

マネジメント理論とアカンタビリティに基づく地方公共団体の 行政改革について(四)

——戦略計画・行政評価・公会計制度改革を中心に——

目次

佐藤 隆

序論

問題の所在

本稿の概要

第一部 行政機関におけるマネジメント理論の導入

第一章 マネジメント理論の概要

第一項 NPM理論の基本理念および歴史の変遷(以上、第三八卷第一号)

第二項 行政機関におけるマネジメント理論導入に関する前提条件

第三項 戦略計画の策定

第四項 行政機関におけるマネジメント理論の実践

第二章 各国の行政改革の実例

- 第一項 イギリスの行政改革
- 第二項 ニュージーランドの行政改革（以上、第三九巻第一号）
- 第二部 行政運営における行政評価制度の導入
 - 第一章 マネジメント・サイクルにおける行政評価制度の定義
 - 第一項 アカウンタビリティと行政評価の関連性
 - 第二項 行政評価制度の概要
- 第二章 日本の行政評価制度の検討
 - 第一項 行政評価の歴史の変遷
 - 第二項 政策評価法および政策評価に関する標準的ガイドラインの検討
 - 第三項 政策評価情報と情報公開制度との関連性
- 第三章 行政評価の実例
 - 第一項 アメリカの行政評価行政評価の実例
 - 第二項 日本の地方公共団体の行政評価導入の現状と問題点
 - 第三項 三重県の行政評価の実例
 - 第四項 宮城県の行政評価の実例（以上、第三九巻第二・三合併号）
- 第三部 地方公共団体における発生主義会計制度の導入
 - 第一章 発生主義会計制度の導入の論点
 - 第一項 貸借対照表の導入の背景
 - 第二項 海外の政府会計制度
 - 第三項 日本の地方公共団体におけるバランスシートの特徴
- 第二章 地方公共団体における行政コスト計算書の導入
 - 第一項 行政コスト計算書の概要
 - 第二項 行政コスト計算書の作成

第三項 行政コスト計算書による財務分析

第四項 A B Cと行政評価制度の関連性（以上、本号）

第三章 地方公共団体におけるキャッシュ・フロー計算書および連結財務諸表の導入
第四章 監査委員制度

第四章 地方公共団体の行政改革に向けた提言

第三部 地方公共団体における発生主義会計制度の導入

第一章 発生主義会計制度の導入の論点

第一項 貸借対照表の導入の背景

現在、日本の行政機関では、民間企業会計手法に基づく発生主義会計的な貸借対照表（以下、「バランスシート」という。）および損益計算書をはじめとする財務諸表を作成する動きが活発化している。これは、正確な行政資産高および行政活動によって生じる行政コストの額やその量を正確に把握する観点から、これらの要件を満たす会計手法を公会計制度に導入することが大きな理由である。

一方、欧米諸国を中心とした行政運営システムの近代化に向けた改革では、既述のとおり様々な指向性があるが、これらの改革では総じて、市民や議会等の外部向けに正確な行政機関の活動状況のみならず、組織の資産・負債の状況といった財務状況等を詳細に公表することを重要視する指向には相違がないと考えられる。このため、世界的な潮流として、行政機関の財務状況を正確かつ詳細に把握できる、バランスシートの作成をはじめとする発生主義の会計手法を行政運営に導入することが必要不可欠な状況になっている。これらの動きは、政府のアカウンタビリティの重要性が認識された結果と言える。つまり、公会計は「政府の行う活動を要約し開示するうえで重要な役割を果たすことが可能⁽¹⁾」と言われていることから、政府が有する会計情報は、市民等の情報利用者に対して有用な情報を提供するツールとしての役割が求められているためである。このことから、公会計が提供すべき情報は、納税者の関心の焦点と情報利用者の意思決定に有用であることが前提となるべきであり、具体的には以下の二つの観点が必要である

と言われている⁽²⁾。

まず、会計情報を通じて、首長あるいは議員の行為が納税者にとって正当なものであったのか、あるいは、正当なものではなかったのかという観点から、それを納税者が判断可能でなければならない点にある。そして、正当な場合でも、彼らはどの程度の効用を納税者に対してもたしているのかを説明することが求められ、一方、納税者に犠牲を要請する場合には、彼らにどの程度の犠牲を強いるのかを説明するものでなくてはならない点である。

次に、会計情報は、首長あるいは議員を選任するにあたり、候補者が納税者の税を運用する能力を有しているのか否かという点を納税者が予測可能であることが必要とされる点である。

このような観点から、現在でも日本の行政機関が採用している現金主義会計に基づく公会計制度は、次の四点の課題を抱えている。

第一は、予算単年度主義に基づき単式簿記および現金主義を採用していることから、行政機関総体の財政状況が把握できない点である。換言すると、これらに基づく会計方式では、会計上の現金の流れやストック情報である資産、あるいは、地方債等の負債情報を正確に把握することが困難な状況にあるためである。また、行政評価制度の導入の観点からは、公共施設や備品等の減価償却費について、これまでこれらを把握しておらず、備品台帳等に購入金額が記載されているだけのため、現在の資産価値のみならず、行政活動に係る人件費や事業費等のフルコストを正確に把握することは不可能となつている。さらに、現金主義（実際には修正現金主義）においては、各会計年度における歳入歳出の現金の流れに関する事実に合わせて会計処理を行うため、発生主義とは違い、経過勘定項目等に関する正確な期間配分ができない仕組みにある。

第二は、予算制度が複雑であるため、行政機関全体の収支、資産、負債の状況を把握することが困難な点である。

具体的には、中央政府では一般会計のほかに、三〇超の特別会計が存在し、これらの中には、民間企業会計方式を導入している特殊法人もある。同様に、地方公共団体においても、一般会計のほかに国民健康保険会計等の特別会計や第三セクターの会計が存在し、互いに資金の繰入れおよび繰出しを行っている。さらに、単式簿記を採用している一般会計と民間企業会計方式で処理を行っている公営企業会計等の会計方式の相違もあり、現在の状況では行政機関全体の財政状態の把握が困難な状況にある。

