

関西大学・加西市包括協定に基づく連携事業（加西市の公会計改革）第一報告：連結財務諸表の作成：兵庫県加西市の事例より

その他のタイトル	Consolidated financial statements of Kasai City
著者	清水 涼子
雑誌名	現代社会と会計
巻	4
ページ	83-100
発行年	2010-03-01
URL	http://hdl.handle.net/10112/00027500

報告：関西大学・加西市包括協定に基づく連携事業（加西市の公会計改革）第一報告

連結財務諸表の作成～兵庫県加西市の事例より

清水涼子

第1節 問題の所在

加西市は、兵庫県中南部に位置し、姫路市・加古川市・西脇市・小野市等に隣接する人口約5万人の都市である。太古には古加西湖が存在し、播磨国風土記にも地名が記され、数々の古墳群も現存する。近代は、酒米や播州織の産地として、また戦後は三洋電機創業の地として発展してきた。

平成17年7月に加西市長に就任した中川暢三氏は、現在2期目に入り行財政改革に取り組んでいる。市長の公会計に関する思いは、第一に「正しく情報開示することが民主主義の原点であること」。その上で自らの市長就任以降、財政がどの程度改善したのかよく分かる一番優れたディスクロージャーを目指したいとしている。以下は市長の発言の趣旨である¹⁾。

「財務諸表は総務省のためにあるのではなく、納税者のために作成すべきもの。市民からみて財政の匙加減がわかるものでなければならない。これまでの市政と比べてどう変わったか、過去の市長と今の市長とどう違うのか、アウトカムやコストパフォーマンス、首長の経営理念やビジョンの違いが明確にわかるようなものでなけ



図1 加西市の位置

1) 関西大学大学院会計研究科主催 第2回政府会計フォーラム（平成19年10月25日）

ればならない。すなわち首長の自治体経営の責任が明確に示されるような公会計であることが必要。」

「加西市の財政規模は、平成19年度で全体で約420億円。うち一般会計は約180億円であり一般会計本体よりも特別会計や企業会計のほうが大きい。特に下水道事業は財政負担が重い。三セク（第三セクター 以下、同じ。）については、今後行財政改革を進めていく中で、民営化や外部化といった形で事業や資産の切り出しを検討する。その際にも役立つ公会計としたい。」

以上のような市長の強い意思に賛同した我々は、市のより良いディスクロージャーを目指した試みに対して支援していくこととしたのである。

第2節 事例の概要

1. 2007年10月段階のディスクロージャーの内容

(1) 開示の状況

市は、平成12年度から旧総務省方式によるバランスシートを作成し始めた。市財政の開示状況は表1のようになっている。

表1 市財政の開示状況（平成19年10月段階）

媒体	開示内容	対象年度
ホームページ	①予算の概要 ②決算の状況 ③中間決算報告 ④財政指数 ⑤財政比較分析表 ⑥財政状況等一覧表 ⑦加西市の借金総額 （一般、下水、水道、病院） ⑧財務諸表 バランスシート 連結バランスシート キャッシュ・フロー計算書 行政コスト計算書	H13～H19年度予算 H12～H18年度決算 H18年度上半期の財政事情 H5～H18年度財政力指数、起債制限比率、 公債費比率、実質公債費比率、経常収支比率 H16～H17年度 H17年度 H12～H18年度 H12～H18年度 H13～H18年度 H12～H18年度 H12～H18年度
広報	①予算について ②決算について ③市財政の特集記事	毎年度3月広報に掲載 毎年度10月広報に掲載 H19年11月～1月広報に連載 「市財政を家計に置き換えたら」

なお、現在でも市の公式サイトトップページから「市政」―「財政」を選択すると表2のようなレイアウトとなっており、その内容はほぼ表1と同様のものとなっている。

表2 市のホームページ（財政関係）

<u>予算の概要</u>
<u>決算の状況</u>
<u>中間決算報告</u>
<ul style="list-style-type: none"> • <u>平成20年度上半期の財政事情</u> • <u>平成19年度上半期の財政事情</u> • <u>平成18年度上半期の財政事情</u>
<u>財政指標（財政力指数・経常収支比率）</u>
<u>財政比較分析表</u>
<u>加西市の借金総額</u>
<u>財務諸表（バランスシートなど）</u>

（2）当方からの提案

市長の問題意識を受け、当方から提案した主な点は以下のとおりである。

① 連結情報の充実

平成19年度8月段階では、平成17年度の財務諸表のうち連結ベースで作成されているのはバランスシートのみであった。また、三セクについては連結対象外とされていた。これに対し、三セクを含めた連結3表を整備することが当方の提案である。但し、普通会計や企業会計の重要性が圧倒的に大きいので、連結財務諸表においては、公社及び第三セクターも個別に併記した後、合算、消去仕訳、純計を示すことが必要と考えられた。

