

財務書類による決算情報の開示について

大阪府総務部市町村課 谷内田 修

はじめに

社会情勢の変化が著しい近年、各地方公共団体を取り巻く環境も変化している。地方分権の推進により、地方公共団体の自主性・自立性が今まで以上に求められている。平成17年度までは、自主性・自立性の要請を表すキーワードとして「三位一体の改革」、「地方債協議制移行」という二つの言葉をよく目にした。そして、平成18年度には「公会計制度の改革」が新たなキーワードとして加えられた。

大阪府内の市町村（政令指定都市を除く。以下同じ。）41団体中、平成16年度決算にかかる普通会計のバランスシートを作成済みの団体は34団体、行政コスト計算書を作成済みの団体は21団体となっている（平成18年5月31日現在）。しかし、その情報を開示しているのは、バランスシートは24団体、行政コスト計算書は13団体にとどまっている。

現在、議論されている「公会計制度の改革」は、住民福祉の向上を目的としている。その実現のために、フロー情報のみならず、ストック情報を含めた財務情報をどのように作成・分析・開示していくかが求められている。このような観点から、「公会計制度の改革」について考察してみる。

財務書類の必要性について

ここ数年、「公会計制度の改革」について活発な議論がなされている。「公会計制度の改革」に関する議論自体は、最近になって始まったものではない。古くは、昭和37年に旧自治省・地方財務会計制度調査会から「資産・負債表」と「期間収支・余剰金処分計算書」という2つの財務書類^{注1)}の作成についての

「答申」が出されている。（これらは、現在の「貸借対照表」及び「行政コスト計算書」にあたる。）しかし、多くの地方公共団体が貸借対照表をはじめとする財務書類の作成に着手したのは、平成12年3月に旧自治省・地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会から、貸借対照表に関する報告書が出され、平成13年3月に、総務省・同研究会によって、行政コスト計算書に関する報告書が出されたことによる。各地方公共団体は、これらの報告書をもとに、貸借対照表及び行政コスト計算書の作成を行ってきた。

また、平成18年5月に総務省から「新地方公会計制度研究会報告書」が出され、同年8月に策定された「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」（新行革指針）により、各地方公共団体は、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書及び純資産変動計算書の財務書類4表の整備等^{注2)}が求められている。

これら財務書類の作成、開示の意義はどこにあるのだろうか。

（1）財務書類の作成、開示の意義はなにか

前述のように、何十年も前からなされてきた「公会計制度の改革」についての議論が、近年、急速な進展をみせているのはなぜだろうか。

前出の「地方財務会計制度調査会答申」が出された昭和37年頃と比べ、現在の地方財政運営を取り巻く環境は、大きく変化している。当時のような右肩上がりの経済成長を期待できる時代ではなくなり、多くの地方公共団体が多額の地方債残高を抱えたうえで、限られた財源による財政運営を迫られ、行政

サービスの取捨選択など、厳しい政策決定が必要となっている。これまでにない厳しい政策決定・財政運営を行っていくためには、住民をはじめとする地方公共団体の利害関係者に厳しい判断を迫ることも必要となってくる。そのような厳しい判断を求めるためには、意義のある財務情報の開示により説明責任を果たすことが不可欠である。これが「公会計制度の改革」進展の大きな要因のひとつであると考えられる。

では、現行法上、地方公共団体に作成が義務づけられている決算書などの財務情報だけでは、なぜ、不十分と考えられているのであろうか。

第1に、「公会計制度の改革」に関する一般的な議論では、現行の決算書には、資産と負債が網羅されておらず、一覧性にかけて指摘されている。これを補うことが、貸借対照表をはじめとする財務書類導入の大きな理由とされている。

現行の歳入歳出決算書では、公有財産の保有量現在高に関しては「財産に関する調書」があり、負債に関しては、歳入歳出決算書付属書類として、「地方債現在高調書」を作成している。しかし、「財産に関する調書」は、金額で表示することが求められているわけではない。今、求められているのは、資産とそれに要した資金の調達内容を明らかにしたうえで網羅性及び一覧性を示すことにあると考える。

第2に、現行の予算統制主義の下での単年度現金収支を中心とした決算情報だけでは、行政サービス提供活動の経済性、効率性を判断するための情報として、不十分であることが指摘されている。

意思決定有意性をもつ財務情報であるためには、発生主義^{注3)}による費用、負債の認識が必要となる。例えば、その年度に必要であった公共施設の修繕・更新などを先延ばしすることや、将来の債務償還のために必要な積立を行わないことなどにより、単年度の現金収支はある程度の調整が可能である。このような状況を、現行の現金収支中心の決算情報のみで提供した場合、行政サービス提供活動の経済性、効率性について、報告対象者を誤った判断へと導くことにつながりかねない。^{注4)} それを回避するためには、当該年度に発生した費用や負債を把握できる情

