



Title	地方自治体の「統一的な基準による財務書類」の作成状況に関する分析
Author(s)	木村, 真; Kimura, Shin
Citation	年報 公共政策学, 16, 101-114
Issue Date	2022-03-31
Doc URL	<a href="https://hdl.handle.net/2115/84844">https://hdl.handle.net/2115/84844</a>
Type	departmental bulletin paper
File Information	16-09_Kimura.pdf



【特別寄稿】

## 地方自治体の「統一的な基準による財務書類」の 作成状況に関する分析

木村 真\*

### 1. はじめに

総務省が発生主義に基づく地方公会計の導入を推進して約20年が経過した。わが国の地方自治体の予算・決算の制度は、昭和30年代に地方財務会計制度の大枠が整備されて以降、現在に至るまで現金主義を基本として組み立てられてきた。この現金主義の原則は財政に対する民主的統制の点で利点があるとされてきたが、一方で将来負担する可能性のある債務の状況などストック情報の把握や財務状況の開示の点で難点があった<sup>1)</sup>。そのため、現金主義会計では十分に把握できない会計情報を補完する役割として発生主義の考え方を取り入れた財務書類を独自に作成する動きが1987年の熊本県を皮切りに先進的な自治体で広がった。こうした発生主義に基づく財務会計への関心の高まりや国のバランスシート作成の動きなどを受け、旧自治省（現総務省）は地方自治体間での比較可能性を向上させる観点から決算統計に基づくバランスシートと行政コスト計算書の作成マニュアルを2000年と2001年に公表した<sup>2)</sup>。これが一般に、総務省方式と呼ばれるものである<sup>3)</sup>。

この総務省方式は有形固定資産の除売却を反映していない点などに課題があったことから、2006年には基準モデルと総務省方式改訂モデルへと更新された<sup>4)</sup>。これら一連の取り組みは、地方自治体の特にストック情報に関する財務状況の開示という点において大きな役割を果たした。2002年度末時点でバランスシートを何らかの形で作成済または作成中・作成予定の地方自治体は全体の57.9%であったが、2013年度末には

---

\* 兵庫県立大学大学院情報科学研究科教授、北海道大学公共政策学研究センター研究員  
E-mail ; skimura@sgsis.u-hyogo.ac.jp

- 1) 地方分権改革推進委員会第3次勧告（平成21年10月7日）、p. 43。
- 2) 2000年当時の地方自治体のバランスシートの作成動向については、丹羽（2001）を参照されたい。
- 3) 自治省（2000）「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（平成12年3月）」、総務省（2001）「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－「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」－（平成13年3月）」。
- 4) 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書（平成18年5月）」。

96.8%に達した<sup>5)</sup>。しかし、望ましいとされた基準モデルではなく、簡便で過渡的なものと位置付けられていた総務省方式改訂モデルが逆に普及したことと、引き続き独自方式を続ける自治体などもあり、自治体間で基準が統一されていないことが依然として課題となっていた。

こうした状況を受け、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」が公表され、原則として2017年度までにすべての地方自治体にマニュアルに基づく財務書類の作成と予算編成等への積極的な活用が要請された。その結果、多くの地方自治体で統一的な基準による財務書類（以下、「統一基準地方財務書類」とよぶ）が作成された。表1は、2018年度以降の一般会計等財務書類と連結財務書類の年度末時点での作成状況をまとめたものである。作成中や未着手の自治体は徐々に減少しており、2020年度末時点で前年度の一般会計等財務書類の作成に未着手の自治体は全体の2.0%と、すべての自治体で整備されつつある。他方、前年度決算に関する財務書類の作成が年度末時点で完了していない自治体が直近でも15%ほど発生しており、一般会計等は作成できていても連結財務書類まで作成できていないケースを含めると依然として20%を超えている<sup>6)</sup>。

表1 統一的な基準による一般会計等および連結財務書類の作成状況

(単位：%)		2018年度末	2019年度末	2020年度末
一般会計等	作成中	18.7	17.7	12.2
	未着手	0.7	1.8	2.0
連結	作成中	24.8	22.2	17.1
	未着手	3.2	4.3	3.9

