

地方公共団体における財務諸表実態分析

平成14年5月13日
日本公認会計士協会

目 次

1 公表の目的	1
2 公会計改革の動向	2
(1) 公会計に必要な機能	2
(2) スtock概念の導入	3
(3) 発生主義によるコスト概念の導入	3
(4) 簿記・会計的課題	3
(5) 公会計改革の今後	3
(6) 外部監査と第3者ファイリング	4
(7) 発生主義予算と自治体経営改革	4
3 発生主義・複式簿記へのチャレンジ	28
(1) 現金主義によるコスト情報の欠如	28
(2) 単式簿記によるStock情報の欠如	28
(3) 発生主義・複式簿記への試行	29
(4) 発生主義・複式簿記へのチャレンジ	29
4 財務諸表勘定科目論点整理	31
(1) 貸借対照表	31
(2) 行政コスト計算書	56
5 今後の課題	73
(1) 連結財務情報の作成	73
(2) 行政評価と公会計との連携	75

1 公表の目的

地方公共団体の行財政改革を補助する用具として貸借対照表、行政コスト計算書及び資金収支計算書を作成する動きが広まっている。これは、住民に対する説明責任（アカウンタビリティ）を果たすため、また地方財政の悪化による財政再建を実現させるため、過去、現在及び将来の地方公共団体の財政状態やその変動及び経営成績を明らかにし、その方策を策定する必要があるからである。

本来、地方公共団体は、貸借対照表含めた財務諸表をまず住民に公開（ディスクローズ）することによりその説明責任（アカウンタビリティ）を果たすことになる。これは、平成 11 年 5 月、「行政機関の保有する情報の公開に関する法律」が制定され、第 1 条に国民の知る権利に基づく政府の説明責任を規定しており、さらに、第 40 条および 41 条において、行政機関の保有する情報の提供に関する施策の充実や地方公共団体の情報公開についても規定しているところでもある。これらはいずれも、行政機関の保有する情報の提供等を規定したものであるが、国民（住民）の知る権利を全うするには、国民（住民）が必要と考えている情報を創造し、これらを積極的に提供していくことも必要である。この説明責任を全うするため、ディスクロージャーの観点より国民（住民）に積極的に提供していかなければならない情報のうち、重要なものとして財務情報があげられる。これらのディスクローズされる財務情報は、現在、国または地方公共団体で作成されているものだけでなく、ストックやフロー情報も体系的に捉え、併せて提供できる財務情報でなければならない。

ところで、貸借対照表で財政状態を明らかにすることにより、①地方公共団体が所有している経済資源や潜在的に保有している将来のサービス提供能力を把握することができ、②将来返済しなければならない債務の有高やこの償還能力を知ることができる。さらに、行政コスト計算書及び資金収支計算書で各年度の経営成績や財政状態の変動といった財務情報と非財務情報を結合させることにより、③費用対効果の視点をもって行政活動をみることが可能となり、これらを総合して、④公共投資や行政活動の客観的な評価のための情報提供も可能となる。

いくつかの地方公共団体では、独自に、貸借対照表、行政コスト計算書及び資金収支計算書を実際に作成し公表してきたが、平成 12 年 3 月自治省は、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」がバランスシート（貸借対照表）の作成方法を、平成 13 年 3 月総務省より行政コスト計算書と地方公共団体全体のバランスシートの作成方法（以下まとめて総務省方式という）をいずれも報告書として公表した。このことは、地方公共団体が新たな総合的な財政分析の必要性により、現在の年度予算を中心とした歳入歳出決算書のみの公表では十分でないことに気付いた表れであり大きな前進であると評価できよう。この報告書の「はしがき」では、「…当研究会では 2 年度にわたり、検討を進めてきたが、バランスシートや行政コスト計算書が長い地方公共団体の財務に関する歴史の中であまり馴染みのないものであることから、まずはこの新しい手法を、できるだけ多くの地方公共

団体で取り組むことができるようにすることに重きをおいて検討を行った。そのため、細部を捨象したり、推計値を用いたりせざるを得なかった。したがって、この報告書はあくまでも現時点における「試案」というべきものであり、今後、地方公共団体の関係者や学会をはじめ各方面からのご意見をいただきながら、逐次さらなる改善をはかっていくことが必要であると考えている。」としており「道なかば」であることを明らかにしている。

企業会計では、複式簿記の原理により損益計算書と貸借対照表が有機的に結合して、また、キャッシュフロー計算書も作成されるが、地方公共団体においては、歳入歳出決算書は地方公営企業法が適用される公営企業等を除いて単式簿記により作成されているため、歳入歳出決算書と有機的に結合した貸借対照表や行政コスト計算書は作成できない構造となっている。本来は発生主義に基づく複式簿記をまず導入しこれを作成すべきと考えられるが、この方法は将来の課題とし、実務的に次善の方策として現行公会計制度の範囲内の資料によりこれを作成せざるを得ない。この方法を採用するにしても作成方法には種々の考え方があるが、より有用で詳細な情報を提供できる財務諸表の作成が可能な方法を採用すべきである。

これらの公表や考え方を基礎として、

- (1) 地方公共団体における財務報告の体系と内容について、いくつかの地方公共団体が独自に公表した先行事例や総務省方式を検討・研究を行うとともに、
- (2) 財務諸表の勘定科目毎の論点について整理することにより、今後作成されるであろう「地方公共団体会計基準」のたたき台、また一助となること

を期待してこれを公表するものである。

近年の経済不況、住民ニーズの多様化・高度化、少子高齢化による公的負担の増大は、累積的な財政難となって自治体財政を直撃している。現行の地方財政制度のもとでは財源の多くを国に依存しており、自治体独自でできることには限界がある。しかし、自らの行政運営を効率的かつ効果的にする努力を怠り、財政窮状の説明と行政サービスの低下への理解を求めるだけでは住民は納得しない。また、むやみに地方債や補助金、また増税に頼る行政運営には国民が納得しない。このような環境下にあって、公会計改革への期待は大きい。本報告書は、動き出した公会計改革の流れを本格的な大河とするためのきっかけとなることを目指したものである。

2 公会計改革の動向

(1) 公会計に必要な機能

従来の自治体会計は公金の歳入・歳出の正確な管理と必要な資金の確保、財産の保全を目的としたものであった。そのため、これにもっとも適した現金主義会計が採用されてきた。一方、行政活動の中でも独立採算を前提とした運営が求められる事業（病院、水道、

鉄道などの地方公営企業）については、企業会計（発生主義会計）が採用されてきた。しかし、地方自治に求められる「最少の経費で最大の効果（地方自治法）」はなにも地方公営企業に限ったことではない。福祉政策や産業政策など多くの行政活動には地方公営企業のような「売上」はないが、コストは発生するし、行政サービスのもととなる資産は最大限に有効活用していかなければならない。その観点からは、自治体の行政活動全般にストック概念や発生主義によるコスト概念に基づく会計を導入し、行政が最少の経費で最大の効果をあげるための経営を行い、その結果の説明を行う必要があるのである。

(2) スtock概念の導入

このような状況のもと平成12年3月自治省（現総務省）は、地方自治体の財政分析にストック概念を導入する一環としての普通会計の貸借対照表の作成ガイドラインを研究会報告として公表した。更に平成12年10月大蔵省（現財務省）は国の貸借対照表を公表した。公会計にストック概念を持ちこむ動きが本格化してきたと言える。

(3) 発生主義によるコスト概念の導入

これに引き続き、総務省は平成13年3月、発生主義に基づく行政コスト計算書や行政活動全般をカバーする並記貸借対照表の作成ガイドラインを公表した。国に目を向けると、本年4月から段階的にスタートする独立行政法人には、貸借対照表はもとより、機会原価概念まで採り入れた行政コスト計算書の作成が義務付けられている。発生主義によるコスト概念の導入も並行して取り組まれていると言える。

(4) 簿記・会計的課題

企業会計的な公会計制度を確立するためには、すべての経済資源を対象としてその変化を記録し、整理し、財務諸表として表さねばならない。このためには、企業会計で従来から用いられてきた複式簿記の導入が必要であり、キャッシュ・フローを個別に把握するという観点からは更に工夫した簿記制度の確立が必要であろう。

個別論点として顕著なのは、自治体が保有する膨大な固定資産会計である。従来、主に物量で管理されてきた公有財産などの資産の取得原価、取得時期、時価等を一定の基準に従って明らかにしなければならず、その作業は膨大なものになるであろう。公会計改革を踏まえた公有財産台帳の整備は焦眉の課題である。

また、退職給付会計や金融商品会計、減損会計など民間企業が直面している会計の国際的調和についても公会計が無縁ではない。民間企業を対象とした国際会計基準の後を追うように国際公会計基準も急ピッチで整備されてきている。

(5) 公会計改革の今後

今後早急に取り組まなければならない公会計の会計技術的な問題は山積している。しかし、会計技術的な改革だけを行えばよいのではない。公会計を真に機能するものとするた

めには、公会計情報の信頼性をどのように担保して開示していくのか、更に公会計情報をどのように行政経営に活用していくのかという課題への答えが求められている。

(6) 外部監査と第3者ファイリング

企業会計的手法の導入は会計に見積や判断の介在する割合を増すことになる。また、自治体経営の効率性や成果を会計で説明しようとする場合、複雑な会計処理や判断の誤りにより利用者に誤解を与える危険性は現在の公会計によるそれより高くなると考えられる、このことは、決算書の作成者が行った見積や判断が、公平かつ適正であったか、その表示や説明は公正に行われているかについて従来の監査制度に加えて独立第三者の会計監査専門家による監査も必要となろう。数年後には、地方債の自由化も予定されており、地域住民のみならず、マーケットを意識した公会計情報の開示も避けては通れず、公開情報の信頼性を担保するためには、独立第三者の会計監査と、一旦公開された情報の信頼性確保のための第3者による集中保管制度も必要であろう。

(7) 発生主義予算と自治体経営改革

公会計情報を行政経営に活用するためには、事業費のみならず人件費、減価償却費、金利などを含めた発生主義による事業別フルコストの把握と、これにもとづく発生主義予算が有効であろう。発生主義予算は、行政評価システムがもたらす成果業績情報と統合され、行政経営システムへの端緒となるものである。また、PFI手法において用いられるライフサイクルコスト概念の導入は、我が国の公会計における単年度決算の概念を超えるものであるが、行政経営にとって不可欠な考え方のひとつである。

総務省/東京都/神奈川県

	総務省	東京都	神奈川県
I. フレームワーク			
作成目的	財政状況の説明	住民への説明責任、内部管理、行政評価との連携、財政計画予算・決算の意思決定の情報把握	資産や負債は「県有財産表」や「県債要覧」という形で内容を公表しているが、一覧表としては表示していなかったため。
作成要領	決算統計	行政財産・普通財産等公有財産台帳を基本的な情報として作成。インフラ資産は決算統計から、備品・車両は現在未計上。	
体系	貸借対照表、行政コスト計算書）と連結貸借対照表（普通会計、特別会計、公営企業会計	貸借対照表、キャッシュフロー計算書、行政コスト計算書）と連結貸借対照表。	貸借対照表のみ
発生主義の適用	固定資産の減価償却、退職給与引当金	固定資産の減価償却費、不納引き当て、退職給料引当金、未収・未払の計上	退職給与引当金、購入資産未償還金
出納整理期間の取扱い	含める	含める	含めない
3. 報告主体	各自治体	都	
II. 貸借対照表			
（全般）			
貸借対照表の作成方法と範囲、財政資料との連繋	普通会計 決算統計	普通会計 公有財産台帳、決算統計等	普通会計（一般会計と特別会計）

総務省/東京都/神奈川県

	総務省	東京都	神奈川県
取得原価主義か時価主義か	取得原価主義	取得原価主義	有形固定資産の金額は時価主義 行政財産及び普通財産 土地－固定資産税評価額 建物－取得価格に時価の倍率及び 残存価額率を乗じた額 建設仮勘定－工事の継続費に係る 支出率額 公共土木施設（インフラ資産） 土地－主として固定資産税評価額 構築物－主として標準施工単価を 基礎として計算
区分表示（流動性配列法 か固定性配列法か）	固定性配列法	流動性配列法	固定性配列法
（資産）			
資産の貸借対照表能力・ 意義	経営資源の用途を明らかにする	将来にわたる公共サービスの提供 能力、将来の経済的便益を表す。	
資産の評価基準	取得原価主義	取得原価主義	主として時価主義
固定資産の分類表示	有形固定資産 総務費 民生費 衛生費等（目的別分類） ② 投資等	①行政財産 有形固定資産 無形固定資産 ②普通財産 ③道路・橋りょう	固定資産を有形固定資産、無形固 定資産、投資有価証券、出資金、 基金及び貸付金に分類し、有形固 定資産を行政資産、普通財産及び 公共土木施設に分類

総務省/東京都/神奈川県

	総務省	東京都	神奈川県
		④建設仮勘定 ⑤投資等	
有形固定資産の減価償却	公営企業法の耐用年数による定額法	地方公営企業法の耐用年数を参考、定額法、道路等は 15 年（現存 10%）	行っていない
建設仮勘定の計上	なし	計上	計上
無形固定資産の計上	なし	地上権を計上	地上権を計上
その他の固定資産の計上	なし（ただし、計上することを束縛するわけではない）		
県・国等直轄事業への負担金や民間への負担金	なし	有形固定資産に含めない。注記事項。	なし
災害復旧事業債に対応して支出された災害復旧事業費	なし	なし	なし
出資金の計上	出えん金は含めない	出えん金は含まない	出資した財産の価格
リース資産の計上	なし	なし	なし
寄付を受けた資産等	計上しない	計上していない	決算統計より抽出した残高
未収入金の計上	なし	あり	なし
貸付金の評価	原価法	原価法	決算統計より抽出した残高
貸倒引当金の計上	なし	あり。不納欠損率を使用	なし
（負債）			
負債の意義・評価基準	経営資源の調達源泉を明らかにす	過去の取引から生じた現在の債務	

総務省/東京都/神奈川県

	総務省	東京都	神奈川県
	る。	であり、履行するために財務資源の流出をもたらすもの	
地方債の表示	固定資産形成分と減税補てん債には分けない	流動・固定を区分	固定資産全額表示
退職給与引当金の計上	自己都合要支給額基準（個人別、階層別、全体平均）	期末自己都合要支給額を計上	対象職員×平均給与月額×平均在勤年数に基づく自己都合退職金の乗率 これを一般職員、教育職員、警察職員別に計算
債務負担行為	あり	該当なし。保証等は注記	注記として計上、ただし購入資産未償還金は負債として計上
地方交付税措置の対象となる公債の表示	とくになし	なし	なし
公的年金債務の取扱い	注記なし	注記	なし
（正味財産・正味資産・資産負債差額）			
表示方法	正味資産 国庫支出金 都道府県支出金 一般財源	（正味財産の部） 住民・行政責任累積 （うち当年度増減額）	正味財産（資産と負債の差額として）
意義		住民と行政の責任の累積	特に記載なし
国庫支出金等は正味財産	正味財産。	正味財産	区分なし

総務省/東京都/神奈川県

	総務省	東京都	神奈川県
か負債か	取崩は行政コスト計算書の収益に計上される。		
Ⅲ. 損益計算書（行政コスト計算書、正味財産増減計算書等）			
名称	行政コスト計算書	行政コスト計算書	
表示方法と特徴	①行政コスト 形態別分類と目的別分類のマトリックス表 ②収入 使用料・手数料 国庫支出金 一般財源 ③国庫支出金償却額 ④一般財源増減	①現金支出・収入を伴うもの 収入の部 支出の部 ②現金支出・収入を伴わないもの 収入の部 支出の部 ③社会資本整備等活動財源調整	
貸借対照表との結合方法	行政コスト計算書のなかで一般財源と連動	社会資本整備等活動財源調整で結合	
国庫補助金戻入益の計上の意味（資本取引と損益取引の区分）	コスト計算上の内訳として示す	コスト計算上の内訳としては示さない。	
収支差額の意味（世代間負担）	当期の税等の収入に対して、提供した行政サービスに要したコスト	当期のサービスが当期の収入で負担されたのかどうかを示す。	