② 追加的情報を充実すること

制度会計では評価損が顕在化しない土地開発公社の有する公有地の含み損益、契約債務（将来期間の負担金）、市民向け情報として公共サービス単位当たりコスト等のデータ等を加えることが有用と考えられた。

③ 分析を充実させること

表1や表2の中で示されているバランスシート関連の情報は断片的であり、何の説明も付されていない殆ど「作っただけ」の計算書であった。

そこで、これらを

- a. 2期併記するなどして変化を読み取りやすくする
- b. 説明的記述や表・グラフ等の裏付け資料を充実させる

ことにより、会計の知識を持たない一般市民にも市の財政状態がよく分かるものとする必要が

あると考えられた。

2. 作成上の課題

以上のような提案に基づき、連結財務諸表作成作業が始まった。市は、平成17年度までバランスシート等を旧総務省方式で作成していたが、平成21年度から財務諸表4表の公表が推進されていることを受け、総務省方式改訂モデルに基づき平成17年度から財務諸表を作り直すこととした。作成過程における主な論点は以下のとおりである。

(1) 三セクの連結等の扱い

企業会計においては、連結範囲を決定する規準は「支配 (control)」である。

(連結財務諸表原則第三 一般基準 一連結の範囲)

【親子会社の定義】

親会社とは、他の会社を支配している会社をいい、子会社とは当該他の会社をいう。

他の会社を支配しているとは、他の会社の意思決定機関を支配していることをいい、次の場合には当該意思決定機関を支配していないことが明らかに示されない限り、当該他の会社は子会社に該当するものとする。

- (1) 他の会社の議決権の過半数を実質的に所有している場合
- (2) 他の会社に対する議決権の所有割合が100分の50以下であっても、高い比率の議決権を有しており、かつ、当該会社の意思決定機関を支配している一定の事実が認められる場合

(下線は筆者が付した)

下線部は以下のように解釈されている。

(注解5の例示)

- ① 議決権を行使しない株主が存在することにより、株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができると認められる場合
- ② 役員、関連会社等の協力的な株主の存在により、株主総会において議決権の過半数を継続的に占めることができると認められる場合
- ③ 役員若しくは従業員である者又はこれらであった者が、取締役会の構成員の過半数を継続して占めている場合
- ④ 重要な財務及び営業の方針決定を支配する契約等が存在する場合

公的部門においても基本的に支配力基準が適用できると考えられるが、国際公会計基準の議論ではより明確な規準が提案されている。それは、以下の「力」の規準と「便益」の規準双方を充たすことである。

- 力の規準 = 政府がそれらの主体の戦略的な財務上及び業務上活動上の方針を統治する権限力を有していること
- 便益の規準 = 政府が、
- (a) それらの主体の活動から便益を受けることができ、又はそれらの活動又は行為の結果として生じる財務的な負担リスクを負うことがあり、
 - (b) それらの便益の程度を増加させ、維持し、又は防御するか、又はその他の主体による活動又は行為の結果として生じることがある財務的な負担を維持し、減少させ、又は影響を与えるために力を行使することができること

（出典：「公的主体の一般目的財務報告のための概念フレームワーク」
（2008年9月 国際公会計基準審議会コンサルテーション・ペーパー））

① 北条鉄道株式会社

北条線は大正4年に民営鉄道として敷設されたが、昭和18年に旧国鉄によって買収された。その後、昭和55年国鉄再建法により第一次廃止対象線区に指定された後、第三セクター方式への転換が計られた。北条鉄道株式会社（以下、「北条鉄道」）はその運営主体として昭和59年10月に設立された。潜在的な赤字体質、さらに小野市の経営撤退等苦しい経営環境の中、市長は地域活性化のために鉄道を再生する方針を掲げている。現在、会社は北条鉄道活性化計画に則った経営を行っており、平成19年度の経営状況は補助金15百万円を入れて収支トントンの状態である。

会計上の論点としては、連結の対象とすべきかどうかという点と、旧国鉄から継承された鉄道施設の評価の問題がある。

まず、連結の問題であるが、出資比率は市が32%。他の大株主は兵庫県（出資比率17%）だけで、それ以外の株主は5%以下となっている。また、代表取締役社長は加西市長であり、市経営戦略室長も取締役就任する等実質的な経営は市が行っている²⁾。上述の活性化計画も市からの「運営費補助」及び「鉄道設備等整備費補助金」が前提となっている。これらのことから、力及び便益（損失を回避）の規準は充たされているものと判断した

次に資産評価の問題であるが、会社は鉄道業固定資産（土地及び鉄道施設）を旧国鉄から無償で継承し、開始貸借対照表上はゼロ評価となっていた。車両はその後調達したものも含めても、貸借対照表に計上されている有形固定資産は僅か26百万円しかない。市からは、「鉄道施設がゼロ評価のままで良いのか」といった懸念も聞かれた。会計の考え方としては、譲受時は本来、備忘価値ではなく公正価値で評価を行うべきであったといえるが、その後の事業採算性の低下に伴い、いずれにしても減損処理が必要になった可能性がある。北条鉄道のように株式会

