

地方公会計制度と予算プロセスの関連性について

Study on the relation between the accounting system of local governments and the budget process

安部 秀俊

1. はじめに

地方公共団体における公会計制度は、2015年に総務省から統一的な基準が公表されて以来、複式簿記・発生主義に基づいて財務書類を作成する枠組みとなっている。統一的な基準に基づく地方公会計の意義は、地方公共団体の厳しい財政状況の中で、財政の透明性を高め、住民に対する説明責任をより適切に果たすとともに、現金主義・単式簿記による予算・決算制度を補完するものとして財務書類を作成し、財政マネジメント等へ活用していくことで、財政の効率化・適正化を図ることにあるとしている¹⁾。

地方公共団体の立場からすれば、地方自治法を中心とする予算の編成、審議および執行といった法に基づくプロセスの中で、統一的な基準による財務書類を活用していくことが求められている。統一的な基準では、予算編成への活用として限られた財源を賢く使っていくために、予算編成過程において、例えば、直営の場合と民間委託の場合でそれぞれ試算した事業別・施設別の行政コスト計算書等を比較して検討に活用するなどを挙げている²⁾。また、行政評価との連携として、例えばフルコスト情報に基づいた行政コスト計算書を活用することで、評価結果を予算編成にうまく結び付けることが重要であることを挙げている³⁾。

ここで指摘できることは、行政サービスを実施していく地方公共団体の財源は、従来の現金主義・単式簿記による予算・決算制度⁴⁾によって決定され、それらの制度は地方自治法を中心とした法律によって規定されていることである。統一的な基準は総務大臣通知によって、各地方公共団体に適用することを要請されているにすぎず、厳密には法定化はされていない。したがって、法律によって規定されている従来の予算・決算制度のほうが、統一的な基準に比べて、上位の枠組みであるといえる。ゆえ

1) 総務省 (2019)、3頁。

2) 同上文献、339頁。

3) 同上文献、340頁。

4) 我が国における自治体をはじめとする官庁における仕組みであることから一般に「官庁会計」と呼ばれる。

に、上述のように統一的な基準は現金主義・単式簿記による予算・決算制度を「補完」という位置づけになっている。

以上により、統一的な基準を地方公共団体の立場において、より有効に活用を図るためには、いかにして従来の予算・決算制度を前提にして、統一的な基準を適用するかにかかっている。統一的な基準は、法律として規定されているわけではない以上、予算への活用についても、基準上は例示にすぎない。したがって、各地方公共団体がそれぞれの実情に応じて、活用していくことが求められている。総務省による統一的な基準による財務書類の作成状況等に関する調査によれば、その活用状況については、以下【図表1】のようにまとめられている。

6. 令和元年度中における財務書類等の活用状況

(単位:団体)

区分 (複数選択可)	都道府県		市区町村		指定都市を除く 市区町村		合計	
財務書類等の情報を基に、各種指標の分析を行った	20	(42.6%)	912	(52.4%)	16	(80.0%)	932	(52.1%)
施設別・事業別等の行政コスト計算書等の財務書類を作成した	4	(8.5%)	90	(5.2%)	6	(30.0%)	94	(5.3%)
公共施設等総合管理計画または個別施設計画の策定や改訂時に財務書類等の情報を活用した	3	(6.4%)	161	(9.2%)	6	(30.0%)	155	(9.2%)
公共施設の見直し等を行う際の検討材料として、財務書類等の情報を利用し、施設の適正管理に活用した	0	(0.0%)	87	(5.0%)	4	(20.0%)	83	(4.9%)
決算審査の補足資料とするなど、議会における説明資料として活用した	9	(19.1%)	218	(12.5%)	7	(35.0%)	211	(12.3%)
簡易に要約した財務書類を作成するなど、住民に分かりやすく財政状況を説明した	38	(80.9%)	440	(25.3%)	14	(70.0%)	426	(26.7%)
財務書類等の情報を基に、地方債の説明会において財政状況を説明した	11	(23.4%)	11	(0.6%)	8	(40.0%)	3	(0.2%)
上記以外の活用	3	(6.4%)	58	(3.3%)	1	(5.0%)	57	(3.4%)
対象団体数	47		1,741		20		1,721	

