

新地方公会計制度における基準モデルの現状と課題

—北海道のケース—

Current Conditions and Issues with Standard Model in the Case of Hokkaido

舩 井 雄 一
Yuichi MASUI

目次

- I. はじめに
- II-1. 新地方公会計制度導入の目的と経緯
- II-2. 新地方公会計制度の整備状況
- II-3. 北海道における基準モデルの整備状況
- III-1. 基準モデルを用いた財務分析の事例—滝川市の事例
- III-2. 住民の情報ニーズ
- III-3. 基準モデルによる財務4表を用いた財務分析—滝川市の事例
- III-4. 財務分析からみえた基準モデルの課題
- III-5. その他の課題
- IV. 最後に

I. はじめに

本論の目的は、新地方公会計制度における基準モデルの現状と課題を明らかにすることである。そのために、まずIIでは北海道における基準モデルの整備状況について確認する。またIIIでは、基準モデルを採用している滝川市を例にとって実際に財務分析を行う。IVは本論のまとめである。

II-1. 新地方公会計制度導入の目的と経緯

地方自治体の会計制度に企業会計の考え方を取り入れようとする動きは、中央政府主導ではなく、昭和62年度に熊本県や三重県などの先進的な自治体¹から始まったと言われている²。先進自治体は、行財政改革を進めるためにこうした企業会計の手法を取り入れながらそれぞれの考え方によって工夫を凝らした取り組みを進めてきた。しかし、そこでは各自治体の取り組みには差があり、作成方法の適切性や他団体との比較可能性に限界があることが

課題となっていた³。

こうした課題を受けて総務省（旧自治省）は、2000年3月に「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」を公表し、地方自治体のバランスシート作成方法を比較可能な方法に統一した。翌年の2001年3月には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も提示し、それらは「総務省方式」と呼ばれ、各地方自治体の財務諸表作成のマニュアルとして浸透していった。

その後、2006年には「新地方公会計制度研究会報告書」を公表し、本稿の分析対象となっている「基準モデル」や「総務省方式改訂モデル⁴」が示されることとなった。この報告書は、国や民間企業との整合性の確保などが配慮され、資産・負債の適切な管理、世代間負担の衡平、決算情報の予算編成などへの活用を推進するために地方自治体が参考にするべき財務書類のモデルを示したものである。

一方の中央でも、1999年に経済戦略会議から公表された「日本経済再生への戦略」において、公会計制度の改善が要請されている。具体的には、「公的部門の効率化・スリム化を進めていく上での大前提として、また、政策の事後評価を行う観点から決算はこれまで以上に重視されるべきであり、中央政府（特殊法人等を含む）及び地方公共団体（外郭団体を含む）のいずれにおいても以下のような方向を基本に会計制度等の抜本的改革を進め、会計財務情報基盤を整備する必要がある」と答申されている⁵。

ここで確認しておきたいのが、これらの先進自治体や中央が地方自治体の会計制度に企業会計の考え方を導入しようとしたその目的である。例えば、先進自治体である三重県では、発生主義会計の導入を、行政システム改革において最小の費用で最大の効果をあげるという「簡素・効率」カテゴリーの中に明確に位置付けている。また副次的には、税金の使途（県民へのサービスの内容等）を明らかにするという「公開・参画」を実現する手立てとして期待されている⁶。また、先述の経済戦略会議の答申においても、公会計が公的部門の改善・スリム化の前提となっている点や会計制度が会計財務情報基盤として必要とされている点が注目される。つまり、地方自治体の会計に企業会計の考え方を取り入れようとする動きは、夕張市などに代表されるような財政基盤が盤石でない自治体を発見することが目的なのではなく、財務情報基盤として整備された会計制度を継続的に用いて自らのマネジメントに活用し、行政の効率化・スリム化に資することであり、また副次的に説明責任の履行を強化することにあることがわかる。

また、行政の効率化・スリム化や説明責任の履行を強化するために新地方公会計制度が導入されるのであるから、新しい制度の下で作成される財務書類は作成そのものが目的なのではなく、それらを用いた分析や評価が、行政や市民によって行われ、何らかの行動に結びつ

いていくことが不可欠である。

II-2. 新地方公会計制度の整備状況

先程、2006年に「新地方公会計制度研究会報告書」が公表されたと述べたが、これによって地方自治体に財務書類を作成することが強制されたわけではない。しかし、2007年の総務省自治財政局長による「公会計の整備推進について」という通知により各自治体は、財務書類の整備が要求され、その必要性を認識している状況にある。この通知では、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、2010年までに、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、2012年までに貸借対照表、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（以下財務4表）の整備又は財務4表の作成に必要な情報の開示に取り組むこととされている。

そのような状況の中で、全団体の94.5%にあたる1,691団体が着手済み（作成済及び作成中の合計）であり、政令指定都市を除く市区町村レベルでも94.3%が着手済みである⁷。実質的にはほとんどの地方自治体で財務4表作成に着手していると言ってよいだろう。1,691団体における着手済み財務4表のモデル別の状況については、基準モデルを採用している団体が12.7%、改訂モデルを採用しているのが83.9%であり、多くの団体は改訂モデルを採用している。これは上述したように3年、あるいは5年という短い期間で財務4表への対応が求められている各団体にとって改訂モデルの方が対応しやすいことに理由があると思われる。改訂モデルは、すでに普及している決算統計等を一部活用する旧総務省方式の作成方法を一部継承していることや固定資産台帳の整備についても段階的に行っていけば良い。このことから、多くの自治体が取り組みやすく、早期に整備効果が発現しやすい⁸。