2) 「北条鉄道株式会社の再生に向けて」（『広報かさい』平成17年12月号）の中でも、市長は明確に、加西市が実質的な経営主体であるとしている。

社という形態を採り、本来独立採算で実施すべき事業については、収益性の低下に伴い資産の評価減は必要と考えられる。いずれにしても現在の備忘価額以上の金額に評価を引き上げる合理的根拠には乏しいため、簿価のまま連結をすることとした。

② 株式会社加西北条都市開発

株式会社加西北条都市開発（以下「都市開発」）の事業内容は以下のとおりである。

ア. 北条駅周辺地区第一種市街地再開発事業により建設される再開発ビルの建物管理運営
イ. 北条駅周辺地域第一種市街地再開発事業により建設される再開発ビルにおける保留床の取得およびその賃貸運営業務
ウ. 再開発ビル及び地域周辺における駐車場の経営及び運営

都市開発についても連結対象とすべきかどうかという問題と商業施設（建物・土地で貸借対照表計上額約3億91千万円）の評価（減損会計）の検討の問題がある。前者については市が筆頭株主であること、市長が社長を兼任していることさらには施設が市内にあること（まさに市の活性化のための事業であること）から連結対象とすることが適切と考えた。

また、平成18年度及び19年度とも市からの補助なく純利益を計上していることから、資産の減損処理の検討は不要と判断した。

(2) 人件費の範囲

「人件費、物件費……」という分類は、費用そのものの形態に着目して分ける方法で形態別分類という。このうち人件費とは、従業員関連費用のことであり、正職員のみならず臨時職員の費用も含む。しかし、普通会計による性質別歳出の項目と節との関係では、以下のような手引きが示されている。

歳出項目	節区分
一 人件費	
事業支弁職員分を除く。	……
1. 議員報酬手当	……
2. 委員等報酬	……
3. 市町村兆等特別職の給与	……
4. 職員給	給料、職員手当等、賃金（ただし、臨時職員給与相当分）
……	
二 物件費	
1. 賃金	賃金（ただし、人件費に計上されるものを除く。）
	……

(出典：決算統計ハンドブック)

市の普通会計においては、これに従って臨時職員に係る人件費を物件費に計上しているが、公営企業会計等においては、費用は人件費に計上している。このような不整合を解消するため個別財務諸表の修正を行うべきであったが、今回は修正を行っていない。次回以降は修正すべきである。

（3）退職手当引当金

市では、職員退職時に支給する退職金に備えるため、兵庫県市町村職員退職手当組合に拠出している。総務省方式では、従業員退職給付に係る債務として、要支給額方式による負債を計上するとともに、資産側に退職手当組合積立金を計上することとしている。その場合の計上額は、旧総務省方式では、「退職手当組合が保有する年度末の資産について、加入している団体ごとの持分相当額を計算しうる場合には、その額を、計算できない場合は加入団体の職員の給料総額に占める当該団体の職員の給料総額の割合により資産を按分した額を普通会計のバランスシートの資産の部・投資等の中に「退職手当組合積立金」の項目を設けて計上する。」としていた。

これに対して、改訂モデルにおいては、以下のような規定となっている。

退職手当組合積立金

278. 退職手当組合が保有するN年度末の資産について、加入団体ごとの持分相当額を計上する。
279. 持分相当額は、各加入団体の負担金累積額から退職金支給累積額を控除した額（以下、「累積負担金残額」という。）に、積立金運用益相当額の各加入団体按分額を加算した額とする。
280. 積立金運用益相当額は、退職手当組合のN年度末積立金とN年度歳入歳出差引の合計額から、全団体の累積負担金残額を控除した額とし、各加入団体の累積負担金残額に応じて按分する。
281. 上記計算の結果、持分相当額がマイナスとなる団体は、退職手当組合積立金は計上せず、マイナス額の絶対額を退職手当引当金に加算するものとする。

今回、市はこの規定に従って積立金の試算を行ったところ、累積負担金残額は、加入団体の総額、市双方ともマイナスとなった。それでも、組合の決算書上、基金残高は11,153,933千円となっている。これについて、総務省公表のQ&A追加案³⁾は、以下のように累積負担金残額がマイナスの場合は積立金運用益相当額はゼロとするとしている。市は1の方法（積立金運用益相当額の按分額をゼロとする方法）に拠ることとした。