出典：総務省（2020）、2頁より抜粋。

財務書類等の活用状況調査をみればわかるように、財務書類を作成したものの、これを有効に活用しているとはいえない状況である。その要因のひとつとして考えられるのは、従前の予算・決算制度の中心的役割を果たしている予算プロセス過程の中において、統一的な基準に基づく財務書類を活用できていないことが考えられる。地方公会計における先行研究において、自治体の予算は伝統的に議論されてきた論点である。本稿では、まず先行研究を中心にして、地方公会計制度と予算プロセスの関連性について、今一度検討をおこなう。その上で、既存の予算プロセスをふまえ、効果的な地方公会計構築の仕組みを検討することとしたい。

2. 予算と決算

地方自治体を会計主体と考えたときに、官庁会計が主であって、地方公会計が補完する位置づけにあることは先に述べた。では何故、官庁会計を主と考えるのであろう

か。それは、1つは地方自治体の活動特性から導き出されるものと考えられる。以下では、政府活動の特性を企業活動との比較する形で検討している山本（2012）を引用する。

山本（2012）

「本来的な目的は企業が利益の最大化という財務的なものであるのに対し、政府は公共福祉の増大という非財務的なものである。また、企業の提供する財・サービスは市場での自発的な交換取引により決定され、購入者にとって受益と負担は一致する。これに対し、政府の財・サービスは非自発的に徴収された租税などを原資として供給されるが、この量や質は議会における集合的意思決定で定められ、原則として受益時に無料であるから受益と負担は一致しない。市場の交換取引は需給が一致する点で成立するから、購入者も供給者も選好が合わなければ退出して他に取引相手を求めることができる。しかし、国民・住民は政府の財・サービス供給者である政府を一般消費財のように自由に変更することは不可能でないまでも容易ではない。もちろん、この購入者・消費者側の選好に応え供給者の効用を最大化するため、企業は活動に制約はなく顧客に応じたサービスを提供しグローバル化して対応する。他方、政府は主権の及ぶ地域の国民・住民に継続的かつ公正にサービスを供給する。

このように企業の経済活動は交換取引であり、財務的に算定される利益の拡大によって、識別・測定・伝達がなされる。ここで利益は財・サービス供給の市場価値たる収益から費用を控除したものであり、純成果を示している。一方で、政府の経済活動は議会における資源調達・配分の決定に基づき財・サービスの供給が非交換取引としてなされる。このため、利益あるいは純資産の増減に相当するものは、充当された資源と使用された資源の消費額の差額であり、純成果ではない。政府活動の成果は企業の財・サービスのように市場を通じた貨幣価値評価は不可能であり、別途非財務尺度で測定される他ないのである。⁵⁾」

地方公会計は、周知のように複式簿記・発生主義会計という企業会計をベースにした考え方を地方自治体にも適用するものであるといえる。しかしながら、山本（2012）において指摘されるように、企業と政府部門である地方自治体の活動の特性は全く異なる。特に、地方自治体の本来的な目的は公共福祉の増大という非財務的なものであり、それが故に、その活動の成果も基本的には非財務的尺度をもって測定される他ないという点であろう。地方公会計を地方自治体に適用することの本質的な困難性を現わしているとみることもできる。

それでは、地方自治体の本質的な目的である公共福祉の増進はどのような過程を経

⁵⁾ 山本（2012）、20-21頁。

て、達成されるのであろうか。以下では隅田（1998）を引用する。

隅田（1998）

「地方自治体は、住民の福祉を増進するために、住民の多様なニーズを踏まえて、福祉、医療、教育、文化、スポーツなど様々な行政施策を展開している。しかし、地方自治体の場合は、営利企業のように純利益又は一株当たり利益といった単一の包括的な業績尺度が存在しない。このため、極力無駄を排除し、有限な資源を有効に活用して、真に必要とされる行政施策を効果的に実施するには、その後半・多岐にわたる経済活動を貨幣額によって見積もり、これを規律・統制するための財政計画が不可欠となるのである。地方自治体の予算とは、一会計年度における様々な行政施策を実施するために必要な経費（歳出）とこれを支弁するための財源（歳入）に関する見積もり又は計画である。このような行政施策の一覧表たる予算は、財政運営の重要な指針を示すとともに、住民に対しても当該自治体の財政の規模、内容及び政策の方向等を明らかにするものであり、これを実質的な意味の予算という。

