO 方式が採用されていた。

（２） 事例

○ 南部学校給食センター整備運営事業：文教施設のケース¹⁵

① 事業の概要

公共施設の管理者		静岡市（静岡県）
施設概要	所在地	静岡市駿河区西島 127-1 他 3 筆
	敷地面積	6,178.27 m ²
	供給能力	12,000 食/日、配食校 17 校（小学校 11 校、中学校 6 校）
	施設内容	南部学校給食センター
事業期間		平成 21 年 3 月議会の契約議案の議決から平成 37 年 3 月 31 日まで
施設の所有形態		BTO
事業類型		独立採算型

総事業費		7,421,831 千円
民間事業者		東亜建設工業グループ
選定事業者の業務内容		施設の整備業務、維持管理業務、給食の運営業務
経緯	実施方針公表	2008（H20）年 4 月 16 日
	特定事業選定	5 月 30 日
	公募説明会開催	7 月 7 日
	事業者決定	12 月 19 日
	契約締結	2009（H21）年 2 月 13 日
	供用開始	2010（H22）年 8 月 2 日
効果額	特定事業選定時 VFM	4.29%
	事業者決定時 VFM	7.03%、約 4 億 6,200 万円の財政負担額の削減
ホームページ		http://www.city.shizuoka.jp/000_006128.html

②その内容

南部学校給食センターは昭和 45 年に開設され 37 年間稼動してきたが、施設の老朽化が進み、現在の衛生基準を満たすことができなくなったことから、平成 18 年度で閉鎖している。本事業は、南部学校給食センターの解体、建替及び管理運営を、PFI 法に基づき実施するものである。

民間の経営能力及び技術能力により、施設の衛生的かつ機能的な整備を図るとともに、給食の運営業務においては、献立作成等を実施する市と、民間事業者との新たなパートナーシップに基づき、確実な衛生管理の下で安全で安心な給食の運営システムを構築することを目指すものである。

③効果額（特定事業選定時 VFM、事業者決定時 VFM）

インターネットによる公表資料では、特定事業選定時及び事業者決定時の各々の VFM(事業期間中の現在価値換算での財政負担額の縮減割合)が、4.29%と 7.03%（約 4 億 6,200 万円）と記載されている。

④公共サービスの向上

本事業において、PFI 事業者が有する設計、建設、維持管理、運営の専門的な知識やノウハウを活用することにより、下記のような効果が期待できる¹⁶。

- ・ 安全で安心な給食の提供：民間の技術能力等により、施設の衛生的かつ機能的な整備を図るとともに、安全で安心な給食の提供を図る。食品衛生上の

技術的水準を高めるため、ドライシステム導入及び汚染・非汚染作業区域の明確なゾーニングを導入するとともに、本施設における食育活動としての機能や、地域に開放するゾーンとの適切なゾーニングや管理上の工夫を行う。

- ・ 衛生管理の徹底：「学校給食衛生管理の基準」（文部科学省平成9年4月1日制定）及び大量調理施設衛生管理マニュアル（厚生労働省平成9年3月24日制定）に適合するとともに、HACCP（Hazard Analysis Critical Control Point）の概念を取り入れた衛生管理を実施する。
- ・ 食物アレルギー対応食の提供：食物アレルギーを持つ児童生徒への給食の提供に対応した施設とし、これに対応する給食システムを構築する。
- ・ 周辺環境への配慮：日照や施設の防音対策、脱臭対策及びその他の対策を行い、近隣への影響の低減に配慮する。また、本施設の整備（解体、建替）にあたっては、近隣へ与える影響に十分配慮する。
- ・ 環境負荷の低減：LCC（ライフサイクルコスト）やLCCO₂（ライフサイクルCO₂）を低減させることを考慮した施設の整備や、維持管理及び給食の運営業務における省エネルギー等、環境負荷の低減に配慮する。また、調理場における廃棄物（給食の残滓を含む。）の発生及び排出を抑制し、その減量を推進するとともに、廃棄物の再利用・再資源化等を含めた適正な処理を図る。

○ 豊橋市芸術文化交流施設事業：文化施設のケース¹⁷

① 事業の概要

公共施設の管理者		豊橋市（愛知県）
施設概要	所在地	愛知県豊橋市西小田原町123番地
	敷地面積	7,612.8 m ²
	延床面積	8,036.59 m ² 地上4階、地下1階、鉄骨鉄筋コンクリート造 一部鉄骨造
	施設内容	主ホール、アートスペース、各種創造活動室、研修他
事業期間		設計期間：2010年7月～2011年4月 工事期間：2011年5月～2013年4月 維持管理：2013年5月～2018年3月
施設の所有形態		BTO
事業類型		独立採算型
総事業費		6,215,778 千円

民間事業者		大成建設(株)グループ
選定事業者の業務内容		設計・建設業務、維持管理・運営補助務
経緯	実施方針公表	2008（H20）年 8 月 26 日
	特定事業選定	2009（H21）年 8 月 28 日（一部変更）
	公募説明会開催	10 月 2 日
	事業者決定	2010（H22）年 4 月 1 日
	契約締結	6 月 17 日
	供用開始	2013（H25）年 4 月 30 日
効果額	特定事業選定時 VFM	5.1%
	事業者決定時 VFM	7.5%（270 百万円）
ホームページ		http://www.city.toyohashi.lg.jp/5377.htm

②その内容

平成 16 年度に策定された『総合文化学習センター（仮称）基本計画』では、「生涯学習センター」、「図書館」、「芸術文化交流施設」の三つの機能を持つ施設が構想されていた。本事業は、この総合文化学習センター（仮称）の第一次整備として、豊橋市芸術文化交流施設の整備を目指すものであり、芸術文化活動を推進し、その裾野を広げるとともに、地域文化の振興を図り、地域のさらなる活性化を目指していくため、整備するものである。

③効果額（特定事業選定時 VFM、事業者決定時 VFM）

インターネットによる公表資料では、特定事業選定時及び事業者決定時の各々の VFM（事業期間中の現在価値換算での財政負担額の縮減割合）が、5.1%と 7.5%（約 2 億 7,000 万円）と記載されている。

④公共サービスの向上

周辺環境や施設利用者の利便性を踏まえた施設計画、豊橋のランドマークとしてのデザイン計画、また、ホールの性格を勘案した施工計画、さらにはプロ、アマを問わず利用者にとって演出効果の高い舞台設備として詳細かつ十分な提案がなされ、長期的視点に立ち本件の特性を踏まえた良質で魅力あるサービスの提供が期待される。

（３）当該領域における特徴と課題

○ 南部学校給食センター整備運営事業

給食事業は子供の「食育」に直結する事業であり、安心・安全が優先される。その上で、環境への配慮や事業者選定時の VFM が特定事業選定時の VFM を上回ることを要件として、定性面及び価格面で市が自ら本事業を実施する場合よりも効率的かつ有効な公共サービスの提供が可能となっている。その結果、センター方式の給食事業で PFI 事業が多数利用されていることは、きわめて合理的である。

他方、当該領域の課題の一つとして、VFM の開示の問題がある。例えば、下記のように、調理能力と VFM のデータを他団体と比較した場合、当事業は VFM が相対的に低い、公表資料では特にその点のコメントがなされていない。

図表 10-5 学校給食センターの PFI 事業による VFM (抜粋) ¹⁸

番号	自治体名	調理能力 (食/日)	VFM	
			特定事業選定 時点 (%)	事業者の決定 時点 (%)
1	千葉県浦安市	13,000	14.0	30.0
2	岐阜県大垣市	13,000	10.3	28.9
3	佐賀県伊万里市	7,000	16.0	27.5
4	岐阜県可児市	10,000	10.0	25.0
5	千葉県千葉市	11,000	11.0	24.4
6	山形県上山市	3,300	4.3	20.0
7	島根県八雲村 (松江市)	1,000	7.1	19.7

当事業では、当初 2 社が競争参加資格確認審査の結果、提案審査のための入札提案書類を受け付けることができる能力を有しているものと確認されたが、その後 1 社が途中辞退したため、結果 1 社入札となり、絶対評価の結果、現在の事業者に決定した。そもそも、VFM の評価はかなり専門性が高く、一般的には特定事業時の VFM を参考に実際の VFM の定量評価がなされる。しかし、さらに類似事業を営む他団体データと比較をすることで当事業をより客観的に評価でき、自治体の意思決定過程における透明性の確保が強化される。可能な限り、他団体事例との比較も実施すべきである。

○ 豊橋市芸術文化交流施設事業

豊橋市の場合に限らず、文化施設として単に文化ホールが設置され文化活動の場と高質な芸術文化の鑑賞機会を市民に提供するケースのみならず、最近では生涯学習・コミュニティ施設やホール等の公共サービスを複合的に提供するために、文化施設をリニューアルするケースが見受けられる。結果、老若男女を

問わず生き生きとした豊かな生活を送り、地元の地域文化の良さを見直すことで、当該施設が地域振興・地方創生を実現する核として機能しうる。

ところで、今回の事例では、主として歳出削減を期待した BTO 方式によるサービス購入型の PFI が多数を占めていた。他方、平成 28 年 5 月 18 日に民間資金等活用事業推進会議にて「PPP/PFI 推進アクションプラン」が採択され、平成 28 年度から平成 30 年度までの集中強化期間中に、文教施設（スポーツ施設、社会教育施設、文化施設）について、3 件のコンセッション事業の具体化を目標とした。それを受けて、平成 28 年 5 月 25 日に「公共施設等運営権の導入に関する検討会」第 1 回が開催され、下記のような課題が提起された。

- ・ 収入については、公共のほかの施設や事業と一体的に運営するバンドリングの考え方や、民間事業者による独立採算の事業を併せて行えることなど、当該事業における現在の延長線上の発想ではない考え方や新しい事業を起こすような考え方も求められている。
- ・ コンセッションを効果的に進める上では、既存の博物館法、図書館法、法の理念は守りつつ、運営の仕方に関しては大胆に民間に委ねることが大事である。運営をまとまった形で民間に委ねることで、コスト削減等の効果も期待できる。
- ・ 収益性といった場合、採算性はどこまで追求していいのか。目的外使用をどこまで認めるのかを議論すべきである。
- ・ 民間の創意工夫によって事業コストが下げられ、収益性が拡大する。収益性について拡大した分は、プロフィットシェアの考え方で、一部は市の財政負担の縮減、一部は民間側に配当される。民間側はその資金で再投資を行い、より質のよい公共サービスが提供されれば、住民の満足度も上がる。

文化施設に関して、民間事業者から様々なアイデアを引き出すには、自治体が所有する公共施設の実態に関する情報と施設統合化等に関する自治体の方針が適宜、公表される必要がある。ところで、多くの自治体で統一的な基準に基づく新地方公会計が導入され、固定資産台帳も整備・公表されることが来年以降に予定されている。固定資産台帳に利用状況やランニングコストといった記載項目が固定資産台帳に追加されれば、PPP/PFI に関する民間事業者からの積極的な提案につなげていくことも期待できる¹⁹。

3.2 生活と福祉

（１）概要

「生活と福祉」の区分は福祉施設の 1 種類であり、老人福祉施設、身体障害

者福祉施設、知的障害者福祉施設などの各種福祉施設が該当する。2016（平成28）年3月31日現在、22件のPFI事業の実施方針が公表されている（4％、合計527事業）（内閣府（2016）p.4）。22件のすべての事業は、地方公共団体が事業主体となっており、国や独立行政法人等によるものはない。

（２）事例（杉並区新型ケアハウス整備等事業）

①事業の概要

公共施設の管理者		杉並区（東京都）
施設概要	所在地	杉並区今川二丁目5番
	敷地面積	2,167.89 m ²
	延床面積	1,983.06 m ²
	施設内容	ケアハウス 鉄筋コンクリート造地上3階建て
事業期間		20年
施設の所有形態		BTO
事業類型		独立採算型
総事業費（買取価格）		4億1,790万円
民間事業者		株式会社ベネッセケア
選定事業者の業務内容		設計・建設業務、運営・維持管理業務
経緯	実施方針公表	2002（H14）年02月15日
	特定事業選定	03月04日
	公募説明会開催	04月08日
	事業者決定	07月23日
	契約締結	10月01日
	供用開始	2004（H16）年03月01日
効果額	特定事業選定時 VFM	-
	事業者決定時 VFM	-
ホームページ		http://www.city.suginami.tokyo.jp/kusei/seisaku/pfi/1013540.html

②事業内容

杉並区が2002（平成14）年に実施した新型ケアハウス整備等事業（杉並区新型ケアハウス整備等事業）の事例であり、この事業は日本で最初のPFI手法を用いた国庫補助事業である（泉南市(2004)p.74）。

杉並区新型ケアハウス整備等事業は、施設入所希望者の増加に伴う多様な介

護基盤整備の1つとして実施されたものであり、新型ケアハウスを新たに建設し、運営及び維持管理業務を民間事業者が行うものである。

ケアハウスとは介護利用型軽費老人ホームであり、全室個室でユニットケアを採用し、特別養護老人ホームと同様の実施サービスが可能であり、原則として要介護1から入所できる施設である。厚生労働省は2001（平成13）年にPFI法に基づき地方自治体が賃貸を前提にして、民間事業者からケアハウスを買い上げ、民間事業者が運営するBTO方式を採用する場合に、買い上げ費用に対して整備費の補助を行う制度を創設した。この制度を活用して最初に実施されたのが、杉並区の新型ケアハウスPFI事業である。

杉並区は新型ケアハウスを比較的要介護度の低い人が利用できる施設として位置付け、多様な介護度に対応できる体制の整備を図ることを目的としている。

③効果額・公共サービスの向上

特定事業の選定時における評価は、（1）区の財政負担、（2）サービス水準、（3）民間事業者へのリスク移転の3項目についての評価が行われている。

「区の財政負担」については、PFI方式と建設助成方式を比較し、施設の運営費用において両者に差異はないが、施設整備の費用においてはPFI方式の方が建設助成方式よりも区の財政負担が軽減されるとしている。泉南市（2004）によれば、当初は施設の買取価格の50%を厚生労働省が、25%を東京都が、残りを区が起債で賄う予定であったが、国庫補助金制度の変更により、買取価格4億1,790万円に対して補助金が3億8,500万円で、区の財政負担額は3,290万円であった。ただし、事業者からの賃借料が月額56.1万円（年額673.2万円）であり、約5年間で区の負担額は回収される仕組みとなっているとのことである。

次いで、「サービス水準」についても、PFI方式で公募型プロポーザルにより選定された事業運営能力の高い民間事業者が行う方が、建設助成方式におけるよりも水準の高いサービスの提供が期待できるとしている。最後の「民間事業者へのリスク移転」であるが、建設助成方式では基本的に区のリスク負担は生じないが、PFI方式では設計・建設及び運営においてリスクを民間に移転することが可能であるが、区のリスク負担は残るが、受容できないものではないとしている。

総合的な判断においては、PFI方式で実施する方が質の高いサービスが確保でき、また財政負担の軽減が図れるとして、建設補助方式よりも優れているとの結果をまとめている。

④特徴

杉並区新型ケアハウス整備等事業は、厚生労働省が技術的助言として策定した「新型ケアハウス整備・運営事業のための PFI 導入マニュアル」（地域ケア政策ネットワーク（2002））に基づいて実施された。このマニュアルにより、自治体は簡単に PFI 事業を導入することができるようになっている。一般的に、地方自治体が PFI 事業を導入するためには 2 ～ 3 千万円を掛けてコンサルタントと契約を結ぶのが通例であるが、杉並区はマニュアルを用いることにより、これらの費用をかけることなく、PFI 事業を実施しているのである（泉南市（2004） p.74）。

（３）当該領域における特徴と課題

社会福祉施設に係る PFI 事業主体は、すべて地方公共団体であるが、これは社会福祉事業が基本的に地方公共団体において行われてきたことによる。社会福祉施設の区分であるが、老人福祉関連の施設が半数以上であり、残りが身体障害者福祉、知的障害者福祉、児童福祉に係るものとなっている。

施設の所有形態による分類は、約 6 割が BTO 方式を採用し、BOT 方式及び BOO 方式によるものが各々約 2 割となっている。対価の支払いによる分類では、サービス購入型が約 3 割、独立採算型が約 6 割、そして混合型が約 1 割となっている。

選定事業者の業務内容は、ほとんどの事業において設計・建設から維持管理及び運営となっている。

老人福祉施設のほとんどは BTO 方式を採用し、独立採算型となっている。事例で紹介したようなケアハウス事業は、厚生労働省の補助金の関係で BTO 方式が採用されている。また地方公共団体が PFI 事業を行う場合には、必ず先行事例の検討が行われており、先行事例の成功体験を基にするケースも少なくないようである。老人福祉施設が独立採算型を採用しているのは、介護報酬や受益者からの利用料金収入によって、民間事業者の採算が確保されうるからである。

老人福祉施設が独立採算型を採用しているのに対して、それ以外の福祉施設の多くにおいてはサービス購入型が採用されている。老人福祉以外の福祉施設事業は、民間事業者に設計から運営を含む維持管理の業務を委ねたとしても、民間事業者の採算を確保するためには、行政による対価の支払いは必要不可欠であり、PFI によって行政コストが大きく削減されることはない分野である。

3.3 健康と環境

(1) 概要

「健康と環境」の区分には医療施設、保健衛生施設、廃棄物処理施設、水道施設、斎場、浄化槽の6種類があり、例えば、病院、衛生試験場、廃棄物処理場、余熱利用施設、上水道施設、斎場、浄化槽がある。2016（平成28）年3月31日現在、89の事業件数があり、地方公共団体が事業主体となっている事業が86件、その他（国を除く）による事業が3件となっている（17%、合計527事業）（内閣府(2016)p.4）。

(2) 事例（夕張市上水道第8期拡張事業）

①事業の概要

公共施設の管理者		夕張市（北海道）
施設概要	所在地	旭町浄水場：夕張市旭町 83 番地 清水沢浄水場：夕張市清水沢国有地
	敷地面積	－
	延床面積	－
	施設内容	旭町浄水場、清水沢浄水場、送水連絡管、送配水施設、場外系機械・電気計装設備、管路、監視制御システム
事業期間		20 年
施設の所有形態		BTO
事業類型		サービス購入型
総事業費		4,787,869,464 円
民間事業者		ゆうばり麗水株式会社（特別目的会社）
選定事業者の業務内容		設計・建設業務、運営・維持管理業務
経緯	実施方針公表	2010（H22）年 07 月 16 日
	特定事業選定	08 月 19 日
	公募説明会開催	08 月 30 日
	事業者決定	2011（H23）年 12 月 22 日
	契約締結	2012（H24）年 03 月 19 日
	供用開始	04 月 01 日
効果額	特定事業選定時 VFM	6%
	事業者決定時 VFM	－
ホームページ		http://www.city.yubari.lg.jp/contents/municipal/suido/

② 事業内容

夕張市が 2010（平成 22）年から実施した上水道施設の改築更新を目的とする PFI 事業（夕張市上水道第 8 期拡張事業）である。夕張市は 2007（平成 19）年に財政再建団体に指名され、周知のように財政再建に取り組んでいる地方公共団体である。炭鉱閉山による施設の引き継ぎにより、過大な施設規模かつ非効率な運転管理となっている上水道施設の老朽化に対応するための事業であり、PFI 事業方式を導入することを通じて、より効率的で安定的な事業運営を図ることを目的としている。

事業内容は、（１）新浄水場の設計・建設、（２）場外系施設(配水池、ポンプ場等)の機械・電気計装設備の一部更新等、（３）施設運転維持管理業務及び（４）水道メータ検針・集金・窓口業務である。

民間事業者が施設を建設した後にその所有権を夕張市に譲渡し、運転維持管理を民間事業者が行う BTO 方式であり、夕張市は民間事業者に対してサービス提供の対価を支払う契約（サービス購入型）となっている。

民間事業者は、日立プラントテクノロジーグループによる特別目的会社であるゆうばり麗水株式会社であり、構成員は（１）株式会社日立プラントテクノロジー北海道支社（代表企業）、（２）岩倉建設株式会社、（３）株式会社ドーコン、（４）日立プラント建設サービス株式会社である。

③ 効果額（定量的評価）

特定事業の選定時における定量的評価は、VFM 評価ではなく、将来の費用として見込まれる公的財政負担の総額を算出し、これを現在価値に換算することにより行われている。定量的評価の前提条件は図表 10-6 の通りであり、その前提条件に基づいて算出した結果、市が直接実施するケースの現在価値換算指数を 100 とした場合、PFI 事業として実施するケースは 94 となり、定量的にみた場合には PFI 事業で実施することが財再削減につながる事が明らかとなっている。

図表 10-6 定量的評価の前提条件

区 分	市が直接実施する場合	P F I 事業として実施する場合
財政負担の主な内訳	①設計費（調査費含む） ②工事費 ③維持管理費 ④企業債支払利息 ⑤工事管理費	①設計費（調査費含む） ②工事費 ③維持管理費 ④企業債支払利息（所有権移転後の利息） ⑤民間金融機関借入金支払利息（建設期間利息） ⑥アドバイザー費用 ⑦S P C 設立費及び運営費 ⑧モニタリング費用 ⑨その他（法人税相当分等）
共通の条件	①事業期間：20 年 ②割引率：3.0% ③起債（企業債）金利：2.1% ④インフレ率：0%	
設計及び施工に関する費用	類似事例を参考にし、施設内容及び施設規模等を考慮し算出した。	市が直接実施する場合と比べて、民間活力導入等による一定のコスト削減が実現するものとして算出した。
維持管理に関する費用	類似事例を参考にし、業務内容及び業務量等を考慮し算出した。	市が直接実施する場合と比べて、民間活力導入等による一定のコスト削減が実現するものとして算出した。
資金調達に関する事項	①企業債 ②国庫補助金 ③一般会計繰入金 ④自己資金	①企業債 ②国庫補助金 ③一般会計繰入金 ④自己資金 ⑤民間資金

出所：夕張市(2010b)p.2。

④ 公共サービスの向上

特定事業の選定では、PFI 事業として実施することにより、事業期間全体を通じた市の財政負担見込額が約 6 % 削減され、公共サービスの水準の向上を期待することができるとしている。具体的には、下記 3 つの効果が掲げられている（夕張市(2010b)p.3）。

○ 設計、工事及び維持管理の効率化

「設計・施工及び維持管理を事業者が一括して行うことにより、設計及び施工段階から維持管理段階を視野に入れた施設整備が期待できる。また、性能発注とすることにより、事業者が有するノウハウや創意工夫を活用することが可能になり、円滑で効率的な事業が期待できる。」

○ 維持管理業務の効率化とサービス水準の向上

「維持管理業務は、20 年間の包括契約とするため各種維持管理業務に対する事業者が有するノウハウや専門性が発揮されることが期待できる。また、複数業務間の効率的実施が図られることにより、業務の効率化及びサービス水準の一層の向上が期待できる。」

○ 適切なリスク分担による安定性及び安全性の向上

「市と事業者において適切なリスク分担を行うことにより、維持管理段階の問題発生の際にも適切で迅速な対応が可能となり、安全性の向上と安定した事業運営が確保できる。」

⑤特徴と課題

事業費の削減

当初、水道水の安全・安定して供給を図るために、効率的な施設の改築更新をすることを目的とし、主な事業として（１）浄水場（旭町・清水沢）の更新、（２）配水池・ポンプ場の更新、（３）老朽配水管の更新、（４）浄水場の維持管理等としていた。総事業費は約 69 億円（PFI 事業 53 億円、直営 16 億円）が見積もられ、水道料金の大幅アップが懸念されていた。

しかしながら、事業費を削減するために、事業内容の精査を行い、上記（２）配水池・ポンプ場の更新及び（３）老朽配水管の更新について、可能な限り更新期間を長期化（法定耐用年数 40 年→60 年（1.5 倍）経過したものを更新対象にする）し、修繕により延命化を図ることとしている。その結果、総事業費は約 52 億円（PFI 事業 49 億円、直営 13 億円）となった。

総事業費と水道料金

総事業費 52 億円で実施した場合、2012(平成 24)年度から 2031(平成 43)年度までの 20 年間の収支は、現行料金で実施すると、12 億円の不足（収入累計 117 億円-支出累計 129 億円）となることが明らかとなった。

そこで、夕張市では不足額に対応するために、水道事業会計の負担を軽減するために、一般会計から 18 年間（2014(平成 26)年度～2031（平成 43）年度）、6 億円を繰り入れることとしている。残りの 6 億円については、水道料金の値上げにより収支の均衡を図ることとなっている。水道料金の値上げは 2012(平成 24)年 4 月分から 10%値上げとなった。

事業期間の設定について（設備の耐用年数と PFI 契約期間のズレ）

事業期間 20 年の設定に当たっては、浄水場施設の建物・設備の法定耐用年数を考慮して決定されている。

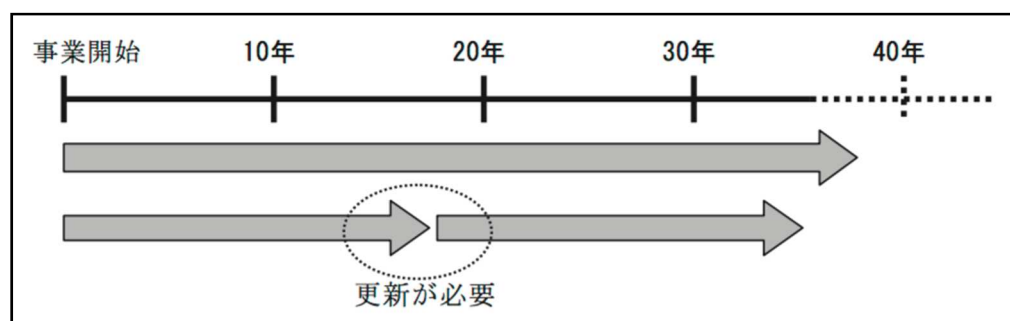
- ・ 設備（電気計装設備） 10-15 年

・ 建物（浄水場管理棟・池棟） 38-60 年

電気計装設備の耐用年数は 10-15 年であるが、実態は耐用年数 + α 年程度、機能を維持して稼働することが可能であると考えられ、管理棟・池棟の建物は鉄筋コンクリート造りであり、法定耐用年数は 38 年以上である。

電気計装設備については動力設備（概ね 15 年）と監視設備（概ね 10 年）の法定耐用年数が異なるが、動力設備の法定耐用年数を基準に事業期間を設定する場合には、事業期間途中において、監視設備の更新・修繕費用が発生する可能性がある。

図表 10-7 設備更新・修繕



出所：夕張市建設課(2010)p.15。

浄水場施設の事業期間については、事業を必要とする期間に限りはないものの、設備の耐用年数を大幅に超える年数については、事業期間中の修繕費用の高騰や、計画外の設備更新の発生など、課題があるため好ましくない。使用年数が法定耐用年数 10-15 年を数年（5 年程度）上回ることは、大きな問題はない（現状設備の運用期間は監視設備を含めて 15 年を超えていることを踏まえて）と考え、今回の PFI 事業の事業期間については、設計・建設期間を 4 年、運用期間を 16 年とし、合計 20 年と定められたのである。

ただし、法定耐用年数を超えることから、事業期間中の設備更新を回避するために、保守及び修繕費用を適切に計上することが必要となる。監視設備の法定耐用年数 10 年を施設運用期間 16 年は大幅に超えるために、監視設備の更新を事業期間中に 1 回行うことが計画されている。

（３）当該領域における特徴と課題

「健康と環境」の区分には医療施設、保健衛生施設、廃棄物処理施設、水道施設、斎場、浄化槽の 6 種類があり、各種類における事業には特徴があり、上記で紹介した事例を通じてその特徴と課題を記述することは難しいので、下記

では水道施設に係る特徴と課題を記述する。

水道事業は国民生活に欠かすことのできない公共サービスの 1 つであるが、夕張市の事例のように、水道施設は高度成長期以降に投資した施設の更新時期を迎え、施設の適正な維持・更新が急務であり、そのための財源の確保、長期的視点に立った水道事業の運営が喫緊の課題となっている。そうした状況の中で、内閣府は水道事業を PPP/PFI の優先的検討対象として指定し、更なる民間の資金、経営能力及び技術的能力を活用することを薦め、公共施設等運営権制度（コンセッション方式）を活用した PFI 事業を推し進めている。

公共施設等運営権制度を活用した PFI 事業は、現在、仙台空港及び関西国際空港・大阪国際（伊丹）空港の運営に用いられ²⁰、水道事業においては浜松市が下水道事業（浜松市公共下水道終末処理場（西遠処理区）運営事業）に導入し、2016（平成 28）年 2 月に実施方針を公表し、2017（平成 29）年 10 月の実施契約の締結、2018（平成 30）年 4 月の事業開始に向けた作業が行われている。また、大阪市においても 2015（平成 27）年 2 月に「大阪市下水道事業経営見直し基本方針（案）」を策定し、公共施設等運営権制度の導入を目指している。

3.4 産業

（１）概要

「産業」の区分には農業振興施設、漁港、工業振興施設、商業振興施設の 4 種類があり、具体的には、卸売市場、かんがい用排水施設、農業振興支援施設、農業その他、漁港、インキュベーションセンター、各種の観光施設がある。2016（平成 28）年 3 月 31 日現在、14 の事業件数があり、すべての事業主体は地方公共団体である（3 %、合計 527 事業）（内閣(2016)p.4）。

（２）事例（神戸市摩耶ロッジ整備等事業）

①事業の概要

公共施設の管理者		神戸市（兵庫県）
施設概要	所在地	神戸市灘区摩耶山町 2 - 8
	敷地面積	23,231.34 m ²
	延床面積	2,323.27 m ²
	施設内容	国民宿舎神戸摩耶ロッジ 鉄筋コンクリート造 2 階一部地下 1 階建
事業期間		20 年
施設の所有形態		BTO 方式

事業類型		ジョイントベンチャー型
総事業費		総額 5 億円上限・20 年間均等払（施設整備費）
民間事業者		鹿島建設株式会社
選定事業者の業務内容		設計・建設業務、運営・維持管理業務
経緯	実施方針公表	2000（H12）年 08 月 02 日
	特定事業選定	08 月 07 日
	公募説明会開催	08 月 10 日
	事業者決定	10 月 18 日
	契約締結	12 月 22 日
	供用開始	2001（H13）年 07 月 13 日
効果額	特定事業選定時 VFM	6%
	事業者決定時 VFM	－
ホームページ		http://www8.cao.go.jp/pfi/project_documents2_01.html#project007

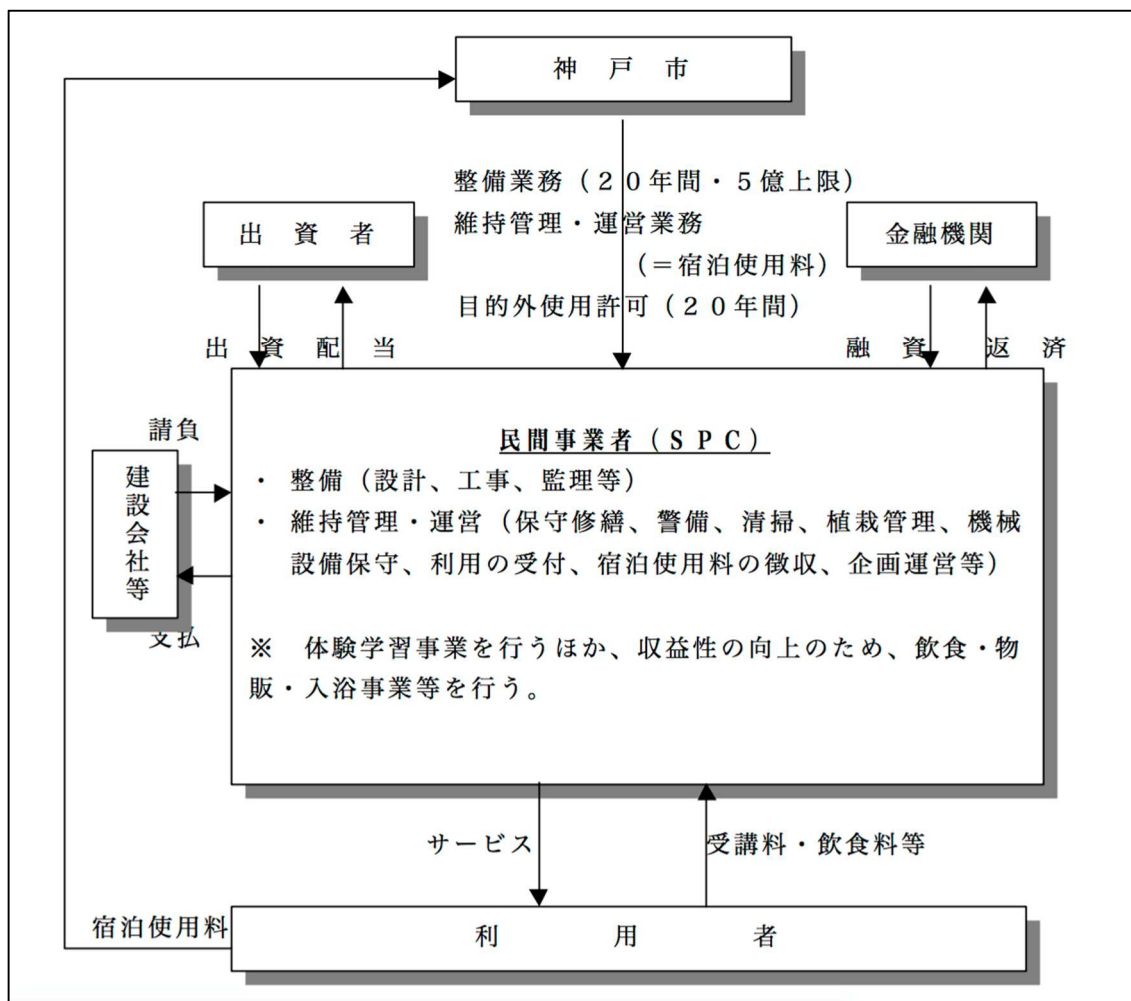
② 事業内容

神戸市摩耶ロッジ整備等事業は、阪神・淡路大震災により被害を受けて休止していた摩耶ロッジ（国民宿舎）の整備及び維持管理運営を行うにあたり、六甲・摩耶地区の活性化、アスリートタウン構想の実現などを図り、魅力ある宿泊施設にし、低廉で質の高いサービスを提供するために PFI 事業方式を導入したものである。

事業期間は 20 年間で、事業内容は国民宿舎事業として整備業務（整備工事、耐震補強工事、設計、工事管理等）及び維持管理・運営業務（保守修繕、警備、清掃、植栽管理、機械設備保守、利用の受付、使用料の徴収、企画運営等）であり、付帯事業として体験学習事業や収益性向上のための飲食・物販・入浴等の事業となっている。

神戸市は民間事業者に 20 年間で総額 5 億円を上限として整備事業に係る経費を支払うほか、摩耶ロッジの宿泊使用料収入の範囲内で維持管理・運営業務に掛かる費用を支払うというジョイントベンチャー型の事業である。事業のスキームは図表 10-8 のとおりとなっている。民間事業者は鹿島建設株式会社である。

図表 10-8 事業スキーム



出所：神戸市産業振興局(2000)p.9。

③効果額（定量的評価）

特定事業の選定時における定量的評価は、市が外郭団体を活用して経営する場合の利用料金制と PFI 事業として実施する場合における市の財政負担額（現在価値ベース）を算出し、比較している。比較の際の前提条件は図表 10-9 の通りであり、その前提条件に基づいて算出した結果、PFI 事業として実施する場合には、市の財政負担額が約 6 % 縮減され、より低い費用でサービスを提供することができるとなっている（神戸市(2000)p.2）。

図表 10-9 定量的評価の前提条件

区分	市が外郭団体を活用して 経営する場合	PFI 事業として実施する場合
市の財再負担額	(整備費＋地方債償還金 ＋支払利息)－地方債借入金	(整備業務に係る経費＋維持 管理・運営に係る経費＋モニ タリング費用等)－(宿泊使用料 収入＋市税収入)
整備費	①工事費 ②備品購入費 ③設計料 ④開業費用 (類似施設の実績等を参考)	
地方債償還金	①償還期間 20 年 ②元利均等償還	
支払利息	地方債の支払利息 金利 2 %	
地方債借入金	整備の必要資金は、地方債発 行により調達	
整備業務に係る経 費及び維持管理・ 運営業務に係る経 費		①整備業務に係る経費：総額 5 億円（毎年度 25 百万円） ②維持管理・運営業務に係る 経費：宿泊使用料収入相当額
モニタリング費用 等		①アドバイザー経費 ②事業状況等の監視を行うた めの費用
宿泊使用料収入		民間事業者の創意工夫・ノウ ハウによる利用者の増加、宿泊 使用料収入の増加を想定
市税収入		民間事業者の事業実施に伴 い、固定資産税等市税収入の増 加を想定

出所：神戸市(2000)を参考に筆者作成。

④ 公共サービスの向上

特定事業の選定では、PFI 事業として実施することにより、公共サービスの水準について定性的評価を行い、具体的には、下記 3 つの効果が掲げている（神戸市 2000）。

○ 利用者のニーズ

民間事業者の有する専門的な技術やノウハウを活用することにより、利用者のニーズに対応した質の高いサービスを提供することが可能であり、ニーズの変化に対応したサービスの内容及び提供方法の変更を柔軟に行うことかを期待できる。

○ 事業の健全性

市と民間事業者が適正な役割分担及びリスク分担を図ることにより、健全な事業を行うことを期待できる。

○ 事業効率の向上

維持管理・運営方針等と合致する施設の整備が行われるとともに、民間事業者の創意工夫により、利用者数の増加及び運営の効率化等が見込まれ、事業効率の向上を期待できる。

⑤特徴や課題

神戸市摩耶ロッジ整備等事業は、「産業」の区分において最初に実施された PFI 事業であるが、観光 PFI の成功事例として紹介されている（清水(執筆年不明)p.2）。成功のポイントとして、（１）行政と民間が明確に役割分担し、熱い思いを共有したこと、（２）都市に近い立地でマーケットがあること、（３）明確なコンセプトでわかりやすいこと及びターゲットを中年の女性層に絞ったこと、（４）運営や集客の専門会社が自らの責任で運営すること、（５）建設会社と運営会社の強力なパートナーシップがある、という５つがあげられている（清水(執筆年不明)pp.3-4）。

神戸市はこのような成功事例を基にして、「マリンピア神戸フィッシャリーナ施設」、「中央卸売市場本場再整備事業」、「新中央市民病院整備運営事業」、「新神戸ロープウェー再整備等事業」を PFI 事業として実施している。

（３）当該領域における特徴と課題

産業に区分される PFI 事業には、民間事業者の創意工夫・ノウハウを活用して、財政負担を減じながらも公共サービスの水準の向上を期待できる事業が多いと思われる。営利競争し、企業が行っているような事業は、今後ともに民間資本の積極的な導入が必要不可欠であろう。

3.5 まちづくり

（１）概要

「まちづくり」の区分には道路、空港、公園、下水道施設、海岸保全・港湾施設、公営住宅、市街地再開発等が該当する。2016（平成 28）年 3 月 31 日現在、87 件の PFI 事業の実施方針が公表されている（16.5%、合計 527 事業）²¹。事業主体の内訳は、国が 10 件、地方が 76 件、その他が 1 件となっている。事業方式は、BTO が 60%、BOT が 22%、BOO が 4%、RO 等方式が 2%、その他が 12%となっている²²。

(2) 事例（海洋総合文化ゾーン体験学習施設等特定事業²³⁾）

① 事業の概要

公共施設の管理者		神奈川県
施設概要	所在地	藤沢市片瀬海岸 2、3 丁目地内の県立湘南海岸公園内
	建築面積	・ 体験学習施設：423.57 m ² ・ 新水族館：6,645.71 m ²
	延床面積	・ 体験学習施設：986.84 m ² ・ 新水族館：12,813.47 m ²
	施設内容	体験学習施設、新水族館（水族館・マリンランド・海の動物園）
事業期間		30 年
施設の所有形態		・ 体験学習施設：BTO 方式 ・ 水族館：BOO 方式
事業類型		・ 体験学習施設：サービス購入型 ・ 水族館：独立採算型
総事業費		-
民間事業者		オリックス・グループ
選定事業者の業務内容		・ 体験学習施設：設計、建設、監理、維持管理、運営等 ・ 水族館：海の動物園及び動物・標本類の取得、維持管理、運営等
経緯	実施方針公表	2001（H13）年 02 月 09 日
	特定事業選定	03 月 28 日
	募集要項等公表	05 月 17 日
	優先交渉権者の選定	10 月 12 日
	契約締結	2002（H14）年 03 月 20 日
	供用開始	2004（H16）年 04 月 16 日
効果額	特定事業選定時 VFM	511,000,000 円（体験学習施設のみ）
	事業者決定時 VFM	615,000,000 円（体験学習施設のみ）
ホームページ		http://www.pref.kanagawa.jp/cnt/f6573/p19070.html

②その内容

海洋総合文化ゾーン体験学習施設等特定事業は、「体験学習施設に関する業務」と「水族館に関する業務」の混合契約となっている。このうち、体験学習施設はサービス購入型の BTO 方式、水族館は独立採算型の BOO 方式を採用している。維持管理・運営期間は 30 年となっている。

③効果額（特定事業選定時 VFM、事業者決定時 VFM）

特定事業選定時の VFM は 511,000,000 円となっている。また、事業者選定時の VFM は 615,000,000 円となっている。なお、水族館は独立採算型の BOO 方式のため、VFM は体験学習施設のみとなっている。

④公共サービスの向上

特定事業の選定では、体験学習施設を PFI 事業として実施することにより、以下のサービスの水準の向上を期待できるとしている。

- 体験学習施設の運営に民間事業者が有する専門的な知識やノウハウを活用することにより、利用者のニーズに対応した良質で多様なサービスを柔軟に提供することができる。
- 体験学習施設の設計、建設、維持管理及び運営に係る業務を民間事業者に一括して委託することにより、施設等の効率的・機能的な維持管理・運営を行うことができる。
- 工期の遅延リスクを民間事業者に移転することにより、供用の早期化を図ることが期待できる。

⑤検証結果

上述の PFI 事業の定量的・定性的な効果は特定事業の選定時や契約時点のものであり、事業実施前の予測に過ぎない。実際に期待された効果が得られたかどうかは別途検証する必要がある。この点、本事業については検証され、その結果が公表されている。そこで、検証結果に基づいて、PFI 事業について期待された効果が実際に得られたかどうかを確認する。