3) 平成20年12月1日付

- 1 原則として、累積負担金残額がマイナスの団体に対する積立金運用益相当額の按分額はゼロとする。
- 2 なお、累積負担金残額がマイナスの団体であっても、過去の一定期間において累積負担金残額がプラスであり、積立金運用益相当額への寄与が認められる場合は、各加入団体の累積負担金残額に代わる合理的な積立金運用益相当額の按分基準（例えば、累積負担金額など）を定め、累積負担金残額がマイナスの団体に対して積立金運用益相当額を按分することも差し支えない。

この結果、表3で示すように、退職手当引当金計上額は61億～63億円の間で推移することとなった。

表3 退職手当引当金の計算

	H16年度	H17年度	H18年度	H19年度	H20年度
退職手当引当金 a	5,930,715	5,503,418	5,340,230	5,179,908	5,209,036
退職手当積立金 b	△232,497	△663,926	△905,454	△1,101,443	△910,243
退職手当引当金（貸借対照表-負債）a-b	6,163,212	6,167,344	6,245,684	6,281,351	6,119,279
退職手当組合引当金繰入額（行政コスト）	—	508,168	632,980	604,138	464,696

退職手当引当金計上額の重要性は大きい。それにも拘わらず、加入団体の持分相当額が明確ではないということは、市の財政状態も正確には知り得ないということになる。累積負担残額がマイナスであった場合、積立金をゼロとする方法、累積負担金額で按分する方法、いずれも簡便法である。あくまで一定の見直しによる推定額にしか過ぎない。今後は、退職手当組合に対し加入団体の持分相当額を明確にするよう働きかける必要がある。

（4）発生主義で捉えた税収の金額

当期の税収等（発生額）を捉えるには、キャッシュ・ベースの歳入（地方税等）に以下のような修正することが必要である。

$$\text{税収（収益の発生額）} = \text{収入額（歳入決算書計上額）} + \text{収入未済の増加額（当期末収入未済額 - 前期末収入未済額）}$$

ところで、本来は発生額は当年度分の調定額と一致すると考えられるが、実際には一致していない。市の平成18年度の税収計上額は、6,236,765千円であるが、調定額は6,238,587千円と財務諸表上の計上額が調定額より1,822千円少ない。これは、平成18年度中に過年度調定分について申告等により税額変更があったためであり、そのために平成18年度決算統計6表「調定済額（滞納繰越分）」(426,314)が平成17年度決算書「収入未済額」(428,136)より同額少なかったためである。財務諸表上、過年度の税収の過大計上額が平成18年度に修正される結果となっているが、妥当な処理と考えられる。

（５）内部取引

一般会計と公営企業（病院）会計との間の取引（一般会計からの繰出金）については、繰出金の内容に応じて、公営企業側の収益計上額、増資計上額等と相殺した。

なお、外郭団体は3月末を年度末とする完全発生主義を採用しているため、出納整理期間に行われた取引の処理が問題となる。自治体（一般会計）と三セクとの取引で、三セク側で未収・未払計上されている取引については、現金の流入を擬制して、取引を相殺する処理を採用した。

（６）公社の清算

財団法人加西市都市施設公社（以下、「施設公社」）は、加西市民会館、加西市体育施設等市が設置している公の施設等の管理受託を行ってきたが、指定管理者制度への移行に伴い、使命を終えたものとして平成19年6月に清算された。

会計上の取扱いとしては、平成18年度までは公の施設の管理受託を行っていたため連結対象とし、平成19年度中に対象から「清算による連結対象から除外」として外すこととした。

連結に当たっては、正味財産を連続させるため、以下のように平成17年度個別財務諸表を修正した。財団は、毎期収支差額（H17年度は、2,357,280円）をいったん正味財産に計上するものの、その後市の一般会計に繰り入れる処理を行っていたため、正味財産が連続していなかったため、一般会計繰入の処理を追加計上した。

表４ 施設公社の純資産の推移

（単位：千円）

	H17年度	H18年度	H19年度（清算）
期首	105,885,981	▶ 106,877,149	124,626,790
期末	109,234,429	124,626,790	124,626,790
（修正）	-2,357,280	（連続） —	—
期末（修正後）	106,877,149	◀ 124,626,790	—

（７）残された作成上の課題

① 一部事務組合の取扱い

市は、退職手当組合のほか、表5で示した一部事務組合に加入している。本来、一部事務組合は比例連結等の方法により連結対象に含めることが適切である。しかし、一般会計と同様の決算書しか入手できなかったことから、今回は対象とすることを断念した。この4年間の負担金の推移は表5のとおりであり、影響額は少くない。今後も市に与える財政上の影響を注視していく必要がある。なお、平成20年度からはこれらの組合は比例連結されている。

表5 一部事務組合負担金の推移

(単位：千円)

事務組合名	H17年度	H18年度	H19年度	H20年度
北播肢体不自由児機能回復訓練施設事務組合わかあゆ園	9,723	10,259	10,145	3,991
播磨内陸医務事業組合	17,423	22,606	19,655	15,361
市川町外三ヶ町共有財産事務組合	0	0	0	0
兵庫県後期高齢者医療広域連合	0	0	0	382,440