第三は、現在の公会計制度では「予算編成重視、決算軽視」という傾向にあり、決算と予算との関連性が希薄であるという点である。具体的には、予算編成は前年度の夏頃から様々な利害関係の調整を経て、財政担当部署において予算案を作成し、最終的には前年度末の議会の議決に基づき確定するシステムである。そして、一度確定した予算は原則的に、当該年度内に執行されることが求められており、これらの会計情報が翌年度の5月末の出納整理期間までに確定することになっている。最終的には、これらの会計情報に基づき、決算報告書が作成され、議会の認定を受けることになる。このことから、予算は議会の議決を要するが、決算は議会の認定ということで予算執行の結果を示すという側面が強いため、決算に関しては行政機関にインセンティブが働きづらい状況にあることや、決算報告が行われる時期においては既に、次々年度の予算編成に取り組んでいるため、決算情報が次年度の予算編成に生かすことが困難な状況にある。

第四は、第一に関連するが、現状では行政機関全体の行政コストおよび固定資産（ストック）情報等が欠如している点である。つまり、これまでは減価償却が行われていないために、公共施設、道路、河川をはじめとする行政財産について、正確な資産情報が把握できないことや、行政コストについても現金主義の会計手法では発生主義会計とは違い、減価償却費や退職給付引当金等の将来的コストに関して正確な数字が財務諸表に表示されないという弊害が起

きている。特に、団塊の世代と言われる現在六十歳前後の職員を多く抱える地方公共団体においては、退職金給付債務の問題が現実味を帯びている。そのため、行政評価制度の観点からも正確な行政コストや将来に向けた負債額の把握が望まれるところである。

また、地方公共団体へのバランスシートの導入が叫ばれている背景には、現在の公会計制度における運用上の問題点と、財政危機が根底にあると考えられる。この点については、これまでは前年度の予算額の上乗せを前提に、次年度の予算要求を行う「増分主義」的な手法による予算要求および査定が多くの行政機関で行われていた。そのため、予算要求に関しては、既定予算がベースとなることから、既定予算額が既得権益化することにもなり、このことが財政面の観点からは弾力性を欠くことが問題視されていた。また、予算査定が事業効果よりもむしろ、予算の執行率で判断されることが多いため、結果として、無駄の多い非効率な予算執行を毎年繰り返す原因ともなっている。これらの点から、財政の硬直化を招いたことや財政危機も重なり、地方公共団体の真の財政状況を把握することが喫緊の課題となっており、バランスシートの作成がクローズアップされているのである。

これらの問題点を踏まえて、現在の地方公共団体における会計制度の整備に必要な課題は、①発生主義に基づく複式簿記の導入、②行政評価制度と連動した行政コスト計算システムの導入、③原価計算制度の導入、④連結経営―連結決算システムの導入、⑤会計情報の早期開示と開示方法の見直し、といった点が挙げられるであろう。

そのため、市民へのアカンタビリティを果たし、正確かつ効率的に行政の会計情報を公開する手法として、従来からの公会計制度を改め、発生主義会計の発想を取り入れることが有用である。実際にこのような観点から、イギリスやニュージーランドを中心に公会計制度を改革し、政府会計部門に完全発生主義の会計手法を採用する動きが見られる。また、民間企業会計においても、市場経済のグローバル化に伴い、会計制度の厳格化の動きが活発化してお

り、このような状況の中で、国際会計基準理事会（IASB）では国際会計基準の整備に着手し、欧米主導によるこれらの基準作りが進んでいるところである。⁽³⁾さらに、日本でも二〇〇五年に会社法が公布され、これに基づき、国際的な会計基準との調和の観点から会社計算規則等が整備された。一方、企業会計のこのような動きに関連して、公会計制度でも同様に国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standard）以下、「IPSSA」という。）の策定が進められており、公的部門における会計システムの世界的な潮流は、発生主義会計の手法を採用することであるとされている。⁽⁴⁾このような状況の中、主な先進国の中で現在も純粋な現金主義による公会計制度を運用しているのは、明治時代初期にドイツの現金主義の会計手法を取り入れた日本のみとなっている。

具体的な発生主義会計に基づくバランスシートの作成および公表に関しては、行政機関と民間企業ではその果たす役割に大きな相違がある。つまり、行政機関では行政サービス提供のための実体資本の保全維持と、これの取得および保全維持に係る債務償還の可能性に関する情報提供がバランスシートの作成の目的である。これに対し、民間企業では、名目資本維持のための純資産・損益計算を中心とした処分可能利益の算定がバランスシート等の財務諸表作成の目的となっている点である。ただし、行政機関および民間企業双方とも、バランスシートをはじめとする財務諸表の作成意義が、アカウンタビリティの観点に基づくという点では一致している。

ところで、バランスシートとは、民間企業会計における一定時点での資産、負債、純資産を一覧で表したものであり、正常営業循環基準および一年基準に基づき、決算日時点で作成される財務諸表である。そのため、バランスシートを地方公共団体で導入する場合には、毎会計年度終了日の三月三十一日時点でこれを作成することになる。そして、バランスシートでは借方に現金・小切手・土地等の資産項目を、貸方には借入金をはじめとする負債項目および純資産額等の資本項目を記載するものである。純資産項目については一方で、正味資産である資産と負債の差額を示して

いることから、バランスシートでは貸借の一致の原則に基づき、「資産項目」Ⅱ「負債項目」＋「純資産項目」と表される。

また、行政機関では、バランスシートの作成を通じて、一会計年度の予算執行状況（歳入と歳出の差額）を経年で比較することが可能となる。このことにより、従来よりも資産や負債の状況が明確化され、透明性のある財政・会計情報を住民に提供できるのみならず、他の地方公共団体との財政状況の比較が容易になり、より緊張感のある行政運営に繋がるものと考えられる。

現在、日本の地方公共団体のバランスシートの導入は、二〇〇一年に総務省が「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査報告書－『行政コスト計算書』（以下、『報告書』という。）」を、さらには、二〇〇六年五月に「新地方公会計制度研究会報告書（以下、『研究会報告書』という。）」を公表し、その定着を目指している状況にある。なお、それ以前にも地方財務会計の研究が行われていた⁽⁵⁾。

具体的には、まず、第一段階は一九六五年「地方公営企業制度調査会」から一九八八年「地方公営企業研究会」までの公営企業会計に関する研究である。ここでは、公営企業事業の受益者負担拡大のための方策が検討され、結果として、個別企業会計ごとに独立採算主義が貫徹されることになり、下水道料金や公営交通等で受益者負担が強化されたのであった。