報を提供することが必要となってくる。

このように、フローの情報だけではなく、貨幣価値で表された資産や負債を網羅したストック情報を勘案するとともに、発生主義の採用による行政サービス提供活動の経済性、効率性に関する情報を開示することにより、はじめて、財政運営の持続可能性や経営管理に資する情報を報告対象者に提示することができる。この点に財務書類の作成・開示の意義があると考えられる。

(2) 報告対象者の違いによる評価方法の違い

地方公共団体が作成する財務書類の報告対象者は、住民や行政組織内部者、投資家等さまざまな利害関係者である。

報告対象者の違いがもたらす財務書類の様式の相違としては、貸借対照表の配列方法^{注5)}の違いがあげられる。

貸借対照表の報告対象者を住民とした場合、住民の関心は、資産と負債の状況に比重がおかれるため、過去から現在までの行政活動の結果として資産の取得状況と財源の調達状況及び資産形成以外の負債についての情報開示を行うものとなるので、固定性配列法による表記とすべきであろう。一方、投資家を念頭に置いた貸借対照表では、投資家はその投資の安全性を分析する際には、流動比率^{注6)}を指標の一つとすることから、企業の貸借対照表と同様に、流動性配列法を用いるべきであろう。^{注7)}

貸借対照表に計上する資産の評価方法について、「新地方公会計制度研究会報告書」では、取得原価、再調達原価、実現可能価値もしくは割引現在価値^{注8)}のいずれかによるものとされている。

例えば、地方公共団体の債務償還能力を測る際には、債務残高から金融資産や換金が可能もしくは容易である固定資産を除いて、実質的な債務残高を算出する必要がある。その場合の固定資産の評価は、資産を換金して債務と相殺することを前提としているのであるから、取得原価であるよりも、実現可能価値であるほうが望ましい。

他方、資産と負債の状況説明に比重を置くならば、貸借対照表の第一義は、今まで投資することによっ

て形成されてきた資産と、資産形成に投入された財源の構成を表すものとなる。この場合、再調達原価や実現可能価値によって、資産評価する意義は少ない。なぜならば、再評価による差損・差益といった施策評価以外の要素が加わるためである。また、地方公共団体の保有する資産は、道路などのインフラ資産をはじめ、換金が困難である資産が多いことを勘案すれば、資産と財源構成の対比が明確となる取得原価によって資産評価することで、目的は達成されるであろう。

このように、報告対象者によって、どのような情報による開示とするのか、財務書類作成前に十分に検討すべきと考える。

財務書類の分析等について

住民は、自分たちの「まち」が、住民福祉向上のための行政サービス活動を維持できるのかどうか、また負担の先送りによって、将来の行政サービス活動が低下するおそれがないかなどに関心を持っていると思われる。そこで、本章では、財務書類を用いて作成される財政指標とその分析の留意点や新しい財政指標の可能性について述べていく。

(1) 債務償還可能年限の評価

債務償還可能年限^{注9)}は、各地方公共団体の地方債残高などの負債の償還能力を表す指標である。

地方債は、平成18年度に許可制から協議制へ移行し、また、公的資金の比率が減少するなど、環境が変化しつつある。貸し手である金融機関は、いくつかの要因をもとに、地方公共団体への貸し付け条件等を判断している。

これらの要因については、個々の金融機関の判断規準は不明だが、格付機関の格付規準が参考になるだろう。例えば、株式会社日本格付研究所では、「1. 地方自治体の置かれている経済の基礎的条件」、「2. 地方自治体の財政力、一収支バランス、債務ストック（インタレスト・カバレッジ^{注10)}、償還年数）」、「3. 地方自治体と中央政府の関係」をあげている。スタンダードアンドプアーズや株式会社格付投資情

報センターなど、ほかの格付機関においても、格付規準に若干の違いがあるものの、債務償還能力を分析する指標として純債務残高に対する返済余資の割合を考慮している。

債務償還可能年限の算出方法に関しては「地方公共団体の財政分析等に関する調査研究会」（総務省・平成17年3月）において、財政余力に対する将来負担の大きさを表す指標として、次の算式による将来負担返済年数が提言されている。

$$\text{将来負担返済年数} = (\text{将来負担額} - \text{充当可能資産}) \div (\text{経常一般財源等} - (\text{経常経費充当一般財源} - \text{公債費元金部分のうち経常一般財源充当部分}))$$

