

# 「公会計改革研究会」報告書

平成21年(2009年)2月

財団法人 大阪府市町村振興協会  
おおさか市町村職員研修研究センター

## 刊行にあたって

公会計の整備については、平成18年5月に公表された新地方公会計制度研究会報告書において、総務省方式改訂モデルと基準モデルが示され、平成18年8月の「地方行革新指針」では、すべての都道府県と市区町村に対して、いずれかのモデルにより財務書類4表を整備することが要請されています。

また、その時期については、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」の施行も踏まえ、平成21年度までに一定の資産評価を行った上での取り組みが求められています。したがって、大阪府内市町村においても、公会計の整備に速やかに取り組んでいくことが必要となっています。

そこで、当センターでは、府内市町村が、公会計改革の取り組みに的確に対応できるよう、平成20年5月より特別研究「公会計改革研究会」を開催し、参加7団体の平成19年度決算をもとに、総務省方式改訂モデルによる財務書類4表の作成に取り組み、作成過程において発生した課題や問題点を整理するとともに、各団体の数値を比較分析するなど活用方法についても盛り込んだ報告書を作成いたしました。

本報告書が、府内市町村および他の地方団体等が公会計改革に取り組む上での参考になれば幸いです。

なお、当センターでは、引き続き連結ベースでの財務書類4表の整備、さらにはその分析手法についても、研究を進めることとしております。

終わりにになりましたが、ご多忙の中、本研究会の指導助言者として、ご指導いただきました稲沢克祐先生（関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科教授）、小室将雄先生（監査法人トーマツ公認会計士）に厚くお礼申し上げます。

平成21年2月

財団法人 大阪府市町村振興協会  
おおさか市町村職員研修研究センター  
所 長 齊 藤 慎

## 特別研究「公会計改革研究会」報告書

## 目次

<b>第1章 公会計制度改革の背景と概要</b> .....	<b>1</b>
(公会計改革研究会基調講演より)	
公会計制度改革の背景と概要 — 制度改革の歴史的視点、国際的視点 — 関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科 教授 稲沢克祐	
はじめに .....	1
ニュー・パブリック・マネジメント (NPM) の個人的体験から	
1. 地方公会計改革 .....	3
(1) 地方公会計の意義と機能	
(2) 公会計制度改革の核心 (キーワード)	
(3) 現行の地方公会計の問題点と対応	
2. 地方公会計制度改革の背景 .....	10
(1) 社会・経済環境の視点	
(2) 歴史的視点	
3. 国際的視点 .....	16
(1) 各国公会計改革の速度と深度	
(2) 国際公会計基準	
(3) 国際公会計基準における資産の定義と特徴	
(4) 国際公会計基準における公的部門の負債	
(5) 国際公会計基準における公的部門の収益	
(6) 国際公会計基準における公的部門の費用	
4. 総務省方式改定モデルの概要 .....	23
(1) 概要と手順	
(2) 財務書類4表の関係と意義	
<b>第2章 公会計とは何か</b> .....	<b>33</b>
1. 公会計制度改革の概要 .....	33
(1) 公会計制度改革の目的は何ですか	
(2) 地方公共団体が取り組まなければならないことは何ですか	
(3) 2つのモデルの概要はどのようなものですか	

2. 公会計整備を進めていくうえでの疑問点 .....	37
(1) 公会計改革の取り組みを進めることで何が変わるのですか	
(2) 財務書類の公表は4表をそのまま提示すればよいのですか	
(3) 財務書類ではどのようなことがわかるのですか	
(4) 財務書類を使ってどのように分析すればよいのですか	
(5) 当初は総務省方式改定モデルで作成しますが、いずれは基準モデルで作成しなければいけないのですか	
(6) 現在提示されている2つのモデルが、いずれかのモデルあるいは別の基準に統一され、今の導入作業が無駄になりませんか	
(7) 固定資産台帳整備や複式簿記の導入を行わなければ、公会計制度を整備したことや活用したことになりませんか	
(8) 町村や取り組みの進んでいない団体は、平成23年までに公表すればよいのですか	
(9) 平成21年度から作業を始めても間に合いますか	
(10) 財政担当課だけで導入・推進することはできますか	
(11) コンピュータシステムの導入は必須ですか	
(12) 外部業者に依頼すれば、すべて作成してくれますか	
(13) 導入・推進していくにあたって、多額の経費が必要となりませんか	
(14) 作成した財務書類は、健全化法に基づく健全化判断比率と同様に、監査委員の審査を受けなければならないのですか	

### 第3章 庁内の推進体制 .....

55

1. 全庁的に取り組むにはどうすればいいのか .....	55
(1) どこが主導するのか	
(2) 取り組み方法はどのようなパターンが考えられるのか	
(3) ワーキンググループ（WG）について	
2. 公会計改革に対する職員の意識改革の進め方 .....	59
3. 課題となった点や障害となった点の対応・克服について .....	60
4. 最後に .....	61

### 第4章 財務書類の作成に関するQ & A .....

67

1. 全般的事項に関するQ & A .....	69
2. 貸借対照表に関するQ & A .....	70
(1) 寄付	
(2) 投資及び出資金	

(3) 出えん金		
(4) 貸付金、長期延滞債権、未収金および回収不能見込額		
(5) 債務負担行為等		
(6) 退職手当引当金		
(7) 未払金		
(8) 純資産の部		
(9) 貸借対照表のうち注記部分		
3. 行政コスト計算書に関するQ & A	86	2
4. 純資産変動計算書に関するQ & A	88	3
5. 固定資産評価に関するQ & A	89	4
(1) 売却可能資産		
(2) 土地の評価		
(3) 骨董品、美術品等		
(4) 工作物・立木竹		
(5) その他		
<b>第5章 財務書類の作成から見えてきたこと</b>	<b>103</b>	<b>5</b>
1. 作成後における活用方法	103	6
(1) 団体比較による財政状況の把握		
(2) 市民への財政状況に関する情報提供		
2. 作成過程における活用方法	122	
<b>第6章 効果的な資産管理に向けて</b>	<b>125</b>	
1. 資産管理の現状と課題	125	
(1) 総務省方式に基づくバランスシートの作成		
(2) 資産・債務改革を志向した公会計改革推進の必要性		
(3) 資産情報整備のアプローチ		
2. 効果的な資産管理	127	
(1) 老朽化する財産の維持更新への対応の必要性		
(2) 効果的な資産管理を志向した台帳整備		
3. 固定資産台帳の整備について（枚方市のケース）	130	
(1) 本市の公会計制度の整備		



- (2) 固定資産台帳と公有財産台帳との相違
- (3) 台帳整備のアプローチ
- (4) 台帳整備における課題と成果

## ■ 公開講座記録

事例報告（両モデルの事例研究） .....	139
・ 総務省方式改訂モデル .....	141
「宇城市における公会計改革の取り組み」	
・ 基準モデル .....	148
「各務原市における新地方公会計制度への取り組み」	

## ■ 地方分権セミナー記録

平成20年度 地方分権セミナー .....	185
「自治体における公会計改革・自治体経営の情報開示」	
第1部 基調講演「公会計改革における最近の動きについて」 .....	187
第2部 研究会中間報告・意見交換会 .....	229

## ■ 資料編

研究活動記録 .....	247
研究員名簿 .....	248

## 第1章 公会計制度改革の背景と概要

### 公開講座

#### 基調講演



### 「公会計制度改革の背景と概要

—制度改革の歴史的視点、国際的視点—

稲沢 克祐 氏 公会計改革研究会 指導助言者

(関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科 教授)

第1回 平成20年度 特別研究「公会計改革研究会」

日時 平成20年5月13日(火) 15:50～17:15

### はじめに - ニュー・パブリック・マネジメント(NPM)の個人的体験から イギリスの自治体におけるニュー・パブリック・マネジメントの現場

簡単に自己紹介から入らせていただきますが、大学院を中退してから、最初、私は東京都視覚障害者生活支援センターという福祉施設で、福祉専門職としてリハビリテーションの仕事をしており、その後、群馬県庁に行政職として入って15年間働いていました。15年間のうち都合13年間は総務部の中の異動で過ごし、その中で財政課での予算査定を担当した後、2年間ロンドンに派遣されました。これが1995年4月から1997年3月で、メイジャー保守党政権のちょうど終末期のころでした。

さて、赴任中の2年間は、さまざまな自治体を現役の地方公務員として訪問させていただきました。「ニュー・パブリック・マネジメント」という言葉は1991年にイギリスでクリストファー・フッドという行政学者が発表論文の中で付けた言葉です。1980年代から始まった行政改革の新たな潮流、すなわち、民間経営の手法・ノウハウを公共部門の刷新に取り入れようとした新しい公共経営改革の動きを総称して「ニュー・パブリック・マネジメント」と呼んだわけです。ちょうど保守党政権がその取り組みを円熟化させ、光も影も見え始め、明らかになったころのイギリスだったわけです。

こうしたことはあまり意識せずに各自治体を訪問したわけで、やはり財政課から直接行くような形だったので、どこの自治体へ行っても財政部門に行ってもその編成の様子を見るわけですが、自分がやっていることと、かくも違うのかというカルチャーショックが襲ってきました。すなわち、パソコン上に展開されているのは常に仕訳で、もちろん自動仕訳です。そして、取引を複式簿記でやっていながら、常に今時点のバランスシートを出して見せようかと言えば、出てくるわけです。

もう一方では、各自治体共通の指標を設定してあって、その当時は200近くあったのですが、200近くの行政評価指標をもって類似団体比較を常に行っているということでした。

そして毎年毎年作られていくものはアニュアルレポート（年次報告書）で、企業では当然作るものですが、その年次報告書には、どういうサービスをどの程度行って、それは他団体、類似団体と比較すると、どの程度の差があるのか。そして、わが自治体の税額計算は、こういう計算過程に基づいて、住民の皆さんにお願いする一般財源所要額中、地方税分はこの部分ですよ、そしてこの地方税の税率比較を行うと、他団体に比べてわが自治体はこうだと出ます。

日本の自治体ですとなかなか、例えば大阪府内で転居しても、どこの自治体に行っても、条件が変わらなければ住民税等はほとんど税額が変わらないと思います。ところが、私が経験したイギリスの地方税は、隣の区(ロンドンの基礎自治体は、区(borough:バラ)と呼ばれる)に転居した途端、3倍ぐらいの税額がかかってくるわけです。そうすると、実際転居しなかったからそうは分からないわけですが、なぜ分かるかという、その納税通知書の中に、自治体間の税率比較、標準的な税率が定めてあって、例えば私なら私のような標準的な人間が、標準的な家屋に住んで生活をしている場合の税率はこうだと出てきて、これが3倍ぐらいの開きがあるのです。こんなことは日本では考えられないです。日本では、ある自治体(A自治体)では年間大体24万円程度の住民税が、隣町に引っ越した途端72万円になるということが起きたら大変ですが、逆にイギリスの状況はそうなのです。

これはどういうことだろうと思えば、当然その行政評価指標による比較で、税率の高いところは、より厚いサービス、量の多いサービスを提供しています。そしてそれらがすべてコスト情報として提供されるようにもなっているという三つの面があります。一つは、財務情報ではない非財務情報、行政評価情報による自治体間のサービス比較が行われている一方で、地方税の税率という窓を通じて、われわれの負担がもう一つの非財務情報の受益とかみ合っているのかどうかというアカウンタビリティを果たしているわけです。そして三つ目はコスト情報で、私が財政課に所属しながら経験していた決算統計とは全く違う種類の情報が提供されているわけです。

こうしたことを一つ一つ眺めてきて、その一方でPFIやエージェンシー、マーケットテスト(市場化テスト)などの行革の手法にも当然触れてきて、帰国して実際に97年、また公務員として働き始めると、よく「デジャヴュ(実際は一度も体験したことがないのに、すでにどこかで体験したことのようを感じる)」という言葉がありますが、まさに今、日本で見ていることはいつかどこかで見たような、あのイギリスで見たPFIであり、エージェンシーが独立行政法人と名を変えて、そして実際に私が向こうへ行くときにはなかったはずのバランスシートを作った自治体が出てきているとか、どんどん絶えず行革の手法がイギリスの方向に近づきつつあることを実感したわけです。

今日は、このくらいの実感のところから、私と公会計改革の出合い、NPM改革との出合いは、イギリスというまさに本土で行われていたというあたりをイントロダクションとしてお話しして、本題に入らせていただきます。

今日、既にここにお集まりの方々、『新地方公会計制度の徹底解説 総務省方式改訂モ



デルの作成・活用のポイント』(ぎょうせい)を読んで、「総務省方式改訂モデル」の財務書類4表の作り方、分析の仕方などにはもう目を通されていたり、あるいは『公会計改革』(日本経済新聞社)という本にも目を通されていたり、もちろん総務省の自治財政局長の通知を熟読されている方も多いと思います。ですから、財務書類4表の作り方や分析の仕方といった実務的なことよりも、むしろこれから公会計改革にかなりの労力を割かれるであろう皆さんが、なぜ自分たちがこの公会計改革に臨むのだろうかという点を、私なりに背景という形でお話しさせていただこうと思っています。やはりモチベーションこそが成功と達成の最大の秘訣であろうと思いますので、そのあたりの話を少ししたいと思います。

## 1. 地方公会計改革

### (1) 地方公会計の意義と機能

まず、公会計の意義ということで一つ文章にしてまとめてみました。「自治体の利害関係者に対して、経済的・社会的・政治的な意思決定と、合規性または準拠性、経済性・効率性および有効性に関する説明責任の評価に役立つ情報」を提供することである、となります。ここで、利害関係者は住民、議会です。民間企業会計であれば、利害関係者は債権者および株主とはっきりとまず出てきて、それから投資家と続くわけですが、自治体の場合は「利害関係者」には、住民や議会、マスコミに加えて、債権者や投資家が最近では登場してきます。

次に、地方公会計の機能とは、「測定」と「伝達」です。地方公会計で「測定」とは、「一定期間における自治体の資源のフローと一定時点におけるストックに数字を割り当てること」です。この「フロー」と「ストック」という言葉ですが、果たして自治体の会計はこの機能を果たし得るだけの仕組みに今なっているのか。そして「伝達」とは「情報利用者の意思決定や行動に影響を与えることを意図して情報を伝達するプロセス」です。この言葉をあえて言ったのは、その情報利用者の意思決定や行動に影響を与えることを意図することが地方公会計の機能である限り、情報利用者の意思決定、行動に影響を与えることを考えない情報提供は今般の地方公会計改革には関係ないだろうということになります。つまり、さまざま情報が豊富な方がいいだろうけれど、情報を収集し加工する限られた資源の中でやるべきことは、必ずその情報利用者の意思決定や行動に影響を与える。これは恣意的という意味ではなくて、影響を与えることのできる情報をしっかりと収集し、加工し、整理すべきだろうという意味です。

## (2) 公会計制度改革の核心（キーワード）

それでは、今般の地方公会計制度改革の核心を、総務省の通知やその内容とは一致していませんが、私なりに、①資産債務改革、②複式簿記・発生主義会計の導入、③公的アカウントビリティ、④自治体経営改革、の4つにまとめました。

### ① 資産債務改革

地方自治体が対人サービスを中心にしてきた時代は遠い過去のことであり、現在は、多くの公共施設やインフラ資産を取得・維持管理しながら、資産を通じたサービス提供をしています。また、同じ資産でも、外郭団体への出資金などの資産も規模が大きくなってきています。一方で、バブル崩壊後の地方債を財源とする経済対策による地方債残高の累増や外郭団体への損失補償などの債務負担も大きくなってきています。

ここで、地方自治体の資産と債務の現状を見ますと、公共施設やインフラ資産といった実体資産は、後で説明しますように、老朽化が進んでおり、出資金の中には出資先の債務超過によって不良債権化しているものもあります。一方で、遊休化している土地などを売却せずに保有しているような現状では、一種の機会費用が大きくなってきているわけです。また、債務については、地方債などの測定されている債務以外に、退職給付引当金などの将来の債務を認識していないのも現実でしょう。

こうした資産債務については、地方自治体の「バランスシート改革」として喫緊の課題であると言えるでしょう。資産・負債を認識・測定することで、バランスシート改革を進めていくことが、今般の地方公会計改革のキーワードの第1として、「資産債務改革に資する公会計改革」と位置づけられることとなります。

### ② 複式簿記・発生主義会計の導入

第2に、複式簿記・発生主義会計の導入であるということで、一度この言葉を整理します。

複式簿記はご存じのとおり仕訳をするわけですが、それをもって複式簿記というのではなく、帳簿間の統制機能を持った体系であるということです。すなわち、資産台帳に掲げられた数字と貸借対照上の当該資産の数値が常に突合される形で、数値間の統制が働く体系を皆さんの自治体の中に取り入れることであると読み取っていただくこととなります。

一方の発生主義ですが、「現金主義」「発生主義」は皆さんにとって初めての言葉ではないはずですが、この言葉は必ず二つの点から整理されるべきです。一つは「事象・取引等の測定の時点」、「認識の時点」と言ってもいいです。もう一つは「認識の対象」です。この二点から、図表1のとおり整理しました。

【図表1：会計の基礎と測定の焦点】

会計の基礎(認識基準)	事象・取引等の測定の時点	認識の対象 (B/S 計上項目)
現金主義	入金・出金の時点	現預金のみ
修正現金主義	同上 (期末のみ出納整理期間内の 入・出金を認める)	当座の支払手段 (期末のみ出納整理期間内の 入・出金を認める)
修正発生主義	財務資源が増減する時点	財務資源
完全発生主義	事象または取引の発生時	経済資源

(注) 経済資源：報告主体が管理し、支配する全ての財務的・非財務的資源のことであり、一般に貸借対照表上に計上される全ての資産・負債をいう。

財務資源：経済資源のうち現預金を中心とした資金及びこれに準ずる現金同等物を含む資産・負債をいい、報告主体の支払能力・財務の安定性を見るための指標

現金主義とは、現金の入金・出金の時点で取引を認識するわけですから、認識される対象は、当然、現金の入出金額と現金の残高だけです。なぜ現金が出たのか、なぜ現金が入ったのかという理由の記載はあっても、もう一つの、例えば現金2億円の支出で建物が取得されたということは、ここには記録として残らないわけです。

ところが、発生主義というのは、事象または取引が発生した時点で認識するわけですから、すべての取引の対象を認識の対象にします。では、取引の対象とは何かというと、資産、負債、収益、費用、そして資産・負債差額である純資産の五つの財務書類の要素がすべて認識の対象になります。

今の説明を二つ合わせると、現金主義と発生主義の違いは、発生主義をとる限りにおいて、初めて収益、費用、資産、負債、純資産の五つの財務書類の要素が認識可能になるということです。こうした発生主義のポイントをまず押さえてください。

### ③-1 公的アカウンタビリティ

第3は、公的アカウンタビリティです。ここには「スチュワードシップ(受託責任)と公的アカウンタビリティ(説明責任)」という言葉がポイントです。「スチュワードシップ」というと、アメリカの政府会計などでは「スチュワードシップ資産」と、そのまま言葉として登場してきますが、日本語では「受託責任」と訳されています。アカウンタビリティは「説明責任」と訳しています。受託した者の責任と説明する責任では、これは全く言葉の説明になりません。

まず、「受託」に対しては「信託」という言葉があるわけです。「信託」というと「信託者」、そして「受託者」がいるわけです。政府および自治体と、国民および住民の関係は、まさにこの信託者・受託者の関係に位置付けられると考えられるとまず置きます。

それから信託者・受託者の関係に、もう一者アクターがいるはずで、それは「受益者」

です。信託・受託の関係を古く訪ねてみると、まだ国家が家産国家のころ、戦いに行く兵士たちは何を考えたか。自分が死んでしまったら、子供たち、それから私が大切にしている人たちが路頭に迷う。だから思い切って戦いに行けない。どうするかというと、自らの財産を信託するわけです。信託するときには、私の指定する、特に子供たちや配偶者といった大切な人たちを受益者に指定するから、私の信託する財産を受託者たる者においては受益者のために保全し、活用していただきたい。この権利関係を強く設定して、誰にも破られない、債権ではなく物権として設定するわけです。そういった言葉は使っていないですが、そうすればこそ安心して国家のために死ぬることになるわけです。

現代に話を戻しますが、そういう形の家産国家から、だんだん無産国家へと国家が成熟してくるに従って、国民、住民は自らの財産権の一部を租税という形で受託者たる政府自治体に信託し、政府自治体に受託責任が発生するようになっていきました。国民が指定する受益者とは誰かということ、自らと自らの将来世代の人、つまり子や孫も含めた将来世代を受益者と指定して、国民は政府に自らの財産の一部を租税として信託し、受託者たる政府には国民と将来の国民に対してその財産を保全し、効率的に有効にそれを活用し、公共サービスを提供する受託責任が生じます。

そして、この受託責任が租税の信託ですから、ここから開始です。その租税を活用して公共サービスを滞りなく執行するという過程について、「アカウント」という言葉があります。「アカウントビリティ」の「アカウント」ですが、日本語で「勘定」と訳されます。勘定とは、責任の場を示すわけです。すなわち「仕入れ勘定」と言えば、仕入れ勘定にお金が入ったとなれば、そこは自らのところにそのものの権利があることをいうわけです。その仕入れた物を売ると、仕入れ勘定からお金がなくなります。そうすると、それは自らの手から離れましたという責任の場を表すわけです。

ここから話をつなげると、受託責任の発生から解除に至るまでの過程を、勘定（アカウント）を用いて体系的に説明することが「アカウントティング」（会計）であり、そして受託責任の発生から解除に至る過程をアカウントを用いて説明する行為を「説明責任」と呼ぶわけです。ここではまだ受託責任は解除には至っておらず、受託責任の解除を行うのは「監査」となります。すなわち、受託責任、説明責任、最後に監査があって、政府の行為はすべてそこで1回終了します。ですから、財政課の皆さんですと、予算のサイクルということで、予算編成、予算執行、決算、そしてその決算が監査を受けて一とおりの終了を見るという流れが「アカウントビリティ」という言葉に通ずるわけです。

### ③-2 公的アカウントビリティと発生主義会計

さて、そのアカウントビリティを果たそうとしたときに、財務情報が果たして財務情報として十分なのかどうかという点は、先ほどの発生主義のところに戻っていただければいいのですが、十分ではないわけです。すなわち、現金主義であれば、現金の出入り額と残高だけが説明責任の対象になりますが、今、資産や負債を多額に抱えている自治体政府に

あつては、到底、現金主義だけではいけません。「だけでは」という言い方をしているのは、常に租税というのは現金ですから、その現金たる租税が入ってきて発生する受託責任と、それを執行して受託責任を果たしていく過程では、あくまで現金主義で説明していくことについて、何らそれを批判するべくもないし、現金主義と発生主義を比較して、どちらが精緻なもので、どちらが劣っているものであるという議論は、全くの的外れです。

あくまで、今、日本の自治体は、世界に冠たる普通会計決算統計という制度を持っています。これほどまでに1円の税金について、リアルタイムでその存在をはっきりととらえることのできる一般会計、特別会計の財務会計のシステム、そして普通会計決算統計における全自治体の比較可能にしているシステムを持っている国は、恐らくないと思います。すべて現金である租税が、議会で財政民主主義の下に検討されるという点抜きには語れないわけです。

それに対して、やはりアカウンタビリティを果たすところで、情報にあまりにも不十分な点が出てきているので、「現金主義」と「発生主義」という言葉がまず並んで出てくるのだということをご理解いただければと思います。

非営利法人会計は、皆さん、もし触れる機会があれば、学校法人会計でも独立行政法人会計でも見ていただくと分かるように、必ず現金主義と発生主義の仕訳が1取引2仕訳で出てくるなどの姿があります。また、アメリカの地方政府会計を見れば、今、修正発生主義になってきていますが、修正発生主義でありながら、明らかに現金主義を堅持して進めているところがはっきりあるわけです。

とかく、「自治体の会計も政府の会計も大福帳みたいなもので、あんな幼稚なものを作っているから政府は財産管理もできないでこんな赤字に陥るのだ」という、いわれのない批判が時たま出てきますが、そうした極論で進めるものでも決してなくて、皆さんの現金主義会計は非常に優れたもので、そこに発生主義会計の今般の会計改革が入ってくるわけです。

#### ④ 自治体経営改革

4番目の自治体経営改革については、先ほど少し話しましたが、財務情報に加えて、自治体はやはり非財務情報に表される情報が多いということです。なぜならば、民間企業であれば、表すべきは収益と費用の差額である利潤をどれだけ最大化していった、配当なり企業の中に留保できるのかを確定していくことが一つの役割であり、存立基盤、存立理由です。しかし、自治体の場合にはもうけるという意味での収益、費用を上回って必ず存在する収益という考えではなく、行政サービスを執行するのに使用される資産を1年間で表した費用がちゃんと賄えているかどうかを示す意味での収益という考え方をとります。当然そこに利潤という考え方は表れません。

であれば、その利潤に置くべきは何かというと、費用を投じて、そして公共サービスを実際に実施した場合に、地域や人の生活の質にどれだけ変化が及んだのかを表すことです。



例えば衛生行政であれば、大気汚染、水質汚染といった汚染状況がどれだけ改善されたのか。あるいは、私がかつてやった福祉行政であれば、一度障害に遭われた方がどれだけ社会に復帰することができるのか、あるいは機能をどれだけ回復できるのかという点に表れてくるわけです。これらはすべて財務情報ではなく、非財務情報として表されるものです。この非財務情報について、今、行政評価に全く取り組んでいないというところはほとんどないと思うのですが、10年前を考えてみれば、「行政評価」という言葉自体が、やっと三重県を嚆矢（こうし）として登場してきたという状況だったわけですから、ここ10年で、この非財務情報にかなり目が向けられてきたということです。

### （3）現行の地方公会計の問題点と対応

次に、現行の地方公会計の問題点と対応という話につなげさせていただきます。地方公会計制度の課題と制度改革の方向性として、先ほど申し上げた中で、現金主義を認識の基準に置くと、その現金主義というのは認識するのが現金の出入りの時点であればこそ、現金の出入り額とその残高しか認識できない、あるいはしないということです。それ以上の認識は、租税を管理する立場から言えば不要だからです。租税に含めて、利用者負担もすべて広く言いますが、その管理する立場から不要だった時代から、これだけ自治体が公の施設を持つてくる、そして退職金という負債が認識されないままにいる。あるいは債務負担行為として、いずれ将来確実に表れる債務がはっきりと自治体の中でどれだけの規模になっているか、ストックのベースで認識されないでいる。それはどうなのだろうという、そのストック情報の欠如に対する問題点が挙げられます。

それからコストについても、現金は支出しないけれども、企業であればコストとされる減価償却費用や退職給付引当金が、片や物にかかるコストであり、片や人にかかるコストとして認識されないでいれば、それは自治体のコスト把握としては過小評価になります。この過小評価は、経営改革という点では致命的になるのです。その点から見ると、ストック情報として、資産、負債、純資産、そしてコスト情報として、収益、費用が認識されない現金主義会計のままではいけない。そういうことから、発生主義の考え方で、①ストック情報の欠如については連結も含めた貸借対照表、②コスト情報の欠如については行政コスト計算書、③アカウンタビリティと④マネジメントの欠如については、先ほどの内容とほとんど一緒です。以上、まとめたのが、図表2です。

【図表2：地方公会計制度の課題と制度改革の方向性】

自治体公会計制度の課題	公会計制度改革の方向性
①現金主義による「ストック情報」の欠如	①貸借対照表の作成。さらに、公営企業等を連結した連結貸借対照表の作成
②現金主義による「コスト情報」の欠如	②行政コスト計算書の作成
③住民への財務情報の公表について、一定のルールがないことによる「アカウントビリティ」の欠如	③住民への情報公開の徹底。アニュアルレポート(年次報告書)の作成、公表。
④予算、施行が重視され、検証・評価、見直しが十分に実施されていないことによる「マネジメント」の欠如	④検証・評価を行うために、行政評価を導入し、評価結果による改善案の検討、予算案や中長期計画の作成

(出所) 中地宏編著(2001年)『自治体経営と機能するバランスシート』(ぎょうせい)9頁の記述をもとに作成

③について少し付言すると、これまでの情報公開は、自治体における内部管理資料である決算統計を、決算カードとして「はい、どうぞ」とホームページにアップすることを情報公開と言っていたかもしれません。もちろん、さまざまな工夫がこの10年近くで行われていますが、むしろ情報公開であるとするれば、住民も含めて、利害関係者が広く活用できる情報が必要です。

確かにこれから地方債がどんどん自由化される傾向の中で、実際にお金を貸す側の立場からすれば、いろいろな資料が欲しいわけです。今、議論はあまり行われていませんが、遠い将来、自治体の債務調整、デフォルト、すなわち破産という話が出てくるような場合にはどうなるか分かりませんが、今の日本の自治体は地方財政計画と地方債計画の二つの計画を基盤として、地方財政対策で、マクロで自治体の安全性を保障しています。これが、いったん債務調整という議論が出る、たった一つでも踏み倒すところが出てくるということであれば、そのたった一つはどこだということを、市場は監視せざるを得なくなってきます。そのための情報提供として今の決算統計ではあまりにも貧弱すぎるということは、金融関係者がもう何度も言っています。はっきり言って知りたい情報は一つも入っていないわけです。片やアメリカではアニュアルレポートを作ろうとしている例があり、それができる限り統一した仕様で作られていこうとしています。

④については先ほどの行政評価の話ですので割愛させていただきますが、大体四つの視点で進みます。今日話すべきは①と②ですので、③と④については簡単にお話ししました。

## 2. 地方公会計制度改革の背景

まず、公会計制度改革の背景ということで、私自身は「制度改革」は三つの視点から常にとらえておくと分かりやすいのではないかと考えています。一つが歴史的視点、そして一つが国際的視点、三つ目が社会・経済・環境からの視点です。

今日は副題を「制度改革の歴史的視点、国際的視点」にしました。社会・経済・環境からの視点については、公会計というテーマと時間の関係から、特に、経済の視点に絞り、今回は公会計制度改革における歴史的・国際的視点の二つの視点を中心にお話しします。

### (1) 社会・経済環境の視点

今、地方公会計改革についての背景もある程度含めながらキーワードを挙げてきましたが、社会・経済環境の変化は、図表 3 の並んでいる内容をご覧ください。

【図表 3：社会・経済環境の変化】

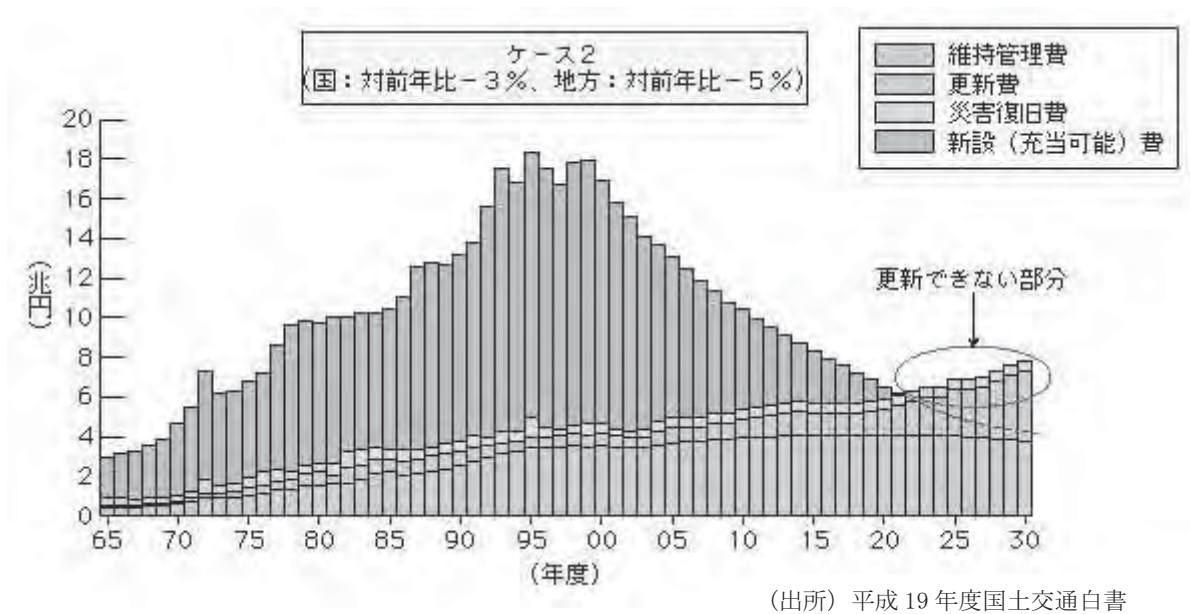
- 人口構造の変化
- 産業構造の変化
- 生活状況等の状況変化
- 中央政府の変化
- 自治体の変化：ヒト、モノ、カネのストック・サイクルの変化

資産債務改革の観点から、一番下にある、「ヒト、モノ、カネのストック・サイクルの変化」について、説明します。ヒトであれば、2007 年を契機とした人の大移動です。当然、退職金の支出という大きな現金支出を 2007～2009 年には抱えますし、これらのすなわち団塊の世代が年金受給年齢に入るといった次のサイクルの波が 2011～2013 年にはやってくるわけです。

そしてモノであれば公の施設の老朽化、公用施設も入れて、施設は大体 40 年で老朽化するといわれています。皆さんのところも、昭和 40 年代の建物が多いと思います。昭和 40 年代の建物は、昭和 45 年が 1970 年ですから、40 足していただくと 2010 年、そろそろそうした大規模工事のピークがやってきているのではないかと思います。それからインフラ資産、道路や橋も、目立って出てきてはいませんが、大体 50 年で更新投資の時期を迎えるといわれます。財務省令では 47 年と出ていますが、50 年とされています。この 50 年、東京オリンピックのころに造られた道路や橋が、そろそろその更新投資の時期を迎えるのではないかと。1965 年にかなり集中投資をして日本は東京オリンピックを迎えたわけですが、 $64+50=2014$ 、その前後ぐらいです。国土交通省からは、2020 年ぐらいで公共投資の 3 分

の2は更新投資に振り替わり、新規投資に割り当てられるものは少なくなってくるという推計が出ているようです。すなわち、図表4に示すとおり、今10～20年くらい先に、社会資本をはじめとするストックが高齢化していき、維持管理費のみで公共投資の大半を占めてしまい、新規投資はおろか、更新投資も十分にできなくなってしまう。

【図表4：インフラ資産の維持管理・更新投資のシミュレーション】



そしてカネのストック・サイクルであれば、公的債務の累増は言うまでもありませんが、もう一つは貯蓄の減少です。企業貯蓄は増えている一方で、個人貯蓄は右肩下がりです。どんどんその額を減らしています。さらに、団塊の世代が年金受給年齢に入るときになると、その減り幅がぐっと大きくなります。そうなったときに、貯蓄は借金の元手ですから、皆さんの地方債、借金の元手たる貯蓄が先細っていったときに、今のまま借りやすい状況なのでしょうか。今のように国と同じ信用力で言うって借りられる状況なのでしょうか。元手が少なくなってくると債務調整の議論を待たずしてそれぞれの自治体の財政力が判断される、すなわち貸す側の方に今度はどんどん力が移ってくるわけです。これは予想ですが、そんなところを大きな流れで理解していただくとよろしいかと思えます。

## （2）歴史的視点

歴史的視点として、大きく2つに分けて、①資産債務改革、②NPM改革について説明します。

### ① 資産債務改革の歴史的視点

「地方公会計改革の経緯」を簡単に言うと、1980年代、1987年に後の首相、当時の細川知事のときに、熊本県ではバランスシート、収支計算書を出しました。そして90年代後半に三重県、それから大分県臼杵市と、単発的に幾つかの自治体がバランスシート、収支計算書を作り、その動きがさらには自治省研究報告書となって、全自治体へと波及しました。そして、公会計制度改革が転機を迎えたのは、2006年以降です。2005年12月に、「行政改革の重要方針」という閣議決定がありました。その5番の政府資産債務改革の(5)として、地方における改革について、各地方公共団体は資産・債務の実態把握および管理体制等について総点検を行うべきであると言われて、「資産・債務改革」という言葉が前面に押し出されてきます。

これほどまでに債務が累増している地方自治体と国の現状を見ると、その債務を削減させていくためには、より厳しい毎年毎年のフローの変化、すなわち予算上における収支をしっかりと管理していくことは当然ですが、資産を売却することによって債務を圧縮することが求められます。

イギリスにおいても、とにかく最初に取り掛かったのは、公的部門の不良資産を売却してなくしていくことでした。さらに、あるいは公的部門の赤字の元手である公的企業を売却してその民営化益を債務の圧縮に充てるということです。

そこで、この辺をやるためにはまずこの情報を整備しなければならないということで、公会計改革へとつながります。これが2005年12月の政府閣議決定で、はっきりと位置付けられた言葉です。この言葉を基に、2006年5月に「新地方公会計制度研究会」が発足し、国の財務書類に準拠した財務書類の作成には資産・負債の洗い出しがすべて必要になってくるという大体のフレームワークができたわけです。

この点がありますので、今般の公会計改革の目的は、もう一度申し上げますが、資産・債務改革に資する公会計制度改革であるという点を、しっかりと理解する必要は当然あると思います。ですから、当然そこに盛り込まれているのはバランスシートにおける改革が一番大きかったわけですが、どういう資産の情報を整備すべきかが非常にはっきりと順序立てて述べられるような仕組みになっています。

そして2006年7月から、「基準モデル」「総務省方式改訂モデル」の実証研究、次に2007年6月に「地方財政健全化法」が次々と続くわけです。もちろん「地方財政健全化法」の4指標については、今般の財務書類4表と直接の連結性を持ってはいないわけですが、常に不即不離の動きはするわけです。そして2007年10月に出された、一定の整理がなされた報告書を基に、今スタートの時点に立っている、あるいはもう走り始めているところが多かろうと思います。



## ② 歴史的視点としてのNPM改革

私はNPM (New Public Management)とは何かということ、よく1つの推進力、2つの論理、3つの視点、という、1から3までの数字で説明します。

### 【1つの推進力】

まず、1つの推進力として、NPMのポイントは、やはり市場原理を利かせることです。どことどことの市場原理かといえば、民間の間、民間の市場原理かもしれないし、あるいは官民の市場原理かもしれないし、あるいは官官の、内部市場としての市場原理かもしれません。いずれにしても、これまでなかった話としては、官民などという話が出てくれば、当然そこにコストの比較が必要になってきます。民間であっても、今の官に比べて民間の競争と結果がどうなのかを見るためには、今の官の数値が果たして正確にとらえられているのかどうかという話は当然出てきます。

### 【2つの論理】

次の2つの論理は、「させる」か「任せる」かです。NPM改革に共通するツールは、大体これに集約されてきます。ですから、NPM改革で大切なのは、2つの論理を常にミックスさせた視点です。これは公会計改革とは離れていきますが、させる論理というのは、目標値を設定して、達成すれば満額払います。ある基準を下回って達成度合いが低い場合はペナルティとして委託料額を減額します。あるいは、ある基準を上回って達成した人には業績給を支給します。そのように突き詰めて追い詰めていく論理です。

一方で、任せるということは、できる限り実行に近い人たちに権限を委ねていく、資源を委ねていく。言葉で言うと、権限なきところに結果責任は持てないという経営上の原理を当てはめていくとこうなりますということです。

### 【3つの視点 - 経済性・効率性・有効性】

大切なのは、次の「三つのE」(Economy 経済性、Efficiency 効率性、Effectiveness 有効性)です。「NPM改革」という言葉は、やはり「小さな政府」という言葉とは切り離せないわけですが、当然NPM改革というのはすそ野の広い言葉ですので、いわゆるイギリスやニュージーランドといった国々のNPM改革と北欧のNPM改革とでは、その軸足の置き方は異なります。ただ、必ず登場してくるのは、コストはできる限り削減していった方がよろしい、一方で成果は最大化させていった方がよろしいという言葉です。

【図表 5 : 行政活動のモデル】

<b>資源(財・人)投入</b> (予算 300 万円)	→	<b>活 動</b> (講習会 60 回)	→	<b>結 果</b> (300 人受講)	→	<b>成 果</b> (200 人実践)
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ Economy (経済性) : 投入(インプット)／コスト : 最小のコストで投入(ヒト・モノ・カネ)を獲得</li> <li>・ Efficiency (効率性) : 結果(アウトプット)／投入 : 最小の投入で最大の結果を獲得</li> <li>・ Effectiveness (有効性) : 成果(アウトカム)／結果 : 最大の成果を獲得</li> </ul>						

図表 5 「行政活動のモデル」に簡単に書いておきましたが、合計 300 万円投入し、講習会を 60 回開催するという活動の結果、300 人が受講して、その成果としてある一定の資格を得た人が 200 人実践しているとすると、結果までが自治体が行うことであって、そこから後は、その行った仕事でどれだけ変わったかを示す、目標の達成度を示すのが成果ということになります。

こういう流れの中で、最初の投入のところ【資源投入】(予算 300 万円)は財務数値で、残り 3 つ【活動】(講演会 60 回)、【結果】(300 人受講)、【成果】(200 人実践)が非財務数値で表せることに、まず気付いていただけたと思うのですが、これは実は地方自治法でも同じことを言っています。第 2 条第 14 項の中には、「地方公共団体は住民の福祉の増進を図るとともに、最小の経費(コスト)で最大の効果(成果)を上げなければならない」という文言があるわけです。この二つの言葉を合わせて使うというのは、NPM改革でも同じなのです。できる限り最大の成果を最小のコストで達成しましょうと言っているのは全く同じなのですが、それではスローガンになってしまいます。経費は最小限にしましょう、成果は最大限のものを獲得しましょうということは誰でも言えるのです。

そのところをNPM改革ではどうしたかということ、成果・コストの比を求めるときに、「経済性(Economy)」という言葉を使いました。「経済性」というのは、ヒト・モノ・カネの投入資源を最小限のコストで得るようにするということです【投入／コスト】。同じ仕事をやれる人を雇用するのであれば、できる限り最小限のコストで、それは人件費のダンピングではなく、仕事の内容によって、単純作業であれば単純作業の賃金で、複雑な作業であれば複雑な作業の時給でやっていけばよろしいということで、間違ってもローテーションの名の下に時間給 5,000 円の管理職が 3 時間も窓口で単純作業だけで立つようなことはしない、それは経済性の悪化であるということです。

そして、同じ「投入」という言葉を使いますが、「結果」あるいは「活動」、「活動結果」です。同じ 60 回の講習をするのでも、ヒト・モノ・カネをすべて合わせて 300 万円で行うのか、それとも 150 万円という形に何らか最小化できるのかを考えるのが「効率性(Efficiency)」です【結果／投入】。

そして、さらに同じ結果からもたらされるのが、目標に近づいているか、300 人受講してくれた、60 回講習をしたという自治体の仕事はやっけていても、200 人という実践者が生

じていたのかを見ていくのが「有効性 (Effectiveness)」です【成果／結果】。このように三つに分けて、公的部門の仕事を改革の視点からより精査していけばよろしいのではないかと、これをVFM (Value For Money) と言います。

そして、ここでNPM改革から公会計改革に入ります。経済性【投入／コスト】と効率性【結果／投入】と有効性【成果／結果】を、図表6のように、分母分子を掛け合わせてつなぐと【成果／コスト】になるということで、ただ単に「コストを最小限に、成果は最大限に」というスローガンだったものが、経済性・効率性・有効性のそれぞれの観点から数値を管理していけばよいという具合に変わっていくことで、スローガンから具体的改革へと変わっていくわけです。

【図表6：VFMの左辺と右辺】

$$\begin{array}{c}
 \begin{array}{c} \text{成果} \uparrow \\ \hline \text{コスト} \downarrow \end{array} = \frac{\text{投入}}{\text{コスト}} \times \frac{\text{(\活動) 結果}}{\text{投入}} \times \frac{\text{成果}}{\text{結果}} \\
 \text{《経済性》} \qquad \qquad \text{《効率性》} \qquad \qquad \text{《有効性》}
 \end{array}$$

コスト情報についても同様です。図表7「フルコストの構成項目」はフルコストの考え方で、今般の財務書類4表のコスト計算は、それぞれの事業別にブレイクダウンするものではありませんが、図表6ではそれぞれの事業別のフルコストを求めると、どのような過程で求められるかまで話を進めています。これを求めて初めて経済性・効率性の改革に資する。すなわち、その事業ごとの活動結果、成果は何なのかという数値測定と、事業ごとのフルコスト計算による精緻なるコスト情報とが比較対照されていくという過程を踏むわけです。

この中であえて「発生主義」という言葉が登場するのは、⑦非支出経費の項目です。⑦の項目も、継続記録法によって求められるというよりも、資産情報等が整備されていることが前提となっている企業会計的手法によるものということですから、①直接事業費、②直接人件費、④部門間接費あたりの数値は、現状の現金主義会計の情報によって求めていくべきものであって、これだけでも皆さんのところで手にすることのできるフルコスト情報はかなり豊かになってきます。すなわち「公会計改革」という言葉を大上段に振りかぶらなくても、まずはこのぐらいの情報は得ておくことが、経済性・効率性向上の要請に応えることであるということになるわけです。

【図表 7：フルコストの構成項目】

項目	内容
①直接事業費	事業担当課で把握している各種決算資料などから決算額を節・細節別/性質別に集計する。
②直接人件費	直接事業に従事した職員（課長以下の職員・嘱託職員）の person 費を集計する。事務分担表などから人工数を把握し、職員が属する決算費目の平均人件費単価（全職員平均、職位別平均など）をもって算出する。
③直接費計（①+②）	上記の直接事業費と直接人件費の合計
④部門間接費	各課における共用消耗品費、旅費等の部門間接費については直接配賦せず、各事業に割り振ることが望ましい。
⑤コスト計 （支出額）（③+④）	上記までの合計が決算書ベース（現金主義会計）事業コスト
⑥非コスト項目 （控除）	発生主義的な考え方のもと、支出時点においては実質的なコストとならないものを一旦控除する。投資的経費（固定資産の取得費、臨時多額の修繕費等で減価償却計算を予定しているもの）、公債元本償還金、貸付金などが含まれる。
⑦非支出経費 （加算） ・減価償却費 ・金 利 ・退職給付引当金	モデル事業のうち、当初支出の規模が多額で事業との結びつきが強いもの、企業会計の手法による分析が有用と考えられるものについて考慮する必要がある。 《減価償却費》定額法などにより償却し、耐用年数に応じて費用を配分する。 《退職給付引当金》
⑧フルコスト （⑤-⑥+⑦）	コスト計（支出額）に上記を加減算したものをフルコストとする。

### 3. 国際的視点

#### （1）各国公会計改革の速度と深度

ここで、公会計改革の二つの流れを大きく示します。国際的視点にかかわってくるのですが、公会計改革は、非常に早い時期に進んだイギリスやニュージーランドという国と、なかなか進まなかったアメリカやドイツや日本という国があります。この差はどこに表れているかという、熱心さの違いといった情緒的な話ではありません。どこの自治体も元はといえば現金主義だったわけですが、イギリス、ニュージーランドにおいては、

同じNPMでも結果（活動）までをとにかくやっつけてしまおうということだったので、それに対して日本やアメリカでは、どちらかというと「成果重視」という言葉をよく聞きます。行政が何をやったかよりも、実際にそれで地域や人の生活がどう変わったかが表れてこなければ意味がないのではないかというわけです。

それはそのとおりなのですが、イギリスやニュージーランドの改革では、まずは小さな政府ということでコストを重視し、加えて結果（活動）を大切にしました。なぜならば、この二つは1対1対応できるからです。例えば、水質の状況が2ポイントいい方向に向かいましたと言っても、それには水質の監視体制を強めたことに加えて、人々のモラルが変わってきた、あるいはそもそも企業が排出の基準をCSRの観点から変えてきた等々、いろいろな要因があるわけです。一方、水質基準の監視回数という活動量は、明らかにコストと1対1対応できます。そういう行政がコントロール可能なところに改革の視点を持っていき、そして同じ仕事をするならコストの最小化をせよというところにその重点を置いたのが、小さな政府に強くこだわったイギリス、ニュージーランドの方向性です。

だから、二つの国々で何が行われたかという、コストは常に民間と同じ体制で比較をする。つまり、現金主義では減価償却費用も何もかも分からない状態でコストといえないので、ここをはっきりと把握して、過小評価をやめましょう。一方で、結果（活動）についてはできる限りアウトプット指標を用いた行政評価を行って、行政評価体系を早く確立してしまおうということです。このようにしてイギリスにあっては1980年代に発生主義会計への移行がかなり進みました。完全発生主義への移行は94年と言われていますが、経常的予算についてはすべて80年代に発生主義に移行し、1991年には全自治体が行政評価を導入しました。こうしたことが非常に急テンポに、しかも一斉に行われたわけです。

一方で、成果を重視する限りにおいては、この成果をどうとらえていくかをまず視点に置くと、コストをいかに精緻にとらえようとも、成果と1対1対応ができない限り、改革へのドライブは弱くなってきます。これは致し方のないことで、どちらが正しいかということではなく、改革の視点をどちらに置いているかということです。ですから、若干歴史的視点と国際的視点を合わせて入れると、日本の場合は成果という言葉にこだわったが故に、公会計改革のスピードがイギリスやニュージーランド等のいわゆるウエストミンスター型といわれるNPM改革をした国々に比べて遅くなったのは否めないことです。

それに今ドライブがかかったのは、むしろコストの話というよりも、今はまだ日本はあくまでも成果にこだわっていますので、あえてイギリス等が進めたコストの精緻な算定ではなく、資産・債務改革の視点がドライブとして加わって今の公会計改革が一気に動き始めているということです。

NPM改革における経済性・効率性向上を強く要請するタイプの改革と、有効性向上を強く要求するタイプの改革があります。もちろん二つに全くきれいに別れるわけではなく、当然有効性も強調します、あるいは経済性・効率性を抜きに政府改革は始まりませんという言い方をするとは思いますが、やはりタイプが異なれば、その依って立つとこ



ろは少し変わってくるだろうと思います。

ただし、それぞれについての視点は整理できるわけで、経済性・効率性が要請されれば、そこにはコスト情報、インプット情報の精緻化が求められます。インプットというのはヒト・モノ・カネ、コスト情報はまさにカネのところですよ。それに対して有効性向上を強く要請する改革であれば、非財務情報の重要性が増すため、行政評価の導入が急がれるわけです。

ですから、皆さんの自治体で「行政改革大綱」や「行政改革プラン」などのフレームワークを作っていたときには、当然「成果重視」や「効率的な自治体」など幾つかのキーワードが登場してくると思いますが、その登場してくるキーワードによって、採用される、重点の置かれるアプローチは若干異なってくるということをご理解いただきたいと思っています。

「成果重視の」という言葉を強く前面に出しているのであれば、しっかりと行政評価を導入していくことは当然ですし、しかもその行政評価はできる限りの比較可能性を持つてこそ、その効果が確かめられるという点にポイントがあるだろうと思います。右肩下がりの資源になったときには、常に自らの設定する目標値が絶対値ではなく、相対的に見て現公共サービスの水準がどの程度なのかという点から目標値設定が行われるべきであることを考えると、比較可能性という点が強く求められるものであるということになります。

さて、上述のような2つの流れから公会計改革を国際的に見ると、現金主義会計を採用している政府が、現金主義会計に加えて発生主義会計を採用する動きが進んできているといえるわけで、その中で特にその取り組みが早いのがイギリスとニュージーランドであり、取り組みが遅いのがドイツ、それよりも遅いところを走っているのがわが日本です。ドイツも16州の間でそれぞれ温度差があるようですが、完全発生主義へと移行中であると言われています。

アメリカについては修正発生主義で、現金主義、修正現金主義、修正発生主義、完全発生主義と、四つの認識基準の中の完全発生主義に近い部分です。財務資源が増減する時点で測定して、それが故に測定の対象は財務資源が中心になるということです。「修正現金主義」という言葉がその上にありますが、これは「出納整理期間内」などという言葉が入っていることから分かるように、今の日本の会計を言い表すときには修正現金主義を採用していると言っています。正確に申し上げれば、修正現金主義と地方債残高の認識については発生主義を採用しています。地方債残高は負債勘定ですので、厳密に現金主義の採用では認識されない勘定です。ですから、負債勘定である地方債残高が認識されているということは、その部分については発生主義の視点をわが国は持っているということです。修正発生主義については今申し上げたとおりで、これはアメリカの地方政府等に特有の認識基準だろうと思います。

## (2) 国際公会計基準

「国際的視点」ということで、簡単にここで公会計改革の状況について触れさせていただきました。「国際公会計基準」という言葉をお聞きになったことがあるかもしれませんが、これは基準に基づいて全世界の政府が同じ公会計をとるものではありません。いわゆる民間企業が採用している国際会計基準の位置付けとは異なるものなのですが、国際会計基準の一つ一つについて、それは公的部門に適用が可能な基準なのか、あるいはそのままでは可能でないにしても、どこかを調整すれば可能になる基準なのかという丹念な研究を一つ一つ行いながら、それぞれの研究成果をまとめ上げていったものを「国際公会計基準」と呼んでいます。

【図表8：国際公会計基準一覧】

番号	タイトル
【現金主義会計に係る国際公会計基準】	
	現金主義会計による財務報告
【発生主義会計に係る国際公会計基準】	
	国際公会計基準の趣意書
第1号	財務諸表の表示
第2号	キャッシュ・フロー計算書
第3号	期間純余剰(欠損)、重大な誤謬および会計方針の変更
第4号	外国為替レートの変動の影響
第5号	借入費用
第6号	連結財務諸表及び被支配主体に対する会計処理
第7号	関係会社に対する投資の会計処理
第8号	ジョイントベンチャーに対する持分の変更
第9号	交換取引による収益
第10号	超インフレ経済下における財務報告
第11号	工事契約
第12号	棚卸資産
第13号	リース
第14号	後発事象
第15号	金融商品：開示及び表示
第16号	投資不動産
第17号	有形固定資産
第18号	セグメント情報
第19号	引当金、偶発債務及び偶発資産
第20号	関連当事者情報

図表 8 「国際公会計基準一覧」にその国際公会計基準の名前がずらっと並んでいます。こうした国際公会計基準という統一基準を考えようとする試みが国際的にある一方で、各国がそれぞれ動きを持っているのが今の公会計の現場だろうと思います。民間企業会計であれば国際会計基準へのコンバージェンス(収れん化)というところで一つ語れるものが、公会計はそういったことにはなっていません。

その理由は、先ほど三つのキーワードのところで申し上げた複式簿記による発生主義会計、複式簿記という統制機能を帳簿間で持っている構造と、そして発生主義という形で資産・負債・純資産・費用・収益のすべてが認識の対象になっていくという、この一点にまずは集約され、そしてそれは自治体のマネジメント、経済性・効率性の視点から見た改革と、それから有効性の視点から見た改革の双方に資するものであるということです。有効性の部分については非財務情報の把握ということがそこに入ってきますし、日本で特に強くいわれているのは資産・債務改革で、これだけ債務が累増している中であって、打つべき手は大きなキャッシュフローを生み出すことで、遊休資産等の資産の売却益も当然その射程の中に入ってきているはずで

### (3) 国際公会計基準における資産の定義と特徴

そうした公会計改革の世界的な動きの中で、国際公会計基準の中では資産・負債、そして収益・費用という言葉はどうとらえているのでしょうか。

まず、国際公会計基準における資産とは、「過去の事象の結果として主体が支配し」と、まず「支配」というキーワードがあります。そして、「かつ、将来の経済的便益」、これは民間の会計でも当然、将来的便益が流入することを期待しているわけですが、民間の会計になくて公会計だけにある言葉として、「又は」の次に、「サービス提供能力が、主体に流入することが期待される資源である」とあります。すなわち、資産とその資産の価格は何を表しているかということ、サービス提供能力を表しているものであるととらえておく必要があるわけです。これは日本公認会計士協会・公会計委員会訳のもので

この資産の基本的特徴は、まず(i) サービス提供能力が存在することです。そして(ii) サービス提供能力は、過去の取引又は事象から生ずるものでなければならないので、将来の資産は財務諸表では認識できません。将来のということですから、含み益などが入ってくるものではなく、そして(iii) サービス提供能力は報告日現在において報告主体により支配されている状態になければならない。この「支配」という言葉をどこまでとらえていくかということ、そして「連結」という考え方が予定されているわけです。どこまで自治体の支配ととらえて資産として認識すべきか。これを認識していないで普通会計のみの認識であると、当然その資産は「支配」という言葉から反する認識になってくるということだろうと思います。

そして、この点からもう一度、今度は「発生主義」という言葉と「現金主義」という言

葉を比べて、「資産のサービス提供能力」を整理してみました。現金主義によって認識することのできる資産は、現金および準現金同等物までです。その現金主義によってとらえられる資産が備えているサービス提供能力は、支払手段となることまでだということで、これはとても大切なことです。支払手段としての現金がショートしているという状態は、企業にとっては破たん状態ですから、そう考えれば現金主義によってとらえられる現金および準現金同等物のサービス提供能力はとても大切なのですが、加えて完全発生主義となると、活動への資金供給又は債務の返済手段となるその金融資産に加えて、道路や橋、建物、公用施設、公共施設といった実物資産によるサービス提供を含むものが、この発生主義によってとらえられる資産のサービス提供能力です（図表9）。

【図表9：資産のサービス提供能力と資産概念】

説明責任の重点	会計の基礎	対応する資産概念	資産が具えるべきサービス提供能力
現金の収支と残高	現金主義	現金及び準現金同等物	支払手段となること
流動財務資源	修正現金主義	現金及び準現金同等物 (報告日から特定期間内の 受取・支払勘定額)	同上
すべての財務資源	修正発生主義	現金及びその他の資源 ・ 手元にあること ・ 報告主体の活動への資金 供給と報告主体の負債と 契約債務の支払に利用可 能であること	活動への資金供給又 は債務の返済手段と なること(金融資産)
経済資源	完全発生主義	全ての資源：報告主体が自己の 目的を果たすのに役立つもの	金融資産に加え、実 物資産によるサービ ス提供を含む

当然ながら、自治体の現在のサービスを考えれば、これら資産がどこまでとらえられるべきかといえば、完全発生主義によって実物資産まで把握できていなければならないこととなります。これが国際公会計基準から見た今般の資産・債務改革の中で「資産」という言葉の意義としてとらえていただく部分だろうと思います。

#### (4) 国際公会計基準における公的部門の負債

一方で、負債については、「過去の事象から発生した当該主体の現在の債務であり、その決済により経済的便益」、実はここまでは国際会計基準と同じ文言です。「又はサービス提供能力を有する資源が主体から流出する結果となることが予想されるもの」と、やはり「サ

ービス提供能力」という言葉が国際公会計基準には特徴的に入ってきています。

## (5) 国際公会計基準における公的部門の収益

次に「発生主義における公的部門の収益」ということで、国際公会計基準においては、「収益とは、所有者からの拠出に関連するもの以外で、純資産・持分の増加をもたらす一定期間中の主体の通常の事業過程で生ずる経済的便益又はサービス提供能力の総流入である。」と定義されています。

その例を、図表 10「公的部門の収益の分類」では「非交換収益」「交換収益」という言葉で分けて挙げてあります。非交換収益は対価がないという点が特徴で、税がその中心です。交換収益は売上、利息等です。実はここが国際公会計基準ならびに他国の公会計基準と、わが国の今般の財務書類 4 表との考え方の決定的な差が出ている部分なのです。基準モデルでは、「収益とは、所有者からの拠出に関連するもの以外で」という文言を、「主権者」をキーワードに読み解いて、当然、所有者とは国民と考え、その国民からの拠出を「税」というのであれば、税を収益として認識するのではなく、純資産と認識すべきだろうという考え方です。なお、「総務省方式改訂モデル」では、税は、バランスシートの純資産の部分において、「一般財源」として認識をしています。

一方で、国際公会計基準では「行政コスト計算書」という言葉は使いませんが、行政コスト計算書に当たる、いわゆる民間企業で言えば損益計算書に当たるフロー勘定、収益・費用を見ていくところの収益に税収が計上されています。また、東京都モデルでも収益のところ税収が計上されています。それに対して、わが国の場合にはこの「所有者からの拠出に該当しない」という言葉を、「所有者」という言葉から「国民主権」という言葉をつなげて、純資産のところ税収が入るという考え方をとっており、国際的な視点、つまり国際公会計基準の視点との決定的な違いがあります。



【図表 10：公的部門の収益の分類】

大分類	小分類
非交換収益	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 直接税及び間接税</li> <li>● 関税</li> <li>● 手数料及び罰料金</li> <li>● その他の非交換移転</li> </ul>
交換収益	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 財貨又はサービスの売上</li> <li>● 配当金</li> <li>● 受取利息</li> <li>● 資産の譲渡から生ずる正味利得</li> </ul>
その他の利得	市場価格の変動若しくは通貨の変動、又は自然増殖による資産価値の増加により生ずる利得等

(出所) IPSAS 研究報告第 11 号第 512 段落等の記述より作成。なお、第 527 段落の記述に従い、本稿では「非交換」という用語にかえている。

## (6) 国際公会計基準における公的部門の費用

次に、公的部門の費用については、「当該報告期間中の資産の流出若しくは消費又は負債の発生を形をとる経済的便益又はサービス提供能力の減少であり、所有者への分配に関するもの以外の持分の減少を生じさせるものである。」と定義されています。所有者の分配に関するもの以外ですから、純資産変動計算書ではなく、行政コスト計算書に入ってくるものとご理解いただくとよろしいかと思います。収益の税のとらえ方の理解については、このように日本国内でも、三つのモデルのうち、東京都モデルのとらえ方と、あと二つのモデルが違います。それから国際的に見ても、純資産で見えるのか、収益で見えるのかの違いは、やはりどちらが多数派と言え、収益として見る方が多数派ですが、違いがあって、この議論については学說的にも今、全く平行線の状況です。

## 4. 総務省方式改訂モデルの概要

### (1) 概要と手順

これまでは背景ということで説明してきましたが、私の今日の役割は、今般の公会計改革の背景を歴史的視点と、特に国際的視点から説明していくということです。歴史的視点については、特にNPM改革との接点の視点、そしてこれまで日本で積み重ねられてきた公会計改革が、2005年12月を機に資産・債務改革へのその軸足を移したという視点を提示すること、国際的視点、国際公会計基準の流れから見ても発生主義会計への移行

が世界の今の潮流となっていて、もちろん今の日本の公会計の考え方と相反する考え方を持っている国際会計基準ですが、今の日本の動きは少なくとも国際的な動きと全く方向を同じにしているものであるという点をご提示することが、私の今日の主たる役目でした。

次に、歴史的視点と国際的視点の二つの内容を、今般の公会計改革、特に財務書類4表の中でも「総務省方式改訂モデル」中心の話になってしまいますが、整理させていただきます。

まず、図表 11 で示すとおり、「売却可能資産の洗い出しと時価評価」「土地台帳の整備」「債権の名寄せと回収可能性の評価」「退職手当引当金」などの情報整備を行うこととなっています。それぞれどこに重点が置かれているかという点、資産・債務改革に行き着くことを感じていただけたらと思います。

すなわち「資産情報の整備アプローチ」ということで、これは公会計改革を進めていく際の情報整備を通じた効果と考えられるわけです。売却可能資産を棚卸しし、土地を棚卸しして一つ一つ評価を加えていくことによって、どれだけ自治体が資産を持ち、そのうち債務圧縮につなげる可能性のある資産をどれだけ持っているのかを整備していくことになるわけです。

【図表 11：2009 年度までの資産債務情報の整備手順】

目標) 連結ベースの財務書類4表を2009年秋(2008年度決算)までに整備
売却可能資産の洗い出しと時価評価
土地台帳の整備
債権の名寄せと回収可能性の評価
退職手当引当金の算定
普通会計4表の作成
連結作成準備
各会計及び団体の4表作成
連結4表の作成

## (2) 財務書類4表の関係と意義

まず財務書類4表について簡単に申し上げますと、今、貸借対照表は総務省方式(旧方式)においては、貸借対照表を作るという点では非常に意義があったと思います。また、それが他団体との比較可能であることも意義があったことですが、やはり旧方式においては資産の評価、負債の評価の点、数値の点で、これでは不十分だろうということが幾つもありました。

一つには、投資について、投資先の財政状況を一切勘案しないために、引当や償却をし

ていない。それが故に投資勘定が過大に計上されてしまっている。および、有形固定資産については、除却をしても個別の車両運搬具や備品、あるいは建物といった形態別に資産を把握していないために、除却をした効果が貸借対照表上に、通常は資産と負債ともどもの減額で表されてくるはずなのですが、それが表されないままであるということです。もちろん除却損、除却益といった特別利益、特別損失といった勘定も生じるべくもありませんでした。

このように、金融資産から見ても、また有形固定資産から見ても、その数値については過大に出ていたり、あるいは現実を反映しているものではありませんでした。もちろん、そのほか債権についてどれだけ貸倒れの可能性があるのかについても一切の把握の外であったということが挙げられていますので、資産・債務改革の視点から見れば、これらを改革の俎上に載せるべきだという点が貸借対照表の一つのポイントです。

そして、次の行政コスト計算書については、実際に旧方式を作った方であれば、だいぶこの様子も変わってしまったと感じておられると思います。一番大きなところは、収益勘定の中に入っていたはずの国県支出金の償却額という収益項目が丸々抜けて、純資産変動計算書でそれを科目振替等で見ると形に変換している点です。こうしたところが純資産変動計算書の理解がなかなか難しいといわれている点ですが、そもそも行政コスト計算書や貸借対照表上で不十分にしか表されなかった純資産という現世代と過去世代の負担を表すところの数値変化を精緻に見ることができるようにするという視点ですから、やはり純資産変動計算書、行政コスト計算書の変化の意義には高いものがあります。行政コスト計算書は、これまでよりもある意味では項目も少なくなって、簡便になっているところもあると思います。

一方で、資金収支計算書については、経常的収支と公共資産整備収支とが分けられました。幾つも活用の仕方を見る点があると思いますが、資金収支計算書にあっては、例えば経常的収支の収入の項目として地方債発行額や基金取崩額があれば、明らかに本来資産を生まないで積み重ねられた負債によってランニングコストが賄われているという、経常収支と資本収支の混在がここで示されるわけです。(図表 12～14)

【図表 12：資金収支計算書(経常的収支の部)】

1 経常的収支合計	
人件費	12,345,678
物件費	
社会保障給付	
補助金等	
支払利息	
他会計等への事務費等充当財源繰出支出	
その他支出	
支 出 合 計	
地方税	
地方交付税	
国県補助金等	
使用料・手数料	
分担金・負担金・寄付金	
諸収入	
地方債発行額	
基金取崩額	
その他収入	
収 入 合 計	
経常的収支額	

【図表 13：資金収支計算書(公共資産整備収支の部)】

2 公共資産整備収支の部	
公共資産整備支出	7,654,321
公共資産整備補助金等支出	
他会計等への建設費充当財源繰出支出	
支 出 合 計	
国県補助金等	
地方債発行額	
基金取崩額	
その他収入	
収 入 合 計	
公共資産整備収支額	

【図表 14：資金収支計算書（注記：基礎的財政収支）】

## 基礎的財政収支(プライマリー・バランス)に関する情報

収入総額	+
地方債発行額	△
財政調整基金等取崩額	△
支出総額	△
地方債元利償還額	+
財政調整基金等積立額	+
基礎的財政収支	

バランスシートを大きく分けると、借方には資産があり、貸方には負債と純資産があります。借方ではどこから財源を調達してきたか、貸方ではその財源をどうやって運用しているかが表されるので、調達先と運用先がバランスして同額であるわけです。これが民間企業であれば、負債は利子を払ってでも他人から調達してきたもので、純資産は利子を払わずに自己の拠出によって調達したものであるということですが、これが公的部門になると、将来世代の負担によって調達してきたものと、現役世代・過去世代の負担によって調達した税であるという、二つの違いがありますから、二つの比率が動くことで、将来世代に負担を先送りしたのか、現役世代・過去世代の負担を逆に負担の先送りのような形で将来世代の負担を減らしたのかということが表れるはずです。

しかし、赤字地方債は一筋縄ではいかなくて、負債として相対する資産勘定を持たないという、大変いびつな負債勘定です。そうしたいびつな負債勘定は、実はイギリスやニュージーランドといった国々では経常的予算と資本的予算の峻別という言葉ではっきりとやっています。実は日本でも財政法第4条と地方財政法第5条には同じ建設国債、建設地方債の規定があるにもかかわらず、国債にあっては特例法という形で赤字国債の発行を可能にするということをやってきてしまっているのです。自治体の場合にはやむを得ざる禁じ手だったのかもしれませんが、どのくらいの規模で禁じ手を打ってしまったのかを資金収支計算書でははっきりと示そうではないかという欄があります。

ほかにも幾つも見点はあろうかと思うのですが、こうした資金収支計算書の部分と、もちろん公共資産整備収支の部であれば地方債発行額、基金取崩額は、まさにこの同じ資産を獲得するために同じ資産を減らしたか、あるいは資産を獲得するために負債を増やしたかということですので、同じ負債であっても対応する資産が存在しています。

そして純資産変動計算書においても、例えば地方債を償還したことによって、償還は税から行われますから、同じ資産の取得の部分がこちらへと振り替わっていきました等、純



資産の増減の理由について一つ一つ出します。純資産変動計算書は第 4 表として今回新たに加わった表で、大切な財務諸表であるという考え方を私は常に持っていますが、A 欄、B 欄、C 欄、D 欄とある中でも特に C 欄（科目振替の欄）に表れてくる数値の評価という点は、これから非常に大切な部分になってこようと思います（図表 15）。

