

自治体会計の動向

三 浦 克 人

Recent Development of Local Government Accounting

Katsuto MIURA

1 はじめに

バブル崩壊後の不況による税収減や起債に依存した公共事業の展開などにより、自治体財政は急速に悪化している。財政状態が特にきびしい自治体のなかには、財政再建団体への転落の危機に直面しているものも少なくない。

このような状況のもと1990年代の後半には、財政再建のツールのひとつとして、バランスシートの作成を中心とした自治体会計改革に取り組む自治体があられはじめた。また、ほぼ同じ次期から研究機関等による自治体会計研究も活発化してきている。自治体会計改革のねらいは自治体財政の効率的運営に資すること、自治体職員の経営マインドを涵養すること、さらに地域住民に対し自治体財政の現状をわかりやすい方法で開示することにある。

先進的な自治体の取り組みや、研究機関等による報告書には、多くの自治体が注目した。しかしながら、単式簿記、現金主義を基本とする現状の記帳方法ではバランスシートの作成は容易でないため、自治体会計改革に取り組む自治体数はしばらくのあいだ停滞していた。

ところが、2000年3月に自治省が『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書』を公表し、バランスシート作成への具体的手法を示したことで、各自治体のバランスシートに対する関心はいっきに高まっていった。2000年11月には鹿児島県が、つづいて2001年1月には鹿児島市がバランスシートを公表したが、これらも自治省の報告書をうけた動きである。

バランスシートに関しては各自治体の取り組みが本格化している。しかしながら、バランスシートの作成は自治体会計改革の第一幕にすぎない。自治省の報告書が公表される前から自治体会計改革に取り組んできた自治体は、連結バランスシートや行政コスト計算書の作成など、次のステージへと移行しているのである。

以上のように、自治体会計改革はいまだその途中にある。そこで本稿ではまず、自治体会計改革のこれまでの歩みを概観し、さらに、先進的な取り組みを行う自治体の事例を参照しながら、自治体会計改革の今後の展開について検討してみたい。

2 自治体会計の現状

(1) 自治体会計改革の歩み

1980年以降の自治体会計改革の動向は表1に示すとおりである。

都道府県レベルで最初に自治体会計改革に取り組んだのは熊本県である。同県は地方自治協会に

表1 自治体会計改革の動向

年	主 体	報 告 内 容 等
1982	日本公認会計士協会	地方自治体財務会計制度に関する研究—会計方式改善への試み—
	地方行政システム研究所	地方公共団体の連結・総合決算に関する研究
1987	地方自治協会	地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書
	熊本県	バランスシートの作成・公表
1988	地方自治協会	企業会計的手法による財務分析と今後の財政運営のあり方に関する調査研究報告書
	日本公認会計士協会	地方自治体財務報告のあり方に係わる研究
1997	日本公認会計士協会	公会計原則（試案）
	社会経済生産性本部	決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書
1998	社会経済生産性本部	地方公共団体における連結・総合決算分析研究報告書
	三重県など	バランスシートの作成・公表
1999	経済戦略会議	日本経済再生への戦略（公会計制度の改善）
	宮城県など	バランスシートの作成・公表
2000	自治省	地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書
	東京都	機能するバランスシート（中間報告）

よる『地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書』にのっとり、普通会計を対象にしたバランスシートを1987年に公表している。この事例は日本経済新聞（1987年12月4日）でとりあげられたこともあり、当時は非常に注目されたものの、その後しばらくの間は、熊本県にならってバランスシートを作成する自治体はあらわれなかった。このころはバブル景気の真っ只中にあり、自治体財政にも余裕があったため、ストック面からの財政分析は今日ほど重要視されなかったのである。

しかしながら、1990年代の半ば以降、自治体の財政危機が重要な課題として意識されるようになると、自治体や研究機関等による自治体会計の調査研究はふたたび活性化した。

まず、日本公認会計士協会が1997年に『公会計原則（試案）』を公表した。この試案は公的部門の会計の目的として、①財務報告利用者による公的部門のアカウンタビリティの遂行状況の評価に資する、②財務報告利用者が財務報告を利用することにより、合理的な意思決定をすることに資するという2点をあげ、さらに、具体的な会計処理としては、発生主義の採用、減価償却の実施、取得原価による評価などに言及している。『公会計原則（試案）』は公会計における具体的かつ有用な指針となることが期待されたものの、後述する自治省の報告書が2000年3月に公表されたことにより、最終案はついに公開されることはなかった。

1997年に社会経済生産性本部がとりまとめた『決算統計に基づいた企業会計的分析手法研究報告書』は、財務諸表の作成方法について、藤沢市などをモデルとしながら、決算統計を用いた具体的な手法を解説している。本報告書による財務諸表の体系は、バランスシート、資本収支計算書、経常収支計算書、正味財産増減計算書などである。具体的な作成手法や財務諸表の体系を示したことなどにより、この報告書は高く評価されている。実際、この報告書に基づいたバランスシートが多く自治体で作成されている¹⁾。

さらに、社会経済生産性本部は翌1998年に『地方公共団体における連結・総合決算分析研究報告書』を公表した。その名称からもわかるように、この報告書は、自治体の連結決算に関するものであり、連結の範囲や連結手続き上の具体的な論点を提示している。当時は、一部の自治体が普通会計でのバランスシートを作成しはじめた時期であり、連結決算についてはそれほど議論されることはなかった。そのため、社会経済生産性本部が公表した報告書としては、前年度の報告書の方が自治体会計の実務者にとっては有用であった。しかしながら、最近では自治体の連結決算の議論が高まりつつあり、『地方公共団体における連結・総合決算分析研究報告書』の内容はあらためて注目されている。

経済戦略会議による答申『日本経済再生への戦略』（1999年2月）においては、「公会計制度の改善」という項が設けられ、企業会計原則の基本的要素を踏まえた財務諸表の導入が提言された。そのなかでは、複式簿記による貸借対照表を作成し、経常的収支と資本的収支を区分すること、一般会計、特別会計、特殊法人等を含む外郭団体の会計の連結決算を作成すること、現金主義から発生主義に移行することなど、企業会計導入に関する具体的な改善点があげられている。さらに、「以上の改善を進めるなかで、地方自治体については、全国統一の基準に基づいて財務諸表を作成・公表することにより、各自治体間の比較・評価を可能とすべきである」と結んでいる。次節以降で紹介するように、経済戦略会議の答申内容の多くは、現在、徐々に実現されつつある。