総務省/東京都/神奈川県

	総務省	東京都	神奈川県
	との差額であり、当期に発生した世代間負担の額となる		
事業別コスト計算への連携・手法（人件費・減価償却費・利子等の配賦）	行政目的別に括っているため、事業別には困難である	事業別バランスシート（貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュフロー計算書）の作成。平成 13 年度から適用範囲の拡大。行政評価との連携を目指す。	
IV. 資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）	作成していない		
名称		キャッシュ・フロー計算書	
表示方法と特徴		4 区分、租税徴収、サービス提供、社会資本金整備等、財務活動	
フリー・キャッシュ・フローの意味		財源との関係は薄い	
資金収支計算書は投資的経費・経常的経費との対応あるか		一応対応	
それぞれの支出区分と財源との対応関係は財政の姿を示しているか		都債の充当先を注記している。	
V. 連結	並記あるいは連結		
範囲	公営事業会計（特別会計、公営企	普通会計、特別会計、公営企業、	

総務省/東京都/神奈川県

	総務省	東京都	神奈川県
	業)	東京都監理団体	
体系	貸借対照表のみ	貸借対照表のみ	
連結修正			
資本・投資の相殺（出そ ん金の取扱い）	地方公共団体のみなので、該当な し	相殺した	
内部取引の相殺（出納整 理期間の取扱い）	一般会計と公営事業会計の間では 行っている。	相殺した	
少数株主持分の意味（自 治体の責任あれば10 0%か）	地方公共団体のみなので、該当な し	少数株主持分を計上しなかった （責任を100%とした）が、平成 12年度より計上予定。	
個別修正（個別会計処理 の相違をどうするか）	地方公営企業法適用の公営企業に ついては、その処理を尊重してい る。ただし、借入資本金は負債に 変更する。	公営企業の借入資本金等を負債に 振り替える等を実施	
セグメント情報の作成は できるか	もともと会計単位別になってい る。	検討中	
一般会計からの税金投入 関係を表示できるか	B Sのみなので、困難である。	検討中	

武蔵野市/新座市/上越市

	武蔵野市	新座市	上越市
I. フレームワーク			
作成目的	住民への説明責任、財政計画・行政評価・予算の意思決定への情報提供	住民への説明責任、議会からの要請	オープンシステム（開かれた市政）、マネジメントシステム（自治体経営の理念に基づく市政）、マーケティングシステム（行政施策の効果や市民ニーズに応える市政）、テクノクラート（行政のプロ、専門家集団による市政）、アカウンタビリティ（説明責任を明確にした市政）の5つの行政理念に基づき、財務・会計面でもバランスシートを作成する
作成要領	決算統計を基本的な情報としているが、固定資産についてはインフラ資産は決算統計から、行政財産・普通財産は公有財産台帳から、備品・車両は備品台帳などの財務資料から作成している。	決算統計から作成している。	
体系	貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書。連結財務諸表は、3様式（普通会計、特別会計、公営企業会計）と連結貸借対照表の	貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書。貸借対照表は自治省方式。	バランスシート、一般行政活動コスト表、資金収支計算書、その他附属資料

武蔵野市/新座市/上越市

	武蔵野市	新座市	上越市
	み（外郭団体を含めたもの）の 2 種類を作成。		
発生主義の適用	固定資産の減価償却、退職給与引当金、税金の未収・未払計上	固定資産の減価償却、退職給与引当金、税金の未収計上	固定資産の減価償却、退職給与引当金、税金の未収・未払の計上、貸倒引当金の個別見積方式
出納整理期間の取扱い	含める	含める	含める
3. 報告主体	市	市	市
II. 貸借対照表			
（全般）			
貸借対照表の作成方法と範囲、財政資料との連繋	普通会計 決算統計、公有財産台帳、備品台帳等	普通会計 決算統計	普通会計 決算統計と公有財産台帳データの併用
取得原価主義か時価主義か	取得原価主義	取得原価主義	取得原価主義
区分表示（流動性配列法か固定性配列法か）	流動性配列法	固定性配列法	固定性配列法
（資産）			
資産の貸借対照表能力・意義	将来にわたる公共サービスの提供能力、将来の経済的便益	将来にわたる公共サービスの提供能力でかつ所有権のあるもの	将来にわたる公共サービスの提供能力、将来の経済的便益を表すもの
資産の評価基準	取得原価主義	取得原価主義	取得原価主義
固定資産の分類表示	①土地	有形固定資産は自治省方式の目的	総務省報告書に基づく款別分類

武蔵野市/新座市/上越市

	武蔵野市	新座市	上越市
	道路橋りょう 行政財産 普通財産 ②建物・構築物 ③備品・車両 ④事業負担金 別途明細で基本計画の目的別分類 を作成	別分類	
有形固定資産の減価償却	見積り耐用年数による定額法 道路等は 30 年（残存 0 %）	公営企業会計に基づく耐用年数に よる定額法 道路等は 15 年（残存 10%）	残存価額ゼロ、見積耐用年数によ る定額法
建設仮勘定の計上	あり	あり（平成 12 年度より計上予定）	計上なし
無形固定資産の計上	なし	なし	計上なし
その他の固定資産の計上			
県・国等直轄事業への負 担金や民間への負担金	あり。有形固定資産に含める。	なし。金額を注記。	資産計上していない
災害復旧事業債に対応し て支出された災害復旧事 業費	なし	なし	資産計上していない
出資金の計上	出えん金も含む	出えん金も含む	出えん金も含む
リース資産の計上	なし	なし	なし

武蔵野市/新座市/上越市

	武蔵野市	新座市	上越市
寄付を受けた資産等	計上していない	計上していない	金額的重要性の高いものについて計上
未収入金の計上	あり	あり	あり
貸付金の評価	原価法	原価法	原価法
貸倒引当金の計上	あり。不納欠損率を利用	なし	不納欠損率の推移から推計した最終的な欠損見込み額を計上。
(負債)			
負債の意義・評価基準	過去の取引から生じた現在の債務であり、履行するために経済資源の流出をもたらすもの	過去の取引から生じた現在の債務	過去の取引から生じた現在の債務であり、履行するために経済資源の流出をもたらすもの
地方債の表示	流動・固定に区分した上で、内訳として固定資産形成分と減税補填債に分けて表示	長短の区分のみ。説明部分で固定資産形成分と減税補てん債を表示	流動・固定に区分
退職給与引当金の計上	定年退職金の割引現在価値	個人別の要支給額を計上。「退職手当組合」の概要を注記。ただし市町村毎の内訳が不明かつ金額が小さいことから、引当金の計算から積立金を控除していない。	期末在職職員に対する退職金要支給額 100%計上
債務負担行為	該当なし。保証等を注記。	負債はなし。保証等を注記。	なし
地方交付税措置の対象となる公債の表示	なし	説明部分でその旨を記載	開示せず
公的年金債務の取扱い	注記した	注記していない	開示せず

武蔵野市/新座市/上越市

	武蔵野市	新座市	上越市
(正味財産・正味資産・ 資産負債差額)			
表示方法	正味財産 国・都負担金 分担金・負担金 積立金 資産形成一般財源	正味資産（自治省方式） 国庫支出金 県支出金 一般財源等	正味資産 国庫支出金 県支出金 一般財源等
意義	資産形成における納税者からの財 源を示す。次世代へ引き継ぐ正味 価値といえる。	世代間負担という観点から説明	資産形成における納税者からの財 源を示す。次世代へ引き継ぐ正味 価値といえる。
国庫支出金等は正味財産 か負債か	正味財産。ただし取崩は行政コス ト計算書の収益に計上される。	正味財産。ただし取崩は行政コス ト計算書の収益に計上されていな いので、正味資産の中で一般財源 に振り替わる。	正味資産
III. 損益計算書（行政コ スト計算書、正味財産増 減計算書等）			
名称	行政コスト計算書・正味財産増減 表	行政コスト計算書・正味財産増減 表	一般行政活動コスト表、(付表：正 味財産増減内訳)
表示方法と特徴	行政コスト計算書 ①収入 現金による収入	行政コスト計算書 ①収入 現金による収入	一般行政活動コスト表 ①収入 ②費用

武蔵野市/新座市/上越市

	武蔵野市	新座市	上越市
	その他の収入 ②支出 当期収支差額 正味財産増減表 ①当期収支差額 ②資産形成収支	その他の収入 ②支出 当期収支差額 正味財産増減表 ①当期収支差額 ②資産形成収支	③差額（正味資産増加寄与額） 正味財産増減内訳 ①期首残高 一般行政活動にかかる寄与額 建設財務活動に係る収入 期末残高
貸借対照表との結合方法	正味財産増減表を作成	正味財産増減表を作成	付表：正味資産増減内訳を作成
国庫補助金戻入益の計上の意味（資本取引と損益取引の区分）	行政コスト計算に計上して、サービスの純コストを示す。その結果、資本取引と損益取引の区分はされない。	計上しない	資本取引
収支差額の意味（世代間負担）	当世代で使わずに次世代へ繰越す価値といえる	当年度のコストが当年度の収入で賄われたか	正味資産の増加寄与額
事業別コスト計算への連携・手法（人件費・減価償却費・利子等の配賦）	検討課題	検討中	検討課題
IV. 資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）			
名称	資金収支計算書	資金収支計算書	資金収支計算書
表示方法と特徴	3区分。行政サービス、資産形成、財務活動。	3区分。行政サービス、資産形成、財務活動。	3区分：行政活動、建設活動、財務活動
フリー・キャッシュ・フ	財源との関係は薄いところがある	トレンド分析には使えそう	明示せず

武蔵野市/新座市/上越市

	武蔵野市	新座市	上越市
ローの意味	が、トレンド分析、他市比較には使えるかもしれない。		
資金収支計算書は投資的経費・経常的経費との対応あるか	行政サービスのフリー・キャッシュ・フローは投資的経費に充てることができる資金に近いといえる。	行政サービスのフリー・キャッシュ・フローは投資的経費に充てることができる資金とはいえるが、市債の充当先とは必ずしも一致しない	一般行政活動資金収支差額＝建設・財務活動への操出金
それぞれの支出区分と財源との対応関係は財政の姿を示しているか	投資的経費の財源は一般財源、国・都支出金、市債であるがその内訳を適切に表現しているとはいえない。	貸付金は財務活動に入れたが、行政活動の一部であると考え、資産形成等へいれるべきか。	3区分で明示している
V. 連結			
範囲	特別会計、公営企業、出資団体、財政援助団体	作成していない。今後の課題。	普通会計、その他の特別会計、公営企業
体系	2種類を作成している。 ①連結貸借対照表、連結行政コスト計算書、連結資金収支計算書(普通会計、特別会計、公営企業を対象) ②連結貸借対照表のみ(普通会計、特別会計、公営企業、出資団体、財政援助団体を対象)		連結バランスシート、連結行政活動計算書、その他附属資料

武蔵野市/新座市/上越市

	武蔵野市	新座市	上越市
連結修正			
①資本・投資の相殺（出 そん金の取扱い）	した		実施
②内部取引の相殺（出納 整理期間の取扱い）	した		実施
③少数株主持分の意味 （自治体の責任あれば1 00%か）	少数株主持分は計上していない。		該当なし
個別修正（個別会計処理 の相違をどうするか）	一部のみした（公営企業の借り入 れ資本金、社会福祉法人の固定負 債積立金の振替等）		普通会計の処理方針に統一（公営 企業の借入資本金、退職給与引当 金）
セグメント情報の作成は できるか	検討中		未検討
一般会計からの税金投入 関係を表示できるか	検討中		取引高消去の明細を作成しており 一般会計からの繰出状況が判明

札幌市/藤沢市/臼杵市

	札幌市	藤沢市	臼杵市
I. フレームワーク			
作成目的	市民に分かりやすく財務情報を提供し、情報の共有化を図り、更には事業評価を支援する	財政状況の把握、財政計画・予算編成への情報提供。住民への説明責任	
作成要領			
①体系	バランスシート、一般行政活動コスト表、資金収支計算書、分析、会計方針、財務諸表の補足説明	貸借対照表、資金収支計算書、経常収支計算書、正味財産増減計算書、その他の補助諸表	貸借対照表、サービス形成勘定計算書
②発生主義の適用	固定資産の減価償却、退職給与引当金、税金の未収・未払の計上、貸倒引当金の個別見積方式	市税収入未済額、未払金、固定資産の減価償却、退職給与引当金	固定資産（有形、無形）繰り延べ資産の減価償却、未収計上、貸し倒れ引当金、退職給与引当金
③出納整理期間の取扱い	含める	含める	含める
3. 報告主体	市（平成10年度初公表時は平成11年12月の市長定例記者会見＋財政局長レクチャーで公表）	市。決算特別委員会に提出、決算広報紙に掲載	
II. 貸借対照表			
（全般）			
貸借対照表の作成方法と範囲、財政資料との連繋	普通会計 決算統計と公有財産台帳データの併用	普通会計、決算統計、公有財産台帳、備品台帳	普通会計、決算統計を基礎
取得原価主義か時価主義か	取得原価主義（但し土地の時価情報を附属情報として開示）	取得原価主義	普通財産の評価は売却可能時価で流動資産分類

札幌市/藤沢市/臼杵市

	札幌市	藤沢市	臼杵市
			行政財産の評価は取得原価
区分表示（流動性配列法か固定性配列法か）	流動性配列法	固定性配列法	流動性配列法
（資産）			
資産の貸借対照表能力・意義	将来にわたる公共サービスの提供能力、将来の経済的便益を表すもの	将来のわたる公共サービスの提供能力、将来の経済的便益を表す	
資産の評価基準	取得原価主義		
固定資産の分類表示	名称：公共資産 生活 道路・街路・橋りょう 住宅 その他の区画整理等 環境衛生 保健福祉 教育文化 産業 防災 コミュニティ	固定資産 ①総務費 ②民生費 ③衛生費 ④労働費 ⑤農林水産業費 ⑥商工費 ⑦土木費 ⑧消防費 ⑨教育費 ⑩その他（うち土地） 別途明細表により左記費目別に主要資産（庁舎、保育所、ごみ処理場、道路、街路、小中学校等）を	目的別分類、ただし付属表で主な建物名称、取得価額、減価償却累計及び年度末償却累計後残額を表示

札幌市/藤沢市/臼杵市

	札幌市	藤沢市	臼杵市
		区分掲記する。	
有形固定資産の減価償却	残存価額ゼロ、見積耐用年数による定額法	財務省令に基づく、税法上の年数を参考としながら目的別費目ごとに耐用年数を設定し、1円まで定額法により償却	インフラ資産耐用年数 20 年残存価額 50% インフラ外資産耐用年数 40 年残存価額 10%いずれも定額法により償却
建設仮勘定の計上	個別抽出で計上	なし（決算統計上では使用開始時期特定が不可能）	なし
無形固定資産の計上	なし	なし	県営事業負担金について目的別分類で計上
その他の固定資産の計上			
①県・国等直轄事業への負担金や民間への負担金	有形固定資産（公共資産）に含めて計上	繰延資産として計上	繰延資産として計上
②災害復旧事業債に対応して支出された災害復旧事業費	有形固定資産（公共資産）に含めて計上	繰延資産として計上	
出資金の計上	出えん金も含む	出えん金も含めて計上	
リース資産の計上	なし	なし	なし
寄付を受けた資産等	計上していない	計上	
未収入金の計上	あり	税その他を計上	あり
貸付金の評価	原価法	原価法	原価法
貸倒引当金の計上	不納欠損率の推移から推計した最	計上していない。不納欠損額を貸	あり

札幌市/藤沢市/臼杵市

	札幌市	藤沢市	臼杵市
	終的な欠損見込み額を計上。	倒損失として認識	
(負債)			
負債の意義・評価基準	過去の取引から生じた現在の債務であり、履行するために経済資源の流出をもたらすもの	過去の取引から生じた現在の債務	
地方債の表示	公共資産形成分(公共資産目的別)とその他(出資債等、減税減収補てん債等)に分けて表示	翌年度償還予定額(流動負債)と左記以外額(固定負債)に区分	長短区分、償還時に地方交付税の補填が見込まれている。市債残高を注記
退職給与引当金の計上	期末在職職員に対する退職金将来支給予想額を一定の利子率で現在価値に割引いて計上	全職員自己都合退職の場合の必要手当て総額	期末時自己都合退職の退職金平均額×期末時職員数×40%
債務負担行為	なし	物件購入債務保証損失補償に係るものを注記	未払い金?
地方交付税措置の対象となる公債の表示	財務諸表の補足説明にて開示	不交付団体につき措置なし	注記
公的年金債務の取扱い	開示せず	なし	なし
(正味財産・正味資産・資産負債差額)			
表示方法	正味財産 公共資産形成財源 一般財源 国・道支出金	自己資本金 剰余金 国・県支出 分担金負担金寄付金	社会資本形成一般財源 国庫県支出金 分担金、負担金、寄付金 積立金

