

地方公共団体の会計基準形成に当たっての考え方

平成 16 年 11 月 1 日

日本公認会計士協会

目 次

頁

はじめに	1
地方公共団体における会計の目的	1
1. 地方公共団体における会計の目的	1
2. 説明責任	1
3. 地方公共団体の説明責任の分類	1
4. 地方公共団体の説明責任に必要な内容	2
財務報告の利用者とその必要情報	3
1. 地方公共団体における財務報告の利用者	3
2. 財務報告の利用者に必要な情報	3
3. 地方公共団体の財務報告に関する現行制度	4
4. 地方公共団体の財務報告に関する課題	5
5. 地方公共団体が作成する財務報告の限界	6
会計基準設定に当たって考慮すべき地方公共団体の特徴	7
1. 政府部門と企業の活動の違い	7
2. 中央政府と地方公共団体の違い	8
地方公共団体の予算	9
1. 予算の意義	9
2. 民間企業予算との違い	9
3. 予算の会計的機能	10
4. 予算情報の性格	10
5. 予算情報と財務諸表との関係	11
地方公共団体における財務報告の報告主体	12
1. 報告主体	12
2. 報告範囲	13
3. セグメンテーション	15
財務諸表の構成要素の定義	16
1. 構成要素の定義	16
2. 資産の定義	16
3. 地方公共団体に特有の資産	16
4. 負債の定義	17

5 . その他の負債の論点	18
6 . 純資産の定義	18
7 . その他の論点	18
8 . 費用の定義	19
9 . 収益の定義	20
地方公共団体会計の認識及び測定の基準	21
1 . 財務諸表における認識	21
2 . 認識の基準	21
3 . 現状の認識基準である修正現金主義	22
4 . 地方公共団体における認識の基準	22
5 . 測定の基準	22
6 . 当初認識時の測定	23
7 . 当初認識後の測定	23
地方公共団体の財務報告における財務諸表の体系	24
1 . 貸借対照表	24
2 . 行政コスト計算書	26
3 . 純資産変動報告書	27
4 . キャッシュ・フロー計算書	27
5 . 財務諸表の必要性	28
記帳方式	28
1 . 記帳方式についての概要	28
2 . 正規の簿記の要件	28
3 . 地方公共団体の会計で求められる簿記形態	29

はじめに

地方公共団体の財政状態は、バブル経済崩壊以後、税収が減り続ける一方で公債残高増大、福祉関係費や退職金問題など歳出増の要因が生じ、非常に逼迫している。そのため、一部の地方公共団体では、財政状態を示すことができるバランスシートの作成を試み独自に公表していた。その後、総務省（旧自治省）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」を設置し、平成12年3月及び平成13年3月に同研究会報告書においていわゆる作成マニュアル（以下「調査研究会報告書」という。）を公表した結果、地方自治法に基づく法定書類ではないにもかかわらず、各地方公共団体では、バランスシートや行政コスト計算書を公表するようになった。

この取組みは、主に決算統計データなど現行の公会計制度の範囲内の資料・データなどを用いて、企業会計的な財務情報の開示を行っているといえる。しかし、現行の公会計制度に何らかの改善余地が認められ、企業会計的な財務情報の開示が有用であるとするなら、現行の公会計制度そのものの変更を含めて、地方公共団体の会計基準のあり方を考え直す時機が来ているといえる。つまり、バランスシートは更なる改善が必要な時期に差し掛かっているといえる。

本研究報告は、地方公共団体の会計の基礎となる考え方の方向性を示し、地方公共団体会計基準設定に資することを目的として取りまとめたものである。

地方公共団体における会計の目的

1．地方公共団体における会計の目的

地方公共団体における会計の目的は、住民を始めとする利害関係者から負託された資源の配分と運用状況について説明責任を果たすこと及び利害関係者の経済的、社会的、政治的意思決定に有用な情報を提供することにある。

2．説明責任

説明責任（アカウンタビリティ）とは、自己の行為を説明する責任、すなわち自己の行ったことを弁明する責任である。具体的には、公的資源の調達と使用目的について弁明する責任をいう。説明責任を果たすべき対象者は、主に納税者としての住民である。

3．地方公共団体の説明責任の分類

地方公共団体の説明責任には、次のように財政上の説明責任と行政上の説明責任の存在が認められるが、本研究報告では、このうち貨幣単位によって表すことができる財政上の説明責任を中心に検討することとする。

(1) 財政上の説明責任

住民の地方公共団体に対する資源提供は、主に納税という非自発的（強制的）な行為である。納税は住民の自らの意思決定の対象ではない。受託責任の一面である財産の保全と運用の観点から、地方公共団体が説明責任を履行するためには、予算

という法的制約のもとで、資源の適正な配分及び運用を行ったかどうかを評価するのに役立つ情報を含んでいなければならない、それによって住民が地方公共団体の説明責任の履行状況を評価し、経済的、社会的、政治的な意思決定を行うのに役立つものでなければならない。

(2) 行政上の説明責任

行政サービスは一般に市場メカニズムが働かず、地方公共団体が提供するサービスの受益者とそのコストの負担者が一致しないことが多い。このため、企業の業績評価における利益のような普遍的な評価指標が存在せず、地方公共団体の業績評価に困難性をもたらしている。したがって、受託責任の一面である資源の効率的有効活用という観点から、財務以外の定性的・定量的情報等を活用し、行政活動を経済性、効率性、有効性の観点から説明することによって、住民に業績評価に役立つ情報を提供しなければならない。

4. 地方公共団体の説明責任に必要な内容

地方公共団体における説明責任を遂行するためには、以下の内容が必要となる。

(1) 期間衡平性の遵守

期間衡平性とは、行政サービスコストの期間移転を原則として禁止するという考えである。現在の住民が受けるサービスにどれだけのコストがかかり、それが現在の住民の負担分（税収入）で賄われているかを示すこと、当該年度の収入は、当該年度のサービスを賄うのに十分であったかを明らかにする情報を提供しなければならない。

また、世代間衡平性という用語は、1世代が約30年とされており、財務報告の範囲を超えるため、コストの比較という観点から、期間衡平性という用語がより適切と考える。

なお、同様の趣旨は、地方自治法等における均衡予算規定や起債制限規定に現れており、行政活動において期間衡平性を確保することが、住民に対する説明責任の具体的な規範概念として存在している。

(2) 世代間の負担の衡平性の遵守

均衡予算規定や起債制限規定の本来の趣旨は、現世代の住民が当該年度のサービスに係る支払負担を、将来年度の納税者に転嫁するようなことがあってはならないという点にあるとされる。

現役世代と将来世代という世代別の納税者からみた世代間の負担の衡平という考えは、議会制民主主義に内在する問題、つまり選挙権を有する現役世代が、選挙権を有しない将来世代の負担に基づく財政支出を行う可能性があることから、必要な財務報告の公表により、財政民主主義を補完するものとされる。

本研究報告は、地方公共団体の説明責任に係る内容は、貸借対照表の機能を活用すること等により、世代間の負担の状況を見ることが可能であると考えている。

財務報告の利用者とその必要情報

1．地方公共団体における財務報告の利用者

地方公共団体においては、財務報告は多様な要請を持つ多数の利用者によって利用されるが、主に財務報告の利用者は次の三つのグループに分けることができる。

なお、地方公共団体の執行機関にとっても、経済性、効率性、有効性の観点から適正かつ能率的な財政活動を行うため、財務報告を活用することは可能である。

(1) 住民

地方公共団体は住民（納税者、有権者又は行政サービスの受益者）に対して本来的な説明責任を負っている。このグループには、マスコミ、地域的な自治組織、NPOのような市民団体、特定の利害を持つ市民運動グループ、地方行財政に関する研究者などが含まれる。

(2) 議会

住民の代表である議会は、予算を議決し、予算の執行を監視するために財務報告を必要とする。このグループには、当該地方公共団体に関心がある国、都道府県及び市町村の当局者、また、監査委員、外部監査人などが含まれる。

(3) 投資家及び債権者

地方公共団体に対する投資家や債権者は、投資額又は債権額の回収可能性等を判断するために財務報告を利用する。このグループには、公共事業等の請負業者、地方債を引き受ける金融機関、地方債の格付機関などが含まれる。

2．財務報告の利用者に必要な情報

(1) 住民に必要な情報

地方自治法第1条の2において、「地方公共団体は、住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を担う」とされており、財務報告の第一義的な利用者は住民である。

また、近時の財政危機からの脱却を図るためには、政策、施策、事務事業に対する住民の理解と参画を欠かすことはできない。住民に対する説明責任を果たすためには、財務報告によって住民等に次の情報を示す必要があると考えられる。

