

基礎研 レター

地方公会計制度とその改革 ～その2 地方公会計制度改革の経緯と課題～

経済研究部 研究員 神戸 雄堂

(03)3512-1818 ykambe@nli-research.co.jp

1—地方公会計制度改革の経緯

前回の当レターでは、地方公会計と企業会計についての比較も行いながら、現行の地方公会計制度¹の抱える課題について論じた。今回は、総務省が漸次進めてきた公会計制度改革の経緯や内容を紹介するとともに、現在進行中の制度改革が地方公共団体や住民に与える影響について考えたい。

現行の地方公会計制度は、現金主義・単式簿記による会計方式を採用しているが、本来地方公会計の果たすべき役割、すなわち財務会計的な観点から住民に適切かつわかりやすい財政情報を公表すること、及び管理会計的な観点から最少の経費で最大の効果を挙げられるよう地方公共団体内における意思決定に役立つ会計情報を提供すること、を踏まえると、現金主義・単式簿記による会計方式のみを前提とした現行の地方公会計制度では不十分な面があると言える。そこで、総務省は現金主義・単式簿記による会計の補完として、発生主義・複式簿記による会計方式を推進する地方公会計の整備を行ってきた(図表1)。なお、国(政府)における公会計については、2003年6月30日の財政制度等審議会において、「公会計に関する基本的考え方」が示された。そして、国全

(図表1)

地方公会計の整備の経緯

2005年12月	「行政改革の重要方針」が閣議決定。地方においても国と同様に資産・債務改革に積極的に取り組むことを要請
2006年5月	「行政改革の重要方針」の要請を受けて、「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(行政改革推進法)」が制定。地方公共団体における資産と債務の改革、企業会計の慣行を参考とした財務書類の整備について推進することに言及。当法が公会計改革推進の根拠法となる
同年6月	総務省が「新地方公会計制度研究会報告書」において、作成すべき財務書類として「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表と、また財務書類作成基準として「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」の2つのモデルを公表
同年6月	夕張市が地方財政再建促進特別措置法に基づく財政再建団体申請を表明
2007年3月	夕張市が財政再建団体となり、事実上の財政破綻
同年6月	「地方公共団体の財政の健全化に関する法律(健全化法)」が制定
同年10月	総務省が「新地方公会計制度実務研究会報告書」において、2009年度中に基準モデルもしくは総務省方式改訂モデルで、財務書類4表を作成するよう要請
2010年9月	総務省が「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を設置
2013年6月	「経済財政運営と改革の基本方針～脱デフレ・経済再生」が閣議決定。地方行財政制度の再構築に向けた重点的取組として地方における公共サービスの「可視化」の推進、さらにストックも含めた財務情報の透明化の推進および企業会計原則を前提とした地方公会計の整備の促進について言及
2014年4月	総務省が「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」において、「統一的な基準」を公表
2015年1月	総務大臣が「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」通知。全ての地方公共団体において統一的な基準による財務書類等を原則として2015年度から2017年度までの3年間で作成し、予算編成等に積極的に活用するよう要請

(資料)総務省資料等をもとにニッセイ基礎研究所作成

¹ 当稿では、実際の予算書や決算書で採用されている、単式簿記・現金主義による会計方式のみを前提とした地方公会計制度について「現行の地方公会計制度」とする(以下も同様)。

体の資産や負債などのストックの状況、費用や財源などのフローの状況といった財務状況を一覽でわかりやすく開示する観点から、企業会計の考え方及び手法（発生主義、複式簿記）を参考とした財務書類の作成・公表が2003年度決算分から行われている。

公会計制度が見直される契機となったのは、小泉政権時に制定された「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(以下、行政改革推進法)」と夕張市の財政破綻であると言われている。

前者については、「簡素で効率的な政府」の実現に向けて、地方においても国と同様に資産・債務改革に積極的に取り組むことを要請する「行政改革の重要方針」が2005年12月に閣議決定された。この要請を受けて2006年5月に制定された行政改革推進法では、地方公共団体における資産と債務の改革を重点分野の一つとして掲げ、企業会計の慣行を参考とした財務書類の整備について推進することに言及しており、これが公会計改革推進の根拠法となっている。

