

推薦のことば

平成21年度は、地方公共団体の財政運営にとって大きな節目となる年度である。計画策定義務等に係る規定の施行など地方公共団体財政健全化法が本格施行されるほか、いわゆる行政改革推進法で要請されている地方の資産・債務改革においても、その具体的な施策を策定する年度とされている。

新地方公会計モデル（基準モデル及び総務省方式改訂モデル）は、地方公共団体財政健全化法における財政健全化計画等の策定及び資産・債務改革の具体化に不可欠な「資産・債務の実態把握」に大きな力を発揮するものとして、平成21年度までにすべての地方公共団体において財務書類4表を整備することが期待されている。

企業会計の慣行を参考とした財務書類の整備は、地方公共団体にとって経験のないものであるが、現行の予算・決算書類を補完して、これまでみえにくかったコストの明示、正確な資産の把握、地方公社・第三セクター等の連結を踏まえた行政活動全体の把握を可能とするものである。

このように新地方公会計モデルの整備を通じて、ストックとコストの面で包括的に財政状況を点検し、財政健全化に向けた具体的な施策の検討材料とすることが期待されており、地方公共団体財政健全化法と併せて取組みを進めていくことが不可欠である。

地方公会計改革は、緒についたばかりであり、まずは新地方公会計モデルによる財務書類4表の作成実務を積み重ねていただくことが重要である。今後、地方公共団体の実践段階で判明した課題を踏まえながら会計モデルをよりよいものに見直していくことが、地方公会計の発展のために欠かせないものである。

本書は、実務に通じた専門家が執筆し、新地方公会計モデルの公表の背景から作成実務、公表・活用の事例までを収録しており、初めて公会計を担当する地方公共団体の職員が地方公会計改革の全体像を体系的に学ぶのに最適の書であるといえる。今後、地方公共団体での実務の積み重ねを通じて新地方公会計モデルの整備が進み、財政の健全化に向けた取組みが具体化されることを期待するものである。

平成21年2月

総務省自治財政局長 久保信保

はしがき

発生主義の考え方を取り入れた財務書類の作成は、これまでも一部の地方公共団体で試行されてきましたが、平成17年に閣議決定された「行政改革の重要方針」及び平成18年に制定された「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」において資産・債務改革が位置付けられたのを契機として、新地方公会計モデル（基準モデル及び総務省方式改訂モデル）が公表され、地方公共団体財政健全化法の全面施行に合わせた平成21年度までの作成を目指し、地方公共団体において導入準備が進められています。

発生主義の財務書類は、現行の現金主義による予算・決算書類を補完し、これまで見えにくかった資産・債務等に関する財務情報をわかりやすく一覧にして開示するもので、地方分権改革の時代に不可欠な地方公共団体の財政の透明化が一層図られるものです。また、地方公共団体における行財政運営の検討に新しい財務情報を提供し、的確な施策展開を導き出すことが期待されています。

しかしながら、地方公共団体の職員の皆様方にとって、発生主義の考え方はなじみが薄く、資産評価や連結作業など財務書類4表の整備には大変なご苦労があるのも事実です。

本書は、このような状況を踏まえ、新地方公会計モデルの作成に当たり、作成担当者の方が熟知しておく必要があると思われる会計の基礎知識、政府の施策目的を解説するとともに、実際に基準モデル又は総務省方式改訂モデルのいずれかで財務書類を作成する際の事務手順を具体的にお示ししました。

また、先行的に財務書類の整備に取り組まれた地方公共団体の実例、作成した財務書類の公表及び活用事例も図表を交えながら収録し、これ1冊で新地方公会計モデルの作成準備から作成後の利活用までが簡潔に理解できるような編集を心がけました。

執筆は、実際に財務書類を作成している地方公共団体の実務担当者、地方公共団体での導入支援業務を行う公認会計士等が行い、日々地方公会計の整備促進に携わる幅広い層の専門家がこれまでの知見を活かし、書き上げたものです。なお、文中意見にわたる部分については、それぞれの執筆者の個人的見解であることをお断りします。

最後に本書が関係者各位の座右の書として広く活用され、地方公会計を発展させていくために不可欠な身近な手引きとして役立てられることを期待し、今後もさらに一層の充実を図ってまいりたいと考えています。

平成21年2月

地方公会計研究会

第2節 財務書類の分析と住民への公表

地方公共団体で作成された財務書類は、開示対象者の「理解可能性」を必ずしも前提としないことが適当であるという現状を踏まえ、各財務書類がどのような情報を開示しているのか、また企業会計と異なる地方公共団体に特有の会計上の取扱いを解説することで開示対象者の理解を深め、情報開示を効果的に進めることが可能になる。

他方、開示目的だけでなく、一定の目的に沿って財務書類を分析することで、行財政運営における意思決定に役立てたり、住民等への財政状況の説明に活用したりすることも可能となってくると考えられる。

分析の視点としては、

- ①住民1人当たりの状況把握を含んだ単年度の自団体の財務書類の中での分析
- ②経年変化の把握
- ③類似団体等との比較

などが考えられる。そのいずれもが重要なことであるものの、企業会計における財務データには長年の蓄積があるのに対して、新地方公会計モデルは依然作成準備を進めている段階であることに十分な配慮が必要である。したがって、ただちに①～③までの利活用のすべてが可能になるものではなく、まず、①の観点での分析をはじめ、それが②のような経年変化での分析も可能となり、その後全国地方公共団体での会計データの蓄積を踏まえて③の他団体比較が可能となるというプロセスを踏んでいくことに留意が必要である。

