

地方公共団体における公会計制度改革の動向

～ 情報提供の充実と財政運営の効率化に向けて～

決算委員会調査室 いしはら まゆみ
石原 繭実

1. はじめに

我が国の公債残高は年々増加の一途をたどっており、平成 19 年度末には国及び地方の長期債務残高は約 770 兆円に達すると見込まれている¹。このような厳しい財政状況の中、政府が経済的かつ効率的な財政運営を行うことに加えて財政状況について国民に対する説明責任を果たすことの重要性が高まっている。また、地方分権の進展に伴って地方公共団体の自己決定権・自己責任が拡大されており、それに対応して地方においても適切な財政運営を行い、情報開示を通じて住民に対する説明責任を果たすことがこれまで以上に求められるようになってきている。しかし、我が国の公会計はその役割を十分に果たしうる制度となっていないとの問題点が指摘されてきたことから、近年、企業会計的な考え方を導入した公会計の整備が進められている²。

本稿では、我が国の公会計制度の課題や地方公共団体における公会計制度改革の取組を紹介するとともに、今後の更なる改革について若干の所見を述べることにしたい。

2. 現行の公会計制度の問題点

我が国の公会計制度は、現金収支に基づき取引及び事象を認識する現金主義が採用され、記帳方式としては、経済活動の取引を一面的に記録する単式簿記が採用されている。現金主義は推定や判断に依拠する割合が少なく、他の会計基準よりも主観的な要素が少ないとされており、予算統制に従った適切な執行を行い、その説明責任を果たすという点で公的機関の会計制度に適している。しかし、その一方で以下のような問題点を抱えている。

第一は、単式簿記となっているため、資産・負債の累計額等のストック情報が網羅的・体系的に把握できない点である。それに加えて、現行の公会計制度では、公営企業や第三セクターを含めた各地方公共団体全体の財政状況が分かりにくいという課題もある。例えば平成 18 年 6 月に地方財政再建促進特別措置法³に基づく財政再建団体入りを表明した北海道夕張市において、負債額の増加を早期に発見できなかった要因は決算書におけるストック情報の欠如にあるとの指摘もある⁴。

第二は、現金主義となっているため現金収支のみの情報しか得られず、非現金コストを含めた正確なコスト情報が把握できない点である。経済的かつ効率的な財政活動を行うためには、当該年度に発生した事業費等の直接コストや人件費・維持管理費等の間接

コストのほか、現金支出としては現れない減価償却費等あらゆるコストを把握する必要がある。また、退職金支払いなど将来発生するコストを計算し、その引当金をあらかじめ積んでおくことも必要となるが、現金主義会計の下ではこれらのコスト情報を把握することができない。

これに対して、複式簿記・発生主義を採用する企業会計では、バランスシートの作成により資産・負債等のストック情報を把握することができるほか、現金以外も含めたあらゆる経済資源を対象としていることから、それらのコスト情報についての把握も可能となる（図表1）。

以上のような理由から、単式簿記・現金主義会計を採用する公会計においても複式簿記・発生主義会計の導入が進められることとなった。

図表1 公会計と企業会計の相違

	公会計	企業会計
認識基準	現金主義 認識・測定の時点：入金・支出のとき 測定の対象：現金のみ	発生主義 認識・測定の時点：取引及び事象の発生したとき 測定の対象：全経済資源
記帳方式	単式簿記 経済活動取引の一部を一面的に記録	複式簿記 経済活動取引を二つの側面から二重に記録

（出所）財務省資料等より作成

3. 地方公共団体における公会計制度の改革に向けた取組

（1）総務省によるバランスシート等の作成基準の公表

企業会計的手法の導入は地方公共団体レベルで先行して行われ、昭和62年に熊本県で初めてバランスシートが作成された。その後、平成10年頃には三重県や大分県臼杵市など複数の自治体で財政状況の分析の一手法としてバランスシートが導入された。また、11年2月に、経済戦略会議⁵が答申した「日本経済再生への戦略」の中でも公的部門における企業会計の導入の必要性が指摘された。しかし、当時はバランスシート等の作成基準は統一されておらず、地方公共団体間でのバランスシートの比較が困難であった。