後者については、夕張市は2006年6月に財政再建団体申請を表明し、2007年3月に財政再建団体となり、事実上の財政破綻に陥ったが、その一因として、公会計の制度的要因から夕張市の財政悪化を把握できなかったことが指摘されている。すなわち、現金主義による会計方式ではストック(資産・負債)情報が欠如しているということであり、夕張市の財政破綻を機に、発生主義・複式簿記による会計方式導入の機運が高まったと考えられる。

総務省は、資産・債務の適正な把握と管理等に必要な公会計の整備を目的として2006年5月に「新地方公会計制度研究会報告書」を公表した。同報告書では、作成すべき財務書類として「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「純資産変動計算書」の4表(図表2)と、財務書類の作成基準として「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」の2つの基準が示された。

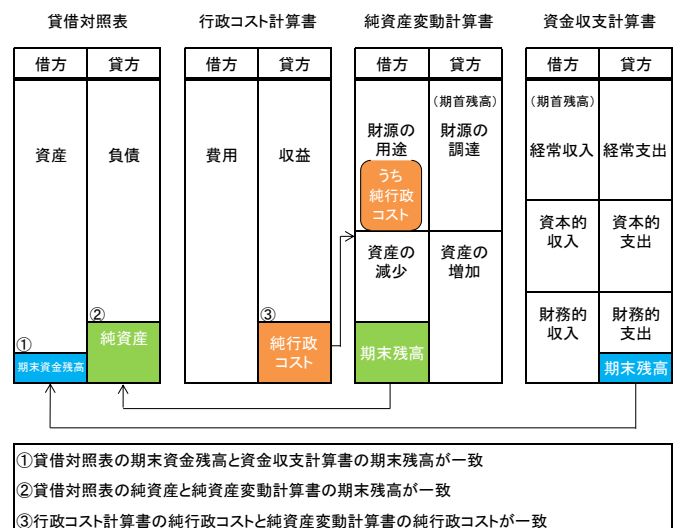
(図表2)

財務書類4表の概要

財務書類4表	概要	財務書類によってわかること	企業会計における相当する財務諸表
貸借対照表	住民サービスを提供するために保有している財産(資産)と、その資産をどのような財源(負債・純資産)で賄ってきたかを表したものの	・次世代に引継ぐ資産 ・将来職員が退職する場合の負担	貸借対照表
行政コスト計算書	一会計期間中の行政サービスに係るコスト(経費)とその行政サービスの直接の対価として得られた財源(使用料・手数料等)を対比させたものの	・経常的な行政サービスのコスト ・使用料・手数料等の受益者負担	損益計算書
純資産変動計算書	一会計期間中の純資産(及びその内部構成)の変動を表示したものの	・純資産の変動	株主資本等変動計算書
資金収支計算書	一会計期間中の行政活動における収入と支出について、現金ベースで資金(歳計現金)の流れを表したものの	・経費に対する財源 ・資金の変動	キャッシュ・フロー計算書

(資料) 総務省資料等をもとにニッセイ基礎研究所作成

財務書類4表構成の相互関係



総務省は、2つの財務書類の作成基準のうち、より企業会計に近い「基準モデル」を望ましいとし

ながらも、各地方公共団体の作業負荷に鑑み、より要件が緩和された「総務省方式改訂モデル」についても容認した。この2つのモデルの違いは、「基準モデル」が複式簿記の導入と固定資産台帳の整備を前提としているのに対して、「総務省方式改訂モデル」は「基準モデル」への段階的な移行を目指しながらも、暫定的に従来の総務省方式と同様の現金主義・単式簿記による会計方式が認められた。また、固定資産台帳の整備についても、財務書類の作成を開始する段階において、すべての固定資産を台帳に計上するよう求める「基準モデル」とは異なり、「総務省方式改訂モデル」では段階的な整備が認められた(図表3)。

(図表3)

