

総務省による地方自治体会計の改革の動向

佐野 哲 哉

はじめに

- 1 政府による地方自治体会計改革の動き
 - 1.1 新地方公会計制度研究会報告書
 - 1.2 「骨太の方針」2006 および地方行革新指針
 - 1.3 新地方公会計制度実務研究会報告書
 - 2 夕張市の財政破綻
 - 3 地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル
 - 4 地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル
- むすびにかえて

はじめに

2007年11月現在、政府が主導する地方公会計改革が進行中である。本稿では、ここ1～2年の地方公会計改革の動きを概観し、2006年5月に公表された「新地方公会計制度研究会報告書」を分析することによって、地方公共団体の会計のあるべき姿を考えるための礎としたい。

1. 政府による地方自治体会計改革の動き

1.1 新地方公会計制度研究会報告書

2006年5月18日、総務省から「新地方公会計制度研究会報告書」（以下、「報告書」と省略）が公表された。新地方公会計制度研究会は、2005年12月24日に閣議決定された「行政改革の重要方針」に基づき、「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を一層推進する」ために設置され、「地方の公会計制度の現状と評価（バランスシート等の取組み）、企業会計の手法を活用した財務書類の基準の作成、これに基づく企業会計の手法を活用した財務書類の整備等について」検討が進められたものである。

「報告書」の第二章では、国の財務書類に準拠し、発生主義の活用と複式簿記の考え方の導入を図った「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」（以下、「基準モデル」と省略）が提言されている。

さらに、第三章では、以前の総務省方式のバランスシートについて、作成の簡便性、他団体との比較の容易性などのメリットを示すとともに、有形固定資産についての正確性の欠如などといった課題をあげ、それら課題を克服すべく、資産・債務の管理等の観点から「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」（以下、「総務省方式改訂モデル」と省略）が提言されている。

そして、この「報告書」で示されたモデルの実証的検証および資産評価方法などの諸課題についての検討を行うため、新地方公会計制度実務研究会が2006年7月に立ち上げられている。新地方公会計制度実務研究会では、基準モデルについては岡山県倉敷市、総務省方式改訂モデルについては静岡県浜松市を適用例としてモデルの実証的検証を行い、倉敷市は2006年12月には基準モデルに基づく財務書類の作成を試行し、浜松市は2006年10月に総務省改訂モデルに基づく財務書類を公表している。そして、2007年10月に、「新地方公会計制度実務研究会報告書」が公表されている。

1.2 「骨太の方針」2006 および地方行革新指針

「報告書」が公表された後に、次々と地方公会計改革に向けた法令・指針等が出されている。

(1) 行政改革推進法案の制定 (2006年6月2日)

「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」が公布・施行された。その法律では、地方公共団体において、資産債務改革や貸借対照表(バランスシート)の整備に努めることとされている。

(2) 「地方税財政改革について(総務省自治財政局財政課からの事務連絡)」(2006年6月14日)

「報告書」に言及し、「新たな地方行革の指針の中で、概ね3年程度を目途に財務書類の整備に取り組むよう要請する予定である」としている。

(3) 財政制度等審議会「公会計整備の一層の推進に向けて -中間取りまとめ-」(2006年6月14日)

「報告書」に言及し、「国と地方の財務書類について、できる限りの整合性が図られた上で、地方における財務書類作成の一層の普及が進められることを期待する」とされている。

(4) 地方財政審議会「地方財政の健全化の推進に関する意見」(2006年6月19日)

地方財政に関する情報開示について、「住民の理解と協力が不可欠で、迅速で分かりやすい財政状況の徹底した情報開示が必要」とされている。

(5) 「地方分権21世紀ビジョン懇談会報告書」(2006年7月3日)

総務大臣の私的懇談会である地方分権21世紀ビジョン懇談会は、地方行革について、以下の提言をしている。

①情報開示の徹底、住民監視(ガバナンス)の強化

外部から自治体間の比較・評価を容易に行えるようにするため、全ての自治体に適用される情報開示ルールを作成し、規格化・標準化された情報が開示されることが必要である。その際、公営企業まで含めた情報開示を行うこととする。

②地方公会計改革(地方の資産・債務管理改革)

国の財務書類作成基準に準拠した財務情報を、今後3年程度で、全自治体が公開すべきである。これにより、各自治体の年々の予算・決算(フロー)と資産・債務(ストック)の現状が透明かつ比較可能となる。