研究機関等による一連の調査研究報告については、①外部報告のための財務会計改革としての観点からの研究・提言が多い、②自治体全体あるいは国全体の行財政改革と関連付けてどのような改革の方向性が望まれるのかについて踏み込んで論じられたものが少ないという批判がある²⁾。しかしながら、このような調査研究報告が、先進的な自治体による自治体会計改革を促進したことを考えると、所期の成果をあげたと評価することができるだろう。

(2) 自治省による『報告書』

1990年代の後半、先進的な自治体でバランスシートが作成されてきたものの、それらは各団体が独自の手法で作成したものであり、作成基準や表示様式は統一されていなかった。そのため、バランスシートの自治体間比較が困難であるなどの欠点が指摘されていた。

このような状況のもと、自治省は1999年6月に「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会」を発足させた。当研究が議論を重ねたのちに公表されたのが、『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究報告書』（以下、『報告書』とする）である。『報告書』の名称には「総合的な財務分析」という文言があるものの、実際にはバランスシートおよび関連する明細表等に言及したものである。

『報告書』では、バランスシートを「資金の源泉と用途を表す」ものであると位置付け、先行研究の成果、先進的な自治体の事例、また決算統計等の資料の制約等を確認しながら、バランスシートの具体的な作成基準・表示様式（以下、自治省方式とする）を提示している。その概要は次のとおりである³⁾。

①対象は普通会計

- ②固定性配列とし、流動・固定の区分は1年基準
- ③有形固定資産の評価額は、決算統計の普通建設事業費の額を累計することにより算定（取得原価主義）
- ④土地以外の固定資産に減価償却を実施
- ⑤有形固定資産は行政目的別に分類表示
- ⑥負債に退職給与引当金を計上
- ⑦正味資産⁴⁾は、国・都道府県支出金と一般財源等に区分して表示
- ⑧附属書類により主な施設の状況等を表示

また、『報告書』では「社会資本形成の世代間負担比率」をはじめ、バランスシートを利用した財務分析手法がいくつか例示されている⁵⁾。こうした分析手法はバランスシートの経年比較や自治体間比較において有効となるのみならず、住民に対してバランスシートを広報する際にも効果的なツールとなるであろう⁶⁾。

自治省方式は、利用可能な資料や自治体の事務処理負担など、さまざまな制約のもとを検討されたものであるため、いまだ改善の余地が残されている。しかしながら、自治省方式が、これまでばらばらであったバランスシートの作成方法・表示様式に統一した指針を示し、以下で述べる通り、各自治体のバランスシート作成への機運をいっきに高めたことは評価されるべきである。

(3) 各自治体の取り組み — 『報告書』以前

自治省の『報告書』以前における各自治体のバランスシート作成への取り組みについては、本稿でも紹介する東京都、宮城県、白樺市など、先進的な事例はよく知られているものの、全国規模でみた場合の状況は明らかにされていない。

首都圏の主要都市を対象とする調査⁷⁾（有効回答26団体）によると、企業会計の導入について、「すでに導入済み（1団体）」「今年度中に導入予定（1）」「ここ数年以内に導入予定（2）」「長期的には導入予定（8）」「導入する予定はない（3）」「未定（11）」と報告されている。首都圏の主要都市において、このような状況であるということは、地方の市町村を含めた全国レベルでは、さらに低い取り組み状況が想定されるであろう。

また、同調査では企業会計を導入しない（あるいは未定の）理由について、「導入してもさほどメリットがない（2団体）」「作成方法が統一されていない（22）」「その他（6）」と報告している（複数回答）。この結果は、統一した手法があれば、バランスシートの作成をはじめとする企業会計手法を導入する自治体数が飛躍的に増加する可能性を示唆している。

(4) 各自治体の取り組み — 『報告書』以後

『報告書』の公表より、バランスシートの作成に関して、自治省方式という実質的に統一した手法が示された。先の実態調査結果から推察すると、これにより各自治体のバランスシート作成への取り組みは急増するはずである。

自治省は2000年8月に各自治体のバランスシート作成状況を調査した。これによると、各自治体

表2 自治体のバランスシート作成状況

（2000年8月31日現在）

区 分	団体数 a	作 成 済 み			作 成 中			検討中 d	作 成 しない	(b+c+d) /a (%)		
		自治省方式によるもの b	自治省方式によらないもの	両方式で作成したもの	自治省方式によるもの c	自治省方式によらないもの	両方式で作成したもの					
都 道 府 県	47	17	4	13	0	30(10)	27(10)	1	2	0	0	100.0
市 区 町 村	3,252	56	12	43	1	883(6)	814(6)	60	9	1,730	583	82.1
市	671	38	9	28	1	380(6)	341(6)	32	7	235	18	97.3
区	23	5	0	5	0	15	11	4	0	3	0	100.0
町 村	2,558	13	3	10	0	488	462	24	2	1,492	565	77.9
合 計	3,299	73	16	56	1	913(16)	841(16)	61	11	1,730	583	82.3

注：自治省方式によらない方式で作成済みであるが、新たに自治省方式で作成中の団体については、作成中欄に外数として（ ）で表示した。

出所：松田（2000，p119）

の取り組みは表2のとおりであり、都道府県ではすべての自治体⁸⁾が、また市区町村全体では8割以上が作成済み、作成中、または検討中となっている。この結果は自治省方式の公表がバランスシート作成に関する各自治体の取り組み姿勢を一変させたことを物語っている。

都道府県のバランスシートについて、その作成方式をみると、すでに作成済みの17団体のうち、自治省方式によるものが4団体、その他の方法によるものが13団体となっている。この13団体には、宮城県や三重県のように、早い段階からバランスシートを作成している自治体が含まれている⁹⁾。バランスシート作成中の30団体のうち、29団体は自治省方式によっており、また、自治省方式によらない方法で作成済みの13団体のうち、10団体（表中に外数で示されている）は自治省方式でも作成中である。これに自治省方式で作成済みの4団体を加えると、合計で43団体が自治省方式によるバランスシートを作成することとなる¹⁰⁾。つまり、大半の都道府県が自治省方式を採用しており、今後はこの方法がバランスシートの基本型となっていくものと思われる。