基準モデルと総務省方式改訂モデルの特徴

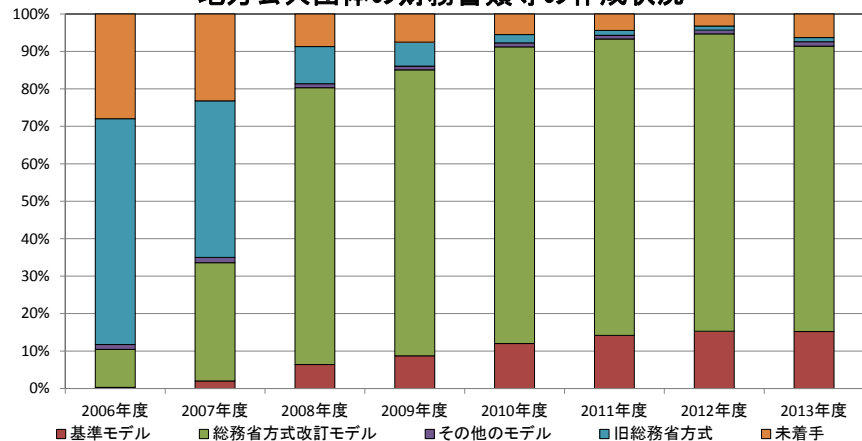
	基準モデル	総務省方式改訂モデル
固定資産の算定方法 (初年度期首残高)	・現存する固定資産を全てリストアップし、公正価値により評価	・売却可能資産については時価評価 ・売却可能資産以外は過去の建設事業費の積上げにより算定
固定資産の算定方法 (継続作成時)	・発生主義的な財務会計データから固定資産情報を作成 ・その他、公正価値により把握	→段階的に固定資産情報を整備
固定資産の範囲	・すべての固定資産を網羅	・当初は建設事業費の範囲 →段階的に拡張し、立木、物品、地上権、ソフトウェアなどを含めることを想定
台帳整備	・開始貸借対照表作成時に整備し、その後継続的に更新	・段階的整備を想定 →売却可能資産、土地を優先
作成時の負荷	・当初は固定資産の台帳整備及び仕訳パターンの整備等に伴う負荷があるが、継続時には負荷は減少	・当初は、売却可能資産の洗い出しと評価、回収不能見込額の算定など、現行総務省方式作成団体であれば負荷は比較的軽微 ・継続作成時には、段階的整備に伴う負荷あり
財務書類の検証可能性	・開始時未分析残高を除き、財務書類の数値から元帳、伝票に遡って検証可能	・台帳を段階的に整備し、複式簿記の考え方を導入すれば、検証可能性を高めることが可能
財務書類の作成・開示時期	・出納整理期間後、早期の作成・開示が可能	・出納整理後、決算統計と並行して作成・開示 ・複式簿記の考え方を導入すれば、出納整理期間後、早期の作成・開示が可能

(資料)総務省「新地方会計制度実務研究会報告書の概要」

総務省が「総務省方式改訂モデル」についても容認した結果、多くの地方公共団体で「総務省方式改訂モデル」が採用され、財務書類の作成が浸透したことは評価に値する。一方で「総務省方式改訂モデル」から「基準モデル」への移行期限が明確に設けられなかったため、「基準モデル」の普及は遅々として進まなかった(図表4)。また、これら

(図表4)

地方公共団体の財務書類等の作成状況



(注意)パーセンテージは、都道府県及び市町村の「作成済」もしくは「作成中」と回答した団体の割合。未着手とは調査実施時点で未着手もしくは作成予定のない団体。その他のモデルとは、東京都や大阪府など一部の団体が独自に採用している先進的なモデル。旧総務省方式とは「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」等に示された、総務省方式改訂モデルの基礎となったモデル。
(資料)総務省「地方公共団体の財務書類等の作成状況」をもとにニッセイ基礎研究所作成

2つのモデルの他にも、東京都のように独自の先進的な基準を採用する団体も一部見られたため、複数のモデルが混在し、財務書類による地方公共団体間の財政状況の比較が困難という課題が生じた。

2— 統一的な基準による地方公会計

その後、総務省は、地方公共団体における財務書類の作成についての検証を行うとともに、国際公会計基準(IPSAS)²の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策等を検討するため、2010年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を設置した。