II-3. 北海道における基準モデルの整備状況

ここでは、北海道における基準モデルの整備状況を確認し、その課題を抽出したい。北海道での状況を確認するにあたり、各市町村の取り組み状況に関しては、北海道のホームペー

(図表II-1) 北海道における着手済み財務4表のモデル別状況

	北海道		全 国	
	団体数	構成比	団体数	構成比
基準モデル	25	31.6	215	12.7
改訂モデル	49	62.0	1,418	83.9
その他モデル	5	6.3	58	3.4
合計	79	100	1,691	100

ジを参照した⁹。それによると、176団体のうち、79団体の財務書類を確認することができる¹⁰。

新公会計制度で財務4表を作成している団体は79団体と少ない印象を受けるが、全国では94.5%が着手済みであることを考えると、作成していない97団体の多くが着手はしたもののまだ公表には至っていない、あるいは財務4表の作成は完了しているが公表していないということが予測される¹¹。また、基準モデルを採用している団体の構成比が全国に対して31.6%と高い。これは、基準モデルで財務4表を作成した団体の方が改訂モデルを採用している団体よりも積極的に開示している結果であると思われる¹²。

(図表Ⅱ-2) 北海道において基準モデルを採用している市町村一覧

ID	管内名	市町村名	団体区分	市町村類型	作成年度			
					20年度	21年度	22年度	23年度
1	空知総合振興局管内	滝川市	都市	I-1	●	●		
2	石狩振興局管内	北広島市	都市	II-1	●	●	●	●
3	石狩振興局管内	石狩市	都市	II-1	●	●	●	
4	石狩振興局管内	当別町	町村	IV-2			●	●
5	後志総合振興局管内	ニセコ町	町村	I-0				
6	後志総合振興局管内	留寿都村	町村	I-0			●	
7	後志総合振興局管内	仁木町	町村	I-0			●	
8	胆振総合振興局管内	洞爺湖町	町村	III-2		●	●	
9	渡島総合振興局管内	福島町	町村	II-1			●	
10	渡島総合振興局管内	森町	町村	IV-0			●	
11	渡島総合振興局管内	長万部町	町村	II-2			●	
12	上川総合振興局管内	旭川市	都市	中核市	●(改訂)	●	●	●
13	上川総合振興局管内	士別市	都市	I-1	●(改訂)	●(改訂)	●	
14	上川総合振興局管内	東神楽町	町村	II-0			●	
15	上川総合振興局管内	上富良野町	町村	III-0				
16	上川総合振興局管内	南富良野町	町村	I-0			●	
17	上川総合振興局管内	下川町	町村	I-0			●	●
18	上川総合振興局管内	音威子府村	町村	I-2				
19	留萌振興局管内	留萌市	都市	I-3			●	
20	宗谷総合振興局管内	猿払村	町村	I-0			●	
21	オホーツク総合振興局管内	訓子府町	町村	II-0				
22	オホーツク総合振興局管内	置戸町	町村	I-0			●	●
23	オホーツク総合振興局管内	佐呂間町	町村	II-0			●	
24	オホーツク総合振興局管内	湧別町	町村	III-0			●	
25	根室振興局管内	別海町	町村	IV-0			●	

出典) 筆者作成

基準モデルを採用している25団体のうち、16団体（64％）は平成22年度決算から開示を始めている。これは、2007年の総務省自治財政局長による通知において、2010年までに、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、2012年までに財務4表の整備又は財務4表の作成に必要な情報の開示に取り組むこととされていることがその理由であろう。事実、平成22年度決算から作成を始めている16団体の全てが、町村あるいは人口3万人以下の都市である。

北海道における基準モデルの採用状況を確認することでいくつかの問題点を指摘することができる。最大の問題点は、財務4表の開示までにかかなりの時間が経過してしまっているため著しく適時性を欠くということである。基準モデルを採用している25団体のうち、平成24年度である現在（2013年1月6日）の段階で、前年度である平成23年度の財務4表を確認できるのは5つの団体（北広島市、当別町、旭川市、下川町、置戸町）しかない¹³。中には滝川市のように21年度から更新されていない団体も存在する。これでは、新地方公会計制度を導入する目的である、行政の効率化・スリム化や説明責任履行の強化に資することはできない。

このように適時性を損なわせる原因の一つは、複式簿記を用いずに財務4表を作成する実務であろう。基本的には複式簿記での記帳を前提とする基準モデルでも、導入に向けた過渡的な方法として表計算ソフトを利用して普通会計の決算情報を組み替えることによって簡便に財務4表を作成する簡便作成法（決算組替法）がある¹⁴。この方法によると、どれだけ早くても現金主義による決算の終了を待たなければならない。そうして適時性が失われることによって、発生主義による会計情報を効率化のために用いる有用性が低下してしまうのである。適時性を確保し、会計情報の有用性を高めるためには複式簿記を導入し、期中における取引発生時に都度記録していくシステムに変えていかなければならない。