予算を策定するに当たって、歳入額（徴収された税金）が政策、施策、事務事業に適切に配分されているか否かの情報

予算を執行するに当たって、住民から負託された経済資源が合理的かつ能率的に利用されているか否かの情報

世代間の負担の状況に関する情報

長の公約は守られているか否かの情報

(2) 議会に必要な情報

議会等が長及び執行機関の行政活動を効果的に監視するためには、財務報告によ

って次の財務情報を提供することが必要であると考えられる。

政策、施策、事務事業は、合規性に照らして、予算に基づいて適法に実施されているか否かの情報

政策、施策、事務事業は、経済性・効率性・有効性に照らして、適切に実施されているか否かの情報

経営管理組織の整備状況と運用状況は適切であること、また、職員の定数は適切であるか否かの情報

(3) 投資家及び債権者に必要な情報

地方債にも競争と改革の時代が訪れて、地方債市場が激変しようとしている。ミニ公募地方債が活発に発行されており、公募地方債の発行量の多い地方公共団体には「個別条件方式」が認められることとなり、地方公共団体ごとに発行条件に格差が付くこととなった。

それは地方債も格付けされる時代を迎えたことを意味しており、そのために必要な財務情報が当然の前提として求められる。

財務報告は、信頼性の高い財務情報を示すべきである。そのためには、財務報告は一般に認められた会計基準に準拠して作成されるべきであり、また、公正かつ適切な監査制度によって担保されなければならない。

財務報告は、財務の健全性に関する財務情報を示すべきである。そのためには、以下の事項に係る中長期（３年間ないし５年間）の予測を伴う情報を開示することも求められるであろう。

徴税額（地域経済活性化政策、人口動向と高齢化進展に関する情報を含む。）

地方交付税、国庫支出金及び県支出金等（三位一体改革に関する情報を含む。）

地方債（起債計画に関する情報を含む。）

投資的経費（防災施設及び下水道等のインフラ資産の整備状況に関する情報を含む。）

義務的経費（職員定数削減計画、福祉関連支出の漸増傾向に関する情報を含む。）

基金及びその運用状況（不良資産の有無に関する情報を含む。）

財政援助団体等への出捐金（第三セクター及び地方公社の財政状態に関する情報を含む。）

地方公営企業への出捐金（公立病院の財政状態に関する情報を含む。）

３．地方公共団体の財務報告に関する現行制度

地方公共団体の財務報告に関する現行制度は、次のとおりである。

(1) 予算の公表

地方公共団体の財政活動は、住民の意思による民主的な統制の下に置かれている。予算案は長によって調製されるが、住民の代表である議会の議決を経なければ予算は成立しない。

また、予算の議決があったときは、地方公共団体の長は、都道府県にあっては総

務大臣、市町村にあっては都道府県知事に報告し、かつ、その要領を住民に公表しなければならない。公表された予算に基づいて、住民は、長及び執行機関の財務活動を監視する。

(2) 決算の公表

出納長又は収入役は、出納閉鎖後 3 か月以内に決算を調製し、関係書類とともに長に提出する。

地方公共団体の長は、提出された決算及びその関係書類を監査委員の審査に付して、その監査委員の意見とともに議会に提出して議会の認定に付す。

また、地方公共団体の長は、決算をその認定に関する議会の議決及び監査委員の監査意見と併せて、都道府県にあっては総務大臣、市町村にあっては都道府県知事に報告し、かつ、その要領を住民に公表しなければならない。

地方公共団体の長の予算執行は、最終的には住民の政治的評価の下に置かれ、住民によりその適正性を監視される。

(3) 決算及びその関係書類の公開

決算及びその関係書類とは次の書類であり、その様式は地方自治法施行規則第16条に定められている。

また、多くの地方公共団体は情報公開条例を制定しており、これらの書類は公表されないが、住民の情報公開請求の対象となる。

歳入歳出決算書

歳入歳出決算事項別明細書

実質収支に関する調書

財産に関する調書

(4) 総務省方式の貸借対照表の公開

総務省から「調査研究会報告書」が公表され、多くの地方公共団体が総務省方式と呼ばれる方法で貸借対照表を作成しホームページ等で公開している。

この貸借対照表は「資金の源泉と用途を示すもの」であり、「税金の効率的な活用が求められる地方公共団体の財政運営に役立つもの」ではあるが、複式簿記によって作成されたものではなく、その機能や役割には自ずと限界がある。

4 . 地方公共団体の財務報告に関する課題

地方公共団体の財務報告の現行制度については、次のような指摘がある。

(1) 全体の仕組みが複雑で分かりにくいこと

一般会計と特別会計があり、また、事務事業が多種多様にわたっており、款・項・目・節による財務報告から事務事業の具体的な執行状況を理解することはほとんど不可能である。この分かりにくさが住民や議会の監視活動を阻害しているといえる。

(2) コストに関する情報が不十分であること

ある時点の資産・負債の客観的な状況を把握するため及びある期間に発生するコストを正確に認識測定するためには発生主義会計によらなければならない。

現金ベースの管理が基本となる公的部門においても、予算及び決算制度の中に発生主義を取り入れなければ必要十分なコスト情報を入手することはできない。

また、個別の事務事業、施策、政策ごとのトータルコストに関する情報を捉えることができないので、的確な行政評価は困難な状況にある。

(3) フローとストックとが連動していないこと

収支均衡予算規定からくる単年度収支予算主義、かつ現金を把握する現金主義であるため、歳入及び歳出と支出負担行為とが期間的に対応していない。地方債発行による収入や固定資産取得のための支出がその典型的な例である。財務状況や施策・政策の成果に関する情報が不明瞭となっている。

(4) ストック（資産及び負債）に関する情報が不十分であること

複式簿記による貸借対照表が作成されていないので、財政状態やサービス提供能力に関する情報開示が不十分である。

(5) 連結情報がないこと

地方公共団体全体の財政状態や行政の成果を示すための仕組みがない。

(6) 中長期情報がないこと

地方公共団体全体の中長期の経済財政の状況に関する情報を開示するための仕組みがない。

5．地方公共団体が作成する財務報告の限界

税金等の公的資金を使用している地方公共団体は、その運用状況等について説明する責任を果たすために、財務報告を充実させるようになってきている。財務報告の利用者が適切な意思決定が可能となるような、より充実した財務報告が提供されることを目的として、地方公共団体会計改革が求められている状況である。

さらに、より有効かつ有意義な財務報告を提供するためには、財務報告が利用される状況を勘案して、その目的を明確に設定することが必要と考えられる。また、住民に対しては、その財務に関する専門知識に欠けている場合もあることから、公表された財務報告を基に、住民が理解可能な、分かりやすい内容にした、解説的な情報を提供することが必要であると考えられる。

一方で、財務報告上、大幅に剰余が生じている状態であっても、政策によりその事業を廃止する場合、逆に、財務報告上、損失が計上されていても、政策によりその事業を継続する場合等、財務情報を基にした評価にかかわらず、政策上の意思決定が行われることがある。したがって、財務報告の利用者は、財務情報は政策決定において有意義かつ重要な情報ではあるが、一情報であることを認識しておく必要がある。

会計基準設定に当たって考慮すべき地方公共団体の特徴

地方公共団体の会計基準を設定するに当たっては、民間企業の会計基準をそのまま適用することが不適切な部分がある。この部分を特定し、適切な地方公共団体の会計基準を設定するためには、民間企業と地方公共団体の違いを整理する必要がある。

両者には様々な違いを指摘できるが、会計基準設定を念頭において認識すべきものとして、まず、中央・地方を問わず、政府としての特徴として以下の点を挙げることができる。

1．政府部門と企業の活動の違い

(1) 業績・成果に関する貨幣単位での測定の困難性（非財務情報の重要性）

民間企業の業績・成果は、売上高や利益等の貨幣数値で測定可能であるが、政府の業績・成果の多くは、安心・安全などの定性的なものや、定量的であっても利用者数、所要時間など貨幣単位での測定が困難なものが多い。そのために、政府においては、その成果を示すため財務諸表以外の財務情報や非財務情報による説明が必要になるといえる。

(2) 収益と費用の対応関係

交換（対価性）取引を基本とする企業会計においては、収益から費用を控除した結果である利益は、企業活動の成果を示す重要な指標となる。すなわち、民間企業は、市場で決定された価値に基づく収益を、より少ない費用で獲得し、利益を極大化しようとする。すなわち、利益の増大は成果の向上を示すものといえる。

