

新地方公会計制度について ～財務書類の作成にあたって～

大阪府総務部市町村課 畑 中 秀 夫

はじめに

「行政改革の重要方針」（平成17年12月24日閣議決定）、「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」（平成18年6月公布）、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」（平成18年7月7日閣議決定）などにより、地方においても国と同様に資産・債務改革に積極的に取り組むことが明確に打ち出されるとともに資産・債務の適切な管理等に必要な公会計の整備の推進が求められることとなった。これらを受けて、総務省に設置された「新地方公会計制度研究会」及び「新地方公会計制度実務研究会」において報告書が取りまとめられた。また「公会計の整備推進について」（自治財政局長通知）（平成19年10月17日付け総財務218号）では、人口規模や公会計の整備状況により3年から5年以内に同報告書を活用して、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書を作成することが求められている。なお、同日付けの総務省自治財政局財務調査課事務連絡においては、「資産・債務改革」の具体的施策の策定や「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」の本格実施をふまえれば、平成21年度までに財務書類を整備することに重要な意義があるとされている。更に「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」、「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（総論編、基準モデル編）」、「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（総務省方式改訂モデル編）」などが、順次公表されており、各地方公共団体ではこれらを参考に財務書類の作成を行っているところである。府内市町村の取組みとしては、財団法人大阪府市町村振興協会において、公会計改革研究会を

開催し、参加している7市が自団体の平成19年度決算の数値を用いて財務書類を作成し、その過程で出てくる疑問や課題の整理を行っている。その一方で、一部の市町村では「資産評価や台帳整備に多大な時間、労力を要するが人員が不足し、対応できない」、「財務書類の活用方法がわからない」、「法的な作成義務がないため関係各課の協力が得にくい」といった声があがっていることから、本稿では、新地方公会計制度導入の経緯、背景等を再度確認しながら整理してみる。なお、文中意見にわたる部分は筆者の個人的見解も含まれていることをお断りしておく。

新地方公会計制度導入の経緯

1 導入の背景

①資産・債務改革

我が国は、戦後、中央集権システムのもと高度経済成長を経て、急速に復興・発展を果たしてきた。一方、地方公共団体においては、警察・消防・道路・上下水道・ごみ・保健・福祉・教育など住民に直接関係の深い事務・事業の実施により、住民生活の充実を支えてきたところである。しかしながら、急速に都市インフラ、公共施設等の整備を積極的に進めてきたことや、景気対策として地方債の増発等を行ってきたことにより地方債残高が急増し膨大な債務をかかえている状況である。今後、人口が減少し、少子高齢化が進展する中で、持続可能な国・地方財政運営が大きな課題となっている。

このような情勢下において、債務の縮減や徹底的な歳出削減を図るとともに売却可能な財産の売

却促進を行うことにより、資産・債務規模を圧縮し、行政のスリム化、効率化を一層徹底することが必要として、「資産・債務改革」の取組みが求められている。

②行政の信頼確保と情報公開の徹底

決算の早期開示や地方公共団体間で比較可能な財政状況の開示、住民サービスや負担などについて、住民に分かりやすく示していくことが要請されている。これにあわせ監査委員への外部の人材の積極的な登用や外部監査制度の有効活用などのガバナンス強化により、地方公共団体の行政運営に対する住民参加の機会の推進を図ることが求められている。

また、地方分権の進展に伴い、これまで以上に自由でかつ責任ある地域経営が地方公共団体に求められており、財務情報の市場への公開と資金調達の自己責任化が必要となっている。

③地方公共団体の財政状況に対する注目

地方公共団体は、住民福祉を増進することを目的としており、毎年度の税収等を効果的に活用することが求められてきた。このような地方公共団体の財政状況を示す指標としては、普通会計ベースでの財政の収支や公債費の標準財政規模に対する比率などが利用されてきたが、当該団体の全会計ベースでの指標や従来のフロー情報だけではなく、ストック情報の開示や透明性の高い財務情報の開示が重要となっている。更に、地方公共団体の財政の健全化に関する法律の将来負担比率は、各地方公共団体の実質的な負債を把握し、指標化するものであるが、発生主義による公会計の考え方を取り入れているものである。また、地方財政健全化法の指標が基準を超えた場合には、財政健全化計画等を策定することとなるが、この場合、計画の内容として、資産売却などストックレベルの対応も必要と考えられているため早期に公会計を整備しておくことが重要となる。