もうひとつは、新地方公会計制度を地方自治体が自ら有効に活用していこうとする意識に欠けていることがあげられる。より具体的には、ストック情報などを利用して行政を効率化・スリム化していくことや、財務4表を市民にわかりやすく情報提供することで透明性を高めて行こうとする意識である。地方公会計についての先進自治体では発生主義に基づいて得られるデータをもとに行政サービスの効率化に成功している¹⁵。こうした自治体は当初から行政を効率化するために財務会計情報のあり方やその活用の方法について創意工夫をし続けている。また、発生主義に基づく財務4表を公表することによって、市民は税金などの形で行政へ委託した結果を評価することができる。しかし、市民が現行の現金主義による公会計制度ではわからない行政のパフォーマンスについて、財務4表を用いて評価するにも、新しい情報でなければ意味がない。

このように、北海道における基準モデルの適用状況をみていくと、複式簿記の導入が遅れていることや、発生主義に基づく情報を更に有効に活用していく意識が薄いことから情報提供の適時性が大きく損なわれており、その結果として基準モデルによる会計情報の有用性が失われている問題点があることが指摘できる。

III-1. 基準モデルを用いた財務分析の事例—滝川市の事例

ここでは新地方公会計制度における基準モデルに基づいて一般に公表されている財務データを用いて分析を行う。新地方公会計制度を整備する目的は、行政の効率化・スリム化や説明責任の履行を強化するためであるが、後者の説明責任の履行強化については、一般に公開されている情報をもとに住民が実際に行政のパフォーマンスを評価できることが重要である。そこで、現状のディスクロージャーレベルでどの程度のことが理解できるかを確認し、その課題を明らかにすることには一定の意味を見出さうと思われる。そのために、北海道における事例として滝川市を中心にとりあげ、説明責任の履行を強化するという観点から、住民の情報ニーズに基づいた財務分析を行うこととする。また、その比較対象として石狩市と北広島市を取りあげる¹⁶。

III-2. 住民の情報ニーズ

新地方公会計制度の情報利用者については、住民、議会、地方債への投資家、行政内部者（首長などの執行機関）、職員、その他外部利用者（メディア等）など多様な主体があげられるが、地方自治体の説明責任は第一義的に住民に対して果たされるべきものである¹⁷から、ここでは財務4表の主要な利用者として住民を想定する。

住民は納税者、サービスの受益者など地方自治体との関係において様々な側面を有している。納税者としての住民を考えた場合には、地方自治体は住民に対して説明責任を果たさなければならない義務がある。また、サービスの受益者の住民としては、将来の行政サービスの水準が変化しないか、また増税や利用料・手数料の増加を通して行政サービスを受益するためのコストが上昇しないかなどについて関心を有する。そうしたケースでは広く行政のパフォーマンスについての情報ニーズが生じると考えられる。「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ [2010]」では、住民等のニーズについて以下の図表III-1のように整理している¹⁸。

(図表Ⅲ-1) 住民ニーズに基づいた分析の視点と具体的指標

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れくらいあるのか	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 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 (健全性)	財政に持続可能性があるのか (どれくらい借金があるのか)	住民一人当たり負債額 基礎的財政収支 (関係指標) 健全化判断比率 (実質赤字 比率, 連結実質赤字比率, 実質公債費 比率, 将来負担比率)
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 住民一人当たり人件費・物件費等 行政コスト対公共資産比率
弾力性	資産形成を行う余裕はどのくらいあるか	行政コスト対税収等比率 (関係指標) 経常収支比率, 実質公債費 率 (再掲)
自律性	歳入はどれ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 (関係指標) 財政力指数

出典) 地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ [2010], p.17

Ⅲ-3. 基準モデルによる財務4表を用いた財務分析—滝川市の事例

ここでは、上記(図表Ⅲ-1)で示された住民等のニーズに基づいた各具体的な指標について、滝川市で公表されている財務4表のデータを用いて分析する。「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ[2010]」に示される指標を用いる理由は、この報告書の目的が財務書類の効果的な活用と公表の取り組みを促進し、実務に定着させることであること、及び連結財務書類の作成手引きなどを公表してきた総務省下にある公式な組織であることによって多くの自治体関係者が参照していることにある。以下、住民のニーズごとに各指標を算出し分析する。

・住民ニーズ1：将来世代に残る資産はどれくらいあるのか

①資産の金額(連結ベース)

(単位：千円)

	H20年度	H21年度	H22年度
滝川市	114,727,113	130,851,290	—
石狩市	175,506,841	177,295,468	176,441,115
北広島市	—	210,253,000	211,512,000

総資産をみると、滝川市は他の2つの自治体と比べて少ないことがわかる。また、H21年には資産総額が増加していることもわかる。しかし、この資産総額は自治体の人口などの規模によって大きく影響を受ける。

