

総務省自治財政局財務調査課長

かみぼう かつのり

上坊 勝則

日本公認会計士協会
公会計・監査担当常務理事

かねこ やすし

金子 靖

特別対談



「今後の地方公会計のあり方」 及び「地方公共団体の決算書類 に対する監査」について

総務省自治財政局財務調査課長の上坊勝則氏(肩書さは対談当時のものです。)と日本公認会計士協会公会計・監査担当常務理事の金子靖氏の対談を実施いたしました。対談では2023年3月に総務省から公表された「今後の地方公会計のあり方に関する研究会 中間とりまとめ」を公表した経緯や、同研究会における議論の背景やポイントについてお話いただいています。また、日本公認会計士協会が公表した研究報告「地方公共団体の決算書類に対して監査を実施する場合の財務報告の枠組みの検討と想定される実務上の課題」のとりまとめの背景やポイントについてもお話いただいています。ぜひ、ご一読ください。(編集部)

※ 対談は2023年7月上旬に実施しました。

1. 総務省「今後の地方公会計のあり方に関する研究会 中間とりまとめ」について

(1) 「今後の地方公会計のあり方に関する研究会」について

金子 本日はお時間をいただき、ありがとうございます。まずは総務省から2023年3月に公表された「今後の地方公会計のあり方に関する研究会 中間とりまとめ」について、その公表に至る経緯等を教えてください。

上坊 総務省では、2014年に設定した統一的な基準による財務書類及び固定資産台帳の作成を進めてきましたが、2021年度末

時点において、決算年度の翌年度末までに作成・更新した地方公共団体は9割を超え、一定の定着がみられます。

一方で、そこから得られる地方公会計情報の活用については、公共施設マネジメント等の特に活用が期待される分野において、更なる推進の余地があります。

また、統一的な基準の設定から8年が経過し、国が所有するが地方が管理している資産に係る財務書類上の整理など、運用上の課題も明らかとなってきました。

そこで、地方公会計情報の一層の活用方法の検討及び、専門的な観点から統一的な基準の検証・改善を行うため、2022年8月に「今後の地方公会計のあり方に関する研究会」を設置しました。



本研究会の構成は、学識経験者4名、公認会計士4名、自治体職員4名となっており、2022年8月に第1回の研究会を開催し、2022年度末までに計4回開催しました。検討事項のうち統一的な基準の検証・改善などについては、専門的な視点からの整理が必要であることから、本研究会の委員のうち、公認会計士4名からなる「統一的な基準の検証に関するワーキンググループ」を別途設置し、2022年11月に第1回の研究会を開催し、2022年度末までに計2回開催しました。

今回ご紹介する中間とりまとめは、2022年度中の議論を踏まえ、一定の方向性を示したものであり、2023年3月に公表しました。

(2) 地方公会計の更なる活用について

金子 ありがとうございます。過去から指摘され続けていることですが、統一的な基準による財務書類の作成はできても、活用は進まない状況が続いていると思います。この課題に対して、研究会ではどのような議論がなされたのでしょうか。

上坊 研究会では、なぜ「活用」が進まないのかについて、①地方公会計の活用認識、②議会説明や住民理解の促進に有効な分析、③個別施設におけるライフサイクルコストを含めた中長期の分析、④外部専門人材の4つの視点から仮説を立て、整理・検討を行いました。まず4つの仮説について簡単にご説明します。

1点目は、地方公共団体においては、老朽化の状況など、財務書類や固定資産台帳に記載されている情報を一部用いているにもかかわらず、財務書類や固定資産台帳そのものを使っているわけではないため、活用している認識がないのではないかという問題意識です。

2点目は、数値や分析によって得た情報を、議会説明や住民理解に有効に活用できておらず、政策決定プロセスにおいて上手く用いられていないのではないかという仮説です。現に、2021年度の調査では、各種指標の分析を行った団体数と比較して、住民や議会への説明に活用した団体数は半数以下という状況でした。

3点目は、公共施設マネジメントにおいて、マクロベースの老朽化状況の分析等は行われているものの、個別施設に係る集約・複合化、改修等の老朽化対策の選択肢については、中長期的なトータルコストを踏まえた検討まで至っていないのではないかという仮説です。

4点目は、地方公会計に一定必要となる専門知識を補うため

の外部専門人材の活用は有益であるものの、専門知識を有する外部専門人材のアドバイスと、職員が現場で感じるニーズが上手く接続できていないのではないかという仮説です。

これらの仮説を踏まえて、研究会においては事例報告やアンケート調査を行いながら議論を進め、論点整理の方向性について、仮説に即した4つの観点からとりまとめました。

金子 それぞれの課題に対する仮説を立てて、その仮説に即した回答を導き出す手法を採用されたのですね。とてもわかりやすいです。4つの観点について、それぞれどのようにとりまとめられたのでしょうか。

