

第 2 章 新地方公会計制度研究会報告書の概要

1 総括

(1) 制度整備の目的

地方分権の進展に伴い、自由でかつ責任ある地域経営が地方公共団体に求められており、そのためには内部管理強化と外部へのわかりやすい財務情報の開示が不可欠である。新たな公会計制度整備の具体的な目的は以下の点にある。

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

(2) 基本的考え方

ア 財務書類の体系化に当たっては、地方固有の取扱いを踏まえつつ、原則として国の作成基準に準拠する。

- a 発生主義の活用、複式簿記の考え方の導入
- b 連結ベースでの基準モデルの設定
- c 貸借対照表（B/S）、行政コスト計算書（P/L）、資金収支計算書（CF）、純資産変動計算書の4表の整備が標準
- d このための基準モデルと現行総務省方式の改訂モデルを提案

イ 4表の整備又は4表作成に必要な情報の開示を要請

- a 先進団体、都道府県、人口3万人以上の都市 3年を目途に
- b 未作成団体、人口3万人未満の都市、町村 3年程を準備期間として

(3) 実施に当たって

ア 制度導入を推進するため、関係者や公認会計士等からなる検討の場を早急に設置し、さらに実務者レベルでの検討を行い、導入の円滑化や問題点の把握を図ることも必要である。

イ 制度導入に当たっては、必要な情報の公開と詳細な説明を総務省が責任をもって行う必要がある。

ウ 導入コストの一部を支援するなど、きめ細かな支援のあり方について検討すべきである。

(4) 今後の課題

ア 監査制度の構築

作成される財務諸表が地方公共団体の政策形成に有効に活用されるために情報の信頼性を確保することが不可欠であり、そのためには財務諸表の正確性に関する監査制度の構築を急ぐべきである。

イ 基準モデルの改定

公会計の理論および実務は、今後、一層進展していくと考えられることから、基準モデルは絶えず充実・改善を図っていく必要がある。

2 本報告書の位置付けと検討の経緯

(1) 本報告書の位置付け

地方公共団体においては、資産・債務管理等に資するバランスシート等の整備を推進することが求められており、本報告書が提案するモデルを参考に、できるだけ早期に、かつ、各団体の規模等に応じて、公会計の整備を進めることが期待される。

(2) 地方の公会計に関するこれまでの取組

ア 国・地方公共団体の会計では、予算の適正・確実な執行に資する現金主義が採用されているが、一方で、財政の透明性を高め、国民・住民に対する説明責任をより適切に果たし、財政の効率化・適正化を図るため、発生主義等の企業会計手法を活用した財務書類の開示が推進されている。

イ 総務省において、平成12年及び平成13年に普通会計のバランスシート、行政コスト計算書及び地方公共団体全体のバランスシートのモデルが示され、同モデルを参考として、バランスシート等の作成・活用に取り組んできたところである。

さらに、平成17年9月には、第3セクター、地方三公社等の関係団体を含む連結バランスシートのモデルが提示され、平成17年度末までに全ての都道府県・政令市で連結バランスシートの試案が公表済みとなっている。

ウ 総務省方式は、決算統計データを活用し、分かりやすさや他団体との比較分析の容易性を特徴としており、住民に分かりやすい情報開示の手法としてその役割を果たしている。

一方で、総務省方式は、国の財務書類や民間企業の財務諸表と比較して、資産評価の方法が簡便であることや、国の資金収支計算書等に相当する財務書類のモデルが示されていないといった課題があり、中長期的には、公有財産台帳の精緻化等により、より精度の高い財務書類の作成を目指すことが求められている。

(3) 地方の公会計の新たな展開

「行政改革の重要方針（平成17年12月24日閣議決定）」及び「行革推進法案」では、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ものとされており、地方公共団体においても、資産・債務の適正な管理や資産の有効活用等に資するバランスシート等の整備を推進するとともに、世代間負担の衡平や予算・決算のPDCAサイクルに基づく決算情報の予算編成への活用等がこれまで以上に重視され、こうした財政運営の判断に資する参考情報の一つとして、企業会計手法を活用した財務書類の体系的な整備が求められている。

(4) 国・民間企業の動向

ア 国においては、各省庁の財務状況等に関する説明責任の履行の向上等を図るため、「省庁別財務書類の作成基準」（平成16年6月財政制度等審議会法制・公会計部会）が取りまとめられ、平成17年4月には平成15年決算分の省庁別財務書類が作成され、同年9月には財務省から「国の財務書類（平成15年度）」が公表されたところである。