一方、政府では必要な行政活動を確実に実施するための財源を、主として税金によって調達している。つまり、サービスの給付にかかわらしめた収益と費用の対応関係は、民間企業とは基本的に異なる仕組みとなっている。

したがって、政府部門にあっては、行政サービスの提供に費やされた資源の費消高（行政コスト）をどのような財源で賄ったか、また、当期の行政コストが当期の税金で賄われたかどうかを示すことが求められる。

(3) 行政サービス提供能力を貨幣的に評価することの困難性

企業会計における資産が、経済的便益が将来において得られると期待されるものと定義されるのに対して、政府部門の会計における資産は、経済的便益以外に政府の行政目的達成に資するサービス提供能力を伴うことが期待されるものを含む。経済的便益は将来キャッシュ・フローを基礎に評価できるが、行政目的達成に資するサービス提供能力を同様に評価することは困難である。

しかし、現実には、利用度や満足度等の住民アウトカム、もしくは行政サービス提供能力が減じた場合に、民間企業同様、減損会計の適用を検討する必要がある。この場合は、企業会計とは異なり、現在の住民アウトカムを基礎とした価値に基づく評価額や、現在の行政サービス提供能力を評価して減損を認識することが必要になってくる。

(4) 政策（政権）転換・変更の影響

民間企業では、経営方針の変更により会計処理が影響を受けることがある。事例としては、保有目的の変更による有価証券の評価方法などが挙げられる。これは、企業会計における資産が「経済的便益が将来において得られると期待されるもの」と定義され、その期待便益が経営方針の変更により、変動することに起因する。

一方、公的部門においても、政策的背景によって採用される会計処理や資産の評価方法が異なってくることが、より多くの局面において発生することが考えられる。

すなわち、行政サービス提供能力は、住民サービスに対する一定の（政治的）価値判断に基づくものであり、政権交代や政策変更により、その価値判断基準が変化することが当然に予想されるためである。したがって、資産評価においてはこのような特徴について特段の考慮が必要であると考えられる。

2. 中央政府と地方公共団体の違い

次に、中央政府とは異なる地方公共団体の特徴は、以下のとおりである。

(1) 足による投票の可能性（移動による住民の意思表示の可能性）

中央政府の財務報告の利用者として想定される住民（国民）は、会計情報を国民であり続けるか否かの意思決定の参考にする可能性は少ない。また、今は国民ではない外国人が我が国の会計情報を移民の意思決定に用いようとするケースを含めても、我が国の現状において、そのような情報利用は非常に限定されたものであると想定できる。

しかし、地方公共団体においては、現住所に住み続けるか否かの意思決定や、自宅購入又は転居先を選定する際に、該当する地方公共団体の会計情報が意思決定に影響する可能性は、中央政府に比べると高いといえる。

そのため、現世代での受益と負担の関係情報や、将来負担の状況を示す情報を検討する場合には、このような地方公共団体の特徴を考慮する必要がある。

(2) 二元代表制

中央政府が議院内閣制であるのに対して、地方公共団体は住民による直接選挙で選ばれる首長と地方議会の二元代表制が採用されている。地方議会は条例決定や予算決定権限を持つと同時に、首長の行政活動に対してのチェック機能を有している。

したがって、会計基準の設定においては、情報利用者としての議会の存在や、受託責任として具現化された予算の位置付けなどで、中央政府とは異なる対応が必要か否かを慎重に検討する必要がある。

(3) 他団体からの補助金等の存在

地方公共団体には、税収のほか、地方交付税や補助金が存在する。

地方交付税は国から財源調整のために交付される資金であり、その使途があらかじめ特定されていないものであるが、地域住民の直接負担である税収との違いを明らかにするため、財務諸表において必要な区分表示をするなどの対応が必要になる。

また、補助金はその使途があらかじめ特定されていることを考慮し、補助金が特

定された使途に使われたかどうかの説明の必要性を考慮する必要がある。

地方公共団体の予算

1．予算の意義

地方公共団体における予算とは、地方自治法及び地方財政法等に準拠して作成された毎年4月1日から翌年3月31日までの1年間における財政の計画であり、具体的には、公共政策の表明手段、財務計画又は財政意図の表明手段、法的強制力を伴った財政的統制手段、業績評価の基礎の提供という機能を果たしている。

また、予算は、期間衡平性の確保を誘導・支援する法的なシステムとして位置付けられる。法的手続に従って採択された予算に準拠して資源が調達され、利用されているかどうかを明らかにしなければならない。

しかし、現行の予算制度は、主に行政活動への公金の投入金額を形式的に定めているにすぎず、その活用にあたっては、地方自治法全般の効果的・効率的行政の努力義務や、予算とは別途定められている基本構想・総合計画などに依存している。したがって、現行制度における予算は、地方公共団体が具現化した受託責任解明機能の全般を示しているとはいえない側面がある。そのため、これらの問題点を解決するため、発生主義予算や非財務情報と統合された予算制度の必要性が議論されている。

2．民間企業予算との違い

(1) 経営者の意思表示としての機能

民間企業における予算は、経営者の経営方針に基づいた経営計画を具体的な数値目標として示した活動目標である点において、地方公共団体の会計における予算と同様である。しかし、民間企業における予算は、組織全体がこれに向かって活動していく目標であるため、その具体的な目標達成のために予算を変更することがあり、手段の選択はあくまで経営者の手に握られている。

これに対して、地方公共団体においては、あくまでも首長と議会の編成及び承認により決定された予算そのものを執行していくものであり、予算をむやみに変更することは許されておらず、予算を超えた執行は権限踰越行為とされる。

(2) 業績評価の基礎情報としての機能

民間企業における予算は、実績との比較において業績評価の基礎情報を形成するという点において、地方公共団体の会計における予算と同様である。しかし、民間企業における予算は、最終的に目標利益を達成していれば、その過程としての予算を変更することはあまり問題とはされない。これに対して、地方公共団体における予算は、その執行過程そのものが問題とされ、個々の予算科目に表象される行政活動そのものが業績評価の基礎情報として重視される。

(3) 民間企業における受託責任解明と予算の関係

民間企業においては、株主の払込資本に対してその増減変動を明らかにすること

により、経営者自らの受託責任を解除することが会計の重要な目的とされている。

しかし、地方公共団体の会計においてはこのような投資元本に相当するものは存在せず、税金や補助金といった反対給付を前提としない資金の運用を付託された政府は、その総体に対して具体的に予算という形で首長と議会の承認を得て受託責任を設定し、このとおりの執行を行うことによって受託責任の解除を図るものと考えることができる。

3．予算の会計的機能

地方公共団体の会計では、以下のような機能を予算に期待しているため、その特徴を考慮する必要がある。

(1) 議会制民主主義における市民権の発露としての機能

我が国における議会制民主主義は、地方公共団体において、直接選挙によって選出された首長及び住民の代表からなる議会によって予算が制定される仕組みを採っている。したがって、住民は予算を通じて自らの政治・行政への参加権を担保するため、予算はそのようなシビリアン・コントロールの発露としての役割を持つことになる。

すなわち、予算という形で首長及び行政担当者に受託責任を負わせ、首長及び行政担当者はこれに従って活動を実施することによってのみ受託責任が解除される。その意味で、地方公共団体の会計における予算は、一般目的外部財務報告のシステムの一部を形成してきたのであり、またその役割を減ずることはないであろう。

(2) 公共政策の表明としての機能

予算は、税収等からなる資源を配分する機能を有しており、この資源配分のプロセスは地方公共団体の政策を具現化するものである。その意味でも、予算は約束された政策の実行を担保するための基準額ということになる。

したがって、予算は、公共政策の実施過程を的確に示す勘定科目によって表現されることが望ましく、そのようにして作成された情報は、一般目的外部財務報告として重要な意味を有することになる。

(3) 業績評価の基礎情報としての機能

地方公共団体においては、民間企業と異なり、その収支差額ないし損益が必ずしも業績評価に直結するとはいえない。予算は業績評価のためのいくつかある基礎情報のうちの一つを提供することになる。

4．予算情報の性格

予算情報を時系列的に見ると、将来情報としての予算、現在情報としての予算及び過去情報としての予算として整理することができる。

(1) 将来情報としての予算

通常、予算書と呼ばれる首長が編成し議会が承認したものをいう。このような予算書は、政策決定の内容として、また具体化された受託責任の内容として重要な情

報となる。そのため、当該予算が変更される場合には、その変更のプロセスそのものも重要な情報を形成することになり、当初予算、補正予算、流用予算欄を有する予算書は、それだけで住民等にとって重要な情報を提供することになる。