2013年8月には同研究会において、今後の新地方公会計に関する基本的な考え方として、固定資産台帳の整備及び複式簿記の導入が必要不可欠であることが示された。そして、2014年4月には①発生主義・複式簿記の導入、②固定資産台帳の整備、③比較可能性の確保を促進するべく、同研究会の報告書において「統一的な基準」が公表された。さらに、2015年1月には総務大臣が「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」を通知し、全ての地方公共団体において統一的な基準による財務書類等を原則として2015年度から2017年度までの3年間で作成し、予算編成等に積極的に活用するよう要請した。これによって、全ての地方公共団体は、遅くとも2017年度の決算までには、固定資産台帳の整備と発生主義・複式簿記による会計方式に基づく財務書類の作成を求められることとなった。

この「統一的な基準モデル」は、複式簿記の導入と固定資産台帳の整備を前提としている点は従来の「基準モデル」と共通しているが、「統一的な基準モデル」では、より企業会計に準じた勘定科目や表示方法、会計処理などの見直しが行われている。その結果、各団体はその対応に追われている。とりわけ全団体のうち多くを占めていた「総務省方式改訂モデル」採用団体においては、まず複式簿記の導入と固定資産台帳の整備から始めることとなったが、これらに関するノウハウや理解している人材が不足しており、より負担が大きかったと推測される。

(図表5)

財務書類分析の視点

分析の視点	住民等のニーズ	指標
資産形成度	将来世代に残る資産はどのくらいあるか	住民一人当たり資産額
		有形固定資産の行政目的別割合
		歳入額対資産比率
		有形固定資産減価償却率(資産老朽化比率)
世代間公平性	将来世代と現世代との負担の分担は適切か	純資産比率 社会資本等形成の世代間負担比率(将来世代負担比率)
持続可能性	財政に持続可能性があるか(どのくらい借金があるか)	住民一人当たり負債額
		基礎的財政収支
		債務償還可能年数
効率性	行政サービスは効率的に提供されているか	住民一人当たり行政コスト 性質別・行政目的別行政コスト
弾力性	資産形成を行う余裕はどのくらいあるか	社会資本等形成の世代間負担比率(将来世代負担比率)
自律性	歳入はどのくらい税金等でまかなわれているか(受益者負担の水準はどうなっているか)	受益者負担の割合

(資料)総務省「財務書類活用等の手引き」

では、固定資産台帳の整備と発生主義・複式簿記による会計方式に基づく財務書類の作成を行うことで、どのような効果があるのだろうか。まず、作成した統一的な基準による財務書類を活用することで、図表5のような財務書類分析が可能となる。そして、財務書類から算定される指標を活用することで、経年での比較分析や類似団体での比較分析が可能となり、住民へのわかりやすい財政情報の公表や限られた財源の有効活用にも寄与する。次節では、具体例として、資産形成度の視点から有形固定資産減価償却率(資産老朽化比率)について取り上げたい。

² 国際公会計基準(IPSAS)とは、国際公会計基準審議会(IPSASB)が開発・公表している、政府や地方自治体など公共部門における会計基準である。同基準は、民間の企業部門における国際財務報告基準(IFRS)をベースとして作成されており、2010年の欧州債務危機以来、導入する国が増加しているが、日本では導入に至っていない。