出所) 総務省「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」に基づき筆者作成

年度末時点で整備されていない場合には、その後の更新状況が重要となる。しかし、総務省は年度末時点で収集してまとめた情報をホームページで掲載しているだけで更新の状況は不明である。発生主義の考え方に基づく地方財務書類を比較可能な形にしようと統一的な基準で整備する取り組みを約20年にわたって行ってきたにもかかわらず、肝心の比較可能な形での提供が十分なされていないのが現状である。

財務書類の作成、公開が揃わない背景には、人手や専門知識のある人材の不足など様々な要因が考えられる。特に財政状況の悪い自治体ほどきちんとした情報開示が必要だが、そうした自治体ほど人件費削減などで人材不足などの問題に直面していたり、

5) 総務省（2003）「地方公共団体のバランスシート等の作成状況（調査日：平成15年3月31日）」、総務省（2014）「地方公共団体の平成24年度決算に係る財務書類の作成状況等（調査日：平成26年3月31日）」。

6) 2017年度末時点の取組状況については大宅（2018）を参照されたい。

そもそも情報公開に後ろ向きになって作成・公開が遅れがちになっていたりするかもしれない。そこで、本稿では統一基準地方財務書類の作成状況のデータを分析し、財務書類の未了、未作成の背景要因を探り、今後の整備促進に向けての課題を洗い出す。

統一基準地方財務書類に関連する研究は徐々に増えている。佐藤・松尾（2019）は行政管理の質が高い自治体ほど予算編成において統一基準地方財務書類を利用しようとするのではないかという仮説を検証し、基本計画・実施計画に数値目標を設定している自治体で発生主義会計情報の予算編成への利用期待が高いことを示している。東（2016）は国際公会計基準（IPSAS）との比較を通じて統一基準地方財務書類の問題点の一つとして、有形固定資産について再評価しないことを原則としているため貸借対照表において資産が過大に計上される傾向があることを指摘している。鷲見（2019）は統一基準地方財務書類から得られる財務分析指標を使い、道府県別、都市別、町村別の財政状況をまとめている。同様に、小川（2021）は財務書類を用いて都道府県の財政状況の経年比較を行っている。

しかしながら、統一基準地方財務書類の作成状況に影響を与える要因に触れた文献は大宅（2018）以外では近藤・小川（2020）に限られる。近藤・小川（2020）は、2009年度から2015年度までの統一基準以前のデータを用いて財務書類の作成状況が財政再建に影響しているかを分析し、財務書類の整備が歳出抑制に影響している可能性を示した研究である。因果の想定が本稿の問題意識と逆だが、彼ら自身も人口規模や財政力が財務書類の作成に影響を与える逆因果の可能性に触れており、そのため推定に内生性の問題があることを述べている。彼らの研究が内生性の問題に直面するのは、統一基準以前は、発生主義の考えに基づく財務書類の整備に関して自治体に選択の余地があったからである。財政再建を前提に財務書類を作成するのか、あるいは財務書類を作成すれば財政再建の良い方法が見つかるのか識別が難しい。

これに対し、本稿では統一基準地方財務書類の作成の強制性に着目する。統一基準は2017年度までの整備をすべての自治体に要請されているため、財政運営への影響を念頭に財務書類の作成を選択するというような財政方針と財務書類作成の同時決定（内生性）の問題は生じにくい。本稿で問題にするのは、統一基準地方財務書類が基本的に全自治体に作成が要請されている状況の下、財務書類の作成に着手できない、連結財務書類など一部欠けるといった事象に対する外生的な背景要因を探ることである。具体的には、統一基準地方財務書類の作成に人口規模や財政状況、災害が影響しているかを、データをプールしてのロジット・モデル（pooled logit）と固定効果ロジット・モデル（fixed effects logit）で推定する。

以下、第2節では統一基準地方財務書類の概要と直近の作成状況についてみる。第3節では統一基準地方財務書類の作成未了もしくは未作成の背景要因についての分析結果を述べる。第4節では、本稿のまとめと課題を述べる。

## 2. 統一基準地方財務書類の概要

統一基準地方財務書類は、比較可能性の観点からの基準統一化の他に、本格的な発生主義・複式簿記による財務書類の導入や資産管理に欠かせない固定資産台帳の整備を大前提として要請している点が特徴となっている。表2は、2006年以降に多くの自治体が採用した総務省方式改訂モデルとの違いをまとめたものである。変更の多くが資産関係であることが確認できる（表中の★印）。

表2 総務省方式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・国土保安、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・剰余分(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「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)」p. 704

