

近年における公会計改革の動向

— フルコスト情報の開示と固定資産台帳の整備 —

決算委員会調査室 薄井 繭実

《 要 旨 》

- ・ 企業会計の考え方を参考とする「国の財務書類」は、平成15年度決算分より作成・公表され、23年5月には政策別のコスト情報が公表されるなど財務情報開示に係る充実が図られてきている。
- ・ 地方公共団体においては、12年3月から財務書類の作成手順が順次取りまとめられ、現在はほぼ全ての地方公共団体で財務書類が作成されている。
- ・ 財務書類の作成、財務情報の充実は図られてきているものの、国及び地方ともに、財務書類が十分に活用されていない現状にある。
- ・ 国は、行政の効率化や適正化のための活用に資するよう、28年1月から個別事業ごとに人件費や物件費等の全てのコストを合算したフルコスト情報の開示を試行的に実施した。
- ・ 全ての地方公共団体は、29年度までに企業会計の考え方に基づく統一的な財務書類及び固定資産台帳の整備を行うこととされている。
- ・ フルコスト情報や固定資産台帳の整備を前提とした財務書類の一層の活用、政策評価や行政事業レビューなどとの連携による評価プロセスの充実等が今後の課題となる。

1. はじめに

政府は、平成15年度決算分より、現金主義に基づく決算情報を基に、発生主義・複式簿記¹に基づく企業会計の考え方を参考として、貸借対照表等の「国の財務書類」を作成・公表している。「国の財務書類」の公表により、それまで必ずしも明らかにされてこなかった国の資産・負債の累計額等のストック情報や、非現金コストを含めたコスト情報が明示されるなど、有用な情報提供が行われるようになった。さらに、その後も公表時期の早期化²や、財務情報の充実を図るためのセグメント情報である「政策別コスト情報」の作成・公表など財務情報の開示に係る改善が図られてきている³。一方、財政活動の効率化・適正

¹ 企業会計が採用する発生主義・複式簿記とは、全経済資源を対象として取引等が発生した時点を確認基準とし、記帳方式としては経済活動取引を原因と結果という二つの側面から二重に記録するものである。一方、現在公会計が採用している現金主義・単式簿記とは、現金のみを対象として入金・支出があったときを確認基準とし、記帳方式としては経済活動取引の一部を一面的に記録するものである。

² 15年度決算分は決算年度終了後18か月後の17年9月に公表されていたが、23年度決算分からは決算年度終了後10か月後に公表されることとなった（23年度分は25年1月公表）。

³ 政策別コスト情報は、23年5月に21年度決算分が初めて公表された。「国の財務書類」の提出時期の早期化及び政策別コスト情報については、薄井繭実「公会計改革の動向と今後の課題」『立法と調査』319号（2011.8）参照。

化のための財務書類等の活用については、財務省が行った各省へのアンケート調査やヒアリングにおいても、「省庁別財務書類」や「政策別コスト情報」が実際に活用された例はほとんどなく、実務において「国の財務書類」が活用されているとは言い難い状況にある⁴。

このような事情を踏まえ、27年4月、財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会に設置した「財務書類等の一層の活用に向けたワーキンググループ」（以下「ワーキンググループ」という。）が公表した報告書において、財務書類の今後の活用方策として、①財務書類を用いた情報開示による活用、②財務情報を財政の健全化に役立てることによる活用、③行政活動の効率化・適正化のための活用の3本の柱が示された。

また、地方においては、10年頃から三重県や大分県臼杵市（うすきし）などの一部の地方公共団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ことを端緒に、総務省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が進められ、12年3月から財務書類の作成基準が順次取りまとめられた。その後、地方公共団体における財務書類の作成は着実に進展してきており、現在は、ほぼ全ての地方公共団体において財務書類が作成されるに至っている。

しかし、多くの団体において、既存の決算統計データを活用した簡便な作成方式である総務省方式改訂モデルが採用され、本格的な複式簿記を導入していないことから、事業別や施設別の分析ができない、公共施設等のマネジメントにも資する固定資産台帳の整備が進まない等の課題があった。そこで総務省は、27年1月、固定資産台帳の整備と複式簿記の導入を前提とした財務書類の作成に関する統一的な基準を示すとともに、全ての地方公共団体に対して、原則として27年度から29年度までの3年間で統一的な基準による財務書類を作成するよう要請した。

本稿では、国及び地方において進められている財務書類の整備、活用の検討状況について概観し、その中で特に、国において28年1月から公表を開始したフルコスト情報、及び国・地方公共団体において実施している固定資産台帳の整備について紹介することとする。

2. 国の財務書類の活用

平成27年4月に財務省のワーキンググループが公表した報告書において示された「国の財務書類」の三つの活用方策の概要は、以下のとおりである。

（1）財務書類を用いた情報開示による活用

「国の財務書類」から把握できる財政状況についての国民的理解を促すため、国の資産と負債の対応関係や、負債が資産を、かつ費用が財源を超過している財政状況などにポイントを絞ったリーフレットを作成し、公表する取組を進めること、また、白書のような非財務情報と財務情報である「国の財務書類」との連携を図り、白書等の資料においても「省庁別財務書類」等の情報が積極的に引用されるよう努めるとともに、発生主義に基づく「国

⁴ 「財務書類等の一層の活用に向けて（報告書）」（平27.4.30）（財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会 財務書類等の一層の活用に向けたワーキンググループ）2頁参照。