しかし、このような実質的な意味の予算（財政計画）に基づいて財政支出をすることはできない。自治体の予算は、法令や予算規則に基づいて一定の形式により調製し、議会の議決を経て成立することにより、はじめて効力を発揮するものである。ただ議決を経たいわゆる形式的な意味の予算は、歳入予算と歳出予算とで効力が異なる。すなわち、歳入予算は単なる歳入の見積もりであって徴収及び出納に対して拘束力を有しないものである。したがって、実際の歳入との間に過不足を生ずることがあっても、法律上問題はないのである。これに対して、歳出予算は、その成立によって経費を支出し、債務を負担することが可能となること、つまり執行機関に予算執行権が付与されるのである。また、予算作成後も任意の変更を認める営利企業の予算と異なり、歳出予算に定められた金額を超えて支出することも、定められた目的以外のために支出することも認められないのである。⁶⁾」

地方自治体は、本来の目的である公共福祉の増進を達成するために、財政計画を立て行政施策を実施する。財政計画は予算とも呼ばれ、法令や条例に基づき調製され、議会の議決を経て成立する。法令や条例によって予算執行権が担保されているという点は、企業における予算の位置づけと本質的に異なるものであるといえる。そして、そうした予算は、歳入予算と歳出予算という用語に現わされるように官庁会計をベースにして作成されるものである。

ここまでで地方自治体における「予算」の位置づけを概観してきた。それでは、

⁶⁾ 隅田（1998）、23頁。

「予算」と「会計」との関連性はどのように捉えられるだろうか。以下において、瓦田（1996）を引用して検討を加える。

瓦田（1996）

「米国における公会計研究では、公会計の特徴（ないし概念）の1つとして予算会計（Budgetary Accounting）という用語が存在するように、公会計において予算が重要なファクターであることに疑う余地もない。ただし、予算会計という用語が何を意味するのかが不明である。公会計基準審議会（GASB）および政府財務官協会（GFOA）は共に予算会計という用語を使用しているものの、両者ともに原則ないしセクションの見出しに予算会計という用語を使用しているだけで、そこで書かれている内容は、予算それ自体の説明、予算による統制、財務諸表において予算と実績の比較の要請が記述されているだけで、予算会計という用語の説明はない。予算会計という用語それ自体を問題とするのは、根本的な問題である「会計」という用語の定義にかかわるからにはほかならない。会計が経済活動を貨幣により記録し、測定し、伝達する「行為」を意味するものなのか、またはその行為をなすときの「技術」を意味するものなのか、さらにはそれらの機能的側面を有する「システム」を意味するものなのかによって、予算会計という用語の意味が異なってくるであろう。しかしながら、いずれの会計の定義に基づいても予算会計の用語の正確な解釈は不可能である。というのは、予算と会計の関係が不明確であるからである。一般的には、予算と会計は厳然と区別され、予算は計画であり、会計はその執行であるという考えが成り立つ。しかしながら、管理会計に見られるように、予算の策定自体も会計の対象に加えられ、会計を広義に解釈して予算をも会計の領域の中に捉える考えも存在し得る。そのため、予算会計が予算それ自体を意味するのか、または会計における予算準拠性を意味しているのか、さらには会計の重要なファクターとして予算が存在するということの意味しての予算会計なのかということを決定的には、予算と会計との関係を定義する必要がある。

予算に伴う行動（過程）を列挙するならば、予算編成、予算審議、予算執行が挙げられる。もちろん、予算編成の前には、行政目標の設定という行動が存在し、その目標を達成するために計画が練られる。その行政計画には必然的に資金計画が伴い、それが予算にほかならない。予算の編成と審議は本来別次元の問題であるが、行動主体の相違に伴い一般的には区別されている。すなわち、その区別は、行政当局による予算編成という行動と、議会による予算審議を区別することによって、民主主義制度の根幹を形成するという法的ないし制度的側面からの区別にほかならない。しかしながら、計画の策定ないし決定がどのような仮定を経ようが、それらの行動は計画決定に

