

新地方公会計統一基準に関する動向と展望

市川紀子

1. はじめに

本稿は2015年度に駿河台大学特別研究助成費・経済研究所所長の推薦を受け(研究課題「飯能財務4表と環境情報—公会計の統合報告に向けて—」)、共同研究を行った成果である。なお、本稿に関するすべては筆者の責に帰するものである。また、経済研究所の方針の1つでもある「地元経済の発展に寄与する」(野田 [2016] 1頁)ことを念頭に置き、新地方公会計制度に関する基本的な現状を認識しながら、その動向と展望を掘り下げていくこととしたい。

なお本稿は、2012年度に駿河台大学特別研究助成費・経済研究所所長の推薦を受け(研究課題「新地方公会計制度に関する考察—飯能市財務4表の分析を中心として—」)、共同研究を行った成果でもある、筆者の研究ノート「新地方会計制度に関する現状と課題」(本稿に関するすべては筆者の責に帰する)を前提としている。そのため、当該研究ノートから必要に応じて引用する。

新地方公会計制度は進展を遂げている。上記の通り、2012年度に駿河台大学特別研究助成費・経済研究所長の推薦を受け、研究を行った成果の一つである「新地方会計制度に関する現状と課題」(研究ノート)の掲載以降、新地方公会計制度にも変化が生じている。

2015年1月に総務省より「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」ならびに「統一的な基準による地方公会計マニュアル」等(以下、統一的な基準に関する新地方公会計に関する全ての資料を総称して新地方公会計統一基準(統一的な基準)とする)が公表された。特に当該マニュアルについては、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いる。そして、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2015年度から2017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要請している（総務省〔2015a〕参照）。

また、この地方公共団体における財務書類等の作成に係る統一的な基準を設定することで、①発生主義・複式簿記の導入、②固定資産台帳の整備、③比較可能性の確保を促進することを掲げている（総務省〔2015b〕参照）。表題を検討していく上でも、新地方公会計制度に関わる現状および進展を認識することは必須である。よって、上記において掲げたいわゆる一連の新地方公会計統一基準の概要を確認するとともに、その動向と展望を論じる。

2. 新地方公会計統一基準（統一的な基準）の公表経緯と基準モデルおよび改訂モデルからの変更点

(1) わが国の新地方公会計統一基準（統一的な基準）の公表経緯

市川〔2014〕（77頁）において公会計制度の基本的な流れは確認したが、2015年以降、一連の新地方公会計統一基準（統一的な基準）が公表されたため、当該基準に至る経緯およびその後の流れを図表1で確認しておく。

2015年01月23日に統一的な基準による地方公会計マニュアル（全体版）ほか、参考資料などが公表された。なお、その後、2016年5月に改訂され、上記マニュアルに「連結財務書類作成手引き」の「VIII 連結科目対応表」及び「Q&A集」の一部を追加している。

(2) 基準モデルおよび改訂モデルからの変更点

本節では、主として市川〔2014〕を主として引きながら、現基準と新地方公会計統一基準との変更点を確認していく。

図表1に示した通り、2006年5月18日に総務省は「新地方公会計制度研究会報告書」を公表している。その制度整備の具体的な目的は、資産・債務管理、費用管理、財務情報のわかりやすい開示、政策評価・予算編成・決算分析との関係付け、地方議会における予算・決算審議での利用であっ

図表 1 新地方公会計統一基準（統一的な基準）の公表経緯

| | |
|-------------|---|
| 2000年03月29日 | 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 |
| 2001年03月30日 | 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 （概要）「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」 |
| 2006年05月18日 | 新地方公会計制度研究会報告書 |
| 2007年10月17日 | 「公会計に関するブロック説明会及び公会計の整備スケ ジュールについて」（事務連絡） |
| 2007年10月17日 | 「公会計の整備推進について」（自治財政局長通知） |
| 2007年10月17日 | 新地方公会計制度実務研究会報告書 |
| 2007年10月～ | 公会計に関するブロック説明会 |
| 2009年01月06日 | 新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引 |
| 2010年03月12日 | 総務省方式改訂モデル向け作業用ワークシート記載要領改訂版 |
| 2010年03月 | 「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地 方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に 関するQ & A（2011年3月改訂） |
| 2010年03月12日 | 地方公共団体における財務書類の活用及び公表について |
| 2011年12月28日 | 新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成実務手引（改 訂版） |
| 2013年08月30日 | 今後の新地方公会計の推進に関する研究会中間とりまとめ |
| 2014年04月30日 | 今後の地方公会計の整備推進について（自治財政局長通知） |
| 2014年04月30日 | 今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書 |
| 2014年05月23日 | 今後の地方公会計の整備促進について（総務大臣通知） |
| 2015年01月23日 | 統一的な基準による地方公会計マニュアル |
| 2015年01月23日 | 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） |
| 2016年10月21日 | 地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書 |

出所：総務省〔2017c〕をもとに作成。

た（総務省〔2006〕5頁）。

また財務書類の体系化に当たっては、原則として、国（財務省）の作成基準に準拠することを指示しており、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の設定すること、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表の整備を標準形とすること、当時の総務省方式の改訂にも配慮した基準モデルの設定を掲げて