の財務書類」等ならではの情報により将来の財政リスクに対する認識の向上を促すこと等について提言がなされた。

（２）財務情報を財政の健全化に役立てることによる活用

財政の健全性を企業会計的に見た場合、プライマリーバランスでは考慮されていない利払費、減価償却費、引当金等を業務費用として計上することが通常であり、とりわけ、利払費については、今後の金利情勢次第で極めて巨額となり得る。そこで、財政状況に係る説明として、従来は財源不足（業務費用を財源で賄えない部分）として表されてきたものを「超過費用」とした上で、企業会計の手法を参考にした健全化指標として活用することなどが提言された。

その上で、今後「国の財務書類」の説明に当たっては資産・負債差額のみならず、財政状況についての説明の充実の一環として、「超過費用」を用いることとし、「超過費用」とプライマリーバランスとの差額の分析や、それらをつなぐ区分別収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）⁵とプライマリーバランスとの関係を説明することの有用性等について提言がなされた。

（３）行政活動の効率化・適正化のための活用

地方公共団体では、公有財産⁶とともに道路、河川、港湾等のインフラ資産も含め、固定資産台帳の整備を進めている。前述のように、総務省は、全ての地方公共団体に対して平成 29 年度までに固定資産台帳の整備を要請しており、この固定資産台帳には、取得原価情報の外、耐震診断や施設の稼働状況等の情報を加え、ストックマネジメントに活用することを目指すとされている。国においては、公共の用に供するインフラ資産について、国有財産台帳とは異なる台帳に記載され、取得原価情報が付与されていない。なお、国土交通省等へのヒアリングによれば、現状のストックマネジメントは個々のインフラ資産の劣化度合いを現認し、分類するにとどまっており、新たに取得原価情報を付与したインフラ資産台帳の整備の検討はほとんど進められていない⁷。

そこで、インフラ資産台帳については、地方公共団体における固定資産台帳の整備状況、活用方法を参考にしつつ検討を進めること、税金の効率的な活用へのチェックに資するよう、当面の対応としては既存の情報を用いて、できるだけ細かい単位の工事区域における支出額を国民に対して一覧で分かりやすく開示していく取組を進めること等について提言

⁵ 区分別収支計算書は、企業会計におけるキャッシュフロー計算書と同様、現金及び現金同等物の増減を明らかにする財務書類であり、資金調達及び返済に関する「財務収支」、及び実質的な業務に関する収支である「業務収支」の二区分から構成されている。

⁶ 地方自治法第 238 条によれば、公有財産としては、普通地方公共団体の所有に属する財産のうち不動産、船舶、航空機、地上権、特許権、株式などが挙げられる。

⁷ 前掲注 4 8 頁参照。なお、社会資本の維持管理・更新の在り方については、国土交通省に設置されている「社会資本メンテナンス戦略小委員会」において検討が行われており、27 年 2 月に公表された報告書では、国や地方公共団体等の施設管理者が施設台帳等の整備・更新や点検結果等の維持管理情報の記録を徹底した上で、データの充実やデータベース化を図り、これらの情報を国と地方公共団体等で共有していく必要性等が提言されている。

がなされた。

また、政策別コスト情報は、省庁の政策評価項目ごとのコストを表示したセグメント情報であり、現段階においては予算のP D C Aサイクル⁸に活用されていない。今後、これをより細分化し、個別事業ごとのフルコスト情報⁹の把握ができれば、フルコストと事業の成果等との比較・分析が可能となることから、行政評価に活用できる可能性が指摘された。さらに、会計検査院が行う経済性・効率性・有効性の観点からの検査において、財務書類をより活用していくことについても提案された。

3. フルコスト情報

(1) フルコスト情報の開示

各省庁は、政策評価項目ごとにコストを表示したセグメント情報として政策別コスト情報を開示しているが、これらは、コストの集計単位が大きく、個別事業についての分析ができないことから、行政評価や予算編成等に活用できないといった問題点が指摘されていた¹⁰。

そこで、政策別コスト情報の改善方策としてフルコスト情報の把握・活用により行政活動の効率化・適正化を図る観点から、①国民に直接行政サービスを実施している代表的な事業（以下「直接行政サービス事業」という。）の単位当たりコスト情報の提供、②補助金の交付など資源配分を行っている代表的な事業（以下「資源配分事業」という。）の中間コストの情報提供を図ることが、ワーキンググループの報告書において提案されたこと等を受け、各省庁において個別事業のフルコスト情報の把握・開示が試行的に実施された（図表1）。