神奈川県は「県有施設の整備に係る PFI 検証委員会」を組織し、本事業を含む 6 つの PFI 事業について 2012（平成 24）年 4 月に「県有施設における PFI 導入に係る効果等に関する検証結果について」を公表し、検証を行っている。VFM については金利変動による影響という、限定的な効果の確認となっている。

図表 10-10 PFI の検証項目

検証項目	検証方法
公共サービス水準の向上	○ 県、民間事業者及び施設利用者の満足度等を把握するため、県事業所管課、県と PFI 事業に係る特定事業契約を締結した民間事業者（以下、「SPC」：特別目的会社）、及び県職員を含む施設利用者に対して、それぞれアンケート調査を実施（SPC または県事業所管課が実施した既往アンケートも利用）した。 ○ 民間事業者の創意工夫等の状況について、県事業所管課へのヒアリング及び事業者選定時の提案審査講評等における記述からの抽出を実施した。 ○ 上記に加え、サービス水準の達成状況の裏づけとなるモニタリングについて、検証に係る補足的な判断材料とするため、近年の実施結果を調査した。
金利の改定等による VFM への影響の試算	○ PSC 支出額については、次の考え方により試算した。 ・ 県債の発行・償還に係る金利等について、可能な範囲で PFI により施設が建設された年度における金利等に置き換えた。 ・ 維持管理（運営）費について、PFI における支払実績等を考慮して、毎年度の改定率を変更した。 ・ 現在価値に置き換える際の割引率について、事業者選定時における客観的評価で採用した数値で据え置いた。 ○ PFI 支出額については、次の考え方により試算した。 ・ 民間事業者に支払うサービス購入料について、平成 22 年度までの支出額（実績）に置き換えた。 ・ 平成 23 年度以降のサービス購入料について、過去の実績から改定後の金利を仮定して、施設整備費に係る将来の割賦料等を推計するとともに、維持管理（運営）費の支出額（実績）を考慮した改定率を仮定することにより、将来の維持管理（運営）費を推計した。 ・ 現在価値に置き換える際の割引率について、PSC 支出額の試算と同様に、事業者選定時における客観的評価で採用した数値で据え置いた。 ○ 上記を踏まえ、金利の改定等が「PSC 支出額－PFI 支出額」で表される VFM へ及ぼした影響を試算した。
財政支出の平準化	○ 各事業における支出額（実績）を確認するとともに、上記金利の改定等による VFM への影響の試算結果を利用して、事業期間中の財政支出の見込みを推定した。

出典：神奈川県・県有施設の整備に係る PFI 検証委員会(2012)。

海洋総合文化ゾーン体験学習施設等特定事業については、サービス購入型の体験学習施設のみが対象となっている。体験学習施設については図表 10-11 のような検証結果となっている。

検証結果によれば、サービス水準の向上については PFI によって一定程度の効果が現れているとされている。また、金利の改定等による VFM への影響についても、VFM は今のところ一定程度確保されているとしている。他方、財政支出の平準化については、初期投資分については効果があるが、維持管理期間では大規模な修繕等を実施する年度で支出が突出するため、PFI の効果は非常に限定的だとしている。

図表 10-11 海容総合文化ゾーン体験学習施設等特定事業の検証結果

○ サービス水準の向上について

民間事業者による創意工夫等については、若干物足りなさを感じるころではあるが、体験学習施設の延床面積が約 980 m²しかなく、限られたスペースの中で展示や体験学習プログラムを実施する必要があることを考慮すると、創意工夫を発揮するにも一定の限界はあると考えられるため、絶対評価の視点であるということを前提に、公共サービス水準の向上について総体的にみた場合には、一定程度の効果が現れていると整理することとする。

○ 金利の改定等による VFM への影響の試算結果について

PFI 法に基づく事業者選定時の客観的評価において算出された VFM の数値につき、その後の金利の改定等が当該計算値に及ぼした影響を試算した結果、現状においても引き続き VFM は一定程度確保されていることが確認された。

○ 財政支出の平準化について

施設整備に係る初期投資部分について、国庫補助金が充当される部分を除けば、県が直接事業を実施する場合と比較して財政支出の平準化の効果が現れていると考えられる。一方、維持管理期間においては、大規模な修繕等を実施する年度で支出が突出することとなるため、財政支出の平準化の効果は認められない。

したがって、県が直接事業を実施する場合と比較した場合、財政支出の平準化の効果は非常に限定的なものと考えられる。

出典：神奈川県・県有施設の整備に係る PFI 検証委員会(2012)から一部抜粋

（３）当該領域における特徴と課題

まちづくりに区分される PFI 事業は、民間事業者の経営上のノウハウや技術的能力を活用できる余地は比較的大きいと考えられる²⁴。実際に今回取り上げた事例でもサービス水準の向上については効果が現れていた。また、これは BTO 方式、BOT 方式、BOO 方式、RO 方式と他の区分に比べてまちづくりの事業方式が多様なことから確認できる。

他方、内閣府は地方自治体の視点から見た PFI 導入の効果として、財政負担の平準化効果があるとしている²⁵。今回取り上げた事例に限らず、維持管理期間が長期になる PFI 事業では、契約期間中に必ず大規模な修繕が発生すると考えられる。しかし、今回取り上げた事例のように、サービス購入型の PFI では財政支出の平準化について、PFI の効果は非常に限定的となる。この場合、地方自治体の将来の財政状況によって、大規模な修繕が不可能な状態になるおそれもある。そうなれば、サービス水準の低下を招く可能性もある。

サービス購入型は PFI 全体の 73%を占めている²⁶。今後、地方自治体は新公会計制度の導入によって固定資産台帳が整備される。この固定資産台帳に基づけば、個別施設の管理が可能となり計画的に修繕を行うことができる。サービス購入型の PFI 事業では大規模修繕への対応という点で新公会計制度の貢献は少なくないと考えられる。

3.6 あんしん

（１）概要

「あんしん」の区分には警察施設、消防施設、行刑施設が該当する。2016(平成 28)年 3 月 31 日現在、24 件の PFI 事業の実施方針が公表されている（4.6%、合計 527 事業）²⁷。事業主体の内訳は、国が 9 件、地方が 15 件となっている。事業方式は、BTO 方式が 81%、BOT 方式が 10%、RO 等方式が 10%となっている²⁸。

（２）事例（千葉県警察本部新庁舎建設等事業²⁹）

①事業の概要

公共施設の管理者		千葉県
施設概要	所在地	千葉市中央区長洲 1-10-1 他
	敷地面積	約 8,978 m ²
	延床面積	43,530 m ²
	施設内容	千葉県警察本部新庁舎
事業期間		調査・解体・建設期間：約 43 ヶ月

		維持管理運営期間：19 年 10 ヶ月
施設の所有形態		BTO 方式
事業類型		サービス購入型
総事業費		-
民間事業者		日立製作所グループ
選定事業者の業務内容		・ 新庁舎に関する業務：施設の整備に関する業務、施設の維持管理に関する業務、施設の運営に関する業務（広報センターの企画・立案、広報センターの受付案内、通信指令室及び交通管制センターの見学者案内を含む運営等） ・ 特殊機器に関する業務：特殊機器の整備に関する業務、特殊機器の保守管理に関する業務
経緯	実施方針公表	2004（H16）年 07 月 29 日
	特定事業選定	09 月 17 日
	入札広告	10 月 26 日
	事業者決定	2005（H17）年 07 月 22 日
	契約締結	10 月 18 日
	供用開始	2009（H21）年 06 月
効果額	特定事業選定時 VFM	12.3%
	事業者決定時 VFM	39%
ホームページ		https://www.police.pref.chiba.jp/publicity/new_building/

②その内容

千葉県警察本部新庁舎建設等事業は、サービス購入型の BTO 方式となっている。業務内容は、「新庁舎に関する業務」と「特殊機器に関する業務」から構成されている。新庁舎に関する業務では、施設の整備に関する業務、施設の維持管理に関する業務、施設の運営に関する業務から構成されている。このうち、施設の運営に関する業務は、警備業務、受付案内業務に加え、広報センター運営業務（広報センターの企画・立案、広報センターの受付案内、通信指令室及び交通管制センターの見学者案内を含む運営）も対象となっている。また、特殊機器に関する業務は、特殊機器の整備に関する業務と特殊機器の保守管理に関する業務から構成されている。このうち、特殊機器の保守管理に関する業務

には、特殊システム（通信指令システム、警備部会議室システム、刑事部会議室システム）の更新も含まれている。維持管理運営期間は 19 年 10 ヶ月となっている。

③効果額（特定事業選定時 VFM、事業者決定時 VFM）

特定事業の選定の VFM は 12.3%となっている。事業者決定時の VFM は 39%となっている。特定事業の選定から事業者決定までに VFM が 26.7 ポイントも向上している。

④公共サービスの向上

特定事業の選定では、新庁舎に関する業務については、「県が直接事業を実施する場合の仕様・分割発注に替えて、建設、維持管理、運営を民間事業者が一括して行うことにより、民間事業者が有する専門的知識、技術能力、ノウハウ、創意工夫等の活用ができ、効率的な事業運営を行うことが期待できる。」としている。また、特殊機器に関する業務については、「通信指令システム、警備部会議室システム、刑事部会議室システムの 3 種のシステムを一括して整備、保守管理することにより、システム、データの共有化により効率的な運用を図ることも期待できる。」としている。しかし、検証結果が不明なため、実際に上記のような効果があったかどうかは不明である。

（３）当該領域における特徴と課題

あんしんに区分される PFI 事業は、民間事業者の経営上のノウハウや技術的能力を活用できる余地はあまりないと考えられる。実際に今回取り上げた事例では、「効率的な運営」が PFI 事業の定性的な効果とされていた。

あんしんに区分されている事業は BTO 方式が大半を占める。そのため、他の事業も同様に効率性が主たる効果となっていると考えられる。しかし、現在は大半の団体で PFI によって効率的になったかどうかどうかが検証できないと考えられる。それは、大半の団体で同種・類似の業務についてフルコストが算定できない状況にあるためである。

この点、今後は新公会計制度の導入によりセグメント分析が可能となる。同種・類似の業務についてフルコストの算定が可能となるため、PFI 事業によって効率的になったかどうか検証することができるようになる。あんしんに区分される PFI 事業については、ようやくその効果が検証できることになる。

3.7 庁舎と宿舍

(1) 概要

「庁舎と宿舍」の区分には庁舎と宿舍のみが該当する。2016（平成 28）年 3 月 31 日現在、57 件の PFI 事業の実施方針が公表されている（10.8%、合計 527 事業）³⁰。事業主体の内訳は、国が 41 件、地方が 12 件、その他が 4 件となっている。事業方式は、BTO 方式が 93%、BOT 方式が 7%となっている³¹。BTO 方式の割合は最も高い。

(2) 事例（紫波町新庁舎整備事業³²）

① 事業の概要

公共施設の管理者		紫波町（岩手県）
施設概要	所在地	岩手県紫波郡紫波町紫波中央駅前二丁目地内
	敷地面積	約 6,600 m ²
	延床面積	約 7,500 m ²
	施設内容	庁舎、駐車場、駐輪場
事業期間		設計・建設期間：2012(平成 24)年 10 月～ 2015(平成 27 年)3 月(2 年 6 ヶ月間) 維持管理期間：2015(平成 2)年 4 月～ 2030(平成 42)年 3 月(15 年間)
施設の所有形態		BTO 方式
事業類型		サービス購入型
総事業費		-
民間事業者		橘建設グループ
選定事業者の業務内容		設計業務、工事監理業務、建設業務、維持管理業務
経緯	実施方針公表	2011（H23）年 12 月 01 日
	特定事業選定	2012（H24）年 01 月 19 日
	入札広告	02 月 09 日
	事業者決定	06 月 29 日
	契約締結	09 月 14 日
	供用開始	2015（H27）年 04 月 01 日
効果額	特定事業選定時 VFM	6%
	事業者決定時 VFM	-
ホームページ		http://www.town.shiwa.iwate.jp/cms/section/soumu/chousya.html

②その内容

紫波町新庁舎整備事業は、サービス購入型の BTO 方式となっている。事業主体は紫波町（岩手県）である。業務内容は、設計業務、工事監理業務、建設業務、維持管理業務から構成されている。維持管理期間は 2015(平成 27)年 4 月から 2030(平成 42)年 3 月の 15 年間となっている。

③効果額（特定事業選定時 VFM、事業者決定時 VFM）

特定事業選定時の VFM は 6%となっている。事業者決定時の VFM は不明である。

④公共サービスの向上

本事業を PFI 事業として実施する場合、「設計・建設及び維持管理の効率化」「長期的な視点に基づく維持管理の内容の向上」「リスク分担の明確化による安定した事業運営」の効果が期待できるとしている。

設計・建設及び維持管理の効率化は、「本施設の設計・建設及び維持管理業務を民間事業者が一貫して実施することにより、民間事業者独自の創意工夫やノウハウ（専門的知識や技術的能力等）が十分に発揮され、より効率的かつ機能的な設計・建設及び維持管理が実施されると期待できる。」としている。長期的な視点に基づく維持管理の内容の向上については、「長期的かつ包括的な委託を行うことにより、維持管理期間を通じた適時の補修等の実施、中長期的な視点での業務改善の実施、セルフモニタリングの実施等が行われ、長期的な視点での業務全体の最適化による維持管理内容の向上が期待できる。」としている。リスク分担の明確化による安定した事業運営については、「計画段階であらかじめ事業全体を見通したリスク分担を明確にすることにより、問題発生時における適切かつ迅速な対応が可能になり、業務目的の円滑な遂行や安定した事業運営の確保が期待できるとともに、適正なリスク管理により過度な費用負担を抑制することが可能となる。」としている。

しかし、本事業はこのような PFI 事業だけでは測定できない効果を生み出している。本事業は「オガールプロジェクト」と呼ばれる事業の一環である点である。オガールプロジェクトは岩手県フットボールセンター（人工芝グラウンド等）、オガールプラザ（図書館等の官民複合施設）、オガールベース（ホテル、アリーナ等）、新庁舎を一体的に公民連携で整備するものである。岩手県フットボールセンターとオガールプラザは PPP、オガールベースは事業用定期借地権設定方式、そして新庁舎は PFI が PPP 手法として活用されている。事業主体も岩手県フットボールセンターは公益社団法人岩手県サッカー協会、オガールプラザはオガールプラザ株式会社、オガールベースはオガールベース株式

会社、新庁舎は紫波町となっている。

全ての施設の供与が開始された 2014(平成 26)年度には、情報交流館の来館者数は前年比 107%、紫波マルシェのレジ通過者数は前年比 105%、町情報交流館のスタジオ利用件数は前年比 106%、紫波マルシェの売上金額は前年比 106%という実績も確認できる。また、紫波中央駅半径 500m 圏内の人口を 2007 年 5 月と 2015 年 5 月で比較すると 398 人増になっている。このように適切な PPP 手法を選択して適用することで、効果的な公民連携のプロジェクトが形成されている³³。

(3) 当該領域における特徴と課題

庁舎と宿舎に区分される PFI 事業は、民間事業者の経営上のノウハウや技術的能力を活用できる余地は限られていると考えられる。実際に庁舎と宿舎は BTO 方式が 90%を超えており、最も高くなっている。

この点、今回取り上げた事例のように、民間事業者の経営上のノウハウや技術的能力を活用できる余地が限られている事業でも、単独の PFI 事業ではなく適切な PPP 手法を組み合わせる一つのプロジェクトとすることでその効果は大きくなると考えられる。PFI は適用がなじまない事業もある。他方、現在は PFI 以外にも様々な PPP 手法がある。事業の性質に合わせて適切な PPP 手法を適用できれば、PFI 事業に対しても相乗効果が生まれると考えられる。

3.8 その他

(1) 当該領域における概要

「その他」の区分には複合施設、道の駅、その他の 3 種類があり、各種の複合施設や道の駅がある。2016(平成 28) 年 3 月 31 日現在、52 の事業件数があり、国が事業主体となっている事業が 7 件、地方公共団体による事業が 45 件となっている (10%、合計 527 事業) (内閣府(2016)p.4)。

(2) 事例(千葉県消費生活センター・計量検査所複合施設整備事業)

①事業の概要

公共施設の管理者		千葉市(千葉県)
施設概要	所在地	千葉市中央区弁天町 332 番地
	敷地面積	3,293.38 m ²
	延床面積	—
	施設内容	公共複合施設(消費生活センター、計量検査所、共同利用施設)、商業施設

		鉄筋コンクリート造 3 階
事業期間		30 年
施設の所有形態		BOT 方式（公共複合施設部分） BOO 方式（商業施設部分）
事業類型		サービス購入型（公共複合施設部分） 独立採算型（商業施設部分）
総事業費		－
民間事業者		株式会社ちばシティ消費生活ピーエフアイ・サービス
選定事業者の業務内容		公共複合施設の設計・建設業務、維持管理・運営業務 特定計量器定期検査業務 民間事業施設の運営業務
経緯	実施方針公表	2000（H12）年 03 月 24 日
	特定事業選定	04 月 11 日
	公募説明会開催	04 月 14 日
	事業者決定	11 月 10 日
	契約締結	2001（H13）年 03 月 26 日
	供用開始	2002（H14）年 09 月 02 日
効果額	特定事業選定時 VFM	公共複合施設：8～29% (リスク調整を含まない財政負担額で評価) 特定計量器の定期検査業務：9%
	事業者決定時 VFM	－
ホームページ		http://www8.cao.go.jp/pfi/ project_documents2_01.html#project002

②事業内容

千葉市消費生活センター・計量検査所複合施設整備事業は、消費者活動の拠点としての「消費生活センター」と、市民の消費生活における計量の適正化を図るために、事業者への指導及び消費者への計量思想の普及啓発の拠点としての「計量検査所」を、千葉市が公共複合施設として整備するにあたり、民間の資金、経営能力及び技術的能力を活用するために PFI 事業方式を導入したものである。

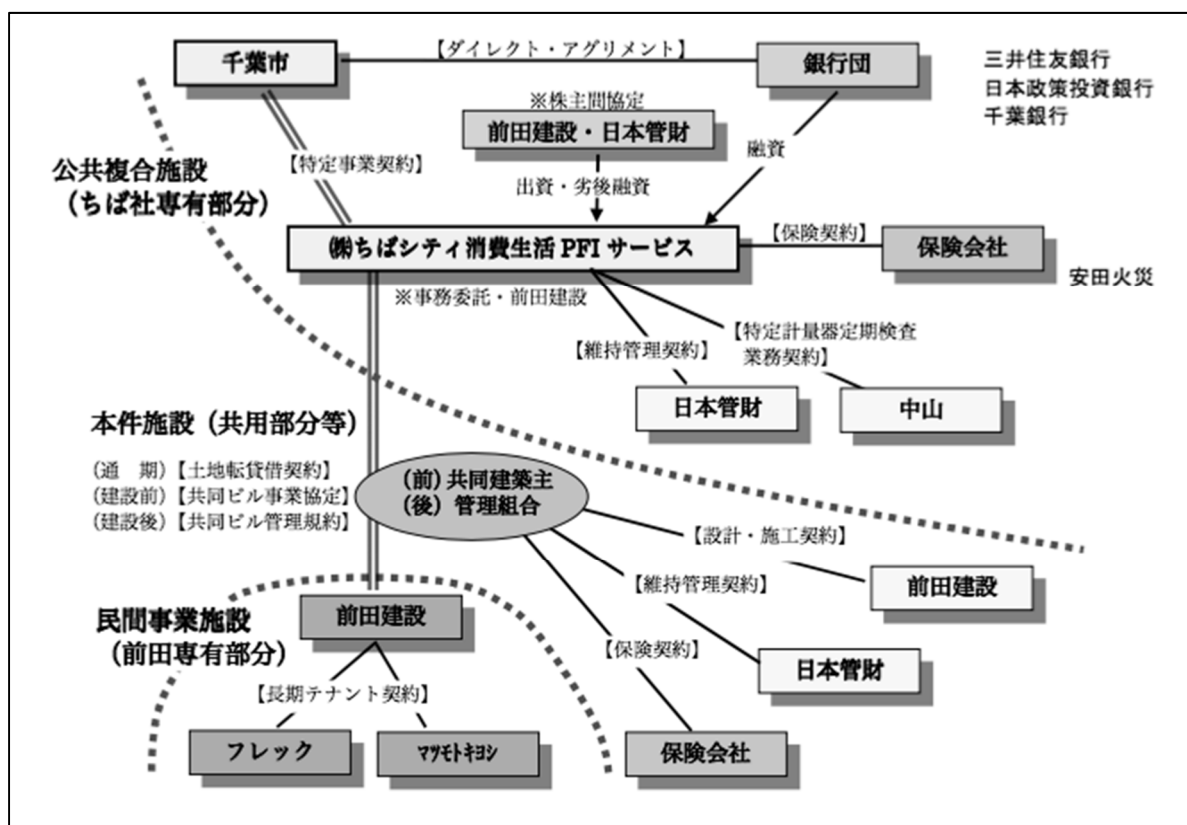
事業期間は 30 年間で、事業内容は PFI 事業部分と PFI 事業以外の部分に分かれる。PFI 事業は、公共複合施設の設計及び建設、また完成後の所有及び運営業務、そして特定計量器定期検査業務である。PFI 事業以外の部分は、PFI 事業用

地における利用可能容積（最大容積から市の必要容積を除いた容積）を活用した商業施設（収益施設）の整備運営である。

千葉市は民間事業者が実施する公共複合施設の設計、建設及び運營業務への対価を、賃借料として事業期間にわたって支払うというサービス購入型の事業である。支払額は、民間事業者の設計、建設に係る初期投資に相当する部分（予め定められた金額）と、開業後の運営に係る部分（物価変動等を勘案して定められる金額）となる。また、特定計量器定期検査業務に係る部分については、市から委託料（物価変動等を勘案して定められる金額）として支払われることとなっている。PFI 事業以外の商業施設部分については、民間事業者の独立採算で行われる。

事業のスキームは下記の図表 10-12 となっている。民間事業者は、前田建設工業株式会社を代表とする株式会社ちばシティ消費生活ピーエフアイ・サービスである。

図表 10-12 事業スキーム



出所：民間資金等活用事業推進委員会（2001）p.2。

③ 効果額（定量的評価）

特定事業の選定時における定量的評価は、市が直接実施する場合と PFI 事業

として実施する場合における市の財再負担額（リスク調整費を含まない額）で算出し、比較している。比較の際の前提条件は下記の通りであり、その前提条件に基づいて算出した結果、（１）公共複合施設の建設・運用に係る部分については、PFI 事業として実施する場合、市の財政負担額が約 6 %（ケース 1）～ 29 %（ケース 2）縮減され、（２）特定計量器定期検査業務については、約 9 % 縮減され、より低い費用で公共サービスを提供することができるとなっている（千葉(2000b)）。

図表 10-13 定量的評価の前提条件

公共複合施設の設計、建設及び管理、運営事業		
区分	市が直接実施する場合	PFI 事業として実施する場合
市の財再負担額	①設計費 ②建設費 ③維持管理費・修繕費 ④借入金の返済に要する費用	ケース 1：公共複合施設のみ の場合 ケース 2：民間事業施設が併 設される場合（利用可能容積を 最大に活用） ①契約までのアドバイザー費 用 ②賃借料として支払う費用の 総額 ③事業期間中のモニタリング 費用 ④事業期間終了時の公共複合 施設の譲渡に要する費用 ⑤事業者からの税收（市税） を調整
共通の条件	割引率 4 % 事業期間 30 年	
施設規模	2,500 m ²	創意工夫等を踏まえた提案に 基づく適切な施設規模を設定
設計・建設に関 する費用	①基本設計に基づき、市及び 同規模の公共施設等の実績並び に近年の物価水準等を勘案し建 設費を設定 ②施設規模を勘案し設計費を 設定	①市が直接実施する場合に比 べて、一定割合の縮減が実現す るものとして建設費を設定 ②設計費は建設費に含む。
管理・運営に関 する費用	市及び同規模の公共施設等の 実績等を勘案し、維持管理費及 び修繕費を設定	市が直接実施する場合に比べ て、一定割合の縮減が実現する ものとして維持管理費及び修繕 費を設定
資金調達に関す る費用	①一般財源 30 % ②市債 70 % ・ 20 年（償還期間 10 年・1 回 借換え）の元金均等償還 ・金利（現状の地方債発行に おける水準を勘案し設定）	①自己資金 30 % ②政策投資銀行及び民間金融 機関 70 %（実現可能性等を勘案 し償還条件を設定）
（参考） リスク調整費	PFI 事業者に移転するリスク のうち、建設時を対象にリスク	

	調整費を試算	
特定計量器定期検査業務		
区分	市が直接実施する場合	PFI 事業として実施する場合
事業期間	30 年	
検査個数	1,966 個（1998（平成 10）年度実績）	
実施体制	職員 2 名（常勤） 検査日数 約 100 日（準備を含む） 内 集合検査 29 日、1273 件 所在地場所検査 37 日、693 件	①検査を実施する者の適切な配置 ②効率的かつ効果的な実施方法の採用 ・受検者のニーズへの的確な対応 ・受検者の負担軽減等の措置
財政負担額の主な内訳	①人件費 ②検査設備費 ③分銅等整備費 ④検査台帳管理費 ⑤研修費 ⑥車両費 ⑦事務所経費 ⑧その他（旅費、印刷製本費、消耗品費等） ⑨定期検査手数料（収入）	委託料として支払う内訳） ①指定定期検査機関の固定的费用 ②検査個数に応じた変動的费用 注 1）PFI 事業者の費用の費目は、市が直接する場合と同じ。 注 2）定期検査手数料は市の収入とする

出所：千葉市(2000b)を参考に筆者作成。

④公共サービスの向上

特定事業の選定では、PFI 事業として実施することにより、ともに公共サービスの水準の向上を期待できるとしている。特に、特定計量器定期検査業務においては、「市が直接実施する場合には、定期検査技術の継承等が必要であるが、PFI 事業として実施することにより、事業期間中の安定的な検査技術の確保を図ることができる」としている（千葉市 2000b）。

⑤特徴や課題

民間事業者として PFI 事業を行っている前田建設工業株式会社は、千葉市消費生活センター・計量検査所複合施設整備事業の特色を次のようにまとめている（民間資金等 2001、3 頁）。（1）PFI 導入については、①全庁的な PFI の正しい理解がすすみ、②“プレ実施方針（事業概要書）”の事前公表により、民間企業アンケートの考え方を実施方針に効果的に反映された。また（2）事業者選定・契約手続きについては、①2 段階選抜の採用と十分な提案準備期間・質問機会の確保、詳細な提案条件、評価方法の事前公表、外部専門家のみによる独立した審査委員会により、「総合評価方式一般競争入札」と同等以上の公正な選定手続きが行われた。②「条件規定書」を叩き台として規約交渉が可能

であり、「入札」方式では困難な、柔軟かつ官民対等な契約交渉が実現した。
③余剰容積の自由な活用の提案が可能であり、PFI 事業と収益事業のリスク分離を重視し、官民合築型 PFI における 1 つのモデル的な考え方を提示することができた。

結果として、「PFI 法施行後初の、本格的な PFI 事業として高い評価」を得ることができたとしている。

（３）当該領域における特徴と課題

「その他」に区分される様々な形態の複合施設、道の駅などの事業は、PFI 事業として民間事業者の創意工夫・ノウハウを活用し、官民が連携して Win-Win の関係を築き、もっては市民（受益者）の利益につながるものが多いと思われる。特に、事例にみられるように、事業用地における利用可能容積の最大限活用して、民間事業者にとっても PFI 事業を通して収益を獲得する選択肢が増えるような事業に、PFI 事業方式を積極的に活用することが望まれる。

4 PFI に関わる会計処理

4.1 財務書類における PFI に関わる会計問題

公会計における PFI に関わる会計処理については、日本における現行の予算・決算制度を前提とするならば、問題は生じない。PFI に係わる収入と支出が生じた会計年度において、それぞれ歳入と歳出として処理すれば良いからである。

そこで PFI に関わる会計処理上の問題は、今後全国的に統一的な基準により作成される財務書類に大きく影響を与えるものである。換言するならば、発生主義の思考を導入した場合に、PFI に係わる事象をいかに会計処理するかが問題となる。そして PFI の会計処理の問題は、PFI がどのような類型を採用し、いかなる内容の契約に基づいているのかにより、その経済実態が相違すると考えられるため、会計処理も異なるものと考えられる。会計上は、PFI 事業者が公共施設等の建築や運営等を一括して行うとしても、その事業者が提供する公共サービスを公共側が購入する類型の場合と、その公共サービスの直接的な受益者がそのサービスの対価を負担することで独立採算とする類型に分けて整理することが有意であろう。後者の独立採算型の典型例が、運営権を設定するいわゆるコンセッション方式による PFI の類型である。以下においては、PFI をこれら 2 つに大きく分類して、会計処理を整理し、検討することにしたい。特にコ

ンセッション方式を採用した場合に、会計上の問題が生じるものと思われる。

4.2 公共側によるサービス購入型の場合

PFI 事業者が提供する公共サービスを公共側が購入する類型の場合、その公共施設等の建設等が PFI 事業者によってなされた後に、所有が公共側に移転するのか否か、また移転する場合にいつ移転するのかにより会計処理は相違する。またその公共施設等の運営や管理等により提供されるサービスに対する対価の支払についても別途、会計処理を行う必要が生じる。

(1) 公共施設等の建設等の対価に係る会計処理

公共施設等の建設等に係わる対価、厳密には、PFI 事業者が施工・建設等を行った公共施設等が提供するサービスに対する対価についての処理を整理したい。

① BTO 方式の場合

まず、PFI 事業者が、公共施設等を建設し、完工後直ちに公共側に所有が移転する場合（BTO 方式の場合）には、その公共施設等を公共側が購入する取引として処理することになる。仕訳で示すならば、次の処理となる。

【前提条件】公共施設等の建設代金の一部を前払いし、完工後直ちに公共側に所有権が移転。

・完工前に対価の一部を前払いしたとき

(借) 建設仮勘定	×××	(貸) 現金	×××

・完工後直ちに公共施設等が引き渡され、代金を全額支払ったとき

(借) 公共施設等	×××	(貸) 建設仮勘定	×××
		現金(残額)	×××

・公共施設等の利用期間

(借) 減価償却費	×××	(貸) 減価償却累計額	×××

なお、減価償却費の計算に用いられる耐用年数は、PFI とは独立して、その公共施設等の物質的減価と機能的減価を考慮して利用する予定の期間となることは自明であろう。

② BOT の場合

次に、公共施設等の完工後、PFI 事業者が所有し、その事業期間終了後にその公共施設等を公共側の所有とする場合（BOT の場合）は、その事業期間中は公共施設等を賃借していることになる。ただし、事業期間終了後には、その所有が移転することが契約に含まれていること、そのためその公共施設等に汎用

性がなく、特定の公共サービスを提供するための仕様となっていることが想定される。そのため、単なる賃借取引として処理することが合理的であるか否かについては、その実態に即する必要があるように思われる。この問題は、経済実態上、企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」(2007年3月30日)でいうところのファイナンス・リースに該当するか否かの問題である。この点については、後で検討を行うことにする。

ここでは、まず賃借取引として処理する場合を示しておく。

【前提条件】公共施設等の完工後直ちに公共のための事業に供され、事業期間中は毎会計年度に一定額を支払い、事業期間終了後に公共側が代金を支払って購入することで所有権が移転。

・完工後、事業期間の各会計年度において、公共施設等を公共サービス提供のために供していることに対する対価（各年度分）を支払ったとき

(借) 支払賃借料 ××× (貸) 現金 ×××

・事業期間終了時に、公共施設等が引き渡され、その代金を支払ったとき

(借) 公共施設等 ××× (貸) 現金 ×××

なお事業期間終了後に公共施設等を購入する際の代金の額は、事業期間終了時における時価（公正な評価額）となるものと考えられる。そして所有権移転後は、その公共施設等については減価償却の対象となる。

次に、その経済実態がその公共施設等の購入であり、代金を分割して支払っているだけであるとして処理する場合

【前提条件】公共施設等の完工後直ちに公共のための事業に供され、事業期間中は毎会計年度に一定額を支払い、事業期間終了後に公共側に無償で所有権が移転。

・完工時

(借) 公共施設等 ××× (貸) 未払金（PFI 債務） ×××

・完工後、事業期間の各会計年度において、公共施設等による公共サービス提供の対価（各年度分）を支払ったとき

(借) 未払金（PFI 債務） ××× (貸) 現金 ×××

支払利息 ×××

・事業期間終了時に、公共施設等が無償で引き渡されたとき

仕訳不要

完工時において計上される未払金（PFI 債務）の金額は、割引現在価値で評価されることになる。そのため、その後に支払われる対価は、利息を含んだ金額と考えられて処理されることになる。すなわち、事業期間中に対価が支払われたときには、利息を別途計算して認識する必要があるが生じる。

（２）公共施設等の運営等によるサービスの対価に係る会計処理

PFI 事業者が、自らが建設した公共施設等の管理や運営等により提供するサービスの対価については、そのサービスを受けた会計年度の費用として処理することが合理的である。すなわち、そのサービスの提供を受けた会計年度に支払いが行われていれば、支出と費用の期間帰属が一致するが、そのサービスの提供を受けた会計年度に支払いが行われなければ、未払金が計上されることになる。

（３）会計上の課題

①リース会計基準の準用の適否

公共側によるサービス購入型の場合に、会計上の重要な課題となると考えられるのが、公共側に公共施設等の所有権が移転していない状態を前提とした場合に、公共施設等が提供するサービス、たとえば体育館であれば各種スポーツ等を行うことができる空間の提供、公民館であれば市民による文化活動に際して必要な空間の提供など、その使用によりサービスを得ることができるという事象を、リース取引と同様に捉えるのか否かである。

リース取引とは、「特定の物件の所有者たる貸手（レッサー）が、当該物件の借手（レシー）に対し、合意された期間（リース期間）にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料（リース料）を貸手に支払う取引」（「リース取引に関する会計基準」（以下、リース会計基準）par.4 参照）を指す。そして現行の企業会計基準によれば、リース取引がファイナンス・リース取引に該当する場合には、売買処理が求められ、それ以外（オペレーティング・リース取引）の場合は賃貸借処理が求められている。すなわち、ファイナンス・リース取引の場合は、借手側が所有権を有していないにもかかわらず、そのリース物件について貸借対照表上に資産計上することが求められる。

ファイナンス・リース取引とは、「リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずる取引で、借手が、当該契約に基づき使用する物件（リース物件）からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなる取引」（リース会計基準 par.5）とされています。すなわち、解約不能要件とフルペイアウト要件の２つを充たした場合に、ファイナンス・リース取引と判断される³⁴。すなわち、もし PFI をリース会計基準に照らし合わせて会計処理を行おうとするならば、最終的に所有権が移転するか否かは問題にはならない。そこで、BOT 方式や BOO 方式の

場合に、リース会計基準におけるレシーの会計処理を準用するのかが問題となる。換言するならば、PFI においてリース会計基準が対象とする取引に該当するものがあるのか、さらにはファイナンス・リース取引に該当するものがあるのかという内容であろう。

ここで考慮されなければならないのは、フルペイアウト要件であり、所有権が移転していないとしても、その公共施設等の所有に伴うリスクが実質的に公共側に移転しているのか否かである。公共施設等に関するリスク要素としては、一般的事例では、次の事項が示されている。

- 「(1) 需要の変動
- (2) 第三者利用の可能性
- (3) 施設の特性の決定者
- (4) 目標未達成または利用不能の場合のペナルティー
- (5) 関連費用の変動
- (6) 陳腐化・技術進歩
- (7) 残存価額の変動
- (8) 天災等の不可抗力」 (公認会計士協会(2003)par.15)

こうしたリスク要素の存在を踏まえるならば、PFI 事業の一環として公共施設等の施工や建設だけを切り離して、公共側がそれらリスクを負担して、あたかも公共施設等を割賦購入したと考えることができる場合は、極めて希ではないかと思われる。割賦購入と同様の場合は、PFI 事業というよりかはむしろ PFI 事業者が公共施設等の建設の個別発注をしたとみなすことに他ならないからである。リース会計基準が対象とする取引に該当するには、公共施設等を使用収益する権利が公共側にあることが前提となる。使用収益は、その物を直接に利用や使用して利益ないしは便益を得ることであり、使用収益する権利が認められるには、その物を直接に支配する権利である物権を有していることを含意する。PFI が、リース会計基準が対象とする取引に該当するののかについては、議論の余地があると思われる。

② 公共施設等の建設等に係るサービスの対価とその管理・運営等に係るサービスの対価を明確に区分されていない場合

BOT 方式や BOO 方式が採用されている場合で、その公共施設等の運営や管理等に係わるサービスについて、公共施設等の建設等（公共施設等が提供するサービス）に係わる対価とその運営等（PFI 事業者がその運営や管理等により提供するサービス）に係わる対価が明確に区別されていないときにも、会計上の課題が生じる。

契約上、両者が区別されておらず、また合理的に両者を区分することができない場合には、基本的には、両者のサービスが一体として提供されることを前提としていると考えられる。そのため、こうした場合には、明確に区別されることなく支払われる対価については、そのサービスが提供された会計年度に費用として処理されることになるであろう。しかし、両者を合理的に区分することが可能であり、かつ公共施設等の建設等の対価について資産計上する必要があると考えられるのであれば、両者を区分して会計処理することとなる。いずれにせよ、PFIに関する契約の内容に大きく依存することになる。

4.3 PFI 事業者による独立採算型～コンセッション方式の場合～

(1) 公共施設等の運営権等

独立採算型の PFI とは、既述のとおり、自ら調達した資金により公共施設等の設計や建設、その維持管理や運営等を行い、それらのコストを、その公共施設等を利用する直接受益者からの料金収入等により回収する類型である。その典型例が、公共施設等の運営権を利用したコンセッション方式である。その基本的なスキームは、図表 10-2 として示したとおりである。そこで、ここではコンセッション方式を採用した場合の PFI 会計の課題を検討することにした。なお公共側がサービス提供に対して料金を支払うことはないが、公共施設等の補修等について公共側が一部負担する、あるいは用地等は無償で貸与することもあるが、ここではそうしたサービス購入型と独立採算型の混合型は考慮せずに、独立採算型としてのコンセッション方式を前提とする。

この運営権を利用したコンセッション方式は、2011 年の PFI 法改正により日本に導入されたものである。独立採算型であるため、PFI 法では、対象となる公共施設等についてはその利用に係る料金（利用料金）を徴収するものに限られている（第 2 条）。そしてが、ここにいる「運営権」は、公共施設等の運営事業を行う権利であるが、公共側が所有する公共施設等であって、PFI 事業者がその運営等を行って、その利用料金を自らの収入として収受することができる権利にはかならない。したがってコンセッション方式は、典型的には BOT 方式を採る。そして運営権は、「財産権（みなし物権）として認められており、その譲渡、抵当権の設定、税法上の減価償却が可能とされている」（公共施設等運営権に係る会計処理方法に関する PT(2013)p.5）。そのため、公共施設等の建設に多額の資金が必要となる場合が多いと考えられるが、PFI 事業者は運営権に抵当権を設定して資金調達することが可能となっている。

この運営権の法的性質としては、公共側による継続的な支配や転貸を含まない権利であることが説明されている（公共施設等運営権に係る会計処理方法に

関する PT(2013)p.5) ³⁵。公共側による継続的な支配とは、公共施設等運営事業について公共側がサービスについて一定の水準を要求したり、利用料金に対する規制が存在していたりすることから、公共側による継続的な指導監督が存在し、また災害等の不可抗力事象により事業の継続が困難となった場合には、公共側による介入や復旧等が行われることなどがあるため、運営権が PFI 事業者の自由裁量により公共施設等を排他的独占的に使用することを認めたものではないことを指している。また転貸の権利を含まないこととは、この運営権を権原としてその公共施設等を第三者（たとえばテナント入居者等）に貸し付けることができないことを意味している。ただし運営権に係る契約とは別に、賃貸借契約等を締結することで、公共施設等を第三者に貸し付けることは可能となる。

そして公共側は、運営権を PFI 事業者に設定することで、その対価（運営権対価）を受け取ることになる。この運営権対価は、「運営権が設定されることによって運営権者が将来得られるであろうと見込む事業収入から事業の実施に要する支出を控除したものを現在価値に割り戻したもの（利益）を基本とし、各事業のリスクや優位性等を火難した対価の引下げ、上乘せ等による調整を行った金額などの合理的な手法により算定されることが考えられる」（公共施設等運営権に係る会計処理方法に関する PT(2013)p.6）との説明がなされている。ただし運営権対価は、公共側と PFI 事業者とのあいだの合意に基づいて決定されるものであり、状況によってはゼロの場合もありうる。なお、運営権対価は一括に受け取る場合もあれば、分割で受け取る場合もある。以下においては、コセッション方式を前提として、会計上基本的な課題となると考えられる運営権対価に係わる会計処理、事業期間中に行われる新設や修繕、補修等に係る会計処理、さらにはプロフィット・シェアリングの会計処理について検討を行うことにしたい。

（２）運営権対価の会計処理

運営権対価は、公共施設等運営事業の期間にわたって、民間の PFI 事業者が公共施設等の運営事業を行う権利を付与することに対して、受け取るものである。そして公共側の責任に帰する事由により、事業期間中に運営権を取消す場合には、公共側はその残余期間に相応する運営権対価相当額について、補償することになる（内閣府(2015)p.34）。すなわち、受け取った運営権対価については、公共帰責による運営権取り消しの場合には、実質的に残余期間に相応する運営権対価の返還義務が存在すると考えられる。

そこで、受け取った運営権対価については、受け取った時期に拘わらず、公

共施設等運営事業の期間にわたって、時の経過に基づき、収益認識することが合理的であると考えられる。公共施設等事業期間の経過に先立って、運営権対価を収受している場合には、長期前受収益として繰り延べる会計処理が必要となる。また運営権対価の収受と事業期間の経過のタイミングが合致していない場合には、運営権対価として収受する金額について金利要素を考慮する必要がある。典型的には、運営権対価を分割で収受する場合、その受け取った金額のうち利息要素については受取利息として処理することになる。

ここでは、運営権対価を分割で収受する場合を取り上げて、その会計処理を仕訳の形式で示すことにする。

【前提条件】公共側が既に所有している公共施設等について運営権を設定。

公共施設等運営権対価は、事業開始後、分割で収受。

- ・公共施設等運営事業が PFI 事業者により開始されたとき

(借) 長期未収金	×××	(貸) 繰延運営権対価	×××

- ・運営権対価の一部を収受したとき（一定期間経過後）

(借) 現金	×××	(貸) 長期未収金	×××
		受取利息	×××

(借) 繰延運営権対価	×××	(貸) 受取運営権対価	×××

もし運営事業開始時において運営権対価を一括して収受する場合は、分割して収受する際にその対価に含まれる利息相当額は含まれないことになる。そのため一括して前受けしたときは、受け取った金額が繰延運営権対価として負債計上され、その後時の経過に従って収益認識されていくことになる。