いた（総務省〔2006〕5頁）。

特に上記4表に関しては、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」（以下、基準モデルとする）と「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」（以下、改訂モデルとする）を提示している。しかし財務書類の作成方式などが抱える課題も大きかった。

山本〔2013〕は①改訂モデルと基準モデル以外にも、東京都や大阪府などは国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards Board IPSASB）に近いモデルを採用しており全国統一の基準がない点、②現実の地方財政が現金主義で管理されており、実務的な関心は現金主義情報に向かい財務書類の情報が重視されにくい点、③費用対効果の問題として現金主義の制度に加えて発生主義の会計制度を運用するにはシステム整備以外にデータ管理や決算書類作成の費用がかかる点などを指摘していた（山本〔2013〕22面参照。一部筆者要約）。このように、幾つかのモデルが混在している会計基準の統一性に着目し、現状の認識と問題点を探ったものが市川〔2014〕であった。そこでは、改訂モデルを採用している自治体等が一番多かったことが示され、それに比して基準モデルを採用している団体は少なかったことをあげている（市川〔2014〕79頁参照）。なお、基準モデルと改訂モデルの特徴は図表2の通りである。

基準モデルや改訂モデルまた東京都や大阪府などの独自のモデルなどがあげられてきたが、大塚〔2011〕は「いずれの方式も、地方公共団体の財務会計の改革にあたって財産台帳の抜本的な整備や複式簿記・発生主義の導入を求めている点は共通しているものの、最終的に作成される財務4表は質的にも大きく異なっている」（大塚〔2011〕15頁）ことを述べている。続けて大塚〔2011〕は「『改訂モデル』は貸借対照表と行政コスト計算書を重視した体系になっているが、『基準モデル』の財務4表の体系では純資産変動計算書こそが主役であり、貸借対照表と行政コスト計算書は純資産変動計算書の補足表的な役割を果たしているに過ぎない。また、『基準モデル』と『改訂モデル』では税収が行政コスト計算書の記載内容から外されているのに対して、東京都方式では税収と様々な行政コストの差し引き計算を行うために行政コスト計算書が作成される。そのため、作成され

図表2 基準モデルと改訂モデルの特徴

| | 基準モデル | 総務省方式改訂モデル |
|------------------------|---|---|
| 固定資産の算定方法 (初年度期首残高) | ○現存する固定資産をすべてリストアップし、公正価値により評価 | ○売却可能資産：時価評価 ○売却可能資産以外： |
| 固定資産の算定方法 (継続作成時) | ○発生主義的な財務会計データから固定資産情報を作成 ○その他、公正価値により評価 | 過去の建設事業費の積上げにより算定⇒段階的に固定資産情報を整備 |
| 固定資産の範囲 | ○すべての固定資産を網羅 | ○当初は建設事業費の範囲⇒段階的に拡張し、立木、物品、地上権、ソフトウェアなどを含めることを想定 |
| 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 | ○段階的整備を想定 ⇒売却可能資産、土地を優先 |
| 作成時の負荷 | ○当初は、固定資産の台帳整備及び仕訳パターンの整備等に伴う負荷あり ○継続作成時には、負荷は減少 | ○当初は、売却可能資産の洗い出しと評価、回収不能見込額の算定など、現行総務省方式作成団体であれば負荷は比較的軽微 ○継続作成時には、段階的整備に伴う負荷あり |
| 財務書類の検証可能性 | ○開始時未分析残高を除き、財務書類の数値から元帳、伝票に遡って検証可能 | ○台帳の段階的整備等により、検証可能性を高めることは可能 |
| 財務書類の作成・開示時期 | ○出納整理期間後、早期の作成・開示が可能 | ○出納整理期間後、決算統計と並行して作成・開示 |

出所：総務省 [2007] 2頁。

ている財務4表には、相互の比較可能性がない」(大塚 [2011] 15頁)ことを指摘している。なお、本学が居を置く飯能市は、改訂モデルを採用していた。

上記の山本 [2013]、大塚 [2011] の指摘からも分かるように、これまでの基準モデルや改訂モデル等は、比較可能性が低かったこともあり、全国統一の基準がない点が問題視されていたといえる。

しかし、2015年に新地方公会計統一基準（統一的な基準）が公表されたことにより（上記の通り、統一的な基準による財務書類等を原則として2015年度から2017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よう要請）、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されたことになる。図表3および図表4は、新地方公会計統一基準（統一的な基準）（2015年公表）に対しての基準モデルと改訂モデル（2006年公表）からの変更点である。

3. 新地方公会計統一基準（統一的な基準）の概要

- (1) 新地方公会計統一基準（統一的な基準）による地方公会計の整備促進について

総務省 [2015a]（1頁）では、その通知内において、地方公会計については、これまで各地方団体において財務書類の作成・公表等に取り組んできたが、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ことを指摘している。

つづけて今後の地方公会計の整備促進については、総務省 [2014e] のとおり、2014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ことを述べ、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た状況を説明し、2015年1月23日に「統一的な基準による地方公会計マニュアル」である総務省 [2015a] [2015b] [2015c] [2015d] [2015e] [2015f] 等を取りまとめてきた経緯を述べている（総務省 [2015a] 1頁）。

