

地方自治みえ

発行所
三重県地方自治研究センター
三重県津市栄町2丁目361番地
(一)三重県地方自治労働文化センター内
TEL059-227-3298
FAX059-227-3116
<http://www.mie-jichiken.jp/>
info@mie-jichiken.jp



はじめに

つい先日、三重県のY市を訪れた折りに、短時間だが市長と話す機会があった。市長は公認会計士でもあるので、公会計には並々ならぬ関心を寄せている。前職の市議会議員の時には、市役所職員の時間外労働の多さを問題にし、ブログに「コスト意識、人件費管理の徹底を行うには地方自治体の会計システムを抜本的に変えていく必要があります。」と書いていた。総務省が推奨してきた様々な方式には違和感を持ち、当時独自方式だった東京都方式の方が理

いた(この意見は公会計に関心のある公認会計士の多数派の意見だと思ふ)。先進市である東京都町田市へも視察に行っている。市長になって、総務省が進める「統一的な基準」に基づく地方公会計の整備の担い手とならざるを得なくなった。ただ、まだ違和感は解消しないようだ。市役所のような大きくて複雑な組織をたった一枚のバランスシートで示せと言ったところで、何も見えてこない。町田市で見てきたような「セグメント(分節、一つのまとまりをもった部分、個々の事業)」別の財務書類がなくて、公会計の活用と言っても限界がある。もちろん一足飛びに、時間外勤務時間の良好なマネジメントや人件費総務部一括管理の廃止までは行かないだろう。順序は逆で、組織のマネジメントやコントロール(統制)の改良の結果を公会計が表現できるのかということだが、それにしても目標がずーっと遠くにあるように思える。

このもどかしさは何に原因があるのだろうか。

財務書類の作成自体が目標とされ、誰のために、何のために、財務書類を作るのかという基本が等閑視されているためではないだろうか。

財務書類の整備状況

それでは、現在の自治体の公会計(地方公会計)の整備状況はどうなっているのだろうか。

現状の出発点になっているのは、総務省の大臣通知「今後の地方公会計の整備促進について」(総財務第一〇二号一〇一四年五月二三日)である。何か新しい法律、政令や省令があるわけではない。地方公会計は法令によらない制度だということである。遠い昔にはそれらしい根拠がなかったわけではないが、直接の根拠には乏しい。しかし、法令によらないのだから無視しても差し支えないとはいえないほどに、細密に事細かに決め事が張り巡らされており、抜け出ることが不可能だと思わなければならない。自治体が主人公(したがって、市民と議員と職員が主役の)制度とするためには、少なくともその制度の活用と成果の享受には、自発的な何かが必要だ。その自発的な何かを議会と自治体の組織内部の変化に求めようというのが本稿の目的でもある。

公会計の目的

さて何が総務省から求められているのか。

「地方公会計は、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、現金主義会計では見えにくいコストやストックを把握すること、中長期的な財政運営への活用の充実に期待できるため、各地方公共団体において、その整備を推進していくことは極めて重要であると考える」とある。

総務省は地方公会計を現行制度の「補完」で、現金主義会計では見えにくい「コスト」や「ストック」を把握することが「極めて重要」だと考えている。課題は、

「(現行制度が)本格的な複式簿記を導入していないことから、事業別や施設別の分析ができていないのではないかと、また、公共施設等のマネジメントにも資する固定資産台

帳の整備が十分でないのではないか」といったことである。そのために、「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。」と続く。

「統一的な基準」は、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」(二〇一四年四月三〇日)の報告書に示されており、「統一的な基準による地方公会計マニュアル」(一五年一月二三日、一六年五月改訂版)がまとめられた。それに基づいて、「原則として一五年度から一七年度までの三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」となった。

この三年間が一七年度で終わり、私たちの目の前におびただしい数の財務書類(通常、企業で言うところの財務諸表)が公表されている。総務省は一八年三月三十一日付けで点検している。それによれば、一般会計等財務書類の整備は1,577団体(全団体の88.2%)で整備済み、作成中のところが206(同11.5%)あり、未着手というのが5(同0.3%)あった。