この数式における「経常一般財源等」は、「地方財政状況調査」におけるそれを指していると思われる^{注11)}ため、都市計画税は、臨時一般財源とされ、将来負担返済年数の算出の際、同税は除かれることとなる。しかし、資金収支計算書や純資産変動計算書においては、他の税とともに地方税の中に計上されていることから、都市計画税を含め地方税全額^{注12)}を経常一般財源等を含めても良いのではないだろうか。^{注13)}なお、平成17年度大阪府内市町村の普通会計決算を概観すると、課税していない町村を除いて、経常一般財源収入に対する都市計画税の割合は、最も高い団体が9.4%、最も低い団体でも3.4%となっている。また、都市平均が7.0%、市町村平均が6.8%となっており、この影響は小さくない。

次に債務償還可能年限数値の評価について、小西砂千夫教授の考え方を紹介する。

「償還可能財源が将来にわたって、同額を確保できると仮定すると、償還財源の割引現在価値は

償還財源の資産価値＝単年度の償還財源／長期金利となる。

したがって、財政状況が破綻しているかどうかは純負債／単年度の償還財源＝債務償還可能年限

が長期金利の逆数よりも大きいかどうかで判断される。」^{注14)}とされている。

もう1つの債務償還可能年限数値の評価としては、債務償還可能年限が耐用残年数より短いことが考え

られる。債務償還可能年限のほうが長くなる場合には、公共施設による便益を受けない将来世代に、その負担を先送りにしているということである。

一般的に、地方債の借入期間は、公共施設の耐用年数の範囲内で設定されていることから、債務償還可能年限の方が長くなることは考えられない。しかし、人口減少社会においては、公共施設を建設した時点での人口や税収よりも、施設を利用しながら、元利償還をしている時点での人口や税収が減少することが起こりうる。そういう意味では、人口減少時代においてこそ、意味のある指標といえるかもしれない。

また、減税補てん債や臨時財政対策債などの100%交付税措置のある赤字地方債についても、交付税の措置される期間と借入期間の整合性を図ることが必要となる。

(2) 期間負担の衡平性分析の留意点

負担の過剰な先送りがないかを表す指標の分析としては、債務償還可能年限のほか、期間負担の衡平性分析がある。

総務省方式による貸借対照表では、「後世代に継承される資産を把握する」(平成12年3月報告書)観点から、建物等について減価償却を行っている。また、公共資産形成国庫・県(府)支出金についても、減価償却相当部分について、減価償却を行っている。これは、公共資産形成に拘束されていた財源(国庫・県(府)支出金)が公共資産の償却に伴い、拘束を解かれたことを意味し、費用(=減価償却費)と財源(=国庫・(県)府支出金減価償却相当部分)として対応関係にある。貸借対照表、行政コスト計算書及び純資産変動計算書の3表を見てみるとそのことが良くわかる(図1参照)。貸借対照表で資産から減価償却分が減少し、行政コスト計算書で同額について費用計上される。純資産変動計算書では、減価償却相当分の公共資産形成国庫・県(府)支出金が減少し、同額がその他一般財源に振り替えられる仕組みになっている。

図1

IS		地方債 35	
公共資産 100	公共資産形成国庫	50	
	公共資産形成一般財源		

→

IS		地方債 30	
公共資産 90	公共資産形成国庫	45	
	公共資産形成一般財源		

PI	行政コスト		
	減価償却費	0	
	行政コスト合計	0	
	行政サービス収入	0	
	差引純行政コスト	0	

PI	行政コスト		
	減価償却費	10	
	行政コスト合計	10	
	行政サービス収入	0	
	差引純行政コスト	10	

CP	経常的収支の部		
	支出合計	0	
	地方税	15	
	収入合計	15	
	経常的収支額	15	
	公共資産形成収支の部		
	公共資産形成支出	100	
	支出合計	100	
	国庫支出金	50	
	地方債発行	35	
	収入合計	85	
	公共資産形成収支額	△15	
	投資・財務的収支の部		
	投資	0	
	収入合計	0	
	投資・財務的収支額	0	
	当年度歳計現金増減額	0	
	期首歳計現金残高	0	
	期末歳計現金残高	0	

CP	経常的収支の部		
	支出合計	0	
	地方税	5	
	収入合計	5	
	経常的収支額	5	
	公共資産形成収支の部		
	支出合計	0	
	収入合計	0	
	公共資産形成収支額	0	
	投資・財務的収支の部		
	地方債償還費	5	
	支出合計	5	
	収入合計	0	
	投資・財務的収支額	△5	
	当年度歳計現金増減額	0	
	期首歳計現金残高	0	
	期末歳計現金残高	0	

NW	純資産合計	公共資産形成国庫	公共資産形成一般財源	その他国庫	その他一般財源
	開示純資産残高	0			
	純行政コスト				
	一般財源・地方税	15			15
	公共資産形成国庫・県(府)支出金	50		50	
	公共資産形成国庫・県(府)支出金減価償却相当部分		50	15	△15
	期末純資産残高	65	50	15	0