(3) 公共施設等の新設や維持管理のための支出に係る会計処理

運営事業開始後に行われる公共施設等が新築された場合で、無償で公共側に所有権が移転する場合、その新築に要する資金を PFI 事業者が負担し、それを対価として新築の公共施設等の運営権が設定されることが考えられる。そのため、新築の公共施設等の所有権が公共側に移転したときに、公共施設等の資産を計上するとともに、運営権対価を収受したものとして処理することが合理的であると考えられる。そして運営権対価は、残余事業期間にわたって時間基準により収益認識されることになる。この場合は、新築の公共施設等の使用前に一括して運営権対価を受け取ったことになる。

【前提条件】運営事業開始後、PFI 事業者が新たな公共施設等を建設。それに

要する資金は PFI 事業者が負担し、完工後直ちに無償で公共側にその所有権が移転。

- ・公共施設等が新築され、公共側に所有権が移転したとき

(借) 公共施設等 ××× (貸) 繰延運営権対価 ×××
・ 毎会計年度 (残余事業年度)

(借) 繰延運営権対価 ××× (貸) 受取運営権対価 ×××

もし、新たな公共施設等の建設に要する資金の一部を、公共側が負担する場合には、運営権対価は、公共施設等の価額からその負担額相当額を控除した金額となる。

また既存の公共施設等について、PFI 事業者が維持管理（公共施設等の更新を含む）のために支出した場合で、その支出が収益的支出と考えられるときは、公共側ではなんらの処理も要しない。しかし資本的支出と考えられる場合には、公共施設等の新築の場合と同様の会計処理が必要となると考えられる。資本的支出と考えられるものとしては、その公共施設等の使用可能期間を延長する修繕のための支出、あるいは価値を向上させると考えられる修繕のための支出等が該当する。

なお公共側では、新たに公共施設等として資産計上されたものについては、その利用開始以後に、運営事業の残余期間に関わりなく、その耐用年数と残存価額を見積もって減価償却を行うことになる。

(4) プロフィット・シェアリング

プロフィット・シェアリングとは、運営事業により各会計年度の利益ないしは収益が運営権対価を決定した際に想定されていた金額を上回った場合に、その超過額について一定割合ないしは一定額を、PFI 事業者が公共側に金銭を支払う仕組みを指す。既述の PFI の具体的な事例からも明らかのように、一般に PFI の事業期間は、20 年から 30 年というようになりかなり長期に及ぶ。そのため、運営権対価の付与のときには、予測できなかった状況や事象が生じることが考えられる。また公共施設等の利用により、多大なる利益を獲得するという状況が公共の視点からした場合に、好ましくないと考えられる場合もありうる。そこで、もし想定を上回る利益ないしは収益が獲得される場合には、公共側にその一部を還元することを契約に含めることがありうる。

なおコンセッション方式による PFI の場合、PFI 事業者がその公共施設等の運営事業による収益の増減等のリスクを負担しているため、儲けを得ることなく損失を被ることとなっても公共側で何らかの補償をするものではない。その一方で、一定の利益や収益を上回る場合には、その超過分の一部を公共側に支払うことを求めるというプロフィット・シェアリング条項を契約に含めることは、非対称の取り扱いを行うこととなり、PFI 事業者のその事業に対するインセンティブを阻害する可能性がありうる。そのため、プロフィット・シェアリ

ングを発動に余裕を持たせる措置や、公共側のシェアリング割合を PFI 事業者の事業へのインセンティブを減じさせない程度に止める等と措置が講ぜられる場合もある。

こうしたプロフィット・シェアリングについては、その性格をどのように捉えるのかが、会計処理にも影響を与えると考えられる。プロフィット・シェアリングの性格を、将来の会計年度に生じた環境制約の変化や事象に起因して、行われるものであると捉えるならば、プロフィット・シェアリングの措置が取られた将来の会計年度に帰属する収益であると理解することになる。いわば、想定を上回る利益ないしは収益は、一種の異常な利益ないしは収益であると捉える考え方である。

それに対して、プロフィット・シェアリングを運営権対価の修正と捉える考え方とありうる。この考え方は、運営権の金額決定にあたっては、かなり長期の将来予測を行うことになる。そのため、予測できなかった事象により、予測を上回る利益を PFI 事業者が獲得する場合があります。すなわち、プロフィット・シェアリングに、運営権対価の金額が少なかった場合に、公共側の損失を埋め合わせる効果を認めるものである。こうした考え方に基づくならば、プロフィット・シェアリングにより受け取る金額は、運営権対価の修正として処理されることになる。経過した事業期間に相当する部分は過年度損益修正項目として処理され、未経過の事業年度に相当する部分はその後の時の経過にしたがって収益認識されることになる。

（４） 会計上の課題

①リース取引との相違

コンセッション方式の PFI については、そのスキームに依存することにはなるが、次の諸点についてリース取引とは異なることが指摘されている。

- 「イ）運営権者（PFI 事業者…筆者）は公共施設等を運営する権利を有する一方、業務要求水準書等に規定された要求水準を順守する義務や管理者等（公共側…筆者）への報告義務等を負い、管理者等は、運営権者が行う運営に対して、事業期間中、継続的なモニタリングや指導・監督等の一定の統制を行う点。
- ロ）運営権者が自ら新規投資を行った施設部分についても所有権は管理者等にある点。
- ハ）個別法に料金に関する規定がある場合は、運営権者は当該規定に従い所定の手続きを行った上で料金を決定し、規定がない場合は管理者等により実施方針において定められた利用料金に関する事項を踏まえ、PFI

法第 10 条の 10 第 2 項の規定に従って、運営権者はあらかじめ利用料金を管理者等に届け出なければならず、管理者等が利用料金に関する規制を行う点。

- 二) PFI 法及び運営事業に係る個別法において運営権の管理者等による移転の許可や公益上の理由等による取消し等の規定により、運営権者の運営に制約が課せられている点。」

(公共施設等運営権に係る会計処理方法に関する PT(2013)p.13)

こうした指摘は、契約内容により変化するものの、基本的にコンセッション方式による PFI が、リース取引とは相違するため、リース会計基準の適用を行うことを否定する考え方に立脚している。今後、コンセッション方式による PFI が促進され、様々な事例、換言するならば様々なスキーム、様々な契約内容が蓄積されていくことで、より一般化できるものと考えられる。

② その他残された諸課題

コンセッション方式による PFI については、その事業期間が長期に及ぶため、物価変動に対応する条項や金利変動に対応する条項を契約に含める場合が考えられる。こうした条項に係わって公共側が金銭を受け取る場合にも、プロフィット・シェアリングの場合と同様の会計上の課題が残ることになる。

また運営事業開始後に、PFI 事業者側の帰責とならない大きな環境制約の変化が生じたために、運営権対価の見直しを行うことも考えられる。この見直しにより大幅な運営権対価の減額が決定された場合に、公共側で資産である公共施設等について減損処理の問題も生じうると思われる。

PFI に係わる契約にいかなる条項が含まれるのかにより、会計上もまた課題が生じることになる。

5 むすび

地方自治体の行財政の効率化を向上させるために、PFI が果たす役割は大きいものと考えられる。特に社会的インフラの整備において、PFI を導入することで部分的であるにせよ、長期的な計画に基づいた予算を実質的に編成することが可能になると思われる。そのためには、どのような領域において、またどのような事業について PFI の導入が適切であるのかが把握される必要がある。したがって固定資産台帳の整備は、PFI の促進に寄与するものと期待される。

またこの度の統一的な基準によって、地方自治体の財務書類が作成されることにより、発生主義の思考を援用した一定の共通性のある会計情報が作成されることが見込まれる。PFI の効果が、財務書類に反映されることで、他の地方自治体における PFI の規模等も把握しやすくなるであろう。

しかし PFI については、必ずしも成功するとは限らない。成功することは、公共側が従来の方式で行政サービスを自らが提供するか、もしくは個別にアウトソーシングするかした場合に比して、VFM があることをいう。そのため、PFI をある特定の事業に導入することを決定するときに算定された VFM に加えて、その事業の途中あるいは終了後に結果（事実）としての VFM を改めて算定し、PFI の成否の確認を行うことが必要であろう。このことは、PFI 導入に際しての VFM の算定の精度を向上させることにもつながると思われる。

また PFI については、様々な類型や様々な事業があり、その契約内容も多様性が認められる。それぞれの事業分野ごとに、いかなる類型、いかなる契約内容の PFI が適合するのかについては、今後、増えるであろう事例の研究の重要性を認めるものである。PFI に関する会計処理についても、事例が多くなることで、より一般化された議論が可能となるとと思われる。

注

¹ プロジェクト・ファイナンスとは、端的には、その事業（プロジェクト）から生み出されるキャッシュ・フローを返済財源として資金調達を行うことを指す。PFI に関連して、より限定的に、「プロジェクトから生み出されるキャッシュ・フローを返済財源として、プロジェクトへの利用に資金用途を限定して、プロジェクトを行うことのみを目的とする会社に対して行われる融資」と定義される場合もみられる（杉本監修（2012）p. 287）。

² これらは、「新成長戦略」（2010 年 6 月 18 日閣議決定）の「21 世紀の日本の復活に向けた 21 の国家戦略プロジェクト」の柱の一つである「14. 公共施設の民間開放と民間資金活用事業の推進」に基づくものである。ここでは、「・・・PFI 制度にコンセッション方式を導入し、既存の法制度（いわゆる公物管理法）の特例を設けることにより公物管理権の民間への部分開放を進める。あわせて、公務員の民間への出向の円滑化、民間資金導入のための制度整備、地方公共団体への支援体制の充実など、PFI 制度の拡充を 2011 年に行う。これにより、PFI 事業規模について、2020 年までの 11 年間で、少なくとも約 10 兆 円以上（民間資金等の活用による公共施設等の整備等に関する法律施行から 2009 年末までの 11 年間の事業規模累計約 4.7 兆円の 2 倍以上）の拡大を目指す。」とされている。

³ 公共側のメリットは、事業主体から対価を徴収することによる、施設収入の早期回収を実現、事業収支及びマーケットリスクの公的主体から事業者への移転。事業者側のメリットは、運営権を独立した財産権とすることで、抵当権の設定等が可能、資金調達の円滑化、自由度の高い事業運営が可能、運営権の取得に要した費用の減価償却が可能。金融機関・投資家のメリットは、運営権

への抵当権設定が可能、金融機関の担保が安定化、運営権が譲渡可能となることによる投資家の投資リスクの低下。施設利用者側のメリットは、事業者による自由度の高い運営が可能となることによる、利用者ニーズを反映した質の高い公共サービスの提供(内閣府民間資金等活用事業推進室(2011)p.39)。

⁴ 基本方針は、当初 2013 年 9 月 20 日に閣議決定され、2015 年 12 月 18 日に変更が加えられた。

⁵ アクションプランは 2013 年 6 月 6 日に民間資金等活用事業推進会議決定として公表されたものである。その後、当アクションプラン策定後の事業規模の達成状況や施策の取組状況をフォローアップすることにより、事業規模目標を見直すとともに新たな課題に対する施策を充実させ、さらに、新たな成長分野へのコンセッション事業の活用拡大を図るべく、これを見直し、2016 年 5 月 18 日に新たなプランが公表された(内閣府民間資金等活用事業推進会議(2016))。

⁶ 内閣府(2014)pp.45-46 では、「いわゆる独立採算型」という記載をしている。これは独立採算とされるものの中に、公共部門により施設整備費の一部負担や事業用地の無償貸付が行われるものがあるため、「独立採算型」と呼称するのは適切ではないという考えによる。

⁷ 選定事業者とは、特定事業を実施する民間事業者である(PFI 法第 8 条 2)。

⁸ 適切な調整とは、民間事業者からの税収その他の収入が見込まれる場合、PSC からその額を減じること(内閣府(2008)p.61)。

⁹ 適切な調整とは、当該公共施設の管理者の財政負担によって財政上・金融上の支援が見込まれる場合や民間事業者からの税収その他の収入が見込まれる場合、PFI-LCC からその額を減じること(内閣府(2008)p.61)。

¹⁰ コスト削減要因については、閣議決定(2015)p.1、厚生労働省健康局水道課(2014)資料編 pp.12-13、印西地区環境整備事業組合(2010)参照のこと。

¹¹ なお、特定事業者選定段階においては、入札参加者の資格を定め(自治法施行令第 167 条 4～第 167 条 5 の 2)、総合評価方式を採用し(自治法施行令第 167 条 10 の 2)、請負契約については最低価格制度を設け、あるいは最低価格の入札者以外の者を落札者とする(自治法施行令第 167 条 10)ことができないため、必ずしも VFM だけに着目した選定になっているわけではない(橋本(2015)p.45)。

¹² 理由を示している場合でも「一括発注・性能発注により事業者の創意工夫が見込める」という理由を示しているのみである(総務省(2006)p.4)。例えば、調布市の調布小学校の PFI 事業における PFI-LCC の算定においては、PFI の維持管理などは PSC の 9 割掛けで算定されており、その理由としては一括発注等による削減効果期待とある(建設政策研究所(2002) p.123)。

¹³ 内閣府は、PFI に関する情報を収集し整理した『PFI アニュアルレポート』を平成 17 年度版から 21 年度版まで公表し、その中で PFI 事業を 8 区分 27 種類に分類し分析を行っていた。現在、当該レポートは公表されていないが、内閣府の資料等には引き続きこの分類が用いられている。

¹⁴ 内閣府 民間資金等活用事業推進室(PFI 推進室)(2016)「PFI 事業の実施方針等公表資料を掲載している WEB ページの URL リンク一覧」を参照。
http://www8.cao.go.jp/pfi/pfizigyo_url_270930.pdf

¹⁵ 「南部学校給食センター建替整備等事業(1)(～H20 年度)」HP を参照。
http://www.city.shizuoka.jp/000_006128.html

¹⁶ 事業者選定審査会(2008)「静岡市立南部学校給食センター建替整備等事

業審査講評」1頁参照。

¹⁷ 「豊橋市芸術文化交流施設整備等事業（PFI）」HPを参照。

<http://www.city.toyohashi.lg.jp/8342.htm>

¹⁸ 狭山市（2012）「狭山市立堀兼学校給食センター更新事業基本計画」7頁。

¹⁹ 総務省（2016）「統一的な基準による地方公会計マニュアル（平成28年5月改訂）：財務書類等の活用の手引き」8頁参照。

²⁰ 現在、高松空港が2018（平成30）年度からの運営委託に向けて手続きを開始しているほか、福岡空港、広島空港も検討を行っている。また愛知県道路公社においても施設権等運営権方式が導入され、2016（平成28）年8月頃に実施契約の締結、10月頃からの事業開始に向けた作業が行われている。

²¹ 内閣府「PFIの現状について」（平成28年5月）。

²² 内閣府「PFI事業の実施状況について」（平成26年6月）。

²³ 「海洋総合文化ゾーン体験学習施設等特定事業」HPを参照。

<http://www.pref.kanagawa.jp/cnt/f6573/p19070.html>

²⁴ 内閣府はPFIの効果として、1) 低廉かつ良質な公共サービスが提供されること、2) 公共サービスの提供における行政の関わり方の改革、3) 民間の事業機会を創出することを通じ、経済の活性化に資すること、を挙げている。このうち、1) については、PFI事業では、①民間事業者の経営上のノウハウや技術的能力を活用できる、②事業コストの削減が期待できる、としている。http://www8.cao.go.jp/pfi/pfi_kouka.html

²⁵ 内閣府「PFI事業導入の手引き」

http://www8.cao.go.jp/pfi/tebiki/kiso/kiso04_01.html

²⁶ 内閣府「PFI事業の実施状況について」（平成26年6月）。

²⁷ 内閣府「PFIの現状について」（平成28年5月）。

²⁸ 内閣府「PFI事業の実施状況について」（平成26年6月）。

²⁹ 「警察本部新庁舎建設」HPを参照。

https://www.police.pref.chiba.jp/publicity/new_building/

³⁰ 内閣府「PFIの現状について」（平成28年5月）。

³¹ 内閣府「PFI事業の実施状況について」（平成26年6月）。

³² 「新庁舎整備事業」HPを参照。

<http://www.town.shiwa.iwate.jp/cms/section/soumu/chousya.html>

³³ 日本生産性本部主催「第6回自治体トップマネジメントセミナー」熊谷町長講演資料。

³⁴ ファイナンス・リース取引の要件及び判定基準について詳しくは、次の文献を参照していただきたい。佐藤(2015)pp.93-95。

³⁵ 公共側がPFI事業者に公共施設等運営権を設定する行為は、「行政の設権行為（講学上の特許）」として説明されている（杉本監修(2012)p.262）。

参考文献

- ・ IASB(2006), IFRIC Interpretation 12 "Service Concession Arrangements," (November 2006).
- ・ IFAC・IPSASB(2011), IPSAS 32 "Service Concession Arrangements :Grantor," (October 2011).
- ・ Jones, Rowan, Maurice Pendlebury(2000), *Public Sector Accounting* 5th ed.,

Harlow, et.al; Prentice Hall.

- ・ 印西地区環境整備事業組合(2010)『ごみ処理施設新設に関する検討委員会資料(平成 22 年度)』
- ・ 閣議決定(2010)『新成長戦略』(平成 22 年 6 月 18 日閣議決定)
- ・ 閣議決定(2012)『民間資金等の活用による公共施設等の整備等に関する事業の実施に関する基本方針』(平成 24 年 3 月 27 日閣議決定)
- ・ 閣議決定(2013)『民間資金等の活用による公共施設等の整備等に関する事業の実施に関する基本方針』(平成 25 年 9 月 20 日閣議決定)
- ・ 閣議決定(2015)『民間資金等の活用による公共施設等の整備等に関する事業の実施に関する基本方針』(平成 27 年 12 月 18 日閣議決定)
- ・ 閣議決定(2016)『経済財政運営と改革の基本方針 2016～60 兆円経済への道筋～』(平成 28 年 6 月 2 日閣議決定)
- ・ 神奈川県・県有施設の整備に係る PFI 検証委員会(2012)「県有施設における PFI 導入に係る効果等に関する検証結果について」(平成 24 年 4 月)。
- ・ 企業会計基準委員会(2007)企業会計基準第号「リース取引に関する会計基準」(最終改正 2007 年 3 月 30 日)。
- ・ 建設政策研究所(2002)『検証・日本版 PFI』自治体研究社。
- ・ 厚生労働省健康局水道課(2014)『水道事業における官民連携に関する手引き』
- ・ 神戸市産業振興局(2000)「神戸市摩耶ロッジ整備等事業 募集要項」(http://www8.cao.go.jp/pfi/120807_2.pdf)
- ・ 神戸市(2000)「神戸市摩耶ロッジ整備等事業 特定事業の選定について」(http://www8.cao.go.jp/pfi/120807_1.pdf)
- ・ 公共施設等運営権に係る会計処理方法に関する PT(2013)「公共施設等運営権に係る会計処理方法に関する PT 研究報告(中間とりまとめ)」(2013 年 9 月 6 日)。(http://www8.cao.go.jp/pfi/pt_houkoku.pdf)
- ・ 佐藤信彦(2015)「リース」佐藤信彦、河崎照行、齋藤真哉、柴健次、高須教夫、松本敏史編著『スタンダードテキスト 財務会計論 II 応用論点編 第 9 版』中央経済社、pp.89-113。
- ・ 清水洋一郎(執筆年不明)「観光 PFI の現状と課題」(ビジターズインダストリー研究所、VII レポート) (<http://www.visitors.jp/vll/shimizu.pdf>)
- ・ 杉並区(2002a)「杉並区新型ケアハウス整備等事業の実施方針」(http://www.city.suginami.tokyo.jp/_res/projects/default_project/_page_/001/013/540/sinkeahausuhosin.pdf)
- ・ 杉並区(2002b)「特定事業(杉並区新型ケアハウス整備等事業)の選定につ

いて」

(http://www.city.suginami.tokyo.jp/res/projects/default_project/page/001/013/540/tkshykeka.pdf)

- ・ 杉本幸孝監修、内藤滋、宮崎圭生、幸田浩明編著(2012)『PFIの法務と実務(第2版)』一般財団法人金融財政事情研究会。
- ・ 泉南市 PFI 研究会(2004)「泉南市 PFI 研究会報告書」。
(<http://www.city.sennan.lg.jp/shisei/plan/1458795185244.html>)
- ・ 総務省(2015)『公共施設等運営権及び公共施設等運営事業に関するガイドライン』。
- ・ 総務省(2014)『統一的な基準による地方公会計マニュアル-財務書類等活用の手引き』。
- ・ 総務省(2006)『PFI 事業に関する政策評価—効果の把握結果—』。
- ・ 総務省地域力創造グループ地域振興室(2011)『地方公共団体における PFI 実施状況調査報告書』。
- ・ 地域ケア政策ネットワーク(2002)「新型ケアハウス整備・運営事業のための PFI 導入マニュアル」。
(<http://www.wam.go.jp/wamappl/bb05Kaig.nsf/vKaigoHokenKanren/e568578c049c95cf49256b5e00317015?OpenDocument>)
- ・ 千葉市(2000a)「千葉市消費生活センター・計量検査所複合施設整備事業実施方針」。(http://www8.cao.go.jp/pfi/02_12100_120324_1_01.html)
- ・ 千葉市(2000b)「千葉市消費生活センター・計量検査所複合施設整備事業特定事業の選定について」。
(http://www8.cao.go.jp/pfi/02_12100_120411_2_01.html)
- ・ 千葉市市民局生活文化部(2000)「千葉市消費生活センター・計量検査所複合施設整備事業（千葉市版 PFI 事業）募集要項」。
(http://www8.cao.go.jp/pfi/02_12100_120413_3_01.html)
- ・ 内閣府(2005)『地方公共団体における PFI 事業導入の手引き』。
- ・ 内閣府(2007)『PFI 事業実施プロセスに関するガイドラン』。
- ・ 内閣府(2008)『VMF(Value for Money)に関するガイドラン』。
- ・ 内閣府(2010)「PFI に関する年次報告（平成 21 年度）」
(<http://www8.cao.go.jp/pfi/pdf/annual2101.pdf>、
<http://www8.cao.go.jp/pfi/pdf/annual2102.pdf>、
<http://www8.cao.go.jp/pfi/pdf/annual2103.pdf>)
- ・ 内閣府(2013)『公共施設等運営権及び公共施設等運営事業に関するガイドラン』。

- ・ 内閣府(2015)『公共施設等運営権及び公共施設等運営事業に関するガイドライン』。
- ・ 内閣府(2014)『PFI 事業の実施状況について』。
- ・ 内閣府(2016)「PFI の現状について」。
(http://www8.cao.go.jp/pfi/pfi_genjyou.pdf)
- ・ 内閣府民間資金等活用事業推進委員会(2001)「前田建設工業株式会社提出資料」(第 18 回合同部会)。
(http://www8.cao.go.jp/pfi/shiryo_b_18_2.pdf)
- ・ 内閣府民間資金等活用事業推進会議(2015)『多様な PPP/PFI 手法導入を優先的に検討するための指針』(2015 年 12 月 15 日)。
- ・ 内閣府民間資金等活用事業推進会議(2016)『PPP/PFI 推進アクションプラン』(2016 年 5 月 18 日)。
- ・ 内閣府民間資金等活用事業推進室(2005)『地方公共団体における PFI 事業導入の手引』Q13。
(http://www8.cao.go.jp/pfi/tebiki/kiso/kiso13_01.html) (2016/07/04 アクセス)
- ・ 内閣府民間資金等活用事業推進室(2011)『PFI 法改正法に関する説明会』。
(<http://www8.cao.go.jp/pfi/setumeikaisiryou/setumeikaisiryou.pdf>) (2016/07/04 アクセス)
- ・ 内閣府民間資金等活用事業推進室(2016)『PFI の現状について』(2016 年 5 月)。
- ・ 日本公認会計士協会(2003)、公会計委員会研究報告第 8 号『独立行政法人における PFI に係わる会計処理』。
- ・ 橋本勇(2015)『自治体財務の実務と理論－違法・不当といわれなくために』ぎょうせい。
- ・ 夕張市(2010a)「夕張市上水道第 8 期拡張事業 PFI 実施方針」。
(<http://www.city.yubari.lg.jp/contents/municipal/suido/pdf/pfihenko.pdf>)
- ・ 夕張市(2010b)「夕張市上水道第 8 期拡張事業に係る PFI 事業 特定事業の選定」。
(<http://www.city.yubari.lg.jp/contents/municipal/suido/pdf/pfisentei.pdf>)
- ・ 夕張市建設課(2010)「夕張市上水道第 8 期拡張事業 事業計画書【概要版】」。
(<http://www.city.yubari.lg.jp/contents/municipal/suido/pdf/pfigaiyo2.pdf>)

《担当箇所》

齋藤真哉	(1 、 4 、 5)
石津寿恵	(2)
遠藤尚秀	(3.1)
尾上選哉	(3.2、3.3、3.4、3.8)
佐藤亨	(3.5、3.6、3.7)

【第4部】

新公会計制度の活用・効果： 外部利用

第11章 外部利用者による事業別財務諸表の活用可能性

—平成 25 年度愛知県の事業別財務諸表分析を中心にして—

吉本 理沙（愛知大学）

1 研究の目的

総務省の新公会計基準¹の公表により、平成 28 年度決算分より、他団体との比較可能な財務諸表が作成されることになる。ますますその活用による便益が期待される昨今、内部利用者によるマネジメントへの活用事例は、総務省をはじめ、自治体職員や研究者による研究が進んでいるが、情報へのアクセスが限られる外部利用者による活用の研究は進んでいるとはいえない。特に、事業別財務諸表を用いた外部利用者による活用に関する研究は皆無といってよい。

そこで、本研究は、外部利用者にとって、事業別財務諸表はどのように活用できるのか、そして、それによる便益にはどのようなものが考えられるかを明らかにすることを目的としている。しかし、以下に示す通り、多様なニーズに応えることを目的とした財務諸表の活用を本章だけで明らかにすることは不可能である。

1. 住民の視点²
 - a. 将来世代と現世代の負担は適切か
 - b. 行政サービスが効率的に提供されているか
 - c. 選挙での投票などの政治的意思決定
2. 投資者の視点
投資に係る経済的意思決定
3. 自治体の内部者の視点
予算編成に係る意思決定

そこで、本章では、このうち、1.a.の「将来世代と現世代の負担は適切か」に焦点を置く。また、研究対象としては、事業別財務諸表の作成・公表を行っている東京都、大阪府、愛知県、東京都町田市、大阪府吹田市などが考えられるが、本章では、東京都および大阪府の経験を踏まえて会計基準を設定した愛知県を考察の対象とする。さらに、愛知県に関しては、平成 25 年度決算分より作成・公表されており、現在平成 26 年度分と合わせて 2 年度分の蓄積があるが、経年比較するには最低 3 年度分が必要であると考えするため、本章では、平成 25 年度決算分のみを考察の対象とする。

2 分析方法

2.1 データの収集

愛知県の事業別財務諸表は、次の4つ、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書、純資産変動計算書から構成される。ここでいう事業を、愛知県は「管理事業」と呼び(以下、本章では単に事業と呼ぶ)、財務諸表、行政評価、予算編成に共通する作成単位としている³。これは、行政がPDCAサイクルを回すために不可欠な措置である。なぜなら、愛知県が述べている通り、予算執行の「責任と権限が一致」しないまま、その予算のついた事業の費用対効果を測定して継続的な業務改善に活かそうとしても、その結果の責任を負うインセンティブは通常誰にもないことから、組織的な事業改善を継続することの実効性は乏しいといえるからである。

この事業の数は平成25年度において280に及んでいる。一つの組織において280もの財務諸表が作成されると見ると膨大に思えるが、予算の最小単位である事務事業は、平成24年度時点で1,535あり、その点から見れば、約二割弱まで絞っているといえる。愛知県はこの280の事業を分析しやすくするため、次の6つ、「インフラ型」「施設運営型」「組織管理型」「給付型」「融資型」「行政サービスその他型」のいずれかに分類しており、本章でも使用する。

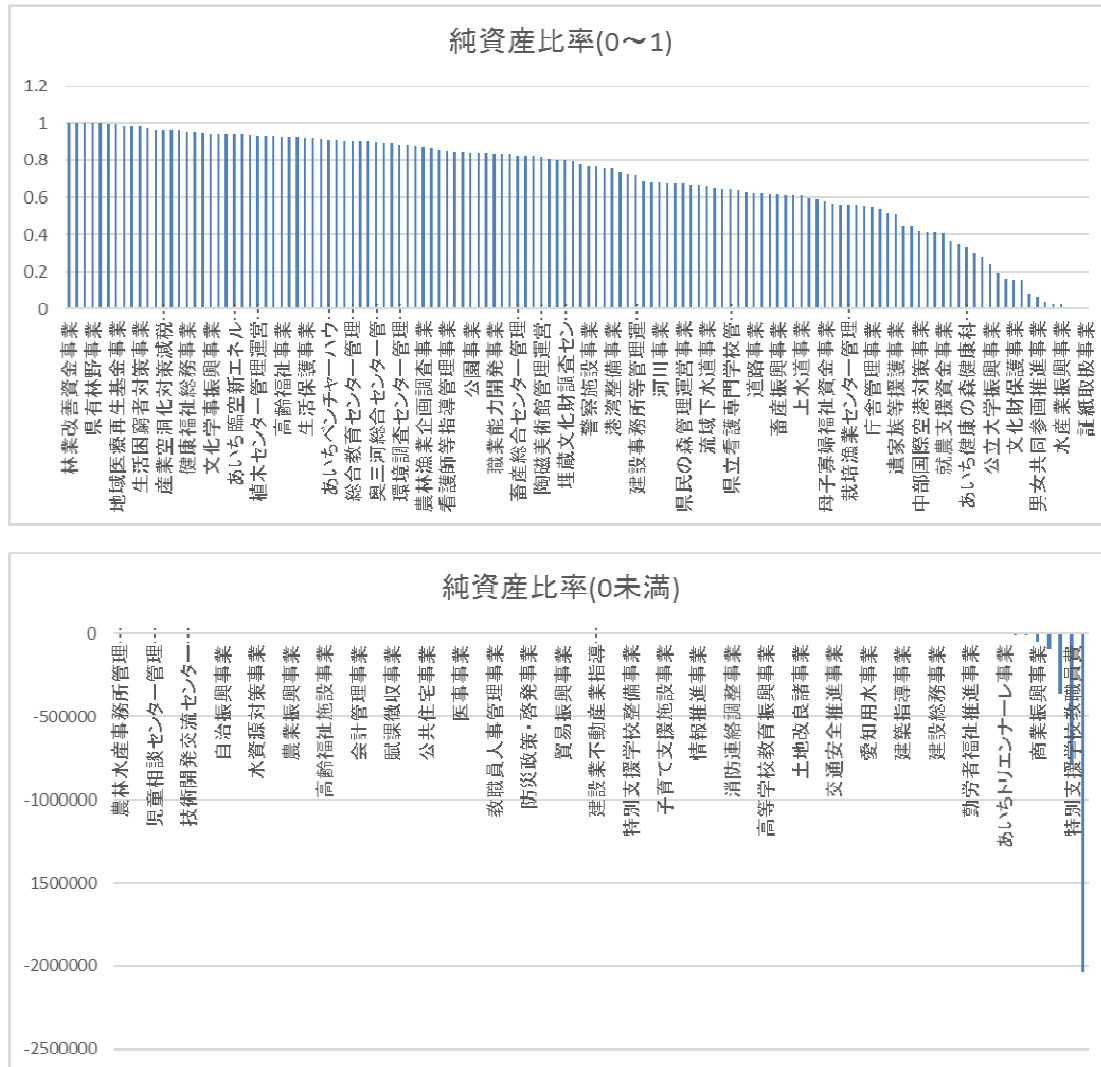
本章で用いる愛知県の280の事業別財務諸表(平成25年度)のデータは、愛知県のウェブサイト上からダウンロードしたもの(pdf形式)を用いた。

2.2 分析指標

本章では、世代間公平性を見るための指標の1つである純資産比率⁴を手掛かりに分析を進める。純資産比率⁵は、資産総額のうち、返済義務のない純資産の割合で、将来世代も利用可能な資源の蓄積を現世代がどの程度負担しているかを示すものである。通常0~1の間で示され、1に近ければ現世代の負担割合が高く、健全であると見る指標である。

しかし、図表11-1⁶に示すように、純資産比率が0未満、すなわちマイナスのものが、280の事業のうち86⁷もある。これは、純資産額がマイナスによるものである。これはいわゆる債務超過であるが、なぜこのようになるのか。次のところで考察していく。

図表 11-1. 純資産比率



出所：平成 25 年度愛知県事業別財務諸表を基に筆者作成。

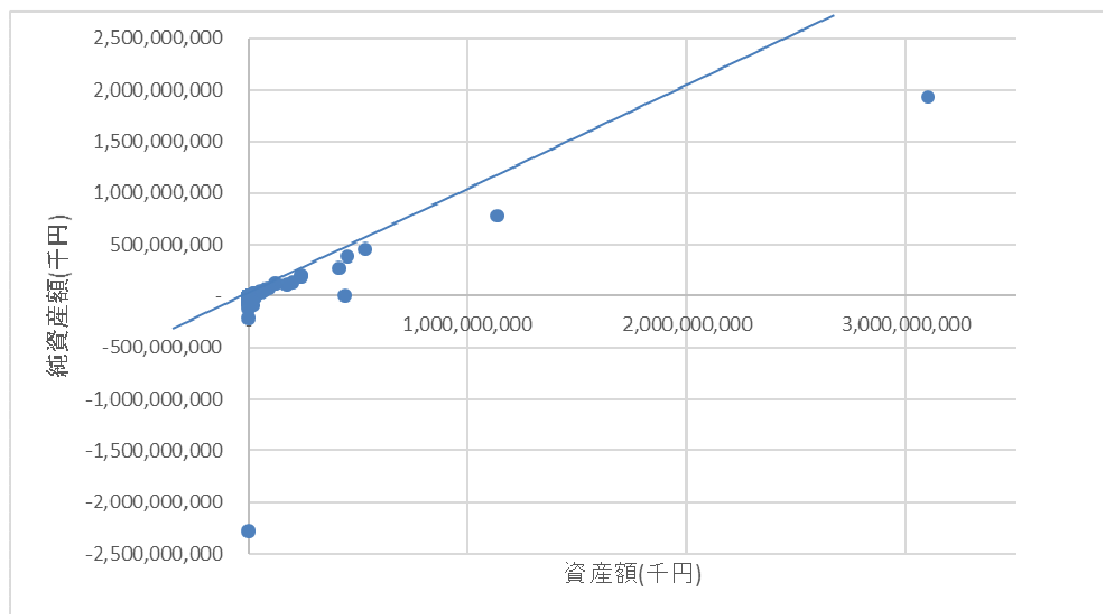
3 考察

3.1 事業別貸借対照表における純資産額の下位の特徴

図表 11-2⁸を見るとわかるように、280 の事業の純資産額の多くはマイナスになっており、その多くは資産額がないことによるものである。つまり、資産額が計上されていないにもかかわらず、負債額は計上されているということである。具体的には、「資産の部合計」が 0 で「純資産の部合計」がマイナスになっている事業は、280 のうち 64 ある。このうち下位 20 について、次の 4 つ、

①特別債、②賞与引当金・退職手当引当金、③建設債、④損失補償等引当金、からその特徴を見ていくこととする。

図表 11-2. 純資産額と資産額

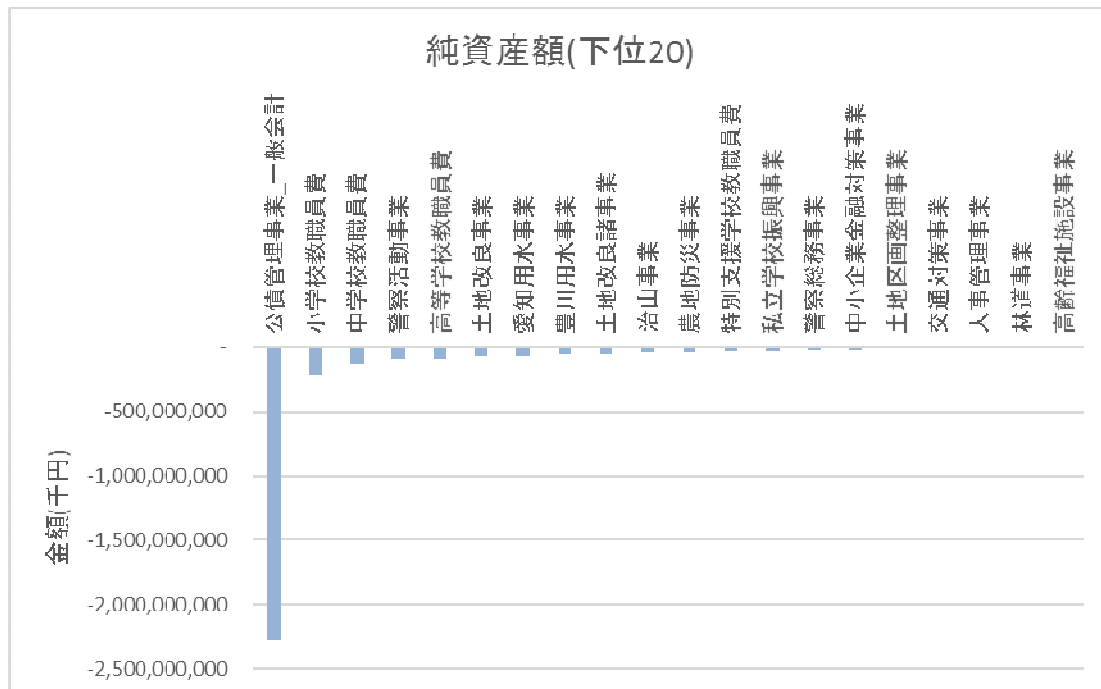


出所：平成 25 年度愛知県事業別財務諸表を基に筆者作成。

3.1.1 特別債

図表 11-3 に示すように、純資産額の最下位は「公債管理(一般会計)」である。これは、各事業で起債した地方債の残高は、各事業の貸借対照表の「地方債」に配賦されているが、臨時財政対策債等の特例的な地方債(特別債)の残高(2,281,765,431 千円)は当該事業に一括りにされており、各事業に配賦されていないことによるものである。臨時財政対策債等はいわゆる赤字公債で、単年度で支出する資金は費用計上するが、その資金を複数年度にわたる負債で手当てしているため、事業別財務諸表に資産がない状態になる。臨時財政対策債等は、国の負債の先送りで、これらの償還時期には原則、国の資金が充てられることになっている。なお、「公債管理(特別会計)」も特別債の残高(188,789,725 千円)があるが、注記⁹によれば、「公債管理(一般会計)」の地方債残高から、強制的に積み立てている減債基金に相当する地方債残高を「公債管理(特別会計)」に振り分けているだけである。そのため、「公債管理(特別会計)」の純資産額はプラスとなっている。

図表 11-3. 純資産額(下位 20)



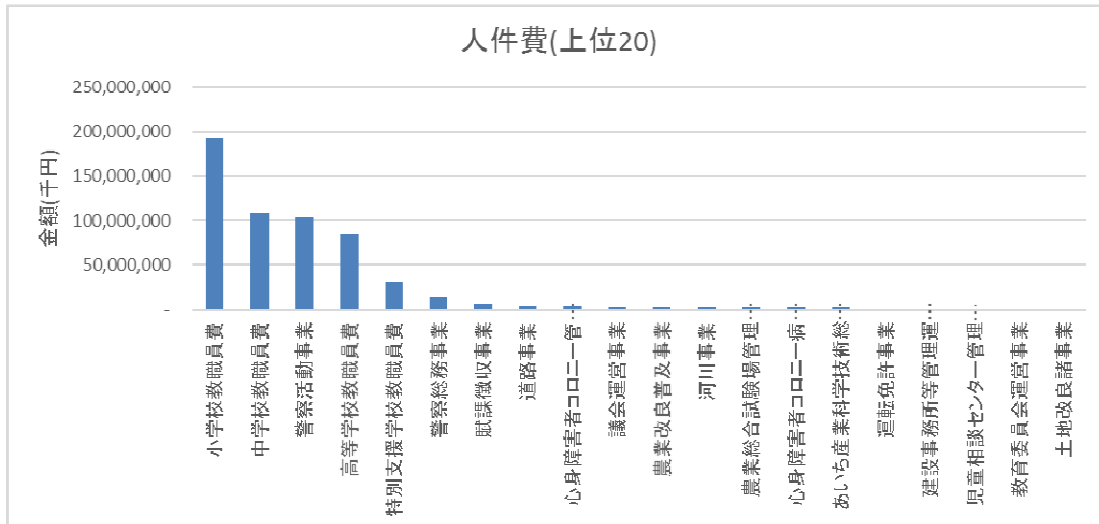
出所：平成 25 年度愛知県事業別財務諸表を基に筆者作成。

次に、純資産額の下位の 2 番目以降を見ていくと、「小学校教職員費」「中学校教職員費」「高等学校教職員費」「特別支援学校教職員費」「警察総務」「人事管理」といった人件費に係る事業が集中している。図表 11-4 に示す通り、人件費額の上位と同様の事業であることがわかる。

これらの事業は、退職手当の支払に充当した退職手当債(特別債)の残高が計上されているためである。これも赤字公債で、退職金の資金不足を手当でするため、事業別貸借対照表上、資産はなく負債だけが残っている状態になっている。