同じ調査で総務省は、固定資産台帳の整備状況についても調べており、こちらは整備済みが1,704(95.3%)、整備中が84(4.7%)で、未整備は0だった。固定資産台帳というのは、固定資産を、「その取得から除売却処分に至るまで、その経緯を個々の資産ごとに管理するための帳簿であり、所有する全ての固定資産(道路、公園、学校、公民館等)について、取得価額、耐用年数等のデータを網羅的に記載したものである」として整備された。公有財産台帳、道路台帳などの法定台帳などを元に、総務省が示したマニュアルに

図表1 一般会計等財務書類の整備状況 (18年3月31日現在)

作成状況	都道府県		市区町村		合計
			指定都市	指定都市除く市区町村	
作成済み	41 (87.2%)	1,536 (88.2%)	19 (95.0%)	1,517 (88.1%)	1,577 (88.2%)
作成中	5 (10.6%)	201 (11.5%)	1 (5.0%)	200 (11.6%)	206 (11.5%)
未着手	1 (2.1%)	4 (0.2%)	0 (0.0%)	4 (0.2%)	5 (0.3%)
合計	47 (100.0%)	1,741 (100.0%)	20 (100.0%)	1,721 (100.0%)	1,788 (100.0%)

したがってとはいえず、各自治体独自の取り組みによって整備された。資産等の「棚卸」と表現されているが、実地棚卸（実際の固定資産を確認）か、台帳等での棚卸（主に既存の台帳記載の資産を対象）かについては自治体によって相当な差があると見られる。

この財務書類と固定資産台帳の整備状況調査報告書は詳細をきわめ、全都道府県・市区町村の個別名を記した欄に、三年間の整備期間の締切に間に合ったか間に合わなかったかなども記され、数十ページに及ぶ一覧表が作られている。整備状況に関する無言の圧力が自治体へと加わるようになってきている。

固定資産台帳

財務書類の整備にもまして、固定資産台帳の整備はきわめて重要な意義を持つものとなった。なぜなら

ば、地方公会計の整備は正確な貸借対照表を作れるかどうかにかかっており、正確な貸借対照表は正確な開始貸借対照表を作れるかどうかにかかっていて、つまり開始時点での正確な流動資産と固定資産の額、負債の額を確定できるかにかかっていると言え換えることができる。流動資産（現預金など）と負債は書類がないとか記録がないとかいうことは考えられない。しかし固定資産に関しては、取得の経緯、取得原価、耐用年数、現存の確認、価額評価の方法などこれまでの経験が及ばないものばかりだ。

たとえば東京都の例を見てみよう。東京都は公会計について最も先進的な自治体と目されている。開始貸借対照表もいち早く整備した。〇四年に「機能するバランスシート」という名前で公表している。そのときの東京都一般会計の固定資産総額は約一八兆円であった。現在公表されている最新の財務書類（統一的な基準による）の固定資産総額は約三二兆円である。この一三年間に約一四兆円も増えたことになっている。いかに東京一極集中となっている、そんなことはあり得ない。東京都は公有財産台帳の五年ごとの評価替えを行っていき、この間増えた固定資産もあるだろう。でもこんなには増えない。増加分のうち一〇兆円近くは、記載が漏れていた、評価し直したなど新たに見つけ出した固定資産額だという。実地棚卸を相当根気よくやらなければこうはならない。別な言い方でいうと、公有財産台帳の付け替えと実地棚卸の精度によって相当に違ってくるということだ。

他の自治体を幅広く見てみると、一五年度財務書類と一六年度財務書類を比較して、一六年度に固定資産台帳の整備にともなって急激に固定

資産が増えたところとそうでないところが混在していることが分かる。固定資産台帳整備の粒度が揃っていないというところが原因だと思われる。この事実が、財務書類の活用には大きな影響を与える。