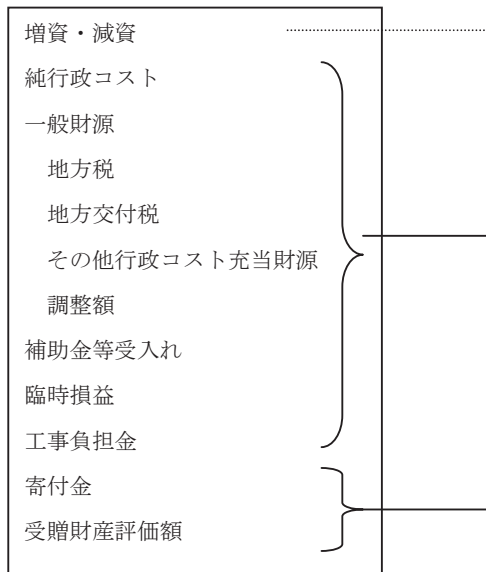
② 行政コスト計算書の表示

旧総務省方式においては、行政コスト計算書に純資産の増加要因も網羅されており、その期における収益・費用のバランスが分かる仕組みになっていた。改訂モデルにおいては、理由は明確ではないが、収益の大部分を純資産計算書に計上する様式となっており、この点行政コスト計算書上における網羅性を欠くという欠点を有している。

今回、外郭団体の控除対象外消費税、法人税等は行政コストに含め、その他の臨時損益等はすべて純資産計算書に計上した。現在の様式では、工事負担金等の資本取引と考えられる性質

表6 行政コスト計算書の様式

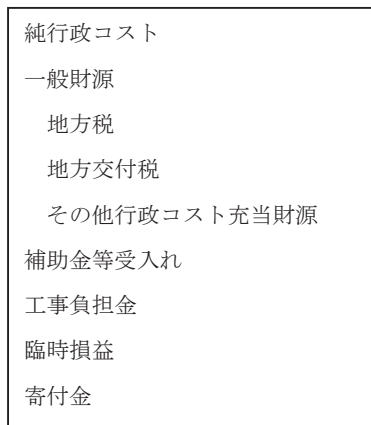
《現在の改訂モデルに従った表示》



《純資産に直入すべきもの》



《行政コスト計算書に含めるべきもの》



のものと、税金等基本的にその期の行政サービスのコストを賄う収益と考えられる財源が混在しており、非常に見づらいものとなっている。

国庫補助金については、日本公認会計士協会の提言⁴⁾では「収益と費用のすべての項目を財務業績計算書に剰余又は損失として計上し、一会計期間の財務業績を示す」という観点からは、建設助成のものを含めてすべての補助金を収益として財務業績計算書に計上することが適切としている。また、国際会計基準は企業会計に適用される国際的な基準であるが、同第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」では、「政府補助金は、それによって補償される関連費用と対応させるために必要な期間にわたり、規則的に収益として認識しなければならない。政府補助金は直接株主持分に貸方計上してはならない。」と規定している⁵⁾。いずれにしても資本取引としての取扱いは認めていない。

なお、工事負担金は、電力会社やガス会社などの公益企業が、その事業に必要な設備施設を設けるため、その設備施設により電気やガスなどを利用する需要者に工事費の全額又は一部を負担させる場合、需要者から受けと取る金銭、資材、その他の財産の金額をいう。これについてもかつては資本剰余金の性格を有するとする説が有力であったが、現在では収益として捉える考え方が一般的である。

一期間の財務業績を見るには、やはり一期間の収益と費用を対応させて表示することが一覽性の観点からも望ましい。今後は、行政コスト計算書の表示方法について変更することを提案する⁶⁾。

③ 財務諸表間の整合性

財務諸表が正しく作成されているかどうかをチェックする主要なポイントとして、以下の2つがある。

- 前年度と関連する科目（期首純資産残高）が整合しているか
- 4表間で同じ科目が同じ残高となっているか

2点目は、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書及び純資産変動計算書が整合しているかどうかということである。

4) 「地方公共団体の会計に関する提言」（平成20年10月15日 日本公認会計士協会 公会計・監査特別委員会研究報告第1号）第3章参照

5) パラグラフ12。なお、パラグラフ24では、資産に関する補助金の表示として、繰延収益として計上するか、資産の帳簿価額から控除するかいずれかの表示を求めている。

6) なお、市は工事負担金に関しては、平成20年度から行政コスト計算書に計上している。総務省の作成要領が変更されたことを理由としているが、これにより前年度以前との比較可能性を損ねている。

勘違いされやすいことは、「複式簿記だから連続する、総務省方式だから連続しない。」という考えである。これは誤りで、複式簿記でなくても棚卸方式で作成する場合であっても、正確に作成すれば必ず一致する。