一方、市区町村では、2,669団体（全体の82.1%）¹¹⁾が作成済み、作成中、または検討中である。その内訳をみると、市区ではそれぞれ、97.3%、100.0%であるが、町村では77.9%となっている。これらの数値をどう評価するかについては意見のわかれるところであるが、町村の中には非常に規模の小さい（従って事務処理能力にも限界がある）ものが多いことや、自治省方式が公表されてから間もないことなどを考慮すると、バランスシート作成の流れは急速かつ確実に各自治体に浸透しているといえるだろう。

3 自治体会計の今後

自治省が『報告書』を公表して以降、多くの自治体がバランスシートの作成に取り組んでいる。この傾向自体は歓迎されるべきであるが、一方で、バランスシートの作成・公表は自治体会計改革の一側面にすぎないことも認識しておく必要がある。たとえば、今回の自治体会計改革の目的には、

住民に対して財政運営のアカウンタビリティ（説明責任）を果たすことが含まれているが、バランスシートは説明すべき財政情報の一部にすぎず、また、よりわかりやすい情報開示のためには改善すべき課題が山積しているのである。

『報告書』が公表される前から会計改革を推進してきた自治体では、自治体全体の会計情報を網羅した連結情報や、行政コストを正しく計算するための計算書（企業会計における損益計算書に類するもの）の作成、さらには、よりわかりやすいバランスシートの表示様式の採用など、先進的な取り組みが展開されている。以下では、そのような自治体の事例を参照しながら、自治体会計改革の今後の展開を考察する。

（1）連結バランスシートの作成

企業会計においては2000年3月期決算以降、個別（親会社）情報よりも、子会社・関連会社をも含めた連結情報が重要な地位を占めている。その背景には、企業活動の多様化・複雑化にともない、親会社の個別決算情報とその企業集団の財政状態、経営成績を表すことができなくなってきたことがある。実はこのことは自治体でも同様である。自治体には普通会計で行う事業のほか、（狭義の）特別会計に属する事業があり、さらに、自治体から財政支援等を受ける団体（法定公社、第3セクター等）が行う事業も、自治体財政に密接にかかわる事業として認識される。

このような状況のもとでは普通会計だけで自治体全体の財政状態を把握することは難しくなっている。しかしながら、近年の自治体会計改革は、おもに普通会計を対象としており、これは自治省方式についても同様である。一方、自治体会計改革に積極的な自治体のなかには、連結情報の重要性をいち早く認識し、連結バランスシートを作成する団体がある¹²⁾。そこで、以下では東京都の取り組みを参照しながら、連結情報の必要性や今後の課題等について整理してみたい¹³⁾。

連結情報の作成についてまず問題となるのは、連結の範囲である。東京都では普通会計、（狭義の）特別会計、公営企業会計および東京都監理団体を連結対象としている。このうち、東京都監理団体は東京都が出資または出捐を行っている団体であり、その出資比率により特別監理団体（出資等の比率が100%）、一般監理団体（同50%以上）、および協議団体（同25%以上）に区分される。東京都では企業会計における支配力基準¹⁴⁾に近い考え方を適用して、これら64団体をすべて連結対象としている。

自治体会計には、官庁会計、企業会計、公益法人会計、社会福祉法人会計などさまざまな会計処理方法が混在しているため、連結手続きは企業会計よりもいっそう複雑になる。東京都では以下の3つの処理を行っている。

- ①公営企業の借入資本金…公営企業会計の資本勘定に計上されている借入資本金については、その内容が起債残高であることから、連結に際しては負債（借入金）へ振り替える。
- ②投資と資本の相殺消去…都から東京都監理団体である株式会社に対する出資等については、投資と資本を相殺消去する。
- ③債権と債務の相殺消去…会計間および都と東京都監理団体との貸付・借入等については、債権と債務を相殺消去する（ただし基準日の相違による差額は未調整）。

さらに連結バランスシートの様式については、通常以下の3パターンが想定される。

- ①連結方式…すべての会計の同一勘定を合算した上で内部取引を相殺消去する
- ②結合方式…すべての会計の同一勘定を単純に合算する
- ③並記方式…すべての会計の決算書を並べて表記する

このうち、企業会計で採用されるのは①であり、東京都においてもこれを採用している。②③の場合、作成は容易であるが、内部取引を相殺消去しないため正しい連結情報を表示することができないのである。

このような連結範囲、連結方式のもとで作成された連結バランスシートは表3のとおりである。この表から、普通会計と連結会計の連単倍率（総資産ベース）が2.3倍であること、東京都監理団体のうち、株式会社の剰余金がマイナス790億円となっていることなどを読み取ることができる。これらは、東京都の普通会計は資産ベースでみると、都の事業全体の半分以下にすぎず、また、都が出資する第3セクター等の財政は全体的にみると危機的な状況にあることを意味している。

このように連結バランスシートは普通会計の単独決算では見えなかった東京都全体の財政状態を明らかにすることができるため、その作成には一定の意義を認めることができる。しかしながら、東京都が今回作成したものはあくまでも試算であり、連結バランスシートが都の真の財政状態を示すためには、作成手法をさらに改善する必要がある¹⁵⁾。自治体会計の場合、会計手法の異なる事業主体が混在しているため、具体的な連結手続きについては、企業会計の場合よりもいっそう複雑になる。連結バランスシートの作成方法については、今後も事例をつみ重ねながら合理化していくことが求められる。

ところで、企業会計では連結情報と同時にセグメント情報も開示される。企業会計における連結情報は、財政状態及び経営成績を総合的に報告するものとして位置付けられている。しかしながら、総合的な報告は一方では、部分的な情報を見えにくくする側面を持つ。そこで企業会計では、投資家をはじめとする外部利害関係者に有益な情報を提供するためにセグメント情報¹⁶⁾の開示を義務付けているのである。