第二段階は、一九七八年「地方財務会計制度の改善に関する提言」および一九八八年「公会計貸借対照表の作成について」等による、都市経営論から派生した地方公共団体の会計改革に関する研究である。具体的には、好況時の「ストック造成」と「不況補填」を計画的に行うことで、都市経営の観点から地方公共団体の安定的な財政運営が実施されるという考え方であった。

第三段階は、地方公共団体におけるバランスシートの開発である。これは地方自治協会（一九八七・一九八八年）↓社会経済生産本部（一九九七・一九九八年）↓旧自治省（二〇〇〇年）・総務省（二〇〇一年）と開発主体別に推移したもので、最終的には総務省モデルである報告書の策定に繋がった理論である。

二〇〇一年八月三十一日現在、総務省のホームページによると、地方公共団体におけるバランスシートの作成状況は都道府県では四七都道府県すべての団体で作成しており、市町村では三二四七団体中五四五件が作成済みで、検討中を含めると二九八四団体がバランスシートの導入を考えていることになる。⁽⁶⁾さらに、これに加え東京都では、二〇〇六年度の決算から独自に財務会計システムを導入し、バランスシートのみならず行政コスト計算書も作成することとなっており、岐阜県や山形県も同様のシステムを開発中にあるという。⁽⁷⁾

この点に関し、地方公共団体ではどのような目的でバランスシートを導入しているのだろうか。鎌倉市・草加市・武蔵野市・杉並区等へのアンケート調査によると、バランスシート導入の目的は以下の三点に集約できる。⁽⁸⁾

第一は、住民へのアカウンタビリティを果たすという点である。例えば、広報紙等により民間企業会計的な財政分析を紹介する地方公共団体も既にある。⁽⁹⁾この点に関し、既に様々なバランスシートに関する作成手法およびソフトが開発されているために、財政担当部署では、決算資料等から容易にバランスシートの作成が可能である一方で、現状ではこれを本来の目的である財政分析や予算編成へフィードバックすることが不十分な状況にある。勿論、財政担当者の財政分析力が未熟であることもさることながら、現状ではバランスシートを財政担当部署以外の部署では利用することがなく、これを有効利用することが不可能な状況にあるため、現状ではバランスシートの作成は住民へのアピールの手段にとどまっていることを意味している。

第二は、職員のコスト意識の向上を図る観点から導入している点である。この点に関して、バランスシートの活用

事例として財政状況が厳しい昨今においては、単に民間委託や給与カット等の行政改革にこれが利用されていることが多い。例えば、バランスシートを導入して、これまでの予算および決算資料には記載されていない減価償却費や退職給付引当金のような莫大なコストを唐突に計上することで、必要以上に財政状況に関する危機感を煽るという手法に利用されることもある。このことは、導入方法を誤れば、職員のコスト意識の向上を図る以前に、職員のモラルを低下させる可能性を有する。これではバランスシートを導入する本来の目的は果たせない。また、地方公共団体の財政担当者以外の多くの現場職員は、地方公共団体全体の財務状況であるバランスシートの導入に関心があまりない状況であることから、これらの職員のコスト意識を向上させるためには、行政評価制度の導入とともに、行政コストを把握できるような仕組みを導入することが肝要である。

第三は、特別会計および第三セクター会計を含めた地方公共団体全体の実情を把握するために導入した点である。現実的には、民間企業会計の連結財務諸表の手法を取り入れて、公営企業や土地開発公社等と地方公共団体の本体部分である一般会計および特別会計等を結合しなければ、地方公共団体の本来の財政事情が把握できない。特に、土地開発公社等の第三セクターについては、公社の経営破綻が起きていることや天下り等の問題を抱えており、これらの部分を明確化しなければ、真のアカウンタビリティを果たしたことはないとならなと筆者は考える。

そのため、現段階でも多くの地方公共団体では、バランスシートの導入効果が表れていない状況にある。つまり、地方公共団体における財政分析力がバランスシートの導入時から大きく向上していないことから、「貸借対照表を作成したもの、活用方法に悩む地方公共団体が多い」と指摘⁽¹⁰⁾されている。地方公共団体のバランスシートとは、予算書では示されない長期的な債務を含め、一定時点での真の財政状況を示す財務諸表の一つである。このため、バランスシートの作成意義は既に述べたように、アカウンタビリティの観点から財政状況を住民等に公開することや、行

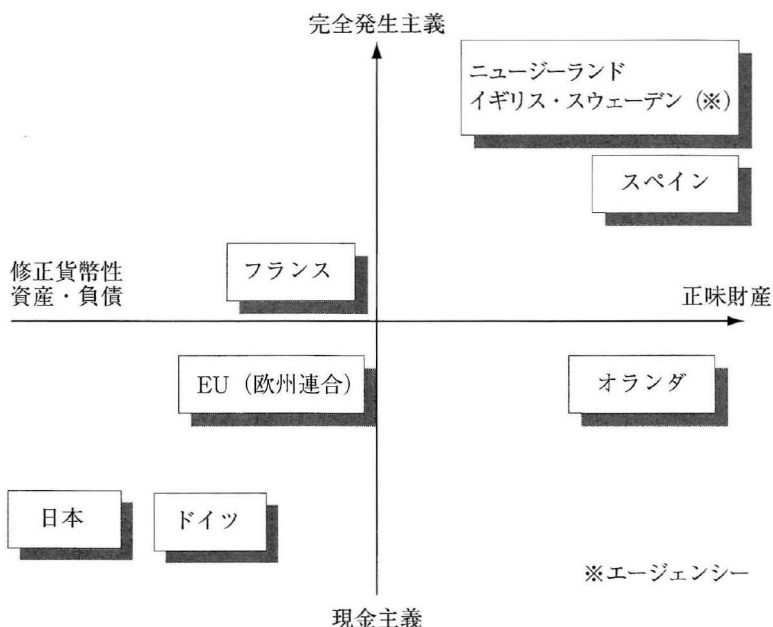
政機関が自組織の真の財政状況を把握するために必要な情報を提供することにある。さらに、これは地方公共団体の安定した財政基盤の構築と、事業戦略の決定に必要なものとなる財政情報を提供するアイテムでもある。この点から、地方公共団体の経営層および幹部層は、民間企業の幹部層と同様に、財務諸表の分析能力を備える必要があろう。

