

「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」
中間的なとりまとめ骨子（案）

1 はじめに

- ・ 総務省では、平成18年度より、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。以下「現行モデル」という。）を地方公共団体に示し、新地方公会計の整備を要請してきた。
- ・ 要請から3年が経過し、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）及び国の公会計等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に、平成22年9月に「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」を立ち上げ、議論を進めてきた。
- ・ これまで、本研究会では、国際公会計基準や国の公会計の状況、各地方公共団体における取組状況等のヒアリングを行いながら、今後の新地方公会計の推進方策や基準のあり方等について議論を進めてきた。

2 地方公会計をめぐる現状と課題

（1）地方公共団体の取組状況

地方公共団体の平成22年度決算に係る財務書類の作成状況は、平成24年3月末現在で、全体の95%が着手済、73%が作成済となるなど着実に導入が進んでいる。それぞれの整備方式の実績、評価及び課題は以下のとおりである。

- ・ 基準モデル：個々の取引について発生の都度又は期末に一括して発生主義により複式仕訳を行うとともに、固定資産台帳を整備して財務書類を作成するモデルである。一定の地方公共団体において複式仕訳（期末一括変換）の導入が進み、固定資産台帳の整備等を通じて資産更新等の課題を明らかにすることができた点で意義があるものと考えられる。一方、特殊な財源仕訳等を行うことによる複雑さやわかりにくさ等は課題として挙げられる。
- ・ 総務省方式改訂モデル：地方公共団体の事務負担等を考慮して、公有財産の状況や発生主義による取引情報を、個々の複式仕訳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成することを許容しているモデルであり、簡便な方法での整備を可能としたことにより、多くの地方公共団体で財務書類の整備が進んだと評価できる。一方で、複式仕訳に

よらない場合には検証可能性が低いほか、固定資産台帳の整備が進んでいないことにより貸借対照表の固定資産計上額に精緻さを欠く等の課題が挙げられる。

- ・ 東京都や大阪府等の方式：発生の都度、複式仕訳を実施する方式であり、官庁会計処理と連動したシステムを導入することで、事務負担の軽減を図っている。また、会計別から事業別まで様々な区分で精度の高い財務諸表を作成することで、マネジメントに活用している例もある。即座に複式仕訳を確認できるため、財務書類の作成が比較的短期間で済み、より早期の公表が可能となっており、東京都は平成18年度決算、大阪府は平成23年度決算から導入している。一方で、一定のシステムの導入経費負担等がある。

(2) 国の公会計の取組状況

国においては、「特別会計財務書類」、「省庁別財務書類」の整備が段階的に進められ、各府省の「省庁別財務書類」を合算した「国の財務書類」や独立行政法人等と連結した「連結財務書類」が平成15年度決算分から作成・公表されているほか、セグメント情報としての「政策別コスト情報」が平成21年度分から作成・公表されている。また、財務書類作成システムの導入等による作成・公表の早期化や精緻化が進められている。なお、道路等の公共用財産については、個々の資産に係る価格等の情報管理が制度的に整備されていないことから、資産評価にあたり過去の投資累計額等により把握した価額が計上されている。

(3) 国際公会計基準（IPSAS）の取組状況

国際公会計基準については、平成12年以降、国際会計士連盟（IFAC）の国際公会計基準審議会（IPSASB）において、国際財務報告基準（IFRS）に公的部門特有の特徴を加味し策定されており、平成22年に完成している。現在は、公表している国際公会計基準の改訂・追加を行うとともに、概念フレームワークプロジェクトと財務諸表以外の財務報告の開発等についての議論が行われている。特に概念フレームワークプロジェクトにおいて策定される概念フレームワークは、各国の公会計基準設定主体等に対し強制力はないものの、これらの主体等が参加していることから、それぞれの国の公会計の概念フレームワークに影響を与えることが見込まれる。最終的には平成26年までにまとめていく予定となっており、引き続き注視が必要である。