【図表 15：純資産変動計算書の構成】

	純資産 合計	資産等整備 国県補助金等	資産等整備 一般財源等	その他 一般財源等	資産評価 差額
期首純資産残高					
純経常行政コスト				A	
一般財源					
地方税					
地方交付税					
その他行政コスト充当財源					
補助金等受入					
臨時損益				B	
災害復旧事業費					
公共資産除売却損益					
投資損失					
科目振替	C				
公共資産整備への財源投入					
公共資産処分による財源増					
貸付金・出資金等への財源					
減価償却による財源増					
地方債償還に伴う財源振替					
資産評価替えによる変動額					D
無償受贈資産受入					
その他					
期末純資産残高					

【A～Dの見方】

A 純経常行政コストと一般財源

- ・ 純経常行政コストの金額に対して一般財源及び補助金等受入の金額がどの程度あるかを見ることにより純経常行政コストが受益者負担以外の経常的な財源によりどの程度賄われているかが分かる。

**B 臨時損益**

- ・ 経常的なコストや財源のほかに、公共資産の除売却や第三セクター等に対する債権の放棄など、臨時的な要因によるコストや収入が発生する。

**C 財源の振替**

- ・ A、Bに記載した事項が主な純資産の変動要因になるが、資本的支出に伴う純資産内部の振替が発生する。
- ・ 当年度に公共資産の財源として拘束された金額と、用途の自由な一般財源として回収された金額とのバランスが分かる。

**D 資産評価に伴う増減**

- ・ 売却可能資産や有価証券の時価評価に伴い、評価による増減額が生じる。また、価値のある資産を無償で受贈したことによる受贈益が発生する場合もある。これらは、潜在的な一般財源も増減させる。

今日のこの基調講演の後から研究会が本格的に始動するわけですが、こうしたそれぞれの財務書類4表に掲げられている数値をどのように自治体がマネジメントし、資産・負債改革へと生かしていくのか、その活用の仕方まで研究を進めていくということですので、私はあくまでバックグラウンドを話し、研究会のスタートとさせていただきました。いずれまたこの研究会が中間時点、そして最終時点で何らかの成果を必ずや出すと思います。その成果は、こうした数値の持つ意味をどのように自治体の皆さんのマネジメント改革に、そして資産・債務改革へと生かしていけるのかという点を語る場所にあるのだと思っています。またそのときにさまざま報告を兼ねて皆さんとお会いできる機会があればと思います。

それでは、私の話は以上で終わらせていただきますが、今後ともよろしくお願ひ申し上げます。どうもありがとうございました。

## 質疑応答

（質問）私は財政の専門ではありませんが、公会計改革と行政評価については、以前からNPM改革の一つの柱的なものであると伺っています。その中で、行政評価の部分についてはかなり進んでいるかと思うのですが、公会計改革は、事務局サイドは必死にやっつけているのだけれどもなかなか進みません。その両輪を働かせることが経済性と効率性、有効性のあたりにどの程度まで働くのか。また、公会計改革と行政評価をどのように両輪で動かすことが一番望ましいのか。特に財政と行政改革が一緒になっているところや別々に動いているところがあるかと思うのですが、そのあたりについて教えてください。

（稲沢）非常に本質を突きながらも大きな話です。私の考えで申し上げられることは、まず行政評価をどう活用していくかという点について、それぞれの自治体の方々のお話を聞くと、非常に活用の目的を述べられるのです。例えば予算編成に活用します、総合計画の策定に活用します、人事の評価まで言う人はあまりいないですが活用します、それから職員の意識改革になどと言われるわけです。しかし、大事なことは、総花的に改革のツールを語るのではなく、行政評価の目的をどこに持っていくのかという点です。

例えば予算編成におけるインプットの部分についての考え方を進めていくためにこの行政評価を位置付けますと、例えば今、PDCAという言葉がありますが、Pを予算だとすると、その予算が生まれてくるのはアクション、改善案があるからだ、改善案を予算に反映させるとこうなるはずだということになります。では、その改善案はどこから出てきたかという、チェックである評価のところからこういう内容が明らかになったからだということになるわけで、そのあたりをはっきりと位置付けられるように、例えば予算の細目あたりを行政評価の事務事業と完全に一致させるようにした上で、まず予算編成改革に行政評価を位置付けることを明らかにする。

そうなってくると、予算について、事業費だけを語っていてよいのかという話も出てきます。なぜならば、行政評価の対象となる事業というのは、事業費を投入しないで人件費だけで行っていく事務事業も当然入ってくるからです。そうすると、少なくとも直接人件費と直接事業費という二つの補足は必要になってきます。そうすると、では本当にコスト情報がこの二つだけで十分に表されているのだろうかとなると、一つ一つが事業別の、先ほど「細事業」という言葉を使いましたが、細事業別のコスト情報があって、それに対応する成果が出てくるのだから、その対応する成果とコストとの情報を経年比較で見たり、あるいはもし他団体と比較できる事務事業であれば他団体比較で見ると、どういう点に課題があるのでその課題の改善案をとという動きの中に、それぞれがまずは位置付けられるのだろうと思います。

これはそれだけのためにやるということではなくて、行政評価であればまずは一つの目的を定めてやっつけていく。公会計改革は、マネジメント以外にも資産・債務改革、その自治

体全体の説明責任も含めて、そして自治体全体の経営改革、つまり経営資源の配分という点も含めて、大きく見ることのできる改革ですので、そういった全体から見た公会計改革の位置付けの中に、では各部署において公会計改革が財政課の一部の限られた職員の仕事ではなく、これは全職員にとって当たり前のツールであって、複式簿記・発生主義会計という言葉が自治体職員にとってはスタンダードな言葉になるようにする。それには今おっしゃったような視点を持って、活用される部分をはっきり位置付けるという点がやはり必要であろうと思います。

質問の答えというよりも私なりの感想も含めて申し上げました。ありがとうございます。





## 第2章 公会計とは何か

本研究会のテーマである地方公会計制度改革について、そもそもそれはどういったものであるのか。また、実際に進めていくうえで、何をどうすればよいのか。そういった疑問点が最初に浮かんでくると思われる。

そこで、本章ではまず、「公会計とは何か」をテーマとして、公会計制度改革の概要や疑問点となりそうなものをQ&A形式で示し、まとめていく。

なお、整備・推進に関する疑問点については、月刊『地方財務』の連載をもとにしている。また、記載されている意見については、本研究会としての考え方を示したものであることにご留意いただきたい。

### 1. 公会計制度改革の概要

#### (1) 公会計制度改革の目的は何ですか？

地方分権の進展に伴い、地方公共団体はこれまで以上に責任ある行財政運営を行うことが求められており、「内部管理強化」や「外部に分かりやすい財務情報の開示」が不可欠となっている。

これまでに、予算・決算の概要を広報誌で説明したり、あるいは総務省方式で作成したバランスシートや行政コスト計算書を通じて、資産状況などの情報を示したりする団体はあった。しかし、各団体の対応は様々であり、財務情報開示の進捗状況には団体ごとに差があるのが現状である。

そういった状況に対し、国は『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の策定について』（平成18年8月31日付 総務事務次官通知、以下『指針』）によって公会計の整備を地方公共団体に要請するとともに、別途進めていた公会計モデルについての検証を『新地方公会計制度研究会報告書』（以下『研究会報告書』）や『新地方公会計制度実務研究会報告書』（以下『実務研究会報告書』）といった形でまとめ、それらに基づいて推進するよう、各団体に『公会計の整備推進について（通知）』（平成19年10月17日付 総務省自治財政局長通知、以下『通知』）で通知した。

これら一連の制度整備が目的とするところは、『研究会報告書』に記載されており、

- 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

などである。

総務省方式のバランスシート作成が進められた時と同じく、予算や決算の情報だけでは把握できない「ストック」（＝ある時点での資産状況）の情報を開示することが求められており、制度整備を進めることでこれまで以上に多面的な情報の提供が可能となる。

なお、公会計整備は前述したような指針や報告書、通知に基づいて実施するものであり、『地方公共団体の財政の健全化に関する法律』（以下、『健全化法』）に基づいて公表する「健全化4指標」のように、法的に義務付けられているものではない。

しかし、資産・債務を網羅的に表示することができる財務書類の整備は、『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』（通称『行政改革推進法』）が求める資産・債務改革の前提であると考えられており、法的な義務付けがなくとも、その整備は必要となってくる。

また、資金調達の観点から考えた場合にも、その整備は必要と考えられる。

近年は地方分権や財政投融资改革の趣旨を踏まえて、公的資金から民間資金へのシフトが強まっており、平成20年度地方債計画の策定方針でも「公的資金の重点化と地方債資金の市場化を引き続き推進」していくことがうたわれている。地方債計画における民間等資金の比率は、平成15年度では48.8%であったものが、平成20年度では63.4%にまで増加しているのである。

民間等資金への需要が高まれば、貸し手にとっては貸付先の選択肢が広がり、借り手である地方自治体が積極的に財政情報を開示しているかどうかは貸付にあたってのひとつの判断材料となり、公会計整備の進捗状況が資金調達に影響することも考えられる。

以上のような観点も含めて、積極的に整備・推進を進めていくことが重要であるといえる。

## （2）地方公共団体が取り組まなければならないことは何ですか？

今回の地方公会計制度改革において地方公共団体が取り組むべき内容としては、『指針』の中に記載されており、

- ① 『研究会報告書』が示すように、原則として国の作成基準に準拠し、発生主義の活用及び複式簿記の考え方の導入を図る。
- ② 貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の4表の整備を標準形として取り組む。
- ③ 4表は、地方公共団体単体及び関連団体等も含む連結ベースで作成する。

- ④ 「基準モデル」または「総務省方式改訂モデル」を活用し、公会計整備の推進に取り組む。

となっている。

つまり、複式簿記に基づいた財務書類4表を作成していかねばならないのだが、作成する財務書類については『研究会報告書』において「基準モデル」と呼ばれるものと「総務省方式改訂モデル」と呼ばれるものの2種類のモデルが示されている。それら2つのモデルを使わずに、東京都のように独自の方式で作成することも考えられるが、費用と時間を考えた場合、提示されたモデルのどちらかを選んで作成することになる。

また、これらの取り組みに係る期限についても示されており、

- |  |   |                  |
|--|---|------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 取り組みが進んでいる団体</li> <li>・ 都道府県</li> <li>・ 人口3万人以上の都市</li> </ul> | } | → 3年後（平成21年度）までに |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 取り組みが進んでいない団体</li> <li>・ 町村</li> <li>・ 人口3万人未満の都市</li> </ul>  | } | → 5年後（平成23年度）までに |

となっている。

よって、府内各市には平成21年度中に平成20年度決算を用いた4表の公表が、府内各町村には平成23年度中に平成22年度決算を用いた4表の公表が、それぞれ求められているわけである。ただし、後述するように、町村についてもできるかぎり平成21年度中に公表することが望ましいため、積極的な取り組みが必要である。

### (3) 2つのモデルの概要はどのようなものですか？

地方公共団体が作成する財務書類のモデルとして、『研究会報告書』には「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」の2つのモデルが提示されており、多くの地方公共団体はこの2つのモデルのどちらかで財務書類を作成していくことになる。

各モデルにはそれぞれの特徴があり、一例を挙げると以下のとおりである。

#### 【 基準モデル 】

- ・ 開始貸借対照表を固定資産台帳等に基づき作成
  - 初年度の貸借対照表作成にあたっては、保有する資産・負債のすべてについて、公正価値評価を行うことを原則とする。
- ・ ストック・フロー情報を網羅的に公正価値で把握したうえで、個々の取引情報を発

主義により複式記帳して作成することを前提

→ 複式簿記に基づく帳簿の記載

- ・事務処理の負荷軽減を図るため、固定資産の評価方法や標準的な仕訳パターンをあわせて提案
- ・基準モデル及び作成要領は、地方財政制度の改正や企業会計基準の変遷等に応じて随時改善を実施

【 総務省方式改訂モデル 】

- ・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  
→ 総務省方式で作成したものと同様に、決算統計数値の積み上げで作成
- ・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情報開示が可能となるなどの特徴
- ・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
- ・資産の有効活用等の目的達成のため、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モデル  
→ 基準モデルのように初年度からすべての固定資産台帳を整備するのではなく、段階的な整備を実施

【図表 1： 2つのモデルの対比表】

	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	○当初は建設事業費の範囲 ⇒段階的に拡張し、物品、ソフトウェア等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、決算統計と平行して作成・開示

(出典：『新地方公会計制度研究会報告書』)

作成にあたっては、これらの特徴をふまえたうえで、各団体の判断でどちらかのモデルを選択し、必要な作業に取りかかることになる。どちらのモデルを選択しても構わないが、公表にあたっては、どちらのモデルで作成したものであるかを示しておく必要がある。

なお、大阪府内ではほとんどの団体が総務省方式改訂モデルで作成する予定なので、以下の記載内容は総務省方式改訂モデルを主として記載している。

## 2. 公会計整備を進めていくうえでの疑問点

### (1) 公会計改革の取り組みを進めることで何が変わるのですか？

今回の公会計改革の目的は前述のとおりだが、その導入効果として、「自治体への複式簿記の本格導入」や「資産評価の実施と台帳整備」などがポイントとして挙げられることが多い。これらは財務書類を作成するための手法に関するポイントではあるが、改革そのもののポイントとしては、以下の3つが挙げられる。

#### ① 実務に使えるようになること

今回の制度改革に対しては、「財務書類を作っても、何に活用すればよいかかわからない」や「活用方法のわからないものに手間とお金をかけたくない」といった声が上がっている。しかし、作成した財務書類4表の示す意味を理解し、活用することができるのであれば、財政分析の新たな材料となるので、それらを活用して様々な分析に役立てたいと考えており、関心を持っているのもまた事実である。

この点が3つのポイントのうちで最も重要なものであり、公会計改革の最も大きな効果であると考えられる。

では、実際にどう活用できるのかについて、総務省方式改訂モデルを例に挙げて解説する。

#### 【 活用法Ⅰ：これまで以上に多面的な財政状況の開示 】

ストックとフローの情報については、すでに総務省方式を用いたバランスシートや行政コスト計算書を作成し公表している団体が多く存在する。しかし、総務省方式では、「貸借対照表において、使い続ける資産（道路や活用施設など）と売却予定の資産（供用廃止施設など）が同じ項目で表示されている」ことや、「何らかの事情で回収の見込みがない税金などの未収金も、回収可能な未収金として計上されている」ことなどの様々な課題があった。

それに対し、総務省方式改訂モデルにおいては、売却可能資産や回収不能見込額



を分けて計上することで、これらの課題が克服されており、より実態に近い「財産と将来負担の状況」を開示することができ、これまで以上に多面的な財政状況の説明が可能になると考えられる。

#### 【 活用法Ⅱ：「行政経営」意思決定への活用 】

財務書類を分析することで、財政面の特徴や課題を浮き彫りにすることができ、その分析結果を基にして、行財政改革プランなどに盛り込む課題の解決策を見つけるきっかけになることや、中長期の財政目標数値等の設定への活用、財務書類を作成した翌年度の予算編成方針への反映などが考えられる。

実際に、集中改革プランの改革項目設定に活用した自治体や、総合計画策定時の方向性検討にあたってストック・フローの現状分析に活用した自治体、貸借対照表や行政コスト計算書を施設別に細分化した情報を用いて分析を行い、施設の管理運営やあり方そのもの見直しに活用した自治体もある。また、中長期の財政計画に基づいて 10 年後の貸借対照表を作成し、財産と将来負担とのバランスを検討する自治体も出てきている。

こういった自治体は、これまでのような「行財政運営」から一歩進み、より積極的な「行政経営」を行っているといえる。前述のとおり、今後はより責任ある行財政運営が求められており、また企業経営手法の導入による効率化なども言われている中、「行政経営」を行い、その意思決定を行う手段のひとつとして、財務書類 4 表を活用することが可能となる。

#### 【 活用法Ⅲ：資産・債務の適切な管理 】

総務省方式改訂モデルで財務書類を作成する場合、売却可能資産の洗い出しやその評価、段階的な公共資産台帳整備、貸付金や税金等の未収金に関する回収不能見込額の評価などを行う必要がある。そういった作業が、資産管理の実態を明らかにすることや資産管理の実効性を高めることに役立つと考えられる。

たとえば売却可能資産の洗い出し作業をする過程で、未利用財産の売却や有効利用などの方策について検討が行われ、段階的な台帳整備を進める中で、これまでは単に「庁舎 1 棟」といった表記の台帳から、「エレベータ」、「トイレ」、「空調」などといった取替更新可能な単位に区分した表記の台帳に整備され、それらが資産管理の充実につながっていくことが考えられるほか、回収不能見込額の評価を進める過程で、回収不能見込額を抑制するために滞納管理体制の見直しを行うなどの改革・改善につなげていく、などが想定される。

### ② 全庁的な取り組みにすること

前述の【 活用法Ⅲ 】にあるような資産の管理を適切に行っていくためには、各課

が所管している資産の利用状況や回収可能性を自ら検討・評価し、作成後の台帳等を関係各課が継続して有効活用していくことが重要となる。そのため、財務書類の作成にあたっては、財政担当課や管財担当課だけでなく、首長や幹部職員のリーダーシップのもと、全庁的な取り組みにしていくことがポイントとなってくる。

本研究会参加各市においても、新規組織を立ち上げる、あるいは既存の組織を活用するなどの方法論の違いはあるものの、各市とも全庁的な体制づくりを進めながら、公会計整備に取り組んでいる。庁内の推進体制については第3章で事例を含めて記載しているので参照されたい。

### ③ 職員が公会計制度改革の趣旨を理解すること

実際に取り組みを始めるにあたって、①で述べた今回の公会計制度改革の最重要ポイントを念頭に置かず、あるいは脇に置いて、「財務書類4表を作成すること」だけが目的化してしまう自治体もあるかもしれない。そうした場合、単に財務書類4表を作成しただけで終わってしまい、活用に至るまで結びつかないおそれがある。

したがって、できる限り作成後の活用方法をイメージしながら作業を進めていくことが、結果的に有意義な取り組みになると考えられる。

以上のように、今回の公会計制度への取り組みは、財務書類4表作成そのものも重要であるが、その過程や作成後の取り組みこそ重要なのである。

## (2) 財務書類の公表は4表をそのまま提示すればよいのですか？

財務書類の公表にあたっては、『通知』などで「分かりやすい公表に当たっての留意事項」の項目が添えられているように、ただ数値を公表するのではなく、その内容を分かりやすく説明することに重点が置かれている。よって、数値の公表にあわせて、それらの表を分かりやすく説明したものを添えることが必要となってくる。

では、「分かりやすい公表」にあたっては、どういった点に注意すればよいのか。

一般に「分かりやすい」とは、「平易な」ととらえられていることが多く、総務省方式のバランスシート等を公表する時の事例では、バランスシート等を家計に置き換えて説明したり、「地方債」を「住宅ローン」と読み替えて説明したりするなどの事例が多く見受けられる。企業の財務情報に関心があり、一定の情報・知識を持っている株主に対して行う説明とは異なり、情報量や知識に差異のある住民に対して説明するうえでは、そうした方法はひとつの手段ではある。

ただし、本来「分かりやすい」とは、知りたいと思っている人にとって知りたいことが分かりやすく説明されていることが重要な条件であると考えられる。先述の事例の場合、

「バランスシート等の内容を簡単に理解したい」や「難しい行政用語ではなく、身近な例に置き換えて理解したい」という住民のニーズには応えられるが、「財政の逼迫度が知りたい」や「隣の市と比べたらどうなのかが知りたい」というニーズには応えられず、いくら平易に説明したとしても、分かりやすいものではない。

したがって、分かりやすい公表を行うためには、まず「住民に何を分かってもらいたいのか」を明確にすることが必要となってくる。そのうえで、住民の立場に立ち、できるだけ平易で簡潔な表現を用いて説明するよう心がけることが重要である。

### (3) 財務書類ではどのようなことがわかるのですか？

民間企業の場合、シンプルな決算書（財務諸表）から「どれくらい儲かっているのか？」や「財務体質はどうか？」、「資金繰りは大丈夫か？」などの経営状況のポイントをつかむことができる。そして、より詳しい財務状況を知りたいければ、詳細な財務諸表や附属明細表などを見ることができ、さらにそれらの財務数値を使えば、収益性や安全性などの分析を行うこともできる。この場合、財務諸表を見る人は、株保有のためなど自らの意思でその企業の財務状況に興味を持っている人なので、財務諸表の読み方についても一定以上の知識をもっている可能性が高いといえる。

一方、自治体の場合、財務書類を提示する住民は、民間企業の財務諸表にあたる財務書類4表の読み方どころか財務書類そのものを知らない人の方が多いと考えられる。したがって、そういった「会計の素人」に自治体の財政状況のポイントを広く伝えられることが重要な要素となってくる。そこで、「限りなくシンプルな財務書類の様式を提示することが必要である」との問題意識から、『通知』では公表のための例も示されている。

しかし、いくらシンプルな財務書類を提示したとしても、前述のとおり、どこを見れば何がわかるのか、つまり、自治体の財政状況のポイントが何なのかを的確に示していなければ、結局は数値の羅列に終わってしまう。そこで、財務書類のどこを見れば何が分かるのかについて、総務省方式改訂モデルを例として、財務書類ごとに主なものを説明していく。

#### ① 貸借対照表

貸借対照表は、「地方公共団体がどれほどの資産や債務を持っているのかについて、ストックの情報を示すものである」とされている。つまり、年度末時点において自治体が保有する財産と、それを取得するにあたっての財源（将来世代の負担か、それとも過去及び現世代の負担か）の情報が示されている。

注目すべき点としては、まず「公共資産」の内訳である。学校や図書館などの施設を表す「事業用資産」と道路などの「インフラ資産」は行政サービスを提供するため

に保有する資産で、遊休地などの「売却可能資産」は持っているがいずれ処分する予定の資産といえる。したがって、後者は「売ればいくらになるのか」という売却可能価額で計上されている。

次に、将来世代の負担を表すものが「負債」であり、そのうちの「地方債」及び「翌年度償還予定地方債」は、主として公共資産取得のための財源であるが、近年はそれに加えて財源不足を補うための赤字地方債（臨時財政対策債や退職手当債など）の発行額が増えている。公共資産に対する比率が高い場合や住民一人当たりの金額が大きい場合は要注意となる。

そして、将来の職員への退職金支払額の現時点での額を表す「退職手当引当金」にも注目である。『健全化法』における指標の1つである「将来負担比率」でも分子の構成要素となっており、団塊世代職員の大量退職のピークは越えたものの、いまだ多額にのぼっている自治体も多く、その支払財源は退職手当債の発行に頼るなど乏しいのが現実である。

最後に、最も重要と考えられるのが、純資産の部の内訳項目の1つである「その他一般財源等」である。これは、将来の財源として自由に使える純資産を表しているが、マイナス表記になる自治体が多いと想定される。なぜなら、すでに消費してしまった人件費等の財源として臨時財政対策債などのいわゆる赤字地方債を発行しているが、その返済財源は将来の地方交付税収入（厳密にはその算定基礎に含まれるのみである）であること、これまでの勤務に伴って「退職手当引当金」は計上されているが、その財源は十分に確保されていないことなどが考えられるからである。なお、『通知』の雛形では「基準モデル」との共通様式を提示する趣旨から、分析項目としては提示されていないが、重要な項目であるため、公表する際には内訳として明示したほうがよいと考えられる。

## ② 行政コスト計算書

行政コスト計算書は、「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である」とされている。つまり、人件費や社会保障給付などの経常的なコストの水準と、それを受益者負担でどれほど賄っているかを把握することができる。

注目すべきは、「経常費用」に占める各費目の割合である。比較的固定費に近い「人件費」や「減価償却費」などの水準が高ければ、短期間でのコスト見直しは困難であるため、中長期的な目標を定めて、計画的に改革・改善を図る必要がある。

また、普通会計の財務書類では「他会計への支出額」にも注目すべきである。これは、病院や下水道、国民健康保険や介護保険などの公営事業会計への繰出を表すものであり、その水準が高すぎることは、一定程度の独立採算を目指す必要のある公営事業会計の健全経営という意味では、好ましい状況ではないといえる。

### ③ 純資産変動計算書

純資産変動計算書は、「地方公共団体の純資産、つまり資産から負債を差し引いた残余が、一会計期間にどのように増減したかを明らかにする」とされている。税金や補助金収入、地方交付税収入などは純資産の増加要因になり、行政コスト計算書の末尾である「純経常行政コスト」は純資産の減少要因になる。

純資産変動計算書の結果が純増であれば、将来世代が使える財産が増えた（資産の増加）か、将来世代の負担が減った（負債の減少）ことを表すが、純減であればその逆であり、蓄積してきた財産を食い潰した（資産の減少）か、将来世代の負担が増えた（負債の増加）ことを表す。

### ④ 資金収支計算書

資金収支計算書は、「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・財務的収支の3つに区分して表示することで、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かを説明することができる」とされている。

3つの区分がそれぞれ、どの程度のプラスであるかマイナスであるかにも注目すべきだが、それに加えて、「基礎的財政収支」いわゆる「プライマリーバランス」にも注目すべきである。これは単年度の収支から借入金が増減の影響を排除し、さらに財源調整機能を有する基金の増減の影響も除いて計算されており、単年度ベースの純粋な収支の実力を見ることができる。

以上のような点に注目していくことで、各団体の状況を的確に分析し、分析結果の活用や、住民への分かりやすい説明につなげていくことができるのである。

## (4) 財務書類を使ってどのように分析すればよいですか？

→【 本報告書第5章参照 】

前述のとおり、機械的に財務書類を作成して開示するだけでは意味がなく、ただ手間と時間を浪費するだけである。作成したものから有用な情報を読み取り、「行政経営」における意思決定に役立てたり、あるいは住民への財政状況の説明に使ったりすることが求められているのである。

そのためには分析作業が重要となってくるが、具体的にはどういった分析を行えばよいのか。

分析を行う際には、



- ① 単年度の自団体の財務書類の中での分析  
(住民一人当たりの状況把握も含む)
- ② 経年変化の把握 (経年比較)
- ③ 類似団体等との比較 (財務書類の他団体との比較)

といった方法を用いることが有効であり、このことは『通知』においても「分析の視点」として紹介されている。

【図表2：分析の視点】

分析の視点	貸借対照表 と 損益計算書	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"> <li>・社会資本形成の世代間負担の状況 (地方債残高対公共資産比率、純資産対公共資産比率)</li> <li>・資産形成規模 (歳入額対資産比率)</li> <li>・公共資産の行政目的別割合</li> <li>・資産の老朽化度 (公共資産の減価償却累計率)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・単年度の受益と負担の状況 (行政コスト対税収等比率)</li> <li>・受益者負担の割合 (行政目的別経常収益対形状費用比率)</li> <li>・行政目的別行政コスト対公共資産比率</li> </ul>
経年変化の把握	<ul style="list-style-type: none"> <li>・資産負債の経年比較</li> <li>・上記数値・比率の経年比較</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・行政コストの経年比較</li> <li>・上記数値・比率の経年比較</li> </ul>
住民一人当たりの状況把握	<ul style="list-style-type: none"> <li>・住民一人当たりの貸借対照表</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・住民一人当たりの行政コスト</li> </ul>
類似団体等との比較	<ul style="list-style-type: none"> <li>・上記の指標を類似団体や近隣団体と比較</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・上記の指標を類似団体や近隣団体と比較</li> </ul>

(出典：『公会計の整備推進について（通知）別紙』)

①の分析を行うことで、自団体のその年度のストックとフローに関する財政状況を把握することができる。たとえば、行政コスト計算書の行政コストの額と税収等の額を比較することで、受益と負担の状況を把握することが可能である。また、一人当たりの貸借対照表を作成することで、住民一人当たりでどれくらいの資産や負債を持っているのかが把握できる。

②や③の分析では、財務書類から求められる比率等の趨勢を把握することや、他団体と比べることで自団体の特徴や課題を発見することが可能となる。作成した財務書類4表の数値を類似団体と比較することで、自団体の財務状況がどういったものであるかを把握することが可能であるし、また、一人当たりの数値を用いることで、近隣団体に比べてどの程度の水準にあるのかを知ることも可能である。



財務書類のそれぞれの表でどういったことが把握でき、どういった財政バランスにあると分析できるのかについて、財務書類ごとに具体例を挙げていく。

なお、説明の中で記載されている平均値については、監査法人トーマツ編著『新地方公会計制度の徹底解説』によるものである。一定量のデータに基づいて算出された平均値であり、信頼性のあるものではあるが、公表された平均値や基準値ではないため、その点には留意する必要がある。

### ① 貸借対照表

貸借対照表では、保有する財産と、それを取得するにあたっての財源が示されている。貸借対照表の資産の部で最も多くの額が計上されるのは「公共資産」だが、その整備にあたっては地方債が活用されることが多い。これは、その資産から得られる行政サービスを後年度の住民も享受することができるため、行政サービスを受ける年度の税金を地方債の返済に充てることで受益と負担を対応させるためである。しかし、地方債を多額に発行して資産整備をすることは、将来の税金の使い道を決めてしまうことになるため、弾力的な財政運営が難しくなる可能性がある。

そこで、「地方債残高対公共資産比率」という分析指標を用いて、社会資本の整備状況と将来負担である地方債のバランスを見ることができる。比率は、貸借対照表の地方債残高（固定負債の「地方債」と流動負債の「翌年度償還予定地方債」の合計）を公共資産残高で除して算出する。平均的な値としては 15%～40%の間だが、合併特例債や過疎債、赤字地方債などを多額に発行している団体は、さらに高い比率になる可能性が高い。

### ② 行政コスト計算書

行政コスト計算書では、自治体の経常的な活動に伴って発生するコストと、それに対する使用料・手数料等の直接的な受益者負担の状況を知ることができる。この両者の関係を比率として見ることによって、行政サービスに対する受益者負担の度合いを計ることができる。比率は、経常収益を経常費用で除して算出することができ、平均的な値は 2%～8%の間になる。

### ③ 純資産変動計算書

純資産変動計算書は、資産から負債を差し引いた残余である純資産が 1 年間にどのように増減したかを明らかにするもので、受益者負担で賄うことができなかった行政コスト（純経常行政コスト）をどのような財源で賄っているのかを知ることができる。この両者の関係を分析することで、その年度におけるコスト(受益)と、(間接的な)負担の対応関係を見ることができる。比率は、純経常行政コストの絶対額を建設補助金以外の財源調達金額で除して算出することができ、平均的な値は 90%～110%の間に

なる。なお、比率が100%であれば、コスト(受益)と負担とが均衡している状況を表している。

#### ④ 資金収支計算書

資金収支計算書は、収支の性質を3つに区分して1年間の現金の動きを明らかにするものである。自治体の地方債残高は、公共事業の実施に伴う起債、交付税改革に伴う臨時財政対策債や市町村合併に伴う合併特例債、退職者増に伴う退職手当債などの発行などにより高止まりの状況が続いている。政府は、国と地方の借入金残高をこれ以上膨らませないようにするため、平成23年度には国と地方の基礎的財政収支(プライマリーバランス)を黒字化することを目指している。

『健全化法』における健全化判断比率でも、地方債残高やその元利償還額が指標算定に影響するため、基礎的財政収支の黒字化や地方債残高の縮減は目標とすべきであり、単年度ベースの実質的な収支バランスを見るために、「基礎的財政収支」をその構成要素とともに注目していくことが重要と考えられる。

なお、地方債元利償還額が構成要素の1つとなっており、利息返済額が含まれているため、地方債残高の縮減につながらない可能性がある。そのため、利息返済額を除いた金額を基礎的財政収支の目標とすることも考えられる。

また、経常的な支出に多額の地方債や基金の取崩を充てることは中長期的な財政運営に支障が生じるおそれがあるため、経常的収支の部の「地方債発行額」や「基金取崩額」が多額になっていないかをチェックすることも重要である。

記載したものは分析の一例であり、できるだけ多方面から、「なぜその数値(比率)になったのか」や、「多団体に比べて自団体の数値が高い(低い)理由は何か」などを分析していくことが重要である。

#### (5) 当初は総務省方式改訂モデルで作成しますが、いずれは基準モデルで作成しなければいけないのですか？

『研究会報告書』では、「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」の2つのモデルが示されている。「基準モデル」は作成開始時に資産評価を行うが、「総務省方式改訂モデル」は従来の総務省方式同様、決算統計数値の積み上げで資産計上を行うため、「総務省方式改訂モデルで作成を始めたとしても、いずれは基準モデルに移行しないといけない」と考えている人も少なくないと思われる。

しかし、これは大きな誤解である。平成20年2月に公表された『「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モ

デル」に関するQ&A』(平成 19 年 12 月、平成 20 年 2 月改訂) の問 63 に対する答の中で、「今回の公会計モデルの活用にあたり、最終的に基準モデルでの財務書類作成を求めているわけではなく、固定資産台帳の整備及び複式簿記システムを導入し、総務省方式改訂モデルの財務書類を継続的に作成することでも問題はない。また、台帳整備と複式簿記システムの導入を行うことが、基準モデルへの移行を意味することではないことにも留意が必要である。」と明記されている。

総務省方式改訂モデルは、財務書類作成当初においては決算統計情報を活用することを認め、段階的に固定資産台帳の整備と複式簿記の考え方を採り入れることを推奨しているモデルであり、「すべての固定資産台帳の整備と複式簿記システムの導入」＝「基準モデルの採用」ではないという点に留意すべきである。

そもそも基準モデルと総務省方式改訂モデルの差異は、「台帳整備と複式簿記」ではなく、本質的な違いは「作成後の財務書類の雛形（様式）」と「会計処理方法」にある。

まず、「作成後の財務書類の雛形（様式）」の違いは、例えば貸借対照表では有形固定資産の表示科目について、基準モデルでは「建物」や「構築物」、「土地」などといった形態別で分類するのに対し、総務省方式改訂モデルでは「生活インフラ・国土保全」や「教育」、「福祉」などといった行政目的別で分類することである。また、純資産変動計算書の表示方法や、資金収支計算書の 3 区分の方法なども違いとして挙げられる。

次に、「会計処理方法」の違いは、例えばインフラ資産の減価償却費（資本減耗）について、基準モデルは純資産変動計算書に計上するが、総務省方式改訂モデルは行政コスト計算書に計上する、などに表れている。

したがって、この 2 つの本質的な差異を考慮し、活用方法（純資産変動計算書を活用した予算編成シミュレーションの実施など）を念頭に置いたうえで、どちらのモデルを採用するのかを検討することも重要といえる。なお、総務省方式改訂モデルの財務書類の雛形や会計処理方法を継続適用しながら、台帳整備や複式簿記の考え方の導入を目指している自治体も出てきている。

**(6) 現在提示されている 2 つのモデルが、いずれかのモデルあるいは別の基準に統一され、今の導入作業が無駄になりませんか？**

『実務研究会報告書』第 25 段落において、「今後とも各団体における実践課程で新たに判明した実務上の課題を踏まえ、必要な基準の見直しや解説を行うことが重要である」とされている。すなわち、基準モデルと総務省方式改訂モデルを採用した各自治体の作成や活用の実践事例を踏まえ、あるべき会計基準設定に向けた議論が今後なされるものと思われる。これは、両モデルや、東京都を始めとした独自方式で作成している自治体などでの実践事例において明らかとなってくる実務面での課題や、モデル（基準）設計上の課題等

に基づいて行われるものと推察される。

しかし、売却可能資産の洗い出しと評価、段階的な公共資産の台帳整備、貸付金や税金等の未収金に関する回収不能見込額の評価などは、財務書類作成のためだけに行うのではなく、実務に使える形で対応しておけば、作業が無駄になることはない。どのような基準になったとしても、資産の適切な管理は行わなければならないからである。

一方、複式簿記システムについては、基準モデルでも総務省方式改訂モデルでも、出納データを仕訳変換テーブルにより複式仕訳に変換して財務書類を作成する仕組みが採用されているものが多いので、財務書類の雛形や会計処理が変更になったとしても、仕訳変換テーブルを一部修正すれば事足りると考えられる。

#### (7) 固定資産台帳整備や複式簿記の導入を行わなければ、公会計制度を整備したことや活用したことになりませんか？

基準モデルは財務書類作成当初にすべての固定資産台帳の整備が完了していることを前提としているため、それができていない限り、導入できない。一方、複式簿記については、表計算ソフトによる簡便作成法も認められているため、何らかの形で複式仕訳を行っている限り、導入したことになると考えられる。しかし、基準モデルが想定している活用法である純資産変動計算書を活用した予算編成シミュレーションや予測財務書類の作成・開示（『実務研究会報告書』第34段落参照）を行うにあたっては、システム整備がなされていないと困難であると思われる。

総務省方式改訂モデルにおいては、財務書類作成当初は決算統計情報の活用や公共資産台帳の段階的整備を認めているため、比較的早期に新地方公会計制度を導入したことになると思われる。また、先に述べた活用法についても、従来の総務省方式でバランスシート等を作成していた自治体でも実践されていたので、段階的に整備を進めている途中であっても十分に活用することができると考えられる。

#### (8) 町村や取り組みの進んでいない団体は、平成23年までに公表すればよいのですか？

前述のとおり『指針』などでは、「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（中略）4表の整備又は4表の作成に必要な情報の開示に取り組むこと」とされている。また、「資産・債務管理において、（中略）未利用財産の売却促進や資産の有効活用等を内容とする資産・債務改革の方向性と具体的な施策を3年以内に策

定すること」と通知されている。

これらを踏まえて、『公会計に関するブロック説明会及び公会計の整備スケジュールについて』（平成 19 年 10 月 17 日付 自治財政局財務調査課事務連絡）では、「通知文中 2 において、地方団体の取組状況等に応じ 3 年乃至 5 年後、つまり、平成 21 年度乃至平成 23 年度の財務書類の公表を要請した指針の内容を改めて通知したところでありますが、通知文中 3 に示した資産・債務改革の方向性と具体的な施策については、指針では平成 21 年度までに策定することを要請しており、このためにも平成 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ります。」と記載されるとともに、『健全化法』との関連で、「健全化判断比率が平成 19 年度決算に基づき平成 20 年秋頃には公表され、平成 20 年度決算に基づく健全化判断比率の状況によっては、例えば財政健全化計画の策定が義務付けられます。このことを併せて考えますと、平成 21 年度までに一定の資産評価も行った上で財務書類を整備することが重要であると考えられます。」と記載されている。

こうしたことから、町村や取り組みの進んでいない自治体であっても、『指針』で示されている平成 23 年度ではなく、平成 21 年度までに財務書類 4 表の整備・公表を行うことが求められているといえる。

特に、これまで総務省方式でのバランスシートを作成するなどの取り組みを行っていない町村にとっては全く初めての取り組みになるため、できるだけ早く、情報収集などの作業を始め、対応することが必要である。

### (9) 平成 21 年度から作業を始めても間に合いますか？

『指針』に従い、総務省方式改訂モデルを用いて連結ベースの財務書類 4 表を平成 21 年秋に公表することを想定した場合、これまでに取り組みを始めている団体の実状から考えると、たとえば図表 3 に示したようなスケジュールで推進することが考えられる。

総務省方式改訂モデルの場合、作成開始当初にすべての資産台帳を整備するなどの作業は必要ないものの、売却可能資産の洗い出しと評価、貸付金や税金等の未収金に関する回収不能見込額の算定などの作業は行う必要がある。これらの作業には一定の時間を要するため、平成 20 年度決算統計の作業が終了する平成 21 年夏から取り組みを始めた場合には、期限までに間に合わない可能性が高くなる。そのため、作業に時間を要すると思われるものについては、平成 20 年度の早い段階から計画的に取り組みを進めていくことが重要となる。

なお、その取り組みにあたっては、後述の第 3 章や第 6 章を参考にされたい。

また、これまで総務省方式でのバランスシートを作成するなどの取り組みを行っていない町村にとっては、前述のとおり、財務書類の作成自体が初めてであるため、できるだけ早くに作業を始めなければ、平成 21 年秋の公表はかなり難しくなると思われる。







【図表 4：総務省方式改訂モデルにおける資産情報の整備手順とスケジュール（例）】

種類	所管	H20	H21	H22	H23	H24	H25
売却可能資産	管財担当	方針策定（※）					
	所管課	洗い出し・評価					
公共資産 （台帳整備）	管財担当	現状調査 方針策定	様式決定				
	所管課	現状調査 活用方法協議	土地 洗い出し・評価	建物 洗い出し・評価	物品 洗い出し・評価	インフラ資産 洗い出し・評価	→
未収金・ 貸付金	管財担当	現状調査 方針策定	名寄せ方法検討				
	所管課	回収不能見込額試算	回収不能見込額試算				→
投資・ 出資金	管財担当	投資評価					→
	所管課	決算書取り寄せ					→

※ 『「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関するQ&A』の間66-1において、売却可能資産の範囲などについて記載

（出典：「地方財務 2008 年 4 月号」）

### (11) コンピュータシステムの導入は必須ですか？

『実務研究会報告書』第 230 段落では、総務省方式改訂モデルに基づく財務書類の作成アプローチについてふれられており、図表 5 のような図が添えられている。

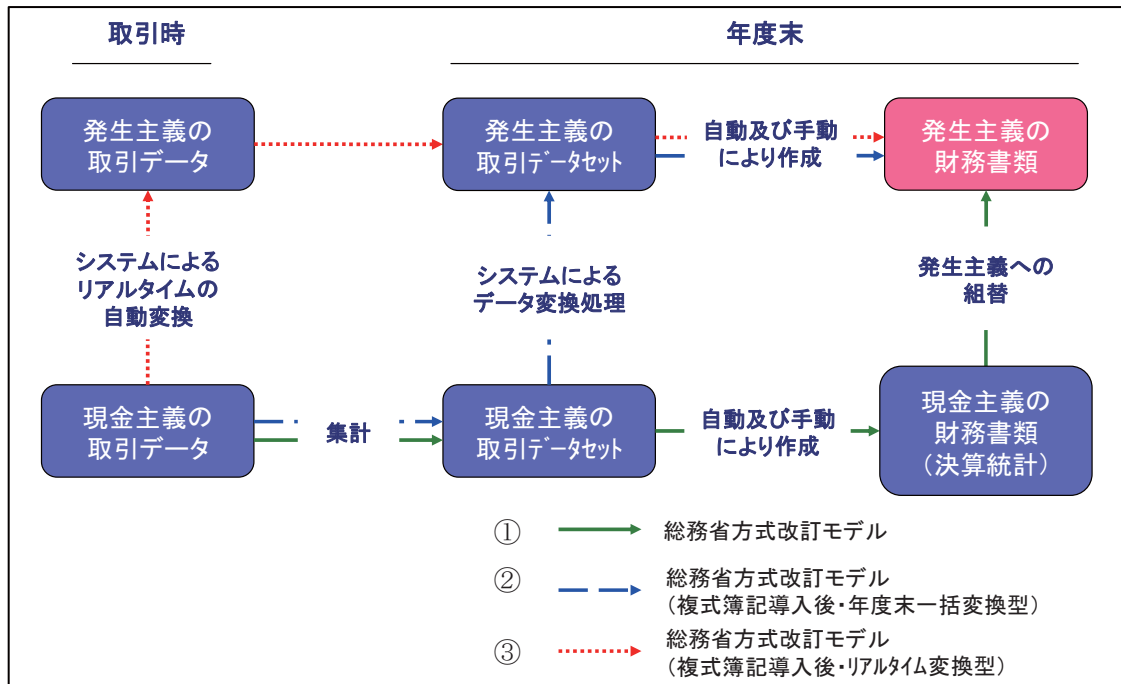
①は総務省方式改訂モデルで通常想定されている決算統計データを活用するアプローチである。日々の取引や決算統計の作成は従前どおりに行い、決算統計数値を用いて財務書類を作成する方法である。これに対して、②は基準モデルで通常想定されている出納データを年度末に一括して複式仕訳に変換するアプローチであり、③は平成 18 年度から東京都が採用している本格的な複式簿記の考え方の導入と言われている出納データをリアルタイムに複式仕訳に変換するアプローチである。集計したもので行うか、随時行うかの違いはあるものの、どちらとも、取引データそのものを現金主義データから発生主義データに変換し、変換されたデータを用いて財務書類を作成する方法である。

総務省方式改訂モデルで②や③のアプローチを採用する場合、手作業による複式仕訳の生成や集計は不可能ではないかもしれないが、極めて非効率である。そこで、これらの場合には、出納データをあらかじめ想定された複式仕訳変換テーブルに当てはめ、機械的に行うことが実務的といえる。つまり、総務省方式改訂モデルにおいて②または③のアプローチを採用する場合には、コンピュータシステムの導入が必須と考えられる。

しかし、①のアプローチを採用したとしても、財務書類の活用を行うことは十分に可能であり、この場合にはコンピュータシステムの導入は必須ではない。

なお、本研究会が採用しているアプローチは①であり、エクセルの活用で対応は可能であった。

【図表5：総務省方式改訂モデルにおける財務書類作成アプローチ】



(出典：『新地方公会計制度実務研究会報告書』)

(12) 外部業者に依頼すれば、すべて作成してくれますか？

今回の公会計改革は、発生主義や複式簿記などの企業会計的要素が強く、決算統計の数値を利用する総務省方式改訂モデルであっても、これまで慣れ親しんだ会計処理とは異なった方法に馴染まねばならない。また、台帳整備や資産評価などの多大な作業も必要となるため、財政担当課のみならず、管財担当課を始めとして、庁内関係部署が様々な取り組みを行わなければならない。しかし、自治体職員には企業会計に明るい人材は少なく、また人件費削減の観点から職員数を減らし、少人数で多数の業務を行っている自治体も多いのが現状である。そうすると、台帳整備や資産評価などの作業だけでなく、財務書類の作成そのものを一括して外部業者に委託することもひとつの手段と考えられる。

こういった委託を行う場合、受託する外部業者は仕様内容に基づいて粛々と作業を進めて完成品を仕上げ、委託した自治体の手元に完成した財務書類4表や整備された台帳が届くことになる。しかし、出来上がった財務書類や台帳について、委託者である自治体職員が適切に理解し、実務に使える内容になっているかどうかについては必ずしもそうだとはいえない。

言えず、実際に疑問符がつく事例も出てきている。財務書類を作成することだけが目的であれば、こういったこともひとつの方法であるが、実際に書類を作成し、台帳を整備しなければ、その内容を理解しにくい場合もあり、作成した財務書類をもとに自団体の特徴や課題を見出して分析を行ったり、整備された台帳に基づいて実効性のある資産管理を行ったりなどの活用には結びつきにくいと考えられる。

つまり、外部業者に委託する場合であっても、専門性の非常に高いノウハウやアドバイスをもらうことを、あるいは紙ベースの公有財産台帳の情報をデータベース化する単純作業を委託することとし、整備・推進そのものは自団体の職員で行っていくことが望ましいといえる。

なお、企業会計の専門家と呼ばれる公認会計士や税理士のすべてが、今回の公会計改革や地方財政に詳しいわけではないことにも留意が必要である。委託する場合に必要なのは、「企業会計の専門家」ではなく、「公会計改革や地方財政に詳しい、企業会計の専門家」であることに注意しなければ、その委託は無駄なものとなるかもしれないのである。

### (13) 導入・推進していくにあたって、多額の経費が必要となりませんか？

導入にかかる経費としてもっとも多額になると考えられるのが、システムに係る経費と台帳整備に係る経費（人件費も含む）である。システム導入では数千万円から場合によっては数億円、台帳整備でも人件費を加味すれば数百万円から数千万円になると想定されるため、どの程度の費用をかけるのかは、費用対効果を勘案したうえで決定することが重要である。数千万円をかけて作成した財務書類が広報誌にひっそりと掲載されて終わる、では何の意味もないからである。

総務省方式改訂モデルであれば、当初に必要なものは一部の台帳整備と資産評価のみであるため、数十万円から数百万円で導入することができ、費用を抑えることが可能であるうえ、その導入効果については早期に発現することも見込まれる。

平成 20 年 5 月 14 日に総務省から公表された『地方公共団体の平成 18 年度版財務書類の作成状況について』の調査結果では、7 割を超える団体が総務省方式改訂モデルの採用を予定しており、また大阪府内のほとんどの団体も総務省方式改訂モデルで作成予定であるので、比較可能性の観点からも総務省方式改訂モデルの採用は効果的といえる。

### (14) 作成した財務書類は、健全化法に基づく健全化判断比率と同様に、監査委員の審査を受けなければならないのですか？

『健全化法』第3条では、「地方公共団体の長は、毎年度、前年度の決算の提出を受けた後、速やかに、健全化判断比率並びにその算定の基礎となる事項を記載した書類を監査委員の審査に付し、その意見を付けて当該健全化判断比率を議会に報告し、かつ、当該健全化判断比率を公表しなければならない」とされており、これまでの経常収支比率などの財政指標とは異なり、健全化4指標はその算定数値の適正性を公表前に審査することとされている。

一方で、法的に作成義務が課せられていない財務書類4表については、このような審査についての規定はないので、監査委員による審査を受ける必要はない。

ただし、指標の傾向や将来の方向性の検討、他団体と比較した場合の財政分析などを行う際には、貸借対照表などの財務書類を参考にすることが有効であると考えられる。貸借対照表に計上された資産や債務の金額などから、売却可能資産の状況や未納債権の状況とその回収可能性、退職手当引当金に対する財源確保の状況などを参照することで、より充実した健全化法審査や決算審査などにつながるものと考えられる。



## 第3章 庁内の推進体制

平成21年度に財務書類4表の公表を控え、公会計改革を円滑に進めるためにはどうすればいいのか、そのためにはどのようにして取り組めばいいのか等、各団体とも様々なことで頭を悩ましているのではなかろうか。

また、単に「貸借対照表（バランスシート）等の財務書類4表を作成するだけでいいから」と、財政担当部局だけで大丈夫だと考えている団体も多いのではないかと思われる。

しかし、公会計改革の目的は、財務書類4表を作成することだけではなく、第一に資産・債務の管理を適切に行う、第二に財務書類を分析することから見える様々な情報を住民等に対し解りやすく開示する、第三に自らの団体の財政状況を把握した上で今後の行政経営の方向性検討に役立てるというところにある。

そのため、公会計改革を進めるためには、まず改革の目的を職員自身が理解することが大前提であり、資産管理の把握等、実際に取り組むべき作業の量や作成した財務書類4表の今後の活用等の面から考えると、やはり全庁的に改革に取り組む必要がある。

そこで、本章では公会計に関する庁内の推進体制について、実際に取り組んだ松原市の事例も含めて説明する。【第2章2. (10) 参照 p. 49～】

### 1. 全庁的に取り組むにはどうすればいいのか

#### (1) どこが主導するのか？

全庁的に取り組む場合、まず、中心となって主導する部局をどこにするかで悩むところだが、一般的には、従来から公会計実務にたずさわっている財政担当課、会計担当課等が主担となることが考えられる。また、行財政改革の一環として考えるなら行財政改革担当部局、企画担当部局等が主担として進めるのもひとつの方法である。

いずれにしても、公会計改革の目的を理解し、ある程度庁内へのアプローチが比較的容易に行うことができる部局が担当となって主導するのが良いと考えられる。

#### (2) 取り組み方法はどのようなパターンが考えられるのか？

取り組み方法としては主に二通りのパターンが考えられる。

一つは新たに推進体制を構築する、もう一つは既存の体制を活用するという考え方だが、今後の行政経営への活用等を見据えた整備のことを考えると、公会計改革専門のプロジェクトチーム、連絡会議等を立ち上げて推進することが望ましいといえる。



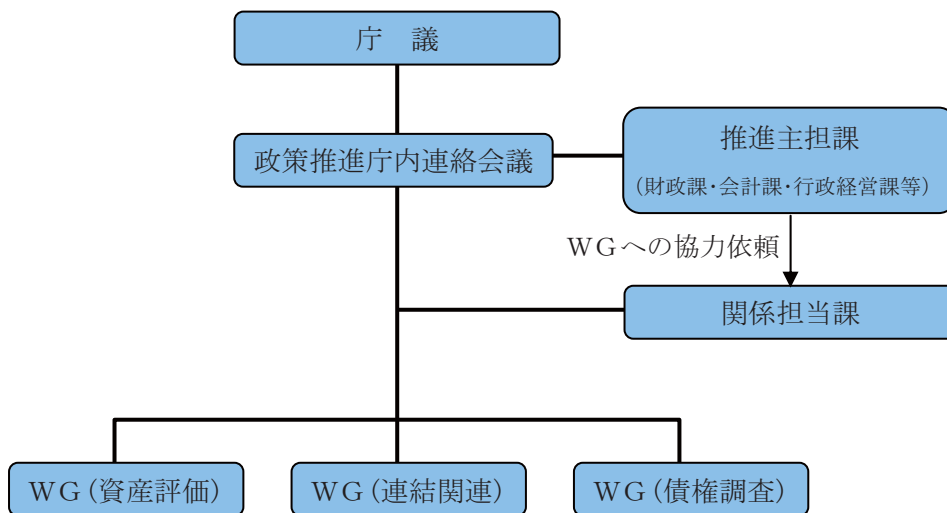
その場合、庁議等で公会計改革を推進するための必要性等の説明を行うことが前提となるが、これは、市長及び副市長等に公会計改革について理解してもらうためと、事前に各局・部長に協力依頼を行ってれば、後日に職員参加等の協力を依頼する際にもスムーズに進む等の理由によるものである。

また、各団体において行財政改革プログラム等が策定され、その中で公会計改革の推進が位置づけられている場合は、比較的庁内での協力は得やすい。しかし、間近に迫った財務書類4表の作成・公表を行わなければならないことを考えると、立ち上げるまでの時間が無いというのが本音だと思われる。そのような場合、新たにプロジェクトチーム、連絡会議等を立ち上げる場合と同様に事前に庁議等で市長・副市長・各局・部長に説明を行った上で、既存の体制を活用し効率よく推進するという考え方もある。

そこで、既存の体制を活用する場合の参考例として、本研究会の参加市での推進体制を具体的なモデルパターンとして挙げる。

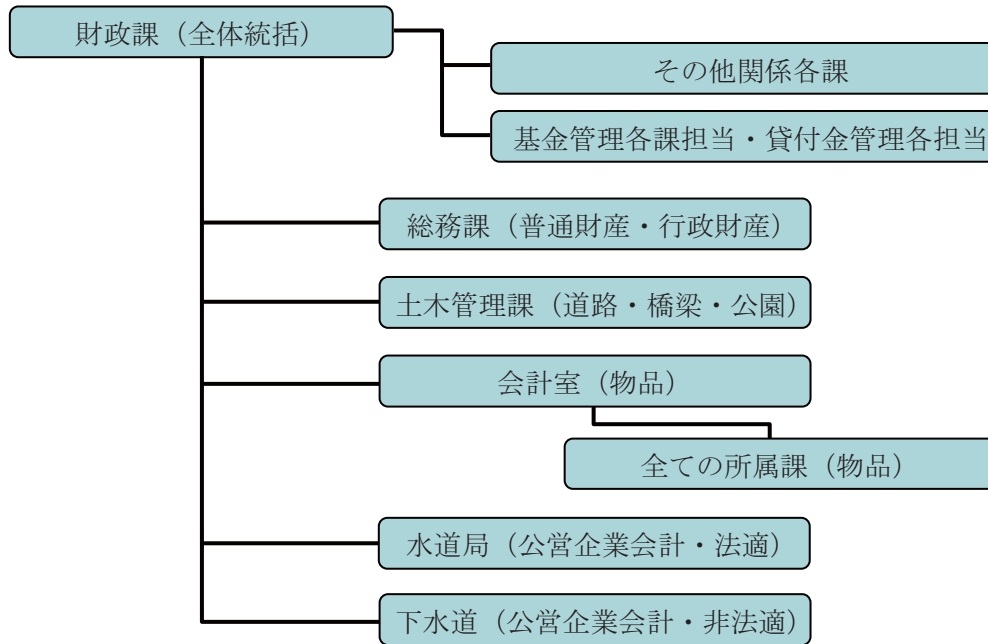
#### 既存の体制を活用する場合での参考例

【その1】 主担課が事務局として会議を開催し、推進するパターン。

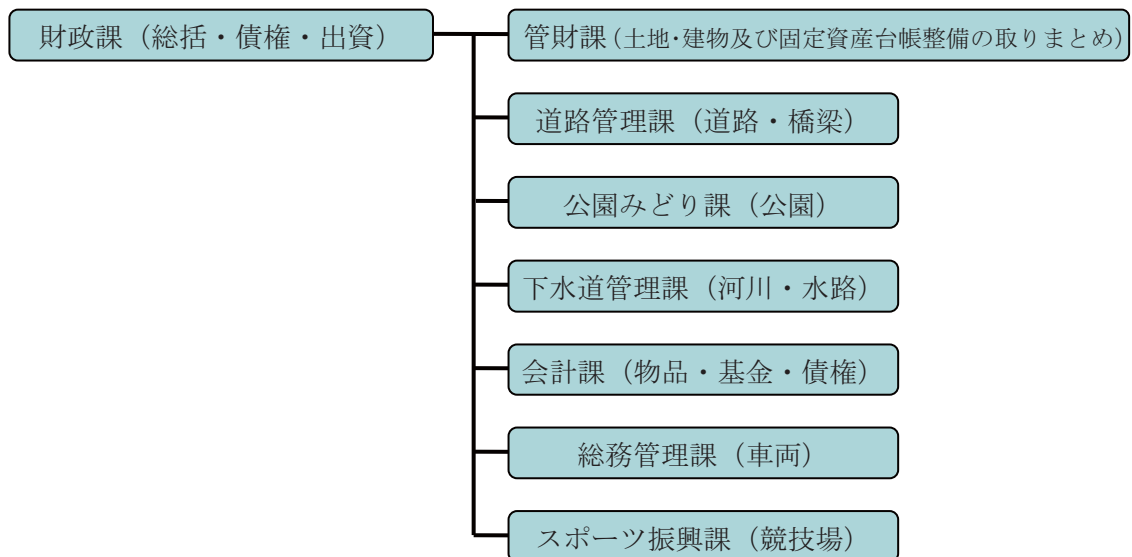


注. WGについては「(3) ワーキンググループ (WG) について」で説明

【その2】 財政課が中心となり推進するパターン



【その3】 財政課と管財担当課と共同で推進するパターン



以上、モデルパターンを例示したが、各団体によって様々な体制が考えられる。既存の体制を活用して公会計改革を推進するには、各団体で一番スムーズに進む形を選択することが、今後の行政経営の効率化にもつながるものと考えられるため、慎重に検討が必要である。

### (3) ワーキンググループ (WG) について

全庁的な取り組みを行う中で、様々な課題等がでてくる。そこで、検討項目が多く、検討内容が庁内外の複数の部署（会計・団体・法人）にまたがると想定されるテーマについて、例えば次のような3つのワーキンググループを設置して推進していくことが有効と考えられる。このことで、全庁にまたがる課題等の解決方策を検討することができ、一層の公会計改革の推進につなげることが可能となることが期待できる。

#### ① 固定資産WG

市が保有する公有財産の把握について、現状では紙ベースの公有財産台帳等で把握しているにすぎない状況であり、また網羅的に把握できていない等、検討すべき課題がある場合に、今後の財産管理・有効活用のあり方等を検討するために設置する。

【具体的な検討事項】売却可能資産の洗い出し及び評価、土地の評価、資産管理のあり方（台帳の整備、修繕計画）等を検討

#### ② 債権管理WG

自主財源として重要な財源である市税、使用料・手数料・分担金等の受益者負担金、保険料等が滞納となり、しかもその後の滞納管理が各課の取り組みに委ねられている状況にある場合、効率的・効果的な債権管理・滞納管理のあり方を検討する必要がある。そこで、債権者としての債権管理のあり方を検討するために設置する。

【具体的な検討事項】未収金の確定、回収不能見込額の算定、債権管理のあり方（債務者の名寄せ、庁内の連携強化）等を検討

#### ③ 出資・連結WG

行政サービスは一般会計のみならず、水道・病院等の公営企業会計、国保・介護等の特別会計、土地開発公社や財団法人等の第三セクター等、広域連合等の一部事務組合等、多くの当事者が連携協力して提供されている。中長期的に持続可能な行政経営を行うためには、行政全体の観点から財政面での課題を認識する必要があり、連結ベースでの課題認識に必要な連結財務書類作成等のために設置する。

【具体的な検討事項】連結範囲の確定、必要作業の洗い出し、債務管理のあり方（市債、他会計支出金、出資貸付金）等を検討

以上、3つのWGを例示したが、各団体での必要に応じて1つもしくは2つのWGでも課題の検討は可能であると考えられる。

## 2. 公会計改革に対する職員の意識改革の進め方

公会計改革を推進するためには、まず職員自身が決して他人事ではなく「この改革が必要である」という認識を持つようにしなければいけない。そのため、職員の意識改革を進めることが重要となるが、主担当者においても実際にどのようにして進めればいいのか等、不明な点が多いと思われる。本研究会に参加している各市の状況をまとめると、進め方としては【①市上層部に説明を行う】→【②全庁的に情報を発信する】→【③必要に応じて説明会、研修会を行う】→【④その他】という形が一般的な流れになると考えられる。そこで、参考として参加各市の取り組み方法をいくつか下記に挙げる。

### 【① 市上層部に説明を行う】における取り組み方法

- ・市長、副市長等の上層部に対して必要性の説明を行い、庁内合意を得る
- ・行財政改革プログラム等で具体的に公会計改革を位置づけることにより、全職員に必要性を認識させる

### 【② 全庁的に情報を発信する】の取り組み方法

- ・国からの通知文書等を全庁的に通知し、情報を全職員で共有できるようにする
- ・全庁的な説明会を行う
- ・庁内LANの掲示板等で職員に説明を行う

### 【③ 必要に応じて説明会、研修会を行う】の取り組み方法

- ・関係部局を中心に説明会を行う
- ・関係部局職員を対象に、地方公会計制度改革に精通した公認会計士等の講師を依頼し研修会を行う
- ・関係部局職員と共に、都道府県、監査法人や会計事務所、コンサルティング会社等が主催する講習会や研修会等に参加し、必要性の意識を共有することで意識改革を進める
- ・照会等を依頼する際に、公会計改革の必要性と今後の作業について説明を行う

### 【④ その他】の取り組み方法

- ・関係部局職員に公会計改革の必要性を説明し、協力意識を醸成する
- ・関係部局と共同で改革を推進することで、改革意識を共有する職員を徐々に増やす
- ・関係部局と共に先進市へ視察に行く

以上、職員の意識改革の取り組み方法を例示したが、全庁的な改革として進めるためには、各市の実情に合わせ最も効果的・効率的な方法で職員の意識改革を進めることが必要

である。また、取り組み方法をいくつか組み合わせて進めていくことも良いと考えられる。

### 3. 課題となった点や障害となった点の対応・克服について

実際に庁内で改革を進めることとなったが、「当初考えてもいなかった課題や障害が出てきた」ということは、本研究会の参加各市においても問題となったことである。そこで、これから庁内の推進体制を整備する場合の参考として、本研究会の参加各市で課題や障害となった点や対応方法、克服方法を挙げる。

- ・ **全庁的な組織を立ち上げることが必要なのかという疑問が生じている**
  - トップダウンで進めてもらうよう働きかける
  - 個別に説明し、協力の依頼を得る方法で進める
  - 公会計改革では資産評価や債権管理等、全庁的に動く必要性があることを説明し、そのために当初の段階で全庁的な組織を立ち上げる必要性があることを説明する
  
- ・ **健全化法と違い、法的な位置づけがないため上層部の意識が薄い**
  - 近隣各市や大阪府内の取り組み状況を積極的に報告する。また、先進市の事例や国における今後の方針等について積極的に説明する
  
- ・ **関係部局が必要性を認識していない**
  - 公会計改革の必要性についての説明会、研修会を実施する
  - 全庁的な位置づけ（庁議等で説明）を行った上で、個別に必要性の説明と協力依頼を行う
  - 行財政改革担当部局等が行っている事務事業評価への活用等、改革の結果を今後どう活用するかを具体的に説明する
  
- ・ **財政担当が進めるからという意識があるため、積極的な協力が得られない**
  - 企画、管財担当部局等、複数の部局と共同で進める方針で行う。また、市有財産に関する調査の照会を行う際にも共同で行い、公会計改革で必要となる情報も共有できるようにする
  
- ・ **照会依頼を行う際に理解が得られない**
  - 国や府からの通知文を添付することにより、国全体での取り組みであるといった位置づけを示し、その必要性の説明を行う

- ・ **資産管理担当部局に理解してもらえないかわからない**
  - 事前に必要性を説明し、調査を行う際にも共同で進める
  - 事前に、研修会等があるたびに一緒に受講してもらうよう依頼する
  
- ・ **人員削減で業務量が増加している中で、関係部局が業務の増加を負担と考える**
  - 必要性の説明と共に、作業スケジュールや作業量等を具体的に示すことで、関係部局内において検討・調整できるようにし、過重な負担とならないようにする
  - 調査依頼を行うごとにその内容を細かく説明し、なるべく簡潔にできるよう主担当部局が調整する
  
- ・ **作業担当部局からクレームが寄せられる**
  - 必要性の説明を行うことはもちろんのこと、作業を行う相手の立場に立って、作業内容について具体的に説明を行い、理解を得られるようにする
  - 財政担当部局の管理職から説明してもらう
  
- ・ **財政担当者の業務量が過大となる**
  - 財政担当部局の職員が一人で担当するのではなく、少なくとも主担当・副担当の二人体制で行う。その際には一人は係長級以上の職員を担当とする
  - 行財政改革担当部局、企画部局、会計部局等と共同で行う
  - 財政担当部局の上層部に作業量やスケジュール等を説明した上で、担当者の業務量の配分を調整してもらう。場合によっては次長級や課長級職員にも担当してもらう

以上、庁内の推進体制で課題となった点や障害となった点の対応・克服法について参加各市の取り組みを例示したが、大部分が関係部局の協力体制がなかなか得られない、必要性が理解されないといった点で苦勞しているようであった。

しかし、「2. 公会計改革に対する職員の意識改革の進め方」でも述べた方法等で職員の意識が変われば、このような問題点の多くは対応できると考えられるため、これから庁内の推進体制を整備する場合には、職員の意識改革と並行して進めることが効率的と考えられる。

#### 4. 最後に

庁内の推進体制について本研究会に参加している各市の状況を踏まえて報告したが、各市とも公会計改革は全庁的な取り組みが必要であること、特に固定資産台帳の整備や債権管理に関する部局の協力が必要であるという点においての認識は共通していた。



また、実際には関係部局の協力が得にくい、公会計改革の必要性が理解されない等、苦勞されている点でも共通しており、「認識はしているけれども、必要性や改革そのものが理解されないためなかなか進まない」というのが、各市とも取り組み始めてから感じたことである。

公会計改革への取り組みは、財務書類4表を作成することで終了ということではなく、資産管理や債務管理等の仕組みを整備し精度を高めることで、より充実した財務書類を作成し、今後の行政経営に役立てるようにすることが必要である。

そのため、これから公会計改革に取り組む団体においては、まず庁内において公会計の必要性に対する認識を職員で共有すること、意識改革を進めることが重要である。

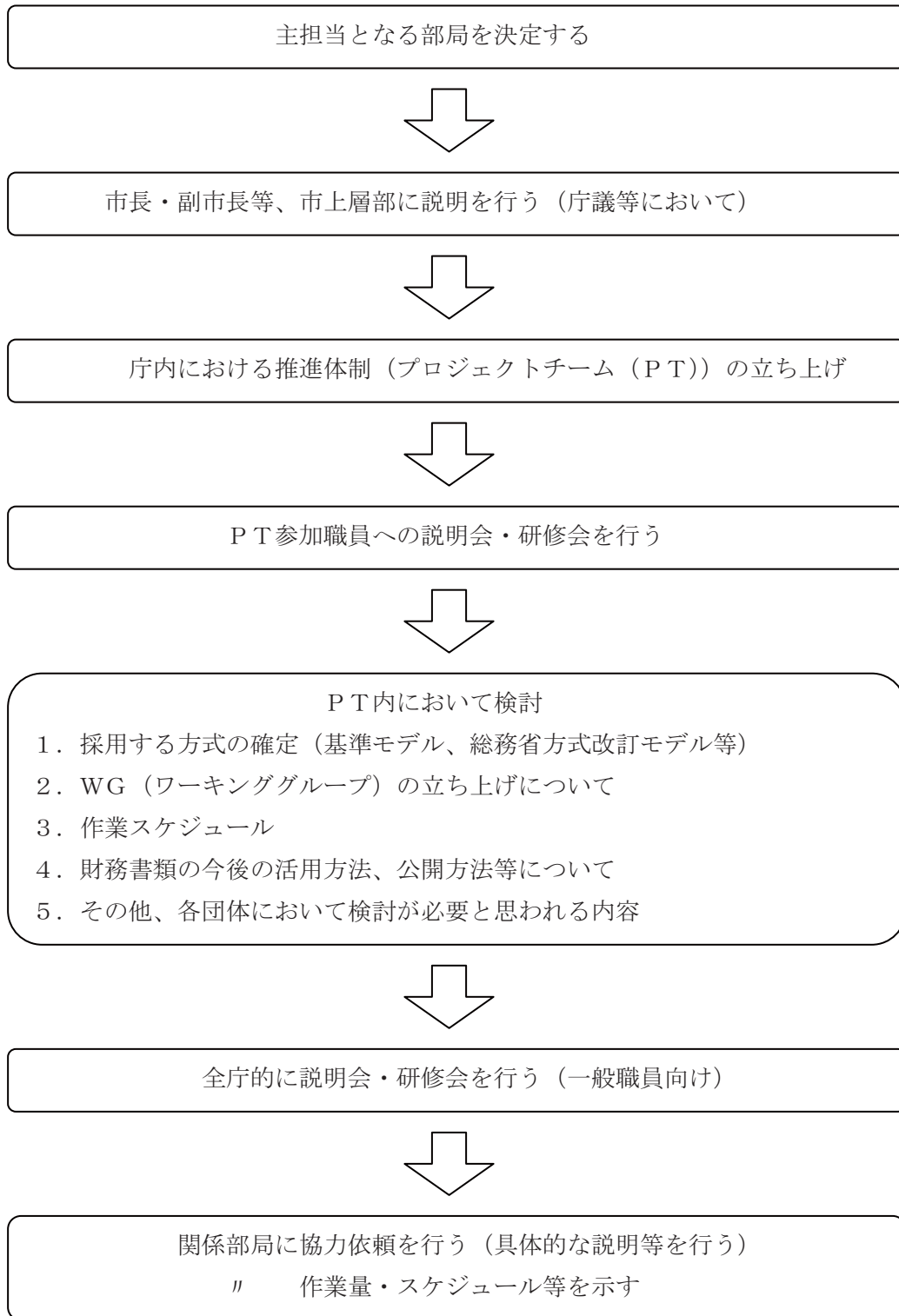
必要性の認識が共有でき意識改革が進めば、全庁的な取り組みとして行う際にも、関係部局の協力が得やすい、作業の効率が高まること等が見込まれる。その結果、公会計改革自体をスムーズに推進することができ、さらには今後の行政経営に活用する際にも理解を得やすくなる等、様々な利点が生じることが期待できる。