イ 民間企業においては、平成18年5月施行の会社法により、すべての株式会社は、貸借対照表及び損益計算書に加え、資本金・準備金等の変動も含めた資本の部全体の変動を示す「株式資本等変動計算書」の作成が義務付けられたところである。

ウ 地方公共団体においても、こうした動向を踏まえ、国の財務書類との統一性に配慮した財務書類の体系的整備に取り組むとともに、バランスシートや行政コスト計算書だけでは捉えられない正味資産の変動（資産の評価替え等）を適切に把握し開示することが必要になるものと考えられる。

（５）本報告書の特徴

ア 本報告書は、地方の公会計の新たな展開を図るため、資産・債務の適切な管理、世代間負担の衡平、決算情報の予算編成への活用等を推進するとともに、国・民間企業との整合性の確保にも配慮しながら、地方公共団体が参考とすべき財務書類のモデルとして提案するものである。

イ 本報告書の提案する財務書類のモデルは、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、世代間負担の衡平等の観点から、貸借対照表、行政コスト計算書及び資金収支計算書に加えて新たに「純資産変動計算書」の作成を行うことを主な特徴とし、「基準モデル」（有形固定資産を1件ごとに積み上げ）及び「総務省方式改訂モデル」（現行総務省方式をベースに、課題点を手直し）を提案するものである。

3 地方公共団体の財務書類作成にかかる基準モデル

（１）財務書類の作成の目的

ア 住民をはじめとする情報利用者が経済的または政治的意思決定を行うに当たり、有用な情報を提供することであり、具体的には、「財政状態」、「業績」、「純資産の変動」及び「資金収支の状態」に関する情報の提供を意味する。

イ また、公会計の基礎概念の観点からは、住民に対してその責任を会計的に明らかにするという意味（「パブリック・アカウンタビリティ」）であり、具体的には、決算分析のための情報を会計的に明らかにすることと、予算等の政策形成上の意思決定を住民の利益に合致させるための参考情報を提供することを意味する。

（２）財務書類の質的特性

財務書類の質的特性とは、財務書類を作成する目的を達成する上で、財務情報として具備すべき定性的な要件であり、その内容に応じて以下の五つに分類される。

ア 理解可能性の原則

住民に理解できるよう、できるだけ簡潔に分かりやすいものにする。

イ 完全性の原則

すべての財源とその用途に関する情報を含んでいなければならない。

ウ 純資産変動計算書

会計期間中の地方公共団体の純資産の変動、すなわち政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動（損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因の取引高）を明らかにすることを目的として作成

エ 資金収支計算書

地方公共団体の資金収支の状態、すなわち地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）の活動に伴う資金利用状況及び資金獲得能力を明らかにすることを目的として作成

オ 地方公共団体連結財務書類

a 連結財務書類体系

連結貸借対照表、連結行政コスト計算書、連結純資産変動計算書、連結資金収支計算書及びこれらの連結財務書類に関連する連結附属明細表

b 連結財務書類の作成目的

【連結貸借対照表】

公的資金等によって形成された資産の状況とその財源を調達するための負債の全体像を明らかにすることにより、連結後地方公共団体の財政状態を明らかにすることを目的

【連結行政コスト計算書】

連結後の地方公共団体の業績を明らかにすることを目的

【連結純資産変動計算書】

連結後の地方公共団体の純資産の変動を明らかにすることを目的

【連結資金収支計算書】

連結後の地方公共団体の資金収支の状態を明らかにすることを目的

c 連結の対象

連結対象となる法人等は、地方公共団体の関与及び財政支援の下で、当該団体の事務事業と密接な関連を有する業務を行っ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（土地開発公社、住宅供給公社、地方道路公社）、及び第三セクター（商法・民法法人）等

4 地方公共団体の財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル

（１）本モデルの基本的考え方

現行の総務省方式をもとに、可能な限り早期に、資産・債務管理や財務情報の分かりやすい開示等に資する新たな財務書類を作成することを目指したものであり、現行の総務省方式の長所である簡便性を保ちつつ、各地方公共団体の創意工夫を活かした取組みを進めることができるものである。