②住民一人当たりの資産額（連結ベース）（単位：千円）

	H20年度	H21年度	H22年度
滝川市	2,606	2,974	—
石狩市	2,868	2,902	2,898
北広島市	—	3,462	3,498

そのような自治体の大きさなどの影響を排除するために人口一人当たりの資産額をみると、一人当たりの資産額は、滝川市1,826円、石狩市1,854円とこの2市はほぼ同等である。一方、北広島市は2,175円（いずれもH21年度）と他市よりも住民一人当たりの資産額が大きい。

③歳入額対資産比率（普通会計ベース）

	H20年度	H21年度	H22年度
滝川市	3.9	3.6	—
石狩市	3.9	3.6	3.5
北広島市	—	6.3	6.0

歳入額対資産比率とは、歳入総額に対する資産の比率を算定することにより、これまでに形成されたストックとしての資産が、歳入の何年分に相当するかを示す指標である。滝川市では概ね歳入額の3.6倍の資産が形成されたことがわかる。これは石狩市とはほぼ同等であるが、北広島市は滝川市よりもかなり大きい資産が形成されている。

- ・住民ニーズ2：将来世代と現世代との負担の分担は適当か

①純資産比率（連結ベース）

	H20年度	H21年度	H22年度
滝川市	0.48	0.54	—
石狩市	0.58	0.59	0.59
北広島市	—	0.80	0.79

純資産比率は純資産総額を資産総額で割ることで算出される。貸借対照表において、純資

産の部は資産形成のうち現世代が負担した部分を示し、負債の部は将来世代の負担を表す。この純資産比率は高ければ高いほど良いという訳ではないという点に注意が必要である。地方自治体が保有する資産のうち、インフラ資産などは年十年にもわたって将来世代も利用可能なものであり、現世代も将来世代も便益を受ける。こうしたものについては、財源の一部に地方債などを利用することで現役世代と将来世代が公平に負担することが合理的である。したがって、純資産比率が高すぎることは将来世代も便益を受ける資産について現役世代が過剰に負担したことを示す。一方、純資産比率が低すぎることは将来世代へと負担を先送りしすぎていることを表す。そうした観点から、一般的に60%程度が標準だとされている。

滝川市では総資産の約50%が将来世代の負担になっており、現世代の負担が約50%と標準の60%には届いていない。また、H20年度からH21年度の1年間で純資産比率が0.06上昇しているが、これは現世代が自らの負担によって将来世代も利用可能な資産を蓄積したことを意味する。北広島市では形成された資産の約8割が現役世代の負担であり、将来世代への先送りが少ないことがわかる。

・住民ニーズ3：財政に持続可能性があるか（どれ位借金があるのか）

①負債額（連結ベース） (単位：千円)

	H20年度	H21年度	H22年度
滝川市	53,721,404	54,624,943	—
石狩市	74,064,957	72,814,457	71,816,846
北広島市	—	41,728,000	44,711,000

②住民一人当たりの負債額 (単位：千円)

	H20年度	H21年度	H22年度
滝川市	1,220	1,241	—
石狩市	1,210	1,192	1,180
北広島市	—	687	739

貸借対照表において、負債額は将来世代へと先送りされている金額を示している。滝川市では約540億円の負債があり、住民一人当たりの負債額は約120万円程度である。北広島市では先述したように形成されている資産は大きいですが、ここでも確認できるように負債額は小さい。現世代が多く負担し、将来世代へ先送りされたものが少ないことがわかる。

③基礎的財政収支（プライマリーバランス）（単位：千円）

	H20年度	H21年度	H22年度
滝川市	3,856,291	1,646,833	—
石狩市	2,875,489	1,816,565	483,300
北広島市	—	668,000	－1,800,000

基礎的財政収支（プライマリーバランス）とは、公債の元利償還額を除いた歳出と、公債発行収入を除いた歳出のバランスをみるものであり、収支が均衡していれば、負債に頼ることなく元金の支払い以外の支出を賄うことが出来ていることを意味する。各自治体とも悪化の傾向にあるが、北広島市ではH22年度にマイナスに転じている。

・住民ニーズ4：行政サービスは効率的に提供されているか

①住民一人当たり行政コスト（単位：千円）

	H20年度	H21年度	H22年度
滝川市	496	642	—
石狩市	520	556	619
北広島市	—	498	513

住民一人当たりの行政コストをみると、いずれの自治体も悪化傾向にあるが、滝川市ではH21年度に大きく悪化しているが、それは補助金等移転支出が大幅に増加しているからである。他団体と比較すると、北広島市では平均的に低く抑えられている。

②性質別行政コスト（滝川市・連結ベース）

（単位：千円）

	H20年度	H21年度
人件費	8,138,673	7,320,952
物件費	4,046,135	4,727,726
経費	2,848,054	3,397,071
業務関連費用	1,381,952	1,554,753
移転支出	15,675,344	21,067,963

上記の①における行政コストは、人件費や物件費など全てのコストが含まれているが、そのより詳しい内容について性質別に確認することができる。滝川市では、人件費こそ低下しているが、その他の費用がいずれも増加している。特に移転支出が大幅に増加していることから、移転支出の増加が行政コスト増加の主な原因であることがわかる。