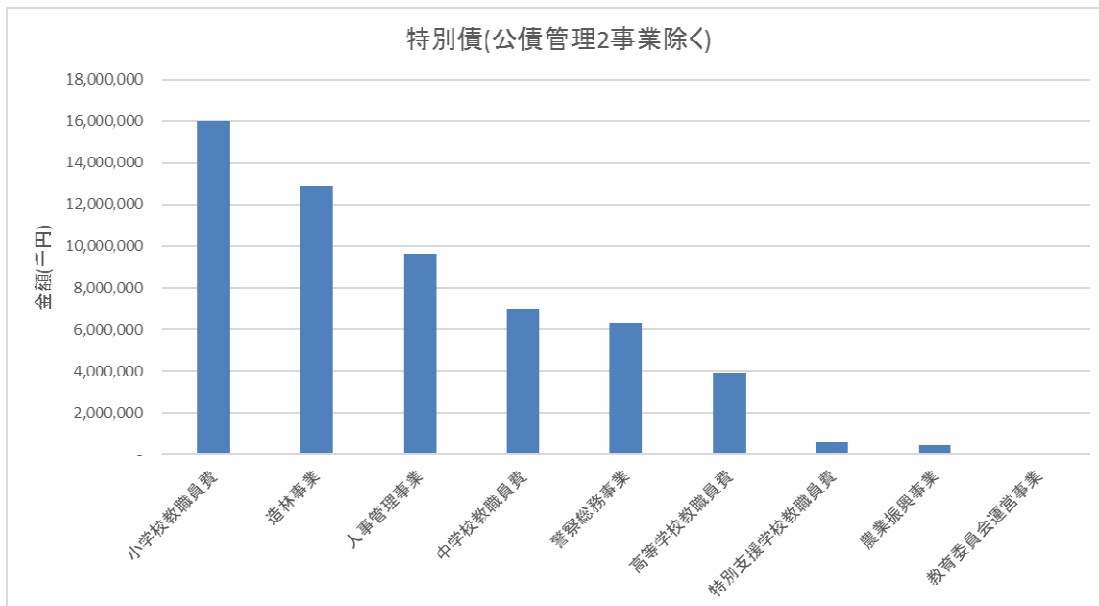
なお、以上のような特別債の残高を計上している事業は、「公債管理(一般会計)」「公債管理(特別会計)」を除くと、図表 11-5 に示す通り 9 事業ある。

図表 11-4. 人件費



出所：平成 25 年度愛知県事業別財務諸表を基に筆者作成。

図表 11-5. 特別債(公債管理 2 事業除く)



出所：平成 25 年度愛知県事業別財務諸表を基に筆者作成。

「教育委員会運営」の特別債は上記と同様、退職手当債(34,800 千円)によるものである。一方、「造林」の特別債は、注記によれば、一般社団法人愛知県農林公社の「債務整理にあたり、公社の債務が免除されたことで金融機関が受

けた損失を補償するため県が支払った補償費に充当した第三セクター等改革推進債の残高」である。なお、「農業振興事業」の特別債については、注記がなく詳しい内容は不明である。

3.1.2 退職手当引当金および賞与引当金

図表 11-3 に戻り、純資産額の下位 4 番目を見ると「警察活動」がある。これは事業別財務諸表上、資産も負債もあり、注記には説明はないが、退職手当引当金および賞与引当金に相当すると考えられる資産額がなく純資産額がマイナスになっている。前述したように、「資産の部合計」が 0 で純資産額がマイナスになっている事業は、280 のうち 64 ある。このうち、図表 11-6 に示す通り、退職手当引当金と賞与引当金を足すと、純資産が 0(±1 千円を含む)になる事業は 47 ある。ただし、一般会計の現金預金残高(10,817,742 千円)および財政調整基金(6,121,324 千円)は、「財政管理」という事業に一括りにされており、各事業の貸借対照表の「現金預金」「財政調整基金」に配賦されていないが、その額は小さく、各事業に配賦されたとしても、依然として純資産はマイナスのままである。

では、これにはどのような意味があるのか。一般会計特別会計合算表¹⁰では、純資産比率は 0.264 となっているため問題ないとする意見もあるであろう。しかしそれは資金繰りの観点から間違いである。具体的に見ていくと、各事業の賞与手当引当金の合計は 41,866,100 千円、退職手当引当金の合計は 579,891,853 千円である。一方、これらを賄うための当座資産である「現金預金」「財政調整基金」「短期貸付金」を合計すると、47,812,235 千円である。このように、賞与引当金を賄うだけの当座資産はあるが、退職金に要する資金は大きく不足しているといえるからである。

図表 11-6. 賞与引当金・退職手当引当金相当額の資産がない事業

類型名	管理事業	資産	賞与引当金	退職手当引当金	純資産の部
給付型	恩給及び退職年金費_教育委員会	0	238	3,854	-4,091
	運輸事業振興助成事業	0	962	15,415	-16,377
	子ども医療事業	0	661	10,598	-11,259
	恩給及び退職年金費_警察本部	0	546	7,139	-7,685
	後期高齢者福祉医療事業	0	601	9,634	-10,235
	障害者医療事業	0	661	10,598	-11,259
	母子・父子家庭医療事業	0	661	10,598	-11,259
	税関連交付金	0	180	2,890	-3,071
行政サービスその他型	恩給及び退職年金費_総務部	0	2,525	40,463	-42,989
	労働委員会運営事業	0	10,222	163,780	-174,001
	収用委員会運営事業	0	3,608	57,805	-61,412
	持続発展教育(ESD)に関するユネスコ世界会議支援事業	0	9,620	154,146	-163,766
	市町村連絡調整事業	0	66,320	1,062,641	-1,128,961
	小中学校教育振興事業	0	4,127	63,585	-67,712
	多文化共生推進事業	0	3,788	60,695	-64,483
	土地対策事業	0	12,531	197,499	-210,030
	中小企業支援事業	0	6,554	105,012	-111,566
	青少年育成推進事業	0	6,001	89,597	-95,598
	学校体育振興事業	0	2,701	40,463	-43,164
	学校安全指導事業	0	2,463	36,610	-39,073
	学校保健管理事業	0	3,447	55,878	-59,325
	試験検査事業	0	22,404	336,230	-358,634
	危機管理体制整備事業	0	2,826	45,280	-48,106
	統計調査事業	0	45,313	712,923	-758,236
	選挙啓発事業	0	3,487	55,878	-59,365
	特別支援教育振興事業	0	7,455	117,536	-124,991
	新しい公共支援事業	0	361	5,780	-6,141
	情報公開・個人情報保護制度運営事業	0	4,991	79,963	-84,954
	緑化推進事業	0	3,307	52,988	-56,295
	都市計画総務事業	0	13,769	220,621	-234,390
	県史編さん事業	0	9,019	144,511	-153,531
	旅券発給事業	0	9,945	146,438	-156,384
組織管理型	県民生活総務事業	0	11,244	180,158	-191,401
	一般管理事業	0	10,823	173,414	-184,237
	一時借入金利子	0	661	10,598	-11,259
	企画事業	0	13,228	211,950	-225,178
	外部監査事業	0	301	4,817	-5,118
	産業労働企画調整事業	0	4,930	79,000	-83,930
	地域振興総務事業	0	8,598	137,768	-146,366
	水産業総務事業	0	1,203	19,268	-20,471
	政策調整事業	0	6,614	105,975	-112,589
	教職員研修事業	0	3,922	63,585	-67,507
	公安委員会運営事業	0	2,183	28,557	-30,740
	選挙管理委員会運営事業	0	2,766	44,317	-47,083
	人事委員会運営事業	0	11,232	173,414	-184,646
	監査委員運営事業	0	19,993	270,193	-290,186
	防災総務事業	0	5,892	94,414	-100,307

出所：平成 25 年度愛知県事業別財務諸表を基に筆者作成。

3.1.3 建設債

再び図表 11-3 を見ていくと、純資産額の下位 6 番目以降の事業は、次に示す

通り、建設債残高は事業別財務諸表に計上されるが、それによって形成された資産は愛知県の所有とならないため、純資産額がマイナスとなっている。注記によれば、「土地改良」「農地防災」「林道」は市町村または土地改良区の財産に、「土地改良諸」は国の財産に、「治山」は土地所有者のものに、「愛知用水」「豊川用水」は機構財産に、「高齢福祉施設」は社会福祉法人等のものになっているという。

なお、「土地区画整理」のように、当該事業の建設債となるが、別の事業である「道路」の資産として計上されることが原因のものもある。

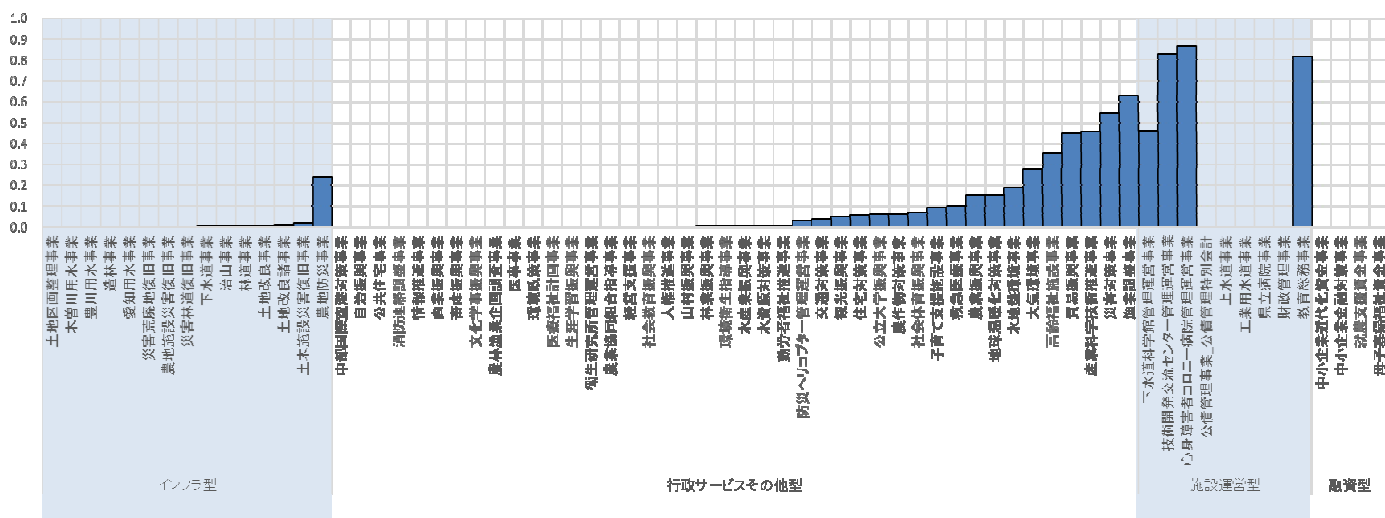
以上のような事業の場合、建設債に占める固定資産¹¹の割合は 0 になる。図表 11-7 には、この割合が 0 のものだけでなく、建設債残高よりも固定資産額が少ない 1 未満の事業をまとめている。このようになる一つの要因としては、愛知県の会計基準は取得原価主義を採用しているが、開始貸借対照表作成時のみ、公正価値で資産を評価し計上していることによることが考えられる¹²。もう一つは、借換債の発行である¹³。これらの論点については別稿に譲り本章では取り上げない。

まず、図表 11-7 の分類から見ていくと、「給付型」および「組織管理型」の事業はでてきていない。「行政サービスその他型」に分類される事業が 42 と最も多く、続いて「インフラ型」の 15 事業、「施設運営型」の 9 事業、「融資型」の 4 事業となっている。

純資産額の下位 20 に挙げた上記 9 事業はすべて「インフラ型」であることがわかる。図表 11-8 に示す通り、建設債の上位 20 のうち 12 事業は「インフラ型」であり、その規模の大きさは多額の資金を必要とし、それは将来世代も負担すべきと考える建設債の趣旨の要請へと繋がることは理解できる。「施設管理型」についても同様に考えられる。

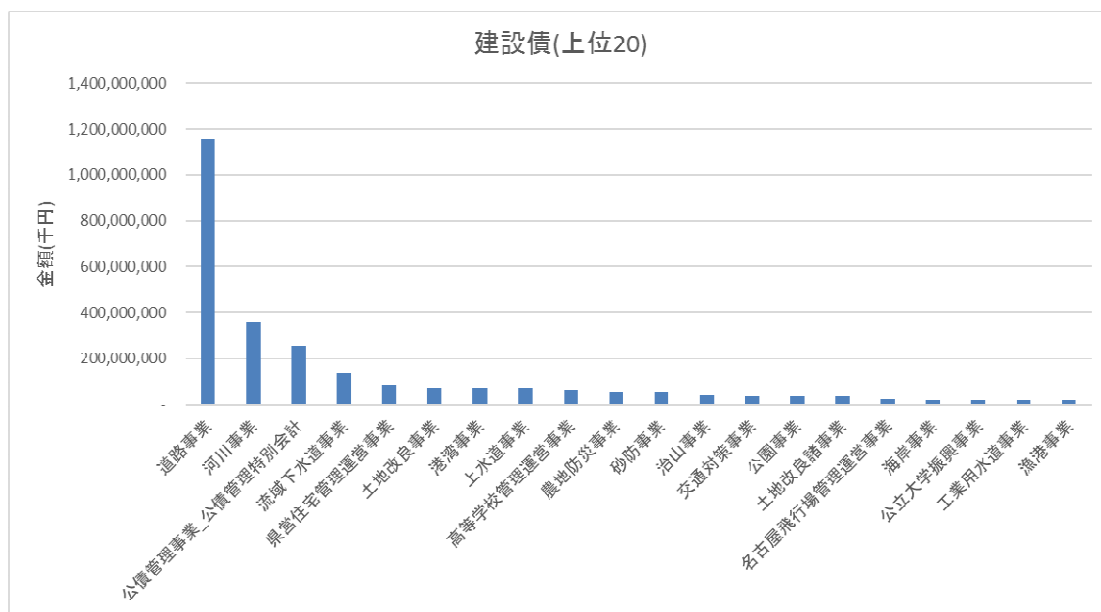
しかし、「融資型」と「行政サービスその他型」は、建設債の趣旨と異なっているのではないか。資産形成のない補助金等に対して建設債は発行できないはずである。しかし、「振興」や「支援」という事業名および「融資型」と「行政サービスその他型」という分類名の名称から考えると、資産形成の有無は判然としない。

図表 11-7. 建設債に占める固定資産の割合



出所：平成 25 年度愛知県事業別財務諸表を基に筆者作成。

図表 11-8. 建設債(上位 20)



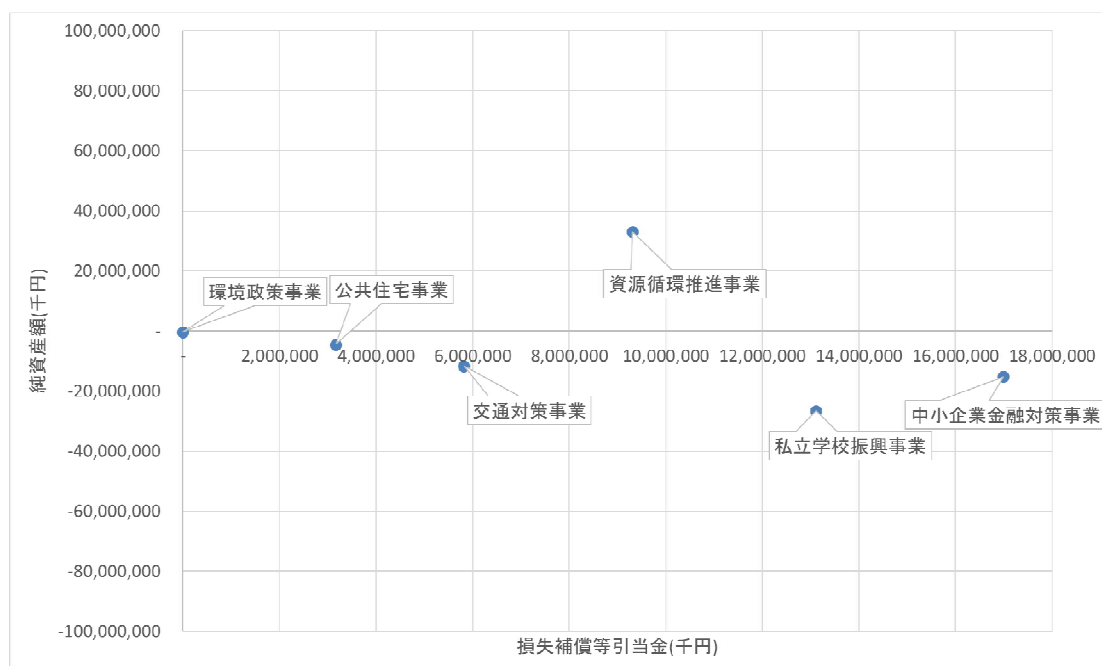
出所：平成 25 年度愛知県事業別財務諸表を基に筆者作成。

3.1.4 損失補償等引当金

最後に再び図表 11-3 を見ていくと、純資産額の下位 13 番目以降にある「私立学校振興」「中小企業金融対策」「交通対策」は、損失補償等引当金の計上
が純資産額をマイナスにさせる一要因となっている。図表 11-9 に示す通り、こ
れら以外に損失補償引当金を設定している事業には、次の 3 つ、「資源循環推

進」「公共住宅」「環境政策」がある。「資源循環推進」を除き、損失補償等に引き当てる資産がないことを意味しており、これらも将来世代への負担の先送りの一種といえる。

図表 11-9. 損失補償等引当金と純資産額



出所：平成 25 年度愛知県事業別財務諸表を基に筆者作成。

3.2 本節のまとめ

このように、マイナスの純資産比率および純資産額は、事業別貸借対照表上、資産は計上されていないが、負債の残高はあるといった事業を一目で理解させてくれる。しかも、ここで示された純資産額の下位の事業は、基本的に将来世代への負担の先送りが顕著な事業であり今後も注視していく必要がある。

4 結論・課題

4.1 結論

本章では、外部利用者の観点から、将来世代と現世代の負担は適切か、言い換えれば、将来世代への負担の先送りはどの程度であることを明らかにすることを目的として、純資産比率を手掛かりに事業別財務諸表の分析を行った。通常、純資産比率はマイナスにならないが、事業別貸借対照表では多くの事業におい

てマイナスとなった。その要因として大きく 4 つ、①特別債、②賞与引当金および退職手当引当金、③建設債、④損失補償引当金から、事業別貸借対照表の純資産額の下位の特徴を明らかにした。

①特別債に関しては、明確な将来世代への負担の先送りであり、②退職手当引当金に関しても、資金不足が顕著で、人口減少下の社会においては税収の減少も避けられない。このような状況下で、今と同様の制度で対症療法的に、退職金のための資金を用意していくことは、資金不足による借入とその利息の負担を将来世代に押し付けているといえる。

③建設債に関して、住民にとって、資産を所有する組織とその形成のために発行した建設債が別組織のものであることは重要ではない。大事なことは、行政サービスが良いのか悪いのか、これらが継続的に提供され続けるかである。したがって、資産が形成されている限り、建設債の発行は問題ないと考えられる。しかし、それらの資産がもたらす大規模修繕や増改築等への施設整備補助金など、将来の費用が定期的に発生するなどの説明は、負債のある県が、資産を保有する団体と連携して説明責任を果たしていく必要があるであろう。

最後の④損失補償等引当金を設定している事業は、他の 3 つに比べると少ないが、容易に損失補償を今後も続けることは、ひいては将来世代への負担となる可能性がある。

以上、4 つの点から事業別貸借対照表における純資産額の下位の特徴を整理したが、いずれも法律上は問題ないが、事業別でみることで、新たな視点をもたらしたと考えられる。このように事業別財務諸表を活用することは、新たな議論のきっかけとなり議会の活性化に繋がるであろうし、住民への説明責任の向上にも繋がるであろう。

4.2 課題

本章では、将来世代への負担の先送りである借換債や資産形成の有無が判然としない建設債の詳細には触れられなかった。また、事業別財務諸表を活用するにあたっては、その資料の正確性が保証されているべきであるが、会計の専門家の監査を受けていないため、どのように理解すべきか判断しかねる部分もあった。例えば、投資損失引当金繰入は記入していないが、投資損失引当金は記入している事業である。また、賞与引当金繰入を計上している事業は 270 あるが、賞与引当金に記入がある事業は 28 しかない。同様のことが、貸倒引当金、損失補償引当金、不納欠損引当金にもおこっているが、その原因は不明であり今後の研究課題としたい。

注

- ¹ 総務省(2015)『統一的な基準による地方公会計マニュアル』
- ² 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』28-29 段落
- ³ 愛知県(2013)『愛知県の新たな公会計制度～公会計とマネジメントプロセスの一体改革～』 pp.4-6
- ⁴ 地方公会計の整備促進に関するワーキンググループが、平成 22 年 3 月に公表した『地方公共団体における財務書類の活用と公表について』において示されるものの 1 つである。
- ⁵ 純資産比率=「純資産の部合計」／「資産の部合計」
- ⁶ 事業名は紙幅の関係上一部を参考程度に掲示している。
- ⁷ なお、特別会計の「県税証紙取扱」「証紙取扱事業」は、純資産が 0 のためここには含めていない。
- ⁸ なお、直線が示しているように、資産額がプラスの場合は、その額が大きくなるにつれて純資産額も大きくなるという特徴がみられる。
- ⁹ 愛知県はこれを「その他特記事項」と呼び、財務諸表の表紙にその事業の概要と共に示しているが、本章では注記と呼ぶこととする。
- ¹⁰ 愛知県(2014)『一般会計特別会計各会計合算表(平成 25 年度)』 p.1
「純資産の部合計」(2,254,914,134 千円)／「資産の部合計」(8,537,289,974 千円)=純資産比率(0.264...)
- ¹¹ ここでいう固定資産は「事業用資産_有形固定資産」、「インフラ資産_有形固定資産」、「物品」を足したものである。
- ¹² 愛知県『開始貸借対照表に係る注記』 p.1
- ¹³ 愛知県(2014)『愛知県債のご案内』 p.12

第12章 地方議会における財務報告活用の重要性 —町田市議会における課別・事業別行政評価シート活用の事例—

佐藤 綾子（富山国際大学）

1 はじめに

総務省は、地方公会計整備の意義として、経済的または政治的意思決定を行う情報利用者に対し、「意思決定に有用な情報をわかりやすく開示することによる説明責任の履行と、資産・債務管理や予算編成・行政評価等に有効に活用することで、マネジメントを強化し、財政の効率化・適正を図ること」を挙げている¹。ここに示される意義を地方自治体による財務情報の開示が果たす機能という観点から集約すると、次の二つの機能の強化の重要性を抽出することができる。第一は、外部報告機能の強化である。地方分権にともなう地方自治体の意思決定機能の増大は、住民をはじめとする多様なアクターが、政策の意思決定、評価の過程に参加することを前提とする²。財務書類の開示には、このような多様なアクター間の財務情報の共有基盤、すなわちコミュニケーション・ツールとしての機能が期待されているのである。第二は情報提供における、財務情報と非財務情報の融合機能の重要性である。地方自治体においては、地域に応じた最適の行政サービスが検討される必要があり、これは同時に逼迫した財政制約の下で行われなければならない³。そのため、財務情報の利用についても、財務健全性の尺度のみならず、財源がいかにかつ効率的に行政サービスに配分されるべきかという観点において活用されることが重要となる。換言するならば、インプット情報（費用・財源）としての財務情報と、行政サービスにかかわるアウトプット（行政サービスの成果等）としての非財務情報が併せて提供される必要があるのである。この意味で、発生主義会計による行政サービスにかかわるコスト情報および資産情報提供機能の強化は、財務情報と非財務情報を融合させる機能を持つとすることができる。

本稿では、このような二つの機能を備え、行政外部の利用者による評価や意思決定に有用な情報を、包括的に提供する機能を果たすものを財務報告と位置づける。効率的かつ効果的な行政経営を実現するためには、地方公共団体における財務書類の整備は、単なる会計数値の開示にとどまってはならない。行政経営の評価に有用な情報の提供を通じて、情報に対するフィードバックを引出

し、適切な資源配分を行う効果的な行政経営の実現に資する財務報告へと発展させることが必要である。本稿はこの観点に立って、財務報告に必要とされる要素につき検討する。特に、本稿では、最少の経費で最大の効果を挙げる⁴ことを課されている行政において、予算を議決し、決算を認定する重要な権能を有する地方議会の利用に焦点を当てて検討する。議会には、住民の代表としての団体意志決定機能と、執行機関に対する監視機能があり、重要な財務報告の利用者と位置づけられるからである⁵。そして、住民の代表として財政状態、行政運営を監視する地方議会が財務報告をいかに活用することができるか、言い換えれば議会が活用できる財務報告とはいかなるものかという観点からその課題を抽出し、住民をはじめとする外部利用者による意思決定の支援および行政経営の評価に有用な財務報告の在り方につき検討する。

2 地方自治体における財務報告の現状

2.1 地方自治体における財務報告の現状

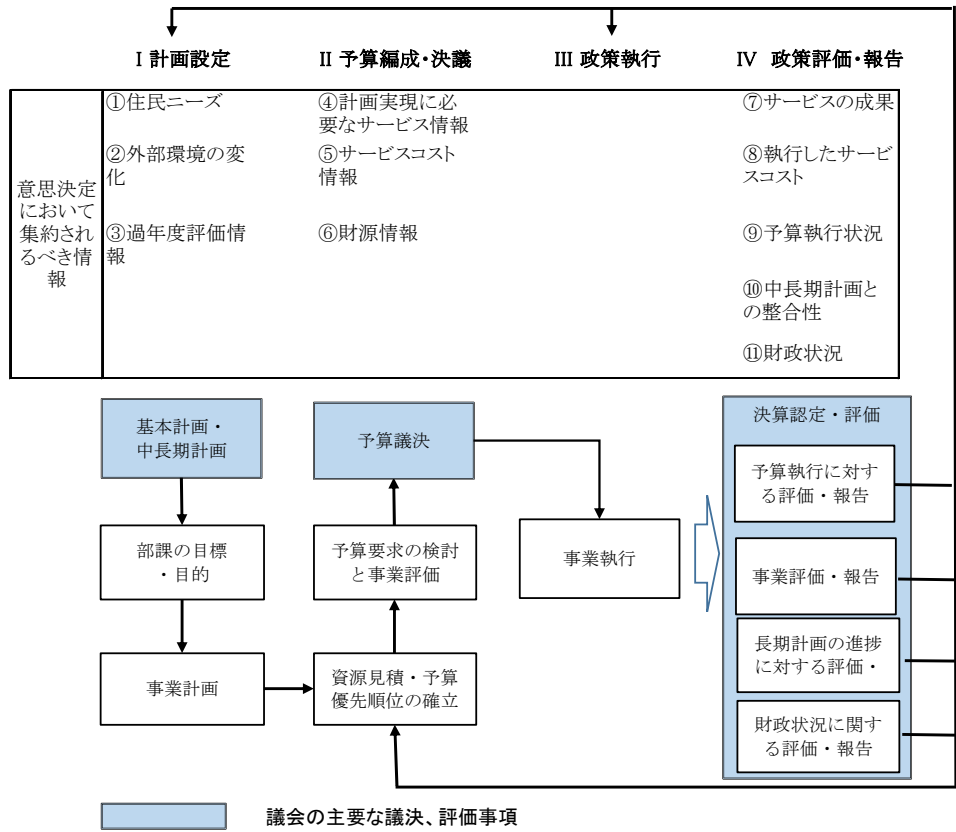
我が国の地方自治体の財務報告の現状を見ると、財務書類の整備は進んでいるが、本稿で定義している財務報告としての機能という観点からは、不十分と言わざるを得ない。2015年3月時点で既に1,616の地方自治体（全自治体の93.7%）が財務書類を作成しているが、その多くはホームページで財務書類を開示するにとどまっており（同65.9%）、情報利用者に対して説明を加えた財務報告書を作成している自治体は11.6%に過ぎないのが現状である。また、財務情報の活用についても、適切な資産管理への活用は7.0%、予算編成への活用が5.4%、行政評価との連携が1.0%など、いずれも低い水準である⁶。このように、財務書類は財務諸表の開示にとどまっており、住民をはじめとする行政外部の利用者の意思決定・評価には十分に用いられていないのが現状である。

このような財務書類が、財務報告としての機能を果たすためには、利用者に目的適合的な情報が提供される必要があるが、財務報告の利用目的は利用者により多様であり、その目的は財政状態の健全性の検証にとどまらない。厳しい財政制約のもとでは、住民ニーズを基礎として、効率的かつ効果的な行政サービス提供が求められると同時に、行政サービスの優先順位づけは必須であり、そのためには行政サービスに要する財政負担とその効果を検証できる情報が必要である。すなわち、外部利用者が評価し、意思決定を行うためには、行政経営の監視・評価や意思決定に有用な非財務情報を包含した広義の会計情報が提供される必要がある。

図12-1は行政経営におけるPDCAサイクルと、同サイクルの過程において必

要とされる財務・非財務情報の関係をまとめたものである。この過程における財務報告の役割は、同図 IV 政策評価・報告において、利用者の評価・意思決定に資する情報を提供することである。ここで必要とされる情報は図の⑦～⑨に示される通りだが、これらの核となるのは(1)行政サービスの成果（非財務情報）、(2)財政状況（財務情報）、(3)行政サービスの効率性（財務情報および非財務情報）であり、評価の過程では、これらの情報が、経年、他団体、計画等と多面的に比較検討されなくてはならない。さらに、これらの評価が、個別事業の評価にとどまらず、施策、政策というより上位の政策目標の達成に合致しているか検証する必要があるのである。

図表 12-1：地方自治体経営における PDCA と財務・非財務情報



出所: Office of the City Auditor Portland(2002) p31 を参照し著者作成

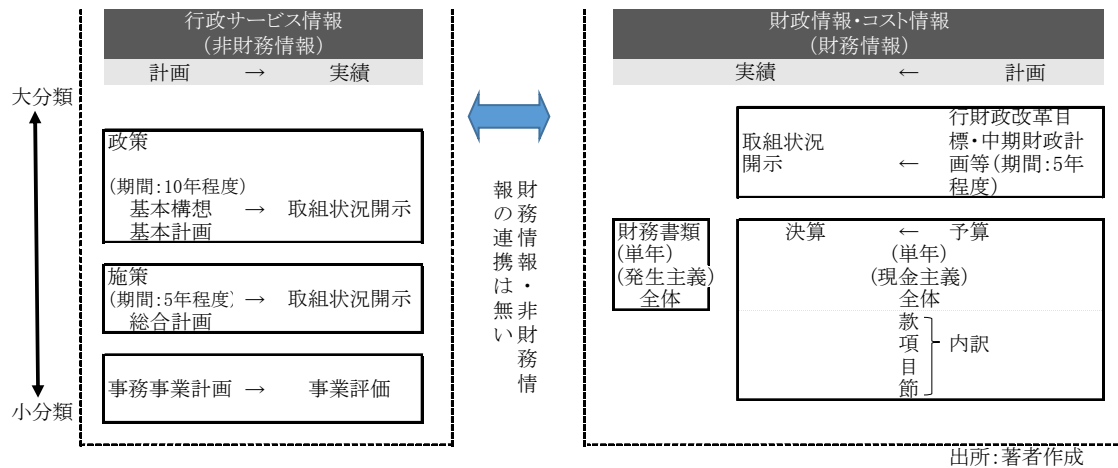
しかしながら、この PDCA サイクルにおいては、提供される財務、非財務情報の事業や組織の単位、期間、算出基準等に多くのギャップがある⁷。そのため、PDCA の過程における評価が、個別の行政サービス（非財務情報）に焦点をあ

てた事業評価、もしくは全体の財政状態（財務情報）に焦点をあてた財務健全性の評価など部分的な評価にとどまり、PDCA サイクルを俯瞰し、その自治体が目指す行政サービスの提供に対して、限られた資源が有効に活用されているかを検証することは困難な状況にある⁸。

このような、PDCA サイクルにおける財務・非財務情報のギャップを、地方議会の予算・決算の審議に有用な情報の開示体系から整理したものが図表 12-2 である。自治体が提供する行政サービスについては、政策目標（基本計画等）を基礎として、施策（総合計画等）、事務事業と段階的に計画が策定される。目標とする行政サービス水準に対して最適な財源配分を検討するためには、行政サービス目標（非財務情報）と、財源情報（財務情報）をあわせて評価する必要があるが、図に示される通り、行政サービス情報と財政情報・コスト情報の連携は欠如している。予算査定は事業単位でなされるものの、そこでは事業と予算の組織単位の不整合や、現金主義会計にもとづく決算情報における目的適合的なコスト情報の欠如という問題がある。財務書類の導入により、発生主義会計によるコスト情報の活用が期待されるが、多くの自治体において発生主義情報の開示は自治体の合計金額の開示にとどまっており、全体の財政状況を把握することには有効であっても、行政サービスと財源の配分を検証するための情報とはなっていない。

これに対して、2012 年度決算よりセグメントごとのコスト情報を開示しているのが町田市の課別・事業別行政評価シートである⁹。同市では、これを行政の内部管理資料としての利用にとどめず、議会の提出資料としており、議会による評価・意思決定のための資料と位置づけている。そこで、次章では、このような財務・非財務情報を融合させた媒体を財務報告として開示したことが地方議会に与えた影響を検討し、今後の財務報告の活用可能性につき考える。

図 12-2：地方自治体における行政評価情報と財務情報の開示体系におけるギャップ



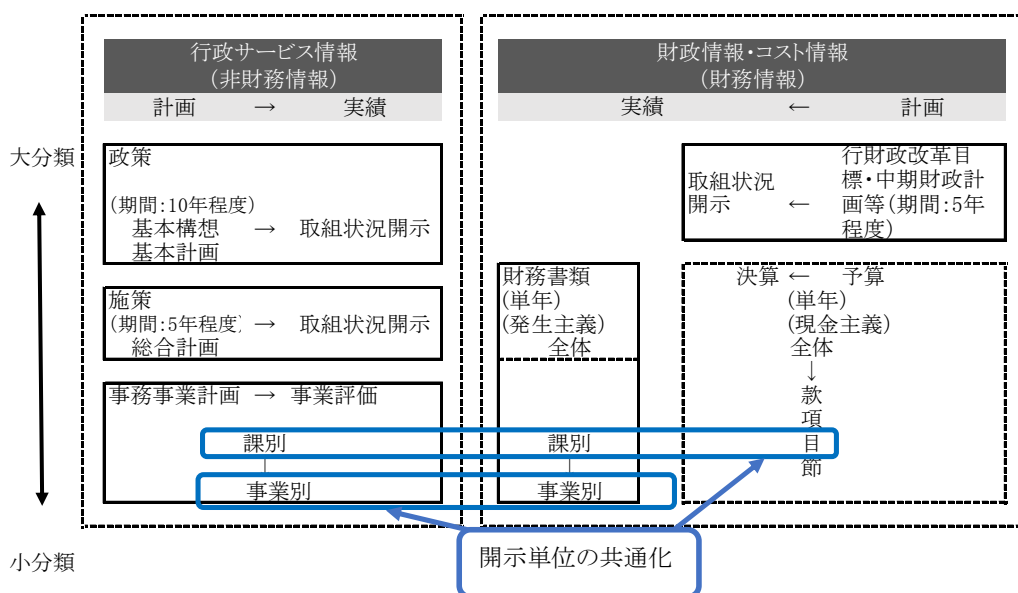
3 町田市における課別・事業別行政評価シートの事例

3.1 町田市の課別・事業別行政評価シートの特徴

町田市¹⁰は 2008 年に新公会計制度導入検討委員会を立ち上げ、2012 年度より複式簿記・発生主義会計に基づく事業別財務諸表を整備し、270 の事業につき、財務情報に加えて行政サービスのパフォーマンス情報をあわせて開示した。その後、情報の有用性の観点から見直しを重ね、2014 年度の対象事業数は 229 事業となっている。また、事業別財務諸表が行政経営における PDCA を意識し、行政評価も包含したものであることから、2014 年度より名称を「課別・事業別行政評価シート」としている¹¹。そこでは事業の成果の開示において、実績だけでなく目標も併記した比較しやすい様式に見直されたほか、巻頭に勘定科目別・施設別比較分析表が加えられるなどの改善も重ねられている。

図 12-3 は町田市の財務・非財務情報の開示体系と、同体系における課別・事業別行政評価シートの位置づけを示したものである。同市では日々仕訳、発生主義に基づく財務書類を作成し、事務事業別の行政サービスの成果とこれに対応するコストを開示している。そして、事務事業を統括する組織単位である課と、予算・決算の開示単位である「目」を一致させた。このことにより、行政サービスの成果と、それに対応するコスト、そして予算・決算情報が横断的に接続されたのである。

図表 12-3.町田市における行政サービス情報および財政情報・コスト情報の開示



また、地方議会における利用という観点から見た課別・事業別行政評価シートの特徴は、次の三点である。まず、第一は、町田市では 2013 年度より同シートを町田市議会の決算審議の資料として活用しているという点であり、これは地方議会における財務報告活用の先進事例である¹²。2013 年度は、従来の決算資料である「主要な施策の成果に関する説明書」とあわせての利用であったが、2014 年度からは、課別・事業別行政評価シートを地方自治法第 233 条第 5 項の規定による「主要な施策の成果に関する説明書」と位置付け、「主要な施策の成果に関する説明書」に代わる決算資料として活用している。第二は、財務情報と非財務情報があわせて開示されているという点である。図表 12-4 の通り、課別・事業別行政評価シートでは、事業の成果およびそれに対応する行政コスト計算書、貸借対照表などの財務情報が開示されている。そのため、事業の成果と、それに対応する行政コストや単位あたりのコスト情報や財務情報など、事業の効率性、経済性に関する情報を一覧することが出来る。従来の決算資料である「主要な施策の成果に関する説明書」においては、主要な事業に関する総事業費と財源内訳、及び事業にかかわる事業実績が掲載されていたが、決算情報が現金主義に基づくものであったこと、成果情報も開示形式が定められておらず、経年比較情報などは限られていたことから、評価の材料としては不十分であったが、これらの問題が解消された。第三は、課単位で課別行政評価シート

が作成され、これが予算の歳出目と連携していることである。このことにより、課レベルでの予算、決算の連携がはかられ、行政経営の PDCA における活用が期待されるのである。

次項では、このような外部報告、そして財務・非財務情報の連携機能を備えた課別・事業別行政評価シートが地方議会の議論にどのような影響を及ぼしたかを分析することにより、同シートの財務報告としての有用性につき検討する。

4 課別・事業別行政評価シートの議会における政策議論への影響

4.1 分析の視点

本項では、財務報告として議会に提出された課別・事業別行政評価シートが、住民の代表である議会による評価に与えた影響につき、町田市議会の決算特別委員会の議事録をもとに分析する。分析については、課別・事業別行政評価シートが同委員会における議論に与える影響について、以下の①～⑤の視点に焦点を当てて、質疑内容がどのように変容しているかを整理した。

- ① 内容確認にとどまらない実質的な議論
- ② 行政サービスにおける事業成果の視点に基づく議論
- ③ 行政サービス提供における経済性、効率性に関する議論
- ④ 比較分析表に基づく趨勢分析の視点による議論
- ⑤ （組織）別、事業別の段階的な開示による行政運営全般に関する議論

①の実質的な議論とは、決算特別委員会における議論が、提出資料に記載された事項の単なる内容確認ではなく、資料の記載事項をもとに、その要因や対応策などを問う、実質的な議論であるかということである。課別・事業別行政評価シートが導入される前に決算資料として用いられていた「主要な施策の成果に関する説明書」では、行政サービスにかかわる成果情報や、コスト情報が欠如していたため、課別・事業別行政評価シートであれば記載されている内容確認に時間が費やされていた可能性がある。そこで、①については、質疑を単に事業内容等を確認するための質疑と、開示資料の記載もしくは既出の議論にもとづき理由や考えを問う質疑に分類し、同シート導入の効果を検証する。

②では、非財務情報を併せて開示したことにより、行政サービスにおける事業の成果に関する議論が増加したか否かを検証するために、事業の成果にかかわる議論を抽出する。③については、コスト情報や、単位あたり指標など分析情報の開示が、サービス提供の経済性、効率性の議論に与えた影響を検証する

ために、コスト情報およびサービス供給の効率性に関する議論を抽出する。

④は、比較情報提供の有用性を検証するものである。2014 年度より、課別・事業別行政評価シートにおいては、個別のシートと別に勘定科目別・施設別比較分析表が追加掲載された。④はこのような加工情報の議会における有用性を検証するものであり、比較分析表に基づく議論の件数を抽出する。最後に⑤は課別・事業別行政評価シートが、政策・施策レベルの議論に影響を与えているかを検証するものである。町田市では、課別・事業別行政評価シートとは別に、部別の財務諸表も開示している。そのため、議論において、予算における上位単位である部や、事業における上位単位である政策・施策との関連を問う議論に影響を与えたのか、関連する議論の数の増減を調査する。

4.2 分析手法

対象となる議論および抽出する議論の分類については次の通りである。分析の対象範囲は、町田市決算特別委員会における地域福祉部の議論を対象とした¹³。町田市における地域福祉部の 2014 年度の行政費用(一般会計)は 264 億円(全体の 21%)であり、こども生活部の 282 億円(同 22%)、いきいき健康部(同 16%)とならび大きな比率を占めている。なかでも地域福祉部は行政費用の伸びが高いほか(2014 年度前年比 8.8%増)、事業別行政評価シートの対象となる行政費用額(一般会計)が 139 億円と、こども生活部の 113 億円、いきいき健康部の 17 億円を上回るため分析の対象とした。

分析の対象期間は 2011 年度から 2014 年度の決算特別委員会を対象とした。2011 年度は課別・事業別行政評価シート作成前であり、同委員会の質疑では「主要な施策の成果に関する説明書」が多く用いられていた。そして 2012 年度は課別・事業別行政評価シートが整備された年であり、従来の決算提出資料と同シートが併用されている。そして 2013 年度の決算特別委員会においては、行政職員による決算の説明に課別・事業行政評価シートが用いられ、2014 年度決算からは同シートが「主要な施策の成果に関する説明書」にかわる決算提出資料となった。このように、課別・事業別行政評価シートの導入前後である 2011 年度から 2014 年度の議会における財務情報の利用動向の変化を見ることにより、課別・事業別行政評価シート導入の影響について分析する。

決算特別委員会における地域福祉部の議事録から、対象となる議論を抽出するにあたっては、同一委員による同一事業に関する連続質問を一質疑事案と見なしてカウントした。そして、前述の①～⑤の視点に対応する事案の抽出は以下の基準に従って行った。まず、①の内容確認にとどまらない実質的な議論の

抽出においては、同一質疑事案の端緒となる質問が、決算提出資料記載事項等の内容を確認するだけのものを非実質的な質疑事案とし、同資料の記載もしくは既出議論にもとづき理由や考えを問うものを実質的な質疑事案とみなした。