このような動きを背景として、総務省は、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」において、地方公共団体における企業会計的手法の導入について検討を進めた。そして12年3月に「普通会計バランスシート」を、13年3月には「行政コスト計算書」及び「各地方公共団体全体のバランスシート」を、さらに17年9月には「連結バランスシート（試案）」の作成基準をそれぞれ取りまとめ、各地方公共団体に対して作成、開示を要請することとした⁶。

以下では、総務省がこれまでに示した各財務書類の概要を紹介する。

ア 普通会計バランスシートについて

普通会計バランスシートとは、一定の時点における地方公共団体の資産、負債等の状況を明らかにするものである。

バランスシートは、税金の投入等によって整備された資産の構成や将来返済しなければならない負債等のストックに関する情報把握を可能とするほか、地方公共団体間又は時系列での比較を行う際にも役立つものである。

いずれの地方公共団体でも比較的容易に、また継続的に作成できるようにするため、資産価値は決算統計データ⁷を用いることとし、会計年度終了後に決算情報を組み替えて作成する手法を採用している。

イ 行政コスト計算書について

行政コスト計算書は、コストという側面から1年間に実施された地方公共団体の活動実績に関する情報を把握するものである。

地方公共団体の行政活動は、将来の世代も利用できる資産の形成だけではなく、人的サービスや給付サービスなど、資産形成につながらない行政サービスが大きな比重を占めているが、これらの活動には必然的にコストの消費を伴う。それらのコストを年間活動の実態に着目して把握することで、行政活動提供のために要した現金支出のみならず、減価償却費や退職給与引当金等の非現金支出を含めたコスト情報を把握することが可能となる。

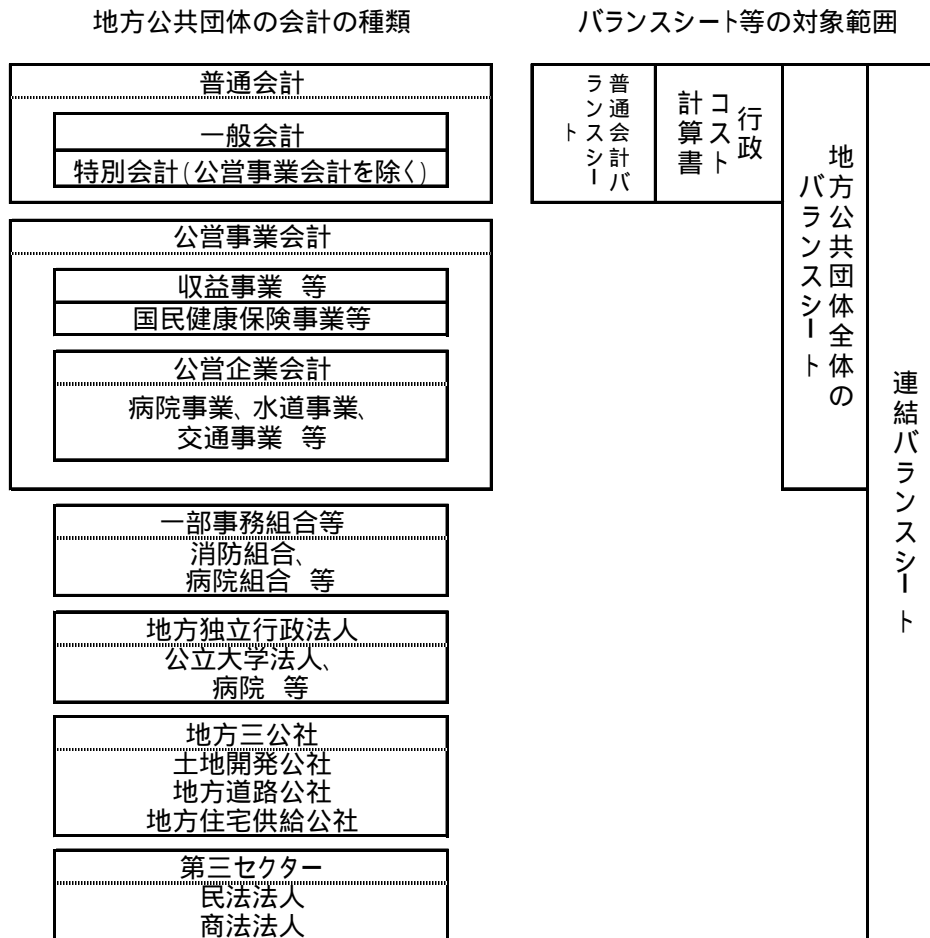
行政コスト計算書は、行政分野別のコスト配分やコスト状況、またそれぞれのコストに充てられた使用料・手数料等の財源把握に活用できるとされており、具体的には、数値の大小や経年比較、類似団体との比較によって予算、決算からは判断できない要因の解明に役立つとされている。