③行政コスト対公共資産比率

	H20年度	H21年度	H22年度
滝川市	0.48	0.49	—
石狩市	0.28	0.30	0.31
北広島市	—	0.24	0.23

行政コスト対公共資産比率は経常費用をインフラ資産で除して計算するが、これは行政コストの公共資産に対する比率をみることで、資産を活用するためにどれだけの行政コストがかけられているのかを表している。平均的な値としては10%～30%の間とされているが、値が高すぎる（低すぎる）場合には、行政サービスの水準に対してインフラ資産の整備が不足（過剰）であるか、または一定のインフラ水準に対して行政サービスが過剰（不足）していると判断できる。

滝川市では0.49（H21年度）と他団体よりも相対的に高い。インフラ資産は他の団体よりも少ないのであるが、行政コストが他団体とほぼ同水準であるためである。

・住民ニーズ5：資産形成を行う余裕はどのくらいあるか

住民ニーズ5の弾力性については「行政コスト対税収等比率」という指標が例示されているが、これは基準モデルでは分析できないため割愛する。

・住民ニーズ6：歳入はどれ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）

①受益者負担の割合（普通会計）

	H20年度	H21年度	H22年度
滝川市	0.13	0.12	—
石狩市	0.06	0.07	0.05
北広島市	—	0.04	0.05

これは行政サービスの提供に対する受益者負担の割合であり、経常収益を経常費用で除して算出するものである。これをみると、滝川市では受益者負担の割合が他団体と比べて非常に大きいことが分かる。

ここまでいくつかの指標で滝川市の財務状況を時系列かつ他市を比較対象としてみてきたが、以下のような特徴をあげることができよう。

- ・将来世代に残すことのできる資産の形成については石狩市とはほぼ同等であるが、北広島市と比較すると少ない。
- ・将来世代と現世代との負担の割合をみると、滝川市では負担を将来世代に先送りしている傾向がある。
- ・持続可能性（健全性）については、基礎的財政収支（プライマリーバランス）もプラスであり、問題は無いと思われる。また、石狩市とはほぼ同等であるが、北広島市には劣る。
- ・行政の効率性については、移転支出の増加により21年度において悪化が見られる。他市と比較可能なH21年度でみると、効率性がやや落ちることがわかる。
- ・自律性の指標として受益者負担の割合をみたが、滝川市では他市と比べて受益者負担の割合が大きい。

このように、新地方公会計制度における基準モデルに基づいて公開されている情報をもとに一つの事例として滝川市の分析を行った。そこでは、市が今まで蓄積したストック情報及び減価償却費や退職給付引当金なども含めたフルコスト情報について住民が知ることができた。従来の現金主義会計に基づいた決算情報の他に、このような発生主義会計による決算情報が加わることによって、明らかに説明責任をより良く果たすことができるようになったと評価できよう。

特に、インフラ資産や地方債などのストックを大きく抱えるようになった今日の地方自治体のストック情報及び、キャッシュフローとは異なるフルコストの情報が入手できるようになったことは大きな改善である。ストック情報そのものにも価値があるが、それを用いた様々な分析指標によって今まで見えなかった自治体の姿をみることができるようになっていく。

III-4. 財務分析からみえた基準モデルの課題

基準モデルに基づいた財務4表の分析を通して、そのメリットが明らかになった一方で、実際に基準モデルを用いて分析をしてみるといくつかの課題がみえた。一つは比較可能性の問題である。現行の公会計モデルとしては基準モデル、改訂モデル、東京都モデルなどがあるが、複数の公会計モデルがあることによって比較可能性が著しく減少する。特に改訂モデルを採用している団体数と比較して、基準モデルを採用している団体は少なく、類似団体との比較を行おうとしても同じ市町村分類で見つけることができないケースもある¹⁹。新地方公会計制度の定着により基準モデルを採用する団体も増えてきているが、早い段階でのモデルの統一が必要になると思われる。

また、基準モデルによる財務4表では政策目的別の情報が欠けていることがあげられる。改訂モデルでは貸借対照表上の有形固定資産が総務、福祉、環境衛生、産業振興、生活インフラ、国土保全、消防、及び教育に区分されて表示される。また、行政コスト計算書でも上記の区分に議会の区分が追加されて表示される。これによって、行政目的別に分析できるという大きなメリットが生まれる²⁰。財務4表から得られる情報を政策評価に活かすことや住民によるパフォーマンスの評価に役立てるためには、会計主体全体の情報の他に何らかのセグメント情報が欠かせない。基準モデルにも改訂モデルと同様に、行政目的別に表示することが求められる。

さらには、有形固定資産の表示方法についての問題も指摘できる。現在日本は高度成長期に作ったインフラ資産の更新の問題を抱えており、住民の関心も高い。地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ〔2010〕の中でも「資産老朽化率」という指標が例示されている。これは、減価償却累計額/(有形固定資産－土地＋減価償却累計額)で産出されるが、これによって有形固定資産の耐用年数に対して資産の取得からどの程度経過しているのかを全体として把握することができる。しかし、この指標を計算するためには資産の取得原価と減価償却累計額が見やすく表示されることが必要である²¹。そこで、企業会計の例に従って、貸借対照表の本体に取得原価と減価償却累計額の両方を総額表示する方法をとるべきである。