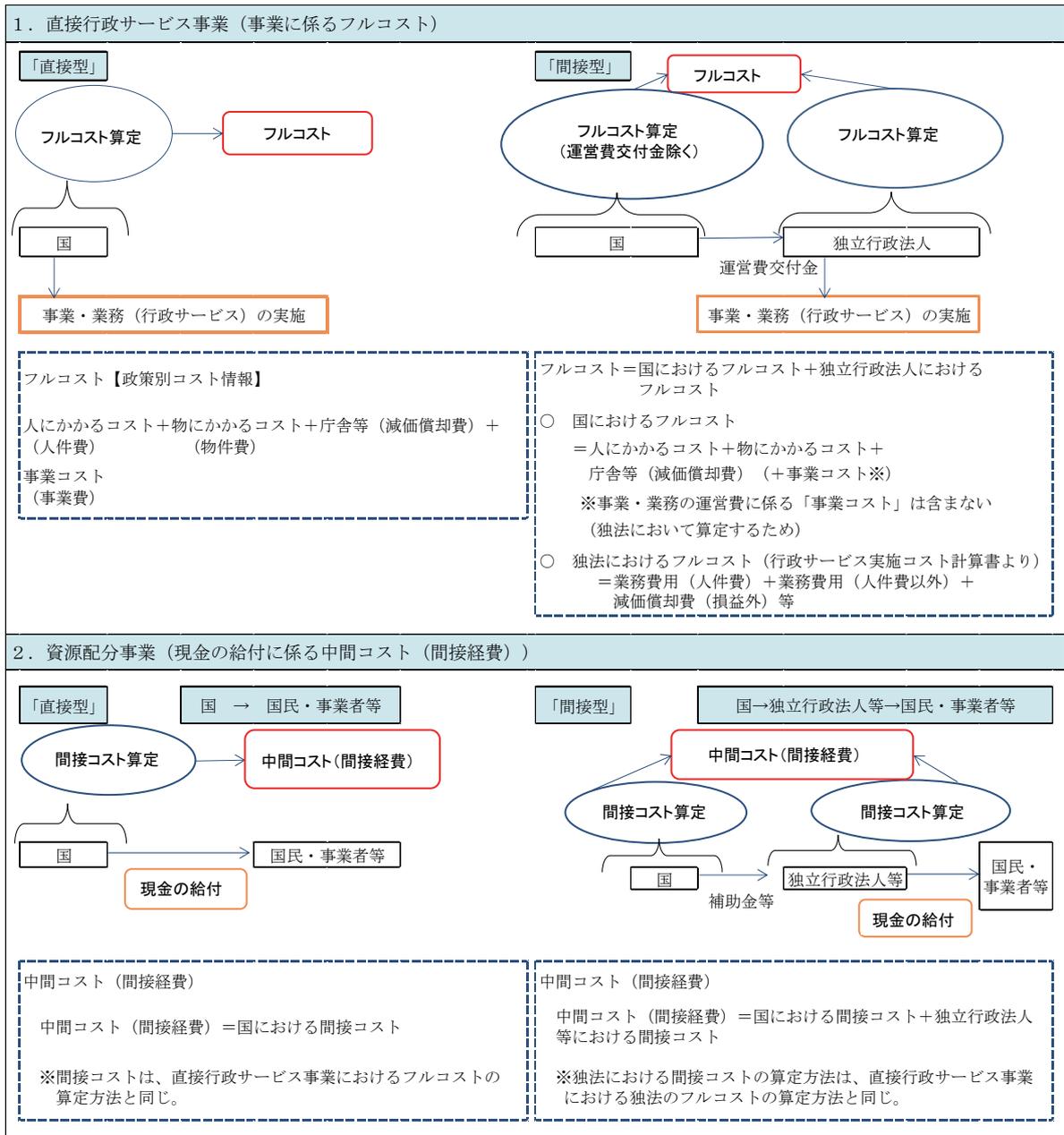
今回の対象事業は、国民に興味を持ってもらえるようなイメージしやすい事業が選ばれた。そして、上記①直接行政サービス事業、②資源配分事業について、国が直接実施する「直接型」と独立行政法人などを通じて実施する「間接型」に区分し、それぞれの事業形態計24事業で、フルコスト・中間コストの算定が行われた（図表2）。

⁸ 予算のP D C Aサイクルとは、Plan（予算編成）、Do（執行）、Check（評価・検証）、Action（反映）に従って、予算の使われ方や成果を検証し、その後の予算にフィードバックする取組をいう。

⁹ フルコストとは、事務・業務に要する人件費、物件費、庁舎等の減価償却費など全ての費用を合算した費用をいう。

¹⁰ 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会議事録（平28.1.25）

図表 1 各事業類型・形態毎のフルコスト情報の把握の方法



（出所）財務省資料より作成

図表2 平成26年度 フルコスト算定事業の一覧(全24件)

1. 直接行政サービス事業(18件)	
直接型(13件)	間接型(5件)
【行政機関】(6件) ①矯正業務(法務省) ②旅券関連業務(外務省) ③国税局電話相談センター運營業務(財務省) ④入国者に対する検疫業務(厚労省) ⑤国立公園等整備事業(環境省) ⑥防衛研究所の維持事業(防衛省)	①【地方公共団体】北海道警察業務(内閣府【警察庁】) ②【独立行政法人】国立公文書館業務(内閣府) ③【独立行政法人】国勢調査その他国勢の基本に関する統計調査事業(総務省) ④【独立行政法人】製品安全事業(経産省) ⑤【独立行政法人】原子力・放射線施設の安全確保事業(環境省)
【独立機関】(7件) ⑦衆議院業務(国会) ⑧参議院業務(国会) ⑨国立国会図書館業務(国会) ⑩裁判官訴追委員会業務(国会) ⑪裁判官弾劾裁判所業務(国会) ⑫裁判所の業務(裁判所) ⑬会計検査業務(会計検査院)	
2. 資源配分事業(6件)	
直接型(3件)	間接型(3件)
①復興特区支援利子補給金事業(復興庁) ②恩給支給事業(総務省) ③特別児童扶養手当等給付事業(厚労省)	①【独立行政法人】奨学金貸与事業(文科省) ②【独立行政法人】科学研究費助成事業(文科省) ③【一般社団法人】クリーンエネルギー自動車等導入促進対策費補助金事業(経産省)

(注) 直接行政サービス事業の中で独立機関が実施している業務とは、国会関係では、「議員活動の補佐」や「議員の政策立案支援」等の業務、裁判所関係では「裁判及びこれに付随する事務」などであり、これらの業務の性質上、フルコストのうち、人に掛かるコストの割合が過半を占めている。

(出所) 財務省資料

(2) フルコスト情報の算定方法等

まず図表1の上段の直接行政サービス事業について、左側の「直接型」の場合は、国自身が直接事務・事業を実施しているため、国においてその事務・業務に要する人件費、物件費、庁舎等の減価償却費など全ての費用を合算してフルコストが算定される。次に上段右側の「間接型」の場合は、国、独立行政法人、それぞれについてフルコストを算定し、合算されたものが事務・事業全体のフルコストとして算定される。