そして、2006年7月7日に閣議決定された「経済財政運営と構造改革に関する基本方針」(いわゆる「骨太の方針2006」)のなかで、以下のように、公会計改革が位置づけられた。

まず、第三章「財政健全化への取組」の「歳出・歳入一体改革に向けた取組」のなかで、改

革の原則として「資産圧縮を大胆に進め、バランスシートを縮小する」ことがあげられ、具体的な取組としては次のような説明がなされている。

- ・ 最大限の資産売却を進める。資産売却収入は原則として債務の償還に充当し（ストックはストックへ）、債務残高の縮減に貢献する。また、資産債務を両建てで縮減し、金利変動リスクを軽減する。地方にも同様の改革を要請する。
- ・ 適切な公債管理政策を推進する。また、財政健全化をフロー、ストック両面からの確に評価するための公会計制度を計画的に導入・整備する。

また、同じく第三章の「『簡素で効率的な政府』への取組」では、以下の点に取り組むことが明言されている。なお、下記の「国の財務書類に準拠した公会計モデル」が基準モデルに対応し、「従来型モデルを活用しつつ」の部分が総務省方式改訂モデルに対応することは、想像に難くない。

(資産・債務の管理に必要な公会計制度の整備)

- ・ 最大限の資産売却を進める。資産売却収入は原則として債務の償還に充当し（ストックはストックへ）、債務残高の縮減に貢献する。また、資産債務を両建てで縮減し、金利変動リスクを軽減する。地方にも同様の改革を要請する。

(特別会計改革の推進等)

- ・ 公会計制度について複式簿記のシステム化の検討を行うなどその整備を促進するとともに、財務書類の公表を迅速化させ分析・活用を図る。地方には、国の財務書類に準拠した公会計モデルの導入に向けて、団体規模に応じ、従来型モデルも活用しつつ、計画的に整備を進めるよう要請する。

さらに、「骨太の方針 2006」をうけて 2006 年 8 月 31 日に公表された「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」（地方行革新指針）は、財務書類の整備スケジュールについて、以下のとおり言及している。

- ・ 各地方公共団体においては、「新地方公会計制度研究会報告書」が示すように、原則として国の作成基準に準拠し、発生主義の活用及び複式簿記の考え方の導入を図り、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書の 4 表の整備を標準形とし、地方公共団体単体及び関連団体等も含む連結ベースで、「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」又は「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」を活用して、公会計の整備の推進に取り組むこと。その際、取り組みが進んでいる団体、都道府県、人口 3 万人以上の都市は、3 年後までに、取り組みが進んでいない団体、町村、人口 3 万人未満の都市は、5 年後までに、4 表の整備又は 4 表作成に必要な情報の開示に取り組むこと。

以上のように、政府による地方公会計改革が 2006 年時点からみて 3～5 年をめぐりに推進されようとしている。なお、後述の「新地方公会計制度実務研究会報告書」では、地方行革新指針が

要請した財務書類4表の公表は、2009年秋か2012年秋を目処にすると明示されている(par.20)。

1.3 新地方公会計制度実務研究会報告書

2007年10月17日、総務省から「新地方公会計制度研究会報告書」(以下、「実務報告書」と省略)が公表された。実務報告書は、前述の倉敷市や浜松市における検証結果をふまえ、基準モデルと総務省方式改訂モデルにもとづく財務書類の作成要領を明らかにしている。その内容は、若干の変更はあるものの、基本的には「報告書」で示された原則に沿ったものとなっている。

2 夕張市の財政破綻

第1章では、政府による地方自治体改革の動きを概観したが、本章では、これらの動きと並行して明らかになった夕張市の財政破綻について概観する。

2006年6月20日、北海道夕張市の市長が、定例議会において国に財政再建団体の申請を行う旨を表明した。負債総額は約564億円といわれ、標準財政規模(約45億円)の12倍に上る。その内訳は、短期借入金残高275.9億円、長期借入金残高205.6億円、債務負担行為82.6億円である。背後には、ピーク時の8分の1という人口の急減、石炭産業に替わる観光の振興などへの許容範囲を超えた抛出があったと指摘されている。