②、③の視点にかかわる議論の分類については、質疑の端緒として用いられる課別・事業別行政評価シートの対象部分により分類した。決算特別委員会においては、各委員が1～3件の事案につき、行政担当職員と議論をする。ここでは議論の根拠となる課別・事業別行政評価シートの該当箇所が提示されるため¹⁴、その該当箇所により事業成果に関する議論、経済・効率性に関する議論、に分類した。課別・事業別行政評価シートは図表12-4の通り、I.組織概要、II.前年度の「成果及び財務の分析」を踏まえた事業の課題、III.事業の成果、IV.財務情報（行政コスト計算書及びその特徴的事項、貸借対照表及びその特徴的事項、キャッシュ・フロー収支差額集計表、）、V.財務構造分析、VI.個別分析、VII.総括（成果および財務の分析と、それをふまえた事業の課題）により構成されている。そこで、IIIに関する質疑については②の行政サービスの成果、そしてIV、V、については③の行政サービス提供における経済性、効率性に関する議論に分類した¹⁵。そして、IIおよびVI、VIIについては、指摘されている分析や課題が行政サービス水準にかかわるものであるのか、行政サービス提供方法にかかわるものであるのかにより分類し、各々②、③に振り分けた。そして、④の視点については、2015年度から課別・事業別行政評価シートの冒頭に勘定科目別・施設別比較分析表が加えられたことを受け、これらの加工情報が議論に用いられた質疑事案を抽出する。そして、⑤の視点については、課別・事業別行政評価シートをもとに、課や事業間の資源配分に関する議論がなされているかを検証する。

図 12-4：町田市の課別・事業別行政評価シートの構成

部局名、主管課名、歳出目名、特定事業名、事業類型
I.事業概要 事業目的 基本情報・根拠法令、主要データ(3年度分)
II.前年度末の「成果および財務の分析」を踏まえた事業の課題
III.事業の成果 事業の全体的な成果を表す指標(3年度データおよび目標) 成果の説明
IV.財務情報 ①行政コスト計算書 ②行政コスト計算書の特徴的事項(主な内訳や増減要因等) ③単位あたりコスト分析(単位あたりコスト情報およびその増減要因理由) ④貸借対照表 ⑤貸借対照表の特徴的事項(主な内容や増減要因等)
V.財務構造分析 行政費用の性質別割合(3年分、グラフ表示) 事業にかかわる人員
VI.個別分析 事業類型ごとの個別分析
VII.総括 ①成果および財務の分析 ②該当年度末の「成果および財務の分析」を踏まえた事業の課題

出所:「町田市課別・事業別行政評価シート 平成26年度」を参照し著者作成

4.3 分析結果

課別・事業別行政評価シート導入の議会への影響につき、決算特別委員会の議事録を分析した結果は以下の通りである。

4.3.1 実質的な議論への影響（視点①）

特別委員会の委員は毎年見直され、議事進行は、構成員や検討すべき事案に影響を受けることから、一律な比較をすることはできないが、図表 12-5 からは次の傾向を見ることが出来る。総質疑事案数の減少および決算特別委員会開催時間の短縮である。これは、提供される情報拡充が委員会の効率的な運営に影響しているものと考えることが出来る。図表 12-5 の内容確認のための質疑事案数の比率の推移だけを見ると、効率的な運営がなされているとみなすことはで

きない。しかしながら、委員会の開催時間の短縮要因について議事録を精査すると、次の二点を指摘することができる。第一は、単純な内容説明に充当される時間の短縮である。例えば、課別・事業別行政評価シート作成前の 2011 年度決算特別委員会においては、冒頭の委員質問において、前年度の決算特別委員会で指摘された意見の結果がどのように当年度反映されたかを問う質問がある。これに対して行政担当者が 7 つの指摘と、同指摘への対応状況について説明した。課別・事業別行政評価シートであれば、II 前年度末の「成果および財務の分析」を踏まえた事業の課題や、III 事業の成果（図表 12-4）の項目を見ることが確認することが出来る内容であるが、同様の開示がないことにより議事録の文字数にして 2,040 字が費やされている。第二は質疑事案の集約効果である。2011 年度決算特別委員会においては、決算書の歳出の数値の内容を問う質疑が、歳出金額の多寡にかかわらず分散的になされていた。しかし、課別・事業別行政評価シートで行政サービスとそれに対応するコスト情報があわせて提供されることにより、コスト情報の内容説明を要求する質問が減少したほか、同じ事案の議論がまとめられ、これが質疑事案件数の減少要因となっている。また、2014 年度の決算特別委員会においては、社会福祉部の行政費用の 51%を占める生活援護課の事業にかかわる質疑が、質疑事案総数の 50%を占めているなど、大きな事業に十分な議論の時間が配分されているなど、委員会運営に変化が見られた。

図表 12-5：町田市決算特別委員会における質疑の状況(1)

決算期		内容確認のための 質疑事案数	理由・意見を問う 質疑事案数	総質疑事案数	委員会開催 時間	個別事案にかかわ る主な資料
2011年度	件数	32	24	56	3時間40分	「主要な施策説明」
	構成比	57.1%	42.9%	100.0%		
2012年度	件数	6	20	26	3時間41分	「主要な施策説明」
	構成比	23.1%	76.9%	100.0%		「事業別評価」
2013年度	件数	13	17	30	2時間17分	「主要な施策説明」
	構成比	43.3%	56.7%	100.0%		「事業別評価」
2014年度	件数	12	10	22	1時間41分	「事業別評価」
	構成比	54.5%	45.5%	100.0%		

*同一委員による同一事業に関する連続質問を一質疑議案と見なした

「主要な施策説明」：主要な施策の説明に関する説明書、「事業別評価」：課別・事業別評価シート

出所：町田市決算特別委員会をもとに著作作成

4.3.2 事業効果、経済性、効率性に関する議論への影響（視点②、③）

決算特別委員会の議論の内容を、事業効果および、経済性、効率性に関する質疑という観点から分類した結果は図表 12-6 の通りである。課別・事業別行政評価シート導入により、事業の成果に関する開示が拡充されたものの、事業成果に係る質疑事案数と経済性・効率性に係る質疑事案数の比率は大きく変化して

いない。ただし、質疑の内容を精査すると、2014 年度決算の決算特別委員会においては、課別・事業別行政評価シートの III.事業の成果欄を参照し、そこで示されている指標やその目標の妥当性に関する議論が見られた。また、経済性や効率性に関する質疑については、同シートの IV.財務情報の行政コスト計算書や貸借対照表の情報を端緒とするのではなく、VII.総括欄（成果及び財務の分析、当年度末の「成果および財務の分析」を踏まえた事業の課題）の情報をもとにした質疑が 7 割を占めており、分析情報に基づく議論がなされているという特徴がみられた。

図表 12-6：町田市決算特別委員会における質疑の状況(2)

決算期	事業成果に係る質疑事案数	経済性・効率性に係る質疑事案数	総質疑事案数	個別事案にかかわる主な資料
2011年度 件数	21	35	56	「主要な施策説明」
構成比	37.5%	62.5%	100.0%	
2012年度 件数	13	13	26	「主要な施策説明」 「事業別評価」
構成比	50.0%	50.0%	100.0%	
2013年度 件数	15	15	30	「主要な施策説明」 「事業別評価」
構成比	50.0%	50.0%	100.0%	
2014年度 件数	9	13	22	「事業別評価」
構成比	40.9%	59.1%	100.0%	

*同一委員による同一事業に関する連続質問を一質疑議事案と見なした

「主要な施策説明」：主要な施策の説明に関する説明書、「事業別評価」：課別・事業別評価シート

出所：町田市決算特別委員会をもとに著作作成

4.3.3 比較分析表の開示が議論に与える影響

事業間の比較に基づく質疑については、障がい福祉課主管の施設の老朽化比率の比較に基づく質疑が 2013 年度および 2014 年度にみられたが、これらは 2014 年度から導入された施設別比較分析表に基づくものではなく、個別の評価シートに記載された個別分析欄の比較数値の引用によるものであった。同時に導入された勘定科目比較分析表についてもそれに基づく質疑はなされなかった。

4.3.4 課（組織）別、事業別の段階的な開示が議論に与える影響

課別・事業別評価シートは、個別のシートに基づくものであり、課や事業を横断的に俯瞰する資料は、2014 年度から導入された勘定科目比較分析表および施設別比較分析表のみである。課別・事業別行政評価シートを、別途開示されている町田市の財務諸表（ここでは市全体および部別の財務四表が開示されている）とあわせて分析すると、行政費用の状況を全体一部一課一事業と段階的に見ることができるが、このような情報に基づく質疑は見られなかった。

5 まとめと展望

町田市議会における課別・事業別行政評価シートの活用状況から、地方議会における財務報告の活用に関して次の点を指摘することが出来る。第一は課別・事業別行政評価シートの財務報告としての活用可能性である。町田市の決算特別委員会においては、課別・事業別行政評価シート導入により、財務情報、非財務情報が拡充され、その情報が委員会において共有されたことにより、単純質問による議論や、議論の分散が減少し、より大きな事案に議論の時間が配分されるようになった。また、決算特別委員会における質疑内容においても、分析指標を用いた質疑がなされるようになるなどの変化が見られた。これは課別・事業別行政評価シートが行政と議会の情報共有基盤として機能していることを意味している。すなわち、課別・事業別行政評価シートが、行政外部の利用者による行政経営に対する意思決定や評価のための財務報告として機能しうる可能性を示唆しているのである。しかしながら、課別・事業別行政評価シートの事例からは、同時に財務報告としての課題も指摘することができる。財務報告に含まれる情報が議論の範囲を限定する可能性である。町田市の事例では、2014 年度決算特別委員会における議論の殆どは課別・事業別行政評価シートをもとに行われている。課別・事業別行政評価シートは発生主義情報を用いて、行政サービスとコスト情報の開示単位を共通化したことにより、行政サービスと財務情報の議論を結び付けることに成功した。しかしながら、自治体として限られた財源を、より有効かつ効率的に必要とされる行政サービスに配分するためには、事業レベルのみならず、政策、施策との関係、自治体全体としての財政計画の関係など上位レベルの政策や国、他団体との関係などを含め、総合的に評価する必要がある。そのため、課別・事業別行政評価シートについても、事業レベルの現開示体系にとどまらず、今後どのようにこれらの情報と連携させ、目的適合的な情報を包含する財務報告として発展させるかにつき、一層の検討が必要となる。

このような課題に対峙するにあたり重要となるのが、財務報告の外部利用者の視点を積極的に取り入れることである。町田市では、課別・事業別行政評価シートを議会で利用した結果、既にそのことが同シートの改善を促すフィードバックを生んでいる¹⁶。我が国の地方自治体においては、財務書類の整備は進んだが、それが今後財務報告として発展してゆくためには、財務報告の外部利用者への開示と、そのフィードバックというコミュニケーションを積み重ね、外部利用者による視点を財務報告に反映させていくことこそ重要なのである。

注

¹ 総務省 2014、para29

² 地方分権改革有識者会議（2014、P5）では、地方分権改革の推進により、国から地方への権限移譲が進んだことを受け、今後の地方分権改革のミッションを「個性を活かし自立した地方をつくる」とし、それは行政の質と効率の向上、まちの特色・独自性を活かすこと、地域ぐるみの協働から導かれるとしている。

³ 2014 年度末の国及び地方の長期債務残高の合計は 1,001 兆円に上る。

⁴ 地方自治法第 2 条第 14 項

⁵ 二元代表制である我が国の地方自治体において、議会については住民の代理者とみなすか、政府内の議事機関とみなすかにより、財務情報の外部利用者、内部利用者と見方は異なる。本稿では地方分権推進下において議会の代表機能強化が重要な課題であること、議会が予算の決議、決算の認定という財政上の意思決定を担い、行政の監視・評価をする立場にあることから、地方議会を住民のエージェント、すなわち財務報告の外部利用者と位置づける。

⁶ 総務省（2015）pp.3-4

⁷ このような地方自治体経営の PDCA サイクルにおける財務・非財務情報のギャップや、情報活用の課題については、既に多くの指摘がなされている（大塚（2013）、小林（2013）、柴（2013）、松尾（2009）、山本（2001））。例えば、松尾（2009、pp.77-80）は次の六つの課題として指摘している。(1)予算査定が政策—施策—事務事業のうち事務事業レベルで行われることによる、山本（2001、p117）が指摘する「範囲の限定化」の問題、(2)予算編成単位と事務事業の評価単位の整合性の問題、(3)予算と評価のスケジュール上の問題、(4)合理的な測定・評価が政治的な性格の強い予算編成にいていかに利用されるかという政治的問題、(5)評価による事業見直しに対する行政の組織的抵抗の問題、(6)コスト情報の精度の問題、である。

⁸ 山本（2001、P116～P117）では、政策評価あるいは行政評価に関して、予算編成評価結果が利用されるのは個々の事務事業レベルの予算採択がほとんどであり、マクロへの資源配分への利用が不十分であることを、活用範囲の限定化と称している。

⁹ 新公会計基準においては、セグメントとごとのコストを付属明細書等で開示することが望ましいとされている（総務省 2014b、para.154）

¹⁰ 町田市は東京都南部に位置する人口 42 万人 6 千人の市である（2015 年 12 月 1 日現在）。同市では 1996 年 8 月に行財政改革の基本計画「町田市行財政改革プラン—オブティマ 2 1」を策定し、そこで政策主導型行政への転換をめざした組織改正および評価制度の確立を重要なテーマとして掲げるなど、早くから行財政改革に取り組んできた。

¹¹ 同文以降、2012 年度および 2013 年度の事業別財務諸表も課別・事業別評価シートの名称で統一記載する。

¹² 例えば第 16 章の地方自治体の財務書類の現状に関する実態調査（調査票配布期間 2016 年 6 月 1 日～6 月 24 日、全国の都道府県、市区町村 1,788 団体のうち有効回答数 1,103 団体、回答率 61.37%）の結果を見ると、財務書類を既に決算資料としているのは 80 団体に過ぎない。また、これに決算提出資料とする予定のある団体 56 団体を加えた 138 団体のうち、セグメント別の財務書類を提出している、ないしは提出する予定がある団体は 7 団体にとどまっている。

¹³ 決算特別委員会は、各々以下日程にて開催された。2011 年度決算：2012

年 9 月 20 日（10 時）、2012 年度決算：2013 年 9 月 19 日（10 時）、2013 年度決算：2014 年 9 月 18 日（10 時）。

¹⁴2012 年度決算、2013 年度決算については、決算特別委員会で課別・行政評価シートが十分に使用されていないが、使用した場合の対応箇所を推定し分類した。

¹⁵ 議論の過程で行政サービスの成果に関するものが、その改善策を検討する上で供給サービス方法に発展することはあるが、ここでは議論の端緒となった情報をもとに分類した。

¹⁶例えば、2014 年度の決算認定後の町田市議会定例会では（2014 年 11 月の町田市議会 2014 年度第 4 回定例会）、課別・事業別評価シートに関して、分析結果・課題が単一的であること、部課ごとの分析で客観性がない点、中長期計画との関連性が浅い点などについて議員より指摘された（2014 年度第 4 回定例会における白川哲也議員一般質問）。これに対して市長が財務諸表というよりも、行政評価という観点をより拡充させたいと回答するなど、財務報告の機能改善策が提示され、それが翌年以降に生かされてる。

参考文献・参考資料

稲沢克祐（2012）「変貌する都市自治体の予算編成」公益財団法人日本都市センター編『自治体の予算編成改革—新たな潮流と手法の効果』ぎょうせい

大塚成男（2013）「地方公共団体において目的適合的な財務諸表の整備に向けて」『公共経営の変容と会計学の機能』日本会計研究学会第 73 回大会課題研究委員会最終報告、pp114-145

小林麻理（2013）「公共経営の変容と公会計改革」小林麻理編著『公共経営と公会計改革』、pp23-33

柴健次（2013）「公会計改革の基本的な考え方」小林麻理編著『公共経営と公会計改革』、pp35-48

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）「財務書類作成要領」『統一的な基準による地方公会計マニュアル』

総務省「地方公共団体の平成 25 年度決算に係る財務書類の作成状況等（調査日：平成 27 年 3 月 31 日）」

地方分権改革有識者会議（2014）「個性を活かし自立した地方をつくる～地方分権改革の総括と展望～」内閣府

松尾貴己（2009）『自治体の業績管理システム』中央経済社

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

町田市資料

- 町田市（2011）「町田市新5か年計画」
- 2012年度～2015年度 町田市決算関連資料
 - 「町田市一般会計 特別会計 歳入歳出計算書 附属書類 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」
 - 「町田市一般会計・特別会計歳入歳出計算書及び町田市各基金の運用状況審査意見書」
 - 「主要な施策の成果に関する説明書 基金の運用状況に関する説明書」
 - 「町田市の財務諸表」
 - 「町田市事業別財務諸表」（2012年度～2014年度）
 - 「町田市課別・事業別評価シート」（2015年度）
 - 「町田市一般会計・特別会計歳入歳出決算及び町田市各基金の運用状況審査意見書」
- 町田市決算特別委員会「決算特別委員会議案審査報告書」

※本研究は科学研究費助成事業（15K03794、15H03400）の助成を受けたものです。

第 13 章 地方自治体のアニュアルレポートに係る展望と課題

古庄 修（日本大学）

1 はじめに—外部利用に係るアンケート調査の意図—

2014 年に総務省から公表された新公会計基準は、住民をはじめとする情報利用者が経済的または政治的意思決定を行うにあたり、有用な情報を提供するという観点から整理する必要性に基づいて、いわゆる「基準モデル」と「改訂モデル」との間で著しい相違があった財務書類の様式の統一を図った。財務書類の体系については、貸借対照表、資金収支計算書、行政コスト計算書、および純資産変動計算書から成るものとされる（行政コスト計算書および純資産変動計算書については、各地方公共団体の実情を踏まえ、別々の計算書としても、そのふたつを結合した計算書としても差し支えないものとされている）¹。附属明細書は、当該財務書類のひとつであり、財務書類の概観性を高める一方で、これを補足する細目表示として作成されることになる。

注記については、財務書類に注記すべきものとして規則等で具体的に規定されている事項—重要な会計方針、重要な後発事象および偶発債務—や、それ以外の注記による情報—追加情報—の記載が、財務書類の内容を明瞭に表示し、またその内容を理解するために求められる。

なお、連結等の財務書類については、対象範囲や体系等についてすでに提起されている課題や論点を今後予定されている要領等の策定において整理する必要性が示されている。

新公会計基準においては、地方自治体における財務書類等の作成に係る統一的な基準として、①発生主義・複式簿記の導入、②固定資産台帳の整備、および③比較可能性の確保を促進することが期待されており、今後の主な課題のひとつとして、行政評価や予算編成等への当該財務書類の活用の充実が提起されている。

本委員会が実施した「新地方公会計に関する実態調査」においても、財務書類の利活用について、外部利用の観点からいくつかの設問が調査票に網羅されている。すなわち、Q1-3 は、地域住民に対する説明のために利用することを含めて、財務書類を活用している事例について回答を求めた。Q2 は、財務書類の公表の有無を確認し、Q2-1 では作成された財務書類について、財務書類 4 表のみであるか、またはこれに附属明細書を加えて公表したか、その回答を求めている²。

調査票は、財務書類の公表方法についても設問を加え、その選択肢として、①広報誌、②ホームページ、③財務報告書（年次報告書等の独立した紙媒体）、④①および③とは区別される住民向けパンフレット、さらに広報活動の一環として⑤住民向け説明会の有無について回答を求めた。実際に多くの自治体において予算および決算の概況を広報誌で説明する事例を多数確認しうるが、本設問は財務書類の公表方法の実態を把握するだけでなく、財務書類の公表に際して必要な説明や分析を追加してわかりやすく公表する意図が各自治体にあるか、そうした意識とともに、グッド・プラクティスのなかに具体的な方法が存在しているかどうかを調査することを意図している。「財務報告書」または「アニュアルレポート」等、名称は様々であったとしても、広報誌等とは別に、住民向けに独自の(紙媒体の)報告書を作成し、またはホームページに掲載している先進的な事例等はこれまで紹介されてきたが、本特別委員会の調査は全国の自治体を網羅した現在の到達点や趨勢を理解し、今後の課題を抽出するうえで有益であると考えられる。

このような「公表方法」として示されている本設問は、本特別委員会の研究に係る主題では必ずしもないとしても、総務省も意図しているように、財務書類の整備の目的を説明責任の履行と財政の効率化・適正化に求め、財務書類の利活用を「分析とわかりやすい公表」の観点から説明していることと関連づけるとき、その意義が認められるであろう³。

この点について、「わかりやすい公表」については、住民向けに要約された財務書類の作成や、財務書類上の重要な数値に係る前年度との増減分析や各種指標を用いた分析に基づくわかりやすい説明に加えて、包括年次財務報告書（以下、アニュアルレポートという）の作成・公表が例示されている。当該アニュアルレポートは、「財務状況のみならず、団体の概況や運営方針、事業概況、統計等の財務関連情報を包括的に報告する」⁴ものであり、その作成・公表に取り組む自治体は増加傾向にあると説明されている。

本章は、新公会計基準の下での財務書類に係る上記の「分析とわかりやすい公表」をめぐる議論に関連づけて、公会計の領域においても「財務報告」(financial reporting)の枠組みの再構成が提起されてきた事実をふまえ、特に「財務書類（財務諸表）の外側にあって、財務報告の内側にある」財務書類を補足し、補完する情報—財務諸表の討議と分析（financial statement discussion and analysis）—の意義に焦点をあてる。また、アニュアルレポートを簡略化した、いわゆるポピュラーレポートの再構成のための視点から、概念的なレベルでの議論を整理することにより、財務書類の外部利用に係る上記の設問の意図とその背景にある基本的な考え方について説明する。

2 地方自治体の財務報告の枠組みと範囲

これまで、財務報告の定義ないしその範囲の画定は大した問題ではないと考えられてきたように思われる。それは一般に「財務報告」＝「財務諸表の報告」＝「会計情報の開示」と理解されてきたことが理由であろう。しかし、最近の英米における財務報告の概念フレームワークをめぐる議論に注目すると、「財務報告」＝「財務諸表の報告」ではない、より広い範囲（spectrum）の開示情報を網羅した財務報告のフレームワークを想定して、明示的にその範囲を拡張しようとする制度化の動きが始まっていることを指摘する必要がある。このことは、国際公会計基準審議会（IPSASB）における概念フレームワークプロジェクトおよび国際公会計基準（IPSAS）とは区別された財務諸表以外の情報に係る推奨実務ガイドライン（Recommended Practice Guidelines、以下、RPG という）の公表に至る経緯においても例外ではない。

以下では、IPSASB が 2014 年に公表した「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」⁵に依拠して、地方自治体の財務報告の概念的枠組みに係る到達点を財務報告の目的、想定される利用者と情報ニーズおよび財務報告の範囲の諸点から整理したい。

当該概念フレームワークは、発生主義会計を採用している公的部門の主体（以下、主体という）による一般目的財務報告書（GPFR）の基礎を成す概念を規定しており、IPSAS および RPG を開発する際にこれらの概念が適用されることになる（par.1.1）。

GPFR は、財務報告の中心的な構成要素であり、特定の情報ニーズを満たす財務報告の作成を要求できない利用者の情報ニーズを満たすための財務報告書と位置づけられる（par.1.4）。GPFR には、注記を含む財務諸表以外にも、「財務諸表を向上、補完および補足する情報」の表示を包含するとして、財務諸表よりも広い包括的な財務報告の範囲が反映されている（par.1.6, par.BC1.4）。

概念フレームワークにおいて GPFR の利用者は、説明責任目的と意思決定目的の両方の情報を要求するという見解が維持されている（par.BC2.14）。すなわち、一義的には公的部門の主体に要求できる権限を有していないサービス受領者および資源提供者の情報ニーズに応えることが GPFR の開発に求められる。主体からサービスを受領し、それらに資源を提供する市民（par.2.5）、サービス受領者および資源提供者の利益の代表者として GPFR を広範かつ継続的に使用する議会や国会の構成員も同様に、一義的な利用者として包含されている（par.2.4）。

サービス受領者および資源提供者は、説明責任目的および意思決定目的のために、概略以下の諸事項の評価を裏づける情報を必要とする（par.2.11）。

- ・ 報告期間の主体の業績
- ・ 主体の流動性および支払能力
- ・ 長期にわたる主体のサービスの提供および運営の持続可能性、および報告期間における主体の活動の結果、それらに生じる変化
- ・ 実施する活動および提供するサービスの性質または構成内容に影響を及ぼす可能性の高い、人口統計の変化または国内外の景気の変動率等の、変化する環境に適応できる主体の能力

GPFR は、利用者に対して、①報告日時点の主体の資源および当該資源に対する権利を識別するための財政状態に係る情報（par.2.14）、②サービス提供目的を達成するために、主体が資源を経済的に取得し、効率的かつ効果的にそれらを使用したかどうか等の事項を評価するために必要となる財務業績に係る情報、③財務業績ならびに主体の流動性および支払能力の評価に寄与するキャッシュ・フローに係る情報を提供する。このような情報は一般的に財務諸表に表示される。

この点について、概念フレームワークは、利用者が財務諸表に表示される情報に関連して、より効果的に理解、解釈および整理ができるように、GPFR は主体の以下に関する事項に係る情報をはじめ、財務諸表を向上、補完および補足するために、それ以外の財務情報および非財務情報も提供することを明示している（par.2.17）。

- ・ 承認済み予算およびその運営を規定する他の権威への準拠性
- ・ 報告期間のサービス提供活動および達成度
- ・ 将来期間におけるサービス提供および他の活動に関する期待、および期待に影響を及ぼす帰結を含む、報告期間に行われた決定および実施された活動の長期的な帰結

かかる情報は、財務諸表本体および注記にすべて収容するのではなく、GPFR に含まれる別個の報告書に表示されることも想定されている。つまり、概念フレームワークは、財務諸表よりも包括的な財務報告の範囲に「財務諸表を向上、補完および補足する情報」（pra.2.29）を包含する。このことは、財政上の目的およびサービス提供目的を達成する際の主体の業績は、報告日時点の財政状態、報告期間における財務業績およびキャッシュ・フローに係る情報だけでは部分的にしか評価できない（par.BC2.19）との認識に基づくものであるが⁶、同時にその範囲は「財務諸表を向上、補完および補足する情報」に限定されることも指摘する必要がある。

3 アニュアルレポートの構成要素としての「財務諸表の討議と分析」

IPSASB の概念フレームワークは、あくまでも財務諸表が財務報告の中核であり（par.2.30）、財務報告のより包括的な範囲に含まれる事項は財務諸表に由来する（par.BC2.22）として、その範囲を規定した。

IPSASB は当該フレームワークに基づき、財務報告の枠組みにおける「財務諸表を向上、補完および補足する情報」について、強制力をもつ IPSAS とは区別された、グッド・プラクティスを集約したガイダンスとして、別途 RPG を公表している⁷。

このうち RPG 第 2 号「財務諸表の討議と分析」（Financial Statement Discussion and Analysis）⁸は、財務諸表の討議と分析を「主体の財務諸表に表示された重要な項目、取引および事象の説明、ならびにそれらに影響を及ぼした要因の説明」（par.9）と定義し、財務諸表に関連するナラティブ報告に係るガイダンスを発展させるものである。その適用範囲は、IPSAS に準拠して一般目的財務諸表を作成するすべての主体を網羅する。RPG は強制力をもたないため、その適用が推奨されるにとどまるが、財務諸表の討議と分析は少なくとも年に 1 度は提供し、財務諸表が対象にしている同一の報告期間および同一の報告境界（boundary）を用いるべきとされる。また、かかる情報については、以下の要件を満たすことが求められる⁹。

- ①概念フレームワークにおける質的特性との首尾一貫性を確保する
- ②現時点で既知の事実と支持できる前提を基礎とした財務諸表との首尾一貫性を確保する
- ③財務諸表自体とは別に確認でき、明確に区別されている
- ④RPG に係る特定の遵守表明書（compliance statement）を含める

RPG 第 2 号は、財務諸表の討議と分析は利用者が主体の視点からその事業に対する洞察が得られるようにすることで、説明責任目的および意思決定目的に適って利用者に有用な情報を提供するものとして（par.13）、その内容について概略以下を網羅している（paras.16(a)～(d)）¹⁰。

- ①主体の事業および主体の事業環境の概要
- ②主体の目的と戦略に係る情報
- ③主体の財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローにおける重要な変動や趨勢を含む財務諸表の分析
- ④主体の財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローに影響を及ぼす主要なリスクと不確実性の説明、前報告期間以降に生じた当該リスクと不確実性の変化の説明、ならびに当該リスクと不確実性を負担するか、軽減するた

めの戦略

これらの開示項目を具体的にみると、①については、(a) 主体のミッションやビジョン、(b) 主体のガバナンス（法規制の構造や管理体制）、(c) 主体の財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローに重要な影響を及ぼしうる他の主体との関係性、(d) 主体の財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローに重要な影響を及ぼすかまたは及ぼしうる外部の趨勢、事象および展開、および(e) 外部委託、サービス委譲契約等のサービス提供方法を含む主体の主な事業と、当該事業の重要な変更等に係る現在および過去の情報等が例示されている（par.19）。

また、②については、余剰または欠損の管理、または負債や準備金の水準の管理が挙げられており、当該開示項目においては目標の達成度に係る測定方法および測定期間等を説明することが求められている（par.20）。

③には、主体の財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローの重要な変化や趨勢に係る分析を含める。すなわち、単に財務諸表に表示されている情報を繰り返すのではなく、主体の財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローに影響を及ぼした重要な項目、取引および事象を説明すべきとされる（paras.22-23）。

この場合、財務諸表に表示された情報が当該討議と分析において使用するため調整されている場合には、その事実とともに調整の性質や調整の理由を開示し（par.24）、財務業績指標が財務諸表から派生して加工されたものであれば、IPSAS に準拠した財務諸表に表示される業績指標との調整計算が求められる。また、適切な場合には、比較情報を開示する（par.25）。

④は、主体の財政状態、財務業績およびキャッシュ・フローに影響を及ぼす主要なリスクと不確実性の説明のみならず、その管理方法に係る討議の開示を求める（par.29）とともに、リスクの集中に対する主体の脆弱性等に関連する情報を提供することが期待される（par.30）が、財務諸表に広範にわたる影響を及ぼすこのようなリスクと不確実性に係る情報については別個に、財務諸表の討議と分析の関連するセクションで報告することも奨励されている（par.30）。

RPG 第 2 号における財務諸表の討議と分析は、例えば米国の公会計制度に導入されて久しい、いわば公的部門版 MD&A（経営者による討議と分析）に該当し、そのガイダンスとして整理されているが、当初 IPSAS は、国際会計基準審議会（IASB）が実務意見書（Practical Statement）として公表した「経営者による説明」（Management Commentary）¹¹を下敷きとして議論を進めていたように思われる。ここでは次の二つの点を指摘しておきたい。

第一に、IPSASB は、MC の場合、想定する財務諸表の利用者が投資者であり、その情報ニーズも異なることから、MC への収斂を目指したアプローチは適切ではないと考えており、その名称についても、あくまでも財務諸表の説明を意図しており、財務諸表から離れて独自に存在するものではないとの認識が明確に反映されている（paras.BC2-BC3）。

第二に、IPSASB は当初、RPG としてではなく、IPSAS を構成する強制力をもった基準として公表を検討していた。すなわち、その検討過程においては代替的なアプローチとして、①ベスト・プラクティスの識別・集約、②非強制的なガイダンスの公表、③IPSAS 第 24 号「財務諸表における予算情報」と同様の特定の条件を前提とした基準の公表、④強制力をもった完全な（改訂または新）基準の公表等が提起され、当初④を指向しながら、その優劣を評価するまでには至っていなかった¹²。その後、公開草案に対するコメントの検討から、要求事項を遵守しない場合には IPSAS の準拠が表明できなくなることや、財務諸表の討議と分析は財務報告の枠組みにあっても財務諸表の構成要素ではないこと等の懸念の存在が明らかとなり、結果的に IPSAS ではなく、RPG とする「大きな方針転換」¹³が行われることになった（paras.BC4-BC11）。

IPSASB の当初の意図は支持を得ることができなかったが、IPSASB が概念フレームワークを基礎として、財務諸表を補完し、補足する情報を財務報告の枠組みに明示的に位置づけていることに注目すべきであろう。

財務書類に係る統一会計基準の適用の次に来るものは、財務書類の利活用を促進することを意図して財務諸表の補完し、補完する情報の位置づけの明確化と、その作成・開示に係る標準化（ガイドライン等の整備）にあると考えられる。このことは、日本における公的部門の「財務報告」の枠組みの在り方をめぐる議論と無関係に進めることはできないことを強調したい。

4 おわりに—ポピュラーレポートの在り方をめぐって—

これまで「財務諸表の討議と分析」は、アニュアルレポートの重要な構成要素として考えられており、これを包含したアニュアルレポートの導入ないし改善提案は決して新しいものではない。例えば、米国公会計基準審議会（GASB）の年次財務報告書の体系—包括年次財務報告書—を基礎として日本の自治体版アニュアルレポートの基本要素を整理し、いち早く「自治体アニュアルレポートモデル」を提案された小林麻理氏は、その財務セクションにおける重要な構成部分が MD&A であること、米国においては MD&A によ

って政府の財務諸表の利用者層が拡大し、そこでは広範かつ多様な選挙民に対する行政のアカウンタビリティの向上が強調されていること等を指摘されている¹⁴。そのうえで「自治体アニュアルレポートモデル」においても、利用者に対して基本財務諸表の解説、概観、分析を提示する点で、MD&Aは重要な構成部分と位置づけられ、その詳細な内容が網羅されている。

だが、このようなアニュアルレポートの開示実務は筆者の知る限り広く定着するには至っていない。この点について、例えば、早稲田大学パブリックサービス研究所による「パブリック・ディスクロージャー表彰制度」¹⁵は、かかる実務の啓蒙・発展に資する有効な取り組みのひとつである。また、前述の総務省による財務書類等の活用事例においても、地方債 IR 資料として活用する事例（東京都）等が紹介されており、その普及如何は、財務書類の利活用の促進に資するグッド・プラクティスの形成とともに、財務書類を補完し、補足する情報の開示に係る制度的な枠組みの形成を必要とするこれからの課題であると考えられる。

本章は、地方自治体の財務報告書ないしアニュアルレポートの今後の展開を視野に、これを補完し、補足する財務諸表の討議と分析—公的部門版 MD&A—に焦点をあて、財務報告の概念的レベルでの議論を整理することによりその位置づけを説明し、特に IPSASB が RPG としてガイダンスを公表したことの意義と内容を概観した。本委員会による調査結果から、自治体における財務報告の範囲に係る認識を把握しうるかどうかは必ずしも明らかではないが、本章は、財務書類に係る統一会計基準の適用の次に来るものを見据えて、財務書類の有効な利活用を意図した財務報告の枠組みの在り方および「日本版 MD&A」に係る議論が進められる必要性を提起するものである。

また、現時点においてアニュアルレポートの作成が多くの自治体の実務に定着していないとしても、米国の事例に見られるようなアニュアルレポートの作成からポピュラーレポートへの簡素化への過程は必ずしも既定のものではないであろう。すなわち、現在の広報誌やホームページ等の創意工夫のなかに会計や財務の領域に馴染みのない利用者—市民—に向けて、多様な公表方法を組み合わせたポピュラーレポートの構成を考えるうえで、グッド・プラクティスが存在していることも考えられる。

財務書類 4 表を補完し、補足する財務諸表の討議と分析は、「自治体アニュアルレポートモデル」の発展においてその中核に位置づけられる。また、アニュアルレポートの簡略化あるいは広報誌の作成実務の積み上げによってポピュラーレポートの在り方を考えるうえでもその基本設計に重要な示唆を与えるであろう。あらためて調査結果をふまえた考察を行いたい。

注

¹ 以下を参照。鈴木 豊(2014)「新地方公会計基準の今後の展開」『会計・監査ジャーナル』第 709 号、89-97 頁。鈴木 豊(2014)『ポイント解説 新地方公会計財務書類作成統一基準』ぎょうせい、40 頁。

² 財務書類の公表と利用に係る設問として、セグメント別の財務書類の作成 (Q11-2) および公表 (Q11-1) について、また決算提出資料の内容として、セグメント別の財務書類や非財務情報等を含めるか等について回答を求めた。

³ 地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ (2010)「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」1-4 頁。

⁴ 前掲書、70 頁。

⁵ IPSASB (2014), *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, October. 本章は、以下の日本公認会計士協会の仮訳を参照して整理している。日本公認会計士協会公会計委員会 (2015)「仮訳 国際公会計基準審議会「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」」。

⁶ 概念フレームワークは、「結論の根拠」において、財務報告が財務諸表よりその範囲において広範になることについて、①提案された広範な範囲は、その時点で有効であった IPSASB の職務権限外にある事項まで取り扱っている、②非財務情報および将来指向情報等、財務諸表外の事項に係るガイダンスは、個々の政府、統治機関またはその他の当局の問題である、③範囲はあまりにも先鋭的に財務諸表に焦点を当てており、非財務情報および持続可能性報告に係る追加的ガイダンスも概念フレームワークに含められるべきであると、懸念を表明する公開草案に対する回答者も存在した、等の理由により、これを支持しない回答者が存在したことを示している (par.BC2.17)。

⁷ 以下を参照。Caroline,A-P., Andernack,I. and A. Isabelle (2016), *Interpretation and Application of IPSAS*, John Willy & Sons, pp.339-348.

RPG については、その他に第 1 号「主体の財政の長期的な持続可能性に係る報告」(2013 年)および第 3 号「サービス業績の報告」(2015 年)が公表されているが、本節は第 2 号に焦点を当てた解説を中心とする。

⁸ IPSASB(2013),*Financial Statement Discussion and Analysis*(RPG2),September.

⁹ Caroline, A-P. and Andernack, I. and A. Isabelle (2016), *op.cit.*, p.345.

¹⁰ RPG 第 2 号の概要については、以下の解説を参照。伊澤賢司・蒔谷竹生 (2014)「推奨実務ガイドライン」第 1 号及び第 2 号について」『会計・監査ジャーナル』第 703 号、61-66 頁。

¹¹ MC については、以下を参照。古庄 修 (2012)『統合財務報告制度の形成』中央経済社、33-61 頁。

¹² 以下を参照。古庄 修 (2009)、112-113 頁。

¹³ 伊澤賢司・蒔谷竹生 (2014)、前掲稿、66 頁。

¹⁴ 小林氏が提唱される「自治体アニュアルレポートモデル」は、「はじめに」・「財務情報セクション」・「統計セクション」の三部構成である。以下を参照。小林麻理「求められる地方自治体のアニュアルレポート—統一開示フォームによる自治体財政改革の推進—」265-291 頁。公会計改革研究会編 (2008)『公会計改革』日本経済新聞出版社。

¹⁵ 当該審査は、包括年次財務報告書、市民向け財政広報等、特に開示形態は問われず、目的適合性、情報の網羅性、理解可能性、ビジュアル・デザイン性、開示姿勢および独自性を審査項目として 2 段階で行われている。

参考文献

Caroline, A-P., Andernack, I. and A. Isabelle(2016), *Interpretation and Application of IPSAS*, John Willy & Sons.

IPSASB(2013), *Financial Statement Discussion and Analysis*(RPG 2), September.

IPSASB(2014), *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, October.