特に新地方公会計モデルでは、全国の地方公共団体における普及を優先する観点から、資産評価や複式簿記の導入に関して段階的なアプローチを容認しているため、ただちに厳密な意味での他団体比較を行うには課題もある。そうした事情も踏まえながら作成された財務書類の分析や比較を行う必要がある。

平成19年10月の総務省自治財政局長通知では、上記①～③の利活用の考え方を前提に、以下の図表1を示して財務書類4表の分析の視点を例示している。そうした視点から作成された財務書類を分析し、その結果を行政運営に活かしていくとともに、住民等にわかりやすく説明していくことを期待するとされている。これから、図表1に示されている視点についてどのような意味を持つのかそれぞれ

具体的に解説していくこととしたい。

図表1 財務4表の分析の視点

分析の視点	貸借対照表 と 資金収支計算書	行政コスト計算書 と 純資産変動計算書
財務書類の中での分析	<ul style="list-style-type: none"> ・地方債残高対公共資産比率又は純資産対公共資産比率（社会資本形成の世代間負担の状況） ・資産形成規模（歳入額対資産比率） ・公共資産の行政目的別割合 ・公共資産の行政目的別経年比較 ・資産の老朽化度（公共資産の減価償却累計率） 	<ul style="list-style-type: none"> ・単年度の受益と負担の状況（行政コスト対税収等比率） ・受益者負担の割合（行政目的別経常収益対経常費用比率） ・行政目的別行政コスト対公共資産比率
経年変動の把握	<ul style="list-style-type: none"> ・資産負債の経年比較 ・上記比率の経年比較 	<ul style="list-style-type: none"> ・行政コストの経年比較 ・上記比率の経年比較
住民一人当たりの状況把握	<ul style="list-style-type: none"> ・住民一人当たりの貸借対照表 	<ul style="list-style-type: none"> ・住民一人当たりの行政コスト
類似団体等との比較	上記の指標を類似団体・近隣団体と比較	上記の指標を類似団体・近隣団体と比較

（出典） 「公会計の整備推進について」（平成19年10月17日付自治財政局長通知（別紙）より抜粋）

1 貸借対照表を活用した分析

（1）社会資本形成の世代間分析

社会資本整備の結果を示す非金融資産（基準モデル）あるいは公共資産（改訂モデル）に対する純資産の割合をみることにより、現在の世代までによる負担がどの程度までされているかについて指標化することができる。また公共資産に対する地方債残高の割合をみることにより、将来世代の負担比率をみることができる。

$$\text{現役世代の負担比率（\%）} = \frac{\text{純資産合計}}{\text{公共資産合計}} \times 100$$

$$\text{将来世代の負担比率（\%）} = \frac{\text{地方債残高}}{\text{公共資産合計}} \times 100$$

なお、この分析（算定式）は、公共資産、純資産及び地方債残高のそれぞれ全額を対象としているが、公共資産と純資産合計には資産評価差額が含まれることがあることに留意が必要である。このため現役世代の負担比率には、資産評価差額の影響が含まれ、資産評価がプラスの場合には、現役世代の負担比率がその分大きく算定されることになる。資産取得後の物価変動を考慮しないこととし、ある特定の資産の形成に関する「負担」に着目して、現役と将来世代の負担割合をみる場合には、資産評価差額の影響を除く必要がある。なお、新地方公会計モデルでは、取得原価情報と資産評価差額を別途把握しているため様々な分析が可能な一面がある。

また、地方債残高には資産形成を伴わない退職手当債や臨時財政対策債（一部に資本的支出に当たるものもあるが）などが含まれるため、公共資産に対する地方債残高の比率をそのまま算定すると将来世代の負担にそうした資産形成を伴わない地方債残高が考慮された数値となる。特定の施設に関しての現役と将来世代の負担割合をみる場合には、当該資産の形成に寄与していない地方債の影響を除去することが望ましいが、地方公共団体全体で見ると、資産形成を伴わない起債は団体の運営上不可欠なものであり、その中で資産が形成されてきたことを踏まえると地方債残高の中に入れてみることも可能ではあろう。

また、補助企業を数多く実施している地方公共団体は、補助金充当分が負債ではなく純資産に計上されるため純資産対公共資産比率が大きくなることが想定される。一方で最近では公共事業を行う際にも当該年度の一般財源の充当を極力抑え、いわば隙間に資金手当債などを充当し、償還期間も極力長くして、後年度の公債費を抑え事業量を確保しようとする傾向がある。この場合、臨時財政対策債や補助事業の影響を排除すると、純資産対公共資産比率が小さくなっている可能性がある。これは地方公共団体の起債管理や事業実施に関する考え方を示すものと考えられる。

いずれにしても貸借対照表に計上されている数値がどのような性格のものであるかを踏まえた上で必要な調整を行って指標化と解釈を行うことが必要である。

（2）資産形成規模

歳入総額に対する資産の比率を計算することにより、形成されたストックである資産が何年分の歳入の規模に匹敵するかをみることができる。