東京都の事例では、東京都本体を3つに区分（普通会計、狭義の特別会計、公営企業会計）し、また東京都監理団体を2つに区分（株式会社、公益法人）している。これをセグメント情報ととらえることもできるが、将来的には、より詳細な事業別等によるセグメント情報が求められることになるだろう¹⁷⁾。また、普通会計、国民健康保険事業特別会計、老人保険特別会計、水道事業特別会計、下水道事業特別会計、土地開発公社、財団法人というより詳細な区分が示されている事例もある¹⁸⁾。このように、自治体の連結決算におけるセグメント情報の開示方法については、さまざまなやり方が考えられるものの、その議論は端緒についたばかりである。しかしながら将来的には、セグメント情報の開示がもとめられるのは必定であり、今後、連結情報を議論するときには、この点を視野に入れる必要があるだろう。

表3 東京都の連結バランスシート
(平成11年3月31日現在)

(単位: 億円)

区 分	東 京 都			東 京 都			東 京 都		相殺消去等 調 整	東京都全体 合 計
	普通会計	「特別会計」	小 計	公営企業会計	計	株式会社	公益法人等	団 体 計		
流動資産	4,505	164	4,669	9,291	13,960	6,111	3,260	9,371		23,331
現金預金	227	163	390	5,907	6,297	928	1,263	2,191		8,488
貸付金	0	0	0	285	285	0	42	42		327
その他	4,278	1	4,279	3,099	7,378	5,183	1,955	7,138		14,516
固定資産	122,764	2,935	125,699	130,033	255,732	16,274	13,297	29,571	15,934	269,369
有形固定資産	92,610	2,816	95,426	105,863	201,289	7,419	331	7,750		209,039
貸付金	17,900	119	18,019	9,835	27,854	532	333	865	14,507	14,212
その他	12,254	0	12,254	14,335	26,589	8,323	12,633	20,956	1,427	46,118
繰延資産	152	0	152	95	247	11	0	11		258
資産合計	127,421	3,099	130,520	139,419	269,939	22,396	16,557	38,953	15,934	292,958
流動負債	8,956	38	8,994	3,492	12,486	4,215	1,712	5,927		18,413
未払金	3,714	1	3,715	2,089	5,804	322	632	954		6,758
借入金	5,184	36	5,220	0	5,220	3,509	226	3,735		8,955
その他	58	1	59	1,403	1,462	384	854	1,238		2,700
固定負債	97,032	2,234	99,266	69,629	168,895	15,759	12,872	28,631	14,507	183,019
未払金	12,353	0	12,353	0	12,353	125	1	126		12,479
借入金	70,451	1,991	72,442	58,421	130,863	14,847	11,032	25,879	14,507	142,235
その他	14,228	243	14,471	11,208	25,679	787	1,839	2,626		28,305
負債合計	105,988	2,272	108,260	73,121	181,381	19,974	14,584	34,558	14,507	201,432
資本金				39,297	39,297	3,206		3,206	1,427	41,076
法定準備金				0	0	6		6		6
剰余金				27,001	27,001	-790		-790		26,211
うち当期未処分利益				-452	-452	-193		-193		-645
正味財産	21,433	827	22,260		22,260		1,973	1,973		24,233
うち当期正味財産増減額	-14	363	349		349		64	64		413
資本(正味財産)合計	21,433	827	22,260	66,298	88,558	2,422	1,973	4,395	1,427	91,526
負債・資本(正味財産)合計	127,421	3,099	130,520	139,419	269,939	22,396	16,557	38,953	15,934	292,958

出所: 東京都(2000, p. 85)

(2) フロー情報の充実

企業で作成されるさまざまな財務諸表の中心をなすのはバランスシートと損益計算書であり、それぞれ、ストック情報とフロー情報を提供している。また、バランスシートは企業の一定時点における財政状態を、損益計算書は一定期間における経営成績をあらわすものとされ、企業を評価するうえではともに必要不可欠な情報とされている。しかしながら、これまでの自治体会計改革の議論の中心はバランスシートであり、フロー情報を提供する損益計算書（あるいはそれに類する計算書）についてはあまり議論されることはなかった。自治体の財政について、ある時点での状態とある期間での成果を把握するためには、当然、損益計算書についても検討すべきであり、一部の先進的な自治体においては、すでにそのような動きがみられる¹⁹⁾。

ところで、自治体は企業と異なり、利益の獲得を目的とするわけではないため、損益計算書という名称は必ずしも適当ではない。そこで、損益計算書に相当する財務情報を作成する自治体では「行政コスト計算書（東京都ほか）」、「サービス形成勘定（白杵市）」、「一般行政コスト表（札幌市）」、また自治省の『報告書』では「行政運営コストを説明する計算書」²⁰⁾という名称を使用している（以下、固有の名称を使っている場合をのぞき、自治体財政のフロー情報を提供する計算書を行政コスト計算書と呼ぶこととする）。

企業会計における損益計算書では、収益－費用＝利益という等式が成り立つが、自治体には収益や利益といった概念がない。そこで、行政コスト計算書においては、別の等式が必要となる。白杵市のサービス形成勘定と札幌市の一般行政コスト表では、以下の等式により、財源とコスト、その差額としての正味財産の増加という関係を示している。

サービス形成勘定（白杵市）の等式

$$\text{サービス形成財源} - \text{サービス形成原価} = \text{当期剰余}$$

一般行政コスト表（札幌市）の等式

$$\text{一般行政活動の特定財源及び一般財源等} - \text{一般行政活動コスト} = \text{正味財産の増加に寄与する額}$$

白杵市のサービス形成勘定のイメージは、図1に示すとおりであり、企業会計における損益計算書（勘定式）に類似したものとなっている²¹⁾。また、企業会計においては、損益計算書とバランスシートは当期純利益により関係しているが、白杵市の例でも同様の仕組みになっている。すなわち、サービス形成勘定における当期剰余が、バランスシートの正味資産（白杵市では持分）を構成する繰越剰余の増加と一致しているのである。

白杵市は「自治体活動のアウトプットはサービスだけ」と考え、そのサービス内容を種類別に区分して、住民にわかりやすく開示するという目的で、サービス形成勘定を作成している。また、サービス形成勘定は、サービスを提供することに付随して発生するコストはどこから調達されたのか、つまり財源は何かと言うことを示すことができる。このような観点でみると、サービス形成勘定の意義は行政サイドにとっても大きいのである。

図1 サービス形成勘定のイメージ

サービス形成原価	サービス形成財源
生 活 環 境 福 祉 教 育 産 業 総 務 建設会計繰出 投資会計繰出	地方税 地方交付税 その他一般財源の歳入 特定財源（経常分） 社会資本形成一般財源戻入 国庫・県支出金戻入
当 期 剰 余	