上坊 まず、1点目の「地方公会計の活用認識」についてです。例年実施している活用状況調査について、回答の選択肢を地方公共団体が「活用」を認識しやすい形に修正した上で、改めてアンケート調査を行い、回答率の変化を検証しました。例えば、公

共施設マネジメントの活用に関する質問において、減価償却累計額等の出典を財務書類や固定資産台帳に限定しない文言に修正したところ、「活用した」と回答した団体が大幅に増加しました。これは一例ですが、その他の回答を見ても、地方公共団体においては、財務書類や固定資産台帳自体を「活用」した認識がなくても、実際にはそれらに記載された情報を利用している状況を把握できました。このように、財務書類全体の活用だけでなく、財務書類や固定資産台帳の情報の一部を用いるという部分的な活用であっても、「活用」と捉えることで、地方公共

団体における活用の認識範囲を広げ、日常の行政運営において自然体で地方公会計を活用することが重要であると考えます。

次に、2点目の「議会説明や住民理解の促進に有効な分析」についてです。地方公会計は、現金主義の決算では明らかにならない資産情報や、発生主義に基づくフルコスト情報を示す上で有効であり、これを踏まえ、決算統計や他の財務情報と同様に、意思決定に役立つ根拠数字の一つとして、地方公会計の数字を使用するという考え方を職員の方々に持っていただくことが重要です。意思決定において合理的な根拠として地方公会計の情報が用いられれば、現在あまり活用の進んでいない議会説明や住民理解への活用につながっていくと考えています。

一方で、地方公共団体からは、活用に当たっての課題として、そもそもの固定資産台帳の精度に不安がある、時間的・人間的な余裕がない、組織内外での理解度が不足しているといった声が



上坊 勝則氏

あります。更なる活用を推進するため、作業負担の軽減策や、活用の前提となる地方公会計情報の精度向上策についても、引き続き検討を行っていく必要があります。

次に、3点目の「個別施設におけるライフサイクルコストを含めた中長期の分析」についてです。公共施設マネジメントは地方公共団体にとって喫緊の課題であり、施設単位の維持管理コストを把握することの重要性が高まっています。コストの経年比較や、単年度主義会計でみることでできない資産の状況を把握する上では、減価償却など発生主義に基づく地方公会計情報が必要になってきます。こうした中長期の施設分析は、公会計特有の情報が特に威力を発揮する分野であり、分析手法の検討や具体事例の周知を引き続き行っていく必要があります。

最後に4点目の「外部専門人材」についてです。総務省では、地方公共団体金融機構と共同で、専門家を地方公共団体へ派遣する「経営・財務マネジメント強化事業」を実施しています。本事業は、これまで200以上の団体にご活用いただきましたが、現場ニーズに適した優良事例の収集や周知に引き続き取り組み、更に活用を促進していきたいと考えています。また、行政内部における研修も重要であり、従来多く実施されてきた専門知識を補う基礎的な研修のみならず、他団体との比較分析や意見交換が積極的に行われるよう、県主催の市町村研修における優良事例の周知など、実務に活かす取組が引き続き必要です。

この他、日常の行財政運営において地方公会計が活用されるためには、職員自らが財務書類の数字の意味を理解していくことが不可欠です。財務書類や固定資産台帳上の数値の内訳・構成に着目したミクロな視点での分析・説明方法について引き続き検討を行う必要があります。

金子 詳細にご説明いただき、ありがとうございました。いずれの観点でも、現場の職員の皆様の理解を深める取組を進めていくのが重要であることが、よくわかりました。

(3) 統一的な基準の検証・改善(所有外資産関連)について

金子 中間とりまとめでは、統一的な基準の検証・改善に関する記載もあります。次に、この部分について詳しく教えてください。

上坊 統一的な基準は、従前から、指標を用いて他団体との比較を行う際に影響を及ぼすような課題があることが指摘されてきました。

2019年度の研究会においては、その一例として、所有外資産について、貸借対照表上は資産に計上されないが、その整備に要する経費に地方債を充当した場合は負債に計上されるという課

題があり、資産計上することも考えられるのではないかと指摘をいただいたところです。ここでいう「所有外資産」とは、都道府県管理の国道のように、一定の地方負担を伴って整備され、当該地方公共団体が法令等に基づく管理権限を有するが、所有権を有していない資産のことです。