新地方公会計統一基準に関する動向と展望

図表3 基準モデルからの変更点

| 項目 | 主な変更点 |
|-------------|---|
| 報告主体 | ○一部事務組合及び広域連合も対象に追加 |
| 財務書類の体系 | ○4表と3表の選択制に ・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 ※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ことに |
| 貸借対照表 | ○報告式から勘定式に ○流動性配列法から固定性配列法に ○金融資産・非金融資産から固定資産・流動資産の区分に ○流動負債・非流動負債から固定負債・流動負債の区分に ○勘定科目の見直し（繰延資産の廃止、投資損失引当金の新設、インフラ資産の内訳や公債の名称変更等） ○純資産の部の内訳について、財源・調達源泉別の資産形成充当財源・その他の純資産の区分から、固定資産等形成分・余剰分（不足分）の区分に簡略化 ○償却資産について、その表示を直接法から間接法に（減価償却累計額の明示） |
| 行政コスト計算書 | ○経常費用・経常収益の区分に臨時損失・臨時利益の区分を追加 |
| 純資産変動計算書 | ○内訳の簡略化（固定資産台帳の財源情報が任意に） |
| 資金収支計算書 | ○業務活動収支・投資活動収支・財務活動収支に区分の名称変更 ○固定資産等形成に係る国県等補助金収入を投資活動に ○支払利息の計上箇所を財務的収支から業務活動収支に |
| その他の様式 | ○注記事項、附属明細書の充実 |
| 有形固定資産の評価基準 | ○これまで原則として再調達原価で評価し、事業用資産の土地は再評価を行うこととしていたが、原則として取得原価で評価し、再評価は行わないことに ○基準モデル等により評価している資産については、これまでの評価額を許容するが、新たに取得した資産については取得原価により評価 |
| 資産関係の会計処理 | ○事業用資産とインフラ資産の区分について再整理 ○繰延資産について、勘定科目として計上しないことに |
| 負債関係の会計処理 | ○連結対象団体及び会計の投資及び出資金は減損方式から投資損失引当金として引当金計上方式に ○貸倒引当金から徴収不能引当金に名称変更 ○賞与等引当金として、法的福利費も含めることに |
| 費用・収益関係 | ○インフラ資産の減価償却費・直接資本減耗相当は減価償却費として行政コスト計算書に計上することに ○使用の当月または翌月からの償却を可能に |
| 耐用年数 | ○その取扱いに合理性・客観性があるものについては、耐用年数省令よりも長い期間の耐用年数を設定することも可能に |
| 取替法・減損処理 | ○その有用性等を検証する観点から、適用している地方公団体が今後も取扱いを継続することが可能に |

出所：総務省 [2016c] 7頁（Q & A集）。

図表4 改訂モデルからの変更点

| 項目 | 主な変更点 |
|-------------|---|
| 報告主体 | ○一部事務組合及び広域連合も対象に追加 |
| 財務書類の体系 | ○4表と3表の選択制に ・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 ※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ことに ○固定資産台帳の整備と複式簿記の導入が前提 |
| 貸借対照表 | ○公共資産・投資等・流動資産から固定資産・流動資産の区分に ○勘定科目の見直し（有形固定資産について行政目的別（生活インフラ・国土保全・教育等）から性質別（土地、建物等）の表示に変更等） ○純資産の部の内訳について、公共資産等整備国県補助金等・公共資産等整備一般財源等・その他一般財源等・資産評価差額から、固定資産等形成分・余剰分（不足分）の区分に簡略化 ○償却資産について、その表示を直接法から間接法に（減価償却累計額の明示） |
| 行政コスト計算書 | ○経常行政コスト・経常収益の区分から経常費用・経常収益・臨時損失・臨時利益の区分に ○性質別・目的別分類の表示から性質別分類のみの表示に（目的別分類は附属明細書で表示） |
| 純資産変動計算書 | ○内訳の簡略化（財源情報の省略） |
| 資金収支計算書 | ○業務活動収支・投資活動収支・財務活動収支に区分の名称変更 ○区分ごとの支出と財源の対応関係の表示から活動区分別の表示に（地方債発行の例：改訂モデルではその性質に応じた区分に計上していたが、統一的な基準では財務活動収支に計上） |
| その他の様式 | ○注記事項、附属明細書の充実 |
| 有形固定資産の評価基準 | ○これまで決算統計データから取得原価を推計（売却可能資産は時価）することとしていたが、原則として取得原価で評価することに |
| 資産関係の会計処理 | ○有形固定資産等の分類について、有形固定資産・売却可能資産から事業用資産・インフラ資産・物品の区分に（売却可能資産は注記対応） |
| 負債関係の会計処理 | ○回収不能見込額から徴収不能引当金に名称変更 ○賞与等引当金として、法定福利費も含めることに |
| 費用・収益関係 | ○使用の当月または翌月からの償却を可能に |
| 耐用年数 | ○決算統計の区分に応じた耐用年数から、原則として耐用年数省令の種類の区分に基づく耐用年数に変更 ○その取扱いに合理性・客観性があるものについては、耐用年数省令よりも長い期間の耐用年数を設定することも可能に |