次に、同表下段の資源配分事業について、左側の「直接型」の場合は、国において現金の給付を行う上で必要な中間コストを算定するものであり、算定方法は直接サービス事業におけるフルコストの算定方法と同様の考え方を採る。なお、資源配分事業については、配分事務に掛かった中間コストのみを算定対象としており、受益者等に給付される補助金等の金額そのものは含まない。下段右側の「間接型」の場合は、国において生じる中間コ

ストと、独立行政法人等において生じる中間コストをそれぞれ算定し、両者を合算して事業・業務全体の中間コストとして算出される。

また、このフルコスト情報の特徴の一つとしては、それぞれの事業のフルコストを用いて「単位当たりコスト」を算出し、当該情報も併せて掲載されていることが挙げられる。単位当たりコストとは、算定されたフルコスト情報をベースに国民に対して個別の事業のボリューム感を分かりやすく示す観点から、人口一人当たり、または業務一日当たりなどの単位当たりのコストを算出するものである。

図表2で示した事業の中からいくつかの事業を抽出し、それぞれの事業概要、フルコスト情報、単位当たりコストを例示的に示したものが図表3である。

この表をみると、例えば、文部科学省の奨学金貸与事業について、平成26年度における本業務の間接コストが424億円、貸与人員が536万4,289人であるので、貸与人員一人当たりコストは7,915円となる。また、本表には掲載していないが、単位コストを前年度と比較すると、25年度の間接コストは400億円、貸与人員は516万5,741人、貸与人員一人当たりコストは7,750円となっており、26年度はそれぞれ微増している。この要因について公表資料では、奨学金貸与事業の充実を図っていることから貸与人員は年々増加傾向にあり、それに伴い間接コストも増加傾向にあるためと記述されている。

他方、奨学金貸与事業を実施している（独）日本学生支援機構の業務概要説明書によれば、近年、扶養者の平均給与が年々減少する一方で、授業料や入学金は国立大学、私立大学ともに高止まりしており、奨学金の受給率は右上がりでも上昇していること、また26年度から返還期限猶予制度の適用年数の延長や延滞者への返還期限猶予の適用を開始するなど、奨学金返還に関する各種制度の充実を図っていることが記述されている。フルコスト情報において間接コストが増加傾向にあることや、貸与人員一人当たりコストが微増となっていることは、奨学金の重要度の高まりを背景に制度の充実が図られていることがその要因の一つとも言えよう¹¹。

また、科学研究費（以下「科研費」という。）助成事業については、平成26年度における本業務の間接コストが28億円、応募件数が15万4,446件であるので、科研費応募件数一件当たりコストは1万8,725円となる。単位当たりコストの経年比較では、25年度の1万8,960円から微減している。この要因については、競争的資金である科研費への依存度が高まっていることから応募件数が増加傾向にあり、それに伴い審査等に要するための業務委託費などの間接コストも増加しているものの、経費支出の抑制、審査・交付業務の効率化などにより経費節減に努めたためと説明されている。

この点、平成28年版科学技術白書等では、競争的資金の公募・交付申請など研究開発管理業務について、25年1月に更改された「府省共通研究開発管理システム（e-Rad）」を利用して研究者の研究業績や略歴の作成を行っており、同システムの活用により利用者の研究費の申請・管理等に関わる業務が一層効率化されたことや26年度から交付業務を（独）

¹¹（独）日本学生支援機構「日本学生支援機構について」（平28.3）参照。

図表3 平成26年度の直接サービス事業及び資源配分事業の単位当たりコストの例

直接サービス事業	事業	事業概要	フルコスト (注)1	単位		単位当たり フルコスト
	矯正業務 (法務省)	刑務所等矯正施設の収容者を対象として作業や改善指導等を行う	2,724億円	被収容者数	64,582人	11,558円/人日
	旅券関連業務 (外務省)	国民へ海外渡航のための旅券の発給を行うとともに旅券の不正使用を防止する	195億円	一般旅券 交付数	2,878,249冊	6,798円/冊
	製品安全事業 (経産省)	消費生活用製品安全法に基づく事故調査、原因究明、事故防止に向けた情報提供を実施する	26億円	製品事故の 原因調査数	2,955件	896,611円/件
	原子力・放射線施設の安全確保事業 (環境省)	原子力施設等の審査・検査を行いその安全性を確保するとともに、原子力施設等の事故・トラブルの原因究明と対策立案のための調査・研究を実施する	277億円	施設の安全確保事業に 従事する職員数	625人	44,430,400円/人

資源配分事業	事業	事業概要	間接コスト ①	現金給付額 (発生主義ベース) ②	間接コスト率 ①÷② (注)2	件数 ③	単位当たり 間接コスト ①÷③
	奨学金貸与事業 (文科省)	経済的理由により修学が困難な学生に対する学資の貸与を行う	424億円	10,805億円	3.93%	5,364,289人	7,915円/人
	科学研究費助成事業 (文科省)	大学等の研究者への公募、応募された研究課題の審査、研究者への研究費の支給等を行う	28億円	2,304億円	1.25%	154,446件	18,725円/件
	クリーンエネルギー自動車等導入促進対策費補助金事業 (経産省)	電気自動車など次世代自動車の初期需要の創出を図るため、申請者に対して補助金を交付する	2億円	58億円	4.50%	58,898件	4,494円/件