ウ 「各地方公共団体全体のバランスシート」について

平成12年3月に示されたバランスシートは普通会計のみを対象としていたが、「各地方公共団体全体のバランスシート」は、その対象範囲を公営事業会計にも広げ、地方公共団体の資産、負債等のストック状況の全体像を一覧性のある形で示したものである(図表2)。

地方公共団体は、普通会計の他に上下水道事業、介護保険事業、病院事業など地域住民に密着した様々な事業を行っているが、これらの事業はそれぞれ別々に決算が取りまとめられる上に、公営企業独自の会計処理方法が用いられているため、普通会計を含めた地方公共団体全体の財政状況を一覧性のある形で把握することが難しかった。しかし、「各地方公共団体全体のバランスシート」を作成することにより、地方公共団体が行っている事業の全体像を把握することが可能となった。

図表2 地方公共団体のバランスシート等の対象範囲



(出所) 総務省資料より作成

エ 「地方公共団体の連結バランスシート(試案)」について

「地方公共団体の連結バランスシート」は、地方公共団体と連携協力して行政サービスを実施している地方独立行政法人、一部事務組合・広域連合、地方三公社、第三セクターを含めた財政情報を総合的に開示するために、これら関係団体を連結してその資産及び負債等の全体像を示したものである(図表2)。

連結バランスシートを作成することにより、地方公共団体の財政運営に間接的に影響を及ぼす第三セクター等を含めた財政状況の把握、分析を行うことができ、それにより財政状況の透明性向上や説明責任の一層の履行、財政の効率化・適正化等に活用できるとされている。

(2) バランスシート等の作成状況

平成19年3月31日現在の作成状況について見ると、都道府県、政令指定都市では作成率がほぼ100%となっているのに対し、その他の市町村では普通会計バランスシートについては60.6%、連結バランスシートに至ってはわずか5.6%にとどまってお

り（図表3）市区町村における整備状況の低迷が公会計制度改革を進めていく上での課題になっている⁸。

また、作成方式については、大多数の地方公共団体が総務省方式によっているものの、独自の方式のみを採用しているところも一部存在する状況となっている。

図表3 バランスシート等の作成状況（平成17年度）

	都道府県	指定都市	指定都市を除く市区町村
普通会計バランスシート	47団体 (100.0%)	15団体 (100.0%)	1098団体 (60.6%)
うち独自方式作成	3団体	0団体	26団体
行政コスト計算書	47団体 (100.0%)	15団体 (100.0%)	710団体 (39.2%)
うち独自方式作成	3団体	0団体	23団体
各地方公共団体全体の バランスシート (普通会計+公営事業会計)	44団体 (93.6%)	14団体 (93.3%)	177団体 (9.8%)
うち独自方式作成	1団体	0団体	17団体
連結バランスシート (普通会計+公営事業会計+ 組合+地方独立行政法人+地方 三公社+第三セクター(原則 50%以上出資))	47団体 (100.0%)	15団体 (100.0%)	102団体 (5.6%)
うち独自方式作成	3団体	0団体	28団体

平成19年3月31日現在において「作成済み」の団体数・割合

(注)1「指定都市」数は平成17年度版は15団体

2「指定都市を除く市区町村」数は、平成17年度版は1,812団体である。

(出所)総務省資料より作成

(3) 地方公共団体における公会計制度改革の近年の動向

ア 東京都の先進的な取組

前述のようにバランスシート等の企業会計的手法の導入は、総務省が公会計整備を進める以前から複数の地方公共団体で実施されていたが、東京都では、平成18年度より複式簿記・発生主義を全面的に導入した財務諸表を作成するなど、他の地方公共団体や国にも先駆けた取組を開始している。

東京都は、11年度から「機能するバランスシート」という報告書を計5回にわたり発表してきた。「機能するバランスシート」は、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュフロー計算書⁹の3体系と会計方針及び注意事項から成り、ストック情報やコスト情報の欠如といった現行の公会計制度の課題を改善するものとなっている。また、14年5月には事業別バランスシートを公表し、特定事業ごとの財政状態や経営成績の把握・分析を行うようになった。