複式簿記

現在進められている地方公会計の特徴をさらに見ていくことにしよう。先に示したように「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」がポイントになっているので、次に「複式簿記の導入を前提とした」の部分を探してみたい。これを検証するのはたやすいことだろうと思う。誰でも県庁や市町の職員をつかまえて、「今度自治体は複式簿記を導入したのですか、何か変化は感じられますか？」と聞いてみればよい。たぶん財務書類作成の直接の担当者以外は肌で感じられる変化を感じ取ってはいないと思う。財務書類の担当者でさえ、たしかに企業形式の財務書類は作るようになったのだが、「簿記」を導入したとは感じていないのではないかと。たとは感じていないのではないかと。たとは感じていないのではないかと。

（出納整理期間以降）、優先順位の高い決算の調製や決算統計の作成などの仕事が終わった後、予算編成までの短い時間を使って、あるいは予算編成・査定の仕事が一段落付いた空いている時間に1年分の帳簿をいっぺんにつけるというのでは、複式簿記の考え方やコスト意識が身につくというのは夢のまた夢のような気がする。現在の公会計整備の状況では、現場ではそのようなことが一般的だ。活用よりはやらされ感が先

に立つ。総務省はそのこともお見通しで、今年の三月三十一日現在の調査でも聞いている。「日々仕訳」をしていかどうかという設問が設けられている。「取引の都度、伝票単位ごとに仕訳を行う方法（日々仕訳）」により次年度中に財務書類の作成を行う「団体」を定義とする設問で、取引の都度に仕訳を行うという意味で都度仕訳とも言う。これなら帳簿をつける、それも複式でというイメージだが、残念ながらこれは少数派だ。都道府県では五都府県が日々仕訳を行っているという。東京、新潟、神奈川、愛知、大阪の五つだ。大きな自治体による先進的な取り組みかと思われるが、政令市はゼロ、九二の市町村が日々仕訳を行っているという。九二の市町村の内訳は、市が二七、特別区が七である。町村五八だ。東日本が過半で、関西以西は一一自治体にとどまる。やらされ感、複式簿記仕訳の低調、活用例の少なさ、などと書く今回

の地方公会計改革・導入は失敗だったと主張する論拠を並べているように思われるかも知れない。結論はそうなるかも知れないが、地方公会計を論じようとすると筆者の意図はそうではない。

一九八〇年代から先人に導かれて公会計研究に携わり、九七年には国際公会計学会の設立に参加した。現在でも国際公会計学会の学会発表の大半は自治体の公会計に関するものである。公会計には中央政府の会計も含まれるが、イノベーションが期待できるのは日本の場合地方自治体である。当初、将来の地方財政論の主流には会計学との相互乗り入れが進むだろうと考えていたが、それは当てはずれた。地方財政学会との交流も途切れがちである。しかし、公会計という仕組みを使わなければ

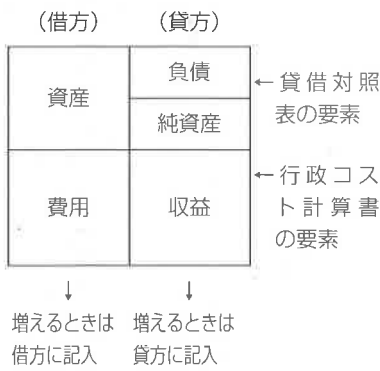
ば、記録できない事実、発見できない事実、報告できない事実が存在する。すべての事実(会計事象)として「取引」という原因と結果の二面(「複」式の意味)に分けて構造化し、記録する。取引の束を計算し、損益、残高などを確定する。取引の過程と結果を報告する。この報告なしには、受託者は次の判断を下さず、委託者・信託者は評価を正しく行えず、受託者の責任を解除できない。

簿記の五要素

複式簿記を前提にとはどういうことを意味するのだろうか。もう少し見よう。

総務省「統一的な基準による地方公会計マニュアル(一六年五月改訂版)」は、最初のところで「仕訳の考え方」を述べている。要約すると図表2のようになる。上記マニュアルでは、貸借対照表と行政コスト計算書を横に並べて書いてあるが、複式簿記全体を理解するためには左のように重ねて図示するのが望ましい。複式簿記は最初「算術、幾何、比及び比例全書」(ルカ・パチョーリ、一四九四年)という数学者の本に出てくる。位置と計算に関する科学だったわけだ。だから位置に関する