伊澤賢司・蒔谷竹生（2014 年）「推奨実務ガイドライン第 1 号及び第 2 号について」『会計・監査ジャーナル』第 703 号、61-66 頁。

公会計改革研究会編（2008）『公会計改革』日本経済新聞出版社。

鈴木 豊(2014)「新地方公会計基準の今後の展開」『会計・監査ジャーナル』第 709 号、89-97 頁。

鈴木 豊（2014）『ポイント解説 新地方公会計財務書類作成統一基準』ぎょうせい。

地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ（2010）「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」。

日本公認会計士協会公会計委員会（2015）「仮訳 国際公会計基準審議会「公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク」」。

古庄 修（2009）「公的部門の財務報告の体系に関する国際的動向」『会計・監査ジャーナル』第 651 号、107-114 頁。

古庄 修（2012）『統合財務報告制度の形成』中央経済社。

【第 5 部】

監査

第 14 章

新公会計制度のもとでの地方公共団体の財務書類等の監査

—第 31 次地方制度調査会答申を中心として—

山浦 久司（明治大学）

1 問題の提起

1990 年代後半に始まった地方公共団体の公会計制度改革も、いよいよ、仕上げの段階に入った。すなわち、総務省は、平成 26（2014）年 4 月、「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、地方公会計の各モデル併存状況から一歩進めて、発生主義に基づく共通の基準のもとで統一化することの重要性を明らかにし、そのための固定資産台帳の整備ならびに複式簿記仕訳の導入の必要性を示した。

この報告書を受けて総務大臣は平成 26 年 5 月に「今後、平成 27 年 1 月頃までに具体的なマニュアルを作成した上で、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統一的な基準による財務書類等を作成するよう要請する予定である」旨の通知を各地方公共団体に発した¹。現在、各地方公共団体においては、この通知に沿う方向で公会計改革が急速に進められているところである。

一方、地方公共団体の監査制度については、平成 28（2016）年 3 月 16 日に、第 31 次地方制度調査会から「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」が総理大臣に提出され、ここでは、「個性を活かし自立した地方をつくる観点から、人口減少社会に的確に対応する三大都市圏及び地方圏の地方行政体制のあり方、議会制度や監査制度等の地方公共団体のガバナンスのあり方等について、調査審議を求める。」という諮問事項²に答える形で、多くの改革事項が提起されている。

従来であれば、この答申に基づいて地方自治法の改正が行われることになることから、法案の発表を待つしかないが、実は、上記答申書には新公会計制度から作成される財務書類等³の監査に直接に対応した記述はない。しかし、新公会計制度における会計システムは、これまで多数の地方公共団体に採用されていた総務省方式改訂モデルにみられるものとは異なり、地方公共団体の会計システムのメインフレームを形づくるもの⁴であり、これをもとに作成される財務

書類は地方公共団体の説明責任の根幹部分を成すものであり、その監査は極めて重要である。

以下、本稿では、地方公共団体の新公会計制度のもとでの、特に財務書類等の監査に関する制度改革の方向性に関して、上記答申書に盛り込まれた事項ならびにこれまでの改革の経緯や提案された改革課題等も踏まえて考察するものである。

2 地方公共団体監査制度の改革の経緯

まず、地方公共団体の監査制度に関する、これまでの変遷の経緯を簡単にみてみよう。

監査委員制度の導入は、日本国憲法の公布（昭和 21（1946）年 11 月 3 日、昭和 22（1947）年 5 月 3 日施行）に先立って行われた、東京都制、府県制、市制、町村制の改正（同年 9 月 27 日公布）による。これは、従来の中央集権的な地方制度を改め、地方住民の選挙権・被選挙権の拡充、直接請求制度、都長官・府県知事・市町村長の公選、議会の権限強化、選挙管理委員制度などと共に施行された制度であり、地方自治を担保する制度の一つとして生まれたものである。

その後、地方自治法の制定（昭和 22（1947）年 4 月 17 日公布、5 月 3 日施行）により、監査委員の員数、職務権限等がより明確になり、地方公共団体の経営に係る事業の管理、出納その他の事務の執行の監査、ならびに決算の審査に関する権限が付与され、財政援助団体等の監査や長による要求監査、行政監査などが、順次、追加されていった。また、監査委員の員数に関しても、とくに昭和 38（1963）年の地方自治法の改正により、それまでの都道府県での必置要件を市町村にまで拡充し、さらに平成 3（1991）年の改正で、いわゆる地方公共団体職員 O B 委員の制限や常勤委員の必置制なども入れられてきた。

さらにまた、第 25 次地方制度調査会の答申（「監査制度の改革に関する答申」（平成 9（1997）年 2 月））に基づく地方自治法の一部改正（平成 9 年）により、町村での監査委員の必置数の増や外部監査制度の導入などの大きな改正が行われ、その後、第 26 次ならびに第 28 次地方制度調査会による地方自治法の一部改正（平成 14（2002）年と平成 18（2006）年）で、住民監査請求時の監査委員による会計行為に対する暫定的な停止の勧告制度の創設や識見委員の条例による増員などが行われた。

以上のように、監査委員制度創設以来、順次、監査委員の必置化や権限の拡充、また外部監査人制度の新設による独立性や専門性の導入など、一貫して監

査制度全体の底上げ強化が図られてきたのであるが、なおも、監査の実効性を高めるための取り組みが続けられた。

第 29 次地方制度調査会（平成 19（2007）年 7 月発足）でも、監査制度改革が大きな審議課題となり、「今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申」（平成 21（2009）年 6 月 16 日）が出された。

そこでは、監査委員事務局の共同設置、監査結果の報告等の決定に関する多数決制、監査委員を公選制、決算財務書類の包括外部監査人による監査、包括外部監査の義務付け拡大、小規模団体のための共同の外部監査組織の設置など、監査の実効性の確保のための様々な新しい提起がなされたが、その後の地方自治法の改正では、監査委員事務局の共同設置が可能とする点のみの改革にとどまっている。

この背景には、会計検査院の地方公共団体の不適切経理に関する検査報告がある⁵。会計検査院は、平成 19 年度決算検査報告で 12 道府県、平成 20 年度決算検査報告で 26 府県および 2 政令市について、国庫補助事業に係る事務費（需用費、賃金、旅費等）等の経理の状況を検査した結果を報告した⁶。その報告によれば、40 道府県市のすべてにおいて、預け金、一括払い、差替え、翌年度納入、前年度納入、補助対象外支払い、所在不明金・物品等のいずれかの不適切な経理があることを指摘したのである⁷。

総務省地方行財政検討会議は、監査委員と外部監査制度が有効に機能していないことが明らかであるとして、監査委員制度・外部監査制度の廃止を含め、ゼロベースで大胆に見直し、制度を再構築するべきであるとの厳しい見解を示したのである⁸。

3 第 31 次地方制度調査会答申と監査制度への提言

このような経緯の中で冒頭の第 31 次地方制度調査会の答申が生まれたのであるが、この答申書で重要な点は、地方公共団体の行政体制においてガバナンスの機能を確保するには、地方公共団体の事務を全般的に統轄し、地方公共団体を代表する立場にある首長の役割が重要であるとの基本認識が示された点である⁹。

そのうえで、民間企業と同じく、まず首長が責任主体となって地方公共団体の内部統制の整備・運用を図るべきとする。すなわち、地方公共団体における事務が適切に実施され、住民の福祉の増進を図ることを基本とする組織目的が達成されるよう、事務を執行する主体である長自らが行政サービスの提供等の事務上のリスクを評価およびコントロールし、事務の適正な執行を確保する体

制（これを「内部統制体制」という。）を整備および運用することが求められるとする。

そして、内部統制の整備・運用により、①マネジメントの強化、②事務の適正性の確保が促されること、③監査委員の監査の重点化・質の強化・実効性の確保の促進、④議会や住民による監視のための必要な判断材料の提供等の意義が考えられる、とするのである¹⁰。

さらに、本答申は監査委員等の監査制度に言及し、監査の実効性確保のあり方等について以下の提言を行っている¹¹。

（１） 監査の実効性確保のあり方

- ① 統一的な監査基準の必要性：
- ② 監査委員の合議が調わない場合の措置
- ③ 監査結果の効力

（２） 監査の独立性・専門性のあり方

- ① 監査の独立性を高める方策
- ② 監査委員等の専門性を高める方策

（３） 監査への適正な資源配分のあり方

- ① 議選監査委員のあり方
- ② 監査執行上の工夫
- ③ 外部監査制度のあり方
- ④ 監査委員事務局の充実
- ⑤ 全国的な共同組織の構築

このうち、統一的な監査基準の必要性については、現在の監査委員の監査の目的や方法が確立しておらず、そのために監査委員の裁量に委ねられる場合が多く、判断の基準や職務範囲が不明確となっている。このことは、監査委員の監査結果をどのように受け止めるべきか、監査を受ける側も、また議会や住民もわかりにくいということから提起されている問題である。

実際、監査委員の職務としては、財務監査、行政監査、財政支援団体監査、決算審査、出納検査、基金運用審査、健全化判断比率審査、住民・議会・首長からの各種請求監査、職員賠償責任監査などが挙げられるが、それぞれの監査の目的、手法、達成度などは監査委員の人的な資質（経験や知識や技術力の度合い、独立性、使命感など）に依存する面が多く、一定の基準があれば、監査委員の監査の実効性の向上に役立つであろう。しかも、基準設定を国が行うのではなく、地方自治の観点から地方公共団体が共同して行うべきとしている。

また、監査結果に対する監査委員の合議が調わないときも、監査の内容や監査委員の個別の意見が明らかになるような措置を設けるべき（会社法の監査役

の独任制的な考え方）とか、監査結果に対する勧告と被監査側の説明責任の義務化なども監査の実効性を高めるための提言として注目される。

さらに、監査委員の独立性を高めるために公選制や議会での選挙といった選任制度を採り入れるとの提案に対しては、それらが専門的な能力を有する人材の選出につながるか明確でなく、また制度的な位置付けも検討しなければならないことから慎重にすべきとする。むしろ外部監査制度の充実や外部の専門的知見の活用等によって監査を充実したり、監査委員の権限を拡充したりすることによって監査の独立性の向上につなげ、また監査委員事務局の活用や外部の専門性の高い人材の活用、ならびに監査委員の研修により専門性を高める必要があるとする。

またさらに、監査にかかる資源にも限りがあるなかで、議会は議会選出の監査委員を置かず、監視機能に特化していくということも選択肢とし、また監査委員は外部の専門的知見を活用することが効果的な監査は外部に委ね、自らは重点を置きたい監査に集中するという考え方もあるとする。

そのうえで、外部監査については、監査委員の監査を外部の目から補完する観点から有用であり、包括外部監査制度導入団体を増やす必要があり、また適切なテーマ選定に資するよう地方公共団体を巡る課題についての情報提供を行う等、包括外部監査人をサポートする仕組みや包括外部監査人に対する研修制度の導入により、その監査の質を更に高める必要があるとする。なお、個別外部監査の促進については慎重で、むしろ監査委員監査の充実強化の方向で対応すべきとする。

また、監査委員を補助する監査委員事務局の充実については、専門性を有する優秀な人材の確保や研修の充実を効率的、効果的に行うための方策を講ずる必要があるとし、市町村が連携して事務局の共同設置を行うことも有効な方策であるとする。

最後に、全国的な共同組織の構築という点も本答申の重要な提言である。すなわち、監査資源が限られる中で、効率的・効果的に、監査委員等の専門性を確保し、監査の品質向上を図るためには、地方公共団体に共通する監査基準の策定や、研修の実施、人材のあっせん、監査実務の情報の蓄積や助言等を担う、地方公共団体の監査を支援する全国的な共同組織の構築が必要であるとし、この場合、小規模な市町村等からの求めがあるときは、その監査の支援を当該共同組織が行うことも考えられるとするのである。

4 新地方公会計システムのもとの財務書類の性格

以上が、第31次地方制度調査会答申書の監査制度に係る答申部分であるが、ここには、新地方公会計システムのもとで生み出される地方公共団体の財務書類等の監査に関する明示的な記述はない。

無論、現在、監査委員や包括外部監査人が行っている「財務監査」という監査行為が財務書類等の監査に該当するのであり、したがって、答申書においても財務書類等の監査は措置されている、という理解は自然であろう。

しかしながら、現行の「財務監査」の内容は、主として地方公共団体の財務事務の合規性、つまり法律ならびに予算への準拠性の監査であり、決算審査のための参考に供する問題指摘型の監査をいう。では、答申書は財務書類等の監査についても問題指摘型の監査を措置しているのかといえ、それも明示的ではない。また、東京都のように¹²、企業会計の財務諸表監査に相当する保証型監査を行っていると考えられる地方公共団体もあるが、これは一般的ではない。要は、新地方公会計システムのもとで生み出される財務書類等をどのように監査するのかという点については答申では特定されていないと考える。

ここで、新地方公会計システムのもとで作成される財務書類等の監査はどのようなタイプのものであるべきかを考える前に、新地方公会計システムのもとで作成される財務書類の性格の変化について考えたい。

まず、総務省が導入を進めている新地方公会計システムとそこから作成される財務書類等が地方公共団体の会計システムのメインフレームを形成するものとなった、という点は重要である。

すなわち、新地方公会計システムは、日々仕訳にせよ、期末仕訳にせよ、複式仕訳の完了をもって完結するのであり、財務4表は会計システムの総括として、また歳入歳出ベースの決算書は会計システムの一部の抜出し情報として位置付けられる。そして、これらの財務書類等が会計記録システムと一体となって地方公共団体の会計システムのメインフレームを形成する。

一方、地方公共団体のうち、もっとも多く採用されている総務省方式改訂モデルの場合、あくまでも歳入歳出データの記録システムと決算書類作成がメインフレームであり、財務4表の財務書類はそのデータを組み替え、さらに減価償却などの計算作業を加えて作成される補足的なものにしかすぎない。また、基準方式や東京都等の一部団体での会計制度は、それ自体が事実上のメインフレームであるが、総務省方式改訂モデルが主流を成したために、財務4表の補足情報性という公式的な性格を変えることができなかった。

もちろん、新地方公会計システムでも、現在のところ、財務4表は補足デー

タと位置付けられている¹³が、新地方公会計システムでは、固定資産台帳や資産負債内訳簿とも連携した総勘定元帳の体系が形成されるのであり、その決算書である財務4表を作成しなければ、会計手続上、次の会計年度には進めないものである。したがって、新地方公会計システムでも財務4表を補足情報として位置付けると表明してはいるが、パブリックアカウンタビリティ（公会計説明責任）は、必然的に財務4表を加えたものにならざるを得ない。

さらにまた、地方公共団体のパブリックアカウンタビリティについての基本認識として、地方公共団体が住民税等の地方税と地方交付税、さらに各種国庫支出金を主たる財源として運営されており、その意味で、パブリックアカウンタビリティの対象には、住民・議会のみならず、地方自治法に明示されない国民・国会、さらには住民・議会以外の地方公共団体の各種ステークホルダーも含まれるものと考えべきであり、歳入歳出決算書だけでは、各種ステークホルダーの情報要求に応えることはできない。

ましてや、今後、新地方公会計システムから引き出される会計情報の利活用の拡張場面が想定されているが、そのなかでも監査委員による決算審査や「財政健全化法」に基づく健全化判断比率審査については、機能充実は避けられない。とりわけ、健全化判断比率審査にあたっての現行判定基準は寛容度が高く、現在の地方財政の窮迫度を考えると、より精度の高いものへと移行させる必要があるが、このような利用にあたっては正確で信頼のおける財務書類は不可欠であり、何らかの監査が必要とされる理由となる。

その他、たとえば、将来、国からの地方交付税や各種助成金、補助金の算定基礎に財務書類を使うとすれば、信頼性が高いものが必要であるし、地方債の発行にあたってのIR情報として使ったりするうえでも監査による検証は必要となろう。

このように考えると、首長のパブリックアカウンタビリティの証として財務書類等に対する何らかの監査は不可欠であり、監査がなければ、財務書類等に信任は得られないし、その利活用にも制約が課されるものと考えべきであろう。

5 財務書類等の監査のあり方

次に、財務書類等の監査は、どのようなタイプのものが望ましいのか、保証型か問題指摘型か、あるいはその混合（ハイブリッド）型か、また保証型については、適正意見表明方式か準拠性意見表明方式か、そしてそのような監査は誰が行うのか等々の問題を考えなければならない。

まず、結論を先に述べるならば、財務書類等の監査に限れば、それは保証型監査が望ましいと考えられる。なぜならば、問題指摘型監査は、指摘した問題点に対する結論以外は意見が付されないために、財務書類等全般に関する首長のパブリックアカウンタビリティの履行を担保するという意味での監査には不向きであるからである。保証型監査であれば、監査人が財務書類等全般に関して合理的保証を行う。

また、新地方公会計システムのもとで、以下のような、いくつかの監査環境が整備され、保証型監査を可能にしたという側面も重要である。

(1) 自動検証装置を内包する自己完結の複式簿記システムの導入により、監査対象が明確となり、虚偽表示リスクに重点をおいた保証型監査が可能になる。総務省方式改訂モデルでは、財務書類が歳入歳出データの組み替えによって作成されるため、監査人に可能なのは、各地方公共団体の組み替えの根拠と結果の正確性を跡付けるのが精々であり、それは財務書類の調製（compilation）、あるいは合意された手続（agreed upon procedures）に近く、保証業務としての監査とはいえない。

(2) 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」（平成 26 年 4 月）ならびにその後の「統一的な基準による地方公会計マニュアル：財務書類作成要領」（平成 27 年 1 月）などの公表により、会計基準に相当するものが設定された。これにより、財務書類を作成する側、監査人、そして財務書類の利用者との間に共通の規範が生まれ、監査人は財務書類の基準準拠性や適正表示について客観的に評価し、結論を表明できるようになった。無論、個別基準でも保証業務が成立しないわけではないが、その場合は、監査人自身がその個別基準の適合性等を判断することになり、主観性が介在して、保証業務として成立が難しくなる可能性がある。

さらに、前述の第 31 次地方制度調査会の答申にあるように、今後、地方公共団体に内部統制の整備が進めば、公認会計士や監査法人が企業の財務諸表監査で採用しているリスク・アプローチ監査を適応しやすくなり、これも保証型監査導入の環境整備といえることができる。

次に、保証型監査を導入するとした場合、適正意見表明方式で行うか、準拠性意見表明方式で行うかの問題がある。とりわけ、上記の「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」や「統一的な基準による地方公会計マニュアル：財務書類作成要領」などの公表により会計基準に相当するものが公表されているが、当面は減損をしないとか、取得原価の判明／不明の判断については、特定の時期を設定し、それ以前のものを、原則として取得原価不明なものとして取り扱うとか、道路等の土地のうち、取得原価が不明なものについては、原

則として備忘価額 1 円とするとかの特別な会計基準が設定されている。

このような点を考慮すれば、保証型監査を導入するにしても、監査人に財務書類等の適正表示に関する意見を表明させるよりは、財務書類等が公会計基準に準拠して作成されている旨の準拠性意見を表明させる枠組みが妥当と考えられるのである¹⁴。

なお、本来、このような保証業務のタイプを検討するにあたっては、最初に保証水準の問題を考えねばならない。企業会計審議会（金融庁）の「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」（平成 16 年 11 月）では、保証業務を、保証水準の違いにより限定的保証と合理的保証の 2 つのタイプに分ける。企業の財務諸表監査は合理的保証業務である。限定的保証は四半期レビューにみられるような、限定的手続により消極的保証を行う保証業務であり、財務書類等において「適切に表示されていないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかった」という消極的結論を表明することになる。費用や時間を加味すれば、地方公共団体の財務書類等の「検証」に限定的保証のタイプの保証業務も制度選択の一つとしてあり得ると考えるのである。

6 財務書類等の監査とパブリックアカウンタビリティとの関係

ここで、財務書類等の監査が独立した監査人によって行われることは、監査が成立するための必須の要件であるが、同時に、監査対象である財務書類等の内容に精通し、かつまた監査に関する専門的能力を有することが監査人に求められることは論をまたない。その意味では、公認会計士ないし監査法人が監査人として最もふさわしいし、もし新たな監査機関なり、資格者を設けようとしても、そのためのコストは、公認会計士らへの監査報酬等のコストを上回り、また監査の実効性も加味すれば、結局、公認会計士や監査法人を活用するのが合理的な選択になるのではないだろうか。

したがって、現行の監査制度を大きく変えないで、監査人に財務書類等の監査のみを求めるのであれば、制度設計は比較的簡単であろう。監査人としては公認会計士あるいは監査法人が適任者であり、監査委員が選任して委嘱するか、包括外部監査人の資格を公認会計士（あるいは監査法人も含める）に限定して財務書類等の監査を責任事項として明示するかのいずれかとなる。公認会計士資格を持つ監査委員を必置とするという案もあり得るが、監査法人格を監査委員に据えることができるようにするには法律上の特別な措置が必要となろう。

一方で、公会計の監査人の役割は、「公的部門の広義の受託責任・会計責任

としての賦課から解除に至るパブリックアカウンタビリティチェーンの中で、営利企業の会計監査とは違った異質的側面が多いことを識別しておく必要がある¹⁵という側面は重要であるが、公会計に求められる説明責任、すなわちパブリックアカウンタビリティは、単に財務書類等の保証型監査を受けることで解除されるものではない。しかしながら、年度会計の決算を経て作成される財務4表と歳入歳出決算書の信頼性について保証型の監査を受けることで一定の担保を得、議会と住民に説明責任を果たすことは重要である。

また、わが国の制度では、公金に関わる責任が「監査を受けることで解除される」という仕組みは採り入れられていない。実際、税金等の公金の使途については、たとえ少額でも、詳らかな説明と法規則の遵守の証が求められるからである。かかる公会計の性格は、保証型監査の手法として国際的に普及したリスク・アプローチの手法、ならびに監査判断にあたって本質的に適用される重要性の概念とは相容れない面がある。

実際、住民や議会の監査に対する要望には、裏金や預け金等の不正経理に対する摘発機能を果たすことへの期待が込められており、このことが保証型監査の実際の機能との間に「期待のギャップ」を生み出す可能性がある¹⁶。また、いわゆる3E（経済性・効率性・有効性）監査、ないし業績監査の機能も求められるかもしれない。

したがって、保証型監査を入れる場合であっても、たとえば、予算執行のコンプライアンス、財政支援団体への助成金監査、内部統制報告書監査など、財務書類等の監査の延長線上にある業務として公認会計士あるいは監査法人にも能力的に受け入れ可能なものと、そうでないものとの線引きと、さらに内部監査や監査委員監査などの他の監査機関との棲み分け、あるいは共同作業が必要になるものと考えられる¹⁷。

最後に、保証型監査が制度化される場合に解決しておかねばならない点は重要性の判断基準である。重要性の概念は、監査対象の財務書類等の利用者の意思決定に重要な影響を与えるか否かによって決定される。そして、重要性の基準値が厳密であれば、監査手続はタイトなものとなるし、コストは嵩む。しかし、重要性の判断の目安となる地方公共団体の財務書類等の利用者のニーズは明確ではないし、どの程度の重要性の許容度があるのか明確でない。また、「一円たりとも虚偽は許さない」という公会計独特のスタンスがある。この点を厳密に考えると、保証型監査が成立する余地はなくなる。

だが、保証型監査を必要なものとして制度化するのであれば、社会的に受け入れ可能なコストと制度化に伴う便益とのバランスのもとで導入されねばならないという点も自明である。したがって、無暗に厳密な重要性の基準値を設け

ることはできない。多分に、一般企業の財務諸表監査で培われた保証の程度を援用し、そこを出発点として地方公共団体の監査ニーズを、どの程度取り込むかというアプローチで適切な重要性の着地点を見つけるしかないであろう。

7 今後の展望

以上、新公会計制度のもとでの会計システムが複式簿記と発生主義に基づく統一的な基準のフレームワークで運営されることになり、自ずと財務4表の位置づけが、補助的なものから、主たるものへと変わらざるを得ない。無論、歳入歳出の決算書を蔑ろにするのではなく、これは財政民主主義の柱として決算報告の重要な一部であることに変わりはない。

こうした公会計制度改革のもとで、財務書類等の監査は新たな意味を持つことになる。つまり、首長のパブリックアカウンタビリティを担保する意味でも、また行政に活用したり、政府をはじめとして、議会や住民やその他の外部のステークホルダーが安心して会計データを活用したりするためにも、財務書類等の監査は不可欠となる。

その場合、どのような設計で財務書類等の監査を制度化するか、また、誰が監査人として適任かを考えた時、独立性と専門性を備えた公認会計士あるいは監査法人が何らかの形で関与することが望ましいと考える。また、その監査は保証型監査であり、財務書類等の全般的な信頼性を担保するものが適している。その際、地方公共団体の不正経理の監査や3E監査ないし業績監査などについては、内部統制、内部監査、監査委員等の既存の監査機関との連携や協業により充実を図るべきであろう。

とはいえ、現行の監査制度のもとでは、監査委員のうち識見委員に公認会計士が就任するケースがあるものの、全国地方公共団体における監査委員実数（4,300人前後）に比して余りにも少ない¹⁸。また、包括外部監査人については、この数年の選任団体数が120前後であるのに対して、100人余の公認会計士が就任している（日本公認会計士協会調べ）ことから、弁護士や税理士に比べて比率的には圧倒しているが、包括外部監査人導入団体が少なすぎるため、普及しているとは言えない。

このような状況には背景がある。歴史的に公認会計士や監査法人は営業の重点を私企業に置いてきた。今、急にこの姿勢を改めるにも、たとえば地方自治法から始まる地方公会計について知識や経験の蓄積がないために、専門性を発揮できないでいるのが実情である¹⁹。

一方、地方公共団体の側でも、財政の悪化に伴って、人員削減などの措置を

とってきているが、監査に充てる経費も例外ではない。これが、公認会計士や監査法人にも低廉な報酬の提示しかなされず、採算性という点で業務引き受けに消極的とさせる。

その他にも種々の要因があるが、現在進行中の新公会計制度のプラットフォームは複式簿記と発生主義であり、公認会計士らの専門能力との親和性は高い。しかも、内部統制の整備や監査委員事務局の共同設置、また監査基準の設定とかの監査業務環境の整備も進む見込みである。もし、この分野に公認会計士らが参加できる環境が整えば、第31次地方制度調査会の答申にある、地方公共団体のガバナンスの向上に大きく貢献することになると考えられる。

¹ 総財務 第102号 平成26年5月23日

² 第31次地方制度調査会第1回総会（2014年5月15日開催）の資料参照

³ 本稿で「財務書類等」とは、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、財産に関する調書等の決算書類、ならびに貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の財務4表（行政コスト計算書と純資産変動計算書を結合した場合は3表）指す。

⁴ 地方公共団体のこれまでの会計システムから新公会計システムに変換する場合、取引の都度、伝票単位ごとに仕訳を行う日々仕訳のシステムに変換するのが原則であるが、現行の財務会計システムから歳入歳出データを取得し、さらに歳入歳出外現金、各種原簿・台帳からのデータを加えて、これを一括して複式仕訳に変換する期末一括仕訳のシステムが現実的な方式となると考えられている。総務省「統一的な基準による地方公会計マニュアル：財務書類作成要領」（平成27（2015）年1月）もこの方式をもとに解説している。

⁵ 総務省地方行財政検討会議「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」（平成22（2010）年6月22日）、および第31次地方制度調査会答申「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」（平成28（2016）年3月16日）、p.15を参照。また、その他にも、夕張市において、不適正に調製された決算報告書を監査委員が見逃したために、夕張市の財政の悪化を誰も把握できず、結果的に同市は平成19（2007）年3月6日に財政再建団体の指定を受けたが、このことも影響している。

⁶ 会計検査院は平成19年度決算検査報告「都道府県等における国庫補助事業に係る事務費等の経理等の状況について」において、合計で11億3700万円余、平成20年度決算検査報告で29億2700万円余の不適正経理を指摘している。

⁷ さらに会計検査院は、自治体自身が点検した結果も含めて、「都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適切な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策についての報告書」を平成22（2010）年12月に公表し、内部統制を含めた地方自治体での不適切経理の再発防止のための取り組みなどについてもまとめている。

⁸ 総務省地方行財政検討会議（注3）は、「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」において、内部の監査と外部の監査に再構築し直し、監査の対象、観点を制度上明確に区分すべきこと、内部の監査として独立執行機関による監査や長の補助機関による監査が考えられること、内部統制システムのあり方についても、今後、具体的に検討すべきこと、内部の監査に期待できない機能（例

：決算やその前提となる財務に関する事務処理、組織的・慣習的な不正行為の指摘等）については外部の監査が不可欠であり、外部の監査は監査対象からの独立性、組織的な体制の構築が必要であり、地方公共団体から独立した機関（例：イギリスの監査委員会）や、複数の地方公共団体の共同設立機関などが考えられ、具体的な制度設計を今後検討すること、外部の監査については、組織的な監査手法等に関する専門的知識、および行財政制度や財務会計制度についての知識の両者を備えた人材から構成される組織が前提となり、そのための資格制度や人材を集約する制度についても検討すること、また、専門性の要請は、内部の監査を担う主体に対しても同様であり、あわせて検討すること、さらに監査の客観性確保のため、公正で合理的な監査基準の設定および公表を検討することなどの監査制度改革のための具体的方向性を示した。

⁹ 第31次地方制度調査会「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」、平成28(2016)年3月16日、pp.12-13.

¹⁰ Ibid. p.13.

¹¹ なお、この提言は、総務省が平成24(2012)年に立ち上げた「地方公共団体の監査制度に関する研究会」の報告書（平成25(2013)年3月）の提言を受けており、さらにこの報告書は、第29次地方制度調査会ならびに地方行政検討会議の答申ならびに検討結果を踏襲したものである。

¹² 東京都の場合は、度東京都財務諸表（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及び附属明細書）が、東京都会計基準に準拠しているかを検証することを目的として実施している。なお、東京都は大阪府と共同して公表した「公会計白書」（平成22(2010)年11月）において、保証型の財務諸表監査の必要性を提唱していることから、上記監査もこの提唱に添うものと考えられる。

¹³ 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」（平成26年4月）、p.4には「地方公会計は、（中略）、発生主義により、ストック情報やフロー情報を総体的・一覽的に把握することにより、現金主義会計による予算・決算制度を補完するものとして整備するものである」としている。

¹⁴ この点に関しては、監査基準、第一 監査の目的2、第四 報告基準 一 基本原則1、八 特別目的の財務諸表に対する監査の場合の追記情報、日本公認会計士協会、監査基準委員会報告書800、および805を参照。

¹⁵ 鈴木豊稿、日本監査研究学会、公監査研究特別委員会研究報告「公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査」（平成21年9月）、p.5.

¹⁶ 同上、第13章「公監査にかかるアンケート調査」p.162.

¹⁷ 参考までに、鈴木豊稿、同上、p.147に拠れば、諸外国の公監査基準を5つの類型に分類するが、基本的には、公監査は財務監査と業績監査から構成され、これに法規準拠性監査を3つ目の分類として別建てにするか、財務監査を保証型監査と法規準拠性監査に分けるかの違いである。ただし、同じ監査主体がすべてのタイプの監査を実施するという意味ではない。（1）国、または地方の政府が運営する会計検査院的な監査機関が監査する場合と（2）民間の職業監査人に監査を委ねる場合と（3）国または地方行政府と民間の職業監査人が分業または協業する場合に大きく分かれるが、少なくとも、同一の監査機関がすべてのタイプの監査を行う例はないように考えられる。

¹⁸ 日本公認会計士協会の調べでは、公認会計士が監査委員に就任した実績は、平成21年（108人）、平成22年（118人）、平成23年（117人）、平成24年（132人）、平成25年（128人）、平成26年（129人）である。

¹⁹ 日本公認会計士協会では、近年の公的な分野での業務拡大に対応するために、公会計協議会を設置し、継続研修の単位を付与して、専門性の向上に努めている。

第 15 章 東京都における財務諸表監査の事例

—新公会計基準に依拠して作成される情報の監査の実施に向けて—

石川 恵子（日本大学）

1 研究の目的

本章では、「東京都財務諸表」の作成と監査に着目し、新公会計基準に準拠して作成される情報を監査するうえでの課題を明らかにし、今後の展望を考察する。

中間報告書では、新公会計基準に依拠して作成される情報の監査を実施する上での制度上の課題として、(1) 監査基準が存在しないこと、(2) 内部統制のフレームワークが存在しないこと、そして (3) 決算審査との制度上の整合性についての論点があることを明らかにした。

新公会計基準に基づいて作成される財務諸表の監査は法律による義務づけがなされていることから、その実施は任意となっている。仮に新公会計基準に基づく情報の信頼性を付与することを目的に監査を実施するのであれば、どのような監査体制を備え、どのように実施すべきかが課題となる。

東京都では、平成 18 年度から、財務諸表を作成し、監査を実施してきた¹。東京都における財務諸表の作成と監査の実績は、(1) 監査基準・内部統制のフレームワークが存在しないことを所与とした場合に、どのような方法で監査を実施しているのか、(2) 決算審査との制度上の整合性はどのようにになっているのか、といった課題への示唆を提示することができると考える。

最終報告書では、東京都財務諸表の作成と監査に注目して、そのもとでの現状と課題を整理することを通じて、今後、当該情報の信頼性を付与することを目的に監査を実施する地方自治体に対しての視座を提供したい。はじめに、東京都における財務諸表を作成するための管理・運営体制を整理する。次に、東京都における監査の実施体制を整理する。最後に、これらの整理を通じて得られた考察結果を踏まえたうえで、新公会計基準に依拠して作成される情報の監査の実施に向けた課題と展望を整理する。

2 東京都財務諸表の作成に係わる管理・運営体制

東京都における財務諸表の作成に係わる管理・運営体制については、以下の3点に独自性がみられる。以下では、この3つの視点から東京都の財務諸表作成に係わる管理・運営体制を整理する。

- 1 東京都会計基準に準拠して作成されること。
- 2 管理・運営体制に係わる原課を設け、一元化を図っていること。
- 3 官庁会計システムと連動したシステムを構築していること。

2.1 東京都会計基準への準拠性

「東京都会計基準」は、平成17年8月に策定された会計基準である。従来の官庁会計では、一般に認められた会計基準を設けておらず、会計法および財政法に依拠して決算書は作成されている。東京都では、当該会計基準に準拠して、東京都の各局は、局ごとの財務諸表を作成している²。すなわち、東京都財務諸表は、局別に作成される局別会計財務諸表を連結することにより作成される財務諸表である。局別会計財務諸表は、一般会計と特別会計の財務諸表からなり、一般会計については、計25局から集計される（図表15-1を参照）。

2.2 管理・運営体制の一元化

東京都財務諸表の作成にあたっては、管理・運営を一元化しており、担当課を設けている。当該職務を担っているのは会計管理局の会計企画課である（図表15-2を参照）。

また、これに関連して特筆すべきは、各局の職員に簿記の知識がなくても、財務諸表が作成されることである。これは、職員が情報をコード入力することで、仕訳が自動処理されるシステムを構築しているからである。これにより、職員には簿記の知識についての負担を軽減することができるが、誤謬などのチェックが個別には対応できないというデメリットがある。

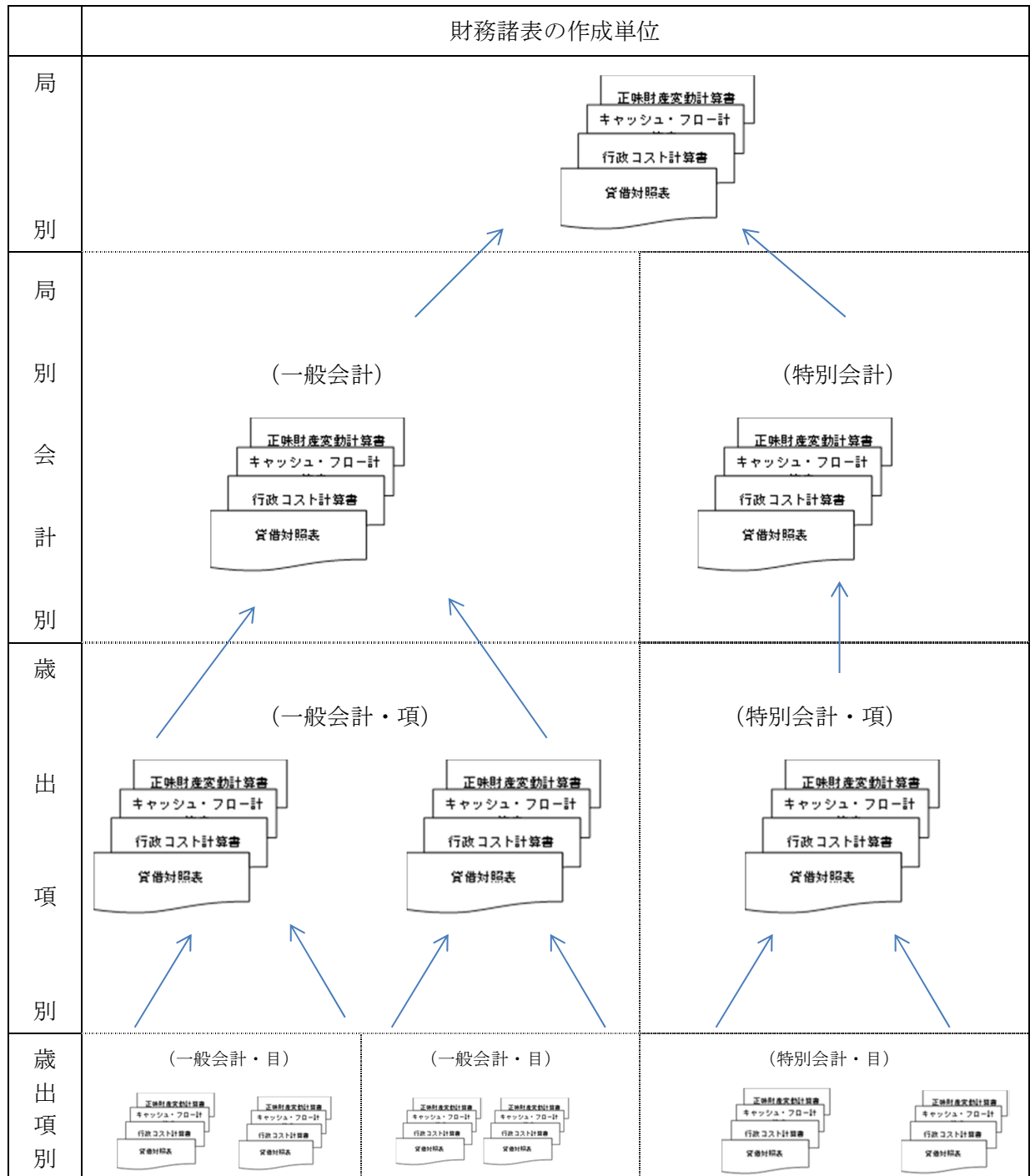
2.3 官庁会計システムとの連動

東京都財務諸表を作成するシステムは、官庁会計の決算書を作成するシステムと連動して構築されている。このため、東京都財務諸表では、官庁会計に特有の出納整理期間も反映したものとなっている。

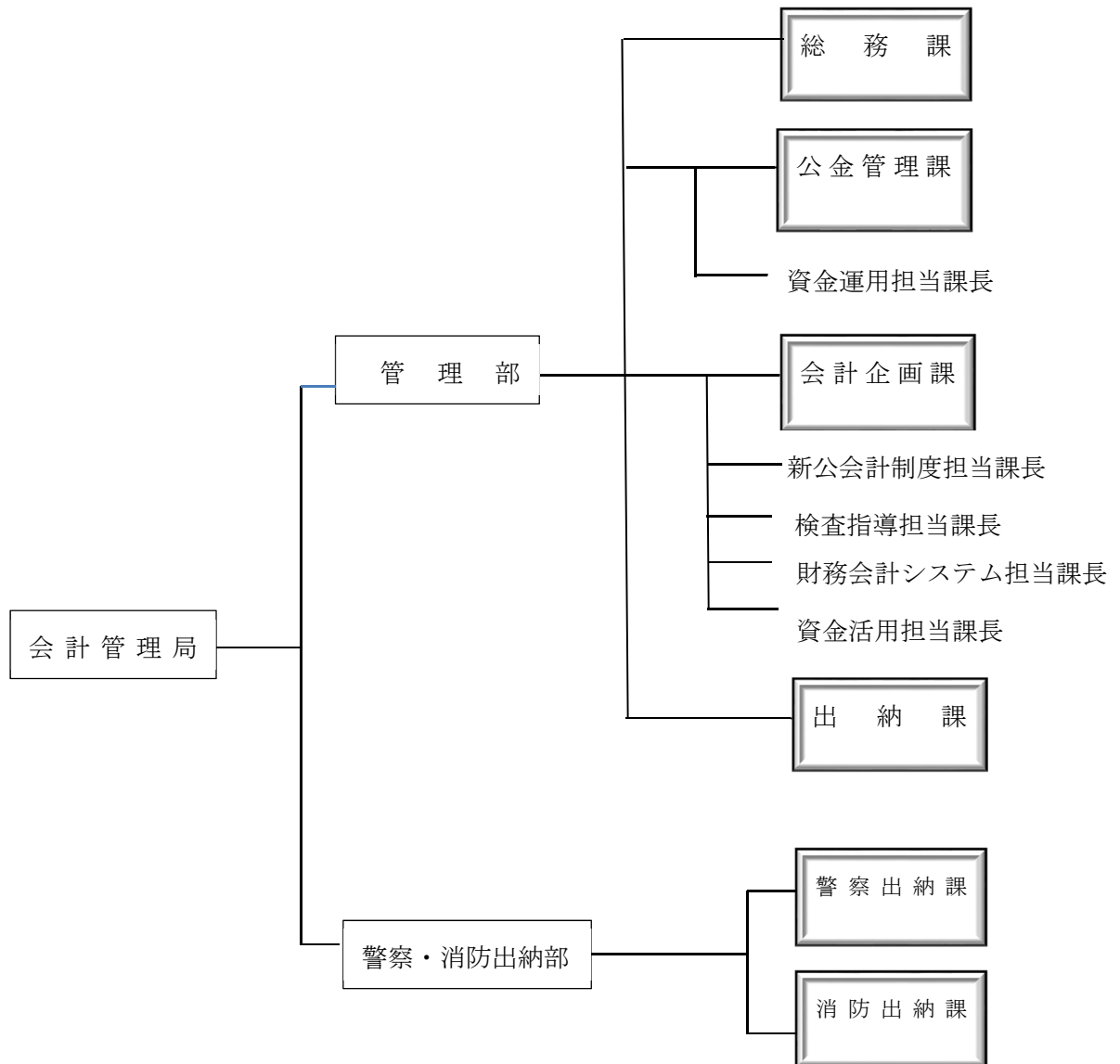
官庁会計システムと連動している理由は、東京都が官庁会計システムの問題点を認識していたことによる。すなわち、現在の官庁会計の決算書には(1)現金以外の資産及び負債に係わるストック情報が蓄積されていないこと、(2)減価償却及び引当金等のコスト情報が計上されないことがある。それゆえ、財務諸表の導入は、官庁会計の問題点を解消するための手段として、検討された(図表 15・3 を参照)。

これに対して、わが国の地方自治体の多くは、総務省改訂モデルを採用してきた。総務省改訂モデルを適用する地方自治体において、情報を管理しているのは財政課である。その理由は、総務省改訂モデルが、決算統計に基づいて作成されることによる。すなわち、財政課は決算統計を扱う担当課であることから、総務省改訂モデルに基づく財務情報を管理している。