札幌市/藤沢市/臼杵市

	札幌市	藤沢市	臼杵市
	分担金・負担金 (2) その他の正味財産	積立金 繰越金 市税未済額	普通財産増加額 繰越余剰 以上合計を持分として表示
意義	資産形成における納税者からの財源を示す。次世代へ引き継ぐ正味価値といえる。	資産形成における財源内訳を示す。	
国庫支出金等は正味財産か負債か	正味財産	正味財産	持分の一部として計上。形成された社会資本の減価償却に応じてみなし償却
Ⅲ. 損益計算書（行政コスト計算書、正味財産増減計算書等）			
名称	一般行政活動コスト表、(付表：正味財産増減内訳)	正味財産増減表	サービス形成勘定計算書
表示方法と特徴	一般行政活動コスト表 ①一般行政活動の特定財源及び一般財源等 ②一般行政活動コスト ③正味財産の増加に寄与する額 正味財産増減内訳 ①期首残高 一般行政活動に係る寄与額	行政活動による増減 投資活動による増減 財務活動による増減	収入 一般財源と特定財源に区分 建設及び投資に支出した繰出額も含めて計上し、支出で控除 支出 目的別分類を基本として形態別に細分化し表示 収入と支出の差を経常余剰として

札幌市/藤沢市/臼杵市

	札幌市	藤沢市	臼杵市
	建設投資活動に係る国・道支出金等 期末残高		表示
貸借対照表との結合方法	付表：正味財産増減内訳を作成	正味財産増減表を作成	表示していない
国庫補助金戻入益の計上の意味（資本取引と損益取引の区分）	資本取引	行政コスト計算書作成段階で検討	
収支差額の意味（世代間負担）	正味財産の増加寄与額	行政コスト計算書作成段階で検討	
事業別コスト計算への連携・手法（人件費・減価償却費・利子等の配賦）	検討課題	行政コスト計算書作成段階で検討	サービス形成勘定計算書内訳表により目的別分類表をさらに事業別に細分化し形態別分類表示とその財源を対比させている。
IV. 資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）			
名称	資金収支計算書	資本収支計算書、経常収支計算書	作成していない
表示方法と特徴	2区分：一般行政活動、投資・財務活動	2区分	
フリー・キャッシュ・フローの意味	明示せず	十分解析はしていない	
資金収支計算書は投資的経費・経常的経費との対	一般行政活動資金収支差額＝投資・財務活動への操出金	経常収支の余剰（収入・支出）を資本（投資）的支出に充当する。	

札幌市/藤沢市/臼杵市

	札幌市	藤沢市	臼杵市
応あるか			
それぞれの支出区分と財源との対応関係は財政の姿を示しているか	2 区分で明示している	資本的支出を認識し、それに充当された特定財源、前年度からの繰越金及び経常収支余剰が示される。	
V. 連結	平成 1 1 年度から		作成していない
範囲	普通会計、その他の特別会計、公営企業、土地開発公社	一般財源、特別会計、公営企業会計、出資団体（出資比率 50%超）	
体系	連結バランスシート、連結行政活動コスト計算表、分析、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、連結財務諸表の補足説明	貸借対照表	
連結修正			
①資本・投資の相殺（出そん金の取扱い）	実施	連結精算表作成過程で実施	
②内部取引の相殺（出納整理期間の取扱い）	主要なものについて実施	連結精算表作成過程で実施	
③少数株主持分の意味（自治体の責任あれば 100%か）	該当なし	連結精算表作成過程で実施	
個別修正（個別会計処理の相違をどうするか）	普通会計の処理方針に統一（公営企業の借入資本金、退職給与引当	一部実施（公営企業の借入資本金、出納整理期間の取引）	

札幌市/藤沢市/臼杵市

	札幌市	藤沢市	臼杵市
	金)		
セグメント情報の作成は できるか	公共資産、市債、コストについて 目的別セグメント情報開示	検討中	
一般会計からの税金投入 関係を表示できるか	検討中	連結精算表作成過程で実施	

3 発生主義・複式簿記へのチャレンジ

(1) 現金主義によるコスト情報の欠如

コスト情報が欠如してしまう要因の一つにあげられるのが、公会計で採用している「現金主義」である。

地方自治体の決算書は、現金の収支があった時点で取引を記録するが、これを現金主義という。これに対して企業会計では、現金収支に関わらず、取引の事実が発生した時点で収益や費用が計上される「発生主義」を採用している。

決算書の歳出の内訳は「款」「項」「目」「節」と細かく分類され把握されているが、それは支出であり、費用（コスト）ではない。すなわち、「価値の移転」と「価値の創造」活動の区がないため、コストが見えなくなっている。例えば、地方債の償還についてみると、歳入歳出決算事項別明細書では、その元本償還額と利子支払額とが合算され「公債費」という科目として扱われている。しかし、元本の償還額は、借り入れた金額そのものの返済であり単に地方公共団体より借入先への「価値の移転」である、一方利子の支払額は借入元本に対する報酬コスト（費用）であり、貸付側より見ると元本を運用した結果の果実であり「価値の創造」分である。この結果、地方公共団体では元本とコストが区別ができず、費用と効果の関連性が明瞭に見えないという欠点が生じている。数多くの地方自治体が直面している財政状況悪化の原因の一つは、事業遂行に当たって「費用対効果」といった、経済性や効率性の視点に欠けていたことにもあるといえよう。

地方自治体の決算は毎年 3 月末であり年度末までに収入支出で現金決済できなかった取引をも決算に反映させるため 5 月末まで「出納整理期間」を設けている。すなわち、この出納整理期間に収支があった前年度の取引を年度内の取引とみなす処理を行っている。これは「修正現金主義」と呼ばれているが、この処理は、決算後の取引を単に年度内に反映させる効果のみであり、コスト情報を把握するための根本的な解決にはなっていない。

(2) 単式簿記によるストック情報の欠如

現行の地方自治体の会計制度は単式簿記である、これでは、現金収支のみを把握するフロー情報に偏った情報提供が中心となり、貸借対照表の欠如によるストック情報の不在となり、財産の会計的管理が不完全という点にも通じている。土地や建物、機械などといった固定資産や未収入金、貸付金などの流動資産が毎日の会計記録から自動的に作成される企業会計と違って、地方自治体においては、それぞれ個別に台帳を利用して管理している。ただしこの台帳は土地や建物については、その所在地、所有権情報や面積が中心であり、取得価格を計上する必要がない、このことは、たとえ台帳残高が正確に記帳されているとしてもこれを検証する道具（貸借対照表残高）がないため正しいという保証はなく台帳の網羅性に問題が生じている。複式簿記は、一つの取引を貸借二面から記録する「仕訳」というルールにより一元的に管理できるというメリットがあるが、それだけでなく、貸借の

バランスから自己検証機能を備えているところに大きな特徴がある。単式簿記ではストック情報が欠落するだけでなく、記帳の誤りや、不正があっても発見できにくいという欠陥も残している。

(3) 発生主義・複式簿記への試行

① 発生主義の試行

昭和 57 年（1982 年）3 月に日本公認会計士協会近畿会が「地方自治体財務会計制度に関する研究」を報告した。この研究においては、地方行政の受託者としての地方自治体の長が会計責任を果たすためには現行の財政の公開の内容は不十分なものであるとして、その報告の内容の改善を目的として、普通会計における複式簿記の採用を前提として、大阪府枚方市をモデルに、発生主義による普通会計、公営企業会計および、一定の範囲の地方公社等について、連結決算化を試みた。すなわち、出納整理期間の収入支出については、発生主義を採用し、未収金、未払金として資産、負債に計上する処理を行っている。

その後、東京都をはじめ様々な自治体において、バランスシートが作成されているが、その基準日は、3 月 31 日を基準日としつつ、出納整理期間内の入出金を取りこんでる。それは、発生主義ではなく、修正現金主義によるものである。

② 複式簿記の試行

複式簿記は、取引を二面から記録する方式で、フロー情報から誘導されて、ストック情報が作成される。この誘導法の試みとして、(財)社会経済生産性本部が平成 9 年（1997 年）7 月に公表した「決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書」において、「資金運用精算書」を用いて、誘導法による貸借対照表の作成を試行した。

「資金運用精算表」は、前期末の貸借対照表の金額に、「資本収支計算書」およびその明細を補助的に用意する「資本収支計算補助表」から増減情報を転記し加減することにより、期末の貸借対照表残高を作成する表である。すなわち、年間の資本収支金額の加減により貸借対照表を作成する、一応、誘導方式といえるものである。

その後、実施されているバランスシート作成方式は、誘導法によるものではなく、每期、実地調査に基づき作成する棚卸法による方法である。

(4) 発生主義・複式簿記へのチャレンジ

以上のように、現状のバランスシートの作成は、単式簿記による修正現金主義により作成されている。したがって、貸借対照表の作成手法は、複式簿記のもとで、まず収支勘定が作られ、その結果として残高勘定が自動的に得られる誘導法ではない。

自治体会計は、納税者向けの外部報告（財務会計）と自治体経営責任者向けの内部報告（管理会計）という二つの役割をもっている。これからの地方自治体の首長や財務責任者、部門責任者は、このいずれにも精通する必要がある。

ここでは、地方自治体の財務会計を中心に考える。財務会計は、住民に対する説明責任と情報提供の二つの機能をもっている。発生主義会計の運用により、公会計はより総合的な情報を提供し、住民の意思決定に役立つことができる。

例えば、次のようなことが考えられる。

- ① 自治体の財務評価を、一般会計・特別会計・外郭団体を含めた連結ベースで行う。
- ② 自治体の経営評価は、政策評価、行政評価を含んだ業績報告書、財務状況、キャッシュ・フローで行う。
- ③ 施策・事業のサービスのトータル・コストが情報開示される。
- ④ 予算と実績を比較することで予算の執行が法令に厳守しているかどうかを評価する。
- ⑤ 基本計画や予算の意志決定に財務情報を活用する。

さらに次のような詳細な情報を提供することもできる。

- ① 資源を有効に活用しているか
- ② 資産と負債の管理責任を十分に果たしているか
- ③ サービスのコストを賄うためにどのような税金を徴収しているか
- ④ 負債の償還や債務保証の実行をするために、どのような財源を使ったか
- ⑤ 現在提供されているサービスの水準が今後とも持続可能なのかどうか
- ⑥ 正味資産の残高とその変動の要因は何か
- ⑦ 行政サービスについて、サービスの経済性、効率性、達成度をどう評価したか

地方自治体はこのようなより包括的な情報を、よりわかりやすく説明することによって、住民に対しての財務責任を果たしたことになるのである。

この責任を果たすためには、現金主義・単式簿記では限界があり、コスト情報を考慮した発生主義・複式簿記への移行を考慮しなければならない段階に来ていると考える。現在地方公共団体の殆どはコンピューターを利用し現金出納簿や予算差引簿（企業会計では部門別総勘定元帳）等を作成している、これらは、現金取引の相手項目が入力と同時に自動仕訳されていることを意味しており、期首の貸借対照表残高項目を作成し、仕訳科目に多少の工夫、例えば公債費を元本と利子に区分する等を考慮すれば現在作成している歳入歳出決算書と同時に複式簿記による貸借対照表、行政コスト計算書及びキャッシュフロー計算書も作成できると思われる。

現状では地方自治法に基づいた財務書類の作成と二重業務になり不経済となることは否めない、発生主義・複式簿記が活用されるシステム改革を図っていくことが大切であり、このための研究調査を進めることが望まれる。

4 財務諸表勘定科目論点整理

(1) 貸借対照表

① 基本事項

ア 貸借対照表について

(論点)

貸借対照表についてどのような考え方があるのか

(考え方)

代表的な貸借対照表論には、静的貸借対照表論と動的貸借対照表論がある。

静的貸借対照表論の中の一つに貸借対照表の貸方は企業が調達した資金の源泉（原因）を、借方は企業が運用した使途（結果）を表す、すなわち、資本と負債を資金の調達源泉として資産に運用する状態を一定の時点に表示したものとする。これは貸借対照表の資産、負債、資本の合計数値に注目し分析論の見地より経営管理の手段として役立つ考え方でもある。

動的貸借対照表論は、会計の目的を企業の損益計算の面よりとらえ、貸借対照表を収入と支出、収益と費用の発生時期の期間的な差異を調整しとらえたものと考えている。公的会計の目的は、企業のように利潤追求ではないことから損益計算を重視する必要はない、すなわち、収益に対応した費用を計算することではない。しかしながら、地方公共団体は、住民より付託を受け、最少の費用により最大の効果を税金等限られた収入により達成しなければならない義務を負っている、地方公共団体では、損益計算は必要ないが行政に必要な費用（コスト）とこれを賄う収益を測定する必要（費用に対応する収益）があろう。これは、行政コストが効率的に使用されているか等を検証するために民間のコストと比較する場合にも重要である、したがって、動的貸借対照表論は公会計理論の中でも必要であり、動的貸借対照表論の前提となっている複式簿記による損益計算（公会計では行政コスト計算書）と貸借対照表の有機的な結合も基礎的な論理として重要と考えられる。

イ 開始貸借対照表の作成方法について

(論点)

開始貸借対照表を作成するためにはどのような方法があるか

(考え方)

開始貸借対照表の作成方法には、現在、次の四つの方法が考えられる。

- ① 公有財産台帳等の整備による個別資産の認識（取得原価による方法）
- ② 決算統計の積み上げあるいは歳入歳出決算書の積み上げ（取得原価による方法）
（以下「決算統計等の積み上げ」という。）

- ③ 公有財産台帳等の整備による個別資産の認識（時価法）
- ④ 資産内容により取得原価に時価を組み合わせる方法

原則的な作成方法としては、取得原価を基本として、「公有財産台帳等の整備による個別資産の認識（取得原価による方法）」が適当であると考ええる。また、原則的な方法が困難な場合には、代替的な方法として、「決算統計の積み上げあるいは歳入歳出決算書の積み上げ（取得原価による方法）」が考えられる。

実務的には、公有財産台帳等の整備を基本としつつ、道路等の取得原価の入手が困難な資産については決算統計のあるいは歳入歳出決算書・決算書統計等の数値を使って作成することが、有用であると考ええる。

それぞれの作成方法には長所と短所があり、作成目的に応じて考えるべきであろう。

（7）公有財産台帳等の整備による個別資産の認識（取得原価による方法）

＜長所＞

- ① 地方公共団体が公有財産台帳等の取得原価情報を容易に入手できる状況にある場合は、正確な固定資産の明細が作成可能であり、減価償却の明細も作成できる。
- ② 固定資産の現物管理と金額的管理を一元化することができる。これは将来の複式
- ③ 簿記の導入に結びつけることが容易となる。
- ④ 行政評価のためのコスト・データ（減価償却費、維持修繕費等）の提供ができる。
- ⑤ 民間コストとの比較が可能である。

＜短所＞

公有財産台帳等への計上基準（金額基準、資本的支出の計上の有無など）が地方公共団体によって一定ではない。取得日や取得原価の記載など、公有財産台帳等の整備が必要である。

公有財産台帳の整備状況が一定ではない場合、会計上の資産計上の網羅性に欠ける可能性がある。

道路・橋りょう等の資産については、面積等のみの記載で、金額が記載されていない場合が多い。その場合は、決算統計等の数値を利用するなどの代替手段が必要になる。いわゆるインフラ資産（後掲 8 参照）について決算統計を集計している例として東京都、上越市、札幌市、藤沢市、武蔵野市が挙げられる。

- ⑥ 資本的支出や修繕、改修の記録がない可能性がある。
- ⑦ 集計作業に時間がかかる。
- ⑧ 資産とその財源（一般財源によるのか地方債、補助金等により取得したものとの関係）を関連づけるのに時間がかかる。

(イ) 決算統計等の積み上げ（取得原価による方法）

総務省方式はこの方法によっている、この例として新座市、所沢市、北本市、埼玉県があり、総務省方式以外でこの方法によっている例として三重県、宮城県がある。

<長所>

- ① 決算統計はすべての地方公共団体が作成しており、昭和 44 年よりのデータを集計できるので比較的作成しやすい、したがって、各地方公共団体が採用しやすく、将来各団体間での比較を行いやすいという利点がある。
- ② 取得原価の集計には網羅性がある。
- ③ 普通建設事業費を固定資産の取得原価として計算し、そのうち土地取得費のみを土地の取得原価とし、残額を建物等の取得原価とするという分かりやすい計算に基づく。
- ④ 個々の取得資産の積み上げではないが、全体として財政状態の概況を示すことができる。
- ⑤ 生活、環境、福祉、教育、産業、総務等の行政目的別に把握しやすい。
- ⑥ 普通会計の行政コストを把握しやすい。