図表2 複式簿記の5要素



る情報は大切だ。借方、貸方は現在、借りる、貸すという意味合いをもっていないが、借方は「左」、貸方は「右」という位置は不変だ。もうひとつ、資産と費用は同列、借方(左)の項目であることは重要である。資産の増加と費用の増加は同列、つまり位置として同じ性質があるということも示している。(後述)

複式簿記は五つの主要な要素からなっている。その下に様々な勘定科目が連なっている。各取引は五つ要素に応じて、(借方)資産の増加、負債の減少、純資産の減少、費用等の発生、(貸方)資産の減少、負債の増加、純資産の増加、収益等の発生の八つのパターンのいずれかをとる。

発生主義

もう一つの地方公会計の特徴としては発生主義の採用が挙げられる。財務書類作成要領の趣旨によると、「複式簿記・発生主義会計に基づき財務書類を作成すること、単式簿記・現金主義会計を補完する」とされている。

発生主義とは、経済事象の「発生」に着目した会計処理原則で、現金支出を伴わないコスト(減価償却費、退職手当引当金等)の把握ができる。これによって減価償却費、退職手当引当金等コスト情報が見える化されることになる。現金が動くのは、その設備など(固定資産)を購入した初年度だけだ。あとは壊れるまで使う。初年度以降はその設備はただで使う。寿命が来たら、途方に暮れる。買い換えのための貯金など用意していない。一から補助金の申請をし、起債の承認をとって、初めから繰り返す。あまり合理的なやり方ではない。年々一定額(一定率でもよい)が費用として計上される。設備の価値が毎年一定の割合で

減価すると考える。そうするとその設備の生産物には一定額の費用がかかっていると考えることができ、設備は毎年一定額の費用(コスト)に振り替わる。

この考え方は鉄道事業のような巨額の設備投資を必要とする産業の誕生、その設備投資を多数の株主から集めなければならないという事情のもとで生み出され発展した。配当の原資である利益は毎年の理論的な費用に対応して計算されなければならぬ。費用と収益を対応させ、期間配分によって利益と費用を計算する。

こうした歴史的事情そのものは公会計には直接関係ないかも知れない。配当をきっちり決めなければならぬというのではないからだ。しかし自治体の鉄道事業も同じ理論的課題を背負っている。毎年の経営にどれほどの費用(フルコスト)がかかっているかを理論的にできるだけ正確に算出しなければならぬ。配当は算出しなければならぬ。配当は算出しなければならぬ。鉄道は運行するために、線路、車両、駅舎、トンネルなどの設備投資の他、定年まで働いても、あるいは途中で退職するにしろ、退職金を支払わなければならない。労働者を雇用しては、年々の現金での支払いは初年度を除けば設備投資の支払は出て行かないし、退職金の支給日までは、現金は出ていかなければならぬ。毎年勘定しなければならないのは合理的な経営にとつては必要なことだ。鉄道事業に限らず、この考え方は重要で、フルコストを知るといのは重要なことである。行政コスト計算書はこの考え方に基いて作られる。

現金主義は測定の対象を現金(及び現金同等物)に限っている。もし現金の移動のみならず、固定資産の価値の変動なども対象とするのであ

れば、発生主義が考えているような減価償却、各種引当金、未払金、未払費用というような道具立てを必要とする。言い換えれば、対象を現金(現金主義)からすべての経済資源(発生主義)に拡大しようとするときに、これまでの自治体の会計が採用してこなかった理論を採用しなければならぬということである。

マニュアルは現金主義に対して、現金支出を伴わないコスト(減価償却費、退職手当引当金等)の把握ができない、と短所を指摘すると合わせて、発生主義については、投資損失引当金といった主観的な見積りによる会計処理が含まれると短所を指摘している。主観的な見積りにも投資損失引当金に限らないが、未実現の現金、動いていない現金、将来の現金を会計で扱うためには、公正なかつ厳密なルールを自ら守っているということを常に外部に示していなければならないという新しい責任を負うことになる。