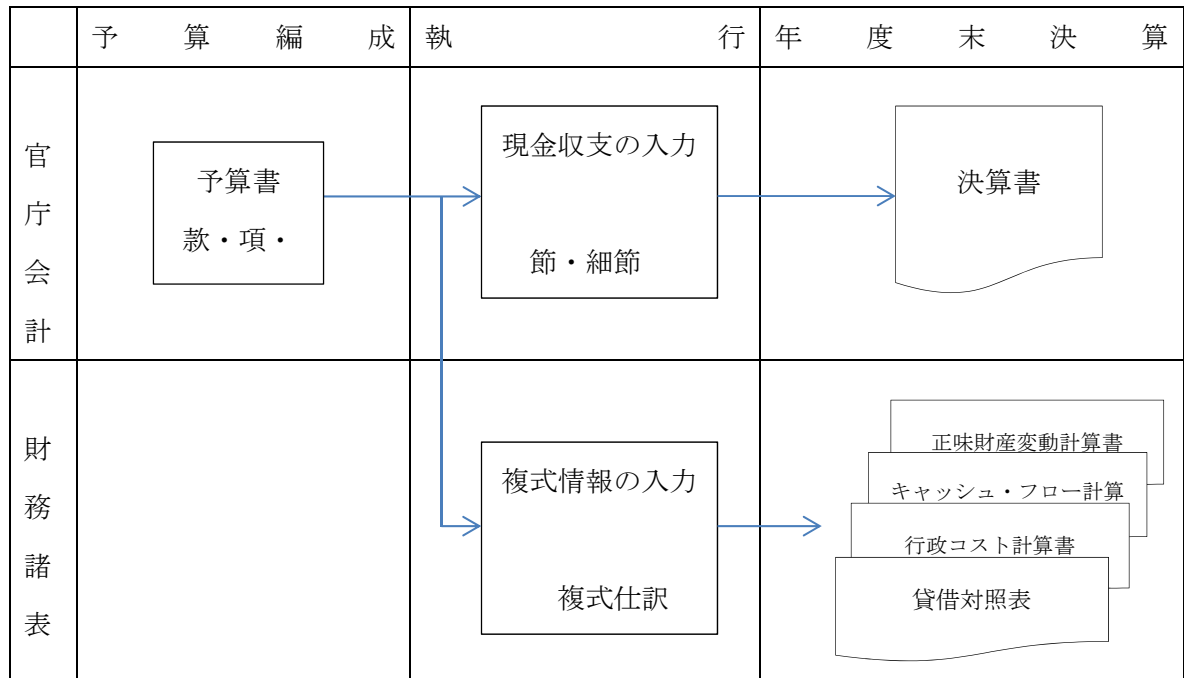
図表 15-1 財務諸表の作成の単位



図表 15-2 会計管理局の組織図



図表 15-3 官庁会計と財務諸表作成のシステム



3 東京都における監査の実施体制

以下では、東京都における監査の実施体制について、(1) 東京都の監査事務局の組織体制と(2) 東京都財務諸表監査の考え方の観点からまとめたい。

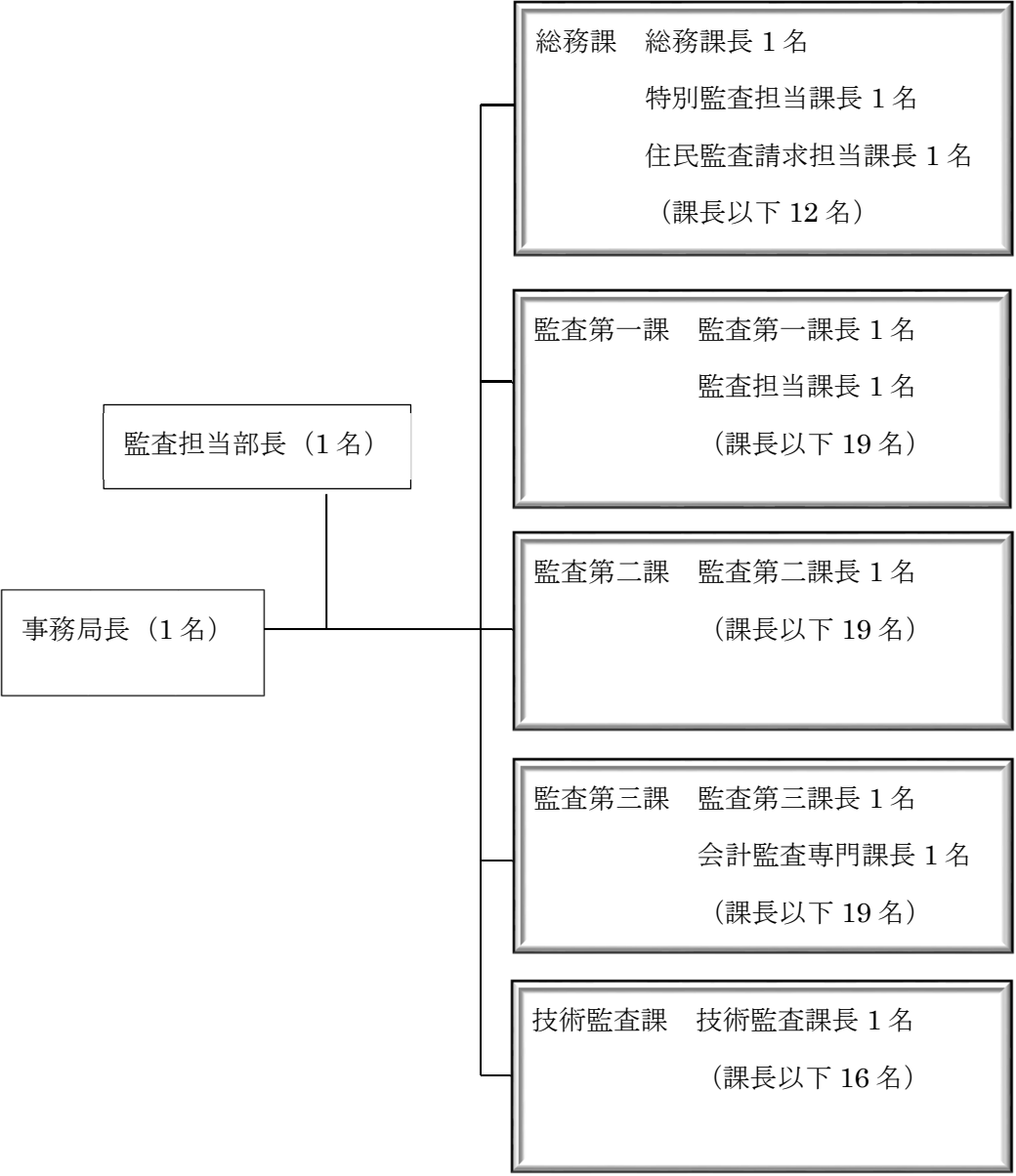
中間報告書では、新公会計基準に基づく情報の監査を実施するためには、監査を実施するための十分な組織体制が必要であることを明らかにした。というのも、小規模な地方自治体では、監査委員及び職員の配置について、地方自治法が定めた監査についても限られた人的資源で対応しているからである。東京都における組織体制に注目すると、地方自治法が義務づけた監査についても職員の分掌化がなされ、東京都財務諸表監査の監査についても組織化が図られている。

また、既に述べたとおり、決算審査と新公会計基準に基づいて作成される情報の監査には整理すべき論点がある。すなわち、決算審査は法律で義務づけられているのに対して、新公会計基準に基づいて作成される情報の監査は任意であることから、これを実施する上での相当な意義づけが必要であると考えられる。この点については、東京都では財務諸表監査の目的を東京都会計基準への準拠性に見出している。

3.1 東京都の監査事務局の組織体制

東京都において地方自治法に基づく監査を実施しているのは「監査事務局」である。現在、東京都の監査委員は常勤の代表監査委員 1 名（OB 職員）³、非常勤の監査委員 2 名（公認会計士 1 名・民間企業の元監査役 1 名）、議選の監査委員 2 名からなる。そして、監査事務局は、（図表 15-4）に示した組織体制からなり、職員定数は 89 名（常勤：88 名 再任用：1 名）である。

図表 15-4 東京都の監査委員事務局の体制と職員の事務分掌（平成 26 年 7 月現在）



そして、法律で義務づけられた監査、すなわち、定例監査、決算審査ならびに公営企業会計の例月出納検査については、監査第一課、監査第二課、そして監査第三課が実施している⁴。各監査課は、(図表 15-5)で示す所轄の局を担当して、これらの監査を実施する。なお、例月出納検査及び健全化判断比率の審査については、監査第二課が担当している。また、1つの局の監査及び審査については、2名1組で実施されている。

図表 15-5 各課が担当する所轄局

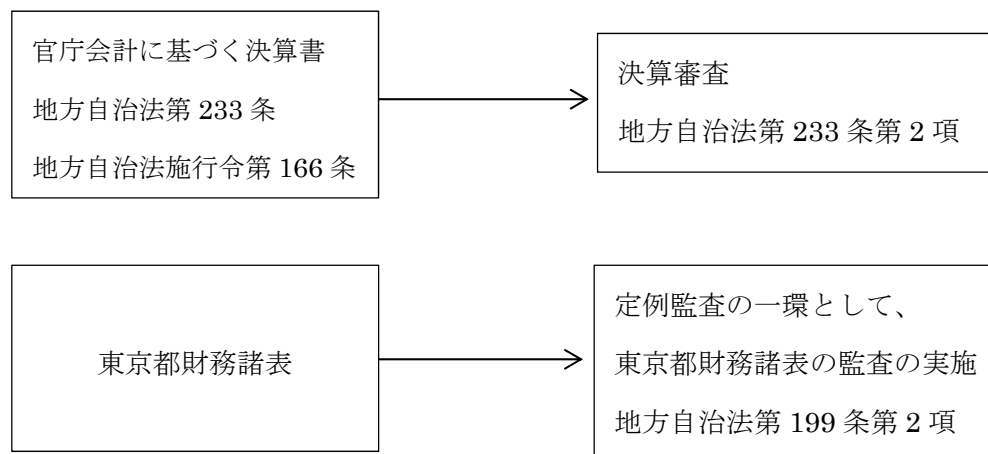
	所 轄 局
監査第一課 (21名)	政策企画局 (平成 26 年 7 月 16 日以前は知事本局)、 青少年治安対策本部、総務局、主税局、 生活文化局、オリンピック・パラリンピック準備局、 中央卸売市場、交通局、教育庁、警視庁
監査第二課 (20名)	財務局、環境局、福祉保健局、病院経営本部、 会計管理局、水道局、人事委員会事務局、監査事務局、 議会局
監査第三課 (21名)	都市整備局、産業労働局、建設局、港湾局、東京消防 庁、下水道局、選挙管理委員会事務局、労働委員会事務局、 収用委員会事務局

3.2 東京都財務諸表監査の実施方法

3.2.1 東京都財務諸表監査を実施する上での根拠となる規定

東京都では、財務諸表監査を実施するにあたっての根拠として、地方自治法の第 199 条第 2 項の規定を解釈することにより実施している。すなわち、東京都財務諸表監査は定例監査の一環として行っている。(図表 15-6)は官庁会計に基づく決算書と決算審査の根拠となる規定、そして東京都財務諸表の監査についての根拠となる規定を示している⁵。

図表 15-6 決算審査と東京都財務諸表監査の根拠となる規定



3.2.2 東京都財務諸表監査の目的と実施時期

東京都財務諸表監査の目的は、「東京都会計基準」に準拠して財務諸表が作成されているか否かを検証することにある⁶。そして、東京都財務諸表監査の実施は、「監査基本計画」と「監査実施計画」に基づいて実施される⁷。実施計画によれば、局別会計財務諸表、すなわち、局ごとの個別の財務諸表については、平成 26 年 8 月 4 日～8 月 6 日に実施されている。そして、連結された東京都財務諸表については、平成 26 年 8 月 25 日に実施されている。これに関連して、(図表 15-7) は平成 26 年度の監査の実施状況を示している。

ただし、東京都財務諸表の監査には、もう 1 つの側面がある。それは、年間を通じて、各局で作成される個別の財務情報作成に係わる誤入力をチェックすることである。既に述べたとおり、東京都財務諸表は、一元的に管理・運営されているが、全ての職員に簿記の知識があることを前提として作成されていない。このため、各局の個別財務情報において生じる誤謬のチェックが不可欠となる。例えば、監査第一課では、10 局を所轄していることから、10 局が作成した財務諸表の作成状況について年間を通じて行われている。

図表 15-7 東京都の平成 26 年の監査に係わる検証の主眼と実施期間

監 査 の 種 別	各 監 査 の 検 証 の 主 眼	実 施 期 間	公 表 時 期
定 例 監 査	・ 合規制 ・ 3 E ・ 財務諸表の会計基準への準拠性	平成 26 年 1 月 ～平成 26 年 9 月	平成 26 年 9 月
決 算 審 査	・ 決算計数の正確性 ・ 予算執行の適正性と効率性 ・ 資金運用・財産管理の状況	平成 26 年 6 月 ～平成 26 年 9 月	平成 26 年 9 月
行 政 監 査	・ 特定事業の 3 E 平成 26 年度：債権管理の状況	平成 26 年 9 月 ～平成 27 年 1 月	平成 27 年 2 月
例 月 出 納 検 査	・ 毎月の現金の出納について、計数の正確性	毎月 1 回： 25 日から月末の間	平成 26 年 6 月・ 9 月・12 月 平成 27 年 2 月
健全化判断比率 の 審 査	・ 健全化判断比率の算定の正確性	平成 26 年 7 月 ～平成 26 年 9 月	平成 26 年 9 月

4 考察結果

ここで、本章の考察結果をまとめたい。東京都財務諸表の作成にあたっては、データ入力に携わる個々の職員が、必ずしも簿記の知識がなくても、入力可能なシステムを構築している。このことは、組織体制に対して、データ入力に携わる職員の負担の軽減という効果をもたらすが、その一方で、一元的に情報の作成についての管理・運営することにより、誤謬についての年間を通じたチェックを求める。実際、東京都では、会計課ならびに監査委員事務局による誤謬のチェックが年間を通じて実施されている。

現在、新公会計基準に基づいて作成される情報の活用についての検討がなされている。その主たる活用方法の 1 つが、近隣の類似団体との比較である。仮に、このような使途で、情報を活用していくことを前提とするのであれば、比較情報の信頼性が求められることはいうまでもない。上述したように、東京都では、誤謬のチェックについては、年間を通じた体制の確保がなされていることから、その情報の信頼性が確保されていると理解さ

れる。

問題は、東京都以外の地方自治体が、新公会計基準に基づく財務情報の監査に携わるような体制を確保することができるか否かである。より小規模な団体になれば、その確保は難しくなると考えられる。それゆえ、これを補完する1つの方法は、データ入力に携わる職員の簿記の知識の向上にある。すなわち、入力に際しての簡単なチェックについては、各職員に任せることにより、誤謬を減らす対応についても検討することである。

注

¹ 東京都財務諸表とは、東京都が平成18年度から作成している貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書、そして正味財産変動計算書からなる複式簿記及び発生主義会計に基づく財務書類である。東京都では、東京都財務諸表に基づいて、新公会計基準に基づく財務諸表を作成することを予定している。

² また、これに関連して東京都会計事務規則では、以下の規定を設けている。

第107条第3項

局長は、その主管に属する貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書及び正味財産変動計算書を、会計管理者が別に定める基準により会計別に作成し、翌年度八月十日までに会計管理者に送付しなければならない。

第109条

会計管理者は、決算を調製したときは、次に掲げる調書を作成し、知事に提出しなければならない。

- 五 各会計別貸借対照表
- 六 各会計別行政コスト計算書
- 七 各会計別キャッシュ・フロー計算書
- 八 各会計別正味財産変動計算書

東京都会計事務規則 http://www.reiki.metro.tokyo.jp/reiki_honbun/g1010543001.html

(平成28年6月25日取得)

³ 東京都では、常勤の監査委員として元警視庁の職員を任用している。

⁴ 本文中では東京都における主たる監査をとりあげたが、ここにあげた監査以外にも、以下の監査を実施している。

監査の種別	検証の主眼	実施時期	公表時期
工事監査	・ 都が実施した工事等を対象とする監査 ・ 工事に係わるプロセスにおける技術面の適正性 ・ 3 E	平成 26 年 1 月～平成 27 年 1 月	平成 27 年 2 月
財政援助団体監査	・ 財政援助団体（補助金等交付団体・出資団体・指定管理者）の事業の監査と当該団体を所轄する各局の指導監督の適切性	平成 26 年 9 月～平成 27 年 1 月	平成 27 年 2 月
基金運用状況審査	・ 基金運用状況の調査書等の計数の正確性（決算審査に含めて実施する。）	平成 26 年 6 月～平成 26 年 9 月	平成 26 年 9 月

なお、住民監査請求については、平成 26 年は 9 件の請求があったが、請求要件を満たしていたのは 1 件であった。この件については、棄却されている。また、財政援助団体の監査については、監査 1 課から監査第 3 課が実施する。

また、工事監査については、技術監査課が実施している。

⁵ 地方自治法では以下の条文を設けている。

第 199 条 監査委員は、普通地方公共団体の財務に関する事務の執行及び普通地方公共団体の経営に係る事業の管理を監査する。

第 199 条 2 項 監査委員は、前項に定めるもののほか、必要があると認めるときは、普通地方公共団体の事務（自治事務にあつては労働委員会及び収用委員会の権限に属する事務で政令で定めるものを除き、法定受託事務にあつては国の安全を害するおそれがあることその他の事由により監査委員の監査の対象とすることが適当でないものとして政令で定めるものを除く。）の執行について監査をすることができ、この場合において、当該監査の実施に関し必要な事項は、政令で定める。

⁶ 東京都財務諸表監査の検証の主眼は『平成 26 年定例監査報告書（平成 25 年度執行分）』によれば、以下の通りである。

財務諸表監査の検証の主眼

- (1) 財務諸表相互間の整合性の確認
- (2) 前期の財務諸表との継続性の確認
- (3) 歳入歳出決算との整合性の確認
- (4) 財産情報システムの残高と貸借対照表残高との整合性の確認
- (5) 物品管理システムの残高と貸借対照表残高との整合性の確認
- (6) 貸借対照表の科目別残高の確認
 - ア 「財産に関する調書」との突合せ
 - イ 当期の増減についての関係書類（購入原義等）との照合（抽出による）
 - ウ 減価償却計算に関する検証（抽出による）

(7) 決算整理手続の確認

不納欠損引当金、貸倒引当金、退職給付引当金及び賞与引当金について、計上額や算定の根拠となる計数を確認

(8) 特異科目の検証

特に留意する必要がある科目及び科目名等からは内容が明確ではない科目（その他行政費用など）について、計上した理由や妥当性を検証

7 東京都では、1年間に実施する監査全体に係わる基本方針と実施期間を定めた「監査基本計画」と、各監査の種別ごとに監査対象、実施期間を定めた「監査実施計画」を策定している。

参考資料

東京都監査委員『監査 2015 東京都の監査のあらまし—平成 26 年実施結果—』

東京都監査委員『平成 26 年定例監査報告書（平成 25 年度執行分）』

東京都『東京都の新たな公会計制度 解説書—多様な財務諸表を迅速かつ正確に—』

東京都会計管理局『平成 26 年版 事業概要』

※本文中の図表 15-1～図表 15-7 については、上記の参考資料に基づいて作成した。また、本章の執筆にあたっては、以下の日程でヒアリング調査を実施し、資料の提供を受けた。

1 東京都の財務諸表の作成について

東京都会計管理局管理部においてヒアリングを実施

回数	実施日	調査協力者
第一回目	2014 年 12 月 5 日	新公会計制度担当課長 伊藤正勝氏 会計企画課 課長補佐
第二回目	2015 年 1 月 14 日	高橋直義氏 会計企画課 永井雅明氏

2 東京都の監査について

東京都監査事務局においてヒアリングを実施

回数	実施日	調査協力者
第一回目	2015 年 9 月 14 日	監査第一担当課長 菊地幹夫氏
第二回目	2015 年 12 月 24 日	

第二回目のヒアリングについては林賢是氏（青山公会計監査研究機構）が同行している。

【第 6 部】

実態調査

第16章 実態調査報告

—新公会計制度に向けての現状—

1 調査概要

- 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：1,103 団体
- 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%
政令指定都市	20	13	65.0%
市区	793	579	73.0%
町村	928	474	51.1%

2 主な調査項目

- 財務書類の作成（現状の利活用を含む）について（Q1-Q5）
- 財務書類の誤謬のチェックについて（Q6）
- 財務書類の公表について（Q7-Q10）
- 予算、決行政評価と財務書類の関係について（Q11-Q15）
- 「統一的な基準」について（Q16-Q21）
- 国際公会計基準（IPSAS）について（Q22-Q26）
- 財務書類の監査について（Q27-Q28）
- 教育について（Q29）

3 調査結果

●財務書類の作成（現状の利活用を含む）について

Q1. 貴団体では、平成26年度決算について、どのモデルに基づいて財務書類を作成しましたか。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。

	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. 基準モデル	155 14.1%	2 5.4%	153 14.4%	3 25.0%	150 14.2%
2. 総務省方式改訂モデル	685 62.1%	31 83.8%	654 61.4%	7 58.3%	647 61.4%
3. 東京都会計基準またはその準用	3 0.3%	1 2.7%	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%
4. その他のモデル	32 2.9%	2 5.4%	30 2.8%	1 8.3%	29 2.8%
5. 作成していない	228 20.7%	1 2.7%	227 21.3%	1 8.3%	226 21.4%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q1-2. 貴団体では、財務書類が企画・財政部門での予算案作成にあたっての参考資料として利用されていますか。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. 積極的に利用している	3 0.3%	0 0.0%	3 0.4%	0 0.0%	3 0.4%
2. （必要に応じて）部分的に利用している	213 24.3%	8 22.2%	205 24.4%	3 27.3%	202 24.4%
3. 特に利用していない	643 73.5%	28 77.8%	615 73.3%	8 72.7%	607 73.3%
4. わからない	10 1.1%	0 0.0%	10 1.2%	0 0.0%	10 1.2%
未回答	6 0.7%	0 0.0%	6 0.7%	0 0.0%	6 0.7%
合計	875 100.0%	36 100.0%	839 100.0%	11 100.0%	828 100.0%

Q2. 貴団体では、平成26年度決算について、財務書類を公表しましたか。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。

	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. 公表した	763 87.2%	35 97.2%	728 86.8%	9 81.8%	719 86.8%
2. 公表していない	107 12.2%	1 2.8%	106 12.6%	2 18.2%	104 12.6%
未回答	5 0.6%	0 0.0%	5 0.6%	0 0.0%	5 0.6%
合計	875 100.0%	36 100.0%	839 100.0%	11 100.0%	828 100.0%

Q2-1. 貴団体では、作成した財務書類を全て公表しましたか。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。

	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. 財務書類4表と附属明細書	174 22.8%	14 40.0%	160 22.0%	1 11.1%	159 22.1%
2. 財務書類4表のみ	588 77.1%	21 60.0%	567 77.9%	8 88.9%	559 77.7%
未回答	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%
合計	763 100.0%	35 100.0%	728 100.0%	9 100.0%	719 100.0%

Q2-2. 貴団体では、財務書類をどのように公表しましたか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 広報誌	181 23.7%	1 2.9%	180 24.7%	0 0.0%	180 25.0%
2. ホームページ	745 97.6%	35 100.0%	710 97.5%	9 100.0%	701 97.5%
3. 財務報告書（年次報告書等の独立した紙媒体）	87 11.4%	7 20.0%	80 11.0%	4 44.4%	76 10.6%
4. 1、3とは別の住民向けパンフレット	18 2.4%	1 2.9%	17 2.3%	1 11.1%	16 2.2%
5. 住民向けの説明会	2 0.3%	0 0.0%	2 0.3%	0 0.0%	2 0.3%
6. その他	65 8.5%	6 17.1%	59 8.1%	0 0.0%	59 8.2%
未回答	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%
合計	763	35	728	9	719

Q3. 貴団体では、固定資産台帳の整備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. 既に完了している	401 36.4%	5 13.5%	396 37.1%	6 50.0%	390 37.0%
2. 平成28年度に完了する予定	652 59.1%	26 70.3%	626 58.7%	6 50.0%	620 58.8%
3. 平成29年度に完了する予定	34 3.1%	5 13.5%	29 2.7%	0 0.0%	29 2.8%
4. 平成30年度以降に完了する予定	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%
6. 未定	5 0.5%	1 2.7%	4 0.4%	0 0.0%	4 0.4%
未回答	9 0.8%	0 0.0%	9 0.8%	0 0.0%	9 0.9%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q4. 貴団体では、公共施設等総合管理計画の策定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. 既に策定済み	319 28.9%	21 56.8%	298 28.0%	10 83.3%	288 27.3%
2. 平成28年度に策定する予定	758 68.7%	15 40.5%	743 69.7%	2 16.7%	741 70.3%
3. 平成29年度以降に策定する予定	8 0.7%	0 0.0%	8 0.8%	0 0.0%	8 0.8%
4. 策定しない	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%
5. 未定	6 0.5%	0 0.0%	6 0.6%	0 0.0%	6 0.6%
未回答	11 1.0%	1 2.7%	10 0.9%	0 0.0%	10 0.9%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q5. 貴団体では、平成29年度以降どのモデルに基づいて財務書類を作成する予定ですか。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. 「統一的な基準」	1,054 95.6%	34 91.9%	1,020 95.7%	12 100.0%	1,008 95.6%
2. 東京都会計基準またはその準用	8 0.7%	0 0.0%	8 0.8%	0 0.0%	8 0.8%
3. 1、2以外のモデル	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%
4. 「統一的な基準」とその他のモデルの併用	13 1.2%	2 5.4%	11 1.0%	0 0.0%	11 1.0%
5. 作成しない	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%
6. 未定	23 2.1%	1 2.7%	22 2.1%	0 0.0%	22 2.1%
未回答	3 0.3%	0 0.0%	3 0.3%	0 0.0%	3 0.3%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q5-1. 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%

Q5-2. 貴団体では、標準ソフトウェアを利用する予定ですか。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. 既に利用している	20 1.9%	1 2.8%	19 1.8%	0 0.0%	19 1.9%
2. 利用する予定がある	340 31.9%	24 66.7%	316 30.6%	6 50.0%	310 30.4%
3. 利用する予定はない	438 41.0%	8 22.2%	430 41.7%	2 16.7%	428 42.0%
4. 未定	267 25.0%	3 8.3%	264 25.6%	4 33.3%	260 25.5%
未回答	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%
合計	1,067 100.0%	36 100.0%	1,031 100.0%	12 100.0%	1,019 100.0%

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%

Q5-4. 貴団体では、仕訳や入力などの複式簿記の会計処理についてどのように対応する予定ですか。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. 財務書類の主管課が処理	779 72.3%	16 44.4%	763 73.3%	7 58.3%	756 73.5%
2. 各課が処理	78 7.2%	7 19.4%	71 6.8%	2 16.7%	69 6.7%
3. 各部の総務課等が処理	6 0.6%	5 13.9%	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%
4. その他	45 4.2%	2 5.6%	43 4.1%	1 8.3%	42 4.1%
5. 未定	165 15.3%	6 16.7%	159 15.3%	2 16.7%	157 15.3%
未回答	4 0.4%	0 0.0%	4 0.4%	0 0.0%	4 0.4%
合計	1,077 100.0%	36 100.0%	1,041 100.0%	12 100.0%	1,029 100.0%

Q5-5. 貴団体では、どのようなサイクルで財務書類を作成する予定ですか。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. 月次	4 0.4%	0 0.0%	4 0.4%	0 0.0%	4 0.4%
2. 四半期	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%
3. 半期	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%
4. 年次	973 90.3%	36 100.0%	937 90.0%	12 100.0%	925 89.9%
5. その他	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%
6. 未定	91 8.4%	0 0.0%	91 8.7%	0 0.0%	91 8.8%
未回答	5 0.5%	0 0.0%	5 0.5%	0 0.0%	5 0.5%
合計	1,077 100.0%	36 100.0%	1,041 100.0%	12 100.0%	1,029 100.0%

●財務書類の誤謬のチェックについて

Q6. 貴団体では、財務書類の作成担当者以外による財務書類の情報の誤謬（データの誤入力による表記ミス）のチェックを実施していますか。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. 実施している	89 8.3%	5 13.9%	84 8.1%	2 16.7%	82 8.0%
2. 実施する予定がある	131 12.2%	9 25.0%	122 11.7%	0 0.0%	122 11.9%
3. 実施する予定はない	196 18.2%	2 5.6%	194 18.6%	0 0.0%	194 18.9%
4. 未定	648 60.2%	20 55.6%	628 60.3%	10 83.3%	618 60.1%
未回答	13 1.2%	0 0.0%	13 1.2%	0 0.0%	13 1.3%
合計	1,077 100.0%	36 100.0%	1,041 100.0%	12 100.0%	1,029 100.0%

Q6-1. 貴団体では、誤入力をチェックする仕組みをどのように整備する予定ですか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。これから実施する団体は予定をお答えください。

	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. 各課で誤入力をチェックする仕組みを整備する	36 16.4%	7 50.0%	29 14.1%	0 0.0%	29 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 16.8%	6 42.9%	31 15.0%	0 0.0%	31 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 70.9%	8 57.1%	148 71.8%	0 0.0%	148 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 1.8%	1 7.1%	3 1.5%	0 0.0%	3 1.5%
5. その他	33 15.0%	4 28.6%	29 14.1%	2 100.0%	27 13.2%
未回答	4 1.8%	0 0.0%	4 1.9%	0 0.0%	4 2.0%
合計	220	14	206	2	204

●財務書類の公表について

Q7. 貴団体では、固定資産台帳の公表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. 既に公表している	9 0.8%	0 0.0%	9 0.9%	0 0.0%	9 0.9%
2. 公表する予定がある	260 24.1%	11 30.6%	249 23.9%	2 16.7%	247 24.0%
3. 公表する予定はない	154 14.3%	4 11.1%	150 14.4%	1 8.3%	149 14.5%
4. 未定	636 59.1%	21 58.3%	615 59.1%	9 75.0%	606 58.9%
未回答	18 1.7%	0 0.0%	18 1.7%	0 0.0%	18 1.7%
合計	1,077 100.0%	36 100.0%	1,041 100.0%	12 100.0%	1,029 100.0%

Q8. 貴団体では、財務書類を決算提出資料としていますか。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. 既に決算提出資料としている	82 7.6%	2 5.6%	80 7.7%	3 25.0%	77 7.5%
2. 決算提出資料とする予定がある	56 5.2%	0 0.0%	56 5.4%	0 0.0%	56 5.4%
3. 決算提出資料とする予定はない	342 31.8%	16 44.4%	326 31.3%	4 33.3%	322 31.3%
4. 未定	582 54.0%	17 47.2%	565 54.3%	5 41.7%	560 54.4%
未回答	15 1.4%	1 2.8%	14 1.3%	0 0.0%	14 1.4%
合計	1,077 100.0%	36 100.0%	1,041 100.0%	12 100.0%	1,029 100.0%

Q8-1. 貴団体では、どのような決算提出資料としますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 財務書類	117 84.8%	2 100.0%	115 84.6%	3 100.0%	112 84.2%
2. セグメント別の財務書類	8 5.8%	1 50.0%	7 5.1%	0 0.0%	7 5.3%
3. 非財務情報	3 2.2%	0 0.0%	3 2.2%	0 0.0%	3 2.3%
4. その他	6 4.3%	0 0.0%	6 4.4%	1 33.3%	5 3.8%
5. 未定	13 9.4%	0 0.0%	13 9.6%	0 0.0%	13 9.8%
未回答	4 2.9%	0 0.0%	4 2.9%	0 0.0%	4 3.0%
合計	138	2	136	3	133

Q9. 貴団体では、財務書類の監査を実施していますか。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. 実施している	73 6.8%	1 2.8%	72 6.9%	0 0.0%	72 7.0%
2. 実施する予定がある	34 3.2%	1 2.8%	33 3.2%	0 0.0%	33 3.2%
3. 実施する予定はない	232 21.5%	12 33.3%	220 21.1%	4 33.3%	216 21.0%
4. 未定	721 66.9%	22 61.1%	699 67.1%	8 66.7%	691 67.2%
未回答	17 1.6%	0 0.0%	17 1.6%	0 0.0%	17 1.7%
合計	1,077 100.0%	36 100.0%	1,041 100.0%	12 100.0%	1,029 100.0%

Q9-1. 貴団体では、誰が財務書類の監査を実施しますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 監査委員	97 90.7%	2 100.0%	95 90.5%	0 0.0%	95 90.5%
2. 外部監査人	4 3.7%	0 0.0%	4 3.8%	0 0.0%	4 3.8%
3. その他	2 1.9%	0 0.0%	2 1.9%	0 0.0%	2 1.9%
4. 未定	6 5.6%	0 0.0%	6 5.7%	0 0.0%	6 5.7%
合計	107	2	105	0	105

Q9-2. 貴団体では、財務書類の監査をなぜ実施しないのですか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 監査費用を負担する財政的な余力がない	47 20.3%	1 8.3%	46 20.9%	0 0.0%	46 21.3%
2. 財務書類の監査に必要な監査委員事務局の職員数不足など人的体制が整えられない	82 35.3%	0 0.0%	82 37.3%	0 0.0%	82 38.0%
3. 財務書類に精通した監査委員がいない	61 26.3%	0 0.0%	61 27.7%	0 0.0%	61 28.2%
4. 財務書類に精通した監査委員事務局の職員がいない又は少ない	99 42.7%	2 16.7%	97 44.1%	0 0.0%	97 44.9%
5. 外部監査人が監査を実施する場合であっても近くに適当な人材がいない	12 5.2%	0 0.0%	12 5.5%	0 0.0%	12 5.6%
6. その他	63 27.2%	8 66.7%	55 25.0%	4 100.0%	51 23.6%
7. わからない	24 10.3%	0 0.0%	24 10.9%	0 0.0%	24 11.1%
未回答	3 1.3%	1 8.3%	2 0.9%	0 0.0%	2 0.9%
合計	232	12	220	4	216

Q10. 貴団体では、行政コスト計算書など、財務書類の数値を用いて、経済性・効率性・有効性などの行政監査（行政評価）を実施していますか。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. 実施したことがある	17 1.6%	1 2.8%	16 1.5%	0 0.0%	16 1.6%
2. 実施する予定がある	52 4.8%	1 2.8%	51 4.9%	0 0.0%	51 5.0%
3. 実施する予定はない	174 16.2%	7 19.4%	167 16.0%	3 25.0%	164 15.9%
4. 未定	813 75.5%	27 75.0%	786 75.5%	8 66.7%	778 75.6%
未回答	21 1.9%	0 0.0%	21 2.0%	1 8.3%	20 1.9%
合計	1,077 100.0%	36 100.0%	1,041 100.0%	12 100.0%	1,029 100.0%

Q10-1. 貴団体では、なぜ実施しないのですか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 人員体制が十分でないから	81 46.6%	1 14.3%	80 47.9%	1 33.3%	79 48.2%
2. 時間的制約があるから	38 21.8%	0 0.0%	38 22.8%	1 33.3%	37 22.6%
3. 他に優先すべき重点・着眼点があるから	40 23.0%	2 28.6%	38 22.8%	2 66.7%	36 22.0%
4. 費用をかけてまで実施する必要があるから	53 30.5%	3 42.9%	50 29.9%	1 33.3%	49 29.9%
5. その他	15 8.6%	2 28.6%	13 7.8%	1 33.3%	12 7.3%
6. わからない	12 6.9%	0 0.0%	12 7.2%	0 0.0%	12 7.3%
未回答	7 4.0%	0 0.0%	7 4.2%	0 0.0%	7 4.3%
合計	174	7	167	3	164

●予算、決算、行政評価と財務書類との関係について

Q11. 貴団体では、部門（局、部、課等）、事業等のセグメントでいずれかの財務書類を作成していますか。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. 作成している	20 1.8%	2 5.4%	18 1.7%	2 16.7%	16 1.5%
2. 作成する予定がある	96 8.7%	9 24.3%	87 8.2%	1 8.3%	86 8.2%
3. 作成する予定はない	318 28.8%	4 10.8%	314 29.5%	1 8.3%	313 29.7%
4. 未定	668 60.6%	22 59.5%	646 60.6%	8 66.7%	638 60.5%
未回答	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q11-1. 貴団体では、セグメント別の財務書類を公表していますか。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. 公表している	17 14.9%	3 27.3%	14 13.6%	2 66.7%	12 12.0%
2. 公表する予定がある	28 24.6%	2 18.2%	26 25.2%	0 0.0%	26 26.0%
3. 公表する予定はない	12 10.5%	0 0.0%	12 11.7%	0 0.0%	12 12.0%
4. 未定	57 50.0%	6 54.5%	51 49.5%	1 33.3%	50 50.0%
合計	114 100.0%	11 100.0%	103 100.0%	3 100.0%	100 100.0%

Q11-2. 貴団体では、どのような単位でセグメント別の財務書類を作成しましたか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。これから作成する団体は予定をお答えください。

	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. 部門（局、部、課等）別	21 18.1%	4 36.4%	17 16.2%	0 0.0%	17 16.7%
2. 政策別	3 2.6%	0 0.0%	3 2.9%	0 0.0%	3 2.9%
3. 施策別	5 4.3%	0 0.0%	5 4.8%	0 0.0%	5 4.9%
4. 事業別	43 37.1%	3 27.3%	40 38.1%	2 66.7%	38 37.3%
5. 施設別	47 40.5%	5 45.5%	42 40.0%	1 33.3%	41 40.2%
6. その他	4 3.4%	2 18.2%	2 1.9%	1 33.3%	1 1.0%
6. 未定	40 34.5%	2 18.2%	38 36.2%	0 0.0%	38 37.3%
未回答	3 2.6%	0 0.0%	3 2.9%	0 0.0%	3 2.9%
合計	116	11	105	3	102

Q11-3. 貴団体では、事業別財務書類の作成に当たり、事業の単位を新たに設定しましたか。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。これから作成する団体は予定をお答えください。

	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. 既存の事務事業等の単位で作成	17 39.5%	1 33.3%	16 40.0%	2 100.0%	14 36.8%
2. 新たに設定した管理事業単位で作成	5 11.6%	2 66.7%	3 7.5%	0 0.0%	3 7.9%
3. その他	4 9.3%	0 0.0%	4 10.0%	0 0.0%	4 10.5%
4. 未定	16 37.2%	0 0.0%	16 40.0%	0 0.0%	16 42.1%
未回答	1 2.3%	0 0.0%	1 2.5%	0 0.0%	1 2.6%
合計	43 100.0%	3 100.0%	40 100.0%	2 100.0%	38 100.0%

Q11-4. 貴団体では、セグメント別の財務書類の作成に当たり、管理単位の変更等を行いましたか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。これから作成する団体は予定をお答えください。

	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. 予算、決算書の款項目の体系	14 12.1%	0 0.0%	14 13.3%	1 33.3%	13 12.7%
2. 行政評価書の評価単位	4 3.4%	1 9.1%	3 2.9%	0 0.0%	3 2.9%
3. 変更は予定していない	33 28.4%	5 45.5%	28 26.7%	1 33.3%	27 26.5%
4. その他	4 3.4%	0 0.0%	4 3.8%	0 0.0%	4 3.9%
5. 未定	59 50.9%	4 36.4%	55 52.4%	1 33.3%	54 52.9%
未回答	4 3.4%	1 9.1%	3 2.9%	0 0.0%	3 2.9%
合計	116	11	105	3	102

Q11-5. 貴団体では、セグメント別の財務書類の作成に当たり、設定したセグメント別の目標／実績比較を可能とする、目標値や計画値の設定（たとえば利用者一人当たり目標行政コスト等の設定）を行いましたか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。これから作成する団体は予定をお答えください。

	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. 部門（局、部、課等）別	6 5.2%	0 0.0%	6 5.7%	0 0.0%	6 5.9%
2. 政策別	1 0.9%	0 0.0%	1 1.0%	0 0.0%	1 1.0%
3. 施策別	1 0.9%	0 0.0%	1 1.0%	0 0.0%	1 1.0%
4. 事業別	10 8.6%	1 9.1%	9 8.6%	0 0.0%	9 8.8%
5. 施設別	10 8.6%	0 0.0%	10 9.5%	0 0.0%	10 9.8%
6. その他	8 6.9%	2 18.2%	6 5.7%	1 33.3%	5 4.9%
6. 未定	86 74.1%	7 63.6%	79 75.2%	2 66.7%	77 75.5%
未回答	4 3.4%	1 9.1%	3 2.9%	0 0.0%	3 2.9%
合計	116	11	105	3	102

Q12. 貴団体では、財政規律を定めた条例がありますか。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. 財政規律を定めた条例がある	150 13.6%	2 5.4%	148 13.9%	2 16.7%	146 13.9%
2. 財政規律を定めた条例はない	932 84.5%	35 94.6%	897 84.1%	10 83.3%	887 84.2%
未回答	21 1.9%	0 0.0%	21 2.0%	0 0.0%	21 2.0%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q14. 貴団体では、企画部門と財政部門が業務遂行上、どのような関係になっていますか。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. 両部門は相互に独立して業務を行っている（日常的な業務上の交流はない）	117 10.6%	3 8.1%	114 10.7%	1 8.3%	113 10.7%
2. 両部門は独立して業務を遂行しているが、非公式な情報交換は行われている	536 48.6%	15 40.5%	521 48.9%	4 33.3%	517 49.1%
3. 両部門の業務遂行にあたって、公式な情報交換や共同の意思決定のための仕組みがある	341 30.9%	17 45.9%	324 30.4%	7 58.3%	317 30.1%
4. 両部門の業務は組織上区分されていない	75 6.8%	0 0.0%	75 7.0%	0 0.0%	75 7.1%
5. その他	25 2.3%	0 0.0%	25 2.3%	0 0.0%	25 2.4%
未回答	9 0.8%	2 5.4%	7 0.7%	0 0.0%	7 0.7%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q15. 貴団体では、貴団体では事務事業評価を実施していますか。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. 全ての事務事業に対して実施した	244 22.1%	10 27.0%	234 22.0%	1 8.3%	233 22.1%
2. 一部の事務事業に対して実施した	426 38.6%	20 54.1%	406 38.1%	10 83.3%	396 37.6%
3. 実施していない	422 38.3%	7 18.9%	415 38.9%	1 8.3%	414 39.3%
未回答	11 1.0%	0 0.0%	11 1.0%	0 0.0%	11 1.0%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q15-1. 貴団体では、事務事業評価シートに以下の事項が含まれていますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 現金主義に基づく事業費	562 83.9%	24 80.0%	538 84.1%	10 90.9%	528 83.9%
2. 手数料・使用料収入	306 45.7%	8 26.7%	298 46.6%	6 54.5%	292 46.4%
3. 事業ごとに配分された人件費	297 44.3%	8 26.7%	289 45.2%	5 45.5%	284 45.2%
4. 減価償却費	17 2.5%	0 0.0%	17 2.7%	2 18.2%	15 2.4%
5. 事業ごとに配分された地方債・借入金残高	119 17.8%	0 0.0%	119 18.6%	0 0.0%	119 18.9%
6. その他	39 5.8%	8 26.7%	31 4.8%	0 0.0%	31 4.9%
未回答	48 7.2%	2 6.7%	46 7.2%	1 9.1%	45 7.2%
合計	670	30	640	11	629

●「統一的な基準」について

Q16. 貴団体では、「統一的な基準」による財務書類について、これまでの財務書類と比較してどのような効果を期待していますか。以下の各項目について選択肢の中から、それぞれ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。

説明責任の向上

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	97 8.8%	2 5.4%	95 8.9%	2 16.7%	93 8.8%
やや 期待している	589 53.4%	19 51.4%	570 53.5%	7 58.3%	563 53.4%
あまり 期待していない	288 26.1%	11 29.7%	277 26.0%	1 8.3%	276 26.2%
全く 期待していない	18 1.6%	0 0.0%	18 1.7%	0 0.0%	18 1.7%
わからない	107 9.7%	5 13.5%	102 9.6%	1 8.3%	101 9.6%
未回答	4 0.4%	0 0.0%	4 0.4%	1 8.3%	3 0.3%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

業務の効率化

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	44 4.0%	0 0.0%	44 4.1%	0 0.0%	44 4.2%
やや 期待している	298 27.0%	8 21.6%	290 27.2%	5 41.7%	285 27.0%
あまり 期待していない	505 45.8%	12 32.4%	493 46.2%	3 25.0%	490 46.5%
全く 期待していない	133 12.1%	8 21.6%	125 11.7%	2 16.7%	123 11.7%
わからない	119 10.8%	9 24.3%	110 10.3%	1 8.3%	109 10.3%
未回答	4 0.4%	0 0.0%	4 0.4%	1 8.3%	3 0.3%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

固定資産の適正な管理

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	255 23.1%	3 8.1%	252 23.6%	2 16.7%	250 23.7%
やや 期待している	655 59.4%	25 67.6%	630 59.1%	8 66.7%	622 59.0%
あまり 期待していない	120 10.9%	5 13.5%	115 10.8%	1 8.3%	114 10.8%
全く 期待していない	12 1.1%	1 2.7%	11 1.0%	0 0.0%	11 1.0%
わからない	58 5.3%	3 8.1%	55 5.2%	0 0.0%	55 5.2%
未回答	3 0.3%	0 0.0%	3 0.3%	1 8.3%	2 0.2%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