今回の研究会では、所有外資産を大きなテーマとして取り扱うこととしました。

まず、現在の取扱いについてご説明します。

統一的な基準において、「資産」とは、過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、又は②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うものと定義されています。

この「支配するもの」とは基本的に所有権を有するものを指すと解釈していたことから、所有権を有しない所有外資産は、「支配するもの」に該当しないと整理しており、資産計上していませんでした。

一方で、所有外資産の整備に係る費用に地方債を充てた分は負債として計上されており、資産と負債でアンバランスな取扱いが続いていました。

金子 貸借対照表の純資産比率にも大きく影響する話ですね。

上坊 そのとおりです。また、所有外資産の整備に係る支出は、支出年度に一括で費用処理しており、投資的経費として計上されないため、行政コスト計算書における純行政コスト等や、資金収支計算書における投資活動収支及び業務活動収支の算定にも影響が生じていました。

こうした課題を解決するため、「所有外資産の財務書類上の取扱いについて、何らかの形で資産計上すべきか。」「仮に資産計上するならば、実施可能性の観点から、実務上の取扱いをどのようにすべきか。」の二つの論点で検討をしてきました。

一つ目の論点、「所有外資産を資産計上すべきか」という点については、一定の地方負担を伴い整備されていること、地方公共団体が法令等に基づき計画立てて維持・修繕等の管理を行うこと、また、その効果として住民が経済的便益を享受していることに鑑みれば、所有権がなくとも、実質的に「支配している」と考えられることから、所有外資産は資産の定義に該当すると改めて解釈できるため、資産として計上すべきであると結論づけました。

これは、企業会計の資産定義における「支配」は、必ずしも所有権を有していることを条件とはしておらず、地方公会計においても、所有権移転外ファイナンス・リースなど所有権を有しないものについて資産計上している例があることを踏まえたものとなっ



ています。

二つ目の論点、「資産計上する場合の実務上の取扱い」については、財務書類・指標に対する影響度や実施可能性を考慮し、資産総額に対する割合が大きいと考えられる指定区間外の国道、指定区間の一級河川・二級河川を優先して計上対象とすることとしています。

ただし、それ以外の所有外資産についても、財務書類や指標への影響度に応じて資産計上することを妨げないものとしています。

このほか、マニュアルの改正など実務的取扱いが具体的に定まった年度の次の年度を始期として1年から2年間の整備期間を設けること、固定資産台帳に記載すること、1985年度以降に取得したものは取得原価で計上し、1984年度以前に取得したものは取得原価不明と同様の取扱いとすること、土地と工作物の両方を計上することなどを中間とりまとめで明記しました。

金子 所有外資産も他の有形固定資産と同様に資産計上することがよくなりました。

上坊 2023年度も、先ほどお話しした「地方公会計の更なる活用」の部分と所有外資産を計上する団体の範囲などの残る論点について議論を進めております。今後も注視していただけますと幸いです。

金子 ありがとうございます。

2. 日本公認会計士協会研究報告「地方公共団体の決算書類に対して監査を実施する場合の財務報告の枠組みの検討と想定される実務上の課題」について

(1) 研究テーマについて

上坊 それでは今度は私から、日本公認会計士協会の取組についてお尋ねしたいと思います。まず今回、日本公認会計士協会から公表された研究報告のテーマは「地方公共団体の決算書類に対する監査」ですが、なぜこのテーマが選ばれたのでしょうか。

金子 統一的な基準による財務書類はそもそも法定の決算書ではなく、監査委員の監査対象にもなっていません。現段階では先進的な事例として、総務省の「地方公会計の取組事例集」の中で、石川県加賀市が監査委員制度に財務書類を活用している旨の紹介がされています。また、統一的な基準による財務書類ではありませんが、例えば、東京都や大阪府が独自の基準に基づき作成した財務諸表に対して、監査委員が財務監査や決算審査の一環として監査を実施する事例があります。一方で、独立した外部監査人

による財務書類の監査が実施されている例はまだありません。現状は、財務書類が各地方公共団体の財政状況等を適切に表示しているかどうかについて第三者がチェックする仕組みがなく、作成担当部局の内部チェック以外のチェックが十分に機能していません。こうした点から、統一的な基準による財務書類に対して独立した第三者が会計監査を実施する意義は高いと考え、仮に独立した外部監査人による財務書類の監査が地方公共団体から求められた際に、どのような点に留意して実務を遂行しなければならないのか、あらかじめ整理しておくことを目的として、テーマ選定しました。