また、同じ基準モデルを採用している団体同士でも「新地方公会計制度実務研究会報告書」で示されている様式に従ったもので表示している団体があれば、それを簡略化したものを開示している団体もある。簡略化したものを開示する理由は、公式な様式が複雑であり一般の市民にとって理解しにくいからであると思われる。しかし、住民が様々な指標を用いて分析しようとする時には簡略化されていない方が分析しやすい²²。

III-5. その他の課題

基準モデルに限定されない現在の新地方公会計制度についての課題もある。最大の課題はその開示が任意であることと、開示の時期についても任意であることである。新地方公会計制度の背景として、住民が拠出した税金等についての使途について説明する説明責任の考え方がるのであれば開示が強制されなければならないだろう²³。各地方自治体は強制的に徴収した税金の使途について説明責任を負うからである。また、現金主義による決算の結果のひとつである「決算カード」については毎年7月に総務省に提出することが義務付けられている。そのため各自治体のホームページをみても、現金主義会計の決算の結果を利用することはできるが、新地方公会計制度についての情報は公開が遅れている²⁴。発生主義会計によ

る決算の情報も適時性が失われればその有用性も自ずと減少してしまう。タイムリーなディスクロージャーが求められる。

もう一つの課題は、行政の成果にかかる情報が無いことである。新地方公会計制度におけるコスト情報は非常に有益である²⁵。しかし、そのコストによってどれだけの成果が生み出されたのかが明確になれば新地方公会計制度の有用性も一段と高まるものと思われる。利益という明確な成果指標がある企業とは異なり、地方自治体の成果を定義することは非常に難しい。しかし、この問題についても継続的に検討を加えて行くことが必要であると思われる²⁶。

IV. 最後に

本稿では、新地方公会計制度における基準モデルに基づいた財務4表の開示状況について確認し、また滝川市をとりあげて実際に財務4表を用いた分析を行った。そこでは、ストック情報やフルコストによる情報が大きなメリットであることを示した一方で、基準モデルやそれを含めた新地方公会計制度そのものの課題があることも明らかになった。

新地方公会計制度はまだ確立した制度とは言にくく、本論でも確認された多くの課題を抱えており、各地方自治体も試行錯誤の連続であると思われる。しかし、忘れてはならないことはこうした公会計に関する一連の改革は、発生主義に基づいた会計情報を利活用することで行政の効率化・スリム化を進めることであり、副次的に説明責任の履行を強化することをその目的にしていることである。

不備があるから使わないということではなく、使えるところから使って行って不備があれば改善していくことが大事である。本論の後半部分についてもその試みのひとつである。そのようにして当初の目的である行政の効率化・スリム化、説明責任の履行強化が進むような流れを作っていく必要があるだろう。

〔註〕

¹ こうした先進自治体には、三重県、宮城県、東京都、神奈川県、広島県、京都府、鳥取県、山梨県などがある。詳しくは、巻末の参考資料－1「都道府県のバランスシート公表」を参照されたい。