3—有形固定資産減価償却率による分析

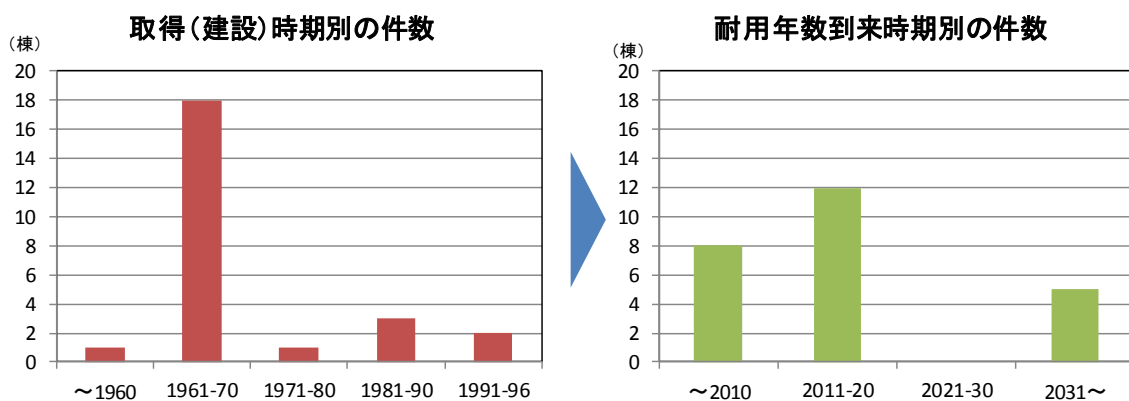
有形固定資産減価償却率(資産老朽化比率)とは、既存の財政指標では把握できなかった地方公共団体の資産の老朽化を表す指標であり、有形固定資産減価償却率 = 減価償却累計額/取得価額で算出される。減価償却とは、建物や機械装置など時の経過等によって価値が減っていく資産について、価値の減少を反映させる会計処理である。減価償却累計額が大きい、すなわち有形固定資産減価償却率が大きいほど、資産を購入してからの経過期間が長く、資産価値が減少していることを表している。

有形固定資産減価償却率の算出には固定資産台帳の整備が前提となっている。なぜなら、従来公有財産を管理するための台帳として使用されてきた公有財産台帳は主に数量面を中心とした財産の運用管理、現状把握(建設時期、大きさ・広さ、数量など)を目的として備えており、固定資産台帳のように有形固定資産減価償却率の算出に必要な資産価値(取得価額)に係る情報の把握ができないためである。逆に言えば、固定資産台帳を整備することで、ようやく有形固定資産減価償却率の算出が可能となる。

そして、各地方公共団体は、この指標を活用することで、個々の資産の更新時期(耐用年数)がいつ到来するか、資産全体として更新時期のピークがいつ到来するか、更新費用がいつどれだけ必要なのかを把握することができ、個々の資産の更新要否の検討や更新費用の積立といった対応が可能となる。

では、例として実際に公表されている固定資産台帳を活用して分析を行いたい。ある団体では、2016年度末(2017年3月31日)時点の固定資産台帳に311件もの事業用有形固定資産(公有財産建物)が登録されており、そのうち、小・中学校の校舎は25件登録されている。これらの取得(建設)時期を件数ベースで見ると、1960年代に集中しており、全体の7割以上がこの期間に取得されている(図表6)。小学校校舎の法定耐用年数は47年とされており、既に多くの校舎は耐用年数が到来しているため、これらは更新が必要と考えられる³。

(図表6)



(資料)固定資産台帳をもとにニッセイ基礎研究所作成

しかし、これはあくまで更新時期の把握に過ぎず、行政運営上では、これに加えて、どの程度の更

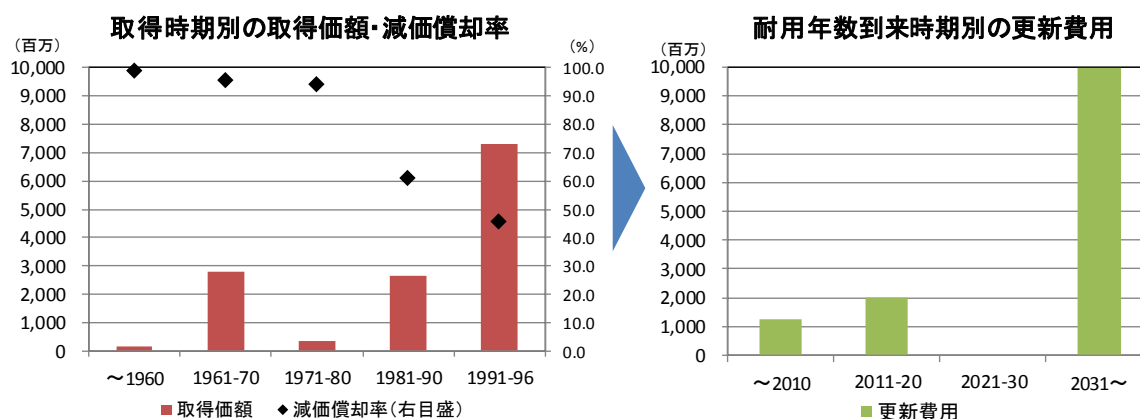
³ 固定資産台帳上では、冷暖房機設置工事や電気設備の改修工事の記載があるものの、各校舎の更新状況の詳細までは不明であるため、耐用年数到来時期に更新が必要と仮定した。