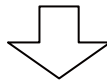
したがって、庁内の推進体制を充実させることは、公会計改革を進めるにあたって、より重要となってくるといえるであろう。

なお、庁内の推進体制についての進め方を参考資料として例示するので、これから取り組む団体において参考になれば幸いである。

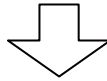
## 参考資料

## 庁内の推進体制についての進め方（例）

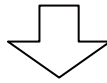




関係部局向けに説明会・研修会を行う（専門的な説明等を行う）

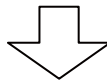


関係部局に対し、WGへの職員参加依頼  
WGの立ち上げ・内容の検討



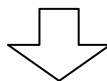
関係部局に調査依頼

1. 各部局が管理する資産台帳の状況調査（管理方法、取得価額記載の有無等）
2. 売却可能資産把握のための調査（普通財産及び行政財産内の遊休地や用途変更予定地の有無等）
3. 債権管理・滞納整理の調査（未収金調査、回収不能見込額算定、債権管理調査等）
4. 出資の調査（財団法人、第三セクター等出資団体への出資貸付金調査等）
5. 除売却資産の調査（貸借対照表における有形固定資産が決算統計における普通建設事業費の積上げで算定している場合）
6. その他、各団体において検討が必要と思われる内容

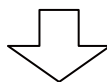


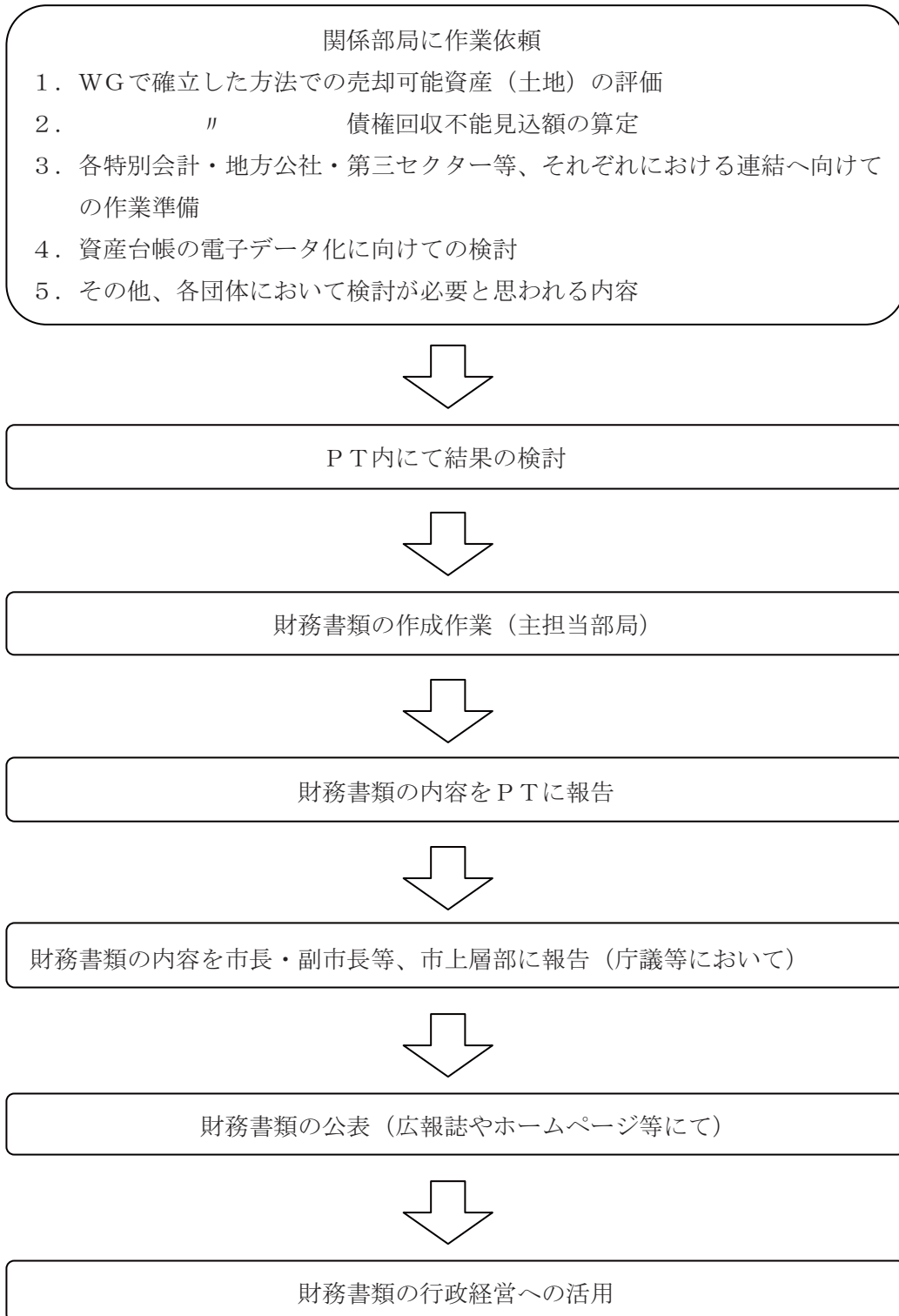
調査内容の結果をもとに、WG内で検討

1. 売却可能資産の洗い出し、現況調査
2. 土地の評価方法
3. 債権の回収不能見込額の算定方法、債権ランク付け（一件 100 万円以上など、一定額による回収見込み等）
4. 連結範囲、連結作業の内容
5. その他、各団体において検討が必要と思われる内容



WGでの検討結果をPTへ報告







## 第4章 財務書類の作成に関するQ&A

本章では、参加した各市が財務書類を試作するに当たり、生じた疑問点をQ&A形式で掲載している。

本研究会において各市が質問し、指導助言者から回答を得たものをはじめとして、そのほかに試作にあたって参照した以下の二つのQ&Aからも他市町村の参考になりそうなものを抜粋している。

なお、今回は本研究会で試作を行った総務省方式改訂モデルに限定して掲載している。

① 総務省自治財政局財務調査課 平成19年12月（平成20年10月改訂）

「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関するQ&A

<http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/>

（総務省ホームページ内の「地方公会計の整備」において参照可能）

ここから抜粋したものには、タイトルの次に「総務省Q&A問〇」と記載している。

② 監査法人トーマツ 公認会計士 鈴木亮

「Q&A 新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用

第6回 固定資産台帳整備のポイント②」、『地方財務』2008年9月号、ぎょうせい

ここから抜粋したQ&Aには、タイトルの次に「地方財務2008年9月号「Q&A 新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用 第6回 固定資産台帳整備のポイント②」（監査法人トーマツ 公認会計士 鈴木亮）Q〇より」と記載している。

なお、文中に「新地方公会計制度実務研究会報告書」とあるのは、総務省開催の、「新地方公会計制度実務研究会」（座長：跡田直澄 慶應義塾大学商学部教授）が平成19年10月にとりまとめた報告書である。[http://www.soumu.go.jp/s-news/2007/071017\\_1.html](http://www.soumu.go.jp/s-news/2007/071017_1.html)（総務省ホームページ内で参照可能）



最後に、上記①、②以外のQ&Aは本研究会としての考え方を示したものであることにご留意いただきたい。

1. 全般的事項に関するQ&A
2. 貸借対照表に関するQ&A
  - (1) 寄付
  - (2) 投資及び出資金
  - (3) 出えん金
  - (4) 貸付金、長期延滞債権、未収金および回収不能見込額
  - (5) 債務負担行為等
  - (6) 退職手当引当金
  - (7) 未払金
  - (8) 純資産の部
  - (9) 貸借対照表のうち注記部分
3. 行政コスト計算書に関するQ&A
4. 純資産変動計算書に関するQ&A
5. 固定資産評価に関するQ&A
  - (1) 売却可能資産
  - (2) 土地の評価
  - (3) 骨董品、美術品等
  - (4) 工作物・立木竹
  - (5) その他

## 1. 全般的事項に関するQ&amp;A

## QA01（外部監査）総務省Q&amp;A問10

作成した財務書類の信頼性を担保する外部監査は義務付けされるのか。

- 1 今回の公会計モデルによる財務書類については、地方自治法上の包括外部監査人又は個別外部監査人による監査は義務付けられない。
- 2 なお、包括外部監査人の監査は、地方自治法第252条の37第1項の規定により、地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理のうち、包括外部監査人が必要と認める特定の事件について監査することとされている。また、長の要求等に係る個別外部監査人の監査は、要求等をする者によってその監査の対象事務の範囲が異なるが、概ね地方公共団体の事務全般について監査することとされている。
- 3 したがって、今回の公会計モデルによる財務書類を作成する事務について包括外部監査人又は個別外部監査人による監査をすることまで妨げられるものではない。

## QA02（財務書類の検収）総務省Q&amp;A問11

作成された4表が、今後総務省から示される作成マニュアルに基づき適切に作成されたものであることの検収は、誰がどのように行うのか。

地方公共団体が納税者等のために作成した財務書類の検収の仕組みは今回の報告書の中では検討されていないが、これまで各地方公共団体において取り組まれてきた財務書類の作成、公表の手続きの中で行われてきた作成団体による確認を行うことが考えられる。

## QA03（財務書類4表の公表）

「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」のどちらで作成した場合でも「簡潔に要約された財務書類」（地方財務5月号（2008）173頁 Q&A4）を作成する必要があると思われるが、両方の様式（正式に作成されたものと簡潔に要約されたものの両方の様式）を公表しなければならないのか。

財務書類4表をどちらのモデルで作成しても、情報が細かいため、まず、「簡潔に要約された財務書類」を公表し、その内容に興味を持ち、詳細に知りたいと思った方が、財務書類4表を閲覧できるようにしておけばよいと考えられる。

#### QA04（基準モデルへの移行）総務省 Q & A 問 63

総務省改訂モデルの財務書類を作成した場合、固定資産台帳やシステムの整備などの周辺環境が整備され、何年後かに複式簿記による財務書類の作成に移行できたとして、その時点で改めて基準モデルでの開始貸借対照表の作成や資産の評価を必要としないのか。

- 1 今回の公会計モデルの活用にあたり、最終的に基準モデルでの財務書類作成を求めているわけではなく、固定資産台帳の整備及び複式簿記システムを導入し、総務省方式改訂モデルの財務書類を継続的に作成することでも問題はない。また、台帳整備と複式簿記システムの導入を行うことが、基準モデルの移行を意味することではないことにも留意が必要である。
- 2 なお、総務省方式改訂モデルにおいて、売却可能資産から段階的に固定資産台帳の整備と資産評価を行う場合には、基準モデルにおける固定資産評価要領を参考とした評価を行うこととしているため、仮に改訂モデルから基準モデルに移行する場合であっても、全ての固定資産の評価が終了した年度の固定資産台帳に基づき貸借対照表を作成することができる。

## 2. 貸借対照表に関する Q & A

### （1）寄付

#### QA05（寄付を受けた株式等の計上科目とその評価）

基金において株式等により寄付を受けたものがある場合、貸借対照表に計上すべきか。またその額はどのように算出すればよいか。

貸借対照表に計上すべきである。また計上する額は時価額とし、N年度末の時価単価に株数（口数）を乗じた額となる。ただし、満期まで所有する意図をもって保有する債券については取得価額で評価できる。（以上、実務研究会報告書第 271 段）また、時価のない株式等については、実質価額により評価し、実質価額が著しく低下した場合には投資損失として処理する必要がある。（以上、実務研究会報告書第 256 段参照）

## (2) 投資及び出資金

## QA06 (投資及び出資金の分類)

投資及び出資金は、種類により計上方法が異なるため、分類が必要であると定められているが、

- (a) 市場価格のある有価証券
- (b) 市場価格のない投資及び出資金のうち連結対象団体以外
- (c) 上記以外の投資及び出資金

(a)(b)(c)はそれぞれ具体的にどのような場合が対象となるのか。また、有価証券を発行している第三セクターに対する出資はどれに該当するか。

(a)の場合、有価証券は発行していても実際に流通市場（東京証券取引所・大阪証券取引所・証券会社店頭など）において時価で売買されているものが対象となり、第三セクターのように有価証券を発行していても流通市場で売買されていなければ(b)に分類される。また、大阪府内各市町村や各種団体で出資しあっているような法人については、(c)に分類される。

## QA07 (投資及び出資金の計上額)

決算書の「財産に関する調書」に記載されている出資（出えん）額の確認作業を行ったところ、出資（出えん）先団体の計上額と異なっており、出資（出えん）先団体の計上額が正しいことが判明した。

この場合、貸借対照表には正しい額を計上することになると思われるが、その場合決算統計の数値と異なることになるが問題はないか。

貸借対照表は、実態に合った金額を計上すべきである。すでに公表・提出している書類と数値の整合性を図ることのできない場合、当該書類を速やかに修正するか、速やかに修正できない場合には、翌年度の書類作成時に修正を行い、整合性を図るべきである。

## QA08 (他会計への出資金)

一般会計では他会計に対する負担金や補助金として計上しているもののうち、他会計において資本金等として計上されている場合、投資及び出資金に計上すべきか。また、貸借対照表のどの科目に計上すればよいのか。

他会計において資本金等として計上されている場合は、投資及び出資金に計上すべきで

ある。計上額は他会計における貸借対照表の資本金のうち一般会計繰入資本金の額である。また、連結貸借対照表を作成するにはその額を調整すること（純計処理）が必要となる。

#### QA09（他会計との計上科目の整合性）

出資金が出資先の公営企業等の貸借対照表で資本として計上されていない場合はどうしたらよいのか。

公営企業等のほうで出資金として認識していないと見込まれる場合、一般会計が出資金として支出しているのであれば出資金と捉えて扱う。

ただし、この場合の出資割合の計算は、その団体が実質的に出資した割合をもって算出する必要がある点に留意が必要である。

#### QA10（土地開発公社の資産価格）

投資及び出資金において、土地開発公社の時価評価はどのように取り扱えばよいか。

##### 1 土地開発公社の実質価額評価について

原則として、土地開発公社の貸借対照表に基づき、他の投資及び出資金と同様の評価を行う。

##### 2 土地開発公社における土地等の評価について

土地開発公社経理規準を適用し、いわゆる 2 号土地について減損会計を適用している場合には、当該価額を使用することができる。土地開発公社経理規準を適用していない場合には、いわゆる 2 号土地について同様の評価が必要である。

また、1 号土地については依頼元の市町村が買い戻すこととされているが、買い戻した後に売却可能資産に分類されると想定されるものについては、売却可能資産と同様に売却可能価額での評価が必要である。

**QA11（出資金の実質価額を算出する際に用いる病院・水道の純資産額）**

病院事業会計、水道事業会計に対する出資金については、その実質価額を算出し、それが著しく低下（30%以上低下）した場合は実質価額と取得原価との差額を純資産変動計算書の臨時損益項目に「投資損失」として計上し、貸借対照表の「投資損失引当金」に計上する必要がある。

この実質価額は、当該会計の資産合計額から負債合計額を控除した額に当該団体の出資割合を乗じたものとなっている。

病院事業会計、水道事業会計では、「資産の部」から「負債の部」を控除した結果である「資本の部」には「借入資本金」が含まれている。借入資本金も含んだ額を純資産額として用いてよいか。

「借入資本金」は「資本の部」に計上されているものの、実際には借入金であるため、実質価額を算出する際に用いる純資産額からは除く必要がある。

**QA12（市場価格のない有価証券等の実質価額の計算）総務省Q&A問55**

「新地方公会計制度実務研究会報告書」第204及び206段落における実質価額の計算はどのようにするのか。

- 1 日本公認会計士協会が公表している「金融商品会計に関する実務指針」第92項の規定に従い、次のとおり計算する。

「一株（口）当たり純資産額」＝

（一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠して作成された相手先の直近の決算書の純資産額 ＋ 資産等の時価評価に基づく評価差額 ＋ 決算日後の後発事象の重要な影響）÷（発行済株式数（出資口数））

「実質価額」＝（一株あたり純資産額）×（所有株式数）

- 2 なお、（貸借対照表価額 － 実質価額）÷貸借対照表価額≥30%である場合、「著しく下落した場合」に該当する。

**（3）出えん金****QA13（出えん金の資産計上の可否）**

出えん金は、相手方が解散しても残余資産の配分を受けないなど、実質資産価値はないように思えるが、資産として計上すべきか。





## QA16（第三セクターへの出えん金の計上）

第三セクターである財団法人に対し、設立時に 5,000 千円出えんした。そのため、財産に関する調書の出資による権利には、5,000 千円計上されている。

一方、当該財団の貸借対照表では、市から受け入れた基本財産として 1,500 千円だけが計上されている。これは、市の出えん金 5,000 千円の内訳が、基本財産分として 1,500 千円、運用財産分として 3,500 千円であったため、現在基本財産として残っているのは 1,500 千円だからである。

この場合、普通会計の貸借対照表上の「投資及び出資金」としては、いくらを計上すべきか。

普通会計の貸借対照表の出資金の額と、財団の貸借対照表に計上されている市から受け入れた基本財産の額とは、連結貸借対照表を作成するときにお互い相殺することになるので、同額である必要がある。つまりこのケースでは、普通会計の貸借対照表の「投資及び出資金」には、1,500 千円が計上されるべきである。

計上する際の表記の仕方は、次の 2 つが考えられる。

- (1) 財団に基本財産として残っている 1,500 千円をそのまま計上する。

借方	
投資及び出資金	1,500 千円

- (2) もし (1) の記載方法では財産に関する調書とのつながりがわかりにくいようであれば、

①まず、財産に関する調書に記載されている 5,000 千円を記載する。

②次に、実際には運用財産として基本財産には残っていない額をマイナスで記載する。

③これにより、出資金として貸借対照表に計上されるのは、 $5,000 - 3,500 = 1,500$  千円となる。

借方	
①投資及び出資金	5,000 千円
②運用財産振替額	▲3,500 千円
投資及び出資金計	1,500 千円

QA17（出えん先の法人が解散した場合の会計処理）総務省 Q & A 問 74  
出えん先の法人が解散した場合の会計処理はどのように行えばよいか。

- 1 出えん金が出えん先である各団体に返還された場合は、投資及び出資金が回収されたものとして貸借対照表における投資及び出資金を減額する。
- 2 また、年度末において出えん金が出えん元である各団体に返還されることが明らかとなり、かつ金額が確定している場合には、投資及び出資金を減額し、未収金に返還予定額を計上するものとする。
- 3 1 及び 2 の場合、出えん額と返還（予定）額との間に差異が発生した場合には、純資産変動計算書に「財団法人解散に伴う残余財産の清算差額」などの適当な科目を用いて当該差額を計上するものとする。
- 4 出えん金が他の事業継承団体に寄附された場合は、事業継続団体において指定正味財産として計上される範囲において引き続き投資及び出資金に計上し、一般正味財産として計上されるものについては投資及び出資金としての性質を失ったものとみなして貸借対照表における投資及び出資金を減額するとともに、純資産変動計算書において、「××財団法人解散に伴う残余財産の寄付」などの適当な科目を用いて計上するものとする。

#### (4) 貸付金、長期延滞債権、未収金および回収不能見込額

##### QA18 (普通会計以外の長期延滞債権等の計上)

貸借対照表に計上される長期延滞債権と未収金の中に企業会計や各特別会計に係るものについて計上すべきか。

普通会計の貸借対照表では不要だが、連結財務書類を作成する上で必要となる。

##### QA19 (回収不能見込額の算定方法) 総務省Q & A問 73

長期延滞債権及び未収金の回収不能見込額について、回収不能あるいは回収懸念とする判断基準や回収可能額の算定方法を示して欲しい。

- 1 回収可能性の判断については、あくまで個々の債務者の実情に応じて判断すべきものであり、一律の算定方法を示すことは困難である。
- 2 ただし、個々に判断することが困難な場合は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第291段落に示した例示の他、当初の調定後一定年数(例えば3年)以上が経過しているものについては、「金融商品会計に関する実務指針」を参考に、例えば一律に50%と評価するなどの方法が考えられる。
- 3 なお、一定額未満の長期延滞債権については同292段落、未収金については同302段落に回収不能見込額の算定方法が記載されている。

##### QA20 (未回収債権(奨学金)の計上科目及び回収不能見込額)

奨学基金の運用による貸付を行っているが、償還期間内に回収できていない貸付金がある。このような場合、未回収の貸付金は「長期延滞債権」に含めるべきか。それとも、必ず回収できるものとして「長期延滞債権」に含めなくてもよいのか。

また、長期延滞債権の回収不能見込額はどのように算定すればよいか。

貸付金は債権の種類として、「長期延滞債権」、「未収金」、「貸付金」の3種類に分類される。

N-1年度以前の未収金は決算書において過年度分の未収金として計上され、「長期延滞債権」に、N年度分の未収金は現年度の未収金と計上され、「未収金」に、N年度に返済期日が未到来のものが「貸付金」に区分される。

「必ず回収するもの」といった基準ではなく、返済期日により区分されるものである。そのため、ご質問の未回収の貸付金のうち、当初調定がN-1年度以前のものは「長期延滞債権」に区分することになる。その際、同一債務者に対する未収金や貸付金についても、長期延滞債権に振り替える必要がある点に留意が必要である。（実務研究会報告書第 283 段落参照）

また、回収不能見込額の算定は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 292 段落に、「一定額未満の債権については、債権全体又は同種・同類の債権ごとに、債権の状況に応じて求めた過去の回収実績率等合理的な基準により回収不能見込み額を算定する。例えば、過去 5 年間の不納欠損額 ÷ (滞納繰越収入額 + 不納欠損額) の平均値を用いるなどとする。」と示されている。

しかし、「会計」は実態を適切に表すことが重要である点から、例えば、返済期日から 1 年を経過したもので入金がないものには 50%以上は回収見込みがない、3 年なら 75%、5 年以上は 100%など実際の回収可能性に即した回収不能見込額の算定が必要である。

#### QA21（不納欠損処理をしていない場合の、回収不能見込額算出方法）

市営住宅駐車場の使用料について、滞納があるものの、債務者が死亡・行方不明になった時以外は不納欠損処理をしていない。

「長期延滞債権」や「未収金」に対する「回収不能見込額」の算出方法として、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 292 段落、第 302 段落に過去 5 年間の不納欠損額 ÷ (滞納繰越収入額 + 不納欠損額) の平均値を用いることが例示されている。しかし、今回のケースのように不納欠損をほとんどしていない場合はどうすればよいか。

不納欠損実績率を用いて算出するためには、不納欠損処理が適切に行われていることが前提となる。しかしながら、不納欠損が適切に行われないケースや、実質的に回収不能ではあるものの当該団体の規則等によると不納欠損の条件に当てはまらないために不納欠損できないケースも想定され、このような場合に不納欠損額を用いて「回収不能見込額」を算出すると実態と乖離した結果になるおそれがある。

このことから、「回収不能見込額」は、毎年度の不納欠損額にとらわれることなく、実際にいくらが回収不能になるかを実態に照らして算出する方法が適当といえる。

例えば、次のような手順で算定する方法が考えられる。

①滞納している債務者の状況によってランク付けをし、回収不能見込率を決める。

例えば、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 291 段落に例示されているように、一定額（例えば 1 件当たり 100 万円）以上の債権については個別に回収可能性を判断し、回収不能見込額を算定する。例えば、消滅時効の期限が到来しているもの、債務者の居所が

不明のものなどについては債権額の100%などとする。

②滞納している債務者の年数によってランク付けをし、回収不能見込率を決める。

滞納して1年を経過すれば50%、以後、1年ごとに10%ずつ加算し、5年超であれば90%などとする。逆に、1年以内であれば10%減算し、40%などとする。

②の際には、料金回収実績率などを用いて、回収不能見込額が不適切でないことを確かめる必要がある点に注意が必要である。なぜなら、回収実績率が70%あるにもかかわらず、②での回収不能見込率が40%となるのは不適當だからである。

参考：回収不能見込率（%）＝100%－料金回収実績率（%）

#### QA22（前年度貸借対照表の「未収金」のうち、分割納付が決まったものの処理）

前年度に調定した（例：50万円）金額が全く納入されず、全額収入未済となり、前年度貸借対照表の「未収金」に計上されている。（50万円）

ところが今年度、相手方と協議の結果、今後分割納付することになった。（例：毎年10万円×5年間）そこで、今年度の調定額は、今年度中に支払ってもらうべき額のみとした。（この例では10万円）。

前年度貸借対照表の「未収金」に計上されいながら、今年度調定しなかった額（50万円－10万円＝40万円）については、財務諸表上どのように処理すればよいか。

まず、分割納付することになった場合に、後年度に支払うべき額も含めて全額を調定すべきである。（このケースでは、今年度は50万円調定し、10万円収入される。その結果40万円が収入未済となり、今年度貸借対照表に「長期延滞債権」として計上されることになる。）

しかしながら、この事例のように、今年度中に10万円しか調定していなかった場合、今年度末時点で本当ならば40万円の債権があるにもかかわらず、それがあらわれていないことになる。

そこで、貸借対照表の「長期延滞債権」に40万円を上乗せすることにより調整する方法が考えられる。



## (5) 債務負担行為等

### QA23 (機器のリース等に係る債務負担行為額)

固定負債の部「長期未払金」の「その他」については、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 308 段落で、「N 年度までに物件の引渡しもしくはサービスの提供が行われているものについて、N+1 年度以降支出予定額（決算統計 37 表 31 行（2）列の金額）のうち、N+2 年度以降の支出予定額を計上する。」と示されているが、機器のリース等にかかる債務負担行為額も含めて計上すべきか。

地方財務 9 月号 Q&A24 参照

機器のリース等がファイナンス・リース取引に該当するかどうかで判断することになる。

「ファイナンス・リース取引」の判断基準は次の 2 点のいずれかに該当した場合である。

- ① 解約不能のリース期間中のリース料総額（利息分を除く）が、当該リース物件を現金購入すると仮定した場合の見積金額の概ね 90%以上
- ② 解約不能のリース期間が、当該リース物件の利用可能年数の概ね 75%以上

なお、「解約不能」とは、必ずしも契約条件として定められているものだけではなく、例えば途中解約した場合に残りのリース料のほとんどすべてを支払わなければならない（結果、途中解約したとしても当初定められたリース料のほとんどを支払わなければならない）ような場合は、実質的に「解約不能」であると考えてことに注意が必要である。また、契約期間は 1 年であっても、覚書などを別途交わして、実質的に複数年契約に準ずると判断されるものも該当すると考えられる。

ご質問の機器のリース等にかかる債務負担行為がこのようなケースに該当する場合、ファイナンス・リース取引に該当し、貸借対照表に計上することとなる。

### QA24 (その他実質的な債務負担行為の計上)

「長期未払金」については、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 309 段落で、「なお、その他実質的な債務負担行為に係るもので N 年度までに物件の引渡しもしくはサービスの提供が行われているものについて、N+1 年度以降支出予定額（決算統計 37 表 40 行（2）列の金額）のうち、N+2 年度以降の支出予定額については、その内容により上記①から③のいずれかに含めるものとする。」と示されているが、決算統計 37 表 40 行（2）列には、土地開発公社からの買い戻し予定額についても計上しているが、それについても「長期未払金」に計上すべきか。また、計上する場合、いずれの科目に計上すればよいか。

すでに土地開発公社から土地を取得し、その支払が債務負担行為として残っている（分割支払）場合、貸借対照表の長期未払金（物件の購入等）及び/又は未払金に計上することとなる（同額を有形固定資産にも計上する）。一方、いわゆる1号土地の買い戻しに係る債務負担行為の場合は、貸借対照表に計上せず、貸借対照表の注記（物件の購入等に係る債務負担行為）に記載することとなる。

なお、前者の場合、土地開発公社の貸借対照表に一般会計に対する未収金が計上されており、後者の場合、土地開発公社の貸借対照表には公有用地として計上されていると考えられる。

#### QA25（債務負担行為の計上額）

第三セクターから自動車駐車場を年賦払いにて購入しており、その年賦払いに対して債務負担行為を設定している。

年賦払いの金額は毎年の支払うべき元金に相当する金額に、その時点における金利水準に応じた利息を加えた金額となっている。そのため、債務負担行為の今後支出予定額はその時点時点における金利水準によって変動することとなる。

通常であれば、前年度末の債務負担行為に係る今後支出予定額から今年度の債務負担行為に係る支出額を差し引いた結果は今年度末の債務負担行為に係る今後支出予定額と一致するが、このケースでは一致しないこととなる。この差額の調整はどのように行うべきか。

貸借対照表の貸方には、地方債であれば元金残高が計上されており、今後支払う予定の利子は計上されていない。

また、健全化判断比率の将来負担比率における債務負担行為の算定においても今後の支出予定額のうち元金に相当する部分のみが将来負担として計上されており、今後の発生利息は計上されていない。

これらと同様に考えて、元金に相当する金額のみを債務負担行為額として計上すればよい。

QA26（債務負担行為、継続費、長期継続契約の計上）総務省 Q & A 問 27

「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 72 段落にある資産負債整理簿に債務負担行為及び継続費の設定に伴う将来債務をどう表記するのかの記述が無いが、貸借対照表に注記することで足りるのか。地方自治法 234 条の 3 の長期継続契約を締結している場合、将来負担額が確定しているので、同様に貸借対照表に注記することで足りるのか。

- 1 債務負担行為及び継続費の設定に伴う将来債務に関して、基準日（3月31日）時点までに支払義務発生の原因が生じており、その金額が確定し又は合理的に見積もることができるものについては未払金として計上する。
- 2 債務負担行為及び継続費に係る翌年度以降の支出予定額については、「新地方公会計制度研究会報告書」第 249 段落①②にあるように、追加情報として注記する必要がある。
- 3 地方自治法第 234 条の 3 に規定される長期継続契約について、継続して役務提供を受けている場合、基準日時点において既に提供された役務に対して未だその対価の支払いを終えていないものについて未払費用として貸借対照表に計上する。

（6）退職手当引当金

QA27（「退職手当引当金」の計上）

下水道事業特別会計や国民健康保険事業特別会計などの、普通会計以外の会計に位置づけられている職員が退職する際、退職手当は普通会計から支払っている。

この場合、貸借対照表の「退職手当引当金」及び行政コスト計算書の「退職手当引当金繰入等」は、普通会計に計上するのか。それともそれぞれの特別会計ごとに計上しなければならないのか。

実際に普通会計から退職手当を支払うことが予定されておれば、普通会計に計上すればよい。仮に、各特別会計にこれらを計上すると、人事異動に伴って、毎年度退職手当引当金の計上額を会計間で調整することが必要となり、事務がいたずらに煩雑になるとが予想される。そこで、できるだけ会計間で調整をしないですむように計上する、つまり全額普通会計で計上すればよい。

一方、実際に各特別会計からそれぞれ退職手当を支払うことが予定されている場合は、実際の支払いに合わせ各特別会計に計上すればよい。

## (7) 未払金

### QA28 (市税等未還付金の計上)

市税等の未還付金については「流動負債の部」の「その他」に計上すべきか。

お見込のとおり。

## (8) 純資産の部

### QA29 (純資産の部の「公共資産等整備一般財源等」の算出)

貸借対照表の純資産の部「公共資産等整備一般財源等」については、作成要領において、「公共資産合計+投資等合計※(ただし、退職手当・・・略) - (地方債+翌年度償還予定地方債) - 長期未払金・物件の購入等 - 未払金のうち物件の購入に係るもの - 公共資産等整備財源・国県補助金等 - 資産評価差額」により算出された額とされているが、流動資産においても、貸付金等の投資等の債権(貸付金にかかる未収金)が存在するため、※の部分に、流動資産に存在する投資等の債権をプラスしなければ公共資産等整備に係る一般財源は正確に算出できないと考えるがいかがか。

(純資産変動計算書の科目振替<貸付金・出資金等への財源投入、貸付金・出資金等の回収等による財源増>の数値にも影響すると思われる)。

ご質問のような債権については、早期に回収される(回収を図らなければならない)債権であるため、期日から1年以内である未収金についての財源は「その他一般財源等」としている。一方、1年を越えて回収されない場合、回収の困難性が高まるため、一定程度の資金の拘束を意味する「公共資産等整備一般財源等」に対応させることとし、「新地方公会計制度実務研究会報告書」に記載のとおり計算し、公共資産等整備一般財源を算出する。

貸付金の未収金については、「2 投資等」から「3 流動資産」に振り替えられるため、「純資産の部」においては、その金額と同額を「公共資産等整備一般財源」から「その他一般財源等」に振り替えることになる。

また、純資産変動計算書については、貸付金・出資金等への財源投入(未収金から長期延滞債権への振替)、貸付金・出資金等の回収等による財源増(貸付金から未収金への振り替え)の欄で調整をはかることになる。

QA30（適用初年度における純資産の国府支出金残高修正）総務省 Q & A 問 62

「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 233 段落にあるように、国庫（県）支出金残高の修正とは、具体的にどのような修正なのか。

- 1 現行総務省方式に基づく耐用年数が一部変更されたことに伴い、有形固定資産の残高は減価償却累計額の違いにより金額に差が生じるため、現行総務省方式の貸借対照表の数値を期首貸借対照表として活用する場合には、期首純資産残高の修正を求めている。
- 2 一方、その財源としての国庫（県）支出金についても、耐用年数変更の影響を受けることになるため、同様の修正が必要なる。

（9）貸借対照表のうち注記部分

QA31（地方債現在高における地方債償還額等充当交付税見込額）

今後の交付税の算定において算入される額については利息も含めた毎年度の算入割合が国から示されているが、実際の算定には実償還や理論償還に対する算入があり、元金のみに対しての措置額を厳密に計算することは不可能と思われるが、どのようにすればよいのか。

財政健全化判断比率の 4 指標のうちの将来負担比率において、後年度に算入される基準財政需要額を算出しており、これは交付税対象の地方債残高に対するものである。それぞれの地方債に対する算入率と現在高との割合から算出しているもので、この数値を使用するのが合理的であると考えられる。

QA32（地方債現在高における地方債償還額等充当交付税見込額）総務省 Q & A 問 76

「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 350 段落にあるように、交付税措置地方債の将来にわたる算定金額について、現在の交付税算定では、許可額ベース、元利償還金ベースが入り混じっている状態であり、各地方公共団体で将来にわたる交付税算入額を算出するのは困難である。そこで、交付税措置地方債については、これまで総務省に対し交付税算定の際に基礎数値を報告してあるので、総務省より当該数値について各地方公共団体に提供されたい。

財務書類の対象とする会計に応じて、地方公共団体財政健全化法第2条第1項第4号ルの算定した額のうち、地方債の償還に係る額を用いられたい。

**QA33（普通会計と一般会計等との範囲が異なる場合の記載）総務省Q&A問77**  
普通会計貸借対照表に関する注記として、普通会計の将来負担に関する情報を記載することとされているが、地方公共団体財政健全化法の将来負担比率の算定における一般会計等の対象会計と普通会計の範囲が異なる場合にはどのように記載すればいいか。

「普通会計の将来負担に関する情報」に代えて、「一般会計等の将来負担に関する情報」を記載するとともに、「一般会計等」と「普通会計」との範囲に関する相違内容を合わせて記載するものとする。



### 3. 行政コスト計算書に関するQ & A

#### QA34（経常収益の計上）

経常収益には、行政コストと直接の対応関係があるものとして使用料・手数料、分担金・負担金、寄付金のみを計上するとあるが、投資に充当している分担金等は差し引いて計上すべきか。

差し引く必要はない。なお、資金収支計算書における公共資産整備収支の部で、支出とその財源を対応させて表示することとなっている。

#### QA35（不納欠損額の計上）

前年度末に収入未済額について、本来であれば今年度当初に滞納繰越分にかかるものとして全額を調定する必要があるが、実際には調定されていないものがあつた。この場合、行政コスト計算書の「回収不能見込計上額」に計上すべき不納欠損額はどのように算出すればよいか。

本来、収入未済額は、収入未済となった翌年度に全額を滞納繰越にかかるものとして再度調定する必要がある。したがって、まずは正しい処理がなされるよう関係部局に徹底すべきである。

そのうえで、このように調定されていない部分があつた場合、以下のようにすべきである。

前年度末の収入未済額は、前年度貸借対照表の資産の部（「長期延滞債権」又は「未収金」）に計上されている。この金額は、今年度に収入された場合又は不納欠損された場合に減っていくものである。

ところがこのケースでは、滞納繰越分として調定されておらず収入未済にならないため、収入もされておらず不納欠損もされていないにもかかわらず今年度の貸借対照表の資産に計上されないこととなる。このままにしておくと、知らないうちに不納欠損してしまったような結果となる。

本来は、調定したうえで回収不能と判断されれば不納欠損すべきものであるので、この場合には、行政コスト計算書では「回収不能見込計上額」に加算して計上すべきである。また、回収可能であると判断されれば「長期延滞債権」に計上するとともに、回収不能見込額も算定すべきである。

具体的には、このケースは下図の（A）に該当する。

イメージ

前年度末 収入未済額	(A)	前年度末収入未済だったが、今年度調定されていなかった部分
	(B) 今年度 不納欠損額	
今年度 現年度分調定額	今年度 歳入決算額	
	今年度末 収入未済額	

**QA36（年度をまたがって調定額を変更した場合の処理）**

Aさんの保育料について、前年度中に、例えば20万円調定したものの、20万円全額が収入未済となり、貸借対照表の流動資産「未収金」として20万円計上された。

しかし、今年度になり、滞納繰越分にかかる調定をしようとしてAさんの支払うべき保育料を再計算したところ、20万円ではなく15万円だと判明した。この場合、差額の5万円について、どのように処理すればよいか。

本来は前年度中に5万円の減額調定をすべきである。そうすれば、前年度末の収入未済が15万円になり、今年度当初に滞納繰越分として調定する15万円と一致し、問題はない。

しかし、今回のケースのようになってしまった場合は、行政コスト計算書の「その他行政コスト」として計上することとなる。

#### 4. 純資産変動計算書に関する Q & A

##### QA37（資産評価差額）

貸借対照表に計上される売却可能資産の時価評価額は固定資産評価額を基礎に算定しているが、取得時の価格が不明な場合、期首純資産残高の資産評価差額が売却可能価額と同額となる。

また、前年度における時価評価を行わなければ、結果として期末純資産残高の資産評価差額と同額となり、資産評価替えによる変動額がゼロとなるがよいか。

それとも変動額がゼロにならないように前年度において時価評価をすべきか。

貸借対照表作成初年度においては、資産評価替えによる変動額がゼロとなってもよい。

##### QA38（無償受贈資産の評価差額の計上）

本市においては資産台帳が未整備の状態であり、「有形固定資産」は決算統計上のデータの積み上げによって計上しているため、無償受贈資産受入が過去にあったとしても「有形固定資産」には含めていない。このような場合、純資産変動計算書における資産評価差額に計上しなくてもよいか。

無償受贈資産については、資産台帳を整備し、時価評価を行う段階で自ずと計上されるものであるため、その際に資産評価差額が計上されることとなる。

したがって、資産台帳が未整備の状態では有形固定資産が決算統計上のデータの積み上げによっている段階にあつては、無償受贈資産が含まれていないため、資産評価差額を計上しなくてもよい（計上することができない）。

## 5. 固定資産評価に関するQ & A

### (1) 売却可能資産

#### QA39 (売却可能資産の範囲)

本市では普通財産のうち道路や墓地、公共に供している建物が建っている土地については売却が不可能として判断しているが、建物が建っていてもその所有者に売却できるのではないかと思われるものは売却可能資産に含めている。ただし今後、売却可能資産の範囲の考え方に相違が生じた場合どのようにすればよいか。

売却可能資産の範囲は注記することとされているため、「建物が建っていてもその所有者に売却できるのではないかと思われるものは売却可能資産に含めている」旨を記載すればよい。

また、売却可能資産の範囲の考え方に相違が生じた場合には、新たに売却可能資産に計上する、もしくは売却可能資産から有形固定資産に振り替えるなどの対応を行えばよい。

#### QA40 (売却可能資産の範囲) 総務省Q & A問 66-1

売却可能資産の範囲はどのように捉えればよいか。

- 1 売却可能資産の範囲は、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第250段落において、「現に公用もしくは公共用に供されていない（一時的に賃貸している場合を含む）すべての公共資産とする。ただし、簡便的に、普通財産及び用途廃止することが予定されている行政財産のみを対象とすることができ、また対象となる資産から山林を除くことができる。」とされている。
- 2 しかし、上記の原則の下で、当該団体の売却可能資産の範囲の位置づけが明確になるのであれば、早期に財務書類を整備する必要もあるため、例えば次のような手順で段階的に売却可能資産の対象を広げていくことも認められるものとする。なお、その手順や範囲について、附属明細書(総務省方式改訂モデルに基づく財務書類作成要領別表2-11)により公表するものとする。
  - (1) N+1年度予算において、財産収入として措置されている公共資産
  - (2) 各団体で組織されている公共資産活用検討委員会といった組織において売却予定とされている公共資産
  - (3) 普通財産のうち活用を図られていない公共資産
  - (4) すべての普通財産
  - (5) すべての普通財産及び用途廃止が予定されている行政財産

QA41（売却可能資産の範囲）総務省 Q & A 問 66-2

「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 250 段落には、「「売却可能資産」の範囲は、（中略）簡便的に、普通財産及び用途廃止することが予定されている行政財産のみを対象とすることができる。」とあるが、職員宿舎を普通財産として分類している場合、現在職員が入居している宿舎についても「売却可能資産」とするか。

- 1 売却可能資産を売却可能価額で評価することは、地方公共団体の資産・債務改革の具体的な施策を策定する上で重要であり、普通財産については、現在の使用状況に関わらず、仮に売却するとした場合にどの程度の資産価値を持つのかを把握するため、原則売却可能資産として評価すべきである。
- 2 なお、売却可能資産については、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 250 段落にある原則の下、早期の財務書類の整備を目的とし、問 66-1 に示すような段階的な取扱いも可能としているところ。
- 3 従って、財務書類の整備の当初段階においては、地方公共団体の実情に応じ、売却可能資産の範囲を検討されたい。

QA42（売却可能資産の評価方法）総務省 Q & A 問 67

売却可能資産の評価方式は、固定資産税評価額を用いてもいいのか。路線価を用いなければならないのか。

- 1 「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 248 段落にあるように、路線価に基づく評価や基準モデル固定資産評価要領を参考とした評価など、各地方公共団体及び売却可能資産の実情に応じて最も合理的な方法をとるように記載されており、固定資産税評価額が売却可能価額と著しい差異があると認められない場合には、固定資産税評価額を用いることも認められるものと考えられる。
- 2 いずれにしても、売却可能資産は売却可能評価額で評価することとしているので、必要に応じ、固定資産税評価額であれば 0.7 で、路線価であれば 0.8 で割返すことなどにより、適切に評価する必要がある。

## QA43（初年度における売却可能資産の計上方法）総務省Q&amp;A問68

「新地方公会計制度実務研究会報告書」第247段落以降にあるように、売却可能資産については、減価償却を行わず、毎年時価評価を行うこととしているが、売却可能資産を計上する場合、初年度については、

- a) 建設時の決算額（取得価格）及び減価償却累計額を決算統計から削除したうえで売却可能資産を計上するのか、
- b) 平成18年度末の減価償却後の簿価と時価との差額を初年度から資産評価差額に計上するのか。

- 1 売却可能資産の計上にあたっては、売却可能資産の取得価額（償却資産にあつては、減価償却累計額控除後）を有形固定資産から控除する。
- 2 また、初年度の財務書類作成にあたっては、第232段落に記載されているとおり、原則として総務省方式改訂モデルに従って前年度の貸借対照表を作成し、期首純資産残高を算定するが、簡便的に資産評価差額が初年度に全額発生したものとして取り扱うことも認められるものとする。
- 3 なお、昭和43年度以前に取得した資産を売却可能資産として計上する場合、総務省方式改訂モデルの作成要領に基づけば売却可能価額全額が資産評価差額として計上されることとなるが、個別の取得価額調査で判明する場合や基準モデル固定資産評価要領に基づき取得価額が合理的に算定できる場合には、取得価額相当額を公共資産等整備一般財源等に計上し、売却可能価額と取得価額との差額を資産評価差額に計上することも認められる。

## QA44（売却可能資産の時価評価の時点修正）

売却可能資産（土地）の時価評価を路線価もしくは固定資産税評価額を基に算出している。N年度の土地価格が上昇傾向にあり、時点修正の必要があると考えられるのだが、路線価もしくは固定資産税評価額の時点修正を毎年度行っていない場合、N年度の時価評価をどのように算出すればよいか。

「新地方公会計制度実務研究会報告書」第251段落では、「売却可能資産は毎年度末に評価替えを行うものとする。ただし、路線価や資産税評価額等を評価の基礎としており路線価や資産税評価額の時点修正を毎年度行っていない場合、時点修正を行わない年については、建物の減価償却相当分のみを評価額から減少することができる」と示されており、土地価格が上昇した場合でも毎年度において修正する必要はない。



## (2) 土地の評価

### QA45 (地目別単価の設定)

土地の評価について、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 156・159 段落に「固定資産税評価額の同一地目・一定の地域ごとの平均単価、それが困難な場合には、固定資産税概要調書の地目別平均単価を取得する」とあるが、本市の場合山手から市街地まで市域全域すべての平均となっており、土地の所有状況によっては、実態と大きく乖離する可能性がでてくると思われる。そこで、売却可能資産の単価を決める際に固定資産税路線価を用いているが、地目（現況）ごとに単価を変更する必要があるか。

地目により評価額が大きく乖離する場合には、地目ごとに単価を変更する必要があると考えられる。

## (3) 骨董品、美術品等

### QA46 (美術品等の評価)

無償受贈資産において、寄付により取得した絵画がある場合、財産台帳上の評価額は寄付した者による言い値で記録されている。この額をそのまま使用してよろしいか。

評価は客観的かつ合理的になされるべきものであり、適切に評価がなされていない価額で計上するのは不適當である。したがって、この絵画については備忘価額（1円や 1,000円など）で計上することが適當である。

### QA47 (骨董品、美術品等の評価) 総務省 Q & A 問 38-1

古民具、骨董品、美術品の評価について示されていないが、美術年鑑等での簡易評価も可能か。

- 1 古民具、骨董品、美術品、歴史的建造物等、文化的・歴史的価値を有するために保存・展示等に供している資産は、販売を想定するものではないから、取得価額が判明するものは取得価額を貸借対照表価額とし、取得価額が不明な場合には、ご質問のような簡易評価によることも可能である。
- 2 なお、美術・骨董品等は、非償却資産として減価償却は行わない。

## QA48（美術品の評価）総務省Q&amp;A問38-2

物品の価額算定について、美術品の場合も他の物品と同様に取得価額から減価償却すると考えてよろしいか。

（例）

①20万円で購入した美術品は、市場価値により50万円以上の時価を有する可能性があるものの、20万円で購入しており帳簿価額50万円未満なので資産評価の対象としないと考える。

②60万円で購入した美術品は、今となつては市場価値がなくなり、時価40万円だとしても、取得価額から減価償却した場合の帳簿価額が50万円であるなら、帳簿価額50万円以上であるので、資産評価の対象とする。

- 1 「新地方公会計制度実務研究会報告書」第143段落(6)の記述に基づき、美術品は減価償却を行わない。ただし、美術館等で展示される複製は、時の経過とともに価値が減少しない美術品ではないので物品扱いとなり減価償却を行う。
- 2 美術品については、取得価額が明らかである場合には、取得価額を貸借対照表上の価額とし、不明の場合は美術年鑑に記載された価額を用いる等簡易評価を含めた再評価を行うものとする。
- 3 従って、①のケースでは50万円未満なので資産登録しない。②のケースでは60万円で計上する。

## （4）工作物・立木竹

## QA49（立木竹の評価）総務省Q&amp;A問47-1

立木竹の管理をしていない。土地台帳で、雑林など区分があるが木の種類・樹齢などの特定ができない。また、桜に関しては、観光課において本数単位で管理しているが、文化財として評価するべきか。

資産に計上する立木竹については、原則として水源涵養林等、保険の対象としているもののみを対象としており、その他の立木竹は、合理的な資産価値算定方法がない場合は、算定対象外として扱うこととする。

QA50（工作物・立木竹の評価）総務省 Q & A 問 47-2

開始時において帳簿価額 50 万円未満の物品や小規模資産等重要性が低いものに関しては資産として登録しないとされているが、

- ①この中に帳簿価額 50 万円未満の工作物・立木竹も含まれるか。
- ②また、開始時の実務として取得価額 50 万円未満の工作物・立木竹を当初から資産として登録しないものとしてよいか。

- 1 ご質問にあるように、「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 149 段落において、資産として登録しないとされているものは、帳簿価額 50 万円未満の物品や小規模資産等重要性が低いもの等とされている。
- 2 ここで一定の価額で判定するのはあくまでも物品についてであり、土地の定着物である立木竹や物品に該当しない動産は当該資産の重要性で判断することになる。
- 3 従って、土地の定着物である立木竹や物品に該当しない動産が、地方公共団体の行政サービス提供に重要な役割がある場合には、50 万円未満であっても計上する。

（5）その他

QA51（リース期間満了に伴う無償受贈資産の価値）

本市では、庁舎の一部として、プレハブを使用している。このプレハブは、業者からリースをしていて、リース契約満了に伴い、無償譲渡を受ける。この場合、プレハブの耐用年数を何年と見積もり、もし耐用年数より短い期間のリース契約満了後の無償譲渡であるならば無償受贈資産として計上すべきか。

プレハブの耐用年数は、特に示されていないが、その性質に鑑みて、5 年ないし 10 年程度で見積もってよいと思われる。ただ、業者とリース契約を結んでいるのであれば、リース期間がおおむね耐用年数と一致することが通常であるので、譲渡を受けた時点では備忘価額の 1 円を付すなどして、無償受贈資産として計上すればよい。

QA52（リースにかかる資産計上）

リース取引はどのように考えればよいか。

（地方財務 2008 年 9 月号「Q & A 新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用第 6 回 固定資産台帳整備のポイント②」（監査法人トーマツ公認会計士 鈴木亮）Q24 より）

リース取引の取り扱いについては作成要領に明確に定められていない。したがって、作成要領第234段落の規定に基づき、企業会計の考え方及び手法を活用して処理することとなる。企業会計においてリース取引の会計処理を定めているのは、「リース取引に関する会計基準（企業会計基準第13号）」なので、当基準に基づいて解説する。

「リース取引に関する会計基準」では、リース取引を「ファイナンス・リース取引」と「オペレーティング・リース取引」に区分し、「ファイナンス・リース取引」に該当すれば当該リース取引に係るリース物件をリース資産として貸借対照表に計上し、「オペレーティング・リース取引」に該当すればリース資産を計上しないものとしている。この、「ファイナンス・リース取引」や「オペレーティング・リース取引」の定義は非常に難しいが、大雑把に言えば、途中で解約できず借り手が最後まで使用することが想定されているようなリース取引であれば「ファイナンス・リース取引」と判断し、リース物件を貸借対照表に計上する。

具体的には、以下のいずれかに該当すれば「ファイナンス・リース取引」と判断される。

- ① 解約不能のリース期間中のリース料総額（利息分を除く）が、当該リース物件を現金購入すると仮定した場合の見積金額の概ね90%以上
- ② 解約不能のリース期間が、当該リース物件の利用可能年数の概ね75%以上

なお、ここで「解約不能」とあるが、これは必ずしも契約条件として定められているものだけではなく、例えば途中解約した場合に残りのリース料のほとんどすべてを支払わなければならない（結果、途中解約したとしても当初定められたリース料のほとんどを支払わなければならない）ような場合は、実質的に「解約不能」であることに注意が必要である。また、契約期間は1年であっても、覚書などを別途交わして、実質的に複数年契約に準ずると判断されるものも該当すると考えられる。

したがって、自団体仕様にカスタマイズされたソフトウェアなどは、通常「ファイナンス・リース取引」に該当し、貸借対照表の無形固定資産に計上することになる。

次に、「ファイナンス・リース取引」として区分されたリース取引の財務書類における取り扱いを解説する。なお、自治体の場合、リース資産が有形固定資産全体に占める割合は低いと考えられるため、「リース取引に関する会計基準」で認められている簡便的な処理についてのみ解説する。

まず、リース料の総額を資産（有形固定資産又は無形固定資産）と負債（長期未払金及び未払金）の双方に計上する。その後、リース資産は他の有形固定資産や無形固定資産と同様に減価償却計算を行い、リース債務はリース料の支払いに応じて減額していく。具体的な例を示すと次のようになる。

**【例】リース物件：ソフトウェア**

リース期間：5年（X1年4月1日～X6年3月31日）

リース料総額：500万円

（X1年度）

貸借対照表

無形固定資産 400万円

長期未払金 300万円

（ソフトウェア）

未払金 100万円

行政コスト計算書

減価償却費 100万円

なお、少額リース資産及び短期のリース取引についてはリース資産の計上を行わなくてよいものとされている。具体的には、次の3つの基準のいずれかを満たす場合はリース資産の計上を行う必要はない。

- ① 資産に計上する基準額（例えば100万円）未満の物品のリース取引（リース契約に含まれる物件単位ごとに判断）
- ② リース期間が1年以内
- ③ 自治体の活動に照らして重要性の乏しいリース取引で、リース契約1件当たりのリース料総額が300万円以下

**QA53（決算統計で把握できない資産の計上）総務省Q&A問64**

有形固定資産について、「昭和43年度以前に取得された資産、寄附された資産、無形譲渡された資産など、決算統計で把握することのできない資産のうち重要なものは、有形固定資産勘定に計上する。」とあるが、ここでいう重要なものはどのようなものを指しているのかお示ししていただきたい（金額によるか、面積によるか）。

重要性の基準値を一律に示すことは困難だが、有形固定資産計上にあたっての重要性は、基本的に金額により判断することとなる。したがって、例えば都市計画区域内の一定面積以上の土地などから調査を開始することが望ましい。

**QA54（無償受贈資産の計上）**

開発等に伴い帰属や譲り受けた道路について、資産評価を行い純資産変動計算書の「無償受贈資産受入」に計上すべきか。

当該市町村の資産となっているものであれば計上すべきである。

**QA55（事業費支弁人件費の取扱い）総務省Q&A問65**

有形固定資産の計上を、昭和44年度からN年度まで決算統計上の普通建設事業費の累計額とした場合、事業費支弁人件費は過去に遡って全て除くことになるのか。また、除外した支弁人件費はどこに計上することになるのか。

- 1 「新地方公会計制度実務研究会報告書」第246段落に記載している通り、事業費支弁人件費を資産計上額に含めないものとする処理は、総務省方式改訂モデル適用初年度分の資産計上分から採用することが望ましい。
- 2 なお、除外した支弁人件費は行政コスト計算書上の人件費に計上する。

**QA56（既存の台帳と固定資産台帳の関係）**

固定財産台帳の整備において、小中学校の校舎等、実際の「建物」と元台帳（公立学校施設等施設台帳を想定）の管理上の「棟」とが一致しない場合、どの単位で管理すればよいか。

総務省Q&A問39によれば、「固定資産台帳と現行の財産台帳等との関係については、双方の構造、目的が異なることから、今回の「新地方公会計制度実務研究会報告書」では、既存の財産台帳等から可能な限りデータを取得して、原則として新たな財務会計目的の固定資産台帳を整備することが適当とされているが、現行の公有財産台帳との整合性に配慮したデータの共有など、各地方公共団体における効率的・効果的な取組を妨げるものではない。」とされているところである。

しかしながら、固定資産台帳の整備を進める中で、台帳と現物が一致しない場合については、その都度台帳の修正を行い、資産の実態に即した台帳整備に留意する必要がある。

※固定資産台帳を整備する際に、既存の台帳からではなく、全国市有物件災害共済会の保険データを活用して「建物」のデータ作成を行うケースでは、毎年、予算要求時に物件の特定を行っていることが想定されるため、質問の「棟」の不一致は発生しないと思われる。



**QA57（資産評価と「財産に関する調書様式」の関係）総務省 Q & A 問 2**

地方自治法施行規則第 16 条の 2 に定める様式では、特に「1 公有財産」項目中、いわゆる不動産と権利の欄及び「2 物品」において、当該財産に係る物的規模の数値（不動産や権利であれば平米数、動産や物品であれば個数）のみが期中の増減指標及び期首期末現在高として記載することとされているが、財務書類 4 表との整合性をとるために、「財産に関する調書様式」に財産の時価（簿価）の記載を必要としないのか。

- 1 「新地方公会計制度実務研究会報告書」第 130 段落にあるように、既存の財産台帳等から可能な限りデータを取得した上、原則として新たな財務会計目的の固定資産台帳として整備することが適当である。
- 2 その作成に当たっては、「財産に関する調書」を作成する際に使用した情報を活用し、当該情報に価額等の情報を加えるといった方法も可能である。
- 3 なお、現時点では、地方自治法施行規則第 16 条の 2 に規定される「財産に関する調書様式」の修正は検討されていない。

**QA58（旧総務省モデルとの有形固定資産の価額の相違原因）**

有形固定資産の価額は、総務省モデルと総務省方式改訂モデルでは共に普通建設事業費の積上げによって計上することとなっているが、実際に両モデルで有形固定資産の価額を算定してみたところ、大きな差が生じている。この差の生じる原因は何であるのか。

主な原因として以下の 2 点が考えられる。

1 点目は、総務省モデル（旧モデル）においては取得した年度から減価償却を行っていたのに対し、総務省方式改訂モデルでは取得の翌年度から減価償却を行うこととしたためである。

2 点目は、耐用年数を見直したためである。例えば道路の耐用年数は総務省モデル（旧モデル）においては 15 年とされていたが、総務省方式改訂モデルでは 48 年とすることとなった。

このため、基本的には総務省モデルと総務省方式改訂モデルを比較すると、有形固定資産の価額は総務省方式改訂モデルで算定した場合の方が大きく算定されることになると思定される。

**QA59（決算統計の積み上げ計算から固定資産台帳に基づく計上への移行）**

決算統計の積み上げ計算から固定資産台帳に基づく有形固定資産計上へ移行する場合、有形固定資産の価額をどのように置き換えていけば良いのか。

（地方財務 2008 年 9 月号「Q & A 新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用第 6 回 固定資産台帳整備のポイント②」（監査法人トーマツ 公認会計士 鈴木亮） Q25 より）

総務省方式改訂モデルでは固定資産情報の段階的整備が認められているが、決算統計の積み上げ計算による方法からの具体的な移行方法としては次のパターンが考えられる。

**（1）固定資産台帳を完全に整備した段階で一括して移行する方法**

固定資産台帳が完全に整備された段階で、一括して固定資産台帳に基づく価額へ移行する方法。データが完全に整備された段階であるため、決算統計の積み上げデータと完全に入れ替えることが可能であり、移行方法としては最も簡単といえる。ただし、固定資産台帳整備に長期間要する場合には、台帳に基づく固定資産情報を財務書類に反映する時期が遅れてしまうことになる。

**（2）土地の台帳を整備した段階で移行する方法**

固定資産台帳のうち土地部分のデータが整備された段階で、まずは土地部分のみを固定資産台帳に基づく価額に移行し、土地以外の償却資産のデータが整備された段階で償却資産部分を固定資産台帳に基づく価額に移行する方法。2段階に分けてデータを移行する方法であるが、作成要領第 215 段落などで土地については早期の整備が推奨されており、また決算統計で用地取得費を把握することができるため、実務的には最も対応しやすい方法と考えられる。

具体的には、土地部分のデータが整備された段階でまず用地取得費の積み上げデータを固定資産台帳に基づく価額に入れ替え、その後、償却資産の台帳が整備された段階で用地取得費以外の普通建設事業費積み上げデータを固定資産台帳に基づく価額に入れ替えることになる。

また、台帳に基づく固定資産情報を財務書類に反映する時期を可能な限り早めるため、決算統計の普通建設事業費の区分ごとに移行することも考えられる。例えば小学校用地の台帳が整備された段階で、決算統計の「小学校」に区分されている用地取得費の積み上げデータから固定資産台帳に基づく価額に入れ替える方法である。道路や河川などの底地については評価に一定の期間を要することも想定されるので、区分ごとに移行する方法は実務的に有効であると考えられる。

(3) 個々の資産ごとに移行する方法

固定資産の台帳整備が進む都度、個々の資産ごとに移行する方法。データが判明し次第、段階的に財務書類の精度を向上させていく方法であるため、理論的には望ましい方法と考えられる。ただし、実務的には取得年度や取得金額が特定できないものも多数あると思われるので、売却可能価額や再調達価額を決算統計の積み上げデータに基づく金額から控除する簡便的な方法を探らざるを得ないケースも多いと考えられる。

なお、昭和 43 年度以前に取得した資産、あるいは無償で譲り受けた資産については、決算統計の積み上げデータに含まれていないので、固定資産台帳に基づく価額を単に加えれば良いことになる。

なお、今回の公会計制度改革の趣旨に照らすと、売却可能資産は早期のデータ整備が必要と考えられるので、いずれの方法を採用した場合であっても、売却可能資産についてはデータ整備の都度、財務書類に反映することが望ましいと考えられる。

以上で述べたことをまとめると、図表 1 のとおりになる。

【図表 1：固定資産台帳の段階的整備と決算統計の積み上げ計算からの移行方法（資産側）】

取得年度	一括移行方式	土地先行移行方式	個別移行方式
～昭和 43 年度	固定資産台帳の整備が完了した年度において、再調達価額で「有形固定資産」に計上する。	土地台帳の整備が完了した年度において、再調達価額で「有形固定資産」に計上する。	当該年度に台帳整備が完了した資産について、再調達価額で「有形固定資産」に計上する。
昭和 44 年度～	固定資産台帳の整備が完了した年度において、再調達価額で「有形固定資産」に計上するとともに、決算統計の積み上げデータを「有形固定資産」から控除する。	土地台帳の整備が完了した年度において、再調達価額で「有形固定資産」に計上するとともに、用地取得費の積み上げデータを「有形固定資産」から控除する。	当該年度に台帳整備が完了した資産について、再調達価額で「有形固定資産」に計上するとともに、決算統計の積み上げデータに含まれる当該資産の価額を「有形固定資産」から控除する。ただし、取得価額や取得年度が不明の場合、再調達価額を「有形固定資産」から控除し、同額を「有形固定資産」に計上する方法も（簡便的に）認められる。

(注) 償却資産（売却可能資産を含む）の「取得価額」及び「再調達価額」については、いずれも減価償却を考慮することに留意が必要。

**QA60（決算統計の積み上げ計算から固定資産台帳に基づく計上への移行）**

決算統計の積み上げ計算から固定資産台帳に基づく有形固定資産計上へ移行する（Q25）場合、財源側である純資産の部（公共資産等整備一般財源等、公共資産等整備国県補助金等）は、どのように考えればよいか。

（地方財務 2008 年 9 月号「Q & A 新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用第 6 回 固定資産台帳整備のポイント②」（監査法人トーマツ 公認会計士 鈴木亮）Q26 より）

QA59 に記載したそれぞれのパターンに分けて解説する。

（1）固定資産台帳を完全に整備した段階で一括して移行する方法

この方法によった場合、決算統計の積み上げにより計算された財源の額を固定資産台帳により把握された財源の額にすべて置き換えればよいことになる。なお、昭和 43 年度以前に取得した資産については、全額を資産評価差額とするか、あるいは個別に把握した取得価額相当額を公共資産等整備国県補助金等及び公共資産等整備一般財源等に計上し、再調達価額（売却可能価額）と取得価額との差額を資産評価差額に計上することも考えられる。また、いずれの場合であっても、減価償却を考慮することに留意が必要である。

（2）土地の台帳を整備した段階で移行する方法

（3）個々の資産ごとに移行する方法

これらの場合は、決算統計の積み上げデータから、用地取得費あるいは個別資産に係る財源を抜き出し、固定資産台帳に基づく財源に置き換える必要がある。しかしながら、実務的に決算統計の積み上げデータから用地取得費あるいは個別資産に係る財源のみを抜き出すことは困難と思われる。そこで、決算統計の積み上げデータに含まれる用地取得費あるいは個別資産に係る財源の額と固定資産台帳に基づく財源の額とが一致しているものと仮定し、財源の額は変えないことが適当と考えられる。そして、固定資産台帳の整備がすべて完了した時点で財源の額をすべて置き換えることが実務的な対応になると思われる。

ただし、昭和 43 年度以前に取得した資産については、（1）に記載した方法により財源の額を加算し、昭和 44 年度以降に取得した資産についても、再調達価額（売却可能価額）と取得価額との差額は資産評価差額に加算することが必要である。

しかし、いずれのパターンであっても、すべての固定資産について財源を把握することは不可能であると思われる。したがって、財源が把握できない固定資産については、固定資産台帳上、①補助金財源はなく、地方債の発行もない（あるいは全額償還済）と仮定して、全額を公共資産等整備一般財源等とする、②決算統計の積み上げにより計算された財源の比率により地方債、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に区分

する、といった方法が考えられる。

また、過去に整備した資産の財源を細かく調査することは、労力の割に得るものは少ない作業であると思われる。そこで、貸借対照表全体としての大まかな財源のバランスは決算統計の積み上げデータで把握できるので、過去に整備した資産に係る財源については決算統計の積み上げデータにより算定された金額を引き続き使用し、今後整備する資産に係る財源については固定資産台帳で把握した金額を使用する方法を併用することも実務的と思われる。

以上で述べたことをまとめると、図表 2 のとおりになる。

【図表 2：固定資産台帳の段階的整備と決算統計の積み上げ計算からの移行方法（財源側）】

取得年度	一括移行方式	土地先行移行方式	個別移行方式
～昭和 43 年度	固定資産台帳の整備が完了した年度において、再調達価額を「資産評価差額」に計上する。(注 1)	土地台帳の整備が完了した年度において、再調達価額を「資産評価差額」に計上する。(注 1)	当該年度に台帳整備が完了した資産について、再調達価額を「資産評価差額」に計上する。(注 1)
昭和 44 年度～	固定資産台帳の整備が完了した年度において、固定資産台帳に基づく財源の額にすべて置き換える。なお、再調達価額と取得価額との差額は「資産評価差額」に計上する。(注 2)	土地台帳の整備が完了した年度において、再調達価額と取得価額の差額のみを「資産評価差額」に計上する。(注 2)	当該年度に台帳整備が完了した資産について、再調達価額と取得価額の差額のみを「資産評価差額」に計上する。(注 2)

(全体注) 償却資産に係る純資産の部の財源（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、資産評価差額）については、いずれも減価償却を考慮することに留意が必要。

(注 1) 別途の調査により取得価額が判明する場合には、取得価額相当額を「公共資産等整備国県補助金等」あるいは「公共資産等整備一般財源等」に計上し、再調達価額から取得価額を差し引いた金額を「資産評価差額」に計上する方法が望ましいと考えられる。

(注 2) 過去に整備した資産に係る財源については決算統計の積み上げデータにより算定された金額を引き続き使用し、今後整備する資産に係る財源については固定資産台帳で把握した金額を使用する方法を併用することも考えられる。



## 第5章 財務書類の作成から見えてきたこと

本章では、各団体において作成された財務書類の数値を活用して、さまざまな角度から分析を行い、他団体と数値や比率を比較することで、現在の財政状況の把握と、またその結果を受けて今後の行政経営の方向性の検討を行うこととする。