また、地方公共団体のバランスシートの作成に関して、現状では作成された財務諸表をありのまま公開しても理解できる者は多くはない。つまり、民間企業会計に関する知識は、投資家や会計専門家等、実際に民間企業会計に携わる者でなければ財務状況の把握や分析は困難なためである。しかしながら、一般市民に向けて公表する公会計情報は、「企業会計が提供する会計情報以上に簡単でわかりやすいものでなくてはならない。」⁽¹¹⁾とされていることから、地方公共団体がアカウンタビリティを果たすために、担当者でさえ理解や分析が不十分なバランスシートを単に公表したところでは意味をなさないため、これを公表する場合には、解説を付け加える等の工夫を施すことにより、一般市民にもわかりやすく公表することが肝要である。

第二項 海外の政府会計制度

現在、政府会計に対する発生主義による会計手法の導入が世界的な潮流となっており、欧米諸国が主導して国際的な公会計基準である「IPSAS」の策定が進んでいることは既述のとおりである。そのため、ここでは諸外国の政府会計制度の現状を分析したい。分析に際し、その焦点は取引の認識基準である現金主義、修正現金主義、修正発生主義、完全発生主義の採用状況と、報告内容に関する測定の焦点から類型化するものであり、主な諸外国の状況は左記の図のとおりとなる。

この図に従い、以下では主に完全発生主義を導入している政府会計を中心に紹介したい。⁽¹²⁾



まず、EU（欧州連合）であるが、行政活動報告書には非現金収入や支出を含んでいることから、修正発生主義に基づく会計システムといえ、バランスシートは行政活動報告書に連動するものとなっている。同様に、フランス政府の公会計システムもEUに近い修正発生主義に基づいている。

これに対しスペインは、政府会計の基礎を「完全発生主義」に、そして、測定の焦点は正味財産（持分）に置いており、修正発生主義と分類できる。この点に関しては、発生した負債額や固定資産部分の減価償却引当金が計上されていないためであり、行政活動報告書とバランスシートの適合性を欠くものになっていることがその理由である。

また、イギリスおよびスウェーデンのエージェンシーにおける公会計システムは、完全発生主義に基づいており、測定の焦点を正味財産（持分）に置いている。イギリスでは、アカウンタビリティや公共部門における無駄な資産の増加を防ぐ観点により、地方政府では

一九九四年度から、中央政府においても一九九九年度から時価ベースの完全発生主義会計を採用している。スウェーデンでは、バランスシートに資産額および負債額を計上し、そこに計上される数値は費消した資源（費用）と回収された資源（収益および利益）の計算書である行政活動報告書と連動するものになっている。

ニュージーランドでもイギリスと同様に、一九八九年から現金主義会計を改め、「公共財政法（Public Finance Act）」の成立に伴い、政府の支配管理する全経済資源を把握することに主眼を置いた時価ベースによる発生主義会計に移行している。さらに、一九九四年に制定された「財政責任法（Fiscal Responsibility Act）」では、発生主義に基づく複数年予算（五年ないし一〇年間）を義務付けている。これらの点を踏まえ、ニュージーランドの公会計の特徴は次の二点に集約できる⁽¹³⁾。

まず、各省庁が支配管理する資産および負債を含む全経済資源を時価で把握し、その資産と負債の差額にキャピタル・チャージを賦課することにより、資本費用を国庫に納付させた点である。このことにより、各省庁の無駄な資産の整理が進んだとされている。

次に、各省庁の提供する公的サービスコストが正確に把握できるようになり、他の省庁または民間企業とのコスト比較が正確に実施できるようになった点である。このことにより、インフラを含む政府の将来の取替更新費をはじめ、将来の資産、負債、収益、費用、純資産等の金額が正確に把握できるため、これらの数値をベースに中長期計画が立案できるようになった点である。

このような政府会計の発生主義会計制度への移行が、ニュージーランド政府における一連の行政改革の基礎となったと筆者は考える。

なお、アメリカの州政府および連邦政府の公会計制度は、一九八四年に設置された「公会計基準審議会

(Governmental Accounting Standards Board 以下、「GASB」という。)」に権限が賦与されており、GASBが承認した会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles 「GAAP」) に基づいている。さらに、GASBでは公会計の原則を体系的にまとめた「公会計及び財務報告基準集」を毎年刊行しており、公会計原則の周知・徹底が図られている。GASBでは政府会計における財務報告の諸目的について、経営管理情報の提供とともに「財務報告書は、多くの目的のため有用な情報を提供するものであって、公的アカウンタビリティのある政府の義務を果たすのに役立つ。」と定義しており、これは、財務報告書が市民への公開を前提として作成されていることを裏付けるものである。しかしながら、GASBではバランスシート上に計上すべき項目を財務資源性の資産負債に限定していたために、本来のアカウンタビリティを果たしていないことが問題視されていたが、二〇〇一年から完全発生主義に移行したことから、この点を克服している。

また、GASBが規定している公会計原則の特徴は、公会計を民間企業会計方式に適用する企業会計区分と公会計方式を適用する政府会計区分の二つに大別していることであり、具体的に政府会計区分の主な特色として、①複式簿記の原理を導入し、総勘定元帳を会計方式の軸としたこと、②勘定体系並びに財務諸表の種類および様式については、極力、民間企業会計方式に習うことにしたこと、③資本的収支と収益的収支との区別を明確にしたこと、④現金主義を排し、修正発生主義 (Modified Accrual Basis) を採用したこと、が挙げられる。そして、この公会計原則に基づく年次財務報告とは、次に掲げる一連の報告書を策定することである。

- ① すべての会計区分および勘定群の結合表である「結合貸借対照表 (Combined Balance Sheet)」
- ② 政府会計区分および公会計方式を採用する受託会計区分の結合表である、結合収入、支出および貸借差額の「変動報告書 (Combined Statement of Revenues, Expenditures and Changes in Fund Balances)」

③ 民間企業会計区分および民間企業会計方式を採用する受託会計区分の結合表である、結合収益、費用および留保剰余金（または正味財産）の「変動報告書 (Combined Statement of Revenues, Expenses, and Changes in Retained Earnings (or Equity))」

