

6限目

地方自治体の経営報告書

中地 宏

LEC会計大学院教授 / 元日本公認会計士協会会長

text by Nakachi Hiroshi

今回は、自治体で行われている会計制度改革に焦点を当てます。現在、全国の自治体が財政困難に直面しており、財政再建に必要な不可欠な情報を得るための会計システムの改革が、大きな課題となっています。

地方自治体の会計は、明治22年公布の会計法以来、現金主義・単式簿記で認識測定、記録されています。現金主義、単式簿記とは、現金を収入・支出した時に取引を測定し、収支会計のみを記帳する方法であり、貸借対照表、コスト(費用)計算書を作成しません。自治体は会計年度開始前に必ず予算案を作成して議会の承認を受けます。自治体会計は、議会の承認した予算に対する執行の状況や結果を示すものとされてきたため、資金収支だけの現金主義の単式簿記で十分だったのです。

現在のところ、地方自治体が住民に対して開示する決算の内容は、予算の執行状況を示すだけのものであり、地方自治体の財務状況の善し悪しや、納めた税金が住民サービスの向上にどのように結び付いているのかはよく分かりません。特に、「ストック情報」および「コスト情報」がないことから負債が隠れ、また、事業運営の効率性が意識されず、地方自治体の大幅な財政悪化につながってしまったのです。

1 隠れた負債を明示することが健全財政への第一歩

隠れた負債をつくらず、各年度の経営活動を明確に開示するために考え出されたのが、複式簿記、発生主義会計の導入です。現金・預金だけでなく、有形固定資産、投資等、借入金といった経済資源全般を記帳の対象に含めることによって、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書の3表の作成が可能となります。

まず、貸借対照表においては有形固定資産や借入金等のストック情報が計上されます。行政コスト計算書においては事業運営のコスト(経済資源の費消額)が記帳され、キャッシュ・フロー計算書では、財源の調達と使途(現金収支)が明らかになります。借入金の水準を見ることができるようになった結果、自治体が、将来世代へ負担を先送りしていないか判断できるようになります。また、組織別、事業別の財務諸表を作成することによって、各

事業の責任者が、事業の質、量、およびコストの適正性を評価し、業務の改善および効率化に役立てることが可能になります。自治体が財政の健全化を進めるには、現状を正確に把握することが必要であり、複式簿記、発生主義会計の導入が、その第一歩と言えます。

2 地方自治体の経営報告書(アニュアル・レポート)の骨組み

投資家は、リスクに見合うリターンを得ることを期待して企業に投資しますが、政府や自治体においては、納税者(住民)は法の定めるところにより税金を負担し、自治体の事業そのものに関心を抱いています。一方、自治体の目的は利益を上げることではなく、住民にサービスを提供することによって住民の福祉を向上させることです。自治体が継続的かつ安定的に住民にサービスを提供し続けるためには、自治体の効率的かつ適切な財政運営が欠かせません。仮に、自治体が「財政再建団体」¹に転落した場合、自治体は政府の管轄下に置かれ、住民へ提供するサービスも大きく限定されてしまいます。

したがって、自治体が財務報告をする基本的な目的は、自治体の提供するサービスが、住民の福祉の向上にどの程度役立っているか、そして自治体の財政がどのように運営され、いかに経済資源を効率的に費消しているのかを評価するための情報を提供することにあります。

このため自治体は、従来から開示している「予算の概要」に加えて、自治体の財政状態および財政運営に役立つ情報を提供する「財務会計報告」、自治体を実施している個別の事業の業績評価を可能とする「管理会計報告」を、住民に開示する必要があります。また自治体の首長は、選挙で住民に公約を示して当選していますから、所信表明として、公約の進捗状況を説明する義務があります。

自治体が、「経営報告書」としてこれらの情報を定期的に住民に開示して初めて、住民は、自治体の財政運営および業績の状況を適正に判断できるようになり、自治体の首長の経営責任に対する大きな牽制効果となるのです。住民は具体的な情報を入手することによって自治体の現状の認識が深まり、自分たちの望む街づくりの方向を自治体に伝えやすくなります。

経営報告書を開示することは、自治体にとっても大きなメリットがあります。予算の制約から住民が求める複数の事業を同時に実施できない場合、住民同士の利害が衝突します。このとき、自治体が経営報告書の中で事業の優先順位およびその根拠をきちんと示せば、住民の理解を得られやすくなります。さらに、自治体の活動を会計数値として開示することで、自治体の存在意義を具体的に裏付け出来るようになり、納税に対する住民の不満を和らげる効果を期待できます。

3. 財務会計報告

財務会計報告は、主に外部公表用に作成され、財政運営を評価するために活用されます。中心となる財務諸表は、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書の基本3表および関連する注記事項(会計方針を含みます)です。発生主義会計の導入によって3表をセットで作成できるようになりました。自治体の財政状態や事業の経営成績を総合的かつ個別的に分析することが可能になっているため、この財務諸表は「機能するバランスシート」²と呼ばれています。行政の活動を会計数値で表現することで、その経営責任の所在を明確にし、職員のコスト意識を高め、行政活動の状況をいっそう明らかにするための手段となります。