3 新地方公会計の推進に向けた基本的な考え方

こうした現状認識を踏まえ、本研究会では、現行の現金主義会計による予算・決算制度を前提とした上で、財務報告におけるあるべき基準のあり方等について議論を進めてきた。今後の新地方公会計の推進に向けた基本的な考え方は、以下のとおりである。

(1) 地方公会計整備の意義について

- ・ 地方公会計は、発生主義により、ストック情報やフロー情報を総体的・一覽的に把握することにより、現金主義会計の補完として整備するものである。
- ・ その上で、個々の地方公共団体における地方公会計整備の意義としては、①説明責任の履行と、②財政の効率化・適正化を図ることが挙げられる。
- ・ また、地方公会計の整備は個別の地方公共団体だけでなく、地方全体の財務情報の分かりやすい開示という観点からも必要があるものである。

(2) 基準の設定について

- ・ 財務書類の整備にあたっては、それぞれの地方公共団体において、財務書類の作成と開示及びその活用を行うことのみならず、他の地方公共団体との比較を容易とすることによって、その財政構造の特徴や課題をより客観的に分析することができ、住民等に対するわかりやすい説明、財政運営や政策評価等への活用を充実させることが可能となる。そのため、全ての地方公共団体で、他の地方公共団体と比較可能な標準的な財務書類の作成を進めていくことが重要となる。
- ・ また、個々の地方公共団体のみならず、地方全体の財務情報の開示を行っていくためにも、資産評価の方法や財源情報、様式など財務書類の作成の基本となる部分について、統一的な取扱いとして整理することが必要である。
- ・ こうしたことから、今後、地方公会計の推進を図るためには、その整備にあたっての標準的な考え方・方法を示す基準を設定することが必要であると考えられる。
- ・ ただし、以下の点については留意が必要である。
- 本研究会においては、現行の制度を前提として議論を行ってきたことから、ここでいう「基準」の性格としては、現金主義会計を補完する財務書類の作成にあたっての標準的な考え方を示すものである。

- 従って、今後、国際公会計基準の動向や、国の公会計基準の位置付け等の変更がある場合には、地方公会計の制度的な位置付けも含め、見直すことがあり得るものである。

4 基準のあり方について

(1) 総論

- ・ 新たな基準の設定にあたっては、現実問題として、公会計よりも企業会計の方が先行し、一般的に普及していること等を踏まえると、企業会計をベースにしながらも、公会計の固有の論点を考慮して整理することが適当である。
- ・ 現行モデルにおいては、貸借対照表で資産と負債のバランスを、資金収支計算書で収入と支出のバランスを見るとともに、行政コスト計算書と純資産変動計算書の2つの書類によって費用と収益やその他の純資産の変動を示すという役割分担になっている。この中で、現行モデルにおいては、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、税収を含む対価性のない取引を純資産変動計算書の中で表示し、将来にどれだけ純資産を引き継ぐことができたかを示すことにより、財務業績を評価するという考え方に立っている。
- ・ 一方で、東京都や大阪府等のように、より企業会計や国際公会計基準に準拠した形で、行政コスト計算書の中で、会計期間中の全ての費用と収益を対応させて、一会計期間の行政コストが税収等によって賄われているかを示すことに重点を置く方式がある。
- ・ 今後の財務業績の表し方をどうすべきかという点については、以下の各論の議論における、税収の取扱い等に係る考え方と併せて整理すべきものである。

(2) 各論

① 貸借対照表

- ・ 貸借対照表は、会計年度末における地方公共団体の財政状態（資産保有状況と財源調達状況）を表す財務書類であり、資産、負債、純資産の残高を明らかにすることで、資産・債務の適切な管理につなげるものである。
- ・ 現行モデルにおける有形固定資産の評価基準については、資産・債務改革の要請から、できるだけ資産を時価に近い形で評価すべきという考え方に基づいている。しかし実際には、原則として、事業用資産の