(2) 現在情報としての予算

事務事業の執行時点における予算をいう。このような予算は、執行時点における権限の所在と付与された権限内での執行行為であるか否かの判定においては重要な意味を有することになるが、財務報告としての活用の余地はない。

(3) 過去情報としての予算

与えられた予算の執行期間経過後における情報であり、受託責任が過不足なく執行されたか否かの判断資料を提供することになる。その意味で、地方公共団体の財務報告における予算情報として最も重要な役割を持つことになる。

5. 予算情報と財務諸表との関係

財務報告における予算情報の取扱いに関連する問題としては、予算情報が財務報告において開示されるべき情報であるかどうかという点及び財務諸表上どのように組み込まれるべきかという点がある。

(1) 予算情報の開示情報としての意味

一般に予算情報は住民等の利害関係者にとって有効・重要な情報であるため、財務報告に記載されるべきものと考えられている。特に、国の予算に比べて、地方公共団体が補正予算の編成及び承認を比較的多く繰り返す傾向があることを考慮すると、予算書自体の財務情報としての有用性は高く、これを独立した情報として開示の対象とすることが必要と考えられる。

すなわち、予算情報を時系列により示すことで、資源配分の変更の過程が明らかになり、その原因とともにその合理性についても住民等は把握可能となる。

(2) 予算情報と対比されるべき財務諸表

過去情報としての予算は、執行機関としての地方公共団体の受託責任を具体的・個別的に表したものだといえ、受託責任の解除は、当該情報と実績との対比なしに達成することは困難である。ただし、この場合、開示される予算情報は財務諸表と比較可能なものでなければならない。

現在の地方公共団体における予算書は、出納整理期間等を考慮し短期金銭債権債務を含めた資金概念を用いている。したがって、このような予算情報と対比すべき財務諸表を考えると、現金及び現金同等物を資金概念とするキャッシュ・フロー計算書とするか資金収支計算書とするかの選択の問題が生ずる。

(3) 予算上の勘定科目と財務諸表上の勘定科目

予算は、税金等からなる財源を各政策に配分する過程を示すものであるといえる。その意味で、予算上の勘定科目は機能別ないし政策別に分類されたものとなる必然性があると考えられる。

一方、決算情報としては、後述のように形態別分類あるいは機能別分類のいずれもが有用な情報であると考えられる。したがって、財務報告用の財務諸表としては予算上の勘定科目に整合的な決算情報を対比する方法で作成することとし、その他の情報として予算情報と決算情報を形態別分類により対比する報告を開示することが適切である。

地方公共団体における財務報告の報告主体

1．報告主体

(1) 現状

地方公共団体の活動は、一般会計と特別会計のみならず、地方公営企業、地方三公社、地方独立行政法人、公益法人など多様な組織・主体により行われている。これに伴って、会計報告もそれぞれの主体における会計・組織ごとに行われる。例えば、一般会計と一部の特別会計までを含めた普通会計の範囲で作成され、首長により報告された決算書では、住民生活に重要な影響を与える公立病院や公営バスなどの財政状態や経営成績は、一般会計からの財源支出の部分しか表すことができず、これらの公営企業については各公営企業の管理者が決算書を報告している。

(2) 課題

地方自治法において、「地方公共団体は、住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担うもの」と定められており、法制度上の観点から、一般に「地方公共団体」という呼称は地方政府全体を表す意味において用いられることが多い。

また、現在、三位一体改革として財源委譲などが議論されている。長期的観点から、地方公共団体が自主財源の税金中心に財政運営をするということは、受益と負担の関係が明確になり、直接、住民と地方公共団体が向き合うことになる。つまり、三位一体改革が推し進められるということは、税金は地方公共団体自らが調達して、自らが責任を持って使うという意味で、自己決定、自己責任の原則がより求められることになる。このように住民からみれば、地方公共団体は地方政府全体を意味するものとして説明責任を求めているのに対し、財政状態を表す決算書は、各会計の管理者が報告する形で行われており、すべてが住民に統一的に公表されているとは限らない状況である。

(3) 基本的な方向

本研究報告は、行政単位ごとに作成される財務報告に関して取り扱うものである。したがって、その財務報告は各单位全体の財政状態に関する説明責任の履行及び予算執行の効率化・適正化に資する財務情報を提供することを目的として作成されるものである。

報告主体とは、このような説明責任及び意思決定目的に有用な情報である財務報告を住民等に対して行う者をいう。そのため、上記のような自己責任の原則に基づ

き、財務報告する地方公共団体の全体的な運営責任を有するという観点から、報告者は地方公共団体の首長とするものであり、具体的には、「××年度××市財務諸表、報告者××市長〇〇」とする必要があると考える。

2．報告範囲

(1) 現状

地方公共団体の財務報告がカバーすべき範囲について、地方公共団体の財政状況を明らかにする観点から、一般会計にいくつかの特別会計を加えた普通会計に加え、独立の会計単位や法人形態がとられている主体として、公営事業会計、地方三公社、地方独立行政法人、一部事務組合等や、25%以上出資している出資団体（第三セクター）等が対象となる。現状では、前述のように、各会計単位ごとに各管理者が決算内容を報告しているにすぎず、全体としての財政状態については総括的には報告されていない。

(2) 課題

総務省方式による開示範囲としては、地方公共団体内部の会計、すなわち普通会計と公営事業会計（地方公営企業法適用の公営企業会計、地方財政法施行令に掲げる事業に係る公営企業の会計、収益事業会計、交通災害共済事業会計、公立大学附属病院事業会計、市町村にあっては更に国民健康保険事業会計、老人保険医療事業会計、介護保険事業会計、農業共済事業会計、公益質屋事業会計を含む。）が示されているが、地方三公社や出資団体については、地方公共団体から独立した法人格を有し、設立根拠、法人の形態及び財政基盤等、地方公共団体との関係も様々であることから、どこまでを報告範囲に含めるか慎重な検討を要する課題である。

(3) 基本的な方向

地方公共団体に関係する会計単位と会計処理の方法については、次のように様々な会計基準が設定されている。これらを統合し、全体の財務報告をするために、会計基準の基礎概念の統一や会計処理方法の調整等が必要となる。

地方公共団体に関する会計単位と会計処理の方法

会計単位		摘 要	会計処理の方法
地方公共団体	普通会計（一般会計と一部の特別会計）		官庁会計
	公営事業会計	地方公営企業（法適用：注１） 水道事業、病院事業など	公営企業会計 （地方公営企業法）
		地方公営企業（法非適用：注２） 下水道事業、簡易水道事業など	官庁会計
		収益事業会計	
		国民健康保険事業会計	
		老人保険医療事業会計	
		介護保険事業会計	
		公益質屋事業会計	
		農業共済事業会計	
		交通災害共済事業会計	
		公立大学附属病院事業会計	
財政援助団体	地方三公社	土地開発公社 地方道路公社 地方住宅供給公社	企業会計（注３） （公有地の拡大の推進などに関する法律など）
	民法法人	財団法人 社団法人	公益法人会計（注４）
	商法法人	株式会社 有限会社	企業会計（注４） （商法、有限会社法）
	その他	社会福祉法人など	社会福祉法人会計など
特別地方公共団体		一部事務組合 広域連合など	官庁会計
地方独立行政法人			地方独立行政法人会計

注１：地方公営企業法の適用が義務付けられている事業をいう。

注２：地方公営企業法の適用が義務付けられていない事業をいい、条例により任意に適用することが可能である。

注３：議会報告がある。

注４：監査委員による監査（出資比率 25%以上）議会に対する経営状況に関する報告書の提出義務（同 50%以上）がある。

財政援助団体のうち、地方三公社は、地方公共団体の実質一部とみなすことができるため、報告範囲に含めることが妥当と考えられるが、他の財政援助団体等については、行政補完型と公民協調型に大別されるため、これらについては、本表に含める範囲と必要な情報の開示について慎重な検討が必要である。

また、報告主体を首長とする場合、現行における管理者の報告と責任の関係等を再整備する必要があると思われる。

３．セグメンテーション

(1) 現状

現在の地方公共団体の財務報告には、セグメンテーションによる情報開示という方法はとられていない。行政評価の仕組みの中において、従来の款、項、目、節という勘定科目区分を利用して行政コストを計算し、評価指標との関係で効率的であったか否かを部分的に見ている状況である。

(2) 課題

地方公共団体における予算制度は、国の流れを受けて、縦割りのな予算の配分となっており、この予算との比較において会計単位が設定されている。したがって、少子化対策の一環として保育園や幼稚園の整備を目的としても、一方は、厚生労働省の流れを汲む予算であり、また一方は、文部科学省の流れを汲む予算である。また、下水道事業の整備においても、国土交通省、農林水産省、環境省の各方式と、多岐にわたる予算付けがされる。

