今後の地方自治体における公会計制度のあり方について

平成20年11月

再建法制等問題小委員会
作業部会公会計制度WG

1 はじめに

平成19年10月17日、総務省は自治財政局長名で各都道府県知事等に「公会計の整備推進について」を通知した。これにより、総務省は都道府県等に対し、平成21年度（平成20年度決算）から、「新地方公会計制度研究会」及び「新地方公会計制度実務研究会」で検討を行ってきた「基準モデル」又は「総務省方式改訂モデル」を活用して財務諸表を整備するよう要請した。この通知を受け、各団体においては、どのように公会計を整備していくか検討を行っているところである。

総務省が提示している財務諸表の「作成モデル」は複数あり、各地方公共団体の実情に応じ、現時点で、最終的にどれかに一本化することを求めている。しかしながら、団体間の財務諸表の比較を容易にするためにも、「統一した会計基準」の整備が必要との意見が多く、総務省において将来的に基準の標準化を検討するに当たっては、実務上の課題を十分踏まえるとともに、地方公共団体の意見を十分聴く必要があると考える。

実際に公会計を整備し運用するのは各地方公共団体である。そのため、会計実務を担う地方公共団体側からも、今後の公会計制度のあり方について発信していく必要がある。

本報告書は、中長期的な観点に立ち、地方自治体の公会計制度が今後どうあるべきかについて論点整理を行い、幅広く各団体から意見を聴取したうえで取りまとめたものである。ただし、多くの団体がこれから公会計を整備する段階で未だ意見を確定できないところがあるためすべて結論づけるに至らず、各項目に沿って【論点】と【意見の方向性】として取りまとめた。したがって、今後も引き続き論議を深めることが望ましい。

2 公会計制度改革の目的

【論点】

公会計制度改革を行うに当たって、何を目的に制度改革を行うのかである。

その目的に次の4点が挙げられる。

「説明責任の遂行」

資産や負債などのストック情報や発生主義によるコストを含むフルコスト情報を明らかにすることにより、財務状況の透明性を高め、住民への一層の説明責任を遂行すること。

「効率的・効果的な行政運営の展開」

行政運営に経営の視点を確立し、より効率的・効果的な行政運営を展開すること。

「資産・債務改革への貢献」

資産・負債をより適切に管理することにより、債務の増大を圧縮すること。

総務省は、新地方公会計制度研究会の発足時に、その背景・目的として「簡素で効率的な政府」を実現し、債務の増大を圧縮する観点から、地方公共団体の資産・債務の管理等に必要な公会計の整備について、有識者により幅広く検討する」ことを掲げている。

「予算編成への活用」

世代間負担の衡平や予算・決算のPDCAサイクルに基づき決算情報を予算編成へ活用すること。

これらの目的は、新地方公会計制度研究会の報告書にも挙げられているなど、どれかが正しくてどれかが正しくないというものではない。しかし、これらの目的のいずれを重視するかによって制度設計が変わってくるために、目的は何かということを常に考えながら制度設計をしていかないと、会計制度という手段が目的になってしまうおそれが出てくる。

そこで、4つの目的のいずれを主眼に制度のあり方を検討するのが論点となる。

【意見の方向性】

上記の4つの目的は各々重要であるが、まず「説明責任の遂行」を主眼に検討することが適当と考える。その上で、
については、具体的な活用方法とその成果が現時点では十分明らかとは言えないことから、先進自治体やモデルケースの自治体の状況を踏まえながら、今後さらなる研究と議論を重ねていく必要があると考えられる。

3 財務諸表の作成方法

【論点】

財務諸表の作成方法としては、「官庁会計の決算を組み替えて作成する方式(決算組替方式)」と、「1件1件の歳入・歳出等について複式簿記の仕訳データに変換して作成する方式(仕訳変換方式)」の二つの方式がある。そのいずれの作成方法を主眼に制度のあり方を検討するかという論点がある。

「官庁会計の決算を組み替えて作成する方式」とは、従来の総務省方式と同様の方式である。この方式の特徴として、

- ・ 開始貸借対照表を作成する必要があるため、網羅的に資産評価を行う労力が省ける。
- ・ システムにデータを蓄積して財務諸表を作成するものではなく職員が手作業で作成するものであるためその分手間がかかるものの、比較的簡便に財務諸表を作成するこ