土地を除いては再評価をしない等の取扱いとなっている。

- ・ 他方、東京都や大阪府等における有形固定資産の評価基準については、企業会計や国際公会計基準と同様に、原則として、取得原価主義を採用している。
- ・ 有形固定資産の評価基準については、実務的な要素も考慮に入れた上で、時価・取得原価情報の有用性や信頼性、減価償却に与える影響等を考慮して再整理する必要がある。

② 行政コスト計算書

- ・ 現行モデルにおいては、「経常的な行政コスト」を示す財務書類と位置付け、一会計期間における地方公共団体の費用と収益の取引高を明らかにすることを目的としている。この中で、収益とは、使用料等の対価性のある収入のみを計上するものであり、税金等の対価性のない収入については、行政コスト計算書に計上せず直接、純資産変動計算書に計上している。
- ・ 税金を純資産変動計算書に計上しているのは、税金が、費用との間で基本的に対価性はないとする考え方、主権者としての住民からの拠出と捉える考え方、また、純資産の変動項目を一括表示することがより明瞭である等の論拠によるものである。
- ・ 一方で、東京都や大阪府等のように、税金等も収益と捉え、原則として、行政コスト計算書に税金を含めた全ての収入と費用を計上し、行政サービスのコストと税金等との対応関係を表示する方式によって作成している例もあり、国際公会計基準も同様な取扱いとしている。
- ・ 税金を行政コスト計算書に計上しているのは、税金等に係る個別の取引について対価性はないが、税金等と費用との間には対応関係が存在するという考え方に加え、全ての収入と費用を行政コスト計算書に計上することによって、行政コストが税金等によって賄われているかを示すことができ、企業会計に基づく会計情報とも類似している点で、住民等にもわかりやすいという考え方によるものである。
- ・ このように税金をどの財務書類に表示して説明をしていくかということについて、現行モデルと東京都や大阪府等の方式との間に基本的な考え方の相違がある。また、補助金や地方交付税等の収入の取扱いについても同様の相違があり、これらが、財務業績の表し方における最大の相違点となっている。
- ・ なお、税金等の性格自体は国と地方で何ら変わるものではないことから、その計上方法について、国の公会計とどのように整合を図るかと

いう論点もある。

- ・ (P) (具体的な表示の方法等を確認した上で、今後の方向性について記述)

③ 純資産変動計算書

- ・ 現行モデルにおいては、一会計期間における地方公共団体の貸借対照表上の純資産の部に計上されている各項目がどのように変動したかを表すことを目的して作成されている。
- ・ 特に基準モデルでは、地方公共団体の行財政運営の特性を踏まえ、純資産変動計算書において、①経常的事業と投資的事業を合わせた財源・資源配分の状況を網羅性・一覧性をもって示すこと、②現役世代と将来世代の受益と負担の関係を示すこと、③フロー・ストック双方の要因からの純資産の変動を表すこと、④固定資産・長期金融資産の総額の増減状況を示すこと、を重視している。
- ・ 純資産変動計算書の位置付けについては、行政コスト計算書に係る議論と同様の考え方の違いにより、以下の2つの主張に分かれている。一つは、財務業績はフロー・ストックの中長期的な均衡状態によって評価するため、上述の特色を活かしつつ、純資産変動計算書を中心としてフロー・ストックの増減状況を表すことが適当であるとする主張である。もう一つは、財務業績は一会計期間の行政コストが税収等で賄われているかという観点で行政コスト計算書によって評価し、純資産変動計算書は貸借対照表を補完するものとしての位置付けとすべきとの主張である。
- ・ (P) (具体的な表示の方法等を確認した上で、今後の方向性について記述)
- ・ なお、財源仕訳については、その意義を踏まえた上で見直すこととし、財源情報を別表等で代替して表示するなど実務的に簡素な方法を検討すべきという論点もある。