なお、分析の手法としては、さきほど述べた他団体比較という方法のほかに、自団体の過去からの数値を経年的に並べて比較する経年比較の方法があるが、本章では他団体比較を中心に説明する。【第2章2.(4)参照 p.42～】

### 1. 作成後における活用方法

#### (1) 団体比較による財政状況の把握

各団体間での比較を行う場合、人口規模や産業構造などの違いにより財政規模が異なるため、単純比較が適切でない場合は住民一人当たりの数値を求めて比較を行うことで、各団体の特徴や課題を把握することとしている。

各団体の住民一人当たり貸借対照表は以下のとおりである。

【図表1】

(単位:千円)

	A市	B市	C市	D市	E市	F市	G市	平均
<b>1. 公共資産</b>	<b>928</b>	<b>938</b>	<b>830</b>	<b>938</b>	<b>1,097</b>	<b>788</b>	<b>1,018</b>	<b>933</b>
(1) 有形固定資産	921	934	828	932	1,058	776	1,014	922
(2) 売却可能資産	7	4	2	6	39	12	4	11
<b>2. 投資等</b>	<b>91</b>	<b>82</b>	<b>47</b>	<b>37</b>	<b>57</b>	<b>13</b>	<b>71</b>	<b>61</b>
(1) 投資及び出資金	46	63	25	2	21	3	39	30
(2) 貸付金	25	1	0	1	7	0	0	7
(3) 基金等	13	12	18	29	25	7	28	19
(4) 長期延滞債権	12	8	6	7	5	5	5	7
(5) 回収不能見込額	△ 5	△ 2	△ 2	△ 2	△ 1	△ 2	△ 1	△ 2
<b>3. 流動資産</b>	<b>11</b>	<b>28</b>	<b>18</b>	<b>39</b>	<b>22</b>	<b>5</b>	<b>9</b>	<b>17</b>
(1) 現金預金	10	25	16	37	20	3	7	15
(2) 未収金	1	3	2	2	2	2	2	2
<b>資産合計</b>	<b>1,030</b>	<b>1,048</b>	<b>895</b>	<b>1,014</b>	<b>1,176</b>	<b>806</b>	<b>1,098</b>	<b>1,011</b>
<b>1. 固定負債</b>	<b>338</b>	<b>393</b>	<b>273</b>	<b>345</b>	<b>339</b>	<b>304</b>	<b>497</b>	<b>343</b>
(1) 地方債	257	307	225	241	265	237	386	267
(2) 長期未払金	12	0	0	49	22	0	49	16
(3) 退職手当引当金	69	86	48	55	52	67	62	60
<b>2. 流動負債</b>	<b>49</b>	<b>54</b>	<b>30</b>	<b>36</b>	<b>42</b>	<b>40</b>	<b>52</b>	<b>43</b>
(1) 翌年度償還予定地方債	30	35	19	22	25	27	36	27
(2) 短期借入金(翌年度繰上充用金)	0	0	0	0	0	0	0	0
(3) 未払金	2	0	0	0	3	0	6	2
(4) 翌年度支払予定退職手当	13	14	7	10	10	9	6	10
(5) 賞与引当金	4	5	4	4	4	4	4	4
<b>負債合計</b>	<b>387</b>	<b>447</b>	<b>303</b>	<b>381</b>	<b>381</b>	<b>344</b>	<b>549</b>	<b>386</b>
<b>純資産の部</b>								
1. 公共資産等整備国県補助金等	128	170	90	232	157	109	146	135
2. 公共資産等整備一般財源等	711	650	633	535	780	536	581	655
3. その他一般財源等	△ 205	△ 218	△ 132	△ 139	△ 153	△ 194	△ 178	△ 169
4. 資産評価差額	7	0	0	4	12	12	0	5
<b>純資産合計</b>	<b>641</b>	<b>602</b>	<b>591</b>	<b>632</b>	<b>796</b>	<b>463</b>	<b>549</b>	<b>628</b>



貸借対照表における各勘定科目の意義について簡単に説明する。

第1に資産の部であるが、1. 公共資産とは、庁舎、学校、道路、公園などのように現に行政サービスを提供している資産である（1）有形固定資産と、行政サービスの提供には活用されていないが、将来の現金獲得能力があると考えられる資産である（2）売却可能資産を合わせて、公共資産としている。2. 投資等とは、財団法人や3セク等に対する（1）投資及び出資金、制度融資や生活困窮者への貸付等の（2）貸付金、さまざまな目的に応じて設置し積立てされている（3）基金等、収入未済額のうち1年を超えて回収がされていない場合、（4）長期延滞債権と（5）回収不能見込額を合わせて投資等としている。3. 流動資産とは、財政調整基金や減債基金等の（1）現金預金、収入未済額のうち延滞期間が1年未満である（2）未収金を合わせて流動資産としている。そして、これら1. 公共資産、2. 投資等、3. 流動資産を合わせたものが資産合計である。

第2に負債の部であるが、1. 固定負債とは、年度末地方債残高から翌年度償還予定地方債を差し引いた（1）地方債、債務負担行為のうち既に確定したものや物権の引渡し、サービスの提供が行われているもので、翌々年度以降の支出予定額である（2）長期未払金、年度末に全職員が普通退職した場合の退職手当から翌年度支払予定退職手当を差し引いた（3）退職手当引当金を合わせて、固定負債としている。2. 流動負債とは、（1）翌年度償還予定地方債、（2）短期借入金（翌年度繰上充用金）、（3）未払金、（4）翌年度支払予定退職手当、翌年度に支払うことが予定されている期末・勤勉手当のうち当年度負担額を計上する（5）賞与引当金を合わせて、流動負債としている。そして、これら1. 固定負債、2. 流動負債を合わせたものが負債合計である。

第3に純資産の部であるが、資産合計から負債合計を差し引いたものが純資産となるのであるが、国・府から補助を受けた部分である1. 公共資産等整備国県補助金等、公共資産等に充てられた一般財源等の部分である2. 公共資産等整備一般財源等、将来自由に財源として使用できる純資産を表す3. その他一般財源等、売却可能資産の売却可能価額と帳簿価格との差額や無償譲与された資産の評価額である4. 資産評価差額を合わせたものが純資産合計である。

次に、他団体と比較することで、自団体の位置づけをより明らかにするために、以下に各財務書類の数値を活用した分析手法をいくつか紹介し、実際に分析を行ってみた。

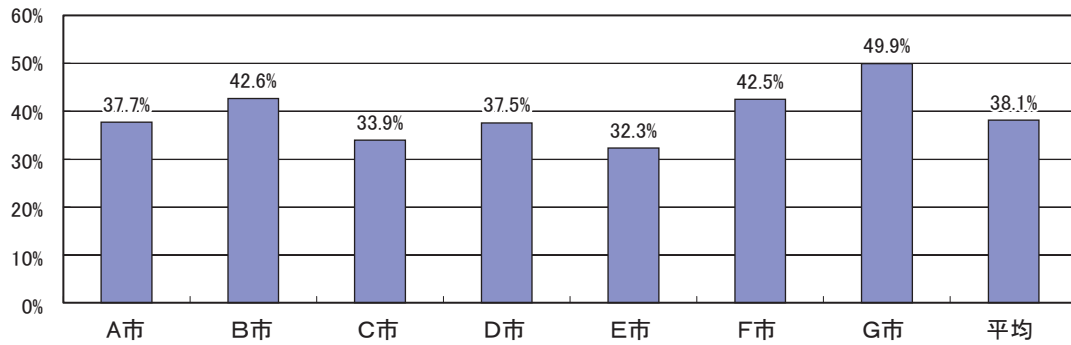
#### ① 公共資産等整備の将来世代負担率

公共資産、投資等、流動資産等の資産に対して、固定負債、流動負債等の負債は将来世代の負担によって形成されたものであり、純資産は既に現世代の負担によって形成されたものと考えることができる。したがって、資産に対する負債の割合がどの程度あるのかを分析することで、現世代が負担してきた資産と将来世代がこれから負担する資産の割合が把握できる。

**計算式①＝負債合計÷資産合計**

※ 負債合計＝固定負債＋流動負債、資産合計＝公共資産＋投資等＋流動資産

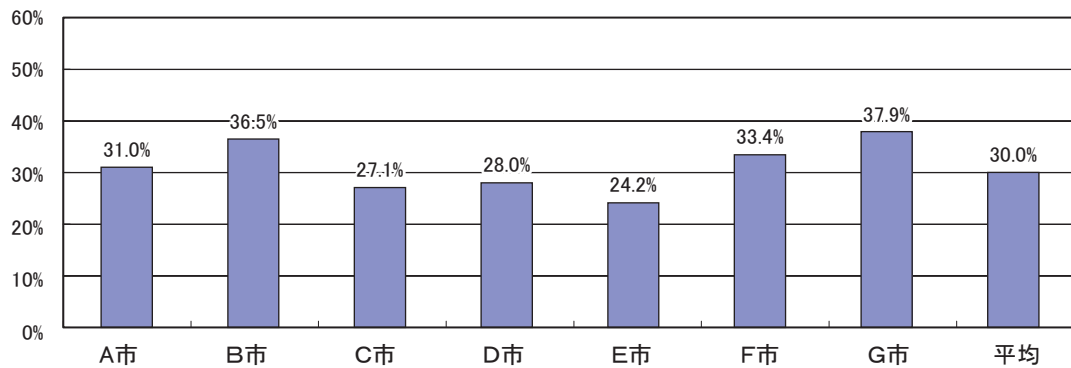
【図表 2】



**計算式②＝地方債÷公共資産**

※ 地方債＝建設地方債＋赤字地方債

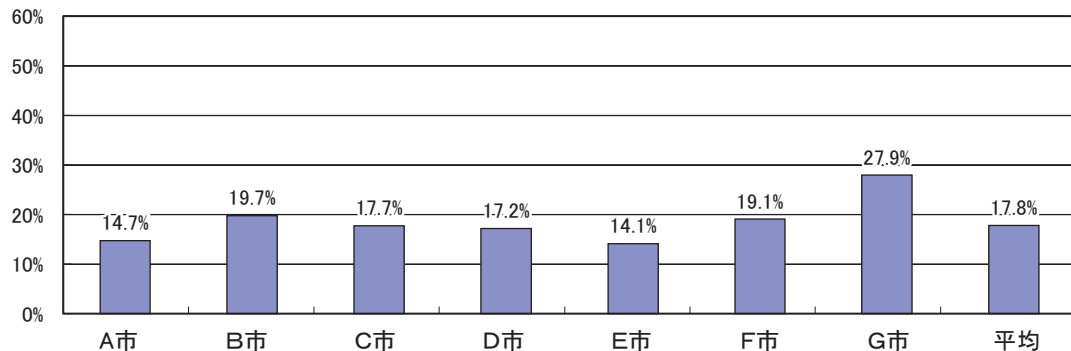
【図表 3】



**計算式③＝建設地方債÷公共資産等**

※ 公共資産等＝公共資産＋投資等

【図表 4】



上記のいずれの指標も負債を分子にしているため、算定された指標の割合が高い団体ほど、将来世代の負担の割合が高いということである。この3つの分析から見える特徴としては、平均と比較して高い団体はいずれの分析においても高く、平均的な団体、低い団体についても同じような傾向が見える。例えば平均より高いB市・F市・G市のような団体については、施設整備にかかる財源の多くを地方債の発行によって賄っていると考えられる。また、職員数削減への取り組みが他の団体に比べて遅い等の理由により、退職手当引当金が多く計上されていると考えられる。それらの結果、負債の残高が多くなり平均を上回る数値となっている。このことは将来世代に、より多くの負担をかけることになり、今後の財政運営の硬直化の可能性もあることから、負債をいかにして少なくするかが課題であるということがいえる。

一方、平均より低いC市・D市・E市のような団体については、地方債の発行を抑制して現世代の負担による施設整備がされており、将来世代に対する負担が小さいという点においては、財政の健全性がより高いといえる。

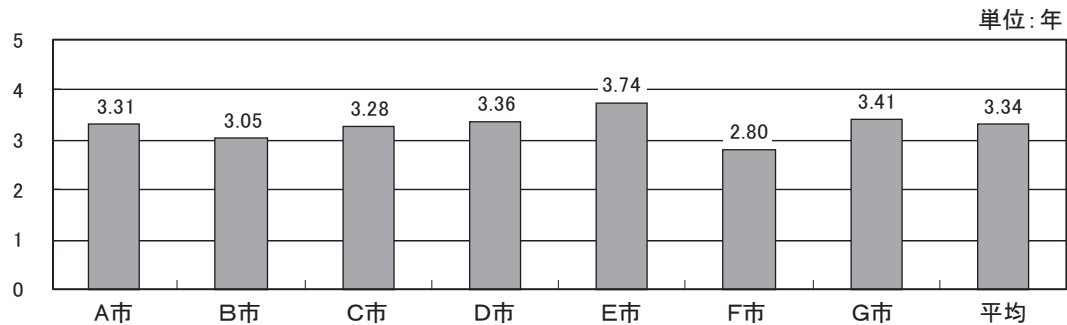
次に個別の分析であるが、計算式①については貸借対照表における全ての負債合計と資産合計で算出しており、各団体の総体としての比率を示している。計算式②については地方債と公共資産に着目して比率を算出しているため、負債の部における退職手当引当金や翌年度償還予定地方債、翌年度支払予定退職手当等の流動負債、資産の部における投資及び出資金、その他特定目的基金等の投資等、財政調整基金、未収金等の流動資産が加味されていない。計算式①の比率に対して計算式②の比率がいずれの団体においても小さくなっているが、これは退職手当引当金や翌年度償還予定地方債、翌年度支払予定退職手当等の流動負債の額が、投資等と流動資産を合わせた額よりも多いためである。計算式①と計算式②の比率の平均の差が 8.1 %となっているが、平均を上回るE市・F市・G市については将来の退職手当引当金残高が多いか、基金等の積立残高が少ないと考えられる。次に、計算式②と計算式③の比率の平均の差が 12.2%となっているが、平均を上回るA市・B市・F市については赤字地方債の残高が多いか、基金等の積立残高が多いと考えられる。基金等の積立残高が多い場合が望ましいが、赤字地方債の残高が多い場合、これは将来世代へ負担の先送りであり望ましくないといえる。

## ② 歳入額対資産比率

歳入総額に対する公共資産、投資等、流動資産等の資産の比率を分析することで、形成された資産が何年分の歳入になるのかが把握できる。

$$\text{計算式} = \text{資産合計} \div \text{歳入総額}$$

【図表 5】



歳入総額は、各年度の特異要因により変動するので、各団体の数値も年度によって変動が大きくなる場合があるが、一般的にはこの数値が大きければそれだけ資産が多く形成されてきていることがいえる。ただし、この数値が大きければよいというものではなく、各団体の財政状況に対して過大な有形固定資産を所有している可能性もある。したがって、資産の内容を分析し、有形固定資産については、今後の更新費用や維持管理費用が必要なことも含めて、その団体が本来の行政サービスの提供に真に必要な資産の把握と整理を行うことが重要であると考えられる。

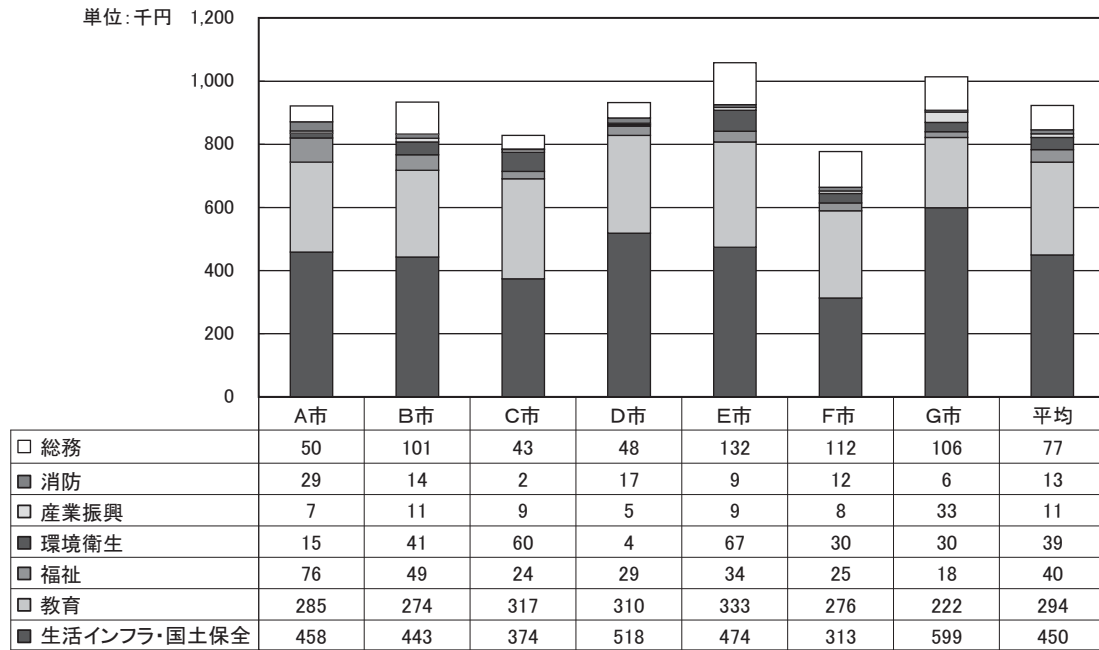
## ③ 有形固定資産の行政目的別残高及び行政目的別割合

貸借対照表上に計上された有形固定資産の行政目的別残高及び行政目的別割合を分析することで、行政分野ごとの資産残高及び資産形成の比重が把握できる。施設整備の時期によって残高が大きく変わるため、数値や割合のみで判断はできないが、どの行政分野に力を入れて施設整備を行ってきたのかが把握できるため、各団体ごとの政策推進の特徴が概ね把握できる。

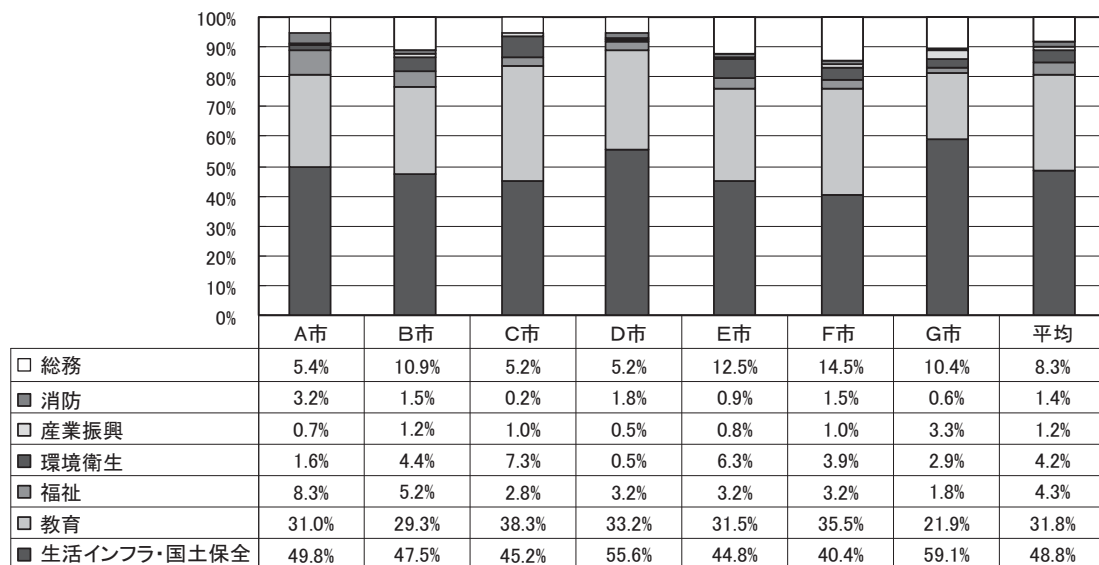
$$\text{計算式} = \text{行政目的別有形固定資産} \div \text{有形固定資産合計}$$

※ 住民 1 人当たりの数値で比較分析

【図表 6】行政目的別残高



【図表 7】行政目的別割合



各団体とも、生活インフラ・国土保全の比率が一番多く、これは道路、河川、公園等の都市基盤や公営住宅などが該当する。次に教育となっているが、小学校、中学校をはじめ、

文化施設や体育館などの社会教育、社会体育施設等も含まれている。3番目以下は各団体によりバラつきがあるが、総務が多くなっている団体が多い。これは庁舎等の施設が該当するが、建替え等の実施の有無により差が生じているものと考えられる。福祉は保育所、老人福祉、障害者福祉などの施設が該当するが、民営化等の実施の有無や老人センター、障害者センター等の施設の所有の有無により差が生じているものと考えられる。環境衛生はごみ処理施設やし尿処理施設等が該当するが、施設の所有の有無、建替え等の実施の有無等により差が生じているものと考えられる。

次に、個別の分析であるが、A市・B市における福祉の住民1人当たり残高が他の団体の残高よりかなり多いが、これは保育所、障害者福祉等の施設が多いためであると考えられる。A市・D市における環境衛生の住民1人当たり残高が他の団体よりかなり低い、清掃関係の事業を一部事務組合等で実施しているため、それらの資産を所有していないことが要因であると考えられる。B市・E市・F市・G市における総務の住民1人当たり残高が他の団体の残高の2倍以上となっているが、これは市庁舎等総務に該当する施設の建て替え等を最近に実施しているためであると考えられる。

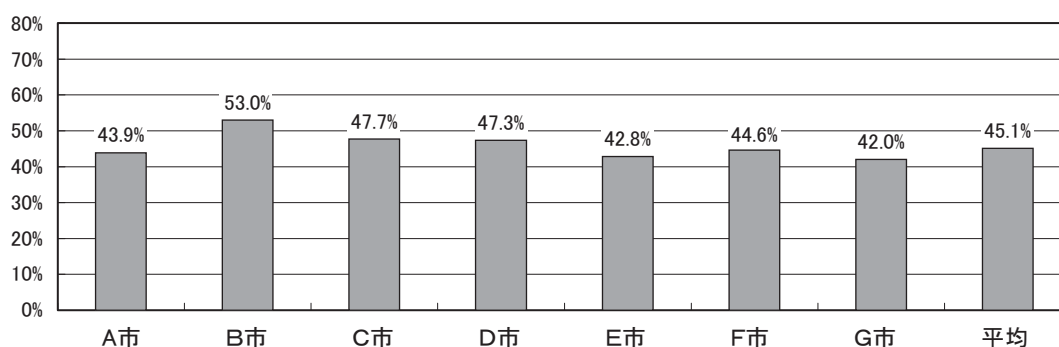
以上のように、各団体において最近に建て替え等を行った施設、また重点的に施設整備を行ってきた分野においては、その残高及び割合とも高くなっており、各団体の政策推進の特徴が資産残高及び割合から把握できる。

#### ④ 資産老朽化比率

貸借対照表上に計上された有形固定資産のうち、土地以外の償却資産の取得価額に対する減価償却累計額の割合を分析することで、耐用年数に対してどの程度経過しているのかが把握できる。

$$\text{計算式} = \text{減価償却累計額} \div (\text{有形固定資産合計} - \text{土地} + \text{減価償却累計額})$$

【図表8】



大阪府内の市町村の特徴としては、昭和30年～40年代の高度経済成長期における人口急増に伴い、公共施設を集中的に整備しており、それらの施設の老朽化がかなり進んできて



いると考えられる。また、最近の財政状況の悪化に伴い投資的経費を抑制しているため、比率が高くなっていると考えられる。各団体間での数値の差については、最近における、大規模な公共施設整備事業の実施の有無によって生じる差であると考えられる。減価償却累計額は、将来の施設の建て替え等の機能更新に必要な金額という考え方ができる。したがって、将来の施設更新計画の策定にあたって、現在ある施設の必要性を検討するための資料として活用できるものとする。

### ⑤ 住民一人当たり資産及び負債

公共資産、投資等、流動資産等の資産合計及び固定負債、流動負債等の負債合計を、それぞれ住民一人当たりの数値にすることで、各団体の資産と負債の多寡が把握できる。

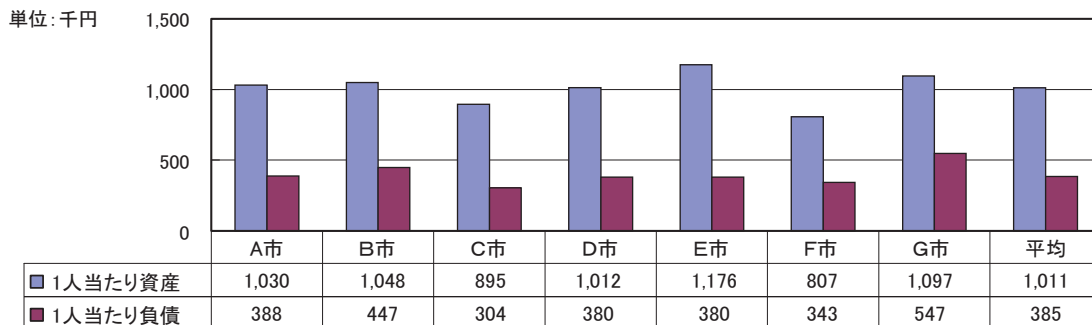
住民一人当たり資産

$$\text{計算式} = \text{資産合計} \div \text{人口}$$

住民一人当たり負債

$$\text{計算式} = \text{負債合計} \div \text{人口}$$

【図表 9】



各団体により資産、負債ともに差が生じているが、資産の差については文化施設や公営住宅等の団体によっては施設自体を所有していないケースがある。また、同種の公共施設を所有していたとしても、施設の整備年次によって資産価額が大きく変わってくるためにこのような差が生じている。一方、負債の差については、地方債残高と退職手当引当金による要因が大半を占めているものと考えられる。特に平均に比べて負債額が多い団体は、地方債の発行に依存した公共施設整備や赤字地方債の発行による残高の増加、また職員数の多さや平均年齢の高さなどにより退職手当引当金残高が多いためと考えられる。負債については、健全な財政運営という視点から考慮すれば、将来債務であり抑制するべきである。一方、資産については大きければよいというものではないと考える。特に有形固定資

産の場合、資産には庁舎、学校、ごみ処理施設など、標準的な行政サービスを提供するために必要不可欠な公共施設だけでなく、文化施設や体育館などの市民生活の快適性や満足度をさらに高めるために整備された公共施設も含まれていると考えられる。それらの施設の維持管理にかかるコストが、施設利用者からの使用料などの受益者負担で全額賄われるのであれば問題はないが、おそらくそのような団体はなく、維持管理コストに多額の市税が投入されていると考える。そのような贅沢な施設の維持管理費用が財政運営を圧迫し、本来必要な行政サービスに財源を投入できない状況が発生している可能性もある。このような状況の解決策を図るための資料として、財務書類による分析が有効であると考えられる。

次に、各団体の住民一人当たり行政コスト計算書について分析を行う。

【図表 10】住民一人当たり行政コスト計算書（目的別）

(単位:千円)

経常行政コスト	A市	B市	C市	D市	E市	F市	G市	平均
生活インフラ・国土保全	27	32	32	30	39	33	32	32
教育	29	40	29	29	34	32	31	31
福祉	116	96	97	112	124	118	115	111
環境衛生	26	35	24	26	34	33	33	29
産業振興	1	3	3	2	3	3	5	3
消防	11	14	12	11	10	9	9	11
総務	33	38	23	17	26	25	27	27
議会	1	4	2	3	2	3	2	2
支払利息	6	8	5	5	5	5	9	6
回収不能見込計上額	1	1	1	2	1	0	7	2
その他行政コスト	0	0	0	0	0	0	0	0
合計	253	272	228	236	279	263	270	254

【図表 11】住民一人当たり行政コスト計算書（性質別）

(単位:千円)

【経常行政コスト】	A市	B市	C市	D市	E市	F市	G市	平均
人にかかるコスト	77	98	60	61	72	68	67	70
物にかかるコスト	49	73	42	54	58	56	51	51
移転支的コスト	120	92	121	114	143	132	136	125
その他のコスト	7	8	6	6	6	6	16	8
経常行政コスト合計	253	272	228	236	279	263	270	254
【経常収益】								
使用料・手数料	7	10	6	9	6	5	7	7
分担金・負担金・寄附金	3	3	2	3	6	3	3	3
経常収益合計	10	13	8	11	13	8	10	10
【純経常行政コスト】								
(差引)純経常行政コスト	244	259	220	224	266	255	260	244

※ 端数整理の関係で、各団体における項目ごとの合計と合計欄が合わない場合がある。

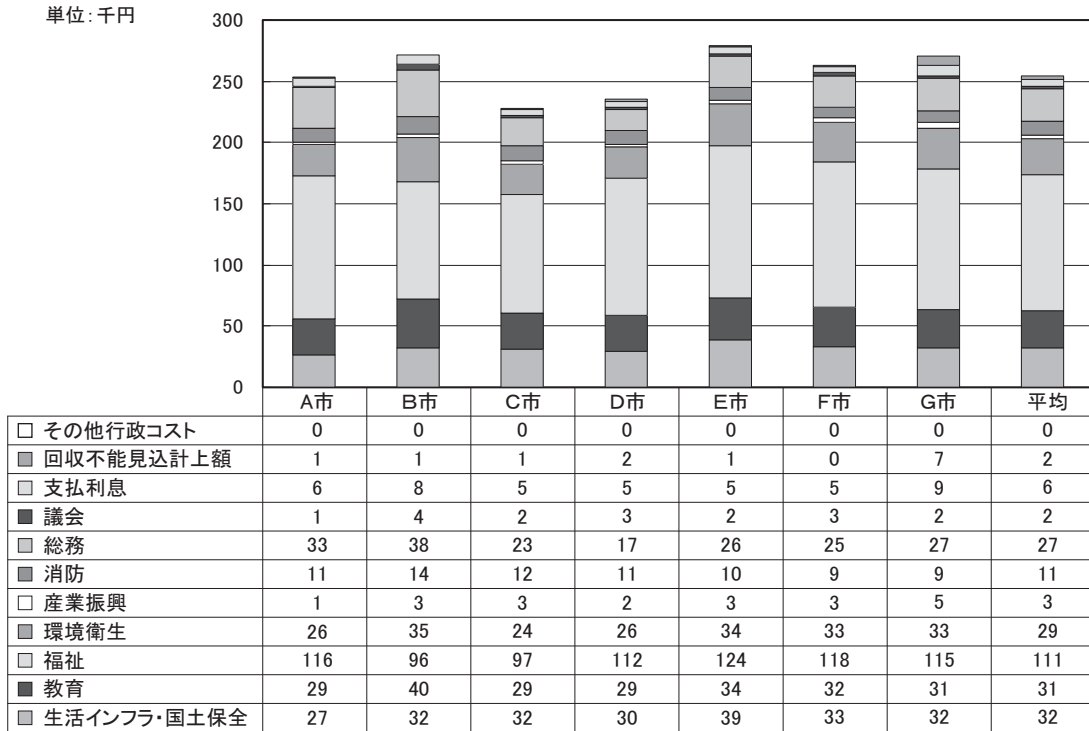
## ⑥ 行政コストの行政目的別コスト及び割合

行政コスト計算書に計上された行政目的別コスト及び割合を分析することで、行政分野ごとの行政コスト及び比重が把握できる。

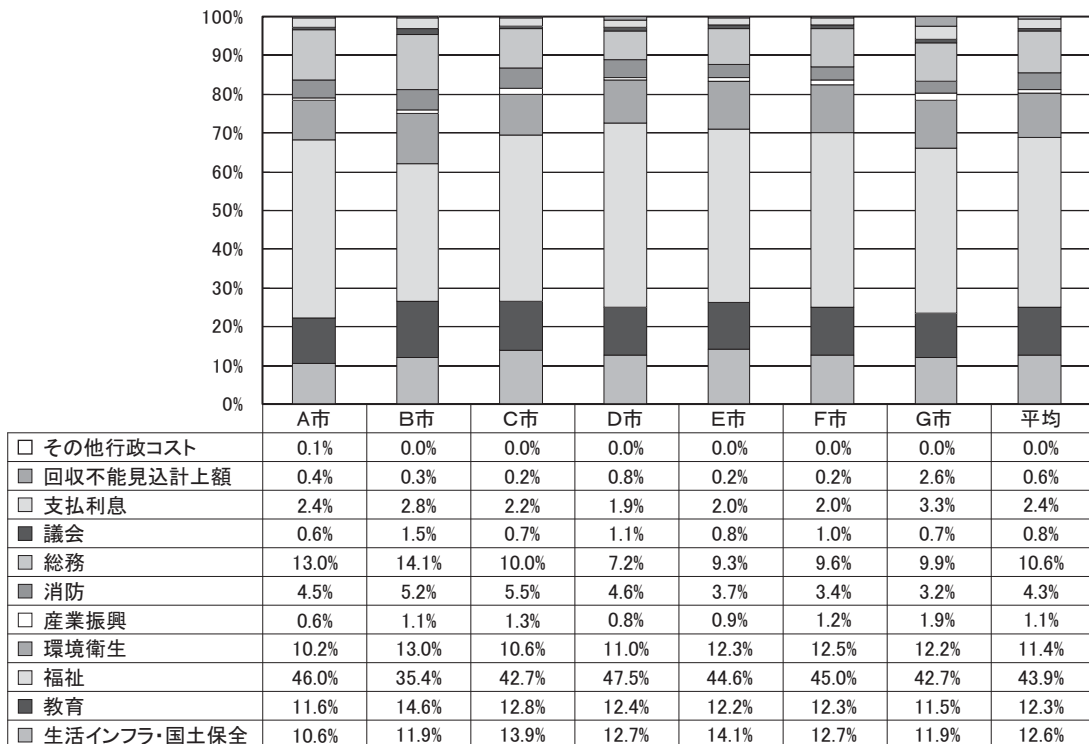
計算式＝行政目的別コスト÷経常行政コスト合計

※ 住民 1 人当たりの数値で比較分析

【図表 12】行政目的別コスト



【図表 13】行政目的別コスト割合



各団体とも、福祉が圧倒的に多く、これは生活保護費、保育所運営費、児童手当、児童扶養手当、医療費助成などの社会保障給付にかかるコストである。住民一人当たりコストに差が生じているのは生活保護費、児童扶養手当等の多寡であり、各団体における生活困窮者数の差によるものと考えられる。福祉にかかるコストは年々増加しており、義務的経費であることから国の財政措置はあるものの、各市の財政運営を圧迫する要因となっている。次に、各団体により若干の変動はあるものの、平均では生活インフラ・国土保全、教育、環境衛生、総務の順に高くなっている。各団体により順序が異なるのはさまざまな要因が考えられるが、生活インフラ・国土保全では公営住宅の所有の有無や、駅前周辺整備などの大規模事業の有無により減価償却費の差が影響し、住民一人当たりコストに差が生じていると考えられる。教育では小中学校等の義務教育施設のほか、文化施設、体育館、図書館などの社会教育施設の施設数の違いにより減価償却費、維持管理経費に差が生じ、また公募による指定管理者制度の導入など管理運営の方法の違いにより差が生じる。環境衛生では、清掃工場（ごみ焼却場）の施設にかかる減価償却費、維持管理経費の違いや、ごみ収集等を直営実施か外部委託の方法の違いによりコストに差が生じる。総務では、最近に公共施設の建て替え等を行った場合、多額の減価償却費がコストとして計上されるため、その影響が出ていると考えられる。議会では、各団体における議員一人当たり人口の違いがコストの差となっていると考えられる。支払利息では、各団体における公債費のうち住民一人当たり利子の多寡により差が生じている。回収不能見込計上額では、住民一人当たり不能欠損額の多寡により差が生じている。

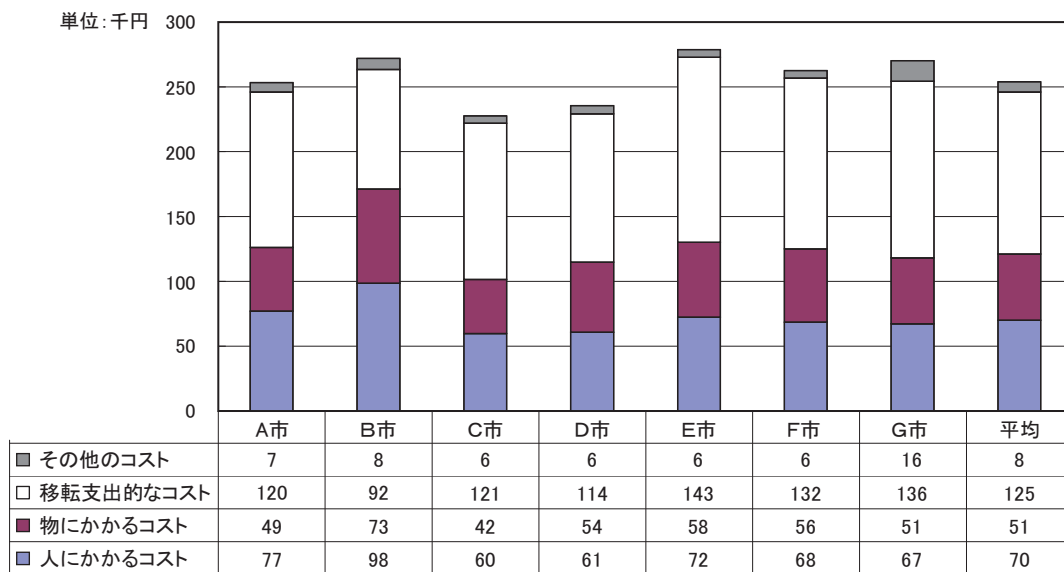
⑦ 行政コストの性質別コスト及び割合

行政コスト計算書に計上された性質別行政コスト及び割合を分析することで、性質ごとの行政コスト及び比重が把握できる。

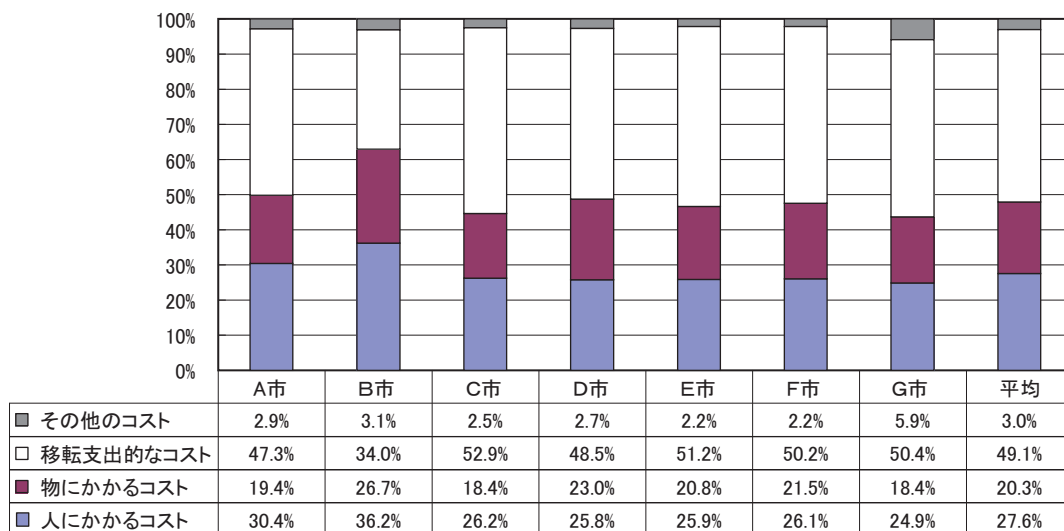
$$\text{計算式} = \text{性質別行政コスト} \div \text{経常行政コスト合計}$$

※ 住民 1 人当たりの数値で比較分析

【図表 14】 性質別行政コスト



【図表 15】 性質別コスト割合



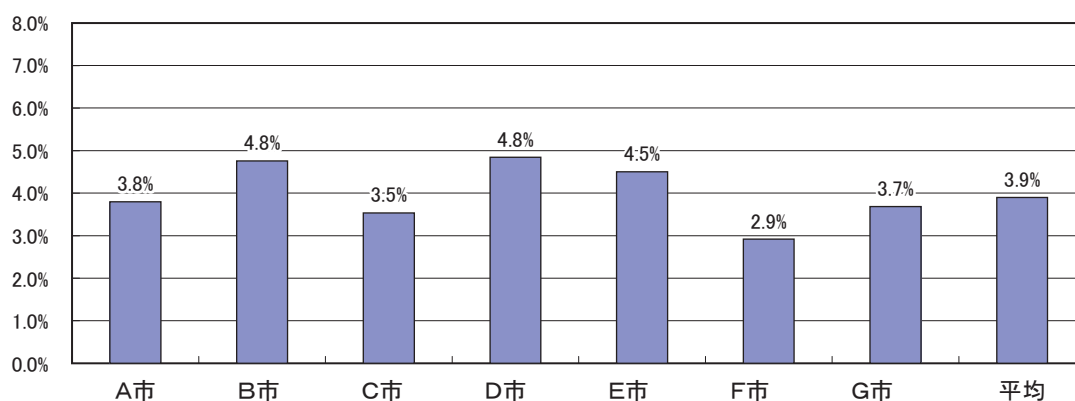
一部の団体において違いがあるが、移転支的コストが圧倒的に多く、これは生活保護費、保育所運営費、児童手当、児童扶養手当、医療費助成などの社会保障給付や、特別会計・企業会計への繰出金などである。住民一人当たりコストに差が生じているのは生活保護費、児童扶養手当や、特別会計・企業会計への繰出金の差によるものと考えられる。特別会計には国民健康保険、介護保険、老人保健などの繰出金があり、実態としては社会保障給付にかかるコストである。次に、各団体により変動はあるものの、平均では人にかかるコスト、物にかかるコスト、その他のコストの順に高くなっている。各団体により人にかかるコスト、物にかかるコストの順序が異なっているが、これは最近の行財政改革の取り組みにおいて、どの団体も職員数の削減や給料カットなどの人件費削減を行っているが、取り組みのスピードや削減内容の違いがコストの差となっているものとする。今後の見込みとしては、社会保障給付が今後も増大することから移転支的コストは増え続け、行財政改革による職員数削減、給料削減により人にかかるコストを削減する。しかし、行政サービスを低下させないために外部委託等の増加により物にかかるコストが増大するであろう。

### ⑧ 受益者負担比率

行政コスト計算書における経常収益（＝受益者負担金）の行政コストに対する割合を算定することで、受益者負担割合が把握できる。

$$\text{計算式} = \text{経常収益} \div \text{経常行政コスト}$$

【図表 16】



平均より比率が高い団体の要因としては、ごみ収集の有料化、保育料の適正化、各種証明手数料の適正化など、受益者負担金の適切な徴収を図っているものと考えられる。この比較によって特定の受益を受ける住民からは適切な受益者負担金を徴収し、負担の公平性を図るための検討資料になると考えられる。

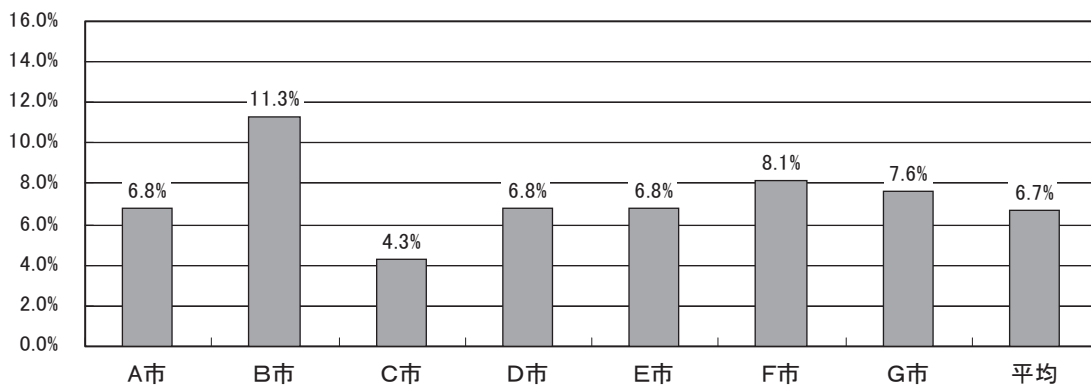


⑨ 赤字地方債発行額対標準財政規模比率

各団体において発行した臨時財政対策債、退職手当債等の赤字地方債の標準財政規模に対する比率算定することで、その年度においてどれだけ赤字地方債に頼った財政運営をしているかが把握できる。

$$\text{計算式} = \text{赤字地方債発行額} \div \text{標準財政規模}$$

【図表 17】



比率が高くなっている団体の要因としては、普通交付税の振替財源である臨時財政対策債の発行以外に、団塊世代の大量退職に伴い必要となる退職手当の財源として発行した退職手当債の差によるものである。

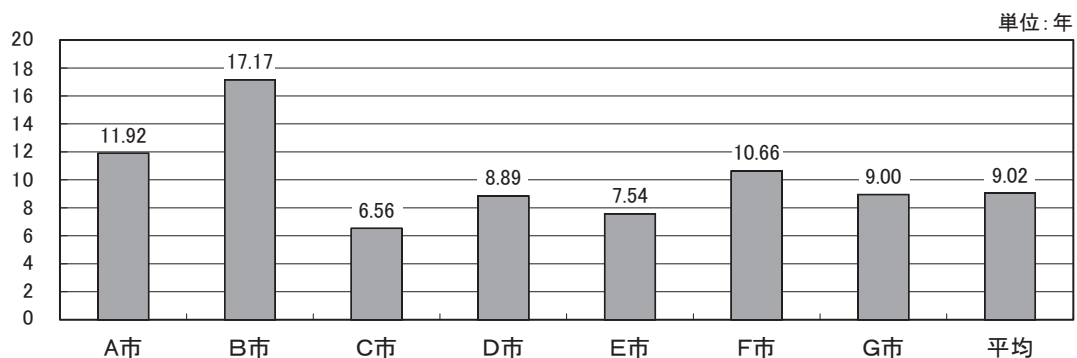
⑩ 地方債の償還可能年数

各団体における地方債残高を、経常的に確保できる資金で返済した場合に何年で返済できるかを表す指標で、この指標から地方債の多寡や債務の償還能力が把握できる。

$$\text{計算式} = \text{地方債残高} \div \text{経常的収支額}$$

※ 経常的収支額のうち、地方債発行額及び基金取崩額は除く

【図表 18】



年数が高くなっている団体の場合、人件費、社会保障給付、繰出金が高いことや、経常的収支額からの地方債発行額控除により、経常的収支額が低くなっているため分母が小さくなり、その結果数値が高くなっていると考えられる。一方、平均よりも数値の低い団体の場合、投資的経費の抑制により地方債残高の抑制を図ることで分子が小さくなり、また早くから行財政改革に取り組んできたことなどより人件費の削減を進めてきたこと等から経常的収支額が高くなったことによるものであると考えられる。

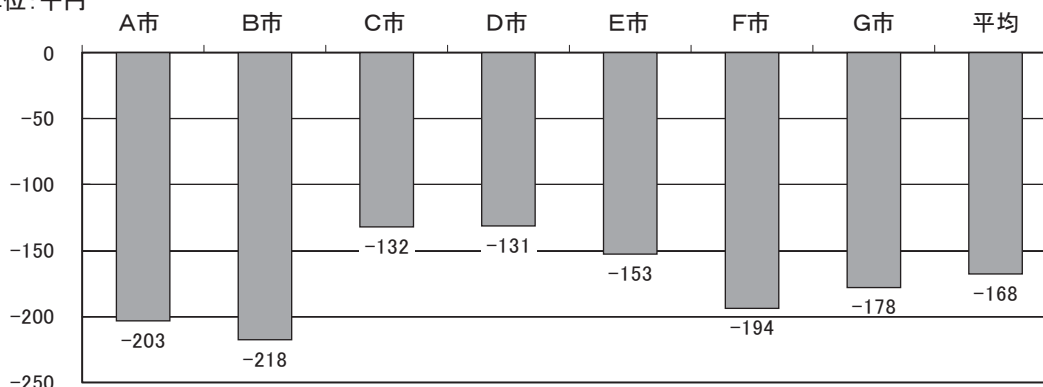
### ⑪ 住民一人当たりその他一般財源等

貸借対照表の純資産の部における「その他一般財源等」の、住民一人当たり金額を比較することで、各団体における赤字地方債残高や退職手当引当金に対する積立金不足額など、将来世代への負担の先送り金額が把握できる。

$$\text{計算式} = \text{その他一般財源等} \div \text{団体の人口}$$

【図表 19】

単位:千円



マイナスの金額が高くなっている団体の場合、退職手当債、臨時財政対策債等の赤字地方債の残高の多さに加え、退職手当引当金が多いことにより高くなっていると考えられる。一方、平均よりも数値の低い団体の場合、赤字地方債発行の抑制や職員数の削減による退職手当引当金の抑制、また退職手当目的基金の残高保有などにより低くなっていると考えられる。

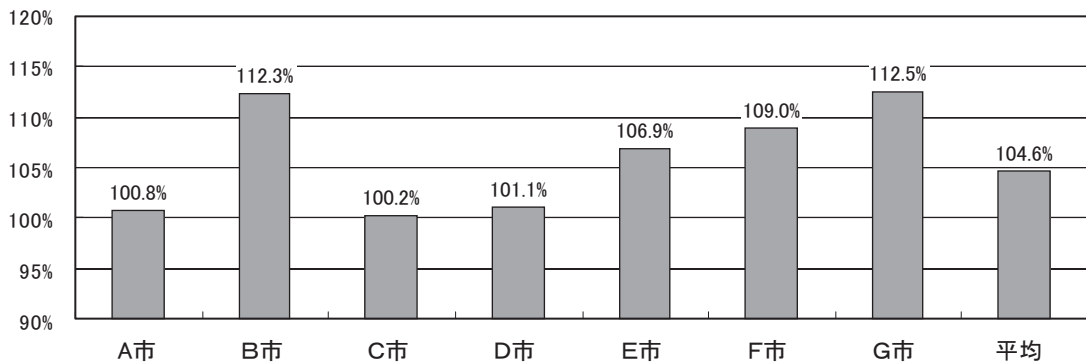
### ⑫ 行政コスト対税収等比率

行政コスト計算書における「純経常行政コスト」に対する、一般財源等の比率をみることで、その年度において行われた行政サービスのコストから受益者負担分を除いた純経常コストに対して、どれだけがその年度の負担で賄われたのかが把握できる。

計算式＝純経常行政コスト÷（一般財源＋補助金等受入（その他一般財源等の列））

※ 「純経常行政コスト」は行政コスト計算書、「一般財源」「補助金等受入」は純資産変動計算書の数値を使用する

【図表 20】



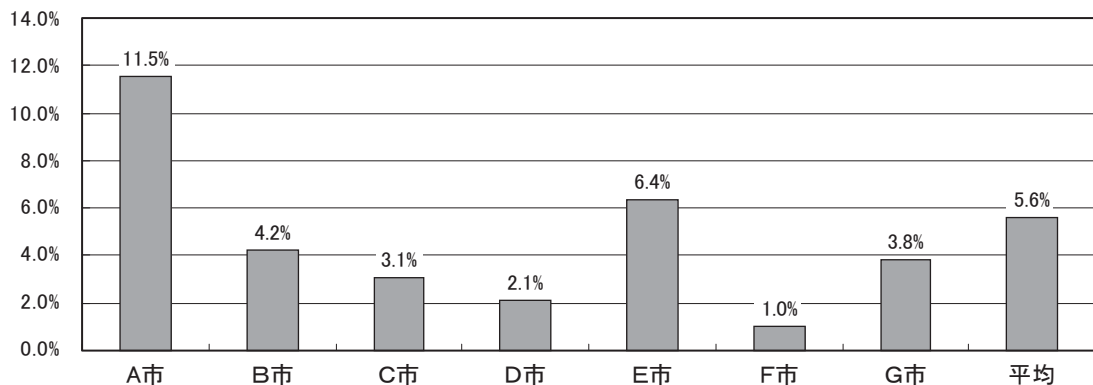
比率が 100%を超えている場合、過去から蓄積した資産が取り崩されて減少したか、翌年度へ引き継ぐ負債が増加していることになる。したがって、100%を下回っている団体があれば、その団体は当該年度において健全な財政運営を行ったといえる。いずれの団体も 100%を超えているが、その要因としては財源不足を補うための赤字地方債の発行により負債が増加したか、基金取り崩しにより資産が減少したか、もしくはその両方であると考えられる。

### ⑬ 基礎的財政収支対標準財政規模比率

資金収支計算書における「基礎的財政収支比率（プライマリーバランス）」に対する標準財政規模の比率から、各団体のその年度における実質的な地方債の増加（減少）率を見ることで、健全な財政運営が行われたかが把握できる。

計算式＝基礎的財政収支÷標準財政規模

【図表 21】



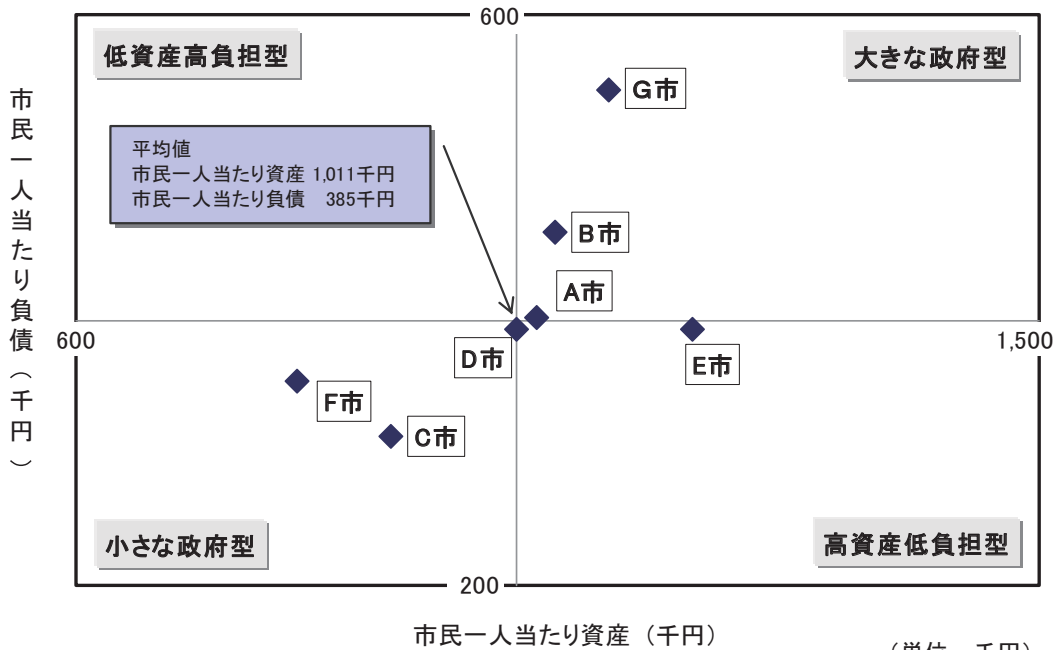
比率が0%を超えている場合、その年度における実質的な地方債は減少していることとなり、各団体ともに健全な財政運営を行ったといえる。A市の比率が高くなっているが、これは満期一括償還を実施したこと等により、一時的に元利償還金が増えたことによるものと考えられる。

#### ⑭ マトリックス分析

図表 22 は、資産と負債の関係を表したものであるが、各団体の平均を中央にした場合に、①一人当たり資産も一人当たり負債も多い「大きな政府型」、②資産が多く負債が少ない「高資産低負担型」、③一人当たり資産も一人当たり負債も少ない「小さな政府型」、④負債が多く資産が少ない「低資産高負担型」のどれに当てはまるかが分かる。

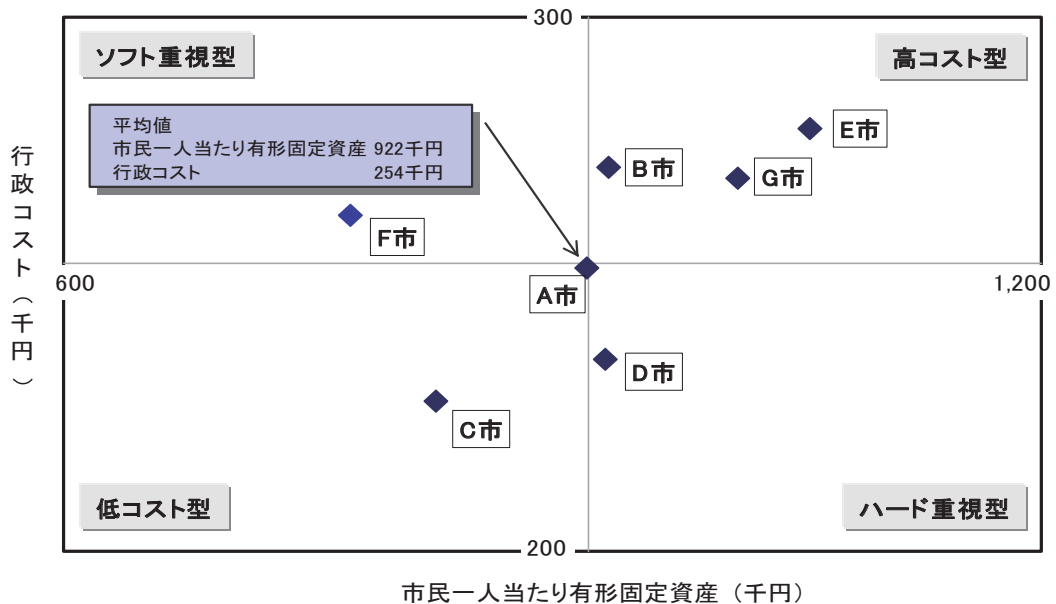
また、図表 23 は社会資本整備と行政コストの関係を表したものであるが、各団体の平均を中央にした場合に、①有形固定資産も行政コストも多い「高コスト型」、②有形固定資産は多いが行政コストは少ない「ハード重視型」、③有形固定資産も行政コストも少ない「低コスト型」、④行政コストは多いが有形固定資産は少ない「ソフト重視型」のどれに当てはまるかが分かる。

【図表 22】マトリックス分析 資産と負債の関係



項目	A市	B市	C市	D市	E市	F市	G市	平均
1人当たり資産	1,030	1,048	895	1,012	1,176	807	1,097	1,011
1人当たり負債	388	447	304	380	380	343	547	385

【図表 23】マトリックス分析 社会資本整備と行政コストの関係



項目	A市	B市	C市	D市	E市	F市	G市	平均
1人当たり有形固定資産	921	934	828	932	1,058	776	1,014	922
行政コスト	253	272	228	236	279	263	270	254

以上のような、さまざまな分析指標を活用して他団体との比較を行ってきたが、これに加えて自団体における経年比較による分析も含めて財政状況を把握し、今後の財政運営のあり方や、住民等に対するわかりやすい財政状況の説明に活用できるものと考えられる。

## (2) 市民への財政状況に関する情報提供

市民への財政状況に関する情報については、各団体においてさまざまな取り組みがなされており、例えば、①予算・決算の情報、②中期的な財政見通しの情報、③行財政改革による財政健全化を進める情報、④発生主義会計に基づき作成した財務書類の情報などがあげられる。

いずれの財政情報についても、財政を通じた政策の実現方策を住民に説明しているものでありとても重要であるが、財務書類の情報について、どのような提供のあり方が、住民にとってわかりやすく有益であるか検討する。

### ① 貸借対照表

単に作成した貸借対照表を提示するのではなく、表中に注釈を入れて内容を説明したり、主な資産や負債の内訳を入れるなどの工夫をすることで、貸借対照表が表している資産や債務の概要が住民にわかるようにする。

次に、経年比較や他団体比較などの分析結果から総合的に財政状況を判断して、今の資産・債務の多寡の状況はどうか、今後の財政運営にあたって資産・債務を増やしていくのか、また減らしていくのか、行政目的別に何を増やすのか、また減らすのか、などを説明する。

### ② 行政コスト計算書

行政コスト計算書には、行政コストとそれに対する使用料・手数料等の受益者負担金の状況が示されている。主な使用料・手数料は何なのかを注釈をいれることで住民にわかりやすく説明する。

次に、他団体比較を中心に、何にコストがかかっているのか、また本来適正に徴収すべき受益者負担金は何であるのかを把握した上で、現在の状況において何が過大なコストであり、また不足している受益者負担金は何であるかを説明し、今後それらをどのようにして削減し、また徴収していくのかを説明する。

### ③ 純資産変動計算書

純資産変動計算書には、資産から負債を差し引いた残余である純資産が1年間にどのように増減したかが示されている。受益者負担で賄うことができなかった行政コスト（純経常行政コスト）をどのような財源で賄っているのかわかる。この表にも注釈を入れて主な内容がわかるようにすることで住民にわかりやすく説明する。そして、純資産の増加・減



少の主な要因についても説明を加える。当然、住民から見れば純資産が増加しているほうがよいが、当面の財政運営上において減少が避けられない場合には、何が原因で今後も減少するのか、また今後どのような方策を立てて増加に向けて努力するのかを説明する。

#### ④ 資金収支計算書

資金収支計算書には、収支の性質を3つに区分して1年間の現金の動きを明らかにし、各区分ごとの収支額が示されている。また欄外注記には基礎的財政収支（プライマリーバランス）に関する情報が示されており、その年度における実質的な地方債の増加・減少が示されている。この表にも注釈を入れて主な内容がわかるようにすることで住民にわかりやすく説明する。そして、基礎的財政収支（プライマリーバランス）増加・減少の主な要因についても説明を加える。当然、住民から見れば基礎的財政収支（プライマリーバランス）が増加しているほうがよいが、当面の財政運営上において減少が避けられない場合には、何が原因で今後も減少するのか、また今後どのような方策を立てて増加に向けて努力するのかを説明する。

以上のように、各財務書類が表す数値について、

- ・ 注釈を入れることで具体的に説明する。
- ・ 経年比較や他団体との比較を行うことで、財政状況がどうなっているのか、またどうなってきたのかを説明する。
- ・ 今後の財政運営の方向性についても説明する。

これらの取り組みによって、活用の効果があるのではないかと考える。

## 2. 作成過程における活用方法

財務書類作成過程における活用方法について、まず1点目として各公共施設の維持管理担当課が所管している資産について、管理するための資産台帳を作成することとなるが、台帳作成の過程において資産を全て洗い出し、それを評価するという作業が発生する。各団体が長い歴史をかけて蓄積してきた資産を評価して資産価額を算出することがはじめてのことであり、売却できない行政財産にまで資産価額を算出することの意味など、さまざまな議論があるが、台帳整備を行うなかで不備や漏れの発見など適切な資産管理に向けた課題整理が進むものと考えられる。また、備品台帳についてもこの機会に整理を行い、貸借対照表に計上する資産のみを台帳整備し、それ以外は消耗品とするなどの事務改善に資するよう検討することも考えられる。

2点目として、売却可能資産の洗い出しとその評価については、資産・債務改革を推進していく上で非常に重要であると考え。遊休資産の処分や有効活用を進めるための基礎

資料として、台帳整備及び資産価額の算出することは、健全な財政運営のために資するものとする。

3点目として、貸付金・未収金の台帳整備については、その債権が回収可能であるのかを合わせて評価することで、回収可能な債権に対して集中的に人的資源を投入するなどの債権回収のための計画を立てることにつながり、適切な債権管理に資するものとする。

4点目として、退職手当引当金が負債として計上されることから、その債務に必要な資金を計画的に積み立てるために、退職手当基金の創設を検討したり、財政調整基金への積立額を増やす計画をしたりするなど、資産形成に資するものとする。

5点目として、資産の減価償却累計額から、更新しなければならない資産、処分を検討する資産の把握と、更新年次計画の策定など、公共施設の建替更新計画に資するものとする。



## 第6章 効果的な資産管理に向けて

本章では、今回の地方公会計改革の本質である「資産・債務改革」のうち、特に固定資産（公有財産）管理に焦点を当て、自治体における資産管理の現状と課題を整理するとともに、効果的な資産管理のあり方や具体的な台帳整備の実例などを紹介する。

### 1. 資産管理の現状と課題

#### （1）総務省方式に基づくバランスシートの作成

平成12年3月及び平成13年3月に公表された「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」などに基づき、多くの地方公共団体においてバランスシート等の作成に取り組まれていた。そして、これらに基づく経年比較分析、他団体比較分析などを行い、自団体の行財政改革に活用している団体も少なからずあった。

しかしながら、「決算統計情報を使っているため、有形固定資産の詳細な内訳を把握できない」「売れない道路が資産として計上されている」「滞納税金が全額資産として計上されている」などの課題や批判が寄せられていたのも事実である。そのため、バランスシート等の財務諸表の作成についてはある程度の普及が図られたものの、具体的な活用にまで至っていなかったケースが大半であった。

#### （2）資産・債務改革を志向した公会計改革推進の必要性

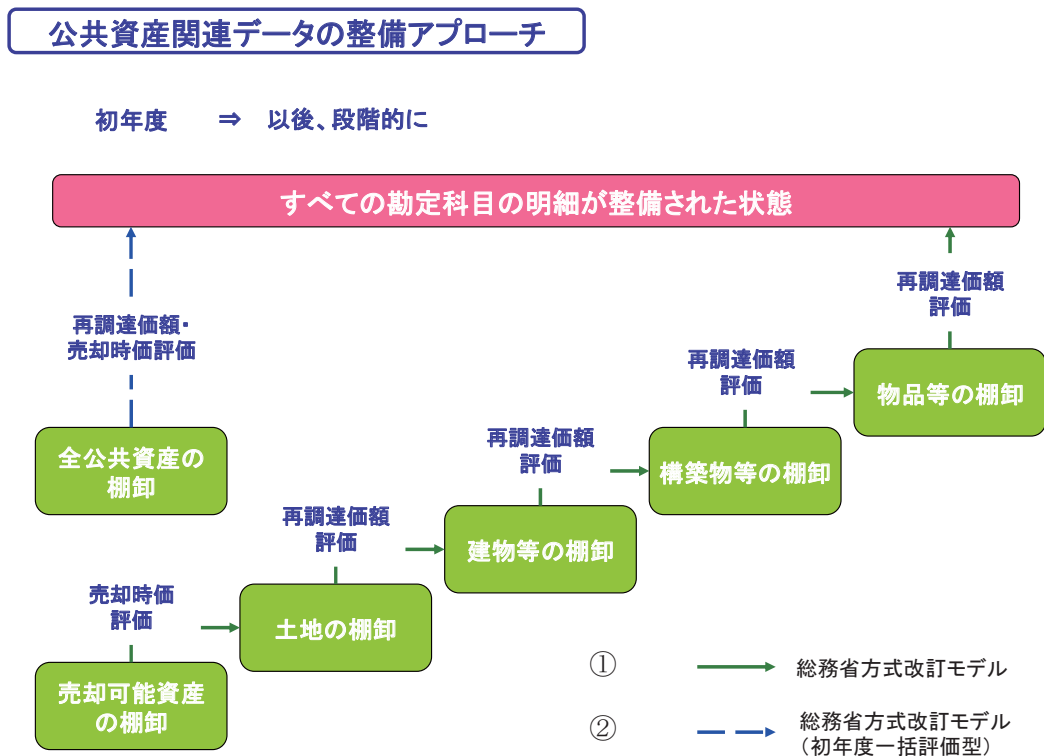
今回の一連の公会計改革の出発点は「行政改革の重要方針（平成17年12月24日閣議決定）」にある。「資産・債務の実態把握、管理体制を総点検するなど、資産・債務改革に積極的に取り組む」ことにあったことを踏まえると、単に財務書類を作成するための資産情報の整備（固定資産台帳の整備）にとどまらず、現況調査や地籍調査を適確に実施し、公有財産台帳情報の適切性を確かめることがまずもって必要であると考えられる。

そして、税金や使用料などの未収金についても、単に財務書類を作成するために回収不能見込額を算出するにとどまらず、債務者の名寄せを行った上で債務者との交渉を行うことにより、収納事務の実効性・効率性の向上につながることを期待できる。そのためにも、条例・規則の見直しや組織体制の見直しなどの対応策も含めじっくりと取り組むことが、資産の適切な管理のみならず、自主財源確保の観点からも重要と考えられる。

### (3) 資産情報整備のアプローチ

新地方公会計制度実務研究会報告書第 217 段落の【図 1】では、総務省方式改訂モデルに基づく資産情報整備アプローチについて触れられている(図表 1 参照)。①は売却可能資産から段階的に資産情報を整備していくアプローチ、②は基準モデルで通常想定されている開始貸借対照表作成時に一括して資産情報を整備するアプローチである。

【図表 1：総務省方式改訂モデルにおける資産情報整備アプローチ】



(出所：総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」第217段落)

公共資産(有形固定資産・売却可能資産)が貸借対照表に占める割合は9割前後であるため、資産管理改革の効果を早期に発現させる観点からは、②のアプローチを採用することは理想的であるといえる。しかしながら、実務研究会報告書第 212 段落において「一時にすべての固定資産について棚卸の実施と公正価値評価を行うことは、システム化も含め、相当程度の時間・労力と費用を要することが、これまでに整備を行った団体の事例報告から明らかになっている」と指摘されているように、全自治体が平成 21 年度までに財務書類 4 表の整備・公表が求められていることを踏まえると、現実的に②のアプローチを採用することが困難な場合が想定される。特に、資産台帳の整備に割くことのできる人員が限定される中小規模の自治体、資産台帳整備の前提となる公有財産台帳が紙ベースの情報である自治体、地籍調査の進捗状況が芳しくなく公有財産台帳に記載された情報と現況とが整