上坊 難しいテーマだと思いますが、どのような議論展開をされているのでしょうか。

金子 研究対象として、地方公共団体が作成する統一的な基準による財務書類とともに、実際に法制度化されていて、監査委員の監査対象にもなっており、複式簿記が導入されている地方公営企業の財務諸表も研究対象としています。本日は、財務調査課長である上坊さんとの対談ですので、統一的な基準による財務書類の部分についてご説明します。

(2) 統一的な基準の財務書類の財務報告の枠組みについて

金子 統一的な基準、すなわち、総務省から2014年に公表された「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」といいます。)に記載されている内容が、財務書類に適用される財務報告の枠組みです。ただし、統一的な基準による財務書類は総務大臣通知で作成の要請がなされていますが、法令に作成根拠はないため、法令等により財務報告の枠組みが規定されている場合には該当しません。このような状況下で、まずは財務報告の枠組みが「一般目的」か「特別目的」かの検討を行っています。議論を重点的に行ったのは、この財務報告の枠組みの設定主体・設定プロセスについて、透明性・公平性が確保されていたかという点です。

上坊 何をもって透明性・公平性が確保されているといえるのでしょうか。

金子 研究会報告書を設定した「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」が、財務報告の枠組みの設定主体です。研究会メンバーは地方公共団体の財政や会計に従事した経験のある職員、公認会計士及び学識経験者等から構成されており、地方公会計を取り巻く広範囲の利用者を代表する構成となっていました。研究会の設置について、法令では規定されていませんが、行政改革推進法第62条第2項を踏まえたものであることから、国の財

務書類における財政制度等審議会や財務会計基準機構発足の企業会計審議会とは位置づけが異なりますが、認知されている会計基準設定主体であるといえます。

次に設定プロセスですが、研究会の議論の経過などが議事録及び討議資料等が原則として総務省のウェブサイト上で全て公表されています。よって、財務書類の主な利用者である住民など広範囲の利用者に共通するニーズを調整・反映するとともに、意見発信が可能となるアクセスを確保しているため、透明性・公平性のある設定プロセスに従って策定されているといえます。以上を踏まえて、統一的な基準による財務書類に適用される財務報告の枠組みは、「一般目的」のために受入可能なものであると推定しました。

(3) 統一的な基準による財務書類における特徴的な会計処理の検討

上坊 統一的な基準は、そもそも企業会計では想定されていない会計処理もいくつかありますが、その点は議論を進めるに当たって影響しなかったのでしょうか。

金子 この話は、統一的な基準による財務書類の枠組みが「適正表示」の枠組みなのか「準拠性」の枠組みなのかという議論に影響します。

研究報告では、統一的な基準の会計処理の中でも特に、出納整理期間、有形固定資産の評価、連結財務書類の作成方法の3点について、検討を行っています。

まず出納整理期間について、4月1日から5月31日までの期間を出納整理期間といい、この期間中に、3月末までに確定した歳入の調定や支出負担行為について、未収・未払となっている現金出納が整理されます。統一的な基準による財務書類は、一般会計や一部の特別会計に係る部分について出納整理に係る資金移動処理が含まれています。つまり、3月31日を基準日として作成される貸借対照表の現金預金等の残高は3月31日の実際の現金預金等の残高を表しておらず、出納整理期間の閉鎖日である5月31日の一時点の残高も表していません。このため、統一的な基準による財務書類は、本来であれば3月末の財政状態を表すはずの貸借対照表が3月末の財政状態を必ずしも表していないこととなります。

次に、有形固定資産は、一定の要件を満たす資産を計上不要

としていること、取得原価が判明しているものは取得原価、判明しないものは時価又は備忘価額1円としていること、1984年度以前に取得したものは原則として取得原価不明なものとして取り扱うこととするなど、実務的な対応可能性を優先した規定が存在します。

最後に連結財務書類の作成ですが、そもそも地方公共団体の連結対象となる会計や団体は、地方公営企業や一部事務組合・広域連合のほか、地方独立行政法人や地方三公社、第三セクターとしての公益法人、社会福祉法人及び株式会社など多岐にわたっています。それぞれの連結対象となる会計や団体が、それぞれ異なる財務報告の枠組みで財務書類を作成しているため、財務書類の種類も様式も異なっています。連結財務書類の作成に当たっては、事務負担軽減化のために一部の処理を行わなくてもよい取扱いがあったり、各団体における消費税の税込・税抜処理