NW	純資産合計	公共資産形成国庫	公共資産形成一般財源	その他国庫	その他一般財源
	開示純資産残高	65	50	15	
	純行政コスト	△10			△10
	一般財源・地方税	5			5
	公共資産形成国庫・県(府)支出金		45		
	公共資産形成国庫・県(府)支出金減価償却相当部分		△5		5
	期末純資産残高	60	45	15	0

以上をふまえ、期間負担の衡平性分析の留意点について述べる。

期間負担の衡平性分析として、公共資産に対する純資産^{注15)}の比率(これまでの世代が負担した割合)及び公共資産に対する負債の比率(将来世代が負担する割合)の経年変化をみる事が考えられる。この際には、通常、地方債の償還期間は施設の耐用年数に比して、短期間となっている(例えば、庁舎を例に挙げると、庁舎整備にかかる地方債の償還期間は25年、償却期間は50年である)ことに留意しなければならないと考える。

上記について、数値をあげて考察すると次のようになる。

例1) N年度4月1日に公共資産100を取得(土地の取得はないものとする)

取得時の財源構成は地方債35、国庫補助金50、一般財源15

地方債の償還は7年元金均等償還(据置なし、利率は0とする)

公共資産の定額法による償却とし、償却期間10年、残存価額0とする

N年度のみ地方税収入30、N+1年度以降は

地方税収入15がある

上記以外の歳入歳出（取引の発生）はないものとする

例1)の条件のもとでは、N年度からN+9年度における貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書及び純資産変動計算書は図2-1のとおりとなる。

ここで、公共資産に対する純資産比率及び負債比率は、N年度4月1日時点では（65%、35%）となっている。以降、N年度末においては（66.7%、33.3%）、N+1年度に（68.7%、31.3%）、地方債の償還が終了するN+6年度には（100%、0%）となり、N+7年度、N+8年度も同じ比率で推移する。そしてN+9年度に償却が終了し、公共資産、負債とも0となる。N+1年度以降、地方債償還の終了するN+6年度まで、純資産比率は徐々に増え、負債比率は徐々に減っている。

一方、地方債償還期間と施設の償却期間が同じであると仮定した場合、純資産比率と負債比率の推移は次のとおりとなる。

例2) 地方債の償還は10年元金均等償還

その他の条件は例1)と同条件とする

例2)の条件では、N年度4月1日時点から地方債償還及び資産の償却が終わるN+9年度まで、公共資産に対する純資産比率が65%、公共資産に対する負債比率が35%で推移する。(図2-2参照)

例1)と例2)で各年度の公共資産に対する純資産比率及び負債比率を対比すると表1のとおりである。N年度4月1日時点及びN+9年度においては両事例とも同じ数値となっており、資産の償却が終われば、両事例とも同じ結果になるが、償還途中においては差が生じていることが分かる。つまり、同じ資産に対して、同じ費用（＝減価償却費）を負担しているから、例2)のように、同じ比率で推移するべきところが、例1)では、将来負担比率が徐々に低下している。^{注16)}

表1

単位：%

		例1)5年償還	例2)10年償還
N年度4月1日	負債比率	35.0	35.0
	純資産比率	65.0	65.0
N年度末	負債比率	33.3	35.0
	純資産比率	66.7	65.0
N+1年度末	負債比率	31.3	35.0
	純資産比率	68.7	65.0
N+2年度末	負債比率	28.6	35.0
	純資産比率	71.4	65.0
N+3年度末	負債比率	25.0	35.0
	純資産比率	75.0	65.0
N+4年度末	負債比率	20.0	35.0
	純資産比率	80.0	65.0
N+5年度末	負債比率	12.5	35.0
	純資産比率	87.5	65.0
N+6年度末	負債比率	0.0	35.0
	純資産比率	100.0	65.0
N+7年度末	負債比率	0.0	35.0
	純資産比率	100.0	65.0
N+8年度末	負債比率	0.0	35.0
	純資産比率	100.0	65.0
N+9年度末	負債比率	0.0	0.0
	純資産比率	100.0	100.0

このように、地方債の償還期間が減価償却期間より短いため、地方債の償還期間中は、実際以上に将来世代の負担である負債率が小さく見える。この影響を念頭に置いて、期間負担衡平性分析を行い、その分析結果を開示する際は、住民が誤った判断を下さないように、注釈を入れることが必要となる。

(3) 維持補修費と減価償却費について

期間負担の衡平性を測る上では、既存の施設の建設にかかる費用についてだけではなく、今後増加する維持補修の観点を加えることも重要と考える。現時点では、総務省から出されている報告においても、この観点からの財政指標の提言はない。フロー情報だけで、各年度、公共施設の適正な維持補修が行われているかを検討する場合、維持補修費の多寡を比較するだけになってしまう。そこで、財務書類の情報が利用できないものだろうか。