このように、現在報告されている財務書類における会計単位は、予算制度と密接な関係を有しており、予算の執行状況は開示されるものの、政策・行政目的に対する全体的な予算執行の効率化・適正化を示す情報の開示とはなっていない。

(3) 基本的な方向

地方公共団体の会計単位は、法令によって定められており、現行制度下においては当該会計単位における効率性等をみることとなり、この単位を使用せざるを得ない。しかし、政策や行政目的に当該地方公共団体が有効かつ効率的な活動を行ってきたことの説明責任を果たすためには、目的ごとのセグメンテーションを設定し、行政コストを計算する仕組みを構築することが必要である。

行政経営を明瞭に開示するためには、関係する各会計単位の統合のほか、関係団体との関係も明瞭に開示されてはじめて、適切な評価が可能となると思われる。

この意味において、セグメンテーションの決定行為は、政策や行政目的の決定と密接不可欠な関係を有するため、住民に対する説明責任の履行上、セグメントと政策・行政目的の関係も含めた情報の開示が重要である。

財務諸表の構成要素の定義

1. 構成要素の定義

(1) 基礎的前提

財務諸表における認識とは、その構成要素である諸項目を財務諸表の本体に計上することをいい、測定とは、認識された諸項目に金額的大きさを付すことをいう。

本来、財務諸表の構成要素を取り上げる際には、その認識及び測定と密接不可分の関係を有するが、地方公共団体の財務報告の目的を満たす財務諸表の構成要素を検討するため、発生主義を認識の基準とする。

なお、財務諸表における認識と測定についての検討は、次章に譲る。

(2) 財務諸表の構成要素

財務諸表は、取引その他の事象の財務的影響を、これらの経済的特徴に従って大項目に分類することによって表現される。これらの大項目が財務諸表の構成要素と呼ばれるものである。企業会計においては、貸借対照表における財政状態の認識・測定に直接関係する構成要素は、資産、負債及び純資産であり、損益計算書における運営成績の認識・測定に直接関係する構成要素は、収益及び費用とされている。

なお、地方公共団体における財務諸表の体系を基に考えると、損益計算書は行政コスト計算書と置き換えられ、この内容に収益側を含めるか否かに関する議論はあるものの、企業会計におけるこのような考え方を否定するほどのものではないと思われる。

2. 資産の定義

資産とは、過去に事象が発生した結果、報告主体が支配することになった資源であり、当該報告主体に将来において経済的便益又はサービス提供能力が流入することが期待されるものである。

ここで、政府部門においては、資金生成を目的とする資産以外の資産を多く所有するため、これを資産に含めることに留意する必要がある。

このような定義を満たし、経済的便益等の流入の可能性が大きく、その取得原価や公正価値等により、信頼性をもって測定できる場合は、貸借対照表に計上することとなる。

3. 地方公共団体に特有の資産

(1) インフラ資産

インフラ資産とは、システム又はネットワークの一部を構成し、特殊な性質を有するため、代替の利用が不可能であり、移動させることができないなどの特徴をもつ資産である。例としては、道路、下水処理システム、水道及び電力供給システムなどが挙げられる。

インフラ資産の評価については、一定の公的サービス提供能力を永久的に保持し

ていくように要請されており、それに対応してその経済的価値も常に一定であるとする考えがある。また、インフラ資産はサービス提供能力の維持こそが重要であり、そのための費用を引き当てる必要があるとする考え方もある。さらに、インフラ資産の維持・保全に関して政策変更もあり得るため、このような場合の評価についてどうするかが問題であるとする指摘もある。

このように、インフラ資産に関する会計処理は世界的にも試行状態であると考えられる。したがって、本研究報告においては、いずれにせよ一定の時期において全面的な取替更新を要するため、一定期間で減価償却を行うこととする。

なお、インフラ資産の評価に関する様々な試行の結果、算出された数値情報は、有用な財務情報を形成するものと考えられるため、その他の補足情報として開示することが望ましいと考えられる。

(2) 文化資産

文化資産とは、文化的、環境的あるいは歴史的価値が高く、次世代に継承されるべき資産をいう。これについては、事業用に供されている資産とそれ以外の資産を区別し、前者に対しては他の固定資産と同様の評価を行い、後者に対しては、取得原価あるいは再調達価額の存在するものについてはそれらを用いて評価し、原始取得価額も不明で再調達価額も存在しないものについては簿価をゼロとするとともに鑑定価額等の補足情報を開示することが考えられる。

(3) 無形固定資産

政府部門において無形固定資産が生じる割合は、民間部門よりも大きいといえる。それは、政府が権力を創設し、他の団体に対してそれを委譲する力を有することが多いことによる。例えば、放送事業を所管する主体の有する放送に係るライセンス付与の権利、空港利用権等の付与等に係る権利が考えられる。このような場合、上述の資産の定義と認識の基準に従って、貸借対照表に計上することも考えられる。

しかし、これら権利についても自己創成的なものの認識及び測定可能性に係る問題を考慮すると、現実のキャッシュ流入時において認識・測定すればよいとする考え方も根強い。

(4) 課税徴収権

政府が税金を課す権限を無形固定資産として計上すべきという考えもある。しかし、課税徴収権は、政策的に付与される権限であり、その貸借対照表への計上額を明確にすることができず、さらに当該計上に当たっての貸方科目についても十分な合意が得られないため、無形固定資産としての計上は行われないが、公的部門の主体の債務返済能力や継続主体の判定を行うに当たって有用な情報を形成するものと考えられている。

4. 負債の定義

負債とは、過去の事象に基づき報告主体が負う現在の義務であり、その履行に当たって経済的便益又はサービス提供能力を有する資源の流出をもたらすと認められるも

のである。このような流出の可能性がかなり大きく、かつ、決済が行われる金額が信頼性をもって測定できる場合に、貸借対照表に計上することとなる。

5．その他の負債の論点

(1) 職員退職給付債務

地方公共団体の職員に対しては、その勤続年数に応じて退職手当を支給することが条例で定められているのが通常であり、この点において企業会計と同様に負債を計上する必要がある。一方、退職手当の支給に関する事務等を共同処理する退職手当組合に加入する地方公共団体は、退職手当のための原資を外部に拠出していることから、この組合の資産のうち当該地方公共団体の相当部分を算出し、退職給付債務から控除する必要がある。

地方公務員共済年金制度における地方公共団体の雇用主としての負担については、拠出金を支出時の費用として計上するだけで足りるのか、将来給付について負債に計上する必要があるのかについては、今後、十分な検討を要する。

(2) 社会政策債務

個人あるいは一定の集団に対して、政府の社会的政策判断に基づき、財貨あるいはサービスの給付を行う制度がある。これは、一定の財貨等の受領と引換えに支払等の義務を負う通常の対価性のある取引には該当しない。このような場合、個々の制度において、地方公共団体に法的な債務が存在するかどうか、法的な債務がない場合でも実質的な義務が存在するかどうかを判断し、貸借対照表への負債の計上を検討する必要がある。

具体的には、個々の制度に照らして、実際の財貨及びサービスが提供された時点で計上するのか、支払等期日の到来を基準として計上するのか、一定期間の受給資格を審査し、受給資格が確定した時点でその期間に相当する金額を計上するのか、あるいは将来の期間における給付のキャッシュ・フローの現在価値等を現時点の負債として計上するのか等の検討が必要となる。

また、貸借対照表に計上しない場合であっても、偶発債務に該当する場合や政府が負うべき義務について補足的に説明することが有用と考えられる場合には、これらを開示することが奨励される。

6．純資産の定義

純資産とは、公的部門の主体のすべての資産から負債を控除した額である。

7．その他の論点

(1) 資本金等

資本金とは、株主等の出資額のうち商法等に基づいて決定された一定の部分をいい、基本金とは、公益法人の設立時に、法人が寄付行為又は定款において基本財産と定めた資産額に相当する金額をいう。公的部門において、ある主体が他の主体に

資金の拠出を行う場合、これらの拠出が、関連する法律等に基づき明示的に拠出者から受領主体の資本金等になることが指定される場合、あるいは拠出者が財務的持分を確立する正式な合意があることにより証明される場合にのみ所有（支配）者からの拠出たる資本金等として取り扱うことになる。

しかしながら、地方公共団体の中心である一般会計等では、「出資」や「持分」という概念は存在せず、資本金や基本金はない。

一方、公営企業等の特別会計においては、一般会計等から受けた資金の拠出を「資本金」等と称することがあるが、これが会計上の資本金等に該当することにはならないことに留意する必要がある。