伴う一連の過程であり、機能的側面から予算編成と予算審議を考察するならば、両者の行動は予算決定という行動を形成する下位の行動である。すなわち、予算編成と予算審議という行動ないし過程は、予算決定という機能に集約される。それに対して、予算執行は予算決定とは全く別の次元の行動と言える。予算執行は計画の実行であり、予算決定は計画そのものの立案にほかならない。そのことは、財政の分野ではアカウントビリティという用語が予算の編成責任を意味し、会計のアカウントビリティが意味するスチュワードシップに基づく報告責任ではないことから理解されよう。従って、予算編成と予算審議が計画決定に伴う行為であるのに対して、予算執行および決算は計画実行に伴う行為と言えよう。その意味からは予算と会計は明確に区分されるべきであり、両者を混同した予算会計なる用語はむしろ混乱を引き起こすのみで、公会計の概念として用いるには明確な定義を必要とするであろう。ただし、公会計において予算というものが重要な要素であることは事実であり、そのことのみを予算会計という用語で表現を試みているのであれば、予算会計という用語に疑問を挟む余地はない。ただ単に予算会計という用語が提示されたならば、決算会計に対して予算会計という行為が存在し、予算会計という行為が何を意味するのかという問題が生ずる。⁷⁾」

瓦田（1996）は、予算会計という用語の正確な解釈は不可能であるとしつつも、公会計の重要なファクターとして予算が存在するという公会計の特徴を現わしたものと理解し、検討を進めている。ここでは、予算に伴う過程を細分化し、法的あるいは制度的に、行政による予算編成という行動と、議会による予算審議を区別することによって、民主主義制度の根幹を形成するものとしている。

3. 制度自体を変更することの可否について

これまで、地方自治体の活動特性や本質的な目的である公共福祉の増進等から、予算の位置づけの重要性を概観してきた。我が国の現行制度上は採用していないが、発生主義に基づく公会計制度自体を予算に適用するという方法も議論されてきているため、以下で整理しておきたい。すなわち、予算に発生主義会計を適用することは、法律等の改正を前提として既存の枠組みである制度自体を変更するという議論となる。

この点、田中（2005）においては、マクロ財政運営の観点から公会計の役割と限界を議論している。ここでは、OECD主要国における90年代の公会計改革として発生主義を政府部門に導入する動きを検討している。「各国の予算・決算文書には様々な公会計情報が記載されている一方で、発生主義の導入により財政情報の質は向上したが、他方で、意思決定に必要な情報が複雑化した面もあり、その有用性は自明ではない⁸⁾」

⁷⁾ 瓦田（1996）、167-168頁。

⁸⁾ 田中（2005）、129頁。

と指摘している。その上で、いかなる公会計情報が必要かという問題意識をもって公会計システムの改革を考えなければならないとしている。そして、「マクロ財政運営とは財政政策の立案・実施・評価に関わることであり、それに関わる最も重要な政府の意思決定は予算プロセスにおいて行われる。したがって、公会計情報が、予算システムや予算プロセスにどう取り入れられ、活用されるかがポイント⁹⁾」であると指摘する。さらに、「予算は、希少資源の配分を巡る政治的な闘争を本質としており、その意思決定システムの改革に触れない限り、本質的な改革とならない。予算システム全体のデザインの中で、公会計システムの改革を考える必要がある¹⁰⁾」として、マクロ財政運営を行っていくための前提条件を提示している。「第一に、財政政策は民主主義のプロセスを回避することはできないため、ルールを守ることについての政治的なコミットメントが必要である。コミットメントがない限り、いかなる制度・仕組みを導入しても機能しない。第二に、ルールに基づいて毎年の予算編成を拘束する予算マネジメント、具体的には支出ルールや中期財政フレームが必要である。第三に、ルール遵守を担保するためには、会計上の操作を防ぐとともに、財政状況を正しく分析し開示する仕組みが必要である¹¹⁾」ことを挙げている。