出所：石原（1999， p.215）

自治体財政のフロー情報である行政コスト計算書については、臼杵市をはじめ先進的な取り組みがみられるものの、全体的にみると各自治体の取り組みは積極的とはいえない状況にある。これは、行政コスト計算書については、バランスシート作成における自治省方式のように、統一された作成手法・表示様式が存在しないためと思われる。しかしながら、自治体の財政情報についてはストック情報とフロー情報を関連づけながらみるのが重要であるため、各自治体の自主的な取り組みが求められるところである。

(3) 住民のためのわかりやすい財務情報開示

自治省方式によるバランスシート作成が定着すれば、自治体間比較、経年比較を行うことで、財政政策の策定などに役立てることが可能となるであろう。しかしながら、地域住民にとって、自治省方式によるバランスシートが本当に理解しやすいものであるかという点については一考の余地がある。

表4、5は鹿児島県と鹿児島市のバランスシートであるが、地域住民がこれを参考にして、両自治体の財政状態について何らかの解釈をすることは、非常に困難であると思われる²²⁾。また、一般論としては、損益計算書にくらべバランスシートはわかりにくいとされている。よって、自治省方式によるバランスシートの様式が企業会計ものと類似しており、またその項目において行政用語が使用されているかぎり、地域住民がこれを理解するのは簡単なことではないのである。

そこで各自治体には、住民にとってわかりやすいバランスシートの作成が求められることになる。以下ではこの点に関して、各自治体の取り組みや自治省方式による分析手法を検討してみたい。

① 独自方式のバランスシート

臼杵市では1996年度分から独自の方式による普通会計のバランスシートを作成していたが、1999年度には特別会計を加えた連結バランスシートと自治省方式によるバランスシートという3種類のバランスシートを作成した。これらのおおまかな特徴は表6のとおりまとめられ、このうち、自治

表4 鹿児島県のバランスシート
(平成12年3月31日現在)

(単位：百万円)

借方	貸方
[資産の部]	[負債の部]
1. 有形固定資産	1. 固定負債
(1) 総務費	(1) 地方債
(2) 民生費	(2) 債務負担行為
(3) 衛生費	①物件の購入等
(4) 労働費	②債務保証又は損失補償
(5) 農林水産業費	債務負担行為計
(6) 商工費	(3)退職給与引当金
(7) 土木費	固定負債合計
(8) 警察費	2. 流動負債
(9) 教育費	(1) 翌年度償還予定額
(10) その他	(2) 翌年度繰上充当金
有形固定資産合計	流動負債合計
3,477,909	負債合計
	1,578,669
2. 投資等	[正味資産の部]
(1) 投資及び出資金	1. 国庫支出金
(2) 貸付金	2. 一般財源等
(3) 基金	
①特定目的基金	
②土地開発基金	
③定額運用基金	
基金計	
投資等合計	
32,423	
166,551	
3. 流動資産	
(1) 現金・預金	
①財政調整基金	
②減債基金	
③歳計現金	
現金・預金計	
120,390	
(2) 未収金	
①地方税	
②その他	
未収金計	
9,352	
流動資産合計	
129,742	
資産合計	
3,774,202	

出所：鹿児島県 (2000 p.8) を一部修正

表5 鹿児島市のバランスシート
(平成12年3月31日現在)

(単位：百万円)

借方	貸方
[資産の部]	[負債の部]
1. 有形固定資産	1. 固定負債
(1) 総務費	(1) 地方債
(2) 民生費	(2) 債務負担行為
(3) 衛生費	①物件の購入等
(4) 労働費	②債務保証又は損失補償
(5) 農林水産業費	債務負担行為計
(6) 商工費	(3)退職給与引当金
(7) 土木費	固定負債合計
(8) 警察費	2. 流動負債
(9) 教育費	(1) 翌年度償還予定額
(10) その他	(2) 翌年度繰上充当金
有形固定資産合計	流動負債合計
498,860	負債合計
	224,355
2. 投資等	[正味資産の部]
(1) 投資及び出資金	1. 国庫支出金
(2) 貸付金	2. 都道府県支出金
(3) 基金	3. 一般財源等
①特定目的基金	
②土地開発基金	
③定額運用基金	
基金計	
投資等合計	
36,294	
47,996	
3. 流動資産	
(1) 現金・預金	
①財政調整基金	
②減債基金	
③歳計現金	
現金・預金計	
26,375	
(2) 未収金	
①地方税	
②その他	
未収金計	
11,687	
流動資産合計	
38,061	
資産合計	
584,918	

出所：鹿児島市 (2001 p.1) を一部修正

表6 自治省方式と臼杵市方式のバランスシートの相違

方式	臼 杵 市 方 式		自 治 省 方 式
	単 独	連 結	単 独
対象会計	普通会計	普通会計 公営企業・特別事業会計	普通会計
報告相手	市議会，市民		県庁，自治省
報告内容	行政活動の成果		資金の運営結果
資産の並べ方	流動性優先		固定性優先
性格	臼杵市独自		全国統一
利用方法	経営危機の回避，経営成果の進歩向上		他の自治体との比較

出所：臼杵市「フロム市長トゥ市職員」（No.462，2000年12月）を一部修正

省方式と臼杵市独自方式の普通会計のバランスシートは表7，8の通りである。

表6で注目すべき点は，バランスシートの報告相手を明確に区分していることである。すなわち，自治省方式によるバランスシートは県庁，自治省をあげており，臼杵市方式のバランスシートは市議会，市民をあげている。また，表7，8をみると，資産，負債，正味資産（持分）の額が大きく異なることがわかるが，これは自治省方式と臼杵市方式では，固定資産の償却年数，県営事業負担金の扱い，退職給与引当金の算入率，繰延資産の計上方法などが違うためである。2つのバランスシートがあることで，利用者が混乱するという意見があるかもしれないが，住民にむけては市独自の方式により説明を行い，その際に両方式の相違点を明示することで，かえってバランスシートに対する理解が深まるという見方もできるだろう²³⁾。

また，バランスシートの固定資産の区分方法については，自治省方式では総務費，民生費，衛生費などという行政目的別に区分する²⁴⁾のに対し，臼杵市方式では，生活，環境，福祉という具合に，日常生活との関連を意識した区分となっている。住民にとっては，臼杵市方式の方が理解しやすい区分であると思われる。