(注) 1. 自己収入がある場合は、事業のフルコストから当該金額を控除した額を記載している。

(注) 2. 間接コスト率とは、国から交付された資金の総額に対して、その資金を交付するのに掛かったコスト総額の割合である。

(注) 3. 億円未満切捨て。

(出所) 各府省の「個別事業のフルコスト情報」より作成

日本学術振興会に一元化したことなどが記述されており¹²、フルコスト情報はこれらの取組を裏付けるデータとも考えられる。

ワーキンググループの提言にもあるとおり、フルコスト情報等により示される財務情報と各府省の白書などにより示されている非財務情報とを照らしてみることで、一部の事業においては、事業コストと事業効果等の検証を行うこともできると考えられ、このような形で国民に対して分かりやすい情報提供を行うということも一つの活用方法であろう。

4. 固定資産台帳における工事区域別支出額

平成 27 年 4 月、財務省のワーキンググループにおいてインフラ資産台帳の整備の検討を進める必要性等が示されたことから、財務省と、実際にインフラ資産を管理している国土交通省、農林水産省の両省との間で協議が進められ、26 年度に実施した公共事業費の工事区域別支出額が 28 年 1 月に公表された。国土交通省所管分では、公共用財産¹³として同省の貸借対照表に計上されている海岸、治水、道路、港湾について地方整備局単位で支出額が示され、農林水産省所管分についても同様に、海岸、漁港、土地改良、治山について地方農政局単位で支出額が示された（図表 4）。

これは、地方において整備が進められている固定資産台帳の前身となるものであるが、今回は、海岸、治水など各部門ともに地方ブロックの出先機関である地方整備局、地方農政局という単位での支出額までしか開示されていない。この理由は、工事等の契約件数が年間数万件と多岐にわたること、契約によっては異なる工事箇所を一体として契約しているものなどがあり、工事箇所別に支出額を分割するには契約資料を一つずつ精査する必要があり、膨大な作業を要するためとされている。

5. 地方における財務書類の整備

地方においては、総務省が平成 12 年 3 月から財務書類の作成基準を順次取りまとめ、地方公共団体に対して財務書類の作成を要請したことにより全国的な取組が開始された。18 年 8 月には、「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」において全ての都道府県及び市町村に対して、総務省方式改訂モデル¹⁴か基準モデル¹⁵により連結ベースでの財務書類 4 表（貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書）の作成が要請された。これを受けて、地方における取組は進展し、26 年 6 月に公表された 24 年度決算に係る財務書類の作成状況の調査によれば、作成団体は 1,798 団体中 1,731 団体で、作成率は 96.8%に上っている。

一方で、そのうち 1,420 団体（82%）が簡易な総務省方式改訂モデルを採用しているこ

¹² 平成 28 年版科学技術白書第 2 部第 5 章「社会とともに創り進める政策の展開」283 頁参照。

¹³ 国有財産法第 3 条第 2 項によれば、公共用財産とは、国において直接公共の用に供し、又は供するものと決定したものとされている。

¹⁴ 「新地方公会計制度研究会報告書」（平成 18 年 5 月）に示された、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、個々の複式仕訳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成するモデル。

¹⁵ 「新地方公会計制度研究会報告書」（平成 18 年 5 月）に示された、個々の取引等について発生の都度又は期末に一括して発生主義により複式仕訳を行うとともに、固定資産台帳を整備して財務書類を作成するモデル。