とができる。

- ・ システムを再構築する必要がないため、費用負担が重くない。

という長所が挙げられる一方で、

- ・ 大枠の決算数値を手作業で組み替えたものであるため、1件1件の歳入・歳出等について複式簿記の仕訳データに変換して作成する方式に比べて、財務諸表の精度に難がある。
- ・ 基本的に手作業での作成になるので、多様な事業別財務諸表の作成が困難であり、事業ごとの分析には向かない。

といった短所がある。

一方、「1件1件の歳入・歳出等について複式簿記の仕訳データに変換して作成する方式」とは、本格的に複式簿記・発生主義の手法を導入する方式である。技術的な違いとして、システム上、1件1件の歳入・歳出等についてその都度仕訳を行うのか、会計年度末、あるいは半期・四半期等に一括して変換するのかの方式があるが、いずれも1件1件の予算執行データ等を複式簿記の仕訳データに変換して財務諸表を作成する方式である。

主な特徴としては、

- ・ 1件1件の歳入・歳出等について複式簿記の仕訳データに変換して作成するため、財務諸表の精度が高い。
- ・ 1件1件の予算執行データ等をシステムで変換するので、事業別も含めた多様な財務諸表を迅速に作成できる。

という長所が挙げられる一方で、

- ・ 開始貸借対照表を作成する必要があるため、資産評価を行う労力がかかる。
- ・ 1件1件の仕訳が正しいかの点検・照合作業が必要となる。(例え一括変換方式でも、年度末等に一括変換した後、1件1件の仕訳について見なければ、財務諸表の精度に難がでることになる。)
- ・ システム更新をしなければならず、費用負担は大きくなる。

といった短所がある。

【意見の方向性】

どちらの方式も一長一短があるが、現行の会計制度のなかでは、財務諸表は官庁会計決算資料の副次的資料であること、先進的な自治体等の具体的な活用の効果がこれから明らかになるという状況で行政コストや自治体職員への作業負担が増加するという懸念、さらには財務諸表を初めて作成する自治体が多数存在することなどから、短期的な観点からみれば、「決算組替方式」が現実的ではないかと考えられる。

中長期的な観点からみれば、先述の先進的な自治体等における費用対効果を十分に検証したうえで、「仕訳変換方式」について検討していく必要がある。なお、決算組替方式で行わざるを得ない団体については、財政的・人的な要因が強い面もあり、支援も視野に入れる必要がある。

4 財務諸表の体系

財務諸表を作成するに当たって、各財務諸表において勘定科目の分類等をどのように設定するかについて、以下のとおり考え方を整理した。

(1) 貸借対照表

【論点】

資産の分類と有形固定資産の分類についての論点がある。

まず、資産の分類についてであるが、民間の財務諸表では、通常、資産を「1年以内に現金化される」か、「1年を超えて現金化される又は現金化されることを本来の目的としない」かによって、「流動資産」か「固定資産」に分類する。

一方、基準モデルでは、資産を「金融資産」と「非金融資産」に分類することとしている。そのため、例えば、「流動資産」にも「固定資産」にもなりうる貸付金は、「金融資産」に入り、建物・工作物・土地などの資産は、「非金融資産」に入る。

次に、有形固定資産の分類についてであるが、建物・工作物・土地など、地方自治法の財産分類に準じて分類するか、従来の総務省方式と同様、行政目的別に分類するかが考えられる。

【意見の方向性】

資産の分類については、企業会計原則に準じた「流動」・「固定」の分類が一般的でわかりやすいことから、「流動」・「固定」の分類を採用することが望ましいのではないかと考える。

有形固定資産の分類については、従来の総務省方式と同様に行政目的別にすることによって、継続性もありわかりやすいのではないかという意見もあるが、地方自治法の財産分類により行政財産や普通財産などと区分する方が、住民に対してよりわかりやすいのではないかとの意見の方が相対的に多い。

(2) 行政コスト計算書

【論点】

税収の取扱いについて、大きく二つの考え方がある。

まず、税収を行政サービスの提供に要した費用に対する財源として行政コスト計算書の収益に計上する考え方がある。住民が税金を納めるときに、福祉や教育など個々の行政サービスに対する直接的な対価として納めているわけではないが、全体としては行政サービスに対する対価として納めていると考えるもので、「収益説」とも呼ばれ、国際公会計基準は、収益説の立場をとっている。