(2) その他の剰余金

政府部門の会計においては、資本金概念が存在しないため剰余金概念も存在しない。しかし、資産及び負債に影響を及ぼすすべての価格変動を純資産の修正額として処理することが適切とする考え方がある。この場合は、取得後の資産の再評価に伴う資産評価差額について、純資産に直接別掲することが考えられる。

なお、国庫補助金等については、「9．収益の定義」で取り上げることとする。

8．費用の定義

費用とは、報告期間内における、出資者に対する配当以外の純資産の減少をもたらす資産の流出又は減耗、あるいは負債の発生をもたらす経済的便益の減少と定義することができる。

このような減少が生じ、かつ、それが信頼性をもって測定することができる場合に、行政コスト計算書に計上することとなる。

(1) 費用の分類

費用項目は、報告主体の特定の施策、活動又は関連する分野別の原価及び原価回収額に焦点を当てるため、小分類される。通常は、以下の2つの方法のうちいずれかの方法が採られる。

第1の方法は「形態別分類法」であり、費用をその性質（発生の態様）に従って分類するものである（例えば、減価償却費、材料仕入高、運送費、賃金給料等）。

第2の方法は「政策・行政目的別分類法」であり、費用が使われたプログラム項目や目的によって分類する方法である。

いずれの方法も有用であるため、いずれか一方の選択をする場合であっても、他の方法による情報を開示することは有用である。議会や住民に対する説明責任や予算との比較可能性等の観点からすれば、機能別分類を原則としながら、補足的に形態別分類による費用情報を開示することが考えられる。

(2) 機会費用

行政サービス提供に係る総原価の民間部門との比較可能性等のため、公的部門の主体に対して、純資産に相当する額に一定の利率を乗じて算出した資本コストを課す例が見られる。

独立行政法人会計基準（平成15年3月3日 独立行政法人会計基準研究会及び財政制度等審議会）においても、国又は地方公共団体からの出資に係る資本コストやこれらの資産を有利に利用することから生じる機会費用を独立行政法人の業務運営に関して国民の負担に帰せられるコストとして行政サービス実施コストに計上することとされている。このような機会費用は、上述の定義及び認識の基準を満たさないが、補足情報として開示することは有用であると考えられる。

9．収益の定義

収益とは、報告期間内における、出資者による拠出関連の収入を除く、純資産の増加をもたらす経済的便益及びサービス提供能力の増加総額である。

このような便益等の増加が生じ、それを信頼性をもって測定することができる場合に、行政コスト計算書に計上することになる。

なお、地方公共団体においては、拠出概念に基づく収入は想定されておらず、その意味で経済的便益及びサービス提供能力の増加は、総じて収益を形成するものと考えられる。

(1) 税収及び移転収入

公的部門において、税収や移転収入は収益の大きな部分を占める。これらは、使用料・手数料等と異なり、特定の財貨やサービス提供の対価として収受されるものではない。

税収及び移転収入は、「非交換取引」と称されることがある。この場合、「交換取引」とは、主体が資産若しくはサービスを受領するか、又は負債を消滅させ、それと交換に他の主体に対して直接的におおむね等価の価値（主として、現金、財貨、サービス又は資産の利用）を与える取引をいい、非交換取引とは、交換取引でない取引をいう。また、行政サービスの対価として支払われる使用料・手数料等は、受益者負担額といわれているが、これらについても、一定の政策により決定されるため、総原価との関係においては、受益者負担とはいえず、非交換取引に該当することが多い。

税収や移転収入の認識の基準として、企業会計において一般的な収益認識基準である実現主義は採用できない。この場合は、上述の収益の定義及び認識の基準に従って判断することとなる。

一般に、収益は純資産の増加により認識することとなるが、その測定可能性等に注目することが必要である。

例えば、所得税の場合、納税者が課税所得を稼得したとき、課税年度の終了時点、調定時点、申告書の受理時点あるいは入金時点等が収益認識の時点として検討の対象となるものと考えられるが、収益として計上すべき額がいつ信頼性をもって測定できるかを勘案して認識時点を決定する必要がある。

また、移転収入の場合、受け入れた財貨等の利用に関して条件が付されている場合がある。このような場合、受け入れた財貨等の相当額は負債として認識され、条件が満たされる都度、負債が免責され収益が認識されることになる。

(2) 国等からの補助金等

民間部門でも政府から補助金・負担金・交付金・給付金等（以下「補助金等」という。）を受ける場合、直接資本に計上すべきとするキャピタル・アプローチと収益化すべきとするインカム・アプローチがあるが、現時点では後者が一般的であり、関連する費用が計上される時期に収益化することとされている。

しかし、我が国の公的部門の会計においては、キャピタル・アプローチの採用もみられる。例えば、独立行政法人会計基準において、施設費や補助金等により固定資産を購入した場合、一定の条件を満たす場合は資本剰余金とすることとされ、地方公営企業法においても建設改良のための国庫補助金等については資本剰余金とすることとされている。

地方公共団体の会計において、このように企業会計と異なる扱いをするためには、その理論的根拠を明確にする必要がある。

地方公共団体会計の認識及び測定基準

1．財務諸表における認識

財務諸表における認識とは、その構成要素である諸項目を財務諸表の本体に計上することをいう。

このことは、経済事象を会計取引としていつ取り上げるかという問題と、どのような経済事象を会計取引として取り上げるかという問題を含むものである。したがって、地方公共団体における財務報告の中心をなす財務諸表として、その報告の対象とすべき範囲を考えると、企業会計と同様に発生主義に基づいた認識を必要とすると考えられる。

2．認識の基準

会計上の認識の基準としては、以下に説明するようなものが存在する。

(1) 現金主義

現金主義とは、現金・預金にその焦点を当て、現金・預金が増減したときにその増加・減少と残高を把握する会計システムである。現金主義も記帳技術上は複式簿記と結び付き得るものであるが、一般的には増加・減少の原因を勘定に集約することにより収支計算書を作成することによって、その差額累計額を現金・預金残高として把握する単式簿記が採用されている。

(2) 発生主義

発生主義とは、経済資源全般に焦点を当て、経済資源が増減したときにこの増加・減少と残高を把握する会計システムである。すなわち、財務諸表に計上される地方公共団体が支配する経済資源であるすべての項目を対象として、その増加・減少を発生時点で認識するものである。

(3) 修正現金主義と修正発生主義

上記二者の中間的形態として、修正現金主義及び修正発生主義と呼ばれる会計システムがある。ただし、概念を複雑にすることから、本研究報告では、両者を特に区別していない。

3．現状の認識基準である修正現金主義

現在の我が国における地方公共団体の会計は、予算と決算はともに修正現金主義に基づいているといわれる。修正現金主義は、議会に承認された予算が現金の流入を基準としており、予算の執行状況を管理し報告する決算において最も適しているとされる。

ただし、現状では会計年度末近くに発生した未収・未払を、その年度の収支として整理するために、出納整理期間を設けている。具体的には、我が国の地方公共団体の会計年度は3月31日に終了するが、その後2か月間の出納整理期間を設け、この間の前年度予算に計上された項目に係る出納を前年度の取引として処理し、出納を5月31日に閉鎖し、この日をもって収支を確定するシステムである。

上記のとおり、修正現金主義は、現金主義を発生主義の認識結果に近づける効果を持つ。しかし、出納整理期間内に当座資産の流入・流出がないものについては、会計期間内に発生した収入や費用であっても認識されない点で、発生主義とは異なる。単に今年度の費消額を示すだけでは、将来の住民の経済的便益につながるものか、運営の結果の債務はいくらで将来世代の負担額がいくらなのか分からないという難点がある。

4．地方公共団体における認識の基準

住民等の利害関係者が要求する情報は財務情報のみならず非財務情報も含めて年々高度化しており、全経済資源の受託責任と説明責任を果たすという目的に応えるためには、従来の受託責任会計、すなわち議会承認を受けた予算に対する決算集計という現金主義的会計構造ではない発生主義を採用すべきである。

5．測定の基準

測定とは、一般に、財務諸表の構成要素が認識され、各財務諸表に計上される金額を決定するプロセスをいう。

企業会計においては、取得原価が最も一般的に採用されている測定基準であるが、取得原価を計上し続けることが適当でなくなった場合に、公正価値としての時価等が採用されつつある。公正価値は、取引の知識がある自発的な当事者の間で、独立第三者間取引条件により、資産が交換され、又は負債が決済される価格をいい、通常、市場価格を用いることが多い。