従前の総務省方式改訂モデルは、決算統計をベースに売却可能資産以外は過去の建設事業費の積み上げにより取得原価を推計しており、減価償却計算はしているが、除売却等について主要なもの以外は反映されない。これに対し統一基準では、開始時の資産評価では取得原価を原則として、不明な場合は再調達価格で評価することとなっており、決算統計ベースでの評価は例外的な扱いとなっている。また、開始後は減価償却や除売却など随時更新しなければ当年度分に加えて未処理分を遡って処理する必要が生じてしまうため、メンテナンスの重要性と負荷は高くなっている。

さらに、統一基準地方財務書類では、一般会計等だけでなく全体および連結の財務書類の作成が求められる。図1はその会計範囲を表したものである。

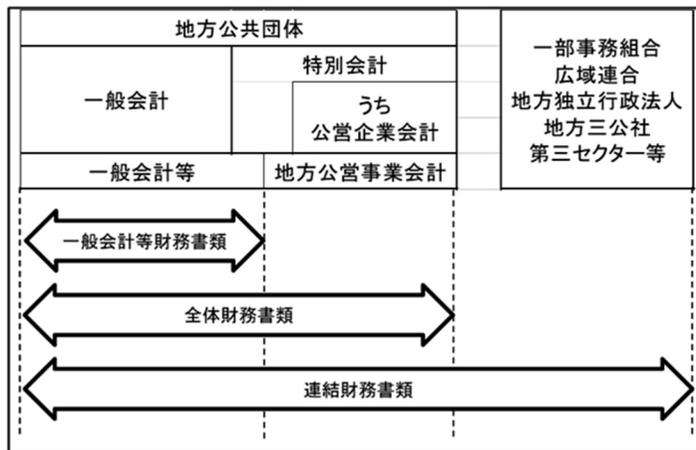


図1 財務書類の対象となる会計の範囲

出所) 総務省「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)」p.168

地方公営事業会計、なかでも公営企業会計はすでに財務書類が整えられているので、全体財務書類を作成する負担は一般会計等について作成できればさほど大きくない。一方、連結財務書類に関しては、地方独立行政法人、第三セクター等については基本的に整備されているが、一部事務組合や広域連合に関しては地方公営企業法の財務規定を適用していなければまずそれぞれが主体となって作成する必要がある。当然、どこが作業を担当するのかという問題になる。マニュアルでは作成主体として、①一部事務組合・広域連合、②主要構成団体、③都道府県の3つの選択肢が示されている。連結財務書類を作成できるかは、自団体が②に該当しない限り、加入する一部事務組合や広域連合の作成状況に左右される。

統一基準地方財務書類の整備は2017年度までの3年間で整備することが求められていたが、実際には作業が間に合わずに遅れた自治体がある。表3は、総務省が毎年度、各自治体の財務書類を集めてホームページで公開している「統一的な基準による財務

書類に関する情報」のデータから、各自治体の財務書類の作成状況の年次推移を集計したものである。基本となる一般会計等財務書類を2016年度決算分から毎年作成して載せている自治体数は1,449で、2017年度決算分からの自治体数は94、2018年度決算分からの自治体数は32である。逆に全く作成・公表が間に合っていない自治体数は60で、2017年度もしくは2018年度から作成・公表できなくなっている自治体数は82（＝40＋35＋7）となっている。すなわち、過去3年間で総務省にまとめられて公開されるまでに財務書類の作成が間に合っていなかったことがある自治体は全体の約17%となっている。

また、一般会計等財務書類、全体財務書類、連結財務書類の別にみると、2016年度や2017年度に作成できていないが2018年度には作成できている自治体が、会計の対象範囲が広がるにつれて増加する（一般：126、全体：142、連結：184）。また、3年間作成できていない自治体も会計の対象範囲が広がるにつれて増加する（一般：60、全体：86、連結：149）。特に連結財務書類については約9%の自治体がまだ一度も作成できていない。

表3 統一基準地方財務書類の継続的な作成状況

	会計年度			財務書類の種類		
	2016	2017	2018	一般会計等	全体	連結
財務書類の有無	○	○	○	1,449	1,404	1,304
			×	40	35	37
		×	○	24	28	23
	×		35	37	35	
	×	○	○	94	105	137
			×	7	9	9
×		○	32	37	47	
	×	60	86	149		