④ 民間企業会計区分および民間企業会計方式を採用する受託会計区分の結合表である、「結合キャッシュ・フロー計算書 (Combined Statement of Cash Flows)」

⑤ 財務諸表に対する「注記 (Notes to Financial Statement)」

そして、これらの一連の報告書については、一般目的財務諸表 (General Purpose Financial Statements) として、詳細な決算情報を公開している。

なお、日本の公会計システムは、国際会計士連盟公会計委員会 (International Federation of Accountants, Public Sector Committee) が二〇〇〇年に報告した研究報告第十一号「政府財務報告」や先進各国における公会計改革の動向を踏まえ、日本公認会計士協会が一九九七年に「公会計原則（試案）」や「公会計原則（試案）の見直し（案）」を策定しているが、発生主義会計導入への法改正には至っていない。先にも述べたとおり、一部の地方公共団体がバランスシートを導入しつつあるが、あくまでも修正発生主義に基づく形式的なバランスシートを作成しているため、世界の潮流に合わせた完全発生主義会計への抜本的な公会計制度改革が早期に望まれている。

このような状況を踏まえ、以下では日本の一部の地方公共団体で導入が進んでいるバランスシートについて概観する。

第三項 日本の地方公共団体におけるバランスシートの特徴

地方公共団体でのバランスシートの作成は、東京都等の先進的な団体が一九九八年前後から作成を始めた。これら

の動きに呼応して、旧自治省は二〇〇〇年三月に「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究報告書（以下、「作成マニュアル」という。）」を発表し、地方公共団体におけるバランスシートの導入の指南書を作成した。そして、総務省は二〇〇一年三月に「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究報告書―「行政コスト計算書」と『各地方公共団体全体のバランスシート』を作成し、さらには、二〇〇六年五月に「新地方公会計制度研究会報告書（以下、「報告書」という。）」を公表している。以下ではまず、作成マニュアルに従い、地方公共団体におけるバランスシートを作成する際に必要な考え方を考察したい。

まず、作成マニュアルでは、バランスシートを作成する際の基本的な前提として、以下の六点が挙げられている。⁽¹⁴⁾

① 普通会計を対象とする。

バランスシートは三月三十一日を基準日として、一般会計に特別会計を加えた普通会計ベースでこれを作成することとされている。なお、公営企業会計部門では、既にバランスシートが導入されているため、今回は対象とはされていない。また、国民健康保険特別会計、老人医療保健特別会計、下水道特別会計等や外部団体、一部事務組合も対象から外れている。この点について、東京都文京区では、「国民健康保険特別会計」および「老人医療保健特別会計」を加えてバランスシートを作成しており、地方公共団体の財政全体を把握しようとする意味では意義あるものである。さらに今後は、地方公共団体総体の正確な財政状況を把握するため、特別会計、土地開発公社等の第三セクターの財政状況をバランスシートに連結させることが必要になる。

② 取得原価主義を採用する

取得原価主義とは、過去の実際の支出額を基礎とするものであり、計上される金額は一義的に決定されることになる。この点に関連して、民間企業会計方式では時価会計主義を採用する処理方法があり、例えば、売買目的

有価証券等については、時価に基づき期末での評価を行い、取得原価との差額は当期の損益として処理され、実態の評価価値にあった会計処理がなされている。

③ 決算統計データを基礎数値として用いる

旧自治省では、すべての地方公共団体に「決算カード」を含む「地方財政状況調査表（以下、『決算統計』という。）」の策定を出納整理期間後に依頼しており、一九六九年以降の地方公共団体の財務状況を詳細に把握している。そして、作成マニュアルでは、決算統計に基づいたバランスシートの作成方法を示しており、民間企業会計的手法による財務分析の比較が容易になる。なお、上記の方法のほかに、公有財産台帳や物品台帳などの個別データの積み上げによるバランスシートを作成する方法も考えられるが、多くの地方公共団体では、文書保存期間の関係から公有財産の取得価格や取得年度を確認できない場合も多く、すべての公有財産について取得原価を調査することが不可能であるという事情から、決算データを基礎数値として用いることを示していると考えられる。

一方、公有財産の評価について作成マニュアルとは別の方法で評価を行っている地方公共団体もある。東京都文京区では、評価基準を土地評価では相続税路線価格で、建物その他備品については取得原価での評価を行っている。なお、相続税路線価格は、地価公示価格の概ね七〇八割前後であることから、相続税路線価格で評価した場合は地価公示価格で評価した場合よりもバランスシート上の資産価格が減少することになる。

④ 一年基準を採用する

公営企業会計の考え方に準じて、普通会計のバランスシートの作成についても一年基準を採用している。一年基準とは、貸借対照表作成日の翌日から一年以内に入金または支払の期限が到来する流動資産や流動負債を算定

の対象とするもので、それ以外のものを固定資産や固定負債に分類する基準のことである。

⑤ 固定性配列法とする

固定性配列法とは、バランズシートにおける表示順を、固定資産、流動資産の順に表示する方法である。なお、民間企業会計では、配列について固定性配列法と流動性配列法とがある。流動性配列法とは、固定性配列法とは逆に流動資産、固定資産の順に配列する方法であり、現在、多くの民間企業ではこれを採用している。ただし、報告書では流動性配列法を採用するものと規定しており、昨今の民間企業会計の基準に合わせた方針転換がなされている。

この点について、現金および預金のような流動性の高い項目を先に配列することは、換金可能性の高い項目の表示を重視し、早期の現金化を強調していることに繋がるものであり、昨今の民間企業会計におけるキャッシュ・フロー重視の思想に合致するものである。また、固定資産を中心にした配列法は、電力、鉄道、通信業界等、設備や広大な敷地を有する巨大企業で採用されている方法である。

⑥ 会計年度の最終日をバランズシート作成の基準日とする。なお、出納整理期間における出納については、バランズシート作成の基準日までを終了したものとして処理する。

地方公共団体では、翌年度の四月一日から五月三十一日については、出納整理期間とされているが、バランズシートは会計年度末である三月三十一日が作成基準日となっている。そのため、出納整理期間の資金の出入りについては、三月三十一日までに出納が終了したものとして処理することとされている。

ところで、これまでの日本の地方公共団体で、決算書類からバランズシートを作成する場合には、純資産額を「正味資産」と言い換えて使用することが多い。具体的には、東京都が一九九七年度末現在のバランズシートを公表する