しかし、このような会計整備を進めていく中で、単式簿記・現金主義に基づく普通会計決算の組替えによるバランスシートの限界、すなわち、決算後に作成に着手

するため財務諸表を速やかに作成できないこと、また公有財産台帳¹⁰への記録を必要としないインフラ資産については現有高を正確に把握することができないこと等が認識されるようになった。

こうした問題を本質的に解決するため、18年度より日常の会計処理の段階から複式簿記・発生主義会計を導入することとしたのである。複式簿記への移行によりバランスシート上に固定資産残高が計上されることになるため、これまで記録を要しないこととなっていた資産についても現有高を把握できるようになったほか、バランスシート上の残高と公有財産台帳で管理する残高とが一致することにより、それぞれの帳簿の検証が可能となった。

イ 新地方公会計制度研究会報告書

総務省によって提案されたバランスシート等の作成基準は、決算統計データを活用するという作成の容易さや、分かりやすさ、他団体との比較分析の行いやすさという点で優れていた。しかし一方で、固定資産等について、台帳を整備せずに決算の組替えによってバランスシートを作成しているため資産評価方法が精密さを欠いていることや、国の財務書類や民間においては既に整備されている資金収支計算書等のモデルが示されていないこと等の課題を有していた。

また、前述のように、東京都などの先進的な団体においては、総務省方式を更に応用発展させた取組も実施されるようになってきた。

このような中、平成17年12月24日に閣議決定された「行政改革の重要方針」¹¹等を受けて、18年4月に「新地方公会計制度研究会」が総務省に設置され、同年5月に地方公会計の新たな財務書類のモデルを提案する「新地方公会計制度研究会報告書」が発表された。この報告書は、資産・債務の適切な管理等の観点から資産評価を行うとともに、世代間負担衡平等の観点から地方公共団体単体及び関係団体等も含む連結ベースで貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書¹²、純資産変動計算書¹³の4表を整備することを示している。そして、4表のモデルとして「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」(以下「基準モデル」という。)と「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」(以下「総務省方式改訂モデル」という。)の2つのモデルを提案した(図表4)。

この2つのモデルについて、まず基準モデルは、すべての資産について固定資産台帳を整備することを前提としている。その上で固定資産台帳に基づいてバランスシートを作成し、現金取引情報に限らずあらゆる経済資源を対象としてフロー・ストック情報を把握し、個々の取引情報を発生主義により複式記帳することとしている。

図表4 基準モデルと総務省方式改訂モデルの特徴

	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全てリストアップし、公正価値により評価	・売却可能資産については時価評価 ・売却可能資産以外は過去の建設事業費の積上げにより算定
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、公正価値により把握	・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し、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があるが、継続時には負荷は減少	・当初は、売却可能資産の洗い出しと評価、回収不能見込額の算定など、現行総務省方式作成団体であれば負荷は比較的軽微 ・継続作成時には、段階的整備に伴う負荷あり
財務書類の検証可能性	・開始時未分析残高を除き、財務書類の数値から元帳、伝票に遡って検証可能	・台帳を段階的に整備し、複式簿記の考え方を導入すれば、検証可能性を高めることが可能
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	・出納整理後、決算統計と並行して作成・開示 ・複式簿記の考え方を導入すれば、出納整理期間後、早期の作成・開示が可能

(出所) 総務省資料より作成

基準モデルは企業会計に近いモデルと言われているが、完全な発生主義・複式簿記会計では、取引発生都度、その情報が記帳されるのに対し、このモデルでは期末に一括して記帳することも念頭に置いており、結局は決算の組替えによりバランスシートを作成する手法と大きな変化はない。この点が企業会計と違いがある。また、日本の企業会計では固定資産の評価方法として取得原価主義¹⁴を採用しているのに対し、このモデルは公正価値による時価評価¹⁵を採用しているという点にも違いがある。

一方、総務省方式改訂モデルはこれまでに総務省が報告したバランスシート等の作成基準に若干の修正を加えたものであり、公有財産の状況や取引情報を固定資産台帳や複式記帳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成することを認めるものである。しかし、このモデルはバランスシートに公有財産等の正確な額が計上されないことや基準モデルにおける価値の評価との間に差が出ること等から、早急に固定資産台帳を整備し、基準モデルと同様の評価を行うことが望ましいとされている。