1999年7月、危機的な財政状況にあった東京都では、財政を立て直すため、「財政再建プラン」を公表しました。同年11月には具体的な戦略プランを発表し、その一環として2000年度より、「機能するバランスシート」の作成を開始しました。これまで見えなかったストック情報、コスト情報が明らかになることで、経済資源の効率的な管理が可能になると同時に、借入金等の負債の返済や毎年の運営コストを負担する上で、受益と負担の衡平や、世代間の負担の衡平が保たれているか否かを評価できるようになりました。また、歳出の削減、隠れ借金の圧縮、歳入の確保などの具体的な目標が明らかになり、財政再建を進めやすくなりました。

4. 管理会計報告

「機能するバランスシート」は、すべての経済資源を記帳の対象とするため、事業別あるいは部門別に作成することができます。事業の業績を個別に把握することによって、個々の事業の責任体制を明確にし、事業成績そのものを業績評価に結び付けることが可能になります。同別や事業別の財務諸表は、業績管理に不可欠な会計情報を提供しますから、事業の経営者は必要な業

績情報を入手でき、効率的かつ適正な事業を遂行するのに役立ちます。自治体内における責任の明確化とマネジメント意識の向上に極めて有効であると言えるでしょう。

自治体ではさまざまな事業が行われています。その中には多くの収益事業や大型投資事業が含まれ、民間企業と競合するものも少なくありません。しかし、従来の予算システムでは個々の事業の効率性を測定する手段がなかったため、自治体の財政が悪化するにつれて、事業の効率性や成果に対する注目が高まり、管理会計の導入が求められるようになりました。

また、原価計算制度を導入することによって、各事業の採算管理が厳密になり、事業の効率性が向上するほか、同じ事業を運営する民間企業と比較することによって、その事業を民間へ委託・移管するかどうかの意思決定に役立ちます。

管理会計のもう一つの機能は、自治体が行政評価する上で不可欠な情報を提供することです。例えば東京都では行政評価の手法として、政策立案(Plan)、事業執行(Do)、検証・評価(Check)、見直し(Action)のPDCAサイクルを、日常の事業の遂行プロセスに組み込むことを掲げています。管理会計データは、事業計画や目標設定、遂行状況、業績評価、業績報告に必要な資料を提供するツールであり、PDCAサイクルの全段階にかかわってきます。つまり、自治体の行政評価が成功するためには、その根底にマネジメントとそれを支える管理会計が有効に機能していなければならないのです。

- 1 財政再建団体とは、赤字額が国の算出した一定割合(都道府県の場合は、標準的な行政水準を維持するために必要な一般財源の総額である「標準財政規模」の5%)以上となったために、法律(「地方財政再建促進特別措置法」)の定めるところにより、実質的に国の指導監督の下で財政再建に取り組むべき地方公共団体のことです。予算編成をする際にも国の同意が必要になります。
- 2 機能するバランスシートとは、事業活動を期間ごとに数字で表して評価し、その組織体の長の経営責任を明らかにする「冷徹な用具」となるものです。

1932年生まれ。1954年3月東京大学経済学部卒業。1957年6月米国ペンシルバニア大学ウォートン大学院卒業(MBA取得)。1959年6月米国ペンシルバニア大学経済学部大学院修了。1962年4月地下地認会計士事務所勤務。1965年10月公認会計士登録。1969年11月等松・青木監査法人に勤務(アメリカ合衆国居住)。1972年、日本人の公認会計士として初の米国公認会計士となる。1978年3月同監査法人代表社員就任(帰国)。1996年11月黄綬褒章受章。1997年8月監査法人ナカチを設立、代表社員(現職)ナカチ経営研究所会長(現職)ナカチ公認会計研究所会長(現職)。1998年4月中央大学大学院国際企業関係法研究科客員教授。同年7月～2001年7月日本公認会計士協会会長。1998年7月～2001年8月金融庁公認会計士審査会委員。1998年6月～2001年1月金融再生委員会委員。1999年6月～2002年5月東京都参与。1999年12月～2001年1月法務省法制審議会商法部会委員。2000年9月2～2003年10月財務省税制調査会特別委員。2001年1月～2002年2月法務省法制審議会臨時委員。2002年4月勲三等旭日中受章。2005年4月よりLEC会計大学院教授。著書に「会計基準の改革と日本経済」(日本証券経済研究所・2001)、「現代監査の苦悩と挑戦-環境の変化のもとで、我が国監査制度展開の方向を探る」(『会計』1994年12月号)など多数。



7限目
会社の規模と会計基準

8限目
結語と補遺