<短所>

- ① 昭和 43 年以前に取得した固定資産は原則として集計されない。
- ② 普通建設事業費には、新規整備、更新整備、質的改良、大規模修繕が含まれており、また、その区分がされていないため、固定資産の当初建設コスト、資本的支出、修繕費支出を正確に計算することは困難である。
- ③ 普通建設事業費に計上する基準は、公有財産の表示基準とは一致しない。したがって、普通建設事業費の集計は、公有財産台帳の残高と一致しないという問題がある。決算統計から固定資産の内訳を作成することは非常に困難である。
- ④ 普通建設事業費には、国や県等直轄事業への負担金や民間福祉関係の施設等への補助金が含まれている、すなわちこれらも自己所有の固定資産のなかに含まれてしまう。ただし、総務省方式では、固定資産の集計より除外し、別表に記載することで解決を図っている。
- ⑤ 寄付による取得や廃業による除却のデータがない。

(ウ) 公有財産台帳等の整備による個別資産の認識（時価法）

この例として神奈川県が挙げられる、また取得価格を基礎とするが時価を注記している例として札幌市がある。

<長所>

- ① 比較的作成しやすい

土地：固定資産税評価額（土地課税台帳）に土地の面積を乗じた価格

構築物（道路・港湾等）：施設の種別別に、面積に標準施工単価を乗じた価格

建物：取得価格に時価倍率及び残存価額率を乗じた価格、又は、復成価格に

残存価額率を乗じた価格

- ② 売却可能資産の時価評価は意味がある。
- ③ 取得原価のデータを把握しにくい道路等の資産については、償却後再調達価格による評価が可能であれば、それは意味があろう。

<短所>

- ① 道路等の資産について、貸借対照表上、単に時価（再調達価格）で評価することは、それを今建設したらいくらかかるかという意味しかない。
- ② 売却できない資産を時価で評価する意味が不明である。
- ③ 減価償却による行政コストの把握はできない。
- ④ 比較的高い価格で評価されるため、財政状態の悪化を表現できない。
- ⑤ 新規取得価格のままだと、資産減価が判明しないため価値の減少に備える計算や民間コストとの比較ができない。
- ⑥ 時価として償却後再調達価格を使う場合、取得時期のデータが必要となるが、そのデータがない場合がある。

(I) 資産内容により取得原価に時価を組み合わせる方法

貸借対照表の作成目的や資料の整備状況に応じて、取得原価と時価の組み合わせを選択することもできるであろう。例えば、次のような例があろう。

- ① 行政財産は取得原価、普通財産は時価を使う等の組み合わせ。
この例として臼杵市が挙げられる。
- ② 道路等の資産は時価、インフラ外資産は取得原価を使う等の組み合わせ。

ウ 貸借対照表の計上能力について

(論 点)

貸借対照表に記載すべきものはなにか

(考え方)

全経済資源を、貸借対照表に計上すべきである。

経済資源は、財務資源と非財務資源からなる。

財務資源とは、支払手段として用いることができる経営資源をいい、現金預金、市場性の高い有価証券、短期債権などの流動性の高い流動資産、回収が予定されている投資及び貸付金のようなプラスの資金項目と、地方債、未払金、預り金などのマイナスの資金項目が含まれる。

一方、非財務資源とは、財務資源以外の固定資産、前払費用、前受収益、引当金などである。

エ 貸借対照表の評価について

(7) 取得原価主義の考え方（原則的な考え方）

（論 点）

貸借対照表の原則的な評価方法として、取得原価主義の考え方を適用した場合、どのような意義があるか

（考え方）

取得原価主義の考え方は、公会計に次のような意義をもつ。

- ① 固定資産の金銭的な管理と現物管理が一元的にできる。すなわち、公有財産台帳や道路台帳等に取得価格を記入し、現物と常に一致しているか管理を行うことにより、固定資産の存在、不存在や経歴を網羅的に把握できる。
- ② 資産と債務との対応関係を把握できる。取得した資産金額とこれに対応した補助金、地方債や税金等の金額、すなわち、財源の情報が同時に提供される。
- ③ 固定資産にかかるコスト（減価償却、維持補修費、資本利子等）を把握できる。
- ④ 恣意性のない数字である。

取得原価主義の問題点として、建設時期に差異がある場合、固定資産保有に係るコスト比較を時系列的に、行うことが難しい。取得時期によりコストが違うため、例えば新しいものは高く、古いものは安いとなると、単純比較ができない。

ただし、実務上の実行可能性を考え、原則的に取得原価主義が理解がしやすいを考えられる。

(イ) 時価主義の考え方

（論 点）

時価主義の考え方は、公会計においてどのような意義があるか

（考え方）

時価主義は、公的な資産が、更新を繰り返し恒久的にサービス供給能力を維持するという責任を果たすためには、時価（再調達価格）評価が適切であるとする意見に基づいている。

取得原価主義には上記で述べたような問題点もあり、資産の有効活用促進のためには、固定資産の時価評価に基づく減価償却を含めたコストを計算して、再調達を念頭において提供されるサービスを比較する必要があるとの考え方である。

(ウ) 取得原価主義と時価主義について

（論 点）

固定資産の評価は取得原価で行い、時価（再調達価格、正味実現可能価格）は時価情

報として開示するという考え方は妥当か

(考え方)

- ① 貸借対照表を含め財務諸表の意義が、住民に対して正確な行政コスト情報と、資産形成の実態を財源との関係で明らかにものであるということを考えると、取得原価による評価を基本として、必要と考えられる部分情報として、時価を注記する方法が適切であろう。この例として札幌市がある。
- ② 道路等の資産について、貸借対照表上、再調達価格をもって時価評価する場合、実際の維持補修がどのようになされているかを説明しないと、住民に誤解を与える恐れがある。
- ③ 道路等の資産については、取得原価が把握しにくいので、償却後再調達価格（再調達価格より経過年数の減価償却を控除した価格）による時価評価を資産の現在価値として表すことができれば意味があるが、客観的な評価が現実的には困難な面がある。
- ④ 通常、地方公共団体は、売却目的で固定資産を購入しないが、状況の変化から売却することになった資産（普通財産）については、正味実現可能価格により時価評価することは意味があると考えられる。この例として臼杵市がある。

オ 流動性配列法と固定性配列法

(論 点)

貸借対照表は、流動性配列法と固定性配列法のどちらが妥当か

(考え方)

流動性配列法の考え方は、貸借対照表の作成目的の一つが財政状況の把握にあり、資産形成の財源や債務の返済能力をみることにあり、特に流動負債（一年以内に返済もしくは支払を行うべき債務）にたいする支払能力の開示を重要視することにある。国際的にも公会計は流動性配列法が一般的である。なお、異論もあるので併記する。

(7) 流動性配列法

流動性配列法採用の根拠としては、売却可能資産がどのくらいあるかなど、財政状況进行分析する場合は、流動性配列法の方が比較的妥当であるとされている。

また、流動性配列法では、流動負債に対して、その返済原資となる流動資産がどの程度あるのかという短期の債務弁済能力を知ることが容易である。固定資産がどれだけ返済不要の正味財産によってカバーされているかという財務安全性を知ることが容易である。流動性配列法を採用している例として、東京都、三重県、宮城県、札幌市、武蔵野市、臼杵市がある。

(イ) 固定性配列法

固定性配列法採用の根拠としては、公的部門（パブリック・セクター）の貸借対照表は、

大部分が固定資産で占められているので、金額的重要性、財産管理の効率性の観点から妥当とされている。総務省方式（埼玉県、新座市、所沢市）がこの例によっており、総務省方式以外の例として神奈川県や上越市が挙げられる。

② 資産

ア 地方自治法上の「財産」と公会計上の「資産」の相違について

（論 点）

地方自治法上の「財産」と公会計上の「資産」の相違について

（考え方）

地方自治法上の「財産」は、公有財産（行政財産、普通財産）、物品及び債権並びに基金と規定されている。

地方公共団体が作成する「歳入歳出決算書」は、金銭の収支状況がその主たる内容であり、財産の変動については不明である。そこで、「財産に関する調書」を決算の附属資料として作成している。「財産に関する調書」では、財産が

- ① 公有財産（土地及び建物、山林、動産、物権、無体財産、有価証券、出資による権利、不動産の信託の受益権）
- ② 物品
- ③ 債権
- ④ 基金

に分類されている。

ただし、土地及び建物は地積と面積、山林は面積と立木の推定蓄積量、動産は個数、物権（地上権等）は面積、無体財産（特許権等）は件数で表示されている。

有価証券は額面金額、出資による権利や不動産の信託の受益権は金額で表示されている。さらに、行政財産のうち、道路及び橋りょう、河川及び海岸並びに港湾及び漁港については、記載を要しないこととされている。

例えば、歳入と歳出の差額である現金（歳計現金）はこの「財産」には含まれないが、払戻しの権利を有しない寄付（出えん金）は「財産」に含まれる。これは、公共サービスを提供するために必要な財産を、その種類に応じて管理することに重点を置いたためであろう。

一方、公会計という資産は、行政活動を行うための財貨や債権であり、具体的には、現金預金、土地、建物、備品、未収金、貸付金、有価証券、無形固定資産等である。したがって地方自治法上の「財産」概念より公会計上の「資産」概念の方が、一般的には範囲が広いといえよう。

イ 固定資産の分類表示

(論 点)

固定資産の分類表示をどのようにするか

(考え方)

固定資産の分類表示には次のようなものが考えられる

(7) 会計上の分類

- 形態別分類

土地、建物、構築物、車両等。この例として三重県と武蔵野市が挙げられる。

- 目的別分類

生活、環境、福祉、教育、産業、総務等。この例として宮城県と札幌市が挙げられる。

- 総務、民生、衛生、労働、農林水産、商工、土木、消防、教育等

総務省方式として新座市、所沢市、埼玉県があり、その他として上越市、藤沢市、白杵市が挙げられる。

(イ) 地方自治法による分類

公有財産	行政財産	公用財産	庁舎・出張所（「インフラ外資産」）
		公共用財産	学校・図書館（「インフラ外資産」）
			道路・橋りょう等（「インフラ資産」）
	普通財産		土地・建物等

(ウ) 上記（ア）と（イ）の組み合わせ

この例として東京都と神奈川県が挙げられる。

作成目的や作成方法により、分類表示が異なってくることが考えられる。

例えば、公有財産台帳に基づく場合は、地方自治法による分類（行政財産、普通財産）と形態別分類（土地、建物、構築物、車両等）の組み合わせが比較的容易であろう。また、決算統計から作成した場合には、地方自治法による分類（インフラ資産、インフラ外資産）と形態別分類（土地、建物等）あるいは目的別分類（生活、環境、福祉、教育、産業、総務等）の組み合わせが可能であろう。

貸借対照表上の固定資産の表示を単純化したい場合には、別途「附属説明書」を作成し、形態別分類と目的別分類を組み合わせた表を作成するなどの工夫が望まれる。

貸借対照表上で目的別分類を採用する場合、貸借対照表以外の行政コスト計算書や資金収支計算書の支出科目でも目的別分類表示を採用するべきであるという考え方もある。この例として新座市と札幌市が挙げられる。

いずれにしろ、住民が分かりやすい分類を考えることが重要であろう。

ウ 有形固定資産を貸借対照表上の計上、評価方法、減価償却等の会計処理の観点から分類するとどのようなものがあるか

(論 点)

有形固定資産を会計処理の観点から分類するとどのようなものがあるか

(考え方)

有形固定資産を、地方自治法による分類に基づき、会計処理の観点から大きく三つに分けることができる。

- ① 道路、橋りょう、河川、海岸、港湾及び漁港（以下「インフラ資産」という。）
- ② インフラ資産以外の固定資産（庁舎、学校、図書館、公園等。以下「インフラ外資産」という。）
- ③ その他の資産（以下「所有権のない資産形成」という。）

以下の説明は、この分類に基づいて検討していく。

エ 道路、橋りょう、河川、海岸、港湾及び漁港（「インフラ資産」）

(論 点)

インフラ資産とはなにか

(考え方)

道路、河川、上下水道、港湾等の社会経済活動の基盤施設を構成する公共財である。

長期間にわたる効用をもち、かつ、全国的なネットワーク性をもつため、半永久的維持が義務づけられる資産であり、また、政府・地方公共団体により、計画から維持管理まで長期間の適切な管理が必要とされているものである。

インフラ資産の貸借対照表計上の計上、評価方法、作成資料、減価償却についての全体図は下記ようになる。以下個別に検討していく。

<インフラ資産の貸借対照表計上の有無、評価方法、作成資料、減価償却>

	貸借対照表の 計上	評価方法	作成資料	減価償却の 有無
インフラ資産 (道路、橋りょう等)	計上しない (注記する)		決算統計等	
	計上する	時価	公有財産台帳等 (面積×固定資産評価等)	しない(注1)
		取得原価	決算統計等	しない する(注2)
			管理台帳等(原価情報の入手が容易である場合)	しない する

(注 1) 例として神奈川県が挙げられる

(注 2) その他の調査対象自治体全て

オ 資産計上の要否

(論 点)

インフラ資産は資産計上すべきか

(考え方)

原則的には、インフラ資産はサービス提供能力を保持し蓄積させてきたことを表すためにも取得原価で資産計上するべきであろう。ただし、異論もあるのでそれを併記する。

- ④ インフラ資産のような売却不納資産は、社会的な資本として国・地方公共団体によって形成され、維持されているものであり、固定資産のストック性（将来にわたるサービス提供能力又は将来の経済的利益）を認識すれば、それを資産計上し、その維持コストを認識する必要がある。
- ⑤ 地方公共団体の資産は当座資産（貨幣性資産）のみであるという意見がある。インフラ資産のような非貨幣資産は、売却不納であるので、資産計上する必要はないという考えである。この場合、支出金額を注記することになろう。

カ インフラ資産の評価と集計方法

(論 点)

インフラ資産の評価と集計方法はどのようにあるべきか。

(考え方)

インフラ資産は、原則的には取得原価主義で評価するべきであろう。その作成方法は、公有財産台帳等の整備により取得原価に基づき作成するべきであろう。ただし、道路等については取得原価のデータを把握しにくいとため、実務的には、導入時に決算統計の数値あるいは歳入歳出決算書の数値を利用し、その後は公有財産台帳、道路台帳等に取得金額を記入する等工夫を行い集計する方法が有用であると考ええる。また、時価（償却後再調達価格）による評価が可能であれば、それらにより作成することもある意味があるだろう。

キ 庁舎、学校等の固定資産（インフラ外資産）

(論 点)

インフラ外資産とはなにか

(考え方)

行政活動を行うために必要な資産のうち、道路、河川、港湾等のインフラ資産を除いた土地、建物・構築物である。具体的には、庁舎、警察・消防施設、学校、保育園、公営住

宅、公園、図書館、その他の施設である。

なお、これは会計処理の観点からの分類であるので、公表用の分類は別途考慮する必要がある。

<インフラ外資産の貸借対照表計上の有無、評価方法、作成資料、減価償却（全体図）>

	貸借対照表の 計上	評価方法	作成資料	減価償却の 有無
インフラ外資産（庁舎、学校等）	計上する	時価	公有財産台帳等（償却後取得価格×時価倍率等）	する
		取得原価	決算統計等	する
			公有財産台帳等（原価記載ある場合）	する

インフラ外資産の貸借対照表計上の有無、評価方法、作成資料、減価償却についての全体図は上記のようになる。

インフラ外資産については、基本的に貸借対照表に計上することに異論はない。貸借対照表への計上金額は、作成資料の相違により、決算統計等や公有財産台帳等にもとづく取得原価か、あるいは公有財産台帳等に基づく時価かの相違はあるが、いずれも減価償却をした後の価格である。

ク 建設仮勘定

（論 点）

建設仮勘定の計上はどのようにするか

（考え方）

建設仮勘定とは継続事業における未完成分でサービスの提供をすでに受けているおり、支出済みであるが所有権が確定していないか、使用の用に供していないものをいう。減価償却の対象とならないため形態別分類により表示している場合には、他の有形固定資産と区分して分類表示すべきであり、目的別分類により表示している場合には、この部分について減価償却を行わない措置を考えておくべきであろう。建設仮勘定として表示している例は、三重県、東京都、札幌市、上越市である。