出所：総務省 [2016c] 8頁（Q & A集）。

新地方公会計統一基準に関する動向と展望

なお、このマニュアルは、2015年1月23日に公表後、2016年5月に改訂（〔2016c〕〔2016d〕）している。この改訂版は内容を大幅に改訂したのではなく、「連結財務書類作成手引き」の「VIII 連結科目対応表」及び「Q & A集」の一部を追加したものである。

これらマニュアルにおいては、新地方公会計統一基準（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いる。

そして、当該マニュアルも参考にして、新地方公会計統一基準（統一的な基準）による財務書類等を原則として、繰り返すが、2015年度から2017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配慮を依頼したい旨が掲記され、同時に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を謳っている（総務省〔2015a〕1頁）。

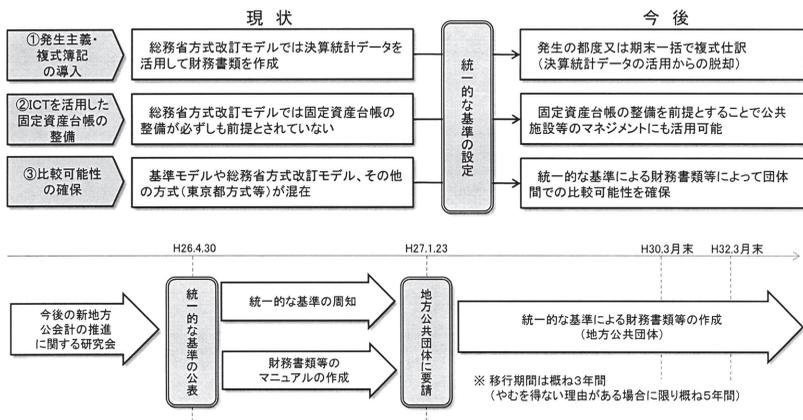
これらの理念を前提に、新地方公会計統一基準（統一的な基準）による地方公会計の整備促進について現状と今後をまとめた内容が図表5であり、地方公共団体における財務書類等の作成に係るこれらの基準を設定することで、次のように、発生主義・複式簿記の導入、ICTを活用した固定資産台帳の整備、比較可能性の確保を提示している（総務省〔2015b〕）。

発生主義・複式簿記の導入については、現状では、改訂モデルでは決算統計データを活用して財務書類を作成しているが、新地方公会計統一基準（統一的な基準）の設定により、今後は、発生の都度又は期末一括で複式仕訳（決算統計データの活用からの脱却）を行うことになるとしている。

ICTを活用した固定資産台帳の整備については、現状では、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が、新地方公会計統一基準（統一的な基準）の設定により、今後は、当該台帳の整備を前提とすることで公共施設等のマネジメントにも活用可能であると謳っている。

比較可能性の確保については、現状では、市川〔2014〕でも述べたとおり、基準モデルや改訂モデル、その他の方式（東京都方式等）が混在して

図表5 新地方公会計統一基準（統一的な基準）による地方公会計の整備促進について（現状と今後）



出所：総務省 [2015b] より抜粋。

いるが、新地方公会計統一基準（統一的な基準）の設定により、今後は、これらの基準による財務書類等によって団体間での比較可能性を確保されることになろう。

移行期間については、上記でも示したように、2015年に地方公共団体に要請がかけられており、概ねそこから3年間となっている。なお、これら新地方公会計統一基準（統一的な基準）における財務書類の作成状況の分析については、吉田 [2017] を参照されたい。

(2) 新地方公会計統一基準（統一的な基準）による地方公会計マニュアルの概要

新地方公会計統一基準（統一的な基準）による地方公会計マニュアル（総務省 [2016d]）の目次は、次の通りであり、全329頁にも及ぶ（下記目次は当該マニュアル順番通りであり、また当該マニュアルにも番号は付されていない）。

- ・財務書類作成にあたっての基礎知識
- ・財務書類作成要領
- ・資産評価及び固定資産台帳整備の手引き
- ・連結財務書類作成の手引き

- ・財務書類活用の手引き
- ・Q & A集

また、上記に加えてその他として関連資料がある。

財務諸表作成にあたっての基礎知識では、単式簿記と複式簿記、現金主義会計と発生主義会計、地方公共団体と民間企業の会計、新地方公会計統一基準（統一的な基準）による財務諸表の概要、新地方公会計統一基準（統一的な基準）における仕訳の考え方、新地方公会計統一基準（統一的な基準）の勘定科目、新地方公会計統一基準（統一的な基準）による財務書類作成の流れ、新地方公会計統一基準（統一的な基準）における具体的な仕訳例、新地方公会計統一基準（統一的な基準）による財務書類の作成例を掲げている。

総務省 [2016c] において企業会計は、複式簿記による発生主義会計を採用しているが、地方公共団体における予算・決算に係る会計制度（官庁会計）は、現金収支を議会の民主的統制下に置くことで、予算の適正・確実な執行を図るという観点から、確定性、客観性、透明性に優れた単式簿記による現金主義会計を採用していることを述べており、次のように、単式簿記と複式簿記、現金主義会計と発生主義会計の違いについて解説している（総務省 [2016c] 1-2 頁（財務諸表作成にあたっての基礎知識））。