出所) 総務省「統一の基準による財務書類に関する情報」に基づき筆者作成  
 注) 財務書類が掲載されている自治体を○、掲載がない自治体を×として集計した。

統一基準地方財務書類の作成未了や未着手の主な理由としては、災害の影響で作業の着手が遅れていること、既存の財務会計システムの大規模改修と時期を合わせるなどなどが挙げられている（大宅、2018）。統一基準地方財務書類の貸借対照表は固定資産台帳との連動を求められているため、災害によって保有資産の毀損や人手不足が生じた場合に遅れにつながることは十分に考えられる。

次節では、こうした統一基準地方財務書類の作成未了や未作成につながる要因について、2018年度から2020年度までの3年間の年度末時点における財務書類の作成状況データを用いて実証分析を行う。

### 3. 統一基準地方財務書類の作成未了もしくは未作成の要因分析

本節では、2016年度から2018年度の決算にかかる統一基準地方財務書類の作成状況について、一般会計等財務書類と連結財務書類を対象に財務書類の作成未了・未作成の要因分析を、データをプールしてのロジット推定（pooled logit）と固定効果ロジット推定（fixed effects logit）により行う<sup>7)</sup>。

被説明変数は、総務省「統一的な基準による財務書類に関する情報」における各市町村の一般会計等財務書類もしくは連結財務書類の有無（ある＝0、ない＝1）である。ただし、連結財務書類は一般会計等財務書類の作成が前提となるため、一般会計等と同様に単に財務書類の有無を被説明変数として分析してしまうと、一般会計等財務諸表の作成未了や未着手に起因する場合と一般会計等はできているが連結まで作成できていない場合を識別できない。そのため、連結財務書類の分析にあたっては、一般会計等財務書類が作成されている場合に限定する。

財務書類の作成未了・未着手の要因としては、自治体の規模、災害の有無、財政状況が考えられる。小規模な自治体ほど職員数も少なく、固定資産台帳の整備を開始する際に大きな負担がかかることが予想される。災害も前節で述べたように大きな要因の一つと考えられる。統一基準地方財務書類は2017年度までの整備が求められているが、大規模な災害が発生した場合に遅れることは例外として認められている<sup>8)</sup>。2017年度以降も、災害が発生した場合に財務書類の作成・更新が遅れることは十分予想される。さらに、財政状況が悪い場合には、財務書類の作成・更新に人材を振り向ける余裕がなくなっている場合や財政状況の正確な把握と情報発信により慎重になっている場合も考えられる。これらを踏まえ、本稿では、住民基本台帳人口（対数）、住民一人あたり会計・出納部門の職員数、災害救助費と災害復旧費の有無（ダミー変数）、財政状況の変数として前年度の実質公債費比率と将来負担比率を説明変数とする。推定に際しては、これに時間経過とともに財務書類の整備が進むことをコントロールするためのタイムトレンド（会計年度）を説明変数に加える。

これらのデータについて、まず被説明変数に関しては総務省ホームページにある「\*\*年度 統一的な基準による財務書類に関する情報」の当該年度分のデータを使用した。同データの各年度版には更新されたと思われる過年度のデータも掲載されているが、更新時期や更新の有無は不明であるため、本稿では更新されたと思われる過年度分は使用しない。したがって、財務書類の有無は総務省が収集した時点での作成状況を表す。また本稿では、国の管理のもと自主的な財政運営が制限されている財政再生団体の北海道夕張市、固定資産台帳の整備や一般会計等財務書類の作成がすべて

7) 全体財務書類は連結財務書類を作成する過程で作成されるはずのもので、前節で述べたように連結財務書類に比べて追加負担は小さいと考えられるため分析を省く。

8) 総務省「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）」p. 393。

完了している指定都市と次に規模の大きい中核市をデータから除いた。

次に説明変数のデータは、住民基本台帳人口、災害救助費、災害復旧費については『都道府県・市区町村のすがた（社会・人口統計体系）』、会計・出納部門の職員数については『地方公共団体定員管理調査』、実質公債費比率と将来負担比率については総務省ホームページにある「健全化判断比率の基礎数値」を使用した。このうち将来負担比率は債務の償還に充当可能な基金などが債務よりも少ない場合にのみ公表されるため、実質的な将来負担がマイナスの自治体の場合には将来負担比率の数字がない。そこで、数字のない自治体の財政状況を把握するため、「健全化判断比率の基礎数値」のデータからマイナスとなる場合も含めて数値を再計算して使用した。