次に、税収を「所有者からの拠出」として行政コスト計算書に計上せず、貸借対照表の純資産に計上する考え方がある。納税者である住民を企業における株主と同様とみなし、民間企業において株主が出資を行うのと同様に、住民の納税という行為を住民がその自治体に対して出資を行うものと解釈する。これは、「持分説」とも呼ばれ、基準モデルは持分説の立場をとっている。国の省庁別財務書類作成基準では業務費用計算書（自治体の行政コスト計算書にあたる）において費用しか計上していないので、一見、税収について持分説をとっているかに見えるが、持分説をとっているというわけではない。

【意見の方向性】

いずれの考え方で統一されれば支障はないという意見もあるが、税金を行政サービスの提供に要した費用に対する財源として行政コスト計算書に計上するのが理解しやすいものと考えられる。

(3) 純資産変動計算書

【論点】

民間の財務諸表では、株主資本等変動計算書と呼ばれるもので、貸借対照表の純資産の部の変動状況を明らかにする表である。

自治体の純資産変動計算書には、民間と同様に純資産の変動状況を明らかにする表とする考え方と、純資産だけでなく固定資産等の変動状況も加えた表とする考え方の二つの考え方がある。後者の考え方においては、固定資産等の増減が発生するときには通常の仕訳に加えて財源仕訳という純資産変動計算書を作成するための仕訳が必要となる。

【意見の方向性】

固定資産等の変動状況も加えた表とするのが適切と考える意見もあるが、純資産変動計算書作成に係る自治体職員の作業負担と作成による効果を鑑みれば、純資産の変動状況のみを明らかにする考え方が現実的ではないかと考える。

なお、純資産変動計算書については、その必要性を含めて内容の検討をしていく必要があるという意見が多い。

(4) 資金収支計算書

【論点】

民間企業では、キャッシュ・フロー計算書と呼ばれるもので、現金の流れを3つの活動区分に分けて表示する。

公債の発行・償還という資金調達に係る元金分の現金収支を、一律財務的収支に計上するという考え方と、公債の発行により収入した現金をその充当する支出の区分に応じて計上するという考え方がある。

【意見の方向性】

公債の充当先を明確にすることが望ましいことから、公債の発行により収入した現金をその充当する支出の区分に応じて計上することが適切という意見もあるが、民間と同様に、公債の発行・償還に係る元金分の現金収支は財務的収支に計上し、資金調達に係る現金収支を表示する方が、明瞭性の観点から望ましいのではないかと考える。

5 連結財務諸表のあり方

連結財務諸表の作成にあたり、骨格となる以下の4点について考え方を整理した。

(1) 連結の対象団体

【論点】

連結の対象団体を従来の総務省方式と同様（普通会計、公営事業会計、地方独立行政法人、一部事務組合、広域連合、第三セクター等）とするか、民間企業で適用されている実質支配力基準（株式の保有比率が50%超か、それ以下だが実質的支配が認められる団体）に準じた基準に該当する団体とするかという論点がある。

【意見の方向性】

従来も民間企業に準じた実質支配力基準と概ね同様の基準となっており、継続性や自治体間比較の観点、相殺等の作業がある程度確立されていることを鑑みると、引き続き地方自治法に基づいて設定された従来の総務省方式が示している範囲が適切と考える。

(2) 作成財務諸表の種類

【論点】

平成18年8月に総務省が通知した「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」では、財務4表を連結ベースでも作成するよう要請している。この要請のとおり、4表作成するのか、あるいは、貸借対照表のみ作成するのかという論点がある。

これは、連結財務諸表を作成する労力と効果をどう評価するかによって考え方が分かると考えられる。

純資産変動計算書や資金収支計算書は、連結対象団体をどれにするかにもよるが、公営事業会計や第三セクターなどで作成を義務付けられていないので、実務上、この2表についての連結は大変な事務負担が発生することになる。また、普通会計、公営事業会計、独立行政法人、第三セクター等の会計基準はそれぞれ異なるため、これらを連結するのは会計基準間の整合性を図らなければならない。

自治体の貸借対照表において、普通会計ベースでは見えてこなかった負債の所在が連結することで見えてくることがあり、連結貸借対照表の意義は大きいといえる。しかし、異なる会計基準、勘定科目のある他の3表を連結することにより、どのような意味があるのかが不透明な状況である。