合しない公有財産を多数保有している自治体などがそれに該当すると思われる。

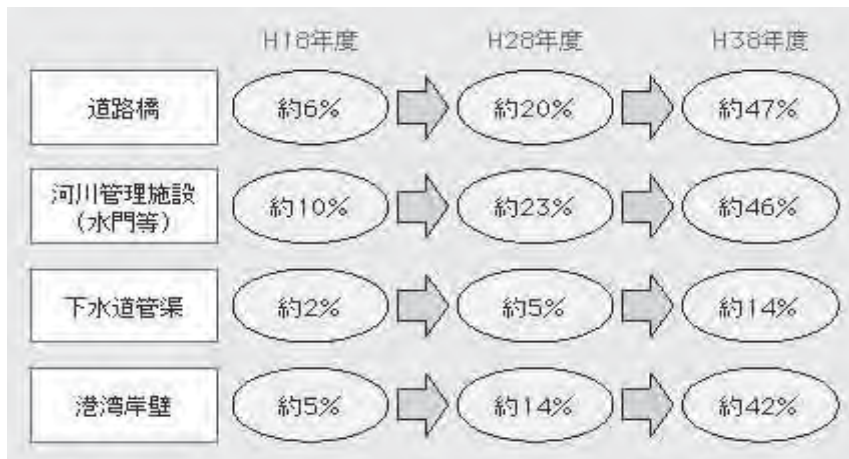
## 2. 効果的な資産管理

### (1) 老朽化する財産の維持更新への対応の必要性

昭和40年代から50年代に集中的に整備された社会資本がこれから10年ないし20年の間に次々と更新期を迎えることが想定され（図表2）、またそれに必要な財源が不足することも指摘されている（図表3 厳しい財政状況を考慮し、地方が管理主体の社会資本について、投資可能総額を2005年度以降対前年比マイナス5%として推計した場合）。

このことから、「ストックの状態を点検し、異常が認められれば、致命的欠陥が発現する前に速やかに措置し、寿命を延ばすことによりライフサイクルコストの低減を図るという『予防保全的管理』の導入」（平成19年度国土交通白書。図表4参照）が、必然的に求められると考えられる。

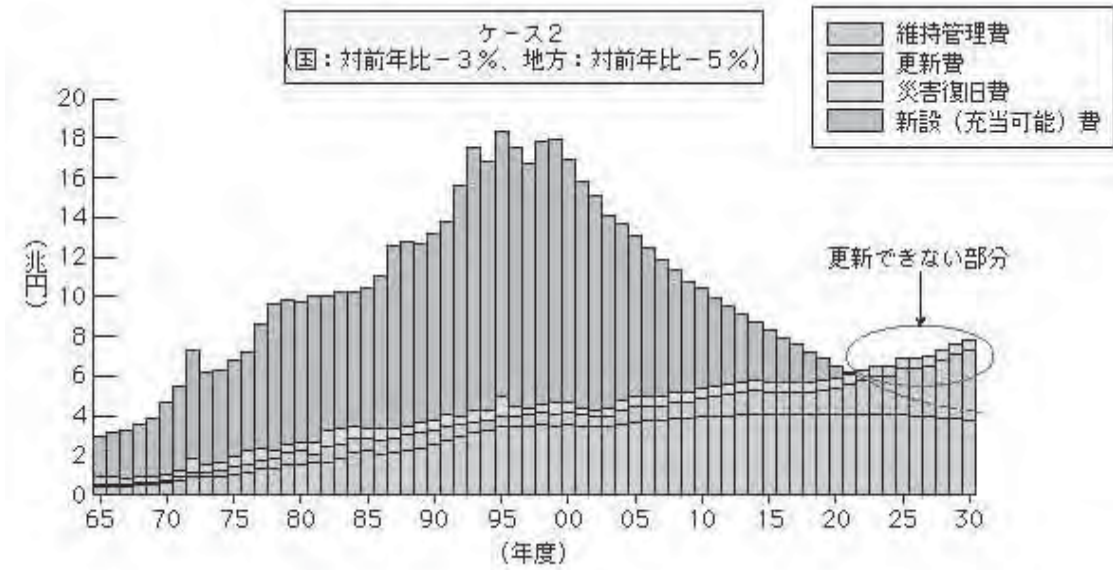
【図表2：建設後50年以上経過する社会資本の割合】



(出所：国土交通省「平成19年度国土交通白書」図表II-1-2-2)

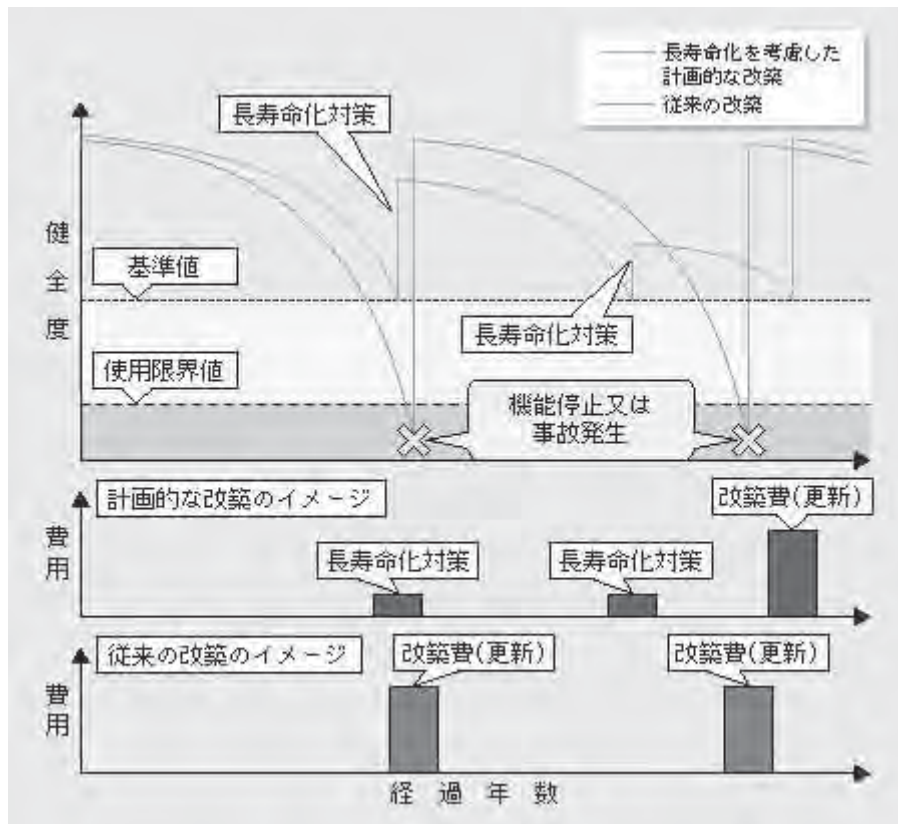


【図表 3：社会資本にかかる維持管理費・更新費の推計】



(出所：国土交通省「平成 17 年度国土交通白書」コラム)

【図表 4：予防保全対策を考慮したライフサイクルコストの低減】



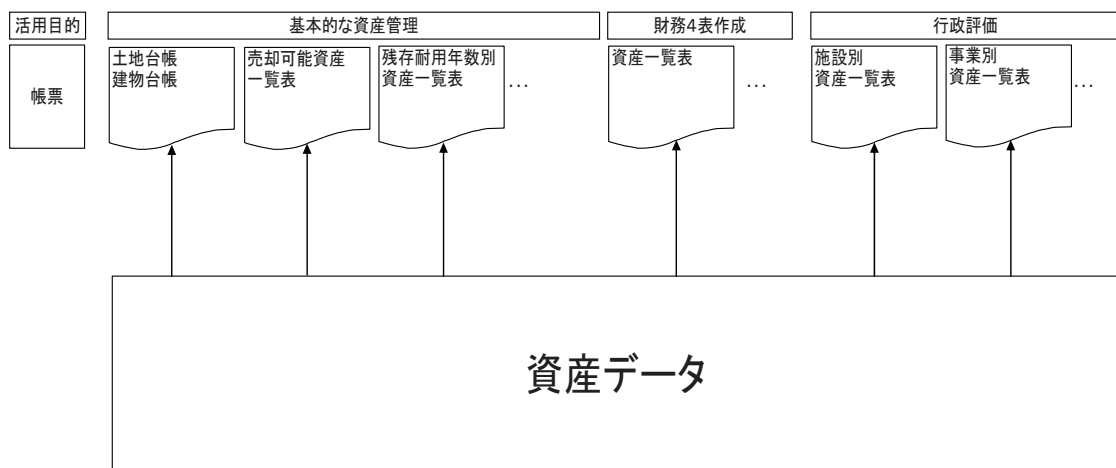
(出所：国土交通省「平成 19 年度国土交通白書」II-1-2-3)

## (2) 効果的な資産管理を志向した台帳整備

老朽化する財産の維持更新へ適確に対応していくためには、どの程度の維持更新がどの年度に到来するか、あるいはどの程度の「長寿命化対策」を行えばどの程度の延長しようが可能かといった情報を得ておく必要がある。そのためには、単に「庁舎1棟」といった公有財産台帳ではなく、「エレベータ」「空調」「電気設備」「外壁」などといった取替更新や補修可能な単位に区分して台帳整備を行うとともに、修繕履歴情報なども保持することにより、資産管理の充実を図っていくことが必要になるであろう。

また、すでに各地方公共団体で取り組みがすすめられている行政評価制度と連携するための施設別の資産データ・事業別のコストデータの整備も視野に入れた場合には、たとえば図表5に掲げるような一つの固定資産データベースを構築し、そこから必要なデータを抽出する方法を採用することが整備に多少の時間は要するものの、結果的に有効活用できるものになると考えられる。

【図表5：固定資産データベースとその活用】



### 3. 固定資産台帳の整備について（枚方市のケース）

#### （1）本市の公会計制度の整備

本市では、旧自治省が平成 13 年に自治体全体のバランスシート等の作成方法を示した「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」を公表したことを受けて、「バランスシート」と「コスト計算書」の作成に取り組み、平成 13 年度決算から公表を行ってきた。また、平成 14 年度決算からは、普通会計決算の分析に加えて、「バランスシート」と「コスト計算書」を解説した冊子「枚方市の財政事情」を作成し、ホームページでも公表する等の取り組みを進めてきた。

今後は、平成 19 年度決算で普通会計の財務書類 4 表を、平成 20 年度決算では全会計を連結した財務書類 4 表を作成し、公表していく予定である。なお、作成にあたっては、当面の間「総務省方式改訂モデル」で行っていくこととしている。

「総務省方式改訂モデル」では、全資産の評価を一括して行うのではなく、将来現金化することを念頭に置いた売却可能資産や税金等の未収金や貸付金の回収可能性評価を優先的に行い、段階的に資産台帳を整備していくこととなっている。

本市では、当面の間「総務省方式改訂モデル」に基づく整備を進めることとしているが、「総務省方式改訂モデル」であっても固定資産台帳については、順次「基準モデル」と同様の整備が求められていることから、当初より「基準モデル」に準じた固定資産台帳の整備を行うこととし、平成 20 年度当初から全資産を対象に固定資産台帳の作成に着手した。

#### （2）固定資産台帳と公有財産台帳との相違

これまでの公有財産台帳は、地方自治法で定められている公有財産を管理するために、各自治体において作成されるものである。公有財産台帳には決められた様式がなく、自治体によって様式や記載内容が様々なものとなっており、主に数量情報のみが記載されており取得価額等の金額情報が記載されていない場合が多い。このため、これまでの公有財産台帳では、今回の公会計制度改革の目的の一つである資産管理の充実のために活用する情報が不足している。そこで、新たに固定資産台帳の整備が必要となる。固定資産台帳は、自治体の保有する財産の適切な管理及び有効活用をはじめとした自治体経営に活用することを目的に作成されるものである。そのため、固定資産台帳では数量情報に加え、財務書類作成に必要な固定資産の種類・取得価額・取得年月日・減価償却費等の情報が必要となる。

【図表6：台帳記載項目一覧表（例）】

項目	補足
固定資産コード	固定資産ごとのコード
B/S科目(性質別)	土地・建物など固定資産の性質別名称
B/S科目(目的別)	総務省方式改訂モデルで作成する場合、総務・教育などの名称
予算執行科目	予算科目(総務費・教育費等)
施設コード	施設ごとのコード
施策コード	施策ごとのコード
事業コード	事業ごとのコード
所管部署(主管箇所)	資産を所管している部署など
所在地(設置場所)	資産の所在地(住所等)
用途	
構造	
耐用年数	
取得年月日	
供用開始年月日	
経過年数	取得して何年経過しているか
再調達価額	
取得価額	
減価償却費	再調達価額を耐用年数で除した金額
減価償却累計額	減価償却費に経過年数を乗じた金額
期末帳簿価額	再調達価額と減価償却累計額の差額
取得財源	国庫支出金、都道府県支出金、一般財源、地方債等に分類して記載
資産評価差額	再調達価額と取得価額との差額

(出所)「地方財務 2008年8月号」、137頁

### (3) 台帳整備のアプローチ

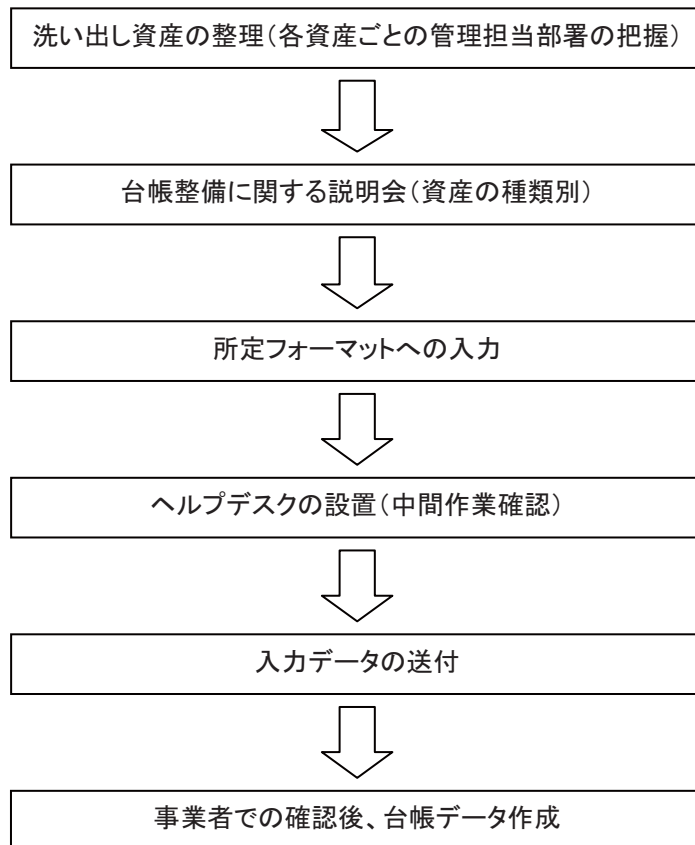
固定資産台帳の整備や財務書類の作成にあたり、それらの整備・導入の円滑化を図るとともに、導入後の事務処理をできる限り効率的に行える手法を構築するため、専門的な知識とノウハウを有する事業者からの支援を受けて進めることとした。

年間スケジュールと台帳整備における作業の流れについては、次のとおりである。

【図表 7 : 全体スケジュール】

	4月	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月
1. 全体計画検討	■								
2. 普通会計 開始BS作成支援		■	■	■	■	■			
①資産洗出しと価額算定		■	■	■					
②金融資産・負債の整理				■	■	■			
③普通会計開始貸借対照表作成					■	■			
3. 連結 開始BS作成支援				■	■	■	■		
①連結団体の整理				■	■	■			
②連結開始貸借対照表作成							■		
4. 平成 20 年度財務書類作成計画の策定							■	■	
5. 成果報告書作成								■	■
経過報告書								■	■
固定資産台帳								■	■

台帳整備における作業の流れ



まず最初に行ったのが、固定資産の種類（土地、建物、道路、下水、公園、車両、物品・・・等）の洗出しを行い、各資産ごとの管理担当部署を把握すると言った予備調査である。その上で、作業方針や作業分担、作業日程等の検討を行った。

次に、予備調査によって把握した担当部署を対象に台帳整備に関する説明会を行った。説明会では、台帳整備の趣旨説明や日程、データフォーマットへの入力内容・方法等、作業概要の説明を行った。また、データフォーマットへの入力情報と既存の各課所管台帳における情報とを突合し、入力する上でどのような情報が不足しているか、それによってどのような作業が必要となるかについて整理を行った。

なお、資産の種類によって、データフォーマットへの入力内容や既存の各課所管台帳の形態、資産評価する上での単価設定の考え方が異なることから、説明会については、資産の種類別に開催することとした。説明会の日程については、次の表のとおりである。

【図表8：資産別説明会日程】

日 時		内 容 WG	担当課
○月○日	13:00~15:00	土地、建物、機械装置、地上権	管財課
	15:00~16:30	学校施設内関係全般	教育総務課
	"	公園・競技場用・運動場	公園みどり・スポーツ振興課
	16:30~17:30	車両・運搬具	総務管理課
	16:30~17:30	電気通信事業用構築物、ソフトウェア	情報推進課
○月○日	10:00~11:00	金融資産・負債	財政課・会計課
	11:00~12:00	物品、備品	会計課
	13:00~16:00	道路関係全般	道路管理課
	13:00~15:00	下水関係	下水道管理課
	15:00~16:00	その他防災関連工作物	危機管理室
○月○日	10:00~12:00	予備	

次に、各担当部署において、所定のフォーマットへの入力作業となる。

フォーマットの入力項目については、主に、先に示した「台帳記載項目一覧表（例）」にある項目内容となっている。本市では、それ以外の項目として、既存の各課所管台帳と固定資産台帳の相互の整合性を、今後、より容易に保てるよう、各課所管台帳の台帳名やその台帳における整理番号などの項目を設けた。また、土地・建物・備品等、資産の種類



別に評価したものを同一の施設単位に集約できるよう、施設名称等の項目を設けた。一方、「台帳記載項目一覧表（例）」にある「取得財源」の項目については、過去に整備した資産の財源を細かく調査することは、かなりの労力を要することが予想されることから、フォーマットの項目からは除外し、貸借対照表における財源については、これまでの決算統計を基に算定した金額を引き続き使用することとした。

入力作業にあたっては、既存の台帳に存在する情報等については、それらを所定のフォーマットの形式に編集しデータ移行する等、既存のデータを活用することにより、入力作業における負担の軽減を図った。また、入力作業開始後、作業期間における中間的な打ち合わせの場を設け、作業を進める中で生じた質問事項等の整理を行った。これにより、入力作業の誤りを早い段階で発見し、余計な事務量の低減を図ることができた。

なお、各担当部署における作業に要した人員や日数等については、次の表のとおりである。

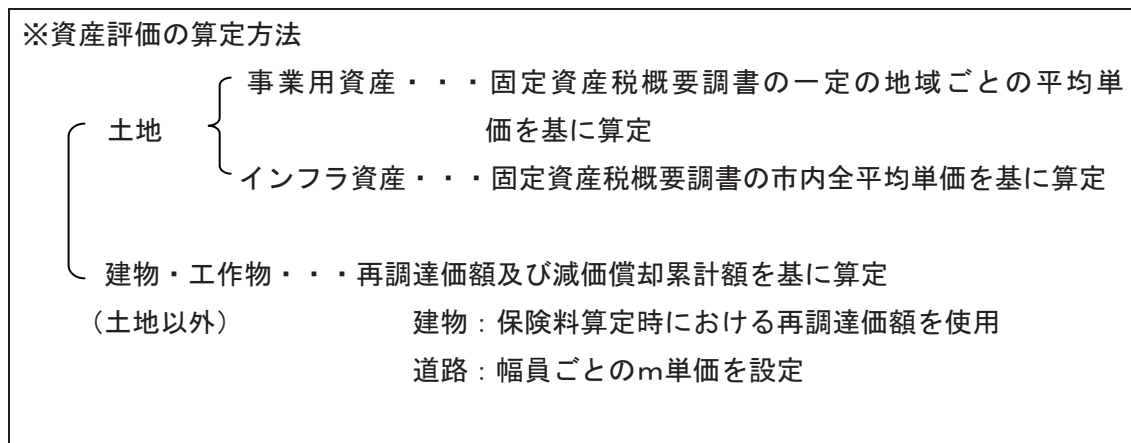
【図表 9：資産別データ量と作業人員】

項目	件数	人員	日数	業者協力
土地	21,145	1	20	
建物	1,627	2	5	
道路(認定道路)	2,989	1	18	有
トンネル	1	1	2	有
踏切	44	1	6	有
橋梁	251	1	10	有
自歩道	33	1	7	有
公園	608	1	14	
河川	57	1	30	
その他防災関連	27	2	1	
競技場	1	1	1	
運動場	75	1	1	
プール	212	1	1	
防球ネット	10	1	1	
機械装置	677	2	5	
物品	1,030	1	3	有
車両・運搬具	357	1	3	
ソフトウェア	15	1	5	
合計	29,159	21	133	

※「有」とは、各担当部署においてデータを作成する過程で、既存の台帳の作成を委託している業者等による支援を受けたことを示す。

入力完了したものについては、今回、支援を受けた事業者に対し送付し、事業者において入力誤りや入力漏れ、入力データに基づき算定された評価結果等の確認を行った。その後、事業者において貸借対照表における資産の項目別に評価結果の集計を行い、集計データを事業者より受領し、市において、再度、内容の確認を行い、最終的な固定資産台帳のデータを作り上げた。

なお、本市における資産評価の算定方法については、概ね次のとおりである。



#### (4) 台帳整備における課題と成果

今回台帳整備を進める上で、様々な問題があった。

まずは、必要となる情報の調査である。特に、取得時期よりかなりの年数が経った資産については、取得年月日等が分からず、その調査に時間を要することとなった。また、既存の台帳が紙ベースでありデータ化されていないものについては、フォーマットへの入力が手作業となり、入力に時間を要したことや入力誤りの原因ともなった。

次に、評価における問題点である。

工作物を評価する際、概算事業費等を基に再調達価額の資産別単価設定を行うこととなるが、単価を設定する上で検討に時間を要した。特に橋梁については、最近において本市では建設事例があまり無いこと、道路と一体整備であることから過去に建設した橋梁部分の事業費が不明確であること、また、橋脚部分の構造等により建設単価が大きく変わる事等から、単価を設定する上で時間を要することとなった。

また、適正に評価ができなかった資産が存在する。寄附等によって市の財産となったものの、台帳がそもそも未整備である資産があるが、こうした資産については、今回、適正な資産評価ができていない。例えば、開発行為等に伴って市に帰属された管理道路は、市道として認定しておらず、道路台帳がそもそも未整備であるため、今回、資産評価ができて

いない。このような資産については、引き続き台帳整備に努め、適正に資産評価ができた時点で改めて資産として計上していくこととした。

一方、台帳整備を進める上で、得るものもあった。

資産の適正把握である。個々の資産を洗い出すことで、これまで資産として計上されていなかった資産が、今回の資産の洗い出しに伴い適正に把握することができたことである。

例えば、寄附等による道路の内、市道として認定された認定道路については、道路台帳が整備されていることから、今回、資産評価することができた。これまでの資産の算定方法は、決算統計における投資的経費の積み上げによるものであったことから、このような市の支出を伴わない資産については、資産として計上されていなかった。

また、昭和 43 年以前については、決算統計の電子化されたデータが存在しないことから、それ以前に取得した財産については資産として計上されていなかった。主なものとして、本市では本庁舎や小中学校 22 校の用地等である。

また、これまでの方式では、除売却資産の反映が不十分であったが、個々に資産の洗い出しを行ったことから、除売却資産についても反映させることができた。

以上のように、台帳整備の過程においても、一定の成果を得ることができた。

本市では、まずは財務書類を作成することを目的として台帳整備に着手した。今後は、完成した財務書類や固定資産台帳をどのように活用していくのか。資産の老朽化の把握等の資産管理や各事務事業における行政評価等、様々な活用方法・目的が考えられる。それらについて十分検討して行きたい。

## 【 出典、参考文献 等 】

## ○ 書籍

- ・監査法人トーマツパブリックセクターグループ編著『新地方公会計制度の徹底解説～「総務省方式改訂モデル」作成・活用のポイント～』森田祐司監修、ぎょうせい、2008年
- ・公会計改革研究会編『公会計改革』日本経済新聞出版社、2008年

## ○ 雑誌

- ・小室将雄『Q & A新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用①』、月刊『地方財務』、第646号、pp. 116-122、2008年4月、ぎょうせい
- ・天川竜治・小室将雄『Q & A新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用②』、月刊『地方財務』、第647号、pp. 173-184、2008年5月、ぎょうせい
- ・小室将雄『Q & A新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用③』、月刊『地方財務』、第648号、pp. 99-106、2008年6月、ぎょうせい
- ・小室将雄『Q & A新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用④』、月刊『地方財務』、第649号、pp. 126-131、2008年7月、ぎょうせい
- ・宗和暢之・川口雅也『Q & A新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用⑤』、月刊『地方財務』、第650号、pp. 132-138、2008年8月、ぎょうせい
- ・鈴木亮『Q & A新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用⑥』、月刊『地方財務』、第651号、pp. 88-94、2008年9月、ぎょうせい
- ・小室将雄『Q & A新地方公会計制度 総務省方式改訂モデルの徹底活用⑧』、月刊『地方財務』、第653号、pp. 66-74、2008年11月、ぎょうせい

## ○ 報告書、通知等

- ・『新地方公会計制度研究会報告書』2006年5月
- ・『地方公共団体における行財政改革の更なる推進のための指針の策定について』2006年8月
- ・『新地方公会計制度実務研究会報告書』2007年10月
- ・『公会計の整備推進について（通知）』2007年10月
- ・『公会計に関するブロック説明会及び公会計の整備スケジュールについて』2007年10月
- ・『「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関するQ & A』2007年10月

## ○ その他

- ・総務省ホームページ（地方公会計の整備）  
<http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/index.html>

## 公開講座記録

### 事例報告(両モデルの事例研究)

#### 総務省方式改訂モデル

##### 「宇城市における公会計改革の取り組み」

宇城市総務部総務課 主幹 天川 竜治 氏

#### 基準モデル

##### 「各務原市における新地方公会計制度への取り組み」

各務原市都市戦略部財政課 調整官 鷺主 英二 氏

各務原市都市戦略部財政課 主任主事 嶽 翁輔 氏

日時：平成20年6月6日（金曜日）午後2時から5時

会場：おおさか市町村職員研修研究センター 第2研修室





**事例報告** 総務省方式改訂モデル

## 「宇城市における公会計改革の取り組み

## ～財務書類の作成から財務書類の活用へ～



天川 竜治 氏

(宇城市総務部総務課 主幹)

※ 当日の配布資料については、159頁以降に掲載しています。

**1. 宇城市財政分析****1-1. 合併による新設市 (スライド2)**

熊本県宇城(うき)市は、三角・不知火・松橋・小川・豊野の5町合併により、平成17年1月15日に対等合併を行い誕生した新設市です。人口は旧町とも1万人強で、合併により6万4,000人になりました。合併調整協議の中で、旧郡名の宇土(うと)郡と下益城(しもましき)をとり、「宇城」という名前になりました。宇城市の特産物としては、デコポンというみかんを見られたことがあると思います。もともと長崎県口之津で甘夏の台木に接いで作られたものだったのですが、旧不知火町で最初にその栽培が始まったことから、「デコポン発祥の地」とされています。

宇城市の現状は、平成19年度の一般当初予算が約247億円、18年度の財政力指数が0.42、経常収支比率が94.6%と、非常に厳しい財政運営を迫られています。本日は、その中で本市が作成した「総務省モデル」の連結財務書類を、どのように活用したかというお話をさせていただきます。

**1-2. 財政分析 (スライド3)**

では本題に入りますが、なぜ宇城市は財政分析を始めたのかというと、最初に「トップダウンによる財政分析」がありました。平成17年2月27日に市長選挙をもって就任した市長は、マニフェストに「民間手法による財政分析」を掲げていたことから、いきなり4月の頭に「連結の財務諸表を作れ」と指示されましたが、「6月には平成16年度の決算統計が確定するので、9月の通常の決算時期でよろしいですか」とお話ししたところ、「いや違う、6月の最初の議会で市政運営をどうするという話をするのだから、そこまでに資料がないと困るじゃないか」

と言われて、4月から6月の2か月で、普通会計、下水道や簡易水道等の特別会計と企業会計を合わせた連結の決算を作成しました。市長が早急に財務諸表の作成を指示されたのは、多分、合併されている市町村の方はよくお分かりになると思いますが、新市建設計画によると、公共施設ができる、住民福祉が手厚く得られる、その代わり負担はとて少ない「バラ色の新市建設計画」が作成されていました。市長はそれが本当に実現可能かどうか、宇城市開始時点の財務分析をして、資産・負債の状況を知りたいということだったわけです。

しかし、財務分析は、宇城市だけ見てもわからない部分があるので、類似団体、それも合併していない6万4,000人規模の団体と比較しました。合併していない6万4,000人規模の団体のあるべき姿を目指して比較を行い、10年後の合併特例措置が終わったときに、宇城市はどうあるべきかを判断しようということです。こうして将来の宇城市のあるべき財政状況を検討しました。先に申し上げたとおり、新市建設計画は「バラ色の新市計画」です。でも、実際にそのままでは新市建設計画がうまくいくわけがありませんので、この財政分析を宇城市の総合計画の基礎資料として、もう一度練り直したという形になります。

### 1-3. 財政分析結果（スライド4）

平成17年1月合併ですから、本来ならば6月まで待てば平成16年度決算統計で平成16年度の財務諸表が作成できたのですが、市長が6月議会に提出するというので、まだ合併する前の5町の数値を基礎として平成15年度財務諸表として作成しました。

分析結果に、どのような問題点があったのかというと、比較団体に比べて資産に対する負債の割合が高いことが分かりました。宇城市の負債比率（負債及び正味資産合計に占める負債の比率）は49.4%、負債と資産が1：1です。通常は、負債は1、資産は2という形で資産の方が多はずなのですが、宇城市の場合は公共施設整備の地域総合整備事業債や過疎債、辺地債という起債を過去に大量に発行し、負債の割合が高く、将来に対する負担も大きいということです。行政コストの中で人件費・物件費の比率が高いことが分かりました。行政コスト全体に占める人件費の割合が25%（4分の1）、物件費の割合が12.2%です。人件費は、平成15年度は市町村合併していないため、680人近くの職員と77名の議員がいました。比較団体（職員560人、議員28人）と比べると職員等が非常に多いということが分かりました。

また、将来バランスシートを試作し、いろんな数値でシミュレーションを行いました。本来は資産：負債が1：2がよいといわれているのですが、とてとても1：2にできるわけがないので、負債比率を50%から40%に10%落とす、あるいは人件費を10%落とそうということで22%、物件費も10%落とそうということで10.6%、それだけでもとても努力が必要です。この財政分析の結果で示したという形です。この段階では財務諸表を作成した段階となり、この分析結果をどのように行政経営に生かしていくかが、宇城市における公会計改革ということです。

## 2. 宇城市における公会計改革（スライド5）

まず、「行政運営」から「行政経営」へ、見えないコストを可視化し行政実態を把握します。

例えば、公民館1館当たりのコストはどれだけかかるのか、あるいは給食費1食当たりのコストはどれだけかかっているのか、なかなか見えないコストがあります。では、それを可視化して、行政実態を把握しようということです。

2番目、「全職員を巻き込んだ全庁的な意識改革」です。財務諸表は、財政課だけで作成したのではなく、下水道課、水道課等にバランスシートの作成をお願いして、私の方でそれを連結しています。

3番目、「市民の視点を取り込んだ改革アイデア」です、「施設白書」あるいは「包括年次財務報告書」を積極的に公開することにより、公会計改革を進めています。

## 2-1. 「施設白書」とは（スライド6, 7, 8）

「施設白書」とは、「白書」と付くのですから何かを調べたものだとは思われると思いますが、今まで施設は施設ごと、例えば何々保育園、何々図書館はどうだということで個別に評価されてきました。宇城市は、五町が合併しましたから5図書館、5公民館と何でも五つあるということで、類似施設がたくさんあります。また、公共施設に対する過剰投資ということで、当市には立派なホールが二つもあり、プールも三つも四つもあります。その有効利用対策として、類似施設も含めた相対評価による効率的な管理運営、統廃合を含めた適正配置、維持についての方策を検討するために出したのが「施設白書」です。

「施設白書」の具体的な中身ですが、一施設ごとに、どこにあるか、どういうことをやっているか、何時から何時まで空いているという形のを思い浮かべられるかもしれませんが、宇城市の「施設白書」には各施設ごとのバランスシートと行政コスト計算書が付いています。これは、財政課が作成したのではなく、どれだけ資産を持っているのか、一体幾ら行政コストが使われているのかを、各施設担当の方に各施設ごとに調べてもらう形で作成していただきました。行政コストには、減価償却も入れる、退職手当引当金も入れる、人件費も入れる、負債の償還額も入れる形で、本当のフルコストで算出し、収入は、各施設ごとに、使用料や負担金から、受益者負担率まで算出しています。そこまでしないと、具体的な内容が分からないからです。

施設別分布グラフによる評価分析の一例をお見せしますが、これを作成されたのは図書館長です。5館あって、E図書館は1日当たり20人ぐらいしか来られません。1冊当たりの貸し出しコストが1,300円ちょっとかかっています。1,300円もかかるのなら、買って送った方が安いです。また、B図書館は1日当たり400人を超える利用者がおり、1冊当たりのコストは200円ぐらいです。図書館は無償の原則という意識から、1冊当たりどれぐらいコストがかかっているかを自分たちで計算し、行政コストを意識していただく必要があります。この後、E図書館は、翌年度は正規職員を1名増員し、絵本の集い、あるいは親子読み聞かせ教室などを新規に実施していて、多分、1冊当たりの貸し出し数が伸びているはずなので、1冊当たりのコストは下がっていくという形で改善されています。やはり、数値で見える形にしなければ、「人が来ないですね」「そうですね。仕方ないですね」という話にしかならないのですが、具体的数値でみると、「どうにかしなければ」という話になります。このように、同種グループによるマトリックス詳細分析することによる行政コストの可視化が有効です。この統計の取り方は1冊当たりの単価ですが、1食当たりとか一人当たりという形でいろいろなコスト分析、あ

るいは来場者の分析ができます。この分析は担当職員自身が作りますので、施設別BSあるいは行政コスト計算書によるコスト意識を持っていただけます。

次に、3役・部長へ向けて担当課長による「調査結果と将来計画」に対するプレゼンテーションです。調査したものを基に各担当、例えば保育園でしたら子ども福祉課長、学校でしたら学校教育課長が、市長・助役・収入役あるいは部長の前で、「うちの施設は3年後までにどういうことをする」「今後どういう方向で行く」というプレゼンテーションします。各課長は、自分のところの施設はどのような状況であるかを把握しなければならず、方向性についても協議が必要となります。

そして、「施設白書」を公表することにより、議会あるいは住民の方への客観的な資料提供となります。

## 2-2. 補助金評価シート（スライド9, 10, 11）

また、行政コスト計算書の中で、他の団体に比べて補助費等が非常に多いという状況が出てきました。宇城市は合併団体ですので、合併協議の中で最高のサービス、負担は低くといった方針の中で補助金等は全然減っていません。

それではいけないということで、宇城市行政改革大綱の中で、補助費等を市全体で平成21年度までに毎年4,000万円削減しようという方針を決定し、各担当者には目標に向けて3カ年の具体的な計画を立ててもらいました。補助金ですから各種団体等に対して、「今年で切ります」は出来ないので、今後3年間かけてどうやっていくかという方向性を出していただきました。

また、必要性、有効性、効率性の三点から評価し、それプラス、担当課にも絶対評価してもらいました。担当課に客観的に補助金を評価してくださいということです。

そして、事業ごとにAからDの4段階による予算配分を行います。担当課は絶対評価ですので必要性を主張しますが、所管部に「AからDまで相対評価を付けてください。財政課が25、25、25、25の形で割りなさいということは絶対になくて、10%、20%、30%、あとは40%と、必ず減るような相対評価をしてください」とお願いしています。

具体的には、補助金評価表では、まずは必要性を評価します。それが本当に市として必要か、あるいはそれが有効か、そして効率性です。担当課は、多分必要と判断します。よほどでないといけないとは書きません。そして、所管部では各部長がAからDまでの相対評価をします。それは減る方向での相対評価です。一番問題となるのは、今後の見通しをどうするかということです。補助対象先に、平成19年度はどういう見直しをします、20年度はどういう見直しをします、21年度はやめると、基本的にはすべての補助金に対して有期でやってくださいという形で今後の見直しをします。

補助金評価シートの効果としては、まず補助団体へ終期設定を含めた提案が行われるようになりました。原則3年見直し、原則3年で廃止です。また、予算編成における詳細な資料となります。「その補助金は本当に必要ですか」と予算査定の中でお聞きすると、「必要です」という言葉しか返ってこず、「では、その団体の内容は何ですか」「前から出しているの、そのままです」という状況でした。今回、補助金評価シートで、設立年度や開始年度、あるいは繰越金の有無といった具体的なことまで全部把握していただく形になっています。

それプラス、枠配分予算に宇城市も転換しましたので、各部長にも枠配分の中での判断材料

にいただいています。一律カットではなく、必要な事業への重点的な予算配分が可能になってきています。よく、文句が出ないように一律に対前年度10%カット、5%カットというやり方をしますが、そうではなく、必要性自体を検証していただくことで、補助金のスクラップアンドビルドが可能になります。

### 3. 「総務省方式改訂モデル」作成実務（スライド12）

もともと「総務省方式モデル」というものがあります。その「総務省方式モデル」と「総務省方式改訂モデル」の違いは、まず、有形固定資産の把握の仕方、2番目に売却可能資産の把握の仕方、3番目に投資及び出資金の把握です。例えば財産に関する調査の中で100万円出資金と書いてあれば100万円でしたが、これから先は100万円出資金は本当に100万円分の価値があるかを見極めなさいというのが「総務省方式改訂モデル」の基になっています。

そして、貸付金、未収金の把握です。今までの「総務省方式モデル」では、100万円貸し付けると必ず100万円戻ってくるので、貸付金は100万円と上げていました。では、「総務省方式改訂モデル」はどうかというと、100万円貸しているのだけれど、今までの実績からすると100万円ではなく70万円しか返ってこないということであれば、実際資産としては100万円ではなく70万円を上げよう、実際の入ってくる価値で評価をしようということです。未収金の方も一緒ですが、税金について、今までは未収金の額をそのまま上げていましたが、今回の「総務省方式改訂モデル」では未収金の中で何パーセント取れるかというところまで踏み込んでいます。

#### 3-1. 有形固定資産の算定（スライド13）

具体的な有形固定資産の算定は、当初は総務省のLGWANのデータから取得していただく形で、簡易的なモデルでやることになりましたが、今後には各団体に固定資産台帳を作る作業が入ってくると思います。今まで紙のデータの資産台帳が、果たして正しいかどうかを見極めなさいということです。宇城市にも固定資産台帳はありますが、1回も現地を調査していない台帳なので非常に怖い台帳です。実際の資産の増減を有形固定資産という形で上げなさいということです。

そして売れるもの、例えば当市には旧庁舎跡地、あるいは道路残地があります。それらは売れる分として別個に見なさいということで、売却可能資産として上げる形になります。

#### 3-2. 売却可能資産の把握（スライド14）

では、売却可能資産、売れる土地とは何ですかという定義ですが、総務省のQ&Aでは、段階的に把握してよいということで、まず、予算に上がっているものを把握する。次に、これは売れるだろうというのを委員会で把握しているレベル。宇城市も現在はこのレベルです。そして、普通財産のうちで活用が図られていない公共資産の把握。普通財産が全部把握できていないとここまでできないのですが、宇城市も今年いっぱいやりようかと思っています。



4 番目に、すべての普通財産も売却可能資産として把握する。5 番目が、本当の最終形はすべての普通財産及び将来用途廃止が予想される行政財産まで含めて売却可能資産として把握するという形です。

### 3-3. 投資及び出資金の把握 (スライド 15)

続いて、投資及び出資金を把握をどうやって把握するか、それが正しいかどうかということです。第三セクター・土地開発公社は、もちろん議会への報告が必要なことから、決算書がすべてにありますのですぐ分かります。

問題なのは、出資団体、出損団体です。いろいろな団体がありますが、ほとんどが都道府県の外郭団体だと思いますが、その情報を取っていただくということです。その中で、名前が変わったり、統廃合したりしたところがないか。財産に関する調書では、「どこどこ団体に 1 万円の出資金」と書いてあるにもかかわらず、実際にその団体は消えてなくなって、違う名称に変わっていたということが実際に宇城市でもありました。出資金を毎年確認するわけではないので、財政に関する調書と異なる状態になっていたりするわけです。

### 3-4. 貸付金、未収金の把握 (スライド 16)

次に、貸付金、未収金の把握については、先ほど来申し上げているとおり、今までのように 100 万円貸したら絶対に 100 万円返ってくる、あるいは税の滞納金は全額入ってくるという考え方ではなく、例えば長期延滞債権というのは N-1 年度、決算書でいうと過年度分を上げてくださいということになっています。また、現年度で課税したもの、あるいは現年度で調停を上げたものが未収金となります。それから、奨学資金や災害援護資金などの N+1 年度以降のもの、来年以降に幾ら残っているかというのが貸付金になります。ですから、今までの決算統計では、長期延滞債権も未収金も貸付金も一緒にまとめて貸付金という整理をしていましたが、今後、貸付金は長期延滞債権と未収金と貸付金という形で 3 分割が必要になってきます。

また、回収不能見込額というものを出します。100 万円の貸付金が 100 万円戻ってくるのではないかということで、うちの場合は過去 5 年間の平均不能欠損額を用いています。ただし、これは総務省報告書の中では 100 万円以上については個別にやりなさいという形で、各団体によって回収不能見込額を算定してくださいということになっています。

## 4. おわりに (スライド 17)

最後になりますが、公会計改革は財務諸表の作成が目的ではありません。「総務省方式改訂モデル」、あるいは「基準モデル」「東京都モデル」を作る、作り上げる、それを公表することが目的ではなく、自らの実態を客観的にとらえ、そこから見えてくる行政課題をどうやって解決していくかを考えることが大切なのです。私も財務書類を作りなさいといわれて、最大の抵抗勢力となり嫌々作りました。市長のトップダウンがなければ、「作った」で満足していたと思います。実は平成 13 年度から旧町で「総務省モデル」を毎年作っていました。毎年財務諸



表を作り、広報誌に載せ、議会に報告し、それで終わりでした。でも、宇城市ではそうではなく、そこから出てきた課題をどうするか。毎年違う仕組み、施設白書なり補助金評価、あるいは包括年次財務報告書を出しています。平成20年度は、政策評価を入れる予定で予算化しています。そのような形で、順次、行政経営課題を解決していこうということです。

そして、それに加えて内部の視点では見えない部分があるので、市民に積極的に公開する、あるいは、専門的な知識を持つ学識経験者をお招きして意見を聴くという形を取っています。

## 事例報告

## 基準モデル

### 「各務原市における新地方公会計制度への取り組み」



鷲主 英二 氏

(各務原市都市戦略部財政課  
調整官)



嶽 翁輔 氏

(各務原市都市戦略部財政課  
主任主事)

※ 当日の配布資料については、168 頁以降に掲載しています。

(鷲主) 各務原市は、平成 20 年 3 月末に「基準モデル」に基づいた財務諸表を作成し、発表しました。本日は、その事例報告をさせていただきます。私は財政課に配属されて、今年で 9 年目に入ります。今まで、旧総務省方式のバランスシートや「各務原市の台所事情」など、いろいろな形で市民の方向けに各務原市の置かれた財政状況を説明する書類を作ってきました。しかし、いかんせん、ただ作るだけだったという自己反省があり、今回は「基準モデル」で財務諸表を作成しましたが、各務原市の置かれた今の市の財政状況をきちんと把握して、それを市民・議会・金融機関に対して明確に説明したい、それが財務 4 表を作成する大きなきっかけでした。そういった点も含めまして、各務原市における新地方公会計制度への取り組みについて、嶽よりご説明させていただきます。

#### 1. 各務原市の概要 (スライド 4, 5)

(嶽) 各務原市は岐阜県の南部にあり、名古屋市から 30 キロ圏内、電車で 30 分程度の場所に位置しています。以前は、名古屋市のベッドタウンとして大規模な団地造成が行われていました。各務原市のちょうど真ん中に岐阜の航空自衛隊基地があり、基地の町としても知られています。人口は最近 15 万人を超えた、中規模の都市です。予算規模は、今年度初めて一般会計で 400 億円を超えました。

#### 2. 新公会計制度導入までの経緯 (スライド 6)

新公会計制度の導入に各務原市が早めに取り組んだ理由として、二つの大きな背景があります。一点は、夕張問題などによって、自治体の財政状況をきちんと外に向かって説明する必要が

出てきたのではないかという認識を新たに持ったことです。地方債の借入れは、政府系からどんどん民間の資金へシフトしています。当市でも、最近ほとんど民間の資金から借入れをしています。今後は、財政状況を示す書類を開示している団体、あるいは開示していない団体、それから財政状況が良好な団体、あるいはそうでない団体、それぞれの団体に対する資金調達  
の利率がずっと一緒なのかどうか、違ってくるのではないか。あるいは、こちらからきちんと  
財政状況を開示して、少しでも安く有利な金利で借入れを行いたいということから、金融機  
関に対する I R 活動（Investor Relations：企業が投資家に向けて経営状況や財務状況、業績  
動向に関する情報を発信する活動）の重要性も再認識したということがあります。

もう一点は、各務原市の財政運営に対して、「各務原市は財政状況は良好というけれども、  
人口規模に対して歳出予算が少ないのではないか」、あるいは平成 19 年度に不交付団体になっ  
たわけですが、「各務原市は不交付団体に移行したら、交付税措置のある地方債はどうなるのか」  
という意見や質問を、特に議会から頂いておりました。そういったこともあり、交付税算入と  
いう概念を除きまして財務諸表を作成し、より理解していただくためのプラスの説明材料とし  
て新公会計制度に取り組みました。

市民・議会、それから金融機関に対してきちんと財政状況を説明したいということが、最初  
の出発点となっています。

### 3. 新公会計制度導入までの検討（スライド 7, 8, 9）

そういった出発点に基づき、「基準モデル」を選択しました。現在の市の資産をきちんと把握  
したい、それから事業費に対するコストを明確にしたい、次世代への財政的な負担をきちん  
と説明していききたいというメリットを優先したという形です。

「基準モデル」と聞くと、事務的な負担が増えるのではないかという危惧があると思います。  
当初、私どももそういった懸念があり、各務原市の内部だけで作成していくのか、あるいは外  
部支援を受けてやっていくのかという議論があったわけですが、最終的には株式会社 ABM の支  
援を受けました。異動によってどんどん人材が替わりますし、「基準モデル」を選択している  
ということもありましたから、システムを導入してシステムチックに継続して財務諸表を作成  
していききたいと考えたわけです。

また、実務研究会から報告書が出されていますが、報告が出るたびに細かいところが変わっ  
ていたりして、その辺は市役所の人間だけではなかなか読み切れないのではないかというこ  
とで、会計の専門の方に支援をいただきましたということもあります。

それから、費用的な問題もありました。各務原市は、平成 17 年の秋ごろに公会計に関係な  
く財務会計システムを入れ替えていましたので、その後にさらに公会計のためだけにもう一度  
財務会計システムを入れ替えるということは考えづらかったということがありましたので、後  
付けでドッキングできるようなソフトということで、株式会社 ABM を選択しました。

東京都のように、各職員がシステムエラーが起こるたびに複式簿記を意識してやっていくと  
いうことは、財務会計システムを入れ替えたときですら結構混乱がありましたから、難しいと  
いうこともあり、「基準モデル」で外部支援を受けてやっていこうということになりました。

#### 4. 市役所内部の推進体制の強化（スライド 10, 11）

「基準モデル」を選択して財務諸表作成に取りかかるときには、資産の開始時残高、あるいは資産の把握などで各関係課にデータの提供を依頼する必要があります。そのため、これは各務原市で最も重要と考えているところですが、市役所内部の推進体制の強化を行いました。

まず、取りまとめ課の決定ということで、団体によって内部の組織はいろいろあると思いますが、各務原市の場合は財政課で取りまとめました。これは、財務諸表を財政運営のツールにしたいということ、それから頂いた情報を財政課で一元化して、どういう情報が集まってきているのかを把握したいということがあったからです。

また、これは各務原市独特かもしれませんが、本市では各部を代表するような取りまとめの課、主管課を設定してあります。その主管課の課長を集めて説明会を開き、財政課の課長から協力を依頼しました。その中で、「基準モデル」による財務諸表の作成の目的・趣旨、制度の概要、各部課の役割などを説明しました。その説明会の後、各主管課の課長が各部へ戻り、各部内の課長、それから各課長から各課員に伝達し、依頼しました。

それから、会計士を呼んで関係各課が公会計の勉強会をしました。財政課の中でも簿記について明るい職員はあまりおりませんでしたので、本当に簡単な勉強ではありましたが、複式簿記というのはどういうものか、あるいは公会計制度とはどういうものかというお話を会計士の方にさせていただく機会を設けたわけです。本当は広く呼びかければ良かったのですが、時間の関係で財政課と管財課、それから情報推進課の職員に出させていただきました。これによって、財政課はやるやると言っているけれど、どういうことをやろうとしているのかということ、関係課の方たちにある程度イメージしていただけたのではないかと思います。

実際の推進体制は、平成 19 年度 1 年間でミーティングを 14 回重ねてきました。メンバーとしては、平成 19 年度は財政課が 8 名おりましたが、課長以下 4 名で対応しました。月 2 回ぐらい、1 回大体 4 時間のミーティングになりました。基本的には、あらかじめ株式会社 ABM から確認事項・質問事項をリストアップして提示していただき、極力財政課で回答しました。対応が難しい場合は、財政課から担当課の方に確認をして、財政課で回答しました。それでもなかなか難しい場合は、ミーティングに各担当課の担当者に 1～2 名出させていただきました。公会計の内容上、契約管財課、あるいはシステムを導入する関係がありましたので、情報推進課の方にはほぼ毎回ミーティングにお付き合いいただきました。

#### 5. 実際の作業（スライド 13, 14, 15）

実際の作業としては、最初は平成 18 年の秋ぐらいから、平成 19 年度予算の編成に公会計の予算を乗せるために、いろいろな業者のお話を聞きました。

平成 19 年 5 月になりまして、キックオフミーティングということで初めてのミーティングをしました。そして、7 月に庁内協力体制の確立、先ほど申し上げましたように説明会を開いて依頼させていただき、勉強会も同じく 7 月の初旬にしました。6 月から 7 月には、データの把握、分析ということで作業を進めました。基本的には、株式会社 ABM から質問リストを頂き、私ども財政課の方で回答するというスタイルです。

平成19年10月ごろから、こちらから提供したデータの株式会社ABMでの分析の段階に入り、単式会計のデータをシステムで自動的に複式仕訳けに変換していくための変換定義を設定していく作業をしました。

そして平成19年12月ごろ、試作による財務諸表ができて、検証し、何とか平成20年の3月末に4表を公表しました。

## 6. 新地方公会計制度における各務原市の資産評価基準（スライド16）

ここからは、実際の資産の評価方法を紹介させていただきます。

「基準モデル」といいますと、きっちり100%資産評価をするというイメージがあると思いますが、総務省の研究会の報告書を読むと、必ずしも一通りだけのルールが書いてあるわけではなく、こちらである程度条件決めをしなければならなかったり、それから公正な価値で評価してくださいというような言葉があちこちに出てきます。私どもも当初、公正な価値は一体どうやって評価すればいいのか、土地なら鑑定評価がすべて必要なのか、あるいは別の方法があるのか、その辺の初歩的などころで戸惑いました。

ただ、最終的には、公に対して明確にできるルールを決めて評価を行うことで公会計の公平性、透明性は保っているといえるのではないかと解釈し、作業を進めました。開始時簿価に対して、取得価格が判明した場合と判明しない場合で分け、資産評価のルールづけをしました。具体的に一つひとつ紹介したいと思います。

### 6-1. 道路・橋梁・トンネル（スライド17, 18）

まず、道路については、完成日をどうとらえるかという点があるかと思います。公会計ですから、今までなかった減価償却という概念が発生してきます。完成した日からそのものの価値がどんどん下がっていく、そういう部分を計上していく必要があるということで、完成日をとらえるということが非常に重要になってきます。道路ですから、1年で1本すぐに造れるものではありません。何年もかかるものがあります。完成日といってもなかなか難しいので、各務原市の場合は交付税の報告などで使っている供用開始日を完成日とすることに決めました。

また、資産評価自体については、最近造ったものは大抵価格がはっきりしていますから大丈夫なのですが、はるか昔からあるような道路や本当に造った価格が幾らかはつきり分からないものにつきましては、幅員別標準工事費という一覧表を作りました。6段階の幅員別に分けて標準的な工事費を設定し、評価しました。総務省のモデル事業であった岡山県倉敷市でもこういった方法を取られています。倉敷市は4段階分けだったと思いますが、今回、私どもは交付税の方で国に報告するときの幅員区分を基に作成しています。

この表の金額自体は、歩道の有無、あるいは片側なのか両側なのか、側溝があるのかないのか、それから車線が1本なのか2本なのかということですごく変わってくると思いますが、そこは道路課に無理を言いまして、各務原市でこの幅の道路を造るのであれば標準的に一体幾らなのかということで作っていただきました。

道路台帳につきましては、当市では路線数にして5,000本くらいを管理していますが、平成



10年以前は紙ベースで管理しており、書き方も少しあいまいで供用開始日自体がはっきりしないものもありました。そういうものに関しては、企業会計の実務上の慣例で用いられている方法と同様に、耐用年数の半分について減価償却は済んでいると見なす方法を採用しました。

また、当初、総務省の実務研究会の報告書では、道路の底地は評価しないということでしたが、最終的には底地の取得価格を開始時簿価とするということになりましたので、取得価格を明確にする必要が出てきました。しかし、取得価格自体がなかなかはっきりできないという壁にぶち当たり、これも底地専用の市の平均的な固定資産の価格を作成して、その単価で評価しました。どの自治体でも、山林を除いて大抵くまなく道路が走っていると思います。その道路一本一本の鑑定を取るのにはお金も時間もかかると思います。当市では、市の平均的な価格を出し、それをもって評価するという条件付け、ルール決めをしました。

それから、橋梁については、大きいもの、長いものに関しては、橋げたの高さや上部の幅員、あるいは河川の条件によって工事費がものすごく変わってくるということがあって、単価で設定するのはなかなか難しかったため、14mを超えるものについては個別に把握して評価をしました。14m未満に関しては、本当に昭和初期や大正時代に造ったような、金額もはっきりしないものも多かったので、直近の橋梁の工事費を参考に単価を作り、そういった取り決めの上で評価しました。

## 6-2. 土地・建物・備品（スライド 19, 20, 21）

土地については、最近のものはそのまま買った価格を使うわけですが、評価額の不明なもの、例えばはるか昔から持っているものもありますし、寄附で頂いたものなどはそもそも評価したこともないわけです。しかし、すべて鑑定しようと思うとすごい鑑定額になってしまいますので、そういった点を考慮して、こちらも市の固定資産税の概要調書の方から六つの単価を作って評価しました。市街化区域の評価額と調整区域の評価額に分けて、その中で宅地と雑種地、それから山林の地目、あえて三つに割り振りをし直して平均的な価格を出し、それを評価に当てはめました。この平均価格を計算する段階ではいろいろ試行錯誤しまして、逆に税の担当に実際の価格との乖離を見ていただきながら単価を作って、最終的にこの価格に収まったという状況です。

先ほどの道路の底地の単価については、市の平均価格がありますが、各務原市には真ん中に自衛隊の基地がありますから、山林と自衛隊の部分を除いた上で平均価格を出して、それを道路の底地の平均価格としています。

ほかにも備品等いろいろありますが、このような方法で資産の評価をしました。資産評価につきましては、取得価格が分かるものはいいですが、取得価格が使えないもの、分からないものをどうやって評価するかが一番問題だと思います。そのルールづけをいかにするかということが重要かと思います。

今回、各務原市ではご紹介したような方法を取ったわけですが、これがベストな方法というわけではなく、いろいろ他にもやり方はあるかと思しますので、一つの事例として皆さんに受け取っていただければと思います。資産評価自体については、「基準モデル」だからすべて鑑定を取らなければいけないというようなことは実務研究会の報告書にも特に書いていません。公に対して明確にできるような条件付けさえすれば、それで会計の公平性、透明性は保たれて



いるのではないかと考えています。

## おわりに

私どもも、まだまだ公表して間もなく、課題をいろいろ残している状況です。今回お話しさせていただいたことが、一つでも皆様のご参考になればと思っています。何かございましたら、また気軽にお電話やメールでご相談いただければアドバイスさせていただきたいと思っています。あるいは、より良い財務諸表作成に向かって、逆にこちらから相談に乗っていただきたいことも出てくるかと思えます。今後ともいろいろ情報交換させていただければと思います。

## 質疑応答 両モデルの事例報告に対する質疑応答

(司会) 事例報告いただきました3人に加え、当研究会の指導助言をいただいております監査法人トーマツの公認会計士の小室将雄先生にも加わっていただき、質問の時間に入りたいと存じます。

(質問1) 宇城市に質問がございます。宇城市が取り上げられていた貸付金・未収金の把握というところで、回収不能見込額を見込まなければならないのですが、過去5年間の欠損の平均値という形で例示されていますが、例えば民間、私債権に当たるような少額貸付金などの場合は時効という問題があって、時効は多分、援用しないとされているので、時効を過ぎているのにもかかわらず不能欠損として計上していないような債権があると思うのです。そうすると、不能欠損を上げない限りずっと原価が回収可能額として計上されてしまうという欠陥があると思うので、私としたら、それよりも現実に回収した回収見込額を計上して、それを差し引いた形で評価の方が客観的な数字になるのではないかと考えますが、いかがでしょうか。

(宇城市天川) 非常に耳が痛いお話です。不能欠損見込額で貸付金は上げてありません。おっしゃるとおり、貸付金についてはあくまでも貸したものは絶対返してもらうということで不能欠損は一切行っておりません。過去5年間の不納決損額がないため、不能回収見込額には実際は上がっておりません。本来はそういう姿ではなく、実際の回収不能見込み率を掛けたりした方がいいと思います。貸付金につきましては、もう一度うちの方も基準を作ってやり直したいと思います。

(質問2) 両市に質問がございます。下水道事業の資産評価の内容について詳しく、どの辺の範囲までどういうふうに算定されたかを教えてください。

(宇城市天川) 下水道事業は、確かにうちの方も特別会計でやっているということで、実際は資産評価は行っておりません。決算統計26表を各担当に全部手積みで積み上げていただいて、普通建設事業費を出して、それを資産として評価をしている状態です。ただし、平成19年度から資産評価を導入しています。来年度に特別会計から企業会計に移りますので、企業会計に移れば資産評価の数字が出てきます。ただ、今の状態は決算統計26表を積み上げて作っております。

(各務原市鷺主) 基本的には、各務原市も宇城市と同じ考え、やり方でやっております。本来でしたら、路線ごとにきちんと事業費が押さえてしかるべきものであると認識していますが、残念ながら当市は下水道事業の特別会計は紙ベースでの台帳管理になっております。今は将来的にはGISも絡めた形での電子データへの移行を視野に入れて検討中で、それと同時期ぐら

いに、きちんと路線ごとの事業費を把握するような形でやっていきたいと思います。現在は、事業費の積み上げ方式でやっております。

(質問3①) 各務原市に質問が3点ございます。

建物の評価については、分かるものについては購入価格、そして分からない不明なものについては全国市有物件災害共済会の再調達価格で算出されているということですが、再調達価格というのは、今の時点で建てた場合幾らかという価格で、仮に8000万という評価になる。ところが、取得価格が分かっているもの、例えば古い建物では当時3000万円ぐらいで建てたものもあるわけです。どちらもいえることですが、この減価償却やそういったことを加味した上で最終価格を整合性を保ってやっているのか、その点が一点目です。

第2点目は、土地も同じようなことがいえまして、取得額が分かっているものについてはその価格を採用するという事は、相当古いものでも、たまたま買収価格が分かっていたらそれを使う。分かっているもの、寄附や交換で受けたものはもともとそういったものがないので、固定資産税の市内平均で算出した価格を使うとすれば、ここについても整合性がどうなのかと感じます。

もう一点は、今の土地の部分ですが、固定資産の市内平均の平均単価の点についてです。例えば各務原市では市街地の宅地部分が全体で幾らあって、それを資産税当局の方に依頼されて最終的に平均単価を出して、この平均単価に各公共施設やその分の施設ごとの面積、それを掛けられて積み上げて出している価格なのかどうか、教えてください。

(各務原市嶽) 一点目と二点目ですが、建物は、取得価格が判明する場合でも、やはりおっしゃるように古いものについては物価的に差が出てくるものがありますので、デフレーターということで全国市有物件災害共済会の係数を掛けてバランスをとっています。

土地の開始時簿価につきましては、今回は取得価格判明・不明にかかわらず、固定資産の概要調書から平均単価を出して、それを当てはめました。

(各務原市鷺主) 三点目は、概要調書の数字を使っております。概要調書というのは、私どもでいう固定資産税の担当課が県ないし報告している公式な数字で、その面積というのはもう出ております。これで申し上げますと、第2表の53ないし54表で、それを単純に機械的に準用しました。申し訳ございませんが、私は税担当でなく、中身の積み上げがあまり明るくないものですから、もしご質問の趣旨から答えが外れていましたら、またおっしゃってください。

(質問3②) 私どもは具体的な作業はまだやっていないので分かっていないのかもしれませんが、要は市の資産(土地)の評価です。イメージ的には、行政財産の公共施設であれば、施設ごとに台帳から例えばA小学校、B小学校それぞれ1万平米、2万平米と積み上げて、全体で市の土地の資産になると思います。この固定資産税の平均単価を最終市の財産、土地のすべてで例えば10万平米があったとすると、その10万平米に単価を掛けて出すという形ではなく、施設ごとにそれぞれ単価を掛けて積み上げていくとか、そういった作業が多分工程の中であるのではないかというイメージをしていたものでお聞きしました。

(各務原市嶽) 基本的には、施設ごとで単価を当てはめて、評価しています。ただ、各務原市の場合は、宅地・雑種地・山林ということで、あえてこの三つに振り直しをして、振り直しをした後は、宅地についてはこちらの単価、山林についてはこちらの単価というふうに当てはめて、それぞれ評価しました。

(質問4) 各務原市に質問がございます。資料にあります勘定科目の設定の「2. 内容による分類」で、「維持補修費は資産とコストに分かれる」ということですが、私のイメージとしては、決算統計で維持補修費と申しますと、普通、建設事業費で取得した資産の機能拡張をするとか、延命を図るような補修費で、決算統計を実際にやっているときに物件費の修繕料と維持補修費に分けるような仕分けをしています。そこで、この維持補修費がさらに資産とコストに分かれるというイメージがわかりません。どういうものがどういう基準で分けられるのか、お聞かせください。

(資料より抜粋)

○平成19年10月～

システムによる開始貸借対照表などの財務4表の作成

(勘定科目の設定)

1. 節・細節による大まかな分類
2. 内容による分類
  - 例) 維持補修費は資産とコストに分かれる
3. 決算統計との分類の違い
  - 例) 普通建設事業の委託費(調査関係)

(各務原市鷲主) 維持補修費といった通常のイメージで言いますと物を直すといった経費・コストに当たるものが、実はその中でも執行してからもう少しその資産のグレードを上げると言いますか、価値を高める部分がありましたので、それについては資産として計上するように分類するという手作業を行いました。具体的にはまず金額で60万円以上か否かで区別します。これは税の基本通達をよりどころにしています。そして、60万円以上のものについて、資産の価値を高めているか否か一件一件つぶしていきました。

(司会) それでは、小室先生から、今の点、もしくはその他の点でも結構ですから、補足等ありましたら、よろしくお願いいたします。

(小室) 皆さんご承知かもしれませんが、公会計の取り組みをしようと思うと、やはりいろいろな課題や疑問はたくさん出てくるので、これを特に小規模な団体に整備促進していきたいということで、昨日、総務省に「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」が立ち上がりました。「新地方公会計制度実務研究会」の委員をされていた森田祐司座長をはじめ、いろいろな方が入られていて、私もそのメンバーに入らせていただきました。今日のような話は、このワーキンググループが11月ぐらいまでの間に各月1回ずつのペースで開かれて、成果物ができ次第、順次意見募集も含めた公表を行うこととなっています。その中で固定資産を積み上げる仕組み、ワークシートのようなものも7月から9月の間ぐらいに提供できればという話も出ていましたので、そういったものはぜひ活用していただければと思っています。

冒頭に、貸付金・未収金の回収不能見込額のご質問がありましたが、これも当然、最初は不納欠損の実態を見ながら算定せざるを得ない部分があるかもしれません。おっしゃったように時効が到来しているようなものがあれば、延長して対応されることもあると思いますが、民間企業では会計上その分はもう100%回収不能と見込んで、回収できたらそれを実際に収益もしくは費用のマイナスとして計上するという処理をされています。自治体においても、そちらに近いやり方のほうがより実態に近いと思っています。

今日、2団体の事例報告がありましたが、いずれも財務書類を作るということはもちろんそうですが、作るだけではなくそれを公表・精緻化・活用に向けて工夫されています。決算統計の積上げ計算ではなく固定資産情報の精緻化に取り組みられた各務原市の取り組み、財務書類の作成に留まらずさらに行財政改革に生かしていくという宇城市の取り組みです。特に質問がたくさん出ていました台帳の整備という話になりますと、ある程度の労力、あるいはコストがかかってくると思います。

そのときに、私も一点、各務原市に質問したい部分があるのですが、この資産評価の手順、あるいは財務書類にどういう価格で載せていくのかというのは、手順やマニュアル、あるいは決算統計作成時のQ&Aみたいな形でやっていけば、若干かかる時間の違いはあるかもしれませんが、多分作れるのだらうと思います。しかし、今回の公会計改革の趣旨は、平成17年12月24日の閣議決定「行政改革の重要方針」に謳われているように、財務書類4表を作るだけではなく、その後の資産管理改革につなげていくところにあると認識しています。そのときに、せっかくこういう固定資産の台帳を整備するのですから、それをぜひ資産管理に使えるようにしていく仕組みが大事かと思っています。

その中で、今回ご質問もあった建物の評価や台帳整備はどうするかということですが、実際に建物の中にはトイレや空調、エレベーターなど、管理すべき資産がたくさんあると思います。こういうものを実際に管理していこうと思うと、そういう項目は多分台帳に入っていないといけないと思います。そこは、各務原市さんで何か取り組み、工夫、あるいは今後の資産の管理活用は考えていらっしゃいますか。

(各務原市鷺主) 私どもの台帳管理の仕方という特有性があるかもしれませんが、電子データで土地・建物・備品等々については台帳を整備しています。直接的なお答えになっていないかもしれませんが、建物につきましては内部的に形態をきちんとなるべく細分化して、ただ、古いものについては、例えばクリーンセンター1本だけという資産台帳への登録形態になっております。

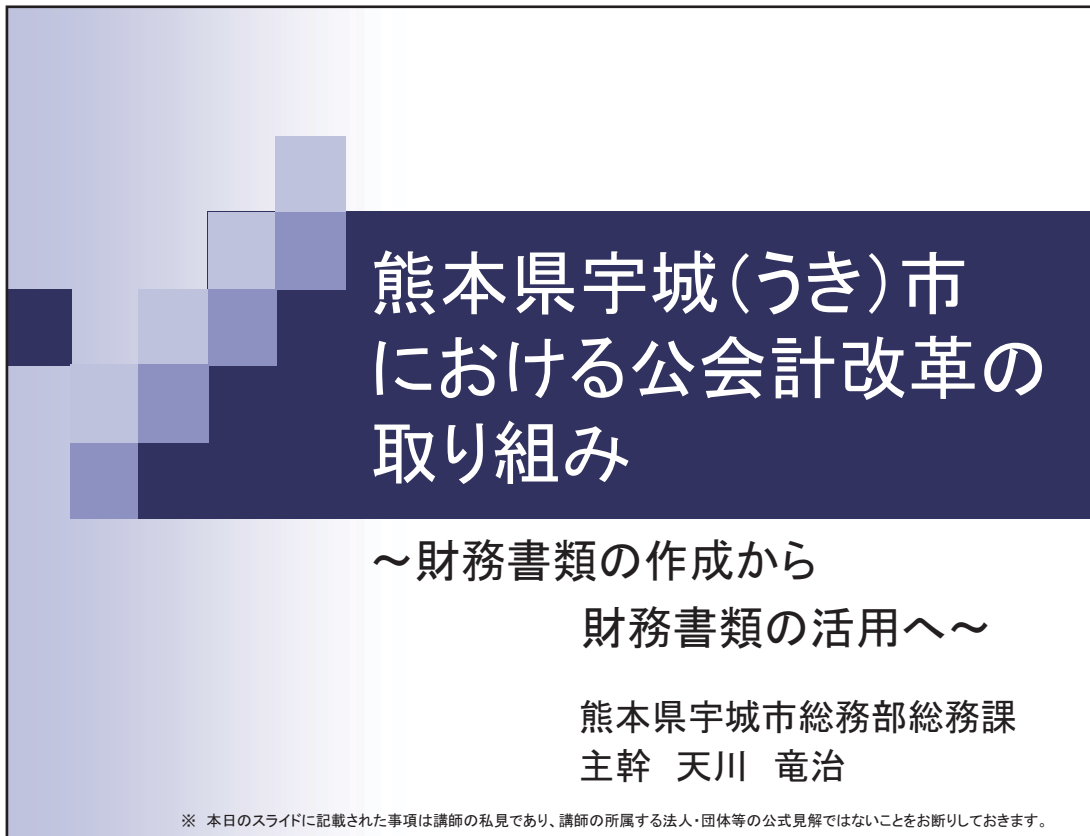
私どもは、問題点として二点認識しています。一点につきましては、そういった1セットになっていて細分化されていない大まかな台帳の管理の状態をもう少し正確に把握したいということで、これを今後の課題として認識しています。もう一つは、台帳の整備の中で減価償却という考え方を台帳の中に入れていきたいということです。今のところは建物の区分コード、コンクリートブロックや木造という形態、先ほどおっしゃられたトイレや事務所という建物区分に従って償却の年数を判断しています。ここら辺は今後の課題として、台帳の整備の過程でもうちょっと精度を上げていきたいと思っています。