こうしたことから、普通会計だけでなく、普通会計への負担につながる公営企業会計や公社、第3セクター等の負債も考慮したフローとストックをあわせ、透明性の高い財務情報の開示方法の開

発が求められている。

2 新地方公会計制度の取組み

① 地方公共団体の公会計改革は、昭和60年代に一部の地方公共団体において、独自にバランスシートを作成していたが、当時作成基準が統一されていなかったため、地方公共団体間での比較や分析が困難であった。

総務省においてバランスシートの作成基準が示されたのは、平成12年3月であり、平成13年には新たに行政コスト計算書、地方公共団体の全会計ベースのバランスシート作成基準が示された。これらがいわゆる「総務省方式」といわれるもので、これらによって地方公共団体における企業会計的手法による財務書類の作成が一気に普及することとなった。

② このような中で、公会計制度の大きな転機となったのが、「行政改革の重要方針」であり、「地方においても、国と同様に資産・債務改革に積極的に取り組み、各地方公共団体の資産・債務の実態把握、管理体制の状況を総点検するとともに、改革の方向と具体的施策を明確にする。総務省は、各地方公共団体と協議しつつ、目標と工程表の作成などの改革を推進するよう要請する。」との取組み内容が記され、地方公共団体における「資産・債務改革」の必要性が明確に打ち出された。これによって、資産・債務の適切な管理や資産の有効活用等に役立つツールとして、財務書類の整備が求められることとなった。

③ 続いて平成18年5月に「新地方公会計制度研究会報告書」が取りまとめられ、資産・債務の適切な管理等の観点から資産評価について盛り込んだ新たな財務書類のモデルが示された。また、この報告書に基づいて平成18年7月に「新地方公会計制度実務研究会」が発足し、岡山県倉敷市が「基準モデル」について、静岡県浜松市が「総務省方式改訂モデル」について、それぞれ実際に財務書類を作成することで実証的検証が行われた。

これらの結果、「新地方公会計制度実務研究会報告書」（平成19年10月）が公表され、基準モデル、総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領が紹介されたことにより、各地方公共団体において本格的に公会計の整備が進められることとなった。

新地方公会計制度の概要

1 新地方公会計制度の整備目的

地方分権の進展に伴い、これまで以上に自由かつ責任のある地域経営が地方公共団体に求められており、そうした経営を進めていくためには、内部管理の強化と併せ、外部へのわかりやすい財務情報の開示が不可欠である。新たな公会計制度の整備の具体的な目的は次の点があげられる。

- ①資産・債務管理
- ②費用管理
- ③財務情報のわかりやすい開示
- ④政策評価・予算編成・決算分析との関係付け
- ⑤地方議会における予算・決算審議での利用

2 基本的考え方

- ① 財務書類の体系化に当たっては、国と地方の財政上の結びつき等を考慮するとともに、地方固有の取扱いを踏まえつつ、原則として国の作成基準に準拠する
 - ・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
 - ・地方公共団体単体と関連団体等も含めた連結ベースでの基準モデルの設定
 - ・貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書の4表の整備を標準とする
 - ・現行の総務省方式の改訂にも配慮した基準モデルの設定
- ② 地方公共団体の財政の健全化に関する法律が平成21年度に本格施行されることをふまれば、早期に作成に着手し、平成20年度決算に基づき、平成21年度に財務書類を公表することが重要で

ある。

3 財務書類4表が示すもの

①貸借対照表

地方公共団体がどれほどの資産や債務を有するかについての情報を示すものであり、「資産の部」と「負債の部」及び「純資産の部」により構成されている。地方公共団体が住民サービスを提供するために保有する財産とその財産をどのような財源で調達したのかを示すものである。また公共資産については、「将来の経済的便益の流入が見込まれる資産」、「経済的便益の流入は見込まれないものの、行政のサービス提供に必要な資産」、「売却が可能な資産」に区分し、その保有の状況を明らかにしている。