一方で、民間企業では財務4表の作成が義務付けられており、かつ企業の財務諸表を見るときには単体の財務諸表よりも連結財務諸表を見る方が一般的である。民間の財務諸表を見慣れた人には、連結財務4表の作成は当たり前と映ることになる。

【意見の方向性】

民間企業では統一化された会計基準において、時間をかけながら現在の状況となった経緯がある。それと比較して行政では、各連結対象によって会計基準や作成する財務諸表が異なっており、またそれらを連結させるための法的強制力や手法も確立されていない状況においては、地方自治体に早急に財務4表を作成させることは困難ではないかと考える。よって、まずは貸借対照表を作成し、残る連結財務3表の作成については、各団体間の会計基準の整合性を図るとともに、財務状況の透明性向上への効果などを検討したうえで、進めていくという手順も認められるべきと考える。

(3) 作成方法

【論点】

作成方法としては、会計処理方式の異なる会計間は相殺を行わず金額を足し上げるだけの単純合算方式と、異なる会計間の取引を相殺する純計方式がある。

単純合算方式では、諸団体の財務諸表の数字を足し上げるだけであるため、手間はかからないが、実質的な財務状況等の把握という点で問題があるといえる。

純計方式では、例えばある自治体の保有している投資有価証券とその外郭団体の資本を相殺することになるので、実質的な財務状況等を把握することができる。ただし、連結対象となる団体間の出資金や内部取引の金額をすべて把握したうえで相殺する必要があるため、作業負担が重くなる。

【意見の方向性】

これまでも従来の総務省方式に基づいて、純計方式で連結貸借対照表を作成してきた経緯を考えれば、継続性や自治体全体の実質的な財務状況を表すという観点から純計方式で行うことが適当であると考えられる。

(4) 表示方法

【論点】

表示方法としては、合計表示方式と一覧表示方式がある。

合計表示方式は、連結したものを1枚の表で表すというものである。一覧表示方式はそれぞれの会計の財務諸表を並べて表示する方式で、併記式ともいう。

【意見の方向性】

自治体間で比較しやすいため、合計表示方式が適当であるという意見もあるが、各会計の内訳がわからず、財務状況の悪い会計が埋没してしまうおそれがあるため、連結対象の一覧を表示する一覧表示方式を念頭におくことが適当と考える。

6 資産算定のあり方

財務諸表作成の際、資産計上にあたり資産価額の算定や評価が必要となる。資産価額の算定や評価の考え方について整理した。

(1) 算定手段

【論点】

算定手段としては、「資産額を決算数値の累計額を計上する方法」と「個々の資産ごとに算定し計上する方法」が考えられる。

資産額を決算数値の累計額を計上する方法では、財産の除却や売却に伴う控除や受贈に伴う増加が反映されず、資産額が概数となる。

個々の資産ごとに算定し計上する方法では、開始貸借対照表の作成時にすべての資産・

負債について金額を把握しなければならないため、資産等の範囲や評価方法を明確に設定する必要がある。

これらの算定手段は、財務諸表の作成方法と関連することになる。官庁会計の決算を組み替えて作成する方式では、主にコスト負担や作業負担の観点から前者の方法が採用されることが多い。一方で、1件1件の歳入・歳出等について複式簿記の仕訳データに変換して作成する方式では、財務諸表の精緻化の観点から後者の方法が採用されることが多いと考えられる。

【意見の方向性】

個々の資産ごとに算定し計上することが理想的で望ましいという意見もあるが、地方公共団体の財政状況や実務上の観点から、当面は決算数値の累計額を計上することを基本に検討し、段階的に整備していくことが適当と考える。

(2) 資産の評価方法

【論点】

「公正価値」による評価か「取得原価」による評価のどちらの評価方法を主眼に検討していくべきかという論点がある。

「公正価値」とは、講学上、独立した当事者間の取引において資産（もしくは負債）を購入または売却する場合のその価額をいう。観念的には、第三者との公正な取引を前提にした「公正」な「価値」であり、取得原価も時価も含む広い概念として用いられている。