表7 旧総務省方式の貸借対照表 (BS) の純資産の変動の関連

	H17年度	H18年度	増減額	増加 (資産形成分)	減少 (減価償却)
国庫支出金					
県支出金					
一般財源					
純資産合計					

PL「一般財源の増分」に一致

CFに一致

PL「一般財源の増分」に加算

旧総務省方式では、貸借対照表上の純資産が3区分となっており、また行政コスト計算書にもすべての純資産の増減が網羅されていることから、このような連続性が明確に読み取れる構造となっていた。市は、発生する誤差のうち原因が究明できないものを国庫支出金・県支出金増加額 (■の部分) で調整を行っていた。

今回の3カ年の財務諸表 (期首に該当する平成16年度貸借対照表を含む) は改訂モデルで作直したため、この過年度調整額を引き継いでいない。従って、平成17年度以降資金の流れを正確に4表に反映させると連続性は保たれるはずであるが、究明できない誤差が残った。その額は平成17年度ではこの誤差は△66,037千円、平成18年度以降は55千円、2,379千円と金額的に小さくなっては来ているものの依然として発生している。さらに、平成20年度では△74,253千円にまで拡大している。この誤差の解消は喫緊の課題である。

第3節 論点の抽出

1. 全般的な加西市の財政状態はどのようなか

(1) 市を取り巻く環境

地方交付税は国の三位一体改革により、平成16年度から億円単位で地方交付税総額が削減されている。主要な一般財源である地方税と地方交付税の推移は表8のとおりである。

税収は平成20年度は68億円であるが、世界的な経済不況の影響を受け、平成21年度は4億円程度減少することが見込まれている。

表8 一般財源の推移

（単位：百万円）

	H17年度	H18年度	(増減)	H19年度	(増減)	平成20年度	(増減)
地方税	6,240	6,236	△4	6,755	+518	6,851	96
地方交付税	4,429	4,272	△157	3,947	△324	4,089	142

(2) 市の財務諸表の特徴

市の連結財務諸表を見ると、普通会計の資産規模よりも公営企業会計の資産規模のほうが大きいことが分かる。とりわけ、汚水処理事業（以下、「下水道事業」という）のうち、公共下水、特環、農集、コミプラそれぞれの事業が上水道とほぼ同じ規模となっている。

兵庫県の推進する下水道普及政策に基づいて事業が推進されたが、市内の区域ごとに様々な汚水処理事業を整備せざるを得なかったこと、また民家が広範に点在する土地柄から非効率な事業展開となったこと等の要因によりその後の市の財政運営の負担となっている。

(3) 市長の努力の成果がどのように表れているか

① 経費削減

表9が示すように、経常行政コストは平成18年度は4億円の削減が達成されたが、平成19年度には、児童福祉費や医療扶助費等、扶助費の自然増等により約8.2億円増加し、行政コストを6.4億円増加させている。平成20年度もほぼ同水準である。

表9 経常行政コストの推移

（単位：百万円）

	H17年度	H18年度	(増減)	H19年度	(増減)	H20年度	(増減)
経常行政コスト	33,612	33,178	△433	33,826	+647	33,830	+4

以上のことから、市の管理可能な費目については徹底した歳出削減がなされていることが窺える。その中でも、ドラスティックに行われたのが人件費の削減である。平成15年度に策定した財政再建推進計画を上回るペースで退職者不補充による職員数の削減が行われた。この結果、表10で示すように人件費の削減と序々にではあるが世代交代とが進んでいるようである。

表10 人に係るコストの推移

（単位：百万円）

	(参考)H16年度	H17年度	H18年度	(増減)	H19年度	(増減)	H20年度	(増減)
人に係るコスト (連結ベース)		7,120	6,784	△336	6,698	△85	6,586	△112
普通会計の職員数	436	424	405	△19 (△1)	389	△16 (△7)	367	△22
平均年齢	42歳11月	42歳10月	42歳4月	—	42歳8月	—	42歳9月	—

*職員数の増減欄の（ ）内は、財政再建推進計画に記載されている人数

② 公共投資抑制

平成15年の財政再建推進計画は、投資的経費に充当する一般財源を8億円以内、地方債の発行を5億円以内にするという方針を定めたが、平成17年度からの3年間はこれを着実に実行し、さらにH20年度からの後期5カ年計画ではそれぞれ1億円抑制していくことにしている（投資的経費充当一般財源7億円以内、地方債4億円以内）。

このため、表11が示すように、平成20年度末の実質的な借金は、平成16年度末に比べて112億円減少し、それに伴って利息負担も減少している。

表11 実質借金及び支払利息の推移

(単位：百万円)

	H16年度	H17年度	H18年度	H19年度	H20年度
実質借金*	65,554	63,684	61,009	57,973	54,335
支払利息	—	1,435	1,369	1,301	1,167