維持補修に要する経費は、通常、資産の保有量及び老朽度合いに比例する。資産取得価額に対する減価償却累計額の多さによって、直接的に資産の老朽度が測れるわけではない。しかし、資産取得価額に対する減価償却累計額を老朽度とし、建物等の資産の現在高、老朽度及び維持補修費を経年変化で比較

図 2-1

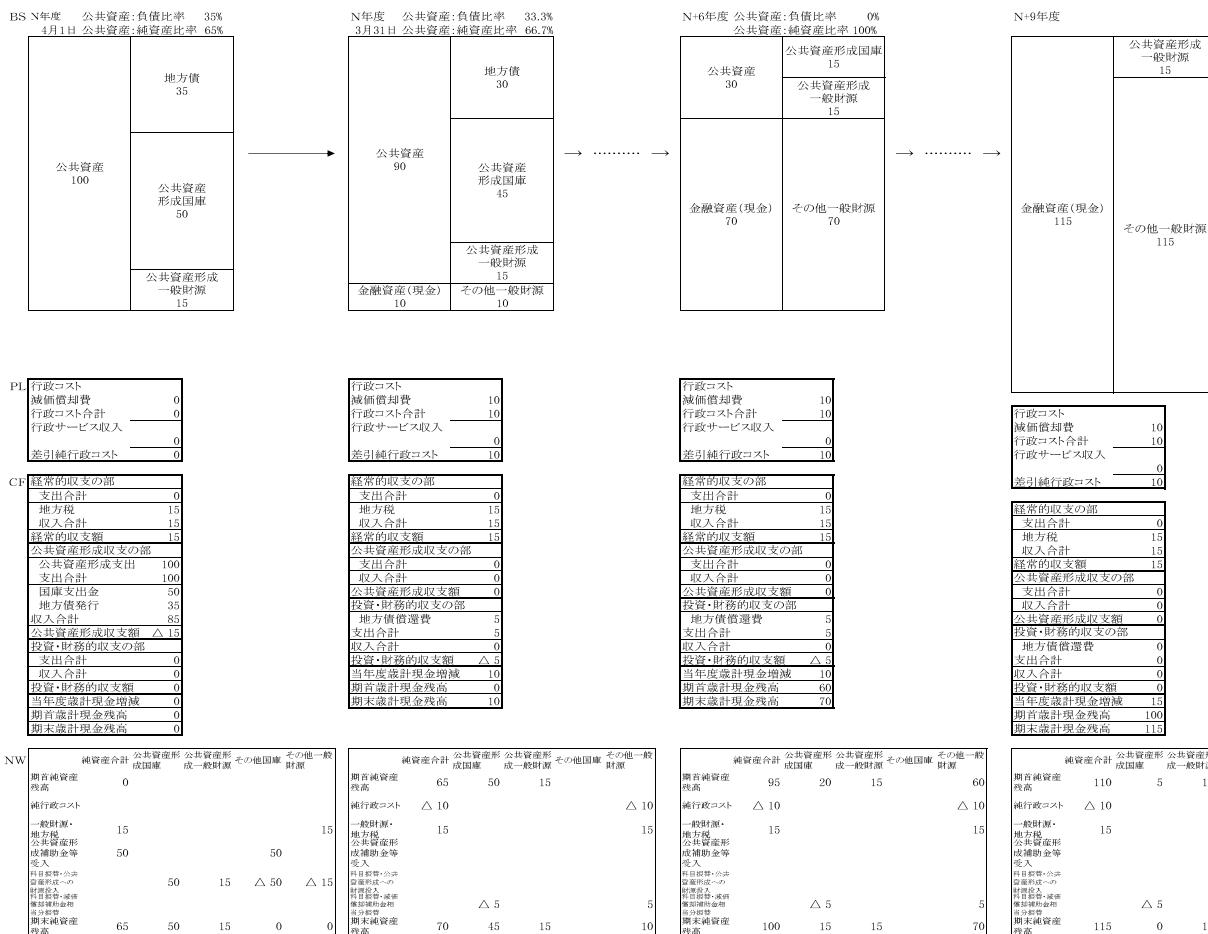
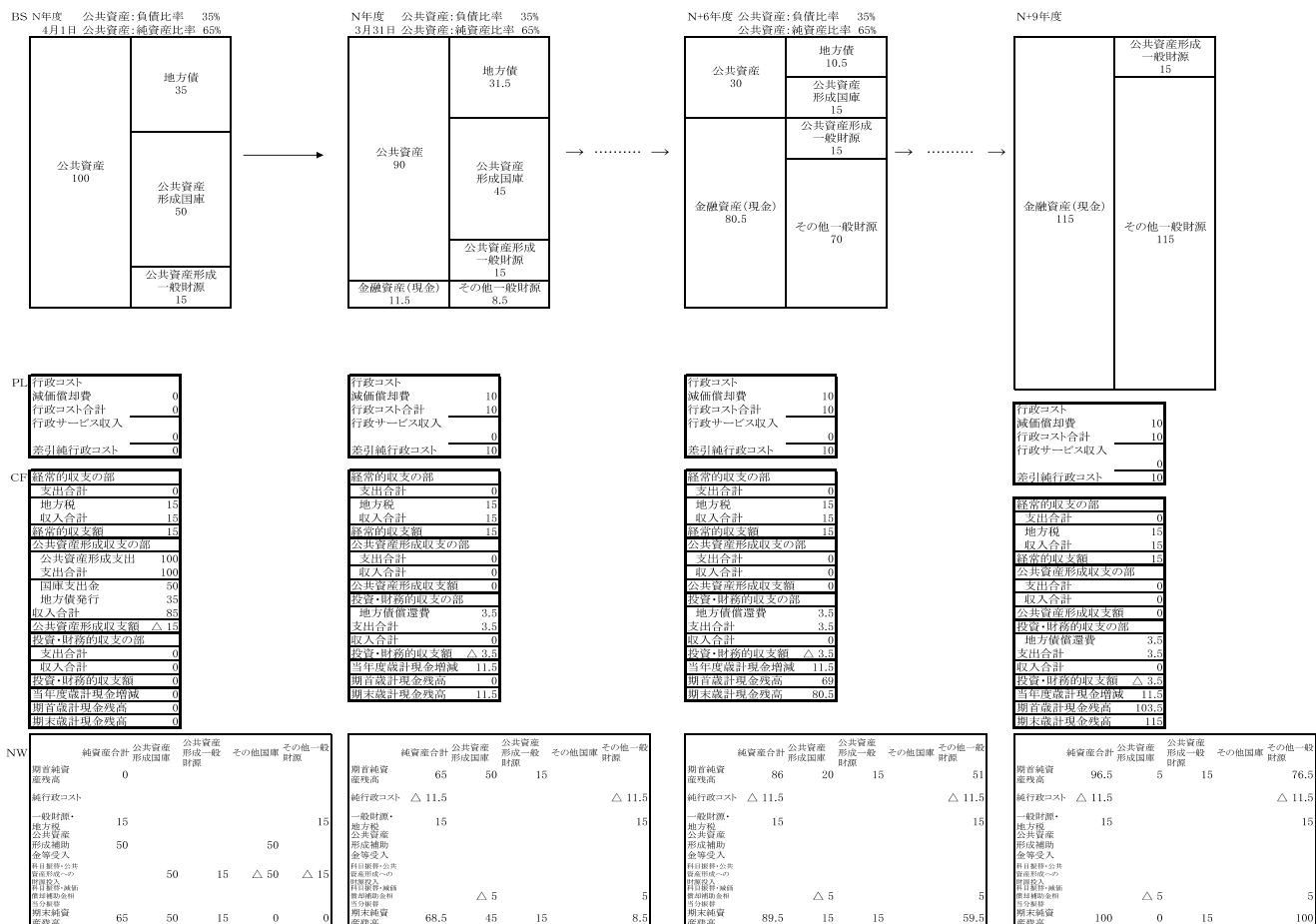