④ 資金収支計算書

- ・ 一会計期間における地方公共団体の行政活動に伴う現金等の資金の流れを性質の異なる3つの活動に分けて表示した財務書類である。
- ・ 企業会計においても、資金収支の内訳を明らかにするため、収入と支出を3つの活動に区分しており、こうした考え方を基本として、わかりやすい表示方法等を引き続き検討する必要がある。

(3) その他

① 減価償却の取扱い

- ・ 基準モデルのインフラ資産については、直接資本減耗として純資産変動計算書に計上することとしているが、この取扱いがわかりにくい等の課題があるという意見が大勢であった。こうしたことから、基準モデル特有の考え方である直接資本減耗を純資産変動計算書に計上すべきか、他の減価償却と区分せずに行政コスト計算書に計上すべきかという点については、再整理する必要がある。

5 今後の実務上の課題と方向性

(固定資産台帳の整備)

- ・ 公会計においては、資産・債務改革のみならず、公共施設の維持管理・更新等の把握の観点からも固定資産台帳の整備は必要不可欠であるが、平成24年3月末現在で、整備済の地方公共団体は、全体の2割にも満たない状況である。こうしたことから、固定資産台帳の整備の推進に向けた取組が必要である。
- ・ また、現状では、地方公共団体間で固定資産台帳の内容や精度にばらつきがあるが、いつまでにどの程度の固定資産台帳を整備すべきかについては、地方公共団体の規模による違いも踏まえて、引き続き実務的な検討を進めていく必要がある。

(複式簿記の導入)

- ・ 公会計においては、検証可能性を高め、より正確な財務書類の作成を可能とするため、複式簿記の導入が必要不可欠である。
- ・ 複式簿記を導入することの意義としては、①帳簿体系を維持し、貸借対照表と固定資産台帳を相互に照合することで検証が可能となり、より正確な財務書類の作成に寄与することや、②取引ごとに仕訳を行うことで、事業別・施設別等より細かい単位でフルコスト情報での分析が可能となることが挙げられる。
- ・ また、現状では、多くの地方公共団体が決算統計活用型の総務省方式改訂モデルに留まっており、固定資産台帳の整備と同様に、いつまでにどの程度（日々仕訳、期末一括変換等）のものを導入していくかについては、地方公共団体の規模の違いやクラウド等の財務会計システムの問題等を踏まえて、引き続き実務的な検討を進めていく必要がある。

(開示等に当たってのわかりやすい表示等)

- ・ 新たな基準の導入にあたっては、固定資産台帳の整備や複式簿記の導入を通じて利用者に有用で信頼性の高い情報を表示することが重要であるが、全ての地方公共団体で円滑に導入に向けた取組が進むよう、また、実務に携わる職員や会計情報を利用する関係者の理解が促進されるよう、財務書類の様式や表示については、できる限り簡素で分かりやすいものとすべきである。
- ・ また、こうした関係者の利活用にも資するような有用な財務情報を提供するものとすべきである。

(地方公共団体における事務負担等)

- ・ 新たな基準の導入にあたっては、現行の財務書類のいずれの作成方式であっても、その普及及び理解が一定程度進んでいる現状において、相応の調整を行う必要があることから、慎重に進める必要がある。
- ・ また、特に小規模団体においては、対応するための体制の確保やコストの負担が課題となることから、導入しやすくするための工夫や配慮が必要である。

(地方全体に係る連結等の取扱い)

- ・ 新たな基準の検討及び導入と併せて、地方全体での財政状態等を把握するための地方全体に係る連結のあり方等について、集計方法等を含め、更なる精査を行っていく必要がある。

(実務の円滑な実施に向けた全体的なロードマップの提示)

- ・ 新たな基準の設定にあたっては、地方公共団体に対し、地方公営企業法の財務規定等の適用範囲拡大の議論等も踏まえた全体的なロードマップを示し、円滑に実務が実施できるよう配慮すべきである。