夕張市の場合、債務総額564億円のうち288.1億円が一時借入金の実質的な資金不足額とされているように、一時借入金による債務累積という特異ともいえるケースである。その手法は一般会計と他会計との間に、以下のようなやりとりがあったとされている。仮に、他会計に資金不足が発生した場合、金融機関からの一時借入金を原資とした一般会計から貸付を行う。これによる一般会計の収支不足は、出納整理期間に他会計の翌年度予算から償還を行うことで、当年度の一般会計に歳入不足は生じない。こうした処理により、形式上、一般会計、他会計とも収支均衡するが、この処理を毎年度繰り返すことにより、一般会計からの貸付金、他会計からの償還金は膨らんでいき、同時に原資である一時借入金残高も増えていく。つまり、一時借入金と出納整理期間を利用した会計間の財務処理手法である。このような不適切な財務手法は、調査の結果、1992年度から始められ、2000年度以降増えていることが分かっている。

さらに、夕張市においては、いわゆるヤミ起債も発覚している。これは「空知産炭地域総合発展基金」による道知事の許可を受けない地方債の引き受けである。当初は、空知産炭地域が発行する地方債および一時借入金の正規の手続による引き受けが行われていたものの、2001年度頃より同基金を通じて空知管内の旧産炭5市1町が許可にもとづかない起債を行っていたというものである。夕張市の違法な起債による残高は約13億9,400万円となっている。このように、夕張市においては、各会計間の不適切な財務処理手法および知事の許可を得ない不正な長期借入れによって債務がかさんでいったことが明らかとなっている。

夕張市の事例は極端なものともいえるが、本稿で取り上げている地方公会計改革が進めば、夕張市の財務処理手法は防止できる可能性が高く、また、そのように理解される可能性が高い。この夕張市の財政破綻が、政府による地方公会計改革の梃子になることは間違いない。

3. 地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル

本章では、地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデルにつき、「報告書」で明らかにされている財務書類の体系について概観する。

[財務書類の体系]

「報告書」の基準モデルにおける地方公共団体の財務書類としては、貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の4つがあげられている（par.79）。

[貸借対照表]

貸借対照表は、「基準日時点における地方公共団体の財政状態（資産、負債、純資の残高を）明らかにすることを目的として作成する」ものとされている（par.91）。

貸借対照表と他の財務書類との関係としては、「資産の部の資金勘定が、資金収支計算書の収支尻（当期資金収支額）と連動する」とされ、また、貸借対照表の純資産の部の各表示部分（財源、資産形成充当財源、評価・換算差額等及びその他の純資産）は、純資産変動計算書の各表示区分（財源変動の部、資産形成充当財源変動の部、評価・換算差額等変動の部及びその他の純資産変動の部）の収支尻と連動する」とされている（par.95）。

資産は、「過去の事象の結果として、特定の会計主体が支配するものであって、①将来の経済的便益が当該会計主体に流入すると期待される資源、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力を伴うもの」と定義されている（par.44）。

負債は、「過去の事象から発生した、特定の会計主体の現在の義務であって、①これを履行するためには経済的便益を伴う資源が当該会計主体から流出し、または②当該会計主体の目的に直接もしくは間接的に資する潜在的なサービス提供能力の低下を招くことが予想されるもの」と定義されている（par.45）。

純資産は、「①特定の会計主体の実質的所有者から当該会計主体に対する拠出及び②当該会計主体の活動などによって獲得された余剰（または欠損）の蓄積残高」と定義され、その金額は「資産と負債の差額として計算される」ものとされている（par.47）。

[行政コスト計算書]

行政コスト計算書は、「会計期間中の地方公共団体の業績、すなわち費用・収益の業績、すなわち費用・収益の取引高を明らかにすることを目的として作成する」ものとされている（par.153）。行政コスト計算書と他の財務書類との関係としては、「行政コスト計算書の収支尻として計算される純経常費用（純行政コスト）は、純資産変動計算書（財源変動の部）に振替えられることにより、純経常費用への財源措置と連動する」とされている（par.156）

業績は、「行政権の執行による成果等であって、行政コスト計算書上の構成要素（費用・収益）の期中取引高を意味する」ものとされている（par.50）¹。

¹ 柴健次・宗岡徹・鶴飼康東 [2007] は、行政コスト計算書が業績を示すという点について批判している。『「業績」を『期中取引高』と定義することは、常識を無視した一種の詭弁であり、この基準の作成者は、行政コスト計算書の最終ラインを、企業会計における損益計算書と同様に最終損益であり、地方公共団体の評価の基準であると誤解させたいのではないかと勘ぐることも可能である。』（149頁）

費用は、「①—会計期間中における活動の成果を生み出すための努力として、②資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の減少原因」と定義されている (par.51)。