②広報用（住民向け）情報の作成

宮城県は1998年にはじめて企業会計方式による財務情報²⁵⁾を公表した。このとき同県では，研究用と広報用という2種類のバランスシートを作成している（表9，10）。

両者の金額は一致しているものの，その表示方法は大きく異なる。たとえば「貸倒引当金（研究用）」は「上記のうち収納ができないと予測される額（広報用）」に，また「有形固定資産（研究用）」は「県が建設した県民生活の基盤（広報用）」に置き換えられている。そのほかにも，難解な行政用語や会計用語がことごとく平易な言葉に変換されていることを確認できる。地域住民のバランスシートに対する理解は，このような置き換えによって確実に深まっていくだろう。

なお，いまのところ，宮城県は自治省方式と独自方式の2種類のバランスシートを作成しているが，自治省方式については「広報用」を作成していない。自治省方式は第一義的には行政担当者が利用するものであるが，これについても，同県の「広報用バランスシート」に類する表示形式を採用すれば，住民の理解度はより高まると思われる。

表7 臼杵市のバランスシート (独自方式)
(平成12年3月31日現在)

資 産 の 部		負 債 ・ 持 分 の 部	
1. 流動資産		1. 流動負債	
現金	326	翌年度返済予定市債	1,419
財政調整基金	1,274	未払金	806
未収入金	881	翌年度支払予定退職金	213
特定財源未収額	656	流動負債計	2,438
市税未収額	225		
貸倒引当金	-13	2. 流動的固定負債	
普通財産(売却可能財産)	1,027	翌々年度返済予定市債	1,485
土地	1,022	翌々年度支払予定退職金	307
建物	5	流動的固定負債計	1,792
流動資産計	3,494		
		3. 固定負債	
2. 固定資産		市債	12,148
有形固定資産	44,802	1年超未払金	0
行政財産(売却不能財産)	41,415	退職給与引当金	941
生活	16,728	固定負債計	13,088
環境	2,746		
福祉	978		
教育	12,267		
産業	6,806		
業務	1,891		
総務	1,270		
投資及び出資金・貸付金	1,270		
基金	2,118		
減債基金	207		
特定目的基金	1,279		
土地開発基金	618		
定額運用基金	14		
無形固定資産	6,281	4. 持分	
県営事業負担金	6,281	社会資本形成一般財源	16,478
生活	3,424	国庫・県支出金	10,467
産業	2,857	分担金・負担金・寄附金	1,534
固定資産	51,084	積立金	3,391
		普通財産増加額	16
		繰越剰	5,429
		持分合計	37,314
3. 繰越資産	55		
資産合計	54,632	負債・持分合計	54,632

出所：臼杵市ホームページ (http://www.city.usuki.oita.jp/) を一部修正

表8 臼杵市のバランスシート (自治省方式)
(平成12年3月31日現在)

借 方		貸 方	
[資産の部]		[負債の部]	
1. 有形固定資産		1. 固定負債	
(1) 総務費	690	(1) 地方債	13,633
(2) 民生費	804	(2) 債務負担行為	0
(3) 衛生費	2,170	①物件の購入等	0
(4) 労働費	35	②債務保証又は損失補償	0
(5) 農林水産業費	4,508	債務負担行為計	0
(6) 商工費	852	(3) 退職給与引当金	3,118
(7) 土木費	12,141	固定負債合計	16,751
(8) 土壌教育費	343	2. 流動負債	
(9) 教育費	12,268	(1) 翌年度償還予定額	1,419
(10) その他	776	(2) 翌年度繰上充当金	0
有形固定資産合計	34,587	流動負債合計	1,419
		負債合計	18,170
2. 投資等		[正味資産の部]	
(1) 投資及び出資金	534	1. 国庫支出金	5,273
(2) 貸付金	735	2. 都道府県支出金	3,273
(3) 基金		3. 一般財源等	13,295
①特定目的基金	1,279	正味資産合計	21,841
②土地開発基金	618	負債・正味資産合計	40,011
③定額運用基金	14		
基金計	1,910		
投資等合計	3,180		
3. 流動資産			
(1) 現金・預金	1,274		
①財政調整基金	207		
②減債基金	326		
③歳計現金			
現金・預金計	1,807		
(2) 未収金	285		
①地方税	203		
②その他			
未収金計	438		
流動資産合計	2,244		
資産合計	40,011		

出所：臼杵市ホームページ (http://www.city.usuki.oita.jp/) を一部修正

表9 宮城県のバランスシート (研究用)

(平成10年3月31日現在)

(単位: 億円)

(資産の部)		(負債の部)	
歳計現金	221	地方債翌年度償還予定額	585
財政調整基金	86	未払金	8
計	307	流動負債計	594
貸付金翌年度回収	422	地方債(除: 翌年度償還分)	10,339
予定額収入未済額	264	退職給与引当金	2,169
貸倒引当金	-8	固定負債計	12,509
流動資産合計	986	負債合計	13,103
県土基盤整備	19,614	(正味資産の部)	
産業基盤整備	2,930	国庫支出金	7,931
教育基盤整備	2,536	分担金・負担金・寄附金	993
福祉基盤整備	259	積立金	1,135
その他の公用施設等	2,171	当年度末剰余金	7,662
有形固定資産計	27,511	正味財産計	17,722
投資及び出資金	948		
貸付金	331		
投資その他の資産計	1,279		
預金	780		
信託	46		
貸付金	23		
有価証券	50		
土地	132		
美術品他	15		
基金運用による資産計	1,049		
固定資産合計	29,839		
資産合計	30,826	負債・正味財産合計	30,826

出所: 天明(1999, p.82)を一部修正

表10 宮城県のバランスシート (広報用)

(平成10年3月31日現在)

(単位: 億円)