表4は、一般会計等財務書類の有無を含めて記述統計をまとめたものである。まず財務書類ありの自治体よりなしの自治体のほうがわずかに対数人口の平均が低いことから、人口規模の小さな自治体に作成未了・未着手のケースがやや多いと言える。実質公債費比率は財務書類ありの自治体平均が7.6%であるのに対して財務書類なしの自治体平均は7.8%である。逆に将来負担比率は財務書類ありの自治体平均が7.1%で

表4 記述統計（一般会計等財務書類の有無別）

	一般会計等 財務書類	観測数	平均	標準偏差	最小	最大
人口（対数）	あり+なし	4,998	9.941	1.379	5.069	13.720
	あり	4,515	9.983	1.369	5.714	13.720
	なし	483	9.548	1.417	5.069	13.710
実質公債費比率 （前年度）	あり+なし	4,998	0.076	0.042	-0.066	0.224
	あり	4,515	0.076	0.042	-0.066	0.224
	なし	483	0.078	0.045	-0.062	0.209
将来負担比率 （前年度）	あり+なし	4,998	0.058	0.929	-6.757	2.356
	あり	4,515	0.071	0.892	-6.757	2.356
	なし	483	-0.066	1.220	-6.121	2.091
会計・出納部門職員数 （住民一人あたり、人）	あり+なし	4,998	3.00.E-04	4.73.E-04	0.00.E+00	6.35.E-03
	あり	4,515	2.90.E-04	4.46.E-04	0.00.E+00	6.23.E-03
	なし	483	3.89.E-04	6.68.E-04	0.00.E+00	6.35.E-03
災害救助費 （あり=1）	あり+なし	4,998	0.565	0.496	0	1
	あり	4,515	0.566	0.496	0	1
	なし	483	0.553	0.498	0	1
災害復旧費 （あり=1）	あり+なし	4,998	0.698	0.459	0	1
	あり	4,515	0.698	0.459	0	1
	なし	483	0.700	0.459	0	1

データ出所）人口、災害救助費、災害復旧費：『都道府県・市区町村のすがた（社会・人口統計体系）』、  
会計・出納部門職員数：『地方公共団体定員管理調査』、  
実質公債費比率、将来負担比率：総務省ホームページ「健全化判断比率の基礎数値」

あるのに対して、財務書類なしの自治体平均はマイナスの値である。よって、財政状況による違いは記述統計からははっきりしない。住民一人当たりの会計・出納部門の職員数は財務書類なしの自治体の方が多く、どんな小規模な自治体でも1人は必要なことからわかる通り規模の経済性が働くため、小規模自治体が多いという事実と矛盾しない。災害救助費と災害復旧費はいずれも財務書類の有無で大きな違いはなく、記述統計からは災害による作成への影響は明確でない。

次に、一般会計等財務書類は作成しているものの、連結財務書類について作成できているか否かの視点で記述統計をまとめたものが表5である。小規模自治体ほど財務書類がない傾向は一般会計等財務書類の場合と変わらない。しかし表4と比べると。連結財務書類のない自治体は実質公債費比率が平均8.4%、将来負担比率もマイナスからプラスへと変わっており、一般会計等財務書類の場合と違い、財政状況の悪い自治体が連結財務書類を作成出来ていない可能性がある。また、災害救助費と災害復旧費の当年度の支出実績については連結財務書類を作成している自治体の方が多く傾向が読み取れることから、災害と連結の有無については仮説とむしろ逆の関係となっている。