発生主義による利益計算は、利益配分を受ける利害関係者(主に株主)に対する説明責任に関してルール化された。さらに利益に課税する税務当局によってルールが上乗せされた。利益を恣意的に圧縮するのを認めれば、課税も課税の公平も実現できない。会社法や金融商品取引法、法人税法などは企業の利益計算をコントロール(統制)するルールを作り上げた。ところが、自治体の公会計の場合、この二つのメンバーは働かない。利害に直接与る株主は自治体の場合いない。自治体は本体的活動に対して課税されない。確かに自治体の市民は自治体の成果の利害関係者であるかも知れないが、利益計算のルールに利害をもっていないわけではない。だとすると、財務書類の仕組みを支える理念を独自に明確にしておかなければならぬこ

減価すると考える。そうするとその設備の生産物には一定額の費用がかかっていると考えることができ、設備は毎年一定額の費用(コスト)に振り替わる。

この考え方は鉄道事業のような巨額の設備投資を必要とする産業の誕生、その設備投資を多数の株主から集めなければならないという事情のもとで生み出され発展した。配当の原資である利益は毎年の理論的な費用に対応して計算されなければならぬ。費用と収益を対応させ、期間配分によって利益と費用を計算する。

こうした歴史的事情そのものは公会計には直接関係ないかも知れない。配当をきっちり決めなければならぬというのではないからだ。しかし自治体の鉄道事業も同じ理論的課題を背負っている。毎年の経営にどれほどの費用(フルコスト)がかかっているかを理論的にできるだけ正確に算出しなければならぬ。配当は算出しなければならぬ。配当は算出しなければならぬ。鉄道は運行するために、線路、車両、駅舎、トンネルなどの設備投資の他、定年まで働いても、あるいは途中で退職するにしろ、退職金を支払わなければならない。労働者を雇用しては、年々の現金での支払いは初年度を除けば設備投資の支払は出て行かないし、退職金の支給日までは、現金は出ていかなければならぬ。毎年勘定しなければならないのは合理的な経営にとつては必要なことだ。鉄道事業に限らず、この考え方は重要で、フルコストを知るといのは重要なことである。行政コスト計算書はこの考え方に基いて作られる。

現金主義は測定の対象を現金(及び現金同等物)に限っている。もし現金の移動のみならず、固定資産の価値の変動なども対象とするのであ

誰のために、何のために

「単式簿記による現金主義会計では把握できない情報や見えにくいコスト情報を住民や議会等に説明する必要性が一層高まっており」「公共施設等の将来更新必要額の推計や、事業別・施設別のセグメント分析など、公共施設等のマネジメントへの活用充実につなげることも可能となります。さらに、財務書類の作成過程で整備される固定資産台帳を公表することで、民間企業からPPP/PFIに関する積極的な提案がなされることも期待されます。」

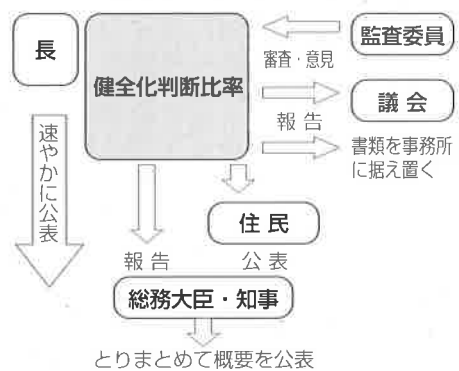
その通りなのだが、少し重点が違っているような気がする。

ここ一〇年少し、自治体の会計は何に努力を傾けてきたかを振り返ってみよう。これは自治体公会計の一〇年でもある。

その日付を奇妙なことに鮮明に記憶しているのだが、二〇〇六年五月一八日のことだった。新地方公会計制度研究会報告書が総務省から公表された。実際に自治体が財務諸表を作るということになったのだ。このときは研究会の方針が一つにまとまらず、「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」の二つが示された。どちらも貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の四表を作ることになり、その様式や作成の手引きも合わせて発表された。画期的な事柄だったのは間違いないが、印象深いのはその後起こったことである。発表から約一ヶ月後、北海道夕張市の財政が破綻した。夕張市の財政と財務四表の様式を照らし合わせてみると、夕張市が隠したかった債務の実態は明らかにならなかったし、出納整理期間における債務の付け替えは防げな