(県が保有している資産)		(県が負っている負債)	
I 現金・預金・債権	986	I 地方債の発行残高	10,925
(1) 現金・預金	307	(1) 翌年度中に償還する予定額	585
(2) 翌年度回収予定の貸付金	422	(2) 翌々年度以降に償還する予定額	10,339
(3) 未納の税金・使用料	264		
(4) 上記のうちで収納できないと予測される額	-8	II 支払が確定した債務保証額等	8
II 県が建設した県民の生活基盤	27,511	III 県職員全員の退職金見積額	2,169
(1) 道路・橋梁・河川改修など	19,614		
(2) 農業整備・商工業振興施設など	2,930	負債の部合計	13,103
(3) 学校・社会教育施設など	2,536		
(4) 児童・障害者・高齢者福祉施設など	259		
(5) その他の施設など	2,171	(県が正味で保有している資産)	
III 投資その他の資産	1,279	(1) 国からの支出金	7,931
(1) 公営企業・公社などへの出資金	948	(2) 他の地方公共団体等からの負担金等	993
(2) 市町村・公営企業などへの貸付金	331	(3) 積立金	1,135
IV 基金運用による資産	1,049	(4) 当年度剰余金	7,662
(1) 預金	780	正味財産の部合計	17,722
(2) 信託	46		
(3) 貸付金	23		
(4) 有価証券	50		
(5) 土地	132		
(6) 美術品ほか	15		
資産の部合計	30,826	負債及び正味資産の部合計	30,826

出所: 天明(1999, p.83)を一部修正

③住民一人当たりバランスシート

自治省の『報告書』では、財務分析の項目として「住民一人当たりバランスシート」をあげている。これは「通常のバランスシートでは自治体の人口規模等により単純な他団体比較が困難であるが、バランスシートの各項目の数字を住民一人当たりで算出することにより、単純な比較に役立つと考えられる」²⁶⁾という理由に基づくものである。

鹿児島県の場合、資産総額は約3兆7700億円である²⁷⁾。この金額は住民の日常感覚からはかけ離れているが、県民一人当たりで換算すると約211万円となり、より理解しやすい金額となる（表11）。また同様の計算によると負債は約88万円、正味資産額は約123万円となる。

表11 県民一人当たりバランスシート

(単位：千円)

鹿児島県		熊本県	
資産	2,112	負債	883
(うち有形固定資産 1,946)		正味資産	1,229
資産	1,586	負債	708
(うち有形固定資産 1,447)		正味資産	878

出所：鹿児島県（2000）、熊本県（2000）を一部修正

『報告書』でいう「単純な比較」は規模の異なる自治体間について、一人当たり換算値で比較するということである。そこで、隣県である熊本県をみると、県民一人当たりの総資産、負債、正味資産はそれぞれ、約159万円、約71万円、約88万円となっている。両県を比較すると、資産、正味資産の多い鹿児島県民の方が社会資本の整備状況、財政の健全性で優位にあるように思えるが、一方で、鹿児島県民は負債、つまり借金を約18万円も多くかかえている。また、その借金については、将来国から地方交付税で措置されるもの（返済しなくてもよいもの）が含まれているため、両県民の実質的な借金を比較する場合には、このことを考慮する必要がある。

このように、一人当たりバランスシートによっても、自治体間の「単純な比較」は簡単ではなく、また、それが地域住民に提供するメッセージはみかけほど平明ではないのである。

一方、同一自治体の経年比較であれば、各年度のバランスシートは連続性を持った金額としてみることができるため、資産、負債、正味資産の増減分析はある程度意味をもつと思われる。しかしながら、このような分析手法も「単純な比較」の域を出ていないため、その扱いは慎重にやるべきであろう。資産、負債、正味資産の増減については、地域住民の生活水準の動向などと関連づけながら検討すべきものと思われる。

このように検討してみると、一人当たりバランスシートは住民のための分析手法としては、手軽で簡易なものすぎず、よりわかりやすい財務情報を提供するためには、さらなる分析手法の開発が求められるところである。

4 おわりに

本稿では自治体会計改革について、若干の歴史的経緯を踏まえながら、主に最近の動向を中心に検討し、さらに、先進的な自治体の取り組みを例示しながら、今後の展開についていくつかの論点を提示した。

本稿の執筆時点では多くの自治体が自治省方式によるバランスシートの作成を急いでいるところと思われるが、すくなくとも2000年度中には都道府県のバランスシートが出揃うことが予想されている²⁸⁾。本稿でも指摘したように、都道府県のなかには自治省方式を採用しない団体が4団体あるものの、大半は自治省方式であるため、今後は団体間のバランスシートの相互比較が行われるものと思われる。相互比較を通じてバランスシートの新たな問題点が指摘されることもあるだろうが、そのような点を改善しながら、より有用なバランスシートが作成されていくものと期待される。

また、自治体会計の今後の展開に関して本稿で指摘した「連結情報」「フロー情報」「わかりやすい情報開示」は、いわば企業会計でいう財務会計の分野に相当するものである。周知のとおり、企業会計は財務会計と管理会計で構成される。財務会計は外部の利害関係者のための、管理会計は内部の経営管理のための会計である。この考え方は自治体会計にも適用可能である。つまり、効率的な財政運営のためには自治体会計に管理会計手法を取り込むことが重要であり、今後はこのような点についても議論が活発化するものと思われる。