ケ 無形固定資産

（論 点）

無形固定資産として計上すべきものはなにか

(考え方)

借地権や地上権等の設定の目的で財貨の支出が行われた場合は無形固定資産として分類表示すべきであろう。無形固定資産を計上している例としては、東京都が挙げられる。

コ その他の固定資産

(論 点)

その他の固定資産として計上すべきものはなにがあるか

(考え方)

その他の固定資産としては次のようなものが考えられる

- ① 県営・国直轄事業負担金等および民間への建設負担金 (次項論点参照)
- ② 退職手当債に対応して支出された職員等への退職金 (次項論点参照)
- ③ 災害復旧事業債に対応して支出された災害復旧事業費 (次項論点参照)

サ その他の資産(「所有権のない資産形成」)

(論 点)

その他の資産に計上される所有権のない資産形成とはどのようなものがあるか

(考え方)

その他の資産に計上される所有権のない資産形成とは、国・県、他の地方公共団体への建設負担金、社会福祉法人等の民間へ支払った建設負担金のように、自己の地方公共団体に所有権はないが、住民がその施設の利用を通じて便益をうけることができるような社会資本整備のための支出がある。

その他の資産(所有権のない資産形成)の貸借対照表計上の有無、評価方法、作成資料、減価償却の全体図は下記ようになる。具体的には、建設負担金の評価について次に検討する。

＜その他の資産(所有権のない資産形成)の貸借対照表計上の有無、評価方法、作成資料、減価償却(全体図)＞

	貸借対照表の 計上	評価方法	作成資料	減価償却の 有無
その他の資産 (建設負担金 等)	計上しない(費 用処理する) (注記する)	時価	(決算統計等)	注1

	計上する	取得原価	決算統計等	早期償却 する
				普通償却 する（注２）

（注１）この例として東京都、埼玉県、宮城県、上越市、新座市、所沢市がある

（注２）この例として武蔵野市、札幌市がある

藤沢市は、繰延資産として計上している

（論 点）

建設負担金の評価方法、減価償却はどうすべきか

（考え方）

原則的には、建設負担金は取得原価で計上し、利用可能期間にわたり減価償却をするべきであろう。なお、いくつかの意見があり、それを併記する。今後も引き続き検討してゆく予定である。

- ① 県営・国営直轄事業負担金等は、地方公共団体に所有権がないので、貸借対照表には計上せず、注記または、別表に記載するという意見がある。〔総務省方式〕
- ② しかし、地方公共団体に所有権はないが、その経済的效果は将来におよぶものであり、住民は便益を受けることができるものであるから、固定資産と同様に、資産計上し減価償却すべきであるという意見があり、資産が将来のサービス提供能力を表すという考え方をもとにすれば計上すべきであろう。その際に、耐用年数は通常の減価償却でもよいし、あるいは、所有権の有無、管理主体の違い等を考慮して、短縮した耐用年数（税法の繰延資産の耐用年数、すなわち固定資産の耐用年数の 70%）を適用することもできよう。貸借対照表の計上科目は、その他の固定資産が考えられる。
- ③ 決算統計から作成する場合、国・県市営の施設ではない民間への補助金（特別養護老人ホーム建設資金等）は、決算統計上、普通建設事業費に含まれており、別途集計はされない。そのため、これらを個別に抽出する必要がある。その後、単年度の行政コストとするか、あるいはその他の固定資産として計上し減価償却を行うことになる。

シ 退職手当

（論 点）

退職手当の資産計上は認められるか

（考え方）

職員の退職手当が多額に発生した年度において、支払額のうち、退職手当債等の地方債

を財源とするものについて、いったん資産として計上し、財源である地方債の償還期限にはわたって償却するという考えもある。しかしながら、会計上は、将来のサービス提供潜在能力とはならないため、資産性は認められず、支出年度のコストとして認識すべきであろう。なお、藤沢市は、繰延資産として計上している。

ス 災害復旧事業費

(論 点)

災害復旧事業費の会計処理はどうあるべきか

(考え方)

災害復旧事業費は、災害復旧のために支出されたものであるが、その内容は「資本的支出」(固定資産)と「収益的支出」(修繕費)の双方が含まれていると考えられる。厳密には支出内容から両者の区分を行い、前者については、有形固定資産(行政財産)として資産計上し、一定期間で減価償却する。また、後者については、支出時の費用として処理するのが原則である。

また、有形固定資産に計上されたものについての減価償却期間は、理論的には復旧対象となった固定資産の耐用年数を基礎とすべきである。そして、この場合復旧対象となった資産を適時除却処理する必要がある。

決算統計により作成する場合、普通建設事業費の積み上げで有形固定資産を計上するため、個別の資産内訳が不明であり、また公有財産台帳の整備の制約から、除却すべき金額が不明な場合には、資産計上した災害復旧事業費を、一定率で短縮した耐用年数を用いて減価償却する方法も簡便法として考えられる。なお、藤沢市は、繰延資産として計上している。

セ 資産の除却、売却

行政コスト計算書、[論点カ](#)参照

ソ 資産の寄付

行政コスト計算書、[論点キ](#)参照

タ 出資金等の範囲

(論 点)

貸借対照表に計上する出資金等の範囲はなにか

(考え方)

貸借対照表に計上する出資金等には、有価証券、出資金などが含まれる。

① 有価証券

有価証券の範囲については、地方自治法第 238 条において、「株券、社債券及び地方債証券並びに国債証券その他これらに準ずる有価証券」として定められている。

② 出資金

出資金の範囲を定めるには、まず出資の概念を明らかにする必要がある。出資とは、一般的には、特定の法人又は組合に対して、事業を営むための資本として、金銭その他の財産、信用又は労務を提供することをいう。

出資のうち、いわゆる第 3 セクター等の株式会社への出資額は、有価証券（株券）に含まれることになる。

また、民法第 34 条の財団法人等への出資額（出えん金）は、公有財産の「出資による権利」に含まれるが、払戻しの権利を有しない資金等の拠出であるため、資産性は認められず支出時の費用として処理する。しかし、出えん金といえども、2 分の 1 以上を出資している法人に対しては、予算の執行に関する調査権等の一定の権利・義務が生じ（4 分の 1 以上の出資法人に対しても監査委員の監査権限が及ぶ）、また、出資先の法人を含めた連結財務諸表を作成する場合には、投資と資本の相殺消去における投資勘定に相当するものである。従って、出えん金は、内部管理上、出資額を管理しておく必要があろう。

地方公営企業への出資額（繰出金）は、地方公共団体内部の会計間における他会計への繰出しであるため、公有財産の「出資による権利」には含まれない。しかしながら、

この繰出金は払戻しの権利を有する出資金と実質的に同一の性格を有するため、公会計上は出資金として資産に計上する。この場合、対象となる地方公営企業について、地方公営企業法の適用の有無は問わないことに留意する。

出資の内容と出資額の計上区分との関係をまとめると次のようになる。

出 資 の 内 容		出資額の計上区分	
		地方自治法上の財産区分	公会計上の区分
株式会社への出資		有価証券（株券）	
株式会社以外の外部への出資	財団法人等への出えん	出資による権利	支出時の費用（注 1）
	その他		出 資 金（注 2）
地方公営企業への繰出し		—	

（注 1）この例として東京都、新座市、所沢市がある

（注 2）この例として札幌市、上越市、武蔵野市がある

チ 出資金等の評価基準

（論 点）

出資金等の評価基準はどうか

(考え方)

(7) 有価証券

有価証券は、原則として、取得原価をもって貸借対照表価額とする。

民間企業では時価の変動により利益を得ることを目的として有価証券を保有する場合があるが、一般的に地方公共団体では短期の資金運用は元本保証のある預金等で行われるため、売買目的の有価証券を保有することはないであろう。従って、ここでは売買目的有価証券に係る評価については取扱わないものとする。

市場価格のある有価証券については、次の事項を有価証券の種類（株式、債券等）ごとに注記することが適当である。

- ① 当年度末における貸借対照表計上額
- ② 当年度末における時価
- ③ 当該貸借対照表計上額と当該時価との差額
- ④ 時価の算定根拠

市場価格のある有価証券について時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当年度の行政コストとして損失処理しなければならない。

市場価格のない株式についても、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は当年度の損失として処理することを検討すべきである。ただし、実質価額が著しく低下したときには、一般には回復可能性はないものと判断されるが、回復可能性が十分な証拠によって裏付けられるのであれば、相当の減額をしないことも認められよう。発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、当該会社の評価額が二分の一程度以下となった場合をいう。

なお、減損処理を行った株式の発行会社を含めて連結決算を行う場合には、当該株式の帳簿価額を取得原価に戻した上で、投資と資本の相殺消去を行うことになる。

(4) 出資金

出資金についても、資金運用ではなく種々の行政目的達成のために長期的に保有されるものであるため、原則として、取得原価をもって貸借対照表価額とする。ただし、出資先の法人に係る財政状態が著しく悪化し、事業の目的を達成することが困難な場合や、投資額の回収可能性が低い場合には、相当の減額をなし、評価差額は当年度の損失として処理することを検討すべきである。

なお、減損処理を行った出資金に係る連結決算手続も、株式の場合と同様である。

(ウ) 基金

(論 点)

貸借対照表に計上する基金とは

(考え方)

基金とは、特定の目的のために設けられる資金又は財産であり、次の二つがある。

① 特定の目的のために財産を維持し、資金を積立てるための基金

例えば、学校建設資金を調達するためや、山林を維持するために設置する基金、財政調整基金、減債基金、災害救助基金など。

② 特定の目的のために定額の資金を運用するための基金（定額運用基金）

例えば、各種貸付基金、土地開発基金、用品調達基金など。

なお、財政調整基金は、年度間の財源の不均衡を調整するために積立てる基金であり、翌年度以降に財源不足が生じた場合には取崩されるものである。従って、資金的に流動性が高いため、流動資産に属するものとする。

ツ 基金の評価基準

(論 点)

基金の評価はどのような基準になるべきか

(考え方)

基金は、その設置目的に応じて確実かつ効率的に運用する必要があるため、一般的には元本保証かつ確定利回りによる金融商品（預金や公債など）で運用されるが、土地開発基金のように、その大半が土地で構成される基金もある。この場合には土地の取得価額と年度末の時価を注記する必要がある。また、各種の貸付基金のように、基金から直接貸付けが行われる場合には、当該貸付額（未返還金）は通常の貸付金と同一といえる。（「貸付金の評価」参照）

従って、基金については、当該基金を構成する資産に応じて、適切な評価基準を適用する必要がある。

テ リース資産

(論 点)

リース資産は計上すべきか

(考え方)

リース取引とは、特定の物件の所有者たる貸手が、当該物件の借手に対し、合意された期間（リース期間）にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は合意された使用料（リース料）を貸手に支払う取引をいい、ファイナンス・リース取引とオペレーティング・リ

ース取引とに分けられる。

① ファイナンス・リース取引

リース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引で、借手が、当該契約に基づき使用する物件（リース物件）からもたらされる経済的利益を実質的に享受でき、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引をいう。

② オペレーティング・リース取引

ファイナンス・リース取引以外のリース取引をいう。

地方公共団体は、「各会計年度における歳出は、その年度の歳入をもって、これに充てなければならない」という会計年度独立の原則が適用され、予算についても単年度予算が採用されている。従って、リース取引について、実質的に長期のリース契約であっても、形式上、単年度契約として取扱っている場合が多い。このような契約をしている場合でも、経済実態上、ファイナンス・リース取引に該当するものは、原則として、通常の売買取引に係る方法に準じた会計処理を行い、リース物件を固定資産に計上するのが適当である。

ファイナンス・リース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が地方公共団体に移転すると認められるもの以外の取引（所有権移転外ファイナンス・リース取引）については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を行うことができる。ただし、この場合には次の事項を注記しなければならない。

- ・ リース物件の取得価額相当額、減価償却累計額相当額及び年度末残高相当額
- ・ 未経過リース料年度末残高相当額
- ・ 当年度の支払リース料、減価償却費相当額及び支払利息相当額
- ・ 減価償却費相当額及び利息相当額の算定方法

なお、現在リース資産を貸借対照表に計上している地方公共団体はない。

ト 貸付金

（論 点）

貸付金の貸借対照表計上区分はどうするか

（考え方）

貸付金に係る流動資産と固定資産とを区分する基準は、会計年度末の翌日から起算して1年以内に弁済期限が到来するものは流動資産に属するものとし、弁済期限が1年を超えて到来するものは、固定資産に属するものとする。

また、破産更生債権その他これらに準ずる貸付金は、固定資産に属するものとする。

ただし、分割返済の定めのある長期の貸付金のうち、弁済期限が1年以内に到来するもので重要性の乏しいものについては、固定資産として表示することができる。

ナ 貸付金の評価

(論 点)

貸付金の評価はどうするか

(考え方)

貸付金等の債権の貸借対照表価額は、債権金額とする、ただし、貸倒れの危険性が生じている場合には次の 28、不納欠損見込引当金（貸倒引当金）を設定する必要がある。

なお、貸付金のうち現実に回収不納となった額は、不納欠損（貸倒損失）として処理する（行政コスト計算書、[論点ケ](#)参照）。

ニ 不納欠損見込引当金（貸倒引当金）

(論 点)

不納欠損見込引当金（貸倒引当金）の計上はどのような基準によるか

(考え方)

不納欠損見込引当金（貸倒引当金）は、未収金や貸付金（収入未済額）などの債権に対する評価勘定として、年度末の債権について将来顕在化する損失のうち、年度末までにその原因が発生しているものについて損失見込額を計上するものである。地方公共団体の未収入金（収入未済）は主に税や手数料等であり、件数も膨大で管理、取り立ての方法も企業のそれとは相異しているため、企業会計と同様の考え方で貸倒引当金を設定するのは無理がある、しかしながら税や手数料等の収入は地方公共団体を運営していく根幹であり、その収受、集金状況や将来の貸倒れ予測は住民にとって重要な関心事であり、情報である、したがって不納欠損見込引当金の計上を行うことが必要であろう。

不納欠損見込引当金の設定方法には、対象となった債権のグルーピングとの対応関係で、個々の債権ごとに見積もる方法（個別引当法）と債権をまとめて過去の不納欠損率（貸倒実績率）により見積もる方法（総括引当法）とがある。いずれの方法を採用するかは、年度末の債権についてその回収可能性を検討した上で判断するが、簡便法として総括引当法のみを採用も認められよう。

なお、不納欠損見込引当金の設定にあたっては、企業会計における貸倒引当金の以下の取扱が参考となるので記載しておく。

(7) 債権の区分

貸倒見積高の算定にあたっては、債務者の財政状態及び経営成績等に応じて、債権を次の三つに区分する。

① 一般債権

経営状態に重大な問題が生じていない債務者に対する債権

② 貸倒懸念債権

経営破綻の状態には至っていないが、債務の弁済に重大な問題が生じているか又は生ずる可能性の高い債務者に対する債権

③ 破産更生債権等

経営破綻又は実質的に経営破綻に陥っている債務者に対する債権。ただし、貸金業においては、銀行等金融機関に準じた債権管理が要求されるため、ある程度厳密な債権区分を行わなければならない。

なお、すべての債務者について、業況の把握及び財務内容に関する情報の入手を行うことは困難であることが多いため、上記の原則的な区分方法に代えて、例えば、債権の計上月（未収金等の場合）または弁済期限（貸付金等の場合）からの経過期間に応じて債権区分を行うなどの簡便な方法も認められる。

（イ）貸倒見積高の算定

債権の貸倒見積高は、その区分に応じて次の方法により算定する。

債権の区分	貸倒見積高の算定方法
一般債権	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貸倒実績率等合理的な基準により貸倒見積高を算定する。
貸倒懸念債権	債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額について債務者の財政状態及び経営成績を考慮して貸倒見積高を算定する。
破産更生債権等	債権額から担保の処分見込額及び保証による回収見込額を減額し、その残額を貸倒見積高とする。

貸倒引当金を計上している例は、東京都、宮城県、武蔵野市、札幌市、上越市、であり東京都、宮城県、武蔵野市は過去の不納欠損率を基礎として、また札幌市、上越市は基礎として不納欠損率と個別引当を組み合わせている。