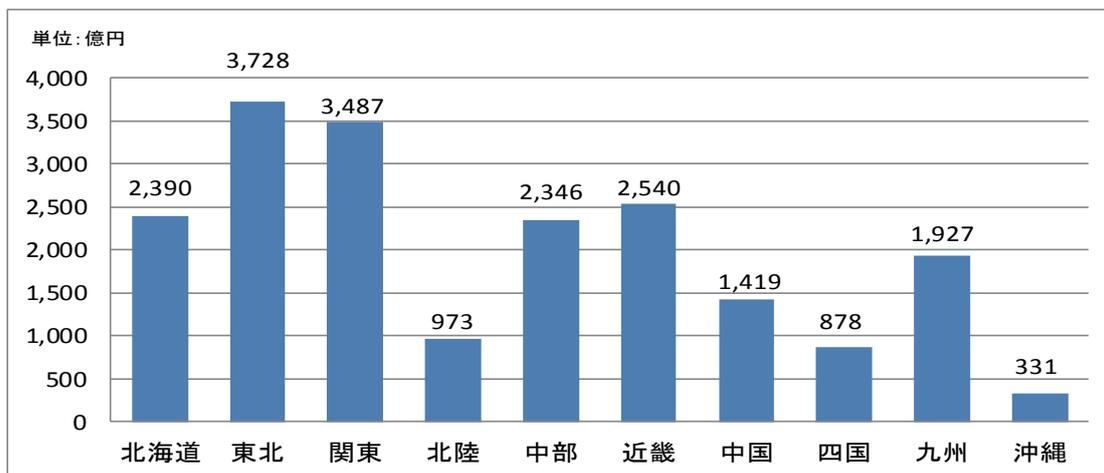
図表4 工事区域別支出額（抄）

○国土交通省所管

道路：19,573億円

当該支出額は、道路（例：トンネル、橋梁）の新設、改良等に要した額を累計したものです。

【参考】一般国道延長（国管理区間） 約23,800km（平成26年4月1日時点）

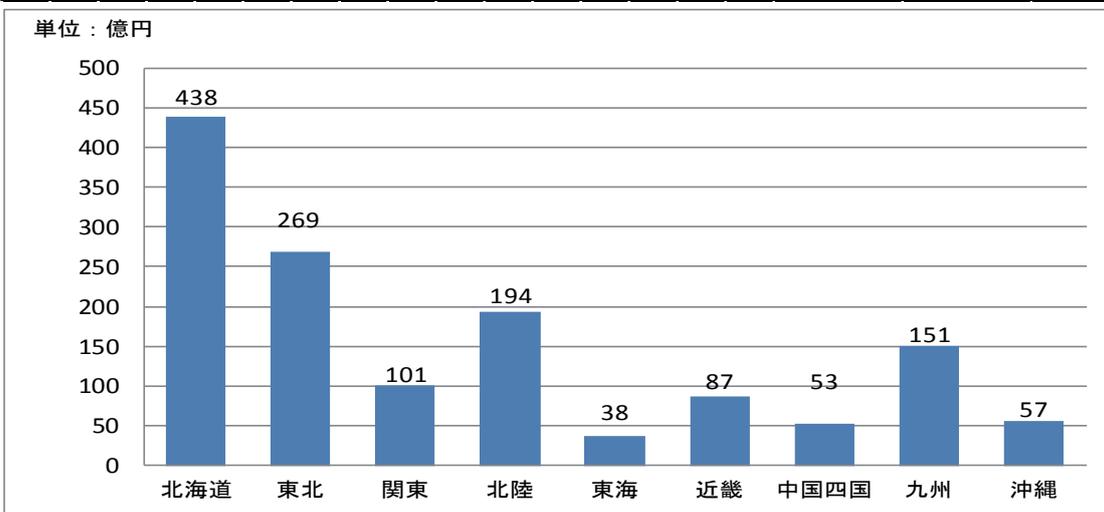


○農林水産省所管

土地改良：1,391億円

当該支出額は、土地改良施設の新設、改良等に要した額を累計したものです。

【参考】ダム、貯水池・調整池、頭首工等（点的施設）1,861施設
用排水路、道路等（線的施設）33,182km（平成27年3月31日時点総数）



（出所）財務省資料

と、また、本格的な複式簿記に必要な固定資産台帳の整備にまだまだ着手していない団体が831団体、46.5%存在していることが明らかとなった。

このような状況を踏まえ、総務省は、27年1月、統一的な基準による地方公会計マニュアルを策定・公表し、財務書類の作成手順や資産の評価方法、固定資産台帳の整備手順、事業別・施設別のセグメント分析を始めとする財務書類の活用方法等を示した（図表5）。

これにより、全ての地方公共団体は、27年度から29年度までの3年間で統一基準による財務書類を作成し、予算編成等に活用することが要請された。

図表5 統一的な基準による地方公会計マニュアル（概要）

統一的な基準による地方公会計マニュアル（概要）

1. 財務書類作成要領

○ 統一的な基準による財務書類（貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書）の作成手順等の実務的な取扱いを示したもの

➡ 当該要領で示す仕訳変換表（現金主義・単式簿記→発生主義・複式簿記）により、システムの整備と併せることで、複式仕訳の相当部分の自動処理化が可能となる

2. 資産評価及び固定資産台帳整備の手引き

○ 統一的な基準による資産の評価方法や固定資産台帳の整備手順等の実務的な取扱いを示したもの

〔・住民等に対する説明責任、民間事業者の参入促進といった観点から、固定資産台帳は公表することが前提〕
〔・固定資産台帳には、取得年月日、取得価額、耐用年数等に加えて、長寿命化履歴等も任意で記載〕

➡ 固定資産台帳は、財務書類作成のための基礎資料であるが、将来の施設更新必要額の推計や施設別のコスト分析といった公共施設等のマネジメントにも活用可能となる

3. 連結財務書類作成の手引き

○ 連結財務書類の対象範囲（一部事務組合、第三セクター等）、連結処理に係る手順等の実務的な取扱い（内部取引の相殺消去による純計）等を示したもの

➡ 連結財務書類の作成により、単なる情報開示だけでなく、連結ベースでの資産老朽化比率等の把握といった公共施設等のマネジメントにも活用可能となる

4. 財務書類等活用の手引き

○ 財務書類等のわかりやすい情報開示だけでなく、事業別・施設別のセグメント分析等による予算編成等への活用方法等を示したもの

➡ 財務書類等の積極的な活用により、地方公共団体の限られた財源を「賢く使うこと」につながる

（出所）総務省資料

28年6月に総務省が公表した「統一的な基準による財務書類の整備予定等調査」では、一般会計等財務書類の作成予定年度については、全団体の98.8%にあたる1,766団体が要請期間内に作成予定となっている（図表6）。また、固定資産台帳の整備状況では、整備済が476団体（26.6%）、整備中が1,221団体（68.3%）であり、ほとんどの団体において固定資産台帳の整備が完了又は着手済みとなっている（図表7）。

図表6 平成26年度決算に係る地方公共団体の財務書類の作成状況

（単位：団体）

作成予定年度	都道府県		市区町村		合計	（参考） 平成27年3月31日時点
	数	割合	数	割合		
平成29年度まで	46	(97.9%)	1,720	(98.8%)	1,766	(98.8%)
平成30年度以降	1	(2.1%)	20	(1.1%)	21	(1.2%)
作成予定なし	0	(0.0%)	1	(0.1%)	1	(0.1%)
合計	47	(100.0%)	1,741	(100.0%)	1,788	(100.0%)

（注）「％」表示については、表示単位未満を四捨五入している関係で、合計が一致しない場合がある。

（出所）総務省「統一的な基準による財務書類の整備予定等調査」（平成28年6月30日）

図表7 平成26年度決算に係る地方公共団体の固定資産台帳の整備状況

(単位: 団体)