*地方債、借入金、実質的な融資である長期未払金を含む。

③ 生活インフラの普及に伴う工事負担金等の増加

市は、平成20年度中に上下水道の整備を98%以上達成した。普及率の推移は表12のとおりである。

表12 上下水道の普及率の推移

(単位：%)

	H17年度	H18年度	H19年度	H20年度
上水道	97.8	97.9	98.0	98.1
下水道	95.0	94.0	97.1	98.5
(下水道内訳) 公共*	22.0	21.2	22.5	22.8
特環	30.7	31.6	33.0	33.7
農集	21.1	20.9	21.1	21.3
コミプラ	21.2	20.3	20.5	20.7

*それぞれ以下の略 公共：公共下水道、特環：特定環境保全公共下水道、農集：農業集落排水事業、コミプラ：コミュニティ・プラント

しかし、普及率が高まったとしても、実際に市民が実際に管渠に接続して利用しなければ水洗化率は向上しない。公共・特環では供用開始公示後3年間で、農集・コミプラでは工事完了年度に工事負担金が収受される。

「第2節2.(7)② 行政コスト計算書の表示」で述べたように、上下水道施設の普及に際して市民から受け入れる工事負担金は収益に含められ、これが増えると純資産は拡大し事業としても安定化する。工事負担金の受入は後述の純資産比率の増加に寄与しているのは事実である。

各事業の4年間における工事負担金受入額は表13のとおりである。

表13 工事負担金受入額の推移

（単位：百万円）

	H17年度	H18年度	H19年度	H20年度
上水道	119	123	96	64
下水道				
公共	14	5	1	21
特環	214	161	240	131
農集	19	8	—	—

④ 結論

第4章で記述するように、地方公共団体の全体的な財政状態の変化を判断する一つの手掛りは、純資産比率の推移を見ることである。市の財務諸表は、決算統計を利用した改訂モデルに準拠して作成しているため、複式簿記を導入した方法と比して個々の勘定科目の計上額の精度は格段に劣る。従って、純資産比率の変化だけで財政状態の「改善」或いは「悪化」を判断するのは危険といえるが、大雑把な推定は成り立ちうる。

市の連結財務諸表における純資産比率の推移を示したのが表14である。

表14 市の純資産比率の推移（平成17～19年度）

（単位：百万円）

	H17年度	H18年度	H19年度	H20年度
純資産	71,140	72,526	73,609	74,253
総資産	145,619	144,501	142,301	136,648
純資産比率	48.9%	50.2%	51.7%	54.3%

表14で示すように、過去4年間、一貫して総資産は減少傾向にあるが、逆に純資産は増加傾向にある。このことから、市の財政状態は苦しい状態にありながら、この間に資産・負債の圧縮が進み、経費削減等も功を奏して財政状態がやや改善の方向に向かったものと推定される。

2. 個々の事業の課題

以上のように、過去4年間で市の財政運営は縮小しながらも改善しつつ均衡に向かいつつあるものと推定される。市長の目指す「スリムな自治体」が実現しつつあるようだ。しかし、平成21年度以降はさらに、世界的な経済不況の影響を受けた税収減等の試練が待ち受けている。限られた資源を如何に有効に活用していくか、さらなる選択と集中が必要になってくるであろう。その中で、市民生活に不可欠な病院事業、下水道事業等については引き続き課題が残る。財務諸表から窺われる個々の事業の課題は以下のとおりである。

(1) 滞納未収金

財務諸表に計上される長期延滞債権の推移は表15のようになっている。ここでの長期延滞債権は1年を超えて未収となっている債権であるが、本来は回収が1年遅延したことをもって直ちに「長期延滞債権」としてこれを流動資産から投資の部に振り替えることは適切ではない。この改訂モデルに基づく処理は、あくまで簡便的な方法であるといえる。

表15 未収入金及び不納欠損処理額の推移

(単位：百万円)

	H16年度	H17年度	H18年度	H19年度	H20年度
長期延滞債権	813	863	890	903	932
うち 市税	/	336	332	331	344
国民健康保険料		349	375	383	388
水道料金		58	56	55	56
回収不能見込額	/	22	52	17	72

平成18年度には全体で52百万円もの回収不能見込額が計上されている。それにも拘らず、長期延滞債権の増加傾向が顕著なのは国民健康保険料である。市民負担の公平性を確保するためには、債権管理の強化が必要といえる。市では、平成20年度中に滞留債権回収業務を民間業者に外注したが、今後官民の連携によるその成果が期待される。

(2) 病院事業

加西病院は、市唯一の急性期病院・総合機能病院としての機能を果たしているが、医師不足等から医業収益が減少しその経営状況は厳しい。表16は5年間の純資産の推移を示したものであるが、債務超過額は急拡大している。

表16 病院事業の純資産の状況

(単位：百万円)