(小室) 実際に台帳の整備について、財務書類4表を作るということに絞れば、それなりに評価の仕方が示されれば多分どの団体でも作れると思います。各団体において、そこ(財務書類4表の整備)まででいいですということを決められれば、それでもいいと思いますが、その後さらにもう少し、各務原市さんが課題とおっしゃったところも含めてやっていきたいという団体は、その台帳整備の過程で管理可能な、取替え可能な単位で台帳を整備していくような取り組みが必要ではないかと思います。

(司会) 本日は、ありがとうございました。これで事例報告を終了いたします。



スライド1



# 熊本県宇城(うき)市 における公会計改革の 取り組み

～財務書類の作成から  
財務書類の活用へ～

熊本県宇城市総務部総務課  
主幹 天川 竜治

※ 本日のスライドに記載された事項は講師の私見であり、講師の所属する法人・団体等の公式見解ではないことをお断りしておきます。

スライド2



ひと、自然、文化きらめく 未来都市  
**宇城市**




- 平成17年1月15日、三角町・不知火町・松橋町・小川町・豊野町の5町合併による新設市
- 宇土(うと)郡と下益城(しもましき)郡の合併により宇城市と命名
- 人口63,089人(平成17年度国調)
- 平成19年度一般会計当初予算 24,746百万円
- 平成18年度財政力指数 0.42
- 平成18年度経常収支比率 94.6%

デコポン発祥の地

スライド3

## 宇城市財政分析

- トップダウンによる財政分析  
バラ色の新市建設計画  
開始時点財政状況と資産・負債の状況把握
- 類似団体との比較  
合併していない同規模団体との比較
- 将来の宇城市のあるべき姿  
10年後合併特例措置が終了した場合
- 宇城市総合計画の基礎資料

ひと、自然、文化きらめく 未来都市  
宇城市



スライド4

## 宇城市財政分析結果

<平成15年度決算>

- 同規模団体に比べて資産に対する負債の割合が高い  
宇城市の負債比率(負債及び正味資産合計に占める負債の比率)は49.4%
- 行政コストのなかで人件費・物件費の比率が高い  
行政コスト全体に占める人件費の比率が25.0%、物件費の比率が12.2%

<平成26年度予想>

- 将来バランスシート・将来行政コスト計算書の試算結果は、このまま手を打たなければ負債が増え続ける  
負債比率を40%まで削減し、人件費の比率を22.4%、物件費の比率を10.6%まで引き下げるためには非常な努力が必要

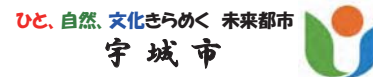
ひと、自然、文化きらめく 未来都市  
宇城市



## スライド5

## 宇城市における公会計改革

- 「行政運営」から「行政経営」へ
- 見えないコストを可視化し行政実態を把握
- 全職員を巻き込んだ全庁的な意識改革
- 市民の視点を取り込んだ改革アイデア
- 施設白書・アニュアルレポートなどによる積極的な情報公開

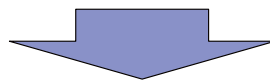


## スライド6

## 施設白書とは

### 現状

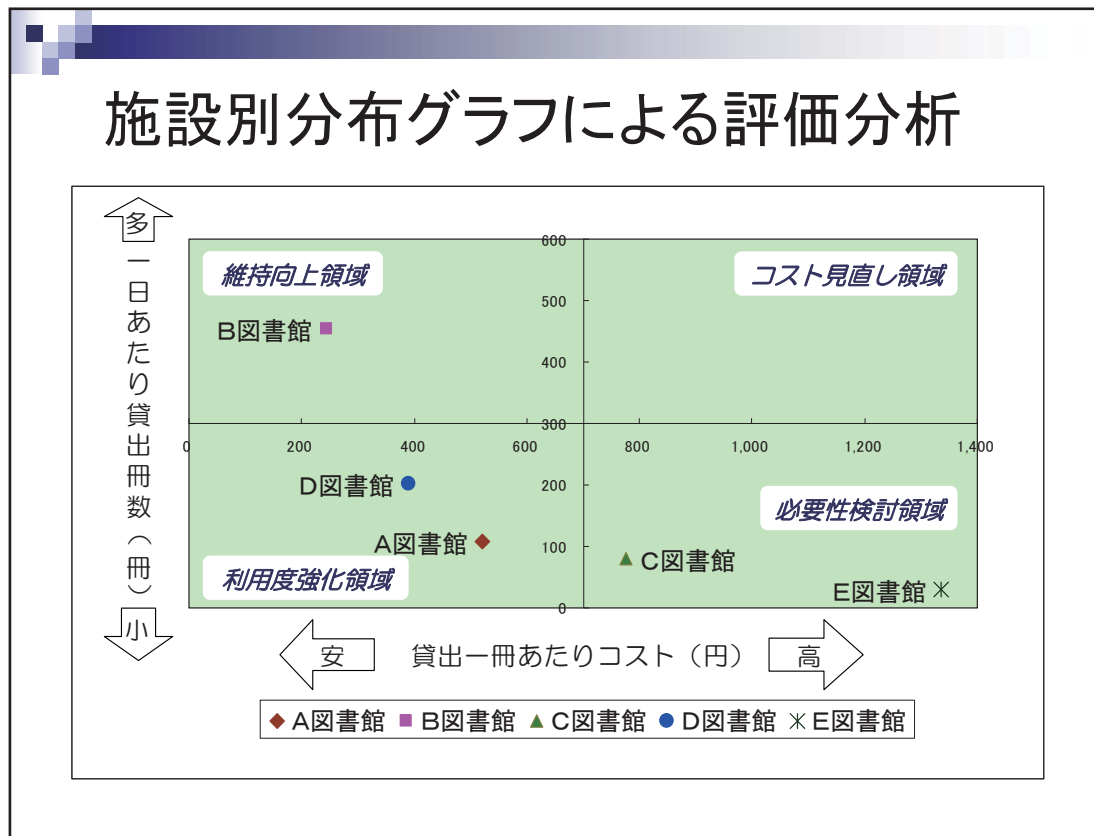
- 施設ごとの**個別評価**に留まっている
- 市町村合併により類似施設が**重複して存在**
- 公共施設に対する“**過剰投資**”



### 対応策

- **類似施設を含めた相対評価**による、効率的な管理運営や統廃合を含めた適正配置、維持方策について検討を行う。

スライド7



スライド8

## 施設白書の効果

- 同種グループによるマトリックス詳細分析による行政コストの可視化
- 担当職員自身により作成された施設別BS・施設別行政コスト計算書による意識改革
- 3役・各部長へ向けての担当課長による「調査結果と将来計画」のプレゼンテーション
- 議会・市民への客観的な情報提供

ひと、自然、文化きらめく 未来都市  
宇城市

スライド9

# 補助金評価シート

- 行政コスト計算書その他団体比較で補助費等が多いことが判明
- 補助費等を市全体で平成21年度までに毎年4000万円削減の方針
- 目標達成に向けた3年間の具体的計画
- 必要性・有効性・効率性の3つの視点から評価
- 担当課の絶対評価を踏まえた所管部の相対評価
- 事業ごとのA～Dの4段階評価による予算配分

ひと、自然、文化きらめく 未来都市  
宇城市



スライド10

補助金等評価表

【予算科目】(款)9 教育費 (項)6 文化費 (目)1 文化振興費		[評価対象年度:平成18年度]		[評価日:平成19年6月1日]	
1-補助金(事業)名	文化祭運営補助金	種別(業)	文化祭	文化振興費	
2-団体名(対象者)	宇城市文化協会	1-補助金種別	総和・平成年度	2-補助金額	550,000円
4-補助の目的	芸術文化の振興を図るため、補助金を支助することにより、団体支援を通じて芸術文化活動の推進を図る。	3-補助金額の内訳	財源	内訳	550,000円
6-補助金額の算出根拠	文化祭開催施設使用料相当額	4-他団体(宇城市内)における補助の状況(類似のものを含む)	あり	なし	
7-他団体(宇城市内)における補助の状況(類似のものを含む)		5-必要性評価	必要	理由	
8-【補助金支給の根拠】	基本法	6-【補助金の性格】	運営費補助	育成補助	委託的性格
10-【補助金の性格】	運営費補助	11-【必要性評価】	必要	理由	
12-【有効性評価】	① 4. 補助の目的に達している	13-【効率性評価】	① 新たな対象確保	② 類似の補助金は	③ 補助金額の削減
14-【相対評価】	担当課の絶対評価	15-【補助金の意義】	今後の見直し	16-【今後の見直し】	

必要性評価

有効性評価

効率性評価

担当課の絶対評価  
所管部の相対評価

今後の見直し

ひと、自然、文化きらめく 未来都市  
宇城市



スライド11

## 補助金評価シートの効果

- 補助団体への終期設定を含めた提案
- 予算編成における詳細な資料
- 枠配分予算における各部単位の判断材料
- 一律カットではなく必要事業への重点的な予算配分が可能
- 補助金のスクラップアンドビルドが可能

ひと、自然、文化きらめく 未来都市  
宇城市



スライド12

## 「総務省方式改訂モデル」作成実務

- 有形固定資産の算定
- 売却可能資産の把握
- 投資及び出資金の把握
- 貸付金、未収金の把握

ひと、自然、文化きらめく 未来都市  
宇城市





## スライド13

## 有形固定資産の算定

- 総務省LGWANデータの取得

<http://llb.k3tokei.asp.lgwan.jp/soumu-app/lgwan/link/link.html>

- LGWANのCSVデータをエクセルデータに変換

- 貸借対照表ワークシートへの入力

- 売却可能資産(取得価額)の控除

ひと、自然、文化きらめく 未来都市  
宇城市



## スライド14

## 売却可能資産の把握 (Q&A66-1参照)

- (1) N+1年度予算において、財産収入として措置されている公共資産  
※当然、N+1年度の予算書に計上されているので容易に把握できる
- (2) 各団体で組織されている「公共資産活用検討委員会」といった組織において売却予定とされている公共資産  
※各団体ともある程度、遊休資産を把握している(宇城市もこのレベル)
- (3) 普通財産のうち活用を図られていない公共資産  
※ある程度、資産台帳整備が完了した時点で計上可能  
平成19年度～20年度:売却可能資産の洗い出し・台帳整備及び評価
- (4) すべての普通財産  
※すべての固定資産を把握している時点  
平成20年度～21年度:売却可能資産以外の土地の台帳整備及び評価
- (5) すべての普通財産及び用途廃止が予定されている行政財産  
平成21年度以降(段階的に):建物・構築物・物品・インフラ資産等の台帳整備及び評価

ひと、自然、文化きらめく 未来都市  
宇城市



スライド15

## 投資及び出資金の把握

- 第三セクター・土地開発公社  
議会への報告義務があるため決算書の入手が容易
- 出資・出損団体  
ほとんどが都道府県の外郭団体  
都道府県財政課が情報を持っている

スライド16

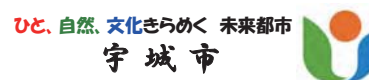
## 貸付金、未収金の把握

- 長期延滞債権(N-1年度以前のもの)  
決算書の過年度分
- 未収金(N年度分)  
決算書の現年度分
- 貸付金(N+1年度以降のもの)  
貸付金の翌年度以降の分
- 回収不能見込額  
過去5年間の平均値

## スライド17

## おわりに

- 公会計改革は財務諸表の作成が目的ではなく、自らの実態を客観的に捉え、そこから見えた行政経営課題をどうやって解決していくかを考えることが大切
- 内部の視点では見えない部分があるため、市民等への積極的な情報公開、専門的知識を有する学識経験者の意見を聴く



## スライド 1

平成 20 年 6 月

# 各務原市における 新地方公会計制度への取り組みについて



岐阜県各務原市 都市戦略部 財政課

E-mail :

zaisei1@city.kakamigahara.gifu.jp

## スライド 2

### 新公会計を取り巻く環境

#### 新公会計

- 平成12年 3月 「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 「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17年 9月 「地方公共団体の連結バランスシートの試行」
- 平成18年 5月 「新地方公会計制度研究会報告書」

- 平成18年 8月 「地方行革新指針」

- 平成19年10月  
「新地方公会計制度実務研究会報告書」

- 平成21年 秋  
新公会計に基づく財務4表の公表

#### 健全化法

- ◎ 平成18年 6月  
夕張市、再建団体移行を正式表明

- ◎ 平成19年 6月  
地方公共団体財政健全化法公布

- ◎ 平成19年12月 関係政省令整備

- ◎ 平成20年 秋  
平成19年度決算に基づく指標の公表

- ◎ 平成21年 秋  
平成20年度決算に基づく指標の公表

スライド3

**平成18年度決算に係る財務諸表の整備状況  
(平成20年5月14日 総務省記者発表資料)**

(「未作成」の団体については今後の作成予定モデルを計上)

	都道府県		市区町村		指定都市		指定都市を除く市区町村	
	数	(%)	数	(%)	数	(%)	数	(%)
作成済	47	(100.0%)	1,064	(58.6%)	17	(100.0%)	1,047	(58.2%)
基準モデル	0	(-)	2	(0.2%)	0	(-)	2	(0.2%)
総務省方式改訂モデル	0	(-)	45	(4.2%)	2	(11.8%)	43	(4.1%)
総務省方式	44	(93.6%)	995	(93.5%)	15	(88.2%)	980	(93.6%)
その他	3	(6.4%)	22	(2.1%)	0	(-)	22	(2.1%)
作成中	0	(-)	232	(12.8%)	0	(-)	232	(12.9%)
基準モデル	0	(-)	3	(1.3%)	0	(-)	3	(1.3%)
総務省方式改訂モデル	0	(-)	143	(61.6%)	0	(-)	143	(61.6%)
総務省方式	0	(-)	83	(35.8%)	0	(-)	83	(35.8%)
その他	0	(-)	3	(1.3%)	0	(-)	3	(1.3%)
未作成	0	(-)	520	(28.6%)	0	(-)	520	(28.9%)
基準モデル	0	(-)	82	(15.8%)	0	(-)	82	(15.8%)
総務省方式改訂モデル	0	(-)	393	(75.6%)	0	(-)	393	(75.6%)
その他	0	(-)	45	(8.7%)	0	(-)	45	(8.7%)

スライド4

### 各務原市の概要

- 岐阜県の南部（岐阜市、愛知県一宮市・江南市・犬山市等に隣接）
- 名古屋市から30km圏内
- 市内中心部に航空自衛隊岐阜基地
- 平成16年11月1日 旧各務原市と旧川島町で合併
- 人口 150,027人（平成20年3月1日現在）




目次

1

2

3

4

5

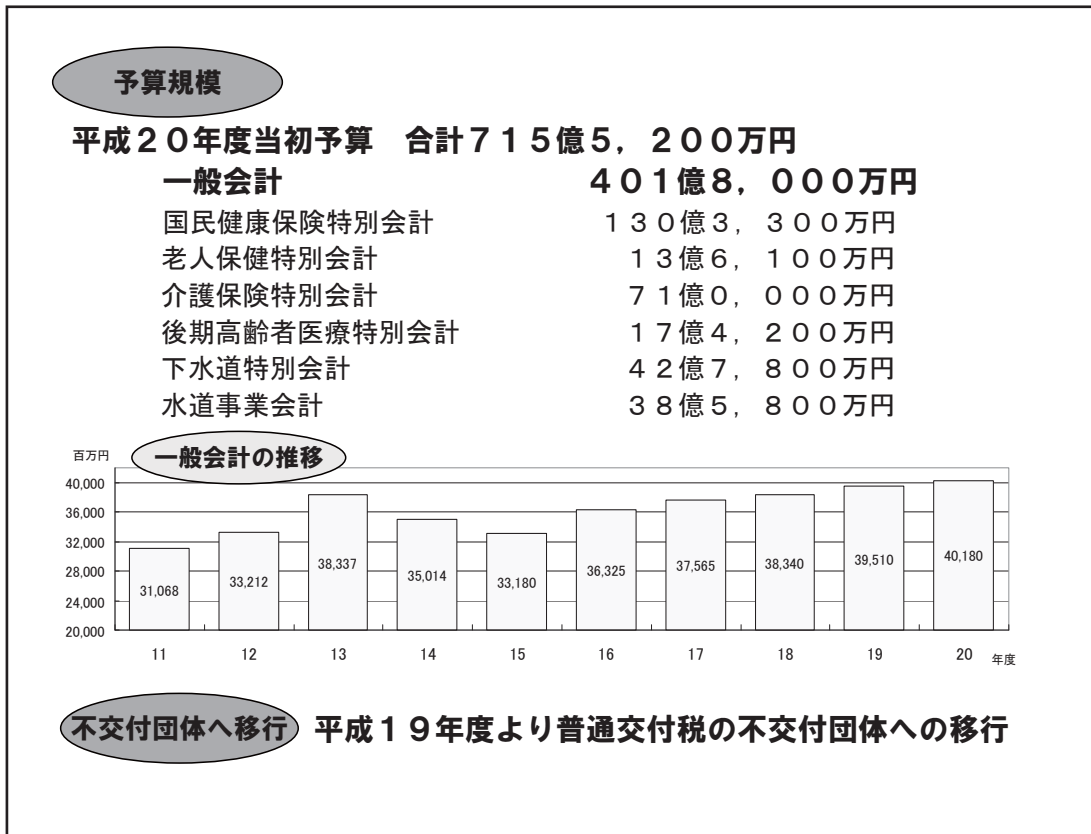
6

事例報告

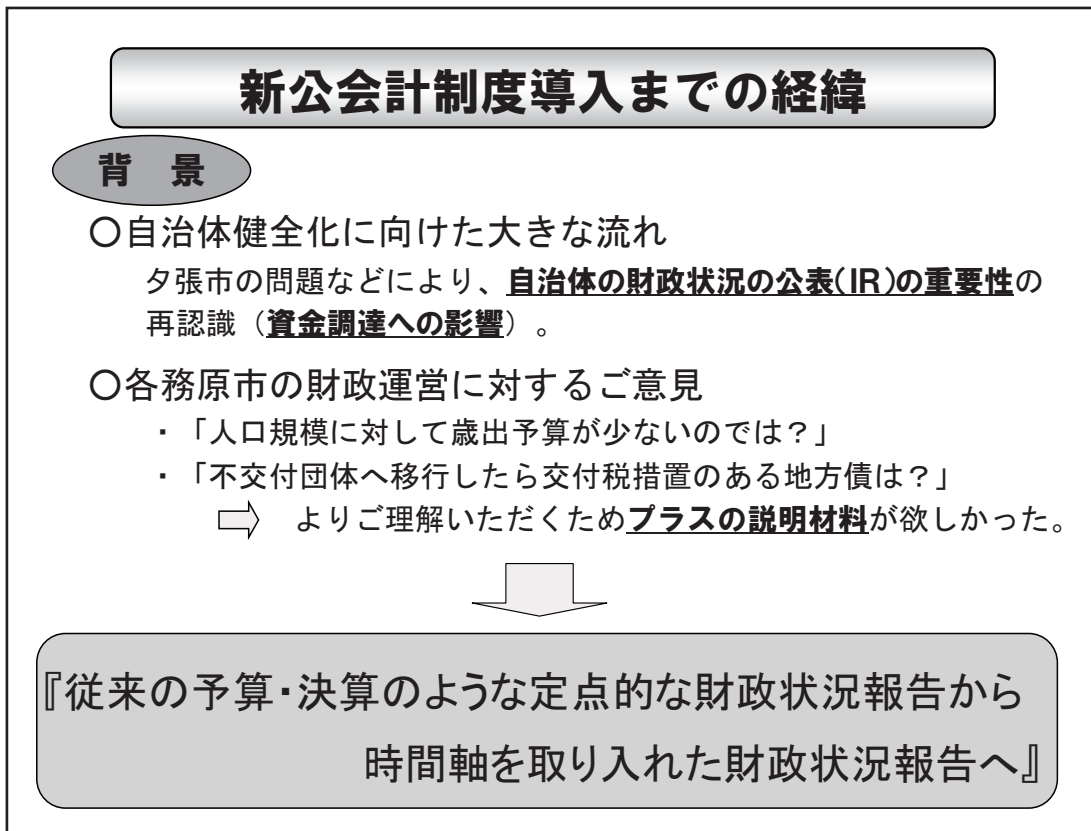
セミナー

資料編

## スライド5



## スライド6





スライド7

**新公会計導入までの検討（課題）**

《導入時の具体的な課題・問題点》

1. 「基準モデル」 OR 「総務省改訂モデル」
2. いつ頃を目途に作成・導入
3. 内部作成 OR コンサル会社等への支援依頼
4. 市役所内部の体制
5. 分析方法・公表方法 など

スライド8

**1. 「基準モデル」を選択**

メリット

- 現在の市の資産の的確な把握
- 事業費に対するコストの明確化
- 後年度負担額の把握



全職員を巻き込んだ取り組みにより、  
職員の意識改革にも寄与！

デメリット

- 職員の事務量の増加  
(人員増は困難)



外部の支援により負担軽減を図り克服！

最終的には、職員の事務量が増えるが、  
市の財政状況をよりの確に検証できる「基準モデル」を選択。

スライド9

**2. 平成19年度中に平成18年度決算の財務4表を公表**

- 18年度中にコンサル会社と接触
- 19年度当初予算に費用を盛り込む
- 「固定資産台帳」が存在しない
  - 資産把握・評価に時間がかかる
  - 逆算すると19年度末の公表が最短と判断

**3. (株)ABMの支援を得て作成**

- 費用負担の問題
- 人員体制の問題
  - 体系的・システムチックに継続できる体制確保の必要性
  - つまり人が変わっても戸惑わず作成できる体制の確立

⇒ 平成20年度から(株)ABMのソフト導入し、  
全職員が通常業務を行いながら財務4表を作成する体制

スライド10

**4. 市役所内部の推進体制の強化**

これが最も重要!

新公会計プロジェクトのため、職員を増やせない現状。

⇒ 全庁協力体制の整備の必要性!

- 取りまとめ課の決定 ⇒ 財政課
- 財政課より各部の主管課長を集めて説明会を開催し  
周知徹底を図る

作成の目的・趣旨  
制度の概要  
各部課の役割 など

- その後、各主管課長から各担当課長へ周知
- さらに会計士からの関係各課に対し公会計の勉強会

全庁協力体制の確立、全職員への作成目的の認識

スライド11

**<<実際の推進体制>>**

○職員体制

財政課	4名	(課長以下8名中)
契約管財課	1～2名	(普通財産担当)
情報推進課	1～2名	(システム担当)

その他、管理課(道路所管)、教育委員会総務課(学校教育施設所管)、福祉総務課担当(福祉施設所管)、下水道担当等は必要に応じ対応。

※(株)ABMは、会計士を含み、毎回数名参加。

○ミーティング

基本的に月2回 1回4時間程度(全体打合せ14回)  
特に細かな事項は担当間で個別にミーティングを実施  
(その他メールで随時、質問事項・依頼事項等を行う)

スライド12

**5. 分析方法・公表方法**

平成20年3月28日に平成18年度決算の財務4表を公表  
(記者発表、議会報告、ホームページ)

- 市民一人当たりの資産と負債の額
- 社会資本形成の現役世代と将来世代の負担割合 等々

- 時間軸を取り入れた財政状況
- 交付税措置の視点を除いた「生の数字」としての財政状況等々、総合的な財政分析を可能にする材料を提供

平成20年度は、市民の皆さまからの意見を幅広くお聞きし、公会計制度を“ツール”として更なる活用を検討  
(将来的には、経年的な分析や予算への反映方法を検討)



スライド15

○平成19年10月～  
システムによる開始貸借対照表などの財務4表の作成  
(勘定科目の設定)

1. 節・細節による大まかな分類
2. 内容による分類  
例) 維持補修費は資産とコストに分かれる
3. 決算統計との分類の違い  
例) 普通建設事業の委託費 (調査関係)

○平成19年12月～  
試作による財務諸表の検証

○平成20年2月～3月  
財務諸表の分析、連結決算の内容分析

○平成20年3月28日  
財務4表を公表

スライド16

新地方公会計制度における各務原市の資産評価基準				
		開始時簿価		期中取引
		取得価額判明	取得価額不明	
土地	道路用地	固定資産税概要調書より市平均単価 <small>※(市全体固定資産評価額－山林評価額) ／(市全体面積－山林面積－自衛隊面積)</small>		取得価額 <small>※3年毎に再評価</small>
	道路用地以外	固定資産税概要調書より市平均単価 <small>※宅地、雑種地、山林の3地目に振り分け ※「市街化区域」「市街化調整区域」で区分</small>		
建 物		建設価格×デフレーター * <small>* 財全国市有物件災害共済会の係数</small>	(社)全国市有物件災害共済会の 保険価額	取得価額
道 路		路線別の事業費累計	幅員別標準工事費単価表	路線別の事業費
橋 梁		14m以上：個別に事業費を把握	橋梁の長さ別平均工事費単価表	取得価額
		14m未満：橋梁の長さ別 平均工事費単価表		
物 品 <small>(残存価額 50万円以上)</small>		減価償却残存価額	現在時価	取得価額
ソフト ウェア		システム導入費 ・改良改修費の事業費		システム導入費 ・改良改修費の事業費
下水道		事業費累計		事業費累計

※「土地」以外の資産…減価償却を実施。時価が取得原価より著しく下落し、回復する見込みがない場合は再評価する。

目次  
1  
2  
3  
4  
5  
6  
事例報告  
セミナー  
資料編

スライド17

**道路・橋梁・トンネル**

**道 路**

- ・ 供用開始日を完成日とした。
- ・ 幅員を6種類に分類。  
→事業費が不明なものは、幅員別標準工事費を適用
- ・ 道路台帳整備以前の道路は、全て半分減価償却済みとした。
- ・ 底地評価は、市の平均固定資産価格。

**橋 梁**

- ・ 基本は、個別に事業費により評価。
- ・ 延長14m未満は、道路と同様に平均単価で評価。

**トンネル**

- ・ 過去の事業費で評価。

スライド18

○道路橋梁整備概算工事費

①	1.5m以上	～ 4.0m未満	39千円/m
②	4.0m以上	～ 6.0m未満	84千円/m
③	6.0m以上	～ 9.0m未満	107千円/m
④	9.0m以上	～ 12.0m未満	148千円/m
⑤	12.0m以上	～ 25.0m未満	359千円/m
⑥	25.0m以上	～	534千円/m

※橋梁整備費は、個別に算定。



スライド19

**土地・建物・備品**

**土地**

- ・ 開始時簿価は、固定資産概要調書より市街化区域、市街化調整区域ごとに、地目別評価額を算出。
- ・ 特殊要因の考慮（自衛隊基地分を除く）
- ・ 期中取引は、取得価額により評価。

**建物**

- ・ 建設価格、購入価格により評価。
- ・ 価格が不明の物件は、全国市有物件災害共済会の再調達価格より算出。

スライド20

○地目ごとの土地平均価格（概要調書より）

宅地	第2表	第53, 54表		(円/㎡)
	評価総価格	市街化区域評価額	調整区域評価額	
	624,560,063	496,190,314	128,369,749	
	評価総地積	市街化区域地積	調整区域地積	
	19,505,132	14,056,000	5,449,132	
	平均価格	平均価格	平均価格	
	32,020	35,301	23,558	

農業用施設用地（19表）を減

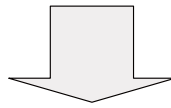
雑種地	上記から算出			(円/㎡)
	評価総価格	市街化区域評価額	調整区域評価額	
	平均価格	平均価格	平均価格	
		28,241	7,067	
		宅地×0.8	宅地×0.3	

山林	介在山林（市街化山林）		一般山林	(円/㎡)
	評価総価格	市街化区域評価額	調整区域評価額	
		4,499,419	164,096	
	評価総地積	市街化区域地積	調整区域地積	
		1,268,626	8,482,707	
	平均価格	平均価格	平均価格	
		3,547	19	

## スライド21

### 備品

- ・ 資産価値 50 万円以上の物に限定。  
約 36,000 件 → 約 100 件
- ・ 購入価格不明なものは、現在時価で評価。



以上のような作業により、  
固定資産台帳、開始貸借対照表基礎データを作成

## スライド22

記者発表資料（平成20年3月28日(金)）

### 新地方公会計制度に基づく 各務原市の財務4表の公表について

#### 新地方公会計制度の概要

各務原市 都市戦略企画推進部 財政課

- 平成18年6月に成立した「行政改革推進法」を契機に、地方の資産・債務改革の一環として「新地方公会計制度の整備」が位置付けられた。
- 1. 地方公共団体は、総務省の「新地方公会計制度研究会」が示した「基準モデル」又は「総務省改訂モデル」に沿った発生主義・複式簿記の考え方を導入し、地方公共団体及び関連団体（土地開発公社等）の**連結ベースでの4つの財務諸表**を整備。  
**（財務4表：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）**
- 2. 人口3万人以上の団体は**平成21年度秋までに作成し、情報を開示の努力義務**

#### 各務原市の取組

- 今回、**他市町村に先駆けて「基準モデル」に基づく財務4表(平成18年度決算)を公表**
- **「基準モデル」とは、市所有の全ての資産を時価評価する必要があり**、各務原市では平成19年度より全ての資産（土地、建物、備品、道路等）の調査・把握・評価を順次行った
- この財務4表を作成することにより、**各務原市が所有する全ての資産と債務が把握できる**ほか、**住民一人当たりの現役世代の負担、将来世代の負担の状況等が明確になる。**

## スライド23

## 財務4表の概要

## ○ 貸借対照表(バランスシート)

会計年度末(3月31日)時点(ただし出納整理期間中の増減を含む。)における**各務原市の資産や債務に関する情報を示すもの**。

貸借対照表の構成は、左側に資産を表示し、右側に負債及び資産と負債の差額である純資産を計上している。

## ≪資産の内訳≫

市の所有している全ての資産を表示している。

- ・事業用資産は、当該資産から**将来的な経済便益が発生すると**想定されるもの。  
(例) 庁舎、保育所、学校、福祉センター、備品等
- ・インフラ資産は、当該資産から**将来的な経済便益が発生しないと**想定されるもの。  
(例) 道路、公園、上下水道等

投資等、流動資産は、現金またはすぐに現金化可能な資産を表示している。

## ≪負債の内訳≫

将来的な支払義務を生じさせる地方債(借金)や退職手当引当金の金額は貸借対照表の負債として表示される。

地方債は、資産の形成のために発行される。貸借対照表上で、地方債の発行額と資産の金額を対比させることで、市の資産形成がどの程度借金でまかなわれたかが明らかになる。

退職手当引当金は、在職する全職員が全て退職したと仮定した場合に支払うこととなる退職手当要支給額を負債として計上している。

## スライド24

## ○ 行政コスト計算書(損益計算書)

各務原市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。コストの面では、人件費等の人にかかるコスト、物件費等の物にかかるコストといった区分を設けている。従来の官庁会計では捕捉出来なかった減価償却費など非現金コストについても計上している。経常費用合計から経常収益合計を差引いたものが当該年度の**純経常行政コスト**となる。

## ○ 純資産変動計算書

各務原市の純資産(資産から負債を引いた残余)が一会計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、それがどのような財源や要因で増減したかの情報を表示**する。

新地方公会計制度により**新しく追加された財務諸表**。

## ○ 資金収支計算書(キャッシュフロー計算書)

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・財務的収支などと区分して表示することで、各務原市が**どのような活動に資金を必要としているかを表示**する。

## スライド25

**その他補足事項**

○対象範囲

公表した財務4表は、各務原市の一般会計（①）と特別会計等（②）の合算に加え、関連団体（③）を含めた**連結ベース**で作成している。

③ < 連結ベース >

② < 単体ベース >

① < 普通会計ベース >

一般会計

国民健康保険事業特別会計  
老人保健特別会計  
介護保険事業特別会計  
下水道事業特別会計  
水道事業会計

各務原市土地開発公社  
各務原市施設振興公社  
各務原市社会福祉事業団

※一部事務組合等は、相手方が新地方公会計に基づく財務諸表を作成した後に、連結決算します。

○その他

今回の財務4表は、平成19年10月に総務省から報告された新地方公会計制度実務研究会報告書の「基準モデル」により作成しています。今後の制度改正、評価手法等の変更により財務諸表の内容が変更される場合があります。

## スライド26

**財務4表から見た各務原市の特徴**

今回作成した財務4表から、例えば以下のことが分るようになります。

各務原市は、今後もこの財務4表を活用し、総合的な財政分析を行うとともに、適正な都市経営に活用してまいります。

○ **市民1人当たりの資産と負債**

普通会計ベース	資産：213万4千円	負債：33万3千円	
連結ベース	資産：250万円	負債：52万3千円	

・今回、各務原市が所有する全て資産を時価評価したことにより、資産と負債の状況が明らかになりました。

○ **社会資本形成の世代間比率** [ 純資産 / ( 事業用資産 + インフラ資産 + 売却可能資産 ) ]

普通会計ベース	92.3%
連結ベース	86.1%

・どちらのベースを見ても、社会資本形成に係る将来世代への負担比率が1割前後となっており、9割を現役世代の負担で資本形成したことになる。

・公表している他市町村の普通会計ベースの平均値は、現役世代負担割合が約8割。

スライド27

**○地方債返済への対応余力**  
 [ (売却可能資産+投資等(退職手当組合積立金を除く)+流動資産) / 地方債残高 ]

普通会計ベース 72.6%  
 連結ベース 46.9%

- ・仮に地方債を一括で返済すると、その返済に対してどのぐらいの資金が準備されているかを判断する指標。
- ・地方債の返済に充当する資金・基金・売却可能資産などが、普通会計では約7割が準備されている。連結ベースでは下水道事業等の地方債が加わることにより、約5割になる。

**○純資産比率 [純資産/総資産]**

普通会計ベース 84.4%  
 連結ベース 79.1%

- ・資産のうち、どの程度が正味の資産、つまり市民の持分であることを示す指標。
- ・市町村の普通会計ベースの平均値は6～7割とされています。

**平成20年3月 各務原市 都市戦略企画推進部 財政課**

スライド28

**財務4表 普通会計ベース 要約版 【基準モデル】**

(1) 貸借対照表 (単位:千円)

資産の部		負債の部	
1. 公共資産		1. 固定負債	
(1) 事業用資産	115,195,291	(1) 地方債	36,021,843
(2) インフラ資産	170,981,634	(2) 退職手当引当金	10,172,722
(3) 売却可能資産	5,224,757	(3) その他	0
2. 投資等		2. 流動負債	
(1) 投資及び出資金	494,483	(1) 翌年度償還予定地方債	2,976,726
(2) 貸付金	0	(2) その他	494,583
(3) 基金等	23,139,544		
3. 流動資産		負債合計	49,665,874
(1) 資金	2,349,383	純資産の部	
(2) 未収金	1,351,245	純資産合計	269,070,463
資産合計	318,736,337	負債及び純資産合計	318,736,337

(2) 行政コスト計算書 (単位:千円)

経常費用	30,201,818
1. 人にかかるとコスト	
(1) 人件費	9,780,123
(2) 退職手当引当金繰入等	6,124,228
2. 物にかかるとコスト	
(1) 物件費	8,705,609
(2) 減価償却費	2,038,367
(3) 維持補修費	1,133,663
3. 移転支出的なコスト	
(1) 他会計への支出	3,364,629
(2) 社会保障給付	3,932,248
4. その他のコスト	
(1) 公債費(利払)	634,751
経常収益	2,320,406
使用料・手数料等	2,320,406
純経常行政コスト (経常費用 - 経常収益)	27,881,412

(3) 純資産変動計算書 (単位:千円)

期首純資産残高	266,875,645
純経常行政費用	△27,881,412
財源調達	
地方税	22,827,023
地方交付税	1,256,000
経常補助金	5,378,140
建設補助金	3,051,228
その他	118,451
資産評価替・無償受入	0
その他	△2,554,612
期末純資産残高	269,070,463

(4) 資金収支計算書 (単位:千円)

1. 経常的収支	8,076,396
2. 公共資産整備収支	△8,618,915
3. 投資・財務的収支	465,056
当期収支	△77,463
期首資金残高	2,426,846
期末資金残高	2,349,383
(基礎的財政収支)	
収入総額	39,785,498
支出総額	△39,862,961
地方債発行額	△3,857,700
地方債元利償還額	3,392,644
減債基金等増減	371,530
基礎的財政収支	△170,989

スライド29

<b>財務4表 連結ベース 要約版 【基準モデル】</b>			
(1) 貸借対照表		(単位:千円)	
	資産の部	負債の部	
1. 公共資産		1. 固定負債	
(1) 事業用資産	139,306,121	(1) 地方債	63,655,381
(2) インフラ資産	198,622,650	(2) 退職手当引当金	10,200,894
(3) 売却可能資産	5,224,757	(3) その他	170,568
2. 投資等		2. 流動負債	
(1) 投資及び出資金	1,011,342	(1) 翌年度償還予定地方債	2,826,726
(2) 貸付金	0	(2) その他	1,206,283
(3) 基金等	24,002,521		
		<b>負債合計</b>	<b>78,059,852</b>
3. 流動資産		純資産の部	
(1) 資金	3,617,799		
(2) 未収金	1,580,504	<b>純資産合計</b>	
		<b>295,305,842</b>	
<b>資産合計</b>	<b>373,365,694</b>	<b>負債及び純資産合計</b>	
		<b>373,365,694</b>	
(2) 行政コスト計算書		(単位:千円)	
経常費用		59,680,396	
1. 人にかかるコスト			
(1) 人件費	10,701,071		
(2) 退職手当引当金繰入等	616,677		
2. 物にかかるコスト			
(1) 物件費	10,469,147		
(2) 減価償却費	3,368,109		
(3) 維持補修費	1,224,117		
3. 移転支的なコスト			
(1) 他会計への支出	18,505,919		
(2) 社会保障給付	13,207,095		
4. その他のコスト			
(1) 公債費(利払)	1,588,261		
		<b>経常収益</b>	<b>6,533,499</b>
		使用料・手数料等	6,533,499
		<b>純経常行政コスト</b>	
		(経常費用 - 経常収益)	
		53,146,897	
(3) 純資産変動計算書		(単位:千円)	
期首純資産残高		293,188,271	
純経常行政費用		△53,146,897	
財源調達			
地方税	29,974,111		
地方交付税	1,649,251		
経常補助金	16,968,089		
建設補助金	3,701,881		
その他	6,341,488		
資産評価替・無償受入		0	
その他		△3,370,350	
期末純資産残高		295,305,842	
(4) 資金収支計算書		(単位:千円)	
1. 経常的収支	13,697,830		
2. 公共資産整備収支	△11,538,140		
3. 投資・財務的収支	△2,258,524		
当期収支		△98,834	
期首資金残高		3,716,633	
期末資金残高		3,617,799	
(基礎的財政収支)			
収入総額		76,092,596	
支出総額		△76,345,146	
地方債発行額		△6,843,175	
地方債元利償還額		7,494,114	
減債基金等増減		530,204	
基礎的財政収支		928,593	

スライド30

<b>一人当たりの財務諸表 要約版 【基準モデル】</b>											
(1) 貸借対照表		普通会計ベース		(単位:千円)		(1) 貸借対照表		連結ベース		(単位:千円)	
	資産の部	負債の部	金額		資産の部	負債の部	金額		資産の部	負債の部	金額
1. 公共資産		1. 固定負債		1. 公共資産		1. 固定負債		1. 公共資産		1. 固定負債	
(1) 事業用資産	771	(1) 地方債	241	(1) 事業用資産	933	(1) 地方債	426	(1) 事業用資産	1,330	(1) 地方債	68
(2) インフラ資産	1,145	(2) 退職手当引当金	68	(2) インフラ資産	1,330	(2) 退職手当引当金	68	(2) インフラ資産	35	(2) 退職手当引当金	1
(3) 売却可能資産	35	(3) その他	0	(3) 売却可能資産	35	(3) その他	0	(3) 売却可能資産	7	(3) その他	8
2. 投資等		2. 流動負債		2. 投資等		2. 流動負債		2. 投資等		2. 流動負債	
(1) 投資及び出資金	3	(1) 翌年度償還予定地方債	20	(1) 投資及び出資金	7	(1) 翌年度償還予定地方債	19	(1) 投資及び出資金	0	(1) 翌年度償還予定地方債	19
(2) 貸付金	0	(2) その他	3	(2) 貸付金	0	(2) その他	3	(2) 貸付金	161	(2) その他	8
(3) 基金等	155			(3) 基金等	161			(3) 基金等	24		
		<b>負債合計</b>	<b>333</b>			<b>負債合計</b>	<b>523</b>			<b>負債合計</b>	<b>1,977</b>
3. 流動資産		純資産の部		3. 流動資産		純資産の部		3. 流動資産		純資産の部	
(1) 資金	16			(1) 資金	24			(1) 資金	11		
(2) 未収金	9	<b>純資産合計</b>		(2) 未収金	11	<b>純資産合計</b>		(2) 未収金	2,500	<b>純資産合計</b>	
		<b>1,801</b>				<b>1,977</b>				<b>2,500</b>	
<b>資産合計</b>	<b>2,134</b>	<b>負債及び純資産合計</b>		<b>資産合計</b>	<b>2,500</b>	<b>負債及び純資産合計</b>		<b>資産合計</b>	<b>2,500</b>	<b>負債及び純資産合計</b>	
		<b>2,134</b>				<b>2,500</b>				<b>2,500</b>	
※H19.4.1現在人口149,371人											
(2) 行政コスト計算書		(単位:千円)		(2) 行政コスト計算書		(単位:千円)		(2) 行政コスト計算書		(単位:千円)	
経常費用		202		経常費用		400		経常費用		400	
1. 人にかかるコスト				1. 人にかかるコスト				1. 人にかかるコスト			
(1) 人件費	65			(1) 人件費	72			(1) 人件費	72		
(2) 退職手当引当金繰入等	4			(2) 退職手当引当金繰入等	4			(2) 退職手当引当金繰入等	4		
2. 物にかかるコスト				2. 物にかかるコスト				2. 物にかかるコスト			
(1) 物件費	58			(1) 物件費	70			(1) 物件費	70		
(2) 減価償却費	14			(2) 減価償却費	23			(2) 減価償却費	23		
(3) 維持補修費	8			(3) 維持補修費	8			(3) 維持補修費	8		
3. 移転支的なコスト				3. 移転支的なコスト				3. 移転支的なコスト			
(1) 他会計への支出	23			(1) 他会計への支出	124			(1) 他会計への支出	124		
(2) 社会保障給付	26			(2) 社会保障給付	88			(2) 社会保障給付	88		
4. その他のコスト				4. その他のコスト				4. その他のコスト			
(1) 公債費(利払)	4			(1) 公債費(利払)	11			(1) 公債費(利払)	11		
		<b>経常収益</b>	<b>16</b>			<b>経常収益</b>	<b>44</b>			<b>経常収益</b>	<b>44</b>
		使用料・手数料等	16			使用料・手数料等	44			使用料・手数料等	44
		<b>純経常行政コスト</b>				<b>純経常行政コスト</b>				<b>純経常行政コスト</b>	
		(経常費用 - 経常収益)				(経常費用 - 経常収益)				(経常費用 - 経常収益)	
		187				356				356	

スライド31



スライド32

よくいただくご質問

- ① 仕訳パターンの設定は？
- ② 電話加入権、ソフトウェア、リース物件の評価方法は？
- ③ 資産評価の対象外としたものは？
- ④ 「資産形成部分」と「費用」が混在する支出の区分は？
- ⑤ 売却可能資産の範囲は？
- ⑥ コンサルタント、会計士の役割は？
- ⑦ 財政課職員に必要な知識は？





## ■ 地方分権セミナー記録 ■

### 平成20年度 地方分権セミナー 「自治体における公会計改革・自治体経営の情報開示」

#### 第1部 基調講演「公会計改革における最近の動きについて」

総務省自治財政局財務調査課 課長補佐 神谷 俊一 氏

#### 第2部 研究会中間報告・意見交換会

司会進行： 監査法人トーマツ 公認会計士 小室 将雄 氏

ま と め： 関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科  
教授 稲沢 克祐 氏

報 告 者： 松原市財政部行政経営課 有田 勉 氏

枚方市財務部管財課 岡 智文 氏

八尾市財政部財政課 一ノ本 大治 氏

日時：平成20年11月18日（火曜日）午後2時から5時

会場：おおさか市町村職員研修研究センター 映像研修広場

# 平成 20 年度 地方分権セミナー

## 実施要領

### 「自治体における公会計改革・自治体経営の情報開示」

公会計の整備については、「地方行革新指針」により、発生主義及び複式簿記の考え方を採り入れた貸借対照表など財務書類4表の作成・公表が求められています。また、その後の総務省からの通達によると、地方公共団体財政健全化法の施行期日との関係から、平成21年秋頃までに対応することが望ましいとされています。

当センターでは、府内市町村がこれらに的確に対応できるよう、平成20年5月より特別研究「公会計改革研究会」を開催し、参加7団体の平成19年度決算をもとに、総務省方式改訂モデルによる財務書類4表を作成し、各団体の数値を比較分析するとともに、作成過程において発生した課題や問題点を整理した報告書を作成いたしました。

今回のセミナーでは、公会計改革における最近の動きや研究会の中間報告を通じて、今後、府内市町村が企業会計的な考え方をどのように導入し、その結果をどのように活用していくのか、課題や問題点について考えます。

1. 日 時 平成 20 年 11 月 18 日 (火) 午後 2 時～午後 5 時  
2. 内 容 1 部 基調講演 2 部 研究会中間報告・意見交換会

#### 第 1 部 基調講演 午後 2 時～午後 3 時 20 分

- ・公会計改革における最近の動きについて

総務省自治財政局財務調査課課長補佐 神谷 俊一 氏

- ・公会計改革のこれまでの流れ
- ・地方公会計改革の背景と意義、活用方法
- ・地方公共団体財政健全化法との関係
- ・最近の動向

#### 第 2 部 研究会中間報告・意見交換会 午後 3 時 30 分～午後 5 時

- ・財務書類4表の作成をとおして整理できたことや課題

監査法人トーマツ・公認会計士 小室 将雄 氏

関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科教授 稲沢 克祐 氏

特別研究「公会計改革研究会」研究員

- ・研究会及び報告書の概要について
- ・庁内の推進体制について
- ・固定資産台帳の整備について
- ・財務書類の作成から見えてきたこと

3. 会 場 おおさか市町村職員研修研究センター (マッセ OSAKA)  
5階 映像研修広場  
4. 対象者 大阪府内市町村職員 100 名程度

## 第1部 基調講演



### 「公会計改革における最近の動きについて」

神谷 俊一 氏

(総務省自治財政局財務調査課 課長補佐)

※ 当日の配布資料については、209頁以降に掲載しています。

#### はじめに

ただいまご紹介いただきました、総務省財務調査課で課長補佐をしております神谷です。よろしくお願ひします。今日は前のスクリーンに資料を映しますが(資料参照p.209～)、お配りしてある資料にすべて掲載しておりますので、それを見ていただいても結構です。また、配布資料は、後ほど職場などで活用していただければと思います。

それから本日、研究会の方が用意されたこの資料(本報告書第1章から第6章と同一資料)ですが、非常によくできていると思います。実務的な基本から始まって将来的なことまで、もれなくと申しますか、分かりやすい言葉で書いてあると思いますので、私が紹介する資料よりも極めて実務的ではないかと思ひます。皆さんそれぞれのところにお戻りになつても、実務にも役立つ本ではないかと個人的にも思ひますので、ぜひ手許に置いて参照していただければ、非常に参考になると思ひましたので、一言申し上げておきます。

私からは、「公会計改革における最近の動きについて」というテーマで、なぜ公会計改革に取り組むことになつたのかということについて背景をお話して、最近、総務省はどういうことに取り組んでいるのかを中心にさせていただきたいと思ひております。

(以下、スライド併用)

#### 1. 公会計改革のこれまでの流れ

まずは、スライド2をご覧ください。今日のタイトルが「公会計改革における最近の動きについて」と言つておきながら、いきなり過去の話からするのも大変恐縮ですが、公会計改革がいきなり始まつたのではないかという印象を持たれている方もいるかと思ひます。実はそこそこ歴史はありまして、総務省としても平成11年度から取り組んでおります。また、先行的に取り組んでおられる自治体、熊本県や三重県、神戸市をはじめ、総務省より以前に貸借対照表

等の作成に取り組まれている団体も結構ありますので、地方公会計、発生主義の財務諸表の作成の取り組みには、一定の実務の積み重ねがあるのではないかと考えております。

あと、この表には書いていませんが、官庁会計で発生主義の財務諸表を作ったのは、実は明治の初期、明治22年ぐらいまでは発生主義の財務諸表を作っていたという記録があります。旧憲法が発布されて会計法ができたときにドイツ式の単式簿記になりまして、そこからは今日に至るまで単式簿記、現金主義の会計書類になじんできたということです。

年表の説明をさせていただきますと、総務省として一番初めにお示ししたのが、平成12年3月で、このときに普通会計のバランスシートの作成モデルを公表しております。その後4年ぐらい取り組んできましたが、公会計改革の転機が訪れたのが、平成17年～18年です。まず、「行政改革の基本方針」が閣議決定され、その中で地方においても国と同様に資産・債務改革に取り組ましようという要請がされまして、そこから今の公会計改革が始まったということです。

まず資産・債務改革ですが、後ほど説明しますが、これは簡潔に申し上げれば持っている資産で使わないものについては売却してバランスシートを小さくし、小さな政府を目指しようということ。そこで資産と債務を削減しようとするときに、今、保有している資産がどれぐらいあるかが、役所の世界ではあまり認識されていなかったのではないかとすることが課題としてございます。まず、それに積極的に取り組む前提条件として、現在の資産の保有状況を詳らかにしようということで、公会計の整備が始まりました。

それを受けて、平成18年に入って4月に総務省の方で新地方公会計制度研究会を立ち上げ、翌5月にはこれまでの総務省モデルに資産を時価ベースで評価する要素を取り入れた新しいモデルをお示ししました。それが基準モデルと総務省方式改訂モデルというものです。この段階の報告書は、読んでいただければ分かると思いますが、非常に概念的なもので、この二つのモデルで資産をどのようにとらえるのか、負債とはこういうものだという、会計のモデルのベースになることが書いてあります。

ただ、これだけではどういうものを作っていいかよく分からないということがあり、7月に新地方公会計制度実務研究会を発足させました。これまでの研究会と名前が違うのは「実務」が入っているか、いないかということですが、こちらの研究会で二つのモデルを具体的にどうやっていくのかという研究を始めております。

こういう動きが平成18年の前半にあって、国においても閣議決定の流れを踏まえて、平成18年6月に行政改革推進法が施行されました。内容的には平成17年12月の行政改革の基本方針の中に書いてあることが法制化されたということです。その62条、後ほど出てきますが、地方に資産・債務改革を要請する、そのために必要な前提条件として公会計の整備があるということになっております。さらに、国は企業会計の慣行を参考とした貸借対照表などを地方に対して整備できる助言をするということが規定されています。

よく、今回の財務書類の整備については法的根拠がないではないか、地方自治法には書いてないではないかというご指摘をいただきます。確かに地方自治法には書いてありませんが、法令上の根拠としては行政改革推進法があるということにぜひご留意いただければと思っております。ただし、作成義務というのは法律に書いてありませんが、公会計の整備ということでは、法令上規定はされているということです。

それから、毎年、政府の方では、当面の経済財政の基本方針として、6月もしくは7月に骨太の方針をまとめています。2006年、2007年、2008年、いずれにも地方の公会計整備について

推進するということが書かれております。政府の方としては、地方公共団体での財務書類の整備について一生懸命取り組んでいるということです。

それから、平成18年8月以降の取り組みの流れをまとめています（スライド3）。平成18年8月に「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」が出されました。これは、地方行革新指針と呼ばれているもので、行革推進法を受けまして、総務省として地方公共団体の皆さま方に行革の取組みを要請している文書です。この中に、資産・債務改革と地方公会計改革が出てまいりまして、ここで3年後もしくは5年後ということで、平成21年度もしくは平成23年度までに財務書類の整備をしていただきたいということを、期限を区切ってお願いしているものです。

平成19年に入りまして、夕張市の問題もいろいろ出てまいりまして、個別の地方公共団体の財政状況に非常に注目が集まるようになってまいりました。そうした流れを受けて、平成19年6月に地方公共団体財政健全化法が成立しております。また、10月には、前年度に始めた新地方公会計制度実務研究会の報告書が取りまとめられまして、自治財政局長通知を再度出ささせていただき、先ほどの事務次官通知の「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」の内容を再確認しております。一緒に報告書も公表して、二つのモデルの作り方をご説明している状況になっております。

ただ、私も平成19年度までは財務書類を作る方の立場として、佐賀県に勤務していました。実務研究会報告書を見ますと、会計に全く知識のない者が見ますと、多少難しいのではないかと思います。そういう地方公共団体の皆さま方のご意見が多かったものですから、実務研究会報告書をさらに詳しく分かりやすく説明する必要があるのではないかとということで、平成20年6月、総務省内に地方公会計の整備促進に関するワーキンググループを発足させて、これまで会計になじみのない職員の方でも何とか作成に取り組んでいただけるように、手引書の検討などを行っているという流れになっています。

スライド4以降ですが、先ほどの年表の中で、いろいろな政府の方針や法令、そうしたものが出てきました。具体的にどういうことが書いてあるのかということを確認していただきたく、原文の該当箇所をそのまま記載しております。

今回の公会計改革の出発点は、平成17年の行政改革の基本方針です。ここで初めて、資産・債務改革について積極的に取り組むとし、地方においても国と同様に取り組むということがうたわれました。その際にこれに必要なものとして公会計の整備ということが打ち出されたということです。行政改革の基本方針の中では公会計についてということは直接出てこないのですが、地方公共団体の資産・債務の実態把握というところがポイントになっております。これを行うには、地方公会計の整備が極めて有効ではないかとということで、今日に至っているところなのです。

このまま閣議決定を受けて、法律ができました。「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」と、これは長い名前ですが、俗に言われている行革推進法という法律です。まずこの法律の中で幾つか行革のための分野があります。五つぐらいに分かれています。その中の一つに、資産・債務改革が挙げられております。国が数値目標で付けて資産の売却など取り組むべきことが第58条から第60条までに書いてあります。



そして、よくあるパターンとして、国がやるので地方もお願いしますということで、この62条で地方公共団体に対して努力義務規定を設けているということです。この62条の1項を見ていただくと、資産・債務改革に取り組むということですが、この2項の方でも、こうした取組みをする際に必要ということで、企業会計の慣行を参考として貸借対照表その他の財務書類の整備に関し、政府は必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとするという規定があります。これに基づいて地方公共団体に、公会計の整備をお願いしているわけです。第2項にある政府というのは総務省のことですが、この規定を根拠に必要な助言つまり財務書類の作り方等をお示しさせていただいているところです。

こうした法令に基づいて、毎年決めている骨太の方針の中でも明記されておりまして、平成18年度につきましては、まず資産の圧縮を大胆に進め、バランスシートを縮小するという原則が書かれており、その中で資産・債務の管理に必要な公会計の整備がうたわれております。これは国だけではなく地方についてもそうですということが書いてあります。また、地方には国の財務書類に準拠した公会計モデルの導入に向けてということで、総務省がこれからモデルを示すので、これを参考にしながら作っていただきたいということが骨太の方針に書かれているところです。

こちらが、「地方行革新指針」と呼ばれている総務省の事務次官通知です(スライド5)。内容が非常に多岐にわたっておりまして、公会計の改革だけについて言及しているわけではありませんが、関係分だけを抜粋すると、このようになります。この部分で財務書類4表の整理について要請しているというところです。このときは人口3万人以上の都市と都道府県につきましては3年後まで、つまり平成21年度まで、それ以外の比較的規模の小さな地方公共団体につきましては、5年後の平成23年度までに財務書類を連結ベースで4表を作っていただきたいということを要請させていただいているということです。

この時点では、3年後、5年後としておりまして、現在でも指針にあるこの数字自体も変更はしていません。ただし、平成19年になってから地方公共団体財政健全化法が成立し、後ほどご説明したいと思います。ここでは5年後ということにはしておりますが、健全化法の趣旨を踏まえ、比較的規模の小さい団体においても、3年後の平成21年度までには整備をしていただくことが重要ということで、われわれとしては前倒しで整備をしていただきたいということでお願いをしてきております。

次に、2007年と2008年の骨太の方針にどのように書いてあるかということを示しています(スライド6)。2007年つまり平成19年になりますと、健全化法が国会審議に入っておりまして、健全化法と合わせて公会計の整備を促進し、財政の健全化に取り組んでいただきたいということが書かれております。

それから、今年の骨太の方針ですが、若干記述が少なくなっております。基本的に、これまでの方針を続けてやってくださいということで、具体的に書き下してはありますが、2006と2007に沿って引き続き資産・債務改革等を実行してくださいということが書かれております。政府の方でも、地方公共団体における発生主義の財務書類については推進するという立場を宣言している、明確にしているということです。



## 2. 地方公会計改革の背景と意義、活用方法

こうした流れをまとめてみますと、公会計の整備をなぜ推進していくのかということ、よく説明に使っているのが、こちらの5点です（スライド7）。

まず第1点目として、地方分権に取り組んでいます、権限があるところには自らの透明性を求められるということで、財務情報の総合的な開示の一環として、公会計の整備を位置付けるべきだということがまずあります。

それから第2点目として、行政改革推進法の中に、資産・債務改革に取り組むということが規定されておりまして、取り組む際には、自治体が今持っている資産がどういう状況なのかということ、これを明確にする必要があるものですから、そのための手法として公会計を位置付けているということがあります。

それから、3、4、5につきましては、1、2と裏返しのような関係かもしれませんが、個別の地方公共団体の財政状況に関する注目が非常に高まっておりまして、現行の予算決算書類のほかに企業会計の慣行をベースにした財務書類で財政状況を表すとどうなるのかという注目が集まっております。情報開示に積極的に取り組む必要があるのではないかとということです。あと、金融機関も、これまで特に外郭団体への融資については本当に大丈夫なのかという声もあり、金融機関の目線の変化というのがあります。金融機関の方からも、こういう形で開示したらどうかという意見や、また、公会計の書類を作れる行政能力があるのかという観点で、金融機関が自治体を見るということももうかがっております。

こういう状況がありまして公会計の整備を推進しているわけですが、背景の裏返しということで意義も書いてあります。総務省としては、発生主義の財務書類というのはどういうものかという位置付けですが、現金主義による会計処理の補完だという位置付けをしております。将来的に、今の現金主義の予算決算書類と入れ替わるのかというご質問をいただくことがありますが、今のところはそういう考え方ではありません。現金主義の予算決算書類を前提にした上で、それと併せて発生主義の財務書類を作ること、より総合的な財務情報の開示が可能になるのではないかと位置付けをしております。

現在、地方独立行政法人が決算重視の企業会計方式の財務会計システムを法律上も採用していますが、一般会計と特別会計というのは地方独立法人と違い、議会の予算統制を直接受けております。現金主義の予算決算書類は、議会が行政府に対してここまで使っていないという財政の歳出権を与えることに対して、極めて分かりやすくなっております。国の一般会計も特別会計もそうですが、現行の予算決算の書類は維持したまま、それを補完する会計処理の書類として位置付けるということになっております。したがって、年間でここまでお金を使っていないという議会の承認機能を前提とするのであれば、発生主義の財務書類は今の現金主義の書類に補完的な役割を果たすということになるのではないかと、今、進めさせていただいているところです。

それから、意義の2点目ですが、今回、総務省では、連結ベースでの作成をお願いしております、連結を作りますと、自治体本体だけではなく、公社・3セク等も合わせて、行政サービスを一体で提供しているグループとして財政状況はどうかという財政全体の把握が可能になるのではないかと考えております。

意義の3点目として、内部でいろいろな予算編成等で議論していただくときに、コスト分析や政策評価への応用も可能になるのではないかと考えております。ただ、このあたりにつきましては、総務省も反省していることですが、これから検討が必要な分野であり、われわれの方でも先行的に進められている団体の事例などを見ながら、どういう方法が可能かということを提供していく必要があるのではないかと考えております。

先ほどの「意義」のところをもう少し詳しく書いたのが、次のスライドです（スライド8）。公会計制度改革を進めることで、行政経営にどのような効果があるのかということをご参考までに整理したものです。

POINT 1として、繰り返しになりますが、「財務の透明性の向上と説明責任」がより効果的に果たせるのではないかと考えています。現行の決算書類を見ますと、こんなに分厚い資料を読めば分からないではないということで、全部オープンにはしているということにはなっていますが、いかんせん一覧性がなくて、必要な情報になかなかアクセスしにくいという特徴がどうしてもあるのではないかと考えております。発生主義の財務書類を作っていただきますと、把握が困難とされております資産と債務のストック情報が開示されますし、バランスシートの特性上、現役世代と将来世代の負担のバランスも数字で分かってまいります。また、行政コスト計算書を作っていただきますと、特定の分野の行政サービスが特定財源である受益者負担でどの程度賄われているかというデータが出てまいります。そのデータを基に、政策的な議論が役所の中で、さらに開示をしていけば、住民との間でもできていくのではないかと考えております。

POINT 2として、「行政評価等との連携」ということがあります。これは、実務を積み重ねていただくことで、将来的には可能になってくると思います。将来負担を踏まえた財政運営というものを、公会計をすることで得られる情報であることができるとのではないかと考えております。

POINT 1と2につきましては、作った後の効果ですが、ポイント3「台帳整備による資産・負債の把握」につきましては、作る途中の効果です。今回の資産・債務改革が意図している一番のポイントは、こちらです。今回、総務省のいずれかのモデルで作成していただくこととなりますと、固定資産台帳を現行の台帳をベースに作っていただくことになるわけです。これまでそれぞれモノとして管理してきた公有財産に、プラスαとして財産価値がどれぐらいあるかが分かるような台帳整備が進められることとなります。この過程で、この資産を今後どのように活用していくべきなのか、そのまま使うのか、違う目的で使うのか、もう使わないから売るのか、売りたいとしても今が売却時期として妥当なのかどうなるか、そうしたいろいろな判断ができるようになってくると思います。すなわち、公会計を作る過程で必要になる作業として含まれている固定資産台帳の整備が、自治体の財政運営の中での一つのポイントになるかと考えております。財務書類を作っていただくということも一つの目的ですが、公会計の財務書類を作る過程で把握する資産の状況を踏まえて、今後の保有資産をどのようにしていくのかという議論を、ぜひそれぞれの自治体の中でしていただければと考えております。

私が以前勤務していた自治体も大体そうですが、予算の審議は非常に熱心ですが、一度投資や購入した後はあまり関心が向けられないということが往々にしてありました。議会でも、今後の歳出については関心がありますが、今あるものをどう使うかということについては非常に

関心が薄くなっていることがあります。今後なかなか税収が伸びないことを考えますと、今ある資産の有効活用により財政運営上、効果が出てくることもあります。したがって、今保有しているものをどうマネジメントしていくのかということが、非常に重要になってきます。そのための手法として、財務書類の整備が役に立っていくのではないかと考えております。

### 3. 地方公共団体財政健全化法との関係

スライド9は、「資産・債務改革」と「財政健全化法&公会計整備」をまとめたものです。資産・債務改革と健全化法と公会計は一体どういう関係なのかということがよく言われます。聞かれた場合には、いつもこの図を使って説明しています。

まず、よく言われますのが、健全化法の4指標は公会計を作っていないとできないのかということです。これについては、公会計を作っていないでも4指標の計算はできます。健全化法の4指標は、先日、9月末で速報値が出ていますし、この11月末にも確定値が出ます。すべての団体に数値を算定していただいております。公会計の整備状況にかかわらず、すべての団体に算定していただいておりますので、健全化法における指標の算定の前提が公会計の整備というわけではありません。

ただ、この健全化法の中に出てくる四つの指標の設計に、発生主義の会計の要素を組み入れている部分があります。例えば、将来負担を算定する際には地方債残高が中心になるわけですが、その他に債務負担行為をして将来の歳出が確定した金額についても将来負担に加えておりますし、退職手当引当金につきましても将来負担に入れているということで、会計的な要素が指標の設計に反映されています。しかし、個別の団体に4指標を計算していただく前提として、公会計の整備がないとできないというわけではありませんが、資産・債務改革との関係を見ますと、この両者が非常に密接に関係しています。

平成19年度、20年度、21年度を総務省は財政の健全化を進めていく重要な3年間と位置付けて、この三つを有機的に進めていくということにしております。そもそもこの資料は、資産・債務改革をベースに作っているのです。そうなるのかもしれませんが、この健全化法と公会計で資産と債務の実態を把握して、地方の資産・債務改革を進めていくというのが基本的な構図になっております。平成19年度については、資産と債務の実態を把握するための制度づくりを総務省が進めた年と位置付けております。

健全化法では、特定の資産につきましては時価評価をお願いしております。例えば、宅地造成事業や土地開発公社につきましては、簿価ではなく、今その土地がどれぐらいで売れるのかという金額を出していただいて、債務から引いていただくということにしております。また、第3セクターの損失補償債務につきましては、その3セクの経営状況等を勘案しまして、必ず一定の割合を、本体の地方公共団体の将来負担に組み入れていただいております。すなわち、健全化法の四つの指標を算定する過程で、自治体の資産・債務の一部については時価ベースの把握が可能になるという制度設計を取っているということです。

公会計では、それよりも広い範囲で資産の評価をすることをお願いしており、この二つを合わせて今の資産・債務の状況を把握していくこととしており、平成19年度はそのための制度を整える年度という位置付けにしております。

今年、平成20年度はどのような年かと申し上げますと、いわゆるテストランといいますか、試行段階の年という位置付けをしております。どういうことかと申し上げますと、健全化法は単に四つの指標を計算するだけの年にしております。早期健全化基準や財政再生基準を超えたとしても、今年には計画の策定義務は生じないという年です。あと、公会計につきましては、引き続き整備の準備をしていただく年にしております。公会計のワーキンググループを設置し、総務省としても可能な限りご支援できないかということで取り組んでいる年です。

来年度、平成21年度は、この三つの資産・債務改革と健全化法、公会計、それぞれに目標年次ということにしております。健全化法につきましては、同じく指標を公表していただきますが、指標が一定の数値を超えた場合には、計画の策定義務が生じる年となっております。健全化法が全面的に施行される年となっております。公会計につきましても、平成21年度までに作っていただきたいということをお願いをしております、その年に当たっているということです。これらを踏まえて、資産・債務の実態が把握されたということで、地方の資産・債務改革についても具体的にどのような資産の活用なり売却をしていくのか、保有資産の活用の方向性と具体的な施策を決めていただきたい年と位置付けをしております。このように資産・債務改革と健全化法、公会計を3年間で進めていくということにしています。

では、この二つの関係はどのようなかということの説明しますと、健全化法では、指標を計算していただいて、一定の数値を超えた場合には財政健全化計画や財政再生計画を作ってくださいということになりますが、この計画の中身は何かといいますと、法令に規定があります。特に財政再生計画の方は、国が関与して再生を進めていくというスキームですから、計画についてはこういうことを盛り込んでくださいということをお法令事項で書いております。

具体的に、資産・債務改革の関係でいきますと、財政再生計画の中には、資産を売却してどのくらいの収入が得られるかを正確に見積もっていただいて、計画に計上していただくということがあり、そこが公会計の整備と重要な関係が出てくると思っております。資産売却でどれだけの収入があるかはそう簡単には計算できないものであり、それを見込むにはまず保有資産の棚卸しをしていただいて、いわゆる公正価値といいますか、時価評価で評価した上で、ではどの資産を売却するか、どういうケースで売却していくのかということを決めていかなければならず、相当の準備期間が必要になってまいります。

そのための準備を公会計の整備で進めていただきたいということにしております、こうして平成21年度に法令上、計画策定義務が生じるということが予定されているということです、すべての団体で公会計の整備をして、資産と債務の実態を把握しておいていただきたいと思っております。