² 丹羽 [2001], pp.30-31。

³ 森田 [2008], p.3。

⁴ 以下、「改訂モデル」と呼ぶこととする。

⁵ 経済戦略会議 [1999], 第2章I, 1, (3)。

⁶ 石原 [1998], p.29-30頁。

⁷ 総務省 [2012]。なお、この節で用いられているデータは総務省 [2012] からのものである。

⁸ 森田 [2008], p.12。

- ⁹ より具体的には、2013年1月6日時点での総合政策部の市町村課の中の各市町村別データについてのページである。<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/ss/scs/zaisei/shi-zaisei-4-1-0.htm>
- ¹⁰ ここでいう確認とは、各市町村の財政のページのリンクが確認できるという意味である。基準モデルを採用している25団体については図表Ⅱ-2を参照されたい。
- ¹¹ 当該ページでは確認することのできない97団体についても、財務書類の作成に着手している可能性、あるいは作成済であるが公開していないという可能性はおおいにある。その可能性を検証するには、アンケートやヒアリングなどの調査を行うより他はないが、今回の研究ではそのような調査をするに至っていない。今後の課題としたい。
- ¹² 基準モデルは改訂モデルと比較して、当初作成時の負荷が高いことから、説明責任の履行強化を図るなどの意欲が高い団体が採用している可能性が高いと思われる。
- ¹³ ちなみに、総務省〔2006〕では、「財務書類の公表時期として例えば8月末までの作成と、その後の検証を経て、9月議会終了時までの公表といった早期の対応が望ましい」（para.23）とされている。
- ¹⁴ 総務省〔2006〕，para.54-56。
- ¹⁵ こうした公会計先進自治体には、三重県、大分県臼杵市、熊本県宇城市、千葉県習志野市などがあるが、それらの事例については、石原〔2000〕、大塚〔2012〕などを参照されたい。
- ¹⁶ 本来、財務データの比較対象としては、その類似団体であることが好ましいと思われる。類似団体であるか否かの判断については、団体区分（「都市」か「町村」か）と決算カードなどで示されている総務省が定めた市町村類型を用いた。しかし、基準モデルを採用している団体で滝川市と同類であるのは士別市のみであったが、作成年度にずれがあり比較対象として用いることができなかった。そこで、「都市」であることと、数年分の時系列データが得られることから「石狩市」と「北広島市」を比較対象として用いることとした。
- ¹⁷ 地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ〔2010〕，p.17。
- ¹⁸ 地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ〔2010〕，p.17-18。
- ¹⁹ 事実、道内でみても、市町村分類が「都市」・「Ⅰ－Ⅰ」である滝川市と同じ団体で基準モデルの財務4表を作成しているのは士別市しかない。その士別市とは作成年度に違いがあり今回は比較することができなかった。
- ²⁰ 改訂モデルの区分表示の有用性について詳しくは大塚〔2011〕を参照されたい。
- ²¹ 基準モデルにおいて、事業用資産の場合には、減価償却費として行政コスト計算書上に計上されるが、インフラ資産については減価償却相当額を、行政コスト計算書には計上せずに純資産変動計算書上で直接資本減耗として処理する。インフラ資産の表示についてもその取得原価と直接資本減耗の総額が適切に表示されることが必要である。
- ²² 住民の理解可能性を高めるために、簡略化したものを開示し、参考資料として正式な様式の財務4表を添付する方法もありえるだろう。
- ²³ 事実、ほとんどの地方自治体で新地方公会計制度による財務4表の作成に着手している。開示を強制することが各地方自治体にとって大きな追加的負担になるとは思えない。
- ²⁴ 今回財務分析で取り上げた滝川市では平成24年度現在において、公開されている財務4表は平成21年度が最新である。また、北広島市では「北広島市の財政状況」という冊子を毎年作成しているが、平成23年度決算の冊子で取り上げられている発生主義会計の決算については、平成22年度の情報が収められている。
- ²⁵ 地方自治体の活動の評価にあたってコスト情報が果たしうる役割にについては大塚〔2012〕を参照されたい。
- ²⁶ こうした議論についてはGASBのSEA報告が参考になる。詳しくは、藤井等〔2003〕を参照されたい。

参考文献

- Governmental Accounting Standards Board, Concepts Statement No.2, Service Efforts and Accomplishments Reporting (藤井秀樹監訳『GASB/FASAB公会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2003年)
- 石原俊彦「三重県における企業会計方式の導入—行政システムの改革と発生主義—」『JICPAジャーナル』第515巻, 1998年, 27-35頁.
- 大塚成男「財務4表による政策の可視化」『年報 経営分析研究』第27号, 2011年, 14-22頁.
- 大塚成男「地方公共団体におけるコスト情報の意義」『会計検査研究』第46巻, 2012年, 65-78頁.
- 経済戦略会議「日本経済再生への戦略」, 1999年.
- 地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」, 平成22年3月.
- 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」, 平成19年10月
- 総務省「地方公共団体の平成22年度版財務書類の作成状況等」, 平成24年6月22日, http://www.soumu.go.jp/main_content/000164668.pdf
- 丹羽由夏「バランスシート作成と財政再建」『農林金融』, 第54巻第2号, 2001年, 28-37頁.
- 森田祐司監修『新公会計制度の徹底解説「総務省方式改訂モデル」作成・活用のポイント』, ぎょうせい, 2008年.

(参考資料-1) 都道府県のバランスシート公表

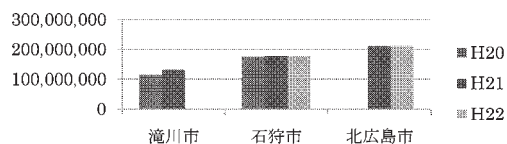
	自治体名（作成体制など）	概 要
1987年 10月	熊本県 熊本県総務部 (財)地方自治協会方式	貸借対照表＋収支計算書（経常＋資本）。決算統計の普通建設事業費の累計額を試算の取得価額に設定し、後のバランスシート作成に大きく影響
1998年 3月	三重県 三重県総務部	普通会計貸借対照表＋普通会計収支計算書 94年度末～98年度末まで公表済み
1999年 3月	宮城県 (財)宮城総合研究所に委託。宮城 大学教授天明茂氏専門家及び庁内 関係課職員による合同研究pjチー ム編成	普通会計と公営企業9会計（法適用・法非適用）との連結貸借対照表等財務諸表。貸借対照表＋損益計算書＋資金計算書。91年度末～97年度末分を時系列で公表。継続して98年度末公表済み
7月	東京都 都財政局財政課	財政再建推進プランの（別紙）として公表。普通会計のみ対象→2000年5月に連結「機能するバランスシート」を公表
8月	神奈川県 神奈川県財政課	普通会計のみ対象。97年末時点 道路、港湾などの公共土木施設の資産評価の際、決算統計を使用せず財産台帳を基に時価評価を採用
8月	広島県	西日本ではじめて。インフラ外資産は減価償却を行う
9月	京都府	府議会本会議の代表質問で荒巻知事が公表。毎年試算することを表明
9月	鳥取県	インフラ資産を除いても、資産が負債を上回っていることを公表し、財政の健全性を表明
11月	山梨県	99年度からの3年間で取り組む新行政改革大綱案に盛り込まれ、94～98年度末まで公表
2000年 3月	滋賀県	健康福祉部門、教育部門、土木部門についても部門別貸借対照表を試算
3月	総務省（旧自治省）	「地方公会計の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」を公表し、自治体のバランスシートの統一的な作成手法を提示
4月	岩手県 構想日本等との共同研究	バランスシートと行政コスト計算書を合わせて公表
4月	秋田県 同上	同上
5月	高知県 同上	同上