しかし、実務的に、公正価値を正確に測定するのは非常に困難であるといわれている。例えば、市場性のある有価証券は市場価格により表示することになるが、その評価には恣意性が入りやすく、評価の客観性・確定性に欠けると評される。

一方、「取得原価」とは、独立した当事者間で実際に成立した価額で、その取得時の価額を財務諸表に計上し続ける。民間企業で採用されている評価方法で、評価の客観性・確定性に優れていると評される。一方で、資産価値が実態からかけ離れた場合、損が見えないので、投資家からは投資をする際の意思決定情報としての有用性に乏しいという評価もある。

【意見の方向性】

当面は、決算数値の累計額を計上することを基本に検討することにより、大部分の資産は「取得原価」に準じた評価となるが、中長期的には「公正価値」と「取得原価」の長所・短所を比較衡量し、さらなる検討が必要ではないかと考える。

(3) 資産の評価範囲

【論点】

第一に、売却可能資産と売却不可能資産とに分けて評価方法を変えるか否かである。自治体は行政財産やインフラ資産等、売却を想定していない財産を大量に保有しており、それらと売却可能な一部の普通財産を分けて評価方法を変えるか否かという点である。

第二に、金融資産と非金融資産とに分けて評価方法を変えるか否かである。金融資産に

ついて減損会計の考え方を取り入れるかどうかという点である。

【意見の方向性】

売却可能資産と売却不可能資産とに分けて評価方法を変えるか否かについては、さらなる検討が必要である。

また、金融資産と非金融資産で、評価方法を変える必要はないと考える。

7 会計処理の基準のあり方

平成 19 年 10 月に総務省が提示したのは、あくまで「モデル」であるので、将来、民間の企業会計原則と同様、「統一した会計基準」の整備に取り組むことが考えられるが、その際には、地方公共団体側の意見を反映させるべきという意見がある。平成 20 年 7 月に全国知事会議で了承された国への要望事項においても、「財務諸表の作成等に係る指針の策定に当たって、地方自治体の意見を幅広く聴取しこれを最大限反映させること。」と記述している。

(1) 基準の法的位置付け

【論点】

会計基準の法的位置付けをどうするかということであり、現状では地方自治法の規定はないが、財務諸表の作成を地方自治法等に規定して自治体に義務付けるのか、会計基準の根拠を法律に置くか否か、という論点がある。

【意見の方向性】

基準の法的位置付けについての議論は、財務諸表の活用についての検証を十分に行った後に進めるのが適当ではないかと考える。

ただし、財務諸表をより活用するためには他団体との比較ができることが必要であり、標準化された会計基準により自治体の財務諸表が作成されるよう、基準を何らかの形で位置付ける必要があるのではないかと考える。

(2) 検討体制

【論点】

会計基準の検討体制として、地方自治体がどのように参画すべきかがある。総務省の中に検討組織を作り自治体が参画するのか、それとも総務省と自治体合同で検討組織を作っていくのか、あるいはメンバーとしてどういう人たちが想定されるのか。また、財政学者、会計学者、公認会計士等の専門家にどの程度参加を要請するのかという論点もある。

【意見の方向性】

総務省内か総務省と自治体合同かのいずれの検討体制をとるにせよ、実務を担う地方自治体が幅広く参画する体制が必要と考える。議論の段階と内容により、有識者の参加を検討していくことが望ましい。

8 監査のあり方

【論点】

上場企業等の民間企業では財務諸表の公表に当たっては外部の公認会計士による監査を受けることが義務付けられている。地方自治体においても、財務諸表の精度を高め決算資料としての重要性が増したときに、民間企業と同様に外部の監査法人の監査を義務付けるか否かである。

【意見の方向性】

監査法人による監査の必要性については、公会計制度の整備状況を踏まえながら別途慎重に検討することが適当ではないかと考える。

9 その他

(1) 出納整理期間の取扱いについて

【論点】

発生主義を導入した場合、本来は公営企業会計と同様に、会計年度末に締めて「未収金・未払金」を計上すべきであるが、官庁会計決算との整合性を重視する観点からは、財務諸表についても出納整理期間の計数を含めてかまわないという考え方がある。

【意見の方向性】

公営企業等との整合性を図るため、出納整理期間の計数を除くべきとの意見もあるが、官庁会計決算との整合性を重視すべきであり、出納整理期間中の計数を財務諸表の金額に含めることが適当であると考えられる。