にあたり、資産と負債の差額を「正味財産」として表し、正味財産については経営責任のある人々の責任の蓄積、つまり、「住民と行政の責任を遂行してきたこれまでの蓄積」と定義している。これは、発生主義会計における純資産の概念について、営利活動を目的としない地方公共団体ではこれをそのまま適用することは相応しくないため、「正味資産」と読み替えて使用しているためである。これは、地方自治法上に規定されている財産の概念と民間企業会計上の「現金」の概念に関する相違や、営利を追求する組織体ではない地方公共団体には資本項目たる純資産という概念を当てはめるには困難が伴う等、バランスシートを作成するための前提が民間企業会計とは異なることがその理由である。なお、報告書ではこの点について、民間企業と同様に「純資産」として表示することとされている。

以下ではバランスシートの構成要素である資産・負債項目について、民間企業会計と地方公共団体における相違点を考察したい。⁽¹⁵⁾

(資産の相違点)

地方公共団体での「財産」は、地方自治法第二三八条で規定されており、公有財産（行政財産・普通財産）とは、物品（地方自治法第二三九条）、債権（地方自治法第二四〇条）および基金（地方自治法第二四一条）と規定されている。その際、現金は「財産」として規定されていない。一方、民間企業会計では、資産を現金預金・商品・貸付金・土地・建物・備品・未収金・有価証券等と定めており、この概念は地方自治法上の財産よりも広く規定されていることになる。なお、繰延税金資産等の繰延資産については、納税義務の有無の観点から作成マニュアルでは認められていない。

そして、作成マニュアルにおける「有形固定資産」の取り扱いについて、まず、長期間にわたって行政サービスを

行うために必要な資産である、土地、建物、構造物、機械装置、備品等を有形固定資産と規定したうえで、これらを資産計上することになる。この点について、民間企業会計と比較して特徴的なことが以下の五点ある。

第一は、有形固定資産の評価基準および評価の方法である。具体的には、有形固定資産の評価は取得原価に基づき評価額を計上することが規定されており、時価による評価を想定していない点である。この点について、筆者の見解として有形固定資産の評価については、時価主義を採用するべきであると考ええる。なぜならば、時価主義においては、有形固定資産の評価額は毎年上下することから、前年との評価額の比較ができない等のデメリットがあるが、何よりも、現時点での正確な資産の状況の把握が可能になるためである。例えば、一九六九年に取得した土地の評価額と現時点での実際の評価額については、公有地であれば使途が決められていることから、市場価格に基づき評価することが容易ではないことは理解できる。しかしながら、現在の資産価値と取得当時の取得価額には、相当の乖離があるため、バランスシートを作成しても利用価値はないと考えられるためである。なお、報告書ではこれらの問題点に鑑み、資産の価値については「公正価値」⁽¹⁶⁾を基礎として資産計上するものとされており、公会計についてもより民間企業会計に即した処理を行う傾向にあるといえる。

第二は、減価償却の手法である。行政サービスの提供に必要な庁舎、学校施設、図書館、道路や備品等の資産に関しては、年月を経るごとに磨耗・消耗、陳腐化し、それに伴い資産価値も減少する。そのため、実態に即した資産価値を表示することが必要となるため、民間企業会計では減価償却と呼ばれる会計技術により、適正な資産価値の減少に関する表示を行っている。また、減価償却について、民間企業会計では取得原価の一〇%までを(二〇〇七年四月一日以降の取得は取得額全額を)会計上の規定で減価償却できるものとされているが、これに対し、作成マニュアルでは残存価額を零に設定することとされている。また、減価償却の方法は、定額法、定率法、級数法があり、作成マ

ニユアルではその中で定額法を用いるものとされ、有形固定資産明細表における残存価額は、当年度の減価償却後における帳簿価額を指すものと規定されている。

第三は、補助金の取り扱いである。都道府県では国、市区町村においては国と都道府県から負担金および補助金が交付されており、これらを利用して有形固定資産を整備することがある。この場合には、有形固定資産を取得するために必要な資金の調達先や運用方法を明らかにする意味で、バランスシートに計上する有形固定資産の取得価額は、当該補助金を含んだ価額とされている。

第四は、事務負担金の処理である。国、都道府県、一部事務組合、民間企業等に支出した負担金および補助金等については、バランスシート上には計上されないことになっている。例えば、ごみ処理施設の整備や下水道処理等をはじめとする事務を複数の地方公共団体により共同で処理を行っている一部事務組合や、隣接市との境界にある橋梁整備のために隣市に支出する負担金等の交付額については、バランスシート上には計上されない。しかしながら、社会资本整備を通じて地域住民に行政サービスを提供していることから、作成マニュアルでは付属書類によりこれらの支出分野や支出額等を記録することとなっている。なお、民間企業会計でこのような場合には、その全額を支出した年度の損金として処理することは税務上認められていないため、一旦は当該金額を資産計上することになるが、以後、数年間で償却することが規定されている。

第五は、バランスシートの表示方法である。民間企業会計では有形固定資産について、建物、車両、機械装置、備品、土地、建築仮勘定等を形態別にバランスシート上で表示することと規定されている。一方、作成マニュアルでは、有形固定資産の表示方法は総務費、民生費、衛生費等の行政目的別で表示するものとされている。この点について、行政目的別により表示するメリットとしては、例えば、保育園等の福祉施設では民生費、道路整備については土木費

等、行政目的別で表示することになるため、財政投入の金額や目的が明確化されることである。また、この表示方法によると、バランスシートを行政評価制度における施策評価や事務事業評価にも利用することが可能であり、厳密で正確な行政評価の実施に寄与するものとなる。

なお、これらの点に鑑み、報告書では資産について、「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る」として、①『将来の経済的便益⁽¹⁷⁾』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⁽¹⁸⁾』を伴うものをいう。」と定義されている。