(出典)：丹羽由夏「国及び地方自治体におけるバランスシート作成の動向と今後 バランスシート作成と財政再建」『農林金融』，第54巻，第2号，2001年，28-37頁。に一部変更を加えた。

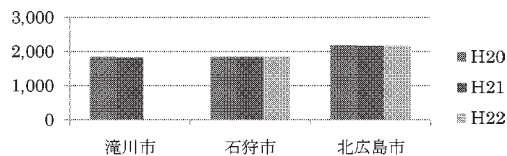
(参考資料-2)

【ニーズ 1 についての分析】

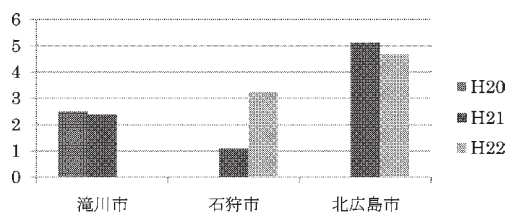
①資産の金額（連結ベース）（単位：千円）



②住民一人当たりの資産額（連結ベース）（単位：千円）

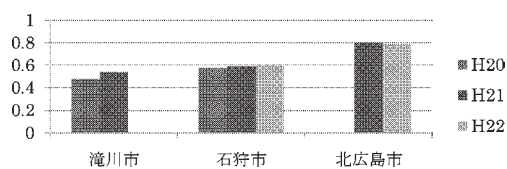


③歳入額対資産比率（普通会計ベース）



【ニーズ 2 についての分析】

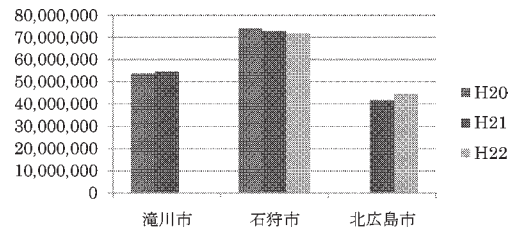
①純資産比率（連結ベース）



【ニーズ 3 についての分析】

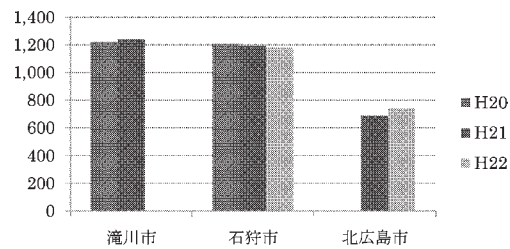
①負債額（連結ベース）

（単位：千円）



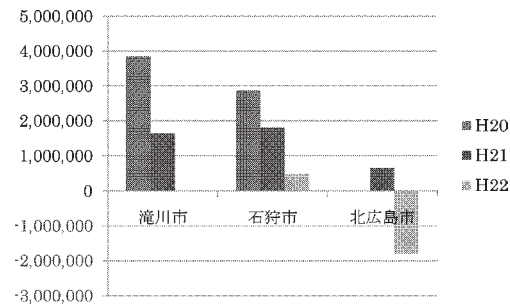
②住民一人当たりの負債額（連結ベース）

（単位：千円）



③基礎的財政収支（プライマリーバランス）

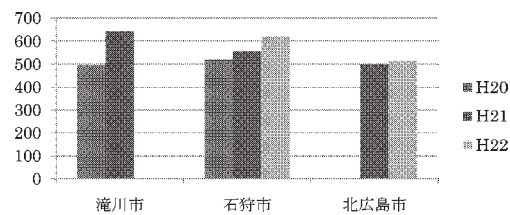
（単位：千円）



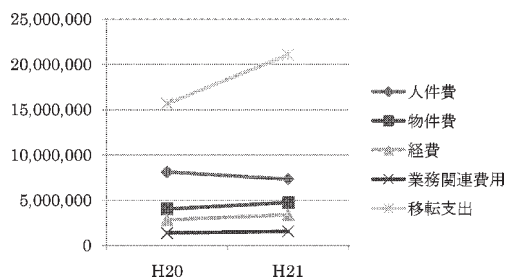
【ニーズ 4 についての分析】

①住民一人当たり行政コスト

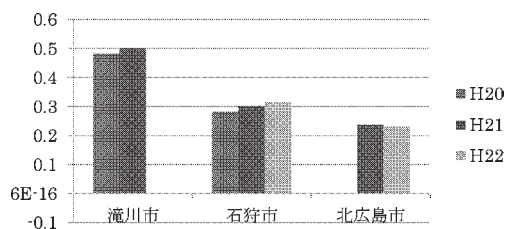
（単位：千円）



②性質別行政コスト（滝川市・連結ベース）（単位：千円）



③行政コスト対公共資産比率



【ニーズ 6 についての分析】

①受益者負担の割合（普通会計）