自分の団体は、健全化団体でもなく、再生団体にもならない見込みなので別に公会計の導入を急がなくてもいいのではないかとご指摘もいただきますが、数字が健全化基準を下回れば財政が健全というわけでもなく、すべての団体で厳しい状況にはかわりがないと思います。また、急に財政需要が生じて指標が急激に悪くなるということもよくありますので、やはり平成20年度で基準を超えてしまった団体だけではなく、法令上こういうことになり得るということを規定しておりますので、すべての団体で公会計の整備を平成21年度までお願いしたいというのが、私どもが以前からお願いしていることです。

なお、公会計の目標年次を、平成21年度、平成23年度までということで、3年、5年と団体の規模に応じて分けておりました。具体的には、いわゆる小規模団体は5年後ということにし



ておりましたが、健全化法の施行が後になって決まりましたので、平成23年度までということをお願いした団体につきましても、前倒しで平成21年度までに作成していただきたいということ、去年から申し上げているということです。平成20年度の公表された4指標をしてみると、いわゆる平成23年度までに作成していただければいいという、比較的中小規模の団体が早期健全化基準を超えている状況でしたので、むしろ小規模の団体こそが平成21年度までに間に合わせていただかなければいけない側面があると思っております。公会計の目標年次については、地方行革新指針において一度示した数値を変更しておりませんが、その後の健全化法の施行を踏まえまして、すべての団体で平成21年度までに整備をお願いしているということです。

健全化法の計画策定義務で作らなければいけない計画とは、赤字を解消するとか、指標を健全化基準以下にするということが目標で、かなり金額的に詰めていただかなければいけない額です。資産の把握が不十分で、こうした資産売却を伴う収入がカウントできないとなりますと、ほかの行政サービスをやめなければいけない自治体もあるのではないかと思います。計画策定義務の中で実現可能なものを作っていくということも踏まえれば、資産がどのぐらいあって、どのぐらい売却可能なのかということは、こうした公会計の作業を通じて、正確に見積もっていただく必要があると思っております。

先ほどと繰り返しになりますが、健全化法と公会計の整備スケジュールを重ねたものがこちらです（スライド10）。平成19年度決算に基づく指標の公表が、この11月末にあります。平成21年度になりますと、健全化法が全面施行されて、指標を算定していただいて公表することになります。このときまでに財務書類4表の整備をしていただいて、資産・債務の状況をつかんでいただき計画策定義務が生じた団体では、公会計情報も使いながら財政の健全化に向けて取組みを進めていただくという流れにしております。

スライド11は、先日公表しました健全化法と公会計に関するQ&Aのポイントを載せています。若干テクニカルなところもありますが、公会計と健全化法の関係について説明しているところです。健全化法では、将来負担比率の算定を行う際に、損失補償をしていけばすべては連結対象といいますか、将来負担比率の上での連結対象にしておりますが、公会計の方では、損失補償をしていけばすべて連結対象というわけではありません。基本的には出資比率を見ていただいて、個別に判断していただくということにしております。

通常50%以上の場合はすべて連結対象になりますが、自治体が損失補償を付していることで出資割合が50%未満あるいは25%未満であったとしても、そうした財政支援を背景にその3セクの業務運営を自治体が実質的に支配しているという場合がありますので、そう判断される場合は連結対象にさせていただくという扱いにしております。

それから、第3セクター等の損失補償債務にかかる将来負担額、地方道路公社や土地開発公社に関する将来負担額というものもありますが、将来負担額に合算している様々な数字の中には、会計上、引当金に想定するものがあるということで考えております。それで、貸借対照表に「損失補償等引当金」という新たに勘定科目を設けて、将来負担の性質に合わせて計上していただくということにもしております。

それから、退職手当引当金の相当額は、健全化法の中でも将来負担の中に入れていただくことにしていますが、退職手当の中で「調整額」にかかる算定方法につきましては、健全化法に

おける算定方法と、昨年公表された実務研究会報告書の中に書いてある算定方法が違っていて、どちらを使うべきかというご質問をよくいただきます。これについては、実務研究会報告書を出したとき健全化法は制度設計中でございまして、当時検討中の案が実務研究会報告書では書かれており、その後に健全化法の計算方法が確定し、結果的に両者が異なるものになってしまったという事情がございまして、最終的には、健全化法の算定方法に合わせて公会計の退職手当引当金の計算をしていただきたいということで、今回のQ&Aを出しております。

健全化法との関連に関するQ&Aにつきましては、総務省のホームページの方にまとめて掲載しておりますので、そちらの方をご参照いただければと思います。

#### 4. 地方公会計の整備促進に向けた総務省の取組み（まとめ）

スライド12「地方公会計の整備促進に向けた総務省の取組み」は、今、総務省が進めている取組みを簡単に整理したものです。繰り返しになりますので、簡単に説明させていただきます。

平成18年の8月の事務次官通知で3年後、もしくは5年後までの整備をお願いしております。平成19年10月に、実務研究会報告書を公表する時期に合わせて、改めて通知を出させていただきました。作成についてお願いをしております。お願いしている内容は同じです。ただ、健全化法の施行が入ってまいりましたので、平成23年度までということをお願いしていた団体につきましても、早期に作成に着手し、平成21年度に財務書類を公表することが重要としております。理由は、先ほど申し上げましたが、作成時期について少し前倒しをお願いしているという状況です。

作成状況はどうかといいますと、数字だけ後ほど申し上げますが、中小規模の団体で作成状況が若干遅れている状況です。都道府県による市区町村への助言も重要だと考えておりますが、今、いくつかの都道府県で市町村への支援が盛んに行われているという状況です。総務省としても、実務研究会報告書だけ出して、後は作ってくれというだけではなかなか進まないと思っておりますので、必要な手引書や作成に必要なツールを検討して、順次公表していきたいと考えております。

スライド13に「総務省通知の概要」を載せています。これは、平成19年の10月の局長通知の内容です。何が書いてあるかといいますと、基本的には「地方行革新指針」と同じ内容を、改めてお願いしています。このときに、もともと出している事務次官通知の変更はしておりませんし、局長通知も出していないのですが、事務連絡により前倒し整備の重要性をお伝えするということをしています。これも総務省のホームページに公表しておりますので、ぜひご確認をいただければと思っています。

それから、平成19年10月の局長通知の中で、財務書類の公表の仕方を少し書いております。というのも企業会計の置かれている状況と、地方公共団体の財務書類の置かれている状況は、根本的に違うところがあると思っているからです。企業会計が置かれた状況は、相当の実務の積み重ねがあり、例えば作る人、分析する人、見る人が、全部役割分担できているということだと思っております。つまり、企業会計の分野では、会社の方で財務書類を作っていたら発表すれば、アナリストという方がおりまして、懇切丁寧に説明していただく。それを見て、



投資家なり金融機関がその会社に対するスタンスを決めるということで、作った会社がひととおり I R の説明はしますが、懇切丁寧に分かりやすく説明するのはアナリストがやっているという状況だと思います。

一方で、残念ながら公会計というのはこれからの分野で、作るどころと、分析して分かりやすく説明することが分業できない状況になっていると思います。作っていただいた書類を分かりやすく説明するのをともに自治体の方でやらなければならないということが現状ではないかと思っています。

さらに、財務書類を読む方々も企業会計の置かれた状況とは異なっていると思います。企業会計の方は、ある意味財務書類 4 表のことは基礎的知識として分かっている方々を対象にしていればいいと思いますが、公会計の方は、そういう方々だけではなく、広く住民の方を対象にして公表と説明をしなくてはならないということで、分かりやすい説明というのが、相当程度、自治体の方に求められていくのではないかと思います。そういう状況の違いが、企業会計と公会計にあるのではないかと考えております。そういう観点で、昨年度の局長通知の中では、フルセットで勘定科目をすべて明らかにして、すべてをオープンにしているのでこれを見てくださいというだけではわかりやすいものとは言えないだろうということで、簡潔に書くとしたら、こういうひな形が考えられるのではないかとということで、スライド 14 にある通り「簡潔に要約された財務書類」のひな形を示しております。こうしたもので住民の理解を促進することができるのではないかと考えております。先行的に取り組んでおられる自治体になりますと、これより相当分かりやすい開示になりまして、これにならさせていただくのも一つの方法であると思っておりますし、非常に参考になるものではないかと考えております。

それから、財務書類 4 表を作ったとき、どういう観点で活用ができるのかということで、昨年度の局長通知の中では、一部頭出しをさせていただいております（スライド 15）。この点については、具体的にどのような検討ができるのか、財務書類を作成し、どういう分析ができるのかは、今後またわれわれとしても検討していかなければいけないと思っています。今のところ、こうした活用が可能ではないかということで、項目だけ出せていただいているところです。

先行的に開示されている自治体の中でよく出てまいりますのが、やはり住民一人当たりの数値でございます。例えば、資産計上額が何千億円と出ても、住民の方にはあまりピンとくるものではないと思います。数字がイメージしにくいという声もありますので、人口一人当たりで見ると、資産・債務の状況を肌感覚に近い数値でお示しされている団体が相当数ございます非常にシンプルな手法ではありますが、住民の方にも分かりやすいという反応があるということをお聞きしております。

## 5. 地方公共団体の財務書類の整備状況とその解決策

地方公共団体の財務書類は今、どの程度進んでいるのかについて説明いたします（スライド 16）。これは、昨年度末の平成 20 年 3 月末日の状況ですので、今の時点では違いがあるとは思いますが、平成 18 年度決算に係る財務書類の整備状況を見ていただきたいと思います。

都道府県につきましては、何らかの方式では一応財務書類は作っているということで、47

団体が「作成済」となっており、作成していないところはありません。ただ、モデルの切替えはこれからというところが多く、44団体、つまりほとんどのところは総務省の従来モデルで作成しているという状況です。また、この都道府県における作成済の「その他」の3団体については、東京都は独自で会計基準を作っておられますし、あと、基準モデルの考え方を一部改訂して取り組んでおられる県もあり、「その他」にカウントしております。

次に、市区町村ではどうかということですが、指定都市を除くと58.2%の団体が「作成済」とし、何らかのモデルでは作成しているという状況です。これに「作成中」の市区町村を加えますと、全体の7割の市町村で何らかのモデルでの作成には着手はしています。あと、「未作成」のところを見ていただきたいのですが、520団体で何もしていないという答えになっております。

次に「作成団体の新モデルへの移行時期」を示したのがスライド17です。私どもがお願いしていますが、平成20年度決算までには作っていただきたいということですが、そのときまでには何とかしますというのは、「平成19年度決算分から」の20.7%と、「平成20年度決算分から」の47.0%を足した、7割弱の団体となっています。しかし、3割強の団体ではまだ時期的なことは決まっていないという回答をいただいております。

それから、今何もしていないというのが520団体ありましたが、その団体がいつまでに作るのかについて「未作成市区町村（520団体）の今後見込」に示しております。私どもが前倒しでお願いしております平成20年度決算までということで、4割強ぐらいの団体が要請時期までに作るというお答えをいただいております。しかしながら、300弱の団体からは依然決まっていないという回答をいただいております。私どもとしましては、この団体に少しでも早く前倒しして作っていただくことが課題だという認識をしております。

次に、では、どうして整備に着手が進んでいないのかその要因等について、地方公共団体の方におききしたものをワーキンググループでまとめたのがこちらです（スライド18）。これは、総務省がこう思っているというわけではなく、自治体の声がこうだったということです。そういう意味で見ていただきたいのですが、当時、公会計の整備着手が進んでいない要因として一番多かったのは、隣のまちではやっていないから、私もしませんというものです。しかし、最近では、そういう状況ではなくなっていると思います。

次の要因として、私が3月まで自治体に勤めていたときもそうでしたが、作業量が膨大で、整備に必要な人とお金をどのように算段すればいいのかよく分からないということを挙げられた方も多くおられました。

3番目の要因として、庁内関係課や連結対象団体との連携不足があげられています。これは、こちらの研究会でもいろいろ議論されたとうかがっておりますが、財務4表は財政課だけで作れないのです。資産評価も出てまいりますし、関係課の協力がないとできません。さらに、特に新しい仕事ですし、また新しい仕事を担当者からあげていって全庁的な課題とするのは実際にはかなり難しいものと思います。作成に必要な関係課との調整がなかなかつかないというのが実態ではないでしょうか。庁内でも難しいのですから、連結対象等についてはそれ以上にそうだというご指摘をかなりいただきました。それから、連結財務諸表の作成や資産評価をどう取り組めばいいのか、実務研究会報告書ではよく分からないという声も多数頂戴してござ

す。また、作った後どうすればいいでしょうかということで、活用方法がわからず意義を見出せないという多くの声もいただいております。

こうした疑問には総務省としても可能な限りお答えできるようにしていかなければいけないという気持ちを持っておりまして、ワーキンググループで、例えば手引書を作るとか、財政課だけでできるものではないということについて、いろいろなところでお話しさせていただいているところです。また、公会計の整備・着手が進んでいないことに対する解決策については、ワーキンググループを設置して検討している状況であります。

## 6. 最近の動向（ワーキンググループの発足）

このような問題意識を踏まえて、今年6月に発足させたのがこういうワーキンググループです（スライド19）。6月から始めていますが、「検討状況」に書いてある5点が主な成果物かと思っています。作業がはかどってなくて申し訳ないかと思っていますが、自治体の方で準備作業が進んでまいりますと、非常に具体的な質問が出てまいります。そうしたご質問の中で共通しているものについては、「地方公会計に関するQ&A」という形で公表していきたいと思ひまして、既に一部出していますが、今後も追加をしていきたいと思っております。

それから、「作業用のワークシート」のエクセル版を提供したいと思っております。これも本来、既に出ているはずでしたが、できるだけ速やかに公表したいと思っております。

それから、資産評価と連結財務書類の作成を具体的にどうしていくのかという基本的なところについて、もう一段詳しく解説した手引きとして「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」と「新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成手引」を公表していきたいと思っております。

それから、報告書の全体を取りまとめる中で、先行団体の「財務書類の活用・公表手法」の事例をご紹介していきたいと思っております。

「地方公会計に関するQ&A」の追加（スライド21）について、今年から、われわれ若干の反省もあって、Q&Aを総務省が確定してから公表するのではなくて、地方公共団体等での実務上の課題を踏まえて確定していきたいと考え、広くご意見をうかがってQ&Aを作成するシステムを採用しております。企業会計の世界でもそうですが、いったんルールとして決めようとするものについては、事前に財務書類を作成される方々のご意見を受け付けるというのが一般的であると考えております。いただいたご意見につきましては、可能な限り、総務省の考え方を付して、採用できない場合でも、総務省の考え方を説明するという流れを取りたいと思ひます。今年になって1回やっておりますが、今後追加を行いたいと思っておりますので、その際にまたご意見をお寄せいただければと思っております。

これまで公会計の報告書を決める際には、総務省と公認会計士の先生方だけで決めてしまっていたきらいがありまして、今後、公会計を発展させていくためには、やはり実務を進めていく方のご意見をうかがわなければいけないと思っております、こうしたシステムを取り入れているところです。是非、ホームページを一度ご覧いただければと思っております。

## 7. 基準モデルと総務省方式改訂モデルの比較表

スライド22は、基準モデルと総務省方式改訂モデルの比較表を載せております。既にご承知の方もいらっしゃるかと思いますが、これからの方もいらっしゃると思いますので、簡単に説明をさせていただきます。

総務省は二つのモデルを示しておりますが、大きな違いのひとつには、固定資産の評価の手順があります。基準モデルの方は、保有資産については原則としてすべて初期段階で公正価値の評価をしていただくことにしております。一方、改訂モデルの方は当初は売却可能資産だけ時価評価をしていただいて、段階的に時価評価の対象を広げていただくことを認めているモデルです。

したがって、その台帳整備についても基準モデルは当初にすべて整備するのが原則ですが、改訂モデルの方は台帳整備につきましても段階的に進めていくこととなります。

作成時の負荷については、資産評価のアプローチが違いますので、表に示すとおり整理できます。基準モデルは、当初に若干の負荷がかかり、継続的にしていく際には負荷が減少するものです。一方、改訂モデルは、当初のハードルは基準モデルほど高くはありませんが、継続していく際には、段階的整備のところには負荷が生じてくるというものです。

それから、財務書類の作成・開示の時期ですが、基準モデルは、基本的にシステムの導入を伴うことになるかと思いますが、システムを導入していただければ、出納整理期間が終了後に早期に財務書類ができるというものです。一方、改訂モデルは、前年度決算の数字を用いて使うこととなりますので、いったん決算統計を作成していただいてから、組替え作業を行っていただくこととなりますので、その分、開示の時期が若干後ろ倒しになってくるというものです。

今申し上げたことを図表にしました(スライド23)。今申し上げたのは、「ストックの処理」にあります。基準モデルについては、原則としてすべての資産を公正価値で評価していただくことにしております。一方、改訂モデルにつきましては、段階的整備が特徴です。

「フローの処理」は、基準モデルではいわゆる複式仕訳が必要になってまいりますので、個々に仕訳をしていただくことが必要です。これは、日常業務で個々に逐次にしていただく方法と、期末に出納データを打ち出していただいて、一括で複式仕訳を行う方法との二つがあります。現在、世の中に出ておりますシステムを見ますと、二つ共存しているとうかがっております。

それから、改訂モデルでは、いったん決算として整理をしていただいて、決算データの組替えを行い、必要なデータを合わせて財務書類4表を作成するという流れになっております。

次は、改訂モデルにおける段階的な資産評価の整備のイメージを示しています(スライド24)。一般によく言われておりますのは、こちらの右肩上がりの評価手法です。まず、初年度には、売却可能資産の評価をしてくださいというお願いをしております。次年度以降は、いわゆる時価ベースでの評価をする範囲を順次広げていただくということをお願いしております。ここでの評価の仕方は基準モデルと基本的には変わりません。基準モデルの資産評価の手法を採用していただきたいとお願いしております。最終的には基準モデルと改訂モデルの資産評価の水準は同じようなレベルになると考えております。また、改訂モデルであっても、初年度



にすべての資産を評価していただくことも十分あり得るということで説明しております。

基本的にはこうした流れを取っていくことになりまして、初期段階では売却可能資産に絞って評価していただきます。また、売却可能資産の評価自体を段階的に複数年度に分けてやっていただくということも十分可能だということで説明をさせていただいております。

次に、どうして総務省は二つのモデルを作ったのかについて説明します（スライド25）。通常、会計というのは、一つの基準で団体間での比較ができるようにすべきではないかということで、私も佐賀県にいるときはそのように思っており、非常に不思議な思いがしておりました。しかし、現時点では一つのモデルとすることができない事情がございまして、二つのモデルをお示ししております。

まず、今回の財務書類については、行革推進法に書かれているものですから、すべての団体で取り組んでいただく必要があると思っております。ただ、すぐできるかという、なかなかできないという状況です。なぜなら各団体が置かれている状況は非常に多様になっており、そもそも複式記帳や発生主義会計になじんでいる地方公共団体は極めて少ないと思います。公営企業の一部では発生主義会計の財務書類を作っていますが、その経験をすべての職員の方がしているわけではない状態です。したがって、複式記帳や発生主義の会計になじんでいただくことにかかり時間がかかるのではないかと考えています。

また、複式記帳を行う際には、システムの整備が不可欠になってまいります。韓国と違い、わが国は地方団体ごとにシステムの整備をしており、財務会計システムの状況が各団体で全く異なっておりますので、一律に複式仕訳をしてくださいというのは、相当困難だと思っております。

また、既存の予算決算制度の補完ということを申し上げましたが、要は追加的な作業が発生するわけで、自治体の職員の数削減されてきている状況において、事務量的にも厳しい団体も多く、一律に複式仕訳をして作ってくださいというのは、現段階では事実上不可能と考えております。したがって、すべての団体で財務書類4表の作成に取り組んでいただくという普及を第一に考えるのであれば、各団体がそれぞれ取り組めるような環境を作らなければなりません。こうした背景からこのように二つのモデルを作っているということです。そのあたりは、ぜひご理解をいただければと思います。

先ほど、韓国の話をしましたが、先月、韓国の内務省、地方自治部といいますが、公会計企業課の課長さんが来日されお話しする機会がありました。彼が非常に先進的に進めており、あっという間に実践の段階までできましたということも言われました。よくよくうかがってみますと、韓国の自治体の財務会計システムはみんな同じだそうです。公会計に関して国がそのシステムに合うソフトを配って取り組んだので、全部の団体で短い期間に整理できましたというお話でした。そのような状況であれば一律の進め方もできるものと思いますが、わが国では、財務会計システムはいわば極めて地方分権的にできており、韓国のような状況にはありません。したがって、日本では、こうした二つのモデルでいずれの団体でも取り組んでいただけるということを重視した結果、今の状況になっているといえると思います。ぜひ、ご理解をいただければと思います。

## 8. 地方公会計における資産評価

次のスライド26は、地方公会計における資産評価の原則を図式化したものです。会計上の資産評価の原則は、取得原価主義といわゆる時価評価のどちらを取るかということで大きく分けられるかと思えます。特に資産・債務改革の延長で出てきている話で、今の状況がどうかということを把握しなければいけないということで、総務省の二つのモデルは「公正価値」での評価、いわゆる時価評価を原則にしております。こうした資産評価の手法につきましては、国が作成している省庁別財務書類の資産評価とほぼ同様の評価方法を採用しています。国では国有財産法で国有資産は台帳に登録し、そこに金額情報も載っているものですから、それを引っ張ってくればいいのですが、自治体の方は個々それぞれの団体で台帳整備していますし、金額情報までは計上を求めてきておりませんでしたので、今回、台帳整備をお願いしているわけです。土地や建物の減価償却の考え方につきましては、国の財務処理の資産の評価方法と原則同じという考え方を取っております。

また、東京都の会計基準が取得原価になっており、どちらがいいのかという話をうかがいますが、総務省としては、国の財務書類の考え方に基本的に合わせていくこととしています。国や地方で評価基準が違うのもおかしな話ですので、地方の中で自治体の置かれた現状を踏まえつつ、国の財務書類の評価手法を採用しているというのが実態です。

さらに、土地の評価につきましては、固定資産税評価額を基礎として算定していただくこととしております。ただし、道路などのインフラ資産の底地につきましては、売却可能性が極めてゼロに近いというものですので、原則取得価格をもって開始時簿価としております。

建物と工作物等の開始時簿価につきましては、再調達価額を出していただいて、そこから減価償却の累計額を引いていただいて、今の価値を出すこととしております。

それから、償却資産につきましては、毎年減価償却を行うこととしております。また、非償却資産に当たる土地につきましては、固定資産税の評価時期に合わせて、原則として3年ごとに再評価をしていただくという原則を採用しております。

次に、なぜ公正価値 (Fair Value) 評価を行うのかについて説明します (スライド27)。要は時価評価をなぜ採用しているかということです。総務省としては、公会計の資産概念というのは、将来お金を生むもの以外に、将来にわたって行政サービスを提供できる能力がどれぐらいあるのかということまで含めて、資産をとらえるということとしております。こうした資産概念をよく評価できるのが公正価値、時価評価ではないかということで、この公正価値評価を採用しております。

また、再調達価額とは何かといいますと、例えば、ダムがあつて治水なり給水をしています。があり得ない話ではありますが、突然なくなりましたと。ただ、明日からまた給水しなければいけないので、同じものを造らなければいけないというときに、同じものを準備するときには必要な金額、再調達の価額を計算していただいて、それを資産の行政サービスの提供能力ととらえて資産計上するというものです。

それだと公正価値、いわゆる時価評価と、取得原価による財務書類で表すものが違ってくることとなりますが、私どもの二つのモデルが採用している時価評価の財務書類では、過去、発行した地方債の財源や税収等の用途を、現在の時価を基礎として評価し、バランスシートの上



で現時点での行政サービスの提供能力を表すという財務書類になります。

一方、取得原価による財務書類がどういうことを表しているかということ、過去発行した財源、地方債で調達した財源や税収が、発行したとき、もしくは納税時の税額ベースでどう使われているかを示すものになり、要は取得時の金額を基礎として評価した現時点でのサービス提供能力を表す書類になります。

資産・財務改革で求められている財務書類がこうした過去のものではなく、将来の行政サービスの提供能力をどう表現するかということと考えた場合に、どちらがいいかということ、公正価値評価の方が適切ではないかということで、総務省では、公正価値評価を採用した財務書類の作成をお願いしているということです。

次に、効率的な作業のための庁内の体制整備について説明します（スライド28）。財務書類作成の際には、全庁的に取り組んでいただくことが必要ではないかと考えております。財政部門だけではなく、各分野で協力体制を敷いて取り組んでいただきたいということをお願いしております。

## 9. 売却可能資産の抽出、および事業用資産とインフラ資産の評価手法

次に、売却可能資産の抽出と評価手法について説明します（スライド29）。売却可能資産についてよくご質問をいただきます。特に、改訂モデルで作成した場合でも、売却可能資産については売却可能価額で評価していただくことが重要になってくるわけですが、そもそも売却可能資産とは何ですかという質問をいただきます。要は今使っていない資産とだけ思えばイメージしやすいのではないかと思います。また、今使っていない、これからも使わないであろう資産のうち、自治体が特定したものという条件を付けると分かりやすいのではないかと考えております。よく自治体の方からご意見をいただくのですが、売却可能資産があって、すべてをその対象にしないといけないのではないかとご質問をいただきますが、売却可能資産というのは自治体が特定したものですから、年度ごとに広げていく方法でも構いません。その年において売却可能を認識している、そうした資産として自治体が特定したものでいうことで、売却可能資産という概念を整理しています。その点、ぜひご理解をいただければと思います。

その選定をする際にどのようにしていくかということですが、様々な方法が考えられるところですが、まず、段階的に売却可能資産の範囲を広げていくという方向があるかと思います。これは、初年度は、一定の財産を売却可能資産としてとらえ、次年度はここまで、次々年度はここまでと段階的に売却可能資産の範囲を広げていく方法です。

それから、公有財産の固定資産台帳の整備にあわせて、その中から選んでいくという方法もあるかと思います。

あと、一番多いものとして、重要性の観点から都市計画区域内の一定面積以上の土地など、団体の実情にあわせて選定する方法があります。例えば500平米以上の面積を持つ土地に限って、その土地を見て、これも使わない売却可能資産ということで、一定の条件、基準を作って、その中で選んでいただくという方法があります。いずれも妥当な方法であると考えております。

それから、評価方法ですが、売却可能資産については、できれば売却可能価額により評価していただきたいと思っております。売却する際の単位で、一体として評価できるものはそうした評価をしていただくようお願いしております。具体的には、土地のみの場合は土地の評価をしていただければいいと思いますが、土地と建物が一体、例えば職員宿舎などで築30年のものがある、通常、解体してから更地にして売りますが、時間がないのでまとめて売りますという場合には、大概、建物部分については評価額が付かなく、むしろ土地の評価額からマイナス要因、解体経費がマイナスに作用する評価になる場合があります。私が3月まで住んでいた宿舎も先般売却されてしまいました。築40年の職員住宅でマイナス評価が付いていたのですが、そうした土地・建物一体で売却する場合には一体で評価する方法をできれば取っていただきたいということです。

ただ、これは具体的にはどういうことかといえば、不動産鑑定評価を取るということになりますが、すべてを取るとはなかなか難しいと思います。売却が決定していて、売却する前に鑑定評価が取れていれば、それを使っていただくということがより適切ではないかという意味で考えていただき、そういうものがない場合には、基準モデルの評価手法で土地と建物別々に評価していただくことも可能だと考えています。

スライド30は、先ほど申し上げました改訂モデルの場合に、次年度以降に段階的に広げていく場合の土地・建物の評価の原則を整理したもので、基準モデルの固定資産評価の原則でもあります。ここは読んでいただければと思います。

基本的には、固定資産税評価を基礎とする評価方法を採用しています（スライド31）。ただし、土地の状況によっては、一律にとらえることが非常に難しく、その中でも、課税地と同じように個別評価をしていただければ一番いいのですが、そうした対応ができない場合もあると思いますので、平均単価を使う評価方法を公会計では認めています。この方法は健全化法では使えませんが、公会計においては、限られた時間に大量の評価をしなければいけないこともあり、また法律上その自治体の財政健全化計画策定などの義務付けを行うものではありませんので、平均単価による評価が認められております。

宅地につきましては価値が付く場合が多いので、平均単価を認める範囲の土地を、例えば路線や用途地区単位で絞っていただいて、条件がよく似た地区の土地の平均単価を取っていただくことが重要ではないかと思っております。ただ、なかなかそうもいかず、致し方ない場合につきましては、固定資産税の概要調書の地目毎の平均単価を使っていただくことも差し支えないということにしております。

スライド32や33では、その具体的な評価方法が書いてありますので、後ほどまたご覧いただければと思います。資産評価の実務手引にも、具体的な評価方法について載せていきたいと思っております。

## 10. 新地方公会計モデルにおける連結財務書類

それから、連結の財務書類の作成も要請しております、基本的には連結対象はこの範囲でお願いしております（スライド34, 35）。注意いただきたいのは、一部事業組合、広域連合です。こちらについては全部連結ではなく、費用負担の割合等に応じて比例連結をしていただくことになります。

また、第3セクターにつきましては、出資比率を基盤に連結対象にするのかしないのかを判断していただくことになりますが、出資比率が50%未満の団体につきましては、地方公共団体が第3セクターにどういう関与をしているのかということを見て、企業会計の連結の考え方に照らし合わせて、連結対象の対象を決めていただくということにしております。

次に、連結財務諸表作成の事務手順を載せております（スライド36）。こちらの方は手引に詳しく書いておきたいと思っています。実務研究会報告書の中ではそれほど書かれていない分野で、どういう順番で作業していいのかわからないというご質問をいただきます。基本的には、次の6段階を踏んでいただければと思っています。

まず、連結対象を決めていただきます。次に、連結対象ごとに個別の財務書類を取り寄せていただくか、作っていただくことになります。法定決算書類があるところについては、例えば法適用の公営企業会計ではそれを使っていただくことになると思いますが、発生主義による法定の決算書類のない団体につきましては、普通会計の基準に合わせて作成をしていただくことになります。

3番目に、法定決算書類の読替をしていただきます。連結対象団体ごとにわが国では会計基準が異なっており、表示科目も違っていますので、その表示科目を連結の新地方公会計モデルの科目に合わせていただく手続きです。これは、科目対応表というものが実務研究会報告書に載っていますので、機械的に組み替えていただく必要があります。

4番目に法定決算書類の連結修正をしていただきます。会計基準が異なっておりますので、資産評価の考え方も各々の会計基準で違っています。原則としては、地方公会計モデルの公正価値による再評価をしていただくこととなりますが、すべてを初年度でやり切るのには大変手間が掛かりますので、当面、基本的には法定決算書類の数字を使うことも可能ということで、実務研究会の報告書の中には書かせていただいております。

そして5番目に純計処理をしていただきます。これは、連結対象の中の取引につきましては、一つの団体の中での会計処理ですので、取引がなかったということで、相殺処理をしていただくことになります。

それから最後6番目として、出納整理期間中の現金受払の調整をしていただきます。例えば、土地開発公社などで出納整理期間がないところもありますので、整理期間内の取引については調整していただくということです。

以上、こうした6段階を踏んでいただいて、連結財務書類を作っていただくということになってまいります。また詳しくは、手引書の方で書きたいと思っています。

次のスライドは、先ほど申し上げましたように、一部事業組合・広域連合等は比例連結をしなければいけませんが、比例連結の割合を決める必要があります（スライド37）。これは、

基本的には一部事務組合、広域連合の方で出していただければありがたいのですが、現実問題  
厳しい場合もありますので、そういった場合は、一部事務組合、広域連合の主要な構成団体や、  
もしくは都道府県の方にご支援いただくということが妥当ではないかということで、われわれ  
もお願いしているということです。

最後のスライドに、私どものホームページとアドレスを記しております（スライド38）。  
駆け足で、かつ時間もオーバーしてしまいましたが、ご質問等はメールでもお問い合わせいた  
だけるようになっております。各地で活動されています公認会計士の方にもお問い合わせいた  
だくということで、実務を積み重ねていきたいと思っておりますので、またご協力をお願いし  
たいと思います。ご質問いただいたものにつきましては、何分二人でやっておりますので即答  
ができない場合がほとんどかと思いますが、今日の講演で聞いたことで分からないものがあり  
ましたら、その旨書いていただければ、早めに回答したいと思っておりますので、ぜひよろしく  
お願いします。以上、私からの説明はこれで終了させていただきます。



第1部 基調講演 会場風景



## 質 疑 応 答

(質問者) 財政課に所属しております。私から質問が3点ございます。

まず一点目、今回の新公会計は現金主義に代わるものではなく、補完するもののご講演の中でおっしゃっていました。ということは、現在の現金主義でやっているような体系を今後、法改正などをし、発生主義的に変えていき、例えば出納整理期間なども廃止していくという、そういう検討は今のところは予定されていないと考えたらよいのかということが1点です。

それから、二点目の質問ですが、これはよく聞かれるかもしれませんが、今、二つのモデルを示されている状態ですが、今後どちらかのモデル、またはそれらをミックスしたような形で何か統一していくという予定が話し合われているのかどうかということ、教えていただけたら助かります。

最後に3点目の質問は、地方公共団体の貸借対照表の場合、昔でしたら建設事業にしか起債はできなかったので、基本的には債務超過にならないと行ってよかったかと思いますが、今でしたら、臨時財政対策債や退職手当債といった赤字債が発行されてきていて、これがこのままずっと続いていくと、債務超過になるところも出てくるかと思いますが、退職手当債などは、まさにその団体が赤字を防ぐために発行するものなので、それによって債務超過となるのは、その団体自体の問題だと思います。一方で、臨時財政対策債の発行により、負債の割合が増えたり、債務超過になっていくのは、全国の地方公共団体に共通の制度的な問題だと思います。この臨時財政対策債の扱いについて、財務諸表上の取扱いなど対応策の検討はあるのでしょうか。

(神谷) ありがとうございました。非常に答えにくいよい質問ばかりですが、三ついただいたうちの一番初めは今進めている発生主義の財務書類を今後、法制化する予定はありますかという質問だと思いますが、今のところそういう検討はしておりません。というのも、法制化できる状況には今はないと思っております。法制化をする場合には、基本的にすべての団体で財務書類を整備していただくことが前提になりますが、会計は、健全化法のように数字を当てはめていけば自動的に指標が出てくるというものではないと思っております。法制化の検討を行う際には、すべての団体でできる、普及しているという判断が必要になると思いますが、今はそういう段階にはない状況と考えておりますので、今のところ法制化の検討はしておりません。

ただ、今後、法制化しないのかと言われると、それは分かりませんし、可能性がないとは言えないと思います。また、すぐ法制化しようといっている国会議員の先生方もたくさんいらっしゃいます。ただ、今は普及をして、実務を積み重ねて、実務の積み重ねの中で出てきた課題をどう検討していくのかということ、時間をかけて検討していかなければいけない時期ではないかと申し上げております。

国の方はどうなのかという場合、国は特別会計については法制化をしております。どのように法制化しているかといいますと、特別会計も国会の直接の統制を受けますので、国会の承認を得る分につきましては、現金主義の書類で現行どおりですが、決算書類として別に位置付け

をしておりまして情報開示の書類として新たに作成するという形で法制化をしております。したがって、地方公共団体の発生主義の書類を法制化する場合には、そうした取り扱いが参考にはなるかと思えます。

ただ、国の方も、一般会計は法制化しておりませんので、法制化を今後していく検討をする場合は、地方公共団体の方で法制化しても大丈夫なのかという見極めと、国の方の一般会計の取り扱いがどうなるかという議論が必要になるかと思えます。いずれも、今はそういう時期ではないということでもありますので、今のところは法制化の具体的な予定はないというのがお答えになります。

それから2点目は、二つのモデルを今後統一することがあるのでしょうかというご質問だと思いますが、これも、法制化をするのかしないのかということと非常に似たような答えになると思います。どうして二つのモデルにしているのかというのは、すべての団体で取り組んでいただくためと整理しております。すべての団体で相当程度普及が進んで、自治体の方から会計についてこうしていただきたいという希望や要望が、実務の裏付けがあって出てくるという状況になって、初めて検討すべきだと思っております。したがって、私どもとしては、今のところ二つのモデルの導入をともに進めていくということです。

ただ、報告書の中でも書いていますが、今お示ししているモデルを絶対変えないということは申し上げておりません。モデルについては、企業会計の方でも毎年毎年見直しがされているように、会計基準は見直しされることが前提のものだと思っています。世界中が不況になると評価の仕方も変えましょうという話に至る所に出てまいりますので、言ってみれば生き物なのかと思えます。特に、今は導入段階で、実際に作ってもいろいろな不都合等が出てくると思いますので、そうしたご意見を踏まえて、モデルの見直しは今後していくと申し上げます。そのような中で可能な限り標準化を図ろうとすれば、モデルの統一などがあり得るのではないかという議論は今後あるとは思えます。しかしながら、今、総務省の方でそういう議論をして、二つのモデルを融合したものにしていこうということは、考えていない状況です。

次に3つ目の質問ですが、債務超過になるのかならないのかということですが、確かに建設地方債の範囲で起債していれば、債務超過にならないと思います。しかし、退職手当債や臨時財政対策債については、そのまま計上すると債務超過になりますが、健全化法のように交付税措置があるものについて抜いてくれという話かと思えます。基本的には、そうした臨時財政対策債や退職手当債の起債額の占めるシェアは、全体的に見れば、今はそれほどないと思っておりますので、債務超過にならないものという認識をしております。退職手当債や臨時財政対策債はどんどん拡張していったら、債務超過に陥る団体が相当程度出る可能性が出てくれば、そういう措置も考えなければいけないかと思えますが、全体から見れば、そういう状況になるところは今の段階では基本的にはないと思っておりますので、今のご質問のような起債の種類によって計上の仕方を変えるということは、今のところは考えていません。

よろしいでしょうか。

(質問者) ありがとうございました。




スライド1

平成20年度 地方分権セミナー「自治体における公会計改革・自治体経営状況開示」

## 公会計改革における最近の動きについて

平成20年11月18日(火)  
 総務省自治財政局財務調査課  
 課長補佐 神谷 俊一  
 chihou-koukaikai@soumu.go.jp



総務省

Ministry of Internal Affairs  
and Communications

スライド2

**地方の公会計整備(財務書類4表作成)の取組み①**

- 総務省では11年度から調査研究を進めており、地方公共団体には一定の実務の積み重ねあり
- 平成17～18年度に大きな転機。地方の資産・債務改革の推進のため時価評価を導入したモデルを提示
- 21年度までに、出来るだけ多くの団体での地方公会計の導入を推進

	地方	国
平成12年 3月	「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(普通会計バランスシートの作成モデルを公表)	
平成16年 6月		「省庁別財務書類の作成基準」(財政制度等審議会)
平成17年 12月	<b>行政改革の基本方針</b> (平成17年12月24日閣議決定) ・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よう要請	
5月	<b>「新地方公会計制度研究会」報告書公表</b> ・基準モデル及び総務省方式改訂モデルによる財務4表の作成手順の提示	「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」(財政制度等審議会)
平成18年 6月		<b>行政改革推進法施行</b> (平成18年法律第47号) ・地方に資産債務改革を要請、国は企業会計の慣行を参考とした貸借対照表など地方に対して財務書類の整備に関して助言することを規定
7月	<b>「新地方公会計制度実務研究会」発足</b> ・「新地方公会計制度研究会報告書」を踏まえ、実証的検証及び資産評価方法の諸課題について検討	<b>経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006</b> (平成18年7月7日閣議決定) ・国と同様、資産圧縮を進めるなどの資産・債務改革の推進及び国の財務書類に準拠した公会計モデルの導入に向け、計画的に整備を進めるよう要請

スライド3

地方の公会計整備(財務書類4表作成)の取組み②		
	地方	国
平成18年	8月 「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」総務事務次官通知 ・2つのモデルを活用した財務書類の整備、資産・債務改革に関する具体的な施策の策定を要請	
平成19年	6月 「地方公共団体財政健全化法」の成立	経済財政改革の基本方針2007 (平成19年6月19日閣議決定) ・地方公共団体は、地方公社、第三セクターを含む資産債務改革について、国の取組を踏まえつつ目標を明確にし、改革を推進すること
	9月 「公会計の整備推進について」(自治財政局長通知) ・2つのモデルを活用した財務書類の整備、資産・債務改革に関する具体的な施策の策定を改めて要請するとともに、「財務書類の分かりやすい公表に当たって留意すべき事項」を提示	
	10月 「新地方公会計制度実務研究会報告書」の公表 ・「新地方公会計制度研究会報告書」で示されたモデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について検討したうえで、財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針を公表	
平成20年	6月 「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」発足 ・「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」による財務諸表の整備が中小規模団体でも円滑に進むよう、作成上の課題に対する解決方策の検討や連結財務諸表作成のより詳細な手順などを検討	

スライド4

### 地方公共団体の公会計改革の位置付け①

**行政改革の基本方針（平成17年12月24日閣議決定）**

5 政府資産・債務改革  
(5) 地方における取組  
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。各地方公共団体の資産・債務の実態把握、管理体制状況を総点検するとともに、改革の方向と具体的な施策を明確にする。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。

**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年法律第47号）**

(地方公共団体における取組)  
第六十二条 地方公共団体は、第五十八条から第六十条までの規定の趣旨を踏まえ、その地域の実情に応じ、次に掲げる施策を積極的に推進するよう努めるものとする。  
一 当該地方公共団体の資産及び債務の実態を把握し、並びにこれらに管理に係る体制の状況を確認すること。  
二 当該地方公共団体の資産及び債務に関する改革の方向性並びに当該改革を推進するための具体的な施策を策定すること。  
2 政府は、地方公共団体に対し、前項各号の施策の推進を要請するとともに、企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとする。

**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）**

第3章 財政健全化への取組  
1. 歳出・歳入一体改革に向けた取組  
(3) 改革の原則と取組方針  
原則6「資産圧縮を大胆に進め、バランスシートを縮小する」  
・最大限の資産・債務の圧縮を進める。資産売却収入は原則として債務の償還に充当し(ストックはストックへ)、債務残高の縮減に貢献する。また、資産債務を両建てで縮減し、金利変動リスクを軽減する。地方にも同様の改革を要請する。  
2. 「簡素で効率的な政府」への取組  
(資産・債務の管理に必要な公会計制度の整備)  
・資産・債務の管理に関し、政府においてこれまでに整備されてきた財務書類の一層の活用を図るとともに、国、地方、独立行政法人等の財務情報の整備を一体的に推進する。  
(特別会計改革の推進等)  
・公会計制度について複式簿記のシステム化の検討を行うなどその整備を促進するとともに、財務書類の公表を迅速化させ分析・活用を図る。地方には、国の財務書類に準拠した公会計モデルの導入に向けて、団体規模に応じ、従来型モデルも活用しつつ、計画的に整備を進めるよう要請する。

スライド5

地方公共団体の公会計改革の位置付け②

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（平成18年8月31日総務事務次官通知）

第3 地方公会計改革（地方の資産・債務管理改革）

地方公共団体における公会計改革及び資産・債務改革については、行政改革推進法及び「基本方針2006」を踏まえ、各団体において、以下の項目について取り組みを行うこと。

1 公会計の整備

地方公共団体の公会計の整備については、新地方行革指針等に基づき、バランスシート及び行政コスト計算書の活用等を一層進めるとともに、公営企業や第三セクター等を含めた連結バランスシートの作成・公表に積極的に取り組むよう要請してきたところであるが、行政改革推進法第62条第2項においては、「政府は、地方公共団体に対し、（中略）企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとする」と規定され、また、「基本方針2006」においては、「資産・債務の管理に必要な公会計制度の整備について、地方においては、国の財務書類に準拠した公会計モデルの導入に向けて、団体規模に応じ、従来型モデルも活用しつつ、計画的に整備を進める」とこととされている。

以上を踏まえ、各地方公共団体においては、「新地方公会計制度研究会報告書」が示すように、原則として国の作成基準に準拠し、発生主義の活用及び複式簿記の考え方の導入を図り、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の4表の整備を標準形とし、地方公共団体単体及び関連団体等も含む連結ベースで、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」又は「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」を活用して、公会計の整備の推進に取り組むこと。その際、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。

なお、現在「新地方公会計制度実務研究会」を設置し、「新地方公会計制度研究会報告書」で示されたモデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について検討した上で、財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針について、別途通知する予定であるので留意すること。

2 資産・債務管理

地方公共団体の資産・債務管理については、各団体において債務圧縮や財源確保を図るため、未利用財産の売却促進等に取り組んでいるところであるが、簡素で効率的な政府を実現し、債務の増大を圧縮する観点から、地方も国と同様に資産債務改革に一層積極的に取り組む必要がある。行政改革推進法第62条第1項においては、地方公共団体においても国の資産・債務管理に関する規定の趣旨を踏まえ、その地域の実情に応じ、資産・債務の実態把握や管理体制の状況を確認するとともに、資産・債務改革の方向性と具体的な施策を策定することとされている。

国においては、国有財産の売却等により国の資産（道路、河川等の公共用財産等を除く。）の圧縮を図るとともに、民間の知見を積極的に活用しつつ、資産・債務の管理の在り方を見直すこととされており、上記の改革の具体的内容、手順及び実施時期を平成18年度中に策定、公表することとされている。

以上を踏まえ、各地方公共団体においては、財務書類の作成・活用等を通じて資産・債務に関する情報開示と適正な管理を一層進めるとともに、国の資産・債務改革も参考にしつつ、未利用財産の売却促進や資産の有効活用等を内容とする資産・債務改革の方向性と具体的な施策を3年以内に策定すること。

スライド6

地方公共団体の公会計改革の位置付け③

経済財政改革の基本方針2007（平成19年6月19日閣議決定）

第2章 成長力の強化 1 成長力加速プログラム II サービス革新戦略

(2) 地域経済の成長力向上

③第三セクターの経営再生

地方公共団体については、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」に基づき、地方の自己規律による財政健全化を促進する。その際、地方公共団体の資産債務等について、公会計の整備を促進し、国の取組に準じて、公共性を踏まえた公正な評価を行いつつ、第三セクター等については市場価格に基づく適正な評価を行い、経営再生に取り組む。債務調整について地方分権改革と一体的に整理する。

第3章 21世紀型行財政システムの構築 6. 資産債務改革

ストック面から政府の効率化を促し、資産・債務の両面のリスクを縮小するとともに、資産の売却・有効活用により地域経済の活性化を図り、成長力の強化につなげる。

【改革のポイント】

2. 独立行政法人、国立大学法人や地方公共団体等について、それぞれ国の取組を踏まえつつ目標を明確にし、改革を推進する必要がある。
3. 特別会計改革や公会計改革を資産債務改革と並行して進め、相乗効果を得る。

【具体的手段】

(3) 地方の資産債務改革の推進

地方公共団体は、地方公社、第三セクターを含む資産債務改革について、国の取組を踏まえつつ目標を明確にし、改革を推進するとともに、前出の「地域力再生機構」との連携を含め、民間の知見や人材を活用する方策を検討する必要がある。

経済財政改革の基本方針2008（平成20年6月27日閣議決定）


第4章 国民本位の行財政改革

国民本位の行財政改革のため、地方分権、生活者重視の行政、ムダ・ゼロを実現するとともに、それを支える財政を構築する。このため、以下の改革に取り組むとともに、「基本方針2006」、「基本方針2007」に沿って資産債務改革等を実行する。

## スライド7

### 公会計の整備を推進すべき背景

- 1 地方分権の推進と情報開示の徹底
- 2 行政改革推進法に基づく資産・債務改革の推進
- 3 個々の地方公共団体の財政状況に対する注目
- 4 「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」の施行
- 5 地方公共団体及びその外郭団体に対する金融機関の目線の変化



### 公会計の整備の意義

- 1 現金主義による会計処理の補完
  - ・見えにくいコストの明示、正確な資産の把握、将来の住民負担に対する意識
- 2 公社・3セク等との連結を踏まえた会計の整備による財政全体の把握
- 3 コスト分析と政策評価への活用
  - ・事業別、施設別の財務書類を用いた検討
- 4 資産・債務改革への対応
  - ・平成21年度夏までを目途に具体的施策を策定

## スライド8

### 公会計制度改革の行政経営への効果

**POINT 1: 財務の透明性の向上と説明責任**

- 現行の会計制度では把握困難な資産・債務のストック情報の開示 → 現役世代と将来世代の負担のバランスを明確化
- 地方公営企業、地方公社及び第3セクター等の財務状況を全体として表示
- 行政サービスの受益と負担のバランスを明確化 → 職員、住民のコスト意識の向上

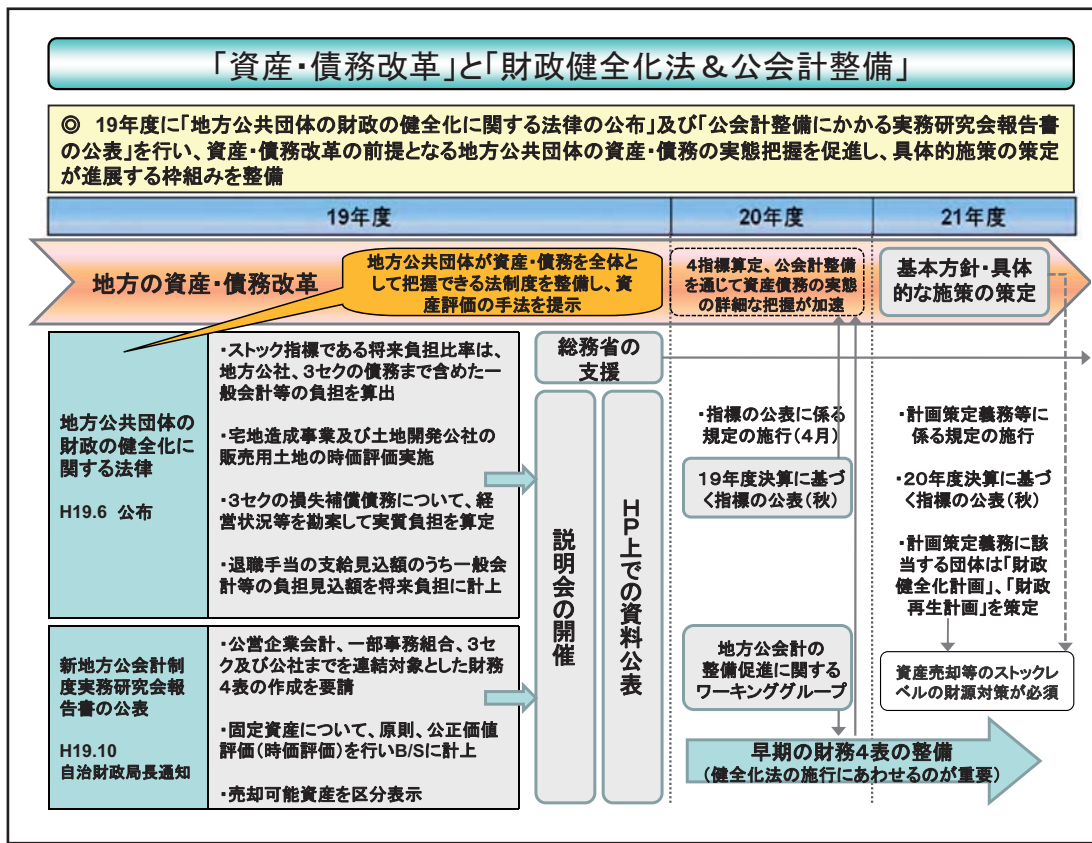
**POINT 2: 行政評価等との連携**

- 他団体との比較を踏まえた行政目標の設定
- 将来負担を踏まえた財政運営 a) 退職手当引当金はじめ各種引当金、b) 普通会計だけではない連結対象全体の将来負担
- 施策別、事業別のマイクロベースの分析 → 事業ごとの受益者負担のあり方の検討

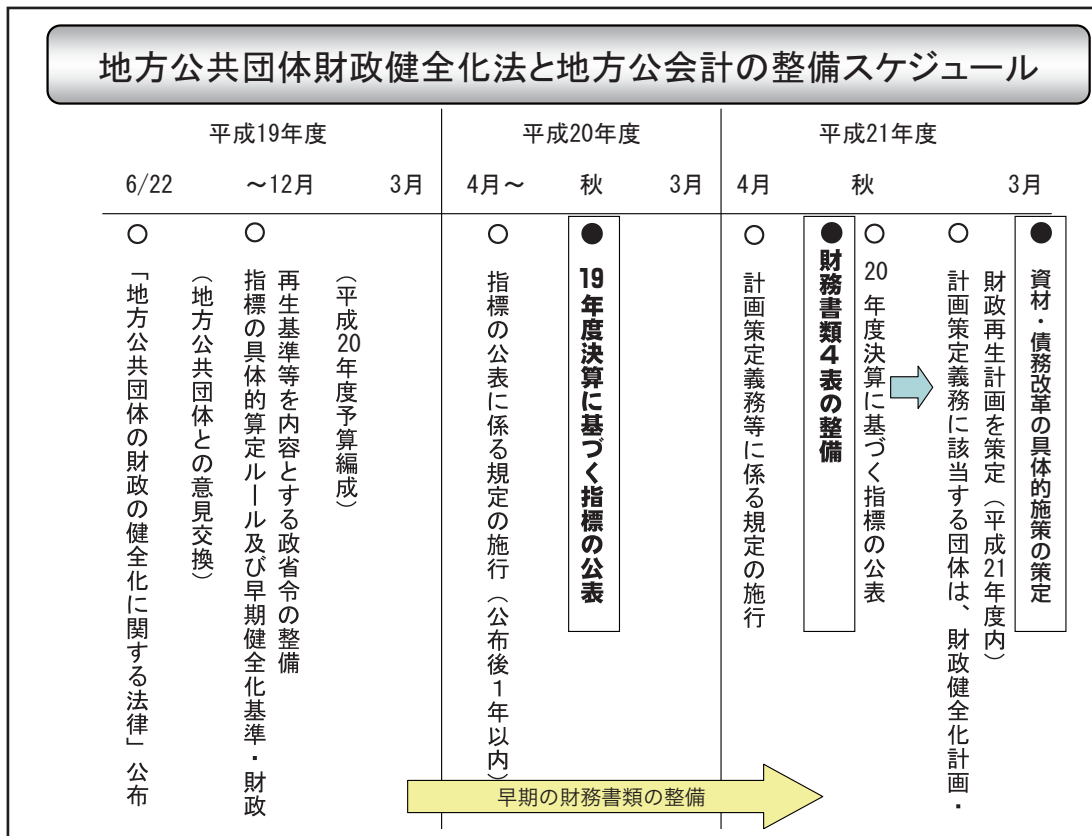
**POINT 3: 台帳整備による資産・負債の把握**

- ◎ 作成した財務諸表の活用だけでなく、公会計の整備過程で行う台帳整備が資産・債務改革に大きな効果
  - a. モノとして管理してきた公有財産の、財産価値としての把握(価格情報の台帳への整備)
  - b. 全庁的な遊休資産の把握 → 未利用、低利用財産の売却、多目的への活用を促進させる効果
  - c. 保有資産の管理の実効性を高める効果(老朽度の個別及び全体としての把握)
  - d. 貸付金、未収金の台帳整備による将来回収不能額の適切な見積もり、回収事務の効率化

スライド9



スライド10





## スライド11

### 地方公共団体財政健全化法との関連に関するQ&Aのポイント

- a. 損失補償を付している第3セクター等については、出資比率が25%未満であってもそれだけで連結対象外とせず、業務運営を実質的に支配していると判断される場合には連結対象とする。
- b. 第3セクター等の損失補償債務にかかる将来負担額、地方道路公社及び土地開発公社に関する将来負担額は、普通会計の貸借対照表に新たな勘定科目「損失補償等引当金」を設けて計上。
- c. 債務負担行為に基づく歳出予定額のうち将来負担額としてとらえるものは、資産取得のタイミングなどを勘案して、「注記」及び「未払金」などに適切に計上
- d. 健全化法の指標の算出において評価した販売用土地の価額は、公会計の資産評価に採用可
- e. 退職手当引当金の「調整額」にかかる算定方法は、健全化法における算出方法に変更

## スライド12

### 地方公会計の整備促進に向けた総務省の取組み

#### 1. 公会計財務4表の整備スケジュール

##### ○ 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(地方行革新指針) (平成18年8月31日 事務次官通知)

- ・ 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年後までに財務4表の整備又は作成に必要な情報開示に取り組むことを要請
- ・ 資産・債務管理において、財務書類の作成・活用等を通じて資産・債務に関する情報開示と適正管理を一層進めるとともに、国の資産・改革も参考にしつつ、未利用財産の売却促進や資産の有効活等を内容とする資産・債務改革の方向性と具体的な施策を3年以内に策定することを要請

##### ○ 公会計の整備推進について(平成19年10月17日 自治財政局長通知)

- ・ 平成18年8月31日の地方行革新指針の内容に基づき、「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」を活用して連結ベースの財務4表の整備を改めて要請



地方公共団体財政健全化法の施行も踏まえれば、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

#### 2. 財務書類の作成状況

- ・ 平成20年3月31日現在の調査の結果、指定都市を除く市区町村において1,279団体(71.1%)が財務書類に着手済。
- ・ 一方、市区町村のうち520団体(28.9%)が未作成で、うち293団体が作成時期を検討中とするなど早期整備には中小規模団体での取組が課題

→ 都道府県による市区町村への助言も重要

#### 3. 地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ

- ・ 財務4表の整備が中小規模の団体でも円滑に進むよう、作成上の課題の解決策、連結財務諸表の作成の詳細な手順及び公会計整備と地方公共団体財政健全化法との整合性などの検討を行うため、平成20年6月5日に発足。



スライド13

### 総務省通知の概要(1/3)

公会計の整備について（平成19年10月17日 自治財政局長通知）

「新地方公会計実務研究会報告書」の公表に合わせ、以下の内容を通知。

- 1 地方公共団体における公会計の整備は、「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2日法律第47号)」、「財政運営と構造改革に関する基本方針2006について」、「経済財政改革の基本方針2007について」等において、その推進が要請されてきたものであること。
- 2 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、純資産変動計算書の4表の整備又は4表の作成に必要な情報の開示に取り組みむこととしていること。
- 3 また、指針では、資産・債務管理において、財務書類の作成・活用等を通じて資産・債務に関する情報開示と適正な管理を一層進めるとともに、国の資産・債務改革も参考にしつつ、未利用財産の売却促進や資産の有効活用等を内容とする資産・債務改革の方向性と具体的な施策を3年以内に策定することとしていること。
- 4 財務書類の作成にあたっては「新地方公会計制度研究会報告書」(平成18年5月18日公表)及び「新地方公会計実務研究会報告書」(平成19年10月17日公表)を活用してその推進に取り組むこと。
- 5 なお、財務書類の公表にあたっては、別紙「財務書類の分かりやすい公表に当たって留意すべき事項」を参考にして、住民等に分かりやすい公表に留意すべきこと。

地方公共団体財政健全化法の施行も踏まえれば、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。

スライド14

### 総務省通知の概要(2/3)(簡潔に要約された財務書類)

#### ■ 貸借対照表

資産の部	金額	負債の部	金額
1. 公共資産	***	1. 固定負債	***
(1) 事業用資産	***	(1) 地方債	***
(2) インフラ資産	***	(2) 退職手当引当金	***
(3) 売却可能資産	***	(3) その他	***
2. 投資等	***	2. 流動負債	***
(1) 投資及び出資金	***	(1) 翌年度償還予定地方債	***
(2) 貸付金	***	(2) その他	***
(3) 基金等	***		
3. 流動資産	***	負債合計	***
(1) 資金	***	純資産の部	
(2) 未収金	***	純資産合計	***
資産合計	***	負債及び純資産合計	***

#### ■ 行政コスト計算書

	金額
経常費用	***
1. 人にかかるコスト	***
(1) 人件費	***
(2) 退職給与引当金繰入等	***
2. 物にかかるコスト	***
(1) 物件費	***
(2) 減価償却費	***
(3) 維持補修費	***
3. 移転支的コスト	***
(1) 他会計への支出	***
(2) 社会保障給付	***
4. その他のコスト	***
(1) 公債費(利払)	***
経常収益	***
使用料・手数料等	***
純経常行政コスト(経常費用－経常収益)	***

#### ■ 資金収支計算書

	金額
1. 経常的収支	***
2. 公共資産整備収支	***
3. 投資・財務的収支	***
当期収支	***
期首資金残高	***
期末資金残高	***
(基礎的財政収支)	
収入総額	***
支出総額	***
地方債発行額	***
地方債元利償還額	***
減債基金等増減	***
基礎的財政収支	***

#### ■ 純資産変動計算書

	金額
期首純資産残高	***
純経常行政コスト	△***
財源調達	***
地方税	***
地方交付税	***
経常補助金	***
建設補助金	***
その他	***
資産評価替・無償受入	***
その他	***
期末純資産残高	***

なお、「基準モデル」「総務省方式改訂モデル」のどちらで作成したものかを明記の上、公表すること。

スライド15

総務省通知の概要(3/3)(分析の視点)		
○ 簡潔に要約された財務書類を作成し、次のような視点から財務書類を分析しつつ、住民等へ説明を行うことを期待。		
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"> <li>・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)</li> <li>・資産形成規模(歳入額対資産比率)</li> <li>・公共資産の行政目的別割合</li> <li>・公共資産の行政目的別経年比較</li> <li>・資産の老朽化度(公共資産の減価償却累計率)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・単年度の受益と負担の状況(行政コスト対税収等比率)</li> <li>・受益者負担の割合(行政目的別経常収益対経常費用比率)</li> <li>・行政目的別行政コスト対公共資産比率</li> </ul>
経年変動の把握	<ul style="list-style-type: none"> <li>・資産負債の経年比較</li> <li>・上記比率の経年比較</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・行政コストの経年比較</li> <li>・上記比率の経年比較</li> </ul>
住民一人当たりの状況把握	<ul style="list-style-type: none"> <li>・住民一人当たりの貸借対照表</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・住民一人当たりの行政コスト</li> </ul>
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

スライド16

地方公共団体の財務書類の整備状況①						
1. 平成18年度決算に係る財務書類の整備状況						
(「未作成」の団体については今後の作成予定モデルを計上)						
	都道府県		市区町村		指定都市	指定都市を除く市区町村
作成済	47	(100.0%)	1,064	(58.6%)	17	1,047 (58.2%)
基準モデル	0	(-)	2	(0.2%)	0	2 (0.2%)
総務省方式改訂モデル	0	(-)	45	(4.2%)	2	43 (4.1%)
総務省方式	44	(93.6%)	995	(93.5%)	15	980 (93.6%)
その他	3	(6.4%)	22	(2.1%)	0	22 (2.1%)
作成中	0	(-)	232	(12.8%)	0	232 (12.9%)
基準モデル	0	(-)	3	(1.3%)	0	3 (1.3%)
総務省方式改訂モデル	0	(-)	143	(61.6%)	0	143 (61.6%)
総務省方式	0	(-)	83	(35.8%)	0	83 (35.8%)
その他	0	(-)	3	(1.3%)	0	3 (1.3%)
未作成	0	(-)	520	(28.6%)	0	520 (28.9%)
基準モデル	0	(-)	82	(15.8%)	0	82 (15.8%)
総務省方式改訂モデル	0	(-)	393	(75.6%)	0	393 (75.6%)
その他	0	(-)	45	(8.7%)	0	45 (8.7%)

○ 都道府県、指定都市は全団体で作成済

○ 指定都市を除く市区町村は、58.2%(1047団体)の団体が作成済。これに作成中の市区町村12.9%(232団体)を加えると、市区町村全体の71.1%(1279団体)の団体が作成に着手済

○ 作成中である市区町村232団体のうち、1.3%(3団体)が基準モデル、61.6%(143団体)が総務省方式改訂モデルにより作成中

スライド17

### 地方公共団体の財務書類の整備状況②

**2. 作成済団体の新モデルへの移行時期**

移行時期	割合(団体数)	基準モデル	改訂モデル
19年度決算分から	20.7%(205団体)	10.5% (117団体)	76.0% (844団体)
20年度決算分から	47.0%(466団体)		
検討中など	32.3%(320団体)		

作成済団体の93.5%は現時点では総務省方式(いわゆる旧モデル)で作成しているが、19年度決算分以降、基準モデルもしくは改訂モデルへの移行を順次予定→時価評価導入の流れ

**3. 未作成市区町村(520団体)の今後見込**

作成時期	割合(団体数)	基準モデル	改訂モデル
19年度決算分から	17.9%(93団体)	15.8% (82団体)	75.6% (393団体)
20年度決算分から	25.8%(134団体)		
検討中など	56.3%(293団体)		

未作成市区町村の43.7%が20年度決算までに作成するとしているが、今後残りの市区町村の取組前倒しが課題。なお、未作成市区町村の91%が新たに作成を予定する公会計モデルを決めており、検討は進められている。

**4. 固定資産評価作業**

基準モデル及び改訂モデルの作成に不可欠な固定資産評価について既に400近い地方公共団体で作業中→公会計整備に向けた具体的な準備作業が進展

スライド18

### 公会計の整備・着手が進んでいない要因と対策案

整備状況調査の自由意見欄における地方公共団体からの意見および個別聞き取りにより課題を類型化

■ 要因	■ 対応案
1. 近隣団体でも作業が始まっておらず、横並び意識から	都道府県の役割強化 作成済団体の総務省HP掲載
2. 作業量が膨大で、整備に必要な人員予算が確保できない	健全化法との関連付け、集計作業用ワークシートの配布等
3. 庁内関係課や連結対象団体との連携不足	庁内横断的な事務体制、市長会、町村会等での依頼
4. 連結財務諸表の作成手順が不明確	明確な実務手順の例示
5. 資産評価実務が不明確・入手困難な評価情報	
6. 活用方法がわからず意義を見いだせない	活用策の提案
7. 実務的な問合せに対応できる相談体制が必要	総務省によるQ&Aの充実強化、都道府県による研究会の設置

## スライド19

### 「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」の概要①

#### 1. 背景・目的

平成19年10月に公表した「新地方公会計制度実務研究会報告書」で示した基準モデル及び総務省方式改訂モデルによる財務諸表の整備が中小規模の団体でも円滑に進むよう、作成上の課題となっている事項に対する解決策の検討や連結財務諸表作成のより詳細な手順などの検討を行うため、「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」を発足。

#### 2. 検討状況

・ 財務書類の整備が遅れている要因・課題と考えられる「作業量が膨大」、「資産評価実務の方法や連結財務書類の作成手順が不明確」、「財務書類の活用方法が不明」などに対する解決策を検討し、以下の支援ツールを順次公表する予定。

##### ○ 地方公共団体財政健全化法との関連性など「地方公会計に関するQ&A」の追加

→ WGで議論・整理した結果を総務省HPに公開し、パブリックコメント形式で地方公共団体等から意見を募集。寄せられた意見を踏まえ、Q&AをHP上で公表予定。

##### ○ 「作業用ワークシート(総務省方式改訂モデル版)」の提供

→ LG-WANIによる決算統計データを用いて簡便的な作成が可能な作業用ワークシートを提供(平成21年2月)

##### ○ 「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」の提供

→ 地方公会計における資産評価の手法や具体例などを明示した手引書を提供(平成20年12月)

##### ○ 「新地方公会計モデルにおける連結財務書類作成手引」の提供

→ 連結財務書類作成手順の解説や連結対象団体が作成している法定決算書の読替などを明記した手引書を提供予定(平成21年2～3月)

##### ○ 財務書類の活用・公表手法

→ 先行して取組まれている団体の予算編成への活用や議会、住民への公表手法など、実例を踏まえてWGの報告書でとりまとめを検討。

## スライド20

### 「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」の概要②

#### 3. 構成員名簿

(敬称略)

座長 森田 祐司(もりた ゆうじ) 新地方公会計制度実務研究会委員

(五十音順)