上述の田中（2005）では、政府のガバナンスを抜本的に改革し、それに合わせて予算・会計を一体として改革した国としてニュージーランドを代表例として挙げている一方で、現金主義に慣れ親しんだ現行システムを発生主義化するのには、制度的にも、技術的にも容易ではないと指摘している。

それは、前述に検討したように、民間部門には存在しない「予算」というプロセスの位置づけ・重要性からであるといえよう。我が国においては、統一的な基準の導入によって、発生主義を決算に適用するという段階まで進んでいる。これまでの地方公会計制度の歩みも含めて鑑みれば、既存の予算・決算制度（官庁会計）を制度上、変更するというよりは、統一的な基準による枠組みを予算プロセスにも何等かの形で関連させることが、これからの地方公会計に必要であると考えられる。

4. 財務書類の作成スケジュールとの関係

地方自治体の予算編成に、統一的な基準に基づく財務書類を活用することは十分に可能であると考えられるが、残念ながら財務書類の作成時期の遅さから、予算編成への活用が難しくなっている点が指摘される。予算編成、予算審議という過程の中で、統一的な基準による財務情報を活用するためには、その時点で利用可能な財務書類が

⁹⁾ 田中（2005）、148頁。

¹⁰⁾ 同上文献、149頁。

¹¹⁾ 同上文献、161-162頁。

完成していなければならない。

この点、佐藤（2020）は統一的な基準による財務書類のマネジメントにおける利活用が進まない要因のひとつとして、「大半の団体が期末一括仕訳となっているため、実施計画、予算要求・査定の段階でセグメント別の財務書類を作成できない状態となっている。そもそも、財務会計システムと連携していないため日々仕訳（予算時点の仕訳）が困難となっている。期末一括仕訳の団体が大半のため統一的な基準による財務書類の作成は早くても7月以降になる。その結果、財務書類でさえ、事務事業評価の時期（6月～7月）に間に合わない状態になっていると考えられる。¹²⁾」と述べている。

また、日本公認会計士協会・公会計委員会研究報告第24号「地方公会計の論点と方向性」における活用に向けた実務上の課題においても、財務書類作成負担の軽減と早期化を挙げている。課題としては、以下の2点である。「A. 決算審査・予算編成に活用するためには、それまでに財務書類が完成していなければならないが、翌年度末の完成となっている場合が多い。B. 統一的な基準での財務書類は仕訳を基に作成するため、時間、手間を要し、財務書類作成早期化の妨げになっている。¹³⁾」そして、課題の対応策として、「A. 決算審査・予算編成に活用するためには、財務書類作成の早期化が必要である。仕訳作成の効率化や現行の決算書、決算統計、財務書類作成の業務の連携・効率化を図る必要があること、B. 仕訳作成の効率化に向け、財務書類作成を前提とした予算科目等の設定が必要である¹⁴⁾」ことを挙げている。

以上のように、地方自治体における予算プロセスに地方公会計情報を適用するためには、そもそもの前提条件がクリアできていない可能性がある。この点は、現状の期末一括仕訳中心の状況から、日々仕訳中心の状況へ転換を図っていく必要性があると考える。以下において、より詳細に検討する。

5. 日々仕訳について

統一的な基準のQ&A集には、日々仕訳と期末一括仕訳のどちらを採用すべきかについて、以下のように記載されている。

「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、「研究会報告書」297段落では日々仕訳が望ましいとされていますが、都度の仕訳処理に係る全庁職員への事務負担や、現金支出等とあわせた仕訳処理を可能とするためのシステム等に係る経費負担等を考慮する必要がありま

¹²⁾ 佐藤（2020）、86-87頁。

¹³⁾ 日本公認会計士協会（2019）・公会計委員会研究報告第24号、48頁。

¹⁴⁾ 同上文献、49頁。

す。このため、統一的な基準では、「研究会報告書」293段落の①（帳簿体系を維持し、貸借対照表と固定資産台帳を相互に照合することで検証が可能となり、より正確な財務書類の作成に寄与すること）が満たされ、②（事業別・施設別等のより細かい単位でフルコスト情報での分析が可能となること）にも資するものであれば、期末一括仕訳によることも差し支えないとしています。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です。¹⁵⁾