	H16	H17	H18	H19	H20
純資産	△439	△658	△748	△1,097	△1,578
総資産	6,304	5,832	5,550	5,305	5,211
純資産比率	△7.0%	△11.3%	△13.5%	△20.7%	△30.3%

市長は、病院問題を平成21年度の最重要課題の一つと位置付け、市を挙げて病院を維持していくことを表明している。平成21年3月には市立加西病院改革プランが策定され、平成24年度には赤字を146百万円まで圧縮する経営改善策が打ち出されている。

また、今後、地方公営企業法の全部適用への移行を行う予定とのことである。全部適用に移

行すると、病院事業管理者は市長から独立した権限を有し、病院経営に専心できることになり、その分経営責任も明確になる。

これ以降も経営改善の達成状況を財務諸表で分かりやすく市民に説明し、定期的に事業評価を行っていくことが望まれる。

（３）下水道事業

「第３節 １. (3) ③ 生活インフラの普及による工事負担金等の増加」でも記述したように、下水道事業は、平成20年度中に整備が完了し、その後は家庭への接続を促進して料金収入で本来の独立採算を達成していく段階にある。

表17は、各種汚水処理事業の純資産比率の推移である。公共、特環、農集については、平成16年度より年50百万円の基準外繰入を行っていたが、平成19年度には資金不足額を削減するため、この金額を129百万円に増額している。また、コミプラについては、市の独自基準により償還元金全額と償還利息の1/2を繰り入れることとし、平成19年度には756百万円の繰入が行われた。表17の純資産比率の推移が示すように、各事業に対しこのような財政的な手当を行うことにより序々に財政状態は改善の兆しを見せているものの、根本的な問題は解決されていない。

表17 汚水処理事業別純資産比率の推移

(単位：百万円)

	H16年度	H17年度	H18年度	H19年度	H20年度
公共下水					
純資産	8,531	8,435	8,341	8,359	8,348
総資産	15,269	14,852	14,255	13,993	13,687
純資産比率	55.9%	56.8%	58.5%	59.7%	61.0%
	H16	H17	H18	H19	H20
特環					
純資産	2,086	2,590	3,015	3,394	3,805
総資産	11,419	12,309	13,653	13,943	14,299
純資産比率	18.3%	21.0%	22.1%	24.3%	26.6%
	H16	H17	H18	H19	H20
農集					
純資産	4,193	4,303	4,187	4,138	4,070
総資産	13,406	13,796	13,373	13,158	12,685
純資産比率	31.3%	31.2%	31.3%	31.5%	32.1%
	H16	H17	H18	H19	H20
コミプラ					
純資産	5,930	6,260	6,624	7,016	7,458
総資産	13,814	13,575	13,329	13,085	12,658
純資産比率	42.9%	46.1%	49.7%	53.6%	58.9%

表18は、汚水処理原価に対する料金回収率を示したものであるが、独立採算制の難しさが窺える。回収率はいずれも100%を大きく下回っており、農集に至っては36.2%にとどまっている。いずれの事業も資本費が巨額であるからである。今後も引き続き水洗化率の向上等による増収策及び経費節減等の努力が必要なのは言うまでもないが、更新時において規模を縮小することも検討する必要があるのではないかと考えられる。

表18 市の汚水処理費に対する使用料の割合

	公 共	特 環	農 集
使用料単価 (円/m ³)	188.17	179.22	146.38
汚水処理原価 (円/m ³)	305.13	306.70	404.60
うち 維持管理費分	73.27	73.20	169.96
資本費分	231.85	233.49	234.64
汚水処理費に対する使用料の割合 (%)	61.7	58.4	36.2

(出典：平成19年度総務省地方公営企業年鑑)

第4節 終りに～残された課題

平成20年度終了段階における成果を、「第2節1.(2) 当方からの提案」で記述した内容に照らしてみると、①の連結財務諸表作成が一応終了し、③の分析が一部に進展が見られた段階である。これからの課題としては、これらにどのように②の追加情報を織り込んでいくかという点が残されている。また、③の分析や説明についてはまだ今後改善が必要な点が多くある。一般市民に対して十分意味を持つ分析及び説明を模索する努力が必要といえよう。

さらに、①の財務諸表そのものについても課題がある。それは複式簿記によらないあくまで簡便法による財務諸表の作成であることにある。第3節では、改訂モデルで作成した財務諸表を基礎に、市長就任後3年間の財政状態の変化の分析を試みた。その結果、市長の行財政改革の成果の概要が窺い得た。しかしながら、改訂モデルに基づいた財務諸表の信頼性には限界がある。あくまで第3節の分析結果は、一つの推定にしか過ぎない。財務諸表を意思決定の材料として利用するならば、適時に且つ正確に市全体の財務諸表と政策別・事業別といったブレークダウンされた財務諸表を作成することが必要となってくる。そのためには、東京都が始めているような複式簿記・発生主義の導入が不可欠なのである。