表5 記述統計（連結財務書類の有無別）

(一般会計等財務書類あり)	連結 財務書類	観測数	平均	標準偏差	最小	最大
人口（対数）	あり+なし	4,515	9.983	1.369	5.714	13.720
	あり	4,192	10.027	1.367	5.714	13.720
	なし	323	9.411	1.253	5.866	12.540
実質公債費比率 （前年度）	あり+なし	4,515	0.076	0.042	-0.066	0.224
	あり	4,192	0.075	0.042	-0.066	0.224
	なし	323	0.084	0.039	-0.040	0.169
将来負担比率 （前年度）	あり+なし	4,515	0.071	0.892	-6.757	2.356
	あり	4,192	0.073	0.898	-6.757	2.356
	なし	323	0.052	0.810	-3.380	2.001
会計・出納部門職員数 （住民一人あたり、人）	あり+なし	4,515	2.90.E-04	4.46.E-04	0.00.E+00	6.23.E-03
	あり	4,192	2.82.E-04	4.43.E-04	0.00.E+00	6.23.E-03
	なし	323	3.93.E-04	4.78.E-04	0.00.E+00	5.28.E-03
災害救助費 （あり=1）	あり+なし	4,515	0.566	0.496	0	1
	あり	4,192	0.575	0.494	0	1
	なし	323	0.446	0.498	0	1
災害復旧費 （あり=1）	あり+なし	4,515	0.698	0.459	0	1
	あり	4,192	0.700	0.458	0	1
	なし	323	0.666	0.473	0	1

注) 一般会計等財務書類がある自治体に限定している。  
データ出所) 表4に同じ

しかし、1節で述べたように、財務書類は全体として2016年度以降、徐々に整備が進んでおり、表4と表5ではその効果は考慮されていない。回帰分析では、こうした時間の経過とともに整備が進む効果をタイムトレンドとしてコントロールをした。表6は、自治体の一般会計等財務書類作成の有無と、一般会計等財務書類を作成した自治体の連結財務書類作成の有無について、データをプールしてのロジット推定 (pooled logit) と固定効果ロジット推定 (FE logit) の結果をまとめたものである。

すべてのモデルで会計年度が負に有意であることから、時間を経るごとに財務書類を作成完了している自治体が増えていることを示している。一方、会計・出納部門の住民一人あたり職員数は全てのモデルで有意でなく、財務書類の作成状況との関連は明確でない。

次に、一般会計等財務書類をみると、いずれのモデルでも災害救助費が正に有意である。災害が財務書類の作成に遅れを生じさせる要因となっていることを示しており、大宅(2018)が述べていることと一致する。一方、同じ災害関連の支出でも災害復旧費は有意でないが、災害復旧費は大規模災害であれば長期にわたって計上することになるため、毎年の災害発生状況との関連が災害救助費に比べて薄いからと考えられる。

また、データをプールしてのロジットでは人口は負に有意だが、固定効果ロジットでは有意でない。固定効果モデルは、各自治体の3年間の財務諸表の有無の変動を分析するため、3年間を通じて財務書類をきちんと作成している自治体や逆に作成できていないもしくは未着手の自治体は対象外となる。したがって、全体としては小規模な自治体ほど財務書類の作成未了・未着手となりやすいものの、年によって作成状況が変わるケースは規模に関係なく生じると解釈できる。

財政状況を表す実質公債費比率と将来負担比率は有意でなかった。前年度の財政状況の良し悪しが財務書類の作成に影響があるかははっきりしない。

最後に、一般会計等財務書類を作成し、そのうえで連結財務書類まで作成しているかどうかについてみる。一般会計等財務書類と同様に、データをプールしてのロジットでは人口は負に有意だが、固定効果ロジットでは有意でない。したがって解釈も同様で、小規模な自治体ほど連結財務書類の作成まで手が回らなくなりやすい。一方、災害救助費は一般会計等財務書類と異なり、連結財務書類の作成への影響が明らかでない。災害は財務書類の作成自体を遅れさせる要因となるのであって、連結の作業だけに支障をきたすのではないというはある意味当然だろう。

連結財務書類の作成に影響を与える要素として、一般会計等財務書類と異なるもう一つの点として、前年度の実質公債費比率がデータをプールしてのロジットでは係数が小さく有意でないものの固定効果ロジットで正に有意である点である。データをプールしてのロジットでは3年間全て連結財務書類を作成している自治体と全く作成できていない自治体が分析対象に含まれ、自治体間の横断面での違いも考慮される。一方、固定効果ロジットは、個々の自治体の時系列での変動を分析するので (within 推

定)、個々の自治体の実質公債費比率の変動と連結財務書類の作成・未作成の変化の関係を捉えていることになる。したがって、自治体間の実質公債費比率の水準の違いでみると連結財務書類の作成との関連は薄いが、個々の自治体内で見ると実質公債費比率が相対的に低い年度の翌年度に連結財務書類を作れていない傾向があることになる。