新たに示された4表整備の推進に向けて、岡山県倉敷市と静岡県浜松市の2団体で実証検証が行われており、それらを踏まえて今後実務的な指針が取りまとめられる予定である。その上で、取組が進んでいる団体、都道府県及び人口3万人以上の都市は3年後までに、取組が進んでいない団体、町村及び人口3万人未満の都市は

5年後までに、4表の整備又は作成に必要な情報の開示に取り組むことが求められている¹⁶。なお、17年度版からこの4表についてのバランスシート等の作成状況も公表されているが（図表5）まだ総務省から実務的な作成マニュアルが示されていないため、作成率は極めて低調であり、作成済みの団体は概ね独自の方式により既に作成に取り組んできた団体とされている。

図表5 新地方公会計制度研究会が示した4表の17年度版財務書類の作成状況

		都道府県	指定都市	指定都市を除く市区町村
行政コスト計算書	各地方公共団体全体 （普通会計＋公営事業会計）	5団体 （10.6％）	1団体 （6.7％）	49団体 （2.7％）
	連結 （普通会計＋公営事業会計＋ 地方三公社＋第三セクター等）	5団体 （10.6％）	0団体 （－）	25団体 （1.4％）
資金収支計算書	普通会計	7団体 （14.9％）	4団体 （26.7％）	207団体 （11.4％）
	各地方公共団体全体 （普通会計＋公営事業会計）	0団体 （－）	0団体 （－）	27団体 （1.5％）
	連結 （普通会計＋公営事業会計＋ 地方三公社＋第三セクター等）	0団体 （－）	0団体 （－）	10団体 （0.6％）
純資産変動計算書	普通会計	3団体 （6.4％）	0団体 （－）	11団体 （0.6％）
	各地方公共団体全体 （普通会計＋公営事業会計）	0団体 （－）	0団体 （－）	4団体 （0.2％）
	連結 （普通会計＋公営事業会計＋ 地方三公社＋第三セクター等）	0団体 （－）	0団体 （－）	3団体 （0.2％）

「普通会計バランスシート」、普通会計を対象とした「行政コスト計算書」の作成状況については図表3のとおり

平成19年3月31日現在において「作成済み」の団体数・割合

（注）1「指定都市」数は平成17年度版は15団体

2「指定都市を除く市区町村」数は、平成17年度版は1,812団体である。

（出所）総務省資料より作成

4. おわりに - 公会計制度の更なる改善に向けて -

地方公共団体の公会計制度を改善するために、総務省が取りまとめたバランスシート等の作成基準は、ストック情報やコスト情報といった有用な情報の開示を可能とするものであり、それらの情報を把握するための一律の基準が示されたという点で、有意義なものであったと思われる。

しかし、現行の公会計制度に基づく決算の組替えによるバランスシートの作成には、資産価値の正確な把握や作成時期等の面で課題があることは前述のとおりである。この課題について、新地方公会計制度研究会が示した新たな財務書類では、資産価値を把握するための固定資産台帳を整備した点で一定の改善が見られるが、結局は決算の組替えという手法を用いるのと大きな変化はなく、上記の課題を完全には克服できていない。

このほか、同研究会が示した新たな財務書類は比較可能性という点でも課題がある。総務省方式改訂モデルを選択した団体もなるべく早期に基準モデルへの移行を目指すことが望ましいとされているが、その移行が完了するまでには一定の時間がかかると予想される。その間は各地方公共団体においてモデルの異なる2つの財務書類が作成されることになるため団体間の比較が困難となる¹⁷。

また、このような制度面の問題だけではなく、連結バランスシートを作成している地方公共団体がわずか5.6%にとどまっているなど作成状況が著しく低迷していることへの対応も必要である。地方三公社や第三セクター等の経営悪化や整理統合に伴う損失負担が地方公共団体に与える影響は大きく、地方公共団体の財政の健全化を図るためにはそれらの団体も含めた財政状況を把握することが非常に重要である。第二の夕張市を生み出さないためにも連結バランスシート等財務書類の作成率を向上させていくことが喫緊の課題と言える。