収益は、「①—会計期間中における活動の成果として、②資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の増加原因」と定義されている (par.53)。なお、税金については、「税金を主権者としての住民からの拠出と捉えていることから、上記# の要件に該当せず、収益としては計上され」ず、損益外純資産増加原因として、純資産変動計算書に計上される (par.54)。

[純資産変動計算書]

純資産変動計算書は、「会計期間中の地方公共団体の純資産の変動、すなわち政策形成上の意思決定またはその他の事象による純資産及びその内部構成の変動（損益外純資産減少原因・損益外純資産増加原因の取引高）を明らかにすることを目的として作成する」ものとされている (par.189)

損益外純資産減少原因は、「①当該会計期間中における資産の流出もしくは減損、または負債の発生による経済的便益またはサービス提供能力の減少をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の減少原因」と定義されている (par.64)。

損益外純資産増加原因は、「①当該会計期間中における資産の流入もしくは増価、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加をもたらすものであって、②損益勘定を経由しない純資産（またはその内部構成）の増加原因」と定義されている (par.66)。

[資金収支計算書]

資金収支計算書は、「地方公共団体の資金収支の状態、すなわち地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）の活動に伴う資金利用状況及び資金獲得能力を明らかにすることを目的として作成する」ものとされている (par.219)

資金収支の状態は、「地方公共団体の内部者（首長、議会、補助機関等）の活動による資金の期中取引高を意味する」ものとされている (par.71)。

資金収支計算書においては、「複会計予算制度と同様の財政規律の確保及び基礎的財政収支（プライマリー・バランス）の計算・開示という観点から、資金収支の性質に応じて「経常的収支区分」、「資本的収支区分」及び「財務的収支区分」の三区分別による表示」を行う (par.73)²。

4. 地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル

本章では、地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデルにつき、「報告書」に基

² 資金収支計算書の三区分別表示については、柴健次・宗岡徹・鶴飼康東 [2007] において経常的収支区分と資本的収支区分を区別すべきではないと指摘されている。「政府機関において、投資活動も各省庁の業務の一環であり、単なる手段の違いに過ぎないため、企業活動で言うところの営業活動と投資活動の区分は行うべきではない」(152頁)

づいて概観する。

総務省方式改訂モデルは、「総務省方式をもとに、その課題を段階的に改善するアプローチにより、可能な限り早期に、資産・債務管理や財務情報の分かりやすい開示等に資する新たな財務書類を作成することを目指」(par.289)すモデルであると位置づけられており、総務省方式の長所と課題が指摘された後、改訂項目を明らかにしている。

総務省方式の長所としては、例えば、以下の項目があげられている (par.291)。

- ・主に地方財政状況表（決算統計）を利用することにより、比較的簡便に作成できること
- ・全国統一の作成方法であるため、他団体との比較が容易であること
- ・フロー情報とストック情報の双方を活用した総合的財務管理、資産の有効活用、コスト意識の醸成など、地方行政に携わる関係者の意識改革・啓蒙が進んだこと

総務省方式の課題としては、例えば、以下の項目があげられている (par.292)。

- ・有形固定資産は、決算統計の普通建設事業費の累計値を取得原価として計上して減価償却計算を行っているが、計算が簡便であり、有形固定資産の除売却を反映していないため、実態と合わない可能性があること
- ・有形固定資産計上額の基礎となる個別の資産台帳が整備されていないため、貸借対照表と連動した個別の資産管理が困難なこと
- ・総務省方式の財務書類における「資金収支計算書」、民間企業における「キャッシュ・フロー計算書」に相当する財務書類のモデルが示されていないこと

そして、普通会計の財務書類の改訂項目としては、以下の点があげられている。

- ・様式の見直し・財務書類体系の整備
- ・有形固定資産情報の精緻化

総務省方式改訂モデルにおける改訂項目は、おおまかにいえば、資産・負債管理に資するもの、財務情報の分かりやすい開示に資するものに分けられる。

まず、資産・負債管理に資する改訂としては、売却予定資産の別建て計上、退職手当目的基金の別建て計上をあげることができる。売却予定資産の別建て計上については、「売却可能資産を貸借対照表に計上するためには、売却可能資産に係る台帳を早急に整備することが必要である。また、売却可能資産は売却可能価額で計上することが必要である」(par.309)と指摘されているし、退職手当目的基金の別建て計上については、「資産債務の管理のためには、将来の負担を示す『退職手当引当金』に対する財源手当をどのように行っているかを明示することが重要であることから、退職手当組合積立金と並び、『退職手当目的基金』を明示することとしたと指摘されている。