（注）

- 1) たとえば、日本公認会計協会南九州鹿児島部会は鹿児島市のバランスシートを作成している（日本公認会計協会南九州鹿児島部会、1999）。
- 2) 岸（1999, p.9）
- 3) 自治省方式と先行研究等との比較については、醍醐（2000, pp.316-319）や東京都（2000, p.96）に詳述されている。また、自治省方式によるバランスシートの表示様式については、鹿児島県、鹿児島市、白杵市の事例（表4, 5, 8）を参照されたい。
- 4) 企業会計においては、「資産－負債」を資本あるいは持分と称するが、自治体会計には資本、持分といった概念は存在しない。そのため、自治省方式だけでなく他の先行研究等においても正味資産という呼称が用いられる例が多い。
- 5) その内容は、①社会資本形成の世代間負担比率、②予算額対資産比率、③有形固定資産の行政目的別割合、④有形固定資産の行政目的別経年比較、⑤住民一人当たりバランスシート、⑥行政運営コストの算定である。
- 6) 鹿児島県や鹿児島市のバランスシート公表資料においても、『報告書』に例示された分析手法が活用されている（ただし、⑥行政運営コストの算定をのぞく）。
- 7) 日本アプライドリサーチ研究所（1999）の調査。対象は111の自治体（東京都の23区と全市、および関東7県で各県の人口上位10位市）で、回収率は23.4%。
- 8) 都道府県レベルの調査としては、東京大学の醍醐教授によるアンケート調査（2000年6月）が先行して行われている（醍醐、2000, p.28）。この調査の時点では、作成を検討中という都道府県が12あったのに対し、その2ヵ月後の自治省調査では、検討中がゼロとなっていることから、この間に12の自治体が「検討中」から「作成中」にかわったことがわかる。
- 9) 宮城県、三重県のほか、岩手県、秋田県、東京都、神奈川県、山梨県、滋賀県、京都府、鳥取県、広島県、高知県、熊本県が自治省方式以外の方法でバランスシートを作成している。
- 10) 自治省方式によらない方法でバランスシートを作成し、かつ自治省方式を採用しないのは宮城県、東京都、神奈川県、岐阜県の4都県。ただし、このうち岐阜県は「作成中」である。
- 11) 全団体数（3,252）－作成しない団体数（583）
- 12) 東京都、宮城県、三重県、白杵市、藤沢市、福岡市など。
- 13) 以下、本節の記述は東京都（2000）を参照している。
- 14) 支配力基準とは連結財務諸表を作成するときに、連結すべき子会社を判定するための基準である。この基準によると、議決権（株式）の50%超を所有している会社だけでなく、議決権の40%～50%を所有し、かつ取締役会の過半数を支配する場合なども子会社として認定される。なお、連結範囲に関する外郭団体の扱いについては、出資・出捐比率50%とする団体（藤沢市、福岡市）、連結対象としない団体（宮城県）など、各自治体間でばらつきがある。
- 15) これに関し東京都は次の9点をあげている。①連結財務報告書の体系と様式、②連結の範囲とセグメンテーション、③連結基準日、④会計処理の統一、⑤連結財務報告書作成のための基礎資料と勘定体系の整備、⑥具体的な連結手続き、⑦連結財務報告書作成のための体制、⑧都民へのディスクローズ方法、⑨連結財務情報の監査。
- 16) 企業会計においては、事業種類、所在地などを基準とするセグメント情報が開示されている。

- 17) この点について、東京都は「たとえば主要な事業別の資産、収支等の情報を把握することには意義があり、セグメント情報の開示は今後の検討課題の一つである」と述べている。
- 18) 朝日監査法人パブリックセクター部（2000， pp.102-105）
- 19) 白杵市が損益計算書（同市ではサービス形成勘定という）を導入した経緯について、市長は次のように発言している。「定例市議会の中で『バランスシートがわかりにくいのでもう少しわかりやすい方法で説明していただきたい、市民はわかっていない』という話があった。そのとおりで、財務諸表の中でも貸借対照表と損益計算書の二つをあわせて説明しないと企業の業績もわかりにくいのである。しかし、資産の状況がわかっていないと損益計算書はできないのでありますはじめは貸借対照表をつくったのであり、このつぎに損益計算書をつくるのである。この両方が出来上がると分かりやすくなって皆さんに説明できるようになるのである」（白杵市第1回サービス形成勘定検討委員会， 1999年6月25日）
- 20) 自治省の『報告書』においては、「行政運営コストの算定」が例示され、バランスシートの作成を通じて「減価償却の考え方を発展させることにより、当該会計年度の現金の出納に止まらず、行政運営コストを説明する計算書が作成できるものと考えられる」と紹介されている（自治省， 2000）。ただし、「行政運営コストを説明する計算書」はコストを把握するための計算書であり、それが収入と対比して分析されることはないようである（林， 2000， pp.124-126）。
- 21) サービス形成勘定における財源には、建設会計や投資会計に充当される特定財源（地方債含む）は含まれていない。
- 22) もちろん、両自治体ともバランスシートだけでなく、付属明細表や説明資料も公表しているが、ここではバランスシート本体について述べている。
- 23) 実際、白杵市の佐藤市長は「フロム市長トゥ市職員（No.462， 463）」の中で、自治省方式にくわえて白杵市独自の方式によるバランスシートが必要な理由、両方式の異同点などを詳細に解説している。このレターはインターネットでも公開されているので、形式的には地域住民が自由に閲覧可能となっている。
- 24) この区分について、『報告書』には「財政運営に役立つようなものにするため」とある。このような記述からも両方式による作成目的の差を確認することができる。
- 25) 同県では普通会計のバランスシートをはじめ、損益計算書、資金計算書を作成した。また、個別・部門別情報として宮城大学、宮城県障害福祉課について同様の財務情報を作成している（宮城総合研究所， 1999）。
- 26) 自治省（2000）
- 27) 鹿児島県（2000）。以下、鹿児島県の数値はすべて同資料による。
- 28) 松田（2000， p.122）

（参考文献）

- 朝日監査法人パブリックセクター部『自治体バランスシートの作り方・読み方』ぎょうせい，2000年
- 石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社，1999年
- 鹿児島県『鹿児島県のバランスシート』2000年11月
- 鹿児島市『平成12年3月31日現在のバランスシートおよび附属書類』2001年1月
- 岸道雄「公会計改革の方向性」『FRI研究レポート』No.59，1999年9月，pp.1-42
- 熊本県『熊本県のバランスシート』2000年11月
- 経済戦略会議『日本経済再生への戦略』1999年2月
- 自治省『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書』2000年3月
- 醍醐聰編『自治体財政の会計学』新世社，2000年
- 東京都『機能するバランスシート（中間報告）—東京都の経営を考える冷徹な目—』2000年5月
- 日本アプライドリサーチ研究所『自治体の財務改善に対する取組の実態～「首都圏緊急アンケート」の集計結果を中心として』1999年11月
- 日本公認会計協会南九州鹿児島部会「地方自治体におけるバランスシートの意義—現状分析と今後の方向性についての一考察—」『第20回日本公認会計士協会研究大会 研究発表論文集』1999年7月，pp.3-87
- 野村善史「バランスシートの作成手法について—地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告より—」『地方財政』2000年4月，pp.139-153
- 林敏雄「バランスシートによる財務分析について—自治省「作成マニュアル」に基づく作成・分析例—」『地方財政』2000年8月，pp.116-126
- 松田浩樹「地方公共団体のバランスシートの作成状況等について」『地方財政』2000年10月，pp.115-125
- 宮城総合研究所『企業会計手法導入調査研究報告書』1999年6月