単式簿記は経済取引の記帳を現金の収入・支出として一面的に行う簿記の手法であり（官庁会計）、複式簿記は経済取引の記帳を借方と貸方に分けて二面的に行う簿記の手法（企業会計）であるとする。例えば、現金100万円で車を1台購入した場合、単式簿記では現金支出100万円を記帳するのみであるが、複式簿記では現金支出とともに資産増を記帳することになる。このようなことから、単式簿記に加えて複式簿記を取り入れることで資産等のストック情報が「見える化」することを説明している。すなわち、複式簿記では、ストック情報（資産・負債）の総体の一覧の把握が可能となることを提示しているのである（総務省 [2016c] 1 頁（財務諸表作成にあたっての基礎知識））。

現金主義会計は現金の収支に着目した会計処理原則（官庁会計）であり、現金の収支という客観的な情報に基づくため、公金の適正な出納管理に資

するメリットあげているが、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）の把握ができないデメリットもあげている。それに対して、発生主義会計のメリットは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）の把握ができることとする。ただし、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デメリットもあげられていた。以上をふまえ、総務省〔2016c〕は、現金主義会計に加えて発生主義会計を採り入れることで、減価償却費、退職手当引当金等のコスト情報が「見える化」することを明示している（総務省〔2016c〕2頁（財務諸表作成にあたっての基礎知識））。

このようなことをふまえ、総務省〔2016c〕は、地方公共団体と民間企業の会計の違いを図表6の通り、示している。

以上のことから、官庁会計の補完として、企業会計の考え方が導入されていることは明白であろう。企業会計の考え方が官庁会計に取り入れられているのである。

ただし、「これまでの『公会計』がまったくなくなるわけではない」（吉

図表6 地方公共団体と民間企業の会計

| 項 目 | 地方公共団体（官庁会計） | 民間企業（企業会計） |
|--------|--|--|
| 作成目的 | 住民の福祉の増進 | 利益の追求 |
| 報告主体 | 首長 | 取締役 |
| 報告先 | 住民（提出先は議会） | 株主（提出先は株主総会） |
| 説明責任 | 議会の承認・認定（予算・決算） →事前統制（予算）の重視 | 株主総会の承認（決算） →事後統制（決算）の重視 |
| 簿記方式 | 単式簿記 | 複式簿記 |
| 認識基準 | 現金主義会計 | 発生主義会計 |
| 出納整理期間 | あり | なし |
| 決算書類 | 歳入歳出決算書 歳入歳出決算書事項別明細書 実質収支に関する調書 財産に関する調書 | 貸借対照表 損益計算書 株主資本等変動計算書 キャッシュ・フロー計算書 |

出所：総務省〔2016c〕3頁（財務書類作成にあたっての基礎知識）。

田〔2017〕10枚目）。官庁会計は、予算の適正・確実な執行を図るという観点から、単式簿記による現金主義会計を採用していることに変わりはないからである。

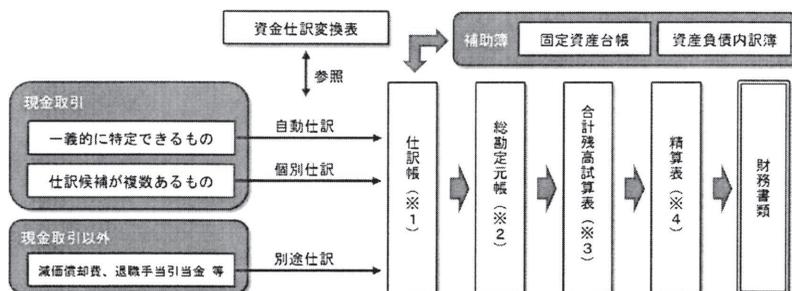
しかし、総務省〔2016c〕では、財政の透明性を高め、説明責任をわり適切に図る観点から、単式簿記による現金主義会計では把握できない情報（ストック情報（資産・負債）や見えにくいコスト情報（減価償却費等））を住民や議会等に説明する必要性が一層高まっていることを指摘し、よって、その補完として複式簿記による発生主義会計の導入が重要であることを述べているのである（総務省〔2016c〕3頁（財務書類作成にあたっての基礎知識））。

そして、複式簿記による発生主義会計を導入することで、ストック情報と現金支出を伴わないコストを含めたフルコストでのフロー情報の把握が可能となるので、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ることも指摘し、また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ると述べている（総務省〔2016c〕3頁（財務書類作成にあたっての基礎知識））。

総務省〔2016c〕4頁（財務書類にあたっての基礎知識）によれば、統一的な基準による財務書類は、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の4表又は3表（上記の4表のうち行政コスト計算書と純資産変動計算書を結合）としている。ここでの貸借対照表は基準日時点における財政状態（資産・負債・純資産の残高および内訳）を表示したものであり、行政コスト計算書は一会計期間中の費用・収益の取引高を表示したものである（現金収支を伴わない減価償却費等も費用として計上）。純資産変動計算書は一会計期間中の純資産（及びその内部構成）の変動を表示したものであり、資金収支計算書は一会計期間中の現金の受払いを3つの区分で表示したものである。これら財務書類作成の流れは（仕訳処理も含めた財務書類作成の流れ）は、図表7の通りである。