以上のように、日々仕訳が望ましいとされるものの、実務上の便宜を図り、期末一括仕訳を許容しているのが統一的な基準におけるスタンスであることが読み取れる。この点、小西・菅原（2014）では、対談の中で「基準モデルでは、期末一括仕訳を前提としていました。これは期末一括仕訳が望ましいからではなく、複式簿記化のバーを下げるためだった¹⁶⁾」との見解を示している。つまり、基準モデルの後継である統一的な基準においては、さらに一步進んで、期末一括仕訳を前提とせず許容しつつも、日々仕訳を原則として、さらに一步先に駒を進めたのだと考えることができる。

日々仕訳と期末一括仕訳は、どちらを採用したとしても最終的に作成される財務書類は同一であるという意味では、原理は同一である。つまり仕訳を作成するタイミングが日々であるか、期末にまとめて作成するかの違いにすぎない。しかしながら、着目すべき相違点は、前述のQ&A集に記載のように、全庁職員の事務負担と財務会計システムの改修の必要性という点である。期末一括仕訳では、財政課もしくは会計課の職員が、期末にまとめて仕訳を作成する。他方、日々仕訳は現金支出等が発生する都度、仕訳を作成していく必要があるため、各所管課の職員が歳入調定や支出命令を起案する際、同じシステム画面から仕訳を入力（選択）し、各所管課からの仕訳情報がシステムで集約され、財務書類が作成される仕組みであるとされる¹⁷⁾。つまり、日々仕訳は日常的に、全庁にまたがって仕訳を作成する必要があるため、財政課・会計課以外の職員にも複式簿記の基礎知識が必要であるという点で事務負担がかかる。

日々仕訳と期末一括仕訳のメリット・デメリットについて、中川（2015）においては以下のように整理している。「日々仕訳は、日常の業務の中で実施されるため、一般に次のようなメリットがある。財務書類の作成が迅速かつより正確に行うことができる。各所管課の職員が自ら仕訳を選択するため、財務書類等に対する意識が高まる。特に所管課が必要な単位で財務書類を作成できるようにすることにより、財務書類活用度合の向上も期待される。固定資産台帳を日々の業務で登録し、複式簿記情報と突合するため、より正確な固定資産台帳の作成が可能となる。一方、日々仕訳に対応し

¹⁵⁾ 総務省（2019）、393頁（1.全体 問番号10）。

¹⁶⁾ 小西・菅原（2014）、9頁。

¹⁷⁾ 中川（2015）、7頁。

た財務会計システムの改修が必要となる、職員への複式簿記等の研修や業務マニュアルが必要など、期末一括仕訳の場合とは異なる面での負担が増えることとなる。

期末一括仕訳には、一般に次のようなメリットがある。期末一括仕訳による財務書類作成のためのソフトウェアの仕様等にもよるが、財務会計システムの改修は必ずしも必要ない。財務書類作成に携わる職員が少なくすむ。一方、デメリットとして、年度末（期末）に業務が集中する、特に固定資産の計上処理が膨大となり手間を要する、財務書類作成に各所管課の職員がかかわるわけではないため、セグメント別財務書類の作成や活用において工夫が必要となることなどがあげられる。¹⁸⁾

以上のように、日々仕訳と期末一括仕訳のメリット・デメリットは互いに相反するようなトレードオフの関係にある。それぞれ仕訳のタイミングといった形式的な違いはあるにせよ、本稿において最も着目したい実質的な違いは、日々仕訳は日常業務の中で実施されるため、各所管課の職員の財務書類等に対する意識が高まるという点であろう。地方自治体において重視されるのは、政府と同じく、決算というよりは予算プロセスの位置づけ・重要性であることは先に述べた。その意味で、決算書類である財務書類を期末にまとめて作成することよりも、日々仕訳により財務書類を迅速に作成し予算プロセスに活用できることのほうが重要である。自治体職員の日常業務の中心が予算プロセスに則って実施されていることに鑑みれば、日常的に複式簿記により仕訳作成をすることは、予算プロセスに則り業務を実施しつつも、複式簿記・発生主義に変換していることに他ならないともいえる。