図 2-2



することにより、資産に対する維持補修が先延ばしされずに適切になされているかを判断することが可能となり、期間負担の衡平性をみる指標の一つになるのではないだろうか。

例えば、老朽度が年々高くなっている一方で、維持補修費が減少していれば、適切な維持補修がなされていないと推測される。

そのような数値が出た上で、適切な維持補修を行い、期間負担の衡平性を保っているならば、維持補修費以外の費目^{注17)}により、どのように適切な維持補修を行っているかということを説明する必要があるだろう。

財務書類を生かした行政評価システム

企業が、貨幣的利益の追求を目的としているのに対し、地方公共団体は、住民福祉の向上を目的としている。住民福祉の向上を図る過程では、経済性、効率性及び有効性が求められる。経済性及び効率性について、財務書類による分析は有用であるが、有効性を分析するためには、行政評価システムなどの仕組みが必要である。

すでに、多くの地方公共団体が行政評価システムの構築に取り組んでいる。一部の地方公共団体では、活動基準原価計算手法^{注18)}を取り入れ、人件費などの内部管理経費を事業ごとに配賦し、事業に係るインプット量（コスト）を測っている。

行政コスト計算書が、行政サービス提供活動の純コストをみることににより、その経済性及び効率性について、教育・福祉・土木など大まかに把握するものであるのに対し、行政評価システムは、経済性及び効率性に加え、貨幣価値では測定できないアウトカムを指数化することによって、インプットに対するこれらの有効性を判断することができる。行政評価システムは、評価結果を次期予算に反映することもできる。

このように、行政コスト計算書など財務書類のデータに工夫を加え、行政評価システムを活用することによって得られる情報は、行政のみならず住民にとっても有益なものとなる。