上記内容を踏まえ、さらに次の4つの内容を提示している。繰り返すが、財務書類作成要領、資産評価及び固定資産台帳整備の手引き、連結財務書

図表7 財務諸表作成の流れ



- ※1 仕訳帳：取引を仕訳して記録する帳簿
 - ※2 総勘定元帳：勘定科目ごとに金額の増減を記録・計算する帳簿
 - ※3 合計残高試算表：総勘定元帳の勘定科目ごとの残高と合計額を表示した一覧表
 - ※4 精算表：合計残高試算表の残高について財務書類ごとに表示した一覧表
- 出所：総務省 [2016c] 8頁（財務書類作成にあたっての基礎知識）

類作成の手引き、財務書類等活用の手引きである。以下、総務省 [2016d] を引きながら、これらの概要を確認しておく。

財務書類作成要領は、統一的な基準による財務書類（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）の作成手順等の実務的な取扱いを示したものである。当該要領で示す仕訳変換表（現金主義・単式簿記→発生主義・複式簿記）により、システムの整備と併せることで、複式仕訳の相当部分の自動処理化が可能となることを提示している。

資産評価及び固定資産台帳整備の手引きは、新地方公会計統一基準（統一的な基準）による資産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である。ここでは、住民等に対する説明責任、民間事業者の参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であり、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、長寿命化履歴等も任意で記載することになっている。この固定資産台帳は、財務書類作成のための基礎資料であるが、将来の施設更新必要額の推計や施設別のコスト分析といった公共施設等のマネジメントにも活用可能となるとしている。

連結財務書類作成の手引きは、連結財務書類の対象範囲（一部事務組合、第三セクター等）、連結処理に係る手順等の実務的な取扱い（内部取引の

相殺消去による純計)等を示したものである。連結財務書類の作成により、単なる情報開示だけでなく、連結ベースでの資産老朽化比率等の把握といった公共施設等のマネジメントにも活用可能となるとしている。

財務書類等活用の手引きは、財務書類等のわかりやすい情報開示だけでなく、事業別・施設別のセグメント分析等による予算編成等への活用方法等を示したものである。財務書類等の積極的な活用により、地方公共団体の限られた財源を賢く使うことにつながるとしている。

4. 新地方公会計統一基準（統一的な基準）導入後の現状 —飯能市の現状—

(1) 地方公共団体における2015年度決算に係る財務書類の作成状況等

総務省〔2017a〕によれば、2015年度決算に係る財務書類の作成に着手済の団体は、全団体の83.9%に当たる1,500団体である。このうち、作成済の団体は、全団体の65.5%に当たる1,171団体である。その内訳は、都道府県が46団体（97.9%）、指定都市が17団体（85.0%）、指定都市を除く市区町村が1,108団体（64.4%）である。

図表8にいう「統一的な基準・基準モデル・総務省方式改訂モデル」は上記で説明した、新地方公会計統一基準（統一的な基準）・基準モデル・改訂モデルである。図表8の旧総務省方式とは、図表1で示した2001年03月30日「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」で示された方法であり、改訂モデルの基礎となったモデルである。

図表8を確認する限り、移行時期ということもあるが、一番採用されているモデルは、いまだ改訂モデルであった。次に、新地方公会計統一基準（統一的な基準）であり、基準モデルが続く。

新地方公会計統一基準（統一的に基準）により、2015年度決算に係る財務書類を作成済の団体は（2017年3月31日時点）、埼玉県に限れば、「川越市」「東松山市」「小川町」「川島町」の4団体のみであり、飯能市は入っていない（総務省〔2017a〕1頁（別添1））。総務省は、上で示した通り、2015年度から2017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、

図表8 2015年度決算に係る財務書類の作成状況

(単位：団体)

| 区 分 | 合 計 | 都 道 府 県 | 市 区 町 村 | 指定都市を除く市区町村 | |
|------------|---------------|------------|---------------|-------------|-----------------------|
| | | | | 指 定 都 市 | 指 定 都 市 を 除 く 市 区 町 村 |
| 作成済 | 1,171(65.5%) | 46(97.9%) | 1,125(64.6%) | 17(85.0%) | 1,108(64.4%) |
| 統一的な基準 | 168(9.4%) | 0(0.0%) | 168(9.6%) | 1(5.0%) | 167(9.7%) |
| 基準モデル | 144(8.1%) | 4(8.5%) | 140(8.0%) | 5(25.0%) | 135(7.8%) |
| 総務省方式改訂モデル | 833(45.6%) | 37(78.7%) | 796(45.7%) | 10(50.0%) | 786(45.7%) |
| 旧総務省方式 | 8(0.4%) | 0(0.0%) | 8(0.5%) | 0(0.0%) | 8(0.5%) |
| その他のモデル | 18(1.0%) | 5(10.6%) | 13(0.7%) | 1(5.0%) | 12(0.7%) |
| 作成中 | 329(18.4%) | 1(2.1%) | 328(18.8%) | 2(10.0%) | 326(18.9%) |
| 統一的な基準 | 121(6.8%) | 0(0.0%) | 121(7.0%) | 1(5.0%) | 120(7.0%) |
| その他のモデル | 208(11.6%) | 1(2.1%) | 207(11.9%) | 1(5.0%) | 206(12.0%) |
| 作成予定なし | 288(16.1%) | 0(0.0%) | 288(16.5%) | 1(5.0%) | 287(16.7%) |
| 合 計 | 1,788(100.0%) | 47(100.0%) | 1,741(100.0%) | 20(100.0%) | 1,721(100.0%) |