新費用が必要であるのかを把握すること、またその更新費用をどう確保するかということが重要となる。従来の公有財産台帳では、更新費用の把握や確保ができなかったが、固定資産台帳を整備し、有形固定資産減価償却率を算出することで、これらが可能となる。具体的には、固定資産に減価償却を適用し、固定資産の価値の減少を把握するとともに、その減少額を固定資産の買い替えや修繕に必要な金額(更新費用)とみなし、別途積立てることで、計画的に更新費用を確保することが可能となる。

次に、減価償却率(減価償却累計額/取得価額)をみると、1980年までに取得された校舎は100%近い水準に達しており、老朽化が進んでいることが改めて確認できる(図表7)。また、取得価額をもとにした更新費用は⁴、1990年代に取得された校舎が耐用年数を迎える2030年代以降にピークを迎え、その更新費用は約100億円にも及ぶため、それまでに計画的な更新費用の積立が必要となろう。⁵

ただし、この団体における2014年度から16年度までの維持補修費の年度平均実績は約4億円で、10年間でも40億円程度に過ぎない。また、当然のことながら小・中学校の校舎以外にも維持補修が必要な公共施設が存在しているため、限られた財源ではすべての校舎を更新することはおそらく不可能であろう。したがって、この団体においては人口動態から見た小・中学生の数の将来推計や小・中学校の校舎以外の公共施設の更新時期・費用などを総合的に踏まえたうえで、各校舎の更新可否や学校の統廃合等を決定していく必要があると考えられる。

(図表7)



(注意)減価償却累計額相当の更新費用が必要と仮定。2021-30の更新費用は0

(資料)固定資産台帳をもとにニッセイ基礎研究所作成

このように、各地方公共団体は、有形固定資産減価償却率という指標を活用することで、財源の有効活用に向けた意思決定が可能となる。また上記の例では、住民に対して、なぜ小・中学校の校舎の更新が必要(不要)か、統廃合が必要かなどをわかりやすく説明することも可能となる。各地方公共団体が保有する道路や下水道、学校など我々の日常生活に不可欠な公共インフラや公共施設については、その多くが高度経済成長期に建設され、まさに近年更新時期を迎えた、もしくは迎えるため、昨今公共インフラや公共施設の老朽化とその更新費用が問題視されている。したがって、図表5で示した指

⁴ 簡略的に、減価償却累計額相当の更新費用が必要と仮定した。

⁵ 取得価額をもとにした場合、1960年代に取得された校舎の更新費用は比較的少ないが、これは90年代に比べて60年代の物価が低かったことに起因していると考えられ、実際の更新費用はこれを上回る可能性が高い。このように、現在と大きく物価水準が異なる時点で取得された固定資産の更新費用を推計する際には注意が必要である。また実際の行政運営上では、耐用年数到来時期に一斉に更新するというよりは更新時期を分散させると考えられる。当稿ではこれらについて簡略化し、2030年代に更新のピークを迎えるとしている。

標の中でも、有形固定資産減価償却率の重要性は特に高いと思われる。

4— 統一的な基準による財務書類の活用状況

最後に、統一的な基準による財務書類の活用状況について確認したい。総務省が公表している「地方公共団体における平成27年度決算に係る財務書類の作成状況等」によると、全地方公共団体1,788団体のうち、作成済の団体は、全団体の65.5%に当たる1,171団体であったが、作成した財務書類を活用している団体は最も多い項目でさえ、全団体の22.4%に当たる401団体に留まった(図表8)。これは、多くの団体が統一的な基準による財務書類の作成に追われ、活用の段階にまで至っていないことを示していると推測される。また、総務省の要請に応じて統一的な基準による財務書類をとりあえず作成したものの、財務書類活用の必要性や効果を十分に認識できておらず、模索している段階であるとも考えられる。