統一的な基準における財務書類の作成は99%の自治体で完了されているものの、財務書類の作成方式としての日々仕訳を採用している団体は少数派に過ぎない。以上により、地方公会計制度を予算プロセスにより活かすという視点において検討したときには、期末一括仕訳から日々仕訳の移行が必要であると考えられる。

6. 結びにかえて

ここまでで地方自治体における予算の重要性と公会計の関係性について、概観してきた。従前より、予算と公会計の統合あるいは融合という論点は検討され続けてきた。現状の地方公会計制度である統一的な基準に基づく財務書類を活用した予算プロセスとのリンクはこれからの公会計を検討する際においても必要である。本稿では、地方自治体における予算の重要性と位置づけから公会計とのリンクについて、考察を加えたが、その一手法として日々仕訳を検討した。しかしながら、予算システム全体のデザインの中で、公会計情報を具体的に、どのように活用していくかについては検討で

¹⁸⁾ 中川（2015）、8頁。

きていない。この点は、実際の現場、つまり実務上において試行錯誤の上、醸成していく必要があると考える。例えば、統一的な基準における財務書類の予算情報への活用の一研究として大川（2020）がある。大阪府吹田市の協力のもと、予算編成時点において資金収支計算書が容易に作成できるかを検証し、歳入・歳出予算に資金収支計算書と同様の区分を設けることにより、地方自治体の意思決定にどのように影響を与えるかを研究している。そこでは、予算資金収支計算書は財政規律の確保の面から、地方自治体の財政運営のための新たなツールとなる可能性があること、および公会計財務書類の作成円滑化、迅速化に有意義な貢献ができるのではないかという有用性が見出されている¹⁹⁾。

本稿で検討してきた内容を鑑みると統一的な基準に基づく財務書類をいかにして活用するのかは結局のところ、活用する主体である自治体が、それぞれの実情に応じてその仕組みを構築していくことにあるように考える。その意味では、自治体の現場において公会計を使える仕組みを構築でき得る研究を自治体の方の協力を得たうえで進めることに意義がある。以上もふまえ今後の研究活動に活かしていきたい。

<参考文献>

- 大川裕介（2020）「地方自治体における予算情報の活動別区分による有用性向上一新たな財政運営ツールの導入に向けたアクション・リサーチの試み」『公会計研究』第21巻第1号、38-50頁。
- 瓦田太賀四（1996）『公会計の基礎理論』、清文社。
- 小西砂千夫・菅原正明（2014）「新地方公会計統一基準への対応と留意点—固定資産台帳整備を中心に」『地方財務』、2014年11月号、2-32頁。
- 佐藤亨（2020）「統一的な基準による財務書類のマネジメントにおける利活用の実態～なぜ利活用が進まないのか～」『公会計研究』第21巻第1号、79-90頁。
- 隅田一豊（1998）『住民自治とアカウントビリティ—日・米・英の地方公会計及び監査制度の基礎』、税務経理協会。
- 総務省（2019）『統一的な基準による地方公会計マニュアル（令和元年8月改訂）』
- 総務省（2020）「統一的な基準による財務書類の作成状況等に関する調査（令和2年3月31日時点）」
- 田中秀明（2005）「マクロ財政運営と公会計情報：公会計の役割と限界」山本清編著『政府会計改革のビジョンと戦略』、中央経済社、115-161頁。

¹⁹⁾ 大川（2020）、38-50頁。

中川美雪（2015）「実務相談：新地方公会計統一基準—財務書類作成、固定資産台帳整備と活用」『地方財務』、2015年9月号、2-16頁。

日本公認会計士協会（2019）「地方公会計の論点と方向性」公会計委員会研究報告第24号。

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。

山本清（2012）「政府会計の基盤」大塚宗春・黒川行治責任編集『体系現代会計学第9巻 政府と非営利組織の会計』、中央経済社。

（あべ ひでとし・大原大学院大学 会計研究科講師）