荒張 健(あらはり けん) 新日本監査法人 公認会計士

経塚 義也(きょうづか よしや) あずさ監査法人 公認会計士

小室 将雄(こむろ まさお) 監査法人トーマツ 公認会計士

菅原 正明(すがはら まさあき) 公認会計士・税理士

高林 泰秀(たかばやし やすひで) 浜松市財務部次長兼財政課長

竹内 道宏(たけうち みちひろ) 倉敷市総合政策局企画財政部副参事

田中 弘樹(たなか ひろき) 愛媛県砥部町監理財政課主任

水野 敦志(みずの あつし) 和歌山県総務部総務管理局市町村課長

スライド21

### 「地方公会計に関するQ&A」の追加

地方公共団体の実務上の疑問に対して、意見を伺ってQ&Aを作成するシステムを採用

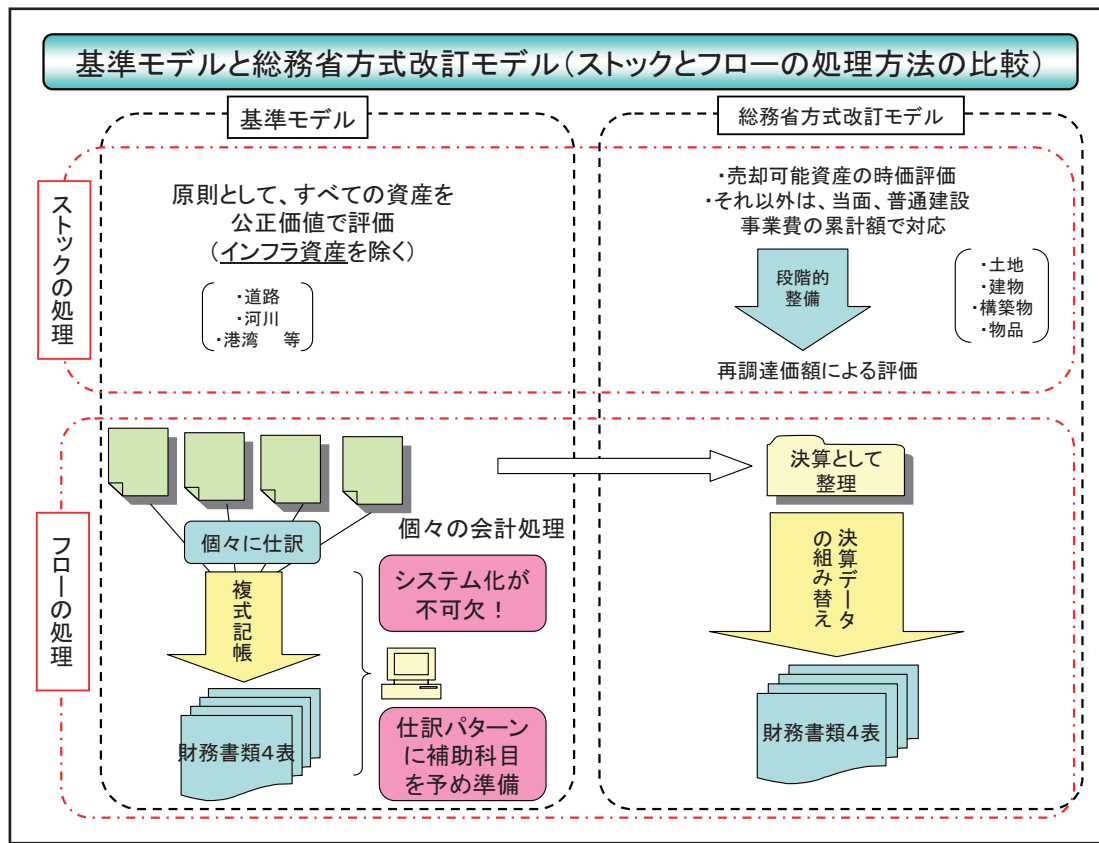
- 地方公共団体からの質問を順次Q&Aとして、総務省ホームページに公表  
<http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/index.html>  
 「トップページ」→「政策」→「地方行財政」→「地方財政分析」→「地方公会計」
- 今後Q&Aを追加する場合には広く意見をおききすることとし、公表から概ね2週間の意見受付期間を設定し、E-mailで意見を受付。その後Q&Aを確定。  
 ☒ [chihou-koukaikei@soumu.go.jp](mailto:chihou-koukaikei@soumu.go.jp)
- 公会計導入準備が進むにつれて、具体的な質問が増加しており、今後随時Q&Aを追加予定

スライド22

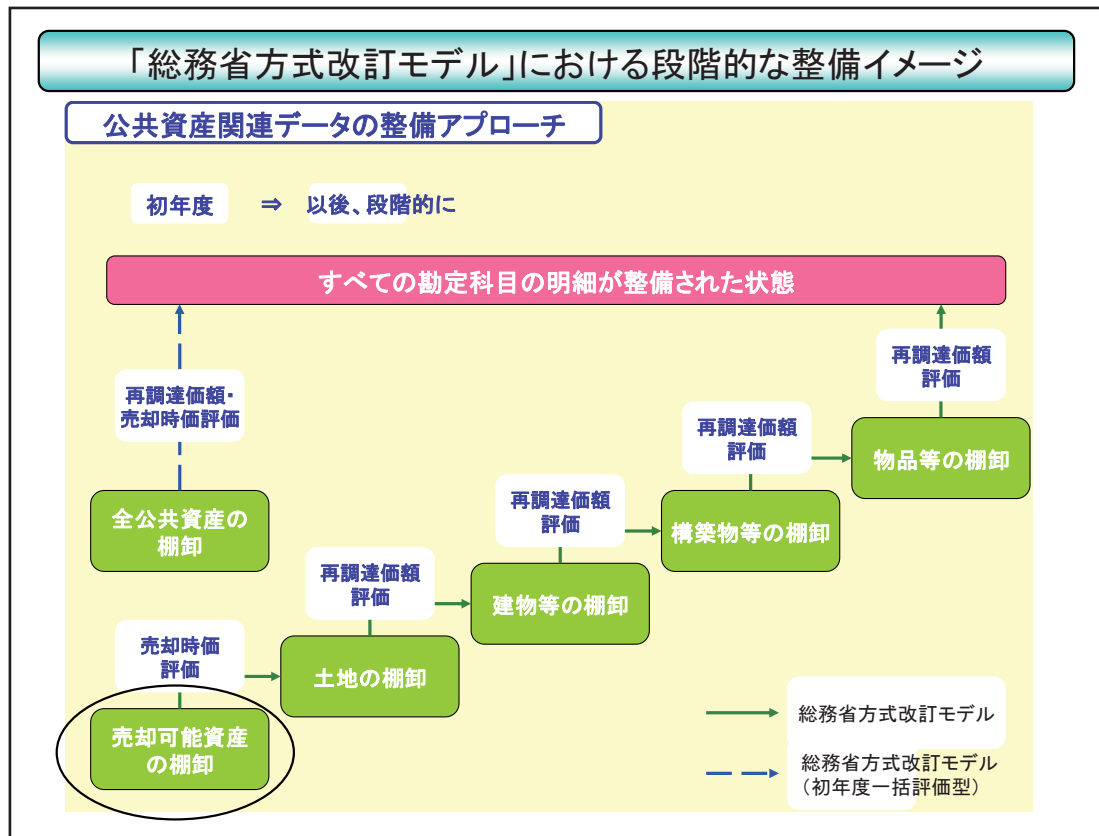
### 基準モデルと総務省方式改訂モデルの比較表

	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	○当初は建設事業費の範囲 ⇒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台帳、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

スライド23



スライド24





スライド25

### 新地方公会計モデルの比較(まとめ)

○ 新地方公会計モデルは、行政改革推進法が要請する地方の資産・債務改革の推進に資する設計

→ **すべての地方公共団体が公会計整備に取り組む必要**

- ✓ 地方公共団体は、公営企業の一部を除き、従来、複式記帳・発生主義会計になじみがなく、職員は新たに会計事務の経験を積んでいくこと
- ✓ 複式記帳にはシステム整備が不可欠であるほか、地方団体ごとに財務会計システム及び資産台帳の整備状況は多様であること
- ✓ 既存の予算決算制度には変更を加えず、財務書類の整備を追加的に要請していることを踏まえると、いずれの地方団体であっても財務書類整備に取り組める配慮が不可欠。

○ そのため「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」の2つのモデルを提示し、個々の地方公共団体の実情に応じたモデル選択を可能として、地方公共団体における財務書類の急速な普及を図ろうとするもの

基準モデル	○ 開始B/Sを固定資産台帳に基づき作成。個々の取引情報は発生主義により、都度または期末に一括して複式記帳
総務省方式改訂モデル	○ 固定資産台帳や個々の複式記帳によらず、決算統計データを用いて作成可能 ○ 段階的に、基準モデル並みの公正価値評価、複式記帳へ移行

スライド26

### 新地方公会計モデルにおける資産評価

◎「行政改革推進法」による資産・債務改革に関する地方への要請を踏まえた評価手法

◎国の省庁別財務書類の資産評価と同様の評価手法

評価原則	すべての資産(インフラ資産を除く)を「公正価値」で評価
土地の開始時簿価	固定資産税評価額を基礎として算定。ただし、インフラ資産の底地は取得価額を開始時簿価とする
建物・工作物等の開始時簿価	原則として次式で計算 「開始時簿価」 = (再調達価額) - (減価償却累計額) ※ 再調達価額は、不動産鑑定評価額や取得価額にデフレータを乗じた価額等
減価償却・再評価	償却資産は、毎年減価償却(再評価は原則行わない)。 土地は、原則として3年毎の再評価

<b>基準モデル</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●土地・建物等は原則として固定資産台帳の計数を基礎として定期的に再評価し貸借対照表上の価額とする。</li> <li>●固定資産台帳の整備が当初から必要</li> </ul>
<b>総務省方式改訂モデル</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●初年度はまずは売却可能資産から評価することも可能</li> <li>●その後順次、土地、建物、構築物、物品といった手順で公有財産の資産評価を実施し貸借対照表を精緻化</li> </ul>

一定期間後には、両モデルとも、同様の資産評価が実現し、資産・債務改革に寄与

## スライド27

### なぜ公正価値 (Fair Value) 評価を行うのか？

資産評価の手法には大別して「取得原価」と「公正価値」

➡

公正価値評価を採用

**■新地方公会計の資産概念**

- ① 将来の資金流入をもたらすもの
- ② 将来の行政サービスの提供能力を有するもの

企業会計の資産概念は主に①  
公会計は②も資産に含むことが特徴

Q:「小学校など売却困難な土地を資産計上した結果、資産超過になっていたとしても意味がなく、資産として認識すべきでないのでは？」

A:「将来の行政サービスの提供能力を資産ととらえる公会計では、小学校なども資産として認識します。」

**地方公会計の資産概念を最も適切に評価できるのが公正価値(再調達価額)評価です。**

現在使われている資産が消失した場合に、同様の行政サービスを続ける場合は、同じ資産を再調達する必要があるが、その調達価額を資産価値として評価するもの

公正価値評価による財務書類	地方債の発行により調達した財源や税収等の用途を、現時点の時価を基礎として評価し、貸借対照表上で現時点での行政サービス提供能力を示す
取得原価による財務書類	地方債の発行により調達した財源や税収等の用途を、発行時もしくは納税時の税額ベースで示す

## スライド28

### 効率的な作業のための庁内の体制整備

- 各部署で管理する資産データを公会計で利用する台帳形式に一元的にとりまとめる必要あり
- 関係部署が連携する庁内体制の確立が不可欠

公会計対応

財政部門

予算  
起 債  
ほか

評価を行っている部門

管 財

財 産  
管 理  
処 分

都市計画

都市施策  
ほか

税 務

課税目的

\* 管財にてまとめて財産管理を行う等を検討

その他の部署

道路・  
教育等

目的に従い  
資産保有

委員会・ワーキンググループ等

- 固定資産計上基準・評価要領等の作成の検討
- 固定資産台帳整備の検討
- ほか 新地方公会計制度全般に係るの意見交換等

スライド29

### 売却可能資産の抽出と評価手法

**売却可能資産とは？**

右に該当する資産から  
地方公共団体が特定したもの

- 現に公用もしくは公共用に供されていない全ての公有財産
- 売却が決まっている又は近い将来の売却が予定されていると判断できる資産

**選定方法** ※初年度に評価を終えるのが望ましいが、順次売却可能資産の範囲を拡大することも可能

1. 段階的に売却可能資産の範囲を広げていく方法
  - (1) N+1年度予算において、財産収入が計上されている公有財産
  - (2) 各団体の公共資産活用検討委員会といった組織において売却予定とされている公有財産
  - (3) 普通財産のうち活用が図られていない公有財産
  - (4) すべての普通財産
  - (5) すべての普通財産および用途廃止が予定されている行政財産
2. 公有財産の固定資産台帳整備にあわせて、その中から抽出する方法
3. 重要性の観点から、都市計画区域内の一定面積以上の土地など、団体の実情にあわせて選定する方法

**評価方法** ※売却可能価額による計上が求められ、より個々の状況を反映する評価手法で評価すべき

	(土地)	開始時簿価	評価替	中途取得
<p>&lt;土地のみの場合&gt; 個々の土地の実態を反映しうる評価方法である鑑定評価をはじめ、固定資産税評価額、相続税評価、公示地価等を用いて評価することがより望ましい</p> <p>&lt;土地・建物一体の場合&gt; 市場価格を反映するため一体で評価する鑑定評価が望ましいが、実務上困難な場合は、土地、建物を別々に評価することも可能</p> <p>※ 以上のような評価手法を取り難い場合は、同一地目、同一平均単価等による評価手法も認められる。</p>	売却可能資産	売却可能価額 ※鑑定評価等の活用が望ましい	原則毎年度末に評価替	—
	売却可能資産 (販売用土地等の 権利資産で健全化 法評価対象)	健全化法の 評価による	健全化法の 評価にあわせ て評価替	健全化法の評 価による
	(改訂モデルの 有形固定資産)	決算統計の普 通建設事業費 の積み上げ可	再調達価額 により 順次再評価	取得価額

スライド30

### 事業用資産及びインフラ資産の評価手法①

**資産評価のタイミング**

- ① 開始貸借対照表(開始時貸借対照表)を作成するとき
- ② 3年ごと(事業用資産)もしくは毎年度(売却可能資産)の評価替(再評価)を行うとき
- ③ 途中で資産を取得するとき

それぞれのタイミングで、資産の種別ごとに資産評価、減価償却のルールが決められています。

**資産評価のルール**

(基準モデル及び改訂モデルにおいて評価対象を広げ再調達価額による評価を行う場合)

	開始時簿価	評価替	中途取得
土地 (事業用資産)	固定資産税評価額を基礎とした評価 (固定資産税評価額の同一地目、一定地域毎の平均単価を用いた算定が基本)	原則3年ごとに再評価 固定資産税評価額を基礎とした評価	取得価額
土地 (販売用土地等)	健全化法の評価による	毎年度健全化法の評価にあわせて評価替	健全化法の評価による
土地 (インフラ資産)	取得価額 (不明な場合は再調達価額)	再評価は行わず (取得原価で継続的に計上)	取得価額
建物等 (事業用資産) (インフラ資産)	再調達価額(取得価額×デフレータ) から減価償却累計額を控除した額	再評価は行わず (定額法による減価償却)	取得価額

スライド31

### 事業用資産及びインフラ資産の評価手法②

固定資産税評価を基礎とする評価方法

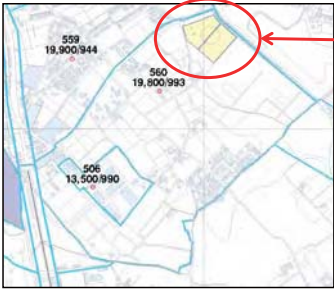
- 短期間で大量評価を行う制約から、公正価値による評価の具体的な方法として、固定資産税評価額を基礎とした評価方法を採用
- 同一地目、一定地域ごとの「平均単価」を用いた算定を基本
- 宅地等はより個々の状況を反映した評価方法を採用することが可能
- 評価方法は、資産の量・分布状況、重要性、台帳整備状況などを考慮して決定

評価方法		評価の精度	必要となる土地情報
個別評価	課税地と同様の評価	高い	多い
平均単価による評価	宅地等	↑	↑
	路線単位		
	状況類似地域(地区)単位		
	用途地区単位		
	町丁目単位		
	概要調書(地目毎の市町村内平均単価)		少ない

※ 資産の重要性などにも鑑み、より個々の実態を反映する評価が可能な場合は、不動産鑑定評価による方法、地価公示・地価調査基準地価格から求める方法及び相続税評価額を基礎とした方法も可能

スライド32

### 平均単価を用いた評価手法(事業用資産・土地) (固定資産税概要調書における地目単位)



**評価対象土地**

(1) 評価にあたって準備する情報

①物件概要: 所在、地目、数(面積)  
②概要調書「第2表総括表」

所在	地番	地目	数量
〇〇市△△町■	5447-1	宅地	3,000.00

地目	行番等	数量				単位当たり		高価率	
		非課税地数	評価総数	法定免稅或準免稅のもの(千㎡)	法定免稅以上	平均単価	高価率		
田	一 農田	0	1	13,000	1,200	11,800	89	131	
畑	菜園	0	2	500	0	500	13,043	22,000	
	一般畑	0	3	30,000	3,000	27,000	72	100	
	分権型・併用型畑	0	4	4,000	100	3,900	20,000	70,000	
林	小規模住宅用地	0	5	60,000	1,000	59,000	36,817	115,000	
	一般住宅用地	0	6	30,000	1,000	29,000	26,817	115,000	
	商業用地	0	7	20,000	0	20,000	33,750	120,000	
地	計	0	8	110,000	2,000	108,000	33,043	120,000	
雑田	0	9	3	0	0	0	0	0	
遊樂地	1	10	3	0	0	0	0	0	
池	1	11	3	100	0	100	33,750	600	
山	一般山林	1	2	700	0	700	50	70	
	針葉山林	1	3	50	0	50	10,333	40,000	
牧場	1	4	3	0	0	0	0	0	
原野	1	5	3	100	0	100	50	85	
	1	6	3	200	3,000	100	2,900	3,000	4,000
雑	商業用地	1	7	0	100	100	0	10,000	40,000
	遊樂用地	1	8	5	500	0	500	13,333	15,000
	その他	1	9	5,000	15,000	1,000	14,000	14,286	100,000
計	計	2	0	3,200	18,600	1,200	17,400	8,672	100,000
	その他	2	1	15,113	0	0	0	0	0
	計	2	2	64,307	184,750	6,900	176,850	11,574	0

(2) 評価

評価対象地の評価額は、


「宅地の平均単価」× 数量  
 = 33,043 × 3,000㎡  
 = 99,129千円

概要調書の平均単価は区域内の土地を地目ごとに集計したものであるため、実勢とはかい離する場合もあり。



スライド33

### 平均単価を用いた評価手法(事業用資産・土地) (路線単位)



**● 評価**

平均価格44,385円 × 1716.24㎡  
= 76,175千円

※ 路線価をそのまま面積に乗じるのではないことに留意。結果的に割増、割落を踏まえて路線価と同じ数値を乗じることはありうる。

※ 税務情報の取扱いには留意

**評価対象土地**

(1) 評価にあたって準備する情報  
物件概要: 所在、地目、数量、正面路線価番号(必須)

所在	地番	地目	数量	正面路線価番号
○市▲▲町◇丁目	256-1	雑種地	1716.24	1053045

(2) 平均単価の算定

路線番号等	標宅番号	用途	町丁目コード	課税地積	固定資産税評価額	現況地目
1001001	001	08	502003	161.00	6,590,374	41
1001001	001	08	502003	192.00	7,859,323	41
1001001	001	08	502003	2,732.00	111,831,688	41
1001001	001	08	502028	237.00	9,701,358	41
1001001	001	08	502028	238.00	9,742,292	41
1001001	001	08	502028	262.00	10,724,703	41
1001001	001	08	502028	40.00	1,555,480	41
1001001	001	08	502003	1,961.32	76,169,823	41
1001001	001	08	500008	3,660.68	150,000,188	41

**同一正面路線価を採用している  
同一地目の筆を抽出し、平均単価を算出**

路線番号等	固定資産税評価	課税地積の合計	現況地目	平均単価
1053045	126,690,221	3,587.21		35,319
1053045	171,476,182	3,863.41		44,385
1053046	35,638,578	1,877.32		18,986
1053046	48,700,885	1,148.41		42,433

スライド34

### 資産・債務改革に資する公会計整備

○ 財務4表の作成を通じて、普通会計、公営企業、公社及び3セクの資産等の時価評価が行われるため、地方の資産・債務の実態把握が可能になり、全体としての財政状況の姿が明らかにできる。

○ 時価評価に際しては、地方公共団体の財政の健全化に関する法律で用いる評価方法と同様の手法で行う。

【総務省方式改訂モデルの例】 連結貸借対照表(B/S)	普通会計	宅地造成事業 (公営企業)	土地開発公社	第3セクター等
<b>【資産の部】</b>			*土地の取得目的、事業の見込により各科目に振り分け	
1 公共資産				
(2) 売却可能資産	○○○,○○○	○○○	○△□	△△○
3 流動資産				
(3) 販売用不動産		○○○,○○○	△△, △△△	
<b>【負債の部】</b>				
(2) ③第3セク等長期借入金				○,○○○
(3) 長期未払金	△△○○			
(4) 引当金 損失補償等引当金	○△□×			
<b>(注記)</b> 債務負担行為に関する情報 債務保証又は損失補償	△×○○			

**未利用の公共資産について、路線価や鑑定評価などを用いて売却可能価額を計上。毎年度末に評価替を実施**

**遊休資産(土地開発公社については特定土地含む)について売却可能価額を計上**

**保有する造成地(土地開発公社の場合はいわゆる2号土地)等の時価評価を行い、簿価と比較して低い価額を流動資産に計上 → 低価法の採用**  
\* 将来負担比率算定における評価方法と同一の手法を採用

→ **公会計の整備により、公社・3セクを含めた資産・債務の実態把握が進展**

## スライド35

### 新地方公会計モデルにおける連結財務書類

- 地方公共団体の規模等に応じ、21年度もしくは23年度までの連結財務4表の作成を要請  
【地方行革新指針(H18.8.31)】
- 連結財務4表の整備を通じて、地方公社及び3セク等を含めた全体としての財務状況を開示
- 売却可能資産の区分計上、投資及び出資金の時価評価は、普通会計に準じて評価・計上

連結財務書類の整備により、地方公社・3セク等を含めた資産・債務の実態把握が進展

	普通会計、公営事業会計、地方独立行政法人、地方三公社
	一部事務組合・広域連合(比例連結)
連結対象	第3セクター等
	<ul style="list-style-type: none"> <li>* 出資比率50%以上:すべて連結対象</li> <li>* 出資比率25%以上50%未満: 地方公共団体が業務運営に実質的主導的立場を確保している場合は連結対象</li> <li>* 地方公共団体が損失補償を付している場合などで、実質的主導的立場を確保している場合は、出資比率にかかわらず連結対象</li> </ul>
読替	法定決算書類はそれぞれ固有の科目を持つため、科目対応表により表示科目を揃える
修正	有形固定資産、売却可能資産、投資及び出資金、回収不能見込額、賞与引当金・退職手当等引当金については、普通会計の評価基準により再評価
法非適公 営事業会 計の取扱	普通会計の財務書類作成方法に準じて、各会計の財務書類を作成した後に連結

## スライド36

### 連結財務諸表作成の事務手順

①連結対象の決定

- 公営事業会計、地方独立行政法人、地方三公社は全て連結対象
- 一部事務組合、広域連合は比例連結
- 第3セクター等: 出資比率に応じて連結対象を判断するのが基本。出資比率25%以上50%未満は、実質的主導的立場にあるかどうかで判断

②個別財務諸表の取寄せ又は作成

- 法定決算書類のある会計、団体等は手元に取寄せ(法適用公営企業会計、土地開発公社、公益法人など)
- 法定決算書類のない会計、団体等は普通会計の基準にあわせて新たに作成又は追加(一部事務組合、広域連合、法非適公営企業(簡易水道、下水道など))

③法定決算書類の読替

- 会計基準間で異なる表示科目を所定の連結財務諸表の科目に揃える手続き
- 実務研究会報告書で示している「科目対応表」に基づき実施

④法定決算書類の連結修正

- 作成した個別の財務諸表を、連結財務諸表の基準にあわせるため、統一した評価方法を適用するために行う手続き。
- 具体的には、有形固定資産の再評価、投資及び出資金の時価評価、賞与引当金・退職手当引当金の計上、みなし償却の調整など ※ 当面簡便法も採用可。

⑤純計処理(相殺消去)

- 連結内部の取引高及び残高の相殺消去(連結対象内の内部移動を消す作業)
- 取引調査票によって、連結対象団体間での取引の計上項目の確定と取引額の確定
- 主な相殺消去として「投資と資本」「債権・債務」「繰入・繰出し」「補助金支払と受取」

⑥出納整理期間中の現金受払の調整

- 連結対象団体には、出納整理期間を持つ会計と持たない団体が混在
- 出納整理期間を持つのは普通会計、持たないのは法適用公営事業会計、土地開発公社など
- 現金の受け払いが済んだものとして調整する。



スライド37

**一部事務組合・広域連合等の連結作業に係る効率的な体制づくり**

**1 必要な作業**

作業項目		作業内容
1	①	地方公営企業法の適用団体においては、財務規定に基づく法定決算書類を作成
	②	地方公営企業法の適用を受けない団体においては、普通会計の作成要領に準拠し、新たに個別の財務書類を作成
2		経費負担割合などにより合理的な比例連結割合を算定
財務情報の提供を受けた各地方公共団体は、以下の連結作業を行う		
3	脱替・連結修正・純計処理	他の連結対象団体と同様に、脱替・連結修正・純計処理を行い、連結する。

**2 作業体制のケース**

手法	作業主体	概要
1	一部事務組合・広域連合	連結対象の一部事務組合・広域連合が「個別財務書類の準備又は作成」「比例連結割合の算定」を行い構成団体に通知する。
2	主要な構成団体	主要な構成団体もしくは構成団体間の協議により決定した構成団体が、「個別財務書類の準備又は作成」「比例連結割合の算定」を行い、他の構成団体に通知する。
3	都道府県	都道府県内ほぼすべての市町村が加入するような一部事務組合・広域連合の場合、都道府県が「個別財務書類の作成」「比例連結割合の算定」を代わりにを行い、構成団体に通知する。

スライド38

ありがとうございました

ご質問等はメールでもお問い合わせください

<http://www.soumu.go.jp/iken/kokaikei/index.html>

[chihou-koukaikei@soumu.go.jp](mailto:chihou-koukaikei@soumu.go.jp)

目次

1

2

3

4

5

6

事例報告

セミナー

資料編



## 第2部 研究会中間報告・意見交換会

司会進行：監査法人トーマツ 公認会計士 小室 将雄 氏

まとめ：関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科  
教授 稲沢 克祐 氏

報告者：松原市財政部行政経営課 有田 勉 氏  
枚方市財務部管財課 岡 智文 氏  
八尾市財政部財政課 一ノ本 大治 氏

### はじめに

(小室) 監査法人トーマツの公認会計士の小室でございます。

本日は、第2部の進行役を務めさせていただきますので、よろしくお願ひ申し上げます。こちら、マッセOSAKAでは、本年5月に、特別研究「公会計改革研究会」を立ち上げ、私もその研究会の指導助言者として参画をしております。

本日は、公認会計士という立場、また、本研究会の指導助言者という立場、また、総務省のワーキンググループにも委員として参加しておりますので、色々な立場を超えて、皆様の参考となるお話ができればと考えております。

さて、本日第1部では、総務省からお忙しい中、神谷課長補佐にお越しいただき、公会計改革における最近の動きというテーマで、国の動きなど、大きな流れをご説明いただきました。

そして、これからの第2部においては、およそ半年をかけて、大阪府内の7団体と大阪府市町村課から構成される研究員が、公会計改革に関する研究をしてまいりました成果を発表してまいります。

では、早速本日の発表者と内容を簡単に紹介させていただきます。

まず、松原市の有田様より、公会計改革を進めるに当たってどのように全庁的な推進体制をはかっていくべきかについてご報告いただきます。

次に、枚方市の岡様より、公会計改革において重要な論点であり、一番手間と時間がかかります固定資産の台帳整備について、ご報告いただきます。

そして、最後に八尾市の一ノ本様より、財務書類の作成後における活用方法などについて、ご報告いただきます。

いずれも、これから公会計改革に取り組まれる団体においても、すでに取り組み始めた団体



においても、非常に重要な論点でございます。本日は、研究会の成果を、参加されている皆様と共有できればと考えております。



第2部 中間報告・意見交換会 会場風景

研究会中間報告の内容は、本報告書に掲載した研究成果について説明したものです。

「報告1. 庁内の推進体制」については、第3章を、「報告2. 固定資産台帳の整備」については、第6章3. を、「報告3. 財務書類から見えてきたこと」については、第5章を参照ください。

## 報告1. 庁内の推進体制（本報告書p.55～参照） 【松原市 有田 勉 氏】

### （1）全庁的に取り組むにはどうすればいいか

松原市財政部行政経営課の有田と申します。

ここでは報告書第3章「庁内の推進体制」に沿って、公会計改革を推進するため、全庁的な取り組みの必要性、またどのようにすれば円滑に進むのかということの報告をさせていただきます。

まず、「報告書55ページ」をご覧ください

公会計改革の目的の一つに、財務書類4表を作成し、ストック情報やコスト情報を明確にし、今後の行政経営に役立たせるということがあります。そのため、庁内の特定の部署のみで取り組むのではなく、庁内全体で取り組む必要があります。

取り組み方法としましては、新規でプロジェクトチーム等を立ち上げて進めることが望ましいと考えられますが、来年度に控えます財務書類4表の公表に至るまでの時間的なことや事務量のことを勘案しますと、既存の組織を有効に活用することも一つの手段であると考えられます。

松原市では、全庁的に取り組む必要性のある重点施策を検討するために、各部の次長級で構成される「政策推進庁内連絡会議」という組織があります。作成・公表までの時間的なことの他に、会議の立ち上げに要する事務量や職員への浸透力などの面から勘案しまして、この「政策推進庁内連絡会議」という既存の体制を活用し、公会計制度改革の推進を行っているところであります。

報告書に本研究会参加市の既存組織での推進体制を、具体的なモデルパターンとして挙げております。

【その1】「主担課が事務局として会議を開催し、推進するパターン」では、財政課や会計課等が主導し、関係担当課に調査等の照会を行ったり、各WGの事務局となり、財務書類4表の作成や今後の活用方法を研究していく形であります。一般的な流れとしましては、関係担当課（管財用地課・会計課等）の資産台帳の管理状況や債権の回収不能額等を調査した上で、WGにおいて課題克服のための研究を行い、その成果を「政策推進庁内連絡会議」において検討し、了承された場合、庁議等で報告し、決定するという形であります。

次に、【その2】「財政課が中心となり推進するパターン」は、財政課が全体統括を行い、行政財産を所管する各担当課から各1～2名メンバーを選出し、推進するパターンであります。また税等の債権を管理する各担当課に対しては、照会や作業等を依頼し、協力して推進してまいります。この団体の場合、総務課において行政財産・普通財産のとりまとめを行っているという特徴があります。このように様々な行政財産を総括する部署があり、資産を効率よく管理されているため、推進度合いが高いのではないかと思います。

次に、【その3】「財政課と管財担当課と共同で推進するパターン」は、財政課と管財課の両方が主担となり、行政財産を所管する各担当課から各1～2名メンバーを選出して、推進す



るパターンであります。この団体の場合、財政課が債権や出資関係の総括を行い、資産管理につきましては管財課で行うという形で、広範囲にわたる作業をしていかなければならないところを考慮し、主担を分担して取り組まれております。

【その2】と【その3】のパターンにつきまして、報告書では、庁議等上層部の組織を明記しておりませんが、この取り組みは最終的に市としての意思決定となるものでありますから、報告や了承を得る必要があることを付け加えさせていただきます。

以上、モデルパターンを紹介いたしました。各団体によって機構や人員の状況などから様々な体制が考えられると思われ。皆様の団体の状況から一番見合った形の体制を構築するため、できるかぎり早期の取り組みを行うが望ましいと思われ。

## (2) 公会計改革に対する職員の意識改革の進め方

公会計改革を推進するためには、まず職員一人ひとりが決して他人事ではなく、市民や自分に直接関係していることを認識し、「この改革が必要である」という意識を持つようにしなければ始まりません。そのため、職員に対し、意識を持ってもらう取り組みが重要となります。そこで研究会参加市の取り組み方法をいくつか紹介いたします。

【①市の上層部に説明を行う】についての取り組み方法としまして、「市長、副市長等の上層部に対して必要性の説明を行い、庁内合意を得る」があります。これは、職員の意識改革を図る前段階で、市として推進するものでありますから、トップへの説明と了承を得ることは当然と言えます。重要なことは、首長等に対し、いかにして必要性を説明するかがポイントとなります。改革の意義・必要性を分かりやすく説明すれば、きっと理解していただけると思われますし、そうしますと庁内での推進も円滑に進みやすいと考えられます。

【②全庁的に情報を発信する】の取り組み方法としまして、一つ目に、「全庁的な説明会を行う」があります。これは、庁内において主担となられている方が講師として行う、または外部のコンサルティング会社に依頼する等があります。特に重要なことは、説明会の内容であると考えます。公会計とは何なのか、なぜ必要なのか、自分が行っている仕事と、どのようにつながりがあるか等を明確に説明されることが重要であります。

二つ目に、「庁内LANの掲示板等で職員に説明を行う」があります。松原市におきましては、財政に関する情報を庁内に発信するため、財政課が定期的に発行している「財メル」というものがありまして、庁内LANの掲示板に掲載しています。その中で、公会計とは何なのか、なぜ必要なのかなど、簡易的な形で周知を行いました。

続きまして、【③必要に応じて説明会、研修会を行う】の取り組み方法としまして、「関係部局職員を対象に、地方公会計制度改革に精通した公認会計士等の講師を依頼し、研修会を行う」等があります。

【④その他】の取り組み方法としまして、「関係部局職員に公会計改革の必要性を説明し、協力意識を醸成する」ことや「関係部局と共同で改革を推進することで、改革意識を共有する職員を徐々に増やす」こと等があり、主担から一方的に説明するだけではなく、照会への回答やWGへの参加など、積極的に協力して行うことにより改革の必要性が、より意識づけされると思われ。

以上、職員の意識改革の代表的な取り組み方法を紹介しましたが、各市の実情に合わせ最も



効果的・効率的な方法で職員の意識改革を進めることが必要であります。また、取り組み方法をいくつか組み合わせることも大変効果的であると考えられます。

なお、報告書「3. 課題となった点や障害となった点の対応・克服について」におきましては、今日は説明を省略させていただきますが、報告書の方をご覧ください、みなさんのご参考となれば幸いです。

最後に、公会計改革を推進するためには、固定資産台帳の整備や債権管理の把握等が必要であるため、特定の課のみでできるような作業ではありません。また、改革の本来の目的は、財務書類4表等を整備した上で、長期的な視点に立ち、今後の行政経営に有効に活用することにありますので、全職員に関係している事であるということが言えます。

したがって、いかにして必要性を職員に理解してもらうかということが全庁的な取り組みを進めてゆく上で最も重要なことであると思います。

正直なところ、私も初めて公会計改革ということを知っても、内容が専門的な部分もあり、どこか他人事のような感覚を抱いていた時期もございました。しかしながら、このマッセ OSAKAの研究会に参加し、説明を受け、作業を進めていくにつれ、現在、各自治体が置かれている状況からしても、決して避けて通ることのできないものであると痛感しております。意識改革と一言でいっても、庁内へ浸透していくにはかなりの時間と労力がかかることではありますが、できるだけ早期に、かつ根気よく進めていくことが必要であると考えております。

これで報告を終わらせていただきます。

## 報告2. 固定資産台帳の整備 (本報告書p.130～参照) 【枚方市 岡 智文 氏】

### (1) 枚方市の公会計制度の整備

枚方市財務部管財課の岡と申します。

それでは、報告書「第6章 効果的な資産管理に向けて」「3. 固定資産台帳の整備について(枚方市)」に沿って、簡単に説明させていただきます。

まず、本市では、平成13年度決算から「バランスシート」と「コスト計算書」の作成に取り組み、公表を行ってまいりました。

また、平成14年度決算からは、普通会計決算の分析に加えて、「バランスシート」と「コスト計算書」を解説した冊子「枚方市の財政事情」を作成し、ホームページでも公表する等の取り組みを進めてまいりました。

今後は、平成19年度決算で普通会計の財務書類4表を、平成20年度決算では全会計を連結した財務書類4表を作成し、公表していく予定とし、作成にあたっては、当面の間「総務省方式改訂モデル」で行っていくこととしています。

本市では、当面の間「総務省方式改訂モデル」に基づく整備を進めることとしていますが、



「総務省方式改訂モデル」であっても固定資産台帳については、順次「基準モデル」と同様の整備が求められていることから、当初より「基準モデル」に準じた固定資産台帳の整備を行うこととし、平成20年度当初から全資産を対象に固定資産台帳の作成に着手しました。

## (2) 固定資産台帳と公有財産台帳

固定資産台帳記載項目については、報告書に記載している内容は網羅しています。本市で作成した固定資産台帳は、例えば、土地については、減価償却費は必要ありませんので記載していませんとか、各々の資産についてフォーマットを作成しています。各資産は、土地であれば筆ごと、その他の資産についても一単位ごとに作成しています。

記載例以外としましては、固定資産台帳以外の台帳名やその台帳での番号など相互の連携を図れるように入力されているものもあります。

また、各資産の管理上のグループ番号と申しますか、私が土地の担当ですので、画地番号といったものを入力し施設単位にも集計できるように準備しています。また、単価の根拠、作成者や日時などを記載し、管理上の入力も行っています。

## (3) 台帳整備のアプローチ

新たな公会計の取り組みに向け、昨年度より財政課が主となり、関係各課に対し、固定資産台帳の整備に向けての動機付けを目的に、業者のデモを使った説明会を数度行い、また、研修会の案内等も行ってきました。

今回の固定資産台帳の整備に関し、財政課において昨年度末に業務委託契約をし、財務書類作成と固定資産台帳整備についての技術的支援を受け、作業に入ることとなりました。

最初に行ったのは、全体計画の検討です。まず、内部的なところで固定資産台帳の作成については、管財課で作成し、その結果を財政課に渡し、財務書類の作成を行うということとなりました。基本的に開始簿価を平成18年度末で作成することとし、平成19年度の増減を後に行うこととしました。

132ページのフロー「台帳整備における作業の流れ」をご覧ください。

最初に固定資産の種類（土地、建物、道路、下水、公園、車両、物品・・・等）の洗出しを行い、各資産の管理担当部署を把握するといった予備調査を行いました。その上で、作業方針や作業分担、作業日程等の検討を行いました。

次に、予備調査によって把握した担当部署を対象に台帳整備に関する説明会を行いました。説明会では、台帳整備の趣旨説明や日程、データフォーマットへの入力内容・方法等、作業概要の説明を行いました。

また、データフォーマットへの入力情報と既存の各課所管台帳における情報とを突合し、入力する上でどのような情報が不足しているか、それによってどのような作業が必要となるかについての整理を行いました。

なお、資産の種類によって、データフォーマットへの入力内容や既存の各課所管台帳の形態、資産評価する上での単価設定の考え方が異なることから、説明会については、資産の種類別に開催することとしました。資産別の説明会を経て、各担当部署において、所定のフォーマット

への入力作業となりました。

入力作業にあたっては、既存の台帳に存在する情報等については、それらを所定のフォーマットの形式に編集しデータ移行する等、既存のデータを活用することにより、入力作業における負担の軽減を図りました。

また、入力作業開始後、作業期間における中間的な打ち合わせの場を設け、作業を進める中で生じた質問事項等の整理を行うこととしました。これにより、入力作業の誤りを早い段階で発見し、余計な事務量の低減を図ることができました。また、単価設定等の疑問など作業を進めていく上での障害を無くす効果もありました。

なお、各担当部署における作業に要した人員や日数等につきましては、概算ではありますが、図表9にあるとおりとなっています。

入力が完了したものについては、今回、支援を受けた事業者に対し送付し、事業者において入力誤りや入力漏れ、入力データに基づき算定された評価結果等の確認を行いました。その後、事業者において貸借対照表における資産の項目別に評価結果の集計を行い、集計データを事業者より受領し、市において、再度、内容の確認を行い、最終的な固定資産台帳のデータを作り上げることになっています。

なお、本市における資産評価の算定方法については、総務省より示された報告書及びQ&Aを基に資産評価を行いました。評価方法を集約しますと135ページの資産評価の算定方法にあるとおりです。

土地については、事業用資産については固定資産税の概要調書の一定地域ごとの平均単価を基に算定し、インフラ資産についても固定資産税の概要調書の市内全平均単価を基に算定しました。土地以外の資産の開始時簿価の算定については、再調達価格から減価償却累計額を控除した金額を計上することとなっていることから、建物については、全国市有物件災害共済会の建物総合損害共済の再調達価額を採用し、機械装置や物品については、購入価額を採用しました。また、その他の工作物については、各所管課において直近の事業費等から算出した単価などを設定し、再調達価格を算出しています。

#### (4) 台帳整備における課題

今回台帳整備を進める上で、様々な問題がありました。まずは、必要となる情報の調査です。特に、取得時期よりかなりの年数が経った資産については、取得年月日等が分からず、その調査に時間を要することとなりました。また、既存の台帳が紙ベースでありデータ化されていないものについては、フォーマットへの入力が手作業となり、入力に時間を要したことや入力誤りの原因ともなりました。

次に、適正に評価ができなかった資産が存在したことです。寄附行為等によって市の財産となったものの、台帳がそもそも未整備である資産があることです。例えば、開発行為等に伴って市に帰属された管理道路は、紙ベースでの台帳は存在するのですが、データ管理が未整備であるため、今回、資産評価ができていません。このような資産については、引き続き台帳整備に努め、適正に資産評価ができた時点で改めて資産として計上していくこととしました。

一方、台帳整備を進める上で、得るものもありました。資産の適正把握です。個々の資産を洗い出すことで、これまで資産として計上されていなかった資産が、今回の資産の洗い出しに

伴い適正に把握することができたことです。例えば、寄附等による道路の内、市道として認定された認定道路については、道路台帳が整備されていることから、今回、資産評価することができました。

これまでの資産の算定方法は、決算統計における投資的経費の積み上げによるものであったことから、このような市の支出を伴わない資産については、資産として計上されていませんでした。また、決算統計については昭和43年以前については存在しないことから、それ以前に取得した財産については資産として計上されていませんでした。また、これまでの方式では、除売却資産の反映が不十分でありましたが、個々に資産の洗い出しを行ったことから、除売却資産についても反映させることができました。

今後は、完成した財務書類や固定資産台帳をどのように活用していくのか。資産の老朽化の把握等の資産管理や各事務事業における行政評価等、様々な活用方法・目的が考えられます、それらについて十分検討して行きたいと思えます。

以上で報告の方を終わらせていただきます。

### 報告 3. 財務書類の作成から見えてきたこと (本報告書p.103～参照) 【八尾市 一ノ本 大治 氏】

八尾市財政部財政課の一ノ本と申します。

それでは、私の方からは、「財務書類の作成から見えてきたこと」に関して、ご報告させていただきます。

まず、今回この特別研究「公会計改革研究会」に参加した各団体において作成された財務書類の数値を活用しまして、さまざまな角度から分析を行い、他団体比較という視点で数値や比率を比較することで、自分の市の財政状況がどのような位置にあるのか、またその結果を受けて今後の行財政運営をどのように行っていくのか等の検討をすることといたしました。

なお、分析の手法としましては、さきほど述べた他団体比較という方法のほかに、自分の市の過去からの数値を経年的に並べて比較する経年比較の方法がありますが、今回は他団体比較を中心にお話しさせていただきます。

また、各団体間での比較を行う場合に、例えば人口の規模や産業の構造などの違いによって財政規模が大きく異なってくるため、単純な数値の比較が適切でない場合は、住民一人当たりの数値に置き直して比較を行うことで、各団体の特徴や課題を把握することとしています。

各団体の住民一人当たり貸借対照表は、図表 1 のとおりです。ちなみに、本表は総務省方式改訂モデルで作成いたしております。

各団体の特徴については、分析の中で触れていきたいと思えますので、ここでは省略させていただきます。

それでは、各財務書類の数値を活用した分析手法をいくつか紹介しようと思えますが、全てを説明すると時間がかかりますので、本日の報告書に載せているものからいくつかピックアップ





(①③④⑥⑦⑭) して、ご説明させていただきたいと思います。

### ① 公共資産等整備の将来世代負担率

まず、①公共資産等整備の将来世代負担率につきまして、計算式①から③のそれぞれの図表をご覧ください。いずれも分子は負債で分母は資産で計算をしていますので、算定された指標の割合が高い団体ほど、将来世代の負担の割合が高いということになります。この3つの図表から見える特徴としては、例えば平均より高いB市・F市・G市のような団体については、施設整備にかかる財源の多くを地方債の発行によって賄っていると考えられます。また、職員数削減への取り組みが他の団体に比べて遅い等の理由により、退職手当引当金が多く計上されていると考えられます。それらの結果、負債の残高が多くなり平均を上回る数値となっています。このことは将来世代により多くの負担をかけることになり、今後の財政運営の硬直化の可能性もあることから、負債をいかにして少なくするかが課題であるということが言えます。

次に個別の分析ですが、計算式①と計算式②の比率の平均の差は、①38.1%と②30.0%の差の8.1%となっています。各団体において、①と②の差を見ますと、この平均値8.1%を上回るのは、E市・F市・G市です。これらの団体については、将来の退職手当引当金残高（負債側）が多いか、もしくは基金等の積立残高が少ない（資産側）かのどちらかと言えます。

次に、計算式②と計算式③の比率の平均の差は、②30.0%と③17.8%の差の12.2%となっています。同じように、各団体において、②と③の差を見ますと、この平均値12.2%を上回るのは、A市・B市・F市です。これらの団体については赤字地方債の残高が多いか、基金等の積立残高が多いかどちらかと考えられます。基金等の積立残高が多い場合が望ましいのですが、赤字地方債の残高が多い場合、これは将来世代へ負担の先送りであり望ましくないと言えます。

### ③ 有形固定資産の行政目的別残高及び行政目的別割合

次に、③有形固定資産の行政目的別残高及び行政目的別割合につきまして、図表6をご覧ください。ここから、行政分野ごとの資産残高や資産形成の比重が把握できます。

各団体により残高にかなりのバラツキがありますが、例えば残高の多いE市では、施設整備を積極的に行ってきたか、近年の財政危機等の影響で抑制しているかどうかは分かりませんが、F市のように低い団体とは、政策推進の特徴が資産残高によって概ね把握することができます。

次に分野別の残高ですが、図表7をご覧ください。生活インフラ・国土保全の比率が一番多く、これは道路、河川、公園等の都市基盤や公営住宅などが該当します。次に教育となっていますが、これには、小学校、中学校をはじめ、文化施設や体育館などの社会教育、社会体育施設等も含まれています。この2つの分野でどの団体もほぼ80%程度を占めています。3番目以下は各団体によりバラつきがありますが、総務が多くなっている団体が多いです。これは庁舎等の施設が該当してきますが、最近の建替え等の実施の有無により差が生じているものと考えられます。

#### ④ 資産老朽化比率

次に、④資産老朽化比率につきまして、図表 8 をご覧ください。大阪府内の市町村の特徴としては、昭和30年～40年代の高度経済成長期における人口急増に伴い、公共施設を集中的に整備しており、それらの施設の老朽化がかなり進んできていると考えられます。また、最近の財政状況の悪化に伴い投資的経費を抑制しているため、減価償却ばかりが進んでしまって比率が高くなっていると考えられます。各団体間での数値の差については、最近における大規模な公共施設整備事業の実施の有無によって生じる差であると考えられます。全体的な平均値が大体35%～50%の間に比率になるとのことですので、その平均値と比較しても高い団体が多いということが言えます。

一方で、減価償却累計額は、将来の施設の建て替え等の機能更新に必要な金額という考え方ができますので、将来の施設更新計画の策定にあたって、現在ある施設の必要性を検討するための資料として活用できるものと考えられます。

次に、各団体の住民一人当たり行政コスト計算書につきましても、図表10と11に載せております。

行政コスト計算書は、行政活動の中で大きな比重を占める人的なサービスや給付サービスなどの資産の形成につながらない行政サービスについて、一年間にどの程度のコストがかかったかを分野（目的）別・性質別に把握するとともに、これらに対する財源の状況を明らかにするための計算書です。また、現在の現金主義会計では出てこない費用、たとえば減価償却費、退職給与引当金、不納欠損額などの現金支出を伴わないものも当期のコストとして含めて計上しています。

#### ⑥ 行政コストの行政目的別コスト及び割合

次に、⑥行政コストの行政目的別コスト及び割合につきまして、図表12と13をご覧ください。各団体とも、福祉が圧倒的に多く、これは生活保護費、保育所運営費、児童手当、児童扶養手当、医療費助成などの社会保障給付にかかるコストです。福祉の住民一人当たりコストに96,000円～124,000円と差が生じているのは、生活保護費、児童扶養手当等の多寡であり、各団体における生活困窮者数の差によるものと考えられます。福祉にかかるコストは、いずれの団体においても年々増加しており、義務的経費であることから国の財政措置はあるものの、各市の財政運営を圧迫する要因となっています。次に、各団体により若干の変動はあるものの、平均では生活インフラ・国土保全、教育、環境衛生、総務の順に高くなっています。

#### ⑦ 行政コストの性質別コスト及び割合

次に、⑦行政コストの性質別コスト及び割合につきまして、図表14と15をご覧ください。一部の団体において若干の違いがありますが、移転支出的なコストが多く、これは生活保護費、保育所運営費、児童手当、児童扶養手当、医療費助成などの社会保障給付や、特別会計・企業会計への繰出金などです。移転支出的なコストの住民一人当たりコストが各団体で92,000円～



143,000円と差が生じているのは生活保護費、児童扶養手当や、特別会計・企業会計への繰出金の差によるものと考えられます。特別会計には公共下水道事業のほか、国民健康保険、介護保険、老人保健、病院事業などへの繰出金があり、これらの公共下水道以外の繰出金も実態としては社会保障給付にかかるコストということが言えます。次に、各団体により変動はあるものの、平均では人にかかるコスト、物にかかるコスト、その他のコストの順に高くなっています。各団体により人にかかるコスト、物にかかるコストの順序が異なっており、例えばB市の人にかかるコスト、物にかかるコストの合計が171,000円で、C市の合計は102,000円とかなりの開きがあります。これは最近の行財政改革の取り組みにおいて、どの団体も職員数の削減や給料カットなどの人件費削減を行っていますが、取り組みのスピードや削減内容の違いがコストの差となっているものと考えられます。今後の見通しとしては、社会保障給付が今後も増大することから移転支出的なコストは増え続け、行財政改革による職員数削減、給料削減により、人にかかるコストを削減していきます。しかし、行政サービスを低下させないために外部委託等の増加により、物にかかるコストが増大すると見込まれます。

#### ⑭ マトリックス分析

次に、⑭マトリックス分析につきまして、図表22と23をご覧ください。まず図表22は、資産と負債の関係を表したものです。各団体の平均を中央にした場合に、右上は一人当たり資産も一人当たり負債も多い「大きな政府型」、右下は資産が多く負債が少ない「高資産低負担型」、左下は一人当たり資産も一人当たり負債も少ない「小さな政府型」、左上は負債が多く資産が少ない「低資産高負担型」となっています。この場合、「大きな政府型」にB市・G市、「高資産低負担型」にE市、「小さな政府型」にC市・F市、ほぼ平均にA市・D市が位置しております。おそらく理想は、右下の資産が多く負債が少ない「高資産低負担型」だろうと思いますが、なかなかそのような形になるのは難しく、全体の傾向としては「大きな政府型」と「小さな政府型」を結ぶ、左下から右上に向かって帯状に偏っています。

また、今後の地方行財政改革の方向性は、「資産・債務改革」で不要な資産を売却して負債を減らしていくという、小さな政府型にシフトしていくことですので、今後の方向はそうなっていくのかなと考えられます。

次に図表23は、社会資本整備と行政コストの関係を表したものです。各団体の平均を中央にした場合に、右上は有形固定資産も行政コストも多い「高コスト型」、右下は有形固定資産は多いが行政コストは少ない「ハード重視型」、左下は有形固定資産も行政コストも少ない「低コスト型」、左上は行政コストは多いが有形固定資産は少ない「ソフト重視型」となっています。この場合、「高コスト型」にB市・E市・G市、「ハード重視型」にD市、「低コスト型」にC市、「ソフト重視型」にF市、ほぼ平均にA市が位置しております。この場合も全体の傾向としては、「低コスト型」と「高コスト型」を結ぶ、左下から右上に向かって帯状に偏っています。

また、今後の地方行財政改革の方向性は、やはり「資産・債務改革」で不要な資産を売却していくので、有形固定資産は減っていき、少子高齢化に伴い移転支出的なコストの増大が予想されますので、左上の「ソフト重視型」の方に徐々にシフトしていくのかなと考えられます。

以上のような、さまざまな分析指標を活用して他団体との比較を行ってきましたが、これに

加えて自団体における経年比較による分析も含めて財政状況を把握し、今後の財政運営のあり方や、住民等に対するわかりやすい財政状況の説明に活用できると考えられます。

あと、市民への財政情報に関する情報提供のあり方や、財務書類の作成過程における活用方法につきましては、報告書に掲載させていただいておりますので、ご一読いただければと思います。

時間の関係もあり、かいつまんでの説明となりましたが、説明を省略させていただいた部分につきましては、後ほど、報告書をご一読いただければと思います。

以上、大変雑ばくな説明となりましたが、財務書類の作成から見えてきたことに関するご報告とさせていただきます。ありがとうございました。

## まとめ 稲沢 克祐 氏

(小室) 最後に、本研究会の指導助言者であります稲沢先生から、本日の地方分権セミナーのまとめをお願いしたいと思います。どうぞよろしくお願いいたします。

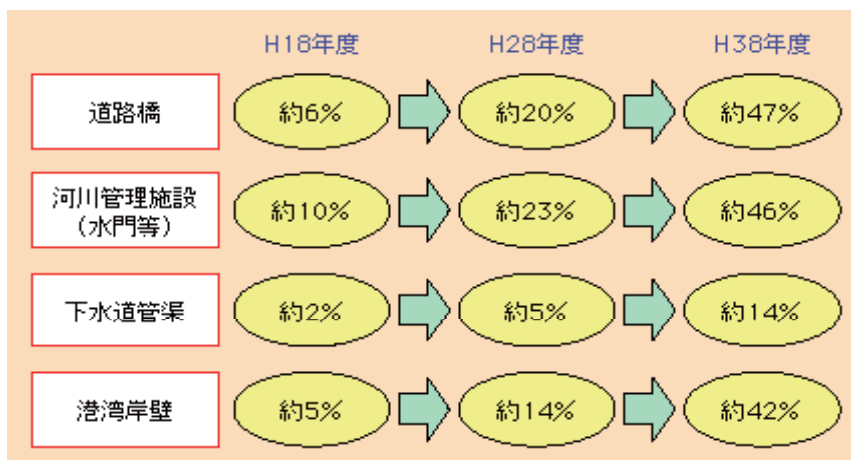
(稲沢) 関西学院大学の稲沢です。10分ほどお時間をいただき、少しお話しさせていただきます。

私の方からは、この研究会に当たりまして、まず公会計改革、やはり改革と呼ぶからには何らかの改革すべき認識があるという観点から、どのような認識の下で公会計改革を進めようとしていったのかという点をまず簡単にお話しした上で、この公会計改革研究会の意義を3点ほどにまとめてお話しします。その上で、将来について、制度上の将来とこの研究会の将来に関する展望をお話しさせていただこうと思っております。

まず、公会計改革に向けての認識について説明します。これは、この報告書の127ページと128ページに、こちらはこの研究会の指導助言者である小室先生執筆の部分ですが、図表2、図表3に示されておりますように、今、資産の約9割を占めるといわれる有形固定資産、実物資産の劣化が非常に進み、一方で、国・自治体の財源難から更新投資が困難になっています。

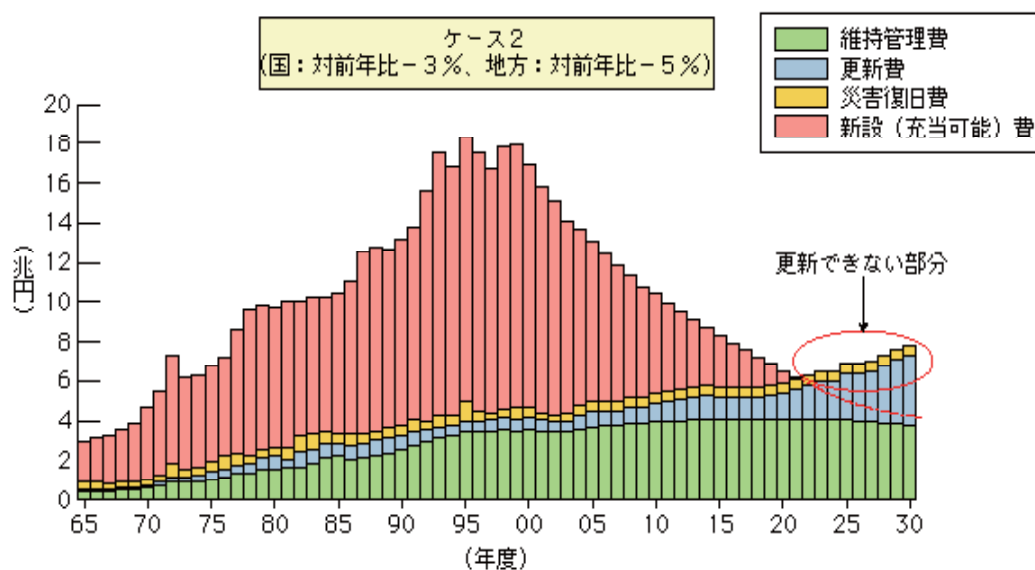


【図表 2：建設後50年以上経過する社会資本の割合】 <p. 127より再掲>



出所：国土交通省「平成19年度国土交通白書」図表Ⅱ-1-2-2

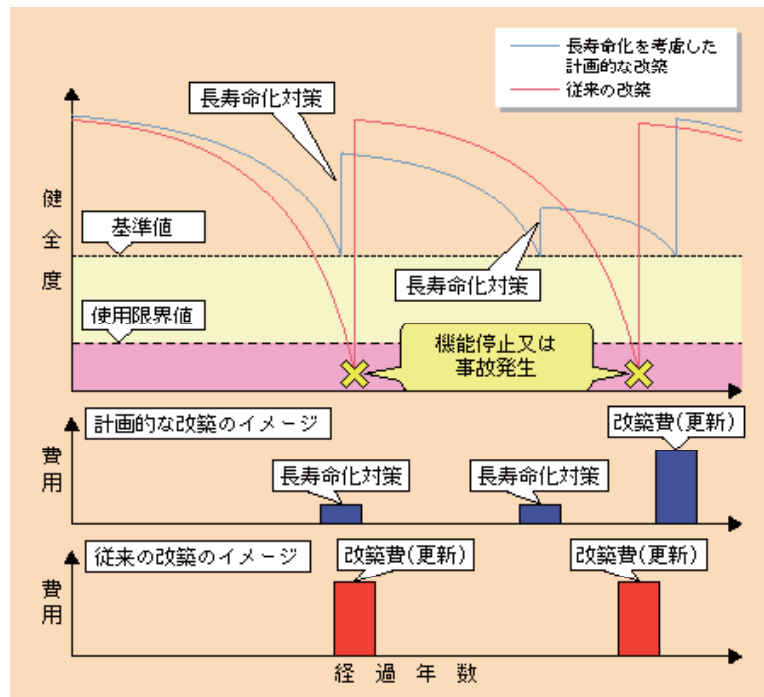
【図表 3：社会資本にかかる維持管理費・更新費の推計】 <p. 128より再掲>



出所：国土交通省「平成17年度国土交通白書」コラム

それに対して、図表 4 は、適切な予防保全対策を考慮していけば、その劣化は最小限で食い止められていくということが示されています。

【図表 4：予防保全対策を考慮したライフサイクルコストの低減】 <p.128より再掲>



(出所：国土交通省「平成19年度国土交通白書」図表Ⅱ-1-2-3)

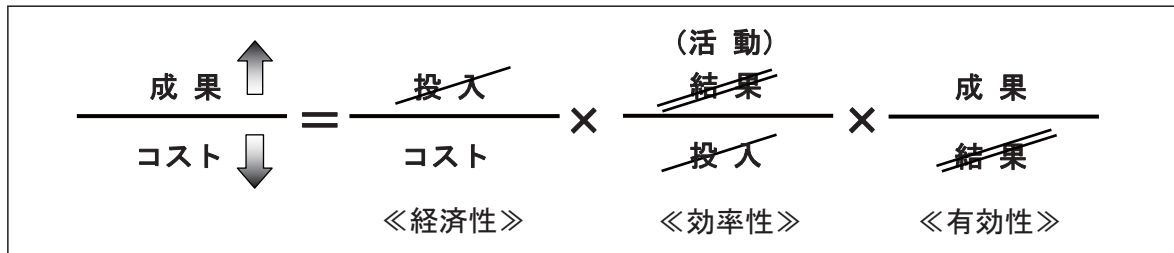
これらから考えますと、これから今まで自治体も国もほとんど経験したことのない大きなストックサイクルを迎えようとしている中で、まずは資産情報の整備充実が急がれているときであるということが伺えます。同様に、資産情報の中には金融資産という情報があるわけですが、金融資産と投資・出資金、こちらの部分の劣化も著しいことがお分かりいただけると思います。つい最近も、第3セクターの損失補償について起債順当という新聞記事が流れたのはお気付きの点かと思いますが、劣化した資産が負債に転換されたところで、やはり地方財政を圧迫していくストレスは変わらないわけです。そういうことが目に見えるようになるという点では、公会計改革の効果として一つ分かりやすい点かもしれません。

その点から、まず、一言まとめれば、「やがて来るストックサイクルに備えるためにこの公会計改革を進めていく必要がある」という点、この認識の下で公会計改革を進めるということです。

そして2点目は、私の講演録の部分で恐縮ですが、15ページの図表6の式をご覧ください。「この国のかたち」について、道州制議論をはじめ、さまざまな議論が進められているところですが、自治体経営改革を一つひとつ着実に進めていくことが、どのような国のかたちであろうと、地方分権の中で最も求められる部分だと思われれます。地方自治法第2条第14項にありますように、最少の経費で最大の効果と法律で言っていますが、その中で、経営改革といった場合は、この左辺のところ求められるわけですね。左辺を右辺に分解いたしますと、このよ

うな式になるわけですが、式の説明はともかくとして、左辺の分子が成果ないしは結果といった非財務数値で構成され、分母が財務数値で構成されます。双方の数値を精緻化してこそ、初めて改革の効果がはっきりと表れてきます。

【図表6：VFMの左辺と右辺】 <p. 15より再掲>



これは、かつて改革を進めていったイギリスなどのニュー・パブリック・マネジメントの先行国、あえて先進国と言いませんが、先行国でははっきりとしているところです。分母については、公会計改革を進め、国において2006年度、地方において1994年度に、完全発生主義を導入しています。そして、分子においては、地方全体に共通している行政評価制度を1992年度から導入を始めているという。このイギリスの改革は、経済性、効率性の点に特に重点が置かれてきましたが、はっきりとコストと結果を1対1とするという点で、経営改革の力点を示したわけではあります。

一言でまとめれば、経営改革における行政評価における業績指標に合わせて、会計的数値、すなわち財務数値の精緻化によって、経営改革を支援するということになるかと思えます。

そして、これら2点の改革における認識から、公会計改革研究についてのこの研究会の意義を3点お話しさせていただきます。

まず第1点目が、特に第2章、第4章に集約されておりますが、財政課、管財担当課、そして会計担当課といった方々の7市による作成分析の実態作業を基にした一つひとつの作業の中で、実務上Q&Aを整理しています。これらは、総務省が公表しているものや『地方財務』に掲載されたものも入っておりますが、すべて研究員の中で話し合い、これから皆さん大阪府内の市町村の方が活用していくときに重要なQ&Aであるかという視点から選りすぐられたものであり、なおかつ、この実務研究会の中で出てきたQ&Aも盛り込まれています。これには、総務省方式改訂モデルでは日本で一番詳しいと思われる公認会計士、小室先生が最も新しい情報を加えております。皆さんここで簡単に手にしておりますが、この報告書はどの都道府県よりもいち早く情報を手にしているとお思いになっていただければと思います。また、オブザーバーとして参加された宇城市の天川さんは1年度早く財務書類を公表し、そして包括的財務書類としてアニュアルレポートの作成に携わったという実務での先輩でありますので、このQ&Aに関する情報はすべて実務に裏付けられたものとして作られています。これが1点目です。

2点目、まず、先ほどのストックサイクルのお話ですが、これはやがて来るわけではあります。あるいは、もう進行中なわけではあります。そのときには、すべて資産を棚卸するという作業は、全庁体制があったらこそそのところではあります。主に、3章、6章のところでは説明されておりますが、全庁体制の在り方を一つ提案させていただき、その上で、公有財産台帳から固定資産台帳への移行



に、特に初期において最も中心と思われる固定資産台帳の提案について、より具体的なお話をさせていただいているところがあります。これは、全庁体制で取り組むことを踏まえた上で、各自治体の財政運営の中に資産管理が組み込まれていくということが、今後望まれていくのではないかと思います。

そして、意義の3点目ですが、このような取組みはなかなかほかにはありません。それは、7市のベンチマーキングが行われているという点です。すなわち、これまではフローの数値で他団体比較は行われてきましたが、今般はストックの数値まで含めて他団体比較が行われている点からも、先ほどお話ししました、やがて来るストックサイクルに備えるという話と経営改革という点での数値、こちらにもストック、フローともに7団体の比較が行われたというところに大きな意義があります。

では、今後の話ですが、まず、制度上の話から申し上げれば、やはり発生主義の導入ということ、第1部基調講演の会場からのご質問でもありましたが、制度上、予算上もやはり発生主義の導入があったればこそだろうと思います。八尾市の一ノ本研究員の説明の中で、減価償却累計額の意義についての説明がありましたが、予算が発生主義へ移行すればこそ、この減価償却の部分が自治体の組織内に留保でき、また退職給付引当金についても、予算が発生主義になったればこそ、現金として自治体の中に退職給付引当金分が留保されるということに理論的にはなるわけです。したがって、予算が発生主義へと変わることが遠い将来なのか、近い将来なのか、その中間なのかは分かりませんが、望むべきだろうと私は思います。

そして、この研究会の将来について、私がこのように申し上げるのは早過ぎるかもしれませんが、連結財務諸表への発展と連結を含む分析のやり方などが今後検討されて、次なる報告へと向かうのではないかと思います。

すべてこの報告書を作り上げたのは、本日発表された研究員の方々、そして会場右の方に集中して座っておられる研究員の皆さん、そして、オブザーバーの方々への参加によるものと思います。こうして研究をお付き合いさせていただき、私の方がはるかに多くインプットさせていただきました。私からの話がこの10分間で本当に申し訳ないですが、大変よい勉強をさせていただきました。

本日のセミナーに大阪府内から参加された皆さまが、今後この研究会の成果を活用していただきたいということで、私からのまとめを終わらせていただきます。どうもありがとうございました（拍手）。

(小室) 稲沢先生、ありがとうございました。今後の公会計改革を見ていると、大変重要かつ有意義な発言をいただいたと思っております。

今日は、第1部、第2部とやってまいりましたが、各ご参加者の方々が、今日セミナーの中で得られた気付きを、市町村でご検討いただいて、公会計改革の実戦のキーパーソンとなっていきたいと思っております。

本日はありがとうございました。



## 資料編

研究活動記録

研究員名簿



## 研究活動記録

研究日		研究内容
1	5月13日(火)	基調講演(公開講座) 稲沢克祐氏(指導助言者)「公会計制度改革の背景と概要」 ・オリエンテーション、研究会の進め方等について ・公会計改革の取組みについて
2	6月6日(金)	先進事例報告(公開講座) ・宇城市(総務省方式改訂モデル)、各務原市(基準モデル)の取組み状況について
3	7月30日(水)	・資産管理の状況について ・庁内推進体制について ・財務書類作成について
4	8月6日(水)	財務書類作成実務① 資金収支計算書、貸借対照表の作成
5	8月7日(木)	財務書類作成実務② 純資産変動計算書、行政コスト計算書の作成
6	8月20日(水)	財務書類作成実務③ 普通会計4表の作成、数値検証、論点整理
7	9月3日(水)	・財務書類の論点整理 ・報告書案に関する意見交換
8	9月30日(火)	・財務書類の分析と評価 ・報告書案に関する意見交換
9	10月21日(火)	・財務書類の分析と評価 ・報告書案に関する意見交換
10	11月18日(火)	地方分権セミナー 「自治体における公会計改革・自治体経営の状況開示」

### 研究員名簿

所属団体	所属部署	名前
豊中市	財務部財政課	森本 亮
	財務部財政課	荒井 秀夫
池田市	収入役室	南 喜範
	総務部財政課	山本 朗央
枚方市	企画財政部財政課	田中 哲夫
	企画財政部財政課	福山 循逸
大東市	政策推進部財政課	家村 幸一
	政策推進部財政課	竹岡 裕一
八尾市	財政部財政課	一ノ本大治
	財政部財政課	田頭 正光
松原市	財政部財政課	宮本 靖之
	財政部行政経営課	有田 勉
岸和田市	総務部財政課	新内 利彦
	総務部財政課	浅野 卓司
大阪府	総務部市町村課財政グループ	吉永 雅彦
	総務部市町村課財政グループ	長谷 修

#### ■指導助言者

関西学院大学専門職大学院経営戦略科 教授 稲沢 克祐 氏  
 監査法人トーマツ 公認会計士 小室 将雄 氏

#### ■オブザーバー

宇城市総務部総務課 主幹 天川 竜治 氏

#### ■事務局

財団法人大阪府市町村振興協会

おおさか市町村職員研修研究センター マッセ O S A K A

研究課 課長 上浦 善信

主幹 早川 裕也 ※八尾市から派遣

平成 20 年度  
特別研究「公会計改革研究会」報告書

---

平成 21 年（2009 年）2 月発行

発行 財団法人 大阪府市町村振興協会  
おおさか市町村職員研修研究センター（愛称 マッセ OSAKA）

〒 540-0008  
大阪府中央区大手前 3-1-43 大阪府新別館南館 6 階  
TEL 06-6920-4565 FAX 06-6920-4561  
<http://www.masse.or.jp/>

---