作成完了予定年度	合計	都道府県	市区町村	指定都市	
				指定都市	指定都市除く市区町村
整備済み	476 (26.6%)	8 (17.0%)	468 (26.9%)	11 (55.0%)	457 (26.6%)
整備中	1,221 (68.3%)	38 (80.9%)	1,183 (67.9%)	9 (45.0%)	1,174 (68.2%)
未整備	91 (5.1%)	1 (2.1%)	90 (5.2%)	0 (0.0%)	90 (5.2%)
合計	1,788 (100.0%)	47 (100.0%)	1,741 (100.0%)	20 (100.0%)	1,721 (100.0%)

※「固定資産台帳」とは、固定資産を、その取得から除売却処分に至るまで、その経緯を個々の資産ごとに管理するための帳簿であり、所有する全ての固定資産（道路、公園、学校、公民館等）について、取得価額、耐用年数等のデータを網羅的に記載したものである。

(出所) 総務省「統一的な基準による財務書類の整備予定等調査」(平成28年6月30日)

財務書類の作成団体における活用状況では、財政指標の設定が336団体(27.7%)と最も多く、地方議会での活用が300団体(24.8%)、適切な資産管理が134団体(11.1%)、予算編成への活用が79団体(6.5%)となっていた。

また、29年度までに統一基準による財務書類の整備が行われることを踏まえ、総務省では、28年4月に「地方公会計の活用のあり方に関する研究会」を開催することとし、28年9月までの間、同研究会において先進自治体の事例研究、各種指標の有用性の検証、財政分析手法の今後の課題等についての検討が行われた¹⁶。

6. 近年の公会計改革に関する国会論議

(1) フルコスト情報の活用

参議院決算委員会の平成26年度決算審査において、個別事業のフルコスト情報の開示の意義と見込まれる効果について質疑が行われた。これに対し岡田財務副大臣(当時)は、「国が実施する個々の事業について、直接掛かる事業費だけではなく、人件費、物件費、減価償却費なども含めた全体として必要となるコストに関する情報、すなわちフルコスト情報を国民に明らかにしていくことは、財政の透明性を高めるという観点から有意義なものと考えている」旨答弁した¹⁷。

また、事業の選定において、例えば経済産業省のクリーンエネルギー自動車等導入促進対策費補助金事業を実施する一般社団法人次世代自動車振興センターは、補助金給付事業以外にも電気自動車の充電ステーション、水素ステーションの整備を実施しており、これらの事業も次世代自動車の普及促進という事業目的を共有していることから、事業を細分化するのではなく、意味のある一つのまとまりでフルコストを算出していくべきではないかとの指摘が委員からなされた¹⁸。また、フルコスト情報の活用の観点からは、政府の現

¹⁶ 「地方公会計の活用のあり方に関する研究会」の議事次第、配布資料については下記URL参照。

<http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/kokaikei_katsuyou/index.html>(平28.10.7最終アクセス)

¹⁷ 第190回国会参議院決算委員会会議録第4号22頁(平28.4.4)

¹⁸ 同上23頁

金給付、配分に関する業務について、間接コストを分析して制度上の無駄な手続や業務がないかどうか改善点を見つける必要性が質された。これに対して河野内閣府特命担当大臣（当時）は、「フルコスト情報が広く得られれば、事業実施に掛かる様々なコストを認識することで事業の実施方法を見直すのに非常に役立つ。財務省と共同して、無駄あるいは効率性にメスを入れるときに使えるように努力したい」旨答弁した¹⁹。

（２）固定資産台帳の整備

東京都のような公会計における先進的な取組を行っている地方公共団体では、日々の会計処理の段階から複式簿記と発生主義を導入するとともに、建物等の公有財産システム等、他の財務情報と連携したシステムにより財務書類を作成している。一方、国が導入している府省共通国有財産総合情報管理システム²⁰は、日々の会計処理と連動する仕組みにはなっておらず、地方公共団体に比べ取組が遅れていることから、国もアセットマネジメントへの活用の観点から、固定資産台帳の整備を進めていくべきであるとの指摘がなされた。これに対し財務省は、「国の財務書類では、インフラ資産である公共用財産については、国有財産法上、台帳作成等が適用除外になっており、価格管理が行われていないことから資産の評価に当たって過去の事業費の累計等によって計上している。総務省が平成27年1月に各地方公共団体に対して、新たな地方公会計基準に基づくインフラ資産を含めた固定資産台帳の整備を図るよう要請をしたことは承知している。一方、国においてはインフラ資産を含めた固定資産台帳の整備を行うに当たり、インフラ資産が全国各地に膨大に存在することから、システム面も含め、量的な問題もある。地方公共団体での作成、活用状況などを参考にしつつ、引き続き検討したい」旨答弁した²¹。

（３）政策別コスト情報と政策評価等との取組の連携

財務書類の作成には膨大な手間、時間が掛かっているにもかかわらずほとんど有効に活用されていないことは問題であり、各省庁が作成した政策別コスト情報の詳細分析、また、政策別コスト情報、政策評価、行政事業レビューの連携による評価プロセスの充実など、活用方法を検討していくことが重要であるとの指摘がなされた。これに対し財務省は、「政策別コスト情報は、政策評価別の項目ごとに表示されたコスト情報として平成21年度決算分から作成、公表しており、また、この行政事業レビューも、政策評価と関連付けられるように、25年度からは政策評価と事業名、事業番号を共通化させるという形で相互の活用を図る工夫をしてくれている。しかし、政策別コスト情報と政策評価、あるいは行政事業レビュー等との関係については、それぞれの目的が異なることから、対象となる政策等の単位が異なり、例えば25年度では政策別コスト情報については140件、政策評価については