かった。財務四表に内部をコントロールする意欲は希薄だった。その後一〇年、二つのモデルは併存し、基準モデル採用自治体は全体の約一割、総務省改訂モデルを九割近くが採用した。今回の統一な基準はもちろんモデルが二つあるよりもいいには決まっているが、基準モデルに遠慮しすぎているのではないかと夕張の破綻から一年ほどで、財政健全化法が制定された。準備期間もそこそこの二〇〇八年から施行が開始された。この法律は貸借対照表の負債の部分を取り出して、定義を拡張し、測定・算定の責任を明確化し、監査、議会の関与、住民への公表を法律の中に書き込んだ。仕組みを図示すれば図表3のようになる。

図表3 健全化法・健全化判断比率の作成と公表



地方公会計はこの図表のような仕組みとなることを期待されているのだと思う。しかし、財務書類作成のための法律もなく、作成機関も明示されていない。従来からの決算書類・監査・議会の決算審査・公表、決算統計、健全化判断比率・監査・議会等への報告・公表と併せて公会計財務書類を作成・公表するのは負担となつているかもしれない。

議会の統制と内部統制

自治体の公会計がその期待される役割を果たすためには、持続可能な自治体財政の監視役、議会による予算決算統制の有力手段となる必要がある。その芽はある。他でもない、一七年の地方自治法の改正の中に芽吹いている。(一) 内部統制(自治法第一五〇条)、(二) 議会による決算不認定にかかるとの措置(第二二三条第七項)、(三) 監査基準の策定(第一九八条の四)、(四) 監査委員の勧告制度等(第一九九条、二〇〇の二等)などがある。とりわけ内部統制には重要な貢献をするだろう。財産の保全、維持・更新は公会計システムで初めて保証することができ。会計管理組織の洗い直しもできる。財務書類を監査の対象とすることによって監査委員制度の充実強化も実現できる。議会は決算審査の有力な手段を手に入れるだろう。

そうなるためには乗り越えるべきハードルも高い。第一に、公会計が制度設計を目指す必要がある。そうでなければ、内部統制・監査といった項目は実現できない。第二に、議会との連携の強化である。いま議会の中では公会計への関心が高まっている。公共施設マネジメントへの評価などに関して注目度は高い。しかしその肝心の所で、公会計の力不足が露呈している。自治体保有固定資産の耐用年数についての研究が不足しているが、実態との開きがある。長寿命化投資についてはマニュアルも先送りしている。何よりも公会計の最大の眼目、固定資産の評価に自治体間で相当のばらつきがある。これから先、財務書類作成時、資産・費用の仕訳が統一的行われて、新規の固定資産台帳の精度は上がるだろう。それは数年もすれば、成熟を始

めると思う。しかし、他の自治体との比較は、固定資産の評価の精度がこれほどまでに違うと危険といわざるを得ない。公共施設の老朽化比率の比較は、自治体内であれば、施設間の大まかな比較は耐用年数、資産評価の両面から誤差を大きくするだろう。減価償却累計額が、更新あるいは除却の意思決定の決定的材料となっていない現状では、活用の場面も限られるだろう。意思決定会計となるためにはもう少し経験が必要だ。性急な活用論は有害だと思ふ。企業なら設立の日から複式簿記で固定資産の仕訳ができていた。自治体はそうではなかった。過ぎ去った時間はあまりにも長く取り戻せない。今から遡っても取り返すことは至難だ。複式仕訳がきちんと固定資産台帳の更新に反映されて各自治体間の財務書類の比較可能性が高まるのは相当の時間がかかるだろう。長期的な取り組みをあきらめるべきでは

プロフィール



菅原 敏夫

1951年岩手県生まれ。神奈川県自治総合研究センター、社団法人東京自治研究センター、公益財団法人地方自治総合研究所を経て、現在自治総研委嘱研究員。専攻は自治体財政、自治体財務、非営利会計。著書に、『増補改訂自治体財政健全化法』2008年ぎょうせい、『岩波講座自治体の構想3政策』2002年岩波書店、『公会計・監査用語辞典』2002年ぎょうせい。