ア 総務省方式の主な長所

- a 主に地方財政状況調査表（決算統計）を利用することにより、比較的簡便に作成できる。
- b 全国統一の作成方法であるため、他団体との比較が容易である。
- c バランスシートにおいて、国の財務書類には示されていない正味資産の財源内訳を明示している。
- d 行政コスト計算書において、一般財源等の増減内訳を明示している。
- e フロー情報とストック情報の双方を活用した総合的財務管理、資産の有効活用、コスト意識の醸成など、地方行政に携わる関係者の意識改革・啓蒙が進んだ。
- f 更なる活用可能性を示唆する情報が提供されたことにより、各地方公共団体独自の創意工夫を啓発している。 等

イ 総務省方式の抱える主な課題

- a 有形固定資産は、決算統計の普通建設事業費の累計値を取得原価として計上し減価償却計算を行っているが、計算が簡便であり、有形固定資産の除売却を反映していないため、実態と合わない可能性がある。
- b 有形固定資産計上額の基礎となる個別の資産台帳が整備されていないため、貸借対照表と連動した個別の資産管理が困難である。
- c 国の財務書類における「資金収支計算書」、民間企業における「キャッシュ・フロー計算書」に相当する財務書類のモデルが示されていない。
- d 多くの市町村合併が行われたが、具体的な対応方法が示されていない。 等

(2) 様式及び作成方法

ア 財務書類体系

貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書及び資金収支計算書の4表とし、採用された主な会計方針や各科目に関連する注記、主要項目の内訳や増減を示す附属明細書を添付する。

イ 貸借対照表

- a 年度末時点における資産・財産とその調達財源の状況を示したもの
- b 決算統計の行政目的別区分を集約するとともに、その内容が住民にイメージしやすいよう名称変更を検討することが適当
- c 他団体や民間企業等に支出した普通建設事業に係る補助金・負担金等については、当該団体が寄与した資産整備の全体像を把握するため、資産計上した場合と同様の情報（減価償却後の資産額及び同支出金に充当された純資産額）を注記することを検討
- d 資産・債務の適切な管理等に対応するためには、遊休資産や未利用資産の情報開示が極めて有用であることから、「売却可能資産」を別建てで計上
- e 将来の負担を示す「退職手当引当金」に対する財源手当をどのように行っているかを明示することが重要であることから、「退職手当目的基金」を明示
- f 税金や貸付金等の収入未済（滞納）については、当初調定時から1年超のもの（いわゆる過年度調定分）は区分を変更（投資等に計上）することを検討

- g 将来の徴収不能を表す「不納欠損見込額」を計上することを検討
- h 負債の表示科目については、実態や民間企業との整合性等に配慮、新設および見直しを実施（退職手当引当金、翌年度償還予定地方債等）
- i 交付税措置の見込まれる地方債の額、有形固定資産の減価償却累計額などについても、欄外注記

イ 行政コスト計算書

- a 一年間の行政サービスに費やされた行政資源の額（コスト）を示したもの
- b 総務省方式を基本とし、性質別行政コストの「総額」と、受益者負担や関連経常補助金受入額を相殺した「純額」での計上に変更
- c 目的別コスト情報は、附属明細書等で開示
- d 純行政コスト以下の一般財源増減要素（税込等及び補助金相当額の減価償却）については、純資産変動計算書にて表示

ウ 純資産変動計算書（新設）

- a 資産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
- b 純資産を構成する項目について、その変動（増減）を主な要因別に表示

エ 資金収支計算書（新設）

- a 資金収支の状況を、経常行政活動、公共投資、その他の行政活動区分別に示したもの
- b 歳出を経常的支出、公共資産形成支出及び投資・財務的支出3つに区分し、対応する財源を収入として表示
- c 民間企業のキャッシュ・フロー計算書に比べて地方公共団体の歳入歳出の実態をより反映し、決算統計から容易に作成可能であることが特長

（3）今後の検討課題

ア 公有財産台帳の段階的な精緻化

未利用財産の売却促進など、地方公共団体の課題に対応するため、売却可能資産、インフラ資産を除く公有財産、インフラ資産の順に、段階的な公有財産台帳の精緻化を求め、貸借対照表に反映していくことが適当である。

イ 段階的な複式簿記の考え方の導入

総務省方式は、決算統計や補足資料を基に貸借対照表や行政コスト計算書の各項目を埋めていく方式であるが、個々の歳入歳出内容が、フローとストックの両面から財政状態にどのような影響を与えるのかを把握するとともに、作成された財務書類で表される内容を理解するためには、複式簿記の考え方を理解しておくことが非常に有効である。