の修正を不要とすることが許容されたりしており、必ずしも会計方針や会計処理方法を連結団体間で統一することは求められていません。よって、作成された連結財務書類は「連結財務書類作成の手引き」に準拠して作成していることには言及ができますが、作成された連結財務書類が連結団体の財政状態等を適正に表示しているとは必ずしも言い切れません。

以上のことから、統一的な基準による財務書類が適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されていることについては言及できても、それが地方公共団体の財政状態及

び経営成績等を適正に表示していることまでは言及できないものとして、「準拠性の枠組み」と整理しています。

上坊 ありがとうございます。ご説明いただいた内容から、統一的な基準による財務書類に適用される財務報告の枠組みは、「一般目的」の財務書類のために受入れ可能なものであり、「準拠性の枠組み」として整理していることがわかりました。

(4) 統一的な基準の財務書類に対して監査を実施する場合の実務上の課題

上坊 では実際に監査を実施するとなった場合、実務上どのような課題が想定されるのでしょうか。

金子 まだ実務慣行ありませんが、想定される実務上の課題は多くあると考えています。大きな課題は、委嘱者である地方公



金子 靖 氏



共同体からの期待と実際に提供できることとの間に差がある状態、いわゆる期待ギャップを解消しなければならない点です。統一的な基準による財務書類が監査委員監査の対象になっていない状況において、仮に地方公共団体が統一的な基準による財務書類の任意監査を依頼する場合の「財務書類の正しさを保証してもらいたい」というニーズには、次の三つが想定されます。

一つ目が財務書類全体の準拠性の保証、二つ目が表間又は台帳やシステムとの計数の整合性の確認、三つ目が決算・財務報告プロセスのみの点検です。

会計監査は本来一つ目のニーズに対して行われますが、地方公共団体によって

は、二つ目や三つ目のニーズから会計監査を委嘱する可能性も考えられます。特に、統一的な基準による財務書類は、財務書類の作成者側も作成に不慣れな場合もあり得ることから、二つ目や三つ目のニーズが、実務上は強いと考えられます。しかし、二つ目や三つ目のニーズによる確認や点検は、本来であれば財務書類の作成者自身が内部統制を整備して実施すべき作業であって、独立した第三者による会計監査とは異なり、合意された手続業務(AUP)や指導・助言を含めた委託業務として対応すべきものです。会計監査の受嘱の前に、地方公共団体に対して、どのようなニーズによるものなのかを十分に確認しなければ、委嘱者である地方公共団体と受嘱者である監査人とで会計監査であるか、AUP等であるかの認識に齟齬が生じ、監査実施時期、実施する監査手続、監査工数や監査報酬等の協議においても両者の見解が大きく乖離する可能性があります。

上坊 確かに、「監査」という言葉からイメージする内容は異なります。どのようなニーズがあって、何を具体的に監査してもらうのか、あらかじめはっきりさせることが重要だということがわかりました。

金子 さらに、監査の実施時期や十分な監査期間が確保できるのかといった点も考慮しなければなりません。統一的な基準による財務書類は、その作成方法として日々仕訳方式と期末一括仕訳方式の二つの方法があります。両方式とも、1年間の取引事実を複式仕訳化して財務書類を作成する原理は同じですが、期末一括仕訳方式の場合、歳入歳出決算の手続が終わった後に、歳入歳出データから財務書類を作成するプロセスが始まるため、



年間の会計監査の計画について、特に慎重な検討や、委嘱者である地方公共団体との事前の協議が必要になります。また、会計監査の実施時期を検討するに当たっては、監査意見をいつまでに表明するかも明らかにしておく必要があります。統一的な基準による財務書類は、地方公共団体によって作成時期も公表時期も異なっています。そのため、監査の結果の報告時期について委嘱者である地方公共団体と十分な協議が必要です。

上坊 様々な考慮事項があることがわかりました。財務書類を早期公表できることがよいのだと思います。

金子 総務省でも先ほど話題に出た外部専門人材の派遣事業などを通じて、統一的な基準による財務書類の作成に関して全国的な底上げを図っておられるのだと思います。日本公認会計士協会も、本日お話しした財務書類の監査はまだ先かもしれませんが、その前段階である財務書類の作成や活用に関する研修等で、引き続きこの分野でも貢献したいと考えております。今後ともよろしく願いいたします。本日はありがとうございました。

* 法定監査従事者の必須研修科目
「監査の品質及び不正リスク対応」
研修教材

教材コード J 0 3 0 5 3 1



研修コード 3 1 1 2

履修単位 1 単位