③ 負債

ア 地方債

（論 点）

地方債の表示はどのように行うべきか

（考え方）

地方債の表示については、次年度の償還予定金額を地方債翌年度償還額として、流動負債に計上し、その他の長期のものは、地方債として固定負債に計上すべきであろう。

イ 退職給付引当金

(論 点)

退職給付引当金の計上はどのような基準によるべきか

(考え方)

将来、退職時に職員に対して支払うべき退職給与制度については地方公共団体により積み立て方法が異なっている、すなわち

- ① 職員退職金組合等に予想退職金相当額を外部拠出し、職員退職時にこの組合等より支払われる場合
- ② 職員が退職した都度、地方公共団体がその年度で負担支出している場合
- ③ 一般の退職給与制度に加えて退職年金制度に加入し、これを外部拠出している場合

原則的に退職給付引当金は、職員の退職給与の支給に充てるため、当年度までの勤務に対応して地方公共団体が負担すべき退職年金債務も含めた退職給付債務（予想退職給付債務）から、外部積立及び年金資産を控除した額を計上すべきである。しかしながら、予想退職給付債務を合理的に計算することが現状では困難である場合が多いため、これに代えて自己都合退職による期末要支給額を基準とすることも認められよう。また退職年金制度にかかる地方公共団体負担分の年金債務を合理的に推計することも困難である場合が多いため一般の退職給与制度による退職給与引当金のみ計上し、退職年金については、これに加入している旨、制度の概要等を注記する方法も認められよう。なお、退職給付引当金については、この制度の概要及び計上基準を注記する必要がある。

地方公共団体が職員退職金組合等に加入している場合、同組合に拠出（前掲①）している場合、制度として各地方公共団体には拠出した額についての所有権はない場合が多く、また各地方公共団体毎の拠出金残高を計算することも困難な場合がほとんどである。この場合は、

- ① 加入団体の職員給料に占める当該団体職員の給料総額の割合により職員退職金組合等の資産を按分した額、
- ② 職員退職金組合等の資産を加入団体職員総数で除した一人当たり保有資産額を算出し、当該団体職員数を乗じた額、

いずれかを、要積立退職給付引当額より控除した残高を退職給付引当金として計上し、かつこれらの概要を注記すべきであろう。退職給付引当金について、期末自己都合要支給額を基礎として計算している地方公共団体は、東京都、宮城県、藤沢市、上越市、新座市であり、退職金将来支給予想額を利子率で現在価値に割引いて計算している地方公共団体は、札幌市、武蔵野市である。

なお、退職給付引当金の会計処理及び仕訳については、行政コスト計算書論点 参照。

ウ 地方交付税措置分の地方債

(論 点)

地方交付税措置分の地方債についての会計処理はどのように行うべきか

(考え方)

地方交付税措置分の地方債とは、地方債発行時に、国が地方交付税の算定に、その元利返済額の一定割合を補填することが条件となっている地方債をいう。

補填額について将来にわたり補填される見込み額の概算は計算できるものの、その部分が単独で支給されるのではなく、他の地方交付税の算定基礎に加味されるという性格のものである。すなわち、将来の地方交付税で還元されるという性格のものである。

補填額についての会計処理として、地方債から控除する方法、あるいはその地方債からの補填額を未収入金として資産計上する方法もあるが、入金した会計年度で処理することが、保守的な会計処理と考えられる。

エ 債務負担行為

(論 点)

債務負担行為は、負債として認識すべきか否か。また認識するとすればその判断基準はどうあるべきか

(考え方)

債務負担行為は、「土地等の購入、工事請負契約及び物品購入契約等」と、「損失補償及び保証契約」に分けられる。

土地等の購入の契約及び工事請負契約及び物品購入契約等については、契約しただけでは負債として認識せず、当該契約に基づく財や役務の提供を受けているものについてのみ、負債として認識することになる。

一方、財や役務の提供を受けていない契約についても、翌期の資金負担が明らかであるものについては、注記として契約額を開示することが必要である。

「損失補償及び保証契約」については、補償や保証の発生の可能性が高い場合には、損失見込額を引当金を設定し、損失見込み額が確定している場合には未払金として計上することが必要であろう。

オ 制度繰越

(論 点)

継続費の通次繰越、繰越明許費、及び事故繰越は、未払金等として負債計上し、これに対応する未収入特定財源を未収計上すべきか

(考え方)

歳出予算のうち、当該年度内に執行しきれなかったり、事業執行過程の事故・遅延等により執行未了部分が発生したりすることがある。地方自治法は一定の条件において、当該年度の歳出予算の一部を翌年度に繰越し、翌年度予算として使用することを認めており、これを一般に制度繰越という。制度繰越として認められているのは、以下の３種類である。

- ① 継続費通次繰越（継続費の毎会計年度の年割額に係る歳出予算のうち、その年度内に支出を終わらなかった場合、これを当該継続費の継続年度の終わりまで通次繰越して使用するもの）
- ② 明許繰越（年度内に執行が終わらない見込みのものについて、あらかじめ繰越明許費として予算で定めておき、このうち年度内に実際に実行できなかった経費を翌年度に繰り越すもの）
- ③ 事故繰越（年度内に支出負担行為を行ったものの避けがたい事故のため年度内に支出を終わらなかった場合、これを翌年度へ繰越して使用するもの）

上記のうち、会計上負債として認識すべきものは、予算上の制度繰越しの観点とは別に、財や役務の提供を受け、その支払い義務が発生したものに限られる、財や役務の提供を受けていない場合であっても、翌期以降の資金負担が明らかであるような場合、その事実を注記として記載することが必要であろう。なお未収入特定財源（制度繰越しを行う場合の当該経費に充当する必要な財源で翌年度に収入されることが確定している特定財源）も同時に開示することが必要であろう。

カ 長期延払いによる資産購入

（論 点）

長期延払いによる資産購入は、会計上どのように判断すべきか

（考え方）

「会計年度独立の原則」により経理される地方公共団体において、形式的には、長期延払契約による資産購入取引は通常あり得ない。しかし、法的な形式側面より、実質的側面を重視した場合、経済実態上、長期延払いによる資産購入と判断されるものについては、購入資産を資産として計上し、同時に延払いの金額を長期未払金として負債として計上することが考えられる。

「会計年度独立の原則」を厳密に考えた場合、現行制度として、無理があるとすれば、長期延払による資産購入額の金額、及び未払金額等について、注記として開示することも考えられる。

キ 繰上充用

（論 点）

繰上充用が発生した場合の会計処理はどうあるべきか

（考え方）

繰上充用とは、地方公共団体が不測の事態により会計年度経過後に至って歳入が歳出に不足し、形式収支が赤字となることとなった場合に、決算処理上翌年度の歳入を繰り上げて歳入不足に充てることをいう。

出納閉鎖期間に収入のあった翌年度歳入は、会計年度の決算においては、本来は次期の会計年度の歳入である。

この歳入を繰上充用し、当期の支払いに当てた場合は、一時的な資金の借入の発生とみなして、短期借入金として流動負債に計上する必要がある。

④ 正味財産

ア 正味財産の考え方

(論 点)

資産と負債の差額である正味財産は何を意味するか

(考え方)

企業会計では、正味財産とは、資産総額から負債総額を差し引いた残高であり純資産ともいう。

企業会計においては、株主に対する配当利益を算出するため、元本と果実を明確に区分し、資本は、資本金の属するもの手剰余金に属するものとの区分しなければならないとされている。

これに対して公会計においては、自治体そのものが構成員の幸福な生活を営むための協力組織として生まれてきたものであり、自治体がその目的に合致したように働き、住民が幸福に暮せるように組織が経営されることが必要である、この自治体組織の活動目的は、民間企業と異なり利益追求ではないことから、正味財産の概念自体も企業会計の資本概念とは全く異なることになる、このため一部には正味財産について、資産と負債の差額概念に過ぎず、意味をもたないという意見もある。

しかし、資産、負債を把握し、その差額としての正味財産についても、財務内容の健全性、安全性を検討する場合には、この正味財産の内容を理解する必要がある。

各種の公的部内の正味財産（資本）の考え方は次の通りである。

(7) 地方公営企業法の資本の考え方

自治体が経営主体となっている地方公営企業では「資本は資本金及び剰余金に、資本金は自己資本金及び借入資本金に、剰余金は資本剰余金及び利益剰余金に区分する」（施行令第15条、第22条）と定められている。

ここに自己資本は、固有資本金、繰入資本金及び組入資本金が含まれ、企業開始当初一般会計等から元入れした固有資本金を中心に構成されている。

地方公営企業は、独立の法人格を有していないが、その活動の経済的実態は独立の法人格を有する企業と変わりない。しかし企業債（自治体が、地方公営企業の建設・改良に要する資金に充てるために起こす地方債）は資本に準ずるものとして借入資本金としている。この借入資本金は、資本と負債概念との混同があるとの批判が強く、企業会計的には負債

とすべきである。この点を除き資本の考え方に企業会計との差はない。

(イ) 公益法人会計基準の考え方

財団法人、社団法人などの公益法人は正味財産について次のように規定している（会計基準の第6貸借対照表4）。

- ① 正味財産の部には、基本金及び当期正味財産増加額（減少額）を内書として記載するものとする。
- ② 基本金は、当該法人が基本財産を定めた資産の合計額をいう。ここでは、基本金について、払込資本金を正味財産とする立場をとらないで、基本金をそれによって維持すべき基本財産に対応して認識しようとしている。

(ウ) 公的部門の正味財産の考え方

バランスシート作成の目的は、行政活動に伴う資金の調達と運用の実態を示すべきであるとする意見がある。資産は資金が投下されている対象であり、また資金の調達源泉は返済を必要とする部分（負債）と返済不要部分（正味財産）に区分される。

また、公的部門の場合、公的サービス提供のために取得された資産がどのような資本により維持、保全しているかという観点が問題になる、すなわち、正味財産を資金運用されている資産との関係で対応させることが必要だと考えられる。

イ 正味財産（内訳明細）の表示

（論 点）

正味財産を資金運用されている資産との対応で表示する場合その内訳はどのようにすべきか

（考え方）

正味財産を資金運用されている資産等との関係で考える場合、正味財産の内訳明細は、その資金源泉別に区分表示される必要がある、すなわち、固定資産等の取得が自主財源によるか、国、県補助金、その他寄付金等によるか、または負債である地方債によるか 区分する必要がある。

ところで、決算統計の積上げ方法で作成する場合（1、開始貸借対照表の作成方法参照）決算統計にはこれらの資金源泉の記載があるため比較的容易に正味財産及び債務（地方債）の内訳表示が可能となる、しかしながら、公有財産台帳等の整備による個別資産の認識を行う場合、運用側の個別資産毎で資金源泉を把握することは困難である場合も予想される、但し資金源泉側、すなわち、地方債発行記録や過去の決算統計等で財源内訳が推計可能である場合も考えられる。

この考え方による貸借対照表の「正味財産の部」は、次の科目で掲載されることになる。

- ① 国・県支出金
- ② 分担・負担金、寄付金
- ③ 一般財源等
- ④ その他の正味財産

①の国・県支出金は、固定資産の取得にあたって受け入れた国及び県からの資金を表しており対応する固定資産の減価償却相当額はその他の正味財産に振り替えられている、すなわち該当固定資産の未償却残高相当額であり、耐用年数が完了した場合は備忘価額を除いて、その他正味財産に含まれることになる。

②の分担・負担金、寄付金は国・県以外から受け入れた資金である、①と同様に該当固定資産の未償却残高相当額となっている。①及び②は、国や県、他の市町村等から拠出されたものという考えで正味財産の部に記載している。

③の一般財源等は、地方公共団体が独自に収入した地方税、手数料等による資金であり①②と同様当該固定資産の未償却残高相当額となっている。

④その他の正味財産は、資産から負債を差し引いた正味財産のうち上記国・県支出金等を除いた金額である。企業会計の場合には、剰余金が過年度の利益の蓄積額と一致するが、自治体は損益計算書を作成していないため、資産合計が負債及び正味財産の合計に一致するよう差額として記載されることになる。

住民が理解しやすい貸借対照表の作成を考慮すると、資産がどのような財源で取得されたのかを明らかにすることは情報開示上大きな意義があると考えられる。

貸借対照表を作成している地方公共団体の先行事例では正味財産の内訳を前記に加えてさらに資産側に計上された基金や市税等収入未済額に対応させ、これと同額を積立金や市税等収入未済額として、その他の正味財産とは別に表示している例も見受けられる。

総務省方式では、正味資産の名称で①の国・県支出金を別々に表示し、②、③及び④をまとめて一般財源等として、三区分別表示としている。

(2) 行政コスト計算書

ア 行政コスト計算書の必要性

(論点)

行政コスト計算書の必要性は何か。

(考え方)

行政コスト計算書は、発生主義の考え方を取り入れ、現行の現金主義による官庁会計におけるコスト情報の欠如に対応するとともに、行政活動の経済性や効率性を判断するための重要な情報を提供するものである。

行政コスト計算書は、その年度に提供されたサービス（資産形成にならないもの）が、どのような収入で賄われたかを表し、その年度におけるサービスの受益と負担の関係を示すものである。収入に占める地方税や使用料等の割合が高く、国庫支出金の割合が低いほど、住民による受益者負担率が高いことを意味している。

収支差額がプラスなら自治体の正味財産が増加し、マイナスなら自治体の正味財産が減少する。自治体の経営責任者は、サービス収支を均衡ないしプラスにして、正味財産を維持することで、持続的なサービス提供に責任をもつものである。

収支差額は重要な財政規律の指標のひとつである。

イ 名称

（論点）

名称はどのようなものがあるのか。

（考え方）

よく使われている名称は以下のとおりである。

- ① 行政コスト計算書
- ② 損益計算書
- ③ 海外の事例では、Financial Performance（財務業績報告書）

先行した自治体で行政コスト計算書を使ったところが多かった。

総務省は、行政コスト計算書を使っている。

公会計原則（試案）では、財務業績報告書を使っている。これとは別に、施策別コスト明細を行政コスト計算書と呼んでいるので注意が必要である。

独立行政法人や政府特別会計では、似ているが異なる名称を使っているため、公的部門の中で整理する必要がある。

ウ 収入の意義

（論点）

収入の定義は何か。

（考え方）

収入とは、次の定義と認識基準を満たすものである。

- ① 定義

収入は歳入と利得の両方を含む。歳入は、通常の活動にしたがって発生するものであり、直接税、間接税等様々な名称で呼ばれるものである。利得は、歳入以外の項目で、経済的利益を増加するものである。公益部門は、歳入と利得の両方を含めて、歳入と呼んでいるところが多い。

- ② 認識

将来の経済的利益が流入する可能性が高く、金額を合理的に見積もることができること。
東京都の各収入項目の内容及び計上基準を示すと次のとおりである。

区 分	内 容 及 び 計 上 基 準
地方税	地方税法に規定する普通税、旧法による税、目的税について当該年度に収入した額を計上する。ただし、地方消費税については、都道府県間での清算後の額を計上する。
地方譲与税	地方道路譲与税、特別とん譲与税、石油ガス譲与税及び航空機燃料譲与税について当該年度に収入した額を計上する。
地方特例交付金	11年度から、恒久的な減税に伴う地方税の減収の一部を補てんするため、地方税の代替的性格を有する財源として交付されており、当該年度に交付された額を計上する。
交通安全対策特別交付金	地方公共団体の道路交通安全施設の設置及び補修を促進するため、国庫に納付された反則金に係る収入額が交付されるものであり、当該年度に交付された額を計上する。
分担金・負担金・寄附金	当該年度に収入した額を計上し、繰越事業分を含む。
使用料・手数料	当該年度に収入した額を計上する。
国庫支出金	当該年度の支出に対する収入のあった額を計上し、繰越事業分を含む。
国有提供施設等所在市町村助成交付金	国有提供施設が所在する市町村に対して固定資産税の見返として交付されるものであり、当該年度に交付された額を計上する。
財産収入	地方公共団体が所有する財産に係る貸付け、私権の設定、出資、交換又は売払いによって生ずる収入であり、当該年度に収入した額を計上する。
繰入金	普通会計外の会計及び基金から当該年度に繰り入れた額を計上し、繰越事業分を含む。
諸収入	当該年度に収入した額を計上し、繰越事業分を含む。

エ 費用の意義

(論点)

費用の定義は何か。

(考え方)