ところで、地方公共団体特有の財産の取り扱いについて、まず、投資および出捐金等に関しては、作成マニュアルでは「額面により評価、計上する」ものとされ、基金のうち流動性の高いものについては、流動資産に分類することになっている。しかしながら、地方公共団体が出資する公社等の中には、残余財産の分配権が存在しない例もあり、バランスシート上でこれらの投資における金額を資産計上した場合には矛盾が生じることになる。この点については、地方自治法第二三八条（公有財産の範囲及び分類）における「出資による権利」の概念には出捐金も含まれているため、バランスシート上では資産に計上することになる。さらに、公営企業への出資金についても、二〇〇一年の作成マニュアルの修正により、特別会計等の他会計に対する繰出金として決算統計上処理されている法非適用の公営企業への出資金についてもバランスシート上に計上することとされた。

貸付金については、地方公共団体が資金を直接貸付けており、年度末時点で残高がある場合には、その金額を資産として計上することとなる。なお、現年および過年度において歳入調定が済んでいる未回収分については、これらの金額を控除する必要がある。つまり、これらの未回収分については、バランスシート上では「未収金」項目の「その他」欄で計上することから、二重計上を回避する理由による。また、バランスシートで計上される貸付金は、地方公

共団体が直接貸付けている貸付金を示しており、利子補給や保証料融資等の金額については資産として計上されることはない。

「基金」については、作成マニュアルでは予期することができない収入減や支出に備える財政調整基金、地方債の償還に備える減債基金といった流動性の高い基金は、流動資産に計上するものとされている。また、職員の退職手当の積み立てを行うため、退職手当組合に拠出している当該地方公共団体の積立金の持分相当額については、その額を資産計上することになっている。

最後に、未収金の取り扱いについてであるが、歳入歳出決算書の未収入額のうち、地方税に関する未収入金を「未収地方税」、それ以外の手数料や負担金等についての未収金を「その他」の未収金としてバランスシート上に計上することとされている。これらの未収金は、民間企業会計上での「債権」と同様に金銭給付を債務者等に請求できることから、バランスシート上の資産に計上するものとされている。

(負債の相違点)

次に負債の概念の相違点であるが、民間企業会計の負債の概念では、将来返済しなければならない「負の財産」である借入金や、金銭の支払い、物品の引渡しを履行する義務がある場合の買掛金や未払金等を指す。一方、作成マニュアルにおける負債は、「将来において支払いや返済の必要があるもの」と定義したうえで、固定負債と流動負債に分類し、「固定負債は『地方債』、『退職給付引当金』及び『債務負担行為』を、流動負債は『地方債翌年度償還予定額』及び『翌年度繰上充用金』に分類して表示する」とこととされている。なお、固定負債と流動負債の相違は、資産の概念と同様に貸借対照表の作成日翌日から一年以内に支払いや返済の期限が到来するものを流動負債とし、それ以

外の負債を固定負債とする定義による。

これによれば、一年以内に償還日が到来する地方債については流動負債に、それ以外の地方債は固定負債に分類される。しかしながら、退職給付引当金については例外的な取り扱いがなされており、金額が固定負債として計上されることになるため、一年以内に定年が予定される者への退職給付金であっても固定負債として表示される。

具体的な負債に関する作成マニュアルの特徴として、まず、民間企業の社債に該当する地方債は、利子部分を含まない翌年度中に償還が予定されている元金償還相当額を控除した金額について「地方債」として計上することとされている。また、退職手当債のように将来への資産形成には関係がない地方公共団体の費用的なものに使用される債権についても、使途に係わりなく将来返還する債権であることに相違がないことから、すべて負債項目に計上される。

また、昨今、行政機関および民間企業を問わず重要視されている退職給付引当金については、通常、地方公共団体では退職手当条例を定め、職員が退職した場合に当該職員に対して条例に基づき退職手当を支給することとなっている。この場合、職員に対する退職手当については、たとえ支払い時期が将来であってもこれまでの勤務年数に応じた退職手当を支払う義務は既に生じている。そのため、退職手当については負債としてバランスシートに計上されることとなる。しかしながら、これまでの公会計システムの下では、退職手当については当該年度に支払われた金額のみがデータ上では把握されている。この点について、四七都道府県および一二政令指定市の中で二〇〇二年現在で団塊世代の職員が退職時期を迎えた際に、現行の規定どおりの退職手当を「問題なく支給できる」と見込んでいる地方公共団体は半数以下の二八団体のみであるという調査結果もある⁽¹⁹⁾。その際、退職手当は職員の有する権利として支払われるべき手当てに該当することから、計画的に退職給付引当金をバランスシート上で計上し、債務として認識しなければならない。なお、民間企業会計では退職給付会計について、退職給付そのものを労働の対価として勤務期間を通じて

発生するものと捉えて費用として認識するもので、一時金支給、年金支給等の支給方法や内部引当、外部積立等の積立方法に関係なく、退職給付制度のすべてを包括した会計処理が実施されている。

なお、地方公共団体における退職給付の算定方法について作成マニュアルでは、

①【年度末の全職員－年度末退職者（対象職員数）】×平均給与月額×平均勤続年数による普通退職の支給率

② 勤続年数別職員数×各平均給与月額×各勤続年数による普通退職の支給率

という二つの方法を提示している。このように、作成マニュアルでは普通退職を前提として退職給付引当金を算定しており、定年退職や勧奨退職の区別を想定せずに計算することとされている。しかしながら、バランスシートを作成することで少なくとも概算の退職給付額を算定することが可能となるため、積立額が不足している地方公共団体では、早急に退職給付債務の支給における対策を講じる必要がある。

さらに、将来の支出を伴う行為であり「予算会計年度独立の原則」の例外措置とされる債務負担行為については、作成マニュアルではPFI、第三セクター、その他の債務負担行為について負債計上する方法を示している。

まず、PFI等の手法により整備した行政財産等で、既に物件の引き渡しを受けている場合には、資産の引き渡しと同時に債務が発生するため、今後の支払予定額を資産計上し、また、見返り財産として債務負担行為を負債に計上することとされている。

次に、第三セクターの損失補償等は、将来において損失を負担する可能性を有する「偶発債務」であり、当該地方公共団体の第三セクターが破綻した場合には、損失補償等の契約に基づき、当該地方公共団体は第三者に対して損失を補償する義務が生じる。しかしながら、偶発債務については損失補償の契約のみでは債務として発生しておらず、損失額も確定していないことから、バランスシート上の負債には計上されない。ただし、債務を補償する可能性が生