次に、財務情報の分かりやすい開示に資する改訂としては、有形固定資産の表示項目の見直しがある。総務省方式では、「有形固定資産の表示科目が『民生費』『土木費』など、決算統計で使用されている行政目的別の区分」(par.302)となっているが、「貸借対照表の有形固定資産に「〇〇費」という名称で区分表示するのは違和感がある」(par.302)ので、「住民にイメージしやすいように名称変更」(par.303)したものとされている。

なお、総務省方式における財務書類は貸借対照表と行政コスト計算書の2つであったが、総

務省方式改訂モデルにおいては、純資産変動計算書と資金収支計算書が新設され、基準モデルと同様に、貸借対照表と行政コスト計算書と純資産変動計算書と資金収支計算書の4つとなった。総務省方式改訂モデルにおける財務書類は、基準モデルの基本的な考え方を共有している。例えば、総務省方式の行政コスト計算書では税金（一般財源）が表示されていたが、総務省方式改訂モデルにおいては、税金は基準モデルと同様に純資産変動計算書で表示するよう変更された。また、資金収支計算書については、基準モデルと同様に、3区分表示が要求されている。

そして、総務省方式改訂モデルの今後の課題として、大まかにいえば、公有財産台帳の段階的な精緻化と段階的な複式簿記の考え方の導入の二つがあげられている。

公有財産台帳の精緻化については、次のように指摘されている。「地方公共団体の公有財産については、記録管理が義務づけられて」（par.327）いるが十分に実施されているとはいえない。「一方、未利用財産の売却促進など、地方公共団体の当面する課題に対応していかなければならない。このため、売却可能資産、インフラ資産を除く公有財産、インフラ資産の順に、…(略)…段階的な公有財産台帳の精緻化を求め、貸借対照表に反映していくことが適当であると考える。」（par.327）

むすびにかえて

総務省による地方自治体会計改革においては、基準モデルと総務省方式改訂モデルの二つが提示されているが、原則的なモデルは基準モデルであり、総務省方式改訂モデルはあくまで基準モデルへのステップアップが期待されるオルタナティブとして位置づけられている。このことは、総務省方式改訂モデルの課題として公有財産台帳の段階的な精緻化と段階的な複式簿記の考え方の導入があげられていることに典型的にあらわれている。

そして、これらの会計モデルの背後には、「骨太の方針 2006」でみられるような「簡素で効率的な政府」を目指す理念が存在する。夕張市の事例をみても地方自治体における資産・負債管理の重要性を否定することはできない。しかし、総務省が提示した会計モデルが実際に「簡素で効率的な政府」に結びつくことになるかは、今のところ、定かではない。今後の地方自治体改革の動向に注目していきたい。

主要参考文献

- IFAC[2000a] Study 11, *Governmental Financial Reporting*, IFAC Public Sector Committee.
IFAC[2000b] *Preface to International Public Sector Accounting Standards*, IFAC Public Sector Committee.
IFAC[2004] Invitation to Comment, *Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers)*, IFAC Public Sector Committee.
IFAC[2005] *Glossary of Defined Terms*, IFAC International Public Sector Accounting Standards Board.
桜内文城 [2004] 『公会計』 N T T 出版。
柴健次・宗岡徹・鶴飼康東 [2007] 『公会計と政策情報システム』 多賀出版。
陣内良昭 [2004] 「複式簿記の内容と形態」『東京経大会誌』第 240 号、3-15 頁。
総務省 [2006] 「新地方公会計制度研究会報告書」
日本公認会計士協会 [2003] 『公会計概念フレームワーク』
原俊雄「公会計の企業会計化に関する再検討」『会計検査研究』第 32 号、11-22 頁。
筆谷勇・金子邦博・大貫一 [2004] 『公会計原論』東京リーガルマインド。

筆谷勇監修・日本公会計総合研究所編 [2004] 『Q & A 公会計読本』 ぎょうせい。

北海道 [2006] 「夕張市の財政運営に関する調査」

宮本幸平 [2007] 『公会計複式簿記の計算構造』 中央経済社。

山本清 [2001] 『政府会計の改革』 中央経済社。

山本清 [2003] 「政府会計の理論的枠組みを巡る課題について」 『金融研究』 第 22 巻第 1 号、日本銀行金融研究所、113-128 頁。