実質公債費比率は、公営事業会計など一般会計等以外の他の会計も含めてより広く会計範囲を捉えた指標で、地方財政健全化法のもとで採用された健全化判断比率のうち、これまで早期健全化団体の適用に最も機能した指標である。実質公債費比率が悪い自治体ほど連結での財務書類の作成未了・未着手の傾向があるということは、より正確に財政状況を把握しようと連結財務書類の作成に慎重に取り組んでいる可能性と財政状況を公開することに後ろ向きである可能性がある。前者であれば、連結財務書

表6 財務書類の有無に関する回帰分析の結果

説明変数	一般会計等財務書類の有無		連結財務書類の有無 (一般会計等財務書類あり)	
	Pooled logit (1)	FE logit (2)	Pooled logit (3)	FE logit (4)
人口 (対数)	-0.264*** (0.0751)	-1.735 (6.648)	-0.404*** (0.0910)	-9.685 (16.31)
実質公債費比率 (前年度)	2.062 (2.293)	-6.260 (11.31)	4.019 (2.479)	46.77** (23.27)
将来負担比率 (前年度)	-0.0943 (0.108)	-0.983 (0.633)	0.0309 (0.104)	-0.369 (1.555)
会計・出納部門職員数 (住民一人あたり, 人)	-105.1 (186.6)	375.2 (1413.5)	-312.6 (190.3)	2226.8 (3833.8)
災害救助費 (あり=1)	0.251* (0.132)	0.674** (0.317)	-0.137 (0.155)	0.0705 (0.531)
災害復旧費 (あり=1)	-0.0564 (0.133)	-0.329 (0.302)	-0.235 (0.157)	0.413 (0.494)
会計年度	-0.170*** (0.0509)	-0.393*** (0.114)	-0.303*** (0.0587)	-1.228*** (0.285)
定数項	342.9*** (102.7)		612.3*** (118.4)	
観測数	4,998	687	4,515	301

注) 財務書類の有無は0 (あり)、1 (なし)。括弧内の数字は標準誤差。ただし、Pooled logitの標準誤差は市区町村でクラスターしたもの。\*\*\*は1%水準で有意、\*\*は5%水準で有意、\*は10%水準で有意。データ出所) 表4に同じ

類を活用する取り組みの一環と評価できるが、後者であれば財務書類の作成・公開の本来の目的と逆行する。

ただし、財政状況と連結財務書類の作成状況の関係について、もう一つの指標である将来負担比率は、対象となる会計範囲が実質公債費比率より連結財務書類に合致しているが係数は有意でない。2018年度の夕張市と政令市、中核市を除くデータでは実質公債費比率と将来負担比率の相関係数は0.549なので、財政状況を表す指標として必ずしも両者は同じ方向を向いているわけではない。また、近藤・小川（2020）は財務書類の整備と翌年度の歳出抑制に関連があるという結果を示している。もっとも外生的なショックである災害によって財務書類の作成に遅れが生じることが本稿の分析結果で示されており、大宅（2018）でも述べられている。これを踏まえると、彼らが捉えている関係には、災害を原因として財務書類の作成が遅れ、災害復旧の過程で翌年度の歳出抑制が難しくなっているケースを含んでいる可能性がある。いずれにせよ財政状況と連結財務書類の作成状況との関係については、慎重に評価すべきだろう。特に財政状況の悪い自治体については、連結財務書類の作成が遅れていないか、また遅れていればその原因について注意深く見ていく必要がある。

#### 4. おわりに

本稿の分析の結果、人口が少ない小規模な自治体や災害が発生した自治体において財務書類の作成に遅れなど何らかの支障が生じやすいことが明らかとなった。小規模な自治体では財務書類の整備に必要な専門知識を持った職員が不足していることなどが考えられる。総務省も「地方公会計取組支援人材ネット」などの取り組みをおこなっており、サポートの必要を認識していると思われる。しかし、人材ネットの登録者は2022年1月7日時点でわずか16名となっている<sup>9)</sup>。また、災害により自治体が保有する固定資産がダメージを受けた場合、被害が甚大であれば多数の固定資産の除却処理等を行う必要が生じ、固定資産台帳の更新に遅れなどの支障が生じることが予想される。一方、損害が発生した場合こそ、資産状況の適切な把握が必要である。さらに連結財務諸表については、実質公債費比率の悪い自治体ほど作成未了・未着手の傾向がみられた。地方公会計の整備の理念からすると、財政状況の悪い自治体ほど連結財務諸表の作成・公開の必要度が高い。したがって、人材不足の小規模自治体や災害発生地域、財政状況の悪化している自治体に応援を送れる広域的な体制を整備すべきである。広域的なしくみとしては、2011年の地方自治法改正により複数自治体共同で監査委員事務局を設置できるようになったが、あまり認知されていない（丸山、2018）。統一基準地方財務書類の作成を促すと同時に、監査に関するこうしたしくみの周知と積極的な活用を促すことも重要であろう。