費用とは、次の定義と認識基準を満たすものである。

① 定義

費用は、その会計期間において資産の流出や減少あるいは負債の増加を通して経済的利益が減少することであり、その結果正味財産の減少をもたらすもの。

② 認識

資産の減少あるいは負債の増加を通じて将来の経済的価値の減少が生じるとき、金額を合理的に測定できること。特定の収入と対応した費用も含む。

オ 行政コスト計算書の様式

(論点)

行政コスト計算書の様式はどのようなものがあるか。

(考え方)

海外の事例と日本の事例をみていく。

① 海外の事例

発生主義会計を採用している海外の事例から見てみると、大きく分けると次の二つのタイプがある。

i) 「業績報告書（収入－支出＝収支差額）」及び「正味財産増減表」の組合せ

ii) 「収入報告書（支出－収入＝収支差額）」

i) 「業績報告書（収入－支出＝収支差額）」及び「正味財産増減表」の組合せ

企業会計の損益計算書と純資産増減表と同じ考えに基づく。

財務業績報告書の収支差額と貸借対照表の正味財産（剰余金）の増減を連関させるために、業績報告書（収入－支出＝収支差額）と正味財産増減表を組み合わせた様式をとっている。パフォーマンス（サービス提供の成果）の収支と純資産増減項目を分けて表示する。

<例> ニュージーランド政府

財務業績報告書 Statement of Financial Performance

(1999年6月30日終了年度)

予 測			決算	決算
予算 1998 年 \$m	決 算 見 込 1999 年 \$m		1999 年 6 月 30 日 \$m	1998 年 6 月 30 日 \$m
36,257	36,462	収入	36,357	35,581
(省略)	(省略)	税収	(省略)	(省略)
		手数料		
		受取利息		

35,832	35,256	支出（機能別分類）	35,825	34,211
（省略）	（省略）	社会保障・福祉	（省略）	（省略）
		健康		
		教育		
		交通		
		その他		
		支払利息		
425	1,206	収入・支出差額	532	1,370
880	958	剰余金等	1,245	1,164
1,305	2,164	当期収支差額	1,777	2,534

正味財産増減表 Statement of Movement in Equity

10,415	9,921	純資産期首残高	9,921	7,470
1,305	2,434	収入・支出収支	2,243	2,451
1,305	2,164	当期収支差額	1,777	2,534
-	270	再評価	466	(83)
-	(6,899)	災害復旧等	(6,142)	-
11,720	5,456	純資産期末残高	6,022	9,921

（資料：決算書より一部変更して作成した。内訳科目の科目数や金額は一部省略した。）

（注）ニュージーランドは、アジア太平洋地域に位置し、面積は 27 万 500 平方キロで、日本の約 4 分の 3。人口は 380 万人（1999 年国勢調査）。国内総生産（GDP）は 996 億 8,000 万ニュージーランド・ドル（1999 年 6 月 30 日）。一人当たり国民所得は 13,487 米ドル（1999 年）。1989 年より発生主義会計を導入している。

ii) 「収入報告書（支出－収入＝収支差額）」

行政サービスを「コスト」ととらえて、サービスの総コストから手数料等の直接対価を差し引いた純コストを計算する。行政コストを賄うために地域住民・企業等から税金を集めているという考えに基づく。

<例> 英国ウエスト・サセックス・カウンティ・カウンシル

収入報告書 Consolidated Revenue Account (1998 年 3 月 31 日終了年度)

純コスト	サービスコスト	総コスト	手数料収入	特別収入	純コスト
------	---------	------	-------	------	------

1996 - 1997		1997 - 1998			1997 - 1998
千ポンド		千ポンド	千ポンド	千ポンド	千ポンド
(省略)	(目的別分類)	(省略)	(省略)	(省略)	(省略)
	教育				
	消防・警察				
	ハイウェイ・交通				
	社会サービス				
471,752	純サービス・コスト	611,866	111,270	13,849	486,747
(省略)	財務コスト	(省略)	(省略)	(省略)	(省略)
	支払利息				
	受取利息				
-51,891	純財務コスト	-52,503	1,927	0	-54,430
419,861	純業務コスト	559,363	113,197	13,849	432,317
122	積立金からの移転	1,041	0	0	1,041
419,983	税金により賄われるべき金額	560,404	113,197	13,849	433,358
(省略)	調達された財源	(省略)	(省略)	(省略)	(省略)
	州税				
	その他税金				
-420,447	合計	0	432,919	0	-432,919
-464	当期収支差額	560,404	546,116	13,849	439

(資料：決算書より一部変更して作成した。内訳科目の科目数や金額は一部省略した。)

(注) ウェスト・サセックスは、日本の県に相当する広域的な自治体である。人口は 134 万人。まじめに働く労働者が豊かな自然とロンドンから近い利便性を求めて住んでいる。県の主な仕事は、教育、社会サービス（高齢者、障害者のケア）、図書館、ハイウェイ・運輸、環境、ゴミ、経済、消防・防災などのほか、地域の戦略計画を担っている。英国の地方自治体は、1994 年より発生主義を導入している。政府は 2000 年から導入された。

② 日本の事例

わが国における事例では、行政コスト計算書の収支差額と貸借対照表の正味財産の増減を連関させるか、させないかで二つのタイプに分かれる。さらに連関させる場合には、次の二つの様式がある。

- i) 行政コスト計算書と貸借対照表を連関させない
- ii) 行政コスト計算書と貸借対照表を連関させる

- ア 行政コスト計算書と正味財産増減明細表の組合せ
- イ 行政コスト計算書のなかに調整項目を入れている

行政コスト計算書（初めの頃は損益計算書という名称だった）の初期段階は、i）行政コスト計算書と貸借対照表を連関させないものだったが（宮城県）、現在は、ii）行政コスト計算書と貸借対照表を連関させるが多くなり、その中で、ア 行政コスト計算書と正味財産増減明細表の組合せは武蔵野市、札幌市などで、イ 行政コスト計算書のなかに調整項目を入れている東京都の事例がある。

総務省の様式は、「費用－収入＝収支差額」というように、サービスの総コスト及び純コストを計算し、税収を控除する形になっている。収支差額は、正味資産総額ではなく、正味資産の中の一般財源と一致させている。

カ 収入・支出の区分表示

（論点）

収入・支出の区分表示はどのようなものがあるか。

（考え方）

収入の区分表示や支出の区分表示については、自治体の自主性に任されているが、支出については、本表と付属明細書において形態別分類と目的別分類を作成し、両方を開示している事例が多い。

総務省は、マトリックス様式を採用している。

キ 収支差額

（論点）

収支差額の意味は何か。

（考え方）

収支差額の意味としては、基本的には当年度に提供されたサービスのコストが当年度の税収で賄われたかどうかを表している。また、それは資産形成や債務償還の原資となっており、正味財産の増減に影響を与えている。自治体の成熟度（下水道や主要な施設などの基盤整備が済んだのか、まだこれからなのか）や環境（都市か農村か）によって、その水準は一律的にはいえないだろうが、重要な財政規律の情報のひとつである。

収支差額がプラスなら自治体の正味財産が増加し、マイナスなら自治体の正味財産が減少する。自治体の経営責任者は、サービス収支を均衡ないしプラスにして、正味財産を維持することで、持続的なサービス提供に責任をもつものである。

企業は利益目的であるが、自治体はそうではないので、収支差額が多ければいいというものでもない。もしも、将来的な費用もすべて引き当てて、なおかつ大幅な黒字を計上するようなことがあれば、納税者に過度の負担をしいていることになる。

財政規律からは、中長期的には収支差額の黒字を維持することが必要であるといえる。

② 現金支出以外の支出

ア 国庫支出金戻入益の計上

(論点)

地方自治体は、資産形成にあたり国庫支出金（県支出金）を受け入れることが多いが、その受け入れ分は、正味資産に計上されている。当該資産の減価償却に伴い、その分はコストとして行政コスト計算書に計上されていくが、それに対応する国庫支出金の取り崩しをどのように計上するべきか。

(考え方)

ふたつの事例がある。

① 収入として計上する（総コスト、純コストを示す）

これは、総コストとして減価償却費を計上した上で、国庫支出金（県支出金）取り崩し益を計上することにより、住民にとってのサービスの純コストを計算しようとするものである。しかし、企業会計における資本と損益の区分はなされないという問題点がある。

武蔵野市、札幌市など。

総務省方式では、収入として計上する。

② 収入として計上しない（総コストのみ示し、貸借対照表の正味資産の中での変動とする）

総コストとして減価償却費を計上するが、国庫支出金（県支出金）取り崩し益は計上せずに、正味資産の中での変動として取り扱うものである。簡単であるが、住民の負担額が不明になり、受益と負担に関係があいまいになるという問題点がある。

東京都（正味資産の内訳を作成していないため、計算をしていない）など

イ インフラ資産の減耗（減価償却と経済価値の減少）

(論点)

インフラ資産に減耗（減価償却と経済価値の減少）はあるか。

(考え方)

インフラ資産については、取得原価で資産計上し、行政コストとして減価償却をするべきであろう。ただし、いくつかの意見があり、それらを併記する。今後も引き続き検討し

てゆく予定である。

- ① 道路や港湾等のインフラ資産は、維持・補修によってその資産が無限の耐用年数をもつことが保証されるという仮定に基づき、固定資産の減耗の計算は不必要であるという意見がある。すなわち、インフラ資産は常に良好で安全な状態に維持されているものであるという考えから、維持修繕費が行政コストに計上されている場合には、当初建設コストの減価償却は必要ではないとする意見である。
- ② インフラ資産は、適切な補修・維持によって耐用年数が延びるにしても、その耐用年数は有限であり、その資産命数に限りがあるとすれば、固定資産の減耗を計上すべきであるという意見がある。すなわち、インフラ資産も時間の経過とともに減価しているので、当初建設コストの減価償却も必要である。資産の維持・サービス提供能力の確保・運用成果を評価するためには、コスト情報が必要であり、その提供のために、行政コストとして減価償却すべきである。すべての資産が平均的に維持補修され、50%の価値は維持されていると考えれば、50%までの償却が妥当であろう。しかし、仮に30%の価値しか維持されていないとすれば、70%までの償却が必要となるだろう。ただし、その見積もりは困難であることが多い。白杵市では、インフラ資産について50%を残存価格とし、残りの50%を減価償却している。
- ③ インフラ資産のような複雑、多岐な要素からなる資産については、一般的な減価償却では、正確な費用配分が出来ないかもしれない。インフラ資産の減価償却は、使用期間におけるサービス提供能力の減少を反映したものでなければならない。例えば、減価償却費と維持補修引当金を組み合わせた方法が考えられる。
- ④ 決算統計によりインフラ資産を作成した場合、普通建設事業費には、インフラ資産の新規整備のみではなく、更新整備、質的改良、大規模修繕が含まれており、また、その区分がされていないため、そのまま加算していくと修繕費も資産化されることになり、資産が過大に累積されてゆくことになる。したがって、当初建設コストの算定には、別途の作業で維持補修的経費を普通建設事業費から除外し、当初取得原価のみが資産に計上されるように調整する必要であろう。

ウ 固定資産の減価償却と残存価格

(論 点)

固定資産の減価償却は何年で行うべきか、残存価格はどのようにきめるか

(考え方)

原則的には、使用可能期間を見積もって行うべきである。ただし、地方公営企業法施行規則別表第二号有形固定資産の耐用年数もしくは税法の耐用年数や残存価格を基本に算定することも認められよう。

その他の資産（所有権のない資産形成）に対する減価償却は、貸借対照表、論点 16 参照のこと。

災害復旧事業費に対する減価償却は、貸借対照表、[論点ス](#)参照のこと。

エ 資産の除却、売却

（論 点）

資産が除却、または売却された場合の会計処理はどのように行うのか。

（考え方）

資産が不要となり除却、または廃棄された場合には、当該資産の取得価格より減価償却累計額を控除した残額、もしくは評価減後の残額を（以下帳簿価格という）除却損として行政コスト計算書に表示すべきである。

資産が売却された場合には、売却額より当該資産の帳簿価格を控除し、プラスの場合には資産売却益として、マイナスの場合には資産売却損として行政コスト計算書に表示すべきである。

この例として上越市が挙げられる。

オ 資産の寄付

（論 点）

資産の寄付を受けた場合の会計処理はどのように行うのか。

（考え方）

資産の寄付を受けた場合は、当該資産の寄付を受けた時点の時価を見積もり資産に計上するとともに、行政コスト計算書の収入に計上すべきである。

この例として藤沢市、上越市が挙げられる。

カ 出資金等の評価損

貸借対照表、[論点チ](#)参照

キ 不納欠損見込額（貸倒引当金繰入）、不納欠損（貸倒損失）

(論 点)

不納欠損見込額（貸倒引当金繰入）、不納欠損（貸倒損失）の会計処理はどのように行うのか。

(考え方)

貸借対照表、[論点二](#)により不納欠損見込引当金（貸倒引当金）を貸借対照表に計上するが、同時に不納欠損見込額（貸倒引当金繰入額）を行政コスト計算書に総額、または純額で計上する。

以下のような例では、

前事業年度末不納欠損見積り額	1,500
当事業年度末不納欠損見積り額	1,700
当事業年度不納欠損発生額	220

(7) 総括引当法を採用していた場合

総額法

(借方) 不納欠損見込額 (B/S)	1,500	
(貸方) 不納欠損見込額戻し (行政コスト)		1,500
(借方) 不納欠損見込額繰入 (行政コスト)	1,700	
(貸方) 不納欠損見込額 (B/S)		1,700
(借方) 不納欠損額 (行政コスト)	220	
(貸方) 未収入金 (B/S)		220

純額法

(借方) 不納欠損見込額繰入 (行政コスト)	200	
(貸方) 不納欠損見込額 (B/S)		200
(借方) 不納欠損額 (行政コスト)	220	
(貸方) 未収入金 (B/S)		220

(イ) 個別引当法を採用していた場合

当事業年度不納欠損発生額 220 の内訳

未収入金 100 に対して個別に 70 を不納欠損見込額として計上していたが、この全額が不納欠損となった。残りの 120 は、個別引当法で見積もっていなかった部分である。

総額法

(借方) 不納欠損見込額 (B/S)	70
不納欠損額 (行政コスト)	30

（貸方）未収入金（B／S）	100
（借方）不納欠損額（行政コスト）	120
（貸方）未収入金（B／S）	120
（借方）不納欠損見込額（B／S）	1,430
（貸方）不納欠損見込額戻し（行政コスト）	1,430
（借方）不納欠損見込額繰入（行政コスト）	1,700
（貸方）不納欠損見込額（B／S）	1,700

純額法

（借方）不納欠損見込額（B／S）	70
不納欠損額（行政コスト）	30
（貸方）未収入金（B／S）	100
（借方）不納欠損額（行政コスト）	120
（貸方）未収入金（B／S）	120
（借方）不納欠損見込額繰入（行政コスト）	270
（貸方）不納欠損見込額（B／S）	270

ク 退職給付引当金繰入等の会計処理

（論 点）

退職給付引当金繰入等の会計処理は、どのように行うべきか。

（考え方）

貸借対照表論点 30.によるが、職員退職金組合に加入している場合の例示を行う。

加入退職金団体の保有資産を貸借対照表論点 29 のア、もしくは、イ、の計算方法により算出した当該市の予想保有資産は、

前期末 100

当期末 105

当該市の前会計年度末予想退職給付債務 310

当該市の当会計年度末予想退職給付債務 340

加入退職金団体への当年度拠出高 20

前会計年度末退職給付引当金残高（B／S） 210（＝310－100）

当会計年度末退職給付引当金残高（B／S） 235（＝340－105）

従って、退職給付引当金繰入額は、25（＝235－210）となる、仕訳で示すと、

（借方）退職給付引当金繰入（行政コスト）	25
（貸方）退職給付引当金（B／S）	25

なお、加入退職金団体への当年度拠出高は、会計年度中に現金支出されており引当金繰入計算には影響を与えない、また、退職者へは加入退職金団体より直接支給されている。

③ 現金支出

ア 地方債利子償還額、一時借入金利子償還額

(論点)

地方債利子償還額や一時借入金利子償還額の処理はどのように行うべきか

(考え方)

利子償還額は、当該年度で消費された額を行政コストとして認識するが、現金で支出された額だけでなく、原則として当該年度で発生した額も期間対応させるべきである。ただし、発生した額と現金で支出された額に重要な差異がない場合には現金で支出された額のみの計上も認められよう。

④ 資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）

ア 資金収支計算書の必要性

(論点)