また、各地方公共団体が作成している財政収支見通しに加え、発生主義を取り入れた将来見通しについて、予定貸借対照表を作成することも検討するべきであろう。

今までの財政収支見通しは、将来の各年度の資金収支、基金残高、地方債残高が中心となっている。予定貸借対照表を作成することにより、フローの財務情報だけでは表れにくい、将来の資産と負債の全体像を把握することができる。これにより、政策決定に際して、さらに有益な財務情報となるのではないだろうか。

おわりに

冒頭でも述べたように、財務書類による決算情報の開示は、住民福祉の向上を目的としている。住民に対して、その地方公共団体の財政状況を包み隠さず表すと同時に、将来の状況を推測でき、住民福祉の向上に寄与するものであるならば、財務書類に表れた財政指標や分析方法は、「この財政指標、分析方法が絶対的なものである」といえるものはない。それは、企業会計において、「会計学」や「財務諸表論」といった学問分野があることをみても明らかであろう。また、本来の目的から逸脱するものでなく、また、誤った判断へと導くおそれがない限り、どのような財政指標、分析方法も有意義なものといえ、各地方公共団体が、財務書類によってどのようなことを表したいのかによって、さまざまな財政指標、分析方法が考えられるだろう。

総務省から出されているいくつかの報告書においても、財政指標や分析方法に関しては、これからの課題であるとされている。また、総務省の提示している財政指標、分析方法は、地方公共団体間の財政状況比較を念頭としていることを考えると、これらは、必要最低限のものである。

情報提供過多になり、かえって混乱を招くということがないように留意しつつ、総務省の提示する財政指標、分析方法に加え、各地方公共団体が何を伝えたいのかという基本姿勢について考え、新たな財政指標及びその分析・開示を行うことが必要である

う。本稿が、これらについて考える際の一助となれば幸いである。

注1) 通常、バランスシートや資金収支計算書の総称としては、「財務諸表」と表記されることが多いが、総務省から出されている報告書では「財務書類」と表記されている。それに合せ、本稿においても「財務書類」と表記する。

注2) 「地方行革新指針」では、「取り組みが進んでいる団体、都道府県、人口3万人以上の都市は、3年後までに、取り組みが進んでいない団体、町村、人口3万人未満の都市は、5年後までに、4表の整備又は4表作成に必要な情報の開示に取り組むこと。」とされている。

注3) 費用・収入の計上時期について、現金の動きではなく、経済価値の増加又は減少の事実に基づいて計上する会計基準。現金の流入、流出の事実に基づいて費用・収入を計上する現金主義を公会計では採用している。(公会計は、出納整理期間を設けていることなどから、修正現金主義ともいわれる。)

また、複式簿記によるか、単式簿記によるかは、発生主義の採用とは関係しない。複式簿記の採用は、記録と記録の検証性を高めるにすぎないものであり、事実と記録の検証性を高めるものではない。

注4) 当然、財政調整基金の設置目的等から考えても、適正な収支調整は正当な財政運営である。しかし、過剰な収支調整は是認されるものではない。

注5) 「1年基準」を基本に、資産であれば1年以内に現金化されるものを流動資産といい、1年を超えるものを固定資産という。負債についても、1年以内に返済期限が到来するものを流動負債、1年を超えるものを固定負債という。流動性配列法は、資産・負債の表示を流動、固定の順序で行い、固定性配列法は、固定、流動の順序で行う。

注6) 流動資産の流動負債に対する比率

注7) ただし、固定資産である機械設備が資産の多くを占める製造業においては、固定性配列法を用いることもある。

注8) 「取得原価」－資産を取得する際の対価としての費用

「再調達原価」－その時点で資産を再取得する際に要する費用

「実現可能価値」－その時点で資産売却をした際に得られる対価から、資産売却費用を控除した額

「割引現在価値」－将来得られる価値を割引率によって、現在価値に置き換えたもの

注9) 債務÷債務償還に充てられる毎年度の財源

注10) 利子償還額に対する返済余資。企業では、流動性分析の観点から、元金を除いた利子償還のみに着目した分析も行う。

注11) 執筆現在、数式中の各項目の計上方法について、その詳細は公表されていない。

注12) 適用期限のある税目については除くべきである。

注13) 民間金融機関からの借り入れの際、借用証書の中に、返済資金として「地方税及び地方交付税」と記入している。このように、実務上から考えても、地方税すべてを經常一般財源等として算出することが妥当といえる。