他自治体との財政比較

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	218 19.8%	4 10.8%	214 20.1%	4 33.3%	210 19.9%
やや 期待している	591 53.6%	22 59.5%	569 53.4%	6 50.0%	563 53.4%
あまり 期待していない	211 19.1%	7 18.9%	204 19.1%	0 0.0%	204 19.4%
全く 期待していない	14 1.3%	0 0.0%	14 1.3%	1 8.3%	13 1.2%
わからない	65 5.9%	4 10.8%	61 5.7%	0 0.0%	61 5.8%
未回答	4 0.4%	0 0.0%	4 0.4%	1 8.3%	3 0.3%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

予算編成への活用

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	66 6.0%	1 2.7%	65 6.1%	1 8.3%	64 6.1%
やや 期待している	520 47.1%	10 27.0%	510 47.8%	5 41.7%	505 47.9%
あまり 期待していない	361 32.7%	12 32.4%	349 32.7%	4 33.3%	345 32.7%
全く 期待していない	40 3.6%	3 8.1%	37 3.5%	0 0.0%	37 3.5%
わからない	109 9.9%	11 29.7%	98 9.2%	1 8.3%	97 9.2%
未回答	7 0.6%	0 0.0%	7 0.7%	1 8.3%	6 0.6%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

PFIへの活用

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	20 1.8%	0 0.0%	20 1.9%	0 0.0%	20 1.9%
やや 期待している	216 19.6%	6 16.2%	210 19.7%	5 41.7%	205 19.4%
あまり 期待していない	505 45.8%	11 29.7%	494 46.3%	4 33.3%	490 46.5%
全く 期待していない	95 8.6%	4 10.8%	91 8.5%	1 8.3%	90 8.5%
わからない	261 23.7%	16 43.2%	245 23.0%	1 8.3%	244 23.1%
未回答	6 0.5%	0 0.0%	6 0.6%	1 8.3%	5 0.5%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q17. 貴団体では、固定資産台帳について、どのような効果があると思いますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 個別の資産管理が可能になる	686 62.2%	21 56.8%	665 62.4%	7 58.3%	658 62.4%
2. 施設の更新計画の立案が可能になる	759 68.8%	14 37.8%	745 69.9%	6 50.0%	739 70.1%
3. PFI事業のより適当な検討が可能になる	24 2.2%	1 2.7%	23 2.2%	3 25.0%	20 1.9%
4. わからない	109 9.9%	9 24.3%	100 9.4%	2 16.7%	98 9.3%
5. その他	22 2.0%	2 5.4%	20 1.9%	3 25.0%	17 1.6%
未回答	3 0.3%	1 2.7%	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%
合計	1,103	37	1,066	12	1,054

Q18. 貴団体では、計画書等の意思決定のための資料として、「統一的な基準」による財務書類の情報をどの程度利用することが期待されますか。以下の各項目の選択肢の中から、それぞれ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。

総合計画書

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	37 3.4%	1 2.7%	36 3.4%	0 0.0%	36 3.4%
やや 期待している	430 39.0%	9 24.3%	421 39.5%	4 33.3%	417 39.6%
あまり 期待していない	359 32.5%	7 18.9%	352 33.0%	3 25.0%	349 33.1%
全く 期待していない	40 3.6%	3 8.1%	37 3.5%	1 8.3%	36 3.4%
わからない	229 20.8%	16 43.2%	213 20.0%	3 25.0%	210 19.9%
未回答	8 0.7%	1 2.7%	7 0.7%	1 8.3%	6 0.6%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

実施計画書

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	44 4.0%	1 2.7%	43 4.0%	0 0.0%	43 4.1%
やや 期待している	452 41.0%	9 24.3%	443 41.6%	3 25.0%	440 41.7%
あまり 期待していない	340 30.8%	7 18.9%	333 31.2%	4 33.3%	329 31.2%
全く 期待していない	39 3.5%	3 8.1%	36 3.4%	1 8.3%	35 3.3%
わからない	218 19.8%	16 43.2%	202 18.9%	3 25.0%	199 18.9%
未回答	10 0.9%	1 2.7%	9 0.8%	1 8.3%	8 0.8%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

予算編成の方針

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	62 5.6%	1 2.7%	61 5.7%	0 0.0%	61 5.8%
やや 期待している	547 49.6%	12 32.4%	535 50.2%	5 41.7%	530 50.3%
あまり 期待していない	289 26.2%	10 27.0%	279 26.2%	4 33.3%	275 26.1%
全く 期待していない	31 2.8%	3 8.1%	28 2.6%	0 0.0%	28 2.7%
わからない	167 15.1%	11 29.7%	156 14.6%	2 16.7%	154 14.6%
未回答	7 0.6%	0 0.0%	7 0.7%	1 8.3%	6 0.6%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

予算の要求

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	54 4.9%	1 2.7%	53 5.0%	0 0.0%	53 5.0%
やや 期待している	440 39.9%	13 35.1%	427 40.1%	6 50.0%	421 39.9%
あまり 期待していない	384 34.8%	8 21.6%	376 35.3%	3 25.0%	373 35.4%
全く 期待していない	43 3.9%	4 10.8%	39 3.7%	0 0.0%	39 3.7%
わからない	175 15.9%	11 29.7%	164 15.4%	2 16.7%	162 15.4%
未回答	7 0.6%	0 0.0%	7 0.7%	1 8.3%	6 0.6%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

予算の審議

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	54 4.9%	1 2.7%	53 5.0%	0 0.0%	53 5.0%
やや 期待している	447 40.5%	12 32.4%	435 40.8%	5 41.7%	430 40.8%
あまり 期待していない	355 32.2%	8 21.6%	347 32.6%	2 16.7%	345 32.7%
全く 期待していない	40 3.6%	4 10.8%	36 3.4%	1 8.3%	35 3.3%
わからない	199 18.0%	12 32.4%	187 17.5%	3 25.0%	184 17.5%
未回答	8 0.7%	0 0.0%	8 0.8%	1 8.3%	7 0.7%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

行政評価報告書

	合計	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く市町村
大いに 期待している	43 3.9%	1 2.7%	42 3.9%	0 0.0%	42 4.0%
やや 期待している	407 36.9%	7 18.9%	400 37.5%	4 33.3%	396 37.6%
あまり 期待していない	351 31.8%	9 24.3%	342 32.1%	3 25.0%	339 32.2%
全く 期待していない	38 3.4%	2 5.4%	36 3.4%	0 0.0%	36 3.4%
わからない	256 23.2%	18 48.6%	238 22.3%	4 33.3%	234 22.2%
未回答	8 0.7%	0 0.0%	8 0.8%	1 8.3%	7 0.7%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q20. 貴団体では、「統一的な基準」による財務書類について、住民や議員にとってどの決算書の理解が難しいと思いますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 貸借対照表	92 8.3%	1 2.7%	91 8.5%	2 16.7%	89 8.4%
2. 行政コスト計算書	87 7.9%	5 13.5%	82 7.7%	3 25.0%	79 7.5%
3. 純資産変動計算書	196 17.8%	13 35.1%	183 17.2%	4 33.3%	179 17.0%
4. 資金収支計算書	55 5.0%	4 10.8%	51 4.8%	1 8.3%	50 4.7%
5. 附属明細書	43 3.9%	3 8.1%	40 3.8%	1 8.3%	39 3.7%
6. 全ての財務書類	589 53.4%	10 27.0%	579 54.3%	4 33.3%	575 54.6%
7. わからない	258 23.4%	9 24.3%	249 23.4%	4 33.3%	245 23.2%
8. その他	4 0.4%	3 8.1%	1 0.1%	0 0.0%	1 0.1%
未回答	6 0.5%	0 0.0%	6 0.6%	0 0.0%	6 0.6%
合計	1,103	37	1,066	12	1,054

Q21. 「統一的な基準」では注記に追加情報として財務書類と既存の決算情報との関連性について記載しますが、予算への準拠性に関する情報は提供されません。このように統一基準による財務書類は予算・決算制度と区分されています。貴団体では、両者の関係についてどのようにお考えですか。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. 予算・決算制度の情報と財務書類を調整して関連付けて報告する	37 3.4%	0 0.0%	37 3.5%	0 0.0%	37 3.5%
2. 予算・決算制度の情報と財務書類は別の体系であるので関連付ける必要はない	203 18.4%	6 16.2%	197 18.5%	2 16.7%	195 18.5%
3. 内部管理として予算・決算制度の情報と財務書類の情報を関連付ける	247 22.4%	4 10.8%	243 22.8%	1 8.3%	242 23.0%
4. 将来、我が国でも国際公会計基準（IPSAS）のように予算準拠情報も財務書類に記載されるように義務付けされた時に検討すればよい	82 7.4%	5 13.5%	77 7.2%	1 8.3%	76 7.2%
5. その他	14 1.3%	3 8.1%	11 1.0%	1 8.3%	10 0.9%
6. わからない	506 45.9%	18 48.6%	488 45.8%	7 58.3%	481 45.6%
未回答	14 1.3%	1 2.7%	13 1.2%	0 0.0%	13 1.2%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

●国際公会計基準（IPSAS）について

Q22. 貴団体では、会計職業専門家の国際的な連合組織である国際会計士連盟により策定された国際公会計基準（IPSAS）についてどの程度ご存知ですか。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. よく知っている	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%
2. 知っている	16 1.5%	1 2.7%	15 1.4%	1 8.3%	14 1.3%
3. あまり知らない	320 29.0%	19 51.4%	301 28.2%	3 25.0%	298 28.3%
4. まったく知らない	566 51.3%	7 18.9%	559 52.4%	5 41.7%	554 52.6%
5. わからない	198 18.0%	10 27.0%	188 17.6%	3 25.0%	185 17.6%
未回答	3 0.3%	0 0.0%	3 0.3%	0 0.0%	3 0.3%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q23. 税収について、「統一的な基準」では財源として純資産変動計算書に表示します。他方、税収を受益者負担と共に収益として計上してから行政コストを控除する様式である財務業績計算書に表示する考え方もあります。貴団体では、財務書類の作成目的（説明責任の履行、財政の効率化等）に照らし、どちらの方法が望ましいと思いますか。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. 税収を純資産変動計算書に表示する	299 27.1%	5 13.5%	294 27.6%	4 33.3%	290 27.5%
2. 税収を財務業績計算書に表示する	59 5.3%	2 5.4%	57 5.3%	0 0.0%	57 5.4%
3. どちらでもよい	156 14.1%	5 13.5%	151 14.2%	1 8.3%	150 14.2%
4. わからない	586 53.1%	24 64.9%	562 52.7%	7 58.3%	555 52.7%
未回答	3 0.3%	1 2.7%	2 0.2%	0 0.0%	2 0.2%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q24. 職員の退職後給付について、「統一的な基準」では退職手当に関して期末要支給額方式で算定した金額を退職手当引当金として貸借対照表に表示するとともに、退職手当引当金繰入額を行政コスト計算に表示します。他方退職手当だけではなく、退職年金を含めて算定した金額を退職給付引当金として財政状態計算書に表示するとともに、勤務費用及び利息費用を財務業績計算書に表示する考え方もあります。貴団体では、財務書類の作成目的（説明責任の履行、財政の効率化等）に照らし、どちらの方法が望ましいと思いますか。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. 期末要支給額方式で算定した金額を退職手当引当金として貸借対照表に表示するとともに、退職手当引当金繰入額を行政コスト計算書に表示する	357 32.4%	11 29.7%	346 32.5%	4 33.3%	342 32.4%
2. 退職手当だけではなく、退職年金を含めて算定した金額を退職給付引当金として財政状態計算書に表示するとともに、勤務費用及び利息費用を財務業績計算書に表示する	21 1.9%	1 2.7%	20 1.9%	0 0.0%	20 1.9%
3. どちらでもよい	125 11.3%	4 10.8%	121 11.4%	1 8.3%	120 11.4%
4. わからない	592 53.7%	20 54.1%	572 53.7%	7 58.3%	565 53.6%
未回答	8 0.7%	1 2.7%	7 0.7%	0 0.0%	7 0.7%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q25. 固定資産の減損について、統一基準は今後の検討課題とし、認識及び表示しません。他方、減損損失を費用として財務業績計算書に表示するとともに、減損損失累計額を財政状態計算書に表示する考え方もあります。貴団体では、財務書類の作成目的（説明責任の履行、財政の効率化等）に照らし、どちらの方法が望ましいと思いますか。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. 減損を認識及び表示する	141 12.8%	3 8.1%	138 12.9%	2 16.7%	136 12.9%
2. 減損を認識及び表示しない	186 16.9%	4 10.8%	182 17.1%	3 25.0%	179 17.0%
3. どちらでもよい	153 13.9%	5 13.5%	148 13.9%	1 8.3%	147 13.9%
4. わからない	617 55.9%	24 64.9%	593 55.6%	6 50.0%	587 55.7%
未回答	6 0.5%	1 2.7%	5 0.5%	0 0.0%	5 0.5%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q26. 固定資産の将来の除去費用について、統一基準は認識及び表示しません。他方、資産除去債務として財政状態計算書に表示するとともに、除去費用及び利息費用を財務業績計算書に表示する考え方もあります。貴団体では、財務書類の作成目的（説明責任の履行、財政の効率化等）に照らし、どちらの方法が望ましいと思いますか。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. 固定資産の将来の除去費用を認識及び表示する	142 12.9%	2 5.4%	140 13.1%	0 0.0%	140 13.3%
2. 固定資産の将来の除去費用を認識及び表示しない	243 22.0%	5 13.5%	238 22.3%	4 33.3%	234 22.2%
3. どちらでもよい	137 12.4%	5 13.5%	132 12.4%	2 16.7%	130 12.3%
4. わからない	577 52.3%	24 64.9%	553 51.9%	6 50.0%	547 51.9%
未回答	4 0.4%	1 2.7%	3 0.3%	0 0.0%	3 0.3%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

●財務書類の監査について

Q27. 貴団体では、財務書類の監査が必要だと思いますか。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. 必要だと思う	286 25.9%	3 8.1%	283 26.5%	3 25.0%	280 26.6%
2. 必要だと思わない	241 21.8%	10 27.0%	231 21.7%	5 41.7%	226 21.4%
3. どちらでもよい	227 20.6%	6 16.2%	221 20.7%	0 0.0%	221 21.0%
4. わからない	349 31.6%	18 48.6%	331 31.1%	4 33.3%	327 31.0%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q27-1. 貴団体では、財務書類の監査がなぜ必要だと思いますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 財務書類を公表するから	216 75.5%	2 66.7%	214 75.6%	3 100.0%	211 75.4%
2. 「粉飾」の可能性があるから	23 8.0%	0 0.0%	23 8.1%	1 33.3%	22 7.9%
3. 地域住民や議会や公債の購入者等が信頼性のある財務書類を必要としているから	126 44.1%	3 100.0%	123 43.5%	1 33.3%	122 43.6%
4. 国が財政健全化法等の運用にあたって信頼性のある財務書類を必要としているから	65 22.7%	1 33.3%	64 22.6%	1 33.3%	63 22.5%
5. 財務書類の作成担当者が慣れていないから	46 16.1%	0 0.0%	46 16.3%	1 33.3%	45 16.1%
6. その他	9 3.1%	0 0.0%	9 3.2%	0 0.0%	9 3.2%
7. わからない	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%
未回答	1 0.3%	0 0.0%	1 0.4%	0 0.0%	1 0.4%
合計	286	3	283	3	280

Q27-2. 貴団体では、誰が財務書類の監査を行うべきだと思いますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 現行制度のもとで監査委員の権限を拡張して行う	178 62.2%	2 66.7%	176 62.2%	1 33.3%	175 62.5%
2. 現行制度のもとで外部監査人の権限を拡張して行う	17 5.9%	0 0.0%	17 6.0%	0 0.0%	17 6.1%
3. 現行制度のもとで監査委員と外部監査人が協力して行う	32 11.2%	0 0.0%	32 11.3%	0 0.0%	32 11.4%
4. 現行制度とは別に監査委員・外部監査人とは別に、独立した公認会計士か監査法人が行う	43 15.0%	0 0.0%	43 15.2%	1 33.3%	42 15.0%
5. その他	3 1.0%	0 0.0%	3 1.1%	0 0.0%	3 1.1%
6. わからない	26 9.1%	1 33.3%	25 8.8%	1 33.3%	24 8.6%
未回答	10 3.5%	0 0.0%	10 3.5%	0 0.0%	10 3.6%
合計	286	3	283	3	280

Q27-3. 貴団体では、財務書類の監査がなぜ必要だと思わないのですか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 法律や通知によって要請されていないから	144 59.8%	5 50.0%	139 60.2%	3 60.0%	136 60.2%
2. 信頼性を確保する必要があるから	20 8.3%	0 0.0%	20 8.7%	0 0.0%	20 8.8%
3. 費用をかけてまで実施する必要があるから	119 49.4%	5 50.0%	114 49.4%	1 20.0%	113 50.0%
4. 粉飾する動機がないから	70 29.0%	2 20.0%	68 29.4%	1 20.0%	67 29.6%
5. その他	30 12.4%	5 50.0%	25 10.8%	2 40.0%	23 10.2%
6. わからない	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%
未回答	1 0.4%	0 0.0%	1 0.4%	0 0.0%	1 0.4%
合計	241	10	231	5	226

Q28. 貴団体は、固定資産台帳の監査が必要だと思いますか。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. 必要だと思う	162 14.7%	1 2.7%	161 15.1%	3 25.0%	158 15.0%
2. 必要だと思わない	269 24.4%	10 27.0%	259 24.3%	5 41.7%	254 24.1%
3. どちらでもよい	275 24.9%	6 16.2%	269 25.2%	0 0.0%	269 25.5%
4. わからない	388 35.2%	20 54.1%	368 34.5%	4 33.3%	364 34.5%
未回答	9 0.8%	0 0.0%	9 0.8%	0 0.0%	9 0.9%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q28-1. 貴団体では、固定資産台帳の監査がなぜ必要だと思いますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものすべてを選び、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. 固定資産は金額の信頼性も確保する必要があるから	140 86.4%	1 100.0%	139 86.3%	2 66.7%	137 86.7%
2. 公共施設等総合管理計画で利用するから	71 43.8%	0 0.0%	71 44.1%	2 66.7%	69 43.7%
3. PFI事業の検討で利用するから	7 4.3%	0 0.0%	7 4.3%	1 33.3%	6 3.8%
4. その他	10 6.2%	1 100.0%	9 5.6%	1 33.3%	8 5.1%
5. わからない	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%	0 0.0%
合計	162	1	161	3	158

Q28-2. 貴団体では、固定資産台帳の監査がなぜ必要だと思わないのですか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 固定資産は金額の信頼性まで確保する必要がないから	151 56.1%	3 30.0%	148 57.1%	2 40.0%	146 57.5%
2. 固定資産台帳を利用する予定がないから	11 4.1%	1 10.0%	10 3.9%	0 0.0%	10 3.9%
3. その他	94 34.9%	7 70.0%	87 33.6%	3 60.0%	84 33.1%
4. わからない	10 3.7%	0 0.0%	10 3.9%	0 0.0%	10 3.9%
未回答	8 3.0%	0 0.0%	8 3.1%	0 0.0%	8 3.1%
合計	269	10	259	5	254

●教育について

Q29. 貴団体では、職員に対して発生主義会計や複式簿記の教育・研修を実施しますか。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. 実施している	93 8.4%	10 27.0%	83 7.8%	4 33.3%	79 7.5%
2. 実施する予定がある	163 14.8%	6 16.2%	157 14.7%	2 16.7%	155 14.7%
3. 実施する予定はない	276 25.0%	2 5.4%	274 25.7%	0 0.0%	274 26.0%
4. 未定	566 51.3%	18 48.6%	548 51.4%	6 50.0%	542 51.4%
未回答	5 0.5%	1 2.7%	4 0.4%	0 0.0%	4 0.4%
合計	1,103 100.0%	37 100.0%	1,066 100.0%	12 100.0%	1,054 100.0%

Q29-1. 貴団体では、誰に対して研修を実施しますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、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. 全庁的の管理職	48 18.8%	1 6.3%	47 19.6%	0 0.0%	47 20.1%
2. 担当部局の管理職	13 5.1%	2 12.5%	11 4.6%	0 0.0%	11 4.7%
3. 担当部局の全員	118 46.1%	3 18.8%	115 47.9%	2 33.3%	113 48.3%
4. 監査事務局の管理職	3 1.2%	0 0.0%	3 1.3%	0 0.0%	3 1.3%
5. 監査事務局の全員	12 4.7%	0 0.0%	12 5.0%	0 0.0%	12 5.1%
6. その他	117 45.7%	13 81.3%	104 43.3%	4 66.7%	100 42.7%
未回答	5 2.0%	0 0.0%	5 2.1%	0 0.0%	5 2.1%
合計	256	16	240	6	234

Q29-2. 貴団体では、研修時間は延べで何時間をかけますか。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. 1～5時間	130 50.8%	3 18.8%	127 52.9%	2 33.3%	125 53.4%
2. 5～10時間	42 16.4%	4 25.0%	38 15.8%	2 33.3%	36 15.4%
3. 11～20時間	23 9.0%	3 18.8%	20 8.3%	0 0.0%	20 8.5%
4. 21～30時間	5 2.0%	1 6.3%	4 1.7%	1 16.7%	3 1.3%
5. 31時間以上	10 3.9%	2 12.5%	8 3.3%	0 0.0%	8 3.4%
6. その他	41 16.0%	3 18.8%	38 15.8%	1 16.7%	37 15.8%
未回答	5 2.0%	0 0.0%	5 2.1%	0 0.0%	5 2.1%
合計	256 100.0%	16 100.0%	240 100.0%	6 100.0%	234 100.0%

4 依頼文及び調査票



新地方公会計に関する実態調査

-----<はじめに>-----

- 「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」（平成 27 年 1 月 23 日付け総務大臣通知）により、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することが要請されています。
- 本調査は、この総務省「統一的な基準」による財務書類をはじめとした発生主義・複式簿記の導入状況について、その実態を調査するために実施するものです。
- 本調査は、日本会計研究学会特別委員会「新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践」（委員長：山浦久司・明治大学教授）が実施します。
- 本調査は、文部科学省・学術振興会の科学研究費補助金（「地方自治体における新公会計システムの導入と運用に関する理論的・実証研究」基盤研究(B)(一般)15H03400）の学術研究の一環として実施するもので、調査結果は学術研究目的以外には利用しません。
- 本調査票は全ての地方公共団体を対象にお送りしています。
- 調査結果は平成 28 年 10 月頃に日本会計研究学会のホームページ内（<http://www.jaa-net.jp/sc2014a>）で公開します。

-----<ご回答にあたってのお願い>-----

- 本調査は、調査項目のほぼ全てが選択式となっています。設問の中には複数の選択肢を回答するものもございます。なお、複数の選択肢を回答する設問について、分かりやすいように「※」をつけております。設問の注意書きに沿ってご回答ください。
- ご回答内容に応じてご担当部署が異なる場合、お手数ですがご担当の部署に調査票を回付の上、ご記入をお願い致します。
- ご回答いただく個々の調査票の内容が他に知られることはございません。
- ご記入いただきました個人情報とは本調査の分析及びご回答内容の確認を行う目的で利用いたします。ご回答内容について個別に確認する可能性もございます。
- ご回答者様の団体名、部署は必ずご記入ください。
- ご記入いただいた調査票はお忙しいところ恐縮ですが、

平成28年6月24日(金)までに、

同封の返信用封筒にてご送信くださいますようお願い申し上げます。

【回答済み調査票の送付先／調査に関する問い合わせ先】

明治大学経営学部 石津研究室

E-mail: tishizu@meiji.ac.jp

TEL : 03-3296-2050

※ご不明な点はメールにてお問い合わせください

日本会計研究学会特別委員会「新しい地方公会計の理論、制度、および活用実践」

委員長：山浦久司（明治大学）

委員（50 音順）：東 信男（会計検査院）、石井和敏（青山公会計公監査研究機構）、石川恵子（日本大学）、石津寿恵（明治大学）、遠藤尚秀（福知山公立大学）、大塚成男（千葉大学）、尾上選哉（大原大学院大学）、兼村高文（明治大学）、齋藤真哉（横浜国立大学）、佐藤綾子（富山国際大学）、佐藤 亨（日本生産性本部）、鈴木 豊（青山学院大学）、古庄 修（日本大学）、林 賢（青山公会計公監査研究機構）、松尾貴巳（神戸大学）、山口幸三（明星大学）、山本 清（東京大学）、吉本理沙（愛知大学）

●財務書類の作成（現状の利活用を含む）についてお答えください

Q1. 貴団体では、平成 26 年度決算について、どのモデルに基づいて財務書類を作成しましたか。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。

1. 基準モデル	2. 総務省方式改訂モデル
3. 東京都会計基準またはその準用	4. その他のモデル
5. 作成していない	

「5.」以外を回答した方

Q1-1 へ

「5.」と回答した方

Q3 へ

Q1-1. 貴団体では、平成 26 年度決算の財務書類がいつ完了しましたか。以下の（ ）内に記載してください。

() 月 () 旬頃

Q1-2. 貴団体では、財務書類が企画・財政部門での予算案作成にあたっての参考資料として利用されていますか。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。

1. 積極的に利用している	2. (必要に応じて) 部分的に利用している
3. 特に利用していない	4. わからない

Q1-3. 貴団体で、将来計画を展望したり、内部での財政状態の認識共有化に用いたり、地域住民への説明に利用したりして、財務書類を活用している事例があれば、下記に記載してください。

Q2. 貴団体では、平成 26 年度決算について、財務書類を公表しましたか。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。

1. 公表した	2. 公表していない

「1.」と回答した方

Q2-1 へ

「2.」と回答した方

Q3 へ

Q2-1. 貴団体では、作成した財務書類を全て公表しましたか。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。

1. 財務書類 4 表と附属明細書	2. 財務書類 4 表のみ

Q2-2. 貴団体では、財務書類をどのように公表しましたか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。※

1. 広報誌	2. ホームページ
3. 財務報告書（年次報告書等の独立した紙媒体）	4. 1、3 とは別の住民向けパンフレット
5. 住民向けの説明会	6. その他（具体的に：)

Q3. 貴団体では、固定資産台帳の整備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選び、番号に○印をつけてください。

1. 既に完了している	2. 平成 28 年度に完了する予定
3. 平成 29 年度に完了する予定	4. 平成 30 年度以降に完了する予定
5. 作成しない	6. 未定

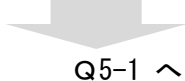
Q4. 貴団体では、公共施設等総合管理計画の策定についてどのような予定ですか。以下の選択肢の中から、最もよくあてはまるものを選び、番号に○印をつけてください。

1. 既に策定済み	2. 平成 28 年度に策定する予定
3. 平成 29 年度以降に策定する予定	4. 策定しない
5. 未定	

Q5. 貴団体では、平成 29 年度以降どのモデルに基づいて財務書類を作成する予定ですか。以下の選択肢の中から、最もよくあてはまるものを選び、番号に○印をつけてください。

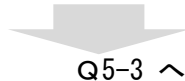
1. 「統一的な基準」	2. 東京都会計基準またはその準用
3. 1、2 以外のモデル	4. 「統一的な基準」とその他のモデルの併用
5. 作成しない	6. 未定

「1.」「4.」と回答した方



Q5-1 へ

「2.」「3.」と回答した方



Q5-3 へ

「5.」「6.」と回答した方



Q11 へ

Q5-1. 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選び、番号に○印をつけてください。

1. 監査法人	(具体的に：)
2. コンサルティング会社	(具体的に：)
3. システムベンダー	(具体的に：)
4. その他	(具体的に：)
5. 独自で導入	
6. 未定	

Q5-2. 貴団体では、標準ソフトウェアを利用する予定ですか。以下の選択肢の中から、最もよくあてはまるものを選び、番号に○印をつけてください。

1. 既に利用している	2. 利用する予定がある
3. 利用する予定はない	4. 未定

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選び、番号に○印をつけてください。

1. 日々仕訳	2. 月次の一括仕訳
3. 四半期の一括仕訳	4. 半期の一括仕訳
5. 期末の一括仕訳	6. その他（具体的に：)
7. 未定	

Q5-4. 貴団体では、仕訳や入力などの複式簿記の会計処理についてどのように対応する予定ですか。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。

1. 財務書類の主管課が処理
2. 各課が処理
3. 各部の総務課等が処理
4. その他（具体的に： ）
5. 未定

Q5-5. 貴団体では、どのようなサイクルで財務書類を作成する予定ですか。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。

1. 月次
2. 四半期
3. 半期
4. 年次
5. その他（具体的に： ）
6. 未定

●財務書類の誤謬のチェックについてお答えください

Q6はQ5で「1.」「2.」「3.」「4.」の何れかを回答した方のみお答えください

Q6. 貴団体では、財務書類の作成担当者以外による財務書類の情報の誤謬（データの誤入力による表記ミス）のチェックを実施していますか。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。

1. 実施している 2. 実施する予定がある
3. 実施する予定はない 4. 未定

「1.」「2.」と回答した方

Q6-1 ^

「3.」「4.」と回答した方

Q7 ^

Q6-1. 貴団体では、誤入力をチェックする仕組みをどのように整備する予定ですか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。これから実施する団体は予定をお答えください。

1. 各課で誤入力をチェックする仕組みを整備する
2. 会計課が誤入力をチェックする仕組みを整備する
3. 財政課が誤入力をチェックする仕組みを整備する
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
5. その他（具体的に： ）

●財務書類の公表についてお答えください

Q7～Q8はQ5で「1.」「2.」「3.」「4.」の何れかを回答した方のみお答えください

Q7. 貴団体では、固定資産台帳の公表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選び、番号に○印をつけてください。

Q10. 貴団体では、行政コスト計算書など、財務書類の数値を用いて、経済性・効率性・有効性などの行政監査（行政評価）を実施していますか。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。

1. 実施したことがある 2. 実施する予定がある
3. 実施する予定はない 4. 未定

「3.」と回答した方

Q10-1 ^

「3.」 以外を回答した方

Q11 ^

Q10-1. 貴団体では、なぜ実施しないのですか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。※

1. 人員体制が十分でないから
2. 時間的制約があるから
3. 他に優先すべき重点・着眼点があるから
4. 費用をかけてまで実施する必要がないから
5. その他（具体的に： ）
6. わからない

●予算、決算、行政評価と財務書類との関係についてお答えください

Q11 は全ての方がお答えください

Q11. 貴団体では、部門（局、部、課等）、事業等のセグメントでいずれかの財務書類を作成していますか。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。

1. 作成している
2. 作成する予定がある
3. 作成する予定はない
4. 未定

「1.」「2.」と回答した方

Q11-1 $\wedge$

「3.」「4.」と回答した方

Q12 $\wedge$

Q11-1. 貴団体では、セグメント別の財務書類を公表していますか。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。

1. 公表している 2. 公表する予定がある
3. 公表する予定はない 4. 未定

Q11-2. 貴団体では、どのような単位でセグメント別の財務書類を作成しましたか。以下の選択肢の中から、**あてはまるものをすべて**選び、番号に○印をつけてください。これから作成する団体は予定をお答えください。

※

1. 部門（局、部、課等）別
2. 政策別
3. 施策別
4. 事業別
5. 施設別
6. その他（具体的に：
6. 未定

「4.」と回答した方

Q11-3 $\wedge$

「4.」以外を回答した方

Q11-4 $\wedge$

Q11-3. 貴団体では、事業別財務書類の作成に当たり、事業の単位を新たに設定しましたか。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。これから作成する団体は予定をお答えください。

1. 既存の事務事業等の単位で作成（約 個） 2. 新たに設定した管理事業単位で作成（約 個）
3. その他（具体的に： ） 4. 未定

Q11-4. 貴団体では、セグメント別の財務書類の作成に当たり、管理単位の変更等を行いましたか。以下の選択肢の中から、**あてはまるものをすべて**選び、番号に○印をつけてください。これから作成する団体は予定をお答えください。※

1. 予算、決算書の款項目の体系
2. 行政評価書の評価単位
3. 変更は予定していない
4. その他（具体的に： ）
5. 未定

Q11-5. 貴団体では、セグメント別の財務書類の作成に当たり、設定したセグメント別の目標／実績比較を可能とする、目標値や計画値の設定（たとえば利用者一人当たり目標行政コスト等の設定）を行いましたか。以下の選択肢の中から、**あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。**これから作成する団体は予定をお答えください。※

1. 部門（局、部、課等）別
2. 政策別
3. 施策別
4. 事業別
5. 施設別
6. その他（具体的に：
6. 未定

Q12. 貴団体では、財政規律を定めた条例がありますか。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。

1. 財政規律を定めた条例がある

Q13. 貴団体では、平成26年度の歳入歳出決算がいつ完了しましたか。以下の（）内に記載してください。

() 月 () 旬頃

Q14. 貴団体では、企画部門と財政部門が業務遂行上、どのような関係になっていますか。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。

1. 両部門は相互に独立して業務を行っている（日常的な業務上の交流はない）
2. 両部門は独立して業務を遂行しているが、非公式な情報交換は行われている
3. 両部門の業務遂行にあたって、公式な情報交換や共同の意思決定のための仕組みがある
4. 両部門の業務は組織上区分されていない
5. その他（具体的に： ）

Q15. 貴団体では、貴団体では事務事業評価を実施していますか。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。

1. 全ての事務事業に対して実施した
3. 実施していない

2. 一部の事務事業に対して実施した

3. 実施していない

「1.」「2.」と回答した方

Q15-1 ^

「3.」と回答した方

Q16 ^

Q15-1. 貴団体では、事務事業評価シートに以下の事項が含まれていますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。※

- ## 2. 手数料・使用料収入

- #### 4. 減価償却費

6. その他（具体的に： ）

●「統一的な基準」についてお答えください

Q16～Q17 は全ての方がお答えください

Q16. 貴団体では、「統一的な基準」による財務書類について、これまでの財務書類と比較してどのような効果を期待していますか。以下の各項目について選択肢の中から、それぞれ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。

	大いに 期待している	やや 期待している	あまり 期待していない	全く 期待していない	わからない
説明責任の向上	1	2	3	4	5
業務の効率化	1	2	3	4	5
固定資産の適正な管理	1	2	3	4	5
他自治体との財政比較	1	2	3	4	5
予算編成への活用	1	2	3	4	5
PFI への活用	1	2	3	4	5

Q17. 貴団体では、固定資産台帳について、どのような効果があると思いますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。※

- ## 2. 施設の更新計画の立案が可能になる

4. わからない

「3.」と回答した方

Q17-1 ^

「3.」以外を回答した方

Q18 ^

Q17-1. 貴団体では、PFI 事業のより適当な検討が可能となるためには、固定資産台帳にどのような項目が記載されるべきかとお考えですか。お考えがありましたら、下記に記載してください。

Q18. 貴団体では、計画書等の意思決定のための資料として、「統一的な基準」による財務書類の情報をどの程度利用することが期待されますか。以下の各項目の選択肢の中から、それぞれ最もよくあてはまるものを選び、番号に○印をつけてください。

	大いに 期待している	やや 期待している	あまり 期待していない	全く 期待していない	わからない
総合計画書	1	2	3	4	5
実施計画書	1	2	3	4	5
予算編成の方針	1	2	3	4	5
予算の要求	1	2	3	4	5
予算の審議	1	2	3	4	5
行政評価報告書	1	2	3	4	5

Q19. 貴団体では、「統一的な基準」による財務書類の情報をどのような意思決定に利用することを期待していますか。Q18に挙げられた項目の以外で期待される事項がありましたら、下記に記載してください。

Q20. 貴団体では、「統一的な基準」による財務書類について、住民や議員にとってどの決算書の理解が難しいと思いますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。※

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
5. 附属明細書	6. 全ての財務書類
7. わからない	8. その他（具体的に： ）

Q21. 「統一的な基準」では注記に追加情報として財務書類と既存の決算情報との関連性について記載しますが、予算への準拠性に関する情報は提供されません。このように統一基準による財務書類は予算・決算制度と区分されています。貴団体では、両者の関係についてどのようにお考えですか。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。

1. 予算・決算制度の情報と財務書類を調整して関連付けて報告する
2. 予算・決算制度の情報と財務書類は別の体系であるので関連付ける必要はない
3. 内部管理として予算・決算制度の情報と財務書類の情報を関連付ける
4. 将来、我が国でも国際公会計基準（IPSAS）のように予算準拠情報も財務書類に記載されるように義務付けされた時に検討すればよい
5. その他（具体的に： ）
6. わからない

●国際公会計基準（IPSAS）についてお答えください

Q22～Q26 は全ての方がお答えください

Q22. 貴団体では、会計職業専門家の国際的な連合組織である国際会計士連盟により策定された国際公会計基準（IPSAS）についてどの程度ご存知ですか。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。

1. よく知っている	2. 知っている
3. あまり知らない	4. まったく知らない
5. わからない	

Q23. 税金について、「統一的な基準」では財源として純資産変動計算書に表示します。他方、税金を受益者負担と共に収益として計上してから行政コストを控除する様式である財務業績計算書に表示する考え方もあります。貴団体では、財務書類の作成目的（説明責任の履行、財政の効率化等）に照らし、どちらの方法が望ましいと思いますか。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。

1. 税金を純資産変動計算書に表示する	2. 税金を財務業績計算書に表示する
3. どちらでもよい	4. わからない

Q24. 職員の退職後給付について、「統一的な基準」では退職手当に関して期末要支給額方式で算定した金額を退職手当引当金として貸借対照表に表示するとともに、退職手当引当金繰入額を行政コスト計算に表示します。他方退職手当だけではなく、退職年金を含めて算定した金額を退職給付引当金として財政状態計算書に表示するとともに、勤務費用及び利息費用を財務業績計算書に表示する考え方もあります。貴団体では、財務書類の作成目的（説明責任の履行、財政の効率化等）に照らし、どちらの方法が望ましいと思いますか。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。

1. 期末要支給額方式で算定した金額を退職手当引当金として貸借対照表に表示するとともに、退職手当引当金繰入額を行政コスト計算書に表示する
2. 退職手当だけではなく、退職年金を含めて算定した金額を退職給付引当金として財政状態計算書に表示するとともに、勤務費用及び利息費用を財務業績計算書に表示する
3. どちらでもよい
4. わからない

Q25. 固定資産の減損について、統一基準は今後の検討課題とし、認識及び表示しません。他方、減損損失を費用として財務業績計算書に表示するとともに、減損損失累計額を財政状態計算書に表示する考え方もあります。貴団体では、財務書類の作成目的（説明責任の履行、財政の効率化等）に照らし、どちらの方法が望ましいと思いますか。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。

1. 減損を認識及び表示する	2. 減損を認識及び表示しない
3. どちらでもよい	4. わからない

Q26. 固定資産の将来の除去費用について、統一基準は認識及び表示しません。他方、資産除去債務として財政状態計算書に表示するとともに、除去費用及び利息費用を財務業績計算書に表示する考え方もあります。貴団体では、財務書類の作成目的（説明責任の履行、財政の効率化等）に照らし、どちらの方法が望ましいと思いますか。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。

1. 固定資産の将来の除去費用を認識及び表示する
2. 固定資産の将来の除去費用を認識及び表示しない
3. どちらでもよい
4. わからない

●財務書類の監査についてお答えください

Q27 は全ての方がお答えください

Q27. 貴団体では、財務書類の監査が必要だと思いますか。以下の選択肢の中から、最もよくあてはまるものをつ選び、番号に○印をつけてください。

1. 必要だと思う	2. 必要だと思わない
3. どちらでもよい	4. わからない

「1.」と回答した方

Q27-1 へ

「2.」と回答した方

Q27-3 へ

「3.」「4.」と回答した方

Q28 へ

Q27-1. 貴団体では、財務書類の監査がなぜ必要だと思いますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選り、番号に○印をつけてください。※

1. 財務書類を公表するから
2. 「粉飾」の可能性があるから
3. 地域住民や議会や公債の購入者等が信頼性のある財務書類を必要としているから
4. 国が財政健全化法等の運用にあたって信頼性のある財務書類を必要としているから
5. 財務書類の作成担当者が慣れていないから
6. その他（具体的に： ）
7. わからない

Q27-2. 貴団体では、誰が財務書類の監査を行うべきだと思いますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選り、番号に○印をつけてください。※

1. 現行制度のもとで監査委員の権限を拡張して行う
2. 現行制度のもとで外部監査人の権限を拡張して行う
3. 現行制度のもとで監査委員と外部監査人が協力して行う
4. 現行制度とは別に監査委員・外部監査人とは別に、独立した公認会計士か監査法人が行う
5. その他（具体的に： ）
6. わからない

Q28 へ

Q27-3. 貴団体では、財務書類の監査がなぜ必要だと思わないのですか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選り、番号に○印をつけてください。※

1. 法律や通知によって要請されていないから
2. 信頼性を確保する必要がないから
3. 費用をかけてまで実施する必要がないから
4. 粉飾する動機がないから
5. その他（具体的に： ）
6. わからない

Q28. 貴団体は、固定資産台帳の監査が必要だと思いますか。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。

1. 必要だと思う 2. 必要だと思わない
3. どちらでもよい 4. わからない

「1.」と回答した方

「2.」と回答した方

「3.」「4.」と回答した方

Q28-1 ^

Q28-2 $\wedge$

Q29 ^

Q28-1. 貴団体では、固定資産台帳の監査がなぜ必要だと思いますか。以下の選択肢の中から、**あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。**※

1. 固定資産は金額の信頼性も確保する必要があるから
2. 公共施設等総合管理計画で利用するから
3. PFI 事業の検討で利用するから
4. その他（具体的に： ）
5. わからない

Q29 ^

Q28-2. 貴団体では、固定資産台帳の監査がなぜ必要だと思わないのですか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。※

1. 固定資産は金額の信頼性まで確保する必要がないから
2. 固定資産台帳を利用する予定がないから
3. その他（具体的に： ）
4. わからない

●教育についてお答えください

Q29 は全ての方がお答えください

Q29. 貴団体では、職員に対して発生主義会計や複式簿記の教育・研修を実施しますか。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。

1. 実施している	2. 実施する予定がある
3. 実施する予定はない	4. 未定

「1.」「2.」と回答した方

「3.」「4.」以外を回答した方

Q29-1 ^

Q30 ^

Q29-1. 貴団体では、誰に対して研修を実施しますか。以下の選択肢の中から、あてはまるものをすべて選び、番号に○印をつけてください。※