②行政コスト計算書

地方公共団体の経常的な活動に伴うコストと使用料・手数料等の収入を示すもの。コスト面では、人件費や物件費などの経常的なコストとそれを使用料・手数料等の収入で、どれほどまかなっているかを表しているものである。

③純資産変動計算書

地方公共団体の純資産（資産－負債）が一定期間にどのように増減したかを明らかにするもの。総額としての純資産の変動に加え、それがどういった財源や要因で増減したのかについての情報も示される。

④資金収支計算書

現金の流れを示すものであり、その収支を性質に応じて、経常的収支、公共資産整備収支、投資・財務的収支などに区分して表示しており、地方公共団体のどのような活動に資金が必要とされているのかが明らかになる。

基準モデルと総務省方式改訂モデルの特徴

新地方公会計制度研究会報告書及び新地方公会計制度実務研究会報告書において、提案、検証が行われた両モデルの特徴については次のとおりである。

①基準モデル

- ・企業会計実務をもとに資産、税収や移転収支など地方公共団体の特殊性を加味し資産負債管理や予算編成への活用等、公会計に期待される機能を果たすことを目的とする。
- ・開始貸借対照表を固定資産台帳等に基づき作成し、ストック・フロー情報を網羅的に公正価値で把握した上で、個々の取引情報を発生主義により複式記帳して作成することを前提としたもの。
- ・事務処理の負荷の軽減を図るため、固定資産の評価方法や標準的な仕分けパターンをあわせて提案している。

②総務省方式改訂モデル

- ・各地方公共団体のこれまでの取組や作成事務の負荷を考慮し、固定資産台帳や個々の複式記帳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成することを認めている。

- ・開始貸借対照表の整備が比較的容易であり、公有財産の整備財源情報などの開示が可能となるなどの特徴があるが、一方で公有財産等の貸借対照表計上額に精緻さを欠くという課題がある。
- ・資産の有効活用の目的達成のため、売却可能資産から優先して固定資産台帳を整備するとともに、未収金・貸付金の評価情報の充実をあらかじめ意図したものである。
- ・総務省方式改訂モデルに基づき継続的に財務書類を作成していく場合においても、決算統計情報の積み上げではなく、固定資産台帳を段階的に整備していくことが、今回の公会計改革の最も大きな導入目的である「資産・債務改革」の観点から重要である。

③両モデルの相違点

固定資産の評価については、「基準モデル」では、開始貸借対照表の作成時に現存する固定資産をすべて公正価格により評価する一方、「総務省方式改訂モデル」では、売却可能資産や土地の評価を優先することとされ、それ以外については段階的に整備することが認められている。いずれのモデルを採用したとしても、すべての固定資産の評価が行われた段階においては、固定資産に関する情報の精度は同じ水準になる。フローの処理にお

表1 基準モデルと総務省方式改訂モデルの相違点

	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
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	○売却可能資産以外：過去の建設事業費の積み上げにより算定 ⇒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

いては、「基準モデル」では、予算執行データなどをもとに個々に仕訳を行う複式簿記によるのに対し、「総務省方式改訂モデル」では決算統計などのデータを組み換える方法による作成が暫定的に認められ、将来的には複式簿記の考え方を導入することが必要であるとされている。

財務書類の分析と活用

1 財務書類を用いた分析による課題の把握

各地方公共団体においては、現在、財務書類の作成に注力しているところであるが、数値を算定するだけにとどまらず、各財務書類の数値の分析を行い、自団体の財政状況をより深く把握することが必要である。財務書類の数値による様々な分析や、他の団体との比較を行うことで自団体の位置づけをより明らかにし、財政状況の特徴や課題を多面的に把握するとともに今後の財政運営のあり方を検討するための材料とすることが重要である。財務書類を用いた分析については、次のものが考えられる。