公的機関における財務報告の目的は、税の使い道や資産・負債の状況等を分かりやすく住民に開示すること、また経済的かつ効率的な財政運営に役立つ情報を提供することにある。その目的を達成するためには、財政状況を正確かつ速やかに把握することができる会計制度及び財務書類を整備し、それに基づき財務書類が作成、活用されるよう、地方公共団体に対して積極的に支援、要請を行っていくことが必要である。

公会計制度改革が真に実のあるものとなるよう、今後もその改善に向けた取組を続けていくことが求められる。

【参考文献】

- 山本清（編著）『政府会計改革のビジョンと戦略』（中央経済社 平 17.7）
清水涼子『公会計の基礎知識 各国基準と国際公会計基準』（朝陽会 平 19.3）
筆谷勇ほか『公会計原論 21世紀の新しい公会計を学ぶ』（東京リーガルマインド 平 16.10）
中地宏『自治体会計の新しい経営報告書』（ぎょうせい 平 18.7）

¹ 『日本の財政を考える』（財務省）（平 19.5）5頁

² 「国における公会計改革の動向」（『立法と調査』271号（2007.8））、第166回国会衆議院本会議録第29号5頁（平 19.5.11）

³ 平成19年6月15日に地方公共団体の財政の健全化に関する法律が成立したことに伴い、地方財政再建特別措置法は廃止されることとなったが、附則第4条において経過措置が設けられている。

⁴ 『日本経済新聞』（平 19.2.28）

（補則資料）北海道企画振興部『夕張市の財政運営に関する調査』（平 18.9.11）

⁵ 平成10年8月24日内閣総理大臣の諮問機関として発足。我が国経済の再生と21世紀における豊かな経済社会の構築のための構想について調査審議し、10月14日に「短期経済政策への緊急提言」、11月6日に経済戦略会議アピール「緊急経済対策に望む」、12月23日に「日本経済再生への戦略」（中間とりまとめ）を公表した後、平成11年2月26日に「日本経済再生への戦略」（答申）をとりまとめ、公表した。

⁶ 『平成17年度地方財政の運営について』（総務省）（平 17.4.20）『団体間で比較可能な財政情報の開示について』（総務省）（平 17.6.22）

⁷ 地方公共団体の毎年度の決算状況を、総務省が統一ルールに基づいて集計した統計。地方財政全体の毎年度の執行状況を表す基礎的な統計。

⁸ 第166回国会参議院決算委員会会議録第6号13頁（平 19.4.27）

⁹ 資金の流れを「行政サービス活動」、「社会資本整備等投資活動」及び「財務活動」に区分し、各作成単位における区分別の収支の状況を報告することを目的として作成される（中地宏『自治体会計の新しい経営報告書』（ぎょうせい 平 18.7）214 頁）。

¹⁰ 東京都公有財産規則第 17 条参照

¹¹ 「行政改革の重要方針」においては、「国及び地方公共団体の資産・債務の管理等に必要な公会計の整備については、企業会計の考え方を活用した財務書類の作成基準等の必要な見直しを行うなど、一層の推進を図る」と明記されている。

¹² 資金収支の状況を示したものの。表示区分については資金収支の性質別に「経常収支区分」、「資本収支区分」、及び「財務的収支区分」に分けるモデル（地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル）と「経常行政活動」、「公共投資」、「その他の行政活動区分」に分けるモデル（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）が提示されている（『新地方公会計制度研究会報告書』（平 18.5））。

¹³ 資産と負債の差額である純資産の一年間の変動内容を示したもの（『新地方公会計制度研究会報告書』（平 18.5））

¹⁴ 企業会計上、資産及びその費消部分を表す費用の評価基準を当該資産の取得原価に求める原則のこと。企業会計原則や商法の評価原則の基礎に採り入れられており、現行企業会計制度の測定構造を貫く基本原則をなしている（『経済辞典 第 4 版』（有斐閣 平 17.4））。

¹⁵ 企業会計上、資産及び（または）費用の評価基準を当該資産の時価数値にもとめる原則をいう（『経済辞典 第 4 版』（有斐閣 平 17.4））。なお、時価会計では時価のことを公正価値という。

¹⁶ 『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』（総務省）（平 18.8.31）

¹⁷ 第 166 回国会参議院決算委員会会議録第 10 号 23 頁（平 19.5.28）