団体の区分で見ると、市場公募債の説明会における活用など指定都市を除く市町村の割合が低いのはやむを得ない項目はあるものの、全体的に都道府県や政令指定都市と比べて指定都市を除く市町村の割合が低い傾向が見られる。これは、規模の小さい市区町村ほど、統一的な基準による地方公会計を理解し、活用できるだけの人材もしくはアウトソースするだけの財政余力が不足していることに起因していると推測される。

さらに、活用方法を財務会計(外部の利害関係者に対して活動の成果や財政状況について報告することを目的とした会計)に準ずる活用方法と管理会計(内部の意思決定者に対して意思決定に役立つ会計情報を提供することを目的とした会計)に準ずる活用方法に分類すると、管理会計に準ずる活用方法は最も割合が高い項目でさえ、10.9%と全体的に低い水準に留まっている。これは、自主的な取組が必要となる管理会計に対して、外部からの要請に応じて対応する財務会計を優先的に対応していることが考えられる。また、従来から財務会計に準ずる活用が比較的行われてきたのに対して、管理会計に準ずる活用方法については

行ってきた団体数が限られているため、活用ノウハウがなく、活用に苦悩している団体が多いのではないかと推測される。

このように、統一的な基準による財務書類の作成自体は着実に進んでいるものの、本来の目的である公会計の活用にまでは至っていない団体が多くなっている。しかし、先進的な団体の事例紹介、マニュアルの整備

(図表8)

2015年度決算に係る財務書類の活用状況

区分	合計	市区町村				
		都道府県	指定都市を除く市区町村	指定都市		
				政令指定都市	指定都市を除く市区町村	
財務会計に準ずる方法	財務書類等の情報を基に、各種の指標を公表した	22.4%	48.9%	21.7%	55.0%	21.3%
	簡易に要約した財務書類を作成するなどし、住民に分かりやすく財政状況を説明した	18.3%	48.9%	17.5%	40.0%	17.2%
	財務書類等の情報を基に、市場公募債の説明会において財政状況を説明した	0.9%	23.4%	0.3%	25.0%	0.0%
	財務書類や固定資産台帳の情報を基に、PPP/PFI事業の提案募集を行った	0.1%	0.0%	0.1%	5.0%	0.0%
管理会計に準ずる方法	決算審査の補足資料とするなど、議会における説明資料として活用した	10.9%	25.5%	10.5%	40.0%	10.2%
	財務書類や固定資産台帳の情報を公共施設等総合管理計画又は個別施設計画に反映した	6.2%	2.1%	6.3%	5.0%	6.3%
	固定資産台帳の情報を基に、将来の施設更新必要額の推計を行った	3.8%	0.0%	3.9%	0.0%	4.0%
	施設別・事業別の行政コスト計算書を作成した	1.6%	6.4%	1.4%	20.0%	1.2%
団体総数	1,788	47	1,741	20	1,721	

(資料)総務省「地方公共団体における平成27年度決算に係る財務書類の作成状況等」をもとにニッセイ基礎研究所作成

等活用推進の取組が随時なされていることから、公会計活用の必要性や効果が認識されるにしたがって、活用は進んでいくと予想される。今後は、住民が関心をもって閲覧し、かつ内容をきちんと理解できる財務書類をいかに提供していくかが課題であろう。引き続き公会計の活用状況について注視したい。

以上

(参考文献)

宮澤 正泰 (2017) 『自治体議員が知っておくべき 新地方公会計の基礎知識』 第一法規。
有限責任監査法人 トーマツ (2017) 『一番やさしい公会計の本 (第1次改訂版3刷)』 学陽書房。

(お願い) 本誌記載のデータは各種の情報源から入手・加工したものであり、その正確性と安全性を保証するものではありません。また、本誌は情報提供が目的であり、記載の意見や予測は、いかなる契約の締結や解約を勧誘するものではありません。