注14) 小西砂千夫・「財政情報の開示と予算統制の関係―バランスシート分析の財政運営の応用―(会計検査研究No.28・会計検査院)」より引用。

なお、償還財源の割引現在価値の考え方については次のとおりである。

償還可能財源をR、長期利率をrとすると償還可能財源の割引現在価値Pは

$$P=R/(1+r)+R/(1+r)^2+R/(1+r)^3+\dots+R/(1+r)^n \quad \text{— ①}$$

となる。

①式の両辺に(1+r)を掛けると

$$(1+r)P=R+R/(1+r)+R/(1+r)^2+\dots+R/(1+r)^{n-1} \quad \text{— ②}$$

となる。ここで、①式と②式の両辺の差をとる

と

$$(1+r)P=R+R/(1+r)+\dots+R(1+r)^{n-1}$$

$$\text{よ) } P = \frac{R/(1+r)+\dots+R(1+r)^{n-1}+R/(1+r)^n}{r}$$

よって $P = \{R - R/(1+r)^n\} / r$ となる。

ここで、地方公共団体が永続すると仮定すると、 $R/(1+r)^n$ は「0」に収束し、 $P=R/r$ となる。

注15) 公共資産形成国庫・県（府）支出金及び公共資産形成一般財源の合計

注16) 地方債償還期間と施設償却期間の不一致が、純資産比率と負債比率におよぼす影響は、償還期間と施設の償却期間を一致させることにより解決する。ただし、地方債の償還期間は、貸手側の貸付条件であり、公共資産の償却期間と一致させるのは困難である。銀行等引受資金については、交渉の余地はあるが、財政融資資金や公営企業金融公庫資金は施設ごとに償還期間が定められている。

注17) 原材料を購入し、職員が補修をした場合などは、決算統計上、維持補修費ではなく、物件費に計上される。

この場合、当然、老朽度と維持補修費の観点からでの数値には表れないことになる。

注18) 原価計算方法の1つ。「activity-based costing」。

サービス提供までに行われる活動を基準・指標として、それに要した資源に応じて、サービスに間接費配賦を行う原価計算の方法。例えばある事業のコスト計算をする際に、直接の費用に加え、その事業に従事する職員の人件費を、従事時間に応じて加算し、フルコストを算出する。

参考文献等

- ・旧自治省（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（平成13年3月）」

- ・総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」
- ・渡辺和夫（2005）「財務諸表論の基礎」(株)税務経理協会
- ・日本経済新聞社編（2006）「財務諸表の見方」(株)日本経済新聞社
- ・宮本幸平（2004）「自治体の財務報告と行政評価」(株)中央経済社
- ・安達智則（2002）「バランスシートと自治体予算改革」(株)自治体研究社
- ・中央青山監査法人公会計部編（2005）「フローチャートでよくわかる 地方自治体の新しい組織・経営手法～公会計の視点から見た改革の処方箋～」(株)ぎょうせい
- ・日本公認会計士協会（2002）「地方公共団体における財務諸表実態分析」日本公認会計士協会公会計委員会研究報告第5号
- ・日本公認会計士協会（2003a）「公会計原則（試案）」日本公認会計士協会公会計委員会研究報告第7号
- ・日本公認会計士協会（2003b）「公会計概念フレームワーク」
- ・日本公認会計士協会（2004）「地方公共団体の会計基準形成に当たっての考え方」日本公認会計士協会公会計委員会研究報告第12号
- ・金子邦博（2004）「公会計入門第2回」（地方財務2004年5月号）(株)ぎょうせい
- ・佐々木隆志（2001）「公会計制度改革の二視点—過去の視点と将来的視点—」、「会計検査研究No.24」会計検査院
- ・齋藤真哉（2002）「地方自治体会計へ企業会計的手法の導入に関する検討」、「会計検査研究No.26」会計検査院
- ・原俊雄（2005）「公会計の企業会計化に関する再検討」、「会計検査研究No.32」会計検査院
- ・山田康裕（2005）「公会計における財務報告の目的とその問題点」、「会計検査研究No.32」会計検査院
- ・大塚成男（2002）「地方公共団体の財務会計制度における当面の改革に向けた提案—現金主義の下での複式簿記の導入—」、「会計検査研究No.32」会計

検査院

- ・東京都（2006）「自治体会計の新しい経営報告書＜論点整理＞」
- ・小西砂千夫（2005）「財政危機の時代における財政分析の手法と考え方」、「都市の財政力2005—自治体経営分析における財政分析—」（財）関西社会経済研究所
- ・小西砂千夫（2000）「自治体財政運営における発生主義決算の活用」、「産研論集27号」（財）関西社会経済研究所
- ・小西砂千夫（2001）「バランスシートを財政運営に具体的に生かす考え方と手法」、「ESTRELA 92号」（財）統計情報研究開発センター
- ・小西砂千夫（2003）「財政情報の開示と予算統制の関係—バランスシート分析の財政運営の応用—」、「会計検査研究No.28」会計検査院
- ・岸道雄（1999）「公会計改革の方向性」、「FRI Review1999.10」（株）富士通総研