出所：総務省 [2017a] 1頁。

予算編成等に積極的に活用されるよう要請しているため（総務省 [2015a] 参照）、次節でも述べるが、飯能市も早期に新地方公会計統一基準（統一的な基準）が採用されると考えられる。

(2) 新地方公会計統一基準（統一的な基準）による財務書類の整備予定等調査について

総務省 [2017b] によれば、2017年3月31日時点における地方公共団体（都道府県及び市町村）における新地方公会計統一基準（統一的な基準）による財務書類の整備予定に係る調査を実施している。そこでは、新地方公会計統一基準（統一的な基準）による財務書類については、1,767団体（全団体の98.8%）が要請期間内の2017年度までに一般会計等財務書類を作成予定としている（総務省 [2017b] 1頁）。調査結果は図表9のとおりである。以上のことから、現時点では、前節で示した通り、いまだ改訂モデルが多く採用されている状況ではあるが、上記調査を鑑みると、2018年度は新地方統一公会計基準（統一的な基準）を採用する団体が最多とな

新地方公会計統一基準に関する動向と展望

図表9 新地方公会計統一基準（統一的な基準）による財務書類の整備予定等調査（2017年3月31日時点）

（単位：団体）

| 作成予定年度 | 都道府県 | 市区町村 | 指定都市を除く市区町村 | | 合計 | （参考） 平成28年 3月31日時点 |
|------------------|------------|---------------|-------------|---------------|---------------|--------------------------|
| | | | 指定都市 | 指定都市を除く市区町村 | | |
| 平成29年度まで （※2） | 45（95.7%） | 1,722（98.9%） | 20（100.0%） | 1,702（98.8%） | 1,767（98.8%） | 1,766（98.8%） |
| 平成30年度以降 | 2（4.3%） | 19（1.1%） | 0（0.0%） | 19（1.1%） | 21（1.2%） | 21（1.2%） |
| 作成予定なし | 0（0.0%） | 0（0.0%） | 0（0.0%） | 0（0.0%） | 0（0.0%） | 1（0.1%） |
| 合計 | 47（100.0%） | 1,741（100.0%） | 20（100.0%） | 1,721（100.0%） | 1,788（100.0%） | 1,788（100.0%） |

（「%」は、小数点第2位を四捨五入しているため合計が一致しない場合がある。）

※1 「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総財務第14号）において、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（貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書及び固定資産台帳）を作成することとしている。

※2 「平成29年度までに作成する団体」とは、平成28年度までの決算に係る財務書類を日々仕訳（取引の都度、伝票単位ごとに仕訳を行う方法）又は期末一括仕訳（期末に一括して仕訳を行う方法）により作成する団体及び平成29年度決算から財務書類を日々仕訳により作成する団体である。

出所：総務省 [2017b] 1頁。

るであろう。

なお、飯能市も、上記調査に対して、新地方公会計統一基準（統一的な基準）による財務書類は、2017年度までに作成すると解答している（総務省 [2017b] 12頁）。

5. おわりに

本稿は新地方公会計統一基準（統一的な基準）に関する動向と展望に着目し、その概要や今後の展望を探るものであった。紙幅の関係のため、基本的な概要や展望を確認するに留まったが、この地方公共団体における財務書類等の作成に係る新地方公会計統一基準（統一的な基準）を設定することで、発生主義・複式簿記の導入、固定資産台帳の整備、比較可能性の確保が促進される可能性は高い。自治体によって採用している財務書類のモデルが異なり会計の方式が統一されていないことは、結果として、相互の比較可能性を低下させ、利用者の利便性を損なう可能性もあることは市川 [2014] (85頁) でも指摘したとおりである。前章においても述べたように、飯能市においても、新地方公会計統一基準（統一的な基準）が導入

予定である。より企業会計の考え方に近い一連の新地方公会計統一基準（統一的な基準）の導入により、利用者に沿った財務諸表が作成されるのではなかろうか。

引用・参考文献等

市川紀子 [2014] 「新地方公会計制度に関する現状と課題」『経済研究所所報』第17号、75-88頁。

一般社団法人地方公会計研究センター編 [2016] 『地方公会計2017—統一的な基準での財務書類作成と活用—』ぎょうせい。

EYJapan（新日本有限責任監査法人・EY弁護士法人・EY総合研究所株式会社）[2015] 『Q & A コーポレートガバナンス・コードとステュワードシップ・コード—持続的な企業価値向上のための2つのコードの実践—』第一法規。