しかし、地方公共団体の会計においては、測定対象として、市場価格の存在しない資産や負債が多いため、これらについての測定基準を適正に選択する必要がある。

以下は、公的部門において適用可能と考えられる測定基準である。

(1) 取得原価

資産は、取得時に支払われた現金又は現金同等物、あるいは提供した対価の公正価値の額で、負債は、義務との交換によって受領した金額等で記録する。

(2) 再調達価額（現在原価）

資産は、保有資産と同一又は同等の資産を現時点で取得するとすれば支払わなければならない場合に必要な現金又は現金同等物の額で、負債は、現在負っている債務等について金利を考慮せずに現在弁済する場合に必要な現金又は現金同等物の額で記録する。

(3) 正味実現可能価額

資産は、経常的な処分により資産を売却することによって現時点で得ることができる現金及び現金同等物の額で、負債は、決済価額で記録する。

(4) 現在価値

将来のキャッシュ・フローを利子率によって割り引いた資本還元価値で記録する。

6．当初認識時の測定

原則として、取得原価を採用することが適切と考えられる。取得原価がないものについては、取得日現在の公正価値を用いることが考えられる。

7．当初認識後の測定

取得原価を基礎としながら、他の測定基準と結び付けることが考えられる。例えば、棚卸資産の場合は、取得原価と正味実現可能価額のいずれか低い額、市場性のある有価証券は時価、年金債務は現在価値で測定する等である。

複数期間にわたって使用される資産については、企業会計と同様、減価償却を実施するとともに、著しい資産価値の下落の場合には減損を認識する必要がある場合もある。

また、地方公共団体の場合は、資産の取替更新に必要な資金の回収状況を把握するため、資産を定期的に再評価することも考えられる。

(1) 減価償却

固定資産項目は、取得原価から減価償却累計額を控除した価額で計上されることが多い。減価償却とは、ある資産に具現化された経済的便益又はサービス提供能力が主体によって利用又は提供されるにつれて、当該資産の帳簿価額を減額し、減価償却費（費用）を計上することである。

固定資産の経済的便益又はサービス提供能力は、通常、複数期間にわたって費消されることが予定されているので、当該期間にわたり支出額を基礎に配分することが適切と考えられる。適用する減価償却方法は、当該資産の経済的便益又はサービス提供能力が主体によって費消される態様を反映したものが適切である。

(2) 資産の減損

減損とは、物理的理由又は経済環境の変化により、資産の帳簿価額の全額を回収することができなくなったことをいう。

企業会計の場合、減損が生じた資産の帳簿価額は回収可能価額まで切り下げなければならない。この場合、回収可能価額とは、正味売却価額か、使用価値（将来キャッシュ・フローの現在価値）のいずれか高い方の金額をいう。

地方公共団体の場合、民間企業と同様の資金生成資産も存在するが、将来キャッシュ・フローを目的とせず、主としてサービス提供を行うための非資金生成資産が多く存在する。このような非資金生成資産においても、経済環境の変化等により、資産のサービス提供能力が減じた場合、帳簿価額を減額する必要がある。資産が物理的損傷や陳腐化により当初の予定どおりの使用ができなくなった場合、当初予定したアウトカムの達成が困難となった場合等における地方公共団体の行動としては、その資産を廃棄するか、あるいは減じたサービス提供能力等において使用し続けるかのいずれかである。この場合も、正味売却価額か、使用価値を基準として帳簿価額を切り下げることが考えられる。ただし、この場合の使用価値は企業会計の場合より広い概念となる。非資金生成資産の使用価値の具体的な算定方法としては、減損後の状態にある資産の再調達価額(減価償却後)を基準とすることが考えられる。

(3) 再評価

当初、取得原価を基礎として測定した構成要素について、定期的に公正価値で再評価することが適当と考えられる場合がある。例えば、インフラ資産について、機能を維持したまま、将来世代に引き渡すべきものとの政策を採用するのであれば、減価償却後再調達価額等による再評価を定期的に実施することが望ましいといえる。

このような場合、再評価するに当たっては、帳簿価額が報告日における公正価値と大きく乖離しないような適切な定期性をもって行うことが必要である。

地方公共団体の財務報告における財務諸表の体系

本研究報告では、主たる財務諸表として貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動報告書、キャッシュ・フロー計算書を取り上げている。これらは個々に目的を持ち、互いに連係して報告主体の財務情報を総合的に提供する体系として考えられる。（ただし、個々の財務諸表の名称については今後の検討課題である。）

また、それぞれの財務諸表は、政策・行政目的別と形態別のマトリックス情報として表示することが、双方の情報を包含したものであるため一定の有用性があるともいえる。しかし、財務諸表としてのマトリックス表示は、期間比較を加えると明瞭性の観点から問題がある。そのため、マトリックス表示の有用性については今後検討する必要がある。

1. 貸借対照表

(1) 貸借対照表の作成目的

貸借対照表の目的は、地方公共団体の年度末における財政状態及び資産・負債の残高に関する全体的な情報を提供することにある。この情報は、利用者が、その地

方公共団体の提供する行政サービス水準の持続可能性や資金調達能力についての評価を行う上で有益である。負債に計上されている地方債の存在は、過去の行政サービスの財源を一部、将来負担となる借入金に依ったという状況を示すものである。

貸借対照表の資産と負債の差額である純資産に関する情報は、財政状態の重要な指標であるといえる。当該団体が債務の水準を管理し、かつ、他の債務及び保有している資産との関係からみた債務の水準が適正に規律されているか否かの住民の判断に役立つ。純資産の存在自体は将来世代に対しての備蓄がある状態を示しているといえ、また逆に総資産に占める地方債の割合が高い場合には、保有する資産から得られるであろう将来の受益以上に、将来の地方債の元利返済による負担が存在する可能性を意味し、将来の行政サービスの提供に支障を来すことがあり得るため、本来は、地方債をはじめ債務の水準に限度を設けて行政運営をする必要がある。

(2) 地方公共団体における貸借対照表の特徴

地方公共団体と民間企業とを比較すると、収入（売上）規模が同程度のものであっても地方公共団体の資産額（特に有形固定資産）が非常に大きい傾向にある。地方公共団体における資産は、庁舎、道路、公園、小・中学校など行政サービスに不可欠なものであり、容易に取壊しや用途変更ができないインフラ資産が多く含まれているため、民間企業のように売却できないものが多いことが特徴である。この点は、貸借対照表の配列法や資産・負債の政策・行政目的別分類か企業会計の一般的分類方法に従った形態別分類かの選択において考慮すべき特徴となる。

科目分類の基準

地方公共団体の保有する資産の売却可能性が極めて低いこと、資産が多種多様な政策・行政目的のために資金投下され、保有されているため、政策・行政目的別の資源配分の過程は予算における配分状況に係る情報のみでなく、その累積の情報が重要であること、などを理由に、科目分類の基準を政策・行政目的別とすべきであるとする考え方がある。なお、資産を目的別分類にした場合には、その調達財源である負債（地方債）を同様の目的別に表示することが望ましいと考えられる。

一方、民間企業との比較可能性や、政策・行政目的別情報は、セグメント情報として扱う方が分かりやすいといった観点から、貸借対照表の科目分類は形態別とすべきであるとする考え方がある。

科目の配列法

民間企業では、設備産業等の固定資産の重要性が高い業種については、業種別会計基準により固定性配列法が採用されているものの、一般的に流動性配列法によっている。また、諸外国においては、民間企業との比較可能性等から流動性配列法を採用しているところが多い。

地方公共団体においては、有形固定資産の金額的重要性が高いため、固定性配列法を採用することも考えられる。

純資産の内容

企業会計との比較における違いは、純資産に現れている。民間企業の資本の部は株主持分を表しているが、地方公共団体の純資産の部は一定の利害関係者の持分を表すものではなく、地方公共団体の結果としての資産形成の財源の一部を構成するものと考えられている。すなわち、少なくとも過去の世代が負担した税金及び地方交付税部分を表しているといえる。

したがって、純資産は、民間企業のように将来の配当などによる社外流出の財源を意味するものではない。特に補助金を繰延収益として扱わない場合において、国や県からの補助金により資産形成を行うことの多い市町村の純資産比率は、民間企業の自己資本比率に比べてはるかに高いものとなるが、それが地方公共団体の行政サービスの持続可能性についての確な判断材料となり得るか否かは不明である。今後の三位一体改革による財源の移譲の前後でこの状態に変化が生じることが予想されるが、これをどのように表すかは重要な検討課題である。