¹⁹ 第190回国会参議院決算委員会会議録第11号16～17頁（平28.5.23）

²⁰ 国有財産増減及び現在額総計算書等の国会報告資料の調整、国有財産の現況把握及び台帳の整備、庁舎敷地等の取得調整等各種計画の策定等の業務について、電子化、自動化及び情報の一元管理を行うもの。

²¹ 第189回国会衆議院決算行政監視委員会会議録第4号12頁（平27.6.8）

467件、行政事業レビューについては4,727件であること、また、政策別コスト情報は発生主義に基づくものである一方、行政事業レビューは予算に基づく現金主義であることなど違いがある点がある。いずれにしてもコスト情報の活用を一層図っていくことは重要であり、そのためのコストの詳細な増減分析や説明の充実に一層努めていきたい」旨答弁した²²。

なお、政策別コスト情報、政策評価、行政事業レビューの作成単位等を比較して示したのが図表8である。

図表8 政策別コスト情報、政策評価、行政事業レビューの比較

	政策別コスト情報	政策評価	行政事業レビュー
概要	政策評価項目ごとの事業コストに人件費等の共通経費を加え、決算額を加工、修正したもの。発生主義ベースで表示。	施策ごとに現金主義で各経費を表示したもの。	事業ごとに現金主義で各経費を表示したもの。
公表時期	事業年度終了から10か月後の1月下旬	事業年度終了から4か月後の7月頃	事業年度終了から5か月後の8月末
作成単位	狭義の政策	施策	事業
例 25年度分	決算分 140件	設定分 467件	事業分 4,727件

(注) 「政策評価の実施に関するガイドライン」(平成17年12月16日)によれば、「政策(狭義)」とは、特定の行政課題に対応するための基本的な方針の実現を目的とする行政活動の大きなまとまり。「施策」とは、「政策(狭義)」を実現するための具体的な方針や対策ととらえられるもの。「事務事業」とは、「具体的な方針や対策」を具現化するための個々の行政手段としての事務及び事業であり、行政活動の基礎的な単位となるものと定義されている。

(出所) 行政改革推進本部事務局、総務省、財務省資料より作成

7. おわりに

公会計改革の取組は、財務書類の作成から10年以上が経過し、情報提供の充実という面においては進展してきているものの、一部の先進的な取組を行っている地方公共団体²³を除いてはまだほとんど活用されていないというのが現状である。今後、地方においては、平成29年度までに全ての地方公共団体において統一基準に基づく財務書類、固定資産台帳を整備し、予算編成等に活用していくことが要請されており、その動向が注目される。財務書類の作成のみが目的化されることなく、我が国の厳しい財政状況の改善や予算の効果的・効率的な使用に資する活用がなされていくことが強く望まれる。

以下では、今後国及び地方において取り組むべきと考えられる課題について述べる。

²² 前掲注21 12頁

²³ 「地方公会計の活用のあり方研究会」では自治体独自の分析指標により財務書類分析を行っている愛知県砥部町(とべちょう)や固定資産台帳整備による公共施設等の更新推計の精緻化に取り組んでいる京都府精華町(せいかちょう)の事例など財務書類の活用事例が紹介されている。

(1) 活用方法の明確化

従来、財務書類は、活用方法等が明確にされないまま、単式簿記、現金主義に基づき作成されている歳入歳出決算等の計数を基礎として、企業会計の考え方及び手法を可能な範囲で取り入れて作成するという方針で作成されてきた。活用方法が明確にされていなかったため、それを活用するための制度や分析手法、分析基準も整備されてこなかった。このような現行の課題に対応するためには、まず具体的な活用方法を明確化した上で、必要な会計情報の特定、分析基準の整備を行う必要がある。

この点、財務省のワーキンググループや総務省の地方公会計の活用のあり方に関する研究会においても提言や検討が進められているが、フルコスト情報等により示される財務情報と各府省の白書などにより示される非財務情報を併せて表示することによる事業効果分析や、従来の資産・負債差額という概念だけではなく、超過費用（財源で賄えない業務費用）を財政の健全化指標として活用することなどが考えられる。また、固定資産台帳の整備を国に先行して実施している地方公共団体においては、平成 29 年度に予定されている固定資産台帳の整備完了を前提として、全地方公共団体において、インフラ資産の老朽化診断や更新推計への活用が可能となることから、統一的な分析基準が整備されるよう更に検討を進めていくべきであろう。さらに、制度面においては、決算の国会審議に資するよう、一般会計や連結の財務書類についても特別会計財務書類と同様に国会提出資料とすることも一案であろう。

(2) 行政事業レビュー等との連携

現状では、政策評価については施策、政策別コスト情報については狭義の政策、行政事業レビューは事業とそれぞれ異なる単位で作成されているため、単純に比較したり、これらを一体的に活用することは困難な状況となっている。また、政策別コスト情報は発生主義に基づくコストである一方、行政事業レビューは予算に基づく現金主義であることなどの違いもある。

これらの情報をどのように関連付けるかは、財務省の説明にもあるとおり、今後の課題とされているが、平成 28 年度から試験的に導入されたフルコスト情報は事業単位で作成されているため、今後フルコスト情報の開示が進んだ場合、現金主義では明らかにされない、庁舎等の減価償却費等も含めたフルコストが事業単位で明らかになることが期待される。それが実現すれば、行政事業レビューシートとフルコスト情報を比較して、現金主義と発生主義におけるコストの比較や分析を行ったり、また、フルコスト情報の結果を事業業績の評価等に活用することなども新たな活用方策として考えられるのではないかと。

【参考文献】

東信男『政府公会計の理論と実務』（白桃書房、平成 28 年）

(うすい まゆみ)