---

9) [https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/koukaikei\\_zinzainet.html](https://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/koukaikei_zinzainet.html)（2022年1月7日閲覧）

地方公会計の統一基準の整備の目的は、他の地方自治体と比較可能とするためである。しかしながら、総務省での情報の収集および公開の状況は中途半端な状態となっている。毎年度末に前年度決算にかかる固定資産台帳の整備状況と統一的な基準による財務書類の作成状況を調査しているが、整備中や未整備の自治体が恒常的に散見される。また、総務省のホームページにおいて、地方公会計の「見える化」を標榜して各自治体の財務書類に関する情報を一覧できる形でまとめて公開している。一覧形式での公開はよいが、各年度のエクセルファイルに過年度のシートが含まれており、かつ更新日時や更新の有無の記載がないため、最新バージョンがわかりにくく、利用者に混乱を生じやすい。また、データのまとめ方も利用しにくい形となっており、データベース形式での提供に変更するなど、行政のデジタル・トランスフォーメーション(DX)が推進される中であって、今後改善を図るべき点は多い。

最後に、本稿では財政状況が悪いと財務書類の作成に慎重に臨んでいる可能性や公開に後ろ向きになっている可能性を示したが、それぞれがもつ意味合いはかなり異なる。いずれが問題となっているのかを分析することは対策を考えるうえ今後の課題として残っている。また、統一基準地方財務書類の整備が進めば、うまく活用する自治体とそうでない自治体で財政運営の巧拙に差が生じてくる事が期待される。この点は将来の研究に期待したい。

## <参考文献>

- 東信男（2016）「新地方公会計統一基準の現状と課題—IPSASBの概念フレームワーク・IPSASと比較して—」、『会計検査研究』, No. 53, 71-91.
- 大宅千明（2018）「統一的な基準による地方公会計の取組の状況について」、『地方財政』, 第58巻第8号, 13-29.
- 小川顕正（2021）「財務面から見た地方政府の状況—「統一的な基準」による財務書類を用いた予備的分析—」, The Faculty of Economics and Business Administration Journal, KUAS, Vol. 2, 19-55.
- 近藤春生・小川顕正（2020）「地方公会計の整備と自治体歳出—「統一的な基準」以前の地方公会計改革は歳出抑制と関係があるのか?」, 『会計検査研究』, No. 61, 51-66.
- 佐藤亨・松尾貴巳（2019）「地方自治体の新公会計（統一的な基準）が予算編成に与える影響に関する分析—実態調査結果に基づいて—」, 『会計検査研究』, No. 60, 13-27.
- 丹羽由夏（2001）「バランスシート作成と財政再建—国及び地方自治体におけるバランスシート作成の動向と今後—」, 『農林金融』, 2001年2月, 28-37.
- 丸山恭司（2018）「自治体監査の外部委託及び共同化に関する現状と課題」, 『現代監査』, No. 28, 57-68.
- 鷲見英司（2019）「統一的な基準による地方公会計財務分析指標を用いた地方財政状況」, 『新潟大学経済論集』, 第108号, 53-85.

# **A Study on the Late Disclosure of Financial Statements under the New Unified Public Accounting Standards for Japanese Local Governments**

**KIMURA Shin**

## **Abstract**

Since January 2015 Japanese local governments have been required to make and disclose the financial statements based on the new unified public accounting standards. Some municipalities have been late every year, and a minority have never made the statements yet, while most have already disclosed. This paper examines the factors associated with late disclosure and not having started yet by panel data analysis. The results show that: (1) municipalities with a small population or in a disaster area are likely to be late disclosing their financials or might not produce the financial statements at all; (2) municipalities facing a large debt payment are likely to be late disclosing or might not compile the consolidated financial statements. These findings suggest the necessity of support to ensure compliance with the compiling of financial statements by wide-area local governments.

## **Keywords**

Local government, financial statement, unified accounting standard, panel data analysis, disclosure