じていることから、当該「偶発債務」の情報は当該地方公共団体の住民にとっては重要な情報であることには相違ない。このことから、作成マニュアルでは損失補償については、バランスシートの欄外に注記することとされ、第三セクターが破綻した結果、偶発債務が債務として確定した場合には、当該補償額を負債としてバランスシート上に計上することとなる。

最後に、その他の債務負担行為については、例えば、地方公共団体が土地開発公社から土地を購入する場合が想定されるが、その際、土地の購入予定はあるが実際には購入していない場合には、債務が発生していないためバランスシート上の負債としては計上されない。しかしながら、その他の債務負担行為設定額については、上記と同様に、当該地方公共団体の住民にとっては重要な情報であることには間違いないことから、バランスシートの欄外に注記することとされている。

また、歳入が歳出より不足する場合に翌年度の歳入を繰り上げて歳入とする「翌年度繰上充用金」については、民間企業会計における「前受金」に相当するものであるが、歳入を繰上充用し、当期の支払へ充当した場合には、流動負債としてバランスシート上に計上することとされている。

その他、二〇〇一年度に公営企業との間の繰出金、繰入金の取り扱いが作成マニュアルで修正された。その内容は、地方公共団体における公営企業からの借入金・出資金・借入金元金償還金については、バランスシート上に計上することとされ、さらに、借入金については当該金額を返済までの期間に応じて、バランスシート上の負債である「固定負債」または「流動負債のその他」項目に計上することとされたのであった。なお、報告書では、負債を「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をいう。」と定義している。

ところで、現在の行政機関では慢性的な財源不足に悩んでいる一方で、現状の単年度主義の予算制度の下では、長期的な負債である退職給付引当金や地方債の残高に関する当該年度の支払額を確保しつつ、そのうえで、公共工事や福祉サービス等については中央政府および都道府県からの各種負担金や補助金の交付が期待できるため、財政危機の地方公共団体においても行政運営は可能である。このことが財務分析を怠り、安易な基金の取り崩しや地方債の発行に繋がる理由であると筆者は考えている。そのため、年度末日の決算数値に基づくバランスシートを作成することにより、当該地方公共団体における一定時点でのストック情報が明確になる。さらに、会計基準等に基づき処理を施したバランスシートを作成することにより、ベンチ・マーキングを利用して、他団体との、あるいは時系列での財政分析が可能になる。一方、これまでも公表してきた財務指標である「経常収支比率」、「公債費負担率」、「財政力指数」等の財務指標を組み合わせるにより、正確な財政状況を把握できるようになり、これらの数値に基づいた財務分析が可能になる。具体的には、民間企業ではバランスシートから売上高比率や自己資本利益率等の収益性、総資本回転率や棚卸資産回転率等の効率性のほか、自己資本比率等の安全性に視点を置いた財務分析が行われている。しかしながら、地方公共団体では民間企業とは違い、利益を追求する団体ではないことから安全性、公平性、経済性、効率性、有効性に関する財務分析が重要視されるため、通常は民間企業会計で用いられる財務分析指標とは別の財務指標を用いる必要がある。

この点から作成マニュアルでは、社会資本形成の世代間負担比率、予算額対資産比率、有形固定資産の行政目的別割合、有形固定資産の行政目的別経年比較、住民一人あたりバランスシート、行政運営コストの算定の分析手法が示されていることもあるので、以下ではこの点を紹介したい。

①社会資本形成の世代間負担比率は、

正味資産合計÷有形固定資産合計÷これまでの社会資本の負担率

負債合計÷有形固定資産合計÷後世代の社会資本負担率

で示され、社会資本整備の財源が正味資産で構成されるのか、あるいは、負債で構成されるのかという観点から世代間負担比率の比較が可能となる指標である。例えば、正味資産からの負担割合が負債のそれよりも負担率が大きい場合には、財務の安全性が高いことを示している。また、有形固定資産の取得・整備については、後世代にわたり長期的にこれを利用することを考慮した場合、世代間負担の公平という観点からの政策的な判断も必要となるため、その際には、負担割合についてこの指標を活用することが有用であろう。

②予算額対資産比率は、

資産合計÷歳入合計÷予算額対資産比率

で示され、これはストックである資産の形成に何年分の歳入が充当されたのかという観点から、これまでの歳出の大きな傾向の把握が可能な指標である。この指標により、当該地方公共団体の歳出が資本的支出と費用的支出のどちらに重点を置き財源を投入したきたのかが明確になる。また、計算式の分子を資産合計である「正味資産合計」とすることで、これまでの世代による正味資産は何年分の歳入に相当するのかが示される。

③有形固定資産の行政目的別割合は、

総務費÷有形固定資産÷有形固定資産のうち総務費の占める割合

民生費÷有形固定資産÷有形固定資産のうち民生費の占める割合

で示されるもので、行政目的別に有形固定資産の割合を表すことにより、社会資本形成の傾向が把握できる。例えば、

民生費の割合が高い場合には福祉分野に、土木費の割合が高い場合には公園造成等の土木分野に重点を置いて有形固定資産を整備してきたと分析できる。この指標を具体的に当該地方公共団体の基本構想および長期計画等と照らし合わせて、行政評価制度と連携させることで、現時点での社会資本の整備状況を客観的に把握することが可能である。しかしながらこの指標は、有形固定資産の割合を示すものであることから、民生費における扶助費のように消費される行政サービス等には、この指標は意味をなさないものであることに留意しなければならない。

④住民一人あたりバランスシートは、

有形固定資産額合計÷人口〓住民一人あたりの社会資本形成額

負債合計÷人口〓住民一人あたりの負債額

のように、ある指標について人口規模に関係なく住民一人あたりの数値が導き出される。そして、この指標は他団体との地域性等を考慮しない単純比較を可能とするため、住民に公開するうえでは最も理解しやすい指標である、しかしながら、これらの数値は人口規模に依存することから、この点にも留意しなければならない。

以上のように、地方公共団体でバランスシートを作成し、財務分析を行うことにより、単年度ベースでは把握ができなかった長期的視点に基づく財務状態が把握可能となるため、行政機関のストック情報の管理およびアカウンタビリティの観点からもこれを作成することの意義は大きい。しかしながら、退職給付引当金等の額の算定については、統一された基準がないことから裁量により算定手法が選択できる状況にあるため、これらの数値は慎重に取り扱うべきであろう。