歳入歳出決算書が、すでに現金ベースでの収支をあらわしているが、資金収支計算書は何故必要なのか

(考え方)

- ① 現行の歳入歳出決算書では、資本取引（資本的収支）と損益取引（収益的収支）とが区別されていない。例えば、諸収入のうち、貸付金元利収入について、元金回収部分は資本的収支であり、一方、貸付金利息は収益的収支（経常的収支）である。資金収支計算書では、貸付金の元金回収は財務活動によるキャッシュ・フローとし、利息の受取は同じ収入でも行政活動によるキャッシュ・フローとなる。
- ② 現行の歳入歳出決算書では、款別に表示されるが、フロー情報が中心であり、ストック情報につながらない。

イ 名称

(論点)

名称はどのようなものがあるのか

(考え方)

2つあり、意味は同じだが、企業会計ではキャッシュ・フロー計算書が正式な名称となった。

- ① キャッシュ・フロー計算書
- ② 資金収支計算書

ウ 資金収支計算書（キャッシュフロー計算書）の様式

（論点）

様式にはどのようなものがあるのか。

（考え方）

国際会計基準としては、IFAC・PSC が参考になる。国内の事例では、三区分によるものが大半である。

- ① IFAC の PSC によるキャッシュ・フロー計算書（International Public Sector Accounting Standards 2 “Cash Flow Statements”）及び発生主義会計を導入している海外の事例においては、キャッシュ・フロー計算書を次の三つに区分している。

- i) 行政活動によるキャッシュ・フロー
- ii) 投資活動によるキャッシュ・フロー
- iii) 財務活動によるキャッシュ・フロー

発生主義会計を採用している海外事例を見ると、細かい内訳表示には多少の差異はあっても、全体は三区分が多い。

- ② 国内の事例を見ると、大きく二つに分かれる。

- i) 三区分：①経常活動（サービス提供）、②投資（資産形成）、③財務
- ii) 二区分：

ア ①経常活動（サービス提供）、②投資（資産形成）及び財務

イ ①経常活動（サービス提供）及び投資（資産形成）、②財務

東京都は、2 区分であり、行政活動の中をさらに 3 区分している…（ii）イ
武蔵野市、新座市などでは、行政、資産形成、財務の 3 区分である…（i）

エ 資金の範囲・現金同等物

（論点）

資金の範囲をどのようにするのか。

（考え方）

資金の範囲は歳計現金のみを対象とする。

企業会計では資金の範囲を現金及び現金同等物としているが、現金同等物は容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりスクしか負わない短期投資とされている。財政調整基金はその取崩しには議会の承認が必要となるなど一定の制約があり、いつでも

使える資金とはいえないので、資金の範囲には含めない。

オ 貸付金や基金の区分

(論点)

貸付金や基金の積立・取崩は、資産形成活動か財務活動か。

(考え方)

貸付金や基金の積立・取崩は、行政活動のひとつであるが、基金には財源調整の目的もある。3区分で考える場合、資産形成活動を、社会資本整備だけに限定するのか、広く貸付金や基金も含めるのかによって、考え方によってその取り扱いが異なってくる。その結果、財務活動に区分されるものも影響を受ける。

国内の事例では、2つに分かれる。

- ① 東京都では、資金の借入・返済のみを財務活動として区分し、貸付金や基金は広く行政活動のひとつとして、「社会資本整備活動等」に区分している。(注：東京都は広い意味で、行政活動と財務活動の2区分である)
 - ② 武蔵野市や新座市などでは、資産形成を社会資本整備(有形固定資産の取得)と考え、貸付金や基金の取引は財務活動に区分している。
- いずれにしる内容とその理由等を注記すべきであろう。

カ 公債の区分

(論点)

公債の発行を利用目的で、行政活動、資産形成活動、財務活動に区分するか、あるいはすべて財務活動に区分するか。

(考え方)

国内の事例では2つに分かれる。

- ① 公債や借入金の調達・返済はすべて財務活動に区分している
東京都、武蔵野市など。公債の発行・償還を同じ区分で見ることができるので、財政状況の判断に有用である。この場合、地方債の充当先がわからないので、東京都では充当先を注記している。
- ② 公債や借入金の充当目的で、行政、資産形成、財務に区分している
新座市など。支出と財源を結びつけて考えるという意味ではわかりやすい。この場合、公債の発行・償還の金額の全体がすぐにはわかりにくいので、新座市では市債の状況を別途説明している。

キ 財務活動における公債収入の充当先

(論点)

行政では、世代間負担の公平性という視点から、資産形成にあたり公債を発行するという考えがある。キャッシュ・フロー計算書だけでは、資金の動きが十分には説明できないので、それを補足する情報を記載すべきか。

(考え方)

前項の論点とも関係するが、公債の発行・償還を財務活動に区分した場合、財務活動で調達した資金がどのような目的に使われたかを説明するほうが理解しやすい。減税補てん債のような赤字公債の発行もあるので、充当先の説明をすべきであろう。

東京都では、公債発行・償還をすべて財務活動に区分しているため、公債収入の充当先明細を下記のように作成している。

(単位：億円)

区 分		9 年度	10 年度	11 年度
都債収入額		5,803	7,566	7,844
	サービス提供活動	133	1,135	1,220
	社会資本整備等活動	5,020	5,996	6,487
	その他	649	435	136

また、公債の発行を行政、資産形成、財務に区分した場合は、公債全体の発行・償還についての説明をするべきであろう。

ク フリーキャッシュフローの意味

(論点)

フリーキャッシュフローの意味をどう解釈する

(考え方)

行政は利益目的ではないので、フリーキャッシュフローが多ければいいというものでもない。財政状況を示す指標として、年次推移をみることで、財政の逼迫度（余裕度）をみることができるかもしれない。これからの検討課題であろう。

⑤ 財務諸表作成の会計方針と注記

会計方針とは、財務諸表の作成表示に際して、経営者により採用される原則、基準、慣

行、規定及び手続きを内包しているとされる。企業会計においては、企業が財務諸表の作成に当たって、その財政状態及び経営成績を正しく示すために採用した会計処理の原則及び手続き並びに表示の方法をいう。

一つの会計事実について二つ以上の会計処理法がある場合、そのどれを採用するかによって財産や損益に大きな影響を与える。そのために会計方針を理解することは重要である。さらに、団体の財産や損益の状況を正確に判断するに当たって必要な事項を追加的に注記しなければならない。

ア 貸借対照表・行政コスト計算書・資金収支計算書の注記事項

(論 点)

貸借対照表・行政コスト計算書・資金収支計算書の注記には、どのような事項があるか。

(考え方)

現在、財務諸表を作成する方法には、先行事例による独自の方式や、総務省方式があり、統一されている状況ではない。各地方公共団体間で比較可能性を求めるためには、統一された会計基準と様式が必要であるが、会計基準は未成熟であり、それぞれの様式には長所短所がある。したがって、これらを補足するため財務諸表の注記事項は重要であり、詳細にならざるをえないと考えられる。

財務諸表作成方針

開始貸借対照表の作成方式

貸借対照表、基本事項 2、開始貸借対照表の作成方式について参照

貸借対照表の評価、すなわち、取得原価によるのか、時価によるのか（貸借対照表、基本事項 4 参照）。

有形固定資産の評価方法、減価償却方法、耐用年数、残存価格に関する情報（貸借対照表、資産 8、9、10、11、12 及び 13 参照）。

無形固定資産に関する情報。すなわち、借地権や地上権の計上および評価（貸借対照表、資産 14 参照）。

その他の固定資産、すなわち県営・国直轄事業負担金等および民間への建設負担金、退職手当債に対応して支出された職員への退職金、災害復旧事業債に対応して支出された災害復旧事業費等の会計処理方法（貸借対照表、資産 16、17、18 参照）。

資産の除却、売却時の会計処理（行政コスト計算書、現金支出以外の支出 11 参照）。

資産が寄付された場合の会計処理方法（行政コスト計算書、現金支出以外の支出 12 参照）。

出資金の評価基準（貸借対照表、資産 22 参照）。

基金の評価基準（貸借対照表、資産 24、参照）。

リース資産の取り扱い（貸借対照表、資産 25、参照）。

不納欠損見込引当金（貸倒引当金）の計上の有無と計上基準（貸借対照表、資産 28、行

政コスト計算書、現金支出以外の支出 14 参照)。

退職給付引当金の計上方法（貸借対照表、負債 30 及び行政コスト計算書、現金支出以外の支出 15 参照）。

債務負担行為。

債務負担行為のうち、土地等の購入契約等で契約に基づく財や用益の提供を受けているものは、負債として認識される、一方土地等の購入契約等で財や用益の提供を受けていない場合でも、議会の議決を受け、翌期以降に支出が行われることが明らかであるものについては、契約額を注記する（貸借対照表、負債 32、参照）。

損失補償や補償契約を行っている場合には、その概要及び限度額等を注記する。

長期延払いによる資産購入貸借対照表、負債 32、参照）。

正味財産の内訳で、国・県支出金、分担・負担、寄付金について、これに対応する固定資産の減価償却等による価値減少相当額をその他の正味財産等に振り替えている場合には、その金額と財務諸表内の表示方法（貸借対照表、負債 37、参照）。

連結・結合・並記を行っている場合には、それらの方法及び消去処理方法。

5 今後の課題

(1) 連結財務情報の作成

① なぜ、連結財務情報なのか

現在、企業会計の世界では、我が国においても連結情報が中心になった。多角化・国際化した企業に対する的確な投資判断のためには、企業集団に係る情報が欠かせない。また、経営者にとっても連結情報を十分に把握した上で連結ベースの経営指標を羅針盤にする、いわゆる連結経営が求められている。一方、地方自治体においても、次のような現状を見ると連結財務情報の必要性が理解できる。

② 地方自治体の財政の多様化・複合化

現在、地方自治体の行政は様々な手法をもって運営されており、その財政は多様化・複合化した事業体から構成されている。本体部分である一般会計あるいは普通会計は団体活動の一部を占めるにすぎなくなっている。そして、多くの地方自治体において、本体部分以外にも含んだ事業全体としての財政危機の克服と財政再建が緊急の課題になっている。

③ 地方自治体の財政と市場との緊密化

住民の多様で複雑な要望に対応するために、地方自治体では、自らが直接実施するよりも民間の資金・人材・経営ノウハウ等を活用することで、より効率的かつ弾力的な事業執行やサービスの提供が可能と見込まれる場合に、各種の団体（第三セクター等）を設立し

てきた。しかしながら、このような団体のなかには市場の厳しいテストにさらされ、設立当初の事業実績が上がらないもの、破綻の危機に直面しているものがある。また、社会経済状況の変化もあって必要性の薄れたものもある。

したがって、地方自治体の財務情報は、多様化・複合化を深めている団体の事業を全体として把握し、その運営責任者の合理的な意思決定に資するものであると同時に、総体的に住民に説明しうるものでなければならない。

④ 複数の会計を総合化する方法

複数の会計を総合化するには、通常 3 つの方法がある。

- i) 連結方式…全ての会計の同一勘定を合算した上で、内部取引を相殺消去する。
- ii) 結合方式…全ての会計の同一勘定を単純に合算する。
- iii) 並記方式…全ての会計の決算書を並べて表記する。

ii) 及び iii) は、複数会計の取り敢えずの鳥瞰図的なものであり、それらの作成は比較的簡単ではあるが、内部取引を相殺消去しないと誤解を生じる恐れがある。企業会計と同様に、地方自治体の会計においても連結方式により複数会計を総合化することが適当である。連結方式を採用する場合、連結財務諸表の他に、連結精算表を添付することによって、普通会計、特別会計、公営企業会計、出資団体・外郭団体等の大きなグループを、ある種のセグメント情報として並記方式で開示することが有用である。

⑤ 連結財務報告書の体系

単独（普通会計）の会計と同様に、連結においても、基本的な財務報告書としては、i) 連結貸借対照表、ii) 連結キャッシュ・フロー計算書及び iii) 連結行政コスト計算書が考えられる。これらに、必要に応じた各種の注記事項を加えたものが連結財務報告書となる。

⑥ 連結の範囲

企業会計においては、支配力基準（議決権の所有割合以外に、意思決定機関を支配しているかどうかという実質的な支配関係の有無による判定）に基づいて連結の範囲が決められる。地方自治体の連結に際しても、基本的にはこの基準が適用できる。各種外郭団体等をどこまで連結するのか、支配力基準によって判定する。

連結の範囲として、通常以下のようなものが含まれる。

- ア. 普通会計（一般会計、特別会計で普通会計に含まれるもの）
- イ. 特別会計（普通会計の範囲以外のもの。港湾事業会計、土地区画整備事業会計等）
- ウ. 公営企業会計（病院会計、水道事業会計、下水道事業会計、交通事業会計、電気事業会計、高速電車事業会計、工業用水道事業会計等）

- エ. 出資団体（土地開発公社、道路公社、住宅供給公社など）
- オ. 外郭団体（株式会社、公益法人等）

⑦ セグメント情報

企業会計においては、連結財務諸表を作成する一方で、事業の種類別セグメント情報の開示が要求されている。地方自治体においても、主要な事業別の資産、収支等の情報を把握することには意義があり、セグメント情報の開示は今後の課題である。

⑧ 会計処理の統一をどこまで行うか

企業会計で連結財務諸表を作成する時は、原則として、連結各社の会計処理を統一することが求められている。地方自治体の連結財務諸表を作成する際にも、主要な会計処理を統一することが望ましい。しかしながら、地方自治体の連結事業体では、官庁会計、公営企業会計、公社会計、企業会計、公益法人会計等、それぞれ異なった会計基準に準拠して財務諸表が作成されている。従って現時点で統一した会計処理を採用するのは困難であるので、実務的には連結としての会計方針を決定したうえで、連結決算手続上で可能な範囲で会計処理の統一を行い、各会計や団体における会計処理を会計方針において説明することになる。

(2) 行政評価と公会計との連携

① 行政評価の意味

地方自治体においては、中央政府に先行して相当数の都道府県及び市町村で事務事業評価システムや政策（施策）の再評価システムが導入されている。一般的には、行政評価は、業績評価（Performance Measurement）であり、アウトカム、アウトプット、インプットに関する業績目標を立てて、その実績を測定するものとされている。行政の運営に、Plan-Do-See-Action のマネジメント・サイクルを確立することによって、行政の経営効率・生産性の向上を図ろうとするものである。行政評価の導入の背後には、NPM（New Public Management）の思想があり、成果重視、顧客重視、競争原理の導入、組織の簡素化によって、現在の行政のあり方を変革していこうというものである。

一方、中央政府においては、中央省庁等改革基本法等にもとづき、2001 年から政策評価が導入された。また、独立行政法人においても、業績評価が評価委員会等で実施される。

② 行政評価と公会計との連携

地方自治体の財務情報は、単なる数値ではなくて、知事や市町村長がその経営の全体責

任を負うものである。同時に、事業別の財務情報は、それぞれの部門の責任者がその事業の経営責任を負うものである。その点において、発生主義にもとづく公会計は行政評価と連携するものであり、行政の総合的な組織・運営の改革にもつながるものである。

現在、多くの地方自治体において行政評価が実施されている。しかし、発生主義会計にもとづく費用（コスト）を客観的に把握する方法は、まだ十分に確立されているとはいえない。今後は、事業別の費用の把握基準を設定することにより、明確に費用を把握し、行政評価のためのデータ（インプット情報）を提供することが必要である。

費用（コスト）による評価を実施するために、基本的には事業別のキャッシュ・フロー計算書、行政コスト計算書、貸借対照表等の作成が必要となる。さらに、詳細な業績評価のためには、機会費用を加味した純コスト計算書も必要であろう。

発生主義にもとづく公会計の活用を図るためには、事業効果の評価、コスト管理の徹底など経営的な視点からみて、以下のことが今後の課題である。

③ 事業別財務報告書の作成

行政活動を事業別に会計数値で表現し、事業別の経営分析・検討に役立て、経営責任を明らかにし、住民にわかりやすい情報提供を行うことを目的として、事業別財務報告書を作成する。

④ 行政評価との連携と行政コストの公表

行政評価（事業評価）を行うに当たっては、作成したバランスシートを効率性などの判断に活用し、評価結果を公表する際には、行政コストの情報もあわせて提供する。

⑤ マネジメント・サイクルの確立

行政評価の結果を予算編成過程への確に反映させることができるような、マネジメント・サイクルの確立が重要である。

以 上