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』第27巻、14-22頁。

亀井孝文 [2017] 『よくわかる公会計制度—創設の歴史と現行制度の活用や改革の方向まで—』イマジン出版。

瓦田太賀四・陳琦 [2002] 『公会計の進展』清文社。

古賀智敏責任編・池田公司編・沖野光二・島永和幸・戸田統久・付馨・島田佳憲 [2015] 『統合報告革命—ベスト・プラクティス企業の事例分析—』税務経理協会。

柴健次・宗岡徹・鶴飼康東 [2007] 『公会計と政策情報システム』多賀出版。

柴田英樹・梨岡英理子 [2014] 『進化する環境・CSR会計—マテリアルフローコスト会計から統合報告まで—』中央経済社。

鈴木豊編 [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。

鈴木豊 [2016] 『新地方公会計統一基準の完全解説—公会計・公監査の考え方とすすめ方—』中央経済社。

鈴木豊編 [2016] 『新統一地方公会計基準—解説と財務書類活用の20ケース—』税務経理協会。

新地方公会計統一基準に関する動向と展望

総務省 [2006] 「新地方公会計制度実務研究会報告書」

〈http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/pdf/100705_1.pdf〉。

総務省 [2007] 「新地方公会計制度実務研究会報告書の概要」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000142057.pdf〉。

総務省 [2013a] 「今後の新地方公会計の推進に関する研究会中間とりまとめ（本体）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000246707.pdf〉。

総務省 [2013b] 「今後の新地方公会計の推進に関する研究会中間とりまとめ（参考資料）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000246712.pdf〉。

総務省 [2013c] 「今後の新地方公会計の推進に関する研究会中間取りまとめ（概要）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000246713.pdf〉。

総務省 [2014a] 「今後の地方公会計の整備推進について」

〈http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/pdf/140430_1.pdf〉。

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(本体)」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000287808.pdf〉。

総務省 [2014c] 「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）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000288080.pdf〉。

総務省 [2014d] 「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書(概要)」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000287809.pdf〉。

総務省 [2014e] 「今後の地方公会計の整備促進について（その1）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000292408.pdf〉。

総務省 [2014f] 「今後の地方公会計の整備促進について（その2）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000292409.pdf〉。

総務省 [2014g] 「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（別紙3）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000292410.pdf〉。

総務省 [2014h] 「地方公会計システムの構築について（イメージ）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000292411.pdf〉。

総務省 [2015a] 「統一的な基準による地方公会計の整備促進について（別紙1）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000334402.pdf〉。

総務省 [2015b] 「統一的な基準による地方公会計の整備促進について（別紙2）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000334406.pdf〉。

総務省 [2015c] 「統一的な基準による地方公会計マニュアル（概要）（別紙3）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000334407.pdf〉。

総務省 [2015d] 「統一的な基準による地方公会計の整備に係る支援（別紙4）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000334416.pdf〉。

総務省 [2015e] 「統一的な基準による地方公会計マニュアルについて（別紙5）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000334445.pdf〉。

総務省 [2015f] 「統一的な基準による地方公会計マニュアル（全体版）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000335891.pdf〉。

総務省 [2016a] 「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書（概要）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000443448.pdf〉。

総務省 [2016b] 「地方公会計の活用のあり方に関する研究会報告書（本体）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000443447.pdf〉。

総務省 [2016c] 「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）（全体版）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000426687.pdf〉。

総務省 [2016d] 「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）（概要）」

〈http://www.soumu.go.jp/main_content/000335902.pdf〉。

総務省 [2017a] 「地方公共団体における平成27年度決算に係る財務書類の作成状況等」

新地方公会計統一基準に関する動向と展望

- 〈http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikai/pdf/170530_02.pdf〉。
総務省 [2017b] 「統一的な基準による財務書類の整備予定等調査」
〈http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikai/pdf/170530_01.pdf〉。
総務省 [2017c] 「地方公会計に関する資料」
〈<http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikai/>〉。
野田裕康 [2016] 「はしがき」『経済研究所所報』第19号、1-2頁。
飯能市 [2017a] 「平成27年度財務諸表（普通会計）」
〈<https://www.city.hanno.lg.jp/article/detail/1958>〉。
飯能市 [2017b] 「平成27年度財務諸表（市全体）」
〈<https://www.city.hanno.lg.jp/article/detail/1958>〉。
飯能市 [2017c] 「平成27年度財務諸表（連結）」
〈<https://www.city.hanno.lg.jp/article/detail/1958>〉。
藤井秀樹監訳 [2003] 『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』
中央経済社。
古庄修 [2012] 『統合財務報告制度の形成』中央経済社。
山本清 [2013] 「経済教室：自治体会計の制度統一を」『日本経済新聞』（5
月16日）。
吉田智也 [2016] 「米国公会計概念フレームワークにおける測定論」『産業
経理』第75巻第4号、147-155頁。
吉田智也 [2017] 「地方自治体における『統一的な基準』による財務書類
の作成状況の分析」第48回制度会計研究会（2017春季・沖縄会計学WS：
2月27日）。

以上