2 財務書類の活用

①目標設定・進捗管理への活用

財務書類を用いた分析結果を有効に活用するためには、現状分析にとどまらず中長期的な目標として、財政指標等をいつまでにどの程度の水準まで改善するのかを明確にし、その目標に向けて進捗管理を行っていくことが必要である。例えば将来負担比率など5年後、10年後の目標を設定し、その目標を達成するためにはどのような財政運営を行っていく必要があるかシミュレーションを行い、実際の財政運営に反映させていく方法が考えられる。

②事業別・施策別・施設別分析

財務書類を用いた分析により、全体的な傾向や課題を把握することができるが、これらの傾向や課題の要因分析やその具体的対応を行うには、より詳細な分析が必要である。事業別・施策別あるいは施設別の財務書類を作成することにより、どの事業・施策あるいは施設にコストがかかっているのか、資源配分に偏りがいないかといったことを分析し、改善すべきポイントを洗い出していくことが可能となる。

表2 財務書類の分析例

分析の視点	貸借対照表 と 資金収支計算書	行政コスト計算書 と 純資産変動計算書
財務書類の中での分析	<ul style="list-style-type: none"> ・地方債残高対公共資産比率又は純資産対公共資産比率(社会資本形成の世代間負担の状況) ・資産形成規模(歳入額対資産比率) ・公共資産の行政目的別割合 ・公共資産の行政目的別経年比較 ・資産の老朽化度(公共資産の減価償却累計率) 	<ul style="list-style-type: none"> ・単年度の受益と負担の状況(行政コスト対税率等比率) ・受益者負担の割合(行政目的別経常収益対経常費用比率) ・行政目的別行政コスト対公共資産比率
経年変動の把握	<ul style="list-style-type: none"> ・資産負債の経年比較 ・上記比率の経年比較 	<ul style="list-style-type: none"> ・行政コストの経年比較 ・上記比率の経年比較
住民一人当たりの状況把握	<ul style="list-style-type: none"> ・住民一人当たりの貸借対照表 	<ul style="list-style-type: none"> ・住民一人当たりの行政コスト
類似団体等との比較	上記の指標を類似団体・近隣団体と比較	上記の指標を類似団体・近隣団体と比較

③行政評価との連携

民間企業の場合は対価を得て財やサービスを提供するので、成果を金額で把握することが可能であり、利益が一つの成果測定の尺度となる。しかしながら、地方公共団体の業務は対価のない財やサービスの提供がほとんどであり、利益は成果の尺度にはならない。したがって行政評価の取組みの中で成果とコストとをそれぞれ把握してその対応関係を分析する必要がある。その際のコストの概念として、今回の公会計制度の考え方を採り入れることにより、両者の取組みを一体不可分として、有効に機能させることができると考える。

最後に

多くの地方公共団体では、経済情勢の悪化による税収の落ち込みや地方債残高の急増、人口減少・少子高齢化の進展による社会保障費の増大など厳しい財政状況に直面している。現行の現金主義会計では見えにくい行政コストや全会計ベースでの財政状況、ストック情報、次世代に引き継ぐ負担などの状況を把握するとともに透明性の高い財務情報を開示していくため、今回の公会計制度への取組を進めていくことが重要である。それに加え、財政状況を詳細に分析することで、その特徴や問題点、健全化の取組みの方向性が明らかになるものと考えられる。また住民に対しても他団体との比較や、分かりやすい財務情報や課題、その改善方法などを示すことで住民への説明責任を果たすことができるとともに住民の信頼を得ることにもつながるものである。

各地方公共団体においては、単に総務省において提示されたモデルによる財務書類の作成や公表にとどまることなく、住民に対する財政状況の開示や庁内での行政経営等に活用していくことが非常に重要であると考ええる。

参考文献

- ・総務省「新地方公会計制度研究会報告書」（平成18年5月18日公表）
http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/2006/060518_3.html
- ・総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」（平成19年10月17日公表）
http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/2007/071017_1_bt.html
- ・地方債制度研究会「地方債月報第353号（2008.12）地方財政講座第7回新地方公会計モデルについて②」財団法人地方債協会
- ・森田祐司監修、監査法人トーマツパブリックセンターグループ編著「新地方公会計制度の徹底解説」ぎょうせい