2. 行政コスト計算書

(1) 行政コスト計算書の作成目的

行政コスト計算書の目的は、地方公共団体の過去一年間における活動実績に関する情報をコストとこれに対する収入の両面から提供することである。

コストに関する情報は、現在の行政サービスの効率性や経済性、持続可能性について評価するために必要である。収入に関する情報は、その地方公共団体の財政状態に対する税金や他の収益の影響を評価する上で重要である。

なお、税金についてはその会計的特性をどのように考えるかによって、行政コスト計算書に含めない方法と含める方法がある。

税金を行政コスト計算書には含めない方法は、税金を収益的なものとして捉えるよりは、むしろ、財源調達手段としての性格に着目したものである。

税金を行政コスト計算書に含める方法では、地方公共団体が非対価性取引を主体とするため、行政サービスに係る受益者負担を総コストから控除した純コストを、当年度の非対価性収入である税金と対比させ、その差額に財政規律の一定の基準たる意義を認める考えが反映されている。

(2) 科目分類の基準

行政活動全体のコストがどのような行政目的のために費やされたのかを目的別分類に基づいて一覧で示すことは、資源配分の状況を示す観点で有用な情報といえる。

一方、形態別分類に基づくコストは、民間企業との比較可能性が高く、費用の管理可能性を示すことができる（人件費や減価償却費の削減可能性が低いなど）ことから、形態別とすべきであるとする考え方がある。

3．純資産変動報告書

(1) 純資産変動報告書の作成目的

純資産変動報告書の目的は、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書と一体となって、財政状況と財務業績を表すことになる。

税収を行政コスト計算書に含める方法を採用した場合、行政コスト計算書が、貸借対照表の純資産を構成する「一般財源等」の1年間の動きを説明するものであるといえるのに対して、純資産変動報告書は、貸借対照表の純資産の1年間の動きを説明するものであるといえる。

(2) 純資産の表示

純資産変動計算書においては、純資産の区分表示(過去データの存在が前提)が、必要と考える。ただし、純資産の増減に関する原因別表示や政策目的別の純資産計算書を考えた場合の作成方法については今後検討が必要である。

4．キャッシュ・フロー計算書

(1) キャッシュ・フロー計算書の作成目的

キャッシュ・フロー計算書の目的は、一会計期間におけるキャッシュ・フローの状況を一定の活動区分別に表示することにより、貸借対照表、行政コスト計算書及び純資産変動報告書と同様に、地方公共団体の活動の全体を対象とする重要な情報を提供するものである。このようなキャッシュ・フロー計算書の重要性にかんがみ、地方公共団体の財務諸表の一つに位置付けられる。

(2) 現行の歳入歳出決算書との比較

現行の歳入歳出決算書では、款別に資金の流れが表示されるが、経常的な行政サービス提供に係る行政活動、社会資本整備、融資などの資産形成活動、地方債の発行・償還などの財務活動といった活動区分ごとのキャッシュ・フローを明確に開示しているとはいえない。そこで、貸借対照表、行政コスト計算書とともに活動区分毎の資金の流れを明確にしたキャッシュ・フロー計算書を作成することによって、地方公共団体の資金の運用状況を明確にすることができる。すなわち、キャッシュ・フロー計算書は、活動区分ごとに一定期間にどのように資金を調達したか、その資金がどのように使用されたかを示すものである。

また、活動区分のあり方は、企業会計における3区分に準じた経常的行政活動、資産形成活動、財務活動に区分する方法や、後者2者を一括し、2区分にする方法などが考えられる。いずれにしても、活動区分の性格に応じた財源調達が行われているか否かを示すことが重要である。

なお、特定財源が財源提供者の意図を反映した適切な使途に投入されているかを示すためには、政策・行政活動別のキャッシュ・フロー計算書の作成を検討する必要がある。

5．財務諸表の必要性

地方公共団体で使われている予算書、決算書は税収等の財源の利用状況を示すが、財務状況、財務の構造の把握には十分でない。地方公共団体でいわれている赤字、黒字というのは、歳入と歳出の差引きのことであり、予算段階では歳入と歳出のバランスがとれるように作成するため、計画どおりに予算が執行されたかどうかを示しているにすぎない。

現状の法定決算書である歳入歳出決算書で示せない情報を、個々の財務諸表を連係させることで改善することができると考えられる。つまり、過去の予算執行の積上げのうち、いまだ費消されていない資産と将来の負担の年度末の状況を示す「貸借対照表」、当年度の行政サービス提供のためにかかったコストと収入とを対比させた「行政コスト計算書」、当年度の歳入歳出を活動別に分解して一覧表にした「キャッシュ・フロー計算書」及び「純資産変動報告書」から構成される。これらの財務諸表は、年度末のストック情報と過去1年間のフロー情報とを一覧表にし、かつ相互関連性をもたせているところに特徴がある。

すなわち、これら財務諸表を見ることにより1年間の歳入と歳出の状況に加えて、地方公共団体の実態を大局的に把握することができるのである。

記帳方式

1．記帳方式についての概要

企業会計では、複式簿記が15～16世紀から導入され、現在の資本主義経済では当然のこととして採用されている。

しかし、現在の地方公共団体の会計では単式簿記が採用されており、複式簿記の導入については否定的な見解も存在する。そこで、会計における記録の整理・保存を担う記帳方式について検討する。

2．正規の簿記の要件

財務報告は、経済資源の増減・変動について報告するものである。この経済事象と財務報告を結び付ける記録の整理・保存方法として簿記形態がある。基本的に、このような記録を帳簿記入により実施するのであるが、この帳簿記入は、財務報告を行う上で、

すべての取引は、もらさず網羅的に記録されること（記録の網羅性）

すべての取引は、事実を立証しうるだけの客観的証拠に基づいて記録されること（記録の検証可能性）

すべての取引は、秩序正しく組織的にかつ相互に関連して記録されること（記録の秩序性）

という要件を満たさなければならない（正規の簿記の原則）とされている。

したがって、地方公共団体の作成する会計帳簿が上記の要件を満たしていれば、その記帳方式が単式簿記であるか、複式簿記であるかは直接的に問題とはならない。

3. 地方公共団体の会計で求められる簿記形態

(1) 財務報告として求められる記録の網羅性

単式簿記でも上記の3要件を満たすものであれば、正規の簿記として認められる。しかし、地方公共団体が作成すべき財務報告の一環としての財務諸表は、財務資源のみならず経済資源を含めた広範な事象をその記録の対象としているため、現金・預金を中心とした単式簿記では記録の網羅性に欠けることになる。

(2) 個別勘定の自動検証機能

単式簿記においても、個別の勘定科目ごとの増減変動と残高の間における貸借が一致する自動計算機能は存在しているが、勘定科目間を統合した自動検証機能は、単式簿記には存在しておらず、記録の検証可能性及び秩序性に欠けることになる。

現実にも、地方公共団体は統計的技法により貸借対照表を作成しているが、そこで問題点として指摘されているのは、個別に把握されている固定資産の管理が現金・預金の記録と連動性を有していないために生ずる記録の脱漏である。

(3) 財務報告として求められる記録の統一的自動検証機能

財務報告として求められる財務諸表は経済資源を含む広範な事象を対象とし、これらについて統一的な自動検証機能を有する記録システムとして複式簿記の採用は避けられないものである。

(4) その他の複式簿記採用の理由

地方公共団体の会計システムとして複式簿記を採用すべき理由を挙げると以下のとおりである。

複式簿記教育の普及

我が国における簿記教育において、複式簿記教育は浸透しており、教育の機会及びその教育内容においても単式簿記をはるかにしのぐものである。

また、前述したように単式簿記によっている場合、勘定科目間の関係方法は地方公共団体ごとに異なる可能性が高く、教育内容として成熟しにくいという問題が指摘できる。

コンピュータ・システム設計における普遍性

我が国のみならず世界的に、コンピュータを計算機としてではなくシステムとして活用する歴史は会計システムから始まったとされている。これは、システムとしての整備状況が成熟しており、共通的に採用することが可能であったことから個別事業者の開発コストの負担を軽減できたという事情も見逃せない。

(5) 今後の課題

地方公共団体における財務報告は、公的な説明責任を満足するために実施されることが要求されることから、ここにおける財務諸表及びこの関連情報は必ずしも複式簿記によって充足されるものではない可能性が生ずる。

その意味で、会計システムを活用した財務報告用の拡張されたシステムを構築す

る必要性があると考えられる。少なくとも、予算情報との連動性を有する会計記録を形成する場合に、一取引二仕訳の問題が存在し、必ずしも単純な複式簿記方式では情報を十分に提供できない可能性があることを考慮すべきであると考えられる。

以 上